

2021 年全国税务师职业资格考试
《税法（II）》教材精讲
第一章 企业所得税

【考情分析】

本章属于超重点章节，各种题型均有命制，另外还会和其他税种进行结合在综合题中考察。考生须重点关注纳税义务人、所得来源地的确定、税率、收入的确认、不征税收入和免税收入、扣除项目及标准、资产的所得税处理、企业重组的所得税处理、房地产开发经营业务的所得税处理、税收优惠、境外已纳税款的扣除、特别纳税调整等。

预计 2021 年考试 55 分上下。

【章节结构】

- 第一节 概述
- 第二节 纳税义务人、征收对象与税率
- 第三节 应纳税所得额的计算
- 第四节 资产的所得税处理
- 第五节 资产损失税前扣除的所得税处理
- 第六节 企业重组的所得税处理
- 第七节 房地产开发经营业务的所得税处理
- 第八节 税收优惠
- 第九节 应纳税额的计算
- 第十节 源泉扣缴
- 第十一节 特别纳税调整
- 第十二节 征收管理

第一节 概述

一、概念

企业所得税是对我国境内的企业和其他取得收入的组织的生产经营所得和其他所得征收的所得税

二、特点

1. 通常以净所得为征税对象。
2. 通常以经过计算得出的应纳税所得额为计税依据。
3. 纳税人和实际负担人通常是一致的。

第二节 纳税义务人、征收对象与税率

一、纳税义务人

1. 企业所得税的纳税义务人一般是指企业和其他取得收入的组织。

【提示】个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法。

2. 具体划分

划分标准	纳税人	解释
依据地域管辖权和居民管辖权的双重管辖权标准	居民企业	依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内
	非居民企业	依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得

【提示】机构、场所包括：

1. 管理机构、营业机构、办事机构；
2. 工厂、农场、开采自然资源的场所；
3. 提供劳务的场所；
4. 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所；
5. 其他从事生产经营活动的机构、场所；

6. 非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同，或者储存、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

【例题·多选题】根据企业所得税法律制度规定，下列依照中国法律、行政法规成立的公司、企业中，属于企业所得税纳税人的有（ ）。

- A. 国有独资公司
- B. 合伙企业
- C. 个人独资企业
- D. 一人有限责任公司
- E. 社会团体

【答案】ADE

【解析】合伙企业、个人独资企业不属于企业所得税的纳税人。

【例题·单选题】下列企业，属于我国企业所得税居民企业的是（ ）。

- A. 依照日本法律成立且实际管理机构在日本，但在中国境内从事装配工程作业的企业
- B. 依照美国法律成立且实际管理机构在美国，但在中国境内设立营业场所的企业
- C. 依照中国香港地区法律成立但实际管理机构在大陆的企业
- D. 依照中国台湾地区法律成立且实际管理机构在台湾的企业

【答案】C

【解析】居民企业是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。

二、征税对象

1. 征税对象包括生产经营所得、其他所得和清算所得。

纳税人类型		所得来源地	
		中国境内	中国境外
居民企业		征	征
非居民企业	在中国境内设立机构、场所的，且取得的所得与其有实际联系	征	征
	在中国境内设立机构、场所的，且取得的所得与其没有实际联系	征	不征
	在中国境内未设立机构、场所的	征	不征

2. 所得来源地的确定

所得形式	所得来源地
销售货物所得	交易活动发生地
提供劳务所得	劳务发生地
转让财产所得	不动产转让所得 不动产所在地

	动产转让所得	转让动产的企业或者机构、场所所在地
	权益性投资资产转让所得	被投资企业所在地
股息、红利等权益性投资所得		分配所得的企业所在地
利息所得、租金所得、特许权使用费所得		负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定；或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定

【例题·单选题】依据企业所得税的相关规定，销售货物所得来源地的判定标准是()。

- A. 销售货物的目的地
- B. 销售货物的企业所在地
- C. 销售货物的起运地
- D. 交易活动的发生地

【答案】D

【解析】销售货物所得，按照交易活动发生地确定。

三、税率

种类	税率	适用范围
基本税率	25%	一般居民企业
		在中国境内设有机构、场所且取得的所得与机构、场所有联系的非居民企业
低税率	20%（实际减按10%，也称预提所得税）	适用于在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业
优惠税率	20%	符合条件的小型微利企业
		国家重点扶持的高新技术企业
		经认定的技术先进型服务企业
		西部地区鼓励类产业企业
		从事污染防治的第三方企业
	15%	注册在海南自由贸易港并实质性运营的鼓励类产业企业

