

第三章 涉税专业服务程序与方法

第四节 所得税纳税审核方法

(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
项目
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
应纳税额所得额

【知识点2】应纳税所得额的审核

- 一、收入总额的审核
- 二、企业接收政府和股东划入资产的所得税处理
- 三、不征税收入的审核
- 四、免税收入的审核
- 五、扣除项目及标准的审核
- 六、不得扣除的项目的审核
- 七、亏损弥补的审核

一、收入总额的审核

- (一) 一般性收入的确认
- (二) 特殊性收入的确认
- (三) 各类收入确认时间汇总

(一) 一般性收入的确认

1. 销售货物收入

涉及会计科目：主营业务收入、其他业务收入。

指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

注：销售货物收入=主营业务收入+其他业务收入+视同销售收入（税法口径）

特殊方式销售取得收入：

(1) 售后回购

一般处理：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。

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）

(2) 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。

注：增值税、消费税以旧换新除了金银以外都是按新货物的同期销售价格确定销售额，对金银首饰以旧换新业务，按照销售方实际收取的不含增值税的全部价款为依据征收增值税和消费税（差额）。

(3) 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

【例题1·单选题】2022年9月甲电子公司销售一批产品，含增值税价格45.2万元。由于购买数量多，甲电子公司给予购买方9折优惠。已知增值税税率为13%，甲电子公司在计算企业所得税应纳税所得额时，应确认的产品销售收入为（ ）。

- A. 36万元 B. 40万元 C. 42.4万元 D. 45.2万元

【答案】A

【解析】(1)商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额；(2)应确认的产品销售收入=45.2÷(1+13%)×90%=36(万元)。

2. 提供劳务收入

涉及会计科目：主营业务收入、其他业务收入。

3. 转让财产（净）收入（有形资产+无形资产+转让**所有权**）

涉及会计科目：营业外收入、资产处置损益，投资收益。

是企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

股权转让所得的确认：

股权转让所得的确认	
确认时间	于转让协议生效且 完成股权变更手续 时确认
计算公式	股权转让所得=转让股权收入—股权成本
	注：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的金额

【例题2·单选题】2021年1月甲居民企业以800万元直接投资乙居民企业，取得股权40%。2022年12月，甲企业将所持乙企业股权全部转让。取得转让收入1000万元。投资期间乙企业累计盈余公积和未分配利润400万元。下列关于甲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）。

【例题 3·简答题】（2017 年修改）2022 年 8 月份甲公司将持有的乙公司股权全部转让，取得转让收入 7500 万元。经审核发现，甲公司在向乙公司投资时支付款项 6000 万元，并拥有乙公司 40% 股权，采取权益法核算。在股权转让时，该项投资的账面记录为“长期股权投资—投资成本”借方余额 6000 万元和“长期股权投资—损益调整”借方余额 2000 万元。

问题：

（1）计算该项股权转让的应纳税所得额，并说明在 2022 年度汇算清缴时应如何进行纳税调整。

【答案】

（1）企业所得税确认的应纳税所得额=7500-6000=1500（万元）。

会计本期确认投资收益在借方，损失 500 万元，故应纳税调增 2000 万元。

4. 股息、红利等权益性投资收益（股）

涉及会计科目：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，按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。

（2）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。

（3）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。

以未分配利润、盈余公积转增资本，作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业增加该项长期投资的计税基础。

5. 利息收入（债）

涉及会计科目：投资收益、财务费用。

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。

6. 租金收入（有形资产+转让使用权）

涉及会计科目：其他业务收入。

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。

（1）租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

（2）如果交易合同或协议中规定的租赁期限跨年度，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（无形资产+转让使用权）

涉及会计科目：其他业务收入。

特许权使用费收入，是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权而取得的收入。

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。

8. 接受捐赠收入

涉及会计科目：营业外收入。

(1) 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。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。

(2) “买一赠一”

企业以“买一赠一”等方式组合销售本企业商品的，**不属于捐赠**，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

注：与增值税区分开来，增值税“买一赠一”按视同销售处理。

【例题 4·简答题】A 市甲公司主要从事电子产品制造和销售，2022 年 11 月为了促进新款鼠标销量，公司推出了“买一赠一”的促销活动，凡购买一件售价 200 元（不含税）新型游戏鼠标的，附赠一个原价 50 元（不含税）的无线键盘一套。

假设当月甲公司销售了 1 万个新款鼠标。

求公司当月该销售活动发生的企业所得税应纳税额和增值税销项税额。假定不考虑相关成本及税金。

公司当月该销售活动应缴纳的企业所得税处理：

(1) 甲公司总共确认的收入为 200 万元，将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入：

鼠标销售收入= $200 \times 200 / (200 + 50) = 160$ 万元，

键盘销售收入= $200 \times 50 / (200 + 50) = 40$ 万元。

应纳税额= $200 \times 0.25 = 50$ 万元。

(2) 公司当月该销售活动发生的增值税销项税额：

增值税无偿赠送应按视同销售处理，增值税销项税额= $(200 + 50) \times 0.13 = 32.5$ 万元。

9. 其他收入

涉及会计科目：营业外收入等。

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。

注：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。