



曾建斌 著

企业所得税

纳税申报实务

TAX

廣東省出版集團
廣東經濟出版社



曾建斌 著

企业所得税

纳税申报实务

TAX

廣東省出版集團
廣東人民出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

最新企业所得税纳税申报实务 / 曾建斌著. — 广州: 广东经济出版社, 2009. 4

ISBN 978-7-5454-0229-2

I. 最… II. 曾… III. 企业—所得税—税收管理—中国—技术培训—教材 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 049469 号

出版发行	广东经济出版社 (广州市环市东路水荫路 11 号 11~12 楼)
经销	广东新华发行集团股份有限公司
印刷	惠州日报印务公司 (惠州市江北文华 1 路惠州日报社)
开本	730 毫米×1020 毫米 1/16
印张	11.5 1 插页
字数	222 000 字
版次	2009 年 4 月第 1 版
印次	2009 年 4 月第 1 次
印数	1~5 000 册
书号	ISBN 978-7-5454-0229-2
定价	29.80 元

如发现印装质量问题, 影响阅读, 请与承印厂联系调换。

发行部地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 38306055 38306107 邮政编码: 510075

邮购地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 37601950 邮政编码: 510075

营销网址: <http://www.gebook.com>

广东经济出版社常年法律顾问: 何剑桥律师

· 版权所有 翻印必究 ·

前 言

《中华人民共和国企业所得税法》自 2008 年 1 月 1 日执行以后，国家税务总局以《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 号文件）和《关于〈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 号文件）以两个文件规范了企业所得税年度纳税申报表，本书是辅导企业如何根据企业所得税年度纳税申报表的要求进行一年一度的所得税汇算清缴的指导书。

获知作者的出书计划以后，有熟悉的读者表示担忧：市面上关于所得税年度纳税申报表和所得税汇算清缴的辅导书充斥书架，你的书有什么新意吸引读者？我的信心是：本书基于作者为众多企业提供的培训和咨询为基础，面向需要实战指导的企业财务人员，本书聚焦的重点是财务人员在实际操作中需要的分析与辅导，而不是枯燥的理论介绍。为了使本书能简单、易懂、易用，本书在编著过程中还特别进行了具有针对性的设计：

1. 举例易读易用

在其他的同类书籍中，书中的举例往往是大型的综合案例，在几个章节中使用同一举例。这种方法不符合现代人的阅读习惯。本书针对举例进行了专门的规范和简化，一是每个举例只说明一个问题，降低综合性，使读者容易理解；二是每个举例之间相互独立，读者根据需要选择阅读时没有障碍。

2. 详细介绍数据来源

本书的附件提供了经整理、归纳、总结的年度所得税纳税申报表主表和附表三“纳税调整项目明细表”各项口的数据来源明细表，希望为读者



实操填表时提供帮助。

企业平时进行会计处理，形成年度会计报表，年末填报年度所得税申报表时必须以会计为基础。掌握填写所得税申报表时如何从会计报表、会计账簿中获取需要的数据的方法才能快捷、准确地完成汇算清缴。本书对每个需要填报的项目都具体说明了如何从会计核算体系中获取数据，并为企业提供如何改进会计核算的建议，便于企业今后顺利实施所得税核算清缴。

3. 重点分析企业常见业务

财务人员都能发现一个有趣的现象：企业实际发生的业务和专业考试中考试题目反映的业务往往相距十万八千里。财务人员的各类专业考试中资本运作、长期股权投资业务、债务重组、清算业务等所占比重比较大，而在企业实际发生的业务中，这些业务所占的比重非常低。因此，本书为贴近企业实际，大幅缩减了考试中作为重点，企业实际较少发生的资本运作、非货币资产交换等业务的篇幅，把分析的重点放在企业常见的所得税调整项目上，因此，本书更加具有实用性。

4. 对特殊项目进行专门辅导

所得税汇算清缴的难点是预提费用、跨期票据、以前年度损益调整、税务检查调整等特殊项目，为此，本书另辟专章为读者分析这些特殊问题，为读者扫清汇算清缴的拦路虎。

有了以上独具匠心的设计，作者相信本书对企业财务人员的指导作用更强了。

在本书的编写过程中，广州理道财税咨询有限公司的咨询顾问胡卓焕、黄廷雄、黄杨易、王谦、何伟文、黄亮、巫玉婷、陈少漫等参与了编写，并提供了很多具有建设性的意见和素材，廖延艳负责了具体的整理、修改、校对工作，在此一并表示感谢。

