

QIYE SUODESHUI HUISUAN QINGJIAO
SHUIWU FENGXIAN KONGZHI
YU ZHONGYAO ZHENGCE ZHIYIN

企业所得税汇算清缴 税务风险控制与重要政策指引

◎主编 陈少辉 沈任波

谋定而后动：你是蛮拼的，但不要蛮拼

企业所得税汇算清缴涉税风险及控制

企业所得税汇算清缴税收政策指引

资产重组及资本交易相关税收政策指引



重庆大学出版社
<http://www.cqup.com.cn>

QIYE SUODESHUI HUISUAN QINGJIAO
SHUIWU FENGXIAN KONGZHI
YU ZHONGYAO ZHENGCE ZHIYIN

企业所得税汇算清缴 税务风险控制与重要政策指引

◎主编 陈少辉 沈任波

重庆大学出版社

内容提要

众所周知,企业所得税因为是一个弹性较大的税种,税前扣除项目规定复杂、计算调整烦琐、操作幅度大和申报要求高等特点而有"税种之王"的称号。为了给广大财税人员提供专业化的纳税解决方案、建立事前税务风险"防火墙"来有效控制税务风险,我们编写了《所得税汇算清缴税务风险控制及政策指引》,作为业务书籍供企业财税从业人员、税务干部以及相关院校财税类等专业的学生参考使用,也可作为相关部门、高校的财税教学培训辅助教材使用。

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税汇算清缴税务风险控制与重要政策指引/

陈少辉,沈任波主编. —重庆:重庆大学出版社,2015.7

ISBN 978-7-5624-9102-6

I. ①企… II. ①陈…②沈… III. ①企业所得税—
纳税—风险管理—中国②企业所得税—税收政策—中国

IV. ①F812.424

中国版本图书馆CIP数据核字(2015)第109583号

企业所得税汇算清缴税务风险控制与重要政策指引

陈少辉 沈任波 主编

责任编辑:范莹 版式设计:范莹

责任校对:邹忌 责任印制:赵晟

*

重庆大学出版社出版发行

出版人:邓晓益

社址:重庆市沙坪坝区大学城西路21号

邮编:401331

电话:(023)88617190 88617185(中小学)

传真:(023)88617186 88617166

网址:<http://www.cqup.com.cn>

邮箱:fxk@cqup.com.cn (营销中心)

全国新华书店经销

重庆升光电力印务有限公司印刷

*

开本:890×1240 1/16 印张:29.5 字数:871千

2015年7月第1版 2015年7月第1次印刷

印数:1—3 000

ISBN 978-7-5624-9102-6 定价:53.00元

本书如有印刷、装订等质量问题,本社负责调换

版权所有,请勿擅自翻印和用本书

制作各类出版物及配套用书,违者必究

谋定而后动:你是蛮拼的,但不要蛮拼

美国开国元勋本杰明·富兰克林(Benjamin Franklin)(1706—1790)曾经说过,人的一生有两件事是无法避免的,那就是死亡和纳税。虽然纳税人总是希望尽可能地减少税负支出,但由于国家税收具有强制性、无偿性、固定性的基本属性,所以,干事业,你可以是蛮拼的;但,对税收法规的刚性规定,你一定不要蛮拼!所谓,野蛮者抗税,愚昧者偷税,狡猾者骗税,糊涂者漏税,傻瓜者缴冤枉税,而精明者则会合理合法规避涉税风险。

由于国内税收法规规定较烦琐,政策更新速度快,特别是企业所得税,更是一个弹性较大的税种,其涉及因素多,政策复杂且变化快,税前扣除项目规定复杂,计算调整烦琐,操作幅度大,申报要求高,一般的财会办税人员往往难以正确理解和系统掌握,即便是财税专家也经常产生分歧。现实中,一些企业往往不重视建立事前系统化和制度化应对及控制税务风险的预警和风险识别机制,不是以事先构建企业税务风险“防火墙”来主动防范、未雨绸缪,真正地将税务风险防患于未然,应对税务风险的方式基本上是被动的、应急的和临时的。造成总是以“消防灭火应急”或“亡羊补牢”的方式对付层出不穷的税务风险,从而面临补税、罚款、加收滞纳金、刑罚处罚及声誉损害等风险;另一方面,纳税义务人即使对税收法规有主观遵从的前提,但由于对适用税法的理解流于表面,且由于税务机关拥有行政公权力及自由裁量权,可采用纳税评估、日常检查、税务稽查、专项检查、反避税调查等行政手段,依照法律法规的规定予以税务行政处罚,纳税人为此也须承担税务行政责任。也有可能出现一些企业因为自身原因,出现因适用税收法规不准确、没有用足有关税收优惠政策,多缴纳了税款,承担了不必要的税收负担。

随着简政放权的深入,税务部门作为经济管理和行政执法部门,税收征管观念上也产生明显转变,将税收管理工作的重心前置,建立“以风险为导向”的税收管理模式,即由过去强调税务检查转化到以纳税服务为中心,引导、帮助企业建立内部税务管理和控制体系,引导其依法履行纳税义务,合理控制税务风险,防范税务违法行为。在这个税收征管改革大环境下,税务当局对大部分管征事项不再像以前一样采用事前审批、核准等手段,而是交由纳税人自行申报,税务机关采用加强事后监控的方式,对纳税人的税收遵从度进行风险评估,包括采用纳税评估、日常检查、税务稽查、专项检查、反避税调查等行政手段。这意味着更多的税收风险事项将转嫁为纳税人事后自行担当,因此,谋定而后动,建立事前税务风险“防火墙”以主动控制纳税风险是企业健康发展的必由之路。

