

最上手的纳税申报指导

张炜 著

QI YE SUO DE SHUI NA SHUI SHEN BAO SHI WU

企业所得税 纳税申报实务



中国财政经济出版社

企业所得税纳税申报实务

张炜 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

企业所得税纳税申报实务/张炜著. —北京: 中国财政经济出版社, 2010. 4
ISBN 978 - 7 - 5095 - 2124 - 3

I. 企… II. 张… III. 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 050467 号

本书中文简体字版由中国财政经济出版社出版。未经出版者书面许可, 不得以任何方式复制或抄袭本书的任何部分。

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: webmaster@ewinbook.com

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行电话: 010 - 88191017

三河市祥达印装厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 35.75 印张 843 千字

2010 年 4 月第 1 版 2010 年 4 月北京第 1 次印刷

定价: 58.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2124 - 3/F · 1676

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前 言

企业所得税是我国现行开征税种中最为复杂的税种，业务处理涉及企业生产经营的全部过程。同时，由于会计和税法差异存在的客观性，决定企业所得税的基本要素和相关会计准则规定存在差异，使企业所得税的实务处理表现出复杂性。企业所得税的实务操作，一般是企业涉税业务的处理的薄弱环节，企业所得税纳税申报表的填报，是目前企业涉税业务处理的难点与重点。因此，从实务操作层面研究和掌握企业所得税和会计的差异，以及企业所得税纳税申报表填报的正确方法十分重要。

企业所得税纳税实务的处理主要表现为企业所得税纳税申报表的准确填报，通过企业所得税纳税申报表填报，完成企业所得税和会计差异的调整，及应纳税所得额和应纳税额计算。本书的研究建立在对现行企业所得税法规分析和企业所得税和会计相关业务差异比较的基础上，本书根据企业所得税最新法规内容，以企业所得税的基本要素，即收入、扣除项目及资产税务处理的分析为主线，对企业所得税纳税申报实务操作问题进行了分析研究。首先，本书分析了与企业所得税纳税申报相关的税法要素，以及企业所得税纳税申报表的基本结构；其次，分析了企业所得税的收入、扣除、资产及特殊业务处理的税法规定，及所得税和会计的差异，在此基础上通过大量范例全面、系统、详细分析了与其相关的企业所得税纳税申报表的填报。

本书着重突出以下特点：

第一，结构合理。本书从实务操作需要出发，按照企业所得税的基本要素分篇布局，依次对收入、扣除、资产及特殊业务的企业所得税处理，所得税和会计的差异及相关业务的纳税申报表填报进行了规范和细致分析。

第二，税收法规运用规范。本书运用的税收法规内容涵盖了截至2010年4月的企业所得税重要法规；在实际业务涉税处理引用法规时，基本标示出法规文件号，解决以往此类书中对税法规定进行叙述，无法在实践中准确适用的问题。便于纳税人对企业经济业务发生涉及需要处理的企业所得税问题直接查找相对应的法规，进行准确规范处理。

第三，覆盖面广。本书基本包括了企业所得税纳税申报涉及各项业务处理的分析，尤其是对企业重组业务的所得税法规进行了详细的解读，并分析了企业重组业务所得税和会计的差异，以案例解析了企业重组业务相关的企业所得税纳税申报表填报。

第四，实用性强。针对目前企业在所得税纳税申报表填报业务处理存在的问题，本书突出了可操作性，表现为以下几方面。（1）案例翔实。本书为了解决企业所得税实务操作的重点和难点问题，分析了大量和企业实际业务相关的复杂的案例。（2）贴

近实务。由于企业所得税法和会计准则之间的暂时性差异的纳税调整，涉及到纳税人若干会计期间业务的处理，因此本书提出纳税人需要通过必要的辅助手段，如设置登记簿序时记录会计和税法的差异，做好纳税申报表填列基础工作，保证纳税申报准确。(3) 重点突出。针对企业所得税实务操作的复杂，本书分析了企业所得税和会计差异，详解了企业所得税纳税申报表填报方法，并设计了企业所得税和会计差异调整日常业务处理的备查簿。

