



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

12. **不得扣除**项目的审核（与生产经营无关、不合理、税后）

在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：

- （1）向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项。
（已是企业所得税后）
- （2）企业所得税税款。
- （3）税收滞纳金，是指纳税人违反税收法规，被税务机关处以的滞纳金。（与生产经营无关）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(4) 罚金、罚款和被没收财物的损失，是指纳税人违反国家有关法律、法规规定，被有关部门处以的罚款，以及被司法机关处以的罚金和被没收财物。（与生产经营无关）

特别提示：**违约金、罚息、诉讼赔偿可以在税前扣除。**

（与生产经营有关）

(5) 超过《企业所得税法》第九条规定以外的捐赠支出。
（直接捐赠不可扣除）

(6) 赞助支出，是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。（赞助支出 $\neq$ 广告）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(7) 未经核定的准备金支出，是指不符合国务院财政、税务主管部门规定的各项资产减值准备、风险准备等准备金支出。（预提一般不可扣除）

(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。（内部行为）

(9) 与取得收入无关的其他支出。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

13. 税前扣除凭证的审核（真实、合法、关联）

（1）取得的时限要求：**汇算清缴期结束前**。

（2）税前扣除凭证的种类：内部凭证、外部凭证。

（3）未取得扣除凭证时的处理

相关情形	自行处理的措施	被税务机关发现后处理措施
若支出真实且已实际发生但企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证的情形	应当在当年度汇算清缴期结束前，要求对方补开、换开发票、其他外部凭证。	汇算清缴期结束后，税务机关发现企业应当取得而未取得发票、其他外部凭证或者取得不合规发票、不合规其他外部凭证并且告知企业的，企业应当自被告知之日起60日内补开、换开符合规定的发票、其他外部凭证



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

相关情形	自行处理的措施	被税务机关发现后处理措施
企业在补开、换开发票、其他外部凭证过程中，因对方注销、撤销、依法被吊销营业执照、被税务机关认定为非正常户等特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的情形	可凭以下资料证实支出真实性后，其支出允许税前扣除： ①无法补开、换开发票、其他外部凭证原因的证明资料（包括工商注销、机构撤销、列入非正常经营户、破产公告等证明资料）； ②相关业务活动的合同或者协议； ③采用非现金方式支付的付款凭证； ④货物运输的证明资料； ⑤货物入库、出库内部凭证； ⑥企业会计核算记录以及其他资料。 前款第①②③项为必备资料。	因对方特殊原因无法补开、换开发票、其他外部凭证的，企业应<u>自被告知之日起60日内</u>提供可以证实其支出真实性的相关资料。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

特别提示：企业以前年度应当取得而未取得发票、其他外部凭证，且相应支出在该年度没有税前扣除的，相应支出可以追补至该支出发生年度税前扣除，**但追补年限不得超过五年。**



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

（4）使用分割单作为税前扣除凭证的规定

共同接受应纳增值税劳务发生的支出，采取分摊方式的，应当按照独立交易原则进行分摊，企业以**发票和分割单**作为税前扣除凭证。

（5）多方租赁税前扣除的规定

出租方作为应税项目开具发票的，企业以发票作为税前扣除凭证；出租方采取分摊方式的，企业以出租方开具的其他外部凭证作为税前扣除凭证。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

（三）特殊税前扣除项目的审核

1. 亏损弥补的税务处理：以亏损年度的下一年算起，连续计算弥补期限（中间不得中断）；先发生的亏损先补，后发生的亏损后补（先进先出）。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

一般情形	逐年延续弥补，但最长不得超过5年
特殊情形	①高新技术企业或科技型中小企业资格的企业，其具备资格年度之前5个年度发生的尚未弥补完的亏损，准予结转以后年度弥补，最长结转年限由5年延长至10年。（前期投入大） ②受疫情影响较大的困难行业企业2020年度发生的亏损，在2020年度企业所得税汇算清缴时，通过电子税务局提交《适用延长亏损结转年限政策声明》的，最长结转年限由5年延长至8年。 其中：困难行业企业，包括交通运输、餐饮、住宿、旅游（指旅行社及相关服务、游览景区管理两类）四大类，具体判断标准按照现行《国民经济行业分类》执行。困难行业企业2020年度主营业务收入须占收入总额（剔除不征税收入和投资收益）的50%以上。 ③对电影行业企业2020年度发生的亏损，最长结转年限由5年延长至8年。 ④筹办期间不计算为亏损年度，企业应从开始生产经营的年度开始计算损益年度；对于筹办期间发生的费用支出，可在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照税法有关长期待摊费用的处理规定处理，但一经选定，不得改变。 ⑤企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。（外亏不得抵内盈，外盈可以抵内亏；常称为非实质性亏损）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

