

### 第三章 涉税专业服务程序与方法

#### 【知识点 3】资产税务处理的审核

税法规定：企业的各项资产，包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，除盘盈固定资产外，均以历史成本为计税基础。

企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。

#### 一、固定资产的税务处理

固定资产：企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过 12 个月的非货币性资产。

##### (一) 固定资产的计税基础

取得方式	计税基础
外购	购买价款+相关税费+达到预定用途发生的其他支出
自行建造	竣工结算前支出
融资租入	有约定付款总额：约定付款总额+相关费用； 未约定付款总额：资产公允价值+签订合同发生的相关费用
盘盈	同类固定资产的重置完全价值
捐赠、投资、非货币性资产交换、 债务重组方式取得	公允价值+相关税费
改建的固定资产	除已足额提取折旧的固定资产和租入的固定资产以外的其他固定资产， 以改建过程中发生的改建支出增加计税基础

##### (二) 固定资产折旧的范围

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。
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。
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 1·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列固定资产中，在计算企业所得税应纳税所得额时不得计算折旧扣除的有（ ）。

- A. 未投入使用的厂房      B. 以经营租赁方式租入的运输工具      C. 以融资租赁方式租出的生产设备  
D. 已足额提取折旧仍继续使用的电子设备      E. 单独估价作为固定资产入账的土地

【答案】BCDE

【解析】选项 A：房屋、建筑物“以外”未投入使用的固定资产不得提取折旧在企业所得税前扣除。

##### (三) 固定资产折旧的计提方法

1. 固定资产按照直线法（平均年限法）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。（与会计一致）
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。
4. 企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的  
(1) 如属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税成本，并在该固

定资产投入使用后的次月起，按照税法规定的折旧年限，一并计提折旧。

(2) 如属于提升功能、增加面积的，该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并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，可以按尚可使用的年限计提折旧。

#### (四) 税法要求的最低折旧年限

1. 房屋、建筑物：20 年；
2. 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备：10 年；
3. 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等：5 年；
4. 飞机、火车、轮船以外的运输工具：4 年；
5. 电子设备：3 年。

【记忆口诀】电闪（3）火石（10）

#### (五) 固定资产折旧的所得税处理

1. 企业固定资产会计折旧年限如果短于税法规定的最低折旧年限，其按会计折旧年限计提的折旧**高于**按税法规定的最低折旧年限计提的折旧部分，应**调增**当期应纳税所得额；

企业固定资产会计折旧年限已期满且会计折旧已提足，但税法规定的最低折旧年限尚未到期且税收折旧尚未足额扣除，其未足额扣除的部分准予在剩余的税收折旧年限继续按规定扣除。

2. 企业固定资产会计折旧年限如果长于税法规定的最低折旧年限（符合规定），其折旧应按会计折旧年限计算扣除，税法另有规定除外。

3. 企业按会计规定提取的固定资产减值准备，不得税前扣除，其折旧仍按税法确定的固定资产计税基础计算扣除。

4. 企业按税法规定实行加速折旧的，其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除。

【例题 2·计算题】甲企业为增值税一般纳税人，2022 年 6 月份购进生产设备一台，取得增值税专用发票注明价款为 50 万元、增值税税额为 6.5 万元，甲企业自己负担的其他相关税费为 5 万元，甲企业当年为该生产设备计提了折旧费用 3 万元；

已知生产设备的折旧期限为 10 年，企业确定的残值率为 5%：

(1) 该设备当年按税法规定应计提折旧 =  $(50 + 5) \times (1 - 5\%) \div 10 \div 12 \times 6 = 2.61$  (万元)；

(2) 甲企业当年计提折旧为 3 万元，超过税法规定限额，纳税调增额 =  $3 - 2.61 = 0.39$  (万元)。

## 二、生物资产的税务处理

1. 生物资产，是指有生命的动物和植物。分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。

【提示】生产性生物资产，是指为生产农产品、提供劳务或者出租等目的持有的生物资产，包括**经济林、薪炭林、产畜和役畜等**。

2. 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**。

记忆口诀：十年树木，3 年吃鸡（山鸡）。

## 三、无形资产的税务处理

1. 无形资产是指企业长期使用但没有实物形态的资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等。

2. 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. 外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

4. 无形资产的摊销方法：直线法。

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。

5. 企事业单位外购的软件，凡符合固定资产或无形资产确认条件的，可以按照固定资产或无形资产进行核算，其折旧或摊销年限可以适当缩短，最短可为 2 年（含）。

#### 四、长期待摊费用的税务处理

长期待摊费用是指企业发生的应在 1 个年度以上进行摊销的费用。

长期待摊费用主要有：

- 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

类型	摊销年限
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
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
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。 改建固定资产延长使用年限的，应当适当延长折旧年限
其他应当作为长期待摊费用的支出	自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不得低于 3 年

【提示】固定资产的大修理支出，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) 修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。

【例题 1·单选题】2020 年 3 月某商贸公司以经营租赁方式租入临街商铺一间，租期 8 年。2022 年 3 月公司发生商铺改建支出 20 万元。关于该笔改建支出，正确的企业所得税处理是（ ）。

