

## 第一单元 企业所得税法律制度

### 考点 12: 企业所得税应纳税额计算的典型案例

【例题 · 不定项选择题】(2016年)

甲公司为居民企业, 2014年度有关财务收支情况如下:

(1) 销售商品收入 5000万元, 出售一台设备收入 20万元, 转让一宗土地使用权收入 300万元, 从其直接投资的未上市居民企业分回股息收益 80万元。

(2) 税收滞纳金 5万元, 赞助支出 30万元, 被没收财物的损失 10万元, 环保罚款 50万元。

(3) 其他可在企业所得税前扣除的成本、费用、税金合计 3500万元。

已知: 甲公司 2012年在境内 A市登记注册成立, 企业所得税实行按月预缴。

要求:

根据上述资料, 不考虑其他因素, 分析回答下列小题。

1. 甲公司取得的下列收入中, 属于免税收入的是( )。

- A. 出售设备收入 20万元
- B. 销售商品收入 5000万元
- C. 转让土地使用权收入 300万元
- D. 从其直接投资的未上市居民企业分回股息收益 80万元

【答案】 D

【解析】符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益(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), 免征企业所得税。

2. 甲公司在计算 2014年度企业所得税应纳税所得额时, 不得扣除的项目是( )。

- A. 环保罚款 50万元
- B. 赞助支出 30万元
- C. 税收滞纳金 5万元
- D. 被没收财物的损失 10万元

【答案】 ABCD

【解析】在计算企业所得税应纳税所得额时, 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(选项 C); (4) 罚金、罚款和被没收财物的损失(选项 AD); (5) 超过规定标准的捐赠支出; (6) 与生产经营活动无关的非广告性质的赞助支出(选项 B); (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。

3. 甲公司 2014年度企业所得税应纳税所得额是( )。

- A. 1720 万元
- B. 1585 万元
- C. 1805 万元
- D. 1820 万元

【答案】 D

【解析】(1) 本题应采用直接法计算应纳税所得额; (2) 免税投资收益 80万元不计入, 各项不得扣除的项目(5万元、30万元、10万元、50万元)不减除, 甲公司 2014年度企业所得税应纳税所得额 = 5000 + 20 + 300 - 3500 = 1820(万元)。

4. 下列关于甲公司企业所得税征收管理的表述中, 正确的是( )。

- A. 甲公司应当自 2014年度终了之日起 5个月内, 向税务机关报送年度企业所得税申报表, 并汇算清缴
- B. 甲公司企业所得税的纳税地点为 A市
- C. 甲公司应当于每月终了之日起 15日内, 向税务机关预缴企业所得税
- D. 甲公司 2014纳税年度自 2014年 1月 1日起至 2014年 12月 31日止

【答案】 ABCD

【解析】(1) 选项 AD: 企业所得税按年计征, 分月或者分季预缴, 年终汇算清缴, 多退少补。纳税年度自公历 1月 1日起至 12月 31日止。(2) 选项 B: 除税收法律、行政法规另有规定外, 居民企业以“企业登记注册地”为纳税地点; 但登记注册地在境外的, 以实际管理机构所在地为纳税地点。(3) 选项 C: 企业应当自月份或者季度终了之日起 15日内, 向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表, 预缴税款。

【案例】甲服装企业为增值税一般纳税人, 2017年度取得销售收入 8800万元, 销售成本为 5000万元, 会计利润为 845万元。2017年, 甲企业其他相关财务资料如下:

(1) 在管理费用中, 发生业务招待费 140万元, 新产品的研究开发费用 280万元。

(2) 在销售费用中, 发生广告费 700万元, 业务宣传费 140万元。

(3) 发生财务费用 900万元, 其中支付给与其有业务往来的客户全年借款利息 700万元, 年利率为 7%, 金融机构同期同类贷款年利率为 6%。

(4) 营业外支出中, 列支通过减灾委员会向遭受自然灾害的地区的捐款 50万元, 支付给客户的违约金 10万元。

(5) 已在成本费用中列支实发工资总额 500 万元，并实际列支职工福利费 105 万元，上缴工会经费 10 万元并取得工会经费专用拨缴款收据，职工教育经费支出 20 万元。

