

长期股权投资会计与税收处理差异比较分析(二)

高允斌 唐文彬

一、长期股权投资持有期间会计收益与计税收益的基本差异

在会计核算中,对长期股权投资分别采用成本法和权益法进行后续计量。采用成本法核算的长期股权投资应当按照初始投资成本计价,新企业会计准则规定了使用成本法的两种情形:第一,投资企业能够对被投资单位实施控制,被投资单位为其子公司,投资企业应当将子公司纳入合并财务报表的合并范围。第二,投资企业对被投资单位不具有共同控制或重大影响,并且在活跃市场中没有报价、公允价值不能可靠计量的长期股权投资。除此之外,当投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资,应当采用权益法核算,在此方法下,投资企业取得长期股权投资后,应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额,确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。可见,在采用不同会计方法对长期股权投资进行后续计量时,一方面影响长期股权投资的期末计价,另一方面影响投资收益的确认与计量。

税法规定,资产必须按历史成本计价,企业持有各项资产期间一般不得调整有关资产的计税基础。企业初始投资成本发生后,非因增资或减资,计税投资成本固定不变。因此,采用成本法核算的长期股权投资,会计与税收间的差异不大;而在权益法下,会计计价的结果与计税成本之间存在较大差异。同时还应注意的是,不管是采用成本法还是采用权益法,会计核算中确认的投资收益(损失)都增加(减少)

投资企业的当期损益;而在税收方面,对于来源于被投资企业的税后收益,为消除重复征税,税法中对这种股息、红利所得规定了特别的计税办法。

二、会计与税收在长期股权投资后续计量及投资收益确认方面的具体差异

1、采用成本法核算长期股权投资时

企业会计准则规定,在成本法下,被投资单位宣告分派的现金股利或利润,投资企业确认为当期投资收益。《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知(一)》(国税发[2000]118号)(以下简称“118号文”)规定:不论企业会计账务中对投资采取何种方法核算,被投资企业会计账务上实际做利润分配处理(包括以盈余公积和未分配利润转增资本)时,投资方企业应确认投资所得的实现。显然两者的基本原则是一致的。不过,在成本法下会计与税收之间仍存有几方面的差异:

第一,企业会计准则规定,投资企业确认投资收益,仅限于所获得的被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的分配额,所获得的被投资单位宣告分派的利润或现金股利超过上述数额部分作为初始投资成本的收回。而在税收方面,不管投资企业获得的利润或现金股利是否超过上述数额,也不管究竟是被投资单位接受投资后产生的累积净利润的分配额,还是接受投资前留存收益中的分配额,均要依据其法律形式确认为计税投资收益。这是两者间的不同之处。

例1:甲公司2007年3月31日以货币出资250万元参

和建筑业劳务收入分别征收增值税和营业税,“自产货物”指:1、金属结构件:包括活动板房、钢结构房、钢结构产品、金属网架等产品;2、铝合金门窗;3、玻璃幕墙;4、机器设备、电子通讯设备;5、国家税务总局规定的其他自产货物。从合同上看,该家装公司将自产塑钢门窗用于建筑安装业务是符合国税发[2002]117号文的相关条件的,即该家装公司具备建设行政部门批准的建筑业施工(安装)资质,同时在签订的建设工程施工合同中也单独注明了建筑业劳务价

款,塑钢门窗从性质与用途上看也与铝合金门窗相似。但须注意的是,国税发[2002]117号文界定了“自产货物”的范围,而塑钢门窗与铝合金门窗两者毕竟不属同一类货物。因此,该家装公司将自制塑钢门窗用于建筑安装工程,并不能适用国税发[2002]117号文的精神,即不能仅按建筑劳务收入缴纳营业税,还应包括自制的塑钢门窗。■

(作者单位:国家林业局林业工作站管理总站)

责任编辑 张智广

股乙公司，占其股份的5%，并准备长期持有。甲公司投资后，乙公司所有者权益总额为4 600万元，其中股本为3 800万元，留存收益800万元。2007年度乙公司实现净利润400万元，2008年3月1日乙公司宣告分派截止2007年底的未分配利润500万元，分红方式为现金股利。

