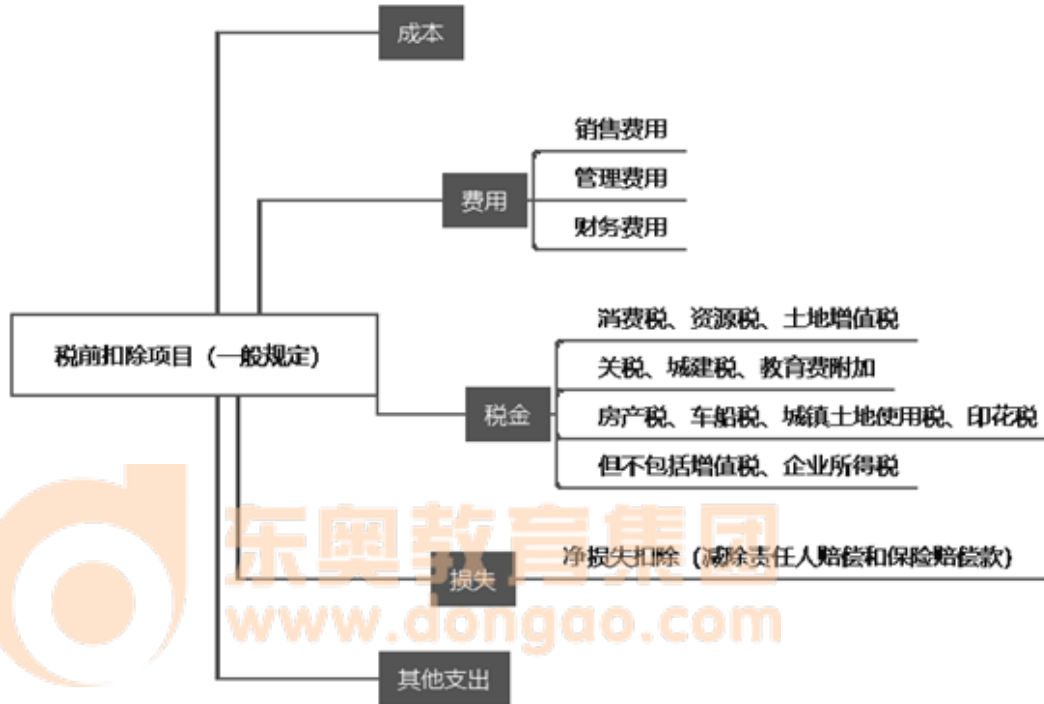


第一单元 企业所得税法律制度

【考点 5】税前准予扣除项目

2013 年单选题、多选题、不定项选择题
2014 年单选题、多选题、不定项选择题
2015 年多选题、不定项选择题
2016 年多选题、不定项选择题
2017 年单选题、不定项选择题

1. 一般规定



【例题 1·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业缴纳的下列税金中，在计算企业所得税应纳税所得额时准予扣除的有（ ）。（2015年考题改编）

- A. 企业所得税
- B. 消费税
- C. 房产税
- D. 增值税

【答案】BC

【例题 2·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，企业缴纳的下列税金中，准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除的有（ ）。（2016年回忆版）

- A. 印花税
- B. 消费税
- C. 土地增值税
- D. 资源税

【答案】ABCD

2. 扣除标准

（1）工资、薪金支出

企业发生的合理的工资、薪金支出准予“据实”扣除。

【提示】工资薪金包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与任职或者受雇有关的其他支出。

【相关链接】企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的 100%加计扣除。

（2）职工福利费、工会经费、职工教育经费

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
企业拨缴的工会经费	不超过工资、薪金总额 2%的部分准予扣除
企业发生的职工教育经费支出	不超过工资、薪金总额 2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予结转以后纳税年度扣除。国务院财政、税务主管部门另有规定除外

【提示 1】企业的职工福利费，包括以下内容：

① 尚未实行分离办社会职能的企业，其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用，包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施即维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。

② 为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利，包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。

③ 按照其他规定发生的其他职工福利费，包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。

【提示 2】三项经费中只有“职工教育经费”可以结转以后纳税年度扣除。

【案例】

某企业 2017 年计入成本、费用中实际发放的合理的工资薪金总额 1000 万元（其中含支付给残疾人工资 10 万元），发生的工会经费 15 万元、职工福利费 160 万元、职工教育经费 30 万元，支付补充养老保险 70 万元；计算“三项经费”及“补充养老保险费”的纳税调整额：

项目	税法（标准）	会计（实际）	调整额
工资薪金	1010 万	1000 万	-10 万
职工福利（14%）	140 万（<）	160 万	（+）20 万
工会经费（2%）	20 万（>）	15 万	0
职工教育经费（2.5%）	25 万（<）	30 万	（+）5 万（结转）
补充养老保险（5%）	50 万（<）	70 万	（+）20 万

【例题 1·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，在计算企业应纳税所得额时，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，有关费用支出不超过规定限额的准予扣除，超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。下列各项中，属于该有关费用的是（ ）。