已知：甲企业适用的企业所得税税率为 25%。

**【解析】**

(1) 业务招待费扣除限额  $1 = \text{业务招待费实际发生额的 } 60\% = 140 \times 60\% = 84 \text{ (万元)}$ ，限额  $2 = \text{销售 (营业) 收入的 } 0.5\% = 8800 \times 0.5\% = 44 \text{ (万元)}$ 。业务招待费扣除限额  $1 > \text{限额 } 2$ ，准予税前扣除的业务招待费为 44 万元，纳税调增额  $= 140 - 44 = 96 \text{ (万元)}$ 。

(2) 准予扣除的研究开发费用  $= 280 + 280 \times 50\% = 420 \text{ (万元)}$ ，纳税调减额  $= 280 \times 50\% = 140 \text{ (万元)}$ 。

(3) 广告费和业务宣传费的扣除限额  $= 8800 \times 15\% = 1320 \text{ (万元)}$ ，企业实际发生广告费和业务宣传费  $= 700 + 140 = 840 \text{ (万元)}$ ，小于扣除限额，实际发生的广告费和业务宣传费可以全部在税前扣除，不需要纳税调整。

(4) 借款本金  $= 700 \div 7\% = 10000 \text{ (万元)}$ ，借款利息的税法扣除限额  $= 10000 \times 6\% = 600 \text{ (万元)}$ ，实际发生额 700 万元超过限额，准予扣除的借款利息为 600 万元。因此，准予扣除的财务费用  $= 900 - (700 - 600) = 800 \text{ (万元)}$ ，纳税调增额  $= 700 - 600 = 100 \text{ (万元)}$ 。

(5) 支付给客户的违约金 10 万元，准予在税前扣除，不需要进行纳税调整。公益性捐赠的税前扣除限额  $= 845 \times 12\% = 101.4 \text{ (万元)}$ ，实际捐赠支出 50 万元没有超过扣除限额，准予据实扣除，纳税调整额为零。

(6) ① 职工福利费扣除限额  $= 500 \times 14\% = 70 \text{ (万元)}$ ，实际支出额为 105 万元，超过扣除限额，纳税调增额  $= 105 - 70 = 35 \text{ (万元)}$ ；

② 工会经费扣除限额  $= 500 \times 2\% = 10 \text{ (万元)}$ ，实际上缴工会经费 10 万元，可以全部扣除，不需要进行纳税调整；

③ 职工教育经费扣除限额  $= 500 \times 2.5\% = 12.5 \text{ (万元)}$ ，实际支出额为 20 万元，超过扣除限额，纳税调增额  $= 20 - 12.5 = 7.5 \text{ (万元)}$ 。

(7) 甲企业 2017 年度应纳税所得额  $= 845 \text{ (会计利润)} + 96 \text{ (业务招待费调增额)} - 140 \text{ (三新开发费用调减额)} + 100 \text{ (财务费用调增额)} + 35 \text{ (职工福利费调增额)} + 7.5 \text{ (职工教育经费调增额)} = 943.5 \text{ (万元)}$ 。

(8) 甲企业 2017 年度应纳企业所得税  $= 943.5 \times 25\% = 235.88 \text{ (万元)}$ 。

**【例题 · 不定项选择题】** (2017 年)

甲电子设备公司为居民企业，属于主要从事电子设备的制造业务的大型企业。2016 年有关经营情况如下：

(1) 销售货物收入 2000 万元，提供技术服务收入 500 万元，转让股权收入 3000 万元。经税务机关核准上年已作损失处理后又收回的其他应收款 15 万元。

(2) 缴纳增值税 180 万元，城市维护建设税和教育费附加 18 万元，房产税 25 万元，预缴企业所得税税款 43 万元。

(3) 与生产经营有关的业务招待费支出 50 万元。

(4) 支付残疾职工工资 14 万元；新技术研究开发费用未形成无形资产计入当期损益 19 万元；购进专门用于研发的设备一台，价值 35 万元；购置《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护专用设备一台，投资额 60 万元，购置完毕当年即投入使用。

已知：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‰。

要求：

根据上述资料，不考虑其他因素，分析回答下列小题。

1. 甲电子设备公司的下列收入中，应计入收入总额的是 ( )。

- A. 销售货物收入 2000 万元
- B. 上年已作坏账损失处理后又收回的其他应收款 15 万元
- C. 转让股权收入 3000 万元
- D. 提供技术服务收入 500 万元

