



# 税坛

## 长期股权投资税会差异解析及申报表填写

张改改 纪翠娟

遵循税法以规矩定方圆  
智慧通达慎思虑不拘泥

2023年9月27日

2023年第17期 总176期

联系方式:

张改改: zhanggaigai@cstcta.com

纪翠娟: jicuijuan@cstcta.com

王冬生: wangdongsheng@cstcta.com

马雯丽: mawenli@cstcta.com

曾春娟: zengchunjuan@cstcta.com

孙延玲: sunyanling@cstcta.com

姚亚斌: yaoyabin@cstcta.com

边亚超: bianyachao@cstcta.com

范梦茹: fanmengru@cstcta.com

郭士伟: guoshiwei@cstcta.com

可梦达: kemengda@cstcta.com

主办方:

北京智方圆税务师事务所有限公司

北京智方圆会计师事务所有限公司

北京智方圆管理咨询有限公司

电话: 010-58208701/58208702

地址: 北京市朝阳区建国路93号

万达广场9号楼11层

长期股权投资作为企业一项重要的资产,在税审时尤其值得关注,其在会计上涉及成本法和权益法核算,在税法上涉及时间性差异和永久性差异,分析税会差异,做出准确调整,实现依法纳税,是笔者写作本文的目标。

由于长期股权投资情形众多,本文我们主要就权益法核算相关税会差异进行分析,至于成本法,我们简化处理,不考虑同控合并和投资时相关税费,具体内容以后有机会再展开进行专门讲解。

本文主要分四个章节,前三章节分别是投资阶段、持有阶段、处置阶段对长期股权投资进行税会差异分析,第四章进行一个综合探讨并借此提出一些尚存疑惑的问题。具体分析如下问题:

- 一、投资阶段
- 二、持有阶段
- 三、处置阶段
- 四、综合探讨

## 一、投资阶段

### （一）税法规定

根据税法相关规定，长期股权投资以历史成本为计税基础。而历史成本需要视企业取得资产的不同方式分别确定：支付现金方式取得资产，以购买价款作为成本，其他非现金方式取得资产，则以付出对价的公允价值和相关税费作为成本。

法规一：《中华人民共和国企业所得税法实施条例（2019年修订）》（国务院令 第714号）第五十六条规定，企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，以历史成本为计税基础。前款所称历史成本，是指企业取得该项资产时实际发生的支出。

法规二：《中华人民共和国企业所得税法实施条例（2019年修订）》（国务院令 第714号）第七十一条规定，投资资产按照以下方法确定成本：

通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；

通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

### （二）会计规定

#### 1. 成本法

按照初始投资成本计价，不考虑同控合并和相关税费的情况下会计分录为：

借：长期股权投资

贷：银行存款

#### 2. 权益法

比较初始投资成本与投资时应享有的被投资单位可辨认净资产公允价值的份额。

（1）长期股权投资的初始投资成本 > 投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，不调整长期股权投资的初始投资成本。

借：长期股权投资——投资成本

贷：银行存款

(2) 长期股权投资的初始投资成本 $<$ 投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调整长期股权投资的成本。