2014年11月3日,国家税务总局发布了《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)》(国家税务总局公告2014年第63号),企业所得税申报表从以前的25张申报表增加到41张,这是新税法实施以来重大的纳税申报变化。出于帮助企业财务人员建立事前税务风险“防火墙”来有效控制税务风险、提高所得税汇算清缴准确率的目的,从2014年12月起,我们开始了《所得税汇算清缴的税务风险控制及政策指引》一书的编撰,本书主要内容包括:一、企业所得税汇算清缴涉税风险及控制。主要介绍企业所得税汇算清缴的时间与期间及特别规定、汇算清缴的范围、汇算清缴中纳税人与税务机关双方的权利义务,提示重要办税事项及享受税收优惠审批(备案)事项规定的主要税收政策。二、企业所得税汇算税收政策指引。这是本书的编写重点,主要从收入的确认、税前扣除、资产税务处理、税收优惠、汇总纳税政策、特定行

业税收政策、企业重组及清算、特别纳税调整、境外所得税收抵免的所得税处理、境外注册中资控股居民企业所得税管理等十个方面,将相关所得税政策法规分门别类地进行归集,并附上政策依据,必要时进行政策延伸。同时,为加强实务操作性,我们以《福建省国家税务局涉税业务工作规程》(2015 修订版)为例,将重要的办税规程事项也编录其中。我们力图将本书编撰成同所得税政策类似的“百科全书”式的资料,让读者在实务操作中,对实务疑问均能找到政策依据及文件出处。譬如,在论述住房公积金税前扣除时,我们归集了最近五年内的福建省社会平均工资资料以供读者查阅;在论述企业资金占用特别纳税调整时,我们介绍了正反两个方面的观点,同时附录了从 2008 年 12 月到 2015 年 3 月期间金融机构人民币存贷款利率调整表;在讲述所得税视同销售时,我们同时将政策视角延伸到增值税、消费税、营业税等其他税种的视同销售(应税行为)不同规定,将其也作了一个比较与差异介绍;等等。三、将被国家税务总局列为 2015 年指令性重点稽查事项“资产重组及资本交易”等热点问题的相关税收政策(包括增值税、营业税、个人所得税、企业所得税、土地增值税、契税等)做了分类归集;同时也对《中华人民共和国税收征管法》及实施条例《中华人民共和国企业所得税法》及实施条例编制了对照表,以利于读者在税务实践中更便利地查阅相关重要政策。我们力图让读者阅读本书后,在实务处理涉税问题时,对一些所得税税收政策能有一个全面的了解,从而达到健康纳税并主动防范涉税风险、实现纳税风险最小化的目的。

为使本书具有更强的实务操作性,本书以福建省的一些地方性规定为例,介绍了一些专用实务办税政策,我们敬请读者在阅读时,结合自己所处区域的当地政策规定并以当地政策规定为主。本书可作为企业管理及财务人员、财税务从业人员等财税人士以及相关院校会计专业和财经类等相关专业的学生参考使用,也可作为相关部门、学校作为财税教学培训辅助教材使用。本书内容若与财政部及国税总局、各级主管税务机关出台的政策法规、规定有不一致的,则以其规定为准。同时,本书内容引用了一些同行及税务机关论述、观点及文件,由于时间及版面关系,如未一一注明出处,敬请见谅。

我的老师王永礼博士,多年来从来没有间断过对才智浅薄、驽钝未开的我的关心与教导,尤其是对本书编写,得到其热情的鼓励与真诚的期许,让我受益永远。同时,本书的出版,也得到了吴贵明博士、吴宗明教授及高级会计师等专家学者,以及重庆大学出版社马宁社长、范莹编辑等的悉心帮助及鼎力支持,并提出很多专业指导意见,对此,一并谨致谢忱。

尽管作者在本书的编写过程中付出了不懈的努力,但由于学识、精力和能力有限,加之时间仓促,本书的疏漏、欠妥与错误之处在所难免,恳请各财税专家和广大企业财税人员通过我们的联系邮箱(517705242@qq.com)不吝购赐教并提出宝贵意见,以利于我们不断改进并能在再次修订中得以完善。

陈少辉

2015 年 4 月

第一部分 企业所得税汇算清缴涉税风险及控制

第1章 企业所得税汇算清缴涉税风险控制	1
1.1 所得税汇算清缴税务风险及控制	1
1.2 汇算清缴的期限及特别规定	2
第2章 享受税收优惠的审批(备案)事项	5
2.1 享受税收优惠的审批(备案)事项详解	5
2.2 附录	9

第二部分 所得税涉税风险管控及政策指引

第3章 应纳税所得额确认原则总述	45
3.1 以接近于收付实现制的确认情形	45
3.2 采用服从税法优先性原则确认所得额的情形	45
第4章 收入的确认	47
4.1 收入基本规定	47
4.2 销售货物收入	47
4.3 提供劳务收入	52
4.4 转让财产收入	53
4.5 股息、红利等权益性投资收益	61
4.6 利息收入	61
4.7 租金收入	62
4.8 特许权费	62
4.9 特许权使用费收入	63
4.10 接受捐赠收入	63
4.11 产品分成收入	63
4.12 视同销售收入	63
4.13 内部处置资产	72
4.14 政策性搬迁收入	72
4.15 其他收入的确认与税务处理	76
第5章 税前扣除	87
5.1 基本规定	87
5.2 税前扣除具体项目及标准	91
第6章 资产税务处理	147
6.1 基本规定	147
6.2 固定资产的税务处理	154
6.3 生产性生物资产的税务处理	162
6.4 无形资产的税务处理	164
6.5 长期待摊费用的税务处理	165
6.6 存货的税务处理	166
第7章 税收优惠	168
7.1 基本规定	168