甲公司应冲减的长期股权投资成本为： $(500-400 \times 3/4) \times 5\% = 10$ （万元）。

甲公司在分红日的会计分录为：

借：应收股利	250 000
贷：投资收益	150 000
长期股权投资——乙公司（投资成本）	100 000

本例中的计税投资收益为25万元。

第二，投资企业收到被投资单位分来的股票股利，即以未分配利润或盈余公积转增资本的部分，不进行账务处理。税法则要求按面值确认为投资收益。例如，甲公司持有乙公司100万股，现乙公司以盈余公积派发红股，每10股派发5股红股，面值1元/股，甲公司即获得50万股红股。此时甲公司无需作会计处理，只需作备查登记。但税收上须确认50万元的计税投资收益，同时计税投资成本增加50万元。

第三，企业在2007年度发生的计税投资收益仍要按现行税法进行纳税处理。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。内资的投资企业应按118号文及《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》（国税发[2006]56号）的规定，凡投资企业适用的所得税税率高于被投资企业适用的所得税税率的，除国家税收法规规定的定期减税、免税优惠及定期低税率优惠以外，其取得的投资所得应按规定还原为税前收益后，并入投资企业的应纳税所得额，依法缴纳企业所得税。如果投资企业与被投资企业双方税率相等，则投资收益免于补税。不过，投资企业在纳税申报时对此项目不能简单地纳税调减甚至不作申报。《国家税务总局关于企业的免税所得弥补亏损问题的通知》（国税发[1999]34号）文件明确规定：“按照税收法规的规定，如果一个企业既有应税项目，又有免税项目，其应税项目发生亏损时，按照税收法规规定可以结转以后年度弥补的亏损，应该是冲抵免税项目所得后的余额。此外，虽然应税项目有所得，但不足弥补以前年度亏损的，免税项目的所得也应用于弥补以前年度亏损。”当投资企业存在尚未弥补亏损时，应注意申报此项免税收入，且按规定弥补亏损。

例2：甲公司2007年底之前存在300万元尚在法定弥补期内的亏损，2008年从乙公司分回红利250万元，则该项红利应予弥补亏损，补亏后的亏损余额为50万元。如果2008年在从乙公司分回红利250万元的同时又实现了经营利润（应

税所得）80万元，则该年度甲公司可先用经营利润补亏，再用投资收益补亏，300万元的亏损被全部弥补，补亏后的投资收益余额为30万元，此为免税所得。

《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称“新所得税法”）第二十六条规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。那么，这种免税收入是否也必须用于弥补亏损呢？新所得税法第五条规定：“企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。”因该规定中首先从收入总额中将免税收入减除，故除非日后有特别规定，该项免税收入未被明确要求用于补亏。还需指出的是，居民企业通过资本市场投资于其他企业发行的股票而在持有期间获得的分红并不属于新所得税法规定的免税收入。

新所得税法第二十四条规定：“居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在本法第二十三条规定的抵免限额内抵免。”具体而言，抵免限额为该项所得按照新所得税法规定计算的应纳税额，超过抵免限额的部分，可以在以后五个年度内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。这就是所谓的间接抵免和“限额抵免法”。这种抵免方法的运用存在一定的前提，就国际惯例而言，一般均要求居民企业拥有外国企业的股权必须达到一个最低比例，即应对外国企业具有实质性的股权参与。我国业已与美国、英国、日本、韩国等国家签订的税收协定中，规定了我国居民企业应拥有对方国企业股权比例在10%以上。对此，可关注新企业所得税法实施条例及配套管理办法中的具体规定。

第四，非同一控制下企业合并形成的长期股权投资，会计与税收之间总体无差异。《〈企业会计准则第20号——企业合并〉应用指南》中要求：母公司在购买日编制合并资产负债表时，投资企业的合并成本大于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额时，其间的差额应当确认为商誉；合并成本小于合并中取得的被购买方可辨认净资产公允价值份额时的差额，在购买日合并资产负债表中调整盈余公积和未分配利润。在股权持有期间，投资企业将子公司纳入合并财务报表时，将成本法调整为权益法。在此方面，新所得税法第五十二条规定：“除国务院另有规定外，企业之间不得合并缴纳企业所得税。”因此，合并财务报表一般并非计税基础，上述合并财务报表并不产生实际的税收影响。

2、采用权益法核算长期股权投资时

在此方法下会计与税收间的差异主要有如下几个方面：

第一,企业会计准则规定:“长期股权投资的初始投资成本大于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,不调整长期股权投资的初始投资成本。”这种情况下会计与税收间无差异。但当“长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,其差额应当计入当期损益,同时调整长期股权投资的成本。”在此情况下,长期股权投资的计税成本仍保持初始投资历史成本不变,且计入当期损益的与公允价值之间的差额不作为应税所得。

