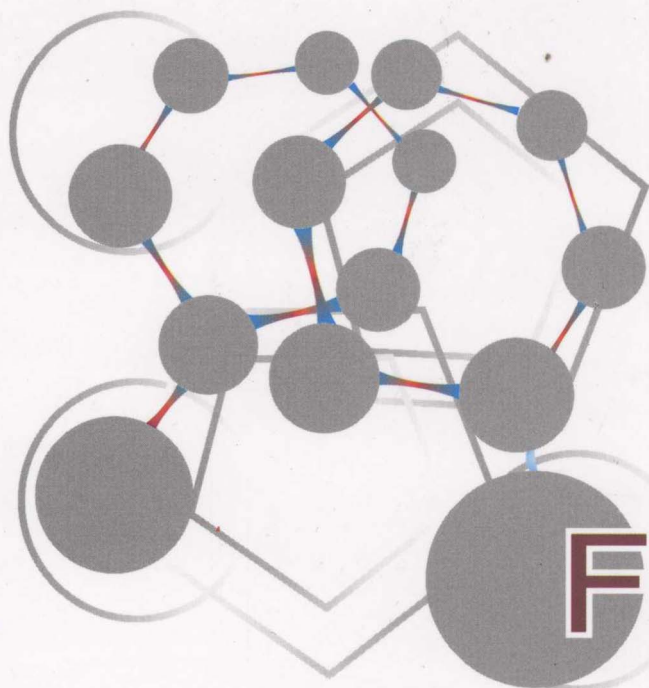




QUANGUO ZHUCE  
SHUIWUSHI  
ZHIYE ZIGE KAOSHI  
F UDAOYONGSHU

# 税法 (II)

本书编委会 编

2011 年全国注册税务师执业资格考试辅导用书

# 税法（Ⅱ）

本书编委会 编

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税法 (Ⅱ)/《税法 (Ⅱ)》编委会编. --北京: 中国税务出版社,  
2011.2

2011 年全国注册税务师执业资格考试辅导用书

ISBN 978-7-80235-607-8

I. ①税… II. ①税… III. ①税法-中国-经济师-资格  
考核-自学参考资料 IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 251233 号

版权所有·侵权必究

---

书 名: 税法Ⅱ(辅导用书)

作 者: 本书编委会 编

责任编辑: 朱承斌

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom.com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 850×1168 毫米 1/16

印 张: 15.5

字 数: 410000 字

版 次: 2011 年 2 月第 1 版 2011 年 2 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-607-8/F·1527

定 价: 28.00 元

---

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

## 前 言

为加强对税务代理行业的管理，我国于1999年举行了首次全国注册税务师执业资格考试，至今已有9万余人通过考试取得了注册税务师执业资格。2011年度的执业资格考试将于6月17、18、19日举行。

为帮助考生更有效地学习指定教材，熟练掌握相关内容，顺利通过考试，我们组织编写了2011年度全国注册税务师执业资格考试辅导用书。参加编写的都是从事税务代理实务和税收、法律、财会方面的专家，有丰富的经验和较高的水平。

本套辅导书依据最新修订的《考试大纲》和2011年度的考试教材，在分析历年考试情况的基础上编写而成。全套书分6册，按考试科目，分为《税法（I）》、《税法（II）》、《税务代理实务》、《税收相关法律》、《财务与会计》，此外，编写了《模拟试卷汇编》。

本套辅导用书内容全面，重点突出，包括了历年试题规律分析、重点难点分析、典型例题解析、同步强化练习以及跨章节综合练习题、全真模拟试题，有较强的针对性，利于考生复习迎考，掌握重点和难点。同时，编写了《模拟试卷汇编》，有利于考生熟悉题型、探索规律，提高解题能力。

由于时间仓促，书中疏漏之处难免。书中内容以指定教材为依据，如有疏漏，请以教材为准，并欢迎指正。本辅导书重在辅导，旨在给考生提供针对教材的分析与练习，帮助考生更好地根据大纲要求掌握教材内容，因此，考生将辅导用书和指定教材配合使用，将会事半功倍。

本书编委会

2011年1月

# 目 录

## 第一部分 历年试题分析

|                   |     |
|-------------------|-----|
| 一、历年试题回顾与分析 ..... | (1) |
| 二、教材变化情况 .....    | (2) |
| 三、重点章节 .....      | (2) |
| 四、命题趋势 .....      | (3) |

