

税收取之于民用之于民  
依法诚信纳税

2014 CPA 教材

# 第十章 企业所得税法

主讲人：张园园

yyzhang\_qddx@163.com

青岛大学国际合作学院会计教学部

# 一、纳税人、征税对象与税率

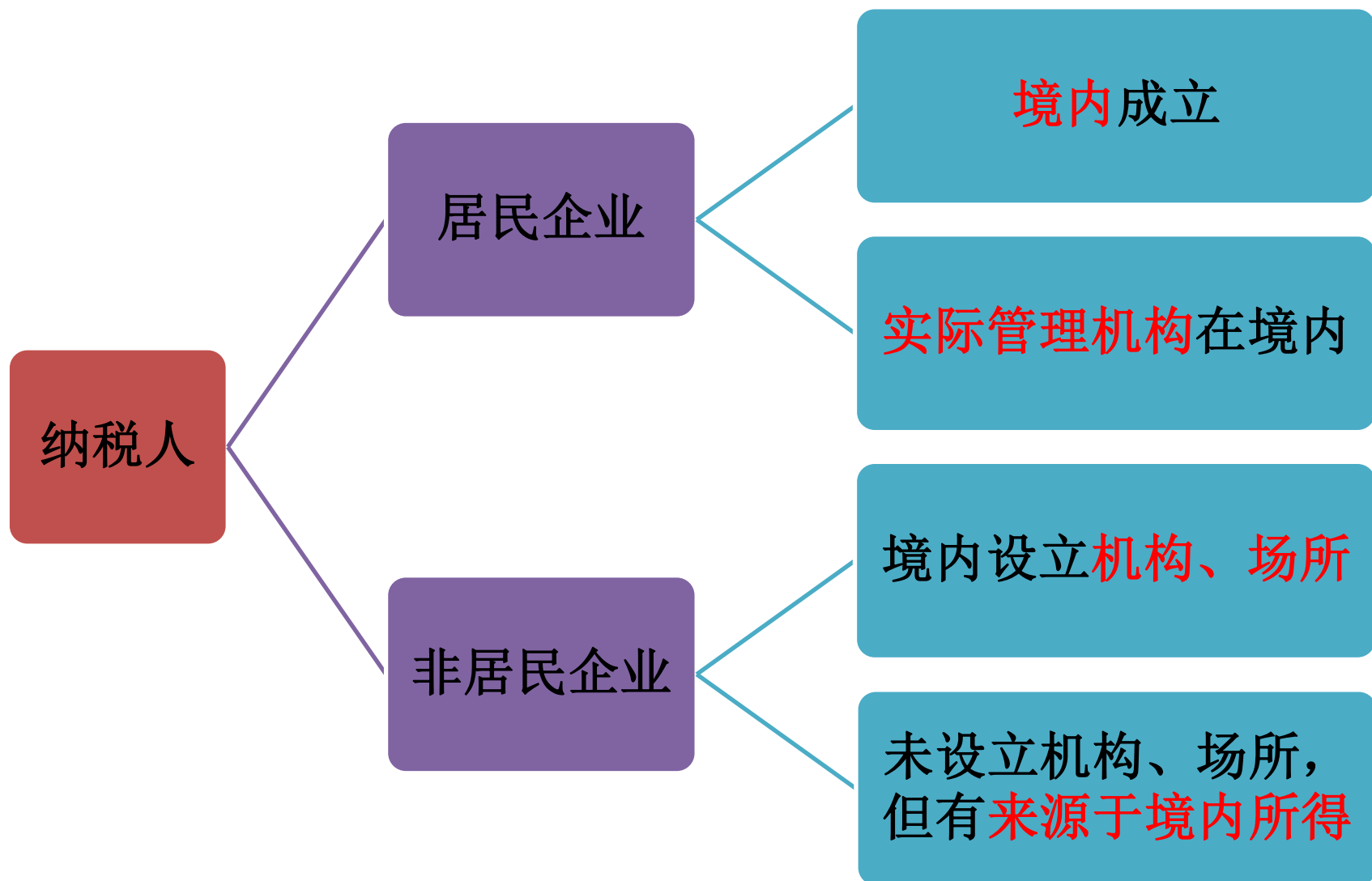
## (一) 纳税人

在中华人民共和国境内，**企业和其他取得收入的组织**（以下统称企业）为企业所得税的纳税人，依照本法的规定缴纳企业所得税。