【提示】小型微利企业

(1) 认定标准

小型微利企业是指从事国家非限制和禁止行业，且同时符合年度应纳税所得额不超过300万元、从业人数不超过300人、资产总额不超过5000万元等三个条件的企业。

(2) 税收政策

自2021年1月1日起，对小型微利企业年应纳税所得额不超过100万元的部分，减按12.5%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税；对年应纳税所得额超过100万元但不超过300万元的部分，减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

【例题·单选题】某日本企业（实际管理机构不在中国境内）在中国境内设立分支机构，2020年该机构在中国境内取得咨询收入500万元，在中国境内培训技术人员，取得日方支付的培

训收入 200 万元，在香港取得与该分支机构无实际联系的所得 80 万元，2020 年度该境内机构企业所得税的应纳税收入总额为（ ）万元。

- A. 500
- B. 580
- C. 700
- D. 780

【答案】C

【解析】该日本企业来自境内所得额应该是 500 万元的咨询收入和境内培训收入 200 万元，合计 700 万元；在香港取得的所得不是境内，而且和境内机构无关，所以不属于境内应税收入。

【例题·单选题】在中国境内设立机构、场所的非居民企业取得的下列所得，实际使用 10% 的企业所得税税率的是（ ）。

- A. 与境内机构、场所有实际联系的境内所得
- B. 与境内机构、场所有实际联系的境外所得
- C. 与境内机构、场所没有实际联系的境内所得
- D. 与境内机构、场所没有实际联系的境外所得

【答案】C

【解析】非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，从境内取得的所得，或者虽设立机构、场所，但从境内取得的与其所设机构、场所没有实际联系的所得，减按 10% 的税率征收企业所得税。

第三节 应纳税所得额的计算

直接法和间接法

直接法	应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除 - 允许弥补的以前年度亏损
间接法	应纳税所得额 = 会计利润 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额

一、收入总额

(一) 一般收入的确认

1. 销售商品收入确认的具体规定

分期收款	按照合同约定的收款日期确认收入的实现	
产品分成	按照企业分得产品的日期确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定	
托收承付方式	在办妥托收手续时确认收入	
预收款方式	在发出商品时确认收入	
销售商品需要安装和检验的	在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入，如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入	
采用支付手续费方式委托代销的	在收到代销清单时确认收入	
以旧换新	应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理	
售后回购	一般情况	销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理
	以销售商品方式进行融资	收到的款项应确认为负债，回购价格大于原售价的，差额应在回购期间确认为利息费用

折扣	商业折扣	按扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额
	现金折扣	按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额，现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除
	销售折让和退回	企业已经确认销售收入的售出商品发生销售折让和销售退回，应在发生当期冲减当期销售商品收入
买赠方式		不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入

2. 提供劳务收入的确认

(1) 企业在各个纳税期末，提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应采用完工进度（完工百分比）法确认提供劳务收入。

(2) 企业提供劳务完工进度的确定，可选用下列方法：

- ① 已完工作的测量；
- ② 已提供劳务占劳务总量的比例；
- ③ 发生成本占总成本的比例。

【提示】企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

(3) 具体规定

安装费	根据安装完工进度确认收入
	安装工作是商品销售附带条件的，安装费在确认商品销售实现时确认收入
宣传媒介的收费	应在相关的广告或商业行为出现于公众面前时确认收入
	广告的制作费，应根据制作广告的完工进度确认收入
软件费	为特定客户开发软件的收费，应根据开发的完工进度确认收入
服务费	包含在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间分期确认收入
艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费	相关活动发生时确认收入
	收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入
会员费	申请入会或加入会员，只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在取得该会员费时确认收入
	申请入会或加入会员后，会员在会员期内不再付费就可得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，该会员费应在整个受益期内分期确认收入
特许权费	属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入
	属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入
劳务费	长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，在相关劳务活动发生时确认收入

3. 其他收入的确认

租金收入	(1) 按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。 (2) 租赁期限跨年度, 且租金提前一次性支付的, 出租人可对上述已确认的收入, 在租赁期内分期均匀计入相关年度收入。
特许权使用费收入	按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现
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
财产转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等	不论是以货币形式、还是非货币形式体现, 除另有规定外, 均应当一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税

