

• LIVE

# 纳税实务一点通

## 第三章 | 企业所得税

讲师：齐红老师

 会计学堂出品



## 纳税实务一点通教材

《纳税实务一点通》，所用讲课教材是会计学堂的教室团队编写并出版的官方教材，天猫店铺：**快学教育专营店**



会计学堂零基础税法入门课程 初级税法入门实操精品视频赠书

天猫 购物券 全天猫实物商品通用 [去刮券](#)

价格 ¥400.00

促销价 **¥38.80** 上新特惠  
此优惠限5件，超出则该商品全部恢复非活动价

券 **爆款** 买水乳送蚕丝面膜 **惠** 小程序下单更优惠

**夏日新风尚 秒变翩翩女神**

季末大放送，爆款低价

运费 广东广州 至 深圳 快递: 0.00



保存图片，打开手机淘宝扫一扫，  
选择相册图片，即可查看

来自手机淘宝淘长图产品



## 纳税实务一点通教材简介

本书主要针对税法基础薄弱，想要从事税务会计“小白”开设的内容，本书主要涉及到中国境内企业所涉及到的常用税种：增值税、企业所得税、个人所得税、房产税、印花税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育费附加、水利基金、残疾人就业保障金等税种，让从事会计的“小白”无论是从税法理论基础上、各种税种的账务处理还是纳税申报实务操作上都得以学以致用，提高主办会计必备的税务实操能力！同时也为各位“小白”的考证之路打下坚实的基础



# 课程目录

第一章 税收理论基础

第二章 增值税

第三章 企业所得税

第四章 个人所得税

第五章 房产税

第六章 印花税

第七章 其他税费

第八章 发票管理



## 第三章 企业所得税

第一节 企业所得税概述

第二节 应纳税所得额的计算

第三节 税收优惠

第四节 征收管理

第五节 企业所得税的填写申报



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 一、应纳税所得额

应纳税所得额是企业所得税的计税依据，按照企业所得税法的规定，**应纳税所得额为企业每一个纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额。**

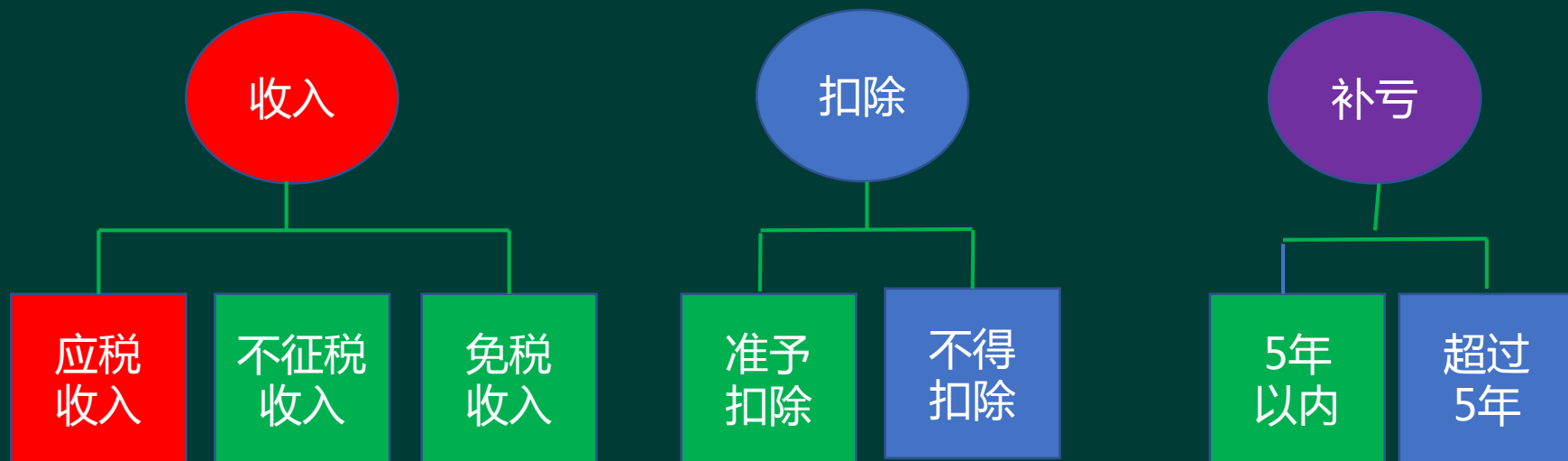


## 第二节 应纳税所得额的计算

基本公式为：

第一种，直接计算法：

应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除 - 以前年度亏损





## 第二节 应纳税所得额的计算

第二种，间接算法：

应纳税所得额 = 利润总额 + 纳税调整项目金额

【注意】

公式中的纳税调整项目金额包括两个方面的内容，一是税收规定范围与会计规定不一致的因予以调整的金额；二是税法规定扣除标准与会计规定不一致的应予以调整的金额。





## 第二节 应纳税所得额的计算

### (一) 计税收入的确认

#### 1. 收入总额

企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。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，利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入和其它收入。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (1) 收入形式

