

## 第一单元 企业所得税法律制度

### 考点 3: 收入总额(★★)

#### (三) 提供劳务收入

1. 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(完工百分比)法确认提供劳务收入。

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。

#### (四) 转让财产收入

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。

#### (五) 股息、红利等权益性投资收益

股息、红利等权益性投资收益, 除国务院财政、税务主管部门另有规定外, 按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

#### (六) 利息收入

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。

#### (七) 租金收入

1. 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。

2. 如果交易合同或协议中规定的租赁期限跨年度, 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。

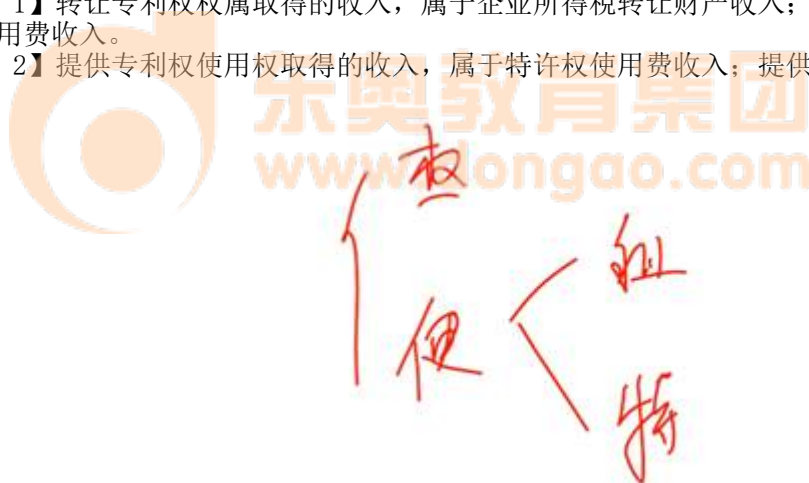
#### (八) 特许权使用费收入

1. 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而取得的收入。

2. 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。

【提示 1】转让专利权权属取得的收入, 属于企业所得税转让财产收入; 提供专利权的使用权取得的收入, 属于特许权使用费收入。

【提示 2】提供专利权使用权取得的收入, 属于特许权使用费收入; 提供机器设备使用权取得的收入, 属于租金收入。



【例题·单选题】根据企业所得税法律制度的规定, 下列各项中, 属于特许权使用费收入的是( )。(2015 年)

- A. 提供生产设备使用权取得的收入
- B. 提供运输工具使用权取得的收入
- C. 提供房屋使用权取得的收入
- D. 提供商标权的使用权取得的收入

【答案】D

【解析】(1) 选项 ABC: 属于“财产租赁”收入; (2) 选项 D: 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。

#### (九) 接受捐赠收入

1. 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。

#### 2. “买一赠一”

企业以“买一赠一”等方式组合销售本企业商品的, 不属于捐赠, 应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。

【案例】居民企业甲公司主要从事日化产品的生产和销售, 2017 年为了推广新型洗涤剂, 公司推出了“买一赠一”的促销活动, 凡购买一件售价 40 元(不含税)新型洗涤剂的, 附赠一瓶原价 10 元(不含税)的洗洁精。假设当年甲公司销售了 1 万件新型洗涤剂。

#### 【解析】

(1) 在企业所得税的处理上, 甲公司应当确认销售新型洗涤剂收入 32 万元、销售洗洁精收入 8 万元, 共计确认销售货物收入 40 万元; 假定不考虑成本、税金等其他因素, 此次“买一赠一”促销活动应纳企业所得税  $= 40 \times 25\% = 10$  (万元)。

（2）在增值税处理上，将自产的洗洁精赠送购买新型洗涤剂的客户，应当视同销售货物、核定销售额，甲公司此次“买一赠一”促销活动的增值税销项税额 =  $(40+10) \times 17\% = 8.5$ （万元）。

