

## 企业所得税培训讲义

### 第一节 收入总额的确定

#### 一、收入总额构成

具体而言，纳税人的收入总额包括：

1、生产、经营收入，是指纳税人从事主营业务活动取得的收入，包括商品(产品)销售收入、劳务服务收入、营运收入、工程价款结算收入、工业性作业收入以及其他业务收入。

2、财产转让收入，是指纳税人有偿转让各类财产取得的收入，包括转让固定资产，有价证券、股权以及其他财产而取得的收入。

3、利息收入，是指纳税人购买各种债券等有价证券的利息，外单位欠款付给的利息以及其他利息收入。

4、租赁收入，是指纳税人出租固定资产，包装物以及其他财产而取得的租金收入。

5、特许权使用费收入，是指纳税人提供或者转让专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权而取得的收入。

6、股息收入，是指纳税人对外投资入股分得的股利、红利收入。

7、其他收入，是指除上述各项收入之外的一切收入，包括固定资产盘盈收入、罚款收入、因债权人缘故确实无法支付的应付款项，物资及现金的溢余收入，教育费附加返还款，包装物押金收入以及其他收入。

#### 二、收入的抵减

国税函[1997]472号：纳税人销售货物给购货方的销售折扣，如果销售额和折扣额在同一张销售发票上注明的，可按折扣后的销售额计算征收所得税；如果将折扣额另开发票则不得从销售额中减除折扣额。

纳税人销售货物给购货方的回扣，其支出不得在所得税前列支。

**例外：财税[2004]215号规定：**电信企业采取销售折扣折让方式，销售的有价通信卡面值金额与实际销售取得优惠价卡款的差额，按冲减销售折扣折让后实际取得的净收入计算缴纳企业所得税。

#### 三、收入时间确认的一般规定

##### 1、商品销售收入

**会计制度规定：**商品销售收入的确认有4个条件：风险和报酬的转移；没有保留继续管理权和实施继续控制；经济利益的流入；收入与成本的可靠计量。

从实质重于形式原则和谨慎性原则出发，侧重于收入的**实质性的实现**。

##### 税收制度规定：

**确认原则：**《实施细则》第54条规定，纳税人应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则。

应税收入确认主要按流转税法规定的纳税义务发生的时间来确认，房地产开发企业及法规特别规定除外。应税收入确认的基本条件是经济交易“形式”上完成，是否取得交换价值，强调发出商品，同时收讫价款或索取价款的凭证。计税收入通常确认为“有偿”或“视同有偿”。从组织财政收入、公平税负等的角度出发，侧重于收入的实现，不考虑收入风险的问题。

##### 2、视同销售

**会计制度规定：**(1) 会计不作销售处理，而按成本转账。(2) 企业按规定计算交纳的各种税费，应按用途记入相关的科目。

**税收制度规定：**(1) 自产自用的产品视同对外销售，并据以计算交纳各种税费。

(2) 城建税和教育费附加可以按视同销售业务实现的销项税额与本月累计实现的销项税额的比率计算分摊。

对视同销售行为，按下列顺序确定销售收入的实现：①按纳税人当月同类产品(商品)的平均销售价格确定；②按纳税人最近时期同类产品(商品)的平均销售价格确定；③按组成价格确定。组成计税价格的公式为：组成计税价格=成本×(1+成本利润率)。

##### 3、提供劳务收入

##### 会计制度规定：

(1) 不跨年度的收入确认按完成合同法，与税法一致。

(2) 跨年度的收入确认，在资产负债表日，劳务结果若可以可靠计量，则按完工百

分比法；若劳务结果不能可靠计量，则分为已发生的劳务成本预计能够全部得到补偿、部分补偿和全部不能得到补偿三种情况处理。

#### **税收制度规定：**

(1) 不跨年度的收入与会计一致，即应该在提供了劳务并开出发票账单时作为收入的实现。

(2) 跨年度的收入不承认谨慎性原则，按完工的进度和完成的工作量确定收入，《企业所得税实施细则》第 54 条规定：“建筑、安装、装配工程和提供劳务，持续时间超过一年的，可以按完工进度或完成的工作量确定收入的实现；为其他企业加工、制造大型机械设备、船舶等，持续时间超过一年的，可以按完工进度或者完成的工作量确定收入的实现。”

#### **4、特许权使用费收入**

##### **会计制度规定：**

(1) 特许权使用费收入方式有两种，转让所有权和使用权，

(2) 按有关合同协议规定的收费时间和方法确认：使用费一次性支付，且无后期服务的，一次性确认收入；有提供后期服务的，则在合同规定的有效期内，分期确定收入；分期支付的，则分期确定收入。

##### **税收制度规定：**

按权责发生制原则确认，税法对无形资产使用费没有明确规定，但可借鉴国税发[1997]191 号文件规定“纳税人超过一年以上租赁期，一次收取的租赁费，出租方应按合同约定的租赁期分期计算收入，承租方应相应分期摊销租赁费。”将特许权使用费视为一种租赁费收入。税法不区分是否提供后续服务，一律按使用期分期确认，这里和会计不一样。

#### **5、利息、股息、红利收入的确定**

(1) 利息收入，根据未收回的本金和适用的利率，按时间比例计算。

(2) 租赁收入，根据合同、协议的有关条款按照权责发生制的原则计算确认。

(3) 股息、红利收入，按成本法核算的投资所产生的股息、红利在股东的领取权确立时予以确认；按权益法核算的，在实际分得时确认。

#### **6、债务重组应税“收益”**

##### **会计制度规定：**

(1) 债务人以低于应付债务的现金资产偿还债务，支付的现金低于应付债务账面价值的差额，计入资本公积。

(2) 债务人以非现金资产抵偿债务的，用以抵偿债务的非现金资产的账面价值和相关税费之和小于应付债务账面价值的差额，作为资本公积。

(3) 以修改其他债务条件进行债务重组的，如果重组应付债务的账面价值大于未来应付金额，减记的金额作为资本公积；债务人涉及或有支出的，结清债务的差额作资本公积。

##### **税法规定：**

(1) 债权人发生的债务重组损失，待符合“坏账”确认的条件时，报主管税务机关批准后可以扣除。

(2) 债务人因债务重组形成的资本公积，应确认当期所得。

当以非货币性资产抵偿债务时，应分解为按公允价值转让非现金资产，再以与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务进行所得税处理。

#### **7、非货币性交易应税“收益”**

##### **会计制度规定：**会计上不确认收入。

##### **税法规定：**交易双方均要作视同销售处理。

(1) 如果换出的是存货，应计算增值税销项税额，价格应参照市场销售价格，没有参照价格的，应按成本加合理利润组成计税价格。

(2) 如换出的是不动产，应按计税价缴纳依“销售不动产”税目缴纳营业税。

(3) 如换出的是设备、车辆等固定资产，应按简易办法依 4% 的征收率计征增值税。

(4) 所得税方面按照公允价（计税价）与换出资产的账面价值的差额，确认当期所得。

(5) 对于收到补价的一方，对换出资产已确认了计税收入和相应的应纳税所得额，对会计上确认的补价收益不再重复计入应纳税所得额。

#### **8、以非货币性资产对外投资发生的评估增值**

##### **会计制度规定：**

(1) 企业以非货币性资产换入投资（短期投资或长期股权投资），应以换出非货币性资产的账面价值，加上应支付的相关税费，作为换入投资的入账价值。如果涉及补价，支付补价的，应加上补价。

(2) 收到补价的应按准则规定的公式计算确定换入投资的入账价值和应确认的收益。

##### **税法规定：**

(1) 在投资交易发生时，将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务处理，应将非货币性资产的公允价值（或评估价）超过非货币性资产账面价值的差额确认当期所得。

(2) 如果该项所得数额较大，纳税有困难的，报经税务机关批准后，可分五年计入所得。

#### **9、因清产核资而发生的资产评估增值**

##### **会计制度规定：**会计上不确认收益。

##### **税法规定：**

(1) 纳税人按照国务院的统一规定，进行清产核资时发生的固定资产评估净增值，不计入应纳税所得额。

(2) 固定资产重估后的新增价值，无论是否提取折旧，均需按规定缴纳房产税和印花税。

#### **10、因股份制改造而发生的资产评估增值**

##### **会计制度规定：**企业进行股份制改造发生的资产评估增值可以计提折旧。

**税法规定：**增值计提的折旧，在计算应纳税所得额时不得扣除，按以下两种方法进行调整。

(1) 据实逐年调整。

(2) 综合调整。相应调增每一纳税年度的应纳税所得额，调整期限最长不得超过 10 年。

(3) 外商投资企业因改组或与其他企业合并成为股份制企业而进行资产重组的，重估价值与资产账面价值之间的差额，应计入外商投资企业资产重组当期的损益并计算缴纳所得税。

#### **11、无法支付的款项**

**会计制度规定：**债权人豁免的债务在“资本公积——其他资本公积”科目核算，改变通过“营业外收入”核算的做法。

**税法规定：**应作其他收入，并入企业的收入总额征税。申报所得税时，须将计入“资本公积”的金额作调增所得额处理。

#### **四、特殊规定**

**1、财税字 [1996] 079 号：**企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面时，应视同对外销售处理。其产品的销售价格，应参照同期同类产品的市场销售价格；没有参照价格的，应按成本加合理利润的方法组成计税价格。

纳税人对外进行来料加工装配业务节省的材料，如按合同规定留给企业所有的，也应作为收入处理。

**2、**纳税人已作为支出、亏损或坏账处理的应收款项，在以后年度全部或部分收回时，应计入收回年度的应纳税所得额。

**3、关于减免或退还的流转税。**财税字[1994]74号) 规定：对企业减免或退还的流转税(含即征即退，先征后退)，除国务院、财政部、国家税务总局规定有指定用途的项目以外，都应并入企业利润照章征收企业所得税。直接减免和即征即退的，应并入企业当年利润征收企业所得税；对先征税后退还和先征后退的，应并入企业实际收到退税或退还税款年度的企业利润征收企业所得税。

4、国税发[1994]132号:企业在建工程发生的试运行收入,应并入总收入予以征税,不能直接冲减在建工程成本。

5、企业中途转让对外投资所取得的款项,高于其账面价值的差额,应计入投资收益,照章征收企业所得税;低于账面价值的差额部分,计入投资损失。

6、纳税人取得的收入为非货币资产或者权益的,其收入额应当参照当时的市价计算或估定。

#### 7、接受捐赠

##### 会计处理:

借:固定资产、存货、银行存款等

贷:资本公积——接受货币或非货币性资产捐赠公积

##### 税务处理:

企业接收捐赠的货币性资产,须并入当期的应纳税所得,依法计算缴纳企业所得税。

企业接收捐赠的非货币性资产,须按接收捐赠时资产的入账价值确认捐赠收入,并入当期应纳税所得,依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大,并入一个纳税年度缴税确有困难的,经主管税务机关审核确认,可以在不超过5年的期间内均匀计入个年度的应纳税所得。

——国税发[2003]45号《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》

#### 8、企业收取的逾期包装物押金的税务处理

国税发[1998]228号:根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》第七条的规定,企业收取的包装物押金,凡逾期未退还买方的,应确认为收入,依法计征企业所得税。所谓“逾期未退还”,是指在买卖双方合同或书面约定的收回包装物,退还押金的期限内,不退还的押金。考虑到包装物属于流动性较强的存货资产,为了加强应税收入的管理,企业收取的包装物押金,从收取之日起计算,已超过一年(指12个月)仍未退还的,原则上要确认为期满之日所属年度的收入。

包装物周转期间较长的,如果有关合同规定了包装物押金的返还期的,经主管税务机关核准,包装物押金的确认收入可以适当延长,但最长不得超过三年。

企业向有长期固定购销关系客户收取的或循环使用的押金,其收取的合理的押金在循环使用期内不作为收入。

#### 9、企业出售住房的净收入的税务处理

国税函[1999]486号:企业出售住房的净收入,上级主管部门下拨的住房资金和住房周转金的利息等不计入企业应纳税所得,可作为住房周转金,纳入住房基金管理。

②企业应首先用住房周转金支付按国家统一规定应由企业缴纳的住房公积金,住房周转金不足缴纳住房公积金的部分,经主管税务机关审核,可在企业所得税税前扣除。

③企业已出售给职工个人的住房,不得在企业所得税税前扣除折旧和维修管理费。

#### 10、企业取得国家财政性补贴和其他补贴收入的税务处理

财商字[1994]221号规定:企业收到国家拨给政策性亏损和其他补贴,按规定作为国家补贴收入的,应在企业利润总额中单独反映,并作为应纳税所得额。

#### 11、金融企业应收利息收入的确定

财税[2002]182号:金融企业应收未收利息核算期限按财政部或国家税务总局制定的财务会计制度的有关规定执行。根据《财政部关于缩短金融企业应收利息核算期限的通知》(财金[2002]5号)规定:从2002年1月1日起,金融企业应收未收利息核算期限由原来的180天调整为90天。因此,对金融企业贷款利息征收营业税作以下调整:金融企业发放贷款(包括自营贷款和委托贷款,下同)后,凡在规定的应收未收利息核算期内发生的应收利息,均应按规定申报缴纳营业税;贷款应收利息自结息之日起,超过应收未收利息核算期限或贷款本金到期(含展期)后尚未收回的,按照实际收到利息申报缴纳营业税。

(2)对金融企业2001年1月1日以后发生的已缴纳过营业税的应收未收利息(包括自营贷款和委托贷款利息,下同),若超过应收未收利息核算期限后仍未收回或其贷款本金到期(含展期)后尚未收回的,可从以后的营业额中减除。

(3)金融企业在2000年12月31日以前已缴纳过营业税的应收未收利息,原则上

应在 2005 年 12 月 31 日前从营业额中减除完毕。但已移交给中国华融、长城、东方和信达资产管理公司的应收未收利息不得从营业额中减除。

(4) 税务机关对金融企业营业税征收管理时, 负责核对从营业额中减除的应收未收利息是否已征收过营业税, 该项从营业额中减除的应收未收利息是否符合财政部或国家税务总局制定的财务会计制度以及税法规定。

金融企业从营业额中减除的应收未收利息的额度和年限以该金融企业确定的额度和年限确定, 各级地方政府及其财政、税务机关不得规定金融企业应收未收利息从营业额中减除的年限和比例。

(5) 本通知中所称金融企业是指银行(包括国有、集体、股份制、合资、外资银行以及其他所有制形式的银行)城市信用社和农村信用社、信托投资公司和财务公司。

(6) 本通知自 2003 年 1 月 1 日起执行。《国家税务总局关于银行贷款利息收入营业税纳税义务发生时间问题的通知》(国税发[2001]38 号)同时停止执行。

## **12、一次性收取租赁费计算收入问题**

国税发[1997]191 号: 纳税人超过一年以上租赁期, 一次收取的租赁费, 出租方应按合同约定的租赁期分期计算收入, 承租方应相应分期摊销租赁费。

## **13、以预收货款方式销售商品收入问题**

国税函[1999]295 号: 根据国家税收法规的规定, 纳税人以预收货款方式销售商品, 除国家税收法规另有规定者外, 一般应在商品发出时确认收入的实现。出版企业预收书报款, 应按预收货款方式销售商品处理, 在书报发出时确认收入。

## **14、股份公司取得的申购资金被冻结期间的存款利息收入问题**

财税字[1997]013 号: 股份公司取得的申购新股成功(中签)投资者的申购资金被冻结期间的存款利息, 视为股票溢价发行收入处理, 不并入公司利润总额征收企业所得税。

② 股份公司取得的申购无效(不中签)投资者的申购资金被冻结期间的存款利息, 应并入公司的利润总额, 如数额较大, 可在 5 年的期限内平均转入, 依法征收企业所得税。

③ 股份公司取得的投资者申购新股资金被冻结期间的存款利息, 如不能在申购成功和申购无效投资者之间准确划分, 一律并入公司利润总额, 依法征收企业所得税。

## **15、各种价内外基金和收费的征税问题**

财税字[1997]22 号: 企业收取和交纳的各种价内外基金(资金、附加、收费), 属于国务院或财政部批准收取, 并按规定纳入同级财政预算内或预算外资金财政专户, 实行收支两条线管理的, 不征收企业所得税, 并允许企业在计算交纳企业所得税时做税前扣除;

企业收取和交纳的各项收费, 属于国务院或财政部会同有关部门批准以及省级人民政府批准, 并按规定纳入同级财政预算内或预算外资金财政专户, 实行收支两条线管理的, 不征收企业所得税, 并允许企业在计算交纳企业所得税时做税前扣除;

除上述规定外, 其他各种价内外基金(资金、附加)和收费, 不得税前扣除, 必须依法计征企业所得税。

## **16、总机构管理费收入的处理问题**

国税发[1996]177 号: 总机构当年提取的管理费用结余的, 应按规定征收所得税, 税后部分结转下一年度使用, 或经主管税务机关核准。全部结转下一年度使用并相应核减下一年度的提取比例或金额。

## **17、集团公司向所属企业提取技术开发费年终有结余的处理问题**

(国税发[1999]49 号: 集团公司当年向所属企业提取的技术开发费, 年终如有结余, 原则上应计入集团公司的应纳税所得额, 缴纳企业所得税。经国家税务总局或省级税务机关批准结转下年使用的, 应相应扣减下一年度技术开发费提取数额; 以后年度不再提取技术开发费的, 其结余应计入集团公司的应纳税所得额缴纳企业所得税。

## **18、证券交易所得的征税问题**

国税发[1995]078 号: 机构从事股票、国债、期货交易取得的所得, 应计入当期损益, 按规定征收企业所得税。任何机构都应严格遵守财经纪律, 不允许将从事证券交易的所得置于帐外隐瞒不报。

## **19、证券投资基金的征税问题**

财税字[1998]55 号: 对企业投资者买卖基金单位获得的差价收入, 应并入企业的应纳税所得额, 征收企业所得税。对基金管理人、基金托管人从事基金管理活动取得的收入, 依

照税法的规定征收营业税，企业所得税以及其他相关税收。

#### **20、基金会应税收入的确定问题**

国税发[1999]024号:凡按照国务院颁布的《基金会管理办法》，经中国人民银行批准成立，向民政部门登记注册的基金会，并按照中国人民银行《关于进一步加强基金会管理的通知》（银发[1995]97号）等有关法规的规定，开展社会公益活动的非营利性基金会、包括推进科学研究的、文化教育事业的、社会福利性和其他公益事业等基金会，对这些基金会在金融机构的基金存款取得的利息收入，暂不作为企业所得税应税收入；对其购买股票、债券（国库券除外）等有价值证券所取得的收入和其它收入，应并入应纳企业所得税收入总额，照章征收企业所得税。

