

“其他权益工具投资”税会差异对所得税的影响

2017 年财政部修订发布了《企业会计准则第 22 号—金融工具确认和计量》、《企业会计准则第 23 号—金融资产转移》和《企业会计准则第 24 号—套期会计》等三项金融工具会计准则，至今已五年时间，一般的金融资产企业运用较多都比较熟悉，其税会差异也比较好掌握，但是“其他权益工具投资”因为运用的不多，大家对这个金融资产比较陌生。“其他权益工具投资”存在较大的差异，需要谨慎处理，极容易少缴企业所得税，给企业带来较大的税务风险。下面我们来看看“其他权益工具投资”的税会差异对所得税的影响。

一、初始确认时的差异

“其他权益工具投资”是企业指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，旧准则是在“可供出售金融资产”科目核算。例如：对被投资单位的影响程度在“重大影响以下”且不以交易为目的股权投资，核算在“其他权益工具投资”科目。准则规定对于以常规方式购买金融资产的，企业应当在交易日确认将收到的资产。我们来看以下例子：

2020 年 3 月 7 日，A 公司支付价款 2001 万元（含交易费用 1 万元），购入 B 公司发行的股票 400 万股，占 B 公司表决权股份的 1%，A 公司对 B 公司不具有重大影响，将其指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的非交易性权益工具投资，A、B 公司均为居民企业，A 公司适用 25% 的所得税税率，按 10% 提取法定盈余公积。

(1) 2020 年 3 月 7 日，购入 B 公司股票的会计分录：

借：其他权益工具投资—成本 2001 万
贷：银行存款 2001 万

税法规定，企业对外进行权益性投资形成的资产，其投资成本按照以下方式确定：（一）通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；（二）通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。也就是说，税法规定的金融资产初始投资成本是公允价值加上交易费用。

从以上例子可以看出，其他权益工具投资的初始确认不存在税会差异。

二、持有期间取得收益的差异

会计准则规定，非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且变动计入其他综合收益的金融资产，一经做出，不得随意撤销；除了被投资企业宣告发放现金股利，计入当期损益外，其他相关的利得和损失均应当计入其他综合收益，且后续不得转入当期损益。

接上例，2021 年 5 月 10 日，B 公司宣布发放现金股利 20 万元。2021 年 5 月 25 日，收到 B 公司的现金股利 20 万元。2021 年 6 月 30 日，B 公司股票市价为每股 5.2 元。

(1) 2021 年 5 月 10 日，B 公司宣布发放现金股利 20 万元，会计分录：

关于中汇



中汇税务师事务所是中国规模最大的税务专业服务机构之一，具有中国注册会计师协会认定的税务师事务所最高等级 AAAAA 资质，2010-2017 年度连续八年名列本土品牌税务师事务所收入排名第一。总部设在北京，在上海、深圳、杭州、天津、成都、宁波、南京、太原、西宁、济南、乌鲁木齐、福州、武汉、南昌、长沙、郑州、重庆、厦门、海口等 20 个省和直辖市设有子公司，是一家全国性的税务专业服务机构，拥有专业人员 1700 多名，其中注册税务师 600 余名。

专业服务

中汇凭籍领先的专业知识、丰富的行业经验、出色的分析能力，以及与客户深入沟通，能为客户提供强有力的专业支持，协助客户提升价值。

借：应收股利 20 万

贷：投资收益 20 万

(2) 2021 年 5 月 25 日，收到 B 公司的现金股利 20 万元，会计分录：

借：银行存款 20 万

贷：应收股利 20 万

《企业所得税法》第六条规定，股息、红利等权益性投资收益应当并入企业所得税收入总额，所以通常情况下，其他权益工具投资持有期间取得的收益会计上确认投资收益，税法上也确认为投资收益，不存在税会差异，但是需要注意的是，如果符合免税收入的相关规定，是不需要缴纳企业所得税的。

《企业所得税法》第二十六条规定，对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在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入。《企业所得税法实施条例》第八十三条规定，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益；股息、红利等权益性投资收益不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。本例中，A 公司持有 B 公司股票已超过 12 个月，可以享受免税优惠，此时应调减当年度的应交企业所得税。

(3) 2021 年 6 月 30 日，B 公司股票市价为每股 5.2 元，会计分录：

借：其他权益工具投资—公允价值变动 79 万

贷：其他综合收益 79 万

(4) 针对资产的账面价值与计税基础的差异，确认可抵扣暂时性差异，会计分录：

借：其他综合收益 19.75 万

贷：递延所得税负债 19.75 万

金融工具准则下“其他权益工具投资”公允价值变动计入其他综合收益，该持有收益对利润表没有影响，税法角度也不认可持有期间收益，因此所得税费用和应交所得税没有差异。

三、处置时的差异

金融工具准则规定将非交易性权益工具投资指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的，当该金融资产终止确认时，之前计入其他综合收益的累计利得或损失应当从其他综合收益中转出，计入留存收益。

