

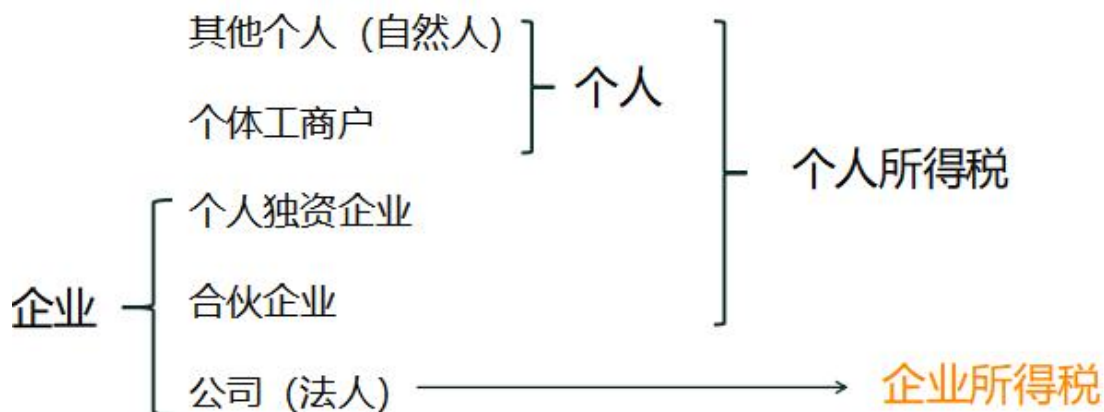
第四章 企业所得税

年份	单选题	多选题	计算问答题	综合题	分值
2021	3	2	—	16	22
2020	2	3	—	16	21
2019	2	1.5	—	16	19.5
2018	2	1.5	—	16	19.5
2017	1	3	—	15	19



一、征税对象

（一）纳税义务人



（二）税率



1. 25%:

- (1) 居民企业
- (2) 有机构、场所+有实际联系: 境内、外所得

2. 20% (10%)

- (1) 有机构、场所+无实际联系: 境内所得
- (2) 无机构、场所: 境内所得

【单选题】在中国境内设立机构场所的非居民企业取得的下列所得，实际适用 10%的企业所得税税率的是（ ）。

- A. 与境内机构场所没有实际联系的境外所得
- B. 与境内机构场所没有实际联系的境内所得
- C. 与境内机构场所有实际联系的境外所得
- D. 与境内机构场所有实际联系的境内所得

【答案】B

【解析】选项 A：不需要在我国纳税；选项 CD：按 25%的企业所得税税率缴纳企业所得税。

（三）所得来源的确定（选择题）

所得形式	所得来源地
1. 销售货物所得	交易活动发生地
2. 提供劳务所得	劳务发生地
3. 转让财产所得	（1）不动产转让所得按照不动产所在地确定； （2）动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定； （3）权益性投资资产转让所得，按照被投资企业所在地确定
4. 股息、红利等权益性投资所得	分配所得的企业所在地
5. 利息所得、租金所得、特许权使用费所得	负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定

所得来源的确定：是A地

股东投 银行借【付股息、付利息】

有房子 有银票

买商标 销劳务【付特许权使用费、交易活动、劳务发生地】

最后进行大甩卖【卖房子、卖设备、卖股权】

不动产所在地 原主人 被投资单位

【2019 多选题】下列关于所得来源地确定方法的表述中，符合企业所得税法规定的有（ ）。

- A. 股权转让所得税按照转出方所在地确定
- B. 销售货物所得按照交易活动发生地确定
- C. 特许权使用费所得按照收取特许权使用费所得的企业所在地确定
- D. 不动产转让所得按照不动产所在地确定

【答案】BD

【解析】选项 A：权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定所得来源地；选项 C：特许权使用费所得按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定所得来源地。

【2019 多选题】下列关于所得来源地确定方法的表述中，符合企业所得税法规定的有（ ）。

- A. 提供劳务所得按照劳务发生地确定
- B. 特许权使用费所得按照收取特许权使用费所得的企业所在地确定
- C. 股息所得按照分配股息的企业所在地确定
- D. 动产转让所得按照转让动产的企业所在地确定

【答案】ACD

【解析】选项 B：特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。

二、应纳税所得额

直接法：应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除 - 允许弥补的以前年度亏损

间接法：应纳税所得额 = 会计利润总额 + 纳税调整增加额 - 纳税调整减少额

（一）收入总额

1. 一般收入的确认

（1）转让财产收入：

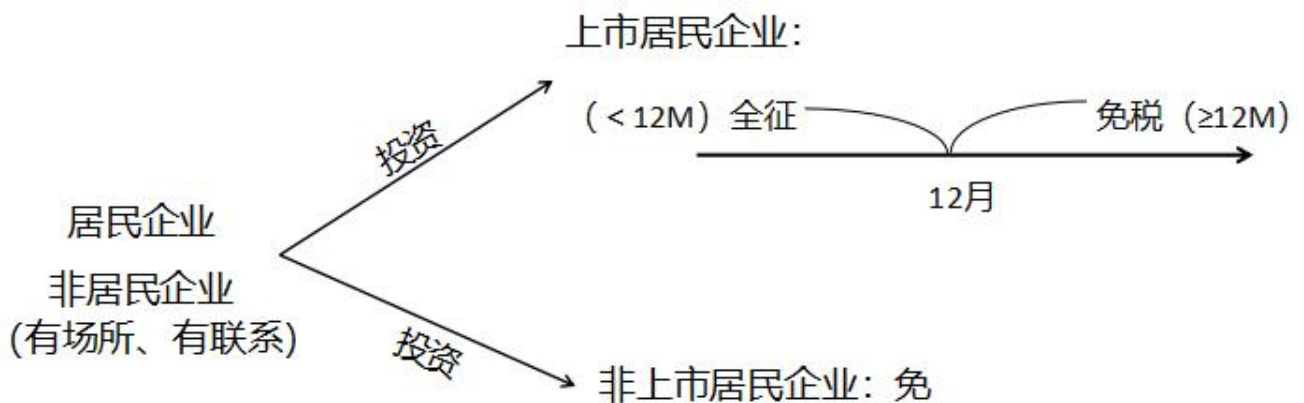
- ①包括转让固定资产、无形资产、股权、债券等财产所有权收入。
- ②股权转让所得的确认
 - a. 应于转让协议生效且完成股权变更手续时确认收入实现。
 - b. 股权转让所得 = 转让股权收入 - 股权成本
 - c. 计算时不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配金额。

（2）股息、红利等权益性投资收益

- ①被投资方作出利润分配或转股决定的日期确认收入
- ②资本公积（股本溢价）转为股本不作股息、红利收入，其他作股息、红利收入
- ③被清算企业股东净资产分为三部分：股息所得（相当于留存收益占比）、投资成本、转让损益

【解释】居民企业或非居民企业取得的免税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不足 12 个月股票取得的投资收益；持有非上市居民企业股票则没有期限限制；股票的转让价差收入，征税。

股息、红利所得：



转让价差收入：征税

【2021 单选题】甲公司 2017 年 8 月以 800 万元直接投资于乙公司，享有乙公司 30%的股权。2020 年 12 月将全部股权转让取得收入 1200 万元，并完成股权变更手续。转让时乙公司账面累计未分配利润 200 万元，甲公司应确认股权转让的应纳税所得额是（ ）。

