

长期股权投资会计与税收处理差异比较分析(一)

高允斌 唐文彬

本文依据现行的税收法律法规(以下简称“税法”,对照《企业会计准则第2号——长期股权投资》,对长期股权投资初始投资成本的会计处理与纳税处理(以企业所得税为主)之间的差异作出分析。

一、企业合并以外以其他方式取得的长期股权投资

企业取得的长期股权投资存在着不同的支付对价方式,并由此而产生初始投资成本在会计成本与计税成本方面的异同。

1、以支付现金方式取得的长期股权投资

企业会计准则规定,以支付现金方式取得的长期股权投资应当按照实际支付的购买价款作为初始投资成本,包括与取得长期股权投资直接相关的手续费用等必要支出,但所支付价款中包含的被投资单位已宣告但尚未发放的现金股利或利润应作为应收项目核算,不构成取得长期股权投资的成本。在税法中,虽然未对初始投资成本的确认和计量作出明确规定,但国税发[2000]84号文第七条规定:“纳税人的存货、固定资产、无形资产和投资等各项资产成本的确定应遵循历史成本原则”。这与会计准则中的规定原则一致。同时,《关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号,目前适用于内资企业,以下简称“118号文”)规定,被投资企业会计账务上实际做利润分配处理时,投资方企业应确认投资所得的实现。据此规定,当投资方以支付现金受让股权方式取得长期股权投资时,被投资企业已宣告但尚未发放的现金股利或利润,在股权转让方应确认为应收股利及计税投资收益,那么受让方支付价款中包含的此项金额也应为受让一项债权,与长期股权投资成本无涉。如果投资方的投资款系借入的资金,会计准则中并不将其借款费用资本化为股权投资成本。虽然国税发[2000]84号文第三十七条曾规定:“纳税人为对外投资而借入的资金发生的借款费用,应计入有关投资的成本,不得作为纳税人的经营性费用在税前扣除”。但在国税发[2003]45号文中则将其修改为:

可以直接扣除,不需要资本化计入有关投资的成本。

综上所述,在此方式下内资企业会计与税收的初始投资成本差异已基本消除。

《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》第十八条基于税收的相关性和对等性原则规定:“外商投资企业在中国境内投资于其他企业,从接受投资的企业取得的利润(股息),可以不计入本企业应纳税所得额;但其上述投资所发生的费用和损失,不得冲减本企业应纳税所得额”。据此,外商投资企业为对外投资而借入的资金利息,会计核算中计入财务费用的,不得在税前扣除,应予纳税调增。那么,这部分借款费用是否应在税收层面上资本化计入计税投资成本呢?笔者认为基于上述税收原则,应是可以计入的。例如,某外商投资企业因对外进行股权投资之需而借入2 000万元的资金,期限一年,年利率为6%。该企业长期股权投资的会计成本为5 000万元。在会计核算中,已将120万元的借款利息计入财务费用,在进行企业所得税纳税申报时应作纳税调增;同时,长期股权投资的计税成本应为5 120万元,此项暂时性差异将在未来股权转让或清算中转回。

在我国新《企业所得税法》中,由于规定了符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入,故“两法合并”后与投资成本相关的税收政策的走向值得进一步关注。

2、以发行权益性证券取得的长期股权投资

企业会计准则规定,以发行权益性证券取得的长期股权投资应当按照发行权益性证券的公允价值作为初始投资成本,但不包括自被投资单位收取的已宣告但尚未发放的现金股利或利润。为发行权益性证券而支付给有关证券承销机构等的手续费、佣金等与权益性证券发行直接相关的费用,应从权益性证券的溢价发行收入中扣除;权益性证券的溢价收入不足冲减扣除的,应冲减盈余公积和未分配利润。另外,企业会计准则还规定:投资者投入的长期股权投资,应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本,但合同或协议约定的价值不公允的除外。

例1: 20×7年5月, A公司定向增发5 000万股普通股(每股面值1元)取得B公司20%的股权, 增发的5 000万股普通股的公允价值为15 600万元, 所取得的B公司的20%股权原由C公司等股东持有。A公司支付了100万元的相关费用。有关公司均为内资企业。

A公司的长期股权投资初始投资成本的会计分录为:

借: 长期股权投资——B公司(投资成本)	156 000 000
贷: 股本	50 000 000
资本公积——股本溢价	106 000 000

支付相关费用的会计分录为:

