



第七部分

所得税纳税审核方法及申报代理

(教材第三章第四节及第五章第二节)



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

【高频知识点】企业所得税纳税审核方法及申报代理

通常使用间接算法计算应纳税所得额（以会计核算为基础，按税法调整局部，工作量小；也是《企业所得税年度纳税申报表》涉及的思路）

应纳税所得额=会计利润总额±纳税调整项目金额，对其中的收入、成本费用进行纳税调整。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

一、企业所得税申报的基本规定

(一) 企业所得税纳税人的审核

企业所得税为法人所得税制		个体工商户、个人独资企业、合伙企业不具有法人资格，不适用企业所得税（适用个人所得税）；公司制企业具有法人资格，适用企业所得税。
法人的分类	居民企业（无限纳税义务，属人+属地）	（1）居民企业的范围：依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。其中：实际管理机构是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。 （2）居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

法人的分类	非居民企业 (有限纳税义务, 主要属地)	(1) 非居民企业的范围: 依照外国(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, 或者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。其中: 机构、场所是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所, 包括: 管理机构、营业机构、办事机构; 提供劳务的场所; 工厂、农场、开采自然资源的场所; 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所; 其他从事生产经营活动的机构、场所。(不是实际管理机构)
		特别提示: 非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的, 包括委托单位或者个人经常代其签订合同, 或者储存、交付货物等, 该营业代理人被视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。 (2) 非居民企业主要应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

属地的概念

所得来源地的确定按照以下原则确定（源泉）：

- 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；**权益性投资资产转让所得按照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。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

（二）企业所得税征税范围的审核

居民企业的征税对象	销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。	
非居民企业的征税对象	在中国境内设立机构、场所的	应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。 举例：注册地在美国的Intel公司在上海市设立大中华区办事处（非实际管理机构），取得来自四川省成都市的境内所得和巴基斯坦旁遮普省的境外所得，均应缴纳中国的企业所得税。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

非居民企业的征税对象	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	应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。 举例： a. 未设立机构、场所的情形 注册地在美国的Intel公司未在中国境内设立机构、场所，取得来自四川省成都市的境内所得应缴纳中国的企业所得税；但取得巴基斯坦旁遮普省的境外所得，不缴纳中国的企业所得税。
		b. 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情形 注册地在美国的Intel公司虽在上海市设立大中华区办事处（非实际管理机构），取得一笔收入为来自于瑞士银行支付给美国总公司的理财产品收益，不缴纳中国的企业所得税；但如果此笔收入来自于中国银行支付给美国总公司的理财产品收益，则应缴纳中国的企业所得税。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

（三）企业所得税申报期限（年内预缴，按年汇算清缴）

年报制度	<u>按纳税年度计算</u> ，纳税年度自公历1月1日起至12月31日止。企业在一个纳税年度中间开业，或者终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期间不足12个月的，应当以其实际经营期作为一个纳税年度。企业依法清算时，以清算期间作为一个纳税年度。
预缴制度	分月或者分季度预缴（终了之日起15日内）
汇算清缴制度	<u>年度终了之日起5个月内</u> ；或实际经营终了之日起60日内



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

（四）企业所得税申报资料

企业所得税年度纳税申报表（根据税款征收方法，查账征收企业填制A类表、核定征收企业填制B类表，本书主要讲解A类表）

1. A000000企业所得税年度纳税申报基础信息表：纳税人基本信息。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

2. 主表A100000：中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表主表，分为三部分：

先按照企业会计准则填列利润总额；

再按照税法规定进行纳税调整计算应纳税所得额；

最后选择适用所得税率，汇总减免税额、境外抵免、总分机构分摊等情形，计算出应纳税额。

特别提示：考试中常见的两种考核方法（一般只考核表格的部分内容）：要求同学们按照试题所列事项逐项填写后汇总计算；结合企业涉税会计处理对错账进行调整，对已填列事项进行修正后再汇总计算。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

3. 《纳税调整项目明细表》A105000（对各类纳税调整逐项展开列式，分清项目逐项填写）

纳税人根据国家统一会计制度、税收相关规定，填报企业所得税涉税事项的会计处理、税务处理以及纳税调整情况。

（列示各类税会差异）

（1）分为6类调整项目：“收入类调整项目”“扣除类调整项目”“资产类调整项目”“特殊事项调整项目”“特别纳税调整应税所得”“其他”分项填报。

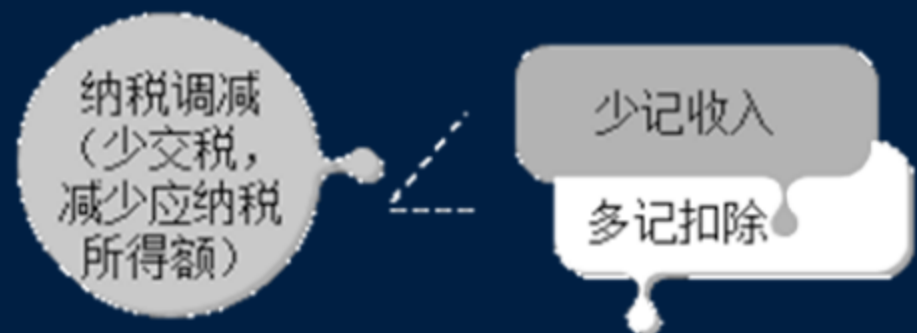


第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(2) 计算出纳税“调增金额”和“调减金额”的方法：



(申报表中：填写“调增金额”)