7.2	免税收入	168
7.3	免征、减征优惠	175
7.4	减免税额优惠	197
7.5	加计扣除的所得税优惠	210
7.6	创投企业的所得税优惠	222
7.7	加速折旧优惠	224
7.8	减计收入的所得税优惠	229
7.9	从事符合条件的环境保护、节能节水项目所得	235
7.10	执行到期的企业所得税优惠	241
7.11	过渡期优惠政策	242
7.12	软件企业和集成电路产业税收优惠	250
7.13	动漫企业的所得税优惠	258
7.14	技术先进型服务企业的税收优惠	262
7.15	文化产业的税收优惠	265
7.16	支持和促进就业有关税收政策	269
7.17	海峡两岸企业所得税政策	276
7.18	中国清洁发展机制基金及清洁发展机制项目实施企业有关企业所得税政策	276
7.19	生产和装配伤残人员专门用品企业的所得税优惠	277
7.20	鼓励证券投资基金、期货保证金、保险保障基金发展的所得税优惠	278
7.21	外国投资者从外商投资企业取得利润的所得税优惠政策	279
7.22	外商投资企业和外国企业原有若干税收优惠政策取消后有关事项的处理	279
7.23	停止执行企业购买国产设备投资抵免企业所得税政策	280
7.24	平潭综合实验区企业所得税优惠	280
7.25	非居民企业优惠	283
7.26	企业所得税税收优惠管理	287
第8章	汇总纳税	289
8.1	跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法	289
8.2	跨地区经营建筑企业所得税征收管理	294
第9章	特定行业所得税政策指引	296
9.1	房地产开发企业	296
9.2	律师事务所行业所得税政策指引	307
9.3	合伙企业的所得税政策指引	308
第10章	企业重组及清算	315
10.1	重组	315
10.2	清算	325
第11章	特别纳税调整与反避税管理	330
11.1	关于特别纳税调整	330
11.2	特别纳税调整内容	330
11.3	一般反避税管理办法	353
第12章	境外所得税收抵免的所得税处理	355
12.1	境外所得抵免的税收规定	355
12.2	可抵免的境外所得的范围	355
12.3	计算境外所得抵免应计算的项目	355
12.4	境外应纳税所得额的计算	356
12.5	可抵免境外所得税税额	357

12.6	境外投资收益的抵免	357
12.7	税收协定(安排)的国家(地区)取得的所得的抵免	358
12.8	境外税额的抵免限额	358
12.9	采取简易办法对境外所得已纳税额计算抵免	358
第13章	境外注册中资控股居民企业所得税管理	360
13.1	境外注册中资控股企业概述	360
13.2	税务登记管理	362
13.3	账簿凭证管理	363
13.4	申报征收管理	363
13.5	特定事项管理	363

第三部分 资产重组及资本交易相关税收政策汇编索引

第14章	所得税方面相关税收政策索引	365
14.1	让渡方为居民企业或非居民企业	365
14.2	让渡方为非居民企业的相关政策规定	377
14.3	让渡方为自然人的税收政策指引	383
第15章	其他税收政策指引	401
15.1	增值税税收相关政策指引	401
15.2	营业税税收政策相关政策指引	402
15.3	土地增值税相关政策指引	404
15.4	契税及印花税税收政策相关政策指引	406

第四部分 基本税收法律法规对照表

《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则对照表	410
《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例条文对照表	435
《中华人民共和国发票管理办法》及其实施细则对照表	457

第1章 企业所得税汇算清缴涉税风险控制

1.1 所得税汇算清缴税务风险及控制

“企业所得税汇算清缴”是指纳税人自纳税年度终了之日起5个月内或企业实际经营终止之日起60日内,依照税收法律、法规、规章及其他有关企业所得税的规定,自行计算本纳税年度应纳税所得额和应纳税额,根据月度或季度预缴企业所得税的数额,确定该纳税年度应补或者应退税额,并填写企业所得税年度纳税申报表,向主管税务机关办理企业所得税年度纳税申报,提供税务机关要求提供的有关资料,结清全年企业所得税税款的行为。

企业所得税汇算清缴的纳税及申报义务由企业自行实施,税务机关对受理的纳税申报有法定的税收评定职责,通过审核、审计等措施对纳税人的申报作出确认或调整。

税务机关对涉嫌税收欺诈、滥用税法等严重违法的纳税人有权开展违法调查,对不依法履行法定缴税义务的税收义务人有权实施强制征收,因此企业所得税汇算清缴具有高风险性。企业所得税汇算清缴具有高风险性,主要表现如下:

①来自操作难度的风险。

所得税汇算清缴,说到底就是对企业全年的所得税应纳税额进行一次全面的检查、计算和确认,并按照税法规定、全面、真实、如期地履行申报与税款缴纳义务。虽然只是应纳税额的检查、计算和确认,但差错却总是难免。因为企业所得税是一个政策复杂、计算烦琐、弹性较大的税种,具有涉及因素多、政策复杂且具有多变性、税前扣除项目规定复杂、计算调整烦琐、操作幅度大和申报要求高等特点,一般的财会办税人员难以正确理解和系统掌握,即便是财税专家也经常产生分歧。纳税义务人即使在主观遵从税收法律、法规的前提下,但由于自身的生产经营活动以及税务行政当局的征管活动等各种内外部原因,也会造成企业所得税汇算清缴义务的不遵从以及不当遵从,导致各种经济利益损失和权益灭失的可能性,并依法承担法律责任。

