



依据最新企业所得税法规编写

中崇信系列图书之二

戴琼 主编
戴琼 周华洋 编著

企业所得税业务 操作实务与处理技巧

QIYESUODESHUIYEWU
CAOZUOSHIWU
YU CHULIJIQIAO

税法解读精准 案例分析详实
重点难点突出 全面系统实用



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

戴琼 主编
戴琼 周华洋 编著

企业所得税业务 操作实务与处理技巧



税法解读精准 案例分析详实
重点难点突出 全面系统实用



YZLI0890146371



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

企业所得税业务操作实务与处理技巧/戴琼主编

北京: 中国经济出版社, 2012. 1

ISBN 978 - 7 - 5136 - 1273 - 9

I. ①企… II. ①戴… III. ①企业所得税—税收管理—中国 IV. ①F812. 424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 243608 号

责任编辑 邵 岩
责任审读 贺 静
责任印制 常 毅
封面设计 白朝文

出版发行 中国经济出版社
印刷者 北京市京津彩印有限公司
经销者 各地新华书店
开 本 787mm × 1092mm 1/16
印 张 38.25
字 数 796 千字
版 次 2012 年 1 月第 1 版
印 次 2012 年 1 月第 1 次
书 号 ISBN 978 - 7 - 5136 - 1273 - 9/F · 9136
定 价 78.00 元

中国经济出版社 网址 www.economyph.com 社址 北京市西城区百万庄北街 3 号 邮编 100037
本版图书如存在印装质量问题, 请与本社发行中心联系调换 (联系电话: 010 - 68319116)

版权所有 盗版必究 (举报电话: 010 - 68359418 010 - 68319282)

国家版权局反盗版举报中心 (举报电话: 12390)

服务热线: 010 - 68344225 88386794

前 言

2011年,继续坚持“效率优先、兼顾公平”的发展战略和施行结构性减税政策!

2011年6月30日,《全国人民代表大会常务委员会关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》由中华人民共和国第十一届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议通过,修订后的个人所得税法提高了工资薪金扣除标准,调整了税率和级距,降低了中低工薪阶层的税收负担,为促进社会公平与和谐提供制度保障。

2011年9月30日,国务院令 第605号颁布《国务院关于修改〈中华人民共和国资源税暂行条例〉的决定》,变原油、天然气资源税的“从量定额计征”为“从价定率计征”、提高焦煤的定额税率、增加贵重非金属矿原矿、稀土矿税目。资源税的改革,为加快产业结构调整,建立节能型社会树立了新的里程碑。

2011年10月28日,财政部令 第65号颁布《关于修改〈中华人民共和国增值税暂行条例实施细则〉和〈中华人民共和国营业税暂行条例实施细则〉的决定》,提高了增值税和营业税的起征点,降低了微型企业和小型企业的税负,为增进社会就业,扶持微型企业和小型企业的发展松绑。

同时,《中华人民共和国企业所得税法》及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的全面实施和相关配套税收法规密集出台后,随着国家宏观经济环境的不断变化和宏观调控的纵深发展,新文件不断推出,部分税收规章随着执行到期和新文件的出台而废止。财政部、国家税务总局对税收规范性文件先后进行清理。2010年12月13日,国家税务总局颁布了《关于公布现行有效的税收规范性文件目录的公告》(国家税务总局公告2010年第26号),文件明确列示了截至当时的有效文件1482个,为纳税人税收遵从提供了极大便利。

2011年,财政部、国家税务总局根据宏观经济形势和税收征管中出现的实际问题,对不征税收入、免税收入、成本费用和损失的税前扣除等进行了进一步明确和规范,并相继出台了《财政部、国家税务总局关于地方政府债券利息所得免征所得税问题的通知》(财税[2011]76号)、《财政部、国家税务总局关于专项用途财政性资金有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号)、《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告2011年第25号)、《国家税务总局关于企业所得税若干问