- A. 200 万元
- B. 340 万元
- C. 400 万元
- D. 900 万元

【答案】C

【解析】股权转让所得=转让股权收入-投资初始成本=1200 - 800=400 万元。

(3) 利息收入：

- ①合同约定债务人应付利息的日期；
- ②国债利息免税
- ③混合性投资（看实质）（2022 新增）

混合性投资业务	同时符合下列条件的混合性投资业务，按 债务 （还本付息）企业所得税处理： （1）被投资企业接受投资后，需要按投资合同或协议约定的利率定期支付利息。 （2）有明确的投资期限或特定的投资条件，并在投资期满或者满足特定投资条件后，被投资企业需要赎回投资或偿还本金。 （3）投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权。 （4）投资企业不具有选举权和被选举权。 （5）投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动。
永续债	符合下列条件中 5 条（含）以上的永续债，可以按照 债券利息 适用企业所得税政策： （1）被投资企业对该项投资具有还本义务； （2）有明确约定的利率和付息频率； （3）有一定的投资期限； （4）投资方对被投资企业净资产不拥有所有权； （5）投资方不参与被投资企业日常生产经营活动； （6）被投资企业可以赎回，或满足特定条件后可以赎回； （7）被投资企业将该项投资计入负债； （8）该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险； （9）该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。 否则适用 股息、红利 企业所得税政策。
可转换债券	购买方企业可转换债券转换为股票时，将应收未收利息一并转为股票的，该应 收未收利息 即使会计上 未确认收入 ，税收上 也应当作为当期利息收入 申报纳税；转换后以该债券购买价、应收未收利息和支付的相关税费为该股票投资成本。

(4) 企业转让上市公司限售股有关所得税处理：

- ①转让代个人持有的限售股：限售股转让所得=转让收入-限售股原值-合理税费
企业不能准确计算该限售股原值的：**=转让收入×（1-15%）**

②依法院判决、裁定等原因，通过证券登记结算公司，企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的，**不视同转让限售股**。

③限售股解禁前转让：按减持在证券登记结算机构登记的限售股取得的**全部收入**，**计入**企业当年度**应税收入**计算纳税

【2016 单选题】某企业转让代个人持有的限售股，取得转让收入 68 万元，但不能提供真实的限售股原值凭证。该企业就限售股转让应缴纳的企业所得税是（ ）。

- A. 12.75 万元
- B. 13.6 万元
- C. 14.45 万元
- D. 15.3 万元

【答案】C

【解析】本题考查的是企业转让上市公司限售股有关所得税处理。限售股转让收入扣除限售股原值和合理税费后的余额为限售股转让所得。企业未能提供完整、真实的限售股原值凭证，不能准确计算该限售股原值的，主管税务机关一律按该限售股转让收入的 15%，核定为该限售股原值和合理税费。应纳所得税额=68×(1-15%)×25%=14.45（万元）。

【单选题】某高新技术企业适用企业所得税税率 15%，2021 年 8 月依照法院裁定将其代个人持有的面值 200 万元的限售股，通过证券登记结算公司变更到实际持有人名下。企业该笔业务应缴纳企业所得税（ ）万元。

- A. 30.0
- B. 25.5
- C. 50.0
- D. 0

【答案】D

【解析】本题的考核点是企业转让代持个人限售股的相关规定。依法院判决、裁定等原因，通过证券登记结算公司，企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的，不视同转让限售股。所以这里不需要计算缴纳企业所得税，那么应纳的企业所得税税额为 0。

(5) 租金收入：**合同约定**应付租金日期；租期跨年度，且提前一次性支付，在租赁期内分期确认收入

(6) 特许权使用费收入：**合同约定**的债务人、承租人、特许权使用人应付费用的日期

(7) 分期收款：按照**合同约定**的收款日期确认收入的实现

(8) 接受捐赠收入：**实际收到**捐赠资产的日期

除凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已做实际处理的外计入收入总额，“营业外收入”=公允价值+进项税

【收入实现时间】

(1) 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。

【增值税】委托其他纳税人代销货物：收到代销单位销售的**代销清单**或收到全部（部分）货款，二者中的较早者；对于发出代销商品超过 180 天仍未收到代销清单及货款的，视同销售实现，一律征收增值税，其纳税义务发生时间为发出代销商品满 180 天的当天。

(2) 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。

【增值税】①采用预收款方式, 生产销售生产工期**超过 12 个月**的大型机械设备、船舶、飞机等货物, 纳税义务发生时间为**收到预收款**或书面**合同约定的**收款日期的当天; ②建筑服务、**租赁**服务: 采用预收款, 为**收到预收款**当天。

(3) 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。

【增值税】托收承付和委托银行收款方式销售货物: 发出货物并**办妥托收手续**的当天

(4) 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。

(5) 宣传媒介的收费, 应在相关的广告或商业行为**出现于公众面前时**确认收入。广告的制作费, 应根据制作广告的**完工进度**确认收入。

(6) 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。

安装费: 应根据安装完工进度确认收入, 安装是商品销售附带条的, 在确认商品销售实现时确认。

(7) 企业取得政府财政资金的收入时间确认。(新增)

企业按照市场价格销售货物、提供劳务服务等, 凡由政府财政部门根据企业销售货物、提供劳务服务的数量、金额的一定比例给予全部或部分资金支付的, 应当按照**权责发生制原则**确认收入。

除上述情形外, 企业取得的各种政府财政支付, 如财政补贴、补助、补偿、退税等, 应当按照**实际取得收入的时间**确认收入。

【单选题】

下列关于企业所得税确认收入时间的说法, 正确的是 ()。

- A. 采用支付手续费方式委托代销商品, 在发出商品时确认收入
- B. 采取预收款方式销售商品, 在收到预收款时确认收入
- C. 广告制作, 在广告出现于公众面前时确认收入
- D. 为客户开发软件, 根据开发软件的完工进度确认收入

【答案】D

【解析】选项 A: 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。选项 B: 销售商品采取预收款方式的, 在发出商品时确认收入。选项 C: 广告的制作费根据制作广告的完工进度确认收入。

2. 处置资产收入的确认: 所有权是否转移

分类	具体处置资产行为	计量
内部处置	(1) 将资产用于生产、制造、加工另一产品	不视同销售确认收入, 相关资产的计税基础延续计算
	(2) 改变资产形状、结构或性能	
	(3) 改变资产用途	
	(4) 将资产在总机构及分支机构之间转移 (境内)	
	(5) 上述两种或两种以上情形的混合	

外部处置 (视同销售)	(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	除另有规定外, 按照被移送资产的公允价值确认销售收入
----------------	--	----------------------------

【2016 单选题】企业在境内发生处置资产的下列情形中, 应视同销售确认企业所得税应税收入的是 ()。

- A. 将资产结构或性能改变
- B. 将资产用于职工奖励或福利
- C. 将资产用于加工另一种产品
- D. 将资产在总分支机构之间转移

【答案】B

【解析】本题考查的知识点是企业所得税收入的确认条件。企业所得税收入的确认条件是所有权发生转移, 只有选项 B 的所有权发生了转移。

3. 企业接收政府和股东划入资产所得税处理:

①企业接收政府划入资产的企业所得税处理

股权投资方式	不确认收入, 作为资本金或资本公积处理, 属于非货币性资产的, 按照政府确定的接收价值确定计税基础
符合条件的无偿划入	凡指定专门用途并按规定进行管理的, 确认不征税收入该项资产属于非货币性资产的, 应按政府确定的接收价值计算不征税收入 (专款专用、专管专算)
其他情况	按接收价值确认征税收入 (没有确定接收价值的, 按资产的公允价值计算)

【注意】政府部门将资产租给企业, 不属于划入资产

②股东 (政府之外的主体) 划入资产的所得税处理

投资方式	符合以下两个条件, 可以不确认收入, 企业应按公允价值确定该项资产的计税基础: ①合同、协议约定作资本金 (包括资本公积) 投入 ②在会计上已作实际接受投资处理的
非投资方式	应按公允价值计入收入, 计算缴纳企业所得税, 同时按公允价值确定该项资产的计税基础

【总结】政府投入认接收价值, 股东投入认公允价值

【单选题】依据企业所得税的相关规定，企业接受县政府以股权投资方式投入的国有非货币性资产，应确定的计税基础是（ ）。

- A. 该资产的公允价值
- B. 该资产的账面净值
- C. 政府确认的接收价值
- D. 该资产的账面原值

【答案】C

【解析】县级以上政府及其部门以股权投资方式投入企业，作为国家资本金（包括资本公积）处理，不确认收入，按照接收价值确定计税基础。

（二）不征税收入和免税收入

1. 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**
- （4）社保基金取得的直接股权投资收益、股权投资基金收益

