

## 专题六 企业所得税（含国际税收）

### ④中小企业加速折旧政策

#### 中小企业的界定

行业	标准
信息传输业、建筑业、租赁和商务服务业	从业人员 2000 人以下或营业收入 10 亿元以下或资产总额 12 亿元以下
房地产开发经营	营业收入 20 亿元以下或资产总额 1 亿元以下
其他行业	从业人员 1000 人以下或营业收入 4 亿元以下
从业人数	包括与企业建立劳动关系的职工人数和企业接受的劳务派遣用工人数
从业人数和资产总额指标	应按企业全年的季度平均值确定

中小企业在 2022.1.1~2022.12.31 期间新购置的设备、器具单价 >500 万元的，按单价的一定比例自愿选择在企业所得税税前扣除。

资产类型	最低折旧年限	加速折旧规定
电子设备	3 年	单价的 100%可在当年一次性税前扣除
飞机、火车、轮船以外的运输工具	4 年	单价的 50%可在当年一次性税前扣除，其余 50%按规定在剩余年度计算折旧进行税前扣除
与生产经营活动有关的器具、工具、家具等	5 年	
飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备	10 年	

### 3.资产的税务处理

- （1）固定资产折旧的最低年限、折旧计算的起止时间。
- （2）生产性生物资产计算折旧的最低年限。
- （3）不得计算摊销费用扣除的无形资产。
- （4）无形资产的摊销年限不得低于 10 年。
- （5）固定资产的修理支出不等同于固定资产的大修理支出。
- （6）存货的成本计算方法不能使用后进先出法。

#### （7）企业所得税核定征收改为查账征收后有关资产的税务处理

能够提供资产购置发票的	以发票载明金额为计税基础
不能提供资产购置发票的	可以凭购置资产合同（协议）、资金支付证明、会计核算资料等记载金额，作为计税基础
企业核定征税期间投入使用的资产，改为查账征税后	按税法规定的折旧、摊销年限，扣除该资产投入使用年限后，就剩余年限继续计提折旧、摊销额并在税前扣除

#### （8）文物、艺术品资产的税务处理

企业购买的文物、艺术品用于收藏、展示、保值增值的，作为投资资产进行税务处理；文物、艺术品资产在持有期间，计提的折旧、摊销费用，不得税前扣除

#### 4.减免税

- (1) 从事农、林、牧、渔业项目的所得（免税）。
- (2) 花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植、海水养殖、内陆养殖减半征收。（花茶香海内）
- (3) 从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得、从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得：从取得一笔生产经营收入年度起三免三减半。

(4) 居民企业转让技术所有权所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税；超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。

技术转让所得=技术转让收入-无形资产摊销费用-相关税费-应分摊期间费用

**【提示 1】** 技术转让收入不包括销售或转让设备、仪器、零部件、原材料等非技术性收入。

**【提示 2】** 不得享受此优惠情形：如 100%关联方之间技术转让所得；禁止出口和限制出口技术转让所得；未单独核算技术转让所得。

#### 5.创投企业优惠

是指创业投资企业采取股权投资方式直接投资于初创科技型企业满 2 年（24 个月）的，可以按照其投资额的 70%在股权持有满 2 年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额，当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

#### 6.亏损弥补

企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。

**【提示 1】** 高新技术企业或科技型中小企业资格的企业，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由 5 年延长至 10 年。

**【提示 2】** 企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

#### **【冷门点 1】** 撤资的所得税处理

类型	撤回或减少投资税务处理 (清算类似)		转让股权税务处理
	(1) 相当于初始出资的部分（成本）	投资收回	不征企业所得税
(2) 相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分	股息所得	符合条件的居民企业的股息、红利等权益性投资收益，免税	不得扣除
(3) 其余部分	投资资产转让所得	征企业所得税	征企业所得税

#### **【冷门点 2】** 企业重组的所得税处理

(一) 企业重组的一般性税务处理—公允价值

债务重组	1. 以非货币资产清偿债务，应当分解为： (1) 转让相关非货币性资产的所得； (2) 按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，确认相关资产的所得或损失。
------	---

	<p>2. 发生债权转股权的，应当分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失</p> <p>3. 债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失</p>
股权收购、资产收购	<p>1. 被收购方应确认股权、资产转让所得或损失</p> <p>2. 收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定</p>

企业合并	<p>1. 合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础</p> <p>2. 被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理</p> <p>3. 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补</p>
企业分立	<p>1. 被分立企业对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失</p> <p>2. 分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础</p> <p>3. 被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理</p> <p>4. 被分立企业不再继续存在时，被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理</p> <p>5. 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补</p>

(二) 企业重组的特殊性税务处理

适用特殊性税务处理的条件  (同时满足)	<p>1. 具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的</p> <p>2. 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例（50%以上）</p> <p>3. 企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动</p> <p>4. 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例（85%以上）</p> <p>5. 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权</p>
----------------------------	--

