

企业纳税
实务指导丛书
企业所得税书系

企业所得税 纳税申报指南

— 高允斌 主编 —

Qiyeshuodeshui Nashui Shenbao Zhinan

本书目标：指导企业正确调整会计与税收差异，正确进行企业所得税汇算清缴，正确填报纳税申报表。
本书依据：最新税收法规文件与国家税务总局对新年度纳税申报的填写要求，最新纳税申报表填报口径。
本书特色：萃聚作者多年税务实践精华，解读权威，内容详实，真操实练，生动直观。

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



F812.424
201229

阅 览

企业纳税
实务指导丛书

企业所得税书系

企业所得税 纳税申报指南



高允斌 主编

Qiyeshuodeshui Nashui Shenbao Zhinan

本书目标：指导企业正确调整会计与税收差异，正确进行企业所得税汇算清缴，正确填报纳税申报表。

本书依据：最新税收法规文件与国家税务总局对新年度纳税申报的填写要求，最新纳税申报表填报口径。

本书特色：萃聚作者多年税务实践精华，解读权威，内容详实，真操实练，生动直观。

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 高允斌 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

企业所得税纳税申报指南 / 高允斌主编. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 3

(企业纳税实务指导丛书·企业所得税书系)

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0717 - 8

I. 企… II. 高… III. 企业所得税 - 税收管理 - 中国 - 指南
IV. F812. 424 - 62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 014899 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm × 260mm 字数: 563 千字 印张: 24 插页: 1

2012 年 3 月第 1 版

2012 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 田玉海 李 栋

责任校对: 陆 仁

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 5654 - 0717 - 8

定价: 50.00 元

前 言

纳税申报表是纳税人在遵从税法的基础上，履行纳税义务、享有法定权益的载体，是税收法律关系中最重要书证之一。相比而言，我国企业所得税纳税申报表是所有税种申报表中最为复杂的。之所以如此，首先是因为在我国境内的企业和其他取得收入的组织（税法中统称为“企业”）都可能成为企业所得税纳税义务人，涉及居民企业、非居民企业，涉及各行各业；其次，企业所得税的计税依据为应纳税所得额，它不仅涵盖了所有的会计要素，而且在此方面的税收政策与会计制度之间的差异特别繁多，不仅有暂时性差异，而且有永久性差异，纳税调整的技术性强，涉及面广；再次，《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例是我国仅有的几部税收法律法规之一，为实施、落实这两部法规，围绕各税收要素，国家发布了大量的部门规章、规范性文件等，可以说，这些政策及其运用问题（具体而言主要是纳税申报问题）也是所有税种中最为复杂的，例如企业所得税的项目优惠申报问题。正因为如此，企业所得税纳税申报是企业出现操作错误较多的一个领域，常常因此而承担补税和受处罚的结果。基于帮助广大纳税人依法、正确纳税，规避税收风险，提高办税效率的目的，我们编写了这样一本关于企业所得税纳税申报的专业书籍。

2008年，由本人主编、多位同仁参加，出版了《新企业所得税税法与会计准则间的差异调整及纳税申报》一书，本书借鉴了其中的结构体系安排，吸收了其中一些有效的、实用的内容。在此基础上，本书针对纳税申报这一核心问题，结合近两年来税收政策的发展变化情况，重新安排和全面更新了全书内容，我们将各章内容归结为三个方面：

第一，政策。税收法定主义要求纳税人必须严格遵从国家相关法律法规等方面的规定完成纳税申报工作，企业所得税纳税申报既涉及会计政策，如《企业会计准则（2006）》、《企业会计制度》、财务制度等，更涉及大量税收政策，本书重点列示、对比、分析了会计政策与税收政策之间的差异。

第二，方法。企业所得税纳税申报的一项重要工作是将会计信息转化为税收信息，并且在规定的时间内向主管税务机关报告税收信息，那么，如何完成纳税调整，如何处理上述事务，就涉及到一个方法问题，本书就此讲解了纳税申报信息资料的收集方法、纳税调整额的计算和填报方法、纳税申报表的填制方法等。

第三，工具。要执行好政策，运用好方法，还需要借助于必要的工具，可以说，纳税申报表本身就是一个工具。本书中着重介绍了与纳税申报有关的纳税调整台账设计和编制方法，以期为广大企业特别是企业所得税纳税事务较为复杂的企业提供方便的解决方案。

在读者阅读、参考使用本书时，请注意以下几点：

1. 本书中出现的“税法”一词属于统称，既包括税收法律法规，又包括部门规章、规范性文件等。本书引用的税法截止到2011年12月。以后税法如有变化的，请以最新规

定为准。

2. 本书中所称的“新准则”是指《企业会计准则（2006）》及后续的单项文件，所称的“原准则”是指此前财政部发布的各项具体会计准则及相关文件。目前，“原准则”并非失效的会计规范，它与《企业会计制度》等一道，在不执行新准则的企业中仍然有效。故请读者根据本企业所执行的会计制度规范，对照阅读本书的对应内容。

