

谈长期股权投资所得的税务处理注册税务师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/541/2021_2022__E8_B0_88_E9_95_BF_E6_9C_9F_E8_c46_541392.htm

一、股权投资所得的确认 《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（以下简称“通知”）中规定：企业的股权投资所得是指，企业通过股权投资从被投资企业所得税后累计未分配利润和累计盈余公积中分配取得股息性质的投资收益（股息性所得）；除另有规定者外，不论企业会计账务中对投资采用何种方法核算，被投资企业会计账务上实际作利润分配处理（包括以盈余公积和未分配利润转增资本）时，投资企业应确认投资所得的实现；被投资企业发生经营亏损时，由被投资企业按规定结转弥补，投资企业不得调整（减低）其投资成本，也不得确认其投资损失。由此可以看出，通知对股息性所得确认的规定与《企业会计制度》的规定有所不同，主要表现在：1.确认时间不同。通知规定，投资企业不论是采用成本法还是权益法进行股权投资核算，均在被投资企业会计账务上实际作利润分配时，确认股息性所得的实现，并且不能将被投资企业的亏损确认为投资企业的投资损失。而《企业会计制度》规定，当投资企业采用权益法核算时，应在取得股权投资后，按应享有的或应分担的被投资单位当年实现的净利润或发生的净亏损份额，调整投资账面价值，并作为当期投资损益。2.确认金额不同。通知规定，被投资企业分配给投资企业支付额，属于来源于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积的部分，视为股息性所得，对超过被投资企业的累计未分配利润和累计盈余公积的部分且低于

投资方的投资成本的，应冲减投资成本，超过投资成本的部分，视为投资企业的股权转让所得。而《企业会计制度》则将股息性所得限定为，从被投资企业接受投资后产生的累计未分配利润和累计盈余公积中取得的分配额。3.通知规定，被投资企业以盈余公积和未分配利润转增资本时，投资企业应按股票面值相当的金额确认股息性所得。而《企业会计制度》则不允许将此部分金额作为收益加以确认。从以上比较可以看出，由于通知与《企业会计制度》对股息性所得的规定不同，由此而产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异，投资企业在确定应纳税所得额时应注意进行纳税调整。

二、股权投资所得的税务处理

税法规定，投资企业取得的股息性所得，如果投资企业所得税税率低于被投资企业的，不退还已经缴纳的企业所得税；如果投资企业所得税税率高于被投资企业的，应按规定计算补缴企业所得税；如果投资企业与被投资企业适用所得税税率一致，不予补税；如果由于被投资企业享受定期税收优惠而实际执行税率低于投资企业的，也不再补税。目前，对投资企业应计的股息性所得计算缴纳企业所得税的做法有以下三种：

- 1.将股息性所得不并入投资企业应纳税所得额，而按下列公式单独计算应补缴的企业所得税：
$$\text{投资企业应补缴的企业所得税} = \text{来源于被投资企业税后利润的股息性所得} \div (1 - \text{被投资企业适用所得税税率}) \times (\text{投资企业适用所得税税率} - \text{被投资企业适用所得税税率})$$
- 2.如果投资企业所得税税率低于或等于被投资企业，投资企业先将股息性所得还原为税前所得计入收入总额，然后在计算应纳税所得额时作免予补税的投资收益扣除；当投资企业所得税税率高于被投资企业时，

投资企业同样先将股息性所得还原后计入收入总额，计算应缴纳的企业所得税，然后将在被投资企业已缴纳的企业所得税税额予以抵扣。3.投资企业将股息性所得还原为税前所得，并入应纳税所得额，依法缴纳企业所得税。股息性所得在被投资企业已缴纳的企业所得税税额，在不超过按投资企业适用税率计算的抵免限额内，从投资企业的应纳所得税中据实扣除，超过抵免限额的部分，可由投资企业向以后年度结转。从表面上看，上述三种方法计算的企业应纳所得税的最终计算结果是一致的，但是当投资企业应纳税所得额在两档照顾性税率的临界点附近时，计算结果则不相同。现举例说明。例：甲企业（投资企业）2000年年末从乙企业（被投资企业）分回股息性所得4万元；甲企业当年应纳税所得额（不包括股息性所得）为7万元；甲企业适用所得税税率33%，乙企业适用所得税税率15%。第1种做法：甲企业应纳所得税额 = $7 \times 27\% - 4 \div (1 - 15\%) \times (27\% - 15\%) = 2.45$ （万元）第2种做法：甲企业应纳所得税额 = $[7 + 4 \div (1 - 15\%)] \times 33\% - 4 \div (1 - 15\%) \times 15\% = 3.15$ （万元）第3种做法：因股息性所得在乙企业已缴企业所得税税额低于按投资企业适用税率计算的抵免限额，可据实扣除，计算结果同第2种方法。若将上例中乙企业适用税率改为33%，则：第1种做法：甲企业应纳所得税额 = $7 \times 27\% = 1.89$ （万元）；股息性所得4万元不补税。第2种做法：甲企业应纳所得税额 = $[7 + 4 \div (1 - 33\%)] \times 27\% = 1.89$ （万元）第3种做法：甲企业应纳所得税额 = $[7 + 4 \div (1 - 33\%)] \times 33\% - 4 \div (1 - 33\%) \times 33\% = 2.31$ （万元）从以上分析可看出，那种认为三种做法计算的应纳所得税最终结果是一致的认识是片面的。对于这三种股息性所得

的税务处理方法，笔者赞同第3种方法。原因有二：一是与境外所得已纳税额的抵免方法一致；二是税法规定，当投资企业发生经营亏损时，投资企业取得的股息性所得可还原后用于弥补亏损，弥补亏损后仍有余额的，按照规定计算缴纳企业所得税。第3种做法与此项规定相符，并且股息投资所得在被投资企业已纳税款未抵免的部分可结转以后年度抵扣。应该引起注意的是，采用第3种做法进行税务处理时，抵免限额应按投资项目分别计算，这就要求投资企业从各投资项目开始时就应分别核算。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