权益法下顺逆流交易的递延所得税处理

程 果　杨韶韵

（吉林大学珠海学院　珠海　519041）

【摘要】顺逆流交易是投资企业与联营及合营企业之间的交易，该项交易中权益法下长期股权投资及相关资产的会计处理与税法规定存在差异，这些差异导致上述资产账面价值与计税基础不一致。本文将通过案例深入分析权益法下不同种类顺逆流交易所涉及资产递延所得税的确认与转回。

【关键词】长期股权投资　递延所得税　顺逆流交易　经济实体

一、权益法下顺逆流交易的种类及会计处理

按照《企业会计准则第2号——长期股权投资》的规定，投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，即对合营企业、联营企业的投资，应采用权益法核算。投资企业向其联营企业及合营企业出售资产的交易是顺流交易；联营企业及合营企业向投资企业出售资产的交易是逆流交易。根据顺逆流交易涉及的资产不同，其可分成三类：①商品交易；②固定资产交易；③无形资产交易。

1. 商品交易。①顺流商品交易中，投资企业编制个别报表确认投资收益时，对于未实现的内部损益，按照持股比例计算确定归属于本企业的部分不予以确认，即冲减“投资收益”和“长期股权投资”。投资企业编制合并报表时，按照持股比例抵销未实现内部损益，即冲减当期的“营业收入”、“营业成本”和“长期股权投资”。②逆流商品交易中，投资企业编制个别报表确认投资收益时，对于未实现的内部损益，按照持股比例计算确定归属于本企业的部分不予以确认，即冲减“投资收益”和“长期股权投资”。投资企业编制合并报表时，按照持股比例抵销未实现内部损益，即冲减当期的“投资收益”和“存货”。

2. 固定资产交易与无形资产交易。虽然两者涉及的资产类型不同，但交易的情况大致相同，本文仅以固定资产交易为例进行说明。①顺流固定资产交易中，投资企业编制个别报表确认投资收益时，对于未实现的内部损益，按照持股比例计算确定归属于本企业的部分不予以确认，即冲减“投资收益”和“长期股权投资”。投资企业编制合并报表，按照持股比例抵销未实现内部损益，即冲减当期的“营业收入”、“营业成本”和“长期股权投资”或冲减“营业外收入”和“长期股权投资”。②逆流固定资产交易中，投资企业编制个别报表确认投资收益时，对于未实现的内部损益，按照持股比例计算确定归属于本企业的部分不予以确认，即冲减“投资收益”和“长期股权投资”。投资企业编制合并报表时，按照持股比例抵销未实现内部损益，即冲减当期的“投资收益”和“固定资产”。

综上所述，一方面，会计核算中顺逆流交易均对长期股权投资的账面价值进行调整，税法对长期股权投资是按支付的购买价款作为计税基础，且持有期间除追加投资外长期股权投资的计税基础不变。另一方面，会计核算中逆流交易所涉及资产的账面价值亦需要进行调整，税法上按照企业取得资产支付的成本作为计税基础。上述情况均会导致账面价值与计税基础的差异，应考虑确认递延所得税。

二、商品交易下递延所得税的确认及转回

（一）递延所得税的确认

1. 顺流交易下递延所得税的确认。

例1：甲公司拥有乙公司20%的股份，该部分股份拥有表决权，甲公司能够对乙公司的生产经营等决策产生重大影响。甲、乙两公司的所得税税率均为25%。2012年6月1日，甲公司将一批商品以1 000万元的价格销售给乙公司，在甲公司的财务报表上该批商品的账面价值为600万元，至2012年12月31日，该批商品尚未对外部独立第三方出售。假设甲公司在对乙公司进行投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同，甲公司和乙公司不存在以前期间的内部交易。

2012年12月31日，甲公司个别报表对该项交易的会计处理为：借：投资收益80；贷：长期股权投资——损益调整80。

对于该项交易，甲公司个别报表将长期股权投资的账面价值调低80万元，而税法上持有期间的长期股权投资除追加投资外其计税基础不变，即按购买时支付的价

款确定。此时，长期股权投资的账面价值与计税基础的差额是80万元，该差额是否确认递延所得税呢？

税法规定：被投资单位实现的净利润由被投资单位缴纳企业所得税，其税后利润分配投资企业不确认所得。当被投资单位宣告分配利润时，投资方确认股息所得并对该项股息所得按税法规定予以免税，被投资单位实现的净收益税法不确认所得，也不调整长期股权投资的计税基础。长期股权投资处置时，处置取得的价款扣除其历史成本后的金额计入当期应纳税所得额。因此，该差额实质上是甲企业享有乙企业净利润份额的减少即投资收益的减少，甲企业当年的应纳税所得额不对该事项做出调整且长期股权投资出售时应纳税所得额只能扣除历史成本，不考虑权益法下长期股权投资账面价值的变动情况，这意味着80万元的差异在未来不影响应纳税所得额，因此不应确认递延所得税。

