



北京市高等教育精品教材立项项目

Nashui Tiaozheng_{yu} Shenbao

纳税调整与申报

——新企业所得税汇算清缴实务操作指南

奚卫华 司 茹 / 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

纳税调整与申报

——新企业所得税汇算清缴实务操作指南

奚卫华 司 茹 著



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

纳税调整与申报:新企业所得税汇算清缴实务操作指南/奚卫华,司茹著. —北京:北京大学出版社,2009.2

ISBN 978-7-301-14929-4

I. 纳… II. ①奚…②司… 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(2009)第012474号

书 名: 纳税调整与申报——新企业所得税汇算清缴实务操作指南

著作责任者: 奚卫华 司 茹 著

责任编辑: 叶 楠

标准书号: ISBN 978-7-301-14929-4/F·2126

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路205号 100871

网 址: <http://www.pup.cn> 电子邮箱: em@pup.pku.edu.cn

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926

出版部 62754962

印 刷 者: 北京飞达印刷有限责任公司

经 销 者: 新华书店

720毫米×1020毫米 16开本 13.25印张 245千字

2009年2月第1版 2009年2月第1次印刷

印 数: 0001—8000册

定 价: 26.00元

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话:010-62752024 电子邮箱:fd@pup.pku.edu.cn

P
REFACE
前言

2008年1月1日新企业所得税法实施后,国家税务总局根据新税法及其实施条例的要求,设计了新的《企业所得税年度纳税申报表》,并于2008年11月公布了新的《企业所得税年度纳税申报表》及其附表。纳税人在进行2008年度企业所得税汇算清缴时,将使用新的年度申报表。如何根据企业所得税的最新变化、会计与税法的差异,在会计利润的基础上进行纳税调整,准确填写《企业所得税年度纳税申报表》及其附表,及时完成纳税申报工作,不仅关系到国家的税收征管工作能否顺利进行,而且关系到企业的切身利益。

本书根据新会计准则和《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例进行编写,在企业会计利润的基础上,通过分析会计与税法的差异,并对差异进行纳税调整,填写《企业所得税年度纳税申报表》及其附表。本书的特色及创新之处主要体现在:

1. 时效性。作者根据最新的会计准则、企业所得税法及相关规定、新颁布的《企业所得税年度纳税申报表》及其附表写作本书内容,具有极强的时效性。新税法尚未明确的内容,如特殊重组与一般重组的有关规定,本书尚未提及,待有关规定出台,作者将对本书进行修订。

2. 实用性。纳税调整与申报作为会计和税法的交叉领域,本书不仅关注该领域的前沿进展,而且重视二者在实践中的结合运用,注重将理论与实践结合起来。本书作者不仅从事会计、税务专业税务类课程的教学工作多年,而且长期从事一线税务人员、会计人员的培训工作,曾为数十家大中型企业的会计人员和税务机关的税务人员进行会计、税务知识培训,因而能够从实际工作人员完成企业所得税汇算清缴工作的需求出发,按照企业的实际工作过程结合案例写作本书。本书不仅能够满足会计、税务专业学生从工作过程出发学习纳税调整与申报知识的需要,而且能够有效地满足实际工作者进行企业所得税汇算清缴的需要。

3. 以案例为主线,体系新颖。本书以华美服装有限公司为例,以从收入、成本、费用、资产、损失、准备金等角度进行纳税调整为主线,从其利润表和相关业务的账务处理出发,介绍各项目的会计规定与账务处理、税法规定、会计与税法

的差异以及如何根据其差异进行纳税调整并填写相应的纳税申报附表,最后完成《企业所得税年度纳税申报表》的填写。在本书中,对于与华美公司有关的业务,作者以“案例”编号;对于华美公司的没有涉及的业务,作者在举例加以说明的过程中,以“例”编号,以示区别。而且作者将根据华美服装有限公司的业务填写的完整的纳税申报表附于本书的附录中,读者在阅读的过程中,可以将华美公司的纳税申报表裁剪下来,便于读者将其纳税申报表与书中所述业务、填表说明进行对比阅读。

