

第七章 企业所得税法律制度

- 01 / 纳税人、征税范围和税率
- 02 / 应纳税所得额
- 03 / 应纳税额
- 04 / 税收优惠
- 05 / 源泉扣缴、特别纳税调整、征收管理

本章考情分析

本章属于重点章节，考点较多，考试重点集中在应纳税所得额及应纳税额的计算，税收优惠等内容，2019 年根据最新的企业所得税政策调整了相关内容，预计 2019 年考试分值在 15 分左右。

第一节 企业所得税的纳税人、征税范围和税率

- ▶ 企业所得税的概念
- ▶ 企业所得税的纳税人
- ▶ 企业所得税的征税范围
- ▶ 企业所得税税率

一、企业所得税的概念

企业所得税，是以企业的生产经营所得和其他所得为计税依据而征收的一种税

1. 企业所得税以纳税人一定期间的纯收益额或净所得额为计税依据。
2. 以量能负担为征税原则。
3. 所得税属于直接税，一般不易转嫁。
4. 企业所得税计算较为复杂。
5. 实行按年计征、分期预缴的征管办法。

二、企业所得税的纳税人

企业所得税纳税人，是指在中国境内的企业和其他取得收入的组织（以下统称企业），包括各类企业、事业单位、社会团体、民办非企业单位和从事经营活动的其他组织等都属于企业所得税的纳税人。

我国企业所得税采取来源地税收管辖权和居民税收管辖权相结合的双重管辖权标准，把企业分为居民企业和非居民企业。

（一）居民企业

种类	征税对象
我国境内依法注册成立的企业	中国境内、境外的所得
在外国依法注册成立但其实际管理机构在中国境内的企业	

（二）非居民企业

种类	征税对象
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	①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，
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	中国境内的所得

（三）个人独资企业和合伙企业

个人独资企业、合伙企业的股东承担无限责任，个人财产和企业财产无法明确区分，并且企业没有法人资格，为避免重复征税，所以税法规定个人独资企业和合伙企业不缴纳企业所得税。

【例题·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列取得收入的主体中，应当缴纳企业所得税的有（ ）。

- A. 合伙企业
- B. 国有独资公司
- C. 股份有限公司
- D. 高等院校

【答案】BCD

【解析】企业所得税的纳税人包括各类企业、事业单位、社会团体、民办非企业单位和从事经营活动的其他组织等，但不包括个人独资企业和合伙企业。

【例题·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，在我国境内设立机构、场所的非居民企业取得的下列所得中，应当向我国缴纳企业所得税的有（ ）。

- A. 来源于中国境内，但与其在我国境内所设机构、场所没有实际联系的所得
- B. 来源于中国境外，但与其在我国境内所设机构、场所有实际联系的所得
- C. 来源于中国境内，且与其在我国境内所设机构、场所有实际联系的所得
- D. 来源于中国境外，且与其在我国境内所设机构、场所没有实际联系的所得

【答案】ABC

【解析】非居民企业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。

三、企业所得税的纳税对象

企业应税所得，包括销售货物所得、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。

企业所得税应税所得，既包括中国居民企业来源于境内和境外的各项所得，也包括非居民企业来源于境内的应税所得。

来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：

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：
 - ① 不动产转让所得按照不动产所在地确定
 - ② 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
 - ③ 权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；
 权益性投资资产是指进行权益性投资投入的资产。
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；

【例题■ 单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于确定来源于中国境内、境外所得的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 提供劳务所得，按照劳务发生地确定
- B. 销售货物所得，按照交易活动发生地确定
- C. 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
- D. 转让不动产所得，按照转让不动产的企业或者机构、场所所在地确定

【答案】D

【例题■ 单选题】依据《企业所得税法》的规定，下列各项所得中，应按照负担、支付所得的企业所在地，或者按照机构、场所所在地确定所得来源地的是（ ）。

- A. 销售货物所得
- B. 权益性投资所得
- C. 动产转让所得
- D. 特许权使用费所得

【答案】D

【解析】销售货物所得，按照交易活动发生地确定；权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定；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；