②来自会计与税法差异的风险。

由于企业会计制度和税法的目的、基本前提和遵守的原则有所不同,造成会计利润与应纳税所得额两者存在天生的差异。正因会计与所得税法间是存在较大差异的,才需要纳税人在进行企业所得税汇算清缴时就两者间的差异进行调整。如果纳税人未将其间的差异进行调整,那么不管其会计核算多么完美,对税收政策的掌握多么全面,都不能根除汇算清缴风险。

③来自税务机关自由裁量权的风险。

税务机关拥有行政公权力及自由裁量权,一旦纳税人和税务机关由于税收法规规定不明确而对某一政策产生理解上的分歧,即使纳税人从立法原则上的理解是正确的,但税务机关“有权合理调整”(《中华人民共和国税收征管法》第三十六条),《中华人民共和国企业所得税法》第四十七条:“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。”因此,纳税人即使在主观上不存在违法的故意,甚至在不存在主观过失的前提下,由于多方面的原因,特别是税收法律政策本身的原因,而在实质上违法,也可能面临税务机关依照法律、法规的规定予以税务行政处罚,纳税人为此也须承担税务行政责任。

因此,企业所得税有“税种之王”的称号,所得税年度汇算清缴也才被广大的财税人员称为“王中之王”。为真正防范风险,企业应重视建立事前系统化、制度化应对及控制税务风险的预警和风险识别机制,以事先构建企业税务风险“防火墙”主动防范、未雨绸缪,将税务风险防患于未然。如果纳税人觉得自身的风险防控能力不佳,甚至不具有风险防控能力,往往选择将汇算清缴的风险转嫁为中介机构的执业风险,即将企业所得税汇算清缴业务委托税务师事务所办理,聘请税务师事务所出具审核报告或鉴证证明,以此作为纳税申报报送资料,报送主管税务机关。由于这些机构往往拥有相当专业的技术人才,不仅精通税收、财会法律法规规定,具有丰富的企业所得税汇算清缴实战经验,而且还有非常丰富的汇算清缴风险防控经验。不过,委托事务所出具汇算清缴审核鉴证是需要付费的,这需要纳税人比较风险与成本的关系。

纳税人在企业所得税汇算清缴之前进行企业所得税月(季)度预缴纳税申报时,也应特别注意如下事项:根据《国家税务总局关于加强企业所得税预缴工作的通知》(国税函[2009]34号)规定,企业所得税应当按照月度或者季度的实际利润额预缴;按照月度或者季度的实际利润额预缴有困难的,可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或者季度平均额预缴,或者按照经税务机关认可的其他方法预缴。各级税务机关根据企业上年度企业所得税预缴和汇算清缴情况,对全年企业所得税预缴税款占企业所得税应缴税款比例明显偏低的,要及时查明原因,调整预缴方法或预缴税额。各级税务机关要处理好企业所得税预缴和汇算清缴税款入库的关系,原则上各地企业所得税年度预缴税款占当年企业所得税入库税款(预缴数+汇算清缴数)应不少于70%。各级税务机关要进一步加大监督管理力度,对未按规定申报预缴企业所得税的,按照《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《征管法》)及其实施细则的有关规定进行处理。

2014年6月,国家税务总局关于发布《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(2014年版)等报表》(国家税务总局公告2014年第28号)的公告,其中,附件2《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》填报说明明确,月(季)度预缴纳税申报表(A类)的第4行“利润总额”,为填报按照企业会计制度、企业会计准则等国家会计规定核算的利润总额。第4行数据应与企业利润表列示的利润总额一致;第5行“特定业务计算的应纳税所得额”,为从事房地产开发等特定业务的纳税人,填报按照税收规定计算的特定业务的应纳税所得额。房地产开发企业销售未完工开发产品取得的预售收入,按照税收规定的预计计税毛利率计算的预计毛利额填入此行;第6行“不征税收入”,为填报计入利润总额但属于税收规定不征税的财政拨款、依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费以及政府性基金和国务院规定的其他不征税收入;第7行“免税收入”,为填报计入利润总额但属于税收规定免税的收入或收益。如符合条件的居民企业之间的股息收入、国库券利息收入等;第8行“减征、免征应纳税所得额”,为填报按照税收规定,允许在月(季)度预缴税款时享受优惠政策的减征、免征、减计收入、加计扣除的应纳税所得额;第9行“弥补以前年度亏损”,为填报按照税收规定可在企业所得税前弥补的以前年度尚未弥补的亏损额;第10行“实际利润额”,为根据本表相关行次计算结果填报。

1.2 汇算清缴的期限及特别规定

1.2.1 汇算清缴的期限

- ①纳税人自纳税年度终了之日起5个月内(5月31日之前)办理年度申报、提供有关资料、结清税款;
- ②纳税人在年度中间发生解散、破产、撤销等终止生产经营情形,须进行企业所得税清算的,应在实际经营终止之日起60日内进行汇算清缴,结清应缴应退企业所得税款;
- ③纳税人有其他情形依法终止纳税义务的,应当自停止生产、经营之日起60日内,办理当期企业所得税汇算清缴。

