

企业所得税实务操作 政策指引 (第一期)

国家税务总局北京市税务局

二零一九年十一月十一日

前 言

为提高政策的确定性和适用性，改善营商环境，我局搜集整理了各类涉及企业所得税相关问题，在充分研讨的基础上形成了《企业所得税实务操作政策指引》（以下简称《操作指引》）。《操作指引》主要涉及应纳税所得额的计算、税收优惠、专项政策等方面的问题，该指引将便于纳税人理解相关政策，有利于纳税人依法纳税，减少纳税风险。

目 录

一、应纳税所得额的计算.....	5
(一) 收入.....	5
1. 收入的确认原则问题.....	5
2. 实行新收入准则的税会差异问题.....	5
3. 从事船运代理企业收入的确认问题.....	6
4. 利息收入的税务处理.....	6
5. 捐赠收入的确认问题.....	9
6. 上市公司股票换成 ETF 基金的税务处理问题.....	11
7. 视同销售的税务处理问题.....	12
8. 确实无法支付款项的收入确认问题.....	13
9. 增值税加计抵减的税务处理问题.....	14
10. 资管产品管理人企业所得税收入确认问题.....	14
11. 物业管理公司代管业主委员会资金的税务处理问题.....	15
12. 企业收到的人才引导基金奖励确认应税收入问题.....	15
(二) 扣除.....	16
1. 企业负担员工个人所得税税前扣除问题.....	16
2. 股权激励的税务处理.....	17
3. 集团母公司表彰子公司和相关人员奖金税前扣除问题.....	19
4. 职工福利费支出税前扣除问题.....	20
5. 工会经费税前扣除问题.....	21
6. 职工教育经费支出税前扣除问题.....	23
7. 保险费税前扣除问题.....	24
8. 广告费和业务宣传费税前扣除问题.....	28
9. 业务招待费计算基数问题.....	29
10. 税前扣除凭证问题.....	30
11. 债券利息税前扣除凭证问题.....	32
(三) 其他.....	33
1. 购入已使用固定资产的折旧年限问题.....	33
2. 投资性房地产的税务处理问题.....	34
3. 未摊销完装修费的税务处理.....	34
4. 以前年度发生的亏损是否必须逐年延续弥补.....	35
二、税收优惠.....	36
(一) 免税收入.....	36
1. 股息红利.....	36
2. 证券投资投资基金分红免税问题.....	38
(二) 研发费加计扣除.....	38
1. 享受研发费加计扣除企业负面清单问题.....	38
2. 税务登记行业与实际不符的税务处理问题.....	39
3. 兼职人员支出享受研发费加计扣除优惠问题.....	40
4. 事业单位享受研发费加计扣除问题.....	40
5. 委托研发加计扣除额的计算问题.....	41
6. 享受加速折旧的研发用仪器设备加计扣除问题.....	41

7.境内发生的资本化研发费计入“境内符合条件的研发费用”计算基数问题.....	42
8.亏损企业享受研发费加计扣除问题.....	42
9. 研发费用未单设科目核算的归集问题.....	42
(三) 高新技术企业.....	43
1.高新技术企业销售收入的确认问题.....	43
2.接受境外委托研发问题.....	43
3.高新技术企业复核问题.....	44
(四) 软件企业享受税收优惠问题.....	44
1.2018年以后获利的软件企业享受软件企业减免税优惠问题.....	44
2.获利年度在先,符合软件企业条件在后享受优惠问题.....	45
(五) 其他优惠.....	46
1.减免项目与非减免项目盈亏互抵问题.....	46
2.取得政府补助享受项目所得减免问题.....	46
3.取得政府补助享受减计收入优惠问题.....	46
三、专项政策.....	47
(一) 资产损失.....	47
1.固定资产和存货盘亏的口径确定问题.....	47
2.资产损失确认时间问题.....	47
3. 因被投资企业破产而形成的股权投资损失确认时点问题.....	48
4.捆绑(打包)资产损失确认问题.....	49
5.垫款、往来款项的政策口径问题.....	50
(二) 房地产开发业务.....	50
1.共有产权房预计毛利率的确认问题.....	50
2.开发企业取得含税销售收入还原计算为不含税销售收入的税务处理问题.....	51
3.地下车库成本归集问题.....	51
(三) 境外所得.....	52
(四) 非货币性资产投资的税务处理.....	52
(五) 企业重组.....	53
1.股权支付的判定问题.....	53
2.债务重组的税务处理.....	53

一、应纳税所得额的计算

（一）收入

1. 收入的确认原则问题

问：企业取得的经济利益流入，哪些属于企业所得税的收入？
企业所得税收入的确认原则是什么？

答：参照《财政部 国家税务总局关于财政性资金行政事业性收费 政府性基金有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2008〕151号）第一条第（一）项的规定，企业取得的经济利益流入，除属于所有者投入资本和形成企业负债的以外，均应计入企业当年收入总额。

2. 实行新收入准则的税会差异问题

问：企业从事整车零售业务，与客户签订的销售合同中包含售后1年期的免费保修服务。根据新收入准则，企业按照分摊至各单项履约义务的交易价格计量收入，对于提供的免费保修服务，企业根据经验值计算出不同车型的平均保修率，以此为依据确认免费保修服务金额。对于尚未发生的免费保修服务不确认收入，作为合同负债核算。企业所得税如何确认收入，是以收取价款的全额确认收入，还是按照新收入准则的规定将预估的免费保修服务收入减除？

答：按照《国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题

的通知》（国税函〔2008〕875号）第一条第（一）项的规定，考虑到企业销售整车的价格可以准确的计量，而以后年度提供保修服务的履约义务，从本质分析属于企业的或有支出，在销售整车时未实际发生，不能准确计量，因此对于企业根据经验值计算出的免费保修服务支出不得从收入中减除，企业应先按销售整车全额确认收入，以后年度企业实际发生保修支出时作为当期费用税前扣除。

3. 从事船运代理企业收入的确认问题

问：一些国际货运代理企业，会计核算确认的主营业务收入是按照向客户收取服务款项的全额扣除支付给劳务企业费用后的余额来确认的，而计提增值税销项税的基数（计征增值税的收入）是按照收款开具发票的全额计算，取得的货运企业的劳务发票再进行抵扣，两者收入相差金额较大。国际货运代理企业的企业所得税收入应如何确认？

答：企业取得的经济利益流入，属于所有者投入资本和形成企业负债的以外，均应计入企业当年收入总额。国际货运代理企业取得的客户全额款项应计入主营业务收入，支付给境内外运输企业的运输费作为成本费用扣除。

4.利息收入的税务处理

（1）永续债利息收入的税务处理

①永续债税务处理的衔接问题

问：《财政部 国家税务总局关于永续债企业所得税政策问题的公告》（财政部税务总局公告 2019 年第 64 号，以下简称 64 号公告）自 2019 年 1 月 1 日起施行，对于企业以前年度发行并付息的永续债如何进行税务处理？

答：按照《国家税务总局关于修订〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A 类，2017 年版）〉部分表单样式及填报说明的公告》（国家税务总局公告 2018 年第 57 号，以下简称 57 号公告）的规定，纳税人在计算企业所得税应纳税所得额及应纳税所得额时，税收规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按国家统一会计制度计算。对于投资方 2019 年 1 月 1 日前取得永续债利息的，由于税收规定不明确，投资方可以参照发行方的会计处理进行相应税务处理，即：对于发行方将永续债确认为金融负债的，投资方应确认为利息收入；对于发行方将永续债确认为其他权益工具，并且其分配的利息小于累计留存收益的，投资方取得的永续债利息收入属于股息、红利性质，对于发行方和投资方均为居民企业的，投资方取得的永续债利息收入可以适用企业所得税法规定的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税规定。

②企业自行发行永续债的税务处理问题

64 号公告第六条规定：“本公告所称永续债是指经国家发展改革委员会、中国人民银行、中国银行保险监督管理委员会、中

国证券监督管理委员会核准，或经中国银行间市场交易商协会注册、中国证券监督管理委员会授权的证券自律组织备案，依照法定程序发行、附赎回（续期）选择权或无明确到期日的债券，包括可续期企业债、可续期公司债、永续债务融资工具（含永续票据）、无固定期限资本债券等。”

问：企业自行向关联企业发行未约定固定偿还期限的永续债，对于投资方取得的永续债利息收入能否按照 64 号公告的规定执行？

答：64 号公告的适用范围仅限于其第六条所规定的部门或协会所发行的永续债，不包括企业自行发行的永续债，因此企业自行发行的永续债不得适用 64 号公告。按照 57 号公告的规定，纳税人在计算企业所得税应纳税所得额及应纳税所得时，税收规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按国家统一会计制度计算。对于投资方取得的永续债利息收入，要视发行方的会计处理而进行相应的税务处理。对于发行方将永续债按金融工具核算的，投资方取得的永续债利息收入计入当期纳税所得计征企业所得税；对于发行方将永续债确认为其他权益工具，并且其分配的利息小于累计留存收益的，投资方取得的永续债利息收入属于股息、红利性质，可以适用企业所得税法规定的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免征企业所得税规定。

