

第七章 企业所得税法律制度

本章考情分析

在最近 3 年的考试中，本章的平均分值为 14 分。2020 年试卷一的分值为 14 分，试卷二的分值为 13 分。2018 年的综合题和 2016 年、2017 年、2019 年、2020 年的简答题均来自本章。

最近 3 年题型题量分析表

	2018 年 试卷一	2018 年 试卷二	2019 年 试卷一	2019 年 试卷二	2020 年 试卷一	2020 年 试卷二
单选题	1 题 1 分	6 题 6 分	6 题 6 分	3 题 3 分	6 题 6 分	3 题 3 分
多选题	1 题 2 分	3 题 6 分	3 题 6 分	1 题 2 分	3 题 6 分	1 题 2 分
判断题	1 题 1 分	2 题 2 分	2 题 2 分	2 题 2 分	2 题 2 分	2 题 2 分
简答题				1 题 6 分		1 题 6 分
综合题	1 题 12 分					
合计	16 分	14 分	14 分	13 分	14 分	13 分

本章分为五个单元，共计 **15 个** 考点。大多数考点需要准确理解，但税前扣除标准、税收优惠政策等内容需要死记硬背，考生必须过数字关。在 2021 年的考试中，本章分值估计在 15 分左右，考生应重点关注简答题或者综合题。复习本章需要 6 小时左右。

2021 年教材的主要变化

1. 对“保险企业手续费及佣金支出”的税前扣除标准进行了调整。
2. 新增了“海南自由贸易港税收优惠”等内容。

本章基本结构框架

- 企业所得税的纳税人
- 收入
- 税前扣除项目及税收优惠
- 企业资产的税务处理 ✓
- 企业所得税的其他问题

第一单元 企业所得税的纳税人

- 企业所得税的纳税人
- 应纳税所得额的计算方法

考点 01：企业所得税的纳税人（★★★）（P315、P356）

1. 企业所得税的纳税人包括各类企业、事业单位、社会团体、民办非企业单位和从事经营活动的其他组织，但**不包括个人独资企业和合伙企业**。

【例题 1·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列主体中，不属于企业所得税纳税义务人的是（ ）。（2019 年）

- A. 个人独资企业
- B. 民办非企业单位
- C. 事业单位
- D. 社会团体

【答案】A

【例题 2·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列主体中，不属于企业所得税纳税人的是（ ）。（2020 年）

- A. 甲一人有限责任公司
- B. 乙国有独资公司
- C. 丙职业技术学院
- D. 丁合伙企业

【答案】D

2. 企业所得税的纳税人分为居民企业和非居民企业，分别承担不同的纳税义务。

（1）居民企业

居民企业，是指依照中国法律、法规在中国境内成立的企业，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。居民企业应就来源于境内、境外的全部所得在我国纳税。

（2）非居民企业

非居民企业，是指按照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但是**有来源于中国境内所得**的企业。

表 7-1 居民企业和非居民企业

	在中国境内成立	实际管理机构在中国境内
居民企业	√	√
	√	×
	×	√
非居民企业	×	×

3. 源泉扣缴

对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**的非居民企业，取得来源于中国境内的所得，减按 10% 的税率征收企业所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。应纳税所得额的计算方法：

（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】从境外单位或者个人购进劳务、服务、无形资产或者境内的不动产，准予抵扣的进项税额为从税务机关或者扣缴义务人取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税额。境外单位或者个人在境内销售劳务，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以购买方为扣缴义务人。

表 7-2 非居民企业

企业类型	所得类型		是否在我国 缴纳企业所 得税	是否实行 源泉扣缴	适用税率
在中国境内设立 机构、场所的非 居民企业	来源于境 内的所得	与所设机构场所 有实际联系	√	×	25%
		与所设机构场所 没有实际联系	√	√	10%
	来源于境 外的所得	与所设机构场所 有实际联系	√	×	25%
		与所设机构场所 没有实际联系	×	×	
在中国境内未设 立机构、场所的 非居民企业	来源于境内的所得		√	√	10%
	来源于境外的所得		×	×	

【例题 1·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列主体中，属于居民企业的是（ ）。(2017 年)

- A. 依照外国法律成立但实际管理机构在中国境内的企业
- B. 依照外国法律成立且实际管理机构不在中国境内，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
- C. 依照外国法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的企业
- D. 依照外国法律成立且实际管理机构在中国境外的企业

【答案】A

【例题 2·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，在我国境内设立机构、场所的非居民企业取得的下列所得中，应当向我国缴纳企业所得税的有（ ）。(2016 年)

- A. 来源于中国境内，但与其在我国境内所设机构、场所没有实际联系的所得
- B. 来源于中国境内，且与其在我国境内所设机构、场所有实际联系的所得
- C. 来源于中国境外，但与其在我国境内所设机构、场所有实际联系的所得
- D. 来源于中国境外，且与其在我国境内所设机构、场所没有实际联系的所得

【答案】ABC

【例题 3·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，未在中国境内设立机构、场所的非居民企业取得的下列所得中，不实行源泉扣缴的是（ ）。(2016 年)

- A. 某美国企业向中国境内企业投资而取得该企业分配的股息
- B. 某美国企业向某英国企业出租机器设备，供其在英国使用而收取的租金
- C. 某美国企业出售其在深圳的房产而取得的所得
- D. 某美国企业向中国境内企业转让专利使用权而取得的所得

【答案】B

【解析】(1) 选项 ACD: 未在中国境内设立机构、场所的非居民企业, 取得的来源于中国境内的所得, 实行源泉扣缴; (2) 选项 B: 不需在我国缴纳企业所得税, 更谈不上源泉扣缴。

【例题 4·多选题】根据企业所得税法律制度的规定, 非居民企业的下列所得中, 适用 10% 税率的有 ()。(2018 年)

- A. 在中国未设立机构、场所, 取得的来自中国境内的股息收入
- B. 在中国未设立机构、场所, 取得的来自中国境内的利息收入
- C. 在中国未设立机构、场所, 取得的来自中国境外的利息收入
- D. 在中国设立机构、场所, 取得的来自中国境外的股息收入, 该笔所得与其机构、场所无实际联系

【答案】AB

【解析】(1) 选项 AB: 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非居民企业, 就其来源于中国境内的所得, 减按 10% 的税率征收企业所得税; (2) 选项 CD: 不需在我国缴纳企业所得税。