(申报表中：填写“调减金额”)



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

特别提示：纳税调整项目明细表A105000后还需填列调整明细项目表，如《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》《投资收益纳税调整明细表》《广告费和业务宣传费等跨年度纳税调整明细表》《捐赠支出及纳税调整明细表》《资产折旧、摊销及纳税调整明细表》等。（对应企业所得税年度纳税申报表填报表单）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

二、收入总额审核的方法

(一) 企业所得税中收入的概念

货币形式收入	现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资以及债务的豁免等。
非货币形式收入	固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、不准备持有至到期的债券投资、劳务以及有关权益等。（取得非货币资产应当按照公允价值确定收入额）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

（二）收入确认的审核

1. 销售货物收入

（1）企业所得税确认纳税义务发生时点的审核（**所有权**或控制权的转移+**得**到经济利益）：

实现销售的情形	确认收入的时点
预收款方式	<u>在发出商品时</u>
销售商品需要安装和检验	在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入，如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入
支付手续费方式委托代销	在收到代销清单时
托收承付方式	在办妥托收手续时



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

分期收款	<u>合同约定的收款日期</u>
采取产品分成方式取得收入	以企业分得产品的时间确认收入的实现，收入额按照产品的公允价值确定
发生视同销售的	非货币性资产交换以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(2) 企业所得税确认销售额的审核

实现销售的情形	收入确认的金额
售后回购	销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品（通常视为购销两项业务）。如果有证据表明不符合销售收入确认条件的，如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（控制权并未转移，视为一项抵押行为）。
以旧换新方式	按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理（视为购销两项业务）
商业折扣方式（折扣销售）	扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入（折扣在前，销售在后，目的是销售）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

实现销售的情形	收入确认的金额
现金折扣方式（销售折扣）	扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入（折扣在后，销售在前，目的是回款融资），因此发生的现金折扣在实际发生时作为“ <u>财务费用</u> ”在税前扣除
发生销售折让或销售退回	已经确认销售收入的，发生销售折让和销售退回应当在发生当期冲减当期销售商品收入
以“买一赠一”等方式组合销售	不属于对外捐赠，将总销售金额按各项商品公允价值的比例分摊确认各项商品的销售收入（ <u>按公允价值分摊</u> ）
发生视同销售的	按照被移送资产的公允价值确定销售收入（同时调整销售收入与销售成本，视同销售收入应计入业务招待费、广告费和业务宣传费的扣除限额计算基数）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

2. 提供劳务收入

劳务收入纳税义务发生时点审核（发生＝一次性发生，立即确认&陆续发生，陆续确认）

提供劳务的情形	收入确认的金额
安装费	通常根据<u>安装完工进度</u>确认收入。如果安装工作是商品销售附带条件的，安装费在确认商品销售实现时确认收入。 特别提示：确认完工进度可以选用的方法（通常在各个纳税期期末） （1）已完成工作的测量。 （2）已提供劳务占劳务总量的比例。 （3）已发生成本占总成本的比例。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

提供劳务的情形	收入确认的金额
软件费	为特定客户开发软件的收费，应根据 <u>开发的完工进度</u> 确认收入。
服务费	包含在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间分期确认收入。（如，京东销售商品的同时提供的可以单独计量的延保服务）
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。 特别提示：持续时间超过12个月的劳务。企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机等，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的实现。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

3. 转让财产收入：企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产所有权取得的收入。

特别提示：股权转让所得的计算， $\text{股权转让所得} = \text{转让股权收入} - \text{为取得该股权所发生的成本}$ 。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

4. 股息、红利等权益性投资收益：通常以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配决定或转股决定的日期确认收入的实现。

股息、红利等权益性投资收益	①符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入。（防止重复征税）。 ②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为免税收入。 上述免税的股息、红利等权益性投资收益，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。
被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本	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。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

续表

长期股权投资持有期间的投资收益	采用成本法核算时	被投资单位宣告分派现金股利或利润，应当确认为当期投资收益。 (税会都计入投资收益，无差异)
	采用权益法核算时	投资方应当按照应享有或应分担的被投资单位实现的净损益，确认为投资收益。 (税法处理：无； 会计处理： 借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益) 采用权益法确认的投资收益应调整应纳税所得额，待被投资单位宣告分配现金股利或利润时再调整应纳税所得额，填写：(三)投资收益(填写A105030)行次。
	对于长期股权投资初始投资成本纳税调整	企业会计准则中，在权益法下长期股权投资的初始投资成本小于投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，其差额应当计入当期损益，同时调增长期股权投资的成本。税法规定投资成本以历史成本计量，不调整长期股权投资成本，无进一步的处理。因此，应调减应纳税所得额，填写：(四)按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益栏行次。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