3. 本书未涉及企业年度关联业务往来报告表、企业清算所得申报表、非居民企业所得税申报表、扣缴企业所得税报告表等方面的内容，但对于与此相关的、企业在日常业务中经常涉及的税收政策及其运用问题，我们在部分章节中作了介绍。

4. 我们对目前使用的纳税申报表及其填报说明进行了分析，并指出其中存在的一些不足之处，仅供参考。正因为如此，部分地方税务机关对企业所得税预缴申报表和年度纳税申报表的填报口径等作了补充性规定，提醒读者关注所在地主管税务机关的具体要求。

本公司的吴明泉、吴定权两位同事参加编写了本书部分章节内容，本公司的宗兆才、左爱祥、蔡江新等同仁协助校对部分章节的文稿。本书中还引用了本人及其他合作者在《财务与会计》杂志中发表文章中的内容，自2007年以来，本人及其他合作者在《财务与会计（综合版）》之“业务与技术”等专栏发表了三十余篇有关会计与税收差异比较方面的系列文章，在此，谨向编辑部各位编辑的辛勤劳动致以诚挚的谢意！本书与《新企业所得税税法与会计准则间的差异调整及纳税申报》及此前本人主编出版的其他同类书籍一脉相承，多位师友直接或间接参与了编写过程，提供了宝贵的观点意见、信息资料等，在此一并致谢！当然，书中存在的不足之处，则由本人负责，也敬请读者方家予以指正。

最后，特别感谢东北财经大学出版社方红星社长、田玉海编辑、李栋编辑对本书出版的大力支持和帮助，正是他们的高效和专业，才使得本书得以及早面世并保证其时效性！

江苏国瑞兴光税务师事务所有限公司
江苏国瑞兴光税务咨询有限公司

高允斌

2012年元月于南京

目 录

第一章 概述	1
第一节 企业所得税的构成要素	1
第二节 会计与税收差异的成因分析	7
第三节 企业所得税纳税申报表的结构及填报方法	13
第二章 《企业所得税纳税申报表》(主表) 填报指南及政策解析	18
第一节 企业汇算清缴的计算过程与政策	18
第二节 本表结构及填报方法	22
第三章 《纳税调整项目明细表》 填报指南及政策解析	30
第一节 会计收入与计税收入的差异比较与纳税调整	30
第二节 会计成本、费用、支出与税前扣除项目间的差异比较及纳税调整	69
第三节 特别纳税调整	123
第四节 资产损失税前扣除及纳税调整	126
第五节 房地产开发企业特定纳税调整事项	133
第六节 纳税调整台账与工作底稿	140
第七节 收入及税前扣除项目申报表填报方法	142
第四章 《企业所得税弥补亏损明细表》 填报指南及政策解析	161
第一节 相关税收政策	161
第二节 亏损及亏损弥补的管理	163
第三节 工作底稿和亏损弥补台账	164
第四节 本表结构及填报方法	165
第五章 《税收优惠明细表》 填报指南及政策解析	173
第一节 税法规定的税收优惠政策	173
第二节 过渡期税收优惠及管理	189
第三节 可以执行到期满的税收优惠	196
第四节 与税收优惠政策相关的纳税调整	197
第五节 本表结构及填报方法	199
第六章 《境外所得税抵免计算明细表》 填报指南及政策解析	204
第一节 税收政策解析	204
第二节 本表结构及填报方法	223
第七章 《以公允价值计量资产纳税调整表》 填报指南及政策解析	224
第一节 会计准则与税收制度的差异分析	224
第二节 本表结构及填报方法	240

