

对居民企业资产划转所得税处理的看法

吴仁祥

(南京财经大学财政与税务学院, 南京 210023)

【摘要】 随着企业重组最新政策的出台,企业迎来了新的机遇和挑战,居民企业间资产划转的所得税处理也得以明晰。本文对资产划转行为进行了重新界定,围绕纵向和横向划转两种类型,结合划转行为的一般性与特殊性的税务处理规则及其他相关规定,对居民企业间非行政性资产划转的所得税处理进行分析与探讨。最后指出实际操作过程中,应在把握特殊性税务处理适用条件的同时,注意后续处理问题,以及在理解递延优惠待遇的同时,选择最优处理方法。

【关键词】 居民企业; 资产划转; 所得税处理; 纳税调整

资产划转业务,以前较长时间只存在于国有及国有控股企业之间,多属于非市场调控的行政性无偿划转。近年来,非国有企业间也出现了资产划转(包括股权划转)的案例。但对于非国有企业的资产划转,以前没有相关法律进行明确规范,企业存在核算盲区。另外,也增加了税务机关的征管难度。然而,随着《关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2014]109号)的出台及《关于资产(股权)划转企业所得税征管问题的公告》(国税发[2015]40号)的发布,居民企业股权和资产划转的税务处理规则得以逐渐明晰,相关业务处理成本得以降低,这不仅为国有企业重组兼并事业的发展奠定了基础,也为非国有企业资产划转业务翻开了新篇章。

因此,在此税收新规则出台后,居民企业应如何进行资产划转所得税处理以及需要关注哪些内容呢?这些都是下文所要探讨的内容。

一、居民企业资产划转行为的界定

《关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》(财税[2012]4号)首次将惯用的“无偿划转”简称为“划转”,前者主要存在于政府主导的国有企业或国有控股企业间行政性划转行为中,而后者将主体适用范围扩大到了所有居民企业。然而,企业在辨别财税[2014]109号文件中的“资产划转行为”时,须把握“不确认所得”这一核心要领。它是以划转行为涉及到的某一主体的经济效益为最终目的,实质上可理解为投资、分配或者撤资等行为。所以,根据最新规定,居民企业间的资产划转是不确认资产所有权转移过程中所得的。

从本质上来看,划转其实就是企业集团内部资源的重新配置,即资产在企业集团内部之间的转移,也可看成是股东权益的转移。并且,从财税[2014]109号文件对“持

续经营条件”表述上看,即“不改变划转资产原来的实质性经营活动”可视同维持某项业务的持续经营,因此,资产划转也可理解为业务划转。由此可见,这与欧盟税法中业务单元转移(Transfer of a Branch of Business)的企业重组类型有异曲同工之处,即符合一定条件的业务单元转移可享受不确认所得的优惠待遇,等同于我国适用的特殊性税务处理。

笔者认为要准确界定“资产划转”,关键是理清划转行为所指向的最终受益者。这可追溯到行政划转的政府主导原理(即行政性划转行为都是以政府效益最大化为最终目的)。居民企业间的非行政性划转也需由某一控制方主导,该划转行为是以控制方的经济效益为最终目的,而控制方并不一定是直接交易的双方。因此,这一关键点与企业集团控制方内部资源重新配置的经济实质契合。

二、居民企业资产划转的所得税处理

在现有税收政策下,资产从某一居民企业划转到另一居民企业,其所得税处理方法可根据划入方的不同归纳为以下两种:一是划入方选择确认收入或接受投资的一般性划转所得税处理(详见国税发[2014]29号文件《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》),通常适用于某一企业接受股东企业划入资产的情况;二是划转双方均不确认所得的特殊性税务处理,包括国务院特批的国有企业及国有控股企业间“税转股”政策以及100%直接或被直接控制居民企业间的划转新政(详见财税[2014]109号文件、国税发[2015]40号公告)。第一种情况中但凡涉及行政性资产划转的,不列入本文讨论范围内。

根据以上规定,具体处理规则经整理概括,详见下一页表1所示。

表 1 居民企业资产划转所得税处理情况

处理类型	适用条件	税务处理	划入方	划出方
特殊性 税务处理	1.主体要件;2.合理商业目的;3.持续经营;4.双方会计上未确认损益	应税所得	不确认所得	不确认所得
		计税基础	原计税基础	
		折旧计算	按原计税基础计算	视不同情况而定*
一般性 税务处理	作为资本金(包括资本公积)且已做会计处理	应税所得	不计入收入总额	确认所得
		计税基础	公允价值	视同销售
		折旧计算	按公允价值计算	
	不作为投资情形且作收入处理	应税所得	确认所得	确认损失
		计税基础	公允价值	视同捐赠
		折旧计算	按公允价值计算	

