

第一节 企业所得税纳税审核、涉税鉴证与纳税申报代理

9. 公益性捐赠

(1) 公益性捐赠的界定

企业通过公益性社会团体或者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。不符合规定的捐赠支出不能在税前扣除；

一般情况下，纳税人向受赠人的直接捐赠不能在税前扣除。

(2) 捐赠额的确定

除另有规定外，公益性群众团体在接受企业或个人捐赠时，按以下原则确认捐赠额：

①接受的货币性资产捐赠，以实际收到的金额确认捐赠额；

②接受的非货币性资产捐赠，以其公允价值确认捐赠额。

【注意】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。

(3) 扶贫捐赠

自2019年1月1日至2025年12月31日，用于目标脱贫地区的扶贫捐赠支出，准予在计算企业所得税应纳税所得额时据实扣除。

(4) 超过标准的捐赠支出不能在税前扣除：年度利润总额12%，超标准的公益性捐赠，准予以后3年内结转扣除；企业在对公益性捐赠支出计算扣除时，应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。

(5) 企业将自产货物用于捐赠，应分解为按公允价值视同销售和捐赠两项业务进行所得税处理。

【例题·计算题】A公司2023年利润总额为1000万元。2023年9月将两台重型机械设备通过市政府捐赠给贫困地区用于公共设施建设。“营业外支出”中已列支两台设备的成本及对应的销项税额合计236.4万元。每台设备不含增值税市场售价为140万元。

问题：计算该业务应调整的应纳税所得额。

答案：

(1) 视同销售纳税调整

视同销售收入调增 = $140 \times 2 = 280$ (万元)、

视同销售成本调减 = $100 \times 2 = 200$ (万元)

同时在扣除类调整项目中：纳税调减80万

税收上认可的捐赠支出： $280 + 280 \times 13\% = 316.4$ (万元)

(2) 公益性捐赠的纳税调整

会计利润 = 1000 (万元)

公益性捐赠扣除限额 = $1000 \times 12\% = 120$ (万元)

纳税调增 = $(280 + 36.4) - 120 = 196.4$ (万元)

(3) 合计纳税调增 = $196.4 + 280 - 200 - 80 = 196.4$ (万元)

10. 租赁费

(1) 以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按租赁期限均匀扣除。

(2) 以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按规定构成融资租入固定资产价值的部分应提取折旧费用，分期扣除。

11. 有关资产的费用

(1) 企业转让各类固定资产发生的费用，允许扣除；

(2) 企业按规定计算的固定资产折旧费、无形资产和递延资产的摊销费，准予扣除。

12. 资产损失的审核和税前扣除鉴证服务

(1) 税前允许扣除的资产损失是净损失，即资产损失减除保险公司赔偿和责任人赔偿后的金额。

(2) 资产损失税前扣除的方法

企业当期发生的固定资产和流动资产盘亏、毁损净损失等，准予扣除，纳税人应填写填报《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》，**财产损失资料由企业留存备查，无需报送税务机关。**

(3) 增值税进项税额转出。

企业因**非正常损失**等原因不得从销项税额中抵扣的进项税额，应作为企业财产损失，准予与存货损失一起在所得税前按规定扣除，

考核中涉及进项税额转出问题，如果应转出未转出：①补交增值税；②补交城市维护建设税及附加，影响利润；③补交的增值税影响“营业外支出”，影响利润。

(4) 坏账损失的税前扣除

企业应收及预付款项坏账损失应依据以下相关证据材料确认：

①相关事项合同、协议或说明；

②属于债务人破产清算的，应有人民法院的破产、清算公告；

③属于诉讼案件的，应出具人民法院的判决书或裁决书或仲裁机构的仲裁书，或被法院裁定终（中）止执行的法律文书；

④属于债务人停止营业的，应有市场监管部门注销、吊销营业执照证明；

⑤属于债务人死亡、失踪的，应有公安机关等有关部门对债务人个人的死亡、失踪证明；

⑥属于债务重组的，应有债务重组协议及其债务人重组收益纳税情况说明；

⑦属于自然灾害、战争等不可抗力而无法收回的，应有债务人受灾情况说明以及放弃债权申明。

企业**逾期三年以上的**应收款项在**会计上已作为损失处理的**，**可以作为坏账损失**，但应说明情况，并出具专项报告。企业**逾期一年以上，单笔数额不超过 5 万元或不超过企业年度收入总额万分之一的应收款项**，**会计上已经作为损失处理的**，**可作为坏账损失**，但应说明情况，并出具专项报告。

【2022·单选题】自 2017 年度企业所得税汇算清缴起，企业发生资产报废毁损等损失在企业所得税税前扣除采取（ ）。

A. 将财产损失相关资料报税务机关备案，填报《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》，按规定扣除

B. 仅填报《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》按规定扣除，财产损失相关资料既不报送，也不需要留存

C. 向主管税务机关进行专项申报，经税务机关批准填报《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》，按规定扣除

D. 填报《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》，财产损失相关资料由企业留存备查

答案：D

解析：自 2017 年度及以后年度企业所得税汇算清缴，企业向税务机关申报扣除财产损失，仅需填报企业所得税年度纳税申报表《财产损失税前扣除及纳税调整明细表》，不再报送财产损失相关资料，相关资料由企业留存备查。

【例题·简答题】某服装制造公司系增值税一般纳税人，2022 年 10 月 10 日该企业仓库被盗，损失一批原材料，价款 100 万元，被盗事件发生后公司及时向公安机关报案，但案件尚未侦破。被盗事件发生后，仓库保管员赔偿 5000 元，保险公司赔偿 80 万元，该批货物系 2022 年 2 月购进并抵扣进项税额。简要分析该企业在税务处理方面应当注意的事项。