接上例，2021 年 11 月 20 日，A 公司由于某特殊原因，以每股 5.5 元的价格将股票全部转让。

(1) 2021 年 11 月 20 日，A 公司以每股 5.5 元的价格将股票全部转让，会计分录：

借：银行存款 2200 万

其他综合收益 79 万

贷：其他权益工具投资—成本 2001 万

其他权益工具投资—公允价值变动 79 万

盈余公积 19.90 万

利润分配—未分配利润 179.10 万

借：递延所得税负债 19.75 万

贷：盈余公积 1.975 万

利润分配—未分配利润 17.775 万

从上面例题可以看出，处置其他权益工具投资，是不会对当期损益产生影响的。而税法的规定是，所有投资资产的处置，都应该作为财产转让行为，把其处置的损益计入当期应纳税所得额中。企业所得税纳税申报是以利润表为基础的，加上纳税调整项目按适用税率计算出应纳企业所得税。由于处置“其他权益工具投资”未影响本年利润，极容易被忽视，所以在本期如果发生过其他权益工具投资的处置行为，还应计提应交企业所得税。

(2) 计提企业所得税，会计分录：

借：盈余公积 4.975 万

利润分配—未分配利润 44.775 万

贷：应交税费——应交所得税 49.75 万【(2200-2001)*25%】

综上，“其他权益工具投资”持有期间取得的分红收入在满足免税条件下会影响企业应交企业所得税，在处置环节也会影响应交企业所得税，其他环节虽存在税会差异但不影响应交企业所得税。由于处置环节的特殊会计处理造成税会之间的重大差异，是税务机关在后续管理过程中重点风险评估的对象，企业需重点关注。

作者：中汇税务师事务所（江西）有限公司高级合伙人 张行琴

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

合伙企业减持上市公司股票，法人合伙人涉税案例分析

法人企业通过持有合伙企业份额间接持有上市公司股票，由法人企业决定合伙企业何时减持及减持数量，合伙企业减持后，取得的收益扣除相关税费后，分配给法人企业。由于成立合伙企业的目的是为法人企业提供一个购买并持有股票获利的通道，而且在税制上合伙企业也是一个“透明体”，为此，部分投资人认为法人企业取得合伙企业投资收益款时可以减除购买的股票成本，而部分持相反观点的人认为需考虑不同的纳税层面，并且需区分经营所得还是财产转让所得，我们通过以下一个案例来探讨一下法人企业取得合伙企业的股权转让收益如何来计算缴纳企业所得税？如何来理解财税（2008）第159号文第三条：合伙企业生产经营所得和其他所得采取“先分后税”的原则？

案例背景：

2017年A合伙企业以2亿价格取得了B公司（未上市）5%股权约5000万股（约4元/股），2018年C有限公司从A合伙企业股东D处通过股权转让以3.2亿价格取得了A合伙企业80%份额间接持有B公司（未上市）4%股权（约8元/股），2020年5月B公司正式上市，发行价为5元，2021年10月A合伙企业减持2500万股B公司股票，减持收益2.5亿（约10元/股），A合伙企业扣除相关费用1000万元，分配给C有限公司2.4亿元收益并取得了分配决议（按合伙协议约定全部分给股票对应持有人）。

附列资料：

1. A合伙企业合伙协议约定：

①各有限合伙人可单独书面形式通知执行事务合伙人将该所持本合伙企业的有限合伙人份额所对应的B公司的部分或全部股份予以出售，而无需获得其他合伙人的同意，在成功出售后的5个工作日内向提出减持申请的该有限合伙人分配出售上述股份后所获得的收益，由此产生的税费由该有限合伙人承担。如本合伙企业各有限合伙人出售行为同时实施且同时成交，则届时所获得的收益按照本合伙企业各有限合伙人书面通知出售股数等比例分配，产生的税费由各提出减持申请的各有限合伙人按出售成交比例承担；

②有限合伙人对应减持至B公司股份为0时，视为该有限合伙人退伙。该有限合伙人收到其所持中银证券股份对应的全部收益时，退伙结算事宜即为完成。

2. A合伙企业，C有限公司并未就减持B公司股票进行工商变更；

3. A合伙企业仅持有B公司股票一个项目，无其他项目及经营活动。

4. C公司此笔收益账务处理：

借：银行存款 240,000,000.00

贷：交易性金融资产-股票 200,000,000.00（25000000*8）

投资收益 40,000,000.00

一、合伙企业是否为纳税主体？

《合伙企业法》第二十条规定，合伙人的出资、以合伙企业名义取得的收益和依法取得的其他财产，均为合伙企业的财产。

上述规定就明确合伙企业不再是单纯的“伙伴关系”，而是拥有了相对独立的财产权的准法人实体。因此《财政部 国家税务总局关于印发《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》的通知（财税[2000]91号）即要求对合伙企业采取准实体纳税模式。其明确规定：合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人；合

伙企业每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额，作为投资者个人的生产经营所得；生产经营所得包括合伙企业分配给所有合伙人的所得和企业当年留存的所得。这样，即使是合伙企业将利润留成下来不分配，合伙人也应当缴税，以避免合伙企业本身成为避税工具。