#### （十）其他收入

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**、汇兑收益等。

#### （十一）视同销售货物、转让财产或提供劳务的收入

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。

【例题·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，应视同销售货物的有（ ）。（2017年）

- A. 将货物用于广告
- B. 将货物用于捐赠
- C. 将货物用于偿债
- D. 将货物用于赞助

【答案】 ABCD

#### 企业所得税重要的收入确认时间汇总

收入类型		确认时间
销售货物收入	采用托收承付方式的	办妥托收手续时确认
	采取预收款方式的	发出商品时确认
	商品需要安装和检验的	（ 1）一般：购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认 （ 2）安装程序比较简单的：发出商品时确认
	采用支付手续费方式委托代销的	收到代销清单时确认
	采用分期收款方式的	按照合同约定的收款日期确认
	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
提供劳务收入		在各个纳税期末采用完工进度（完工百分比）法确认
股息、红利等权益性投资收益		被投资方作出利润分配决定的日期确认（另有规定除外）
利息收入		按照合同约定应付相关款项的日期确认
租金收入		
特许权使用费收入		
接受捐赠收入		按照实际收到捐赠资产的日期确认

【例题 1·多选题】下列各项中，在计算企业所得税应纳税所得额时，应计入收入总额的有（ ）。（2015年）

- A. 转让专利权收入
- B. 债务重组收入
- C. 接受捐赠收入
- D. 确实无法偿付的应付款项

【答案】 ABCD

【解析】（1）选项 A：属于转让财产收入；（2）选项 BD：属于其他收入；（3）选项 C：属于接受捐赠收入。

【例题 2·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于收入确认的表述中，正确的有（ ）。（2017年）

- A. 销售商品采用预收款方式的，在收到预收款时确认收入
- B. 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
- C. 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
- D. 销售商品需要安装和检验的，在收到款项时确认收入

【答案】 BC

【解析】（1）选项 A：销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入。（2）选项 D：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；如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入。

【例题 3·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，关于确认收入实现时间的下列表述中，正确的是（ ）。  
（2017年）

- A. 接受捐赠收入，按照合同约定的捐赠日期确认收入的实现
- B. 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
- C. 租金收入，按照出租人实际收到租金的日期确认收入的实现
- D. 权益性投资收益，按照投资方实际收到利润的日期确认收入的实现

【答案】 B

【解析】（1）选项 A：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；（2）选项 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；（3）选项 D：股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

#### 考点 4：不征税收入和免税收入（★★★）

【提示】不征税收入 VS 免税收入：

（1）不征税收入和免税收入均属于企业所得税所称的“收入总额”，在计算企业所得税应纳税所得额时应扣除。

（2）不征税收入，是不应列入征税范围的收入；免税收入则是应列入征税范围的收入，只是国家出于特殊考虑给予税收优惠，在一定时期有可能恢复征税。

（3）企业的不征税收入对应的费用、折旧、摊销一般不得在计算应纳税所得额时扣除；免税收入对应的费用、折旧、摊销一般可以税前扣除。

（一）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. 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。

（二）免税收入

- 1. 国债利息收入免税。
- 2. 股息、红利等权益性投资收益，按照税法规定的条件免税。具体而言：

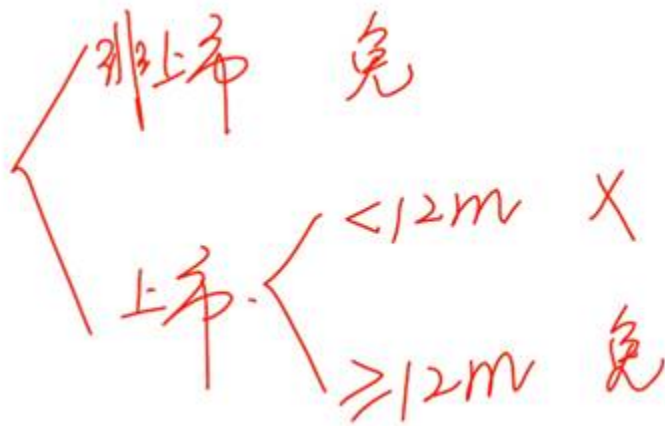
（1）从居民企业取得

- ①符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免税；
- ②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免税。

