

企业股权投资所得税相关政策

陈恩余

(海口锦信税务师事务所有限公司 海口 570206)

【摘要】 本文依据企业所得税法及其他文件精神,从企业对外投资持有收益和处置损益两方面对相关税收政策进行解读、比较,对纳税人的纳税筹划具有现实指导意义。

【关键词】 股权投资 企业所得税 政策规定

企业股权投资是指投资者通过投资取得被投资单位的股份或股权,包括三方面含义:①这里的投资者是指企业法人,不包括个人独资企业、合伙企业;②投资者购买的其他企业(包括准备上市、未上市公司)的股票(或者股权),或以货币资金、无形资产和其他实物资产直接投资于其他企业,以获得更多的经济利益;③投资者获得经济利益的方式是通过分得利润或股利,也可以通过资本利得等其他方式取得。

一、企业股权投资持有收益的所得税政策

根据《企业所得税法》的规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益是免税收入。而《企业所得税法实施条例》规定,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。而股息、红利等权益性投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

这里需要强调两点:一是居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益,不包括个人独资企业、合伙企业、合伙基金公司等;二是不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。纳税人取得居民企业公开发行并上市流通的股票的,在年度企业所得税汇算清缴日连续持有不足12个月的,先按规定缴纳企业所得税,待连续持有足12个月后再向主管税务机关申请退税。纳税人一定要留意这一点,否则就会因纳税人没有及时申请享受的税收优惠而额外增加税收负担。

二、转让或处置企业股权投资的所得税政策

根据《企业所得税法》第十四条规定,企业对外投资期间,投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除。而《企业所得税法实施条例》第七十一条规定,投资资产是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。企业在转让或者处置投资资产时,投资资产的成本,准予扣除。投资资产按照以下方法确定成本:①通过支付现金方式取得的投资资产,以购买价款为成本;②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。

根据《企业会计准则——应用指南》的规定,企业取得长期股权投资,实际支付的价款或对价中包含的已宣告但尚未发放的现金股利或利润,作为应收项目处理,不构成取得长期股权投资的成本。又根据《国家税务总局关于做好2009年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2010]148号)的规定,在计算应纳税所得额及应纳所得税时,企业财务、会计规定与税法规定不一致的,应按照企业所得税法规定计算。企业所得税法规定不明确的,在没有明确规定之前,暂按企业财务、会计规定计算。因此,企业在转让或者处置投资资产时,准予扣除的投资资产成本不应包括已作为应收项目处理的现金股利或利润。

1. 转让投资资产所得确定。企业在转让投资资产转让收入扣除为取得该股权所发生的成本后,为股权转让所得。

企业转让股权收入:根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)的规定,企业转让股权收入,应于转让协议生效、且完成股权变更手续时,确认收入的实现。企业在计算股权转让所得时,不得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。因此,企业在确认股权转让收入时,对于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,不得扣除。

企业转让股权成本:根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》(国税函[2010]79号)的规定,被投资企业将股权(票)溢价所形成的资本公积转为股本的,不作为投资方企业的股息、红利收入,投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。因此,企业转让股权的投资成本是指企业取得该股权所发生的成本,对于被投资企业将股权(票)溢价所形成的资本公积转为股本的,不得增加股权投资成本。

对于被投资企业存在大量未分配利润等股东留存收益进行股权转让,相对于及时作出利润分配只保留法定盈余公

《事业单位会计制度》执行中的一些思考

张辅娥

(云南农业大学后勤集团财务部 昆明 650201)

【摘要】 本文对现行《事业单位会计制度》进行解读,就其适用范围争议以及执行中发现的一些问题提出思考和建议,以对同行学习和执行该制度有所帮助。

【关键词】 执行《事业单位会计制度》解读 探讨

财政部于2012年12月19日修订发布了《事业单位会计制度》(财会[2012]22号)(以下简称新《事业单位会计制度》),规定自2013年1月1日起全面实施。通过认真学习、与同行讨论交流,结合该制度执行以来的工作实践,笔者认为有一些需注意及改进的地方:

(一)

关于新《事业单位会计制度》的适用范围,财政部已明确规定:除适用特定行业事业单位会计制度的事业单位(如公立医院适用《医院会计制度》、高等学校适用《高等学校会计

制度》)、执行企业会计准则或小企业会计准则的事业单位、参照公务员法管理的事业单位(由财政部另行规定)外,其余事业单位都适用新《事业单位会计制度》。

值得注意的是,“原执行行业事业单位会计制度的事业单位,如果适用或基本适用新《事业单位会计制度》,则转为执行新《事业单位会计制度》,财政部不再修订相关的行业事业单位会计制度。”

目前已修订发布的行业事业单位会计制度仅有《医院会计制度》(财会[2010]27号)、《基层医疗卫生机构会计制度》

积等股东留存收益进行股权转让,存在着多缴纳企业所得税的情况,也给纳税筹划带来空间。

例:A制药有限公司(简称A公司)投资1 000万元投资持有B原料有限公司(简称B公司)20%股权,2年后A公司以1 800万元将持有B公司20%股权全部转让给C公司。A公司持有B公司期间,B公司每年均盈利,共实现净利润3 000万元,提取法定盈余公积300万元($3\ 000 \times 10\%$),未分配利润2 700万元,但没有分配股息、红利,而股权转让日账面净资产9 000万元(经审计数),A公司应享有B公司净资产1 800万元。假设股权转让年度A公司为盈利(不包括800万元转让收益),A公司转让B公司股权所得(不考虑相关税费)为800万元($1\ 800 - 1\ 000$),应缴纳企业所得税200万元($800 \times 25\%$)。

而假定B公司将A公司持有2年期间实现的未分配利润2 700万元全部进行利润分配,A公司收到股息、红利540万元。A公司将持有B公司20%股权全部转让给C公司的转让价格相应减少为1 260万元($1\ 800 - 540$)。A公司收到股息、红利540万元,属于免税收入。A公司转让B公司股权所得(不考虑相关税费)为260万元($1\ 260 - 1\ 000$),应缴纳企业所得税65万元($260 \times 25\%$),较不作利润分配少缴企业所得税135万元。

2. 处置投资资产所得确定。企业处置投资资产主要是指撤回或减少投资。而根据被投资企业是否存续又可分为清算撤资和退股撤资。《国家税务总局关于企业所得税若干问题

的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)规定,投资企业从被投资企业撤回或减少投资,其取得的资产中相当于初始出资的部分,应确认为投资收回;相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分,应确认为股息所得;其余部分确认为投资资产转让所得。

从上述文件可知,企业处置投资资产所得是可以扣除相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分留存收益,与股权转让处置投资资产相比存在较大节税空间,也是纳税筹划的空间所在。

仍引用上例,假定A公司直接从B公司撤回投资,B公司减少注册资本1 000万元。A公司撤回投资分得资金1 800万元,截至撤资日A公司享有B公司累计未分配利润和累计盈余公积600万元。因此A公司分得的1 800万元分为三部分:投资收回1 000万元、股息所得600万元、投资资产转让所得200万元($1\ 800 - 1\ 000 - 600$)。应缴纳企业所得税50万元($200 \times 25\%$),较不作利润分配转让股权少缴企业所得税150万元,较进行利润分配后转让股权少缴企业所得税15万元。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则——应用指南2006.北京:中国财政经济出版社,2006

2. 国务院.企业所得税法实施条例.国务院令512号,2007-12-06