《财政部 国家税务总局关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》（财税[2008]159号）第二条规定 合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙企业合伙人是自然人的，缴纳个人所得税；合伙人是法人和其他组织的，缴纳企业所得税。

从159号文来看，一方面继续对合伙企业采取准实体纳税模式，不将其作为纳税主体对待；另一方面为防范其成为避税工具，对其重申了必须作为“应纳税所得核算主体”的一系列要求。159号文明确：合伙企业生产经营所得和其他所得采取“先分后税”的原则，具体应纳税所得额的计算按照91号文的有关规定执行，且所称“生产经营所得和其他所得”既包括合伙企业分配给所有合伙人的所得，还包括企业当年留存的所得。同时还明确：合伙人是法人和其它组织的，在计算其缴纳企业所得税时，不得用合伙企业的亏损抵减其盈利。

故我国对合伙企业采取准实体纳税模式，合伙企业虽不作为纳税主体，但必须首先在合伙企业环节计算出应纳税所得额，再由合伙人按分得的应纳税所得额分别缴税。

根据《合伙企业法》的上述政策规定可知，法人合伙人C以合伙企业A名义取得的转让B上市公司股票的收益是合伙企业的财产，虽然不是以A合伙企业作为纳税主体计算纳税，但是需要先在A合伙企业按经营所得计算出应纳税所得额后再分配给C合伙人计算缴纳企业所得税。

二、如何理解对合伙企业的“先分后税”原则？

如上所述，按照准实体纳税模式，合伙企业虽不是纳税主体，但必须作为应纳税所得核算主体，在核算出应纳税所得额后，将“税基”分配给合伙人，然后由合伙人为其缴税。159号文就明确规定，合伙企业生产经营所得和其他所得采取“先分后税”的原则；所称生产经营所得和其他所得，包括合伙企业分配给所有合伙人的所得和企业当年留存的所得，也即合伙企业取得生产经营所得和其它所得，无论是否向合伙人分配，都应对合伙人征收所得税，而不是部分投资者认为的利润分到手后才需要缴税。此处的“分”是“划分”的意思，并不是实际的分配。换句话说，按现行政策规定，只要合伙企业实现了收入，不管是否向投资方分配利润，投资方都需要按规定确认当期收入，计算缴纳企业所得税。具体来说，投资企业首先需要计算合伙企业的应纳税所得额，对于税会差异之处，需进行纳税调整；然后，根据分配比例，计算应分得的所得额，并入投资企业，计算缴纳企业所得税。

因此，我国目前针对合伙企业的“先分后税”，所分的并不是“收益”，而是“税基”。按照分“税基”的原则，只要在合伙环节有应纳税所得，合伙人即需为合伙企业缴税。否则，如果合伙企业将每年所得都留成在合伙企业环节不分配的话，国家就总也收不到税。

三、转让属性分析—财产转让所得&经营所得？

法人合伙人C从原合伙人D处取得A合伙企业80%份额时，原合伙人D就财产份额转让所得已经缴纳过相关税费，故有部分投资者认为在计算转让B上市公司股票所得时应该扣除受让份额对应的成本，即C合伙人在计算所得税时，对于从A合伙企业分得的股票转让收益，可以扣除C合伙人取得A合伙企业80%份额时的（约8元/股）投资成本。笔者认为这是混淆了此笔股票转让所得的属性，以及计算所得的纳税层面问题。

目前合伙企业所投资的企业进行股权转让时，有两种纳税申报方式：

- （1）按照个人财产转让所得，缴纳20%个人所得税；
- （2）按照企业生产经营所得，按照5%—35%税率缴纳个人生产经营所得税。

《国家税务总局关于〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉执行口径的通知》（国税函[2001]84号）第二条“关于个人独资企业和合伙企业对外投资分回利息、股息、红利的征税问题”规定：“个人独资企业和合伙企业对外投资分回的利息或者股息、红利，不并入企业的收入，而应单独作为投资者个人取得的利息、股息、红利所得，按“利息、股息、红利所得”应税项目计算缴纳个人所得税。”

《关于进一步加强高收入者个人所得税征收管理的通知》（国税发〔2010〕54号）的规定：对个人独资企业和合伙企业从事股权（票）、期货、基金、债券、外汇、贵金属、资源开采权及其他投资品交易取得的所得，应全部纳入生产经营所得，依法征收个人所得税。

《财政部国家税务总局关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉的通知》（财税〔2000〕91号）规定：个人独资企业和合伙企业（以下简称企业）每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额，作为投资者个人的生产经营所得，比照个人所得税法的个体工商户的生产经营所得应税项目，适用5%~35%的五级超额累进税率，计算征收个人所得税。

从以上法规可以得出，合伙企业在股权转让过程中应该将股权转让收入认定为企业生产经营所得，而非财产转让所得。也就是说，A合伙企业转让B上市公司股票取得的所得应作为A合伙企业的经营所得计算分配，而不能将合伙企业作为“透明体”将合伙企业的收入直接“穿透”合伙企业并不进行任何扣除而划分至合伙人，在法人合伙人层面直接进行成本扣除。