第八章	《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》填报指南及政策解析	242
第一节	相关税收政策	242
第二节	本表结构及填报方法	245
第九章	《资产折旧、摊销纳税调整明细表》填报指南及政策解析	249
第一节	会计制度与税收制度的差异分析	249
第二节	工作底稿与管理台账的编制	265
第三节	本表结构及填报方法	274
第十章	《资产减值准备项目调整明细表》填报指南及政策解析	277
第一节	会计制度与税收制度的差异分析与纳税调整	277
第二节	工作底稿与管理台账的编制	287
第三节	本表结构及填报方法	287
第十一章	《长期股权投资所得（损失）明细表》填报指南及政策解析	291
第一节	会计准则与税法的差异分析	291
第二节	工作底稿及纳税调整台账	307
第三节	本表结构及填报方法	307
第十二章	《金融企业专用明细表》填报指南及政策解析	313
第一节	概述	313
第二节	《金融企业收入明细表》填报指南及政策解析	314
第三节	《金融企业成本费用明细表》填报指南及政策解析	324
第十三章	《事业单位、社会团体、民办非企业单位收入支出项目明细表》 填报指南及政策解析	346
第一节	相关税收政策	346
第二节	收入明细表的基本结构及填报方法	348
第三节	支出明细表的基本结构及填报方法	352
第十四章	《企业所得税核定征收纳税申报表》填报指南及政策解析	358
第一节	政策解析	358
第二节	本表结构及填报方法	360
第十五章	《企业所得税月（季）度预缴纳税申报表》填报指南及政策解析	363
第一节	相关税收政策	363
第二节	本表结构及填报方法	371
参考文献		378

第一章 概述

1991年4月9日，第七届全国人民代表大会第四次会议通过了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，适用于在我国境内设立的外商投资企业和有应税所得的外国企业（以下简称“外资企业”）。1993年11月26日，国务院第十二次常务会议通过了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，适用于我国境内除外资企业以外的其他企业和组织。此后，我国一直以两套不同的税收法规体系分别规定内、外资企业的所得税纳税义务和税收征管，这在当时的历史条件下，对吸引境外投资、促进外商投资企业的成长与发展、组织国家财政收入等起到了积极的促进作用。但是，随着我国经济发展及税收环境的变化，两套税收法规体系并存也带来了越来越多的问题和矛盾，实现税收公平成了税收法制建设中必须解决的首要问题之一。2007年3月16日，第十届全国人民代表大会第五次会议高票通过了《中华人民共和国企业所得税法》（本书以下简称《企业所得税法》），同年12月6日，国务院发布《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（本书以下简称《实施条例》），开创了全国统一企业所得税制的新时代。《企业所得税法》结束了改革开放以来长期并存的内外资企业适用不同税法，内资企业不能享受与外资企业同等税收政策的历史，其最重要的意义就是为各类企业公平竞争和市场经济体制的进一步完善创造了良好的税收环境。两法合并的显著特点是：统一了纳税人的规定，统一并适当降低了企业所得税税率，统一并规范了税前扣除办法和标准，统一了税收优惠政策，统一了征收管理规定。

第一节 企业所得税的构成要素

企业所得税的基本构成要素包括：纳税人、征税范围、征税对象、计税依据（应纳税所得额）、税率、税收优惠、纳税义务发生时间、纳税地点等。

一、纳税人与扣缴义务人

（一）纳税人

1. 关于纳税人的基本规定

《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，依照本法的规定缴纳企业所得税。个人独资企业、合伙企业不适用本法。”据此规定，我国企业所得税的纳税人分为两类：

（1）各种股权性质和结构的“企业”。企业是以营利为目的、从事生产经营活动的经济实体，是企业所得税法最主要的适用对象，包括公司制企业（股份有限公司、有限责任公司）、国有企业、集体企业等。但是，考虑到个人独资企业、合伙企业属于自然人性质，投资人往往负有无限责任，其投资人已依法缴纳个人所得税，故《企业所得税法》

规定这类企业不缴纳企业所得税。《实施条例》进一步规定：企业所得税法第一条所称个人独资企业、合伙企业，是指依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业。也就是说，外商投资企业的外方投资者，如果其身份为境外个人独资企业、合伙企业，对其得分得的股利仍应征收预提企业所得税。

(2) 其他取得收入的组织。除了企业以外，还有各种形式的经济和社会组织，它们在履行其主要职能的同时也会取得各种收入，由此也会成为企业所得税的纳税人。此类组织形式主要有：

第一，事业单位。《事业单位登记管理暂行条例》第二条规定，事业单位是指国家为了社会公益目的，由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的，从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。事业单位虽然是公益性或非营利性组织，但也可能通过经营或接受捐赠等行为取得收入。

第二，社会团体。根据《社会团体登记管理条例》第二条的规定，社会团体是指由中国公民自愿组成，为实现会员共同意愿，按照其章程开展活动的非营利性社会组织。社会团体也属于公益性或非营利性组织，也可能通过经营或接受捐赠等行为取得收入。

第三，其他。其他形式的社会组织包括：①民办非企业单位，根据《民办非企业单位登记管理暂行条例》的规定，民办非企业单位是指企业事业单位、社会团体和其他社会力量以及公民个人利用非国有资产举办的，从事非营利性社会服务活动的社会组织。②基金会，根据《基金会管理条例》的规定，是指利用自然人、法人或者其他组织捐赠的财产，以从事公益事业为目的，按照规定成立的非营利性法人。③农民专业合作社，根据《中华人民共和国农村专业合作社法》，是指在农村家庭承包经营基础上，同类农产品的生产经营者或者同类农业生产服务的提供者、利用者，自愿联合、民主管理的互助性经济组织。④随着经济社会发展而出现的其他类型的取得收入的组织。