（2）直接投资所得收益

上述股息、红利等权益性投资收益应当是直接投资取得的投资收益，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”取得的收益。

【提示】（1）从非上市居民企业取得的股息、红利，免税。（2）从上市居民企业取得的股息、红利：①持有时间不足 12 个月，不免税；②持有时间已满 12 个月，免税。



3. 符合条件的非营利组织取得的特定收入免税，但不包括非营利组织从事 **营利性活动** 取得的收入，国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

【提示】企业所得税收入在考试时有几个非常容易混淆的概念：收入总额、不征税收入、免税收入、应当计入应纳税所得额的收入（或称应税收入）。

这 4 个概念的关系为：应当计入应纳税所得额的收入 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入。

【例题 1·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（ ）。（2017年）

- A. 接受捐赠收入
- B. 国债利息收入
- C. 销售货物收入
- D. 财政拨款

【答案】 D

【解析】（1）选项 AC：属于应当计入应纳税所得额收入；（2）选项 B：属于免税收入；（3）选项 D：属于不征税收入。

【例题 2·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，属于 **免税收入**的是（ ）。（2016年）

- A. 依法收取并纳入财政管理的政府性基金
- B. 国债利息收入
- C. 财产转让收入
- D. 特许权使用费收入

【答案】 B

【解析】（1）选项 A：属于不征税收入；（2）选项 CD：属于应税收入。

【例题 3·不定项选择题（节选）】（2017年）甲公司为居民企业……甲公司的下列收益中，在计算 2016年度企业所得税应纳税所得额时，应计入 **收入总额**的是（ ）。

- A. 销售边角料收入 40万元
- B. 产品销售收入 800万元
- C. 国债利息收入 5万元
- D. 抵债产品售价 60万元

【答案】 ABCD

【解析】（1）选项 AB属于销售货物收入，选项 D属于视同销售货物取得的收入，均属于应当计入应纳税所得额收入；（2）选项 C属于免税收入；（3）不论是应当计入应纳税所得额收入，还是免税收入、不征税收入，均应计入收入总额。



### 考点 5：企业所得税税前扣除项目（1）（★★★）

1. 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。

企业所得税税前扣除项目概览

项目	基本内容	
成本	销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费	
费用	销售费用、管理费用和财务费用	
税金	不得扣除	允许抵扣的增值税、企业所得税
	计入税金及附加在当期扣除	消费税、资源税、土地增值税（房地产开发企业）、出口关税、城市维护建设税及教育费附加、房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税
税金	发生当期计入相关资产成本，在以后各期分摊扣除	车辆购置税、契税、进口关税、耕地占用税、不得抵扣的增值税
损失	企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货盘亏、毁损、报废损失，转让财产损失，呆账损失，坏账损失，以及自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失	



其他支出	除上述项目之外，企业在生产经营活动中发生的，与生产经营活动有关的、合理的支出
------	--

【例题·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业发生的下列税金中，在计算企业所得税应纳税所得额时不得扣除的是（ ）。 （2017年）

- A. 印花税
- B. 车船税
- C. 城镇土地使用税
- D. 允许抵扣的增值税

【答案】 D

【解析】在计算企业所得税应纳税所得额时不得扣除的税金有：（1）允许抵扣的增值税；（2）企业所得税税款。

## 2. 不得扣除项目

- （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；
- （4）罚金、罚款和被没收财物的损失；

【提示】上述第（3）、（4）项是纳税人承担行政责任或刑事责任的支出，在企业所得税税前不得扣除；如果是 **合同违约金**、**银行罚息**、法院判决由企业承担的 **诉讼费** 等民事性质的款项，可以据实在企业所得税税前扣除。



- （5）超过规定标准的捐赠支出；
- （6）赞助支出，具体是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质的赞助支出；
- （7）未经核定的准备金支出；
- （8）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；
- （9）与取得收入无关的其他支出。

