长期股权投资在持有期新企业所得税年度纳税申报表中的填报方法

王玉娟(副教授)

(北京经济管理职业学院会计学院，北京 100037)

【摘要】本文根据2014年11月17日国家税务总局发布的《关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》,以案例方式解读了新申报表中,在权益法下和成本法下长期股权投资在持有期的填报差异。

【关键词】企业所得税年度纳税申报表；长期股权投资；权益法；成本法

2014年11月17日,国家税务总局发布了《关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》,对《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》(简称"新申报表")及《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)填报说明》做出了修订,修订后的申报表及填表说明自2015年1月1日起施行。

在新申报表中,变化最大的附表是表A105000《纳税调整表》。该表最突出的变化是"税收优惠调整项目"不再填报在表A105000。

在旧申报表附表三《纳税调整项目明细表》(简称"附表三")中,税收优惠的调整项目有5项,即"免税收入"、"减计收入"、"减免税项目所得"、"抵扣应纳税所得额"和"加计扣除"。税收优惠项目首先归集到旧申报附表三,然后通过旧申报附表三将税收优惠纳税调整项目和会税差异税调整项目综合归集到旧申报表的主表中,最后由旧申报表的主表对全部纳税调整项目综合进行纳税调整。

在新申报表中,税收优惠的调整项目不再填报到表

有关主体通过规避"控制权变更"的要求或者"并购资产达到原来资产100%"的标准,同样可以实现变相卖壳。在本文所述案例中,泰亚股份正是采用股权集中和对方公司股权分散的方式进行控制权的操纵规避借壳,而对于当前一些轻资产运营企业来说,在中小板寻找一个重资产运营上市企业进行借壳,就可以轻松避过"并购资产达到原来资产100%"的规定。因此,未来应该将定义实体化,采取列举式和概括式立法相结合的办法来完善借壳上市的定义。例如在原有规定基础上,可以增加收购资产年净利润达到原来上市公司年净利润的100%以上,另外在进行并购重组公告前后6个月内,严禁双方公司主要股东进行大笔(大于或等于5%)股权交易行为等。同时采用实质重于形式原则,提出概括式条款,规定"凡是存在借壳上市意图又明显回避借壳上市界定标准"的重大重组行为均属借壳上市,扩大监管范围。

其次,证监会要提高IPO审批效率,在前期辅导过程中增强企业的规范意识,避免未知因素对企业正常上市造成不良影响,倡导更多达到上市标准的企业采用常规途径上市。

再次,对于企业实质性借壳又规避借壳的行为,一旦发现,对于相关企业和券商机构予以严惩。

另外,企业和券商机构也应该强化社会责任意识,树立正确的经营观念,致力于净化资本市场,改善投资环境,实现自身和广大投资者的双赢。此外在借壳过程中,借壳双方企业尤其是拟借壳企业,应该增强防范意识,提高警惕性,就控制权问题提前订立好相关合约,以保证自身控制权的稳定性。

主要参考文献

熊锦秋.安信证券"蛇吞象式跨业重组"当属借壳上市[N].中国经济周刊,2014-08-25.

韩迅.并购背后的借壳猫腻:重组游戏量身定制[J].中国中小企业,2014(3).

黄世瑾.泰亚股份重组暗局[N].上海证券报,2014-07-22.

郑道森.欢瑞世纪:"非典型借壳"样本[N].新京报,2014-07-28.

文风.苏州大方借壳上市失败案例分析[J].中外企业家,2014(19).

李勇.博盈投资的变身迷局[N].中国经济周刊,2012-12-03.

A105000《纳税调整表》,该调整项目首先在新申报表的11张税收优惠表中单独填报,然后通过五张税收优惠表(A107010、A107020、A107030、A107040、A107050),将税收优惠纳税调整项目单独归集到新申报表的主表中,最后在新申报表的主表中对税收优惠纳税调整项目和会税差异税调整项目分别进行纳税调整。

企业会计准则和企业所得税法对在持有期的长期股权投资业务的处理有不同规定,由此产生了差异,需要进行纳税调整。值得注意的是,新申报表要求"会税差异"和"税收优惠"应当分开填报,因此长期股权投资在持有期的填报较旧申报表有较大的变化。企业会计准则规定长期股权投资有权益法核算和成本法核算两种核算方法。在持有长期股权投资期间,采用不同核算方法将导致纳税调整填报的方法截然不同。

