

### 第三节 应纳税所得额的计算

知识点：其他收入情形的企业所得税处理

（一）企业接收政府和股东划入资产的所得税处理

1. 企业接收政府划入资产的处理

（1）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：作为国家资本金（包括资本公积）处理。

【提示】该项资产如为非货币性资产的计税基础：政府确定的接收价值。

（2）县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，凡指定专门用途并按规定进行管理：不征税收入。

【提示】该项资产属于非货币性资产的不征税收入：按政府确定的接收价值计算。

（3）上述以外情形：政府确定的接收价值计入当期收入总额计税。

【提示】政府没有确定接收价值的，按资产的公允价值计算确定应税收入。

2. 企业接收股东划入资产的处理

（1）企业接收股东划入资产（包括股东赠与资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠与的资产、股东放弃本企业的股权，下同），凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已作实际处理的：不计入企业收入总额，按公允价值确定该项资产的计税基础。

（2）企业接收股东划入资产，凡作为收入处理的：按公允价值计入收入总额，同时按公允价值确定该项资产的计税基础。

【单选题】省级人民政府将国有资产明确以股权投资方式投入企业，企业接受国有资产正确的企业所得税处理方式是（ ）。

- A. 作为接受捐赠收入
- B. 作为递延收益
- C. 作为国家资本金
- D. 作为非货币性资产收入

答案：C

解析：县级以上人民政府（包括政府有关部门）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。

（二）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。

同时符合下列条件的混合性投资业务，按第2条规定进行企业所得税处理：

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。

2. 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。

3. 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。

### （三）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（现为国家金融监督管理总局）、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，包括永续期企业债、永续期公司债、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. 上述第2条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。

### （四）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。