

### 第三节 企业所得税的应纳税额



#### 应纳税额的计算



#### 企业取得境外所得计税抵免

##### 一、企业所得税的应纳税额的计算

应纳税额=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

减免税额和抵免税额是指按照企业所得税法和国务院的税收优惠规定减征、免征和抵免的应纳税额

企业实际应纳税额=企业境内外所得应纳税总额-企业所得税减免、抵免优惠税额-境外所得税抵免额

【例题■ 计算题】某企业为居民企业，2018 年经营业务如下：

- (1) 取得销售收入 5000 万元；
- (2) 销售成本 2200 万元；
- (3) 发生销售费用 1340 万元（其中广告费 900 万元），管理费用 960 万元（其中业务招待费 30 万元），财务费用 120 万元，税金及附加 320 万元（含增值税 240 万元）；
- (4) 营业外收入 140 万元，营业外支出 100 万元（含通过公益性社会团体向贫困山区捐款 60 万元，支付税收滞纳金 12 万元）；
- (5) 计入成本、费用中的实发工资总额 300 万元、拨缴职工工会经费 6 万元、提取职工福利费 46 万元、职工教育经费 10 万元。

要求：计算该企业实际应缴纳的企业所得税税额。

【答案】

- (1) 年度利润总额=5000+140-2200-1340-960-120-（320-240）-100=340 万元
- (2) 广告费调增=900-5000×15%=150 万元
- (3) 业务招待费扣除限额：5000×5‰=25 万元，30×60%=18 万元，应扣除 18 万元  
业务招待费调增=30-18=12 万元
- (4) 捐赠支出应调增=60-340×12%=19.2 万元
- (5) 工会经费的扣除限额=300×2%=6 万元，实际拨缴 6 万元，无需调整；  
职工福利费扣除限额=300×14%=42 万元，实际发生 46 万元，应调增 46-42=4 万元；  
职工教育经费的扣除限额=300×8%=24 万元，实际发生 10 万元，无需调整，
- (6) 应纳税所得额=340+（150+12+19.2+6.5+4）+12=537.2 万元
- (7) 2018 年应缴企业所得税税额=537.2×25%=134.3 万元

##### 二、企业取得境外所得计税时的抵免

###### （一）抵免境外已纳所得税额的规定

###### 1. 税法规定允许抵免的两种情况

- 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。
2. 企业取得的上述所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免，抵免限额为该项所得依照税法规定计算的应纳税额；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。

### 3. 税收抵免的计算

企业可以选择按国（地区）别分别计算（即“分国（地区）不分项”），或者不按国（地区）别汇总计算（即“不分国（地区）不分项”）其来源于境外的应纳税所得额，并按照税法规定的税率，分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方法一经选择，5年内不得改变。

按分国（地区）不分项方式计算抵免限额，计算公式如下：

抵免限额=中国境内、境外所得依照税法规定计算的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额

**【例题·计算题】**某居民企业从境外取得税前所得200万元，境外缴纳所得税时适用的税率为10%，境内所得300万元，计算应纳税额。

境外所得已缴纳的所得税额=200×10%=20

抵免限额= (200 + 300) × 25% ×  $\frac{200}{500}$  = 50

境外已缴纳所得税额小于抵免限额，可全额抵免；

应纳税额= (200+300) × 25%-20=125-20=105

假设在境外缴纳所得税税率为30%，

已缴纳的所得税额=200×30%=60

应纳税额= (200+300) × 25%-60=75

### （二）享受抵免境外所得税的范围及条件

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，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在规定的抵免限额内抵免。

**【例题·多选题】**对境外所得实行税额抵免的所得包括（ ）。

- A. 居民企业来源于中国境外的应税所得
- B. 非居民企业在中国境内设立的机构、场所，取得的发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得
- C. 居民企业从其直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
- D. 居民企业从其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

**【答案】** ABCD

## 第四节 税收优惠

- ▶ 免税优惠
- ▶ 定期或定额减税、免税
- ▶ 低税率优惠
- ▶ 区域税收优惠
- ▶ 特别项目税收优惠

#### 一、免税优惠

1. 国债利息收入；
2. 符合条件居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；
3. 在中国设立机构场所的非居民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；
4. 符合条件的非营利组织的收入。

