

递延所得税资产和负债确认的例外情况

浙江天健会计师事务所 倪侃侃

根据《企业会计准则第18号——所得税》(以下简称所得税准则)的规定,一般情况下,应纳税暂时性差异需要被确认为递延所得税负债,可抵扣暂时性差异需要被确认为递延所得税资产。但在几种例外情况下,它们是不需要被确认的。

一、递延所得税负债确认的例外情况

1. 商誉的初始确认。由于商誉不能在以后抵扣应税收益,因此其计税基础为零,其账面价值就构成应纳税暂时性差异。但所得税准则规定,该暂时性差异可以不被确认为递延所得税负债。这是因为商誉是合并成本扣除被合并企业公允价值的差额,如果将其确认为递延所得税负债,就会减少被合并企业的公允价值,从而导致商誉的增加。

例1:A公司于2005年12月31日以10万元的价格吸收合并B公司(A公司和B公司为非同一控制关系),在收购日B公司的公允价值为8万元,所得税税率为30%。

根据《企业会计准则第20号——企业合并》,A公司在合并日应确认商誉2万元(10-8)。由于该商誉无法抵扣以后的应税收益,故其计税基础为零,因此暂时性差异为2万元。如果将其确认为递延所得税负债,则为0.6万元(2×30%),根据《企业会计准则第20号——企业合并》的规定,该递延所得税负债也构成公允价值,从而导致商誉的再次计算:商誉=10-(8-0.6)=2.6(万元)。可以看出,确认商誉的递延所得税负债会导致商誉计算不准确,因此所得税准则禁止在商誉初始确认时确认其递延所得税负债。

2. 非企业合并下发生的既不影响会计利润也不影响应纳税所得额的交易初始确认。一项交易的发生将导致企业确认一项资产,该资产不能在以后抵扣应税收益,因此其计税基础为零,其账面价值直接构成暂时性差异。但根据所得税准则的规定,该暂时性差异不被确认为递延所得税负债。这是因为,如果将其确认为递延所得税负债,则会直接增加确认资产的账面价值,从而导致该资产账面价值的含义不明晰。

例2:A公司于2005年12月31日以10万元的价格购入一项专有技术,假设根据税法规定该项专有技术的摊销在以后无法抵扣应税收益,在其处置时也不涉及所得税,所得税税率为30%。

根据所得税准则的规定,该项专有技术形成暂时性差异10万元,如果确认递延所得税负债,应该是3万元(10×30%)。这个金额在借方科目如何处理是存在一定难度的:计入所得税费用显然是错误的,因为该项资产本期并未产生会计利润,也未产生应纳税所得额;如果记入资产科目,则会导致该项无形资产入账价值变为13万元。从这个层面上讲,

不确认递延所得税负债的理由和不确认商誉的递延所得税负债的理由是一致的。

3. 权益法下的长期股权投资应纳税暂时性差异。根据所得税准则的规定,与子公司、联营企业及合营企业的投资相关的应纳税暂时性差异产生的递延所得税负债,应当予以确认,但在同时满足两个条件时不予确认:①投资企业能够控制暂时性差异转回的时间;②该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回,即当投资企业已经决定在可预见的将来不对被投资企业的利润进行分配,就不应当确认递延所得税负债。

例3:A公司持有B公司60%的股权,账面投资成本为60万元。2005年B公司实现利润10万元,A公司按股权比例60%确认投资收益6万元。A公司法定所得税税率为30%,B公司法定所得税税率为20%。

由于A公司和B公司存在法定税率差异,在收到B公司的股利时需要按10%的税率差补缴所得税。因此A公司在按权益法确认投资收益后,形成递延所得税负债0.75万元[6÷(1-20%)×10%]。该递延所得税负债将在A公司收到B公司的股利时予以转回,记入“应交税金”科目。但由于A公司能控制B公司的股利政策,因此如果A公司决定在可预见的未来不对B公司的股利进行分配,那么确认的递延所得税负债也将无法转回,自然无需确认递延所得税负债。

不确认递延所得税负债,意味着当期所得税费用的减少和净利润的上升,企业完全可以通过调整子公司的股利政策来达到递延所得税费用、增加本期利润的目的。如例3,A公司为了满足其对利润的要求,可以在2005年制定一个B公司未来不分配股利的政策,据以不确认0.75万元的递延所得税负债。2006年,A公司由于各种原因需要收取股利,因此使B公司做出分配股利的决策,从而使0.75万元的所得税费用递延到2006年。而所得税准则并未对这种行为进行规范。

二、递延所得税资产确认的例外情况

1. 确认限额。根据所得税准则的规定,确认递延所得税资产应以未来很可能用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额为限。而确认递延所得税负债并无类似的规定。这是谨慎性原则的体现。

例4:A公司于2005年12月31日以12万元的价格购入一台设备,在2年内按年限平均法计提折旧,税法规定应按3年计提折旧,该设备无残值,所得税税率为30%。2006年12月31日产生可抵扣暂时性差异2万元,该差异在2007年才能在税前予以抵扣。如果预计2007年有足够的应纳税所得额可供抵扣,那么A公司应确认递延所得税资产0.6万元(2×