- A. 按 2 年分期摊销扣除
- B. 按 6 年分期摊销扣除
- C. 按 8 年分期摊销扣除
- D. 在发生的当期一次性扣除

【答案】B

【解析】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。该题中剩余租赁期为 6 年，所以按照 6 年分期摊销扣除。

【例题 2·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列选项中，不属于长期待摊费用的有（ ）。

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

【答案】A

【解析】选项 A：应当考虑依法计入固定资产的计税基础，计算折旧费用在税前扣除。

#### 五、存货的税务处理

1. 存货按照以下方法确定成本：

- (1) 通过支付现金方式取得的存货，以购买价款和支付的相关税费为成本。
- (2) 通过支付现金以外的方式取得的存货，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。
- (3) 生产性生物资产收货的农产品，以产出或者采收过程中发生的材料费、人工费和分摊的间接费用等必要

支出为成本。

2. 企业使用或者销售存货，按照规定计算的存货成本，准予在计算应纳税所得额时扣除。
3. 企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种；计价方法一经选用，不得随意变更。

## 六、投资资产的税务处理

### （一）投资资产的成本

1. 支付现金方式：购买价款。
2. 支付现金以外的方式：公允价值+相关税费。

### （二）投资资产成本的扣除方法

企业对外投资期间，投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除，企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本准予扣除。

【提示】股权转让所得的确认：

股权转让所得的确认	
确认时间	于转让协议生效且完成股权变更手续时确认
计算公式	股权转让所得=转让股权收入-股权成本
	注：计算时不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额

### （三）非货币性资产投资企业所得税处理

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。

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。

2. 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。

3. 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

4. 企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权，应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。

被投资企业取得非货币性资产的计税基础，应按**非货币性资产的公允价值**确定。

5. 企业在对外投资**5年内转让股权或投资收回的**，**停止递延政策**，将递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回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。

企业在计算股权转让所得时将股权的计税基础一次调整到位。

6. 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。

7. 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。

【例题1·计算题】2023年1月，甲公司以一批产品投资乙公司。该批产品的公允价值300万元，计税基础200万元，假设不考虑其他税费。

【答案】

甲公司各年的税会差异和股权的计税基础计算表：

年度	转让所得	应纳税所得额	税会差异	股权计税基础
2023年	300-200=100	20	20-100=-80	200+20
2024年	0	20	+20	200+20+20
2025年	0	20	+20	200+20+20+20
2026年	0	20	+20	200+20+20+20+20
2027年	0	20	+20	200+20+20+20+20+20

## 七、资产损失税前扣除的所得税处理

### （一）资产损失的概念

#### 1. 准予在企业所得税税前扣除的资产损失

准予在企业所得税税前扣除的资产损失包括	
实际资产损失	企业在实际处置、转让资产过程中发生的合理损失。 在其 <b>实际发生</b> 且会计上已作损失处理的年度申报扣除
法定资产损失	企业虽 <b>未实际处置、转让资产</b> ，但按规定条件计算确认的损失。在会计上已作损失处理的年度申报扣除

2. 企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，按规定向税务机关说明并进行**专项申报扣除**。

其中：

（1）实际资产损失，**准予追补**至该项**损失发生年度扣除**，追补确认期限一般不超过5年，但因特殊原因形成（包括因计划经济体制转轨过程中遗留、企业重组上市过程中因权属不清出现争议而未能及时扣除、因承担国家政策性任务而形成的以及政策定性不明确而形成的等）的资产损失，经国家税务总局批准后可适当延长。

（2）法定资产损失应在申报年度扣除。

（3）企业因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款，可在**追补确认年度**企业所得税应纳税款中予以抵扣，不足抵扣的，向**以后年度递延抵扣**。

（4）企业实际资产损失发生年度扣除追补确认损失后出现亏损的，应先调整资产损失发生年度的亏损额，再按弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税税款，并进行相应的税务处理。

### （二）资产损失扣除政策

1. 企业清查出的现金短缺**减除责任人赔偿后的余额**，作为现金损失在计算应纳税所得额时扣除。

2. 企业将货币性资金存入法定具有吸收存款职能的机构，因该机构依法破产、清算，或者政府责令停业、关闭等原因，**确实不能收回的部分**，作为**存款损失**在计算应纳税所得额时扣除。

3. 企业**除贷款类债权外的应收、预付账款**符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的应收、预付款项，可以作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除：

（1）债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照，其清算财产不足清偿的；

（2）债务人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，其财产或者遗产不足清偿的；

（3）债务人逾期3年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的；

（4）与债务人达成债务重组协议或法院批准破产重整计划后，无法追偿的；

（5）因自然灾害、战争等不可抗力导致无法收回的；

（6）国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

【例题1·单选题】下列情形中，不能作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除的是（ ）。

A. 因自然灾害导致无法收回的应收账款

B. 债务人被依法注销，其清算财产不足以清偿的应收账款

C. 债务人2年未清偿且有确凿证据证明无力偿还的应收账款

D. 法院批准破产重整计划后无法追偿的应收账款

【答案】C

【解析】债务人逾期3年未清偿，且有确凿证据证明无力偿还的应收账款，可作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除。

### （三）资产损失的确认

企业所得税税前扣除的是净损失—即扣除残值、责任人赔偿、保险赔款后的净额。

企业不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。