【解释 1】财政性资金

财政性资金指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括**直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返**的各种税收，但**不包括**企业按规定取得的**出口退税款**。

【解释 2】对企业从县级以上各级人民政府财政部门及其他部门取得的应计入收入总额的财政性资金，凡同时符合以下条件的，可以作为不征税收入：

- ①企业能够提供资金拨付**文件**，且文件中规定该资金的**专项用途**；（有专门用途）
- ②财政部门或其他拨付资金的政府部门对该资金有**专门**的资金**管理**办法或具体管理要求；（有专门管理）
- ③企业对该资金以及以该资金发生的支出**单独进行核算**。（有专门核算）

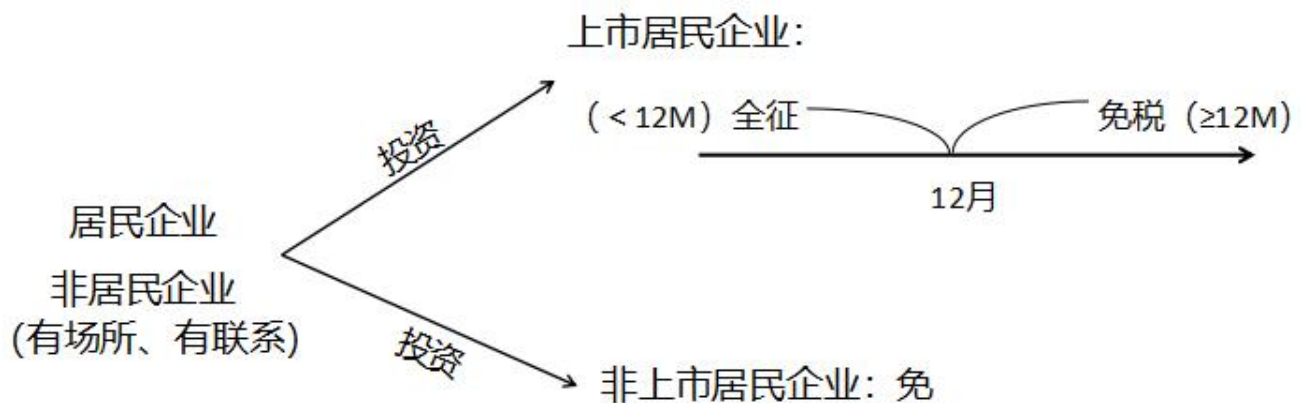
2. 免税收入

- （1）**国债利息收入**
- （2）地方政府债券利息收入
- （3）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益
- （4）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
- （5）符合条件的非营利组织的收入（非营利组织的营利性收入，应该纳税）

【解释 1】**国债**持有期间的**利息收入**，**免税**；国债**转让**的价差收入，**征税**。

【解释 2】居民企业或非居民企业取得的免税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不足 12 个月股票取得的投资收益；持有非上市居民企业股票则没有期限限制；股票的转让价差收入，**征税**。

股息、红利所得：



转让价差收入：**征税**

【解释 3】非营利组织的下列收入为免税收入：

- (1) 接受其他单位或者个人捐赠的收入；
- (2) 除财政拨款以外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务而取得的收入；
- (3) 按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；
- (4) 不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入；
- (5) 财政部、国家税务总局规定的其他收入。

【多选题】依据企业所得税优惠政策，下列收入中，属于免税收入的有（ ）。

- A. 企业购买国债取得的利息收入
- B. 非营利组织从事营利性活动取得的收入
- C. 在境内设立机构的非居民企业从非上市居民企业取得与该机构有实际联系的红利收入
- D. 在中国境内设立机构的非居民企业连续持有上市公司股票不足 12 个月取得的投资收益

【答案】AC

【解析】选项 B：符合条件的非营利组织的收入免税，但不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入；选项 D：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，但是该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。

(三) 各项扣除

1. 工资、薪金

① 工资薪金总额 = 员工工资、薪金 + 直接支付给劳务派遣员工工资（不是劳务派遣公司）

职工福利费 VS （不超过）工资薪金总额 14%

职工教育经费 VS （不超过）工资薪金总额 8%（准予结转以后年度扣）

工会经费 VS （不超过）工资薪金总额 2%

② 软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用（单独核算），可以全额在企业所得税前扣除。

③ 核电厂操作员发生的培养费用（单独核算），可作为发电厂成本税前扣除。

④企业安置**残疾人员**所支付工资费用，在据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的 **100%加计扣除**。

⑤保险费

	保险类型	扣除规定
为企业投保	按照规定缴纳的财产保险费	准予扣除
	责任保险：雇主责任险、公众责任险等	
为职工投保	因公出差乘坐交通工具的人身意外险	准予扣除
	为 特殊工种职工 支付的人身安全险	
	其他商业保险	不得扣除
	基本社保	准予扣除
	补充养老保险费	限额扣除： 职工工资总额 5%以内
	补充医疗保险费	

⑥实施股权激励计划有关企业所得税

股权激励是指上市公司以**本公司股票**为标的，对其董事、监事、高级管理人员及其他员工（简称激励对象）进行的长期激励。包括授予限制性股票、股票期权以及其他法律法规规定的方式。

行权状态	税务处理	
立可行权	以实际行权时该股票的公允价格与激励对象实际行权支付价格的差额和数量，作为当年上市公司工资薪金支出，在税前据实扣除	
非立可行权（达到一定年限或条件才行权）	等待期	会计上确认的成本费用， 不得 在对应年度计算缴纳企业所得税时 扣除
	行权期	同①处理

【单选题】企业 2021 年支付正式职工的合理工资 1000 万元、临时工工资 30 万元。企业当年缴拨的工会经费 28 万元。在计算企业所得税时，工会经费应调增的应纳税所得额为（ ）万元。

- A. 7.40
- B. 8.00
- C. 28.00
- D. 9.76

【答案】A

【解析】企业因雇用临时工实际发生的费用，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。工会经费的扣除限额=（1000+30）×2%=20.60（万元），应调增应纳税所得额 7.40（28-20.60）万元。

【单选题】2021 年某公司给自有员工实际发放合理工资总额为 1000 万元；公司生产部门接受外部劳务派遣员工 6 人，每人每月支付劳务费 3000 元。假设公司当年发生的职工福利费为 200 万元，职工福利费应调增应纳税所得额（ ）万元。

- A. 56.98
- B. 55.97
- C. 60.00
- D. 54.96

【答案】A

【解析】企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用，应分两种情况按规定在税前扣除：按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出；直接支付给员工个人的费用，应作为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资薪金支出的费用，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。职工福利费税前扣除限额=（1000+0.3×12×6）×14%=143.02（万元）<实际发生额 200 万元，应调增应纳税所得额=200-143.02=56.98（万元）。

【2021 综合题 节选】甲软件企业为增值税一般纳税人。2020 年成本费用中含实际发生的工资总额 21000 万元、职工福利费 4000 万元、职工教育经费 3000 万元（含职工培训费用 2000 万元）、拨缴工会经费 400 万元，工会经费取得合法票据。

计算职工福利费、职工教育经费、工会经费应调整的企业所得税应纳税所得额。

【解析】职工福利费限额=21000×14%=2940（万元）<实际发生额 4000 万元，调增应纳税所得额=4000-2940=1060（万元）；

职工教育经费限额=21000×8%=1680（万元），职工培训费用可全额扣除，剩余部分 1000 万元未超过限额，不需要调整。

工会经费扣除限额=21000×2%=420（万元）>实际发生额 400 万元，不需要调整。

合计应调增应纳税所得额 1060 万元。

2. 期间费用+捐赠

（1）销售费用：广告及业务宣传费 VS （不超过）营业收入×15%（准予结转以后纳税年度扣除）

（2）管理费用：业务招待费×60% VS （不超过）营业收入×5%

（3）营业外支出：公益性捐赠 VS （不超过）利润总额×12%（准予结转以后三年内扣）

①营业收入=主营业务+其他业务+未入账、视同销售收入

（不包括：营业外收入、投资收益等）

②筹建期间：广宣费据实扣、业务招待费×60%

③对化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造（不含酒类制造）企业发生的广宣费，不超过当年营业收入 30% 的部分，准予扣除。超过部分，准予结转以后纳税年度扣除（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）。

