

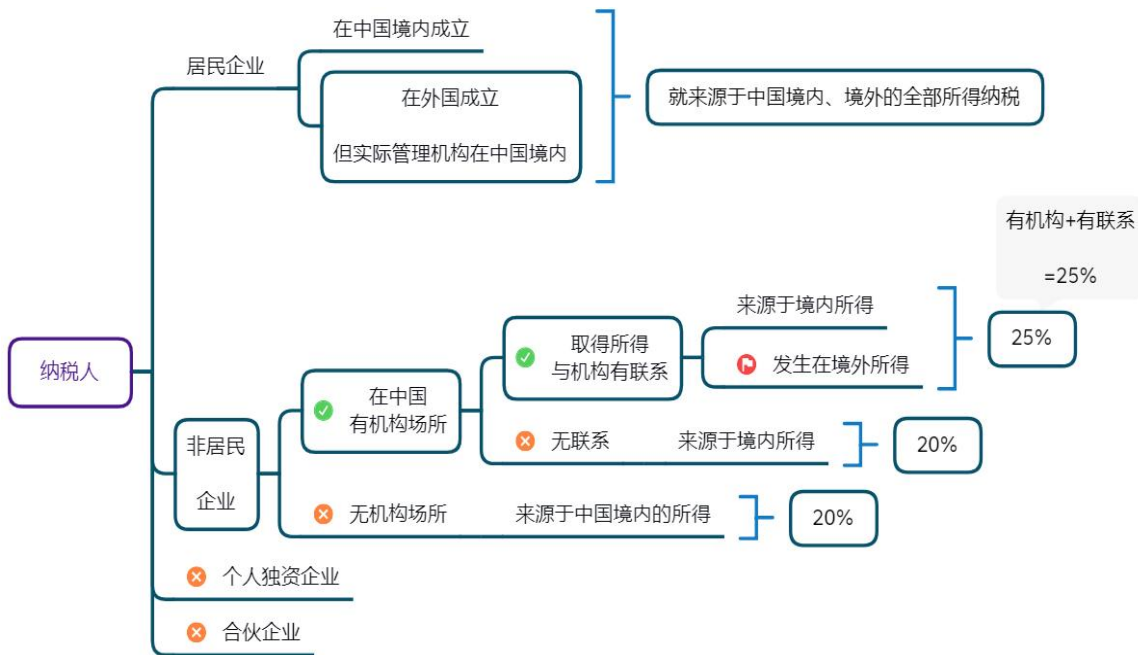
第三章 涉税专业服务程序与方法

第三单元 企业所得税

- 【知识点 1】企业所得税的基本内容审核
- 【知识点 2】应纳税所得额的审核
- 【知识点 3】资产税务处理的审核
- 【知识点 4】企业重组的所得税处理的审核
- 【知识点 5】税收优惠的审核
- 【知识点 6】居民企业核定应纳税额的审核
- 【知识点 7】企业所得税征收管理的审核