综上所述，我国的《企业所得税法》规定的纳税人并不只是限于企业法人，也包括非企业法人。

2. 企业所得税纳税人分为居民企业和非居民企业

《企业所得税法》第二条规定：“企业分为居民企业和非居民企业。本法所称居民企业，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。本法所称非居民企业，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。”税法采用“注册地标准”和“实际管理机构标准”的双重标准来划分居民企业和非居民企业。所谓注册地标准，是指某企业的设立是依据中国的法律、法规在中国的相关部门登记注册的，还是依据外国（地区）法律在境外登记注册的。为防止企业滥用注册地标准规避纳税义务，更好地保护国家的税收管辖权，税法同时采用了“实际管理机构标准”。《实施条例》第四条规定：“企业所得税法第二条所称实际管理机构，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。”如果一家企业注册于境外，但其实际管理机构在境内，并且取得经营收入，则仍属于我国企业所得税的纳税人。当然，判断其“实际管理机构”是否在境内，必须同时符合以下条件：第一，该机构应对企业有实质性的管理和控制；第二，对企业实行全面的管理和控制的机构，而不是只对该企业的一部分或并不关键的生产经营活动进行影响和控

制；第三，管理和控制的内容是企业的生产经营、人员、账务、财产等。

一家企业究竟是居民企业还是非居民企业，关系到国家的税收利益和税收主权问题，同时也关系到这家企业的纳税义务大小。一般而言，居民企业应承担全面纳税义务，而非居民企业则承担有限纳税义务。关于这一点，在下文的征税范围中还将继续阐述。

3. 企业所得税实行法人税制

《企业所得税法》第五十条第二款规定：“居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。”《实施条例》第一百二十五条进一步明确：“企业汇总计算并缴纳企业所得税时，应当统一核算应纳税所得额，具体办法由国务院财政、税务主管部门另行制定。”总分机构汇总缴纳所得税后，必然产生税源在地区间的转移问题。为解决这一问题，《财政部、国家税务总局、中国人民银行跨省市总分机构企业所得税分配及预算管理暂行办法》（财预〔2008〕10号）规定，按照“统一核算、分级管理、就地预缴、集中清算、财政调库”的原则，按营业收入、工资总额、资产总额三要素确定总、分机构所在地区的企业所得税分享比例和办法，妥善解决实施新《企业所得税法》引起的税收转移问题。具体来说，就是具有主体生产经营职能的二级分支机构（三级及三级以下分支机构并入二级缴纳）按营业收入、工资总额、资产总额的三项比例，再根据总公司计算的应纳税所得额来确定在当地的预缴金额，就地预缴企业所得税。

在法人税制之下，作为独立法人的母子公司应该分别独立纳税，不再实行合并纳税。但为支持大型企业集团发展，税法仍保留了有限度的法人税制例外的条款。《企业所得税法》五十二条规定：“除国务院另有规定外，企业间不得合并缴纳企业所得税。”也就是说，符合国家有关规定的，则可以合并纳税。

（二）扣缴义务人

凡非居民企业取得来源于中国境内的所得，非居民企业即成为中国的纳税人。但是，鉴于非居民企业住所往往不在中国境内，其主动自行申报纳税不现实，故我国对非居民企业税收的征纳办法采取源泉扣缴制度。《企业所得税法》第三十七条规定：“对非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。”《企业所得税法》第三十八条规定：“对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。”《实施条例》第一百零四条规定：“企业所得税法第三十七条所称支付人，是指依照有关法律规定或者合同约定对非居民企业直接负有支付相关款项义务的单位或者个人。”例如，某非居民企业A将其在中国一外商投资企业的股权转让给境内一居民企业B，B本应为A公司股权转让所得预提所得税的扣缴义务人，但股权转让合同中约定，该股权转让款由B公司的股东（某集团公司）C代为支付，则C公司应作为法定扣缴义务人。

二、征税范围

国家规定的征税范围也就是纳税人的纳税义务范围。《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。”“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。”《企业所得税法》的这一条规定，明确了居民企业的境内和境外所得、非居民企业的境内所得以及与其所设机构场所有实际联系的境外所得，都应当缴纳企业所得税。

需要注意的是，税法中的所得来源地并不等同于费用支付地。《实施条例》第七条规定：“企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：

- (一) 销售货物所得，按照交易活动发生地确定；
- (二) 提供劳务所得，按照劳务发生地确定；
- (三) 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；
- (四) 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；
- (五) 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；
- (六) 其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。”

