

第一章 第四节 资产的所得税处理

企业资产包括：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，以历史成本为计税基础。

一、固定资产的税务处理

（一）固定资产的计税基础

项目	计税基础
外购	购买价款+税费+达到预定用途发生的其他支出
自行建造	竣工结算前发生的支出
融资租入	约定付款总额：付款总额+相关费用； 未约定付款总额：资产公允价值+签订合同发生的相关费用
融资性售后回租	承租人出售资产的行为，不确认为销售收入，对融资性租赁的资产，仍按承租人出售前原账面价值作为计税基础计提折旧
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+支付的相关税费
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

（二）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。

（三）固定资产计算折旧的最低年限：

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。

（四）固定资产折旧的所得税处理

1. 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。

2. 企业固定资产会计折旧年限如果长于税法规定的最低折旧年限，其折旧应按会计折旧年限计算扣除。

3. 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。

4. 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。

【例题·多选题】在计算应纳税所得额时，准予扣除企业按照规定计算的固定资产折旧。下列固定资产，不得计算折旧扣除的有（ ）。

- A. 与经营活动无关的固定资产
- B. 以经营租赁方式租出的固定资产
- C. 以融资租赁方式租入的固定资产
- D. 已足额提取折旧仍继续使用的固定资产
- E. 房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产

【答案】ADE

【解析】选项 BC 可以计提折旧在税前扣除。

二、生物资产的税务处理

分类	释义	举例
消耗性生物资产	为出售而持有的，或在将来收获为农产品	生长中的大田作物、蔬菜、用材林以及存栏待售的牲畜等
生产性生物资产	为产出农产品、提供劳务或出租等目的而持有	经济林、薪炭林、产畜 和役畜
公益性生物资产	以防护、环境保护为主要目的	防风固沙林、水土保持林和水源涵养林等

1. 生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

2. 生产性生物资产计算折旧的最低年限：

- (1) 林木类生产性生物资产，为 10 年；
- (2) 畜类生产性生物资产，为 3 年。

【例题·单选题】某农场外购奶牛支付价款 20 万元，依据企业所得税相关规定，税前扣除方法为（ ）。

- A. 一次性在税前扣除
- B. 按奶牛寿命在税前分期扣除
- C. 按直线法以不低于 3 年折旧年限计算折旧税前扣除
- D. 按直线法以不低于 10 年折旧年限计算折旧税前扣除

【答案】C

【解析】奶牛属于畜类生产性生物资产，按不低于 3 年计提折旧。

三、无形资产的税务处理

(一) 无形资产的计税基础

项目	计税基础
外购	购买价款+税费+达到预定用途发生的其他支出
自行开发	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
捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组方式取得	公允价值+支付的相关税费

(二) 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。

(三) 无形资产的摊销方法及年限

1. 无形资产的摊销，采取直线法计算。
2. 无形资产的摊销年限不得低于 10 年。
3. 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了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。
4. 外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。
5. 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）。

【例题·单选题】2020 年 1 月某公司购进一套价值 60 万元的管理软件，符合无形资产确认条件，公司按照无形资产进行核算。根据企业所得税相关规定，2020 年该公司计算应纳税所得额时摊销无形资产费用的最高金额是（ ）万元。

- A. 6 B. 10 C. 30 D. 60

【答案】C

【解析】企业购进软件，凡符合固定资产或无形资产确认条件的，可以根据固定资产或无形资产进行摊销，其折旧或者摊销年限可以适当缩短，最短可为 2 年。该公司计算应纳税所得额时摊销无形资产费用的最高金额=60÷2=30（万元）

【例题·多选题】关于无形资产的企业所得税处理，下列说法正确的有（ ）。

- A. 无形资产的摊销，采用直线法摊销年限不得低于 10 年
- B. 外购商誉的支出，在企业整体转让或清算时扣除
- C. 作为投资的无形资产，有关合同其约定了使用年限的，可按照约定的使用年限摊销
- D. 自创商誉不得计算摊销使用扣除
- E. 通过债务重组方式取得的无形资产，以应收债权和支付的相关税费作为计税基础

【答案】ABCD

【解析】通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础；无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除；无形资产的摊销年限不得低于 10 年；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了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销；外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

四、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 1 个年度以上或几个年度进行摊销的费用。

项目		税务处理
固 定 资 产 修 理	大修理支出	按照固定资产尚可使用年限分期摊销
	日常修理支出	在发生当期直接扣除
固 定 资 产 改 良	尚未提足折旧	增加固定资产价值
	已提足折旧	可作为长期待摊费用，在规定的期间内平均摊销
固 定 资 产	已足额提取折旧	按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销

改建	尚未提足折旧	增加固定资产原值，并相应延长折旧年限
	租入的固定资产	按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销

【例题·多选题】依据企业所得税的相关规定，下列支出可作为长期待摊费用进行税务处理的有（ ）。

- A. 已提足折旧的固定资产的改建支出
- B. 未提足折旧的固定资产改建支出
- C. 融资租入固定资产的租赁费支出
- D. 经营租入固定资产的改建支出
- E. 固定资产的大修理支出

【答案】 ADE

【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。

五、投资资产的税务处理

(一) 投资资产的成本

1. 通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本。
2. 通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

(二) 投资资产成本的扣除方法

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。

(三) 非货币性资产投资企业所得税的处理规定

(1) 居民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。

(2) 企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。

【提示 1】于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。

(3) 企业以非货币性资产对外投资而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。

【提示 2】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认。

(4) 企业在对外投资 5 年内转让上述股权或投资收回的或者注销的，应停止执行递延纳税政策，并就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或注销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。

【提示 3】上述所称非货币性资产，是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。

【提示 4】所称非货币性资产投资，限于以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。

第五节 资产损失税前扣除的所得税处理

一、准予在企业所得税税前扣除的资产损失包括：

(1) 实际资产损失：企业在实际处置、转让资产过程中发生的合理损失。在其实发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除。

(2) 法定资产损失：企业虽未实际处置、转让资产，但按规定条件计算确认的损失。

【提示】企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，向税务机关说明并进行专项申报扣除。其中，属于实际资产损失的，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 5 年；属于法定资产损失，应在申报年度扣除。

二、资产损失扣除政策

(一) 企业清查出的现金短缺减除责任人赔偿后的余额，作为现金损失在计算应纳税所得额时扣除。

(二) 企业除贷款类债权外的应收、预付账款符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的应收、预付款项，可以作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除：

