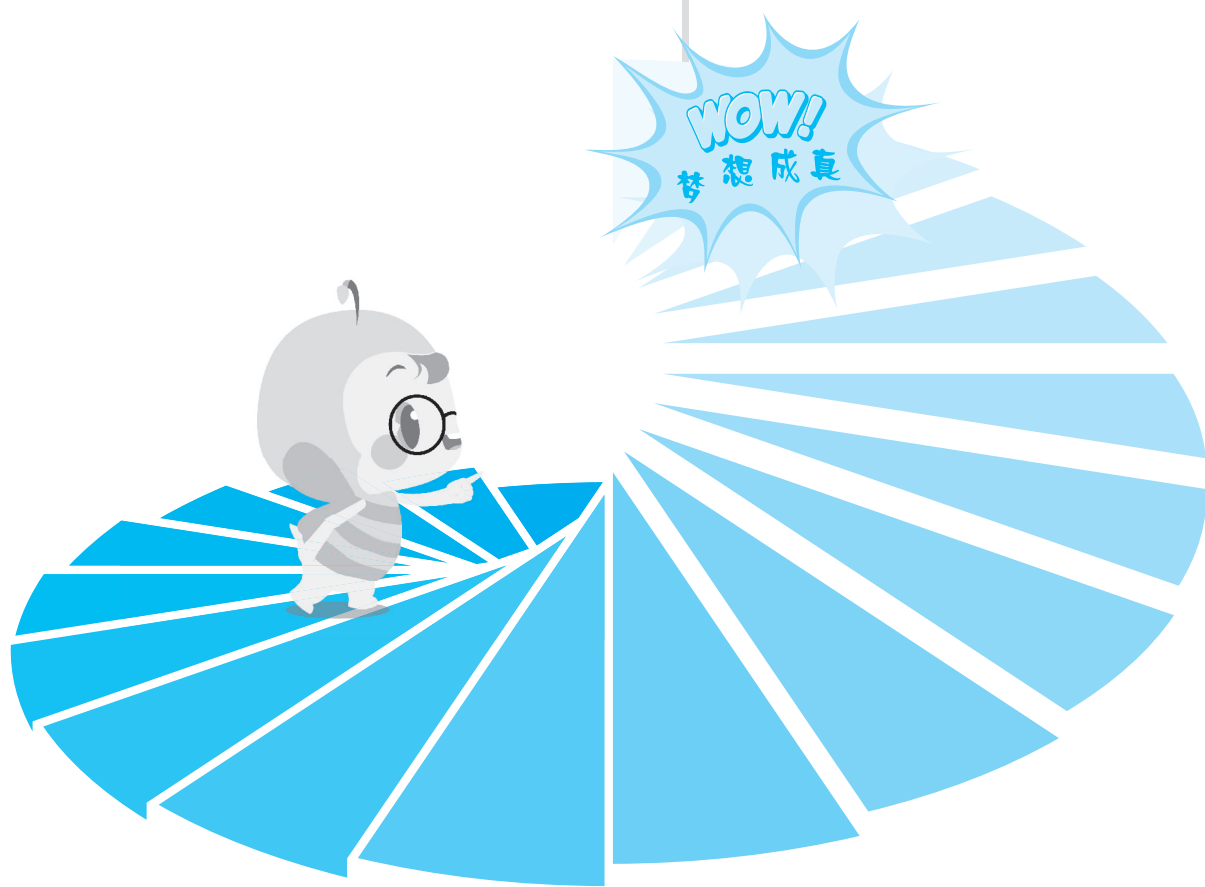


第一部分 备考攻略





——你需要知道——

亲爱的读者，无论你是新学员还是老考生，本着“逢变爱考”的原则，今年考试的变动内容你都需要重点掌握。微信扫码左侧小程序码，网校老师为你带来2022年本科目考试变动解读，助你第一时间掌握重要考点。

[Learn more](#)

【老师寄语】迭代重复是通过考试的根本！

一、“税法(Ⅱ)”科目的总体情况

“税法(Ⅱ)”作为税务师职业资格考试五个考试科目的一员，主要考核我国 18 个实体税种中的 9 个，不仅重视基础知识的考核，更注重涉税实际业务的考核。从历年考试情况来看，“税法(Ⅱ)”要求考生对各税种的税收政策和计算方法掌握得细致、深刻。

“税法(Ⅱ)”考点多，记忆量大，对考生的专业判断能力和实务处理能力的要求高，考生应依据考试大纲的要求，对本书中的基本内容全面掌握，融会贯通。学习中要合理规划时间，注重学习方法，选择典型习题有针对性练习。

二、本书的内容体系

2022 年税务师“税法(Ⅱ)应试指南”共有四部分：

第一部分备考攻略；

第二部分应试指导及同步训练；

第三部分税法(Ⅱ)脉络梳理；

第四部分考前模拟。

其中，第二部分包括十章，以实体税种内容为主，各章节重要性及分值比重，见表 1。

表 1 各章节重要性及分值比重

章节(按重要性划分)		考试分值比重
第一梯队	第一章 企业所得税	60%左右
	第二章 个人所得税	
第二梯队	第三章 国际税收	20%左右
	第四章 印花税	
	第五章 房产税	
第三梯队	第六章 车船税	20%左右
	第七章 契稅	
	第八章 城镇土地使用税	
	第九章 耕地占用税	
	第十章 船舶吨税	

三、考核形式与命题规律

(一)考核形式

考试采用计算机闭卷考试(简称“机考”)方式,即在计算机终端获取试题、作答并提交答题结果。

(二)命题规律

1. 全部题型均为选择题

考试题目均为选择题。考试题型、题量及考试要求,见表2。

表2 考试题型、题量及考试要求

年份	题型及题量				总题量及分值
	单选题	多选题	计算题	综合分析题	
2016 年前	40 题/40 分	30 题/60 分	2 题/16 分	2 题/24 分	90 题，140 分 (84 分通过)
2016 年		22 题/44 分	4 题/32 分		
2016 年以后	40 题/60 分	20 题/40 分	2 题/16 分		80 题，140 分 (84 分通过)
考试要求	(1)单选题：每题的备选项中，只有 1 个最符合题意。 (2)多选题：每题的备选项中。有 2 个或 2 个以上符合题意，至少有 1 个错项。错选或多选，本题不得分；少选选对的，所选的每个选项得 0.5 分。 (3)计算题：每题 4 个小问题，共 8 小题，每小题 2 分。每小问题的备选项中，只有一个最符合题意。 (4)综合分析题：每题 6 个小问题，共 12 小题，每小题 2 分。由单选和 多选组成。错选或多选，本题不得分；少选选对的，所选的每个选项得 0.5 分				

2. 全面考核,重点突出

全书10章内容,出题老师“雨露均沾”,每一章均有分,但分值的比重差异非常大,主角是两个所得税,分值的比重近60%。其他章每一章的分值不高,但加起来分值占比达到40%左右,所以考生千万不能忽视,这部分内容便于理解,内容相对少些,小投入,大惊喜,对通过考试来说,同样重要。

3. 既考核知识点的记忆,又考核知识点的运用

考试题目中有纯粹记忆性知识点的考核,也涉及法规法条的具体运用,其中后者相对多一些。

4. “考新”是永远的重点

考试侧重新增内容的考核。体现知识更新是税务师职业资格考试的一个重要特点,每年本书都会根据最近一年来政策的变化予以修订,增加一些新的税法规定,而这些新知识点往往在考试中又特别容易考到,需要考生学习中引起足够重视。