注:*表示“母——子”、“子——母”、“子——子”公司划转三种类型。

表 1 反映了居民企业间资产划转的两种所得税处理细则。除此之外,我们还需理清资产划转的类型,根据控制方是否直接参与资产划转行为,可分为纵向划转和横向划转。下文将从两种划转类型进行具体的分析。

(一)纵向划转

居民企业间资产的纵向划转,无非就是母子公司之间的划转,再者可延伸到母孙公司之间的划转。后文将围绕母公司向孙公司划转固定资产的行为展开探讨。

例 1:A 集团直接持有 B 公司 100% 的股份,B 公司又直接持有 C 公司 100% 的股份。根据 A 集团的战略规划,将效用得不到充分发挥的生产设备划转到 C 公司以实现专业化经营,该生产设备原价 270 万元,已计提折旧 70 万元,双方约定生产设备协议公允价为 250 万元,不考虑其他因素。

1. 所得税处理方法的分析。该案例中,A 集团与 C 公司并没有直接控股关系,因此,A 集团对 C 公司的固定资产划转既不适用财税[2014]109 号文件“100%直接控制”条件下的特殊性税务处理,也不适用于国税发[2014]29 号公告股东划转资产的一般性税务处理的规定。由此可知,该划转行为并不是实际意义上的资产划转,原则上应该属于企业间的投资或捐赠。然而,A 集团对 C 公司的资产划转在满足一定条件的情况下,可分解为母公司 A 对子公司 B 以及子公司 B 对孙公司 C 两个步骤进行资产划转,并适用财税[2014]109 号文件及国税发[2014]29 号公告中资产划转特殊性税务处理规则。因此,该案例可能的所得税处理方法可归纳为以下两种:一是分步资产划转特殊性税务处理,二是非货币性资产投资或捐赠等其他所得

税处理。

2. 不同情况下所得税处理的分析。如果母公司 A 对孙公司 C 的固定资产划转属于投资行为,那么可以适用《关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》(财税[2014]116 号)中非货币性资产投资企业所得税处理的相关规定。此时,A 集团应以固定资产的原计税成本为计税基础,加上每年确认的非货币性资产转让所得,可在不超过 5 年的期限内进行长期股权投资计税基础的调整。由此可知,划转当年,A 集团转让生产设备的计税基础为 200 万元(270-70),确认转让生产设备全部所得为 50 万元(250-200),选择按 5 年分期纳税时计入当年所得为 10 万元(50÷5)。最终,划转当年其持有 C 公司股权的计税基础为 210 万元(200+10),以后四年每年调增 10 万元。当然,A 集团也可综合考虑生产经营状况,如发生亏损或享受优惠待遇等情况时,选择在划转当年一次确认所得。此时 A 集团持有 C 公司股权的计税基础则为 250 万元(200+50)。另外,C 公司按生产设备的公允价值 250 万确定其计税基础。

如果将案例中 A 集团对 C 公司的固定资产划转归为捐赠行为,那么 A 集团的捐赠生产设备行为可分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务。首先,对外销售确认所得为 50 万元(250-200)。其次,再确认捐赠支出为 200 万元(不考虑增值税的视同销售等其他情况)。最终,当年因捐赠需调增应纳税所得额为 250 万元(200+50)。另外,C 公司接受捐赠的生产设备,须按接受捐赠时资产的入账价值即公允价值 250 万元确认捐赠收入,计入当期应纳税所得额。

如果将 A 集团对 C 公司的资产划转分解,两步骤均可看成母公司对子公司的资产划转,若满足财税[2014]109 号文件第三条规定的相应条件,则都可适用划转特殊性税务处理方法;若任一条件不满足,则需进行股东企业划转资产的一般性税务处理。以第一步 A 集团对子公司划转为例,母公司 A 先要对划转固定资产进行清理核算,借:固定资产清理 200,累计折旧 70;贷:固定资产 270。具体划转双方主要处理情况详见下表 2。

表 2 母公司对子公司划转资产税会处理

处理方式	不同情况	划入方——子公司	划出方——母公司	纳税调整
特殊性 税务处理	获子公司股权 支付对价	借:固定资产 200; 贷:实收资本 200	借:长期股权投资 200; 贷:固定资产清理 200	不需调整
	未获任何股权 或非股权支付	借:固定资产 200; 贷:实收资本 200	借:实收资本 200; 贷:固定资产清理 200	不需调整
一般性 税务处理	作为资本金且 已做会计处理	借:固定资产 250; 贷:实收资本 250	借:长期股权投资 200; 贷:固定资产清理 200	划出方调增 50 万元(250-200)
	不作资本金且 作收入处理	借:固定资产 250; 贷:营业外收入 250	借:营业外支出 200; 贷:固定资产清理 200	划出方调增 250 万元[200+(250-200)]

