

15.25

某制造企业为增值税一般纳税人，自2017年起被认定为高新技术企业。其2021年度的生产经营情况如下：

（1）当年销售货物实现销售收入8 000万元，对应的成本为5 000万元。

（2）12月购入专门用于研发的新设备，取得增值税普通发票上注明的金额为600万元，当月投入使用。会计上作为固定资产核算并按照5年计提折旧。

（3）通过其他业务收入核算转让5年以上非独占许可使用权收入700万元，与之相应的成本及税费为100万元（在其他业务支出科目核算）。

（4）当年发生管理费用800万元，其中含新产品研究开发费用300万元（已独立核算管理）、业务招待费80万元。

（5）当年发生销售费用1 800万元，其中含广告费1 500万元。

（6）当年发生财务费用200万元。

（7）取得国债利息收入150万元，企业债券利息收入180万元。

（8）全年计入成本、费用的实发合理工资总额400万元（含残疾职工工资50万元），实际发生职工福利费120万元，职工教育经费33万元，拨缴工会经费18万元。

（9）当年发生营业外支出共计130万元，其中违约金5万元，税收滞纳金7万元，经纳税自查补缴高管个人所得税15万元。

（10）当年税金及附加科目共列支200万元。

（其他相关资料：各扣除项目均已取得有效凭证，相关优惠已办理必要手续。）

要求：根据上述资料，按照下列顺序计算回答问题，如有计算需计算出合计数。

(1) 判断12月购进新设备的成本能否一次性税前列支并说明理由。

12月购进新设备的成本不能一次性在税前列支。根据税法相关规定，单位价值不超过500万元的设备

、器具，允许一次性计入当期成本费用

用在计算应纳税所得额

时扣除，但本题中的设备价值超过了500万元，仍按照固定资产正常提取折旧。

提示：纳税人购买的固定资产，应该在投入使用后的次月开始计提折旧。因此，12月

购买

并投入使

用的固定资产，要

在次年1月才开始计提折旧，不会对2021年的会计利润和税前扣除产生影响。

(2) 计算当年的会计利润。

会计利润=8 000-5 000+700-100-800-1

800-200+150+180-130-200=800（万元）

(3) 计算业务（3）应调整的应纳税所得额。

应调减应纳税所得额=500+（700-100-500）×50%=550（万元）

说明：符合条件的可以享受企业所得税优惠的技术转让包括居民企业转让专利技术、计算机软件著作权、集成电路布图设计权、植物新品种、生物医药新品种、5年以上（含5年）非独占许可使用权等。

符合条件的技术转让所得可以免征、减征企业所得税，一个纳税年度内技术转让所得不超过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-技术转让相关成本-

超过500万元的部分减半征收

，纳税调减（600-500）×50%=50（万元），共纳税调减500+50=550（万元）

。

(4) 计算业务(4)应调整的应纳税所得额。

研究开发费用应调减应纳税所得额=300×100%=300(万元)

业务招待费限额①=(8000+700)×0.5%=43.5(万元)

业务招待费限额②=80×60%=48(万元)

业务招待费应调增应纳税所得额=80-43.5=36.5(万元)

合计调减应纳税所得额=300-36.5=263.5(万元)

说明：

①自2021年1月1日起，研究开发费用加计扣除政策。

②企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照实际发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售(营业)收入的5‰。

③业务招待费扣除限额和纳税调整的计算。分为以下两个步骤：

a.首先确定销售(营业)收入。

销售(营业)收入=主营业务收入+其他业务收入+视同销售收入

注意：不包括营业外收入和一般企业的投资收益。

b.其次比较两个标准，孰低值扣除：

实际发生额×60%和销售(营业)收入×5‰。

(5) 计算业务(5)应调整的应纳税所得额。

广告费扣除限额=(8000+700)×15%=1305(万元)

广告费应调增应纳税所得额=1500-1305=195(万元)

说明：企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予结转以后纳税年度扣除。

（6）计算业务（7）应调整的应纳税所得额。

国债利息收入免税，企业债利息收入应正常纳税。应调减应纳税所得额150万元。

（7）计算业务（8）应调整的应纳税所得额。

业务（8）应调整的应纳税所得额=120
 $-400 \times 14\% + 33 - 400 \times 8\% + 18 - 400 \times 2\% - 50 \times 100\%$

