

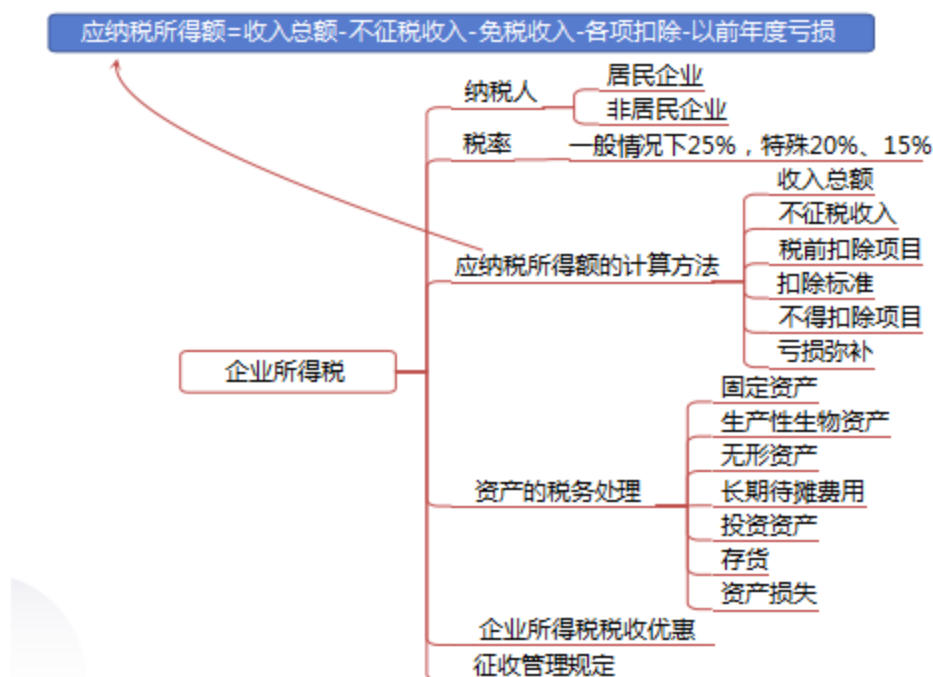
第五章所得税法律制度

【考情分析】

本章的两个税种也是考试中的高频考点，平均分在 15-20 分，各种题型均会涉及到，两个税种在每套试卷中会抽中其一。虽然对初次接触的考生来说，有一定的难度，但是结合第四章的学习，已经有了相关的税法基础，只要把思路捋顺，把握住基本概念和基本计算，攻下本章势在必得。

【本章变化】2022 年企业所得税无实质性变化；个人所得税主要变化为：调整和新增税收优惠相关内容。

【本章框架】



知识点 1: 企业所得税的纳税人 (★★★)

1. 企业所得税的纳税人包括各类企业、事业单位、社会团体、民办非企业单位和从事经营活动的其他组织，但不包括个人独资企业和合伙企业。

2. 企业所得税的纳税人分为居民企业和非居民企业，分别承担不同的纳税义务。

(1) 居民企业

居民企业，是指依照中国法律、法规在中国境内成立的企业，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。

(2) 非居民企业

非居民企业，是指按照外国（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的企业。

【注意】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。

【总结】居民企业和非居民企业的判断标准

	在中国境内成立	实际管理机构在中国境内
居民企业	✓	✓
	✓	×

	×	✓
非居民企业	×	×

【例题 1·单选题】(2019 年) 根据企业所得税法律制度的规定, 下列各项中, 属于非居民企业的是 ()。

- A. 依照外国法律成立, 实际管理机构在境内的甲公司
- B. 依照中国法律成立, 实际管理机构在境内的乙公司
- C. 依照中国法律成立, 在境外设立机构、场所的丙公司
- D. 依照外国法律成立且实际管理机构在境外, 但在境内设立机构、场所的丁公司

『正确答案』D

『答案解析』(1) 选项 ABC: 属于居民企业; (2) 选项 D: 属于非居民企业。

【例题 2·单选题】(2020 年) 根据企业所得税法律制度的规定, 下列企业和取得收入的组织中, 不属于企业所得税纳税人的是 ()。

- A. 事业单位
- B. 民办非企业单位
- C. 个人独资企业
- D. 社会团体

『正确答案』C

『答案解析』事业单位、民办非企业单位和社会团体属于企业所得税的纳税人; 个人独资企业、合伙企业不属于企业所得税的纳税人, 不缴纳企业所得税, 缴纳个人所得税。

知识点 2: 征税对象和税率

(一) 征税对象

居民纳税人	来源于中国境内、境外的所得
非居民纳税人	境内设立机构、场所的, 应当就所设机构、场所取得的来源于境内的所得, 及发生在境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得
	境内未设立机构、场所的, 或虽设立但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系, 应当就其来源于中国境内的所得纳税。

【总结】非居民企业

企业类型	所得类型	是否在我国缴纳企业所得税	
在中国境内设立机构、场所	来源于境内的所得	与所设机构场所有实际联系	✓
		与所设机构场所没有实际联系	✓
	来源于境外的所得	与所设机构场所有实际联系	✓
		与所设机构场所没有实际联系	×
在中国境内未设立机构、场所	来源于境内的所得	✓	
	来源于境外的所得	×	

(二) 税率

种类	税率	适用范围
基本税率	25%	居民企业
		中国境内设有机构、场所且所得与机构、场所有关联的非居民企业
优惠税率	20%	符合条件的小型微利企业
	15%	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 (服务贸易类)、西部 (鼓励类产业) 大开发企业 (60%)、海南自由贸易港企业 (实质性运营)

扣缴义务人代扣代缴(预提所得税税率)	20% (实际10%)	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
--------------------	----------------	--

【例题1·判断题】(2018年)居民企业来源于中国境外的租金所得不征收企业所得税。()
『正确答案』×

『答案解析』居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。

【例题2·判断题】(2018年)在中国境内设立机构、场所的非居民企业取得的发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,无需缴纳企业所得税。()

『正确答案』×

【例题3·多选题】(2018年、2020年)根据企业所得税法律制度的规定,下列所得中,属于企业所得税征税对象的有()。

- A. 在中国境内设立机构、场所的非居民企业,其机构、场所来源于中国境内的所得
- B. 居民企业来源于中国境外的所得
- C. 在中国境内未设立机构、场所的非居民企业来源于中国境外的所得
- D. 居民企业来源于中国境内的所得

『正确答案』ABD

『答案解析』选项C,非居民企业来源于境外的所得不属于我国境内所得,不是企业所得税征税范围。

知识点3: 所得来源地的确认

销售货物		交易活动发生地
提供劳务		劳务发生地
转让财产所得	不动产转让	不动产所在地
	动产转让	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	被投资企业所在地
股息、红利等权益性投资		分配所得的企业所在地
利息、租金和特许权使用费所得		负担支付所得的企业或者个人机构、场所所在地、住所地

【例题·单选题】(2019年)根据企业所得税法律制度的规定,下列关于来源于中国境内、境外所得确定来源地的表述中,不正确的是()。

- A. 提供劳务所得,按照劳务发生地确定
- B. 股息、红利等权益性投资收益所得,按照分配所得的企业所在地确定
- C. 动产转让所得,按照转让动产活动发生地确定
- D. 销售货物所得,按照交易活动发生地确定

『正确答案』C

『答案解析』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。

知识点04: 企业所得税的应纳税所得额(★)

1. 直接计算法

(1) 应纳税所得额=收入总额(应税收入+不征税收入+免税收入)-不征税收入-免税收入-税前准予扣除的金额-允许弥补的以前年度亏损

(2) 应纳税额=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

【提示】请严格区分“应纳税额”和“应纳税所得额”两个词。

2. 间接计算法

如果题目中给出了年度会计利润,可以在会计利润的基础上进行纳税调整。

(1) 纳税调整增加额

①在计算会计利润时已经扣除，但税法规定根本不能扣除的项目（如税收滞纳金），应全额调增；

②在计算会计利润时已经扣除，但超过税法规定的扣除标准（如业务招待费），超标部分应调增。

（2）纳税调整减少额

①弥补以前年度亏损；

②免税收入；

③加计扣除项目（如研究开发费用）。

知识点 05：收入总额（★★★）

1. 企业的收入总额是指以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。包括：销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息、红利等权益性投资收益，以及利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入、其他收入。