答案：

1. 增值税方面，该项损失属于因管理不善造成的非正常损失，原材料的进项税额不得抵扣，需要转出进项税额 13 万元。

2. 企业所得税，该项财产损失应申报后在企业所得税前扣除。财产损失金额，为其计税成本扣除保险理赔以及责任人赔偿后的余额，即 32.5 万元（113-0.5-80）。

13. 劳动保护支出

14. 员工服饰支出

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。

15. 专项资金

企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除；上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。

16. 总机构分摊的费用

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。

17. 其他：会员费、合理的会议费、差旅费、违约金、诉讼费用等

【2019·多选题】根据企业所得税相关规定，企业实际发生的超过当年税前扣除标准的金额，准予在以后纳税年度结转扣除的有（ ）。

- A. 职工福利费支出
- B. 业务招待费支出
- C. 公益性捐赠支出
- D. 工会经费支出
- E. 广告费和业务宣传费支出

答案：CE

解析：选项 C，企业的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额 12% 的部分，准予扣除，超过部分，准予以后三年内在计算应纳税所得额时结转扣除；选项 E，企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除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。

（四）不得扣除项目

- 1. 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；
- 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；

【注意】违约金、罚息、诉讼赔偿可以在税前扣除。

【例题·简答题】A 公司 2022 年发生罚款、违约金、罚息、违约金 20 万元。主要是：

- （1）环保部门处以罚款 5 万元；
- （2）因未采取火灾防范措施，消防部门处罚款 3 万元；
- （3）税收滞纳金 3 万元，社会保险费滞纳金 1 万元；
- （4）银行贷款逾期还款被加收的罚息支出 6 万元；
- （5）因产品质量原因，经协商支付购货方赔款 2 万元。

请问所得税前是否可以扣除？

答案：

- （1）该企业被环保部门所处罚款 5 万元，消防部门所处罚款 3 万元，均属于行政性罚款，不得在税前扣除，应当调增应纳税所得额 8 万元；
- （2）税收滞纳金 3 万元税前不得扣除，纳税调增；社会保险费滞纳金 1 万元允许扣除，无需纳税调增。
- （3）银行罚息支出 6 万元可税前扣除，无需调整；
- （4）违约金支出 2 万元，可以在税前扣除，无须纳税调整。

- 5. 不符合规定的捐赠支出；
- 6. 赞助支出——与生产经营活动无关的各种非广告性质支出；

非广告性质的赞助支出	通过“营业外支出——赞助支出”核算，税前不得扣除
广告性质的赞助支出	通过“销售费用——广告费”核算，未超扣除限额可以扣除

7. 未经核定的准备金支出——暂时性差异；

- （1）除金融、保险、证券、中小企业信用担保外，其他企业的准备金支出不得在税前扣除，包括坏账准备金；

(2) 坏账损失**实际发生**准予扣除。

8. 企业**之间**支付的管理费、企业**内**营业机构之间支付的租金和特许权使用费，以及**非银行企业内**营业机构之间支付的利息，不得扣除；

9. 与取得收入无关的其他支出。

【2022·多选题】下列项目在当年企业所得税年度纳税申报时、应作纳税调整增加的有（ ）。

- A. 超过利润总额 12%的公益性捐赠支出
- B. 收到的国债利息收入
- C. 计提的存货跌价准备
- D. 列入营业外支出的行政罚款
- E. 可加计扣除的研发费用

答案：ACD

解析：选项 A，超标的公益性捐赠不得扣除，应纳税调增；选项 B，国债利息收入属于免税收入，应纳税调减；选项 C，存货跌价准备，不得税前扣除，应纳税调增；选项 D，行政罚款，不得税前扣除，应纳税调增；选项 E，研发费用加计扣除，应纳税调减。

(五) 与企业所得税审核有关的其他税费问题

是否扣除	扣除方式	税金
允许扣除	税金及附加	消费税、城市维护建设税及附加、资源税、土地增值税、出口关税、房产税、车船税、土地使用税、印花税等
	资产成本	契税、车辆购置税、耕地占用税等
不得扣除		增值税（价外税）
		企业所得税、企业为职工负担的个人所得税

1. 增值税：隐瞒收入应补缴增值税；非正常损失进项税额转出问题；进项税额的抵扣问题；减免的税款计入其他收益、营业外收入问题；视同销售行为应计提销项税额。

2. 城市维护建设税及附加、印花税。

3. 个人所得税，在企业所得税的计算中，单位为职工代付个人所得税税款不得在税前扣除。

【例题·综合题】（跨年度纳税审查）2022 年 10 月 1 日，公司签定了一份营改增前原有房屋出租协议（未缴纳印花税），期限 2 年，不含增值税月租金为 2 万元，根据合同约定，10 月 1 日收到本年度 10~12 月含税租金 6.3 万元（已按规定正确缴纳了房产税）。账务处理为：

借：银行存款 63000

贷：其他应付款 63000

请问上述账务处理是否正确？如果不正确，应如何处理？（决算报表已编制）

答案：

(1) 账务处理不正确。收到本年房屋租赁收入，应计入其他业务收入，而非其他应付款中核算，并应补缴增值税、城市维护建设税及附加。

(2) 财产租赁合同的印花税税率为 1%，企业应补缴印花税=20 000x24x1‰=480（元）。

(3) 对于企业补缴的城市维护建设税及附加、印花税应调减利润额和应纳税所得额。

(4) 调账分录。

确认收入：

借：其他应付款 63 000

贷：以前年度损益调整 60 000

应交税费—简易计税 3 000

补城市维护建设税及附加、印花税：

借：以前年度损益调整 840

贷：应交税费—应交城市维护建设税 210

应交税费—应交教育费附加 90

应交税费—应交地方教育附加 60

应交税费—应交印花税 480