2. 固定资产的所得税处理（税前扣除折旧，影响折旧金额的因素：原值（计税基础）、净残值、折旧年限、折旧方法，填写A105080）

固定资产的折旧范围

下列固定资产不得计算折旧扣除：房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；以融资租赁方式租出的固定资产；以经营租赁方式租入的固定资产；已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；与经营活动无关的固定资产；单独估价作为固定资产入账的土地；其他不得计算折旧扣除的固定资产。

特别提示：固定资产租赁支出的处理

①以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除。（不是折旧是租金）

②以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费，分期扣除。（企业可提折旧）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

固定资产的计税基础 (原值)

- ①外购的固定资产：以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出。
- ②自行建造的固定资产：以竣工结算前发生的支出。
- ③融资租入的固定资产：以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。
- ④融资性售后回租业务：不确认为销售，对融资性租赁的资产仍按承租人出售前原账面价值作为计税基础计提折旧。（实质为抵押融资）
- ⑤盘盈的固定资产：以同类固定资产的重置完全价值。
- ⑥通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产：以该资产的公允价值和支付的相关税费。
- ⑦改建的固定资产：除已足额提取折旧的固定资产和租入的固定资产以外的其他固定资产，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。
- ⑧企业政策性搬迁被征用的资产，采取资产置换的，其换入资产的计税成本按被征用资产的净值，加上换入资产所支付的税费、支付的补价款等计算确定。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

固定资产计提折旧的方法、净残值的确定

①通常固定资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

年折旧率 = $(1 - \text{税法规定的净残值率}) / \text{预计使用年限}$

可税前扣除的折旧金额 = 固定资产计税基础 × 年折旧率

特别提示：企业按会计规定提取的固定资产减值准备通常不得税前扣除，其折旧仍按税法确定的固定资产计税基础计算扣除。（预计损失 ≠ 实际损失）

②固定资产折旧计提年限（12345）

除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产计算折旧的最低年限如下：

飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为10年；房屋、建筑物，为20年；电子设备，为3年；飞机、火车、轮船以外的运输工具，为4年；与生产经营活动有关的器具、工具、家具等，为5年。

特别提示：会计折旧年限与税法折旧不相同，谁长按谁（选择折旧少的）。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

固定资产
折旧
扣除
的特
殊情
形

①选择缩短折旧年限方法，最低折旧年限不得低于规定折旧年限的60%。选择加速折旧方法可以选择双倍余额递减法或者年数总和法；自2019年1月1日起，对全部制造业新购进的固定资产，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

②一次性扣除（税法不折旧，全额计入成本费用）

在2018年1月1日至2027年12月31日期间，新购进的设备、器具（除房屋、建筑物以外的固定资产），单位价值不超过500万元的，允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除，不再分年度计算折旧；单位价值超过500万元的固定资产，仍按照企业所得税相关规定执行。（政策延期）

固定资产在投入使用月份的次月所属年度一次性税前扣除。企业可自行选择享受一次性税前扣除政策，未选择享受一次性税前扣除政策的，以后不得再变更。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

特别提示：企业所得税核定征收改为查账征收后有关资产的税务处理

●企业能够提供资产购置发票的，以发票载明金额为计税基础；不能提供资产购置发票的，可凭购置资产合同（协议）、资金支付证明、会计核算资料等记载金额作为计税基础。

●企业核定征税期间投入使用的资产，改为查账征税后，按照税法规定的折旧、摊销年限，扣除该资产投入使用年限后，就剩余年限继续计提折旧、摊销额并在税前扣除。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

特别提示：企业购买的文物、艺术品用于收藏、展示、保值增值的，作为投资资产进行税务处理。文物、艺术品资产在持有期间，计提的折旧、摊销费用，不得税前扣除。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

3. 无形资产的所得税处理

无形资产摊销的范围	下列无形资产 <u>不得</u> 计算摊销费用扣除：自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产；自创商誉；与经营活动无关的无形资产；其他不得计算摊销费用扣除的。
无形资产的计税基础	外购的无形资产：以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础。 自行开发的无形资产：以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础。（不含费用化部分） 通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产：以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

无形资产的 摊销方法及 年限	无形资产的摊销一般采用直线法计算，摊销年限<u>不得低于10年</u>。（当月增加当月提，当月减少当月不提） 企事业单位购进软件，凡符合固定资产或无形资产确认条件的，可以按照固定资产或无形资产进行核算，其折旧或摊销年限可以适当缩短，<u>最短可为2年（含）</u>。 外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时准予扣除。 <u>（税法视为一项成本）</u>
----------------------	--