题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)等一大批文件,尤其是《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告2011年第25号)、以及2010年初颁布的《国家税务总局关于发布〈企业境外所得税收抵免操作指南〉的公告》(国家税务总局公告2010年第1号),对企业资产损失的税前扣除和境外所得的抵免进行了重大调整。

为确保广大读者能及时、全面、系统地了解相关所得税法规对企业所得税汇算清缴的影响,我们组织了业内一线专家和实务工作者,对现行所得税税收政策进行全面整理、系统归纳,并密切联系企业所得税汇算清缴工作实际,以《最新企业所得税业务处理技巧与汇算填报方法》为基础,在保持原书结构与体例不变的基础上,及时增删和更新失效文件,并根据新出台的有关法规文件,对具体问题重新分析与解答,力求法规及时有效、案例实用精准、内容全面完整,原理言简意赅。

同时,在行文过程中尽可能采用税法原文或相关税法条文释义,确保税收法规对具体问题规定的权威、准确、完整;将专家观点作为专家解读,在防止专家观点与税收法条混淆的同时,为读者提供参考;同时,对需要引起读者关注的问题,我们以专家提示的方式单独予以标注,以供读者留意。

在本书编写过程中,本人根据最新出台的税收法规,对本书内容进行全面修订。在本书编写过程中,得到了周华洋院长、王丽丽女士、李鸥女士的大力支持;特别是中国经济出版社的领导和编辑给予了极大的帮助,在此表示衷心感谢!同时,本书中有部分内容摘自网络,不便一一列举,在此一并致谢!

鉴于本书成稿日期限制,所引用的相关法规文件截止2011年11月底。限于编者水平,欠妥与错误之处在所难免,敬请广大读者批评指正,来函请致 zdcpa@vip.163.com。

戴琼

2011年11月30日于北京

目 录

第一章 2011 年度所得税汇算的特点	(1)
1. 企业所得税汇算清缴应关注的焦点	(4)
2. 企业所得税纳税调整的原理与方法	(11)
3. 新所得税法及其条例与原税法相比的重大变化	(14)
4. 企业所得税法及其实施条例的主要内容	(20)
5. 企业所得税纳税人范围的确定	(21)
6. 居民企业和非居民企业的界定	(24)
7. 企业所得税法中的法人概念	(28)
8. 应纳税所得额计算的基本原则	(31)
9. 亏损企业申报原则及亏损的确认方法	(32)
第二章 收入的确认方法及例解	(34)
10. 企业取得收入的种类及其内容	(35)
11. 货币形式取得收入的确定方法及原则	(39)
12. 非货币形式取得收入的确定方法及原则	(40)
13. 对于持续时间跨越纳税年度的收入的确认	(43)
14. 产品分成方式取得收入的确认	(45)
15. 非货币性资产交换的收入确认	(47)
16. “不征税收入”的具体规定	(52)
17. 商业折扣的处理与纳税调整	(55)
18. 现金折扣的处理与纳税调整	(57)
19. 有奖销售及捆绑式销售的处理与纳税调整	(59)
20. 计税营业额的税前减除处理与纳税调整	(61)
21. 分期收款方式销售收入的确认与纳税调整	(64)
22. 赊销方式销售收入的确认与纳税调整	(69)
23. 委托代销方式销售收入的确认与纳税调整	(70)

