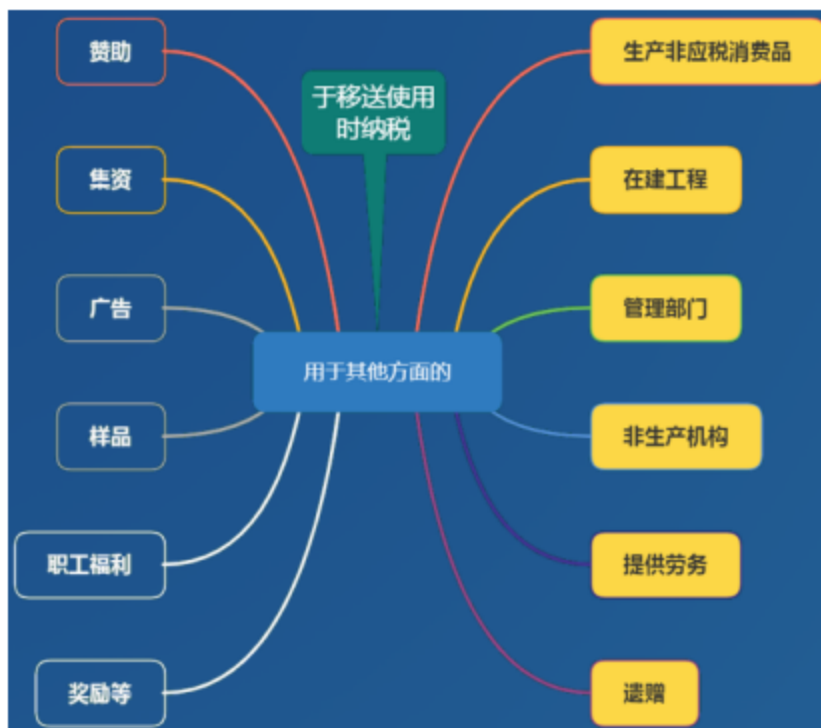
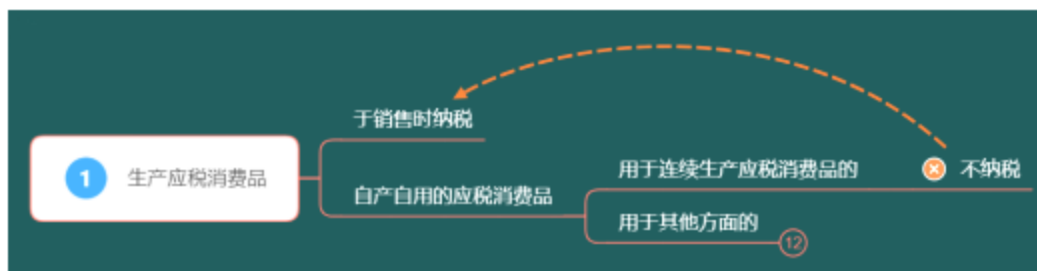


### 第三章 涉税专业服务程序与方法

#### 第四节 货物劳务税纳税审核方法及申报代理—消费税

##### 【知识点1】征税范围的审核

##### 一、征税环节



**【提示】**

1. 对既销售金银首饰，又销售非金银首饰的生产、经营单位，应将两类商品划分清楚，分别核算销售额；

凡划分不清楚或不能分别核算的，在生产环节销售的，一律从高适用税率征收消费税；在零售环节销售的，一律按金银首饰征收消费税；

2. 金银首饰与其他产品组成成套消费品销售的，应按销售额全额征收消费税。

## 二、消费税税目



**【例题 1·单选题】**(2017 年) 纳税人生产销售的下列货物, 应征收消费税的是 ( )。

- A. 涂料
- B. 高档家用电器
- C. 电动自行车
- D. 实木家具

**【答案】** A

**【解析】** 选项 BCD: 不属于消费税征税范围 (注意, 实木家具不等同于实木地板, 故其不属于消费税征税范围), 不征收消费税。

**【例题 2·单选题】**(2017 年) 下列消费品中, 应在零售环节征收消费税的是 ( )。

- A. 卷烟
- B. 钻石
- C. 高档手表
- D. 镀金首饰

**【答案】** B

**【解析】** 金银首饰、铂金首饰、钻石及钻石饰品、超豪华小汽车在零售环节征收消费税。

【例题 3·单选题】(2018 年) 下列应税消费品中, 除了在生产销售环节征收消费税外, 还应在批发环节征收消费税的是 ( )。

- A. 卷烟  
B. 超豪华小汽车  
C. 高档手表  
D. 高档化妆品

【答案】A

【例题 4·单选题】(2018 年) 下列业务不发生消费税纳税义务的是 ( )。

- A. 汽车销售公司零售超豪华小汽车  
B. 礼品店销售高档手表  
C. 首饰店销售金银首饰  
D. 卷烟批发商销售烟卷给零售商

【答案】B

【解析】选项 B: 高档手表在生产销售、委托加工或者进口环节缴纳消费税, 零售环节 (礼品店销售属于此环节) 不缴纳消费税。

### 【知识点 2】税率的审核

1. 消费税税率采取比例税率 (从价) 和定额税率 (从量) 两种形式。
  2. 对卷烟和白酒采取了比例税率和定额税率复合征收的形式。
  3. 黄酒、啤酒、成品油从量计征, 采用定额税率。
  4. 纳税人兼营不同税率的应税消费品, 应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量。
- 未分别核算或将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的, 从高适用税率。

### 【知识点 3】计税依据的审核

#### 一、从价计征销售额的确定

应税消费品的销售额=含增值税销售额/(1+增值税税率或征收率)

销售额包括	全部价款	
	价外费用	如销售时在价外向买方收取的手续费、补贴、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费等
不包括	(1) 符合条件的代垫的运输费用 (2) 符合条件的代收的政府性基金或行政事业性收费	

但下列款项不包括在内:

- (1) 承运部门的运费发票开具给购货方的;
- (2) 纳税人将该项发票转交给购货方的。选项 A 属于不包括在内的代垫运输费用, 不应并入应税销售额中计税。

【例题 1·多选题】(2015 年) 税务师对某酒厂的消费税纳税情况进行审核, 发现该酒厂销售应税消费品除收取价款外, 还收取了其他费用, 按现行消费税规定, 下列费用中应并入销售额计征消费税的有 ( )。

- A. 承运部门将发票开具给购货方而由酒厂收取代垫运费  
B. 因购买方延期付款收取的违约金  
C. 向购买方收取的品牌使用费

- D. 因采用新包装材料收取的包装费
- E. 向购买方收取的增值税

**【答案】**BCD

**【解析】**选项 BCD：属于价外费用，应并入销售额计征消费税；选项 E：消费税的计税销售额不包括应向购买方收取的增值税税额。

## 二、从量计征销售数量的确定

1. 销售应税消费品的，为应税消费品的销售数量；
2. 自产自用应税消费品的，为应税消费品的移送使用数量；
3. 委托加工应税消费品的，为纳税人收回的应税消费品数量；
4. 进口应税消费品的，为海关核定的应税消费品进口征税数量。

**【提示】**黄酒、啤酒、成品油从量计征。

## 三、复合计征销售额和销售数量的确定

分别按照从价计征和从量计征确定。

## 四、特殊情形下销售额和销售数量的确定

**【例题 1·多选题】**(2016 年) 下列关于缴纳消费税适用计税依据的表述中, 正确的有( )。

- A. 委托加工应税消费品应首先以受托人同类消费品销售价格作为计税依据
- B. 换取生产资料的自产应税消费品应以纳税人同类消费品平均价格作为计税依据
- C. 作为福利发放的自产应税消费品应以纳税人同类消费品最高价格作为计税依据
- D. 投资入股的自产应税消费品应以纳税人同类应税消费品最高售价作为计税依据
- E. 将自产的高尔夫球抵偿债务应以纳税人同类应税消费品最高售价作为计税依据

**【答案】** ADE

**【解析】** 选项 B, 换取生产资料的自产应税消费品应以纳税人同类消费品最高价格作为计税依据; 选项 C, 作为福利发放的自产应税消费品应以纳税人同类消费品平均价格作为计税依据。



## 五、包装物押金

**【例题 1·单选题】**甲酒厂为增值税一般纳税人，2020 年 5 月销售白酒 50 吨，取得含增值税销售额 339 万元，另收取包装物押金 2.26 万元。甲酒厂 2020 年 3 月销售白酒曾收取包装物押金 3.39 万元，约定于本月退还。其中 2.26 万元按期退还，1.13 万元逾期未退还。已知增值税税率为 13%，白酒消费税比例税为 20%，从量税税额为 0.5 元/500 克，下列计算甲酒厂当月应缴纳消费税税额为（ ）。

- A. 72.8 万元                  B. 65.4 万元                  C. 65.2 万元                  D. 65 万元

**【答案】**B

**【解析】**白酒属于从价+从量复合计征的应税消费品。白酒的包装物押金于收到当月缴纳增值税和消费税，后期无论是否退还，不予退税。

甲酒厂当月应缴纳消费税税额

$$= (339 + 2.26) \div 1.13 \times 20\% + 50 \times 2000 \times 0.5 / 10000 = 65.4 \text{ (万元)}$$

**【知识点 4】**应纳税额计算的审核



**【知识点 5】已纳消费税扣除的审核**

已纳消费税的扣除（外购及委托加工收回再生产）：

1. 已税烟丝生产的卷烟；
2. 已税高档化妆品为原料生产的高档化妆品；
3. 已税珠宝、玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝、玉石；
4. 已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火
5. 已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆
6. 已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子
7. 已税实木地板为原料生产的实木地板
8. 已税汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油为原料生产的成品油

**【了解】**

9. 以外购葡萄酒连续生产的葡萄酒；
10. 啤酒生产集团内部企业间用啤酒液连续灌装生产的啤酒。

**【记忆方法】**能扣除的主要 8 个，我们用排除法记不能扣除的 7 个：三车（小汽车，摩托车，游艇）、酒（葡萄酒除外）、高档手表、电池、涂料。

口诀：“酒后开车涂电表”

**【提示】**

1. 纳税人用外购及委托加工收回的已税珠宝、玉石为原料生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰（镶嵌首饰），在计税时一律不得扣除外购及委托加工收回的珠宝、玉石原料的已纳消费税款。
2. 当期准予扣除的外购或委托加工收回的应税消费品的已纳消费税款，应按当期生产领用数量计算。

**【例题 1·单选题】**（2015 年）根据消费税法律制度的规定，企业发生的下列经营行为中，外购应税消费品已纳消费税款不准从应纳税消费税款中扣除的是（ ）。

- A. 以外购已税白酒生产白酒
- B. 以外购已税烟丝生产卷烟
- C. 以外购已税高档化妆品为原料生产高档化妆品
- D. 以外购已税实木地板为原料生产实木地板

**【答案】** A

**【例题 2·单选题】**（2020 年税一）某化妆品生产企业从法国进口香水精，关税完税价格 30 万元，关税税率 20%，海关已代征增值税、消费税。

2021 年 4 月生产领用上述进口香水精的 90%用于连续生产本厂品牌的高档化妆品，本月在

国内销售高档化妆品取得不含税销售额 400 万元。该企业当月应缴纳消费税（ ）万元。（高档化妆品的消费税税率为 15%）

- A. 55.95                      B. 54.28                      C. 60.00                      D. 53.65

【答案】B

【解析】企业外购已税高档化妆品生产的高档化妆品，准予按当期生产领用数量计算扣除外购的应税消费品已纳的消费税税款。

该企业当月应缴纳消费税 =  $400 \times 15\% - 30 \times (1 + 20\%) \div (1 - 15\%) \times 15\% \times 90\% = 54.28$ （万元）

