

注册会计师 税法

精讲班

授课教师：韩永祥



第四章 企业所得税法



第四章 企业所得税法

【考情分析】

本章在实体税法中与增值税并重，是应试**重点章、难点章**。历年分值在**20分左右**，涉及**所有题型**，尤其是**主观题**。

核心考点是应纳税所得额的确定、扣除项目、税收优惠、视同销售等。

本章内容繁杂细碎，备考学习中，尤其对应试重点内容，注意**归纳总结**，并着力于对重要规则的理解与应用，部分内容注意与增值税的**链接对照**。



第四章 企业所得税法

【章节框架】

- 第一节 纳税义务人、征税对象与税率 ▲ ▲
- 第二节 应纳税所得额的计算 ▲ ▲ ▲
- 第三节 资产的税务处理 ▲
- 第四节 资产损失的所得税处理 ▲
- 第五节 企业重组的所得税处理 ▲ ▲
- 第六节 税收优惠 ▲ ▲ ▲
- 第七节 应纳税额的计算 ▲ ▲ ▲
- 第八节 征收管理



第一节 纳税人、征税对象与税率

【考点1】纳税人、征税对象与税率（★，了解）

两类	判定标准	征税对象"所得"	管辖权与税率		
居民 (√"或"√)	(1)注册地标准 (2)管理部标准	境内外的	25%	优惠	..小型微利: 20% ..高新技术: 15%
非居民 (×"且"×)	(1)有机构场所	境内外与机构场所 有实际联系的			
	(2)无机构场所	境内的	10%		
自2017.1.1日起，对经认定的技术先进型服务企业，减按15%的税率征收企业所得税					



第一节 纳税义务人、征税对象与税率

所得形式	所得来源地
1.销售 货物 、2.提供 劳务	交易活动、 劳务发生地
3.转让财产	(1) 不动产坐落地 ; (2) 动产转让方 企业或机构场所所在地; (3) 被投资方 所在地
4. 股红 等权益性投资所得	分配 所得的企业所在地
5. 利息,租金,特许权使用费 所得	负担支付者 所在地(企业或机构场所所在地、个人住所地)
6.其他所得	国务院财税部门确定



第一节 纳税人、征税对象与税率

【多选题】注册地与实际管理机构所在地均在法国的某银行，取得的下列各项所得中，应按规定缴纳我国企业所得税的有（ ）。

- A. 转让位于我国的一处不动产取得的财产转让所得
- B. 在香港证券交易所购入我国某公司股票后取得分红所得
- C. 在我国分行为我国某公司提供理财咨询服务收入
- D. 该银行为位于日本的某电站提供流动资金贷款取得的利息收入

【答案】ABC



第二节 应纳税所得额的计算

1.直接计算法的应纳税所得额计算公式：

应纳税所得额=（收入总额-不征税收入-免税收入）-各项扣除-以前年度亏损

2.间接计算法的应纳税所得额计算公式：

应纳税所得额=利润总额±纳税调整项目金额



第二节 应纳税所得额的计算

【考点2】收入总额（★★★，掌握）

(一)一般收入		特别关注	
营业收入	货物劳务销售	①+视同销售、②无会计"相关经济利益很可能流入"此类谨慎性原则	
	租金收入	按合同约定的应付日期 租期跨年且一次性预付的可分期计入相关年度收入	
	特许权使用费	按合同约定的应付日期	
	利息收入	按合同约定的应付日期	
		混合性投资业务	"两有三无"5条件：①定期支付保底利息、固定红利；②规定期限或特定条件，需赎回投资或还本；③对受资方净资产无所有权；④其无选举与被选举权；⑤无参与受资方经营权。
			"明股实债"：①双方视同利息收支；②若受资方赎回投资，双方应于赎回时将赎价与投资成本间差额确认债务重组损益。



第二节 应纳税所得额的计算

投资收益、 营业外	股息红利	(1)确认时间：股东会作出利润分配或转股的决定日； (2)转股来源：若以 资本溢价 形成的资本公积， 不涉税
	财产转让	其中 股权转让 ：(1)确认时间：转让协议生效且股权变更 手续完成时 (2) 转让所得=转让收入-取得成本
	捐赠收入	应税所得 =受赠(非货币性)资产价值+捐赠方代付Vat
	其他收入	资产溢余、逾期未退包装物 押金 、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



第二节 应纳税所得额的计算

【例题】2017年初，A居民企业以实物资产500万元直接投资于B居民企业，取得B企业30%的股权。2017年11月，A企业将持有B企业的股权全部转让，取得收入600万元，转让时B企业在A企业投资期间形成的未分配利润为400万元。