四、企业所得税税率

税率		适用对象
法定税率	25%	① 居民企业 ② 在中国境内设立机构、场所且取得的所得与其所设机构、场所有实际联系的非居民企业，就其来源于中国境内、境外的所得
税率		适用对象
优惠税率	20%	符合条件的小型微利企业
	15%	① 国家需要重点扶持的高新技术企业和经认定的技术先进性服务企业（服务贸易类） ② 符合条件的西部地区的企业
	10%	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

【例题■ 单选题】根据《企业所得税法》的规定，对国家需要重点扶持的高新技术企业，给予企业所得税税率优惠。优惠税率为（ ）。

- A. 10%
- B. 15%
- C. 20%
- D. 25%

【答案】B

【解析】国家需要重点扶持的高新技术企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。

第二节 企业所得税的应纳税所得额

- ▶ 一般规定
- ▶ 收入总额
- ▶ 不征税收入
- ▶ 税前扣除项目及标准
- ▶ 资产的税务处理
- ▶ 非居民企业的应纳税所得额

一、一般规定

1. 基本公式

应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除额-允许弥补的以前年度亏损
或=税前会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额

【提示】

① 纳税调整增加额：

- a. 会计利润已经扣除，但税法规定不能扣除的项目（如税收滞纳金、行政罚款等），应全额调增；
- b. 会计利润已经扣除，但超过税法规定扣除标准（如业务招待费、广告费和业务宣传费的超标部分），应将超过扣除标准部分调增。

② 纳税调整减少额

- a. 弥补以前年度（5 年）亏损；
 - b. 免税收入和不征税收入；
 - c. 加计扣除项目（如研究开发费用）。
2. 每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额为亏损。企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不超过 5 年。

【提示】自 2018 年 1 月 1 日起，当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格的企业，其

具备资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由 5 年延长至 10 年。（教材未涉及本内容）

3. 企业应纳税所得额的计算，应遵循以下原则：

一是权责发生制原则。属于当期的收入和费用，不论款项是否收付，均作为当期的收入和费用；不属于当期的收入和费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的收入和费用，但另有规定的除外。

二是税法优先原则。在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律法规的规定不一致的，应当依照税收法律法规的规定计算。

【例题·单选题】某居民企业 2017 年度发生的亏损，根据《企业所得税法》的规定，该亏损额可以用以后纳税年度的所得逐年弥补，但延续弥补的期限最长不得超过（ ）。

- A. 2019 年
- B. 2020 年
- C. 2021 年
- D. 2022 年

【答案】D

【解析】企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过 5 年。2017 年度发生的亏损，延续弥补的期限最长不得超过 2022 年。

二、收入总额

（一）收入总额概述

企业的收入总额是指以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。包括：销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息、红利等权益性投资收益，以及利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入、其他收入。

1. 企业取得收入的货币形式，包括现金、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；

企业取得收入的非货币形式，包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、准备持有至到期的债券投资、劳务以及有关权益等。

2. 企业以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定收入额。

3. 下列经营业务可以分期确认收入的实现：

①以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现；

②企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，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。

③采取产品分成方式取得收入的，按照企业分得产品的日期确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定。

（二）销售货物收入

1. 对于企业销售商品一般性收入，同时满足下列条件应确认为收入的实现

①商品销售合同已经签订，企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方；

②企业已对售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有实施有效控制；

③收入的金额能够可靠地计量；

④已发生或将发生的销售方的成本能够可靠的核算。

2. 特殊销售方式的收入确认时间

①销售商品采用托收承付方式的，在办妥托收手续时确认收入。

②销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入。

③销售商品需要安装和检验的，在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。安装程序比较简单的，可以在发出商品时确认收入。

④销售商品采用支付手续费方式委托代销的，在收到代销清单时确认收入。

3. 其他商品销售收入的确认

①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。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。