投资企业撤回或减少投资的涉税事项

投资企业从被投资企业撤回或减少投资时，取得资产价值可能包含：

①相当于初始出资的部分，应确认为投资收回。

（投资成本部分，不缴税）

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，应确认为股息所得，符合条件的可享受免税。（视为股息、红利等权益性投资收益，免税）

③剩余部分确认为投资资产转让所得。（视为股权转让所得）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

5. 利息收入

企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入实现。

特别提示：企业混合性投资业务的税务处理



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

混合性投资业务需要同时符合条件 (债的特征: 到期固定金额还本付息, 不参加经营)	符合上述条件的混合性投资, 按下列规定进行企业所得税处理(按照债权的方法)
①被投资企业接受投资后, 需要按投资合同或协议约定的利率定期支付利息(或定期支付保底利息、固定利润、固定股息); (固定的利息) ②有明确的投资期限或特定的投资条件, 并在投资期满或者满足特定投资条件后, 被投资企业需要赎回投资或偿还本金; (固定的期限) ③投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权; ④投资企业不具有选举权和被选举权; ⑤投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动。	①投资企业应于被投资企业应付利息的日期, 确认利息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, 并按税法相关规定, 进行税前扣除; (利息部分) 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。(本金部分)



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

6. 租金收入：企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入实现。

7. 特许权使用费收入：企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权，以及其他特许权的使用权取得的收入，按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

8. 接受捐赠收入：企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产，按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

9. 其他收入。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

（三）免税收入

国债利息收入	购买国债所得的利息收入免税，但国债转让收入不免企业所得税。
符合条件的股息、红利等权益性收益	居民企业之间；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，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。
符合条件的非营利组织的收入	接受其他单位或者个人捐赠的收入；除《企业所得税法》第七条规定的财政拨款以外的其他政府补助收入（属于不征税收入），但 <u>不包括因政府购买服务取得的收入</u> ；按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

地方政府债券利息所得	是指对企业取得的2009年及以后年度发行的地方政府债券；但 <u>企业发行的债券不免企业所得税</u> 。
永续债利息收入	发行方和投资方均为居民企业的，投资方取得的永续债利息收入可以适用《企业所得税法》规定的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的规定；同时发行方支付的永续债利息支出不得在企业所得税税前扣除。
其他免税收入	对投资者从证券投资基金分配中取得的收入，暂不征收企业所得税。 自2022年1月1日起，对非营利性科学技术研究开发机构、高等学校接收企业、个人和其他组织机构基础研究资金收入，免征企业所得税。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

（四）不征税收入（具有国家性质，填写：（七）不征税收入）

1. 财政拨款。

2. 依法收取并纳入财政管理的政府性基金、行政事业性收费。

3. 国务院规定的其他不征税收入：是指企业取得的，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。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

特别提示：**不包括企业按规定取得的出口退税款和取得的增值税留抵税额退税款**；对月销售额10万元以下（季度30万元以下）的增值税小规模纳税人免征的增值税以及增值税加计抵减优惠部分，不符合不征税收入的条件，应按规定缴纳企业所得税；符合规定条件的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。计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。（长期不使用的情形）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

特别提示：企业的不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；企业的不征税收入用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。（收入与成本配比原则，没有收入则不能扣除成本）。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

4. 企业接收政府或股东划入资产的所得税处理

①县级以上人民政府（包括政府有关部门，下同）将国有资产明确**以股权投资方式**投入企业，企业应作为国家资本金（包括资本公积）处理。该项资产如为非货币性资产，应按政府确定的接收价值确定计税基础。（入股行为，不涉及企业所得税）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

②县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，凡指定专门用途并按相关规定进行管理的，企业可作为不征税收入进行企业所得税处理。其中，该项资产属于非货币性资产的，应按政府确定的接收价值计算不征税收入。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

③县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，属于上述①②项以外情形的，应按政府确定的接收价值计入当期收入总额计算缴纳企业所得税；政府没有确定接收价值的，按资产的公允价值计算确定应税收入。（≈政府捐赠，缴纳企业所得税）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

对比：

企业接收股东划入资产（入股？捐赠？）

①企业接收股东划入资产（包括股东赠与资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠与的资产、股东放弃本企业的股权），凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已作实际处理的，不计入企业的收入总额，企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。（入股行为，不涉及企业所得税）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

②企业接收股东划入资产，凡作为收入处理的，应按公允价值计入收入总额，计算缴纳企业所得税，同时按公允价值确定该项资产的计税基础。（≈捐赠，缴纳企业所得税）