

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) 特殊性收入的确认

视同销售收入	用于市场推广或销售
	用于交际应酬
	用于职工奖励或福利
	用于股息或利润分配
	用于对外捐赠
	用于集资、用于广告、用于样品
不视同销售	将资产用于生产、制造、加工另一产品
	改变资产形状、结构或性能
	改变资产用途（如自建商品房转为自用或经营）
	将资产在总机构及其分支机构之间转移
	上述两种或两种以上情形的混合
	其他不改变资产所有权属的用途

区分原则：看资产所有权是否发生改变。

【提示 1】直接捐赠按视同销售，“买一赠一”中的赠送不属于捐赠，不能视同销售。

【提示 2】与增值税比较：

增值税视同销售：移代个福投分送；外购非个福，不做进项做转出。

【例题 1·单选题】（2017 年）企业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. 将资产用于股息分配
- B. 将资产用于生产另一产品
- C. 将资产从总机构移送至分支机构
- D. 将资产由自用转为经营性租赁

【答案】A

【解析】选项 B、C、D，资产所有权没有发生转移，不属于视同销售范围。

(三) 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
销售货物收入	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。

【例题1·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. 销售商品需要简单安装和检验的，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。

【例题2·综合题节选】（2022年）甲公司成立于2021年7月（一般纳税人），增值税按月申报缴纳，主营糕点面包制作，兼营烘焙模具制作，产品销售以门店直销和网络平台销售为主，所有产品适用13%增值税税率。甲公司依据企业会计准则进行会计核算，2021年度部分生产经营信息如下。

请根据所列信息按要求解答相关问题，需要计算的，列出计算过程，计算结果以元为单位，保留两位小数。

资料一：

甲公司在门店推出面包卡充值优惠活动，充值满1000元，全店购物8折，该折扣无截止日期，但不可与其他优惠叠加。

已知该面包卡属于单用途卡，假如某消费者于2021年12月10日充值1000元，截止月末，在甲公司门店持卡购买了标价为300元的面包和蛋糕，累计消费240元。

资料二：

甲公司门店直销面包，在每天17点之后推出买一赠一活动，购买面包赠送蛋挞，即每支付15元购买一个标价为15元的面包，可获赠一个标价为5元的蛋挞。

资料三：

甲公司将一台闲置生产设备（2020年购入）出租，租期为12个月，租金12万元（价税合计数）。租赁期为2021年12月1日至2022年11月30日，合同约定租金在租赁期开始之前一次性预付。甲公司于2021年11月28日收到全部租金。

资料四：

甲公司于2021年度投资500万元购买A公司（境内居民企业非上市公司）10%股权，2021年甲公司的会计核算确认了两笔投资收益。第一笔为2021年3月，A公司宣告分配股息30万并于当月收到；第二笔为2021年12月，甲公司以350万元价款转让A公司5%股权，甲公司确认投资收益100万元。

- （1）要求1：根据资料一，对于该消费者的充值和消费行为，请计算甲公司应缴纳的增值税销项税额。
- （2）要求2：根据资料一，对于该消费者的充值和消费行为，请计算甲公司2021年度企业所得税纳税申报时应确认的收入金额。
- （3）要求3：根据资料二，对每一笔上述业务，请计算甲公司在企业所得税纳税申报时应确认的收入金额。
- （4）要求4：根据资料三，请问甲公司收到的租金应在何时办理增值税纳税申报（纳税申报的起止日期）。请计算申报缴纳的增值税销项税额。
- （5）要求5：根据资料三，请计算甲公司在2021年度企业所得税纳税申报时应确认的租金收入。
- （6）要求6：根据资料四，请问以上第一笔投资收益是否应计入2021年度应纳税所得额缴纳企业所得税，并说明理由。
- （7）要求7：根据资料四，请问以上第二笔投资收益是否应缴纳增值税，并说明理由。

【答案1】充值行为，甲公司不缴纳增值税。

消费行为，甲公司应纳增值税销项税=240÷（1+13%）×13%=27.61（元）。

【答案2】充值行为，甲公司不缴纳企业所得税。
消费行为，甲公司应确认所得税收入金额=240÷(1+13%)=212.39(元)。

【答案3】企业所得税纳税申报时应确认的收入金额=15-(15+5)÷(1+13%)×13%=12.70(元)。
【提示】买一赠一增值税视同销售处理。企业所得税中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。所得税申报时按不含增值税的收入额进行确认。

【答案4】增值税纳税申报起止日期为2021年12月1日至2021年12月15日。
增值销项税=120000÷(1+13%)×13%=13805.31(元)。

【答案5】所得税申报时租金收入=120000÷(1+13%)÷12=8849.56(元)。
【提示】根据规定，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租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。其中，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，根据规定的收入与费用配比原则，出租人可对已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

【答案6】第一笔投资收益应计入2021年度应纳税所得额缴纳企业所得税。
理由：股息、红利等权益性投资收益，企业所得税按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

【答案7】不缴纳增值税。
理由：非上市公司股权转让不属于增值税的征税范围。

【提示】非上市企业未公开发行股票，其股权不属于有价证券，转让非上市公司股权不属于增值税征税范围；转让上市公司股权应按照金融商品转让税目征收增值税。

二、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
- (二) 企业接收股东划入资产的企业所得税处理

(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	不交税
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	