(1) 债务人依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照，其清算财产不足清偿的；

(2) 债务人死亡，或者依法被宣告失踪、死亡，其财产或者遗产不足清偿的；

(3) 债务人逾期 3 年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的；

(4) 与债务人达成债务重组协议或法院批准破产重整计划后，无法追偿的；

(5) 因自然灾害、战争等不可抗力导致无法收回的；

(6) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

(三) 企业的股权投资符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的股权投资，可以作为股权投资损失在计算应纳税所得额时扣除：

(1) 被投资方依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或者被依法注销、吊销营业执照的；

(2) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已连续停止经营 3 年以上，且无重新恢复经营改组计划的；

(3) 对被投资方不具有控制权，投资期限届满或者投资期限已超过 10 年，且被投资单位因连续 3 年经营亏损导致资不抵债的；

(4) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已完成清算或清算期超过 3 年以上的；

(5) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。

【提示 1】企业在计算应纳税所得额时已经扣除的资产损失，在以后纳税年度全部或者部分收回时，其收回部分应当作为收入计入收回当期的应纳税所得额。

【提示 2】企业境内、境外营业机构发生的资产损失应分开核算，对境外营业机构由于发生资产损失而产生的亏损，不得在境内应纳税所得额时扣除。

【例题·单选题】下列情形中，不能作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除的是（ ）。

- A. 因自然灾害导致无法收回的应收账款
- B. 债务人被依法注销，其清算财产不足以清偿的应收账款
- C. 债务人 2 年未偿清且有确凿证据证明无力偿还的应收账款
- D. 法院批准破产重整计划后无法追偿的应收账款

【答案】C

【解析】债务人逾期 3 年未偿清，且有确凿证据证明无力偿还的应收账款，可作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除。

三、资产损失税前扣除管理

(一) 清单申报和专项申报。

1. 下列资产损失，应以清单申报的方式向税务机关申报扣除：

- (1) 企业在正常经营管理活动中，按照公允价格销售、转让、变卖非货币资产的损失；
- (2) 企业各项存货发生的正常损耗；
- (3) 企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失；
- (4) 企业生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的资产损失；
- (5) 企业按照市场公平交易原则，通过各种交易场所、市场等买卖债券、股票、期货、基金以及金融衍生产品等发生的损失。

2. 企业无法准确判别是否属于清单申报扣除的资产损失，可以采取专项申报的形式申报扣除。

3. 商业零售企业存货损失税前扣除规定

(1) 商业零售企业存货因零星失窃、报废、废弃、过期、破损、腐败、鼠咬、顾客退换货等正常因素形成的损失，为存货正常损失，准予按会计科目进行归类、汇总，然后再将汇总数据以清单的形式进行企业所得税纳税申报。

(2) 商业零售企业存货因风、火、雷、震等自然灾害，仓储、运输失事，重大案件等非正常因素形成的损失，为存货非正常损失，应当以专项申报形式进行企业所得税纳税申报。

(3) 存货单笔（单项）损失超过 500 万元的，无论何种因素形成的，均应以专项申报方式进行企业所得税纳税申报。

【例题·单选题】依据企业所得税的相关规定，企业发生的下列资产损失，应采取清单申报方式向税务机关申报扣除的是（ ）。

- A. 债务人死亡或者依法被宣告失踪造成的损失
- B. 固定资产超过使用年限正常报废清理的损失
- C. 因自然灾害等不可抗力导致无法收回的损失
- D. 与债务人达成债务重组协议无法追债的损失

【答案】B

【解析】下列资产损失应以清单申报的方式申报扣除：

- (1) 企业在正常经营管理活动中，按照公允价格销售、转让、变卖非货币资产的损失；
- (2) 企业各项存货发生的正常损耗；
- (3) 企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失；
- (4) 企业生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的资产损失；
- (5) 企业按照市场公平交易原则，通过各种交易场所、市场等买卖债券、股票、期货、基金以及金融衍生产品等发生的损失。

第六节 企业重组的所得税处理

一、企业重组的一般性税务处理方法

(一) 法律形式的改变

企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织，或将登记注册地转移至中华人民共和国境外（包括港澳台地区），应视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业。企业的全部资产以及股东投资的计税基础均应以公允价值为基础确定。

(二) 企业债务重组

1. 以非货币资产清偿债务，应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。
2. 发生债权转股权的，应当分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失。

3. 债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。

4. 债务人的相关所得税纳税事项原则上保持不变。

(三) 企业股权收购、资产收购重组交易

1. 被收购方应确认股权、资产转让所得或损失。

2. 收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定。

3. 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

(四) 企业合并，当事各方应按下列规定处理：

1. 合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。

2. 被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。

3. 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

【例题·单选题】下列关于企业合并实施一般性税务处理的说法，正确的是（ ）。

A. 被合并企业的亏损可按比例在合并企业结转弥补

B. 合并企业应按照账面净值确认被合并企业各项资产的计税基础

C. 被合并企业股东应按清算进行所得税处理

D. 合并企业应按照协商价格确认被合并企业各项负债的计税基础

【答案】C

【解析】选项 A，被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补；选项 B、D，合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。

二、企业重组的特殊性税务处理方法

(一) 企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

1. 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

2. 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例。

3. 企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

4. 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。

5. 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。

(二) 交易各方对其交易中的股权支付部分，可以按以下规定进行特殊性税务处理：

1. 企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50%以上，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。

企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。

2. 股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的 50%，且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择按以下规定处理：

(1) 被收购企业的股东取得收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。

(2) 收购企业取得被收购企业股权的计税基础，以被收购股权的原有计税基础确定。

(3) 收购企业、被收购企业的原有各项资产和负债的计税基础和其他相关所得税事项保持不变。

3. 资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的 50%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择按以下规定处理：

(1) 转让企业取得受让企业股权的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

(2) 受让企业取得转让企业资产的计税基础，以被转让资产的原有计税基础确定。

4. 企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的

85%，以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并，可以选择按以下规定处理：

- (1) 合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的原有计税基础确定。
- (2) 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业承继。
- (3) 可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。
- (4) 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

5. 企业分立，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择按以下规定处理：

- (1) 分立企业接受被分立企业资产和负债的计税基础，以被分立企业的原有计税基础确定。
- (2) 被分立企业已分立出去资产相应的所得税事项由分立企业承继。
- (3) 被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补。

6. 重组交易各方按上述 1~5 项规定对交易中股权支付暂不确认有关资产的转让所得或损失的，其非股权支付仍应在交易当期确认相应的资产转让所得或损失，并调整相应资产的计税基础。非股权支付对应的资产转让所得或损失=(被转让资产的公允价值-被转让资产的计税基础) x (非股权支付金额/被转让资产的公允价值)

