

企业对外投资的持股损益确认与纳税调整

王庆山

(江苏涟水县财政局 江苏涟水 223400)

【摘要】 本文从分析会计制度与税法有关持股损益确认的差异入手,分别对企业确认持股收益和持股损失时所需作的纳税调整进行介绍。

【关键词】 持股损益 纳税调整 应纳税所得额 权益法 成本法

被投资单位的盈亏直接影响作为其股东的投资企业的经营业绩,即被投资单位实现净损益或者进行利润分配时,投资企业应相应确认持股损益或投资损益,并计入当期利润。但按税法规定,除被投资单位实际分派股利或利润外,其他情况下投资企业确认的持股损益,在计算企业应纳税所得额时皆不予认可。这样,投资企业每年计算所得税时,对于确认的应享有或应承担的被投资单位净损益份额,或从被投资单位分得的税后利润,都需要进行纳税调整。本文中的“税”,除另有说明外,均专指企业所得税;“持股损益”则指长期股权投资存续期间,因确认被投资单位盈亏份额或分得利润而确认的投资损益。

一、持股损益计算上会计制度与税法的差异

1. 会计制度的规定。我国现行会计制度将长期股权投资核算分为权益法和成本法两种:①权益法下,被投资单位实现净损益,无论其是否已向投资企业进行分配,除被投资单位净资产为负数的情况外,投资企业都应按照其应享有或应承担的份额,确认本企业的持股损益,而实际被投资单位分配股利或利润时,不再确认收益;②成本法下,不论被投资单位盈利或亏损,投资企业皆不确认其应计份额,只有在被投资单位分配利润时,投资企业才按应得份额确认持股收益。

2. 税法的相关规定。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:①企业通过股权投资从被投资单位分配取得的持股收益,凡投资企业适用的所得税税率高于被投资单位,除国家税收法规规定的定期减税、免税以外,其取得的收益按规定还原为税前收益后,并入投资企业的应纳税所得额补税;②除另有规定外,不论会计账务中采取何种方法核算,被投资单位会计账务上实际做利润分配处理(包括以留存收益转增资本)时,投资企业应确认投资所得的实现,除上述情况外,投资企业对长期股权投资不应确认持股收益;③被投资单位发生亏损,由其按规定结转弥补,投资企业不得因此确认投资损失。

由于会计制度和税法在上述方面存在差异,在多数情况下,确认持股损益的企业,计算当期所得税时需要作相应的纳税调整。

二、企业确认持股收益时的纳税调整

1. 权益法下的纳税调整。

(1)年终确认持股收益。企业年终确认应享有被投资单位净利润份额并计入损益,纳税调整时一律按照确认的投资收益金额,在本企业净利润的基础上,调减应纳税所得额。

(2)从被投资单位分回利润。从被投资单位分回利润,投资企业不再计入损益而是冲减长期股权投资的账面价值。如果分配时投资企业的适用税率高于被投资单位,且不在税收法规规定的定期减、免税期间(以下统称“符合补税条件”),投资企业进行纳税调整时,应将分得的利润在还原为税前收益后调增应纳税所得额,同时扣除该所得在被投资单位已缴所得税税款。如果企业分回利润但不符合补税条件,则无需作纳税调整。

执行以上规范时,有几点应予注意:①还原为税前收益,其计算公式为:税前收益=投资企业分得的利润额÷(1-被投资单位实现利润时的适用税率)。②调增应纳税所得额应同时扣除的已缴税款,其计算公式为:分回利润已缴税款=还原的税前收益×被投资单位实现利润时的适用税率。③税法对持股收益的确认设定了两个条件,一是实际分回利润,二是被投资单位实际作分配利润的账务处理,也即投资企业确认应收股利。这两个条件有一个符合就应该确认投资收益的实现。而在实践中,确认“应收股利”与实际分回股利一般均在同一年度,所以对此问题可以不必十分介意。④实际操作时即使符合补税条件,投资企业也可以不作纳税调整,而是按还原的税前收益和投资双方适用税率差计算补缴税款。