另外，感谢广东经济出版社年轻专业的王成刚编辑为本书出版所付出的辛勤劳动。

企业所得税年度纳税申报表 2008 年 12 月才公布，其中的很多问题需要进一步明确和实践后的总结，作者虽然已经多次校对了全部书稿，并反复修改，但经验告诉我们：错误在所难免。对于其中的问题，各种质疑、

怀疑、疑惑、讨教等都请发邮件到 cco@ri-china.com，本人愿意洗耳恭听，还欢迎各位读者、各位财务人员、各位同行到理道财税咨询网（www.ri-china.com）的“咨询在线”栏目讨论，一起华山论剑，辨明是非，共同提高所得税汇算清缴的税务处理能力。

曾建斌
2009年3月

目 录

第一章 年度企业所得税汇算清缴的准备	(1)
第一节 透视企业所得税年度纳税申报表	(1)
第二节 申报表主表的结构和特征	(5)
第三节 编制所得税年度纳税申报表的注意事项	(8)
第四节 年度所得税汇算清缴的准备	(11)
第二章 新旧企业所得税年度纳税申报表的对比分析	(15)
第一节 新所得税申报表与原外资企业所得税申报表的对比分析 ..	(15)
第二节 新所得税申报表与原内资企业所得税申报表的对比分析 ..	(22)
第三章 所得税年度纳税申报表各附表的政策分析与编制辅导	(26)
第一节 收入明细表的分析与编制	(26)
第二节 成本费用明细表的分析与编制	(35)
第三节 弥补亏损明细表的分析与编制	(41)
第四节 税收优惠明细表的分析与编制	(45)
第五节 境外所得抵免明细表的分析与编制	(55)
第六节 以公允价值计量资产纳税调整表的分析与编制	(63)
第七节 广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表的分析与编制 ..	(69)
第八节 资产折旧、摊销纳税调整明细表的分析与编制	(74)
第九节 资产减值准备项目调整明细表的分析与编制	(88)
第十节 长期股权投资所得(损失)明细表的分析与编制	(98)
第四章 纳税调整项目明细表的分析与编制	(108)
第一节 纳税调整项目明细表的结构分析	(108)
第二节 本表与纳税申报表、其他附表的关系	(109)
第三节 与原有内资企业纳税调整表的对比	(110)
第四节 “收入类纳税调整项目”相关政策分析与编制辅导	(111)
第五节 “扣除类调整项目”的填列方法	(118)
第六节 “资产类调整项目”的填列方法	(129)
第七节 其他各调整项目的填列方法	(132)
第五章 年度纳税申报表主表的分析与编制	(134)
第一节 主表的整体分析	(134)



第二节	主表各项目相关政策与编制分析	(137)
第六章	汇算清缴中特殊项目的税务政策分析与纳税调整	(145)
第一节	汇算清缴中预提费用的税务处理	(145)
第二节	汇算清缴中跨年度费用的税务处理	(147)
第三节	以前年度损益调整的税务处理	(149)
第四节	税务稽查补税的税务处理	(152)
第五节	逾期未付应付账款的税务处理	(154)
第六节	清算期间的税务处理与纳税申报	(156)
第七章	非居民企业年度申报表的分析与编制	(158)
第一节	据实申报非居民企业年度所得税申报表的分析与编制	(158)
第二节	核定征收非居民企业年度所得税申报表的分析与编制	(163)
附件		
	所得税申报表主表各项目数据来源明细表	(166)
	纳税调整项目明细表各项目数据来源明细表	(168)
	中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类)	(171)
	中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类)填报说明	(173)
	附表一(1)“收入明细表”填报说明	(181)
	附表一(2)“金融企业收入明细表”填报说明	(184)
	附表一(3)“事业单位、社会团体、民办非企业单位收入明细表” 填报说明	(188)
	附表二(1)“成本费用明细表”填报说明	(190)
	附表二(2)“金融企业成本费用明细表”填报说明	(193)
	附表二(3)“事业单位、社会团体、民办非企业单位支出明细表” 填报说明	(196)
	附表三“纳税调整项目明细表”填报说明	(198)
	附表四“企业所得税弥补亏损明细表”填报说明	(210)
	附表五“税收优惠明细表”填报说明	(212)
	附表六“境外所得税抵免计算明细表”填报说明	(217)
	附表七“以公允价值计量资产纳税调整表”填报说明	(219)
	附表八“广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表”填报说明	(220)
	附表九“资产折旧、摊销纳税调整表”填报说明	(222)
	附表十“资产减值准备项目调整明细表”填报说明	(224)
	附表十一“长期股权投资所得(损失)明细表”填报说明	(225)

