



主编 潘伟辰 张志忠

QIYE SUODESHUI NASHUI SHENBAO CAOZUO SHIWU

企业所得税纳税申报 操作实务

◆ 苏州大学出版社

企业所得税纳税申报操作实务

潘伟辰 张志忠 主编

苏州大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税纳税申报操作实务/潘伟辰,张志忠主编.
苏州:苏州大学出版社,2009.12
ISBN 978-7-81137-393-6

I.企… II.①潘…②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(2009)第 219740 号

企业所得税纳税申报操作实务

潘伟辰 张志忠 主编

责任编辑 薛华强

苏州大学出版社出版发行
(地址:苏州市干将东路200号 邮编:215021)
丹阳市教育印刷厂印装
(地址:丹阳市西门外 邮编:212300)

开本 787 mm×960 mm 1/16 印张 31.25 字数 510 千
2009年12月第1版 2009年12月第1次印刷
ISBN 978-7-81137-393-6 定价:48.00元

苏州大学版图书若有印装错误,本社负责调换
苏州大学出版社营销部 电话:0512-67258835
苏州大学出版社网址 <http://www.sudapress.com>

编 委 会

主 编：潘伟辰 张志忠

编 委：潘伟辰 张志忠 陈思益

聂新华 丁 敏 陈 雅



前言

在中国经济进入持续快速发展的背景下,中央对于税收政策的基本取向是服务经济、规范经济的路径。《中华人民共和国企业所得税法》已由第十届全国人民代表大会第五次会议于2007年3月16日通过,自2008年1月1日开始施行。为配合新《企业所得税法》的贯彻落实,国务院第197次常务会议讨论通过的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》也于2008年1月1日生效。新《企业所得税法》及其实施条例的颁布实施,抓住改革开放取得伟大成就的有利时机,归并内外资企业所得税,制定统一、规范、简明、易于操作的新企业所得税制,有着重大的现实意义和深远的历史意义。税收与纳税人利益休戚相关,面对新《企业所得税法》,纳税人最关心的是如何应用税收政策。税收政策的贯彻应用,最终都体现和反映在纳税人的纳税申报工作中。

为帮助广大税务和财务工作者准确应用税收政策,熟练掌握企业所得税纳税申报实务,我们组织几名长期从事税收工作的高中级专业人员编写了本书。本书以纳税申报这一政策应用核心环节为切入点,围绕居民企业、非居民企业预缴申报、年度申报和清算申报实务操作方法,区分查账征收和核定征收不同类型,覆盖了新《企业所得税法》及其实施条例和相关配套制度,辅之以大量案例,将新《企业所得税法》涉及的各项政策体现在申报过程中。全书分为十二章,围绕企业所得税纳税申报实务,将企业所得税税收政策融会在申报表中,深入分析了纳税申报的方法、内容和操作技巧。各章独立成篇,自成体系,既可以作为初学者完整学习企业所得税实务的读本,也可以供有一定基础的专业人员作为研究参考。与一些侧重企业所得税税收基本知识介绍的书籍不同,本书关注

重点问题的指导,把握难点问题的剖析,体现疑点问题的解答,加强热点问题辅导,侧重实务融会贯通的能力,既是一本工具书,又是一本辅导读本,旨在引导负有纳税义务的企业和组织掌握纳税申报实务,在提高实践运用水平的基础上,更好地维护自己的合法权益。

此书融时效性与实用性、可读性、系统性于一身,帮助广大读者达到学好、用好新《企业所得税法》的目的。由于时间和作者水平有限,本书难免存在不足之处,敬请读者不吝赐教。

编者

2009年12月

目 录

第一章 企业所得税纳税申报概述	(1)
第一节 企业所得税纳税申报涉及的基本要素.....	(1)
第二节 企业所得税纳税申报表体系、结构及其原理.....	(18)
第二章 企业所得税月(季)度预缴申报实务	(25)
第一节 企业所得税月(季)度预缴申报概述	(25)
第二节 企业所得税月(季)度预缴申报实务	(30)
第三章 企业所得税年度纳税申报实务	(48)
第一节 利润总额的确定	(48)
第二节 企业所得税应纳税所得额的确定	(56)
第三节 企业所得税应纳税额的确定	(65)
第四节 年度纳税申报表(主表)附列资料的填报	(68)
第四章 企业所得税纳税调整实务	(69)
第一节 所得税纳税调整概述	(69)
第二节 收入类调整项目的填报	(75)
第三节 扣除类调整项目的填报.....	(112)
第四节 资产类调整项目的填报.....	(144)
第五节 其他调整项目的填报.....	(176)
第六节 企业重组的纳税调整填报.....	(186)

