

# 税务师

## 教材精讲班

### 税法二

#### 第一章企业所得税

年均分值在 55-60 分之间。

##### 第一节 概述

##### 第二节 纳税义务人、征收对象与税率

##### 第三节 应纳税所得额的计算

##### 第四节 资产的所得税处理

##### 第五节 资产损失税前扣除的所得税处理

##### 第六节 企业重组的所得税处理

##### 第七节 房地产开发经营业务的所得税处理

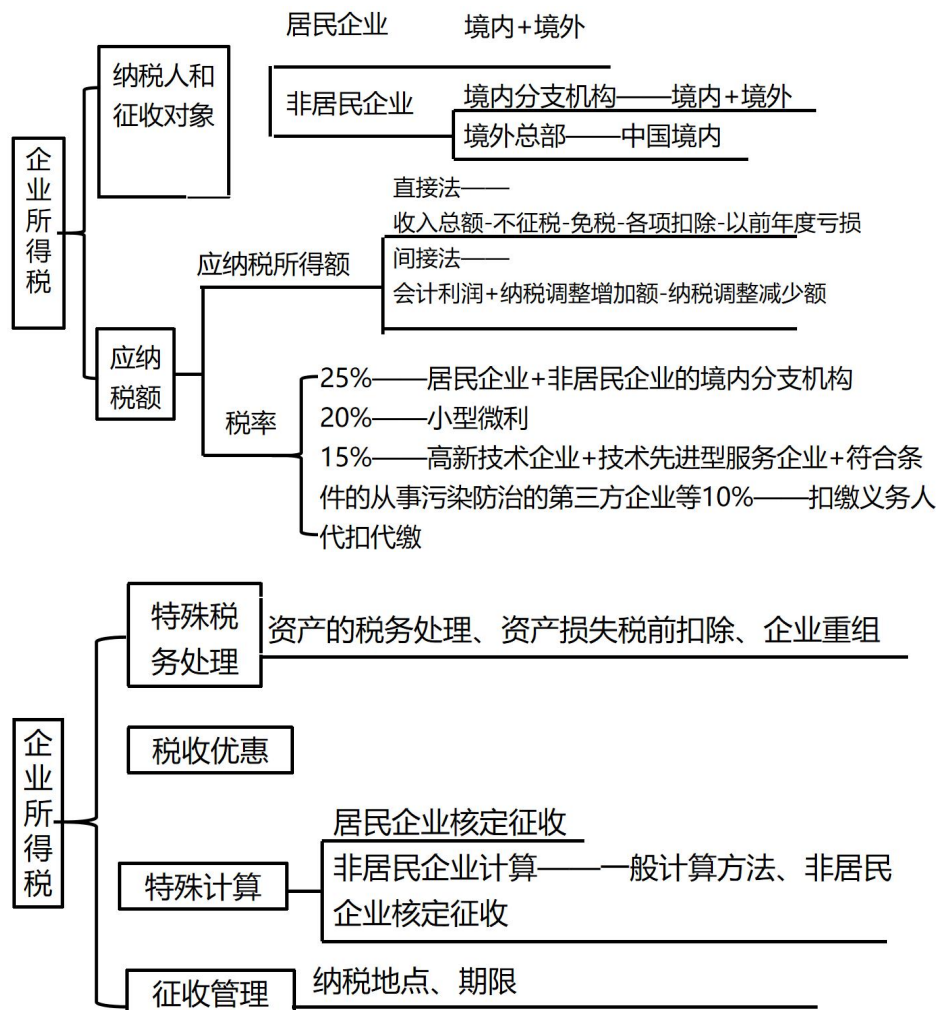
##### 第八节 税收优惠

##### 第九节 应纳税额的计算

##### 第十节 特别纳税调整

##### 第十一节 征收管理

#### 本章知识点



## 第一节概述

### 概念

对我国境内的企业和其他取得收入的组织的生产经营所得和其他所得征收的所得税。

## 第二节 纳税义务人、征税对象与税率

一、纳税义务人：在中华人民共和国境内的企业和其他取得收入的组织。

其他组织经国家有关部门批准，依法注册、登记的事业单位、社会团体等组织。

个人独资企业和合伙企业，投资人、合伙人缴纳个人所得税。

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

A. 国有独资公司      B. 合伙企业      C. 个人独资企业      D. 一人有限责任公司      E. 股份有限公司

**【答案】**ADE

**【解析】**合伙企业、个人独资企业不属于企业所得税的纳税人。

### （一）居民企业

1. 依法在中国境内成立；

2. 或者依照外国法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。

实际管理机构，是指对企业的生产经营、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

1. 依照外国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；

2. 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。

**【单选题】**根据企业所得税相关规定，下列企业属于非居民企业的是（ ）。

A. 依法在中国境内成立的外商独资企业

B. 依法在境外成立但实际管理机构在中国境内的外国企业

C. 在中国境内未设立机构、场所，且没有来源于中国境内所得的外国企业

D. 在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的外国企业

**【答案】**D

**【解析】**非居民企业是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所，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。选项 AB 属于我国的居民企业，选项 C 不属于我国企业所得税的纳税义务人。