企业安置残疾人的，支付给残疾职工工资可以100%加计扣除，应调减应纳税所得额50万元。

工会经费扣除限额=400×2%=8（万元），应调增应纳税所得额=18-8=10（万元）。

职工福利费扣除限额=400×14%=56（万元），应调增应纳税所得额=120-56=64（万元）。

职工教育经费扣除限额=400×8%=32（万元），应调增应纳税所得额=33-32=1（万元）。

合计应调增应纳税所得额=-50+10+64+1=25（万元）

三项经费的扣除标准

（8）计算业务（9）应调整的应纳税所得额。

业务（9）应调增应纳税所得额=7+15=22（万元）

说明：税收滞纳金不允许税前扣除。查补的高管的个人所得税的纳税义务人为高管个人，这部分个人所得税实际上应该由个人承担纳税义务，与单位的生产经营无关。公司支付高管工资代扣代缴的个人所得税只是履行扣缴义务，所以不能在企业计算应纳税所得额前税前扣除。

(9) 计算当年该企业的企业所得税应纳税所得额。

企业所得税的应纳税所得额=800-550-300+36.5+195-150+25+22=78.5（万元）。

说明：在会计利润的基础上进行纳税调整，计算出应纳税所得额。

(10) 计算当年该企业应缴纳的企业所得税。

应缴纳的企业所得税税额=78.5×15%=11.78（万元）

说明：高新技术企业适用企业所得税税率为15%。

15.26 某上市公司被认定为技术先进型服务企业。2021年度取得主营业务收入48 000万元、其他业务收入2 000万元，营业外收入1 000万元，投资收益500万元，发生主营业务成本25 000万元、其他业务成本1 000万元、营业外支出1 500万元、税金及附加4 000万元，管理费用3 000万元，销售费用10 000万元，财务费用1 000万元，实现年度会计利润总额6 000万元。其中，具体业务如下：

(1) 广告费支出8 000万元，非广告性质的赞助支出50万元。

(2) 业务招待费支出350万元。

(3) 实发工资4 000万元。此外，当年1月1日，公司某创始人对公司2年前授予其的股票期权（该股票期权等待期至2020年12月31日结束，等待期内按规定在会计上已经全额计入成本费用核算，并按规定进行了纳税调整）500万股实施行权，行权价每股6元，当日该公司股票收盘价每股10元。

(4) 拨缴职工工会经费150万元，发生职工福利费900万元，职工教育经费160万元。为职工购买商业医疗保险支付保险费10万元。

(5) 计提资产减值损失准备金1 500万元，该资产减值损失准备金未经税务机关核定。

(6) 公司取得的投资收益中包括国债利息收入200万元，符合条件的居民企业之间的股息收入100万元。

(7) 获得当地政府财政部门补助的具有专项用途的财政资金500万元，已取得财政部门正式文件，与该财政资金相对应的支出400万元。

(8) 对外捐赠共计800万元，其中通过我国民政部门捐款700万元用于救助贫困儿童，直接向某学校捐赠100万元。

(9) 收回对某非上市公司持有超过12个月的股权投资取得货币资金共计100万元，其中包含初始投资成本60万元，剩余40万已计入投资收益科目（不考虑其他因素），其中相当于被投资公司累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本的比例计算的部分为10万元。

（其他相关资料：各扣除项目均已取得有效凭证，相关优惠已办理必要手续。）

要求：根据上述资料，按照下列顺序计算回答问题，如有计算需计算出合计数。

(1) 计算广告费和赞助费支出应调整的应纳税所得额。

销售（营业）收入=48 000+2 000=50 000（万元）

广告费扣除限额=50 000×15%=7 500（万元）< 实际发生额8 000万元，广告费应调增应纳税所得额=8 000-7 500=500（万元），该金额可以结转下一年扣除。

非广告性质的赞助支出不得在税前扣除，赞助支出应调增应纳税所得额为50万元。

合计调增应纳税所得额=500+50=550（万元）

说明：企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予结转以后纳税年度扣除。注意区分不得扣除的非广告性质的赞助支出和准予扣除的广告费支出。

(2) 计算业务招待费支出应调整的应纳税所得额。

业务招待费扣除限额①=350×60%=210（万元）；扣除限额②=50 000×5‰=250（万元），税前准予扣除的业务招待费为210万元。

业务招待费支出应调增的应纳税所得额 = $350 - 210 = 140$ （万元）

说明：企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照实际发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5‰。业务招待费扣除限额和纳税调整的计算，分为以下两个步骤：

①确定销售（营业）收入，销售（营业）收入 = 主营业务收入 + 其他业务收入 + 视同销售收入。注意，不包括营业外收入和一般企业的投资收益。

②比较两个标准，取孰低值扣除：实际发生额 × 60% 和销售（营业）收入 × 5‰。

（3）说明当年公司创始人将其股票期权行权的企业所得税处理。

当年允许在税前作为工资薪金扣除的股票期权成本 = $500 \times (10 - 6) = 2000$ （万元），应纳税调减2 000万元。

说明：

上市公司股权激励计划实行后，需经过等待期才可以行权的，在等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除；