四、学习方法

(1)制订科学合理的学习计划。“凡事预则立,不预则废”,科学合理的学习计划可以帮助我们更好安排学习时间,提高学习效率。学习计划一旦确定,坚决执行,绝不奉行“计划没有

变化快”的鸵鸟哲学。

(2) 仔细研读本书内容，结合正保会计网校(www.chinaacc.com) 老师网络课程，深刻理解掌握本书涉及的知识点，是考试成功的基础。

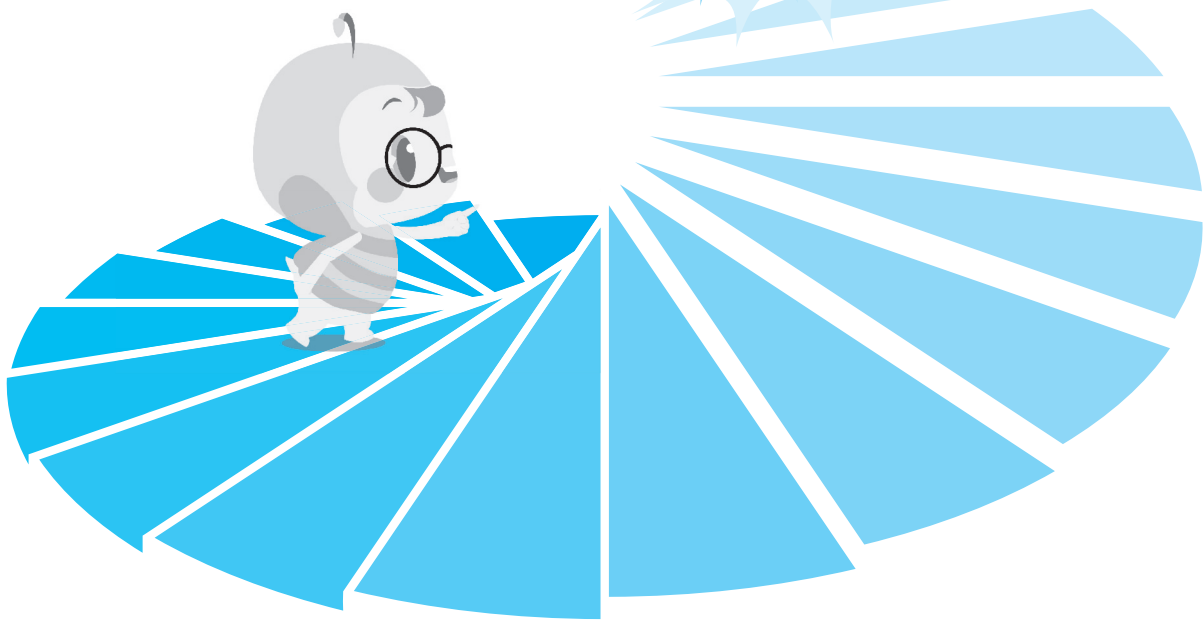
(3) **适量的题目演练，是考试成功的保障**。从历年考试来看，150 分钟做完考卷，时间紧张，题量较大，要求考生平时多进行有针对性的练习，加深对知识点的掌握，同时领会做题的技巧，通过做题发现备考中的不足，及时纠正学习中的理解偏差。

(4) **注重总结**。备考中需要记忆理解的考点多，学习中要注意总结，使教材由厚变薄，全面提升对知识点的掌控能力。在习题演练中，不能只看题，还要真做题，同时要注意总结各类题型的特点，解题思路、流程，全面提升应试能力。

祝愿各位考生能如愿通过考试，早日取得税务师职业资格。**梦想成真！**

第二部分

应试指导及同步训练



• • • • 梦想成真辅导丛书 • • • •

第一章 企业所得税

考情解密

历年考情概况

本章是《税法(Ⅱ)》科目最重要的章节，是通过考试的关键。作为具有“吸星大法”神功的税种，企业所得税在考试中，尤其是计算题、综合分析题中会结合增值税、消费税、城市维护建设税、教育费附加等《税法(Ⅰ)》中的税种，以及《税法(Ⅱ)》中的房产税、车船税、城镇土地使用税、印花税等小税种进行考核，本章近三年考试的平均分在 50-55 分左右。

近年考点直击

主要考点	主要考查题型	考频指数	考查角度
纳税人、征税对象与税率	单选题、多选题	★	主要在客观题中进行考查，以文字性的选择题为主
征收管理			
资产的所得税处理	单选题、多选题	★★	客观题考核为主，主要围绕固定资产、长期待摊费用考核，其他资产考核频率相对较低，个别年份结合在综合分析题中考核，主要以固定资产的税会差异处理为主
资产损失税前扣除的所得税处理	单选题、多选题	★★	在客观题中单独考核，主要是文字性的选择题
企业重组的所得税处理	单选题、多选题	★★	在客观题中单独考核，主要是文字性的选择题，个别年份涉及计算性选择题
房地产开发经营业务的所得税处理	单选题、多选题	★★	在客观题中单独考核，主要是文字性的选择题
税收优惠	单选题、多选题、综合分析题	★★	客观题考核主要是以文字性的选择题为主，可能会有少量的计算性题目；在综合分析题中与应纳税所得额和应纳税额的计算结合起来进行考查
特别纳税调整	单选题、多选题	★★	在客观题中单独考核，主要是文字性的选择题
应纳税所得额和应纳税额的计算	单选题、多选题、计算题、综合分析题	★★★	本章的核心，围绕应纳税所得额计算中的五个要素：收入总额、不征税收入、免税收入、各项扣除、亏损弥补全面考核。包括客观题中的文字性、计算性选择题，以及综合分析题中结合其他考点的综合性考核



2022 年考试变化

- (1) 新增：境外投资者在境内从事混合性投资业务的税务处理。
- (2) 新增：企业取得政府财政资金的收入确认时间。
- (3) 新增：可转换债券转换为股权投资的税务处理。
- (4) 新增：非货币性资产捐赠过程发生的运保费、人工费相关支出税前扣除规定。
- (5) 新增：冬奥会、杭州亚运会物资、服务支出税前扣除政策。
- (6) 新增：企业所得税核定征收改为查账征收后有关资产的税务处理。
- (7) 新增：文物艺术品资产的税务处理。
- (8) 新增：基础设施领域不动产投资信托基金(REITs)试点税收政策。
- (9) 新增：对北京冬奥组委、国际奥委会取得的与北京 2022 年冬奥会有关的收入、残奥会有关的收入免征企业所得税。
- (10) 新增：小型微利企业应纳税所得额超过 100 万元不超过 300 万元，减按 25% 计入应纳税所得额的规定。
- (11) 新增：研发费用加计扣除政策部分知识点的增加和调整。
- (12) 新增：中小微企业 2022 年新购进的器具、设备税前扣除的规定。
- (13) 新增：伤残人员专门用品生产和装配的企业所得税政策。
- (14) 新增：单边预约定价安排简易程序。

考点详解及精选例题

一、纳税义务人、征税对象与税率

(一) 纳税人★★★*

在中国境内的企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人。根据注册地标准和实际管理机构标准，纳税人分为居民企业 and 非居民企业。

【提示】依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业不适用《企业所得税法》，适用《个人所得税法》。

【老杨唠吧唠】依据外国法律法规在境外成立的个人独资企业和合伙企业需要在中国纳税的，适用《企业所得税法》。

1. 居民企业

依法在中国境内成立，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。

【提示 1】依法在中国境内成立的企业，包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。组织是指经国家有关部门批准，依法注

