

# 企业所得税税前扣除 相关规定

税政二处

罗洁华



# 内 容

- 一. 税前扣除的一般框架
- 二. 税前扣除的原则
- 三. 税前扣除凭证
- 四. 税前扣除年度
- 五. 税前扣除项目的政策规定
- (A105000表第14-27行)

# 一、税前扣除的一般框架

- 予以扣除项目——一般扣除规则
  - 不予扣除项目——禁止扣除规则
  - 特殊扣除规则
- 三者关系：一般扣除规则服从于禁止扣除规则；禁止扣除规则又让位于特殊扣除规则。

## 二、税前扣除的原则

- **重要原则**——真实性、相关性、合理性
- 1、**真实性**（首要条件）：以实际发生为准则（不是实际支付），且以企业名义对外发生。  
未实际发生的，如预提费用\预计负债\资产减值准备等不得扣除
- 2、**相关性**：支出应与取得收入直接相关, 从费用发生的根源和性质方面分析和判断
- 3、**合理性**：支出是正常和必要的，计算和分配的方法符合一般的经营常规和会计惯例。如存货正常损耗\产品售后三包损失

## 二、税前扣除的原则

### 其他原则——

- 4. **必要性**——相关性原则的逆向
- 5. **合法性**——支出项目要合法（符合国家法律法规允许或非禁止的范围），外部凭证合法，符合所得税相关规定
- 6. **配比性**——不得提前或滞后
- 7. **确定性**——金额确定，可计量

## 二、税前扣除的原则

- 8. 权责发生制与收付实现制原则的关系——时点的判断
- 产生原因：现金流动与经济活动的分离

**权责发生制原则：**属于当期的费用，不论款项是否收付，均作为当期的费用；不属于当期的费用，即使款项已经在当期收付，均不作为当期的费用。

根据货币收付与否作为依据，产生收付实现制；

根据取得收款权利或付款责任作为依据，产生权责发生制  
工资薪金支出\社会保险\工会经费等

## 二、税前扣除的原则

- 9. 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。

# 三、税前扣除凭证

税前扣除的判断，有时还受到税收管理方面的规定的影  
响 ——

1. 《国家税务总局关于进一步加强普通发票管理工作的通知》  
（**国税发[2008]80号**）——使用不符合规定发票——不得允许纳  
税人用于税前扣除——
2. 《国家税务总局关于印发〈进一步加强税收征管若干具体措施  
〉的通知》（**国税发[2009]114号**）——企业未按规定取得的合  
法有效凭据不得在税前扣除。
3. 《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（**2011年  
第34号公告**）



# 三、税前扣除凭证

- **发票：**一般购销业务、固定资产
- **有关票据：**财政票据、完税证明等
- **自制凭证：**工资表、制造费用的归集和分配表等
- 不需要开具发票的费用支出项目？

## 四、税前扣除年度

- **2011年第34号公告**：由于各种原因未能及时取得该成本、费用的有效凭证，
- **预缴季度**所得税时，可暂按账面发生金额进行核算；
- **在汇算清缴**时，应补充提供该成本、费用的有效凭证。

