

非货币性资产投资财税处理释疑

申维武

(甘肃天一会计师事务所有限公司 甘肃酒泉 735000)

【摘要】 本文首先举了一个企业税务咨询实例。针对咨询者提出的问题,本文系统梳理和分析了非货币性资产投资这一特殊但常见的经济业务之会计处理原理、纳税处理原理以及双方差异原因,从而解决了企业财务管理者面对该类业务产生的疑问和困惑。

【关键词】 非货币性资产投资 会计处理 税务处理

一、提出问题

某日,笔者接到某集团税务经理咨询:

问题①,集团公司A本月用部分固定资产(机器设备,下同)增加对某子公司B投资,这些资产在母公司A账面的净值是720万元,经双方协商并经资产评估机构评估确认投资价值为990万元。母公司A的这项长期股权投资如何计量?这项投资涉及哪些税金?如何处理?

问题②,如果上述投资非集团公司所为,而是由子公

司C完成,C公司因此取得对B公司的控制权,其他事项不变。子公司C的这项长期股权投资如何计量?这项投资涉及哪些税金?如何处理?

问题③,如果上述投资是集团公司A所为,但不是投向集团子公司而是用于控股合并收购一家公司D(假设投资用的这部分固定资产的评估价值经双方协定,且A公司能持有D公司90%股权,使控股合并成立),其他事项不变。A公司的这项长期股权投资如何计量?这项投资涉及哪些税金?如何

表7 乙取得资产的计税基础确定 单位:万元

会计分录	账面价值	公允价值	计税基础
借:股权	28 800	36 000	股权按公允价值确定:36 000
非股权(银行存款)	3 200	4 000	非股权按公允价值确定:4 000
贷:股权——丙	32 000		

表8 甲取得资产的计税基础确定 单位:万元

会计分录	计税基础	说明
借:股权——丙	40 000	通过“借贷必相等”原则确定金额
贷:股权	36 000	股权按公允价值确定:36 000
非股权	4 000	非股权按公允价值确定:4 000

特殊性税务处理反而会加重收购方的税负,企业应当谨慎选用特殊性税务处理方式。

例2:承例1,假定2013年6月,甲公司将取得的丙公司股权以45 000万元转让给A公司,2013年7月,乙公司将取得的甲公司股权以40 000万元转让给B公司。

如果2012年甲、乙双方选用特殊性税务处理方式,则2013年甲公司应缴纳企业所得税3 050万元 $[(45\ 000-32\ 800)\times 25\%]$,乙公司应缴纳企业所得税2 800万元 $[(40\ 000-28\ 800)\times 25\%]$ 。

如果2012年双方选用一般性税务处理方式,则2013年甲

公司应缴纳所得税1 250万元 $[(45\ 000-40\ 000)\times 25\%]$,乙公司应缴纳企业所得税1 000万元 $[(40\ 000-36\ 000)\times 25\%]$ 。

从股权收购和股权出售整个交易过程来看:

甲公司作为收购方,选用特殊性税务处理方式比选用一般性税务处理方式多纳税1 800万元 $(3\ 050-1\ 250)$ 。究其原因,是在特殊性税务处理方式下,甲公司取得股权的计税基础是乙公司转让时的原计税基础,该股权公允价值与计税基础的差额为7 200万元 $(36\ 000-28\ 800)$,在股权出售时需缴纳企业所得税1 800万元 $(7\ 200\times 25\%)$;而选用一般性税务处理方式,乙公司转让股权时按照公允价值与账面价值的差额纳税,同时甲公司取得该股权按公允价值作为计税基础。

乙公司作为被收购方,在两种方式下税负相同,选择特殊性税务处理方式时需缴纳企业所得税3 000万元 $(200+2\ 800)$,选择一般性税务处理方式时也需缴纳企业所得税3 000万元 $(1800+200+1000)$,但选择特殊性税务处理方式比选用一般性税务处理方式可获得递延纳税的好处,再次印证了前文所阐述的观点。

主要参考文献

1. 全国注册税务师执业资格考试教材编写组.全国注册税务师执业资格考试教材:税法Ⅱ.北京:中国税务出版社,2013
2. 中国注册会计师协会.会计.北京:经济科学出版社,2013

处理?如果非货币性资产不是固定资产,而是A公司持有的一项对子公司的长期股权投资,那这项投资涉税又有什么不同?

问题④,上述投资由集团公司A用于参股一家公司E(假设投资用的这部分固定资产的评估价值经双方协定,能够持有E公司30%股权),其他事项不变。母公司A的这项长期股权投资如何计量?这项投资涉及哪些税金?如何处理?

