

国有资产无偿划转相关财务及税务处理问题探讨

□ 杨 冰

国有企业在产业转型升级、竞争日益激烈的背景下,为了做大做强,通常在政府主导下进行国有资产的无偿划转。但对于国有资产无偿划转涉及的财务及税务处理,实践中尚未形成统一做法,尚需进行进一步探讨。

一、国有资产无偿划转涉及的会计处理

(一)划出企业的会计处理

1. 个别财务报表。划出企业在丧失对被划拨资产的控制权时,应按划出资产的账面价值,借记“资本公积(资本溢价)”科目(若批复明确冲减资本金的,应借记“实收资本”科目),贷记“长期股权投资/固定资产/无形资产/债权”科目;资本公积(资本溢价)不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。

2. 合并财务报表。若划出企业丧失对被划拨企业控制权的,则不应再将划拨企业纳入合并财务报表范围,终止确认在原合并财务报表中反映的被划拨企业相关资产、负债、少数股东权益以及其他权益项目,相关差额冲减,资本公积(资本溢价)不足冲减的,依次冲减盈余公积和未分配利润。同时,划出企业与被划拨企业之间在控制权转移之前发生的未实现内部损益,应转入资本公积(资本溢价)。

(二)划入企业的会计处理

1. 个别财务报表。划入企业在取得被划拨资产的控制权时,应当根据国资监管部门批复的有关金额,借记“长期股权投资/固定资产/无形资产/债权”科目,贷记“资本公积(资本溢价)”科目(若批复明确作为资本金投入的,记入“实收资本”科目)。

2. 合并财务报表。如划入企业取得被划拨企业控制权的,则纳入合并财务报表范围,编制合并财务报表。

(1)合并资产负债表。划入企业应当以被划拨企业经审计评估等确定并经国资监管部门批复的资产和负债的账面价值及其在被划拨企业控制权转移之前发生的变动为基础,对被划拨企业的资产负债表进行调整,调整后应享有的被划拨企业资产和负债之间的差额,计入资本公积(资本溢价)。

(2)合并利润表。划入企业编制取得被划拨企业的控制权当期的合并利润表时,应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末发生的净利润。

(3)合并现金流量表。划入企业编制取得被划拨企业的控

制权当期的合并现金流量表时,应包含被划拨企业自国资监管部门批复的基准日起至控制权转移当期期末产生的现金流量。

二、国有资产无偿划转涉及的税务处理

不同种类的划转资产,涉及的税种也不尽相同,具体分类探讨如下。

(一)划转资产为股权

在企业重组中,划转资产为股权是最常见的,主要涉及以下税种。

1. 增值税。按照《财政部国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》中关于金融服务的注释,非上市公司未公开发行股票,其股权不属于有价证券,非上市公司股权转让不属于增值税征税范围。

上市公司股权(股票)转让应按照金融商品转让税目征收增值税,其销售额按照下列顺序确定:①按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定;②按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定;③按照组成计税价格确定。

2. 契税。股权受让不属于契税的征税范围,不征收契税。

3. 印花税。根据《中华人民共和国印花税暂行条例》及其实施细则规定,转让、赠与企业股权应按“产权转移书据”计算缴纳印花税,税率为万分之五。纳税义务人为划入、划出双方。

但也有特殊情况,对经国务院和省级人民政府决定或批准进行的国有(含国有控股)企业改组改制而发生的上市公司国有股权无偿转让行为,暂不征收证券(股票)交易印花税。且证券交易印花税为出让方单方按千分之一缴纳。

4. 企业所得税。对于国有独资企业之间无偿划转股权,是否需要缴纳企业所得税,视情况而定。

(1)一般情况下需要缴纳企业所得税。对于划出方,国有独资公司将其长期股权投资无偿赠送另一国有独资公司,应当视同销售申报缴纳企业所得税。其无偿赠送行为,不符合公益性捐赠,不得税前扣除。对于划入方,应按照划入资产的公允价值