【提示】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. 其他收入

#### 二、定期或定额减免税

（一）从事下列项目的所得，免征企业所得税：

1. 农业：①蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植②农作物新品种的选育③农产品初加工④灌溉、农技推广、农机作业和维修等
2. 林业：①林木培育和种植②林产品的采集③中药材种植
3. 牧业：牲畜、家禽的饲养、兽医
4. 渔业：远洋捕捞
5. 农、林、牧、渔服务业项目
6. 免征企业所得税的利息所得  
①外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得。  
②国际金融组织向中国政府 and 居民企业提供优惠贷款取得的利息所得。

（二）从事下列项目，减半征收企业所得税

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。

【例题▪多选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业从事下列项目的所得，免征企业所得税的有（ ）。

- A. 中药材的种植

- B. 林木种植
- C. 花卉种植
- D. 香料作物的种植

【答案】AB

【解析】选项 CD 减半征收企业所得税。

### （三）三免三减半

1. 企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目和符合条件的环境保护、节能节水项目的所得的投资经营所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第 1 年至第 3 年免征企业所得税，第 4 年至第 6 年减半征收企业所得税。
2. 企业承包经营、承包建设和内部自建自用上述项目，不得享受上述企业所得税优惠。

### （四）符合条件的技术转让所得

居民企业在一个纳税年度内技术转让所得

- （1）不超过 500 万元的部分，免征企业所得税；
- （2）超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。

### 三、低税率优惠

1. 符合条件的小型微利企业，减按 20% 的税率征收企业所得税；
  - ① 对小型微利企业年应纳税所得额不超过 100 万元的部分，减按 25% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税；对年应纳税所得额超过 100 万元但不超过 300 万元的部分，减按 50% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税。
  - ② 小型微利企业是指从事国家非限制和禁止行业，且同时符合年度应纳税所得额不超过 300 万元、从业人数不超过 300 人、资产总额不超过 5000 万元等三个条件的企业。



【例题】某小型微利企业 2018 年应纳税所得额 250 万元。计算应缴纳的企业所得税。  
 应缴纳的企业所得税 =  $100 \times 25\% \times 20\% + 150 \times 50\% \times 20\% = 20$

2. 国家需要重点扶持的高新技术企业和对经认定的技术先进型服务企业（服务贸易类），减按 15% 的税率征收企业所得税；
3. 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，减按 10% 的税率征收企业所得税；

【例题·多选题】某企业在计算缴纳企业所得税时，提出减免企业所得税的请求，其中符合法律规定的有（ ）。

- A. 购买国债取得的利息收入，请求免征企业所得税
- B. 经营一项农业项目的所得，请求减征企业所得税
- C. 投资经营一项无国家扶持基础设施项目的所得，请求免征企业所得税
- D. 开发一项新技术的研究开发费用，请求在计算应纳税所得额时加计扣除

【答案】ABD

【解析】从事国家重点扶持的公共基础设施项目，才能请求免税。

### 四、区域税收优惠

1. 民族自治地方的自治机关对本民族自治地方的企业应缴纳的企业所得税中属于地方分享的部分，可以决定减征或者免征。对民族自治地方内国家限制和禁止行业的企业，不得减征或者免征企业所得税。

2. 对设在西部地区以《西部地区鼓励类产业目录》中规定的产业项目为主营业务，且当年度主营业务收入占企业收入总额 70% 以上的企业，可减按 15% 税率征收企业所得税。

## 五、特别项目税收优惠

### （一）加计扣除税收优惠

1. 企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，再按照研究开发费用的 75% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 175% 摊销。

2. 企业委托给外单位进行开发的研发费用，由委托方按照规定计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。

3. 企业未设立专门的研发机构或企业研发机构同时承担生产经营任务的，应对研发费用和生产经营费用分开进行核算，准确、合理地计算各项研究开发费用支出，对划分不清的，不得实行加计扣除。

【例题▪ 单选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，按照研究开发费用的一定比例加计扣除。该比例为（ ）

- A. 75%
- B. 100%
- C. 150%
- D. 200%

【答案】A

【解析】企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用的 75% 加计扣除。

### （二）安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员税收优惠

企业安置残疾人员所支付的工资按照企业安置残疾人员数量，在企业支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的 100% 加计扣除。

### （三）减计收入

企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料，生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入，减按 90% 计入收入总额。

### （四）抵免应纳税额

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。

### （五）抵免应纳税所得额

1. 创投企业采用股权投资方式投资未上市的中小高新技术企业两年以上的，按照其投资额的 70% 在股权持有满两年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

