

注册会计师-税法

冲刺班

授课教师：韩永祥

第四章 企业所得税法

- 考情：最重难点章，分值(20)，客观题，综合题
- 学情：会计知识也很重要
- 重点：收入总额、扣除项目、税收优惠。考纳税调整及优惠等

第四章 企业所得税法			考点【13】		频度	要求
▲▲	第一节	纳税义务人、征税对象与税率	01	纳税义务人、征税对象与税率	★	了解
▲▲▲▲	第二节	应纳税所得额的计算	02	收入总额	★★★★	掌握
			03	不征税收入与免税收入	★★★★	熟悉
			04	扣除项目	★★★★	掌握
			05	不得扣除项目及亏损弥补	★★★★	熟悉
▲	第三节	资产的税务处理	06	资产的税务处理	★★	熟悉
▲	第四节	资产损失税前扣除的所得税处理	07	资产损失税前扣除	★★	熟悉
▲▲	第五节	企业重组的所得税处理	08	企业重组的所得税处理	★★	掌握
▲▲▲	第六节	税收优惠	09	税收优惠	★★★★	掌握
▲▲▲	第七节	应纳税额的计算	10	应纳税额的计算	★★	掌握
			11	境外所得税抵扣税额的计算	★★★★	掌握
▲	第八节	源泉扣缴	12	源泉扣缴	★	了解
▲	第九节	征收管理	13	跨地区经营汇总纳税	★	了解

【考点1】纳税义务人、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%	小微:20%; 高新技术, 技术先进

				型服务: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%	

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

【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 *外购的资产 CIT 视同销售收入, 按被移送资产的公允价值确定
	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对投资方净资产无所有权; ④其无选举与被选举权; ⑤无参与投资方经营权。 "明股实债": ①双方视同利息收支; ②若投资方赎回投资, 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。

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
--	------	---

【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。

【考点 3】不征税收入与免税收入（★★★，熟悉）

	(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”）	

【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 8%*	超额，结转以后扣除； 软件生产企业、核力发电企业
	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
	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

【考点4】扣除项目（★★★，掌握）

（三）税金	不能扣除：增值税、企业所得税
（四）损失	
（五）其他	

（一）“三步法”：A 实际发生额、B 限额、A>B 调增额

（二）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

（三）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影响数

【例】结转扣除：

年份	营业收入	实际发生的广宣费	扣除额	税前扣除	纳税调整	结转扣除的余额
2016	100 万	20 万	15 万	15 万	+5	5
2017	200 万	28 万	30 万	30 万	-2	3
2018	300 万	35 万	45 万	38 万	-3	0
合计		83 万	—	83 万	—	—

【例】某市一居民企业 12 月 31 日归还关联企业一年期借款本金 1200 万元，另支付利息费用 90 万元（注：关联企业对该居民企业的权益性投资额为 480 万元）。同期该企业向工商银行贷款 1000 万元，借款期 1 年，利息 58 万元。计算企业所得税应纳税所得额时，该企业利息费用调整金额是 $=90-480 \times 2 \times 5.8\% = 34.32$ （万元）

【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

亏损弥补：一般规定：后转 5 年。高新技术企业、科技型中小企业补亏期限 10 年

【考点6】资产的税务处理（★★，熟悉）

折旧范围	不得计算折旧扣除： 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
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	受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 C it

长期待摊费用	内容	税务摊销期确定	
	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	
	其他	剩余租赁期 次月 起≥ 3 年	

【考点7】资产损失税前扣除（★★，熟悉）

扣除政策	(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)
	(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)
	(三) 扣除金额的确认： 损失净额 。 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。

扣除管理	<p>1. 企业实际资产损失，应在其实际发生且会计上已做损失处理的年度申报扣除；企业向税务机关申报扣除资产损失，仅需填报企业所得税年度纳税申报《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》，不再报送资产损失相关资料（由企业留存备查）。</p> <p>2. 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> <p>企业因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款，可在追补确认年度企业所得税应纳税款中予以抵扣，不足抵扣的，向以后年度递延抵扣。</p>
------	--

【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	<p>适用特殊性税务处理的(同时满足)五条件：</p> <p>(1) 具有合理商业目的，且不以减免或推迟纳税为主要目的。</p> <p>(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≥50%)</p> <p>(3) 重组交易对价中股权支付额符合规定比例(股权支付额≥交易支付总额的85%)</p> <p>(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。</p> <p>(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。</p>
------------	---

2. 股权 支付 部分	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				
	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)【结合前面班型中的例】

附：

【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）

【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)

【考点9】税收优惠(★★★,掌握)

免征与减征	1.从事农、林、牧、渔业项目的所得:免税、减半 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) 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) 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。
高新技术企业	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 ●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。
小型微利企业	按 20% 税率缴纳企业所得税; 应纳税所得额:2018年不超100万元的减按50%,2019年所得额不超100万元的部分减按25%,超过100但不超300万元部分减按50%计入应纳税所得额 ● 小型微利企业目前标准: 不再区分工业或其他企业: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≤300万元、从业人数≤300人、资产总额≤5000万元等三个条件的企业