③适用股息红利政策提供资料问题

问：投资方适用股息红利政策时需提供哪些资料？

答：投资方适用股息红利政策时，可将发行方的财务报表、申报表等材料作为留存备查资料，证明发行方的税务处理方式和利润分配情况。

(2) 资产证券化产品次级债利息收入的税务处理

问：证券公司购买的资产证券化产品次级债取得的利息收入是否属于税法上的利息收入，应按合同约定应收利息的日期确定收入，还是按会计核算确认利息收入的时点确认收入？

答：《实施条例》第十八条规定，“利息收入，是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。利息收入，按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。”

因此，购买资产证券化产品次级债取得的利息属于利息收入，应将取得收款权利的时点，即按照合同约定的资产证券化产品的发行方应付利息的日期作为确认收入的时点。

5. 捐赠收入的确认问题

① 企业所得税对接受捐赠行为的确认问题

问：企业所得税如何判断企业是接受捐赠行为？

答：企业所得税根据接受捐赠的行为特征予以判定。接受捐赠具有以下基本特征：

1. 捐赠是无偿给予的资产。捐赠的基本特征在于其无偿性，这也是捐赠区别于其他财产转让的标志。无偿性即出于某种原因，

不支付金钱或付出其他相应代价而取得某项财产，如公益事业捐赠等。《中华人民共和国合同法》对赠与合同专节作了规定，赠与合同是赠与人将自己的财产无偿给予受赠人，受赠人表示接受赠与的合同。《中华人民共和国公益事业捐赠法》也规定捐赠应当是自愿和无偿的，并对自然人、法人或者其他组织自愿无偿向依法成立的公益性社会团体和公益性非营利的事业单位捐赠财产用于公益事业的作了特别规定；

2. 捐赠人是其他企业、组织或者个人；

3. 捐赠财产范围，包括货币性资产和非货币性资产。

②捐赠收入的确认时间问题

问：按照《实施条例》第二十一条的规定，接受捐赠收入，按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。为什么接受捐赠收入是按收付实现制原则，以款项的实际收付时间确认当期收入，而不是按照权责发生制原则确认收入？

答：企业接受捐赠收入，按实际收到受赠资产的时间确认收入实现，主要基于以下两点考虑：

一是赠与合同法律上的特殊性。一般在签订合同时成立，并确认为此时财产已经转移；而赠与合同则是在赠与财产实际交付时才成立，才在法律上确认为财产已经转移；

二是接受捐赠以无偿性为基本特征，即受赠人一般不需要支付代价，接受捐赠收入的成本较小或者没有成本，因此在很多情况下不存在收入与成本相互对应的问题，也就不需要采取权责发生制原则。

6.上市公司股票换成ETF基金的税务处理问题

问：某公司将其持有的上市公司股票换成基金公司发行的ETF基金，在交换的过程中公司未取得现金收入，如何进行企业所得税处理？

答：根据《实施条例》第二十五条规定，“企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”同时，根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828号）第二条和《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告2016年第80号）第二条的规定，当资产所有权发生改变时应按公允价值视同销售，确认资产转让收入。该公司将持有的上市公司股票转换成ETF基金，股票的所有权由该公司变更到ETF基金，股票的所有权发生变更，因此该公司应视同按公允价值转让股票，计算股票转让所得或损失。

按照《财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知》（财税〔2014〕116号）第五条的规定，“非货币性资产投资，限于以非货币性资产出资设立新的居民企业，或将非货币性资产注入现存的居民企业。”该公司将持有的上市公司股票转换成ETF基金，不属于投资于居民企业，因此不能适用非货币性资产投资递延纳税政策，应一次性计入当期纳税所得。

7.视同销售的税务处理问题

问：企业发生以下情形，是否应确认视同销售收入？相关费用如何进行扣除？

情形 1：A 公司生产饼干，将本公司生产的 100 盒饼干发放给企业职工。每盒饼干成本 70 元，市场零售价为每盒 100 元。若适用企业会计准则，会计处理对于收入的确认、销售成本的结转以及相关税费的处理，与企业正常商品销售的会计处理相同；同时应当按照该产品的公允价值和相关税费确定职工薪酬金额，并计入当期损益或相关资产成本。

情形 2：B 公司从 A 公司购买了 100 盒饼干，发放给企业职工，饼干的售价为每盒 100 元。企业以外购的商品作为非货币性福利提供给职工的，会计处理不确认视同销售，但按照会计准则规定应当按照该商品的公允价值和相关税费确定职工薪酬的金额，并计入当期损益或相关资产成本。因此 B 公司应按照产品公允价值 10,000 元作为职工福利费确认管理费用。

情形 3：C 公司从事兴趣班教育，每门课程收取 500 元。为了达到促销目的，C 公司给 10 位潜在客户提供一个免费试听课。

答：根据《实施条例》第二十五条、《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》（国税函〔2008〕828 号）第二条和《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》（国家税务总局公告 2016 年第 80 号）第二条的规定，当企业资产的所有权发生改变或将劳务用于广告业务宣传时，应按公允价值视同销售

收入。

情形 1：在税务处理时，A 公司应分解为两个行为：一是按照产品公允价值 10,000 元确认收入，并结转成本 7,000 元；二是按照产品公允价值 10,000 元作为职工福利费支出。税务处理与会计处理一致，不需做纳税调整。

情形 2：在税务处理时应同时按照饼干的公允价值 10,000 调增视同销售收入和视同销售成本，税务处理与会计处理产生差异。

情形 3：在税务处理时 C 公司一是应视同提供劳务，按公允价格 5000 确认视同提供劳务收入；二是按 5000 确认促销费用。

8.确实无法支付款项的收入确认问题

问：企业的应付未付款项，在什么情况下应计入收入计征企业所得税？

答：根据《实施条例》第二十二条的规定，确实无法偿付的应付款项应计入其他收入。对于何种情况属于“确实无法偿付”，税收文件没有明确规定。在这种情况下，原则上企业作为当事人，更了解债权人的实际情况，可以由企业判断其应付款项是否确实无法偿付。同时，税务机关如有确凿证据表明因债权人(自然人)失踪或死亡，债权人(法人)注销或破产等原因导致债权人债权消灭的，税务机关可判定债务人确实无法偿付。对于这部分确实无法偿付的应付未付款项，应计入收入计征企业所得税。

9. 增值税加计抵减的税务处理问题

自 2019 年至 2021 年，规定行业范围内的纳税人可以按照当期可抵扣进项税额加计一定比例（10%或 15%）抵减应纳税额。按照《财政部关于〈关于深化增值税改革有关政策的公告〉适用〈增值税会计处理规定〉有关问题的解读》的要求，生产、生活性服务业纳税人取得资产或接受劳务时，应当按照《增值税会计处理规定》（财会〔2016〕22 号）的相关规定对增值税相关业务进行会计处理，实际缴纳增值税时，按应纳税额借记“应交税费——未交增值税”等科目，按实际纳税金额贷记“银行存款”科目，按加计抵减的金额贷记“其他收益”科目。

问：增值税加计抵减形成的其他收益是否免税？

答：加计抵减的增值税形成企业的经济利益流入，应计入企业收入总额。按照现有政策规定，由于增值税加计抵减形成的收益不属于不征税收入或免税收入，因此应作为应税收入计入纳税所得计征企业所得税。

10. 资管产品管理人企业所得税收入确认问题

问：某资产管理公司作为资产管理人，2018 年度共管理 10 个资管产品项目，收取管理费 6000 万元。根据增值税相关规定，自 2018 年 1 月 1 日起，资管产品管理人运营资管产品过程中发生的增值税应税行为，按照 3%的征收率缴纳增值税。该资产管理公司运营管理的资管产品发生增值税应税行为，增值税应税收入 1.03 亿元，开具了发票，按 3%的征收率计算缴纳增值税 300 万元。

对于上述业务,资产管理公司如何确认企业所得税收入,是按 6000 万元确认,还是需将其管理的资管产品实现的 1.03 亿收入也计入其申报的企业所得税收入?

