

存在留存收益的企业 股权转让之纳税筹划

湖南大学税收筹划研究所 谭光荣(博士)

存在留存收益的企业的投资者进行股权转让时,只有选择合理的转让方式才能获得更多的收益。常见的转让方式有直接转让、分利后转让和清算后转让,本文拟通过举例来说明各种不同转让方式下的企业所得税税负差异。

例:2008年6月1日,兴业股份有限公司将其持有的贝乐股份有限公司70%的股权全部转让给兴发公司,取得收入650万元,该项股权的计税成本为140万元。转让时,贝乐股份有限公司有关情况如下:资产总额为900万元,负债为160万元,实收资本为200万元,盈余公积为400万元,未分配利润(以前年度形成)为140万元。兴业股份有限公司和贝乐股份有限公司适用的企业所得税税率为25%。

方案一,贝乐股份有限公司不进行利润分配,也不清算,兴业股份有限公司直接将股权转让。《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》(国税发[2000]118号)规定:企业股权投资转让所得或损失是指企业因收回、转让或清算处置股权投资的收入减除股权投资成本后的余额。企业股权投资转让所得应并入企业的应纳税所得,依法缴纳企业所得税。

因此,兴业股份有限公司股权转让所得应缴纳的企业所得税 $= (650 - 140) \times 25\% = 127.5$ (万元)。其中包括盈余公积和未分配利润形成的重复征税的收益94.5万元 $[(400 + 140) \times 70\% \times 25\%]$ 。

方案二,贝乐股份有限公司进行利润分配后,兴业股份有限公司再将股权转让。税法规定的股权投资收益包括持有收益和转让收益。持有收益可免交企业所得税,而转让收益属于企业的应纳税所得,应当按规定缴纳企业所得税。如果能够合法地将转让收益转化为持有收益,则可以避免对税后利润重复纳税。

兴业股份有限公司在转让该股权之前,可以要求贝乐股份有限公司进行利润分配。假设贝乐股份有限公司在2008年3月可以将未分配利润全部分完,兴业股份有限公司待其分完后再进行股权转让,这样可以少交所得税24.5万元 $(140 \times 25\% \times 70\%)$ 。当然,这种分配要符合法律的规定。

方案三,贝乐股份有限公司停业清算后,兴业股份有限公司再将股权转让。根据税法的规定,企业进行清算或转让全资子公司以及持股95%以上的企业的所得,可确认为股息性所得,免交企业所得税。

企业所得税法规定,清算所得是指企业的全部资产可变

现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用以及相关税费等后的余额。

此例中,若贝乐股份有限公司清理债务后剩余资产价值1000万元,清理费30万元,清理税费6万元,则贝乐股份有限公司清算所得 $= 1000 - (900 - 160) - (30 + 6) = 224$ (万元),贝乐股份有限公司清算所得应交所得税 $= 224 \times 25\% = 56$ (万元)。兴业股份有限公司清算所得为635.6万元 $[(1000 - 56 - 30 - 6) \times 70\%]$ 。

兴业股份有限公司对贝乐股份有限公司进行投资,投资成本为140万元,在贝乐股份有限公司享有的留存收益(包括未分配利润、盈余公积等)为378万元 $[(400 + 140) \times 70\%]$,兴业股份有限公司可分回的清算所得为635.6万元。

兴业股份有限公司从被清算企业分得的剩余资产可以分为三个部分:第一部分378万元推定为股息红利所得,不缴纳企业所得税;第二部分140万元是投资成本的收回,不计入应纳税所得额;第三部分117.6万元作为财产转让所得,应缴纳所得税29.4万元。

这样,兴业股份有限公司享有的贝乐股份有限公司未分配利润、盈余公积都未再重复缴纳所得税。方案二避免了对未分配利润重复缴税,而方案三可以对所有的留存收益免税,但有一个前提,即必须对被投资企业进行停业清算,这项损失也是够大的。所以,利益相关者一定要权衡得失,选择合理的股权转让方式。○

筹划为共用固定资产 就可以抵扣进项税

河南南阳市国家税务局稽查局 彭保红

某厂购买了两台变压器,一台用于生产,另一台用于家属区供电。该厂财务人员认为《增值税暂行条例》第十条列举的不得抵扣进项税额的5大项目中,取消了原增值税法中不允许抵扣固定资产进项税额的规定,从实质上讲,扩大了进项税额的抵扣范围,那么企业购入的两台变压器其进项税额都是可以抵扣的。但当企业进行增值税纳税申报时,税务机关不允许抵扣其中用于家属区供电而购进的变压器的进项税额。

《增值税暂行条例》第十条所列举的不允许抵扣进项税额的5大项目中,确实没有明确提到固定资产,但如果以此推断企业取得的所有固定资产进项税额都是可以抵扣的,那就是误解了。因为根据《增值税暂行条例》的有关规定,某些固定资产的进项税额仍然是不允许抵扣的。

