

非货币性资产交换的企业所得税纳税调整

卢剑灵(教授)

(广东商学院 广州 510320)

【摘要】 由于会计准则和税法对非货币性资产交换损益的确认存在差异,本文提出企业在进行所得税申报时必须对这些差异进行必要的纳税调整。笔者同时结合新所得税纳税申报表的填制要求,对相关的纳税调整方法作了简要的介绍。

【关键词】 非货币性资产交换损益 纳税调整 所得税申报

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)。按照会计准则的规定,在资产交换中,使用的货币性资产占整个资产交换金额的比例低于25%的,该项交换便定义为非货币性资产交换。《企业所得税法实施条例》第25条规定:企业发生非货币性资产交换,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。因此,正确理解非货币性资产交换的税务处理规定,正确区分会计准则与税法对非货币性资产交换收入、成本确认的差异,对正确确认非货币性资产交换损益是至关重要的。

一、税法与会计准则对非货币性资产交换损益确认的差异

(一)会计准则对非货币性资产交换损益的确认模式

会计准则对非货币性资产交换是否确认损益设置了两种模式:确认损益和不确认损益。

1. 确认损益。会计准则规定,非货币性资产交换同时满足下列两个条件,应确认其交换损益:一是该项交换具有商业实质;二是换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量。在核算中,应当以换入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,换入资产的公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益,换出资产的公允价值与换出资产的账面价值不一致时,其差额也作为当期损益处理。如果涉及补价,则取得的补价收入视为本期收益的增加,支付的补价款视为本期收益的减少。这样,取得补价收入一方的非货币性资产交换损益的计算公式为:(换入资产的公允价值+取得的补价收入)-(换出资产的公允价值+支付的相关税费);支付补价款一方的非货币性资产交换损益的计算公式为:换入资产的公允价值-(换出资产的公允价值+支付的补价款+支付的相关税费)。

2. 不确认损益。如果非货币性资产交换不能同时满足以上两个条件,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。如果涉及补价,收到补价的,应当以换出资产的账面价值减去收到的补价并加上应支付的相关税费,作为换入资产的成本,不确认损益;支付补价的,应当以换出资产的账面价值加上支付的补价和应支

付的相关税费,作为换入资产的成本,不确认损益。按照会计准则的规定,这里的公允价值是指在公平交易中,熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或债务清偿的金额。

(二)税法对非货币性资产交换损益的确认模式

企业所得税法对非货币性资产交换是否确认损益也设置了两种模式:一种是发生非货币性资产交换,必须计算损益,并作为当年应纳税所得额计算缴纳企业所得税;另一种则属于免税模式,不用计算损益。属于免税模式的非货币性资产交换目前仅限于符合规定条件的企业整体资产交换。对于应税模式的非货币性资产交换,《企业所得税法实施条例》第58、62、66、71、72条对其损益的确认作出了规定:通过非货币性资产交换方式取得的固定资产、生产性生物资产、无形资产,以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础;通过除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;通过除支付现金以外的方式取得的存货,以该存货的公允价值和支付的相关税费为成本。换入资产的公允价值减去换出资产的公允价值和发生的税费,便是应计入当年应纳税所得额中的非货币性资产交换的损益。换出资产的公允价值与其账面价值不一致的,其差额也作为损益处理。如果发生补价,其损益的处理与会计准则的规定一样。税法对公允价值的解释与会计准则的解释基本一致,《企业所得税法实施条例》第13条规定,公允价值是指按照市场价格确定的价值。

二、非货币性资产交换纳税调整举例说明

1. 非货币性资产交换属于应税项目且需要确认会计损益。

例1:2008年5月,甲企业用一批存货换取乙企业的一项固定资产。甲企业存货的账面价值为100万元,乙企业固定资产的账面原价为290万元,累计折旧为170万元,在清理过程中,乙企业支付清理费用10万元,同时乙企业已为此项固定资产计提固定资产减值准备10万元。假设换出资产的账面价值即为公允价值,下同。

(1)对于甲企业来说,假设换入的固定资产公允价值为140.4万元(含增值税),存货适用的增值税税率为17%,账面

成本为 100 万元。交换存货时应计提的增值税销项税额为： $140.4 \div (1+17\%) \times 17\% = 20.4$ (万元)，该项资产交换取得的损益 $= 140.4 - (100 + 20.4) = 20$ (万元)。其账务处理为：借：固定资产 1 404 000；贷：库存商品 1 000 000，应交税费——应交增值税(销项税额) 204 000，营业外收入——非货币性资产交换利得 200 000。

换入资产的公允价值为 140.4 万元，换出资产的账面成本为 100 万元，发生的税费为 20.4 万元，则应计入应纳税所得额的损益为： $140.4 - 100 - 20.4 = 20$ (万元)。该损益金额与会计损益金额是一致的。由于企业发生的非货币性资产交换形成的损益已包含在会计利润中，且换入固定资产的账面价值符合公允价值的确认标准，因此，企业无需对该项交易形成的损益进行税前调整。但值得注意的是，如果企业发现换入固定资产的账面价值不符合公允价值的确认要求，则必须对该项交易形成的损益进行纳税调整。