【知识点 6】消费税纳税申报代理

消费税纳税申报要求（申报期限）：

1. 消费税纳税期限为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日、1 个月或 1 个季度。
2. 以 1 个月或 1 个季度为纳税期的，自期满之日起 15 日内申报纳税；以 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日为 1 个纳税期的（1 个月以内），自期满之日起 5 日内预缴税款，于次月 1 日起 15 日内申报纳税并结清上月应纳税款。

【例题 1·综合题】（2017 年）某化妆品生产企业是增值税一般纳税人，2021 年 6 月发生如下业务：

- （1）采取直接收款方式销售生产的 A 类面霜 1500 瓶，每瓶 20 克，每瓶不含税售价 400 元，款项 678000 元已收存银行。
- （2）销售生产的 B 类护肤液 50 箱，每箱 20 瓶，每瓶 60 毫升，每瓶含税售价 61.02 元，货物已发，款项 61020 元，已收存银行。
- （3）销售生产的 C 类面膜 300 盒、每盒 5 片，已开具增值税专用发票，注明价款 27000 元，增值税 3510 元、款项尚未收到。
- （4）将 A 类面霜、B 类护肤液各 1 瓶和 C 类面膜 2 片组成套装，以每套不含税价款 490 元，委托甲企业代销、已收到代销清单，当期代销 100 套，款项尚未收到。
- （5）将本单位生产的 C 类面膜 120 盒作为“三八”节福利发放给本单位女职工。
- （6）将在本地自建的办公楼对外出租，一次性收取 3 年含税租金 1050000 元，该企业采用简易计税方法计算增值税。
- （7）本月材料采购情况如下表：

	采购内容	数量（斤）	不含税单价（元）
1	香水精	50	1000
2	酒精	100	20
3	珍珠粉	500	50
4	面霜	500	600

采购时均取得增值税专用发票，当月除珍珠粉的专用发票未认证外，其他专用发票均已通过认证，以上材料均未领用。

（8）支付销售化妆品发生的运输费用 21800 元，取得的增值税专用发票载明金额 20000 元，税额 1800 元，当月已认证通过。已知高档化妆品消费税税率 15%。

问题：

- （1）根据资料，逐笔计算当期应纳增值税（销项税额、进项税额或应纳增值税）和消费税。
- （2）根据资料填写下列增值税纳税申报表（摘要）中所列字母金额。

	项目	金额
销售额	(一) 按适用税率计税销售额	A
	其中：应税货物销售额	B
	应税劳务销售额	
	销项税额	C
	进项税额	D
	实际抵扣进项税	E
	应纳税额	F
	(二) 按简易办法计税销售额	G
	简易计税办法计算的应纳税额	H
	应纳税额合计	I

**【解析】**

(1) 业务 1:

增值税销项税额=400×1500×13%=78000 (元)

消费税=400×1500×15%=90000 (元)

业务 2:

增值税销项税额=61020÷(1+13%)×13%=7020 (元)

消费税: 0

业务 3:

增值税销项税额: 3510 元

消费税=27000×15%=4050 (元)

业务 4:

增值税销项税额=490×100×13%=6370 (元)

消费税=490×100×15%=7350 (元)

业务 5:

增值税销项税额=120×27000÷300×13%=1404 (元)

消费税=120×27000÷300×15%=1620 (元)

业务 6:

简易计税应纳增值税=1050000÷1.05×5%=50000 (元)

业务 7:

增值税进项税额=(1000×50+20×100+600×50)×13%=45760 (元)

业务 8: 增值税进项税额=1800 元

	项目	栏次	金额
销售额	(一) 按适用税率计税销售额	A	740800
	其中：应税货物销售额	B	740800
	应税劳务销售额		
	销项税额	C	96304
	进项税额	D	47560
	实际抵扣进项税	E	47560
	应纳税额	F	48744
	(二) 按简易办法计税销售额	G	1000000
	简易计税办法计算的应纳税额	H	50000
	应纳税额合计	I	98744

## 第五节 所得税纳税审核方法及申报代理—企业所得税

**【知识点 1】**企业所得税的基本内容审核

### 一、纳税义务人的审核

企业所得税的纳税义务人指在中华人民共和国境内的企业和其他取得收入的组织。

#### (一) 居民企业

**【提示】**实际管理机构：对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。

#### (二) 非居民企业



**【例题 2·单选题】**根据企业所得税相关规定，企业转让动产的所得来源地是（ ）。

- A. 交易活动发生地
- B. 负担支付所得的企业所在地
- C. 受让动产的企业所在地
- D. 转让动产的企业所在地

**【答案】** D

**【解析】**转让财产所得：①不动产转让所得按照不动产所在地确定。②动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定。③权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。

### 三、税率的审核

**【例题 1·多选题】**以下企业，适用 15%税率征收企业所得税的有（ ）

- A. 小型微利企业
- B. 经认定的技术先进型服务企业
- C. 重点扶持的高新技术企业
- D. 符合条件的从事污染防治的第三方企业
- E. 非居民企业

**【答案】** BCD

**【解析】**小型微利企业减按 20%征收企业所得税；答案 A 错误；非居民企业税率为 25%或 20%（减按 10%）征收企业所得税；答案 E 错误。



#### 四、企业所得税的计税依据的审核

##### (一) 直接法

应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-准予扣除项目金额-允许弥补的以前年度亏损。

注：企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则。属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用。

##### (二) 间接法（他山之石）

应纳税所得额=会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额

项目
一、营业收入
减：营业成本
税金及附加
销售费用★
管理费用★
研发费用
财务费用★
加：其他收益
投资收益★
公允价值变动收益
资产处置收益
资产减值损失
二、营业利润（亏损以“-”号填列）
+营业外收入
-营业外支出
三、利润总额（亏损总额以“-”号填列）★
利润总额
+纳税调增
-纳税调减
应纳税额所得额

#### 【知识点 2】应纳税所得额的审核

##### 一、收入形式

收入形式	举例
货币形式	现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资、债务的豁免等。
非货币形式	包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、不准备持有至到期的债券投资、劳务以及有关权益等。
	非货币形式收入按公允价值（市场价格）确定收入额（不含增值税）。

【例题 1·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，属于企业取得收入的货币形式的有（ ）

- A. 股权投资    B. 银行存款    C. 应收票据    D. 应收账款    E. 固定资产

【答案】BCD。解析：选项 AE 属于企业取得收入的非货币形式。

## 二、收入总额的审核

### （一）一般性收入的确认

#### 1. 销售货物收入

涉及会计科目：主营业务收入、其他业务收入。

指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

注：销售货物收入=主营业务收入+其他业务收入+视同销售收入（税法口径）

特殊方式销售取得收入：

##### （1）售后回购

一般处理：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。

融资性售后回购：有证据表明不符合销售收入确认条件的，如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。（相当于把产品押给对方，向对方借钱）

##### （2）以旧换新

销售商品以旧换新的，销售商品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。

注：增值税、消费税以旧换新除了金银以外都是按新货物的同期销售价格确定销售额，对金银首饰以旧换新业务，按照销售方实际收取的不含增值税的全部价款为依据征收增值税和消费税（差额）。

##### （3）折扣四大天王

折扣类型	收入确认	记忆要点
商业折扣	按照扣除商业折扣后的金额确定收入金额	先折扣再销售，折扣发生在销售之前
现金折扣	按照扣除现金折扣前的金额确定收入金额	为了鼓励买家提前付款，折扣发生在销售之后
销售折让	按照冲减销售折让后的金额确定收入金额	质量不合格二人组。不退货，但价格再给予一定折让
销售退回	按照冲减销售退回后的金额确定收入金额	质量不合格二人组。退货，冲减收入，销售实际上并未发生

【例题 1·单选题】2019 年 9 月甲电子公司销售一批产品，含增值税价格 45.2 万元。由于购买数量多，甲电子公司给予购买方 9 折优惠。已知增值税税率为 13%，甲电子公司在计算企业所得税应纳税所得额时，应确认的产品销售收入为（ ）。

- A. 36 万元                      B. 40 万元                      C. 42.4 万元                      D. 45.2 万元

【答案】A

【解析】本题考核企业所得税中收入的确认。(1)商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额；(2)应确认的产品销售收入=45.2÷(1+13%)×90%=36(万元)。

## 2. 提供劳务收入

涉及会计科目：主营业务收入、其他业务收入。

(1) 提供劳务收入，是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。(不用记，与增值税的销售服务项目类似，联合起来理解记忆)

(2) 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。

企业应按照从接受劳务方已收或应收的合同或协议价款确定劳务收入总额，确认为当期劳务收入，并结转为当期劳务成本。

当期劳务收入=纳税期末提供劳务收入总额×完工进度-以前纳税年度累计已确认提供劳务收入

当期劳务成本=提供劳务估计总成本×完工进度-以前纳税期间累计已确认劳务成本

### (3) 提供劳务确认的具体规定

提供的劳务项目	具体确认时间	
安装费	根据安装完工进度确认	
	安装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

提供的劳务项目	具体确认时间	
宣传媒介收费	相关的广告或商业行为出现于公众面前时确认	
广告的制作费	根据制作广告的完工进度确认	
软件费	为特定客户开发软件的，根据开发的完工进度确认	
服务费	包含在商品售价内可区分的服务费，在提供服务期间分期确认	

艺术表演、招待宴会和其他特殊活动收费	在相关活动发生时确认	
	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	只取得会籍，其他服务或商品另收费的	在取得该会员费时确认收入
	入会后，在会员期内不再付费或低于非会员的价格销售商品或提供服务的(享有其他权益)	会员费应在整个受益期内分期确认收入

特许权费	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
	提供初始及后续服务的特许权费	在提供服务时确认
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

### 3. 转让财产（净）收入（有形资产+无形资产+转让所有权）

涉及会计科目：营业外收入、资产处置损益，投资收益。

是企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

股权转让所得的确认：

股权转让所得的确认	
确认时间	于转让协议生效且完成股权变更手续时确认
计算公式	股权转让所得=转让股权收入-股权成本
	注：计算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

**【例题 2·单选题】**2019 年 1 月甲居民企业以 800 万元直接投资乙居民企业，取得股权 40%。2020 年 12 月，甲企业将所持乙企业股权全部转让。取得转让收入 1000 万元。投资期间乙企业累计盈余公积和未分配利润 400 万元。下列关于甲企业股权转让业务的税务处理，正确的是（ ）。

- A. 应确认应纳税所得额 160 万元
- B. 应确认股权转让所得 200 万元
- C. 应确认应纳税所得额 1000 万元
- D. 应确认股息红利所得 840 万元

**【答案】**B

**【解析】**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。所以应确认应纳税所得额=1000-800=200（万元）。

**【例题 3·简答题】**（2017 年修改）2016 年 8 月份甲公司将持有的乙公司股权全部转让，取得转让收入 7500 万元。经审核发现，甲公司在向乙公司投资时支付款项 6000 万元，并拥有乙公司 40% 股权，采取权益法核算。在股权转让时，该项投资的账面记录为“长期股权投资—投资成本”借方余额 6000 万元和“长期股权投资—损益调整”借方余额 2000 万元。

