

“企业所得税法”章节的内容在《税法》考试中的重要性不言而喻，每年考试的最后一道综合题基本都是关于企业所得税的考点，其中掌握税会差异，可能不仅需要税法知识，还需要会计的基础知识。企业所得税纳税调整项目涉及收入类调整项目、扣除类调整项目、资产类调整项目、特殊事项调整项目等。本篇重点归纳扣除类调整项目。

一、扣除类调整项目明细表

首先，参照企业所得税纳税申报表（2017 年版），对扣除类调整项目有哪些做到心中有数，详见下表：

扣除类调整项目：
（一）视同销售成本
（二）职工薪酬
（三）业务招待费支出
（四）广告费和业务宣传费支出
（五）捐赠支出
（六）利息支出
（七）罚金、罚款和被没收财物的损失
（八）税收滞纳金、加收利息
（九）赞助支出
（十）与未实现融资收益相关在当期确认的财务费用
（十一）佣金和手续费支出
（十二）不征税收入用于支出所形成的费用
其中：专项用途财政性资金用于支出所形成的费用
（十三）跨期扣除项目
（十四）与取得收入无关的支出
（十五）境外所得分摊的共同支出
（十六）党组织工作经费
（十七）其他

二、限定比例扣除类项目归纳

扣除类项目中有很多比例限制，有些项目超过最高比例限制后，不允许在以后年度结转扣除，即形成永久性差异，有些项目超过最高比例限制后的差额可以在以后年度结转扣除，即形成暂时性差异，对这些比例列表归纳如下：

项目：	基准	比例	超过规定部分的处理	备注
职工福利费	工资、薪金总额	14%	不得扣除	
工会经费	工资、薪金总额	2%	不得扣除	
职工教育经费	工资、薪金总额	2.5%	以后年度结转扣除	高新技术企业、技术先进型服务企业扣除比例为 8%
业务招待费支出	销售收入	0.5%	不得扣除	销售收入的 0.5%，与实际发生额的 60% 孰小孰选
广告费和业务宣传费支出	销售收入	15%	以后年度结转扣除	化妆品制造或销售、医药制造和饮料制造企业扣除比例为 30%，超过部分以后年度可以扣除
公益性捐赠支出	会计利润	12%	以后三年内结转扣除	
财产保险企业佣金和手续费支出	保费收入-退保金	15%	不得扣除	
人身保险企业佣金和手续费支出	保费收入-退保金	10%	不得扣除	
其他中介服务机构佣金和手续费支出	合同确认的收入	5%	不得扣除	
专门从事代理服务，以手续费和佣金为收入的企业	实际发生额	100%	不得扣除	

三、按照实际发生额扣除

工资薪金、社保、财产保险、向金融企业借款利息、汇兑损失、劳动保护费、环境保护专项资金等，按照实际发生额进行扣除，无比例限制。

四、需特别注意的事项

1.关于工资、薪金：

①企业接受外部劳务派遣用工实际发生的费用应分为按照协议（合同）约定直接支付给劳务派遣公司的费用（作为劳务费支出）和直接支付给员工个人的费用

（作为工资薪金支出和职工福利费支出，其中属于工资薪金的支出，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项费用扣除的依据）。

②企业因雇用季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员实际发生的费用分工资薪金支出和职工福利费支出，其中属于工资薪金的支出，准予计入企业工资薪金总额的基数，作为计算其他各项费用扣除的依据。

③上市公司实行股权激励计划的费用扣除上存在税会差异，会计准则上规定上市公司股权激励计划一旦开始实施，其估计金额将计入成本费用，但是税法强调，在“支付”时进行扣除。

2.关于利息支出：

①非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分可以据实扣除，超过部分不允许扣除。

②从关联企业借款利息费用的扣除，先判断债资比例是否超标（接受关联方债权性投资与其权益性投资的比例：金融企业为 5:1；其他企业为 2:1）。再判断利率是否超过金融企业同期同类贷款利率，超过部分不允许扣除。

③企业向股东或其他与企业有关联关系的自然人借款的利息支出需要同时符合债资标准和利率标准，企业向没有关联关系的自然人借款的利息支出需要符合利率标准。

3.关于公益性捐赠支出：

①公益性捐赠在年度利润总额的 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除，非公益性捐赠不得税前扣除。公益性捐赠需要满足对象条件（列举的公益事业）和渠道条件（县级及以上人民政府及其部门或公益性社会团体）。

②企业在对公益性捐赠支出计算扣除时，应先扣除以前年度结转的捐赠支出，再扣除当年发生的捐赠支出。