- A. 工会经费
- B. 社会保险费
- C. 职工福利费
- D. 职工教育经费

【答案】D

【解析】根据规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额的 2.5% 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 2·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列关于企业所得税税前扣除的表述中，不正确的是（ ）。（2016 年回忆版）

- A. 企业发生的合理的工资薪金的支出，准予扣除
- B. 企业发生的职工福利费支出超过工资薪金总额的 14% 的部分，准予在以后纳税年度结转扣除
- C. 企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除
- D. 企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除

【答案】B

【解析】企业发生的职工福利费支出超过工资薪金总额的 14% 的部分，“不得”在以后纳税年度结转扣除。

（3）社会保险费

五险一金	按规定标准缴纳的，准予扣除
补充养老、医疗保险	分别在不超过职工工资总额 5% 标准内的部分，准予扣除；超过的部分，不予扣除
商业保险	① 企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除
	② 企业为“特殊工种”职工支付的人身安全保险费，准予扣除
	③ 企业职工因公出差乘坐交通工具的人身意外保险费支付，准予扣除

“人” → 五险一金：✓
 补充：5%
 商业保险：✓
 “物” → ✓

【提示 1】“五险一金”：基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金。

【提示 2】企业参加财产保险，按照有关规定缴纳的保险费，准予扣除。

(4) 借款费用

① 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。

② 需要资本化的借款费用，应当计入资产成本，不得单独作为财务费用扣除。

【解释】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，并依照《实施条例》的规定扣除。

【案例】

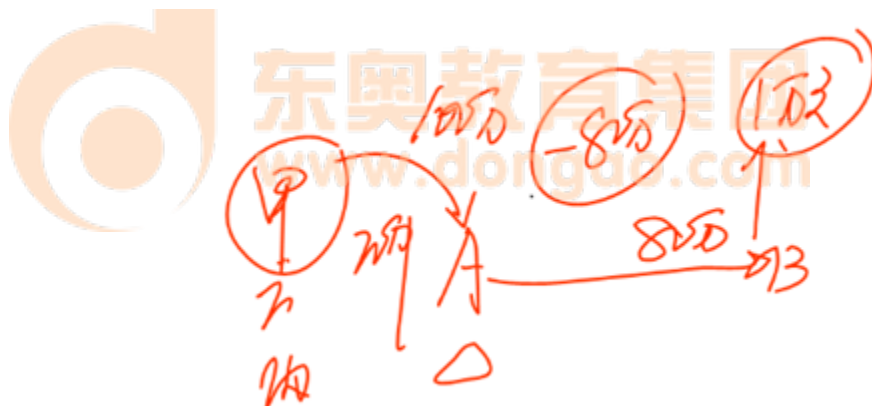
甲企业 2017 年 1 月 1 日向银行借款 1000 万元用于建造办公楼，借款期限 1 年，该办公楼于 6 月 30 日完工结算并投入使用。当年向银行支付的利息为 120 万元。(1) 从 1 月 1 日到 6 月 30 日期间发生的利息应计入固定资产的计税基础，按规定计提折旧在税前准予扣除，不能直接在税前扣除所发生的利息。(2) 从 7 月 1 日到 12 月 31 日期间发生的利息准予直接在税前直接扣除，扣除的利息费用 $=120 \div 12 \times 6 = 60$ (万元)。

(5) 利息费用

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，可以据实扣除。

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以据实扣除，超过部分不得扣除。

③ 凡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，其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。



【例题·单选题】2014 年 5 月，甲公司向非关联企业乙公司借款 100 万元用于生产经营，期限为半年，双方约定年利率为 10%，已知甲、乙公司都是非金融企业，金融企业同期同类贷款年利率为 7.8%，甲公司在计算当年企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的利息费用为 ()。(2015 年)

- A. 7.8 万元
- B. 10 万元
- C. 3.9 万元
- D. 5 万元

【答案】C

【解析】税前准予扣除 $=100 \times 7.8\% \times 6 \div 12 = 3.9$ (万元)

(6) 公益性捐赠

① 纳税人“直接”向受赠人的捐赠不允许税前扣除。

② 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，准予在计算应纳税所得额时扣除。

③ 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。

【解释】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。

【例题 1·单选题】某企业 2013 年度利润总额 80 万元，通过公益性社会团体向某灾区捐赠 2 万元，直接向某学校捐款 5 万元。根据企业所得税法律制度的规定，该企业在计算企业所得税应纳税所得额时，可以扣除捐赠支出 () 万元。(2014 年)

- A. 2
- B. 5
- C. 7
- D. 9.6

【答案】 A

【解析】（1）该企业公益性捐赠支出税前扣除限额 $=80 \times 12\% = 9.6$ （万元），实际捐赠支出 2 万元没有超过该限额，可以全额扣除；（2）该企业直接向某学校的捐款 5 万元不能在税前扣除。

【例题 2·单选题】甲公司 2015 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。甲公司在计算 2015 年度企业所得税应纳税所得额时，准予扣除的捐赠额为（ ）。（2016 年回忆版）

- 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），所以准予扣除的捐赠额为 3.6 万元。

【例题 3·单选题】甲公司 2016 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”账目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，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】（1）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，需要纳税调增 2 万元；（2）应纳企业所得税税额 $= [300 + (38 - 300 \times 12\%)] \times 25\% - 60 = 15.5$ （万元）。