问题：

（1）计算该项股权转让的应纳税所得额，并说明在 2016 年度汇算清缴时应如何进行纳税调整。

**【答案】**

（1）企业所得税确认的应纳税所得额=7500-6000=1500（万元）。

会计本期确认投资收益在借方，损失 500 万元，故应纳税调增 2000 万元。

### 4. 股息、红利等权益性投资收益（股）

涉及会计科目：投资收益。

企业因权益性投资从被投资方取得的收入。

（1）除另有规定外，按被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期确认

收入。

(2) 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股东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。

(3) 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。以未分配利润、盈余公积转增资本，作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业增加该项长期投资的计税基础。

#### 5. 利息收入(债)

涉及会计科目：投资收益、财务费用。

企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入。

#### 6. 租金收入(有形资产+转让使用权)

涉及会计科目：其他业务收入。

企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。

(1) 租金收入，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) 如果交易合同或协议中规定的租赁期限跨年度，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。

#### 7. 特许权使用费收入(无形资产+转让使用权)

涉及会计科目：其他业务收入。

特许权使用费收入，是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权而取得的收入。

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。

#### 8. 接受捐赠收入

涉及会计科目：营业外收入。

(1) 接受捐赠收入，是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。

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。

(2) “买一赠一”

企业以“买一赠一”等方式组合销售本企业商品的，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。

注：与增值税区分开来，增值税“买一赠一”按视同销售处理。

**【例题 4·简答题】**A 市甲公司主要从事电子产品制造和销售，2020 年 11 月为了促进新款鼠标销量，公司推出了“买一赠一”的促销活动，凡购买一件售价 200 元(不含税)新型游戏鼠标的，附赠一个原价 50 元(不含税)的无线键盘一套。

假设当月甲公司销售了 1 万个新款鼠标。

求公司当月该销售活动发生的企业所得税应纳税额和增值税销项税额。假定不考虑相关成本及税金。

公司当月该销售活动应缴纳的企业所得税处理：

(1) 甲公司总共确认的收入为 200 万元，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：

鼠标销售收入=200\*200/(200+50)=160 万元，

键盘销售收入=200\*50/(200+50)=40 万元。

应纳税额=200\*0.25=50 万元。

(2) 公司当月该销售活动发生的增值税销项税额:

增值税无偿赠送应视同销售处理, 增值税销项税额=(200+50)\*0.13=32.5 万元。

## 9. 其他收入

涉及会计科目: 营业外收入等。

其他收入, 包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

注: 企业取得财产(包括各类资产、股权、债权等)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, 均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

### (二) 特殊性收入的确认

视同销售收入	用于市场推广或销售
	用于交际应酬
	用于职工奖励或福利
	用于股息或利润分配
	用于对外捐赠
	用于集资、用于广告、用于样品
不视同销售	将资产用于生产、制造、加工另一产品
	改变资产形状、结构或性能
	改变资产用途(如自建商品房转为自用或经营)
	将资产在总机构及其分支机构之间转移
	上述两种或两种以上情形的混合
	其他不改变资产所有权属的用途

区分原则: 看资产所有权是否发生改变。

【提示 1】: 直接捐赠按视同销售, “买一赠一” 中的赠送不属于捐赠, 不能视同销售。

【提示 2】: 与增值税比较:

增值税视同销售: 移代个福投分送; 外购非个福, 不做进项做转出。

【例题 5·单选题】(2017 年) 企业处置资产的下列情形中, 应视同销售确认企业所得税应税收入的是 ( )。

- A. 将资产用于股息分配
- B. 将资产用于生产另一产品
- C. 将资产从总机构移送至分支机构
- D. 将资产由自用转为经营性租赁

【答案】A

【解析】选项 B、C、D, 资产所有权没有发生转移, 不属于视同销售范围。

(三) 各类收入确认时间汇总

销售商品方式		收入确认时间
销售 货物 收入	销售商品采用托收承付方式的	在办妥托收手续时确认收入
	销售商品采取预收款方式的	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
	采用分期收款方式的	按照合同约定的收款日期确认
	采取产品分成方式取得收入的	按照企业分得产品的日期确认（收入额按产品的公允价值确定）

受托加工大型机械设备、船舶、飞机及提供劳务收入（超过 12 个月）	在各个纳税期末采用完工进度（完工百分比）法确认
股息、红利等权益性投资收益	被投资方作出利润分配决定的日期确认（另有规定除外）
利息收入	按照合同约定应付相关款项的日期确认
租金收入	
特许权使用费收入	
接受捐赠收入	按照实际收到捐赠资产的日期确认

记忆口诀：息特分租（希特勒分猪）按合同约定。

【例题 6·单选题】依据企业所得税的相关规定，下列关于销售货物收入确认时间的说法，错误的是（ ）。

- A. 销售商品采取托收承付方式的，在办妥托收手续时确认收入
- B. 销售商品采取预收货款方式的，在收到预收货款时确认收入
- C. 销售商品需要简单安装和检验的，可在发出商品时确认收入
- D. 销售商品采取支付手续费方式委托代销的，在收到代销清单时确认收入

【答案】B

【解析】销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入。

【例题 7·多选题】下列关于企业所得税收入确认时间的说法中，正确的有（ ）。

- A. 转让股权收入，在签订股权转让合同时确认收入
- B. 采取预收款方式销售商品的，在发出商品时确认收入
- C. 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. 采用分期收款方式销售商品的，根据实际收款日期确认收入
- E. 为特定客户开发软件的收费，根据开发的完工进度确认收入

【答案】BCE

【解析】选项 A，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；选项 D，以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现。

### 三、不征税收入

#### (一) 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，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

#### (二) 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金

1. 企业按照规定缴纳的，经符合审批权限的有关部门批准设立的政府性基金和行政事业性收费，准予在计算应纳税所得额时扣除。

2. 企业收取的各种基金、收费，计入当年收入总额。按规定收取并上缴财政的作为不征税收入，于上缴财政的当年从收入总额中减除；未上缴财政的部分，不得从收入总额中减除。

(行政事业性收费与政府性基金都是“过路财神”。并不是企业真正意义上的收入)

#### (三) 国务院规定的其他不征税收入

企业取得的，符合规定的财政性资金。

财政性资金：企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款。

1. 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，均计入当年收入总额。

2. 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，作为不征税收入，计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

注：专项用途财政性资金企业所得税处理执行规定：

(1) 符合不征税收入的财政性资金的条件(有文件，有办法，单独算)：

①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；

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。

(2) 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，应计入取得该资金第6年的应税收入总额；

计入应税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。

(3) 符合条件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；用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

**【例题1·简答题】**(2015年)某高新技术企业从政府部门取得200万元研发专项拨款，当年全部用于新产品设计费支出，在“管理费用—研发费用”科目单独核算归集。

企业财务人员欲咨询该项拨款相关问题，假如您是负责该业务的税务师，请回答财务人员提出的相关问题：

(1) 该项拨款如果作为不征税收入处理，应该同时符合哪些条件？

(2) 将该款项作为应税收入处理，与作为不征税收入处理相比，哪种对企业有利，为什么？

#### **【答案】**

(1) 不征税收入的条件

从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的财政性资金，凡符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。其条件为：

①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；

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企业对该资金以及该资金发生的支出单独进行核算。



(2) 作为应税收入有利。

如果作为不征税收入，其成本费用不得税前扣除，而且不得加计扣除；

如果作为征税收入，不仅成本费用可以税前扣除，而且研发支出可以加计 75%扣除，可以多扣除 150 万元，因此作为应税收入处理对企业更为有利。

#### 四、免税收入

1. 国债利息收入及地方政府债券利息所得。

注：国债转让收益不免税。

2. 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益。

指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。

3. 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。

上述免税的投资收益都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。

4. 符合条件的非营利组织的收入。

【提示】符合条件的非营利组织的收入，不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

【例题 1·多选题】企业取得的下列收入中，属于免税收入的有（ ）。

- A. 转让股票取得的收入
- B. 从境内非上市居民企业取得的投资分红
- C. 接受县以上政府无偿划入的国有资产
- D. 接受股东赠与资产收入
- E. 国债利息收入

【答案】BE

【解析】企业的下列收入为免税收入：

- (1) 国债利息收入；
- (2) 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；
- (3) 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；
- (4) 符合条件的非营利组织的收入；
- (5) 对企业取得的 2009 年及以后年度发行的地方政府债券利息所得，免征企业所得税。

【例题 2·单选题】税务师受托对某企业投资收益税务处理情况进行审核时，发现其处理错误的是（ ）。

- A. 将对居民企业投资的分回利润作为免税收益申报
- B. 将持有 2 年以上居民企业上市公司股票的股息作为免税收益申报
- C. 将购买国库券的利息作为免税收益申报
- D. 将购买 S 公司债券的利息作为免税收益申报

【答案】D

【解析】选项 AB：属于符合条件的股息、红利所得，免税；选项 C：国债利息收入属于免税收入；选项 D：公司债券利息收入没有免税优惠。

【例题 3·多选题】下列各项中，在计算企业所得税应纳税所得额时，应计入收入总额的有

( )。

- A. 转让专利权收入
- B. 企业取得的符合规定的财政性资金
- C. 债务重组收入
- D. 确实无法偿付的应付款项
- E. 股东对企业的追加投资额

【答案】 ABCD

【解析】(1) 选项 A: 属于转让财产收入；(2) 选项 B: 属于不征税收入；(3) 选项 CD: 属于其他收入。

## 五、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

县级以上政府及其部门划入企业的资产，根据划入方式，所得税有三种处理方式：

投入方式	税收处理		是否交税
政府以股权投资方式投入	企业应作为国家资本金(包括资本公积)处理	如为非货币性资产，按政府确定的接收价值确定计税基础	不交税
无偿划入 +指定专门用途 +按规定管理	确认不征税收入		
无偿划入+(1)(2)  以外情形的	按政府确定的接收价值计算收入总额缴纳企业所得税，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		交税

### (二) 企业接收股东划入资产的企业所得税处理

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等。

处理方式	是否计入收入	计税基础
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	按公允价值确定  该项资产的计税基础
作为收入处理的	按公允价值 计入收入总额， 计算缴纳企业所得税	

## 六、扣除项目及标准

### (一) 税前扣除原则

1. 权责发生制原则：指企业费用应在发生的所属期扣除。
2. 配比原则：指企业发生的费用应当与收入配比扣除。除特殊规定外，企业发生的费用不得提前或滞后申报扣除。
3. 合理性原则：符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。

4.扣除项目的范围：成本、费用、税金、损失、其他支出。

计算应纳税所得额应注意 2 方面的内容：

(1) 企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。

收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资本成本，不得在发生当期直接扣除。

(2) 企业的不得征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

税前扣除的项目	具体扣除的内容
成本	销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费，即企业销售商品、提供劳务、转让固定资产、无形资产（包括技术转让）的成本。
费用	销售费用、管理费用和财务费用

税金	当期扣除 (税金及附加)	消费税、资源税、土地增值税(房地产开发企业)、出口关税、城市维护建设税及教育费附加、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税
	不得扣除	增值税(不得抵扣计入成本等的除外)、企业所得税
	发生当期计入 相关资产成本的， 在以后各期分摊扣除	车辆购置税、契税、进口关税、耕地占用税、不得抵扣的增值税

损失	指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货盘亏、毁损、报废损失，转让财产损失，呆账损失，坏账损失，以及自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失
其他支出	除上述项目之外，企业在生产经营活动中发生的，与生产经营活动有关的、合理的支出

