

本章学习提示**学习内容:**

会计和税收是经济领域中两个不同的分支,分别遵循不同的原则,规范不同的对象。会计遵循的是公认的会计原则,反映财务状况、经营成果及现金流量变动;税收遵循的是税收法规,其目的是课税以调节经济。由此产生了会计和税收的差异,进而出现了所得税会计核算的问题。

本章对所得税会计的概念、资产负债表债务法的内涵、资产或负债的账面价值与计税基础的界定、可抵扣暂时性差异和应纳税暂时性差异的界定,以及资产负债表债务法的核算原理做了较为详尽的解析。

学习要点:

1. 资产账面价值与计税基础的判定;
2. 负债账面价值与计税基础的判定;
3. 应纳税暂时性差异的判定;
4. 可抵扣暂时性差异的判定;
5. 递延所得税资产的确认;
6. 递延所得税负债的确认;
7. 应纳税所得额的确认和应交所得税的计算;
8. 各期所得税费用的确认。

第一节 所得税会计概述

所得税会计是研究处理会计收益和应税收益差异的会计理论和方法,是税务会计的一个分支,是反映企业所得税的确认、计量和报告的一整套会计原理、程序和方法。它诞生于西方的会计学领域,最早出现于 20 世纪初的美国。1953 年,美国会计师协会宣布采用应付税款法,这开启了所得税会计的历史进程。从那以后至今,所得税会计核算方法已经历了递延法、利润表债务法、资产负债表债务法,经长期研究和实践已发展得较为成熟。

随着经济体制改革的进行,中国原有的税制已不适应市场经济的要求,影响税收作用的发挥。因此,中国对税制进行了改革和调整。中国自 1992 年颁布《税收征管法》和 1993 年颁布《企业所得税条例》开始,确立了会计制度服从税法的计税原则,财政部于 1994 年下发的《企业所得税处理的暂行规定》是中国企业所得税会计处理的主要依据。

经过长时间的酝酿和调查研究，2007年3月16日，第十届全国人民代表大会第五次会议高票通过了《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）；2007年11月28日，国务院第197次常务会议通过了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《实施条例》）。这两部法律均于2008年1月1日起施行，具有重要的历史和现实意义。

新的《企业所得税法》适用于除个人独资企业和合伙企业之外的所有企业，不再区别所有制性质、组织形式、投资主体等，使纳税人处于公平竞争的环境中，充分保证了税收的公平原则。新所得税法的颁布，使税法标准与会计准则的差异不断扩大，中国会计和税法的改革正朝着各自独立的方向发展。

所得税会计产生的原因主要是会计收益与应税收益存在的差异所致。会计收益和应税收益是经济领域中两个不同的经济概念，分别遵循不同的原则，规范不同的对象，体现不同的要求。因此，同一企业在同一会计期间按照会计准则计算的会计收益与按照国家税法计算的应税收益之间的差异是不可避免的，故在计算所得税时，不可能直接以会计收益为依据，而要以所得税法规定对会计收益进行调整后，才能正确地计算出应税收益，因而就产生了调整这一复杂过程的专门的所得税会计。

所得税会计的核算方法分为两大类，即应付税款法和纳税影响会计法。纳税影响会计法又分为资产负债表债务法和利润表债务法。目前，我国会计准则要求企业采用资产负债表债务法。

一、纳税影响会计法

目前，应付税款法已经被逐渐淘汰。应付税款法是指本期税前会计利润与应纳税所得额之间的差异造成的影响纳税的金额直接计入当期损益，而不递延到以后各期的会计处理方法。在应付税款法下，不需要确认税前会计利润与应纳税所得额之间的差异造成的影响纳税的金额，因此当期计入损益的所得税费用等于当期按应纳税所得额计算的应交所得税，显然这种方法不符合权责发生制。

纳税影响会计法认为，当会计与税务产生收入、支出上的暂时性差异（对于永久性差异，应付税款法与纳税影响会计法的处理相同）时，应当以会计口径的利润认定所得税费用，以税务口径的利润认定应交所得税，二者之差通过“递延所得税资产”科目、“递延所得税负债”科目调整。

例 1-1 ABC公司于2016年年初开始对某设备提取折旧，该设备原价为40万元，假定无残值，会计上采用两年期直线法提取折旧，税务口径认可四年期直线法折旧。假定每年的税前会计利润为100万元，所得税税率为25%，则应付税款法与纳税影响会计法的会计处理如下。

(1) 设备折旧在会计、税务上的差异如下：

单位：万元

项目	2016年	2017年	2018年	2019年
会计口径	20	20	0	0
税务口径	10	10	10	10
暂时性差异	10	10	-10	-10

(2) 应付税款法的会计处理如下:

单位: 万元

项目	2016年	2017年	2018年	2019年
税前会计利润	100	100	100	100
暂时性差异	10	10	-10	-10
应税所得	110	110	90	90
应交所得税	27.5	27.5	22.5	22.5
所得税费用	27.5	27.5	22.5	22.5
净利润	72.5	72.5	77.5	77.5

(3) 纳税影响会计法的会计处理如下:

单位: 万元

项目	2016年	2017年	2018年	2019年
税前会计利润	100	100	100	100
暂时性差异	10	10	-10	-10
应税所得	110	110	90	90
应交所得税	27.5	27.5	22.5	22.5
递延所得税资产	借记 2.5	借记 2.5	贷记 2.5	贷记 2.5
所得税费用=会计口径利润×所得税率	25	25	25	25
会计分录	借: 所得税费用 25 递延所得税资产 2.5 贷: 应交税费——应交所得税 27.5		借: 所得税费用 25 贷: 递延所得税资产 2.5 应交税费——应交所得税 22.5	

例 1-2 资料同例 1-1, 如果将会计折旧口径与税务折旧口径互换, 则纳税影响会计法的会计处理又会如何呢?