在本书的写作过程中，尽管作者力求做到结构严谨、适用法律法规准确、业务处理完整，但由于水平有限，难免存在不足，恳请各位同仁和读者不吝指正，以便进一步充实和完善。

作者

目 录

第一篇 企业所得税纳税申报实务基础

第一章 企业所得税纳税申报基本业务分析	(3)
第一节 企业所得税应纳税所得额计算的税法结构	(3)
第二节 企业所得税纳税申报表的基本结构分析	(5)
第三节 企业所得税年度纳税申报表的分析填报	(8)
第四节 企业所得税纳税申报和税款缴纳的税法分析	(13)
第二章 企业所得税纳税调整的一般分析和实务处理	(20)
第一节 企业所得税和会计差异调整的一般分析	(20)
第二节 《纳税调整明细表》的分析和填报	(26)

第二篇 企业所得税收入业务处理和相关纳税申报表分析填报

第三章 企业所得税收入业务处理和会计相关业务比较分析	(33)
第一节 企业所得税收入业务处理法规分析	(33)
第二节 企业所得税收入和会计相关业务比较分析	(42)
第四章 企业所得税收入相关业务纳税申报表的分析填报	(83)
第一节 《收入明细表》(附表一)分析填报	(83)
第二节 《以公允价值计量资产纳税调整表》(附表七)分析填报	(89)
第三节 《纳税调整项目明细表》——收入类调整项目分析填报	(93)

第三篇 企业所得税扣除项目处理和相关纳税申报表填报

第五章 扣除项目基本处理企业所得税和会计相关业务的比较分析	(107)
第一节 企业所得税法规有关扣除项目处理的基本法规分析	(107)
第二节 企业所得税扣除项目处理和会计相关业务比较分析	(123)

第六章 扣除项目资产损失业务处理企业所得税和会计相关业务的比较分析	(151)
第一节 企业所得税资产损失处理的法规分析	(151)
第二节 企业所得税资产损失处理和会计相关业务的比较分析	(163)
第七章 企业所得税扣除相关业务纳税申报表的分析填报	(168)
第一节 《成本费用明细表》(附表二)分析填报	(168)
第二节 《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》(附表七)分析填报	(173)
第三节 《纳税调整项目明细表》(附表三)——扣除类调整项目分析填报	(177)
第四篇 企业所得税资产处理和有关纳税申报表分析填报	
第八章 固定资产企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(189)
第一节 固定资产处理企业所得税的法规分析	(189)
第二节 固定资产企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(198)
第九章 无形资产企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(222)
第一节 无形资产企业所得税处理的法规分析	(222)
第二节 无形资产企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(223)
第十章 存货企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(237)
第一节 存货企业所得税处理法规分析	(237)
第二节 存货企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(239)
第十一章 生产性生物资产企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(248)
第一节 生产性生物资产企业所得税处理的法规分析	(248)
第二节 生产性生物资产企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(250)
第十二章 投资资产企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(257)
第一节 权益性投资资产企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(257)
第二节 债权性投资资产企业所得税处理和会计相关业务的比较分析	(280)
第十三章 企业所得税资产业务处理相关纳税申报表的分析填报	(293)
第一节 资产业务企业所得税处理的基本分析	(293)
第二节 《资产折旧、摊销纳税调整明细表》(附表九)分析填报	(294)
第三节 《资产减值损失项目调整明细表》(附表十)分析填报	(300)
第四节 《长期股权投资所得(损失)明细表》(附表十一)分析填报	(306)
第五节 《纳税调整项目明细表》资产类及准备金调整项目构成及填报	(319)

