



## 第四章 企业所得税法

## 历年考情概况

考试年份	2021、2020、2019、2018、2017
考试分值	20 分左右
考查形式	客观题、主观题
高频考点	企业所得税纳税人、征税对象与税率、企业所得税收入总额的确定、不征税收入和免税收入、扣除项目及其标准、不得扣除的项目、亏损弥补、资产的税务处理、企业重组的所得税处理、企业所得税应纳税额的计算

## 【考点一】企业所得税纳税人、征税对象与税率 (★★★)

## 1. 纳税人

在中华人民共和国境内的企业和其他取得收入的组织。

## (1) 居民企业

居民企业是指依法在中国境内成立，或者依照外国法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。

【提示】实际管理机构，是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。

## (2) 非居民企业

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，或者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。

## 2. 征税对象

企业所得税的征税对象是指企业的生产经营所得、其他所得和清算所得。

## (1) 纳税义务人与征税对象结合

居民企业——来源于中国境内、境外的所得

非居民企业——来源于中国境内的所得

所得形式	所得来源地
销售货物所得	交易活动发生地
提供劳务所得	劳务发生地
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
股息、红利等权益性投资所得	分配所得的企业所在地
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



其他所得

国务院财政、税务主管部门确定

## (2) 所得来源的确定

## 3. 税率

种类	税率	适用范围
基本税率	<b>25%</b>	(1) 居民企业；(2) 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
优惠税率	<b>20%</b>	符合条件的小型微利企业
	<b>15%</b>	国家重点扶持的高新技术企业、经认定的技术先进型服务企业、从事污染防治的第三方企业、海南自由贸易港鼓励类产业企业
扣缴义务人代扣代缴	<b>10%</b>	(1) 在中国境内未设立机构、场所的非居民企业； (2) 虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所无实际联系的非居民企业

## 【考点二】企业所得税收入总额的确定 (★★★★)

企业的收入总额包括以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入；纳税人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。

收入总额内容	项目及重点
一般收入的确认	9 项，均重要
特殊收入的确认	4 项，了解
处置资产收入的确认	2 项，区分内部处置与外部移送
非货币性资产投资	重要
企业转让上市公司限售股	有关所得税处理
企业接收政府和股东划入资产	了解
相关收入实现的确认	销售货物（7 项），提供劳务

## 【注意 1】企业转让股权收入

(1) 确认时间：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。

(2) 转让所得：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。

## 【注意 2】

增值税

✓

✓

✓

注意：对于自产货物用于非应税项目时，增值税才视同销售。

## 【考点三】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) 其他不征税收入：是指企业取得的，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。

## 2. 免税收入

(1) 国债利息收入：企业因购买国债所得的利息收入，免征企业所得税。

①企业从发行者直接投资购买的国债持有至到期，其从发行者取得的国债利息收入，全额免征企业所得税。

②企业到期前转让国债、或者从非发行者投资购买的国债，其持有期间尚未兑付的国债利息收入，免征企业所得税。

尚未兑付的国债利息收入 = **国债金额 × (适用年利率 ÷ 365) × 持有天数**

③企业转让或到期兑付国债取得的价款，减除其购买国债成本，并扣除其持有期间尚未兑付的国债利息收入、交易过程中相关税费后的余额，为企业转让国债收益（损失），应按规定纳税。

(2) 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益。

(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。

以上 (2) 和 (3) 所称的权益性收益均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。

## 【考点四】扣除项目及其标准 (★★★★★)

重点关注以下几项：

项目	扣除标准
1. 职工福利费	不超过工资薪金总额 <b>14%</b> 的部分准予扣除
2. 工会经费	不超过工资薪金总额 <b>2%</b> 的部分准予扣除
3. 教育经费	不超过工资薪金总额 <b>8%</b> 的部分准予扣除；超过部分准予结转以后纳税年度扣除
4. 利息费用	不超过金融企业同期同类贷款利率计算的利息
5. 业务招待费	按照发生额的 <b>60%</b> 扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 <b>5‰</b>
6. 广告费和业务宣传费	不超过当年销售（营业）收入 <b>15% 以内的部分</b> ，准予扣除；超过部分，准予结转以后纳税年度扣除
7. 公益捐赠支出	不超过年度 <b>利润总额 12%</b> 的部分，准予扣除；超过部分准予在 3 年内结转
8. 手续费及佣金	(1) 保险企业：税前扣除比例 18% (2) 其他企业：服务协议或合同确认的收入金额的 5% 计算限额

