

高允斌 ◎ 主编

新企业所得税法 与会计准则间的 差异调整及纳税申报

XINQIYE SUODESHUIFA
YU KUAIJI ZHUNZE JIAN DE
CHAYI TIAOZHENG JI NA SHUI SHENBAO



东南大学出版社
Southeast University Press

新企业所得税法与会计准则间的 差异调整及纳税申报

高允斌 主编

东南大学出版社
· 南京 ·

内容提要

本书是一本旨在帮助广大纳税人学习、掌握和运用新企业所得税申报表、新企业所得税法及相关税收政策的实用读本。全书以国税发〔2008〕101号文发布的新企业所得税申报表主表及其附表为脉络,从不同角度对新企业所得税法与新会计准则、原会计准则、企业会计制度等之间的差异进行比较,分析了纳税调整和纳税申报的具体方法,介绍并探讨了新、旧税法过渡期的纳税处理问题,对于复杂的纳税调整事项,还列示了相关工作底稿和纳税调整管理台账的编制。

本书紧紧围绕财税政策的最新变化,内容全面而系统,融法规政策、实务操作和财税理论于一体,深入浅出,条理分明,是广大税务干部、纳税人、中介机构应备的一本案头参考书。

图书在版编目(CIP)数据

新企业所得税法与会计准则间的差异调整及纳税申报/

高允斌主编. —南京:东南大学出版社,2008.12

ISBN 978-7-5641-1537-1

I. 新… II. 高… III. ①企业所得税法—研究—中国

②企业—会计制度—研究—中国 IV. D922.222.4 F279.23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2008)第 212337 号

东南大学出版社出版发行

(南京四牌楼2号 邮编:210096)

出版人:江 汉

江苏省新华书店经销 兴化市印刷有限责任公司印刷

开本:700 mm×1000 mm 1/16 印张:23 字数:450 千字

2008年12月第1版 2008年12月第1次印刷

ISBN 978-7-5641-1537-1/F·157

印数:1~11000册 定价:40.00元

(凡因印装质量问题,可直接向出版社读者服务部调换。电话:025-83792328)

前言

二〇〇六年，筆者與几位業內資深專家合作出版了《新企業所得稅申報表填報指南與政策解析》一書，受到了讀者的好評。時光荏苒，转眼間到了二〇〇八年，新企業所得稅法正式實施，新企業所得稅申報表_{（新）}與_{（舊）}鮮出爐，新企業會計準則也邁入了實施的第三年，呈現在讀者面前的這本新書正是在此大背景下完成的。在寫作過程中，我們在保持原書总体結構基

础上對全書內容作了全面更新，力求系統性、時效性和實用性，將新稅法、原稅法與新會計準則、原會計準則、企業會計制度等進行了全方位比較分析，並在主要章節中輔之以必要的例示。針對新申報表的結構體系，各章中逐表、逐行、逐列地解析其數據來源、填報口徑、調整方法、勾稽關係、常見問題等。為幫助廣大讀者有效地進行暫時性差異的稅務管理，我們結合自己的工作經驗設計了一些納稅調整台賬及工作底稿，請參攷。

在讀者朋友閱讀、參攷本書時，請關注以下几點：第一，本書中常用的「稅法」一詞，既包括法律和行政法規，也包括部門規章等，全書引用的稅法條文截至二〇一八年十二月下旬，以後稅法如有變化的，當以最新規定為準。第二，本書包括企業年度關聯業務往來報告表的相关內容。第三，我們斗胆指出了新申報表及填報說明中可能存在的問題，一孔之見，如能引發讀者們的一些思攷和討論，幸甚。本書還是集體智慧的成果，

書中的部分相關內容陸續發表于《財務與會計》雜誌，在此
謹向責任編輯張智宇、崔浩、武獻杰及其他各位編輯的
辛勞致以衷心的謝意。另外，南京市國稅局沿江分局副
局長朱祥先生重新撰寫了第十三章，本公司的吳明泉、
趙小剛、吳宜叔三位參與編寫了部分章節的初稿，其他
几位同仁對初稿作了幾番校對。不過，限于我們有限的學
識水平，限于新申報表下发後的寫作時間，本書中
定會存在諸多瑕疵，肯請讀者不吝指正。書中缺憾

