

企业投资收益



李秀华

王广亮

补税中税收饶让原则的运用

企业对外投资从联营企业分回的税后利润,如果投资方企业所得税税率高于联营企业,其分回的税后利润应按规定补缴所得税。计算补税公式如下:

$$\text{来源于联营企业的应纳税所得额} = \frac{\text{投资方分回的利润额}}{1 - \text{联营企业所得税税率}}$$

$$\text{应交所得税} = \frac{\text{来源于联营企业的应纳税所得额}}{\text{应纳所得税额}} \times \text{投资方适用税率}$$

$$\text{税收扣除额} = \frac{\text{来源于联营企业的应纳税所得额}}{\text{应纳所得税额}} \times \text{联营企业所得税税率}$$

$$\text{应补缴的所得税} = \text{应交所得税} - \text{税收扣除额}$$

上述公式中,所称“联营企业所得税税率”和“投资方适用税率”均是指按税法规定企业适用的税率(不包括享受减免税因素,即如果联营企业与投资方企业税率一致,但由于联营企业享受税收优惠而实际执行税率低于投资方企业的,则投资方从联营企业分回的利润不再补税。例如,投资方与联营企业税率均为 15%,联营企业因享受减免税优惠,按 7.5% 的税率纳税,这时,投资方从联营企业分回的利润不补税。),如经济特区、上海浦东新区、经济技术开发区、开放区等特定区域税率为 15% 或 24%,内地企业税率为 33%。联营企业按税法规定享受的减免税优惠,在投资方作补税调整时,按税收饶让原则可视为联营方已按规定的适用税率纳税。

如果联营企业未享受减免税优惠(经济特区等特定区域的 15% 或 24% 的低税率不是本文所指的减免税优惠),即执行税法规定的较之投资方为低的税率,投资方进行补税调整时,直接套用上述公式;但如果联营企业在适用税法规定的低税率基础上又享受了税收优惠政策(如经济特区内生产性外商投资企业的“两免

三减半”政策),那么,投资方如何正确运用税收饶让原则补缴所得税呢?笔者结合一个例子谈一点看法。

例如 1997 年度注册会计师全国统一考试指定参考用书——《习题集》的税法部分,有这样一道习题:

山东省某国有企业 1995 年初在厦门特区与台商合资兴办生产性外商投资企业,企业当年获利 600 万元,按规定将一部分利润留在企业后,按出资比例,中方投资者分得利润 200 万元。已知该国有企业适用 33% 税率,外商投资企业适用 15%,且其当年获利当年即开始享受两年免税、三年减半征税优惠。请计算该国有企业当年分得汇回的利润应补缴的企业所得税。

《习题集》给出答案如下:

(1) 虽该外商投资企业当年获得享受免税优惠,但根据饶让原则,可视为已按 15% 缴税,即:中方汇回的 200 万元视为税后利润。

(2) 来源于外商投资企业的应纳税所得额 $= 200 \div (1 - 15\%) = 235.29$ (万元)

(3) 应纳税所得额 $= 235.29 \times 33\% = 77.65$ (万元)

(4) 税收扣除额 $= 235.29 \times 15\% = 35.29$ (万元)

(5) 应补缴所得税额 $= 77.65 - 35.29 = 42.36$ (万元)

笔者认为,答案中的第(1)点,用 $200 \div (1 - 15\%)$ 的计算办法把 200 万元利润还原为税前利润是不恰当的。由于外商投资企业享受免税待遇,分回的 200 万元利润本身就相当于税前利润,而不是税后利润,根本无需运用饶让原则加以还原,否则对投资方补税调整不利,加重了企业的税负。也就是说,当联营企业享受税收优惠时,应在确定应纳税所得额后计算税收扣除额时运用饶让原则,而不应在确定应纳税所得额时就开始运用饶让原则。这样做,违背了税收饶让原则的宗旨,人为地扩大了投资方补税调整时的计税依据,侵占



股份公司发放股利的核算

侯耀宗

根据不同情况,股份公司发放的股利有现金股利、股票股利、存货股利、有价证券股利与应付票据股利。对此,本文试作如下核算。

一、现金股利的核算

现金股利,是股份公司既有可分配利润,又有足够的现金支付而采用的一种股利发放方式。

〔例〕某股份公司原有发行在外的普通股(每股 10 元)股票 500 万股,经董事会决定,每股支付现金 0.10 元。具体核算为:

宣告发放现金股利时,应作如下会计分录:

借:利润分配——应付股利 500 000

贷:应付股利——应付普通股股利 500 000

实际发放现金股利时,应作如下会计分录:

借:应付股利——应付普通股股利 500 000

贷:银行存款 500 000

二、股票股利的核算

股票股利,是股份公司以本公司的股票作为股利发给股东的一种股利发放方式。它既不影响企业的扩

大再生产,又可使股东似有所得。股东如急需现金,便可轻易卖出。这对于股份有限公司来说,既是股利的发放核算过程,又是发行股票的核算过程,既无现金流入,也无现金流出,股东权益总金额也不会发生变动。但是发放股票股利必须具备以下条件:一是具有经批准发行股票的文件;二是具有足够的可分配利润或“盈余公积”与“资本公积”金额。股份公司若用“未分配利润”转增“股本”,其数额不得少于发行股票的总面值金额;如用“盈余公积”转增“股本”,转增后“法定盈余公积”的余额不得低于“注册资本金”数额的 25%。

〔例〕某股份公司经批准发放股票股利,公司已发放在外的普通股股票 500 万股,董事会决定每 20 股配发 1 股新普通股,股票每股面值为 10 元。股本从原未分配利润转入。具体核算为:

宣告发放股票股利时,应作如下会计分录:

借:利润分配——应付股利 2 500 000

贷:应付股利——应付普通股股利 2 500 000

实际发放时,应作如下会计分录:

企业的投资收益按这种计算方法补税,既保证了国家的财政收入,又避免了对纳税人所得的重复征税,同时因恰当地运用税收饶让原则,保护了投资方在联营企业的既得利益,有利于促进投资方对联营企业资本的投入,更好地贯彻国家的产业政策。

如按《习题集》提供的思路,企业在享受减半纳税优惠的条件下,应补税额仍为:

$$\frac{200}{1-15\%} \times 33\% - \frac{200}{1-15\%} \times 15\% = 42.36 \text{ (万元)}$$

也就是说,联营企业无论享受免税优惠,还是减半纳税的优惠,投资方应补税额相等,均为 42.36 万元,这显然是不公平的。

(作者单位:哈尔滨建筑大学)

责任编辑 宋军玲

了投资方从联营企业已经获得的好处,亦有可能影响投资方对本享有税收优惠政策的联营企业投资的积极性,影响国家税收优惠政策的落实。

正确的计算方法应该是:

(1)来源于外商投资企业的应纳税所得额=200(万元)

(2)应纳税所得额=200×33%=66(万元)

(3)税收扣除额=200×15%=30(万元)

(4)应补缴所得税=66-30=36(万元)

如该外商投资企业已开业三年,开始享受减半纳税的优惠,即其实际执行税率为 7.5%,假设其分回的利润仍为 200 万元,则投资方应补税额计算如下:

来源于外商投资企业的应纳税所得额=200÷(1-7.5%)=216.22(万元)

应补缴所得税=216.22×33%-216.22×15%=71.35-32.43=38.92(万元)