## 第二部分 各章内容体系及强化练习

|                        |       |
|------------------------|-------|
| <b>第一章 企业所得税</b> ..... | (4)   |
| 本章内容解读 .....           | (4)   |
| 重点、难点及历年考点 .....       | (5)   |
| 典型例题解析 .....           | (42)  |
| 同步强化练习题及答案 .....       | (43)  |
| <b>第二章 个人所得税</b> ..... | (60)  |
| 本章内容解读 .....           | (60)  |
| 重点、难点及历年考点 .....       | (61)  |
| 典型例题解析 .....           | (89)  |
| 同步强化练习题及答案 .....       | (92)  |
| <b>第三章 土地增值税</b> ..... | (107) |
| 本章内容解读 .....           | (107) |
| 重点、难点及历年考点 .....       | (107) |
| 典型例题解析 .....           | (116) |
| 同步强化练习题及答案 .....       | (117) |
| <b>第四章 印花税</b> .....   | (130) |
| 本章内容解读 .....           | (130) |
| 重点、难点及历年考点 .....       | (130) |
| 典型例题解析 .....           | (139) |
| 同步强化练习题及答案 .....       | (140) |
| <b>第五章 房产税</b> .....   | (148) |
| 本章内容解读 .....           | (148) |
| 重点、难点及历年考点 .....       | (148) |
| 典型例题解析 .....           | (152) |
| 同步强化练习题及答案 .....       | (153) |

|                          |       |
|--------------------------|-------|
| <b>第六章 车船税</b> .....     | (163) |
| 本章内容解读 .....             | (163) |
| 重点、难点及历年考点 .....         | (163) |
| 典型例题解析 .....             | (165) |
| 同步强化练习题及答案 .....         | (166) |
| <b>第七章 契稅</b> .....      | (172) |
| 本章内容解读 .....             | (172) |
| 重点、难点及历年考点 .....         | (172) |
| 典型例题解析 .....             | (177) |
| 同步强化练习题及答案 .....         | (178) |
| <b>第八章 城镇土地使用稅</b> ..... | (185) |
| 本章内容解读 .....             | (185) |
| 重点、难点及历年考点 .....         | (185) |
| 典型例题解析 .....             | (191) |
| 同步强化练习题及答案 .....         | (192) |
| <b>第九章 耕地占用稅</b> .....   | (199) |
| 本章内容解读 .....             | (199) |
| 重点、难点及历年考点 .....         | (199) |
| 典型例题解析 .....             | (201) |
| 同步强化练习题及答案 .....         | (201) |

### 第三部分 跨章节综合练习题

|               |       |
|---------------|-------|
| 一、综合性试题 ..... | (205) |
| 二、综合练习题 ..... | (214) |

### 第四部分 全真模拟试卷

|                 |       |
|-----------------|-------|
| 模拟试卷 .....      | (222) |
| 模拟试卷答案及分析 ..... | (233) |

# 第一部分 历年试题分析

## 一、历年试题回顾与分析

《税法（Ⅱ）》是《税法（Ⅰ）》的续篇，要求考生掌握所得税、财产税、行为税等各税种的适用范围、计算方法和申报缴纳，其中，所得税是教材中最重要的内容，考生应在全面复习的基础上，总结规律，掌握重点和难点问题。

几年来，历年考试都是四种题型。单项选择题和多项选择题各章均有涉及；计算题主要集中在企业所得税、个人所得税和印花税等税种上，但 2009 年的考试中出现了土地增值税的计算题，2010 年计算题中出现了契税的内容；综合分析题主要在企业所得税和个人所得税上。由于原企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税的合并，我们将教材中原第一、二章的相关内容一并分析。近三年各章教材内容在考试中的分值变化见下表：

