

第四节

资产的所得税处理

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（取得时实际发生支出）**为计税基础。

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。

1. 固定资产的计税基础

项目	计税基础
外购	买价+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	约定付款总额的：约定付款总额+相关费用；未约定付款总额的：资产公允价值+签订合同发生的相关费用

续表

项目	计税基础
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+税费（无形资产、生物资产与此相同）
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
融资性售后回租	承租人出售前原账面价值（承租人出售资产的行为，不确认为销售收入）

续表

项目	计税基础
固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清而 未取得全额发票	暂按合同规定金额（待发票取得后进行调整，但应在固定资产投入使用后 12 个月内进行）
全民所有制企业改制为国有独资公司或者国有全资子公司属于规定的“企业发生其他法律形式简单改变”	按其 原有计税基础 确定（改制中资产评估增值不计入应纳税所得额；资产增值部分折旧或者摊销不得在税前扣除）

2. 固定资产折旧的范围

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。

【单选题】（2022 年）根据企业所得税法律制度规定，下列允许税前计算折旧扣除的是（ ）。

- A. 经营租入的小汽车
- B. 融资租赁租入的生产线设备
- C. 已经提足折旧继续使用的厂房
- D. 尚未投入使用的机床

答案：B

解析：选项 ACD 不计提折旧。

3. 固定资产折旧的计提方法

固定资产按照直线法（平均年限法）计算的折旧，准予扣除。

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。

固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

4. 固定资产折旧的最低年限

【提示】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。

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. 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

情形	计税成本	改建后每年计提折旧
推倒重置	原资产净值+重置成本	计税成本/规定折旧年限
提升功能、增加面积	原资产净值+改扩建支出	计税成本/规定折旧年限（若改扩建后尚可使用年限更短，则除以尚可使用年限）

【提示】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。

【单选题】（2023 年）下列关于固定资产税务处理的说法，符合企业所得税相关规定的是（ ）。

- A. 按会计准则提取的固定资产减值准备，不得在税前扣除
- B. 盘盈的固定资产，以同类固定资产的公允价值为计税基础
- C. 固定资产的预计净残值一经确定，1 个年度内不得随意变更
- D. 未投入使用的固定资产，不得在税前扣除

答案：A

解析：选项 B，盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础；选项 C，固定资产的预计净残值一经确定，不得变更；选项 D，房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产，不得计提折旧扣除。

二、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一个年度以上或几个年度进行摊销的费用。（收益期内平均摊销）

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	大修理支出同时符合下列条件：修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50% 以上；修理后使用年限延长 2 年以上

续表

固定资产修理支出：发生当期直接扣除		
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】根据企业所得税相关规定，下列支出不应作为长期待摊费用进行税务处理的是（ ）。

- A. 固定资产的大修理支出
- B. 未提足折旧的固定资产的改建支出
- C. 已提足折旧的固定资产的改建支出
- D. 租入固定资产的改建支出

答案：B

解析：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；
- （4）其他应当作为长期待摊费用的支出。

三、生物资产的税务处理

类别	具体内容	最低折旧年限
生产性生物资产	包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等	林木类：10 年畜类：3 年
消耗性生物资产	生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等	——
公益性生物资产	防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等	——

四、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。

【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) 直线法摊销年限：不得低于 10 年。

【特例】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）。

(4) 无形资产摊销的起止时间：当月增加的无形资产，当月开始摊销；当月减少的无形资产，当月不再摊销。

【多选题】（2024 年）下列关于无形资产的表述中，正确的有（ ）。

- A. 符合条件的无形资产，采取直线法计算的摊销费用，准予税前扣除
- B. 自创商誉不得计算摊销费用扣除
- C. 无形资产的摊销年限一般情况不得低于 5 年
- D. 外购的商誉支出，在企业整体转让或者清算时准予扣除
- E. 企业外购作为无形资产核算的软件，可按 2 年摊销

答案：ABDE

解析：无形资产的摊销年限一般情况不得低于 10 年。

五、存货的税务处理

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。（没有后进先出法）

类别	确定成本
支付现金方式取得	购买价款＋相关税费
支付现金以外的方式取得	公允价值＋相关税费
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