接上例分析，根据“先分后税”原则，先计算出A合伙企业的经营所得，考虑到A合伙企业仅持有B公司的股票，未有其他投资项目，故A合伙企业的所得为该减持行为所得。A合伙企业在2017年取得B公司股权时约为4元/股，2018年C有限公司从A合伙企业合伙人D处通过合伙份额转让以约8元/股取得了A合伙企业的80%份额，合伙人D合伙份额转让所得已缴纳过相关税费，如果继续以4元/股价格作为成本价扣除，会不会存在重复纳税？

笔者认为，C合伙人购买的是A合伙企业的份额，而非B公司股权，只是在份额转让款的计算上以所持股票的市价来计算而已，我们不能混淆不同层面不同对象的溢价，不能按照上述分析进行直接“穿透”计算收入和成本扣除。

四、对于C合伙人如何计算A合伙企业转让B上市股票的税收？

笔者认为，C作为法人合伙人，按上述政策分析，应计算缴纳企业所得税，采取“先分后税”原则，首先应先计算出A合伙企业层面的应纳税所得额，将A合伙企业2021年度取得的收入在合伙企业层面归集，扣除成本、费用以及损失之后，计算得出合伙企业层面的应纳税所得额，然后按照合伙协议约定的分配比例划分到法人合伙人C层面。（由于A合伙企业并非从事实体经营活动的合伙企业，而是主要从事消极投资活动的有限合伙企业，故费用扣除方面除转让股票发生的税费外无其他费用扣除，且没有税会差异调整）

第一步：算出A合伙企业层面的应纳税所得额

合伙企业名称	减持股份（股） -50%	减持收益（元）	相关税费	减持成本 （4元/股）	A合伙企业 应纳税所得额
A合伙企业	25,000,000.00	250,000,000.00	10,000,000.00	100,000,000.00	140,000,000.00
总计	25,000,000.00	250,000,000.00	10,000,000.00	100,000,000.00	140,000,000.00

第二步：根据合伙权益比例划分到法人合伙人C层面的应纳税所得额

A合伙企业合 伙人名称	投资比 例	2021年应纳 税所得额（元）	划分到C的应纳税所 得额（元）	账载投资收益（元）	纳税调整（元）
C有限公司	80%	140,000,000.00	140,000,000.00	40,000,000.00	100,000,000.00

备注：本次股票转让为C合伙人单独书面形式通知执行事务合伙人将该所持A合伙企业的有限合伙人份额所对应的B公司的部分股份予以出售，收益也全部由提出减持申请的C合伙人获得，由此产生的税费由A合伙人承担。

按上述计算方式，由于股票只减持了50%，故暂不考虑A合伙人减持股票时的退伙约定，计算得出从A合伙企业划分到C合伙人的应纳税所得额为1.4亿元，C合伙人将1.4亿并入当期的应纳税所得额计征企业所得税。由于A合伙人只确认了0.4亿元的投资收益，故需纳税调增应纳税所得额1亿元。

五、未办理工商变更登记，法人合伙人能否按退伙进行涉税处理？

“资本维持原则”是公司法的基本原则之一，其严禁股东在公司成立后抽回出资，股东如果想退出公司，只能采取转让股权的形式以维持公司的注册资本不变或采取减资方式减少到最低注册资本限额以上。与公司制企业不同，而合伙组织并没有最低注册资本的法律限制，合伙人负的是无限连带责任。因此与公司法禁止股东撤回出资的限制不同，合伙人可以将自己的出资抽回。除法律允许合伙人之间或对外转让财产份额外，还允许合伙人退伙。合

伙企业法专门在第五节规定了合伙人退伙的程序与条件，合伙人退伙具有很大的自由性，只要合伙人之间达成协议即可。根据合伙协议约定合伙期限的，在合伙企业存续期间，合伙协议约定的退伙事由出现的，合伙人可以退伙。退伙事由实际发生之日为退伙生效日。合伙人退伙，其他合伙人应当与该退伙人按照退伙时的合伙企业财产状况进行结算，退还退伙人的财产份额。退伙时有未了结的合伙企业事务的，待该事务了结后进行结算。

根据《合伙企业法》规定，合伙企业登记事项发生变更（因退伙、入伙、合伙协议修改等发生变更或者需要重新登记的）的，执行合伙事务的合伙人应当自作出变更决定或者发生变更事由之日起十五日内，向企业登记机关申请办理变更登记。否则当企业运营出现问题的时候，退伙人也同样需要承担公司债务问题。如果合伙人退伙时未进行相关变更登记，仅有退伙协议，该协议仅在合伙人内部有效，对外不能产生对抗第三人的效力。在税收上笔者认为同样存在未办理工商变更登记，税务机关可能不予认同退伙（减资或撤资），账务上进行冲本处理的风险。

