

长期股权投资初始计量的会计与税务处理

江苏工业学院 余兴无

企业会计准则与税法对投资业务处理的不同规定,导致了长期股权投资取得时,按照企业会计准则确定的初始投资成本(或入账价值)与按税法确定的计税成本(即计税基础)存在差异,并影响了当期的应纳税额。按照《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称“所得税准则”)的规定,除了例外的情形,应当对长期股权投资取得时的入账价值与计税成本之间的差异,依据资产负债表债务法确认递延所得税资产或递延所得税负债。同时,应当按照《企业所得税法》与《企业所得税法实施条例》的要求,对投资当期的企业所得进行纳税调整。本文拟对这两个方面的处理进行探讨。

一、以非企业合并方式取得的长期股权投资

1. 以现金支付方式取得的长期股权投资。依据企业会计准则的规定,以现金支付方式取得的长期股权投资应按照实际支付的购买价款作为初始投资成本。此时的会计处理与税务处理是一致的。

2. 以投资者投入和债务重组方式取得的长期股权投资。依据企业会计准则的规定,投资者投入的长期股权投资,应当按照投资合同或协议约定的价值作为初始投资成本,但合同或协议约定价值不公允时应按公允价值确定;通过债务重组取得的长期股权投资,应按长期股权投资的公允价值作为初始投资成本。其中,初始投资成本包括投资取得时发生的相关税费。此时会计处理与税务处理是一致的。

3. 以非货币性资产交换方式取得的长期股权投资。在具有商业实质并且换入或换出资产的公允价值能够可靠计量的前提下,会计准则要求按照换出资产的公允价值(在涉及补价时,应扣除收取的补价或加上支付的补价)和支付的相关税费来确定换入长期股权投资的入账价值;当换入长期股权投资的公允价值更加可靠时,应直接按该投资资产的公允价值和支付的相关税费来确定入账价值。税法要求均按照该投资资产的公允价值和支付的相关税费来确定计税成本。

在通常情况下,根据市场的公平交易原则,换出资产的公允价值应与换入资产的公允价值相等,即会计处理应与税务处理相一致。在特殊情况下,如投资企业与被投资单位存在着关联关系,非货币性资产交换不符合公平交易原则,换出资产的公允价值和换入资产的公允价值不相等,此时换入资产的公允价值更能如实反映其价值。因此笔者建议,投资企业可直接按换入资产的公允价值和支付的相关税费来确定该项投资的入账价值,并相应地确认非货币性资产转让损益,以使该项投资的入账价值与其计税成本相一致,且不需要对应纳税所

得额进行调整。

在不具有商业实质或换入与换出资产的公允价值均不能够可靠计量的前提下,根据企业会计准则的规定,以换出资产的账面价值为基础,确定换入长期股权投资的入账价值,并且不确认换出资产的损益,这与税法的规定存在较大差异。投资企业在这种情况下,一方面,需要依据所得税准则对暂时性差异进行会计处理;另一方面,需要依据税法规定对应纳税所得额进行调整。

例1:甲公司与乙公司经协商,2008年1月10日甲公司以一幢闲置公寓楼交换乙公司增发的股份,并准备长期持有。在交换日,该幢公寓楼的账面原值为9000万元,已提折旧1500万元,未计提减值准备,公允价值为9500万元;乙公司增发股份的账面价值为2000万元,公允价值为9000万元。交换过程中,甲公司发生律师费、咨询费等相关费用10万元,由于急于处理公寓楼,仅收到乙公司450万元的补价。假设该项交易不涉及其他相关税费,甲公司适用的所得税税率为25%。

甲公司收到补价=换入资产的公允价值=450÷(9000+450)=4.8%<25%,该项交易属于非货币性资产交换。公寓楼的未来现金流量来自于收入中补偿折旧费的部分和报废时的清理净收入,风险较小;而换入的长期股权投资未来现金流量来自于乙公司未来的现金股利和股份转让时的净收入,风险较大,可以判断该项交换具有商业实质。因此,甲公司应进行如下会计处理:

结转公寓楼的原值和累计折旧:借:固定资产清理7500万元,累计折旧1500万元;贷:固定资产9000万元。

公寓楼和股权投资的公允价值均能可靠计量,而股权投资的公允价值更能如实反映其价值,因此可直接以股权投资的公允价值为基础确定其入账价值,应做如下会计分录:借:长期股权投资9000万元,银行存款450万元;贷:固定资产清理9450万元。

对交换过程中所发生的各项直接相关费用,应做如下会计分录:借:长期股权投资10万元;贷:银行存款10万元。

结转公寓楼转让净损益:借:固定资产清理1950万元;贷:营业外收入1950万元。

按照《财政部、国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)的规定,以不动产投资入股不征营业税,则:该公寓楼转让所得=公寓楼公允价值-公寓楼账面净值=9500-7500=2000(万元),比会计处理中的营业

外收入多了 50 万元。如果甲公司仅接受 450 万元补价的行为具有合理的商业目的,税务机关将不对应纳税所得额进行调整;否则,税务机关将有权调增应纳税所得额 50 万元,调增应交所得税 12.5 万元。如果公寓楼转让所得数额较大,已占其应纳税所得额 50%以上,在一个纳税年度内缴税确有困难,依据《国家税务总局关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》(国税发[2004]82号)的规定,并经主管税务机关审核确认,甲公司可以将公寓楼转让所得在不超过 5 年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得额。