未按照《基金会管理办法》批准成立、进行管理的其它各种基金管理组织，不适用本通知。

#### **21、福利彩票发行收入的征税问题**

（国税发[1999]100号:各级福利彩票发行机构的福利彩票发行收入，自2000年1月1日起，全额计征企业所得税。1998年度各地已计征企业所得税的，不再退库。

#### **22、体育彩票发行收入的征税问题**

财税字[1996]077号:根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则的规定，对体育彩票的发行收入应照章征收企业所得税。

#### **23、期货交易所收取席位占用费和年会费收入的处理问题**

国税发[1997]158号:期货交易所按规定标准向会员一次性收取的席位占用费，属于企业的应付款项，可不作为应税收入，不征收企业所得税；期货交易所按规定标准向会员收取的年会费，作为当年的营业收入，应按税收法规规定计征企业所得税。

#### **24、债券收入的征税问题**

财税字[1995]081号:国家计委发行的国家重点建设债券和中国人民银行批准发行的金额债券应照章纳税。

国税发[1997]098号:依据《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》及有关规定，纳税人购买国债的利息收入，不计征企业所得税，但其他债券的利息应当纳税。因此，企业购买铁路债券的利息所得，应照章缴纳企业所得税。

#### **25、代发行国债取得手续费收入的征税问题**

财税[2000]028号:根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则的有关规定，金融机构代发行国债取得的手续费收入属于应税收入范围，应按规定缴纳企业所得税。

#### **26、产权转让净收益的征税问题**

财税字[1997]077号:纳税人在产权转让过程中，发生的产权转让净收益或净损失，计入应纳税所得额，依法缴纳企业所得税。国有资产产权转让净收益凡按国家有关规定全额上交财政的，不计入应纳税所得额。

国税发[1998]097号:企业取得资产转让收益，应依照《条例》及其实施细则和其它有关规定，计算缴纳企业所得税。

#### **27、外贸企业汇兑收益的处理问题**

财税字[1995]22号:外贸企业由于实施新的外汇管理体制后因汇率并轨、汇率变动发生汇兑损益，可以在计算应纳税所得额时进行调整。具体调整办法必须严格按照国家税务总局国税发（1994）128号《国家税务总局关于外汇管理体制改革后企业外币业务税收处理的通知》的各项规定执行。

#### **28、内资企业外币业务的税收处理问题**

纳税人在生产、经营期间发生的外国货币存、借和以外国货币结算的往来款项增减变动时，由于汇率变动而与记帐本位币折合发生的汇兑损益，计入当期所得或在当期扣除

#### **30、收入为非货币资产或者权益的税收处理问题**

纳税人取得的收入为非货币资产或者权益的，其收入额应当参照当时的市场价格计算或估定。

### **第二节 税前扣除项目汇集**

#### **一、工资**

1、计税工资的月扣除最高限额为 960 元/人；计税工资的范围包括企业以各种形式支付的基本工资、各类补贴（地区补贴、物价补贴和误餐补贴）、津贴、奖金等。《企业所得税税前扣除办法》（国税发[2000]84 号）第 17 条）

企业年计税工资，薪金扣除标准=该企业年任职及雇佣员工平均人数×当地政府确定的人均月计税工资标准×12

2、经有关部门批准实行工资，薪金总额与经济效益挂钩办法的企业，其实际发放的工资，薪金在工资薪金总额中的增长幅度低于增长经济效益的增长幅度，职工平均工资、薪金增长幅度低于劳动生产率增长幅度以内的，在计算应纳税所得额时准予扣除。企业按批准的“工效挂钩”办法提取的工资额超过实际发放的工资额部分，不得在税前扣除；超过部分用于建立工资储备基金，在以后年度实际发放时，经主管税务机关审核，在实际发放年度企业所得税税前据实扣除。（国税发[1998]86 号）

3、对中央企业投资参股的联营、股份制企业，确需实行“工挂”办法提出申请，并提交“工挂”方案，报主管劳动厅（局）及与之同级的税务机关批准，经主管税务机关审核后，按“工挂”企业的工资扣除办法执行。

4、饮食服务企业按规定提取的提成工资，准予扣除。

5、事业单位凡执行国务院规定的事业单位工作人员工资制度的，按照规定的工资标准在税前扣除，超过规定工资标准发放的工资不得在税前扣除；经国家有关主管部门批准实行工资总额与经济效益挂钩的事业单位，经税务机关批准，可在工效挂钩办法核定的工资标准内，按实际发放数在税前扣除；按工效挂钩办法核定的工资标准提取的工资额，低于当年实际发放工资额的部分，在以后年度发放时可在税前扣除。凡不执行以上两种办法的事业单位，按税法统一规定的计税工资标准扣除。社会团体，民办非企业单位的工资扣除比照事业单位执行。事业单位，社会团体，民办非企业单位的工资制度和工资标准应报主管税务机关备案。（国税发[1999]65 号）

6、软件开发企业、集成电路开发企业实际发放的工资总额在计算应纳税所得额时准予扣除。

财税[2000]25 号《软件企业认定标准及管理办法(试行)》:软件企业的认定标准是：

(1)在我国境内依法设立的企业法人；

(2)以计算机软件开发生产，系统集成，应用服务和其他相应技术服务为其经营业务和主要经营收入；

(3)具有一种以上由本企业开发或由本企业拥有知识产权的软件产品，或者提供通过资质等级认证的计算机信息系统集成等技术服务；

(4)从事软件产品开发和技术服务的技术人员占企业职工总数的比例不低于 50%；

(5)具有从事软件开发和相应技术服务等业务所需的技术装备和经营场所；

(6)具有软件产品质量和技术服务质量保证的手段与能力；

(7)软件技术及产品的研究开发经费占企业年软件收入 8%以上；

(8)年软件销售收入占企业年总收入的 35%以上.其中，自产软件收入占软件销售收入的 50%以上；

(9)企业产权明晰，管理规范，遵纪守法。

7、纳税人向有关联关系的企业支付的借用人员工资，应按照独立企业之间的类似业务支付劳动费用。不按照独立企业之间的业务往来支付费用的，主管税务机关可以参照类似劳务合同活动的正常收费标准予以调整。

8、一次性生活补贴，包括买断工龄支出、一次性补偿支出，属于《企业所得税税前扣除办法》（国税发【2000】84 号）第二条规定的“与取得应纳税收入有关的所有必要和正常的支出”，原则上可以在税前扣除。符合总局文件规定的一次性补偿性数额较大的，经税务机关审核可在不少于 3 年的期限内均匀摊销。

9、凡实行工效挂钩的就地纳税企业，其工效挂钩指标，如有省级主管部门的，应由省级主管部门会同省税务机关层层分解到所属企业。未分解落实的，一律按统一的计税工资标准税前扣除。如无省级主管部门的，应将劳动部门批准的工效挂钩方案，报所在地主管国税机关备查。

注：凡按规定经劳动部门或上级主管部门批准或备案的“无固定期限工、有固定期限工及短期用工（包括返聘人员）”均视同为“在本企业任职或与其有雇佣关系的员工”。

纳税人发生的下列支出，不作为工资薪金支出：雇员向纳税人投资而分配的股息性所得；根据国家或省级政府的规定为雇员支付的社会保障性缴款；从已提取职工福利基金中支付的各项福利支出(包括职工生活困难补助，探亲路费等)；各项劳动保护支出；雇员调动工作的旅费和安家费；雇员离退休、退职待遇的各项支出；独生子女补贴；纳税人负担的住房公积金；国家税务总局认定的其他不属于工资薪金支出的项目。

在本企业任职或与其有雇佣关系的员工包括固定职工、合同工、临时工、但下列情况除外：

- (一)应从提取的职工福利费中列支的医务室、职工浴室、理发室、幼儿园、托儿所人员；
- (二)已领取养老保险金、失业救济金的离退休职工、下岗职工、待岗职工；
- (三)已出售的住房或租金收入计入住房周转金的出租房的管理服务人员。

10、国家税务总局《关于城市商业银行所得税几个业务问题的通知》(国税发[1999]227号)规定，城市商业银行税前扣除的奖金比例最高不得超过税前利润的8%，此项审批权限取消后，由纳税人自主申报扣除。税务机关应依据《国家税务总局关于城市商业银行所得税几个业务问题的通知》(国税发〔1999〕227号)的有关规定和以下条件，加强评估和检查：

- (一)税前利润不得低于1000万元，不良资产比例不得高于20%；
- (二)奖金已实际发放；
- (三)奖金扣除的最高比例没有超过税前利润的8%。

对于不符合上述规定和条件的列支奖金，应作纳税调整。

城市信用社的奖金也可按照上述规定和条件在税前扣除。

国税发〔1999〕227号第五条：关于奖金扣除问题。符合下列规定的城市商业银行，可以按规定据实扣除奖金：

(一)必须是经济效益好，不良贷款比例低，抗风险能力强的城市商业银行。亏损城市商业银行，不得在税前据实列支奖金。

(二)必须以纳税人为单位计算税前据实列支的奖金。以支行为纳税人的，各支行之间不得相互调剂奖金。

(三)城市商业银行税前据实列支的奖金最高不得超过税前利润(不含此项支出)的8%，其中，不超过5%的，由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局审批。个别经济发达地区的城市商业银行如因情况特殊需要提高比例的，由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局上报国家税务总局审批。

## 二、国债收入

1、国债是指国家为筹措财政资金，按照规定的方式和程序向个人团体或外国所借的债务，包括国库券、特种国债、保值公债等，不包括国家重点建设债券和金融债券等。国债利息收入，准予在税前扣除。

2、企业购买的国债未到兑付期而销售所取得的收入，应计入应税收入按规定计算缴纳企业所得税；购买(包括二级市场购买)的国债到期兑付所取得的国债利息收入，予以免征企业所得税，但相关费用不得在税前扣除。

注：金融机构代发国债取得的手续费收入属应税收入范围，按规定缴纳企业所得税。

## 三、特殊情况下收入的确认

纳税人在基本建设专项工程及职工福利等方面使用本企业的商品的，均应作为收入处理；纳税人对外来料加工装配业务，节省的材料，如按合同规定留归企业所有的，应作为收入处理。

## 四、职工工会经费、职工福利费、职工教育费

1、职工工会经费、职工福利费、职工教育经费分别按税前准予扣除的工资总额的2%、14%、1.5%-2.5%计算扣除。

2、企业按规定提取的向工会拨交的工会经费，凭工会组织开具的“工会经费拨缴款专用收据”在税前扣除。

3、软件生产企业发生的与其经营活动有关的合理培训费用，首先在职工教育经费中列支，超过部分准予在税前扣除。

4、企业为职工建立补充医疗保险，继续执行国发[1998]44号《关于建立城镇职工基本医疗保险制度的决定》确定的标准，提取额在工资总额4%以内的部分，从职工福利费

中列支，福利费不足列支的部分，经同级财税部门核准后列支成本，准予在缴纳企业所得税前全额扣除。

5、建立工会组织的企业、事业单位、社会团体，按每月全部职工工资总额的2%向工会拨交的经费，凭工会组织开具的《工会经费拨缴款专用收据》在税前扣除。职工工资总额按国家税务总局国税发[2000]84号第十七条规定的范围确定。

6、根据《国务院关于大力推进职业教育改革与发展的决定》（国发[2003]16号）规定，从业人员技术素质要求高、培训任务重、经济效益较好的企业可按2.5%提取，列入成本开支。按照国发[2002]16号文件规定精神，经国家税务总局同意符合上述精神的企业的职工教育经费可按照计税工资总额的2.5%的标准在企业所得税前扣除。

7、事业单位、社会团体、民办非企业单位的职工工会经费、职工福利费、职工教育经费，分别按照规定允许税前扣除标准工资总额的2%，14%，1.5%计算扣除。但原来在有关费用中直接列支的，在计算应纳税所得额时不得扣除。事业单位、社会团体、民办非企业单位在计算应纳税所得额时，已扣除职工福利费的，不得再计算扣除医疗基金；没有计算扣除职工福利费的，可在不超过职工福利基金的标准额度内计算扣除医疗基金。对离退休人员的职工医疗基金，可按规定标准计算的额度扣除。（国税发[1999]65号）

### 五、业务招待费

1、纳税人发生的与其经营业务直接相关的业务招待费扣除标准：全年销售（营业）收入净额在1500万元以下的，不超过年销售（营业）收入净额的5‰；超过1500万元，不超过该部分的3‰。销售（营业）收入净额，可按会计制度对主营业务收入和其他业务收入的规定执行。（国税发[2000]84号）

2、外贸企业代理进出口业务代购代销收入可按不超过2%的比例列支业务招待费。

3、汇总纳税企业的业务招待费和业务宣传费由总行（总公司）或分行（分公司）统一计算调剂使用的，必须由企业提出申请，经所在地省级税务机关审核确认后，方可执行分行（分公司）以下成员，企业的确认权限和程序由省市税务机关审核确认，未经税务机关审核确认的，不能实行统一调剂使用的办法（邮政企业见第5条）。

注：销售收入包括其他业务收入，金融企业的收入不包括金融企业往来利息收入。

4、对业务宣传费和业务招待费实行由省行或省公司统一计算调剂使用的，其成员企业每年实际发生的费用，可按税法规定标准据实扣除，超过规定标准的部分，由省行（公司）在规定的限额内实行差额据实扣除。

5、国税函[2003]1147号：金融企业凡按《国家税务总局关于金融企业应收利息税务处理问题的通知》（国税发[2001]69号）的规定，在扣除2000年12月31日以前应收未收利息采取直接冲减当年利息收入方式进行处理，在计算广告费、业务宣传费和业务招待费税前扣除限额时，准予将已冲减当年利息收入的部分还原，即以当年实际取得的利息收入作为计算上述三项费用税前扣除限额的基数。

金融企业凡按《国家税务总局关于金融保险企业所得税若干问题的通知》（国税发[2000]906号）的规定，对业务宣传费和业务招待费实行由总行（总公司）或分行（分公司）统一计算调剂使用的，其成员企业每年实际发生的业务宣传费和业务招待费，可按税法规定标准据实扣除，超过规定标准的部分，由总行（总公司）或分行（分公司）在规定的限额内实行差额据实补扣。

### 六、业务宣传费

1、纳税人每一纳税年度发生的业务宣传费（包括未通过媒体的广告性支出），在不超过销售（营业）收入5‰范围内，可据实扣除。（《企业所得税税前扣除办法》）

2、国税发[2001]89号：根据国家有关法律、法规或行业管理规定不得进行广告宣传的企业或产品，企业以公益宣传或者公益广告的形式发生的费用，应视为业务宣传费，按规定的比例据实扣除。

3、国税发[2003]83号：新办房地产开发企业在取得第一笔开发产品销售收入之前发生的，与建造、销售开发产品相关的广告费和业务宣传费，可无限期结转以后年度，按规定的标准扣除。

4、主管税务机关主要对其申报扣除的业务招待费的真实性、合理性进行评估和检查，核实相关凭证是否真实、有效，支出用途不合理和超出规定比例的支出，应作纳税调整。

### 七、工商联会员费

国税发[1997]191号：纳税人按省及省级以上民政、物价、财政部门批准的标准，向依法的成立的协会、学会等社会组织交纳的会费，经主管税务机关审核后允许在所得税前扣除。

财税字[1994]009号：纳税人加入工商联合会交纳的会员费，在计算应纳税所得额时准予扣除。工商联合会节余的会员费可结转下年度使用，但应相应核减下年度交纳会员费的数额。

#### 八、开办费

纳税人的开办费，从企业开始生产经营月份的次月起，按不短于五年的期限分期摊销。

开办费是指企业在筹建期发生的费用，包括人员工资，办公费，培训费，差旅费，印刷费，注册登记费以及不计入固定资产和无形资产成本的汇兑损益和利息等支出。

筹建期间发生的汇兑损益，如果为净损失，计入开办费分期扣除；如果为净收益，则从企业开始生产经营月份的次月起，按照直线法在5年内分期平均转入应纳税所得额。企业在未取得营业收入之前，发生的有关费用（税前扣除有比例规定的如业务招待费），应在开办费中核算。

#### 九、应收利息

1、金融企业发放贷款后，其贷款利息自结息日起，逾期未满90天(含90天)的应收未收利息，应按规定计入当期应纳税所得额。贷款利息超过90天(不含90天)的应收未收利息，无论该贷款本金是否逾期，发生的应收未收利息不再计入应纳税所得额，待实际收回时再计入应纳税所得额。(国税函[2002]960号)

2、对已经计入应纳税所得额或已按规定缴纳企业所得税的应收未收利息，在其贷款本金或应收利息逾期超过90天(不含90天)以后，准予冲减当期的应纳税所得额。(国税函[2002]960号)

3、金融企业2000年12月31日前已缴纳过营业税的应收未收利息，原则上应于2005年12月31日前从营业额中减除完毕。(财税[2002]182号)

#### 十、广告费

1、纳税人每一纳税年度发生的广告费支出不超过销售(营业)收入2%的可据实扣除；超过部分可无限期向以后纳税年度结转。但粮食类白酒广告费不得在税前扣除。(《企业所得税税前扣除办法》)

2、自2001年1月1日起，制药、食品(包括保健品、饮料)、日化、家电、通信、软件开发、集成电路、房地产开发、体育文化和家具建材商城等行业的企业，每一纳税年度可在销售(营业)收入8%的比例内据实扣除广告支出，超过比例部分的广告支出可无限期向以后纳税年度结转。(国税发[2001]89号)

3、从事软件开发、集成电路制造及其他业务的高新技术企业，互联网站，从事高新技术创业投资的风险投资企业，自登记成立之日起5个纳税年度内，经主管税务机关审核，广告支出可据实扣除。(国税发[2001]89号)

4、国税函[2001]1023号规定，邮政企业在汇总纳税期间，发生的广告费和业务宣传费可以合并计算。国家邮政局在汇总纳税时，汇总后的广告费和业务宣传费税前扣除比例为不超过全国汇总邮政业务收入的2%，当年实际发生的广告费和业务宣传费在2%以内的，据实扣除；超过2%的部分，可按照规定向以后年度结转。

各省级邮政局广告费和业务宣传费税前扣除比例为不超过全省(自治区、直辖市)汇总邮政业务收入的1.9%，国家邮政局本部广告费和业务宣传费税前扣除标准为全国汇总邮政业务收入的0.1%。

5、国税发[2003]83号：新办房地产开发企业在取得第一笔开发产品销售收入之前发生的，与建造、销售开发产品相关的广告费和业务宣传费，可无限期结转以后年度。

6、国税发[2005]21号：自2005年度起，制药企业每一纳税年度可在销售(营业)收入25%的比例内据实扣除广告费支出，超过比例部分的广告费支出可无限期向以后年度结转。

