

国有企业股权划转财税问题研究

冯晓霞

包头市交投正全投资基金管理有限公司 内蒙古 包头 014000

[摘要]为促进国有经济的良性发展,供给侧结构性改革进程正持续推进。在此契机下,国有企业资产重组整合,有利于规模化发展。在整个前行道路中,资产无偿划转制度属于关键的方式。鉴于此,文章立足于供给侧结构性改革环境,着重对国有企业改革中的股权划转财税问题进行探索,提出一些发展思路与方法,以期作为国有企业重组整合改革的参考,以科学的方法进行国有企业股权划转,保证有效性。

[关键词]国有企业; 供给侧改革; 股权划转; 财税; 工作方式

【DOI】 10.12252/j.issn.2096-6261.2020.02.072

国有企业在我国经济发展中有举足轻重的作用,在加快国有资产重组的路径中,需要将国有资产无偿划转作为重要着力点,根据因地制宜的原则进行国有资产无偿划转,以此为手段激活存量资产,结合现状评价资产划转制度存在的问题并探索发展策略,提升理念、方式方法的可行性,为国有资产无偿划转制度的运行提供支持,尽可能减少不必要的资产损失。

1 国有企业资产划转的意义

国有资产无偿划转是国有企业资产重组整合的重要举措,是国有企业得以长远发展的重要途径,关于此举的意义,主要从如下几方面进行解读:

其一,在我国经济调控体系中,国有资产无偿划转属于不可或缺的一部分,是强化市场经济管控的重要举措,在提高政府经济调控能力和加大市场经济管控力度两方面均具有突出的作用。在面对资产市场与金融市场的冲击时,国有资产无偿划转有利于增强抗冲击能力,保证调整资产的有效性。

其二,国有资产无偿划转可在一定程度上为国有企业重组改革提供推动力,颇为有效地满足国有经营性资产再次处理的要求,保证资产管理的合理性。在整个经济深化改革探索过程中,相继有诸多方法应运而生,其中国有资产无偿划转制度属于具有代表性的一类,妥善落实后有利于国有资产重组的顺利进行。

其三,供给侧改革将由于国有资产无偿划转而变得更加有效,因此对经济的稳健发展大有裨益。以政策手段进行社会商品生产与供给的调节是重要的途径,在具体的实现方法中,应用较为广泛的是国有资产重组的方法。在国有资产无偿划转之下,将为国有企业的发展提供更多有利条件,例如调整社会商品生产与供给,根据当前发展状况动态协调生产与供给的关系,提高资源利用水平,推动社会经济的稳健发展。

2 国有企业股权无偿划转的背景

2.1 国资委颁布的各项文件能够给国企股权无偿划转提供可靠的依据

国有产权无偿划转是一种企业国有产权的无偿转移,其核心在于国有产权,涉及的内容丰富。此处着重考虑的是“国有控股公司、国有独资企业、国有独资公司对下属全资、控股、参股企业享有的权益”这一情况,围绕此方面涉及的股权划转问题进行分析,明确问题的基本特质,提出相关建议。

2.2 资源配置科学合理,改革重组助力于国企股权无偿划转的实行

现阶段,相继有很多大型国有企业积极探寻长远发展策略,深度整合现有资源,发挥出资源的利用价值,深化产业结构转型升级,改变以往粗放化的发展模式,为企业的长远发展凝聚核心竞争力,以保证在激烈的竞争中依然能够稳固

市场份额,甚至取得进一步的发展。对于国有企业而言,股权无偿划转属于其在发展中的重要策略。

3 国有股权无偿划转的账务处理及涉税问题

案例:甲国有独资公司,包含A、B两个投资成本均为100万的二级全资子公司,甲公司对二者长期股权投资的核算采用成本法进行。在改革改制的发展趋势下,为充分整合资源,凝聚发展优势,将A公司100%股权无偿划转至B公司。在此策略下,A公司成为甲公司的三级子公司以及B公司的二级子公司。企业管理级次的调整是股权划转中涉及的关键操作,同时具有全过程无现金流产生的突出特点。股权划转前后对比,如图1所示。

