



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

三、扣除项目审核的方法

(一) 企业所得税前扣除项目的基本规定

成本	在生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费。 (成本应与收入相匹配, 视同销售收入的同时也应视同销售成本)
费用	①在生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用, 如<u>会员费、合理的会议费、差旅费、违约金、诉讼费用等准予在税前扣除</u>, 但已经计入成本的有关费用除外。 特别提示: 企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。(费用化与资本化) 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(应随折旧、摊销分期扣除)。 ②如果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。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

税金	发生的除企业所得税和允许抵扣的增值税以外的各项税金及其附加。 特别提示：不得在发生当期直接扣除（计入相关资产成本）：<u>契税、车辆购置税、进口关税、耕地占用税、按规定不得抵扣的增值税等。</u>
损失	（实际损失$\neq$损失准备） ①企业发生的损失，减除责任人赔偿和保险赔款后的余额，依照国务院财政、税务主管部门的规定扣除。（实际损失） ②企业已经作为损失处理的资产，在以后年度又全部收回或部分收回时应当计入当期收入。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

（二）一般税前扣除项目的审核

1. 工资薪金税前扣除的审核（填写：（二）职工薪酬（填写A105050）行次，为福利费14%、工会经费2%、职工教育经费8%扣除限额的计算基数）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(1) 企业发生的合理的工资、薪金支出，准予据实扣除。

其中：工资、薪金支出是企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬，企业在年度**汇算清缴结束前**向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金，准予在汇缴年度按规定扣除。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

特别提示：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。（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），如涉及劳务派遣用工时：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；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。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(2) 上市企业实施股权激励计划有关企业所得税处理

(关注何时支出)

股权激励的方式：上市公司以本公司股票为标的，对其董事、监事、高级管理人员及其他员工（以下简称“激励对象”）进行的长期性激励。股权激励实行方式包括授予限制性股票、股票期权以及其他法律法规规定的方式。

立即可以行权的股权激励计划（已支出）

计入当年工资薪金支出 = (实际行权时该股票的公允价值 - 激励对象实际行权支付价格) × 数量，并进行税前扣除。
其中：股票实际行权时的公允价格，以实际行权日该股票的收盘价格确定。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

满足服务年限或者达到规定业绩条件方可行权的股权激励计划（满足条件时支出）

等待期内：会计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（需要进行纳税调整）

满足条件可行权时：计入行权当年工资薪金支出的金额＝（实际行权时该股票的公允价值－激励对象实际行权支付价格）×数量，作为行权当年企业工资、薪金支出，并进行税前扣除。（需要进行纳税调整）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

2. 职工福利费、工会经费、职工教育经费限额扣除的审核

（限额扣除：限额内全额扣除，限额外以限额；以工资薪金支出作为计算限额的基数，依次为14%、2%、8%）

职工福利费支出	不超过工资、薪金总额14%的部分，准予扣除。
工会经费支出	不超过工资、薪金总额2%的部分，准予扣除。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

职工教育
经费支出

①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。（具有后续效应则可结转）
②允许当期全额扣除的情形：（单独使用扣除规定）
集成电路设计企业、软件生产企业、动漫企业发生的职工教育经费中的职工培训费用（应准确划分，不能划分的按第①条规定比例扣除）；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；核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

3. 社会保险费用及相关保险费扣除的审核（基本部分：合理；补充部分：有条件+限额）

基本部分	依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费（包括为残疾人缴纳的机关事业单位养老保险）、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。
补充部分	①企业为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，分别在不超过<u>职工工资总额5%标准内</u>的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分不予扣除。 ②企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和符合国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的商业保险费准予扣除；企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。（是否与经营相关） ③企业参加财产保险，雇主责任险、公众责任险等责任保险，职工因公出差乘坐交通工具发生的人身意外保险费支出，按照规定缴纳的保险费，准予扣除。（与经营相关）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

4. 利息费用税前扣除的审核（**税盾效应，非关联企业：**

单限，限利率；关联企业：双限，限本金、限利率）

非关联企业 间产生的利 息费用（单 限：限利率）	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<u>可据实扣除</u>。（正规金融企业，利率有监管通常不会超限） ②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，超过部分不允许扣除。
-----------------------------------	---



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

关联企业利息费用的扣除（资本弱化，双限：限本金、限利率）

企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例（简称债资比）超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。

接受关联方债权性投资与其权益性投资比例为：金融企业5:1；其他企业2:1。

特别提示：如果企业能按照相关规定证明，与关联方相关交易活动符合独立交易原则；或者该企业的实际税负不高于境内关联方的，其实际支付给关联方的利息支出，在计算应纳税所得额时准予扣除。（未构成税盾）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

特别提示：企业向自然人借款利息支出的审核（比照以上两种情形处理）

①企业向股东或其他与企业有关联关系的自然人借款的利息支出，比照“关联企业利息费用的扣除”规定处理。

②企业向除上述①规定以外的内部职工或其他人员借款的利息支出，其借款情况同时符合以下条件的，其利息支出在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，准予扣除。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