**【单选题】**下列企业，属于我国企业所得税居民企业的是（ ）。

A. 依照日本法律成立且实际管理机构在日本，但在中国境内从事装配工程作业的企业

B. 依照美国法律成立且实际管理机构在美国，但在中国境内设立营业场所的企业

C. 依照中国香港地区法律成立但实际管理机构在大陆的企业

D. 依照中国台湾地区法律成立且实际管理机构在台湾的企业

**【答案】**C

**【解析】**居民企业是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。通常情况下，“境内”不包括港、澳、台。

**【单选题】**根据企业所得税法律制度的规定，以下属于非居民企业的是（ ）。

A. 根据我国法律成立，实际管理机构在中国的丙公司

B. 根据外国法律成立，实际管理机构在我国的甲公司

C. 根据外国法律成立且实际管理机构在国外，在我国设立机构、场所的

D. 根据我国法律成立，在国外设立机构、场所的

**【答案】**C

**【解析】**非居民企业，是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。

## 二、征税对象

企业的生产经营所得、其他所得和清算所得。

1. 居民企业：境内、境外所得

2. 非居民企业：境内所得

特殊的非居民企业：

在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得。

所得来源的确定

1. 销售货物所得，按照交易活动发生地确定。

2. 提供劳务所得，按照劳务发生地确定。

3. 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。

4. 股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定。

5. 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。

**【单选题】**依据企业所得税的相关规定，下列所得按转让货物或资产的企业所在地确定所得来源地的是（ ）。

A. 转让不动产所得      B. 销售货物所得      C. 转让动产所得      D. 转让权益性投资资产所得

**【答案】**C

**【解析】**选项 A，转让不动产所得，按照不动产所在地确定；选项 B，销售货物所得，按照交易活动发生地确定；选项 D，转让权益性投资资产所得，按照被投资企业所在地确定。

**【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. 转让动产的企业所在地      C. 负担、支付所得的企业所在地      D. 受让动产的企业所在地

**【答案】**B

**【解析】**选项 A：销售货物所得，按照交易活动发生地确定；选项 C：利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。

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

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

**【答案】**D

**【解析】**销售货物所得，按照交易活动发生地确定。

**【多选题】**依据企业所得税相关规定，下列对所得来源地的确定，正确的有（ ）。

A. 销售货物所得，按照机构所在地确定

B. 提供劳务所得，按照劳务发生地确定

C. 不动产转让所得，按照不动产所在地确定

D. 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

E. 股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定

**【答案】**BCDE

**【解析】**选项 A，销售货物所得，按照交易活动发生地确定。

**【单选题】**某日本企业（实际管理机构不在中国境内）在中国境内设立分支机构，2009年该机构在中国境内取得咨询收入500万元，在中国境内培训技术人员，取得日方支付的培训收入200万元，在香港取得与该分支机构无实际联系的所得80万元，2009年度该境内机构企业所得税的应纳税收入总额为（ ）万元。

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

**【答案】**C

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

**【多选题】**注册地与实际管理机构所在地均在法国的某银行，取得的下列各项所得中，应按规定缴纳我国企业所得税的有（ ）。

- A. 转让位于我国的一处不动产取得的财产转让所得  
 B. 在香港证券交易所购入我国某公司股票后取得的分红所得  
 C. 在我国设立的分行为我国某公司提供理财咨询服务取得的服务费收入  
 D. 在我国设立的分行为位于日本的某电站提供流动资金贷款取得的利息收入  
 E. 转让位于美国的一处不动产取得的财产转让所得

**【答案】**ABCD

**【解析】**选项E，啊不动产转让，按照不动产所在地确认所得来源。

### 三、税率

种类	税率	适用范围
基本税率	25%	(1) 居民企业 (2) 在中国境内设有机构、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；技术先进型服务企业；符合条件的从事污染防治的第三方企业等
扣缴义务人代扣代缴	10%	(1) 在中国境内未设立机构、场所的非居民企业 (2) 虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所无实际联系的非居民企业

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

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

**【答案】**C

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

**【单选题】**下列所得，实际适用10%的企业所得税税率的是（ ）。

- A. 居民企业来自于境外的所得      B. 小型企业来自于境内的所得  
 C. 在中国境内未设立经营机构的非居民企业来自于境内的股息所得      D. 高新技术企业来自于境内的所得

**【答案】**C

**【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，取得来源于境内的所得适用10%的税率。

### 第三节 应纳税所得额的计算

基本公式：

应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除 - 以前年度亏损

计算公式：

应纳税所得额 = 会计利润 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额

## 一、收入总额

企业的收入总额包括以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。

收入的货币形式：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。

收入的非货币形式：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。（按公允价值（市场价格）确定收入额）

## 二、一般收入的确认

### 1. 销售货物收入。

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。

### 2. 提供劳务收入。

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。

### 3. 转让财产收入。

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。

#### 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) 股权转让所得=转让股权收入-为取得该股权所发生的成本
- (3) 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金额。

**【单选题】**2021年1月甲企业以1000万元直接投资乙企业，取得其40%的股权。2022年10月甲企业将该股权全部转让，取得收入1200万元。股权转让时，乙企业累积未分配利润200万元。甲企业该项投资业务的税务处理，正确的是（ ）。

- A. 甲企业该项投资资产的转让所得120万元      B. 甲企业该项投资业务的股息所得80万元  
C. 甲企业转让该项股权应缴纳企业所得税50万元      D. 甲企业投资成本1000万元在持股期间均摊扣除

**【答案】**C

**【解析】**选项A，股权转让所得=1200-1000=200（万元）；选项B，不确认股息所得；选项C，甲企业该项投资业务应缴纳企业所得税=200×25%=50（万元）；选项D，投资成本在投资转让时可以进行扣除。

**【单选题】**2022年3月甲企业将持有乙企业5%的股权以1000万元的价格转让，转让价格中包含乙企业未分配利润中归属于该股权的20万元，股权的购置成本为800万元。甲企业应确认的股权转让所得为（ ）万元。

- A. 50      B. 180      C. 200      D. 220

**【答案】**C

**【解析】**股权转让收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。股权转让所得=1000-800=200（万元）。

**【单选题】**2021年初A居民企业以实物资产500万元直接投资于B居民企业，取得B企业30%的股权。2022年11月，A企业将持有B企业的股权全部转让，取得收入600万元，转让时B企业在A企业投资期间形成的未分配利润为400万元。关于A企业该项投资业务的说法，正确的是（ ）。

- A. A企业取得投资转让所得100万元      B. A企业应确认投资的股息所得400万元  
C. A企业应确认的应纳税所得额为-20万元      D. A企业投资转让所得应缴纳企业所得税15万元

**【答案】**A

**【解析】**投资转让所得=600-500=100（万元）

**【单选题】**2021年1月北风居民企业以800万元直接投资西路居民企业，取得股权40%。2022年12月，北风企业将所持西路企业股权全部转让。取得转让收入1000万元。投资期间西路企业累计盈余公积和未分配利润400万元。下列关于北风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）。