②销售商品以旧换新的，销售的商品应当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。

③商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额；

④商品销售涉及现金折扣的，应当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。

⑤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，应当在发生当期冲减当期销售商品收入。

⑥对于企业买一赠一等方式组合销售商品的，其赠品不属于捐赠，应按各项商品的价格比例来分摊确认各项收入，其商品价格应以公允价格计算。

（三）提供劳务收入

企业在各个纳税期末，提供劳务交易的结果能够可靠估计的，应采用完工进度（百分比）确认劳务收入。

下列提供劳务满足收入确认条件的，应按规定确认收入：

1. 安装费。应根据安装完工进度确认收入。对商品销售附带安装的，安装费应在商品销售实现时确认收入。

2. 宣传媒介的收费。应在相关的广告或商业行为出现于公众面前时确认收入。广告的制作费，应根据制作广告的完工进度确认收入。

3. 软件费。为特定客户开发软件的收费，应根据开发的完工进度确认收入。

4. 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。

5. 艺术表演、招待宴会和其他特殊活动的收费。在相关活动发生时确认收入。收费涉及几项活动的，预收的款项应合理分配给每项活动，分别确认收入。

6. 会员费。对只取得会籍而不享受连续服务的，在取得会费时确认收入。一次取得会费而需提供连续服务的，其会费应在整个受益期内分期确认收入。

7. 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。

8. 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。

【例题■多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于企业提供劳务确认收入的表述中，正确的有（ ）。

A. 为特定客户开发软件的收费，应根据开发的完工进度确认收入

B. 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

C. 商品销售附带安装的安装费，应根据安装完工进度确认收入

D. 广告的制作费，应根据制作广告的完工进度确认收入

【答案】 ABD

【解析】 选项 C，对商品销售附带安装的，安装费应在商品销售实现时确认收入。

（四）其他收入

1. 企业转让股权收入，应于转让协议生效，且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让

股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。

2. 股息、红利等权益性投资收益

按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，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。

3. 利息收入

按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

4. 租金收入

提供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的实现。

如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

5. 特许权使用费收入

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。

特许权使用费收入是指企业提供专利权、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。

6. 接受捐赠收入

企业接受的来自其他企业、组织或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

7. 其他收入

包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益。

【例题■ 单选题】根据《企业所得税法》的规定，下列收入的确认，不正确的是（ ）。

- A. 特许权使用费收入，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
- B. 股息、红利等权益性投资收益，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现
- C. 租金收入，按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现
- D. 接受捐赠收入，按照接受捐赠资产的入账日期确认收入的实现

【答案】D

【解析】接受捐赠收入按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

【例题■ 多选题】甲公司为居民企业。2016 年发生下列业务取得的收入中，应当计入甲公司当年企业所得税应纳税所得额的有（ ）。

- A. 接受乙企业给予的捐赠
- B. 收取的丙企业支付的违约金
- C. 举办业务技能培训收取的培训费
- D. 收取的未到期的包装物押金

【答案】ABC

【解析】选项 A 属于接受捐赠收入，选项 B 违约金收入属于其他收入，选项 C 培训费收入属于提供劳务收入，应纳入应纳税所得额计征企业所得税。

三、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；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。

【提示】企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

【例题■单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，属于不征税收入的是（ ）。

- A. 财政拨款
- B. 国债利息收入
- C. 接受捐赠收入
- D. 转让股权收入

【答案】A

【解析】选项B属于免税收入，选项CD属于应纳税收入

四、税前扣除项目及标准

与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

（一）一般扣除项目

企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

1. 工资、薪金支出

企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。

①工资薪金包括基本工资、奖金、津贴、补贴（不含独生子女补贴）、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。

②工资薪金总额，不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。

③工资支出合理性的判断：

- a. 雇员实际提供了服务；
- b. 报酬总额在数量上是合理的。

2. 职工福利费、工会经费、职工教育经费

①职工福利费，不超过工资薪金总额14%的部分，准予扣除。

②工会经费，不超过工资薪金总额2%的部分，准予扣除。

③职工教育经费，不超过工资薪金总额的8%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用，可以据实全额在企业所得税前扣除。