需要等待股权激励计

划行权后，方可根据该股票实际行权时的公允价值

与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，作为当年的工资、薪金支出，进行税前扣除。

由于之前年度在会计上已经作为成本费用核算，并且由于在等待期内不得税前扣除，且已经进行了相应的纳税调整（等待期内每年应将计入成本、费用的金额全额进行纳税调增），所以行权当年，允许作为工资薪金扣除，应该纳税调减2 000万元。

股权激励支出的税前扣除规定：

（4）

计算工会经费、职工福利费和职工教育经费以及商业保险费应调整的应纳税所得额。

工资薪金总额 = $4000 + 500 \times (10 - 6) = 6000$ （万元）

工会经费扣除限额=6000×2%=120（万元），应调增应纳税所得额=150-120=30（万元）。

职工福利费扣除限额=6000×14%=840（万元），应调增应纳税所得额=900-840=60（万元）。

职工教育经费扣除限额=6000×8%=480（万元），无须调整。

为职工购买商业保险支出不得在税前扣除，应调增应纳税所得额=10（万元）。

合计调增应纳税所得额=30+60+10=100（万元）

三项经费扣除标准

（5）计算资产减值损失准备金应调整的应纳税所得额并说明理由。

税法规定，未经税务机关核定计提的资产减值损失准备金不得在税前扣除，资产减值损失准备金应调增的应纳税所得额1500万元。

（6）计算投资收益应调整的应纳税所得额。

投资收益应调减的应纳税所得额200万元。

说明：国债利息收入免征企业所得税。

（7）计算财政补助相关项目应调整的应纳税所得额。

应调减应纳税所得额=500-400=100（万元）

说明：当地政府财政部门补助的具有专项用途的财政资金500万元属于不征税收入，应纳税调减；与不征税收入对应的支出400万元，不得在税前扣除，应纳税调增。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财政性资金，同时符合以下条件的，可以作为不征税收入：

①企业能够提供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者具体管理要求；

③企业对该资金以及以该资金发生的支出单独进行核算。

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。

（8）计算捐赠应调整的应纳税所得额。

捐赠支出其中直接捐赠不得在税前扣除，故纳税调增100万元。

公益性捐赠扣除限额=6 000×12%=720（万元）>符合条件的公益性捐赠实际发生额700万元，无须纳税调整。

说明：各类捐赠支出的税前扣除金额计算时，需要关注的要点。

①符合条件：用途必须符合规定，通过公益性社会团体或者县级及以上人民政府及其部门，且取得合规票据，否则不允许扣除。

②特殊地区：目标脱贫地区的扶贫捐赠支出和其他公益性捐赠支出需分开单独计算。

③扣除基数：扣除限额以“年度利润总额”基数计算，而不是“销售（营业）收入”。

（9）计算收回投资应调整的应纳税所得额。

应调减应纳税所得额10万元。

说明：投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于初始出资的部分，应确认为投资收回；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；其余部分确认为投资资产转让所得。

提示：注意撤回或减少投资和股权转让的区别。

股权转让，企业转让股权收入扣除为取得该项股权所发生的成本后，为股权转让所得。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，也就是不确认股息所得。

（10）计算该公司当年应纳企业所得税。

应纳税所得额=6 000+500+50+140-2 000+90+10+1 500-200-100+100-10=6 080（万元）

该公司应缴纳企业所得税税额=6 080×15%=912（万元）

说明：技术先进型服务企业适用15%的优惠税率。

15.27

位于市区的医药制造行业上市甲公司为增值税一般纳税人。2021年甲企业实现营业收入100 000万元、投资收益5 100万元；发生营业成本55 000万元、税金及附加4 200万元、管理费用5 600万元、销售费用26 000万元、财务费用2 200万元、营业外支出800万元。甲企业自行计算会计利润为11 300万元。2022年3月甲企业进行2021年所得税汇算清缴时聘请了某会计师事务所进行审核，发现如下事项：

（1）5月接受母公司捐

赠的原材料用于生产应税药品，取得增值税专用发票，注明价款1 000万元、税款130万元，进项税额已抵扣，企业将1 130万元计入资本公积，赠与双方无协议约定。

（2）6月采用支付手续费方式委托乙公司销售药品，不含税价格为3 000万元，成本为2 500万元，药品已经发出；截至2021年12月31日未收到代销清单，甲企业未对该业务进行会计、增值税和企业所得税相应处理。