【例题·多选题】

依据企业所得税相关规定, 下列表述正确的有 ()。

- A. 商业折扣一律按折扣前的金额确定商品销售收入
- B. 现金折扣应当按折扣后的金额确定商品销售收入
- C. 属于提供初始及后续服务的特许权费, 在提供服务时确认收入
- D. 属于提供设备和其他有形资产的特许权费, 在交付资产或转移资产所有权时确认
- E. 申请入会或加入会员, 只允许取得会籍, 所有其他服务或商品都要另行收费的, 在取得该会员费时确认收入

【答案】CDE

【解析】选项 A, 应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额; 选项 B, 应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。

(二) 利息收入

(1) 按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现

(2) 混合性投资业务

企业混合性投资业务, 是指兼具权益和债权双重特性的投资业务。同时符合下列条件的混合性投资业务, 按下列规定进行企业所得税处理:

- ①被投资企业接受投资后, 需要按投资合同或协议约定的利率定期支付利息 (或定期支付保底利息、固定利润、固定股息);
- ②有明确的投资期限或特定的投资条件, 并在投资期满或者满足特定投资条件后, 被投资企业需要赎回投资或偿还本金;
- ③投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权;
- ④投资企业不具有选举权和被选举权;
- ⑤投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动。

税务处理

- ①对于被投资企业支付的利息, 投资企业应于被投资企业应付利息的日期, 确认收入的实现并计入当期应纳税所得额。
- ②被投资企业应于应付利息的日期, 确认利息支出。
- ③对于被投资企业赎回的投资, 投资双方应于赎回时将赎价与投资成本之间的差额确认为债务重组损益, 分别计入当期应纳税所得额。

(三) 企业转让股权收入

应于转让协议生效且完成股权变更手续时, 确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股

权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

【提示 1】被清算企业的股东分得的剩余资产的金额，其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该所占股份比例计算的部分，应确认为股息所得；剩余资产减除股息所得后的余额，超过或低于股东投资成本的部分，应确认为股东的投资转让所得或损失。

【提示 2】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，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，确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

【例题·单选题】

2020 年 5 月甲企业将持有乙企业 8% 的股权以 1800 万元的价格转让，转让价格中包含乙企业未分配利润中归属于该股权的 40 万元，股权的购置成本为 950 万元。甲企业应确认的股权转让所得为（ ）万元。

- A. 810
- B. 1760
- C. 850
- D. 1800

【答案】C

【解析】股权转让收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。股权转让所得=1800-950=850（万元）。

【例题·单选题】

甲投资公司 2018 年 8 月将 2000 万元投资于未公开上市的乙公司，取得乙公司 40% 的股权。2020 年 5 月，甲公司撤回其在乙公司的全部投资，共计从乙公司收回 5000 万元。撤资时乙公司的累计未分配利润为 800 万元，累计盈余公积为 500 万元。则甲公司撤资应确认的投资资产转让所得为（ ）万元。

- A. 500
- B. 800
- C. 2480
- D. 3000

【答案】C

【解析】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。撤资应确认的投资资产转让所得=5000-2000-（800+500）×40%=2480（万元）。

（四）股息、红利等权益性投资收益

1. 按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。
2. 被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。

（五）处置资产收入的确认

1. 企业发生下列情形的处置资产，除将资产转移至境外以外，由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入。

- (1) 将资产用于生产、制造、加工另一产品。
- (2) 改变资产形状、结构或性能。
- (3) 改变资产用途（如自建商品房转为自用或经营）。
- (4) 将资产在总机构及其分支机构之间转移。
- (5) 上述两种或两种以上情形的混合。

2. 企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。

- (1) 用于市场推广或销售；
- (2) 用于交际应酬；
- (3) 用于职工奖励或福利；
- (4) 用于股息分配；
- (5) 用于对外捐赠；
- (6) 其他改变资产所有权属的用途。

【提示】企业发生第 2 条规定情形时，属于企业自制的资产，应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入；属于外购的资产，应按照被移送资产的公允价值确定销售收入。

【例题·多选题】

企业发生的下列资产处置行为应按税法规定视同销售计征企业所得税的有（ ）。

- A. 将资产用于对外捐赠
- B. 将资产用于交际应酬
- C. 将资产用于职工奖励
- D. 改变资产的性能
- E. 改变资产形状

【答案】 ABC

【解析】选项 DE，改变资产的形状、结构或性能，资产的所有权并未发生转移，属于内部处置资产，无需视同销售计征企业所得税。

【例题·单选题】

2020 年 12 月甲饮料厂给职工发放自制果汁和当月外购的取暖器作为福利，其中果汁的成本为 20 万元，同期对外销售价格为 25 万元（不含增值税，下同）；取暖器的公允价值为 10 万元。根据企业所得税相关规定，该厂发放上述福利应确认的收入是（ ）万元。