【解释 1】应税收入、不征税收入和免税收入均应计入收入总额，要准确区分三者的范围。

【解释 2】企业取得收入的货币形式，包括现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资以及债务的豁免等。

【例题·多选题】（2019 年）根据企业所得税法律制度的规定，企业取得的下列收入中属于货币形式的有（ ）。

A. 债务的豁免

B. 现金

C. 应收账款

D. 存货

『正确答案』ABC

『答案解析』企业取得收入的货币形式，包括现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资以及债务的豁免等。

2. 销售货物收入

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

【提示】不含增值税，考试中要将含税收入转换成不含税的收入

（1）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。

【链接：增值税】采取托收承付方式销售货物，增值税的纳税义务发生时间为发出货物并办妥托收手续的当天。

（2）销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入。

（3）销售商品采取分期收款方式的，按照合同约定的收款日期确认收入。

【链接：增值税】采取分期收款方式销售货物，增值税的纳税义务发生时间为书面合同约定的收款日期的当天；无书面合同或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天。

（4）销售商品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。

【链接：增值税】委托其他纳税人代销货物，增值税的纳税义务发生时间为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天；未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满 180 天的当天。

（5）采用售后回购方式销售商品，符合收入确认条件的，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。

（6）销售商品以旧换新的，销售的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。

【链接：增值税】在计算增值税时，纳税人采取以旧换新方式销售货物（金银首饰除外），应当按新货物的同期销售价格确定销售额。

(7) 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。

(8) 销售商品涉及现金折扣的, 应当按照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。

【链接: 增值税】在计算增值税时, 对于商业折扣, 销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的, 可按折扣后的销售额征收增值税; 未在同一张发票上的“金额”栏注明折扣额, 而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的, 折扣额不得从销售额中减除。

(9) 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, 应当在发生当期冲减当期销售商品收入。

(10) 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。

(11) 企业以买一赠一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。

【链接: 增值税】纳税人将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送他人, 视同销售货物。
总结: 销售货物收入的确认

预收款	发出商品时
分期收款	合同约定的收款日期
托收承付	办妥托收手续时
委托代销 (支付手续费方式)	收到代销清单时
商业折扣	按照扣除商业折扣后的金额确认收入
现金折扣	(1) 按扣除现金折扣前的金额确认收入 (2) 现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除
以旧换新	(1) 销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入 (2) 回收的商品作为购进商品处理
售后回购	(1) 符合收入确认条件的, 销售的商品按售价确认收入 (2) 回购的商品作为购进商品处理

【例题 1·多选题】(2020 年) 根据企业所得税法律制度的规定, 关于确认收入实现时间的下列表述中, 正确的有 ()。

- A. 销售商品采用预收款方式的, 在发出商品时确认收入
- B. 销售商品采用分期收款方式的, 按照合同约定的收款日期确认收入
- C. 销售商品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
- D. 销售商品采用托收承付方式的, 在收到货款时确认收入

『正确答案』ABC

『答案解析』选项 D: 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。

【例题 2·判断题】(2019 年) 计算企业所得税收入总额时, 以分期收款方式销售货物的, 按照发货日期确认收入。()

『正确答案』×

【例题 3·单选题】(2018 年) 2017 年 9 月 1 日, 甲公司与乙公司签订一项销售合同, 采用预收款方式销售一批商品, 并于 9 月 10 日收到全部价款。甲公司 9 月 20 日发出商品, 乙公司 9 月 21 日收到该批商品, 甲公司根据企业所得税法律制度的规定, 关于销售收入确认时间的表述正确的是 ()。

- A. 9 月 10 日确认销售收入
- B. 9 月 20 日确认销售收入
- C. 9 月 21 日确认销售收入

D. 9月1日确认销售收入

『正确答案』B

『答案解析』销售商品采用预收款方式的，在发出商品时确认收入。

【例题4·单选题】甲公司2019年10月销售一批产品，含增值税价格为45.2万元，由于购买数量多，甲公司给予购买方9折优惠，销售额和折扣额在同一张发票“金额栏”内分别列示，已知增值税税率为13%。根据企业所得税法律制度的规定，甲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（）万元。

A. 36 B. 40 C. 40.68 D. 45.2

『正确答案』A

『答案解析』(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(不含增值税)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)。

3. 提供劳务

(1)定义：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。

(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(百分比)法确认提供劳务收入。

当期劳务收入=合同或协议价款×完工进度-以前年度累计已确认劳务收入

当期劳务成本=劳务估计总成本×完工进度-以前年度累计已确认劳务成本

4. 转让财产收入

转让财产收入，是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

5. 股息、红利等权益性投资收益

股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

6. 利息收入

(1)利息收入包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。

(2)利息收入按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

7. 租金收入

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。

【解释】如果交易合同或者协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期限内，分期均匀计入相关年度收入。

8. 特许权使用费收入

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。

9. 接受捐赠收入

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。

【解释】利息收入、租金收入和特许权使用费收入均以合同约定的日期确认收入的实现，但接受捐赠收入以实际收到的日期确认收入的实现。

10. 其他收入

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。

【解释】企业资产溢余收入包括固定资产盘盈收入和其他物资及现金的溢余收入。

11. 特殊收入的确认

(1) 企业发生非货币性资产交换, 以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的, 应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务, 但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

(2) 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的实现, 其收入额按照产品的公允价值确定。

(3) 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。

【例题 1·多选题】(2020 年) 根据企业所得税法律制度的规定, 纳税人发生的下列行为中, 应视同销售确认收入的有 ()。

- A. 将货物用于偿还债务
- B. 将货物用于赞助
- C. 将货物用于捐赠
- D. 将货物用于换入设备

『正确答案』ABCD

『答案解析』企业发生非货币性资产交换 (选项 D), 以及将货物、财产、劳务用于捐赠 (选项 C)、偿债 (选项 A)、赞助 (选项 B)、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的, 应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务, 但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

【例题 2·判断题】(2019 年) 企业所得税计算应纳税所得额时, 利息收入按债务人实际支付利息的日期确认。()

『正确答案』×

『答案解析』利息收入, 按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

【例题 3·多选题】(2019 年) 根据企业所得税法律制度的规定, 下列各项中, 属于转让财产收入的有。()

- A. 销售原材料取得的收入
- B. 转让无形资产取得的收入
- C. 转让股权取得的收入
- D. 提供专利权的使用权取得的收入

『正确答案』BC

『答案解析』(1) 选项 A: 属于销售货物收入; (2) 选项 D: 属于特许权使用费收入。

知识点 06: 不征税收入和免税收入 (★★★)

【理解】(1) 不征税收入属于非营利活动带来的收入 (如财政拨款), 理论上就不应列入企业所得税的应税范围; (2) 免税收入是国家为了实现某些经济和社会目标, 在特定时期内对特定收入 (如国债利息收入) 给予的税收优惠。

1. 不征税收入

- (1) 财政拨款;
- (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。

是指企业取得的, 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。

①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。其中, 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。

②2018 年 9 月 20 日起, 对全国社会保障基金理事会及基本养老保险基金投资管理机构在国

务院批准的投资范围内，运用养老基金投资取得的归属于养老基金的投资收入，作为企业所得税不征税收入。

③2018年9月10日起，对全国社会保障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。

2. 免税收入

(1) 国债利息收入；

【提示】不包括国债转让收入。

(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】股息、红利等权益性投资收益，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。

(4) 符合条件的非营利组织的非营利性收入。

【提示】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·单选题】(2018年)根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，属于不征税收入的是()。

- A. 财政拨款
- B. 国债利息收入
- C. 接受捐赠收入
- D. 转让股权收入

『正确答案』A

『答案解析』选项B属于免税收入，选项CD属于应税收入。

【例题2·多选题】(2020年)根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，属于不征税收入的有()。

- A. 国债利息收入
- B. 居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益
- C. 财政拨款
- D. 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费

