

企业所得税： 政策精析、税务规划与财务处理

吴 健 朱同勉 编著

中国矿业大学出版社

China University of Mining and Technology Press

企业所得税：

政策精析、税务规划与财务处理

吴 健 朱同勉 编著

中国矿业大学出版社

内 容 提 要

本书从会计处理的视角,对与企业所得税相关的会计处理、税务处理与会计处理差异以及税务规划等相关内容,进行全面、精准解析并辅以大量案例。一方面帮助广大基层税务工作者准确把握税法的精髓和相关财务处理;另一方面可规范纳税人的税务、财务处理,化解税务风险、降低纳税成本。

本书可供税务工作者、企业财务人员、税务经理、注册会计师、注册税务师、律师等税务咨询服务人员,企业经营管理者等决策人员以及财经类相关专业师生学习和参考。

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税:政策精析、税务规划与财务处理/吴健,朱同勉编著. —徐州:中国矿业大学出版社, 2010.4

ISBN 978 - 7 - 5646 - 0639 - 8

I. ①企… II. ①吴…②朱… III. ①企业—所得税—税收管理—中国 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 049736 号

书 名 企业所得税:政策精析、税务规划与财务处理

编 著 吴 健 朱同勉

责任编辑 齐 畅 史凤萍

出版发行 中国矿业大学出版社

(江苏省徐州市解放南路 邮编 221008)

营销热线 (0516)83885307 83884995

网 址 <http://www.cumtp.com> E-mail: cumtpvip@cumtp.com

排 版 中国矿业大学出版社排版中心

印 刷 江苏淮阴新华印刷厂

经 销 新华书店

开 本 787×1092 1/16 印张 22 字数 520 千字

版次印次 2010 年 4 月第 1 版 2010 年 4 月第 1 次印刷

定 价 58.00 元

(图书出现印装质量问题,本社负责调换)

目 录

第一章 企业所得税概述.....	1
第一节 所得税与企业所得税.....	1
第二节 企业所得税法的基本要素.....	3
第三节 应纳税所得额.....	7
第四节 亏损及其弥补.....	9
第二章 收入	11
第一节 收入总额	11
第二节 视同销售收入	23
第三节 不征税收入	28
第三章 税前扣除	35
第一节 税前扣除的原则与一般框架	35
第二节 成本、费用、税金、损失和其他支出.....	37
第三节 税前扣除的具体规定	44
第四章 资产的税务处理.....	109
第一节 资产税务处理概述.....	109
第二节 存货的税务处理.....	114
第三节 固定资产的税务处理.....	123
第四节 无形资产的税务处理.....	136
第五节 生产性生物资产的税务处理.....	152
第六节 投资资产的税务处理.....	154
第七节 开办费的税务处理.....	160
第五章 税收优惠.....	162
第一节 企业所得税优惠的指导思想与方式.....	162
第二节 企业所得税具体优惠政策.....	164
第三节 企业所得税优惠政策过渡措施.....	187
第六章 应纳税额的计算.....	192
第一节 应纳税额的计算.....	192

第二节	核定征收所得税	206
第三节	境外所得税收抵免	209
第七章	企业重组与清算业务所得税处理	217
第一节	企业重组业务的税务处理	217
第二节	企业清算的所得税处理	235
第八章	特别纳税调整	243
第一节	关联申报	243
第二节	转让定价方法	247
第三节	转让定价调查及调整	250
第四节	预约定价安排与成本分摊协议	251
第五节	资本弱化	253
第六节	受控外国企业与一般反避税	257
第九章	申报与缴纳	260
第一节	所得税的征收管理	260
第二节	预缴与汇算清缴	267
第三节	源泉扣缴与税收协定执行	272
第十章	房地产开发经营业务的所得税处理	277
第一节	收入的税务处理	277
第二节	成本、费用扣除的税务处理	288
第三节	计税成本的核算	291
第四节	特定事项的税务处理	301
第十一章	企业所得税规划	309
第一节	税务规划概述	309
第二节	企业所得税规划的八大思路	312
第三节	固定资产的税务处理与纳税规划	317
第十二章	所得税会计	322
第一节	所得税会计概述	322
第二节	应付税款法与纳税影响会计法	327
第三节	资产负债表债务法	330
参考文献		345
后记		346