1.2.2 汇算清缴的期间

所得税汇算清缴期间就是计算缴纳企业所得税的时间段落,即纳税年度,它与汇算清缴的时间具有本

质的区别。

①正常生产经营企业,以公历年度作为纳税一个汇算清缴期。即自公历1月1日起至12月31日止为一个汇算清缴期。按《国家税务总局关于外国企业所得税纳税年度有关问题的通知》(国税函[2008]301号)的规定,自2008年1月1日起,外国企业也一律以公历年度为纳税年度计算缴纳企业所得税。

②企业在一个纳税年度中间开业,或者终止经营活动,使该纳税年度的实际经营期不足12个月的,应当以其实际经营期为一个纳税年度即汇算清缴期。

③企业依法清算时,以清算期间全部的生产经营期间作为一个纳税年度,即汇算清缴期。

1.2.3 汇算清缴时间的特别规定

1) 延期申报

根据《征管法》第二十七条规定,纳税人、扣缴义务人不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的,经税务机关核准,可以延期申报。经核准延期办理前款规定的申报、报送事项的,应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款,并在核准的延期内办理税款结算。同时,《征管法实施细则》第三十七条:“纳税人、扣缴义务人按照规定的期限办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表确有困难,需要延期的,应当在规定的期限内向税务机关提出书面延期申请,经税务机关核准,在核准的期限内办理。”

2) 延迟纳税

根据《征管法》第三十一条第二款规定,纳税人因有特殊困难,不能按期缴纳税款的,经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局批准,可以延期缴纳税款,但是最长不得超过3个月。同时,《征管法实施细则》第四十一条规定,纳税人有下列情形之一的,属于税收征管法第三十一条所称特殊困难:因不可抗力,导致纳税人发生较大损失,正常生产经营活动受到较大影响的;当期货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后,不足以缴纳税款的。第四十二条规定,纳税人需要延期缴纳税款的,应当在缴纳税款期限届满前提出申请,并报送下列材料:申请延期缴纳税款报告,当期货币资金余额情况及所有银行存款账户的对账单,资产负债表,应付职工工资和社会保险费 etc 税务机关要求提供的支出预算。

纳税人因有特殊困难,不能在汇算清缴期内补缴企业所得税款的,应按照税收征管法及其实施细则的有关规定,办理申请延期缴纳税款手续。

1.2.4 汇算清缴的范围

汇算清缴的对象有两个:①实行查账征收的企业;②实行核定应税所得率的企业。实行核定定额征收企业所得税的企业,不进行汇算清缴。

因此,凡在纳税年度内从事生产、经营(包括试生产、试经营),或在纳税年度中间终止经营活动的纳税人,无论是否在减税、免税期间,也无论盈利或亏损,均应进行企业所得税汇算清缴。

实行跨地区经营汇总缴纳企业所得税的纳税人,由总机构在汇算清缴期内向机构所在地主管税务机关办理企业所得税年度纳税申报,进行汇算清缴。

分支机构不进行汇算清缴;经批准实行合并缴纳企业所得税的企业集团,由集团公司(以下简称汇缴企业)在汇算清缴期内,统一办理汇缴企业及其成员企业的企业所得税汇算清缴。

居民企业和非居民企业虽然都可能需要进行企业所得税汇算清缴,但是两者的政策依据是不同的。居民企业以《企业所得税汇算清缴管理办法》(国税发[2009]79号)为依据;非居民企业以《非居民企业所得税汇算清缴管理办法》(国税发[2009]6号)为依据。根据《非居民企业所得税汇算清缴管理办法》(国税发[2009]6号)规定,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、场所的非居民企业(以下称为企业),无论盈利或者亏损,均应进行汇算清缴。具有下列情形之一的非居民企业,可以不参加当年度汇算清缴:①非居民企业在中国境内未设立机构、场所,如临时来华承包工程和提供劳务

不足1年,在年度中间终止经营活动,且已经结清税款;②汇算清缴期内已办理注销手续;③其他经主管税务机关批准可不参加当年度所得税汇算清缴的。

企业筹办期间不用进行企业所得税汇算清缴。根据《关于印发〈企业所得税汇算清缴管理办法〉的通知》(国税发[2009]79号)第三条规定,凡在纳税年度内从事生产、经营(包括试生产、试经营),或在纳税年度中间终止经营活动的纳税人,无论是否在减税、免税期间,也无论盈利或亏损,均应按照企业所得税法及其实施条例和本办法的有关规定进行企业所得税汇算清缴。《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)也明确,企业自开始生产经营的年度,为开始计算企业损益的年度。《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》(国税函[2009]98号)规定,对新法实施以前年度企业未摊销完的开办费,2008年度可以一次性扣除。新税法中开(筹)办费未明确列作长期待摊费用,企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除,也可以按照新税法有关长期待摊费用的处理规定处理,但一经选定,不得改变。因此,开办费在开始经营之前不是税前扣除项目,税前扣除的扣除之期为开始经营之日的当年,筹办活动期间发生筹办费用支出,不得计算为当期的亏损,只能进行归集,也就不需要汇算清缴。如果税务机关由于在征管软件中设定了企业所得税税种要求企业进行年度申报时,也只是申报空表,即收入为零,费用也为零,不能申报只有费用发生的亏损报表。

1.2.5 汇算清缴中纳税人与税务机关双方的权利义务

1) 纳税人的权利与义务

①依法、按期、据实办理汇算清缴纳税申报和补缴(退)税款的责任和义务。

②按规定报送审批项目、备案事项等义务。纳税人需要报经税务机关审批、审核或备案的事项,应按有关程序、时限和要求报送材料等有关规定,在办理企业所得税年度纳税申报前及时办理。

