

QIYE SUODESHUI YINAN WENTI JIEXI

主 编 辛连珠  
副主编 孙希东 张 辉

QIYE SUODESHUI YINAN WENTI JIEXI

# 企 业 所 得 税 疑 难 问 题 解 析

 人 民 出 版 社

# 企业所得税疑难问题解析

策划编辑:李春生

**图书在版编目(CIP)数据**

企业所得税疑难问题解析/辛连珠主编 孙希东 张辉副主编.

-北京:人民出版社,2007.1

ISBN 978-7-01-006021-7

I. 企… II. 辛… III. 企业-所得税-税收管理-中国-教材  
IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2006)第 163903 号

**企业所得税疑难问题解析**

QIYE SUODESHUI YINAN WENTI JIEXI

主编 辛连珠 副主编 孙希东 张 辉

**人民出版社** 出版发行

(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

河北零五印刷厂印刷 新华书店经销

2007 年 1 月第 1 版 2007 年 1 月河北第 1 次印刷

开本:710 毫米×1000 毫米 1/16 印张:22

字数:365 千字 印数:0,001-5,000 册

ISBN 978-7-01-006021-7 定价:40.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号

人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

## 前 言

在2003年7月由中国财政经济出版社出版我们编著的《企业所得税政策与法规》之后，我们就一直在写《企业所得税疑难问题解析》一书，目的是跟踪和探讨目前企业所得税征收、管理中的热点和难点问题，时至今日这本书终于完成。这期间企业所得税税收政策和会计制度变化很快，变化内容也较多，书稿不断地根据新的税收政策与会计制度进行撰写、修改、补充、完善，以至于我们不得不同时出版《企业所得税汇算清缴操作指南》一书互为补充，以使对企业所得税的讲解更加及时、完整、准确、权威。

本书最大特点是对最新的税收政策讲解和会计准则的应用，我们对企业所得税计算征收过程中一些疑难问题，如，“视同销售收入如何进行税务处理？”、“‘买一赠一’属于无偿赠送吗？”等等，都从税收政策的延续、变化和会计准则的更替进行了详尽说明和操作示范。同时，我们也注重了税收实体法与税收程序法的衔接，针对企业所得税计算中的一些焦点问题，如，“企业应计未计、应提未提费用如何进行税务处理？”、“年末企业的‘预提费用’账户余额是否可以保留？”等等，都从实体法的税款计算和程序法纳税人的权益保障相结合的角度，做了一一的分析与阐述。

应当说企业任何经济交易都需要明确在会计上如何反映、在计算所得税方面如何处理的问题。这也是本书写作的基本脉络，我们对书中涉及的每一问题都按照经济业务的会计处理、企业所得税政策相关规定、该项业务在企业所得税申报表上的具体体现，这个“三段式”写作思路完成的，它对企业所得税疑难问题的解析，不是简单的是与不是，而是为什么是与为什么不是，并且索引了税收政策和会计制度原文，保证内容的权威与准确。本书既是企业所得税理论的应用，更是企业所得税征管实践的总结。因此，它是广大读者在企业所得税计算、申报、缴纳、征收、管理、稽查过程中难得的参谋。

