

新旧所得税法下的税会差异会计初级职称考试 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__E6_96_B0_E6_97_A7_E6_89_80_E5_c43_520553.htm

财政部于2007年3月颁布了《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称新《所得税法》），近期又颁布了其实施细则。与1993年国务院发布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（以下简称旧《所得税法》）相比，新《所得税法》对非货币性资产交换业务的所得税处理有了新的规定。这些新规定使非货币性资产交换业务的税会差异扩大了，还是缩小了？对于这个问题，本文首先比较了新旧《所得税法》对非货币性资产交换业务的不同处理规定，然后将新旧《所得税法》分别与《企业会计准则第7号非货币性资产交换》（以下简称《非货币性资产交换准则》）进行比较，并通过一个案例分析得出新旧《所得税法》与《非货币性资产交换准则》的差异及其变化。

一、新旧《所得税法》对非货币性资产交换的不同处理

非货币性资产交换业务涉及所得税的问题主要有两项基本内容：非货币性资产交换业务中换入资产计税基础的确认；对非货币性资产交换中的换出资产业务是否确认损益。旧《所得税法》规定非货币性资产交换业务实质上是一种有偿出让资产的行为，无论其是否具有商业实质或公允价值能够可靠计量，都处理为资产转让业务，将其分解为按公允价值销售（投资）和购置非货币性资产两项经济业务进行所得税处理，并按规定确认非货币性资产交换的损益。而新《所得税法》则更加明确地规定了非货币性资产交换业务的处理方法，特别在其实施细则中作了详细的规定。新《所得税法》仍然将企业

发生的非货币性资产交换业务视同转让资产，但是对换入资产的计税基础和交换损益的确认作了新的规定。新《所得税法》中规定，通过非货币性资产交换方式取得的生物资产、固定资产和无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费作为计税基础；通过支付现金以外的方式取得的存货、投资资产，以该存货和投资资产的公允价值和支付的相关税费为成本。另外，对于交换损益的确认，新《所得税法》规定以非货币形式取得的收入，应当按照换入资产的公允价值确定收入额，同时实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，如转让资产的净值，税金（除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加），准予在计算应纳税所得额时扣除。因此，非货币性资产交换损益=换入资产的计税基础（-）补价收入（补价支出）-换出资产的账面价值-相关税费，这个式子可简化为下图中的公式。上述新、旧《所得税法》对非货币性资产交换的具体处理如下图所示。（附表下载）

二、非货币性资产交换业务的新旧税会差异比较

对于非货币性资产交换业务的确认和计量，由于会计准则与所得税法规以不同目标为导向，受不同原则的规范，使两者之间存在差异。财政部于2006年2月15日发布的《非货币性资产交换准则》在旧会计准则的基础上，对换入资产入账价值的计价基础以及交换损益的确认分别作了调整。因此，有必要先对《非货币性资产交换准则》做一个详细的分析，然后再用一个案例将新旧《所得税法》与《非货币性资产交换准则》进行比较，以得出非货币性资产交换业务的新旧税会差异。

1、企业会计准则的相关规定

非货币性资产交换准则对非货币性资产交换业务的计量，区分该交易是否具有商业实质以

及资产的公允价值是否能够可靠地计量，分别采用不同的资产计量方式及损益确认方法。具体在《非货币性资产交换准则》第三条中规定，非货币性资产交换业务同时满足下列两个条件：该项交换具有商业实质；换入资产或换出资产的公允价值能够可靠地计量，则应当以换出资产的公允价值和补价、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。未同时满足上述两个条件的非货币性资产交换业务，则应当以换出资产的账面价值和补价、应支付的相关税费作为换入资产的入账价值，且不确认损益。上述非货币性资产交换业务的两种不同会计处理如下图所示……（见附表）

2、相关规定的实例应用

以下按非货币性资产交换是否具有商业实质且公允价值能够可靠地计量，对非货币性资产交换业务的新旧税会差异进行举例分析。

例：2007年8月甲、乙两公司协商，甲公司以一幢办公楼与乙公司的一项土地使用权进行交换。甲公司的办公楼账面原价为600万元，已提折旧100万元，公允价值为600万元；乙公司的土地使用权账面价值为450万元，公允价值为500万元。甲公司按“销售不动产”税目缴纳营业税30万元（ $600 \times 5\%$ ）；乙公司按“转让无形资产”税目缴纳营业税25万元（ $500 \times 5\%$ ）。乙公司以土地使用权及支付补价100万元作为对价交换甲公司办公楼。假设甲、乙两公司所涉及资产均未计提减值准备，整个交易中除营业税以外没有发生其他相关税费。甲、乙公司新旧税会差异比较表（见附表）

3、新旧税会差异分析

通过上述对新旧《所得税法》、会计准则的政策分析和实例的具体应用，下面对非货币资产交换的新旧税会差异做一个比较分析。旧《所得税法》与《非货币性资产

交换准则》的差异主要表现在以下两个方面。（1）换入资产的计税基础和入账价值不同。会计准则视不同的条件而采用不同的计量属性直接影响到换入资产入账价值的确定，而所得税法则直接以公允价值来计量换入资产的入账价值。另外，交易中涉及到的相关税费，会计处理一般计入换入资产的入账价值，而旧《所得税法》则确认为费用以抵减应纳税所得额。因此，当非货币性资产交换不具有商业实质或公允价值不能够可靠地计量时，影响会计准则与所得税法所确认的换入资产成本的差异因素有两个：换出资产的公允价值与账面价值的差额；相关税费。而当非货币性资产交换具有商业实质且资产的公允价值能够可靠地计量时，影响会计准则与所得税法所确认的换入资产成本的差异因素只有相关税费。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