

企业混合性投资所得税处理新规解读

程 辉

2013年7月15日国家税务总局发布《关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告2013年第41号,以下简称41号公告)。现将41号公告内容解读如下:

1. 公告定义混合性投资业务的性质

41号公告所指混合性投资,是指兼具权益和债权双重特性的投资业务。这个定义与《企业所得税新法释义》上对混合性投资定义大体相似。但是,《企业所得税法实施条例》将混合性投资理解为证券,并将证券归入权益性或债权性投资。《企业所得税新法释义》指出:权益性投资指以购买被投资单位股票、股份、股权等类似形式进行的投资;债权性投资,主要指购买债券、债权的投资。从41号公告所列范围来看,很难判断混合性投资是否是指优先股或可转债。现实中部分信托计划,具有权益和债权双重特性。这些信托公司一般以增资的方式进入目标公司。由于这些信托计划的股权回购往往并不是由目标公司来完成,因此,难以满足公告所列条件,这类信托产品不在41号公告所规范的范围。为什么股权不是由被投资企业回购?这是因为股权回购时也就是撤资时,会涉及到分配被投资企业资产,转让给现有股东则可规避这个问题,同时现有股东对被投资企业真正的所有权也可以得到维护,信托股权只是用来得固定收益,而不是获得真正的经营收益,因此回购不是由被投资企业来完成。

2. 混合性投资业务公告前后的税务处理方式不相同

对于归于权益性投资的部分,此前企业所得税法中出于避免重复征税的原因已经予以免税处理。但这种处理方式并没有考虑该创新业务的实质,只是从形式上将混合性投资进行拆分。虽然混合性投资业务兼具权益性投资和债权性投资双重特征,但其业务创新在于躲避债权投资的风险和其他法律方面的限制。为此,41号公告明确了混合性投资归属于债权投资业务,并要求按照债权投资业务进行企业所得税处理。

3. 判断企业混合性投资业务的具体标准

根据41号公告的规定,企业混合性投资业务应同时具备五个条件。

(1) 被投资企业接受投资后,需要按投资合同或协议约定的利率定期支付利息(或定期支付保底利息、固定利润或固定股息)。这个条件是说,被投资企业经营业绩不与这类投资回报挂钩,分配利润时不按企业的投资效益,投资回报也不按投资者的股份份额。投资风险投资者不承担或者很少承担,实际上也成为企业融资的一种形式。

(2) 有明确的投资期限或特定的投资条件,并在投资期满或者满足特定投资条件后,被投资企业应当偿还本金或按投资合同或协议约定的价格赎回投资。这个条件是说,被投资企业必须偿还本金或赎回投资,只要满足合同或协议约定的需要由被投资企业偿还本金或

赎回投资的条件,无论投资期限是否届满。偿还本金或赎回投资后,被投资企业作减资处理。

(3) 被投资企业如果依法停止生产经营活动需要清算的,投资企业的投资额可以按债权进行优先清偿,但对被投资企业净资产不能按投资份额拥有所有权。这个条件是说,投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权。

(4) 投资企业不具有选举权和被选举权。这个条件是说,被投资企业在选举董事会、监事会成员时,投资企业不能按持股比例进行表决或被选为成员。

(5) 不参与被投资企业日常生产经营活动。

4. 混合性投资业务的所得税如何处理

(1) 被投资企业支付利息的处理

关于被投资企业支付利息如何处理,根据41号公告第二条第(一)项的规定,由被投资企业定期支付利息的,投资企业应当于被投资企业应付利息的日期,根据合同或协议约定的利率,计算确定本期利息收入并计入当期应纳税所得额;被投资企业应于应付利息的日期确认本期利息支出,并按税法实施条例和《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(2011年34号)第一条的规定(即非金融企业向非金融企业借款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分,准予税前扣除),进行税前扣除。

税前扣除时纳税人应注意提供相关

车船税征管中应注意的七个事项

■ 赵诗云 刘厚兵

2012年1月1日,《中华人民共和国车船税法》(以下简称“车船税法”)及其实施条例正式实施。新的车船税法在征税范围、计税依据、税收优惠和征收管理等方面都作了一些修改和完善。但在具体执行中,“专用作业车的认定”等问题,让征纳双方均感到困惑。为规范车船税征管,维护纳税人合法权益,国家税务总局针对车船税法实施过程中发现的具体征管问题,制定下发了《关于车船税征管若干问题的公告》(国家税务总局2013年第42号公告,以下简称42号公告),自2013年9月1日起施行,同时废止《国家税务总局关于车船税征管若干问题的通知》(国税发[2008]48号)。

说明。2011年34号公告规定:企业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时,应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”,以证明其利息支出的合理性。“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”中,应包括在签订该借款合同当时,本省任何一家金融企业提供同期同类贷款利率情况。该金融企业应为经政府有关部门批准成立的可以从事贷款业务的企业,包括银行、财务公司、信托公司等金融机构。“同期同类贷款利率”是指在贷款期限、贷款金额、贷款担保以及企业信誉等条件基本相同下,金融企业提供贷款的利率。既可以是金融企业公布的同期同类平均利率,也可以是金融企业对某些企业提供的实际贷款利率。

(2) 被投资企业赎回投资的处理

现就42号公告涉及车船税征管问题的注意事项进行解读。

注意事项一: 医院救护车不属于专用作业车

新车船税法规定货车、挂车、专用作业车、轮式专用机械车的车船税按整备质量的实际吨位数计算;对其他车辆专用作业车实行较低的年基准税额政策。专用作业车是指在其设计和技术特性上用于特殊工作的车辆。实际征管中,专用作业车容易与属于商用车税目的专用汽车混淆。为此,42号公告主要参照《机动车运行安全技术条件》(GB7258-2012)和《机动车类型 术语和

定义》(GA802-2008)中专项作业车的相关内容,对专用作业车的概念进行明确,且举例予以说明。即对于在设计和技术特性上用于特殊工作,并装置有专用设备或器具的汽车,应认定为专用作业车,如汽车起重机、消防车、混凝土泵车、清障车、高空作业车、洒水车、扫路车等。以载运人员或货物为主要目的的专用汽车,如救护车,不属于专用作业车。

注意事项二: 客货两用车按货车计征车船税

原车船税法律法规规定,对客货两用车,载人部分按乘人汽车税额减半征税;载货部分按机动载货汽车税全额

操作方式,未按规定这种业务中形成的债务重组损益是否需要通过资产损失的企业所得税备案程序来管理扣除。笔者认为,回购差价作为债务重组损益,应经过一定的备案申报程序,从而使回购差价可以在税前规范扣除。

(3) 以前年度混合性投资业务税务处理衔接

41号公告2013年9月1日起生效后,以前年度的混合性投资业务税务事项,不论是按照股息收入还是按照利息收入进行税务处理,均不再进行纳税调整。此前发生的没有处理的混合性投资业务,按照41号公告规定处理。■

(作者单位:福建省龙岩经济技术开发区国家税务局)

责任编辑 达青