

第四节 资产的所得税处理

知识点：生物资产的税务处理

1. 生物资产的折旧范围：

生物资产分为消耗性、公益性、生产性三类，只有生产性生物资产可以计提折旧。

生产性生物资产包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

2. 生产性生物资产的计税基础

项目	计税基础
外购	买价+税费
捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组	公允价值+支付的相关税费

3. 生物资产的折旧方法

- (1) 生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。
- (2) 投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用次月起停止计算折旧。
- (3) 合理确定生产性生物资产的预计净残值。一经确定，不得变更。

4. 生产性生物资产的折旧年限

- (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。

知识点：无形资产的税务处理

1. 无形资产的计税基础

取得方式	计税基础
外购	购买价款+支付的相关税费+直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出
自行开发	符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出
捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组（同固定资产、生产性生物资产）	公允价值+支付的相关税费

2. 无形资产摊销的范围

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。

提示：外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

3. 无形资产的摊销方法及年限

无形资产的摊销采取直线法计算。无形资产的摊销不得低于 10 年。

- (1) 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了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。
- (2) 企业外购的软件，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）。

【多选题】关于无形资产的企业所得税处理，下列说法正确的有（ ）。

- A. 无形资产的摊销，采用直线法摊销年限不得低于 10 年
- B. 外购商誉的支出，在企业整体转让和清算时扣除
- C. 作为投资的无形资产，有关合同其约定了使用年限的，可按照约定的使用年限摊销
- D. 自创商誉不得计算摊销使用扣除
- E. 通过债务重组方式取得的无形资产，以应收债权和支付的相关税费作为计税基础

答案：ABCD

解析：通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础；无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除；无形资产的摊销年限不得低于 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了使用年限的，可以按照规定或者约定

的使用年限分期摊销；外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

知识点：长期待摊费用的税务处理

在计算应纳税所得额时，企业发生的下列支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除。

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，同时符合：
 - (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。
4. 其他。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。

【单选题】2021 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。2023 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（ ）。 （2018 年）

- 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。

【单选题】根据企业所得税相关规定，下列支出应作为长期待摊费用进行税务处理的有（ ）。

- A. 融资租入固定资产的租赁费支出
- B. 租入固定资产的改建支出
- C. 固定资产的大修理支出
- D. 已提足折旧的固定资产的改建支出
- E. 未提足折旧的固定资产改建支出

答案：BCD

解析：选项 A：以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除；选项 E：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。

知识点：存货的税务处理

（一）存货按照以下方法确定成本：

1. 支付现金方式取得：**购买价款+相关税费**
2. 支付现金以外的方式取得：公允价值+相关税费
3. 生产性生物资产收获的农产品：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

（二）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**。

知识点：投资资产的税务处理

（一）投资资产，是指企业对外进行权益性投资和债权性投资而形成的资产。

1. 投资资产取得的成本：购买价款（现金方式）、公允价值和支付的相关税费（现金以外的方式）。
2. 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。
3. 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。
4. 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。
4. 非货币性资产对外投资企业所得税处理规定

(1) 居民企业（以下简称企业）非货币性资产转让所得（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券投资等货币性资产以外的资产），在不超过 5 年期限内，分期均匀计算缴纳企业所得税——所得税递延缴纳。

(2) 应纳税所得额确定

非货币性资产转让所得 = 评估后的公允价值 - 计税基础

收入确认时间：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

关联企业之间发生的非货币性资产投资行为，投资协议生效后 12 个月内尚未完成股权变更登记手续的，于投资协议生效时，确认非货币性资产转让收入的实现。

(3) 投资方取得股权的计税基础

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方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。

(4) 企业在对外投资 5 年内转让上述股权或投资收回的，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，可按规定将股权的计税基础一次调整到位。

企业在以非货币性资产对外投资 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。

知识点：税法规定与会计规定差异的处理

不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算。税收规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按国家统一会计制度计算。

1. 企业不能提供完整、准确的收入及成本、费用凭证，不能正确计算应纳税所得额的，由税务机关核定其应纳税所得额。

2. 对企业按照有关财务会计规定计算的利润总额，要按照税法的规定进行必要调整后，才能作为应纳税所得额计算缴纳所得税。