故对于 A 合伙企业的合伙人退伙未进行工商变更登记的情况下，C 合伙人不能在账务上进行冲本处理。当 C 合伙人对应减持 B 上市公司股票为零时，A 合伙企业进行工商变更登记，C 合伙人作退伙处理；或者 A 合伙企业注销，C 合伙人可做投资损失处理。

综上，法人企业通过持有合伙企业份额间接持有上市公司股票，在股票减持时应将股票转让所得计入合伙企业的经营所得中，再按照“先分后税”原则计算分配给各合伙人，各合伙人在计算企业所得税时由于未退伙，不能减除合伙份额或股票投资成本，在未来法人企业由于股票全部减持后按合伙协议退伙时，按收回退伙款减去投资成本后的差额并入退伙年度的应纳税所得额中。企业在核算并纳税处理时需区分投资成本与被投资企业成本，不能混淆，避免涉税风险的产生。建议法人合伙人基于上述情况，在合伙协议中就需约定好，退伙条件满足时（减持股票为零）进行完退伙结算，执行事务合伙人即为退伙合伙人办理撤资或减资退伙手续，这样法人合伙人在一个纳税年度内获得股票减持收益并入应纳税所得额的同时，又可以扣除投资成本，避免先纳税后确认投资损失的情况发生，如确认投资损失年度发生亏损，且在以后的 5 个纳税年度不能得到结转弥补的话会造成税款损失。

作者：中汇税务师事务所（江西）有限公司高级合伙人 熊娟/合伙人 潘梦

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

资产重组之增值税疑难点分析

近年来，国家出台了一系列鼓励国内企业重组并购的政策和意见，为重组并购创造了越来越规范的市场和良好的环境。源于当下产业升级、技术升级、消费升级的需求，中国国内并购交易模式越来越复杂和多样化，本文仅针对资产重组中增值税疑难点进行探讨分析。

一、相关税收政策

（1）《国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 13 号）规定：“纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物转让，不征收增值税。”

（2）《国家税务总局关于纳税人资产重组增值税留抵税额处理有关问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 55 号，以下简称 55 号公告）第一条规定：“增值税一般纳税人（以下称原纳税人）在资产重组过程中，将全部资产、负债和劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人（以下称新纳税人），并按程序办理注销税务登记的，其在办理注销登记前尚未抵扣的进项税额可结转至新纳税人处继续抵扣”。

（3）财税[2016]36 号文附件 2“营业税改征增值税试点有关事项的规定”第一条第（二）项“不征收增值税项目”第五点规定：“在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的不动产、土地使用权转让行为。”

二、资产重组增值税疑难点分析

（1）资产重组中涉及无形资产的增值税处理分析

国家税务总局公告 2011 年第 13 号、财税[2016]36 号对资产重组不征税仅限于重组涉及的货物、不动产、土地使用权转让，而没有明确涉及到无形资产转让是否不征增值税。

《营改增试点实施办法》附件“销售服务、无形资产、不动产注释”第二条规定：“销售无形资产，是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。无形资产，是指不具实物形态，但能带来经济利益的资产，包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。”

对于资产重组中涉及到的无形资产，包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产，由于目前没有政策规定可以免税或不征税，因此，需要依法缴纳增值税。

因此在资产包整体交易中，需要将除土地使用权以外的无形资产区分出来，按公允价值作为应税交易开票处理。站在重组双方角度，一方开具增值税专用发票缴纳增值税，另一方可以抵扣，双方整体上并不增加税负成本，但可能增加一定的资金占用成本，转让方涉及交易谈判对价时需考虑到无形资产增值税及附加税费的影响。

同时希望尽早有税收政策将资产重组中涉及无形资产是否不征增值税进行补充或明确。

（2）实物出资与资产划转的增值税处理分析

现行税收政策及实务中均认定，企业将实物资产、不动产、无形资产对外投资，取得被投资方股权的行为，属于有偿转让实物资产、不动产、无形资产，应按规定征收增值税。因此投资行为不能适用增值税不征税政策。

仅将资产单纯划转，按增值税现行政策规定应视同增值税销售行为，应依法申报增值税应税收入。但如果是企业的一项资产重组行为，企业与资产相关联的债权债务与人员一并进行了转移，是否需要缴纳增值税实践中存在争议，多数观点认同能够适用不征增值税政策，即划转资产与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税的征税范围，其中涉及的货物、不动产、土地使用权转让，不征收增值税。

企业以实物出资设立子公司或参股公司，是否能通过合理筹划达到增值税不征税的目的呢？若日后总局对于资产划转行为明确适用不征增值税政策，则可以通过先成立全资子公司，再将资产与相关联的债权、负债、劳动力一并划转到全资子公司的方式。若企业投资的是参股公司，则可在划转完成后再增资扩股引入投资者，稀释降低股权比例变更为参股公司即可。

（3）分支机构业务重组，是否适用增值税不征税政策？

分支机构业务调整注销，原有经营业务、资产、负债、人员一并转移给母公司（或其他分支机构），是否适用增值税不征税，实践中存在一些争议，争议的焦点为分支机构业务调整是否属于资产重组，多数观点认为资产重组概念广阔，分支机构之间同样可以存在资产重组行为，从而认定可以适用增值税不征税的政策。