* “★”表示了解，“★★”表示熟悉，“★★★”表示掌握。

册、登记的事业单位、社会团体等组织。

【提示2】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(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，但有来源于中国境内所得的企业。

【提示1】相关概念：机构、场所。

- (1)管理机构、营业机构、办事机构。
- (2)工厂、农场、开采自然资源的场所。
- (3)提供劳务的场所。
- (4)从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所。
- (5)其他从事生产经营活动的机构、场所。

【提示2】非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同，或者储存、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

【例题1·多选题】根据企业所得税规定，下列依照中国法律、行政法规成立的公司、企业中，属于企业所得税纳税人的有()。

- A. 国有独资公司
- B. 合伙企业
- C. 个人独资企业
- D. 一人有限责任公司
- E. 社会团体

解析 依照中国法律、行政法规成立的合伙企业、个人独资企业不属于企业所得税的纳税人。

答案 ADE

(二)征税对象★

企业取得的生产经营所得、其他所得和清算所得。征税对象，见表1-1。

表 1-1 征税对象

纳税人	征税对象	
居民企业	来源于中国境内、境外的所得	
非居民企业	在中国境内设立机构、场所的	来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得
	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	来源于中国境内的所得

【提示】实际联系，是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有的据以取得所得的股权、债权，以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产。

【老杨嚼吧嚼】特别提请注意，很多考生错误地认为，非居民企业只就来源于中国境内的所得作为征税对象，这点在选择题中出现特别容易“暴雷”，通过上表我们知道非居民企业在中国境内设立机构、场所的，发生在境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得也是企业所得税的征税对象。

(三) 所得来源地的确定★★

所得来源地的确定是上表中确认征税对象的基础。所得来源地的确定，见表 1-2。

表 1-2 所得来源地的确定

所得类型		所得来源地的确定
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	不动产转让	不动产所在地
	动产转让	转让动产的企业或者机构、场所所在地
	权益性投资资产转让	被投资企业所在地
股息、红利等权益性投资所得		分配所得的企业所在地
利息、租金和特许权使用费所得		负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地或个人住所地

【例题 2·单选题】☆*下列所得来源地的说法，符合企业所得税相关规定的是()。

- A. 权益性投资所得，按取得所得的企业所在地确定所得来源地
- B. 销售货物所得，按货物生产地确定所得来源地
- C. 动产转让所得，按转让动产的企业所在地确定所得来源地
- D. 租金所得，按取得租金的企业所在地确定所得来源地

解析 选项 A，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；选项 B，销售货物所得，按照交易活动发生地确定；选项 D，租金所得，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。 答案 C

(四) 税率★★★

企业所得税实行比例税率。企业所得税税率，见表 1-3。

表 1-3 企业所得税税率

税率	适用范围
25%	居民企业
	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
20% (实际 10%)	中国境内未设立机构、场所的，有来自中国境内的所得
	虽设立机构、场所但取得所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业
20%	小型微利企业(详见税收优惠)
15%	高新技术企业；自 2017 年 1 月 1 日起经认定的技术先进型服务企业；自 2021 年 1 月 1 日至 2030 年 12 月 31 日，对设在西部地区的鼓励类产业企业；2019 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日符合条件的从事污染防治的第三方企业(详见税收优惠)；海南自由贸易港企业

『老杨唠吧唠』 请注意，非居民企业也有适用 25% 税率的情况哟！

* 带“☆”的题目属于经典例题

二、应纳税所得额的计算★★★

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

【提示1】上述公式是直接法下计算的应纳税所得额，考试中更多的是考核间接法的应纳税所得额的计算，公式如下：

应纳税所得额=会计利润总额±纳税调整项目金额

【提示2】纳税调整项目金额包括两方面的内容：一是企业财务会计制度规定的项目范围与税收法规规定的项目范围不一致应予以调整的金额；二是企业财务会计制度规定的扣除标准与税法规定的扣除标准不一致的差异应予以调整的金额。

【原理案例】

2021年某居民企业取得主营业务收入4 000万元，发生主营业务成本2 600万元，发生销售费用770万元（其中广告费650万元），管理费用480万元，财务费用60万元，可以税前扣除的税金及附加40万元。用上述两种方法计算该企业的应纳税所得额。[已知该企业税法允许扣除的广告费和业务宣传费扣除比例为销售（营业）收入的15%]

解析 (1) 直接法：

广告费和业务宣传费扣除限额=4 000×15%=600（万元）

应纳税所得额=4 000-2 600-[(770-650)+600]-480-60-40=100（万元）

(2) 间接法：

会计利润=4 000-2 600-770-480-60-40=50（万元）

广告费和业务宣传费调增所得额=650-4 000×15%=650-600=50（万元）

应纳税所得额=50+50=100（万元）

三、收入总额

企业的收入包括以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。

货币形式的收入包括现金、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。

非货币形式的收入包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、不准备持有至到期的债券投资、劳务以及有关权益等。

【提示】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，即按市场价格确定的价值。

【老杨唠吧唠】注意收入应为不含增值税的收入，考试中要注意审题，含增值税收入要换算为不含税收入，公式如下：不含税销售额=含税销售额÷(1+增值税税率)。

(一) 一般收入的确认★★★

1. 销售货物收入

企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

2. 提供劳务收入

企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、

文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。

3. 转让财产收入

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。

【提示】转让股权收入：

(1) 应于转让协议生效且完成股权变更手续时确认收入实现。

(2) 股权转让所得=转让股权收入-股权成本

(3) 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金额。

【例题3·单选题】2020年1月甲企业以1000万元直接投资乙企业，取得其40%的股权。2021年10月甲企业将该股权全部转让，取得收入1200万元。股权转让时，乙企业累积未分配利润200万元。甲企业该项投资业务的税务处理，正确的是()。

- A. 甲企业该项投资资产的转让所得120万元
- B. 甲企业该项投资业务的股息所得80万元
- C. 甲企业转让该项股权应缴纳企业所得税50万元
- D. 甲企业投资成本1000万元在持股期间均摊扣除

解析 选项A，股权转让所得=1200-1000=200(万元)；选项B，不确认股息所得；选项C，甲企业该项投资业务应缴纳企业所得税=200×25%=50(万元)；选项D，投资成本在投资转让时可以进行扣除。

答案 C

4. 股息、红利等权益性投资收益

企业因权益性投资从被投资方取得的收入。

【提示1】除另有规定外，应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期，确认收入的实现。

【提示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。

【例题4·单选题】2021年初A居民企业通过投资，拥有B上市公司15%股权。2022年3月，B公司增发普通股1000万股，每股面值1元，发行价格2.5元，股款已全部收到并存入银行。2022年6月B公司将股本溢价形成的资本公积金全部转增股本，下列关于A居民企业相关投资业务的说明，正确的是()。

- A. A居民企业应确认股息收入225万元
- B. A居民企业应确认红利收入225万元
- C. A居民企业应增加该项投资的计税基础225万元
- D. A居民企业转让股权时不得扣除转增股本增加的225万元

解析 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。

答案 D

5. 利息收入

企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。

【提示】按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

【@混合性投资业务企业所得税处理】

(1)定义：企业混合性投资业务，是指兼具权益和债权双重特性的投资业务。

(2)混合性投资的条件：

- a. 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（或定期支付保底利息、固定利润、固定股息，下同）；
- b. 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；
- c. 投资企业对被投资企业净资产不拥有所有权；
- d. 投资企业不具有选举权和被选举权；
- e. 投资企业不参与被投资企业日常生产经营活动。

