

若干会计、税务处理问题答疑

栏目主持 李卓 本期特约解答 陈奕蔚

1. 问：我公司属国资委监管下的军工事业单位的一家下属全资子公司，拟对外投资，经评估事务所评估后确认资产增值1 000万元，其中存货增值100万元，无形资产增值600万元（其中土地使用权增值300万元，专利技术增值300万元），固定资产增值300万元。请问：（1）对该项评估和对外投资，我公司应如何进行账务处理？（2）评估增值后的投资中，针对各种资产应如何纳税？

答：会计处理。由于此问题中没有说明在本次投资前和投资后，贵公司对该被投资企业是否具有控制、共同控制或者重大影响的情况，因此，应根据不同情况遵循不同的会计准则进行账务处理：

（1）如果在投资前对被投资企业不具有控制，本次投资后可控制被投资企业的，则构成一项企业合并，应根据《企业会计准则第20号——企业合并》及其应用指南、讲解，以及《企业会计准则解释第4号》的规定，区分是同一控制下的企业合并还是非同一控制下的企业合并，分别按照适用的原则进行会计处理。

如果原先对该被投资企业有股权投资但对其不具有控制，且本次构成一项非同一控制下企业合并的，则应按照《企业会计准则解释第4号》第三条关于分步购买实现非同一控制下企业合并的规定作出处理。其中，如果原先对被投资企业具有共同控制或重大影响（本次投资前对其采用权益法核算）的，应按《企业会计准则解释第4号》第三条的规定，自具备控制权之日起转为成本法核算。

（2）如果在投资前对被投资企业已经具有控制权，本次对其增资后持股比例进一步增加的，则按《企业会计准则解释第2号》第二条关于“购买少数股权”的规定处理。

（3）如果在投资前对被投资企业不具有控制、共同控制或

重大影响，本次投资后具有共同控制或者重大影响的，投资后应对该被投资企业采用权益法核算，并根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条规定，以投出非货币资产的公允价值作为初始投资成本，并将该成本超出原账面价值的差额计入当期损益。同时，还应当按照《企业会计准则讲解（2010）》第43页中的相关表述，按投资比例抵销投出非货币资产增值额中归属本企业所持股权比例的部分。

如果原先对该被投资企业有股权投资但对其不具有共同控制或重大影响，本次投资后对其具有共同控制或重大影响的，则应从成本法转为权益法核算，具体转换方法详见《企业会计准则讲解（2010）》第三章第四节的相关内容。

（4）如果在投资前即已对被投资企业具有共同控制或重大影响，本次投资后持股比例上升但仍具有共同控制或者重大影响的，则除了不涉及成本法转换为权益法的核算问题外，其余处理原则与前述（3）相同。

（5）如果在本次投资后对被投资企业不具有控制、共同控制或重大影响的，则投资后应按成本法核算该项长期股权投资。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第四条规定，以投出非货币资产的公允价值作为初始投资成本，投出非货币资产的公允价值超出原账面价值的差额计入当期损益。

2. 税务处理。如果本次投资系与该被投资企业的其他股东共担风险、共享收益，则：

（1）对于属增值税应税货物的固定资产、存货（有形动产），应当按照《增值税暂行条例实施细则》第四条第（六）项的规定，视同销售计算缴纳增值税。其中，对于固定资产，应按《财政部国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税[2008]170号）第四条等相关规定计算应缴纳的增值税额。

（2）对于土地使用权、专利技术等无形资产，按照《财政

部国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)第一条:“以无形资产、不动产投资入股,与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税”。

(3) 对于土地使用权,根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税[1995]48号)第一条:“对于以房地产进行投资、联营的,投资、联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件,将房地产转让到所投资、联营的企业中时,暂免征收土地增值税。对投资、联营企业将上述房地产再转让的,应征收土地增值税”。另外还需要注意的是,根据《财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》(财税[2006]21号)第五条:对于以土地(房地产)作价入股进行投资或联营的,凡所投资、联营的企业从事房地产开发的,或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的,均不适用财税字[1995]48号文件第一条规定。