- A. 10
- B. 20
- C. 30
- D. 35

【答案】 D

【解析】上述福利应确认收入=25+10=35（万元）。

二、不征税收入和免税收入

（一）不征税收入

1. 财政拨款：各级人民政府对纳入预算管理事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金。
2. 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金。
3. 企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。
4. 企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。

5. 纳入预算管理事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入，准予作为不征税收入。

6. 对社保基金取得的直接股权投资收益、股权投资基金收益，作为企业所得税不征税收入。

【提示 1】对企业从县级以上各级人民政府取得的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入：

(1) 企业能够提供资金拨付文件，且文件中规定该资金的专项用途；

(2) 财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求；

(3) 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

【提示 2】不征税收入的财政性资金的后续管理：

企业将符合条件的财政性资金作不征税收入处理后，在 5 年（60 个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应重新计入取得该资金第六年的收入总额；重新计入收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

【提示 3】企业的不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；企业的不征税收入用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得扣除。

(二) 免税收入

1. 国债利息收入。

2. 地方政府债券利息收入。

3. 居民企业直接投资于其他居民企业取得的股息、红利等权益性投资收益。

4. 在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益。

【提示】居民企业和非居民企业取得的上述免税的投资收益不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。

5. 符合条件的非营利组织的收入

(1) 接受其他单位或者个人捐赠的收入；

(2) 除《中华人民共和国企业所得税法》第七条规定的财政拨款以外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务取得的收入；

(3) 按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；

(4) 不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入；

【例题·单选题】

下列收入中，属于企业所得税法规定的不征税收入的是（ ）。

A. 事业单位收到的财政拨款收入

B. 外贸企业收到的出口退税款收入

C. 企业取得的国债利息收入

D. 企业收到地方政府未规定专项用途的税收返还款收入

【答案】 A

【解析】 收入总额中的下列收入为不征税收入：

(1) 财政拨款，是指各级人民政府对纳入预算管理事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金；

(2) 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；

(3) 国务院规定的其他不征税收入。

【例题·单选题】

符合条件的非营利组织取得下列收入，免征企业所得税的是（ ）。

- A. 从事营利活动取得的收入
- B. 因政府购买服务而取得的收入
- C. 不征税收入孳生的银行存款利息收入
- D. 按照县级民政部门规定收取的会费收入

【答案】C

【解析】非营利组织的下列收入为免税收入：接受其他单位或者个人捐赠的收入；除税法规定的财政拨款以外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务而取得的收入；按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；不征税收入和不征税收入孳生的银行存款利息收入；财政部、国家税务总局规定的其他收入。

三、企业接收政府和股东划入资产的所得税处理

（一）企业接收政府划入资产的企业所得税处理

1. 县级以上人民政府（包括政府有关部门）将国有资产明确以股权投资方式投入企业，企业应作为国家资本金（包括资本公积）处理。

【提示】该项资产如为非货币性资产，按政府确定的接收价值确定计税基础。

2. 县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，凡指定专门用途并按规定进行管理的，企业可作为不征税收入进行企业所得税处理。

【提示】该项资产属于非货币性资产的，应按政府确定的接收价值计算不征税收入。

3. 县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，属于上述 1、2 项以外情形的，应按政府确定的接收价值计入当期收入总额计算缴纳企业所得税。政府没有确定接收价值的，按资产的公允价值计算确定应税收入。

（二）企业接收股东划入资产的企业所得税处理

1. 企业接收股东划入资产（包括股东赠与资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠与的资产、股东放弃本企业的股权），凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已作实际处理的，不计入企业的收入总额，企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。

2. 企业接收股东划入资产，凡作为收入处理的，应按公允价值计入收入总额，计算缴纳企业所得税，同时按公允价值确定该项资产的计税基础。

四、扣除范围及标准

（一）扣除项目的范围

企业实际发生的与取得收入直接相关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

成本		销售商品、提供劳务、转让固定资产、无形资产的成本
费用		销售费用、管理费用、财务费用
损失		企业发生的损失，减除责任人赔偿和保险赔款后的余额，依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。 企业已经作为损失处理的资产，在以后纳税年度又全部收回或者部分收回时，应当计入当期收入
税金	计入税金及附加（当期扣除）	房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税、消费税、城建税和教育费附加、出口关税、资源税、土地增值税
	计入相关资产的成本（分摊扣除）	车辆购置税、契税、进口关税、不得抵扣的增值税
	不得税前扣除	企业所得税、增值税、企业为职工负担的个人所得税