与不足，只能留待日后再版时弥补和改进了。谢谢您
的阅读，期待您的高见。

高允斌于南京



二〇〇八年十二月廿日

目 录

第一章 概 述	(1)
第一节 企业所得税法的重要变化.....	(2)
第二节 新申报表的结构及填报要求.....	(6)
第三节 会计与税收差异处理的一般原则.....	(7)
第四节 填制纳税申报表前的基础工作	(10)
第二章 《企业所得税纳税申报表(主表)》编报指南及政策解析	(12)
第一节 应纳税所得额的计算过程与政策概述	(12)
第二节 本表结构及其填报方法	(17)
第三章 收入及税前扣除项目调整明细表编报指南及政策解析	(25)
第一节 会计收入与计税收入间的差异比较与纳税调整	(25)
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	(68)
第三节 特别纳税调整.....	(113)
第四节 财产损失税前扣除及纳税调整.....	(116)
第五节 房地产企业预收账款计算的预计利润.....	(121)
第六节 纳税调整台账与工作底稿.....	(124)
第七节 收入及税前扣除项目申报表编报方法.....	(127)
第四章 《企业所得税弥补亏损明细表》编报指南及政策解析	(149)
第一节 相关税收政策.....	(149)
第二节 亏损及亏损弥补的管理.....	(151)
第三节 工作底稿和亏损弥补台账.....	(153)
第四节 本表结构及其填报方法.....	(154)
第五章 《税收优惠明细表》编报指南及政策解析	(161)
第一节 新税法规定的税收优惠政策.....	(161)



第二节	过渡期税收优惠及管理	(174)
第三节	可以执行到期满的税收优惠	(182)
第四节	与税收优惠政策相关的纳税调整	(183)
第五节	投资抵免管理台账与工作底稿的编制	(186)
第六节	税收优惠明细表编报方法	(188)
第六章	《境外所得税抵免计算明细表》编报指南及政策解析	(194)
第一节	税收政策解析	(194)
第二节	工作底稿与管理台账的编制	(196)
第三节	基本结构及填报要求	(199)
第七章	《以公允价值计量资产纳税调整表》编报指南及政策解析	(208)
第一节	会计准则与税收制度的差异分析	(208)
第二节	本表结构及其编报方法	(226)
第八章	《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》编报指南及政策解析	(228)
第一节	相关税收政策	(228)
第二节	本表结构及其编报方法	(232)
第九章	《资产折旧、摊销纳税调整明细表》编报指南及政策解析	(236)
第一节	会计制度与税收制度的差异分析	(236)
第二节	工作底稿与管理台账的编制	(255)
第三节	本表结构及其编报方法	(264)
第十章	《资产减值准备项目调整明细表》编报指南及政策解析	(267)
第一节	会计制度与税收制度的差异分析与纳税调整	(267)
第二节	工作底稿与管理台账的编制	(278)
第三节	本表结构及其编报方法	(279)
第十一章	《投资所得(损失)明细表》填报指南及政策解析	(282)
第一节	会计制度与税收制度的差异分析	(282)
第二节	工作底稿及纳税调整台账	(295)
第三节	本表结构及其填报说明	(296)

第十二章 《金融企业专用明细表》编报指南及政策解析 ·····	(303)
第一节 概 述·····	(303)
第二节 金融企业收入明细表编报及政策解析·····	(305)
第三节 金融企业成本费用明细表编报及政策解析·····	(317)
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 ·····	(326)
第一节 相关税收政策·····	(326)
第二节 工作底稿与管理台账的编制·····	(327)
第三节 收入明细表的基本结构及填报要求·····	(329)
第四节 支出明细表的基本结构及填报要求·····	(334)
第十四章 《企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类)》编报指南及政策解析 ·····	(340)
第一节 政策解析 ·····	(340)
第二节 本表结构及填报要求 ·····	(346)
第十五章 《企业所得税核定征收纳税申报表》编报指南及政策解析 ·····	(351)
第一节 政策解析 ·····	(351)
第二节 本表结构及填报要求 ·····	(353)
参考文献 ·····	(356)

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》(注:本书简称《企业所得税法》,本法为《反分裂国家法》之外第二部高票通过的法律),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》(本书简称《实施条例》),开创了中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。同时为保证新税法的平稳过渡,信守我国政府的对外承诺,新税法还规定了两类过渡期优惠政策。