**个人独资企业、合伙企业**  
**不适用**本法。



# 一、纳税人、征税对象与税率



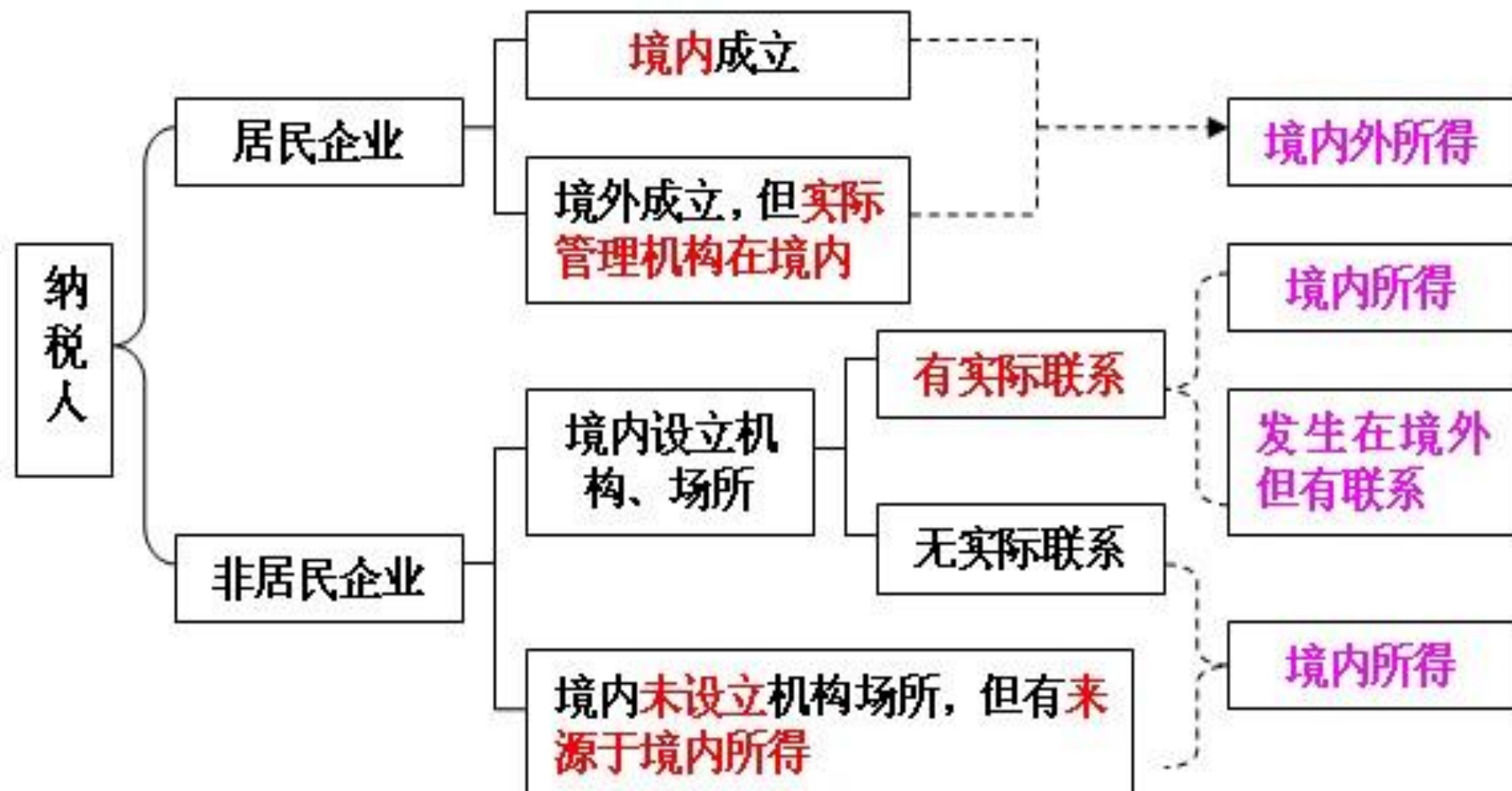
# 例题讲解

【单选题】下列各项中，不属于企业所得税纳税人的企业是（ ）。

- A.在外国成立但实际管理机构在中国境内的企业
- B.在中国境内成立的外商独资企业
- C.在中国境内成立的个人独资企业
- D.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