借: 资本公积——股本溢价	1 000 000
贷: 银行存款	1 000 000

C公司等以其持有的B公司股权交换A公司增发的股票, 属于一项非货币性资产交换。设C公司等对B公司长期股权投资的账面价值为10 350万元, 其中投资成本为8 000万元, 损益调整为2 350万元。则C公司等会计处理为:

借: 长期股权投资——A公司(投资成本)	156 000 000
贷: 长期股权投资——B公司(投资成本)	80 000 000
——B公司(损益调整)	23 500 000
投资收益	52 500 000

本例中, A公司的长期股权投资计税成本与会计上的初始投资成本相一致。而C公司等取得的长期股权投资会计成本与计税成本则有可能不同。国税发[2000]84号文第七条规定: 纳税人发生合并、分立和资产结构调整等改组活动, 有关资产隐含的增值或损失在税收上已确认实现的, 可按经评估确认后的价值确定有关资产的成本。例1中, 如果C公司等已按税法规定确认了股权转让所得并依法申报纳税, 则新取得的A公司的股权计税投资成本与会计成本一致。而鉴于税法中存在所谓“免税重组”(实质上为递延纳税)与“应税重组”之分, 参照《国家税务总局关于国家开发投资公司与中国石油化工股份有限公司改组业务涉及的企业所得税问题的通知》(国税函[2002]1 065号)中“免税重组”的案例, 则例1中, 如果C公司等经税务机关同意暂不确认股权转让所得, 会计利润中的投资收益5 250万元不计入当期的应纳税所得额。同时, 按照国税函[2004]390号文的精神, 因C公司等股东在B公司原持股比例为20%, 低于95%, 则其新取得的A公司的股权计税投资成本只能按其原持有的B公司投资成本确定, 即为8 000万元, 与会计成本相差7 600万元, 从而产生一项暂时性差异, 也因现行税收制度中设定的重复性征税而产生永久性差异。

3、通过非货币性资产交换或债务重组取得的长期股权投资

企业会计准则规定, 通过非货币性资产交换或债务重组

取得的长期股权投资应当按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》或《企业会计准则第12号——债务重组》确定其初始投资成本。有关会计成本与计税成本间的异同关系详见笔者撰写的《会计收入与计税收入之差异比较分析(三)》(刊登在《财务与会计综合版2007年第10期)一文中的相关内容。

二、企业合并形成的长期股权投资

1、同一控制下企业合并形成的长期股权投资

企业会计准则规定: 同一控制下的企业合并, 合并方以支付现金、转让非现金资产或承担债务方式作为合并对价的, 应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产以及所承担债务账面价值之间的差额, 应当调整资本公积; 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。

合并方以发行权益性证券作为合并对价的, 应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。按照发行股份的面值总额作为股本, 长期股权投资初始投资成本与所发行股份面值总额之间的差额, 应当调整资本公积; 资本公积不足冲减的, 调整留存收益。

例2: 20×7年3月, X公司向同一集团内的另一公司Y公司的原股东支付现金3 500万元, 同时转让一处账面价值为3 200万元的土地使用权, 换取Y公司100%的股权, 并于当日实施对Y公司的控制, 合并后Y公司作为法人持续经营。合并日, X公司的资本公积为3 800万元; Y公司所有者权益总额为5 500万元, 且与X公司的会计政策相同。X公司的会计处理为:

借: 长期股权投资——Y公司(投资成本)	55 000 000
资本公积	12 000 000
贷: 银行存款	35 000 000
无形资产——土地使用权	32 000 000

X公司作为支付对价的非货币性资产, 除符合118号文中规定的整体资产定义可向主管税务机关申请暂不确认转让所得或损失外, 其他的非货币性资产即使是转让给同一控制下的其他企业以换取其控股权, 也必须视同销售, 同时, 长期股权投资的计税成本按非货币性资产的公允价值确定。本例中, 设土地使用权的公允价值为6 000万元, 则在投资日视同销售所得为2 800万元(6 000-3 200), 并可有条件地分五年计入应纳税所得额, 同时对Y公司的计税投资成本为8 300万元, 从而构成一项暂时性差异。另外, 会计核算中调整的资本公积、盈余公积等, 在税收角度上应视为不发生

