

2021 年全国税务师考试

第一章 企业所得税

一、企业所得税纳税人和所得来源地的确定

1. 企业所得税纳税义务人

纳税人：

1. 居民纳税人： 无限纳税义务 25%

>> 境内注册

>> 境外注册，但实际管理机构在境内

2. 非居民纳税人： 有限纳税义务

>> 境外注册，在境内仅有机机构、场所（形式）

>> 境外注册，在境内仅有所得 10%

与境内机构、场所
有联系的，来源于
境内的所得 25%来源于境外，但与境
内机构、场所有实际
联系的所得 25%所得来源地的
确定

【提示】境外注册，且未在境内设立机构、场所的境内所得或者是有机构、场所但是无实际联系的境内所得适用税率是 10%。

2. 所得来源地的确定：

所得类型		来源地
1. 销售货物、劳务		发生地
2. 转让财产	(1) 不动产	不动产所在地
	(2) 动产	转让主体所在地
	(3) 权益性资产	被投资企业所在地
3. 股息、红利所得		分配企业所在地
4. 利息、租金、特许权使用费		支付或负担主体所在地

二、应税收入

(一) 一般收入

1. 销售货物收入

(1) 收入的一般确认条件（四个）

(2) 不同销售方式的确认条件与时间

托收承付

预收货款

需要安装和检验的

采用支付手续费方式委托代销的

售后回购（售后+回购；融资）

以旧换新（新：销售；旧：购进）

商业折扣

现金折扣

销售折让、销售退回

买一赠一

2. 劳务收入

（1）一般确认要素

对结果可靠估计的判定条件（三个；同时满足）

完工进度的方法（三个：工作量、劳务占比、成本占比）

（2）不同类别劳务确认时间

安装费

宣传媒介的收费

软件费

服务费

艺术表演、招待宴会和其他特殊活动收费

会员费

特许权费

劳务费

3. 转让财产收入

转让**股权收入**的确认时间

4. 股息、红利等权益性投资收益

股息红利的确认时间

股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的税务处理

5. 利息收入

利息收入确认时间

6. 租金收入

租金收入确认时间

租赁期限跨年度租金的确认（均匀确认）

7. 特许权使用费收入

特许权使用费收入确认时间

8. 接受捐赠收入

接受捐赠收入确认时间（实际收到）

9. 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。

（二）特殊收入的确认

1. 分期收款方式销售货物

确认时间：**合同约定的收款日期**

2. 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

确认时间：纳税年度内**完工进度或者完成的工作量**确认收入的实现

3. 产品分成方式取得收入

确认时间：**按分得产品的日期**确定收入，其收入额按产品的公允价值确定。

（三）视同销售收入

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。

内部处置资产的情形
不属于内部处置资产的情形 } 看所有权是否转移

三、免税收入

（一）国债利息和地方政府债券利息

（二）一定条件下的股息、红利等权益性收益

1. 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益

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。

3. 内地企业投资者通过沪港通投资香港联交所上市股票的股息红利所得税

投资对象	被投资企业	税务处理
H 股	不代扣股息红利所得税	投资企业自行申报，同时对内地居民企业连续持有 H 股满 12 个月取得的股息红利所得作为免税收入。
非 H 股	代扣股息红利所得税	投资企业对被扣缴的股息红利所得税，可申请税收抵免。

4. 企业发行的永续债适用股息、红利企业所得税政策

（1）永续债发行方和投资方均为居民企业的，永续债利息收入可以适用居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免税收入的政策规定。

（2）企业发行符合下列条件中 5 条（含）以上的永续债，也可以按照债券利息适用企业所得税政策，即：发行方支付的永续债利息支出准予在其企业所得税税前扣除；投资方取得的永续债利息收入应当依法纳税。

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。

5. 符合条件的非营利组织的收入

符合条件

注意：不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入属于免税收入

四、不征税收入

（一）财政拨款

（二）依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金

符合审批权限的**政府性基金和行政事业性收费**属于不征税收入。

（三）国务院规定的其他不征税收入——**具有专项用途的由国务院批准的财政性资金**

1. 范围：来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息等，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。

2. 符合下列条件的从**县级以上**各级政府财政部门及其他部门取得的财政性资金准予作为不征税收入企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件

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

企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算

（四）全国社会保障基金理事会对社保基金取得的直接股权投资收益、股权投资基金收益。

五、扣除项目

(一) 工资、薪金

1. 合理性标准（5 条）

2. 适用人员类型：

季节工

临时工

实习生

返聘离退休人员

接受外部劳务派遣用工

3. 工资、薪金金额的确定

(1) 接受外部劳务派遣用工

企业支付的部分：作为工资薪金，税前全额扣除

派遣单位支付的部分：不属于工资薪金性质

(2) 股权激励计划形式下的工资薪金

行权的：作为工资薪金，税前全额扣除

未行权的：不得税前扣除

(二) 职工福利费

1. 包含的内容

注意：福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等均属于福利费。

注意：福利费的范围（P21）

2. 扣除标准：14%

(三) 工会经费

标准：2%

(四) 职工教育经费

名称		计算依据	比例	超过部分
职工教育经费	(1) 一般企业（含高新技术企业、先进技术服务业企业）	合理工资薪金	8%	结转以后年度扣除
	(2) 软件企业	除职工培训费以外的职工教育经费	8%	可结转
		职工培训费部分	不涉及	100% 不涉及
	(3) 核电厂	除操纵人员培训费以外的职工教育经费	8%	可结转
		操纵人员培训费	不涉及	100% 不涉及

总结：

项目	第一步：实际发生额 A	第二步：标准额 B（限额）	第三步：比较确定 C	
			税前扣除额（孰低）	纳税调整额
福利费	1. 已知条件中的金额； 2. 需要调整的金额	工资薪金总额×14%	1. A>B 时=B 2. A<B 时=A	1. A>B 时=A-B 2. A<B 时无需调整
工会经费	已知条件中的金额	工资薪金总额×2%		
职工教育经费	已知条件中的金额	工资薪金总额×8%		

(五) 保险费

种类		税务处理
社会 保险	基本保险（五 险一金）	“五险一金”，即基本养老保险费、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。
补充 保险	补充医疗保险 补充养老保险	为本企业任职或受雇的 全体员工 支付的补充养老保险费和补充医疗保险费， 分别 在不超过职工工资、薪金总额 5% 标准内的，准予扣除；超过部分，不得扣除。
商业 保险	财产保险（企 业）	为本企业支付的财产保险准予扣除，如：雇主责任险、公众责任险等。
	人身安全险	为本企业特种职工支付的人身安全险及相关保险准予扣除 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
	其他（为个人 支付的保险）	除上述情况外，为个人支付的商业保险不得扣除

(六) 劳动保护费

1. 扣除标准：全额扣除（合理部分）

2. 企业根据其工作性质和特点，由企业统一制作并要求员工工作时统一着装所发生的工作服饰费，可视为劳动保护支出，准予扣除。

3. 防暑降温用品与防暑降温费

防暑降温用品：属于劳动保护支出

防暑降温费：属于福利费

(七) 利息费用

情形	利息支出税务处理
1. 向金融企业借款	据实扣除
2. 向非金融企业（一般企业和个人）借款	不超过按金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分可据实扣除
3. 向关联主体（企业和个人）借款	（1）满足以下条件之一，按 2 标准扣除 能够证明关联企业之间的交易活动符合独立交易原则 企业的实际税负不高于境内关联方的 （2）除（1）以外的情形，企业支付给关联方的利息，不超过债权性投资与权益性投资规定比例计算的部分，准予扣除，超过部分不得扣除。 上述比例：金融企业为 5：1；其他企业为 2：1
4. 在规定期限内投资资金未到位时的借款	投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的，企业对外借款所发生的利息，相当于实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息，不得在计算应纳税所得额时扣除。

(八) 业务招待费

1. 扣除标准：

标准 1：= 发生额的 60%

标准 2：≤ 当年销售（营业）收入的 5%

销售（营业）收入 = 主营业务收入 + 其他业务收入 + 视同销售收入

2. 从事股权投资业务企业招待费扣除标准

标准 1: = 发生额的 60%

标准 2: \leq 当年销售（营业）收入的 5%

投资企业全年销售（营业）收入 = 主营业务收入 + 其他业务收入 + 视同销售收入 + 股息、红利和股权转让收入

3. 筹建期间业务招待费扣除标准

标准: 发生额的 60%

(九) 广告费和业务宣传费

序号	企业类型	扣除标准	筹建期间
(1)	一般企业	\leq 当年销售（营业）收入 $\times 15\%$ 的部分准予扣除，超过部分在以后年度结转扣除	此期间发生的广告费和业务宣传费计入筹办费，据实扣除
(2)	化妆品制造与销售 医药制造 饮料制造（不含酒类制造）	\leq 当年销售（营业）收入 $\times 30\%$ 的部分准予扣除，超过部分在以后年度结转扣除	同上
(3)	对签订广告费和业务宣传费分摊协议的关联企业	扣除方法: 同 1 或 2 中的处理; 分摊金额: 企业可以按分摊协议将未超限额的部分或全部归集到另一方扣除。 另一方在计算本企业广告费和业务宣传费扣除限额时，可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。	同上
(4)	烟草企业	不得扣除	不得扣除

(十) 手续费及佣金支出

类型	扣除标准
限额扣除	保险企业 按当年全部保费收入扣除退保金等后 余额的 18% 计算限额
	电信企业 按不超过企业当年 收入总额 5% 的部分计算限额(如: 委托销售电话入网卡、电话充值卡等支付的佣金)
	其他企业 按所签订服务协议或合同确认的 收入金额的 5% 计算限额
不得扣除	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。
	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。
不能直接扣除	企业已计入固定资产、无形资产等相关资产的手续费及佣金支出，应当通过折旧、摊销等方式分期扣除，不得在发生当期直接扣除。

