

以非货币性资产对外投资的所得税及涉税会计处理会计初级
职称考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/520/2021_2022__E4_BB_A5_E9_9D_9E_E8_B4_A7_E5_c43_520545.htm 一、以非货币性资产

进行股权投资所得税及会计处理规范的沿革（一）所得税处理规范的沿革及相关说明 1、原有规定。财政部、国家税务总局（以下简称总局）印发的《关于企业资产评估增值有关所得税处理问题的通知》（以下简称77号文件）规定，纳税人以非现金的实物资产和无形资产对外投资，发生的评估增值，不计入应纳税所得额，但在中途或到期转让、收回该项资产时，应将增值计入应纳税所得额，依法缴纳所得税。 2、现行规定。总局，《关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（以下简称118号文件）规定：（1）企业以非货币性资产对外投资，应在投资交易发生时，将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项业务进行所得税处理，并按规定计算资产转让所得或损失；（2）上述资产转让所得如果数额较大，在一个纳税年度确认所得实现确有困难的，报经税务机关批准，可作为递延所得，在不超过5个纳税年度内平均摊转到各年度应纳税所得中。（二）所得税会计处理规范的沿革 1、初始规定。财政部印发的《关于企业资产评估等有关会计处理的通知》（以下简称财会72号文件）规定，企业以非货币性资产（不含股权置换，下同）对外投资，评估确认价值低于投出资产账面价值的，其差额应确认为当期损失；评估确认价值高于投出资产账面价值时，其差额计入资本公积的准备项目，投资资产处置（转让，收回）时，该项增值再从资本公积转入当期损益（投资收益）。 2

、补充更改规定。财政部印发的《关于企业资产评估等有关会计处理问题补充规定的通知》、《关于执行具体会计准则和（股份有限公司会计制度）有关会计问题解答》规定：（1）企业以非现金资产对外投资，投出资产作价高于资产账面价值的差额，在投资处置时，应将差额从资本公积准备转入“资本公积其他资本公积转入”明细科目，不再转入当期损益；（2）原财会72号文件同时废止。

3、现行规定：财政部新修订的《企业会计准则投资》、《企业会计准则非货币性交易》（以下分别简称《投资准则》《非货币性交易准则》）和《企业会计制度》（以下简称《制度》，以上三个法规制度均只适用于股份有限公司和其他经批准执行《制度》的企业）规定，企业以非货币性资产进行股权投资，应以投出资产的账面价值加上相关税费作为股权投资的入账价值（投资成本）；采用权益法核算的股权投资入账价值高于或低于投资企业应享有被投资单位所有者权益份额时，应调整股权投资成本，其差额确认为股权投资差额，在规定年限内（收益不少于10年、损失不多于10年）平均摊销计入投资损益。

（三）所得税处理与会计处理相互联系的评述

1、文件的适用。综上所述，企业以非货币性资产进行股权投资：（1）在所得税处理上，应统一执行118号文件的规定；（2）在所得税会计处理上：A执行《制度》的企业，应执行《投资准则》、《非货币性交易准则》和《制度》的规定；B其他企业，应执行财会[1998]66号文件的规定。

2、税收规定与会计处理规定的衔接：（1）执行《制度》的企业，以非货币性资产进行股权投资的业务发生时，按《制度》规定在会计上只是将投出的货币性资产转换为股权投资，并不确认损益，但是，按

照118号文件的规定，投出非货币性资产应比照公允销售价值按税法规定确认所得或损失，这样就产生了因进行非货币性资产投资而调整应纳税所得额（以下简称纳税所得）的问题，但是，一般情况下，这一差异在以后会计期间可以转回，因此，这属于时间性差异，应在会计处理上通过“递延税款”科目核算；（2）其他企业，以非货币性资产进行股权投资时，由于在会计上按评估确认价值（公允价值）确认损失而不确认收益，所以投出资产评估增值时也产生会计与税收计算的差异，这一差异在所得税会计上属永久性差异，无须通过“递延税款”科目核算。

二、所得税处理的具体操作

（一）执行《企业会计制度》的企业

- 1、投资发生时确认投出资产的转让所得或损失。在投资发生的当年，应按以公允价值销售非货币性资产确认所得或损失，即：
 - （1）投出资产公允价值低于其账面价值时，应在会计税前利润的基础上按其差额（损失）调减纳税所得；
 - （2）投出资产的公允价值高于其账面价值时，则在会计税前利润的基础上按其差额（所得）调增纳税所得；如果应调增的纳税所得经批准可以分年度计入所得额，则分年调增纳税所得。
- 2、转销投资差额时的纳税调整：
 - （1）投出资产的公允价值高于账面价值的，企业在将“股权投资差额”转入投资收益时，因为在投资发生时已在税收上确认所得，所以应接转入损益的金额调减纳税所得，直至将相关投资项目的投出资产公允价值高于其账面价值的差额冲销完毕为止；
 - （2）投出资产的公允价值低于其账面价值的，企业在将“股权投资差额”转入投资损失时，因为在投资交易发生时已在税收上确认损失，所以应按转入损失的金额调增纳税所得，直到将投资发生时确认的投资损失冲