（3）投资收益中包含直接投资居民企业分回的股息4 000万元、转让成本法核算的非上市公司股权的收益1 100万元。

（4）10月对甲企业50名高管授予限制性股票，约定服务期满1年后每人可按6元/股购买1 000股股票，授予日股票公允价值为10元/股。

12月31日甲企业按照企业会计准则进行如下会计处理：

借：管理费用 500 000

贷：资本公积 500 000

（5）成本费用中含实际发放员工工资25 000万元；另根据合同约定支付给劳务派遣公司800万元，由其发放派遣人员工资。

（6）成本费用中含发生职工福利费1 000万元、职工教育经费200万元、拨缴工会经费400万元，工会经费取得相关收据。

（7）符合规定的境内自行研发产生的研发费用为1 800万元，委托境外研究机构进行研发，支付给境外机构研发费用1 200万元。

（8）发生广告费和业务宣传费22 000万元，业务招待费600万元。

（其他相关资料：2021年各月月末“应交税费——应交增值税”科目均无借方余额。）

要求：根据上述资料，按照下列顺序计算回答问题，如有计算需计算出合计数。

（1）判断业务（1）中计入资本公积的处理是否正确并说明理由。

不正确。理由：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），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。题目给出赠与双方无协议约定，不应计入资本公积，应当作为收入处理。计入资本公积的1 130万元应调整计入营业外收入。

说明：接收政府和股东划入资产的企业所得税处理。

（2）判断业务（2）中企业增值税和所得税处理是否正确并说明理由。

增值税处理不正确、企业所得税处理正确。

理由：

委托其他纳税人代销货物，增值税纳税义务发生时间为收到代销单位销售的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天；未收到代销清单及货款的，为发出代销货物

满180日的当天

。6月发出的

代销货物，截至12月31

日货物发出已经满180天，应发生增值税

纳税义务。企业所得税中，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，本题未收到代销清单，不确认收入

（3）计算业务（2）应调整的增值税应纳税额、城市维护建设税额、教育费附加及地方教育附加。

应调整的增值税应纳税额=3 000×13%=390（万元）

应调整的城市维护建设税额、教育费附加及地方教育附加=390×（7%+3%+2%）=46.8（万元）

提示：此46.8万元应计入“税金及附加”科目，并且影响会计利润。

应调整增值税、城市维护建设税

、教育费和地方教育附加合计金额=390+46.8=436.8（万元）

（4）计算业务（3）应调整的企业所得税应纳税所得额。

应调减应纳税所得额4 000万元。

说明：

符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益，免征企业所得税。

符合条件的免税的股息、红利包括：

（1）居民企业直接投资于其他居民企业取得的股息红利；

（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。

提示：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。

（5）计算业务（4）应调整的企业所得税应纳税所得额。

应调增应纳税所得额50万元。

说明：

对股权激励计划实行后，需待一定服务年限或者达到规定业绩条件（以下简称“等待期”）方可行权的，上市公司在等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在对应年度计算缴纳企业所得税时扣除。股权激励支出的税前扣除规定：

（6）

判断支付给劳务派遣公司的费用能否计入企业的工资薪金总额基数并说明理由。

不能。企业按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用，应作为劳务费支出，而不能计入工资薪金总额的基数。

劳务派遣费用税务处理

（7）计算职工福利费、职工教育经费、工会经费应调整的应纳税所得额。

职工福利费扣除限额=25 000×14%=3 500（万元），无须调整。

工会经费扣除限额=25 000×2%=500（万元），无须调整。

职工教育经费扣除限额=25 000×8%=2 000（万元），应调增应纳税所得额=2 200-2 000=200（万元）。

合计应调增200万元。

（8）

说明委托境外的研发费用的加计扣除规则，并计算研发费用应调整的应纳税所得额。

委托境外的研发费用按照实际发生额的80%计入委托方的委托境外研发费用，不超过境内符合条件的研发费用2/3的部分，可以按规定加计扣除。

委托境外的研发费用按照实际发生额的80%=1 200×80%=960（万元）

境内符合条件的研发费用的2/3=1 800×2/3=1 200（万元）

研发费用应调减企业所得税应纳税所得额=（1 800+960）×100%=2 760（万元）

（9）计算广告和业务宣传费应调整的应纳税所得额。

广告费和业务宣传费的扣除限额=100 000×30%=30 000（万元），实际发生额22 000万元，没有超过扣除限额，无须调整。

说明：

自2021年1月1日起至2025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。

解答综合题时，特别需要注意题干给出的企业类型等已知条件，可能会影响后面部分扣除项目或者应纳税额的计算。

本题已知条件是“医药行业”，那么适用的广告费和业务宣传费的扣除标准是当年销售（营业）收入的30%。

（10）计算调整后的会计利润（不考虑税收滞纳金）。

调整后的利润总额=11 300-46.8=11 253.2（万元）

说明：利润总额的调整是在会计口径下，依照企业会计准则的规定，对账务处理有误的部分进行的调整，调整后的利润总额才是会计上正确的利润总额。应纳税所得额的调整是在税法口径下，在会计利润总额的基础上对税法规定和会计规定有差异的部分进行的调整，要注意区分。