形式	具体内容
货币 形式	现金、存款、应收账款、应收票据、 “准备持有至到期的债券”以及债务的豁免等
非货币 形式	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 <b>【注意】</b> 非货币形式收入应当按照 “公允价值” 确定收入额



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 特殊收入的确认：

(1) 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的实现。

(2) 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工的工作量确认收入的实现。**



## 第二节 应纳税所得额的计算

处置资产收入的确认：

如果企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。

- 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。



## 第二节 应纳税所得额的计算

**注：**企业发生的第（2）条规定情形时，属于企业自制的资产，应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入；属于外购的资产，可按购入时的价格确定销售收入。



## 第二节 应纳税所得额的计算

常见的收入实现时间如下：

- (1) 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的实现。
- (2) 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。
- (3) 销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入。
- (4) 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。



## 第二节 应纳税所得额的计算

(5) 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。

(6) 销售商品以旧换新的，销售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。

(7) 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。



## 第二节 应纳税所得额的计算

( 8 ) 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。

( 9 ) 企业因售出商品质量、品种不符合要求等原因发生的退货属于销售退回，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销售商品收入。

( 10 ) 企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项销售收入。





## 第二节 应纳税所得额的计算

### 2. 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) 国务院规定的其他不征税收入，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。



## 第二节 应纳税所得额的计算

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

**【注意】** 企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。



## 第二节 应纳税所得额的计算

**【补充案例】** 2018年12月1日，伟恒机械公司收到市财政局拨付的技术创新基金80万元，计入“营业外收入”，12月该基金用于技术创新的费用支出10万元，该公司能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件，市财政局对该资金有专门的资金管理办法，该公司对该资金以及该资金发生的支出单独进行核算。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【税收政策解析】

根据财税【2008】151号文规定：

（一）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，均应计入企业当年收入总额。

（二）对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。



## 第二节 应纳税所得额的计算

（三）纳入预算管理的事事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入，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，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。



## 第二节 应纳税所得额的计算

本条所称财政性资金，是指企业取得的来源于政府及其有关部门的财政补助、补贴、贷款贴息，以及其他各类财政专项资金，包括直接减免的增值税和即征即退、先征后退、先征后返的各种税收，但不包括企业按规定取得的出口退税款；所称国家投资，是指国家以投资者身份投入企业、并按有关规定相应增加企业实收资本（股本）的直接投资。



## 第二节 应纳税所得额的计算

其次，根据财税【2011】70号文规定：

一、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：

- （一）企业能够提供规定资金专项用途的资金拨付文件；
- （二）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；
- （三）企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。



## 第二节 应纳税所得额的计算

二、根据实施条例第二十八条的规定，上述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。

三、企业将符合本通知第一条规定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。





## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【税收处理结果】

该公司收到市财政局 拨付的技术创新基金80万元，符合财税【2011】70号不征税收入的规定，属于不征税收入，应调减应纳税所得额80万元，同时不征税收入形成的支出不得税前扣除，应调增应纳税所得额10万元



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 3. 免税收入

(1) 国债利息收入；

**【注意】** “国债转让” 收入不免税。

(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；

**【注意】** “(2)、(3)” 所指的权益性投资收益，投资方须“连续持有12个月以上”。



## 第二节 应纳税所得额的计算

(4) 符合条件的非营利组织的收入。

**【注意】** 不包括非营利组织从事“营利性活动”取得的收入



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (二) 税前扣除项目

企业申报的扣除项目和金额必须真实、合法。真实是指能提供证明 有关支出确属已经实际发生，合法是指符合国家税法的规定，若其他法 规规定与税收法规不一致，应以税收法规的规定为标准。

#### 1、准予扣除的项目

企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出、包括**成本、费用、税金、损失和其他支出**，准予在计算应纳税所得额时扣除