第五篇 企业重组所得税处理和有关纳税申报表分析填报

第十四章 企业重组所得税处理和有关纳税申报表分析填报(一)	(329)
第一节 企业重组所得税处理的基本分析	(329)
第二节 企业法律形式改变所得税处理和有关纳税申报表分析填报	(332)
第三节 企业债务重组所得税处理和有关纳税申报表分析填报	(334)
第十五章 企业重组所得税处理和有关纳税申报表分析填报(二)	(352)
第一节 企业资产收购所得税处理和有关纳税申报表分析填报	(352)
第二节 企业股权收购所得税处理和有关纳税申报表分析填报	(363)
第三节 企业合并所得税处理和有关纳税申报表分析填报	(372)
第四节 企业分立所得税处理和有关纳税申报表分析填报	(385)
第十六章 企业所得税税收优惠和有关纳税申报表分析填报	(396)
第一节 企业所得税税收优惠的法规分析	(396)
第二节 《税收优惠明细表》(附表五)的分析填报	(429)
第十七章 境外所得税抵免和有关纳税申报表分析填报	(437)
第一节 境外所得税抵免的法规分析	(437)
第二节 《境外所得税抵免计算明细表》(附表六)的分析填报	(442)
第十八章 企业所得税弥补亏损和有关纳税申报表分析填报	(446)
第一节 企业所得税亏损弥补的法规分析	(446)
第二节 《企业所得税弥补亏损明细表》(附表四)的分析填报	(447)
第十九章 房地产开发经营业务企业所得税处理和有关纳税申报表分析填报	(450)
第一节 房地产开发经营业务企业所得税处理的法规分析	(450)
第二节 房地产开发经营业务所得税处理的相关纳税申报表分析填报	(458)
第二十章 企业所得税特别纳税调整和有关纳税申报表分析填报	(460)
第一节 企业所得税特别纳税调整的法规分析	(460)
第二节 企业所得税特别纳税调整的相关纳税申报表分析填报	(470)
第二十一章 企业所得税特殊业务处理和特殊纳税申报表分析填报	(472)
第一节 企业清算业务所得税处理和《企业清算所得税申报表》分析填报 ..	(472)
第二节 核定征收企业所得税处理和《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表 (B类)》分析填报	(477)
第三节 代扣代缴企业所得税处理和《企业所得税扣缴报告表》分析填报 ..	(481)

第六篇 所得税会计核算

第二十二章 所得税会计核算基础	(489)
第一节 所得税会计核算概述	(489)
第二节 资产负债的账面价值和计税基础	(492)
第三节 暂时性差异的确认和计量	(508)
第二十三章 递延所得税和所得税费用	(513)
第一节 递延所得税资产和递延所得税负债	(513)
第二节 所得税费用的确认、计量及账务处理	(523)
附录	
附表1 企业所得税收入业务与会计相关业务比较	(527)
附表2 企业所得税扣除项目和会计相关业务差异比较表	(534)
附表3 资产处理企业所得税法和会计准则比较	(543)

1

第一篇

企业所得税纳税申报实务基础

第一章 企业所得税纳税申报基本业务分析

第二章 企业所得税纳税调整的一般分析和实务处理

第一章 企业所得税纳税申报基本业务分析

企业所得税纳税申报的核心业务是计算应纳税所得额和应纳税额，通过企业所得税纳税申报表的填报形成当期实际交纳税额，以及在税收法规规定的期间和地点进行税款的交纳。本章对企业所得税纳税申报的基本业务进行分析。

第一节 企业所得税应纳税所得额计算的税法结构

一、企业所得税应纳税所得额计算的基本税法结构

（一）企业所得税应纳税所得额的一般计算公式

《企业所得税法》第二十二条规定：“企业的应纳税所得额乘以适用税率，减除依照本法关于税收优惠的规定减免和抵免的税额后的余额，为应纳税额。”

《企业所得税法实施条例》第七十六条规定：企业所得税法第二十二条规定的应纳税额的计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{减免税额} - \text{抵免税额}$$

上述计算公式说明企业所得税计算的基本要素为应纳税所得额、税率、减免税额及抵免税额。

（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。”

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

上述计算公式说明应纳税所得额计算的基本要素为收入、扣除和弥补亏损。

收入、不征税收入和免税收入确定的税法规定，详见第三章。

各项扣除确定的税法规定，详见第五章。

税收亏损确定的税法规定，详见第十七章。

二、企业所得税应纳税所得额计算的纳税申报表结构

（一）应纳税所得额计算的纳税申报表结构

企业所得税应纳税所得额计算，其数据来源于会计核算的数据，由于会计核算依据的会计准则和企业所得税的相关法规不同，所以应纳税所得额的计算必须对会计和所得税的差异进行调整。

企业所得税纳税申报表中应纳税所得额计算的基本结构为：

应纳税所得额 = 会计利润 + 纳税调增额 - 纳税调减额（详见企业所得税纳税申报表主表）

（二）应纳税所得额计算的纳税申报表结构

应纳税所得额计算的纳税申报表结构详见本章第二节。

三、应纳税所得额计算的税法原则

《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》通过法律条款的形式，规定了企业所得税应纳税所得额计算的基本原则，为企业所得税应纳税所得额计算和纳税申报表填报提供依据。

（一）企业所得税扣除项目的确定以税收法律、行政法规的规定为依据

《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。”企业所得税应纳税额的计算是以税前扣除项目的确定为基础。所以，在计算税前扣除项目时，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。