7、按规定的标准扣除纳税人因行业特点等特殊原因确实需要提高广告费扣除比例的，须报国家税务总局批准。

注：广告费支出必须同时符合下列条件：

(1)、广告是通过经工商部门批准的专门机构制作的；

(2)、已实际支付费用,并已取得相应发票;

(3)、通过一定的媒体传播。

制药、食品(包括保健品、饮料)、日化、家电仅指生产制造企业,不包括经营销售上述商品的流通企业;通信是指电信运营商及为电信业务配备基础网络的生产制造企业。

### 十一、职工劳动保护费

1、企业实际发放的职工冬季取暖补贴、职工防暑降温费、职工劳动保护费等支出,在有权部门规定的标准以内的部分,经主管税务机关审核后,准予税前扣除。福建省规定职工防暑降温费在225元/人、年标准以内据实扣除。

2、对属于职工劳动保护费范围的服装支出,在税前列支的标准为:我省规定,劳动保护费可按照劳动部门劳动保护用品发放标准参照市场价格据实扣除,发放现金的不得税前扣除。

### 十二、管理费

1、按税务机关审批核定的比例或金额向主管部门上交的行政管理费,准予扣除。管理费的提取可采用比例提取和定额控制两种方法。采用比例提取的,其提取比例一般不得超过总收入的2%。

2、保险企业按规定上交保监会的管理费可以凭有关凭证在税前扣除。

3、农村信用社管理机构提取管理费的最高比例不得超过农村信用社县联社总收入的0.5%,实行比例控制,定额下达,省级控管,按需核拨的办法。

4、私营企业按工商行政管理部门统一规定上缴的工商管理费,允许在税前扣除。

注:纳税人按规定支付给总机构的与本企业经营有关的管理费,须提供总机构出具的管理费汇集范围、定额分配依据和方法等证明文件,经主管税务机关审核后,准予扣除。

### 十三、呆帐准备金

1、呆帐准备金按年末贷款余额1%差额提取。发生的呆帐损失先冲减准备金,不足部分据实扣除。

2、农村信用社呆帐准备以各项承担风险和损失的资产的年末余额的1.5%提取。

3、光大银行2001年度按年末贷款余额2%差额提取。

4、金融保险企业年末呆帐准备计提公式为:

年末呆帐准备金=年末允许提取呆帐准备金的资产余额×1%-上年末呆帐准备余额+当年符合规定核销的呆帐一收回已核销的呆帐

### 十四、坏帐准备金

1、按年末应收帐款5‰以内差额计提的坏帐准备金,准予扣除。坏帐损失,先冲减准备金,不足部分据实扣除。不计提坏帐准备金的企业,按实际发生数据实扣除。

2、纳税人发生非购销活动的应收债权以及关联方之间的任何往来帐款,不得提取坏帐准备金。关联方之间往来帐款也不得确认为坏帐。但关联企业之间的应收帐款,经法院判决负债方破产,破产企业的财产不足以清偿的负债部分,经税务机关审核后,应允许债权方企业作为坏帐损失在税前扣除。

3、保险企业坏帐准备金的提取比例,不得超过年末应收帐款余额的1%。

4、从2000年1月1日起电信企业的用户新欠的月租费、通话费,拖欠时间超过1年仍无法收回的,由电信企业提出申请并提供有关凭证,经税务机关审核确认后,作坏帐处理。

注:应收帐款包括代垫的运杂费、应收票据的金额。

5、金融企业自2002年1月1日起,实行180天应收未收利息后,不再提取坏帐准备金,但对符合税收规定的坏账损失,可据实在税前扣除。

6、国税发[2003]45号:《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第四十六条规定,企业可提取5‰的坏帐准备金在税前扣除。为简化起见,允许企业计提坏帐准备金的范围按《企业会计制度》的规定执行(即:企业应当在期末分析各项应收款项的可收回性,并预计可能产生的坏账损失,对预计可能发生的坏账损失,计提坏账准备。计提坏账准备的范围包括应收账款和其他应收账款。预付账款和应收票据转入“其他应收账款”和“应收账款”科目后计提坏账准备,向职工个人的垫付款项不得计提坏账准备。

## 十五、削价准备金

1、商品流通企业按年内库存商品余额的 5‰以内差额计提的商品削价准备金，按实扣除。

注：存货跌价准备金、短期投资跌价准备金、长期投资减值准备金、风险准备金（包括投资风险准备金）以及国家税收法规规定可提取的准备金之外的任何形式的准备金，不得扣除。除此之外，企业按照财务制度核算要求而提取的各项准备金，在计算应纳税所得额时应按费用实际发生额据实扣除，期末预提费用余额应作纳税调整。

2、商品流通企业（包括外贸商品流通企业）提取的网点建设资金（简易建设资金或外贸风险实业基金），其所得税处理按《企业所得税税前扣除办法》（国税发【2000】84号）相关规定执行，不得在税前扣除。

## 十六、固定资产、流动资产盘亏、毁损损失

1、固定资产、流动资产盘亏、毁损净损失，以及遭受自然灾害等造成的非常损失（扣除保险公司赔款后的净损失）由纳税人提供清查盘存资料或附送中国注册税务师或注册会计师的审核证明，经税务机关审批后，准予扣除。

2、其他企业（金融保险企业除外）直接借出款项造成的损失，一律不得税前扣除。

3、为防止企业随意降低残值比例，提高固定资产折旧额，企业计算可扣除的固定资产折旧额时，在内、外资企业所得税“两法”合并前，固定资产残值比例统一确定为 5%。此规定于 2003 年 9 月 1 日执行，9 月 1 日之前按 3% 执行。

## 十七、固定资产转让费用

1、转让固定资产发生的净损失，按实扣除。

2、国税发[2003]45号：2003年1月1日起，(1)企业将自产、委托加工和外购的原材料，固定资产、无形资产和有价证券(商业企业包括外购商品)用于捐赠，应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。企业对外捐赠，除符合税收法律法规规定的公益救济性捐赠外，一律不得在税前扣除。(2)企业接受捐赠的货币性资产，须并入当期的应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。(3)企业接受捐赠的非货币性资产，须按接受捐赠时资产的入帐价值确认捐赠收入，并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大，并入一个纳税年度缴税确有困难的，经主管税务机关审核确认，可以在不超过 5 年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得。(4)企业接受捐赠的存货、固定资产、无形资产和投资等，在经营中使用或将来销售处置时，可按税法规定结转存货销售成本，投资转让成本或扣除固定资产折旧、无形资产摊销额。

3、纳税人转让各类固定资产发生的费用，允许扣除。

## 十八、汇兑净损失

1、生产经营期间发生的汇兑净损失，按实扣除。

2、筹建期间发生的汇兑损益，如果为净损失，计入开办费，从企业开始生产经营月份的次月起，按照直线法在不短于 5 年的期限内扣除；如果为净收益，从企业生产经营月份的次月起，按照直线法在 5 年内转入应纳税所得额。

3、清算期间发生的汇兑损益，应按税法规定计入清算期间应纳税所得额。

4、与购建固定资产等直接有关的汇兑损益，在资产尚未交付使用或者足已交付使用但尚未办理竣工决算之前，计入有关资产价值。在建工程项目完工交付使用后发生的汇兑净损失，按实扣除。

## 十九、经济补偿金

1、纳税人按照经济合同规定支付的违约金（包括罚息）、罚款和诉讼费可以税前扣除。

2、企业根据劳动部关于《违反和解除劳动合同的经济补偿办法》规定支付给职工的经济补偿金，可在企业所得税税前扣除。

## 二十、折旧

1、纳税人经营活动中使用的固定资产的折旧费用，可以税前扣除。

2、企业合并、兼并、分立、股权重组后的各项资产，不能以企业为实现合并或兼并、分立、股权重组而对有关资产等进行评估的价值计价并计提折旧，应按合并或兼并、分立股权重组前企业资产的帐面历史成本计价，并在剩余折旧期内按该资产的净值计提折旧。凡合并或兼并、分立、股权重组后的企业在会计损益核算中，按评估价调整了有关资产帐

面价值并据此计提折旧的，应在计算应纳税所得额时进行调整，多计部分不得在税前扣除。

3、对国家统一布置的城镇集体企业清产核资固定资产评估增值部分，不并入应纳税所得额，但可以计提折旧，也可以税前列支；其他企业评估增值的部分，可以计提折旧，但不得税前列支；已并入企业应纳税所得额的，可以计提折旧，也可税前列支。

4、对促进科技进步、环境保护和国家鼓励投资的关键设备，以及常年处于震动、超强度使用或受酸、碱等强烈腐蚀状态的机器设备，需缩短折旧年限或采取加速折旧方法的需逐级报省局批准；对企业技术改造项目使用国家鼓励发展的环保产业设备目录中的国产设备，报主管税务机关批准后，可实行加速折旧办法。

国税发[2003]113号：(1)允许实行加速折旧的企业或固定资产有①对在国民经济中具有重要地位，技术进步快的电子生产企业，船舶工业企业，生产“母机”的机械企业，飞机制造企业，化工生产企业，医药生产企业的机器设备；②对促进科技进步，环境保护和国家鼓励投资项目的关键设备，以及常年处于震动，超强度使用或受酸、碱等强烈腐蚀的机器设备；③证券公司电子类设备；④集成电路生产企业的生产性设备；⑤外购的达到固定资产标准或构成无形资产的软件。

(2)下列资产折旧或摊销年限最短为2年：证券公司电子类设备；外购的达到固定资产标准或构成无形资产的软件。

(3)集成电路生产企业的生产性设备最短折旧年限为3年。

省一级税务机关可根据社会经济发展和科技进步等情况，对上述(1)--①和②进一步细化标准并适时调整。

企业对符合上述条件的固定资产可在申报纳税时自主选择采用加速折旧的办法(采用余额递减法或年数总和法)，同时报主管税务机关备案。

5、中试设备的折旧年限，报经县(市)税务机关批准，可在国家规定同类折旧年限的基础上加速50%；研究设备的折旧年限，以研制、开发年限为折旧年限，但最短折旧年限不少于三年。

6、邮政企业购置的仪器仪表、监视器单台价值在30万元以内的，按实际发生额计入当期损益，超过30万元的报经税务机关批准后分期扣除，扣除期限不得少于2年。

注：除另有规定者外，固定资产计提折旧的最低年限如下：

(1)房屋、建筑物为20年；

(2)火车、轮船、机器、机械和其他生产设备为10年；

(3)电子设备和火车、轮船以外的运输工具以及与生产经营有关的器具、工具、家具等为5年。

7、固定资产的残值的比例应控制在5%以内。

下列资产不得计提折旧：

(1)已出售给职工个人的住房

(2)接受捐赠的固定资产

(3)按规定提取简维费的固定资产

### 二十一、低值易耗品

未作为固定资产管理的低值易耗品，可以一次扣除；数额较大的，可以分期摊销。城市商业银行、农村信用社下列物品不论价值大小，均为低值易耗品：

密压机、点钞机、铁皮柜、保险柜、打捆机、计息机、计帐机、印鉴鉴别仪、压数机、微机及打印机、打孔机、打码机。

### 二十二、无形资产

1、无形资产按法律和合同规定的有效期限和受益期限孰短的原则，或者按不少于10年的期限，采用直线法摊销。

2、企事业单位单独购进的软件，按无形资产进行核算。经县(市)税务机关批准，其折旧年限最短为2年。

注：下列资产不得摊销费用

(1)自创或外购的商誉。

(2)接受捐赠的无形资产。

### 二十三、固定资产改良支出

1、纳税人的固定资产改良支出，如有关固定资产尚未提足折旧，可增加固定资产价

值；如有关固定资产已提足折旧，可作为递延费用，在不短于 5 年的期间内平均摊销。

2、企业以经营租赁方式租用房屋和商品流通企业的自有固定资产发生的装璜、装修费用，按租赁有效期限和耐用年限孰短原则分期摊销。

注：符合下列条件之一的固定资产修理，应视为固定资产改良支出：

- (1) 修理支出达到固定资产原值 20%以上；
- (2) 经过修理后的有关资产的经济使用寿命延长二年以上；
- (3) 经过修理后的固定资产被用于新的或不同的用途。

#### **二十四、修理费**

1、纳税人的固定资产修理支出，经有权税务机关审批，可在发生当期直接扣除。

2、国税函[2000]906号：金融保险企业不得预提固定资产修理费(装修费)，实际发生的固定资产修理(装修)支出，按照《国家税务总局关于印发通知》(以下简称《企业所得税税前扣除办法》)第三十一条的规定执行。金融保险企业以经营租赁方式租入的房屋，其发生的装修工程支出，作为递延费用，在租赁合同的剩余期限内平均摊销。银行、保险企业的办公楼、营业厅一次装修工程支出在 10 万元以上的，报经主管税务机关审核同意后，按上述规定扣除。未经主管税务机关审核同意的，一律作为资本性支出，不得在税前扣除。金融保险企业以融资租赁方式租入的不按固定资产管理的电脑及其辅助设备，其租赁费可在租赁期内平均摊销，但最少不得短于 3 年。

3、城乡信用社的办公大楼、营业厅装修工程支出在 10 万元以上的，报经主管税务机关审核同意后，在税前扣除。

城乡信用社的办公大楼、营业厅跨年度的装修工程，当年未完工结算的，企业可凭当年实际付款、入帐凭证及工程预算等相关文件，申请申报扣除；待工程实际完工决算后，对整个装修工程支出进行审核，按规定在税前扣除。但对以融资租赁方式租入和自有办公大楼、营业厅装修，应结合工程预、决算，区别固定资产装修工程支出与改良支出。

4、国税函[2000]704号：外商投资企业和外国企业发生的房屋装修费，凡房屋产权属于本企业拥有的，其投入使用前所发生的房屋装修费，应并入房屋价格，按照税法所规定的房屋固定资产折旧年限计提折旧；房屋投入使用后所发生的房屋装修费，可在房屋重新装修后投入使用的次月开始，按 5 年平均摊销。凡房屋产权不属于本企业的，可在房屋装修后投入使用的次月开始，按 5 年平均摊销。

5、国税发[2001]39号：取消住房周转金制度后，凡企业自管和委托代管住房的租金收入已计入企业的收入总额的，企业发生的用于未出售住房的维修、管理费用，可在税前扣除。

#### **二十五、租赁费**

1、经营租赁租入的固定资产租赁费，准予扣除；融资租赁的租赁费不得扣除，但支付的手续费、利息据实扣除。

2、金融保险企业以融资租赁方式租入的不按固定资产管理的电脑及其辅助设备，其租赁费可在租赁期内平均摊销，但最少不得短于 3 年。

注：以经营租赁方式租入的固定资产所支付的租赁费用，凭租赁发票、合同、协议，经主管税务机关审核后，据实扣除。

#### **二十六、利息支出**

1、向金融机构借款利息支出，按实扣除；向非金融机构借款的利息支出，企业经批准集资的利息支出，凡是不高于同期同类商业银行贷款利率的部分，准予扣除。

2、纳税人为购置、建造和生产固定资产、无形资产而发生的借款，在有关资产购建期间发生的借款费用，应作为资本性支出计入有关资产的成本；有关资产交付使用后发生的借款费用，可在发生当期扣除。纳税人借款未指明用途的，其借款费用应按经营活动和资本性支出占用资金的比例，合理计算应计入有关资产成本的借款费用和可直接扣除的借款费用。

3、从事房地产开发业务的纳税人为开发房地产而借入资金所发生的借款费用，在房地产完工之前发生的，应计入有关房地产的开发成本。

4、纳税人从关联方取得的借款金额超过其注册资本 50%的，超过部分的利息支出，不得在税前扣除。

5、国税发[2003]45号：自 2003 年 1 月 1 日起，纳税人为对外投资而发生的借款费

用,符合《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第六条和《企业所得税税前扣除办法》(国税发〔2000〕84号)第三十六条规定的,可以直接扣除,不需要资本化计入有关投资的成本。

6、纳税人逾期归还银行贷款,银行按规定加收的罚息,不属于行政性罚款,允许在税前扣除。

7、国税函[2002]837号:集团公司统一向金融机构借款,所属企业申请使用,只是资金管理方式的变化,不影响所属企业使用的银行信贷资金的性质,不属于关联企业之间的借款,因此,对集团公司所属企业从集团公司取得使用的金融机构借款支付的利息,不受《企业所得税税前扣除的办法》第三十六条“纳税人从关联方取得的借款金额超过其注册资本50%的,超过部分的利息支出,不得在税前扣除”的限制,凡集团公司能够出具从金融机构取得贷款的证明文件,其所属企业使用集团公司转贷的金融机构借款支付的利息,不高于金融机构同类同期贷款利率的部分,允许在税前全额扣除。

### 二十七、公益、救济性捐赠

纳税人直接向受赠人的捐赠不允许扣除。税务机关查增的所得额不得作为计算公益性、救济性捐赠的基数。

为了简化计算,公益性、救济性捐赠的计算程序可为:

公益性、救济性捐赠的扣除限额=纳税调整前所得×3%(金融保险企业按1.5%计算)+纳税调整前所得×10%+准予全额扣除的部分

扣除限额的计算应按3%和10%两种比例分别归集。

捐赠支出纳税调整额=捐赠支出总额-实际允许扣除的公益性、救济性捐赠额;

公益性、救济性捐赠支出总额≤公益性、救济性捐赠的扣除限额,则实际允许扣除的公益性、救济性捐赠额=公益性、救济性捐赠支出总额;公益性、救济性捐赠支出总额>公益性、救济性捐赠的扣除限额,则实际允许扣除的公益性、救济性捐赠额=公益性、救济性捐赠的扣除限额。

### 二十八、住房公积金住房补贴

1、财税字[1995]081号:企业按规定向职工发放的住房补贴和住房困难补助,在企业住房周转金中开支。企业交纳的住房公积金,在住房周转金中列支;不足部分,经主管税务局审核后可在税前列支。

2、国税函[1999]486号:企业出售住房的净收入,上级主管部门下拨的住房资金和住房周转金的利息等不计入企业应纳税所得,可作为住房周转金,纳入住房基金管理。

企业应首先用住房周转金支付按国家统一规定应由企业交纳的住房公积金,住房周转金不足交纳住房公积金的部分,经主管税务机关审核,可在企业所得税税前扣除。

企业已出售给职工个人的住房,不得在企业所得税税前扣除折旧和维修管理费。

3、国税发[2001]039号:停止住房实物分配后,房价收入(即本地区一套建筑面积为60平方米的经济适用住房的平均价格与双职工家庭年平均工资之比)在4倍以上的地区,企业按市(县)政府制定并报经省级政府批准的标准,对无房和住房面积未达规定标准的职工支付的住房提租补贴和住房困难补助,可在税前扣除。