**【答案】** ABCD

**【解析】** 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。包括：(1) 销售货物收入 (选项 A)；(2) 提供劳务收入 (选项 D)；(3) 转让财产收入 (选项 C)；(4) 股息、红利等权益性投资收益；(5) 利息收入；(6) 租金收入；(7) 特许权使用费收入；(8) 接受捐赠收入；(9) 其他收入 (选项 B)。

2. 甲电子设备公司缴纳的下列税款中，在计算 2016 年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的是 ( )。

- A. 增值税 180 万元
- B. 预缴企业所得税税款 43 万元
- C. 城市维护建设税和教育费附加 18 万元
- D. 房产税 25 万元

**【答案】** CD

**【解析】** 准予在企业所得税税前扣除的税金不包括缴纳的增值税和预缴的企业所得税。

3. 甲电子设备公司在计算 2016 年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的业务招待费支出是 ( )。

- A. 27.575 万元
- B. 30 万元
- C. 12.5 万元

D. 25 万元

【答案】 C

【解析】 业务招待费扣除限额  $1=50 \times 60\%=30$  (万元)  $>$  业务招待费扣除限额  $2=(2000+500) \times 5\%=12.5$  (万元), 计算企业所得税应纳税所得额时只能扣除 12.5 万元。

4. 关于甲电子设备公司可以享受当年企业所得税税收优惠的下列表述中, 正确的是 ( )。

A. 支付残疾职工的工资, 在据实扣除的基础上, 按照 14 万元的 200% 在计算当年应纳税所得额时加计扣除

B. 购置环境保护专用设备 60 万元投资额的 20% 可以从当年的应纳税额中抵免

C. 新技术研究开发费用未形成无形资产计入当期损益的, 在据实扣除的基础上, 按照 19 万元的 100% 在计算当年应纳税所得额时加计扣除

D. 购进专门用于研发的设备金额 35 万元可以一次性在计算当年应纳税所得额时扣除

【答案】 D

【解析】 (1) 选项 A: 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。(2) 选项 B: 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 “投资额的 10%” 可以从企业当年的应纳税额中抵免。(3) 选项 C: 非科技型中小企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用未形成无形资产计入当期损益的, 在按照规定据实扣除的基础上, 按照研究开发费用的 50% 加计扣除。(4) 选项 D: 所有企业在 2014 年 1 月 1 日后购进并专门用于研发活动的仪器、设备, 单位价值不超过 100 万元的, 可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。

### 考点 13: 以前年度亏损的弥补 (★)

企业某一纳税年度发生的亏损, 可以用下一年度的所得弥补, 下一年度的所得不足以弥补的, 可以逐年延续弥补, 但 **最长不得超过 5 年**。

【解释 1】 “亏损”, 是指企业财务报表中的亏损额经主管税务机关按税法规定核实调整后的金额 (即税法口径的亏损额)。

【解释 2】 5 年内不论是盈利或亏损, 都作为实际弥补期限计算: 先亏先补, 后亏后补。

【解释 3】 亏损弥补期限是自亏损年度报告的下一个年度起连续 5 年不间断地计算。

【案例】

单位: 万元

年度	2010 年	2011 年	2012 年	2013 年	2014 年	2015 年	2016 年
未弥补以前年度 亏损的应纳税所 得额	-120	-70	30	30	20	10	50

(1) 针对 2010 年的亏损额, 2011 年、2012 年、2013 年、2014 年、2015 年为弥补期; 截至 2015 年, 尚有 30 万元亏损未能在税前弥补完, 这 30 万元不得再结转以后年度在税前弥补。

(2) 针对 2011 年的亏损额, 2012 年、2013 年、2014 年、2015 年、2016 年为弥补期; 由于 2012 年~2015 年的盈利全部用于弥补 2010 年的亏损额, 因此, 截至 2016 年, 尚有 20 万元亏损未能在税前弥补完, 这 20 万元不得再结转以后年度在税前弥补。

### 考点 14: 企业取得境外所得计税时的抵免 (★)

1.5 年

企业取得的下列所得已在境外缴纳的所得税税额, 可以从其当期应纳税额中抵免, 抵免限额为该项所得依法计算的应纳税额; 超过抵免限额的部分, 可以在以后 **5 个年度内**, 用每年抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补:

(1) 居民企业来源于中国境外的应税所得;

(2) 非居民企业在中国境内设立机构、场所, 取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

2. 抵免限额应当 “**分国不分项**” 计算; 计算公式 (简化):