（7）业务招待费

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%。



【提示】在计算业务招待费、广告费和业务宣传费的扣除限额时，销售（营业）收入包括会计核算中的“主营业务收入”、“其他业务收入”（销售货物、提供劳务、租金收入、特许权使用费收入等）和会计上不确认收入但税法上确认的“视同销售收入”，但不包括“营业外收入”和“股息、红利等权益性投资收益”。

（8）广告费和业务宣传费

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，准予结转以后纳税年度扣除。

【提示】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 自 2016 年 1 月 1 日起至 2020 年 12 月 31 日，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。

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。

【例题 1·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，上年结转广告费 60 万元。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】2013 年甲企业广告费税前扣除限额 $=3000 \times 15\% = 450$ （万元），当年实际发生额（400 万元）+ 上年结转广告费（60 万元） $=460$ （万元），甲企业 2013 年税前准予扣除的广告费为 450 万元。

【例题 2·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，准予在以后纳税年度结转扣除的有（ ）。
(2014年)

- A. 职工教育经费
- B. 广告费
- C. 业务宣传费
- D. 业务招待费

【答案】 ABC

【解析】 准予结转扣除的项目包括：（1）职工教育经费；（2）广告费和业务宣传费。

【例题 3·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年回忆版）

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

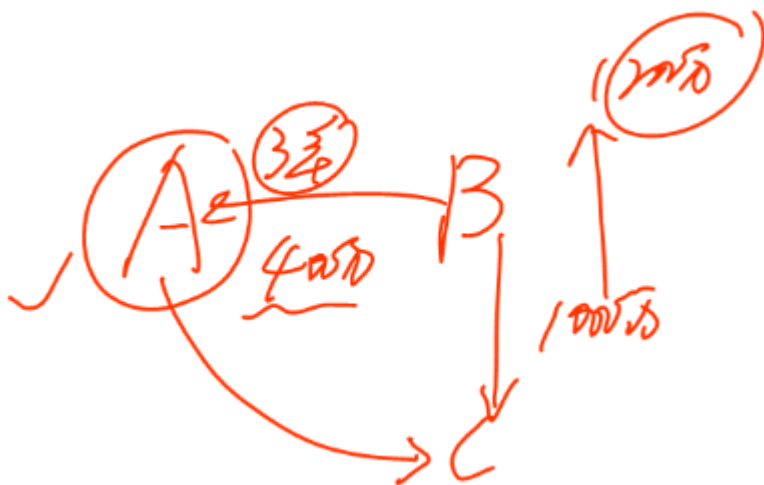
【答案】 D

【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%。业务招待费扣除限额 $1=1000 \times 5\%=5$ （万元），业务招待费扣除限额 $2=6 \times 60\%=3.6$ （万元），在税前准予扣除的业务招待费为 3.6万元。

（9）租赁费

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。

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用，分期扣除。



【例题·多选题】甲企业 2012年利润总额为 2000万元，工资薪金支出为 1500万元，已知在计算企业所得税应纳税所得额时，公益性捐赠支出、职工福利费支出、职工教育经费支出的扣除比例分别为不超过 12%、14%和 2.5%。下列支出中，允许在计算 2012年企业所得税应纳税所得额时全额扣除的有（ ）。（2013年）

- A. 公益性捐赠支出 200万元
- B. 职工福利费支出 160万元
- C. 职工教育经费支出 40万元
- D. 2012 年 7月至 2013年 6月期间的厂房租金支出 50万元

【答案】 AB

【解析】（1）选项 A：公益性捐赠支出税前扣除限额 $=2000 \times 12\% = 240$ （万元），实际发生额 200万元，未超过扣除限额，准予在税前全额扣除；（2）选项 B：职工福利费税前扣除限额 $=1500 \times 14\% = 210$ （万元），实际发生额 160万元，没有超过扣除限额，准予在税前全额扣除；（3）选项 C：职工教育经费税前扣除限额 $=1500 \times 2.5\% = 37.5$ （万元），实际发生额 40万元，超过扣除限额，税前允许扣除的职工教育经费为 37.5万元；（4）选项 D：2012年 7月至 2013年 6月期间的厂房租金支出 50万元，应按租金所属年度分别在 2012年度和 2013年度扣除，而非全部在 2012年度扣除。

（10）手续费及佣金支出

① 财产保险企业按照全部保费收入扣除退保金等后余额的 15%计算限额。

② 人身保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的 10%计算限额。

③ 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 5%计算限额。

（11）其他扣除项目

① 汇兑损失

企业在货币交易中，以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。

② 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。

③ 劳动保护费

企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。

④ 有关资产的费用

企业转让各类固定资产发生的费用，允许扣除；企业按规定计算的固定资产折旧费、无形资产和递延资产的摊销费，准予扣除。

⑤ 总机构分摊的费用

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。

⑥ 依照有关法律、行政法规和国家有关税法规定准予扣除的其他项目，如会员费、合理的会议费、差旅费、违约金、诉讼费等。

小结 · 限额扣除

