

Provided by
Academy of Professional Accounting (APA)

CPA知识讲解

税法

第三十三讲：资产的税务处理、资产损失税前扣除
与企业重组所得税处理（一）

讲师：Jennifer Chen





第三节 资产的税务处理

一、固定资产的税务处理（熟悉，能力等级2）

固定资产的概念只强调使用时间，不强调使用价值。

固定资产的计税基础——6种情况

（二）固定资产折旧的范围

固定资产不得计算折旧扣除——7项

（三）固定资产折旧的计提方法

1.企业应当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。

2.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。

3.固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

年折旧率= (1-预计净残值率) ÷ 预计使用年限



第三节 资产的税务处理

（四）固定资产折旧的计提年限

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限如下：

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

（五）固定资产折旧的企业所得税处理

【政策内涵】 固定资产折旧的税会差异的处理要坚持**会计从税的原则**。

1. 计税基础差异

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



第三节 资产的税务处理

2. 折旧年限差异

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。

企业固定资产会计折旧年限如果长于税法规定的最低年限，其折旧应按会计折旧年限扣除，税法另有规定的除外。

（六）固定资产改扩建的税务处理

未提足折旧推倒重置的——净值并入重置后固定资产的计税成本。

未提足折旧提升功能增加面积的——改扩建支出并入固定资产的计税基础，折旧年限按照税法规定的折旧年限与尚可使用年限孰短的标准重新确定。

已提足折旧的，按照长期待摊费用，在规定的年限内摊销。



第三节 资产的税务处理

二、生物资产的税务处理（了解，能力等级2）

三、无形资产的税务处理（熟悉，能力等级2）

三、长期待摊费用的税务处理（熟悉，能力等级2）

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。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。
- 4.其他应当作为长期待摊费用的支出。

【注意】 固定资产的修理支出不等同于固定资产的大修理支出。

企业所得税法所指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。**

五、存货的税务处理（了解）



第三节 资产的税务处理

六、投资资产的税务处理（掌握，能力等级2）

（一）投资资产的成本

- 1.通过支付现金方式取得的投资资产——**购买价款**
- 2.通过支付现金以外的方式取得的投资资产——**公允价值+支付的相关税费**

（二）投资企业撤回或减少投资的税务处理

自2011年7月1日起，投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于**初始出资的部分**，应确认为**投资收回**；相当于被投资企业**累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分**，应确认为**股息所得**；其余部分确认为**投资资产转让所得**。

被投资企业发生的经营亏损，由被投资企业按规定结转弥补；投资企业不得调整减低其投资成本，也不得将其确认为投资损失。



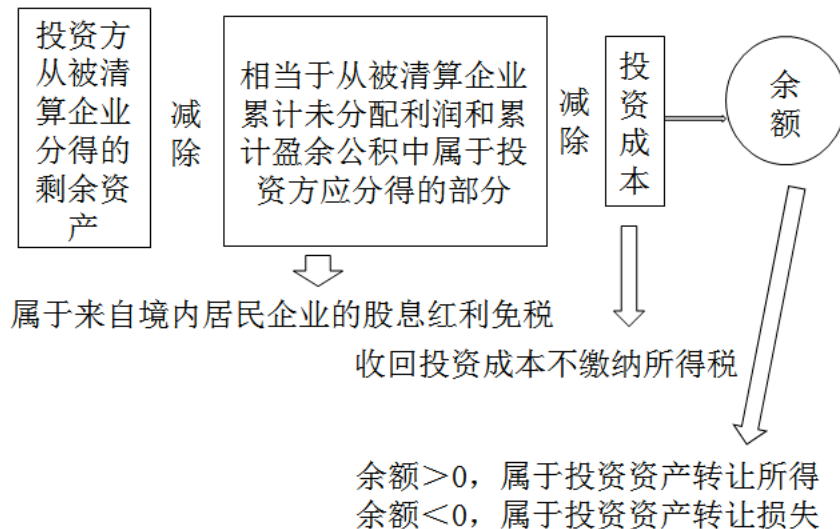
第三节 资产的税务处理

七、税法规定与会计规定差异的处理（熟悉）

清算所得

【归纳分析】投资企业取得被投资企业清算所得的税务处理

投资方从清算企业分得的剩余资产，“**两步减除**”：





第三节 资产的税务处理

【例题·单选题】甲企业作为乙企业的全资投资方，对乙企业投资成本是160万元，2015年11月乙企业进行清算，甲企业分得剩余资产204万元，其中含累计未分配利润和累计盈余公积24万元，甲、乙企业均属于境内居民企业，则甲企业该项清算业务应纳企业所得税（ ）。