企业按省级人民政府规定发给停止实物分房以前参加工作的未享受过福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金,经税务机关审核可在不少于3年的期间内均匀扣除。

企业按月发给无房职工和停止实物分房以后参加工作的新职工的住房补贴资金,可在税前扣除。

企业按国家统一规定为职工交纳的住房公积金,按省级人民政府批准的办法发放的住房补贴,住房提租补贴和住房困难补助,可在税前据实扣除,暂不计入企业的工资薪金支出;企业超过规定标准交纳或发放的住房公积金或各种名目的住房补贴,一律作为企业的工资薪金支出,超过计税工资标准的部分,不得在税前扣除。

4、国税发[2001]39号:取消住房基金和住房周转金制度后住房周转金和住房公积金余额取消住房基金和住房周转金制度后,企业现有住房周转金余额(包括已出售职工住房净损益)如为负数,经批准后,可依次冲减公益金,盈余公积金,资本公积金及以后年度未分配利润;如为正数,也不再计入企业应纳税收入总额,而直接作为企业的税后未分配利润处理,用于职工集体福利。

如果企业取消住房周转金制度时相关的住房周转金负数余额较大,在较长的期间内无

法用公益金，盈余公积金，资本公积金及以后年度的未分配利润抵补；并且企业以往对职工的工资欠帐较大，经报国家税务总局审核，取消住房周转金制度前已售出的职工住房损失可在一定期间内在缴纳企业所得税前扣除。

5、国税发[2003]45号：企业发给停止实物分房以前参加工作的未享受福利分房待遇的无房老职工的一次性住房补贴资金，省级人民政府未规定标准的，由省一级国税局、地税局参照其他省份及有关部门标准协商确定。

### **二十九、基本保险费**

1、纳税人为全体雇员按国家规定向税务机关、劳动社会保障部门或其它指定机构缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、基本失业保险费、按经省级税务机关确认的标准缴纳的残疾人就业保障金可以扣除。

2、企业为职工建立补充医疗保险，继续执行国发[1998]44号《关于建立城镇职工基本医疗保险制度的决定》确定的标准，提取额在工资总额4%以内的部分，从职工福利费中列支，福利费不足列支的部分，经同级财税部门核准后列支成本，准予在缴纳企业所得税前全额扣除。

### **三十、其他保险费**

1、按国家规定为特殊工种职工支付的法定人身安全保险费，准予扣除。

2、按规定缴纳的财产保险和运输保险费用准予扣除。

3、纳税人为其投资者或雇员个人向商业保险机构投保的人寿保险或财产保险，以及在基本保障以外为雇员投保的补充保险，属于个人投资行为，其所需资金一律由职工个人负担，不得由企业报销，不得在税前扣除。

注：保险公司给予的无赔款优待，应计入应纳税所得额。

4、企业为职工在商业保险机构购买的补充养老保险、补充医疗保险不得在税前扣除。

5、企业为职工缴纳的职工生育保险、失业保险、工伤保险等列入社保范围的保险费支出可在税前扣除。

### **三十一、各项基金**

1、企业缴纳的各种价内外基金（资金、附加、收费），属于国务院或财政部批准收取，并按规定纳入同级财政预算内或预算外资金财政专户，实行收支两条线管理的，可以税前扣除。

2、企业缴纳的各种费用，属于国务院或财政部会同有关部门批准以及省级人民政府批准，并按规定纳入同级财政预算内或预算外资金财政专户，实行收支两条线管理的，可以税前扣除。

3、除上述规定者外，其他各种价内外基金（资金、附加、收费），不得税前扣除。

### **三十二、代办储蓄手续费扣除**

代办储蓄手续费按代办储蓄存款年平均余额的1.2%（城市商业银行按储蓄存款年平均余额8‰）以内的部分，据实扣除。

注：银行实际支付给代理人的代办手续费凭合法凭证据实扣除。

### **三十三、代办保险业务手续费、佣金**

一、保险企业当年支付的代理手续费可在不超过代理业务实收保费8%的范围内凭合法凭证据实扣除；保险企业支付的佣金可在不超过缴费期内营销业务实收保费5%的范围内凭合法凭证据实扣除。同一项保险业务不得同时扣除代理手续费和佣金。

注：代理手续费：是指企业向受其委托并在其授权范围内代为办理保险业务的保险代理人支付的费用；

佣金：是指公司向专门推销寿险业务的个人代理人支付的费用。

#### **二、保险企业营销员佣金支出税前扣除问题◆**

（1）保险企业应按保险合同的全额保费收入计入应税保费收入，缴纳企业所得税。保险企业支付的佣金不得直接冲减保费收入。◆

（2）保险企业的佣金支出，在不超过保险合同有效期内营销业务保费收入总额的5%部分，从保单签发之日起5年内，凭合法凭证据实在税前扣除；退保收入的佣金支出部分，不得在税前扣除。保险企业应如实向当地主管税务机关提供当年的佣金计算分配表和其他相关资料。◆

### **三十四、防预费**

财产、意外伤害、短期健康保险业务按不超过当年自留保费收入的 1%据实扣除；寿险业务和长期健康保险业务按不超过当年自留保费收入的 0.8%据实扣除。

### **三十五、保险保障基金**

保险企业的财产保险、人身意外伤害保险、短期健康保险业务、再保险业务，可按当年自留保费收入，提取不超过 1%的保险保障基金，并在税前扣除。保险保障基金达到总资产的 6%，不再提取扣除。寿险业务：长期健康保险业务不得提取扣除保险保障基金。

注：寿险业务、长期健康保险业务不得提取扣除保险保障基金。

### **三十六、保险业准备金**

1、已报告未决赔款准备金，按最高不超过当期已经提出的保险赔款或者给付金额的 100%提取；未报告未决赔款准备金按不超过当年实际赔款支出额的 4%提取。

2、损益期在一年以内（含一年）的财产险、意外伤害险和健康险业务为承担跨年度责任提取的未到期责任准备金，按当期自留保费收入的 50%提取。

3、损益期在一年以上（不含一年）的长期工程险，再保险等按业务年度结算损益的保险业务，在未到结算损益年度前，按业务年度历年累计营业收入差额全额提取长期责任准备金。

4、企业对寿险业务和长期险业务未承担未来保险责任，依据精算结果计算提取责任准备金。

### **三十七、研究开发经费的赞助支出**

1、对社会力量包括企业单位、事业单位、社会团体和个人资助非关联的科研机构 and 高等学校研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的研究开发经费，经税务机关审核，其资助支出可以全额在当年度应纳税所得额中抵扣。不足抵扣的，不得结转抵扣。申请抵扣时须提供科研机构和高等学校开具的研究开发项目计划、资金收款凭证及其它相关资料，不能提供的税务机关不予受理。

注：非关联的高等学校和科研机构是指：不是资助企业所属或投资的，并且科研成果不是唯一提供给资助企业的科研机构和高等学校。

2、企业向所属的科研机构和高等学校提供的研究开发经费资助支出，不实行抵扣应纳税所得额办法。

3、取消主管税务机关的事先审核权限后，改由纳税人依法自主申报扣除，主管税务机关应加强事后检查。检查中，应对企业或单位资助非关联的科研机构和高等学校的研发费用的有关凭证的合法性和真实性进行认真检查，企业或单位与资助的科研机构和高等学校是否存在关联关系，并对资助款是否用于该机构以及是否用于新产品、新技术、新工艺进行核对，对不符合规定条件的，应作纳税调整，并补征税款。

### **三十八、开发新产品、研制新技术购置设备费用**

企业为开发新技术、研制新产品所购置的试制用关键设备、测试仪器，单台价值在 10 万元以下的，可一次或分次摊入管理费用，并准予税前扣除。

注：中试设备的折旧年限，报经县（市）税务机关批准，可在国家规定同类折旧年限的基础上加速 50%；研究设备的折旧年限，以研制、开发年限为折旧年限，但最短折旧年限不少于三年。

### **三十九、开发新产品、新技术、新工艺发生的费用**

企业研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的各项费用比上年增长幅度在 10%以上，经省辖市税务机关审批，可再按实际发生额的 50%抵扣应纳税所得额。

1、实际发生额的 50%如大于企业当年应纳税所得额的部分，不超过部分可以抵扣；超过部分当年和以后年度都不得抵扣。

2、亏损企业发生的技术开发费可以据实扣除，但不实行增长达到一定比例抵扣应纳税所得额的办法。

### **四十、企业集团技术开发费**

报国税机关批准后，可以采取由集团公司集中收取技术开发费的办法。其中成员企业交纳的技术开发费允许在税前扣除。

### **四十一、销售折扣**

1、纳税人销售货款给购货方的销售折扣，如果销售额和折扣额在同一张销售发票上注明的，可按折扣后的销售额计算征收所得税，如果未在同一张发票上注明的，则不得从

销售额中减除折扣额。对纳税人销售货物给购货方的回扣，其支出不得在所得税前扣除。企业发生的销货退回，销货方应提供由购货方主管税务机关开具的“企业进货退出及索取折让证明单”等适当证明，可冲减退货当期的销售收入。

2、证券公司以在证券交易时向客户收取的佣金为计征营业税营业额，如果证券公司给客户的折扣额与向客户收取的佣金额在同一张证券交易割凭证上注明的，可按折扣后的佣金额征收营业税；如果将折扣额另开证券交易割凭证或发票的，不论其在财务上如何处理，均不得从佣金计税营业额中将折扣额扣除。

#### 四十二、亏损弥补

纳税人年度发生亏损的，经税务机关审核认定后，可以用下一年度的应纳税所得弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但连续弥补期不得超过5年。5年内不论盈利或亏损，都作为实际弥补年限计算。

从1998年度起纳税人既有应税项目，又有免税项目，应税项目发生亏损时，其按税法规定可以结转以后年度弥补的亏损，应该是应税项目亏损额加计免税项目所得后的余额。纳税人应税项目有所得，但不足弥补以前年度亏损的，免税项目所得应用于弥补以前年度的亏损。(国税发[1999]34号)

投资方从联营企业分回利润，若投资方企业发生亏损的，应先用于弥补亏损，弥补亏损后有盈余的，应依照对联营企业补税的有关规定，按投资方企业法定税率与联营企业适用税率的差额计算补税。

##### 1、汇总纳税成员企业的亏损弥补

发生亏损的成员企业不得用本企业以后年度实现的所得弥补。成员企业在汇总、合并纳税年度以前发生的亏损，可按税收法规规定，用本企业以后年度的所得予以弥补，不得并入母(总)公司的亏损额，也不得冲抵其他成员企业(单位)的所得额。(国税发[1997]189号)

##### 2、分立、合并、股权重组企业的亏损弥补

(1) 企业分立前尚未弥补的经营亏损，根据分立协议约定由分立后的各企业负担的数额，按规定在剩余期限内，由分立后的各企业逐年延续弥补。(国税发[1997]189号)

(2) 被合并企业不确认全部资产的转让所得或损失，不计算缴纳所得税。被合并企业合并以前的全部企业所得税纳税事项由合并企业承担，以前年度的亏损，如果未超过法定弥补期限，可由合并企业继续按规定用以后年度实现的与被合并企业资产相关的所得弥补。具体按下列公式计算：某一纳税年度可弥补被合并企业亏损的所得额=合并企业某一纳税年度未弥补亏损前的所得额×(被合并企业净资产公允价值÷合并后合并企业全部净资产公允价值)(国税发[2000]119号)

(3) 企业进行股权重组，在股权转让前尚未弥补的经营亏损，可在规定的剩余期限内，由股权重组后的企业，逐年延续弥补。

(4) 国税发[1997]189号：被兼并企业尚未弥补的经营亏损，应区别不同情况处理：

A、被兼并企业在被兼并后继续具有独立纳税人资格的，其兼并前尚未弥补的经营亏损，在税收法规规定的期限内，由其以后年度的所得逐年延续弥补，不得用兼并企业的所得弥补。

B、被兼并企业在被兼并后不具有独立纳税人资格的，其兼并前尚未弥补的经营亏损，在税收法规规定的期限内，可由兼并企业用以后年度的所得逐年延续弥补。

##### 3、查补税款的处理

1、对纳税人盈利年度查增的所得额，不得用于弥补以前年度的亏损，应先予以补缴税款，再按税收征管法的规定给予处罚；

2、对纳税人亏损年度查增的所得额，经主管税务机关核实并调整亏损额后有盈余的，也不得用于弥补以前年度亏损。

3、在减免税期间查出的问题，属于盈利年度查增所得额部分，对减税企业，单位要按规定补税、罚款，对免税企业，单位可只作罚款处理；属于亏损年度多报亏损的部分，应依照关于纳税人虚报亏损的规定进行处理。

4、税务机关查增的所得额不得作为计算公益性、救济性捐赠的基数。

#### 四十三、技术改造项目国产设备投资抵免企业所得税

1、纳税人在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目需国产设备投资的

40%可以从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免，并可延续抵免五年。

2、国产设备抵扣年度。技术改造国产设备投资抵免企业所得税的起始年度除以下情况外，以设备购置发票的所属年度为准，不得提前或推后。采取分期付款、预付货款或赊销形式购置设备的，以设备实际到货的时间为准。即以设备实际到货年度已实际支付的价款或赊销合同约定价款的金额，为国产设备投资额。发票价款与已计算抵免的价款不一致的，应及时进行清算。

3、企业每一年度国产设备投资抵免的企业所得税，以设备购置前一年抵免企业所得税前的应缴企业所得税为基数，当年准予抵免的企业所得税，不得超过该企业当年新增的企业所得税额。如果当年新增的企业所得税税额不足抵免时，未予抵免的投资额，可用以后年度企业比设备购置前一年新增的企业所得税税额延续抵免，但抵免的期限最长不得超过5年。同一技术改造项目分年度购置设备的投资，均以每一年度设备投资总额计算应抵免的投资额，按前条规定逐年延续抵免。

4、亏损企业的抵免。企业设备购置前发生的亏损，抵免年度实现的应纳税所得额应先按规定弥补亏损，后计算抵免。在5年的投资抵免期内，弥补以前年度亏损后没有所得税的，不得享受投资抵免所得税的优惠，其投资额不得向以后年度结转抵免。

5、减免税企业的抵免。享受减免企业所得税优惠的企业，其按规定享受的减免税额，不作为计算技术改造抵免所得税的基数，也不计入新增的应缴所得税。即：设备购置前一年减征所得税的，以计算减税后的应缴所得税为基期应缴所得税额；设备购置前一年为免税的，基期应缴所得税为零。投资抵免年度为减征所得税的企业，以扣除减征税额后的应缴税额为计算投资抵免的应缴所得税；投资抵免年度为免征所得税的企业，其当年应缴所得税为零，其国产设备投资额可按规定结转至征税年度，在规定的剩余年限内抵免，

6、税务机关查补的企业所得税，计入查补税款隶属年度的应缴所得税基数，但不得计入可抵免的新增企业所得税。

7、汇总（合并）纳税企业均以独立核算的成员企业申报办理技术改造国产设备投资抵免企业所得税。年度终了后，由汇总（合并）纳税的总机构（母公司）在办理汇总（合并）纳税时，凭成员企业所在地主管税务机关在《技术改造国产设备投资抵免企业所得税明细表》中确认的本年度抵免企业所得税额汇总计算抵免额。汇总（合并）纳税成员企业发生亏损的，其技术改造国产设备投资，只能结转到以后年度抵免，不得由其他赢利企业的所得税抵免。

汇总（合并）纳税的总机构（或母公司）按税法规定计算的应缴企业所得税，可用于抵免成员企业经税务机关核定的抵免企业所得税税额。总机构或母公司汇总（合并）后的应纳税所得额不足抵免时，未予抵免的成员企业投资额，可用总机构或母公司以后年度的应缴所得额延续抵免，但抵免期限最长不得超过5年。

8、企业投资抵免企业所得税的审批程序。总投资额在5000万元以下的技改项目在取得省级以上经贸委的项目确认书后，逐级上报省税务机关审批；总投资额在5000万元以上的技改项目，由企业在取得省级以上经贸委的项目确认书后，直接报国家税务总局审批。

注：国产设备是指企业实际购置的由中华人民共和国境内企业（不含港、澳、台企业）生产的设备，设备上应有明确的国内制造的产地标识，国内企业利用进口零件组装的制造商标明为国内企业的，可认定为国产设备。企业自制设备或利用外购零部件组装的设备，不能视为可抵免的国产设备。从国外直接进口的设备、以“三来一补”方式生产制造的设备也不能视为可抵免的国产设备。

投资是指除除财政拨款以外的其他各种资金，即银行贷款和企业自筹资金等。其中银行贷款包括各类银行和非银行金融机构贷款。

投资额是指购置设备的增值税专用发票价税合计金额或购买设备的普通发票中注明的金额。不包括设备的运输、安装和调试等费用。

实行投资抵免的国产设备，企业仍可按设备原价计提折旧，并按有关规定在计算应纳税所得额时扣除。

企业将已经享受投资抵免的国产设备，在购置之日起5年内出租、转让的，应在出租、转让时补缴设备已抵免的企业所得税税款。

#### 四十四、差旅费、会议费、董事会费

纳税人发生的与其经营活动有关的合理的差旅费、会议费、董事会费，主管税务机关要求提供证明资料的，应能够提供证明其真实性的合法凭证，否则，不得在税前扣除。

差旅费的证明材料应包括：出差人员姓名、，地点、时间、任务、支付凭证等。

会议费证明材料应包括：会议时间、地点、出席人员、内容、目的、费用标准、支付凭证等。（《企业所得税税前扣除办法》第五十二条）

#### 四十五、关于企业改组

（一）符合《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118号）和《国家税务总局关于企业合并分立业务有关所得税问题的通知》（国税发〔2000〕119号）暂不确认资产转让所得的企业整体资产转让、整体资产置换、合并和分立等改组业务中，取得补价或非股权支付额的企业，应将所转让或处置资产中包含的与补价或非股权支付额相对应的增值，确认为当期应纳税所得。

（二）符合《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》（国税发〔2000〕118号）第四条第（二）款规定转让企业暂不确认资产转让所得或损失的整体资产转让改组，接受企业取得的转让企业的资产的成本，可以按评估确认价值确定，不需要进行纳税调整。

（三）企业为合并而回购本公司股，回购价格与发行价格之间的差额，属于企业权益的增减变化，不属于资产转让损益，不得从应纳税所得中扣除，也不计入应纳税所得。

### 第三节 最新政策解读

#### 国家税务总局令 第13号

2005-08-09 国家税务总局

《企业财产损失所得税前扣除管理办法》已经2005年6月3日第4次局务会议审议通过，现予发布，自2005年9月1日起施行。

### 企业财产损失所得税前扣除管理办法

#### 第一章 总则

第一条 为进一步规范和完善企业财产损失所得税前扣除的管理，促进企业所得税管理的精细化，根据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则的有关规定，制定本办法。