(1) 设备折旧在会计、税务上的差异

单位: 万元

项目	2016年	2017年	2018年	2019年
税务口径	20	20	0	0
会计口径	10	10	10	10
暂时性差异	10	10	-10	-10

(2) 纳税影响会计法的会计处理

单位: 万元

项目	2016年	2017年	2018年	2019年
税前会计利润	100	100	100	100
暂时性差异	-10	-10	10	10
应税所得	90	90	110	110
应交所得税①	22.5	22.5	27.5	27.5
递延所得税负债②	贷记 2.5	贷记 2.5	借记 2.5	借记 2.5
所得税费用③=会计口径利润×所得税率	25	25	25	25
会计分录:	借: 所得税费用③ 贷: 递延所得税负债② 应交税费——应交所得税①		借: 所得税费用③ 递延所得税负债② 贷: 应交税费——应交所得税①	

从上例可以看出，应付税款法中将按税法计算的应纳税额作为所得税费用的金额，体现不出会计准则与税法相关规定的差异，不符合权责发生制原则，而且计算出的净利润也不是一个纯粹的会计指标。因此，为解决以上问题，纳税影响会计法应运而生。这里的“递延所得税资产”有待摊的含义（按照税法已经交纳税款，但会计上先不作为费用，留待以后摊进所得税费用），而“递延所得税负债”有预提的含义（按照税法先不用交纳税款，但会计上已经作为费用，留待以后再纳税）。

二、资产负债表债务法的一般程序

目前，我国采用的纳税影响会计法是资产负债表债务法。在采用资产负债表债务法核算所得税的情况下，企业一般应于每一资产负债表日进行所得税的核算。企业合并等特殊交易或事项发生时，在确认因交易或事项取得的资产、负债时即应确认相关的所得税影响。企业进行所得税核算一般应遵循以下程序：

第一，按照相关会计准则规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以外的其他资产和负债项目的账面价值。

第二，按照会计准则中对于资产和负债计税基础的确定方法，以适用的税收法规为基础，确定资产负债表中有关资产和负债的计税基础。

第三，确定资产或负债的账面金额与其计税基础之间差额，计算暂时性差异。对于存在差异的，区分应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，按资产负债表日所得税税率计算该差异产生的递延所得税负债和递延所得税资产。如果期初递延所得税负债和递延所得税资产余额小于资产负债表日产生的递延所得税负债和递延所得税资产额，两者之间的差额应进一步确认为当期的递延所得税负债和递延所得税资产；如果期初递延所得税负债和递延所得税资产的余额大于资产负债表日产生的递延所得税负债和递延所得税资产额，两者之间的差额应予以转销。

第四，计算应交所得税。按照税法规定对会计利润进行调整，按适用税率计算企业应交所得税。

应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除 - 以前年度亏损；

应交所得税 = 应纳税所得额 × 所得税适用税率。

第五，计算当期利润表中的所得税费用。根据当期应交所得税和当期进一步确认或转销的递延所得税负债和递延所得税资产计算当期所得税费用。

当期所得税费用 = 当期应交所得税税额 + (期末递延所得税负债 - 期初递延所得税负债) - (期末递延所得税资产 - 期初递延所得税资产)。

第二节 资产、负债的计税基础及暂时性差异

所得税会计核算的关键在于确定资产、负债的计税基础。资产、负债的计税基础的确定，与税收法规的规定密切关联。企业在取得资产、负债时，应当确定其计税基础。

一、资产与负债的计税基础

1. 资产的计税基础

资产的计税基础，指企业收回资产账面价值的过程中，计算应纳税所得额时按照税法可

以自应税经济利益中抵扣的金额。显然，资产的计税基础是税法允许未来抵税的资产价值，也就是未来不需要纳税的资产价值，即现在不能税前列支抵扣的金额。通常情况下，资产在取得时，其入账价值与计税基础是相同的，后续计量过程中因会计准则规定与税法规定不同，可能造成账面价值与计税基础的差异。计算公式如下：

资产的计税基础=未来可税前列支的金额

某一资产负债表日的计税基础=成本-以前期间已税前列支的金额

例如，固定资产、无形资产等长期资产在某一资产负债表日的计税基础是指其成本扣除按照税法规定已在本期及以前期间税前扣除的累计折旧额或累计摊销额后的金额。

2. 负债的计税基础

负债的计税基础是指负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得税额时按照税法规定可予以抵扣的金额。用公式表示为：

负债的计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予以税前扣除的金额

二、暂时性差异

暂时性差异是指资产或负债的计税基础与其列示在会计报表上的账面价值之间的差异。根据暂时性差异对未来期间应税金额影响不同，分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。以后年度当会计报表上列示的资产收回或者列示的负债偿还时，该差异会产生应纳税金额或扣除金额。

未作为资产或负债确认的项目，如果按照税法规定可以确定其计税基础，则也可以计算相关的暂时性差异。

1. 可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。该差异在未来期间转回时会减少转回期间的应纳税所得额，减少未来期间的应交所得税。在可抵扣暂时性差异产生当期，应当确认相关的递延所得税资产。可抵扣暂时性差异一般产生于以下情况。

(1) 资产的账面价值小于其计税基础

当资产的账面价值小于其计税基础时，从经济含义来看，资产在未来期间产生的经济利益少，按照税法规定允许税前扣除的金额多，而计入利润表的费用项目金额偏小。因此，未来期间计算的应纳税所得额将会小于会计利润。资产账面价值与计税基础之间的差额，企业在未来期间可以减少应纳税所得额并减少应交所得税，此情形下的暂时性差异为可抵扣暂时性差异。

出现这种情况的常见原因是，企业按照会计准则加速折旧、加速摊销、提取资产减值准备、确认资产公允价值下降等。这些会计处理会导致资产减少，而税收法规只承认依照税法计算的折旧额和摊销额，并且对于会计上所记载的资产减值损失、公允价值变动损失和超过税法规定标准计提的累计折旧和累计摊销的金额，则一概不予认可。这样，资产的账面价值较小，而其计税基础较大，两者之间形成了可抵扣暂时性差异。

(2) 负债的账面价值大于其计税基础

一项负债的账面价值大于其计税基础，意味着未来期间按照税法规定与该项负债相关的全

部或部分支出可以从未来应税经济利益中扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税。

当负债的账面价值大于其计税基础时，负债产生的暂时性差异实质上是税法规定就该项负债可以在未来期间税前扣除的金额，即负债产生的暂时性差异=账面价值-计税基础=账面价值-(账面价值-未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额)=未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额。