## 四、税前扣除年度

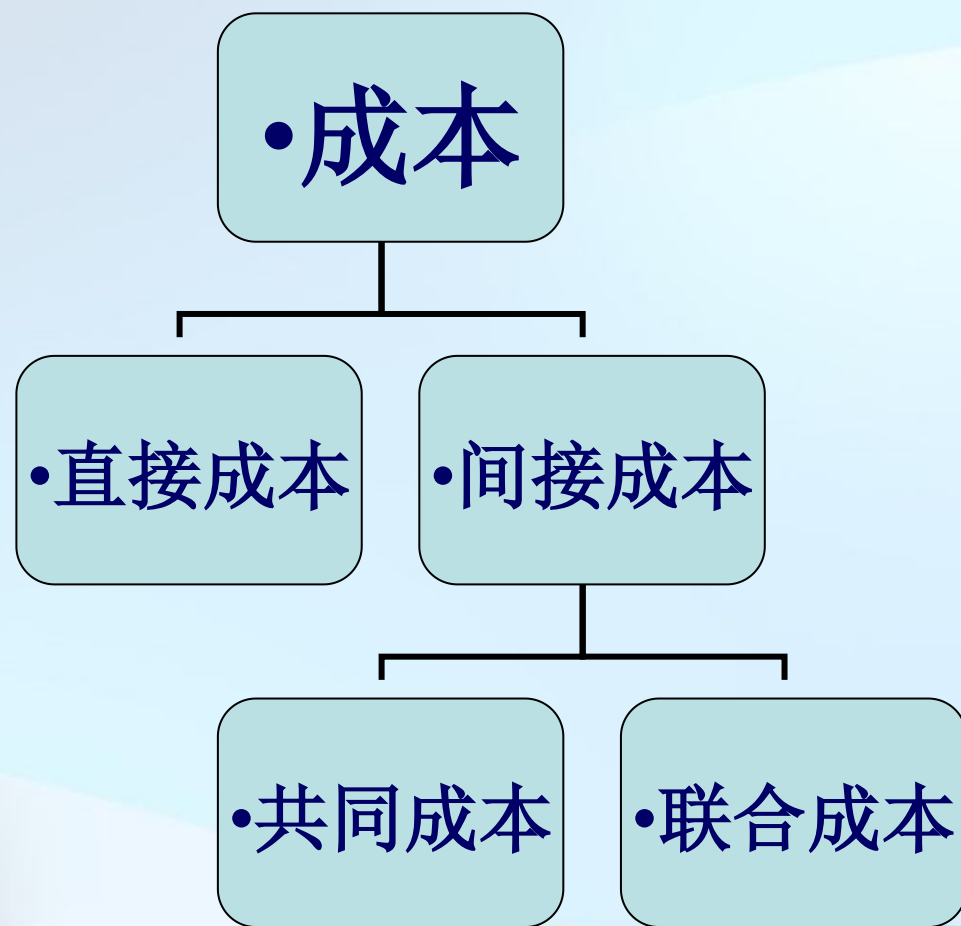
- **15号公告：**企业发现以前年度实际发生的、按照税收规定应在企业所得税前扣除而未扣除或者少扣除的支出，企业做出专项申报及说明后，准予追补至该项目发生年度计算扣除，但追补确认期限不得超过5年。
- **多缴税款：**在追补确认年度应纳税款中抵扣，不足抵扣的，可以向以后年度递延抵扣或申请退税。  
**亏损企业：**应调整该项支出所属年度的亏损额，然后再按照弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税款。