4. 以发行权益性证券方式取得的长期股权投资。依据企业会计准则的规定,以发行权益性证券方式取得的长期股权投资,应以权益性证券的公允价值为基础确定其入账价值。依据税法的规定,则应直接以该项投资的公允价值为基础确定其计税成本。如果权益性证券的公允价值与长期股权投资的公允价值不相等,投资企业就需要依据所得税准则对暂时性差异进行会计处理,并依据税法规定对应纳税所得额进行调整。

二、以同一控制下企业合并方式取得的长期股权投资

在税法上,除了免税资产重组外,长期股权投资计税成本的确定方法如前面所述。在会计上,依据企业会计准则的规定,合并日长期股权投资的入账价值是按照被合并方所有者权益账面价值的份额确定的,该入账价值与所支付的现金、转让的非现金资产或所承担债务的账面价值,以及所发行的股份面值之间的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减的,调整留存收益。合并时发生的审计费、评估费、法律服务费等各项相关费用,计入当期损益而不计入初始投资成本。因此,长期股权投资初始计量中的暂时性差异,主要是被合并方所有者权益账面价值的份额与长期股权投资公允价值加上相关税费后的总额之间的差异。对于该暂时性差异,依据所得税准则的规定,除了例外的情形,应按未来适用所得税税率计量并确认递延所得税资产或递延所得税负债。在税务处理方面,应按合并中发生的相关费用金额,调增应纳税所得额;如果企业投出的是非货币性资产,还应计算非货币性资产的转让所得,并计入应纳税所得额。

例 2: 甲公司和乙公司同为 A 集团的子公司,2008 年 1 月 10 日甲公司以原值 900 万元、已提折旧 50 万元的一幢厂房向乙公司投资入股,取得乙公司 80%的股份,厂房与取得股份的公允价值均为 950 万元。同日乙公司所有者权益的账面价值为 1 000 万元。合并时发生了律师费、咨询费等相关费用 20 万元。假设该投资不涉及其他相关税费,甲公司适用的所得税税率为 25%。

由于是同一控制下与乙公司合并形成的长期股权投资,在会计上,应按乙公司所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的入账价值。甲公司应进行如下会计处理:

借:固定资产清理 850 万元,累计折旧 50 万元;贷:固定资产 900 万元。借:长期股权投资 800 万元,资本公积 50 万元;贷:固定资产清理 850 万元。

对企业合并中所发生的各项直接相关费用,应做如下会

计分录:借:管理费用 20 万元;贷:银行存款 20 万元。

长期股权投资的计税成本就是其公允价值 950 万元与相关税费 20 万元的合计,而会计上确认的入账价值是 800 万元,由此产生了可抵扣暂时性差异 170 万元。其中,20 万元产生于会计与税务处理的差异,100 万元产生于乙公司 80%股份的公允价值与厂房账面价值的差异,这两项差异导致了应纳税所得额与会计利润之间产生 120 万元的差额;另 50 万元为厂房账面价值与取得乙公司所有者权益账面价值的份额之间的差额,该差异计入了资本公积,按未来适用所得税税率 25%计算的递延所得税资产为 12.5 万元,应调整资本公积。这样,确认递延所得税资产的会计分录为:借:递延所得税资产 42.5 万元;贷:所得税费用 30 万元,资本公积 12.5 万元。

如果这 170 万元可抵扣暂时性差异在可预见的未来很可能不能转回,或在未来很可能不能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额,甲公司就不应确认上述递延所得税资产,这就是例外的情形。

在税务处理方面,税法要求将该项交易分解为按公允价值销售厂房和对外投资两项经济业务进行所得税处理,并计算确认厂房的转让所得,其中发生的律师费、咨询费等相关费用应计入长期股权投资的计税成本,不可税前扣除。厂房的转让所得为 100 万元(950-850),相关费用为 20 万元,因此,在申报纳税时应调增应纳税所得额 120 万元,调增应交所得税 30 万元。

三、以非同一控制下企业合并方式取得的长期股权投资

非同一控制下的企业合并,是合并双方企业自愿的经济行为。依据企业会计准则的规定,这类投资应按付出的资产、发生或承担的负债、发行的权益性证券的公允价值以及为投资所发生的各项相关费用(审计费、评估费、法律服务费等)之和作为其入账价值。若企业投出的是非货币性资产,则按其公允价值与账面价值的差额确认资产转让损益。由此看出,长期股权投资的入账价值与其计税成本是基本一致的,会计准则和税法对资产转让损益的确定也基本相同。

如果非同一控制下的企业合并是以企业整体资产(包括独立核算的分支机构)转让换取被投资单位的股权实现的,且取得的非股权支付额不高于所取得股权的票面价值(或股本的账面价值)的 20%,即符合了免税资产重组的条件。按照《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)的规定,经税务机关审核确认,股权投资的计税成本可直接以换出整体资产的账面净值为基础确定,不需计算确认资产转让损益。而按照会计准则的规定,股权投资的入账价值仍然以换出整体资产的公允价值为基础确定,并计算确认资产转让损益。在会计方面,对长期股权投资入账价值与计税成本之间的暂时性差异,依据所得税准则的规定,除了例外的情形,应按未来适用所得税税率计算并确认递延所得税资产或递延所得税负债。在税务处理方面,对会计上确认的资产转让损益,应调减应纳税所得额。

【注】本文为江苏教育科学“十一五”规划立项课题阶段性成果(批准号:D/2008/01/045)。