注册会计师
税法
教材精讲班

第二节　应纳税所得额

12.劳动保护费

企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。

【对比】防暑降温费 VS 防暑降温品（考试适用）

类型	具体形式	举例
劳动保护支出	实物形式	工作服、安全保护用品、防暑降温品
工资薪金支出或福利费支出	现金形式	发放现金

【答案】防暑降温品属于“劳动保护费”，不计入福利费。如果企业为每位演员发放防暑降温费 10 元，则计入工资薪金支出或福利费支出。

【思考】下列属于劳动保护费吗？

【提示】企业员工服饰费用支出

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用，可以作为企业合理的支出给予税前扣除。

13.公益性捐赠支出

（1）公益性捐赠的界定（变化）

企业通过 公益性社会团体或县级（含县级）以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

公益性群众团体取得公益性捐赠税前扣除资格应当同时符合以下条件：

①符合非营利性组织的 8 项条件；

②县级以上各级机构编制部门直接管理其机构编制；

③对接受捐赠的收入以及用捐赠收入进行的支出单独进行核算，且申报前连续 3 年接受捐赠的总收入中用于 公益慈善事业的支出比例不低于 70%。

（2）扣除标准

捐赠项目	扣除规定
公益性捐赠	企业当年发生以及以前年度结转的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额 12%的部分，准予扣除。超过年度利润总额 12%的部分，准予以后三年内在计算应纳税所得额时结转扣除。 【提示】 ①结转年限自捐赠发生年度的次年起计算 ②先扣除以前年度结转的捐赠支出，再扣除当年发生的捐赠支出
非公益性捐赠、直接捐赠、通过营利机构或个人捐赠	不得扣除
用于目标脱贫地区的扶贫捐赠	据实扣除

【例题】甲公司为居民企业，2020 年年度利润总额为 80 万元，通过省政府向地震灾区捐款 10 万元。2021 年实现利润总额为 100 万元，直接向受灾地区捐款 10 万元，通过公益性社会团体对外捐赠 15 万元，以上捐赠支出均计入营业外支出。

计算：2021 年度准予扣除的捐赠额及应纳税所得额的调整额。

【答案】

（1）2020 年度：

甲公司公益性捐赠支出的扣除限额=80×12%=9.6（万元），小于实际发生额 10 万元，则应按照扣除限额 9.6 万元扣除，需调增应纳税所得额 0.4 万元。超出扣除限额的 0.4 万元可在以后 3 年内结转扣除。

（2）2021 年度：

①甲公司公益性捐赠支出的扣除限额=100×12%=12（万元）。2020 年结转 0.4 万元，可在今年的限额内进行扣除，2020 年准予扣除的捐赠支出应为 12 万元（含上年结转的 0.4 万元和今年准予扣除的 11.6 万元）。

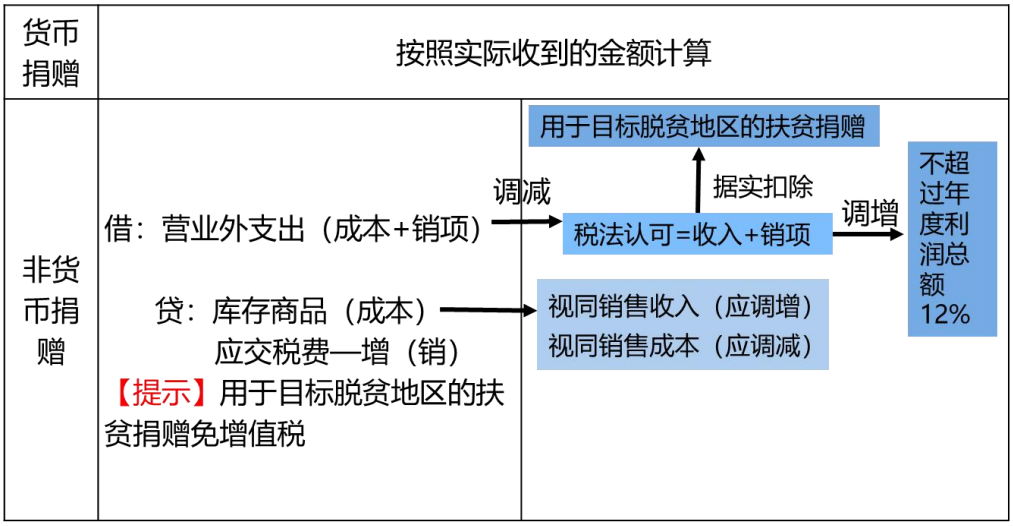
上年结转的捐赠并未在今年利润总额中进行计算，但税法允许扣除，所以应予以调减应纳税所得额 0.4 万元；本年可以扣除 11.6 万元，实际发生 15 万元，所以应调增应纳税所得额=15-11.6=3.4（万元）。

