

# 股权转让的企业所得税处理和税务风险控制

王一舒(博士) 王卫星(教授)

(常州大学经济与管理学院 江苏常州 213000)

**【摘要】** 本文通过对居民企业和非居民企业股权转让业务的税收政策和会计核算的梳理和比较,指出税收风险控制点,以期对征纳双方税收风险管理提供参考。

**【关键词】** 股权转让 税收 风险控制点

股权转让业务的会计核算和税收规定的复杂性和差异性,使得由股权转让引发的涉税案件越来越多。本文通过对各种股权转让交易的税收政策和会计核算的梳理和比较,指出税收风险控制点,以期对征纳双方进行风险管理提供参考。

## 一、股权转让业务的所得税政策

### (一)居民企业股权转让

居民企业,是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。居民企业对我国政府承担的是全面纳税责任,因此居民企业应对来源于境内、境外的所有股权转让所得纳税。涉及的税收事项主要有:适用的税种和税率、股权转让的纳税义务发生时间和股权转让所得或损失的计算。

1. 适用的税种和税率。根据我国税法规定,居民企业股权转让属于企业所得税的征税范围,适用税率为25%。

2. 股权转让的纳税义务发生时间。根据相关税法规定:企业应于转让协议生效且完成股权变更手续时,确认股权转让收入的实现。

3. 股权转让所得或损失的计算。企业所得税法所称的企业股权投资转让所得或损失是指企业因收回、转让或清算处置股权投资的收入减除股权投资成本的余额。税法规定:股权投资成本确定方法有两种:一是通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本;二是通过支付现金以外的方式取得的投资资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。为体现公平征税、征扣对等原则,并考虑纳税能力,税法中所称的股权投资成本一般不随被投资企业的所有者权益变动而变动,即使被投资企业将股权(票)溢价所形成的资本公积转增股本时,税法也不允许增加股权投资成本。

税法对未分配的股东持有收益不作为股息性质的投资收益征税,而作为股权转让所得。考虑公平征税和征收便利原则,税法规定:企业在计算股权转让所得时,一般不允许扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。但有两种情形例外:因清算而处置股权和减资分配。税法规定:将被清算或减资企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分,确认为股息所得;其余部分确认为

投资资产转让或清算所得。根据税收中性和纳税能力原则,税法对符合特殊性税务处理要件的企业重组中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的。但限定特殊性税务处理的“股权支付”仅指以重组企业或其直接持有股份的企业的股权、股份作为支付的形式,且股权支付金额一般不低于其交易支付总额的85%。

根据上述规定,居民企业股权转让所得或损失计算公式总结如下:

(1)正常处置股权。正常处置股权所得或损失=转让收入-股权投资成本计税基础。

(2)因清算而处置股权。清算股权转让所得/损失=剩余资产金额×股权比例-清算股息-投资成本计税基础。其中:清算股息=被清算企业(累计未分配利润+累计盈余公积)×股权比例;剩余资产按可变现价值或实际交易价格确定计税基础。

(3)投资企业撤回或减少投资。减资股权转让所得或损失=转让收入-被减资企业(累计未分配利润+累计盈余公积)×股权比例-投资成本计税基础。

(4)适用于特殊性税务处理的企业重组的股权处置。暂不确认股权转让所得或损失。

### (二)非居民企业股权转让

根据我国税法规定,非居民企业有两类,一是在中国境内设立了机构、场所;二是没有设立机构、场所但取得了来源于中国境内的所得。第一类在中国境内设立了机构、场所的企业应对境内所得以及与其所设机构场所有实际联系的境外所得,缴纳企业所得税;而第二类没有设立机构、场所的企业应就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。《企业所得税法实施条例》给出了股权转让所得的境内、境外划分标准:股权转让所得按照被投资企业居民身份所在地确定。即当被投资企业是中国居民企业时,转让其股权所得就属于境内所得;而当被投资企业是外国企业时,转让其股权所得就属于境外所得。根据这一标准,在我国境内设立机构、场所的非居民企业应就其投资的中国企业的股权转让所得和外国企业的股权转让所得缴纳企业所得税;而没有设立机构、场所的非居民企业仅对其直接投资的中国居民企业的股权转让所得缴纳企

业所得税。涉及的税收事项主要有:适用的企业所得税税率、股权转让的税收管理、股权转让所得或损失的计算。

1. 适用的企业所得税税率。根据相关税法规定,在中国境内设立机构、场所的非居民纳税人转让其投资的中国企业股权或转让其投资的外国企业股权适用的企业所得税税率为25%。未在中国境内设立机构、场所的非居民纳税人转让其投资的中国企业股权或与非居民纳税人转让与其在中国所设机构、场所没有实际联系的中国企业股权时,适用预提企业所得税税率为20%。并且按照国际惯例,执行10%的优惠税率。