假定一居民企业向在中国境内无机构、场所的非居民企业支付一笔咨询费，非居民企业的咨询劳务发生在境内，则咨询费为来源于中国境内的所得，对中国税务机关负有纳税义务，此时来源地与支付地一致。而如果有证据表明该咨询劳务完全发生在境外，则不属于来源于中国境内的所得，中国税务机关对之不行使税收管辖权，此时来源地与支付地不一致。有的服务项目并非有形可感的，则以被服务对象所在地或常住地作为判断标准。例如，境外机构为中国境内居民提供保险服务而向境内居民收取保险费，应认定为来源于中国境内的所得。

三、征税对象和计税依据

企业所得税的征税对象是纳税人的会计利润，而计税依据则为应纳税所得额。《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。”具体而言，所得的形式和构成有销售货物所得、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。

计税依据是企业所得税制中最核心的要素，是纳税处理和税收征管的重点和难点。其根本原因在于，企业所得税的征税对象主要为企业利润，但是企业的会计利润与应纳税所得额又是有区别的，在纳税处理时，需要依照税法的规定在会计利润基础上进行各种纳税调整。由于企业会计利润的计算过程涉及各种形式的收入，同时涉及按照各种会计政策和会计估计计算出的成本、费用、支出、损失等，这些会计要素又是在特定的时间序列上展开的，与税收政策之间形成错综复杂的关系，无论是纳税人还是税务机关，都只有在理清会计核算过程和结果的基础上，准确、全面、透彻地掌握和运用税法规定，才能得出正确的应纳税所得额。

四、税率

如果说计税依据代表着课税的宽度,那么税率就代表着课税的深度。税率的高低直接关系到纳税主体的税收负担水平和国家形成财政收入的多少。另外,经济全球化加剧了国际税收的竞争,税率的高低直接影响着资本的流动,企业所得税税率往往成为各国吸引国际生产要素的主要税收竞争工具。我国的企业所得税税率实行固定的比例税率。《企业所得税法》第四条规定:“企业所得税的税率为25%。非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得,适用税率为20%。”在此前提下,税法还规定了特殊企业的优惠税率,按照国际税收协定,非居民企业还可以申请享受协定优惠税率。

五、税收优惠

税收优惠体现了国家的宏观经济政策导向,目的在于更好地发挥税收调节经济活动、支持社会民生事业的功能作用,它是税法的统一性与灵活性有机结合的具体体现。《企业所得税法》第二十五条规定:“国家对重点扶持和鼓励发展的产业和项目,给予企业所得税优惠。”《企业所得税法》第三十六条规定:“根据国民经济和社会发展的需要,或者由于突发事件等原因对企业经营活动产生重大影响的,国务院可以制定企业所得税专项优惠政策,报全国人民代表大会常务委员会备案。”目前,我国税法所规定的税收优惠政策主要偏重于产业优惠和项目优惠,形成了三类税收优惠类型:

1. 税基式优惠

它是通过直接缩减纳税人的应纳税所得额来减轻其税收负担,它通常是对纳税人某些特定的项目所得给予优惠,如研发费用的加计扣除。

2. 税率式优惠

它是在法定的税率基础上,给予某些特定的符合条件的纳税人相对较低的税率水平。例如,我国对重点鼓励的高新技术企业实行15%的优惠税率。

3. 税额式优惠

它是在纳税人按照其应纳税所得额和适用税率计算出应纳税额之后,再给予一定的税额减免。例如,企业购买符合规定的环境保护设备,可以按投资额的10%抵免企业所得税。

六、纳税义务发生时间

企业所得税的纳税义务发生时间有两个方面的内涵。一个方面是指纳税人在什么条件成立时即产生应税收入,或者在什么条件具备时方可扣除成本、费用、支出、损失等,这种应税收入与成本、费用、支出、损失等按照何种时间周期进行配比计算,从而产生实体上的应税所得,并由此而产生不同时点上的纳税义务。这一点与计税依据方面的税收政策密切相关,将是本书重点介绍的内容。另一方面是指纳税人对其产生的实体纳税义务应在什么样的时间节点上向主管税务机关进行纳税申报和解缴税款。

《企业所得税法》第五十三条规定:“企业所得税按纳税年度计算。纳税年度自公历1月1日起至12月31日止。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十二个月的,应当以其实际经营期为一个纳税年度。企业依法清算

时，应当以清算期间作为一个纳税年度。”

《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。”

《实施条例》第一百二十八条规定：“企业所得税分月或者分季预缴，由税务机关具体核定。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。”