(十一) 公益性捐赠支出

1. 非公益性捐赠支不得在税前扣除

2. 公益性捐赠支限定性扣除

(1) 不超过年度会计利润总额 12% 的部分，准予扣除

(2) 超过年度利润总额 12% 的部分，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除

注意：先超先扣

(十二) 保险保障基金

类型	扣除标准			
限额扣除	财产保险业务、意外伤害保险业务	非投资型		不得超过 保费收入 的 0.8%
		投资型	有保证收益	不得超过 业务收入 的 0.08%
			无保证收益	不得超过 业务收入 的 0.05%
	人寿保险业务	有保证收益		不得超过 业务收入 的 0.15%
		无保证收益		不得超过 业务收入 的 0.05%
	健康保险业务	短期		不得超过 保费收入 的 0.8%
		长期		不得超过 保费收入 的 0.15%
不得扣除	财产保险公司的保险保障基金余额达到公司 总资产 6%的			
	人身保险公司的保险保障基金余额达到公司 总资产 1%的			

(十三) 以前年度发生应扣未扣支出

扣除标准：准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补期限不得超过 5 年。

六、扣除凭证

1. 企业发生支出，应取得税前扣除凭证。

2. 税前扣除凭证类别：

内部凭证

外部凭证（发票、财政票据、完税凭证、收款凭证、分割单等）

3. 企业在境内发生的支出项目属于增值税应税项目的凭证要求：

(1) 对方为已办理税务登记的增值税纳税人，其支出以发票（含税务机关代开的发票）作为税前扣除凭证；

(2) 对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人，其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证，收款凭证应载明收款单位名称、个人姓名及身份证号、支出项目、收款金额等相关信息。

4. 不合规发票不得作为税前扣除凭证

不合规发票是指企业取得私自印制、伪造、变造、作废、开票方非法取得、虚开、填写不规范等不符合规定的发票。

5. 企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证的税务处理：

(1) 当年度汇算清缴期结束前

要求对方补开、换开发票、其他外部凭证并作为税前扣除凭证。

(2) 汇算清缴期结束后，税务机关发现企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证并且告知企业的，企业应当自被告知之日起 60 日内补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证。

(3) 汇算清缴后，除被税务机关发现外

在以后年度取得符合规定的发票、其他外部凭证或者按照税法规定提供可以证实其支出真实性的相关资料，相应支出可以追补至该支出发生年度税前扣除，但追补年限不得超过 5 年。

6. 企业在补开、换开发票、其他外部凭证过程中，因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，可凭以下资料证实支出真实性后，

其支出允许税前扣除：

- （1）无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料（包括工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告等证明资料）；
- （2）相关业务活动的合同或者协议；
- （3）采用非现金方式支付的付款凭证；
- （4）货物运输的证明资料；
- （5）货物入库、出库内部凭证；
- （6）企业会计核算记录以及其他资料。

上述（1）至（3）为必备资料。

七、不得扣除的项目

资产的折旧和摊销

（一）固定资产

1. 未足额提取折旧的房屋、建筑物改建（推到重置、提升功能、增加面积）时其计税基础的确认
2. 不得计提折旧范围（7 项）
3. 最低折旧年限
 - 房屋、建筑物，为 20 年
 - 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为 10 年
 - 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为 5 年
 - 飞机、火车、轮船以外的运输工具，为 4 年
 - 电子设备，为 3 年

（二）生物资产

1. 类别

生物资产	消耗性	一次性消耗	大田作物、蔬菜、用材林、存栏待售的牲畜
	生产性	持续产出	>>经济林 >>薪炭林 >>产畜 >>役畜
	公益性	以防护、环保为目的	√防风固沙林 √水土保持林 √水源涵养林

2. 生产性生物资产最低折旧年限

林木类生产性生物资产，为 10 年

畜类生产性生物资产，为 3 年

（三）无形资产

1. 最低摊销年限

无形资产 摊销	情形	年限
	一般情况	≥10 年
	接受投资或受让的 无形资产	有关法律规定或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。
		没有相关法律规定或合同未约定使用年限的，按一般情况处理。
	外购的软件	≥2 年

	外购的商誉	在企业整体转让或清算时一次性扣除
--	-------	------------------

2. 不得计算摊销费用的范围

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

自创商誉

与经营活动无关的无形资产

(四) 长期待摊费用

序号	范围	摊销期限
1	已足额提取折旧的固定资产的改建支出 注： 改建只针对房屋、建筑物	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 ，是指 同时符合 下列条件的支出： 修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上 修理后固定资产的使用年限延长2年以上	尚可使用年限分期摊销 注意： 对固定资产的修理支出，可以直接扣除
4	其他应当作为长期待摊费用的支出 如： 房屋、建筑物以外的已足额提取折旧的固定资产的改良支出	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

八、资产损失

(一) 资产损失的确认

实际损失=发生的损失-债务人、担保人偿还-保险赔偿-法院强执部分

(二) 各类资产损失的确认

1. 金融企业贷款损失准备金的税务处理

(1) 准予税前提取贷款损失准备金的**贷款资产范围**

2. 准予当年税前扣除的贷款损失准备金

=本年末准予提取贷款损失准备金的贷款资产余额×1%—截至上年末已在税前扣除的贷款损失准备金的余额

3. 金融企业针对涉农贷款和中小企业贷款，按照以下比例计提的贷款损失准备金，准予在计算应纳税所得额时扣除：

关注类贷款，计提比例为2%

次级类贷款，计提比例为25%

可疑类贷款，计提比例为50%

损失类贷款，计提比例为100%

4. 股权损失税前扣除的条件

(1) 被投资方依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或被依法注销、吊销营业执照的；

(2) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已经停止经营3年以上的，且无重复恢复经营改组计划的；

(3) 对被投资方不具有控制权，投资期限届满或投资期限已超过10年，且被投资单位因连续3年经营亏损导致资不抵债的；

(4) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已完成清算或清算期超过3年以上的。

5. 商业零售企业存货损失税前扣除按以下规定处理：

(1) 商业零售企业存货因零星失窃、报废、废弃、过期、破损、腐败、鼠咬、顾客退换货等正常因素

形成的损失，应以清单形式申报，并出具损失情况分析报告。

（2）商业零售企业存货因风、火、雷、震等自然灾害，仓储、运输失事，重大案件等非正常因素形成的损失，为存货非正常损失，应以专项申报形式申报。

（3）存货单笔（单项）损失超过 500 万元的，无论何种因素形成的，均应以专项申报方式进行企业所得税纳税申报。

6. 货币资产损失的确认

（1）金融机构应清算而未清算超过 3 年的，企业可将该款项确认为资产损失，但应有法院或破产清算管理人出具的未完成清算证明。

（2）企业逾期 3 年以上的应收款项在会计上已作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。

（3）企业逾期 1 年以上，单笔数额不超过 5 万元或不超过企业年度收入总额万分之一的应收款项，会计上已经作为损失处理的，可以作为坏账损失，但应说明情况，并出具专项报告。

7. 非货币资产损失的确认

相关资产损失数额较大的（指占企业该类资产计税成本 10% 以上，或减少当年应纳税所得、增加亏损 10% 以上），纳税人留存备查自行出具的有法定代表人、主要负责人和财务负责人签章证实有关损失的书面申明。

8. 投资损失的确认

（1）债务人或担保人依法被宣告破产、关闭、被解散或撤销、被吊销营业执照、失踪或死亡等，应出具资产清偿证明或遗产清偿证明。

无法出具上述证明，且上述事项超过 3 年以上的，或债权投资（包括信用卡透支和助学贷款）余额在 300 万元以下的，应出具对应的债务人和担保人破产、关闭、解散证明、撤销文件、工商部门注销证明或查询证明以及追索记录等（包括司法追索、电话追索、信件追索和上门追索等原始记录）。

（2）下列股权和债权不得作为损失在税前扣除：

- ①债务人或担保人有经济偿还能力，未按期偿还的企业债权；
- ②违反法律、法规的规定，以各种形式、借口逃废或悬空的企业债权；
- ③行政干预逃废或悬空的企业债权；
- ④企业未向债务人和担保人追偿的债权；
- ⑤企业发生非经营活动的债权；
- ⑥其他不应当核销的企业债权和股权。

（三）在以前年度发生的未能在当年税前扣除的资产损失

针对此情况的实际资产损失，准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般不得超过五年

注意：下列资产损失，其追补确认期限经国家税务总局批准后可适当延长：

- ①因计划经济体制转轨过程中遗留的资产损失；
- ②企业重组上市过程中因权属不清出现争议而未能及时扣除的资产损失；
- ③因承担国家政策性任务而形成的资产损失；
- ④政策定性不明确而形成资产损失。

九、亏损弥补

1. 亏损弥补期必须从发生亏损年度的下一年算起，下一年的所得不足弥补的，可以逐年弥补但最长不得超过 5 年。

2. 自 2018 年 1 月 1 日起，当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格的企业，其具备资格年度之前 5 个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由 5 年延长至 10 年。

3. 针对受疫情影响较大的困难行业企业 2020 年度发生的亏损，其结转年限为 8 年。

4. 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。

5. 企业筹办期间不得计入亏损年度。

十、企业重组

（一）适用特殊性税务处理的条件（5 条）

（二）企业特殊性重组的税务处理

1. 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. 股权收购

股权收购，收购企业购买的股权不低于被收购企业全部股权的 50%，且收购企业在该股权收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择特殊性税务处理。

3. 资产收购

资产收购，受让企业收购的资产不低于转让企业全部资产的 50%，且受让企业在该资产收购发生时的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择特殊性税务处理。

4. 企业合并

企业合并，企业股东在该企业合并发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%

注意：

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。

5. 企业分立

企业分立，被分立企业所有股东按原持股比例取得分立企业的股权，分立企业和被分立企业均不改变原来的实质经营活动，且被分立企业股东在该企业分立发生时取得的股权支付金额不低于其交易支付总额的 85%，可以选择特殊性税务处理。