| 章 节                 | 年份   | 单选题 | 多选题 | 计算题 | 综合分析题 | 合计分值 |
|---------------------|------|-----|-----|-----|-------|------|
| 第一章 企业所得税（包括原内资和外资） | 2010 | 11  | 22  |     | 12    | 45   |
|                     | 2009 | 13  | 18  | 2   | 12    | 45   |
|                     | 2008 | 16  | 22  |     | 8     | 46   |
| 第二章 个人所得税           | 2010 | 13  | 12  |     | 12    | 37   |
|                     | 2009 | 11  | 14  |     | 12    | 37   |
|                     | 2008 | 11  | 14  |     | 12    | 37   |
| 第三章 土地增值税           | 2010 | 3   | 2   | 8   |       | 13   |
|                     | 2009 | 4   | 8   | 4   |       | 16   |
|                     | 2008 | 2   | 4   |     | 2     | 8    |
| 第四章 印花税             | 2010 | 4   | 6   |     |       | 10   |
|                     | 2009 | 4   | 4   | 8   |       | 16   |
|                     | 2008 | 3   | 4   | 8   | 2     | 17   |
| 第五章 房产税             | 2010 | 2   | 4   |     |       | 6    |
|                     | 2009 | 2   | 5   |     |       | 7    |
|                     | 2008 | 2   | 4   | 8   |       | 14   |
| 第六章 车船税             | 2010 | 2   | 4   |     |       | 6    |
|                     | 2009 | 2   | 4   |     |       | 6    |
|                     | 2008 | 2   | 4   |     |       | 6    |

续表

| 章 节         | 年份   | 单选题 | 多选题 | 计算题 | 综合分析题 | 合计分值 |
|-------------|------|-----|-----|-----|-------|------|
| 第七章 契税      | 2010 | 2   | 4   | 4   |       | 10   |
|             | 2009 | 2   | 4   |     |       | 6    |
|             | 2008 | 2   | 4   |     |       | 6    |
| 第八章 城镇土地使用税 | 2010 | 2   | 4   | 4   |       | 10   |
|             | 2009 | 2   | 3   |     |       | 5    |
|             | 2008 | 2   | 4   |     |       | 6    |
| 第九章 耕地占用税   | 2010 | 1   | 2   |     |       | 3    |

## 二、教材变化情况

2011 年的《税法（Ⅱ）》教材在章节上变化不大，主要根据税收政策的调整而对教材内容进行了相应的修改。但根据政策变化，各章补充了较多的新政策的内容。

教材的变化主要有：

### 1. 企业所得税主要新增内容：

- (1) 明确了非营利组织的免税收入。
- (2) 关联企业利息费用的扣除政策。
- (3) 企业以前年度发生并确认的资产损失扣除规定。
- (4) 企业政策性搬迁或处置收入有关企业所得税处理政策。
- (5) 居民企业、非居民企业在中国境内设立的机构、场所应在应纳税额中抵免在境外缴纳的所纳税额的相关规定。
- (6) 非居民企业所得税核定征收办法。
- (7) 外国企业常驻代表机构税收管理。
- (8) 居民企业享受相应减免税优惠选择适用税率及减半征税的具体规定。
- (9) 股权转让所得的管理。
- (10) 跨省市经营建筑业的企业所得税的征收管理。
- (11) 企业清算的所得税处理。

### 2. 个人所得税主要新增内容

- (1) 个人转让上市公司限售股所得转让个人所得税计算方法。
- (2) 企业年金个人所得税计算方法。

### 3. 其他各章主要新增内容

- (1) 土地增值税清算时相关问题的处理。
- (2) 事业单位改制的契税政策。

## 三、重点章节

由上述分析，可将《税法（Ⅱ）》九章的内容按重要程度划分为三个层次：

第一层次：第一、二章，企业所得税和个人所得税。这两个税种（含原外商投资企业和外国企业所得税）的分数之和每年都接近 100 分。

第二层次：第三、四章，土地增值税和印花税。土地增值税 2010 年考试分值达到 13 分，

印花税近年考试分值逐年变化，但 2008 年达到 17 分。

第三层次：第五、六、七、八、九章，房产税、车船税、契税、城镇土地使用税、耕地占用税。这几章分数之和往年不超过 25 分。但 2010 年考试中，所占分达到 35 分，在计算题中出现了契税的内容，考生应注意。