则，A企业取得投资转让所得 = $600 - 500 = 100$ 万元



第二节 应纳税所得额的计算

【例题】A公司投资500万元成为了B公司的股东，并持有B公司10%的股份。今年A公司决定对持有的B公司10%的股份进行撤资。撤资时账面累计未分配利润和累计盈余公积合计为1600万元，A公司实际分回现金800万元。计算A公司的资产转让所得。

【解析】投资收回 = 500（万元）

股息所得 = $1600 \times 10\% = 160$ （万元）

投资资产转让所得 = $800 - 500 - 160 = 140$ （万元）



第二节 应纳税所得额的计算

【考点3】不征税收入与免税收入（★★★，熟悉）

不征	(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)财政性资金等其他不征税收入（"县+"3有"+5年"）	
免征	(1)政府债券利息	①从发行者直接投资购买的持有至到期，其从发行者取得的国债利息收入，全额免征； ②从非发行者处购买或到期前转让的，其持有期间尚未兑付的国债利息收入，免征； 尚未兑付的国债利息收入 = 国债金额 × (年利率 ÷ 365) × 持有天数 ③转让或到期兑付国债取得的价款，减除其购买国债成本，并扣除其持有期间尚未兑付的国债利息收入、交易过程中相关税费后的余额，作转让损益，按规定纳税。



第二节 应纳税所得额的计算

【考点3】不征税收入与免税收入（★★★，熟悉）

免征	(2)权益性收益	①居民企业间股红、②境内设机构场所的非居民企业从居民企业取得与其有实际联系的股红，符合条件的免 沪港通业务中"内→港"：征(股红、转让差价)；免(连持H股12个月以上取得的股红)
	(3)符合条件的非营利组织的收入	(非营利组织的"非营利活动")



第二节 应纳税所得额的计算

【考点4】扣除项目（★★★，掌握）

(一) 成本			
(二) 费用	职工福利费	≤薪资总额14%	
	工会经费	≤薪资总额2%	
	职工教育费	≤薪资总额2.5% (8%)	超额，结转以后扣除
	业务招待费	min {发生额60%，营业收入0.5%}	
	广告费与 业务宣传费	≤营业收入15%	超额，结转以后扣除
		●30%：化妆品产销、医药或饮料（非酒类）制造 ●不得扣除：烟草企业的烟草广宣费支出	



第二节 应纳税所得额的计算

【考点4】扣除项目（★★★，掌握）

(二) 费用	利息费用	①不超过金融企业同期同类贷款利率计算的利息 ②关联方借款利息：金融企业，为 5:1 ；其他企业，为 2:1 ③企业向自然人借款的利息支出，视具体情形	
	公益性捐赠	≤利润总额 12%	超额， 结转以后3年扣除
(三) 税金	不能扣除：增值税、企业所得税		
(四) 损失			
(五) 其他			



第二节 应纳税所得额的计算

"三步法": A实际发生额、B限额、 $A > B$ 调增额

有结转规定的, 下年确定扣除时, 定要注意是否有结转自
上年的影响数

做基数的营业收入, 包括: 主营业务收入、其他业务收入、
视同销售收入; 不包括: 投资收益、营业外收入; 企业筹
建期间的业务三费扣除规定



第二节 应纳税所得额的计算

【考点5】不得扣除的项目与亏损弥补（★★★，熟悉）

- 1.向投资方支付的股息、红利等权益性投资收益款项
- 2.Cit
- 3.税收滞纳金
- 4.司法性、行政性的罚没财物的损失
- 5.超标部分的捐赠支出
- 6.赞助支出
- 7.未经核定的准备金支出
- 8.企业间的管理费、同企营业机构间的租金及特许权使用费、非银行企业内营业机构间的利息
- 9.与取得收入无关的其他支出



第二节 应纳税所得额的计算

亏损弥补：

1. 一般规定：后转5年。
2. 被投资企业发生的经营亏损，由被投资企业按规定结转弥补；投资企业不得调整减低其投资成本，也不得将其确认为投资损失



第二节 应纳税所得额的计算

【考点6-1】资产的税务处理——固定资产（★★，熟悉）

折旧范围	<p>不得计算折旧扣除：</p> <ol style="list-style-type: none">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
------	--