本书既可以作为高校会计、税务专业学生的教材,也适合税收征管人员、财务会计人员阅读。

本书由奚卫华、司茹共同编写而成,具体分工是:奚卫华负责税务部分内容的写作,司茹负责会计部分内容的写作,初稿完成后,两位作者进行了统稿与校稿。在本书的写作过程中,得到了航天信息股份有限公司的大力支持与帮助,北京经济管理职业学院的刘杰教授、苏春林教授、王小松副教授以及航天信息股份有限公司培训班的学员也对本书提出了诸多有益的建议,在此一并表示感谢!同时感谢为本书的出版付出辛勤努力的北京大学出版社的叶楠编辑!

由于时间仓促,加之作者学识有限,书中错误之处在所难免,恳请读者批评指正,如有意见和建议,请通过邮箱 weihua72@163.com、sirumail@eyou.com 赐教!

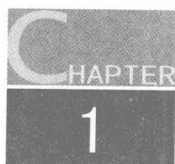
奚卫华 司 茹

2009年1月



第1章 绪论	1
§ 1.1 我国会计核算制度与税法的基本框架	1
§ 1.2 会计与税法差异概述	10
§ 1.3 新《企业所得税年度纳税申报表》的整体介绍	15
第2章 《收入明细表》的填写	26
§ 2.1 收入概述	26
§ 2.2 《收入明细表》的填写	33
第3章 《成本费用明细表》的填写	47
§ 3.1 扣除项目概述	47
§ 3.2 《成本费用明细表》的填写	50
第4章 《税收优惠明细表》的填写	61
§ 4.1 税收优惠的基本规定	61
§ 4.2 《税收优惠明细表》的填写	72
第5章 二级附表的填写	77
§ 5.1 《以公允价值计量资产纳税调整表》的填写	77
§ 5.2 《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》的填写	81
§ 5.3 《资产折旧、摊销纳税调整明细表》的填写	85
§ 5.4 《资产减值准备项目调整明细表》的填写	104
§ 5.5 《长期股权投资所得(损失)明细表》的填写	109
第6章 《纳税调整项目明细表》的填写	120
§ 6.1 收入的纳税调整与申报	120
§ 6.2 扣除项目的纳税调整与申报	129
§ 6.3 其他项目的纳税调整与申报	152
§ 6.4 《纳税调整项目明细表》的填写	158

第7章 《企业所得税弥补亏损明细表》的填写	170
§ 7.1 亏损弥补的基本规定	170
§ 7.2 《企业所得税弥补亏损明细表》的填写	171
第8章 《境外所得税抵免计算明细表》的填写	175
§ 8.1 境外所得抵免计算的基本规定	175
§ 8.2 《境外所得税抵免计算明细表》的填写	177
第9章 《企业所得税年度纳税申报表》的填写	182
§ 9.1 《企业所得税年度纳税申报表》的填写说明	182
§ 9.2 纳税申报	188
附录 华美公司《企业所得税年度纳税申报表》及附表	190
参考文献	205



第 1 章

绪 论

§ 1.1 我国会计核算制度与税法的基本框架

§ 1.1.1 我国会计核算制度

从 1978 年开始,我国的企业会计改革经历了三十余年,由于会计改革的连续性,每个会计阶段的改革成果都具有承上启下的作用,因此很难对会计改革的阶段进行准确划分。在改革中,称得上标志性的改革措施有三项:1993 年的两则两制、2001 年的《企业会计制度》、2006 年的《企业会计准则》。