（二）扣除项目及其标准

1. 企业发生的合理的工资、薪金支出准予据实扣除。

（1）“合理的工资、薪金”，是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制定的工资、薪金制度规定实际发放给员工的工资、薪金。

【提示 1】现金或非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与任职或者是受雇有关的其他支出。

【提示 2】税务机关在对工资、薪金进行合理性确认时，可按以下原则掌握：

- ①企业制定了较为规范的员工工资、薪金制度。
- ②企业所制定的工资、薪金制度符合行业及地区水平。
- ③企业在一定时期发放的工资、薪金是相对固定的，工资、薪金的调整是有序进行的。
- ④企业对实际发放的工资、薪金，已依法履行了代扣代缴个人所得税义务。
- ⑤有关工资、薪金的安排，不以减少或逃避税款为目的。

（2）企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

（3）居民企业实行股权激励计划有关企业所得税的税务处理

①对股权激励计划实行后立即可行权的，上市公司可以根据实际行权时该股票的公允价值与激励对象实际行权支付价格的差额和数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。

②对股权激励计划实行后，需待一定服务年限或者达到规定业绩条件方可行权的。上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。在股权激励计划可行权后，上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价值与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。

③股票实际行权时的公允价值，以实际行权日该股票的收盘价格确定。

（4）企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应分两种情况按规定在税前扣除：

- ①按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出；
- ②直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出。

2. 三项经费

企业发生的职工福利费、工会经费、职工教育经费按标准扣除，未超过标准的按实际数扣除，超过标准的只能按标准扣除。

项目	标准	说明
职工福利费	不超过工资薪金总额 14% 的部分准予扣除	超过部分不允许结转扣除
工会经费	不超过工资薪金总额 2% 的部分准予扣除	
职工教育经费	不超过工资薪金总额 8% 的部分准予扣除	超过部分准予结转以后纳税年度扣除

（1）职工福利费支出

【提示 1】职工因公外地就医费用、暂未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、职工疗养费用、自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出、符合国家有关财务规定的供暖费补贴、防暑降温费等。

【提示 2】企业尚未分离的内设集体福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院、集体宿舍等集体福利部门设备、设施的折旧、维修保养费用以及集体福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等人工费用。

【提示 3】职工困难补助，或者企业统筹建立和管理的专门用于帮助、救济困难职工的基金支出。

【提示 4】离退休人员统筹外费用，包括离休人员的医疗费及离退休人员其他统筹外费用。按规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、职工异地安家费、独生子女费、探亲假路费。

【例题·多选题】

下列各项属于企业所得税法规定的职工福利费支出的有（ ）。

- A. 集体福利部门工作人员的住房公积金
- B. 职工因公外地就医费用
- C. 自办职工食堂经费补贴
- D. 离退休人员工资
- E. 职工疗养费用

【答案】 ABCE

【解析】离退休人员统筹外费用属于职工福利费支出，离退休人员工资与企业取得的收入无关，不得列入福利费支出在企业所得税前扣除。

【例题·单选题】

2020 年某公司给自有员工实际发放合理工资总额为 1000 万元；公司生产部门接受外部劳务派遣员工 6 人，每人每月支付劳务费 3000 元。假设公司当年发生的职工福利费为 200 万元，职工福利费应调增应纳税所得额（ ）万元。

- A. 54.96
- B. 55.97
- C. 56.98
- D. 60.00

【答案】 C

【解析】工资、薪金总额=1000+6×3000×12÷10000=1021.6（万元）

职工福利费扣除限额=1021.6×14%=143.02（万元）

职工福利费应调整应纳税所得额=200-143.02=56.98（万元）

（2）工会经费支出

在委托税务机关代收工会经费的地区，企业拨缴的工会经费，也可凭合法、有效的工会经费代收凭据依法在税前扣除。

（3）职工教育经费支出

集成电路设计企业和符合条件软件企业的职工培训费用，单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。集成电路设计企业和符合条件软件生产企业应准确划分职工教育经费中的职工培训费支出，对于不能准确划分的，以及准确划分后职工教育经费中扣除职工培训费用的余额，一律按照工资、薪金总额 8%的比例扣除。