【例题 1·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业缴纳的下列税金中，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除的有（ ）。 （2016年）

- A. 印花税
- B. 消费税
- C. 土地增值税
- D. 资源税

【答案】 ABCD

【解析】均可计入税金及附加在当期扣除。

【例题 2·单选题】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准予扣除的是（ ）。 （2014年）

- A. 向投资者支付的股息
- B. 税收滞纳金
- C. 违反合同的违约金
- D. 违法经营的行政罚款

【答案】 C

【解析】（1）选项 A：向企业投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项不得在税前扣除；（2）选项 BD：属于企业承担的行政责任，不得在企业所得税前扣除；（3）选项 C：属于企业承担的民事责任，可以据实在企业所得税前扣除。

## 考点 6：企业所得税税前扣除项目（2）（★★★）

### （一）工资、薪金支出和三项经费

- 1. 企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。

【提示】工资薪金，包括所有现金或者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、以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。

## 2. 三项经费

(1) 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。

【解释】企业的职工福利费，主要包括：①职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施的维修保养费用和 **福利部门工作人员的工资薪金**、社会保险费、住房公积金、劳务费等；②企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等；③按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。

(2) 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。

1000  
10 20 10 10  
25 20 + 5

(3) 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，准予在以后纳税年度结转扣除。

1000  
20 20 10  
25 25 + 15  
16. 40 25 25 15  
17. 5 25 20 15  
20

【例题·不定项选择题（节选）】（2014年）甲企业为居民企业，2013年……实发合理工资薪金总额 1000 万元，发生职工福利费 150 万元，职工教育经费 30 万元，工会经费 12 万元……

【解析】（单位：万元）：

项目	税法扣除限额	实际发生额	对应应纳税所得额的影响
工资薪金		1000	
工会经费		12	
职工教育经费		30	

职工福利费	150	
-------	-----	--

## （二）保险费

1. 企业参加财产保险，按照有关规定缴纳的保险费，准予扣除。

2. 企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。

### 3. 职工基本养老保险

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。

### 4. 补充社会保险

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。



## 5. 商业人身保险

（1）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，准予扣除。（2018新增）

（2）除企业依照国家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**。

【案例】某公司 2017 年度支出合理的工资薪金总额 1000 万元，按规定标准为职工缴纳基本养老保险费 150 万元，为受雇的全体员工支付补充养老保险费 80 万元、补充医疗保险费 120 万元，为公司高管购买重大疾病险缴纳商业保险费 30 万元。

### 【解析】

（1）补充养老保险费的扣除限额 =  $1000 \times 5\% = 50$ （万元），实际发生额 80 万元超过扣除限额，只能按限额扣除；

（2）补充医疗保险费的扣除限额 =  $1000 \times 5\% = 50$ （万元），实际发生额 120 万元超过扣除限额，只能按限额扣除；

（3）按规定为职工缴纳的基本社会保险费可以据实扣除，为公司高管缴纳商业保险费并不属于准予扣除的“职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费”，该 30 万元不得扣除；

（4）该公司 2017 年度发生的上述保险费在企业所得税税前可以扣除的数额 =  $150 + 50 + 50 = 250$ （万元），或者，纳税调增额 =  $(80 - 50) + (120 - 50) + 30 = 130$ （万元）。

【例题·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于企业所得税税前扣除的表述中，不正确的是（ ）。（2016 年）

- A. 企业发生的合理的工资薪金的支出，准予扣除
- B. 企业发生的职工福利费支出超过工资薪金总额的 14% 的部分，准予在以后纳税年度结转扣除
- C. 企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除
- D. 企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除

【答案】B

【解析】选项 B：在经济法基础企业所得税的考查范围内，允许“在以后纳税年度结转扣除”的费用有 3 项：

（1）职工教育经费；（2）广告费和业务宣传费支出；（3）公益性捐赠支出（3 年内结转扣除）。