## 第二节 应纳税所得额的计算

(1). 成本

(2). 费用

(3). 税金

1) 不得扣除的税金

“准予抵扣的” 增值税、企业所得税

2) 准予扣除的税金

其他税金，包括“不得抵扣”计入产品成本的增值税



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (4). 损失

#### 1) 准予扣除的损失

正常生产经营过程中的合理损失以及管理不善、自然灾害等不可抗力造成的损失。

#### 2) 不得抵扣的损失

违法、犯罪行为造成的损失，包括：各种行政性罚款、没收违法所得；刑事责任附加刑中的罚金、没收财产等。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 3) 损失金额的计算——净损失

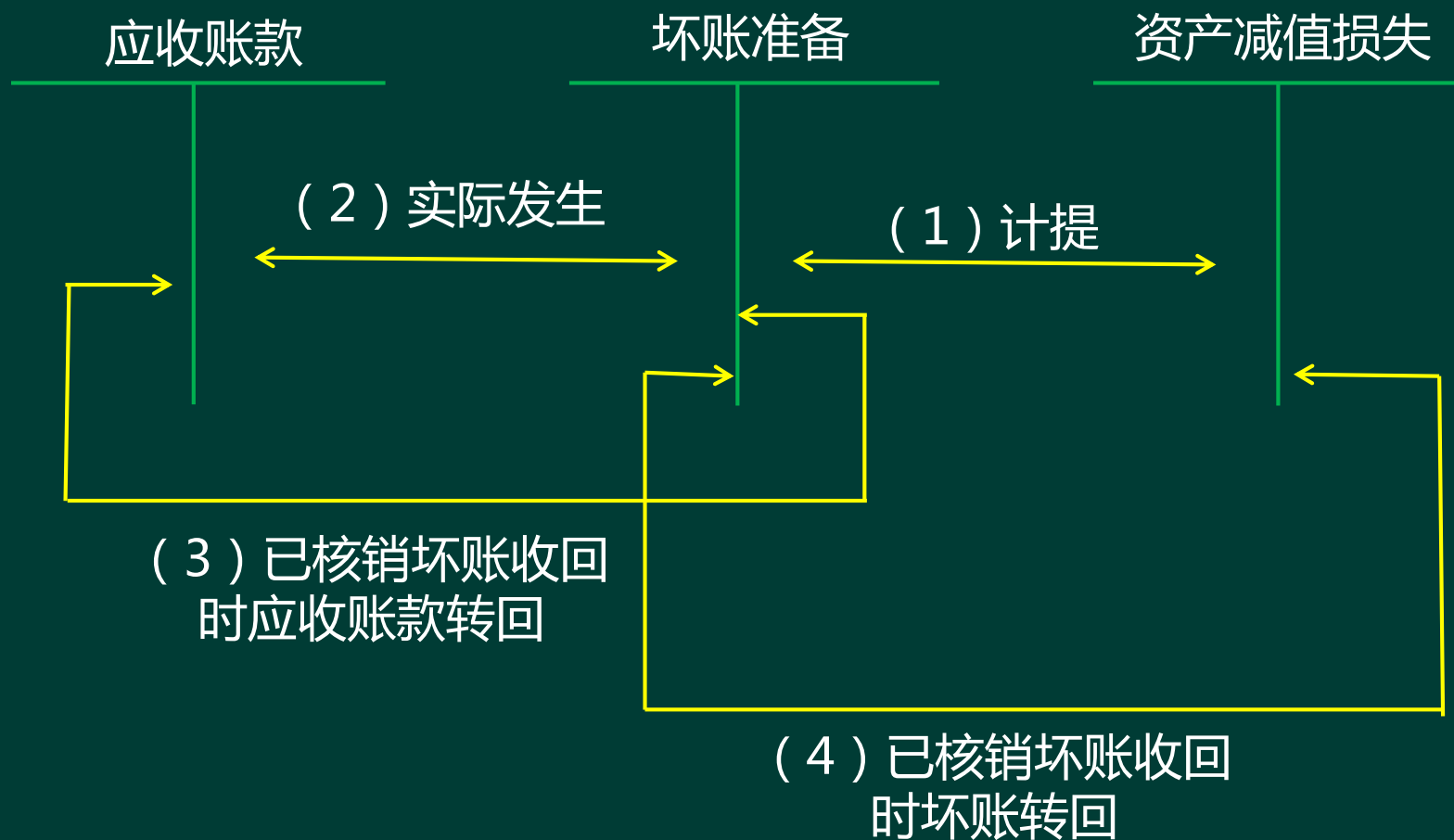
准予扣除的损失 = 企业发生的损失 - 责任人赔偿 - 保险赔款

### 4) 损失资产收回的税务处理

企业已经作为损失处理的资产，在以后纳税年度又全部收回或部分收回时，应当计入当期收入。



## 第二节 应纳税所得额的计算







## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【举例】 会计上的处理

#### ①计提时

借：资产减值损失

贷：坏账准备

#### ②实际发生

借：坏账准备

贷：应收账款



## 第二节 应纳税所得额的计算

### ③已核销坏账收回时

借：应收账款

贷：坏账准备

借：银行存款

贷：应收账款

### ④已核销坏账收回时坏账转回

借：坏账准备

贷：资产减值损失



## 第二节 应纳税所得额的计算

【注意】会计上只处理到③，就单笔业务而言应当有四步。但是在税法上的说法为计入当期收入，实质上与冲减资产减值损失没有区别。

5) 损失的申报 企业发生资产损失，应在按税法规定**实际确认**或者**实际发生的“当年”**申报扣除。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 6) 以前年度资产损失的追补

①企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，可以按照 规定，向税务机关说明并进行“**专项申报**”扣除。

②确属实际资产损失，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**”。

③企业因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款，可在“追补确认年度”企业所得税应纳税款中予以抵扣，不足抵扣的，向以后年度递延抵扣。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (5) 其他支出

是指出成本、费用、税金、损失以外，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



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 2、准予扣除项目的范围和标准

#### (1) 借款利息支出

企业所得税实施条例第三十八条规定，企业在生产经营活动中发生的下列利息支出，准予扣除：