注意：投资企业撤回或减少投资

1. 投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；其余部分确认为投资资产转让所得。

2. 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；投资企业不得调整减低其投资成本，也不得将其确认为投资损失。

**【单选题】**甲投资公司 2017 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。2020 年 1 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）×40%=1200（万元）。

**【例题】**甲公司 2021 年撤回对某企业的股权投资取得 85 万元，其中含原投资成本 50 万元，另含相当于被投资公司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 15 万元。

**要求：**计算撤回投资的纳税调整额。

**【答案】**应调减应纳税所得额=15（万元）

如果是转让对某企业的股权投资取得 85 万元，转让所得额 35 万元不做调整。

4. 股息、红利等权益性投资收益

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，应以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，确认收入的实现。

（2）被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础。

（3）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。

**【单选题】**2020 年初 A 居民企业通过投资，拥有 B 上市公司 15%股权。2021 年 3 月，B 公司增发普通股 1000 万股，每股面值 1 元，发行价格 2.5 元，股款已全部收到并存入银行。2021 年 6 月 B 公司将股本溢价形成的资本公积金全部转增股本，下列关于 A 居民企业相关投资业务的说明，正确的是（ ）。

A. A 居民企业应确认股息收入 225 万元  
B. A 居民企业应确认红利收入 225 万元  
C. A 居民企业应增加该项投资的计税基础 225 万元  
D. A 居民企业转让股权时不得扣除转增股本增加的 225 万

**【答案】**D

**【解析】**根据税法的规定，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。

5. 利息收入

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，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。

按照合同约定的债务人**应付利息的日期**确认收入的实现。

## 6. 租金收入

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。

按照合同约定的承租人**应付租金的日期**确认收入的实现。

如果交易合同或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，在租赁期内，**分期均匀**计入相关年度收入。

## 7. 特许权使用费收入

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取得的收入。

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。

**【例题】**某生产化工产品的公司，2021年发生以下事项：

签订一份委托贷款合同，合同约定两年后合同到期时一次性收取利息。2021年已将其中40万元利息收入计入其他业务收入。年初签订一项商标使用权合同，合同约定商标使用期限为4年，使用费总额为240万元，每两年收费一次，2021年末第一次收取使用费，实际收取120万元，已将60万元计入其他业务收入。本题中应调整应纳税所得额？

**【答案】**

利息收入应调减应纳税所得额40万元，对利息收入，应按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。商标使用权收入应调增应纳税所得额60万元，对特许权使用费收入，应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

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。

按照**实际收到捐赠资产的日期**确认收入的实现。

## 9. 其他收入

企业取得的除以上收入外的其他收入，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。

### 三、特殊收入的确认

1. 分期收款方式销售货物：合同约定的收款日期确认收入实现。

2. 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完成工作量确认收入实现。

3. 产品分成：分得产品的日期按产品公允价值确定收入实现

4. 非货币性资产交换，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：视同销售货物、转让财产或者提供劳务。

### 四、处置资产收入的确认

1. 内部处置资产：不确认收入

- (1) 将资产用于生产、制造、加工另一产品
- (2) 改变资产形状、结构或性能
- (3) 改变资产用途（如，自建商品房转为自用或经营）
- (4) 将资产在总机构及其分支机构之间转移（限于境内）

2. 移送他人：按视同销售确认收入

- (1) 用于市场推广或销售
- (2) 用于交际应酬
- (3) 用于职工奖励或福利
- (4) 用于股息分配
- (5) 用于对外捐赠

**【多选题】**企业发生的下列资产处置行为应按税法规定视同销售计征企业所得税的有（ ）。

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

**【答案】**ABC

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

**【单选题】**企业在境内发生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. 将资产用于职工奖励或福利      B. 将资产用于加工另一种产品  
C. 将资产用于在总分机构之间转移      D. 将资产用于结构或性能改变

**【答案】**A

**【解析】**选项B、C、D属于内部移送，没有改变资产权属，不属于视同销售。

## 五、相关收入实现的确认

1. 托收承付方式，办妥托收手续时

2. 预收款方式，发出商品时

3. 需要安装和检验，购买方接受商品及安装和检验完毕时；如果安装程序比较简单，可在发出商品时

4. 支付手续费方式委托代销，收到代销清单时

5. 售后回购符合收入确认条件，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。不符合销售收入确认条件：收到的款项确认为负债，回购价格大于原售价的，差额在回购期间确认利息费用

6. 以旧换新，销售商品按收入确认条件确认收入，回收商品作为购进商品处理

7. 商业折扣，扣除商业折扣后金额；现金折扣，扣除现金折扣前金额确定收入金额，现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除。销售折让，发生当期冲减当期销售商品收入。

8. 提供劳务收入

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

(2) 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，根据制作完工进度确认收入。

(3) 软件费，为特定客户开发软件的，根据开发的完工进度确认。

(4) 服务费，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。

(5) 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。

(6) 会员费，只有会籍，其他服务或商品另收费的取得该会员费时确认。入会后，不再付费或以低于非会员的价格取得销售的商品或提供的服务，会员费应在整个受益期内分期确认。

(7) 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

(8) 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。

9. 买一赠一，不属于捐赠，将总的销售金额按各商品公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

10. 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。

11. 企业取得政府财政资金的收入时间确认。

企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等，凡由政府财政部门根据企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额的一定比例给予全部或部分资金支付的，应当按照权责发生制原则确认收入。

除上述情形外，企业取得的各种政府财政支付，如财政补贴、补助、补偿、退税等，应当按照实际取得收入的时间确认收入。

**【多选题】**企业取得的下列收入，应一次性计入收入取得所属纳税年度的有（ ）。



A. 企业资产溢余收入 B. 财产转让收入 C. 接受捐赠收入 D. 工期为两年的船舶制造收入 E. 无法偿付的应付款收入

【答案】ABCE

【解析】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。

【单选题】依据企业所得税的相关规定，下列关于收入确认的时间，正确的是（ ）。

- A. 接受捐赠收入，按照合同约定的捐赠日期确认收入的实现
- B. 特许权使用费收入，以实际取得收入的日期确认收入的实现
- C. 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
- D. 股息、红利等权益性投资收益，以被投资方实际分红的日期确认收入的实现

