

资产交换中所得税及相关会计处理问题探讨

王伟

(邢台学院 河北邢台 054001)

【摘要】2009年4月30日,财政部和国家税务总局联合发布了《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》,其中提到资产交换业务与会计准则中涉及的非货币性资产交换业务有显著重合的部分,同时对资产交换提出了不同的税务处理方法。本文特对该文件中提到的不同税务处理方法所产生的纳税问题以及在会计上如何处理做出分析和探讨。

【关键词】资产交换 所得税 一般税务处理 特殊税务处理

一、资产交换的所得税问题的提出

2009年4月30日,财政部和国家税务总局联合发布的《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号,简称“59号文件”)对企业重组业务中企业所得税涉及的若干问题作出了新规定,该文件中提到的资产收购是指一家企业(以下称为“受让企业”)购买另一家企业(以下称为“转让企业”)实质经营性资产的交易。受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或两者的组合。《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》规定,非货币性资产交换,是指交易双方主要以存货、固定资产、无形资产和长期股权投资等非货币性资产进行的交换,该交换不涉及或只涉及少量的货币性资产(即补价)。

59号文件对资产收购支付对价的形式主要是依据股权和非股权支付进行区分,而会计准则对资产交换支付对价的形式主要是依据货币和非货币的形式进行区分,两者对资产交换支付对价的资产形式划分的标准不同。59号文件中提到的支付形式更多,包括了货币形式和非货币形式,即包含了会计准则资产交换中的所有支付方式。但是59号文件对转让的资产进行了限定,其规定转让的资产仅指实质经营性资产,而会计准则中没有类似的限定,凡是在交换中不涉及或只涉及少量的货币性资产的交换都可以被称为非货币性资产交换。由此可见,两者规定的业务有很大一部分是重合的。59号文件视具体收购的情况将资产收购过程分成了一般性税务处理和特殊性税务处理,这两种税务处理将会对企业在非货币性资产交换中缴纳的所得税额和资产的计税基础产生影响。

二、会计准则与税法规定的具体比较

59号文件对资产收购过程一般性税务处理的具体规定是:①被收购方应确认股权、资产转让所得或损失;②收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定;③被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。会计准则对非货币性资产交换的规定是:在具有商业实质和换入、换出资产

的公允价值能够可靠地计量的情况下,应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益;否则,应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,不确认损益。由于59号文件规定以公允价值能够计量为基础,所以本文只对具有商业实质和公允价值能够可靠计量的非货币性资产交换进行讨论。

在一般的资产收购中,会计准则和59号文件的规定基本一致,都应用公允价值计量并要求确认损益,但是在具体细节上存在一定差异。会计准则明确规定要用换出资产的公允价值作为换入资产的成本,而59号文件要求用取得股权或资产的公允价值作为计税基础,但没有具体说明如何应用。这些差异可能会导致会计账面价值与计税基础不一致。笔者认为,此项差异不会对会计处理产生较大影响,因为该项差异在换出资产的公允价值和支付税费与换入资产的公允价值不会同时出现。另外,会计准则对公允价值的应用进行了补充:有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的,也可以应用换入资产的公允价值。可见,在一般情况下,会计准则和59号文件的规定是一致的,不会产生重要的所得税处理问题。

此外,59号文件还对资产收购过程中的特殊性税务处理进行了规定,资产收购中受让企业收购的资产不得低于转让企业全部资产的75%,且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不得低于其交易支付总额的85%,可以选择按以下规定处理:①转让企业取得受让企业股权的计税基础,以被转让资产的原有计税基础确定;②受让企业取得转让企业资产的计税基础,以被转让资产的原有计税基础确定。在这项规定中,企业若以股权与其他企业的其他资产进行了非货币性资产交换,符合条件的,可以按照对方企业该项资产的原有计税基础确定该项资产的计税基础,不必在该非货币性资产交换发生时缴纳所得税。而会计准则中没有类似的规定,这就不可避免地造成了在企业符合条件的资产收购中选择特殊性税务处理形成账面价值与计税基础不一致的情况,会计人员要

应用资产负债表对产生的差异进行处理。

三、举例分析

例:甲公司欲将其所拥有的生产线和部分产成品、原材料转让,乙公司使用其所拥有的子公司的股权和一部分债券对甲公司的资产进行收购,具体资产账面价值和公允价值如表1所示。假定甲公司全部资产为1500万元,全部资产的账面价值与计税基础之间没有差异,乙公司参与该项交换资产的账面价值与计税基础之间也不存在差异,交易过程中除增值税和所得税外,不考虑其他税费。

表1 单位:万元

交易方	资产形式	账面价值(计税基础)	公允价值
甲公司 (转让方)	固定资产	800	950
	库存商品	180	200
	原材料	110	100
乙公司 (受让方)	长期股权投资	1100	1200
	可供出售金融资产	95	101