第二节 应纳税所得额的计算

折旧方法	<p>1.按直线法，准予扣除</p> <p>2.计提时间：投入使用月份的次月起，停止使用月份的次月止；加速折旧年限\geq最低年限的60%</p> <p>3.折旧税会差异：(1)会计折旧年限与税法最低折旧年限孰长原则；(2)会计的减值准备不得税前扣除，折旧仍按税法确定的固定资产计税基础计扣；(3)企业按税法规定实行加速折旧的，其加速计算的折旧额可全额在税前扣除。</p>
最低折旧年限	<p>20：房屋、建筑物</p> <p>10：飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备</p> <p>5：生产经营活动有关的器具、工具、家具等</p> <p>4：前述以外的运输工具</p> <p>3：电子设备</p>



第二节 应纳税所得额的计算

【考点6-2】资产的税务处理——其他资产（★★，熟悉）

无形资产	不得摊销：1.已费用化的；2.自创的商誉；3.与经营活动无关的无形资产	
投资资产	区分：投资收回；股息所得；转让所得 被投资企业发生的经营亏损，由被投资企业按规定结转弥补；投资企业不得调整减低其投资成本，也不得将其确认为投资损失。	
以非货币性资产对外投资	递延纳税	(居民企业)非货币性资产转让收入的实现时间：投资协议生效并办理股权登记手续日 其转让所得(=非货币性资产公允价值-计税基础)，≤5年内均匀计入相应年度所得额
	逐年调整	股权投资的计税基础=非货币性资产原计税成本+每年确认的非货币性资产转让所得
	一次到位	投资方取得非货币性资产的计税基础=非货币性资产公允价值 投资方在5年内处置该股权的，停止递延，尚未确认部分在处置当年一次性计缴Cit



第二节 应纳税所得额的计算

长期待摊 费用	内容		税务处理(摊销期确定)	
	修理		当期一次	
	大修理	须同时符合两条件： ①支出金额：≥取得固定资 产时的计税基础1/2 ②延长时间：修理后使用年 限延长≥2年	尚可用年限	后期分摊
	改扩建	已提足取折旧的		
		租入固定资产的	剩余租赁期	
	其他		次月起≥3年	



第二节 应纳税所得额的计算

【考点7】资产损失税前扣除（★★，熟悉）

扣除 政策	<p>（一）企业除贷款类债权外的应收、预付账款符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的应收、预付款项，可以作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除：（阅读教材）</p>
	<p>（二）企业的股权投资符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的股权投资，可以作为股权投资损失在计算应纳税所得额时扣除：（阅读教材）</p>
	<p>（三）扣除金额的确认：损失净额。</p> <ol style="list-style-type: none">1.现金短缺、固定资产和存货盘亏、毁损、报废和被盗时责任人的赔偿额或保险公司的赔款；2.应收、预付账款和股权投资的可收回金额。



第二节 应纳税所得额的计算

扣除政策	<p>(四) 特别说明：</p> <p>1.存款损失中强调企业将货币资金存入法定具有吸收存款职能的机构而无法收回的部分可以作为损失扣除；</p> <p>2.企业因存货盘亏、毁损、报废、被盗等原因不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额，可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。</p> <p>3.已经扣除的资产损失，在以后纳税年度全部或者部分收回时，其收回部分应当作为收入计入收回当期的应纳税所得额。</p> <p>4.境内、境外营业机构发生的资产损失应分开核算，对境外营业机构由于发生资产损失而产生的亏损，不得在计算境内应纳税所得额时扣除。</p>
扣除管理	<p>企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，可以按照规定，向税务机关说明并进行专项申报扣除。其中，属于实际资产损失，准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般不得超过五年。属于法定资产损失，应在申报年度扣除。</p>



第二节 应纳税所得额的计算

【考点8】企业重组的所得税处理—特殊性税务处理方法

(★★, 掌握)

1.适用 条件

适用特殊性税务处理的(同时满足)五条件:

- (1)具有合理商业目的, 且不以减免或推迟纳税为主要目的。
- (2)被并或分立部分的资产或股权比例符合规定比例(收购股权 $\geq 50\%$)
- (3)重组交易对价中股权支付额符合规定比例(股权支付额 \geq 交易支付总额的 85%)
- (4)重组后连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。
- (5)取得股权支付的原主要股东, 在重组后连续12个月内, 不得转让所得股权。



第二节 应纳税所得额的计算

2.股权 支付部 分	(1)债务重组	(1)其所得占当年总应税所得额50%以上，可均匀计入5个纳税年度。"双5递延" (2)债转股：暂不确认债务清偿损益，股权计税基础按原债权计税基础				
	(2)收购股权 收购资产 企业并立	方式	支付对价方式	卖方		买方
				资产转 让损益	股权计税 基础	计税基 础
		一般 重组	非股权或股权	√	公允价	
		特殊 重组	非股权支付			
			股权支付	——	按卖方原计税基础	