【例题 5·多选题】根据企业所得税法律制度的规定, 在中国境内未设立机构、场所的非居民企业从中国境内取得的下列所得中, 应以收入全额为应纳税所得额的有 ()。(2012 年)

- A. 红利
- B. 转让财产所得
- C. 租金
- D. 利息

【答案】ACD

【例题 6·单选题】境外甲企业在我国境内未设立机构、场所。2012 年 8 月, 甲企业从我国居民纳税人乙公司取得特许权使用费所得 1000 万元, 甲企业该项所得应向我国缴纳的企业所得税税额为 () 万元。(2013 年)

- A. 250
- B. 200
- C. 150
- D. 100

【答案】D

【解析】甲企业应缴纳企业所得税=1000×10%=100 (万元), 乙公司为扣缴义务人。

考点 02: 应纳税所得额的计算方法 (★) (P321、P344)

1. 直接计算法

(1) 应纳税所得额=收入总额 (应税收入+不征税收入+免税收入)-不征税收入-免税收入-税前准予扣除的金额-允许弥补的以前年度亏损

(2) 应纳税额=应纳税所得额×适用税率-减免税额-抵免税额

2. 间接计算法

如果题目中给出了年度会计利润, 直接在会计利润的基础上进行纳税调整。

应纳税所得额=会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额

(1) 纳税调整增加额

①在计算会计利润时已经扣除, 但税法规定根本不能扣除的项目 (如税收滞纳金), 应 **全额** 调增;

②在计算会计利润时已经扣除，但超过税法规定的扣除标准（如业务招待费），**超标部分**应调增。

（2）纳税调整减少额

①弥补以前年度亏损；

②免税收入和不征税收入；

③加计扣除项目（如研究开发费用）。

第二单元 收入

□ 收入总额

□ 不征税收入

□ 免税收入

考点 01：收入总额（★★★）（P322）

1. 收入总额概述

（1）企业的收入总额是指以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，包括销售货物收入，提供劳务收入，转让财产收入，股息、红利等权益性投资收益，以及利息收入，租金收入，特许权使用费收入，接受捐赠收入，其他收入。

（2）企业取得收入的**货币**形式，包括现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资以及债务的豁免等。

（3）企业取得收入的**非货币**形式，包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、劳务、不准备持有至到期的债券投资以及有关权益等。企业以非货币形式取得的收入，应当按照**公允价值**确定收入额。

2. 销售货物收入

（1）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】采取托收承付方式销售货物，增值税的纳税义务发生时间为发出货物并办妥托收手续的当天。

（2）销售商品采用**预收款**方式的，在发出商品时确认收入。

【增值税】采取预收货款方式销售货物，增值税的纳税义务发生时间为货物发出的当天；但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，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。

（3）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。

（4）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，增值税的纳税义务发生时间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 天的当天。

（5）以**分期收款**方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入。

【增值税】采取赊销和分期收款方式销售货物，增值税的纳税义务发生时间为书面合同约定的收款日期的当天；无书面合同或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天。

（6）采用**售后回购**方式销售商品的，符合销售收入确认条件的，销售的商品按售价确认收入，回购的商品作为购进商品处理。

(7) 销售商品**以旧换新**的，销售的商品应当按照销售商品收入确认条件确认收入，回收的商品作为购进商品处理。

【增值税】纳税人采取以旧换新方式销售货物（金银首饰除外），应当按新货物的同期销售价格确定销售额。

(8) 销售商品涉及**商业折扣**的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额。

【增值税】对于商业折扣，销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税；未在同一张发票上的“金额”栏注明折扣额，而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的，或者将折扣额另开发票的，折扣额不得从销售额中减除。

(9) 销售商品涉及**现金折扣**的，应当按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额，现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除。

(10) 企业已经确认销售收入的售出商品发生销售折让和销售退回，应当在发生当期冲减当期销售商品收入。

(11) 企业以**“买一赠一”**等方式组合销售商品的，其赠品不属于捐赠，应按各项商品的价格比例来分摊确认各项收入，其商品价格应以公允价值计算。

【增值税】纳税人将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送给其他单位或者个人，视同销售货物。

【案例】2020年10月，某企业（增值税一般纳税人）为了推广自产的新型洗涤剂，推出了“买一赠一”的促销活动，凡购买一件售价40元（不含税）的新型洗涤剂，附赠一瓶原价10元（不含税）的自产洗洁精。

在本案中：(1) 站在增值税的角度，纳税人将自产的洗洁精无偿赠送他人，视同销售货物，增值税销项税额= $(40+10) \times 13\% = 6.5$ （元）；

(2) 站在企业所得税的角度，企业以“买一赠一”方式组合销售本企业商品的，其赠品不属于捐赠，应按各项商品的公允价值来分摊确认各项收入，应确认每件洗涤剂销售收入= $40 \times 40 \div (40+10) = 32$ （元）；应确认每瓶洗洁精销售收入= $40 \times 10 \div (40+10) = 8$ （元）。

【例题1·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于销售商品收入金额确定的表述中，正确的是（ ）。

- A. 采用商业折扣方式销售商品的，按照扣除商业折扣前的金额确定销售商品收入金额
- B. 采用现金折扣方式销售商品的，按照扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额
- C. 采用售后回购方式销售商品的，按照扣除回购商品公允价值后的余额确定销售商品收入金额
- D. 采用以旧换新方式销售商品的，按照扣除回收商品公允价值后的余额确定销售商品收入金额

【答案】B

【例题2·单选题】2015年5月6日，甲公司与乙公司签订合同，以预收款方式销售200件产品，不含税单价为0.1万元，并于5月10日取得了全部产品销售额20万元。2015年5月20日，甲公司发出产品120件，6月25日发出产品80件。根据企业所得税法律制度的规定，下列关于甲公司确认销售收入实现日期及金额的表述中，正确的是（ ）。（2015年）

- A. 2015年5月6日应确认销售收入20万元
- B. 2015年5月10日应确认销售收入20万元
- C. 2015年5月20日应确认销售收入12万元
- D. 2015年6月25日应确认销售收入20万元

【答案】C

【解析】(1) 销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入；(2) 2015 年 5 月 20 日应确认销售收入 12 万元，2015 年 6 月 25 日应确认销售收入 8 万元。

3. 提供劳务收入

(1) 安装费应根据安装完工进度确认收入；对商品销售附带安装条件的，安装费在确认商品销售实现时确认收入。

(2) 为特定客户开发软件的收费，应根据开发的完工进度确认收入。

(3) 包含在商品售价内可区分的服务费，在提供服务的期间分期确认收入。

(4) 长期为客户提供重复的劳务收取的劳务费，在相关劳务活动发生时确认收入。

4. 转让财产收入

(1) 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。

(2) 企业转让股权收入，应于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现；转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得；企业在计算股权转让所得时，**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的金额。(2016 年简答题)