【答案】C

【解析】选项 A，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；选项 B，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；选项 D，股息、红利等权益性投资收益，除另有规定外，按照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，确认收入的实现。

【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. 销售商品附带简单安装和检验的，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。

【多选题】依据企业所得税相关规定，下列表述正确的有（ ）。

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

【答案】CDE

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

【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。

## 六、不征税收入

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

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

专项用途财政性资金企业所得税处理

符合不征税收入的财政性资金的条件：

- (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。

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六年的应税收入总额；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。

**【多选题】**企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，作为不征税收入，应同时符合的条件有（ ）。

- A. 企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件
- B. 资金使用的具体情况每年必须报上级主管部门备案
- C. 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算
- D. 该资金不得用于资本性支出
- E. 财政部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求

**【答案】**ACE

**【解析】**企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：

- (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。

**【单选题】**根据企业所得税相关规定，下列收入属于居民企业不征税收入的是（ ）。

- A. 债务的豁免
- B. 接受企业的捐赠款
- C. 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费
- D. 取得的权益性投资收益

**【答案】**C

**【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——专项用途财政性资金。

## 七、免税收入

1、国债利息收入：企业因购买国债所得的利息收入，免征企业所得税。

- (1) 企业从发行者直接投资购买的国债持有至到期，其从发行者取得的国债利息收入，全额免征企业所得税。

国债利息收入（免税）

国债转让收益（纳税）

(2) 企业到期前转让国债、或者从非发行者投资购买的国债，其持有期间尚未兑付的国债利息收入，免征企业所得税。

尚未兑付的国债利息收入=国债金额×（适用年利率÷365）×持有天数

(3) 企业转让或到期兑付国债取得的价款，减除其购买国债成本，并扣除其持有期间尚未兑付的国债利息收入、交易过程中相关税费后的余额，为企业转让国债收益（损失），应按规定纳税。

**【例题】**某企业 2022 年投资收益中含转让国债收益 85 万元，该国债购入面值 72 万元，发行期限 3 年，年利率 5%，转让时持有天数为 700 天。

**要求：**计算转让国债应调整的应纳税所得额。

**【答案】**转让国债应调减的应纳税所得额  
=72×5%÷365×700=6.90（万元）

2. 符合条件的**居民企业之间的股息、红利**等权益性收益。

是指居民企业**直接投资**于其他居民企业的投资收益。

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**，**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。

非营利组织的下列收入为**免税收入**：

- (1) 接受其他单位或者个人捐赠的收入；
- (2) 除财政拨款**以外**的其他政府补助收入，但**不包括**因政府购买服务而取得的收入；
- (3) 按照**省级以上**民政、财政部门规定收取的会费；
- (4) **不征税收入和免税收入孳生**的银行存款利息收入；
- (5) 财政部、国家税务总局规定的其他收入。

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。

**【单选题】**下列收入中，属于企业所得税法规定的**不征税收入**的是（ ）。

- A. 事业单位收到的财政拨款收入      B. 外贸企业收到的出口退税款收入  
C. 企业取得的国债利息收入          D. 企业收到地方政府未规定专项用途的税收返还款收入

**【答案】**A

**【解析】**收入总额中的下列收入为**不征税收入**：

- (1) 财政拨款，是指各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金；
- (2) 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；
- (3) 国务院规定的其他**不征税收入**。

**【单选题】**符合条件的非营利组织取得下列收入，免征企业所得税的是（ ）。

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

**【答案】**C

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

## 八、企业接收政府和股东划入资产的所得税处理

分类	政府划入资产	股东划入资产
(1) 接收政府投资资产	不属于收入范畴，按国家资本金处理。资产计税基础按实际接收价确定	作为资本金（包括资本公积）处理；属于正常接收投资行为，不能作为收入进行所得税处理；按公允价值确定计税基础
(2) 接收政府指定用途资产	财政性资金性质的，作为不征税收入	——

(3) 接收政府 无偿划入资产	并入当期应税收入。如果政府没有确定接收价值的,应按资产的公允价值确定应税收入	作为收入处理的,属于接受捐赠行为,按公允价值计入收入总额计算缴纳企业所得税,按公允价值确定计税基础
--------------------	--	---

**【单选题】**依据企业所得税的相关规定,企业接收县政府以股权投资方式投入的国有非货币性资产,应确定的计税基础是( )。

- A. 政府确定的接收价值      B. 该资产的公允价值      C. 该资产的账面净值      D. 该资产的账面原值

**【答案】**A

**【解析】**县级以上人民政府(包括政府有关部门,下同)将国有资产明确以股权投资方式投入企业,企业应作为国家资本金(包括资本公积)处理。该项资产如为非货币性资产,应按政府确定的接收价值确定计税基础。

**【单选题】**县级人民政府将国有非货币性资产明确以股权投资方式投入企业,企业应作为国家资本金处理,该非货币性资产的计税基础为( )。

- A. 市场公允价值      B. 双方协商价值      C. 该资产投入前的账面余值      D. 政府确定的接收价值

**【答案】**D

**【解析】**县级以上人民政府(包括政府有关部门,下同)将国有资产明确以股权投资方式投入企业,企业应作为国家资本金(包括资本公积)处理。该项资产如为非货币性资产,应按政府确定的接收价值确定计税基础。

## 九、企业混合性投资业务的所得税处理

1. 企业混合性投资业务,是指**兼具权益和债权双重特性的投资业务**。

2. 混合性投资的条件:

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

3. 混合性投资业务所得税处理:

- ①投资企业:应于被投资企业应付利息的日期,确认收入的实现并计入当期应纳税所得额。
  - ②被投资企业:应于应付利息的日期,确认利息支出,按“非金融企业向非金融企业借款利息支出”的规定进行税前扣除。
  - ③对于被投资企业赎回的投资,投资双方应于赎回时将赎价与投资成本之间的差额确认为债务重组损益,分别计入当期应纳税所得额。
4. 境外投资者在境内从事混合性投资业务,满足上述第1条所列混合性投资业务条件的,可以按照上述第2条的规定进行企业所得税处理,但同时符合以下两种情形的除外:

- (1) 该境外投资者与境内被投资企业构成关联关系;
- (2) 境外投资者所在国家(地区)将该项投资收益认定为权益性投资收益,且不征收企业所得税。

同时符合上述第(1)项和第(2)项规定情形的,境内被投资企业向境外投资者支付的利息应视为股息,不得进行税前扣除。

## 十、可转换债券转换为股权投资的税务处理

(1) 购买方企业的税务处理。

- ①购买方企业购买可转换债券,在其持有期间按照约定利率取得的利息收入,应当依法申报缴纳企业所得税。
- ②购买方企业可转换债券转换为股票时,将应收未收利息一并转为股票的,该应收未收利息即使会计上未确认收入,税收上也应当作为当期利息收入申报纳税;转换后以该债券购买价、应收未收利息和支付的相关税费为该股票投资成本。

(2) 发行方企业的税务处理。

①发行方企业发生的可转换债券的利息，按照规定在税前扣除。

②发行方企业按照约定将购买方持有的可转换债券和应付未付利息一并转为股票的，其应付未付利息视同已支付，按照规定在税前扣除。

## 十一、企业发行永续债的企业所得税政策

永续债是指经国家发展改革委员会、中国人民银行、中国银行保险监督管理委员会、中国证券监督管理委员会核准，或经中国银行间市场交易商协会注册、中国证券监督管理委员会授权的证券自律组织备案，依照法定程序发行、附赎回（续期）选择权或无明确到期日的债券，包括永续期企业债、永续期公司债、永续债务融资工具（含永续票据）、无固定期限资本债券等。自2019年1月1日起，企业发行永续债按以下规定执行：

1. 企业发行的永续债，可以适用股息、红利企业所得税政策，即：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，即：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。

3. 上述（1）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。

4. 企业发行永续债，应当将其适用的税收处理方法在证券交易所、银行间债券市场等发行市场的发行文件中向投资方予以披露。

5. 发行永续债的企业对每一永续债产品的税收处理方法一经确定，不得变更。永续债采取的税收处理方法与会计核算方式不一致的，发行方、投资方在进行税收处理时须作出相应纳税调整。

## 十二、扣除项目及其标准

（一）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。

1. 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**。

2. 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。

3. 企业因雇佣季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员及接受外部劳务派遣用工，也属于企业任职或者受雇员工范畴。注意区分工资薪金与福利费：属于工资薪金支出，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. 接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用。

①接受外部劳务派遣用工：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。

5. 企业福利性补贴支出税前扣除。随企业员工工资薪金制度、**固定**与工资薪金**一起发放**的福利性补贴，符合规定的合理工资、薪金支出条件，可作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。

不能符合合理工资、薪金支出条件的福利性补贴作为规定的职工福利费按规定计算限额税前扣除。

6. 企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予**在汇缴年度按规定扣除**。

7. 对股权激励计划有关所得税处理

①对股权激励计划实行后立即可行权：差价确定为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。

工资薪金支出 = (实际行权时该股票的公允价值 - 激励对象实际行权支付价格) × 数量

②对股权激励计划实行后，需待一定服务年限或者达到规定业绩条件（等待期）方可行权；上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。

③在股权激励计划可行权后，企业方可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。

工资薪金支出 = (实际行权时该股票的公允价值 - 当年激励对象实际行权支付价格) × 数量

**【例提】**某上市公司 2022 年度实发工资 4000 万元。当年 6 月 5 日，中层以上员工对公司 2 年前授予的股票期权 500 万股实施行权，行权价每股 6 元，当日该公司股票收盘价每股 10 元。

**【答案】**2022 年计入成本、费用的工资总额 = 4000 + 500 × (10 - 6) = 6000 (万元)

## (二) 职工福利费、工会经费、职工教育经费

按规定标准与实际数较小者扣除。标准为：

1. 企业实际发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额 14% 的部分准予扣除。

企业职工福利费开支项目，如供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。“工资、薪金总额”，是按规定实际发放的工资薪金总和，不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。（不包括三费和五险一金）

2. 企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额 2% 的部分准予扣除。

条件：企业拨缴的职工工会经费，不超过工资薪金总额 2% 的部分，凭工会组织开具的《工会经费收入专用收据》在企业所得税税前扣除。

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

3. 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，超过部分准予结转以后纳税年度扣除——以后年度未超标时纳税调减。

全额扣除：

(1) 软件生产企业和集成电路产业发生的职工教育经费中的职工培训费用（单独核算），可以全额在企业所得税前扣除。

(2) 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。

(3) 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。

**【多选题】**下列各项中，可全额在企业所得税前扣除的有（ ）。

- A. 航空企业空中保卫员训练费用      B. 核力发电企业的操纵员培训费用      C. 高新技术企业研发人员的培训费用  
D. 技术先进型服务企业的职工教育经费      E. 软件生产企业的职工培训费用

**【答案】**ABE

**【解析】**选项 A，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；选项 B，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；选项 E，软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用，可以全额在企业所得税前扣除。选项 CD，高新技术企业和技术先进型服务企业，发生的培训费用，属于职工教育经费，自 2018 年 1 月 1 日起，不超过工资、薪金总额 8% 的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除。

举例：工资总额 100 万（含残疾人工资 10 万）

	会计（实际）	税法（标准）	调整额
工资	100	110	-10
福利费（14%）	16	14	+2
工会经费（2%）	1	2	0

教育经费（8%）	9	8	+1
----------	---	---	----

- ①三项经费调整额共调+3；  
②残疾人工资调-10

【单选题】南天企业 2022 年支付正式职工的合理工资总额 1000 万元、临时工工资 30 万元。企业当年缴拨的工会经费 28 万元。在计算企业所得税时，工会经费应调增的应纳税所得额为（ ）万元。