第二条 本办法所称财产是指企业拥有或者控制的、用于经营管理活动且与取得应纳税所得有关的资产，包括现金、银行存款、应收及预付款项（包括应收票据）、存货、投资（包括委托贷款、委托理财）、固定资产、无形资产（不包括商誉）和其他资产。

第三条 企业的各项财产损失，按财产的性质分为货币资金损失、坏账损失、存货损失、投资转让或清算损失、固定资产损失、在建工程和工程物资损失、无形资产损失和其他财产损失；按申报扣除程序分为自行申报扣除财产损失和经审批扣除财产损失；按损失原因分为正常损失（包括正常转让、报废、清理等）、非正常损失（包括因战争、自然灾害等不可抗力造成损失，因人为管理责任毁损、被盗造成损失，政策因素造成损失等）、发生改组等评估损失和永久实质性损害。

第四条 企业的各项财产损失，应在损失发生当年申报扣除，不得提前或延后。非因计算错误或其他客观原因，企业未及时申报的财产损失，逾期不得扣除。按本办法规定须经有关税务机关审批的，应按规定时间和程序及时申报。因税务机关的原因导致财产损失未能按期扣除的，经税务机关批准后，应调整该财产损失发生年度的纳税申报表，重新计算应纳税额。调整后的应纳税额如小于调整前的应纳税额，应将财产损失发生年度多缴的税款按照有关规定予以退税、抵缴欠税或下期应缴税款，不得改变财产损失所属纳税年度。

第五条 企业已申报扣除的财产损失又获得价值恢复或补偿，应在价值恢复或实际取得补偿年度并入应纳税所得。因债权人原因确实无法支付的应付账款，包括超过三年以上未支付的应付账款，如果债权人已按本办法规定确认损失并在税前扣除的，应并入当期应纳税所得依法缴纳企业所得税。

#### 第二章 税前扣除财产损失的审批

第六条 企业在经营管理活动中因销售、转让、变卖资产发生的财产损失，各项存货发生的正常损耗以及固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理发生的财产损失，应在有

关财产损失实际发生当期申报扣除。

第七条 企业因下列原因发生的财产损失，须经税务机关审批才能在申报企业所得税时扣除：

- (1) 因自然灾害、战争等政治事件等不可抗力或者人为管理责任，导致现金、银行存款、存货、短期投资、固定资产的损失；
- (2) 应收、预付账款发生的坏账损失；
- (3) 金融企业的呆账损失；
- (4) 存货、固定资产、无形资产、长期投资因发生永久或实质性损害而确认的财产损失；
- (5) 因被投资方解散、清算等发生的投资损失；
- (6) 按规定可以税前扣除的各项资产评估损失；
- (7) 因政府规划搬迁、征用等发生的财产损失；
- (8) 国家规定允许从事信贷业务之外的企业间的直接借款损失。

第八条 企业财产损失税前扣除审批是对纳税人按规定提供的申报资料与法定条件的相关性进行的符合性审查。负责审批的税务机关需要对申报材料的内容进行核实的，应当指派两名以上工作人员进行核查。因财产损失数额较大、外部合法证据不充分等原因，实地核查工作量大、耗时长的，可委托企业所在地县（区）级税务机关具体组织实施。税务机关可对经批准税前扣除的财产损失的真实性进行检查。

第九条 企业的财产损失税前扣除，原则上由企业所在地县（区）级主管税务机关负责。省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关（以下简称省级税务机关）可以根据财产损失金额的大小适当划分审批权限。因政府规划搬迁、征用等发生的财产损失由该级政府所在地税务机关的上一级税务机关审批。

第十条 企业财产损失税前扣除不得实行层层审批，企业可向所在地县（区）级主管税务机关申请，也可直接向省级税务机关规定的负责审批的税务机关申请。

第十一条 各级税务机关对企业税前扣除的财产损失申请的受理和审批，除听证和公示外，应比照《国家税务总局关于实施税务行政许可若干问题的通知》（国税发[2004]73号）有关规定执行。

第十二条 县（区）级税务机关负责审批的，必须自受理之日起二十个工作日做出审批决定；市（地）级税务机关负责审批的，必须自受理之日起三十个工作日内做出审批决定；省级税务机关负责审批的，必须自受理之日起六十个工作日内做出审批决定。因情况复杂需要核实，在定期限内不能做出决定的，经本级税务机关负责人批准，可以延长十天，并将延长期限的理由告知纳税人。

第十三条 企业发生的各项需审批的财产损失应在纳税年度终了后 15 日内集中一次报税务机关审批。企业发生自然灾害、永久或实质性损害需要现场取证的，应在证据保留期间及时申报审批，也可在年度终了后集中申报审批，但必须出据中介机构、国家及授权专业技术鉴定部门等的鉴定材料。

第十四条 企业税前扣除财产损失的审批采取谁审批、谁负责的制度，各级税务机关应将财产损失审批纳入岗位责任制考核体系，根据本办法的要求，规范程序，明确责任，建立健全监督制约机制和责任追究制度。

### 第三章 财产损失认定的证据

第十五条 企业申报扣除各项财产损失时，均应提供能够证明财产损失确属已实际发生的合法证据，包括：具有法律效力的外部证据、具有法定资质的中介机构的经济鉴证证明和特定事项的企业内部证据。

第十六条 具有法律效力的外部证据，是指司法机关、公安机关、行政机关、专业技术鉴定部门等依法出具的与本企业财产损失相关的具有法律效力的书面文件，主要包括：

- (一) 司法机关的判决或者裁定；
- (二) 公安机关的立案结案证明、回复；
- (三) 工商部门出具的注销、吊销及停业证明；
- (四) 企业的破产清算公告或清偿文件；
- (五) 政府部门的公文及明令禁止的文件；
- (六) 国家及授权专业技术鉴定部门的鉴定报告；

(七) 保险公司对投保资产出具的出险调查单, 理赔计算单等;

(八) 符合法律条件的其他证据。

第十七条 中介机构的经济鉴证证明, 是指税务师事务所、会计师事务所等具有法定资质的社会中介机构按照独立、客观、公正原则, 在充分调查研究、论证和计算基础上, 进行职业推断和客观评判, 对企业某项经济事项发表的专项经济鉴证证明或鉴定意见书。

第十八条 企业会计核算制度健全, 内部控制制度完善的, 可以特定事项的内部证据作为资产损失的认定证据。特定事项的企业内部证据, 是指本企业对各项资产发生毁损、报废、盘亏等内部证明或承担责任的申明, 主要包括:

(一) 会计核算有关资料和原始凭证;

(二) 资产盘点表;

(三) 相关经济行为的业务合同;

(四) 企业内部技术鉴定部门的鉴定文件或资料 (数额较大、影响较大的资产损失项目, 应聘请行业内专家参加鉴定和论证);

(五) 企业内部核批文件及有关情况说明;

(六) 由于经营管理责任造成的损失, 要有对责任人的责任认定及赔偿情况说明;

(七) 法定代表人、企业负责人和企业财务负责人对特定事项真实性承担税收法律责任的申明。

#### 第四章 货币资产损失的认定

第十九条 企业清查出的现金短缺, 将现金短缺数额扣除责任人赔偿后的余额, 确认为损失。现金损失确认应提供以下证据:

(一) 现金保管人确认的现金盘点表 (包括倒推至基准日的记录);

(二) 现金保管人对于短款的说明及相关核准文件;

(三) 由于管理责任造成的, 应当有对责任认定及赔偿情况的说明;

(四) 涉及刑事犯罪的应当提供有关司法涉案材料。

第二十条 企业应收、预付账款发生的坏账损失申请税前扣除必须符合下列条件之一:

(一) 债务人被依法宣告破产、撤销 (包括被政府责令关闭)、吊销工商营业执照、死亡、失踪, 其剩余财产或遗产确实不足清偿;

(二) 债务人逾期三年以上未清偿且有确凿证明表明已无力清偿债务;

(三) 符合条件的债务重组形成的坏账;

(四) 因自然灾害、战争及国际政治事件等不可抗力因素影响, 确实无法收回的应收款项。

第二十一条 本办法第二十条所述情形中债务人已经清算的, 应当扣除债务人清算财产实际清偿的部分后, 对不能收回的款项, 认定为损失。

对尚未清算的, 由中介机构进行职业推断和客观评判后出具经济鉴证证明, 对确实不能收回的部分认定为损失。

债务人已失踪、死亡的应收账款, 在取得公安机关已失踪、死亡的证明后, 确定其遗产不足清偿部分或无法找到承债人追偿债务的, 由中介机构进行职业推断和客观评判后出具经济鉴证证明, 对确实不能收回的部分, 认定为损失。

因自然灾害、战争及国际政治事件等不可抗力因素影响, 对确实无法收回的应收款项, 由企业作出专项说明, 经中介机构进行职业推断和客观评判后出具经济鉴证证明, 或者取得中国驻外使 (领) 馆出具的有关证明后, 对确实不能收回的部分, 认定为损失。

逾期不能收回的应收款项, 有败诉的法院判决书、裁决书, 或者胜诉但无法执行或债务人无偿债能力被法院裁定终 (中) 止执行的, 依据法院判决、裁定或终 (中) 止执行的法律文书, 认定为损失。

在逾期不能收回的应收款项中, 单笔数额较小、不足以弥补清收成本的, 由企业作出专项说明, 经中介机构进行职业推断和客观评判后出具经济鉴证证明, 对确实不能收回的部分, 认定为损失。

逾期三年以上的应收款项, 企业有依法催收磋商记录, 确认债务人已资不抵债、连续三年亏损或连续停止经营三年以上的, 并能认定三年内没有任何业务往来, 中介机构进行职业推断和客观评判后出具经济鉴证证明, 认定为损失。

逾期三年以上的应收款项, 债务人在境外及港、澳、台地区的, 经依法催收仍不能收回

的，在取得境外中介机构出具的有关证明，或者取得中国驻外使（领）馆出具的有关证明后，认定为损失。

第二十二条 企业应收、预付账款发生上述情况申请坏账损失税前扣除应提供下列依据：

- (一) 法院的破产公告和破产清算的清偿文件；
- (二) 工商部门的注销、吊销证明；
- (三) 政府部门有关撤销、责令关闭等的行政决定文件；
- (四) 公安等有关部门的死亡、失踪证明；
- (五) 逾期三年以上及已无力清偿债务的确凿证明；
- (六) 债权人债务重组协议、法院判决、国有企业债转股批准文件；
- (七) 与关联方的往来账款必须有法院判决或所在地主管税务机关证明。

### 第五章 非货币性资产损失的认定

第二十三条 企业存货发生的损失包括有关商品、产成品、半成品、在产品以及各类材料、燃料、包装物、低值易耗品等发生的盘亏、变质、淘汰、毁损、报废、被盗等造成的净损失。

第二十四条 对盘亏的存货，扣除责任人赔偿后的余额部分，依据下列证据认定损失：

- (一) 存货盘点表；
- (二) 中介机构的经济鉴证证明；
- (三) 存货保管人对于盘亏的情况说明；
- (四) 盘亏存货的价值确定依据（包括相关入库手续、相同相近存货采购发票价格或其他确定依据）；
- (五) 企业内部有关责任认定、责任人赔偿说明和内部核批文件。

第二十五条 对报废、毁损的存货，其账面价值扣除残值及保险赔偿或责任赔偿后的余额部分，依据下列证据认定损失：

- (一) 单项或批量金额较小的存货由企业内部有关技术部门出具技术鉴定证明；
- (二) 单项或批量金额较大的存货，应取得国家有关技术部门或具有技术鉴定资格的中介机构出具的技术鉴定证明；
- (三) 涉及保险索赔的，应当有保险公司理赔情况说明；
- (四) 企业内部关于存货报废、毁损情况说明及审批文件；
- (五) 残值情况说明；
- (六) 企业内部有关责任认定、责任赔偿说明和内部核批文件。

第二十六条 对被盗的存货，其账面价值扣除保险理赔以及责任赔偿后的余额部分，依据下列证据认定损失：

- (一) 向公安机关的报案记录，公安机关立案、破案和结案的证明材料；
- (二) 涉及责任人的责任认定及赔偿情况说明；
- (三) 涉及保险索赔的，应当有保险公司理赔情况说明。

第二十七条 固定资产损失包括企业房屋建筑物、机器设备、运输设备、工具器具等发生盘亏、淘汰、毁损、报废、丢失、被盗等造成的净损失。

第二十八条 对盘亏的固定资产，其账面净值扣除责任人赔偿后的余额部分，依据下列证据确认损失：

- (一) 固定资产盘点表；
- (二) 盘亏情况说明，单项或批量金额较大的固定资产盘亏，企业应逐项作出专项说明，由中介机构进行职业推断和客观评判后出具经济鉴证证明；
- (三) 企业内部有关责任认定和内部核准文件等。

第二十九条 对报废、毁损的固定资产，其账面净值扣除残值、保险赔偿和责任人赔偿后的余额部分，依据下列证据认定损失：

- (一) 企业内部有关部门出具的鉴定证明；
- (二) 单项或批量金额较大的固定资产报废、毁损，企业应逐项作出专项说明，并委托有技术鉴定资格的机构进行鉴定，出具鉴定说明；
- (三) 不可抗力原因（自然灾害、意外事故、战争等）造成固定资产毁损、报废的，应当有相关职能部门出具的鉴定报告，如消防部门出具受灾证明，公安部门出具的事故现场

处理报告、车辆报损证明，房管部门的房屋拆除证明，锅炉、电梯等安检部门的检验报告等；

(四) 企业固定资产报废、毁损情况说明及内部核批文件；

(五) 涉及保险索赔的，应当有保险公司理赔情况说明。

第三十条 对被盗的固定资产，其账面净值扣除保险理赔以及责任赔偿后的余额部分，依据下列证据认定损失：

(一) 向公安机关的报案记录，公安机关立案、破案和结案的证明材料；

(二) 涉及责任人的责任认定及赔偿情况说明；

(三) 涉及保险索赔的，应当有保险公司理赔情况说明。

第三十一条 在建工程和工程物资损失包括企业已经发生的因停建、废弃和报废、拆除在建工程项目以及因此而引起的相应工程物资报废或削价处理等发生的损失。

第三十二条 因停建、废弃和报废、拆除的在建工程，其账面价值扣除残值后的余额部分，依据下列证据认定损失：

(一) 国家明令停建项目的文件；

(二) 有关政府部门出具的工程停建、拆除文件；

(三) 企业对报废、废弃的在建工程项目出具的鉴定意见和原因说明及核批文件，单项数额较大的在建工程项目报废，应当有行业专家参与的技术鉴定意见；

(四) 工程项目实际投资额的确定依据。

第三十三条 由于自然灾害和意外事故毁损的在建工程，其账面价值扣除残值、保险赔偿及责任赔偿后的余额部分，依据下列证据认定损失：

(一) 有关自然灾害或者意外事故证明；

(二) 涉及保险索赔的，应当有保险理赔说明；

(三) 企业内部有关责任认定、责任人赔偿说明和核准文件。

第三十四条 工程物资发生损失的，比照本办法存货损失的规定进行认定。

## 第六章 资产永久或实质性损害的认定

第三十五条 存货出现以下一项或若干项情形时，应当确认为发生永久或实质性损害：

(一) 已霉烂变质；

(二) 已过期且无转让价值；

(三) 经营中已不再需要，并且已无使用价值和转让价值；

(四) 其他足以证明已无使用价值和转让价值。

第三十六条 固定资产出现下列情形之一时，应当确认为发生永久或实质性损害：

(一) 长期闲置不用，且已无转让价值；

(二) 由于技术进步原因，已经不可使用；

(三) 已遭毁损，不再具有使用价值和转让价值；

(四) 因本身原因，使用后导致企业产生大量不合格品；

(五) 其他实质上已经不能再给企业带来经济利益。

第三十七条 无形资产出现以下一项或若干项情形时，应当确认为发生永久或实质性损害：

(一) 已被其他新技术所替代，且已无使用价值和转让价值；

(二) 已超过法律保护期限，且已不能为企业带来经济利益；

(三) 其他足以证明已经丧失使用价值和转让价值。

第三十八条 投资出现以下一项或若干项情形时，应当确认为发生永久或实质性损害：

(一) 被投资方已依法宣告破产、撤销、关闭或被注销、吊销工商营业执照；

(二) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已连续停止经营三年以上，且无重新恢复经营的改组计划等；

(三) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，被投资方的股票从证券交易市场摘牌，停止交易一年或一年以上。

(四) 被投资方财务状况严重恶化，累计发生巨额亏损，已进行清算。

第三十九条 企业的存货、固定资产、无形资产和投资当有确凿证据表明已形成财产损失或者已发生永久或实质性损害时，应扣除变价收入、可收回金额以及责任和保险赔款后，再确认发生的财产损失。

可收回金额可以由中介机构评估确定。未经中介机构评估的，固定资产和长期投资的可收回金额一律暂定为账面余额的5%；存货为账面价值的1%。已按永久或实质性损害确认财产损失的各项资产必须保留会计记录，各项资产实际清理报废时，应根据实际清理报废情况和已预计的可收回金额确认损益。

第四十条 企业的存货、固定资产、无形资产和投资因发生永久或实质性损害情形，应依据下列证据认定财产损失：

- (一) 资产被淘汰、变质的经济、技术等原因的说明；
- (二) 企业法定代表人、主要负责人和财务负责人签章证实有关资产已霉烂变质、已无使用价值或转让价值、已毁损等的书面申明；
- (三) 中介机构或有关技术部门的质量鉴定报告；
- (四) 无形资产的法律保护期限文件；
- (五) 有关被投资方破产公告、破产清偿文件；工商部门注销、吊销文件；政府有关部门的行政决定文件；终止经营、停止交易的法律或其他证明文件；
- (六) 有关资产的成本和价值回收情况说明；
- (七) 被投资方清算剩余财产分配情况的证明。

第四十一条 企业委托金融机构向其它单位贷款，被贷款单位不能按期偿还的，比照本办法投资转让处置损失进行处理。

### 第七章 资产评估损失的认定

第四十二条 企业各项资产因评估确认的损失申请税前扣除，必须符合以下条件：

- (一) 国家统一组织的企业清产核资中发生的资产评估损失；
- (二) 企业按规定应纳税的各种类型改组中发生的评估损失；
- (三) 企业免税改组业务，对各类资产评估净增值或损失已进行纳税调整的。