借款方	出借方	扣除标准
非金融企业	金融企业	准予扣除
非金融企业	非金融企业	不超过金融企业“同期同类”贷款利率部分准予扣除



## 第二节 应纳税所得额的计算

**【注意1】** 上述利息费用是指费用化的利息支出，如借款利息为资本化支出则应计入相应资产成本，以折旧或摊销方式扣除。

**【注意2】** 投资者在规定期限内未缴足其应缴资本的，该企业对外借款利息，相当于投资者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，不属于企业合理支出，应由投资者负担，不得在计算应纳税所得额时扣除。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 关联企业利息费用的扣除

税法规定，企业实际支付给关联方的利息支出，其接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：

（一）金融企业，为5：1；

（二）其他企业，为2：1.

如果企业发生的关联方利息支出，满足两个条件可以据实支出，不受此比例限制：

- 1、提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则
- 2、企业的实际税负不高于境内关联方





## 第二节 应纳税所得额的计算

【理解】企业所得税税收负担率（简称税负率）= 应纳税所得额 ÷ 利润总额 × 100%。

例如，企业2018年利润总额为1000万元，当年列支与之具有关联关系的企业的融资利息50万元，2018年应纳税所得额100万元，则该企业2018年企业所得税实际税负为10%。



## 第二节 应纳税所得额的计算

如果境内关联企业2018年的实际税负为15%，由于该企业的实际税负低于境内关联企业企业，则该企业当年列支的融资利息50万元可以全额扣除。

如果境内关联企业2018年的实际税负为8%，由于该企业的实际税负高于境内关联企业，则该企业当年列支的融资利息50万元不能全额扣除。应按照该企业与A企业2：1，即债权性投资与其权益性投资比例予以扣除。



## 第二节 应纳税所得额的计算

【补充案例】伟恒机械公司的注册资本为1000万元，2018年按同期金融机构贷款利率从其关联方借款3000万元，发生借款利息60万元，企业不能够提供相关证明材料证明该关联方企业符合独立交易原则，该企业的实际税负不高于境内关联方。公司的账务处理如下：

借：财务费用	600 000
贷：银行存款	600 000



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【税收处理结果】

该公司债资比为3，大于其接受关联方债权性投资于其权益性比例2，因此，不得扣除的利息支出=年度实际支付的全部关联方利息\*（1-标准比例/关联债资比例）=60\*（1-2/3）=20万元，需要调增应纳税所得额



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 企业向自然人借款的利息支出：

其利息支出在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；企业与个人之见的借贷是真实、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；企业与个人之见签订了借款合同