注意：被分立企业的股东取得分立企业的股权（简称“新股”），如需部分或全部放弃原持有的被分立企业的股权（简称“旧股”），“新股”的计税基础应以放弃“旧股”的计税基础确定。

（三）针对特殊性重组中非股权支付部分的税务处理

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)

十一、房地产开发企业

（一）销售未完工开发产品收入的税务处理

预计毛利额 = 销售未完工开发产品的收入 × 预计计税毛利率

注意：计税毛利率由各省级税务局按下列规定确定：

开发项目位于省、自治区、直辖市和计划单列市政府所在地城市城区和郊区的，不得低于 15%

开发项目位于地级市城区及郊区的，不得低于 10%

开发项目位于其他地区的，不得低于 5%

属于经济适用房、限价房和危改房的，不得低于 3%

（二）销售完工开发产品收入的税务处理

1. 不同收入形式的税务处理

（1）代收的各种基金、费用和附加

（2）一次性全额收款

（3）分期收款

（4）银行按揭方式

（5）委托方式销售

① 只付手续费

② 视同买断

③采取基价（保底价）并实行超基价双方分成方式

④包销方式

（6）视同销售收入的确认（三个顺序）

最后一项是按开发产品的成本利润率确定。开发产品的成本利润率不得低于 15%，其比例由征管机关确定。

注意：

企业房地产开发经营业务除土地开发之外，其他开发产品符合下列条件之一的，应视为已经完工：

开发产品竣工证明材料已报房地产管理部门备案

开发产品已开始投入使用

开发产品已取得了初始产权证明

（三）成本、费用及损失扣除的税务处理

1. 计税成本对象的确定原则

可否销售原则

功能区分原则

定价差异原则

成本差异原则

权益区分原则

2. 成本的分配方法

分配方法	适用对象
占地面积法	土地成本
建筑面积法	公共配套设施开发成本
直接成本法	借款费用
预算造价法	

利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。

3. 以下几项税前扣除的税务处理

（1）对未出售和已出售完工产品共同耗用维修费的扣除

（2）已计入销售收入的共用部位、共用设施设备维修基金的扣除

（3）企业在开发区内建造的会所、物业管理场所、电站、热力站、水厂、文体场馆、幼儿园等配套设施的税务处理

（4）在房地产开发区内建造的邮电通讯、学校、医疗设施的税务处理

（5）按揭销售方式下担保金的扣除

（6）企业委托境外机构销售开发产品的，其支付境外机构的销售费用（含佣金或手续费）不超过委托销售收入 10% 的部分，准予据实扣除。

4. 几项预提（应付）费用计税成本的确认

（1）出包工程未最终办理结算而未取得全额发票的，在证明资料充分的前提下，其发票不足金额可以预提，但最高不得超过合同总金额的 10%。

（2）公共配套设施尚未建造或尚未完工的，可按预算造价合理预提建造费用。

（3）应向政府上缴但尚未上缴的报批报建费用、物业完善费用可以按规定预提。

十二、关联企业

（一）关联关系的判定

1. 股权控制关系（25%）

2. 债权债务控制关系（50%、10%）

3. 高管控制关系（半数、控制董事会）

4. 生产经营控制关系（许可权、购销、劳务）

5. 其他控制关系（家族、亲属）

（二）在申报关联关系时提供国别报告

1. 居民企业必须要填报国别报告的情形（2 条）

（1）该居民企业为跨国企业集团的最终控股企业，且其上一会计年度合并财务报表中的各类收入金额合计超过 **55 亿元**。

（2）该居民企业被跨国企业集团指定为国别报告的报送企业。

2. 税务机关可以根据调查情况，可以要求提供国别报告的情形（3 条）

（1）跨国企业集团未向任何国家提供国别报告。

（2）虽然跨国企业集团已向其他国家提供国别报告，但我国与该国有尚未建立国别报告信息交换机制。

（3）虽然跨国企业集团已向其他国家提供国别报告，且我国与该国有已建立国别报告信息交换机制，但国别报告实际未成功交换至我国。

（三）准备好同期资料

1. 准备主体文档的条件

（1）年度发生跨境关联交易，且合并该企业财务报表的最终控股企业所属企业集团已准备主体文档。

（2）年度关联交易总额超过 **10 亿元**。

2. 准备本地文档的条件

（1）有形资产所有权转让金额（来料加工业务按照年度进出口报关价格计算）超过 2 亿元。

（2）金融资产转让金额超过 1 亿元。

（3）无形资产所有权转让金额超过 1 亿元。

（4）其他关联交易金额合计超过 4000 万元。

（四）转让定价方法

可比非受控价格法

再销售价格法

成本加成法

交易净利润法

利润分割法

资产评估法（成本法、市场法、收益法）

（五）预约定价

1. 有下列情形之一的，税务机关可以**拒绝**企业提交**谈签意向**：

（1）税务机关已经对企业实施特别纳税调整立案调查或者其他涉税案件调查，且尚未结案的

（2）未按照有关规定填报年度关联业务往来报告表

（3）未按照有关规定准备、保存和提供同期资料

（4）预备会谈阶段税务机关和企业无法达成一致意见

2. 有下列情形之一的，税务机关可以**拒绝**企业提交**正式申请**：

（1）预约定价安排申请草案拟采用的定价原则和计算方法不合理，且企业拒绝协商调整

（2）企业拒不提供有关资料或者提供的资料不符合税务机关要求，且不按时补正或者更正

（3）企业拒不配合税务机关进行功能和风险实地访谈

（4）其他不适合谈签预约定价安排的情况

3. 有下列情形之一的，税务机关可以**优先受理**企业提交的申请：

（1）企业关联申报和同期资料完备合理，披露充分

（2）企业纳税信用级别为 A 级

（3）税务机关曾经对企业实施特别纳税调查调整，并已经结案

（4）签署的预约定价安排执行期满，企业申请续签，且预约定价安排所述事实和经营环境没有发生实质性变化

(5) 企业提交的申请材料齐备，对价值链或者供应链的分析完整、清晰，充分考虑成本节约、市场溢价等地域特殊因素，拟采用的定价原则和计算方法合理

(6) 企业积极配合税务机关开展预约定价安排谈签工作

(7) 申请双边或者多边预约定价安排的，所涉及的税收协定缔约对方税务主管当局有较强的谈签意愿，对预约定价安排的重视程度较高

(六) 成本分摊协议主要内容

1. 参与方的名称、所在国家（地区）、关联关系、在协议中的权利和义务；

2. 成本分摊协议所涉及的无形资产或劳务的内容、范围，协议涉及研发或劳务活动的具体承担者及其职责、任务；

3. 协议期限；

4. 参与方预期收益的计算方法和假设；

5. 参与方初始投入和后续成本支付的金额、形式、价值确认的方法以及符合独立交易原则的说明；

6. 参与方会计方法的运用及变更说明；

7. 参与方加入或退出协议的程序及处理规定；

8. 参与方之间补偿支付的条件及处理规定；

9. 协议变更或终止的条件及处理规定；

10. 非参与方使用协议成果的规定。

注意：企业与其关联方签署成本分摊协议，有下列情形之一的，其自行分摊的成本不得税前扣除：

(1) 不具有合理商业目的和经济实质；

(2) 不符合独立交易原则；

(3) 没有遵循成本与收益配比原则；

(4) 未按有关规定备案或准备、保存和提供有关成本分摊协议的同期资料；

(5) 自签署成本分摊协议之日起经营期限少于 20 年。

(七) 受控外国企业管理

受控外国企业是指由居民企业，或由居民企业和居民个人控制的设立在实际税负明显低于税率水平 50% 的（ $<25\% \times 50\%$ ）水平国家（地区）的企业，并非出于合理经营需要对利润不作分配或减少分配的，上述利润中应归属于该居民企业的部分，应当计入该居民企业的当期收入。

(八) 资本弱化管理

1. 不得扣除利息支出 = 年度实际支付的全部关联方利息 \times (1 - 标准比例 \div 关联债资比例)

标准比例：金融企业 5:1；其他企业 2:1

关联债资比例 = 年度各月平均关联债权投资之和 \div 年度各月平均权益投资之和

其中：

各月平均关联债权投资 = (关联债权投资月初账面余额 + 月末账面余额) \div 2

各月平均权益投资 = (权益投资月初账面余额 + 月末账面余额) \div 2

十三、税收优惠

1. 收入类税收优惠

(一) 免税收入

(二) 减计收入

综合利用资源：10%

2. 扣除类税收优惠

(一) 研发费用

未形成无形资产的：75%

形成无形资产：175% 摊销，摊销年限 ≥ 10 年

注意：研发费中的其他相关费用部分不得超过可加计扣除研发费用总额的 10%。

1. 不适用税前加计扣除的活动（7 项）
2. 不适用税前加计扣除政策的行业（6 项）
3. 委托研发的税务处理

（1）企业委托**外部机构或个人（境内）**进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的 80% 计入委托方研发费用并计算加计扣除，受托方不得再进行加计扣除。

（2）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。

①委托境外进行研发活动**不包括**委托境外个人进行的研发活动。

②委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。

委托境外研发费用 = 费用实际发生额 × 80%

委托境外研发费用 = 费用实际发生额 × 80% ≤ 境内合规研发费 × 2/3

（二）企业安置残疾人员所支付的工资（100%）

（三）加速折旧优惠

1. 可采用加速折旧方法的固定资产是指：

- （1）由于**技术进步，产品更新换代较快**的固定资产
- （2）常年处于**强震动、高腐蚀**状态的固定资产

2. 加速折旧方法：

采取缩短折旧年限方法的，**最低折旧年限不得低于规定折旧年限的 60%**

采取加速折旧方法的，可以采取**双倍余额递减法或年数总和法**。

注意：上述方法一经选定，不得变更。

3. 特殊性加速折旧政策

主体	对象	加速折旧方法
全部制造业企业	新购进固定资产（包括自行建造）	上述 2 中加速折旧方法
所有企业	2018 年～2023 年之间后新购进除房屋、建筑物以外的固定资产（含自行建造）	单位价值 ≤ 500 万，一次性扣除
		单位价值 > 500 万，适用上述 2 中加速折旧方法
	2018 年 1 月 1 日以后单位价值不超过 5000 元固定资产	一次性扣除
疫情防控重点保障物资生产企业	自 2020 年 1 月 1 日至 2021 年 3 月 31 日，为扩大产能新购置的相关设备	一次性扣除