2. 有限合伙制创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业满 2 年（24 个月）的，其法人合伙人可按照对未上市中小高新技术企业投资额的 70% 抵扣该法人合伙人从该有限合伙制创业投资企业分得的应纳税所得额，当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

【例题▪ 单选题】某企业为创业投资企业，2016 年 8 月 1 日，该企业采取股权投资方式向

境内未上市的某中小高新技术企业投资 200 万元。2018 年度该企业利润总额 890 万元；已在营业外支出中核算的未经财税部门核准，提取的风险准备金支出 10 万元。已知企业所得税税率为 25%。假定不考虑其他纳税调整事项，2018 年该企业应纳企业所得税税额为（ ）万元。

- A. 82.5
- B. 85
- C. 187.5
- D. 190

【答案】D

【解析】创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业 2 年以上的，可以按照投资额的 70% 在股权持有满 2 年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；

(2) 未经核定的准备金支出，不得在税前扣除；

(3) 该企业应纳企业所得税税额 =  $[(890 + 10) - 200 \times 70\%] \times 25\% = 190$  (万元)。

(六) 加速折旧

企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。

1. 可以采取缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法的固定资产包括：

- (1) 由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；
- (2) 常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。

2. 采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于法定折旧年限的 60%；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

3. 企业在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进（含自行建造）的设备、器具，单位价值不超过 500 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

【例题·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列项目中，享受税额抵免优惠政策的是（ ）。

- A. 企业非广告性质的赞助支出
- B. 企业向残疾职工支付的工资
- C. 企业购置并实际使用国家相关目录规定的环境保护专用设备投资额 10% 的部分
- D. 创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业 2 年以上的投资额 70% 的部分

【答案】C

【解析】选项 A 不得扣除，选项 B 加计扣除，选项 D 抵扣应纳税所得额。

## 第五节 源泉扣缴、特别纳税调整、征收管理

### 一、源泉扣缴

源泉扣缴，即非居民企业在取得收入时，其缴税在收入支付环节由支付人代扣代缴。支付环节即源泉。源泉扣缴性质，即按属地原则，对非居民取得的收入实行征税，维护国家税收权益，目的是简化纳税手续，防止偷漏税。

1. 对非居民企业的界定主要分两种情况：

- ① 在境外注册成立并在中国境内设有机构场所的。
- ② 在中国境内没有机构场所，但有来源于中国境内所得的企业。

2. 对非居民企业取得的股息、红利、利息、特许权使用费、租金等按收入全额计征，即支付人向非居民企业支付的全部价款和价外费用，其相关发生的成本费用不得扣除；对其取得的



转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额作为应纳税所得额。

3. 税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

4. 对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。

5. 对应当扣缴的所得税，扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地缴纳。纳税人未依法缴纳的，税务机关可以从该纳税人在中国境内其他收入项目的支付人应付的款项中，追缴该纳税人的应纳税款。

6. 扣缴义务人与非居民企业首次签订有关业务合同或协议的，扣缴义务人应当自合同签订之日起 30 日内，向其主管税务机关申报办理扣缴税款登记。

7. 扣缴义务人每次代扣的税款，应当自代扣之日起 7 日内缴入国库，并向所在地的税务机关报送扣缴企业所得税报告表。

## 二、特别纳税调整

企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。

独立交易原则，是指没有关联关系的交易各方，按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则。

### 1. 核定和调整关联企业交易价格的方法

①可比非受控价格法，

②再销售价格法，

③成本加成法，

④交易净利润法，

⑤利润分割法，

⑥其他符合独立交易原则的方法。

### 2. 补征税款的利息

①对企业作出特别纳税调整的，应当对补征的税款，自税款所属纳税年度的次年 6 月 1 日起至补缴税款之日止的期间，按日加收利息。

②加收的利息，应当按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率加 5 个百分点计算。加收的利息，不得在计算应纳税所得额时扣除。

### 3. 纳税调整期限

企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则，或者企业实施其他不具合理商业目的的安排的，税务机关有权在该业务发生的纳税年度起 10 年内，进行纳税调整。

### 4. 资本弱化

为防止关联企业通过借款方式转移利润，税法规定企业债权性投资不得高于该企业权益性投资的一定比例，如超过规定比例，其超过部分的利息支出不得在税前扣除。

企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比例计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。