确认接受捐赠所得而缴纳企业所得税。

(2) 特殊性税务处理情况。县级以上人民政府(包括政府有关部门,下同)将国有资产明确以股权投资方式投入企业,企业应作为国家资本金(包括资本公积)处理,该项资产如为非货币性资产,应按政府确定的接收价值确定计税基础;县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业,凡指定专门用途的,企业可作为不征税收入进行企业所得税处理,该项资产属于非货币性资产的,应按政府确定的接收价值计算不征税收入。

此外,企业兼并重组中涉及关于股权、资产划转时,对100%直接控制的居民企业之间,以及受同一或相同多家居民企业100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产,凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的,股权或资产划转后连续12个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动,且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的,可以选择按照划出方企业和划入方企业均不确认所得;划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础,以被划转股权或资产的原账面净值确定;划入方企业取得的被划转资产,应按其原账面净值计算折旧扣除等规定进行特殊性税务处理。

(二) 划转资产为土地房产

1. 增值税。在国有资产进行无偿划转的过程中,如果发生土地使用权或不动产划转情况的,按税法规定一般情况下需缴纳这部分的增值税。但特殊情况下可根据《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》附件中《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条(二),“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”,不征收增值税项目。但是,若仅仅划转土地房产,不涉及相关债权债务和劳动力一并转移,则会被视同销售而缴纳增值税。

2. 土地增值税。对于无偿划转所涉及的土地增值税是否属于征税范围,分不同情况。

(1) 国有资产的无偿划拨不属于细则规定的不征收土地增值税的范围。《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》第二条规定:条例第二条所称的转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入,是指以出售或者其他方式有偿转让房地产的行为。不包括以继承、赠与方式无偿转让房地产的行为。《财政部国家税务总局关于土地增值税一些具体问题的通知》第四项明确:细则中“赠与”所包括的范围并不包括国有资产的无偿划拨。

(2) 参照相关政策规定对部分行为不征收或暂不征收土地增值税。如《关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的通知》明确:企业改制重组过程中的整体改制、合并、分立及不动产入股投资等四种行为暂不征收土地增值税。但上述文件亦明确,上述改制重组有关土地增值税政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

3. 契税。纳税义务人为划入方,根据《财政部税务总局关于继续支持企业事业单位改制重组有关契税政策的通知》规定,对承受县级以上人民政府或国有资产管理部门按规定进行行政性调整、划转国有土地、房屋权属的单位,免征契税。同一投资主体内部所属企业之间土地、房屋权属的划转,包括母公司与其全资子公司之间,同一公司所属全资子公司之间,土地、房屋权属的划转,免征契税。

4. 企业所得税。与上述“划转资产为股权”的情况类似。

(三) 划转资产为存货、机器设备等动产

划转资产为存货和机器设备等动产所涉及的税务处理,与划出资产为土地房产相比,主要区别在于前者没有土地增值税。至于契税、企业所得税的处理,两者基本相同。对于无偿划转动产所涉及的增值税,《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条规定:单位或者个体工商户将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人,视同销售货物,应征收增值税。在实际税收征管中,税务部门通常认为国有实物产权无偿划转属于国有单位将实物无偿赠送其他国有单位,从而将其视同销售并征收增值税。

(四) 划转资产为债权

债权的无偿划转,只涉及企业所得税。从划出方的角度来看,债权划出后涉及的税务问题主要是该笔损失能否在税前列支。根据企业所得税的相关规定,只有符合一定条件的公益性捐赠支出方可在一定额度内税前列支;若债券划出给股东,该笔债权的支出应属权益性支出,性质上类似于股东收回投资,不应在税前列支。从划入方的角度来看,划入债权可以理解为一获得一笔金融资产,一般情况应缴纳企业所得税。

债权无偿划转中企业所得税的特殊性税务处理,与上述“划转资产为股权”的情况类似。

综上所述,国有资产无偿划转所涉及的会计及税务处理情况复杂,目前相关制度体系特别是税务处理尚不完善,具体执行也不甚统一。从而不利于保障企业国有产权的有序流动及优化重组,甚至可能导致决策失误及国有资产损失。建议财税部门应对相关财务、税务制度及具体实务处理尽快予以完善明确。■ (作者单位:物产中大公用环境投资有限公司)