(3)所得税处理：

a. 对于被投资企业支付的利息，投资企业应于被投资企业应付利息的日期，确认收入的实现并计入当期应纳税所得额；被投资企业应于应付利息的日期，确认利息支出，按“非金融企业向非金融企业借款利息支出”的规定进行税前扣除。

b. 对于被投资企业赎回的投资，投资双方应于赎回时将赎价与投资成本之间的差额确认为债务重组损益，分别计入当期应纳税所得额。

【提示】境外投资者在境内从事混合性投资业务，满足上述(2)规定条件的，可以按照此项规定进行企业所得税处理，但同时符合以下两种情形的除外：①该境外投资者与境内被投资企业构成关联关系；②境外投资者所在国家（地区）将该项投资收益认定为权益性投资收益，且不征收企业所得税。

同时符合上述两项规定情形的，境内被投资企业向境外投资者支付的利息应视为股息，不得进行税前扣除。

【老杨嗷吧嗷】混合性投资的判断条件考生可以从它的定义出发去理解，这样记忆效率比较高，通俗地讲就是“一个叫投资的哥们长了个债权的模样”。

【例题5·单选题】2022年3月甲公司向乙公司投资300万元，期限5年，每年年末收取固定利息，下列关于该投资业务的税务处理的说法中，正确的是（ ）。

- A. 甲公司收到的固定利息为免税收入
- B. 乙公司应于应付固定利息的日期确认支出
- C. 乙公司支付的固定利息可以据实在税前扣除
- D. 甲公司应于实际收到固定利息的日期确认收入的实现

解析 符合条件的混合投资业务，对于被投资企业支付的利息，投资企业应于被投资企业应付利息的日期，确认收入的实现并计入当期应纳税所得额；被投资企业应于应付利息的日期，确认利息支出，并按规定，进行税前扣除。

答案 B

【@可转换债券转换为股权投资的税务处理】

(1)购买方企业的税务处理

a. 购买方企业购买可转换债券，在其持有期间按照约定利率取得的利息收入，应当依法申报缴纳企业所得税。

b. 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。

(2)发行方企业的税务处理

a. 发行方企业发生的可转换债券的利息,按照规定在税前扣除。

b. 发行方企业按照约定将购买方持有的可转换债券和应付未付利息一并转为股票的,其应付未付利息视同已支付,按照规定在税前扣除。

6. 租金收入

企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。

【提示1】按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

【提示2】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,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。

【老杨唠吧唠】跨年提前一次性收到租金的处理要注意不同税种税务处理上的差异,除了上面【提示2】所得税的规定外,要注意房产税按年计算、分期缴纳;增值税租赁服务采取预收款方式的,纳税义务发生时间为收到预收款的当天等。

【例题6·单选题】某公司将设备租赁给他人使用,合同约定租期从2021年9月1日到2024年8月31日,每年不含税租金480万元,2021年8月15日一次性收取3年租金1440万元。下列关于该租赁业务收入确认的说法,正确的是()。

- A. 2021年增值税应确认的收入为480万元
- B. 2021年增值税应确认的收入为160万元
- C. 2021年企业所得税应确认的收入为1440万元
- D. 2021年企业所得税应确认的收入为160万元

解析 租金收入,按照合同约定承租人应付租金的日期确认收入的实现。如果交易合同或协议中规定的租赁期限跨年度且租金提前一次性支付,根据规定的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,所以2021年可确认企业所得税收入160万元。增值税中,纳税人提供租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天,所以2021年增值税应确认的计税收入为1440万元。 答案 D

7. 特许权使用费收入

企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。

【提示】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。

【老杨唠吧唠】考生可以将上述利息收入、租金收入和特许权使用费收入的日期确认做一个归纳,你会发现他们的表述惊人的相似,都是“某某人应付某某的日期确认收入”,老杨把他们三个叫“孪生三兄弟”,因为他们三个有共同的记忆点,除了这里外,考生可以回看“所得来源地的确定”这个知识点,你会发现他们“孪生三兄弟”的叫法是有根据的。考生可以一并复习。

【例题7·计算题】某生产化工产品的公司,2021年发生以下事项:签订一份委托贷款合同,合同约定两年后合同到期时一次性收取利息。2021年已将利息收入40万元进行了相关的会计处理。年初签订一项商标使用权合同,合同约定商标使用期限为4年,使用费总额为240万元,每两年收费一次,2021年第一次收取使用费,实际收取120万元,已将60万元进行了相关的会计处理。该公司的所得税处理是什么?

解析 利息收入应调减应纳税所得额40万元,对利息收入,应按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

商标使用权收入应调增应纳税所得额60万元,对特许权使用费收入,应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。

8. 接受捐赠收入

企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。

『提示』按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

『老杨唠吧唠』捐赠问题在考试中个别考生混淆了接受捐赠和对外捐赠的问题，导致整道题的得分率瞬间降到“冰点”，老杨提请注意：接受捐赠是“天上掉馅饼”，是“别人白给你的”，是你收入总额的一部分；而对外捐赠是“你献爱心的行为”，是你给别人的，具体税务处理见后面的“扣除项目和标准”中的相关知识点。

【例题 8 · 计算题】某公司 2022 年 3 月接受捐赠原材料一批，取得增值税专用发票，注明价款 10 万元、增值税额 1.3 万元，未做账务处理。请计算该笔业务对应纳税所得额的影响金额。

解析 应纳税所得额的影响 = $10 + 1.3 = 11.3$ (万元) (会计利润相同)

增值税的影响：进项税额 = 1.3 (万元)

【例题 9 · 单选题】☆下列收入实现确认时间的说法，符合企业所得税相关规定的是()。

- A. 租金收入按承租人实际支付租金的日期确认收入的实现
- B. 利息收入按债权人实际收到利息的日期确认收入实现
- C. 权益性投资按被投资方支付股息的日期确认收入的实现
- D. 接受捐赠收入，按实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现

解析 选项 A，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；选项 B，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；选项 C，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，应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期，确认收入的实现。 答案 D

9. 其他收入

企业取得的除以上收入外的其他收入，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。

『老杨唠吧唠』其他收入，从考试角度考生注意它包括哪些内容即可，但老杨提请注意：他的名字叫“其他收入”，千万不要和会计科目“其他业务收入”搞混了！

(二) 特殊收入的确认 ★ ★

特殊收入的确认，见表 1-4。

表 1-4 特殊收入的确认

分类	收入确认
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的实现
企业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	按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现
采取产品分成方式取得收入的	按照企业分得产品的日期确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定
企业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，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外

【例题 10 · 单选题】依据企业所得税的相关规定，下列关于收入确认的时间，正确的是()。

- A. 接受捐赠收入，按照合同约定的捐赠日期确认收入的实现

- B. 特许权使用费收入，以实际取得收入的日期确认收入的实现
- C. 采取产品分成方式取得收入的，按照企业分得产品的日期确认收入的实现
- D. 股息、红利等权益性投资收益，以被投资方实际分红的日期确认收入的实现

解析 选项 A，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；选项 B，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；选项 D，股息、红利等权益性投资收益，除另有规定外，按照被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期，确认收入的实现。

答案 C

(三) 处置资产收入的确认 ★★★

处置资产收入的确认，见表 1-5。

表 1-5 处置资产收入的确认

内部处置，不视同销售(资产转移至境外除外)	不属于内部处置，视同销售
(1) 将资产用于生产、制造、加工另一产品； (2) 改变资产形状、结构或性能； (3) 改变资产用途(如自建商品房转为自用或经营)； (4) 将资产在总机构及其分支机构之间转移； (5) 上述两种或两种以上情形的混合； (6) 其他不改变资产所有权属的用途	(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； (6) 其他改变资产所有权属的用途