《增值税暂行条例》第十条规定,用于集体福利的购进货物的进项税额,不得从销项税额中抵扣。变压器在使用上作为

固定资产,是有形动产,仍然属于货物的范畴。那么,用于家属区供电的变压器就属于用于集体福利的购进货物。因此,税务机关不允许该厂抵扣该变压器进项税额的做法是正确的。

对于纳税人购进属于固定资产的货物,另外还有特殊的规定。《增值税暂行条例实施细则》第二十一条规定:“《增值税暂行条例》第十条第(一)项所称购进货物,不包括既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)也用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产。”也就是说,专门用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的固定资产进项税额不得抵扣,其他与增值税应税项目混用的固定资产和专门用于增值税应税项目的固定资产,其进项税额均可抵扣。

因此,纳税人购买的变压器,如果专门用于家属区供电,属于专门用于集体福利的情形,其取得时产生的进项税额是不能从销项税额中抵扣的。但如果家属区与厂区共同使用一台变压器,不论双方各用多少电量,都可以全额抵扣其进项税额。

综上所述,如果企业在变压器的使用上略作调整,采用家属区与厂区共同使用变压器的方法,则可以满足购进货物既用于增值税应税项目也用于集体福利的前提条件,完全符合《增值税暂行条例实施细则》第二十一条的规定,变压器的进项税额可以全额抵扣。

同样的道理,除纳税人自用的应纳消费税的摩托车、汽车、游艇之外,其他用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的所有固定资产,如果同时能够用于增值税应税项目,都可以采用这样的方法,将这些固定资产既用于增值税应税项目也用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费,企业购买这些固定资产支付的进项税额都是可以全额抵扣的。

另外,对于上述混合使用的固定资产将来提取的折旧费用,由于《企业所得税法》第十条第一款规定,与取得收入无关的其他支出,不得扣除,因此将来还要采用合理的方法准确划分不得在税前扣除的折旧费用。○

现行会计准则下 如何处理跨期费用

中国人民大学商学院 于富生(博士生导师) 邸丛枝

在会计实务中,经常遇到跨期费用,以前的会计处理主要是通过“预提费用”、“待摊费用”、“长期待摊费用”这几个科目核算,但现行会计准则取消了“预提费用”和“待摊费用”科目。那么,在具体的会计实践中,如何对跨期费用进行会计处理呢?笔者认为,对跨期费用的会计处理要按照权责发生制的要

求进行。

一、在权责发生制的基础上按照重要性原则对跨期费用进行分类处理

1. 对于特别重要的跨期费用应该单设会计科目核算。在进行会计处理时,对于特别重要的费用或者经常发生的费用,可以单设会计科目进行核算。例如,有的企业借款比较多,因此利息费用较多,对应付未付的利息,应设置“应付利息”科目进行核算。

2. 对于较为重要的跨期费用应设置“待摊费用”和“预提费用”科目进行核算。对较为重要的跨期费用通过增设“待摊费用”和“预提费用”科目核算,既可以减少总账科目数量,又可以相对集中地核算待摊费用和预提费用。

3. 对数额较小的跨期费用,可以直接计入当期损益,以简化核算。一些数额较小的跨期费用对企业财务报告的影响较小,按照重要性原则,可以直接计入当期损益,不再进行分期摊销,以简化企业的会计核算。

二、生产性费用和非生产性费用有不同的处理办法

对于非生产性跨期费用,可以按照上述办法进行会计处理,但对于生产性跨期费用,除数额较小的可以直接计入当期产品成本外,原则上都要按月摊销或预提。而不跨期的非生产性费用则可以直接计入当期损益,不再摊销或者预提。

生产用固定资产的修理费用是生产性费用的一个重要组成部分。笔者认为现行会计准则将固定资产修理费用直接计入当期损益的做法不太合适。

现行会计准则规定:与固定资产有关的修理费用等后续支出,不符合固定资产确认条件的,应当根据不同情况分别在发生时计入当期管理费用或销售费用。固定资产的日常修理费用等支出只是为了保证固定资产持续正常工作,一般不产生未来经济利益,因此通常不符合固定资产的确认条件,不计入固定资产成本。但是将生产车间的固定资产修理费用直接计入管理费用则不合适。固定资产修理费用不计入固定资产成本不等于不计入产品成本。目前我国企业的成本核算采用的是制造成本法,生产性费用原则上应该计入产品成本。将生产车间的固定资产修理费用计入管理费用,显然不符合制造成本法的要求,尤其对一些固定资产比重较大、修理费用较多的企业,将修理费用直接计入损益严重扭曲了产品成本。生产车间的固定资产修理费用与产品生产直接相关,属于生产性费用,应该计入产品成本,否则企业的成本计算就会出现问題,即少计本期产品成本。所以,生产车间的固定资产修理费用不应该直接计入管理费用,而应该计入制造费用。如果有跨期的情况,则需要待摊或者预提。

三、在编制资产负债表时,可以把“待摊费用”和“预提费用”科目的余额合并到其他项目

待摊费用和预提费用往往是在一年之内产生的,到会计年度终了大部分没有余额,没有余额的就不需要在资产负债表中反映了。对于仍然有余额的,可以将待摊费用列示在“其他流动资产”项目下,将预提费用列示在“其他流动负债”项目下。○