

用非现金资产清偿债务的所得税处理注册税务师考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/540/2021_2022__E7_94_A8_E9_9D_9E_E7_8E_B0_E9_c46_540153.htm 国家税务总局于2002

年3月1日颁布了《企业债务重组业务所得税处理办法》（以下简称《办法》）。对于债务重组业务，会计上应按债务重组准则进行账务处理，税收上应按《办法》规定的原则办理。

下面以非现金资产清偿债务方式为例说明。例：甲企业于2000年1月1日销售给乙企业一批材料，价值400000元（包括应收取的增值税），乙企业于2000年10月31日尚未支付货款。

由于乙企业发生财务困难，短期内不能支付货款。经与甲企业协商，甲企业同意乙企业以一批产品偿还债务。该批产品的账面价值250000元，公允价值300000元，公允价值等于计税价。增值税税率为17%。甲企业对该项应收账款提取坏账准备20000元。假设债务重组过程中未发生相关税费。

1.甲企业账务处理：借：原材料329000 应交税金应交增值税（进项税额）51000（ $300000 \times 17\%$ ） 坏账准备20000 贷：应收账款400000

税务处理：（1）《办法》第四条规定，债务人以非现金资产清偿债务，债权人取得的非现金资产，应当按照该有关资产的公允价值（包括与转让资产有关的税费）确定其计税成本，据以计算可以在企业所得税前扣除的固定资产折旧费用、无形资产摊销费用或者结转商品销售成本等。

原材料计税成本是351000元（ $300000 + 51000$ ），而会计成本是329000元，因此应予本年或以后若干年度调减所得额为22000元（ $351000 - 329000$ ）。

百考试题为你加油（2）《办法》第六条规定，债务重组业务中债权人对债务人的让步，

包括以低于债务计税成本的现金、非现金资产偿还债务等，债权人应当将重组债权的计税成本与收到的现金或者非现金资产的公允价值之间的差额，确认为当期的债务重组损失，冲减应纳税所得。这里重组债权的计税成本是应收账款与坏账准备的差额，即为380000元，非现金资产公允价351000元，应调减应纳税所得额相当于债权人的债务重组损失是29000元。综上，甲企业合计应调减所得额合计是51000元。甲企业领用该批原材料生产的产品，最终应减去29000元差异额来确定甲企业产成品计税成本。在实际操作中，对于既有已销产品，又有库存产成品的情况，在年终申报企业所得税时，应按“比例分摊法”计算调整当期应纳税所得额。如果甲企业是商业企业，换回的库存商品用于直接对外销售，则可以按照已销商品占该批商品的比例调整应纳税所得。纳税人应当按照债务重组换入存货的品种（或类型）、数量、会计成本、计税成本、领用、销售时间等项目进行备查登记，为年终准确办理企业所得税纳税申报奠定基础。在实际操作中，为简便起见，对于存货计税成本与会计成本之间的差额，也可以一次性调整，而无需按“比例分摊法”计算。

2.乙企业账务处理：借：应付账款400000 贷：产成品250000 应交税金
应交增值税（销项税额）51000（300000×17%） 资本公积
其他资本公积99000 税务处理：《办法》第四条规定，债务人以非现金资产清偿债务，除企业改组或者清算另有规定外，应当分解为按公允价值转让非现金资产，再以非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务进行所得税处理，债务人应当确认有关资产的转让所得或损失。《办法》第六条规定，债务重组业务中债权人对债务人的让步，包括以低于债

务计税成本的现金、非现金资产偿还债务等，债务人应当将重组债务的计税成本与支付的现金金额或者非现金资产的公允价值（包括与转让非现金资产相关的税费）的差额，确认为债务重组所得，计入企业当期的应纳税所得额中。因此：

（1）乙企业按公允价转让非现金资产应调增所得额 = 公允价值 - 账面价值 = 300000 - 250000 = 50000（元）；（2）乙企业以公允价300000元加上应当支付的税费51000元偿还400000元，应调增所得额 = 400000 - （300000 + 51000） = 49000（元）

；（3）以上合计调增应纳税所得额 = 50000 + 49000 = 99000（元）。

在实际操作中，债务人以非现金资产抵偿债务时，只需将“资本公积其他资本公积”的金额直接调增应纳税所得额即可。需要注意的是，以非现金资产抵偿债务还涉及下列流转税问题：

1.以不动产抵偿债务，应视同销售不动产，按规定缴纳营业税。其中，自建的不动产应以抵偿债务的金额作为计税依据，对于外购的不动产，按照财税[2003]016号文件的规定，应以抵偿债务的金额扣除买价后的差额作为计税依据。2.以设备、小汽车等固定资产抵偿债务，应视同销售使用过的固定资产进行税务处理。根据财税[2002]29号文件规定，如果售价低于原价，则应免征增值税，如果售价高于原价，则应适用4%的征收率并减征50%。3.如果是原材料、产成品等抵偿债务，根据《增值税暂行条例实施细则》第四条的规定，应视同销售缴纳增值税，如果属于自产应税消费品，还需按规定缴纳消费税。国税发[1993]156号文件规定，纳税人用于抵偿债务的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。

4.凡缴纳上述“三税”，均应缴纳城市维护建设税和教育费

附加。 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