## (二) 具体扣除项目及标准

### 1. 工资、薪金支出

企业发生的合理的工资薪金支出准予据实扣除。

工资、薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金或者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，以及与任职或者受雇有关的其他支出。

注：

(1) 属于国有性质的企业，其工资、薪金，不得超过政府有关部门给予的限定数额；超过部分，不得计入企业工资、薪金总额，也不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

(2) 企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受劳务派遣用工所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按规定在企业所得税前扣除。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) 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。  
 其中属于工资薪金支出的费用，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。

（4）居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题

- ①对股权激励计划实行后立即可行权的  
 可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，计算确定作为当年企业工资薪金支出，依税法规定进行税前扣除。
- ②需待一定服务年限或者达到规定业绩条件方可行权的  
 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（纳税调增）
- ③在股权激励计划可行权后，企业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，计算确定作为当年企业工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除（纳税调减）

2. 职工福利费、工会经费、职工教育经费（三项经费）

三项经费扣除标准	
福利费	不超过工资薪金总额 14%
工会经费	不超过工资薪金总额 2%

职工教育经费	一般情况	不超过工资薪金总额 8% ，超过部分，准予再以后纳税年度结转扣除		
	特殊行业	软件产业和集成电路产业	企业职工教育经费中的职工培训费。可以全额税前扣除	
		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	
		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。	

【例题 1·简答题】某中型工业企业执行现行财会制度和税收法规，2020 年企业会计报表利润为 20 万元，未做任何项目调整，已按 25% 的所得税税率计算缴纳所得税 5 万元。税务检查人员对该企业进行所得税纳税审查，经查阅有关账证资料，发现如下问题：

- (1) 企业 2020 年度有正式职工 100 人，实际合理列支工资、津贴、补贴、奖金为 120 万元。  
 (2) 该企业 2020 年在税前共计提取并发生职工福利费 18 万元，计提了工会经费 3 万元，计提了教育经费 4 万元。其他经核实均无问题，符合现行会计制度及税法规定。

【解析】

- (1) 实发合理工资薪金 120 万元，可以据实扣除；  
 (2) 三项经费的详细处理见下表（单位：万元）：

项目	税法扣除限额	实际发生额	对应应纳税所得额的影响
工会经费	$120 \times 2\% = 2.4$	3	调增 0.6 (调减费用 0.6)
职工教育经费	$120 \times 8\% = 9.6$	4	不用调整
职工福利费	$120 \times 14\% = 16.8$	18	调增 1.2 (调减费用 1.2)

### 3. 保险费

五险一金	基本养老保险	在规定的范围内扣除
	基本医疗保险	
	失业保险	
	工伤保险	
	生育保险	
	住房公积金	
补充保险	补充养老保险	不超过工资总额 5% 内扣除
	补充医疗保险	
其他保险	企业职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费	准予扣除
	按国家规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费	
	企业参加财产保险, 按照规定缴纳的保险	
	企业为投资者或职工支付的商业保险费	除国家另有规定外, 不得扣除

**【例题 2·简答题】**2020 年某软件生产企业发放的合理工资总额 200 万元；实际发生职工福利费用 35 万元、工会经费 3.5 万元、职工教育经费 8 万元（其中职工培训经费 4 万元）；另为职工支付补充养老保险 12 万元、补充医疗保险 8 万元。2020 年企业申报所得税时就上述费用应调整应纳税所得额。

**【答案】**

补充养老保险：实际发生 12 万元，扣除限额 =  $200 \times 5\% = 10$ （万元），调增所得额 2 万元；  
 补充医疗保险：实际发生 8 万元，扣除限额 =  $200 \times 5\% = 10$ （万元），不需要调整。  
 职工福利费：实际发生 35 万元，扣除限额 =  $200 \times 14\% = 28$ （万元），需要调增所得额 7 万元；  
 职工教育经费：软件企业支付给职工的培训费可以全额扣除，所以支付的 4 万元培训费可以全额扣除，实际发生 4 万元，职工教育经费扣除限额 =  $200 \times 8\% = 16$ （万元），可以全额扣除；  
 工会经费：实际发生 3.5 万元，扣除限额 =  $200 \times 2\% = 4$ （万元），可以全额扣除。  
 综上分析，上述费用应调增所得额为 9 万元。

### 4. 借款费用

根据借款用途进行资本化或费用化的税务处理。

## 5. 利息费用

根据资金来源进行不同的税务处理。

据实扣除	金融企业的各项存款利息支出
	同业拆借利息支出
	企业经批准发行债券的利息支出
	非金融企业向金融企业借款
单限额扣除： 不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额部分扣除	非金融企业向非金融企业借款
	企业向股东及关联方之外的内部职工及其他自然人借款（借款合法有效+签订借款合同）
双限额扣除：  1. 债资比： 金融企业 5:1 内准予扣除； 非金融企业 2:1 内准予扣除  2. 利率按照金融企业同期同类贷款利率计算	企业向关联方借款  以及向股东借款

## 6. 业务招待费

双限额扣除	1. 自身发生额的 60% 2. 当年销售收入的千分之 5。
单限额扣除	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，按有关规定在税前扣除。（开业大红包）

**【提示】**根据《国税函（2010）79 号》第八条规定，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。

该规定对从事股权投资业务的企业未限定于专门从事股权投资业务的企业。从相关性分析，企业进行股权投资会发生业务招待行为，相应发生的业务招待费与因股权投资而产生的经济利益流入（包括股息、红利以及转让股权收入）有关。

依据上述分析，从事股权投资业务的各类企业从被投资企业（含上市公司）所分配的股息、红利以及股权（股票）转让收入，均可以作为计算业务招待费的基数。

## 7. 广宣费

限额扣除	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，不超过当年销售（营业）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。
按实际发生额扣除	企业在筹建期间，发生的广宣费，可按实际发生额计入企业筹办费，按规定在税前扣除（原理和业务招待费一样，税务局发放的开业大礼包）。
特别扣除	2016.1.1-2025.12.31，对化妆品制造或销售、医药制造和饮料制造（不含酒类制造）企业发生的广宣费，不超过当年销售（营业）收入 30% 部分，准予扣除，超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。
不得扣除	企业申报扣除的广告费支出应与非广告性赞助支出严格区分。非广告性赞助支出不得扣除。 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。

注：广告宣传费要合并起来计算，15%和 30% 限额都是以销售（营业）收入为基数。销售收入为 3 项收入相加。

【例题 3·单选题】2020 年某居民企业实现商品不含税销售收入 2000 万元，发生现金折扣 100 万元，接受捐赠收入 100 万元，转让无形资产所有权收入 20 万元。该企业当年实际发生业务招待费 30 万元，广告费 240 万元，业务宣传费 80 万元。2020 年度该企业可税前扣除的业务招待费、广告费、业务宣传费合计（ ）万元。

A. 294.5      B. 310      C. 325.5      D. 330

【答案】B

【解析】销售商品涉及现金折扣的，应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。业务招待费： $2000 \times 0.5\% = 10$ （万元）， $30 \times 60\% = 18$ （万元），按 10 万元扣除。广告费和业务宣传费： $2000 \times 15\% = 300$ （万元），小于实际发生额 320 万元（240+80），按 300 万元扣除。可以扣除的金额合计= $10+300=310$ （万元）。

## 8. 公益性捐赠支出

（1）企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。超过年度利润总额 12% 的部分，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。

注：年度利润总额指的是会计利润。（全书独此一处按会计利润计算）

（2）公益性捐赠，是指企业通过公益性社会组织或者县级（含县级）以上人民政府及其部门，用于符合法律规定的慈善活动、公益事业的捐赠。

企事业单位、社会团体以及其他组织捐赠住房作为公共租赁住房的，视同公益性捐赠。

（3）对符合条件的公益性群众团体，应按管理权限，由国家财税部门分别每年联合公布名单。

企业和个人在名单所属年度内向名单内的群众团体进行的公益性捐赠支出，可以按规定进行税前扣除。

接受捐赠的群众团体不在名单内，或虽在名单内但企业或个人发生的公益性捐赠支出不属于名单所属年度的，不得扣除。

（4）扶贫政策：

①2019年1月1日至2022年12月31日，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。

②企业同时发生扶贫捐赠支出和其他公益性捐赠支出，在计算公益性捐赠支出年度扣除限额时，符合条件的扶贫捐赠支出不计算在内。

(5) 疫情政策

间接 捐赠扣除	自2020年1月1日起，企业和个人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，允许在计算企业所得税或个人所得税应纳税所得额时全额扣除。
直接 捐赠扣除	1. 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。 2. 捐赠人凭承担疫情防治任务的医院开具的捐赠接收函办理税前扣除事宜。 3. 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4·简答题】**某电脑生产企业为增值税一般纳税人，2020年主营业务收入5000万元，其他业务收入500万元，主营业务成本2500万元，其他业务成本100万元，税金及附加220万元，管理费用550万元，销售费用900万元，财务费用100万元，资产处置收益60万元，营业外收入100万元，营业外支出180万元。

其中：管理费用中业务招待费支出为80万元，销售费用中广告费为850万元。

营业外支出包括：

通过市民政局向某农村地区捐赠电脑，其成本80万元、不含税售价100万元、增值税13万元，直接向某中学捐赠电脑，其成本40万元、不含税售价50万元、增值税6.5万元，直接向地震灾区捐赠现金34.5万元。

要求：

- (1) 计算该企业当年利润总额。
- (2) 计算该企业当年纳税调整金额。

**【答案】**

(1) 利润总额 =  $5000 + 500 - 2500 - 100 - 220 - 550 - 900 - 100 + 60 + 100 - 180 = 1110$  (万元)；

(2)

①业务招待费调整：

当年发生业务招待费合计80万元， $80 \times 60\% = 48$  (万元)；销售(营业)收入  $\times 5\% = (5000 + 500 + 100 + 50) \times 5\% = 28.25$  (万元)，应纳税调增 =  $80 - 28.25 = 51.75$  (万元)。

②广告费调整：

当年发生广告费合计为850万元，销售(营业)收入  $\times 15\% = (5000 + 500 + 100 + 50) \times 15\% = 847.5$  (万元)，应纳税调增 =  $850 - 847.5 = 2.5$  (万元)。

③捐赠支出调整：

a. 直接向某中学捐赠电脑和直接向地震灾区捐赠现金均不符合规定，税前不得扣除，应纳税调增 =  $(40 + 6.5) + 34.5 = 81$  (万元)；

b. 第一步：视同销售收入100万元，视同销售成本80万元；纳税调增20万元

第二步：账面记载的捐赠支出93与税法认可的捐赠支出113比较，纳税调减20万元。

**【提示】**企业对外捐赠(限额扣除部分)会计分录：



借：营业外支出	93
贷：库存商品	80
应交税费—应交增值税（销项税额）	13

第三步：计算捐赠限额，可税前扣除的限额=利润总额×12%=1110×12%=133.2（万元）

大于税法认可的捐赠支出113万元（100+13）。因未超过税法规定标准，无须调整。

视同销售收入调增50万元，视同销售成本调减40万元，合计调增10万元。

纳税调增合计=51.75+2.5+81+10=135.25（万元）。

#### 9. 投资企业撤回或减少投资的处理

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；投资企业不得调整调低其投资成本，也不得将其确认为投资损失。