【例题·单选题】甲公司为乙公司的股东，投资成本为 200 万元，占乙公司的股权比例为 10%。乙公司累计未分配利润和累计盈余公积为 1800 万元，甲公司转让该项股权的公允价值为 500 万元。根据企业所得税法律制度的规定，甲公司应确认股权转让所得为 () 万元。(2015 年)

A. 120

B. 180

C. 200

D. 300

【答案】D

【解析】甲公司应确认股权转让所得=500-200=300(万元)，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。

5. 股息、红利等权益性投资收益

(1) 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。

(2) 被投资企业将股权(票)溢价所形成的资本公积转为股本的，**不作为**投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也**不得增加**该项长期投资的计税基础。

6. 利息收入

(1) 利息收入包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。

(2) 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。

7. 租金收入

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。

【解释】如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，根据收入与费用配比原则，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。

8. 特许权使用费收入

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。

9. 接受捐赠收入(2016 年简答题)

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。

【案例】2020年10月，某居民企业（增值税一般纳税人）接受捐赠一批材料，取得捐赠方按市场价格开具的增值税专用发票上注明价款100万元、增值税税额13万元。该企业委托某运输公司（增值税一般纳税人）将该批材料运回，取得运输公司开具的增值税专用发票上注明运费金额10万元、增值税税额0.9万元。

在本案中：（1）该批材料入账时接受捐赠收入金额=100+13=113（万元）；（2）该批材料可抵扣进项税额=13+0.9=13.9（万元）；（3）该批材料账面成本=100+10=110（万元）。

10. 其他收入

（1）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。

（2）企业发生债务重组，应在债务重组合同或者协议生效时确认收入的实现。

【例题·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于企业确认收入的表述中，正确的是（ ）。（2018年）

- A. 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
- B. 企业转让股权收入，应于转让协议生效时确认收入的实现
- C. 特许权使用费收入，应于许可方收到特许权使用费的日期确认收入的实现
- D. 接受捐赠收入，按照捐赠方作出捐赠决定的日期确认收入的实现

【答案】A

第二单元 收入

考点 02：不征税收入（★★★）（P326）

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

（1）对企业依照法律、法规及国务院有关规定收取并上缴财政的政府性基金和行政事业性收费，准予作为不征税收入，于上缴财政的当年在计算应纳税所得额时从收入总额中减除；**未上缴财政**的部分，不得从收入总额中扣除。（2017年简答题）

（2）企业按照规定**缴纳的**政府性基金、行政事业性收费，准予在计算应纳税所得额时扣除。

【增值税】（1）行政单位收取的符合条件的政府性基金或者行政事业性收费，**不征收**增值税；（2）行政单位之外的其他单位收取的符合条件的政府性基金或者行政事业性收费，**免征**增值税。

3. 国务院规定的其他不征税收入

（1）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，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

（2）纳入预算管理事业单位、社会团体等组织取得的符合规定的**财政补助收入**，准予作为不征税收入，另有规定的除外。

考点 03：免税收入（★★★）（2016年简答题、2017年简答题、2018年综合题、2019年简答题）（P347）

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

【解释】对于第 2、3 条：（1）来自非上市公司（居民企业）的股息、红利等权益性投资收益，属于免税收入；（2）来自上市公司（居民企业）的股息、红利等权益性投资收益：连续持有上市公司股票 12 个月以上的，属于免税收入；不足 12 个月的，不属于免税收入。甲企业（美国公司）在北京设立的机构、场所-投资居民企业乙-取得 85 万股息、红利免税非：√

上市：≥12 个月，√；<12 个月，×。

4. 符合条件的非营利组织的免税收入

（1）接受其他单位或者个人捐赠的收入；

（2）除《企业所得税法》第 7 条规定的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。

【解释 1】企业取得的各项**免税收入**对应的各项成本费用，除另有规定者外，可以在计算企业应纳税所得额时扣除。

【解释 2】企业的**不征税收入**用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；企业的**不征税收入**用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除。

【例题 1·判断题】企业的**不征税收入**用于支出所形成的费用，可以在计算企业所得税应纳税所得额时扣除。（ ）（2019 年）

【答案】×

【例题 2·判断题】企业的**不征税收入**用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算企业所得税应纳税所得额时扣除。（ ）（2020 年）

【答案】√

【例题 3·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（ ）。（2018 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. 接受捐赠收入
- D. 财产转让收入

【答案】A

【例题 4·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，居民企业取得的下列收入中，属于**不征税收入**的是（ ）。（2019 年）

- A. 财政拨款
- B. 国债利息
- C. 存款利息
- D. 捐赠收入

【答案】A

【解析】（1）选项 B：属于“免税收入”；（2）选项 CD：属于“应税收入”。

【例题 5·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（ ）。（2020 年）

- A. 股息收入
- B. 国债利息收入

- C. 财政拨款
- D. 接受捐赠收入

【答案】C

【解析】（1）选项 A：如果符合免税规定，属于免税收入，否则属于应税收入；（2）选项 B：属于免税收入；（3）选项 D：属于应税收入。

第三单元 税前扣除项目及税收优惠

□ 准予扣除项目

□ 不得扣除项目

□ 企业所得税的税收优惠

考点 01：准予扣除项目（★★★）（P327）

1. 工资薪金支出

企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。

2. 职工福利费、工会经费、职工教育经费

（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。

（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。

（3）企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 **8%** 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。（2018 年综合题）

【解释 1】三项经费中只有“职工教育经费”可以结转以后纳税年度扣除。

【解释 2】软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用，在计算当年的企业所得税应纳税所得额时，可以据实全额扣除。

【例题 1·单选题】甲公司 2019 年度实际发生合理工资薪金支出 500 万元，拨缴工会经费 10 万元，发生职工福利费 80 万元、职工教育经费 35 万元。根据企业所得税法律制度的规定，甲公司计算 2019 年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的工会经费、职工福利费、职工教育经费合计为（ ）万元。（2020 年）

- A. 115
- B. 130
- C. 125
- D. 120

【答案】A

【解析】

单位：万元

	税前扣除限额	实际发生额	税前准予扣除	纳税调整额
工会经费	$500 \times 2\% = 10$	10	10	0
职工福利费	$500 \times 14\% = 70$	80	70	调增 10
职工教育经费	$500 \times 8\% = 40$	35	35	0

