



浅析长期股权投资纳税调整

宁波 张旺军

在2006年2月财政部出台的新会计准则体系中,关于长期股权投资和所得税核算的具体准则都是全新的准则。通过对这两个准则的分析可以看出,长期股权投资在纳税计算和调整方面仍然比较复杂,而且新概念的引入更凸显了研究长期股权投资纳税调整的必要性。

一、长期股权投资纳税调整差异

对于长期股权投资形成的纳税差异,在企业计算应纳税所得额时,有以下几个方面会影响其性质和数量。第一,股利收益属于税后收益,在计算投资企业应纳所得税额时,涉及投资企业是否补交税款的问题;第二,由于对投资账面价值与投资收益的确认所采用的会计政策不同,从而产生不同的差异;第三,税法 and 会计确认的投资账面价值与投资收益在时间和口径上可能会不一致。由于这几个方面的共同作用,使得长期股权投资纳税调整问题复杂化。

依据上述几方面,我们可以将差异形成的原因进行分类,然后逐一分析。首先,将差异形成原因按投资企业和被投资单位所得税税率是否存在差异分为“投资企业所得税税率等于或低于被投资单位所得税税率”和“投资企业所得税税率高于被投资单位所得税税率”两类,这主要涉及投资企业是否补缴税款的问题。长期股权投资的现金股利(或利润)属于税后净利分配结果,因此,投资企业收到的现金股利(或利润)属于税后收益。《所得税暂行条例实施细则》规定:纳税人从其他企业分回的已经缴纳所得税的利润,其已缴纳的税额可以在计算本企业所得税时予以调整,即投资企业对于上述利润不用重复纳税。其次,按会计政策不同,企业在核算长期股权投资时,按投资目的不同分为权益法和成本法,两种方法在确认长期股权投资成本与收益时,采用不同的会计处理方法。综上所述,可以将投资企业投资账面价值与长期股权投资的计税基础的确认分为8种情况(如右表所示)。以下将8种情况分为四类逐一进行分析:

1.当投资企业所得税税率等于或低于被投资单位所得税税率,投资企业采用成本法核算时。当投资企业收到的累计现金股利(或利润)高于被投资单位接受投资后累计净利润的分配额时,投资企业应作为投资成本收回,冲减投资账面价值;反之,投资企业应确认投资收益。当按会计政策冲减投资账面价值时,按税法规定也作为投资成本收回,投资账面价值的调整额与计税基础调整额相同,不存在纳税差异;当投资企业确认投资收益时,由于未调减长期股权投资账面价值,使得长期股权投资账面价值与税法规定的计税基础存在差异,且此差异在以后期间无法转回,属于永久

性差异。

2.当投资企业所得税税率等于或低于被投资单位所得税税率,投资企业采用权益法核算时。年终被投资单位实现损益,按税法的相关规定,若投资企业未收到现金股利(或利润),投资企业不确认投资收益,投资企业的长期股权投资计税基础不变。投资企业在确认投资收益的同时,增加长期股权投资账面价值(损益调整),由此,投资的账面价值高于投资的计税基础,且此差异在以后期间不能转回(或消除),属于永久性差异。

被投资单位发放现金股利(或利润)时,不论现金股利(或利润)是投资前的盈余分配还是投资后的盈余分配,投资企业都在调减投资账面价值的同时,确认债权的实现,税法依据投资企业收回的投资额,以相同的金额调减计税基础,因此,不会产生纳税差异。

税率差异	账务处理方法	投资资产账面价值调整		投资资产计税基础调整	差异性质
投资企业所得税税率等于或低于被投资单位所得税税率	成本法	冲减投资账面价值		投资成本收回	无差异
		确认投资收益,投资账面价值不变		投资成本收回	永久性差异
	权益法	被投资单位实现损益	确认收益,增加投资账面价值(损益调整)	计税基础不变	永久性差异
		被投资单位发放现金股利(或利润)	调减投资账面价值(损益调整或投资成本)	投资成本收回	无差异
投资企业所得税税率高于被投资单位所得税税率	成本法	冲减投资账面价值		投资成本收回	永久性差异(注)
		确认投资收益,投资账面价值不变		投资成本收回	永久性差异
	权益法	被投资单位实现损益	确认收益,增加投资账面价值(损益调整)	计税基础不变	应纳税暂时性差异
		被投资单位发放现金股利(或利润)	调减投资账面价值(损益调整或投资成本)	投资成本收回	转回应纳税暂时性差异

注:此差异是由于投资企业只需按与被投资单位之间的所得税税率差异补缴税款形成的。

3.当投资企业所得税税率高于被投资单位所得税税率,投资企业采用成本法核算时。在投资企业收到现金股利(或利润)并按会计政策冲减投资账面价值的同时调减计税基础,但投资企业在期末计算应纳所得税时,调减的投资账面价值与调减的计税基础不相等,投资成本按投资企业收到的现金股利(或利润)进行调减,而计税基础按现金股利(或利

润)的税前金额调整,两者之间会形成差异,且此差异在未来期间不转回,属于永久性差异。当投资企业按会计政策对收到的现金股利(或利润)确认投资收益时,长期股权投资账面价值不变,但税法要调减计税基础,且会计确认的投资收益与税法调减的计税基础不同,会计确认的投资收益是按被投资单位所得税税率计算的税后收益,而税法调减的计税基础是按被投资单位的税前收益计算的,此差异也不能在未来期间转回,属于永久性差异。

