

**Provided by**  
**Academy of Professional Accounting (APA)**

## CPA知识讲解

### 税法

第三十讲：企业所得税 - 应纳税所得额（二）

讲师：Jennifer Chen





## 第二节 应纳税所得额的计算

### (二) 特殊收入及相关收入的确认

#### 1. 分期收款方式销售货物

按照**合同约定**的收款日期确认收入的实现。

#### 2. 采用售后回购方式销售商品

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。有证据表明不符合销售收入确认条件的，如以销售商品方式进行融资，收到的款项应确认为负债，回购价格大于原售价的，差额应在回购期间确认为利息费用。

#### 3. 以旧换新销售商品的

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。

#### 4. 商业折扣条件销售

企业为促进商品销售而在商品价格上给予的价格扣除属于商业折扣，商品销售涉及商业折扣的，**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

### 5. 现金折扣条件销售

债权人为了鼓励债务人在规定的期限内付款而向债务人提供的债务扣除属于现金折扣，销售商品涉及现金折扣的，**应当按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。**

### 6. 折让方式销售

企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让属于销售折让；企业因售出商品质量、品种不符合要求等原因而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**冲减当期销售商品收入。**

### 7. 买一赠一方式组合销售

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的销售收入。



## 第二节 应纳税所得额的计算

【案例】某服装企业（增值税一般纳税人）用买一赠一的方式销售本企业商品，规定以每套1500元（不含增值税价格，下同）购买A西服的客户可获赠一条B领带，A西服正常出厂价格1500元，B领带正常出厂价格200元，该服装厂西服单位成本800元/件，领带单位成本100元/件。当期该服装企业销售组合西服领带100套，收入150000元，则A西服所得税申报销售收入为：

$$150000 \times 1500 / (1500 + 200) = 132352.94 \text{ (元)}$$

B领带所得税申报销售收入为

$$150000 \times 200 / (1500 + 200) = 17647.06 \text{ (元)}。$$

【提示】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的销售收入：

$$\text{分摊到A西服上的收入} = \text{买一赠一整体收入} \times A / (A + B)$$

$$\text{分摊到B领带上的收入} = \text{买一赠一整体收入} \times B / (A + B)$$



## 第二节 应纳税所得额的计算

**【特别提示】** 增值税与企业所得税在买一赠一的税务处理方式不一定相同。  
假定一：买一赠一是税务机关认可的降价销售或捆绑销售（在发票上有体现）

	所得税、增值税确认收入 (与会计规定一致)	增值税销项税
西服	132352.94	$132352.94 \times 17\% = 22500$
领带	17647.06	$17647.06 \times 17\% = 3000$
合计	150000	25500

会计处理：

借：银行存款 175500—— 150000×(1+17%)  
贷：主营业务收入——西服 132352.94  
——领带 17647.06  
应交税费——应交增值税（销项税额） 25500—— 150000×17%



## 第二节 应纳税所得额的计算

假定二：税务机关认定该买一赠一的的价格明显偏低且无正当理由。则：

	所得税确认收入 (与会计规定一致)	增值税确认收入	增值税销项税
西服	132352.94	150000	$150000 \times 17\% = 25500$
领带	17647.06	20000	$20000 \times 17\% = 3400$
合计	150000	170000	28900

由于买一赠一的增值税不能向受赠方收回，故计入企业的销售费用(有争议，有人认为属于营业外支出)。

会计处理：

借：银行存款  $175500 - 150000 \times (1 + 17\%)$   
销售费用（另一观点为营业外支出） 3400  
贷：主营业务收入——西服 132352.94  
——领带 17647.06  
应交税费——应交增值税（销项税额）  $28900 - 170000 \times 17\%$



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 8. 持续时间超过12个月的劳务

企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机等，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供劳务等，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。

### 9. 采取产品分成方式取得收入

以企业分得产品的时间确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定。

### 10. 非货币性资产交换及货物、财产、劳务流出企业

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、职工福利和进行利润分配等用途，应当视同销售货物、转让财产和提供劳务。