销完毕为止。（二）尚未执行《企业会计制度》的企业 尚未执行《制度》的企业，由于在投资交易发生时在会计上按公允价值确认投资损失而不确认收益，所以：1、如果投出资产公允价值低于其账面价值，其差额在会计处理已确认为当期损失，与税法规定一致，所以无须进行纳税调整。2、如果投出资产公允价值高于其账面价值，其差额在会计处理上应计入资本公积而不确认收益，因此，应在投资交易发生时，按其差额调增纳税所得；如果经批准作为递延所得的，则分年分批调增纳税所得。企业在进行股权投资时如果因其他原因确认“股权投资差额”并分期转入投资损益的，不论企业是否执行《制度》，皆不因之调增或调减纳税所得。

三、所得税会计处理的具体操作（一）执行《企业会计制度》的企业

1、以非货币性资产对外进行长期股权投资，应按投出资产的账面价值与相关税费之和，借记“长期股权投资股票投资（或其他股权投资，下同）（投资成本）”科目；按投出资产已提减值准备，借记“存货跌价准备”、“无形资产减值准备”等科目；按应交增值税或营业税等，贷记“应交税金”等科目；按投出资产账面余额，贷记“原材料”、“产成品”、“无形资产”等科目；按支付的相关费用，贷记“银行存款”科目。如果投出资产为固定资产，以上分录须作相应调整。

2、因投出资产评估确认价值即公允价值低于其账面价值而应确认投资差额的，应按其差额，借记“长期股权投资股票投资（股权投资差额）”科目，贷记“长期股权投资股票投资（投资成本）”科目；因投出资产公允价值高于其账面价值的，按其差额作相反分录。

3、年终计算所得税时，因确认的投出资产转让损失未进损益而调减纳税

所得导致少交所得税的，按少交数，借记“所得税”科目，贷记“递延税款”科目；因确认的投出资产转让所得未进损益而调增纳税所得导致多交所得税的，按多交数，借记“递延税款”科目，贷记“应交税金应交所得税”科目。

4、按规定年限摊销股权投资差额时：（1）差额为损失时（余额在借方），按应摊销损失，借记“投资收益”科目，贷记“长期股权投资股票投资（股权投资差额）”科目；差额为收益时（余额在贷方），按应摊销收益作相反分录。

5、因摊销股权投资差额而应调整纳税所得导致多交或少交所得税时：

（1）因摊销损失而调增纳税所得导致多交所得税，应按多交数，借记“递延税款”科目，贷记“应交税金应交所得税”科目；

（2）因摊销收益而调减纳税所得导致少交所得税，应按少交数，借记“所得税”科目，贷记“递延税款”科目。

递延税款转回时因税务机关与企业计算方法差异或税率变动等原因导致递延税款不够或多余的，在末期的“所得税”科目中进行调整。

（二）尚未执行《企业会计制度》的企业

1、以非货币性资产进行长期股权投资，投出资产评估确认价值即公允价值低于其账面价值时，按投出资产的公允价值，借记“长期投资股票投资（或其他投资，下同）”科目；按投出资产账面价值，贷记“原材料”、“产成品”、“无形资产”等科目；按应交增值税、营业税等和支付的相关费用，贷记“应交税金”、“银行存款”等科目；按以上贷方与借方的差额，借记“营业外支出”科目。如果投出资产为固定资产，以上分录也须作相应调整（下同）。

2、投出资产公允价值高于其账面价值时，按投出资产公允价值，借记“长期投资股票投资”科目；按投出资产账面价值，贷记“原

材料 ”、“ 产成品 ”、“ 无形资产 ” 等科目；按应交或支付的相关税费，贷记 “ 应交税金 ”、“ 银行存款 ” 等科目；按其差额，贷记 “ 资本公积股权投资准备 ” 科目。企业年终计算所得税时，应按当年在税收上确认的投出资产转让所得应计未计入损益调增纳税所得计算所得税，借记 “ 资本公积股权投资准备 ” 科目，贷记 “ 应交税金应交所得税 ” 科目（或与其他纳税所得一并计算）。长期股权投资转让或收回时，应将投资准备转入一般资本公积，借记 “ 资本公积股权投资准备 ” 科目，贷记 “ 资本公积其他资本公积转入 ” 科目。

100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com