重组的特殊性处理	<p>(1) 企业债务重组：</p> <p>①企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50%以上，可以在 5 个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额</p> <p>②企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定</p>
	<p>(2) 股权收购、资产收购：</p> <p>①对交易中股权支付部分，暂不确认有关资产的转让所得或损失，按原计税基础确认新资产或负债</p>

	<p>的计税基础</p> <p>②非股权支付部分：按公允价值确认资产的转让所得或损失；按公允价值确认资产或负债的计税基础：</p> <p>非股权支付对应的资产转让所得或损失 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值)</p>
	<p>(3) 合并、分立：</p> <p>①合并中的亏损弥补</p> <p>被合并企业合并前的亏损可由合并企业弥补</p> <p>补亏限额 = 被合并企业净资产公允价值 × 截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率</p> <p>②被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分立资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业继续弥补</p>

**【冷门点 3】非货币资产投资的所得税处理**

项目	税务处理
税收递延	<p>(1) 在不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税</p> <p>(2) 取得被投资企业的股权：应以非货币性资产的原计税成本为计税基础，加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整</p>
所得	<p>非货币性资产转让所得</p> <p>= 非货币性资产评估后的公允价值 - 计税基础</p>
收入的实现	投资协议生效并办理股权登记手续时
递延纳税的停止（一次性计算缴纳）	<p>(1) 企业在对外投资 5 年内转让上述股权或投资收回的</p> <p>(2) 企业在对外投资 5 年内注销的</p>

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

(二) 税率

种类	税率	适用范围
基本税率	25%	<p>(1) 适用于居民企业</p> <p>(2) 在境内设立机构、场所且所得（境内、境外所得）与机构、场所有关联的非居民企业</p>
低税率	20% 实际征	<p>非居民企业：</p> <p>(1) 设立机构、场所：取得的境内所得与其所设机构、场所无实际联系</p>

税时按 10%	<p>(2) 没有机构、场所的：来源于境内的所得</p> <p><b>【提示】</b> 免征情形：</p> <p>(1) 外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得</p> <p>(2) 国际金融组织向中国政府和居民企业提供优惠贷款取得的利息所得</p>
------------	--

种类	税率	必备条件	符合条件的小型微利企业（仅适用于居民企业）			
优惠税率	20%	行业	从事国家非限制和禁止行业			
		从业人数	≤300人			
		资产总额	≤5000万元			
		年度应纳税所得额	年度应纳税所得额≤100万	100万<年度应纳税所得额≤300万		
	2021.1.1-2022.12.31		2023.1.1-2024.12.31	2019.1.1-2021.12.31	2022.1.1-2024.12.31	
15%	(1) 国家重点扶持的高新技术企业 (2) 经认定的技术先进型服务企业	减按25%计入应纳税所得额，再减半，即减按12.5%计入应纳税所得额	减按25%计入应纳税所得额 (补充)	减按50%计入应纳税所得额	减按25%计入应纳税所得额	

### （三）抵免税额

企业购置并使用目录中规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后5个纳税年度结转抵免。

**【注意】** 专用设备的投资额不包括允许抵扣的增值税进项税额；无法抵扣的进项税额，计入专用设备投资额（取得普通发票，专用设备投资额为普通发票上价款）。

专用设备正常计提折旧。

### （四）国外所得补交税（国际税收）

按纳税人国内公司与支付其国外所得的外国公司之间的关系分类：



### 1. 抵免适用情况

(1) 直接抵免——总分机构之间、预提税

① 居民企业来源于中国境外的应税所得；

② 非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

(2) 间接抵免——母子或母子孙机构之间

### 2. 抵免限额的计算

境外所得税税款扣除限额公式：

抵免限额=境内、境外所得按税法计算的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷境内、境外应纳税所得总额

该公式可以简化成：

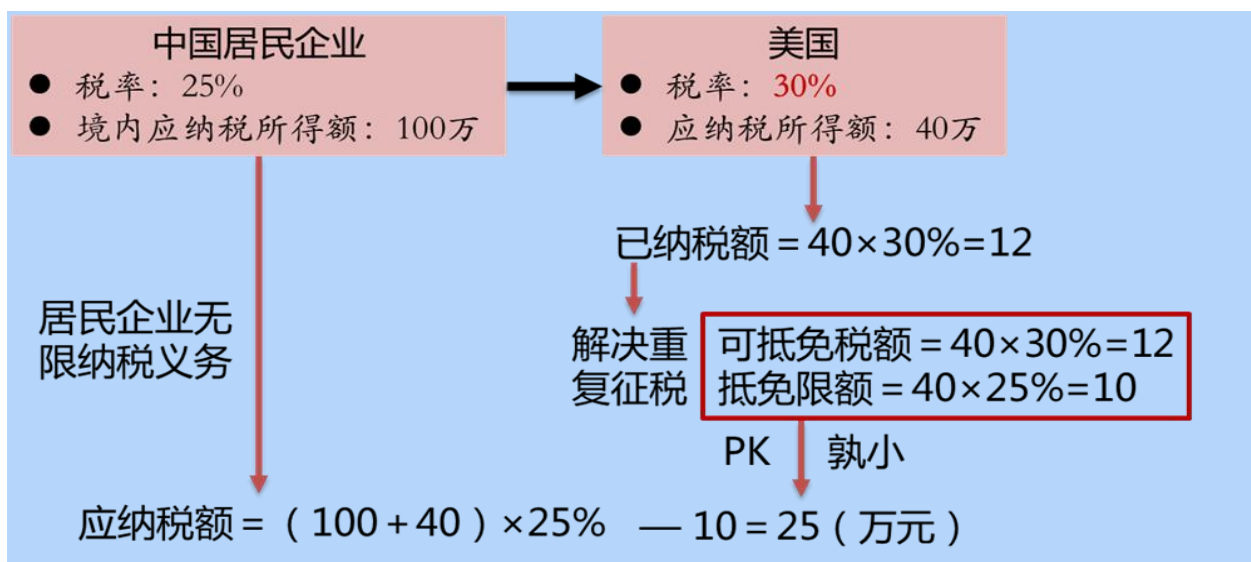
抵免限额=来源于某国的（税前）应纳税所得额×我国法定税率（高新技术企业可用 15% 税率）

### 3. 抵免限额的应用

用抵免限额与境外实纳税额比大小，择其小者在境内外合计应纳税额中抵扣。

(1) 如果纳税人来源于境外的所得在境外实际缴纳的税款低于扣除限额，可从应纳税额中据实扣除；

(2) 如果超过扣除限额，其超过部分不得从本年度应纳税额中扣除，也不得列为本年度费用支出，但可以用以后年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补，补扣期限最长不能超过 5 年。



国际税收要考虑的问题是：存在多层持股的条件下，如何确定子公司的实纳税额？

间接抵免存在多层持股的现象

### 4. 适用间接抵免的外国企业持股比例的计算——比例和层数要求

除另有规定外，由居民企业直接或者间接持有 20% 以上股份的外国企业，限于符合规定持股方式的五层外国企业：

第一层：单一居民企业直接持有 20% 以上股份的外国企业；

第二层至第五层：单一上一层外国企业直接持有 20% 以上股份，且由单一居民企业直接持有或通过一个或多个符合规定持股条件的外国企业间接持有总和达到 20% 以上股份的外国企业。

上述符合规定的“持股条件”是指，各层企业直接持股、间接持股以及为计算居民企业间接持股总和比例的每一个单一持股，均应达到 20% 的持股比例。

应纳税额

= 应纳税所得额 × 税率 - 减免税额 + 国外所得补交税 - 预交所得税（已知）

## 第二：核定征收

应纳税所得额=应税收入额×应税所得率=成本（费用）支出额÷（1-应税所得率）×应税所得率

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

### 【提示】

- 1.纳税人的生产经营范围、主营业务发生重大变化，或者应纳税所得额或应纳税额增减变化达到 20%的，向税务机关申报调整已确定的应纳税额或应税所得率。
- 2.核定征收企业，符合小型微利企业相应条件的，享受优惠税率和所得减征的所得税优惠政策。
- 3.专门从事股权（股票）投资业务的企业，不得核定征收企业所得税。

## 三、非居民企业应纳税额的计算

### （一）未设立机构、场所的非居民企业应纳税额计算（10%）

对于在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业的所得，按照下列方法计算应纳税所得额：

股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额（不含增值税）为应纳税所得额。

转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。

### （二）设立机构场所的非居民企业核定征收（税率 25%）

#### 1.按收入总额核定应纳税所得额：

应纳税所得额=收入总额×经税务机关核定的利润率

#### 2.按成本费用核定应纳税所得额：

应纳税所得额=成本费用总额÷（1-经税务机关核定的利润率）×经税务机关核定的利润率

#### 3.按经费支出换算收入核定应纳税所得额：

应纳税所得额=经费支出总额÷（1-经税务机关核定的利润率）×经税务机关核定的利润率

## 四、征收管理（自己熟读）

### 1.关于纳税地点、纳税期限、纳税申报的基本规定

### 2.源泉扣缴

扣缴义务人：分法定和指定两类

扣税时间：税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

### 3.跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理（注意范围选择和税额分摊计算）

### 4.合伙企业所得税的征收管理

### 5.居民企业报告境外投资或所得信息管理