第一章 企业所得税概述

第一节 所得税与企业所得税

一、所得税

(一) 所得税的概念

18 世纪末所得税创始于英国。当时正值英法战争时期,为筹措军费,时任英国首相威廉·皮特创设一种新税,名为“三级税”,实为所得税的雏形。但因“三级税”税法不健全、漏税甚多,遂于 1799 年废除而采用新所得税法,从而奠定了英国所得税制度的基础。

作为税种一类的所得税,是指国家对法人和自然人在一定期间(法人通常为 1 个纳税年度)获得的所得额课征的税收。所得额,是指法人、自然人以及其他社会团体在一定时期内由于劳动、经营、投资、转让特许权或转让财产而取得的劳务报酬、利润、资本利得以及其他一切纯收益。

所得税一般不容易向他人转嫁,纳税人缴纳税款往往直接负担税款,因而属于直接税。由于所得税以所得的多少为负担能力的标准,比较符合公平、普遍的原则,并具有经济调节功能,所以被大多数西方经济学家视为良税,得以在世界各国迅速推广。进入 19 世纪以后,大多数资本主义国家相继开征所得税,并逐渐成为大多数发达国家的主体税种。目前,世界上有 160 多个国家和地区开征了企业所得税。经济发达国家的财政收入主要来源于所得税类,在我国现行税制中,企业所得税是仅次于增值税的第二大税种。

从世界各国看,所得税类主要包括对法人企业课征的企业所得税(也称公司所得税)、对自然人课征的个人所得税和社会保险税(也称工薪税)。目前,我国只建立了个人所得税和企业所得税。

(二) 所得税的特点

所得税的特点主要表现在:

- (1) 通常以纯所得为征税对象。
- (2) 通常以根据税法计算得出的应纳税所得额为计税依据。
- (3) 纳税人和实际负税人通常是一致的,因而可以直接调节纳税人的收入。特别是在采用累进税率的情况下,所得税在调节个人收入差距方面具有较明显的作用。对企业征收所得税,还可以发挥贯彻国家特定经济政策、调节经济的作用。
- (4) 应纳税额的计算涉及纳税人的收入、成本、费用的各个方面,有利于加强税务监督,

促使纳税人建立、健全财务会计制度和改善经营管理。

(三) 所得税的作用

企业所得税调节的是国家和企业之间的利润分配关系,这种分配关系是我国经济分配制度中最重要方面之一,是处理其他分配关系的基础和前提。所得税在实施国家宏观调控、促进经济社会发展、组织财政收入等方面具有重要的作用。

1. 财政收入作用

企业所得税是我国的第二大主体税种,对组织国家财政收入地位非常重要。随着我国国民经济的快速发展和企业经济效益的不断提高,所得税收入也取得了较快增长。2008年全国共实现企业所得税收入11 175.63亿元,比2007年增长27.3%,企业所得税占全国税收收入总额54 223.79亿元的20.61%;2008年征收个人所得税3 722.31亿元,所得税占税收收入总额的比例达27.47%。

2. 宏观调控作用

企业所得税的低税率、加计扣除、加速折旧等众多的税收优惠措施,是贯彻国家产业政策和社会政策,实施宏观调控的主要政策工具。在为国家组织财政收入的同时,企业所得税作为国家宏观调控的一种重要手段,也促进了我国产业结构调整和经济又好又快发展及社会全面进步。

二、个人所得税

个人所得税是对自然人取得的各类所得课征的税收。个人所得税制度按照课征方法的不同可以分为三大类:一是分类所得税制,即对各类所得分别规定不同的费用扣除方法和税率,分别计税,从而形成工薪所得税、财产收入所得税、利息所得税等个人所得税制度的子项目;二是综合所得税制,即对纳税人的所得不加区分,将其全部汇总以后按统一的免征额、费用扣除标准以及税率表进行计税;三是混合所得税制,即将纳税人的全部应税所得分成若干部分,每一部分可以包括一类或几类所得,各部分分别按不同的费用扣除标准和税率进行计税。

