

# 2024年

# 注会税法冲刺串讲课



主讲老师：叮当老师





# 专题3

## 企业所得税



## 考点清单

- 【考点1】 纳税义务人、征税对象和税率★★
- 【考点2】 一般收入的确认和视同销售收入★★★★
- 【考点3】 具体收入的企业所得税处理★★
- 【考点4】 不征税收入和免税收入★★★★
- 【考点5】 税前扣除项目★★★★
- 【考点6】 不得扣除的项目★★★★
- 【考点7】 亏损弥补★★★★
- 【考点8】 资产的税务处理★★
- 【考点9】 资产损失的所得税处理★

【考点10】 企业重组的所得税处理★★

【考点11】 税收优惠★★★

【考点12】 应纳税额的计算★★

## 【考点1】 纳税义务人、征税对象和税率★★

### 一、纳税人

个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法规定。

个体工商户、个人独资企业业主、合伙企业自然人合伙人的所得缴纳个人所得税。

## 二、纳税人分类

类别	判定标准	征税对象
居民	(1) 依法在 <b>中国境内成立</b> 的企业 (2) 依照外国（地区）法律成立但 <b>实际管理机构</b> 在中国境内的企业	来源于 <b>中国境内、境外</b> 的所得
非居民	(1) 依外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的企业	就其所设机构、场所取得的来源于境内的所得，以及发生在境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得
	(2) 在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业	与机构场所无关的来源于境内的所得  来源于 <b>境内</b> 的所得

### 三、所得来源地的确定

1.销售货物所得，按照**交易活动发生地**确定。

2.提供劳务所得，按照**劳务发生地**确定。

3.转让财产所得。不动产转让所得按**不动产所在地**确定，动产转让所得按照**转让动产**的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按**被投资企业所在地**确定。

4.股息、红利等权益性投资所得，按照**分配所得的企业所在地**确定。

5.利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照**负担、支付所得**的个人的住所地确定。

6.其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。



### 速记方法

货物劳务发生地  
不动原地动卖方  
权看被投股看分  
息租特权看支付

## 四、税率

种类	税率	适用范围
基本税率	25%	(1) 居民企业； (2) 在中国境内设有机构、场所且所得与机构、场所有关联的非居民企业。
优惠税率	20%	符合条件的小型微利企业（所得额还有减征）
	15%	(1) 国家重点扶持的高新技术企业； (2) 西部鼓励类产业企业；技术先进型服务企业； (3) 符合条件的从事污染防治的第三方企业 (4) 注册在海南自由贸易港并实质性运营的鼓励类产业企业
扣缴义务人代扣代缴	20% (实际10%)	(1) 在中国境内未设立机构、场所的非居民企业； (2) 虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所无实际联系的非居民企业。

## 【考点2】一般收入的确认和视同销售收入★★★

### 一、收入类别

- 1.销货收入（主营业务收入）
- 2.劳务收入（主营业务收入、其他业务收入）
- 3.转让财产收入（营业外收入、投资收益、资产处置损益）
- 4.股息、红利等权益性投资收益（投资收益）
- 5.利息收入（主营业务收入（特殊行业如金融业）、投资收益、财务费用）
- 6.租金收入（其他业务收入）
- 7.特许权使用费收入（其他业务收入）

8.接受捐赠收入（营业外收入）

9.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。

## 二、收入确认规则

### (一) 销售货物收入确认

确认 时间	托收承付	办妥托收手续时确认收入
	预收款	发出商品时确认收入
	需安装检验	在购买方接受商品及安装和检验 <b>完毕</b> 时确认收入； 如 <b>安装简单</b> ，可在 <b>发出商品</b> 时确认收入
	支付手续费 委托代销	收到 <b>代销清单</b> 时确认收入 【叮铃铃】增值税纳税义务：收到代销清单、收到全部或部分货款、发货满 180 天当天
	分期收款	按照 <b>合同约定</b> 的收款日期确认收入
	产品分成方 式取得收入	按照企业 <b>分得产品</b> 的日期确认收入