【例题】甲公司共有股权 10000 万股，为了将来有更好的发展，将 80%的股权让乙公司收购，然后成为乙公司的子公司。假定收购日甲公司每股资产的计税基础为 8 元，每股资产的公允价值为 10 元。在收购对价中乙公司以股权形式支付 72000 万元，以银行存款支付 8000 万元。

甲公司取得非股权支付额对应的资产转让所得 = (80000 - 64000) x (8000 ÷ 80000) = 16000 x 0.1 = 1600 (万元)

【例题·单选题】2019 年 10 月甲企业吸收合并乙企业，该业务符合特殊性税务处理相关条件。合并日乙企业净资产账面价值 1000 万元、公允价值 1200 万元，五年内尚未弥补的亏损为 60 万元。假设年末国家发行的最长期限国债利率为 4.5%，则甲企业可弥补的乙企业亏损限额是 () 万元。

- A. 0 B. 45 C. 54 D. 60

【答案】C

【解析】在特殊性税务处理情形下，被合并企业未超过法定弥补期限的亏损额可以结转到合并企业在限额内进行弥补，可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值 x 截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率=1200x4.5%=54 (万元)。

三、股权、资产划转

对 100%直接控制的居民企业之间，以及受同一或相同多家居民企业 100%直接控制的居民企业之间按账面净值划转股权或资产，凡具有合理商业目的、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续 12 个月内不改变被划转股权或资产原来实质性经营活动，且划出方企业和划入方企业均未在会计上确认损益的，可以选择按以下规定进行特殊性税务处理：

1. 划出方企业和划入方企业均不确认所得。
2. 划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定。
3. 划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

第七节 房地产开发经营业务的所得税处理

一、收入的税务处理

(一) 收入实现确认的具体规定：

1. 一次性全额收款

应予实际收讫价款或取得索取价款凭据（权利）之日确认收入的实现。

2. 分期收款

销售合同或协议约定的价款和付款日确认收入的实现。付款方提前付款的实际付款日确认收入的实现。

3. 银行按揭

销售合同或协议约定的价款确定收入额，其首付款应于实际收到日确认，余款在银行按揭贷款办理转账之日确认。

4. 采取委托方式销售开发产品

(1) 支付手续费方式

按销售合同或协议中约定的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现。

(2) 视同买断方式委托代销开发产品的

视同买断	企业与购买方签订销售合同或协议	销售合同或协议中约定的价格和买断价格中的较高者
	企业、受托方、购买方三方共同签订	
	受托方与购买方签订	买断价格

(3) 采取基价（保底价）并实行超基价双方分成方式的

基价（保底价）并实行超基价双方分成方式	企业与购买方签订销售合同或协议	销售合同或协议中约定的价格和基价中的较高者，企业按规定支付受托方的分成额，不得直接从销售收入中减除
	企业、受托方、购买方三方共同签订	
	受托方与购买方直接签订销售合同	按基价加上按规定取得的分成额

【例题·单选题】2019年10月某房地产公司委托房产经纪公司销售房产，采取基价并实行超基价双方分成方式，约定由房地产公司、经纪公司与购买方三方签订销售合同，12月31日收到经纪公司的代销清单显示销售总金额8000万元，其中基价为6000万元，超基价部分应分给经纪公司400万元。根据企业所得税相关规定，房地产公司应确认销售收入（ ）万元。

- A. 6000 B. 6400 C. 7600 D. 8000

【答案】D

【解析】采取基价并实行超基价双方分成方式委托销售开发产品的，属于企业与购买方签订购销合同或协议，或企业、受托方、购买方三方共同签订销售合同或协议的，如果销售合同或协议中约定的价格高于基价，则应按销售合同或协议中约定的价格计算的价款于收到受托方已销开发产品清单之日确认收入的实现，企业按规定支付受托方的分成额，不得直接从销售收入中扣减。房地产公司应确认销售收入为8000万元。

二、成本、费用扣除的税务处理

1. 企业在进行成本、费用的核算与扣除时，必须按规定区分期间费用和开发产品计税成本、已销开发产品计税成本与未销开发产品计税成本。
2. 企业发生的期间费用、已销开发产品计税成本、税金及附加、土地增值税准予当期按规定扣除。
3. 已销开发产品的计税成本，按当期已实现销售的可售面积和可售面积单位工程成本确认。可售面积单位工程成本和已销开发产品的计税成本按下列公式计算确定：
(1) 已销开发产品的计税成本=已实现销售的可售面积×可售面积单位工程成本
(2) 可售面积单位工程成本=成本对象总成本÷成本对象总可售面积
4. 尚未出售的已完工开发产品和按照有关法律、法规或合同规定对已售开发产品（包括共用部位、共用设施设备）进行日常维护、保养、修理等实际发生的维修费用，准予在当期据实扣除。
5. 已计入销售收入的共用部位、共用设施设备维修基金按规定移交给有关部门、单位的，应时扣除。
6. 银行按揭方式销售开发产品约定为购买方提供按揭贷款担保时向银行提供的保证金（担保金）不得从销售收入中减除，也不得作为费用在当期税前扣除，但实际发生损失时可据实扣除。
7. 委托境外机构销售开发产品的，其支付境外机构的销售费用（含佣金或手续费）不超过委托销售收入 10% 的部分，准予据实扣除。
8. 企业开发产品转为自用的，其实际使用时间累计未超过 12 个月又销售的，不得在税前扣除折旧。

【例题·单选题】2020 年甲房地产公司采用银行按揭方式销售商品房，为购房者的按揭贷款提供价值 1500 万元担保。下列关于该担保金税务处理的说法，正确的是（ ）。

- A. 可以从销售收入中扣减
- B. 作为销售费用在税前列支
- C. 作为财务费用在税前列支
- D. 实际发生损失时可以据实扣除

【答案】D

【解析】企业采取银行按揭方式销售开发产品的，凡约定企业为购买方的按揭贷款提供担保的，其销售开发产品时向银行提供的保证金（担保金）不得从销售收入中减除，也不得作为费用在当期税前扣除，但实际发生损失时可据实扣除。

【例题·多选题】下列关于房地产开发企业成本费用扣除的企业所得税处理中，正确的有（ ）。

- A. 企业因国家无偿收回土地使用权形成的损失可按照规定扣除
- B. 企业利用地下基础设施建成的停车场应作为公共配套设施处理
- C. 企业单独建造的停车场所应作为成本对象单独核算
- D. 企业支付给境外销售机构不超过委托销售收入 20% 的部分准予扣除
- E. 企业在房地产开发区内建造的学校应单独核算成本

