

四、非货币性资产投资企业所得税处理

1. 基本税务处理规定：

居民企业（以下简称企业）以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额计算所得税。（递延纳税）

【提示1】非货币性资产指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。

【提示2】非货币性资产投资，限于以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。

【提示3】非货币性资产转让所得=非货币性资产评估后的公允价值—计税基础。

【提示4】企业以非货币性资产对外投资，应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。

【例题·计算题】2023年1月，居民企业A股东会作出决定，用公司的库存商品投资居民企业B。该批商品的公允价值700万元，计税基础和生产成本均为400万元，假设不考虑其他税费。

（1）说明A公司各年的税会差异和股权的计税基础。

（2）假设2024年2月初A以1350万的价格转让B公司股权，计算A公司的应纳税所得额。

答案：

（1）A公司各年的税会差异和股权的计税基础计算表：

年度	会计损益	应纳税所得额	税会差异	股权计税基础
2023年	700—400	60	—（300—60）	400+60
2024年	0	60	+60	400+60+60
2025年	0	60	+60	400+60+60+60
2026年	0	60	+60	400+60+60+60+60
2027年	0	60	+60	400+60+60+60+60+60

（2）A公司停止递延政策，递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得=60×4=240万元，同时将股权的计税基础一次调整到位460+240=700（万元）。

A公司股权转让所得=1350—700=650（万元）。

A公司应纳税所得额=240+650=890（万元）。

2. 投资双方资产的计税基础：

①投资企业取得被投资企业的股权：以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。

②被投资企业取得非货币性资产的计税基础：按非货币性资产的公允价值确定。

3. 非常规情形下的税务处理规定：

①企业在对外投资5年内**注销**：停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

②企业在对外投资5年内**转让股权或投资收回**：停止递延政策，将递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时可按有关规定将股权的计税基础一次调整到位。

五、企业转让上市公司限售股所得税处理

1. 企业转让代个人持有的限售股取得的收入，应作为企业应税收入计算纳税。

【提示1】 转让所得=转让收入—限售股原值和合理税费

【提示2】 未能提供完整、真实的限售股原值凭证的，不能准确计算限售股原值的，主管税务机关**一律**按限售股转让收入的**15%**核定限售股**原值**及**合理税费**。

【提示3】 完成纳税义务后的限售股转让收入余额转付给实际所有人时不再纳税。

【提示4】 依法院判决、裁定等原因，通过证券登记结算公司，企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的，不视同转让限售股。

【例题·单选题】（2016）某企业转让代个人持有的限售股，取得转让收入68万元，但不能提供真实的限售原值凭证。该企业就限售股转让应缴纳的企业所得税是（ ）万元。

- A. 13.6
- B. 14.45
- C. 15.3
- D. 12.75

答案：B

解析： 未能提供完整、真实的限售股原值凭证的，不能准确计算限售股原值的，主管税务机关一律按限售股转让收入的15%核定限售股原值及合理税费。

应纳税所得额=68×（1-15%）×25%=14.45（万元）。

2. 企业在限售股解禁前将其持有的限售股转让给其他企业或个人（以下简称受让方）的处理：

- 1) 减持在证券登记结算机构登记的限售股取得的全部收入，**计入企业当年度应税收入**。
- 2) 限售股在解禁前已签订协议转让给受让方，但未变更股权登记、仍由企业持有的，企业实际减持该限售股的收入，按规定纳税后，其**余额**转付给受让方的，**受让方不再纳税**。

六、企业接收政府和股东划入资产所得税处理

1. 关于企业**接收政府划入资产**的企业所得税处理

接收项目	企业所得税处理
(1) 接收政府 投资资产	不属于收入范畴，按国家资本金处理。 资产计税基础按政府确定的 接收价值 确定。
(2) 接收政府指定 专门用途资产	财政性资金性质的，作为 不征税收入 ，相应的成本费用不得扣除。
(3) 接收政府 无偿划入资产	按政府确定的 接收价值 计入当期收入总额。 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。

【链接】《专项用途财政资金企业所得税处理问题的通知》（财税〔2011〕70号）

企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

- ①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件。
- ②财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求。
- ③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

2. 关于企业接收股东划入资产的企业所得税处理

处理方式	所得税处理	计税基础
(1) 凡作为 资本金 （包括资本公积）且在会计上已作实际处理	属于正常接收投资行为，不作为收入进行所得税处理	公允价值
(2) 凡作为 收入 处理	属于接受捐赠行为，计入收入总额	公允价值

【例题·综合题节选】（2020年）某鲜奶生产企业2020年获得市政府为支持乳制品行业发展、给予每户定额拨付财政资金300万元。企业收到相关资金，将其全额计入营业外收入并作为企业所得税不征税收入，经审核符合税法相关规定。

要求：根据上述资料，按照下列顺序计算回答问题：

- （1）判断上述业务是否需要缴纳增值税并说明理由。
- （2）上述业务的企业所得税处理要求及纳税调整额。

答案：

- （1）不缴纳增值税。纳税人取得的财政补贴收入，与销售货物的收入或者数量没有直接挂钩，不征收增值税。
- （2）企业所得税作为不征税收入处理，应调减应纳税所得额300万元。