

谓的一般股权转让,故按照国税发[2000]118号文的规定,甲公司计税的股权转让所得为: $720-2\ 000\div 4=220$ (万元),其中包含了在乙公司的留存收益150万元,与会计核算上的投资转让收益不等。显然,为避免重复纳税,投资企业在处置股权之前应对其留存于被投资单位的收益尽可能地进行分配。

2、外商投资企业的现行税收政策。《国家税务总局印发〈关于外商投资企业合并、分立、股权重组、资产转让等重组业务所得税处理的暂行规定〉的通知》(国税发[1997]71号)规定“股权转让收益或损失是指,股权转让价减除股权成本价后的差额。股权转让价是指,股权转让人就转让的股权所收取的包括现金、非货币资产或者权益等形式的金额;如被持股企业有未分配利润或税后提存的各项基金等股东留存收益的,股权转让人随转让股权一并转让该股东留存收益权的金额(以不超过被持股企业账面的分属为股权转让人的实有金额为限),属于该股权转让人的投资收益额,不计为股权转让价。股权成本价是指,股东(投资者)投资入股时向企业实际交付的出资金额,或收购该项股权时向该股权的原转让人实际支付的股权转让价金额。”由此可见,上述规定的基本原则与内资企业适用的国税发[1998]97号文一致。另外,如果股权转让系以合理重组为目的的,外商投资企业将其持有的境内、境外企业股权转让给与其有直接拥有或者间接拥有或者被同一人拥有100%股权关系的公司,可不计征企业所得税。

在新企业所得税法实施后,由于居民企业之间分配的股息性所得属于免税收入,故一家属于居民企业的投资企业转让另一居民企业的股权时,不存在利用股权转让来避开对股息性所得补税的问题,故可认为今后股权转让所得的计税办法应以国税发[1998]97号、国税发[1997]71号文为基础。这方面的政策变化尚待关注。

(二)由于长期股权投资初始会计成本与计税成本之间存在差异,由此必然导致股权转让时会计收益与计税所得之间的差异。

(三)关于股权处置损失的处理。国税发[2000]118号文规定:“企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的股权投资损失,可以在税前扣除,但每一纳税年度扣除的股权投资损失,不得超过当年实现的股权投资收益和投资转让所得,超过部分可无限期向以后纳税年度结转扣除。”这里的“股权投资收益和投资转让所得”同样为按税收口径计算的持有收益和转让所得。另外,“超过部分可无限期向以后纳税年度结转扣除”是指超过部分只能用以后年度实现的股权投资持有收益和投资转让所得扣除,而不能用经营所得扣除。

但在《金融企业呆账损失税前扣除管理办法》(国家税务总局令第4号)中规定:按照国家法律法规规定具有投资权的

金融企业的对外投资,由于被投资企业依法宣告破产、关闭、解散,并终止法人资格的,经金融企业对被投资企业清算和追偿后仍无法收回的股权,在报经主管税务机关审核确认后,可作为呆账损失在企业所得税前扣除。这是一项例外规定。

对于外商投资企业,国税发[1997]71号文规定:中国境内企业转让股权或股份的损失,可在其当期应纳税所得额中扣除。而在《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第十八条及《财政部 国家税务总局关于外商投资企业从事投资业务若干税收问题的通知》([94]财税字第083号)中规定:外商投资企业投资期满不能收回的投资损失,不得冲减本企业应纳税所得额。

新企业所得税法实施后,上述规定方面的差异也面临着统一的问题。

如前所述,由于投资成本方面的差异,上述税法及今后新企业所得税法中可能规定的不得扣除的投资损失,并不一定等于会计核算中的相关投资处置损失,但也不能简单地对后者进行纳税调增。实务中,上述计税投资处置损益的计算及调整是以纳税申报表为载体相对独立地进行的,而不是直接在会计损益的基础上作调增调减。

(四)关于推定转让所得。国税发[2000]118号文中还规定:“被投资企业对投资方的分配支付额,如果超过被投资企业的累计未分配利润和累计盈余公积金而低于投资方的投资成本的,视为投资回收,应冲减投资成本;超过投资成本的部分,视为投资方企业的股权转让所得,应并入企业的应纳税所得,依法缴纳企业所得税。”如何理解这一规定呢?

例2:甲公司为投资企业,乙公司为被投资企业,注册资本为1 000万元,甲公司占股30%,2007年12月31日乙公司经审计的累计未分配利润和累计盈余公积金为500万元,按占股比例归属于甲公司的部分为150万元。现分别不同情况进行说明:

(1)如果乙公司向甲公司分配100万元,因甲公司使用权益法核算投资,故在会计核算中应冲减“长期股权投资——损益调整”科目;而在税收上确认甲公司实现投资股息性所得100万元。

(2)如果乙公司向甲公司分配600万元,甲公司在会计核算中应冲减“长期股权投资”账面价值150万元,另外450万元中的350万元作为投资分红(视为其他股东放弃了对乙公司留存收益的分配权,与《公司法》规定的有限责任公司股东可约定分红不谋而合),100万元冲销投资成本;在税收上,应确认甲公司实现投资股息性所得500万,另100万元视为甲公司收回投资成本,不计入计税投资所得。