分类所得税制度的优点是管理简便,适合于源泉扣缴,不需要纳税人普遍采用申报的方式纳税,但它的缺点是不够公平。综合所得税制度比较公平,但管理起来比较复杂,需要比较完善的法律环境,并要求纳税人具有良好的纳税意识和纳税遵从习惯,同时也要求税务机关、税务人员拥有很高的管理素质和管理能力。

目前我国个人所得税的基本规范是《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称《个人所得税法》)和《中华人民共和国个人所得税法实施条例》(以下简称《个人所得税法实施条例》)。

三、企业所得税

企业所得税是对法人企业的纯所得(净收益)课征的税收。所得(收益)是指企业的经营收入扣除成本、费用、税金以及损失后的余额。企业所得税在课征方式上一般都采取综合所得税制的类型,即要对企业的全部所得加总起来按统一的税率征税。

我国企业所得税的历史并不长。1937年1月1日,所得税原则及所得税暂行草案正式实施,标志着我国所得税的产生。

1980年9月,我国颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》,这是我国第

一部企业所得税法。1981年又颁布了《中华人民共和国外国企业所得税法》。为完善我国的涉外所得税制,1991年将两部涉外企业所得税法合并为《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》(以下简称《外资企业所得税法》)。涉外所得税制的建立和完善对我国对外开放政策的深入贯彻起了重要的促进作用。

根据建立社会主义市场经济体制的要求,为贯彻“公平税负、促进竞争”的原则,1993年12月,国务院发布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》(以下简称《企业所得税暂行条例》),将原来的国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税合并,统一了内资企业所得税制度,从1994年1月1日起施行。

为进一步完善社会主义市场经济体制,适应经济社会发展新形势的要求,为各类企业创造公平竞争的税收环境,根据党的十六届三中全会关于“统一各类企业税收制度”的精神,2007年3月16日,第十届全国人民代表大会第五次会议审议通过了《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》),同日胡锦涛主席签署中华人民共和国主席令第六十三号,自2008年1月1日起施行。从此,内、外资企业所得税制度实现了统一。

为了保障企业所得税法的顺利实施,财政部、国家税务总局、国务院法制办会同有关部门根据企业所得税法规定,认真总结实践经验,充分借鉴国际惯例,对需要在实施条例中明确的重要概念、重大税收政策以及征管问题作了深入研究论证,在此基础上起草了《中华人民共和国企业所得税法实施条例(草案)》,报送国务院审议。2007年11月28日,国务院第197次常务会议审议原则通过。2007年12月6日,温家宝总理签署国务院令第512号,正式发布《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《企业所得税法实施条例》),自2008年1月1日起与企业所得税法同步实施。

四、企业所得税法与原税法相比的重大变化

与外商投资企业和外国企业所得税法及其实施细则、企业所得税暂行条例相比,企业所得税法及其实施条例的重大变化,表现在以下方面:

(1) 法律层次得到提升,改变了过去内资企业所得税以暂行条例(行政法规)形式立法的做法。

(2) 制度体系更加完整,在完善所得税制基本要素的基础上,充实了反避税等内容。

(3) 制度规定更加科学,借鉴国际通行的所得税处理办法和国际税制改革新经验,在纳税人分类及义务的判定、税率的设置、税前扣除的规范、优惠政策的调整、反避税规则的引入等方面,体现了国际惯例和前瞻性。

(4) 更加符合我国经济发展状况,根据我国经济社会发展的新要求,建立税收优惠政策新体系,实施务实的过渡优惠措施,服务我国经济社会发展。

第二节 企业所得税法的基本要素

一、纳税人

(一) 纳税人的界定

纳税人是税制的基本要素之一,是指法律、行政法规规定的负有纳税义务的单位和个人。

人。《企业所得税法》第一条规定:在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人,依照该法的规定缴纳企业所得税;个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法。