创投企业	创投企业优惠,是指创业投资企业采取 股权投资方式 直接投资于 初创科技型企业 满2年的,可以按照其 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 ;当年不足抵扣的,可以在以后纳税年度结转抵扣
加计扣除	1. 研发费: 一般企业、高科技型中小企业,(2018至2020.12.31)加计扣除 75% 2. 企业 委托境外研究开发费 ,按实际发生额的 80% 计入委托方境外研发费用, 不超过境内 符合条件的研发费用 2/3 的部分,可按规定在企业所得额前 加计扣除 3. 安置残疾人员所支付的工资:加计扣除 100%

加速折旧	条件	方法
	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 新购进固定资产(6行业14.1.1后;4领域15.1.1后)	加速折旧: 缩短折旧年限(≤规定折旧年限 60%)或采取 加速折旧 计算方法(双倍余额递减法或 年数总和法)
	1. 所有行业 14.1.1后 新购 专用于研发的仪器设备; 2. “6+4”小微企业新购研发与生产经营共用仪器设备	单位价值≤100万元:一次扣除; >100万元: 加速折旧

	所有行业持有的,单位价值≤5000 元的固定资产 2018.1.1 起新购置单位价值≤500 万元的(除不动产外的)固定资产	允许一次性扣除
--	---	---------

减计收入	企业综合利用资源,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
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。

熟悉《利润表》

【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>应纳税所得税额 = 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>在中国境内未设立机构场所的,或虽设立机构场所但取得的所得与其所设机构、场所无实际联系的非居民企业的所得,按下列方法计算应纳税所得额:</p> <ol style="list-style-type: none"> 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。营业税改征增值税试点中的非居民企业,应以不含增值税的收入全额作为应纳税所得额。 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。财产净值是指财产的计税基础减除已按规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额 其他所得,参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。 <p>新增:转让财产所得包含转让股权等权益性投资资产(以下称股权)所得。股权转让收入减除股权净值后的余额为股权转让所得应纳税所得额。</p>
-------	--

非居民企业	<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)</p>
-------	---

	×核定利润率
--	--------

【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	超延少补
	A	30×30%=9	30×25%=7.5	-
	B	50×20%=10	50×25%=12.5	2.5
	企业当年应纳税额=100×25%			+2.5

税收饶让【例】	【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 Cit 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：境外实纳=59.5÷(1-15%)×15%=10.5 视同已纳=59.5÷(1-15%)×20%=14 抵免限额=59.5÷(1-15%)×25%=17.5 应纳=120×25%+(17.5-14)=33.5
---------	--

【考点 12】源泉扣缴管理（★，了解）

扣缴企业所得税应纳税额=应纳税所得额×实际征收率	
(1) 扣缴义务人扣缴企业所得税的，应当按照扣缴义务发生之日人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。扣缴义务发生之日为相关款项实际支付或者到期应支付之日。 (2) 取得收入的非居民企业在主管税务机关责令限期缴纳税款前自行申报缴纳应源泉扣缴税款的，应当按照 填开税收缴款书之日前一日 人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额。 (3) 主管税务机关责令取得收入的非居民企业限期缴纳应源泉扣缴税款的，应当按照 主管税务机关作出限期缴税决定之日前一日 人民币汇率中间价折合成人民币，计算非居民企业应纳税所得额	

【考点 13】跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理（★，掌握）

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	<p>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</p> <p>计算公式如下：</p> <ol style="list-style-type: none"> 所有分支机构分摊税款总额=汇总纳税企业当期应纳税额×50% 某分支机构分摊税款=所有分支机构分摊税款总额×该分支机构分摊比例 某分支机构分摊比例=(该分支机构营业收入/各分支机构营业收入之和)×0.35+(该分支机构职工薪酬/各分支机构职工薪酬之和)×0.35+(该分支机构资产总额/各分支机构资产总额之和)×0.30
-------------	--

【例】某保险公司总机构设在我国某大城市，还设有独立经营职能的投资分支机构以及 A、B 两省省城设有从事保险业务的二级分支机构。×年第一季度共应预缴企业所得税 2000 万元。有关资料如下（单位：万元）：

机构	营业收入	职工工资	资产总额
投资分支机构	20 000	200	11 000
A 省二级机构	略	略	略
B 省二级机构	略	略	略
合计	116000	1340	52000

则：投资分支机构第一季度的分摊比例= $0.35 \times (20000/116000) + 0.35 \times (200/1340) + 0.3 \times (11000/52000) = 17.60\%$

投资分支机构第一季度预缴企业所得税
 $= 2000 \times 50\% \times 17.60\% = 176$ （万元）