3. 所得类税收优惠

（一）从事农、林、牧、渔业项目的所得

1. 免征企业所得税的有 8 项
2. 减半征收企业所得税的有 2 项

（二）从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得

自项目取得第一笔**生产经营收入**所属纳税年度起，实行“三免三减半”。

（三）从事符合条件的环境保护、节能节水项目所得

自项目取得第一笔**生产经营收入**所属纳税年度起，实行“三免三减半”。

（四）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。

技术转让所得=技术转让收入-技术转让成本-相关税费

1. 条件限定：

（1）转让主体：只能是居民企业

（2）技术转让是指居民企业转让其拥有的所有权或 5 年以上（含 5 年）非独占许可使用权的行为。

2. 针对技术转让收入

不属于与技术转让项目密不可分的技术咨询、技术服务、技术培训等收入，不得计入技术转让收入。

（五）创投企业优惠

是指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（24 个月）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。

4. 税率类税收优惠

（一）高新技术企业优惠（15%）

高新企业具体认定条件（8 条）

（二）技术先进型服务企业

技术先进型服务企业具体认定条件（5 条）

（三）小型微利企业优惠（20%）

认定条件及税务处理

企业类型	年度应纳税所得额	从业人数	资产总额
所有类型	≤300 万元	≤300 人	≤5000 万元
	0<所得≤100, 万元, 减按 12.5% 计算应税所得 100<所得≤300, 万元, 减按 50% 计算应税所得		

（四）促进节能服务产业发展的优惠

自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，实施“三免三减半”的优惠政策。

（五）软件产业和集成电路产业优惠政策

主体或项目	生产工艺	享受起始时间	经营期	优惠政策
国家鼓励的集成电路生产企业或项目	线宽<28 纳米	获利年度	≥15 年	十免
	线宽<65 纳米	获利年度	≥15 年	五免五减半
	线宽<130 纳米	获利年度	≥10 年	两免三减半
国家鼓励的集成电路设计、装备、材料、封装、测试企业和软件企业		获利年度		两免三减半
国家鼓励的重点集成电路设计和软件企业		获利年度		1~5 年：免 持续年度： 10%

注意：

1. 集成电路设计企业的职工培训费用，应单独核算并按实际发生额在税前扣除。

2. 企业外购的软件，凡符合固定资产或无形资产确认条件的，可以按照固定资产或无形资产进行核算，其折旧或摊销年限可以适当缩短，最短可为 2 年（含）。

（六）非居民企业取得境内所得（10%）

适用条件：

在境内未设立机构场所

设立机构场所，但该境内所得与机构、场所没有实际关系

5. 税额类优惠政策

企业购置并实际使用税法规定的**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。

十四、居民企业应纳税额的计算

（一）核定征收企业所得税的范围

居民企业纳税人具有下列情形之一的，核定征收企业所得税：

1. 依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；
2. 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；
3. 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；
4. 虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；
5. 发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；
6. 申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

【提示】特殊行业、特殊类型的纳税人和一定规模以上的纳税人不适用上述办法，包括：

1. 享受优惠政策的企业（不包括仅享受前述免税收入优惠政策的企业、符合条件的小型微利企业）；
2. 汇总纳税企业；
3. 上市公司；
4. 金融企业：银行、信用社、小额贷款公司、保险公司、证券公司、期货公司、信托投资公司、金融资产管理公司、融资租赁公司、担保公司、财务公司、典当公司等。
5. 中介机构：会计、审计、资产评估、税务、房地产估价、土地估价、工程造价、律师、价格鉴证、公证机构、基层法律服务机构、专利代理、商标代理以及其他经济鉴证类社会中介机构；
6. 专门从事股权（股票）投资业务的企业；
7. 国家税务总局规定的其他企业。

十五、非居民企业所得税核定征收应纳税额的计算和核定征收办法

1. 对在中国境内未设立机构、场所或虽设立机构、场所但取得的所得与所设机构、场所无实际联系的非居民企业的所得，按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按照规定已经扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

（3）其他所得，参照前两项规定的办法计算应纳税所得额。

2. 扣缴义务人在每次向非居民企业支付或到期应支付所得时扣缴企业所得税：

扣缴企业所得税应纳税额=应纳税所得额×实际征收率（10%）

3. 非居民企业取得上述规定的相关所得，在计算缴纳企业所得税时，应以不含增值税的收入全额作为应纳税所得额。

4. 新增：扣缴义务人与非居民企业签订与规定所得有关的业务合同时，凡合同中约定由扣缴义务人实际承担应纳税款的，应将非居民企业取得的不含税所得换算为含税所得计算并解缴应扣税款。

核定征收办法

1. 按**收入总额**核定应纳税所得额：（收入能正确计算，但成本费用不能正确计算）

应纳税所得额=收入总额×经税务机关核定的利润率

2. 按**成本费用**核定应纳税所得额：（成本费用能正确计算，但收入不能正确计算）

应纳税所得额=成本费用总额/（1-经税务机关核定的利润率）×经税务机关核定的利润率

3. 按**经费支出**换算收入核定应纳税所得额：（经费能正确计算，但收入不能正确计算）

应纳税所得额=经费支出总额/（1-经税务机关核定的利润率）×经税务机关核定的利润率

注意：税务机关可以按照以下标准确定非居民企业的利润率：

- (1) 从事承包工程作业、设计和咨询劳务的，利润率为 15%~30%；
- (2) 从事管理服务的，利润率为 30%~50%；
- (3) 其他业务，利润率不低于 15%

十六、外国企业常驻代表机构核定征收应纳税额的计算

1. 按经费支出换算收入：（经费能正确计算，但收入、成本费用不能正确计算）

应纳税所得额=本期经费支出额÷（1-核定利润率）×核定利润率

应纳税额=应纳税所得额×企业所得税税率

核定利润率：不应低于 15%

2. 按收入总额核定应纳税所得额：（收入能正确计算，但成本费用不能正确计算）

应纳税所得额=收入总额×核定利润率×企业所得税税率

核定利润率：不应低于 15%

十七、跨地区经营汇总纳税企业所得税计算

总机构汇总，总、分机构预缴的税款，并将 50% 自己预缴，剩余的 50% 在各分支机构间分摊预缴。

某分支机构分摊税款比例=0.35×（该分支机构营业收入÷各分支机构营业收入之和）+0.35×（该分支机构工资总额÷各分支机构工资总额之和）+0.3×（该分支机构资产总额÷各分支机构资产总额之和）

注意：哪些二级分支机构不就地分摊缴纳企业所得税

出题思路分析：跨地区经营汇总纳税企业的汇总纳税程序容易在计算题中出现

十八、企业政策性搬迁所得税的计算

应税所得=搬迁收入-搬迁支出

（一）搬迁补偿收入包括

- （1）对被征用资产价值的补偿
- （2）因搬迁、安置而给予的补偿
- （3）对停产停业形成的损失而给予的补偿
- （4）资产搬迁过程中遭到毁损而取得的保险赔款

注意：

不能对搬迁收入、搬迁支出、搬迁资产、搬迁所得等事项单独核算和管理，应视为企业自行搬迁或商业性搬迁等**非政策性搬迁**。

（二）对搬迁损失的税务处理

对搬迁损失，自行选择按下列方法之一进行税务处理，一经选定，不得改变在搬迁完成年度，一次性作为损失进行扣除。

自搬迁完成年度起分 3 个年度，均匀在税前扣除。

（三）搬迁完成年度的确认

1. 有下列情形之一的，为搬迁完成年度，：

从搬迁开始，5 年内（包括搬迁当年度）任何一年完成搬迁的

从搬迁开始，搬迁时间满 5 年（包括搬迁当年度）的年度

注意：企业边搬迁、边生产的，搬迁年度应从实际开始搬迁的年度计算。

2. 同时符合下列条件的，视为完成搬迁：

搬迁规划已基本完成

当年生产经营收入占规划搬迁前年度生产经营收入 50% 以上

第二章 个人所得税

一、居民个人和非居民个人的判断标准：住所和居住时间

1. 居民个人：在中国境内有住所，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计满 183 天的个人。

【提示 1】住所：指因户籍、家庭、经济利益关系而在中国境内习惯性居住。

【提示 2】纳税年度：自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。

【提示 3】居民个人从中国境内和境外取得的所得缴纳个人所得税。

2. 非居民个人：在中国境内无住所又不居住，或者无住所而一个纳税年度内在中国境内居住累计不满 183 天的个人。非居民个人从中国境内取得的所得缴纳个人所得税。

【提示 1】无住所个人一个纳税年度内在中国境内累计居住天数，按照个人在中国境内累计停留的天数计算。在中国境内停留的当天满 24 小时的，计入中国境内居住天数，在中国境内停留的当天不足 24 小时的，不计入中国境内居住天数。

【注意】居住天数，判定无住所个人的居民身份，确定纳税义务时候使用。

二、无住所个人工资、薪金个人所得税的计算

1. 非居民个人境内居住时间累计不超过 90 天的情形

居住时间	纳税人	境内所得		境外所得	
		境内支付	境外支付	境内支付	境外支付
≤90 天	非居民	√	免税	×（不包括高管）	×
90 天～183 天	非居民	√	√	×（不包括高管）	×
183 天～6 年（居住）	居民	√	√	√	免税
≥6 年（居住）	居民	√	√	√	√