由于非居民企业税款实行源泉扣缴制度，故其纳税义务发生时间和缴纳时间有特别规定。《企业所得税法》第三十七条规定：非居民企业税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。《实施条例》第一百零五条第二款规定：“企业所得税法第三十七条所称到期应支付的款项，是指支付人按照权责发生制原则应当计入相关成本、费用的应付款项。”例如，境内一家企业 A 公司 2010 年度应向境外某非居民企业支付劳务发生地为境内的设计费为 500 万元，已按权责发生制原则提取并计入当年成本费用。如果该项费用要在 A 公司 2010 年度企业所得税税前扣除，则无论该设计费是否实际支付，A 公司都必须扣缴非居民企业的预提所得税；反之，则不得在税前扣除该设计费。

《企业所得税法》第四十条规定：“扣缴义务人每次代扣的税款，应当自代扣之日起 7 日内缴入国库，并向所在地的税务机关报送扣缴企业所得税报告表。”

七、纳税地点

（一）居民企业的纳税地点

《企业所得税法》第五十条规定：“除税收法律、行政法规另有规定外，居民企业以企业登记注册地为纳税地点；但登记注册地在境外的，以实际管理机构所在地为纳税地点。居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。”

《实施条例》第一百二十四条规定：“企业所得税法第五十条所称企业登记注册地，是指企业依照国家有关规定登记注册的住所地。”

（二）非居民企业的纳税地点

《企业所得税法》第五十一条规定：“非居民企业取得本法第三条第二款规定的所得，以机构、场所所在地为纳税地点。非居民企业在中国境内设立两个或者两个以上机构、场所的，经税务机关审核批准，可以选择由其 主要机构、场所汇总缴纳企业所得税。非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得，以扣缴义务人所在地为纳税地点。”

《企业所得税法》第三十九条规定：“依照本法第三十七条、第三十八条规定应当扣缴的所得税，扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的，由纳税人在所得发生地缴纳。”《实施条例》第一百零七条规定：“企业所得税法第三十九条所称所得发生地，是指按照本条例第七条规定的原则确定的所得发生地。在中国境内存在多处所得发生地的，由

纳税人选择其中之一申报缴纳企业所得税。”

《实施条例》第一百二十六条规定：

“企业所得税法第五十一条所称主要机构、场所，应当同时符合下列条件：

（一）对其他各机构、场所的生产经营活动负有监督管理责任；

（二）设有完整的账簿、凭证，能够准确反映各机构、场所的收入、成本、费用和盈亏情况。”

《实施条例》第一百二十七条规定：

“企业所得税法第五十一条所称经税务机关审核批准，是指经各机构、场所所在地税务机关的共同上级税务机关审核批准。

非居民企业经批准汇总缴纳企业所得税后，需要增设、合并、迁移、关闭机构、场所或者停止机构、场所业务的，应当事先由负责汇总申报缴纳企业所得税的主要机构、场所向其所在地税务机关报告；需要变更汇总缴纳企业所得税的主要机构、场所的，依照前款规定办理。”

（三）境外注册中资控股企业的纳税地点

在纳税地点方面，境外注册中资控股企业的纳税地点有其特殊规定，而这又是与其纳税人身份认定直接相关。此类企业是指由中国内地企业或者企业集团作为主要控股投资者，在中国内地以外国家或地区（含中国香港、中国澳门、中国台湾）注册成立的企业。

国家税务总局 2011 年第 45 号公告第三条规定：“本办法所称境外注册中资控股居民企业（以下简称非境内注册居民企业）是指因实际管理机构在中国境内而被认定为中国居民企业的境外注册中资控股企业。”

国家税务总局 2011 年第 45 号公告第四条规定：“非境内注册居民企业应当按照企业所得税法及其实施条例和相关管理规定的要求，履行居民企业所得税纳税义务，并在向非居民企业支付企业所得税法第三条第三款规定的款项时，依法代扣代缴企业所得税。”

国家税务总局 2011 年第 45 号公告第五条规定：

“本办法所称主管税务机关包括：

（一）非境内注册居民企业的实际管理机构所在地与境内主要控股投资者所在地一致的，为境内主要控股投资者的企业所得税主管税务机关。

（二）非境内注册居民企业的实际管理机构所在地与境内主要控股投资者所在地不一致的，为实际管理机构所在地的国税局主管机关；经共同的上级税务机关批准，企业也可以选择境内主要控股投资者的企业所得税主管税务机关为其主管税务机关。

（三）非境内注册居民企业存在多个实际管理机构所在地的，由相关税务机关报共同的上级税务机关确定。

主管税务机关确定后，不得随意变更；确需变更的，应当层报税务总局批准。”