# 一、纳税人、征税对象与税率

## (二) 征税对象

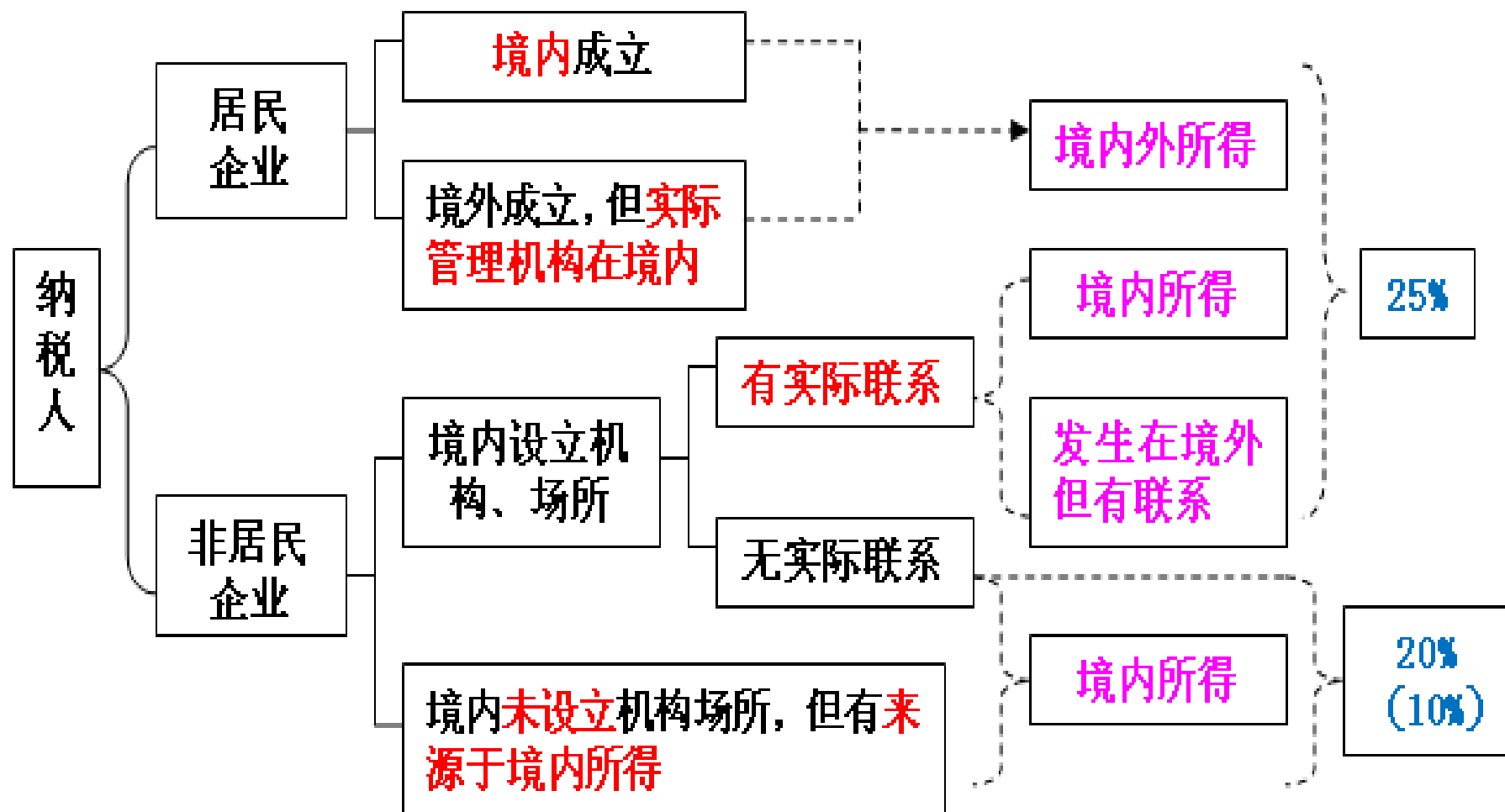


# 所得来源地的确定



# 一、纳税人、征税对象与税率

## (三) 税率





# 一、纳税人、征税对象与税率

## (三) 税率

### 1.基本税率——25%

适用于居民企业和在中国境内设有机构、场所且所得与机构、场所有关联的非居民企业。

### 2. 低税率——20%（实际征税时适用10%的税率）

适用于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。

### 3.优惠税率

(1) 国家重点扶持的**高新技术企业**——15%

(2) 符合条件的小型**微利企业**——20%



# 小微企业的税率

自2015年1月1日至2017年12月31日，对年应纳税所得额低于20万元（含20万元）的小型微利企业，其所得减按50%计入应纳税所得额，按20%的税率缴纳企业所得税。