（1）收入额的确定

当月工资薪金收入额=当月境内外工资、薪金总额

$$\times \frac{\text{当月境内支付工资薪金数额}}{\text{当月境内外工资薪金数额}} \times \frac{\text{当月工作期间境内工作天数}}{\text{当月工作期间公历天数}}$$

（2）应纳税额计算

非居民个人当月取得工资薪金所得，按当月收入额，减去税法规定的减除费用后的余额，为应纳税所得额，适用按月换算后的综合所得税率表计算应纳税额。

2. 非居民个人境内居住时间累计超过 90 天不满 183 天的情形

居住时间	纳税人	境内所得		境外所得	
		境内支付	境外支付	境内支付	境外支付
≤90 天	非居民	√	免税	×（不包括高管）	×
90 天～183 天	非居民	√	√	×（不包括高管）	×
183 天～6 年（居住）	居民	√	√	√	免税
≥6 年（居住）	居民	√	√	√	√

（1）收入额的确定

当月工资薪金收入额=当月境内外工资、薪金总额

$$\times \frac{\text{当月工作期间境内工作天数}}{\text{当月工作期间公历天数}}$$

（2）应纳税额计算

非居民个人当月取得工资薪金所得，按当月收入额，减去税法规定的减除费用后的余额，为应纳税所得额，适用按月换算后的综合所得税率表计算应纳税额。

3. 无住所居民个人在境内居住累计满 183 天的年度连续不满六年的情形（P217）

居住时间	纳税人	境内所得		境外所得	
		境内支付	境外支付	境内支付	境外支付

≤90 天	非居民	√	免税	×（不包括高管）	×
90 天～183 天	非居民	√	√	×（不包括高管）	×
183 天～6 年（居住）	居民	√	√	√	免税
≥6 年（居住）	居民	√	√	√	√

(1) 收入额的确定

应纳税收入额 = 当月境内外工资、薪金总额 ×

$$\left(1 - \frac{\text{当月境外支付工资}}{\text{当月境内外支付工资总额}} \times \frac{\text{当月境外工作天数}}{\text{当月工作期间公历天数}}\right)$$

(2) 应纳税额计算

同居民个人预扣预缴应纳税额的计算

需要办理汇算清缴的，按照规定办理汇算清缴。

4. 无住所居民个人在境内居住累计满 183 天的年度连续满六年的情形

居住时间	纳税人	境内所得		境外所得	
		境内支付	境外支付	境内支付	境外支付
≤90 天	非居民	√	免税	×（不包括高管）	×
90 天～183 天	非居民	√	√	×（不包括高管）	×
183 天～6 年（居住）	居民	√	√	√	免税
≥6 年（居住）	居民	√	√	√	√

(1) 收入额的确定

应纳税收入额 = 当月境内外工资、薪金总额

(2) 应纳税额计算

同居民个人预扣预缴应纳税额的计算（P211）

需要办理汇算清缴的，按照规定办理汇算清缴。

三、非居民个人获得劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得的计税方法

1. 应纳税所得额 = 每次收入额

劳务报酬所得、特许权使用费每次收入额 = 收入 × (1 - 20%)

稿酬所得的收入额 = 收入 × (1 - 20%) × 70%

2. 应纳税额

应纳税额 = 应纳税所得额 × 税率 - 速算扣除数

四、综合所得

计税规则：平时预扣预缴、次年汇算清缴

(一) 类别

工资、薪金所得

劳务报酬所得

稿酬所得

特许权使用费所得

(二) 扣除内容

1. 专项扣除（三险一金）

基本养老保险

基本医疗保险

失业保险

住房公积金

2. 专项附加扣除

子女教育

继续教育

大病医疗

住房贷款利息

住房租金

赡养老人

综合所得		专项附加扣除					
		子女教育	继续教育	大病医疗	住房贷款	住房租金	赡养老人
预扣预缴	工资、薪金	√	√	×	√（二选一）		√
	劳务报酬	×					
	稿酬						
	特许权使用费						
汇算清缴		√（住房贷款与住房利息二选一）					
注意：一个纳税年度扣除不完的，不能结转以后年度扣除。							

3. 其他扣除

企业年金

职业年金

商业健康保险

税收递延型商业养老保险

（三）办理汇算清缴的适用条件

1. 取得综合所得且符合下列情形之一的，应办理汇算清缴：

（1）从**两处以上**取得综合所得，且综合所得年收入额减除专项扣除后的余额**超过 6 万元**；

（2）取得劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得中一项或者多项所得，且综合所得年收入额减除专项扣除的余额**超过 6 万元**；

（3）纳税年度内预缴税额**低于**应纳税额；

注意：2020 年度综合所得收入超过 12 万元且需要补税金额超过 400 元的，才需要汇算清缴。

（4）纳税人申请退税。

2. 纳税人在 2020 年度已依法预缴个人所得税且符合以下情形之一的，无需办理年度汇算：

（1）年度汇算需补税但综合所得收入全年**不超过 12 万元**的；

（2）年度汇算需补税金额**不超过 400 元**的；

（3）已预缴税额与年度应纳税额一致或者不申请退税的。

五、工资、薪金所得及应纳税额计算

（一）一般工资薪金的计算

累计预扣预缴应纳税所得额=累计收入－累计免税收入－累计减除费用－累计专项扣除－累计专项附加扣除－累计依法确定的其他扣除

本期应预扣预缴税额=（累计预扣预缴应纳税所得额×预扣率－速算扣除数）－累计减免税额－累计已预扣预缴税额

注意：新员工、老员工工资薪金费用扣除规定。

（二）不并入综合所得的工资、薪金所得

1. 居民个人全年一次性奖金

居民个人全年一次性奖金

取得时间	综合所得	计税方式
在 2021 年 12 月 31 日前	不并入	单独计算纳税
自 2022 年 1 月 1 日起	并入	与一般工资薪金合并计税

2. 个人领取企业年金、职业年金

个人领取企业年金、职业年金计税方法			
领取方式		计算方法	适用税率表
按月领取		全额单独计税	月度税率表
按季领取		先按月平摊，按月全额计税，再汇总税额	
按年领取		全额单独计税	综合所得税率表
一次全部领取	(1) 出境定居 (2) 个人死亡后，其指定的受益人或法定继承人	全额单独计税	综合所得税率表
	除 (1) (2) 以外其他原因	全额单独计税	月度税率表

3. 解除劳动关系的一次性补偿收入

4. 提前退休一次性补偿收入

5. 单位低价向职工售房的政策

6. 个人股权激励所得个人所得税政策

取得时间	综合所得	计税方式	税率表
在 2021 年 12 月 31 日前	不并入	全额单独计税 应纳税额 = 股权激励收入 × 适用税率 - 速算扣除数	综合税率表
2022 年 1 月 1 日之后	政策待定		

六、劳务报酬所得

(一) 减除费用标准

1. 每次收入 < 4000 元的:

应纳税所得额 = 每次收入额 - 800

2. 每次收入 ≥ 4000 元的:

应纳税所得额 = 每次收入额 × (1 - 20%)

(二) 居民个人预扣预缴应纳税额的计算

应预扣预缴税额 = 预扣预缴应纳税所得额 × 预扣率 - 速算扣除数

(三) 关于保险营销员、证券经纪人佣金收入的政策

保险营销员、证券经纪人取得的佣金收入，属于劳务报酬所得。

收入额 = 不含增值税的收入 × (1 - 20%)

应纳税所得 = 收入额 - 展业成本 - 附加税费

展业成本 = 收入额 × 25%

累计预扣法应纳税额 = (累计预扣预缴应纳税所得额 × 预扣率 - 速算扣除数) - 累计减免税额 - 累计已预扣预缴税额

七、稿酬所得

(一) 判定标准：出版、发表

(二) 预扣预缴税额计算

1. 预扣预缴应纳税所得额的计算

应纳税所得额 = 每次收入额 \times 70%

每次收入额 = 每次收入 - 减除费用

2. 减除费用标准

(1) 每次收入 < 4000 元的:

应纳税所得额 = 每次收入额 = 每次收入 - 800

(2) 每次收入 ≥ 4000 元的:

应纳税所得额 = 每次收入额 = 每次收入 \times (1 - 20%)

3. 应预扣预缴税额 = 预扣预缴应纳税所得额 \times 20%

八、特许权使用费所得

(一) 预扣预缴应纳税额计算

1. 减除费用标准

(1) 每次收入 < 4000 元的:

应纳税所得额 = 每次收入额 = 每次收入 - 800

(2) 每次收入 ≥ 4000 元的:

应纳税所得额 = 每次收入额 = 每次收入 \times (1 - 20%)

2. 应预扣预缴税额 = 预扣预缴应纳税所得额 \times 20%

(二) 适用范围

1. 作者将自己的文字作品手稿原件或复印件公开拍卖取得的所得, 属于提供著作权的使用所得, 按特许权使用费所得项目征税。

2. 编剧从电视剧的制作单位取得的剧本使用费, 一律按特许权使用费所得征税。

九、经营所得

个体工商户个人所得

个人独资企业和合伙企业所得

对企事业单位承包经营、承租经营所得

(一) 个体工商户的生产、经营所得

重点把握扣除项目

1. 工资、薪金支出

个体工商户实际支付给从业人员的、合理的工资薪金支出, 准予扣除。

个体工商户业主的工资薪金支出不得税前扣除, 但其可按 60000 元/年 (5000 元/月) 的标准在税前扣除所得税费用。

2. 三项经费的扣除

项目	扣除限额比例	计算基数	
		从业人员	业主
职工福利费	14%	从业人员工资总额	当地 (地级市) 上年度社会平均工资的 3 倍。
职工工会经费	2%		
职工教育经费	2.5%		

3. 补充保险

项目	扣除限额比例	计算基数	
		从业人员	业主

补充养老保险	5%	从业员工工资	当地（地级市）上年度社会平均工资的 3 倍。
补充医疗保险	5%	总额	

4. 捐赠支出

个体工商户通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于指定的公益事业的捐赠，捐赠额不超过其应纳税所得额 30% 的部分可以据实扣除。