【例题2·单选题】甲居民企业为软件生产企业。2018年度甲居民企业实际发生的合理工资薪金总额为5000万元，发生职工教育经费支出625万元，其中职工培训费用支出200万元。根据企业所得税法律制度的规定，甲居民企业在计算2018年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的职工教育经费为（ ）万元。（2019年）

- A. 400
- B. 425
- C. 625
- D. 600

【答案】D

【解析】（1）软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用200万元，可以在税前全额扣除；（2）职工教育经费税前扣除限额=5000×8%=400（万元），实际发生额（625-200=425万元）超过了税前扣除限额，税前只能扣除400万元；（3）2018年税前准予扣除的职工教育经费=400+200=600（万元）。

3. 保险费

（1）社会保险

①企业按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。

②企业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。（2019年综合题）

（2）商业保险

①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其他商业保险费，不得扣除。

②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。

（3）财产保险

企业参加财产保险，按照有关规定缴纳的保险费，准予扣除。

【例题1·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业缴纳的下列商业保险费中，在计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的有（ ）。（2020年）

- A. 按规定为企业缴纳的经营财产保险费
- B. 为因公出差乘坐交通工具的职工缴纳的人身意外保险费
- C. 为董事长缴纳的商业养老分红型保险费
- D. 为管理人员缴纳的家庭财产保险费

【答案】AB

【例题2·单选题】某公司2020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40万元，为公司高管缴纳商业保险费30万元。根据企业所得税法律制度的规定，该公司缴纳的上述保险费在计算应纳税所得额时准予扣除（ ）万元。

- A. 310
- B. 230
- C. 240
- D. 150

【答案】C

【解析】(1) 基本养老保险费 150 万元准予在税前全额扣除；(2) 补充养老保险费税前扣除限额=1000×5%=50(万元)，实际发生额(80 万元)超过了税前扣除限额，税前准予扣除的补充养老保险费为 50 万元；(3) 补充医疗保险费税前扣除限额=1000×5%=50(万元)，实际发生额(40 万元)未超过税前扣除限额，税前准予据实扣除；(4) 为公司高管缴纳的商业保险费 30 万元，税前不得扣除。

4. 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，按照实际发生额的 **60%**扣除，但最高不得超过当年销售(营业)收入的 **5%**。(2018 年综合题、2019 年综合题、2020 年简答题)

① $100 \times 60\% = 60$

② $2000 \times 5\% = 10$

按 10 在税前扣除

$100 - 10 = 90$

【解释 1】在计算业务招待费、广告费和业务宣传费的扣除限额时，销售(营业)收入包括会计核算中的“主营业务收入”和“其他业务收入”以及会计上不确认收入但税法上确认的“视同销售收入”，不包括“营业外收入”和“投资收益”。

【解释 2】企业将自产或者外购的货物无偿赠送给他人，会计上不确认收入但税法上确认为“视同销售收入”，应计入当年销售(营业)收入。

【解释 3】销售(营业)收入为**不含增值税**的收入。

【案例】甲汽车制造公司(居民企业)2020 年度取得产品销售收入 1200 万元(不含税，下同)，出租设备取得租金收入 400 万元，接受捐赠收入 500 万元，国债利息收入 10 万元，业务招待费支出 20 万元。在本案中：

(1) 销售(营业)收入=主营业务收入(产品销售收入 1200 万元)+其他业务收入(租金收入 400 万元)=1600(万元)，但不包括“营业外收入”(接受捐赠收入 500 万元)和“投资收益”(国债利息收入 10 万元)；

(2) 扣除限额 1=1600×5%=8(万元)，扣除限额 2=20×60%=12(万元)，税前准予扣除的业务招待费为 8 万元(两个限额中的较小者)，应调增应纳税所得额=20-8=12(万元)。

【例题 1·单选题】2018 年度甲居民企业销售收入为 8000 万元，营业外收入为 1000 万元，实际发生与生产经营有关的业务招待费为 70 万元。根据企业所得税法律制度的规定，甲居民企业在计算 2018 年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的业务招待费为()万元。(2019 年)

A. 45

B. 70

C. 42

D. 40

【答案】D

【解析】扣除限额 1=70×60%=42(万元)，扣除限额 2=8000×5%=40(万元)，税前准予扣除的业务招待费为 40 万元。

【例题 2·单选题】甲服装生产企业(以下简称“甲企业”)2017 年度产品销售收入为 4000 万元，当年发生的管理费用是 250 万元，其中业务招待费 60 万元，且能够提供有效凭证。根据企业所得税法律制度的规定，甲企业在 2017 年度企业所得税汇算清缴中允许扣除的管理费用为()万元。(2018 年)

A. 20

B. 250

C. 210

D. 36

【答案】C

【解析】(1) 扣除限额 $1=60 \times 60\%=36$ (万元), 扣除限额 $2=4000 \times 5\%=20$ (万元), 税前准予扣除的业务招待费为 20 万元; (2) 税前准予扣除的管理费用 $=250-60+20=210$ (万元)。

5. 广告费和业务宣传费

(1) 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, 准予在以后纳税年度结转扣除。(2017 年简答题、2018 年综合题、2019 年简答题、2019 年综合题)

(2) **化妆品制造或者销售、医药制造和饮料制造(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; 超过部分, 准予在以后纳税年度结转扣除。

(3) **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。

【解释 1】与生产经营无关的非广告性质的赞助支出, 不得在税前扣除。

【解释 2】对于超过税前扣除标准的广告费和业务宣传费, 准予在以后纳税年度结转扣除, 但业务招待费不得结转扣除。

【案例】甲汽车制造公司(居民企业)2020 年度取得产品销售收入 1200 万元(不含税, 下同), 出租设备取得租金收入 400 万元, 接受捐赠收入 500 万元, 国债利息收入 10 万元, 广告费支出 800 万元, 业务宣传费支出 200 万元。在本案中:

(1) 销售(营业)收入 = 主营业务收入(产品销售收入 1200 万元) + 其他业务收入(租金收入 400 万元) = 1600 (万元);

(2) 广告费和业务宣传费税前扣除限额 $=1600 \times 15\%=240$ (万元), 实际发生额(1000 万元)超过了税前扣除限额, 2020 年税前准予扣除的广告费和业务宣传费为 240 万元, 应调增应纳税所得额 760 万元。