第五章 企业所得税税收优惠纳税申报实务 ·····	(222)
第一节 企业所得税税收优惠概述·····	(222)
第二节 免税收入的税务管理·····	(224)
第三节 减计收入的税务管理·····	(229)
第四节 加计扣除的税务管理·····	(233)
第五节 减免所得额的税务管理·····	(240)
第六节 低税率优惠的税务管理·····	(253)
第七节 减免税的税务管理·····	(268)
第八节 加速折旧的税务管理·····	(280)
第九节 投资抵扣的税务管理·····	(283)
第十节 投资抵免的税务管理·····	(285)
第十一节 税收优惠纳税申报实务·····	(301)
第六章 境外所得纳税申报实务 ·····	(308)
第一节 境外所得纳税申报概述·····	(308)
第二节 境外所得纳税申报实务·····	(311)
第七章 跨地区汇总纳税企业申报实务 ·····	(317)
第一节 总分机构汇总纳税概述·····	(317)
第二节 跨地区汇总纳税企业纳税申报实务·····	(322)
第八章 特殊行业企业所得税纳税申报实务 ·····	(343)
第一节 金融企业所得税纳税申报实务·····	(343)
第二节 事业单位、社会团体和民办非企业单位企业所得税纳税 申报实务·····	(356)
第三节 房地产开发企业所得税纳税申报实务·····	(371)

第九章 企业所得税年度纳税申报综合实例 ·····	(393)
第十章 企业所得税核定征收纳税申报实务 ·····	(425)
第一节 企业所得税核定征收概述·····	(425)
第二节 企业所得税核定征收纳税申报实务·····	(431)
第十一章 非居民企业所得税纳税申报实务 ·····	(438)
第一节 非居民企业所得税纳税申报概述·····	(438)
第二节 非居民企业所得税预缴申报实务·····	(443)
第三节 非居民企业所得税汇算清缴申报实务·····	(453)
第四节 非居民企业所得税扣缴申报实务·····	(466)
第十二章 企业清算所得税纳税申报实务 ·····	(473)
第一节 企业清算所得的确定方法·····	(473)
第二节 企业清算所得税纳税申报实务·····	(475)

第一章

企业所得税纳税申报概述

第一节 企业所得税纳税申报涉及的基本要素

企业所得税是以纳税人实现的所得作为课税对象的一个税种。征税对象包括纳税人生产经营所得和其他所得。与流转税不同,企业所得税是对纳税人生产经营的最终成果——利润课税,更侧重调节纳税人的实际负担能力,体现量能负担原则,所得多的多征,所得少的少征,没有所得的则不征。从社会财富分配角度来看,企业所得税接近最终分配环节,与纳税人分配关系相对直接、透明,政策目标预期显著,能在一定程度上引导纳税人的投资及消费倾向,是国家调控宏观经济的重要税收手段之一。因此,企业所得税是国家税收制度中的一个重要税种。世界上许多国家通过对所得税税率的调整、税基的确定、税收优惠政策的运用,努力实现财政收入的增长,调节社会收入分配,实现对经济活动的宏观调控。企业所得税纳税申报,是指纳税人依据税收法律、法规和有关税收政策的规定,根据其生产经营的核算情况,依法申报其应缴纳企业所得税的过程。企业所得税纳税申报通过企业所得税预缴、年度汇缴和清算纳税申报表实现。纳税申报表是反映纳税人生产经营情况和计算缴纳企业所得税情况的有效载体,能完整反映企业生产经营状况,企业所得税相关税收政策都将通过纳税申报表予以体现。因此,纳税申报表既是纳税人依法缴纳企业所得税的基础,也是税务机关依法征收企业所得税的基础。纳税申报表集中和浓缩了纳税申报期内纳税人适用的各项企业所得税政策,熟练掌握纳税申报表填报实务,对征纳双方都有着十分重要的意义。

