

# 浅谈企业合并会计税务处理及纳税筹划

石海燕

阳泉职业技术学院

**[摘要]**企业合并亦称“公司合并”。两个或者两个以上的企业通过订立合并协议，依照有关法律法规的规定，将资产合为一体，组成一个新企业的行为过程。企业合并的结果是，新企业的资产等于各个合并企业的资产总和。税务筹划事关企业并购过程和并购后企业的整体决策，企业通过税务筹划充分利用各种优惠政策，降低并购成本和企业并购运作风险，有助于企业实现资本经营的战略目标。

**[关键词]**企业合并；税务处理；纳税筹划；会计

**【DOI】**10.12252/j.issn.2096-6288.2020.03.222

企业的并购重组一直是资本市场上一个永恒的话题，有的企业为寻求更好的发展，采用了企业并购的战略方法，有的企业因经营不善，从而被更大的公司合并兼营。在经济高速发展的浪潮下，很多企业面临着并购重组的问题，现实中企业合并对项目双方公司都是一个很大的挑战。

## 1 企业合并的会计税务处理问题

### 1.1 并购重组中的所得税会计处理

在现实中，完成收购合并要考虑的因素很多，像是两家公司是不是同一集团控股，当然这一点不同也会导致政策的不同。此税务处理是指其在项目进行中所产生的有关于财税方面的差异。

#### 1.1.1 同一控制下企业合并的所得

项目双方以下简称为（甲乙方），当甲方和乙方被同一个集团控制时，记录的账面价值为乙方的账面价值，根据实际从实际出发，选择方案，分析过后确定计税依据，以便最后可以准确地确认财税差异。

①账面价值确认属于同一控制下企业合并和收购的一部分，采用权益法核算在并购时着重强调有关于账面价值的概念。这种项目的进项就像是家人与家人的交换的内部交易。过程中只是发生了交换，没有其他的现金流动和利益的产生，所以集团的总价值不会有任何的改变。合并和收购要遵循的原则有下面几种：第一点，乙方的资产和负债必须是原始的资产和负债。第二点，甲方能得到的资产、负债成为其自己的原始账面价值；第三点，净资产其账面价值之间肯定会有差额，这个差额由甲方确定，不反映在损益表中支付的对价，调整资本公积和留存收益。

②计税基础是如何确认的，其主要通过相关税法对企业并购的有关规定。计税基础确认的相关问题应当在普遍化与个体化的不同情形下进行讨论，在前者的确认准则中，并购利益的接收方一般就是并购发起方；而后者将以具体实际为判别标准。另外，一部分利益资产的应该被转移至公允价值，因为企业并购是并购发起方与被兼并方的直接经济行为，并没有全面考虑相关利益参与方。③在上文入账价值和计税基础表中，所得税的转移是从企业的并购来处理的，从合并方和收购方的角度适用于普遍化纳税筹划处理措施的情况，并购行为产生的会计账户税款差异会通过公允价值来

突出其不同；在具体化状况下，合并主体的初始账面价值不同，合并主体的账面价值与合并主体的初始基础即合并主体的账面价值在并购过程中不会发生有所差异的流失。

#### 1.1.2 非同一控制下企业合并的所得税会计处理

Mergers and Acquisitions (M&A) 即企业并购，企业的兼并与收购是市场主体（企业法人）通过以一定的经济代价来取得其他主体产权的活动。发起并购的公司能够取得吸收外界资本和避税等效果，发起方的市场潜力也会注入被并购方的资本和负债的公允价值，税基的确认必须基于付款方式和其他方式将进一步分析收购条件，以确定税收和税收差异。在涉利双方达成并购协议后，并购方会通过会计核算等一系列措施对被并购方进行估值，从而取得对该公司产权的所有权，并购方取得的产权并不只是该公司的资产和债权，还包括了该公司能够计入市场估价的实物，比如办公设备和场所，原材料存货和生产装备等。因并购方需要承担被并购方的负债和风险，所以在购买损益结算时要以公允市价计入会计账户，而并购方在并购过程中取得的相关利润应当计入“主营业务外收入”以此和本公司自身生产经营活动区分开来。在探究企业并购的整个过程后，企业并购显现出一些共性特征：

①收购成本经计算后成为公允价值。纵观企业并购，并购过程中产生的现金或资产类资金流动数额即本金以及收购时产生的必需费用（协商费用，手续费等能够计入交易成本的因素）。②会计核算中是以公允市价为计价标准。并购方会以被并入方的市场潜力为决策信息来展开对被并购方的收购本金的分析，一经确认则形成公允价值转入的一般性原则。③经过并购方考量，收购成本与目标企业净资产公允价值存在差异的，将收购成本分配给目标企业的可辨认资产和负债；计入合并业务或公司价值（差额为正）或非营业收入（差额为负）。

## 2 企业合并过程中的纳税筹划分析

### 2.1 纳税筹划的必要性

帮助企业实现财务效益最大化：为了适应市场的竞争机制，并购企业作为市场主体的一部分都会尽量降低过程中的税负和相关成本以实现自身经济利益的最大化，进行税收筹划。从利益最大化原则出发，税收处理既可以合理有效地减