【答案】ABCE

【解析】企业支付给境外销售机构不超过委托销售收入 10% 的部分准予扣除。

第八节 税收优惠

一、免征与减征优惠

(一) 从事农、林、牧、渔业项目的所得

1. 免征企业所得税：

- ①蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植；
- ②农作物新品种的选育；
- ③中药材的种植；
- ④林木的培育和种植；
- ⑤牲畜、家禽的饲养；
- ⑥林产品的采集；
- ⑦灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目；
- ⑧远洋捕捞。

2. 减半征收企业所得税：

- ①花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植；
- ②海水养殖、内陆养殖。

3. 农产品初加工相关事项的税务处理

①企业根据委托合同，受托对符合规定的农产品进行初加工服务，其所收取的加工费，可以按照农产品初加工的免税项目处理。

②企业对外购茶叶进行筛选、分装、包装后进行销售的所得，不享受农产品初加工的优惠政策。

4. 企业购买农产品后直接进行销售的贸易活动产生的所得，不能享受农、林、牧、渔业项目的税收优惠政策。

【例题·多选题】企业从事下列项目所得，免征企业所得税的有（ ）。

- A. 企业受托从事蔬菜种植
- B. 企业委托个人饲养家禽
- C. 企业外购蔬菜分包后销售
- D. 农机作业和维修
- E. 农产品初加工

【答案】ABDE

【解析】选项 C，企业购买农产品后直接进行贸易销售活动产生的所得，不能享受农、林、牧、渔业项目的税收优惠政策。

(二) 符合条件的技术转让所得

一个纳税年度内，居民企业转让技术所有权所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税；超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。

1. 技术转让的范围，包括居民企业转让专利技术（法律授予独占权的发明、实用新型和非简单改变产品图案的外观设计）、计算机软件著作权、集成电路布图设计权、植物新品种、生物医药新品种，5 年以上（含 5 年）非独占许可使用权，以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。

2. 技术转让所得 = 技术转让收入 - 技术转让成本 - 相关税费

【提示 1】技术转让收入是指当事人（转让方）履行技术转让合同后获得的价款，不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入，不属于与技术转让项目密不可分的技术咨询、技术服务、技术培训等收入。

【提示 2】居民企业从直接或间接持有股权之和达到 100%的关联方取得的技术转让所得。

（三）铁路债券利息收入

企业投资者持有 2019—2023 年发行的铁路债券利息收入，减按 50% 计入应纳税所得额计算征收个人所得税。

二、加计扣除优惠

（一）研发费用

1. 一般企业

企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，再按照实际发生额的 75% 在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的 175% 在税前摊销。

2. 制造业企业

制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自 2021 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100% 在税前加计扣除；形成无形资产的，自 2021 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200% 在税前摊销。

3. 企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方研发费用并计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。

4. 委托境外进行研发活动

（1）企业委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方的委托境外研发费用。

（2）委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。

（3）委托境外进行研发活动不包括委托境外个人进行的研发活动。

5. 下列活动不适用税前加计扣除政策。

（1）企业产品（服务）的常规性升级。

（2）对某项科研成果的直接应用，如直接采用公开的新工艺、材料、装置、产品、服务或知识等。

（3）企业在商品化后为顾客提供的技术支持活动。

（4）对现存产品、服务、技术、材料或工艺流程进行的重复或简单改变。

（5）市场调查研究、效率调查或管理研究。

（6）作为工业（服务）流程环节或常规的质量控制、测试分析、维修维护。

（7）社会科学、艺术或人文学方面的研究。

6. 不适用税前加计扣除政策的行业：

（1）烟草制造业。

（2）住宿和餐饮业。

（3）批发和零售业。

（4）房地产业。

（5）租赁和商务服务业。

（6）娱乐业。

（7）财政部和国家税务总局规定的其他行业。

（二）企业安置残疾人员所支付的工资

企业支付给残疾职工的工资，在进行企业所得税预缴申报时，允许据实计算扣除；在年度终了进行企业所得税年度申报和汇算清缴时，再按照支付给残疾职工工资的 100% 加计扣除。

三、加速折旧优惠

(一) 一般性加速折旧

可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧方法的固定资产：

- (1) 由于技术进步，产品更新换代较快固定资产；
- (2) 常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。

【提示】采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于法定折旧年限的 60%；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

(二) 特殊性加速折旧

企业在 2018 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

【提示 1】设备、器具，是指除房屋、建筑物以外的固定资产。

【提示 2】固定资产在投入使用月份的次月所属年度一次性税前扣除。

四、减按 90% 计入收入总额

1. 企业综合利用资源生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入。
2. 提供社区养老、托育、家政服务取得的收入。
3. 金融机构农户小额贷款利息收入。
4. 保险公司为种植业、养殖业提供保险业务取得的保费收入。
5. 经省级金融管理部门（金融办、局等）批准成立的小额贷款公司取得的农户小额贷款利息收入。

五、税额抵免优惠

税额抵免，是指企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》《节能 节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的 10% 可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后 5 个纳税年度结转抵免。

【例题·单选题】某企业 2020 年 6 月购置并投入使用环境保护专用设备（属于企业所得税优惠目录的范围），取得增值税专用发票注明的金额 300 万元、税额 51 万元，2020 年该企业应纳税所得额 168 万元。该企业当年应缴纳的企业所得税是（ ）万元。

- A. 12 B. 6.9 C. 26 D. 42

【答案】A

【解析】应纳企业所得税 = $168 \times 25\% - 300 \times 10\% = 12$ 万元。

六、非居民企业优惠

非居民企业减按 10% 的税率征收企业所得税。这里的非居民企业是指在中国境内未设立机构、场所，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企业。

【提示】该类非居民企业取得下列所得免征企业所得税：

1. 外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得；
2. 国际金融组织向中国政府和企业提供优惠贷款取得的利息所得。

【例题·多选题】下列说法中，符合企业所得税相关规定的有（ ）。

- A. 企业发生的职工教育经费超过扣除限额的，允许无限期结转以后纳税年度扣除
- B. 企业发生的符合确认条件的实际财产损失，在当年因某种原因未能扣除的，准予结转到以后年度扣除

- C. 符合税收优惠条件的创投企业，投资额可抵扣当年应纳税所得额，不足抵扣的，准予在以后 5 个纳税年度内抵扣
- D. 饮料制造企业发生的广告费和业务宣传费支出，超过标准的部分，允许结转到以后纳税年度扣除
- E. 企业购置符合规定的环境保护专用设备投资额的 10%可以从当年应纳税额中抵免，不足抵免的，准予结转到以后 5 个纳税年度抵免