第二节 会计与税收差异的成因分析

一、会计与税收产生差异的目标性原因

会计与税收产生差异的一个原因是会计目标与税收目标有所不同。

《企业会计准则——基本准则》第四条规定：“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履行情况，有助于财务会计报告使用者作出经济决策。财务会计报告使用者包括投资者、债权人、政府及其有关部门和社会公众等。”企业是投资者的企业，在所有权与经营权分离、企业投资者多元化的大趋势下，企业投资者越来越依赖企业的会计信息进行投资决策，进行公司治理，监督、考评经营层的经营活动，因此，会计准则将投资者作为企业财务报告的首要使用者，凸现了投资者的地位，体现了在市场经济环境下满足投资者的需求、保护投资者利益的基本目标。除了投资者之外，企业财务报告的使用者还有债权人、政府及其有关部门、社会公众等。例如，企业债权人关心企业的偿债能力和财务风险，需要通过会计信息来评估企业能否如期支付贷款本金及其利息，能否如期偿付所欠购货款等；政府及其有关部门作为经济管理和经济监管部门，需要通过会计信息监督企业是否遵守了国家的各项法律法规（如资本充足情况、外汇收支情况等），关心宏观决策所依据信息的真实可靠等。会计准则综合考虑这些相关利益人的信息需求，而制定具体的会计处理行为准则。

税收的总体目标是规范税收分配秩序，保证国家财政收入的实现，通过公平税负为企业创造平等竞争的外部环境，并用税收杠杆调节经济活动的运行。由于会计目标与税收目标的分离，会计要素在确认和计量标准等方面产生一定差异。这种差异涵盖了资产、负债、所有者权益以及收入、费用、利润等会计要素的各个方面。会计制度与企业所得税法律法规、规章制度之间也便不可避免地产生大量的差异。例如，一家企业发生交际应酬费用，自然要作为一项费用支出，而税法则从防范侵蚀税基等角度限制该项费用的税前扣除。又如，新会计准则在若干具体准则中重新引入了公允价值作为计量属性，将公允价值变动损益计入当期损益，税法则从维护税基的确定性角度出发坚持历史成本原则，使得税法与新会计准则在资产计价属性方面的差异有所扩大。当然，为体现对纳税人净所得征税的理念，《企业所得税法》在成本费用的扣除等方面的规定与新会计准则的规定也有所趋同。但是，由于会计与税收各自规范目的和出发点不同，会计准则、会计制度与税收法规的规定不可能完全一致。作为纳税人，切忌混淆两者的关系，否则，将会得出错误的计税结果，引发企业的税收风险。

二、会计与税收（企业所得税）的原则性差异

除因会计目标与税收目的的不同外，会计核算与纳税处理所遵循的原则不同也引发两者之间产生各种具体差异。

（一）权责发生制原则与收付实现制原则

《企业会计准则——基本准则》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。”新会计准则将权责发生制视为会计活动的基础，是财务会计的基本问题，而不是一个一般的会计信息质量要求，它统领和贯穿于整个企业会计准则体系的总过程。《企业所得税法》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。”就此而言，会计核算与企业所得税纳税处理在本

源上总体是一致的。

不过，正是因为以权责发生制为原则的同时，“本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外”，企业所得税应纳税所得额的计算在局部领域会使用收付实现制原则。例如，房地产开发企业销售未完工产品，会计核算时将收取的款项记作“预收账款”，而计税时要视为应税收入，从而产生纳税调整。

（二）谨慎性原则与确定性原则

《企业会计准则——基本准则》第十八条规定：“企业对交易或者事项进行会计确认、计量和报告应当保持应有的谨慎，不应高估资产或者收益、低估负债或者费用。”谨慎性原则植根于经济活动的不确定性和企业稳健经营、规避风险的需求，从而向投资者和债权人等提供更为可靠的信息。例如，一家公司于2010年1月1日将设备租赁给其他单位使用，约定每年收取租金100万元，每年年末结算一次。2010年末，出租方发现承租方出现严重的财务危机，多次催款未果，遂在会计核算时未确定当年租金收入。就权责发生制而言，该项租金收入属于2010年度的应收款项，但鉴于相关经济利益很可能不会流入企业，故基于谨慎原则而不确定会计收入。但是，《实施条例》中明文规定应按合同约定的收取租金的日期确定应税收入的实现，在上述合同未作修改的情况下，出租方必须于2010年度确定应税租金收入100万元。又如，一家公司发生经济诉讼，会计准则要求企业应审慎地判断业已产生的证据和法律程序是否表明公司可能承担经济赔偿和违约责任，如是，则应确认一笔预计负债，减少当期损益。在计税时，税法则规定必须是实际发生的支出、损失方可按规定在税前扣除，从而也会产生纳税调整。