## 五、税前扣除项目

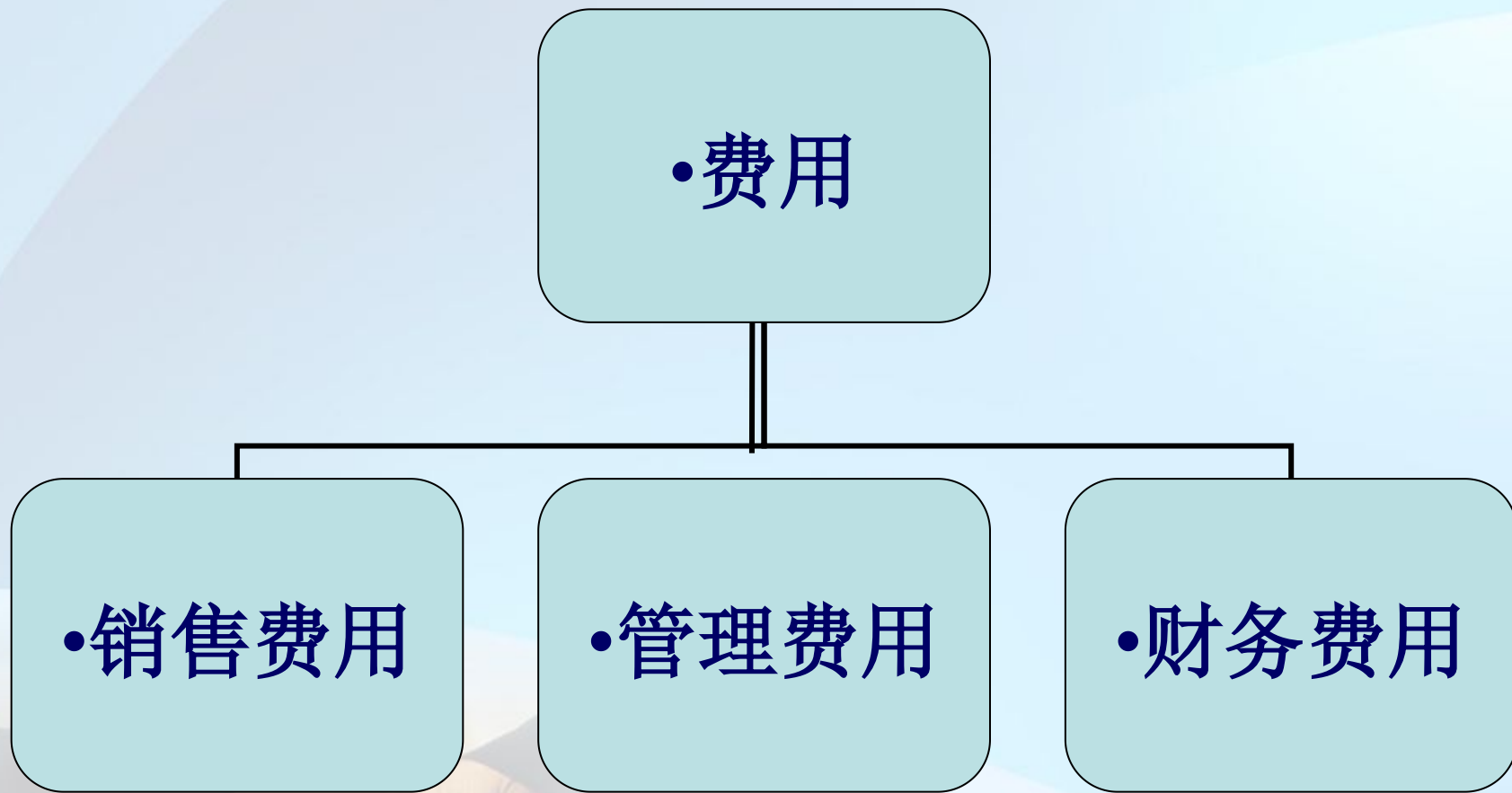
- 法第八条 企业**实际发生的**与取得收入**有关的、合理的**支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。

# (一) 成本

- 企业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。



## (二) 费用



# 税前扣除与会计处理之间的协调问题

**法第二十一条** 在计算应纳税所得额时，企业财务、会计处理办法与税收法律、行政法规的规定不一致的，应当依照税收法律、行政法规的规定计算。

- **2012年第15号公告：**
- 根据《企业所得税法》第二十一条规定，对企业依据财务会计制度规定，并**实际在财务会计处理上已确认的支出**，凡**没有超过**《企业所得税法》和有关税收法规规定的税前扣除范围和标准的，**可**按企业实际会计处理确认的支出，在企业所得税前扣除，计算其应纳税所得额。

# 1. 工资薪金支出

- 1、企业发生的**合理的**工资薪金支出，准予扣除。
- 2、工资薪金支出是指企业每一纳税年度**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，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。



# 1.工资薪金支出

- (1) 合理（[国税函\[2009\]3号](#)）
- (2) **福利性补贴**支出（2015年第34号公告）
- (3) 实际发放（收付实现制）

汇算清缴结束前向员工**实际支付的，已预提的**工资薪金，准予在汇缴年度扣除

- (4) 雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所发生的费用（2012年第15号公告、2015年第34号公告）
- (5) 包括现金和非现金形式

# 2015年第34号公告

- 一、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《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）第一条规定的，**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号文件第三条规定的职工福利费，按规定计算限额税前扣除。

# 2015年第34号公告

- 二、企业年度汇算清缴结束前支付汇缴年度**工资薪金**税前扣除问题
- 汇算清缴结束前向员工**实际支付的，已预提的**工资薪金，准予在汇缴年度扣除。
- **条件：**账面计提了工资，在次年**5**月底前支付，个人所得税已扣除并申报缴纳