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【补充案例】

伟恒机械公司在2018年列支向非金融企业和个人借款的利息支出20万元，未取得利息发票，仅凭对方开具的收取利息的收据入账。列支向伟恒集团资金结算中心的利息支出26万元，也未取得发票，仅取得结算中心资质的利息收据入账，公司的账务处理如下：

借：财务费用      460 000

贷：银行存款      460 000



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【税收政策】

- 1、《发票管理办法》第二十条规定：销售商品、提供服务以及从事其他经营活动的单位和个人，对外发生经营业务收取款项，收款方应向付款方开具发票。特殊情况由付款方向收款方开具发票
- 2、按照贷款服务缴纳增值税



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【税收处理结果】

该公司利息支出均属于应取得而未取得发票的情形，应调增应纳税所得额46万元





## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【教材案例】

甲公司向非金融机构借入资金300万元，用于本公司的生产经营，合同年利率6%，金融机构同期、同类贷款利率4.9%，计算允许扣除的利息支出。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【案例解析】

允许扣除的利息支出=300\*4.9%=14.7万元



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (2) 业务招待费支出

企业发生的与经营活动有关的业务招待费支出，按照“发生额的60%”扣除，但最高不得超过当年“销售（营业）收入的5‰”。

**【注意1】** 销售营业收入的判定：

一般企业：主营业务收入 + 其他业务收入 + 视同销售收入

创投企业：主营业务收入 + 其他业务收入 + 视同销售收入 + “投资收益”



## 第二节 应纳税所得额的计算

【注意2】企业在筹建期间，发生的与筹办活动有关的业务招待费支出，可按实际发生额的60%计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

### 【教材案例】

甲企业全年销售收入为1000万元，计算全年应列支的业务招待费的标准

【解析】全年允许列支的业务招待费 =  $1000 * 5‰ = 5$ 万元



## 第二节 应纳税所得额的计算

补充知识点：

### <1> 筹建期业务招待费

企业在筹建期间发生的与筹办活动有关的业务招待费支出，可按实际发生额的60%计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除；发生的广告费和业务宣传费，可按实际发生额计入筹办费，并按有关规定在税前扣除

对企业按实际发生额60%计入筹办费的业务招待费在扣除时不受当年销售(营业)收入5‰的限制;筹办期间发生的广告费、业务宣传费在扣除时不受当年销售(营业)收入15%的限制。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### <2> 业务招待费纳税策划要点

企业发生的业务招待费先要满足60%发生额的标准,还要满足最高不得超过当年销售收5‰的规定。那么,企业怎样才能既充分使用业务招待费的限额又减少纳税调整事项呢?

假设企业2018年销售(营业)收入为X,业务招待费为Y,则2018年允许税前扣除的业务招待费满足 $Y \times 60\% < X \times 5\text{‰}$ ,只有在 $Y \times 60\% - X \times 5\text{‰}$ 即 $Y = X \times 8.3\text{‰}$ 的情况,业务招待费在销售(营业)收入的8.3‰的临界点时,企业才可能充分利用上述政策.



## 第二节 应纳税所得额的计算

一般情况下,企业的销售(营业)收入是可以测算的。假定2018年企业销售(营业)收入 $X=10000$ 万元,则允许税前扣除的业务招待费最高不超过50万元( $10000 \times 5\text{‰}$ ),财务预算全年业务招待费 $Y=83.33$ 万元( $50 \div 60\%$ ),其他销售(营业)收入可以以此类推。



## 第二节 应纳税所得额的计算

如果企业实际发生业务招待费100万元大于计划83.33万元, 则业务招待费的60%可以扣除, 纳税调整增加40万元( $100 - 60$ ), 但是, 销售(营业)收入的5‰只有50万元, 还要进一步进行纳税调整增加10万元. 按照2方面限制取较低的原则进行比较, 取其低值直接纳税调整, 共调整增加应纳税所得额50万元, 计算缴纳企业所得税12.5万元,





## 第二节 应纳税所得额的计算

如果企业实际发生业务招待费40万元小于计划83.33万元, 则业务招待费的60%可以全部扣除, 纳税调整增加16万元( $40 - 24$ ), 另一方面, 销售(营业)收入的千分之五, 为50万元, 不需要再进行纳税调整, 只需要计算缴纳企业所得税4万元



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (3) 工资、薪金支出

企业发生的合理的工资薪金支出准予据实扣除。

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受雇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，以及与任职或者受雇有关的其他支出。