- A.5万元
- B.11万元
- C.45万元
- D.51万元

【答案】 A

【解析】 该项业务甲企业应纳企业所得税= $(204-24-160) \times 25\%=5$ （万元）。



第四节 资产损失税前扣除的所得税处理

一、资产损失的定义（熟悉，能力等级2）

资产损失，是指企业在生产经营活动中实际发生的、与取得应税收入有关的资产损失，包括现金损失，存款损失，坏账损失，贷款损失，股权投资损失，固定资产和存货的盘亏、毁损、报废、被盗损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

二、资产损失扣除政策（了解，能力等级2）

损失扣除需要合法证据、证明——企业对其扣除的各项资产损失，应当提供能够证明资产损失确属已实际发生的合法证据，包括具有法律效力的外部证据、具有法定资质的中介机构的经济鉴证证明、具有法定资质的专业机构的技术鉴定证明等。

三、资产损失税前扣除管理（熟悉）

企业资产损失税前扣除管理的基本原则是：

准予在企业所得税税前扣除的资产损失，包括实际资产损失和法定资产损失。

实际资产损失是指企业在实际处置、转让上述资产过程中发生的合理损失；

法定资产损失是指企业虽未实际处置、转让上述资产，但按规定条件计算确认的损失。



第四节 资产损失税前扣除的所得税处理

【提示】 资产损失取消了审批制度，取而代之的是“申报扣除”制度。

（一）实际资产损失的扣除

实际资产损失应当在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

企业以前年度发生的实际资产损失未能在当年税前扣除的，可以按照规定，向税务机关说明并进行专项申报扣除。经批准准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般不得超过五年。

（二）法定资产损失的扣除

法定资产损失应当由企业向主管税务机关提供证据资料证明该项资产已符合法定资产损失确认条件，且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

【归纳】

实际资产损失——在发生年度扣除；

法定资产损失——在申报年度扣除。



第五节 企业重组的所得税处理

在理解三组概念的基础上，理解立法意图，从而记住政策规则。

第一步，理解概念：

1.企业重组的概念（熟悉，能力等级2）

企业重组，是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易，包括企业法律形式改变、债务重组、股权收购、资产收购、合并、分立等。

2.股权支付与非股权支付的概念

所称股权支付，是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式；

所称非股权支付，是指以本企业的现金、银行存款、应收款项、本企业或其控股企业股权和股份以外的有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。

3、**资产的计税基础**是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以自应税经济利益中抵扣的金额。

资产的计税基础=未来可税前列支的金额

公允价值，是指在公平交易中，熟悉情况的交易双方自愿进行资产交换或者债务清偿的金额。



第五节 企业重组的所得税处理

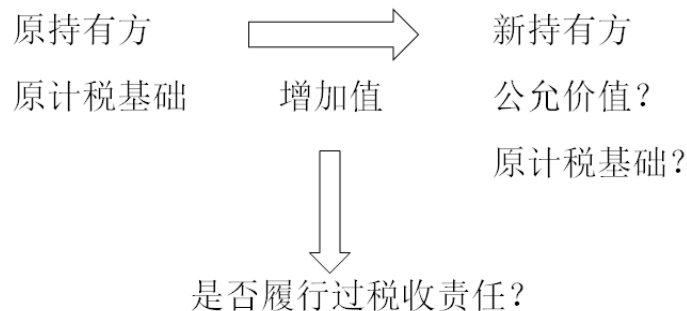
归纳：三个方面的概念

重组交易具有非日常性；

重组对价的股权支付和非股权支付；

重组涉税资产的计量使用计税基础、公允价值。

第二步，理解立法意图：企业重组的所得税处理的规则强调了计税基础的税收责任——**重组交易中的增加价值在履行过税收责任后才具有计税基础的地位。**





第五节 企业重组的所得税处理

基本规则的最通俗的举例：

计税基础100

公允价值130

重组的原持有方按照（130-100）确定损益，**增加值30承担了所得税责任，则新持有方按照130作为新的计税基础；**

原持有方符合特殊规定没有对（130-100）确定损益，增加值30没有承担所得税责任，则新持有方只能按照100作为计税基础。

第三步，企业重组的税务处理区分不同条件分别适用一般性税务处理规定和特殊性税务处理规定。