24. 配比原则在营业收入中的运用与纳税调整	(72)
25. 销售退回的处理与纳税调整	(76)
26. 需要安装和检验的发出商品的处理	(77)
27. 混合销售的处理与纳税调整	(78)
28. 兼营行为的会计处理与纳税调整	(81)
29. 提供劳务收入的确认与纳税调整	(82)
30. 特许权使用费收入的纳税调整	(85)
31. 利息收入的确认与纳税调整	(87)
32. 租金收入的确认与纳税调整	(91)
33. 销售不动产收入的确认与纳税调整	(98)
34. 转让土地使用权收入的处理	(105)
35. 建造合同收入的确认与纳税调整	(106)
36. 代购代销手续费收入的纳税调整	(110)
37. 销售包装物收入的纳税调整	(114)
38. 逾期包装物押金收入的纳税调整	(116)
39. 出租、出借包装物的会计处理和纳税调整	(119)
40. 固定资产出租收入的处理与纳税调整	(120)
41. 在建工程试运行收入的处理	(124)
42. 自产自用产品视同销售的会计处理和新旧所得税政策对比	(127)
43. 将货物等分配给投资者的纳税调整	(131)
44. 将货物用于广告、职工福利的会计处理与纳税调整	(132)
45. 股权投资持有收益的税务处理	(134)
46. 股权投资转让收益的税务处理	(136)
47. 股权投资转让损失的税务处理	(140)
48. 境外投资收益的所得税处理	(142)
49. 接受捐赠收入的会计处理与纳税调整	(155)
50. 取得财政拨款的处理与纳税调整	(159)
51. 政府补贴收入的会计处理与纳税调整	(161)
52. 政府性基金的免税处理与纳税调整	(163)
53. 非货币性资产交换的会计处理与纳税调整	(164)
54. 政策性拆迁补偿收入的税务处理	(169)
第三章 扣除的确认方法及例解	(175)
55. 允许扣除项目的范围	(176)
56. 合理性支出的界定与判断	(179)
57. 相关性支出的界定与判断	(180)

58. 成本费用中常见的作假手法	(181)
59. 成本的类别和具体内容	(185)
60. 费用的类别和具体内容	(187)
61. 所得税前可以扣除的税金种类和具体内容	(189)
62. 资产损失的种类和扣除方法	(190)
63. 其他支出的种类和具体内容	(201)
64. 明确规定比例扣除的项目种类及其比例	(203)
65. 工资薪金全额扣除的范围及其内容	(208)
66. 社保金扣除的范围及其内容	(210)
67. 资本化费用扣除的范围及其内容	(212)
68. 不得扣除的范围及其具体内容	(214)
69. 职工薪酬的会计处理与辞退福利的税前扣除	(217)
70. 职工福利费扣除的税务处理	(221)
71. 工会经费扣除的税务处理	(223)
72. 职工教育经费扣除的税务处理	(224)
73. 业务招待费扣除的税务处理	(227)
74. 住房补贴扣除的税务处理	(230)
75. 资产减值准备的税务处理	(232)
76. 劳保费扣除的税务处理	(238)
77. 差旅费扣除的税务处理	(239)
78. 会议费扣除的税务处理	(241)
79. 其他费用扣除的税务处理	(242)
80. 车辆使用费的税务处理	(244)
81. 邮电费用的税务处理	(248)
82. 总机构管理费的税务处理	(249)
83. 研究开发费的税务处理	(251)
84. 广告宣传费的税务处理	(254)
85. 销售费用的税务处理	(259)
86. 借款费用的税务处理	(261)
87. 汇兑损益的税务处理	(268)
88. 各项资产的计税基础	(271)
89. 固定资产折旧的税务处理	(273)
90. 企业所得税会计差异分析	(276)
91. 大修理支出的条件及税务处理	(280)
92. 固定资产的改建支出的税务处理	(282)