2. 股权转让的税收管理。

(1)预提所得税申报。非居民企业的预提所得税,实行源泉扣缴申报为主,自行申报为辅的管理。如:①扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的,非居民企业应自合同、协议约定的股权转让之日(如果转让方提前取得股权转让收入的,应自实际取得股权转让收入之日)起7日内,到被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关(负责该居民企业所得税征管的机关)申报缴纳企业所得税。②股权转让交易双方为非居民企业且在境外交易的,由取得所得的非居民企业自行或委托代理人向被转让股权的境内企业所在地主管税务机关申报纳税。

(2)反避税管理。①我国税法一般只对在中国境内未设立机构、场所的非居民纳税人的直接转让其持有境内企业股权征税,但为防止境外企业利用组织机构规避纳税义务,对于间接转让,我国可以按照经济实质原则否定该公司的存在,主张税收管辖权:境外投资方(实际控制方)间接转让中国居民企业股权,如果被转让的境外控股公司所在国(地区)实际税负低于12.5%或者对其居民境外所得不征所得税的应向被转让

股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供规定资料。如被认定不具有合理的商业目的,规避企业所得税纳税义务的,主管税务机关可按照经济实质对该股权转让交易重新定性,否定被用作税收安排的境外控股公司的存在。②非居民企业向其关联方转让中国居民企业股权,其转让价格不符合独立交易原则而减少应纳税所得额的,税务机关有权按照合理方法进行调整。

3. 股权转让所得或损失的计算。我国税法对非居民企业股权转让所得和损失的计算与居民企业基本一致。需要补充说明:一是股权转让成本的币种的确定。在计算股权转让所得时,以非居民企业向被转让股权的中国居民企业投资时或向原投资方购买该股权时的币种计算股权转让价和股权转让成本价。如果同一非居民企业存在多次投资的,以首次投入资本时的币种计算股权转让价和股权成本价,以加权平均法计算股权成本价;多次投资时币种不一致的,则应按照每次投入资本当日的汇率换算成首次投资时的币种。二是对非居民企业的重组中的暂不确定股权转让所得。除满足居民企业特殊税务处理规定的要件外,增加特殊要件:①非居民企业向其100%直接控股的另一非居民企业转让其拥有的居民企业股权,没有因此造成以后该项股权转让所得预提税负担变化,且转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在3年(含3年)内不转让其拥有受让方非居民企业的股权;②非居民企业向其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权。

二、股权投资业务的会计与税法差异及纳税处理

股权投资业务的会计和税法差异主要表现在股权投资成本的认定和股权处置损益的确定,相关纳税处理见下表:

股权投资业务会计和税法差异及纳税处理表

项目	会计和税法差异	纳税处理
初始投资成本计量	①同一控制下企业合并:一般性税务处理,会计长期股权投资成本=被投资方所有者权益账面价值的份额,不确认非现金资产转让收入;税法长期股权投资成本=换出资产公允价值,确认资产转让所得。特殊性税务处理,长期股权投资成本会计和税法基本一致,都不需要确认资产转让损益。②非同一控制下企业合并:一般性税务处理,会计和税法对长期股权投资成本的计量都采用公允价值,都需要确认资产转让损益。特殊性税务处理,会计长期股权投资成本=换出资产公允价值,并确认资产转让损益;税法长期股权投资成本=被收购股权的原有计税基础。③其他方式取得股权,会计和税法对长期股权投资的计量基本上都采用公允价值,除会计采用账面价值计量的非货币性交易取得的长期股权投资。	投资发生当期在纳税调整台账(备查簿)登记长期股权投资账面价值与计税基础差异。
后续投资成本计量	成本法核算:会计与税法对长期股权投资初始成本在持有期间都不调整,差异就是减值准备的计提对会计长期股权投资成本影响。 权益法核算:①初始投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额,会计调整长期股权投资账面价值,并将差额计入投资损益,税法不确认此项收益也不调整投资成本。②会计随被投资单位所有者权益的变动相应调整增加或减少长期股权投资的账面价值,税法不予调整。③被投资单位分派利润或现金股利,投资企业按持股比例冲减长期股权投资的账面价值,税法不予调整。④计提减值准备差异。	投资发生当期在纳税调整台账(备查簿)登记长期股权投资账面价值与计税基础差异。
股权转让	正常处置股权:①会计股权转让损益=转让收入-账面价值;税法股权转让损益=转让收入-计税基础,由于账面价值和计税基础不同引起差异。②权益法核算的长期股权投资,原记入资本公积中的金额,处置时将与所出售股权相对应的部分,自资本公积转入处置收益,此项收益税法不予认可。 因清算处置股权:税法将从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分,确认为股息所得;剩余资产扣除股息所得确认为转让损益;这种处理方法计算股权转让损益与权益法核算方法基本一致,但是成本法核算时,要做纳税调减。 特殊性税务处理股权处置:债务重组、股权收购、资产收购、企业合并、企业分立等重组形式只要满足特殊性税务处理要求,税法对股权转让都可不确认所得或损失;而会计只对同一控制下的合并不确认股权转让损益,其他重组形式按公允价值转让资产,都会产生股权转让损益。	①账面价值和计税基础差异纳税调整;②自资本公积转入处置收益部分纳税调减;③清算时成本核算纳税调减股息所得;④特殊性税务处理中对会计股权转让损益纳税调减。