【答案】ADE

【解析】选项 B，企业发生的符合条件的实际财产损失，在当年应某种原因未能扣除的，准予追补至该项损失发生年度扣除；选项 C，没有年限的规定。

七. 企业发行永续债的所得税处理

(1) 投资方取得的永续债利息收入属于股息、红利性质，按照现行企业所得税政策相关规定进行处理，其中，发行方和投资方均为居民企业的，永续债利息收入可以适用企业所得税法规定的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税规定；同时发行方支付的永续债利息支出不得在企业所得税税前扣除。

(2) 企业发行符合规定条件的永续债，也可以按照债券利息适用企业所得税政策：发行方支付的永续债利息支出准予在其企业所得税税前扣除；投资方取得的永续债利息收入应当依法纳税。

【提示】所称符合规定条件的永续债，是指符合下列条件中 5 条（含）以上的永续债：

- ①被投资企业对该项投资具有还本义务；
- ②有明确约定的利率和付息频率；
- ③有一定的投资期限；
- ④投资方对被投资企业净资产不拥有所有权；
- ⑤投资方不参与被投资企业日常生产经营活动；
- ⑥被投资企业可以赎回，或满足特定条件后可以赎回；
- ⑦被投资企业将该项投资计入负债；
- ⑧该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险；
- ⑨该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。

八、海南自由贸易港企业所得税优惠

1. 自 2020 年 1 月 1 日起至 2024 年 12 月 31 日，对注册在海南自由贸易港并实质性运营的鼓励类产业企业，减按 15%的税率征收企业所得税。

【提示 1】鼓励类产业企业，是指以海南自由贸易港鼓励类产业目录中规定的产业项目为主营业务，且其主营业务收入占企业收入总额 60%以上的企业。所称实质性运营，是指企业的实际管理机构设在海南自由贸易港，并对企业生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制。

【提示 2】对总机构设在海南自由贸易港的符合条件的企业，仅就其设在海南自由贸易港的总机构和分支机构的所得，适用 15%税率；对总机构设在海南自由贸易港以外的企业，仅就其设在海南自由贸易港内的符合条件的分支机构的所得，适用 15%税率。

2. 对在海南自由贸易港设立旅游业、现代服务业、高新技术产业企业新增境外直接投资取得的所得，免征企业所得税。

【提示】新增境外直接投资所得应当符合以下条件：

(1) 从境外新设分支机构取得的营业利润，或从持股比例超过 20%（含）的境外子公司分回的，与新增境外直接投资相对应的股息所得。

(2) 被投资国(地区)的企业所得税法定税率不低于 5%。

3. 对在海南自由贸易港设立的企业,新购置(含自建、自行开发)固定资产或无形资产,单位价值不超过 500 万元(含)的,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧和摊销;新购置(含自建、自行开发)固定资产或无形资产,单位价值超过 500 万元的,可以缩短折旧、摊销年限或采取加速折旧、摊销的方法。

【提示】所称固定资产,是指除房屋、建筑物以外的固定资产。

第九节 应纳税额的计算

一、居民企业应纳税额的计算

应纳税额=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

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

二、境外所得抵扣税额的计算

某国(地区)所得税抵免限额=中国境内、境外所得依照《企业所得税法》及其实施条例的规定计算的应纳税总额×来源于某国(地区)的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额

【例题·计算题】我国境内某居民企业(以下称该企业)在 A 国设立一分公司(以下称境外分公司),2019 年该企业境内应纳税所得额 14.29 万元,境外分公司税后所得 10 万元,已在该国缴纳企业所得税 4.29 万元。2020 年该企业境内应纳税所得额 30 万元,境外分公司税后所得 14 万元,已在该国缴纳企业所得税 6 万元。该企业适用企业所得税税率 25%,境外分公司适用企业所得税税率 30%。

根据上述资料,回答下列问题:

1. 2019 年度汇总纳税时,境外分公司所得抵免限额是()万元。

A. 0 B. 3.00 C. 3.57 D. 4.29

【答案】C

【解析】2019 年度境外税前所得=10+4.29=14.29(万元),抵免限额=14.29×25%=3.57(万元)。

2. 2020 年度汇总纳税时,境外分公司所得的抵免限额是()万元。

A. 3.00 B. 3.50 C. 5.00 D. 6.00

【答案】C

【解析】2020 年境外分公司税前所得=14+6=20(万元),抵免限额=20×25%=5(万元)。

3. 2020 年度汇总纳税时,境外分公司所得实际抵免的所得税税额是()万元。

A. 3.00 B. 3.25 C. 5.00 D. 6.00

【答案】C

【解析】在境外实际缴纳的税额是 6 万元,抵免限额是 5 万元,所以抵免的税额就是 5 万元。

4. 2020 年度汇总纳税时,该企业实际应缴纳的企业所得税是()万元。

A. 6.50 B. 7.50 C. 8.25 D. 9.00

【答案】B

【解析】2020 年度境内应纳税所得额是 30 万元,境外所得不用补税,所以实际应纳税额=30×25%=7.5(万元)。

三、居民企业核定征收应纳税额的计算

(一) 核定征收企业所得税的范围

1. 依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；
2. 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；
3. 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；
4. 虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；
5. 发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；
6. 申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

【提示】特殊行业、特殊类型的纳税人和一定规模以上的纳税人不适用上述办法，包括：

1. 享受优惠政策的企业（不包括仅享受前述免税收入的企业及小型微利企业）；
2. 汇总纳税企业；
3. 上市公司；
4. 金融企业；
5. 中介机构。

(二) 计算公式

应纳税所得额=收入总额×应税所得率

或：应纳税所得额=成本（费用）支出额÷（1-应税所得率）×应税所得率

【提示 1】实行应税所得率方式核定征收企业所得税的纳税人，经营多业的，无论其经营项目是否单独核算，均由税务机关根据其主营项目确定适用的应税所得率。

【提示 2】纳税人的生产经营范围、主营业务发生重大变化，或者应纳税所得额或应纳税额增减变化达到 20% 的，应及时向税务机关申报调整已确定的应纳税额或应税所得率。

【例题·单选题】依据企业所得税法和税收征管法的相关规定，下列纳税人，适用核定征收企业所得税的是（ ）

- A. 停牌的上市公司
- B. 跨省界汇总纳税企业
- C. 擅自销毁账簿的汽车修理厂
- D. 经营规模较小的税务师事务所

【答案】C

【解析】特殊行业、特殊类型的纳税人和一定规模以上的纳税人不适用核定征收企业所得税，具体包括：1. 享受优惠政策的企业（不包括仅享受前述免税收入的企业）；2. 汇总纳税企业；3. 上市公司；4. 金融企业；5. 中介机构；6. 专门从事股权（股票）投资业务的企业；7. 国家税务总局规定的其他企业。