非股权支付的资产转让所得或损失=被转让资产的(公允价-计税基础)×(非股权支付额÷被转让资产公允价)



第二节 应纳税所得额的计算

【例】甲企业共有股权1000万股，为了将来有更好的发展，将80%的股权让乙公司收购，然后成为乙公司的子公司。假定收购日甲公司每股资产的计税基础为7元，每股资产的公允价值为9元。在收购对价中乙企业以股权形式支付6480万元，以银行存款支付720万元。按一般性税务处理方法，则：

甲公司资产转让所得 = $7200 - 5600 = 1600$ （万元）；

乙公司收到股权的计税基础 = 7200（万元）



第二节 应纳税所得额的计算

【例】前例，若按特殊税务处理方法，试计算甲公司资产转让所得或损失和乙公司收到股权的计税基础：

甲公司取得非股权支付额对应的资产转让所得 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值) = (7200 - 5600) × (720 ÷ 7200) = 160 (万元)

乙公司收到股权的计税基础 = 720 × 7 + 720 = 5760 (万元)



第二节 应纳税所得额的计算

【考点9】税收优惠 (★★★, 掌握)

免征与减征	<p>1.从事农、林、牧、渔业项目的所得：免税、减半</p> <p>2.从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得（3免3减半）</p> <p>3.从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得（3免3减半）</p> <p>4.符合条件的技术转让所得：不超过500万元的部分，免；超过部分，减半。</p>
高新技术企业	<p>国家需要重点扶持的高新技术企业、技术先进型服务企业减按15%的税率</p> <p>特别是：在计算境外抵免限额时，可按照15%的优惠税率计算境内外应纳税总额。</p>



第二节 应纳税所得额的计算

小型微利企业	自2017.1.1至2019.12.31，对年应纳税所得额不超过50万元的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%税率缴纳企业所得税
创投企业	创投企业从事国家需要重点扶持和鼓励的创业投资，可以按投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣应纳税所得额。
加计扣除	1.研究开发费：加计扣除50%；科技型中小企业75% 2.安置残疾人员所支付的工资：加计扣除100%
加速折旧	1.最低折旧年限不得低于规定折旧年限的60%。 2.指定行业可缩短折旧年限或加速折旧 (1)14.1.1日后新购进固定资产的6个行业：生物药品制造业；专用设备制造业；铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业；计算机、通信和其他电子设备制造业；仪器仪表制造业；信息传输、软件和信息技术服务业等。 (2)15.1.1日后新购进的固定资产的4个领域重点行业企业：轻工、纺织、机械、汽车。



第二节 应纳税所得额的计算

税额抵免优惠	企业购置并实际使用规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额（不含增值税）的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免
西部大开发	对设在西部地区国家鼓励类产业企业，减按15%的税率征收企业所得税。



第二节 应纳税所得额的计算

【考点10】应纳税额的计算（★★，掌握）

居民企业	<p>一、居民企业应纳税额的计算</p> <p>【考】综合题（间接法方式，直接法的规定）</p> <p>二、居民企业核定征收应纳税额</p> <p>应纳税所得额 = 应税收入额 × 应税所得率 = 成本（费用）支出额 ÷ (1 - 应税所得率) × 应税所得率</p> <p>应纳税所得额 = 应纳税所得额 × 适用税率</p>
非居民企业	<p>一、非居民企业应纳税额的计算</p> <p>应纳税额 = 应纳税所得额 × 实际征收率（10%）</p> <p>二、非居民企业所得税核定征收办法</p> <p>按收入总额核定应纳税所得额：= 收入总额 × 核定利润率</p> <p>按成本费用核定应纳税所得额：= 成本费用总额 ÷ (1 - 核定利润率) × 核定利润率</p> <p>按经费支出换算收入核定应纳税所得额：= 经费支出总额 ÷ (1 - 核定利润率) × 核定利润率</p>