企业所得税纳税申报表涵盖税收政策的全部内容,是税收政策的数据体现,是申报体系的有效载体,而年度企业所得税纳税申报表的功能更为全面。首先,企业所得税计税依据——应纳税所得额是建立在会计利润基础之上的,作为纳税申报表,应反映企业的利润来源与项目构成,应与会计报表之间尤其是利润表之间保持衔接关系。其次,作为纳税申报表的中心内容,应该是体现会计与税收之间的差异,并且通过表格体系来反映这种将会计信息转换为税务信息的调整过程;再次,纳税申报表应全面地涵盖各项税收政策,如减免税政策、境外所得抵免政策、亏损弥补政策等;还有,纳税申报表还要体现征收管理的要求,如法人税制下对分支机构分级管理的需要。最后,纳税申报表既要实现对企业所得税纳税事项的集中概括反映,又要针对特殊行业、特殊性质纳税人的经营特点,保证其对特殊税务信息



的调整、申报。

纳税申报表还是连接纳税人与税务机关的桥梁,借助于这份纳税申报表,纳税人履行其应尽的纳税义务并承担其法定责任,而税务机关得以履行其法定的征管职能。税务管理人员要正确执行税法、做好纳税服务,必须认真学习、准确理解新《企业所得税法》及其《实施条例》,掌握新申报表的结构体系及其与税法之间的关系;纳税人要正确履行纳税义务,必须及时、准确地填报纳税申报表;中介机构要防范代理、鉴证风险,做好中介服务,更要全面、深入地领会税法的本质与内涵,熟练掌握各种情况下纳税申报表的填报。

第一节 企业所得税法的重要变化

与原税法相比,新税法的重大变化主要表现在“四个统一”和“两类过渡期优惠政策”。

一、关于“四个统一”的主要内容

第一,新税法实行法人所得税制,不具有法人资格的营业机构由总机构汇总缴纳企业所得税,并将纳税人区分为居民企业和非居民企业,分别规定居民企业与非居民企业不同的纳税义务。除过渡期政策外,新税法不再区分内资企业和外商投资企业、外国企业分别规定不同的税收政策;二是新税法适当降低税率,将基本税率规定为25%;三是统一应纳税所得额的计算方法,统一内外资企业所得税的扣除标准,使税前扣除标准更加合理,如企业实际发放的合理的工资薪金支出准予税前扣除;四是税收优惠更加高效,实现了由区域优惠向产业优惠、企业优惠向项目优惠的转化,税收优惠政策的目标主要体现为促进自主创新、循环经济、农业发展、节能环保等产业的发展。只要企业从事国家鼓励发展的产业项目,符合规定条件,均能从该项目获得相应的税收优惠。

(一) 关于统一纳税人的问题

1. 新税法实行法人税制。新税法规定只有依法独立行使民事权利的企业、公司和从事生产经营活动的其他组织作为企业所得税的纳税义务人,不具有法人资格的营业机构自动汇总缴纳企业所得税。具体包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业、中外合资经营企业、中外合作经营企业、外国企业、外资企业以及事业单位、社会团体、民办非企业单位和从事经营活动的其他组织。新税法改变了原内资企业所得税以独立核算的三个条件(在银行开设结算账户、独立建立账簿、独立计算盈亏)作为判定企业所得税纳税义务人的标准,使得内资企业所得税纳税人的判定标准更为清晰,法律责任更为明确。

新税法规定,由于个人独资企业、合伙企业属于自然人性质,为避免重叠征税,

这类企业不缴纳企业所得税,只征收个人所得税。《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,对其分得的股利仍应征收预提所得税。

2. 新税法依据国际惯例将纳税人界定为居民企业与非居民企业。税收管辖权是一国政府在税收管理方面的主权。为了有效行使我国税收管辖权,最大限度地维护我国的税收利益,新税法根据国际通行做法,将纳税人划分为“居民企业”和“非居民企业”,实施不同的税收管理。其不同点在于,居民企业承担全面纳税义务,其来源于我国境内、境外的全部所得均须履行纳税义务;而非居民企业则承担有限的纳税义务,一般只对其来源于我国境内的所得征税。