特别提示：企业投资者投资未到位发生的利息支出不能在税前扣除

企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的，该企业对外借款所发生的利息，相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息，不属于企业合理的支出，应由企业投资者负担，不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

（股东未足额出资而导致企业对外借款，不合理）

企业每一计算期不得扣除借款利息 = 该期间借款利息额 ×
该期间未缴足注册资本额 / 该期间借款额



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

5. 借款费用与汇兑损失的扣除（资本化部分：分期扣除，费用化部分：当期扣除）

企业在生产经营活动中发生的合理的、不需要资本化的借款费用，准予扣除，如，银行对企业加息、罚息允许在税前扣除（费用化）；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，在有关资产购建期间发生的合理的借款费用，应作为资本性支出计入有关资产的成本（资本化）；有关资产交付使用后发生的借款利息，可在发生当期扣除（费用化）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

6. 永续债所得税处理

具有债务特征的永续债	可以比照债券利息适用企业所得税政策。 符合规定条件的永续债，是指符合下列条件中5条（含）以上的永续债（债的特征：到期固定金额还本付息，不参加经营）： （1）被投资企业对该项投资具有还本义务； （2）有明确约定的利率和付息频率； （3）有一定的投资期限； （4）投资方对被投资企业净资产不拥有所有权； （5）被投资企业可以赎回，或满足特定条件后可以赎回； （6）投资方不参与被投资企业日常生产经营活动； （7）该项投资不承担被投资企业股东同等的经营风险； （8）被投资企业将该项投资计入负债； （9）该项投资的清偿顺序位于被投资企业股东持有的股份之前。
具有权益特征的永续债	可以比照股息、红利适用企业所得税政策



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

7. 佣金和手续费限额扣除的审核（限额：保险企业18%、房地产企业10%、其他企业5%+支付方式，防止税收漏洞）

（1）企业发生与生产经营有关手续费及佣金支出的比例限制：

保险企业	保险企业发生与其经营活动有关的手续费及佣金支出，不超过当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 <u>18%（含本数）</u> 的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过部分， <u>允许结转以后年度扣除</u> 。
房地产企业	房地产企业委托境外机构销售开发产品的，其支付境外机构的销售费用（含佣金或手续费）不超过委托销售收入 <u>10%</u> 的部分，准予据实扣除。
其他企业	按与具有合法经营资格中介服务机构或个人（不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等）所签订服务协议或合同确认的收入金额的 <u>5%</u> 计算限额。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(2) 支付方式的限制

向具有合法经营资格中介服务机构支付的情形	转账支付，以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除
向个人支付的情形	<u>可以以现金方式</u> ，但需提供合法的凭证

特别提示：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（冲减资本公积）；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；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。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

8. 广告费和业务宣传费税前扣除的审核（限额计算基数：销售收入（含视同销售收入），15%或30%，存在后续效应可以结转以后年度扣除）

（1）扣除限额：不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。对化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造（**不含酒类制造**），提高到30%。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

特别提示：

①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。

②企业筹建期间发生的广告费、业务宣传费，按实际发生额计入筹办费，按规定税前全额扣除。（不存在计算基数，一般金额不大，全额扣除）

③企业购进货物，赠送给予本企业生产经营无关的个人，不属于广告费和业务宣传费支出，属于非广告性质赞助支出。

（广告是通过工商部门批准的专门机构制作的，并可以通过一定的媒体传播的；**赞助≠广告**）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

9. 业务招待费税前扣除的审核（双限额，计算基数：销售（营业）收入（含视同销售收入）5%以及发生金额60%孰低，不存在后续效应不能结转以后年度扣除）

（1）扣除限额：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%，对超限额列支的业务招待费在计算应纳税所得额时作纳税调增处理。其中，销售（营业）收入包含主营业务收入、其他业务收入、视同销售收入，但不含营业外收入（如接受捐赠）、投资收益、资产处置损益、其他收益等。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(2) 对从事股权投资业务的企业（包括集团公司总部、创业投资企业等），其从被投资企业所分得的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额（实质为销售收入）。

(3) 自2011年开始，企业筹建期间发生的与筹办有关的业务招待费支出，按实际发生额的60%计入筹办费，按规定税前扣除（不存在销售收入）。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

10. 公益性捐赠支出税前扣除的审核（真实：间接捐赠；
限额：会计利润12%，避免打肿脸充胖子；存在有限的后续效应，结转3年）

公益性捐赠扣除的规定 (12%+3年)	当年扣除限额：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。 其中：年度利润总额是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。（会计利润）；企业在对公益性捐赠支出计算扣除时， <u>应先扣除以前年度结转的捐赠支出</u> ，再扣除当年发生的捐赠支出。（先进先出法）
捐赠资产的价格的确定	①接受捐赠的货币性资产，应当按照实际收到的金额计算。 ②接受捐赠的非货币性资产，应当以其公允价值计算。 特别提示：受捐赠方取得的可抵扣增值税进项税额也应作为一项捐赠收入。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

11. 其他可以扣除的项目

(1) 企业发生**合理的劳动保护支出，准予扣除；**

(2) 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。

(3) 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。