第一章 年度企业所得税汇算清缴的准备

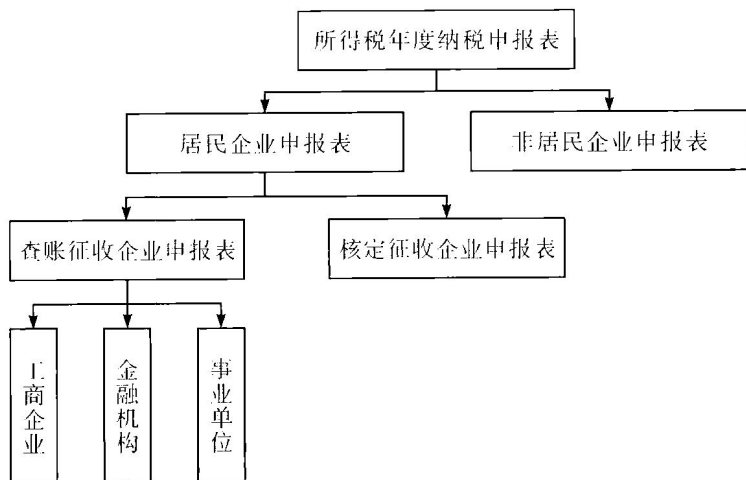
企业财务人员在完成年度会计报表以后，还要填写年度所得税纳税申报表，经过中介机构的审核后清缴年度应缴的所得税。所得税汇算清缴涉及纳税人一年内财务会计处理的方方面面，牵涉的税务政策范围广、内容多，汇算清缴过程中少缴税企业面临税务风险，多缴税企业面临损失，如何恰当、合理、简捷、高效地完成年度所得税汇算清缴工作是企业财务人员必须面临的问题。

做好所得税汇算清缴从理解、掌握新企业所得税年度申报表开始，申报表始终是所得税汇算清缴的核心。下面我们围绕企业所得税年度申报表，分析如何做好所得税汇算清缴工作。

第一节 透视企业所得税年度纳税申报表

一、企业所得税年度纳税申报表的架构体系

自 2008 年 1 月 1 日起，《中华人民共和国企业所得税法》开始执行，税务机关根据新企业所得税法的规定和要求，调整和修改了适用新企业所得税法的纳税人年度所得税纳税申报表。新的申报表体系结构如下：



从以上架构体系可以看出，新的申报表体系包括了非居民企业和居民企业两个系列，居民企业申报表根据所得税征管方式又分为适用于查账征收的纳税人申报表和适用于核定征收的纳税人申报表，查账征收的申报表根据纳税人的特点又分为工商企业、金融机构、事业单位（包括社会团体、民办机构等）三大类。

再加上《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表〉的通知》（国税发〔2008〕114号文件）要求填报的《企业年度关联业务往来报告表》，上述申报表构成了企业年度所得税纳税申报表的一个完整体系。

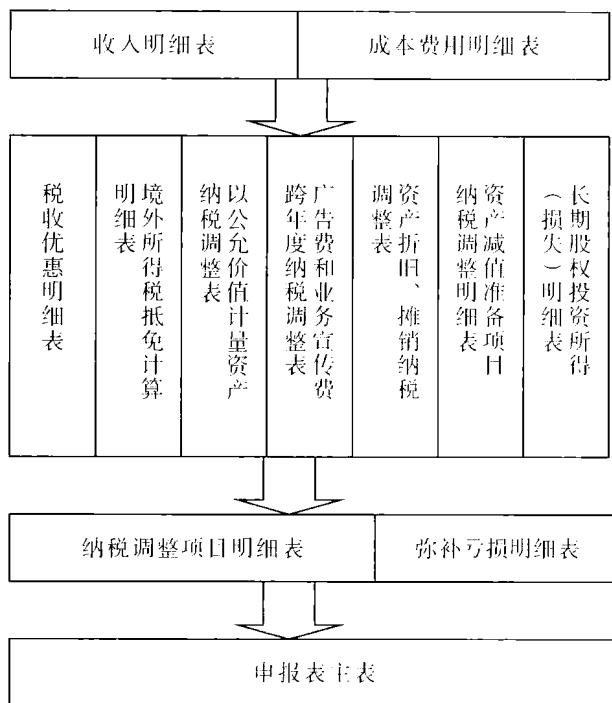
在所得税汇算清缴以前，首先需要明确一个简单而又容易出错的问题：企业该填报哪一种所得税年度纳税申报表？