(3)如果乙公司向甲公司分配850万元,甲公司在会计核算中应冲减“长期股权投资”账面价值150万元,另700万元

中的350万元作为投资分红,300万元冲销投资成本,剩余的50万元如何处理,企业会计准则中未作规定,但基于甲公司获得超额分配的法律事实,应确认为投资收益;在税收上,应确认甲公司实现投资股息性所得500万元,收回投资成本300万元,推定转让投资所得50万元,且该项所得全额计入当期应纳税所得额征税,应与会计处理一致。

在进行上述(2)、(3)处理时,必须取得被投资企业股东(大)会关于股利分配的相应决议。

(五)长期股权投资转让收益的免税政策。《财政部 国家税务总局关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的通知》(财税字[1997]77号)规定:“纳税人在产权转让过程中,发生的产权转让净收益或净损失,计入应纳税所得额,依法缴纳企业所得税。国有资产产权转让净收益凡按国家有关规定全额上缴财政的,不计入应纳税所得额。”

(六)长期股权投资的处置程序。在会计核算中,处置长期股权投资时应取得公司权力机构的决议文件等。而处置损失如需税前扣除,税法规定:企业的股权转让损失可自行在税前按规定扣除;至于清算损失,内资企业必须报经税务机关审核批准,外商投资企业则因其不得于税前扣除,当然也不存在履行税收方面的批准手续了。

二、其它主要差异事项

(一)共同控制资产和共同控制经营

《企业会计准则第2号——长期股权投资》应用指南提出,在共同控制经营下,每一合营方归集本企业发生的相关成本费用,同时按照合营合同或协议约定分享合营产生的收入。在共同控制资产下,每一合营方通过其所控制的资产份额享有共同控制资产带来的未来经济利益,按照合同或协议约定分享相关的产出并分担所发生费用。

在实务中,共同控制各方对共同控制经营或资产时产生的收入、成本费用进行分担,是应分别入账,各自计算其损益,还是应将此收入、成本费用集中于某一方进行核算,再由各方对收益进行分配呢?一般是后者更为常见。以房地产业的“合作建房”为例,由于房地产开发行业的特点,决定了合作各方只能将共同控制的经营活动——合作开发项目交由房地产开发企业运作,整个立项、开发、销售过程都以开发企业的名义发生,合作各方只是参与合作项目的利润分配(有时约定分配开发产品)。在此方式下,合作方投出合作资金时,通常记录为“长期应收款”(合作方只承担该项资金成本),在分配取得共享的利润时应记入什么会计账户指南中虽未作说明,但基于实质重于形式的原则可视为投资收益。关于纳税处理,《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税发[2006]31号)规定:“开发企业以本

企业为主体联合其他企业、单位、个人合作或合资开发房地产项目,且该项目未成立独立法人公司的,凡开发合同或协议中约定分配项目利润的,应按以下规定进行处理:1、开发企业应将该项目形成的营业利润额并入当期应纳税所得额统一申报缴纳企业所得税,不得在税前分配该项目的利润。同时不能因接受投资方投资额而在成本中摊销或在税前扣除相关的利息支出。2、投资方取得该项目的营业利润应视同取得股息、红利,凭开发企业的主管税务机关出具的证明按规定补交企业所得税。”可见,税法中是将投资方(合作方)取得的收入明确为股息性所得的,而共同控制的经营项目必须在开发企业归集开发收入、成本费用,计算应税所得并由其缴纳企业所得税,在税后向合作方分配收益。

(二)总公司汇总分公司的税后利润

总公司与分公司之间不同于母子公司关系,在会计核算中不存在投资收益问题。但是,在目前的税法中,尤其是内资企业的税法中,规定符合条件的分公司应在经营所在地申报缴纳企业所得税。那么,总公司从其分公司取得的税后利润在税收管理上就应比照股息性所得即持有投资收益处理。2008年实行汇总纳税制度以后,由于涉及到总、分公司地方政府的财政利益划分和税收征管关系,分公司是否完全不在注册经营地申报缴纳企业所得税还有待确定。

(三)关于长期股权投资减值准备

企业提取的该项准备所影响的会计损益,税收上一般不予确认。但《企业财产损失所得税前和除管理办法》(国家税务总局令第13号)(适用于内资企业)规定,下列情况可作为长期股权投资永久性损害或实质性损害,可申请审批财产损失:被投资方财务状况严重恶化,累计发生巨额亏损,已连续停止经营三年以上,且无重新恢复经营的改组计划等;被投资方财务状况严重恶化,累计发生巨额亏损,被投资方的股票从证券交易市场摘牌,停止交易一年或一年以上。在这些情况下,投资尚未清算,故会计核算中往往提取全额资产减值准备,该项损失报经税务机关审批后可按前述规定限额在税前扣除。有人认为,此项财产损失不属于国税发[2000]118号文中规定的“清算处置损失”,在扣除时无须受当年投资收益金额的限制,可以在税前直接扣除,即可从经营利润扣除。但实务中并非如此。国税发[2000]118号文是实体性的部门规章,13号令则是程序性的部门规章,它按照实质重于形式的原则设定该项损失的审批条件,即被投资方虽未清算,但实质上已处于破产待清算状态,故税务机关仍然视投资企业发生投资清算损失予以审批的,在计税处理上仍会要求税前限额扣除。(完)■

(作者单位:江苏国瑞兴光税务咨询有限公司)

责任编辑 张智广