**【例题 5·计算题】**A公司于2019年7月向一服装公司投资500万元，成为该公司的股东，并持有该公司10%的股份。

今年A公司决定将持有该公司10%的股份进行撤资。撤资时服装公司账面累计未分配利润和累计盈余公积合计为1600万元，A公司实际分回现金800万元。

假设该投资符合居民企业之间的股息、红利收入免税条件。

计算A公司撤资的应纳税所得额。

**【答案】**

(1) 投资收回=500（万元）

(2) 股息所得=1600×10%=160（万元），适用税法免税规定，应调减应纳税所得额160（万元）

(3) 投资资产转让所得=800-500-160=140（万元）

(4) 应税所得额=140（万元）

#### 10. 其他扣除项目

(1) 汇兑损失

除已计入有关资产成本以及向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。

(2) 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。

上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。

### （3）租赁费

①经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除。

②融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，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的，分期扣除。

### （4）劳动保护费

①企业发生的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给予税前扣除。

### （5）总机构分摊的费用

非居民企业在中国境内设立的机构、场所，就其中国境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用，能够提供总机构出具的费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件，并合理分摊的，准予扣除。

### （6）资产损失

企业当期发生的固定资产和流动资产盘亏、毁损净损失，由其提供清查盘存资料经向主管税务机关备案后，准予扣除；

企业因存货盘亏、毁损、报废等原因不得从销项税金中抵扣的进项税金，应视同企业财产损失，准予与存货损失一起在所得税前按规定扣除。

### （7）其他

如会员费、合理的会议费、差旅费、违约金、诉讼费用等，准予在企业所得税前扣除。

## 七、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，是指纳税人违反税收法规，被税务机关处以的滞纳金。

4. 罚金、罚款和被没收财物的损失，是指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. 赞助支出，是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。

7. 未经核定的准备金支出，指不符合国务院财政、税务主管部门规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，不得扣除。

9. 与取得收入无关的其他支出。

**【例题 1·单选题】**下列项目在企业所得税纳税调整项目明细表中可能出现纳税调减的是（ ）。

- A. 税收滞纳金
- B. 捐赠支出
- C. 业务招待费支出
- D. 利息费用支出

**【答案】** B

**【解析】**符合条件的捐赠支出，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，可能会纳税调减。

【例题 2·单选题】企业下列支出中，在计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的是（ ）。

- A. 工商机关处的罚款
- B. 银行对逾期贷款加收的罚息
- C. 税务机关加收的滞纳金
- D. 司法机关没收的财物

【答案】B

## 八、亏损弥补

1. 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（新）。

注：亏损不是企业财务报表中的亏损额，税法调整后的金额。经过纳税调整后的应税所得小于零。

- 2. 境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。
- 3. 对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过 5 年；
- 4. 企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税；
- 5. 企业筹办期间不计算为亏损年度，企业自开始生产经营的年度，为开始计算企业损益的年度。
- 6. 税务机关对企业以前年度纳税情况进行检查时调增的应纳税所得额，凡企业以前年度发生亏损、且该亏损属于企业所得税法规定允许弥补的，应允许调增的应纳税所得额弥补该亏损。弥补该亏损后仍有余额的，按照企业所得税法规定计算缴纳企业所得税。
- 7. 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。
  - ①困难行业企业，包括交通运输、餐饮、住宿、旅游（指旅行社及相关服务、游览景区管理两类）四大类，具体判断标准按照现行《国民经济行业分类》执行。
  - ②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 1·计算题】下表为经税务机关审定的某国有企业 8 年应纳税所得额情况，假设该企业一直执行 5 年亏损弥补规定，则该企业 8 年间须缴纳企业所得税是多少？

单位：万元

年度	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
应纳税所得额情况	-100	20	-40	20	20	30	-20	95

【答案】2013~2017 年，所得弥补 2012 年亏损，未弥补完但已到 5 年抵亏期满；2018 年亏损，不纳税；

2019 年所得弥补 2014 年和 2018 年亏损后还有余额 35 万元，要计算纳税，应纳税额=35×25%=8.75（万元）

**【知识点 3】资产的所得税处理的审核**

税法规定：企业的各项资产，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，均以历史成本为计税基础。

企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。

**一、固定资产的税务处理**

固定资产：企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过 12 个月的非货币性资产。

**（一）固定资产的计税基础**

取得方式	计税基础
外购	购买价款 + 相关税费 + 达到预定用途发生的其他支出
自行建造	竣工结算前支出
融资租入	有约定付款总额：约定付款总额 + 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
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 + 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**

在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除。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。

**【例题 1·多选题】**根据企业所得税法律制度的规定，下列固定资产中，在计算企业所得税应纳税所得额时不得计算折旧扣除的有（ ）。

- A. 未投入使用的厂房
- B. 以经营租赁方式租入的运输工具
- C. 以融资租赁方式租出的生产设备
- D. 已足额提取折旧仍继续使用的电子设备
- E. 单独估价作为固定资产入账的土地

**【答案】** BCDE

**【解析】**选项 A：房屋、建筑物“以外”未投入使用的固定资产不得提取折旧在企业所得税前扣除。

**（三）固定资产折旧的计提方法**

1. 固定资产按照直线法（平均年限法）计算的折旧，准予扣除。

- 2.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。（与会计一致）
- 3.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。
- 4.企业对房屋、建筑物固定资产在未足额提取折旧前进行改扩建的
  - （1）如属于推倒重置的，该资产原值减除提取折旧后的净值，应并入重置后的固定资产计税成本，并在该固定资产投入使用后的次月起，按照税法规定的折旧年限，一并计提折旧。
  - （2）如属于提升功能、增加面积的，该固定资产的改扩建支出，并入该固定资产计税基础，并从改扩建完工投入使用后的次月起，重新按税法规定的该固定资产折旧年限计提折旧，如该改扩建后的固定资产尚可使用的年限低于税法规定的最低年限的，可以按尚可使用的年限计提折旧。

#### （四）税法要求的最低折旧年限（另有规定除外）

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

曦哥记忆法：电闪（3）火石（10）

#### （五）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（符合规定），其折旧应按会计折旧年限计算扣除，税法另有规定除外。
- 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2·计算题】**甲企业为增值税一般纳税人，2019年6月份购进生产设备一台，取得增值税专用发票注明价款为50万元、增值税税额为6.5万元，甲企业自己负担的其他相关税费为5万元，甲企业当年为该生产设备计提了折旧费用3万元；

已知生产设备的折旧期限为10年，企业确定的残值率为5%：

- （1）该设备当年按税法规定应计提折旧 $= (50 + 5) \times (1 - 5\%) \div 10 \div 12 \times 6 = 2.61$ （万元）；
- （2）甲企业当年计提折旧为3万元，超过税法规定限额，纳税调增额 $= 3 - 2.61 = 0.39$ （万元）。

## 二、生物资产的税务处理

- 1.生物资产，是指有生命的动物和植物。分为消耗性生物资产、生产性生物资产和公益性生物资产。
- 2.生产性生物资产计算折旧的最低年限如下：
  - （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。  
曦哥记忆口诀：十年树木，3 年吃鸡（山鸡）。

### 三、无形资产的税务处理

1. 无形资产是指企业长期使用但没有实物形态的资产，包括专利权、商标权、著作权、土地使用权、非专利技术、商誉等。

2. 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。

3. 外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

4. 无形资产的摊销方法：直线法。

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使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

5. 企事业单位外购的软件，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）。

### 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 个年度以上进行摊销的费用。

长期待摊费用主要有：

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

类型	摊销年限
已足额提取折旧的固定资产的改建支出	按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销
固定资产的大修理支出	按照固定资产尚可使用年限分期摊销
租入固定资产的改建支出	按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销。
其他应当作为长期待摊费用的支出	自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不得低于 3 年

【提示】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寿命延长 2 年以上。

【例题 1·单选题】2018 年 3 月某商贸公司以经营租赁方式租入临街商铺一间，租期 8 年。2020 年 3 月公司发生商铺改建支出 20 万元。关于该笔改建支出，正确的企业所得税处理是（ ）。

- A. 按 2 年分期摊销扣除
- B. 按 6 年分期摊销扣除
- C. 按 8 年分期摊销扣除
- D. 在发生的当期一次性扣除

【答案】B

【解析】租入固定资产的改建支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销。该题中剩余租赁期为 6 年，所以按照 6 年分期摊销扣除。

## 五、存货的税务处理

### 1. 存货按照以下方法确定成本：

- (1) 通过支付现金方式取得的存货，以购买价款和支付的相关税费为成本。
- (2) 通过支付现金以外的方式取得的存货，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。
- (3) 生产性生物资产收货的农产品，以产出或者采收过程中发生的材料费、人工费和分摊的间接费用等必要支出为成本。

2. 企业使用或者销售存货，按照规定计算的存货成本，准予在计算应纳税所得额时扣除。

3. 企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种；

计价方法一经选用，不得随意变更。

## 六、投资资产的税务处理

### (一) 投资资产的成本

1. 支付现金方式：购买价款。
2. 支付现金以外的方式：公允价值+相关税费。

### (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。

### 【提示】股权转让所得的确认：

股权转让所得的确认	
确认时间	于转让协议生效且完成股权变更手续时确认
计算公式	股权转让所得=转让股权收入-股权成本
	注：计算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

### (三) 非货币性资产投资企业所得税处理

1. 非货币性资产指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债权投资等货币性资产以外的资产。

企业以非货币性资产对外投资，应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。

2. 居民企业（以下简称企业）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计算所得税。

3. 非货币性资产转让所得=非货币性资产评估后的公允价值-计税基础

4. 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。

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定。

5. 企业在对外投资5年内转让股权或投资收回的，停止递延政策，将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。

企业在计算股权转让所得时将股权的计税基础一次调整到位。

6. 企业在对外投资5年内注销的，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。

7. 企业发生非货币性资产投资，符合特殊性税务处理条件的，也可选择按特殊性税务处理规定执行。

**【例题 1·计算题】**2018 年 1 月,甲公司用一批产品投资乙公司。该批产品的公允价值 300 万元,计税基础 200 万元,假设不考虑其他税费。

**【答案】**甲公司各年的税会差异和股权的计税基础计算表:

年度	转让所得	应纳税所得额	税会差异	股权计税基础
2018 年	$300-200=100$	20	$20-100=-80$	$200+20$
2019 年	0	20	+20	$200+20+20$
2020 年	0	20	+20	$200+20+20+20$
2021 年	0	20	+20	$200+20+20+20+20$
2022 年	0	20	+20	$200+20+20+20+20+20$

**【例题 2·简答题】**(2018 年修改)某设备制造厂系增值税一般纳税人,2020 年以自产设备投资一家生物制药公司,该设备的不含税为 200 万,账面成本为 140 万,当年该厂的年应纳税所得额为 500 万元。

(1) 设备制造厂对此项投资业务确认的所得若选择递延缴纳企业所得税,应如何处理? 此项投资股权的计税基础如何确定?

(2) 若设备制造厂选择递延缴纳企业所得税,生物制药公司取得该设备的计税基础如何确定?

(3) 若设备制造厂选择递延缴纳企业所得税后第二年又将该项投资转让。企业所得税应如何处理?