本书主要阐述适用查账征收的居民工商企业年度纳税申报表的填列方法和非居民企业纳税申报表填列方法，不涉及查账征收的金融机构、事业单位专用的申报表内容。

二、新所得税年度纳税申报表的结构和特点

1. 年度所得税申报表的结构与填报顺序。

企业所得税年度申报表包括1张主表和11张附表，11张附表表面上没有层级隶属关系，但实际上11张附表可以分为三个层次。各表的表间结构关系如下图所示：



企业所得税年度纳税申报表中，主表无疑是纳税人填报的最终目标，但整个报表体系中的核心是附表三“纳税调整项目明细表”。在填报时，建议按以下顺序填写：

(1) 首先完成收入明细表和成本费用明细表。

(2) 根据第一步两张表的数据，填列税收优惠明细表、境外所得税抵免计算明细表、以公允价值计量资产纳税调整表、广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表、资产折旧、摊销纳税调整表、资产减值准备项目纳税调整明细表、长期股权投资所得（损失）明细表这七张附表。

(3) 根据以上明细表填列附表三纳税调整项目明细表。

(4) 根据附表三的数据和各前述明细表的数据填列主表第1~第23行。

(5) 根据主表第23行的结果填列弥补亏损明细表。

(6) 最后完成主表第23行以后各项目的填列。

2. 所得税年度纳税申报表的特点分析。

根据《中华人民共和国企业所得税法》设计的所得税年度纳税申报表



有以下特点：

(1) 申报表的结构简化。

与过去的内资企业申报表和外资企业申报表相比，新申报表的附表的数量减少了，表内栏目的复杂程度下降，表内需要填写的内容减少，表间关系也更加简单。新旧报表之间具体有哪些差异请参阅本书的第二章。

(2) 与会计核算的联系紧密。

所得税年度纳税申报表的重要特征之一是采用间接法的填表设计，尊重会计核算在财务会计中的主导地位。所得税年度纳税申报的所有项目都以纳税人的会计核算为出发点，各项纳税调整都是以会计核算为基础，与过去那种所得税申报企图推翻会计核算，自行形成一个体系的做法完全不同。例如：收入明细表、成本费用明细表、减值准备调整表、公允价值计量调整表、资产折旧调整表、股权投资明细表等都是以会计核算为基础进行填报并计算纳税调整的。

(3) 一套报表适用于不同会计核算方法。

现在企业适用的会计核算制度处于多元化时代，上市公司、金融保险公司、部分大中型企业执行会计准则，其他企业执行会计制度，小企业执行小企业会计制度，民间组织执行民间组织会计核算制度。所得税年度纳税申报表在表内设计了适用于不同制度的项目，因此，纳税人在填报所得税年度纳税申报表时，需要根据自己执行的是会计制度还是会计准则选择不同的填报表格、填表项目、填报方式。

申报表表内的项目有企业都填写、执行会计准则的企业填写、执行会计制度企业的填写三种情况。例如：

附表七“以公允价值计量资产调整表”只需要执行会计准则的企业填写；

附表三“纳税调整项目明细表”的第三行“接受捐赠的收入”只需要执行会计制度的企业填写，第10行“公允价值变动净收益”只需要执行会计准则的企业填写；

附表一“收入明细表”中的第24行“政府补助收入”对所有的纳税人都适用，但执行会计准则的企业和执行会计制度的企业对政府补助的会计处理方法不一样，填报本项目的方法也不同。