财税【2015】34号

## 二、应纳税所得额的计算

### (一) 居民企业应纳税额的计算

居民企业应纳税额 = **应纳税所得额** × 适用税率 - 减免税额 - 抵免税额



**【提示】** 在境内设立机构、场所且有关联的非居民企业，其企业所得税的计算也参照居民企业。

## 二、应纳税所得额的计算

### (一) 收入总额

企业以**货币形式**和**非货币形式**从各种来源取得的收入，为收入总额。

以非货币形式取得的收入，应当按照**公允价值**确定收入额。

公允价值是指按照**市场价格**确定的价值。

## 二、应纳税所得额的计算

(1)

- **销售货物收入**，是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

(2)

- **提供劳务收入**，是指企业从事营业税劳务和增值税劳务活动取得的收入。

(3)

- **转让财产收入**，是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

## 二、企业所得税的计算

(4)

- 股息、红利等权益性投资收益，是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方做出利润分配决定的日期确认收入的实现。

## 二、企业所得税的计算

(5)

- 利息收入，是指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。

(6)

- 租金收入，是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产使用权取得的收入。

(7)

- 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。

## 二、企业所得税的计算

(8)

- 接受捐赠收入，是指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。

确认时间

- 实际收到捐赠资产的日期

确认金额

- 受赠资产价值
- 由捐赠企业代为支付的增值税



## 二、企业所得税的计算

【例题】2014年3月上旬，甲公司接受某企业捐赠商品一批，取得捐赠企业开具的增值税专用发票，注明商品价款20万元、代为支付的增值税税额3.4万元；甲公司另用银行存款支付的运输费用，取得货物运输业增值税专用发票，注明运输费用2万元、增值税税额0.22万元。

要求：确定接受捐赠收入的金额。

## 二、企业所得税的计算

### (8) 接受捐赠收入：

企业接受捐赠的存货、固定资产、无形资产和投资等，在经营中使用或将来销售处置时，可按税法规定结转存货销售成本、投资转让成本或扣除固定资产折旧、无形资产摊销额。

## 二、企业所得税的计算

【例题】2014年3月上旬，甲公司接受某企业捐赠商品一批，取得捐赠企业开具的增值税专用发票，注明商品价款20万元、代为支付的增值税税额3.4万元；甲公司另用银行存款支付的运输费用，取得货物运输业增值税专用发票，注明运输费用2万元、增值税税额0.22万元。

当月下旬公司将该批商品销售，向购买方开具了增值税专用发票，注明商品价款25万元、增值税税额4.25万元。（不考虑城建税和教育费附加）

要求：计算甲公司该项业务应缴纳企业所得税。

## 二、企业所得税的计算

(9)

- **其他收入**，是指企业取得的除以上规定外的收入，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、汇兑收益等。

## 二、企业所得税的计算

### 视同销售：

企业发生非货币性资产交换，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。

《企业所得税法实施条例》第二十五条

## 二、企业所得税的计算

企业发生下列情形的处置资产，除将资产转移至境外以外，由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变，可作为内部处置资产，**不视同销售确认收入**，相关资产的计税基础延续计算：**国税函【2008】828号**

- (1) 将资产用于生产、制造、加工另一产品；
- (2) 改变资产形状、结构或性能；
- (3) 改变资产用途（如，自建商品房转为自用或经营）；
- (4) 将资产在总机构及其分支机构之间转移；
- (5) 上述两种或两种以上情形的混合；
- (6) 其他不改变资产所有权属的用途。

## 二、企业所得税的计算

企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入：

- (1) 用于市场推广或销售；
- (2) 用于交际应酬；
- (3) 用于职工奖励或福利；
- (4) 用于股息分配；
- (5) 用于对外捐赠；
- (6) 其他改变资产所有权属的用途。

国税函【2008】828号



## 二、企业所得税的计算

### 视同销售金额的确定：

企业发生企业自制的资产，按企业**同类资产同期对外销售价格**确定；外购的资产，可按**购入时的价格**确定销售收入。

国税函【2008】828号

企业处置外购资产按购入时的价格确定销售收入，是指企业处置该项资产**不是以销售为目的**，而是具有替代职工福利等费用支出性质，且**购买后一般在一个纳税年度内处置**。