3. 社会保险费

①按规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金准予扣除。

②企业为本企业职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分，准予扣除。

③企业财产保险，准予扣除。

④企业职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费支出，准予企业在计算应纳税所得额时扣除。

⑤为特殊工种职工支付的人身安全保险费可以扣除；

⑥除上述情形和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或职工支付的商业保险费，不得扣除。

【例题■多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列企业缴纳的保险费用中准予在税前扣除的有（）。

- A. 企业财产保险费用
- B. 为高空作业人员支付的人身安全商业保险费用
- C. 为企业高管支付的人身安全商业保险费用
- D. 为企业职工支付的基本养老保险费用

【答案】ABD

【解析】为企业高管支付的人身安全商业保险费用属于其他商业保险，不得扣除。

【例题■单选题】某超市 2018 年实发工资总额为 1000 万元，发生职工教育经费支出 84 万元；2019 年实发工资总额 1200 万元，发生职工教育经费支出 94 万元，根据企业所得税法律制度的规定，该超市在计算 2019 年应纳税所得额时，准予扣除的职工教育经费支出为（）万元。

- A. 4
- B. 96
- C. 98
- D. 100

【答案】B

【解析】2018 年准予扣除的职工教育经费限额=1000×8%=80（万元），2018 年只能扣除 80 万元，4 万元结转以后年度扣除；2019 年职工教育经费支出 94 万元，准予扣除的职工教育经费限额=1200×8%=96（万元），因此 2019 年可以扣除的职工教育经费支出=96 万元

4. 业务招待费

①企业发生的与生产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%。

②对从事股权投资业务的企业，从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。

③销售收入包括主营业务收入、其他业务收入以及会计上不确认收入但税法上确认的视同销售收入，不包括营业外收入；

【例题■单选题】某企业 2016 年度销售收入净额为 2000 万元，全年发生业务招待费 25 万元，且能提供有效凭证。该企业在计算企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的业务招待费为（）。

- A. 25 万元
- B. 20 万元
- C. 15 万元
- D. 10 万元

【答案】D

【解析】业务招待费的 60%为 25×60%=15 万元，当年销售收入的 5%为 2000×5%=10 万元。因此，准予扣除的业务招待费为 10 万元。

5. 广告费和业务宣传费

①企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，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。

②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。

③烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出，一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

【例题■多选题】甲公司为设备制造企业，2019 年度取得销售收入 4000 万元，当年发生的与生产经营有关的业务招待费支出 60 万元、广告费和业务宣传费 200 万元。根据企业所得税法律制度的规定，甲公司在计算当年应纳税所得额时，下列关于业务招待费、广告费和业务宣传费准予扣除数额的表述中，正确的有（ ）。

- A. 业务招待费准予扣除的数额为 20 万元
- B. 业务招待费准予扣除的数额为 36 万元
- C. 广告费和业务宣传费准予扣除的数额为 600 万元
- D. 广告费和业务宣传费准予扣除的数额为 200 万元

【答案】AD

【解析】

1. 业务招待费扣除：

（1） $60 \times 60\% = 36$ 万元

（2） $4000 \times 5\% = 20$ 万元，

准予扣除的数额为 20 万元；

2. 广告费和业务宣传费支出扣除：

$4000 \times 15\% = 600$ 万元

实际发生 200 万元，未超过扣除限额，可以全部税前扣除

6. 利息费用

（1）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可据实扣除。

（2）非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分可据实扣除，超过部分不许扣除。

【例题■单选题】甲公司为一家化妆品生产企业，2016 年 3 月因业务发展需要与工商银行借款 100 万元，期限半年，年利率 8%；5 月又向自己的供应商借款 200 万，期限半年，支付利息 10 万元，上述借款均用于经营周转，该企业无其他借款，根据企业所得税法律制度的规定，该企业 2016 年可以在所得税前扣除的利息费用为（ ）万元。