(2)对于乙企业来说，假设换入存货的公允价值也是 140.4 万元，同时获得甲企业开具的增值税专用发票，注明价款 120 万元，增值税 20.4 万元。按增值税相关规定，转让使用过的固定资产，应计缴增值税 $= 140.4 \div (1+4\%) \times 4\% \times 50\% = 2.7$ (万元)。

换出固定资产时，借：固定资产清理 1 100 000，累计折旧 1 700 000，固定资产减值准备 100 000；贷：固定资产 2 900 000。

换入存货时，借：库存商品(或库存材料) 1 200 000，应交税费——应交增值税(进项税额) 204 000；贷：固定资产清理 1 404 000。

支付清理费用和增值税时，借：固定资产清理 127 000；贷：银行存款 100 000，应交税费——应交增值税 27 000。

结转固定资产清理损益，借：固定资产清理 177 000；贷：营业外收入——非货币性资产交换利得 177 000。

账面反映该项资产交换的收益为 17.7 万元。换入资产的公允价值为 140.4 万元，换出资产的账面成本为 110 万元，发生的税费为 12.7 万元，则应计入应纳税所得额的损益为： $140.4 - 110 - 12.7 = 17.7$ (万元)。该损益金额与会计损益金额是一致的，企业无需对该项交易形成的损益进行纳税调整。

2. 非货币性资产交换属于应税项目但无需确认会计损益。

例 2:沿用例 1 的资料，假设该项资产交换不具有商业实质，根据会计准则的规定，此项资产交换不确认会计损益。但税法规定，该项资产交换属于应税项目，必须对其损益进行纳税申报。

(1)对于甲企业来说，换入资产的成本为换出资产的账面成本与支付的税费之和。换出资产的账面成本为 100 万元，假设同类资产的计税价格为 120 万元，计提的增值税销项税额为 20.4 万元，则换入固定资产的入账成本为 120.4 万元。账务处理为：借：固定资产 1 204 000；贷：库存商品 1 000 000，应交税费——应交增值税(销项税额) 204 000。

企业在进行所得税申报时，必须对以上交易产生的损益进行纳税调整。根据税法规定，换入资产的公允价值减去换出资产的公允价值和发生的税费，即为应计入当年应纳税所得

额的金额。而事实上，企业在进行纳税调整时，关键是要确认换入资产的公允价值。如例 1，假设换入固定资产的公允价值为 140.4 万元，换出存货的账面成本为 100 万元，计税价格为 120 万元，缴纳的增值税为 20.4 万元($120 \times 17\%$)，应税收益为 20 万元($140.4 - 100 - 20.4$)，则企业在进行所得税申报时，应在《收入明细表》(附表一)的“非货币性资产交换视同销售收入”中填报 140.4 万元，在《成本费用明细表》(附表二)的“非货币性资产交换视同销售成本”中填报 120.4 万元。

(2)对于乙企业来说，换入存货的成本为换出固定资产的账面成本和支付的税费之和。换出固定资产的账面成本为 110 万元($290 - 170 - 10$)，支付清理费用 10 万元，换出固定资产的含税市场价为 140.4 万元，应缴纳的增值税为 2.7 万元。换入存货的成本为 122.7 万元($110 + 10 + 2.7$)。账务处理为：

换出固定资产时，借：固定资产清理 1 100 000，累计折旧 1 700 000，固定资产减值准备 100 000；贷：固定资产 2 900 000。

换入存货时，借：库存商品(或库存材料) 1 227 000；贷：固定资产清理 1 227 000。

支付清理费用和增值税时，借：固定资产清理 127 000；贷：银行存款 100 000，应交税费——应交增值税 27 000。

至此，固定资产清理损益结平，该项资产交换无账面损益记录。

但企业在进行所得税申报时，必须对以上交易损益进行纳税调整。根据例 1 的假设，换入存货的公允价值为 140.4 万元，换出固定资产的账面成本为 110 万元，发生的税费为 12.7 万元，该项资产交换形成的应税收益为 17.7 万元 ($140.4 - 110 - 12.7$)。根据以上计算结果，企业在进行所得税申报时，应在《收入明细表》(附表一)的“非货币性资产交换视同销售收入”中填报 140.4 万元，在《成本费用明细表》(附表二)的“非货币性资产交换视同销售成本”中填报 122.7 万元。

非货币性资产交换中发生补价时，取得补价收入的，应在《收入明细表》(附表一)的“非货币性资产交换视同销售收入”中填报；支付补价款的，应在《成本费用明细表》(附表二)的“非货币性资产交换视同销售成本”中填报。

3. 非货币性资产交换属于免税项目但需确认会计损益。发生此类情况的，企业应根据该项交换实际形成的损益，直接调增或调减会计利润。具体可在《纳税调整项目明细表》(附表三)的“其他”栏中填报。

例 3:沿用例 1 的资料。甲企业用一批存货换取乙企业的一项固定资产。假设这笔交易属于免税项目，则由核算资料可知，甲、乙企业分别从这项交易中获取收益 20 万元和 17.7 万元。这样，甲、乙企业在进行所得税申报时，应在《纳税调整项目明细表》(附表三)的“其他”栏中的“调减金额”列中，分别填报 20 万元和 17.7 万元。

主要参考文献

1. 人民出版社. 中华人民共和国企业所得税法. 北京: 人民出版社, 2007
2. 中国法制出版社. 中华人民共和国企业所得税法实施条例. 北京: 中国法制出版社, 2007