

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%**。

$$\begin{aligned} 1000 & \quad \text{限额1} = 80 \times 60\% = 48 \\ 80 & \quad \text{限额2} = 1000 \times 5\% = 50 \\ \underline{\quad} & \quad \text{取 50} \end{aligned}$$

【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）。

考点 8：企业所得税税前扣除项目（4）（★★）

（一）利息费用

1. 准予据实扣除

- （1）非金融企业 **向金融企业** 借款的利息支出；
- （2）金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出；
- （3）企业经批准发行债券的利息支出。

2. 不得超过限额扣除

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，准予扣除，超过部分不得扣除。

【案例】甲企业 2017年度发生财务费用 125万元，其中：支付银行借款利息 54万元，支付因向某商场借款 1000万元而发生的全年利息 71万元，同期银行同类贷款年利率为 6.1%。

【解析】①向银行借款发生的利息费用 54万元准予据实扣除；

②向某商场借款发生的利息费用，税法扣除限额 $=1000 \times 6.1\% = 61$ （万元），实际发生额超过限额的部分（10万元）不得在企业所得税前扣除；

③甲企业 2017年度准予在企业所得税税前扣除的利息费用 $=54+61=115$ （万元），或者，纳税调增额 $=71-61=10$ （万元）。

（二）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。

【案例】甲企业 2017年 4月 1日向银行借款 500万元用于建造办公楼，借款期限 1年，当年向银行支付了 3个季度的利息 22.5万元，该办公楼于 10月 31日完工结算并投入使用。

【解析】甲企业当年企业所得税前可扣除的财务费用 $=22.5 \div 9 \times 2 = 5$ （万元）。已经资本化的利息则计入资产成本在以后各期分摊扣除。

（三）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**。

【案例】甲企业 2017年 9月 1日，以经营租赁方式租入固定资产使用，租期 1年，支付全部租金 24万元。

【解析】计算当年甲企业应纳税所得额时应扣除的租赁费用 $=24 \div 12 \times 4 = 8$ （万元）。

【相关链接】如果交易合同或协议中规定租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内，分期均匀计入相关年度收入。

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。

（四）资产损失

1. 损失额的确定

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。

2. 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。

3. 以前年度资产损失的追补

（1）企业发生符合规定的资产损失，应在按税法规定实际确认或者实际发生的当年申报扣除；但企业以前年度发生的资产损失未能在当年税前扣除的，可以按照规定，向税务机关说明并进行专项申报扣除。

（2）企业以前年度发生的资产损失，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**。

（五）其他扣除项目

1. 环境保护专项资金

企业依照法律、行政法规的有关规定**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。

2. 手续费及佣金支出

企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，不超过以下规定计算限额以内的部分，准予扣除；超过部分，不得扣除：

（1）保险企业

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。

（2）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。

（3）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），其为取得该类收入而实际发生的营业成本（包括手续费及佣金支出），准予在企业所得税前**据实扣除**。

【例题·单选题】2017年 11月，甲生产企业因业务需要，经某具有合法经营资格的中介机构介绍与乙企业签订了一份买卖合同，合同金额为 20万元。甲生产企业向该中介机构支付佣金 2万元。甲生产企业在计算当年企业所得税应纳税所得额时，该笔佣金准予扣除的数额为（ ）万元。