企业接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：

①金融企业为 5：1；

②其他企业为 2：1。

【例题■ 单选题】根据《企业所得税法》的规定，下列利息支出中，可以在企业所得税税前扣除的是（ ）。

A. 逾期偿还贷款的银行罚息

B. 非银行企业内营业机构之间支付的利息

C. 税务机关对关联交易进行调整，对补税税额按国务院规定加收的利息

D. 经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货建造发生借款的利息支出

【答案】A

【解析】只有逾期偿还贷款的银行罚息可以在企业所得税税前扣除。

### 三、征收管理

#### （一）纳税地点

##### 1. 居民企业纳税地点

除税收法律、行政法规另有规定外，居民企业以企业登记注册地为纳税地点；但登记注册地在境外的，以实际管理机构所在地为纳税地点。

##### 2. 非居民企业纳税地点

①在中国境内设立机构、场所的，以机构、场所所在地为纳税地点。

②在中国境内设立两个或者两个以上机构、场所的，经税务机关审核批准，可以选择由其\*\*主要机构、场所汇总缴纳企业所得税。

③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非居民企业，以扣缴义务人所在地为纳税地点。

#### （二）纳税方式

居民企业在中国境内设立不具有法人资格营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。企业汇总计算并缴纳企业所得税时，应当统一核算应纳税所得额。除国务院另有规定外，企业之间不得合并缴纳企业所得税。

#### （三）纳税年度

1. 企业所得税按纳税年度计算。纳税年度自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。

2. 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不足 12 个月的，应当以其实际经营期为 1 个纳税年度。

3. 企业依法清算时，应当以清算期间作为 1 个纳税年度。

#### （四）纳税申报

企业所得税实行分月或者分季预缴，年末汇算清缴的方式。

1. 企业应当自月份或者季度终了之日起 15 日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表并预缴税款。

2. 企业应当自年度终了之日起 5 个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

3. 企业在报送企业所得税申报表时，无论纳税年度内是盈利或者是亏损，都应当依照规定期限，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表、年度企业所得税纳税申报表、财务会计报告和税务机关规定应当报送的其他有关资料。

【例题·单选题】关于企业所得税的纳税期限，以下说法正确的是（ ）。

A. 按期纳税

B. 按次纳税

C. 按年计征，分期预缴

D. 按次计征，汇总缴纳

【答案】C

【解析】企业所得税分月或者分季预缴，纳税年度终了汇算清缴。

#### （五）计税货币

依法缴纳的企业所得税，以人民币计算。企业所得以人民币以外货币计算的，应当折合成人民币计算并缴纳税款。

企业以外币计算并预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度最后 1 日的人民币汇率中间价，折合成人民币计算应纳税所得额。



#### （六）企业所得税的核定征收

1. 纳税人具有下列情形之一的，核定征收企业所得税：

- ①依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；
- ②依照法律、行政法规的规定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。

特殊行业、特殊类型的纳税人和一定规模以上的纳税人不适用该办法。

2. 税务机关应根据纳税人具体情况，对核定征收企业所得税的纳税人，核定应税所得率或者核定应纳税额。具有下列情形之一的，核定其应税所得率：

- ①能正确核算（查实）收入总额，但不能正确核算（查实）成本费用总额的；
- ②能正确核算（查实）成本费用总额，但不能正确核算（查实）收入总额的；
- ③通过合理方法，能计算和推定纳税人收入总额或成本费用总额的。

3. 采用应税所得率方式核定征收企业所得税的，应纳税额计算公式：

应纳税额=应税收入额×应税所得率×适用税率

或：应纳税额=成本（费用）支出额÷（1-应税所得率）×应税所得率×适用税率

【例题■单选题】某居民企业适用 25%的企业所得税税率。2015 年该企业向主管税务机关申报应纳税收入总额 140 万元，成本费用总额 150 万元。经税务机关检查，收入总额核算正确，但成本费用总额不能确定。税务机关对该企业采用以应税所得率方式核定征收企业所得税。应税所得率为 25%。2015 年该企业应缴纳的企业所得税税额为（ ）万元。

- A. 12.5
- B. 11.6
- C. 8.75
- D. 2.5

【答案】C

【解析】应纳税所得额=应税收入额×应税所得率=140×25%=35（万元）；

应纳税额=应纳税所得额×税率=35×25%=8.75（万元）。

本章总结

- 1. 掌握企业所得税的纳税人征收范围、 税率
- 2. 掌握企业所得税的应纳税所得额、 应纳税额、 征收管理
- 3. 熟悉企业所得税的税收优惠、 源泉扣缴、 特别纳税调整