新税法划分居民企业和非居民企业采用“注册地标准”和“实际管理机构标准”的双重标准。“注册地标准”就是将依法在中国境内成立的企业,界定为居民企业。为防止企业自主选择低税率地区或避税港注册登记,人为规避居民企业纳税义务,新税法同时采用实际管理机构标准,规定在外国(地区)注册设立的企业、但实际管理机构在我国境内的,也认定为居民企业,须承担全面纳税义务。《实施条例》对实际管理机构的概念作了明确界定,即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。由于居民企业和非居民企业的界定涉及国家(地区)之间的税收管辖权问题,因此在实际工作中对一个在外国(地区)注册设立的境外企业是否判定为居民企业,一般由国家税务总局根据具体的案例作出批复。

3. 新税法实行就地预缴、财政调库办法合理解决法人税制下财政利益分配问题。新税法实行法人税制,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后引起的税收转移问题。具体来说,对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、资产总额的三项指标计算分摊比例,再根据总机构计算的应纳税额或应纳税所得额来确定在分支机构当地的预缴金额,就地预缴企业所得税。

4. 母子公司实行合并纳税的,作为法人税制的例外。新税法实施后,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。但为减轻企业负担,支持大型企业集团发展,新税法仍保留了有限度的法人税制例外的条款。新税法五十二条规定:除国务院另有规定外,企业间不得合并缴纳企业所得税。

（二）关于统一所得税率的问题

税率是税收的核心要素之一,代表国家对纳税人征税的深度。一方面,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;另一方面,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,企业所得税率往往成为各国吸引国际生产要素的主要税收竞争工具。因此税率的确定是税制改革中最敏感的问题。新税法在基本税率设定上,兼顾世界各国所得税率的发展趋势、周边环境和国内财政利益多方因素考虑,将基本税率设定为25%。

（三）关于统一税前扣除问题

在原税收法规体系背景下,内资企业和外资企业在税前扣除范围和标准上有很大的差异,总体来说外资企业发生的成本费用基本可以据实扣除,而内资企业成本费用的扣除受到范围、标准的限制,最突出的就是工资的扣除,这是造成内、外资企业税负不平的主要原因之一。新税法统一了内、外资企业的税前扣除范围和标准,统一规定了税前扣除原则。新税法第八条规定: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。新税法对原内外资税法中予以统一规定的扣除项目主要涉及工资薪金支出、职工福利费、职工教育经费、业务招待费(交际应酬费)、业务宣传费、广告费、公益性捐赠、利息费用、佣金支出、社会保障费用、部分长期待摊费用、财产损失等。

（四）关于统一税收优惠问题

税收优惠是税法的重要组成部分,直接体现国家的产业和经济政策。与原税法相比,新税法在税收优惠方面显著的变化就是由地区和企业优惠向产业和项目优惠转变。按照新《企业所得税法》有关优惠的规定,《实施条例》对优惠范围和方法作了进一步明确。主要包括:一是明确了享受免征或减半征收企业所得税的从事农、林、牧、渔业项目所得的具体范围。二是明确了企业从事港口码头、机场、铁路、公路、电力、水利等基础设施项目投资经营所得,给予三年免征企业所得税三年减半征收企业所得税(简称“三免三减半”)的优惠。三是明确企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得,给予三免三减半的优惠。四是明确了符合国家产业政策规定的综合利用资源生产的产品所取得的收入,可以在计算应纳税所得额时,减按90%计入收入总额。五是明确了企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额的10%,可以从企业当年的应纳企业所得税税额中抵免。六是对国家重点扶持的高新技术企业和小型微利企业实施低税率优惠,分别实行15%和20%的税率。七是明确了促进技术创新和科技进步的其他优惠:①企业从事符合条件的技术转让不超过500万元的部分免征企业所得税,超过500万元的部分,减半征收企业所得税;②企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,可以在计算应纳税所得额时再加计扣除50%;③创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的,可以按照其投资额的

70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额;④企业固定资产由于技术进步等原因,确需加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。八是对安置国家鼓励安置的就业人员所支付的工资实行加计扣除政策,如明确对安置残疾人员的企业支付给残疾职工的工资加计扣除100%。

二、关于“两类过渡期优惠政策”的主要内容

为保证新税法的顺利实施,新税法规定对两类企业实施过渡期税收优惠政策。一类是2007年3月16日前注册设立的依照当时的税收法律、行政法规规定享受低税率和定期减免税企业(以下简称“特定企业”的过渡政策);另一类是“5+1”地区新设立的高新技术企业及西部大开发地区国家鼓励发展的企业(以下简称“特定地区”的过渡政策)。