## 第二节 应纳税所得额的计算

**【补充1】** 税务机关在对工资薪金进行合理性确认时，可以按着以下原则掌握：

1>企业制定了较为规范的员工工资薪金制度

**实务操作：**成文原则性规定：基本工资、发放标准，发放程序，工资调整制度

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；

**实务操作：**有权决定机构办公会议决议方式：调整原因，调整幅度。



## 第二节 应纳税所得额的计算

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；



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【补充2】工资薪金支出日常税收管理三个关键点

- 1>依据（国税函2009年3号），判断工资薪金的合理性（制度、扣缴个人所得税资产）
- 2>职工雇佣关系的证明资料是否完备（劳动合同、雇佣或者任职协议等）
- 3>按着税收政策规定不能税前扣除的工资总额是否调整



## 第二节 应纳税所得额的计算

【补充3】企业工资薪金的税前扣除是否以签订劳动合同为前提条件？

用工企业依法与劳动者签订《劳动合同》，并通过人力资源社会保障劳动关系网络案，实际支付的工资薪金准予扣除

企业用工情况未通过人力资源社会保障劳动关系网络系统网上备案，实际发生的下列允许税前扣除：



## 第二节 应纳税所得额的计算

企业返聘退休人员，退养人员应签订《劳动协议》支付的劳动报酬可以据实扣除

凡是与中等职业学校和高等院校签订三年以上期限合作协议的企业，支付给学生实习期间的报酬，准予在计算缴纳企业所得税税前扣除

建筑施工企业依法与农民工签订书面劳动合同，加盖企业公章且经企业法人或者委托人代理人 与农民工本人签字或者盖章，发生合理的工资薪金支出是可以税前扣除的



## 第二节 应纳税所得额的计算

人力资源公司**劳务派遣的用工**形式下，以劳务派遣企业与用工企业签订的**劳动派遣协议及发票**作为实际用工企业税前扣除的凭证

**外籍人员**可以将《**就业证**》《**专家证**》视同劳动合同

企业法人及由企业**正式任命的董事会成员、监事会成员等**





## 第二节 应纳税所得额的计算

### (4) 广告费和业务宣传费

《企业所得税法实施条例》第四十四条：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、税务主管部门另有淀外,不超过当年销售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳年度结转扣除.



## 第二节 应纳税所得额的计算

财税（2017）41号：自2016年1月1日起至2020年12月31日止，对化妆品制造或销售、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。



## 第二节 应纳税所得额的计算

企业在筹建期间发生的广告费和业务宣传费，可以按着实际发生额计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

烟草企业的烟草广告和业务宣传费支出，一律不得在计算应纳税所得额时扣除



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【教材案例】

2018年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，根据企业所得税法法律制度规定，计算甲企业2018年准予扣除的广告费



## 第二节 应纳税所得额的计算

【解析】2018年甲企业广告费税前扣除限额=3000\*15%=450万元，  
当年实际发生额（400万元）+上年结转广告费（60万元）=460万元，  
甲企业2018年税前准予扣除的广告费450万元

【补充知识】如何确定会计收入与业务招待费、广告费和业务宣传费计算基数的关系呢？（如下图所示）



## 第二节 应纳税所得额的计算

会计收入			是否作为计算基数
营业收入	主营业务收入（会计口径）	销售货物收入	是
		提供劳务收入	
		让渡资产使用权收入	
		建造合同收入	
		从事对外投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入	
	其他业务收入（会计口径）	材料销售收入	
		代购代销手续费收入	
		包装物出租收入	
		其他	
视同销售收入	非货币交易视同销售收入		是
	货物、财产、劳务视同销售收入		
	其他视同销售收入		
营业外收入	固定资产盘盈、处置固定资产净收益、出售无形资产收益		否
	非货币性资产交易收益、债务重组收益		
	罚款净收入、捐赠收入、政府补助收益		
	其他（作为营业外收入核算的其他事项）		



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (5) 三项经费

经费名称	计算基数	扣除 比例	特殊规定
职工福利费	实发工资薪金总额	14%	
工会经费		2%	
职工教育经费		8%	超过部分，准予在以后 纳税年度 “结转” 扣除



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (6) 公益性捐赠支出

企业通过公益性社会团体或县级（含县级）以上的人民政府及其部门，用于《公益事业捐赠法》规定的公益事业捐赠。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，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣。

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





## 第二节 应纳税所得额的计算

### (7) 加计扣除

科技型中小企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，在2017年1月1日至2019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。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 3、不得扣除的项目