- A. 8
- B. 10
- C. 12
- D. 14

【答案】C

7. 总机构分摊的费用

非居民企业在中国境内设立的机构、场所，就其中国境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用，能够提供总机构出具的费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件，并合理分摊的，准予扣除。

8. 企业取得的各项免税收入（不包括不征税收入）所对应的各项成本费用，除另有规定者外，可以在计算企业应纳税所得额时扣除。

9. 纳税人按照规定缴纳的消费税、资源税、土地增值税、关税、城市维护建设税、教育费附加、房产税、车船税、土地使用税、印花税等税金及附加等准予扣除。

企业缴纳的增值税属于价外税，故不在扣除之列。

【提示】增值税、预缴的企业所得税不得扣除。

10. 企业发生的损失，减除责任人赔偿和保险赔款后的余额，依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。

企业已经作为损失处理的资产，在以后纳税年度又全部收回或者部分收回时，应当计入当期收入。

企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生的筹办费用支出，不得计算为当期的亏损。

11. 其他支出

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。

企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并依照有关规定扣除。

②企业依照国家有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除。上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。

③企业发生的合理的劳动保护支出（非职工福利费），准予扣除。

④手续费及佣金支出

企业发生的与生产经营有关的手续费及佣金支出，不超过以下规定计算限额以内的部分，准予扣除；超过部分，不得扣除。

a. 保险企业：财产保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 15% 计算限额；人身保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 10% 计算限额。

b. 其他企业：按与具有合法经营资格中介服务机构或个人（不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等）所签订服务协议或合同确认的收入金额的 5% 计算限额。

（二）特殊扣除项目

1. 公益性捐赠

企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过年度利润总额 12% 的部分，准予结转以后 3 年内在计算应纳税所得额时扣除。

企业对公益性捐赠支出计算扣除时，应先扣除以前年度结转的捐赠支出，再扣除当年发生的捐赠支出。

公益性捐赠是指通过公益性社会团体或县级以上人民政府及其部门，用于《公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

【提示】

①必须为公益性捐赠，非公益性捐赠一律不得扣除。

②纳税人直接向受赠人的捐赠不允许税前扣除。

③计算标准为年利润总额（非营业收入），即会计利润。

【例题】单选题 某企业 2017 年度利润总额 80 万元，通过公益性社会团体向某灾区捐赠 2 万元，直接向某学校捐款 5 万元。根据企业所得税法律制度的规定，该企业在计算企业所得税应纳税所得额时，可以扣除捐赠支出（ ）万元。

A. 2

B. 5

C. 7

D. 9.6

【答案】A

【解析】公益性捐赠支出税前扣除限额=80×12%=9.6（万元），实际捐赠 2 万元，可以全额扣除；

直接向某学校的捐款 5 万元不能在税前扣除。

【例题·多选题】甲企业 2019 年利润总额为 2000 万元，工资薪金支出为 1500 万元，已知在计算企业所得税应纳税所得额时，公益性捐赠支出、职工福利费支出、职工教育经费支出的扣除比例分别不超过 12%、14%和 8%，下列支出中，允许在计算 2019 年企业所得税应纳税所得额时全额扣除的有（ ）。

- A. 公益性捐赠支出 200 万元
- B. 职工福利支出 160 万元
- C. 职工教育经费支出 40 万元
- D. 2018 年 7 月至 2019 年 6 月期间的厂房租金支出 50 万元

【答案】ABC

【解析】选项 A，公益性捐赠支出税前扣除限额=2000×12%=240，实际发生 200 万元准予全额扣除；

选项 B，职工福利费税前扣除限额=1500×14%=210，实际发生 160 万元准予全额扣除；

选项 C，职工教育经费税前扣除限额=1500×8%=120，实际发生 40 万元，可全额扣除；

选项 D，厂房租金支出 50 万元，应按规定分别在 2018 年和 2019 年扣除，不能全部在 2019 年的企业所得税税前扣除。

2. 租赁费

（1）以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除。

（2）以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用分期扣除。

3. 汇兑损失

除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。

4. 贷款损失准备金

①符合条件的贷款损失准备金允许在税前扣除；

②准予当年税前扣除的贷款损失准备金=本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额×1%-截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额

