

企业整体资产置换之财税处理

沈阳大学 古 华

一、企业整体资产置换的会计处理规定

独立企业之间的整体资产置换,其换入资产与换出资产的公允价值应当相等,如果不相等,必然涉及补价。整体资产置换如果不涉及补价,或者涉及少量补价,应按《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》(CAS 7)的有关规定进行会计处理。如果收到的补价占换出资产公允价值的比例高于25%,则应按《企业会计准则第14号——收入》(CAS 14)的有关规定进行会计处理。

如果整体资产置换具有商业实质,换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量,则以换出资产的公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本,换出资产的公允价值与账面价值的差额计入当期损益。换入资产和换出资产公允价值均能够可靠计量的,以换出资产的公允价值作为确定换入资产成本的基础,但有确凿证据表明换入资产的公允价值更加可靠的除外。

如果整体资产置换不具有商业实质,或者换入资产或换出资产的公允价值不能够可靠地计量,则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。

二、企业整体资产置换的税务处理规定

税法规定,在企业整体资产置换业务中,作为资产置换补价的货币性资产低于整个资产置换交易公允价值的20%,除与补价相对应的资产转让所得或损失应在交易当期确认外,经税务机关确认,资产置换双方可暂不确认资产转让所得或损失。交易双方换入资产的计税基础应以换出资产原账面净值为基础确定。如果补价占整个资产置换交易公允价值的比例达到20%,交易双方均应视同销售计算资产转让所得或损失,换入资产的计税基础应以其公允价值为基础确定。

三、企业整体资产置换的会计处理与税务处理差异

在企业整体资产置换业务中,如果补价占交换资产公允价值总额的比例达到25%,则属于应税改组,会计上作为货币性交易处理,会计准则和税法对资产转让所得或损失及换入资产计税基础的确认相同。

如果补价占交换资产公允价值总额的比例达到20%,并且小于25%,则仍属于应税改组。如果符合公允价值模式核算条件,则会计准则和税法对资产转让所得或损失及换入资产计税基础的确认相同。如果不符合公允价值模式核算条件,采用成本模式核算,则换出资产按账面价值结转,不确认损益,但必须计算与补价相对应的资产转让所得或损失。换入资产的会计成本以换出资产的账面价值为基础确定,而换入资产

的计税基础以换出资产的公允价值为基础确定。

如果补价占交换资产公允价值总额的比例小于20%,则属于免税改组,换入资产的计税基础以换出资产的计税基础为基础确定。具体区别以下情况处理:

1. 采用成本模式核算。不确认资产处置损益,但收到补价的一方需计算与补价相对应的资产转让所得或损失,计算公式为:

与补价相对应的资产转让所得或损失=补价-补价×换出资产的账面价值/换出资产的公允价值-补价×相关税费÷换出资产的公允价值 公式①

支付补价的一方,换入资产总计税基础应按以下公式计算确定:

换入资产总计税基础=换出资产原计税基础+支付的补价+支付的相关税费-换入资产可抵扣的进项税额 公式②

收到补价的一方,换入资产总计税基础应按以下公式计算确定:

换入资产总计税基础=换出资产原计税基础-收到的补价+支付的相关税费+与补价相对应的资产转让所得或损失-换入资产可抵扣的进项税额

需要注意的是,公式①和公式②中“相关税费”的含义不同:前者不包含增值税,后者包含增值税。两者均不包含企业所得税。

2. 采用公允价值模式核算。由于免税改组不对换出资产确认损益,但需确认与补价相对应的资产转让所得或损失,因此应对换出资产确认的会计收益(或损失)作纳税调减(或调增)处理,同时对与补价相对应的所得(或损失)作纳税调增(或调减)处理。换入资产的会计成本与计税基础之间的差异,应在计提折旧、处置时作相反方向的纳税调整。

例:甲企业与乙企业进行整体资产置换。甲、乙两企业均为增值税一般纳税人,适用增值税税率17%。甲企业固定资产原值为120万元,累计折旧20万元;乙企业固定资产原值为160万元,累计折旧10万元。其他情况如下表所示。

单位:万元

甲企业			乙企业		
资产	账面价值	公允价值	资产	账面价值	公允价值
固定资产	100	130	固定资产	150	180
无形资产	40	45	无形资产		
库存商品	50	60	库存商品	80	90
合计	190	235	合计	230	270

甲企业与乙企业进行整体资产置换时,甲企业支付给乙企业补价 35 万元。交易双方发生的存货置换均按规定开具增值税专用发票,不考虑固定资产置换应缴纳的增值税,转让无形资产应纳营业税(5%),不考虑城市维护建设税及教育费附加。双方均采用公允价值模式进行核算。

(1)甲企业。甲企业支付的补价占换出资产公允价值与支付的货币性资产之和的比例为: $35 \div 270 \times 100\% = 12.96\% < 25\%$,应按 CAS 7 的规定进行处理。在非货币性资产交换中,如果同时换入多项资产,应按换入各项资产的公允价值与换入全部资产公允价值总额的比例,对换出资产的账面价值总额进行分配,以确定各项换入资产的入账价值。