第四十三条 企业的各项资产应依据下列证据确认资产评估损失：

- (一) 国家统一组织清产核资的文件（不包括国有资产日常管理中经常化、制度化资产清查）；
- (二) 中介机构资产评估资料；
- (三) 政府部门资产评估确认文书；
- (四) 应税改组业务已纳税证明资料；
- (五) 免税改组业务涉及资产评估增值或损失已纳税调整证明资料。

### 第八章 其他特殊财产损失的认定

第四十四条 因政府规划搬迁、征用等发生的财产损失申请税前扣除，必须符合下列条件：

- (一) 有明确的法律、政策依据；
- (二) 不属于政府摊派。

第四十五条 企业因政府规划搬迁、征用，依据下列证据认定财产损失：

- (一) 政府有关部门的行政决定文件及法律政策依据；
- (二) 专业技术部门或中介机构鉴定证明；
- (三) 企业资产的账面价值确定依据。

第四十六条 除国家规定可以从事信贷业务的金融保险机构（包括经批准成立的企业集团内部财务公司）外，企业之间原则上不得直接从事信贷业务。企业之间除因销售商品等发生的商业信用外，其他的资金拆借发生的损失除经国务院批准外，一律不得在税前扣除。

第四十七条 企业对外提供与本身应纳税收入有关的担保，因被担保人不能按期偿还债务而承担连带还款责任，经清查和追索，被担保人无偿还能力，对无法追回的，比照本办法坏账损失进行管理。企业为其他独立纳税人提供的与本身应纳税收入无关的贷款担保等，因被担保方不清贷款而由该担保人承担的本息等，不得申报扣除。

第四十八条 企业由于未能按期赎回抵押资产，使抵押资产被拍卖或变卖，其账面净值大于变卖价值的差额部分，依据拍卖或变卖证明，认定为财产损失。

### 第九章 责任

第四十九条 税务机关应按本办法规定的时间和程序，本着公正透明、廉洁高效和方便纳税人的原则，及时受理和审批纳税人申报的财产损失审批事项。非因客观原因未能及时受理或审批的，或者未按规定程序进行审批和核实造成审批错误的，应按《中华人民共和



(8) 国家规定允许从事信贷业务之外的企业间的直接借款损失。

**时间要求：**为了防止企业人为改变财产损失扣除的时间，调节企业利润，《办法》对财产损失的扣除时间作了严格的限制，企业对此必须引起高度重视。第四条规定：企业的各项财产损失，应在损失发生当年申报扣除，不得提前或延后。非因计算错误或其他客观原因，企业未及时申报的财产损失，逾期不得扣除。即便是因税务机关的原因导致财产损失未能按期扣除的，经税务机关批准后，应调整该财产损失发生年度的纳税申报表，重新计算应纳税额，不得改变财产损失所属纳税年度。调整后的应纳税额如小于调整前的应纳税额，应将财产损失发生年度多缴的税款按照有关规定予以退税、抵缴欠税或下期应缴税款。

具体来说，企业发生的各项需审批的财产损失应在纳税年度终了后 15 日内集中一次报税务机关审批。企业发生自然灾害、永久或实质性损害需要现场取证的，应在证据保留期间及时申报审批，也可在年度终了后集中申报审批，但必须出据中介机构、国家及授权专业技术鉴定部门等的鉴定材料。

另外，根据《办法》第十三条的规定，县（区）级税务机关负责审批的，必须自受理之日起二十个工作日做出审批决定；市（地）级税务机关负责审批的，必须自受理之日起三十个工作日内做出审批决定；省级税务机关负责审批的，必须自受理之日起六十个工作日内做出审批决定。因情况复杂需要核实，在规定期限内不能做出决定的，经本级税务机关负责人批准，可以延长十天，并将延长期限的理由告知纳税人。

企业一定要注意，根据《企业所得税条例》的规定，企业所得税实行按年计算，分月或者分季预缴。月份或者季度终了后十五日内预缴，年度终了后四个月内汇算清缴，多退少补。纳税人应当在月份或者季度终了后十五日内，向其所在地主管税务机关报送会计报表和预缴所得税申报表；年度终了后四十五日内，向其所在地主管税务机关报送会计决算报表和所得税申报表。从这里看来，《办法》规定企业在年度终了之后 15 日集中一次报送，时间要求是相当紧的，提醒企业平时在财产损失发生时就认真保留各种资料，以免到年终的时候事情千头万绪，临渴掘井，搞得手忙脚乱。

**财产损失价值恢复的处理：**对于企业已申报扣除的财产损失又获得价值恢复或补偿的，《办法》要求应在价值恢复或实际取得补偿年度并入应纳税所得。因债权人原因确实无法支付的应付账款，包括超过三年以上未支付的应付账款，如果债权人已按本办法规定确认损失并在税前扣除的，应并入当期应纳税所得依法缴纳企业所得税。

**审批级次和时限：**《办法》规定，审批程序除听证和公示外，具体申请、受理和审批要求比照《国家税务总局关于实施税务行政许可若干问题的通知》的有关规定执行；原则上由主管税务机关的上一级税务机关（一般是指县区级税务机关）审批，尽量减少审批环节，不搞层批制，上一级税务机关可以直接受理或委托企业所在地税务机关受理，谁审批谁负责；审批主要是对纳税人申报的资料与法定条件进行书面符合性审查，需要实地核查的，建议由区县一级税务机关组织实施，尽可能与日常检查结合进行等。

**税务机关财产损失审批的法律性质：**《办法》明确了税务机关进行企业财产损失税前扣除审批的性质，这是一种对纳税人按规定提供的申报资料与法定条件的相关性进行的符合性审查。负责审批的税务机关需要对申报材料的内容进行核实的，应当指派两名以上工作人员进行核查。从规定来看，税务机关的此类审批以书面审核为主。但是，如果企业报损的财产损失数额较大或者外部合法证据不充分，或者企业纳税信用等级不高，税务机关还是要进行实地核查的。其中实地核查工作量大、耗时长，可委托企业所在地县（区）级税务机关具体组织实施。税务机关可对经批准税前扣除的财产损失的真实性进行检查。

对这一点规定，企业务必引起高度重视，它意味着企业必须以适当的证据来保证其申请税前扣除的财产损失是真实的。这里的“真实”有两重意思：一是客观真实，企业的财产损失必须是实际发生的，不能有虚构或者夸大的成分；二是必须是可以符合法规要求的证据证明的真实，用法律语言来说，税务机关要求的是一种“法律事实”，如果企业在财产损失发生之后没有保存、搜集、取得有效的证据，那么即使财产损失是客观真实，也不能获得税前扣除的税收待遇。企业疏忽这一点，就只能“打落门牙往肚子里咽了”。

### 证据篇

《办法》花费了一章的篇幅来论述企业财产报损需要各种证据，虽然这部分论述因以后的章节中涉及了更加具体详细的各类报损需要的证据而显得实际用处并不大，但对证据

的重视仍然为这个《办法》增添了不少法治色彩，称得上是这个办法中的一大亮点。这些证据的划分是：

#### 一、具有法律效力的外部证据

是指司法机关、公安机关、行政机关、专业技术鉴定部门等依法出具的与本企业资产损失相关的具有法律效力的书面文件，主要包括：

- (一) 司法机关的判决或者裁定；
- (二) 公安机关的立案结案证明、回复；
- (三) 工商部门出具的注销、吊销及停业证明；
- (四) 企业的破产清算公告或清偿文件；
- (五) 政府部门的公文及明令禁止的文件；
- (六) 国家及授权专业技术鉴定部门的鉴定报告；
- (七) 保险公司对投保资产出具的出险调查单，理赔计算单等；
- (八) 符合法律条件的其他证据。

#### 二、具有法定资质的中介机构的经济鉴证证明

中介机构的经济鉴证证明，是指税务师事务所等具有法定资质的社会中介机构按照独立、客观、公正原则，在充分调查研究、论证和计算基础上，进行职业推断和客观评判，对企业某项经济事项发表的专项经济鉴证证明或鉴定意见书。

#### 三、特定事项的企业内部证据。

企业会计核算制度健全，内部控制制度完善的，可以特定事项的内部证据作为资产损失的认定证据。特定事项的企业内部证据，是指本企业对各项资产发生毁损、报废、盘亏等内部证明或承担责任的申明，主要包括：

- (一) 会计核算有关资料和原始凭证；
- (二) 资产盘点表；
- (三) 相关经济行为的业务合同；
- (四) 企业内部技术鉴定部门的鉴定文件或资料（数额较大、影响较大的财产损失项目，应聘请行业内专家参加鉴定和论证）；
- (五) 企业内部核批文件及有关情况说明；
- (六) 由于经营管理责任造成的损失，要有对责任人的责任认定及赔偿情况说明；
- (七) 法定代表人、企业负责人和企业财务负责人对特定事项真实性承担税收法律责任的申明。

### 国家税务总局关于企业虚报亏损适用税法问题的通知

**国税函[2005]190号**

2005-03-04 国家税务总局

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局，局内各单位：◆

根据各地反映的情况，经研究，现将企业虚报亏损的税务处理问题通知如下：◆

一、虚报亏损的界定。企业虚报亏损是指企业在年度企业所得税纳税申报表中申报的亏损数额大于按税收规定计算出的亏损数额。◆

二、企业故意虚报亏损，在行为当年或相关年度造成不缴或少缴应纳税款的，适用《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《征管法》）第六十三条第一款规定。◆

三、企业依法享受免征企业所得税优惠年度或处于亏损年度发生虚报亏损行为，在行为当年或相关年度未造成不缴或少缴应纳税款的，适用《征管法》第六十四条第一款规定。◆

四、《国家税务总局关于企业虚报亏损如何处理的通知》（国税发〔1996〕162号）、《国家税务总局关于企业虚报亏损补税罚款问题的批复》（国税函〔1996〕653号）停止执行。

#### 政策解读之二：企业虚报亏损的涉税处理

2005年3月4日，国家税务总局发布了《关于企业虚报亏损适用税法问题的通知》（以下简称通知），进一步明确企业虚报亏损的税务处理问题将分两种情况处罚：第一，对企业故意虚报亏损，在行为当年或相关年度造成不缴或少缴应纳税款的，适用《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条第一款：纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不

申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。第二，对企业依法享受免征企业所得税优惠年度或处于亏损年度发生虚报亏损行为，在行为当年或相关年度未造成不缴或少缴应纳税款的，适用《中华人民共和国税收征收管理法》第六十四条第一款规定：纳税人、扣缴义务人编造虚假计税依据的，由税务机关责令限期改正，并处五万元以下的罚款。

### 一、新政策的主要内涵

1、虚报亏损的界定。企业虚报亏损是指企业在年度企业所得税纳税申报表中申报的亏损数额大于按税收规定计算出的亏损数额。

2、新政策的一个强烈信号。即企业虚报亏损将依照《税收征管法》相关规定处以罚款，企业虚报亏损视同偷税，对情节严重者将追究刑事责任。这将是一剂“猛药”，说明国家将再度加强税收征管，尤其是加大对那些明亏实盈企业的征管力度，使依法治税得到真正体现。

3、新政策的一个显著特点就是，明确表明对情节严重的虚报亏损纳税人，将依法追究刑事责任，而不仅仅像过去那样，只能以罚款为主。这一条款实际上对企业与税务机关双方都构成约束。对一些故意虚增亏损，而且数额巨大，已经构成犯罪的纳税人，税务机关有义务将其移送检察机关处理。

### 二、新政策的时效性

#### 1、新政策处罚有理有据，简便易行

该通知精神简单归纳为：企业虚报亏损而被税务机关查处之后，剔除虚数，能实际缴税的，将按照实际缴税金额的一定比例进行处理；实际仍然亏损，不能实际缴税的，处5万元以内罚款。这样更简便，直接按征管法处罚。

旧政策，国税发[1996]162号通知主要规定：对企业多列扣除项目或少计应纳税所得，从而多申报亏损，可视同查出同等金额的应纳税所得。对此，除调减其亏损额外，税务机关可根据33%的法定税率，计算出相应的应纳税所得额，并视其情节，根据《征收管理法》的有关规定进行处理。这样的处罚操作繁琐，随意性偏大，操作空间过广，不易掌握。

#### 2、新政策处罚基数变小，但是可操作性有效提升

新旧政策的一个主要区别就是：如果企业存在虚报亏损的情况，在面临处罚时，处罚的基数不一样了。虽然过去处罚数额比较高，但是由于超出了企业的支付能力，实际很难执行，致使严肃的税收法规，一度成为纸上谈兵。新政策处罚的数额虽然比以前小了，但是其简便易行，数额切合实际，更容易实现，所以对违规企业构成了强大的震慑，从而使可操作性有效提升，征管力度明显加大。

### 三、新政策下纳税调整的账务处理

企业虚报亏损经税务部门查处后，须进行补税或罚款的账务处理，由于所得税的检查是在企业结账后的下一年度进行的，因此，应通过“以前年度损益调整”科目进行账务处理；另外，由于会计与税法计算口径或计算时间的不同，可能会产生永久性差异（主要有国债利息收入、视同销售的收入及成本、财产损失、行政罚款、捐赠支出、赞助费、广告费、业务宣传费、业务招待费超支、借款费用、超计税工资及其三项附加费）或时间性差异（如资产减值准备、固定资产折旧费），按现行的会计核算办法，具体账务处理如下：

（1）调整永久性差异。如调增应纳税额，借记“以前年度损益调整”，贷记“应交税金—应交所得税”；（2）调整时间性差异。如调增应纳税额，借记“以前年度损益调整”，借记“递延税款”，贷记“应交税金—应交所得税”；（3）查出的永久性差异和时间性差异上交时，借记“应交税金—应交所得税”，贷记“银行存款”。

举例说明：

#### 1、虚报亏损调整后仍为亏损

【例1】某企业2004年末“利润分配——未分配利润”账户为借方余额200万元，企业自行申报的亏损数亦为200万元，经税务机关检查发现：企业将80万元租赁收入计入其它应付款中。税务部门的处理结果是企业调减亏损，并按《税收征管法》的第六十四条第一款规定，处以4万元罚款。根据检查及处理结果，企业应作如下账务调整。

##### （1）调减亏损

借：其它应付款 800000  
 贷：以前年度损益调整 800000

(2) 交纳罚款

借：以前年度损益调整 40000  
 贷：银行存款 40000

(3) 结转“以前年度损益调整”科目

借：以前年度损益调整 760000  
 贷：利润分配——未分配利润 760000

2、虚报亏损调整后为盈利

[例2] 某企业2004年末“利润分配—未分配利润”账户为借方余额70万元，企业自行申报亏损70万元，经税务部门检查发现：超过计税工资标准部分及提取的三项附加费均未作纳税调整增加额处理，共计影响计税所得100万元。税务机关处理结果是：按《征管法》第六十三条第一款，企业补缴所得税，并处偷税款额50%的罚款。企业应作如下账务调整：

(1) 补缴所得税9.9万元  $[(100 - 70) \times 33\%]$

借：以前年度损益调整 99000  
 贷：应交税金—应交所得税 99000

借：应交税金—应交所得税 99000

贷：银行存款 99000

(2) 交纳罚款4.95万元  $(9.9 \times 50\%)$

借：以前年度损益调整 49500

贷：银行存款 49500

(3) 结转“以前年度损益调整”账户

借：利润分配—未分配利润 148500

贷：以前年度损益调整 148500

**特别提示：**

1、对于永久性差异或时间性差异，在纳税申报时采取“调表不调账”的原则，即只在《企业所得税年度纳税申报表》中进行调整，而不进行相关的账务调整。

2、对于永久性差异或时间性差异而造成的虚报亏损，因其发生在纳税申报汇算清缴后，税务机关检查时，故既不调“表”更不调“账”，只能作如例一、例二相关的补税罚款账务处理。

**国家税务总局关于印发《税收减免管理办法（试行）》的通知**

国家税务总局国税发[2005]129号

2005-8-3

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局，扬州税务进修学院：◆

为了规范和加强减免税管理工作，总局制定了《税收减免管理办法（试行）》，现印发给你们，请遵照执行。

附件：企业所得税减免税审批条件

国家税务总局

二〇〇五年八月三日

税收减免管理办法（试行）

## 第一章 总 则

第一条 为规范和加强减免税管理工作，根据《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称税收征管法）及其实施细则和有关税收法律、法规、规章对减免税的规定，制定本办法。

第二条 本办法所称的减免税是指依据税收法律、法规以及国家有关税收规定（以下简称税法规定）给予纳税人减税、免税。减税是指从应纳税款中减征部分税款；免税是指免征某一税种、某一项目的税款。

第三条 各级税务机关应遵循依法、公开、公正、高效、便利的原则，规范减免税管理。◆

第四条 减免税分为报批类减免税和备案类减免税。报批类减免税是指应由税务机关审批的减免税项目；备案类减免税是指取消审批手续的减免税项目和不需税务机关审批的减免税项目。

第五条 纳税人享受报批类减免税，应提交相应资料，提出申请，经按本办法规定具有审批权限的税务机关（以下简称有权税务机关）审批确认后执行。未按规定申请或虽申请但未经有权税务机关审批确认的，纳税人不得享受减免税。◆

纳税人享受备案类减免税，应提请备案，经税务机关登记备案后，自登记备案之日起执行。纳税人未按规定备案的，一律不得减免税。

第六条 纳税人同时从事减免项目与非减免项目的，应分别核算，独立计算减免项目的计税依据以及减免税额度。不能分别核算的，不能享受减免税；核算不清的，由税务机关按合理方法核定。

第七条 纳税人依法可以享受减免税待遇，但未享受而多缴税款的，凡属于无明确规定需经税务机关审批或没有规定申请期限的，纳税人可以在税收征管法第五十一条规定的期限内申请减免税，要求退还多缴的税款，但不加算银行同期存款利息。

第八条 减免税审批机关由税收法律、法规、规章设定。凡规定应由国家税务总局审批的，经由各省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关上报国家税务总局；凡规定应由省级税务机关及省级以下税务机关审批的，由各省级税务机关审批或确定审批权限，原则上由纳税人所在地的县（区）税务机关审批；对减免税金额较大或减免税条件复杂的项目，各省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关可根据效能与便民、监督与责任的原则适当划分审批权限。◆

各级税务机关应按照规定的权限和程序进行减免税审批，禁止越权和违规审批减免税。

## 第二章 减免税的申请、申报和审批实施

第九条 纳税人申请报批类减免税的，应当在政策规定的减免税期限内，向主管税务机关提出书面申请，并报送以下资料：

- （一）减免税申请报告，列明减免税理由、依据、范围、期限、数量、金额等。◆
- （二）财务会计报表、纳税申报表。◆
- （三）有关部门出具的证明材料。◆
- （四）税务机关要求提供的其他资料。◆