确认 金额	产品分成	按分得产品的公允价值确认收入
	售后回购	符合收入确认条件：按售价确认收入，回购的商品作购进处理
		不符合收入确认条件（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 <b>利息费用</b>
	以旧换新	销售确认收入，回收的商品作购进处理
	折扣折让	商业折扣：按扣除商业 <b>折扣后</b> 的金额确定收入
		现金折扣：按扣除现金 <b>折扣前</b> 的金额确定收入 销售折让、退回：应当在发生 <b>当期冲减</b> 当期收入
买一赠一	买一赠一 <b>不属于捐赠</b> ，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来 <b>分摊</b> 确认各项的销售收入 【叮铃铃】增值税中赠品 <b>视同销售</b> ，所得税不视同销售。	

## （二）提供劳务收入确认

安装费	根据 <b>安装完工进度</b> 确认收入 安装工作是商品销售 <b>附带条件</b> 的，安装费在确认商品销售实现时确认收入
宣传媒介的收费	在相关广告或商业行为 <b>出现</b> 于公众面前时确认收入 广告制作费根据 <b>完工进度</b> 确认收入
软件费	根据开发的 <b>完工进度</b> 确认收入
服务费	包含在商品售价内 <b>可区分</b> 的服务费，在提供服务的期间 <b>分期</b> 确认收入

特殊活动收费	艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费在相关活动发生时确认收入；收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入。
会员费	只有会籍，其他服务商品另行收费的，取得收入时确认
	取得会籍，另可免费或低价获得商品服务的，受益期内分期确认
特许权费	属于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收入
	属于提供初始及后续服务的特许权费，在提供服务时确认收入
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收入

## 长期劳务

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者完成的工作量确认收入

### （三）其他收入确认

#### 1.股权转让收入

转让协议生效且完成股权变更手续时确认

#### 2.权益性投资收益

被投资方作出利润分配决定的日期确认

#### 3.利息、租金、特许权收入

按合同约定的应付日期确认；

跨年租金提前收取的，可在租赁期内分期均匀计入  
相关年度收入

## 【总结】一次收取多年租金税务处理

会计：在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入；

增值税：收到预收款时，增值税纳税义务发生；

房产税：租金收入按年计算缴纳房产税；

印花税：按合同所载金额计算缴纳印花税；

企业所得税：按合同约定的应付租金日期确认收入，  
也可在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入

## 4. 受赠收入

实际收到时确认

## 5. 政府财政资金

(1) 企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等，凡由政府财政部门根据企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额的一定比例给予全部或部分资金支付的，应当按照**权责发生制**原则确认收入

(2) 除上述情形外，企业取得的各种政府财政支付，如财政补贴、补助、补偿、退税等，应当按照**实际取得收入**的时间确认收入

### 三、视同销售

## （一）企业所得税和增值税、消费税视同销售区别

税种	视同销售情形	收入确认
增值税	1. 代销中的委托方受托方 2. 总分机构异地移送 3. 自产、委托加工货物用于投分赠、集体福利、个人消费 4. 外购货物用于投分赠 5. 无偿提供服务、转让无形资产、不动产	自己同类价 别人同类价 组价
所得税	资产所有权发生转移，或移送境外	公允价值
消费税	自产自用于连续生产应税产品以外用途	自己同类价 组价

## (二) 企业所得税和会计处理的区别

业务类别		所得税视同 销售	会计确认收入
将货物捐赠		√	×
货物用于 集体福利	自产、委托加工货物	×	×
	外购货物	×	×
货物用于 个人福利	自产、委托加工货物	√	√
	外购货物	√	×
货物用于投资、分配		√	√

【提示】 视同销售收入纳税调增，视同销售成本纳税调减

## 【考点3】 具体收入的企业所得税处理★★

### 一、股权转让收入企业所得税处理

#### 1.股权转让

股权转让所得 = 转让股权收入 - 股权成本

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。

## 2.减资撤资

股权转让所得 = 收入 - 成本 - 留存收益所属份额

(1) 其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为**投资收回**；

(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，应确认为**股息所得**；

(3) 其余部分确认为**投资资产转让所得**。

【叮铃铃】撤回或减少投资取得资产的确认的顺序：  
投资收回（投资成本）—股息所得—转让所得（损失）

### 3.被清算企业的股东分得的剩余资产

被清算企业的股东分得的剩余资产的金额：

(1) 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；

(2) 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。

【叮铃铃】被清算企业的股东分得的剩余资产确认顺序的区别：股息所得—投资成本—转让所得（损失）。

## 二、权益性投资收益企业所得税处理

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。

### 三、混合性投资企业所得税处理：名股实债

1.对于被投资企业支付的利息，投资企业应于被投资企业应付利息的日期，确认收入的实现并计入当期应纳税所得额；被投资企业应于应付利息的日期，确认利息支出，按规定进行税前扣除。

2.对于被投资企业赎回的投资，投资双方应于赎回时将赎价与投资成本之间的差额确认为债务重组损益，分别计入当期应纳税所得额。

## 四、永续债企业所得税处理：可债可股，双方处理

一致

类别	发行方	投资方
股权	确认股息红利支出不得税前扣除	确认股息红利收入适用居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税规定（持有上市公司股权超过 12 个月的股息红利所得免征企业所得税）
债权	确认利息支出可税前扣除	确认利息收入应纳税

## 五、受赠收入企业所得税处理

1.受赠货币性资产：直接并入当期的应纳税所得。

2.受赠非货币性资产：

收入包括：受赠资产价值和由捐赠企业代为支付的增值税，不包括由受赠企业另外支付或应付的相关税费。

## 六、非货币性资产对外投资

投资方（居民）	<p>(1) 非货币性资产转让所得 = 评估公允价值 - 计税基础</p> <p>(2) 投资协议生效并办理股权登记手续时确认收入</p> <p>(3) 所得可在不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额</p> <p>(4) 取得股权成本（逐年调整） = 非货币性资产原计税成本 + 每年确认的非货币性资产转让所得</p>
	<p>停止执行递延纳税，未确认所得一次纳税：</p> <p>(1) 5 年内转让上述股权或投资收回</p> <p>(2) 对外投资 5 年内注销</p>
被投资方（居民）	<p>计税基础：非货币性资产公允价值</p>



## 速记方法

递延纳税、逐年调整、一次到位

【提示】企业以技术成果投资入股到境内居民企业，被投资企业支付的对价全部为股票（权）的，企业可选择：

- ① 在不超过5年期限内，分期均匀计算纳税；
- ② 经向主管税务机关备案，投资入股当期可暂不纳税，允许递延至转让股权时，按财产转让所得纳税。

## 七、企业转让上市公司限售股

纳税人	转让限售股取得收入的企业
所得额	<p>企业转让代个人持有的限售股取得的收入，应作为企业应税收入计算纳税。</p> <p>计算所得：转让收入－限售股原值－合理税费</p> <p>核定所得：转让收入×（1－15%）</p> <p>核定所得适用于未提供原值凭证，不能准确计算原值的情况</p> <p>【提示】依规定完成纳税义务后的限售股转让收入余额转付给实际所有人时不再纳税。</p>

## 八、企业接收政府和股东划入资产

### (一) 关于企业接收政府划入资产的企业所得税处

理

情形	企业所得税处理
县级以上人民政府 投资资产	不属于收入，按国家资本金（包括资本公积）处理，资产计税基础按政府确定的接收价确定
县级以上人民政府 指定用途资产	财政性资金性质的，可作为不征税收入
县级以上人民政府 无偿划入资产	并入当期应税收入，如果政府没有确定接收价值的，应按资产的公允价值确定应税收入

## （二）关于企业接收股东划入资产的企业所得税处理

情形	企业所得税处理
正常投资	凡合同约定作为资本金（包括资本公积）已作会计处理：属于正常接收投资行为，不能作为收入进行所得税处理；按公允价值确定计税基础
确认收入	凡作为收入处理的，按公允价值计入收入总额计算缴纳企业所得税，按公允价值确定计税基础

## 【考点4】不征税收入和免税收入★★★

### 一、不征税收入

#### 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：专项用途的**财政性资金**

【提示】不计入应纳税所得额，用于支出所形成的费用或形成的资产计算的折旧、摊销，不得在税前扣除。

## 二、免税收入

### 1. 国债利息收入（不包括国债转让）

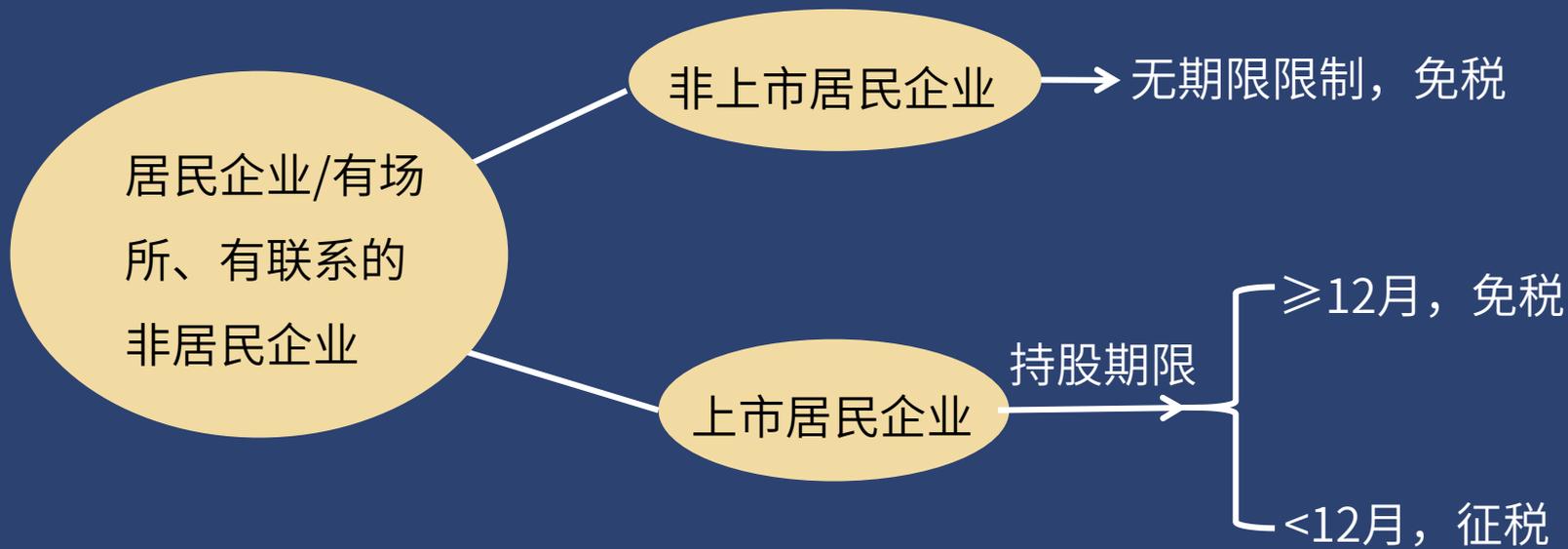
【提示1】 铁路债券利息收入**减半征收**（企税和个税）

【提示2】 **国债利息收入的免税部分 = 国债金额 × 适用年利率 ÷ 365 × 持有天数**

2.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。

3.在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益。

【叮铃铃】该收益不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。



4.符合条件的非营利组织的收入。

【提示】不计入应纳税所得额，用于支出所形成的各项成本费用，除另有规定者外，可以在税前扣除。

## 【财政性资金】

(1) 企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入企业当年收入总额。

(2) 财政性资金：指企业取得的来源于政府及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。

(3) 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。



速记方法

有文件、有要求、有核算

(4) 专项用途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6年的应税收入总额；其相应支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

## 【非营利组织的免税收入】

- (1) 接受其他单位或者个人捐赠的收入；
- (2) 除《中华人民共和国企业所得税法》第7条规定的财政拨款以外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务取得的收入；
- (3) 按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；
- (4) 不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入；
- (5) 财政部、国家税务总局规定的其他收入。

当你决定灿烂，  
山无拦，海无遮

