

**【冷门点3】非货币性资产投资的所得税处理**

- 1.非货币性资产指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债权投资等货币性资产以外的资产。
- 2.所称非货币性资产投资，限于以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。



非货币性资产投资为何要交税？

**视同处置（递延纳税）：**

居民企业（以下简称企业）以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额计算所得税。

非货币性资产转让所得=非货币性资产评估后的公允价值-计税基础

企业以非货币性资产对外投资，应于**投资协议生效并办理股权登记手续时**，确认非货币性资产转让收入的实现

取得非货币性资产的**计税基础**=非货币性资产的公允价值



**取得被投资企业的股权的计税基础（逐年调整）**

=非货币性资产的原计税成本+每年确认的非货币性资产转让所得

非货币性资产转让所得（5年递延）=评估后的公允价值-计税基础

5年内转让/收回/：停止递延  
尚未确认的非货币性资产转让所得  
一次确认

取得非货币性资产的计税基础  
=非货币性资产的公允价值



取得被投资企业的股权的计税基础（逐年调整）  
=非货币性资产的原计税成本+每年确认的非货币性资产转让所得

股权转让所得  
=股权的公允价值-非货币性资产的计税成本（一次到位）

【提示 1】企业发生非货币性资产投资，符合特殊性税务处理条件的，也可选择按特殊性税务处理规定执行。

【提示 2】企业在对外投资 5 年内注销的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

【例题】2015 年 1 月，居民企业 A 股东会作出决定，用公司的库存商品投资居民企业 B。该批商品的公允价值 500 万元，计税基础 100 万元，假设不考虑其他税费。

分别计算 A 公司各年的税会差异和股权的计税基础

答案：

年度	会计利润	应纳税所得额	税会差异	股权计税基础
2015 年	500-100	80	-(400-80)	100+80
2016 年	0	80	+80	100+80+80
2017 年	0	80	+80	100+80+80+80
2018 年	0	80	+80	100+80+80+80+80
2019 年	0	80	+80	100+80+80+80+80+80

【变形】2015 年 1 月，居民企业 A 股东会作出决定，用公司的库存商品投资居民企业 B。该批商品的公允价值 500 万元，计税基础 100 万元，假设 2017 年 2 月初 A 以 800 万元的价格转让 B 公司股权，不考虑其他税费。

A公司的税务处理如下：

答案：

年度	会计利润	应纳税所得额	税会差异	股权计税基础	股权转让所得
2015年	500-100	80	-(400-80)	100+80	
2016年	0	80	+80	100+80+80	
2017年	0	80×3=240	+240	260+240=500	800-500=300
2018年	0	0	0	0	
2019年	0	0	0	0	

应纳税额=境内应纳税所得额×税率-抵免税额+国外所得补交税-预交

(二) 税率

种类	税率	适用范围
基本税率	25%	(1) 适用于居民企业 (2) 在境内设立机构、场所且所得(境内、境外所得)与机构、场所有关联的非居民企业
低税率	20% 实际征税时按10%	非居民企业： (1) 设立机构、场所：取得的境内所得与其所设机构、场所无实际联系 (2) 没有机构、场所的：来源于境内的所得  【提示】免征情形： (1) 外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得 (2) 国际金融组织向中国政府和居民企业提供优惠贷款取得的利息所得

种类	税率	必备条件
		符合条件的小型微利企业(仅适用于居民企业)
优惠税率	20%	行业 从事国家非限制和禁止行业  从业人数 ≤300人

	资产总额	≤5000 万元			
	年度应纳税所得额	年度应纳税所得额≤100 万		100 万<年度应纳税所得额≤300 万	
		2021. 1. 1-2022. 12. 31	2023. 1. 1-2024. 12. 31	2019. 1. 1-2021. 12. 31	2022. 1. 1-2024. 12. 31
		减按 25%计入应纳税所得额，再减半，即减按 12.5%计入应纳税所得额	减按 25%计入应纳税所得额 (补充)	减按 50%计入应纳税所得额	减按 25%计入应纳税所得额
15%	(1) 国家重点扶持的高新技术企业 (2) 经认定的技术先进型服务企业				

**【例题·单选题】**某商业企业 2022 年年均职工人数 275 人，年均资产总额 3960 万元，当年经营收入 1440 万元，税前准予扣除项目金额 1200 万元。该企业 2022 年应缴纳企业所得税（ ）万元。

- A.9.5
- B.19
- C.48
- D.12

答案：A

解析：该企业 2022 年应缴纳的企业所得税

$$=100 \times 25\% \times 50\% \times 20\% + (1440 - 1200 - 100) \times 25\% \times 20\% = 9.5 \text{ (万元)}。$$

### (三) 抵免税额

企业购置并使用目录中规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的 10% 可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后 5 个纳税年度结转抵免。

**【注意】**专用设备的投资额不包括允许抵扣的增值税进项税额；无法抵扣的进项税额，计入专用设备投资额（取得普通发票，专用设备投资额为普通发票上价款）。

专用设备正常计提折旧。

**【例题·单选题】**某企业 2021 年 6 月购置并投入使用环境保护专用设备（属于企业所得税优惠目录的范围），取得增值税专用发票注明的金额 300 万元、税额 39 万元，2021 年该企业应纳税所得额 168 万元。该企业当年应缴纳的企业所得税是（ ）万元。

- A.12
- B.6.9
- C.26
- D.42

答案：A

解析：应纳企业所得税 =  $168 \times 25\% - 300 \times 10\% = 12$ （万元）。