第二节 应纳税所得额的计算

【附】利润表

项目	金额
一、营业收入	
减：营业成本	
营业税金及附加	
销售费用	
管理费用	
财务费用	
资产减值损失	
加：公允价值变动收益	
投资收益	



第二节 应纳税所得额的计算

【附】利润表

二、营业利润	
加：营业外收入	
减：营业外支出	
三、利润总额	
减：所得税费用	
四、净利润	



第二节 应纳税所得额的计算

【考点11】境外所得税抵扣税额的计算（★★★，掌握）

境外所得	(a.居民企业来源于境外的；b.境内设立机构场所的非居民企业，取得发生在境外但与其机构场所有实际联系的)应税所得在境外已纳Cit税额，可从其当期应纳税额中限额抵免；超限部分，可结转以后5年度。		
限额抵免【例】 "分国不分项"or "不分国不分项"	抵免限额=境外税前所得额×25%(或15%或12.5%) 境外税前所得额=分回利润/(1-该国Cit%)=分回利润+已纳税款		
	国别	境外已税	抵免限额
	A	$30 \times 30\% = 9$	$30 \times 25\% = 7.5$
	B	$50 \times 20\% = 10$	$50 \times 25\% = 12.5$
	企业当年应纳税额=100×25%		+2.5
	超延少补		



第二节 应纳税所得额的计算

税收饶让【例】	<p>【例】某公司某年度取得境内应纳税所得额120，取得境外投资的税后收益59.5。境外Ct税率20%，但该企业享受了5%的税率优惠(两国间签署税收饶让协议)。该年度在我国应缴纳</p> <p>境外实纳$= 59.5 \div (1 - 15\%) \times 15\% = 10.5$</p> <p>视同已纳$= 59.5 \div (1 - 15\%) \times 20\% = 14$</p> <p>抵免限额$= 59.5 \div (1 - 15\%) \times 25\% = 17.5$</p> <p>应纳$= 120 \times 25\% + (17.5 - 14) = 33.5$</p>
境外亏损弥补	<p>纵向弥补(可用结转以后年度)；横向弥补("同国可横，异国不行")</p>
简易计算抵免	<p>无法确认已税额的且若该国税率$> 12.5\%$：可按境外所得$\times 12.5\%$作抵免限额</p>



第二节 应纳税所得额的计算

【考点12】扣缴管理（★，了解）

1.扣缴义务人	<p>法定：支付人为扣缴义务人。支付人是指依法或合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或个人。</p> <p>指定：税务机关可指定工程价款或劳务费支付人为扣缴义务人。</p>
2.扣税时间	<p>1.扣缴义务人与非居民企业首次签订业务合同的，应自合同签订之日起30日内，向其主管税务机关申报办理扣缴税款登记。</p> <p>2.扣缴义务人在每次向非居民企业支付或到期应支付上述所得时，应从支付或到期应支付的款项中扣缴企业所得税。</p>



第二节 应纳税所得额的计算

3.入库申报时间	扣缴义务人每次代扣的税款，应自代扣之日起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。
4.征收管理	<p>因非居民企业拒绝代扣税款的，扣缴义务人应暂停支付相当于非居民企业应纳税款的款项，并在1日之内向其主管税务机关报告，并报送书面情况说明。</p> <p>扣缴义务人未依法扣缴或无法履行扣缴义务的，非居民企业应于扣缴义务人支付或到期应支付之日起7日内，到所得发生地主管税务机关申报缴纳企业所得税。</p>



第二节 应纳税所得额的计算

【考点13】跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理（★，了解）

基本原则	属于中央与地方共享范围的跨省市总分机构企业缴纳的企业所得税，实行"统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库"的处理办法
适用范围	总机构和具有主体生产经营职能的二级分支机构就地预缴企业所得税
税款预缴	分支机构分摊预缴税款。总机构在每月或每季终了之日起10日内，按照上年度各省市分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额三个因素，将统一计算的企业当期应纳税额的50%在各分支机构之间进行分摊，各分支机构根据分摊税款就地办理缴库
总机构和分支机构处于不同税率地区的所得税处理	先由总机构统一计算全部应纳税所得额，然后按计算的分摊比例，计算划分不同税率地区机构的应纳税所得额，再分别按各自的适用税率计算应纳税额后加总计算出汇总纳税企业的应纳所得税总额，最后按计算的分摊比例，向总机构和分支机构分摊就地缴纳的企业所得税款



第二节 应纳税所得额的计算

总机构应将查补所得税款（包括滞纳金、罚款）按照规定
计算分摊和缴纳



课后练习

【课后练习】

【考点02】收入总额（★★★，掌握）

【考点03】不征税收入与免税收入（★★★，熟悉）

【考点04】扣除项目（★★★，掌握）

【考点05】不得扣除项目及亏损弥补（★★★，熟悉）

【考点08】企业重组的所得税处理（★★，掌握）

【考点09】税收优惠（★★★，掌握）

【考点11】境外所得税抵扣税额的计算（★★★，掌握）

谢谢

