

## 第二章 所得税纳税审核、涉税鉴证与纳税申报代理

### 【考点 1】企业所得税

#### (一) 纳税人

##### 1. 法人所得税制

个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法

2. 将纳税人分为“居民企业”和“非居民企业”。居民企业就来源于中国境内外的所得纳税；居民企业——**单一具备原则：登记注册地或实际管理机构在中国境内。**

##### 3. 所得来源的确定

所得类型	所得来源的确定	
销售货物所得	按照 <b>交易活动发生地</b> 确定	
提供劳务所得	按照 <b>劳务发生地</b> 确定	
转让财产所得	不动产	按照 <b>不动产所在地</b> 确定
	动产	按照 <b>转让动产的企业或者机构、场所所在地</b> 确定
	权益性投资资产	按照 <b>被投资企业所在地</b> 确定
股息、红利等权益性投资所得	按照 <b>分配所得的企业所在地</b> 确定	
利息、租金、特许权使用费所得	按照 <b>负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地，个人的住所地</b> 确定	
其他所得	由国务院财政、税务主管部门确定	

#### (二) 税率

##### 1. 税率的基本规定

种类	税率	适用范围
基本税率	25%	(1) <b>居民企业</b> (2) 在中国境内 <b>设有机构、场所且取得</b> 的所得与 <b>机构、场所有联系</b> 的非居民企业
优惠税率	20%	符合条件的小型微利企业
	15%	国家重点扶持的高新技术企业、技术先进型服务企业、西部地区鼓励类企业、从事污染防治的第三方企业、海南自由贸易港的鼓励类企业、中国（上海）自贸试验区临港新片区符合规定条件的法人企业
预提所得税税率	20% (实际：10%税率)	适用于在中国境内 <b>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</b> 的非居民企业

##### 2. 非居民企业的适用税率

情形	税率	
在中国境内设立机构、场所	<b>所得与所设机构、场所有联系</b>	25%
	<b>所得与所设机构、场所没有实际联系</b>	20%（实际：10%税率）
在中国境内 <b>未设立机构、场所</b> ，有来自中国境内的所得		

#### (三) 收入总额的审核

##### 1. 不征税收入

###### (1) 财政拨款

类型	企业所得税	会计	税会差异
价格补贴	按 <b>权责发生制</b> 原则确认收入	按 <b>权责发生制</b> 原则确认收入	收入确认时间无差异
其他政府财政支付	<b>收付实现制</b> ——按实际取得收入的时间确认收入	按 <b>权责发生制</b> 原则确认收入	收入确认时间有差异——会计核算采用总额法时，先调增再调减

(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) **专项用途**财政性资金：不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。不征税收入用于支出形成的**成本费用不得扣除**；用于研发，形成的研发支出不得加计扣除。

(4) 注意取得的政府补助如何筹划，比如研发费用拨款如何处理

## 2. 免税收入

(1) 国债利息收入免税，转让差价征税

(2) 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益——直接投资

“符合条件”是指：居民企业**直接投资**于另一家居民企业

(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。上述收益均**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

**【注意】**持有上市公司股票获得的股息、红利满 12 个月才能享受免税待遇，否则征税；持有非上市公司股权获得的股息红利，在享受免税待遇时不受 12 个月的限制。

(4) 非营利组织（条件）从事非营利性活动收入；

## 3. 企业接收政府、划入资产的企业所得税处理

企业接收政府划入资产的企业所得税处理			
情形	税务处理	税务处理的结果	
		取得时	使用时
<b>县级+明确+股权</b>	企业应作为 <b>国家资本金</b> （包括资本公积）处理。	无需纳税	<b>税前可以扣除</b>
<b>县级+无偿+专项用途</b>	符合专项用途财政性资金条件的，按 <b>不征税收入</b> 处理	无需纳税	<b>不得在税前扣除</b>
其他情形	收入	纳税	可以在税前扣除

## 4. 接受股东划入资产

(1) 协议做资本金：资本公积

(2) 其他：收入

## 5. 视同销售

项目	会计	增值税	所得税
将货物交付其他单位或个人代销	√	√	√
销售代销货物	收取手续费	×	×
	视同买断	√	√
统一核算，异地移送	×	√	×
职工个人福利 (给个人)	自产、委托加工	√	√
	外购	×	×

项目		会计	增值税	所得税
集体福利 (食堂、浴室)	自产、委托加工	×	√	×
	外购	×	×	×
投资(自产、委托加工、外购)		√	√	√
分配(自产、委托加工、外购)		√	√	√
赠送(自产、委托加工、外购)		×	√	√
交际应酬	自产、委托加工	×	√	√
	外购	×	×	√
市场推广、广告样品 耗用	自产、委托加工	×	√	√
	外购	×	√	√

【注意】上述表格中“√”表示确认收入或征税；“×”则是相反。

## 6. 企业所得税中收入确认的条件与时间

- (1) 增值税纳税义务发生时间 ≠ 企业所得税收入确认时间 ≠ 会计上收入确认时间
- (2) 销售商品收入确认的 4 项条件及具体规定
- (3) 提供劳务：完工进度（百分比）法
- (4) 其他

