

第五章 所得税法律制度

【考点1】企业所得税纳税人

类型	身份判断		纳税义务	税率
居民企业	依法在中国 境内成立 的企业（注册地标准）		就来源于中国 境内、境外 的全部所得纳税	25%
	依照外国（地区）法律成立但 实际管理机构 在中国境内的企业（实际管理机构所在地标准）			
非居民企业	依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内的企业	在中国境内设立 机构、场所	（1）来源于中国境内的所得 （2）发生在中国境外但与其所设机构、场 所有实际联系 的所得	20%（实际征收按 10%）
			（3）与其所设机构、场 没有实际联系 的境内所得	
		在中国境内 未设立 机构、场所，但有来源于中国境内所得	就来源于中国境内的所得纳税	

【解释】所得来源地的确定

所得类型		来源地的确定
销售货物所得		按照 交易活动发生地 确定
提供劳务所得		按照 劳务发生地 确定
转让财产所得	不动产转让所得	按照 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（卖方）
	权益性投资资产转让所得	按照 被投资企业 所在地确定

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
利息所得	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
租金所得	
特许权使用费所得	

【考点2】应纳税所得额的计算

直接法	$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} - \text{不征税收入} - \text{免税收入} - \text{准予扣除项目金额} - \text{允许弥补的以前年度亏损}$
间接法	$\text{应纳税所得额} = \text{会计利润} + \text{纳税调整增加额} - \text{纳税调整减少额}$

【考点3】收入总额

1. 收入分类

	收入类型
(1) 销售产品、原材料	销售货物收入
(2) 转让机器设备、房屋	转让财产收入
(3) 租赁机器设备、房屋	租金收入
(4) 转让专利权的所有权	转让财产收入
(5) 转让专利权的使用权	特许权使用费收入
(6) 投资取得的股息	股息、红利等权益性投资收益

(7) 贷款取得的利息	利息收入
-------------	------

2. 收入确认时间

收入类别			确认时间
销售货物	采用托收承付方式		办妥托收手续时
	采用预收款方式		发出商品时
	需要安装和检验	一般	购买方接受商品以及安装和检验完毕时
		安装程序简单	发出商品时
	采用支付手续费方式委托代销		收到代销清单时
	采用分期收款方式		合同约定的收款日期
提供劳务	在各个纳税期末（采用完工百分比法）		
股息、红利等权益性投资	被投资方作出利润分配决定日期		
利息、租金、特许权使用费	合同约定的债务人/承租人/特许权使用人应付利息/租金/特许权使用费的日期		
接受捐赠	实际收到捐赠资产的日期		

【考点4】不征税收入与免税收入

不征税收入	免税收入
-------	------

(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) 由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金	(1) 国债利息收入 (2) 符合条件的股息、红利（看被投资者身份）： ①被投资者是未上市居民企业：免税 ②被投资者是上市居民企业：持股期限≥ 12个月（小于12个月，不免税） (3) 符合条件的非营利组织的收入 (4) 符合条件的基础研究奖金收入 (5) 中国保险保障基金有限责任公司符合条件的收入
--	---

【考点5】税前扣除项目

1. 工资薪金支出和三项经费支出

经费名称	扣除限额基数	扣除限额比例
职工福利费	工资、薪金总额	14%
工会经费		2%
职工教育经费		8% (超过部分，准予在以后纳税年度扣除)

2. 保险费

具体类型		是否可以扣除？
社会保险	包括：基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费和住房公积金。	√
补充养老保险、 补充医疗保险	①不超过职工工资总额5%的部分	√
	②超过的部分	×
商业保险	职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费支出	√
	企业依法为特殊工种职工支付的人身安全保险费	
	除另有规定外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费	×

【注意】企业参加财产保险，按照有关规定缴纳的保险费，准予扣除。

3. 借款费用

(1) 企业在生产经营活动中发生的合理的**不需要资本化**的借款费用，**准予扣除**。

(2) 需要**资本化**的借款费用，应当计入资产成本，**不得**单独作为财务费用扣除。

4. 公益性捐赠

在年度**利润总额12%以内**的部分，准予扣除；超过部分，准予结转以后**3年内**扣除。

【注意】自2019年1月1日至2025年12月31日，企业通过公益性社会组织或者县级以上（含）人民政府及其组成部门和直属机构，用于**目标脱贫地区的扶贫捐赠支出**，准予在税前**据实扣除**。