③应主动与税务机关沟通、协调、了解税收政策、办税程序。

④按规定配合纳税检查、税源管理和纳税评估,提供有关数据,及时报送税务机关要求报送的资料。

⑤有权向税务机关了解税收政策,了解纳税申报有关事项,了解汇算清缴办税程序。

⑥结合税务机关信息化建设,有权要求税务机关提供税收信息化操作(如电子申报、数据的生成)等有关服务。

⑦在法定期限内不能完成汇算清缴的,应书面提出延期申报。

⑧在法定期限内发现申报错误的,可以再次进行申报。

2) 税务机关的权利与义务

①公布法律政策以及汇算清缴有关事项的程序性规范,并采用多种形式进行宣传,帮助纳税人了解企业所得税政策、征管制度和办税程序。

②积极开展纳税辅导,帮助纳税人知晓汇算清缴范围、时间要求、报送资料及其他应注意的事项。

③必要时组织纳税培训,帮助纳税人进行企业所得税自核自缴。

④税务机关应及时向纳税人发放汇算清缴的表、证、单、书。在受理纳税人企业所得税年度纳税申报表及有关资料时,应对纳税人年度纳税申报表的逻辑性和有关资料的完整性、准确性进行审核,如发现企业未按规定报齐有关资料或填报项目不完整的,应及时告知企业在汇算清缴期内补齐补正。

第2章 享受税收优惠的审批(备案)事项

2.1 享受税收优惠的审批(备案)事项详解

按税法规定,纳税人涉及企业享受各类税收优惠及资产损失等事项,需要向主管税务机关进行报批或备案,根据减免税管理办法,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须税务机关审批的减免税项目。因此,纳税人在平时进行所得税预缴及所得税汇算清缴期内,不但要注意各项纳税调整事项,也要重视各项须报批或者备案事项的处理,否则将可能带来很多不必要的损失。

目前在企业所得税方面需要向主管税务机关申请审批(备案)事项包括:特殊性重组业务备案、企业资产损失税前扣除专项申报、享受税收优惠审批(备案)等,应注意的是,纳税人享受企业所得税税收优惠,应按照《国家税务总局关于印发〈税收减免管理办法(试行)〉的通知》(国税发[2005]129号)、《国家税务总局关于企业所得税减免税管理问题的通知》(国税发[2008]111号)和省级主管税务机关的通知规定执行。对审批类的税收优惠管理,除税务总局、省级税务机关另有规定外,一般由企业所在地的县(市、区)局审批。纳税人享受审批类税收优惠的项目,应提出申请并报送相应资料,经具有审批权限的税务机关审批后执行。未按规定申请或虽申请但未经有权税务机关审批的,纳税人不得享受税收优惠。纳税人享受事先备案类税收优惠项目,由纳税人向所在地的主管税务机关报送相关资料提请备案,经主管税务机关审核后报县(市、区)局备案。对符合或不符合税收优惠政策条件的,均由县(市、区)局制发《备案类税收优惠执行告知书》(见附录1,仅供参考,具体样式以当地主管税务机关制定的表格为准),告知纳税人执行。对需要事先向税务机关备案而未按规定备案的,纳税人不得享受税收优惠。对需要事后报送相关资料的税收优惠项目,纳税人可按规定自行计算享受优惠,并在年度纳税申报时附报相关资料。主管税务机关如发现不符合享受税收优惠政策条件的,将追缴其已计算享受优惠的税款。

一、企业所得税减免需要事先备案包括以下事项:

①符合条件的非营利组织(资格备案)。

②减免企业所得税项目的所得包括:a.从事农、林、牧、渔业项目的所得;b.从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得;c.从事符合条件的环境保护、节能节水项目所得;d.符合条件的技术转让所得;e.清洁发展机制项目。

③国家需要重点扶持的高新技术企业(资格备案,预缴享受)。

④加计扣除优惠政策包括:a.研究开发费用加计扣除;b.安置残疾人员所支付的工资加计扣除;c.国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资加计扣除。

⑤创业投资企业抵扣应纳税所得额。

⑥固定资产加速折旧。

⑦企业综合利用资源减计收入。

⑧企业购置环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额抵免税额。

⑨软件和集成电路产业。

⑩转制科研机构。

⑪生产和装配伤残人员专门用品。

⑫文化企业。

⑬监狱劳教企业。

⑭国家税务总局、省级国税、地税局确定的其他实行事先备案的企业所得税优惠项目。

二、企业所得税减免事后备案包括以下事项：

①免税收入。

②国家需要重点扶持的高新技术企业(资料备查,年度申报时享受)。

③国家税务总局、省地税局确定的其他实行事后报送相关资料的企业所得税优惠项目。

三、纳税人在提请主管税务机关进行备案时,除须出示《税务登记证》(副本)及填写《备案类减免税申报备案表》(见附录2或附录3,仅供参考,具体样式以当地主管税务机关制定的表格为准)外,还须向主管税务机关提交相关资料,以福建省地方税务局的要求为例,介绍事先备案事项须提交哪些资料(仅供参考,具体事项应以当地主管税务机关的规定为主):

