

第十九章 所得税

【知识点 4】递延所得税负债的确认和计量（★★）

商誉账面价值=3 243.75（万元）

因该项合并符合税法规定的免税合并条件，当事各方选择进行免税处理的情况下，购买方在免税合并中取得的被购买方有关资产、负债应维持其原计税基础不变。被购买方原账面上未确认商誉，即商誉的计税基础为零。

该项合并中所确认的商誉金额 3 243.75 万元与其计税基础零之间产生的应纳税暂时性差异，按照准则中规定，不再进一步确认相关的所得税影响。

可辨认净资产公允价值

+递延所得税资产

-递延所得税负债

考虑递延所得税后可辨认净资产公允价值

商誉

企业合并成本（固定）

【总结】商誉的初始确认

情况	说明
非同一控制免税合并	初始确认时，商誉账面价值>商誉计税基础=0，形成应纳税暂时性差异，不确认递延所得税负债
非同一控制应税合并	初始确认时，商誉账面价值=商誉计税基础，无暂时性差异； 后续计量，计提减值准备，账面价值<计税基础，形成可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产

【提示】同一控制下企业合并中，假如从合并方取得的股权比例、合并中支付的非股权支付额的角度考虑，不考虑税法中免税合并的条件，则合并方自被合并方取得的有关资产、负债的计税基础应当重新认定。假如按照税法规定确定的被合并方有关资产、负债的计税基础为合并日的市场价格，则相关资产、负债的账面价值与其计税基础会存在差异。

因有关暂时性差异产生于企业合并交易，且该企业合并为同一控制下企业合并，在确认合并中产生的递延所得税资产或负债时，相关影响应计入所有者权益。

2. 除企业合并以外的其他交易或事项中，如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润，也不影响应纳税所得额，则所产生的资产、负债的初始确认金额与其计税基础不同，形成应纳税暂时性差异的，交易或事项发生时不确认相应的递延所得税负债。

该类交易或事项在我国企业实务中并不多见，一般情况下有关资产、负债的初始确认金额均会为税法所认可，不会产生两者之间的差异。

3. 与子公司、联营企业、合营企业投资等相关的应纳税暂时性差异，一般应确认相应的递延所得税负债，但同时满足以下两个条件的除外：

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，从而无须确认相应的递延所得税负债。

4. 对于采用权益法核算的长期股权投资，其账面价值与计税基础产生的有关暂时性差异是否应确认相关的所得税影响，应考虑该项投资的持有意图：

①在准备长期持有的情况下，对于采用权益法核算的长期股权投资账面价值与计税基础之间的差异，投资企业一般不确认相关的所得税影响。（a. 没有处置：初始投资成本的调整、其他权益变动等，不会转回；b. 分红免税）

②在持有意图由长期持有转变为拟近期出售的情况下，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。

【2022年·单选题】甲公司2×21年实现利润总额1900万元，其中因权益法核算的长期股权投资确认盈利1200万元，税法规定当期不计入应纳税所得额，甲公司拟长期持有该项投资；年末预收货款1600万元，税法规定计入应纳税所得额。除上述差异外没有其他纳税调整事项和差异。甲公司适用的所得税税率为25%。假定该公司预计未来期间能够产生足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异。不考虑其他因素，下列选项中表述不正确的是（ ）。

- A. 甲公司2×21年应交所得税为575万元
B. 甲公司2×21年递延所得税资产为400万元
C. 甲公司2×21年递延所得税负债为300万元
D. 甲公司2×21年所得税费用为175万元

【答案】C

【解析】甲公司拟长期持有权益法核算的股权投资，因此长期股权投资形成的应纳税暂时性差异不确认递延所得税负债，选项C错误；

会计分录为：

借：所得税费用 175
 递延所得税资产 (1600×25%) 400
 贷：应交税费——应交所得税 [(1900-1200+1600)×25%] 575

【2017·单选题】乙公司为丙公司和丁公司共同投资设立。2×17年1月1日，乙公司增资扩股，甲公司出资450万元取得乙公司30%股权并能够对其施加重大影响。甲公司投资日，乙公司可辨认净资产的公允价值和账面价值均为1600万元。2×17年，乙公司实现净利润900万元，其他综合收益增加120万元。甲公司拟长期持有对乙公司的投资。甲公司适用的所得税税率为25%。不考虑其他因素，下列各项关于甲公司2×17年对乙公司投资相关会计处理的表述中，正确的是（ ）。

- A. 按照实际出资金额确定对乙公司投资的入账价值
B. 按持股比例计算应享有乙公司其他综合收益变动的份额确认为投资收益
C. 投资时将实际出资金额与享有乙公司可辨认净资产份额之间的差额确认为其他综合收益
D. 对乙公司投资年末账面价值与计税基础不同产生的应纳税暂时性差异，不应确认递延所得税负债

【答案】D

【解析】长期股权投资的初始投资成本为付出对价450万元，初始投资成本小于乙公司可辨认净资产公允价值份额480万元(1600×30%)的差额，调整初始投资成本记入“长期股权投资—投资成本”科目，同时计入营业外收入，即甲公司该项长期股权投资初始投资成本为450万元，入账价值为480万元，选项A不正确；按持股比例计算其应享有乙公司其他综合收益的份额，应该确认为其他综合收益，选项B不正确；投资时，实际出资额和应享有乙公司的可辨认净资产公允价值的份额之间的差额，计入营业外收入，选项C不正确；因该长期股权投资拟长期持有，故不确认递延所得税，选项D正确。

(三) 递延所得税负债的计量

1. 递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。
2. 无论应纳税暂时性差异的转回期间如何，递延所得税负债的确认不要求折现。

知识点回顾