A. 0.5

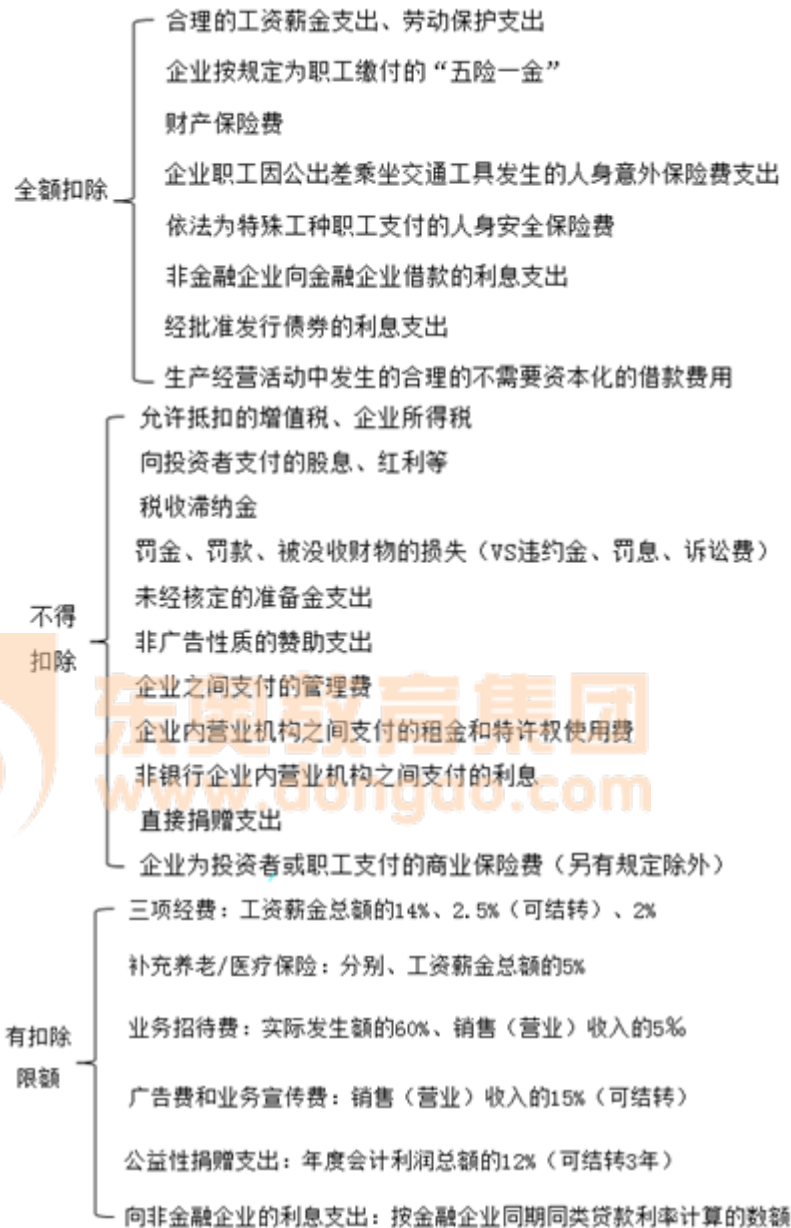
B. 1.5

C. 1

D. 2

【答案】C

【解析】本题扣除限额 = $20 \times 5\% = 1$ （万元） < 实际发生额 2万元，在计算当年企业所得税应纳税所得额时只能按照限额扣除 1万元。

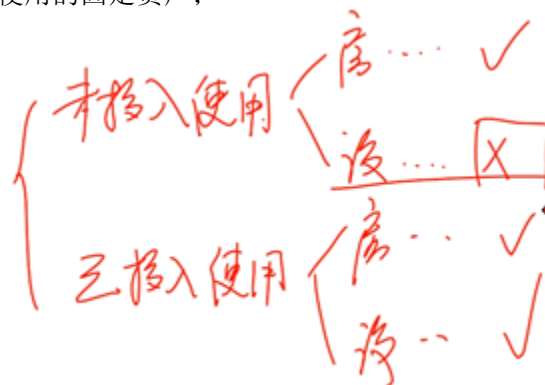


考点 9：资产的税务处理——固定资产（★★★）

（一）不得计算折旧扣除的固定资产

在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的固定资产折旧，准予扣除；但下列固定资产不得计算折旧扣除：

1. 房屋、建筑物 **以外**未投入使用的固定资产；



2. 以经营租赁方式 **租入**的固定资产；
3. 以融资租赁方式 **租出**的固定资产；
4. 已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；
5. 与经营活动无关的固定资产；
6. 单独估价作为固定资产入账的土地；
7. 其他不得计提折旧扣除的固定资产。

【例题 1·不定项选择题（节选）】（2015年）甲公司……提取折旧费用 180万元，其中已投入使用的机器设备折旧费 50万元、已投入使用的运输设备折旧费 40万元、未投入使用的厂房折旧费 80万元、未投入使用的机械设备折旧费 10万元……

【解析】（1）已投入使用的，不论房屋、建筑物，还是机器设备、运输设备，其依法提取的折旧费用在计算企业所得税应纳税所得额时均可扣除；（2）未投入使用的厂房的折旧费用在计算企业所得税应纳税所得额时可扣除，而未投入使用的机械设备在计算企业所得税应纳税所得额时不得计算折旧费用扣除；（3）甲公司计算本年度应纳税所得额时可以扣除的折旧费 = 50 + 40 + 80 = 170（万元）。

【例题 2·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列固定资产中，在计算企业所得税应纳税所得额时不得计算折旧扣除的有（ ）。 （2016年）

- A. 未投入使用的厂房
- B. 以经营租赁方式租入的运输工具
- C. 以融资租赁方式租出的生产设备
- D. 已足额提取折旧仍继续使用的电子设备

【答案】BCD

【解析】选项 A：房屋、建筑物“以外”未投入使用的固定资产不得提取折旧在企业所得税前扣除。

（二）计税基础

1. 企业资产通常以 **历史成本**为计税基础。企业持有各项资产期间资产增值或者减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。