【例题·单选题】2020 年甲汽车制造企业(以下简称“甲企业”)取得销售收入 3000 万元, 广告费支出 400 万元, 上年结转广告费 60 万元。根据企业所得税法律制度的规定, 甲企业 2020 年准予扣除的广告费是() 万元。

- A. 460
- B. 510
- C. 450
- D. 340

【答案】C

【解析】2020 年广告费税前扣除限额 $=3000 \times 15\%=450$ (万元), 待扣金额为 460 万元(当年实际发生额 400 万元 + 上年结转额 60 万元), 超过了税前扣除限额, 2020 年税前准予扣除的广告费为 450 万元。

6. 公益性捐赠

(1) 除另有规定外, 纳税人直接向受赠人的捐赠不允许税前扣除。

(2) 企业发生的公益性捐赠支出, 在年度利润总额 **12%** 以内的部分, 准予在计算应纳税所得额时扣除; 超过年度利润总额 12% 的部分, 准予结转以后 **3 年** 内在计算应纳税所得额时扣除。(2018 年综合题、2020 年简答题)

【解释 1】年度利润总额, 是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。

【解释 2】公益性捐赠, 是指企业通过公益性社会组织或者 **县级** 以上人民政府及其部门和直属机构, 用于符合法律规定的慈善活动、公益事业的捐赠。

【解释 3】企业在对公益性捐赠支出计算扣除时，应先扣除以前年度结转的捐赠支出，再扣除当年发生的捐赠支出。

【解释 4】准予结转扣除的项目包括：（1）职工教育经费；（2）广告费和业务宣传费；（3）公益性捐赠（3 年内）；（4）保险企业手续费及佣金支出。

【例题 1·单选题】甲公司 2019 年度实现利润总额 500 万元，发生符合条件的公益性捐赠支出 55 万元，上年度结转的公益性捐赠支出 10 万元。根据企业所得税法律制度的规定，甲公司计算 2019 年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的公益性捐赠支出为（ ）万元。（2020 年）

- A. 65
- B. 45
- C. 55
- D. 60

【答案】D

【解析】税前扣除限额=500×12%=60（万元），待扣金额=55+10=65（万元），超过了税前扣除限额，税前准予扣除 60 万元。

【例题 2·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，纳税人实际发生符合条件的下列支出中，对超过规定限额的部分，准予在以后纳税年度结转扣除的有（ ）。(2019 年)

- A. 广告费和业务宣传费
- B. 职工教育经费
- C. 职工福利费
- D. 业务招待费

【答案】AB

7. 租赁费支出

（1）以**经营租赁**方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除。

（2）以**融资租赁**方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定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。

8. 利息支出

（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，准予扣除。

（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，准予扣除。（2019 年综合题）

【例题·单选题】2015 年 6 月，甲公司向乙公司临时拆借资金 200 万元，借款期限为 4 个月，甲公司支付利息 8 万元。已知金融机构同期同类贷款的月利率为 0.3%，同期存款的月利率为 0.1%。甲公司在计算 2015 年度企业所得税应纳税所得额时，该项借款利息允许扣除的金额为（ ）万元。（2016 年）

- A. 8
- B. 2.4
- C. 0.8
- D. 0.6

【答案】B

【解析】允许扣除的金额=200×0.3%×4=2.4（万元）。

9. 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的借款，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，并依照有关规定扣除。

【案例】某居民企业向银行借款 4000 万元用于建造厂房，借款期限自 2020 年 1 月 1 日至 12 月 31 日，支付全年借款利息 240 万元。该厂房于 2020 年 10 月 31 日达到预定可使用状态并交付使用。在本案中：(1) 固定资产建造期间发生的合理的利息费用应予以资本化；(2) 达到预定可使用状态并交付使用后发生的利息（最后 2 个月的利息=240÷12×2=40 万元），可以计入财务费用在税前扣除。

【例题·单选题】2018 年 1 月 1 日，甲居民企业因生产经营需要向银行借款 3000 万元，年利率 6%。2018 年 4 月 1 日，甲居民企业将该笔借款全部用于建设新厂房，同年 12 月 31 日，该厂房竣工结算并交付使用。根据企业所得税法律制度的规定，甲居民企业在计算 2018 年度企业所得税应纳税所得额时，可以直接扣除的该项借款费用为（ ）万元。（2019 年）

- A. 180
- B. 135
- C. 45
- D. 15

【答案】C

【解析】可以直接扣除的借款费用=3000×6%÷12×3=45（万元）。

第三单元 税前扣除项目及税收优惠

考点 01：准予扣除项目（★★★）（P327）

10. 税金

纳税人按照规定缴纳的消费税、资源税、土地增值税、关税、城市维护建设税、教育费附加，以及发生的房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税等税金及附加，准予扣除。

【解释】企业发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及附加，准予在税前扣除。企业缴纳的增值税不得在税前扣除。

【例题·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，在计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的有（ ）。（2020 年）

- A. 城市维护建设税
- B. 消费税
- C. 企业所得税
- D. 增值税

【答案】AB

11. 损失

企业发生的损失，减除责任人赔偿和保险赔款后的余额，依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。

【例题·单选题】2019 年 7 月，甲公司因台风造成一批原材料报废，该批原材料账面成本为 20 万元，保险公司赔偿 6 万元。2019 年 9 月，甲公司收回 2018 年度已作损失处理的存货一批，账面价值 10 万元。根据企业所得税法律制度的规定，甲公司计算 2019 年度企业所得税应纳税所得额时，准予作为损失扣除的金额为（ ）万元。（2020 年）

- A. 14

- B. 4
- C. 10
- D. 24

【答案】A

【解析】(1) 甲公司 2018 年度已作损失处理的存货 (10 万元), 2019 年又收回时, 应计入 2019 年度的收入; (2) 甲公司因台风造成的原材料损失税前准予扣除的金额=20-6=14 (万元)。

12. 其他支出

(1) 企业发生的合理的劳动保护支出, 准予扣除。

(2) 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。

(3) 企业依照国家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。

(4) 手续费及佣金支出

①保险企业发生与其经营活动有关的手续费及佣金支出, 不超过当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 18% (含本数) 的部分, 在计算应纳税所得额时准予扣除; 超过部分, 允许结转以后年度扣除。(2021 年调整)