建议各位考生抓住重点，强力突破。

## 四、命题趋势

依据公布的历年《税法（Ⅱ）》试题，针对其特点，对命题趋势分析如下：

### 1. 全面考核，重点突出

试题覆盖了考试大纲的所有内容，章章有题，每一个税种每年都考到，但重点比较突出，且有向所得税倾斜之势。

### 2. 偏重实务

所得税业务是注册税务师在执业中涉及的重要实务，考试亦很注重。即使是不太重要的章节，其测试内容亦以实务为主。

### 3. 税种内容和题型预测

综合分析题估计还是以企业所得税和个人所得税为主。

计算题估计在个人所得税、土地增值税和印花税中出题。个人所得税考生除了掌握各应税所得项目的计税规定外，应特别注意个体工商户、个人独资企业和合伙企业的计税规定。

单项选择题和多项选择题一般侧重于各税种的征税范围、纳税人、计税依据和税收优惠规定。

考生应特别注意新修订、新增加的内容。

## 第二部分 各章内容体系及强化练习

---

### 第一章 企业所得税

#### 本章内容解读

本章按照《企业所得税法》及后续政策编写。从考试大纲的要求看，需要掌握的内容较多；从考试角度来说，企业所得税是每年必考内容。包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税在内，分值在 50 分左右，2006 年考试中达到 74 分，且选择题、计算题和综合分析题均有出现。

##### 一、本章基本内容框架

企业所得税概述：概念；基本原则；特点。

纳税义务人；征税对象；税率。

应纳税所得额的计算：居民企业应纳税额的计算；境外所得抵扣税额的计算；居民企业核定征收应纳税额的计算；非居民企业应纳税额的计算；房地产开发企业所得税预缴问题的处理。

税收优惠：减征与免征优惠；高新技术企业优惠；小型微利企业优惠；加计扣除优惠；创投企业优惠；加速折旧优惠；减计收入优惠；税额抵免优惠；民族自治地方优惠；非居民企业优惠；其他行业优惠；其他优惠。

源泉扣缴：扣缴义务人；扣缴方法。

特别纳税调整：调整范围；调整方法；核定征收；加收利息。

征收管理：纳税地点；纳税期限；纳税申报；跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理。

##### 二、本章大纲解读

应了解的内容：企业所得税的概念；税率设计的原则。

应熟悉的内容：企业所得税的立法原则、特点、纳税人的主要类型和应具备的条件、征税对象及范围、扣除原则和范围；生物资产、无形资产、长期待摊费用、存货、投资资产的税务处理；扣缴义务人；特别纳税调整的范围；纳税地点、纳税期限；纳税申报表的填列方法。

应掌握的内容：适用税率的基本规定；收入总额的确定；不征税收入和免税收入；扣除的范围、不得扣除的项目；亏损弥补的规定；固定资产的税务处理；税法规定与会计规定差异的处理；居民企业、核定征收、非居民企业应纳税额的计算、境外所得抵扣税额的计算、

房地产开发企业所得税预缴的处理；减征与免征、高新企业、小型微利企业、加计扣除、创投企业、加速折旧、减计收入、税额抵免、民族自治地方、非居民企业的优惠和其他有关行业的优惠、其他优惠；源泉扣缴方法；特别纳税调整、核定征收、加收利息的方法；纳税申报、跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理。

## 重点、难点及历年考点

考生应重点掌握企业所得税的扣除原则和范围，资产的税务处理，扣除的范围、不得扣除的项目，居民企业、核定征收、非居民企业应纳税额的计算，境外所得抵扣税额的计算，税法规定与会计规定差异的处理，房地产开发企业所得税预缴的处理，特别纳税调整、核定征收、加收利息的方法等。

### 一、企业所得税概述

企业所得税是对我国境内的企业和其他取得收入的组织的生产经营所得和其他所得征收的所得税。其中，企业分为居民企业和非居民企业。

所得税的特点：通常以纯所得为征税对象；通常以经过计算得出的应纳税所得额为计税依据；纳税人和实际负担人通常是一致的，因而可以直接调节纳税人的收入。

所得税的计税依据是利润，即所得额，而非收入。

### 二、纳税义务人、征税对象、税率

企业所得税的纳税人指在中华人民共和国境内的企业和其他取得收入的组织。《企业所得税法》第一条规定，除个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法外，凡在我国境内，企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人，依照税法规定缴纳企业所得税。