2012年12月31日，甲公司编制合并报表时编制抵销该项交易的会计分录：借：营业收入200；贷：营业成本120，投资收益80。该抵销分录未涉及甲公司资产、负债账款价值的调整，它们的账面价值与计税基础未产生任何差异，所以不需确认递延所得税。值得一提的是，当投资企业与被投资单位所得税税率不同时，对长期股权投资账面价值与计税基础的差额仍不需要确认递延所得税。

2. 逆流交易下递延所得税的确认。

例2：甲公司拥有乙公司20%的股份，该部分股份拥有表决权，甲公司能够对乙公司的生产经营等决策产生重大影响。甲公司的所得税税率为15%，乙公司的所得税税率为25%。2012年6月1日，乙公司将一批商品以1 000万元的价格销售给甲公司，在乙公司的财务报表上该批商品的账面价值为600万元。至2012年12月31日，该批商品尚未对外部独立第三方出售。假设甲公司在对乙公司进行投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同，甲公司和乙公司不存在以前期间的内部交易。

甲公司个别报表在年末基于未实现内部交易损益对长期股权投资账面的调整，同样不需要对长期股权投资账面价值与计税基础的差额确认递延所得税。2012年12月31日，甲公司编制合并报表时编制抵销该项交易的会计分录：借：长期股权投资80；贷：存货80。

因抵销调整使得甲公司财务报表存货项目被调低80万元[(1 000-600)×20%]，即账面价值是920万元(1 000-80)，计税基础是存货取得时的成本1 000万元，两者差额为80万元。由此形成的80万元差异属于暂时性可抵扣差异，应确认递延所得税资产和递延所得税费用，且递延所得税的计算应以购买方甲公司的税率确定即12万元(80×15%)。这是因为，未来甲公司将存货对外出售进行纳税申报时允许扣除存货成本1 000万元的税务后果体现在甲公司的纳税申报表中，所以计算递延所得税资产时应选择未来期间拥有税前扣除此项金额权利的企业主体的税率。

2012年12月31日，甲公司编制合并报表时确认递延所得税的会计分录为：借：递延所得税资产12；贷：所得税费用12。

(二)递延所得税的转回

通过上述例子可以看出，逆流商品交易下投资企业确认了递延所得税资产，该部分递延税资产会随着甲公司对外出售存货通过申报纳税扣除实现转回。

例3：承例2，2013年5月，甲公司将去年购入的存货全部对外出售，售价为1 400万元。

为便于分析递延所得税资产的转回情况，仅对甲公司2013年出售该批存货形成的损益进行分析。详见表1。

表1　逆流商品交易形成递延所得税资产的转回比较　单位：万元

项目	甲公司	经济实体为纳税主体	法人为纳税主体
营业收入	1 400	1 400	1400
营业成本	1000	920	920
利润	400	480	480
所得税资产	0	0	12
所得税费用	60	72	60

通过表1可得，若以经济实体作为企业所得税的征纳主体，则经济实体因甲公司将存货全部出售形成当期利润480万元(1 400-920)，此部分利润应缴纳企业所得税72万元(480×15%)。但我国税法以法人企业作为企业所得税的征纳主体而非经济实体，所以甲公司出售存货时在纳税申报表中允许扣除的成本金额是1 000万元，并非合并报表存货项目的账面价值920万元，多扣的80万元为整个经济实体实现节税12万元(80×15%)，亦即前期确认12万元的递延所得税资产的转回。

2013年12月31日，甲公司编制合并报表时转回递延所得税的会计分录如下：借：所得税费用12；贷：递延所得税资产12。

值得注意的是，因甲、乙两公司的所得税税率不同，乙公司将存货商品出售给甲公司形成的损益如表2。

表2　逆流商品交易经济实体损益形成　单位：万元

项目	乙公司	归属于经济实体的损益
营业收入	1 000	-
营业成本	600	-
利润	400	-
应交所得税	100	-
净利润	300	-
投资收益	-	-20

通过表2可得，与逆流商品交易相关的归属于经济实体的损益-20万元通过甲公司合并报表确认对乙公司长期股权投资的投资收益进行反映。上述损益-20万元是甲公司按照持股份额计算享有乙公司该项内部交易实现的净利润扣除未实现交易损益所得，所以经济实体通过冲减投资损益20万元的方式承担了该逆流交易归属于经济实体的所得税20万元（100×20%）。若交易双方企业的所得税税率相同，则经济实体承担的20万元税负可在该批存货对外出售时实现全额转回。又因甲公司15%的所得税税率比乙公司25%的所得税税率低，导致经济实体确认的递延所得税资产12万元（80×15%）与实际承担税负20万元相差8万元，该差额体现如下事实：存货从适用高税率的法人内部转移到适用低税率的法人，经济实体额外承担了10%（25%-15%）的所得税税负，这是经济实体的一项额外成本，且以后存货对外出售时无法获得弥补。