②其他企业按与具有合法经营资格的中介服务机构或者个人 (不含交易双方及其雇员、代理人、代表人等) 所签订服务协议或者合同确认的收入金额的 5% 计算限额。

【例题·单选题】2016 年 5 月, 甲生产企业因业务需要, 经某具有合法经营资格的中介机构介绍与乙企业签订了一份买卖合同, 合同金额为 20 万元。甲生产企业向该中介机构支付佣金 2 万元。根据企业所得税法律制度的规定, 甲生产企业在计算当年企业所得税应纳税所得额时, 该笔佣金准予扣除的数额为 () 万元。(2017 年)

- A. 0.5
- B. 1.5
- C. 1
- D. 2

【答案】C

【解析】税前扣除限额=20×5%=1 (万元), 实际发生额 (2 万元) 超过了税前扣除限额, 税前只能扣除 1 万元。

考点 02: 不得扣除项目 (★★★) (P334)

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

【解释】纳税人按照合同约定支付的违约金(包括银行罚息)和诉讼费用, 准予在税前扣除。

5. 国家规定的公益性捐赠支出以外的捐赠支出
6. 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

除国务院财政、税务主管部门核准计提的准备金可以在税前扣除外, 其他行业、企业计提的各项资产减值准备、风险准备等准备金均不得在税前扣除。

8. 与取得收入无关的其他支出

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，不得在税前扣除。

【例题1·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业发生的下列支出中，在计算应纳税所得额时准予扣除的是（ ）。(2016年)

- A. 企业支付的合同违约金
- B. 企业支付的企业所得税税款
- C. 企业内营业机构之间支付的租金
- D. 企业内营业机构之间支付的特许权使用费

【答案】A

【例题2·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，纳税人的下列支出中，在计算企业所得税应纳税所得额时不得扣除的是（ ）。(2017年)

- A. 支付给投资者的股息
- B. 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
- C. 购买劳动保护用品的合理支出
- D. 在生产经营活动中发生的合理利息支出

【答案】A

【例题3·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，在计算应纳税所得额时不得从收入总额中扣除的有（ ）。(2018年)

- A. 企业发生的合理的劳动保护费用
- B. 企业的不征税收入用于支出所形成的费用
- C. 企业的不征税收入用于支出形成的资产所计算的折旧
- D. 企业缴纳的房产税

【答案】BC

【例题4·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，甲居民企业的下列支出中，不得在税前扣除的有（ ）。(2018年)

- A. 向投资者支付的股息30万元
- B. 税收滞纳金3万元
- C. 向税务机关缴纳的消费税35万元
- D. 被没收财物的损失5万元

【答案】ABD

【例题5·单选题】甲居民企业实际发生的下列支出中，在计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的是（ ）。(2019年)

- A. 向母公司支付的管理费20万元
- B. 向乙公司支付的合同违约金3万元
- C. 向税务机关缴纳的税收滞纳金1万元
- D. 向股东支付的股息40万元

【答案】B

【例题6·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，不得扣除的是（ ）。(2020年)

- A. 企业发生的非广告性质的赞助支出
- B. 企业按照合同约定支付的违约金
- C. 企业发生的合理的劳动保护支出
- D. 企业参加财产保险按照规定缴纳的保险费

【答案】A

考点 03：企业所得税的税收优惠（★★★）（P347）

1. 低税率优惠

（1）对国家需要重点扶持的高新技术企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。（2018 年综合题）

（2）对经认定的技术先进型服务企业（服务贸易类），减按 15% 的税率征收企业所得税。

（3）对符合条件的小型微利企业，减按 20% 的税率征收企业所得税。

【解释 1】自 2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，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 25% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税；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。

【解释 2】小型微利企业是指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 万元三个条件的企业。

【例题·单选题】甲公司属于符合条件的小型微利企业，2019 年度应纳税所得额为 200 万元。根据企业所得税法律制度的规定，甲公司 2019 年度应纳的企业所得税税额为（ ）万元。（2020 年）

- A. 20
- B. 15
- C. 40
- D. 50

【答案】B

【解析】应纳企业所得税 = $(100 \times 25\% + 100 \times 50\%) \times 20\% = 15$ （万元）。

2. 加计扣除

（1）安置残疾人员所支付的工资（2019 年综合题）

企业安置残疾人员的，在企业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）研究开发费用（2019 年简答题、2020 年简答题）

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，在按照规定据实扣除的基础上，在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，再按照实际发生额的 75% 在税前加计扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的 175% 在税前摊销。

【解释 1】对企业委托给外单位进行开发的研发费用，由委托方按照规定计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。

【解释 2】企业未设立专门的研发机构或者企业研发机构同时承担生产经营任务的，应对研发费用和生产经营费用分开进行核算，准确、合理地计算各项研究开发费用支出，对划分不清的，不得实行加计扣除。

【例题·单选题】2018 年度甲居民企业利润总额为 1000 万元，实际发生研发费用支出 800 万元，该研发费用未形成无形资产计入当期损益。根据企业所得税法律制度的规定，甲居民企业在计算 2018 年度企业所得税应纳税所得额时，可以加计扣除的研发费用为（ ）万元。（2019 年）

- A. 600
- B. 800
- C. 120
- D. 1400

【答案】A

3. 加速折旧

(1) 采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于法定折旧年限的 **60%**。

(2) 采取加速折旧方法的，可以采取 **双倍余额递减法** 或者 **年数总和法**。

(3) 企业在 2018 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间新购进（包括自行建造）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。

【例题·判断题】2019 年度甲居民企业新购进一台单价 480 万元的设备用于生产经营，该设备采购金额允许一次性计入当期成本费用在计算企业所得税应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧。（ ）（2019 年）

【答案】√

4. 技术转让所得

(1) 符合条件的居民企业技术转让所得 **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。（2019 年综合题）

(2) 享受技术转让所得减免企业所得税优惠的企业，应单独计算技术转让所得，并合理分摊企业的期间费用；没有单独计算的，不得享受技术转让所得企业所得税优惠。

【案例】境内居民企业甲公司 2020 年取得技术转让收入 900 万元，与该项技术转让有关的成本和费用为 300 万元，甲公司无其他纳税调整事项。在本案中，技术转让所得为 600 万元，甲公司应缴纳企业所得税 = $(600 - 500) \times 50\% \times 25\% = 12.50$ （万元）。

【例题 1·单选题】甲居民企业是一家国家重点扶持的高新技术企业。2018 年甲居民企业将一项符合条件的技术转让给乙企业，净所得为 100 万元。根据企业所得税法律制度的规定，该笔转让所得应纳企业所得税税额为（ ）万元。（2019 年）

