

专题八：企业所得税（含国际税收税务管理实务）

3.资产的税务处理

（1）固定资产的税务处理

①固定资产计税基础（熟悉）

②折旧的范围

在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。

下列固定资产不得计算折旧扣除：

1.房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产。

房屋、建筑物	不管是否投入使用，均可以计提折旧
房屋、建筑物以外的固定资产（设备）	能否提折旧，看是否投入使用

2.以经营租赁方式租入的固定资产。

3.以融资租赁方式租出的固定资产。

租赁类别	承租方	出租方
经营租赁	可扣除租赁费	可以计提折旧扣除
融资租赁	可以计提折旧扣除	不得计提折旧扣除

4.已足额提取折旧仍继续使用的固定资产。

5.与经营活动无关的固定资产。

6.单独估价作为固定资产入账的土地。

7.其他不得计算折旧扣除的固定资产。

【例题·多选题】根据企业所得税规定，下列固定资产不得计提折旧在税前扣除的有（ ）。

- A.未投入使用的机器设备
- B.以经营租赁方式租入的生产线
- C.以融资租赁方式租入的机床
- D.与经营活动无关的小汽车

答案：ABD

解析：选项 C 融资租赁租入的机床，税法允许计提折旧税前扣除。

③折旧的计提方法

1.固定资产按照直线法（年限平均法）计算的折旧，准予扣除。

2.自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。

3.企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

【链接】结合税收优惠中固定资产加速折旧企业所得税政策。

④固定资产折旧的计提年限

固定资产类别	最低折旧年限
房屋、建筑物	20年
飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备	10年
与生产经营活动有关的器具、工具、家具等	5年
飞机、火车、轮船以外的运输工具	4年
电子设备	3年

⑤固定资产折旧税会差异的处理（暂时性差异）

1. 会计折旧年限 < 税法最低折旧年限, 会计折旧 > 税收折旧	调增当期应纳税所得额	会计折旧年限 VS 税法最低折旧年限孰长
会计折旧年限已满且折旧已提足, 但税收上尚未提足折旧	未足额扣除部分准予在剩余的税收折旧年限继续按规定扣除	
2. 会计折旧年限 > 税法规定最低折旧年限	除另有规定外, 按会计折旧年限计算扣除	
3. 会计上提取减值准备	不得税前扣除, 折旧按税法确定的计税基础计算扣除	
4. 税法加速折旧的	可全额在税前扣除	

⑥房屋、建筑物固定资产改扩建的税务处理

类别		税务处理	
租入的		参见长期待摊费用税务处理	
产权属于企业所有	已提足折旧	参见长期待摊费用税务处理	
	未提足折旧	推倒重置 (旧跟新走)	原值减除提取折旧后的净值, 并入重置后的固定资产计税成本 在该固定资产投入使用后的次月起, 按税法规定的折旧年限, 一并计提折旧
		提升功能 增加面积 (新跟旧走)	改扩建支出并入该固定资产计税基础 从改扩建完工投入使用后的次月起, 重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧, 如该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限的, 可按尚可使用的年限计提折旧

⑦企业所得税核定征收改为查账征收后有关资产的税务处理

能够提供资产购置发票的	以发票载明金额为计税基础
不能提供资产购置发票的	可以凭购置资产合同（协议）、资金支付证明、会计核算资料等记载金额，作为计税基础
企业核定征税期间投入使用的资产，改为查账征税后	按税法规定的折旧、摊销年限，扣除该资产投入使用年限后，就剩余年限继续计提折旧、摊销额并在税前扣除

⑧文物、艺术品资产的税务处理

企业购买的文物、艺术品用于收藏、展示、保值增值的，作为投资资产进行税务处理；文物、艺术品资产在持有期间，计提的折旧、摊销费用，不得税前扣除

(2) 长期待摊费用的税务处理

具体范围	税务处理
已足额提取折旧的固定资产的改建支出	按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销
租入固定资产的改建支出	按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销
固定资产的大修理支出	按照固定资产尚可使用年限分期摊销
其他应当作为长期待摊费用的支出	支出发生月份的次月起分期摊销，摊销年限不低于3年

大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：

1. 修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上。
2. 修理后使用年限延长2年以上

【提示】企业的固定资产修理支出，可在发生当期直接扣除。

【例题·多选题】下列支出中，可作为长期待摊费用核算的有（ ）。

- A. 固定资产的大修理支出
- B. 租入固定资产的改建支出
- C. 已足额提取折旧的固定资产的改建支出
- D. 接受捐赠固定资产的改建支出

答案：ABC

解析：企业发生的下列支出作为长期待摊费用处理：

- (1) 已足额提取折旧的固定资产的改建支出。
- (2) 租入固定资产的改建支出。
- (3) 固定资产的大修理支出。
- (4) 其他应当作为长期待摊费用的支出。