本书由长春税务学院院长助理杨春梅教授、国家税务总局扬州税务进修学

院王建华教授主持审稿，书稿采纳了他们提出的许多宝贵意见，人民出版社李春生编辑为本书的出版付出了辛勤的劳动，在此一并表示诚挚的感谢。

作 者

2006 年 11 月

# 目 录

|                                     |    |
|-------------------------------------|----|
| 1 视同销售收入如何进行税务处理？ .....             | 1  |
| 2 内外资企业视同销售利润税务处理一致吗？ .....         | 10 |
| 3 福利部门领用自产产品如何纳税？ .....             | 13 |
| 4 在建工程领用自产产品如何纳税？ .....             | 15 |
| 5 低于成本销售商品一定需要纳税调整吗？ .....          | 18 |
| 6 随同产品出售的包装物如何进行税务处理？ .....         | 21 |
| 7 随同产品销售出租出借的包装物如何进行税务处理？ .....     | 24 |
| 8 处置生产过程中的下脚料如何进行税务处理？ .....        | 29 |
| 9 处理已使用过的低值易耗品如何进行税务处理？ .....       | 31 |
| 10 转售外购的原材料如何征税？ .....              | 33 |
| 11 商业折扣与商业折让是一回事吗？ .....            | 35 |
| 12 商业折扣与现金折扣的异同在哪里？ .....           | 39 |
| 13 销售返利如何进行税务处理？ .....              | 43 |
| 14 如何申请开具《进货退出或索取折让证明单》？ .....      | 46 |
| 15 “买一赠一”属于无偿赠送吗？ .....             | 48 |
| 16 “买十赠一”与“买一赠一”的异同有哪些？ .....       | 51 |
| 17 有奖销售的促销行为如何进行税务处理？ .....         | 53 |
| 18 返还部分现金的促销行为如何进行税务处理？ .....       | 56 |
| 19 企业发行的消费代金券如何进行税务处理？ .....        | 58 |
| 20 分期收款方式销售商品，纳税也分期吗？ .....         | 61 |
| 21 分期收款销售商品失败，如何进行税务处理？ .....       | 63 |
| 22 收取订金加工产品什么时间进行税务处理？ .....        | 65 |
| 23 收取订金加工产品违约，如何进行税务处理？ .....       | 67 |
| 24 经济合同的质量保证金如何纳税？ .....            | 70 |
| 25 企业发生的“三包费”，如何进行税务处理？ .....       | 72 |
| 26 生产企业委托专业维修单位负责修理，如何进行税务处理？ ..... | 74 |

|    |                                 |     |
|----|---------------------------------|-----|
| 27 | 扣缴义务人扣缴税款的手续费, 如何进行税务处理? .....  | 77  |
| 28 | 确实无法支付的应付款项如何进行税务处理? .....      | 79  |
| 29 | 送检验产品如何进行税务处理? .....            | 81  |
| 30 | 购入材料用于检验如何进行税务处理? .....         | 83  |
| 31 | 购进货物发生损溢如何进行税务处理? .....         | 85  |
| 32 | 受托加工物资溢余材料如何进行税务处理? .....       | 87  |
| 33 | 估价入账的原材料如何进行税务处理? .....         | 89  |
| 34 | “以耗定销”是否违反税法规定? .....           | 91  |
| 35 | 资产的使用费收入如何进行税务处理? .....         | 93  |
| 36 | 一次收取的租赁费如何进行税务处理? .....         | 94  |
| 37 | 技术转让收入如何进行税务处理? .....           | 99  |
| 38 | 转让无形资产所有权如何进行税务处理? .....        | 103 |
| 39 | 销售购置的不动产如何进行税务处理? .....         | 105 |
| 40 | 转让使用过的机器设备如何进行税务处理? .....       | 109 |
| 41 | 购买已使用过的固定资产, 如何计提折旧费用? .....    | 112 |
| 42 | 对未使用的固定资产计提的折旧, 可以在税前扣除吗? ..... | 115 |
| 43 | 暂估入账的建筑物计提的折旧, 可以在税前扣除吗? .....  | 117 |
| 44 | 如何区分固定资产的改良支出和修理支出? .....       | 120 |
| 45 | 对固定资产的改良支出如何进行税务处理? .....       | 122 |
| 46 | 固定资产大修理应注意哪些问题? .....           | 124 |
| 47 | 企业对房屋的装修支出如何进行所得税处理? .....      | 126 |
| 48 | 资产减值准备如何进行税务处理? .....           | 128 |
| 49 | 哪些固定资产可以申请采用加速折旧? .....         | 132 |
| 50 | 固定资产的处置与变卖有什么区别? .....          | 136 |
| 51 | 生产工人工资超过计税工资标准, 如何进行税务处理? ..... | 139 |
| 52 | 企业发生的佣金支出如何进行税务处理? .....        | 141 |
| 53 | 企业发生的业务招待费如何进行税务处理? .....       | 143 |
| 54 | 业务招待费和业务宣传费的税收待遇有什么区别? .....    | 146 |
| 55 | 广告性支出在所得税前扣除的条件有哪些? .....       | 147 |
| 56 | 广告费和业务宣传费的区别是什么? .....          | 150 |
| 57 | 发票丢失如何进行税务处理? .....             | 152 |