# 2015年第34号公告

- 三、企业接受外部劳务派遣用工支出税前扣除问题
  - 劳务费支出——支付给劳务派遣公司
  - 工资薪金支出和职工福利费支出——支付给员工个人
- 
- 2014年度及以后年度施行
  - 尚未处理的，可按本公告执行

# 34号和15号公告比较

## 2015年第34号公告

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

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。

## 2012年第15号公告

应区分为工资薪金支出和职工福利费支出，并按《企业所得税法》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。

# 雇主为雇员负担个人所得税

属于个人工资薪金的一部分，可以扣除

- 但单独作为企业管理费列支的，不得扣除

- 2011年5月1日起施行

- 2011年第28号公告



# 股权激励

2012年18号公告

股权激励的扣除：

**扣除的金额** = （职工实际行权时该股票的公允价值 - 职工实际支付价格） × 行权数量

公允价值：实际行权当日收盘价格

**扣除时点**：实际行权时

# 股权激励

	会计处理	税务处理
授予日	不作会计处理	不作税务处理
等待期间	借：管理费用 贷：资本公积-其他资本公积	纳税调增
实际行权	借：银行存款 资本公积-其他资本公积 贷：股本 资本公积-股本溢价	可税前扣除金额=（行权量股票的公允价值-职工实际支付价格）*行权数量 纳税调减



## 2. 职工福利费

- 不超过工资薪金总额14%的部分，准予扣除。（条例第40条）
- 《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》（财企〔2009〕242号）与《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》（国税函〔2009〕3号）比较

# 3.职工教育经费

- 按工资总额的2.5%标准内据实扣除,超过部分结转以后年度扣除
- **特殊:**
  - 1. **集成电路设计企业\符合条件软件企业\动漫企业**: 职工培训费用单独核算,按实际发生额扣除
  - 职工教育经费 $\neq$ 职工培训费
  - 应准确划分职工教育经费中的职工培训费支出,对于不能准确划分的,以及准确划分后职工教育经费中扣除职工培训费用的余额,一律按照2.5%扣除。
- 2. 经认定的**技术先进型服务企业、高新技术企业**发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额**8%**的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

## 4. 工会经费

- 拨缴比例：不超过工资薪金总额的2%。

凭工会组织开具的《工会经费收入专用收据》在企业所得税税前扣除。

# 5. 社会保险费支出和住房公积金

项目	解释或条件	扣除标准
基本社会保险、住房公积金	为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费、住房公积金	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的缴纳的，准予扣除
补充养老保险费、补充医疗保险费	为投资者或者职工支付的 (财税[2009]27号)	分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分，准予扣除

# 住房公积金

- 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住房公积金，准予扣除。
- 20%、5倍

# 商业保险

- 除企业依照**国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费**和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。
- **特殊工种的人身安全保险费：**
  - 如《建筑法》建筑工人
  - 《煤炭法》煤矿工人意外伤害险
- 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。

# 6.业务招待费

- 发生额的与生产经营活动有关的：按发生额60%，最高不得超过当年销售（营业）收入的5%
- 
- **计算基数**：主营业务收入、其他业务收入，还包括会计上不作收入的视同销售收入。*但不包含“营业外收入”*

# 6.业务招待费

- 特殊：
- 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）：
- 从被投资企业所分配的股息、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。  
——国税函[2010]79号



# 7.广告费、业务宣传费

- 不超过当年销售（营业）收入15%的部分准予扣除；超过部分，以后年度结转扣除。
- **特殊：**化妆品制造或销售、医药制造和饮料制造（不含酒类制造，下同）企业：30%
- **烟草企业：**一律不得扣除
- **其他法律法规规定不得做广告宣传的：**如特殊药品等
- **计算基数：**同业务招待费
- 以前年度未扣除的广告费余额，加上当年度发生的广告费和业务宣传费后，按照新税法规定的比例计算扣除。

# 7.广告费、业务宣传费

- **对签订广告费和业务宣传费分摊协议的关联企业：**
- 其中一方发生的不超过当年销售（营业）收入税前扣除限额比例内的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除，也可以将其中的部分或全部按照分摊协议归集至另一方扣除。
- 另一方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时，可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。