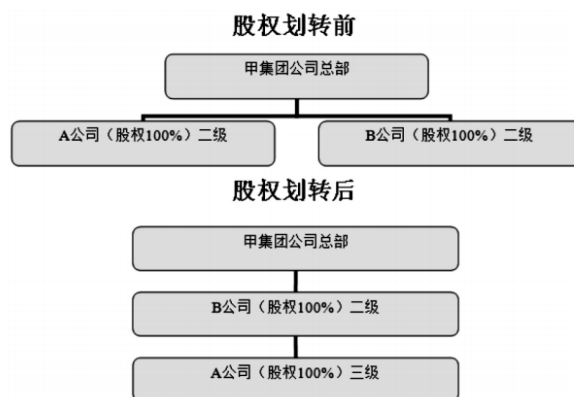


图1 股权划转前后比较的案例

3.1 股权无偿划转的会计处理

关键主体为股权划出方（甲公司）、股权变更方（A公司）、股权接收方（B公司），在股权无偿划转的会计处理模式下，分别对各主体进行分析：

甲公司：按照对A公司的长期股权投资账面价值100万借记资本公积，贷记长期股权投资。

A公司：实收资本的明细由甲公司变为B公司。

B公司：按照净资产120万进行A公司长期股权投资的入账金额的确定，贷方增加资本公积。

3.2 股权无偿划转的所得税问题

在股权无偿划转中，对划出方、划入方两大主体进行分析，分别为视同销售行为、接受捐赠行为。

划出方：甲公司应交所得税按25%的税率进行计算，公允价值和账面价值均设为100万元，应税收入的确定基于公允价值与账面价值的差额进行。

划入方：B公司的应交所得税按25%计算，划入股权的公允价值为120万元，应交所得税为30万元。分公司所得自动汇入法人主体资格的母公司，子公司所得作为独立纳税人缴纳，按照此关系计算纳税。

此外，还考虑到股权变更方，即A公司，相比划出方和划入方，在整个股权划转期间均不存在任何实收资本金额的变

化，与股权划转前唯一的不同在于股东名称的改变。

3.3 股权无偿划转会计处理及涉税问题的争议

3.3.1 会计处理的问题分析

按照财务处理的思路，从会计记录层面展开分析，划出方和划入方对于A公司的股权所列会计科目具有一致性，而从会计计量层面来看，A公司经营积累增加的20万净资产并不能在甲公司的资产中反映，可见即便A公司经营积累有所变化，但对于甲公司而言其对A公司的长期股权投资成本始终维持不变，均为100万元。但对于作为接收方的B公司而言，A公司的净资产和持股比例均是其在确定长期股权投资入账成本时所需重点考虑的对象，取两者的乘积作为入账成本，对应的是120万元。此时，存在如下疑问：某笔长期股权投资在经过一次无偿划转后呈增加的变化，并且具有长期股权投资和资本公积同时增加20万元的情况，在此状况下依然以成本法核算。试想，若在不发生划转的前提下，100万的股权投资成本并不会由于增加20万净资产而出现变化，若经过N次无偿划转，则需要按照“100+20*N”的方法计算股权，从合并角度来看进行了抵减，但仍存在前后差异，并且此现象与一贯性原则背道而驰，难免令人对其的合理性产生疑问。

3.3.2 税务处理的问题分析

根据视同销售行为和接受捐赠行为的关系，进行应税收入的计算。甲公司的应纳税金为零，B公司增加应纳税所得额为30万元，即需要考虑的是增加120万元。进一步从集团合并的角度进行分析，增加应纳税所得额120万元，在暂不考虑其他税收的条件下增加所得税30万元。

在前述分析的案例中，无偿划转是对股权结构进行调整的重要前提，根据无偿划转的运行机制可知，在整个操作过程中无任何股权支付外的对价，完全是基于纯国有企业的相关操作，不存在任何利益输送关系。但即便如此，仍存在需支付30万元所得税的情况，若从此方面来看，无偿划转股权的方法将面临着增加税收成本的问题，成为国有企业改制过程中较为棘手的难点。针对增加税收成本的问题，从辩证的角度进行分析，一方面国有企业是经济发展中的重要部分，具有较强的影响力，同时也肩负社会责任感，国有企业依法纳税自然毋庸置疑，且必须按照相关法律法规进行纳税，但从另一方面来看，所纳之税是否具有合理性仍存在有待商榷的空间。

4 基于前述问题的几点建议

4.1 会计处理问题的建议

无偿划转后导致长期股权投资成本增加，即便全过程中各项操作无异常，但由于成本的增加，难免产生是否具有合理性的疑问，并且此现象在相同控制的内部股权转让中体现得更为明显，原因在于即便无实质性的增值，但若仅从数据层面来看，却呈现出明显的变化，因此有一定的特殊性。集团合并时，增加的金额被抵减掉，但仍需强调的是，若从单户报表的角度进行分析，可以发现该处理方法依然容易使人产生质疑。针对前述提及的矛盾，此处从会计处理的角度着手，提出几项可供参考的建议：