提示 1 特别注意：将资产转移至境外不属于内部处置。

提示 2 属于视同销售的情形，除另有规定外，应按照被移送资产的公允价值确定销售收入。

老杨唠吧唠 本知识点是考试的重点内容，要求考生可以正确区分视同销售和不视同销售的范围，老杨推荐的判断原则是“权属+除”这三个字：“权属”是指资产所有权属，权属在形式和实质上均不改变的为内部处置，不视同销售；改变的不属于内部处置，视同销售。“除”是指将资产转移至境外不根据“权属”判断，它不属于内部处置，属于视同销售。

例题 11·多选题 依据企业所得税的规定，下列行为视同销售的有()。

- A. 将资产用于职工奖励
- B. 将资产用于市场推广
- C. 将资产用于交际应酬
- D. 将资产用于生产另一产品
- E. 将资产用于股息分配

解析 选项 D 属于内部处置资产，不属于企业所得税的视同销售。

答案 ABCE

(四) 相关收入实现的确认 ★★

1. 收入确认一般原则

收入确认一般原则，见表 1-6。

表 1-6 收入确认一般原则

收入	确认原则	说明
销售商品	(1)商品销售合同已经签订,企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方; (2)企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有实施有效控制; (3)收入的金额能够可靠地计量; (4)已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算	—
提供劳务 (完工进度法)	(1)收入的金额能够可靠地计量; (2)交易的完工进度能够可靠地确定; (3)交易中已发生和将发生的成本能够可靠地核算	完工进度法(完工百分比法): 当期劳务收入=合同或协议价款×完工进度-以前年度累计已确认劳务收入 当期劳务成本=劳务估计总成本×完工进度-以前年度累计已确认劳务成本 完工进度的确定:已完工作的测量、已提供劳务占劳务总量的比例、发生成本占总成本的比例

2. 销售商品收入实现时间及金额的确认

销售商品收入实现时间的确认,见表 1-7。

表 1-7 销售商品收入实现时间的确认

销售方式	收入确认时间
托收承付方式	办妥托收手续时
预收款方式	发出商品时
需要安装和检验	购买方接受商品及安装和检验完毕时
如安装程序比较简单	发出商品时
支付手续费方式委托代销	收到代销清单时

销售商品收入金额的确认,见表 1-8。

表 1-8 销售商品收入金额的确认

销售方式	收入金额的确认
售后回购	(1)符合收入确认条件: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; (2)不符合销售收入确认条件:收到的款项确认为负债,回购价格大于原售价的,差额在回购期间确认利息费用
商业折扣	扣除商业折扣后金额
现金折扣	扣除现金折扣前金额确定收入金额,现金折扣在实际发生时作为财务费用扣除
销售折让	发生当期冲减当期销售商品收入
以旧换新	销售商品按收入确认条件确认收入,回收商品作为购进商品处理
买一赠一	不属于捐赠,将总的销售金额按各商品公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入

续表

销售方式	收入金额的确认
企业取得财产(包括各类资产、股权、债权等)转让收入、债务重组收入、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等,不论是以货币形式还是非货币形式体现,除另有规定外,均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税	

【例题 12·单选题】依据企业所得税的相关规定,下列关于销售货物收入确认时间的说法,错误的是()。

- A. 销售商品采取托收承付方式的,在办妥托收手续时确认收入
- B. 销售商品采取预收货款方式的,在收到预收货款时确认收入
- C. 销售商品需要简单安装和检验的,如果安装程序比较简单,可在发出商品时确认收入
- D. 销售商品采取支付手续费方式委托代销的,在收到代销清单时确认收入

解析 销售商品采取预收款方式的,在发出商品时确认收入。 答案 B

3. 提供劳务收入的确认

提供劳务收入的确认,见表 1-9。

表 1-9 提供劳务收入的确认

分类	收入确认
安装费	依安装完工进度确认。安装是商品销售附带条件的,安装费在确认商品销售实现时确认
宣传媒介收费	相关的广告或商业行为出现于公众面前时确认。广告的制作费,根据制作完工进度确认
软件费	为特定客户开发软件的收入,根据开发的完工进度确认
服务费	含在商品售价内可区分的服务费,在提供服务期间分期确认
艺术表演、招待宴会和其他特殊活动收费	在相关活动发生时确认。收费涉及几项活动的,预收的款项应合理分配给每项活动,分别确认
会员费	只有会籍,其他服务或商品另收费的取得该会员费时确认。入会或加入会员后,不再付费或以低于非会员的价格销售商品或提供服务的,会员费应在整个受益期内分期确认
特许权费	提供设备和其他有形资产的特许权费,在交付资产或转移资产所有权时确认;提供初始及后续服务的特许权费,在提供服务时确认
劳务费	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

【例题 13·多选题】依据企业所得税相关规定,下列表述正确的有()。

- A. 商业折扣一律按折扣前的金额确定商品销售收入
- B. 现金折扣应当按折扣后的金额确定商品销售收入
- C. 属于提供初始及后续服务的特许权费,在提供服务时确认收入
- D. 属于提供设备和其他有形资产的特许权费,在交付资产或转移资产所有权时确认
- E. 申请入会或加入会员,只允许取得会籍,所有其他服务或商品都要另行收费的,在取得该会员费时确认收入

解析 选项 A,应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额;选项 B,应当按扣除现金折扣前的金额确定销售商品收入金额。 答案 CDE

(五) 不征税收入和免税收入★★

『老杨嗷吧嗷』不征税收入先天具有不征税的基因，从企业所得税原理上讲应永久不列入征税范围的收入范畴，而免税收入是一种税收优惠，考生要注意二者的区别。

1. 不征税收入

(1) 财政拨款：各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

(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。

a. 支：企业按照规定缴纳的符合审批权限的政府性基金和行政事业性收费，准予在计算应纳税所得额时扣除。

b. 收：企业收取的各种基金、收费，计入当年收入总额。

c. 缴：上缴财政的作为不征税收入，于上缴财政的当年从收入总额中减除；未上缴财政的部分，不得减除。

『老杨嗷吧嗷』考生要注意区分“支、收、缴”这三个字。“支”是企业按照规定缴纳可以在计算应纳税所得额时扣除的支出；而“收”和“缴”是两条线，收到的各种基金、收费，先计入当年收入总额，只有上缴的部分才能从收入总额中减除！

(3) 对社保基金取得的直接股权投资收益、股权投资基金收益，作为企业所得税不征税收入。

(4) 对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境外机构投资者（包括境外经纪机构），从事中国境内原油期货交易取得的所得（不含实物交割所得），暂不征收企业所得税。

对境外经纪机构在境外为境外投资者提供中国境内原油期货经纪业务取得的佣金所得，不属于来源于中国境内的劳务所得，不征收企业所得税。

(5) 国务院规定的其他不征税收入。

a. 企业取得的各类财政性资金，除属于国家投资和资金使用后要求归还本金的以外，均应计入当年收入总额。

b. 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，作为不征税收入，计算应纳税所得额时从收入总额中减除。

『提示1』财政性资金：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。

『提示2』专项用途财政性资金企业所得税处理

(1) 符合不征税收入的财政性资金的条件：①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；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；③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

(2) 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；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。

(3) 企业将符合条件的财政性资金作不征税收入处理后，在5年（60个月）内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门的部分，应计入取得该资金第六年的应税收入总额；计入应税收入总额的财政性资金发生的支出，允许在计算应纳税所得额时扣除。

