

持股收益的涉税会计处理

江苏涟水县财政局 陶中华 涟水县审计局 张溧翔

持股收益,是指持有长期股权投资期间,投资企业按照应享有被投资单位当年净利润份额或从被投资单位分得现金股利或利润而确认的投资收益。本文所讨论的内容均假定投资企业持股期间被投资单位未发生亏损,且除持股收益以外无其他纳税调整事项。

一、所得税法的相关规定

1. 采用权益法核算的长期股权投资。

(1)被投资单位实现净利润,年终投资企业已按照其享有的份额确认投资收益的,投资企业纳税调整时应按确认的投资收益金额,调减应纳税所得额(简称“应税所得”)。

(2)被投资单位决定分配利润,投资企业按应分得的金额确认应收股利并冲减长期股权投资账面价值时,因为分得利润属税法上的免税收入且会计上又不计入损益,所以投资企业计税时无须进行纳税调整。

(3)投资企业转让、出售或清算收回股权(简称“处置股权”)时,按税法规定,按处置收入减去股权计税成本和相关税费(不含所得税,下同)后的余额确认股权处置所得。在会计方面,因为确认持股收益时调增长期股权投资账面价值而致使股权处置成本增加,因此确认的股权处置收益会低于按税法规定计算的处置所得。此时,应以税收上确认的股权处置所得为准,在纳税调整时调增应税所得。

2. 采用成本法核算的长期股权投资。

(1)成本法下,因为除增资、出让或收回股权以及分利冲减股权成本外,股权账面价值长期保持不变,因此股权的账面价值与其计税基础始终相等,除分得利润时要确认收益外,平时计税和股权处置时皆不必进行纳税调整。

(2)被投资单位分配利润时,因为投资企业按应分得的利润确认的投资收益在税收上属免税收入,因此应在确认投资收益的当年计税时,按确认的投资收益调减应税所得。

(3)如果分得的利润按会计规定用于冲减股权投资成本不确认收益时,计税时则不作纳税调整。但处置这类股权时,因被冲减后长期股权投资账面价值低于其计税基础,所以按税法规定确认的处置所得也会低于会计上确认的处置收益,纳税调整时则应调减应税所得。

二、会计准则的相关规定

1. 采用权益法核算的长期股权投资。

(1)被投资单位年终实现净利润,投资企业应按享有的份额,借记“长期股权投资——损益调整”科目,贷记“投资收益”科目。同时,应按重新确认的长期股权投资账面价值与其计税

基础的差异,即按确认的投资收益和投资企业当年适用的企业所得税税率(简称“适用税率”)计算的所得税,借记“所得税费用——递延所得税费用”科目,贷记“递延所得税负债”科目。递延所得税负债存续期间,如果税率发生变动,应按变动后的税率调整递延所得税负债的账面价值,因此产生的损失或收益,应计入税率变动当期的所得税费用,具体会计分录为:借(或贷)记“所得税费用——递延所得税费用”科目,贷(或借)记“递延所得税负债”科目。

(2)被投资单位宣告分配利润时,投资企业应按其享有的份额,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资——损益调整”科目。这时,虽然不确认持股所得,但原计算的应纳税暂时性差异已经减少,因此应相应调减原确认的递延所得税负债,即按应分得的利润和适用税率计算的所得税,借记“递延所得税负债”科目,贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目。

(3)投资企业处置股权时,应按收到的处置收入减去支付的相关税费后的金额,借记“银行存款”等科目,按股权的账面价值,贷记“长期股权投资——成本、——损益调整”科目,按其差额,贷(或借)记“投资收益”科目。同时,应按相关的递延所得税负债账面余额,借记“递延所得税负债”科目,贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目。

2. 采用成本法核算的长期股权投资。

(1)被投资单位年终实现净利润或发生净亏损时,投资企业皆不作账务处理。

(2)被投资单位决定分配利润时,投资企业应按可分得的金额,借记“应收股利”科目,贷记“投资收益”科目。

(3)如果分得的利润属于被投资单位在本企业对其投资前实现净利润的分配额,则:①应确认分得的利润为投资成本的收回,借记“应收股利”科目,贷记“长期股权投资”科目;②这时长期股权投资的账面价值小于其计税基础,因此应按两者的差额和适用税率计算的所得税确认递延所得税资产,借记“递延所得税资产”科目,贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目;③处置上述股权时,会计上确认的处置收益将大于按税法规定确认的处置所得,这就意味着原计算的可抵扣暂时性差异和原确认的递延所得税资产应予以转回,具体账务处理是按税法确认的股权处置所得与会计上确认的股权处置收益的差额和适用税率计算的所得税,借记“所得税费用——递延所得税费用”科目,贷记“递延所得税资产”科目。如此转回后,相关的“递延所得税资产”科目的余额应被冲转结清。○