（11）计算应缴纳的企业所得税。

应纳税所得额=11 253.2+1 130-4 000+50+200-2 760=5 873.2（万元）

应缴纳的企业所得税=5 873.2×25%=1 468.3（万元）

15.28 甲环保企业成立于2010年，实缴注册资本10 000万元，其中乙企业持股40%。甲企业为增值税一般纳税人，其2021年度的生产经营情况如下：

（1）主营业务收入共计12 000万元，主营业务成本为7 000万元。

（2）管理费用1 100万元，其中：新技术和新工艺的研究开发费用600万元（已独立核算管理），业务招待费120万元，为从事一线污染防治的特殊工种职工支付的人身安全保险费10万元，为企业高管和职工购买的商业重疾保险费支出60万元。

（3）销售费用1 500万元，其中：广告费用1 000万元，对某环保高峰论坛的赞助支出200万元。以前年度累计结转超标广告费支出950万元（已计入上年度销售费用）。

（4）财务费用900万元。其中1月1日向金融机构借款本金4 000万元，当年利息费用200万元。1月1日向其股东乙企业借款（与向金融机构借款为同期同类借款）本金7 000万元，当年利息费用700万元。

（5）税金及附加科目共列支300万元。

（6）投资收益科目共计500万元。其中：国债利息收入70万元，当年发行的铁路债券利息收入10万元。

（7）其他业务收入科目中核算转让专有技术取得的收入700万元，与之相应的成本及税费为100万元计入其他业务支出科目。技术转让已经省级科技部门认定并登记。

（8）营业外支出科目共列支400万元，其中：环保事故纠纷民事赔偿金10万元，被当地环保部门罚款3万元。通过省级人民政府的环保部门捐款300万元，其中250万元捐赠给符合条件的环保公益事业，50万元捐赠给目标脱贫地区扶贫攻坚，均取得了相关捐赠票据。

（9）全年已计入上述成本、费用的实发且合理的工资总额600万元（其中包含残疾职工工资20万元），当年实际发生职工福利费100万元，工会经费10万元，职工教育经费40万元。

（10）11月30日购入目录范围内用于环境保护的专用设备，增值税专用发票上注明价款406.78万元，税额52.88万元，当天投入使用。会计上按固定资产核算，当年年末计提折旧后的账面净值为400万元（不考虑减值准备）。

（其他相关资料：甲企业及其股东乙企业均未准备转让定价同期资料以证明关联交易符合独立交易原则。甲企业各扣除项目均已取得有效凭证，相关优惠已办理必要手续。不考虑题目中未明确给出的其他条件。）

要求：根据上述资料，按照下列顺序计算回答问题，如有计算需计算出合计数。

(1) 计算当年的会计利润。

会计利润=12 000-7 000-1 100-1 500-900-300+500+700-100-400=1 900 (万元)

其中：销售（营业）收入=12 000+700=12 700 (万元)。

说明：会计利润是将会计口径下的所有收入减去所有成本费用计算得出

(2) 计算业务(2)中研发费用和业务招待费应调整的应纳税所得额。

研发费用允许按照实际发生金额的75%加计扣除。

研发费用加计扣除，调减应纳税所得额=600×75%=450 (万元)。

业务招待费实际发生额的60%=120×60%=72 (万元)，扣除限额=12 700×5‰= 63.5 (万元)，调增应纳税所得额=120-63.5=56.5 (万元)。

研发费用和业务招待费合计应调减应纳税所得额=450-56.5=393.5 (万元)

说明：①自2021年1月1日起，研发费用加计扣除政策。

②企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照实际发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5‰。

业务招待费扣除限额和纳税调整的计算，分为以下两个步骤：

a.确定销售（营业）收入，销售（营业）收入=主营业务收入+其他业务收入+视同销售收入。注意，不包括营业外收入和一般企业的投资收益。

b.比较两个标准，取孰低值扣除：实际发生额×60%和销售（营业）收入×5‰。

(3) 计算业务(2)中保险费应调整的应纳税所得额。

应调增应纳税所得额60万元。说明：关于保险费的扣除

（4）计算业务（3）应调整的应纳税所得额。

赞助支出不得扣除，调增应纳税所得额200万元

广告费扣除限额=12 700×15%=1 905（万元），当年发生1 000万元（限额尚余905万元），上年结转950万元，所以应调减应纳税所得额=1 905-1 000=905（万元）。