93. 生产性生物资产的计税基础及折旧年限与税务处理	(284)
94. 开办费的摊销年限及税务处理	(289)
95. 长期待摊费用的税务处理	(291)
96. 无形资产(含土地使用权)的税务处理	(292)
97. 投资资产的计税基础及扣除时间	(299)
98. 存货的计税基础与税前扣除	(301)
99. 转让资产的成本扣除与税务处理	(304)
100. 资产评估增值的内涵与纳税调整	(306)
101. 资产评估减值的纳税调整	(315)
102. 计税基础与账面价值的协调	(318)
103. 债务重组的会计处理与纳税调整	(320)
104. 资产捐赠的会计处理与纳税调整	(328)
105. 资产收购的税务处理	(332)
106. 股权收购的税务处理	(338)
107. 企业合并业务的税务处理	(345)
108. 企业分立业务的税务处理	(354)
109. 跨境重组的税务处理	(365)
110. 企业组织形式的变化及企业清算的税务处理	(367)
111. 企业重组特殊性税收处理的程序规定	(369)
112. 处置固定资产净收益的税务处理	(372)
113. 固定资产盘盈的税务处理	(374)
114. 出售无形资产收益的财税处理	(376)
115. 无法支付的应付款项的税务处理	(379)
116. 罚款净收入的税务处理	(381)
第四章 税收优惠政策的运用与例解	(383)
117. 减免税额的具体内容及税务处理	(385)
118. 抵免税额的具体内容及税务处理	(390)
119. 农林牧渔业的税收优惠	(392)
120. 港口、水利等基础项目税收优惠	(396)
121. 西部大开发的税收优惠	(399)
122. 民族自治地方的税收优惠	(402)
123. 环境保护、节能节水项目的税收优惠	(404)
124. 资源综合利用的税收优惠	(407)
125. 高新技术产业的税收优惠	(409)
126. 关于技术先进型服务企业的税收优惠	(417)

127. 文化企业的税收优惠	(419)
128. 非营利组织的税收优惠	(421)
129. 小型微利企业的具体标准及税收优惠	(422)
130. 安置残疾人员的税收优惠	(425)
131. 安置下岗失业人员的税收优惠	(433)
132. 农产品初加工的税收优惠	(436)
133. 研究开发费用的税收优惠	(441)
134. 技术转让所得的税收优惠	(447)
135. 创业投资的税收优惠	(450)
136. 固定资产加速折旧的税务处理	(460)
137. 预提所得税的免税范围	(465)
138. 境外所得减免税处理	(468)
139. 优惠政策的过渡及税务处理	(481)
第五章 特别纳税调整的方法及例解	(488)
140. 特别纳税调整及加收利息的规定	(489)
141. 关联方及关联交易的判定标准	(492)
142. 独立交易原则的规定	(495)
143. 转移定价的形式及涉税处理	(496)
144. 特别纳税调整方法之一:可比非受控价格法	(501)
145. 特别纳税调整方法之二:再销售价格法	(503)
146. 特别纳税调整方法之三:成本加成法	(504)
147. 特别纳税调整方法之四:交易净利润法	(506)
148. 特别纳税调整方法之五:利润分割法	(509)
149. 成本分摊协议原则与处理方法	(512)
150. 预约定价的范围及税务处理	(517)
151. 资本弱化管理及税务处理	(520)
第六章 纳税申报表的填报技巧及例解	(525)
152. 纳税申报表的使用对象及报送时间	(528)
153. 纳税申报表的表间结构与与附表的勾稽关系	(529)
154. 营业收入项目的填报	(530)
155. 各项扣除项目填报	(532)
156. 利润总额项目的填报	(533)
157. 纳税调整后所得的填报	(534)
158. 应纳税所得额的填报	(536)

159. 应纳税额的填报	(537)
160. 《收入明细表》的填报	(538)
161. 《成本费用明细表》的填报	(541)
162. 《纳税调整项目明细表》的填报	(545)
163. 《企业所得税弥补亏损明细表》的填报	(555)
164. 《税收优惠明细表》的填报	(556)
165. 《境外所得税抵免计算明细表》的填报	(561)
166. 《以公允价值计量资产纳税调整表》的填报	(564)
167. 《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》的填报	(565)
168. 《资产折旧、摊销纳税调整明细表》的填报	(567)
169. 《资产减值准备项目纳税调整表》的填报	(568)
170. 《长期股权投资所得(损失)明细表》的填报	(570)
171. 《企业所得税季度预缴纳税申报表》的填报	(573)
172. 总分机构《企业所得税汇总纳税分支机构分配表》的填报	(576)
173. 《企业所得税扣缴报告表》的填报	(583)
第七章 非居民企业纳税申报表的填报技巧及例解	(585)
174. 非居民企业所得税年度纳税申报表的填报(据实申报企业)	(587)
175. 非居民企业《营业收入及成本费用明细表》的填报(据实申报企业)	(590)
176. 非居民企业《弥补亏损明细表》的填报(据实申报企业)	(591)
177. 非居民企业所得税季度纳税申报表的填报(据实申报企业)	(592)
178. 非居民企业所得税年度纳税申报表的填报(核定征收企业)	(594)
179. 非居民企业所得税季度纳税申报表的填报(核定征收企业)	(598)
180. 扣缴企业所得税报告表	(601)