③金融企业的委托贷款、代理贷款、国债投资、应收股利、上交央行准备金以及金融企业剥离的债权和股权、应收财政贴息、央行款项等不承担风险和损失的资产，不得提取贷款损失准备金在税前扣除。

5. 存款保险

①银行业金融机构不超过 0.16%的存款保险费率，计算交纳的存款保险保费，准予在企业所得税税前扣除。

②准予在企业所得税税前扣除的存款保险保费=保费基数×存款保险费率

③准予在企业所得税税前扣除的存款保险保费，不包括存款保险保费滞纳金。

④保险公司按规定缴纳的保险保障基金，准予据实税前扣除。

6. 加计扣除（税收优惠）

①三新（新技术、新产品、新工艺）研发费用加计扣除 75%；

②企业安置残疾人员的，在按照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）不得扣除项目

在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：

- 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。

不包括纳税人按照经济合同规定支付的违约金（包括银行罚息）、罚款和诉讼费。

5. 超过规定标准的捐赠支出和非公益性捐赠支出。

6. 赞助支出

企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。

7. 未经核定的准备金支出。

不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出。

8. 与取得收入无关的其他支出。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，均不得在税前扣除。

【例题■多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，在计算企业所得税应纳税所得额时，不得扣除的有（ ）

A. 被行政机关处以的罚款

B. 与取得收入无关的费用支出

C. 被人民法院处以的罚金

D. 向投资者分配的股利

【答案】ABCD

【例题■单选题】根据企业所得税法律制度的规定，纳税人的下列支出或损失，在计算企业所得税应纳税所得额时不得扣除的是（ ）。

A. 支付给投资者的股息

B. 企业职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费支出

C. 购买劳动保护用品的合理支出

D. 在生产经营活动中发生的合理利息支出

【答案】A

【解析】企业所得税禁止扣除项目，包括向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项。

【例题■单选题】某企业 2018 年销售货物取得收入 3480 万元，并开具增值税专用发票；同时提供运输服务，运费收取标准为销售货物收入的 10%，并开具普通发票。收入对应的销售成本和运输成本为 2780 万元，期间费用为 360 万元，营业外支出 200 万元（其中 180 万元为公益性捐赠支出），上年度企业自行计算亏损 80 万元，经税务机关核定的亏损为 60 万元。2018 年企业在所得税前可以扣除的公益性捐赠支出为（ ）万元。

A. 180

B. 79.32

C. 52.8

D. 45.8

【答案】C

【解析】

（1）运费收入=3480×10%÷（1+16%）=300（万元）

（2）年度利润总额=3480+300-2780-360-200=440（万元）

（3）准予税前扣除的捐赠限额=440×12%=52.8（万元）

（4）实际捐赠 180 万元，故只能扣除 52.8，未扣除部分可结转以后 3 年内扣除。

五、资产的税务处理

（一）固定资产

1. 下列固定资产不计算折旧：

（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。

【例题▪ 单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列固定资产中，在计算企业所得税应纳税所得额时，准予扣除折旧费的是（ ）。

- A. 未投入使用的房屋
- B. 以经营租赁方式租入的固定资产
- C. 未投入使用的机器设备
- D. 以融资租赁方式租出的固定资产

【答案】A

2. 计税基础确认方法

(1) 外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

(2) 自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。

(3) 融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。

(4) 盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础。

(5) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

(6) 改建的固定资产，除已足额提取折旧的固定资产和租入的固定资产以外的其他固定资产，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。

3. 折旧方法

(1) 固定资产按直线法计算的折旧，准予扣除

(2) 企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。（当月增加的当月不提折旧，当月减少的，当月仍提折旧）

(3) 企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

(4) 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限如下：

资产类别	折旧年限
房屋、建筑物	20 年
飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备	10 年
与生产经营活动有关的器具、工具、家具等	5 年
飞机、火车、轮船以外的运输工具	4 年
电子设备	3 年