『老杨嗷吧嗷』企业取得的各类财政性资金除规定外要计入当年收入总额，而这其中只有符合专项用途并经国务院批准的财政性资金才作为不征税收入从收入总额中减除，这点要特别注意。

(4)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。

【例题 14·多选题】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，作为不征税收入，应同时符合的条件有()。

- A. 企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件
- B. 资金使用具体情况每年必须报上级主管部门备案
- C. 企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算
- D. 该资金不得用于资本性支出
- E. 财政部门对该资金有专门的资金管理办法或具体管理要求

解析 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，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除：①企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；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；③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

答案 ACE

2. 免税收入

(1)国债利息收入。

『老杨嗷吧嗷』注意“利息”这两个字！国债转让收入不属于免税收入！

(2)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益。

『提示』是指居民企业直接投资于其他居民企业的投资收益。

(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。

『提示』上述免税的投资收益都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。

(4)符合条件的非营利组织的收入。

『提示 1』符合条件的非营利组织是指：

- a. 依法履行非营利组织登记手续。
- b. 从事公益性或者非营利性活动。
- c. 取得的收入除用于与该组织有关的、合理的支出外，全部用于登记核定或者章程规定的公益性或者非营利性事业。
- d. 财产及其孳息不用于分配。
- e. 按照登记核定或者章程规定，该组织注销后的剩余财产用于公益性或者非营利性目的，或者由登记管理机关转赠给与该组织性质、宗旨相同的组织，并向社会公告。
- f. 投入人对投入该组织的财产不保留或者享有任何财产权利。
- g. 工作人员工资福利开支控制在规定的比例内，不变相分配该组织的财产。

『提示 2』符合条件的非营利组织的收入，不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入，

但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

【提示 3】非营利组织的下列收入为免税收入：

- a. 接受其他单位或者个人捐赠的收入。
- b. 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。
- c. 按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费。
- d. 不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入。
- e. 财政部、国家税务总局规定的其他收入。

(5) 对企业取得的 2009 年及以后年度发行的地方政府债券利息所得，免征企业所得税。

(6) 自 2020 年 1 月 1 日起，综试区内实行核定征收的跨境电子商务企业的收入属于《企业所得税法》第二十六条规定的免税收入，可享受免税收入优惠政策。

(7) 对企业投资者转让创新企业 CDR 取得的差价所得和持有创新企业 CDR 取得的股息红利所得，按转让股票差价所得和持有股票的股息红利所得政策规定征免企业所得税。

(8) 对公募证券投资基金(封闭式证券投资基金、开放式证券投资基金)转让创新企业 CDR 取得的差价所得和持有创新企业 CDR 取得的股息红利所得，按公募证券投资基金税收政策规定暂不征收企业所得税。

(9) 对合格境外机构投资者(QFII)、人民币合格境外机构投资者(RQFII)转让创新企业 CDR 取得的差价所得和持有创新企业 CDR 取得的股息红利所得，视同转让或持有据以发行创新企业 CDR 的基础股票取得的权益性资产转让所得和股息红利所得免征企业所得税。

【例题 15 · 多选题】☆非营利组织取得的下列收入，为企业所得税免税收入的有()。

- | | |
|-----------------|-----------------|
| A. 因政府购买服务取得的收入 | B. 不征税收入孳生的利息收入 |
| C. 接受个人捐赠的收入 | D. 免税收入孳生的利息收入 |
| E. 接受其他单位捐赠的收入 | |

解析 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《企业所得税法》第七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。

答案 BCDE

四、企业接收政府和股东划入资产的所得税处理★★

(一)企业接收政府划入资产的企业所得税处理

(1) 县级以上人民政府(包括政府有关部门，下同)将国有资产明确以股权投资方式投入企业，企业应作为国家资本金(包括资本公积)处理。该项资产如为非货币性资产，按政府确定的接收价值确定计税基础。

(2) 县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，凡指定专门用途并按规定进行管理的，企业可作为不征税收入进行企业所得税处理。其中，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。

(3) 县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业，属于上述(1)、(2)项以外情形的，应按政府确定的接收价值计入当期收入总额计算缴纳企业所得税。政府没有确定接收价值的，按资产的公允价值计算确定应税收入。

(二)企业接收股东划入资产的企业所得税处理

(1)企业接收股东划入资产(包括股东赠与资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠与的资产、股东放弃本企业的股权,下同),凡合同、协议约定作为资本金(包括资本公积)且在会计上已作实际处理的,不计入企业的收入总额,企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。

(2)企业接收股东划入资产,凡作为收入处理的,应按公允价值计入收入总额,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。

『老杨嗶吧嗶』划入资产的所得税处理老杨总结的解题技巧是“分主体看目的”寻找“最美关键词”的方法:考场上首先要分清划入的是政府还是股东?然后根据其目的找到“关键词”进而做出正确的税务处理,其中政府划入的税务处理的关键词是“接收价值”,股东划入的税务处理的关键词是“公允价值”。

五、税前扣除项目

(一)税前扣除项目的原则和范围★

1. 成本

包括销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费。即销售商品、提供劳务、转让固定资产、无形资产(包括技术转让)的成本。

2. 费用

指企业在生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用。

3. 税金

税金扣除的具体规定,见表 1-10。

表 1-10 税金扣除的具体规定

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、城市维护建设税和教育费附加、地方教育附加、土地增值税
计入相关资产的成本	耕地占用税、车辆购置税、契税、不得抵扣的增值税
通过损失扣除	购进货物发生非正常损失的增值税进项税额转出
不得税前扣除的税金	企业所得税、增值税、企业为职工负担的个人所得税

4. 损失

指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失,转让财产损失,呆账损失,坏账损失,自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

『提示 1』损失减除责任人赔偿和保险赔款后的余额扣除。

『提示 2』已作损失处理的资产以后年度又全部或部分收回时,应计入当期收入。

5. 其他支出

是指除成本、费用、税金、损失外,企业在生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的支出。

(二) 扣除项目及其标准★★★

税法对属于可以在税前扣除的成本、费用、税金和损失的某些特定项目，规定了扣除标准。这部分知识点是考试重点内容，要求熟练掌握。

1. 工资薪金支出

企业发生的合理工资、薪金支出准予据实扣除。

『老杨嗝吧嗝』注意是“支出”!!!

『提示1』工资、薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者与其有雇佣关系的员工的所有现金或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。

『提示2』“合理工资薪金”，是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金。税务机关在对工资薪金进行合理性确认时，可按以下原则掌握：

- (1) 企业制订了较为规范的员工工资薪金制度；
- (2) 企业所制订的工资薪金制度符合行业及地区水平；
- (3) 企业在一定时期所发放的工资、薪金是相对固定的，工资薪金的调整是有序进行的；
- (4) 企业对实际发放的工资薪金，已依法履行了代扣代缴个人所得税义务；
- (5) 有关工资薪金的安排，不以减少或逃避税款为目的。

『提示3』属于国有性质的企业，其工资薪金，不得超过政府有关部门给予的限定数额；超过部分，不得计入企业工资薪金总额，也不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