企业所得税的纳税人分为居民企业和非居民企业，我国选择了地域管辖权和居民管辖权的双重管辖权标准，最大限度地维护我国的税收利益。

企业所得税的征税对象是指企业取得的生产经营所得、其他所得和清算所得。

企业所得税实行比例税率，设有 25% 和 20% 两档税率。

上述各项内容的具体规定见表 1-1。

表 1-1 企业所得税的纳税人、征税对象、税率的具体规定

| 纳税人   | 具体规定                                                                                | 征税对象                                             | 税率             | 备注                                                           |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|----------------|--------------------------------------------------------------|
| 居民企业  | 指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业                                            | 来源于中国境内、境外的所得                                    | 25%            | 实际管理机构，是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构                   |
| 非居民企业 | 指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设有机构、场所的                                           | 所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得 | 25%            | 实际联系，是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有的据以取得所得的股权、债权，以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产 |
|       | 在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业                                                        | 来源于中国境内的所得                                       | 20%，<br>实际 10% | 包括在中国境内未设立机构、场所，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系两种情况          |
|       | 非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同，或者储存、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所 |                                                  |                |                                                              |

所得来源的确定：销售货物所得，按照交易活动发生地确定；提供劳务所得，按照劳务发生地确定；不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定；利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定；其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。

### 三、应纳税所得额的确定

应纳税所得额是企业所得税的计税依据，其计算以权责发生制为原则，基本公式为：

应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除 - 以前年度亏损

#### 1. 收入总额

企业的收入总额包括以货币形式和非货币形式（按照公允价值确定收入额）从各种来源取得的收入，其中，一般收入包括销售货物收入，劳务收入，转让财产收入，股息、红利等权益性投资收益，利息收入，租金收入，特许权使用费收入，接受捐赠收入，其他收入；特殊收入主要包括分期收款方式取得的收入、产品分成方式的收入、发生非货币性交换的收入等。

一般收入的确认见表 1-2。

表 1-2 一般收入的确认

| 一般收入          | 收入的确认及特殊规定                                                                                                     |
|---------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 销售货物收入        |                                                                                                                |
| 劳务收入          |                                                                                                                |
| 转让财产收入        | 企业转让股权收入，应于转让协议生效、且完成股权变更手续时，确认收入的实现。转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。但不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额        |
| 股息、红利等权益性投资收益 | 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。被投资企业将股权（票）溢价所形成的资本公积转为股本的，不作为投资方企业的股息、红利收入，投资方企业也不得增加该项长期投资的计税基础  |
| 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                                                                                       |
| 租金收入          | 按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。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，根据实施条例第九条规定的收入与费用配比原则，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 |
| 特许权使用费收入      | 按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现                                                                                |
| 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                                                                                           |
| 其他收入          |                                                                                                                |

特殊收入的确认见表 1-3。

表 1-3 特殊收入的确认

| 特殊收入                                                        | 收入的确认                                  |
|-------------------------------------------------------------|----------------------------------------|
| 以分期收款方式销售货物                                                 | 按照合同约定的收款日期确认收入的实现                     |
| 企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过 12 个月 | 按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现             |
| 采取产品分成方式取得收入                                                | 按照企业分得产品的日期确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定     |
| 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   | 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 |

除将资产转移至境外，企业将资产用于生产、制造、加工另一产品，改变资产形状、结构或性能，改变资产用途，将资产在总机构及其分支机构之间转移等，可作为内部处置资产，不视同销售确认收入，相关资产的计税基础延续计算。

企业将资产用于市场推广或销售、交际应酬、职工奖励或福利、股息分配、对外捐赠移送他人的，应按规定视同销售确定收入。

企业销售收入的确认，必须遵循权责发生制原则和实质重于形式原则。

## 2. 不征税收入和免税收入

### (1) 不征税收入

不征税收入包括财政拨款，依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金，国务院规定的其他不征税收入。具体规定见表 1-4。