5. 不得扣除项目的规定

6. 个体工商户生产经营活动中，应当分别核算生产经营费用和个人、家庭费用。对于生产经营与个人、家庭生活混用难以分清的费用，其 **40%** 视为与生产经营有关费用，**准予扣除**。

（二）个人独资企业和合伙企业的生产、经营所得

1. 扣除项目

（1）投资者及其家庭发生的生活费用不允许在税前扣除，生活费用同经营费用难以划分的，则全部视同生活费用，不允许扣除；

（2）企业生产经营和投资者及其家庭生活共用的固定资产，难以划分的，由税务机关**核定**准予在税前扣除的折旧费用的数额或比例。

2. 合伙人应纳税所得额划分原则：先分后税原则

（1）合伙人以合伙企业的生产经营所得和其他所得，按照合伙协议约定的分配比例确定。

（2）合伙协议未约定或约定不明确的，以全部生产经营所得和其他所得，按照合伙人协商决定的分配比例确定。

（3）协商不成的，以全部生产经营所得和其他所得，按照合伙人实缴出资比例确定。

（4）无法确定出资比例的，以全部生产经营所得和其他所得，按照合伙人数量平均计算。

（5）合伙协议不得约定将全部利润分配给部分合伙人。

（三）对律师事务所从业人员个人所得税的征收管理

1. 雇员律师与事务所的分成收入个人所得税的处理

2. 律师兼职获得工资、薪金性质所得的税务处理

3. 律师以个人名义聘用其他人员的个税处理

4. 律师从接受法律事务服务的当事人处取得法律顾问费或其他酬金等收入的个税处理

十、财产租赁所得

个人出租财产收入，在计算个税时，应**依次**扣除以下费用：

（1）财产租赁过程中缴纳的税费

（2）向出租方支付的租金

（3）由纳税人负担的该出租财产实际开支的修缮费用：

提供有效、准确的修缮费支出凭证。

修缮费的扣除，以每次 800 元为限。一次扣除不完的，准予在下一次继续扣除，直到扣完为止。

（4）税法规定的费用扣除标准

每次收入不超过 4000 元，定额减除费用 800 元；每次收入在 4000 元以上，定率减除 20% 的费用。

十一、财产转让所得

（一）股权转让所得未遵从公平交易原则，**核定股权转让收入**的情形：

1. 申报的股权转让收入明显偏低且无正当理由的

2. 未按照规定期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；

3. 转让方无法提供或拒不提供股权转让收入的有关资料。

（二）申报的股权转让收入明显偏低且无正当理由的情形

1. 申报的股权转让收入低于股权对应的净资产份额的。

2. 申报的股权转让收入低于初始投资成本或低于取得该股权所支付的价款及相关税费的；

3. 申报的股权受让收入低于相同或类似条件下同一企业同一股东或其他股东股权转让收入的；
4. 申报的股权受让收入低于相同或类似条件下同类行业的企业股权转让收入的；
5. 不具合理性的无偿让渡股权或股份。

注意：申报的股权受让收入符合下列条件之一的股权转让收入明显偏低，视为有正当理由，不在核定的范围：

- （1）能出具有效文件，证明被投资企业因国家政策调整，生产经营受到重大影响，导致低价转让股权
- （2）继承或将股权转让给其能提供具有法律效力身份关系证明的配偶、父母、子女、祖父母、外祖父母、孙子女、外孙子女、兄弟姐妹以及对转让人承担直接抚养或者赡养义务的抚养人或者赡养人
- （3）按法律、政府文件或章程规定，并有相关资料充分证明转让价格合理且真实的本企业员工持有的不能对外转让股权的内部转让

（三）税务机关应依次按照下列方法核定股权转让收入：

1. 净资产核定法
2. 类比法

（四）个人转让上市公司限售股所得税计算

应纳税额 = (限售股转让收入 - 限售股原值 - 合理税费) × 20%

上述限售股原值如果无法准确计算的，税务机关一律按限售股转让收入的 **15% 核定** 限售股原值及合理税费。

注意：

纳税人同时持有限售股及该股流通股的，其股票转让所得，按照**限售股优先原则**，即：转让股票视同先转让限售股，按规定计算缴纳个人所得税。

（五）个人取得拍卖收入征收个人所得税的计算方法

拍卖对象	税务处理
①文字作品手稿原件或复印件	按“特许权使用费”所得计税
②除上述①以外的资产	<p>按“财产转让所得”计税</p> <p>应纳税额 = (转让收入 - 财产原值 - 相关税费 - 合理费用) × 20%</p> <p>拍卖财产原值的确认：</p> <p>购买获得：为购买该拍卖品时实际支付的价款；</p> <p>拍卖获得：为拍得该拍卖品实际支付的价款及相关税费；</p> <p>祖传器物：收藏该器物发生的费用。</p> <p>受赠资产：受赠时的相关税费</p> <p>纳税人的财产原值凭证不能准确核定的，按转让收入额的 3% 征收率计算缴纳个人所得税；</p> <p>拍卖品为经文物部门认定是海外回流文物的，按转让收入额的 2% 征收率计算缴纳个人所得税</p>

十二、利息、股息、红利所得

实施上市公司股息红利差别化个人所得税政策

持股期限	所得额确认
1 个月以内（含 1 个月）	全额计入应纳税所得额
在 1 个月以上至 1 年（含 1 年）	减按 50% 计入应纳税所得额
超过 1 年	公开市场 免征

十三、偶然所得（抽奖）

应纳税额 = 每次收入额 × 20%

十四、捐赠支出的税务处理

个人一般公益性捐赠额不超过**应纳税所得额 30%**的部分可以扣除，超过部分不允许扣除。

应纳税额 = (应纳税所得额 - 允许扣除的捐赠额) × 税率 - 速算扣除数（涉及到此项才减除）

注意：全额扣除的情形

类别	范围	费用扣除	捐赠
1. 经营所得	专营种植业、养殖业、饲养业、捕捞业，免税。	成本、费用、支出、损失、税费、投资人费用扣除额	公益性捐赠，未超过纳税人申报的应纳税所得额 30% 的部分，可从其应纳税所得额中扣除。 (1) 取得多项所得，公益捐赠扣除先后顺序自行决定。 (2) 既有限额扣除，又有全额扣除，扣除顺序自行决定。
2. 工资、薪金所得	独生子女补贴和托儿补助费 不属于征税范畴	费用减除：5000 专项扣除 专项附加扣除 其他扣除	
3. 劳务报酬所得	综合所得	不任职的董事费	
4. 稿酬所得		继承人取得遗作稿酬	
5. 特许权使用费所得	所得	(1) 作者将自己的文字作品手稿原件或复印件拍卖的所得。 (2) 个人取得特许权的经济赔偿收入。 (3) 编剧从电视剧的制作单位取得的剧本使用费。	
6. 财产租赁所得		<4000，减 800； ≥4000，减 20% 注意：针对财产租赁所得 ① 租赁中缴纳的税费 ② 向出租方支付租金 ③ 修缮费 ④ 费用扣除标准	
7. 财产转让所得	股权转让	财产原值 + 税费	
8. 利息、股息、红利所得	转增股本	无	
9. 偶然所得	免税规定		

十五、境外缴纳税额抵免的计税方法

1. 纳税义务人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额，但扣除额不得超过抵免限额。

2 抵免限额的计算过程需要分国、分项（综合所得、经营所得和其他所得）计算。

3. 境外已纳税款超过抵免限额的部分可在以后 5 年中，该国家（地区）扣除限额的余额中补扣。

十六、征收管理

1. 代扣代缴税款的手续费：2%

该手续费由扣缴义务人用于代扣代缴费用开支和奖励代扣代缴工作做得较好的办税人员。

2. 有下列情形之一的，纳税人应当依法办理纳税申报：

- (1) 取得综合所得需要办理汇算清缴
- (2) 取得应税所得没有扣缴义务人
- (3) 取得应税所得，扣缴义务人未扣缴税款

- (4) 取得境外所得
- (5) 因移居境外注销中国户籍
- (6) 非居民个人在中国境内从两处以上取得工资、薪金所得

第三章 国际税收

一、国际税收原则和国际税法原则

(一) 国际税收原则：（解决按什么标准征税，国家间如何分配征税权）

1. 单一课税原则：跨境交易产生的收入只应该被课征一道税和至少应该被课征一道税。
2. 受益原则：纳税人以从政府公共支出中获得的利益大小为税收负担分配的标准。

【提示 1】国际税收规则将跨境交易中的积极所得（主要通过生产经营活动取得的收入）的征税权主要给予来源国，将消极所得（主要通过投资活动取得的收入）的征税权主要给予居住国。

【提示 2】跨境交易中，个人主要获得的是投资所得，企业主要获得的是生产经营所得。按照受益原则，居住国更关心对个人的征税权，将对个人的征税权分配给居住国比较合理，应将对企业的征税权分配给来源国。

【提示 3】按照单一原则和受益原则，所有跨境交易的所得，至少应按照来源国的税率征税，且不应超过居住国的税率。

【提示 4】单一课税原则和受益原则是国际税收问题谈判的出发点，是来源国和居民国税收管辖权分配的国际惯例。

3. 国际税收中性原则：国际税收规则不应对外国纳税人跨国经济活动的区位选择以及企业的组织形式等产生影响。

【提示 1】从来源国的角度看，就是资本输入中性：资本输入中性要求位于同一国家内的本国投资者和外国投资者在相同税前所得情况下适用相同的税率。

【提示 2】从居住国的角度看，就是资本输出中性：资本输出中性要求税法既不鼓励也不阻碍资本的输出，使国内投资者和海外投资者的相同税前所得适用相同的税率。

(二) 国际税法原则（处理国际税收问题的基本信念和习惯）

1. 优先征税原则：国际税收关系中，确定将某项课税客体划归来源国，由来源国优先行使征税权的一项原则。
2. 独占征税原则：在签订国际税收协定时，将某项课税客体排他性地划归某一国，由该国单独行使征税权力的一项原则。
独占征税原则常用以调整由国际经济活动产生的国家与纳税人之间的税收法律关系和国家之间的税收权益分配关系。
3. 税收分享原则：在签订国际税收协定时，将某些课税客体划归缔约国双方，由双方共同征税的一项原则。
4. 无差异原则：对外国纳税人和本国纳税人实行平等对待，使两者在征收范围、税率和税收负担方面保持基本一致。