（4）尚未抵扣的进项税额可结转至新纳税人处继续抵扣是否仅有吸收合并这一种重组方式下才可适用？

增值税留抵税额结转抵扣需满足以下几个条件：①需要在资产重组条件下；②原纳税人、新纳税人均为一般纳税人；③原纳税人必须是将全部而不能是部分资产、负债和劳动力一并转让；④原纳税人必须按程序办理注销税务登记。

分支机构业务重组，将经营业务、所有资产负债、机构编制、人员等事宜均转移给母公司（或其他分支机构），再注销原分支机构，实务中多数观点认可适用国家税务总局公告 2012 年第 55 号进项税额结转抵扣的规定，也有少数观点认为分支机构不适用，理由是分支机构之间业务调整不属于资产重组范畴。

企业资产重组中需要将业务、资产、人员分拆到多个新纳税人时，进项税额结转抵扣因不满足“③原纳税人必须是将全部而不能是部分资产、负债和劳动力一并转让”这一条件而无法办理。针对此种情形，可以将资产重组分拆为两个步骤，即可将原计划的一项重组业务分拆为两项重组业务来操作。第一步将部分资产、负债和劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人（若要将部分进项税额带入新的纳税人，可以选择部分资产通过交易开票的方式转让至新的纳税人）。第二步将剩余的全部资产、负债和劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人，原纳税人办理注销税务登记，亦能将原纳税人尚未抵扣的进项税额结转至新纳税人处继续抵扣。

作者：中汇税务师事务所（江西）有限公司合伙人 胥家丽

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

新租赁准则的税会差异浅析

2018年12月7日，财政部修订发布了《企业会计准则第21号——租赁》（以下简称“新租赁准则”）。准则规定，在境内外同时上市的企业以及在境外上市并采用国际财务报告准则或企业会计准则编制财务报表的企业，自2019年1月1日起施行；其他执行企业会计准则的企业自2021年1月1日起施行。鉴于实务中许多企业已经应用了新准则，在2021年企业所得税汇算清缴的大背景下，就使用权资产税会差异进行简单分析。

新租赁准则在租赁定义和识别、承租人的会计处理等方面作了较大修改，出租人的会计处理基本延续现有规定。此处仅站在承租方的角度，就符合税法领域内的融资租赁方式的税会差异进行探讨。

一、使用权资产的会计处理

新旧租赁准则发生的最大变化之一就是新租赁准则下，承租人不再将租赁区分为经营租赁或融资租赁，而是采用统一的会计处理模型，对短期租赁和低价值资产租赁以外的其他所有租赁均确认使用权资产和租赁负债，并分别计提折旧和利息费用。

新租赁准则下，使用权资产应当按照成本进行初始计量。该成本包括：（一）租赁负债的初始计量金额；（二）在租赁期开始日或之前支付的租赁付款额，存在租赁激励的，扣除已享受的租赁激励相关金额；（三）承租人发生的初始直接费用；（四）承租人为拆卸及移除租赁资产、复原租赁资产所在场地或将租赁资产恢复至租赁条款约定状态预计将发生的成本。后续计量时，承租人应当参照《企业会计准则第4号——固定资产》有关折旧规定，对使用权资产计提折旧。按照《企业会计准则第8号——资产减值》的规定，确定使用权资产是否发生减值，并对已识别的减值损失进行会计处理。按照固定的周期性利率计算租赁负债在租赁期内各期间的利息费用，并计入当期损益。

二、使用权资产的税务处理

税法上，初始计量时，根据《企业所得税实施条例》第五十八条第（三）项规定，融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。后续计量时，根据《企业所得税实施条例》第四十七条第（二）项规定，以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除。

三、使用权资产的税会差异分析

通过对企业会计准则与企业所得税法二者的规定进行比较，差异在于：（一）使用权资产作为一个新概念，目前的税法规定中没有“使用权资产”；（二）税法规定中，可以扣除的项目不包括租赁期间的融资费用摊销。下面举一个案例来具体分析二者的区别。

【案例】甲公司与乙公司于2021年12月31日就某项资产签订了一项为期5年的租赁合同。

租赁期开始日为2022年1月1日，年租金为2000万元，每年年末支付，甲公司无法确定租赁内含利率，在租赁期开始日，增量借款利率为5%。假设：（1）租赁期届满时，租赁资产的所有权转移给承租人；（2）该资产使用年限为6年；（3）承租期满时，甲公司享有优先购买权，且预计甲公司到期时将享受该项权利。会计与税法均按直线法分5年计提折旧。已知 $(P/A, 5\%, 5) = 4.33$ 。（不考虑其他相关税费）