【职工教育经费组题训练】

①甲企业 2019 年计入成本、费用的实发合理工资总额 100 万元，实际发生职工教育经费 5 万元。问是否需要进行纳税调整。

【答案】 不需要进行纳税调整。

理由：工资总额 100 万元，职工教育经费扣除限额 100×8%=8（万元），实际发生额<扣除限额，据实扣除，不做纳税调整。

②甲企业 2019 年计入成本、费用的实发合理工资总额 100 万元，实际发生职工教育经费 10 万元。问是否需要进行纳税调整。

【答案】 需要进行纳税调整。

理由：工资总额 100 万元，职工教育经费扣除限额 $100 \times 8\% = 8$ （万元），实际发生额 > 扣除限额，按照限额税前扣除，纳税调增 2 万元，并可以向以后纳税年度结转。

③甲企业 2019 年结转以后纳税年度的职工教育经费 2 万元。2020 年计入成本、费用的实发合理工资总额 200 万元，实际发生职工教育经费 12 万元。问是否需要进行纳税调整。

【答案】需要进行纳税调整。

理由：2020 年工资总额 200 万元，职工教育经费扣除限额 $200 \times 8\% = 16$ （万元），本年实际发生额+以前年度结转 < 扣除限额，应纳税调减 2 万元。

④ 甲企业 2019 年结转以后纳税年度的职工教育经费 2 万元。2020 年计入成本、费用的实发合理工资总额 200 万元，实际发生职工教育经费 15 万元。问是否需要进行纳税调整。

【答案】需要进行纳税调整。

理由：2020 年工资总额 200 万元，职工教育经费扣除限额 $200 \times 8\% = 16$ （万元），本年实际发生额 < 扣除限额且本年实际发生额+以前年度结转 > 扣除限额，应纳税调减 1 万元，结转以后纳税年度 1 万元。

⑤ 甲企业 2019 年结转以后纳税年度的职工教育经费 2 万元。2020 年计入成本、费用的实发合理工资总额 200 万元，实际发生职工教育经费 18 万元。问是否需要进行纳税调整。

【答案】需要进行纳税调整。

理由：2020 年工资总额 200 万元，职工教育经费扣除限额 $200 \times 8\% = 16$ （万元），本年实际发生额+以前年度结转 > 扣除限额，应纳税调增 2 万元，结转以后纳税年度 4 万元。

3. 社会保险费

准予扣除	不得扣除
按照政府规定的范围和标准缴纳的“五险一金”	企业为投资者或者职工支付的商业保险费
企业为在本企业任职或受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，分别在不超过职工工资总额 5% 标准内的部分，准予扣除。超过部分，不得扣除。	
企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和符合国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的商业保险费	
企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费	
企业参加雇主责任险、公众责任险等责任保险，按照规定缴纳的保险费	

4. 利息费用

(1) 非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出，准予扣除。

(2) 非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予扣除。

(3) 关联方借款利息处理

关联方借款利息处理：企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。

债权性投资与权益性投资的比例：

金融企业（5：1） 其他企业（2：1）

【提示 1】企业如果能够按照《企业所得税法》及其实施条例的有关规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

【提示 2】企业同时从事金融业务和非金融业务，其实际支付给关联方的利息支出，应按照合理方法分开计算；没有按照合理方法分开计算的，一律按其他企业的比例计算准予税前扣除的利息支出。

（4）企业向自然人借款的利息处理

自然人 借款	股东或关联 自然人借款	处理同关联企业
	内部职工或其 他人员借款	只受利率制约，符合以下条件： （1）借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规行为 （2）签订借款合同

（5）企业投资者投资未到位而发生的利息支出扣除问题

投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的，企业对外借款所发生的利息，相当于实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息，不得在计算应纳税所得额时扣除。

具体计算不得扣除的利息，应以企业一个年度内每一账面实收资本与借款余额保持不变的期间作为一个计算期，公式为：

企业每一计算期不得扣除的借款利息

= 该期间借款利息额 × 该期间未缴足注册资本额 ÷ 该期间借款额

【例题·单选题】

2020 年 1 月 1 日某有限责任公司向银行借款 2800 万元，期限 1 年；同时公司接受张某投资，约定张某于 4 月 1 日和 7 月 1 日各投入 400 万元；张某仅于 10 月 1 日投入 600 万元。同时银行贷款年利率为 7%。该公司 2019 年企业所得税前可以扣除的利息费用为（ ）万元。