④不得扣除：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。

⑤自 2019 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日，企业通过公益性社会组织或者县级（含）以上人民政府及其组成部门和直属机构，用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出，准予在计算企业所得税应纳税所得额时据实扣除。

【多选题】依据企业所得税的相关规定，企业发生的广告费和业务宣传费可按当年销售（营业）收入 30%的比例扣除的有（ ）。

- A. 化妆品销售企业
- B. 医药制造企业
- C. 饮料销售企业
- D. 白酒制造企业

【答案】AB

【解析】化妆品制造与销售、医药制造、饮料制造（不含酒类制造）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。

【例题·单选题】2020 年某居民企业实现商品不含税销售收入 2000 万元，发生现金折扣 100 万元，接受捐赠收入 100 万元，投资收益 500 万元。该企业当年实际发生业务招待费 30 万元，广告费 240 万元，业务宣传费 80 万元。2020 年度该企业可税前扣除的业务招待费、广告费、业务宣传费合计（ ）万元。

- A. 294.5
- B. 310
- C. 325.5
- D. 330

【答案】B

【解析】销售商品涉及现金折扣的，应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。

业务招待费： $2000 \times 0.5\% = 10$ （万元） VS $30 \times 60\% = 18$ （万元），按 10 万元扣除。

广告费和业务宣传费： $2000 \times 15\% = 300$ （万元），小于实际发生额 320 万元（240+80），按 300 万元扣除。

可以扣除的金额合计 $10 + 300 = 310$ （万元）。

【2021 综合题 节选】甲软件企业为增值税一般纳税人。2020 年营业收入 85000 万元，管理费用中含业务招待费 1000 万元。

计算业务招待费应调整的企业所得税应纳税所得额。

【解析】

招待费限额₁ = $85000 \times 0.5\% = 425$ （万元） < 限额₂ = $1000 \times 60\% = 600$ （万元），调增应纳税所得额 = $1000 - 425 = 575$ （万元）。

(4) 财务费用（利息费用）：

①向金融企业借款：据实扣除

②向非金融企业借款：

a. 无关联性： \leq 金融企业同期同类贷款利率计算的数额

b. 关联企业借款： \leq “借款额” \times 同期同类贷款利率



\leq 债：资 5：1（金融企业） 2：1（其他企业）

\leq $5 \times$ 权益性投资（金融企业） / $2 \times$ 权益性投资（其他企业）

【例题】B企业投资A企业2000万元（有关联方关系），A、B皆为非金融企业，A公司向B公司借入5000万元，利率为10%，同期同类贷款利率为7%。会计利息费用为500万元。

【解析】税法上允许扣除的利息费用为：

本金制约=2000 \times 2=4000万元

利率制约：7%

允许扣除的利息费用=4000 \times 7%=280万元

（纳税调增：500-280=220万元）

【单选题】甲乙公司均为制造企业，2019年甲公司对关联企业乙公司的股权投资额为5000万元。3月1日乙公司向甲公司借款20000万元用于生产，当年12月31日归还，借款年利率为6%，金融机构同期同类贷款利率为4.8%。2019年乙公司该项借款在企业所得税前应扣除的利息费用是（ ）万元。

A. 800

B. 480

C. 500

D. 400

【答案】D

【解析】向关联企业借款需要考虑债资比和法定利率限制的问题。2019年乙公司该项借款在企业所得税前应扣除的利息费用=5000 \times 2 \times 4.8%/12 \times 10=400（万元）。

【2021综合题 节选】甲软件企业为增值税一般纳税人。2020年财务费用中含向关联企业丙公司支付的1月1日至12月31日的借款利息200万元，借款本金为3000万元，金融机构同期同类贷款利率为6%，该交易不符合独立交易原则。丙公司对甲企业的权益性投资额为1000万元，且实际税负低于甲企业。

计算应调整的企业所得税应纳税所得额并说明理由。

【解析】应调增企业所得税应纳税所得额=200-2 \times 1000 \times 6%=80（万元）。理由：企业实际支付给关联方的利息支出，不超过规定债资比和金融企业同期同类贷款利率计算的部分，准予扣除。

3. 手续费及佣金支出

限额扣除	保险企业	$(\text{保费收入} - \text{退保金等}) \times 18\%$ 计算限额扣除；超过部分，允许结转以后年度扣除
	其他企业（不含从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业）	协议或合同金额（当年收入） $\times 5\%$ （含本数）计算限额
据实扣除	从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业（如证券、期货、保险代理等企业）	
不得扣除	①除委托个人代理外，企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金。 ②企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金。	

【小结】①广告费和业务宣传费超过部分，准予结转以后纳税年度扣除。

②职工教育经费，超过部分准予结转以后纳税年度扣除

③公益性捐赠支出：准予结转以后三年内扣除

④保险企业：手续费及佣金支出 \leq （全部保费收入-退保金等） $\times 18\%$ ，超标准结转以后年度扣除。

4. 税金

计入税金及附加	房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税、消费税、城建税、教育费附加、地方教育附加、资源税、土地增值税（房开企业）
计入相关资产的成本	车辆购置税、契税、进口关税、耕地占用税、不得抵扣的增值税
不得税前扣除的税金	企业所得税、可以抵扣的增值税

5. 损失

①作为损失计算应纳税所得额时扣除金额=账面净值 - 保险赔款和责任人赔偿后的余额。（现金短缺、盘亏毁损、报废的固定资产或存货）

【注意】应收、预付账款符合下列条件之一的，可以作为坏账损失在计算应纳税所得额时扣除：债务人逾期 3 年以上未清偿，且有确凿证据证明已无力清偿债务的。

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。

③确实不能收回的部分，作为损失在计算应纳税所得额时扣除。（存款损失、应收、预付账款、贷款类债权、股权投资）

6. 不得扣除的项目

在计算应纳税所得额时，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，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。（经营性罚款可以扣除，行政性罚款不得扣除）

⑤ 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。

⑥ 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。

⑦ 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。

⑧ 与取得收入无关的其他支出

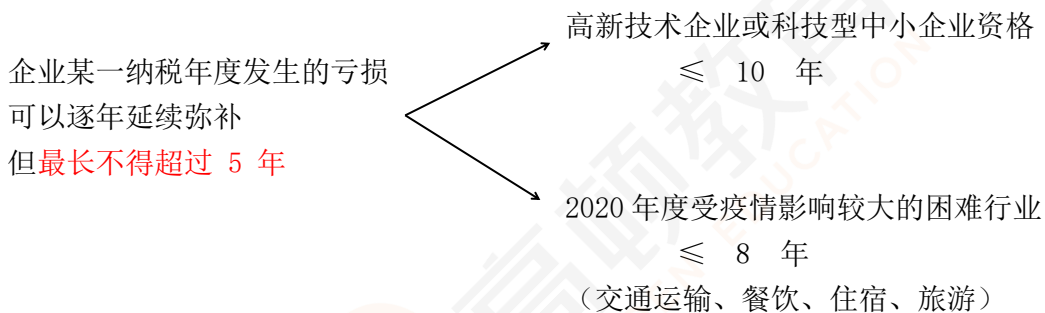
【2019 单选题】企业发生的下列支出中，在计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的是（ ）。

- A. 税收滞纳金
- B. 被没收财物的损失
- C. 因延期交货支付给购买方的违约金
- D. 向投资者支付的股息

【答案】C

【解析】选项 ABD：不得在计算应纳税所得额时扣除。

（四）允许弥补的以前年度亏损



（五）资产的所得税处理

1. 固定资产

【计税基础】

项目	计税基础
(1) 外购	买价+税费+达到预定用途发生的其他支出
(2) 自行建造	竣工结算前的支出
(3) 融资租入	约定付款总额：约定付款总额+相关费用 未约定付款总额：资产公允价值+相关费用
(4) 融资性售后回租	承租人出售前的原账面价值
(5) 盘盈	同类固定资产的重置完全价值
(6) 捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得	公允价值+相关税费
(7) 改建的固定资产	除已足额提取折旧的固定资产和租入的固定资产以外的其他固定资产，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础