【知识点 1】企业所得税的基本内容审核

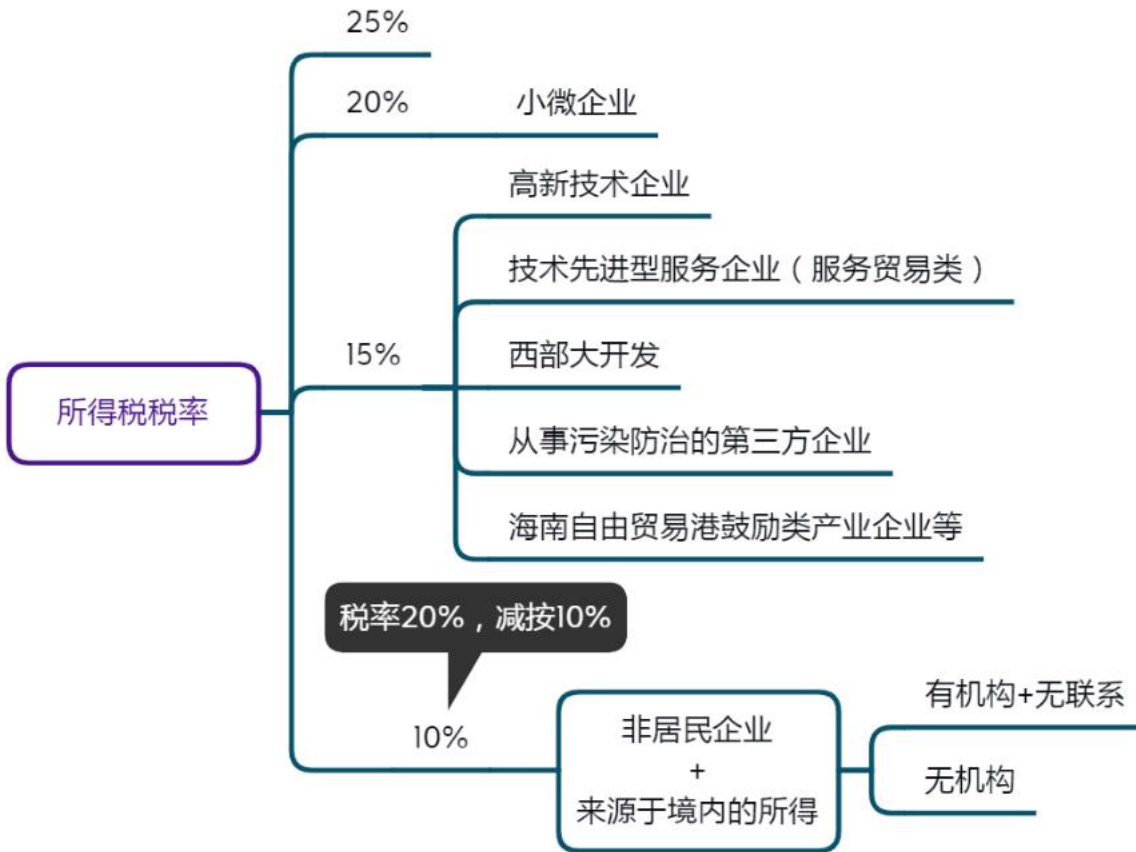
一、纳税义务人的审核



二、所得来源地的确定

来源地所得确定原则		
所得	来源地	记忆口诀
销售货物所得	按照交易活动发生地确定	主营业务发生地
提供劳务所得	按照劳务发生地确定	
不动产转让所得	按照不动产所在地确定	不动产按常规记
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	动产转让反着记
权益性投资资产转让所得	按照被投资企业所在地确定	其他全是对方地
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	
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、支付所得的个人住所地确定	

三、税率的审核



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

（二）间接法

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
应纳税所得额

【知识点 2】应纳税所得额的审核

一、收入总额

1. 一般收入的确认

	是否涉及“营业收入”
销售货物收入	√
提供劳务收入	√
转让财产（净）收入	
股息、红利等权益性投资收益	
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	部分√

2. 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）

3. 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。

4. 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

5. 视同销售收入

区分原则	视同销售	不视同销售
看资产所有权是否发生改变	用于市场推广或销售	将资产用于生产、制造、加工另一产品
	用于交际应酬	改变资产形状、结构或性能
	用于职工奖励或福利	改变资产用途（如，自建商品房转为自用或经营）
	用于股息分配	将资产在总机构及其分支机构之间转移
	用于对外捐赠	上述两种或两种以上情形的混合
	其他改变资产所有权属的用途	其他不改变资产所有权属的用途

6. 股权转让、股权清算、减资

	股权转让	股权清算	减资
是否需要强制分配股息	×	√	√

7. 转增股本

转增资本来源	投资方企业确认股息、红利收入	投资方企业增加长期投资的计税基础

资本公积	溢价	×	×
	其他资本公积	√	√
留存收益	未分配利润	√	√
	盈余公积	√	√

二、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。

三、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
无偿划入 +指定专门用途 +并按规定管理	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	
---------	---------------------------	--

四、不征税收入的审核

（一）财政拨款

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，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。

（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。

五、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。

铁路债券利息收入减半。

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。

【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。

【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。

六、扣除项目及标准的审核

1. 税金

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)、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

2. 工资、薪金支出

扣除原理	企业发生的合理的工资薪金支出准予据实扣除		
包括	钱	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	
	人	季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员	
	劳务派遣用工	支付给劳务派遣公司→劳务费 直接支付给员工个人→工资薪金支出	

3. 三项经费

三项经费	扣除限额
工会经费	工资、薪金支出×2%
职工教育经费	工资、薪金支出×8%,超过部分可结转
职工福利费	工资、薪金支出×14%

职工教育经费特殊规定

软件产业	全额扣除	
集成电路产业	全额扣除	
航空企业	飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费、空中保卫员训练费	作为运输成本扣除
核力发电企业	培养核电厂操纵员发生的培养费用	作为发电成本扣除

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)

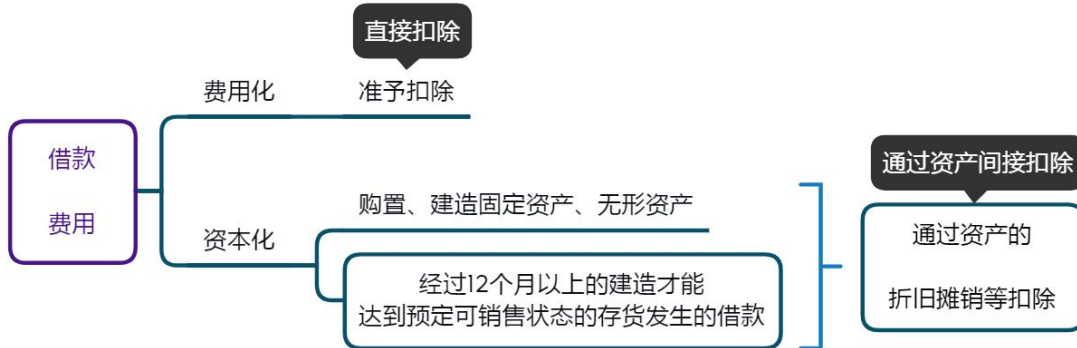
5. 保险费

四险一金	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	
	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

6. 借款费用

根据借款用途进行资本化或费用化的税务处理。



7. 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

8. 企业投资者投资未到位而发生的利息支出扣除问题

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，不属于企业合理支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。

9. 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)

10. 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	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

生额扣除	和业务招待费一样，税务局发放的开业大礼包)
特别扣除	2021.1.1-2025.12.31，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

11. 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 3 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）扶贫政策：

①2019 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。

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。

12. 其他扣除项目

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、不得扣除的项目的审核

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。

八、亏损弥补的审核

1. 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。