|    |                            |     |
|----|----------------------------|-----|
| 58 | 如何界定存货的合理损耗和非正常损失？         | 154 |
| 59 | 坏账损失应在什么时间申请在所得税前扣除？       | 156 |
| 60 | 关联企业之间发生的应收账款，能否计提并扣除坏账准备？ | 158 |
| 61 | 非销售业务发生的其他应收款，能否计提并扣除坏账准备？ | 160 |
| 62 | 非金融企业之间的直接借款发生呆账如何进行税务处理？  | 162 |
| 63 | 企业之间的资金拆借利息如何进行税务处理？       | 164 |
| 64 | 企业的借款费用如何进行税务处理？           | 167 |
| 65 | 企业内部员工食堂费用如何进行税务处理？        | 171 |
| 66 | 企业发生的差旅费如何进行税务处理？          | 173 |
| 67 | 企业发生的职工劳动保护支出如何进行税务处理？     | 174 |
| 68 | 企业向职工支付的经济补偿金如何进行税务处理？     | 175 |
| 69 | 企业计提并上缴的社会保险费如何进行税务处理？     | 177 |
| 70 | 应计未计、应提未提费用如何进行税务处理？       | 179 |
| 71 | 年末企业的“预提费用”账户余额是否可以保留？     | 181 |
| 72 | 生产企业预提的质量保证如何进行税务处理？       | 183 |
| 73 | 企业预计的诉讼赔偿支出如何进行税务处理？       | 185 |
| 74 | 以现金资产进行债务重组如何进行税务处理？       | 187 |
| 75 | 以库存商品进行债务重组如何征税？           | 190 |
| 76 | 以固定资产进行债务重组如何进行税务处理？       | 194 |
| 77 | 混合债务重组如何进行税务处理？            | 197 |
| 78 | 以库存商品换入原材料如何进行税务处理？        | 201 |
| 79 | 非货币性交易涉及补价如何处理？            | 204 |
| 80 | 企业用自产产品对外捐赠如何进行税务处理？       | 208 |
| 81 | 企业用固定资产对外捐赠如何进行税务处理？       | 211 |
| 82 | 资产评估增值如何进行税务处理？            | 214 |
| 83 | 企业的资本溢价如何进行税务处理？           | 217 |
| 84 | 房屋建筑物与他人合作经营如何进行税务处理？      | 220 |
| 85 | 短期债权投资收到的利息如何进行税务处理？       | 222 |
| 86 | 以非货币性资产对外投资如何进行税务处理？       | 224 |
| 87 | 处置长期股权投资时尚未收到的股利如何进行税务处理？  | 227 |
| 88 | 取得的境外股权投资收益如何申报缴纳所得税？      | 229 |



|                                                 |     |
|-------------------------------------------------|-----|
| 89 企业的技术开发费如何进行税务处理? .....                      | 232 |
| 90 企业取得的财政补贴收入是否需要缴纳所得税? .....                  | 235 |
| 91 免税所得一定享受到免税了吗? .....                         | 237 |
| 92 即征即退的增值税是否属于免税所得? .....                      | 239 |
| 93 出口退还的增值税应当征收企业所得税吗? .....                    | 241 |
| 94 少申报的销项税额等于查补的增值税吗? .....                     | 244 |
| 95 不得从销项税额中抵扣的进项税额, 是否可以在所得税前扣除? .....          | 246 |
| 96 以前年度的查补税款和罚款如何处理? .....                      | 248 |
| 97 所得税年度申报与资产负债表日后事项如何协调? .....                 | 250 |
| 98 销售退回应该冲减哪年收入? .....                          | 252 |
| 99 预缴所得税时应该注意哪些问题? .....                        | 254 |
| 100 如何确认和计量清算所得? .....                          | 257 |
| 附录一 《企业所得税税前扣除办法》 .....                         | 259 |
| 附录二 《企业债务重组业务所得税处理办法》 .....                     | 269 |
| 附录三 《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的<br>有关所得税问题的通知》 .....     | 271 |
| 附录四 《关于做好已取消的企业所得税审批项目<br>后续管理工作的通知》 .....      | 275 |
| 附录五 《关于做好已取消和下放管理的企业所得税<br>审批项目后续管理工作的通知》 ..... | 278 |
| 附录六 《企业财产损失所得税前扣除管理办法》 .....                    | 287 |
| 附录七 《关于发布已失效或废止的税收规范性文件目录的通知》 .....             | 299 |
| 附录八 《财政部 国家税务总局关于增值税若干政策的通知》 .....              | 328 |
| 附录九 《关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》 .....                | 331 |