抵免限额 = 境外某国应纳税所得额  $\times$  适用的我国税率

【案例】 甲企业 2016 年度境内应纳税所得额为 100 万元, 适用 25% 的企业所得税税率。甲企业分别在 A 国和 B 国设有分支机构 (我国与 A、B 两国已缔结避免双重征税协定), 在 A 国分支机构的应纳税所得额为 50 万元, A 国的企业所得税税率为 20%; 在 B 国分支机构的应纳税所得额为 30 万元, B 国的企业所得税税率为 30%。

【解析】

	抵免限额	境外已纳税款	处理
A 国	$50 \times 25\% = 12.5$ (万元)	$50 \times 20\% = 10$ (万元)	补税 2.5 万元
B 国	$30 \times 25\% = 7.5$ (万元)	$30 \times 30\% = 9$ (万元)	结转以后 “5 个纳税年度” 抵补 1.5 万元

综上, 甲企业当年在我国境内应纳税额  $= 100 \times 25\% + 2.5 = 27.5$  (万元)。



【例题 · 单选题】甲公司 2016年度境内应纳税所得为 300万元，来源于境外分支机构的应税所得为 150万元，该项所得在境外已缴纳企业所得税税额 40万元。已知，甲公司适用的企业所得税税率为 25%。已预缴企业所得税税额 30万元。甲公司汇算清缴 2016年企业所得税时，应补缴的税款为（ ）万元。

- A. 45
- B. 70
- C. 42.5
- D. 30

【答案】 A

【解析】（1）境外所得抵免限额  $=150 \times 25\% = 37.5$ （万元），小于在境外已缴纳的所得税税额 40万元，不需要在我国补税。（2）甲公司应补缴的税款  $=300 \times 25\% - 30 = 45$ （万元）。

### 考点 15：非居民企业的应纳税所得额（★★）

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，其取得的来源于中国境内的所得，按照下列方法计算其应纳税所得额：

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。

【相关链接】在中国境内未设立机构、场所，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，就其来源于中国境内的所得，减按 10%税率。

【例题 · 单选题】根据企业所得税法律制度的规定，关于在中国境内未设立机构、场所的非居民企业取得的来源于中国境内的所得，其应纳税所得额确定的下列表述中，不正确的是（ ）。（2017年）

- A. 股息所得以收入全额为应纳税所得额
- B. 转让财产所得以收入全额为应纳税所得额
- C. 特许权使用费所得以收入全额为应纳税所得额
- D. 租金所得以收入全额为应纳税所得额

【答案】 B

### 考点 16：企业所得税的征收管理规定（★）

#### （一）纳税地点

##### 1. 居民企业的纳税地点

除税收法律、行政法规另有规定外，居民企业以企业 **登记注册地**为纳税地点；但登记注册地在境外的，以 **实际管理机构所在地**为纳税地点。

##### 2. 非居民企业的纳税地点

（1）非居民企业在中国境内设立机构、场所的，以 **机构、场所所在地**为纳税地点；

（2）非居民企业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，以 **扣缴义务人所在地**为纳税地点。

#### （二）纳税期限与纳税申报

##### 1. 企业所得税按年计征， **分月或者分季预缴，年终汇算清缴，多退少补。**

##### 2. 纳税年度

（1）纳税年度 **自公历 1月 1日起至 12月 31日止。**

（2）企业在一个纳税年度中间开业，或者终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期不足 12个月的，应当以其 **实际经营期**为 1个纳税年度。

（3）企业依法清算时，应当以 **清算期间**作为 1个纳税年度。

3. 企业在纳税年度内 **无论盈利或者亏损**，都应当依照规定期限，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表、年度企业所得税纳税申报表、财务会计报告和税务机关规定应当报送的其他有关资料。

4. 企业应当自月份或者季度终了之日起 **15 日**内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。

5. 企业应当 **自年度终了之日起 5个月**内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

6. 企业在年度中间终止经营活动的，应当 **自实际经营终止之日起 60日**内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

【例题 · 多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于企业所得税纳税期限的表述中，正确的有（ ）。（2016年）

- A. 企业在一个纳税年度中间开业，使该纳税年度的实际经营期不足 12个月的，应当以其实际经营期为 1个纳税年度
- B. 企业依法清算时，应当以清算期间作为 1个纳税年度
- C. 企业所得税按年计征，分月或者分季预缴，年终汇算清缴，多退少补
- D. 企业在年度中间终止经营活动的，应当自实际经营终止之日起 60日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴

【答案】 ABCD