『正确答案』CD

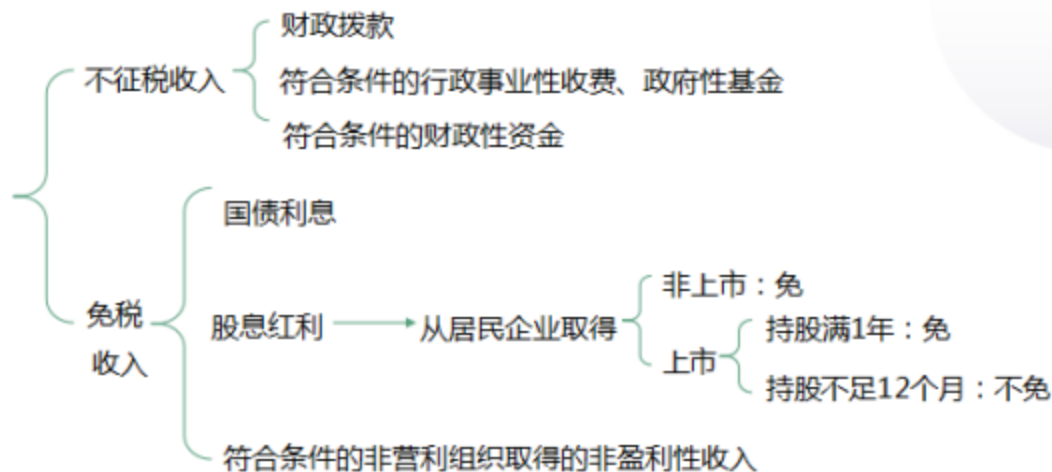
『答案解析』不征税收入包括：(1)财政拨款；(2)依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；(3)国务院规定的其他不征税收入。选项A、B，国债利息收入与符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益属于免税收入。

【例题3·多选题】在计算A服装公司2020年度企业所得税应纳税所得额时，下列收入中，应计入收入总额的有()。

- A. 石化公司债券利息收入100万元
- B. 国债利息收入125万元
- C. 羽绒服保暖技术所有权转让收入7万元
- D. 羽绒服销售收入6000万元

『正确答案』ABCD

『答案解析』选项AD属于应税收入，选项B属于免税收入，选项C涉及减征、免征优惠，但均应计入收入总额。



知识点 07: 税前扣除项目 (★★★)

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

企业所得税税前扣除项目概览

项目	基本内容	
成本	销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费	
费用	销售费用、管理费用和财务费用	
税金	不得扣除	允许抵扣的增值税、企业所得税
	计入税金及附加在当期扣除	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
损失	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	

【例题·多选题】(2018年、2020年)根据企业所得税法律制度的规定，企业缴纳的下列税金中，准予在企业所得税税前扣除的有()。

- A. 允许抵扣的增值税
- B. 消费税
- C. 土地增值税
- D. 印花税

『正确答案』BCD

『答案解析』允许扣除的增值税和企业所得税不允许在计算企业所得税时扣除。

二、扣除标准

(一) 工资、薪金支出和四项经费

1. 企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。

【提示】工资薪金，包括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、以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。

2. 四项经费

项目	扣除标准	是否可以结转以后年度
职工福利费	不超过工资薪金总额 14%	不得结转
工会经费	不超过工资薪金总额 2%	不得结转
职工教育经费	不超过工资薪金总额 8%	准予结转
党组织工作经费	不超过职工年度工资薪金总额 1%	不得结转

【例题 1·单选题】某化妆品生产企业，2018 年计入成本、费用中的合理的实发工资 540 万元，当年发生的工会经费 15 万元、职工福利费 80 万元、职工教育经费 40 万元。已知，在计算企业所得税应纳税所得额时，工会经费、职工福利费、职工教育经费的扣除比例分别为 2%、14%、8%，则该企业在计算 2018 年应税所得时准予扣除的职工工会经费、职工福利费、职工教育经费合计金额的下列计算中，正确的是（ ）。

- A. $15+80+40=135$ （万元）
 B. $540 \times 2\% + 540 \times 14\% + 40=126.4$ （万元）
 C. $540 \times 2\% + 540 \times 14\% + 540 \times 8\%=129.6$ （万元）
 D. $15+80+540 \times 8\%=138.20$ （万元）

『正确答案』B

『答案解析』

项目	限额（万元）	实际发生额	可扣除额	调增
工会经费	$540 \times 2\%=10.8$	15	10.8	4.2
职工福利费	$540 \times 14\%=75.6$	80	75.6	4.4
职工教育经费	$540 \times 8\%=43.2$	40	40	0
合计	$540 \times 24\%=129.6$	135	126.4	8.6

【例题 2·单选题】（2020 年）甲公司 2019 年度发生合理的工资薪金支出 1000 万元，发生职工福利费支出 150 万元，拨缴工会经费 21 万元，发生职工教育经费支出 75 万元，上年度结转未扣除的职工教育经费支出 13 万元。已知企业发生的职工福利费支出、拨缴的工会经费、发生的职工教育经费支出分别在不超过工资薪金总额 14%、2%、8%的部分，准予扣除。在计算甲公司 2019 年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的职工福利费支出、工会经费和职工教育经费支出合计金额为（ ）。

- A. 235 万元
 B. 259 万元
 C. 240 万元
 D. 250 万元

『正确答案』C

『答案解析』职工福利费支出的扣除限额= $1000 \times 14\%=140$ （万元），实际发生职工福利费支出 150 万元 >140 万元，按照限额 140 万元扣除；工会经费支出的扣除限额= $1000 \times 2\%=20$ 万元，实际拨缴工会经费 21 万元，按照限额 20 万元扣除；职工福利费支出扣除限额= $1000 \times 8\%=80$ 万元，实际发生职工教育经费 75 万元+上年结转 13 万元 >80 万元，按照限额 80 万元扣除；合计准予扣除金额= $20+80+140=240$ （万元）。

（二）保险费

人险	社会保险	依据规定范围和标准为职工缴纳的“四险一金”准予扣除
		为本企业任职或者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，在计

		算应纳税所得额时准予扣除，超过部分不扣
	商业保险	为特殊工种职工支付的人身安全保险费和符合规定商业保险费准予扣除 【提示】企业职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费支出，准予企业在计算应纳税所得额时扣除 为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除
财险		按照规定缴纳的财产保险费，准予扣除

【提示】企业参加雇主责任险、公众责任险等责任保险，按规定缴纳的保险费，准予在企业所得税税前扣除。该项规定适用于 2018 年度及以后年度企业所得税汇算清缴。

【例题 1·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于企业所得税税前扣除的表述中，不正确的是（）。

- A. 企业发生的合理的工资薪金的支出，准予扣除
- B. 企业发生的职工福利费支出超过工资薪金总额的 14% 的部分，准予在以后纳税年度结转扣除
- C. 企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除
- D. 企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除

『正确答案』B

『答案解析』选项 B：在经济法基础企业所得税的考查范围内，允许“在以后纳税年度结转扣除”的费用有 4 项：（1）职工教育经费；（2）广告费和业务宣传费支出；（3）公益性捐赠支出（3 年内结转扣除）；（4）保险企业的手续费及佣金。

【例题 2·多选题】（2020 年）根据企业所得税法律制度的规定，企业依照国务院有关主管部门或省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的下列社会保险费中，在计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的有（）。

- A. 基本养老保险费
- B. 工伤保险费
- C. 失业保险费
- D. 基本医疗保险费

『正确答案』ABCD

『答案解析』企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。

【例题 3·单选题】（2020 年）甲公司 2019 年度实际发生合理的工资总额 2000 万元，为该公司的全体员工支付的补充养老保险费和补充医疗保险费分别为 95 万元和 112 万元。已知，补充养老保险费和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，在计算应纳税所得额时准予扣除。根据企业所得税法律制度的规定，在计算甲公司 2019 年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的补充养老保险费和补充医疗保险费共计为（）万元。

- A. 212 B. 195 C. 207 D. 200

『正确答案』B

『答案解析』（1）补充养老保险费和补充医疗保险费的税前扣除限额均为 $=2000 \times 5\% = 100$ （万元）；（2）补充养老保险费的实际发生额（95 万元）未超过税前扣除限额，可以据实在税前扣除；（3）补充医疗保险费的实际发生额（112 万元）超过了税前扣除限额，税前只能扣除 100 万元；（4）税前准予扣除的补充养老保险费和补充医疗保险费 $=95 + 100 = 195$ （万元）。

（三）其他重点扣除项目（★★★）

1. 业务招待费

(1) 企业发生的与其生产、经营业务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%。

【注意 1】在计算业务招待费、广告费和业务宣传费的扣除限额时,销售(营业)收入包括会计核算中的“主营业务收入”、“其他业务收入”和会计上不确认收入但税法上确认的“视同销售收入”(如企业将自产或者外购的货物无偿赠送给他人),但不包括“营业外收入”和“股息、红利等权益性投资收益”。(从税法角度理解,销售(营业)收入主要包括销售货物收入、提供劳务收入、租金收入、特许权使用费收入这 4 项以及所得税视同销售收入;从会计角度讲,销售(营业)收入通常不包括投资收益、营业外收入。)

【注意 2】销售(营业)收入为不含增值税的收入。

【案例 1】2020 年甲居民企业(计算机制造公司)取得产品销售收入 1200 万元(不含税,下同),出租设备取得租金收入 400 万元,转让固定资产收入 500 万元,国债利息收入 10 万元,业务招待费支出 20 万元。计算甲公司 2020 年度企业所得税应纳税所得额时,准予扣除的业务招待费支出是多少?