# 1 视同销售收入如何进行税务处理？

对视同销售收入应当如何进行税务处理这个问题的探讨，应当首先明确税法所称的销售（营业）收入。对于销售（营业）收入的确认，会计制度从实质重于形式原则和谨慎性原则出发，侧重于收入的实质性的实现，而税法从组织财政收入的角度出发，侧重于收入的社会价值的实现，因而双方确认的金额和时间不可避免的存在差异。对于销售（营业）收入的确认，它不仅是计算应纳税所得的重要依据，而且还是计算业务招待费、业务宣传费、广告费等所得税税前扣除限额的基数，因此在计算所得税时必须加以足够的重视。

《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》（国税发〔2006〕56号）指出，企业所得税纳税申报表第一行“销售（营业）收入”的数额，主要包括主营业务收入、其他业务收入和视同销售收入。这里的主营业务收入、其他业务收入是按照会计核算确认的金额，包括商品或劳务的销售收入和让渡资产使用权的收入，对这两部分收入的确定，税收与会计认定标准基本上是一致的，不存在更多的争议，因此，我们只是针对销售（营业）收入中视同销售收入，这个税收与会计存在重大差异的事项来进行具体分析：

第一，视同销售行为的界定和税收待遇。

1. 视同销售是指会计账务处理上不作为销售收入核算，而在税收上作为销售、确认收入计缴税金的商品或劳务的转移行为。

一般说来，企业所得税所称的视同销售收入包括自产、委托加工产品视同销售收入和处置非货币性资产视同销售收入。

自产、委托加工产品视同销售的收入指的是用于在建工程、管理部门、非生产机构、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面的材料和自产、委托加工产品的价值金额。这部分视同销售行为主要指的是对内的处置行为。

处置非货币性资产视同销售的收入指的是将非货币性资产用于投资、分配、捐赠、抵偿债务等方面，按照税收规定应视同销售确认收入的金额。这部分视同销售行为一般指的是对外的处置非货币性资产行为。

2. 视同销售行为的税收待遇

一是“分解理论”的应用，即企业将自己生产的产品用于某些方面（或非货币资产对外处置），应当分解为销售有关产品和用于某些方面两件事（或销售非货币资产和对外处置），并按规定确认资产转让所得和损失。

至于“分解理论”中的第一件事，销售有关资产，在所得税的征收管理上严格遵循配比原则。每一笔被确认为视同销售的经济事项，在确认计算应税收入的同时，均有与此收入相配比的应税成本。也就是说，对于视同销售业务税法只能对“销售”所产生的损益征税，而不是毛收入征税。这样纳税人一方面应当将视同销售收入填入《企业所得税年度纳税申报表》附表一《销售（营业）收入及其他收入明细表中》的第13行“自产、委托加工产品视同销售的收入”、第14行“处置非货币性资产视同销售的收入”和第15行“其他视同销售的收入”中，最终进入主表的第1行“销售（营业）收入”。另一方面也可以将视同销售收入相对应的成本，填入《企业所得税年度纳税申报表》附表二《成本费用明细表》的第14行“自产、委托加工产品视同销售成本”、第15行“处置非货币性资产视同销售成本”和第16行“其他视同销售成本”，最终进入主表的第7行“销售（营业）成本”。

二是“分解理论”中的第二件事，用于某些方面的资产（或非货币资产对外处置换来的资产）计税成本的确定。由于税法对其上述行为已经视同销售，确认了所得或损失，那么用于某些方面的资产（或非货币资产对外处置换来的资产）计税成本就应当是视同销售时采用的公允价值，即《企业所得税税前扣除办法》（国税发〔2000〕84号）所称的“有关资产隐含的增值或损失在税收上已确认实现的，可按经评估确认后的价值确定有关资产的成本。”

第二，企业所得税视同销售具体行为的界定，主要依据以下政策规定。

1. 《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》第五十五条规定：“纳税人在基本建设、专项工程及职工福利等方面使用本企业的商品、产品的，均应作为收入处理；纳税人对外进行来料加工装配业务节省的材料，如按合同规定留归企业所有的，也应作为收入处理。”