二、税收管辖权

划分依据	类别	内容及判定条件	
属人原则	公民管辖权	国籍	
	居民管辖权	自然居民身份	法律标准 住所标准 停留时间标准
		法人居民身份	注册地标准 实际管理机构与控制中心所在地标准

			总机构所在地标准 控股权标准	
属地原则	地域管辖区		
	地域管辖区（收入来源地管辖权）	经营所得	常设机构标准 交易地点标准	
		劳务所得	独立个人劳务所得	固定基地标准 停留期间标准 所得支付地标准
			非独立个人劳务所得	停留期间标准 所得支付地标准
			其他所得	管理人员：支付地 演艺人员：活动地
		投资所得	权利提供地 权利使用地 双方分享征税权力	
		不动产所得	坐落地	
		财产转让所得	转让常设机构或固定基地财产：存在地 转让从事国际运输的船舶、飞机：居住国	
		遗产继承所得	不动产或有形动产：物质形态的存在国 股票或债权：发行者或债务人的居住国	

注意：常设机构的利润：

利润**范围**的确定：归属法和引力法

利润**计算**的确定：分配法和核定法

三、境外所得抵扣税额计算的基本项目

汇总境内应税所得和分国（地区）的境外应税所得

计算分国别的可抵免境外已纳税额

计算分国别的抵免限额

注意：

（1）企业不能准确计算上述项目实际可抵免分国（地区）别的境外所得税税额的，在相应国家（地区）缴纳的税收均不得在该企业当期应纳税额中抵免，也不得结转以后年度抵免。

（2）企业可以选择按国（地区）别分别计算（即“**分国（地区）不分项**”），或者不按国（地区）别汇总计算（即“**不分国（地区）不分项**”）其来源于境外的应纳税所得额，并分别计算其可抵免境外所得税税额和抵免限额。上述方式一经选择，**5年内不得改变**。

四、可予抵免境外所得税税额的确认

下列税款**不属于**可抵免的范畴：

1. 按照境外所得税法规属于错缴或错征的境外所得税税款
2. 按照税收协定规定不应征收的境外所得税税款
3. 因少缴或迟缴境外所得税而追加的利息、滞纳金或罚款
4. 境外所得税纳税人或其利害关系人从境外征税主体得到实际返还或补偿的境外所得税税款
5. 按我国税法规定，已经免征我国企业所得税的境外所得负担的境外所得税税款
6. 按我国有关部门的规定已经从企业境外应纳税所得额中扣除的境外所得税税款

五、可抵扣的间接税额

居民企业取得的境外投资收益实际间接负担的税额，是指根据直接或间接持股方式合计持股 20%以上（含 20%）的规定层级的外国企业股份，由此应分得的股息、红利等权益性投资收益中，从最低一层外国企业起逐层计算的属于由上一层企业负担的税额。（最多算到五层）

每层间接抵免税额计算公式如下

本层企业应纳税额属于由一家上一层企业负担的税额＝

（本层企业就利润和投资收益所实际缴纳的税额＋符合规定的由本层企业间接负担的税额）×本层企业向一家上一层企业分配的股息（红利）÷本层企业所得税后利润额。

六、抵免限额及实际抵免境外税额的计算

（一）抵免限额

抵免限额＝中国境内、境外所得依照税法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

境外已纳税额的抵免额度不能超过抵免限额；超过抵免限额的部分，可以在以后 5 个年度（从超过抵免限额的当年的次年起连续 5 个纳税年度）内，用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

简易抵免法

1. 原则：分国不分项

2. 适用条件

因客观原因无法真实、准确地确认应当缴纳并已经实际缴纳的境外所得税税额的，除就该所得直接缴纳及间接负担的税额在所得来源国（地区）的实际有效税率低于我国税率 50% 以上的外，可按境外应纳税所得额的 12.5% 作为抵免限额。

七、税收居民的判定

双重居民身份下最终居民身份按以下顺序（加比原则）的判定：

永久性住所

重要利益中心

习惯性居处

国籍

八、受益所有人

下列申请人从中国取得的所得为股息时，可直接判定申请人具有“受益所有人”身份：

1. 缔约对方政府

2. 缔约对方居民且在缔约对方上市的公司

3. 缔约对方居民个人

4. 申请人被第 1 至 3 项中的一人或多人直接或间接持有 100% 股份，且间接持有股份情形下的中间层为中国居民或缔约对方居民。

九、国际避税方法

利用有利的企业组织形式

个人住所和公司居所转移

利用转让定价

利用税收协定

利用资本弱化

利用信托转移财产

利用避税港中介公司

利用错配安排

十、国际反避税基本方法

防止通过纳税主体国际转移

防止通过纳税客体实现国际转移

防止利用避税地避税

转让定价调整

加强税收多边合作

第四章 印花税

一、征税范围与计税依据

类别	征税范围	计税依据
经济合同	购销合同 (1) 发电厂与电网之间、电网与电网之间签订的购售电合同，征税； (2) 电网与用户之间签订的供用电合同，不征税； (3) 电子形式签订的各类应税凭证，征税	以货换货：购销金额 合计数
	加工承揽合同	(1) 受托方提供主材并加工：按购销合同和加工合同计税； (2) 受托方提供辅材和加工，按加工合同计税，计税依据=辅材价格+加工费
	建设工程勘察设计合同	
	建筑安装工程承包合同	
	财产租赁合同	
	货物运输合同	不包括 所运货物的金额、装卸费和保险费等。 1. 货物联运计税依据： 全程统一结算的，以全程运费为依据。 分程结算的，以分程运费为依据。 2. 国际货运计税依据： 我国运输企业以本程运费为依据 托运方以全程运费为依据 外国运输企业免纳印花税
	仓储保管合同	
	借款合同	融资租赁合同属于借款合同。 打包合同，按最高限额计税
	财产保险合同	不含 所保财产金额
	技术合同	(1) 技术转让合同，包括专利申请权转

		让和非专利技术转让,但不包括专利权转让、专利实施许可所书立的合同。 (2)一般的法律、会计、审计等方面的咨询不属于技术咨询,其所立合同不贴印花。 (3)技术合同包括技术服务合同、技术培训合同和技术中介合同。	
产权转移数据		土地使用权出让合同、土地使用权转让合同、商品房销售合同、专利权转让和专利实施许可所书立按照产权转移书据	
营业账簿		仅对资金账簿计税	资金账簿=实收资本+资本公积
权利、许可证照		房屋产权证、营业执照、商标注册证、专利证、土地使用证。	

注意:

未按期兑现合同亦应贴花

证券交易印花税税率为 1%且单边收取。

第五章 房产税

一、征税范围的确定

判定要素	征税范围	不征税范围
区域	城市、县城、建制镇和工矿区	农村
对象	建筑物	构筑物: 烟囱、水塔、室外游泳池、菜窖等
优惠政策		适用免税政策对象

注意:

地上和地下相连建筑物: 正常计税

独立地下建筑物: 特殊对待

二、应纳税额的计算

应纳税额=应税房产原值×(1-扣除比例)×1.2%

应纳税额=租金收入×12%(或 4%)

(一) 按年计征

注意: 实际征税期间的确认

1. 不到 1 年的计税期间

例: 甲企业 2020 年初拥有仓库原值 500 万元。2020 年 5 月 20 日, 将仓库以 1000 万元的价格转让给乙企业, 当地政府规定房产税减除比例为 30%。请计算甲企业当年应缴纳房产税。

甲企业当年应缴纳的房产税=500×(1-30%)×1.2%/12×5=1.75 (万元)

2. 中间改变用途的情况

例: A 企业拥有一处原值 1000 万元的仓库, 2020 年 6 月 30 日将其出租给乙企业使用, 每月取得租金收入 30000 元。请计算 A 企业当年应缴纳房产税。(房产税减除比例为 30%)

A 企业当年应缴纳的房产税=1000×(1-30%)×1.2%/12×6+3×12%×6=6.36 (万元)

3. 中间改变用途且免收租金的情况

例：A 企业拥有一处原值 1000 万元的仓库，2020 年 7 月 1 日将其出租给乙企业使用，每月取得租金收入 30000 元，并与乙企业约定在租期的头两个月免收租金。请计算 A 企业当年应缴纳房产税。（房产税减除比例为 30%）

A 企业当年应缴纳的房产税=1000*（1-30%）*1.2%/12*8+3*12%*4=7.04（万元）

（二）地上和地下建筑物的征税规定

地上建筑物：

对于与地上房屋相连的地下建筑，如房屋的地下室、地下停车场、商场的地下部分等，应将地下部分与地上房屋视为一个整体按照地上房屋建筑征收房产税。

地下建筑物：独立

工业用途房产：以房屋原价的 50%~60%作为应税房产原值

商业和其他用途房产：以房屋原价的 70%~80%作为应税房产原值

上述房产的应纳税额=应税房产原值×（1-扣除比例）×1.2%

（三）与房屋相连的附属设备和配套设施

1. 构建时：凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，都应计入房产原值，计征房产税。

2. 更换时：更换房屋附属设施和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值。

注意：对附属设备和配套设施中易损坏，需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值，原零配件的原值也不扣除。