## 第二节 应纳税所得额的计算

**【提示】** 注意以下方面问题：

- (1) 一些特殊销售在时间、金额上确认；
- (2) 辨析实物捐赠过程中的收入问题。

**【例题·多选题】** 下列符合所得税确认收入规则的有（ ）。

- A.商品销售涉及商业折扣的，应当按照扣除商业折扣后的金额确定销售商品收入金额
- B.销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入
- C.销售商品采用支付手续费方式委托代销的，在收到手续费时确认收入（收到代销清单）
- D.一般情况下，采用售后回购方式销售商品的，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

**【答案】** ABD





## 第二节 应纳税所得额的计算

### (三) 处置资产收入的确认

1.内部处置资产--**所有权在形式和内容上均不变，不视同销售确认收入**  
(将资产移至境外的除外)。

计量：相关资产的计税基础延续计算。

2.资产移送他人--**资产所有权属已发生改变，按视同销售确定收入。**

计量：

属于自制的资产，按企业同类资产同期对外售价确定销售收入；

属于外购的资产，符合规定条件的，可按购入时的价格确定销售收入。

(国税函[2010]148号有限限制性规定)

**【相关链接】**所得税与增值税、消费税等流转税的视同销售规则是存在差别的。**将自产货物用于企业内部行为，诸如在建工程、管理部门、分公司，流转税作视同销售处理但是所得税不视同销售。**



## 第二节 应纳税所得额的计算

行为	增值税	消费税	所得税
将自产应税消费品连续生产应税消费品	不征	不征	不计收入
将自产应税消费品连续生产非应税消费品	不征	征税	不计收入
自产应税消费品在境内总机构与分支机构之间转移，用于销售（同一县市的除外）	征税	具体问题 具体分析	不计收入
将自产应税消费品用于赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励	征税	征税	计收入征税
将自产应税消费品用于企业不动产在建工程	2016.5.1 前征税	征税	不计收入
将自产应税消费品用于换取生产资料 and 消费资料、投资入股、抵偿债务	按同类平均价征税	按同类最高价征税	按同类公允价值计收入征税



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (四) 非货币性资产投资企业所得税处理

#### 【政策解释】

#### 1. 投资方与被投资方

投资的企业必须是居民企业，被投资企业也必须是居民企业（现存或新设立均适用）。

#### 2. 投资方式

非货币性资产投资。非货币性资产是指现金、银行存款、应收账款、应收票据以及准备持有至到期的债券投资等货币性资产以外的资产。

#### 3. 核心政策

税收递延—**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。**



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 4. 所得确定

企业以非货币性资产对外投资，应对非货币性资产进行评估并按评估后的公允价值扣除计税基础后的余额，计算确认非货币性资产转让所得。

### 5. 收入的实现

应于投资协议生效并办理股权登记手续时，确认非货币性资产转让收入的实现。

### 6. 递延纳税的停止

(1) 企业在对外投资5年内转让上述股权或投资收回的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

(2) 企业在对外投资5年内注销的，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在注销当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。



## 第二节 应纳税所得额的计算

### (五) 企业转让上市公司限售股有关所得税处理

#### 【几点解释】

- ①关于限售股。在2005年之前，中国股市处于股权分置状态，上市公司股票分为流通股和非流通股。2005年4月，中国证监会正式启动股权分置改革试点，即通过非流通股股东向流通股股东支付对价的方式，购买“流通权”，非流通股就变为了流通股股份，这些非流通股股份转化的流通股均有一定的限售期，称之为股权分置改革限售股(简称股改限售股)。
- ②关于代持股：股权分置改革前，由于监管限制，一些个人投资者往往通过法人企业代持的方式购买非流通股，形成“代持股”现象。
- ③税法不承认没有办理法律过户的限售股交易，而是严格按照法律形式纳税。