应纳营业税=450 000×5%=22 500(元)

增值税销项税额=600 000×17%=102 000(元)

换入资产的总会计成本=2 350 000+350 000+22 500+102 000-153 000=2 671 500(元)

换入固定资产会计成本=1 800 000÷2 700 000×2 671 500=1 781 000(元)

换入库存商品会计成本=900 000÷2 700 000×2 671 500=890 500(元)

企业所得税的处理:甲企业不对换出资产确认损益。应调减应纳税所得额=100 000+50 000+300 000=450 000(元)。

换入资产的计税基础应以换出资产的原计税基础为基础确定。若换出资产的原计税基础与账面价值相等,则换入资产的总计税基础=1 900 000+350 000+22 500+102 000-153 000=2 221 500(元)。换入资产的总计税基础(2 221 500 元)与换入资产的总会计成本(2 671 500 元)正好相差 450 000 元。

换入固定资产计税基础=1 800 000÷2 700 000×2 221 500=1 481 000(元)

换入库存商品计税基础=900 000÷2 700 000×2 221 500=740 500(元)

上述固定资产、库存商品会计成本与计税基础的差异,在计提折旧、处置时作纳税调整。

(2)乙企业。乙企业收到的补价占换出资产公允价值的比例为: $35 \div 270 \times 100\% = 12.96\% < 25\%$,应按 CAS 7 的规定进行处理。

增值税销项税额=900 000×17%=153 000(元)

换入资产的总会计成本=2 700 000-350 000+153 000-102 000=2 401 000(元)

换入固定资产会计成本=1 300 000÷2 350 000×2 401 000=1 328 213(元)

换入无形资产会计成本=450 000÷2 350 000×2 401 000=459 766(元)

换入库存商品会计成本=600 000÷2 350 000×2 401 000=613 021(元)

企业所得税的处理:乙企业不对换出资产确认损益,只确认与补价相对应的资产转让所得或损失。

应调减应纳税所得额=100 000+300 000=400 000(元)

与补价相对应的资产转让所得或损失=350 000×(1-2 300 000÷2 700 000)=51 852(元)

合计应调整应纳税所得额=51 852-400 000=-348 148(元)

换入资产的总计税基础=2 300 000-350 000+153 000+51 852-102 000=2 052 852(元)

换入资产的总计税基础(2 052 852 元)与换入资产的总会计成本(2 401 000 元)正好相差 348 148 元。

换入固定资产计税基础=1 300 000÷2 350 000×2 052 852=1 135 620(元)

换入无形资产计税基础=450 000÷2 350 000×2 052 852=393 099(元)

换入库存商品计税基础=600 000÷2 350 000×2 052 852=524 133(元)

上述固定资产、库存商品会计成本与计税基础的差异,在计提折旧、处置时作纳税调整。

四、企业整体资产置换涉税处理应当注意的问题

1. 资产置换双方的资产转让过程中的财产转让所得或损失是否予以确认,并计入当期损益计算缴纳企业所得税:如果确认财产转让所得或损失则为应税整体资产置换;如果不确认则为免税整体资产置换。

2. 资产置换双方在交易中,对换入资产成本的确定:在公允价值计量模式下,非货币性交易与货币性交易的账务处理是相同的,只有当换出资产的账面价值与计税基础存在差异时,才涉及纳税调整。

3. 以非货币性资产对目标公司增资扩股,对目标公司来说,属于发行权益性证券取得投资,不适用 CAS 7 的规定。而以非货币性资产作为对价换取对方持有的第三方股权,如果不涉及补价或者涉及少量补价,则应按 CAS 7 的规定进行处理。两种不同的交易,其涉及的流转税处理也有区别:以不动产、无形资产对目标公司增资扩股,不纳营业税;但如果是换取对方持有的第三方股权,则应当视同销售不动产或转让无形资产缴纳营业税。

4. 增值税转型后,企业经营用固定资产的进项税额是可以抵扣的。因此,如果是库存商品与固定资产进行交易,则必须考虑库存商品、固定资产交换应纳的增值税。关联企业之间的一些非货币性交易可能会导致交换资产的公允价值不相等,对此,应按成本模式核算换入资产的成本,并按税法规定确定资产转让所得或损失以及换入资产的成本。

5. 采用成本模式核算的非货币性资产交换业务,对换出资产视同销售确认资产转让所得或损失时,应当按照相同或最近时期同类货物的加权平均价格计算确定,如果没有相同或最近时期同类资产的加权平均价格,则应按组成计税价格确定。对于已提取减值准备的库存商品,采用历史成本计算的组成计税价格必然会背离其市场价格。因此,组成计税价格中的成本通常应采用会计成本,而不是计税基础。○