【税前可扣除金额】

(1) 2018 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具具（指除房屋、建筑物以外的固定资产），单位价值不超过 500 万元的，允许税前一次性扣除

(2) 对所有行业企业持有的单位价值不超过 5000 元的，允许税前一次性扣除

(3) 对所有行业企业 2014 年 1 月 1 日后新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过 100 万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除。

【2015 单选题】下列企业于 2018 年 1 月 1 日后购进的固定资产，在计算企业所得税应纳税所得额时，可以一次性计入成本费用扣除的有（ ）。

- A. 商场购进价值为 580 万元的房屋作为仓库
- B. 饮料厂购进价值为 420 万元生产用的机器
- C. 集成电路生产企业购进价值为 420 万元的生产用的厂房
- D. 信息技术服务公司购进价值为 580 万元研发用的服务器群组

【答案】 B

【解析】企业在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具（不包括房屋、建筑物），单位价值不超过 500 万的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。

(4) 不得计算折旧扣除的固定资产：

- ① 房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产
- ② 经营租赁方式租入、融资租赁方式租出
- ③ 单独估价作为固定资产入账的土地
- ④ 与经营活动无关的固定资产
- ⑤ 企业购买的文物、艺术品用于收藏、展示、保值增值的（2022 新增）

(5) 可采用加速折旧的固定资产：

- ① 由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产
- ② 高腐蚀，强震动。（最低折旧年限不得低于规定折旧年限的 60%）

(6) 最低年限如下：

- ① 房屋、建筑物，为 20 年；
- ② 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为 10 年；
- ③ 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为 5 年；
- ④ 飞机、火车、轮船以外的运输工具，为 4 年；
- ⑤ 电子设备，为 3 年。

2. 生物资产

(1) 折旧的最低年限如下：

- ① 林木类生产性生物资产，为 10 年；
- ② 畜类生产性生物资产，为 3 年。



3. 无形资产

(1) 无形资产摊销，采取直线法计算。无形资产的摊销年限不得低于 10 年。

(2) 下列无形资产**不得计算摊销费用扣除**：

- ① 自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产。
- ② **自创商誉**。
- ③ 与经营活动无关的无形资产。
- ④ 其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

(3) 外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

4. 长期待摊费用

企业发生的下列支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除。

(1) **已足额提取折旧**的固定资产的改建支出。

(2) **租入**固定资产的改建支出。

(3) 固定资产的**大修理支出**，同时符合：

- ① 修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上。
- ② 修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。

5. 投资资产

(1) 投资

① 以非货币性资产投资，非货币性资产**转让所得**=评估的公允价值-计税基础

② **投资协议生效并办理股权登记手续时**，确认转让收入的实现（关联企业之间，投资协议生效后 12 个月内尚未完成股权变更登记手续的，协议生效时确认转让收入的实现）

③ 转让所得不超 5 年分期递延纳税，逐年调整计税基础，**5 年**内处置的，停止递延，尚未确认所得一次性纳税

(2) 收回

① **股权转让/处置时**：

应纳税所得额**所得**=投资收回-初始投资成本

不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

总：
500万

A→B

②撤回或减少投资：

应纳税所得额 所得 =投资收回-初始投资成本-股息所得

相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得，其余部分确认为投资资产转让所得。

总：
500万
A (100)

【2018 单选题】某居民企业以其持有的一处房产投资设立一家公司，如不考虑特殊性税务处理，下列关于该投资行为涉及企业所得税处理的是（ ）。

- A. 以房产的账面价值作为被投资方的计税基础
- B. 以房产对外投资确认的转让所得，按 6 年分期均匀计入相应年度的应纳税所得额
- C. 以签订投资协议的当天为纳税申报时间
- D. 对房产进行评估，并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额确认房产的转让所得

【答案】D

【解析】选项 A：以房产的公允价值作为被投资方的计税基础。选项 B：以房产投资对外确认的转让所得不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额。选项 C：应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。

（六）企业重组的所得税处理

1. 一般性税务处理

企业股权收购、资产收购重组交易，相关交易的处理：

- (1) 被收购方应确认股权、资产转让 所得或损失 。
- (2) 收购方取得的股权或资产的计税基础应以 公允价值 为基础确定。
- (3) 被收购企业的相关 所得税事项原则上保持不变 。

企业合并，当事各方的税务处理：

- (1) 合并企业应按 公允价值 确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础。
- (2) 被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理。
- (3) 被合并企业的 亏损不得在合并企业结转弥补 。

2. 特殊性税务处理

适用条件：

- (1) 具有 合理的商业目的 ，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。
 - (2) 企业重组后的连续 12 个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。
 - (3) 企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续 12 个月内，不得转让所取得的股权。
 - (4) 被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例（ $\geq 50\%$ ）。
 - (5) 重组交易对价中涉及的 股权支付 金额符合规定比例（ $\geq 85\%$ ）。
- （1 个目的+2 个 12 月+2 个比例）

企业合并可以选择按以下规定处理：

- (1) 合并企业接受被合并企业资产和负债的计税基础，以被合并企业的**原有计税基础**确定。
- (2) 被合并企业合并前的相关所得税事项由合并企业**承继**。
- (3) 可由**合并企业弥补的被合并企业亏损**的限额 = 被合并企业净资产公允价值 × 截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率。
- (4) 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定。

【2021 单选题】企业合并采用一般性税务处理时，下列处理符合税法规定的有（ ）。

- A. 被合并企业应按清算进行所得税处理
- B. 被合并企业的亏损可以在合并企业结转弥补
- C. 合并企业应按公允价值确定接受被合并企业资产的计税基础
- D. 被合并企业股东取得合并企业股权的计税基础，以其原持有的被合并企业股权的计税基础确定

【答案】AC

【解析】根据企业重组的一般性税务处理办法，企业合并中双方的税务处理按如下规定：

- (1) 合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础（选项 C 正确）。
- (2) 被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理（选项 A 正确）。
- (3) 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补（选项 B 误）。因此，选项 AC 正确；选项 BD 属于企业重组的特殊性税务处理方法，选项 BD 错误。

【2017 多选题】下列关于企业股权收购重组的一般性税务处理的表述中，正确的有（ ）。

- A. 被收购方应确认股权的转让所得或损失
- B. 被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变
- C. 收购方取得被收购方股权的计税基础以被收购股权的原有计税基础确定
- D. 收购方取得股权的计税基础应以公允价值为基础确定

【答案】ABD

【解析】企业重组一般性税务处理办法下，企业股权收购、资产收购重组交易，相关交易应按以下规定处理：（1）被收购方应确认股权、资产转让所得或损失；（2）收购方取得股权或资产的计税基础应以公允价值为基础确定；（3）被收购企业的相关所得税事项原则上保持不变。