(一) 特定企业的过渡政策

1. 低税率的过渡。享受15%低税率的老企业,从2008年起的5年内,按照“15%税率逐年分别加3、2、2、2、1个百分点”的办法逐年递增税率,在2012年达到25%的法定税率;享受24%低税率的老企业,在2008年一步过渡到25%税率。

2. 定期减免税的过渡。受“两免三减半”、“两年免税”、“五免五减半”等定期减免税优惠的老企业,可按原税收法律、法规及相关文件规定年限,享受至期满;对尚未获利的企业,其过渡优惠期限从2008年1月1日起计算。

3. 所得税优惠的计算。按原税法规定的优惠标准和年限开始计算免税期,按新税法计算应纳税所得额。企业所得税过渡优惠政策与新税法及实施条例规定的优惠政策存在交叉的,由企业选择最优惠的政策执行,不得叠加享受,且一经选择,不得改变。

4. 具体过渡政策见国发〔2007〕39号文。

(二) 特定地区的过渡政策

1. “5+1”地区的范围。“5+1”地区是指海南、珠海、汕头、深圳、厦门及上海浦东开发区。

2. 国发〔2007〕40号文规定:在经济特区和上海浦东新区内于2008年1月1日(含)之后新设立的国家需要重点扶持的高新技术企业,在经济特区和上海浦东新区内取得的所得,自取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第二年免征企业所得税,第三年至第五年按照25%的法定税率减半征收企业所得税。

3. 西部大开发地区按国务院规定享受税收优惠政策的企业可执行到2010年。

三、《财政部、国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》(财税〔2008〕1号)

该文中规定了一批新的税收优惠项目,同时规定:为保证部分行业、企业税收

优惠政策执行的连续性,对原有关就业再就业,奥运会和世博会,社会公益,债转股、清产核资、重组、改制、转制等企业改革,涉农和国家储备,其他单项优惠政策共6类定期企业所得税优惠政策(见附件),自2008年1月1日起,继续按原优惠政策规定的办法和时间执行到期。

除新《企业所得税法》及其《实施条例》、国发〔2007〕39号、国发〔2007〕40号及财税〔2008〕1号文规定的优惠政策外,2008年之前实施的其他所得税优惠政策一律废止。

第二节 新申报表的结构及填报要求

一、新版申报表的特点分析

国税发〔2008〕101号文下发了《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表》,配合之前已下发的企业所得税月(季)度纳税申报表,基本上构建了我国企业所得税纳税申报表体系。现对年度纳税申报表的特点分析如下:

1. 主、附表采用三层结构模式。新版申报表延用前版申报表的三层结构,即主表、一级附表、二级附表。一级附表数据来源于二级附表,主表数据来源于一级附表,层次鲜明。

2. 主表结构回归到以会计利润作为计算起点。企业所得税的计算是建立在会计核算基础之上的,新版申报表紧扣所得税管理这一特点,同时为便于和企业利润表相关数据的核对,主表结构重新回归到1994年版申报表的结构,即应纳税所得额=会计利润±纳税调增、调减额-可弥补亏损额。应纳税所得额=应纳税所得额×税率。

3. 增设、归并附表。一是体现内外资企业所得税统一政策的特点;二是适应部分企业执行新企业会计准则而产生的纳税调整要求,增设“资产减值准备项目调整明细表”、“以公允价值计量资产纳税调整表”,使所得税申报管理更为完善;三是将“纳税调整增加表”及“纳税调整减少表”归并为“纳税调整项目明细表”。

二、报表体系、适用范围、填报原则及报送要求

(一) 报表体系及适用范围

目前,新的企业所得税纳税申报表体系由两套申报表组成,一套是《企业所得税纳税申报表(A类)》,由主表和十一张附表组成,适用于查账征收的企业所得税纳税人(包括事业单位、社会团体及非企业单位)填报;一套是《核定征收企业所得税纳税申报表》,适用于核定征收的企业所得税纳税人填报。新税法中要求计算的清算所得,应再有一套《清算所得税申报表》予以反映,适用于破产、撤销、解散、关闭等不再符合持续经营条件的企业填报。

(二) 填报原则

纳税人填报申报表时,应遵循以下原则: