

## 第一节 企业所得税纳税审核、涉税鉴证与纳税申报代理

### 【考点 9】应纳税额的计算

应纳税额=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

#### (一) 抵免税额的范围——直接抵免+间接抵免

企业取得的下列所得**已在境外缴纳或负担**的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免：

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；
3. 居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得**负担**的部分。

直接控制：居民企业直接持有外国企业**20%以上**股份

间接控制：居民企业以间接持股方式持有外国企业**20%以上**股份

#### (二) 抵免限额

我国对居民企业来源于境外的所得在境外已经缴纳或负担的所得税税款实行限额抵免。

抵免限额：自 2017.1.1 起，**分国（地区）不分项或不分国不分项（综合抵免）**，**一经选择，5 年内不得改变**。

境外所得税税额的抵免限额 = 来自某国（地区）应纳税所得额（或境外应纳税所得总额）×我国税率

计算抵免限额时的税率

(1) 一般企业：25%

(2) 符合条件的高新技术企业：15%

以境内、境外**全部**生产经营活动有关的研究开发费用总额、总收入、销售收入总额、高新技术产品（服务）收入等指标申请并经认定的高新技术企业，其来源于境外的所得可以享受高新技术企业所得税优惠政策，即对其来源于境外所得可以按照 15% 的优惠税率缴纳企业所得税。在计算境外抵免限额时，可按照 15% 的优惠税率计算境内外应纳税总额。

#### (三) 实际抵免税额—已纳税额 VS 抵免限额，孰小原则

超过抵免限额的部分，可以在以后**5 个年度内**，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补 5 个年度：从企业取得的来源于中国境外的所得，已经在中国境外缴纳的企业所得税性质的税额超过抵免限额的当年的次年起连续 5 个纳税年度

**境外所得纳税问题：多不退，少要补；分国不分项或综合抵免**

【例题·单选题】下列关于企业所得税境外所得应纳税额抵免限额的计算，表述错误的是（ ）。

- A. 纳税人来源于境外所得在境外实际缴纳的税额，低于按规定计算的抵免限额，可从应纳税额中据实抵免
- B. 纳税人来源于境外所得在境外实际缴纳的税额，超过抵免限额的，其超过部分不得在本年度应纳税额中抵免
- C. 纳税人来源于境外所得在境外实际缴纳的税额，超过抵免限额的，其超过部分可作为费用列支
- D. 纳税人来源于境外所得在境外实际缴纳的税额，超过抵免限额的，其超过部分可用以后年度税额扣除的余额补抵，补抵期限最长不得超过 5 年

**答案：C**

**解析：**选项 C 说法错误，纳税人来源于境外所得在境外实际缴纳的税额，超过抵免限额的，其超过部分可用以后年度税额扣除的余额补抵，补抵期限最长不得超过 5 年。

### 【考点 10】房地产开发经营业务企业所得税处理

1. 房地产开发经营业务的账务处理、税务处理

类型	预售阶段	完工交付业主
账务处理	合同负债，不确认收入	确认主营业务收入，结转成本
增值税	预缴 3% 增值税	纳税义务发生
城市维护建设税及附加	纳税义务发生；但并不计入“税金及附加”，	计入“税金及附加”
土地增值税	预缴。但并不计入“税金及附加”，	达到清算条件清算。计入“税金及附加”
企业所得税	以不含增值税预售收入按预计毛利率计算的预计利润缴纳企业所得税，应纳税调增	在“合同负债”转入“主营业务收入”或“其他业务收入”时，与其相对应的已缴纳过企业所得税的预计利润需要做纳税调减
	按照预售收入缴纳的城市维护建设税及附加、预缴的土地增值税在缴纳当年的企业所得税时允许在税前扣除，应纳税调减	相应的城市维护建设税及附加、土地增值税需要做纳税调增
	预售收入作为计算广告费和业务宣传费、业务招待费的基数	“合同负债”转为“主营业务收入”或“其他业务收入”时，不再作为计算广告费和业务宣传费、业务招待费的基数