•



# 8. 捐赠支出

- 企业通过公益性社会团体、群众团体或者县级以上人民政府及其组成部门和直属机构，用于公益事业的捐赠支出，在年度利润总额12%以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除；超过年度利润总额12%的部分，准予结转以后三年内在计算应纳税所得额时扣除。
- 
- 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大于零的数额。

	通过认定	免认定	无资格
公益性社会团体	√		
公益性群众团体	√		
县以上人民政府		√	
企业			√

# 8. 捐赠支出

- 不得在税前扣除的捐赠支出：
  - 1. 直接捐赠
  - 2. 非公益性捐赠
  - 3. 接受捐赠的社会团体\群众团体不在名单内，或不属于所属年度的
  - 4. 将不得用于捐赠的固定资产\持有股权或债权对外捐赠(财企[2003]95号)
  - 5. 超过税法规定的扣除限额

# 9. 借款费用

项目	解释或条件	扣除标准
借款费用	企业在生产经营活动中发生的合理的 <b>不需要资本化的</b>	准予扣除
	企业为购置、建造固定资产、无形资产和 <b>经过12个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货</b> ，在购置、建造期间发生借款费用	作为 <b>资本性支出</b> 计入有关资产的成本

# 9.利息支出

金融企业	据实扣除
非金融企业	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，允许扣除。
关联方 (含有关联关系的自然人)	能证明符合独立交易原则的；或者其实际税负不高于境内关联方的，准予扣除。（ <b>财税[2008]121号</b> ）
	不超过以下比例的部分，准予扣除：债权性投资与权益性投资比例：金融企业5：1；其他企业2：1。
内部职工或其他人员借款	同时符合以下条件的，在不超过金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予扣除。（1）企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为；（2）企业与个人之间签订了借款合同。（ <b>国税函[2009]777号</b> ）

# 同期同类贷款利率

- **同期同类贷款利率**: 在贷款期限、贷款金额、贷款担保以及企业信誉等条件基本相同下, 金融企业提供贷款的利率。
- 金融企业公布的**同期同类平均利率**, 或对某些企业提供的**实际贷款利率**。
- **金融企业**: 经政府有关部门批准成立的可以从事贷款业务的企业, 包括银行、财务公司、信托公司等金融机构。  
(2011年第34号公告)

## 9. 利息支出

- 2012年第15号公告：
- 发行债券、取得贷款、吸收保户储金等方式**融资而发生的合理的费用支出**：
- **符合资本化条件的**，计入相关资产成本
- **不符合资本化条件的**，应作为财务费用，准予据实扣除



# 混合性投资业务

- **混合性投资：** 兼具权益和债权双重特性的投资业务
- 同时符合下列条件：
  - 1. 需要定期支付利息（或固定利润、固定股息）；
  - 2. 被投资企业需要赎回投资或偿还本金；
  - 3. 无实质控制——对净资产不拥有所有权；
  - 4. 无实质控制——没有选举权和被选举权；
  - 5. 无实质控制——不参与日常生产经营活动。

# 混合性投资业务

- **企业所得税处理：**
  1. **投资企业：**应付利息日确认收入的实现
  - **被投资企业：**应付利息日确认利息支出，按34号公告
- 2. 被投资企业赎回的投资：

	投资企业	被投资企业
实际赎价 > 投资成本	债务重组收益	债务重组损失
实际赎价 < 投资成本	债务重组损失	债务重组收益

# 10. 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；
- 5. 本法第九条规定以外的捐赠支出；
- 6. 赞助支出；
- 7. 未经核定的准备金支出；
- 8. 与取得收入无关的其他支出。

# 罚金、罚款和被没收财物的损失

- 罚金：法院作出
- 罚款：行政执法部门作出（治安管理、工商、行政、税务等）
- 没收财物：收归国家所有
- 税收滞纳金
- **注意事项：** 合同违约的补偿金、逾期偿还银行贷款加处的罚息