表 1-4 不征税收入的具体规定

| 项目                        | 具体规定                                                                                | 备注                                      |
|---------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------|
| 财政拨款                      | 指各级政府对纳入预算管理事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金                                                     | 国务院及其财政、税务主管部门另有规定的除外                   |
| 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金 | 企业按照规定缴纳的、由国务院或财政部批准设立的政府性基金以及由国务院和省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费，准予在计算应纳税所得额时扣除     | 企业缴纳的不符合上述审批管理权限设立的基金、收费，不得在计算应纳税所得额时扣除 |
|                           |                                                                                     | 企业收取的各种基金、收费，应计入企业当年收入总额                |
|                           | 对企业依照法律、法规及国务院有关规定收取并上缴财政的政府性基金和行政事业性收费，准予作为不征税收入，于上缴财政的当年在计算应纳税所得额时从收入总额中减除        | 未上缴财政的部分，不得从收入总额中减除                     |
| 财政性资金                     | 企业取得的各类财政性资金均应计入企业当年收入总额                                                            | 属于国家投资和资金使用后要求归还本金的除外                   |
|                           | 企业取得的由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除                  |                                         |
|                           | 纳入预算管理事业单位、社会团体等组织按照核定的预算和经费报领关系收到的由财政部门或上级单位拨入的财政补助收入，准予作为不征税收入，在计算应纳税所得额时从收入总额中减除 | 国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外                 |
| 注意                        | 企业的不征税收入用于支出所形成的费用，不得在计算应纳税所得额时扣除；企业的不征税收入用于支出所形成的资产，其计算的折旧、摊销不得在计算应纳税所得额时扣除        |                                         |

## （2）免税收入

免税收入包括国债利息收入，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益，在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益，符合条件的非营利组织的收入。非营利组织的免税收入包括：接受其他单位或者个人捐赠的收入；除《企业所得税法》第七条规定的财政拨款以外的其他政府补助收入，但不包括因政府购买服务取得的收入；按照省级以上民政、财政部门规定收取的会费；不征税收入和免税收入孳生的银行存款利息收入；财政部、国家税务总局规定的其他收入。

## 3. 扣除原则和范围

### （1）税前扣除项目的原则

企业申报的扣除项目和金额要真实、合法。除税法另有规定外，税前扣除应遵循权责发生制原则、配比原则、相关性原则、确定性原则、合理性原则。

### （2）扣除项目的范围

企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除。注意：①企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。②企业的不得征税收入用于支出所形成的费用或者财产，不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。③除另有规定外，企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出，不得重复扣除。

其中：

成本是指企业在生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费。

费用是指企业每一个纳税年度为生产、经营商品和提供劳务等所发生的销售（经营）费用、管理费用和财务费用。已经计入成本的有关费用除外。

准许扣除的税金有两种方式：一是在发生当期扣除；二是在发生当期计入相关资产的成本，在以后各期分摊扣除。

企业发生的损失，减除责任人赔偿和保险赔款后的余额，依照规定扣除。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）扣除项目及其标准

具体见表 1-5。

表 1-5 扣除项目及其标准

| 扣除项目              | 扣除标准及具体规定                                                                                                      | 备注                                                                                                                                                         |  |
|-------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--|
| 工资、薪金支出           | 合理的工资薪金支出据实扣除。指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制定的制度规定实际发放的工资薪金                                                       | 确认原则：企业制定了较为规范的工资薪金制度；所制定的工资薪金制度符合行业及地区水平；在一定时期所发放的工资薪金是相对固定的，其调整是有序进行的；依法代扣代缴了个人所得税；有关工资薪金安排不以减少或逃避税款为目的；国有性质企业的工资薪金，不得超过政府部门给予的限定数额，超过部分不得计入工资薪金总额，也不得扣除 |  |
| 职工福利费、工会经费、职工教育经费 | 在工资薪金总额 14% 内的职工福利费可扣除。包括：尚未实行分离办社会职能的企业内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用；为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利；按照其他规定发生的其他职工福利费 | 职工福利费应该单独设置账册，准确核算                                                                                                                                         |  |