企业所得税扣除项目的确定是以会计核算数据为基础，会计核算数据是企业依据会计准则对企业日常经济活动进行确认、计量和记录的结果。企业所得税有关扣除项目的确认与计量的法律规定，和会计准则相关的规定存在差异。所以在以会计核算数据为基础，计算企业所得税扣除项目的关键问题是：确认企业所得税和会计在相关业务处理时的差异，并对会计和税法的差异进行调整。

（二）企业所得税扣除项目的确定以权责发生制为原则

《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。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”

（三）企业所得税扣除项目的确定符合真实性、相关性和合理性原则

《企业所得税法》第八条规定：“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。”其中，在本条规定中实际发生、与取得收入有关的及合理的支出是企业所得税扣除的基本原则。在《企业所得税法实施条例》中，对其进行了进一步的解释。详见第五章。

（四）企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出

《企业所得税法实施细则》第二十八条规定：“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。”企业所得税法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。但应将支出划分为收益性支出和资本性支出。

（五）不得重复扣除

《企业所得税法实施条例》第三十三条规定：“除企业所得税法和本条例另有规定外，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。”不得重复

扣除原则，是对企业所得税扣除项目处理的进一步确定。

第二节 企业所得税纳税申报表的基本结构分析

一、企业所得税纳税申报和纳税申报表构成的基本特点

（一）分类申报

按照企业财务核算水平及适用的企业所得税应纳税额的计算方法不同，企业所得税纳税申报划分为查账征收纳税申报（A类）和核定征收纳税申报（B类）。

按照业务内容、会计核算及企业所得税相关法规不同，企业所得税纳税申报表在收入、成本附表设计时，分别按照一般企业、金融企业及事业单位、社会团体、民办非企业单位进行设置。

按照企业适用会计制度或会计准则的状况不同，企业所得税纳税申报表的相关附表对不同企业设置了不同的填报内容。

（二）简化预缴

《企业所得税法》第五十四条规定：“企业所得税分月或者分季预缴。企业应当自月份或者季度终了之日起十五日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。”《企业所得税法实施条例》第一百二十八条规定：“企业根据企业所得税法第五十四条规定分月或者分季预缴企业所得税时，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。预缴方法一经确定，该纳税年度内不得随意变更。”

根据企业所得税及条例的规定，企业所得税预缴的申报表的设置及纳税人的填报相对简单。

（三）强化汇算

《企业所得税法》第五十四条规定：“企业应当自年度终了之日起五个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。”

二、企业所得税纳税申报表的基本构成

1. 《企业所得税年度纳税申报表（A类）》及其附表。

A类适用查账征收的企业所得税纳税人汇算清缴期填报。详见本节分析。

2. 《企业所得税预缴申报表（A类）》。

A类适用查账征收的企业所得税纳税人预缴企业所得税填报（表1-1）。

3. 《企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（B类）》。

B类适用核定征收的企业所得税纳税人缴纳企业所得税填报。详见第二十一章。

4. 《中华人民共和国企业所得税扣缴报告表》。

此表适用企业所得税扣缴义务人代扣代缴所得税填报。详见第二十二章。

三、企业所得税年度申报表（A类）的构成

（一）企业所得税年度申报表填报依据

企业所得税年度纳税申报表反映纳税人汇算清缴企业所得税的主要过程，也是纳税人依法纳税的重要依据。企业所得税纳税申报表的设计既要方便纳税人申报，又要便于税务机关监督管理。

企业所得税年度申报表设计及填报依据：其一，依据《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》及相关法规的规定；其二，依据《企业会计准则》和《企业会计制度》。

（二）企业所得税年度纳税申报表的构成

企业所得税年度申报表（A类），适用于所有查账征收企业。企业所得税年度申报表由一张主表和十一张附表组成。

1. 主表的构成。

主表包括利润总额的计算、应纳税所得额的计算和应纳税额的计算三大部分（见表1-1）。

表1-1 中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表（A类）

税款所属期间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称：

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□

金额单位：元（列至角分）

类 别	行 次	项 目	金 额
利润总额 计 算	1	一、营业收入(填附表一)	
	2	减:营业成本(填附表二)	
	3	营业税金及附加	
	4	销售费用(填附表二)	
	5	管理费用(填附表二)	
	6	财务费用(填附表二)	
	7	资产减值损失	
	8	加:公允价值变动收益	
	9	投资收益	
	10	二、营业利润	
	11	加:营业外收入(填附表一)	
	12	减:营业外支出(填附表二)	
	13	三、利润总额(10+11-12)	
	14	加:纳税调整增加额(填附表三)	
	15	减:纳税调整减少额(填附表三)	
	16	其中:不征税收入	
	17	免税收入	
	18	减计收入	