【2022·简答题】房地产开发企业采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，在房地产项目未完工前收取的预收款项，应按规定预缴增值税、土地增值税及按预计毛利额计入当期应纳税所得额计算缴纳企业所得税。假定房地产开发项目增值税适用简易计税，采用预收款方式销售未完工产品，下列相关的会计和税务处理问题如下：

问题（1）：收到预收款时，预缴增值税和预缴土地增值税的计税依据分别是什么？

问题（2）：分别作出房地产开发项目未完工前收取预收款时的预缴土地增值税和完工后预收款结转主营业务收入时已预缴土地增值税的分录。

问题（3）：收取未完工产品预收款时预缴的土地增值税能否在企业所得税季度预缴和年度汇算清缴时扣除？

答案：

（1）预缴增值税的计税依据是不含增值税的预收款，即含增值税预售收入/（1+9%或5%）；预缴土地增值税的计税依据=预收款-预缴的增值税。

（2）纳税人按税法规定预缴的土地增值税会计分录：

借：应交税费——应交土地增值税

贷：银行存款等

完工后预收款结转主营业务收入时已预缴土地增值税的分录：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交土地增值税

（3）可以扣除。

【考点 11】企业所得税汇算清缴鉴证服务及代理填制企业所得税纳税申报表的方法

（一）企业所得税汇算清缴鉴证服务

1. 鉴证人：受托提供鉴证服务的涉税专业服务机构及人员；
2. 被鉴证人不一定是委托人；
3. 鉴证事项包括交易处理、会计处理和税务处理，核心是纳税调整及纳税申报表的填写。
4. 关注事项

- （1）利润总额计算是否合法、准确；
- （2）应纳税所得额计算是否合法、准确；
- （3）应纳税额计算是否合法、准确。

（二）申报表的填写

1. 税款所属期间

类别	税款所属期间
正常纳税人	公历 1.1~12.31
年度中间开业	实际生产经营之日~当年 12.31
年度中间发生合并、分立、破产、停业等情况	公历 1.1~实际停业或法院裁定并宣告破产之日
年度中间开业且年度中间发生合并、分立、破产、停业等情况	实际生产经营之日~实际停业或法院裁定并宣告破产之日

## 2. 年度申报表的填写

### (1) 企业所得税申报表整体构成

表单编号	表单名称	说明
A000000	企业所得税年度纳税申报基础信息表	
A100000	中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表 (A类)	
A101010	一般企业收入明细表	按照会计账簿记录填写, 不体现税会差异
A102010	一般企业成本支出明细表	
A103000	事业单位、民间非营利组织收入、支出明细表	
A104000	期间费用明细表	
A105000	纳税调整项目明细表	体现税会差异
A106000	企业所得税弥补亏损明细表	亏损弥补
A107***	税收优惠明细表	税收优惠, 无汇总表
A108000	境外所得税收抵免明细表	境外所得税收抵免
A109000	跨地区经营汇总纳税企业年度分摊企业所得税明细表	总分机构汇总纳税

### (2) A105000《纳税调整项目明细表》

(1) 将调整项目分为: 收入类、扣除类、资产类、特殊事项、特别纳税调整应税所得、其他等六类, 体现会计的利润总额与税法的应纳税所得额的差别;

(2) 最关键的列: 第 2 列, 税收金额——纳税人在计算主表“应纳税所得额”时, 按照税收规定计入应纳税所得额的项目金额;

(3) 第 18 行“利息支出”第 1 列“账载金额”: 填报纳税人向非金融企业借款, 会计核算计入当期损益的利息支出的金额

**【例题·单选题】**企业所得税年度申报表附表 A105000《纳税调整项目明细表》中所列业务招待费支出属于 ( )。

- A. 收入类调整项目
- B. 资产类调整项目
- C. 扣除类调整项目
- D. 与取得收入无关的调整项目

**答案:** C

**解析:** 业务招待费支出属于扣除类调整项目, 选项 C 说法正确。

### (三) 跨地区经营汇总缴纳企业所得税征收管理

### 1. 适用范围：跨省市总分机构

跨省市总分机构企业：跨省（自治区、直辖市和计划单列市）设立**不具有法人资格**分支机构的居民企业；**总机构和具有主体生产经营职能的二级分支机构**就地预缴企业所得税；