2. 应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。该差异在未来期间转回时，会增加转回期间的应纳税所得额，即在未来期间不考虑该事项影响的应纳税所得额的基础上，由于该暂时性差异的转回，会进一步增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额。应纳税暂时性差异通常产生于以下情况。

(1) 资产的账面价值大于其计税基础

资产的账面价值大于其计税基础意味着未来期间税法允许税前扣除的金额少，而计入利润表的费用项目的金额偏大，因此，未来期间计算的应纳税所得额将大于会计利润。此情形下的暂时性差异为应纳税暂时性差异。出现这种情况的常见原因是，企业按照会计准则记载了公允价值的上升，但税法一概不予认可。

(2) 负债的账面价值小于其计税基础

一项负债的账面价值为企业预计在未来期间清偿该项负债时的经济利益流出，而其计税基础代表的是账面价值在扣除税法规定未来期间允许税前扣除的金额之后的差额。因负债的账面价值与其计税基础不同产生的暂时性差异，本质上是税法规定就该项负债在未来期间可以税前扣除的金额(即与该项负债相关的费用支出在未来期间可予税前扣除的金额)。负债的账面价值小于其计税基础则意味着就该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异。

综上所述，暂时性差异产生的原因可总结如下：

资产的账面价值>计税基础，形成应纳税暂时性差异；

资产的账面价值<计税基础，形成可抵扣暂时性差异；

负债的账面价值>计税基础，形成可抵扣暂时性差异；

负债的账面价值<计税基础，形成应纳税暂时性差异。

三、具体资产项目的暂时性差异分析

1. 固定资产

账面价值=实际成本-会计累计折旧-固定资产减值准备

计税基础=实际成本-按照税法规定已在以前期间税前扣除的折旧额

初始确认时：固定资产的入账价值一般等于计税基础。

后续计量时：

账面价值=实际成本-累计折旧(会计)-减值准备

计税基础=实际成本-累计折旧(税收)

产生差异的原因如下。

(1) 折旧方法：会计准则规定，企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式合理选择折旧方法，包括可以采取加速折旧方法；除某些按照规定可以加速折旧的情况外，基本上可以税前扣除的是按照直线法计提的折旧。

(2) 折旧年限：会计准则根据固定资产的性质和使用情况合理确定；税法对每一类固定资产的折旧年限做出了规定。

(3) 计提减值准备：会计准则下固定资产可以计提固定资产减值准备，计提后固定资产账面价值下降；税法规定按照会计准则规定计提的资产减值准备在资产发生实质性损失前不允许税前扣除。

例 1-3 ABC 股份有限公司于 20×7 年 12 月购入的管理部门用设备原价为 1 000 万元，经济寿命为 10 年，净残值为 0。该设备不符合税法规定的加速折旧条件。会计处理中按双倍余额递减法计提折旧，20×9 年年底，该公司对该项固定资产计提了 40 万元的减值准备。则在 20×9 年年末：

$$\begin{aligned} \text{固定资产的账面价值} &= \text{实际成本} - \text{累计折旧(会计)} - \text{减值准备} \\ &= 1\,000 - (200 + 160) - 40 = 600 \text{ 万元} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{固定资产的计税基础} &= \text{实际成本} - \text{按税法规定已在以前期间税前扣除的折旧额} \\ &= 1\,000 - (100 + 100) = 800 \text{ 万元} \end{aligned}$$

这样，账面价值与计税基础之间就产生了 200 万元的暂时性差异。

下面解读这 200 万元的暂时性差异的含义。

在会计处理上，所有的资产最终都会被列为利润表中的减项（即费用类项目），通俗来讲，资产是长期化了的费用，资产的价值最终都会进入利润表中，如库存商品在销售后会转变为利润表中的“营业成本”项目，管理部门的固定资产通过每个会计期间计提折旧以“管理费用”的方式进入利润表，在期末进行减值测试时如发生减值又会以“资产减值损失”项目进入利润表中。可见，资产的账面价值有多少，未来期间利润表中的减项就有多少。

在税务处理上，企业生产经营所发生的所有必要而合理的开支都可以享受税前扣除。换言之，所有的有形资产的成本最终都可以享受税前扣除。计税基础实际上是指留待未来期间扣除的金额，也就是未来期间所得税纳税申报表中的减项。

上例中，固定资产的账面价值为 600 万元，这是它在未来期间在利润表中的减项。假如 ABC 公司一直使用该项固定资产，则该公司在未来 8 年的利润表通过管理费用、资产减值损失或营业外支出等形式所记载的利润表上的减项合计为 600 万元（不考虑时间价值）。固定资产的计税基础为 800 万元，即它在未来期间纳税申报表中的减项（“税前扣除数”）。假如 ABC 公司一直使用该项固定资产，则税务机关允许该公司在未来 8 年的纳税申报表上每年扣除按照直线法计算的折旧额为 100 万元，8 年的扣除额合计为 800 万元。

由上述分析可见，暂时性差异 200 万元意味着未来计入利润表的减项小于计入纳税申报表的减项。也就是说，未来的会计利润数字将会比未来的应纳税所得额大 200 万元。在纳税申报时，税务机关会在会计利润的基础上做调减处理。准则把这种调减处理称为“可抵扣暂时性差异”。假设该公司未来适用 25% 的所得税税率，则上述差额对未来期间应纳税额的影

响将会使得实际应纳税额比按照会计利润计算的数额少 50 万元。这是一种“预期好处”，符合企业会计准则关于资产的定义(资产是指企业过去的交易或事项形成的、由企业拥有或控制的、预期会给企业带来经济利益的资源)。因此，按照准则的规定，应当作为递延所得税资产入账，即借记“递延所得税资产”账户 50 万元。

