

注册会计师

税法

教材精讲班

第二节 应纳税所得额

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＝会计利润总额±纳税调整项目金额

一、收入总额

从收入形式来看：

收入形式	具体内容	收入的确认
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以及债务的豁免等	——
非货币形式	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	按公允价值（市场价格）确定收入额

企业的收入总额具体有：

收入总额		会计科目	交增值税	销售（营业）收入	收入实现时间的规定
销售货物收入		主营或其他业务收入	是	是	见收入确认的具体规定
提供劳务收入			是	是	
转让财产 收入	固定无形	资产处置损益	是	否	
	股权债券	投资收益	否	否	转让协议生效且完成股权变更 手续时确认
股息、红利等权益性投资 收益		投资收益	否	否	按股东大会做出利润分配决定 的当天确认收入

收入总额	会计科目	交增值税	销售（营业）收入	收入实现时间的规定
利息收入	投资收益、财务费用	是	否	按合同约定应付日期确认收入实现（权责发生制） 【注意】 租金收入与其他税种的差异
租金收入	其他业务收入		是	
特许权使用费				
接受捐赠收入	营业外收入	否	否	实际收到捐赠资产日期确认收入实现（收

				付实现制)
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。				
【提示】“其他收入”是税法口径，不同于会计上的“其他业务收入”，不要混淆				

（一）一般收入的构成及确认

1. 销售货物收入

以下销售方式的确认时间：

销售方式	确认方式与时间
①托收承付	办妥托收手续
②预收货款	发出商品
③需要安装和检验的	购买方接受商品及安装和检验完毕 如果安装程序比较简单，发出商品时
④采用支付手续费方式委托代销的	收到代销清单

【对比】第④点的增值税确认时间，为收到代销单位的代销清单或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。

销售方式	确认方式与时间
⑤售后回购	情形 1：售后+回购 销售的商品按售价确认收入并结合收入确认条件（教材 174 页）；回购的商品作为购进商品处理 情形 2：融资性质，不符合收入的确认条件 收到的款项确认为负债（本金） 回购价格大于原售价的，差额在回购期间确认利息费用

销售方式	确认方式与时间
⑥以旧换新	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



销售新电饭煲300元

旧电饭煲作价100元

商业折扣 VS 现金折扣 VS 销售折让 VS 销售退回

销售方式	原因	税务处理
⑦商业折扣	企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除	按扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额



西服原价1000元，双十一打六折

销售方式	原因	税务处理
⑧现金折扣	债权人为鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除	a. 按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额 b. 现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除



先销售后折扣

3/10

2/20

N/30

销售方式	原因	税务处理
⑨销售折让	企业因售出商品质量不符合要求等原因而在售价上给予的减让	按折让额冲减当期销售收入
⑩销售退回	企业因售出商品质量不符合要求等原因而退货	按全部退还金额冲减当期销售收入

销售方式	确认方式与时间
⑪买一赠一	将总的销售金额按各项商品的公允价值比例来分摊确认各项的销售收入

【例题】某企业以“买二赠一”的方式销售甲商品 80 件，取得不含增值税销售额 28 万元，同时赠送乙商品 40 件（乙商品不含税单价为 1800 元/件，总价值 7.2 万元）。请确认当期甲商品和乙商品的收入。

【答案】

税种	收入	
增值税	销售甲产品收入=28; 视同销售乙产品收入=7.2	合计=28+7.2=35.2
所得税	销售甲产品收入=28×28/（28+7.2） 销售乙产品收入=28×7.2/（28+7.2）	合计=28

2. 劳务收入

类别	确认时间
安装费	应根据安装完工进度确认收入
	安装工作是商品销售附带条件的，安装费在确认商品销售实现时确认收入

宣传媒介的收费	应在相关的广告或商业行为出现于公众面前时确认
	广告的制作费，应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收费，应根据开发的完工进度确认收入
服务费	包含在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间分期确认收入
艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费	在相关活动发生时确认收入
	收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入

类别	确认时间
会员费	申请入会或加入会员，只允许取得会籍，所有其他服务或商品都要另行收费的，在取得该会员费时确认收入
	申请入会或加入会员后，会员在会员期内不再付费就可得到各种服务或商品，或者以低于非会员的价格销售商品或提供服务的，该会员费应在整个受益期内分期确认
特许权费	属于提供设备和其他有形资产的特许权费，在交付资产或转移资产所有权时确认收入
	属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认
劳务费	长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，在相关劳务活动发生时确认收入

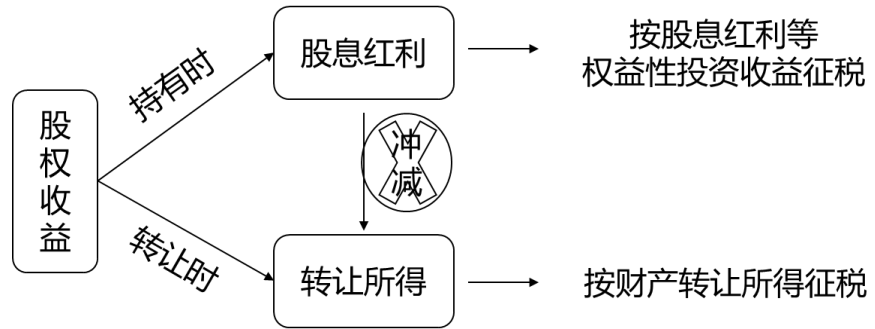
3. 转让财产收入

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。

【提示】 转让股权收入

(1) 应于转让协议生效且完成股权变更手续时确认收入实现。

(2) 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。（成本法）



【对比】 清算、撤资 VS 股权转让的税务处理

类型	撤回或减少投资税务处理 (清算类似)		转让股权税务处理
(1) 相当于初始出资的部分(成本)	投资收回	不征企业所得税	不征企业所得税
(2) 相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分	股息所得	符合条件的居民企业的股息、红利等权益性投资收益，免税	不得扣除

(3) 其余部分	投资资产转让 所得	征企业所得税	征企业所得税
----------	--------------	--------	--------

【例题·单选题】甲投资公司 2019 年 10 月将 2400 万元投资于未公开上市的乙公司，取得乙公司 40%的股权。2022 年 5 月，甲公司撤回其在乙公司的全部投资，共计从乙公司收回 4000 万元。撤资时乙公司的累计未分配利润为 600 万元，累计盈余公积为 400 万元。则甲公司撤资应确认的投资资产转让所得为（ ）万元。

- A. 0
- B. 400
- C. 1200
- D. 1600

【答案】C

【解析】甲公司撤资应确认的投资资产转让所得
 $=4000-2400-(600+400) \times 40\%=1200$ （万元）。

【例题·单选题】甲投资公司 2016 年 10 月将 2400 万元投资于未公开上市的乙公司，取得乙公司 40%的股权。2022 年 4 月，甲公司转让其在乙公司的全部投资股权，共计取得转让收入 4000 万元。转让股权时乙公司的累计未分配利润为 600 万元，累计盈余公积为 400 万元。则甲公司应确认的投资资产转让所得为（ ）。

- A. 0 万元
- B. 400 万元
- C. 1200 万元
- D. 1600 万元

【答案】D

【解析】甲公司应确认的投资资产转让所得 $=4000-2400=1600$ （万元）。