【解析】(1) 2020 年销售(营业)收入=主营业务收入(产品销售收入 1200 万元)+其他业务收入(租金收入 400 万元)=1600(万元);(2) 业务招待费扣除限额 $1=1600 \times 5\%=8$ (万元),扣除限额 $2=20 \times 60\%=12$ (万元),在税前准予扣除的业务招待费为 8 万元(两个限额的较小者)。

【例题 2·单选题】(2020 年)甲公司 2019 年度取得销售收入 6000 万元,发生与生产经营活动有关的业务招待费支出 35 万元。已知,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%。根据企业所得税法律制度的规定,计算甲公司 2019 年度企业所得税应纳税所得额时,准予扣除的业务招待费支出是()万元

A. 30 B. 19 C. 21 D. 35

『正确答案』c

『答案解析』扣除限额① $=35 \times 60\%=21$ (万元),
扣除限额② $=6000 \times 5\%=30$ (万元),税前准予扣除的业务招待费支出为 21 万元。

(2) 特殊规定

①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。

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。

2. 广告费和业务宣传费

行业	扣除标准
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,准予在以后纳税年度“结转”扣除
化妆品制造或销售	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
医药制造	
饮料制造(不含酒类制造)	
烟草企业	不得扣除

【注意 1】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用,并按有关规定在税前扣除。

【注意 2】考试中“广告费”“业务宣传费”金额分别给出的,必须合并计算扣除限额。

【案例 1】甲居民企业(计算机制造公司)2020 年度取得产品销售收入 4000 万元(不含税,下同),出租设备取得租金收入 1000 万元,广告费支出 800 万元,业务宣传费支出 250 万元。计算甲公司 2020 年度企业所得税应纳税所得额时,准予扣除的广告费和业务宣传费支出是

多少？

【解析】广告费和业务宣传费税前扣除限额 $= (4000+1000) \times 15\% = 750$ （万元），实际发生额 $(800+250=1050)$ 万元超过了税前扣除限额，2020年度税前准予扣除的广告费和业务宣传费为750万元；超过部分（300万元），准予在以后纳税年度结转扣除。

【例题2·单选题】（2020年）根据企业所得税法律制度的规定，下列企业发生的广告费和业务宣传费一律不得扣除的是（ ）。

- A. 化妆品制造企业的化妆品广告费
- B. 医药制造企业的药品广告费
- C. 饮料制造企业的饮料广告费
- D. 烟草企业的烟草广告费

『正确答案』D

『答案解析』选项ABC，自2016年1月1日起至2020年12月31日，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。选项D，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。

【例题3·单选题】2018年甲企业取得销售收入3000万元，广告费支出400万元；上一年度结转广告费60万元。已知，甲企业发生广告费可以按照当年销售收入的15%在企业所得税前扣除，超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。根据企业所得税法律制度的规定，甲企业2018年准予扣除的广告费是（ ）万元。

- A. 460
- B. 510
- C. 450
- D. 340

『正确答案』C

『答案解析』（1）税前扣除限额 $= 3000 \times 15\% = 450$ （万元）；（2）待扣金额 $=$ 当年实际发生额 $+$ 上年结转额 $= 400 + 60 = 460$ （万元）；（3）待扣金额 $>$ 税前扣除限额，甲企业2018年计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的广告费为450万元。

3. 公益性捐赠

（1）界定

公益性捐赠，是指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，用于符合法律规定的慈善活动、公益事业的捐赠。

【提示】公益性捐赠的界定关键看：

<1>途径；

<2>用途。纳税人未通过规定机构、直接向受赠人的捐赠不允许扣除；纳税人向非公益事业捐赠亦不允许扣除。

（2）扣除限额

<1>企业当年发生以及以前年度结转的公益性捐赠支出，在年度利润总额12%以内的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过年度利润总额12%的部分，准予结转以后3年内在计算应纳税所得额时扣除。

<2>企业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。（先捐先扣）。

<3>自2019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（含县级）以上人民政府及其组成部门，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。在政策执行期限内，目标脱贫地区实现脱贫的，可继续适用上述政策。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。

【例题1·单选题】（2020年）甲公司2019年度的利润总额为1000万元，通过民政部门向目

标脱贫地区捐赠 60 万元，另通过公益性社会组织向卫生事业捐赠 75 万元，已知公益性捐赠支出不超过利润总额 12% 的部分准予扣除。则可以在企业所得税税前扣除的捐赠金额是（）。

- A. 135 万元
- B. 75 万元
- C. 120 万元
- D. 60 万元

『正确答案』A

『答案解析』自 2019 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（含县级）以上人民政府及其组成部门，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。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，企业发生的公益性捐赠 75 万元 < 限额 $1000 \times 12\%$ ，准予全额扣除，因此准予扣除的捐赠支出 = $75 + 60 = 135$ （万元）。

【例题 2·单选题】（2020 年）甲企业 2019 年利润总额为 6000 万元，通过县民政部门捐赠 1000 万元，其中 400 万元是向残疾人扶持事业的捐赠，600 万元是向目标脱贫地区的扶贫捐赠支出。已知，公益性捐赠支出在年度利润总额 12% 以内的部分，准予扣除。根据企业所得税法律制度的规定，甲企业计算 2019 年度企业所得税应纳税所得额时可以扣除的捐赠为（）万元。

- A. 400
- B. 600
- C. 720
- D. 1000

『正确答案』D

『答案解析』（1）企业通过县级以上人民政府及其组成部门，用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出（600 万元），准予在税前据实扣除；（2）其他公益性捐赠支出税前扣除限额 = $6000 \times 12\% = 720$ （万元），实际发生额（400 万元）未超过税前扣除限额，税前准予扣除 400 万元；（3）税前准予扣除的公益性捐赠支出 = $600 + 400 = 1000$ （万元）。

【例题 3·单选题】甲公司 2017 年度实现利润总额 30 万元，直接向受灾地区群众捐款 6 万元，通过公益性社会组织向受灾地区捐款 4 万元。已知公益性捐赠支出不超过年度利润总额的 12% 的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。甲公司在计算 2017 年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的捐赠额为（）。

- A. 6 万元
- B. 10 万元
- C. 3.6 万元
- D. 4 万元

『正确答案』C

『答案解析』（1）直接捐赠的 6 万元不得扣除；（2）通过公益性社会组织捐赠的 4 万元，限额 = $30 \times 12\% = 3.6$ （万元），当年准予扣除的捐赠额为 3.6 万元；（3）如果涉及“间接法”，本题纳税调增额 = $6 + 4 - 3.6 = 6.4$ （万元）。

（四）其他扣除项目（★★）

1. 借款费用+利息费用

借款用途	生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除	
	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，在购置、建造期间发生合理借款费用作为资本性支出计入资产成本	
资金来源	非金融企业向金融企业借款	利息支出可据实扣除。（包括金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业批准发行债券的利息支出）
	非金融企业向非金融企业借款	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可据实扣除，超过部分不许扣除。（利率制约）
	自然人借款	1. 除股东或关联自然人借款以外的内部职工或其他人员借

		款的符合条件只受利率制约 2. 条件：借贷真实、合法、有效，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为；签订借款合同
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		