（三）实质重于形式与形式重于实质

《企业会计准则——基本准则》第十六条规定：“企业应当按照交易或者事项的经济实质进行会计确认、计量和报告，不应仅以交易或者事项的法律形式为依据。”企业发生的交易或事项在多数情况下其经济实质和法律形式是一致的，但有时也不尽然。例如，企业按照销售合同销售商品但又签订了售后回购协议，虽然从法律形式上看实现了收入，但如果企业没有将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，没有满足收入确认的各项条件，即使签订了商品销售合同或者已将商品交付给购货方，也不应当确认销售收入。

国税函〔2008〕875号文件提出了确认企业所得税应税收入时也应遵循实质重于形式的原则，由此而使得会计收入与计税收入的差异缩小。但是，两者的差异并未就此完全消失。例如，会计准则规定，投资企业对被投资单位具有共同控制或重大影响的长期股权投资，应当采用权益法核算。在权益法下，是将投资企业与被投资单位作为一个整体对待，作为一个整体处理其所产生的损益。而税法则明确规定实行法人税制，除非子公司向母公司分配利润，否则不得确认计税的持有投资收益；同样，除非母公司处置其在子公司的股份时，否则不得确认计税的持有投资损失。

在税前扣除方面，尽管《企业所得税法》规定了企业实际发生的成本费用可以在税前扣除，但在实际征管中，企业必须能够提供证明成本费用确实发生的凭证和其他证明材料，而一旦这些证明材料不具备，就也会产生纳税调整。例如，一家公司确实发生了坏账损失，经过企业权力机构同意计入会计损益，但是所提供证明材料的形式要件不能满足税收规定，则仍然难以在税前扣除。

（四）相关性原则——名同而实异

《企业会计准则——基本准则》第十三条规定：“企业提供的会计信息应当与财务会计报告使用者的经济决策需要相关，有助于财务会计报告使用者对企业过去、现在或者未来的情况作出评价或者预测。”会计准则中所谓的相关性实为与会计目标相一致的决策相关。《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。”《实施条例》第二十七条规定：“企业所得税法第八条所称有关的支出，是指与取得收入直接相关的支出。”可见，税法的相关性则是指一项成本、费用或支出能否在税前扣除，关键是看其是否与收入以及取得收入的活动直接相关。例如，税法从相关性原则出发规定，不征税收入所对应的费用支出不得在税前扣除。又如，一家公司对另一家无关联公司提供担保，且该项担保与其自身经营活动、投融资活动均无关系，事后发生了担保损失。在会计处理上，非但要将该担保损失及时、足额地计入当期损益，而且必须充分披露相关行为发生原因和过程的信息，以便投资者按规定追究受托人（经营层等）的受托责任。但在纳税处理时，由于该项损失与该企业取得收入的行为不具有相关性，故不得在税前扣除。

（五）会计重要性原则与纳税调整

会计准则中的重要性原则要求企业提供的会计信息应当反映与企业财务状况、经营成果和现金流量有关的所有重要交易或者事项。重要性的应用需要依赖职业判断，企业应当根据其所处环境和实际情况，从项目的性质和金额大小两方面加以判断。如果财务报告中提供的会计信息的省略或者错报会影响投资者等使用者据此作出的决策，该信息就具有重要性，反之可视为不重要，对于不重要的会计事项可以从简或灵活处理。例如，企业购买一批电子设备，金额不大，一次计入了当期损益。从支出受益期来看，可能纵跨若干会计期间。但会计师认为，根据重要性原则，可以不予以资本化，不作折旧或摊销处理。但税法的确性原则显然不能放纵企业的职业判断和自由裁量，仍然会因此而产生纳税调整。

三、处理会计与税收之间关系的基本规定

纳税人的日常会计核算应当以企业财务会计制度规范为依据，但当会计制度与税法之间就某一事项的处理存在差异时，应按税法规定进行纳税调整和纳税申报。《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。”由于会计制度主要服务于处理企业与其相关利益人——投资者、债权人、社会公众等方面的会计信息提供与获取关系，本质上是一种民事权利和义务关系，而税法涉及的则是税收法律关系，涉及到企业与国家之间的税收征纳权利与义务关系，当两者不一致时，自然是税法优先，应按税法规定进行纳税调整。

对于一项具体涉税事项的处理，如果财务会计制度有相关规定，而税法并无不同规定的，则应按财务会计制度的规定处理并作为计税依据。国税函〔2010〕148号文件指出：“根据企业所得税法精神，在计算应纳税所得额及应纳税额时，企业财务、会计处理办法与税法规定不一致的，应按照企业所得税法规定计算。企业所得税法规定不明确的，在没有明确规定之前，暂按企业财务、会计规定计算。”有人曾经对此规定大加鞭挞，认为