

# 注册会计师 税法 考点强化班

目录

- 【补充】税率表（必背税率表，建议记忆税率表）
- 专题一：增值税（含烟叶税、关税）、消费税（含附加税）和资源税
- 专题二：车辆购置税和车船税
- 专题三：土地增值税和契税
- 专题四：房产税、城镇土地使用税和耕地占用税
- 专题五：印花税
- 专题六：企业所得税（含国际税收）
- 专题七：个人所得税
- 专题八：环境保护税和船舶吨税

## 专题六 企业所得税（含国际税收）

在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）为企业所得税的纳税人。个人独资企业、合伙企业不是企业所得税的纳税人。

### 一、居民企业 VS 非居民企业、征税对象和税率

【注意】我国企业所得税法采用了“登记注册地标准”和“实际管理机构地标准”两个衡量标准，对居民企业和非居民企业做了明确界定。

纳税人			税收管辖权		征税对象	税率
居民企业			居民管辖权，就其世界范围所得征税		居民企业、非居民企业在华机构的生产经营所得和其他所得	基本税率 25%
非居民企业	在我国境内设立机构场所	取得所得与设立机构场所所有联系的	地域管辖权	就其来自我国的所得和发生在中国境外但与其境内所设机构、场所所有实际联系的所得征税		
		取得所得与设立机构场所没有实际联系的		仅就其来自我国的所得征税		
未在我国境内设立机构场所，却有来源于我国的所得						

### 二、居民企业应纳税额的计算

#### 第一：查账征税

应纳税额=境内应纳税所得额×税率-抵免税额+国外所得补交税-预交所得税

#### (一) 应纳税所得额

##### 1. 收入确认

##### (1) 收入总额

收入类型	税务处理
销售货物	①分期收款：合同约定

②托收承付：办妥托收手续时确认收入 ③预收款：发出商品时确认收入 ④需要安装：安装完毕时确认收入；如果安装比较简单，可发出商品时确认 ⑤支付手续费方式委托代销：收到代销清单时确认收入 ⑥产品分成：分得产品的时点确认收入
---

收入类型	税务处理
提供劳务	①安装费：安装完工进度确认收入 ②宣传媒介费：广告或商业行为出现于公众面前时确认收入，广告的制作费应根据完工进度确认收入 ③软件费：根据开发的完工进度确认收入 ④服务费：提供服务的期间分期确认收入 ⑤特许权费：提供设备和有形资产的，交付或转移时确认收入；提供后续服务的，提供服务时确认收入。 ⑥会员费：只有会籍，消费时另外付费；取得当期确认收入；消费时有折扣或不再付费；整个受益期分摊 ⑦艺术表演等：相关活动发生时确认收入 ⑧劳务费：长期提供重复劳务的，在相关活动发生时确认收入

收入类型	税务处理
转让财产	转让股权：转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入 $\text{应纳税所得额} = \text{实际收入} - \text{原始投资成本}$
股息红利	被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现
利息、租金、特许权使用费	按合同规定日期确认收入（无论是否实际收到） <b>【提示】</b> 永续债的税务处理

情形		投资方的税务处理	发行方的税务处理
永续债的税务处理	可以适用股息、红利企业所得税政策（按照权益性投资处理）	取得的永续债利息收入属于股息、红利性质——符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益免征企业所得税	支付的永续债利息不能作为费用在企业所得税前扣除
	符合规定条件5条（含）以上的永续债，也可以按照债券利息适用企业所得税政策（按照债权性投资处理）	投资回报为利息收入——取得利息收入按规定缴纳企业所得税	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
接受捐赠		接受捐赠：实际收到日确认收入 非货币资产受赠金额为： 资产价值+进项税	——

**【提示】** 境外投资者在境内从事混合性投资业务

情形	税务处理
同时满足两项条件： （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	按照权益性投资进行税务处理：境内被投资企业向境外投资者支付的利息应视为股息，不得在税前扣除
其他情形	按照债权性投资进行税务处理：境内被投资企业向境外投资者支付的利息按照利息支出进行扣除

(2) 免税 VS 不征税

免税	不征税
①国债利息 ②居民企业间股息红利等权益投资收益 （投资于上市公司且持股<12个月的不免） ③设机构的非居民从居民取得与机构相关权益性投资收益 ④非营利组织的非营利收入	①财政拨款 ②行政收费、政府基金（得上缴，不上缴就要征） ③国务院其他规定（专项用途财政资金）

(3) 减计收入

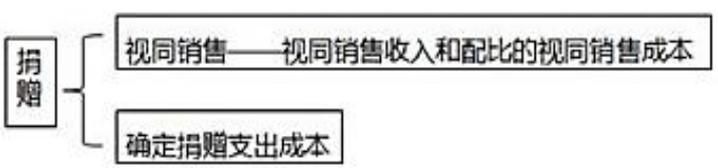
综合利用资源减按 90% 计入收入总额。

2. 扣除

(1) 费用扣除规定

项目	扣除规定
工资薪金	合理的、实际已发放的可扣 <b>【提示】</b> 股权激励 立即可行权：公允与实际支付之差可税前扣除 有等待期：等待期内纳税调增，行权时公允与实际支付之差可税前扣除
福利费（含福利部门工资）	工资薪金×14%
工会经费	工资薪金×2%
教育经费	工资薪金×8% 特殊：①软件生产企业职工培训费全额扣 ②核电厂操纵员培养费作为成本全额扣（以上均可结转扣除）