①符合条件的非营利组织:a.福建省非营利组织免税资格认定申请表;b.事业单位、社会团体、基金会、民办非企业单位的组织章程或宗教活动场所的管理制度;c.非营利组织登记证复印件;d.申请前年度的资金来源及使用情况;e.申请前年度开展公益活动和非营利活动的明细情况;f.申请前年度工作人员工资福利开支情况及缴纳社保和个人所得税情况,并附工资手册、税务登记所在设区市统计部门公布的上年度职工平均工资水平、社保缴费单据、个税完税凭证以及计算依据;g.具有资质的中介机构鉴证的申请前会计年度的财务报表和审计报告;h.登记管理机关出具的事业单位、社会团体、基金会、民办非企业单位申请前年度的年度检查结论。

②减征、免征企业所得税项目所得——从事农、林、牧、渔业项目的所得:a.企业章程等证明企业经营项目等资料、文件及复印件;b.企业生产经营具体项目生产过程及产品专项说明;c.从事农产品初加工的,应对照农产品初加工范围,专项说明农产品初加工类别、产品、生产流程等。

③减免企业所得税项目所得——从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得:a.有关部门批准该项目文件及复印件;b.该项目完工验收报告及复印件;c.该项目投资额验资报告及复印件;d.取得第一笔生产经营收入的会计凭证、发票的复印件;e.属于优惠期限内受让的项目,应提供项目权属变动资料(合同、协议等)及转让企业已享受优惠情况说明。

④减免企业所得税项目所得——从事符合条件的环境保护、节能节水项目所得:a.有关部门批准该项目文件及复印件;b.该项目完工验收报告及复印件;c.该项目投资额验资报告及复印件;d.取得第一笔生产经营收入的会计凭证、发票的复印件;e.属于优惠期限内受让的项目,应提供项目权属变动资料(合同、协议等)及转让企业已享受优惠情况说明。

⑤减免企业所得税项目所得——符合条件的技术转让所得:a.技术转让合同(副本)及复印件;b.省级以上科技部门出具的技术合同登记证明及复印件(境内技术转让的);c.省级以上商务部门出具的技术出口合同登记证书或技术出口许可证及复印件(向境外转让技术的);d.技术转让所得归集、分摊、计算的相关资料;e.实际缴纳相关税费的证明资料。

⑥减免企业所得税项目所得——清洁发展机制项目所得:温室气体减排量转让收入上缴给国家部分的复印件。

⑦国家需要重点扶持的高新技术企业(资格备案):《高新技术企业证书》原件及复印件。

⑧加计扣除优惠政策——研究开发费用加计扣除:a.企业总经理办公会或董事会关于自主、委托、合作研究开发项目立项的决议文件;b.自主、委托、合作研究开发项目计划书和研究开发费预算(需说明资金来源);c.自主、委托、合作研究开发专门机构或项目组的编制情况和专业人员名单;d.自主、委托、合作研究开发项目当年研究开发费用发生情况归集表;e.委托、合作研究开发项目的合同或协议及复印件;f.研究开发

项目的效用情况说明、研究成果报告等资料。

⑨加计扣除优惠政策——安置残疾人员所支付的工资加计扣除:a.已安置残疾职工名单及其《残疾人证》或《残疾军人证(1至8级)》复印件;b.与安置的每位残疾人签订的1年以上(含1年)的劳动合同或服务协议复印件;c.定期通过银行等金融机构向安置的每位残疾人实际支付的工资证明;d.为安置的每位残疾人按月缴纳的基本养老保险、基本医疗保险、失业保险和工伤保险等社会保险的情况证明。

⑩创业投资企业抵扣应纳税所得额:a.经备案管理部门核实后出具的年检合格通知书(副本)及复印件;b.关于创业投资企业投资运作情况的说明;c.中小高新技术企业投资合同或章程的复印件、实际所投资金验资报告等相关材料;d.中小高新技术企业基本情况(包括企业职工人数、年销售(营业)额、资产总额等)说明;e.由省级高新技术企业认定管理机构出具的中小高新技术企业有效的高新技术企业证书及复印件;f.投资额抵扣额逐年结转明细表。

⑪固定资产加速折旧:a.固定资产的功能、预计使用年限短于《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定计算折旧的最低年限的理由、证明资料及有关情况的说明;b.被替代的旧固定资产的功能、使用及处置等情况的说明;c.固定资产加速折旧拟采用的方法和折旧额的说明;d.实行加速折旧的固定资产的入账凭证复印件;e.实行加速折旧的固定资产明细表。

⑫企业综合利用资源减计收入:a.《资源综合利用认定证书》原件及复印件;b.对照《资源综合利用企业所得税优惠目录》,企业资源综合利用类别、综合利用的资源、生产的产品、技术标准等专项说明。

⑬企业购置环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额抵免税额:a.企业购买专用设备有关文件、会议纪要、采购计划、资金来源说明等;b.购置专用设备合同、融资租赁合同、发票复印件;c.对照《目录》具体项目说明企业所购买专用设备类别、名称、型号、技术指标、参照标准、应用领域、能效标准等,并提供专用设备说明书、检测报告等技术资料;d.专用设备投入使用的会计核算相关凭证复印件,投入使用的专用设备是否转让或出租的说明;e.企业原有生产工艺流程及专用设备投入使用后的实际效果;f.投资额逐年结转抵免明细表。

⑭软件和集成电路产业:a.省级信息产业主管部门颁发的软件企业认定证书原件及复印件(软件企业报送);b.信息产业部委托认定机构认定的证书、证明文件原件及复印件(集成电路设计企业报送);c.国家规划布局内的重点软件企业证明和重点软件企业证书原件及复印件;d.签订劳动合同关系且具有大学专科以上学历人员比例说明;e.集成电路制造销售(营业)收入占企业收入总额的比例说明。