1. 1993 年的两则两制

两则是指《企业会计准则》与《企业财务通则》,两制是指 13 个行业的会计制度和 10 个行业的财务制度。“两则两制”于 1993 年 7 月 1 日起在全国实行,这次改革彻底结束了我国在计划经济基础上形成的以三段平衡理论为框架的会计制度模式,确立了与市场经济相适应的新的会计模式。《企业会计准则》的颁布实施成为中国会计发展史上的里程碑,它结束了中国没有自己会计准则的历史,并为制定推动社会主义市场经济发展的一系列具体准则和会计制度开辟了道路。

2. 2001 年的《企业会计制度》

2000 年 12 月 29 日,财政部颁布了新的《企业会计制度》,取代了《股份有限公司会计制度》,要求除银行业、保险业和其他金融行业以外的所有股份有限公司自 2001 年 1 月 1 日起执行新《企业会计制度》;2002 年 1 月 1 日,财政部将该制度的适用范围扩大到外商投资企业。这一会计制度不仅使各行业的会计核算有了统一的规范,更集 1993 年会计改革以来各项改革新措施之大成,是当时企

业会计改革的集中体现。

3. 2006 年的《企业会计准则》

2006 年 2 月,财政部颁布了新的《企业会计准则》,并自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司施行。新《企业会计准则》构建了较完整的会计准则体系,由 1 项基本准则、38 项具体准则和应用指南构成,是我国企业会计准则建设取得阶段性成就的标志。新会计准则的颁布实施实现了我国会计准则与国际财务报告准则的实质趋同,得到了国际财务报告准则委员会的充分肯定,是我国会计发展史上的里程碑。

§ 1.1.2 会计核算制度的未来改革

从目前企业会计核算的依据看,主要有《企业会计准则》、《企业会计制度》、《小企业会计制度》。新《企业会计准则》自 2007 年 1 月 1 日起在上市公司范围内施行,鼓励其他企业执行。实施企业会计准则体系的企业不再执行原《企业会计准则》、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、各项专业核算办法和问题解答。考虑到公司规模、公司性质、会计人员素质等因素,允许非上市公司继续执行原《企业会计制度》和《小企业会计制度》。《小企业会计制度》适用于在中华人民共和国境内设立的不对外筹集资金、经营规模较小的企业,即国经贸中小企[2003]143 号文件——《中小企业标准暂行规定》界定的小企业适用《小企业会计制度》。

从我国会计核算制度的未来改革看,主要有两个方面:

1. 关注国际会计准则的最新变化

我国企业会计改革取得了举世瞩目的成就,但发展与变化是永恒的。随着经济的发展,国际财务报告准则也进行着动态调整。在会计信息的质量特征中,将更加强调相关性;在会计要素确认上,会淡化过去交易、事项的重要性,淡化对资产的控制而强调所拥有的权利和应尽的义务;在计量上,更强调公允价值的使用;在收入的确认上,淡化实现原则,突出收入来源于资产、负债的变化。我国应密切关注国际财务报告准则的最新变化,一方面使我们始终保持与国际财务报告准则的趋同;另一方面,也是更重要的,是研究最新变化对我国经济的影响,根据实际情况研究对策,不能一味追求趋同,必要时可以存在差异,并充分地表达我们的意见,实现我国与国际财务报告准则的互动。

2. 注重新会计准则的推广

新会计准则的颁布实施对企业会计制度、小企业会计制度构成了一定的冲击,由于各种制度的会计核算差异较大,造成了不同类型企业之间信息交流的障碍。为了解决这一问题,有两种思路:(1) 逐步推广新准则,因为新准则比较成

熟,与国际财务报告准则趋同,但困难是由于我国会计人员的素质和基础核算条件等原因,在短期内大范围推广新准则有一定难度;(2) 缩小其他会计制度与新准则的差异,这就需要按照新准则修订其他会计制度。不论是哪种思路,今后都应该注重非上市公司的会计规范建设问题,缩小与上市公司所提供会计信息的差距。

考虑到新会计准则比较成熟和完善,以及为今后减少矛盾和差异,我国将根据新会计准则的精神对企业会计制度进行修订,因此本书所介绍的会计与税法的差异主要以 2006 年颁布的新《企业会计准则》为依据。