例3:甲公司于2007年1月1日购买乙公司30%的股权,购买价为350万元,购买日乙公司可辨认净资产公允价值为1 000万元,账面价值为600万元,则长期股权投资会计成本与计税成本均为350万元。

如果甲公司的购买价为280万元,其他资料不变。则甲公司长期股权投资的初始成本为280万元。其在投资时应享有乙公司可辨认净资产公允价值的份额为300万元,其间的差额为20万元,甲公司应同时借记“长期股权投资——投资成本”,贷记“营业外收入”。本例中长期股权投资的计税成本为280万元,同时会计核算中的营业外收入20万元不计入当期应纳税所得额。

第二,在权益法下,会计上将投资企业与被投资企业视为一个整体看待。企业会计准则规定:投资企业取得长期股权投资后,应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益的份额,确认投资损益并调整长期股权投资的账面价值。投资企业按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应分得的部分,相应减少长期股权投资的账面价值。投资企业在确认应享有被投资单位净损益的份额时,应当以取得投资时被投资单位各项可辨认资产等的公允价值为基础,对被投资单位的净利润进行调整后确认。被投资单位采用的会计政策及会计期间与投资企业的会计政策及会计期间不一致的,应当按照投资企业的会计政策及会计期间对被投资单位的财务报表进行调整,并据以确认投资损益。

例4:假设在例3中甲公司的购买价为280万元,其他资料不变。乙公司2007年实现税后净利润100万元,2007年1月1日,乙公司净资产账面价值与公允价值之间的差额为一宗土地使用权所影响,该宗土地使用权账面价值为300万元,公允价值为700万元,剩余摊销年限为20年。则按企业会计准则的规定,在不考虑企业所得税的情况下,乙公司经调整后的净利润为: $100 - (700 - 300) / 20 = 80$ (万元)。甲公司应作:

借:长期股权投资——损益调整	240 000
贷:投资收益	240 000

税法中有关长期股权投资及投资收益的确认与计量与此

完全不同,它将投资企业与被投资企业作为两个独立的纳税主体对待。118号文规定:“除另有规定者外,不论企业会计账务中对投资采取何种方法核算,被投资企业会计账务上实际做利润分配处理(包括以盈余公积和未分配利润转增资本)时,投资方企业应确认投资所得的实现。”即只有当被投资企业利润分配的方案经过企业股东(大)会等权力机构通过,被投资企业在账面上作利润分配处理时,投资企业方才确认计税投资所得。故本例中此时不确认计税投资收益,长期股权投资的计税成本为历史成本不变。

如果2008年乙公司宣告分派现金股利50万元,则甲公司作:

借:应收股利	150 000
贷:长期股权投资——损益调整	150 000

此时应确认计税投资收益15万元,并依法进行纳税处理及纳税申报,长期股权投资计税成本依旧不变。

如果2008年度乙公司发生巨额亏损,经调整后的净亏损为1 100万元,甲公司应分担的损失为330万元,但此时甲公司长期股权投资的账面价值仅为309万元。如果此时甲公司账面存在应收乙公司的长期应收款50万元,该应收款项并非产生于购销交易,目前也无明确的清偿计划。企业会计准则规定:“投资企业确认被投资单位发生的净亏损,应当以长期股权投资的账面价值以及其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益减记至零为限,投资企业负有承担额外损失义务的除外。”据此,甲公司应作:

借:投资收益	3 090 000
贷:长期股权投资——投资成本	3 000 000
——损益调整	90 000
借:投资收益	210 000
贷:长期应收款	210 000

在计税时,118号文规定:“被投资企业发生的经营亏损,由被投资企业按规定结转弥补;投资方企业不得调整减低其投资成本,也不得确认投资损失。”故上述会计分录中的投资损失不得冲减当期应纳税所得额,同时长期股权投资的计税成本依旧不变,长期应收款的计税成本亦保持为50万元。如果该项投资及债权实际发生清算损失,在办理税法规定的审批程序等之后方可按规定进行计税处理。

第三,企业会计准则规定:“投资企业对于被投资单位除净损益以外所有者权益的其他变动,应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。”在税收方面,同样不确认由此而对长期股权投资计税成本的影响。(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