(1) 居民企业以非货币性资产对外投资确认的转让所得,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,按规定计算缴纳企业所得税。

2020 年投资时的计税基础应该为设备的原计税基础= $140+26=166$  万元。

之后加上每年确认的非货币资产转让所得 $(200-140)/5=12$  万元,逐年调整。

(2) 生物制药企业应以该设备的公允价值 200 万元作为计税基础。

(3) 该设备制造厂选择递延缴纳企业所得税后,第二年又将该项投资转让,应该一次性确认所得 $200-(140+12)=48$  (万元)。

## 七、资产损失税前扣除的所得税处理

### (一) 资产损失的概念

#### 1. 准予在企业所得税税前扣除的资产损失

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

企业因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款,可在追补确认年度企业所得税应纳税款中予以抵扣,不足抵扣的,向以后年度递延抵扣。

企业实际资产损失发生年度扣除追补确认损失后出现亏损的,应先调整资产损失发生年度的亏损额,再按弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税税款,并进行相应的税务处理。

### (二) 资产损失的确认

企业所得税税前扣除的是净损失—即扣除残值、责任人赔偿、保险赔款后的净额。

企业不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额,可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。



#### 【知识点 4】企业重组的所得税处理审核

##### 一、企业重组的相关概念

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。
债务重组	在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项

股权收购	A（收购企业）购买 B（被收购企业）股权，以实现对被收购企业控制	收购企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或者两者的组合
资产收购	A（受让企业）购买 B（转让企业）实质性经营性资产	受让企业支付对价的形式包括股权支付、非股权支付或者两者的组合

合并	A、B（被合并企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业 C（合并企业）
分立	A（被分立企业）将部分或全部资产分离转让给现存或新设的企业 B、C（分立企业）

股权支付：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。

非股权支付：以本企业的现金、银行存款、应收账款、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。

##### 二、企业重组的税务处理

【例题 1·计算题】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。

幻灯片 56

按特殊性税务处理方法，计算甲公司资产转让所得或损失和乙公司收到股权的计税基础。

**【答案】**

(1) 甲公司取得非股权支付额对应的资产转让所得 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值) = (80000 - 64000) × (8000 ÷ 80000) = 16000 × 10% = 1600 (万元)

(2) 乙公司收到股权的计税基础 = 7200 × 8 + 8000 = 65600 (万元)

(3) 纳税调减所得额 = (80000 - 64000) - 1600 = 14400 (万元)

### 【知识点 5】税收优惠的审核

#### 一、免税收入

1. 国债利息收入及地方政府债券利息所得。

注：国债转让收益不免税。

2. 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益。

**【提示】**指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。

3. 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】**上述免税的投资收益都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。

4. 符合条件的非营利组织的收入。

#### 二、免征与减征优惠

##### (一) 从事农、林、牧、渔业项目的所得

从事农、林、牧、渔业项目的所得税收优惠	
企业从事下列项目的所得，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（含猪、兔的饲养及饲养牲畜、家禽产生的分泌物、排泄物）。
	(6) 林产品的采集。
	(7) 灌溉、农产品的初加工、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。

从事农、林、牧、渔业项目的所得税收优惠	
企业从事下列项目的所得，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；（花香饮茶）
	(2) 海水养殖、内陆养殖。

【例题 1·单选题】下列所得，可享受企业所得税减半征收优惠的是（ ）。

- A. 种植油料作物的所得
- B. 种植豆类作物的所得
- C. 种植棉类作物的所得
- D. 种植香料作物的所得

【答案】D

【解析】企业从事下列项目的所得，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。选项 ABC 均免征企业所得税。

#### （二）铁路债券利息收入

1. 铁路债券是指以中国铁路总公司为发行和偿还主体的债券，包括中国铁路建设债券、中期票据、短期融资券等债务融资工具。

2. 对企业投资者持有 2019—2023 年发行的铁路债券取得的利息收入，减半征收企业所得税；

3. 对个人投资者持有 2019—2023 年发行的铁路债券取得的利息收入，减按 50% 计入应纳税所得额计算征收个人所得税。

税款由兑付机构在向个人投资者兑付利息时代扣代缴。

#### （三）符合条件的技术转让所得（又免又减）

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。

自 2015 年 10 月 1 日起，全国范围内的居民企业转让 5 年以上非独占许可使用权取得的技术转让所得，也纳入上述享受企业所得税优惠的技术转让所得范围。

**【例题 2·计算题】**甲企业转让技术所有权取得收入 700 万元，直接与技术所有权转让有关的成本和费用 100 万元。不考虑其他因素，计算该项技术转让所得需要缴纳的企业所得税。

**【解析】**该项技术转让所得=700-100=600 万元

该项所得需要缴纳的企业所得税=500\*0%+(600-500)\*25%\*50%=12.5 万元

### 三、高新技术企业优惠

#### (一) 税率优惠

国家需要重点扶持的高新技术企业减按 15% 的税率征收企业所得税。  
企业获得高新技术企业资格后，自高新技术企业证书颁发之日所在年度起享受税收优惠。  
通过认定的高新技术企业，其资格自颁发证书之日起有效期为 3 年。

## （二）认定条件

高新技术企业认定		
1. 企业申请认定时需满足成立 1 年以上		
2. 企业通过自主研发、受让、受赠、并购等方式，获得对其主要产品（服务）在技术上发挥核心支持作用的知识产权的所有权		
3. 对企业主要产品（服务）发挥核心支持作用的技术属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围		
4. 企业从事研发和相关技术创新活动的科技人员占企业当年职工总数的 10% 以上（ $\geq 10\%$ ）		
5. 近三个会计年度 （不满三年的 按实际经营时间计算）  研究开发费用总额 占同期销售收入总额的比例 符合如下要求：	最近一年销售收入 $\leq 5000$ 万元	比例不低于 5%
	最近一年销售收入：  $5000 \text{ 万元} < x \leq 2 \text{ 亿}$	比例不低于 4%
	最近一年销售收入 $> 2 \text{ 亿}$	比例不低于 3%
其中，企业在中国境内发生的研究开发费用总额占全部研究开发费用总额的比例不低于 60%。		
6. 近一年高新技术产品（服务）收入占企业同期总收入的比例不低于 60%。		
7. 企业创新能力评价应达到相应要求。		
8. 企业申请认定前一年内未发生重大安全、重大质量事故或严重环境违法行为。		

## （三）监督管理

1. 对已认定的高新技术企业，有关部门在日常管理过程中发现其不符合认定条件的，应提请认定机构复核。

复核后确认不符合认定条件的，由认定机构取消其高新技术企业资格，并通知税务机关追缴其不符合认定条件年度起已享受的税收优惠。

2. 高新技术企业发生更名或与认定条件有关的重大变化（如分立、合并、重组以及经营业务发生变化等）应在 3 个月内向认定机构报告。

经认定机构审核符合认定条件的，其高新技术企业资格不变，对于企业更名的，重新核发认定证书，编号与有效期不变；

不符合认定条件的，自更名或条件变化年度起取消其高新技术企业资格。

3. 跨认定机构管理区域整体迁移的高新技术企业，在其高新技术企业资格有效期内完成迁移的，其资格继续有效；

跨认定机构管理区域部分搬迁的，由迁入地认定机构按照规定重新认定。

4. 已认定的高新技术企业有下列行为之一的，由认定机构取消其高新技术企业资格：

（1）在申请认定过程中存在严重弄虚作假行为的；

（2）发生重大安全、重大质量事故或有严重环境违法行为的；

（3）未按期报告与认定条件有关重大变化情况或累计 2 年未填报年度发展情况报表的。

注：对被取消高新技术企业资格的企业，由认定机构通知税务机关按规定追缴其自发生上述行为之日所属年度的税款。

#### 四、技术先进型服务企业所得税优惠

自 2017 年 1 月 1 日起，对经认定的技术先进型服务企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。

#### 五、小型微利企业优惠（重点）

##### （一）小微企业税收规定

**【例题 1·计算题】**甲企业为小型微利企业，2019 年度的应纳税所得额是 250 万元，不考虑其他税收因素，计算在享受小微企业所得税优惠政策后，2019 年应缴纳的企业所得税。

**【解析】**甲企业 2019 年应缴纳的企业所得税 =  $100 \times 25\% \times 20\% + (250 - 100) \times 50\% \times 20\% = 20$ （万元）。

**【例题 2·计算题】**甲企业为小型微利企业，2021 年度的应纳税所得额是 250 万元，不考虑其他税收因素，计算在享受小微企业所得税优惠政策后，2021 年应缴纳的企业所得税。

**【解析】**甲企业 2019 年应缴纳的企业所得税 =  $100 \times 12.5\% \times 20\% + (250 - 100) \times 50\% \times 20\% = 17.5$ （万元）。

## （二）小型微利企业的征收管理

1. 符合规定条件的小型微利企业，无论采取查账征收还是核定征收方式均可享受小型微利企业所得税优惠政策。
2. 符合规定条件的小型微利企业，在季度、月份预缴企业所得税时，可以自行享受小型微利企业所得税优惠政策，无须税务机关审核批准。
3. 小型微利企业是指企业的全部生产经营活动产生的所得均负有我国企业所得税纳税义务的企业。仅就来源于我国所得负有我国纳税义务的非居民企业，不适用上述规定。
4. 小型微利企业所得税统一实行按季度预缴。
5. 原不符合小型微利企业条件的企业，在年度中间预缴企业所得税时，按上述规定判断符合小型微利企业条件的，应按照截至本期申报所属期末累计情况计算享受小型微利企业所得税减免政策。
6. 小型微利企业在预缴和汇算清缴企业所得税时，通过填写纳税申报表相关内容，即可享受小型微利企业所得税减免政策。
7. 实行核定应纳税额征收的企业，根据小型微利企业所得税减免政策规定需要调减定额的，由主管税务机关按照程序调整，并及时将调整情况告知企业。
8. 企业预缴企业所得税时已享受小型微利企业所得税减免政策，汇算清缴企业所得税时不符合规定的，应当按照规定补缴企业所得税税款。

## 六、加计扣除优惠

### （一）研发费用加计扣除

#### 1. 基本规定

自 2018 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，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，再按照研究开发费用的 75% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 175% 在税前摊销。

#### 2. 制造业企业特殊加计扣除规定

制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，自 2021 年 1 月 1 日起，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，再按照研究开发费用的 100% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 200% 在税前摊销。

#### 3. 研发费用的具体范围

人员人工费用	直接从事研发活动人员的工资+五险一金 外聘研发人员的劳务费用
直接投入费用	
折旧费用	
无形资产摊销	
新产品设计费、新工艺规程指定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费	
其他相关费用	包括与研发活动直接相关的其他费用，如技术图书资料费、资料翻译费、专家咨询费、高新科技研发保险费，研发成果的检索、分析、评议、论证、鉴定、评审、评估、验收费用，知识产权的申请费、注册费、代理费、差旅费、会议费等。 此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。

#### 4. 不适用加计扣除的情形

##### （1）不适用加计扣除的活动

- 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。

（2）不适用加计扣除的行业

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。

5. 特别事项的处理



**【例题 1·计算题】** A 企业（非科技型中小企业）2019 年委托非关联境外 B 企业研发，假设该研发符合研发费用加计扣除的相关条件。

A 企业支付给 B 企业 110 万元；

A 企业境内符合条件的研发费 120 万元。

计算 2019 年 A 企业加计扣除的研发费用金额。

**【解析】** A 企业委托境外研发费用=110×80%=88 万元

A 企业境内符合条件的研发费用 2/3 部分：120×2÷3=80 万元。

A 企业可加计扣除的委托境外研发费用为 80 万元（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），