(3)从被投资单位分得利润或被投资单位以留存收益(包括税后未分配利润和盈余公积)转增资本。按照会计制度的规定,权益法下,被投资单位分配股票股利或以留存收益转增资本,投资企业皆无需作账务处理,但如果其符合补税条件,投资企业应按享有的份额和以上全部程序调增应纳税所得额或计算补税,如果不符合补税条件,则无需作纳税调整。

2. 成本法下的纳税调整。按照会计制度的规定,采用成本法核算长期股权投资时,只有在投资企业分得被投资单位分配利润(包括确认应收股利,下同)时,才能确认持股收益。

企业吸收合并的会计与税务处理

谢菲

(西南财经大学会计学院 成都 610074)

【摘要】 本文根据企业会计准则与税收法规对企业吸收合并的定义和种类的界定,从不同合并方式下的初始计量与后续计量角度,通过具体的实例揭示了会计与税法对企业吸收合并业务的处理规定差异。

【关键词】 企业吸收合并 会计 税法 处理差异

《企业会计准则第20号——企业合并》(简称“会计准则”)规范了企业合并的账务处理,其与税法对企业合并业务的纳税规范存在差异,本文拟对此作一分析。

一、企业合并的定义及分类

会计准则对企业合并的定义为:将两个或两个以上单独的企业合并形成一个报告主体的交易或事项。按照控制对象的不同,企业合并分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两类。在具体的法律形式上,又分为吸收合并、新设合并和控股合并三种。不同类别的企业合并,其账务处理也存在差异。

税法对企业合并的定义为:被合并企业(指一家或多家不需要经过法律清算程序而解散的企业)将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业,并为其股东换取合并企业的股权或其他财产,实现两个或两个以上企业的依法合并事项。税法对企业合并的定义,主要针对吸收合并和新设合并这两

种形式。根据对被合并方支付对价方式的不同,税法又将企业合并分为现金合并、股票合并和承债式合并三种形式。在这三种形式中,现金合并称为应税合并,股票合并称为免税合并,对于承债式合并,若被合并企业净资产几乎为零,则视同免税合并。不同的合并形式,其税务处理也存在差异。

由于会计报告主体可以是法律主体也可以是非法律主体,因此会计上的企业合并包括的范围要比税法包括的范围更为广泛。

二、企业合并的初始计量

(一)企业合并的会计处理

1. 同一控制下企业合并的会计处理。由于同一控制下的企业合并,参与合并的各方在合并前后都受同一方或相同的多方最终控制,从拥有控制权的一方来看,合并前后能够控制的资产、负债并没有发生实质性的改变,仅仅是参与合并各方资产、负债的重新组合,所以会计准则规定采用权益结合法

而分得的利润,如果按规定公式计算时分得的属于投资取得前被投资单位的净利润,则应冲减投资成本,其余部分才能计入损益,因此,纳税调整时仍比较复杂:

(1)如果分得的利润符合补税条件,而且账上全额计入投资收益,则应按分回利润在被投资单位已缴税款调增应纳税所得额,再扣回该所得在被投资单位已缴税款;或者按分回利润调减应纳税所得额,再按还原的税前收益和双方适用税率差计算补缴税款。

(2)如果分得的利润符合补税条件,但账上将其一部分冲减了投资成本,则应按分回利润在被投资单位已缴税款加上计入投资成本的金额调增应纳税所得额,同时扣回已缴税款;或者按计入投资收益的金额调减应纳税所得额,再按双方税率差和还原的税前收益计算补缴税款。

(3)如果分得的利润不符合补税条件,则应按分回利润中计入投资收益的金额调减应纳税所得额。

三、企业确认持股损失时的纳税调整

成本法下,投资企业不确认持股损失,因此不存在纳税调整问题。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2007
2. 高允斌.会计与税法的差异比较及纳税调整.大连:东北财经大学出版社,2003