



第一节 企业所得税制

【知识点】税前扣除项目

一、税前扣除的基本原则：

(1) **真实性、相关性和合理性原则**。企业实际发生的与取得收入直接相关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

(2) **区分收益性支出和资本性支出原则**。企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。



第一节 企业所得税制

一、税前扣除的基本原则：

(3) **不征税收入形成支出不得扣除原则**。企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。

(4) **不得重复扣除原则**。除《企业所得税法》及其实施条例另有规定外，企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出，不得重复扣除。



第一节 企业所得税制

二、扣除项目的范围（补充）

1. **成本**：指生产经营成本（直接成本和间接成本）

2. **费用**：指三项期间费用（销售费用、管理费用、财务费用）

（1）**销售费用**：特别关注其中的广告费及业务宣传费、手续费及销售佣金等费用。

（2）**管理费用**：特别关注其中的职工福利费、工会经费、职工教育经费、业务招待费为管理组织经营活动提供各项支援性服务而发生的费用等。

（3）**财务费用**：特别关注其中的利息费用、借款费用



第一节 企业所得税制

二、扣除项目的范围

3. 税金：指税金及附加

(1) 作为“税金及附加”扣除：按规定缴纳的消费税、城建税及教育费附加和地方教育费附加、资源税、土地增值税、出口关税、房产税、城镇土地使用税、印花税、车船税、环境保护税、船舶吨税。

(2) 计入购置资产成本：如契税、车辆购置税、烟叶税、耕地占用税、进口关税，不作税金扣除，在以后各期分摊扣除

(3) 增值税不包含在计税收入中，应纳税所得额计算时不得扣除。



第一节 企业所得税制

4. **损失**：指企业在生产经营活动中损失和其他损失

(1) **范围**：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**。

(2) 税前可以扣除的损失为**净损失**。即企业的**损失减除责任人赔偿和保险赔款后的余额**。

(3) 企业已经作为损失处理的资产，在以后纳税年度又全部收回或者部分收回时，应当计入**当期收入**。

5. **扣除的其他支出**：企业生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的支出。



第一节 企业所得税制

三、准予税前扣除的主要项目及其标准

1. 工资、薪金支出。

(1) 企业发生的合理的工资、薪金支出准予据实扣除。

税务机关在对工资、薪金进行合理性确认时，可按以下原则掌握：

- 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



第一节 企业所得税制

三、准予税前扣除的主要项目及其标准

1. 工资、薪金支出。

(1) 企业发生的合理的工资、薪金支出准予据实扣除。

税务机关在对工资、薪金进行合理性确认时，可按以下原则掌握：

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。



第一节 企业所得税制

三、准予税前扣除的主要项目及其标准

2. 职工福利费。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。

【提示】企业职工福利费开支项目，如供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。

3. 工会经费。企业拨缴的职工工会经费支出，不超过工资薪金总额2%的部分，准予扣除。



第一节 企业所得税制

三、准予税前扣除的主要项目及其标准

4. 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，准予在以后纳税年度结转扣除。



第一节 企业所得税制

【例题】某企业2023年已计入成本、费用中的全年实发工资总额为400万元（属于合理限度的范围），实际发生的职工工会经费6万元、职工福利费60万元、职工教育经费15万元。

解析：（1）工会经费：实际发生6万元，扣除限额
 $=400 \times 2\% = 8$ （万元），税前扣除=6（万元），不需调整；

（2）职工福利费：实际发生60万元，扣除限额
 $=400 \times 14\% = 56$ （万元），税前扣除=56（万元），调增4万元；

（3）职工教育经费：实际发生15万元，扣除限额
 $=400 \times 8\% = 32$ （万元），税前扣除=15（万元），不需调整。



第一节 企业所得税制

三、准予税前扣除的主要项目及其标准

5. 社会保险费

- ① 按照政府规定的范围和标准缴纳的“五险一金”，准予扣除。
- ② 企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费（不超过职工工资总额5%的部分，准予扣除）超过部分，不得扣除。
- ③ 人身意外保险费。企业职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费支出，准予企业在计算应纳税所得额时扣除。