2019 年，A 企业加计扣除的研发费用金额：（120+80）×75%=150 万元。

## 6. 会计核算与管理

（1）对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额。

（2）企业在一个纳税年度内进行多项研发活动的，应按照不同研发项目分别归集可加计扣除的研发费用。

（3）企业应对研发费用和生产经营费用分别核算，准确、合理归集各项费用支出，对划分不清的，不得实行加计扣除。

## 7. 其他政策规定

（1）企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计扣除或摊销。

（2）法律、行政法规和国务院财税主管部门规定不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目不得计算加计扣除。

（3）已计入无形资产但不属于允许加计扣除研发费用范围的，企业摊销时不得计算加计扣除。

（4）自 2019 年度企业所得税汇算清缴开始，企业申报享受研发费用加计扣除政策时，不再填报《研发项目可加计扣除研究开发费用情况归集表》和报送《“研发支出”辅助账汇总表》，《“研发支出”辅助账汇总表》由企业留存备查。

**【提示】**自 2021 年 1 月 1 日起，企业预缴申报当年第 3 季度（按季预缴）或 9 月份（按月预缴）

企业所得税时，可以自行选择就当年上半年研发费用享受加计扣除优惠政策，采取“自行判别、申报享受、相关资料留存备查”办理方式。

符合条件的企业可以自行计算加计扣除金额，填报《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》享受税收优惠，并根据享受加计扣除优惠的研发费用情况(上半年)填写《研发费用加计扣除优惠明细表》(A107012)。

《研发费用加计扣除优惠明细表》(A107012)与相关政策规定的其他资料一并留存备查。

企业办理第3季度或9月份预缴申报时，未选择享受研发费用加计扣除优惠政策的，可在次年办理汇算清缴时统一享受。

(5) 研发费用加计扣除适用于会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的居民企业。

(6) 企业研发费用各项目的实际发生额归集不准确、汇总额计算不准确的，税务机关有权对其税前扣除额或加计扣除额进行合理调整。

## (二) 企业安置残疾人员支付的工资加计扣除

安置残疾人员所支付的工资，按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。

## 七、创投企业优惠

1. 创投企业是指依法在中国境内设立的专门从事创业投资活动的企业或其他经济组织。

2. 创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的，可按其投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可在以后纳税年度结转抵扣。

3. 享受优惠需符合条件：

(1) 经营范围符合规定，且工商登记为“创业投资有限责任公司”、“创业投资股份有限公司”等专业性法人创业投资企业。

(2) 按规定的条件和程序完成备案。

例如：甲创业投资企业2018年5月1日向乙企业（未上市的中小高新技术企业）投资100万元，股权持有到2020年12月31日。甲创业投资企业2020年度可抵扣的应纳税所得额为70万元。

4. 中小企业接受创业投资之后，经认定符合高新技术企业标准的，应自其被认定为高新技术企业的年度起，计算创投企业投资期限。

该期限内中小企业接受创业投资后，企业规模超过中小企业标准，但仍符合高新技术企业标准的，不影响创业投资企业享受优惠。

## 八、加速折旧优惠

1. 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】所称设备、器具，是指除房屋、建筑物以外的固定资产（以下简称固定资产）；

(1) 固定资产购进时点按以下原则确认：

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。

货币形式购进 (除分期付款或赊销方式购进外)	发票开具时间确认
分期付款或赊销方式购进的	到货时间确认
自行建造	竣工结算时间确认

(2) 企业选择享受一次性税前扣除政策的,其资产的税务处理可与会计处理不一致。

(3) 企业根据自身生产经营核算需要,可自行选择享受一次性税前扣除政策。

未选择享受一次性税前扣除政策的,以后年度不得再变更。

2. 所有行业企业持有的单位价值不超过 5000 元的固定资产,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。

### 3. 疫情防控设备扣除

自 2020 年 1 月 1 日至 2021 年 3 月 31 日,对疫情防控重点保障物资生产企业为扩大产能新购置的相关设备,允许一次性计入当期成本费用在企业所得税税前扣除。

疫情防控重点保障物资生产企业名单,由省级及以上发展改革部门、工业和信息化部门确定。

## 九、减计收入优惠

### 1. 综合利用资源减按 90% 计入收入总额。

综合利用资源是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料,生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入。

2. 自 2019 年 6 月 1 日至 2025 年 12 月 31 日,提供社区养老、托育、家政服务取得的收入,在计算应纳税所得额时,减按 90% 计入收入总额。

## 十、税额抵免优惠

1. 企业购置并实际使用符合规定的环境保护、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。

2. 享受上述企业所得税优惠的企业,应当实际购置并自身实际投入使用符合规定的专用设备。(购进+使用)

3. 企业购置上述专用设备在 5 年内转让、出租的,应当停止享受企业所得税优惠,并补缴已经抵免的企业所得税税款。

4. 转让的受让方可以按照该专用设备投资额的 10% 抵免当年企业所得税应纳税额;

当年应纳税额不足抵免的,可以在以后 5 个纳税年度结转抵免。(优惠接力)

5. 增值税一般纳税人购进固定资产发生的进项税额已经从其销项税额中抵扣的,其专用设备投资额不再包括增值税进项税额;

如增值税进项税额不允许抵扣,其专用设备投资额应为增值税专用发票上注明的价税合计金额。

企业购买专用设备取得普通发票的,其专用设备投资额为普通发票上注明的金额。

**【例题 1·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 39 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=168×25%-300×10%=12(万元)。

## 十一、非居民企业优惠

1. 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非居民企业减按 10% 的税率征税。

2. 上述非居民企业取得下列所得免征：

- (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 and 居民企业提供优惠贷款取得的利息所得；
- (3) 经国务院批准的其他所得。

## 十二、其他有关行业的优惠

### (一) 西部大开发税收优惠

1. 自 2011 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税。

注：上述鼓励类产业企业是指以《西部地区鼓励类产业目录》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 70% 以上的企业。

2. 自 2021 年 1 月 1 日至 2030 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按 15% 的税率征收企业所得税。

注：上述鼓励类产业企业是指以《西部地区鼓励类产业目录》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。

### (二) 符合条件的从事污染防治的第三方企业税收优惠

自 2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，对符合条件的从事污染防治的第三方企业减按 15% 的税率征收企业所得税。

## 【知识点 6】居民企业核定应纳税额的审核

### 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。

### 二、核定征收的办法

应税收入额 = 成本（费用）支出额 ÷ (1 - 应税所得率)

应纳税所得额 = 成本（费用）支出额 ÷ (1 - 应税所得率) × 应税所得率

应纳企业所得税额 = 应税收入额 × 应税所得率 × 企业所得税税率

【提示】采用核定征收方式征收企业所得税的，适用小型微利企业的税收优惠。

## 【知识点 7】企业清算的所得税处理的审核

1. 下列企业应进行清算的所得税处理：

- (1) 按《公司法》《企业破产法》等规定需要进行清算的企业；
- (2) 企业重组中需要按清算处理的企业。

2. 企业清算的所得税处理包括以下内容：

- (1) 全部资产均应按可变现价值或交易价格，确认资产转让所得或损失；
- (2) 确认债权清理、债务清偿的所得或损失；
- (3) 改变持续经营核算原则，对预提或待摊性质的费用进行处理；
- (4) 依法弥补亏损，确定清算所得；

(5) 计算并缴纳清算所得税；

(6) 确定可向股东分配的剩余财产、应付股息等。

3. 清算所得 = 全部资产可变现价值或交易价格 - 资产的计税基础 - 清算费用 - 相关税费 + 债务清偿损益

应纳税所得 = 清算所得 - 免税收入 - 不征税收入 - 亏损弥补

企业应将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得。

4. 可向所有者分配的剩余资产 = 全部资产的可变现价值或交易价格 - 清算费用 - 职工的工资、社会保险费用和法定补偿金 - 结清清算所得税 - 以前年度欠税等税款 - 清偿企业债务

5. 被清算企业的股东分得的剩余资产的金额：

股息所得 = 被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积 × 股份比例

投资转让所得（损失）= 剩余资产 - 股息所得 - 投资成本

被清算企业的股东从被清算企业分得的资产应按可变现价值或实际交易价格确定计税基础。

**【例题 1·多选题】**根据企业所得税相关规定，关于企业清算所得税处理的说法，正确的有（ ）。

- A. 需要进行清算所得税处理的仅指按《公司法》和《企业破产法》规定需要进行的企业
- B. 被清算企业的股东分得的剩余资产应确认为股息所得
- C. 被清算企业的股东分得的资产按可变现价值或实际交易价格确认计税基础
- D. 由于改变了持续经营原则，企业未超过规定期限的亏损不得在清算所得中弥补
- E. 企业应将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得

**【答案】**CE

**【解析】**选项 A，还包括企业重组中需要按清算处理的企业。选项 B，股东分得的清算剩余资产，确认为股息所得和投资资产转让所得或损失。其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中分得部分，确认股息所得；剩余资产减除上述股息部分，超过或低于投资成本的部分，确认为投资资产转让所得或损失。选项 D，可以依法弥补亏损。

**【知识点 8】**企业所得税征收管理的审核

一、纳税地点

汇总纳税：居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。

除国务院另有规定外，企业之间不得合并缴纳企业所得税。

## 二、纳税期限

1. 企业所得税按年计征，分月或分季预缴，年终汇算清缴，多退少补。纳税年度自公历1月1日起至12月31日止。
2. 企业在一个纳税年度中间开业，或者终止经营活动，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。
3. 企业依法清算时，应当以清算期间作为1个纳税年度。
4. 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。
5. 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60日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

【例题1·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于企业所得税纳税期限的表述中，正确的有（ ）。

- A. 企业在一个纳税年度中间开业，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
- B. 企业依法清算时，应当以清算期间作为1个纳税年度
- C. 企业所得税按年计征，分月或者分季预缴，年终汇算清缴，多退少补
- D. 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60日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴
- E. 企业应当自年度终了之日起3个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，办理汇算清缴

【答案】ABCD

【解析】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，选项E错误。

## 三、纳税申报

1. 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。
2. 企业在纳税年度内无论盈利或者亏损，都应当依照规定期限，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表、年度企业所得税纳税申报表、财务会计报告和税务机关规定应当报送的其他有关资料。

【例题2·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业应当自纳税年度终了之日起一定期限内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表。该期限为（ ）。

- A. 4个月                      B. 3个月                      C. 6个月                      D. 5个月

【答案】D

## 四、源泉扣缴

1. 对非居民企业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所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。

税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

【提示】支付人为依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人。

2.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。

**【知识点9】企业所得税纳税申报表的审核**

各位考生应重点掌握企业所得税纳税申报表（A类）如下明细表的填列（掌握重点表格和行次的计算填报方法）：

1. A100000 中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）；

行次	类别	项 目	金额
1	利润总额计算	一、营业收入(填写 A101010\101020\103000)	
2		减:营业成本(填写 A102010\102020\103000)	
3		减:税金及附加	
4		减:销售费用(填写 A104000)	
5		减:管理费用(填写 A104000)	
6		减:财务费用(填写 A104000)	
7		减:资产减值损失	
8		加:公允价值变动收益	
9		加:投资收益	
10		二、营业利润(1-2-3-4-5-6-7+8+9)	
11		加:营业外收入(填 A101010\101020\103000)	
12		减:营业外支出(填 A102010\102020\103000)	
13		三、利润总额(10+11-12)	
14	应纳税所得额计算	减:境外所得(填写 A108010)	
15		加:纳税调整增加额(填写 A105000)	
16		减:纳税调整减少额(填写 A105000)	
17		减:免税、减计收入及加计扣除(填写 A107010)	
18		加:境外应税所得抵减境内亏损(填写 A108000)	
19		四、纳税调整后所得(13-14+15-16-17+18)	
20		减:所得减免(填写 A107020)	
21		减:弥补以前年度亏损(填写 A106000)	
22		减:抵扣应纳税所得额(填写 A107030)	
23		五、应纳税所得额(19-20-21-22)	
24	应纳税额计算	税率(25%)	
25		六、应纳所得税额(23×24)	
26		减:减免所得税额(填写 A107040)	
27		减:抵免所得税额(填写 A107050)	
28		七、应纳税额(25-26-27)	
29		加:境外所得应纳所得税额(填写 A108000)	
30		减:境外所得抵免所得税额(填写 A108000)	
31		八、实际应纳所得税额(28+29-30)	
32		减:本年累计实际已缴纳的所得税额	