借：长期股权投资——投资成本

贷：银行存款

借：长期股权投资——投资成本

贷：营业外收入

### (三) 税会差异

#### 1. 成本法

根据上文分析，成本法下会计处理按照实际支付的价款确认账面价值，不存在税会差异。

#### 2. 权益法

权益法核算分两种情形。

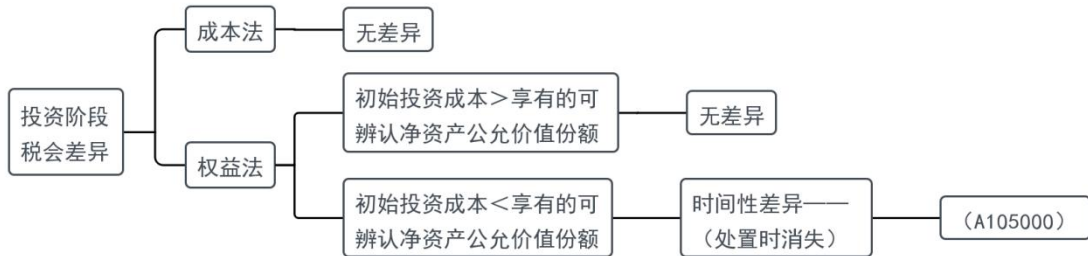
(1) 长期股权投资的初始投资成本 $>$ 投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额

此时不存在税会差异，无需纳税调整。

(2) 长期股权投资的初始投资成本 $<$ 投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额

会计调增长期股权投资的成本，差额计入了营业外收入，由于税法规定，支付现金方式取得资产以购买价款为投资成本，所以这笔营业外收入会产生税会差异，需要在申报表(A105000)进行纳税调减。

投资阶段税会差异总结如下：



#### (四) 案例

假设 A 公司于 2019 年 1 月取得 B 公司 30% 的股权，支付价款 60,000,000.00 元。取得投资时被投资单位净资产账面价值为 240,000,000.00 元（假设账面价值与公允价值相同）。请问 A 公司如何进行财税处理？

借：长期股权投资—投资成本                      60,000,000.00

贷：银行存款    60,000,000.00

由于  $240,000,000.00 \times 30\% = 72,000,000.00$ ， $60,000,000.00 < 72,000,000.00$ ，需要将差额计入营业外收入。

借：长期股权投资—投资成本                      12,000,000.00

贷：营业外收入    12,000,000.00

税法不认可会计对长期股权投资成本的调整 12,000,000.00 元，相应的营业外收入需要纳税调减，申报表调整如下图：

A105000 纳税调整项目明细表					
行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目（2+3+4+5+6+7+8+10+11）	*	*	0.00	12,000,000.00
2	（一）视同销售收入（填写A105010）	*	0.00	0.00	*
3	（二）未按权责发生制原则确认的收入（填写A105020）	0.00	0.00	0.00	0.00
4	（三）投资收益（填写A105030）	0.00	0.00	0.00	0.00
5	（四）按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益	*	*	*	12,000,000.00

## 二、持有阶段

### （一）税法规定

对长期股权投资投资收益，税法上不区分成本法和权益法。

持有期间税会差异主要分三项：股息、红利收入确认时间；股息、红利免税；长期股权投资减值准备。具体如下：

#### 1. 股息、红利收入确认时间

根据规定，企业取得股息、红利收入需要缴税，而税法上确认收入的时点是被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期。

另外需要注意的是，投资期间投资成本不得税前扣除。

法规一：《关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第四条规定：企业权益性投资取得股息、红利等收入，应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期，确定收入的实现。

法规二：《中华人民共和国企业所得税法（2018年修正）》（中华人民共和国主席令第23号）第十四条规定：企业对外投资期间，投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除。

#### 2. 股息、红利免税

根据规定，居民企业间直接投资，取得的股息、红利可以免税，属于永久性差异。

法规一：《中华人民共和国企业所得税法（2018年修正）》（中华人民共和国主席令第23号）第二十六条第二项规定：企业的下列收入为免税收入：

（二）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；

法规二：《中华人民共和国企业所得税法实施条例（2019年修订）》（国务院令第714号）第八十三条规定：企业所得税法第二十六条第（二）项所称符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。企业所得税法第二十六条第（二）项和第（三）项所称股息、红利等权益性投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

### 3. 长期股权投资减值准备

根据规定，长期股权投资减值准备税法不予认可，不得调整资产计税基础。

法规一：《中华人民共和国企业所得税法实施条例（2019年修订）》（国务院令 第714号）第五十六条规定：企业持有各项资产期间产生资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。