第五十八条同时规定，“纳税人取得的收入为非货币资产或者权益的，其收入额应当参照当时的市场价格计算或估定。”

2. 《财政部、国家税务总局关于企业所得税几个具体问题的通知》（财税〔1996〕79号）规定：“企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面时，应视

同对外销售处理。其产品的销售价格，应参照同期同类产品的市场销售价格；没有参照价格的，应按成本加合理利润的方法组成计税价格。”

3. 《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118号）规定：“第一条第二款，被投资企业向投资方分配非货币性资产，在所得税处理上应视为以公允价值销售有关非货币性资产和分配两项经济业务，并按规定计算财产转让所得或损失。第三条第一款，企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资，包括股份公司的法人股东以其经营活动的部分非货币性资产向股份公司配购股票，应在投资交易发生时，将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。”

4. 《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》（国税发〔2003〕45号）规定：“企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券（商业企业包括外购商品）用于捐赠，应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理”。

5. 《企业债务重组业务所得税处理办法》（国家税务总局令第6号）规定：“债务人（企业）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，再以与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（企业）应当确认有关资产的转让所得（或损失）；债权人（企业）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。”

第三，视同销售行为的会计处理方法，主要依据以下会计政策规定。

1. 《财政部关于自产自用的产品视同销售如何进行会计处理的复函》（财会字〔1997〕26号）规定：“企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告样品、职工福利奖励等方面，是一种内部结转关系，不存在销售行为，不符合销售成立的标志；企业不会由于将自己生产的产品用于在建工程等而增加现金流量，也不会增加企业的营业利润。因此，会计上不作销售处理，而按成本转账。但按税收规定，自产自用的产品视同对外销售，并据以计算缴纳各种税费。企业按规定计算缴纳的各种税费，也构成由于使用该自产产品而发生支出的一部分，应按用途记入相关的科

目。其具体会计处理方法如下：（1）自产自用的产品在移送使用时，应将该产品的成本按用途转入相应的科目，借记“在建工程”、“应付福利费”等科目，贷记“产成品”等科目。（2）企业将自产的产品用于上述用途应缴纳的增值税、消费税等，应按税收规定计算的应税金额，按用途记入相应的科目，借记“在建工程”、“应付福利费”等科目，贷记“应交税金——应交增值税（销项税额）”、“应交税金——应交消费税”等科目。按税收规定需要缴纳所得税的，还应将该项经济业务视同销售应获得的利润计入应纳税所得额，据以缴纳所得税，按用途记入相应的科目，借记“在建工程”、“应付福利费”等科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目。”

需要说明的是，根据《企业会计制度》规定，应交所得税应计入“所得税”费用类科目。因此，财会字〔1997〕26号文件中应交所得税的会计处理规定已失效。

2. 财政部2001年颁布的《企业会计准则——非货币性交易》中规定：“企业发生非货币性交易时，应以换出资产的账面价值，加上应支付的相关税费，作为换入资产的入账价值。”

财政部2006年颁布的《企业会计准则第7号——非货币性资产交换》中规定：“非货币性资产交换具有商业实质时，应当以公允价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，公允价值与换出资产账面价值的差额计入当期损益”；“非货币性资产交换不具有商业实质交换时，应当以换出资产的账面价值和应支付的相关税费作为换入资产的成本，不确认损益。”这个准则在2007年7月1日在上市公司试行，以后逐步推广。

3. 2001年财政部颁布的《企业会计准则——投资》中规定：“以放弃非货币性资产而取得的长期股权投资，其初始投资成本应按《企业会计准则——非货币性交易》的规定确定。”“以债务重组而取得的投资，其初始投资成本应按《企业会计准则——债务重组》的规定确定。”

4. 财政部2001年颁布的《企业会计准则——债务重组》规定：“以非现金资产清偿某项债务的，债务人应将重组债务的账面价值与转让的非现金资产账面价值和相关税费之和的差额，确认为资本公积或当期损失。”“债权人应按重组债权的账面价值作为受让的非现金资产的入账价值。”

