

第一章 企业所得税

第三节 应纳税所得额的计算

八、企业接收政府和股东划入资产的所得税处理

分类	政府划入资产	股东划入资产
(1) 接收政府投资资产	不属于收入范畴，按国家资本金处理。资产计税基础按实际接收价确定	作为资本金（包括资本公积）处理；属于正常接收投资行为，不能作为收入进行所得税处理；按公允价值确定计税基础
(2) 接收政府指定用途资产	财政性资金性质的，作为不征税收入	——
(3) 接收政府无偿划入资产	并入当期应税收入。如果政府没有确定接收价值的，应按资产的公允价值确定应税收入	作为收入处理的，属于接受捐赠行为，按公允价值计入收入总额计算缴纳企业所得税，按公允价值确定计税基础

【单选题】依据企业所得税的相关规定，企业接收县政府以股权投资方式投入的国有非货币性资产，应确定的计税基础是（ ）。

- A. 政府确定的接收价值 B. 该资产的公允价值 C. 该资产的账面净值 D. 该资产的账面原值

【答案】A

【解析】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。

【单选题】县级人民政府将国有非货币性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处理，该非货币性资产的计税基础为（ ）。

- A. 市场公允价值 B. 双方协商价值 C. 该资产投入前的账面余值 D. 政府确定的接收价值

【答案】D

【解析】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。

九、企业混合性投资业务的所得税处理

1. 企业混合性投资业务，是指兼具权益和债权双重特性的投资业务。

2. 混合性投资的条件：

- ①被投资企业接受投资后，需要按投资合同或协议约定的利率定期支付利息（或定期支付保底利息、固定利润、固定股息，下同）；
- ②有明确的投资期限或特定的投资条件，并在投资期满或者满足特定投资条件后，被投资企业需要赎回投资或偿还本金；
- ③投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权；
- ④投资企业不具有选举权和被选举权；
- ⑤投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动。

3. 混合性投资业务所得税处理：

- ①投资企业：应于被投资企业应付利息的日期，确认收入的实现并计入当期应纳税所得额。
- ②被投资企业：应于应付利息的日期，确认利息支出，按“非金融企业向非金融企业借款利息支出”的规定进行税前扣除。
- ③对于被投资企业赎回的投资，投资双方应于赎回时将赎价与投资成本之间的差额确认为债务重组损益，分

别计入当期应纳税所得额。

4. 境外投资者在境内从事混合性投资业务，满足上述第 1 条所列混合性投资业务条件的，可以按照上述第 2 条的规定进行企业所得税处理，但同时符合以下两种情形的除外：

(1) 该境外投资者与境内被投资企业构成关联关系；

(2) 境外投资者所在国家（地区）将该项投资收益认定为权益性投资收益，且不征收企业所得税。

同时符合上述第（1）项和第（2）项规定情形的，境内被投资企业向境外投资者支付的利息应视为股息，不得进行税前扣除。

十、可转换债券转换为股权投资的税务处理

(1) 购买方企业的税务处理。

① 购买方企业购买可转换债券，在其持有期间按照约定利率取得的利息收入，应当依法申报缴纳企业所得税。

② 购买方企业可转换债券转换为股票时，将应收未收利息一并转为股票的，该应收未收利息即使会计上未确认收入，税收上也应当作为当期利息收入申报纳税；转换后以该债券购买价、应收未收利息和支付的相关税费为该股票投资成本。

(2) 发行方企业的税务处理。

① 发行方企业发生的可转换债券的利息，按照规定在税前扣除。

② 发行方企业按照约定将购买方持有的可转换债券和应付未付利息一并转为股票的，其应付未付利息视同已支付，按照规定在税前扣除。

十一、企业发行永续债的企业所得税政策

永续债是指经国家发展改革委员会、中国人民银行、中国银行保险监督管理委员会、中国证券监督管理委员会核准，或经中国银行间市场交易商协会注册、中国证券监督管理委员会授权的证券自律组织备案，依照法定程序发行、附赎回（续期）选择权或无明确到期日的债券，包括可续期企业债、可续期公司债、永续债务融资工具（含永续票据）、无固定期限资本债券等。自 2019 年 1 月 1 日起，企业发行永续债按以下规定执行：

1. 企业发行的永续债，可以适用股息、红利企业所得税政策，即：投资方取得的永续债利息收入属于股息、红利性质，按照现行企业所得税政策相关规定进行处理，其中，发行方和投资方均为居民企业的，永续债利息收入可以适用企业所得税法规定的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税规定；同时发行方支付的永续债利息支出不得在企业所得税税前扣除。

2. 企业发行符合条件条件的永续债，也可以按照债券利息适用企业所得税政策，即：发行方支付的永续债利息支出准予在其企业所得税税前扣除；投资方取得的永续债利息收入应当依法纳税。

3. 上述（1）所称符合条件条件的永续债，是指符合下列条件中 5 条（含）以上的永续债：

- ① 被投资企业对该项投资具有还本义务；
- ② 有明确约定的利率和付息频率；
- ③ 有一定的投资期限；
- ④ 投资方对被投资企业净资产不拥有所有权；
- ⑤ 投资方不参与被投资企业日常生产经营活动；
- ⑥ 被投资企业可以赎回，或满足特定条件后可以赎回；
- ⑦ 被投资企业将该项投资计入负债；
- ⑧ 该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险；
- ⑨ 该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。

4. 企业发行永续债，应当将其适用的税收处理方法在证券交易所、银行间债券市场等发行市场的发行文件中向投资方予以披露。

5. 发行永续债的企业对每一永续债产品的税收处理方法一经确定，不得变更。永续债采取的税收处理方法与会计核算方式不一致的，发行方、投资方在进行税收处理时须作出相应纳税调整。