甲公司固定资产原值1200万元,已计提折旧400万元,发生非货币性资产交换后,会计处理如下:借:固定资产清理800,累计折旧400;贷:固定资产1200。借:长期股权投资1200,可供出售金融资产101;贷:固定资产清理800,其他业务收入100,主营业务收入200,应交税费——应交增值税(销项税额)51,营业外收入——固定资产处置净收益150。借:主营业务成本180;贷:库存商品180。借:其他业务成本110;贷:原材料110。

乙公司会计处理如下:借:固定资产950,库存商品200,原材料100,应交税费——应交增值税(进项税额)51;贷:长期股权投资1100,可供出售金融资产95,投资收益106。

甲公司转让的资产占其全部资产的比例为86.73% $(1301 \div 1500 \times 100\%)$ 大于75%,且乙公司在该资产收购发生时的股权支付金额占交易支付总额的比例为92.24% $(1200 \div 1301 \times 100\%)$ 大于85%。按照59号文件的规定,既可以按照一般性税务处理进行,也可以选择特殊性税务处理,但无论采取何种处理方式,其会计处理均如上所示,没有变化。

若按照一般性税务处理,甲公司该项非货币性资产交换的应纳税所得额和确认的损益一致,均为160万元 $(150+200-180+100-110)$,应纳税所得额为40万元 $(160 \times 25\%)$ 。乙公司该项非货币性资产交换的应纳税所得额和确认的损益也一致,均为106万元,应纳税所得额为26.5万元 $(106 \times 25\%)$ 。一般性税务处理后,甲公司换入资产的计税基础与资产的公允价值一致,长期股权投资为1200万元,可供出售金融资产为101万元,乙公司换入资产的计税基础也与资产的公允价值一致,固定资产为950万元,库存商品为200万元,原材料为100万元。可见,交换后没有产生纳税差异问题,不用考虑递延所得税资产和递延所得税负债的确认和计量问题。

若按照特殊性税务处理,甲公司虽然在该项非货币性资产交换中确认的损益为160万元 $(150+200-180+100-110)$,但按59号文件的规定应纳税所得额为零,不需缴纳所得税。

乙公司虽然在该项非货币性资产交换中确认的损益为106万元,但按59号文件的规定应纳税所得额为零,不需缴纳所得税。特殊性税务处理要求参与交换的资产的计税基础均采用原有计税基础。甲公司和乙公司参与交换各项资产的账面价值和计税基础如表2所示:

表2 单位:万元

会计主体	资产形式	计税基础	账面价值	应纳税暂时性差异	可抵扣暂时性差异
甲公司	长期股权投资	1100	1200	100	
	可供出售金融资产	95	101	6	
	固定资产	800	950	150	
乙公司	库存商品	180	200	20	
	原材料	110	100		10

从表2可以看出,甲公司由于采用特殊性税务处理,产生了应纳税暂时性差异106万元 $(100+6)$,乙公司则产生了应纳税暂时性差异170万元 $(150+20)$,可抵扣暂时性差异10万元。按照资产负债表债务法的核算要求,到交易发生会计期间的年末若没有其他差异,甲公司应当确认递延所得税负债26.5万元 $(106 \times 25\%)$,乙公司应当确认递延所得税负债42.5万元 $[(150+20) \times 25\%]$,递延所得税资产2.5万元 $(10 \times 25\%)$ 。

甲公司会计处理如下:借:所得税费用——递延所得税费用26.5;贷:递延所得税负债26.5。

乙公司会计处理如下:借:所得税费用——递延所得税费用42.5;贷:递延所得税负债42.5。借:递延所得税资产2.5;贷:所得税费用——递延所得税费用2.5。

所确认的所得税资产和所得税负债将在以后各期伴随资产的耗用或处置陆续转回,影响企业以后各期的应纳税额。

从以上分析中我们可以看出,企业对于满足条件的资产交换业务是选择采用一般性税务处理还是特殊性税务处理,将会对企业的利润和纳税产生不同的影响。若企业选择一般性税务处理,就会直接在当期产生纳税义务,导致企业现金的流出,其优点在于会计处理相对比较简单,没有纳税的递延问题。若企业选择特殊性税务处理,其优点在于不会在当期产生纳税的义务,不会有现金流出企业,有助于企业解决现金不足的问题,同时会产生延后纳税的效果,使企业可以获得货币的时间价值。但是这种税务处理会产生递延所得税问题,会计处理相对比较复杂,并且将来会因无法取得足够的应纳税所得额而导致可抵扣暂时性差异无法转回,以致企业的利益无法实现的风险。所以,企业在对满足条件的非货币性资产交换进行处理时,应当综合考虑企业的现金以及将来的经营计划等因素,对采用何种税务处理进行全面分析,合理规划企业所得税的纳税计划,实现企业利益最大化。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解2008.北京:人民出版社,2008
2. 财政部、国家税务总局.关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知.财税[2009]59号,2009-04-30