A. 10

B. 20

C. 15

D. 0

【答案】D

【例题 2·判断题】对符合条件的居民企业技术转让所得不超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。（ ）（2020 年）

【答案】×

5. 抵扣应纳税所得额

创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业 2 年以上的，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。

【例题·单选题】某企业为创业投资企业，2018 年 8 月 1 日，该企业采取股权投资方式向境内未上市的某中小高新技术企业投资 200 万元。2020 年度该企业利润总额 890 万元；未经财税部门核准，提取风险准备金 10 万元。已知企业所得税税率为 25%。假定不考虑其他纳税调整事项，2020 年该企业应纳企业所得税税额为（ ）万元。

A. 82.5

B. 85

C. 187.5

D. 190

【答案】D

【解析】(1) 未经核定的准备金支出，不得在税前扣除；(2) 该企业应纳企业所得税税额 = $[(890 + 10) - 200 \times 70\%] \times 25\% = 190$ （万元）。

6. 抵免应纳税额

企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》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。

【例题·单选题】甲公司2018年度亏损200万元，2019年度未弥补亏损前的应纳税所得额为600万元。甲公司2019年度购进一台符合规定的安全生产专用设备用于生产经营，设备投资额为100万元。已知，企业所得税税率为25%。根据企业所得税法律制度的规定，甲公司2019年度应纳的企业所得税税额为（ ）万元。（2020年）

- A. 125
- B. 90
- C. 75
- D. 140

【答案】B

【解析】甲公司2019年度应纳的企业所得税税额=（600-200）×25%-100×10%=90（万元）。

7. 三免三减半政策

（1）企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目的投资经营所得，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。但是，企业承包经营、承包建设和内部自建自用的，不得享受上述企业所得税优惠。

（2）企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得，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。

8. 农、林、牧、渔业

（1）企业从事下列项目的所得，免征企业所得税：

- ①蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、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）企业从事下列项目的所得，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。

【例题1·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业从事下列项目的所得中，可以免征企业所得税的有（ ）。（2018年）

- A. 茶的种植
- B. 棉花的种植
- C. 蔬菜的种植
- D. 水果的种植

【答案】BCD

【例题2·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业从事下列项目的所得，可以免征企业所得税的有（ ）。(2020年)

- A. 林木种植
- B. 花卉种植
- C. 水果种植
- D. 家禽饲养

【答案】ACD

9. 减计收入

减计收入，是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料，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。

第四单元 企业资产的税务处理

- 固定资产
- 无形资产
- 其他资产

考点01：固定资产(★★★) (P335)

1. 不得计提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) 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。

【例题1·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列固定资产中，在计算企业所得税应纳税所得额时不得扣除折旧费的有（ ）。

- A. 未投入使用的房屋
- B. 未投入使用的机器设备
- C. 以经营租赁方式租入的固定资产
- D. 以融资租赁方式租出的固定资产

【答案】BCD

【例题2·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，在计算企业所得税应纳税所得额时，下列固定资产中，可以计算折旧扣除的是（ ）。(2019年)

- A. 与经营活动无关的固定资产
- B. 以融资租赁方式租出的机器
- C. 单独估价作为固定资产入账的土地
- D. 以经营租赁方式租出的运输用汽车

【答案】D

2. 固定资产的计税基础

(1) 外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

(2) 自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。

(3) 融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。

(4) **盘盈**的固定资产，以同类固定资产的**重置完全价值**为计税基础。

(5) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

(6) 改建的固定资产，除法定的支出外，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。

3. 固定资产按照**直线法**计提的折旧，准予扣除。企业应当自固定资产投入使用月份的次月起计提折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的次月起停止计提折旧。

考点 02：无形资产（★★）（P337）

1. 无形资产的计税基础

(1) 外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。

(2) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

(3) 自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。

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. 无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。

4. **外购商誉**的支出，在企业**整体转让或者清算时，准予扣除**。

5. 无形资产的摊销年限**不得低于 10 年**；作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定了使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。

【例题 1·单选题】在计算企业所得税应纳税所得额时，下列关于确定无形资产计税基础的表述中，不符合企业所得税法律制度规定的是（ ）。(2016 年)

A. 外购的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础

B. 通过捐赠方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础

C. 通过投资方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础

D. 通过债务重组方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础

【答案】A

【例题 2·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于无形资产摊销费用税前扣除的表述中，正确的有（ ）。(2019 年)

A. 除有关法律规定或者合同约定了使用年限的外，无形资产的摊销年限不得低于 10 年

B. 企业自创商誉的支出，准予计算摊销费用扣除

C. 无形资产按直线法计算的摊销费用，准予扣除

D. 企业外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除

【答案】ACD

考点 03: 其他资产 (★★★) (P337)

1. 生产性生物资产

- (1) 生产性生物资产包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。
- (2) 外购的生产性生物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础。
- (3) 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。
- (4) 生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。企业应当自生产性生物资产投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的生产性生物资产应当自停止使用月份的次月起停止计算折旧。

2. 长期待摊费用

- (1) 已足额提取折旧的固定资产的改建支出，按照固定资产预计尚可使用年限分期摊销。
- (2) 租入固定资产的改建支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销。
- (3) 固定资产的大修理支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销。
- (4) 其他应当作为长期待摊费用的支出，自支出发生月份的次月起，分期摊销，摊销年限不得低于3年。

3. 投资资产

- (1) 企业对外投资期间，投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除。
- (2) 企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本准予扣除。

【例题·判断题】企业对外投资期间，投资资产的成本在计算企业所得税应纳税所得额时可以扣除。() (2020年)

【答案】×

4. 存货

企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。

第五单元 企业所得税的其他问题

- 所得来源地的确定
- 企业所得税的征收管理
- 企业特殊业务的所得税处理
- 企业境外所得计税时的抵免

考点 01: 所得来源地的确定 (★★) (P319)

表 7-3 所得来源地的确定

销售货物所得	按照交易活动发生地确定
提供劳务所得	按照劳务发生地确定
不动产转让所得	按照不动产所在地确定
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

权益性投资资产转让所得	按照 <u>被投资企业</u> 所在地确定
股息、红利等权益性投资所得	按照分配所得的企业所在地确定
利息所得、租金所得、特许权使用费所得	按照 <u>负担、支付所得</u> 的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人住所地确定