合计应调减应纳税所得额=905-200=705（万元）

说明：

①企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予结转以后纳税年度扣除。

②注意区分不得扣除的非广告性质的赞助支出和准予扣除的广告费支出

（5）计算业务（4）应调整的应纳税所得额。

向金融机构借款的利息支出准予据实扣除。

向非金融机构借款的利息支出，不得超过按照金融企业同期同类贷款利息计算出的利息支出。超出部分不得扣除。

关联方借款利息支出还应该判断关联方债资比。债权性投资为7 000万元，权益性投资为按照注册资本40%计算为4 000万元，没有超过2：1的标准。

向关联方的借款利息扣除限额=200÷4 000×7 000=350（万元），调增应纳税所得额350万元。

说明：利息费用扣除规定

（6）计算业务（6）应调整的应纳税所得额。

调减应纳税所得额=70+10×50%=75（万元）

说明：国债利息收入免税；2020年发行的铁路债券利息收入，减半征收企业所得税

（7）计算业务（7）应调整的应纳税所得额。

转让技术所得=700-100=600（万元），应调减应纳税所得额500+100×50%=550（万元）。

说明：符合条件的可以享受企业所得税优惠的技术转让包括居民企业转让专利技术、计算机软件著作权、集成电路布图设计权、植物新品种、生物医药新品种、5年以上（含5年）非独占许可使用权等。

符合条件的技术转让所得可以免征、减征企业所得税，一个纳税年度内技术转让所得不超过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-技术转让相关成本-相关税费=700-100=600（万元），

其中500万元部分免税，纳税调减500万元，超过500万元的部分减半征收，纳税调减=（600-500）×50%=50（万元），共纳税调减=500+50=550（万元）。

（8）计算业务（8）应调整的应纳税所得额。

民事赔偿金均允许扣除，环保部门罚款不得扣除，纳税调增3万元。

公益捐赠扣除限额=1

900×12%=228（万元），纳税调增=250-228=22（万元）。

合计应调增应纳税所得额=22+3=25（万元）

说明：企业通过公益性组织或者县级以上人民政府及其部门，用于公益事业的捐赠，在不超过企业年度会计利润12%的部分，可以扣除，超出的部分不得扣除。企业通过上述途径，对于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出，准予据实扣除。

所以对于目标脱贫地区的捐赠50万元允许全额扣除。

（9）计算业务（9）应调整的应纳税所得额。

调减应纳税所得额=20×100%=20（万元）

职工福利费扣除限额=600×14%=84（万元），纳税调增=100-84=16（万元）。

工会经费扣除限额=600×2%=12（万元），无须调整。

职工教育经费扣除限额=600×8%=48（万元），无须调整。

合计应调减应纳税所得额=20-16=4（万元）。

说明：企业安置残疾人所支付的工资，在据实扣除的基础上准予加计扣除100%

（10）计算业务（10）应调整的应纳税所得额。

应调减应纳税所得额400万元。说明：单位价值不超过500万元的设备、器具，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。会计上计入固定资产核算，年末计提折旧后的账面净值为400万元。税法口径允许一次性扣除进行调减，但同时也需要将会计口径已经计提的折旧调增，所以调整净额即为计提折旧后的账面净值。

（11）计算2021年甲企业应缴纳的企业所得税。

应纳税所得额=1 900-393.5+60-705+350-75-550+25-4-400=207.5（万元）

应纳所得税额=207.5×25%-406.78×10%=11.20（万元）

说明：

企业购置并实际使用符合规定范围内的环境保护专用设备，该设备的投资额的10%可以从当年的应纳税额中抵免。

15.29

某饮料生产企业甲为增值税一般纳税人，适用企业所得税税率25%，2021年度实现营业收入80 000万元，自行核算的2021年度会计利润为5

600万元。2022年5月经聘请的会计师事务所审核后，发现如下事项：

（1）2月收到市政府支持产业发展拨付的财政激励资金500万元，会计处理全额计入营业外收入，企业将其计入企业所得税不征税收入，经审核符合税法相关规定。

（2）3月转让持有的部分国债，取得收入1 285万元，其中包含持有期间尚未兑付的利息收入20万元。该部分国债按照先进先出法确定的取得成本为1 240万元。

（3）5月接受百分之百控股母公司乙无偿划转的一台设备。该设备原值3000万元，已按税法规定计提折旧500万元，其市场公允价值为2200万元。该业务符合特殊性重组条件，企业选择采用特殊性税务处理。

（4）6月购置一台生产线支付的不含税价格为400万元，会计核算按照使用期限5年、预计净残值率5%计提了累计折旧，企业选择一次性在企业所得税前进行扣除。

（5）发生广告费和业务宣传费用7300万元，其中300万元用于冠名的真人秀于2022年2月制作完成并播放，企业所得税汇算清缴结束前尚未取得相关发票。

（6）成本费用中含发放的合理职工工资6000万元，发生的职工福利费900万元、职工教育经费500万元，取得工会经费代收凭据注明的拨缴工会经费100万元。

（7）发生业务招待费800万元。

（8）12月1日签订两项借款合同，向非关联供货商借款1000万元，向银行借款4000万元，未计提印花税。甲于2022年3月1日补缴印花税税款及滞纳金，借款合同印花税税率为0.05%。