2. 无形资产

1) 初始计量

(1) 除内部研究开发形成的无形资产以外，以其他方式取得的无形资产，初始确认时按照会计准则规定确定的入账价值与按照税法规定确定的成本之间一般不存在差异。

(2) 对于内部研究开发形成的无形资产，会计准则规定有关内部研究开发活动区分两个阶段，研究阶段的支出应当费用化计入当期损益，开发阶段符合资本化条件以后至达到预定用途前发生的支出应当资本化作为无形资产的成本；税法规定通常情况下，企业自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础(说明通常情况下，企业自行开发的无形资产，在初始确认时账面价值等于计税基础)。企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 50% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 摊销。如该无形资产的确认不是产生于合并交易、同时在确认时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额，则按照所得税会计准则的规定，不确认有关暂时性差异的所得税影响。

2) 后续计量

无形资产的后续中，会计与税收的差异主要产生于对无形资产是否需要摊销以及无形资产减值准备的提取。比如会计准则规定，使用寿命不确定的无形资产不要求摊销，税法则要求在不少于 10 年的期限内摊销；会计上提取的减值准备在税法上是承认的。

(1) 使用寿命不确定的无形资产：账面价值=实际成本-减值准备。

$$\text{计税基础} = \text{实际成本} - \text{累计摊销(税收)}$$

(2) 有使用寿命的无形资产：账面价值=实际成本-累计摊销(会计)-减值准备。

$$\text{计税基础} = \text{实际成本} - \text{累计摊销(税收)}$$

例 1-4 ABC 股份有限公司斥资 600 万元购入某项专利权，法律保护期仅为 5 年，会计上采用年数总和法对其进行加速摊销。但税法规定应按直线法摊销。则第一年年底：

$$\text{无形资产的账面价值} = 600 - 200 = 400 \text{ 万元}$$

$$\text{无形资产的计税基础} = 600 - 120 = 480 \text{ 万元}$$

这样，账面价值与计税基础之间就产生了 80 万元的暂时性差异。

例 1-5 ABC 公司于 2016 年年初开始研发某专利权，研究费用支付了 40 万元，开发费用支付了 100 万元，开发费用均满足资本化条件，专利权于当年的 7 月 1 日研发成功，达到预定可使用状态，7 月 2 日支付了注册费和律师费 20 万元。会计上、税务上均采用 5 年期直线法摊销。税法规定，企业发生的研究开发费用允许追扣 50%。

项目名称	会计口径	税务口径	差异
研究费用	计入管理费用 40 万元	计入应税支出 60 万元	20 万元属于非暂时性差异
开发费用	以 120 万元计入无形资产成本	以 170 万元计入无形资产成本	定义为可抵扣暂时性差异, 但不确认为递延所得税资产
	当年摊销 12 万元	当年计入应税支出 17 万元	5 万元做纳税调整处理, 但不调整递延所得税资产
	年末无形资产账面价值为 108 万元	年末无形资产的计税基础为 153 万元	定义为可抵扣暂时性差异 45 万元, 但不确认为递延所得税资产

3. 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产

按照《企业会计准则第 22 号——金融工具确认和计量》的规定, 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产于某一会计期间的账面价值为其公允价值。

税法规定: 企业以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产等, 持有期间公允价值的变动不计入应纳税所得额, 在实际处置或结算时, 处置取得的价款扣除其历史成本后的差额应计入处置或结算期间的应纳税所得额。按照该规定, 以公允价值计量的金融资产在持有期间市价的波动在计税时不予考虑, 有关金融资产在某一会计期末的计税基础为其取得成本, 从而造成在公允价值变动的情况下, 以公允价值计量的金融资产的账面价值与计税基础之间的差异。

以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的账面价值=实际成本±公允价值变动
以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产的计税基础=实际成本

可见, 以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产形成暂时性差异的原因是, 税法对于公允价值变动损益(未实现的浮动盈亏)一概不予认可。

企业持有的可供出售金融资产计税基础的确定, 与以公允价值计量且其变动计入当期损益的金融资产类似, 可比照处理。

例 1-6 ABC 股份有限公司于 20×7 年以 100 万元的价格购入某上市公司股票作为交易性金融资产处理。当年年末, 该交易性金融资产价格升至 300 万元。

交易性金融资产的账面价值=实际成本±公允价值变动
=100+200=300 万元

交易性金融资产的计税基础=实际成本=100 万元

该项交易性金融资产的账面价值与计税基础之间的暂时性差异 200 万元意味着未来该资产计入利润表的减项大于计入纳税申报表的减项, 也就是说, 未来的会计利润数字将会比未来的应纳税所得额小 200 万元, 在纳税申报时, 税务机关将会在会计利润的基础上做调增处理。准则把这种调增处理称为“应纳税暂时性差异”。假设该公司现在和未来均适用 25% 的所得税税率, 则上述差额对未来期间应纳税额的影响将会使得实际应纳税额比按照会计利润计算的应纳税额多 50 万元。这是一种“预期坏处”, 符合企业会计准则关于负债的定义(即负债是指企业过去的交易或事项形成的、预期会导致经济利益流出企业的现时义务)。准则要求企业记载相关内容于“递延所得税负债”, 即贷记“递延所得税负债”账户 50 万元。

4. 其他资产

因会计准则规定与税法规定不同, 企业持有的其他资产, 可能造成其账面价值与计税基础之间存在差异, 例如:

(1) 投资性房地产, 企业持有的投资性房地产进行后续计量时, 会计准则规定可以采用两种模式: 一是成本模式, 采用该种模式计量的投资性房地产的账面价值与计税基础的确定与固定资产、无形资产相同; 二是在符合规定条件的情况下, 可以采用公允价值模式对投资性房地产进行后续计量。对于采用公允价值进行后续计量的投资性房地产, 其计税基础的确定类似于交易性金融资产。

(2) 其他计提了资产减值准备的各项资产。有关资产计提了减值准备后, 其账面价值会随之下降, 而税法规定资产在发生实质性损失之前, 不允许税前扣除, 即其计税基础不会因减值准备的提取而发生变化, 从而造成在计提资产减值准备以后, 资产的账面价值与计税基础之间的差异。也就是说, 减值准备在税法上一概不予承认。