财政部2006年颁布的《企业会计准则第12号——债务重组》中规定：“以非现金资产清偿债务的，债务人应当将重组债务的账面价值与转让的非现

金资产公允价值之间的差额，计入当期损益。转让的非现金资产公允价值与其账面价值之间的差额，计入当期损益。以非现金资产清偿债务的，债权人应当对受让的非现金资产按其公允价值入账，重组债权的账面余额与受让的非现金资产的公允价值之间的差额，计入当期损益。”

#### 第四，企业所得税视同销售业务，操作实务示范

案例范本：德恒集团有一批自己生产的产品，账面价值 70 万元，对外不含税公允售价 100 万元，增值税税率 17%。其他税费略。

1. 将上述产品用于在建工程、管理部门、非生产机构、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面时

相应的会计处理为：

借：在建工程（或管理费用、营业外支出、营业费用、应付福利费等）

870 000

贷：库存商品

700 000

应交税金——应交增值税（销项税额）

170 000

相应的税收待遇：应当将视同销售收入 100 万元，填入《企业所得税年度纳税申报表》附表一《销售（营业）收入及其他收入明细表》中的第 13 行“自产、委托加工产品视同销售的收入”，之后进入主表的第 1 行“销售（营业）收入”。将视同销售收入相对应的成本 70 万元，填入《企业所得税年度纳税申报表》附表二《成本费用明细表》表中的第 14 行“自产、委托加工产品视同销售成本”，之后进入主表的第 7 行“销售（营业）成本”。确定资产转让所得 30 万元，征收企业所得税。

对于在建工程领用自己生产的产品，在未来形成的固定资产，可以计提折旧，计提折旧的基数应该是 117 万元，不是会计账簿记录的 87 万元。由此所产生的会计比税收少提折旧数额，应当作为纳税调减金额，填入《企业所得税年度纳税申报表》附表五《纳税调整减少项目明细表》表中的第 17 行其他纳税调减项目。

同样道理将产品用于“管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面时”，其税前扣除金额或计税成本，应当是 117 万元，与其会计账簿记录数额 87 万元有一定差异，税法对此应当据实承认，因为税法对这类业务按公允价值征税了。

2. 将上述自产产品用于对外投资

若该投资对被投资企业不具有重大影响，按 2001 年财政部颁布的《企业会计准则—非货币性交易》规定，相应的会计处理为：

|                   |         |
|-------------------|---------|
| 借：长期股权投资          | 870 000 |
| 贷：库存商品            | 700 000 |
| 应交税金——应交增值税（销项税额） | 170 000 |

若该投资对被投资企业不具有重大影响，按 2006 年财政部颁布的《企业会计准则—非货币性资产交换》规定，该项交易属于不具有商业实质，相应的会计处理为：

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| 借：长期股权投资          | 1 170 000 |
| 贷：库存商品            | 700 000   |
| 应交税金——应交增值税（销项税额） | 170 000   |
| 营业外收入             | 300 000   |

相应的税收待遇：应当将视同销售收入 100 万元，填入《企业所得税年度纳税申报表》附表一《销售（营业）收入及其他收入明细表》中的第 14 行“处置非货币性资产视同销售的收入”，之后进入主表的第 1 行“销售（营业）收入”。将视同销售收入相对应的成本 70 万元，填入《企业所得税年度纳税申报表》附表二《成本费用明细表》表中的第 15 行“处置非货币性资产视同销售成本”，之后进入主表的第 7 行“销售（营业）成本”。确定资产转让所得 30 万元，征收企业所得税。如果该项资产转让所得占当年应纳税所得 50% 及以上的，可作为递延所得，在投资交易发生当期及随后不超过 5 个纳税年度内平均摊转到各年度的应纳税所得中。

值得特别注意的问题是，将来处置该项股权投资时，无论会计上如何核算，其长期股权的计税成本应当是 117 万元，不是 87 万元。若转让该股权时取得转让净收入是 130 万元，其税收的转让收益是 13 万元，会计当期的处置收益可能是 43 万元（130—87），但税法只应当对其中的 13 万元征税，差额部分是源于投资交易当初双方确认的投资成本不一致，且该项业务在投资交易开始确认时，已经对其增值的 30 万元征税了。