- (1) 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项。财务处理通过“利润分配-提取应付股利”和“应付股利”科目核算，不对损益产生影响、一般不涉及纳税调整
- (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
- (5) 非公益救济性捐赠支出以及超过扣除比例的公益性捐赠支出



## 第二节 应纳税所得额的计算

(6) 赞助支出

(7) 未经核定的准备金支出，如资产减值准备、坏账准备等。

除另有规定外，不得扣除

(8) 企业之间支付的管理费用、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



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 4、亏损弥补

(1) 企业纳税年度发生的亏损，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度不足弥补的，可以逐年延续弥补，但是延续弥补期最长不得超过5年。5年内不论是盈利还是亏损，都作为实际弥补期限计算



## 第二节 应纳税所得额的计算

(2) 根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》( **国税函〔2010〕79号** ) 第七条规定：企业筹办期间不计算为亏损年度问题

企业自开始生产经营的年度，为开始计算企业损益的年度。企业从事生产经营之前进行筹办活动期间发生筹办费用支出，不得计算为当期的亏损，企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理，但一经选定，不得改变。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 5、固定资产折旧的计算年限

根据《企业所得税法实施条例》第六十条规定，固定资产计算折旧的最低年限如下：

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



## 第二节 应纳税所得额的计算

固定资产折旧的企业所得税处理注意以下几点：

（1）企业固定资产会计折旧年限如果短于税法规定的最低折旧年限，其按会计折旧年限计提的折旧高于按税法规定的最低折旧年限计提的折旧部分，应调增当期应纳税所得额；企业固定资产会计折旧年限已期满且会计折旧已提足，但税法规定的最低折旧年限尚未到期且税收折旧尚未足额扣除，其未足额扣除的部分准予在剩余的税收折旧年限继续按规定扣除。



## 第二节 应纳税所得额的计算

(2)、企业固定资产会计折旧年限如果长于税法规定的最低折旧年限，其折旧应按会计折旧年限计算扣除，税法另有规定除外。

(3)、企业按会计规定提取的**固定资产减值准备**，不得税前扣除，其折旧仍按税法确定的固定资产**计税基础**计算扣除。

(4)、企业按税法规定实行加速折旧的，其按加速折旧办法计算的**折旧额可全额**在税前扣除。





## 第二节 应纳税所得额的计算

财税【2018】54文：

一、企业在2018年1月1日至2020年12月31日期间新购进的设备、器具，单位价值不超过500万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过500万元的，仍按企业所得税法实施条例、（财税〔2014〕75号）、（财税〔2015〕106号）等相关规定执行。

二、本通知所称设备、器具，是指除房屋、建筑物以外的固定资产。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【补充知识】

#### （一）与企业所得税相关的内容

对财税〔2018〕54号文件的理解，注意以下关键点：

1.允许一次性税前扣除的设备、器具，指除房屋、建筑物以外的固定资产，即动产。

2.新购进包括外购、自行建造固定资产、投资者投入、接受捐赠、以物抵债等增加固定资产原值的经济行为，“新购进”中的“新”字，只是区别于原已购进的固定资产，包括购进的二手固定资产。



## 第二节 应纳税所得额的计算

3.单位价值是单价不超过500万元，如果该资产入账时抵扣了进项税额，则为不含税价；若入账时没有抵扣进项税额，则为含税价。

4.企业可以自行选择享受一次性扣除政策，允许存在财税差异。  
一次性税前扣除包括残值。

5.汇算清缴不需要备案。

6.实行查账征收的企业都可以享受该优惠政策，并且2018年预缴申报企业所得税时便可以享受。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (二) 递延所得税的处理

对于新购进的固定资产，在会计上可以一次性计入当期成本费用，则不会产生财税差异；若企业在会计上不选择这种计提方法，则会产生差异，应根据《企业会计准则第18号——所得税》进行递延所得税的会计处理，即根据资产负债表上的各项目账面价值与计税基础的差额，来确认递延所得税资产与递延所得税负债。



## 第二节 应纳税所得额的计算

简单地理解就是，现在相对多缴税、未来相对少缴税，为可抵扣暂时性差异，形成递延所得税资产。现在相对少缴税、未来相对多缴税，为应纳税暂时性差异，形成递延所得税负债。



## 第二节 应纳税所得额的计算

**【补充例题】**：某企业为一般纳税人，2019年购入一台500万元（不含税价500万元，取得增值税专用发票80万元）的设备，会计上按照直线法计提折旧，折旧年限为5年，假设残值为0。税法上2019年一次性扣除。企业所得税税率为25%。会计处理如下：（单位：万元）