变化,企业应通过备查账记录此项差异。

例3:例2中,若X公司向同一集团内的另一公司Y公司的原股东定向增发股票3000万股(每股面值1元),公允价值为15000万元(假定等于Y公司所有者权益的公允价值),以换取Y公司100%的股权。X公司的会计处理为:

借:长期股权投资——Y公司(投资成本)	55 000 000
贷:股本	30 000 000
资本公积	25 000 000

Y公司的原股东以放弃Y公司的股份为代价,改持X公司的股份,属于一项非货币性资产交换,对于换入的长期股权投资成本,会计核算中存在着按公允价值和账面价值计量两种基础,也存在确认与不确认投资收益两种不同情形。在税收方面如上所述,内资企业存在“免税重组”与“应税重组”之分,并与会计处理的结果产生不同的组合关系:当会计核算以公允价值为基础时,其与税收上的“应税重组”无差异,而与“免税重组”存在暂时性差异;当会计核算以账面价值为基础时,其与税收上的“应税重组”存在暂时性差异,而与“免税重组”无差异。在本例中,设Y公司原股东本次股权置换被批准为“免税重组”,则改持的X公司股权投资计税成本按Y公司所有者权益总额5500万元为基础确定(按照国税函[2004]390号文的精神,如果Y公司的原股东原持有Y公司股份的比例低于95%,则改持的X公司股权投资计税成本只能按其在Y公司的初始投资成本为基础确定)。如果未来这部分股东又按公允价值转让了在X公司的股份,此时所产生的投资转让所得中便包含了前一次非货币性资产交换中因“免税重组”而暂未确认的所得9500万元(股权公允价值15000万元与账面价值5500万元之间的差额)。如果Y公司的原股东为外商投资企业,国税函发[1997]207号文规定:“外商投资企业将其持有的中国境内、境外企业的股权,转让给与其有直接拥有或者间接拥有或被同一人拥有100%股权关系的公司,包括转让给具有上述股权关系的境内投资公司的,可按股权成本价转让,由于不产生股权转让收益或损失,不计征企业所得税”。这一规定类似于内资企业的“免税重组”,若会计处理以账面价值为基础,则一般无差异。

再看例3中的X公司,其取得Y公司长期股权投资的会计成本为5500万元,基于税制的基本原理及国税发[2000]84号文的规定,其计税成本应为15000万元,同时,其税收意义上的资本公积应为12000万元。这是因为Y公司原股东股权账面价值与公允价值之间的差额9500万元迟早都要计入原股东的应纳税所得额,如果X公司改持Y公司这部分股权的计税成本被确定在5500万元的水平上,则X公司再按公允价值(假定恰好为15000万元)将其再次转让给新股

东,不免又产生9500万元的股权转让所得,从而产生重复征税。

2、非同一控制下企业合并形成的长期股权投资

企业会计准则规定,非同一控制下的企业合并,购买方在购买日应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。具体而言,一次交换交易实现的企业合并,合并成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值。通过多次交换交易分步实现的企业合并,合并成本为每一单项交易成本之和。购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用也应当计入企业合并成本。购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量,公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。在此情况下,长期股权投资的会计成本与计税成本之间总体无差异。

(未完待续)

(作者单位:江苏国瑞兴光税务师事务所)

南京市国有资产管理委员会)

责任编辑 张智广

● 建议

机制发票的弊端及改进建议

王显力 严元旦

随着电脑的广泛使用,越来越多的商品销售企业使用计算机开具发票。笔者认为,目前的机制发票存在以下弊端:一是由于设计问题,票面规格太小,不便于装订归档,查阅资料不方便。二是发票内容简单,记载经济活动的要素不齐全,有的只有商品名称及金额,没有数量和单价,不符合发票的规定。三是普遍使用的喷墨打印机打出的发票字迹不太清晰,难以辨认,而且有的发票纸质差,油墨不合格,通常两至三年就变成了白纸,保存时间达不到《会计法》规定的存档年限的要求。因此,笔者建议对机制发票进行以下改进:一是发票规格应当与会计凭证的规格相符,打印的内容应当详细,包括商品名称、数量、单价和金额等。二是在喷墨技术没有改进之前,应当使用针式打印机或激光打印机打印发票,以保证发票字迹的清晰。三是不符合规定的发票不得存入会计档案。

(作者单位:江西省万安县财政局)

责任编辑 刘黎静