⑮转制科研机构:a.国务院批准的科研机构批文原件及复印件;b.科技部、财政部、中编办批准的转为企业的批复文件原件及复印件;c.经批准的改制方案原件及复印件;d.改制后企业的股权结构证明原件及复印件。

⑯生产和装配伤残人员专门用品:a.伤残人员专门用品制作师名册、《执业资格证书》原件及复印件以及申请前年度制作师《执业资格证书》检查合格证明;b.符合《中国伤残人员专门用品目录》证明原件及复印件;c.收入明细资料。

⑰文化企业:a.国家文化行政主管部门许可证明原件及复印件(文物商店提供);b.国家行政主管部门网络经营许可证明原件及复印件(从事网络经营者提供);c.国家行政主管部门出版物发行许可证明原件及复印件(区域出版物发行连锁经营企业提供)。

⑱监狱劳教企业:a.监狱部门出具的企业全部产权属于监狱系统的认定证明原件及复印件;b.监狱企业国有资产产权登记年度检查表或国有资产变动产权登记表原件及复印件。

下列事后备案管理事项,纳税人可按规定自行计算享受优惠,并在年度纳税申报时向主管税务机关附报以下资料(仅供参考,具体事项应以当地主管税务机关的规定为主):

①免税收入——国债利息收入:a.备案申请报告(国债类型、利率、利息收入等专项说明);b.国债净价交易交割单;c.应收利息(投资收益)科目明细账或按月汇总表。

②免税收入——符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益:a. 备案申请报告;b. 投资合同或协议书;c. 连续持有上市公司股票 12 个月以上的证明材料;d. 投资收益、应收股利科目明细账或按月汇总表;e. 被投资企业做出利润分配决定的董事会决议、公告等利润分配相关证明材料;f. 投资方和被投资方《企业法人营业执照》复印件或者属于居民企业的证明材料。

③免税收入——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:a. 备案申请报告;b. 投资合同或协议书;c. 连续持有上市公司股票 12 个月以上的证明材料;d. 投资收益、应收股利科目明细账或按月汇总表;e. 被投资企业做出利润分配决定的董事会决议、公告等利润分配相关证明材料;f. 居民企业支付的股息、红利与该机构、场所有实际联系的证明材料。

④国家需要重点扶持的高新技术企业(年度申报):a. 备案申请报告;b. 产品(服务)属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围的说明;c. 企业年度研究开发费用结构明细表;d. 企业当年高新技术产品(服务)收入占企业总收入的比例说明;e. 企业具有大学专科以上学历的科技人员占企业当年职工总数的比例说明、研发人员占企业当年职工总数的比例说明。

四、纳税人办实行备案管理须注意相关时间及注意事项:

企业应于享受减免税优惠前申请备案。根据《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发[2009]81 号)相关规定,如果企业因技术进步,产品更新换代较快或者常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产需要加速折旧的,应在取得该固定资产后一个月内,向其企业所得税主管税务机关备案,并报送相关资料;属年度纳税申报的,备案时间最迟不得超过年度终了后 4 个月(这是福建省地税系统的要求,国税系统的要求为 5 月 31 日前,我们认为国税的要求更符合税法的规定);收件为复印件的,应注明“与原件核对无误”并由企业盖章确认。

另外,根据《福建省地方税务局关于进一步落实企业所得税优惠政策的通知》(闽地税[2013]119 号)规定,对当期符合优惠政策条件的纳税人,由于不了解优惠政策或者不了解申请程序、期限等原因,未及时申请备案,导致未享受税收优惠的,应根据《中华人民共和国税收征收管理法》第五十一条以及《税收减免管理办法(试行)》(国税发[2005]129 号)第五条、第七条的规定,允许纳税人在优惠事项所属年度的次年 6 月 1 日起 3 年内补申请备案,主管地税机关追溯备案登记后,纳税人据以进行补充申报,并申请退还多缴的税款或抵缴以后应缴的企业所得税税款。

自 2013 年 4 月国务院启动新一轮行政审批制度改革以来,按照国务院审改办的统一部署,税务总局积极开展行政审批制度改革工作。2014 年 2 月,国家税务总局发布了《关于公开行政审批事项等相关工作的公告》(国家税务总局公告 2014 年第 10 号),公布了《税务总局行政审批事项公开目录-清单》(见附录 3),同时要求税务机关按照本公告的规定,不得在公开的清单外实施其他行政审批,不得对已经取消和下放的审批项目以其他名目搞变相审批,坚决杜绝随意新设、边减边增、明减暗增、明放暗收等现象。对违反规定的将严肃追究相关单位和人员责任。同时,对国务院和国家税务总局此前决定取消和下放的行政审批事项要落实到位,及时清理修改有关税务规章和税收规范性文件,切实加强事中事后监管。因此,纳税人在实务操作中应该密切关注当地主管税务机关的公告通知,以便在办理税收优惠审批或者备案手续时,不至于走弯路而造成不必要的损失。

2.2 附录

附录1

备案类税收优惠执行告知书 优惠备〔 〕号

_____(申报人):

你(单位)于____年____月____日提出的_____(备案类税收优惠项目
名称)备案申报收悉,经审核,_____(符合或不符合)法定优惠条件,_____(可以或不可以)享受此项税收优惠。

县(市、区)税务机关印章

年 月 日

注:本告知书一式三份,一份送达纳税人,一份送主管税务机关,一份按规定留存。