股权投资差额的纳税调整浅探

江苏扬州　李　新

一、初始投资时股权投资差额的纳税调整

《企业会计制度》及相关准则规定，企业对取得的长期股权投资，当投资企业对被投资单位具有控制、共同控制或重大影响时，应按权益法核算，并且规定对于长期股权投资的初始投资成本与其应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额，作为股权投资差额处理。例1：2005年1月1日，甲公司以1 200万元从证券市场购入乙公司25%的股份，当日乙公司账面所有者权益为4 000万元(其中股本为1 000万元)。则甲公司占乙公司的所有者权益为1 000万元(4 000×25%)，股权投资差额为200万元(1 200−1 000)。对于股权投资差额的会计核算，应区分是借方差额还是贷方差额，借方差额应按一定的期间(不超过10年)摊销并计入损益，贷方差额应作为资本公积。因此，甲公司年初对外投资时，借：长期股权投资——投资成本1 000万元、——股权投资差额200万元；贷：银行存款1 200万元。年底摊销时，借：投资收益20万元；贷：长期股权投资——股权投资差额20万元。

税法规定，企业为取得另一企业的股权所支付的全部价款都属于股权投资支出，即税法不认可任何形式的股权投资差额。因此，这与会计制度之间产生了差异。假定甲公司2005年的利润总额为980万元，适用的所得税税率为33%，则甲公司在期末应进行相应的纳税调整：①该项投资的计税成本为1 200万元。②如果不考虑其他纳税调整因素，甲公司2005年的应纳税所得额为1 000万元(980+20)。在确定当期所得税费用和应交所得税时，应视甲公司所采用的所得税会计处理方法分别确定：采用应付税款法时，借：所得税330万元；贷：应交税金——应交所得税330万元。采用纳税影响会计法时，借：所得税323.4万元，递延税款6.6万元；贷：应交税金——应交所得税330万元。

如果甲公司是以800万元取得乙公司25%的股份，会计核算时，长期股权投资的投资成本仍然是1 000万元(占被投资单位所有者权益的25%)，其200万元的股权投资差额贷记“资本公积——股权投资准备”科目。而税法确认该项投资的计税成本为800万元，则在甲公司以后转让该项投资时才进行纳税调整，2005年无纳税调整额。

二、持股比例变动时股权投资差额的纳税调整

投资企业持股比例变动后，其在被投资单位所有者权益中享有的份额也会发生相应的变动，因此需要重新确认股权投资的账面成本和股权投资差额。

1.被投资单位股本不变，持股比例变动时股权投资差额的纳税调整。这主要是由于投资企业接受其他股东的股份或将自己的股份部分转让他人，以及在证券市场上增持或减持股票造成的。财政部印发的《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(四)》中规定，增减股权产生的股权投资差额应结合原有的差额进行追溯调整。具体为：①初始投资时为股权投资借方差额，追加投资时也为股权投资借方差额的，应根据初始投资、追加投资产生的股权投资分别按规定的摊销年限摊销。②初始投资时为股权投资借方差额，追加投资时为股权投资贷方差额的，应以新的股权投资贷方差额为限冲减尚未摊销完毕的股权投资借方差额的余额。③初始投资时为股权投资贷方差额，追加投资时为股权投资借方差额的，

四、带息应收票据到期不能收回转入应收账款的金额问题

《企业会计制度》规定，到期不能收回的应收票据，应按其账面余额转入应收账款，并不再计提利息。并进一步明确，到期不能收回的带息应收票据，转入“应收账款”科目核算后，期末不再计提利息，其所包含的利息在有关备查账簿中登记，待实际收到时再冲减收到当期的财务费用。可见，《企业会计制度》对到期不能收回的带息应收票据如何结转已有明确规定，但在实际工作中，对这一问题却有不同的理解，并出现了不同的做法。究其原因，关键是对利息计提的时间有不同的认识。根据本文第一部分的观点，结合相关规定，带息应收票据到期不能收回时应按“票据面值+已确认的利息”作为转入应收账款的金额。需要注意的是：

1.带息应收票据无法收回时转入应收账款是否包含利息。在超过承兑期或有确凿证据证明应收票据无法收回的情况下，应将应收票据转为应收账款，并对应收账款计提坏账准备。在转账的过程中，应将应收票据的面值和到转账日已经确认的利息一起转为应收账款，尚未计提的利息不需补提，即不能将未确认的应收票据的利息予以转账。

2.已贴现的带息应收票据到期，承兑人无款可付时，转入“应收账款”科目金额的确定。带息应收票据贴现到期后，承兑人银行账户不足支付，银行将已贴现票据退回申请企业，申请企业此时不需要考虑贴现时的计算，只需要计算票据的本息即可，转入应收账款的金额是票据的到期值，包括应收票据的利息。申请企业应该按票据的面值和全部利息，借记“应收账款——原出票企业”科目，贷记“银行存款”科目。当然，如果银行不要求立即支付票据的本息而是转为逾期贷款，则企业应该借记“应收账款——原出票企业”科目，贷记“短期借款”科目。○

应以初始投资时产生的股权投资贷方差额为限冲减追加投资时产生的股权投资借方差额。④初始投资时为股权投资贷方差额,追加投资时也为股权投资贷方差额的,应将新的股权投资贷方差额记入“资本公积——股权投资准备”科目。