（1）2022年1月1日会计处理：

会计的初始入账成本 $= 2000 \times (P/A, 5\%, 5) = 2000 \times 4.33 = 8660$ （万元）

借：使用权资产 8660

 租赁负债——未确认融资费用 1340（10000—8660）

 贷：租赁负债——租赁付款额（2000×5）10000

税法的计税基础 $= 2000 \times 5 = 10000$ （万元）

（2）2022年12月31日

会计处理：未确认融资费用摊销额 $= (10000 - 1340) \times 5\% = 433$ （万元）

借：租赁负债——租赁付款额 2000

 贷：银行存款 2000

借：财务费用 433

贷：租赁负债——未确认融资费用 433

使用权资产按5年计提折旧。2022年折旧费用=8660/5=1732（万元）

借：管理费用 1732

贷：使用权资产累计折旧 1732

税法税前可扣除金额=10000/5=2000（万元）

（3）以上仅列出一年的会计处理分录，剩余四年会计分录同上。通过下表分析，我们可以得知账面五年计入成本费用的金额（包含利息费用与折旧费用）：

年度	租赁负债年初金额	利息费用	租赁付款额	租赁负债年末金额	折旧费用	费用合计
2022年	8660.00	433.00	2000.00	7093.00	1732.00	2165.00
2023年	7093.00	354.65	2000.00	5447.65	1732.00	2086.65
2024年	5447.65	272.38	2000.00	3720.03	1732.00	2004.38
2025年	3720.03	186.00	2000.00	1906.03	1732.00	1918.00
2026年	1906.03	93.97	2000.00	—	1732.00	1825.97

（4）使用权资产五年的税会差异如下表分析所示：

年度	会计成本费用金额	税法可扣除金额	纳税调整金额	所得税处理
2022年	2165.00	2000.00	165.00	纳税调增
2023年	2086.65	2000.00	86.65	纳税调增
2024年	2004.38	2000.00	4.38	纳税调增
2025年	1918.00	2000.00	82.00	纳税调减
2026年	1825.97	2000.00	174.03	纳税调减
合计	10000.00	10000.00	0.00	

四、结论

从上述新租赁准则的税会差异对比分析中，我们可以得出以下结论：企业所得税的纳税调整是前期调增，后期调减的，最终税会差异总体为零。

作者：中汇山西税务师事务所经理 焦振

本文版权属于作者所有，更多与本文有关的信息，请联系我们：

电话：010-57961169

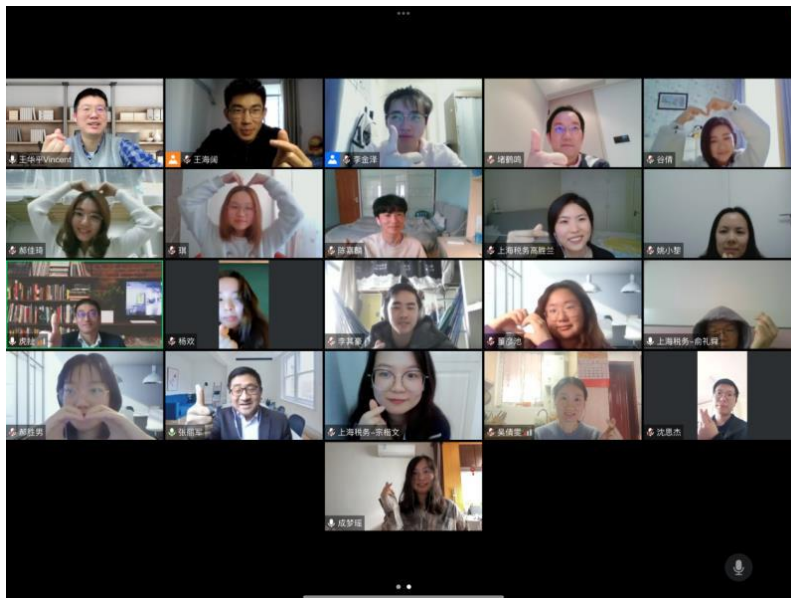
4月9日-10日，中汇（宁波）税务师事务所党总支积极响应上级要求，第一时间组建成立了“党员志愿服务小队”，在中汇（宁波）董事长、党总支书记徐燕芸带领下奔赴鄞州区百丈街道后塘社区新世界广场、朱雀社区核酸检测点开展志愿者服务行动，所有党员统一身着志愿服务红马甲，在现场协助医护采检工作人员开展了健康码查验、秩序维护、人员引导分流、核酸检测程序讲解及预约等服务工作，收获了现场群众的声声谢意。



一名党员就是一面旗帜，一个支部就是一座堡垒。在疫情防控的斗争中，在服务群众的第一线，处处都有中汇员工的身影。他们是党员，是入党积极分子，是志愿者。党有号召，中汇有行动。下沉一线，积极投身疫情防控主战场，是中汇人该有的奉献与担当。

2022年3月初，上海市新冠肺炎疫情防控出现紧急严峻形势，中汇及时研判、迅速反应，结合业务工作实际运行状况，预估可能出现的困难情形，制定相应的解决应对方案，从3月6日开始试行居家办公与现场办公相结合模式，并于3月下旬按照市政府部署全面实施居家办公。一个月来，全体员工平安健康，各项工作不断不乱。