【例题·单选题】

某服装生产企业，因无法准确核算成本支出，被税务机关确定为核定征收企业所得税，企业当年收入总额 30 万元，其中 7 月份取得股票转让收入 5 万元，转让成本 3 万元，核定所得率 15%，该企业当年应缴纳企业所得税（ ）万元。

- A. 0.6
- B. 0.75
- C. 1.13
- D. 1.44

【答案】C

【解析】应缴纳企业所得税=30×15%×25%=1.13（万元）

四、非居民企业应纳税额的计算

在中国境内未设立机构、场所或虽设立机构、场所但取得的所得与所设机构场所无实际联系的非居民企业所得，按下列方法计算应纳税所得额：

1. 股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额。
2. 转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。

五、非居民企业所得税核定征收办法

1. 按收入总额核定应纳税所得额：适用于能够正确核算收入或通过合理方法推定收入总额，但不能正确核算成本费用的非居民企业。计算公式如下：

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} \times \text{经税务机关核定的利润率}$$

2. 按成本费用核定应纳税所得额：适用于能够正确核算成本费用，但不能正确核算收入总额的非居民企业。计算公式如下：

$$\text{应纳税所得额} = \text{成本费用总额} \div (1 - \text{经税务机关核定的利润率}) \times \text{经税务机关核定的利润率}$$

3. 按经费支出换算收入核定应纳税所得额：适用于能够正确核算经费支出总额，但不能正确核算收入总额和成本费用的非居民企业。计算公式：

$$\text{应纳税所得额} = \text{经费支出总额} \div (1 - \text{经税务机关核定的利润率}) \times \text{经税务机关核定的利润率}$$

六、外国企业常驻代表机构税收管理

对账簿不健全，不能准确核算收入或成本费用，以及无法按照规定据实申报的代表机构，税务机关有权采取以下两种方式核定其应纳税所得额：

(一) 按经费支出换算收入：

适用于能够准确反映经费支出但不能准确反映收入或成本费用的代表机构。

1. 计算公式

$$\text{应纳税所得额} = \text{本期经费支出额} / (1 - \text{核定利润率}) \times \text{核定利润率}$$

$$\text{应纳企业所得税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{企业所得税税率。}$$

2. 代表机构的经费支出额包括：在中国境内、外支付给工作人员的工资薪金、奖金、津贴、福利费、物品采购费（包括汽车、办公设备等固定资产）、通信费、差旅费、房租、设备租赁费、交通费、交际费、其他费用等。

3. 经费支出的特殊情况：

(1) 购置固定资产所发生的支出，以及代表机构设立时或者搬迁等原因所发生的装修费支出，应在发生时一次性作为经费支出额换算收入计税。

(2) 利息收入不得冲抵经费支出额；发生的交际应酬费，以实际发生数额计入经费支出额。

(3) 以货币形式用于我国境内的公益、救济性质的捐赠、滞纳金、罚款，以及为其总机构垫付的不属于其自身业务活动所发生的费用，不应作为代表机构的经费支出额；

(4) 其他费用包括：为总机构从中国境内购买样品所支付的样品费和运输费用；国外样品运往中国发生的中国境内的仓储费用、报关费用；总机构人员来华访问聘用翻译的费用；总机构为中国某个项目投标由代表机构支付的购买标书费用，等等。

(二) 按收入总额核定应纳税所得额：

适用于可以准确反映收入但不能准确反映成本费用的代表机构。

$$\text{计算公式：应纳企业所得税额} = \text{收入总额} \times \text{核定利润率} \times \text{企业所得税税率。}$$

【提示】代表机构的核定利润率不应低于 15%。

【例题·计算题】

境外某电子产品制造公司为扩展中国业务，2020 年初设立上海代表处作为常驻代表机构，主要从事与总公司产品销售、境内采购有关的联络活动以及中国市场调查、展示活动。2021

年6月,主管税务机关进行税务检查时发现代表处账簿设置不健全,收入无法查实,但经费支出项目记载完整,决定采用税法规定的最低利润率对该代表处2020年应纳企业所得税进行核定征收。2020年该代表处发生的相关事项如下:

(1) 1月对租赁的办公场所进行装修,发生装修费用6万元,租期为5年;3月购进办公用电脑一批,支出12万元。

(2) 5月通过红十字会向地震灾区捐款16万元。

(3) 8月为总公司从苏州购买样品,支付样品费和运输费用10万元;同月领取总公司运至上海的样品并支付报关费、仓储费8万元;为总公司投标某楼宇智能系统购买标书支出1万元。

(4) 全年发生交际应酬费用30万元,人员工资、福利费用45万元。

(5) 通过调取银行对账单,得知代表处2019年银行账户存款的利息收入为15万元。

根据以上资料,回答下列问题:

1. 核定征收2020年企业所得税时,可计入经费支出的固定资产购置费、装修费合计为()万元。

A. 3.9 B. 6 C. 12 D. 18

【答案】D

【解析】购置固定资产所发生的支出,以及代表机构设立时或者搬迁等原因所发生的装修费支出,应在发生时一次性作为经费支出额换算收入计税。应计入经费支出的固定资产购置费、装修费合计=6+12=18(万元)

2. 核定征收2020年企业所得税时,可计入经费支出的捐赠支出为()万元。

A. 0 B. 4.8 C. 11.2 D. 16

【答案】A

【解析】以货币形式用于我国境内的公益、救济性质的捐赠,滞纳金、罚款,以及为其总机构垫付的不属于其自身业务活动所发生的费用,不应作为代表机构的经费支出额。

3. 核定征收2020年企业所得税时,该代表处经费支出总额为()万元。

A. 97 B. 112 C. 127 D. 128

【答案】B

【解析】利息收入不得冲抵经费支出额。代表处经费支出总额=18+10+8+1+30+45=112(万元)。

4. 经核定征收,2020年该代表处应缴纳企业所得税()万元。

A. 2.10 B. 4.94 C. 4.25 D. 6.00

【答案】B

【解析】收入额=112÷(1-15%)=131.76(万元),应缴纳企业所得税=131.76×15%×25%=4.94(万元)。

第十节 源泉扣缴

一、扣缴义务人

1. 对非居民企业在中国境内未设立机构、场所,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,应缴纳的所得税,实行源泉扣缴,以支付人为扣缴义务人。

2. 对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税,税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。