国税函【2010】148号

## 二、企业所得税的计算

### 2. 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) 国务院规定的其他不征税收入。

## 二、企业所得税的计算

### 3. 免税收入

- (1) 国债利息收入；
- (2) 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；
- (3) 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；
- (4) 符合条件的非营利组织的收入。

指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。

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。

## 二、企业所得税的计算

### 4. 各项扣除

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) **六税一费**（消、营、城建、资源、土地增值税、出口关税及教育费附加）允许税前扣除；

(2) **企税和增**不得扣除；(3) **房产、车船、土地使用、印等**，不再作为税金单独扣除。

## 二、企业所得税的计算

### (1) 工资、薪金支出

企业发生的合理的工资、薪金支出准予据实扣除。

指企业每一纳税年度支付给本企业任职或与其有雇佣关系的所有现金或非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与任职或者是受雇有关的其他支出。

# 合理工资薪金的判断原则

**合理工资薪金**，是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资薪金制度规定**实际发放**给员工的工资薪金。税务机关可按以下原则掌握：

- (1)企业制订了较为规范的**员工工资薪金制度**；
- (2)企业所制订的工资薪金制度**符合行业及地区水平**；
- (3)企业在一定时期所发放的工资薪金是**相对固定**的，工资薪金的**调整是有序**进行的；
- (4)企业对实际发放的工资薪金，已依法履行了**代扣代缴个人所得税**义务。
- (5)有关工资薪金的安排，**不以减少或逃避税款为目的**。

国税函【2009】3号

# 季节工、临时工等费用

企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按《企业所得税法》规定在企业所得税前扣除。其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

国税公告【2012】15号



## 二、企业所得税的计算

(2)

- 企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额14%的部分准予扣除。

(3)

- 企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额2%的部分准予扣除。

(4)

- 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额2.5%的部分准予扣除，超过部分准予结转以后纳税年度扣除。

## 二、企业所得税的计算

### (5) 保险费支出

#### ① 五险一金

企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的“五险一金”，即基本养老保险费、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。

## 二、企业所得税的计算

### (5) 保险费支出

#### ②补充养老保险、医疗保险

企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税务主管部门**规定的范围和标准**内，准予扣除。

自2008年1月1日起，企业根据国家有关政策规定，为在本企业任职或者受雇的全体员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**，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分，不予扣除。

——**财税【2009】27号**

## 二、企业所得税的计算

### (5) 保险费支出

#### ③商业保险和财产保险

除企业依照国家有关规定为**特殊工种职工**支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，**企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。**

企业参加**财产保险**，按照规定缴纳的保险费，准予扣除。

## 二、企业所得税的计算

### (6) 利息费用

企业在**生产经营活动中**发生的下列利息支出，准予扣除：

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。

## 二、企业所得税的计算

### (6) 利息费用

**【例题】** 某居民企业2013年发生财务费用40万元，其中含向非金融企业借款250万元所支付的年利息20万元（当年金融企业贷款的年利率为5.8%）。

要求：计算允许税前扣除的财务费用。

## 二、企业所得税的计算

### (7) 借款费用

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。

②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存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应予以资本化，作为资本性支出计入有关资产的成本；有关资产交付使用后发生的借款利息，可在发生当期扣除。



## 二、企业所得税的计算

### (7) 借款费用

**【例题】** 某企业2013年4月1日向银行借款500万元用于建造厂房，借款期限1年，当年向银行支付了3个季度的借款利息22.5万元，该厂房于10月31日竣工结算并投入使用。

**要求：** 计算当年税前可扣除的利息费用。

## 二、企业所得税的计算

### (8) 汇兑损失

企业在货币交易中，以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，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。

## 二、企业所得税的计算

### (9) 业务招待费

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%。

## 二、企业所得税的计算

### (9) 业务招待费

**【例题】**某企业2013年的销售收入均为2000万元，  
分别假设企业：

- (1) 实际发生业务招待费40万元；
- (2) 实际发生业务招待费发生15万元。

**要求：**计算可以税前扣除的业务招待费金额及纳税  
调整金额。

## 二、企业所得税的计算

### (10) 广告费和业务宣传费

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，准予结转以后纳税年度扣除。**

## 二、企业所得税的计算

### (10) 广告费和业务宣传费

【例题】某食品生产企业2012年和2013年的销售收入均为4000万元，

(1) 假设企业2012年发生广告费700万元，2013年发生广告费550万元；

(2) 假设企业2012年发生广告费500万元。

要求：计算税前可以扣除的广告费和业务宣传费，并进行纳税调整。

## 二、企业所得税的计算

财税【2012】48号：

自2011年1月1日起至2015年12月31日，

对**化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造**（不含酒类制造，下同）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。