综上，应予以调增应纳税所得额=3.4-0.4=3（万元）

②甲公司直接捐赠的 10 万元不得税前扣除，应调增应纳税所得额 10 万元。

③2021 年应调增应纳税所得额=3+10=13（万元）

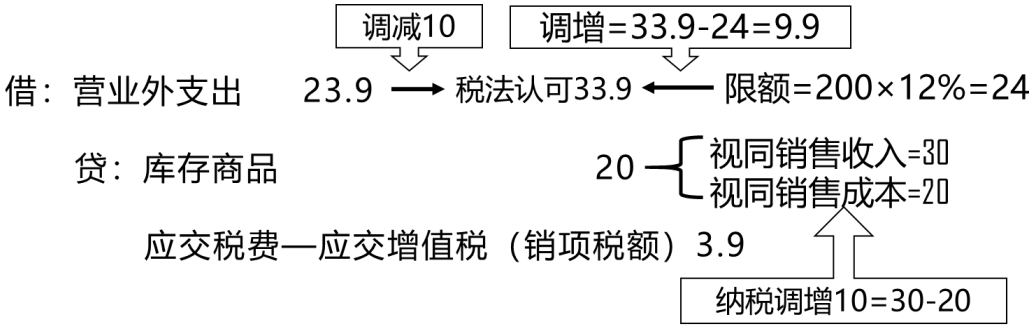
（3）捐赠价值的确定



【提示】企业在非货币性资产捐赠过程中发生的 运费、保险费、人工费用等相关支出：

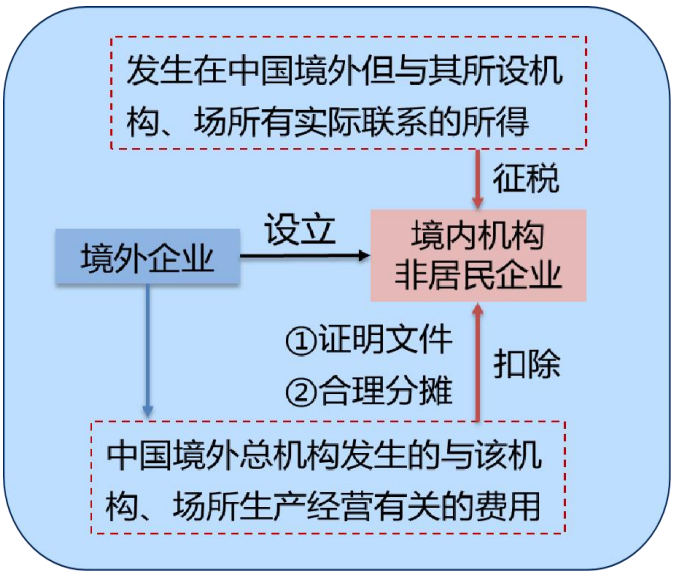
（1）凡纳入国家机关、公益性社会组织开具的公益捐赠票据记载的数额中的，作为公益性捐赠支出按照规定在税前扣除；
（2）上述费用未纳入公益性捐赠票据记载的数额中的，作为企业相关费用按照规定在税前扣除。

【例题】甲公司为一家工业企业，增值税一般纳税人，增值税适用税率为 13%，2021 年 10 月，其将生产的 100 台彩色电视机通过某公益性组织捐赠给灾区小学，并取得公益性捐赠票据，每台彩色电视机生产成本 0.2 万元，市场价格 0.3 万元。该公司当年实现会计利润 200 万元。



【新增】疫情捐赠
（1）企业通过公益性社会组织或者县级以上人民政府及其部门等国家机关，捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的现金和物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除；
（2）企业直接向承担疫情防治任务的医院捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的物品，允许在计算应纳税所得额时全额扣除；
【提示】用于疫情的直接捐赠，只有捐赠的物品，允许扣除；直接捐赠的现金不允许扣除。

14. 有关资产的费用
企业转让各类固定资产发生的费用，允许扣除。企业按规定计算的固定资产折旧费、无形资产和长期待摊费用的摊销费，准予扣除。
15. 总机构分摊的费用（只适用非居民纳税人）
非居民企业在中国境内设立的机构、场所，就其中国境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用，能够提供总机构出具的费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件，并合理分摊的，准予扣除。



16. 资产损失（具体内容将在第四节讲解）
17. 依照有关法律、行政法规和国家有关税法规定准子扣除的其他项目。
例如，会员费、合理的会议费、差旅费、违约金、诉讼费用等。
18. 手续费及佣金支出

行业	扣除规定
保险企业（调整）	扣除限额=(当年全部保费收入-退保金)×18% 【提示】超过部分，允许结转以后年度扣除。
电信企业	扣除限额=当年全部收入总额×5% 【例】委托销售电话入网卡、电话充值卡等支付的佣金
其他企业	扣除限额=签订服务协议或合同确认的收入金额×5%
从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业（如证券、期货、保险代理等企业）	取得该类收入而实际发生的营业成本（包括手续费及佣金支出），准予在企业所得税前据实扣除

【提示 1】支付方式有限制

向具有合法经营资格中介服务机构支付的	必须转账支付，可以扣除，否则不得扣除
向个人支付的	可以以现金方式，但需有合法的凭证，可以扣除，否则不得扣除

【提示 2】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得在税前扣除。

【提示 3】企业支付的手续费及佣金不得直接冲减服务协议或合同金额，并如实入账。

【提示 4】企业不得将手续费及佣金支出计入回扣、业务提成、返利、进场费等费用。

【提示 5】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。

19.（新增）可转换债券转换为股权投资的税务处理

	购买方企业	发行方企业
持有期间	按照约定利率取得的利息收入，缴纳企业所得税	可转换债券的利息，按规定在税前扣除
转换时	将应收未收利息一并转为股票的，即使会计上未确认收入， 税收上也应作为当期利息收入申报纳税	应付未付利息视同已支付，按规定在税前扣除
	股票投资成本=债券购买价+应收未收利息+支付的相关税费	