- A. 7.40      B. 8.00      C. 28.00      D. 9.76

【答案】A

【解析】企业因雇用临时工实际发生的费用，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。工会经费的扣除限额=（1000+30）×2%=20.60（万元），应调增应纳税所得额 7.40（28-20.60）万元。

【单选题】2022 年某公司给自有员工实际发放合理工资总额为 1000 万元；公司生产部门接受外部劳务派遣员工 6 人，每人每月支付劳务费 3000 元。假设公司当年发生的职工福利费为 200 万元，职工福利费应调增应纳税所得额（ ）万元。

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

【答案】C

【解析】企业接受外部劳务派遣用工支出税前扣除问题：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：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；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。

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

职工福利费扣除限额=1021.6×14%=143.02（万元）

职工福利费应调整应纳税所得额=200-143.02=56.98（万元）

### （三）社会保险费

- 按照政府规定的范围和标准缴纳的“五险一金”，即基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。
- 企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内（工资总额的 5%），准予扣除。
- 企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和符合国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的商业保险费准予扣除。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。除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或职工支付的商业保险费，不得扣除。
- 按照规定缴纳的财产保险准予扣除

### （四）利息费用

	向企业借款	向自然人借款
金融企业	据实扣除	-----
非金融非关联方	利率	利率
关联方	利率+本金	利率+本金

利率不能高于金融企业同期同类贷款利率

本金不能高于权益性投资额的 2 倍/5 倍

1. 非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出：可据实扣除。

2. 非金融企业向非金融企业借款的利息支出：不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分可据实扣除，超过部分不许扣除。

**【计算题】**某居民企业 2022 年发生财务费用 40 万元，其中含向非金融企业借款 250 万元所支付的年利息 20 万元（当年金融企业贷款的年利率为 5.8%）。

**要求：**计算财务费用的纳税调整额。

**【答案】**利息税前扣除额  
 $=250 \times 5.8\% = 14.5$ （万元）  
财务费用调增应纳税所得额  
 $=20 - 14.5 = 5.5$ （万元）

### 3. 关联企业利息费用的扣除——双标准

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

①企业实际支付给关联方的利息支出，不超过下列比例的准予扣除，超过的部分不得扣除。

接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：金融企业，为 5：1；其他企业，为 2：1。

**【举例】**某企业向投资方甲公司 1 年期借款 1000 万元，甲公司对本企业投资额 300 万元，利率 5%（银行）、8%（关联方）

会计上： $1000 \times 8\% = 80$

税法上： $300 \times 2 \times 5\% = 30$

调增：50

②企业能证明关联方相关交易活动符合独立交易原则的；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，实际支付给关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。

③企业自关联方取得的不符合规定的利息收入应按照有关规定缴纳企业所得税。

**【例题】**某企业因向母公司借款 2000 万元按年利率 9%（金融机构同期同类贷款利率为 6%）支付利息 180 万元，该企业不能证明此笔交易符合独立交易原则。母公司适用 15%的企业所得税税率且在该企业的权益性投资金额为 800 万元。

可税前扣除的借款利息=?（万元）

应调增应纳税所得额=?（万元）

**【答案】**可税前扣除的借款利息  
 $=800 \times 2 \times 6\% = 96$ （万元）  
应调增应纳税所得额  
 $=180 - 96 = 84$ （万元）

**【例题】**某公司 2022 年度实现会计利润总额 25 万元。“财务费用”账户中列支：向银行借入生产用资金 200 万元，借用期限 6 个月，支付借款利息 5 万元；经过批准向本企业职工借入生产用资金 60 万元，借用期限 10 个月，支付借款利息 3.5 万元。

**要求：**计算该公司 2022 年度的应纳税所得额。

**【答案】**银行的利率  
 $= (5 \times 2) \div 200 = 5\%$ ；  
可以税前扣除的职工借款利息  
 $= 60 \times 5\% \div 12 \times 10 = 2.5$ （万元）；  
超标准  $= 3.5 - 2.5 = 1$ （万元）；  
应纳税所得额  $= 25 + 1 = 26$ （万元）

### 4. 企业向自然人借款的利息支出

（1）企业向股东或其他与企业有关联关系的自然人借款的利息支出，符合规定条件的，准予扣除。

（2）企业向除上述规定以外的内部职工或其他人员借款的利息支出，其借款情况同时符合以下条件的，其利息支出在不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予扣除。



- a、企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为；
- b、企业与个人之间签订了借款合同。

**【单选题】**在我国境内未设立机构场所的境外某企业。2021 年投资中国某居民企业债券。2022 年取得不含税利息收入 200 万元、延期支付利息的不含税违约金 10 万元、债券转让所得 20 万元。假设利息所得的协定税率为 7%，上述利息所得在我国应缴纳所得税（ ）万元。

A. 14.0    B. 14.7    C. 16.1    D. 15.4

**【答案】**B

**【解析】**未在我国境内设立机构场所的非居民企业，从我国取得的利息所得，以收入全额为应纳税所得额；上述利息所得应纳企业所得税=（200+10）×7%=14.7（万元）。

#### （五）借款费用

1. 企业在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。
2. 企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应予以资本化，作为资本性支出计入有关资产的成本；有关资产交付使用后发生的借款利息，可在发生当期扣除。
3. 通过发行债券、取得贷款等方式融资发生的合理费用支出，符合资本化条件的计入相关资产成本，不符合资本化条件的作为财务费用，准予在企业所得税前据实扣除。

**【例题】**某企业 4 月 1 日向银行借款 500 万元用于建造厂房，借款期限 1 年，当年向银行支付了 3 个季度的借款利息 22.5 万元，该厂房产于 10 月 31 日竣工并投入使用，11 月 20 日结算。

**要求：**计算当年税前可扣除的利息费用。

**【答案】**税前可扣除的利息费用  
=22.5÷9×2=5（万元）

#### （六）业务招待费

1. 会计计入“管理费用”。
2. 税法税前限额扣除——扣除 2 个扣除标准中的较小者：  
最高不得超过当年销售（营业）收入的 5%；  
有合法票据的，实际发生额的 60%扣除。  
计算限额的依据，包括：销售货物收入、劳务收入、利息收入、租金收入、特许权使用费收入、视同销售收入等；  
但不得扣除现金折扣。  
即：会计“主营业务收入”+“其他业务收入”+会计不做收入的税法视同销售收入（捐物）。