一、企业所得税纳税申报的基本依据

在现代法制国家,任何一个税种的开征,均需要按照严格规范的程序进行,并通过法律、法规的形式明确下来,以此作为国家征收管理税种的基本依据。企业所得税也不例外。

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“新企业所得税法”),自2008年1月1日起施行。

新企业所得税法第五十九条规定,国务院根据本法制定实施条例。为了保障新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新企业所得税法规定,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。12月6日,温家宝总理签署国务院令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“实施条例”),自2008年1月1日起与新企业所得税法同步实施。

新企业所得税法及其实施条例出台后,对企业所得税的基本税制要素、重大政策问题以及主要的税收处理作了明确,但由于企业所得税涉及各行各业,与企业生产经营的方方面面密切相关,还无法做到对所有企业、所有经济交易事项的所得税处理逐一规定。比如,实施条例中仅规定了企业重组的所得税处理原则,没有对各种形式的企业重组的所得税处理予以具体明确;居民企业汇总纳税的所得税管理也没有作具体规定。因此,针对企业所得税制度的特点,结合我国20多年的税收立法实践,新企业所得税法及其实施条例出台后,国务院财政、税务主管部门还将根据新企业所得税法及其实施条例的规定,针对一些具体的操作性问题,研究制定部门规章和具体操作的规范性文件,作为新企业所得税法及其实施条例的配套制度。

通过这样的制度安排,形成企业所得税法律、行政法规和规章及其规范性文件三个层次的制度框架,构成一个体系完备、符合国际惯例、便于操作

的企业所得税制度体系,以此作为企业所得税纳税申报的基本依据。在纳税申报实务处理时,纳税人应结合日常经营活动的财务会计核算情况,遵循企业所得税法律、行政法规和规章及其规范性文件的税收政策规定,在规定的纳税申报期内履行纳税申报义务。财务会计核算情况,是纳税申报的基本资料,不是纳税申报的依据。只有税收法律、行政法规和规章及其规范性文件,才能作为纳税的依据。根据《中华人民共和国税收征收管理法》第二十条规定,“纳税人、扣缴义务人的财务、会计制度或者财务、会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的,依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税款、代扣代缴税款”。新企业所得税法第二十一条也明确规定,“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”。

二、企业所得税纳税申报的主体

企业所得税纳税申报的主体,即企业所得税的纳税人和扣缴义务人,是依法负有企业所得税纳税义务或扣缴义务的单位或个人。

(一) 纳税义务人

《中华人民共和国企业所得税法》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,应依法缴纳企业所得税。企业分为居民企业和非居民企业。新企业所得税法取消了原内资税法中有关以“独立经济核算”为标准确定纳税人的规定,将纳税人的范围确定为企业和其他取得收入的组织。为避免重复征税,规定个人独资企业和合伙企业不适用企业所得税法。新企业所得税法采用了“登记注册地标准”和“实际管理机构地标准”相结合的办法,对居民企业和非居民企业作了明确界定。

1. 居民企业

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。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。

“依法在中国境内成立”的企业,需要同时符合以下三个方面的条件:

第一,成立的依据为中国的法律、行政法规。“依法在中国境内成立”的

企业中的“法”是指中国的法律、行政法规。目前我国法人实体中各种企业及其他组织类型分别由各个领域的法律、行政法规规定。如《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国全民所有制工业企业法》、《中华人民共和国乡镇企业法》、《中华人民共和国农民专业合作社法》、《中华人民共和国乡村集体所有制企业条例》、《中华人民共和国城镇集体所有制企业条例》、《事业单位登记管理暂行条例》、《社会团体登记管理条例》、《基金会管理条例》等,都是有关企业及其他取得收入的组织成立的法律、法规依据。

第二,在中国境内成立。这是属地管辖原则的体现,即在中国境内成立的企业或其他取得收入的组织,其成立条件、程序以及经营活动等方面都应当适用中国的法律、法规。属地管辖原则与一国的领土主权密切相关,是确定国家法律管辖权的基本原则之一。

第三,属于取得收入的经济组织。企业所得税是对所得征税的税种,所以,纳税人必须是取得收入的主体,才能属于新企业所得税法规定的“企业”,即企业所得税的纳税人。新企业所得税法规定的“企业”,包括以下各类取得收入的组织:

(1) 企业。包括公司制企业和其他非公司制企业,不包括依照中国法律、行政法规规定成立的个人独资企业、合伙企业,但是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。

(2) 事业单位。根据《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。

(3) 社会团体。根据《社会团体登记管理条例》第二条规定,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。

(4) 其他取得收入的组织。这些经济组织主要包括: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》规定,基金会是指利用自然人、法人或者其他组织捐赠的财产,以从事公益事业为目的,按照本条例的规定成立的非营利性法人。③ 商会。包括中国商会和外国商会,中国商会是国内企业组织的非营利性行业

协会团体;根据《外国商会管理暂行规定》,外国商会是指外国在中国境内的商业机构及人员依照本规定在中国境内成立,不从事任何商业活动的非营利性团体。④ 农民专业合作社。根据《中华人民共和国农民专业合作社法》,农民专业合作社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。⑤ 随着经济社会发展而出现的其他类型的取得收入的组织。

“依照外国(地区)法律成立”的企业作为我国企业所得税的纳税人,如果这类企业的实际管理机构在中国境内,也属于企业所得税法规定的居民企业纳税人,否则即属于非居民企业纳税人。“依照外国(地区)法律成立”的企业也需要同时具备三个条件:

第一,成立的法律依据为外国(地区)的法律法规。这类企业虽然是中国的企业所得税的纳税人,但是并不是依据中国的法律法规成立的,而是依据中国境外的其他国家(地区)的法律法规成立的。“依照外国(地区)法律成立”中的“法律”,属于广义的法律,包括可以作为企业成立依据的所有法律和法规。

第二,在中国境外成立。这类企业不是在中国境内成立的,即企业的登记注册地点是在中国境外的其他国家(地区)。之所以能够成为中国的企业所得税的纳税人,是因为这类企业会取得来自于中国境内的所得。

第三,属于取得收入的经济组织。与“依法在中国境内成立”的企业一样,这类企业也必须是能够取得收入的组织,具体包括:在中国境内设立机构、场所从事生产经营活动的外国企业,或者没有在中国境内设立机构、场所但是取得来源于中国境内的所得的外国企业,包括在中国境内进行活动并取得收入的外国慈善组织、学术机构等。根据企业所得税法的规定,如果这类企业的实际管理机构在中国境内,就属于企业所得税法规定的居民企业纳税人,否则即属于非居民企业纳税人。这里的“实际管理机构”是指对企业有实质性管理和控制的机构,对企业的经营活动能够起到实质性的影响。实际管理机构应对企业实行全面的管理和控制,只对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,不认定为实际管理机构。只有对企业的整体或者主要的生产经营活动有实际管理控制,对企业的生产经营活动负总体责任的管理控制机构,才符合实际管理机构标准。实际管理

机构管理和控制的内容是企业的生产经营、人员、账务、财产等,这是界定实际管理机构的最关键标准。如果一个外国企业只在表面上是由境外的机构对企业有实质性的全面管理和控制权,但是企业的生产经营、人员、账务、财产等重要事务实际上是由在中国境内的一个机构来作出决策的,就应当认定其实际管理机构在中国境内。

2. 非居民企业

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。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。

企业所得税法明确了对非居民企业的界定标准,即实际管理机构不在中国境内的外国企业(如在中国境内即属于居民企业),只要具备以下两个条件之一,即属于非居民企业:一是在中国境内设立了机构、场所;二是没有设立机构、场所,但是取得了来源于中国境内的所得。所称机构、场所,是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所,主要包括以下两种情况:

(1) 在中国境内设立的从事生产经营活动的机构、场所:

① 管理机构、营业机构、办事机构。管理机构是指对企业生产经营活动进行管理决策的机构;营业机构是指企业开展日常生产经营活动的固定场所,如商场等;办事机构是指企业在当地设立的从事联络和宣传等活动的机构,如外国企业在中国设立的代表处,往往为开拓中国市场进行调查和宣传等工作,为企业将来到中国开展经营活动打下基础。

② 工厂、农场、开采自然资源的场所。这三类场所属于企业开展生产经营活动的场所。工厂是工业企业,如制造业的生产厂房、车间所在地。农场为广义的概念,包括《中华人民共和国农业法》第九十八条规定的“农场、牧场、林场、渔场”等农业生产经营活动的场所。开采自然资源的场所主要是采掘业的生产经营活动场所,如采矿、采油等。