## （二）会计规定

### 1. 成本法

被投资单位宣告分派的现金股利或利润，应当确认为当期投资收益。

#### （1）宣告发放现金股利或利润

借：应收股利

贷：投资收益

#### （2）收到现金股利或利润

借：银行存款

贷：应收股利

### 2. 权益法

（1）投资方取得长期股权投资后，应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益和其他综合收益的份额，分别确认投资收益和其他综合收益，同时调整长期股权投资的账面价值。

借：长期股权投资——损益调整

贷：投资收益

借：长期股权投资——其他综合收益

贷：其他综合收益

投资方按照被投资单位宣告分派的利润或现金股利计算应享有的部分，相应减少长期股权投资的账面价值。

借：应收股利

贷：长期股权投资——损益调整

投资方对于被投资单位除净损益、其他综合收益和利润分配以外所有者权益的其他变动，应当调整长期股权投资的账面价值并增加或减少其他资本公积。

借：长期股权投资——其他权益变动

贷：资本公积——其他资本公积

(2) 长期股权投资在按照规定进行核算确定其账面价值的基础上，如果存在减值迹象的，应当按照相关准则的规定计提减值准备。

借：资产减值损失

贷：长期股权投资减值准备

上述有关长期股权投资的减值准备在提取以后，均不允许转回。

### (三) 税会差异

我们从三方面来分析税会差异：

1. 收入的确认时间，成本法不存在税会差异，权益法存在时间性差异；
2. 股息、红利免税优惠属于永久性差异；
3. 关于资产减值，税法上并不认可且不能调整账面价值，属于时间性差异。

投资阶段税会差异总结如下图：



#### (四) 案例

【接上】假设 2019 年 12 月 31 日 B 公司所有者权益总和为 300,000,000.00 元，其中 2019 年实现的净损益为 60,000,000.00 元。但 B 公司股东会尚未宣告分派股息、红利。请问 A 公司应如何进行财税处理？

借：长期股权投资——损益调整           18,000,000.00

贷：投资收益                               18,000,000.00

由于 B 公司股东会尚未宣告分派股息、红利，A 公司确认的投资收益并不属于税法上收入确认时点，需要进行纳税调减，申报表如下：

A105030				
投资收益纳税调整明细表				
行次	项 目	持有收益		
		账载金额	税收金额	纳税调整金额
		1	2	3 (2-1)
1	一、交易性金融资产	0.00	0.00	0.00
2	二、可供出售金融资产	0.00	0.00	0.00
3	三、持有至到期投资	0.00	0.00	0.00
4	四、衍生工具	0.00	0.00	0.00
5	五、交易性金融负债	0.00	0.00	0.00
6	六、长期股权投资	18,000,000.00	0.00	-18,000,000.00

A105000					
纳税调整项目明细表					
行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目 (2+3+4+5+6+7+8+10+11)	*	*	0.00	18,000,000.00
2	(一) 视同销售收入 (填写A105010)	*	0.00	0.00	*
3	(二) 未按权责发生制原则确认的收入 (填写A105020)	0.00	0.00	0.00	0.00
4	(三) 投资收益 (填写A105030)	18,000,000.00	0.00	0.00	18,000,000.00

【接上】假设 2020 年 5 月 10 日 B 公司股东会作出利润分配决策，分配 25,000,000.00 元的利润，A 公司可以获得 7,500,000.00 元。5 月 15 日 A 公司收到股息款。请问 A 公司应如何进行财税处理？

