

若干税务事项企业所得税衔接与应用注册税务师考试 PDF 转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

https://www.100test.com/kao_ti2020/558/2021_2022__E8_8B_A5_E5_B9_B2_E7_A8_8E_E5_c46_558228.htm 为便于企业开展2008

年度企业所得税的汇算清缴工作，二 九年二月二十七日，国家税务总局印发了《关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函〔2009〕98号），对新企业所得税税法实施前企业发生的九个税务事项的企业所得税衔接问题进行了明确。笔者通过研读此文件，结合相关的税收、财务、会计规定，形成了对此文件的理解和实务应用意见。仅供学习、交流。

一、关于已购置固定资产预计净残值和折旧年限的处理问题【原文内容】新税法实施前已投入使用的固定资产，企业已按原税法规定预计净残值并计提的折旧，不做调整。新税法实施后，对此类继续使用的固定资产，可以重新确定其残值，并就其尚未计提折旧的余额，按照新税法规定的折旧年限减去已经计提折旧的年限后的剩余年限，按照新税法规定的折旧方法计算折旧。新税法实施后，固定资产原确定的折旧年限不违背新税法规定原则的，也可以继续执行。

【个人理解】本条主要解决“新税法实施前已投入使用的固定资产”的残值和折旧年限的处理问题。对固定资产的“预计净残值”，新《企业所得税法》及其实施条例（以下简称“新企业所得税法”）与原《企业所得税暂行条例》或《外商投资企业所得税法》等法律、法规、规范性税收文件（以下简称“原企业所得税法”）的规定不尽相同。如《外商投资企业所得税法实施细则》第33条规定“固定资产在计算折旧前，应当估计残值，从固定资产原价中减除。残值应当

不低于原价的百分之十；需要少留或者不留残值的，须经当地税务机关批准。”《企业所得税暂行条例实施细则》第31条规定“固定资产在计算折旧前，应当估计残值，从固定资产原价中减除，残值比例在原价的5%以内，由企业自行确定；由于情况特殊，需调整残值比例的，应报主管税务机关备案。”新企业所得税法对“预计净残值”的比例没有明确规定，授权企业“合理确定”。“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。”（《企业所得税法实施条例》第59条）。对固定资产的最低“折旧年限”，新、老企业所得税法也不尽相同。如新企业所得税法规定，“飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为10年；与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为5年；飞机、火车、轮船以外的运输工具，为4年；电子设备，为3年。”（《企业所得税法实施条例》第60条）。而原企业所得税法规定，“火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为十年；电子设备和火车、轮船以外的运输工具以及与生产、经营业务有关的器具、工具、家具等，为五年。”（【94】财税字第009号第6条和《外商投资企业所得税法实施细则》第33条）固定资产的最低折旧年限，飞机的由5年提高到10年，其他运输工具由5年降低到4年，电子设备由5年降低到3年。因此，对企业已投入使用的固定资产如果跨越2008年1月1日将面临政策调整问题。本条有三层意思表达。一是使用了行政法无溯及力规定。对企业2008年1月1日前已投入使用的固定资产，已按原《企业所得税暂行条例》或《外商投资企业所得税法》等法律、法规、规范性税收文件的规定预计净残值

并计提的折旧，不做税收、会计调整。二是授权企业在残值额和最低折旧年限同时实施选择权。对2008年1月1日后继续使用的固定资产，可以重新确定其残值，并就其尚未计提折旧的余额，按照新税法规定的折旧年限减去已经计提折旧的年限后的剩余年限，按照新税法规定的折旧方法计算折旧。残值额和最低折旧年限执行新企业所得税法的规定。三是允许企业原定的固定资产折旧年限在不违背新税法规定原则的情况下可以继续执行。如，企业原确定的折旧年限长于新税法规定的最低折旧年限的可以继续执行，如短于则必须调整。

【实务处理】举例1：某内资建筑设计企业2006年12月购入一台中型计算机，价值500万元，到2009年1月该计算机仍在使用。原确定折旧为5年，残值比例为原价的5%。企业2007年对该计算机提折旧 $(500-500*5\%)/5=95$ 万元。不进行调整。根据新企业所得税法和本文件的规定并结合实际情况，企业确定这台计算机的残值为1万元，折旧年限为3年。则2008年这台计算机的折旧额为202万元。因为在2008年1月该计算机的折旧年限还剩两年，尚未计提折旧的余额 $500-95=405$ 万元。残值为1万元，所以2008年的折旧额为 $(405-1)/2=202$ 万元。

举例2：某外商投资企业，2000年12月成立，购一办公楼3000万元。企业的经营期为30年，因此，企业董事会确定该办公楼的折旧年限为30年。2008年后企业董事会仍然决定该办公楼的折旧年限为30年。企业的做法符合本条规定，办公楼的年折旧额不做调整。

【注意要点】1. 企业如果要按新企业所得税法调整“残值额”和“最低折旧年限”必须同时进行，不可一个适用新的，一个使用老的。2. “新税法规定的折旧方法”一个基本的（直线法），两个

辅助的（双倍余额递减法或者年数总和法）。其他的折旧方法计算的折旧都应按规定的方法调整。

二、关于递延所得的处理【原文内容】企业按原税法规定已作递延所得确认的项目，其余额可在原规定的递延期间的剩余期间内继续均匀计入各纳税期间的应纳税所得额。【个人理解】企业按原税法对“资产转让所得、债务重组所得、接受非货币性资产确认的捐赠收入”确定为递延所得的，继续按原规定年份和原计算的年分摊额均匀计入各纳税期间的应纳税所得额。

《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118号）、《企业债务重组业务所得税处理办法》（国家税务总局令第6号）、《国家税务总局关于执行gt.需要明确的有关所得税问题的通知》（国税发〔2003〕45号）规定，企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资按规定确认的资产转让所得、企业债务重组中债务人以非货币性资产抵债或债权人让步确认的资产转让所得或债务重组所得、企业接受非货币性资产确认的捐赠收入，如果金额较大，在一个纳税年度缴税确有困难的，经主管税务机关审核确认，可以在不超过5年的期间均匀计入各年度的应纳税所得。

《关于外商投资企业和外国企业接受捐赠税务处理的通知》（国税发〔1999〕195号）对外资企业接受非货币资产捐赠所得也有类似规定。《企业所得税法实施条例》第21条规定，“接受捐赠收入，按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。”新企业所得税法对“非货币性资产投资转让所得”和“债务重组所得”也没有分期计入应纳税所得额的规定。

【实务处理】某一小型企业2006年接受另一企业捐赠的一批仪器，价值100万元。企业按5年将该捐赠收入转入当年的应纳税

所得额缴纳企业所得税。（假设企业2006、2007年所得税适用税率为33%，2008年所得税适用税率为25%，企业执行企业会计制度）。接受捐赠时，借：固定资产1000000，贷：递延税款 330000 资本公积 670000。2006年和2007年每年分别转入应纳税所得额20万元，缴纳企业所得税66000元，计算缴纳所得税时：借：递延税款 66000 贷记：应交税金应交所得税 66000。2008年转入应纳税所得额20万元，缴纳企业所得税50000元。计算缴纳所得税时：借：递延税款 50000 贷记：应交税金应交所得税 50000。同时由于税率降低，后3年共可少缴企业所得税 $60 * (33\% - 25\%) = 4.8$ 万元。同时，借：递延税款 48000 贷：资本公积 48000。100Test 下载频道开通，各类考试题目直接下载。详细请访问 www.100test.com