

# 浅谈股权投资差额摊销对所得税的影响



山东滨州 丁希宝

股权投资差额是指采用权益法核算长期股权投资时,初始投资成本与应享有被投资单位所有者权益份额之间的差额。对股权投资差额的处理,《企业会计制度》规定,初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额的差额按一定期限平均摊销,初始投资成本小于应享有被投资单位所有者权益份额的差额计入资本公积。显然,因初始投资成本大于应享有被投资单位所有者权益份额形成的股权投资差额,经过摊销计入损益会影响利润进而影响企业所得税。

而税法不确认长期股权投资成本与按持股比例计算的应享有被投资单位所有者权益份额不同而产生的股权投资差额。因此,《执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(三)》明确规定,对于按权益法核算的长期股权投资按照企业会计制度及相关准则规定产生股权投资差额的借方余额,分期摊销抵减投资收益与税法规定在计算应纳税所得额时不允许扣除的差异,应作为时间性差异。但现行会计实务中,却没有将股权投资差额摊销影响损益的金额确认为时间性差异,而是直接作为税前扣除项目调减应纳税所得额进而少计所得税。现笔者对股权投资差额摊销对所得税的影响试作探讨。

## 一、权益性投资中涉及的股权投资差额摊销

例1:甲公司2003年1月1日以3 600万元投资乙公司,拥有乙公司30%的股份,甲公司对乙公司长期股权投资采用权益法核算。乙公司2003年1月1日股东权益总额为11 000万元,甲公司2003年度实现税前利润1 800万元,其中包括从乙公司分得的投资收益300万元。甲公司不存在其他纳税调整事项,甲公司和乙公司适用的所得税税率均为33%,甲公司所得税采用递延法核算,股权投资差额按10年摊销。

甲公司对乙公司投资形成的股权投资差额为300万元(3 600-11 000×30%),每年摊销额为30万元(300÷10)。按照现行会计实务计算:应纳税所得额为1 500万元(1 800-300),应交所得税为495万元(1 500×33%),所得税费用为495万元。按照税法规定,将股权投资差额摊销计入损益的金额视为时间性差异,应纳税所得额为1 530万元(1 800-300+30),应交所得税为504.9万元(1 530×33%),所得税费用为495万元,产生递延税款(借项)9.9万元(30×33%)。借:所得税495万元,递延税款9.9万元;贷:应交税金——应交所得税504.9万元。

## 二、会计政策变更中涉及的股权投资差额摊销

例2:甲公司为发行A股的上市公司,适用的所得税税率为33%,所得税按递延法核算,甲公司每年按实现净利润的10%提取法定盈余公积,按实现净利润的5%提取法定公益金。

2002年1月1日,甲公司投资1 000万元购入乙公司10%的有表决权的股份,甲公司采用成本法核算该项投资,2002年1月1日乙公司的所有者权益为8 000万元。2002年4月15日,乙公司宣告发放现金股利200万元,2002年度乙公司共实现净利润300万元。2003年1月1日,甲公司以前2 100万元的价格从乙公司的其他投资者手中购入20%的股份,至此持股比例已达30%,对乙公司具有重大影响,投资核算由成本法变更为权益法。2003年4月20日,乙公司宣告发放现金股利300万元,2003年度乙公司实现净利润400万元。股权投资差额按10年平均摊销。假定乙公司除实现净利润和分配利润外无其他所有者权益变化。

甲公司的会计处理为:

(1)2002年1月1日投资1 000万元购入乙公司10%的股份,按成本法核算。借:长期股权投资1 000万元;贷:银行存款1 000万元。

(2)2002年4月15日乙公司宣告发放现金股利200万元,甲公司应享有的份额为20万元(200×10%),应作为投资成本的收回。借:应收股利20万元;贷:长期股权投资20万元。

(3)2003年1月1日甲公司又投资2 100万元购入乙公司20%的股份,成本法变更为权益法,属于会计政策变更,需要采用追溯调整法对以前的投资数据进行调整。

第一次初始投资形成的股权投资差额为200万元(1 000-8 000×10%),2002年摊销额为20万元(200÷10),应为可抵减性时间性差异,形成递延税款借方金额6.6万元(20×33%),累积影响数为16.6万元(300×10%-20+6.6)。借:长期股权投资——投资成本780万元、——股权投资差额180万元、——损益调整30万元,递延税款6.6万元;贷:长期股权投资980万元,利润分配——未分配利润16.6万元。

同时,借:长期股权投资——投资成本30万元;贷:长期股权投资——损益调整30万元。

调整提取的法定盈余公积1.66万元(16.6×10%),法定公益金0.83万元(16.6×5%)。借:利润分配——未分配利润2.49万元;贷:盈余公积——法定盈余公积1.66万元、——法定公益金0.83万元。

第二次追加投资时,借:长期股权投资——投资成本2 100万元;贷:银行存款2 100万元。形成股权投资差额480万元[2 100-(8 000-200+300)×20%]。借:长期股权投资——股权投资差额480万元;贷:长期股权投资——投资成本480万元。