**【例题】**纳税人销售收入 2000 万元，业务招待费扣除最高限额  $2000 \times 5\% = 10$  万元。两种情况：

（1）假设实际发生业务招待费 40 万元： $40 \times 60\% = 24$  万元；税前可扣除 10 万元；纳税调整额 =  $40 - 10 = 30$  万元

（2）假设实际发生业务招待费 15 万元： $15 \times 60\% = 9$  万元；税前可扣除 9 万元；纳税调整额 =  $15 - 9 = 6$  万元

3. 超过部分不得结转以后年度扣除。
4. 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。
5. 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。

#### （七）广告费和业务宣传费

（1）会计计入“销售费用”

（2）税法限额税前扣除——一般不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分，准予扣除；例举行业限额比率为 30%【化妆品制造与销售、医药制造、饮料制造（不含酒类制造）】

- (3) 超过限额标准部分，准予结转以后纳税年度扣除，以后年度未超标时纳税调减。
- (4) 企业筹建期间，发生的广告费、业务宣传费，按实际发生额计入筹办费，按规定税前扣除。
- (5) 与生产经营无关的非广告性质的赞助费在所得税前不得列支。
- (6) 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。

**【单选题】**企业发生的广告费，下列所得税表述正确（ ）。

- A. 酒类制造企业的广告费，不得在税前扣除
- B. 医药销售企业的广告费，不超过当年销售收入 30% 的部分准予税前扣除
- C. 企业筹建期间发生的广告费，可按实际发生额计入筹办费，按有关规定在税前扣除
- D. 烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出，可以在计算应纳税所得额时扣除

**【答案】**C

**【解析】**选项 AB 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，准予扣除选项 C，企业在筹建期间发生的广告费和业务宣传费，可按实际发生额计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。D 选项，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】**某食品生产企业 2019 年销售收入 4000 万元，广告费发生扣除最高限额  $4000 \times 15\% = 600$ （万元），

- (1) 广告费发生 700 万元：税前可扣除 600 万元，纳税调整 100 万元；
- (2) 广告费发生 500 万元：税前可扣除 500 万元，纳税调整 0；
- (3) 结转以后纳税年度扣除

以前年度累计结转广告费扣除额 65 万元，本年发生额 380 万元，扣除限额 480 万元，纳税调减 65 万元。

**【例题】**某制药厂 2019 年销售收入 3000 万元，发生现金折扣 100 万元；特许权使用费收入 200 万元，营业外收入 150 万元。广告费支出 1000 万元，业务宣传费 40 万元。

**要求：**计算纳税调整额。

**【答案】**广告费和业务宣传费扣除标准  
 $= (3000 + 200) \times 30\% = 960$ （万元），  
 广告费和业务宣传费实际发生额  
 $= 1000 + 40 = 1040$  万元，  
 超标准  $1040 - 960 = 80$  万元，  
 调增所得额 80 万元。

#### （八）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。

#### （九）租赁费：从承租方角度

方式	租赁费	租入固定资产折旧费
经营租赁	按照租赁期限均匀扣除	不得计提折旧，不扣折旧费
融资租赁	不得扣除	计提折旧，扣折旧费

#### （十）劳动保护费

企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。

#### 区分劳动保护费与职工福利费

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，准予税前扣除。

#### （十一）公益性捐赠支出

1. 会计对外捐赠计入“营业外支出”
2. 税法区分限额扣除（公益性捐赠）和不得扣除（非公益性捐赠）
3. 公益性捐赠税前扣除标准：企业发生的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额 12% 的部分，准予扣除。年度利润

总额，是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。

4. 公益捐赠：是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

5. 公益性捐赠超过 12% 的部分准予向以后年度结转扣除，但自捐赠发生年度的次年起计算最长不得超过三年。企业在对公益性捐赠支出计算扣除时，应先扣除以前年度结转的捐赠支出，再扣除当年发生的捐赠支出。

6. 纳税人直接向受赠人的捐赠，所得税前不得扣除，应作纳税调增处理。

7. 扶贫捐赠

①自 2019 年 1 月 1 日至 2025 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。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。

“目标脱贫地区”包括 832 个国家扶贫开发工作重点县、集中连片特困地区县（新疆阿克苏地区 6 县 1 市享受片区政策）和建档立卡贫困村。

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。

③企业在 2015 年 1 月 1 日至 2018 年 12 月 31 日期间已发生的符合条件的扶贫捐赠支出，尚未在计算企业所得税应纳税所得额时扣除的部分，可依上述①的政策执行。

8. 企业在非货币性资产捐赠过程中发生的运费、保险费、人工费用等相关支出，凡纳入国家机关、公益性社会组织开具的公益捐赠票据记载的数额中的，作为公益性捐赠支出按照规定在税前扣除；上述费用未纳入公益性捐赠票据记载的数额中的，作为企业相关费用按照规定在税前扣除。

**【捐款】**某制药公司为增值税一般纳税人，2019 年主营业务收入 5500 万元，其他业务收入 400 万元，营业外收入 300 万元，主营业务成本 2800 万元，其他业务成本 300 万元，营业外支出 210 万元，营业税金及附加 420 万元，管理费用 550 万元，销售费用 900 万元，财务费用 180 万元，投资收益 120 万元。

其中：营业外支出包括对外捐赠货币资金 140 万元（通过县级政府向贫困地区捐赠 120 万元，直接向某学校捐赠 20 万元）。

**要求：**计算上述业务应调整的应纳税所得额。

**【答案】**（1）会计利润 = 5500 + 400 + 300 - 2800 - 300 - 210 - 420 - 550 - 900 - 180 + 120 = 960（万元）

（2）公益捐赠扣除限额 = 960 × 12% = 115.2（万元），调增应纳税所得额 = 120 - 115.2 = 4.8（万元）

（3）直接向某学校捐赠 20 万元不能税前扣除

（4）上述业务应调增所得额 = 4.8 + 20 = 24.8（万元）

**【捐物】**某企业 2019 年将两台重型机械设备通过市政府捐赠给贫困地区用于公共设施建设。“营业外支出”中已列支两台设备的成本及对应的销项税额合计 236.4 万元。每台设备市场售价为 140 万元（不含增值税）。当年会计利润 1000 万元。

