

2006年注册税务师全国考试税法练习2 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/79/2021\\_2022\\_2006\\_E5\\_B9\\_B4\\_E6\\_B3\\_A8\\_c46\\_79031.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/79/2021_2022_2006_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c46_79031.htm)

资料及要求：1、甲公司是由A、B两个法人股东投资组建的有限责任公司，2000年12月份，甲公司被乙公司吸收合并。根据协议规定，乙公司确认A股东股本金额700万元，确认B股东股本金额300万元，除此之外，乙公司还向甲公司支付货币资金（非股权支付额）300万元。合并时，甲公司账面净资产1500万元，评估价为1800万元，尚有1998年度及1999年度未弥补的亏损额100万元。2001年度乙公司经税务机关核定，应纳税所得额为800万元。

2、甲公司是由A、B两个法人股东投资组建的有限责任公司，A、B股本比例为7/3。2000年12月份，甲公司被乙公司吸收合并。根据合并协议约定，乙公司支付给甲公司的收购价款中包括：股权票面价值1000万元，其中A股东700万元，B股东300万元；有价证券50万元；其他资产折价120万元，以上A、B按7/3的比例分配。合并时，甲公司净资产账面价值1400万元，公允价值（评估价）1600万元，尚有1998年度及1999年度未弥补的亏损额100万元。合并后，乙公司净资产的公允价值为10000万元。2001年度乙公司经税务机关核定，应纳税所得额为800万元。

3、甲公司是由A、B两个法人股东投资组建的有限责任公司，A、B股本比例为7/3。2000年12月份，甲公司被乙公司吸收合并。合并前，甲公司账面资产总额1000万元，负债总额1000万元，净资产为零。经评估，甲企业资产总额1150万元，负债总额1000万元，净资产150万元。合并后，A企业占乙企业股本总额的5.6%，B企业占乙企业股本总额

的2.4%。要求：分别就上述三种情况，说明甲、乙公司合并业务相关所得税处理（企业所得税税率33%）。（二）解答：

1、按规定，企业合并，通常情况下，被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产，计算资产的转让所得，依法缴纳所得税。被合并企业以前年度的亏损，不得结转到合并企业弥补。合并企业接受被合并企业的有关资产，计税时可以按经评估确认的价值确定成本。被合并企业的股东取得合并企业的股权视为清算分配。甲、乙企业相关税务处理如下：甲企业原股东取得的非股权支付额占股权账面价值的比例为： $300 \div (700 + 300) \times 100\% = 30\% > 20\%$ ，因此，甲企业应确认资产转让所得，应纳税额 =  $(1800 - 1500) \times 33\% = 99$ （万元）乙公司在会计上按各项资产的评估价入账，这个评估价也就是乙公司通过吸收合并而取得甲公司的各项资产的计税成本。合并后，乙公司可以按资产的评估价提取折旧或进行成本核算（存货），并可获得扣除，不再作纳税调整。2001年乙公司实现的应纳税所得额不得弥补甲公司以前年度的亏损。应纳税额 =  $800 \times 33\% = 264$ （万元）

2、按规定，合并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中，除合并企业股权以外的现金、有价证券和其他资产（以下简称非股权支付额），不高于所支付的股权票面价值或支付的股本的账面价值20%的，经税务机关审核确认，当事各方可选择按下列规定进行所得税处理，这也包括非股权支付额为零的情形：（1）被合并企业不确认全部资产的转让所得或损失，不计算缴纳企业所得税。被合并企业合并以前的全部企业所得税纳税事项由合并企业承担，以前年度的亏损，如果未超过法定弥补期限，可由合并企业继续按规定用以后年

度实现的与被合并企业资产相关的所得弥补。因为，非股权支付额 ÷ 股权票面价值 × 100% = ( 50 + 120 ) ÷ 1000 × 100% = 17% 2001年度可弥补甲公司的亏损额 = 合并企业某一纳税年度未弥补亏损前的所得额 × ( 被合并企业净资产公允价值 ÷ 合并后合并企业全部净资产公允价值 ) = 800 × ( 1600 ÷ 10000 ) = 128 ( 万元 ) > 100万元； 2001年度乙公司应缴纳企业所得税 = ( 800 - 100 ) × 33% = 231 ( 万元 )

( 2 ) 被合并企业的股东以其持有的原被合并企业的股权 ( 以下简称旧股 ) ，不视为出售旧股、购买新股处理。被合并企业的股东换得新股的成本，须以其所持旧股的成本为基础确定。但未交换新股的被合并企业的股东取得的全部非股权支付额，应视为其持有的旧股的转让收入，按规定计算确认财产转让所得或损失，依法缴纳所得税。依据现行会计制度及上述税法规定，甲企业被乙企业合并后，A、B两企业账面上对甲企业的长期股权投资成本应改为对乙企业的长期股权投资，其“长期股权投资”科目的金额不变，该会计成本与计税成本相同。

( 3 ) 合并企业接受被合并企业全部资产的计税成本，须以被合并企业原账面净值为基础确定。由于乙企业在进行账务处理时，对甲企业的全部资产是按照评估价入账的，而税收上只能按原账面净值为基础确定其计税成本。因此，对合并后的乙企业可采用“综合调整法”进行纳税调整。即对合并资产的公允价1600万元与原账面价1400万元的差额200万元，按10年时间平均每年调增应纳税所得额20万元。

3、按规定，如被合并企业的资产与负债基本相等，即净资产几乎为零，合并企业以承担被合并企业全部债务的方式实现吸收合并，不视为被合并企业按公允价值转让、处置全部资产，不计

算资产的转让所得。合并企业接受被合并企业全部资产的成本，须以被合并企业原账面净值为基础确定。被合并企业的股东视为无偿放弃所持有的旧股。根据上述规定，甲、乙公司相关税务处理如下：（1）甲公司不计算资产转让所得；（2）乙公司账面上反映的合并资产的会计成本为1150万元，而计税成本为1000万元，评估增值的150万元按“综合调整法”，每年调增应纳税所得额15万元；（3）A、B两企业账面股权投资成本不变，只需将“长期股权投资”科目的明细科目由甲企业转为乙企业即可。（三）、解题指导：企业合并包括被合并企业将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设公司，为其股东换取合并企业的股权或其他财产，实现两个或两个以上企业的依法合并。如果作为“独立法人”的转让企业将经营活动的全部资产或债务转让给接受企业后，将取得的接受企业的股权或非股权支付额分配给其原股东，转让企业只解散不清算，这类情形应属于税收法规规定的吸收合并或兼并。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)