接例1,假定乙公司2005年净利润为0,未向股东分配红利。2006年1月1日,甲公司以700万元再次从证券市场购入乙上市公司25%的股份,则新产生贷方股权投资差额为300万元(4 000×25%-700)。其会计处理为:借:长期股权投资——投资成本1 000万元;贷:银行存款700万元,长期股权投资——股权投资差额180万元,资本公积——股权投资准备120万元。结果是甲公司占乙公司所有者权益的50%,其账面上长期股权投资成本为2 000万元,资本公积为120万元。税法认可的股权投资成本则为1 700万元,其股权投资差额300万元在以后股权处置时进行纳税调整。由于2005年摊销的股权投资差额20万元已经进行了纳税调整,故2006年无纳税调整额。

2.被投资单位股本发生变化,持股比例变动时股权投资差额的纳税调整。这主要表现为被投资单位增资扩股时,如果投资企业未追加投资或者其他投资者放弃配股,则投资企业的持股比例会发生变动。对于这种情况下的股权投资差额如何计量和处理,目前的相关法规没有做出明确规定。笔者认为有两点要加以注意:一是要注意初始投资时的股权投资差额,这是因为持股比例变动时股权投资差额应结合原有的差额进行追溯调整;二是要注意投资以后形成的损益调整和股权投资准备的变动情况。

例2:接例1,假设乙公司当年实现净利润1 000万元,则甲公司应确认投资收益250万元。2006年1月1日,乙公司增资扩股发行面值为1元的股票1 000万股,发行价为每股5.4元,甲公司未追加投资。因此,2005年12月31日,乙公司账面所有者权益为5 000万元(4 000+1 000),每股为5元。甲公司长期股权投资账面金额具体为:投资成本1 000万元,损益调整250万元,股权投资差额180万元(200-20)。甲公司在乙公司所有者权益中应享有的份额为1 250万元(250×5),与投资成本和损益调整的账面合计数相等。增资扩股后,乙公司账面所有者权益为10 400万元(5 000+5 400),每股为5.2元(10 400÷2 000)。甲公司在乙公司所有者权益中应享有的份额为1 300万元(250×5.2)。根据权益法核算的原理,甲公司长期股权投资账面金额应该与其在乙公司所有者权益中应享有的份额保持一致,其会计处理为:借:长期股权投资——投资成本50万元;贷:长期股权投资——股权投资差额50万元。如果甲公司账面上的股权投资差额不足以抵减,则应贷记“资本公积——股权投资准备”科目。

税务处理上,甲公司2005年确认投资收益250万元属于公司的持有收益,不应计入公司的应纳税所得额(税法只是规定当“地区所得税税率存在差异”时,对收到的红利补交所得税),20万元的股权投资差额的摊销按税法规定也不能在税前扣除。因此,甲公司期末应对投资收益进行相应的纳税调整,其长期股权投资的计税成本为1 200万元。2006年,甲公司应对账面上130万元的股权投资差额按剩余年限(9年)进行平均摊销,其摊销额要进行纳税调整,长期股权投资的计税成本仍为1 200万元。

三、处置投资时股权投资差额的纳税调整

企业在处置长期股权投资时,可能会因股权投资差额的摊销、计提减值准备等原因导致会计上转让收益和税法上转让收益不同。接例2,假设2006年3月1日,甲公司以每股6元的价格转让其持有乙公司的股票125万股。甲公司按其处置的比例(50%)进行会计处理:借:银行存款750万元;贷:长期股权投资——投资成本525万元、——损益调整125万元、——股权投资差额65万元,投资收益35万元。会计上确认的转让收益为35万元,但根据税法的有关规定,该股权的计税成本为600万元(1 200×50%),转让收益为150万元,年底调增105万元的应纳税所得额。处置后的账面股权投资差额为65万元,按剩余年限进行摊销,按税法规定应对减少的投资收益进行纳税调整。

四、其他相关问题的说明

1.企业以非货币性交易取得长期股权投资。会计上应根据非货币性交易的原则和权益法的要求进行核算,应先以换出资产的账面价值及应缴纳的相关税费作为取得的长期股权投资的初始投资成本,再计算长期股权投资的初始投资成本与其应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额,作为股权投资差额处理。而税法规定,企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资,应在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失。

2.对于长期股权投资,会计上规定,企业应定期检查,至少于每年末检查一次,对可收回金额低于账面价值的,应当提取长期投资减值准备。这里的“账面价值”是否包括账面股权投资差额,会计制度及相关准则没有予以说明。笔者认为,这里的“账面价值”不应包括股权投资差额。因为“股权投资差额”明细科目是“投资成本”明细科目的调整科目,借方差额分期摊销,贷方差额一次性计入资本公积。无论从设计该科目的目的还是从会计核算的可比性原则、明晰性原则出发,提取长期投资减值准备都不应考虑账面股权投资差额。企业在处置投资时,如果该投资已计提了长期投资减值准备,则按会计制度应相应结转,即借记“长期投资减值准备”科目,这样会减少会计上的投资转让收益。由于税法对企业计提的长期投资减值准备并不认可,因此在计算应税投资转让收益时,要对长期投资减值准备的影响金额进行纳税调整。

3.会计核算时,将“股权投资差额”明细科目的贷方金额计入资本公积,这里的“资本公积”是否需要缴纳印花税,目前争议较大。从《印花税暂行条例》的规定来看,应缴纳印花税,因为其计税依据是“账簿记载的金额”;但从法理上讲,则不应缴纳印花税,因为国家税务总局颁发的[2000]118号文《关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》中规定,股权投资成本是企业为取得另一企业的股权支付的全部价款。即税法并不认可股权投资差额和资本公积。笔者赞同后一种观点。因为从经济业务的性质来看,对外投资、债务重组、非货币性交易等会计核算产生的资本公积并不是真正意义上的“资本公积”,仅仅是为防止企业粉饰会计报表而不得已采用的会计科目,但在实际操作中需要税法予以明确。○