第一章 2011 年度所得税汇算的特点

企业所得税汇算清缴是税务机关加强所得税管理、组织财政收入的一项重要工作。根据财政部税政司的统计资料显示,2011 年 1 至 6 月,全国税收总收入完成 50,028.43 亿元,同比增长 29.6%。企业所得税完成 11,175.36 亿元,同比增长 38.3%。其中,2010 年 1-5 月汇算清缴的上年企业所得税达 4,032.49 亿元,同比增长 56.3%,对今年上半年企业所得税增收的贡献接近 40%^①。随着经济的不断发展、宏观经济形势的不断变化和税收征管要求,自 2008 年 1 月 1 日企业所得税法及其实施条例实施后,国务院财税主管部门又相继对诸多企业所得税有关政策进行了修改、废止、过渡以及进一步明确。

首先,应特别关注税收法规的有效性。随着《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例的颁布实施;《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则、《中华人民共和国营业税暂行条例》及其实施细则、《中华人民共和国消费税暂行条例》及其实施细则的修订并颁布实施;国务院财税主管部门曾相继对税收相关法规进行清理并颁布了相应的文件。国家税务总局根据《国务院办公厅关于做好规章清理工作有关问题的通知》(国办发[2010]28 号)对以前年度颁发的相关法规进行了全面清理,并 2010 年 12 月 13 日,颁发了《关于公布现行有效的税收规范性文件目录的公告》(国家税务总局公告 2010 年第 26 号)。该文件明确了截止发文时国家税务总局颁布的有效规范性文件 1482 个,且该文件随着后期文件的出台,又有相关文件废止。因此,企业在进行所得税汇算清缴时应特别关注文件的有效性。

其次,与 2010 年度相比,企业资产损失所得税税前扣除政策发生了重大变化。2009 年 4 月 16 日,财政部、国家税务总局发布了《财政部国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知》(财税[2009]57 号),对企业资产损失在计算企业所得税应纳税所得额时的扣除政策进行了明确。由于该文件是一个实体性文件,只解决了主要资产损失税前扣除标准、条件问题,没有涉及资产损失税前扣除程序、证据和管理方面的规定,为了解决上述问题,国家税务总局曾下发了《企业资产损失税前扣除管理办法》(国税发[2009]88 号)。2011 年 3 月 31 日,国家税务总局根据不断变化的客观

^① http://szs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/gongzuodongtai/201107/t20110718_577748.html

经济情况,结合当前税收征管体制改革的实际需要,又对 88 号文进行了修订、完善,发布了新的《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》(国家税务总局公告 2011 年第 25 号)。25 号公告将企业准予税前扣除的资产损失,划分为企业在实际处置、转让其拥有或者控制的、用于经营管理活动相关的资产而发生的损失(即实际资产损失),以及企业虽未实际处置、转让上述资产,但符合法定条件的损失(即法定资产损失);在税前扣除程序上,将资产损失企业自行计算扣除制度和审批扣除制度统一为企业自行申报扣除制度;在扣除时限上,资产损失税前扣除年度有了更加明确的规定,避免了企业在不同年度随意扣除资产损失现象。因此,资产损失税前扣除管理发生了重大变化,