(4) 对于前述各项投出非货币资产的作价金额超出原计税基础的部分,均应计入贵公司的应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。另外,根据《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告[2010]19号),企业取得财产(包括各类资产、股权、债权等)转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等,不论是以货币形式还是非货币形式体现,除另有规定外,均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税,即,原税法规定的符合条件的情况下可分5年均匀计入各年度应纳税所得额的规定不再执行。

如果贵公司该次投资符合《财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)规定的特殊性税务处理适用条件的,也可向主管税务机关申请备案后采用特殊性税务处理方法,具体备案程序可参见《企业重组业务企业所得税管理办法》(国家税务总局公告[2010]4号)。

2. 问:甲方(中方)与乙方(外方)成立A公司(中外合作企业)。合同约定,甲方提供土地使用权,但不占注册资本;乙方以机器、现金出资,占注册资本的100%;合作公司的一切经营风险、亏损、债权债务均由乙方承担;乙方自营业执照登记之日起分5年支付给甲方400万元作为甲方的利润分配,剩余利润归乙方所有。请问:当甲方土地使用权过户后,A公司应如何进行会计处理?支付的400万元如何处理?甲方是否需要承担相关的缴税义务?

答:根据上述合同条款分析,该交易的经济实质可以理解为:甲方将该土地使用权转让给乙方,其对价为分5年收取400万元。但值得注意的是:承担保障甲方取得固定回报和投资本金安全责任的是乙方(外方合作者),而不是中外合作企业A公司。因此,对A公司而言,其接受甲方提供土地使用权作为合作

条件,通常应将其确认为一项资本公积;但如果乙方明确要求A公司向乙方偿还该400万元的,则应当确认为一项对乙方的负债。

另外,根据上述合同条款,“乙方自营业执照登记之日起分5年支付给甲方400万元作为甲方的利润分配”,这说明向甲方支付400万元是乙公司的义务,而不是A公司的义务,所以A公司无需对乙方支付给甲方的400万元土地使用权价款进行会计处理,A公司将其全部利润分配给乙方时,按利润分配进行常规会计处理即可。

此外,需提醒甲方注意的是:在该项交易安排中,虽然名义上是由甲方提供土地使用权作为合作条件,但是合作协议约定甲方并不承担合作企业A公司的任何经营风险、亏损、债权债务。而根据《财政部 国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)第一条规定的“以无形资产、不动产投资入股,与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税”及《财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税[1995]48号)第一条规定的“对于以房地产进行投资、联营的,投资、联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件,将房地产转让到所投资、联营的企业中时,暂免征收土地增值税”。因此,我们理解,甲方应当就该项土地使用权转让行为计缴营业税、土地增值税和企业所得税。

3. 问:我公司是一家有色金属矿山企业,经常支付给当地农(牧)民一部分林地(草场)临时占地费,这些费用无法取得发票,如果用收据列支税务机关是否允许?

答:现行《企业所得税法》及其实施条例以及配套的规章和规范性文件从未规定以发票作为税前扣除的唯一合法凭证。根据《发票管理办法》(国务院令第587号)第十九条规定:“销售商品、提供服务以及从事其他经营活动的单位和个人,对外发生经营业务收取款项,收款方应当向付款方开具发票;特殊情况下,由付款方向收款方开具发票”。由于收取林地(草场)临时占地费并非农(牧)民的经营行为,并且客观上农(牧)民也不具备就所收款项向你公司开具发票(包括请税务机关代开发票)的条件,因此,你可以不以发票作为林地(草场)临时占地费的税前扣除依据。建议你公司与农(牧)民(或其所在的村委会等基层组织)签订规范的补偿协议,并在支付相关款项时取得农(牧)民已签字确认、载明付款日期、付款金额、款项用途的收据,在可行的情况下通过银行(含当地农信社、村镇银行等)结算方式支付该款项,以尽可能做到有据可查。如果以农(牧)民专业合作社或者村委会等基层组织作为支付对象,而不是直接支付给农(牧)民个人,则应当取得规范的收据,作为税前扣除的依据。■

主持人信箱:cj-0723@163.com