B 公司作出利润分配决策时，A 公司的账务处理为：



借：应收股利 7,500,000.00

贷：长期股权投资——损益调整 7,500,000.00

A公司收到股利时，账务处理为：

借：银行存款 7,500,000.00

贷：应收股利 7,500,000.00

B公司股东会作出利润分配决策，股息款需要缴税，由于会计并不影响当期损益，需要进行纳税调增。申报表填写见下图：

A105030 投资收益纳税调整明细表				
行次	项 目	持有收益		
		账载金额	税收金额	纳税调整金额
		1	2	3 (2-1)
1	一、交易性金融资产	0.00	0.00	0.00
2	二、可供出售金融资产	0.00	0.00	0.00
3	三、持有至到期投资	0.00	0.00	0.00
4	四、衍生工具	0.00	0.00	0.00
5	五、交易性金融负债	0.00	0.00	0.00
6	六、长期股权投资	0.00	7,500,000.00	7,500,000.00

A105000 纳税调整项目明细表					
行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目 (2+3+4+5+6+7+8+10+11)	*	*	7,500,000.00	0.00
2	(一) 视同销售收入 (填写A105010)	*	0.00	0.00	*
3	(二) 未按权责发生制原则确认的收入 (填写A105020)	0.00	0.00	0.00	0.00
4	(三) 投资收益 (填写A105030)	0.00	7,500,000.00	7,500,000.00	0.00

同时，A公司可以享受股息红利免税优惠。

A107011 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益优惠明细表																	
行次	被投资企业	被投资企业统一社会信用代码(纳税人识别号)	投资性质	投资成本	投资比例	被投资企业利润分配确认		被投资企业清算确认金额			撤回或减少投资确认金额					合计	
						被投资企业做出利润分配或转股决定时间	依决定归属于本公司的股息、红利等权益性投资收益金额	分得的被投资企业清算剩余资产	被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积应享有部分	应确认的股息所得	从被投资企业撤回或减少投资的资产	减少投资比例	收回初始投资成本	取得资产中超过收回初始投资成本部分	撤回或减少投资应享有被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积		应确认的股息所得
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10 (8与9孰小)	11	12	13 (4*12)	14 (11-13)	15	16 (14与15孰小)	17 (7+10-116)
1	B公司		直接投资	60,000,000.00	30%	2020.5.10	7,500,000.00			0.00			0.00	0.00		0.00	7,500,000.00

A107010 免税、减计收入及加计扣除优惠明细表		
行次	项 目	金 额
1	一、免税收入 (2+3+9+...+16)	7,500,000.00
2	(一) 国债利息收入免征企业所得税	
3	(二) 符合条件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 (4+5+6+7+8)	7,500,000.00
4	1. 一般股息红利等权益性投资收益免征企业所得税 (填写A107011)	7,500,000.00

## 三、处置阶段

### （一）税法规定

#### 1. 股权转让所得

根据企业所得税的相关规定，企业在转让协议生效、且完成股权变更手续时确认股权转让收入，转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。

法规一：《关于企业取得财产转让等所得企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第19号）第一条规定：企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式、还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

法规二：《中华人民共和国企业所得税法实施条例（2019年修订）》（国务院令714号）第七十一条规定：企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本，准予扣除。

法规三：《关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号）第三条规定：企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

#### 2. 股权转让损失

根据规定，符合规定的股权投资转让损失可以税前扣除。

法规一：《关于企业股权投资损失所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2010年第6号）第一条规定：企业对外进行权益性（以下简称股权）投资所发生的损失，在经确认的损失发生年度，作为企业损失在计算企业应纳税所得额时一次性扣除。

### （二）会计规定

#### 1. 成本法

处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款之间的差额，应当计入当期损益。

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益

## 2. 权益法

### (1) 清理长期股权投资账面价值并确认投资收益

处置长期股权投资，其账面价值与实际取得价款的差额，应当计入当期损益。

借：银行存款

贷：长期股权投资——成本

——损益调整

——其他综合收益

——其他权益变动

投资收益

### (2) 其他综合收益的会计处理

投资方全部处置权益法核算的长期股权投资时，原权益法核算的相关其他综合收益应当在终止采用权益法核算时采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础进行会计处理。

