

第一章 企业所得税

第三节 应纳税所得额的计算

【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。

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。

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。