(二) 生产性生物资产

1. 生产性生物资产，是指企业为生产农产品、提供劳务或出租等而持有的生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

2. 计税基础确认方法

(1) 外购的生产性生物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础。

(2) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

3. 折旧方法

(1) 生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除；

(2) 企业应当自生产性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的生产性生物资产应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧；

(3) 企业应当根据生产性生物资产的性质和使用情况，合理确定生产性生物资产的预计净残值。生产性生物资产的预计净残值一经确定，不得变更。

4. 生产性生物资产计算折旧的最低年限

(1) 林木类生产性生物资产：10 年

(2) 畜类生产性生物资产：3 年

【例题■ 单选题】下列各项中，依据《企业所得税法》相关规定可计提折旧的生物资产是()。

A. 经济林

B. 防风固沙林

C. 用材林

D. 存栏待售的牲畜

【答案】A

【解析】可计提折旧的生物资产包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

(三) 无形资产

1. 计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的无形资产摊销费用，准予抵扣，但下列无形资产不得计算摊销扣除：

(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。

2. 无形资产的计税基础

(1) 外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

(2) 自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。

(3) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

3. 摊销方法

(1) 无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。

(2) 无形资产的摊销年限不得低于 10 年。作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

(四) 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. 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。

4. 其他应当作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起分期摊销，摊销年限不得低于 3 年。

【提示】固定资产的大修理支出是指同时符合下列条件的支出：

- ①修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上；
- ②修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。

（五）投资资产

- 1. 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。
- 2. 企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本准予扣除。

（六）存货

企业使用或者销售存货，按照规定计算的存货成本，准予在计算应纳税所得额时扣除。
企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用，不得随意变更。

（七）资产损失

资产损失，是指企业在生产经营活动中实际发生的、与取得应税收入有关的资产损失，包括现金损失、存款损失、坏账损失、贷款损失、股权投资损失、固定资产和存货的盘亏、毁损、报废、被盗损失，自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

货币资产损失，包括现金损失、银行存款损失和应收（预付）账款损失等；

非货币资产损失，包括存货损失、固定资产损失、在建工程损失和生物资产损失等

- 1. 逾期 3 年以上应收款项，企业有依法催收磋商记录，确认债务人已资不抵债，连续 3 年亏损或连续停止经营 3 年以上的，并能认定 3 年内没有任何业务往来，可以认定为损失；

- 2. 企业由于未能按期赎回抵押资产，使抵押资产被拍卖或变卖，其账面净值大于变卖价值的差额部分，依据拍卖或变卖证明，认定为损失。

- 3. 由企业自行计算扣除的资产损失

- ①企业在正常经营管理活动中因销售、转让、变卖固定资产、生产性生物资产、存货发生的资产损失；

- ②企业各项存货发生的正常损耗；

- ③企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失；

- ④企业生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的资产损失；

- ⑤企业按照有关规定通过证券交易场所、银行间市场买卖债券、股票、基金以及金融衍生产品等发生的损失；

- ⑥其他经国家税务总局确认不需经税务机关审批的其他资产损失。

- 4. 需经税务机关审批后扣除的损失

- ①除上述以外的其他资产损失，属于需经税务机关审批后才能扣除的资产损失。

- ②无法准确辨别是否属于自行计算扣除的资产损失，可向税务机关提出审批申请。

【例题■多选题】下列各项中，不属于企业非货币资产损失的有（ ）。

- A. 存货盘亏损失
- B. 固定资产丢失损失
- C. 现金盘点短缺损失
- D. 银行存款损失

【答案】CD

【解析】选项 A、B 属于企业非货币资产损失。

六、非居民企业的应纳税所得额

- 1. 股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额；

2. 转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额；
3. 其他所得，参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。

【例题■多选题】在中国境内未设立机构、场所的非居民企业从中国境内取得的下列所得，应按收入全额计算征收企业所得税的有（ ）。

- A. 股息
- B. 转让财产所得
- C. 租金
- D. 特许权使用费

【答案】ACD

【解析】转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。