(3) 生物资产的税务处理

①生产性生物资产的计税基础（熟悉）

②生产性生物资产折旧的计提。

1. 生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

- 2.当月投入使用不提折旧、当月停止使用照提折旧。
 3.生产性生物资产的预计净残值一经确定，不得变更。
 ③生产性生物资产计算折旧的最低年限如下：
 1.林木类生产性生物资产，为 10 年；
 2.畜类生产性生物资产，为 3 年。

【例题·单选题】某农场外购奶牛支付价款 20 万元，依据企业所得税相关规定，税前扣除方法为（ ）。
 A.一次性在税前扣除
 B.按奶牛寿命在税前分期扣除
 C.按直线法以不低于 3 年折旧年限计算折旧税前扣除
 D.按直线法以不低于 10 年折旧年限计算折旧税前扣除

答案：C

解析：奶牛属于畜类生产性生物资产，按不低于 3 年计提折旧。

（4）无形资产的税务处理

①无形资产计税基础（熟悉）

②无形资产摊销的范围

在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的无形资产摊销费用，准予扣除。

下列无形资产不得计算摊销费用扣除：

- 1.自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产。
- 2.自创商誉。
- 3.与经营活动无关的无形资产。
- 4.其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

③无形资产的摊销方法及年限

- 1.无形资产的摊销方法和年限：直线法。
- 2.摊销年限不得低于 10 年。作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。
- 3.外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

（5）存货的税务处理

①存货成本的确定（熟悉）

②存货成本的计算方法

- 1.在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。
- 2.计价方法一经选用，不得随意变更。

（6）投资资产的税务处理

①投资资产成本的确定（熟悉）

②投资资产成本的扣除方法

对外投资期间，投资资产的成本不得扣除，企业在转让或者处置投资资产时成本准予扣除。

4.减免税

（1）从事农、林、牧、渔业项目的所得

免征	减半征收
----	------

<p>(1) 蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植</p> <p>(2) 农作物新品种的选育</p> <p>(3) 中药材的种植</p> <p>(4) 林木的培育和种植</p> <p>(5) 牲畜、家禽的饲养（含猪、兔的饲养及饲养牲畜、家禽产生的分泌物、排泄物）</p> <p>(6) 林产品的采集</p> <p>(7) 灌溉、农产品的初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目</p> <p>(8) 远洋捕捞</p>	<p>(1) 花卉、茶以及其他饮料作物（含观赏性作物的种植）和香料作物的种植</p> <p>(2) 海水养殖、内陆养殖（含“牲畜、家禽的饲养”以外的生物养殖项目）</p>
<p>【记忆】与老百姓密切相关直接涉及农林牧渔的初级产业（包括种植、饲养、捕捞；不包括经济作物和养殖业）</p>	<p>【记忆】为老百姓锦上添花经济作物和养殖业</p>

(2) 从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得、从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得：从取得一笔生产经营收入年度起三免三减半。

(3) 符合条件的技术转让所得
一个纳税年度内，居民企业转让技术所有权所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税；超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。（免增值税）

$$\text{应纳税额} = (\text{技术转让收入} - \text{技术转让成本} - \text{相关税费} - 500\text{万}) \times 50\% \times 25\%$$

【提示】转让主体只能是居民企业。

【提示 1】技术转让收入不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。

【提示 2】不得享受此优惠情形：如 100%关联方之间技术转让所得；禁止出口和限制出口技术转让所得；未单独核算技术转让所得。

【例题】A 公司 2021 年 10 月依据双方签订的合同取得 B 公司付给的价款 1870 万元。其中，新型光电离子控制开关技术转让收入 1470 万元。转让设备、仪器等非技术性收入 250 万元。与技术转让项目相关的技术咨询、技术服务、技术培训等收入 150 万元。经核实，A 公司的此项技术的计税基础为 410 万元，已摊销扣除了 90 万元。技术转让过程中发生的相关税费累计 80 万元。假设企业所得税税率为 25%。

答案：

技术转让所得 = (1470 + 150) - (410 - 90) - 80 = 1220 (万元)

应纳税额 = (1220 - 500) × 50% × 25% = 90 (万元)