

三、负债的计税基础

（一）概述

1. 负债的计税基础，是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。即假定企业按照税法规定进行核算，在其按照税法规定确定的资产负债表上有关负债的应有金额。（税法上的账面价值）

2. 负债的确认与偿还一般不会影响企业未来期间的损益，也不会影响其未来期间的应纳税所得额，因此未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额为零，计税基础即为账面价值。

但是，某些情况下，负债的确认可能会影响企业损益，进而影响不同期间的应纳税所得额，使其计税基础和账面价值产生差额。

（二）具体负债

1. 预计负债

（1）会计处理

对于不能作为单项履约义务的质量保证，企业应当按照《企业会计准则第 13 号——或有事项》规定，将预计提供售后服务发生的支出在销售当期确认为费用，同时确认预计负债。

（2）税法规定

①如果税法规定，与销售产品相关的支出应于将来发生时税前扣除，因该类事项产生的预计负债在期末的计税基础为其账面价值与未来期间可税前扣除的金额之间的差额，因有关的支出实际发生时可全额税前扣除，其计税基础为 0。

理解提示：

预计负债的计税基础=账面价值-未来期间可予抵扣的金额（理解为费用的处理，会计上当期已经作为费用扣除，但是税法不认，需要纳税调增，等到实际发生维修时，会计上不影响损益，但是税法允许其扣除维修的支出，需要纳税调减）

②某些事项确认的预计负债，税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除，即未来期间按照税法规定可予扣除的金额为 0，则其账面价值与计税基础相同，即不产生暂时性差异，如债务担保（与生产经营无关的支出不得税前扣除）。

理解提示：

预计负债的计税基础=账面价值-未来期间可予抵扣的金额（未来期间不能作为损失扣除）

【计算分析·教材例题 17-7】甲公司 2×16 年因销售产品承诺提供 3 年的保修服务，在当年度利润表中确认了 8 000 000 元营业成本，同时确认为预计负债，当年度发生保修支出 2 000 000 元，预计负债的期末余额为 6 000 000 元。假定税法规定，与产品售后服务相关的费用可以在实际发生时税前扣除。

解析：

该项预计负债在甲公司 2×16 年 12 月 31 日的账面价值为 6 000 000 元。

该项预计负债在甲公司 2×16 年 12 月 31 日的计税基础为

=账面价值-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额

=6 000 000-6 000 000=0（元）

账面价值与计税基础之间的差额产生可抵扣暂时性差异。

【计算分析·教材例题 17-8】2×17 年 10 月 5 日，甲公司因为乙公司银行借款提供担保，乙公司未如期偿还借款，而被银行提起诉讼，要求其履行担保责任。12 月 31 日，该案件尚未结案，甲公司预计很可能履行的担保责任为 3 000 000 元。假定税法规定，企业为其他单位债务提供担保发生的损失不能税前扣除。

解析：

该项预计负债在甲公司 2×17 年 12 月 31 日的账面价值为 3 000 000 元。

该项预计负债在甲公司 2×17 年 12 月 31 日的计税基础为

=3 000 000-0=3 000 000（元）

账面价值等于计税基础，不产生暂时性差异。

2. 合同负债

（1）企业在收到客户预付的款项时，因不符合收入确认条件，会计上将其确认为负债。税法一般情况下，计税时也不计入应纳税所得额，该部分经济利益在未来期间计税时可予税前扣除的金额为 0，计税基础等于账面价值。比如商品销售企业，纳税义务是在发出商品时产生。

（2）如果不符合会计准则的收入确认条件，但是税法需要计入应纳税所得额时，未来期间无须纳税，有关合同负债的计税基础为 0。比如房地产企业，按照预计利润预缴税款。

理解提示：

从确认收入的角度理解，会计处理上针对预收的款项未确认收入，但是税法要求交税，即需要纳税调增；随后符合收入确认条件，但该笔收入已经交过税，所以需要纳税调减。

【计算分析】A 公司于 20×7 年 12 月 20 日自客户收到一笔合同预付款，金额为 2 500 万元，作为合同负债核算。按照适用税法规定，该款项应计入取得当期应纳税所得额计算交纳所得税。

解析：

会计上，该合同负债在 A 公司 20×7 年 12 月 31 日资产负债表中的账面价值为 2 500 万元。

税法上，该合同负债的计税基础=账面价值 2 500 万元-未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额 2 500 万元=0。

该项负债的账面价值 2 500 万元与其计税基础之间产生的 2 500 万元可抵扣暂时性差异。