消费型增值税改革过程中的会计协调



广东财经职业学院 池海文 武汉市江岸区地方税务局 池海琦

我国目前实行的是生产型增值税。生产型增值税以增值税纳税人的销售收入减去其耗用的外购商品和劳务的余额作为计税依据,其税基为包括固定资产转移价值在内的名义增值价值,这是对固定资产进行重复征税,会对投资产生强烈的限制作用。

如果实行消费型增值税,则在征收增值税时,允许将购置的所有投入物包括固定资产的已纳税额一次性全部扣除,使纳税人用于生产应税产品的全部外购投入物不在课税之列。其增值税的计税依据实质上是消费品的增值部分。生产型增值税是增值税制发展的初级阶段的产物,在增值税的税制要素及征管制度逐步完善之后,生产型增值税向消费型增值税转化是必然的趋势。中央于2003年10月底出台了《实施东北地区等老工业基地振兴战略的若干意见》(中发[2003]11号文),明确提出在东北地区优先推行从生产型增值税向消费型增值税的改革。2004年9月14日,财政部、国家税务总局下发了《东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定》(财税[2004]156号文,下称《规定》),它标志着东北地区增值税改革正式启动。

一、《规定》中固定资产进项税额的抵扣方法

《规定》主要适用于黑龙江省、吉林省、辽宁省和大连市

30%);如果预计2007年只有1万元的应纳税所得额可供抵扣,根据所得税准则,则只能确认递延所得税资产0.3万元;如果预计A公司于2007年无应纳税所得额可供抵扣,即2007年发生亏损,则不能确认递延所得税资产。

值得注意的是,确认递延所得税资产,意味着所得税费用的减少、净利润的上升。不确认递延所得税资产的限制仅仅是基于一种对未来的预计,而这种预计本身就存在很大的人为调控因素,因此公司会通过对未来可供抵扣的应纳税所得额预计的滥用来达到操纵利润的目的。如例4,A公司2006年利润状况不佳,2007年可能亏损,但为了满足其利润要求,A公司依然会确认递延所得税资产0.6万元。待到2007年发生亏损,该递延所得税资产只能计入2007年的所得税费用。

此外,所得税准则还规定,在资产负债表日,有确凿证据表明未来可获得足够的应纳税所得额用来抵扣时,应当确认以前年度未确认的递延所得税资产。因此,上市公司就可以利用该条规定对利润在各年度的平衡进行调节。

2.非企业合并下发生的既不影响会计利润也不影响应纳税所得额的交易初始确认。在这种情况下,不确认递延所得税资产的理由与前文中在同种情况下不确认递延所得税负债

从事装备制造业、石油化工业、冶金业、船舶制造业、汽车制造业、农产品加工业产品生产为主(产品年销售额占全部销售额50%以上)的增值税一般纳税人。其主要目的是鼓励投资者加大对东北老工业基地的基础性产业的投资。根据《规定》,购进固定资产可以抵扣进项税额的四种情形是购进(包括接受捐赠和实物投资)固定资产;用于自制(含改扩建、安装)固定资产的购进货物或应税劳务;通过融资租赁方式取得的固定资产,凡出租方按照《国家税务总局关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》(国税函[2000]514号)的规定缴纳增值税的;为固定资产支付的运输费用。而纳税人外购和自制的不动产不属于《规定》的扣除范围。

具体的抵扣方法是:纳税人当年准予抵扣的固定资产进项税额不得超过当年新增增值税税额,当年没有新增增值税税额或新增增值税税额不足抵扣的,未抵扣的进项税额应留待下年抵扣。纳税人有欠交增值税的,应先抵减欠税(当年新增增值税税额是指当年实际应交增值税超过2003年应交增值税部分)。

二、《规定》对固定资产计价的影响及其协调

以上抵扣方法是针对2004年7月1日起实际发生的固定资产进项税额,而对于2004年7月1日之前购进的固定资

的理由一样,不再赘述。

3.权益法下的长期股权投资可抵扣暂时性差异。根据所得税准则的规定,企业对与子公司、联营企业和合营企业投资相关的可抵扣暂时性差异,一般情况下是不确认递延所得税资产的,除非同时满足以下两个条件:①暂时性差异在可预见的未来很可能转回;②未来很可能获得用来抵扣可抵扣暂时性差异的应纳税所得额。

例5:A公司于2005年12月31日以60万元的价格购买B公司60%的股权,当日B公司宣告发放股利10万元。A公司收到股利6万元,冲减长期股权投资账面价值。A公司法定所得税税率为30%,B公司法定所得税税率为20%。

由于A公司和B公司存在税率差,故A公司收到6万元股利尚需补缴所得税0.75万元 $[6 \div (1-20\%) \times 10\%]$ 。

如果预计2006年B公司很可能实现利润1万元,则确认递延所得税资产:借:递延所得税资产0.75万元;贷:应交税金——应交所得税0.75万元。如果不能预计2006年B公司实现的利润或者预计2006年B公司亏损,则不确认递延所得税资产:借:所得税费用0.75万元;贷:应交税金——应交所得税0.75万元。○