因此，纳税人在填写所得税年度申报表时必须明确自己的会计处理方法和对应的项目填报方法，以免在不需要填写的项目、报表上浪费工夫。

(4) 要求填写的内容更加简洁。

与以往的内资企业所得税申报表和外资企业所得税申报表相比，现行所得税年度纳税申报表要求填列的内容比较注重实质，减少了各项形式上的要求。比如：

● 旧申报表要填写管理费用、销售费用下的各项明细，现行申报表不需要填写。

● 旧申报表在反映企业的营业成本时要填写从材料采购到制造成本、销售成本的计算过程，现行申报表不需要填列该部分内容。

● 旧申报表要填写固定资产及其累计折旧的期初、本年增加、本年减少、期末余额的资料，现行申报表不需要填列。

● 旧内资企业所得税申报表要求填列每项广告发布的具体时间、具体媒体等详细资料，现行申报表不需要填列。

● 旧内资企业所得税申报表要求填列工资薪金、职工福利费、职工教育经费、工会经费的详细调整过程，现行申报表不需要填列。

现行申报表的填列内容简洁、实用、有效，纳税人填报的工作量会减少。

(5) 不填写关联交易业务往来内容。

根据《国家税务总局关于印发〈中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表〉的通知》（国税发〔2008〕114号文件）的规定，企业需要按要求单独填报企业年度关联业务往来报告表，因此，外资企业原所得税年度纳税申报表中填报的关联交易明细表在此不再包括在内。

第二节 申报表主表的结构和特征

一、主表的结构和计算所得税的步骤

所得税年度纳税申报表主表的基本结构包括四个部分：

1. 利润总额的计算。
2. 应纳税所得额的计算。
3. 应纳税额的计算。
4. 附列资料。



在设计思路，新申报表的主表以纳税人的会计利润为基础，经过纳税调整后得到应纳税所得额，根据应纳税所得额计算纳税人应缴的所得税。主表反映的所得税计算过程如下：

第一步：填列、计算纳税人的“利润总额”（表内第1～第13行）。

第二步：进行会计与税法差异的纳税调整，调整数据来自附表三“纳税调整项目明细表”（表内第14～第21行）。

第三步：利用境外所得弥补境内亏损，计算得到没有弥补以前年度亏损前的应纳税所得额，即表中的“纳税调整后所得”（表内第22～第23行）。

第四步：弥补以前年度亏损，得到弥补亏损以后的“应纳税所得额”（表内第24～第25行）。

第五步：按法定税率计算纳税人的“应纳税所得税额”（表内第26～第27行）。

第六步：计算享受减免所得税、抵免所得税优惠、计算境外所得抵免税以后纳税人“实际应缴纳所得税”（表内第28～第33行）。

第七步：根据预缴情况计算纳税人“本年应补（退）的所得税额”（表内第34～第40行）。

二、所得税申报表主表的整体特点

从表面上看，现行所得税年度纳税申报表的主表与原来的申报表主表大部分项目都相同，但是表内其实已经发生了很大的变化。除了在前面已经介绍的表的设计采用间接法以外，现行所得税年度纳税申报表还具有以下特点：

1. 调整了免税收入纳税调减顺序。

根据《中华人民共和国企业所得税法》第五条的规定：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。

在以上规定中，计算应纳税所得额时，先减去免税收入，减去免税收入后还有应纳税所得的，可以弥补以前年度亏损；如果减去免税收入后已经没有应纳税所得了，以前年度的亏损继续按税法规定留待以后年度弥补。

例如，某企业当年收入700万元，公司成本费用为700万元，符合条

件免征企业所得税的国债投资收益 300 万元。经会计核算，公司的利润为 300 万元，但在所得税申报中，上述免征企业所得税的国债投资收益先在附表五“税收优惠明细表”的第 2 行填列，再在附表三“纳税调整项目明细表”的第 15 行填列，最后在主表的第 15 行反映，作纳税调减。如果没有其他纳税调整项目，该企业的应纳税所得额就是 0，以前年度的亏损已经不能弥补，需要留待以后年度弥补。

2. 调整后的减免、抵免所得税申报方式。

现行所得税年度纳税申报表主表对减免所得税、购买专用设备 etc 抵免所得税的填报方式也进行了调整。

例如，某企业为高新技术企业，按过去的税务规定和现行的税务规定，该企业都可以享受税收优惠，按 15% 纳税。如果该企业经过纳税调整计算的应纳税所得额为 1000 万元，该企业享受减免税时，在新旧申报表中的填列方法不相同。

在现行申报表中的表达方式如下表所示：

应纳税所得额（万元）	1000
税率（%）	25
应纳税所得税额（万元）	250
减：减免所得税额（万元）	100
应纳税额（万元）	150

在现行申报表的主表中，先计算按法定税率应缴纳的所得税，然后计算因享受优惠政策，可以减免、抵免的所得税，两者的差额是应纳税额。表中清晰地反映了企业实际减免了多少所得税。