2. 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为计税基础。

3. 自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。

4. 融资租入的固定资产

（1）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；

（2）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。

5. 盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础。

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为计税基础。

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。

【例题·单选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列各项中，应以同类固定资产的重置完全价值为计税基础的是（ ）。 （2017年）

- A. 盘盈的固定资产
- B. 自行建造的固定资产
- C. 外购的固定资产
- D. 通过捐赠取得的固定资产

【答案】A

（三）如何计算税法允许扣除的折旧额？

1. 方法：固定资产按照 **直线法**计算的折旧，准予扣除。

2. 起止时间：企业应当自固定资产投入使用月份的 **次月起**计算折旧；停止使用的固定资产，应当自停止使用月份的 **次月起**停止计算折旧。

3. 预计净残值：企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值，固定资产的预计净残值 **一经确定，不得变更**。

4. 最低折旧年限（另有规定除外）

（1）房屋、建筑物：20年；

（2）飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备：10年；

（3）与生产经营活动有关的器具、工具、家具等：5年；

（4）飞机、火车、轮船以外的运输工具：4年；

（5）电子设备：3年。

【案例】甲企业为增值税一般纳税人，2017年6月份购进生产设备一台，取得增值税专用发票注明价款为50万元、增值税税额为8.5万元，甲企业自己负担的其他相关税费为5万元，甲企业当年为该生产设备计提了折旧费用3万元；已知生产设备的折旧期限为10年，企业确定的残值率为5%。

【解析】（1）该设备当年按税法规定应计提折旧 $= (50 + 5) \times (1 - 5\%) \div 10 \div 12 \times 6 = 2.61$ （万元）；

（2）甲企业当年计提折旧为 3 万元，超过税法规定限额，纳税调增额 $= 3 - 2.61 = 0.39$ （万元）。

（四）加速折旧

1. 高耗性固定资产

（1）企业的下列固定资产可以按照规定加速折旧：

①由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；

②常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。

（2）加速折旧的方法

①缩短折旧年限方法：要求最低折旧年限 **不得低于法定折旧年限的 60%**；

②加速折旧方法：可以采取 **双倍余额递减法**或者 **年数总和法**。

2. 重点行业

下列重点行业企业的固定资产，允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60% 缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧：

（1）符合相关条件的生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等行业企业，2014 年 1 月 1 日后购进的固定资产（包括自行建造）；

（2）对符合相关条件的轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业的企业，2015 年 1 月 1 日后新购进的固定资产。

【解释】上述重点行业企业是指以上述行业业务为主营业务，其固定资产投入使用当年的主营业务收入占企业收入总额 50%（不含）以上的企业。

3. 专用于研发

企业在 2014 年 1 月 1 日后购进并专门用于研发活动的仪器、设备：

（1）单位价值 **不超过 100 万元**的，可以一次性在计算应纳税所得额时扣除；

（2）单位价值超过 100 万元的，允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的 60% 缩短折旧年限，或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。

考点 10：资产的税务处理——其他资产（★）

（一）生产性生物资产的折旧费用

1. 生产性生物资产，包括经济林、薪炭林、产畜和役畜等。

2. 计税基础

（1）外购的生产性生物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础；

（2）通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

3. 最低折旧年限

（1）林木类生产性生物资产，计算折旧的最低年限为 10 年；

（2）畜类生产性生物资产，计算折旧的最低年限为 3 年。

（二）无形资产的摊销费用

1. 下列无形资产 **不得计算摊销**费用扣除：

（1）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；

（2）自创商誉；

（3）与经营活动无关的无形资产；

（4）其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

2. 外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

3. 计税基础：

（1）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。

（2）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。

（3）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。

4. 无形资产的摊销年限 **不得低于 10 年**。

（三）长期待摊费用

1. 已足额提取折旧的固定资产的改建支出，按照固定资产预计 **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. 固定资产的大修理支出，按照固定资产 **尚可使用年限**分期摊销。

4. 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**。

【例题·多选题】根据企业所得税法律制度的规定，下列选项中，属于长期待摊费用的有（ ）。（2017 年）

A. 购入固定资产的支出

- B. 固定资产的大修理支出
- C. 租入固定资产的改建支出
- D. 已足额提取折旧的固定资产的改建支出

【答案】 BCD

【解析】选项 A：应当考虑依法计入固定资产的计税基础，计算折旧费用在税前扣除。

（四）投资资产

- 1. 企业对外投资期间，投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除；
- 2. 企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本，准予扣除。

（五）存货

- 1. 企业使用或者销售存货，按照规定计算的存货成本，准予在计算应纳税所得额时扣除。
- 2. 企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在 **先进先出法、加权平均法、个别计价法**中选用一种；计价方法一经选用，不得随意变更。

