

权益性资产处置适用所得税政策难点探析

孙婷婷

摘要：近年来，越来越多的企业发生权益性投资业务。权益性投资业务相对复杂，业务形态日趋丰富，如何准确适用企业所得税政策，是摆在广大纳税人和税务人员面前的课题。笔者结合自身多年从事企业所得税政策研究和征管实践的经验，深入剖析政策适用中的重点难点问题，为解决好权益性投资企业所得税政策适用，提出一些观点和见解。

关键词：企业所得税；权益性资产；处置；计税基础

近年来，权益性投资业务形态日趋丰富，业务架构更为复杂，如何准确适用企业所得税政策，成为摆在广大纳税人和税务人员面前的课题。笔者认为企业处置权益性资产应重点关注以下内容。

（一）权益性资产计税基础确定问题。首先，应明确不同支付方式取得权益性投资的计税基础。按照企业所得税政策规定，企业取得投资资产，通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为计税基础；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计税基础。支付方式重点关注以下几点：一是“现金支付”具体包括的支付方式。“现金”主要指持有期间公允价值、计税基础不会发生变化的资产，如现金、银行存款等。对于应收账款、应收票据等，公允价值可能发生变动，如果以其作为支付对价，不属于“现金支付”。二是按照政策规定，通过支

付现金方式取得的投资资产，以购买价款为计税基础。购买价款是指企业为取得投资资产，实际支付给转让方的价款。如果企业支付现金方式取得投资资产过程中，产生印花税，应该允许企业将印花税在当期税前扣除。三是企业取得投资资产，除通过支付现金、银行存款等方式，还可能通过其他方式，如通过支付固定资产、无形资产等。这些方式支付对价没有直接体现为现金、银行存款等，需要通过投资资产的公允价值和支付的相关税费确定计税基础。其次，应明确取得时间不同的权益性投资的计税基础确定问题。根据企业所得税政策的规定，企业使用或者销售的存货的成本计算方法，或企业在不同时间购买同一品种国债的，其转让时的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用，不得随意变更。如果投资企业在不同时间，先后多次取得同

一被投资企业的股权，以及存在定增等情形都存在争议。如果企业会计处理按照加权平均法确定，企业所得税处理原则上与会计处理保持一致。如果企业先后多次购买同一家被投资企业股权过程中，存在定增等情形，且企业能够准确核算各次取得股权的计税基础，可以考虑允许企业采用个别计价法。

（二）企业处置权益性资产损益的计价问题。不同业务模式下计算资产处置所得或损失的方法存在差异。一般情况下，企业转让股权计算转让所得，不能扣除累积盈余公积和未分配利润等。如果投资企业从被投资企业撤资或减资，先考虑投资成本是否收回，后考虑股息所得。如果被投资企业清算，投资企业从被投资企业分得的剩余资产，先考虑股息所得，后考虑投资成本是否收回。如果计算方法不正确，可能影响股息红利、资产处置所得金额的准确。除了投资企业

从被投资企业撤回或减少投资、被投资企业清算等情形，一般情况下，企业转让股权计算转让所得，不能扣除累积盈余公积和未分配利润等留存收益中按该项股权可能分配的金额。但企业转让持有的被投资企业股权，其中的留存收益，可能一部分是投资企业持有被投资企业股权期间产生，一部分是投资企业投资前已经在被投资企业产生并存在。对于投资企业投资前，已经在被投资企业产生并存在的留存收益，投资企业投资时已经支付对价并计入取得的被投资企业股权的计税基础，投资企业处置股权时，应该允许其作为计税基础的一部分扣除。即企业转让股权计算股权转让所得，对于被投资企业的留存收益，应区分情况处理，投资企业投资时已经支付对价并计入取得的被投资企业股

权的计税基础的部分，作为投资成本扣除，投资企业持有被投资企业股权期间产生的部分，不能扣除。

(三)投资企业减少投资用于弥补被投资企业亏损问题。实务中，一些投资企业将从被投资企业撤回或减少的投资，用于弥补被投资企业的亏损。被投资企业发生亏损，应该由被投资企业按照政策规定弥补，投资企业不能调整持有的被投资企业股权的计税基础，亦不能确认投资损失。无论实务中哪种情形，都可以分解为：一是投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，确认为股息所得，符合条件的，作为免税收入；其余部分确认为投资资

产转让所得。二是投资企业将撤回或减少投资取得的资产，捐赠给被投资企业，被投资企业用其弥补亏损。对于视同捐赠部分，投资企业不能作为财产损失税前扣除。如果不属于公益性捐赠，亦不能税前扣除。被投资企业取得捐赠应计入应纳税所得额。

(四)不同业务对商誉的处理问题。吸收合并业务产生的商誉，在投资企业整体转让或清算时扣除。非同一控制下控股合并中如果存在商誉，被投资企业存续，商誉包含在投资企业取得被投资企业股权的计税基础中，在持有被投资企业股权期间不能税前扣除，处置股权时，应作为计税基础的一部分扣除。□

(作者单位：国家税务总局北京市税务局)

责任编辑 张蕊 梁冬妮

图片新闻

话城市蜕变·谋城市未来

龚砚 | 供稿



11月27日，2020年城市可持续发展论坛暨第七届基础设施与公共服务领域研究创新竞赛公益活动颁奖礼在上海成功举办。本次论坛由中国高校PPP论坛、中国PPP咨询机构论坛指导，上海济邦投资咨询有限公司主办、中国光大环境(集团)有限公司、华夏幸福基业股份有限公司协办。

本次论坛着重于对城市发展带来的思考，如何在相对不确定性的时代和有限的空间维度里面通过土地资源集约利用，打造多元化载体空间，创造城市发展新的增长极，持续激发城市功能与活力，提升城市空间的经济产出。与会代表围绕新发展阶段下中央关于构建新发展格局的决策部署，以城市可持续发展为主题，进行了多维度的探讨。