这里所称个人独资企业、合伙企业,是指依照中国法律、行政法规规定成立的个人独资企业、合伙企业,但不包括依照外国法律、法规在境外成立的个人独资企业和合伙企业。境外的个人独资企业和合伙企业可能会成为企业所得税法规定的我国非居民企业纳税人(比如在中国境内取得收入,或在中国境内设立机构、场所并取得收入),也可能成为我国居民企业纳税人(比如其实际管理机构在中国境内)。

由于一人有限(责任)公司属于有限公司的范畴,公司的股东承担有限责任,公司具有独立的法人资格,并且公司财产和股东个人财产明确区分,属于企业所得税的纳税人,应缴纳企业所得税。

原企业所得税暂行条例以实行独立经济核算的企业或者组织为标准来界定企业所得税的纳税人。独立经济核算的企业或者组织,是指纳税人同时具备在银行开设结算账户、独立建立账簿、编制财务会计报表、独立计算盈亏等条件的企业或者组织。而外资企业所得税法则采用法人实体来界定纳税人,外商投资企业在中国境内或境外的分支机构由总机构汇总缴纳所得税,外国企业在中国境内设立两个或两个以上营业机构并具备一定条件的可由其选定其中一个营业机构合并申报纳税。

与内资企业所得税暂行条例相比,企业所得税法采用法人所得税的形式。以法人作为纳税单位,有利于在个人所得税与企业所得税之间划定合理界限,有利于实施消除重复征税的所得税一体化措施,与国际上大多数国家的做法保持一致。

(二) 居民企业与非居民企业

按照国际惯例,企业所得税的纳税人一般分为居民企业和非居民企业,这是确定纳税人是否负有全面纳税义务的基础。根据国际惯例,按照登记注册地与实际管理机构所在地两个标准,我国企业所得税法将企业分为居民企业和非居民企业。坚持以依法登记注册地为基本判定标准,易于操作,但也容易规避;以实际管理机构所在地为标准,注重经济实质,合理但不易操作。

1. 居民企业与非居民企业的界定

《企业所得税法》第二条规定,居民企业是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。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单位、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。

非居民企业,是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者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。依照外国(地区)法律成立的企业,包括依照外国(地区)法律成立的企业和其他取得收入的组织。

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。

机构、场所,是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所,包括:

- ① 管理机构、营业机构、办事机构；
- ② 工厂、农场、开采自然资源的场所；
- ③ 提供劳务的场所；
- ④ 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所；
- ⑤ 其他从事生产经营活动的机构、场所。

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，包括委托单位和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。

2. 纳税义务

《企业所得税法》第三条规定：居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。所得包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。

非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、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，缴纳企业所得税。

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。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等。

3. 所得来源地的确定

(1) 企业所得税所得来源地的确定

根据《企业所得税法实施条例》第七条规定，来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：

- ① 销售货物所得，按照交易活动发生地确定；
- ② 提供劳务所得，按照劳务发生地确定；
- ③ 转让财产所得，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；
- ④ 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；
- ⑤ 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担或者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；
- ⑥ 其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。

(2) 个人所得税所得来源地的确定

个人所得税法确定所得来源地的原则，与企业所得税法不同，根据《个人所得税法实施条例》第五条规定，下列所得，不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境内的所得：

- ① 因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得；
- ② 将财产出租给承租人在中国境内使用而取得的所得；
- ③ 转让中国境内的建筑物、土地使用权等财产或者在中国境内转让其他财产取得的

所得;

④ 许可各种特许权在中国境内使用而取得的所得;

⑤ 从中国境内的公司、企业以及其他经济组织或者个人取得的利息、股息、红利所得。

(3) 境内提供劳务的界定

所得税法中所得来源地的确定原则,与流转税中所称的在中国境内提供应税劳务不是同一概念。根据《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局令第52号,以下简称《营业税暂行条例实施细则》)第四条规定,在中国境内提供营业税劳务、转让无形资产或者销售不动产,是指:

① 提供或者接受条例规定劳务的单位或者个人在境内;

② 所转让的无形资产(不含土地使用权)的接受单位或者个人在境内;

③ 所转让或者出租土地使用权的土地在境内;

④ 所销售或者出租的不动产在境内。

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局令第50号,以下简称《增值税暂行条例实施细则》)第八条规定,在中华人民共和国境内(以下简称境内)销售货物或者提供加工、修理修配劳务,是指:

① 销售货物的起运地或者所在地在境内;

② 提供的应税劳务发生在境内。

(三) 企业(其他组织)合伙人的税务处理

财政部、国家税务总局《关于印发〈关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定〉的通知》(财税[2000]91号)所称的个人独资企业和合伙企业是指:① 依照《中华人民共和国个人独资企业法》和《中华人民共和国合伙企业法》登记成立的个人独资企业、合伙企业;② 依照《中华人民共和国私营企业暂行条例》登记成立的独资、合伙性质的私营企业;③ 依照《中华人民共和国律师法》登记成立的合伙制律师事务所;④ 经政府有关部门依照法律法规批准成立的负无限责任和无限连带责任的其他个人独资、个人合伙性质的机构或组织。

根据2006年8月27日修订的《中华人民共和国合伙企业法》(以下简称《合伙企业法》)规定,合伙企业有普通合伙、特殊的普通合伙以及有限合伙三种形式。合伙企业法明确了法人和其他组织享有合伙人资格,法人和其他组织与自然人一样可以成为合伙企业合伙人。与原规定相比,合伙企业合伙人的范围扩大了。为规范合伙企业合伙人的税务处理,财政部、国家税务总局制定印发了《关于合伙企业合伙人所得税问题的通知》(财税[2008]159号),自2008年1月1日起执行。

1. 合伙企业纳税人的确定

合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙企业合伙人是自然人的,缴纳个人所得税;合伙人是法人和其他组织的,缴纳企业所得税。

合伙企业生产经营所得和其他所得[包括合伙企业分配给所有合伙人的所得和企业当年留存的所得(利润)]采取“先分后税”的原则。具体应纳税所得额的计算按照《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》(财税[2000]91号)以及财政部、国家税务总局《关于调整个体工商户、个人独资企业和合伙企业个人所得税税前扣除标准有关问题

的通知》(财税[2008]65号)的有关规定执行。

2. 合伙人应纳税所得额的确定

合伙企业的合伙人按照下列原则确定应纳税所得额：

① 合伙企业的合伙人以合伙企业的生产经营所得和其他所得，按照合伙协议约定的分配比例确定应纳税所得额。

② 合伙协议未约定或者约定不明确的，以全部生产经营所得和其他所得，按照合伙人协商决定的分配比例确定应纳税所得额。

③ 协商不成的，以全部生产经营所得和其他所得，按照合伙人实缴出资比例确定应纳税所得额。

④ 无法确定出资比例的，以全部生产经营所得和其他所得，按照合伙人数量平均计算每个合伙人的应纳税所得额。

合伙协议不得约定将全部利润分配给部分合伙人。

二、征税对象

征税对象是税法规定必须征税的客观对象，指的是国家对什么样的标的物征税。它是区别不同类型税种的主要标志，不同的征税对象构成不同的税种。

企业所得税的征税对象是指对企业或其他取得收入的组织的所得征税。

所得是指纳税人从事生产经营活动所获得的收入扣除为取得收入而付出的成本费用后的余额。所得一般分为三类：① 营业所得，如从事工业、商业、服务业等生产经营的所得；② 投资所得，如股息、红利所得，财产租赁或转让所得，特许权使用费所得；③ 劳务所得，如工资、薪金所得、劳务报酬所得。