纳税人报送的材料应真实、准确、齐全。税务机关不得要求纳税人提交与其申请的减免税项目无关的技术资料和其他材料。

第十条 纳税人可以向主管税务机关申请减免税，也可以直接向有权审批的税务机关申请。

◆  
由纳税人所在地主管税务机关受理、应当由上级税务机关审批的减免税申请，主管税务机关应当自受理申请之日起 10 个工作日内直接上报有权审批的上级税务机关。

第十一条 税务机关对纳税人提出的减免税申请，应当根据以下情况分别作出处理：◆

- （一）申请的减免税项目，依法不需要由税务机关审查后执行的，应当即时告知纳税人不受理。◆
- （二）申请的减免税材料不详或存在错误的，应当告知并允许纳税人更正。◆

(三) 申请的减免税材料不齐全或者不符合法定形式的,应在 5 个工作日内一次告知纳税人需要补正的全部内容。◆

(四) 申请的减免税材料齐全、符合法定形式的,或者纳税人按照税务机关的要求提交全部补正减免税材料的,应当受理纳税人的申请。

第十二条 税务机关受理或者不予受理减免税申请,应当出具加盖本机关专用印章和注明日期的书面凭证。◆

第十三条 减免税审批是对纳税人提供的资料与减免税法定条件的相关性进行的审核,不改变纳税人真实申报责任。

税务机关需要对申请材料的内容进行实地核实的,应当指派 2 名以上工作人员按规定程序进行实地核查,并将核查情况记录在案。上级税务机关对减免税实地核查工作量大、耗时长的,可委托企业所在地区县级税务机关具体组织实施。

第十四条 减免税期限超过 1 个纳税年度的,进行一次性审批。◆

纳税人享受减免税的条件发生变化的,应自发生变化之日起 15 个工作日内向税务机关报告,经税务机关审核后,停止其减免税。

第十五条 有审批权的税务机关对纳税人的减免税申请,应按以下规定时限及时完成审批工作,作出审批决定:◆

县、区级税务机关负责审批的减免税,必须在 20 个工作日作出审批决定;地市级税务机关负责审批的,必须在 30 个工作日内作出审批决定;省级税务机关负责审批的,必须在 60 个工作日内作出审批决定。在规定期限内不能作出决定的,经本级税务机关负责人批准,可以延长 10 个工作日,并将延长期限的理由告知纳税人。

第十六条 减免税申请符合法定条件、标准的,有权税务机关应当在规定的期限内作出准予减免税的书面决定。依法不予减免税的,应当说明理由,并告知纳税人享有依法申请行政复议或者提起行政诉讼的权利。

第十七条 税务机关作出的减免税审批决定,应当自作出决定之日起 10 个工作日内向纳税人送达减免税审批书面决定。

第十八条 减免税批复未下达前,纳税人应按规定办理申报缴纳税款。

第十九条 纳税人在执行备案类减免税之前,必须向主管税务机关申报以下资料备案:◆

(一) 减免税政策的执行情况。◆

(二) 主管税务机关要求提供的有关资料。◆

主管税务机关应在受理纳税人减免税备案后 7 个工作日内完成登记备案工作,并告知纳税人执行。

### 第三章 减免税的监督管理

第二十条 纳税人已享受减免税的,应当纳入正常申报,进行减免税申报。◆

纳税人享受减免税到期的,应当申报缴纳税款。◆

税务机关和税收管理员应当对纳税人已享受减免税情况加强管理监督。

第二十一条 税务机关应结合纳税检查、执法检查或其他专项检查,每年定期对纳税人减免税事项进行清查、清理,加强监督检查,主要内容包括:◆

(一) 纳税人是否符合减免税的资格条件,是否以隐瞒有关情况或者提供虚假材料等手段骗取减免税。◆

(二) 纳税人享受减免税的条件发生变化时,是否根据变化情况经税务机关重新审查后办理减免税。◆

(三) 减免税税款有规定用途的,纳税人是否按规定用途使用减免税款;有规定减免税期限的,是否到期恢复纳税。◆

(四) 是否存在纳税人未经税务机关批准自行享受减免税的情况。◆

(五) 已享受减免税是否未申报。

第二十二条 减免税的审批采取谁审批谁负责制度,各级税务机关应将减免税审批纳入岗位责任制考核体系中,建立税收行政执法责任追究制度。◆

(一) 建立健全审批跟踪反馈制度。各级税务机关应当定期对审批工作情况进行跟踪与反馈,适时完善审批工作机制。◆

(二) 建立审批案卷评查制度。各级审批机关应当建立各类审批资料案卷,妥善保管各类案卷资料,上级税务机关应定期对案卷资料进行评查。◆

(三) 建立层级监督制度。上级税务机关应建立经常性的监督的制度, 加强对下级税务机关减免税审批工作的监督, 包括是否按本办法规定的权限、条件、时限等实施减免税审批工作。

第二十三条 税务机关应按本办法规定的时间和程序, 按照公正透明、廉洁高效和方便纳税人的原则, 及时受理和审批纳税人申请的减免税事项。非因客观原因未能及时受理或审批的, 或者未按规定程序审批和核实造成审批错误的, 应按税收征管法和税收执法责任制的有关规定追究责任。

第二十四条 纳税人实际经营情况不符合减免税规定条件的或采用欺骗手段获取减免税的、享受减免税条件发生变化未及时向税务机关报告的, 以及未按本办法规定程序报批而自行减免税的, 税务机关按照税收征管法有关规定予以处理。◆

因税务机关责任审批或核实错误, 造成企业未缴或少缴税款, 应按税收征管法第五十二条规定执行。◆

税务机关越权减免税的, 按照税收征管法第八十四条的规定处理。

第二十五条 税务机关应按照实质重于形式原则对企业的实际经营情况进行事后监督检查。检查中, 发现有关专业技术或经济鉴证部门认定失误的, 应及时与有关认定部门协调沟通, 提请纠正, 及时取消有关纳税人的优惠资格, 督促追究有关责任人的法律责任。有关部门非法提供证明的, 导致未缴、少缴税款的, 按《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》第九十三条规定予以处理。

#### 第四章 减免税的备案

第二十六条 主管税务机关应设立纳税人减免税管理台账, 详细登记减免税的批准时间、项目、年限、金额, 建立减免税动态管理监控机制。

第二十七条 属于“风、火、水、震”等严重自然灾害及国家确定的“老、少、边、穷”地区以及西部地区新办企业年度减免属于中央收入的税收达到或超过 100 万元的, 国家税务总局不再审批, 审批权限由各省税务机关具体确定。审批税务机关应分户将减免税情况(包括减免税项目、减免依据、减免金额等)报省级税务机关备案。

第二十八条 各省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关应在每年 6 月底前书面向国家税务总局报送上年度减免税情况和总结报告。由国家税务总局审批的减免税事项的落实情况应由省级税务机关书面报告。◆

减免税总结报告内容包括: 减免税基本情况和分析; 减免税政策落实情况及存在问题; 减免税管理经验以及建议。

第二十九条 减免税的核算统计办法另行规定下发。

#### 第五章 附则

第三十条 本办法自 2005 年 10 月 1 日起执行。以前规定与本办法相抵触的, 按本办法执行。

第三十一条 各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局可根据本办法制定具体实施方案。

#### 附件

##### 企业所得税减免税审批条件

##### 一、软件开发企业、集成电路设计企业所得税优惠

(一) 软件开发企业必须同时具备以下条件: ◆

1. 取得省级信息产业主管部门颁发的软件企业认定证书。
2. 以计算机软件开发生产、系统集成、应用服务和其他相应技术服务为主营业务, 单纯从事软件贸易的企业不得享受。
3. 具有一种以上由本企业开发或由本企业拥有知识产权的软件产品, 或者提供通过资质等级认证的计算机信息系统集成等服务。◆
4. 具有从事软件开发和相应技术服务等业务所需的技术装备和经营场所。◆
5. 从事软件产品开发和技术的服务人员占企业职工总数的比例不低于 50%。◆
6. 软件技术及产品的研究开发经费占企业软件收入的 8% 以上。◆
7. 年软件销售收入占企业年总收入的比例达到 35% 以上, 其中, 自产软件收入占软件销售收入的 50% 以上。◆

(二) 集成电路设计企业必须同时具备以下条件: ◆

1. 取得信息产业部委托认定机构认定的证书、证明文件。
2. 以集成电路设计为主营业务。◆
3. 具有与集成电路设计开发相适应的生产经营场所、软硬件设施和人员等基本条件，其生产过程和集成电路设计的管理规范，具有保证设计产品质量的手段和能力。◆
4. 自主设计集成电路产品的收入及接受委托设计产品的收入占企业年总收入的比例达到30%以上。◆

(三) 国家规划布局内的重点软件企业，必须是在国家发改委、商务部、信息产业部、国家税务总局共同确定的重点软件企业名单之内，并取得经中国软件协会认定的国家规划布局内的重点软件企业证书。◆

(四) 新办软件企业、集成电路企业是指2000年7月1日以后新办的企业。所称的获利年度，是指企业开始生产、经营后，第一个获得利润的纳税年度。企业开办初期有亏损的，可以依照税法规定逐年结转弥补，以弥补（或超过规定的弥补年限）后有利润的纳税年度为开始获利年度；所得税减免税的期限，应当从获利年度起连续计算，不得因中间发生亏损而推延。

## 二、企业安置下岗失业人员再就业的所得税优惠

### (一) 下岗失业人员范围◆

具体包括：1. 国有企业的下岗职工；2. 国有企业的失业人员；3. 国有企业关闭破产需要安置的人员；4. 享受最低生活保障并且失业一年以上的城镇其他失业人员。◆

企业安置的下岗人员需持有劳动保障部门出具的再就业优惠证书。◆

### (二) 商贸企业的具体条件◆

1. “商贸企业”是指零售业（不包括烟草制品零售）、住宿和餐饮业（不包括旅游饭店）。商业零售企业是指设有商品营业场所、柜台并且不自产商品、直接面向最终消费者的商业零售企业，包括直接从事综合商品销售的百货商场、超级市场、零售商店等。◆

2. 新办商贸企业要取得劳动保障部门核发的《新办商贸企业吸纳下岗失业人员认定证明》，现有商贸企业要取得劳动保障部门核发的《现有商贸企业吸纳下岗失业人员认定证明》。◆

3. 当年安置下岗人员符合规定比例。◆

4. 与录用的下岗人员建立稳定的劳动关系，签定1年以上劳动合同或协议，为安置的下岗人员办理养老保险。◆

### (三) 服务型企业的条件◆

1. 服务型企业是指从事现行营业税“服务业”税目规定的经营活动的企业，不包括从事广告业、桑拿、按摩、网吧、氧吧的服务型企业。◆

2. 新办服务型企业要取得劳动保障部门核发的《新办服务型企业吸纳下岗失业人员认定证明》，现有服务型企业要取得劳动保障部门核发的《现有服务型企业吸纳下岗失业人员认定证明》。◆

3. 其他条件比照商贸企业标准执行。◆

### (四) 国有大中型企业通过主辅分离和辅业改制分流安置本企业富余人员兴办的经济实体◆

1. 经济实体必须符合下列条件：◆

(1) 利用原企业的非主业资产、闲置资产或政策性破产关闭企业的有效资产（以下简称“三类资产”）。◆

(2) 独立核算，产权清晰并逐步实现产权主体多元化。◆

(3) 吸纳原企业富余人员占职工总数达到30%以上（含30%）。◆

(4) 与安置的职工变更或签订新的劳动合同。◆

其中，地方企业“三类资产”的认定由财政部门或经财政部门同意的国有资产管理部門出具证明；主辅分离、辅业改制的认定及其产权多元化的认定由经贸部门出具证明；富余人员的认定、签订劳动合同以及安置比例由劳动保障部门出具证明。中央企业需出具国家经贸委、财政部、劳动和社会保障部联合批复意见和集团公司（总公司）的认定证明。◆

2. 国有大中型企业（以下简称企业）主辅分离、辅业改制的范围是国有及国有控股的大中型企业，其中国有控股是指国有绝对控股。国有绝对控股是指在企业的全部资本中，国家资本（股本）所占比例大于50%的企业。◆

3. 国有大中型企业划分标准,按照原国家经贸委、原国家计委、财政部、国家统计局联合下发的《关于印发中小企业标准暂行规定的通知》(国经贸中小企〔2003〕143号)规定的企业划分标准执行。◆

4. 关于企业辅业资产的界定范围。辅业资产主要是与主体企业主营业务关联不密切,有一定生存发展潜力的业务单位及相应资产,主要包括为主业服务的零部件加工、修理修配、运输、设计、咨询、科研院所等单位。◆

(五) 加工型劳动就业服务企业、街道社区加工型小企业具有劳动保障部门核发的《加工型劳动就业服务企业吸纳下岗失业人员认定证明》或者《街道社区加工型小企业吸纳下岗失业人员认定证明》,其他条件比照上述标准执行。◆

(六) 新办的安置下岗再就业人员企业是指2002年9月30日以后新办的企业。

### 三、安置自谋职业城镇退役士兵所得税优惠

(一) 自谋职业城镇退役士兵是指符合城镇安置条件,与安置地民政部门签订《退役士兵自谋职业协议书》,领取《城镇退役士兵自谋职业证》的士官和义务兵。◆

(二) 纳税人为安置自谋职业的城镇退役士兵就业而新办的服务型企业(除广告业、桑拿、按摩、网吧、氧吧外)和商贸企业(从事批发、批零兼营以及其他非零售业务的商贸企业除外),其中服务型企业是指从事现行营业税“服务业”税目规定的经营活动的企业。◆

(三) 取得民政部门核发的新办服务型企业或新办商业零售企业安置自谋职业城镇退役士兵认定证明。◆

(四) 当年新安置自谋职业的城镇退役士兵达到规定比例。

(五) 与其签订1年以上期限劳动合同以及为安置自谋职业城镇退役士兵缴纳社会保险。

### 四、科研单位和大中专院校服务于各业的技术成果转化等收入的所得税优惠

(一) 经省、自治区、直辖市和计划单列市以上科委认定,报经同级税务机关审核的、全民所有制独立核算的科学研究机构,不包括企业事业单位所属研究所和各类技术开发、咨询、服务中介组织。◆

(二) 经省级以上人民政府或国家教育行政主管部门批准、国家承认其大专以上学历的高校,以及高校举办的科研生产、教学一体化的设计研究院、研究所。◆

(三) 取得举办方(如政府、教育部门等)举办本学校的有效证明文件或文书、经认定登记的技术合同,以及能够提供实际发生的技术性服务收入明细表。

### 五、企事业单位进行技术成果转化等收入的所得税优惠

(一) 必须是全民所有制事业单位所属的从事科技开发的机构,民营科技机构,国有大中型企业办的进行科技开发的事业单位。◆

(二) 取得经有权认定机构认定登记的技术合同,能够提供实际发生的技术性服务收入明细表。

### 六、高校后勤经济实体所得税优惠

(一) 高校后勤经济实体所隶属的高校是经省级以上人民政府或国家教育行政主管部门批准、国家承认其大专以上学历的高校。◆

(二) 必须在高校后勤体制改革过程中,从原高校后勤管理部门剥离出来而成立的进行独立核算并具有法人资格,同时仍以学校为主要服务对象,所取得的收入也主要来源于学校的经济实体。◆

在高校后勤体制改革之外成立的其他经济实体,不得享受“高校后勤实体”的免税政策。◆

(三) 其收入是为学生、教师、学校教学提供后勤服务而取得的租金和服务性收入,享受减免税优惠,其他收入不得享受。

(四) 具有有关高校后勤改革的证明文件。

### 七、转制科研机构的所得税优惠

(一) 必须经国务院批准的原国家经贸委管理的10个国家局所属242个科研机构 and 建设部等11个部门(单位)所属134个科研机构中转为企业的科研机构和进入企业的科研机构。◆

经科技部、财政部、中编办审核批准的国务院部门(单位)所属社会公益类科研机构中转为企业或进入企业的科研机构,享受上述优惠政策。◆

(二) 享受优惠的起始时间是转制注册之日。◆

(三) 原科研机构所占的股权比例达到规定标准。◆

(四) 必须具有有关部门出具的改制批复及经批准的改制方案。◆

(五) 科研机构整体改制后在新企业中所占股权达 50% 以上。

#### 八、中央、国务院各部门机关服务中心的所得税优惠

(一) 是经中央机构编制委员会办公室批准, 后勤体制改革后的中央各部门、国务院各部委、各直属机构的机关服务中心, 机关服务中心包括为机关办公和职工生活提供后勤服务的非独立核算机关服务单位, 如机关食堂、车队、医务室、幼儿园、理发室、洗衣房、洗浴室、副食品基地(绿化基地)等。◆

(二) 必须实行独立经济核算并具有事业法人或企业法人资格, 按规定办理了税务登记。

◆

(三) 为机关内部后勤保障服务取得的收入, 即为国家财政全额拨付行政办公经费的中央各部门机关工作需要而提供各类劳务与技术性服务后取得的收入。◆

(四) 改革后的机关服务中心应分别核算为机关内部提供的后勤保障服务所取得的收入和为机关以外提供服务取得的收入, 不能分别核算的不能享受税收优惠政策。◆

(五) 机关服务中心以安置分流人员为主从事经营、服务活动而新办的企业, 其所得税优惠具体审批条件: ◆

1. 当年安置分流人员超过企业从业人员总数 60%, 免征企业所得税 3 年; 免税期满, 当年新安置分流人员占企业原从业人员总数 30% 以上的, 减半征收企业所得税 2 年。◆

2. 企业从业人员总数包括该企业工作的各类人员, 含聘用的临时工、合同工及离退休人员。

3. 与安置的分流人员建立稳定的劳动关系, 签定 1 年以上劳动合同或协议。◆

4. 安置的分流人员与原单位解除了劳动关系, 为安置的分流人员办理了养老保险。◆

(六) 地方省级党委、政府进行机关后勤改革后的机关服务中心, 比照以上条件执行。

#### 九、对专门生产《当前国家鼓励发展的环保产业设备(产品)目录》企业的所得税优惠

(一) 生产的设备(产品)属于现行的《当前国家鼓励发展的环保产业设备(产品)目录(第一批)》中所列示的设备(产品)。◆

(二) 能够独立核算、独立计算盈亏。◆

(三) 取得地级市以上(含市级)原经贸委(现发改委)对生产环保设备(产品)和企业的认定证明。

#### 十、林业企业的所得税优惠

(一) 享受优惠的主体包括种植林木、林木种子和苗木作物以及从事林木产品初加工的所有企事业单位。◆

(二) 必须是种植林木、林木种子和苗木作物以及从事林木产品初加工取得的所得。种植林木、林木种子和苗木作物以及从事林木产品初加工范围按《财政部国家税务总局关于国有农口企事业单位征收企业所得税问题的通知》(财税字〔1997〕49号)规定执行。◆