四、具体负债项目的暂时性差异

对于绝大多数常规意义上的债务而言, 由于资产负债表债务法的目的是计算暂时性差异对所得税的预期影响, 而负债只存在欠债还钱的问题, 既不影响当期的所得税, 也不存在预期影响, 因此, 根本不需要考虑负债的暂时性差异的问题。这是因为短期借款、应付票据、应付账款、其他应付款等常规负债的确认和偿还, 不会对未来期间的损益和应纳税所得额产生影响。因此, 其“未来期间按照税法规定可予税前扣除的金额”为零, 其计税基础等于账面价值, 无暂时性差异。

对于极个别的负债项目(如预计负债, 已经计入应纳税所得额的预收账款和应付职工薪酬)而言, 虽然企业在履行给付义务时, 其会计处理(即减记负债、减记资产)并不涉及利润表项目, 但税法允许将其金额予以税前扣除。因此, 可直接将该负债科目的金额列为“可抵扣暂时性差异”。

1. 预计负债

1) 企业因销售商品提供售后服务等原因确认的预计负债

(1) 按照或有事项准则规定, 企业对于预计提供售后服务将发生的支出在满足有关确认条件时, 销售当期即应确认为费用, 同时确认预计负债。

(2) 如果税法规定, 与销售产品相关的支出应于发生时税前扣除。因该类事项产生的预计负债在期末的计税基础=账面价值-未来期间可税前扣除的金额之间, 如有关的支出实际发生时可全部税前扣除, 其计税基础为零;

如果税法规定对于费用支出按照权责发生制原则确定税前扣除时点(即税法和会计准则一致), 所形成负债的计税基础等于账面价值。

2) 其他事项确认的预计负债

企业按照或有事项准则规定确认预计负债, 税法应按照税法规定的计税原则确定其计税基础(题目中会给出税法规定)。

某些情况下, 因有些事项确认的预计负债, 税法规定其支出无论是否实际发生均不允许税前扣除, 即未来期间按照税法规定可予抵扣的金额为零, 账面价值等于计税基础。

例 1-7 ABC 股份有限公司在 20×7 年因销售产品承诺提供 3 年的保修服务, 在当年的利润表中确认了 600 万元的销售费用, 同时确认了预计负债。该公司当前和未来适用的所得税税率为 25%。计算该公司因预计负债所形成的暂时性差异。

账面价值=600 万元

计税基础=账面价值-未来期间按照税法规定可予以税前扣除的金额=600-600=0 万元

暂时性差异=600-0=600 万元

现在,我们可以将负债的暂时性差异概括如下。

(1)对于常规负债而言,未来期间负债的偿还既不影响利润的计算,也不存在税前扣除的问题,其暂时性差异等于零,即其计税基础(负债在未来期间清偿时不予税前抵扣的金额)等于账面价值。

(2)对于那些在清偿时可予税前扣除和负债(如预计负债)来说,可直接将账面价值(负债在清偿时可予税前扣除的金额)列为可抵扣暂时性差异。

2. 预收账款

(1)如果税法规定的收入确认时点与会计准则规定相同

会计准则:企业在收到客户预付的款项时,因不符合收入确认条件,会计上将其确认为负债。

税法:税法中对于收入的确认原则一般与会计规定相同,即会计上未确认收入时,计税时一般也不计入应纳税所得额,该部分经济利益在未来期间计税时可予税前扣除的金额为零,计税基础等于账面价值。

(2)如果税法规定的收入确认时点与会计规定不同

会计准则:不符合收入确认条件,作为负债反映。

税法:按照税法规定应计入当期纳税所得,未来期间可全额税前扣除,则计税基础为零。

3. 应付职工薪酬

会计准则:企业为获得职工提供的服务给予的各种形式的报酬以及其他相关支出均应作为企业的成本费用,在未支付之前确认为负债。

税法:税法中对于合理的职工薪酬基本允许税前扣除,但税法中如果规定了税前扣除标准的,按照会计准则规定计入成本费用的金额超过规定标准部分,应进行纳税调整。因超过部分在发生当期不允许税前扣除,在未来期间也不允许税前扣除,即该部分差额对未来期间计税不产生影响,所产生应付职工薪酬负债的账面价值等于计税基础。

4. 其他负债

一般情况下,计税基础=账面价值,不产生暂时性差异,但计税时可能需要做纳税调整,如应交的罚款和滞纳金等。

五、特殊交易或事项中产生资产、负债计税基础的确定

除企业在正常生产经营活动过程中取得的资产和负债以外,对于某些特殊交易中产生的资产、负债,其计税基础的确定应遵从税法规定,如企业合并过程中取得资产、负债计税基础的确定。

《企业会计准则第20号——企业合并》中,视参与合并各方在合并前后是否为同一方或相同的多方最终控制,分为同一控制下的企业合并和非同一控制下的企业合并两种类型。同一控制下的企业合并,合并中取得的有关资产、负债基本上维持其原账面价值不变,合并中不产生新的资产和负债;对于非同一控制下的企业合并,合并中取得的有关资产、负债应按其在

购买日的公允价值计量,企业合并成本大于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分确认为商誉,企业合并成本小于合并中取得可辨认净资产公允价值的份额部分计入合并当期损益。

因会计准则规定与税收法规规定不同,可能使得对于企业合并中取得的资产、负债的入账价值与按照税法规定确定的计税基础不同,如对于非同一控制的企业合并,购买方对于合并中取得的可辨认资产、负债按照企业会计准则规定应当按照其在购买日的公允价值确认,而如果该合并按照税法规定属于免税改组,即购买方在合并中取得的可辨认资产、负债维持其原计税基础不变,则会产生因企业合并中取得可辨认资产、负债的公允价值与其计税基础不同形成的暂时性差异。

六、特殊项目产生的暂时性差异

1. 未作为资产、负债确认的项目产生的暂时性差异

某些交易或事项发生以后,因为不符合资产、负债的确认条件而未体现为资产负债表中的资产或负债,但按照税法规定能够确定其计税基础的,其账面价值与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。如企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除另有规定外,不超过当期销售收入15%的部分准予扣除;超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。该类费用在发生时按照会计准则规定计入当期损益,不形成资产负债表中的资产,但按照税法规定可以确定其计税基础的,两者之间的差额也形成暂时性差异。