【例题·单选题】(2020年)2019年8月，甲公司向金融企业借入流动资金借款900万元，期限3个月，年利率为6%；向非关联企业乙公司借入同类借款1800万元，期限3个月，年利率为12%。计算甲公司2019年度企业所得税应纳税所得额时准予扣除的利息费用的下列算式中，正确的是()。

- A. $1800 \times 12\% \div 12 \times 3 = 54$ 万元
 B. $900 \times 6\% \div 12 \times 3 + 1800 \times 12\% \div 12 \times 3 = 67.5$ 万
 C. $900 \times 6\% \div 12 \times 3 = 13.5$ 万元
 D. $900 \times 6\% \div 12 \times 3 + 1800 \times 6\% \div 12 \times 3 = 40.5$ 万元

『正确答案』D

『答案解析』向金融企业借款的利息支出，准予据实扣除，可扣除金额=900×6%÷12×3；向非金融企业（非关联方）借款的利息支出，不超过同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予在税前扣除，可扣除金额=1800×6%÷12×3。

2. 手续费及佣金支出

(1) 保险企业

2019年1月1日起，保险企业发生与其经营活动有关的手续费及佣金支出，不超过当年全部保费收入扣除退保金等后余额的18%（含本数）的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过部分，允许结转以后年度扣除。

(2) 其他企业

按与具有合法经营资格的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，限额以内的部分准予扣除。

(3) 从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业（如证券、期货、保险代理等企业），其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。

【例题1·单选题】2019年10月，甲生产企业因业务需要，经某具有合法经营资格的中介机构介绍与乙企业签订了一份买卖合同，合同金额为20万元。甲生产企业向该中介机构支付佣金2万元。根据企业所得税法律制度的规定，甲生产企业在计算当年企业所得税应纳税所得额时，该笔佣金准予扣除的数额为()万元。

- A. 0.5
 B. 1.5
 C. 1
 D. 2

『正确答案』C

『答案解析』税前扣除限额=20×5%=1（万元），实际发生额（2万元）超过了税前扣除限额，税前只能扣除1万元。

【例题2·多选题】下列费用准予在超过扣除标准后，在以后年度结转扣除的有()。

- A. 工会经费
 B. 职工教育经费
 C. 广告费和业务宣传费
 D. 福利费

『正确答案』BC

『答案解析』除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额8%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，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。

3. 其他项目

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
环境保护专项资金	按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
租赁费	(1) 以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) 以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用分期扣除
劳动保护费	合理的劳动保护支出准予扣除
资产费用	企业转让各类固定资产发生的费用，允许扣除。企业按规定计算的固定资产折旧费、无形资产和递延资产的摊销费，准予扣除
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，境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用，能够提供证明文件并合理分摊的准予扣除。
其他扣除	如会员费、合理的会议费、差旅费、违约金、诉讼费用等。

【例题·多选题】甲企业2020年利润总额为2000万元，工资薪金支出为1500万元，已知在计算企业所得税应纳税所得额时，公益性捐赠支出、职工福利费支出、职工教育经费支出的扣除比例分别不超过12%、14%和8%，下列支出中，允许在计算2020年企业所得税应纳税所得额时全额扣除的有（）。

- A. 公益性捐赠支出200万元
- B. 职工福利支出160万元
- C. 职工教育经费支出125万元
- D. 2020年7月至2021年6月的厂房租金支出50万元

『正确答案』AB

『答案解析』选项A，公益性捐赠支出扣除限额=2000×12%=240（万元）>实际捐赠额200万元，可以全额税前扣除；选项B，职工福利费扣除限额=1500×14%=210（万元）>实际支出160万元，可以全额税前扣除；选项C，职工教育经费扣除限额=1500×8%=120（万元）<实际支出125万元，不得全额扣除，可扣除金额为120万元，剩余的5万元可以结转以后年度扣除；选项D，厂房租金支出，因其租赁期限跨年度，不能全额扣除，2020年可扣除的租赁费用=50÷12×6=25（万元）。

知识点 08:不得扣除项目(★★)

- (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) 罚金、罚款和被没收财物的损失；

【提示】上述第(3)、(4)项是纳税人承担行政责任或刑事责任的支出，在企业所得税税前不得扣除；如果是合同违约金、银行罚息、法院判决由企业承担的诉讼费等民事性质的款项，可以据实在企业所得税税前扣除。

- (5) 超过规定标准的捐赠支出；
- (6) 赞助支出，具体是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质的赞助支出；
- (7) 未经核定的准备金支出；
- (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。

【例题 1·多选题】(2020 年) 根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，不得在计算企业所得税应纳税所得额时扣除的有 ()。

- A. 向投资者支付的股息
- B. 未经核定的准备金支出
- C. 按规定提取的用于环境保护的专项资金
- D. 企业之间支付的管理费

『正确答案』ABD

【例题 2·单选题】(2020 年) 根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，在计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的是 ()。

- A. 向投资者支付的股息
- B. 税收滞纳金
- C. 违反合同的违约金
- D. 违法经营的行政罚款

『正确答案』C

『答案解析』(1) 选项 A: 向企业投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项不得在税前扣除；(2) 选项 BD: 属于企业承担的行政责任，不得在企业所得税前扣除；(3) 选项 C: 属于企业承担的民事责任，可以据实在企业所得税前扣除。

【例题 3·多选题】(2020 年) 根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，在计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的有 ()。

- A. 差旅费
- B. 诉讼费用
- C. 企业之间支付的管理费
- D. 违约金

『正确答案』ABD

知识点 9: 应纳税所得额的计算—亏损弥补 (★)

1. 纳税人发生年度亏损的，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但是延续弥补期最长不得超过 5 年。
2. 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。
3. 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。

【例题·单选题】(2018 年) 甲居民企业 2013 年设立，2013—2017 年未弥补亏损前的所得情况如下：

假设无其他纳税调整项目，甲居民企业 2017 年度企业所得税应纳税所得额为 ()。

- A. 200 万元
- B. 160 万元
- C. 210 万元
- D. 260 万元

『正确答案』B

『答案解析』2013 年 20 万元的亏损 2014 年弥补。2015 年的亏损，2016 年弥补 180 万元，

2017年弥补40万元。

年份	2013年	2014年	2015年	2016年	2017年
未弥补亏损前的所得 (单位:万元)	-20	100	-220	180	200

知识点 10: 非居民企业的应纳税所得额

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,其取得的来源于中国境内的所得,按照下列方法计算其应纳税所得额(实行源泉扣缴,以支付人为扣缴义务人):

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;
3. 其他所得,参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。

【提示】财产净值,是指有关资产、财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

企业类型	所得类型		是否实行源泉扣缴
在中国境内设立机构、场所的非居民企业	来源于境内的所得	与所设机构场所有实际联系	×
		与所设机构场所没有实际联系	✓
	来源于境外的所得	与所设机构场所有实际联系	×
		与所设机构场所没有实际联系	-
在中国境内未设立机构、场所的非居民企业	来源于境内的所得		✓
	来源于境外的所得		-

【例题 1·多选题】(2019年)根据企业所得税法律制度的规定,在中国境内未设立机构、场所,有来源于中国境内所得的非居民纳税人,取得下列所得中,应根据收入全额纳税的有()。

- A. 特许权使用费所得
- B. 股息红利所得
- C. 租金所得
- D. 转让财产所得

『正确答案』ABC

『答案解析』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,其取得的来源于中国境内的所得,按照下列方法计算其应纳税所得额:(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。

【例题 2·单选题】2017年6月,甲公司向境外乙公司(未在中国境内设立机构、场所)分配股息折合人民币1000万元。已知预提所得税税率为10%。计算甲公司应代扣代缴企业所得税款的下列算式中,正确的是()。

- A. $1000 \times 10\% \times 50\% = 50$ (万元)
- B. $1000 \times 10\% = 100$ (万元)
- C. $1000 \times (1 - 25\%) \times 10\% = 75$ (万元)

D. $1000 \times (1-25\%) \times 10\% \times 50\% = 37.5$ (万元)

『正确答案』B

『答案解析』(1) 乙公司是未在中国境内设立机构场所的非居民企业：①对其取得的来源于境内的收入实行源泉扣缴；②不存在免征股息收入的企业所得税的问题（不符合免税条件）。