# 11. 手续费及佣金

- 财税[2009]29号
  - (1) **保险企业**：（当年保费收入-退保金）\*15%**人身保险企业**：  
（当年保费收入-退保金）\*10%
  - (2) **其他企业**：签订服务协议或合同确认的收入金额\*5%
- 国税发[2009]31号
  - **房地产开发企业**：委托境外机构销售，支付境外机构的销售费用（含佣金或手续费）：委托销售收入\*10%
- 2012年第15号公告：
  - **电信企业**：当年收入总额\*5%
  - **从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业**（如证券、期货、保险代理等企业）：为取得收入而实际发生的营业成本（包括手续费及佣金支出），据实扣除

## 12. 财产保险

- 企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除

# 13.租入固定资产支付的租赁费

项目	解释或条件	扣除标准
租入固定资产支付的租赁费	以 <b>经营租赁方式租入</b> 固定资产发生的租赁费支出	按照 <b>租赁期限均匀扣除</b>
	以 <b>融资租赁方式租入</b> 固定资产发生的租赁费支出	按照规定 <b>构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除。</b>

# 14. 员工服饰费用支出

- 2011年第34号公告：
- 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**，根据《实施条例》第二十七条的规定，可以作为企业**合理的支出**给予税前扣除。
- 1、“工作服饰”解释：
- 服饰：装饰人体的物品总称。包括服装、鞋、帽、袜子、手套、围巾、领带、提包、阳伞、发饰等。
- 2、**工作服饰费用的扣除条件是**：由企业统一制作；在工作时统一着装。



# 15. 企业之间的管理费

- 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。

1、总分机构之间收取的管理费

2、母子公司之间的管理费，可作劳务费用（国税发[2008]86号）

# 16.准备金支出

- 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。
- 有文件：证券行业、保险公司、金融企业、中小企业融资（信用）担保机构、小额贷款公司

# 17.预提费用

- **税总函〔2015〕299号**批复华为集团
- 企业：当年度“预提费用”--离职补偿费，没有发放
- 总局：纳税调整
- 职工实际领取离职补偿费，按规定税前扣除。
- **实际扣除原则**

# 18. 高危行业企业安全生产费用

- 财企[2006]478号：可以按规定预提
- 总局2011年第26号公告：预提的维简费和安全生产费用，不得在税前扣除。
- 但实际发生时：
  - 属于收益性支出的，直接在当期费用税前扣除；
  - 属于资本性支出的，计入有关资产成本，按规定计提折旧或摊销费用在税前扣除。
- 高危行业：从事矿山开采、建筑施工、危险品生产、道路交通运输的企业以及其他组织

## (三)税金

- 税金是指企业**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。
- **在发生当期扣除**：消费税、资源税、关税、城市维护建设税、教育费附加、土地增值税、房产税、车船税、土地使用税、印花税
- **计入相关资产的成本，在以后各期分摊扣除**：车辆购置税

## （四）损失

- 损失是指企业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。
  - 有责任人和保险赔偿的：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。
  - 损失收回的：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。
- 财税【2009】57号、总局2011年第25号公告

# 资产损失

将自行申报扣除和审批改为申报，分为**清单申报**和**专项申报**两种申报形式。

<b>清单申报</b>	企业可 <b>按会计核算科目</b> 进行 <b>归类、汇总</b> ，然后再将 <b>汇总清单</b> 报送税务机关，有关 <b>会计核算资料</b> 和 <b>纳税资料</b> 留存备查
<b>专项申报</b>	企业应 <b>逐项(或逐笔)</b> 报送 <b>申请报告</b> ，同时附送 <b>会计核算资料</b> 及其他相关的 <b>纳税资料</b> 。

# 资产损失

- 准予在企业所得税税前扣除的资产损失，包括实际资产损失和法定资产损失

	实际资产损失	法定资产损失
概念	是指企业在实际处置、转让上述资产过程中发生的合理损失	企业虽未实际处置、转让上述资产，但符合《通知》和本办法规定条件计算确认的损失
准予在企业所得税税前扣除的资产损失	应当在其实际发生且会计上已作损失处理的年度申报扣除	应当在企业向主管税务机关提供证据资料证明该项资产已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



Thank you