(三) 免税的种植林木、林木种子和苗木作物以及从事林木产品初加工必须与其他业务分别核算, 能准确提供种植林木、林木种子和苗木作物以及从事林木产品初加工的收入核算情况。

#### 十一、渔业企业的所得税优惠

(一) 远洋渔业企业享受减免税必须具备以下条件: ◆

1. 取得农业部颁发的“远洋渔业企业资格证书”并在有效期内。◆

2. 必须是从事远洋捕捞业务取得的所得。◆

(二) 渔业企业享受减免税必须具备以下条件: ◆

1. 取得各级渔业主管部门核发的“渔业捕捞许可证”并在有效期内。◆

2. 必须是从事外海、远洋捕捞业务取得的所得。近海及内水捕捞业务取得的所得不得享受优惠。◆

(三) 国有农口远洋渔业企业和其他国有农口渔业企业从事渔业类初加工取得的所得, 按《财政部国家税务总局关于国有农口企事业单位征收企业所得税问题的通知》(财税字〔1997〕49号)规定征免企业所得税。◆

(四) 渔业企业能够分别核算免税业务和征税业务。

#### 十二、西部大开发的所得税优惠

(一) 享受西部大开发所得税优惠必须是位于西部地区的国家鼓励类产业的内资企业。西部地区包括重庆市、四川省、贵州省、云南省、陕西省、甘肃省、青海省、西藏自治区、宁夏回族自治区、新疆维吾尔自治区、新疆生产建设兵团、内蒙古自治区、广西壮族自治区。湖南省湘西土家族苗族自治州、湖北省恩施土家族苗族自治州、吉林省延边朝鲜族自治州，比照西部地区优惠政策执行。◆

(二) 必须是投资主体自建、运营的企业才可享受优惠，单纯承揽项目建设的施工企业不得享受优惠。◆

(三) 能够提供项目业务收入和企业总收入的明细表。◆

(四) 减按 15% 税率征税的企业必须具备以下条件：◆

1. 以《当前国家重点鼓励发展的产业、产品和技术目录(2000 年修订)》中规定的产业项目为主营业务。◆

2. 主营业务收入占企业总收入 70% 以上。◆

3. 取得省级以上(含省级)有关行业主管部门出具的国家重点鼓励的产业、产品和技术的证明文件。◆

(五) 新办交通、电力、水利、邮政、广播电视享受“两免三减半”优惠必须具备以下条件：

1. 主营业务收入占企业总收入 70% 以上。◆

2. 交通企业是指投资新办从事公路、铁路、航空、港口、码头运营和管道运输的企业。新办电力企业是指投资新办从事电力运营的企业。新办水利企业是指投资新办从事江河湖泊综合治理、防洪除涝、灌溉、供水、水资源保护、水力发电、水土保持、河道疏浚、河海堤防建设等开发水利、防治水害的企业。新办邮政企业是指投资新办从事邮政运营的企业。新办广播电视企业是指投资新办从事广播电视运营的企业。◆

(六) 民族自治地方定期减免税应提供省级人民政府的批准文件。◆

(七) 对投资项目是否属于鼓励类项目难以界定的，税务机关应当要求企业提供省级以上(含省级)有关行业主管部门出具的证明文件，并结合其他相关材料审核认定。

### 十三、青少年活动场所的所得税优惠

(一) 专门为青少年学生提供科技、文化、德育、爱国主义教育、体育活动的青少年宫、青少年活动中心等校外活动的公益性场所。◆

(二) 取得县级以上共青团组织出具的专门为青少年学生提供公益性活动的证明材料。◆

(三) 取得文化或体育等主管部门核发的经营许可证。

### 十四、生产和装配伤残人员专门用品企业的所得税优惠

(一) 必须是生产和装配《中国伤残人员专门用品目录(第一批)》范围内的伤残人员专门用品的企业。◆

(二) 销售本企业生产或者装配的伤残人员专门用品所取得的年度销售收入占企业全部收入 50% 以上(不含出口取得的收入)。◆

(三) 必须账证健全，能够准确、完整地向主管税务机关提供纳税资料，且本企业生产或者装配的伤残人员专门用品所取得的收入能够单独、准确核算。◆

(四) 必须具备一定的生产和装配条件以及帮助伤残人员康复的其他辅助条件。其中：◆

1. 企业拥有取得注册登记的假肢、矫形器制作师执业资格证书的专业技术人员不得少于 2 人；其企业生产人员如超过 20 人，则其拥有取得注册登记的假肢、矫形器制作师执业资格证书的专业技术人员占全部生产人员不得少于六分之一。◆

2. 具有测量取型、石膏加工、抽真空成型、打磨修饰、钳工装配、对线调整、热塑成型、假肢功能训练等专用设备和工具。

3. 残疾人接待室不少于 15 平方米，假肢、矫形器制作室不少于 20 平方米，假肢功能训练室不少于 80 平方米。◆

(五) 须提供伤残人员专门用品制作师名册及其相关的《执业证书》(复印件)。

### 十五、减免税起始时间的计算按以下规定执行：

(一) 法律、法规及国家有关税收政策有规定的，按有关规定执行。◆

(二) 规定新办企业减免税执行起始时间的生产经营之日是指纳税人取得第一笔收入之日。

(三) 规定新办企业应由政府部门或行业协会颁发资质证书或其他资格证书, 并以此作为企业所得税减免条件的, 从有关部门据以确认资质、资格的时间起, 按本条第(二)项规定在剩余减免税时限内享受企业所得税减免政策。

### 政策解读之三:《税收减免管理办法》

#### 1、《税收减免管理办法》对纳税人申请办理减免税的程序作出了哪些规定?

《税收减免管理办法》对于规范税务机关办理减免税审批的程序、保护纳税人的合法权益作出了许多明确规定, 例如: 申请的减免税材料不齐全或者不符合法定形式的, 税务机关应在5个工作日内一次告知纳税人需要补正的全部内容; 税务机关不得要求纳税人提交与其申请的减免税项目无关的技术资料和其他材料; 县、区级税务机关负责审批的减免税, 必须在20个工作日内作出审批决定, 地市级税务机关负责审批的, 必须在30个工作日内作出审批决定, 省级税务机关负责审批的, 必须在60个工作日内作出审批决定; 税务机关作出的减免税审批决定, 应当自作出决定之日起10个工作日内向纳税人送达减免税审批书面决定。纳税人对于税务机关未在规定期限作出受理或减免税决定, 或者对于税务机关作出的不予减免税决定不服的, 可以依法申请行政复议或提起行政诉讼。这些程序性规定充分体现了便民和效率的原则, 有利于保障纳税人享受减免税的合法权利。

#### 2、如果纳税人提供的资料不真实, 而税务机关已经审批同意减免税的, 税务机关是否有权追缴已减免的税款?

《税收减免管理办法》规定税务机关进行减免税审批是对纳税人提供的资料与减免税法定条件的相关性进行的审核, 不改变纳税人真实申报责任。税务机关按照实质重于形式原则对企业的实际经营情况进行事后监督检查, 检查中, 发现有关专业技术或经济鉴证部门认定失误的, 应及时与有关认定部门协调沟通, 提请纠正, 及时取消有关纳税人的优惠资格。税务机关有权根据税收征管法的规定追缴已减免的税款, 对于纳税人或相关部门提供虚假资料的, 还将依法追究纳税人和相关部门的责任。

#### 3、如果纳税人未及时申请减免税, 是否可以享受减免税?

《税收减免管理办法》规定纳税人依法可以享受减免税待遇, 但未享受而多缴税款的, 凡属于无明确规定需经税务机关审批或没有规定申请期限的, 纳税人可以在税收征管法第五十一条规定的期限内申请减免税, 要求退还多缴的税款, 但不加算银行同期存款利息。因此我们提醒纳税人, 凡无明确规定的, 纳税人申请减免税的期限最长为3年, 逾期纳税人将无法享受减免税, 因此纳税人应及时申请减免税, 以免错失机会。

#### 4、对于纳税人同时从事减免项目与非减免项目, 如果核算不清或不能分别核算的, 有什么新规定?

《税收减免管理办法》规定纳税人同时从事减免项目与非减免项目的, 应分别核算, 独立计算减免项目的计税依据以及减免税额度。不能分别核算的, 不能享受减免税; 核算不清的, 由税务机关按合理方法核定。

#### 5、《税收减免管理办法》将减免税分为报批类减免税和备案类减免税两类, 在税收管理方面二者有什么区别?

报批类减免税是指应由税务机关审批的减免税项目; 备案类减免税是指取消审批手续的减免税项目和不需税务机关审批的减免税项目。对于报批类减免税, 纳税人未按规定申请或虽申请但未经有权税务机关审批确认的, 纳税人不得享受减免税。对于备案类减免税, 纳税人未按规定备案的, 一律不得减免税。这一规定与以前有较大变化, 我们在此提醒纳税人, 特别是其所享受的减免税不需要审批的纳税人, 例如技术转让收入和非营利性医疗机构按照国家规定的价格取得的医疗服务收入等, 应按照办法的规定向税务机关备案, 以免无法享受减免税。

#### 6、《税收减免管理办法》如何减免税起始时间?

《办法》第十五条规定, 减免税起始时间的计算按以下规定执行: (一) 法律、法规及国家有关税收政策有规定的, 按有关规定执行。(二) 规定新办企业减免税执行起始时间的生产经营之日是指纳税人取得第一笔收入之日。(三) 规定新办企业应由政府部门或行业协会颁发资质证书或其他资格证书, 并以此作为企业所得税减免条件的, 从有关部门据以确认资质、资格的时间起, 按本条第(二)项规定在剩余减免税时限内享受企业所得税减免政策。

以前,对减免税的起始执行时间,国家有些规定是十分明确的,如财政部、劳动和社会保障部、国家税务总局《关于促进下岗失业人员再就业税收优惠及其他相关政策的补充通知》(财税〔2003〕192号)规定:凡在2005年底之前,符合中发〔2002〕12号文件优惠政策条件规定的,从事个体经营的下岗失业人员、吸纳下岗失业人员的企业和国有大中型企业主辅分离、辅业改制所兴办的经济实体,可按有关规定享受最长期限为3年的税收优惠和社会保险补贴,直至期满为止。该文件明确指出,只要符合国家下岗失业优惠政策的纳税人,在2005年之前均可以按有关规定享受最长期限为3年的税收优惠。又如《财政部、国家税务总局、海关总署关于西部大开发税收优惠政策问题的通知》(财税〔2001〕202号)规定:对设在西部地区国家鼓励类产业的内资企业和外商投资企业,在2001年~2010年期间,减按15%的税率征收企业所得税。文件规定,西部地区符合条件的企业享受减税优惠期,只能在2001年~2010年期间。

但有些文件对税收减免起始时间的规定不够规范和统一,有的为"开业之日",有的为"生产经营之日",还有的为"投产年度",前后有不统一的解释。如《国家税务总局关于企业所得税若干业务问题的通知》(国税发〔1997〕191号)文件规定:财政部、国家税务总局《关于企业所得税若干优惠政策的通知》(财税字〔1994〕第001号)对新办企业、单位开业之日有多种提法,为便于各地具体执行和掌握,对新办企业、单位开业之日的执行口径,统一为纳税人从生产经营之日起开始计算。生产经营之日,是指从纳税人开始从事生产经营的当天算起,包括试营业。而《国家税务总局关于新办企业所得税优惠执行口径的批复》(国税函〔2003〕1239号)中对"生产经营之日"重新规定为"纳税人取得营业执照上标明的设立日期"。该文件规定:《国家税务总局关于企业所得税若干业务问题的通知》(国税发〔1997〕191号)执行以来,各地对新办企业、单位生产经营之日理解不一,为便于各地具体执行和掌握,对新办企业、单位开业之日的执行口径统一为纳税人取得营业执照上标明的设立日期。企业取得的营业执照标明的设立日期在6月30日之前的,应以当年作为一个纳税年度,享受定期减免税优惠;在6月30日之后的,可向主管税务机关提出书面申请选择就当年所得缴纳企业所得税,其享受定期减征、免征企业所得税的执行期限,可推延至下一个年度起计算。如果企业已选择该办法后次年度发生亏损,其上一年度已纳税款,不予退还,亏损年度应计算为减免税执行期限,其亏损额可按规定用以后年度的所得弥补。

这次,《办法》明确"新办企业减免税执行起始时间的生产经营之日是指纳税人取得第一笔收入之日",对减免税时间作了统一规定。这一规定,实际将享受减免税优惠起始时间适当后延,这对纳税人是非常有利的。

但是,对于可以享受减免税优惠的新办企业来说,确定什么时候为"纳税人取得第一笔收入之日"却是需要认真对待。因为,税收减免税起始时间一旦启动,不论企业盈亏或其他生产经营情况,就将延续计算,直至减免税期终止。如《财政部、国家税务总局、海关总署关于西部大开发税收优惠政策问题的通知》(财税〔2001〕202号)规定:对在西部地区新办交通、电力、水利、邮政、广播电视企业,上述项目业务收入占企业总收入70%以上的,内资企业自开始生产经营之日起,第1年至第2年免征企业所得税,第3年至第5年减半征收企业所得税。符合以上条件的西部企业只要发生了取得第一笔收入,则减免税时间开始计算,无论以后多长时间没有取得收入或是否盈利,都将计算在"两免三减半"的时间之内。所以,纳税人应尽量考虑合理确定"取得第一笔收入之日",使减免税优惠利益真正落到实处。

#### 国家税务总局关于明确企业调整固定资产残值比例执行时间的通知

**国税函〔2005〕883号**

2005-09-14 国家税务总局

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局:

《关于做好已取消的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》(国税发〔2003〕70号)下发之后,一些地方的税务机关在调整固定资产残值比例的执行时间方面掌握不一。为规范执行政策,现明确如下:◆

从国税发〔2003〕70号文下发之日起,企业新购置的固定资产在计算可扣除的固定资产折旧额时,固定资产残值比例统一确定为5%。在上述文件下发之前购置的固定资产,企业已按不高于5%的比例自行确定的残值比例,不再进行调整。

## 国家税务总局关于合并（汇总）纳税企业总机构有关费用税前扣除标准的通知

**国税发[2005]136号**

2005-09-05 国家税务总局

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

为有利于集团公司实施统一品牌战略，促进集团公司加强经营管理，经研究，现就合并（汇总）纳税企业的总机构有关费用所得税前扣除标准问题通知如下：

### 一、总机构集中支付广告费的扣除标准

总机构集中支付的广告费，在其集中支付的广告费扣除限额内据实扣除，超过部分应在总机构当年计征所得税时进行纳税调整，并可按规定无限期向以后年度结转。◆

总机构集中支付的广告费扣除限额的计算方法为：以经批准合并（汇总）纳税成员企业汇总的销售（营业）收入按规定标准计算出的广告费扣除限额，减除各汇总纳税成员企业已按照规定标准实际扣除的广告费，其余额为总机构集中支付的广告费扣除限额。

### 二、总机构集中支付的宣传费和公益救济性捐赠的扣除标准

总机构集中支付的宣传费和公益救济性捐赠，可参照本通知第一条关于集中支付的广告费的扣除办法在所得税前计算扣除，但超过标准部分不得向以后年度结转扣除。

### 三、适用范围

上述扣除标准只适用于经国家税务总局批准实行合并（汇总）缴纳企业所得税的企业。本通知自2005年1月1日起执行。

## 国家税务总局关于严格按照税收征管法确定企业所得税核定征收范围的通知

**国税发[2005]64号**

2005-04-19 国家税务总局

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

据了解，一些地区的税务机关违反《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称“征管法”）第三十五条的规定，对符合查账征收条件的纳税人大面积采取核定征收办法，在纳税人中造成不良的影响，严重损害了税务部门的执法形象。这种做法，不仅违背了依法治税原则，也不利于企业所得税杠杆作用的发挥。为进一步贯彻依法治税原则，按照科学化、精细化管理的要求，现对核定征收企业所得税的有关问题通知如下：◆

一、各地主管税务机关要严格按照“征管法”第三十五条和《国家税务总局关于印发〈核定征收企业所得税暂行办法〉的通知》（国税发〔2000〕38号）规定的范围，掌握实行核定征收企业所得税的标准，不得违规扩大核定征收范围。要坚决杜绝不论是否符合查账征收条件，对销售（营业）收入额在一定数额以下或者对某一行业的纳税人一律实行核定征收的做法。◆

二、对符合查账征收企业所得税条件的纳税人，要一律实行查账征收，严禁采取各种形式的核定征收。对已实行核定征收的纳税人，一旦其具备查账征收条件，要及时改为查账征收。

三、对新办企业，主管税务机关要进行深入调查了解，符合查账征收条件的要坚决实行查账征收；对确不符合查账征收条件的，方可采取核定征收办法。要禁止在企业生产经营开始之前采取事先核定的办法。◆

四、各级税务机关要严格按照征管法及其有关规定确定企业所得税核定征收范围，对本地区核定征收企业所得税情况进行自查自纠，对突破核定征收标准和范围的，要及时予以纠正。

## 国家税务总局关于企业为股东个人购买汽车征收个人所得税的批复

**国税函[2005]364号**

2005-04-22 国家税务总局

辽宁省地方税务局：◆

你局《关于企业利用资金为股东个人购买汽车征收个人所得税问题的请示》（辽地税发〔2005〕19号）收悉。经研究，批复如下：◆

一、依据《中华人民共和国个人所得税法》以及有关规定，企业购买车辆并将车辆所有权办到股东个人名下，其实质为企业对股东进行了红利性质的实物分配，应按照“利息、股息、红利所得”项目征收个人所得税。考虑到该股东个人名下的车辆同时也为企业经营使用的实际情况，允许合理减除部分所得，减除的具体数额由主管税务机关根据车辆的实际使

用情况合理确定。◆

二、依据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》以及有关规定，上述企业为个人股东购买的车辆，不属于企业的资产，不得在企业所得税前扣除折旧。

**国家税务总局关于调整制药企业广告费税前扣除标准的通知**

**国税发[2005]21号**

2005-03-04 国家税务总局

各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局、地方税务局：

根据《国家税务总局关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》（国税发〔2004〕82号）关于“特殊行业确需提高广告费扣除比例的，由国家税务总局根据实际情况另行规定”的规定以及各地反映，现对制药企业广告费税前扣除标准问题通知如下：◆

自2005年度起，制药企业每一纳税年度可在销售（营业）收入25%的比例内据实扣除广告费支出，超过比例部分的广告费支出可无限期向以后年度结转。