③ 提供劳务的场所。包括从事交通运输、仓储租赁、咨询经纪、科学研

究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动的场所。

④ 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所。包括建筑工地、港口码头、地质勘探场地等工程作业场所。

⑤ 其他从事生产经营活动的机构、场所。包括前四项未列举的各种情况,但必须都属于企业从事生产经营活动的场所。

(2) 委托营业代理人的,视同设立机构、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。视同的条件主要包括以下三个方面,且必须同时具备:

一是接受外国企业委托的主体,既可以是中国境内的单位,也可以是中国境内的个人。也就是说,不管是单位还是个人,只要与外国企业签订了委托代理类协议,代表该外国企业在中国境内从事生产经营活动,就可以被认定为是外国企业“在中国境内设立机构、场所”,这就解决了机构、场所不包括个人的问题。

二是代理活动必须是经常性的行为。所谓经常,既不是偶然发生的,也不是短期发生的,而是固定的、长期发生的行为。具体多长期限才能算是“经常”,属于具体操作问题,比较复杂,需要有较强的灵活性,因此各国税法对此都没有作固定的规定,可以由财政、税务部门具体规定。

三是代理的具体行为,包括代理签订合同,或者储存、交付货物等。只要经常代表委托人与他人签订协议或者合同,或者经常储存属于委托人的产品或者商品,并代表委托人向他人交付其产品或者商品,即使营业代理人 and 委托人之间没有签订书面的委托代理合同,也应认定其存在法律上的代理人与被代理人的关系。

(二) 扣缴义务人

企业所得税法第三条第三款规定:“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。”非居民企业取得的这部分所得,属于来源于中国境内所得,对其征收所得税是我国税收权益的重要体现。但是,这些所得在所得来源地难以按照一般损益计算原

则准确计算应纳税所得额,而且纳税人在中国境外,也无法采取纳税人自行申报纳税的一般征税方式,税务机关难以实施有效管辖。因此,企业所得税法第三十七条规定,对这部分所得实行源泉扣缴,以支付人为扣缴义务人。

源泉扣缴是企业所得税的一种国际上通行的征收方式,它是指以所得支付者为扣缴义务人,支付人在支付相关款项时,按照税法及其实施条例和税收协定规定税率,扣缴非居民企业在我国应缴纳的税款。一笔交易总有付款的一方,这就是所谓的“源泉”,付款方在支付时把收款方应缴的税扣下来缴入国库,所以称“源泉扣缴”。“源泉扣缴”的优点是能够有效保护税源,防止偷漏税,又能够简化纳税手续,便于征收管理。

根据《税收征收管理法》的规定,扣缴义务人依照法律、行政法规的规定履行代扣、代收税款的义务。对法律、行政法规没有规定负有代扣、代收税款义务的单位和个人,税务机关不得要求其履行代扣、代收税款义务。考虑到直接负有支付相关款项义务的单位或者个人扣缴税款最为方便,而且税务机关也容易进行税源管理,为了避免实践中支付人逃避扣缴义务或者错误指定扣缴义务人,实施条例明确规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为支付人,包括居民企业、非居民企业和不缴纳企业所得税的其他组织和个人,即为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次或者到期应支付时,从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

所称支付人,是合同或者协议约定的负有法律责任的当事人,当事人接受他人委托与非居民企业签订协议,也应作为支付人履行扣缴非居民企业税款。需要注意的是,由于非居民企业在向我国提供技术、设备、租金或者投资时,除了与居民企业之间进行往来外,还可能与其他机构、团体甚至个人之间发生这些业务往来,这些机构、团体、个人在支付相关款项时,也应作为支付人,履行扣缴非居民企业税款的义务。同时,支付人不论是否在中国境内,均为规定的扣缴义务人。

除了税法规定负有扣缴义务的扣缴义务人外,考虑到非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得的特殊性,新企业所得税法还明确了县级以上税务机关可以指定扣缴义务人。非居民企业在我国承包工程作业或者提供劳务,一般具有以下特点:一是作业时间短;二是业务活动在境内还是境外不容易划分;三是来华人员基本上是技术人员,不了解我国税收法律法规,申报纳税不属于他们在该企业的职责范围。此外,非居民企业是否在我