问题⑤,如果上述的非货币性资产不是固定资产,而是存货(天然宝石),上述投资涉税有什么不同?

二、分析问题

笔者将上述咨询问题归纳为:不具有商业实质的非货币性资产投资的会计处理(问题①),同一控制下企业合并的会计处理(问题②),非同一控制下企业合并的会计处理(问题③),具有商业实质的非货币性资产投资的会计处理(问题④);所得税和价外税(增值税)的处理(问题①②③④),价内税(消费税)的处理(问题⑤);股份对价的纳税处理(问题③)。

(一)非货币性资产投资初始成本计量的依据

例1:H公司用固定资产投资,得到K公司60%股权。H固定资产账面净值100万元,公允价值150万元;K公司净资产账面价值160万元,可辨认资产公允价值220万元。那么适用长期股权投资准则与非货币性资产交换准则的处理结果会一样吗?

1.若H和K公司不受同一方控制,即认定为非同一控制下企业合并。根据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第3条规定,非同一控制下的企业合并,购买方在购买日应当按照《企业会计准则第20号——企业合并》确定的合并成本作为长期股权投资的初始投资成本。其第12条规定,非同一控制下的企业合并,购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量,公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。

若该交换具有商业实质,按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第3条规定,非货币性资产交换同时满足下列条件的,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益:①该项交换具有商业实质;②换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。故而,H公司按具有商业实质和按非同一控制下企业合并进行会计处理的结果一致。

2.如果H和K公司构成同一控制下企业合并,《企业会计准则第2号——长期股权投资》和《企业会计准则第20号——企业合并》的规定相同,根据《企业会计准则第20号——企业合并》第6条规定,合并方在企业合并中取得的资产和负债,应当按照合并日在被合并方的账面价值计量。合并方取得的净资产账面价值与支付的合并对价账面价值(或发行股份面值总额)的差额,应当调整资本公积;资本公积不足冲减

的,调整留存收益。H公司会计处理为:借:长期股权投资96,资本公积4;贷:固定资产清理100。

若该交换按非货币性资产交换准则处理该是怎样的结果呢?如果认定有商业实质,处理同前项;如果认定不具有商业实质,《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》第6条规定,未同时满足本准则第3条规定条件的非货币性资产交换,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。会计处理:借:长期股权投资100;贷:固定资产清理100。

这样处理结果不是不一样了吗?其实,在《企业会计准则第2号——长期股权投资》中暗含了这样一条信息:无论何种投资业务,当符合企业合并的构成条件时,优先适用企业合并准则,除此之外,用非企业合并的各种方式取得的长期股权投资,应当按照该方式所对应的具体准则规定确定初始投资成本。所以,除了构成企业合并情形之外的通过非货币性资产交换取得的长期股权投资,其初始投资成本才能按照《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》确定。

(二)为什么要把非货币性资产交换分为“具有商业实质”和“不具有商业实质”两类?为什么关联方之间的非货币性资产交换可能不具有商业实质?为什么我国会计准则规定优先以换出资产价值而不是换入资产价值去计量换入资产成本?怎样才算是具有商业实质?

《国际会计准则第16号——不动产、厂房和设备》规定所有的资产交换交易均以公允价值计量,除非该项交易不具有商业实质,或者所收到资产和所放弃资产的公允价值均不能可靠地计量。美国会计原则委员会意见书第29号规定了非货币性交易会计处理的基本原则:非货币性交易应以交换资产的公允价值为计量基础。如果所收到资产的公允价值比所放弃资产的公允价值更加明显,则应以所收到的资产的公允价值计量成本。财务会计准则公告第153号对上述原则的例外情况进行了修订,并规定非货币性交易应以公允价值为基础,该原则的例外情形均建立在判断交易是否具有商业实质的基础之上。

我国《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定了会计处理的基本原则:非货币性资产交换具有商业实质,并且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益。换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,应当以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。未同时满足上述规定条件的非货币性资产交换,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。在确定非货币性资产交换是否具有商业实质时,企业应当关注交易各方之间是否存在关联方关系。关联方关系的存在可能导致发生的非货币性资产交换不具有商业实质。

经过对比会发现,我国企业会计准则与国际财务报告准则和美国公认会计准则关于非货币性资产交换的规定几乎一致,但多了一些强调事项,比如应当尽可能以换出资产价值计量换入资产的成本,关联方之间的非货币性资产交换可能不具有商业实质等。