注:上述处理未考虑增值税等因素的影响。

如表2所示,在一般性税务处理中,不论划入方是否选择作为资本金处理,划转双方都以划转资产的公允价值计税。如果划入方选择作为资本金处理,则划出方可分解为视同销售和投资两项业务,最后还需进行纳税调整。如果划入方选择作为收入处理,则将取得的250万元收入计入当年应纳税所得额;此时,划出方视同捐赠处理,且不属于公益性捐赠,应纳税所得额调增250万元。企业在适用特殊性税务处理时,划出方A和划入方B都不确认所得或损失,划入方B公司以划转生产设备的最初计税基础200万元(270-70)确定计税基础,并以此计算折旧扣除,不需进行纳税调整。同样的,第二步B公司对C公司的划转,在其他条件不变的情况下,划出方与划入方所做的所得税处理与集团A对B公司的划转处理相同。

然而,通过分步资产划转进行特殊性税务处理时,需特别注意的是“连续12个月内不改变原实质性经营活动”的限制条件,即完成整个分步划转操作具有一定的时间跨度。

(二)横向划转

根据财税[2014]109文件的规定,居民企业间的横向划转,主要包括同一控制下(受同一居民企业100%直接控制)以及集体控制下的横向划转(受相同多家居民企业100%直接控制)。这里所说的“集体控制”并不等同于会计准则中的“共同控制”,根据《企业会计准则第40号——合营安排》(财会[2014]11号)对“共同控制”的解释,其包括控制某项安排和对该安排决策两部分,而“集体控制”仅指能够控制该安排。本文主要探讨同一控制下居民企业间的股权划转的情况。

例2:集团D持有子公司E的100%股份,另一子公司F也直接被D集团100%控股,D集团根据经营战略需要,决定把E公司20%的股权划转给F公司,该股权的计税基础为200万元,公允价值为250万元,不考虑增值税等其他因素。

1. 所得税处理方法的选择。该案例已经具备了适用划转特殊性税务处理的主体要件,因此,如果满足了财税[2014]109号文件中合理商业目的等其他条件,则可按资产划转特殊性税务处理方法进行处理;否则应按照一般性税务处理方法进行处理。一般性税务处理方法是指,划出方视同按照公允价值对母公司进行分配,划入方视同按照公允价值接受母公司的投资处理。另外,在符合其他重组兼并规定条件时,也可适用其他处理方法,本文对此不再进行具体探讨。

2. 所得税处理分析。根据以上分析,具体划转双方处理情况如表3所示。

由表3可知,当子公司之间划转股权适用特殊性税务处理时,划

入方F公司不确认所得,并且以原计税基础200万元作为计税基础,并以此计算折旧扣除额,不需进行纳税调整。划出方E公司不存在获得100%股权支付的情况,并且只有在没有获得任何股权或非股权支付时,才能按照冲减所有者权益的做法进行特殊性税务处理。在适用资产划转一般性税务处理规定时,如果企业接受股权不作为资本金处理,即视同接受捐赠,在接受股权时暂不做会计处理。如果划入方选择作为资本金处理,则取得的股权应以公允价值计税,划出方当年应纳税调增50万元。除此之外,控制方D集团需根据划转双方不同处理方法确认的不同计税基础金额,做如下处理,借记“长期股权投资——F公司”科目,贷记“长期股权投资——E公司”科目。在理解同一控制下的横向划转行为时,可分解为子公司E对母公司D划转以及母公司D对子公司F划转两部分。另外,同一控制下的横向划转还可理解为美国税法中的C型免税重组,相当于F公司对E公司进行收购,F公司以自身股权作为对价交换E公司中的部分资产,E公司再用F公司股权向D集团赎回自身的股权。

三、居民企业资产划转所得税处理应把握的关键点

1. 资产划转特殊性税务处理条件。财税[2014]109号文件中“划转特殊性税务处理”,需符合一定条件,企业在做相关处理时,具体应把握如下四个要点:一是“100%直接控制”的主体要件,不包括100%间接控制等其他情况,且针对的是居民企业间的划转,而在共同控制条件下,存在自然人持股的情况并不少见,此时不能适用特殊性税务处理;二是符合持续经营和股权架构连续等条件,在划转完成后未来12个月内均不能改变,若有变动需要进行纳税调整;三是符合合理商业目的,这是其他重组兼并进行适用特殊性税务处理时都需满足的条件;四是符合会计处理要求,即划转双方都在会计上未确认损益。

在划转资产后续处理中,如果在划转完成后未来12个月内发生变动,且不再符合上述任一条件,则需进行相应后续纳税调整。划出方应按原划转完成时资产(包括股权)的公允价值视同销售处理,划入方需分别视不同情况做相应处理。以例1中母公司A向子公司B划转生产设备为例,条件不再符合规定时,A公司应视同销售,确认应纳税所得额为50万元(250-200);B公司将取得的生产设备计税基础调整为250万元,如果已经计提了折旧,则还需对已确认的折旧费用进行相应调整。