『提示4』企业因雇佣其他人员所发生的费用的处理，见图1-1。

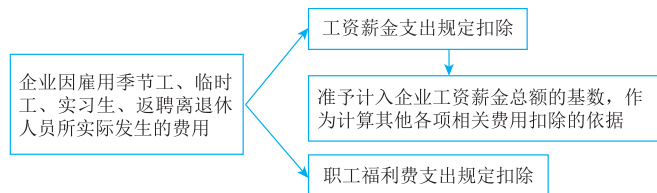


图 1-1 企业因雇佣其他人员所发生的费用的处理

『提示5』企业接受外部劳务派遣用工的费用处理，见图1-2。

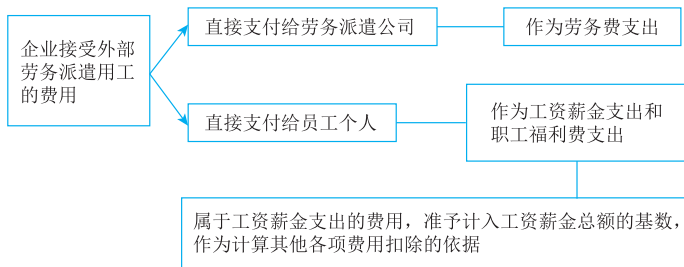


图 1-2 企业接受外部劳务派遣用工的费用处理

『提示6』企业福利性补贴支出税前扣除。随企业员工工资薪金制度、固定与工资薪金一起发放的福利性补贴，符合规定的合理工资、薪金支出条件，可作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除。不能符合合理工资、薪金支出条件的福利性补贴作为规定的职工福利费按

规定计算限额税前扣除。

【提示7】企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予在汇缴年度按规定扣除。

2. 职工福利费、工会经费、职工教育经费

企业发生的职工福利费、工会经费、职工教育经费按标准扣除，未超过标准的按实际数扣除，超过标准的只能按标准扣除。

企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额的14%的部分，准予扣除，超过的部分不得扣除。

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，超过的部分不得扣除。

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，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。

【提示1】上述“工资薪金总额”，是指企业按规定实际发放的工资薪金总和，不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。

【提示2】企业职工福利费是指企业为职工提供的除职工工资、奖金、津贴、纳入工资总额管理的补贴、职工教育经费、社会保险费和补充养老保险费(年金)、补充医疗保险费及住房公积金以外的福利待遇支出，包括发放给职工或为职工支付的以下各项现金补贴和非货币性集体福利，企业职工福利费，包括以下内容：

(1)尚未分离的内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和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。

(2)为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利，包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。

(3)按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。

【提示3】职工教育经费相关规定：

(1)职工福利费支出和工会拨缴的工会经费超过规定标准的部分不得扣除，而企业发生的职工教育经费支出超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

(2)集成电路设计企业和符合条件的软件企业职工教育经费中的职工培训费用，应单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。企业应准确划分职工教育经费中的职工培训费支出，对于不能准确划分的，以及准确划分后职工教育经费中扣除职工培训费用的余额，一律按照工资、薪金总额8%的比例扣除。

【杨氏解题法】三步法，见图1-3。

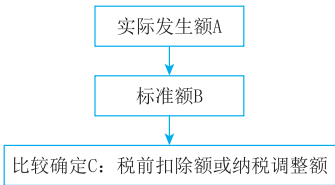


图1-3 三步法

三步法具体操作,见表 1-11。

表 1-11 三步法具体损伤

项目	第一步: 实际发生额 A	第二步: 标准额 B	第三步: 比较确定 C	
			税前扣除额	纳税调整额
福利费	已知条件中金额(大部分考题均作为已知条件, 少量题目需要计算出实际发生额);	工资薪金总额×14%	(1) $A > B$ 时 = B	(1) $A > B$ 时 = $A - B$
工会经费	已知条件中金额	工资薪金总额×2%	(2) $A < B$ 时 = A	(2) $A < B$ 时无须调整
职工教育经费	已知条件中金额	工资薪金总额×8%	【提示】孰低	

【老杨嗷吧嗷】注意提示 2 第(1)条中内设集体福利部门工作人员的“工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等人工费用”属于福利费, 这点很多考生容易忽略, 一看“工资薪金”等字眼就想当然地认为是“工资、薪金支出”, 这一定要引起充分的重视!!!

【例题 16 · 计算题】某企业 2021 年已计入成本、费用中的全年实发工资总额为 400 万元(属于合理限度的范围), 实际发生的职工工会经费 6 万元、职工福利费 60 万元、职工教育经费 37 万元。请计算该企业三项经费的企业所得税处理。

解析 允许扣除的工会经费限额 = $400 \times 2\% = 8$ (万元), 实际发生 6 万元, 因此按发生额扣除, 不需调整。

允许扣除的职工福利费限额 = $400 \times 14\% = 56$ (万元), 实际发生额 60 万元, 超标, 调增 4 万元。

允许扣除的职工教育经费限额 = $400 \times 8\% = 32$ (万元), 实际发生额 37 万元, 超标, 调增 5 万元。

【提示】考题中的常见问法。

(1) 直接法的问法: 允许扣除的金额? $6 + 56 + 32 = 94$ (万元)

(2) 间接法的问法: 纳税调整的金额? $4 + 5 = 9$ (万元)

3. 空勤训练费用

航空企业实际发生的飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费、空中保卫员训练费等空勤训练费用, 可以作为航空企业运输成本在税前扣除。

4. 核电厂操纵员培养费

核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用, 可作为企业的发电成本在税前扣除。

企业应将核电厂操纵员培养费与员工的职工教育经费严格区分, 单独核算, 员工实际发生的职工教育经费支出不得计入核电厂操纵员培养费直接扣除。

5. 实习生的培训支出

企业因接收学生实习所实际发生的与取得收入有关的合理支出, 以及企业发生的职工教育经费支出, 依法在计算应纳税所得额时扣除。

6. 保险费

财产保险、社会保险和商业保险费用的扣除, 见图 1-4。

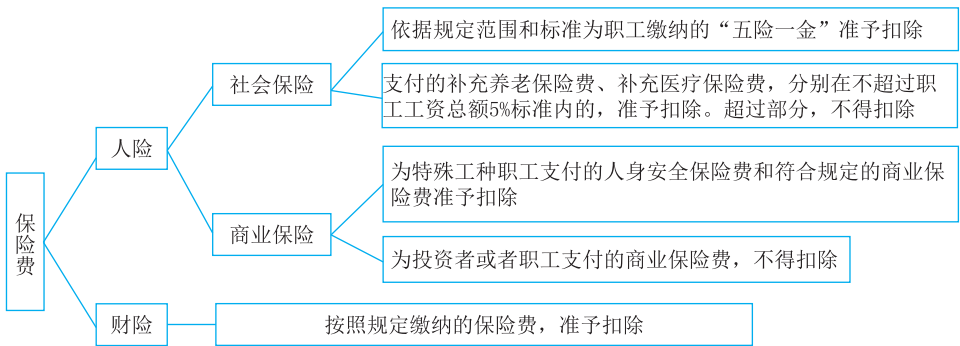


图 1-4 财产保险、社会保险和商业保险费用的扣除

【提示 1】自 2018 年度开始，企业参加雇主责任险、公众责任险等责任保险，按照规定缴纳的保险费，准予在企业所得税税前扣除。

【提示 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，准予企业在计算应纳税所得额时扣除。

【提示 3】安置残疾人的机关事业单位以及由机关事业单位改制后的企业，为残疾人缴纳的机关事业单位养老保险，属于基本养老保险范围。

【老杨嘚吧嘚】注意补充养老保险费和补充医疗保险费的扣除比例是“分别”5%。

【例题 17·单选题】2021 年某软件生产企业发放的合理工资总额 200 万元；实际发生职工福利费 35 万元、工会经费 3.5 万元、职工教育经费 8 万元（其中职工培训经费 4 万元）；另为职工支付补充养老保险 12 万元、补充医疗保险 8 万元。2021 年申报企业所得税时就上述费用应调增应税所得额（ ）万元。