举一个简单例子,如果甲拿一辆自行车去换乙的一台汽车,之间没有涉及补价,那么这笔交换显然不具有商业实质,反而具有转移资产的重大嫌疑;如果涉及补价,那么这个补价肯定相对来讲是占交换总额相当比重的,那就不属于非货币性资产交换了。所以,区分“具有商业实质”和“不具有商业实质”是非货币性资产交换如何正确计量的前提条件。我国关联企业之间的非货币性资产交换多存有不良目的,所以我国企业会计准则特意对此加以强调。

站在非货币资产交换单方的角度看,之所以自己会将资产拿出来与他人交换,是因为自己判断交换得来的资产价值大于交换出去的资产,即所谓的公允价值在双方眼里并不一致。因此,以换出资产的公允价值或者账面价值对换入资产进行初始计量,此时换出资产的公允价值或者账面价值代表了换入资产的取得成本,这与货币性资产按照取得成本入账的原理是一致的。如果以换入资产的公允价值对换入资产进行初始计量,换入资产自身的公允价值与换出资产公允价值之间的差异就是未实现的内含增值,所以最好不要确认。

《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》与《企业会计准则讲解》给出了一些判断商业实质的方法和技术手段。究竟怎么样才算具有商业实质?笔者认为主要取决于实务工作者自身的职业判断,面对某项交换具有或是不具有商业实质的质疑时,能够运用准则和讲解所教授的方法和手段,拿出具有说服力的证据即可,即使是关联方之间的非货币性资产交换,如果证据充分,也可以认定为商业实质交换采用公允价值计量初始成本。

(三)非货币性资产投资主要涉及哪些税金?

根据税法相关规定,非货币性资产投资不需要缴纳营业税,而土地增值税视情况而定,一般情形下不需要交纳;增值税则区分2009年1月1日时点前后,这之前企业拥有的固定资产对外转让,按4%征收率减半征收,之后拥有的固定资产,按照适用税率征收。非货币性资产投资主要涉及企业所得税、增值税、消费税和资源税等,这几个税种里,税法对于企业所得税有一些特别的规定。

1.《国家税务总局关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》(2010年第19号)规定,企业取得财产(包括各类资产、股权、债权等)转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等,不论是以货币形式、还是非货币形式体现,除另有规定外,均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

注意这项规定较之前相关规定变化重大。因为《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)执行了将近10年,虽然通过《国家税务总局关于公布全文失效废止、部分条款失效废止的税收规范性文件目录的公告》(国税公告2011年第2号)将其废止,但是到现在报刊、网络上还是频见错误引用这个废止文件的文章或言论。该废止文件规定,企业以部分非货币性资产投资时,如果资产转让所得如数额较大,在一个纳税年度确认实现缴纳企业所得税确有困难的,报经税务机关批准,可作为递延所得,在投资交易发生当期及随后不超过5个纳税年度内平均摊转到各年度的应纳税所得中。

2.《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)界定的企业合并与企业合并准则所界定的合并不尽相同。具体来说,该文件所界定的合并相当于企业合并准则所界定的吸收合并和新设合并,而企业合并准则所界定的控股合并相当于该文件所界定的股权收购,即企业合并准则所界定的合并对应着59号文所界定的合并和股权收购。该文件的核心规定包括:

(1)一般情形下,企业股权收购、资产收购重组交易,收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定,被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。企业合并中,合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础,被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。

另外,对于被收购方获得转让股权收益的细节问题,国税总局以国税函[2010]79号予以明确,特别强调企业在计算股权转让所得时,不能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,因涉及对被投资企业的税后利润二次征税,笔者认为这一规定明显缺乏合理性。

(2)特殊情形即满足实质性重组性质之特殊条件下,对于股权收购,收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的75%,且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%。被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定;收购企业取得被收购企业股权的计税基础,以被收购股权的原有计税基础确定。对于资产收购,其处理原则与股权收购相同。对于企业合并,企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的85%,以及同一控制下且不需要支付对价的合并。合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础,以被合并企业的原有计税基础确定;被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础,以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

特殊情况下,重组交易各方按上述规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失。

(四)非货币性资产交换所涉的价外税和价内税,它们对换入资产的初始成本计量有什么影响?