**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**。

## 二、企业所得税的计算

### (11) 环境保护、生态恢复等方面的专项资金

企业依照法律、行政法规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**。



## 二、企业所得税的计算

### (12) 租赁费

企业根据生产经营活动的需要租入固定资产支付的租赁费，按照以下方法扣除：

①属于**经营性租赁**发生的租入固定资产租赁费，根据**租赁期限均匀扣除**；

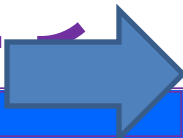
②属于**融资性租赁**发生的租入固定资产租赁费，构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除；**租赁费支出不得扣除。**

## 二、企业所得税的计算

### (12) 租赁费

【例题】某贸易公司2013年3月1日，以经营租赁方式租入固定资产使用，租期1年，按独立纳税人交易原则支付租金1.2万元；6月1日以融资租赁方式租入机器设备一台，租期2年，当年支付租金1.5万元。

要求：计算当年企业应纳税所得额时应扣除的租赁费用。



## 二、企业所得税的计算

### (13) 劳动保护支出

企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。

### (14) 企业之间支付的费用

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，不得扣除。

## 二、企业所得税的计算

### (15) 公益性捐赠支出

企业发生的公益性捐赠支出，不超过**年度利润总额12%的部分**，准予扣除。

指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度**会计利润**。

(主表第13行)

## 二、企业所得税的计算

### (15) 公益性捐赠支出

【例题】某企业2013年开具增值税专用发票取得收入3510万元，对应的销售成本为2780万元，期间费用为360万元，营业外支出200万元（其中80万为公益性捐赠支出），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，营业税金及附加60万元。

要求：计算在所得税前可以扣除的公益性捐赠支出。

## 二、企业所得税的计算

### 不得税前扣除的项目：

- (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，是指纳税人违反税收法规，被税务机关处以的滞纳金。
- (4) 罚金、罚款和被没收财物的损失，是指纳税人违反国家有关法律、法规规定，被有关部门处以的罚款，以及被司法机关处以的罚金和被没收财物。

## 二、企业所得税的计算

### 不得税前扣除的项目：

- (5) 超过规定标准的捐赠支出。
- (6) 赞助支出，是指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，是指不符合国务院财政、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。

## 二、企业所得税的计算

### 5. 亏损弥补

亏损：收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除  $< 0$

税法规定：

企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。



## 二、企业所得税的计算

### 5. 亏损弥补

【例题】某企业2007~2013年的应纳税所得额，如下表：

年度	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013
应纳税 所得额	-150	-30	20	70	40	-10	55

## 二、企业所得税的计算

【例题】青岛市一家居民企业为增值税一般纳税人，主要生产销售彩色电视机，适用的城建税税率为7%，教育费附加税率为3%，地方教育费附加为2%。假定2013年度有关经营业务如下：

(1) 销售彩电取得不含税收入8600万元，与彩电配比的销售成本5660万元；

(2) 转让技术所有权取得收入700万元，直接与技术所有权转让有关的成本和费用100万元；

(3) 出租设备取得租金不含税收入200万元，接受原材料捐赠取得增值税专用发票注明材料金额50万元、增值税进项税金8.5万元，取得国债利息收入30万元；

(4) 购进原材料共计3000万元，取得增值税专用发票注明进项税税额510万元；

## 二、企业所得税的计算

- (5) 销售费用1650万元，其中广告费1400万元；
- (6) 管理费用850万元，其中业务招待费90万元；
- (7) 财务费用80万元，其中含向非金融企业借款500万元所支付的年利息40万元(当年金融企业贷款的年利率为5.8%)；
- (8) 计入成本、费用中的实发工资540万元；发生的工会经费15万元、职工福利费82万元、职工教育经费18万元；
- (9) 营业外支出300万元，其中包括通过公益性社会团体向贫困山区的捐款150万元。

(其他相关资料：①上述销售费用、管理费用和财务费用不涉及转让费用；②取得的相关票据均通过主管税务机关认证。)

要求：计算该企业应缴纳的企业所得税，并填写企业所得税纳税申报表。