## 【考点五】不得扣除项目 (★★★★)

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。
- 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.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。

### 【考点六】亏损弥补 (★★★)

- 1.税法规定，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**。而且，企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。
- 2.企业筹办期间不计算为亏损年度，企业自开始生产经营的年度，为开始计算企业损益的年度。
- 3.税务机关对企业以前年度纳税情况进行检查时调增的应纳税所得额，凡企业以前年度发生亏损、且该亏损属于企业所得税法规定允许弥补的，应允许调增的应纳税所得额弥补该亏损。弥补该亏损后仍有余额的，按照企业所得税法规定计算缴纳企业所得税。

### 【考点七】资产的税务处理 (★★★★)

#### 1.固定资产的税务处理

重点关注以下几点：

- (1) 不得计算折旧扣除的固定资产范围。
- (2) 固定资产折旧的计提年限。
- (3) 固定资产改扩建的税务处理：
  - ①属于推倒重置：净值并入重置后的固定资产计税成本；
  - ②属于提升功能、增加面积：改扩建支出并入该固定资产计税基础，按尚可使用的年限与税法规定的最低年限孰低原则选择年限计提折旧。

#### 2.无形资产的税务处理

- (1) 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。





【提示】外购商誉，在企业持续经营阶段不予扣除；整体转让或者清算时准予扣除。

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。

(2) 无形资产的摊销方法及年限

无形资产的摊销采取直线法计算。无形资产的摊销不得低于 10 年。

3. 长期待摊费用的税务处理

在计算应纳税所得额时，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。

(4) 其他应当作为长期待摊费用的支出。

大修理支出，按照固定资产尚可使用年限分期摊销。企业所得税法所指固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：

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。

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。

4. 投资资产的税务处理

(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。

(3) 投资企业撤回或减少投资的税务处理

①自 2011 年 7 月 1 日起，投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，分三部分处理：

a 相当于初始出资的部分，应确认为投资收回——不属于应税收入；

b 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——属于应税收入，但免税；

c 其余部分确认为投资资产转让所得——属于应税收入。

②被投资企业发生的经营亏损，由被投资企业按规定结转弥补；投资企业不得调整减低其投资成本，也不得将其确认为投资损失。

## 【考点八】企业重组的所得税处理 (★★★★)

1. 适用特殊性税务处理的条件

企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

(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) 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。

(3) 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。

(4) 重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。



(5) 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。

## 2. 特殊性税务处理的规定

### (1) 企业债务重组

① 企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额 50% 以上, 可以在 5 个纳税年度的期间内, 均匀计入各年度的应纳税所得额。

② 企业发生债权转股权业务, 对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失, 股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。

### 2~5. 股权收购、资产收购、企业合并、企业分立——税务处理相同

重组方式	特殊性税务处理的条件	特殊性税务处理
(2) 股权收购	① 购买的股权 (收购的资产) 不低于被收购企业全部股权 (转让企业全部资产) 的 50%	① 对交易中股权支付, 暂不确认有关资产的转让所得或损失;
(3) 资产收购	② 且股权支付金额 <b>不低于其交易支付总额的 85%</b>	② 非股权支付对应的资产转让所得或损失 = (被转让资产的公允价值 - 被转让资产的计税基础) × (非股权支付金额 ÷ 被转让资产的公允价值)
(4) 合并	① 股权支付金额不低于其交易 <b>支付总额的 85%</b> ② 以及同一控制下且不需要支付对价的企业合并	合并中的亏损弥补 被合并企业合并前的亏损可由合并企业弥补, 补亏限额 = 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 <b>最长期限的国债利率</b> 。
(5) 分立	① 股权支付金额 <b>不低于其交易支付总额的 85%</b> ② 被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权	

## 【考点九】企业所得税应纳税额的计算 (★★★★★)

### 1. 居民企业应纳税额的计算

应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率 - 减免税额 - 抵免税额

其中:

应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除金额 - 弥补亏损

应纳税所得额 = 会计利润总额 ± 纳税调整项目金额

### 2. 非居民企业应纳税额的计算

对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的所得, 按照下列方法计算应纳税所得额:

(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。



财产净值是指财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

(3) 其他所得，参照前两项计算所得额。

(4) 扣缴企业所得税应纳税额计算：

扣缴企业所得税应纳税额=应纳税所得额×实际征收率