答:资产管理公司与资管产品属于不同的主体,资产管理公司运营管理资管产品实现的收入归属于资管产品,不归属于资产管理公司;资产管理公司因运营管理资管产品而收取的管理费收入归属于资产管理公司,属于资产管理公司的收入。因此资产管理公司应将 2018 年度因运营管理资管产品而取得的 6000 万元管理费收入计入自身收入,不需将其管理的资管产品实现的 1.03 亿收入计入自身收入。

11.物业管理公司代管业主委员会资金的税务处理问题

问:按照《国家发展改革委、建设部关于印发物业服务收费管理办法的通知》(发改价格〔2003〕1864 号)的规定,业主与物业管理企业可以采取酬金制约定物业服务费用。对实行物业服务费用酬金制的物业管理公司,其代管的业主委员会资金是否确认为收入计征企业所得税?

答:对物业管理企业以酬金制方式开展物业服务业务的,物业管理企业开设单独账户专项存放为业主委员会代管的资金不作为企业的收入,不计征企业所得税。

12.企业收到的人才引导基金奖励确认应税收入问题

问:企业根据深前海规〔2018〕1 号的规定,当年收到前海

管理局奖励给对前海产业发展作出突出贡献的员工个人的资金，会计处理计入“其他应付款-员工”未进行支付，是否需要同收到“代扣代缴个人手续费返还”一样进行纳税调增？

答：根据深前海规〔2018〕1号的有关规定，对于奖励对象为对前海产业发展作出突出贡献的个人，企业仅是代收后转付给员工个人，企业收到的前海管理局的奖励资金形成企业的负债，不属于企业的收入，与企业收到的代扣代缴个人手续费返还不同，不需进行纳税调增。

（二）扣除

1.企业负担员工个人所得税税前扣除问题

问：企业和员工之间达成协议，由企业承担员工工资的个税，该部分由企业负担的个人所得税企业是否可以扣除？

答：按照《国家税务总局关于雇主为雇员承担全年一次性奖金部分税款有关个人所得税计算方法问题的公告》（国家税务总局公告2011年第28号）第四条的规定，“雇主为雇员负担的个人所得税款，应属于个人工资薪金的一部分。凡单独作为企业管理费列支的，在计算企业所得税时不得税前扣除。”因此企业承担员工工资的个税，通过“应付职工薪酬”科目核算的，属于工资薪金的一部分，可以从税前扣除；未通过“应付职工薪酬”科目核算，单独计入管理费的不得从税前扣除。

2.股权激励的税务处理

(1) 股权激励支出扣除额的税会差异协调问题

甲公司是境内上交所的一家上市公司，2016年1月1日，公司向其管理人员授予1,000股股票期权，股票每股面值1元。同时约定这些管理人员从2016年1月1日起在该公司连续服务满三年，可以每股30元的价格购买1股公司股票。该期权在授予日的公允价值为15元/股。甲公司估计三年中离职比例约为20%，行权日实际离职比例也为20%，上市公司于2019年1月1日（实际行权日）发行新股，公允价值为每股50元。

时间	会计处理	企业所得税处理 (18号公告)
2016年1月1日(授予日)	授予日不做账务处理	不适用
2016年12月31日 2017年12月31日 2018年12月31日 (等待期内的资产负债表日)	借：管理费用 $15 \times 1000 \times 80\% \times 1/3 = 4,000$ 贷：资本公积-其他资本公积 4,000	等待期内会计上计算确认的相关成本费用，不得在税前扣除。应每年纳税调增4,000，三年合计调增12,000。
2019年1月1日 (实际行权日)	借：银行存款 $30 \times 800 = 24,000$ 资本公积-其他资本公积 12,000 贷：股本 $1 \times 800 = 800$ 资本公积-股本溢价 35,200	

问：按照《国家税务总局关于我国居民企业实行股权激励计划有关企业所得税处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第18号，以下简称18号公告）的规定，实际行权时应以该股票的公允价格（50元）与激励对象实际行权支付价格（30元）的差额（20元）和数量（800股），计算确定当年工资薪金支出16,000元进行税前扣除。然而，企业在会计上仅确认了

12,000 元的工资费用。应按哪个数额确认扣除额？

答：根据 18 号公告第二条第（二）项的规定，“在股权激励计划可行权后，上市公司方可根据该股票实际行权时的公允价格与当年激励对象实际行权支付价格的差额及数量，计算确定作为当年上市公司工资薪金支出，依照税法规定进行税前扣除。”股权激励支出的税务处理与会计处理存在差异。按照《企业所得税法》第二十一条的规定，“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。”因此企业在对股权激励支出进行税务处理时应按 18 号公告第二条第（二）项的规定执行，即在 2019 年实际行权时按 16000 元进行税前扣除。

（2）以母公司股票进行股权激励的税务处理问题

境外上市公司向其中国子公司员工授予股票期权，书面协议约定，三年后实际行权时，由母公司发行 1,000 股股票期权，子公司部分员工可以每股 30 元的价格购买母公司股票。此外，母公司将向子公司收取其所发行股票的相关成本费用。其余条件均与上述股权激励问题相同。

问：18 号公告仅适用于上市公司本身的股权激励计划，未说明其是否适用于上市集团内子公司的股权激励计划的情形。对于境外上市母公司授予境内子公司员工的股权激励，在子公司承担相应成本的前提下，子公司层面能否在所得税前扣除？

答：企业股权激励支出实质属于工资薪金支出。根据《实施条例》第三十四条的规定，“工资薪金，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。”对于用母公司股票向员工进行股权激励的，属于子公司向员工支付的非现金形式的劳动报酬，应作为企业发生的工资薪金支出，在激励对象实际行权时按照有关规定税前扣除。

3.集团母公司表彰子公司和相关人员奖金税前扣除问题

问：集团母公司（以下简称母公司）因举办宣传报道先进单位评选，对表现优异的集团内各单位和人员（包括子公司以及相关人員）进行现金奖励。需要奖励给个人的，先由母公司支付给相关子公司，支付时未代扣个税，也未取得子公司开具的发票。之后再由各子公司发放给获奖人员。类似情况，还存在年末针对经营情况超过目标的子公司，母公司会给予该子公司领导成员奖励。对于集团母公司支付的资金能否税前扣除？

答：母公司因举办宣传报道先进单位评选，对表现优异的集团内各子公司和人员进行现金奖励是母公司为行使管理职能而发生的支出，属于母公司实际发生的与取得收入直接相关的支出，允许在税前扣除。

对于奖励子公司员工个人的支出，如需代扣代缴个人所得税，子公司应提供代扣代缴个人所得税完税凭证，作为母公司的税前扣除凭证。

4.职工福利费支出税前扣除问题

(1) 职工体检费税前扣除问题

问：为职工体检发生的体检费用能否计入职工福利费税前扣除？

答：根据《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，以下简称国税函〔2009〕3号）第三条第（二）项的规定，职工福利费包括企业为职工卫生保健所发放的各项补贴和非货币性福利。企业发生的职工体检费用属于职工卫生保健方面的支出，可以作为职工福利费支出，按照相关规定税前扣除。

(2) 为员工报销的医药费税前扣除问题

问：为员工报销的医药费能否计入职工福利费税前扣除？

答：按照国税函〔2009〕3号第三条第（二）项的规定，未实行医疗统筹企业的职工医疗费用可以作为福利费在企业所得税税前扣除。因此对于未实行医疗统筹的企业，其为员工报销的医药费属于职工福利费支出；已实行医疗统筹（包括基本医疗保险费）的企业，其为员工报销的医药费不属于国税函〔2009〕3号第三条规定的职工福利费，不得作为职工福利费支出从税前扣除。

(3) 以发票形式报销的供养直系亲属医疗费用税前扣除问题

问：以发票形式报销的供养直系亲属医疗费用能否计入职工福利费税前扣除？

答：按照国税函〔2009〕3号第三条第（二）项的规定，职

工供养直系亲属医疗补贴属于职工福利费的范围。对于职工以发票形式报销的供养直系亲属医疗费用，实质还是企业发放，因此可作为职工供养直系亲属的医疗补贴，按照职工福利费支出的相关规定税前扣除。

(4) 为员工报销的供暖费及物业费税前扣除问题

问：为员工报销的供暖费及物业费能否计入职工福利费税前扣除？

答：按照国税函〔2009〕3号第三条第（二）项的规定，企业为职工住房所发放的各项补贴和非货币性福利属于职工福利费范围。企业发放的供暖费及物业费补贴属于为职工住房所发放的支出，可作为职工福利费支出，按照相关规定税前扣除。已实行货币化改革将供暖费及物业费作为工资薪金发放的，不得再通过报销的方式重复列支。