（四）对房屋改建、扩建——增加房屋的原值

（五）土地价值

房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。

注意：大地小房问题

宗地容积率低于 0.5 的，按房产建筑面积的 2 倍计算土地面积并据此确定计入房产原值的地价。

（六）房屋出典——承典人按房屋余值交税

（七）以房产投资联营

担风险：按余值计税

不担风险：按租金计税

（八）融资租赁房产

承租人自融资合同约定开始日的次月起依据房产余值缴纳；

未约定开始日的，由承租人自合同签订之日起计算缴纳。

三、纳税义务发生时间

序号	情形	纳税义务时间
1	将原有房产用于经营	经营之月
2	自建房屋用于经营	建成次月
3	委托建房	办理验收手续之次月
4	购置新房	交付使用次月
5	购置存量房	签发房屋权属证书之次月
6	出租、出借房产	出租、出借次月

第六章 车船税

一、征税范围和计税依据的判定

征税对象：应税车船

（一）不管是否登记

（二）计税依据：排气量、整备质量、核定载客人数、净吨位、艇身长度等

1. 以车船出厂合格证明或进口凭证标注的技术参数、数据为准；

2. 上述 1 不能确定的，参照国家标准核定；

3. 没有国家相关标准的，参照同类车船核定。

（三）专用作业车的认定

专用作业车：消防车、清障车、高空作业车、洒水车、扫路车等。

注意：以载运人员或货物为主要目的的专用汽车，如救护车，不属于专用作业车。

二、应纳税额计算

（一）挂车、非机动驳船和拖船

挂车按货车税额的 50% 计算

非机动驳船、拖船分别按机动船舶的 50% 计税

拖船按照发动机功率每 1 千瓦折合净吨位 0.67 吨计算征收车船税

例：2020 年某公司拥有机动船舶 2 艘，净吨位分别为 200 吨，181 吨；150 千瓦的拖船 1 艘；船舶车船税税额为：净吨位每吨年税额 3 元。2020 年该公司应缴纳的车船税为多少？

【解析】

拖船按照发动机功率每 1 千瓦折合净吨位 0.67 吨计算征收车船税，拖船按船舶税额的 50% 计算。

该公司应缴纳的车船税 = $200 \times 3 + 181 \times 3 + 150 \times 0.67 \times 3 \times 50\% = 1293.75$ （元）

（二）退税的税务处理

1. 退税原因：质量、盗抢、报废、灭失等

2. 申请退税期间

申请退还自退货、被盗抢、报废、灭失月份起至该纳税年度终了期间的税款。

注意：退货月份以退货发票所载日期的当月为准。

3. 已办理退税的被盗抢车船失而复得的，纳税人应当从公安机关出具相关证明的当月起计算缴纳车船税。

三、税收优惠（重要）

法定减免

1. 捕捞、养殖渔船。是指在渔业船舶管理部门登记为捕捞船或者养殖船的船舶。

2. 军队、武装警察部队专用的车船。是指按照规定在军队、武装警察部队车船管理部门登记，并领取军队、武警牌照的车船。

3. 警用车船。是指公安机关、国家安全机关、监狱、劳动教养管理机关和人民法院、人民检察院领取警用牌照的车辆和执行警务的专用船舶。

4. 依照法律规定应当予以免税的外国驻华使领馆、国际组织驻华代表机构及其有关人员的车船。

5. 省、自治区、直辖市人民政府根据当地实际情况，可以对公共交通车船，农村居民拥有并主要在农村地区使用的摩托车、三轮汽车和低速载货汽车定期减征或者免征车船税。

【提示】对港作车船、工程船等经营性车船及国家机关、事业单位、人民团体等财政拨付经费单位的车船，以及趸船、浮桥用船，不免税。

6. 悬挂应急救援专用号牌的国家综合性消防救援车辆和国家综合性消防救援专用船舶免征车船税。

7. 对节约能源、使用新能源的车船可以减征或者免征车船税。

8. 对受严重自然灾害影响纳税困难以及有其他特殊原因确需减税、免税的，可以减征或者免征车船税。具体减免期限和数额由省、自治区、直辖市人民政府确定，报国务院备案。

第七章 契稅

一、征税范围

承受土地、房屋。如：抵债、投资、赠与和交换等。

注意：包括随房屋、土地转移的附属设施。

二、计税依据的确认

一般计税依据：纳税人承受土地或房屋付出的代价（成交价或市价）

差额计税依据：房屋非等值交换

核定计税依据：评估价格或土地基准地价

注意：

房屋买卖的契税计税价格为房屋买卖合同的总价款，买卖装修的房屋，**装修费用应包括在内**。

三、税收优惠（重要）

1. 国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地、房屋权属用于办公、教学、医疗、科研、军事设施；
2. 非营利性的学校、医疗机构、社会福利机构承受土地、房屋权属用于办公、教学、医疗、科研、养老、救助；
3. 承受荒山、荒地、荒滩土地使用权用于农、林、牧、渔业生产；
4. 婚姻关系存续期间夫妻之间变更土地、房屋权属；
5. 法定继承人通过继承承受土地、房屋权属；
6. 依照法律规定应当予以免税的外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华代表机构承受土地、房屋权属；
7. 因土地、房屋被县级以上人民政府征收、征用，重新承受土地、房屋权属；
8. 因不可抗力灭失住房，重新承受住房权属。

上述第 7 条、第 8 条规定的免征或者减征契税的具体办法，由省、自治区、直辖市人民政府提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

注意：个人购买住房适用税率的优惠政策

面积	购买唯一住房	购买第二套改善性住房
≤90m ²	1%	1%
>90m ²	1.5%	2%

第八章 城镇土地使用税

一、征税区域：同房产税

纳税人

土地使用权未确定或权属纠纷未解决的，实际使用人为纳税人

土地使用权共有的，由共有各方分别纳税

二、适用税额

1. 经省级政府批准，经济落后地区适用税额标准可以适当降低，但降低额**不得超过规定最低税额的 30%**。
2. 经济发达地区土地使用税的适用税额标准可以适当提高，但须报经**财政部批准**。

三、计税依据——实际占用的土地面积

1. 纳税人实际占用的土地面积，以房地产管理部门核发的土地使用证书与确认的土地面积为准
2. 尚未核发土地使用证书的，纳税人先按申报土地面积纳税，待核发土地使用证以后再作调整。

四、税收优惠（重要）

（一）城镇土地使用税与耕地占用税的征税范围衔接

1. 凡是缴纳了耕地占用税的，从批准征用之日起满 1 年后征收城镇土地使用税；
2. 征用非耕地因不需要缴纳耕地占用税，应从批准征用之次月起征收城镇土地使用税。
3. 对纳税单位无偿使用免税单位的土地，纳税单位应照章缴纳土地使用税。
4. 港口、机场用地免税

注意：对机场的工作区（办公、维修场所、停车场、生活区、绿化区）和场内道路用地征税。

五、纳税义务时间——次月

1. 购置新建商品房，自房屋交付使用之次月起，计征城镇土地使用税。
2. 购置存量房，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起，计征城镇土地使用税。
3. 出租、出借房产，自交付出租、出借房产之次月起，计征城镇土地使用税。
4. 以出让或转让方式有偿取得土地使用权的，应由受让方从合同约定交付土地时间的次月起缴纳；合同未约定交付土地时间的，从合同签订的次月起缴纳。
5. 纳税人新征用的耕地，自批准征用之日起满 1 年时开始缴纳城镇土地使用税。
6. 纳税人新征用的非耕地，自批准征用次月起缴纳城镇土地使用税。
7. 通过招标、拍卖、挂牌方式取得的建设用地，不属于新征用的耕地，纳税人应按照规定，从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税；合同未约定交付土地时间的，从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税。

第九章 耕地占用税

一、纳税人

占用耕地**建房**或从事**非农业建设**的所有单位和个人。

二、税率

1. 在人均耕地低于 0.5 亩的地区，省、自治区、直辖市可以根据当地经济发展情况，适当提高耕地占用税的适用税额，但提高的部分不得超过上述确定的适用税额的 50%；
2. 占用基本农田的，应当按照确定的当地适用税额，**加按 150%征收**。

三、税收优惠（重要）

1. 铁路线路、公路线路、飞机场跑道、停机坪、港口、航道占用耕地，**减按每平方米 2 元的税额征收**耕地占用税。
- 注意：专用铁路、铁路专用线、专用公路和城区内机动车道占用耕地的，按适用税率征税。
2. 农村居民占用耕地新建住宅，按照当地适用税额**减半征收**耕地占用税。

第十章 船舶吨税

一、直接优惠政策

下列船舶免征吨税：

1. 应纳税额在人民币 50 元以下的船舶
2. 自境外以购买、受赠、继承等方式取得船舶所有权的初次进口到港的空载船舶
3. 吨税执照期满后二十四小时内不上下客货的船舶
4. 非机动船舶（**不包括非机动驳船**）

5. 捕捞、养殖渔船（须在中国渔业船舶管理部门登记）
6. 避难、防疫隔离、修理、改造、终止运营或者拆解，并不上下客货的船舶
7. 军队、武装警察部队专用或者征用的船舶
8. 警用船舶
9. 依照法律规定应当予以免税的外国驻华使领馆、国际组织驻华代表机构及其有关人员的船舶
10. 国务院规定的其他船舶

二、延期优惠政策

（一）延长《吨税执照》期限

在吨税执照期限内，应税船舶发生下列情形之一的，海关按照实际发生的天数批注延长《吨税执照》期限：

1. 避难、防疫隔离、修理、改造，并不上下客货
2. 军队、武装警察部队征用

（二）延长申报期限

应税船舶因不可抗力在未设立海关地点停泊的，船舶负责人应当立即向附近海关报告，并在不可抗力原因消除后，向海关申报纳税。

三、可用于依法履行吨税缴纳义务的担保财产

1. 人民币、可自由兑换货币
2. 汇票、本票、支票、债券、存单
3. 银行、非银行金融机构的保函
4. 海关依法认可的其他财产、权利