项目	扣除规定
广宣费	（主营业务收入+其他业务收入+视同销售收入）×15%，超过部分均可结转扣除 <b>【提示 1】</b> 化妆品制造或销售、医药制造、饮料制造（不含酒）为 30% <b>【提示 2】</b> 烟草企业不得扣除 <b>【提示 3】</b> 有分摊协议的关联方间不超过限额的部分可相互分摊（超限额的不允许），不计入接收方广宣费限额里 <b>【提示 4】</b> 筹建期间可据实扣除
业务招待费	限额①：（主营业务收入+其他业务收入+视同销售收入）×5% 限额②：发生额的 60% 两个标准孰低计量（筹建期间可按发生额 60%扣除）

项目	扣除规定
公益性捐赠支出	利润总额×12%（超过部分可结转 3 年扣除） <b>【提示 1】</b> 必须通过公益团体或县级以上人民政府捐赠，直接捐赠不得扣除 <b>【提示 2】</b> 自 2019 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，企业通过规定渠道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 <b>【提示 3】</b> 实物捐赠要分解为视同销售货物和捐赠支出两个行为 <div style="margin-top: 10px;">  <pre>                     graph LR                         A[捐赠] --- B[视同销售——视同销售收入和配比的视同销售成本]                         A --- C[确定捐赠支出成本]                     </pre> </div>

项目	扣除规定
利息	①非金融企业向金融企业借的：据实扣除

费用	②金融企业存款利息支出及同业拆借利息支出：据实扣除 ③发行债券的：据实扣除 ④非金融向非金融借款：≤同期同类贷款利率部分可扣 ⑤向关联方借的：≤同期银行贷款利率且满足债资比（一般企业≤2：1；金融企业≤5：1）要求的可扣
保险费	①为企业购买的财产保险：可扣 ②为职工购买的基本保险：可扣 ③合理劳保支出：可扣 ④为全体职工购买的补充养老、医疗保险：分别按工资薪金×5% ⑤其他不可扣（特殊工种除外）

项目	扣除规定	
手续费及佣金支出	行业	具体规定
	保险企业	自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
	电信企业	扣除限额=当年全部收入总额×5%
	其他企业	扣除限额=签订服务协议或合同确认的收入金额×5%

项目	扣除规定
环境保护专项资金	可扣除，若改变用途不得扣除
劳动保护费	可扣除
资产损失	除贷款外的应收、预付：确认无法收回的可扣除 股权投资损失：确实无法收回的可扣除 存货、固定资产损失：净值减除赔偿赔款后余额可扣除（连同转出的进项税都可扣除） 境内外亏损：分开核算，境外亏损不得税前扣除

**【提示】**不得扣除情形

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。
5. 与生产经营活动无关的各种赞助支出。
6. 未经核定的准备金支出。
7. 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。

(2) 税金扣除

准予扣除的税金的方式		可扣除税金举例
当期扣除	计入税金及附加在当期扣除	消费税、城市维护建设税、出口关税、资源税、土地增值税、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税、教育费附加
分摊扣除	在发生当期计入相关资产的成本	契税、车辆购置税、耕地占用税、进口关税、不得抵扣的增值税等
不得税前扣除的税金		企业所得税、可以抵扣的增值税

(3) 加计扣除

①研发费用

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75%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的175%摊销，其摊销年限一般不得低于10年。

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

②残疾人工资加计 100%扣除。

(4) 加速折旧

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。

③其他规定

期间	对象	加速折旧方法
永久适用	固定资产	单位价值≤5000 元，一次性扣除
2018. 1. 1-2020. 12. 31 新购入	设备和器具	单位价值≤500 万，一次性扣除

### 3. 资产的税务处理

(1) 固定资产折旧的最低年限、折旧计算的起止时间。

(2) 生产性生物资产计算折旧的最低年限。

(3) 不得计算摊销费用扣除的无形资产。

(4) 无形资产的摊销年限不得低于 10 年。

(5) 固定资产的修理支出不等同于固定资产的大修理支出。

(6) 存货的成本计算方法不能使用后进先出法。

(7) 企业所得税核定征收改为查账征收后有关资产的税务处理

能够提供资产购置发票的	以发票载明金额为计税基础
不能提供资产购置发票的	可以凭购置资产合同（协议）、资金支付证明、会计核算资料等记载金额，作为计税基础
企业核定征税期间投入使用的资产，改为查账征税后	按税法规定的折旧、摊销年限，扣除该资产投入使用年限后，就剩余年限继续计提折旧、摊销额并在税前扣除

(8) 文物、艺术品资产的税务处理

企业购买的文物、艺术品用于收藏、展示、保值增值的，作为投资资产进行税务处理；文物、艺术品资产在持有期间，计提的折旧、摊销费用，不得税前扣除

### 4. 减免税

(1) 从事农、林、牧、渔业项目的所得（免税）。

(2) 花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植、海水养殖、内陆养殖减半征收。（花茶香海内）

(3) 从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得、从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得：从取得一笔生产经营收入年度起三免三减半。

(4) 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。

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

**【提示 1】**技术转让收入不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。

**【提示 2】**不得享受此优惠情形：如 100%关联方之间技术转让所得；禁止出口和限制出口技术转让所得；未单独核算技术转让所得。

### 5. 创投企业优惠

是指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（24 个月）的，可以按照其投资额的 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，可以在以后纳税年度结转抵扣。

### 6. 亏损弥补

企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。

**【提示 1】**高新技术企业或科技型中小企业资格的企业，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由 5 年延长至 10 年。

**【提示 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。