例 1-8 ABC公司于20×9年发生了1 000万元广告费支出,发生时已作为销售费用计入当期损益,税法规定,该类支出不超过当年销售收入15%的部分允许当期税前扣除,超过部分允许向以后年度结转税前扣除。ABC公司于20×9年实现销售收入5 000万元。

该广告费支出因按照会计准则规定在发生时已计入当期损益,不体现为期末资产负债表中的资产,如果将其视为资产,其账面价值为0。

因按照税法规定,该类支出税前列支有一定的标准限制,根据当期A公司销售收入15%计算,当期可予税前扣除750(5 000×15%)万元,当期末予税前扣除的250万可以向以后年度结转,其计税基础为250万元(作为“长期待摊费用”)。

该项资产的账面价值0与其计税基础250万元之间产生了250万元的暂时性差异,该暂时性差异在未来期间可减少企业的应纳税所得额,为可抵扣暂时性差异。

2. 可抵扣亏损及税款抵减产生的暂时性差异

对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款抵减,虽不是因资产、负债的账面价值与计税基础不同产生的,但本质上可抵扣亏损和税款抵减与可抵扣暂时性差异具有同样的作用,均能减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税,将其视同可抵扣暂时性差异处理。

例 1-9 ABC公司于20×9年因政策性原因发生经营亏损1 000万元,按照税法规定,该亏损可用于抵减以后5个年度的应纳税所得额。该公司预计其于未来5年期间能够产生足够的应纳税所得额弥补该亏损。

该经营亏损不是资产、负债的账面价值与其计税基础不同产生的,但从性质上可以减少未来期间企业的应纳税所得额和应交所得税,属于可抵扣暂时性差异。亏损发生时当作新增可抵扣暂时性差异,亏损弥补时,当作转回可抵扣暂时性差异。

第三节 递延所得税负债及递延所得税资产的确认

企业在计算确定了应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异后，应当按照所得税会计准则规定的原则确认相关的递延所得税负债以及递延所得税资产。

一、递延所得税负债的确认和计量

1. 确认递延所得税负债的一般情形

除所得税准则中明确规定可不确认递延所得税负债的情况以外，企业对于所有的应纳税暂时性差异均应确认相关的递延所得税负债。除直接计入所有者权益的交易或事项以及企业合并中取得资产、负债相关的以外，在确认递延所得税负债的同时，应增加利润表中的所得税费用。

例 1-10 ABC 企业于 20×7 年 12 月 23 日购入某项机器设备，取得成本为 500 万元，会计上采用年限平均法计提折旧，使用年限为 10 年，净残值为零，因该资产长年处于强震动状态，计税时按双倍余额递减法计列折旧，使用年限及净残值与会计相同。A 企业适用的所得税税率为 25%。假定该企业不存在其他会计与税收处理的差异。

20×8 年 12 月 31 日

该项设备的账面价值=500-500÷10=450(万元)

资产计税基础=500-500×20%=400(万元)

递延所得税负债余额=(450-400)×25%=12.5(万元)

借：所得税费用	12.5
贷：递延所得税负债	12.5

20×9 年 12 月 31 日

资产账面价值=500-500÷10×2=400(万元)

资产计税基础=500-500×20%-400×20%=320(万元)

递延所得税负债余额=(400-320)×25%=20(万元)

借：所得税费用	7.5
贷：递延所得税负债	7.5(20-12.5)

2. 不确认递延所得税负债的情况

有些情况下，虽然资产、负债的账面价值与其计税基础不同，产生了应纳税暂时性差异，但出于各方面考虑，所得税准则中规定不确认相应的递延所得税负债，主要包括：

(1) 商誉的初始确认。

非同一控制下的企业合并中，商誉=合并成本-被购买方可辨认净资产公允价值的份额。因会计与税收的划分标准不同，会计上作为非同一控制下的企业合并，但如果按照税法规定计税时作为免税合并的情况下，商誉的计税基础为零，其账面价值与计税基础形成应纳税暂时性差异，准则中规定不确认与其相关的递延所得税负债。若确认递延所得税负债，则减少被购买方可辨认净资产公允价值，增加商誉，由此进入无限循环状态。

例 1-11 ABC 企业以增发市场价值为 15 000 万元的自身普通股为对价购入 B 企业 100% 的净资产，对 B 企业进行吸收合并，合并前，A 企业与 B 企业不存在任何关联方关系。假定该项合并符合税法规定的免税合并条件，交易各方选择进行免税处理，购买日 B 企业各项可辨认资产、负债的公允价值及其计税基础如下表所示。

单位：万元

项目	公允价值	计税基础	暂时性差异
固定资产	6 750	3 875	2 875
应收账款	5 250	5 250	
存货	4 350	3 100	1 250
其他应付款	(750)	0	(750)
应付账款	(3 000)	(3 000)	0
不包括递延所得税的可辨认资产、负债的公允价值	12 600	9 225	3 375

B 企业适用的所得税税率为 25%，预期在未来期间不会发生变化，该项交易中应确认递延所得税负债及商誉的金额计算如下：

可辨认净资产公允价值	12 600
+递延所得税资产	187.5
-递延所得税负债	1 031.25
=考虑递延所得税后可辨认资产、负债的公允价值	11 756.25
+商誉	<u>3 243.75</u>
=企业合并成本	15 000

不考虑递延所得税的商誉=15 000-12 600=2 400(万元)

借：递延所得税资产 187.5

贷：商誉 187.5

借：商誉 1 031.25

贷：递延所得税负债 1 031.25

考虑递延所得税后的商誉=2 400-187.5+1 031.25=3 243.75(万元)

因此，企业合并时，递延所得税资产和递延所得税负债对应科目为商誉。

因该项合并符合税法规定的免税合并条件，当事各方选择进行免税处理的情况下，购买方在免税合并中取得的被购买方有关资产、负债应维持其原计税基础不变。被购买方原账面上未确认商誉，即商誉的计税基础为零。