三、税率

企业所得税的税率分为基本税率和优惠税率两类。

(一) 基本税率

《企业所得税法》第四条规定：企业所得税的税率为25%。非居民企业取得企业所得税法第三条第三款规定的所得，适用税率为20%。

(二) 优惠税率

《企业所得税法》第二十八条规定：符合条件的小型微利企业，减按20%的税率征收企业所得税；国家需要重点扶持的高新技术企业，减按15%的税率征收企业所得税。

根据《企业所得税法实施条例》第九十一条规定：非居民企业取得《企业所得税法》第三条第三款规定的所得，减按10%的税率征收企业所得税。

第三节 应纳税所得额

一、确定应纳税所得额的一般原则

(一) 权责发生制原则

1. 权责发生制是企业会计基础

《企业会计准则——基本准则》(财政部令第33号)第九条规定，企业应当以权责发生制

为基础进行会计确认、计量和报告。权责发生制基础要求,凡当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,无论款项是否收付,都应当作为当期的收入和费用,计入利润表;凡是不属于当期的收入和费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入和费用。

收付实现制是与权责发生制相对应的一种会计基础,它是以收到或支付的现金作为确认收入和费用的依据。

目前,我国的行政单位会计主要采用收付实现制,事业单位会计除经营业务可以采用权责发生制以外,其他大部分业务采用收付实现制。而企业会计则采用权责发生制。

2. 权责发生制是计算应纳税所得额的基本原则

《企业所得税法实施条例》第九条规定,企业应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则,属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,均不作为当期的收入和费用。该条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

可见,权责发生制是企业计算应纳税所得额的基本原则,但不是唯一的原则。企业所得税法实施条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的可以例外。例如,房地产开发企业预售房款需要根据预计计税毛利率计算毛利额,计入当期应纳税所得额计算缴纳企业所得税。

3. 权责发生制原则与税前扣除的真实性原则并不矛盾

真实性是企业所得税税前扣除的基本前提,除税法规定的研究开发费用和安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资,可以实行加计扣除外,一项费用只有确属已经实际发生,才可以在税前扣除。

但这里的实际发生,并非指“实际支付”,某些尚未支付但确属企业当期应该负担的费用,只要企业能够提供适当的凭据,就可以认定其已经真实发生,当期可以税前扣除。相反,即使是当期实际支付的费用,如果不属于当期应该承担的费用,也不是企业当期已发生的费用,当期税前不得扣除。

由此可见,税前扣除的真实性原则与权责发生制原则是一致的。

(二) 税法优先原则

1. 会计与税法的适度分离

制定税法的主要目的是保证国家财政收入,对经济和社会发展进行调控,公平税负、公平竞争,保证纳税人权益。其中最重要的一点就是财政原则,保证税收任务完成。通过公平税负为企业创造平等竞争的外部环境,并运用税收这一经济杠杆调节经济活动的运行。

而财务会计报告的目标是向财务会计报告使用者提供与企业财务状况、经营成果和现金流量等有关的会计信息,反映企业管理层受托责任的履行情况,有助于财务会计报告使用者作出经济决策。

可见,会计的目标主要是为了真实、完整地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,财政部制定企业会计准则的根本点在于让企业的投资者、债权人及社会公众等了解企业资产的真实性与营利的可能性。会计制度与税法的制定主体不同、目标不同,内容就不可能完全相同。

2. 会计与税法差异的协调

会计与税法体系的不同、制定两套体系的主体不同、目标之间存在本质差异,这使得会计制度就收入、费用和损失的确认、计量标准与企业所得税法的规定之间,产生并长期存在着一系列的差异。这是必须认真对待的会计与税务问题。

但我们不能因此割裂会计与税法之间的内在联系:会计核算为税收征纳的必要基础和条件,查账征收仍是主要的税收征收方式。

企业在会计核算时,应当按照会计准则(制度)的规定,对各项会计要素进行确认、计量、记录和报告。按照会计准则(制度)规定的标准进行会计处理,与税法规定的税务处理不一致的,不得调整会计账簿记录和会计报表相关项目的金额。企业在计算当期应交所得税时,应在按照会计准则(制度)计算的利润总额的基础上,按企业所得税法的相关规定调整为应纳税所得额,并据以计算当期应交所得税。