情形一：若被投资单位其他综合收益可以重分类进损益，比如产生于其他债权投资公允价值变动，则投资方处置时会计分录为：

借：其他综合收益

贷：投资收益

情形二：若被投资单位其他综合收益不能重分类进损益，比如产生于其他权益工具投资公允价值变动，则投资方处置时会计分录为：

借：其他综合收益

贷：留存收益

### (3) 其他资本公积的会计处理

因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当在终止采用权益法核算时全部转入当期投资收益。

借：资本公积——其他资本公积

贷：投资收益

### (三) 税会差异

处置长期股权投资的所得在税法上要缴税，损失可以税前扣除，这一阶段是否存在税会差异主要取决于前两个阶段是否存在税会差异，因为整体上，在资产从投资到处置整个期间的时间性差异纳税调整合计为 0.00。需要说明的是，处置时税收确认为收益的填写申报表 A105030《投资收益纳税调整明细表》，处置时税收确认为损失的填写申报表 A105090《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》。处置阶段权益法一般会存在差异，总结如下：



### (四) 案例

【接上】【情形一】假设 2021 年 8 月 20 日，A 公司以 83,000,000.00 元的价格转让所持有的 B 公司 30% 股权。请问 A 公司应如何进行财税处理？

借：银行存款 83,000,000.00

贷：长期股权投资——投资成本 72,000,000.00

——损益调整 10,500,000.00

投资收益

500,000.00

由于税收确认为收益，所以填写 A105030 《投资收益纳税调整明细表》。

A105030 投资收益纳税调整明细表												
行次	项 目	持有收益			处置收益							
		账面金额	税收金额	纳税调整金额	会计确认的处置收入	税收计算的处置收入	处置投资的账面价值	处置投资的计税基础	会计确认的处置所得或损失	税收计算的处置所得	纳税调整金额	纳税调整金额
		1	2	3 (2-1)	4	5	6	7	8 (4-6)	9 (5-7)	10 (9-8)	11 (3+10)
1	一、交易性金融资产			0.00					0.00	0.00	0.00	0.00
2	二、可供出售金融资产			0.00					0.00	0.00	0.00	0.00
3	三、持有至到期投资			0.00					0.00	0.00	0.00	0.00
4	四、衍生工具			0.00					0.00	0.00	0.00	0.00
5	五、交易性金融负债			0.00					0.00	0.00	0.00	0.00
6	六、长期股权投资			0.00	83,000,000.00	83,000,000.00	82,500,000.00	60,000,000.00	500,000.00	23,000,000.00	22,500,000.00	22,500,000.00

A105000 纳税调整项目明细表					
行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目 (2+3+4+5+6+7+8+10+11)	*	*	22,500,000.00	0.00
2	(一) 视同销售收入 (填写A105010)	*	0.00	0.00	*
3	(二) 未按权责发生制原则确认的收入 (填写A105020)	0.00	0.00	0.00	0.00
4	(三) 投资收益 (填写A105030)	500,000.00	23,000,000.00	22,500,000.00	0.00

【情形二】假设 2021 年 8 月 20 日，A 公司以 50,000,000.00 元的价格转让所持有的 B 公司 30% 股权。请问 A 公司应如何进行财税处理？

借：银行存款 50,000,000.00

投资收益 32,500,000.00

贷：长期股权投资——投资成本 72,000,000.00

——损益调整 10,500,000.00

由于税收确认为损失，因此需要填写 A105090 《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》。

A105090 资产损失税前扣除及纳税调整明细表								
行次	项 目	资产损失直接计入本年损益金额	资产损失准备金核销金额	资产处置收入	赔偿收入	资产计税基础	资产损失的税收金额	纳税调整金额
		1	2	3	4	5	6 (5-3-4)	7 (1-6)
		24	九、股权（权益）性投资损失	32,500,000.00	0.00	50,000,000.00	0.00	60,000,000.00

