

第一节 企业所得税纳税审核、涉税鉴证与纳税申报代理

【考点3】扣除项目的审核。

(一) 税前扣除凭证的审核——真实、合法、相关；

1. 基本原则

(1) 真实；

(2) 合法——比如拆除违法建筑物的损失不能在税前扣除；

【注意】拆除违法建筑物的增值税的进项税额不得抵扣。

(3) 与取得收入是否相关；

(4) 各项支出是否合理。

【例题·简答题】有的企业没有给离退休人员缴纳社保，但人员退休后由企业直接给离退休人员发放退休金和福利费，该项支出能否税前扣除？

答案：

由于离退休人员已不在企业任职或受雇，企业发生的离退休人员工资和福利费等支出与企业取得收入不直接相关，不得在税前扣除。

【例题·简答题】企业为员工个人报销的通讯费是否允许在企业所得税前扣除？

答案：

不允许在企业所得税前扣除。 因为：

(1) 企业为员工个人报销的通讯费不属于职工福利费的范围；

(2) 以个人名义报销的通讯费，无法分清是个人使用还是用于与企业经营有关的项目，不符合相关性原则，不得在税前扣除。

2. 汇算清缴时未及时取得有效凭证的处理

企业当年度实际发生的相关成本、费用，由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，企业在预缴季度所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；但在汇算清缴时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。如未取得，纳税调增。

3. 以前年度发生应扣未扣支出的税务处理

对企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年；

企业由于上述原因多缴的企业所得税税款，可以在追补确认年度企业所得税应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。

(二) 准予扣除项目

1. 成本：销售成本、销货成本、业务支出等。

【注意】企业必须将经营活动中发生的成本合理划分为直接成本和间接成本。

2. 费用：销售费用、管理费用和财务费用。

【注意】需要取得有效凭证才能扣除。

3. 税金：除企业所得税和可抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。

4. 损失：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（净损失）。

【注意】

(1) 企业因存货盘亏、毁损、报废等原因不得从销项税额中抵扣的进项税额，应视同企业财产损失，准予与存货损失一起在企业所得税税前按规定扣除。

(2) 财产损失无须向税务机关提供资料，资料由企业留存备查即可。

5. 其他支出

(三) 具体扣除项目的标准

1. 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。

(1) 合理工资薪金认定的标准

企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制定的工资薪金制度规定**实际发放给员工**的工资薪金。

- ①企业制定了较为规范的员工工资、薪金制度；
- ②企业所制定的工资、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。

对工资薪金**合理性**的判断：

- a. **存在“任职或雇佣关系”**——连续性的服务关系，提供服务的任职者或雇员的主要收入或很大部分收入来自任职的企业，而且这部分收入基本上代表了提供服务人员的劳动；
- b. 报酬总额在**数量上**是合理的。
- c. 实际发放——很重要：在纳税年度**已经计提**、在汇算清缴**前发放**。

(2) 审核纳税人有无将应由**管理费用**列支的离退休职工工资及6个月以上病假人员工资**计入生产成本**；有无将在建工程，固定资产安装、清理等发生的工资计入生产成本；

(3) 国企工资、薪金总额**不得超过**政府有关部门给予的**限定数额**；超标部分不得计入工资、薪金总额，也不得在企业所得税前扣除。

(4) 企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员所实际发生的费用，应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按规定在企业所得税前扣除。其中属于工资薪金支出的，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

(5) 劳务派遣用工

按照协议（合同）约定 直接支付给劳务派遣公司 的费用	作为 劳务费支出
直接支付给员工个人 的费用	应作为 工资薪金支出和职工福利费支出 。其中属于工资薪金支出的费用，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

(6) “应付职工薪酬”核算的范围与税前扣除的工资薪金范围不同

税前扣除的工资薪金：企业按规定实际发放的工资薪金总和，**不包括职工福利费、工会经费、职工教育经费、社会保险费、住房公积金等**。

(7) 税前不得扣除的工资薪金**不得作为计算福利费、工会经费、职工教育经费、补充养老保险和补充医疗保险税前扣除标准的基数**。

2. 职工福利费、职工工会经费和职工教育经费

(1) 企业**发生**的职工福利费支出，**不超过工资薪金总额14%的部分**，准予扣除。

①具体范围

- a. 尚未实行分离办社会职能的企业，其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；
- b. 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；
- c. 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。