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

不同类型企业加计扣除规定	①研发费用加计扣除适用于会计核算健全、实行查账征收并能够准确归集研发费用的居民企业；烟草制造业、住宿和餐饮业、批发和零售业、房地产业、租赁和商务服务业、娱乐业、财政部和国家税务总局规定的其他行业，<u>不适用</u>税前加计扣除政策。（不具有研发创新性） 特别提示：企业取得作为不征税收入处理的财政性资金用于研发活动所形成的费用或无形资产，不得计算加计扣除或摊销。 ②自2023年1月1日起，企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按照规定据实扣除的基础上，再按照实际发生额的<u>100%</u>在税前加计扣除；形成无形资产的，按照无形资产成本的<u>200%</u>在税前摊销。
--------------	---



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

不同类型企业加计扣除规定	③集成电路企业和工业母机企业开展研发活动中实际发生的研发费用，未形成无形资产计入当期损益的，在按规定据实扣除的基础上，在2023年1月1日至2027年12月31日期间，再按照实际发生额的 <u>120%</u> 在税前扣除；形成无形资产的，在上述期间按照无形资产成本的 <u>220%</u> 在税前摊销。
--------------	---



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

委托开发的 税务处理	①企业委托外部机构或个人进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方研发费用并计算加计扣除，<u>受托方不得再进行加计扣除</u>。委托外部研究开发费用实际发生额应按照独立交易原则确定。 ②委托方与受托方存在关联关系的，受托方应委托方提供研发项目费用支出明细情况。 ③委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方的委托境外研发费用。<u>委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用2/3的部分</u>，可以按规定在企业所得税前加计扣除。委托境外进行研发活动<u>不包括委托境外个人进行的研发活动</u>。（防止产生税收漏洞）
---------------	--



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

企业预缴 申报享受 研发费用 加计扣除	①企业7月份预缴申报第2季度（按季预缴）或6月份（按月预缴）企业所得税时，能准确归集核算研发费用的，可以结合自身生产经营实际情况，自主选择就当年上半年研发费用享受加计扣除政策。 对7月份预缴申报期未选择享受优惠的企业，在10月份预缴申报或年度汇算清缴时能够准确归集核算研发费用的，可结合自身生产经营实际情况，自主选择在10月份预缴申报或年度汇算清缴时统一享受。
------------------------------	--



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

企业预缴申报享受研发费用加计扣除	②企业10月份预缴申报第3季度（按季预缴）或9月份（按月预缴）企业所得税时，能准确归集核算研发费用的，企业可结合自身生产经营实际情况，自主选择就当年前三季度研发费用享受加计扣除政策。 对10月份预缴申报期末选择享受优惠的企业，在年度汇算清缴时能够准确归集核算研发费用的，可结合自身生产经营实际情况，自主选择在年度汇算清缴时统一享受。 ③企业享受研发费用加计扣除优惠政策采取“真实发生、自行判别、申报享受、相关资料留存备查”的办理方式。
------------------	--



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

4. 长期待摊费用税务处理的审核（长期待摊费用属于资产类科目，分期摊销扣除）

企业发生的下列支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除。

已足额提取折旧的固定资产的改建支出和租入固定资产的改建支出	①已足额提取折旧的固定资产改建支出，按固定资产预计尚可使用年限分期摊销； ②租入固定资产的改建支出，按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销； ③改建的固定资产延长使用年限的，除已足额提取折旧的固定资产、租入固定资产的改建支出外，其他的固定资产发生改建支出，应当适当延长折旧年限。
-------------------------------	--



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

固定资产的大修理支出	修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上且修理后固定资产的使用寿命延长2年以上，不同时满足以上条件的修理支出可以在当期直接扣除。
其他应当作为长期待摊费用的支出	自支出发生月份的次月起分期摊销，摊销年限不得低于3年。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

5. 资产损失税前扣除的审核（实际、法定损失可扣除，减值准备等预期损失一般不可扣除，需进行申报再扣除，填写A105090）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(1) 准予在企业所得税前扣除的资产损失（实际、法定损失=净损失）

①实际资产损失：企业在实际处置、转让上述资产过程中发生的合理损失（应在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除）；

②法定资产损失：企业虽未实际处置、转让上述资产，但符合税收政策规定条件计算确认的损失（应当在企业符合法定资产损失确认条件，且会计上已作损失处理的年度申报扣除）。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(2) 申报扣除流程

按规定的程序和要求向主管税务机关申报后方能在税前扣除。未经申报的损失，不得在税前扣除。企业向税务机关申报扣除资产损失，仅需填报企业所得税年度纳税申报表**《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》**，不再报送资产损失相关资料，相关资料由企业留存备查。企业应当完整保存资产损失相关资料，保证资料的真实性、合法性。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