三级及三级以下分支机构，其营业收入、职工薪酬和资产总额等统一并入二级分支机构计算。

### 2. 税款预缴

由总机构统一计算企业应纳税所得额和应纳税额，并分别由总机构、分支机构按月或按季就地预缴。

类目	内容
时限	总机构在每月或每季终了之日起 <b>10日</b> 内，按上年度各省市分支机构的 <b>营业收入、职工薪酬和资产总额</b> 三项因素，将统一计算的企业当期应纳税额的50%在各分支机构之间进行分摊
总分机构预缴比例	<b>总机构：50%； 分支机构：50%</b> 所有分支机构应分摊的预缴总额 = 统一计算的企业当期应纳税额 × 50%
分支机构分摊比例	该分支机构分摊比例 = (该分支机构营业收入/各分支机构营业收入之和) × <b>0.35</b> + (该分支机构职工薪酬/各分支机构职工薪酬之和) × <b>0.35</b> + (该分支机构资产总额/各分支机构资产总额之和) × <b>0.30</b> 当年新设立的分支机构第2年起参与分摊； 当年撤销的分支机构自办理注销税务登记之日起不参与 分摊
分支机构分摊预缴额	各分支机构分摊预缴额 = 所有分支机构应分摊的预缴总额 × 该分支机构分摊比例

#### (2) 总机构就地预缴税款

总机构应将统一计算的企业当期应纳税额的**25%**，**就地办理缴库**。

#### (3) 总机构预缴中央国库税款

总机构应将统一计算的企业当期应纳税额的剩余**25%**，**就地全额缴入中央国库**。

### 3. 汇总清算

(1) 补缴的税款按照预缴的分配比例，50%由各分支机构就地办理缴库；25%由总机构就地办理缴库；其余25%部分就地全额缴入中央国库；

(2) 多缴的税款按照预缴的分配比例，50%由各分支机构就地办理退库；25%由总机构就地办理退库；其余25%部分就地 从中央国库退库。

#### (四) 核定征收企业所得税

1. 核定征收企业所得税的范围——无账可查、难以查账或计税依据不可信

- (1) **依法可以不设置账簿的；**
- (2) **依法应当设置但未设置账簿的；**
- (3) **擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；**
- (4) **虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；**
- (5) **发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；**
- (6) **申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。**

### 2. 核定征收的办法

①核定税额		
核定应税所得率	按应税收入 (而非收入总额) 核定	应税收入 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 应纳税所得额 = 应税收入 × 应税所得率
	按成本费用支出额核定	应纳税所得额 = 成本费用支出额 ÷ (1 - 应税所得率) × 应税所得率
	应纳税所得额 = 应纳税所得额 × 适用税率 核定征收企业，符合相应条件的，享受小型微利企业优惠	

**【注意】**对核定征收企业所得税的居民企业生产经营范围、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，及时向税务机关报告，申报调整已确定的应纳税额或应税所得率。

【例题·单选题】某服装制造企业，从业人数 85 人，资产总额 2400 万元。2023 年度自行申报销售收入总额 1800 万元，成本费用总额 2110 万元，当年亏损 310 万元，经税务机关审核，该企业申报的收入总额无法核实，成本费用核算正确。假定对该企业采取核定征收企业所得税，应税所得率为 8%，该居民企业 2023 年度应纳企业所得税（ ）万元。

A. 45.87

B. 9.67

C. 6.67

D. 9.17

答案：D

解析：应纳税所得额  $=2110 \div (1-8\%) \times 8\% = 183.48$ （万）；应纳税额  $=183.48 \times 25\% \times 20\% = 9.17$ （万元）。