六、投资资产的税务处理

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】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。

类别	确定成本
支付现金方式	购买价款
支付现金以外的方式	公允价值＋相关税费

七、非货币性资产投资企业所得税处理

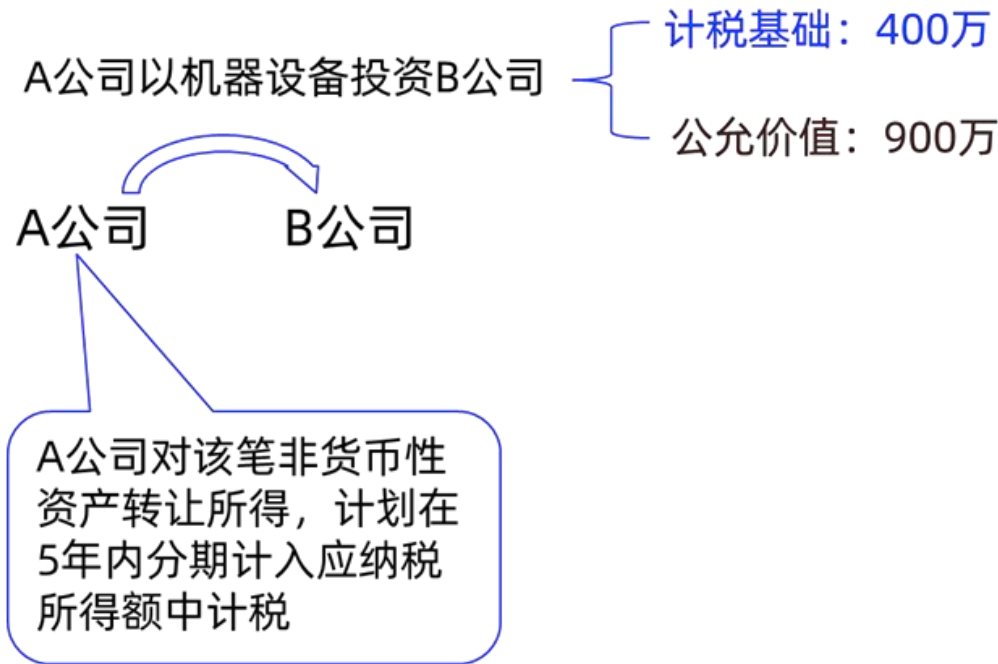
(1) 实行查账征收的企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额计算所得税。（对象为居民企业）

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

(2) 企业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。

【举例】



A 公司每年税会差异以及股权的计税基础

年度	会计损益	应纳税所得额	税会差异	股权计税基础
1 年	900-400=500	500/5=100	- (500-100) =-400	400+100=500
2 年	0	100	+100	500+100=600
3 年	0	100	+100	600+100=700
4 年	0	100	+100	700+100=800
5 年	0	100	+100	800+100=900

(3) 企业在此期间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。（一次调整到位）

【举例】

A公司以机器设备投资B公司

计税基础：400万

公允价值：900万

A公司

B公司

A公司对该笔非货币性资产转让所得，计划在5年内分期计入应纳税所得额中计税

情形：若A公司在持有B公司股权的第三年初对外转让，转让价格为1200万元

【问】A公司处置股权当年针对该项目的应纳税所得额？

年度	会计损益	应纳税所得额	税会差异	股权计税基础
1 年	$900-400=500$	$500/5=100$	$-(500-100)=-400$	$400+100=500$
2 年	0	100	+100	$500+100=600$

A公司停止递延政策，递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得 $=100 \times 3=300$ （万元）。同时所持B公司股权的计税基础一次性调整到位 $=600+300=900$ （万元）

A公司股权转让所得 $=1200-900=300$ （万元）

A公司应纳税所得额 $=300+300=600$ （万元）

【提示】实行查账征收的企业以**技术成果**投资入股到境内居民企业，被投资企业支付的对价全部为股票（权）的，企业可选择继续按现行有关税收政策执行，也可**选择**适用递延纳税优惠政策。选择技术成果投资入股递延纳税政策的，经向主管税务机关**备案**，投资入股**当期可暂不纳税**，允许递延至转让股权时，按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳所得税。

【总结】