# 利润表改进方案综述及评价

何雨薇 李小梅 干胜道(博士生导师)

(四川大学工商管理学院 成都 610065)

**【摘要】**企业会计准则对利润表三要素重新进行了定义,增加了利得、损失两个要素,并对利润表进行重新编排,确定了会计收益向综合收益转变。本文梳理了关于利润表改进的大量文献,就各家观点和利润表改进方案进行了综述与评价。

**【关键词】**利润表 公允价值变动损益 投资收益 利得 损失

## 一、利润表的不足

1. 划分“直接计入当期损益的利得和损失”和“直接计入所有者权益的利得和损失”的理论依据不足。在会计要素的关系上,我国会计准则规定,利得和损失从属于利润和所有者权益,并且分别列报于利润表和资产负债表。与之不同,IASB将利得和收入合并为“收益”;FASB采用小口径定义,利得、损失、收入和费用同为会计要素;ASB采用大口径定义,“利得”和“损失”分别包含“收入”和“费用”要素。国际上给予了收入、费用、利得和损失同等地位,或将其划分为四个独立要素,或采用广义概念。而我国会计准则对会计要素的划分与国际做法差距甚远。这样使得收入、费用要素凌驾于利得和损失之上,不利于综合收益观的全面贯彻。同时,新准则也没有明确

给出划分“直接计入当期损益的利得和损失”和“直接计入所有者权益的利得和损失”的依据以及它们的本质区别,只是采用列举的方式说明这两部分内容包括哪些项目(许文静,王君彩;2011)。同属于未实现损益,却在不同报表中反映,这种做法有损会计信息的清晰性。

2. 利润表不反映部分资产增值,使得收益信息缺乏完整性(彭珏,贺德华;2009)。新准则对持产利得采取了不同处理办法。以公允价值计量的持产利得,一部分计入当期损益,如交易性金融资产公允价值变动;另一部分计入所有者权益,如以公允价值模式计量的投资性房地产转换日公允价值大于原账面价值的差额。以历史成本计量的持产利得(如固定资产、存货等的升值)不进行确认(孔庆林,向代蕾;2007)。这部分未

## 三、股权转让业务的税收风险控制

1. 股权转让纳税确定性风险控制。企业所得税相关法规对两种情况的股权转让所得给予免税或递延税收:一是设立机构、场所的非居民企业转让与机构、场所没有实际联系的境外投资所得;未设立机构、场所的非居民企业转让境外投资所得。二是满足特殊税务处理要件的重置股权转让。

因此企业在判断股权转让所得是否可免税或递延税收时应注意以下税务风险:①企业性质是否属于非居民纳税人,只有同时满足登记注册地和实际管理控制地两个条件,才是非居民纳税人。②是否属于未设立机构、场所的非居民纳税人,根据《企业所得税实施条例》第五条所列举的五种情形判断是否在境内有机构、场所。③无机构、场所的非居民企业间接转让中国居民企业股权时,关注是否有实质的商业目的和是否属于税法列举应向被转让股权的中国居民企业所在地主管税务机关提供相应资料的情形,相关证明资料是否合规、齐全。④居民企业股权转让是否满足特殊税务处理的五个要件且相关证明资料是否合规、齐全:具有合理的商业目的,且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的;被收购、合并或分立部分的资产不低于总资产75%;企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动;股权支付不低于85%。企业重组中取得股权支付的原主要股东,在重组后连续

12个月内,不得转让所取得的股权。非居民企业股权转让除满足以上五个要件外,是否满足附加要件:没有造成该股权转让所得预提税负变化,且转让方非居民企业向主管税务机关书面承诺在3年(含3年)内不转让其拥有受让方非居民企业的股权;向与其具有100%直接控股关系的居民企业转让其拥有的另一居民企业股权。

2. 股权转让所得或损失纳税调整风险控制。①股权投资成本和股权转让损益的会计和税法差异是否已于发生当期在纳税调整台账(备查簿)正确计算和登记。②所有差异是否已按规定在企业所得税纳税申报表和附表中正确填写。③所有差异是否已按会计准则正确核算和处理。所有的会计报表和纳税申报资料是否都已经复核和审批。

3. 股权转让所得或损失申报风险控制。主要指在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民纳税人的股权转让代缴申报风险。非居民纳税人应及时查看扣缴纳税人是否履行扣缴申报义务,若没有则应自合同、协议约定的股权转让之日起7日内,自行申报或委托代理人申报。

## 主要参考文献

企业所得税法实施条例.中华人民共和国国务院令 第512号,2007-12-06