第三,进一步明确了纳税申报表的填报口径。在《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表〉的通知》(国税发[2008]101 号)、《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表〉的补充通知》(国税函[2008]1081 号)、《国家税务总局关于做好 2009 年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2010]148 号)等文件的基础上,2011 年 4 月 29 日,国家税务总局又颁布了《国家税务总局关于企业所得税年度纳税申报口径问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 29 号),进一步对企业所得税年度纳税申报中关于符合条件的小型微利企业所得减免申报口径、关于查增应纳税所得额申报口径以及关于利息和保费减计收入申报口径予以明确。

第四,加强扣除凭证的管理力度。早在 2004 年,时任国家税务总局局长谢旭人在全国流转税工作会议上,提出“以票控税、网络比对、税源监控、综合管理”的十六字方针,并强调,这十六字方针不仅是增值税管理,也是其他税种管理的基本要求^①。合法有效的票据不仅是流转税抵扣的重要凭据,也是企业所得税税前扣除的重要凭证。根据《全国打击发票违法犯罪活动工作协调小组第四次会议纪要》(国阅[2010]124 号)、《国家税务总局关于认真做好 2011 年打击发票违法犯罪活动工作的通知》(国税发[2011]25 号)和《国家税务总局稽查局关于印发〈重点企业发票使用情况检查工作方案〉的通知》(稽便函[2011]19 号)等文件的相关规定,不难发现近期国家对发票管理的重视程度。根据上述文件,国家税务总局对税务系统开展重点企业发票使用情况检查工作进行了具体布置。2011 年 4 月 25 日,国家税务总局稽查局颁布了《国家税务总局稽查局关于重点企业发票使用情况检查工作相关问题的补充通知》(稽便函[2011]31 号),明确规定对企业列支项目为“会议费”、“餐费”、“办公用品”、“佣金”和各类手续费等的发票,须列为必查发票进行重点检查。对此类发票要逐笔进行查验比对,重点检查企业是否存在利用虚假发票及其他不合法凭证虚构业务项目、虚列成本费用等问题。截至 2011 年 8 月底,全国税务机关共查处制售假发票和非法代开发票案件 41 769 起,查获各类非法发票 1.33 亿份;查处违法受票企业 35 197 家,查处非

^① 资料来源: http://www.hntax.gov.cn/article_content.jsp?articleid=20051206002769

法取得发票 256 万余份,查补税款 26 亿余元,加收滞纳金及罚款 8.6 亿余元^①。因此,2011 年度税前扣除凭证的合法性、合规性应当引起纳税人足够重视。

第五,理顺了非境内注册居民企业的所得税处理。由于境内企业境外上市普遍采用“红筹模式”,即境内企业在境外上市,必须通过在境外设立离岸公司,以离岸公司为上市主体,再让离岸公司直接或间接控股境内子公司,从而实现资产出境。根据企业所得税法及其实施条例,当离岸公司从中国境内子公司分回利润时,需要就来源于中国境内所得计算缴纳预提所得税;而境内企业再从境外离岸公司分回利润后,由于境内企业属于居民纳税人,需要就来源于境内境外的全部所得缴纳企业所得税。从资金流过程的税负来看,该项利润在境内子公司分配利润前已经缴纳企业所得税款,汇给境外离岸公司时需要扣缴预提所得税,回流给境内企业时仍需全额作为应税收入,从而导致重复纳税。为鼓励企业走向国际资本市场,解决重复征税问题,国家税务总局于 2009 年颁布了《国家税务总局关于境外注册中资控股企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》(国税发[2009]82 号)。为进一步规范和加强对依据实际管理机构标准被认定为居民企业的境外注册中资控股企业的所得税管理,国家税务总局于 2011 年 7 月 27 日颁布了《国家税务总局关于印发〈境外注册中资控股居民企业所得税管理办法(试行)〉的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 45 号)。对于境外上市企业,所得税汇算清缴时应当充分关注 45 号公告对所得税征管的重大影响。