不属于职工福利费开支范围的：退休职工的费用；被辞退职工的补偿金；职工劳动保护费；职工在病假、生育假、探亲假期间领取到的补助；职工的学习费；职工的伙食补助费（包括职工在企业的午餐补助和出差期间的伙食补助）；发给员工的“年货”、“过节费”、节假日物资及组织职工旅游支出等。

②企业福利性补贴支出税前扣除问题

列入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，符合国税函[2009]3号工资薪金规定的	可作为企业发生的工资薪金支出，按规定在税前扣除
---	-------------------------

不能同时符合上述条件的福利性补贴	应作为国税函[2009]3号文件规定的职工福利费，按规定计算限额税前扣除。
------------------	---------------------------------------

【注意】须单设账册准确核算，没有单独设置账册准确核算的，税务机关应责令限期改正。逾期不改的，税务机关对其进行合理的核定。

(2) 职工工会经费支出，**不超过工资薪金总额 2% 的部分**，准予扣除——**应取得工会组织收据或税务机关代收收据。**

(3) 职工教育经费——暂时性差异费

一般规定	企业实际发生的职工教育经费， 不超过工资薪金总额 8% 的部分准予扣除 ，超过部分准予结转以后纳税年度扣除
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	作为航空企业运输成本税前扣除
核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用	发电成本
集成电路设计企业、软件生产企业、符合条件的动漫企业的 职工培训费用	据实扣除

【例题·多选题】下列支出，属于企业所得税中职工福利费范围的有（ ）。

- A. 职工交通补贴
- B. 职工差旅费津贴
- C. 因公外地就医费用
- D. 组织员工旅游费用
- E. 防暑降温费

答案：ACE

解析：差旅费津贴是企业员工为了企业的经营活动出差而发生的支出的补偿，不属于“福利”；选项 D，组织员工旅游不属于职工福利的范围。

【2021·多选题】企业发生的下列支出，无需并入职工教育经费，可以在企业所得税税前据实扣除的有（ ）。

- A. 技术先进型服务企业的职工培训费
- B. 高新技术企业的职工培训费
- C. 集成电路设计企业的职工培训费
- D. 航空企业实际发生的乘务训练费
- E. 符合条件的软件企业的职工培训费

答案：CDE

解析：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，核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用，集成电路设计企业、软件生产企业、符合条件的动漫企业的职工培训费用，可以据实扣除。

【例题·综合题】2023 年某企业“应付职工薪酬”账户各明细栏目反映，支付给职工的工资总额合计 2 000 000 元，全部为合理的工资、薪金支出；发生职工福利费合计 400 000 元；发生职工教育经费 80 000 元；拨缴工会经费 24 000 元，已取得相关工会拨缴款收据，同时又另行列支工会活动费 40 000 元。

解析：

企业发生的工资总额 2 000 000 元，全部为合理的工资、薪金支出，无需调整。

职工福利费扣除限额=2 000 000×14%=280000（元），实际发生调整 400 000 元，纳税调增 120 000 元。

职工教育经费扣除限额=20 000 00×8%=1 600 00（元），实际发生 80 000 元，未超过限额，无需调整。

职工工会经费扣除限额=2 000 000×2%=40 000（元），实际发生且取得合法收据的金额为 24 000 元，未超过限额，无需调整。另行列支的工会活动费，因未取得工会凭证，不能税前抵扣，纳税调增 40 000 元。

工资及三项费用合计纳税调增 160 000 元。

3. 企业为职工缴纳的保险费

类型	企业所得税	个人所得税
基本保险	允许扣除	免个税
补充保险	限额扣除：分别在不超过职工工资总额 5%标准内的部分	符合规定，免个税
商业保险	区别对待 (1) 可以扣除：依规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费、雇主责任险、公众责任险和国务院财税主管部门规定可扣的商业保险费； (2) 不得扣除：其他商业保险费	(1) 商业健康保险：有扣除； (2) 其他商业保险：征收个人所得税

【例题·综合题】公司为企业高管支付年金 10 万元，全体职工支付补充医疗保险 70 万元。

问题：可税前扣除的年金和补充保险费是多少？为什么？

答案：

只为高管支付的年金不得税前扣除；补充医疗保险不超过工资薪金总额 5%的部分可以扣除。