A105000 纳税调整项目明细表					
行次	项 目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
		1	2	3	4
31	三、资产类调整项目 (32+33+34+35)	*	*	22,500,000.00	0.00
32	(一) 资产折旧、摊销 (填写A105080)	0.00	0.00	0.00	0.00
33	(二) 资产减值准备金		*	0.00	0.00
34	(三) 资产损失 (填写A105090)	32,500,000.00	10,000,000.00	22,500,000.00	0.00
35	(四) 其他			0.00	0.00

我们发现，长期股权投资处置，不论是收益还是损失，不论填 A105030《投资收益纳税调整明细表》还是 A105090《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》，最后纳税调整金额都是 22,500,000.00 元。正如前文所讲到的，资产从投资到处置整个期间时间性差异的纳税调整合计为 0.00。因为投资阶段和持有阶段纳税调减合计 22,500,000.00 元，因此处置时无论填哪张表，结果一定是纳税调增 22,500,000.00 元，所有环节纳税调整情况如下表：

投资环节	调整金额
初始投资	-12,000,000.00
持有期间	-18,000,000.00
持有期间	7,500,000.00
处置环节	22,500,000.00
合计	0.00

## 四、综合探讨

接下来我们通过几个问题来进一步分析长期股权投资收益的税会差异。

### （一）背景

假设甲公司于 2019 年底取得乙公司 40% 的股权，支付价款 1,000,000.00 元。取得投资时被投资单位净资产账面价值为 2,000,000.00 元。（假设账面价值与公允价值相同）。

借：长期股权投资——投资成本            1,000,000.00

贷：银行存款                                    1,000,000.00

2020 年，乙公司实现净损益 300,000.00 元，甲乙公司未发生任何内部交易，甲公司会计分录如下，当年企业所得税汇算清缴时，已就投资收益 120,000.00 元进行纳税调减。

借：长期股权投资——损益调整            120,000.00

贷：投资收益                                    120,000.00

2021年，乙公司净损失100,000.00元，其他综合收益增加200,000.00元，甲乙公司未发生任何内部交易。甲公司会计分录如下，当年企业所得税汇算清缴时已就投资收益40,000.00元进行纳税调增，其他综合收益不影响损益，不作调整。

借：投资收益 40,000.00

贷：长期股权投资——损益调整 40,000.00

借：长期股权投资——其他综合收益 80,000.00

贷：其他综合收益 80,000.00

2022年，乙公司实现净收益400,000.00元，甲乙公司未发生任何内部交易，甲公司会计分录如下：

借：长期股权投资——损益调整 160,000.00

贷：投资收益 160,000.00

2022年企业所得税汇算清缴时，对投资期间持有收益调整调减如下：

A105030				
投资收益纳税调整明细表				
行次	项 目	持有收益		
		账载金额	税收金额	纳税调整金额
		1	2	3 (2-1)
6	六、长期股权投资	160,000.00	0.00	-160,000.00

## (二) 问题

### 1. 问题一

假设2022年底，甲公司将乙公司40%股权作价1,500,000.00元转让给丙公司。因转让，会计上确认收益260,000.00元，税法上确认股权转让所得500,000.00元，如何进行财税处理？（假设其他综合收益可重分类至损益）

会计分录如下：

借：银行存款	1,500,000.00
贷：长期股权投资——成本	1,000,000.00
——损益调整	240,000.00
——其他综合收益	80,000.00
投资收益	180,000.00
借：其他综合收益	80,000.00
贷：投资收益	80,000.00

处置收益调整的纳税申报如下：

A105030								
投资收益纳税调整明细表								
行次	项 目	处置收益						
		会计确认的处 置收入	税收计算的处 置收入	处置投资的账 面价值	处置投资的计 税基础	会计确认的处 置所得或损失	税收计算的处 置所得	纳税调整金额
		4	5	6	7	8 (4-6)	9 (5-7)	10 (9-8)
6	六、长期股权投资	1,500,000.00	1,500,000.00	1,320,000.00	1,000,000.00	180,000.00	500,000.00	320,000.00