3. 将上述自产产品对外换取原材料，换入原材料的公允价值 110 万元，对方支付补价 7 万元，未开具增值税发票。

（1）按 2001 年财政部颁布的《企业会计准则——非货币性交易》规定，该项交易只对取得的补价部分所对应的增值确认收益，相应的会计处理为：

|                   |         |
|-------------------|---------|
| 借：库存商品            | 821 000 |
| 现金                | 70 000  |
| 贷：库存商品            | 700 000 |
| 应交税金——应交增值税（销项税额） | 170 000 |
| 营业外收入——非货币性交易收益   | 21 000  |

$$* 21\,000 = 70\,000 \times (1 - 700\,000 / 1\,000\,000)$$

这个业务的会计处理，还适应 2006 年财政部颁布的《企业会计准则——非货币性交易》规定的不具有商业实质交易情形。

(2) 按 2006 年财政部颁布的《企业会计准则——非货币性资产交换》规定，该项交易属于具有商业实质，相应的会计处理为：

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| 借：库存商品            | 1 100 000 |
| 现金                | 70 000    |
| 贷：库存商品            | 700 000   |
| 应交税金——应交增值税（销项税额） | 170 000   |
| 营业外收入——非货币性资产交换   | 300 000   |

相应的税收待遇：应当将视同销售收入 100 万元，填入《企业所得税年度纳税申报表》附表一《销售（营业）收入及其他收入明细表》中的第 14 行“处置非货币性资产视同销售的收入”，之后进入主表的第 1 行“销售（营业）收入”。将视同销售收入相对应的成本 70 万元，填入《企业所得税年度纳税申报表》附表二《成本费用明细表》表中的第 15 行“处置非货币性资产视同销售成本”，之后进入主表的第 7 行“销售（营业）成本”。确定资产转让所得 30 万元，依法征收企业所得税。

应当注意的问题是，将来领用、摊销或处置该项资产时，无论会计上如何核算，其计税成本都应当是 110 万元。会计核算与税法之间的差额，按相应规定处理。

4. 将上述自产产品用于债务重组，抵偿债务 160 万元，按公允价值开具增值税专用发票。

(1) 按 2001 年财政部颁布的《企业会计准则——债务重组》规定，债务人相应的会计处理为：

|        |           |
|--------|-----------|
| 借：应付账款 | 1 600 000 |
| 贷：库存商品 | 700 000   |



|                   |         |
|-------------------|---------|
| 应交税金——应交增值税（销项税额） | 170 000 |
| 资本公积              | 730 000 |

债权人相应的会计处理为：

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| 借：库存商品            | 1 430 000 |
| 应交税金——应交增值税（进项税额） | 170 000   |
| 贷：应收账款            | 1 600 000 |

债权人将债务重组损失 43 万元，反映在抵债资产入账价值中，会计上对该项损失处理是伴随着存货的领用、摊销进入损益。税法要求此项损失在税前扣除应当按财产损失有关规定审批处理。

（2）按 2006 年财政部颁布的《企业会计准则——债务重组》规定，债务人相应的会计处理为：

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| 借：应付账款            | 1 600 000 |
| 贷：库存商品            | 700 000   |
| 应交税金——应交增值税（销项税额） | 170 000   |
| 营业外收入             | 730 000   |

债权人相应的会计处理为：

|                   |           |
|-------------------|-----------|
| 借：库存商品            | 1 000 000 |
| 应交税金——应交增值税（进项税额） | 170 000   |
| 营业外支出             | 430 000   |
| 贷：应收账款            | 1 600 000 |

债权人将债务重组损失 43 万元，直接反映在当期损益。税法要求此项损失在税前扣除应当按财产损失有关规定审批处理。

相应的税收待遇：应当将视同销售收入 100 万元，填入《企业所得税年度纳税申报表》附表一《销售（营业）收入及其他收入明细表》中的第 14 行“处置非货币性资产视同销售的收入”，之后进入主表的第 1 行“销售（营业）收入”。将视同销售收入相对应的成本 70 万元，填入《企业所得税年度纳税申报表》附表二《成本费用明细表》表中的第 15 行“处置非货币性资产视同销售成本”，之后进入主表的第 7 行“销售（营业）成本”，确定资产转让所得 30 万元。

将债务重组收益 43 万元（160－117），填入《企业所得税年度纳税申报表》附表一《销售（营业）收入及其他收入明细表》第 26 行“债务重组收