(2) 在源泉扣缴中，股息收入应以收入全额为应纳税所得额，因此，应纳税额=应纳税所得额 \times 预提所得税税率=股息收入全额 \times 10%。

【例题 3·单选题】(2018 年) 境外某公司在中国境内未设立机构、场所，2017 年取得境内甲公司支付的股息 500 万元，发生相关支出 1 万元，取得境内乙公司支付的特许权使用费 350 万元，发生相关支出 2 万元。2017 年度该境外公司在我国的应纳税所得额是 ()。

A. 348 万元

B. 499 万元

C. 847 万元

D. 850 万元

『正确答案』D

『答案解析』非居民企业在中国境内取得的股息、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。2014 年度应纳税所得额=500+350=850(万元)。

知识点 11: 资产的税务处理

一、固定资产的税务处理 (★★★)

1. 不得计算折旧扣除的固定资产

- (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) 已提足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) 其他不得计提折旧扣除的固定资产。

【例题 1·多选题】(2018 年) 根据企业所得税法律制度的规定，下列各项资产中，不可以计提折旧扣除的有 ()。

A. 未投入使用的厂房

B. 未投入使用的生产设备

C. 以经营租赁方式租出的生产设备

D. 以融资租赁方式租出的生产设备

『正确答案』BD

【例题 2·单选题】(2019 年) 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，准予计算折旧扣除的是 ()。

A. 未投入使用的机器设备

B. 以经营租赁方式租入的机器设备

C. 已足额提取折旧仍继续使用的机器设备

D. 以融资租赁方式租入的机器设备

『正确答案』D

2. 固定资产的计税基础

(1) 外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

(2) 自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。

(3) 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。

(4) 融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。

(5) 盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础。

(6) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

3. 固定资产折旧的计提方法

(1) 固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

(2) 企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计提折旧；停止使用的固定资产，应当从停止使用月份的次月起停止计提折旧。

(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。

【例题 1·单选题】(2017 年) 根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，应以同类固定资产的重置完全价值为计税基础的是 ()。

- A. 盘盈的固定资产
- B. 自行建造的固定资产
- C. 外购的固定资产
- D. 通过捐赠取得的固定资产

『正确答案』A

【例题 2·多选题】(2019 年) 根据企业所得税法律制度的规定，下列关于固定资产计税基础的表述中，正确的有 ()。

- A. 自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础
- B. 外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础
- C. 通过捐赠方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础
- D. 盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础

『正确答案』ABCD

4. 最低折旧年限 (另有规定除外)

固定资产计算折旧的最低年限如下：

(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

【例题·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，运输货物的大卡车最低折旧年限是 () 年。

- A. 5
- B. 10
- C. 4
- D. 3

『正确答案』C

二、生产性生物资产（★）

1. 计税基础

（1）生产性生物资产包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

（2）外购的生产性生物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础。

（3）通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

2. 折旧的计提方法

生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。企业应当自生产性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的生产性生物资产应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。

3. 折旧年限

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：10年

（2）畜类生产性生物资产：3年

【例题·多选题】（2019年）根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，属于生产性生物资产的有（ ）。

A. 产畜

B. 经济林

C. 役畜

D. 薪炭林

『正确答案』ABCD

『答案解析』生产性生物资产，是指企业为生产农产品、提供劳务或者出租等而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

三、无形资产（★）

1. 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。

2. 外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

3. 计税基础：

（1）外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费，以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

（2）自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。

（3）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。

4. 无形资产的摊销年限不得低于10年。

四、长期待摊费用（★）

1. 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。

2. 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。

3. 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。

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年限延长 2 年以上。

4. 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。

【例题·多选题】(2020 年) 根据企业所得税法律制度的规定, 下列各项中, 属于长期待摊费用的有 ()。

- A. 固定资产的大修理支出
- B. 融资租入固定资产的租赁费支出
- C. 已足额提取折旧固定资产的改建支出
- D. 经营租入固定资产的改建支出

『正确答案』ACD

『答案解析』选项 B, 以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用, 分期扣除。

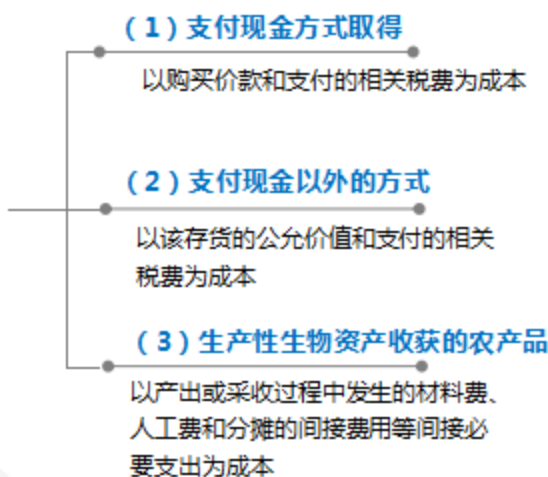
五、投资资产 (★)

(1) 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。

(2) 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。

六、存货 (★)

1. 存货按照以下方法确定成本:



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。

七、资产损失 (★)

1. 资产损失, 是指企业在生产经营活动中实际发生的、与取得应税收入有关的资产损失, 包括现金损失, 存款损失, 坏账损失, 贷款损失, 股权投资损失, 固定资产和存货的盘亏、毁损、报废、被盗损失, 自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

2. 企业发生上述资产损失, 应在按税法规定实际确认或者实际发生的当年申报扣除。

3. 企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的, 可以按照规定, 向税务机关说明并进行专项申报扣除。

4. 实际资产损失, 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五年。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。

5. 企业发生的损失, 减除责任人赔款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。

企业因存货盘亏、毁损、报废等原因不得从销项税额中抵扣的进项税额，应视同企业财产损失，准予与存货损失一起在企业所得税税前扣除。（补充内容）

【举例】2020年10月，甲公司因管理不善造成当月购进的一批原材料全部毁损，该批原材料的成本为100万元。已知增值税税率为13%。计算准予在税前扣除的损失有多少？

在本案中：

（1）在计算当期应纳增值税税额时，因管理不善造成的非正常损失，其对应的进项税额13万元不得从销项税额中抵扣；

（2）在计算企业所得税应纳税所得额时，该进项税额（13万元）视同企业财产损失，准予与原材料损失（100万元）一起在税前扣除。

【例题·单选题】（2020年）甲公司为增值税小规模纳税人，2019年12月甲公司一批产品在搬运过程中毁损，该批产品成本32万元，责任人赔偿2万元，保险公司赔偿5万元。根据企业所得税法律制度的规定，计算甲公司2019年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除毁损产品损失金额的下列算式中，正确的是（）。

- A. $32-5-2=25$ （万元）
- B. $32-2=30$ （万元）
- C. $32+5-2=35$ （万元）
- D. $32-5=27$ （万元）

『正确答案』A

『答案解析』企业发生的损失，减除责任人赔偿（2万元）和保险赔款（5万元）后的余额，依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。

知识点 12：企业所得税税收优惠（★★★）

（一）减、免税所得

1. 从事农、林、牧、渔业项目的所得

免征	（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。
减半征收	花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植；海水养殖、内陆养殖。（记忆口诀：海内花茶香）

【例题 1·单选题】（2019年、2020年）根据企业所得税法律制度的规定，企业从事下列项目的所得，减半征收企业所得税的是（）。

- A. 花卉企业
- B. 谷物企业
- C. 中药材企业
- D. 蔬菜企业

『正确答案』A

『答案解析』下列所得减半计征：花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植；海水养殖、内陆养殖。选项BCD取得的所得免征。

【例题 2·判断题】（2019年）企业从事蔬菜谷物种植的所得免征所得税。（）

『正确答案』√

2. 从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得

（1）自项目取得第1笔生产经营收入所属纳税年度起，3免3减半（从第1年起至第3年

免征企业所得税，从第4年至第6年减半征收企业所得税)。

(2) 承包经营、承包建设、内部自建自用项目，不享受本条规定的企业所得税优惠。

3. 从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得。包括公共污水处理、公共垃圾处理、节能减排技术改造、海水淡化等从第一年起至第三年免征企业所得税，从第4年至第6年减半征收企业所得税(3免3减半)