(5) 集体宿舍支出税前扣除问题

问：企业为员工提供集体宿舍的支出能否计入职工福利费税前扣除？

答：企业为员工提供集体宿舍的支出，属于企业为员工提供的用于住房方面的非货币性福利，可以作为福利费支出，按照相关规定税前扣除。

5.工会经费税前扣除问题

(1) 劳务派遣人员工会经费税前扣除问题

问：劳务派遣人员直接参加用工单位工会，用工单位缴纳的劳务派遣人员工会经费能否税前扣除？

答：根据《中华全国总工会关于组织劳务派遣工加入工会的规定》（总工发〔2009〕21号）的规定，劳务派遣单位没有建立工会组织的，劳务派遣工直接参加用工单位工会。劳务派遣工的工会经费应由用工单位按劳务派遣工工资总额的2%提取，并拨付劳务派遣单位工会，属于应上缴上级工会的经费，由劳务派遣单位工会按规定比例上缴。

按照上述规定，劳务派遣单位没有建立工会组织的，劳务派遣工可直接参加用工单位工会，用工单位缴纳给劳务派遣单位工会的派遣人员工会经费可以按规定税前扣除。

(2) 以前年度调增的提而未缴的工会经费在实缴年度税前扣除问题

某公司2018年度在成本费用中计提工会经费66万元，实际拨缴工会经费243万元，并取得工会经费收入专用票据。该公司以前年度无工会，2018年成立工会组织，将以前年度计提金额一次性转入公司工会。经核实：（1）以前年度提而未缴的工会经费已在当年度调增，且每年的计提金额不超过扣除限额；（2）2018年度工会经费扣除限额为66万元。

问：2018年拨缴数大于当年计提数的177万元（243-66）能否调减2018年度应纳税所得额？

答：如企业按照《工会法》等相关规定应履行补缴以前年度未成立工会时工会经费的义务，按照权责发生制的原则，企业2018

年度拨缴的属于以前年度的工会经费可以追补扣除在以前年度；如企业不承担补缴以前年度工会经费的义务，则企业 2018 年缴纳的超过当年扣除标准的工会经费不得税前扣除。

6. 职工教育经费支出税前扣除问题

(1) 职工教育经费列支范围问题

问：职工教育经费可以列支哪些教育培训支出？

答：参照《财政部、全国总工会、发展改革委、教育部科技部、国防科工委、人事部、劳动保障部国资委、国家税务总局、全国工商联关于印发〈关于企业职工教育经费提取与使用管理的意见〉的通知》（财建〔2006〕317号）第三条的规定，企业职工教育培训经费列支范围包括：

1. 上岗和转岗培训；
2. 各类岗位适应性培训；
3. 岗位培训、职业技术等级培训、高技能人才培训；
4. 专业技术人员继续教育；
5. 特种作业人员培训；
6. 企业组织的职工外送培训的经费支出；
7. 职工参加的职业技能鉴定、职业资格认证等经费支出；
8. 购置教学设备与设施；
9. 职工岗位自学成才奖励费用；
10. 职工教育培训管理费用；
11. 有关职工教育的其他开支。”

(2) 企业培训涉及的交通费、餐费、住宿费的税务处理问题

问：职工异地培训涉及的交通费、餐费、住宿费是计入职工教育经费还是差旅费？

答：为职工培训而发生的费用应归属于职工教育经费，因此企业培训涉及的交通费、餐费、住宿费应作为职工教育经费税前扣除。

(3) 已计提未实际使用的职工教育经费税前扣除问题

问：已计提未实际使用的职工教育经费是否可以税前扣除？

答：按照《企业所得税法》第八条的规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，准予在计算应纳税所得额时扣除；按照《实施条例》第四十二条的规定，企业发生的职工教育经费支出，不超过扣除标准的部分（8%），准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。因此，对于企业已实际发生的职工教育经费支出可以从税前扣除，对于会计处理中已计提但未实际发生培训行为、未实际使用的职工教育经费支出不得从税前扣除。

7. 保险费税前扣除问题

(1) 补充养老和补充医疗税前扣除问题

① 企业年金税前扣除问题

企业在费用中列支企业年金 239 万元（未超过职工工资总额 5% 标准），经了解，企业员工总人数 680 人，自愿参加企业年金人员 471 人，部分人员不愿意交纳年金，即企业本年总共缴纳的 239

万元是部分人员年金。据企业反映，该企业根据集团的批复，集团要求加入企业年金计划职工需要填写个人申请并签字，不提交申请签字的视同个人不同意参加企业年金。由于企业年金涉及个人缴费部分，必须征得个人同意，部分人主动放弃参加企业年金，并不是企业区别对待，不是主动不给全体人员缴纳年金。

问：按照《财政部 国家税务总局关于补充养老保险费补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知》（财税〔2009〕27号，以下简称财税〔2009〕27号）的规定，企业根据国家有关政策规定，为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分，在计算应纳税所得额时准予扣除；超过的部分，不予扣除。企业年金属于补充养老保险，由于企业未给全体职工缴纳企业年金，其缴纳的部分职工年金是否不得税前扣除？

答：财税〔2009〕27号规定企业为全体员工支付的补充养老保险费可以扣除体现了政策的普惠性，对于仅给部分特定人群缴纳补充养老保险费不给予政策支持。因此对于企业按照社保部门规定缴纳的年金，只要体现普惠性就符合政策本义，可以按照财税〔2009〕27号的规定税前扣除。

②补充养老和补充医疗税前扣除限额计算基数问题

问：对于体现普惠性的补充养老和补充医疗，在计算扣除限额时是以全体员工税收口径的工资薪金总额作为计算基数，还是以实际参加补充养老和补充医疗人员的工资薪金总额作为计算基数？

答：以实际参加补充养老和补充医疗人员的工资薪金总额作为计算基数。

③补充养老保险范围问题

问：目前补充养老保险均为商业保险公司开设的商业险种，对于补充养老保险的险种并未划定具体范围，基层税务机关应如何判定补充养老保险的范围？

答：对于依法参加基本养老保险的企业，其通过商业保险公司为员工缴纳的具有补充养老性质的保险，可按照财税〔2009〕27号的有关规定从税前扣除。补充养老保险的险种范围可以按照《保险法》和相关监管部门的规定予以确认。

④补充养老保险追补扣除问题

问：某企业在2018年度确认年金制度，并在该年度一次性补缴2012—2017各年度企业年金，由于以前年度没有年金制度，因此该企业以前年度未作会计处理，补缴以前年度年金后企业进行了相应的会计处理，对以前年度损益进行调整。企业进行上述会计处理后是否可以作为以前年度应扣未扣事项追补扣除，按照《国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》（国家税务总局公告2012年第15号，以下简称15号公告）第六条的规定，按5年确认追补期限？

答：可以作为以前年度应扣未扣事项，按照15号公告第六条的规定追补确认期限不得超过5年。

⑤补充医疗保险税前扣除问题

问：对于企业按照《财政部、劳动保障部关于企业补充医疗

保险有关问题的通知》(财社〔2002〕18号,以下简称财社〔2002〕18号)的规定自管的补充医疗保险,实际支出未超过工资薪金总额5%的能否税前扣除?

答:对于企业根据财社〔2002〕18号和省级人民政府规定建立的补充医疗保险,补充医疗保险资金由企业或行业集中使用和管理,单独建账,单独管理的,实际发生的用于本企业个人负担较重职工和退休人员的医药费补助可以在不超过当年职工工资总额5%标准内税前扣除;提取而未实际发生,或不符合规定范围的支出不得从税前扣除。

(2) 集体人身意外险税前扣除问题

问:单位给员工购买的集体人身意外险能否在企业所得税税前扣除?