3. 税法优先原则

《企业所得税法》第二十一条规定: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。

在处理税法与会计关系上,我国采取的是“纳税调整体系”,即在计算应纳税所得额时,企业所得税法有明确规定的,按税法规定执行;税法没有明确规定的,一般可按财务会计制度执行;税法与财务会计制度规定不一致的,按会计制度规定进行会计处理,纳税时按税法规定进行纳税调整。

二、应纳税所得额的计算

《企业所得税法》第五条规定,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。用公式表示为:

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} - \text{不征税收入} - \text{免税收入} - \text{各项扣除} - \frac{\text{允许弥补的}}{\text{以前年度亏损}}$$

上述公式表明,企业的不征税收入、免税收入不再应用于弥补以前年度亏损,企业因此实实在在得到了“优惠”;同时也表明,企业的收入总额包含不征税收入和免税收入。

第四节 亏损及其弥补

一、亏损的界定

《企业所得税法实施条例》第十条规定,亏损是指企业依照企业所得税法及其实施条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。大于或等于零在企业所得税中都不叫亏损。此外,企业所得税法上的亏损与财务会计上的净亏损不是同一概念。会计上:

$$\text{净利润(净亏损)} = \text{利润总额} - \text{所得税费用}$$

$$\text{利润总额} = \text{营业利润} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出}$$

$$\text{营业利润} = \text{营业收入} - \text{营业成本} - \text{营业税金及附加} - \text{期间费用} - \text{资产减值损失} + \text{公允价值变动收益} + \text{投资收益}$$

可见,会计上的净亏损是企业利润总额减除所得税费用后的余额,是一个税后的概念。而企业所得税上的亏损,是一个未扣除所得税费用的税前的概念。

二、亏损的结转弥补

基于会计主体持续经营假设,企业所得税法一般都规定企业发生的年度亏损予以结转弥补。由于纳税人除了法律规定应当终止外,其生产、经营活动是在规定经营期限内的一个循环过程,它的收入、成本、费用以及利润也应该按该经营期来确定,这样才能全面、真实地反映纳税人全部经营期内的最终经营成果和财务状况。

同时,为了及时向财务报告使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息,会计上将持续经营的生产经营活动划分成连续、相等的期间,据以结算盈亏,按期编报财务报告,即会计分期假设。与此相对应,为了保障税收收入的及时入库,税法也规定,纳税人必须以一个公历年度作为纳税年度,因此,企业应纳税所得额的计算也被人为地划分为一年一段,某纳税年度内的收入、成本、费用及利润核算也是不完全的。

因此,《企业所得税法》第十八条规定,企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过 5 年。

企业所得税法规定亏损向后结转的年限为 5 年,一方面有利于从税收的角度督促企业改善经营管理,尽快扭亏增盈;另一方面也有利于防止企业通过虚报虚增亏损并无限期向后结转以侵蚀国家税收利益。

需要说明的是:

(1) 境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

《企业所得税法》第十七条规定,企业在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。与此不同的是,企业境外营业机构的盈利可以用于弥补境内营业机构的亏损。

(2) 检查调增的所得额弥补亏损问题。

国家税务总局大企业税收管理司《关于 2009 年度税收自查有关政策问题的函》(企便函[2009]33 号)明确,在开展 2009 年度总局部分定点联系企业税收自查工作过程中,本次企业自查调增的应纳税所得额可以弥补以前年度亏损,调减的应纳税所得额,若有多缴所得税的暂不办理退税,抵减以后年度应纳税额。