（9）企业从2015年以来经税务机关审核后的应纳税所得额（负数为可弥补亏损）数据如下表：

要求：根据上述资料，按照下列顺序计算回答问题，如有计算需计算出合计数。

（1）判断业务（1）是否需要缴纳增值税并说明理由。

不需要。纳税人取得的财政激励资金500万元，

不与其销售收入或者数量直接挂钩，不属于增值税应税收入，不需要缴纳增值税。

（2）计算业务（1）应调整的企业所得税应纳税所得额。

调减应纳税所得额500万元。说明：根据企业所得税法律制度，企业取得的财政激励资金属于不征税收入，存在税会差异。

（3）

说明企业转让不同时间购买的同一品种国债时税法规定转让成本的确定方法。

企业在不同时间购买同一品种国债的，其转让时的成本计算方法，可在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。计价方法一经选用，不得随意改变。

(4) 计算业务(2)应调整的应纳税所得额。

应调减应纳税所得额20万元。

说明：转让国债取得的收益正常纳税，而国债利息属于免税收入。

(5) 业务(3)符合特殊性税务重组，说明甲公司接受无偿划转设备的计税基础。

甲企业接受无偿划转设备的计税基础=3 000-500=2 500（万元）

说明：100%控股的居民企业之间资产或股权的划转，符合规定的可以选择按以下规定进行特殊性税务处理。

①划出方企业和划入方企业均不确认所得；

②划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的原账面净值确定；

③划入方企业取得的被划转资产，应按其原账面净值计算折旧扣除。

(6) 计算业务(4)应调整的应纳税所得额。

截至当年末累计折旧=400×(1-5%)÷5×6/12=38（万元）

年末计提折旧后的会计账面净值为400-38=362（万元），应纳税调减362万元

(7) 计算业务(5)应调整的应纳税所得额。

广告费和业务宣传费的扣除限额=80 000×30%=24 000（万元），无须调整。但用于冠名真人秀的300万元未在汇算清缴结束前取得相关发票，所以无法在税前扣除，应调增应纳税所得额300万元。

综上，合计应调增的应纳税所得额为300万元。

(8) 计算业务(6)应调整的应纳税所得额。

职工福利费扣除限额=6

$000 \times 14\% = 840$ （万元），实际发生职工福利费为900万元，超过扣除限额，故调增应纳税所得额 $= 900 - 840 = 60$ （万元）。

职工教育经费扣除限额 $= 6$

$000 \times 8\% = 480$ （万元），实际发生的职工教育经费为500万元，超过扣除限额，故调增应纳税所得额 $= 500 - 480 = 20$ （万元）。

工会经费扣除限额 $= 6\ 000 \times 2\% = 120$ （万元），取得工会经费代收凭据注明的拨缴工会经费100万元，未超扣除限额，无须调整。

综上，合计应调增应纳税所得额 $= 60 + 20 = 80$ （万元）

（9）计算业务（7）应调整的应纳税所得额。

业务招待费扣除限额 $= 80\ 000 \times 5\% = 400$ （万元）

业务招待费实际发生额的60% $= 800 \times 60\% = 480$ （万元）

应调增应纳税所得额 $= 800 - 400 = 400$ （万元）

（10）计算业务（8）应调整的应纳税所得额。

银行及其他金融组织与借款人所签订的合同应缴纳印花税，以借款合同本金为计税依据，印花税 $= 4\ 000 \times 0.05\% = 0.2$ （万元）。

该印花税应属于2021年纳税年度，企业未计提，故应减少会计利润 $= 0.2$ （万元）。

。

说明：向非关联供货商借款1 000万元签订的借款合同不属于印花税的征税范围，无需缴纳印花税

（11）计算当年企业所得税前可弥补的亏损额。

该企业2015年至2017年累计亏损 $= 4\ 000 + 2\ 000 + 600 = 6$

600 （万元），其中截至2020年年末已弥补亏损 $= 1\ 200 + 1\ 800 + 3\ 000 = 6$

000 （万元），剩余 $= 6\ 600 - 6\ 000 = 600$ （万元）

（2017年末弥补亏损）可于2021年计算应纳税所得额时弥补。

说明：根据企业所得税法律制度，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

（12）计算当年甲企业应缴纳的企业所得税。

当年应纳税所得额=5 600-0.2-500-20-362+300+80+400-600=4 897.8（万元）
应缴纳的企业所得税=4 897.8×25%=1 224.45（万元）

15.30

位于某市区的电脑生产企业，为增值税一般纳税人，2021年取得主营业务收入6 000万元，其他业务收入500万元，营业外收入600万元，投资收益150万元；发生主营业务成本2 700万元，其他业务成本400万元，营业外支出180万元；税金及附加300万元，管理费用500万元，销售费用1 000万元，财务费用150万元。当年核算的会计利润为2 020万元。