续表

| 扣除项目              | 扣除标准及具体规定                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 备注                                                                               |                                                                                                                            |
|-------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 职工福利费、工会经费、职工教育经费 | 不超过工资薪金总额 2% 的工会经费准予扣除                                                                                                                                                                                                                                                                               |                                                                                  | 计算职工福利费、工会经费、职工教育经费的“工资薪金总额”，是指企业按照上述第 1 条规定实际发放的工资薪金总和，不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金 |
|                   | 除另有规定外，不超过工资薪金总额 2.5% 的职工教育经费支出准予扣除，超过部分结转以后纳税年度扣除。根据财税[2008] 1 号文件，软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用，可以全额扣除                                                                                                                                                                                                   | 软件企业应准确划分培训费支出，不能准确划分的，以及准确划分后扣除职工培训费用的余额，按照 2.5% 扣除                             |                                                                                                                            |
| 社会保险费             | 按规定的标准和范围缴纳的“五险一金”，准予扣除                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                  |                                                                                                                            |
|                   | 支付的补充养老保险和医疗保险费，分别在不超过职工工资总额 5% 以内的部分，以及按规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费，符合规定可以扣除的商业保险费，准予扣除                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                  |                                                                                                                            |
|                   | 参加财产保险，按规定缴纳的保险费，准予扣除                                                                                                                                                                                                                                                                                | 为投资者或职工支付的商业保险费，不得扣除                                                             |                                                                                                                            |
| 利息费用              | 非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出可据实扣除                                                                                                                                                                                                                                         | 金融机构，是指各类银行、保险公司及经中国人民银行批准从事金融业务的非银行金融机构；非金融机构，是指除上述金融机构以外的所有企业、事业单位以及社会团体等企业或组织 |                                                                                                                            |
|                   | 非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分可据实扣除，超过部分不许扣除                                                                                                                                                                                                                                           |                                                                                  |                                                                                                                            |
|                   | 企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出，不得在计算应纳税所得额时扣除。<br>企业实际支付给关联方的利息支出，不超过规定比例（除符合下述规定外，接受关联方债权性投资与其权益性投资比例，金融企业 5：1，其他企业 2：1）和税法有关规定计算的部分，准予扣除。<br>企业如能按照有关规定提供相关资料，并证明相关交易活动符合独立交易原则；或该企业实际税负不高于境内关联方，其实际支付给境内关联方的利息支出准予扣除。<br>企业同时从事金融业务和非金融业务，其实际支付给关联方的利息支出，应按合理方法分开计算；否则，一律按前述比例计算准予扣除的利息支出 |                                                                                  |                                                                                                                            |
|                   | 企业向股东或其他与企业有关关系的自然人借款的利息支出，应根据企业所得税法第四十六条及财税[2008] 121 号文件规定的条件，计算企业所得税扣除额。<br>企业向除上述规定以外的内部职工或其他人员借款的利息支出，其借款情况同时符合以下条件的，其利息支出在不超过按金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分，准予扣除：企业与个人之间的借贷是真实、合法、有效的，并且不具有非法集资目的或其他违反法律、法规的行为；企业与个人之间签订了借款合同                                                                           |                                                                                  |                                                                                                                            |
| 借款费用              | 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。<br>企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应予以资本化，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利息，可在发生当期扣除                                                                                                                                     |                                                                                  |                                                                                                                            |
| 汇兑损失              | 企业在货币交易中，以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除                                                                                                                                                                                                    |                                                                                  |                                                                                                                            |
| 业务招待费             | 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（含实施条例第二十五条规定的视同销售收入）的 5‰。<br>从事股权投资业务的企业（含集团公司总部、创投企业等），从被投资企业所分配股息、红利及股权转让收入，可按规定比例计算扣除限额                                                                                                                                                    |                                                                                  |                                                                                                                            |