在疫情发生后，中汇上海办公室统筹指挥各项工作整体推进，员工借助微信、腾讯会议等线上平台，进行交流，有条不紊开展工作，并通过视频会议形式，梳理进度、明确计划、落实任务。



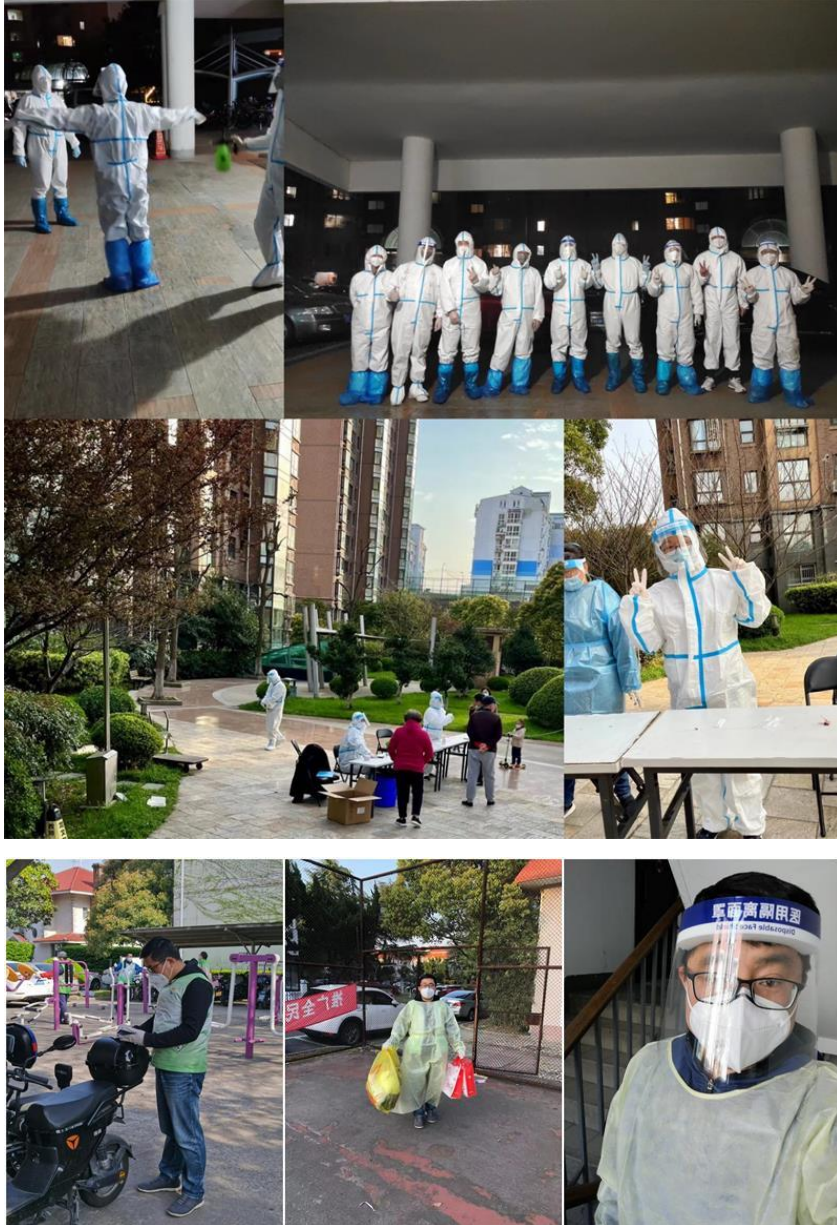
▲项目组视频会议

居家办公期间，全体员工离岗不停工、思想不懈怠，以较高的工作效率保持了各项目良好的时间进度。每个人按照自己的工作计划，编写底稿、与客户进行沟通；各位在校实习生也积极认领工作任务，搭一把手添一份力。



在安排工作的同时，事务所管理层密切关注员工思想和居家生活状态，特别对独自居住的青年员工叮嘱生活细节，防止发生意外，上海办公室党支部书记王华平及时传达上级党委要求，落实在职党员社区报到工作，对居家员工予以心理疏导，通过微信电话不定期交流生活情况。

疫情当前，大家积极响应政府号召，做好自身防护，坚持足不出户，不信谣不传谣。同时，中汇员工还积极加入市级机关党工委志愿者队伍和社区志愿者队伍，主动协助防疫工作，参加居民信息收集、检测秩序维护、检测码信息录入、抗原检测盒发放、小区巡逻维护等工作。



中汇上海办公室全体员工上下一心，坚守职业担当、勇担社会责任，为筑牢疫情防控堡垒添砖加瓦。让我们共克时艰，打赢这场疫情防控阻击战！上海，加油！

北京·上海·杭州·南京·成都·宁波·太原·深圳·天津·西宁·
武汉·福州·济南·乌鲁木齐·长沙·南昌·郑州·重庆·厦门·海口
更多联系方式 · <http://www.zhcta.cn/>