2022年4月聘请某会计师事务所对其2021年度的企业所得税汇算清缴进行审核，发现如下事项：

（1）2021年4月份以自产的一批电脑对外投资，取得居民企业非上市公司乙公司30%股权，该批产品公允价值500万元，成本320万元，已进行正确会计处理，企业选择5年递延纳税。

（2）投资当年乙公司实现净利润200万元，分派现金股利100万元，甲公司根据“权益法”核算要求进行了会计核算。

（3）3月购进并投入使用设备一台，取得的增值税专用发票上注明价款400万元，税额42万元，会计按直线法计提折旧，折旧年限为4年，净残值为0。企业选择在计算企业所得税时一次性扣除。

（4）当年共发生研发支出1 000万元，其中600万元形成了无形资产，2021年4月1日取得专利证书并正式投入使用，该无形资产摊销期限为10年。未形成无形资产的研发支出400万元已计入研发费用。

（5）财务费用中含利息支出20万元，该项支出是向其他企业借款发生的利息支出，借款金额300万元，借款期限为2021年1月1日至2021年12月31日，已知银行同期同类借款利率为5%。

（6）销售费用中含广告费1 000万元。

(7) 实发工资1 000万元。当年12月31日，中层以上员工对公司2年前授予的股票期权100万股实施行权，行权价6元/股，对于该事项公司当年按照会计规定确认管理费用300万元，行权当日该公司股票收盘价15元/股。

(8) 拨缴职工工会经费50万元，发生职工福利费300万元，职工教育经费190万元。

(9) 投资收益中有50万元企业债券利息收入（不能免征），40万元国债利息收入。

要求：根据上述资料，按照下列序号回答，如有计算需计算出合计数。

(1) 计算业务(1)应调整的应纳税所得额。

应调减应纳税所得额 = $(500 - 320) \div 5 \times 4 = 144$ (万元)

说明：

居民企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在不超过5年期限内，分期均匀计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

该企业选择5年递延纳税，所以要在当年调减4年的所得。

(2) 计算业务(2)应调整的应纳税所得额。

应调减应纳税所得额 = $200 \times 30\% = 60$ (万元)

说明：该企业在会计上按权益法核算确认长期股权投资，同时增加投资收益 $200 \times 30\% = 60$ (万元)，

根据税法规定企业应当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，会计上确认的投资

收益按照税法规定不予确认

，需要调减，另外，乙企业分配的现金股利按照税法的规定要确认为投资收益，但税法同时规定符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免税。

综上，该项长期股权投资应调减应纳税所得额60万元。

(3) 计算业务(3)应调整的应纳税所得额。

会计计提折旧 = $400 \div 4 \times 9/12 = 75$ (万元)

税法允许一次性扣除400万元，应调减应纳税所得额 = $400 - 75 = 325$ (万元)。

（4）计算业务（4）应调整的应纳税所得额。

应调减应纳税所得额=600÷10×9/12+400=445（万元）

说明：自2021年1月1日起，制造业的研究开发费用，形成无形资产的，按照无形资产成本的200%计提摊销额税前扣除；未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，再按照研究开发费用的100%加计扣除。

（5）计算业务（5）应调整的应纳税所得额。

应调增应纳税所得额=20-300×5%=5（万元）

说明：非金融企业向非金融企业借款的利息支出，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，超过部分不得扣除

（6）计算业务（6）应调整的应纳税所得额。

广宣费扣除限额=(6000+500)×15%=975（万元），实际发生额1000万元，应纳税调增=1000-975=25（万元）。

（7）计算业务（7）应调整的应纳税所得额。

应该调减应纳税所得额=(15-6)×100-300=600（万元）

说明：

会计上在当

年（等待期内）确认管

理费用300万元，税法上不允许扣除

，在实际行权时，允许当年在企业

所得税税前按实际行权时的公允价值

与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计入工资、薪金扣除，税法允许扣除的金额=(15-6)×

100=900（万元），所以应调减应纳税所得额=900-300=600（万元）。

（8）计算业务（8）应调整的应纳税所得额。

工资、薪金总额的基数=1000+400=1400（万元）

工会经费可扣除数额=1400×2%=28（万元），实际拨缴金额50万元，纳税调增=50-28=22（万元）。

职工教育经费扣除限额=1 400×8%=112（万元），实际发生金额190万元，纳税调增=190-112=78（万元）。

职工福利费扣除限额=1 400×14%=196（万元），实际拨缴金额300万元，纳税调增=300-196=104（万元）。

合计应调增应纳税所得额=22+78+104=204（万元）

（9）计算业务（9）应调整的应纳税所得额。

应调减应纳税所得额40万元。说明：地方债券利息免征企业所得税。

（10）计算该企业当年的应缴纳的企业所得税。

应纳税所得额=2 020-144-60-325-445+5+25-600+204-40=640（万元）

应缴纳的企业所得税=640×25%=160（万元）