

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	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		籍权	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					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
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

	<p>度确认收入</p> <p>③软件费：根据开发的完工进度确认收入</p> <p>④服务费：提供服务的期间分期确认收入</p> <p>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。</p> <p>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</p> <p>⑦艺术表演等：相关活动发生时确认收入</p> <p>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</p>
转让财产	<p>转让股权：转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入</p> <p>应纳税所得额=实际收入-原始投资成本</p>
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	<p>按合同规定日期确认收入（无论是否实际收到）</p> <p>【提示】 永续债的税务处理</p>

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		<p>接受捐赠：实际收到日确认收入</p> <p>非货币资产受赠金额为： 资产价值+进项税</p>	——

【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
<p>同时满足两项条件：</p> <p>（1）该境外投资者与境内被投资企业构成关联关系；</p>	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

(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	
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）

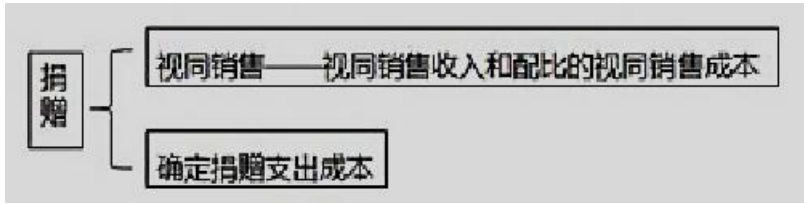
(3) 减计收入

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 【提示】 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）
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 【提示 1】 化妆品制造或销售、医药制造、饮料制造（不含酒）为 30%

	<p>【提示 2】 烟草企业不得扣除</p> <p>【提示 3】 有分摊协议的关联方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</p> <p>【提示 4】 筹建期间可据实扣除</p>
业务招待费	<p>限额①：（主营业务收入+其他业务收入+视同销售收入）×5%</p> <p>限额②：发生额的 60%</p> <p>两个标准孰低计量（筹建期间可按发生额 60%扣除）</p>
公益性捐赠支出	<p>利润总额×12%（超过部分可结转 3 年扣除）</p> <p>【提示 1】 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</p> <p>【提示 2】 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</p> <p>【提示 3】 实物捐赠要分解为视同销售货物和捐赠支出两个行为</p> 
利息费用	<p>①非金融企业向金融企业借的：据实扣除</p> <p>②金融企业存款利息支出及同业拆借利息支出：据实扣除</p> <p>③发行债券的：据实扣除</p> <p>④非金融向非金融借款：≤同期同类贷款利率部分可扣</p> <p>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</p>
保险费	<p>①为企业购买的财产保险：可扣</p> <p>②为职工购买的基本保险：可扣</p> <p>③合理劳保支出：可扣</p> <p>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%</p> <p>⑤其他不可扣（特殊工种除外）</p>

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

一般企业：自 2018 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，企业开展研发活动实际发生的研究开发费用，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，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。

【提示】一般企业指除制造业企业、科技型中小企业以外的企业，且不属于烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商务服务业、娱乐业企业。因为前者加计 100%扣除；后者不得加计扣除。

制造业企业（2021.1.1 日起）、科技型中小企业（2022.1.1 日起），按照研究开发费用的 100%加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 200%摊销；

制造业企业：以制造业业务为主营业务，享受优惠当年主营业务收入占收入总额的比例达到 50%以上的企业。基础研究支出

支出方：对企业出资给非营利性科研机构、高等学校和政府性自然科学基金用于基础研究的支出，在计算应纳税所得额

时可按实际发生额在税前扣除，并可按 100%在税前加计扣除。

接收方：对非营利性科研机构、高等学校接收企业、个人和其他组织机构基础研究资金收入，免征企业所得税。

【提示 1】委托进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80%计入委托方的委托研发费用，可以按规定在企业所得税前加计扣除；

【提示 2】委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80%计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用 2/3 的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。

②残疾人工资加计 100%扣除。

③高新技术企业新购置设备、器具

高新技术企业在 2022 年 10 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间新购置的设备、器具，允许当年一次性全额在计算应纳税所得额时扣除，并允许在税前实行 100%加计扣除。

【提示 1】设备、器具：除房屋、建筑物以外的固定资产；

【提示 2】企业选择适用该项政策当年不足扣除的，可结转至以后年度按现行有关规定执行；

【提示 3】如果该设备用于研究开发，还可以按照研究开发费用加计扣除。

（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. 1-2023. 12. 31 新购入	设备和器具	单位价值≤500 万，一次性扣除
高新技术企业在 2022 年 10 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日期间	新购置的设备、器具	允许当年一次性全额在计算应纳税所得额时扣除，并允许在税前实行 100%加计扣除