答:按照《实施条例》第三十六条的规定,“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。”按照《国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告》(国家税务总局公告2016年第80号)第一条的规定,“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。”

因此,对于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允许在企业所得税前扣除,其他人身意外险不属于财政部和国家税务总局规定允许扣除的商业险,因此企业给全体员工购买的集体人身意外险不得从税前扣除。

(3) 企业发生的工伤保险赔偿以外的赔偿金税前扣除问题

问：某企业员工发生交通事故死亡，经人力资源和社会保障部门认定为工亡。企业同员工家属签订赔偿协议，一次性支付 50 万元补偿金，其中由社保部门按标准赔付 47.2 万元，由企业支付赔偿协议同社保赔付之间的差额 2.8 万元，企业支付的补偿金差额能否税前扣除？

答：企业在工伤保险赔付外，按照规定发放给遭受事故伤害或者患职业病员工（或其近亲属）的丧葬补助费、抚恤费，按照《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）的规定，可作为职工福利费从税前扣除。

8. 广告费和业务宣传费税前扣除问题

(1) 信息推广服务费税前扣除问题

问：企业为宣传本企业的产品或服务，通过第三方平台进行宣传，第三方平台公司收取的开票内容为信息推广服务费的支出，是作为信息服务费扣除，还是作为广告费和业务宣传费税前扣除？

答：一般情况下，企业为宣传本企业的产品、服务或形象发生的支出属于广告费和业务宣传费支出。企业通过第三方平台宣传本企业的产品或服务，虽然发票载明的内容为信息服务费，但由于实际是企业为了宣传本企业的产品或服务而发生的支出，因此应作为广告费和业务宣传费支出，在规定的比例内税前扣除。

(2) 赞助活动中宣传本企业形象发生的费用税前扣除问题

问：公司赞助第三方活动，要求对方在活动中展示我公司的标识和形象信息，公司会计核算计入赞助费科目，此类支出是否作为赞助支出不得税前扣除，还是可以作为广告费和业务宣传费支出税前扣除？

答：按照《企业所得税法》第十条和《实施条例》第五十四条的规定，企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质赞助支出不得从税前扣除。对于宣传企业的产品或形象具有广告性质的赞助支出，属于与企业取得收入直接相关的支出，作为广告费和业务宣传费支出从税前扣除。

该公司赞助第三方活动如果是为了宣传企业的形象，具有广告性质，可以作为广告费和业务宣传费支出从税前扣除。

9.业务招待费计算基数问题

(1) 问：业务招待费的界定标准是什么

答：税法并未明确界定业务招待费的列支范围。在实际操作中，企业因发生业务招待行为而产生的费用一般作为业务招待费。业务招待费通常包括与企业生产经营活动有关的宴请客户及因接待业务相关人员发生的餐费、住宿费、交通费及其他费用，以及向客户及业务相关人员赠送礼品等开支。

(2) 非专门从事股权投资业务企业业务招待费计算基数问题

问：不是专门从事股权投资业务的企业，从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，能否作为计算业务招待费的

基数？

答：根据《国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函〔2010〕79号，以下简称国税函〔2010〕79号）第八条的规定，“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。”国税函〔2010〕79号第八条对从事股权投资业务的企业未限定于专门从事股权投资业务的企业。从相关性分析，企业进行股权投资会发生业务招待行为，相应发生的业务招待费与因股权投资而产生的经济利益流入（包括股息、红利以及转让股权收入）有关。依据上述分析，国税函〔2010〕79号第八条规定不应限定于专门从事股权投资业务的企业，从事股权投资业务的各类企业从被投资企业（含上市公司）所分配的股息、红利以及股权（股票）转让收入，均可以作为计算业务招待费的基数。

10.税前扣除凭证问题

（1）开办费无法取得发票的税务处理

问：我公司根据董事会决议准备设立新企业，由于尚未取得新企业名称和税号，无法开具抬头为新企业的发票，于是取得抬头为本公司的发票。现新企业成立，这些发票转到新企业，能否作为新企业的开办费税前扣除？

答：考虑到新企业在筹建期间未办理工商登记和税务登记，其发生的筹建费用由出资方或筹备组垫付，税前扣除凭证抬头为

出资方或筹备组符合经营常规，因此在确认筹建支出真实且与筹备的新企业相关的情况下，可凭抬头为出资方或筹备组的扣除凭证在新企业税前扣除。

(2) 向境外支付费用税前扣除凭证问题

问：某公司向境外企业支付费用，合同约定境外企业不承担境内增值税和附加税（城建税、教育费附加、地方教育费附加）以及预提企业所得税，境外企业按照收到的实际收入即不含税的金额开具发票，请问企业承担的相应税费能否税前扣除？

答：如果境外企业开具的发票或者具有发票性质的收款凭证（以下统称形式发票）载明的金额包含境内企业代扣代缴的增值税和附加税以及预提企业所得税（以下统称代扣代缴税费），说明境外企业取得的收入为含税收入，境内企业支出包含代扣代缴税费，境内企业承担的境外企业税费实为境内企业应向境外企业支付的款项，因此允许境内企业将这部分支出从税前扣除；如果境外企业开具形式发票载明的金额不包含境内企业代扣代缴税费，说明境外企业取得的收入为不含税收入，境内企业的此笔支出应为不含税支出，境内企业负担的税费从性质和根源分析不属于其应承担的支出，与取得收入不直接相关，因此这部分支出不得税前扣除。

(3) 发票丢失情况下的税前扣除凭证问题

问：企业取得的增值税专用发票丢失，可否用开票企业的发票记账联复印件作为税前扣除凭证？

答：丢失发票联可将专用发票抵扣联作为税前扣除凭证；发票联、抵扣联均丢失的，可以凭销售方提供的相应发票记账联复印件作为税前扣除凭证。

11. 债券利息税前扣除凭证问题

问：某上市公司在公开市场发行公司债，到期按发债时的约定支付利息，计入上市公司的“财务费用—利息支出”。利息支付流程是公司根据券商的通知，将相应的利息款项划转至上交所账户，再由上交所根据债券持有人信息，将相应的利息划转至债券持有人账户。在此过程中，发债公司不知债券持有人的相关信息，支付利息时也无法取得发票，只收到中国证券结算登记有限责任公司的债券兑付确认书，可否以债券兑付确认书作为税前扣除凭证？

债券兑付/兑息/赎回确认书

上海张江（集团）有限公司：

受贵公司委托，我公司已办理“17张江01”（代码：143196）兑息业务：
1. 债权登记日：2018年07月24日
2. 发放日：2018年07月25日
3. 债券托管数量：1,100,000,000元
4. 我公司已收到贵公司汇款金额：Y 48,952,447.50元，其中：
 债券兑息金额：Y 48,950,000.00元
 实际手续费金额：Y 2,447.50元
 已退还贵公司金额：Y 0.00元，其中包含：QFII应扣税金额Y 0.00元、手续费/长款Y 0.00元。

注：QFII应扣税金额仅供参考。

中国证券登记结算有限责任公司上海分公司
2018年07月25日

答：企业在证券市场发行债券，通过中国证券登记结算有限公司（以下简称中国结算）向投资者支付利息是法定要求，考虑

到中国结算转给投资者的利息支出均有记录，税务机关可以通过中国结算获取收息企业信息，收息方可控的实际情况，允许债券发行企业凭中国结算开具的收息凭证、向投资者兑付利息证明等证据资料税前扣除。

（三）其他

1.购入已使用固定资产的折旧年限问题

问：企业购入已使用的固定资产，其折旧年限是否可按不短于《实施条例》第六十条规定的最低折旧年限减去已使用年限后的剩余年限计提折旧？如果该旧固定资产在购入之前已提足折旧仍继续使用的，是否可不再提取折旧而一次性将购入支出税前扣除？

答：企业购入已使用固定资产一般按照该项固定资产的尚可使用年限计提折旧，尚可使用年限是指根据该资产的有形损耗和预见的各项无形损耗估测其继续使用的年限。考虑到《实施条例》第六十条对不同类别未使用固定资产规定最低折旧年限的目的是为了避免国家税收利益受到冲击，因此对于企业购入已使用的固定资产，该固定资产尚可使用年限一般不应短于《实施条例》第六十条规定的最低折旧年限减去已使用年限后的剩余年限。企业购入已提足折旧的固定资产继续使用的，如该项支出属于资本性支出，可按照该项固定资产的尚可使用年限计提折旧，不得一次性将购入支出税前扣除。

2. 投资性房地产的税务处理问题

(1) 以成本模式计量的投资性房地产税前扣除问题

问：以成本模式计量的投资性房地产，在会计处理中对房屋或土地使用权计算折旧或摊销计入当期损益，税收上是否允许计算折旧或摊销从税前扣除？

答：对于以成本模式计量的投资性房地产，由于会计处理已计算折旧或摊销，因此可以按照税收关于固定资产或无形资产（土地使用权）的相关规定计算折旧或摊销从税前扣除。

(2) 以公允价值模式计量的投资性房地产税前扣除问题

问：以公允价值模式计量的投资性房地产，在会计处理中不对房屋或土地使用权计算折旧或摊销，是以该资产公允价值的变化计入公允价值变动损益。在税务处理时能否允许计算折旧或摊销从税前扣除？

答：考虑到以公允价值模式计量的投资性房地产是企业的投资资产，不属于消耗性资产，不需要通过折旧或摊销的方式予以补偿，因此会计核算不计算折旧或摊销。在税务处理时遵从会计处理方式，按照 15 号公告第八条的规定，以公允价值模式计量的投资性房地产不得计算折旧或摊销从税前扣除。

3. 未摊销完装修费的税务处理

问：企业租借的店铺发生装修费用，并将装修费用记入长期待摊费用（租入固定资产改良支出）科目，并按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销。之后由于经营战略调整，部分店铺准备关