第六,明确或延续相关所得税优惠政策。由于部分所得税优惠政策执行期限至 2010 年 12 月 31 日,国务院财税主管部门先后出台了包括《财政部 国家税务总局关于继续实施小型微利企业所得税优惠政策的通知》(财税[2011]4 号)、《财政部 海关总署 国家税务总局关于深入实施西部大开发战略有关税收政策问题的通知》(财税[2011]58 号)、《财政部 国家税务总局关于地方政府债券利息所得免征所得税问题的通知》(财税[2011]76 号)、《国家税务总局关于企业国债投资业务企业所得税处理问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 36 号)、《国家税务总局关于实施农、林、牧、渔业项目企业所得税优惠问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 48 号)、《财政部 国家税务总局关于新疆困难地区新办企业所得税优惠政策的通知》(财税[2011]53 号)、《财政部 国家税务总局关于居民企业技术转让有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2010]111 号)、《国家税务总局关于高新技术企业资格复审期间企业所得税预缴问题的公告》(国家税务总局公告 2011 年第 4 号)等文件,对部分所得税减免优惠政策进行了明确。

第七,进一步明确了相关收入和费用的所得税处理。如《关于高新技术企业境外所得适用税率及税收抵免问题的通知》(财税[2011]47 号)、《财政部、国家税务总局

^① <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136608/n9947993/n9948014/11672489.html>

关于专项用途财政性资金有关企业所得税处理问题的通知》(财税[2011]70号)、《国家税务总局关于税务机关代收工会经费企业所得税税前扣除凭据问题的公告》(国家税务总局公告2011年第30号)、《国家税务总局关于煤矿企业维简费和高危行业企业安全生产费用企业所得税税前扣除问题的公告》(国家税务总局公告2011年第26号)、《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)等。

1 企业所得税汇算清缴应关注的焦点

在所得税汇算清缴的过程中,企业需要关注的25个问题:

1. 年底的合同怎么签?
2. 有视同销售行为吗?
3. 有不征税收入和免税收入吗?
4. 存在预计预售利润吗?
5. 对外投资或取得投资收益了吗?
6. 成本结转依据充分吗?
7. 当期费用是否足额计入?
8. 取得了符合规定的票据吗?
9. 折旧年限、残值估计对吗?
10. 工资薪酬的发放是否符合税法要求?
11. 福利费列支范围和标准是否符合规定?
12. 职工培训费和管理费混淆了吗?
13. 有往来款借款吗?
14. 有内部关联交易吗?
15. 是否有预提费用和减值准备?
16. 资产、负债的计税基础与账面价值是否存在差异?
17. 期末资产盘点核对了没?
18. 资产损失处理了吗?
19. 以前年度有评估增值资产吗?
20. 有企业重组吗?
21. 可否享受减免税优惠?
22. 研发费用加计扣除了吗?
23. 境外分回所得取得了完税凭证吗?
24. 弥补亏损了吗?
25. 填申报表时看了去年的申报表或备查资料吗?

具体来讲就是要做好下列准备工作,为企业所得税汇算清缴奠定良好的基础。

(一) 正确核算收入项目

第一,重点关注 10 项收入行为:

1. 赊销、延迟变现销售。企业应当加强对赊销业务的管理。赊销业务应当遵循规定的销售政策、信用政策及程序。年终企业要认真填好下列表格,分析原因,依法确认收入。

纳税人采取赊销方式销售商品或者产品,首先应当注意税收法规对赊销、延迟变现销售行为在流转税纳税义务发生时间与企业所得税收入确认原则与纳税义务时间的差异;同时厘清企业所得税相关法规与会计准则、制度对收入确认原则与计量标准的差异,准确处理应纳税暂时性差异或可抵扣暂时性差异;其次,赊销、延迟变现销售行为的发生,也就意味着将会增加应收账款,而应收账款的增加势必增加其管理成本,即收账费用和坏账损失。因此,年终必须高度关注!