## 第二节 应纳税所得额的计算

规定1：企业转让代个人持有的限售股征税问题

因股权分置改革造成原由个人出资而由企业代持有的限售股，企业在转让时按以下规定处理：

- (1) 企业转让上述限售股取得的收入，**应作为企业应税收入计算纳税。**
- (2) 依法院判决、裁定等原因，通过证券登记结算公司，企业将其代持的个人限售股直接变更到实际所有人名下的，不视同转让限售股。

**【案例】**李先生2004年以100万元交付给A公司用以购买非流通股，A公司属于代持股公司。后来通过股权分置改革，成为限售股。2015年11月，A公司将限售股转让，取得1000万元收入，但是不能准确计算限售股原值。

第一步，**A公司缴纳企业所得税=1000×(1-15%)×25%=212.5（万元）。**

第二步，**A公司将剩余的787.5万元交付给实际出资人李先生。**

李先生以原来的100万元获取了787.5万元的收入，此收入不再缴纳个人所得税。



## 第二节 应纳税所得额的计算

规定2：企业在限售股解禁前转让限售股征税问题

(1) 企业应按减持在证券登记结算机构登记的限售股取得的全部收入，计入企业当年度应税收入计算纳税。

(2) 企业持有的限售股在解禁前已签订协议转让给受让方，但未变更股权登记、仍由企业持有的，企业实际减持该限售股取得的收入，**计入企业当年度应税收入计算纳税后，其余额转付给受让方的，受让方不再纳税。**

(六) 企业接收政府和股东划入资产的企业所得税处理

1. 企业接收政府划入资产的企业所得税处理

**【解释】包括企业接收政府投资资产、政府指定用途资产、政府无偿划入资产三种情况：**

(1) 投资划入——作为国家资本金

(2) 无偿划入且指定专门用途——作为不征税收入

(3) 其他无偿划入——确定应税收入



## 第二节 应纳税所得额的计算

### 2. 企业接收股东划入资产的企业所得税处理

【解释】包括约定作为资本金（包括资本公积）、作为收入两种情况：

(1) 企业接收股东划入资产（包括股东赠予资产、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予的资产、股东放弃本企业的股权），凡合同、协议约定作为资本金（包括资本公积）且在会计上已做实际处理的，**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。**





## 第二节 应纳税所得额的计算

### 二、不征税收入和免税收入（熟悉，能力等级3）

#### （一）不征税收入

- 1.财政拨款（针对事业单位和社团）。
- 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（实施公共管理过程中向特定对象收取并纳入财政管理）。
- 3.国务院规定的其他不征税收入（针对企业）。
- 4.专项用途财政性资金。

#### （二）免税收入

##### 1.国债利息收入

**【提示】** 国债利息收入免税；国债转让收入不免税。

持有期间尚未兑付的国债利息收入，按以下公式计算确定：

**国债利息收入=国债金额×（适用年利率÷365）×持有天数**



## 第二节 应纳税所得额的计算

【例题·计算问答题】某企业购入政府发行的年利息率4.5%的一年期国债1000万元,持有300天时以1038万元的价格转让。该企业该笔交易的应纳税所得额是多少?

【答案及解析】国债利息收入=国债金额×(适用年利率÷365)×持有天数  
=1000×(4.5%÷365)×300=36.99(万元)

国债利息收入免税,国债转让收入应计入应纳税所得额。

该笔交易的应纳税所得额=1038-1000-36.99=1.01(万元)。



## 第二节 应纳税所得额的计算

- 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。
- 4.符合条件的非营利组织的收入——非营利组织的非营利收入

【例题·多选题】依据企业所得税优惠政策，下列收入中，属于免税收入的有（ ）。（2009年原制度）

- A.企业购买国债取得的利息收入
- B.非营利组织从事营利性活动取得的收入
- C.在境内设立机构的非居民企业从非上市居民企业取得与该机构有实际联系的红利收入
- D.在中国境内设立机构的非居民企业连续持有上市公司股票不足12个月取得的投资收益

【答案】 AC