在旧申报表中的表达方式如下表所示：

应纳税所得额（万元）	1000
税率（%）	25
实际适用税率（%）	15
应纳税额（万元）	150

表中数据是纳税人直接按实际适用税率计算应缴纳的所得税，没有反映出纳税人实际享受了多少税收减免。

3. 境外所得税可以弥补境内亏损。



现行申报表主表第 22 行“加：境外应税所得弥补境内亏损”也是一个重要的政策变化。在原内、外资企业所得税法规中都规定：境内、外所得不得互相弥补亏损。而在《中华人民共和国企业所得税法》中规定，境外的所得可先用于弥补境内的亏损，弥补亏损后有所得的，企业才需要考虑境外所得税在国内补缴企业所得税。

4. 增加了分支机构预交所得税情况。

根据《财政部、国家税务总局、中国人民银行关于印发〈跨省市总分机构企业所得税分配及预算管理暂行办法〉的通知》（财预〔2008〕10 号文件）的规定，纳税人跨区分立的分支机构在一定条件下需要实施季度就地预交所得税。现行申报表主表中的第 35 行至第 37 行反映了该部分的内容，这也是以前的申报表中没有的内容。

第三节 编制所得税年度纳税申报表的注意事项

编制所得税年度纳税申报表是一项复杂的系统工程，有时一个小小的细节问题就会阻碍你前进的步伐，耗费你大量的时间，因此，提醒大家务必留意以下填表注意事项：

1. 注意填表的先后次序。

在本章的第一节我们介绍了所得税年度纳税申报表的主体结构 and 表与表之间的关系，建议大家参照该部分建议的填表顺序填写各附表和主表，这样可以事半功倍，让所得税汇算清缴工作更加轻松。

2. 注意各项目的表间关系。

填写申报表时，表内关系会比较留意到，但表间关系却容易疏忽。掌握项目的表间关系可以让填表更加容易，如果表间关系没有掌握好，容易出现差错。

在填列附表一“收入明细表”时，第 1～第 16 行反映营业收入合计，该部分收入存在以下表间关系：

- 与附表八“广告费用纳税调整表”的第 4 行计算广告费、宣传费扣除额的收入基数一致。

- 与附表三“纳税调整项目明细表”第 26 行计算业务招待费的税前扣除限额的收入基数一致。

● 该部分收入中的第2行“主营业务收入”加上第8行“其他业务收入”反映到主表的第1行“营业收入”。

因此，熟悉项目的表间关系是提高效率和准确率的关键之一。

3. 注意区分主表内相近概念。

主表内应缴税金和应纳税所得额是两个重要概念，但主表内与这两个概念相近的概念很多，需要注意仔细辨认。

(1) 表示应纳税所得额的概念：

- 纳税调整后所得：没有弥补以前年度亏损。
- 应纳税所得额：已经弥补以前年度亏损。

税务机关在纳税评估中测算企业的所得税应税所得率是用主表第23行的“纳税调整后所得”。当年可以弥补以前年度亏损的利润或者留待以后年度弥补的亏损就是“纳税调整后的所得”，而不是主表的“应纳税所得额”。

(2) 表示应缴税金的概念：

- 应纳税额：根据应纳税所得乘以法定税率得到的应缴税金。
- 应纳税额：在“应纳税额”的基础上减去享受的减免税和抵免税额。
- 实际应纳税额：在“应纳税额”的基础上考虑境外所得应补、应抵税额以后的应缴税金，是纳税人纳税申报期内实际应缴的税金。

4. 同一资产项目、经济业务涉及不同的报表项目。

(1) 在所得税年度纳税申报表内，会计报表中的同一资产项目可能在不同的表中反映不同的经济业务。

例如，固定资产业务在填报时应注意以下事项：

- 固定资产因为原值、折旧政策等方面存在的会计与税务差异在附表九“资产折旧纳税调整表”中的第1行至第5行填列。
- 固定资产因为计提了减值准备，需要作纳税调整，在附表十“减值准备纳税调整表”的第9行填列。
- 固定资产因为报废产生财产损失，没有按规定办理税前财产损失扣除手续需要纳税调整，在附表三“纳税调整项目明细表”的第42行填列。
- 固定资产因为正常清理产生的净收益或者净损失在附表一“收入明细表”第19行或者附表二“成本费用明细表”第18行填列。

(2) 在申报表内，看来相同的业务，可能填报的方法不同。