5. 业务招待费

企业发生的与经营活动有关的业务招待费支出，按照“**发生额的60%**”扣除，但最高不得超过当年“**销售（营业）收入的5%**”。

6. 广告费和业务宣传费

不超过当年**销售（营业）收入15%**的部分准予扣除；超过部分，准予在**以后纳税年度结转扣除**。

【注意】自2021年1月1日起至2025年12月31日，对**化妆品制造或销售、医药制造和饮料制造**（不含酒类制造）企业发生的广告费和业务宣传费支出，不超过当年销售（营业）收入**30%**的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。（口诀：药妆饮料）

【考点6】**不得税前**扣除项目

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。（合同违约金、银行罚息准予扣除）
5. 超过规定标准的捐赠支出。
6. 非广告性质的赞助支出。
7. 未经核定的准备金支出。
8. 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。
9. 与取得收入无关的其他支出。

【考点7】资产的税务处理

1. 固定资产

不得扣除折旧：

- (1) 房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产
- (2) 以**经营租赁**方式**租入**的固定资产
- (3) 以**融资租赁**方式**租出**的固定资产
- (4) 已足额提取折旧仍继续使用的固定资产
- (5) 与经营活动无关的固定资产

- (6) 单独估价作为固定资产入账的土地
- (7) 其他不得计算折旧扣除的固定资产

2. 无形资产

不得扣除摊销：

- (1) 自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产；
- (2) 自创商誉；
- (3) 与经营活动无关的无形资产；
- (4) 其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

3. 生产性生物资产

包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

4. 投资资产

企业对外投资期间，投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除，企业在转让或者处置时，投资资产的成本，准予扣除。

5. 长期待摊费用

- (1) 已足额提取折旧的固定资产的改建支出，按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销；
- (2) （经营）租入固定资产的改建支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销；
- (3) 固定资产大修理支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销（修理支出≥取得时的计税基础“50%”以上，且修理后使用年限≥2年）。

【考点8】企业所得税税收优惠

1. 农林牧渔业

一般免税，下列情形减半征收：

- (1) 花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植；
- (2) 海水养殖、内陆养殖。

2. 技术转让所得

居民企业技术转让所得500万元以内的，免征；超过500万元的，对超过部分，减半征收

3. 小型微利企业

对小型微利企业减按25%计算应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。该政策延续执行至2027年12月31日。

4. 优惠税率

普通企业	25%
小微企业	20%

高新技术企业	15%
技术先进型服务企业	15%
污染防治企业	15%
西部+鼓励类	15%
非居民企业	10%

5. 加计扣除

(1) 研究开发费用

2022 年 12 月 31 日之前	①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，再按照实际发生额的 50% 在税前加计扣除； ②形成无形资产的，按照无形资产成本的 150% 在税前摊销。
2023 年 1 月 1 日起	①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，再按照实际发生额的 100% 在税前加计扣除； ②形成无形资产的，按照无形资产成本的 200% 在税前摊销。

【注意】符合条件的**集成电路企业**和**工业母机企业**开展研发活动中实际发生的研发费用，在**2023年1月1日至2027年12月31日**期间：

- ①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，再按照实际发生额的**120%**在税前扣除；
- ②形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的**220%**在税前摊销。

(2) 残疾人工资

企业安置残疾人员所支付的工资：加计扣除**100%**。

(3) 投入基础研究

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：加计扣除**100%**。

6. 抵免应纳税额

(1) “环境保护、节能节水、安全生产”等专用设备

企业“购置并实际使用”《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》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。（抵税额）

【注意】企业购置上述专用设备在5年内转让、出租的，应当停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款。

(2) 专用设备数字化、智能化改造投入（2025年新增）

企业在2024年1月1日至2027年12月31日期间发生的专用设备数字化、智能化改造投入，不超过该专用设备购置时原计税基础50%的部分，可按照10%比例抵免企业当年应纳税额。企业当年应纳税额不足抵免的，可以向以后年度结转，但结转年限最长不得超过5年。

【注意】企业在专用设备改造完成后5个纳税年度内转让、出租的，应在该专用设备停止使用当月停止享受优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款。