二、扣缴方法

扣缴义务人每次代扣的税款,应当自代扣之日起7日内缴入国库,并向所在地的税务机关报

送扣缴企业所得税报告表。

三、非居民承包工程作业和提供劳务税收管理规定

1. 该规定所称非居民包括非居民企业和非居民个人。
2. 非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务的，应当自项目合同或协议签订之日起 30 日内，向项目所在地主管税务机关办理税务登记手续。
依照法律、行政法规规定负有税款扣缴义务的境内机构和个人，应当自扣缴义务发生之日起 30 日内，向所在地主管税务机关办理扣缴税款登记手续。
3. 非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务的，应当在项目完工后 15 日内，向项目所在地主管税务机关报送项目完工证明、验收证明等相关文件复印件，并依据《税务登记管理办法》的有关规定申报办理注销税务登记。

第十一节 特别纳税调整

一、特别纳税调整的概念

（一）企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。

（二）关联方的含义

关联方，是指与企业有下列关联关系之一的企业、其他组织或者个人，具体指：

1. 在资金、经营、购销等方面存在直接或者间接的控制关系；
2. 直接或者间接地同为第三者控制；
3. 在利益上具有相关联的其他关系。

（三）特别纳税调整管理内容

1. 转让定价管理
2. 预约定价安排管理
3. 成本分摊协议管理
4. 受控外国企业管理
5. 资本弱化管理
6. 一般反避税管理

二、同期资料管理

同期资料包括主体文档、本地文档和特殊事项文档。

（一）符合下列条件之一的企业，应当准备主体文档：

1. 年度发生跨境关联交易，且合并该企业财务报表的最终控股企业所属企业集团已准备主体文档。
2. 年度关联交易总额超过 10 亿元。

（二）主体文档主要披露最终控股企业所属企业集团的全球业务整体情况，包括以下内容：

1. 组织架构
2. 企业集团业务
3. 无形资产
4. 融资活动
5. 财务与税务状况

（三）年度关联交易金额符合下列条件之一的企业，应当准备本地文档：

1. 有形资产所有权转让金额（来料加工业务按照年度进出口报关价格计算）超过 2 亿元。
2. 金融资产转让金额超过 1 亿元。

3. 无形资产所有权转让金额超过 1 亿元。

4. 其他关联交易金额合计超过 4000 万元。

(四) 本地文档主要披露企业关联交易的详细信息，包括以下内容：

(1) 企业概况；

(2) 关联关系；

(3) 关联交易；

(4) 可比性分析；

(5) 转让定价方法的选择和使用。

(五) 特殊事项文档包括成本分摊协议特殊事项文档和资本弱化特殊事项文档。

【提示 1】企业仅与境内关联方发生关联交易的，可以不准备主体文档、本地文档和特殊事项文档。

【提示 2】主体文档应当在企业集团最终控股企业会计年度终了之日起 12 个月内准备完毕；本地文档和特殊事项文档应当在关联交易发生年度次年 6 月 30 日之前准备完毕。同期资料应当自税务机关要求之日起 30 日内提供。

【提示 3】同期资料应当自税务机关要求的准备完毕之日起保存 10 年。

二、特别纳税调整转让定价方法

1. 可比非受控价格法

含义：以非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格作为关联交易公平成交价格。

适用范围：适用于所有类型的关联交易。

2. 再销售价格法

含义：以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格。

适用范围：一般适用于再销售者未对商品进行改变外型、性能、结构或更换商标等实质性增值加工的简单加工或单纯购销业务。

3. 成本加成法

含义：以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利作为关联交易的公平成交价格。

适用范围：一般适用于有形资产使用权或者所有权的转让、资金融通、劳务交易等关联交易。

4. 交易净利润法

含义：以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。利润率指标包括资产收益率、销售利润率、完全成本加成率、贝里比率等。

适用范围：一般适用于不拥有重大价值无形资产企业的有形资产使用权或者所有权的转让和受让、无形资产使用权受让以及劳务交易等关联交易。

5. 利润分割法

含义：根据企业与其关联方对关联交易合并利润的贡献计算各自应该分配的利润额。利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法。

适用范围：一般适用于企业及其关联方均对利润创造具有独特贡献，业务高度整合且难以单独评估各方交易结果的关联交易。

6. 其他符合独立交易原则的方法

(1) 成本法

含义：以替代或者重置原则为基础，通过在当前市场价格下创造一项相似资产所发生的支出确定评估标的价值的评估方法。

适用范围：适用于能够被替代的资产价值评估。

(2) 市场法

含义：利用市场上相同或者相似资产的近期交易价格，经过直接比较或者类比分析以确定评估标的价值的评估方法。

适用范围：适用于在市场上能找到与评估标的相同或者相似的非关联可比交易信息时的资产价值评估。

(3) 收益法

含义：通过评估标的未来预期收益现值来确定其价值的评估方法。

适用范围：适用于企业整体资产和可预期未来收益的单项资产评估。

【例题·单选题】下列转让定价方法，可以适用于所有类型关联交易的是（ ）。

- A. 可比非受控价格法
- B. 再销售价格法
- C. 交易净利润法
- D. 成本加成法

【答案】A

【解析】一般情况下，可比非受控价格法可以适用于所有类型的关联交易。

第十二节 征收管理

一、纳税地点

居民纳税人	登记注册地为境内	登记注册地
	登记注册地为境外	实际管理机构所在地
	不具有法人资格的营业机构	汇总
非居民纳税人	境内设立机构场所	机构场所所在地
	境内设立两个或两个以上机构	税务审核，选择主要机构汇总缴纳
	未设立机构场所或者虽设立但无实际联系所得的	扣缴义务人所在地

二、纳税期限

企业所得税采取按年计征，分月或者分季预缴，年终汇算清缴，多退少补。

1. 企业在一个纳税年度中间开业，或者由于合并、关闭等原因终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期不足 12 个月的，应当以其实际经营期为 1 个纳税年度。
2. 企业清算时，应当以清算期间作为 1 个纳税年度。
3. 企业应当自年度终了之日起 5 个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。
4. 企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营中了之日起 60 日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

三、纳税申报

按月或按季预缴的，企业应当自月份或者季度终了之日起 15 日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。

【例题·单选题】企业在年度中间终止经营活动，办理企业所得税汇算清缴的时间是（）。

- A. 自清算完成之日 30 天内
- B. 自注销营业执照之前 30 日内
- C. 自终止实际经营之日 60 日内
- D. 自人民法院宣告破产之日起 15 日内

【答案】C

【解析】企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起六十日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

【例题·综合分析题】位于市区的某居民企业为增值税一般纳税人，主要生产销售同一型号的热水器。热水器单台销售成本 0.1 万元、市场不含税销售价格 0.18 万元。2020 年度企业财务核算反映信息为：销售热水器共计 3 万台，取得不含税销售收入 5400 万元；取得直接投资未上市居民企业的股息收入 40 万元；准予扣除的成本 3000 万元；缴纳增值税 450 万元、城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加 54 万元；发生销售费用 1300 万元、管理费用 450 万元（其中业务招待费 80 万元）；