下列资产损失，应以清单申报的方式向税务机关申报扣除：

①企业在正常经营管理活动中，按照公允价格销售、转让、变卖非货币资产的损失。

②企业各项存货发生的正常损耗。

③企业固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理的损失。

④企业生产性生物资产达到或超过使用年限而正常死亡发生的资产损失。

⑤企业按照市场公平交易原则，通过各种交易场所、市场等买卖债券，股票、期货、基金以及金融衍生产品等发生的损失。

特别提示：企业无法准确判别是否属于清单申报扣除的资产损失，可以采取**专项申报的形式（逐项或逐笔报送）**申报扣除。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(3) 企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的处理可以按照前述办法的规定，向税务机关说明并进行专项申报扣除。

其中：①属于实际资产损失的，准予追补至该项损失发生年度扣除，其追补确认期限一般**不得超过5年**，但因计划经济体制转轨过程中遗留的资产损失、企业重组上市过程中因权属不清出现争议而未能及时扣除的资产损失，因承担国家政策性任务而形成的资产损失以及政策定性不明确而形成资产损失等特殊原因形成的资产损失，其追补确认期限经国家税务总局批准后可适当延长。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

②属于法定资产损失，应在**申报年度扣除**。

企业因以前年度实际资产损失未在税前扣除而多缴的企业所得税税款，可在追补确认年度企业所得税应纳税款中予以抵扣，不足抵扣的，**向以后年度递延抵扣**。

企业实际资产损失发生年度扣除追补确认的损失后出现亏损的，应先调整资产损失发生年度的亏损额，再按弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税税款，并按上述办法进行税务处理。（追溯）



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

(4) 现金、存款和应收及预付款项、贷款类等货币资产损失以及存货、固定资产、股权投资等非货币性资产损失扣除的审核（净损失）

现金损失	现金短缺减除责任人赔偿后的余额作为现金损失
存款损失	确实不能收回的部分，作为存款损失
应收及预付款项损失	除贷款类债权外，减除可收回金额后确认无法收回的应收、预付款项，作为坏账损失
贷款类债权	企业经采取所有可能的措施和实施必要的程序之后，确实不能收回的部分，可以作为贷款损失



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

存货、固定资
产损失

①盘亏损失：以该资产的账面净值或存货的成本减除责任人赔偿后的余额。

②毁损、报废损失：以该资产的账面净值或存货的成本减除残值、保险赔款和责任人赔偿后的余额。

③被盗损失：以该资产的账面净值或存货的成本减除保险赔款和责任人赔偿后的余额。

特别提示：因存货盘亏、毁损、报废、被盗等原因不得从增值税销项税额中抵扣的进项税额（进项税额转出部分的金额），可以与存货损失一起在计算应纳税所得额时扣除。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

股权投资损失

企业的股权投资符合下列条件之一的，减除可收回金额后确认的无法收回的股权投资作为股权投资损失，可以在税前扣除。

（1）被投资方依法宣告破产、关闭、解散、被撤销，或被依法注销、吊销营业执照的。

（2）被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已连续停止经营3年以上，且无重新恢复经营改组计划的。

（3）对被投资方不具有控制权，投资期限届满或者投资期限已超过10年，且被投资单位因连续3年经营亏损导致资不抵债的。

（4）被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损已完成清算或清算期超3年以上。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

股权投资损失	(5) 国务院财政、税务主管部门规定的其他条件。 特别提示：下列股权和债权不得作为损失在税前扣除：（<u>还有偿还能力</u>） 债务人或者担保人有经济偿还能力，未按期偿还的企业债权；违反法律、法规的规定，以各种形式、借口逃废或悬空的企业债权；企业未向债务人和担保人追偿的债权；行政干预逃废或悬空的企业债权；企业发生非经营活动的债权；其他不应当核销的企业债权和股权。
境内、境外营业机构发生的资产损失	应分开核算，对境外营业机构由于发生资产损失而产生的亏损，不得在计算境内应纳税所得额时扣除。

特别提示：企业在计算应纳税所得额时已经扣除的资产损失，在以后纳税年度全部或者部分收回时，其收回部分应当作为收入，计入收回当期的应纳税所得额。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

6. 非货币性资产对外投资的税务处理

适用范围	查账征收的居民企业（投资企业和被投资企业都应为居民企业，非居民企业、核定征收企业不适用）
税务处理方法	企业以非货币性资产对外投资确认的非货币性资产转让所得，可在 <u>不超过5年期限内，分期均匀</u> 计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。
递延期的规定	自确认非货币性资产转让收入年度起不超过连续5个纳税年度的期间内。



第七部分 所得税纳税审核方法及申报代理

非货币性资产 转让所得	非货币性资产转让所得=公允价值-计税基础 投资方：非货币性资产投资取得股权的计税基础以非货币性资产的原计税成本加上每年确认的非货币性资产转让所得，逐年进行调整。（匹配原则，随转让所得分年确认，股权计税基础同时逐年调整）
停止递延规定	（具备缴纳税款的能力） 5年内转让或投资收回非货币性资产投资取得的股权，应停止执行递延纳税政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时，将股权计税基础一次调整到位。