表 1-1 赊销货款回收延迟一览表

企业名称: _____ 年 _____ 月 _____ 日 单位:人民币万元

编号	客户名称	赊销货款							回款情况			
		赊销货款额	12 个月前	6 个月前	3 个月前	回款率	延迟理由	回收对策	第 1 次	第 2 次	第 3 次	第 4 次

2. 视同销售。《企业所得税法实施条例》第二十五条规定:企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。国家税务总局《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828 号)规定,企业将自己生产或外购的资产,用于市场推广或销售、交际应酬、职工奖励或福利、股息分配、对外捐赠或其他改变资产所有权属的用途,应当视同销售。其产品的销售价格,应参照同期同类产品的市场销售价格;没有参照价格的,应按成本加合理利润的方法组成计税价格。但是,企业除将资产转移至境外以外,由于资产所有权属在形式和实质上均不发生改变的情形,如将资产用于生产、制造、加工另一产品;改变资产形状、结构或性能;改变资产用途(如,自建商品房转为自用或经营);将资产在总机构及其分支机构之间转移;上述两种或两种以上情形的混合以及其他不改变资产所有权属的用途的,可以作为内部处置资产,不视同销售确认

收入,相关资产的计税基础延续计算。因此,凡是境外转移资产或转移资产所有权属的将资产移送他人行为,均应当视同销售处理。

3. 废料销售。国家税务总局《关于加强废旧物资增值税管理有关问题的通知》(国税函[2005]第544号)规定:各级税务机关应加强产废企业下脚(废)料销售的监督管理,产废企业(增值税一般纳税人)销售下脚(废)料必须开具增值税专用发票,按规定缴纳增值税。因此,非正常损失报废材料的销售收入,冲原存货成本及增值税进项税额转出后作为营业外支出处理;因公司技改等正常原因使原料不能满足生产需要而销售的收入,作为其他业务收入处理;正常的生产、试验等废料销售收入,一般作为其他业务收入或营业外收入处理,无明确、严格的规定,两者都有一定的道理。

4. 包装物押金收入。企业收取的包装物押金,凡逾期未返还买方的,应确认为收入,依法计征企业所得税。逾期是指按照合同规定已逾期未返还的押金。纳税人为销售货物而出租出借包装物所收取的押金,无论包装物周转使用期限长短,超过一年(含一年)以上仍不退还的均并入销售额征税(仅增值税,应当与企业所得税无关)。企业向有长期固定购销关系的客户收取的可循环使用包装物的押金,其收取的合理的押金在循环期间不作为收入。

5. 在建工程试运行收入。企业在建工程发生的试运行收入,应并入总收入征税,不能直接冲减在建工程成本。外资企业根据税法的规定,对生产性的外商投资企业在筹办期内取得的非生产性经营收入,减除与上述收入有关的成本、费用和损失后的余额,应当作为企业当期应纳税所得额,并依照税法第五条、第七条规定(仅适用经济特区的生产性企业)的税率计算缴纳企业所得税,但可以不作为计算减免税优惠期的获利年度。

6. 超过一年以上的建筑、安装、装配工程的劳务收入。尽管《营业税暂行条例》及其实施细则要求“纳税人提供建筑业或者租赁业劳务,采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天”。但企业所得税相关法规规定,超过一年以上的建筑、安装、装配工程的劳务收入和建筑、安装、装配工程的提供劳务,持续时间超过一年的,可按以完工进度或者完成的工作量分期确定收入的实现。

7. 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所取得的收入,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。

8. 应付未付收入。《企业会计准则——基本准则》规定,应付未付的款项属于企业非日常活动产生的经济利益的总流入,属于利得计入“营业外收入”科目。在税法上,对于应付未付的款项,凡债权人逾期3年未要求偿还的,应计入企业当年度收益计算缴纳企业所得税。

9. 资产盘盈收入。按照企业财务制度的规定,企业要定期或不定期地对资产进行盘点清查,年度终了前必须进行一次全面的盘点清查。对于财产清查中盘盈的资产,报经批准转销时,应当计入当期损益。