

谈长期股权投资纳税申报表的填报

司 茹(博士) 奚卫华(博士)

(中华女子学院 北京 100101 北京经济管理职业学院 北京 100101)

【摘要】 本文对投资成本、股息红利、投资转让所得(损失)、投资损失补充资料四部分会计与税收的差异、纳税申报表填报、表间的勾稽关系进行了分析,对纳税申报表的填表说明进行了补充,以帮助会计人员更好地理解会计准则、税法关于长期股权投资的处理规定,更准确地完成企业所得税的汇算清缴工作。

【关键词】 长期股权投资 纳税申报表 投资成本 股息红利 投资转让所得(损失)

2008年底国家税务总局制定了新的企业所得税年度纳税申报表,其中长期股权投资所得(损失)明细表是最难填报的一张明细表,而所做的填表说明概括性较强,导致实际填报难度大。长期股权投资所得(损失)明细表主要由投资成本、股息红利、投资转让所得(损失)、投资损失补充资料四部分列报项目组成。由于新的企业所得税年度纳税申报表采用间接法填报,即在会计利润的基础上,根据会计利润与应纳税所得额计算的差异,将会计利润调整成应纳税所得额,因此应首先明确会计与税收的差异,然后根据填表要求,明确表间的勾稽关系,进行准确填报。

一、投资成本的填报

一般情况下,会计与税收对初始投资成本的确定没有差异:以支付现金方式取得的长期股权投资,以实际支付的购买价款为成本;以发行权益性证券方式取得的长期股权投资,其成本为所发行权益性证券的公允价值;投资者投入的长期股权投资,通常是针对非股份公司而言,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。

但在权益法下,如果初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,两者之间的差额体现为双方在交易作价过程中转让方的让步,该部分经济利益流入在会计上应作为收益处理,计入取得投资当期的营业外收入,同时调增长期股权投资的账面价值。

权益法核算对初始投资成本调整产生的收益增加了会计利润,而税法上不增加计税收入,二者之间的差异应进行纳税调减处理,在纳税申报时,一方面应填报在长期股权投资所得(损失)明细表第5列,由于此项需要进行纳税调减,因此应填报在纳税调整项目明细表第6行“按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益”栏内,进行纳税调减处理。

二、股息红利的填报

1. 会计确认的投资损益的填报。长期股权投资所得(损失)明细表第7列填报纳税人按照国家统一会计制度核算的扣除投资转让损益后的金额。具体来说,不考虑投资转让产生

的损益,会计上确认的投资损益主要包括以下几种情况:

(1)采用成本法核算的长期股权投资,被投资单位宣告分派的现金股利或利润中,投资企业按应享有的部分确认为当期投资收益;但投资企业确认的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被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分,应冲减长期股权投资的账面价值。

(2)权益法核算下,长期股权投资持有期间对属于因被投资单位实现净损益产生的所有者权益的变动,投资企业按照持股比例计算应享有的份额,增加或减少长期股权投资的账面价值,同时确认为当期投资损益。而在投资企业自被投资单位取得现金股利或利润时,投资企业应区别以下情况分别处理:①自被投资单位分得的现金股利或利润未超过已确认投资收益的,应冲减长期股权投资的账面价值;②自被投资单位取得的现金股利或利润超过已确认投资收益部分,但未超过投资以后被投资单位实现的账面净利润中本企业享有的份额,应作为投资收益处理;③自被投资单位取得的现金股利或利润超过已确认投资收益,同时也超过了投资以后被投资单位实现的账面净利润中本企业按持股比例计算应享有的部分,该部分金额作为投资成本的收回。

投资企业确认应分担被投资单位发生的损失,原则上应以长期股权投资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。“其他实质上构成对被投资单位净投资的长期权益”通常是指长期应收项目。

2. 税收确认的股息红利的填报。《企业所得税法实施条例》规定:税法所称股息红利等权益性投资收益,是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。股息红利等权益性投资收益,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

税法规定: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。《企业所得税法实施条例》规定:所称

符合条件的居民企业之间的股息红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。股息红利等权益性投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

3. 会计与税收差异的填报。长期股权投资所得(损失)明细表第10列“会计与税收的差异”在数量上等于会计确认的投资损益减去税收确认的股息红利(包括免税收入与全额征税收入两部分),但第10列的金额如何在纳税申报表中进行纳税调整,填表说明并没有明确。

为了计算总的调整金额,正确的思路是:由于会计上确认的投资损益直接影响到了当期利润的金额,对此首先进行相反方向的纳税调整,使得利润总额中不包括投资损益部分;然后根据税法的规定在会计利润的基础上进行调整,如果是免税收入,则不需要调整,如果是征税收入,则在会计利润的基础上进行调增处理。下面区别几种情况讨论纳税调整方法及纳税申报表的具体填报:

在成本法下,如果取得股息红利时减少了股权投资成本,税收上是免税收入,由于会计上对利润没有影响,会计与税收没有差异,因此不需要进行纳税调整;如果取得股息红利时会计上增加了投资收益,税收上是免税收入,总的调整金额是在会计利润的基础上进行纳税调减处理,此项纳税调整一方面填在税收优惠明细表第3行“符合条件的居民企业之间的股息红利等权益性投资收益”栏内,另一方面填在纳税调整项目明细表第15行“免税收入”栏内,进行纳税调减。

在权益法下,被投资单位实现的净利润或净亏损,投资企业根据持股比例增加了自身的利润或亏损,税法上不确认收入,总的调整金额是在会计利润的基础上进行纳税调减或调增,此项调整填报在纳税调整项目明细表第7行“按权益法核算的长期股权投资持有期间的投资损益”栏内。

在权益法下,如果收到股息红利时会计上冲减了投资成本,税收上是免税收入,由于会计上对利润没有影响,因此总的调整金额是零,不需要进行纳税调整。

三、投资转让所得(损失)的填报

1. 会计上确认投资转让所得(损失)的填报。会计上确认的投资转让所得(损失)指按照会计核算确认的长期股权投资转让所得(损失),在数量上,会计上确认的投资转让所得(损失)=投资转让净收入-投资转让的会计成本。

2. 税收计算的投资转让所得(损失)的填报。税收计算的投资转让所得(损失)指按照税法规定计算的投资转让所得(损失),在数量上,按税收计算的投资转让所得(损失)=投资转让净收入-投资转让的税收成本。

3. 会计与税收差异的填报。会计与税收的差异在数量上等于会计上确认的投资转让所得(损失)减去按税收计算的投资转让所得(损失)。会计与税收投资成本的差异,导致了二者投资转让所得(损失)的差异。除了初始投资成本的差异,持有长期股权投资期间,会计上影响投资成本变动的因素主要有:

(1)成本法核算下,投资企业确认的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被投资单位在接受投资后产生的累积净利润的部分,应冲减长期股权投资的账面价值。

(2)权益法核算下,初始投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的,应对长期股权投资的账面价值进行调整,计入取得投资当期的损益;持有投资期间,随着被投资单位所有者权益的变动相应调增或调减长期股权投资的账面价值;被投资单位宣告分派利润或现金股利时,投资企业按持股比例计算应分得的部分,一般应冲减长期股权投资的账面价值。

(3)长期股权投资核算方法的转换。由成本法转换为权益法时,采用追溯调整法,调整长期股权投资的成本;由权益法转换为成本法时,应以转换时长期股权投资的账面价值作为按照成本法核算的基础,继后期间,自被投资单位分得的现金股利或利润未超过转换时被投资单位账面留存收益中本企业享有份额的,分得的现金股利或利润应冲减长期股权投资的成本,超过部分,确认为当期损益。

(4)长期股权投资减值准备的提取。会计上,长期股权投资计提减值准备后减少了长期股权投资的成本。税收上,除了追加投资、处置部分股权外,长期股权投资的计税基础不变,均以初始计税基础确定。因此除了初始投资成本会计与税收方面存在差异外,持有长期股权投资期间会计上影响投资成本变动的因素同样造成了投资成本会计与税收的差异。

如果不考虑以前年度结转在本年度税前扣除的股权投资转让损失,不考虑本年扣除的股权投资损失超过当年实现的股权投资收益和投资转让所得的情况,会计与税收的差异填报在纳税调整项目明细表第47行“投资转让、处置所得”调增或调减栏内。

四、投资损失补充资料的填报

税法规定:纳税人因收回、转让或清算处置股权投资发生的股权投资损失,可以在税前扣除,但在每一纳税年度扣除的股权投资损失,不得超过当年实现的股权投资收益和投资转让所得,超过部分可按规定向以后年度结转扣除。

应当注意的是:此处的股权投资损失、投资收益和投资转让所得指的是按照税收口径计算的损失或收益。当以前年度结转在本年度税前扣除的股权投资转让损失时,会计上不作账务处理,对会计利润没有影响;税收上调减应纳税所得额,因此计算应纳税所得额时应在会计利润的基础上进行纳税调减,填入纳税调整项目明细表“投资转让、处置所得”调减项目中。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2008.北京:中国财政经济出版社,2009
2. 国家税务总局.国家税务总局关于印发《企业所得税年度纳税申报表》的通知.国税函2008[1081]号,2008-10-30
3. 司茹.纳税调整与申报.税务研究,2007;1
4. 郑幼锋.新会计准则与税法规定的主要差异.财会月刊(会计),2007;5