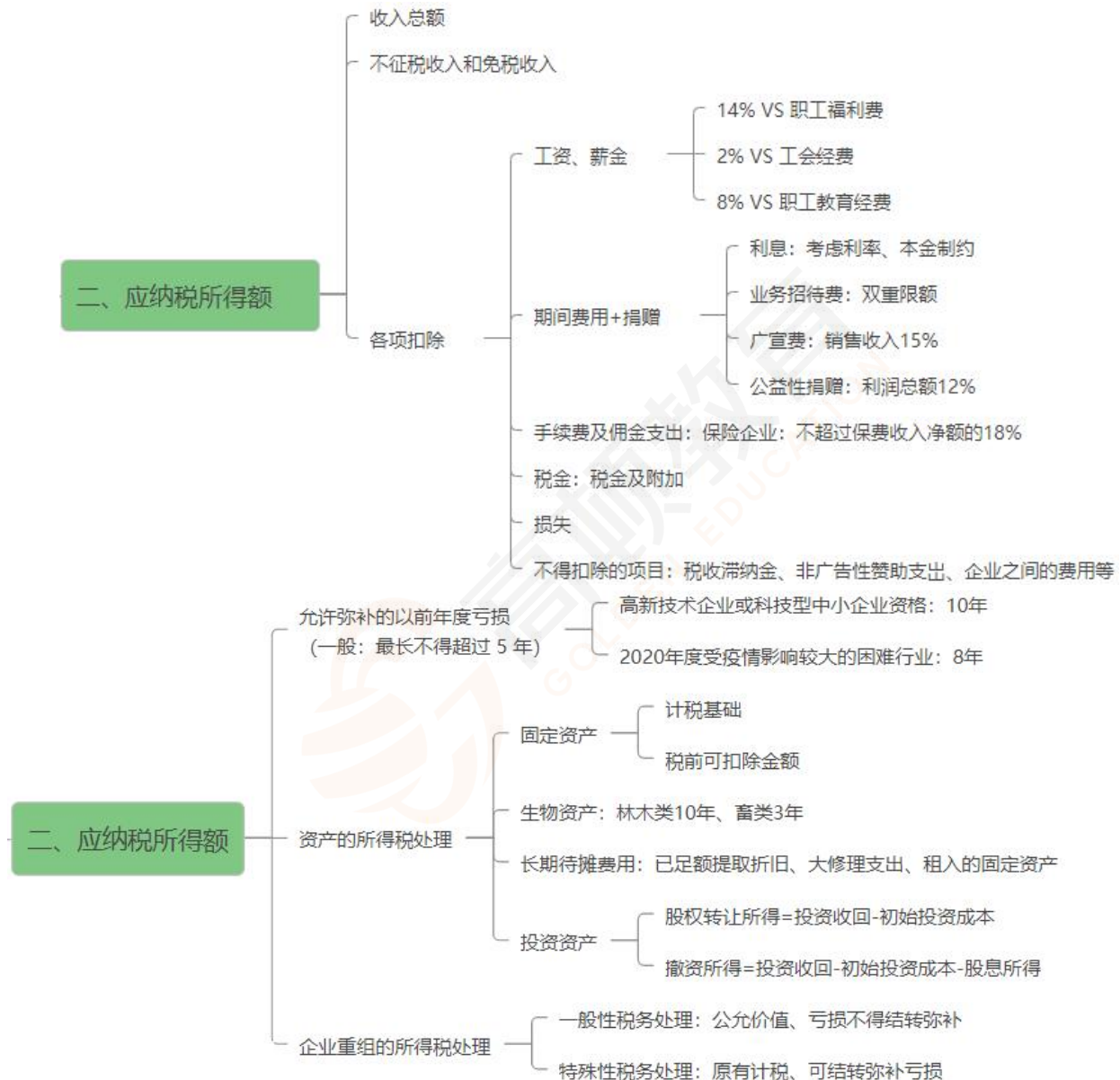
【单选题】2019 年 10 月甲企业吸收合并乙企业，该业务符合特殊性税务处理相关条件且选择特殊性税务处理。合并日乙企业净资产账面价值 1000 万元、公允价值 1200 万元，五年内尚未弥补的亏损为 60 万元。假设年末国家发行的最长期限国债利率为 4.5%，则甲企业可弥补的乙企业亏损限额是（ ）万元。

- A. 0
- B. 45
- C. 54
- D. 60

【答案】C

【解析】在企业合并特殊性税务处理情形下，被合并企业未超过法定弥补期限的亏损额可以结转到合并企业在限额内进行弥补，可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率=1200×4.5%=54（万元）。

【小结】



三、税收优惠（税基、税率、税额）

（一）税基

1. 免征企业所得税：

- (1) 蔬菜、谷物、豆类、油料、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植；
- (2) 农作物新品种的选育；
- (3) 中药材的种植；
- (4) 林木的培育和种植；
- (5) 牲畜、家禽的饲养；
- (6) 林产品的采集；
- (7) 灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目；
- (8) 远洋捕捞。

2. 减半征收企业所得税：

- (1) 花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植；
- (2) 海水养殖、内陆养殖。

【单选题】企业从事下列项目取得的所得中，免征企业所得税的是（ ）。

- A. 花卉种植
- B. 蔬菜种植
- C. 海水养殖
- D. 内陆养殖

【答案】B

【解析】花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植、海水养殖、内陆养殖减半征收企业所得税。

3. 符合条件的技术转让所得

一个纳税年度内，居民企业转让技术所有权所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税；超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。

技术转让的范围，包括居民企业转让专利技术、计算机软件著作权、集成电路布图设计权、植物新品种、生物医药新品种，5 年（含）以上非独占许可使用权，以及财政部和国家税务总局确定的其他技术。

技术转让所得 = 技术转让收入 - 技术转让成本 - 相关税费



4. 研究开发费

(1) 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 75% 加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的 175% 摊销。

(2) 制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，自 2021 年 1 月 1 日起，再按照实际发生额的 100% 在税前加计扣除；形成无形资产的，自 2021 年 1 月 1 日起，按照无形资产成本的 200% 在税前摊销。（2022 新增）

(3) 企业委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方的委托境外研发费用。委托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，可以按规定在企业所得税税前加计扣除。

【2019 年·综合题 节选】

位于市区的医药行业上市公司甲为增值税一般纳税人，2019 年境内自行研发产生的研究费用为 2400 万元，委托非关联企业进行研发，支付研究费用 1600 万元。

回答委托研发产生的研发费用能否加计扣除，并计算研发费用应调整的企业所得税应纳税所得额。

【解析】委托研发产生的研发费用可以加计扣除。

研发费用应调减企业所得税应纳税所得

$$= (2400 + 1600 \times 80\%) \times 75\% = 2760 \text{ (万元)}。$$

【2019 年·综合题 改编】

位于市区的医药行业上市公司甲为增值税一般纳税人，2019 年境内符合条件的研究费用为 2400 万元，委托境外机构进行研发，支付研究费用 1600 万元。

回答委托研发产生的研发费用能否加计扣除，并计算研发费用应调整的企业所得税应纳税所得额。

【解析】委托研发产生的研发费用可以加计扣除。

$$\text{①比较大小：} 1600 \times 80\% = 1280 \quad \text{VS} \quad 2400 \times 2/3 = 1600 \quad [\text{选小}]$$

②研发费用应调减企业所得税应纳税所得：

$$= (2400 + 1280) \times 75\% = 2760 \text{ (万元)}。$$

(4) 研发费用的具体范围

①人员人工费用：包括直接从事研发活动人员的工资薪金、基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费和住房公积金，以及外聘研发人员的劳务费用。（工资+五险一金+外聘劳务）

②直接投入费用。

③折旧费用。

④无形资产摊销。

⑤新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费。

⑥其他相关费用。此项费用总额不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。

其他相关费用限额 = 上述允许加计扣除的研发费用中的第(1)至(5)项的费用之和 $\times 10\% / (1 - 10\%)$ 。

【2021 综合题 节选】甲软件企业为增值税一般纳税人，2020 年研发费用中含研发人员工资及“五险一金”5000 万元、外聘研发人员劳务费用 300 万元、直接投入材料费用 400 万元。

回答研发费用税前加计扣除范围，并计算业务研发费用应调整的企业所得税应纳税所得额。

【解析】研发费用税前加计扣除范围：

①人员人工费用；②直接投入费用；③折旧费用；④无形资产摊销费用；⑤新产品设计费、新工艺规程制定费、新药研制的临床试验费、勘探开发技术的现场试验费；⑥其他相关费用。

业务研发费用应调减应纳税所得额=（5000+300+400）×75%=4275（万元）。

5. 创业投资企业优惠

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。

6. 综合利用资源，生产符合国家产业政策规定的产品所取得收入，减按90%计入收入总额。

（二）税率

税率	适用范围
25%	居民企业
25%	在中国境内设有机构、场所且所得与机构、场所有实际联系的非居民企业
20% (实际 10%)	中国境内未设立机构、场所的 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
20%	符合条件的小型微利企业
15%	国家重点扶持的 高新技术企业
15%	经认定的 技术先进型服务企业
15%	西部地区鼓励类产业企业
15%	符合条件的 从事污染防治的第三方企业