续表

| 扣除项目      | 扣除标准及具体规定                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               | 备注                                                                                                                                        |
|-----------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 广告费和业务宣传费 | <p>企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予结转以后纳税年度扣除。企业申报扣除的广告费支出，必须符合下列条件：广告是通过工商部门批准的专门机构制作的；已实际支付费用，并已取得相应发票；通过一定的媒体传播。</p> <p>2008年1月1日至2010年12月31日：（1）化妆制造、医药制造和饮料制造（不含类制造，下同）企业不超过当年销售（营业）收入30%的广告费和业务宣传费支出，准予扣除；超过部分，准予结转以后纳税年度扣除。（2）对采取特许经营模式的饮料制造企业，饮料品牌使用方发生的不超过当年销售（营业）收入30%的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除，也可以将其中的部分或全部归集至饮料品牌持有方或管理方，由饮料品牌持有方或管理方作为销售费用据实在企业所得税前扣除。饮料品牌持有方或管理方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时，可将饮料品牌使用方归集至本企业的广告费和业务宣传费剔除。烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出，不得扣除</p> |                                                                                                                                           |
| 环境保护专项资金  | 企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | 专项资金提取后改变用途的，不得扣除                                                                                                                         |
| 租赁费       | 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。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                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                           |
| 劳动保护费     | 企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                           |
| 公益性捐赠支出   | <p>企业发生的公益性捐赠（指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）支出，不超过年度利润总额（指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润）12%的部分，准予扣除。企事业单位、社会团体以及其他组织捐赠住房作为廉租住房的，视同公益性捐赠</p>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | <p>公益性捐赠资产的价值，按以下原则确认：接受捐赠的货币性资产，应按照实际收到的金额计算；接受捐赠的非货币性资产，应以其公允价值计算。</p> <p>对汶川、玉树灾后重建、北京奥运会、上海世博会的捐赠，可据实全额扣除。</p> <p>其他捐赠，按照税法规定计算扣除</p> |
| 有关资产的费用   | 企业转让各类固定资产发生的费用，允许扣除。企业按规定计算的固定资产折旧费、无形资产和递延资产的摊销费，准予扣除                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                                                                                                                                           |
| 总机构分摊的费用  | 非居民企业在中国境内设立的机构、场所，就其中国境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用，能够提供总机构出具的费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件，并合理分摊的，准予扣除                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |                                                                                                                                           |
| 资产损失      | 企业当期发生的固定资产和流动资产盘亏、毁损净损失，由其提供清查盘存资料经主管税务机关审核后，准予扣除；企业因存货盘亏、毁损、报废等原因不得从销项税金中抵扣的进项税金，应视同企业财产损失，准予与存货损失一起在所得税前按规定扣除                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |                                                                                                                                           |
| 手续费及佣金支出  | <p>企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，财产保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的15%（含本数，下同）计算限额；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。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。限额以内的部分，准予扣除。</p> <p>除委托个人代理外，企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金，以及为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金，不得在税前扣除。</p> <p>企业支付的手续费及佣金不得直接冲减服务协议或合同金额，不得计入回扣、业务提成、返利、进场费等费用；已计入固定资产、无形资产等相关资产的，应当通过折旧、摊销等方式分期扣除，不得在发生当期直接扣除</p>                                                                                                                         |                                                                                                                                           |

#### 4. 不得扣除的项目

包括向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；企业所得税税款；税收滞纳金；罚金、罚款和被没收财物的损失；超过规定标准的捐赠支出；赞助支出；未经核定的准备金支出；企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费，以及非银行企业内营业机构之间支付的利息；与取得收入无关的其他支出。

#### 5. 亏损弥补

(1) 企业某一纳税年度发生的亏损可以用下一年度的所得逐年弥补，但最长不得超过 5 年。企业汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

(2) 根据国税发〔2009〕88 号文件第三条，企业以前年度（包括 2008 年以前年度）发生，按当时规定符合资产损失确认条件的损失，当年未能扣除的，不能结转以后年度扣除。可按照规定追补确认在该项资产损失发生的年度扣除，而不能改变损失发生的所属年度。

企业因以前年度资产损失未在税前扣除而多缴纳的企业所得税税款，可在审批确认年度企业所得税应纳税款中抵缴，抵缴不足的，可在以后年度递延抵缴。

企业资产损失发生年度扣除追补确认的损失后如出现亏损，首先应调整资产损失发生年度的亏损额，然后按弥补亏损的原则计算以后年度多缴的企业所得税税款，并按前款办法进行税务处理。

(3) 企业开始生产经营的年度，为开始计算企业损益的年度。企业筹办期间发生筹办费支出，不得计算为当期的亏损，可在开始经营之日的当年一次性扣除，也可以按照税法有关长期待摊费用的规定处理。

#### 四、资产的所得税处理

税法规定，纳入税务处理范围的资产形式主要有固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等，均以历史成本为计税基础。

##### 1. 固定资产的税务处理

固定资产是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过 12 个月的非货币性资产。固定资产计税基础见表 1-6。

表 1-6 固定资产计税基础

| 固定资产                                   |              | 计税基础                                       |
|----------------------------------------|--------------|--------------------------------------------|
| 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 |
| 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                           |
| 融资租入的<br>固定资产                          | 租赁合同约定付款总额的  | 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     |
|                                        | 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        |
| 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                        |
| 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                     |
| 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                        |