



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

三、特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

（一）概述

除企业在正常生产经营活动过程中取得的资产和负债以外，对于某些特殊交易中产生的资产、负债，其计税基础的确定应遵从税法规定，如企业合并过程中取得资产、负债计税基础的确定。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

(二) 处理原则

1. 会计处理

《企业会计准则第20号——企业合并》中，视参与合并各方在合并前后是否为同一方或相同的多方最终控制，分为同一控制下的企业合并与非同一控制下的企业合并两种类型。

(1) **同一控制**下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债基本上维持其原账面价值**不变**，合并中**不产生**新的资产和负债；



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

(2) 对于非同一控制下的企业合并，合并中取得的有关资产、负债应按其在购买日的公允价值计量，企业合并成本大于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分确认为商誉，企业合并成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分计入合并当期损益。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

异

2. 税法处理

对于企业合并的税收处理，通常情况下被合并企业应视为按公允价值转让、处置全部资产，计算资产的转让所得，依法缴纳所得税。合并企业接受被合并企业的有关资产，计税时可以按经评估确认的价值确定计税基础。

另外，在考虑有关企业合并是应税合并还是免税合并时，某些情况下还需要考虑在合并中涉及的获取资产或股权的比例、非股权支付额的比例，具体划分标准和条件应遵从税法规定。（一般税务处理和特殊税务处理）

由于会计准则与税收法规对企业合并的划分标准不同，处理原则不同，某些情况下，会造成企业合并中取得的有关资产、负债的入账价值与其计税基础的差异。（如免税合并）



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

异

四、暂时性差异

（一）概述

暂时性差异是指资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的差额。

1. 因资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了在未来收回资产或清偿负债的期间内，应纳税所得额增加或减少并导致未来期间应交所得税增加或减少的情况，形成企业的资产或负债，在有关暂时性差异发生当期，符合确认条件的情况下，应当确认相关的递延所得税负债或递延所得税资产。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

异

2. 根据暂时性差异对未来期间应纳税所得额的影响，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

3. 除因资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异以外，按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减，也视同可抵扣暂时性差异处理。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

(二) 应纳税暂时性差异

1. 概念

应纳税暂时性差异，是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异，即在未來期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上，由于该暂时性差异的转回，会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额，在其产生当期应当确认相关的递延所得税负债。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

异

2. 产生情形

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

- (1) 资产的账面价值（带来经济利益）**大于**其计税基础；
(未来经济利益流入**多**，需要多交税)
- (2) 负债的账面价值（流出经济利益）**小于**其计税基础。
(未来经济利益流出**少**，需要多交税)



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

(二) 可抵扣暂时性差异

1. 概念

可抵扣暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间的应交所得税。在可抵扣暂时性差异产生当期，符合确认条件时，应当确认相关的递延所得税资产。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

异

2. 产生情形

可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况：

(1) 资产的账面价值小于其计税基础；（未来经济利益流入少，少交税）

(2) 负债的账面价值大于其计税基础。（未来经济利益流出多，少交税）



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

【单选·2021】下列各项中，能够产生可抵扣暂时性差异的是（ ）。

- A. 超过税法扣除标准的职工福利费
- B. 因销售商品提供保修服务而确认的预计负债
- C. 持有的交易性金融资产持续升值
- D. 税收滞纳金



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

异

答案：B

解析：预计保修费用差异，现在计算应交所得税时不允许税前扣除，将来实际发生修理费用时允许扣除。负债账面价值大于计税基础，产生可抵扣暂时性差异。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

(三) 特殊项目产生的暂时性差异

1. 未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异

某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债，但按照税法规定能够确定其计税基础的，其账面价值零与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

异

2. 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异

按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减，虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的，但与可抵扣暂时性差异具有同样的作用，均能够减少未来期间的应纳税所得额，进而减少未来期间的应交所得税，会计处理上视同可抵扣暂时性差异，符合条件的情况下，应确认与其相关的递延所得税资产。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

异

3. 与单项交易相关的递延所得税处理

对于不是企业合并、交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额（或可抵扣亏损），且初始确认的资产和负债导致产生等额应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异的单项交易（包括承租人在租赁期开始日初始确认租赁负债并计入使用权资产的租赁交易，以及因固定资产等存在弃置义务而确认预计负债并计入相关资产成本的交易等，以下简称单项交易），不适用上述关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定。

企业对该单项交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，应当在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

【计算分析·教材例题16-8】2×23年1月1日（租赁期开始日），

承租人甲公司与出租人乙公司签订了为期7年的商铺租赁合同。每年的租赁付款额为450 000元（不含税），于每年年末支付。甲公司无法确定租赁内含利率，其增量借款利率为每年5.04%。在租赁期开始日甲公司按租赁付款额的现值所确认的租赁负债为2 600 000元，甲公司已支付与该租赁相关的初始直接费用50 000元。甲公司在租赁期内按照直线法对使用权资产计提折旧。假定按照适用税法规定，该交易属于税法上的经营租赁，甲公司支付的初始直接费用于实际发生时一次性税前扣除，每期支付的租金允许在支付当期进行税前抵扣，甲公司适用的所得税税率为25%。假设甲公司未来期间能够取得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异，不考虑其他因素。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差

异

企业对该单项交易因资产和负债的初始确认所产生的应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，**不适用**上述关于免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定，应当在交易发生时分别确认相应的递延所得税负债和递延所得税资产。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

异

计入甲公司使用权资产的租赁初始直接费用的账面价值为50 000元，计税基础为0（根据税法规定初始直接费用已从支付当年应纳税所得额中全额扣除，因此未来收回资产账面价值过程中计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中进一步抵扣的金额为0），产生应纳税暂时性差异50 000元；

同时，由于该初始直接费用影响交易发生时的应纳税所得额，不适用上述关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定，甲公司应当就该初始直接费用相关的暂时性差异确认相应的递延所得税负债。



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

租赁期开始日，甲公司确认递延所得税的账务处理如下：

借：递延所得税资产 (2 600 000×25%) 650

000

 所得税费用

12 500

 贷：递延所得税负债 (2650 000×25%) 66

2 500



第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

异

计入甲公司使用权资产的租赁初始直接费用的账面价值为50 000元，计税基础为0（根据税法规定初始直接费用已从支付当年应纳税所得额中全额扣除，因此未来收回资产账面价值过程中计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中进一步抵扣的金额为0），产生应纳税暂时性差异50 000元；

同时，由于该初始直接费用影响交易发生时的应纳税所得额，不适用上述关于豁免初始确认递延所得税负债和递延所得税资产的规定，甲公司应当就该初始直接费用相关的暂时性差异确认相应的递延所得税负债。