- A. 7 B. 9 C. 12 D. 22

解析 补充养老保险：实际发生 12 万元，扣除限额 = $200 \times 5\% = 10$ （万元），调增所得额 2 万元；

补充医疗保险：实际发生 8 万元，扣除限额 = $200 \times 5\% = 10$ （万元），不需要调整；

职工福利费：实际发生 35 万元，扣除限额 = $200 \times 14\% = 28$ （万元），调增所得额 7 万元；

职工教育经费：软件企业支付给职工的培训费可以全额扣除，所以支付的 4 万元培训费可以全额扣除，实际发生 4 万元，职工教育经费扣除限额 = $200 \times 8\% = 16$ （万元），可以全额扣除；

工会经费：实际发生 3.5 万元，扣除限额 = $200 \times 2\% = 4$ （万元），可以全额扣除。

综合分析，上述费用应调增所得额为 9 万元。

答案 B

7. 关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题
股权激励的扣除，见图 1-5。

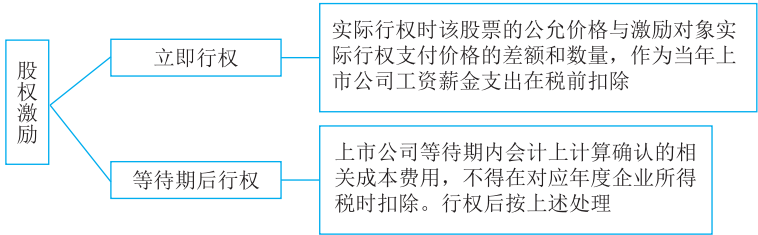


图 1-5 股权激励的扣除

『提示 1』股权激励实行方式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。

『提示 2』上述所指股票实际行权时的公允价格，以实际行权日该股票的收盘价格确定。

【例题 18·单选题】2019 年 1 月某上市公司对本公司 20 名管理人员实施股票期权激励政策，约定如在公司连续服务 2 年，即可以 4 元/股的价格购买本公司股票 1 000 股。2021 年 1 月，20 名管理人员全部行权，行权日股票收盘价 20 元/股。根据企业所得税相关规定，行权时该公司所得税前应扣除的费用金额为（ ）元。

- A. 300 000 B. 320 000 C. 380 000 D. 400 000

解析 行权时该公司所得税前应扣除的费用 = (20 - 4) × 1 000 × 20 = 320 000 (元) 答案 B

8. 借款费用

『老杨唠吧唠』借款是否资本化，一定要注意和借款期限的长短无关，重要的是根据用途区分是资本化还是费用化，另一个要注意资本化是“购置、建造期间”合理的借款费用计入有关资产的成本，“期间”两个字很重要！借款费用的扣除，见图 1-6。

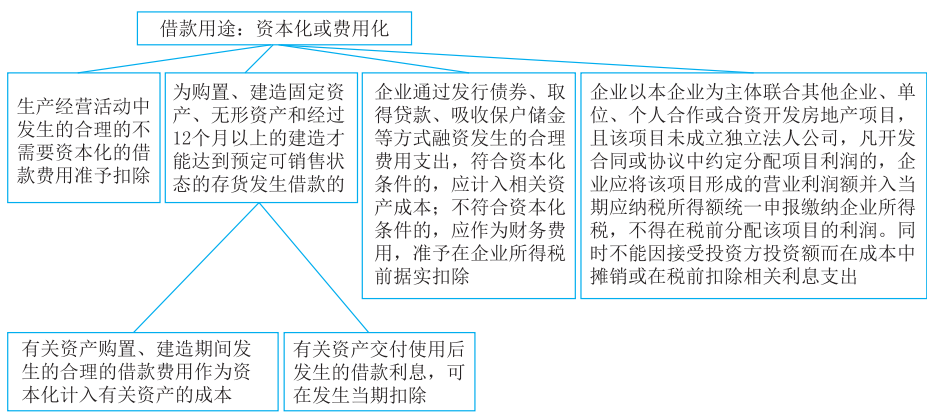


图 1-6 借款费用的扣除

9. 利息费用的扣除

利息费用的扣除，见表 1-12。

表 1-12 利息费用的扣除

资金来源		税务处理
非金融企业向金融企业借款		非金融企业向金融企业借款的利息支出可据实扣除。（包括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）
非金融企业向非金融企业借款	无关联性	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可据实扣除，超过部分不许扣除。（利率制约）
关联借款	利率制约	处理原则同上
	本金制约	接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：金融企业，为 5 : 1；其他企业，为 2 : 1。特例：能够证明相关交易活动符合独立交易原则的；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除

续表

资金来源	税务处理
自然人借款	股东或关联自然人借款：处理原则同关联企业
	内部职工或其他人员借款：符合条件只受利率制约。条件：借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为；签订借款合同

【提示1】企业在按照合同要求首次支付利息并进行税前扣除时，应提供“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”，以证明其利息支出的合理性。

“金融企业的同期同类贷款利率情况说明”中，应包括在签订该借款合同当时，本省任何一家金融企业提供同期同类贷款利率情况。该金融企业应为经政府有关部门批准成立的可以从事贷款业务的企业，包括银行、财务公司、信托公司等金融机构。

“同期同类贷款利率”是指在贷款期限、贷款金额、贷款担保以及企业信誉等条件基本相同时，金融企业提供贷款的利率。既可以是金融企业公布的同期同类平均利率，也可以是金融企业对某些企业提供的实际贷款利率。

【提示2】企业自关联方取得的不符合规定的利息收入应按照有关规定缴纳企业所得税。

【提示3】企业投资者投资未到位而发生的利息支出扣除问题。

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。

具体计算不得扣除的利息，应以企业一个年度内每一账面实收资本与借款余额保持不变的期间作为一个计算期，公式为：

企业每一计算期不得扣除的借款利息=该期间借款利息额×该期间未缴足注册资本额÷该期间借款额

年度内不得扣除的借款利息总额为该年度内每一计算期不得扣除的借款利息额之和

【例题19·计算题】某企业2021年“财务费用”账户列支350万元，其中：4月1日向银行借款500万元用于厂房扩建，借款期限1年，当年向银行支付了3个季度的借款利息22.5万元，该厂房8月31日竣工结算并交付使用。6月1日为弥补流动资金不足，经批准向其他企业融资100万元，借款期限1年，年利率12%，按月付息，本年实际支付利息7万元。请计算该企业所得税允许扣除的财务费用。

解析 1年期银行利率= $(22.5 \div 3 \times 4) \div 500 \times 100\% = 6\%$

允许扣除的财务费用= $[350 - (22.5 + 7)] + 22.5 \div 9 \times 4 + 100 \times 6\% \div 12 \times 7 = 334$ (万元)

【例题20·计算题】甲公司投资注册乙公司(均为非金融企业)，乙公司注册资本1000万元。已知：银行同期贷款利率为8%；甲公司占乙公司股权20%，乙向甲借款500万元，10%年利率；乙实际税负高于甲且无法证明借款活动符合独立交易原则。请计算本期利息费用的纳税调整的金额。

解析 可以采用“三步法”，实际发生额= $500 \times 10\% = 50$ (万元)；扣除标准受“本金制约”和“利率制约”双制约，金额= $200 \times 2 \times 8\% = 32$ (万元)，实际发生额超过标准的18万元作纳税调整增加处理。

【老杨嗶吧嗶】这是一个和本章第11节特别纳税调整“资本弱化”有关的知识点，考生可以结合起来一并复习。

10. 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，按照发生额的60%扣除，但最高不得