本文通过两个案例说明,在持有长期股权投资期间,采用权益法核算和采用成本法核算时,纳税调整不同的新申报表填报方法。

一、权益法下长期股权投资在持有期的纳税调整填报方法

例1:甲公司于2010年投资乙公司2 000万元,取得乙公司40%的股份,能够对乙公司施加重大影响,甲公司对该投资采用权益法核算。假定在长期股权投资的成本大于取得投资时被投资单位可辨认净资产公允价值份额的情况下,2014年12月31日,乙公司实现会计利润1 000万元,2015年6月10日经股东会决议,分配其中的600万元。

分析:

(一)2014年甲公司会计处理和纳税申报表的填报

1. 2014年12月31日,甲公司的会计处理。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十一条对采用权益法核算的长期股权投资的规定是:"投资方取得长期股权投资后,应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份额,分别确认投资收益和其他综合收益,同时调整长期股权投资的账面价值。"甲公司在2014年12月31日确认投资收益=10 000 000×40%=4 000 000(元)。

借:长期股权投资——损益调整　　4 000 000

　贷:投资收益　　4 000 000

《企业所得税法实施条例》第十七条第二款规定:"股息、红利等权益性投资收益,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现"。税法上,2014年甲公司不确认投资收益4 000 000元。因此,会计和税法处理存在差异,需要做纳税调整。

2. 2014年甲公司企业所得税纳税申报表的填报步骤。

第一步,《投资收益调整表》(表A105030)的填写。表A105030第6行"六、长期股权投资"第1列"账载金额"填报4 000 000元,第2列"税收金额"填报0元,第3列"纳税调整"填报-4 000 000元(即第2列-第1列=-4 000 000元),假设没有其他纳税调整事项,第11列"纳税调整金额"填报-4 000 000元。

第二步,《纳税调整表》(表A105000)的填写。表A105030第3列"纳税调整"金额-4 000 000元转入表A105000的第4行"(三)投资收益"第4列"调减金额",即表A105000第4行"(三)投资收益"第4列"调减金额"填报4 000 000元。投资收益的纳税调整,是因为会计和税法对收入确认的时间不同造成的会税差异,因此该项调整填报到新申报的表A105000中。

(二)2015年甲公司会计处理和纳税申报表的填报

1. 2015年6月10日,甲公司的会计处理。

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第十一条对采用权益法核算的长期股权投资的规定是:"投资方按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分,相应减少长期股权投资的账面价值;投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动,应当调整长期股权投资的账面价值并计入所有者权益。"甲公司在2015年6月10日应分配的股利=6 000 000×40%=2 400 000(元)。

借:应收股利　　2 400 000

　贷:长期股权投资——损益调整　　2 400 000

2. 2015年甲公司企业所得税纳税申报表的填报步骤。

2015年6月10日乙公司作出利润分配的决定,依据《企业所得税法实施条例》第十七条第二款的规定,2015年甲公司在税法上应确认股息红利2 400 000元。同时,根据《企业所得税法》第二十六条的规定,对于符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益以及符合条件的非营利组织的收入免征企业所得税。因此,甲公司确认的股息红利2 400 000元属于免税收入,需要做纳税调整。

第一步,《投资收益调整表》(表A105030)的填写。表A105030第6行"六、长期股权投资"第1列"账载金额"填报0元,第2列"税收金额"填报2 400 000元,第3列"纳税调整"填报2 400 000元(即第2列-第1列=2 400 000),假设没有其他纳税调整事项,第11列"纳税调整金额"填报2 400 000元。

第二步,《纳税调整表》(表A105000)的填写。表A105030第1列"纳税调整"金额2 400 000元转入表A105000的第4行"(三)投资收益"第3列"调增金额",即表A105000第4行"(三)投资收益"第3列"调增金额"填报2 400 000元。

第三步,《股息红利优惠表》(表A107011)的填写。表

A107011第1行第1列“被投资企业”填报“乙公司”，第2列“投资性质”填报“直接投资”，第3列“投资成本”填报20 000 000元，第4列“投资比例”填报40%，第5列“被投资企业做出利润分配或转股决定时间” 填报2015年6月10日，第6列“依决定归属于本公司的股息、红利等权益性投资收益金额” 填报2 400 000元，第16列“合计”填报2 400 000元。