少相关税收负担，还可以在企业的生产经营活动过程中稳定资金运动，提高资金的利用效率。

### 2.2 企业并购中的税收筹划

企业在并购过程中的税收处理措施会本质性地暴露出并购双方的利害关系，相关税法介入对企业并购过程中的决策和利益有很大的影响。

#### 2.2.1 税收优惠权的继承

将原目标公司的税收优惠政策直接转让给M&A公司。例如，净营业损失和税收抵免的转移仍然可以使用。

##### ① 经营净亏损递延

在大多数国家，税法允许公司通过经营亏损或投资亏损来弥补前几年的损失或者以后年度的应纳税所得额，在合并、收购发生亏损的情况下，只能抵消以后年度的应纳税所得额。20XX年，A、B两家公司在持续一段时间内都是亏损状态，加强了税前亏损过多而无法支付税款的可能性，合并核算过程中，B公司累计计价近3亿元，全部负债的公允价值和账目为人民币2.3亿元票面价值，但票面价值与税费抵消，公允市价消灭。并购完成后，B公司的经营活动不发生变化，原股东在合并过程中获得的新资本在12个月内不发生变化。2015年起应纳税所得额赔偿前的损失约为每人5000万元。不考虑企业所得税以外的其他税收。假设在特殊税务处理的框架下，其能够弥补一部分损失成为了主要优势，这为公司减小所得税核算压力起到了无可非议的作用并且其股东所有转为继续重建在但这种情况没既有好处（一方面，B公司清算时无需缴纳所得税，另一方面收购成本较低），也有坏处——这时有时间限制的，对扭转大局作用不明显。若在一般性税务处理框架下，公司并购可以把公允市价作为计税依据和基础，这无疑将企业的潜在价值最大化了，经过对比，一般性税务处理更能够减少需要承担的企业税： $(3\text{亿}-2.3\text{亿})\times 25\%=1750\text{万元}$ 。所以本案例选择由B公司合并A公司选择特殊税务处理，在合并后的两个会计年度内B公司的8千万元亏损可以得到弥补，可以减少 $8000\times 25\%=2000\text{万元}$ 。本案例看出在实际操作中选择由亏损企业吸收盈利企业是可行的。

##### ② 税收抵免结转

贷款和投资作为税收抵免的主要方式，其能够让企业按照一定比例缴纳税款（降低税负成本）。吸引来自国外的融资是给予国内居民企业的税收抵免来自其他国家的同类型已缴纳可以抵消本国的税额。这些是对跨国商业活动避免国际双重征税的若干标准方法。如果一些公司有不能使用的投资抵免或外国税收抵免，有必要为他们合理规划税收抵免的价值可以通过兼并和收购一些公司来实现或使用。

#### 2.2.2 经营收益转为资本利得

目前，包括中国在内的许多国家都是支付股息、利息收入、营业收入和资本利得，这方面使用的税率差异很大。这种差异的存在实践中发展较好的公司能够收购欠缺发展的公司以增加公司利润，相应的会减少所得税支出。

#### 2.2.3 纳税筹划中的杠杆效应

相关法律规定，因为利息而产生的成本可以扣除，因此，企业经营者可以在这种情况下实现以最少的成本收购公司，因为低负债与所得税之间形成了一种置换原理，而这种转移风险的交易比通过对目标资产的税基进行重估，以使我们得到更多的折旧避税。政府为了应对税收减少和财政压力增大的情况，对股比的转换活动进行了限制，原本减少的利息也将转化为债务投资从而加速融资效率，这样也能继续减轻税收负担。原因是：较低利率不会受到市场剧烈变化的影响，从而在实际上降低税负。

### 2.3 并购方法对纳税筹划的影响

#### 2.3.1 横向并购

指同行业内的并购为的是消除竞争对手，扩大规模。然而从税务方面看，其经营范围不变，因其规模发生改变，这对企业所需缴纳税款的结构带来了挑战和变化。公司的并购可以在一定程度上降低较强势企业的增值税负担。

#### 2.3.2 纵向并购

指处于不同行业之间公司的并购，与横向并购相同，会使企业经营规模以及纳税人性质发生改变。对于并购企业而言，从供应商处购买商品或向客户销售商品成为一种内部购销行为，增值税和消费税可以降低然而理论上讲，总税负较低

#### 2.3.3 混合并购

混合并购是针对企业类型和生产经营活动性质的，这与不同行业的企业没有垂直关系。混合并购可以在税收方面极大地影响不同类别纳税主体的变化和企业的税务处理方法。例：企业a在20xx年在取得主营业务收入700万，在计算相关税负后，应交增值税和其他税款182万。企业b利润处在保本点，所缴进项税13万。A公司与B公司达成协议后，对B公司以承担债务的手段发起并购。经分析处理得：B公司因A公司承担债务而不缴纳相关所得税，A获得B的全部库存的进项税额13万元，所以A可以减少13万元的应交增值税额。此次合作双方实现了共赢。

## 3 结语

对会计和税收处理工作的调整优化，可以为企业的高水平合并提供有力支持。因此，针对企业合并过程中会计税务处理及纳税筹划的原则及问题加以研究，并制定符合企业实际情况的改进策略，对提高企业合并过程中税费的控制水平具有十分重要的意义。

### 参考文献

[1] 段蓉晖. D公司Y公司合并税收筹划研究[D]. 东北农业大学, 2019.

[2] 党晓宇. 论国有企业合并税收筹划中应注意的事项[J]. 财会学习, 2016(23): 168-169.

作者简介：石海燕（1976.3-），女，山西平定人，学位：学士，职称：高级讲师，研究方向：财会教学。