此时,投资成本为2 430万元(780+30+2 100-480),应享有乙公司所有者权益为2 430万元[(8 000-200+300)×30%],



# 个人激励方式的纳税筹划

长沙 谭光荣 蒲琳洁

企业激励经营者和员工的方式有年薪制、绩效与工资挂钩、发放工资和福利、实行股票期权等。同样金额的激励,支付方式不同,其税负就不同,接受激励者可根据实际情况选择有利于节税的激励方案。

例1:天华股份有限公司拟对本年度表现突出的经营者给予奖励,特提出下列四种激励方式:

(1)实行年薪制。年薪600 000元(包括年终奖,但不包括其他福利)。

(2)绩效与工资挂钩。月基本工资2 500元,年基本工资30 000元,年底按工作量可得提成工资570 000元,且年底一次支付(提成工资中包括年终奖,但不包括其他福利)。

(3)发放工资和福利。月工资35 000元,年工资420 000元,社会平均工资为每年25 000元,企业年负担的住房公积金、养老保险、医疗保险、失业保险分别为7 500元、15 000元、4 500元、1 500元,年终奖为151 500元,年底一次支付。企业为经营者支付的各种工资福利年合计为600 000元。当地计税工资的标准为每人每月800元,本年各月发放的工资与上年各月基本相同。当地规定,企业住房公积金、养老保险、医疗保险、失业保险提取的比例分别为10%、20%、6%、2%,个人提取的上述比例分别为10%、8%、2%、1%。

(4)实行股票期权。每月支付工资4 166.67元,年工资为50 000元。年终以协议价(施权价)1元/股授予该经营者50 000股股票期权。年底行权时股票市价为12元/股。企业为经营者支付的各种工资福利年合计为600 000元。5年后预计股票市

价为20元/股,五年内无股利分配,此时的风险报酬利率为15%,经营者转让股票。

下面对以上几种支付方式的税负进行比较分析。

1.实行年薪制的税负。按《国家税务总局关于企业经营者试行年薪制后如何计征个人所得税的通知》规定,对实行年薪制的经营者取得的工资、薪金所得应纳的税款,可以按年计算、分月预缴,即企业经营者按月领取的基本收入应在扣除800元的费用后按适用税率计算应纳税款并预缴。年度终了领取效益收入后,合计全年基本收入和效益收入,再按12个月平均计算实际应纳的税款。实行年薪制,全年应纳的个人所得税为: $[(600\ 000 \div 12 - 800) \times 30\% - 3\ 375] \times 12 = 136\ 620$ (元)。

2.绩效与工资挂钩下的税负。按有关规定,实行绩效与工资挂钩的个人全年应纳个人所得税为: $[(2\ 500 - 800) \times 10\% - 25] \times 12 = 1\ 740$ (元)。

《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》规定,行政机关、企事业单位向其雇员发放的一次性奖金可单独作为一个工资、薪金所得计算纳税。年终奖应纳个人所得税计算如下:

$570\ 000 \div 12 = 47\ 500$ (元),对应的个人所得税税率为30%,年终奖应纳个人所得税为: $570\ 000 \times 30\% - 3\ 375 = 167\ 625$ (元)。实行绩效与工资挂钩的个人应纳的个人所得税合计为: $1\ 740 + 167\ 625 = 169\ 365$ (元)。

当然,在实际工作中,在年基本工资与年提成工资总额一

两者一致。

(4)2003年4月20日乙公司宣告发放现金股利300万元,甲公司应享有份额为90万元( $300 \times 30\%$ )。借:应收股利90万元;贷:长期股权投资——损益调整90万元。

(5)2003年12月31日甲公司应享有乙公司实现的净利润120万元( $400 \times 30\%$ )。借:长期股权投资——损益调整120万元;贷:投资收益120万元。

应摊销股权投资差额68万元( $200 \div 10 + 480 \div 10$ )。借:投资收益68万元;贷:长期股权投资——股权投资差额68万元。此应摊销股权投资差额68万元为可抵减性时间性差异,影响所得税22.44万元( $68 \times 33\%$ ),形成递延税款借项22.44万元。借:递延税款22.44万元;贷:应交税金——应交所得税22.44万元。

### 三、长期股权投资处置中涉及的股权投资差额摊销

例3:甲公司适用的所得税税率为33%,所得税采用递延法核算,2003年全年利润总额为2 000万元,其中包括甲公司

对乙企业长期股权投资的处置损益。甲公司处置该项投资时取得处置收入420万元,已存入银行。该项投资账面余额为300万元,其中投资成本为200万元,前期登记损益调整60万元,股权投资差额原来为60万元,前期已经摊销20万元,尚余40万元没有摊销。

甲公司处置投资的会计处理是:借:银行存款420万元;贷:长期股权投资——投资成本200万元、——损益调整60万元、——股权投资差额40万元,投资收益120万元。

根据税法规定,税收处置收益应为160万元( $420 - 200 - 60$ ),已摊销的股权投资差额20万元作为可抵减性时间性差异转回。应税所得额为2 020万元( $2\ 000 - 120 + 160 - 20$ ),应交所得税为666.6万元( $2\ 020 \times 33\%$ ),递延税款贷项为6.6万元( $20 \times 33\%$ ),所得税费用为673.2万元( $666.6 + 6.6$ )。所得税会计处理为:借:所得税673.2万元;贷:应交税金——应交所得税666.6万元,递延税款6.6万元。☐