第四步，《免税、减计收入及加计扣除优惠表》（表A107010）的填写。表A107011第16列“合计”金额2 400 000元转入表A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠表》的第3行“（二）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”，即表A107010的第3行“（二）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”填报2 400 000元。

这里的投资收益2 400 000元是税收优惠导致的纳税调整，与会税差异无关，因此该项调整金额填报到新申报表的税收优惠表中，这是新申报表表A105000最显著的变化。

二、成本法下长期股权投资在持有期的纳税调整填报方法

例2：甲公司直接投资丙公司50万元，占丙公司5%的股份，因不能够对丙公司施加重大影响，故采取成本法核算。2014年12月31日，丙公司实现会计利润40万元，2015年5月1日，丙公司作出利润分配的决定宣告分红20万元，其中甲公司按照持股比例应分得1万元股息红利，2015年6月30日丙公司宣告发放股息红利。该股息红利符合免税收入确认条件。

分析：

（一）2014年甲公司会计处理和纳税申报表的填报

《企业会计准则第2号——长期股权投资》第八条规定：“采用成本法核算的长期股权投资的，被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当确认为当期投资收益。”甲公司采用成本法核算的长期股权投资，2015年丙公司宣告发放股息红利，因此2014年甲公司不进行会计处理。2015年5月1日，丙公司作出利润分配的决定宣告分红，依据《企业所得税法实施条例》第十七条第二款的规定，税法上甲公司年不在2014年确认投资收益10 000元。会税没有差异，不需要做纳税调整。

（二）2015年甲公司会计处理和纳税申报表的填报

1. 2015年6月30日，甲公司的会计处理。

甲公司在会计上采用成本法核算对丙公司的长期股权投资，依据《企业会计准则第2号——长期股权投资》第八条的规定，甲公司在2015年6月30日确认投资收益10 000元。

借：银行存款（应收股利）　　10 000

　　贷：投资收益　　10 000

2. 2015年甲公司企业所得税纳税申报表的填报步骤。

2015年5月1日丙公司作出利润分配的决定，依据《企业所得税法实施条例》第十七条第二款的规定，2015年甲公司在税法上确认投资收益10 000元。同时，根据《企业所得税法》第二十六条的规定，投资收益10 000元属于免税收入，需要做纳税调整。

第一步，《股息红利优惠表》（表A107011）的填写。表A107011《股息红利优惠表》第1行第1列“被投资企业”填报“丙公司”，第2列“投资性质”填报“直接投资”，第3列“投资成本”填报500 000元，第4列“投资比例”填报5%，第5列“被投资企业做出利润分配或转股决定时间” 填报2014年5月1日，第6列“依决定归属于本公司的股息、红利等权益性投资收益金额” 填报10 000元，第16列“合计”填报10 000元。

第二步，《免税、减计收入及加计扣除优惠表》（表A107010）的填写。表A107011第16列“合计”金额10 000元转入表A107010《免税、减计收入及加计扣除优惠表》的第3行“（二）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”，即表A107010的第3行“（二）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益”填报10 000元。按照在旧申报表的要求，免税收入10 000元的纳税调整项目填报到附表三《纳税调整项目明细表》。按照新申报表的要求，免税收入10 000元是税收优惠导致的纳税调整，与会税差异无关，不能填报到表A105000《纳税调整表》中，应当填报到税收优惠表中。

三、结语

在权益法下和成本法下造成长期股权投资在持有期的填报差异的根本原因是新申报表要求“会税差异”和“税收优惠差异”分开填报。

纳税人应当分析产生投资收益纳税调整的原因，如果是因为“会税差异”造成的纳税调整项目，应当填报到新申报表的表A105000《纳税调整表》中；如果是因为“税收优惠”导致的纳税调整项目，应当填报到新申报表的税收优惠表中。

主要参考文献

国家税务总局.关于发布《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类，2014年版）》的公告.国家税务总局公告2014年第63号，2014-11-03.

中华人民共和国主席胡锦涛.中华人民共和国企业所得税法.2007年主席令第63号，2007-03-16.

财政部.关于印发修订《企业会计准则第2号——长期股权投资》的通知.财会［2014］14号，2014-03-13.

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