(3) 法人和其他组织合伙人,不得用合伙企业亏损抵减其盈利。

合伙企业的合伙人是法人和其他组织的,合伙人在计算其缴纳企业所得税时,不得用合伙企业的亏损抵减其盈利。

(4) 总机构和分支机构 2007 年及以前年度按独立纳税人计缴所得税尚未弥补完的亏损,允许在法定剩余年限内继续弥补。

(5) 企业的清算所得同样可以用于弥补以前年度的亏损。

第二章 收 入

第一节 收 入 总 额

一、收入总额

(一) 收入与利得

企业在会计期间内增加的除所有者投资以外的经济利益称为收益。在会计中收益被分为收入和利得,通过不同的会计科目进行核算。

收入是指企业在日常活动中形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的总流入,包括销售商品收入、提供劳务收入和让渡资产使用权收入。收入只有在经济利益很可能流入从而导致企业资产增加或者负债减少、且经济利益的流入额能够可靠计量时才能予以确认。

利得是指由企业非日常活动所形成的、会导致所有者权益增加的、与所有者投入资本无关的经济利益的流入。利得分分为直接计入所有者权益的利得和直接计入当期利润的利得,前者通过“资本公积”科目核算,后者通过“营业外收入”科目核算。直接计入所有者权益的利得(损失)主要包括:可供出售金融资产的公允价值变动额、现金流量套期中套期工具公允价值变动额(有效套期部分)。直接计入当期利润的利得(损失)主要包括:非流动资产处置利得(损失)、非货币性资产交换利得(损失)、债务重组利得(损失)、盘盈利得、捐赠利得、政府补助取得的利得、因其他企业违约收取的罚款利得、采用公允价值模式计量的资产、负债的公允价值变动形成的应计入当期损益的利得(损失)等。

收入和利得的根本区别是看其是否是企业在日常活动中形成的。日常活动是指企业为完成其经营目标所从事的经常性活动以及与之相关的活动。

我国企业所得税法并没有对收入和利得进行单独区分,而是采用收入总额这一总收益的概念,它包括会计上的收入和利得两部分内容。

(二) 收入总额

《企业所得税法》第六条规定,企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,为收入总额。企业取得收入的货币形式,包括现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资以及债务的豁免等。企业取得收入的非货币形式,包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、不准备持有至到期的债券投资、劳务以及有关权益等。企业以非货币形式取得的收入,应当按照公允价值确定收入额,即按照市场价格确定的价值确定收入

额。收入总额包括以下几个部分。

1. 销售货物收入

销售货物收入,是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

2. 提供劳务收入

提供劳务收入,是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。

其中,加工、修理修配劳务收入应征增值税,其他劳务收入应缴纳营业税。

3. 转让财产收入

转让财产收入,是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

由此可见,企业转让生物资产取得的收入属于转让财产收入,而不属于销售货物收入。

4. 股息、红利等权益性投资收益

股息、红利等权益性投资收益,是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。

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。

5. 利息收入

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。此外,还应关注如下两个问题。

(1) 金融机构贷款利息收入逾期 90 天不得再冲减收入

2008 年以前,根据国家税务总局《关于金融保险企业所得税有关业务问题的通知》(国税函[2002]960 号)第一条规定,金融企业发放的贷款,应按期计算利息并计入当期应纳税所得额。发放的贷款逾期(含展期,下同)90 天尚未收回的,此前(含 90 天)发生的应收未收利息应按规定计入当期应纳税所得额;此后发生的应收未收利息不计入当期应纳税所得额,待实际收回时再计入当期应纳税所得额。金融企业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,如逾期 90 天(不含 90 天)仍未收回的,准予冲减当期的应纳税所得额。

2008 年 1 月 1 日企业所得税法实施后,根据企业所得税法实施条例规定,利息收入应按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。这一点国家税务总局大企业税收管理司《关于 2009 年度税收自查有关政策问题的函》(企便函[2009]33 号)进一步明确规定:企业所得税法实施后,国家税务总局《关于金融保险企业所得税有关业务问题的通知》(国税函[2002]960 号)第一条规定已失效,金融机构对 2008 年度该问题进行纳税调整。

(2) 金融企业向职工提供优惠利率贷款应按市场同类贷款利率计算纳税

《中华人民共和国营业税暂行条例》(国务院令第 540 号,以下简称《营业税暂行条例》)