§ 1.1.3 改革开放后我国企业所得税制度的改革

从 1978 年开始,我国企业所得税制度的改革可以分为三个阶段:

1. 第一阶段:按企业性质设计企业所得税制度

从 1978 年到 1993 年,我国采取“区别对待”的原则,根据企业的性质分别设计企业所得税制度。

在外资企业所得税制度方面,首先是在 1980 年颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》,建立了中外合资经营企业所得税制度;1981 年颁布了《中华人民共和国外国企业所得税法》,建立了外国企业所得税制度。之后为了解决中外合资经营企业所得税法和外国企业所得税法与形势发展不相适应的矛盾,1991 年 4 月 9 日,我国将《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》与《中华人民共和国外国企业所得税法》合并,制定了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,适用于所有外商投资企业和外国企业,自同年 7 月 1 日起施行。

在内资企业所得税制度方面,我国按照企业的所有制形式分别设计企业所得税制度。首先是在 1984 年颁布了《中华人民共和国国营企业所得税条例》和《国营企业调节税征收办法》,建立了国营企业所得税制度;之后随着集体企业和私营经济的发展,我国分别于 1985 年和 1988 年开征了集体企业所得税和私营企业所得税,从而形成了内资企业按所有制形式分别设置企业所得税的格局。

2. 第二阶段:建立统一的内资企业所得税制度

1992 年我国提出了建立社会主义市场经济体制的战略目标,为了适应社会主义市场经济的需要,公平税负,促进竞争,国务院于 1993 年 12 月 13 日将国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税和私营企业所得税合并,制定了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,自 1994 年 1 月 1 日起施行。从内资企业所得税制度方面看,打破了所有制界限,形成了统一的内资企业所得税制度。

3. 第三阶段:建立统一的内外资企业所得税制度

1994年税制改革以后,根据发展经济、深化改革、扩大开放的需要,我国开始酝酿内资企业所得税制度与外资企业所得税制度的统一。1996年3月17日,第八届全国人民代表大会第四次会议批准的《中华人民共和国国民经济和社会发展“九五”计划和2010年远景目标纲要》中,明确提出统一内外资企业所得税。此后又历经3个五年计划、11年时间,几经曲折,终于在2007年3月16日召开的第十届全国人民代表大会第五次会议上,与会代表以2826票赞成、22票反对、35票弃权的结果正式高票通过了《中华人民共和国企业所得税法》,成为中国企业所得税发展史上的一个新的、具有伟大历史意义的里程碑,标志着我国税收制度逐渐走向成熟和完善。

§ 1.1.4 新《企业所得税法》的主要变化

与原税法相比,新《企业所得税法》的主要变化体现在以下方面:

§ 1.1.4.1 纳税人的变化

新税法实行法人所得税制,以具有法人资格的企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人,由于个人独资企业、合伙企业不具有法人资格,因此明确规定个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法。

此外,新税法还参照国际惯例,将纳税人分为“居民企业”和“非居民企业”,而不再区分为内资企业和外资企业。居民企业是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;非居民企业是依照外国(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。从上述规定我们可以看到,新税法对居民企业的认定实行“单一具备”原则,即以注册地或实际管理机构其一在中国作为确定居民企业的条件。

§ 1.1.4.2 税率的变化

原税法实行33%的税率,为照顾微利企业,增设两档照顾性税率——18%和27%。根据世界税率水平,同时也为了确保国家的财政收入,新税法将税率由33%下调到25%。在此基础上,为鼓励高新技术企业的发展,规定全国范围内的高新技术企业适用15%的税率,并对小型微利企业实行20%的照顾性税率。

§ 1.1.4.3 应纳税所得额的变化

1. 一般规定

企业所得税的计税依据是应纳税所得额。

按照原税法的规定,应纳税所得额的计算公式为:

应纳税所得额 = 收入总额 - 扣除额 - 允许弥补的以前年度亏损 - 免税收入
按照新税法的规定,应纳税所得额的计算公式为:

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} = & \text{收入总额} - \text{不征税收入} - \text{免税收入} \\ & - \text{扣除额} - \text{允许弥补的以前年度亏损} \end{aligned}$$

新旧税法下应纳税所得额计算公式的差别主要体现在允许减除项目的减除顺序不同。在新税法下,在减除扣除额和弥补以前年度亏损之前减除不征税收入、免税收入,这种减除顺序对企业纳税的影响是:免税收入可以真正享受免税待遇。

2. 收入确认的变化

在收入确认角度,新税法的变化主要体现在以下三个方面:

(1) 增加对收入总额内涵的界定

在原税法中,仅以列举的方式规定了收入总额的具体内容。而在新税法中,首先从总体上对收入总额加以界定,之后再列举收入的具体内容。

(2) 严格区分“不征税收入”和“免税收入”

在原税法中,仅有“免税收入”,而没有“不征税收入”。而在新税法中,严格区分了“不征税收入”和“免税收入”。其中,“不征税收入”本身即不构成应税收入,包括财政拨款,纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金等;而“免税收入”本身已构成应税收入但予以免除,包括国债利息收入,符合条件的居民企业之间的股息、红利收入等。

(3) 视同销售收入的范围发生变化

在原税法中,企业发生非货币性资产交换,将货物、财产、劳务用于捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利和利润分配,以及企业在基本建设、专项工程等方面使用本企业的商品,应当视同销售货物、转让财产和提供劳务,缴纳企业所得税。而在新税法中,企业在基本建设、专项工程等方面使用本企业的商品不再视同销售处理。

3. 扣除项目和标准的变化

与原税法相比,扣除项目的整体变化趋势是:取消或放宽扣除项目的数额限制,而代之以“合理”原则。具体变化主要体现在以下方面:

(1) 工资、薪金支出

原税法采用计税工资、工效挂钩、软件开发企业工薪扣除、事业单位工薪扣除、餐饮企业工薪扣除等五种不同方式对税前工资、薪金支出的扣除进行限制。而新法则统一规定为:企业实际发生的、合理的职工工资薪金,准予在税前扣除。

(2) 职工福利费、职工工会经费和职工教育经费

新税法规定,企业发生的职工福利费支出,不超过工资薪金总额 14% 的部分,准予扣除。企业拨缴的职工工会经费支出,不超过工资薪金总额 2% 的部分,准予扣除。除国务院财政、税务主管部门另有规定外,企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额 2.5% 的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

新税法的变化主要体现在以下四个方面:① 计算依据由“计税工资”改为“工资薪金总额”;② 职工教育经费的扣除比例由 1.5% 提高到 2.5%;③ 税前扣除的范围由“提取”改为“实际发生”;④ 职工教育经费支出超过扣除限额部分准予在以后纳税年度结转扣除,从而使得会计与税法在职工教育经费上的差异由永久性差异转为时间性差异。

(3) 借款费用

借款费用税前扣除的变化主要体现在以下三个方面:

① 借款费用资本化的范围拓宽。为与新会计准则相配合,新税法增加了“经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货而发生的借款,在有关资产购建期间发生的借款费用,应作为资本性支出计入有关资产的成本”的规定,从而使得借款费用资本化的范围拓宽。

② 税前扣除方式发生变化。将债务人分为金融企业和非金融企业,两者采用不同的税前扣除规定。对于金融企业,税前仅允许扣除储蓄利息支出、同业拆借利息支出和经批准发行债券的利息支出。

③ 取消了“纳税人从关联方取得的借款金额超过其注册资本 50% 的,超过部分的利息支出,不得在税前扣除”的规定。

(4) 业务招待费

原税法规定,纳税人发生的与其生产、经营直接相关的业务招待费,全年销售(营业)收入在 1 500 万元及其以下的,不超过销售(营业)收入净额的 5‰;全年销售(营业)收入净额超过 1 500 万元的部分,不超过该部分的 3‰。