我们来校验一下纳税调整结果是否正确，根据前文所述，投资期间共计纳税调减240,000.00元，那么处置时理应纳税调增240,000.00元，但申报表显示调增320,000.00元，显然不对，那么问题出现在了哪里？

经分析，因为长期股权投资持有期间，会计确认的其他综合收益80,000.00元未影响损益，不涉及纳税调整，但是增加了长期股权投资的账面价值，处置时结转至投资收益，影响纳税调整金额。纳税申报时，我们填表处理方式如下：

(1) 纳税申报表中的会计账面价值，从中剔除其他综合收益对应金额，即会计确认处置收益=会计确认的处置收入-处置投资的账面价值（仅包含成本和损益调整，不含其他综合收益）=1,500,000.00-（1,000,000.00+240,000.00）=260,000.00元；



(2) 税法确认的处置所得=税收上计算的处置收入-处置投资计税基础=1,500,000.00-1,000,000.00=500,000.00 元;

(3) 投资收益纳税调整金额=税法确认的处置所得-会计确认处置收益 500,000.00-260,000.00=240,000.00 元。

申报表如下图:

A105030

**投资收益纳税调整明细表**

行次	项 目	处置收益						
		会计确认的处 置收入	税收计算的处 置收入	处置投资的账 面价值	处置投资的计 税基础	会计确认的处 置所得或损失	税收计算的处 置所得	纳税调整金额
		4	5	6	7	8 (4-6)	9 (5-7)	10 (9-8)
6	六、长期股权投资	1,500,000.00	1,500,000.00	1,240,000.00	1,000,000.00	260,000.00	500,000.00	240,000.00

## 2. 问题二

假设 2022 年底, 甲公司将乙公司 40% 股权作价 900,000.00 元转让给丙公司。因转让产生的会计损失 340,000.00 元, 税法损失 100,000.00 元, 如何进行财税处理? (其他综合收益可重分类至损益)

会计分录如下:

借: 银行存款	900,000.00
投资收益	420,000.00
贷: 长期股权投资——成本	1,000,000.00
——损益调整	240,000.00
——其他综合收益	80,000.00
借: 其他综合收益	80,000.00
贷: 投资收益	80,000.00

本题中税收损失 100,000.00 元, 需要填写 A105090 《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》, 申报方式如下:

(1) 纳税申报表中的会计账面价值，从中剔除其他综合收益对应金额，即会计确认处置收益=会计确认的处置收入-处置投资的账面价值（仅包含成本和损益调整，不含其他综合收益）=900,000.00-（1,000,000.00+240,000.00）=-340,000.00元，即会计确认处置损失340,000.00元。

(2) 税法确认的处置所得=税收上计算的处置收入-处置投资计税基础=900,000.00元-1,000,000.00元=-100,000.00元，即税法确认处置损失100,000.00元；

(3) 资产损失纳税调整金额=会计确认处置损失-税法确认的处置损失=340,000.00-100,000.00=240,000.00元。

A105090								
资产损失税前扣除及纳税调整明细表								
行次	项 目	资产损失直接计入本年损益金额	资产损失准备金核销金额	资产处置收入	赔偿收入	资产计税基础	资产损失的税收金额	纳税调整金额
		1	2	3	4	5	6 (5-3-4)	7 (1-6)
24	九、股权（权益）性投资损失	340,000.00	0.00	900,000.00	0.00	1,000,000.00	100,000.00	240,000.00

### 3. 问题三

假设2022年底，甲公司将乙公司40%股权作价900,000.00元转让给丙公司。因转让产生的会计损失420,000.00元，税法损失100,000.00元，如何进行财税处理？（其他综合收益不可重分类至损益）