续表

类别	行次	项目	金额
应纳税所得额计算	19	减、免税项目所得	
	20	加计扣除	
	21	抵扣应纳税所得额	
	22	加:境外应税所得弥补境内亏损	
	23	纳税调整后所得(13 + 14 - 15 + 22)	
	24	减:弥补以前年度亏损(填附表四)	
	25	应纳税所得额(23 - 24)	
应纳税额计算	26	税率(25%)	
	27	应纳所得税额(25 × 26)	
	28	减:减免所得税额(填附表五)	
	29	减:抵免所得税额(填附表五)	
	30	应纳税额(27 - 28 - 29)	
	31	加:境外所得应纳所得税额(填附表六)	
	32	减:境外所得抵免所得税额(填附表六)	
	33	实际应纳所得税额(30 + 31 - 32)	
	34	减:本年累计实际已预缴的所得税额	
	35	其中:汇总纳税的总机构分摊预缴的税额	
	36	汇总纳税的总机构财政调库预缴的税额	
	37	汇总纳税的总机构所属分支机构分摊的预缴税额	
	38	合并纳税(母子体制)成员企业就地预缴比例	
	39	合并纳税企业就地预缴的所得税额	
	40	本年应补(退)的所得税额(33 - 34)	
附列资料	41	以前年度多缴的所得税额在本年抵减额	
	42	以前年度应缴未缴在本年入库所得税额	

2. 附表的构成。

附表的构成如下(各表的具体构成在相关章节中分析):

附表一:《收入明细表》、《金融企业收入明细表》、《事业单位收入明细表》

附表二:《成本费用明细表》、《金融企业成本费用明细表》、《事业单位支出明细表》

附表三:《纳税调整明细表》

附表四:《弥补亏损明细表》

附表五:《税收优惠明细表》

附表六:《境外所得税抵免计算明细表》

附表七:《以公允价值计量资产纳税调整表》

附表八:《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》

附表九:《资产折旧、摊销纳税调整明细表》

附表十:《资产减值损失项目调整明细表》

附表十一：《长期股权投资所得（损失）明细表》

（三）纳税申报表主表与附表的逻辑关系及填报数据的来源

1. 主表与附表关系及填报数据来源。

主表的填制是以附表为基础。

主表的数据一部分通过附表的数据过渡填列，主要包括：附表一《收入明细表》、附表二《成本费用明细表》、附表三《纳税调整明细表》、附表四《弥补亏损明细表》、附表五《税收优惠明细表》、附表六《境外所得税抵免计算明细表》。

一部分数据依据企业所得税法应纳税额计算的基本规定，在主表中按税法逻辑计算出填列。

2. 附表之间的关系。

附表的数据一部分根据会计核算数据填列，一部分根据税收口径的数据调整填列，附表分为两个层次。

附表一至附表六为一级附表。一级附表一部分项目对应主表各项目，部分对应附表三《纳税调整明细表》。主要包括：附表一《收入明细表》、附表二《成本费用明细表》、附表三《纳税调整明细表》、附表四《弥补亏损明细表》、附表五《税收优惠明细表》、附表六《境外所得税抵免计算明细表》。

附表七至附表十一为二级附表。二级附表可以作为所得税和会计差异调整的台账，也是纳税调整表的明细反映，对应附表三《纳税调整明细表》。主要包括：附表七《以公允价值计量资产纳税调整表》、附表八《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》、附表九《资产折旧、摊销纳税调整明细表》、附表十《资产减值损失项目调整明细表》、附表十一《长期股权投资所得（损失）明细表》。

3. 《纳税调整明细表》（附表三）是所得税申报表填报的核心。详见第二章第二节的分析。

第三节 企业所得税年度纳税申报表的分析填报

企业所得税应纳税所得额和应纳所得税的形成，是在企业所得税纳税申报表主表的填报过程中完成。

一、企业所得税年度纳税申报表基本结构及主要逻辑关系

（一）主表的构成

本表包括利润总额的计算、应纳税所得额的计算、应纳税额的计算和附列资料四个部分（详见表1-2）。

以上四部分的构成结构及各项的填列内容详见《企业所得税年度纳税申报表》列示。

（二）主表的逻辑关系

本表主要逻辑关系是：

第一，填列企业利润总额。