33		九、本年应补(退)所得税额(31-32)	
34		其中:总机构分摊本年应补(退)所得税额(填写 A109000)	
35		财政集中分配本年应补(退)所得税额(填写 A109000)	
36		总机构主体生产经营部门分摊本年应补(退)所得税额(填写 A109000)	

2. A105000 纳税调整项目明细表;
3. A105010 视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表;
4. A105030 投资收益纳税调整明细表;
5. A105050 职工薪酬支出及纳税调整明细表;
6. A105060 广告费和业务宣传费跨年度纳税调整明细表;
7. A105070 捐赠支出及纳税调整明细表;
8. A106000 企业所得税弥补亏损明细表;
9. A107010 免税、减计收入及加计扣除优惠明细表。

**【例 5-4】**甲公司属于高新技术企业,适用 15%的企业所得税税率,2019 年财务资料显示:

- (1)营业收入 2000 万元,其中转让 5 年以上非独占许可使用权取得技术转让收入 800 万元;
- (2)投资收益 245 万元,其中:权益法核算确认的股权投资收益 35 万元,成本法核算确认的股权投资收益 80 万元,国债利息收入 50 万元,转让子公司的股权转让收益 8 万元(其中股权转让收入 58 万元,会计投资成本 50 万元,计税成本 30 万元),其他各类普通债券投资收益 72 万元。
- (3)营业成本 900 万元,其中与技术转让相关的无形资产摊销额 100 万元,实际发生工资费用 120 万元,实际发生职工教育经费 20 万元;
- (4)税金及附加 280 万元,其中与技术转让相关的税金 3 万元;
- (5)期间费用 230 万元,其中发生业务招待费 50 万元,实际发生工资费用 82 万元,实际发生职工教育经费 5 万元;
- (6)营业外收入 850 万元;
- (7)营业外支出 30 万元,其中对外公益性捐赠 25 万元;
- (8)季度已累计预缴企业所得税 50 万元。

税务师根据上述资料,计算甲公司 2019 年应补交的企业所得税。(计算过程中数据 4 舍 5 入保留小数点后 2 位)

**【答案】**

1. 甲公司 2019 年利润总额=2000 营业收入+245 投资收益-900 营业成本-280 税金及附加-230 期间费用+850 营业外收入-30 营业外支出=1655 (万元)

2. 甲公司技术转让收益。

技术转让所得=技术转让收入-无形资产摊销费用-相关税费-应分摊期间费用

应分摊期间费用(不含无形资产摊销费用和相关税费)是指技术转让按照当年销售收入占比分摊的期间费用。

技术转让收益=(800 收入-100 摊销-3 税金)-800/2000×230 (分摊的期间费用)=605 (万元)。

其中:500 万元免税,105 万元减半征收,合计减免 552.5 万元。

3. 权益法股权投资收益 35 万元调减,成本法核算的投资收益 80 万元符合股息红利免税政策,



应作纳税调减。

4. 国债利息收入 50 万元免税。

5. 转让子公司收益因投资成本存在税会差异应调增=50-30=20 (万元)。

6. 计算业务招待费。

根据《国税函〔2010〕79号》第八条规定,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。

该规定对从事股权投资业务的企业未限定于专门从事股权投资业务的企业。从相关性分析,企业进行股权投资会发生业务招待行为,相应发生的业务招待费与因股权投资而产生的经济利益流入(包括股息、红利以及转让股权收入)有关。

依据上述分析,从事股权投资业务的各类企业从被投资企业(含上市公司)所分配的股息、红利以及股权(股票)转让收入,均可以作为计算业务招待费的基数。

实际发生额的60%=50×60%=30(万元)。

营业收入、股息性所得、股权转让收入之和的0.5%=(2000营业收入+80成本法核算确认的股权投资收益+58股权转让收入)×0.5%=10.69(万元),两者取小,税前扣除限额10.69万元:

业务招待费应调增 50-10.69=39.31 (万元)。

7. 职工教育经费税前扣除限额=(120+82)×8%=16.16 (万元)。

职工教育经费超额调增=(20+5)-16.16=8.84 (万元)。

8. 公益性捐赠税前扣除限额:

1655×12%=198.6 (万元),实际发生的公益性捐赠 25 万元可全额税前扣除。

9. 甲公司技术转让收益减半征收叠加享受减免税额=105×50%×(25%-15%)=5.25 (万元)。

10. 甲公司 2019 年应纳税所得额:

1005.65×15%+5.25=156.10 (万元)。

【提示】1005.65=1655-165+20-552.5+8.84+39.31

11. 甲公司 2019 年应补所得税额:

156.10-50=106.10 (万元)。

【5-5】某公司 2020 年 3 月将自产的 10 万只口罩,无偿捐赠给湖北省承担新冠疫情的某医院,按规定取得医院开具的捐赠接收函。这批口罩的市场含税价为 113 万元,账面成本 80 万元,对应的进项税额 7 万元。

假设其他销售利润合计 300 万元,请问,企业应如何进行会计及税务处理?

根据上述资料填表 A105010。

【解析】捐赠免税,不确认销项税额作进项税额转出,会计处理为:

借:营业外支出 870000  
贷:库存商品 800000

应交税费—应交增值税(进项税额转出) 70000

会计利润额=3000000-870000=2130000 (元)

应纳税额所得额=2130000+(1130000-870000)-(1130000-870000)=2130000 (元)

行次	项目	税收金额	纳税调整金额
		1	2
1	一、视同销售(营业)收入 (2+3+4+5+6+7+8+9+10)	1130000	1130000
7	(六)用于对外捐赠视同销售收入	1130000	1130000

11	二、视同销售（营业）成本 （12+13+14+15+16+17+18+19+20）	870000	870000
17	（六）用于对外捐赠视同销售成本	870000	870000

【例题 3·综合题】（2017 年考生回忆版）某税务师事务所受托对某地处县城的生产企业（增值税一般纳税人）2020 年度企业所得税汇算清缴进行审核。

2020 年该企业的年度利润表（摘要）如下：

项目	本年累计数
一、营业收入	6500
减：营业成本	4600
税金及附加	50
销售费用	510
管理费用	790
财务费用	87
加：投资收益（亏损以“-”号填列）	55
二、营业利润（亏损以“-”号填列）	518
加：营业外收入	3.39
减：营业外支出	105
三、利润总额（亏损以“-”号填列）	416.39
减：所得税费用	104.0975
四、净利润（亏损以“-”号填列）	312.2925

对 2020 年度有关账户明细记录及相关资料进行审核，发现如下情况：

（1）6 月将一批产品按市场价格换取材料，并取得对方开具的增值税专用发票。该批产品的账面成本为 40 万元，不含税市场售价为 56 万元。

企业的相关账务处理为：

借：原材料 560000  
    应交税费—应交增值税（进项税额） 72800  
    贷：应付账款 232800  
        库存商品 400000

（2）“营业外收入”为 7 月销售生产过程中产生的边角料取得的收入，企业取得现金 3.39 万元，未开具发票，相关的成本已结转至“其他业务成本”科目，会计分录为：

借：库存现金 33900  
    贷：营业外收入 33900

（3）经核实费用类科目的明细核算，归集企业全年在费用类科目中核算的有合法票据的“业务招待费”为 50 万元，广告费和业务宣传费为 90 万元。

（4）“营业外支出”由三部分组成，一是通过省级人民政府向贫困地区捐赠的 90 万元；二是因违反食品安全法被工商管理部门处以的罚款 12 万元；三是订购的一批材料因临时取消不再购进而支付给供货方的违约金 3 万元。

（5）“应付职工薪酬”账户各明细栏目反映，支付给职工的合理工资总额合计 700 万元，发生职工福利费合计 100 万元；发生职工教育经费 18 万元；拨缴工会经费 15 万元，已取得相关工会拨缴款收据，上述各项支付均已在相关成本费用科目中核算。

假定该企业 2020 年度尚未结账，其他业务处理正确，且与纳税无关，无递延事项。

（1）根据所列资料，计算该企业 2020 年度应补缴增值税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加的金额。（计算结果以万元为单位，保留小数点后四位）

(2) 根据资料计算该企业 2020 年度利润总额、应纳税所得额、应纳税额及应补缴企业所得税额。

**【答案 1】**

业务 1, 应确认销项税额 =  $56 \times 13\% = 7.28$  (万元);

业务 2, 应确认销项税额 =  $3.39 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 0.39$  (万元)

应补缴增值税 =  $7.28 + 0.39 = 7.67$  (万元)

应补缴城建税、教育费附加和地方教育附加 =  $7.67 \times (5\% + 3\% + 2\%) = 0.767$  (万元)

**【答案 2】**

(1) 业务 1, 应确认主营业务收入 56 万元, 确认主营业务成本 40 万元;

业务 2, 应确认“其他业务收入” 3 万元 ( $3.39 \div 1.13$ ), 而非确认“营业外收入”, 整体调减收入 0.39 万元。

企业利润总额 =  $416.39 + 56 - 40 - 0.767 - 0.39 = 431.233$  (万元)

(2) 企业销售(营业)收入 =  $6500 + 56 + 3 = 6559$  (万元)

业务招待费发生额的 60% =  $50 \times 60\% = 30$  (万元) < 业务招待费扣除限额 =  $6559 \times 5\% = 32.795$  (万元), 业务招待费需纳税调增 =  $50 - 30 = 20$  (万元)。

广告费和业务宣传费扣除限额 =  $6559 \times 15\% = 983.85$  (万元) > 实际发生额 90 万元, 无需纳税调整。

公益性捐赠扣除限额 =  $431.233 \times 12\% = 51.748$  (万元), 通过省级人民政府向贫困地区捐赠需纳税调增 =  $90 - 51.748 = 38.252$  (万元)。

被工商管理部门处以的罚款不得在税前扣除, 需纳税调增 12 万元。

支付给供货方的违约金可以在税前扣除, 无需纳税调整。

职工福利费税前扣除限额 =  $700 \times 14\% = 98$  (万元), 需纳税调增 =  $100 - 98 = 2$  (万元)。

职工教育经费税前扣除限额 =  $700 \times 8\% = 56$  (万元), 发生职工教育经费 18 万元, 无需纳税调整。

工会经费税前扣除限额 =  $700 \times 2\% = 14$  (万元), 需纳税调增 =  $15 - 14 = 1$  (万元)。

企业应纳税所得额 =  $431.233 + 20 + 38.252 + 12 + 2 + 1 = 504.485$  (万元)。

(3) 企业应纳税额 =  $504.485 \times 25\% = 126.1213$  (万元)。

(4) 应补缴企业所得税 =  $126.1213 - 104.0975 = 22.0238$  (万元)。