方法一：对会计处理方法加以调整，通过方法的优化规避前述提及的问题。甲公司用广义的权益法核算A公司的净资产变化，权益变动则按100%的持股比例加以分析，此时长期股权投资科目中含有持有期的权益变动，期间投资成本明细科目并未显现出变化，仅有的是损益变动明细科目的变化。在会计处理方式经过调整后，各公司的列示金额均不会受到影响，即便无偿划转进行多次，也依然能够维持列示金额的不变性，因此合理性得到保证，同时在此方式下，仅需在合并时抵减重复计算因素即可，整个过程趋于合理性。

方法二：按照前述的分析，甲公司对A公司经营积累产生

20万元增值，分两个方向进行处理，即20万元和100万元，首先分配20万元增值，再向B公司完成100万元股权无偿划转。从甲公司的角度来看，划转前获取20万元投资回报，剩余部分为100万元，此部分与A公司账面净资产相同；B公司取得划入股权后，A公司净账面值与甲公司账面值一致，因此无论从哪个角度来看，均更具合理性。

4.2 税务处理问题的建议

对于无偿划转，应当形成更加准确的认识，以此来保证后续操作的合理性。按照视同销售行为和接受捐赠行为进行分析时，案例中增加了30万元的所得税成本，而此部分是否合理性存在争议。立足无偿划转中税务处理方面的问题，提出如下建议，以期提升无偿划转的合理性，保证各项操作均可有效地实施，在此前提下借助无偿划转的策略减少国企改革过程中的不必要税收成本，减轻国企改革的经济压力，为国企的发展提供推动力。

前述分析中，将无偿划转业务视为捐赠，而为了探讨税务处理问题的相应解决方法，此处理解为是甲公司对B公司的增值行为，随着认知的转变，在增资的条件下，B公司是接受甲公司的股权投资，划入方和接受方的关系存在微妙的变化，无需承担所得税。从甲公司的角度来看，作为划出方，以股权投资，存在20万元的处置收益。结合本案例的情况进行细致的分析，发现此案例在特殊税务处理中具有适用性，对于具有商业目的且以减少、免除或推迟缴纳税款为目的的，重组后的12个月内重组资产原经营活动需维持原状，换言之，需确保此阶段不可出现任何经营活动的变化；对于股权支付的主要股东，也依然有类似的要求，重组后的12个月内不可转让所得的股权。对于购买的股权，对其提出的要求是不少于被收购企业所有股权的75%。结合本案例加以分析，若将无偿划转业务视为增值行为，将具有收购股权比例与被收购股权比例相同的情况，从这一关系来看，满足财税[2009]59号文对特殊业务处理所提的规定，因此可以根据此规定进行相应的处理。

以特殊税务处理的角度进行分析，收购企业和被收购企业的原各项资产未发生变化，负债的计税基础保持一致，股份支付的暂不确认有关资产的转让所得和损失。在此方式下，企业100%股权的无偿划转切实可行，于各相关公司而言更加合理，在整个无偿划转过程中以及完成无偿划转后均未产生任何的税收成本，此时可规避前述提及的税收成本问题，缓解经济压力，是一种富有参考价值的解决方法。

5 结语

综上所述，国有资产无偿划转在国有企业改革进程中具有重要作用，是应用较为广泛的策略，但其涉及的覆盖面较广、细节较多、操作难度大，需要精准进行国有企业属性特点的定位，再从国有企业现状出发，选择科学可行的财税处理方法，依据规范落实到位，以此来保证国有资产无偿划转的顺利进行，进而取得预期的改革效果。作为相关工作人员，需要以国家相关法律法规政策为引导，结合现状妥善把控国有资产划转方式，选择最具可行性的方法完成资源的规划设计与适配，充分利用资源，发挥出资源应有的价值，借助资源优势促进企业的改革进程，优化企业的发展条件，以便企业凭借突出的竞争力优势取得长远的发展。

参考文献

[1]王馨.国有企业内部股权划转的会计核算研究[J].投资与创业, 2019(5): 4.
 [2]罗永健.企业集团内资产(股权)划转财税处理研究[J].财会学习, 2019(35): 2.
 [3]司平平.国有企业内部股权无偿划转的分析和探讨[J].经贸实践, 2019(001): 3.