4. 符合条件的技术转让所得

(1) 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。

(2) 技术转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费

【例题·单选题】(2019年、2020年)甲公司为居民企业，2018年取得符合条件的技术转让所得600万元，在计算甲公司2018年度企业所得税应纳税所得额时，技术转让所得应纳税调减的金额是()。

- A. 550万元 B. 100万元
C. 350万元 D. 300万元

『正确答案』A

『答案解析』符合条件的技术转让所得不超过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。因此需要调减金额是 $500 + (600 - 500) \times 50\% = 550$ (万元)。

(二) 不同企业类型企业税收优惠

1. 小型微利企业

该政策适用的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5000万元三个条件的企业。

自2019年1月1日至2021年12月31日，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
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】(2020年)甲公司2019年度为符合条件的小型微利企业，当年企业所得税应纳税所得额160万元。已知小型微利企业减按20%的税率征收企业所得税。计算甲公司2019年度应缴纳企业所得税税额的下列算式中，正确的是()。

- A. $160 \times 20\% = 32$ 万元
B. $160 \times 25\% \times 20\% = 8$ 万元
C. $160 \times 50\% \times 20\% = 16$ 万元
D. $100 \times 25\% \times 20\% + (160 - 100) \times 50\% \times 20\% = 11$ 万元

『正确答案』D

『答案解析』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25%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(160-100)，减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

2. 集成电路生产企业或项目

企业经营期	集成电路线宽	优惠
15年以上	≤28纳米	1-10年免征
	≤65纳米	1-5年免征 6-10年减半

10年以上	≤130 纳米	1-2 年免征 3-5 年减半
-------	---------	--------------------

3. 集成电路相关企业和软件企业

国家鼓励的集成电路设计、装备、材料、封装、测试企业和软件企业，自获利年度起，第 1 年至第 2 年免征企业所得税，第 3 年至第 5 年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税：2 免 3 减半

国家鼓励的重点集成电路设计企业和软件企业，自获利年度起，第 1 年至第 5 年免征企业所得税，接续年度减按 10% 的税率征收企业所得税。

4. 经营性文化事业单位转至为企业

2019 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，经营性文化事业单位转制为企业，自转制注册之日起五年内免征企业所得税。

2018 年 12 月 31 日之前已完成转制的企业，自 2019 年 1 月 1 日起可继续免征五年企业所得税。

经营性文化事业单位是指从事新闻出版、广播影视和文化艺术的事业单位。

5. 生产和装配伤残人员专门用品企业

自 2021 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对符合条件的生产和装配伤残人员专门用品，且在民政部发布的《中国伤残人员专门用品目录》范围内的居民企业，免征企业所得税。

（三）民族自治地方的减免税

1. 民族自治地方的自治机关对本民族自治地方的企业应缴纳的企业所得税中属于地方分享的部分，可以决定减征或者免征。自治州、自治县决定减征或者免征的，须报省、自治区、直辖市人民政府批准。

2. 对民族自治地方内国家限制和禁止行业的企业，不得减征或者免征企业所得税。

（四）加计扣除优惠

1. 研究开发费

<1>自 2018 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日（新技术、新产品、新工艺的研究开发费用）：

未形成无形资产的	计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的 75% 加计扣除
形成无形资产的	按照无形资产成本的 175% 摊销

<2>特殊行业——制造业企业开展研发活动

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，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% 摊销

<3>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。

3. 企业安置残疾人员所支付的工资

企业安置残疾人员的，在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。

【案例】甲电子设备公司为居民企业，属于主要从事电子设备的制造业务的大型企业。2018年支付残疾职工工资14万元；新技术研究开发费用未形成无形资产计入当期损益19万元

【解析】

(1) 支付残疾人员工资税前可扣除 $14+14\times 100\%=28$ (万元)，或者，纳税调减额 $=28-14=14$ (万元)；

(2) 未形成无形资产计入当期损益的新技术研究开发费用税前可扣除 $19+19\times 75\%=33.25$ (万元)，或者，纳税调减额 $=33.25-19=14.25$ (万元)。

【例题 1·多选题】(2020 年) 根据企业所得税法律制度的规定，企业的下列支出中，准予在计算企业所得税应纳税所得额时加计扣除的有 ()。

- A. 开发新产品发生的计入当期损益的研究开发费用
- B. 推广新产品发生的计入当期损益的广告费
- C. 奖励销售人员支付的奖金
- D. 安置残疾人员支付的工资

『正确答案』 AD

『答案解析』选项 A，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，在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，再按照实际发生额的 75% 在税前加计扣除；选项 D，企业安置残疾人员的，在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。

【例题 2·多选题】(2019 年) 根据企业所得税法律制度的规定，下列行业中，不适用研究开发费用税前加计扣除政策的有 ()。

- A. 烟草制造业
- B. 批发和零售业
- C. 住宿和餐饮业
- D. 租赁和商务服务业

『正确答案』 ABCD

『答案解析』下列行业不适用税前加计扣除政策：烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商务服务业、娱乐业、财政部和国家税务总局规定的其他行业。

【例题 3·单选题】(2020 年) 甲机械厂 2019 年度利润总额 500 万元，实际发生未形成无形资产计入当期损益的研究开发费用 100 万元，无其他纳税调整项目。计算甲机械厂 2019 年度企业所得税应纳税所得额的下列算式中，正确的是 ()。

- A. $500-100\times 75\%=425$ 万元
- B. $500-100=400$ 万元
- C. $500-100\times 50\%=450$ 万元
- D. $500+100=600$ 万元

『正确答案』 A

『答案解析』未形成无形资产计入当期损益的符合规定的研究开发费用，在按照规定据实扣除的基础上，可以再按照实际发生额的 75% 在税前加计扣除，因此需要纳税调减 $100\times 75\%=75$ (万元)。

(五) 应纳税所得额抵扣

1. 创业投资企业采取股权投资方式直接投资于未上市的中小高新技术企业满 2 年的，可以按照其投资额的 70% 在股权持有满两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，可以在以后纳税年度结转抵扣。

2. 公司制创业投资企业采取股权投资方式直接投资于种子期、初创期科技型企业满 2 年 (24 个月) 的，可以按照投资额的 70% 在股权持有满 2 年的当年抵扣该公司制创业投资企业的应

纳税所得额；

当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

3. 有限合伙制创业投资企业采取股权投资方式直接投资于初创科技型企业满 2 年的，该合伙创投企业的法人合伙人可以按照对初创科技型企业投资额的 70% 抵扣法人合伙人从合伙创投企业分得的所得；

当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

4. 有限合伙制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满 2 年（24 个月）的，其法人合伙人可按照对未上市中小高新技术企业投资额的 70% 抵扣该法人合伙人从该有限合伙制创业投资企业分得的应纳税所得额，当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

【例题·单选题】（2017 年）甲企业为创业投资企业，2014 年 2 月采取股权投资方式向乙公司（未上市的中小高新技术企业）投资 300 万元，至 2016 年 12 月 31 日仍持有该股权。甲企业 2016 年在未享受股权投资应纳税所得额抵扣的税收优惠政策前的企业所得税应纳税所得额为 2000 万元。已知企业所得税税率为 25%，甲企业享受股权投资应纳税所得额抵扣的税收优惠政策。计算甲企业 2016 年度应缴纳企业所得税税额的下列算式中，正确的是（）。

- A. $(2000-300) \times 25\%=425$ （万元）
- B. $(2000-300 \times 70\%) \times 25\%=447.5$ （万元）
- C. $2000 \times 70\% \times 25\%=350$ （万元）
- D. $(2000 \times 70\%-300) \times 25\%=275$ （万元）

『正确答案』B

（六）应纳税额抵免

企业购置并实际使用规定的环境保护、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。

【案例】甲企业购置环保专用设备用于生产经营，取得普通发票上注明设备价款 11.7 万元；2020 年度甲企业经税务机关审核的应纳税所得额为 60 万元，已知甲企业适用的企业所得税税率为 25%。

【解析】甲企业当年实际应缴纳的企业所得税 = $60 \times 25\% - 11.7 \times 10\% = 13.83$ （万元）。

【例题·单选题】（2020 年）甲公司 2019 年度企业所得税应纳税所得额 2000 万元，当年购置并实际使用一台符合《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护专用设备，该专用设备投资额 600 万元。已知，企业所得税税率为 25%。根据企业所得税法律制度的规定，计算甲公司 2019 年度应缴纳企业所得税税额的下列算式中，正确的是（）。