4.当投资企业所得税税率高于被投资单位所得税税率,投资企业采用权益法核算时,被投资单位年终实现净损益时,如第二类所述,投资企业在确认投资收益、增加长期股权投资账面价值时,投资的账面价值高于计税基础,形成差异。不同的是,此差异在企业收到发放的现金股利(或利润)时能够转回并导致应纳税金额的产生,因此此差异属于应纳税暂时性差异。

被投资单位发放现金股利(或利润)时,不论现金股利(或利润)是投资前的盈余分配还是投资后的盈余分配,投资企业都在冲减投资账面价值的同时确认债权的实现,但税法作为投资成本收回时,按税前盈余调减计税基础,投资企业要按税前盈余补缴税款,转回上述形成的应纳税暂时性差异。

二、纳税账务处理

依据《企业会计准则第18号——所得税》的相关规定,所得税只能采用债务法核算,以下将讨论债务法下所得税的账务处理。

1.当投资企业所得税税率低于或等于被投资单位所得税税率时,不会形成暂时性差异,因此在进行纳税处理时,只需要对形成的永久性差异进行调整。而且由于税法规定,在此情况下投资企业的投资收益不缴纳税款,因此只需用形成的永久性差异调减应纳税所得额。

例:投资企业2004年1月1日以银行存款购入被投资单位20%的股份,并准备长期持有,实际投资成本为140 000元。被投资单位于2004年5月2日宣告分派2003年度的现金股利(或利润)100 000元。假设被投资单位2004年1月1日可辨认净资产公允价值合计为600 000元;2004年度实现净利润400 000元;2005年5月1日宣告分派现金股利(或利润)300 000元,2005年度实现净利润500 000元。假设投资企业除该长期股权投资外无其他纳税调整事项,投资企业2004年和2005年两年实现收益均为120 000元。

当投资企业对该投资采用成本法核算,投资企业2004年5月2日发放的现金股利冲减投资账面价值时,投资的计税基础也作相应调减,两者之间无差异;2005年5月1日被投资单位宣告分派现金股利时,被投资单位确认投资收益60 000元,计税基础仍然作相应调减,投资的账面价值与计税基础形成永久性差异,在计算应纳税所得额时应扣除该项差异,即2005年应纳税所得额=120 000-60 000=60 000(元)。

当投资企业对该投资采用权益法核算,2004年年末被投资单位实现盈余400 000元时,投资企业确认投资收益=400 000×20%=80 000(元)。

此项投资收益增加长期股权投资账面价值,但按税法规定不予重复纳税,该投资的计税基础不变,因此该投资收益也

为永久性差异,在计算应纳税所得额时应扣除该项投资收益,即2004年应纳税所得额=120 000-80 000=40 000(元)。

2004年和2005年被投资单位分派现金股利时,会计作为投资成本收回,冲减长期股权投资账面价值,税法的计税基础也以相同金额调减,且不存在所得税税率差异(长期股权投资收益不征税),不形成差异,不进行纳税调整。

2.当投资企业所得税税率高于被投资单位所得税税率时,由于投资企业要对被投资单位发放的现金股利(或利润)部分确认收益后予以补税,而且投资采用不同的会计处理方法会形成不同性质的差异,纳税调整相当复杂。

沿用上例,假设被投资单位所得税税率为15%,投资企业所得税税率为33%,采用成本法核算。被投资单位2004年发放现金股利时,投资企业冲减投资账面价值20 000元,但按税法规定,应以被投资单位税前利润为基础计算计税基础,即税法调减的计税基础=现金股利÷(1-被投资单位所得税税率),投资企业应按此金额予以补缴税款。

2004年投资企业应纳所得税=120 000×33%+20 000÷(1-15%)×(33%-15%)=43 835.29(元)。

2005年被投资单位发放现金股利时,投资企业收到现金股利60 000元,会计确认投资收益60 000元,投资账面价值不作调整,税法则根据被投资单位税前会计利润确定计税基础,即税法调减的计税基础=现金股利÷(1-被投资单位所得税税率)。在计算应纳税所得额时,应将会计确认的投资收益作为永久性差异调减应纳税所得额,计算应缴税金时将现金股利应补缴的税款单独计算。

2005年投资企业应纳所得税=(120 000-80 000)×33%+60 000÷(1-15%)×(33%-15%)=25 905.88(元)。

当投资企业对该项投资采用权益法核算时,会计政策确定的投资账面价值和税法规定的计税基础不同,会形成暂时性差异。在本例中,当被投资单位2004年实现损益时,投资企业占有份额为80 000元,确认投资收益80 000元,在增加投资账面价值的同时,计税基础不变,形成应纳税暂时性差异。在投资企业收到现金股利时,冲减投资账面价值,税法则将被投资单位的税前利润作为投资成本收回,要求企业计算应补缴的税款,转回上述形成的应纳税暂时性差异。

2004年投资企业应纳所得税=(120 000-80 000)×33%=13 200(元)。

2005年,投资企业收到现金股利,转回应纳税暂时性差异,2005年投资企业应纳所得税=(120 000-100 000)×33%+60 000÷(1-15%)×(33%-15%)=19 305.88(元)。另外,当被投资单位发生亏损时,只能由被投资单位进行弥补,投资企业不得冲减应纳税所得额。

三、小结

综上所述,只有在投资企业需要补缴税款且采用权益法核算时才形成暂时性差异,其他情况下无差异或形成永久性差异。在账务处理方面,永久性差异账务处理较为简单,暂时性差异账务处理较为复杂,因为一方面此差异在新准则下只能采用债务法核算,另一方面,先要将确认的投资收益还原为税前收益,按所得税税率差额计算应补缴的税款。○