（1）有场所无联系和无场所的非居民企业（10%）

此类非居民企业的下列所得免征企业所得税：

- ①**外国政府向中国政府**提供贷款取得的利息所得
- ②**国际金融组织向中国政府**和**居民企业**提供**优惠贷款**取得的利息所得
- ③经国务院批准的其他所得

【2018 单选题】非居民企业取得的下列所得中，应当计算缴纳企业所得税的是（ ）。

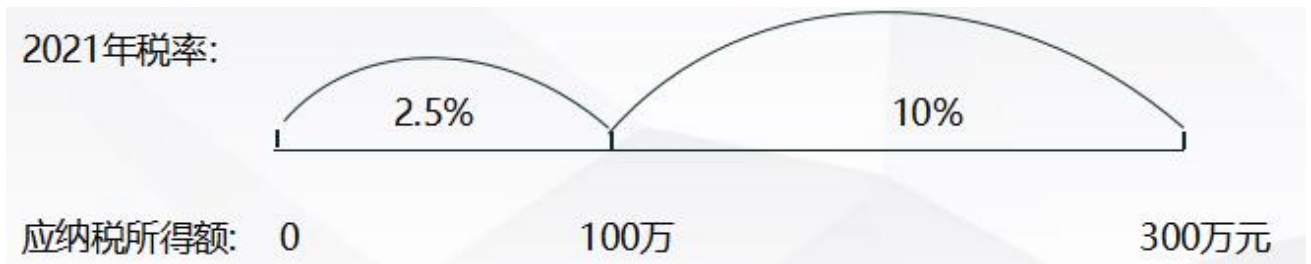
- A. 国际金融组织向中国政府提供优惠贷款取得利息所得
- B. 国际金融组织向中国居民企业提供优惠贷款取得利息所得
- C. 外国政府向中国政府提供贷款取得利息所得
- D. 外国金融机构向中国居民企业提供商业贷款取得利息所得

【答案】D

【解析】非居民企业取得的下列所得免征企业所得税：（1）外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得；（2）国际金融组织向中国政府 and 居民企业提供优惠贷款取得的利息所得；（3）经国务院批准的其他所得。

（2）小型微利企业（20%）

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不超过 300 万元、从业人数不超过 300 人、资产总额不超过 5000 万元的三个条件的企业。



年应纳税所得额	≤100 万元	100 万元—300 万元
2019-2020 年	5%	10%
2021 年	2.5%	10%
2022 年	2.5%	(5%)

【2020 单选题 改编】某公司 2021 年从业人数 130 人，资产总额 2000 万元，年度应纳税所得额 210 万元，则该公司当年应纳企业所得税为（ ）。

- A. 10.5 万元
- B. 16 万元
- C. 42 万元
- D. 13.5 万元

【答案】 D

【解析】小型微利企业认定标准：同时符合年度应纳税所得额不超过 300 万元、从业人数不超过 300 人、资产总额不超过 5000 万元的企业；

小型微利企业税收优惠：2021 年，对小型微利企业年应纳税所得额不超过 100 万元的部分，减按 12.5%计入应纳税所得额；对年应纳税所得额超过 100 万元但不超过 300 万元的部分，减按 50%计入应纳税所得额，按 20%的税率缴纳企业所得税；

应纳税额=100×12.5%×20%+（210-100）×50%×20%=13.5（万元）。

（三）税额

1. 企业购置并实际使用《优惠目录》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；当年不足抵免的，可以在以后 5 个纳税年度结转抵免。

【单选题】某企业 2021 年 6 月购置并投入使用环境保护专用设备（属于企业所得税优惠目录的范围），取得增值税专用发票注明的金额 300 万元、税额 39 万元，2021 年该企业应纳税所得额 168 万元。该企业当年应缴纳的企业所得税是（ ）万元。

- A. 42.0
- B. 26.0
- C. 12.0
- D. 6.9

【答案】C

【解析】该企业当年应纳的企业所得税= $168 \times 25\% - 300 \times 10\% = 12$ （万元）。

2. 三免三减半（自取得第一笔生产经营收入）

（1）从事国家重点扶持公共基础设施项目投资经营所得。

- a. 公共基础设施项目：电网企业电网新建项目、港口码头、机场、铁路、公路等。
- b. 经营所得不包括承包经营、承包建设及自建自用所得。
- （2）符合条件环境保护、节能节水项目所得。
- （3）符合条件的节能服务公司的合同能源管理项目。

【2020 单选题】企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目取得的投资经营所得，享受企业所得税“三免三减半”优惠政策的起始时间是（ ）。

- A. 项目投资的当年
- B. 项目投资开始实现会计利润的当年
- C. 项目投资开始缴纳企业所得税的当年
- D. 项目投资获得第一笔经营收入的当年

【答案】D

【解析】本题考核企业所得税税收优惠政策。企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目的投资经营的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第 1 年至第 3 年免征企业所得税，第 4 年至第 6 年减半征收企业所得税。



真题演练：**【2020 综合题】**

某位于市区从事机械制造的居民企业为增值税一般纳税人，其自行核算的 2019 年度主营业务收入为 10000 万元，其他业务收入为 2000 万元，投资收益 1500 万元，发生主营业务成本 7000 万元，其他业务成本 1400 万元，税金及附加 510 万元，管理费用 650 万元，销售费用 2340 万元，财务费用 900 万元，营业外支出 180 万元，企业自行计算的会计利润总额为 520 万元。2020 年 3 月经聘请的会计事务所审核，发现下列情况：

(1) 将自产的产品用于对外投资，该产品同期同类市场价格为 200 万元（不含增值税），成本为 140 万元，该项业务未进行账务处理。

(2) 其他业务收入中包含了出租旧厂房的不含税年租金收入 200 万元，该项收入未交房产税。

(3) 投资收益中包含境内子公司分回股息 50 万元和国债利息收入 10 万元。

(4) 管理费用中含新产品研究开发费用 60 万元、业务招待费 50 万元，以及尚未取得发票的会议支出 20 万元。

(5) 销售费用中含广告费和业务宣传费 1900 万元。

(6) 财务费用中含用于厂房建造的金融机构贷款利息支出 20 万元，该厂房尚未交付使用。

(7) 全年计入成本费用的实发合理工资总额 2500 万元，发生职工福利费支出 300 万元，工会经费 56 万元，职工教育经费 160 万元，为职工支付商业保险费 50 万元。

(8) 11 月购进安全生产专用设备一台，增值税专用发票上注明金额 200 万元，税额 26 万元，当年已计提累计折旧 8 万元，企业选择将其一次性在企业所得税前扣除。

(其他相关资料：该企业产品适用的增值税税率为 13%，发生的工会经费取得相关收据，购入的安全生产设备在企业所得税优惠目录内，2019 年欠缴税款已于汇算清缴前期补缴)。

要求：根据上述资料，按照下列顺序计算回答问题，如有计算需计算出合计数。

(1) 计算业务 (1) 应调整的增值税。

(2) 计算业务 (1) 应调整的城市维护建设税、教育费附加及地方教育附加。

(3) 计算业务 (2) 应缴纳的房产税。

(4) 计算业务 (3) 应调整的应纳税所得额。

(5) 计算业务 (4) 应调整的应纳税所得额。

(6) 计算业务 (5) 应调整的应纳税所得额。

(7) 判断业务 (6) 建造厂房的贷款利息支出计入财务费用是否正确，并说明理由。

(8) 计算业务 (7) 应调整的应纳税所得额。

(9) 判断业务 (8) 中购进设备在企业所得税前一次性扣除是否合理，并说明理由。如果合理，计算应调整的应纳税所得额。

(10) 计算调整后的会计利润。

(11) 计算应纳税所得额。

(12) 计算应缴纳的企业所得税。

(税率提示：市区城市维护建设税 7%、教育费附加 3%、地方教育附加 2%、房产税从租计征 12%)