- A. $(2000-600) \times 25\%=350$ （万元）
- B. $2000 \times 25\%=500$ （万元）
- C. $(2000-600 \times 10\%) \times 25\%=485$ （万元）
- D. $2000 \times 25\% - 600 \times 10\%=440$ （万元）

『正确答案』D

（七）加速折旧和设备、器具一次性税前扣除

1. 企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。

可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法的固定资产，包括：

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

2. 采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于税法规定折旧年限的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。
3. 自2019年1月1日起，适用固定资产加速折旧优惠相关规定的行业范围，扩大至全部制造业领域。
4. 企业在2018年1月1日至2023年12月31日期间新购进（包括自行建造）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。

【例题·单选题】（2019年）根据企业所得税法律制度的规定，企业中符合条件的固定资产可以缩短计提折旧年限，但不得低于税法规定折旧年限的一定比例，该比例最高为（）。

- A. 30%
- B. 40%
- C. 50%
- D. 60%

『正确答案』D

『答案解析』采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于税法规定折旧年限的60%。

（八）减计收入

1. 企业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，减按90%计入收入总额。

原材料占生产产品材料的比例不得低于优惠目录规定的标准。

2. 自2019年6月1日起至2025年12月31日，社区提供养老、托育、家政等服务的机构，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。社区包括城市社区和农村社区。

（九）海南自由贸易港企业所得税优惠

1. 自2020年1月1日至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。

2. 自2020年1月1日至2024年12月31日，对在海南自由贸易港设立的旅游业、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。

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（房屋、建筑物除外）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；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、摊销的方法折旧。

（十）债券利息减免税

1. 对企业取得的2012年及以后年度发行的地方政府债券利息收入，免征企业所得税。

2. 自2018年11月7日起至2021年11月6日止，对境外机构投资境内债券市场取得的债券利息收入暂免征收企业所得税。暂免征收企业所得税的范围不包括境外机构在境内设立的机构、场所取得的与该机构、场所有实际联系的债券利息。

3. 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。

【例题·多选题】（2018年）根据企业所得税法律制度的规定，下列支出中，可以在计算企业所得税应纳税所得额时加计扣除的有（）。

- A. 研究开发费用
- B. 购置环保用设备所支付的价款
- C. 广告费和业务宣传费
- D. 安置残疾人员所支付的工资

『正确答案』AD

『答案解析』本题考核“企业所得税的加计扣除”。选项 B，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；选项 C，按照规定可以限额扣除。

知识点 13: 企业所得税应纳税额的计算 (★)

应纳税额=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

【例题·单选题】(2016 年)甲公司 2015 年应纳税所得额为 1 000 万元，减免税额为 10 万元，抵免税额为 20 万元，所得税税率为 25%，则企业所得税应纳税额的计算公式中，正确的是()。

- A. $1\ 000 \times 25\% - 20 = 230$ 万元
- B. $1\ 000 \times 25\% - 10 - 20 = 220$ 万元
- C. $1\ 000 \times 25\% - 10 = 240$ 万元
- D. $1\ 000 \times 25\% = 250$ 万元

『正确答案』B

知识点 14: 企业取得境外所得计税时的抵免 (★)

1. 5 年

企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依法计算的应纳税额；超过抵免限额的部分，可以在以后 5 个纳税年度内，用每年抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补：

- (1) 居民企业来源于中国境外的应税所得；
- (2) 非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

2. 抵免方法

企业可以选择按国(地区)别分别计算，或者不按国(地区)别汇总计算其来源于境外的应纳税所得额，并按照税法规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，5 年内不得改变。

【案例】甲企业 2016 年度境内应纳税所得额为 100 万元，适用 25% 的企业所得税税率。甲企业分别在 A 国和 B 国设有分支机构(我国与 A、B 两国已缔结避免双重征税协定)，在 A 国分支机构的应纳税所得额为 50 万元，A 国的企业所得税税率为 20%；在 B 国分支机构的应纳税所得额为 30 万元，B 国的企业所得税税率为 30%。甲企业当年在我国境内应纳税额为多少？

【解析】(1) 如果该企业选择按国别分别计算：

	抵免限额	境外已纳税款	处理
A 国	$50 \times 25\% = 12.5$ (万元)	$50 \times 20\% = 10$ (万元)	补税 2.5 万元
B 国	$30 \times 25\% = 7.5$ (万元)	$30 \times 30\% = 9$ (万元)	结转以后“5 个纳税年度”抵补 1.5 万元

综上，甲企业当年在我国境内应纳税额= $100 \times 25\% + 2.5 = 27.5$ (万元)。

【解析】(2) 如果该企业选择不按国别分别计算：

	抵免限额	境外已纳税款	处理
A 国	$(50 + 30) \times 25\% = 20$ (万元)	$50 \times 20\% = 10$ (万元)	补税 1 万元
B 国		$30 \times 30\% = 9$ (万元)	

综上，甲企业当年在我国境内应纳税额= $100 \times 25\% + 1 = 26$ (万元)。

【例题·单选题】(2020 年)甲公司为居民企业，2019 年度取得境内所得 800 万元、境外所得 100 万元，已在境外缴纳企业所得税税款 20 万元。已知，企业所得税税率为 25%。计算甲公司 2019 年度应缴纳企业所得税税额的下列算式中，正确的是()。

- A. $800 \times 25\% = 200$ 万元
 B. $800 \times 25\% - 100 \times 25\% = 175$ 万元
 C. $(800 + 100) \times 25\% = 225$ 万元
 D. $(800 + 100) \times 25\% - 20 = 205$ 万元

『正确答案』D

『答案解析』境外所得的抵免限额 = $100 \times 25\% = 25$ (万元), 大于境外已纳税额 (20 万元), 境外已纳税额可以全额抵免; 公司应缴纳企业所得税 = $(800 + 100) \times 25\% - 20 = 205$ (万元)。

知识点 15: 企业所得税征收管理 (★)

(一) 纳税地点

企业类型	纳税地点
居民企业	登记注册地
	登记注册地在境外的, 以实际管理机构所在地为纳税地点
	【注意】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
非居民企业	有场所, 有联系——机构场所所在地
	有两个以上场所——经批准选择其主要场所汇总缴纳
	没场所或有场所但没联系——扣缴义务人所在地

(二) 纳税期限

1. 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。
2. 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。
3. 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。
4. 企业清算时, 应将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得。
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. 判断题】(2019 年) 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。()

『正确答案』✓

【例题 2. 多选题】(2016 年) 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
- B. 企业在一个纳税年度中间开业, 使该纳税年度的实际经营不足 12 个月的, 应当以其实际经营期为 1 个纳税年度
- C. 企业依法清算时, 应当以清算期作为 1 个纳税年度
- D. 企业在纳税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

『正确答案』ABCD

(三) 纳税申报——无论盈亏都需按期申报

1. 按月或按季预缴的, 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. 企业在报送企业所得税纳税申报表时, 应当按照规定附送财务会计报告和其他有关资料。
3. 企业应当在办理注销登记前, 就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。

4. 企业分月或者分季预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度的实际利润额预缴；按照月度或者季度的实际利润额预缴有困难的，可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或者季度平均额预缴，或者按照经税务机关认可的其他方法预缴。预缴方法一经确定，该纳税年度内不得随意变更。

5. 企业所得税以人民币计算。所得以人民币以外的货币计算的，应当折合成人民币计算并缴纳税款。企业所得以人民币以外的货币计算的，预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度最后1日的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。

年度终了汇算清缴时，对已经按照月度或者季度预缴税款的，不再重新折合计算，只就该纳税年度内未缴纳企业所得税的部分，按照纳税年度最后一日的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。

【例题1·判断题】(2016年)甲企业按照国家规定享受3年免缴企业所得税的优惠待遇，甲企业在这3年内不需办理企业所得税的纳税申报。()

『正确答案』×

『答案解析』纳税人享受减税、免税待遇的，在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

【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申报表，并应缴应退税款。该期限为()个月。

A. 3

B. 5

C. 6

D. 4

『正确答案』B