1. 价外税的处理:不管是具有商业实质还是不具有商业实质的情况,在公式“换入资产入账价值=换出资产公允价值/账面价值+支付的相关税费-可以抵扣的进项税额+支付

的补价一收到的补价”的“支付的相关税费”项中,都要计算这部分增值税销项税额。因为增值税属于价外税,不包括在资产公允价值或账面价值中,因此处理比较简单。

2. 价内税的处理:非货币性资产投资涉及的价内税一般包括消费税和资源税(特殊情况下也包括营业税,见前述)。

价内税的处理相对价外税而言比较复杂。在具有商业实质的情况下,由于换出资产的公允价值中已经包含了这部分价内税,那么前述公式的“支付的相关税费”项就不需要重复计算。如果不具有商业实质,价内税就需要计入到换入资产的入账价值中。

例2:X公司用一批自有存货与Y公司长期股权投资相交换,存货账面原值为80万元,存货跌价准备为10万元,计税价格和公允价值都是100万元,增值税率17%,消费税率10%。

具有商业实质:长期股权投资入账价值=100+100×17%=117(万元)。会计处理如下:借:长期股权投资 117;贷:主营业务收入 100,应交税费——应交增值税(销项税额) 17。借:主营业务成本 70,存货跌价准备 10;贷:库存商品 80。借:营业税金及附加 10;贷:应交税费——应交消费税 10。

不具有商业实质:换入长期股权投资入账价值=80-10+100×(17%+10%)=97(万元)。会计处理如下:借:长期股权投资 97,存货跌价准备 10;贷:库存商品 80,应交税费——应交增值税(销项税额) 17,应交税费——应交消费税 10。

从上例可以看出,事实上不管是否具有商业实质,非货币性资产交换中的价内税都要计入换入资产入账价值中,不同的是具有商业实质的情况下,价内税已经包含在换出资产的公允价值中了。

三、解答问题

1. 解答问题①与问题④。一般情况下,关联方之间的非货币性资产交换会被监管部门和投资者认为不具有商业实质,但如果有的依据可以令人信服这项投资确实具有商业实质,当然可以按照具有商业实质的情况来处理。

对于非货币性资产交换,会计与税务处理存在明显的差异,如果交换确定具有商业实质,且换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量,两者的处理一致,均以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额确认为当期损益或所得;如果交换未同时符合具有商业实质、换入资产或换出资产的公允价值能够可靠计量条件的,会计上不确认损益,以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,而税务上仍应当按照换出资产的公允价值与账面价值的差额确认财产转让收入,并于当年度计算缴纳企业所得税,同时以换入资产的公允价值确认其计税基础。

2. 解答问题②与问题③。

(1)会计处理原则:如本文前述,同一控制下,合并方应当在合并日按照取得被合并方所有者权益账面价值的份额作为长期股权投资的初始投资成本。长期股权投资的初始投资成本与支付的现金、转让的非现金资产、所承担债务账面价值之间或者与所发行股份面值总额之间的差额,应当调整资本公积;资本公积的余额不足冲减的,调整留存收益。前提条件是合并前合并方与被合并方采用的会计政策应当一致。

非同一控制下的控股合并,购买方在购买日对作为企业合并对价付出的资产、发生或承担的负债应当按照公允价值计量,公允价值与其账面价值的差额,计入当期损益。

(2)税法关于股权收购处理的原则:如本文前述,企业会计准则所界定的控股合并相当于税法所界定的股权收购。

企业股权收购从税收上来说可划分为“应税收购”和“免税收购”两种形式,两者划分的条件主要是看收购方收购时支付给被收购方的代价是以非股权资产为主,还是以股权为主。一般来说以非股权资产为主的是应税收购,以股权为主的则是免税收购。

不论是同一控制还是非同一控制,在应税收购情况下,收购方接受被收购方的股权的计税基础应以公允价值为基础确定,换出资产公允价值与账面价值的差额,确认损益并于当年度计算缴纳企业所得税。免税收购的情况是指收购方支付给被收购方的收购价款中,如前所述的“75%”、“85%”条件均成立,经税务机关确认,收购方接受被收购方的资产所付出的成本,应按被收购方资产的原账面净值为基础结转确定,不要按评估确认的价值调整。

入账价值与计税成本的确定见下表。

同一控制下企业控股合并 (税法称股权收购)				非同一控制下企业控股合并 (税法称股权收购)			
免税收购		应税收购		免税收购		应税收购	
入账价值	计税成本	入账价值	计税成本	入账价值	计税成本	入账价值	计税成本
被收购方 资产负债 账面价值	被收购方 资产负债 账面价值	被收购方 资产负债 账面价值	被收购方 资产负债 公允价值	被收购方 资产负债 公允价值	被收购方 资产负债 账面价值	被收购方 资产负债 公允价值	被收购方 资产负债 公允价值

3. 解答问题⑤。如本文“第二部分”中的分析,由于用来投资的存货(天然宝石)属于应税消费品,故需要区分这项投资是否具有商业实质,如果不具有商业实质,就需要将消费税计入到换入资产的入账价值中,如果具有商业实质,则不计入。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组. 企业会计准则讲解(2010版). 北京: 人民出版社, 2010

2. 马圆. 中美非货币性交易准则的比较. 中国内部审计, 2007; 9