【答案】

(1) 业务(1)应调整的增值税=200×13%=26 (万元), 将自产的产品用于对外投资, 应视同销售缴纳增值税。

(2) 业务(1)应调整的城市维护建设税、教育费附加及地方教育附加合计=26× (7%+3%+2%) =3.12 (万元)

(3) 业务(2)应缴纳的房产税=200×12%=24 (万元)

(4) 业务(3)应调减的应纳税所得额=50+10=60 (万元)

国债利息收入和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征企业所得税。

(5) 新产品研究开发费用应调减的应纳税所得额=60×75%=45 (万元), 业务招待费: (10000+2000+200)×5%=61 (万元) > 50×60%=30 (万元), 可扣除业务招待费 30 万元, 业务招待费应调增的应纳税所得额=50-30=20 (万元)

会议支出 20 万元尚未取得发票, 税前不得扣除, 全额纳税调增。

业务(4)应调减的应纳税所得额=45-20-20=5 (万元)

(6) 广告费和业务宣传费税前扣除限额=(10000+2000+200)×15%=1830 (万元) < 1900 万元, 业务(5)应调增的应纳税所得额=1900-1830=70 (万元)。

(7) 业务(6)建造厂房的贷款利息支出计入财务费用不正确。理由: 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, 应当作为资本性支出计入有关资产的成本。

(8) 职工福利费税前扣除限额=2500×14%=350 (万元) > 300 万元, 无须纳税调整。

工会经费税前扣除限额=2500×2%=50 (万元), 应调增应纳税所得额=56-50=6 (万元);

职工教育经费税前扣除限额=2500×8%=200 (万元) > 160 万元, 无须纳税调整。

企业为投资者或者职工支付的商业保险费不能税前扣除, 应调增应纳税所得额 50 万元。业务(7)应调增的应纳税所得额=50+6=56 (万元)

(9) 业务(8)中购进设备在企业所得税前一次性扣除合理。理由: 企业在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进的设备、器具, 单位价值不超过 500 万元的, 允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除, 不再分年度计算折旧。

业务(8)应调减的应纳税所得额=200-8=192 (万元)

(10) 调整后的会计利润=520+200-140-3.12-24+20=572.88 (万元)

(11) 应纳税所得额=572.88-60-5+70+56-192=441.88 (万元)

(12) 应缴纳的企业所得税=441.88×25% -200×10%=90.47 (万元)。

【2019 年·综合题】

位于市区的医药行业上市公司甲为增值税一般纳税人。2019 年甲企业实现营业收入 100000 万元、投资收益 5100 万元；发生营业成本 55000 万元、税金及附加 4200 万元、管理费用 5600 万元、销售费用 26000 万元、财务费用 2200 万元、营业外支出 800 万元，甲企业自行计算会计利润为 11300 万元。

2020 年 2 月甲企业进行 2019 年所得税汇算清缴时聘请了某会计师事务所进行审核，发现如下事项：

(1) 5 月接受母公司捐赠的原材料用于生产应税药品，取得增值税专用发票，注明价款 1000 万元、税款 130 万元，进项税额已抵扣，企业将 1130 万元计入资本公积，赠与双方无协议约定。

(2) 6 月采用支付手续费方式委托乙公司销售药品，不含税价格为 3000 万元，成本为 2500 万元，药品已经发出；截止 2019 年 12 月 31 日未收到代销清单，甲企业未对该业务进行增值税和企业所得税相应处理。

(3) 投资收益中包含直接投资居民企业分回的股息 4000 万元、转让成本法核算的非上市公司股权的收益 1100 万元。

(4) 9 月份对甲企业 50 名高管授予限制性股票，约定服务期满 1 年后每人可按 6 元/股购买 1000 股股票，授予日股票公允价值为 10 元/股。12 月 31 日甲企业按照企业会计准则进行如下会计处理：

借：管理费用 500000
 贷：资本公积 500000

(5) 成本费用中含实际发放员工工资 25000 万元；另根据合同约定支付给劳务派遣公司 800 万元，由其发放派遣人员工资。

(6) 成本费用中含发生职工福利费 1000 万元、职工教育经费 2200 万元、拨缴工会经费 400 万元，工会经费取得相关收据。

(7) 境内自行研发产生的研发费用为 2400 万元，委托非关联企业进行研发，支付研发费用 1600 万元。

(8) 发生广告费和业务宣传费 22000 万元，业务招待费 600 万元。

(其他相关资料：2019 年各月月末“应交税费-应交增值税”科目均无借方余额。)

要求：根据上述资料，按照下列顺序计算回答问题，如有计算需计算出合计数。

(1) 回答业务 (1) 中计入资本公积的处理是否正确并说明理由。

(2) 判断业务 (2) 中企业增值税和所得税处理是否正确并说明理由。

(3) 计算业务 (2) 应调整的增值税应纳税额，城市维护建设税额、教育费附加及地方教育附加。

(4) 计算业务 (3) 应调整的企业所得税应纳税所得额。

(5) 计算业务 (4) 应调整的企业所得税应纳税所得额。

(6) 回答支付给劳务派遣公司的费用能否计入企业的工资薪金总额基数并说明理由。

(7) 计算职工福利费、职工教育经费、工会经费应调整的企业所得税应纳税所得额。

(8) 回答委托研发产生的研发费用能否加计扣除，并计算研发费用应调整的企业所得税应纳税所得额。

(9) 计算广告和业务宣传费应调整的企业所得税应纳税所得额。

(10) 计算业务招待费应调整的企业所得税应纳税所得额。

(11) 计算调整后的会计利润（不考虑税收滞纳金）。

(12) 计算应缴纳的企业所得税额。

【解析】

(1) 不正确。

理由：因双方无协议约定，不应计入资本公积，应计入营业外收入。

(2) 增值税处理不正确，企业所得税处理正确。

计算增值税时，委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天；未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满 180 日的当天。题中 6 月发出的代销货物，截止 12 月 31 日货物发出已经满 180 天，应确认增值税纳税义务：

计算企业所得税时，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，未收到代销清单，不确认收入。

(3) 应调整的增值税应纳税额 $=3000 \times 13\% = 390$ （万元），城市维护建设税额、教育费附加及地方教育附加 $=390 \times (7\% + 3\% + 2\%) = 46.8$ （万元）。

(4) 应调减应纳税所得额 4000 万元。

符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，免征企业所得税。

(5) 应调增应纳税所得额 50 万元。

对股权激励计划实行后，需待一定服务年限或者达到规定业绩条件（以下简称“等待期”）方可行权的，上市公司等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。

(6) 支付给劳务派遣公司的费用不能计入企业工资薪金总额的基数。

企业按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出，而不能计入工资薪金总额的基数。

(7) 职工福利费扣除限额 $=25000 \times 14\% = 3500$ （万元），高于实际发生额 1000 万元，无须调整。

工会经费扣除限额 $=25000 \times 2\% = 500$ （万元），高于实际发生额 400 万元，无须调整。

职工教育经费扣除限额 $=25000 \times 8\% = 2000$ （万元），低于实际发生额 2200 万元，应调增应纳税所得额 200 万元。

合计应调增 200 万元。

(8) 委托研发产生的研发费用可以加计扣除。

研发费用应调减企业所得税应纳税所得额 $= (2400 + 1600 \times 80\%) \times 75\% = 2760$ （万元）。

(9) 广告费和业务宣传费的扣除限额 $=100000 \times 30\% = 30000$ （万元），高于实际发生额 22000 万元，因此无须调整广告费和业务宣传费支出。

(10) 业务招待费扣除限额① $=100000 \times 5\% = 500$ （万元）；

扣除限额② $=600 \times 60\% = 360$ （万元）。应调增企业所得税应纳税所得额 $=600 - 360 = 240$ （万元）。

(11) 调整后的利润总额 $=11300 + 1130 - 3000 \times 13\% \times (7\% + 3\% + 2\%) = 12383.2$ （万元）。

(12) 应纳税所得额 $=12383.2 - 4000 + 50 + 200 - 2760 + 240 = 6113.2$ （万元）。

应缴纳的企业所得税 $=6113.2 \times 25\% = 1528.3$ （万元）。