

2022年12月13日，财政部在其官网发布了《企业会计准则解释第16号》（以下简称解释16号）。解释16号对单项交易产生的资产和负债相关的递延所得税不适用初始确认豁免的会计处理、发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理、企业将以现金结算的股份支付修改为以权益结算的股份支付的会计处理等三个事项进行规范，解决了企业会计准则在执行中出现的问題，并保持企业会计准则与国际财务报告准则实现持续趋同。本栏目将分期对解释16号的内容与实务应用进行分析解读，以供读者参考。

本期内容

发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理

一、相关规定及分析

《企业会计准则第37号——金融工具列报》（以下简称CAS37）应用指南指出，金融工具或其组成部分属于金融负债的，相关利息、股利、利得或损失等，应当计入当期损益；金融工具或其组成部分属于权益工具的，相关的利息、股利应当作为权益的变动处理。发行方对权益工具持有方的分配应作为利润分配处理。根据该规定，发行方分配股利时，按应分配给权益工具持有方的股利金额，借记利润分配，贷记应付股利，从而减少所有者权益。

《中华人民共和国企业所得税法》第十条指出，在计算应纳税所得额时，向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项不得扣除。因此，发行方对分类为权益工具而支付的相关股利通常不存在税会差异。然而，对于某些分类为权益工具的特殊金融工具，如部分永续债可能会存在税会差异。

《关于永续债企业所得税政策问题的公告》（财政部、税务总局公告2019年第64号）指出，当企业发行符合规定条件的永续债，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。这里所指的规定条件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。

根据上述规定可知，如果根据准则规定，发行方将永续债分类为权益工具，而根据税收政策规定，发行方支付的永续债利息又可以在企业所得税税前扣除，就会产生所得税影响。不过，**值得进一步探讨的是，按照《关于永续债企业所得税政策问题的公告》所规定的条件，如果永续债能满足5条及以上条件，是否还能分类为权益工具？上述条件表明企业发行的永续债实质更接近于负债而不是权益工具。**

二、国际会计准则理事会对所得税准则的年度改进

2017年12月，国际会计准则理事会（以下简称IASB）对《国际会计准则第12号——所得税》（以下简称IAS12）涉及分类为权益工具的金融工具支付股利的所得税影响进行了年度改进。

（一）改进缘由

IASB曾收到关于分类为权益工具的金融工具支出的所得税影响的咨询，主要涉及两个方面，具体包括：1.修改前第52B段内容（改进后为57A段）应用要求是否仅用于52A段所描述的情形，即针对已分配的利润和未分配的利润存在不同的税率的情形？还是适用于分类为权益工具的金融工具分配利润的所有情形？2.发行方应确认的所得税影响是进损益还是进权益？

（二）应用范围

改进后的IAS12第57A段明确，当主体确认一项应付股利的负债时，应确认股利的所得税影响。IASB认为，将确认股利的所得税影响与引起该所得税影响的原因相结合会得出武断的结果，并且在不同主权国家缺乏可比性。例如，仅确认由于不同税率引起的所得税影响，而不确认因税前扣除规定不同而引起的所得税影响就不合理。不同主权国家可能制定不同的征税方法或提供税收优惠政策，财务信息使用者关注的是税收影响结果，而不是税收机制。因此，理事会决定，主体应确认所有支付股利的所得税影响，而不仅限于52A段所描述的因税率不同导致的所得税影响情形。

当然，上述决定并不意味着主体应确认分类为权益工具的金融工具的所有支付的所得税影响，而仅应用于当主体决定向权益工具持有者分配利润，即确认应付股利负债时确认所得税影响。

（三）所得税影响进权益还是当期损益

实务中，有观点认为，既然股利分配作为权益的变动处理，那么因利润分配引起的所得税影响自然也该进权益。IASB认为，股利的所得税影响应与产生可供分配利润的过去交易或事项相挂钩，应当采用与这些交易或事项的确认方式一致的原则确认为当期损益或权益。

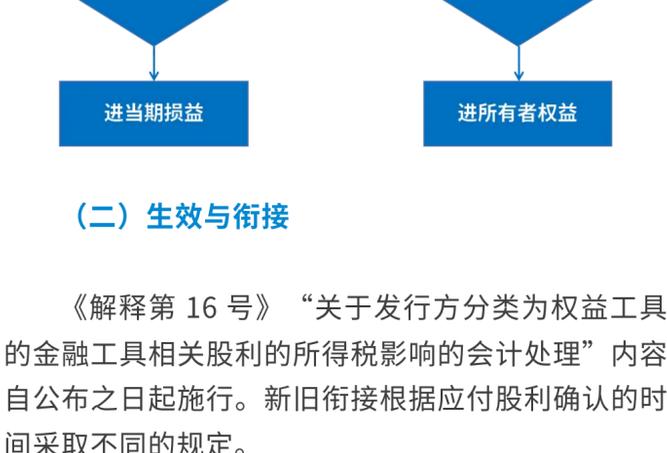
根据IAS12第58段到68C的规定可以得知，当期或递延所得税应确认为收益或费用，除非导致税收的交易或事项直接计入其他综合收益或直接计入所有者权益。计入其他综合收益的交易或事项主要包括：1.对不动产、厂房和设备的重新估值导致的账面价值变化；2.境外经营的财务报表折算形成的汇率差异；而直接计入权益的事项主要包括：1.因会计政策变化追溯调整或差错更正导致的期初留存收益调整；2.复合金融工具初始确认权益成分的金額。

三、解释第16号的主要内容与施行

（一）主要内容

解释第16号对发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理保持了与IAS12的趋同。企业发行的金融工具如果按照CAS37等规定分类为权益工具（如永续债等），而相关股利支出按照税收政策相关规定可以在企业所得税税前扣除的，企业应当在确认应付股利时，确认与股利相关的所得税影响。该股利的所得税影响通常与过去产生可供分配利润的交易或事项更为直接相关，企业应当按照与过去产生可供分配利润的交易或事项时所采用的会计处理相一致的方式，将股利的所得税影响计入当期损益或所有者权益项目（含其他综合收益项目）。

也就是说，企业确认的所得税影响是进损益还是进权益取决于用于分配股利的利润来源，具体包括以下两种情形。



（二）生效与衔接

《解释第16号》“关于发行方分类为权益工具的金融工具相关股利的所得税影响的会计处理”内容自公布之日起施行。新旧衔接根据应付股利确认的时间采取不同的规定。



（三）施行中可能遇到的问题

企业可供向权益工具持有者分配的利润等于期初未分配利润加上本期实现的净利润再减去提取的各种法定公积金或储备金。结合我国实务，所分配利润来源于以前确认在所有者权益（含其他综合收益项目）中的交易或事项的情形，最常见的应为“指定为以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产”终止确认时从其他综合收益转出到留存收益。实际执行过程中，企业需要分析用于分配的利润的交易或事项，对于既有来源于以前确认在所有者权益中的交易或事项，又有以前确认在损益的事项，企业在确认应付股利时如何明确区分所得税影响是进当期损益还是进所有者权益，是按先进先出法，还是按照一定比例进行划分**可能是实务操作中遇到的问题。**