闭，然而被关闭的店铺账上还存在剩余的待摊余值。在该情形下，企业应如何处理未摊销的费用？

(1) 一次性全部摊销剩余费用？

(2) 继续按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销？

(3) 视同资产损失进行税务处理？

答：企业尚未摊销的装修费用与以后各期的收入无关，因此不需继续按照合同约定的剩余租赁期限分期摊销。考虑到《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 25 号）未明确尚未摊销的装修费属于资产损失，因此该部分支出可以一次性税前扣除，不按资产损失进行税务处理。

4.以前年度发生的亏损是否必须逐年延续弥补

问：某企业 2013 年度企业所得税申报发生亏损，2014 至 2017 年均盈利但未弥补该亏损。2018 年度盈利，企业能否用 2018 年度实现的盈利直接弥补 2013 年度亏损？

答：根据《企业所得税法》第五条的规定，企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。《企业所得税弥补亏损明细表》（A106000）填报说明明确：纳税人弥补以前年度亏损时，应按照“先到期亏损先弥补、同时到期亏损先发生的先弥补”的原则处理。按照上述规定，企业计算当年应纳税所得额

时应逐年弥补以前年度亏损，因此该企业应按规定逐年弥补 2013 年度亏损，即用 2014 至 2017 年度盈利逐年弥补 2013 年度亏损，不足弥补的，再用 2018 年度实现的盈利弥补。

二、税收优惠

（一）免税收入

1. 股息红利

（1）通过 SPV（特殊目的公司）取得股息红利的税务处理问题

问：企业通过香港 SPV（特殊目的公司）购买在港交所上市的居民企业 H 股票，选择以电子化股票持有，根据港交所规则，在被投资企业股东名册上是以香港中央结算有限公司的名义存在，此种情况下企业取得的股息红利是否符合居民企业间直接投资股息红利免税优惠政策？

答：根据《财政部 国家税务总局 证监会关于沪港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2014〕81 号）和《财政部 国家税务总局 证监会关于深港股票市场交易互联互通机制试点有关税收政策的通知》（财税〔2016〕127 号）规定，内地企业投资者通过沪港通或深港通投资香港联交所上市股票取得的股息红利所得，计入其收入总额，依法计征企业所得税。其中，内地居民企业连续持有在港交所上市的居民企业 H 股满 12 个月取得的股息红利所得，依法免征企业所得税。除上述规定外，

对于内地企业通过香港 SPV 购买 H 股公司股票取得的股息红利，不属于直接投资于被投资企业取得的投资收益，不得享受免税收入优惠。

(2) 持有上市公司满 12 个月的时间确认问题

问：上市公司分配股息红利时，企业持有上市公司股票未满 12 个月取得的股息红利不能享受免税，但持有满 12 个月后，之前的股息红利能否享受免税？

答：《实施条例》第八十三条规定，免税的股息、红利等权益性投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。在股息红利免税条件中，之所以对持有时间进行限制主要是为了鼓励企业进行投资而不是投机，避免企业短期炒作的投机行为。鉴于此政策的出台背景，只要企业持有上市公司股票满 12 个月，无论是不足 12 个月取得的股息红利还是持满 12 个月取得的股息红利均可以作为免税的股息红利。

(3) 投资优先股免税问题

问：投资优先股取得的固定股利是否免税？

答：企业持有优先股所取得的收益，属于被投资企业留存收益的部分，符合《企业所得税法》第二十六条第（二）项及《实施条例》第八十三条规定的，可以作为免税收入享受税收优惠；超过被投资企业留存收益的部分，应计入企业应纳税所得额，缴纳企业所得税。

2. 证券投资投资基金分红免税问题

2012年修订后的《中华人民共和国证券投资基金法》(从2013年6月1日起施行)将证券投资基金分为公开募集基金和非公开募集基金,公开募集基金简称公募基金,非公开募集基金简称私募基金,而修订前的《证券投资基金法》不包括私募基金。按照《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〔2008〕1号,以下简称财税〔2008〕1号)第二条第(二)项的规定,对投资者从证券投资基金分配中取得的收入,暂不征收企业所得税。

问:对投资者从私募基金分配中取得的收入能否享受暂不征收企业所得税的税收优惠?

答:考虑到一是财税〔2008〕1号出台时,是针对原《证券投资基金法》中规定的公募基金给予免税,政策出台时不包括私募基金;二是私募基金操作方式灵活,受监管程度低,且其投资者多为高净值人群,不适用于社会普通大众,大众参与度低,因此从优惠取向和维护社会公平的角度,不应对投资者从私募基金取得的分红适用免税政策。因此,对投资者从私募基金取得的分红暂不享受免税政策。

(二) 研发费加计扣除

1. 享受研发费加计扣除企业负面清单问题

《财政部 国家税务总局 科技部关于完善研究开发费用税前

加计扣除政策的通知》(财税〔2015〕119号,以下简称财税〔2015〕119号)第四条规定了不适用税前加计扣除政策的企业所属行业,也就是“负面清单”。按照《国家税务总局关于企业研究开发费用税前加计扣除政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第97号)第四条的规定,不适用税前加计扣除政策行业的企业,是指以财税〔2015〕119号所列行业业务为主营业务,其研发费用发生当年的主营业务收入占企业按税法第六条规定计算的收入总额减除不征税收入和投资收益的余额50%(不含)以上的企业。

问:企业主营业务只要不属于负面清单列示的行业就可以享受研发费加计扣除税收优惠吧?

答:企业主营业务所属行业不属于负面清单所列示的行业,该企业发生的符合条件的研发费可以享受研发费加计扣除优惠。

2.税务登记行业与实际不符的税务处理问题

问:企业2018年税务登记中的行业为批发和零售业,但其实际主营业务为技术服务业,该企业能否享受研发费加计扣除税收优惠?

答:根据财税〔2015〕119号的规定,应以企业实际主营业务判断企业所属行业是否属于负面清单列示的行业,对于企业税务登记中的行业属于负面清单列示行业而实际主营业务不是负面清单列示行业的,该企业可以享受研发费加计扣除政策,但需根据实际主营业务调整税务登记中的所属行业。

3.兼职人员支出享受研发费加计扣除优惠问题

问：企业开展自主研发，研发人员属于外聘人员，该人员还在其他企业兼职，企业发生的此类兼职人员人工费用是否可以享受加计扣除优惠？是否要求企业必须与兼职人员签订劳务用工协议（合同）？

答：根据《国家税务总局关于研发费用税前加计扣除归集范围有关问题的公告》（国家税务总局公告2017年第40号，以下简称40号公告）第一条的规定，外聘研发人员是指与本企业或劳务派遣企业签订劳务用工协议（合同）和临时聘用的研究人员、技术人员、辅助人员。40号公告未规定外聘研发人员必须是专职人员，也未要求必须与外聘研发人员签订劳务用工协议（合同），因此未签订劳务用工协议（合同）的兼职人员可以享受研发费加计扣除优惠。

4.事业单位享受研发费加计扣除问题

问：事业单位是否可以享受研发费加计扣除优惠？

答：按照《企业所得税法》第三十条的规定，企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用可以在计算应纳税所得额时加计扣除。《企业所得税法》第三条的规定，“依法在中国境内成立的企业，包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。”事业单位属于企业所得税纳税人，因此其开展研发活动发生的研究开发费，可以按相关规定享受加计扣除优惠。

5.委托研发加计扣除额的计算问题

问：财税〔2015〕119号第二条第1项规定，“委托方与受托方存在关联关系的，受托方应向委托方提供研发项目费用支出明细情况。”企业委托关联方进行研发，是按照受托方提供的支出明细金额进行加计扣除吗？

答：在委托研发中，要求受托关联方提供研发支出明细情况的目的是为了判断该交易是否符合独立交易原则，并不是要求委托方根据受托方的研发支出确认委托方的研发支出。因此，在享受加计扣除优惠时，对于符合独立交易原则的委托研发支出，委托方按照实际发生额的80%计入研发费用并计算加计扣除。

6.享受加速折旧的研发用仪器设备加计扣除问题

问：如果企业2018年购入了价值400万元的研发用仪器设备，会计按10年计算折旧，年折旧额40万元。税务处理享受购入固定资产一次性扣除的优惠，2018年度一次性扣除400万元。企业2018年享受研发费加计扣除时，是按照40万元计算加计扣除，还是按照400万元计算加计扣除？

答：根据40号公告第三条第（二）项的规定，“企业用于研发活动的仪器、设备，符合税法规定且选择加速折旧优惠政策的，在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的折旧部分计算加计扣除。”因此在享受研发费用税前加计扣除政策时，就税前扣除的400万折旧额计算加计扣除。