发生营业外支出 300 万元，其中通过市民政局向贫困山区（非目标扶贫地区）捐款 60 万元，取得合法票据。企业自行计算全年实现会计利润为 336 万元。

2021 年元月，经委托的税务师事务所审核，发现以下两个问题：

- (1) 12 月 10 日将 100 台热水器销售给关联企业，未作账务处理；
- (2) 12 月 20 日接受某公司捐赠机器设备一台，取得增值税专用发票，注明金额 10 万元，增值税 1.3 万元，未作账务处理。

要求：根据上述资料，回答下列问题。

1. 该企业 12 月份应补缴增值税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加（）万元。

- A. 3.23
- B. 1.41
- C. 1.12
- D. 1.16

【答案】D

【解析】应补缴增值税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加= $(100 \times 0.18 \times 13\% - 1.3) \times (1 + 7\% + 3\% + 2\%) = 1.16$ (万元)。

2. 该企业经审核后全年会计利润总额为（）万元。

- A. 353.85
- B. 356.45
- C. 343.85
- D. 355.18

【答案】D

【解析】经审核后的会计利润= $336 + 100 \times 0.18 - 100 \times 0.1 + 11.3 - (100 \times 0.18 \times 13\% - 1.3) \times (7\% + 3\% + 2\%) = 355.18$ (万元)。

3. 该企业对贫困山区的捐赠应调增的应纳税所得额为（）万元。

- A. 17.54
- B. 17.38
- C. 17.23
- D. 18.74

【答案】B

【解析】对贫困山区捐赠的扣除限额= $355.18 \times 12\% = 42.62$ (万元)，应纳税调增= $60 - 42.62 = 17.38$ (万元)。

4. 该企业发生的业务招待费应调增的应纳税所得额为（）万元。

- A. 52.71
- B. 50.71
- C. 52.91
- D. 53.00

【答案】C

【解析】业务招待费的扣除限额 1= $80 \times 60\% = 48$ (万元)，业务招待费的扣除限额 2= $(5400 + 100 \times 0.18) \times 5\% = 27.09$ (万元)，纳税调增= $80 - 27.09 = 52.91$ (万元)。

5. 企业计算应纳税所得额时，下列说法正确的有（）。

- A. 分回的股息应并入应纳税所得额计算企业所得税
- B. 确认接受捐赠收入应包含增值税进项税额

- C. 销售给关联企业的热水器的成本可在企业所得税前扣除
D. 接受捐赠的收入应并入人应纳税所得额但不并入业务招待费的扣除计算基数

【答案】BCD

【解析】选项A：居民企业之间直接投资的股息红利收入，属于免税收入，不计入应纳税所得额。

6. 该企业2020年度应缴纳的企业所得税为()万元。

- A. 106.43 B. 92.09 C. 86.85 D. 96.37

【答案】D

【解析】应纳税所得额=355.18-40+17.38+52.91=385.47(万元)，应纳企业所得税=385.47×25%=96.37(万元)。

【例题·综合分析题】电动车生产企业为增值税一般纳税人，2020年企业自行核算的会计利润总额11696万元，已预缴企业所得税1500万元。2021年1月，经委托的税务师审核，发现以下业务：

(1) 企业2020年年初房产原值12300万元，其中幼儿园房产原值300万元，未申报缴纳房产税；

(2) 企业2020年成本费用含实际发放合理工资薪金总额4000万元，实际发生的职工工会经费100万元、职工福利费480万元、职工教育经费670万元；

(3) 合并一配件厂，合并基准日配件厂全部资产的计税基础和公允价值分别为5000万元和5700万元，全部负债的计税基础和公允价值分别为3600万元和3200万元，可结转以后年度弥补的亏损额670万元。合并方支付本企业股权2300万元、银行存款200万元。合并符合企业重组的特殊性税务处理条件且双方选择采用此方法。

(其他相关资料：计税房产余值的扣除比例20%，合并当年国家发行最长期限的国债年利率为4.3%)

要求：根据上述资料，回答下列问题。

1. 该企业2020年应缴纳的房产税为()万元。

- A. 115.20 B. 118.08 C. 147.60 D. 144.00

【答案】A

【解析】该企业2019年应缴纳房产税=(12300-300)×(1-20%)×1.2%=115.2万元。

2. 该企业2020年会计利润总额为()万元。

- A. 11270.50 B. 11580.80 C. 15296.00 D. 11696.00

【答案】B

【解析】该企业2020年会计利润总额=11696-115.2=11580.8万元。

3. 该企业2020年职工福利费、职工教育经费和职工工会经费应调增所得额()万元。

- A. 70 B. 150 C. 370 D. 290

【答案】C

【解析】工会经费税前扣除限额=4000×2%=80万元<实际发生额100万元，应调增=100-80=20万元；职工福利费税前扣除限额=4000×14%=560万元>实际发生额480万元，不需要纳税调整；职工教育经费税前扣除限额=4000×8%=320万元<实际发生额670万元，应调增=670-320=350万元；该企业2020年职工福利费、职工教育经费和职工工会经费应调增所得额=20+350=370万元。

4. 该企业2020年应纳税所得额为()万元。

- A. 11562.50 B. 11843.30 C. 11942.50 D. 11909.80

【答案】B

【解析】被合并企业未超过法定弥补期限的亏损额可以结转到合并企业在限额内进行弥补，

可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额 $= (5700-3200) \times 4.3\% = 107.5$ (万元)。该企业2019年应纳税所得额 $= 11580.8 + 370 - 107.5 = 11843.3$ (万元)。

5. 企业合并配件厂的所得税处理方法, 正确的有()。

- A. 该企业接受配件厂负债的计税基础为 3600 万元
- B. 该企业接受配件厂资产的计税基础为 5000 万元
- C. 合并当年该企业可弥补配件厂全部亏损额
- D. 配件厂股东取得该企业股权的计税基础, 按其原持有股权的计税基础确定
- E. 配件厂合并前的有关企业所得税事项由该企业承继

【答案】 ABDE

【解析】 选项 C: 合并当年该企业可弥补配件厂的亏损为 107.5 万元。

6. 该企业 2020 年应补缴企业所得税 () 万元

- A. 1250.00
- B. 1402.45
- C. 1460.83
- D. 1410.63

【答案】 C

【解析】 该企业 2020 年应补缴企业所得税 $= 11843.3 \times 25\% - 1500 = 1460.83$ (万元)。