

长期股权投资权益法所得税会计问题探讨注册税务师考试

PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/521/2021_2022__E9_95_BF_E6_9C_9F_E8_82_A1_E6_c46_521119.htm 当投资企业对被投资企业具有共同控制或重大影响时，新会计准则要求投资企业采用权益法对长期股权投资进行核算，由于会计准则与税法对长期股权投资初始成本、投资收益和处置损益等方面规定的差异，从而产生一系列所得税纳税调整问题，本文以《企业会计准则第2号长期股权投资》、《企业会计准则第18号所得税》为主要依据，分析权益法下长期股权投资计税差异的形成及其类型，并举例说明差异调整的账务处理。

一、长期股权投资初始成本与计税基础的差异

新准则将长期股权投资分为企业合并形成的长期股权投资和其他方式取得的长期股权投资，企业合并形成的长期股权投资又分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并，并规定：(1)同一控制下的企业合并中，合并方应以在合并日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初始投资成本。(2)非同一控制下的企业合并中，合并股权投资成本为购买方在购买日为取得对被购买方的控制权而付出的资产、发生或承担的负债以及发行的权益性证券的公允价值，加上合并发生的各项直接相关费用；公允价值与其账面价值的差额，计入当期损益。(3)除企业合并以外，其他方式取得的长期股权投资成本为付出的资产、发生或承担的负债以及发行权益性证券的公允价值。公允价值与账面价值的差额，计入当期损益。

初始投资成本包括与取得长期股权投资直接相关的费用、税金及其他必要支出。现行所得税政策对长期股权投资的计税

基础原则上按付出资产的公允价值确定，付出资产账面价值与其公允价值之间的差异应确认为资产转让所得。比较所得税政策与新会计准则，除同一控制下企业合并取得的长期股权投资外，企业所取得的长期股权投资初始成本与计税基础基本一致。

二、被投资企业实现损益处理的差异

一是投资企业所得税率等于或低于被投资企业所得税率。对于被投资企业年终实现的损益，会计准则要求投资企业按持股比例确认投资收益的同时，增加长期股权投资账面价值(损益调整)；而税法规定，若投资企业未收到现金股利(或利润)，投资企业在权益法下确认的投资收益不能确认为应税收益，同时投资企业的长期股权投资计税基础也不变。由此，投资的账面价值高于投资的计税基础，对投资收益确认的差异在以后期间不能转回(或消除)，属于永久性差异。

二是投资企业所得税率高于被投资企业所得税率。对于被投资企业年终实现的损益，投资企业按持股比例确认投资收益的同时，增加长期股权投资账面价值(损益调整)；投资的账面价值高于计税基础，形成差异。不同的是，此差异在企业收到发放的现金股利(或利润)时能够转回并导致应纳税金额的产生，因此，此差异属于应纳税暂时性差异。

三、收到现金股利(或利润)及分配股票股利处理的差异

长期股权投资收到的现金股利(或利润)属于税后净利分配结果，因此，投资企业收到的现金股利(或利润)属于税后收益。《所得税暂行条例实施细则》规定，纳税人从其他企业分回的已经缴纳所得税的利润，其已缴纳的税额可以在计算本企业所得税时予以调整，即投资企业对于上述利润不用重复纳税。

其一，投资企业所得税率等于或低于被投资企业所得税率。被投资企业发放现金股利(或

利润)时，不论现金股利(或利润)是投资前的盈余分配还是投资后的盈余分配，会计准则要求投资企业不再确认投资收益，而是在调减投资账面价值的同时，确认债权的实现；税法将投资企业收到的现金股利(或利润)确认为应税收益，但不须重复纳税。因此，不会产生纳税差异。其二，投资企业所得税率高于被投资企业所得税率。被投资企业发放现金股利(或利润)时，若现金股利(或利润)是投资前的盈余分配，投资企业会计上作为投资成本收回，税法确认为投资所得，并按税前盈余调减计税基础，要求按税前盈余补缴税款，形成可抵扣暂时性差异；若现金股利(或利润)是投资后的盈余分配，会计要求投资企业在冲减投资账面价值的同时确认债权的实现，但税法仍确认为投资所得，并按税前盈余调减计税基础，要求按税前盈余补缴税款，转回确认投资收益时形成的应纳税暂时性差异。其三，对被投资企业分配股票股利、盈余公积或未分配利润转增资本处理的差异。投资企业收到分配的股票股利及盈余公积或未分配利润转增资本时会计上不作账务处理，只在备查簿中登记增加的股数。而税法要求对投资企业取得的股票股利，按股票票面价值确认投资所得，即投资企业取得股票股利，应视为取得与股票面值相当的股利支付额，同时又以股票面额购买股票处理。因此，被投资企业分配股票股利时投资企业要调整增加投资计税基础。以盈余公积或未分配利润转增资本时，税法要求以转增资本的金额确认为股息或红利收益，但是不会引起投资方投资计税基础的变化。不论是分配股票股利，还是盈余公积或未分配利润转增资本，税法均将其视为取得与股票面值相当的股利支付额确认为应税收益，在投资企业不须补税时，不产生纳

税差异；在投资企业须补税时，产生永久性差异。四、期末计提长期股权投资减值准备处理的差异 新会计准则规定，当长期股权投资的可收回金额低于其账面价值的，应当将其账面价值减记至可收回金额，计提长期股权投资减值准备，减记金额确认为资产减值损失。同时规定，在以后各期长期股权投资价值恢复时，不得转回。而税法规定，投资企业期末计提的减值准备，不能在税前扣除，即对本期计提的减值准备调增应纳税所得额，这时产生永久性差异。 100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问

www.100test.com