7.境内发生的资本化研发费计入“境内符合条件的研发费用”计算基数问题

问：委托境外进行研发活动所发生的费用，按照费用实际发生额的80%计入委托方的委托境外研发费用。委托境外研发费用不超过境内符合条件的研发费用三分之二的部分，可以按规定在企业所得税前加计扣除。其中未形成无形资产的部分：用于计算三分之二限额的基数“境内符合条件的研发费用”是否包括已资本化的研发费用？

答：境内符合条件的研发费用既包括费用化的研发费用也包括资本化的研发费用，因此，用于计算三分之二限额的基数“境内符合条件的研发费用”包括资本化的研发费用。

8.亏损企业享受研发费加计扣除问题

问：如果企业亏损，还能否享受研发费加计扣除优惠？

答：盈利和亏损企业均可以享受研发费加计扣除优惠。

9.研发费用未单设科目核算的归集问题

问：企业在归集研发费时，加计扣除的研发费用未单设科目核算，而是通过企业辅助明细台账归集核算，是否可以？

答：按照财税〔2015〕119号的规定，为了简便核算，企业对享受加计扣除的研发费用按研发项目设置辅助账，准确归集核算当年可加计扣除的各项研发费用实际发生额即可。

（三）高新技术企业

1.高新技术企业销售收入的确认问题

问：高新技术企业认定时，企业近三个会计年度的研究开发费用总额占同期销售收入总额的比例中的“销售收入”是否包含视同销售收入？

答：根据《科技部 财政部 国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》（国科发火〔2016〕195号）第三条的规定，“销售收入为主营业务收入与其他业务收入之和。主营业务收入与其他业务收入按照企业所得税年度纳税申报表的口径计算。”按照企业所得税年度纳税申报表的口径，主营业务收入与其他业务收入均不包括视同销售收入。因此，在计算高新技术企业研究开发费用占比时，销售收入不含视同销售收入。

2.接受境外委托研发问题

问：境内企业接受境外企业委托研发某项目，境内企业运用自身技术在研发方面发生的支出能否在对其高新资格进行考核时作为高新技术企业的研发费？

答：对高新技术企业研发费的考核标准与对加计扣除研发费的考核标准不同。现有政策规定，享受加计扣除的研发费不包括企业受托研发的支出，作为高新技术企业考核指标的研发费未明确是否包括受托研发的支出。鉴于上述情况，为有利于促进技术

和资金留在境内，鼓励境内企业承担境外的研发项目，支持境外企业将研发中心设在境内，对于境内企业接受境外企业委托研发的项目，如其符合研发活动的条件，发生的相关费用可以计入高新技术企业的研发费考核指标。

3.高新技术企业复核问题

问：企业在高新技术企业资格证书有效期内不符合高新认定条件，主动在不符合条件当年不享受高新优惠，补缴企业所得税。在此种情况下，税务机关是否提请认定机构复核后取消其高新资格？

答：按照《国家税务总局关于实施高新技术企业所得税优惠政策有关问题的公告》（国家税务总局公告 2017 年第 24 号）第二条的规定，对取得高新技术企业资格且享受税收优惠的高新技术企业，税务部门发现其不符合高新认定条件的，应提请认定机构复核。因此，对于当年不符合高新技术企业条件，主动补缴税款未享受高新技术企业优惠的，税务机关不需再提请复核。

（四）软件企业享受税收优惠问题

1.2018 年以后获利的软件企业享受软件企业减免税优惠问题

问：2018 年以后新获利的软件企业是否能享受软件企业两免三减半的优惠政策？

答：根据《财政部 税务总局关于集成电路设计和软件产业企

业所得税政策的公告》(财政部税务总局公告 2019 年第 68 号) 第一条规定,“依法成立且符合条件的集成电路设计企业和软件企业, 在 2018 年 12 月 31 日前自获利年度起计算优惠期, 第一年至第二年免征企业所得税, 第三年至第五年按照 25% 的法定税率减半征收企业所得税, 并享受至期满为止。”因此, 对于 2018 年新获利的软件企业可以享受“两免三减半”的税收优惠, 对于 2019 年及以后年度新获利的软件企业, 需等待后续文件再予明确。

2. 获利年度在先, 符合软件企业条件在后享受优惠问题

问: 如果企业 2017 年度已经获利, 但是 2018 年度起才符合软件企业条件, 如何享受软件企业优惠?

答: 根据《财政部国家税务总局发展改革委工业和信息化部关于软件和集成电路产业企业所得税优惠政策有关问题的通知》(财税〔2016〕49 号) 第九条的规定, “软件、集成电路企业应从企业的获利年度起计算定期减免税优惠期。如获利年度不符合优惠条件的, 应自首次符合软件、集成电路企业条件的年度起, 在其优惠期的剩余年限内享受相应的减免税优惠。”因此, 如果企业 2017 年已经获利, 但是 2018 年才符合软件企业条件, 需要在剩余期限内享受优惠, 也就是从 2018 年起享受“一免三减半”的优惠。

（五）其他优惠

1.减免项目与非减免项目盈亏互抵问题

问：企业既有享受项目所得减免的项目，也有其他应税项目，企业减免项目与非减免项目盈亏能否相互弥补？

答：对于既有享受项目所得减免，也有非减免项目的企业，首先应分别核算各项目所得或亏损，对于能准确核算减免项目或非减免项目盈亏的，允许盈亏互抵。

2.取得政府补助享受项目所得减免问题

问：A公司既从事节能节水项目，享受“三免三减半”税收优惠，又从事其他应税项目，对于其从政府有关部门取得的涉及节能节水项目的补助能否享受“三免三减半”税收优惠？

答：对于享受减免所得的企业，其取得的政府补助如与减免项目直接相关，则可以享受减免所得税优惠，如与减免项目不直接相关，则其取得的政府补助不可以享受减免所得税优惠。因此，鉴于A公司从政府有关部门取得的政府补助与享受减免的节能节水项目相关，因此可以享受“三免三减半”税收优惠。

此外，如企业取得的政府补助符合不征税收入条件，应作为不征税收入进行税务处理，不得享受减免所得税优惠。

3.取得政府补助享受减计收入优惠问题

问：某资源综合利用企业利用《资源综合利用企业所得税优

惠目录》规定的建筑垃圾作为主要原材料，生产符合规定的产品如水泥、混凝土等，取得的收入享受减按 90% 计入企业当年收入总额的税收优惠。该企业 2018 年从政府有关部门取得政府补助 100 万元，对于其利用废弃材料而减少废物排放的行为予以奖励，该企业取得的政府补助能否享受减计收入优惠？

答：考虑到资源综合利用减计收入优惠是对应税收入进行减计，因此对于企业取得的政府补助，如该补助是对收入的补偿则可以享受减计收入优惠，如不是对收入的补偿而是对其他因素的补偿则不能享受减计收入优惠。上述问题中的政府补助是对企业减少废物排放行为的奖励，不是对其生产的产品收入进行补偿，因此不能享受减计收入的优惠。

三、专项政策

（一）资产损失

1. 固定资产和存货盘亏的口径确定问题

问：固定资产和存货盘亏损失为净盘亏额，还是实际盘亏额（不抵减盘盈）？

答：考虑到造成不同存货或固定资产的盘亏和盘盈的原因不同，因此应以实际盘亏额（不抵减盘盈）税前扣除资产损失。

2. 资产损失确认时间问题

问：一项损失的确认时点涉及获取外部证据的时间、完成内部核销手续的时间、资产损失会计处理时间、企业资产处置时间等不同的时间，各时点往往在不同年度，企业应依据何种时间作为确认资产损失的时点？可否将最迟时点作为确认资产损失的时点？

答：按照《国家税务总局关于发布〈企业资产损失所得税税前扣除管理办法〉的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 25 号）（以下简称 25 号公告）第四条的规定，实际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；法定资产损失，应当由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。

企业发生的实际资产损失和法定资产损失应同时满足相应的条件，同时企业的会计处理应符合财务会计处理的相关规定。

3. 因被投资企业破产而形成的股权投资损失确认时点问题

问：被投资企业破产，在 2017 年度完成清算，但在 2018 年 2 月才取得注销文件，投资企业在 2017 年会计上作投资损失处理，该笔损失税前扣除的时间是应在被投资企业完成清算的 2017 年度，还是在依法完成注销的 2018 年度？

答：按照 25 号公告的规定，企业因被投资企业依法宣告破产、解散而发生股权投资损失的，未规定企业在确认股权投资损失时应提供有关部门的注销证明，只规定应提供被投资企业资产处置