① 转让股权：转让协议生效、且完成股权变更手续

② 利息、租金、特许权使用费：应付；一次收多年租金：分期。

③ 接受捐赠：实际收到

## 7. 收入总额的审核——收入确认的金额

类型		收入确认的金额
售后回购	一般情况	采用售后回购方式销售商品的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理
	以销售商品方式进行融资	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利息费用
折扣、折让、销货退回	<b>商业折扣</b>	<b>按扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额</b>
	现金折扣	按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额，现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除
	销售折让和退回	企业已经确认销售收入的售出商品发生销售折让和销售退回，应在发生 <b>当期冲减当期销售商品收入</b>

企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的	<b>不属于捐赠，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</b>
无赔款优待	需计入应纳税所得额 (1) 企业参加财产保险和运输保险，按规定缴纳的保险费用，准予扣除 (2) 保险公司给予企业的无赔款优待，须计入应纳税所得额

## 8. 收入方面常考内容

(1) 收入不入账

① **通过收入、成本费用、税金三个方面影响利润**

② **通过利润、公益性捐赠税前扣除、广宣费、业务招待费等影响应纳税所得额**

(2) 推迟收入入账时间

(3) 视同销售

(4) 销售折让折扣

增值税	如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按 <b>折扣后</b> 的余额作为销售额计算增值税；如果将折扣额 <b>另开发票</b> ，不论其在财务上如何处理， <b>均不得</b> 从销售额中减除折扣额。
企业所得税	销售货物涉及折扣销售的，应按 <b>扣除商业折扣后</b> 的金额确定销售货物收入金额。

#### (5) 投资收益

注意成本法、权益法下税会差异的不同

#### (6) 股权转让所得

① 转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现；

② **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。**

(7) 撤回减少投资

(8) 无法支付的应付账款

无法支付的应付账款按税法规定应并入应纳税所得额，计征所得税，税会无差异，无需纳税调整。

类型	税务处理	
相当于 <b>初始出资</b> 的部分	<b>投资收回</b>	<b>不征企业所得税</b>
相当于被投资企业 <b>累计未分配利润和累计盈余公积</b> 按减少实收资本比例计算的部分	<b>股息所得</b>	符合条件的居民企业的股息、红利等权益性投资收益， <b>免税</b>
③ 其余部分	<b>投资资产转让所得</b>	<b>征企业所得税</b>

#### (四) 扣除项目的审核

1. 企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在**预缴**季度所得税时，可**暂按账面发生金额进行核算**；但在**汇算清缴**时，应**补充**提供该成本、费用的有效凭证。**如未取得，纳税调增。**

2. 对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，**准予追补至该项目发生年度计算扣除**，但追补确认期限**不得超过 5 年**；

#### 3. 工资薪金

(1) 企业**发生的合理的**工资、薪金支出，准予据实扣除。

(2) 在纳税年度**已经计提**、在汇算清缴**前发放**。

(3) 国企工资、薪金总额**不得超过**政府有关部门给予的**限定数额**。

(4) 劳务派遣用工

<b>直接支付给劳务派遣公司的费用</b>	作为 <b>劳务费支出</b>
<b>直接支付给员工个人的费用</b>	应作为 <b>工资薪金支出和职工福利费支出</b> 。

(5) 季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按规定在企业所得税前扣除。其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

(6) 税前不得扣除的工资薪金**不得作为计算福利费、工会经费、职工教育经费、补充养老保险和补充医疗保险税前扣除标准的基数**。

#### 4. 三项经费

(1) 企业**发生的**职工福利费支出，**不超过工资薪金总额 14% 的部分**，准予扣除。

(2) 职工工会经费支出，**不超过工资薪金总额 2% 的部分**，准予扣除——**应取得工会组织收据或税务机关代收收据**。

(3) 职工教育经费——暂时性差异费

一般规定	不超过工资薪金总额 8% 的部分准予扣除，超过部分准予结转以后纳税年度扣除
航空企业实际发生的飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费、空中保卫员训练费等空勤训练费用	作为航空企业运输成本税前扣除
核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用	发电成本
集成电路设计企业、软件生产企业、符合条件的动漫企业的职工培训费用	据实扣除

#### 5. 保险费

类型	企业所得税	个人所得税
基本保险	允许扣除	免个税
补充保险	限额扣除：分别在不超过职工工资总额 5% 标准内的部分	符合规定，免个税
商业保险	区别对待 (1) 可以扣除：依规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费、雇主责任险、公众责任险和国务院财税主管部门规定可扣的商业保险费； (2) 不得扣除：其他商业保险费	(1) 商业健康保险：有扣除； (2) 其他商业保险：征收个人所得税

#### 6. 借款费用

##### (1) 借款费用税前扣除的基本规定

据实扣除	非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出
限额扣除	非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分可以据实扣除

(2) 加息、罚息允许在企业所得税前扣除，但在计算土地增值税的增值额时不得扣除。

(3) 资本化和费用化的划分，一旦出错，注意对折旧的影响。

(4) 资本化的利息不能在税前扣除

(5) 将资金无偿让渡他人使用

① 集团内，免增值税

② 企业所得税：独立交易原则；总体税收不变，原则不调。

(6) 向个人借款利息支出

① 借贷是真实、合法、有效的——不违法

② 签订了借款合同

③ 利息支出不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额

④ 取得合法凭证

⑤ 一般企业关联债资比例不超过 2:1 (向股东或其他与企业有关联关系的自然人借款)

(7) 关联方债权性投资与其权益性投资比例金融企业不得超过 5:1，其他企业不得超过 2:1。

(8) 注意对原始凭证的要求