三、固定资产交易下递延所得税的确认及转回

（一）递延所得税的确认

由于顺流交易下，递延所得税确认的分析与商品顺流交易情况类似，不再赘述。以下仅对逆流交易的递延所得税确认进行分析。

例4：甲公司拥有乙公司20%的股份，该部分股份拥有表决权，甲公司能够对乙公司的生产经营等决策产生重大影响。甲公司的所得税税率为25%，乙公司的所得税税率为15%。2012年12月1日，乙公司将自产设备以1 000万元的价格销售给甲公司作为固定资产使用，在乙公司的财务报表上该批商品的账面价值为600万元。甲公司对固定资产采用直线法计提折旧，折旧年限为5年，预计净残值为零。假设会计和税法对该固定资产的折旧计提方法、折旧年限和预计净残值的处理一致，且该交易不存在任何相关的税费。假设甲公司在对乙公司进行投资时，乙公司各项可辨认资产、负债的公允价值与账面价值相同，甲公司和乙公司不存在以前期间的内部交易。

甲公司个别报表在年末基于未实现内部交易损益对长期股权投资账面的调整，同样不需要对长期股权投资账面价值与计税基础的差额确认递延所得税。

2012年12月31日，甲公司编制合并报表时抵销该项交易的会计分录：借：长期股权投资80；贷：固定资产80。

因抵销调整使得甲公司财务报表固定资产项目被调低80万元[（1 000-600）×20%]即其账面价值是920万元（1 000-80），计税基础是固定资产取得时的成本1 000万元，两者差额为80万元。由此形成的80万元差异属于暂时性可抵扣差异，应确认递延所得税资产和所得税费用，且递延所得税的计算应以购买方甲公司的税率确定即递延所得税资产应确定为20万元（80×25%）。这是因为，未来甲公司对固定资产计提折旧允许扣除1 000万元的税务后果体现在甲公司的纳税申报表中，所以计算递延所得资产应选择未来期间拥有税前扣除此项金额权利的企业主体的税率。

2012年12月31日，甲公司编制合并报表时确认递延所得税的会计分录如下：借：递延所得税资产20；贷：所得税费用20。

（二）递延所得税的转回

例5：承例4，甲公司对2012年12月从乙公司购入的固定资产计提折旧。通过表3分析固定资产逆流交易中递延所得税资产的转回情况。

表3　逆流固定资产交易形成递延所得税资产的转回比较　　单位：万元

固定资产的使用年限	0	1年	2年	3年	4年	5年	合计
经济实体的年折旧额	0	184	184	184	184	184	920
甲公司个别报表的年折旧额	0	200	200	200	200	200	1000
年折旧额差异	0	16	16	16	16	16	80
差异对税费减免的贡献	0	4	4	4	4	4	20

通过表3可得，经济实体核算时固定资产的年折旧额是84万元（920÷5）。我国税法对法人个体征纳税款而非经济实体，因此甲公司个别报表中固定资产的年折旧额是200万元，且该折旧额通过在纳税申报表税前列支实现整个经济实体的节税。固定资产在其使用期间内为经济实体的总节税贡献为20万元（4×5）。同样这部分节税贡献亦是递延所得税资产转回的过程。

固定资产使用期限内每期甲公司编制合并报表时，转回递延所得税资产4万元，会计处理为：借：所得税费用4；贷：递延所得税资产4。

同商品逆流交易情况一样，因甲、乙公司的所得税税率不同，乙公司因出售自产设备承担了税费60万元[（1 000-600）×15%]。其中，甲公司编制合并报表时冲减投资收益12万元（60×20%）实则是整个经济实体承担归属于其的税负。若甲、乙公司的税率相同，此部分税负可通过每年计提折旧实现全额转回。由于甲公司25%的所得税税率比乙公司15%的所得税税率高，导致经济实体确认的递延所得税资产20万元（80×25%）与实际承担税负12万元相差8万元，该差额体现如下事实：固定资产从适用低税率的法人内部转移到适用高税率的法人内部，经济实体额外获得了10%（25%-15%）的所得税减免，这是经济实体的一项额外收益，且通过计提折旧在甲公司缴纳所得税时体现。

主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则.北京：经济科学出版社，2009

2. 财政部会计司编写.企业会计准则讲解2008.北京：人民出版社，2008