第一节 企业所得税制

三、准予税前扣除的主要项目及其标准

5. 社会保险费

【提示】企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除。



第一节 企业所得税制

三、准予税前扣除的主要项目及其标准

6. 利息。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数额的部分。

【提示】企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本，并按税法规定扣除。



第一节 企业所得税制

6. 利息。

① 非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出，可据实扣除。

② 非金融企业向非金融企业借款的利息支出

无关联关系：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，超过部分不许扣除。（单制约）



第一节 企业所得税制

6. 利息。

② 非金融企业向非金融企业借款的利息支出

有关联关系：企业实际支付给关联方的利息支出，不超过以下规定比例和税法及其实施条例有关规定计算的部分，准予扣除，超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除。（双制约）

受关联方债权性投资与其权益性投资比例：

金融企业，为5：1；

其他企业，为2：1。



第一节 企业所得税制

【例题】 甲公司投资注册乙公司（均为非金融企业），乙公司注册资本1000万元，甲持股比例为20%，乙向甲借款500万元，年利率10%，乙实际税负高于甲且无法证明借款活动符合独立交易原则，已知：银行同期贷款利率为8%。计算纳税调整金额。

解析： 实际利息支出： $500 \times 10\% = 50$ （万元），债资比为 $500/200 = 2.5:1 > 2:1$ ，扣除标准： $200 \times 2 \times 8\% = 32$ （万元），超过的18万元作纳税调整。提示：能够证明相关交易活动符合独立交易原则的；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给境内关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。



第一节 企业所得税制

7. 业务招待费。标准一：发生额的60%；标准二：当年销售（营业）收入的5%；两个标准取最小的数字。



第一节 企业所得税制

8. 广告费和业务宣传费。一般企业，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。

① 2025. 12. 31之前，对化妆品制造与销售、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。

② 烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出，一律不得在计算应纳税所得额时扣除。



第一节 企业所得税制

【例题】 2023年，甲企业实现销售收入3000万元，当年发生广告费400万元，上年度结转未扣除广告费60万元。已知广告费不超过当年销售收入15%的部分，准予扣除。

要求：计算甲企业在计算2023年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的广告费金额。

解析： 扣除限额=3000×15%=450（万元）；本年实际发生400万元可以全额扣除，另外，还可以扣除上年度结转未扣除的广告费50万元，合计450万元。

提示：纳税调减50万



第一节 企业所得税制

9. 公益性捐赠支出。

【提示】公益捐赠：是指企业通过公益性社会团体或者县级（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。

① 公益捐赠税前限额扣除：企业发生的公益性捐赠支出，不超过**年度利润总额**12%的部分，准予扣除，超过部分可以向以后年度结转**3年**扣除。

② 公益捐赠税前扣除顺序：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。



第一节 企业所得税制

【例题】 2023年度某公司利润总额1000万元。当年发生公益性捐赠支出200万元，2022年结转到2023年未抵扣完的公益性捐赠30万元。

计算该公司2023年计算应纳税所得额时可扣除本年发生的公益性捐赠金额。

解析：

公益性捐赠扣除限额=1000×12%=120（万元），

2022年结转的公益性捐赠30万元准予扣除，可扣除本年发生的公益性捐赠金额为120-30=90（万元）。



第一节 企业所得税制

10. 非居民企业境内机构、场所分摊境外**总机构费用**。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。

11. 环境保护专项资金，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。



第一节 企业所得税制

12. 企业纳入管理费用的党组织工作经费，实际支出不超过职工年度工资、薪金总额1%的部分，可以据实在企业所得税前扣除。



第一节 企业所得税制

小结：上述有扣除标准的项目如下

项目	扣除标准
1. 职工福利费	不超过工资薪金总额 14% 的部分准予扣除
2. 工会经费	不超过工资薪金总额 2% 的部分准予扣除
3. 职工教育经费	不超过工资薪金总额 8% 的部分准予扣除—— 超标准结转以后年度扣除
4. 利息费用	(1) 不超过金融企业同期同类贷款利率计算的利息（单制约） (2) 向关联方借款2个限制（金融企业5：1；其他企业2：1；双制约）
5. 业务招待费	按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5%
6. 广告费和业务宣传费	不超过当年销售（营业）收入 15% 以内的部分，准予扣除（3个特殊行业30%）—— 超标准结转以后年度扣除



第一节 企业所得税制

小结：上述有扣除标准的项目如下

项目	扣除标准
7. 公益性捐赠支出	不超过年度利润总额12%的部分，准予扣除——超标准结转以后3年内扣除