2. 资产划转特殊性税务处理递延优惠。政府为鼓励

表3 同一控制下居民企业间划转股权税务处理

处理方法	不同情况	划入方	划出方	纳税调整
特殊性税务处理	未获任何股权或非股权支付	借:长期股权投资200; 贷:资本公积200	借:资本公积200; 贷:长期股权投资200	不需调整
一般性税务处理	作为资本金且已作会计处理	借:长期股权投资250; 贷:资本公积250	借:资本公积200; 贷:长期股权投资200	划出方调增50万元(250-200)

“营改增”下有形动产融资租赁之纳税筹划

王磊¹, 邹国平²

(1. 武汉理工大学经济学院, 武汉 430070; 2. 中国康富国际租赁有限公司, 北京 102206)

【摘要】“营改增”有可能引发融资租赁企业的税务问题:“营改增”之后增值税税负相比营业税税负不减反升; 发票和凭证不规范, 将导致难以充分利用税前扣除政策; 售后回租业务被认定为委托采购引发的问题及风险; 承租人违约带来的系列风险等。本文建议从规范发票和凭证、充分利用税前扣除政策、出台能让融资租赁公司切实享受到的税收优惠政策、积极预防承租人违约带来的系列风险等方面入手, 推动融资租赁企业健康发展。

【关键词】“营改增”; 有形动产; 融资租赁; 微观税负; 纳税筹划

一、有形动产融资租赁“营改增”税收政策解读

(一)有形动产融资租赁“营改增”前后税收政策变化

2011年11月, 财政部、国家税务总局发布的《关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改增值税试点的通知》(财税[2011]111号)规定, 从2012年1月1日起, 在上海率先开展部分现代服务业与交通运输业的“营改增”试点工作, 融资租赁行业亦纳入该试点范围。目前, 融资租赁业务适用的主要税收政策有:《国家税务总局关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告》(国税发[2010]13号)、《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税

试点的通知》(财税[2013]106号)、《财政部、国家税务总局关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税试点有关政策的补充通知》(财税[2013]121号)。对比“营改增”前后政策, 融资租赁企业有形动产融资租赁业务主要政策变化详见下页表1。

(二)“营改增”后有形动产直租业务适用的最新政策

根据《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)规定, 包括有形动产租赁在内的部分现代服务业在全国范围内进行营业税改征增值税。财税[2013]106号文件附件2规定, 具备资质的提供融资租赁服务的试点纳税

企业兼并重组, 制定政策规则的关键在于特殊性税务处理的设计。各兼并重组活动适用特殊性税务处理时, 都以享受递延纳税优惠待遇为目的, 资产划转行为也不例外。资产划转的递延纳税, 与其他重组形式适用特殊性税务处理情况下推迟应纳税款的缴纳情形并不完全相同。以例2中E公司对F公司划转股权适用特殊性税务处理为例, 递延待遇体现在以下几方面: 一是纳税主体的递延, 从E公司递延到了F公司; 二是金额不确定性的递延, 即划转资产原隐含的增值额能否全部体现取决于F公司未来的经营状况; 三是时间不确定性的递延, 即划转资产的处置权递延到了F公司, 带来了时间上的不确定。

另外, 企业在进行资产(包括股权)转移时, 存在诸多处理方法, 其政策规则的适用范围存在重叠。如母公司向子公司转移资产, 企业主要方案有四种, 各有优劣, 简单概括如下: 一是财税[2014]116号文件规定不超过五年递延纳税, 资产以公允价值计税, 企业获得部分资金时间价值, 但并非全部; 二是财税[2014]109号文件规定的划转特殊性税务处理, 虽按原计税基础计税, 但适用条件较宽

松, 不确定性递延同样获得了货币时间价值; 三是《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)规定重组特殊性税务处理, 递延缴纳税款的适用条件相对严苛; 四是视同销售处理, 一次性计入应纳税所得额, 用于享受税收优惠或经营亏损等情况较合适。因此, 居民企业间进行资产划转所得税处理要视具体经营状况而定, 且根据国税发[2015]40号公告规定, 符合前三种特殊性税务处理的相关条件后, 再选择适合的税务处理方法, 且企业的处理方法一经选择, 不得随意改变。

主要参考文献

陈璐瑶. 对无偿划转子公司股权的核算探讨[J]. 财会月刊, 2014(2).

江奇睿. 企业间股权无偿划转之会计处理[J]. 财会月刊, 2014(4).

【基金项目】江苏省2014年度普通高校研究生科研创新计划项目“我国金融业营改增的研究——基于金融税负的分析”(项目编号: KYLX_0984)