

第一单元 企业所得税法律制度

考点 7: 企业所得税税前扣除项目 [3] (★★★)

(一) 业务招待费支出

1. 基本规定

企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,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%**。

$$\begin{aligned} 1000 & \quad \text{发生额} = 80 \times 60\% = 48 \\ 80 & \quad \text{发生额} = 1000 \times 5\% = 50 \\ \hline & \quad \text{取 50} \end{aligned}$$

【提示 1】销售(营业)收入,有时会被直接称为“销售收入”,请区别于“销售货物收入”。

【提示 2】从税法角度理解,销售(营业)收入主要包括销售货物收入、提供劳务收入、特许权使用费收入、租金收入、视同销售收入。通常 **不包括**转让财产收入,股息、红利等权益性投资收益,利息收入,接受捐赠收入,其他收入(如企业资产溢余收入、已作坏账损失处理后又收回的应收款项……)

【提示 3】结合会计理解,销售(营业)收入对一般企业而言,不包括:

- (1) 营业外收入,如转让固定资产、无形资产的收入;
- (2) 投资收益,如国债利息、转让股权和债券收入。

【例题 1·单选题】甲公司 2015 年度取得销售货物收入 1000 万元,发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出 6 万元,已知在计算企业所得税应纳税所得额时,业务招待费支出按照发生额的 60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的 5%。甲公司在计算 2015 年度企业所得税应纳税所得额时,准予扣除的业务招待费支出为()。(2016 年)

- A. 6 万元
- B. 5 万元
- C. 4.97 万元
- D. 3.6 万元

【答案】D

【解析】企业发生的与其生产、经营业务有关的业务招待费支出,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%。销售(营业)收入的 5% = $1000 \times 5\% = 5$ (万元),实际发生额的 60% = $6 \times 60\% = 3.6$ (万元),在税前准予扣除的业务招待费为 3.6 万元。(或者,纳税调增额 = 6 万元 - 3.6 万元 = 2.4 万元)

【例题 2·不定项选择题(节选)】(2017 年)甲电子设备公司为居民企业……销售货物收入 2000 万元,提供技术服务收入 500 万元,转让股权收入 3000 万元。经税务机关核准上年已作坏账损失处理后又收回的其他应收款 15 万元……与生产经营有关的业务招待费支出 50 万元……

【解析】(1) 转让股权收入 3000 万元属于投资收益,不计入销售(营业)收入;(2) 已作坏账损失处理后又收回的 15 万元,属于企业所得税意义上的其他收入,亦不计入销售(营业)收入;(3) 销售(营业)收入 = $2000 + 500 = 2500$ (万元);(4) 业务招待费扣除限额 1 = $50 \times 60\% = 30$ (万元) > 业务招待费扣除限额 2 = $2500 \times 5\% = 12.5$ (万元),计算企业所得税应纳税所得额时只能扣除 12.5 万元。(或者,纳税调增额 = 50 万元 - 12.5 万元 = 37.5 万元)

2. 特殊规定

(1) 企业在筹建期间,发生的与筹办活动有关的业务招待费支出,可按实际发生额的 60%计入企业筹办费,并按有关规定在税前扣除。

(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。

(二) 广告费和业务宣传费

1. 基本规定

企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年 **销售(营业)收入 15%**的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度 **结转扣除**。

【例题 1·不定项选择题(节选)】(2015 年)甲企业为居民纳税人,主要从事服装生产和销售业务。2014 年……取得销售货物收入 9000 万元、技术服务收入 700 万元、出租设备收入 60 万元、出售房产收入 400 万元、国债利息收入 40 万元……发生广告费和业务宣传费 1500 万元……

【解析】(1) 销售(营业)收入 = $9000 + 700 + 60 = 9760$ (万元);

(2) 税法扣除限额 = $9760 \times 15\% = 1464$ (万元),准予扣除的广告费和业务宣传费为 1464 万元,或者,纳税调增额 = $1500 - 1464 = 36$ (万元)。

【例题 2·单选题】2013 年甲企业取得销售收入 3000 万元，广告费支出 400 万元；上一年度结转广告费 60 万元。已知，甲企业发生广告费可以按照当年销售收入的 15% 在企业所得税前扣除，超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。根据企业所得税法律制度的规定，甲企业 2013 年准予扣除的广告费是（ ）万元。（2014 年）

- A. 460
- B. 510
- C. 450
- D. 340

【答案】C

【解析】（1）税前扣除限额 = $3000 \times 15\% = 450$ （万元）；（2）待扣金额 = 当年实际发生额 + 上年结转额 = $400 + 60 = 460$ （万元）；（3）待扣金额 > 税前扣除限额，甲企业 2013 年计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的广告费为 450 万元。

2. 特殊规定

（1）企业在筹建期间，发生的广告费和业务宣传费，可按 **实际发生额** 计入企业筹办费，并按有关规定在税前扣除。

（2）对化妆品制造或销售、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。（2018 年新增）

（3）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。（2018 年新增）

（三）公益性捐赠

1. 界定

公益性捐赠，是指企业 **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**《公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

【提示】公益性捐赠的界定关键看：（1）途径；（2）用途。纳税人未通过规定机构、直接向受赠人的捐赠不允许扣除；纳税人向非公益事业捐赠亦不允许扣除。

2. 扣除限额（2018 年重大调整）

企业发生的公益性捐赠支出，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 3 年内** 在计算应纳税所得额时扣除。

【例题 1·单选题】甲公司 2017 年实现会计利润总额 300 万元，预缴企业所得税税额 60 万元，在“营业外支出”账户中列支了通过公益性社会团体向灾区的捐款 38 万元。已知企业所得税税率为 25%，公益性捐赠支出不超过年度利润总额 12% 的部分，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除，超过部分准予结转以后 3 年内扣除。计算甲公司当年应补缴企业所得税税额的下列算式中，正确的是（ ）。（2017 年）

- A. $(300 + 38) \times 25\% - 60 = 24.5$ （万元）
- B. $300 \times 25\% - 60 = 15$ （万元）
- C. $(300 + 300 \times 12\%) \times 25\% - 60 = 24$ （万元）
- D. $[300 + (38 - 300 \times 12\%)] \times 25\% - 60 = 15.5$ （万元）

【答案】D

【解析】公益性捐赠税前扣除限额 = $300 \times 12\% = 36$ （万元）< 实际发生额 38 万元，故公益性捐赠支出税前可以扣除 36 万元，或者，本年度纳税调增额 = $38 - 300 \times 12\% = 2$ （万元）。

【例题 2·单选题】甲公司 2017 年度实现利润总额 30 万元，直接向受灾地区群众捐款 6 万元，通过公益性社会团体向贫困地区捐款 4 万元。已知公益性捐赠支出不超过年度利润总额的 12% 的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除，超过部分准予结转以后 3 年内扣除。甲公司在计算 2017 年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的捐赠额为（ ）。（2016 年）

- A. 6 万元
- B. 10 万元
- C. 3.6 万元
- D. 4 万元

【答案】C

【解析】（1）直接捐赠的 6 万元不得扣除；（2）通过公益性社会团体捐赠的 4 万元，扣除限额 = $30 \times 12\% = 3.6$ （万元），准予扣除的捐赠额为 3.6 万元。（本题纳税调增额 = 6 万元 + 4 万元 - 3.6 万元 = 6.4（万元）。