【例题·单选题】

根据企业所得税法律制度的规定，关于企业所得税应税所得来源地确定标准的下列表述中，正确的是（ ）。（2018年）

- A. 转让权益性投资资产所得，按照转让权益性投资资产的企业或者机构、场所所在地确定
- B. 转让不动产所得，按照转让不动产的企业或者机构、场所所在地确定
- C. 利息所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者负担、支付所得的个人住所地确定
- D. 销售货物所得，按照支付所得的企业或者机构、场所所在地确定

【答案】C

考点 02：企业所得税的征收管理（★★）（P364）

1. 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）按月或者按季预缴的，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。
- （3）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。

2. 纳税年度

- （1）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。
- （2）企业依法清算时，应当以 **清算期间**作为 1 个纳税年度。企业应当在办理注销登记前，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。

3. 纳税地点

- （1）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。

4. 纳税方式

- （1）居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当 **汇总计算**并缴纳企业所得税。企业汇总计算并缴纳企业所得税时，应当统一核算应纳税所得额。
- （2）除国务院另有规定外，企业之间不得合并缴纳企业所得税。

【例题 1·判断题】居民企业在中国境内设立不具有法人资格营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。（ ）（2020年）

【答案】√

【例题 2·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征收管理的表述中，正确的有（ ）。（2019年）

- A. 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
- B. 居民企业在中国境内设立不具有法人资格营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税

- C. 企业应当在办理注销登记前，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税
- D. 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，应当以满 12 个月时为一个纳税年度

【答案】ABC

【例题 3·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征收管理的表述中，正确的有（ ）。(2020 年)

- A. 企业按季度预缴企业所得税的，应当自季度终了之日起 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
- B. 企业依法清算的，应当以清算期间作为 1 个纳税年度
- C. 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
- D. 企业只有在盈利的情况下，才需要按照规定期限，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表

【答案】ABC

【解析】选项 D：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。

考点 03：企业特殊业务的所得税处理（★）（P340、P342）

1. 对于企业债务重组所得超过该企业当年应纳税所得额 **50%** 的，可在今后 5 个纳税年度内均匀计入所得额；低于 50% 的则应计入企业当年应纳税所得额，当年纳税。

【案例】2020 年 10 月，甲居民企业（增值税一般纳税人）与乙公司达成债务重组协议，甲居民企业以一批库存商品抵偿所欠乙公司的债务 246 万元。该批库存商品的账面成本为 160 万元，市场不含税销售价为 200 万元，该批商品的增值税税率为 13%。在本案中：（1）以非货币性资产清偿债务，应当分解为转让相关非货币性资产、按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务；

（2）转让库存商品所得=200-160=40（万元）；

（3）清偿债务利得=246-200×（1+13%）=20（万元）；

（4）本次债务重组所得=40+20=60（万元）。

2. 居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过 **5 年** 期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

【案例】甲居民企业以其生产设备向乙企业投资，该设备的计税基础为 2000 万元，经评估的公允价值为 3000 万元。在本案中：（1）甲居民企业该项投资应确认非货币性资产转让所得=3000-2000=1000（万元），可在不超过 5 年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税；（2）乙企业取得该设备的所有权，其计税基础应按公允价值（3000 万元）确定。

考点 04：企业境外所得计税时的抵免（★）（P345）

1. 允许抵免的情形

（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，取得发生在境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

2. 抵免限额

如果按照“分国（地区）不分项”方式计算抵免限额，计算公式如下：

抵免限额=中国境内、境外所得依照规定计算的应纳税总额×来源于某国（地区）的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额

【案例】中国境内居民企业甲公司 2020 年境内应纳税所得额为 300 万元（适用的企业所得税税率为 25%），从 A 国分回 140 万元的税后利润（税前所得为 200 万元，A 国的企业所得税税率为 30%），从 B 国分回 80 万元的税后利润（税前所得为 100 万元，B 国的企业所得税税率为 20%）。已知，甲公司选择“分国不分项”计算其可抵免的境外所得税税额。

【解法 1】（1）来源于 A 国所得的抵免限额= $(300+200+100) \times 25\% \times 200 \div (300+200+100) = 25\% \times 200 = 50$ （万元），甲公司在 A 国实际缴纳企业所得税 60 万元，超过了抵免限额，2020 年只能抵免 50 万元；

（2）来源于 B 国所得的抵免限额= $(300+200+100) \times 25\% \times 100 \div (300+200+100) = 25\% \times 100 = 25$ （万元），甲公司在 B 国实际缴纳企业所得税 20 万元，未超过抵免限额，2020 年准予抵免 20 万元；

（3）甲公司 2020 年境内、境外所得应缴纳企业所得税= $(300+200+100) \times 25\% - 50 - 20 = 80$ （万元）。

【解法 2】（1）境内所得单独计算；（2）来源于 B 国的所得适用税率低、少缴税的，应当补税；（3）来源于 A 国的所得适用税率高、多缴税的，以后再说；（4）甲公司 2020 年境内、境外所得应缴纳企业所得税= $300 \times 25\% + 100 \times (25\% - 20\%) = 80$ （万元）。

【例题 1·单选题】甲公司 2016 年度境内应纳税所得额为 300 万元，来源于境外分支机构的应纳税所得额为 150 万元（人民币，下同），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。根据企业所得税法律制度的规定，甲公司汇算清缴 2016 年企业所得税时，应补缴的税款为（ ）万元。（2017 年）

- 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），甲公司在境外实际缴纳企业所得税 40 万元，超过了抵免限额，2016 年只能抵免 37.5 万元；（2）甲公司境内、境外所得应缴纳企业所得税= $(300+150) \times 25\% - 37.5 = 75$ （万元）；（3）应补缴税款= $75 - 30 = 45$ （万元）。

【例题 2·单选题】我国居民企业甲公司 2019 年度境内应纳税所得额为 200 万元，来源于 P 国分支机构的应纳税所得额为 100 万元（人民币，下同），该所得已在 P 国缴纳企业所得税性质的税额为 30 万元。已知，企业所得税税率为 25%。根据企业所得税法律制度的规定，甲公司 2019 年度应纳的企业所得税税额为（ ）万元。（2020 年）

- A. 45
- B. 75
- C. 50
- D. 60

【答案】C

【解析】（1）境内所得应纳企业所得税= $200 \times 25\% = 50$ （万元）；（2）来源于 P 国分支机构的所得，抵免限额= $100 \times 25\% = 25$ （万元），在境外已纳税额超过抵免限额，不需要补税，超过抵免限额的 5 万元可以结转以后 5 个纳税年度抵补；（3）甲公司 2019 年度应纳企业所得税税额= $50 + 0 = 50$ （万元）。