该项合并中所确认的商誉金额 3 243.75 万元与其计税基础零之间产生的应纳税暂时性差异，按照准则中规定，不再进一步确认相关的所得税影响。

可辨认净资产公允价值

+递延所得税资产

-递延所得税负债

=考虑递延所得税后的可辨认净资产的公允价值

+商誉

=企业合并成本(固定)

需要说明的是，非同一控制下的企业合并形成的商誉，并且按照所得税法规定商誉在初始

确认时计税基础等于账面价值的(即应税合并形成的商誉),该商誉在后续计量过程中因计提减值准备,使得商誉的账面价值小于计税基础,会产生可抵扣暂时性差异,应确认相关的所得税影响。

(2)除企业合并以外的其他交易或事项中,如果该项交易或事项发生时既不影响会计利润,也不影响应纳税所得额,则可不确认由此产生的应纳税暂时性差异所形成的递延所得税负债。在我国的法律环境中,此款的对应该情形尚不明了。

(3)对于采用权益法核算的长期股权投资所形成的应纳税暂时性差异,一般应确认相应的递延所得税负债,但投资企业能够控制暂时性差异转回的时间且该暂时性差异在可预见的未来很可能不会转回的情形除外。

3. 递延所得税负债的计量

递延所得税负债应以相关应纳税暂时性差异转回期间适用的所得税税率计量。在我国,除享受优惠政策的情况以外,企业适用的所得税税率在不同年度之间一般不会发生变化,企业在确认递延所得税负债时,可以以现行适用税率为基础计算确定,无论应纳税暂时性差异的转回期间如何,递延所得税负债的确认不要求折现。

二、递延所得税资产的确认和计量

1. 确认递延所得税资产的一般情形

准则规定,对于可抵扣暂时性差异,如果估计未来期间能够取得应纳税所得额,从而得以全部或者部分地利用那些可抵扣暂时性差异,则应以预期很可能取得的应纳税所得额为限,确认相关的递延所得税资产。计算公式为:

递延所得税资产=可抵扣暂时性差异×适用税率

(1)递延所得税资产的确认应以未来期间很可能取得的应纳税所得额为限。因预期无法取得足够的应纳税所得额而未确认相关的递延所得税资产时,应在附注中进行披露。

(2)确认递延所得税资产与递延所得税负债时,交易或事项发生时影响到会计利润或应纳税所得额的,相关的所得税影响应作为利润表中所得税费用的组成部分。

(3)对于按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损和税款抵减,应视同可抵扣暂时性差异处理。在有关的亏损或税款抵减金额得到税务部门的认可或预计能够得到税务部门的认可且预计可利用未弥补亏损或税款抵减的未来期间内能够取得足够的应纳税所得额时,除准则中规定不予确认的情况外,应当以很可能取得的应纳税所得额为限,确认相应的递延所得税资产,同时减少确认当期的所得税费用。

(4)与直接计入所有者权益的交易或事项(如可供出售金融资产)相关的可抵扣暂时性差异,相应的递延所得税资产应计入“其他综合收益”。比如,对因可供出售金融资产的公允价值下降而确认的递延所得税资产,借记“递延所得税资产”科目,贷记“其他综合收益”科目。

2. 不确认递延所得税资产的特殊情况

某些情况下,如果企业发生的某项交易或事项不是企业合并,并且交易发生时既不影响会计利润也不影响应纳税所得额,且该项交易中产生的资产、负债的初始确认金额与其计税

基础不同,产生可抵扣暂时性差异的,所得税准则中规定在交易或事项发生时不确认相应的递延所得税资产。其原因是,如果确认递延所得税资产,则需调整资产、负债的入账价值,对实际成本进行调整将有违会计核算中的历史成本原则,影响会计信息的可靠性,该种情况下不确认相应的递延所得税资产。

例 1-12 某企业于 20×8 年度发生研发支出共计 200 万元,其中研究阶段支出 20 万元,开发阶段不符合资本化条件支出为 60 万元,符合资本化条件支出为 120 万元,假定该项研发于 20×8 年 7 月 30 日达到预定用途,采用直线法按 5 年摊销。该企业 20×8 年税前会计利润为 1 000 万元,适用的所得税税率为 25%。不考虑其他纳税调整事项。假定无形资产摊销计入管理费用。

无形资产 20×8 年按准则规定计入管理费用金额=20+60+120÷5÷12×6=92(万元)

按税法规定 20×8 年应计入损益的金额=92+92×50%=138(万元)

20×8 年纳税调减金额=92×50%=46(万元)

20×8 年应交所得税=(1 000-46)×25%=238.5(万元)

20×8 年 12 月 31 日无形资产账面价值=120-120÷5÷12×6=108(万元)

计税基础=108×150%=162(万元)

可抵扣暂时性差异=162-108=54(万元),但不能确认递延所得税资产。

3. 递延所得税资产的计量

(1)适用税率的确定。确认递延所得税资产时,应估计相关可抵扣暂时性差异的转回时间,以转回期间适用的所得税税率为基础计算确定。无论相关的可抵扣暂时性差异转回期间如何,递延所得税资产均不予折现。

(2)递延所得税资产的减值。资产负债表日,企业应当对递延所得税资产的账面价值进行复核。如果未来期间很可能无法取得足够的应纳税所得额用以利用可抵扣暂时性差异带来的利益,应当减记递延所得税资产的账面价值。递延所得税资产的账面价值减记以后,后续期间根据新的环境和情况判断能够产生足够的应纳税所得额以利用可抵扣暂时性差异,使得递延所得税资产包含的经济利益能够实现的,应相应恢复递延所得税资产的账面价值。

例 1-13 甲公司适用的所得税税率为 25%,20×8 年 12 月 31 日因职工教育经费超过税前扣除限额确认递延所得税资产 10 万元,20×9 年度,甲公司工资薪金总额为 4 000 万元,发生职工教育经费 90 万元。税法规定,工资按实际发放金额在税前列支,企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额 2.5%的部分,准予扣除;超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。甲公司 20×9 年 12 月 31 日下列会计处理中正确的是()。