- A. 171.5
- B. 178.5
- C. 175
- D. 196

【答案】A

【解析】2020 年所得税前可以扣除的利息 = $2800 \times 7\% - [2800 \times 7\% \times 3/12 \times 400/2800 + 2800 \times 7\% \times 3/12 \times 800/2800 + 2800 \times 7\% \times 3/12 \times 200/2800]$

5. 借款费用

（1）不需要资本化的借款费用，准予当期扣除。

（2）企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应予以资本化，作为资本性支出计入有关资产的成本；有关资产交付使用后发生的借款利息，可在发生当期扣除。

6. 汇兑损失。

企业在货币交易中，以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。

7. 业务招待费。

(1) 企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。

(2) 对从事股权投资业务的企业(包括集团公司总部、创业投资企业等),其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入,可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。

(3) 企业在筹建期间,发生的与筹办活动有关的业务招待费支出,可按实际发生额的60%计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除。

【例题·单选题】

2020年某居民企业实现产品销售收入1200万元,视同销售收入400万元,债务重组收益100万元,发生的成本费用总额1600万元,其中业务招待费支出20万元。假定不存在其他纳税调整事项,2020年度该企业应缴纳企业所得税()万元。

- A. 16.2
- B. 16.8
- C. 27
- D. 28

【答案】D

【解析】产品销售收入和视同销售收入都构成计算业务招待费税前扣除限额的基数,但是作为企业收入总额组成部分的债务重组收益,不属于销售(营业)收入,不构成计算业务招待费扣除限额的基数。业务招待费税前扣除限额计算: $(1200+400) \times 5\% = 8$ (万元) $< 20 \times 60\% = 12$ (万元);业务招待费应调增应纳税所得额 $= 20 - 8 = 12$ (万元);应纳税所得额 $= 1200 + 400 + 100 - 1600 + 12 = 112$ (万元);应纳企业所得税税额 $= 112 \times 25\% = 28$ (万元)。

8. 广告费和业务宣传费。

(1) 一般企业,不超过当年销售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予结转以后纳税年度扣除。

(2) 对化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造(不含酒类制造)企业发生的广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售(营业)收入30%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

(3) 对签订广告费和业务宣传费分摊协议的关联企业,其中一方发生的不超过当年销售(营业)收入税前扣除限额比例内的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除,也可以将其中的部分或全部按照分摊协议归集至另一方扣除。另一方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时,可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。

(4) 烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出,一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

(5) 企业在筹建期间,发生的广告费和业务宣传费,可按实际发生额计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除。

9. 环境保护专项资金。

企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金,准予扣除。提取后改变用途的,不得扣除。

10. 租赁费。

经营租赁方式租入固定资产	按照租赁期限均匀扣除
融资租赁方式租入固定资产	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

11. 劳动保护费。

(1) 合理的劳动保护支出,准予扣除。

(2) 企业根据其工作性质和特点,由企业统一制作并要求员工工作时统一着装所发生

的工作服饰费用,可以作为企业合理的支出税前扣除。

12. 公益性捐赠支出。

(1) 企业通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门,用于慈善活动、公益事业的捐赠。

(2) 企业当年发生以及以前年度结转的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额 12% 的部分,准予扣除。超过年度利润总额 12% 的部分,准予以后三年内在计算应纳税所得额时结转扣除。

(3) 年度利润总额,是指企业依照国家会计制度的规定计算的年度会计利润。

(4) 企业在对公益性捐赠支出计算扣除时,应先扣除以前年度结转的捐赠支出,再扣除当年发生的捐赠支出。

(5) 企业通过公益性社会组织或者县级(含)以上人民政府及其组成部门和直属机构,用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出,准予在计算企业所得税应纳税所得额时据实扣除。

(6) 企业通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门等国家机关,捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的现金和物品,允许在计算应纳税所得额时全额扣除。

企业直接向承担疫情防治任务的医院捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的物品,允许在计算应纳税所得额时全额扣除。

【提示】直接向承担疫情防治任务的医院捐赠的现金不在可扣除范围。

【例题·单选题】

2020 年某境内高新技术企业主营业务收入 5000 万元、营业外收入 80 万元,与收入配比的成本 4100 万元,全年发生管理费用、销售费用和财务费用共计 700 万元,营业外支出 60 万元(其中符合规定的非目标脱贫地区公益性捐赠支出 50 万元),2019 年度经核定结转的亏损额 30 万元。2020 年度该企业应缴纳企业所得税() 万元。

A. 47.5 B. 32.04 C. 53.6 D. 54.3

【答案】B

【解析】会计利润=5000+80-4100-700-60=220(万元)