会计分录如下：

借：银行存款	900,000.00
投资收益	420,000.00
贷：长期股权投资——成本	1,000,000.00
——损益调整	240,000.00
——其他综合收益	80,000.00
借：其他综合收益	80,000.00
贷：留存收益	80,000.00

本题不同点在于，其他综合收益不可重分类至损益，我们常规填写申报表如下：

A105090								
资产损失税前扣除及纳税调整明细表								
行次	项 目	资产损失直接计入本年损益金额	资产损失准备金核销金额	资产处置收入	赔偿收入	资产计税基础	资产损失的税收金额	纳税调整金额
		1	2	3	4	5	6 (5-3-4)	7 (1-6)
24	九、股权（权益）性投资损失	420,000.00	0.00	900,000.00	0.00	1,000,000.00	100,000.00	320,000.00

我们发现，最后调整结果不是 240,000.00 元，说明填写不对。

由于调整结果是会计损失和税收损失差异计算而来，与问题三相比较，税收损失 100,000.00 元并无变化，变的是会计损失，由于其他综合收益结转至留存收益导致损失从 340,000.00 元变成了 420,000.00 元，从而导致调整结果 320,000.00 元与正确结果 240,000.00 元差了 80,000.00 元。如果想保持结果正确，我们依然采用前面的纳税申报方式：

(1) 纳税申报表中的会计账面价值，从中剔除其他综合收益对应金额，即会计确认处置收益=会计确认的处置收入-处置投资的账面价值（仅包含成本和损益调整，不含其他综合收益）=900,000.00-（1,000,000.00+240,000.00）=-340,000.00 元，即会计确认处置损失 340,000.00 元。

(2) 税法确认的处置所得=税收上计算的处置收入-处置投资计税基础=900,000.00 元-1,000,000.00 元=-100,000.00 元，即税法确认处置损失 100,000.00 元。

(3) 资产损失纳税调整金额=会计确认处置损失-税法确认的处置损失=340,000.00-100,000.00=240,000.00 元。

A105090								
资产损失税前扣除及纳税调整明细表								
行次	项 目	资产损失直接计入本年损益金额	资产损失准备金核销金额	资产处置收入	赔偿收入	资产计税基础	资产损失的税收金额	纳税调整金额
		1	2	3	4	5	6 (5-3-4)	7 (1-6)
24	九、股权（权益）性投资损失	340,000.00	0.00	900,000.00	0.00	1,000,000.00	100,000.00	240,000.00

#### 4. 结论

近年来财务报表的格式进行多次调整，但是企业所得税纳税申报主表并未相应调整，也并未单独考虑其他综合收益等项目。企业所得税纳税申报表的计算逻辑是在利润总额的基础上进行纳税调整，对于不可结转至损益的其他综合收益，未通过利润总额，未并入应税所得申报纳税，而是直接计入留存收益。本着不多交不漏交的原则，对于未申报纳税的其他综合收益，在填报长期股权投资的会计账面价值时，手动剔除其他综合收益对应的金额。

对于可以结转至损益的其他综合收益（假设 $>0$ 元），处置时，一方面作为长期股权投资的账面价值，减少了投资收益；同时其他综合收益又结转至投资收益；简便起见，可以认为其他综合收益不影响会计处置收益的整体金额。也可以在填报长期股权投资的会计账面价值时，手动剔除其他综合收益对应的金额。

综上，处置长期股权投资纳税申报时，会计处置损益可以按照如下方式进行填报：会计确认处置收益=会计确认的处置收入-处置投资的账面价值（仅包含成本和损益调整，不含其他综合收益）。

由于税法暂无其他综合收益调整的相关规定，我们目前只就保证调整结果正确的前提下采取较为合理的方式填写申报表。

声明：本资料是对有关法规的一般性解读，不是向特定单位和(或)个人提供具有针对性的专业意见，欢迎批评指正。请注意，法规的时效性及个案的具体情况将会影响有关法规的适用，对因不当使用本资料而导致的不良影响，我方不予负责。