

对盈利补偿交易税务处理的一点看法

丁国卫

摘要：企业资产重组时往往采用盈利补偿方式，目前税法没有对盈利补偿处理的明文规定。本文通过分析《财务与会计》刊登的一篇文章，运用税法基本原理提出如何进行税务处理的相关看法。

关键词：资产重组；盈利补偿；税务处理

《财务与会计》2015年第6期刊登了朱长胜的《盈利补偿交易的财税处理》(以下简称朱文)，笔者对于其中相关的税务处理有些不同看法，现提出来望与作者探讨。

借用朱文的案例：2012年9月，瑞康公司向大恒中国发行A股股票，收购其持有的大恒南京股权。资产评估报告显示，大恒南京在评估基准日的50%股权(净资产)账面价值为24亿元，评估值为30亿元，评估增值25%。

大恒中国在《盈利补偿协议》中承诺，如果在本次重大资产重组实施完毕后的盈利补偿期内，大恒南京50%股权的实际盈利数如低于盈利预测数(2013年、2014年对应的预测数分别为：4亿元、5亿元)，大恒中国将按照差额向瑞康公司支付等额现金以作为补偿。

2014年3月，由于大恒南京2013年实现净利润6亿元，也即50%股权实现净利润3亿元，低于盈利水平1亿元，大恒中国遂向瑞康公司支付1亿元现金。

根据会计准则规定，大恒中国会计分录为(单位：亿元)：

借：投资收益	1	
贷：银行存款		1
瑞康公司会计分录：		
借：银行存款	1	
贷：长期股权投资		1

朱文认为：“如果税法认可有关盈利补偿的交易性质和会计处理，大恒中国应冲回投资收益1亿元，在税收上可以申请退回以前年度多确认投资收益而缴纳的企业所得税

2 500万元(1亿元×25%)，瑞康公司应调减持有大恒南京50%股权的投资计税基础1亿元。”

虽然朱文认为目前现行企业所得税法缺乏关于盈利补偿的明确规定，但是笔者认为，根据企业所得税法及其相关文件的规定，对于盈利补偿交易是能够进行恰当的税务处理的。

1. 关于大恒国际的税务处理两原则：实际发生、相关性

根据会计准则规定，大恒国际应冲回投资收益1亿元。朱文认为，可以申请退还多确认收益而多缴企业所得税2 500万元，但存在不能退税的风险。笔者认为，2014年度会计上确认冲回投资收益1亿元，也即投资损失1亿元，1亿元收益能否退税，实际上是1亿元损失能否在企业所得税税前扣除？

《企业所得税法》第八条规定，企业实际发生与取得收入有关的、合理的支出，在计算应纳税所得额时可以扣除。企业所得税税前允许扣除的支出，前提是实际发生。企业只有实际发生的支出，才允许在税前扣除；反之，企业非实际发生的支出，一般不允许扣除。例如企业提取的坏账准备，是根据会计准则和企业实际情况，由财务人员依据职业判断提取。一般在企业提取环节不允许税前扣除(当然也有企业所得税法第十条第(七)项例外情形)，只允许企业坏账损失实际发生时，才可以在发生年度允许税前扣除，体现了税法的据实扣除原则。同时税法还明确支出扣除的相关性原则：是指与取得收入直接相关。本案例中，由于大恒国际股权转让收入已在2012年度确认所得缴纳企业所得税，

2014年度向瑞康公司支付1亿元属于与转让收入相关的支出，应该可以在实际发生年度税前扣除。

2. 关于瑞康公司的税务处理：历史成本原则

根据《企业所得税法实施条例》第七十一条规定，投资资产包括权益性投资和债权性投资形成的资产。其中通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。同时《企业所得税法实施条例》第五十六条还规定，企业的投资资产，以取得该项资产时实际发生的支出作为计税基础。企业持有资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。换句话说，会计准则允许对初始投资成本的调整，税收上是不认可的。税收上是遵循历史成本原则。因此，瑞康公司收到的1亿元补偿款，税收上不得作为投资计税基础的调减金额，其长期股权投资的计税基数仍应是15亿元（30亿元×50%）。至于收到的补偿1亿元，笔者认为应在收到年度计入应纳税所得额缴纳企业所得税。

3. 重组各方不存在重复征税的情况

朱文认为，在该笔交易过程中可能会存在重复征税的风险。笔者并不认同该观点。从大恒国际来分析，在股权转让的2012年度，已经就转让所得计算缴纳企业所得税。而根据补偿协议支付的支出可以发生年度2014年度税前扣除，如果当年所得不够扣除造成亏损可向以后年度结转。这中间有可能由于以后年度盈利不足以弥补完，造成该支出

实际不能全额在企业所得税前扣除的情况。这种现象是目前税制造成的，纳税人与税务机关都没有办法解决的。假如不考虑这种情况，两个纳税年度综合起来，大恒国际是按协议成交后的净额缴纳企业所得税，符合交易的经济实质。

从瑞康公司来分析，在取得股权时按公允价值作为长期股权投资的计税基础。在持有期间，无论是从被投资企业取得的分红款（该分红款所属期也不区分在投资前还是投资后），还是从被转让方取得的股权转让补偿款，都不得调减股权投资计税基础，体现了税收的历史成本原则。而在此期间取得的价款，不论从何方取得的应该并入应纳税所得额。因此，股权在取得初始投资时、持有期间、转让环节，股权的计税成本一般是不变的。在这里税务处理与会计上的规定是有差异的。但总体来说瑞康公司不会因此造成重复征税的现象。

从双方综合起来考虑，大恒国际以公允价格30亿元作为转让收入缴纳企业所得税，而购入方瑞康公司以30亿元作为股权计税成本，该环节不会造成重复征税。而补偿款环节，大恒中国支付1亿元可以作为税前扣除支出，而瑞康公司取得1亿元作为收入计入当期应纳税所得额计算缴纳企业所得税，该环节也不会造成重复征收。从整体来考虑也不会造成国家税款的留失。因此，笔者认为，该重组不存在重复征税的现象。

（作者单位：绍兴中兴税务师事务所有限公司）

责任编辑 武献杰

图片新闻

中国建筑召开营业税改征增值税动员会



不久前，中国建筑营业税改征增值税动员会在北京召开，本次会议旨在全面贯彻国务院关于2016年5月1日推开建筑、地产、金融和生活服务业营改增试点的安排，积极应对营改增给公司组织架构、生产经营、管理模式、合同签订、经营指标等带来的挑战，推动公司结构转型和产业升级、提高整体管理水平，实现建筑和地产营改增工作的平稳过渡。中国建筑工程总公司董事长、党组书记官庆出席会议，并从“四个到位”做了集团“营改增”动员讲话，分析了“营改增”给公司带来的机遇和挑战，对公司总体工作提出了要求。

（本刊记者）