公益性捐赠扣除限额=220×12%=26.4(万元),税前准予扣除的捐赠支出是 26.4 万元。

应纳企业所得税=(220+50-26.4-30)×15%=32.04(万元)

13. 手续费及佣金支出。

企业发生的与生产经营有关的手续费及佣金支出,不超过以下规定计算限额以内的部分,准予扣除;超过部分,不得扣除。

行业类型	标准
保险企业	不超过当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 18% 的部分,超过部分,允许结转以后年度扣除
其他企业	按与具有合法经营资格中介服务机构或个人(不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等)所签订服务协议或合同确认的收入金额的 5% 计算限额
电信企业	电信企业在发展客户、拓展业务等过程中(如委托销售电话入网卡、电话充值卡等),需向经纪人、代办商支付手续费及佣金的,其实际发生的相关手续费及佣金支出,不超过企业当年收入总额 5% 的部分,准予在企业所得税前据实扣除
从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业	为取得该类收入而实际发生的营业成本(包括手续费及佣金支出),准予在企业所得税前据实扣除。(如证券、期货、保险代理等企业)

【提示 1】除委托个人代理外，企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。

【提示 2】企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。

【提示 3】企业不得将手续费及佣金支出计入回扣、业务提成、返利、进场费等费用。

【提示 4】企业支付的手续费及佣金不得直接冲减服务协议或合同金额，并如实入账。

14. 航空企业空勤训练费、核电厂操纵员培训费。

(1) 航空企业实际发生的飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费、空中保卫员训练费等空勤训练费用，可以作为航空企业运输成本在税前扣除。

(2) 核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用，可作为企业的发电成本在税前扣除。企业应将核电厂操纵员培养费与员工的职工教育经费严格区分，单独核算，员工实际发生的职工教育经费支出不得计入核电厂操纵员培养费直接扣除。

五、不得扣除的项目

1. 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项。

2. 企业所得税税款。

3. 税收滞纳金。

4. 纳税人违反国家有关法律、法规规定，被有关部门处以的罚款，以及被司法机关处以的罚金和被没收财物。

5. 超过规定标准的捐赠支出。

6. 企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质赞助支出。

7. 不符合国务院财政、税务主管部门规定的（未经核定的）各项资产减值准备、风险准备等准备金支出。

8. 企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费，以及非银行企业内营业机构之间支付的利息。

9. 与取得收入无关的其他支出。

六、亏损弥补

1. 企业某一纳税年度发生的亏损可以用下一年度的所得弥补，下一年度的所得不足以弥补的，可以逐年延续弥补，但最长不得超过 5 年。

【提示】企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

2. 自 2018 年 1 月 1 日起，当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格的企业，其具备资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由 5 年延长至 10 年。

3. 自 2020 年 1 月 1 日起，国家鼓励的线宽小于 130 纳米(含)的集成电路生产企业，属于国家鼓励的集成电路生产企业清单年度之前 5 个纳税年度发生的尚未弥补完的亏损，准予向以后年度结转，总结转年限最长不得超过 10 年。

4. 企业筹办期间不计算为亏损年度，企业开始生产经营的年度，为开始计算企业损益的年度。

【提示】企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出，不得计算为当期的亏损，企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理，但一经选定，不得改变。

5. 对电影行业企业 2020 年度发生的亏损，最长结转年限由 5 年延长至 8 年。

【提示】电影行业企业限于电影制作、发行和放映等企业，不包括通过互联网、电信网、广播电视网等信息网络传播电影的企业。

6. 受疫情影响较大的困难行业企业 2020 年度发生的亏损，最长结转年限由 5 年延长至 8 年。

【提示】困难行业企业,包括交通运输、餐饮、住宿、旅游四大类;困难行业企业 2020 年度主营业务收入须占收入总额(剔除不征税收入和投资收益)的 50%以上。

【例题·单选题】

下列关于企业筹建期间相关业务的税务处理，正确的是（ ）。

- A. 筹建期应确认为企业的亏损年度
- B. 筹办费应作为长期待摊费用在不低于 2 年的时间内进行摊销
- C. 筹建期发生的广告费和业务宣传费可按实际发生额计入筹办费
- D. 筹建期发生的业务招待费可按实际发生额计入筹办费

【答案】C

【解析】企业筹办期间不计算为亏损年度；筹办费可以在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照长期待摊费用在不低于 3 年的时间内进行摊销；企业在筹建期间发生的与筹办活动有关的业务招待费支出，可按实际发生额的 60%计入企业筹办费。