方案。因此，在企业书面承诺损失金额已确定的情况下，将被投资企业资产处置方案、成交及入账材料作为确认投资收回额的证据，将股权投资损失确认在 2017 年。

4.捆绑（打包）资产损失确认问题

问： 25 号公告第四十七条规定：“企业将不同类别的资产捆绑（打包），以拍卖、询价、竞争性谈判、招标等市场方式出售，其出售价格低于计税成本的差额，可以作为资产损失并准予在税前申报扣除，但应出具资产处置方案、各类资产作价依据、出售过程的情况说明、出售合同或协议、成交及入账证明、资产计税基础等确定依据。

上述“不同类别的资产”如何进行界定？区分不同类别的标准是什么？比如债权类资产与固定资产属于不同类别的资产，因不同原因形成的债权类资产是否属于不同类别的资产？

答：资产的类别按 25 号公告第二条的规定执行。按照 25 号公告第二条的规定，“本办法所称资产是指企业拥有或者控制的、用于经营管理活动相关的资产，包括现金、银行存款、应收及预付款项（包括应收票据、各类垫款、企业之间往来款项）等货币性资产，存货、固定资产、无形资产、在建工程、生产性生物资产等非货币性资产，以及债权性投资和股权（权益）性投资。”

因此，企业将应收及预付款项（包括应收票据、各类垫款、企业之间往来款项）等货币性资产，存货、固定资产、无形资产、在建工程、生产性生物资产等非货币性资产，以及债权性投资和

股权（权益）性投资组合在一起，采取捆绑（打包）转让的可以适用 25 号公告第四十七条的规定。

因不同原因形成的债权性资产属于同一类资产，将不同原因形成的债权性资产组合在一起，采取捆绑（打包）转让的不可以适用 25 号公告第四十七条的规定。

5. 垫款、往来款项的政策口径问题

问：按照 25 号公告第二条的规定，企业的应收和预付账款包括各类垫款和企业之间的往来款项，对于垫款和企业之间往来款项的执行口径如何把握？集团内企业间无偿拆借资金是否作为企业间往来款项，按应收和预付账款损失税前扣除？如不作为企业间往来款项，能否税前扣除？

答：除特殊情况外，企业（包括集团内企业）间无偿拆借资金不作为往来款项按应收和预付账款损失税前扣除，而是按债权性投资进行税务处理。

按照 25 号公告第四十六条的规定，企业发生非经营活动的债权投资损失不得从税前扣除。因此对于企业（包括集团内企业）间因无偿拆借资金而发生的损失不得从税前扣除。

（二）房地产开发业务

1. 共有产权房预计毛利率的确认问题

问：自 2017 年 9 月 30 日起，《北京市共有产权住房管理暂行办法》（以下简称《办法》）施行，自住型商品住房、限价商品住

房、经济适用住房，以及政府收购的各类政策性住房均作为共有产权房，共有产权住房属于政策性商品住房。对于《办法》施行后，即2017年9月30日后，企业销售未完工共有产权房取得的销售收入其计税毛利率如何确定，是按3%还是按15%？

答：按照北京市有关规定纳入政府保障性住房计划的开发产品暂按3%确认计税毛利率。

2.开发企业取得含税销售收入还原计算为不含税销售收入的税务处理问题

问：营改增后，开发企业取得含税销售收入如何还原计算为不含税销售收入？

答：不含税销售收入=含税销售收入÷(1+适用税率或征收率)销售开发产品适用一般计税方法计税的，按照11%的适用税率计算；适用简易计税方法计税的，按照5%的征收率计算。

3.地下车库成本归集问题

问：按照国税发〔2009〕31号第三十三条的规定，开发企业利用地下基础设施形成的停车场所，作为公共配套设施进行处理。对于企业利用地下基础设施形成的停车场所，后因补缴土地出让金而取得地下车库的产权，其补缴的土地出让金是否需计入地下车库计税成本？

答：具有产权的地下车库应归集土地成本，不具有产权的地下车库按公共配套设施进行税务处理，不分摊土地成本。

（三）境外所得

享受文化事业单位转制免税政策企业境外所得适用税率问题

问：某企业为享受经营性文化事业单位转制免税优惠的纳税人，其从境外取得的所得是否免征企业所得税？

答：按照《国家税务总局关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》（国家税务总局公告 2010 年第 1 号）第 26 的规定，“中国境内外所得依照企业所得税法及实施条例的规定计算的应纳税总额的税率是 25%，即使企业境内所得按税收法规规定享受企业所得税优惠的，在进行境外所得税额抵免限额计算中的中国境内、外所得应纳税总额所适用的税率也应为 25%。”因此享受文化事业单位转制免税政策的企业，其境外所得按 25% 税率计算境外应纳税额。

（四）非货币性资产投资的税务处理

问：企业享受非货币性资产投资递延纳税政策后，五年内将部分股权转让，是否仅将转让股权部分对应的未确认的非货币性资产转让所得（以下简称递延所得），在转让股权当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税？

答：仅将转让股权部分对应的递延所得在转让股权当年的企业所得税年度汇算清缴时，一次性计算缴纳企业所得税。

（五）企业重组

1. 股权支付的判定问题

按照财税〔2009〕59号第二条的规定，“股权支付，是指企业重组中购买、换取资产的一方支付的对价中，以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式。”；《国家税务总局关于发布〈企业重组业务企业所得税管理办法〉的公告》（国家税务总局公告2010年第4号，以下简称4号公告）第六条规定，“《通知》第二条所称控股企业，是指由本企业直接持有股份的企业。”

问：A公司以其持有的A1公司20%的股份作为全部交易对价（A公司只持有A1公司20%股份，剩余80%股份为另外一家公司持有）收购M公司60%股份，是否符合股权支付的定义？

许多交易中，股权转让会涉及以收购方A的母公司—甲公司的股权作为对价支付，这是否属于“股权支付”的范围？

答：A公司以其持有的A1公司20%的股份作为交易对价符合财税〔2009〕59号和4号公告关于股权支付的定义，属于股权支付。

按照现有政策规定，对于以收购方企业A的母公司甲的股权作为对价支付的，不作为收购方企业A的股权支付。

2. 债务重组的税务处理

（1）债务重组的判定问题

按照财税〔2009〕59号第一条第（二）项的规定，债务重组，

是指在债务人发生财务困难的情况下，债权人按照其与债务人达成的书面协议或者法院裁定书，就其债务人的债务作出让步的事项。

问：关于债务重组的定义，是否仅“作出让步”的交易才可以适用财税〔2009〕59号文？例如：

①债权人放弃其对债务人价值100债权，转为其对债务人的股权，但是股权的公允价值为120，这是否属于债务重组的范围？

②若不属于债务重组，该债转股行为应当如何进行税务处理？

答：税收中的债务重组条件之一是债权人作出让步，如果债权人未作出让步则债权人的债权没有减少，债务人的债务也没有减少，债权人和债务人相互间的经济利益未发生改变，不涉及纳税所得的变化，因此不作为税收口径的债务重组。

如果债权人放弃其对债务人价值100的债权换取债务人公允价值为120的股权，属于债转股行为。按照公平交易原则，债权人多取得20的股权，多取得的20股权（经济利益流入）属于债权人无偿取得的，应视为接受捐赠收入计入当期纳税所得，计征企业所得税。

（2）债务人适用分期纳税下债权人的税务处理问题

问：按照财税〔2009〕59号第六条第（一）项的规定，企业债务重组确认的应纳税所得额占该企业当年应纳税所得额50%以上，可以在5个纳税年度的期间内，均匀计入各年度的应纳税所得额。财税〔2009〕59号文仅明确了特殊性重组中，债务人的税

务处理。债权人是否有必要分 5 个纳税年度扣除债务重组损失？

答：在债务重组特殊性税务处理中，考虑到债务人由于财务困难且债务重组所得较高，造成缺少纳税所必要的现金，因此在税收上给予分期（五年）纳税的政策。对于债权人而言，其发生的债务重组损失一次性税前扣除对其没有实质影响，如果形成亏损，可以用以后年度所得弥补，最长弥补年限为五年（高新技术企业和科技型中小企业为十年），因此不能将债务重组损失再分五个纳税年度扣除。

（3）债转股的范围问题

问：企业发生债权转股权业务，对债务清偿和股权投资两项业务暂不确认有关债务清偿所得或损失，股权投资的计税基础以原债权的计税基础确定。企业的其他相关所得税事项保持不变。债转股的转股范围是否包括债务人持有的其他公司的股权？

答：企业发生的债权转股权业务，可以分解为债务人偿还所欠债务和债权人以债务人偿还的债务再对债务人进行投资两项经济业务，债权人的投资对象是债务人而不是债务人持有的其他公司，因此债转股的转股范围不包括债务人持有的其他公司股权。

如果债权人将债权转为债务人持有的其他公司股权，则属于债务人以持有其他公司股权抵债，按照相关规定进行税务处理。