**要求：**计算上述业务的纳税调整额。

**【答案】**

（1）公益性捐赠的扣除限额  
= 1000 × 12% = 120（万元）

捐赠调增应纳税所得额  
= 236.4 - 120 = 116.4（万元）

（2）捐赠设备视同销售处理。

视同销售收入应调增应纳税所得额  
= 140 × 2 = 280（万元）

视同销售成本应调减应纳税所得额  
= 236.4 - 140 × 2 × 13% = 200（万元）

视同销售调增应纳税所得额  
= 280 - 200 = 80（万元）

(3) 共调增应纳税所得

$=116.4+80=196.4$  (万元)

非货币资产对外捐物总结:

① 捐赠额是否超过年度利润总额 12%;

② 视同对外销售缴纳企业所得税, 确认收入和成本 (会计上不确认收入和结转成本);

③ 考虑与广告宣传费和业务招待费的关联。

**【单选题】** 捐钱—2008 年某居民企业主营业务收入 5000 万元、营业外收入 80 万元, 与收入配比的成本 4100 万元, 全年发生管理费用、销售费用和财务费用共计 700 万元, 营业外支出 60 万元 (其中符合规定的公益性捐赠支出 50 万元), 2007 年度经核定结转的亏损额 30 万元。2008 年度该企业应缴纳企业所得税 ( ) 万元。

A. 47.5      B. 53.4      C. 53.6      D. 54.3

**【答案】** B

**【解析】** 会计利润  $=5000+80-4100-700-60=220$  (万元)

公益性捐赠扣除限额  $=220 \times 12\%=26.4$  (万元), 税前准予扣除的捐赠支出是 26.4 万元, 应调整应纳税所得额  $=50-26.4=23.6$  (万元)。

应纳企业所得税

$= (220+23.6-30) \times 25\%=53.4$  (万元)

(十二) 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。

(十三) 准予扣除的其他项目

如会员费、合理的会议费、差旅费、违约金、诉讼费用等。

依据财务会计制度规定, 并实际在财务会计处理上已确认的支出, 凡没有超过《企业所得税法》和有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的, 可按企业实际会计处理确认的支出, 在企业所得税前扣除。

**【单选题】** 计算企业应纳税所得额时, 下列支出可在发生当期直接扣除的是 ( )。

A. 长期股权投资的支出      B. 购买生产用原材料的支出  
C. 企业发生的合理的劳动保护支出      D. 购买生产用无形资产的支出

**【答案】** C

**【解析】** 选项 A: 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; 选项 BD: 购买资产的支出形成企业相应资产的计税基础, 不能在发生当期直接扣除。

(十四) 以前年度发生应扣未扣支出

1. 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, 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。

2. 上述原因多缴的税款, 可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。

十二、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。

【单选题】下列支出，可以在企业所得税税前扣除的是（ ）。

- A. 子公司支付给母公司的管理费                      B. 企业内设营业机构之间支付的租金  
C. 企业内设营业机构之间支付的特许权使用费        D. 银行企业内设营业机构之间支付的利息

【答案】D

【解析】企业之间支付的管理费（选项A）、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费（选项BC），以及非银行企业内营业机构之间支付的利息，不得扣除。

【单选题】企业支付的下列保险费，不得在企业所得税税前扣除的是（ ）。

- A. 企业为投资者购买的商业保险                      B. 企业按规定为职工购买的工伤保险  
C. 企业为特殊工种职工购买的法定人身安全保险      D. 企业为本单位车辆购买的交通事故责任强制保险

【答案】A

【解析】除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

【多选题】下列各项中，在计算企业所得税应纳税所得额时不得扣除的有（ ）。

- A. 企业之间支付的管理费    B. 企业内营业机构之间支付的租金    C. 企业向投资者支付的股息  
D. 银行企业内营业机构之间支付的利息    E. 非银行企业内营业机构之间支付的利息

【答案】ABCE

【解析】选项D，是允许税前扣除的。

【单选题】下列各项支出，可在企业所得税前扣除的是（ ）。

- A. 企业之间支付的管理费用                      B. 非银行企业内营业机构之间支付的利息  
C. 企业依据法律规定提取的环境保护专项资金        D. 烟草企业的烟草广告费和烟草宣传费

【答案】C

【解析】选项A，企业之间支付的管理费用不得税前扣除；选项B，非银行企业内营业机构之间支付的利息，不得税前扣除；银行企业内营业机构之间支付的利息，可以税前扣除；选项D，烟草企业的烟草广告费和烟草宣传费，不得税前扣除。

### 十三、亏损弥补

1. 企业某一纳税年度发生的亏损可以用下一年度的所得弥补，下一年度的所得不足以弥补的，可以逐年延续弥补，但最长不得超过5年。亏损不是企业财务报表中的亏损额，而是税法调整后的金额。
  2. 五年弥补期是以亏损年度的第一年度算起，连续五年内不论是盈利或亏损，都作为实际弥补年限计算。连续发生年度亏损，必须从第一个亏损年度算起，先亏先补，后亏后补。
  3. 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。
  4. 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。企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出，不得计算为当期的亏损，企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理，但一经选定，不得改变。
  5. 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。
  6. 将高新技术企业和科技型中小企业亏损结转年限由5年延长至10年。
  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。
- 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。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。

**【举例】**2013 年成立，至 2019 年的 7 年间获利（调整后的所得额）如下：

7 年间应纳企业所得税 = ?

2013 年	2014 年	2015 年	2016 年	2017 年	2018 年	2019 年
-150	-30	20	70	40	-10	65

7 年间应纳企业所得税 =  $25 \times 25\% = 6.25$ （万元）

**【单选题】**下列关于企业筹建期间相关业务的税务处理，正确的是（ ）。

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

**【答案】**C

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