

注册会计师 教材精讲班 会计

第十九章 所得税

【知识点 5】投资性房地产的计税基础和暂时性差异

资产项目	账面价值	计税基础
投资性房地产（成本模式计量）	初始确认时账面价值一般等于计税基础	
	实际成本－折旧（摊销）－减值	实际成本－折旧（摊销）
投资性房地产（公允价值模式计量）	公允价值	取得成本（实际成本）
	期末公允价值	实际成本－折旧（摊销）

【例题 19-5·单选题】甲公司 20×9 年度涉及所得税的有关交易或事项如下：甲公司的 C 建筑物于 20×7 年 12 月 30 日投入使用并直接出租，成本为 6 800 万元。甲公司对投资性房地产采用公允价值模式进行后续计量。20×9 年 12 月 31 日，已出租 C 建筑物累计公允价值变动收益为 1 200 万元，其中本年度公允价值变动收益为 500 万元。根据税法规定，已出租 C 建筑物以历史成本按税法规定扣除折旧后作为其计税基础，折旧年限为 20 年，净残值为零，自投入使用的次月起采用年限平均法计提折旧。甲公司适用的所得税税率为 25%。假定甲公司未来年度有足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。根据上述资料，不考虑其他因素，下列说法正确的是（ ）。

- A. 投资性房地产产生的应纳税暂时性差异确认为递延所得税负债 210 万元
- B. 投资性房地产产生的可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产 210 万元
- C. 投资性房地产产生的应纳税暂时性差异确认为递延所得税负债 125 万元
- D. 投资性房地产产生的应纳税暂时性差异确认为递延所得税负债 85 万元

【答案】A

【解析】递延所得税负债＝（500＋税法折旧 340）×25%＝210（万元）

【知识点 6】金融资产的计税基础和暂时性差异

资产项目	账面价值	计税基础
交易性金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产	初始确认时账面价值一般等于计税基础	
	期末公允价值	初始取得成本
【注】 交易性金融资产和以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产的所得税会计处理存在差异，前者计入所得税费用，后者计入其他综合收益		
借：递延所得税资产 贷：所得税费用	或 借：所得税费用 贷：递延所得税负债	
以公允价值计量且其变动计入其他综合收益的金融资产形成税会差异，确认递延所得税，对应的科目是其他综合收益		
借：递延所得税资产 贷：其他综合收益	或 借：其他综合收益 贷：递延所得税负债	

【例题 19-6·单选题】2019 年 12 月 31 日，甲公司因交易性金融资产和其他债权投资的公允价值变动，分别确认了 10 万元的递延所得税资产和 20 万元的递延所得税负债。甲公司当期应交所得税的金额为 150 万元。假定不考虑其他因素，该公司 2019 年度利润表“所得税费用”项目应列示的金额为（ ）。

- A. 120 万元
- B. 140 万元
- C. 160 万元
- D. 180 万元

【答案】B

【解析】所得税费用=150-10=140（万元）

借：所得税费用	140
递延所得税资产	10
其他综合收益	20
贷：递延所得税负债	20
应交税费——应交所得税	150

【知识点 7】长期股权投资的计税基础和暂时性差异

资产项目	账面价值	计税基础
长期股权投资（成本法）	取得成本（实际成本）	取得成本（实际成本）
	取得成本（实际成本）- 资产减值	取得成本（实际成本）
被投资单位宣告现金股利时，调整当期应纳税所得额，不确认递延所得税。（我国境内居民企业之间取得的股息、红利免税）		
长期股权投资（权益法）	初始确认	取得成本（初始投资成本 \geq 应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额时）；公允价值（初始投资成本 $<$ 应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额时）
	后续计量	取得成本（实际成本）
		初始调整金额+/-损益调整+/-其他综合收益 +/-其他权益变动

采用权益法核算，拟长期持有的情况下，需调整项目：		
项目	当期所得税	递延所得税
对初始投资成本调整形成营业外收入	需调整	不确认
确认投资收益（确认投资损失）	需调整	不确认
被投资单位宣告现金股利	不调整	不确认
因其他综合收益、其他权益变动	不调整	不确认
对于拟长期持有的长期股权投资发生减值也不确认递延所得税		

【例题 19-7·多选题】企业持有的采用权益法核算的长期股权投资，如果拟长期持有该项投资，其账面价值与计税基础会产生差异，正确的会计处理有（ ）。

- A. 因初始投资成本的调整产生的暂时性差异不确认递延所得税
- B. 对于拟长期持有的长期股权投资的减值准备应确认递延所得税
- C. 因确认应享有被投资单位其他权益变动而产生的暂时性差异不确认递延所得税
- D. 如果持有意图由长期持有转变为拟近期出售，因长期股权投资的账面价值与计税基础不同产生的有关暂时性差异，均应确认相关的所得税影响

【答案】ACD

【解析】选项 B，对于拟长期持有的长期股权投资的减值准备也不应确认递延所得税。

【知识点 8】商誉的计税基础和暂时性差异

资产项目	账面价值	计税基础
商誉（应税合并）	初始确认时账面价值一般等于计税基础	
	商誉初始成本-商誉减值准备（会计）	商誉初始成本-摊销（税法）
商誉（免税合并）	形成应纳税暂时性差异，不确认递延所得税	
	后续计量不产生递延所得税	

【解释】比如在同一控制下，甲是购买方，乙是被购买方。这个购买本身是一项交易，该交的税都交了就是应税

合并，如果享受了税收优惠免交税就是免税合并。

【例题 19-8·单选题】甲公司 20×9 年度涉及所得税的有关交易或事项如下：20×9 年 12 月 31 日，甲公司对商誉计提减值准备 1 000 万元。该商誉系 20×7 年 12 月 8 日甲公司从丙公司处购买丁公司 100% 股权并吸收合并丁公司时形成的，初始计量金额为 3 500 万元，丙公司根据税法规定已经交纳与转让丁公司 100% 股权相关的所得税及其他税费。

根据税法规定，甲公司购买丁公司产生的商誉在整体转让或者清算相关资产、负债时，允许税前扣除。甲公司适用的所得税税率为 25%。假定甲公司未来年度有足够的应纳税所得额用于抵扣可抵扣暂时性差异。根据上述资料，不考虑其他因素，下列说法正确的是（ ）。

- A. 商誉产生的可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产
- B. 商誉产生的应纳税暂时性差异确认为递延所得税负债
- C. 商誉产生的可抵扣暂时性差异不确认
- D. 商誉产生的应纳税暂时性差异不确认

【答案】 A

【解析】 本题考核商誉的所得税会计问题。