A. 转回递延所得税资产 10 万元

B. 增加递延所得税资产 22.5 万元

C. 转回递延所得税资产 2.5 万元

D. 增加递延所得税资产 25 万元

答案: C。甲公司 20×9 年按税法固定可税前扣除的职工教育经费=4 000×2.5%=100(万元),实际发生的 90 万元当期可扣除,20×8 年超过税前扣除限额的部分本期可扣除 10 万元,应转回递延所得税资产=10×25%=2.5(万元),选项 C 正确。

三、特殊交易或事项中涉及递延所得税的确认

1. 与直接计入所有者权益的交易或事项相关的所得税

与当期及以前期间直接计入所有者权益的交易或事项相关的当期所得税及递延所得税应当计入所有者权益。直接计入所有者权益的交易或事项主要有：会计政策变更采用追溯调整法或对前期差错更正采用追溯重述法调整期初留存收益、可供出售金融资产公允价值变动计入其他综合收益、同时包含负债及权益成分的金融工具在初始确认时计入所有者权益等。

2. 与企业合并相关的递延所得税

在企业合并中，购买方取得的可抵扣暂时性差异，比如，购买日取得的被购买方在以前期间发生的未弥补亏损等可抵扣暂时性差异，按照税法规定可以用于抵减以后年度应纳税所得额，但在购买日不符合递延所得税资产确认条件而不予以确认。购买日后 12 个月内，如取得新的或进一步信息表明购买日的相关情况已经存在，预期被购买方在购买日可抵扣暂时性差异带来的经济利益能够实现的，应当确认相关的递延所得税资产，同时减少商誉，商誉不足冲减的，差额部分确认为当前损益；除上述情况以外，确认与企业合并相关的递延所得税资产，应当计入当期损益。

注：此处指的是购买日不符合递延所得税资产确认条件的可抵扣暂时性差异，购买日后符合条件确认递延所得税资产的会计处理。对购买日符合递延所得税资产确认条件的可抵扣暂时性差异，应确认递延所得税资产，同时减少商誉。

例 1-14 ABC 公司于 20×8 年 1 月 1 日购买乙公司 80% 股权，形成非同一控制下企业合并。因会计准则规定与适用税法规定的处理方法不同，在购买日产生可抵扣暂时性差异 300 万元。假定购买日及未来期间企业适用的所得税税率为 25%。

购买日，因预计未来期间无法取得足够的应纳税所得额，未确认与可抵扣暂时性差异相关的递延所得税资产 75 万元。购买日确认的商誉为 50 万元。

在购买日后 6 个月，甲公司预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异 300 万元，且该事实于购买日已经存在，则甲公司应做如下会计处理：

借：递延所得税资产	750 000
贷：商誉	500 000
所得税费用	250 000

假定，在购买日后 6 个月，甲公司根据新的事实预计能够产生足够的应纳税所得额用以抵扣企业合并时产生的可抵扣暂时性差异 300 万元，且该新的事实于购买日并不存在，则甲公司应做如下会计处理：

借：递延所得税资产	750 000
贷：所得税费用	750 000

3. 与股份支付相关的当期及递延所得税

与股份支付相关的支出在按照会计准则规定确认为成本费用时，其相关的所得税影响应区别于税法的规定进行处理：如果税法规定与股份支付相关的支出不允许税前扣除，在按照

会计准则规定确认成本费用的期间内，企业应当根据会计期末取得的信息估计可税前扣除的金额计算确定其计税基础及由此产生的暂时性差异，符合确认条件的情况下，应当确认相关的递延所得税。其中，预计未来期间可税前扣除的金额超过按照会计准则规定确认的与股份支付相关的成本费用，超过部分的所得税影响应直接计入所有者权益。

四、适用税率变化对已确认递延所得税资产和递延所得税负债的影响

因税收法规的变化，导致企业在某一会计期间适用的所得税税率发生变化的，企业应对已确认的递延所得税资产和递延所得税负债按照新的税率重新计量。递延所得税资产和递延所得税负债的金额代表的是有关可抵扣暂时性差异或应纳税暂时性差异于未来期间转回时，导致企业应交所得税金额的减少或增加的情况。适用税率变动的情况下，应对原已确认的递延所得税资产及递延所得税负债的金额进行调整，反映税率变化带来的影响。

除直接计入所有者权益的交易或事项产生的递延所得税资产及递延所得税负债，相关的调整金额应计入所有者权益以外，其他情况下因税率变化产生的调整金额应确认为税率变化当期的所得税费用(或收益)。

第四节 所得税费用的确认与计量

一、所得税费用的概念

所得税费用是一个会计概念，所得税是指企业所得税。根据会计基本准则规定，费用是指企业在日常活动中发生的、会导致所有者权益减少的、与向所有者分配利润无关的经济利益的总流出。费用在经济利益很可能流出从而导致企业资产减少或者负债增加、且经济利益的流出额能够可靠计量时予以确认。符合费用定义和费用确认条件的项目，应当列入利润表。所得税费用是根据会计准则确定的。

从会计的角度来看，企业缴纳的所得税和其他费用一样，符合费用的定义和确认的条件，所以也属于一项费用，称为所得税费用。企业核算所得税，主要是为确定当期应交所得税以及利润表中应确认的所得税费用。按照资产负债表债务法核算所得税的情况下，利润表中的所得税费用由两个部分组成：当期所得税和递延所得税。

从税法的角度来看，所得税是一种纳税义务，而不是一项费用，企业应该在不把所得税作为费用的前提下，计算应纳税所得额，交纳所得税后，再对税后利润进行分配。《企业所得税法》第八条规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，可以在计算应纳税所得额时扣除。《实施条例》第二十九条规定，《企业所得税法》第八条所称成本，是指企业在生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费。第三十条规定，《企业所得税法》第八条所称费用，是指企业在生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用，已经计入成本的有关费用除外。第三十一条规定，《企业所得税法》第八条所称税金，是指企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。《企业所得税法》第十条规定，企业所得税税款在计算应纳税所得额时不得扣除。所以，税法上没有所得税费用之说。