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 1. 2019年购进设备

借：固定资产——某设备 500

应交税费——应交增值税（进项税额） 80

贷：银行存款 580

### 2. 计提折旧

借：管理费用等 100 (  $500 \div 5$  )

贷：累计折旧 100



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 3. 纳税调整

会计上每年计提折旧100万元；2019年税前一次性扣除500万元、2020年及以后年度税前扣除折旧为0万元。

2019年，税法折旧相对会计多扣除；2020年及以后，税法相对会计少扣除。即：2019年相对少缴税、2020年及以后年度相对多缴税。2019年预期以后年度会导致经济利益的流出，为应纳税暂时性差异，形成的是递延所得税负债。





## 第二节 应纳税所得额的计算

2019年应调减应纳税所得额400万元（ $500-100$ ），递延所得税会计处理：

借：所得税费用 100（ $400 \times 25\%$ ）

贷：递延所得税负债 100

2020年及以后年度，应调整应纳税所得额100万元，递延所得税会计处理：

借：递延所得税负债 25

贷：所得税费用 25



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 6、无形资产的摊销方法及年限

(1) 摊销方法——直线法 当月增加当月就提摊销，当月减少当月不提摊销。

(2) 摊销年限不得低于10年



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 二、应纳所得税税额的计算和账务处理

应交所得税是指企业按照税法规定计算确定的针对当期发生的交易和事项，应交纳给税务部门的所得税金额，即当期应交所得税。

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= \text{税前会计利润（利润总额）} + \text{纳税调整增加额} \\ &\quad - \text{纳税调整减少额} \end{aligned}$$

$$\text{应交所得税} = \text{应纳税所得额} \times \text{所得税税率}$$



## 第二节 应纳税所得额的计算

账务处理：

### (1) 计提企业所得税

借：所得税费用

贷：应交税费——应交企业所得税

### (2) 缴纳企业所得税

借：应交税费——应交企业所得税

贷：银行存款



## 第二节 应纳税所得额的计算

【教材例题】甲企业为居民企业，2018年利润总额为340万元，其中取得销售收入5000万元，发生销售费用1340万元（其中广告费用900万元）管理费用960万元（其中业务招待费30万元），营业外支出100万元（含通过公益性社会团体向贫困山区捐款60万元，支付税收滞纳金12万元）费用中的实发工资总额为300万元，拨缴职工工会经费6万元、发生职工福利费支出46万元、职工教育经费10万元。



## 第二节 应纳税所得额的计算

要求：

1. 计算该企业实际应缴纳的企业所得税税额
2. 进行相关的账务处理



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 【答案解析】

第一步，计算该企业实际应缴纳的企业所得税税额

(1) 广告费调增所得额 =  $900 - 5000 \times 15\% = 150$  (万元)

(2) 业务招待费支出的限额为18，业务招待费调增所得额 =  $30 - 18 = 12$  (万元)

(3) 捐赠支出应调增所得额 =  $60 - 340 \times 12\% = 19.2$  (万元)



## 第二节 应纳税所得额的计算

(4) 工会经费、职工福利费、职工教育经费、三项经费

工会经费的限额为 $300 \times 2\% = 6$ （万元），实际拨缴6万，无需调整。

职工福利费扣除限额为： $300 \times 14\% = 42$ （万元），实际发生46万元，调增4万元。

职工教育经费的扣除限额为 $300 \times 8\% = 24$ （万元），实际发生10万元，无需调增。





## 第二节 应纳税所得额的计算

(5) 税收滞纳金不得在企业所得税税前扣除，应计入应纳税所得额

(6) 应纳税所得额 =  $340 + 150 + 12 + 19.2 + 4 + 12 = 537.20$  (万元)

(7) 2018 年该企业实际应缴纳的企业所得税税额

$$= 537.2 \times 25\% = 134.3 \text{ (万元)}$$



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 第二步，账务处理

#### (1) 计提所得税

借：所得税费用	1 343 000
贷：应交税费—应交企业所得税	1 343 000

#### (2) 缴纳企业所得税

借：应交税费—应交企业所得税	1 343 000
贷：银行存款	1 343 000

# 感谢观看

---

如有疑问请到会计学堂官网提问