新税法规定,企业实际发生的与经营活动有关的业务招待费,按照发生额的 60% 扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的 5‰。

(5) 广告费和业务宣传费

原税法规定,纳税人每一纳税年度发生的广告费支出,除特殊行业另有规定外,不超过销售收入(营业)收入的 2%,可据实扣除,超过部分可无限期向以后纳税年度结转;对制药、食品、日化等特殊行业提高了税前扣除的比例。同时规定,业务宣传费支出不得超过销售(营业)收入的 5‰。

新税法规定,企业每一纳税年度实际发生的符合条件的广告费支出,不超过

当年销售(营业)收入15%(含)的部分准予扣除,超过部分准予在以后年度结转扣除。

新税法的变化之处主要体现在:①广告费和业务宣传费合并计算扣除限额;②扣除比例由2%提高到15%;③超过当年限额的业务宣传费可以向以后纳税年度结转,从而使得会计与税法在业务宣传费上的差异由永久性差异转为时间性差异。

(6) 公益性捐赠

与原税法相比,公益性捐赠的变化主要体现在:①名称发生变化,由公益救济性捐赠改为公益性捐赠。②公益性捐赠的范围发生变化,具体表现在两个方面:(a)受赠者的资格更为严格——纳税人必须通过县级以上人民政府及其部门,以及省级以上部门认定的公益性社会团体进行公益性捐赠;(b)捐赠的用途范围拓宽——纳税人用于环境保护、社会公共设施建设、促进社会发展和进步的其他社会公共和福利事业的捐赠也作为公益性捐赠,允许在税前扣除。③税前扣除限额发生变化。原税法允许按照应纳税所得额的3%计算捐赠扣除限额,而新税法允许按照利润总额的12%计算捐赠扣除限额。

(7) 专项资金

新税法明确规定:企业按照国家法律、行政法规有关规定提取的用于环境、生态恢复等的专项资金,准予扣除;提取资金改变用途的,不得扣除,已经扣除的,应计入当期应纳税所得额。

§1.1.4.4 资产税务处理的变化

按照新税法的规定,资产的计税基础分为两大类:(1)历史成本;(2)公允价值加相关税费。和原税法相比,新税法对资产税务处理的变化主要体现在:

1. 固定资产税务处理的变化

(1) 固定资产计税基础的变化

①融资租入固定资产计税基础的变化。对于融资租入的固定资产,原税法规定,按照租赁协议或者合同确定的价款,加上运输费、途中保险费、安装调试费,以及投入使用前发生的利息支出和汇兑损益后的价值作为计税基础。新税法规定,融资租入的固定资产,以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础,租赁合同未约定付款总额的,以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础。

②接受赠与、接受投资的固定资产计税基础的变化。原税法规定,接受赠与的固定资产,按发票所列金额,加上由企业负担的运输费、保险费、安装调试费等确定;无所付发票的,按同类设备的市价确定;接受投资的固定资产,应当按该资产折旧程度,以合同、协议确定的合理价格或者评估确认的价格确定。新税法

规定,通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组取得的固定资产,按该资产的公允价值和应支付的相关税费作为计税基础。

(2) 取消固定资产残值比例的限制

原税法规定,固定资产残值比例在原价的5%以内,由企业自行确定;由于情况特殊,需调整残值比例的,应报主管税务机关备案。

新税法取消了固定资产残值比例的限制,规定企业应当根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的预计净残值;固定资产预计净残值一经确定,不得变更。

(3) 最短折旧年限发生变化

在新税法中,明确飞机的最短折旧年限为10年;飞机、火车、轮船以外的运输工具等固定资产,最短折旧年限由5年降为4年;电子设备的最短折旧年限由5年降为3年。

2. 增加了油气资产税务处理的规定

随着新会计准则的变化,新税法增加了对油气资产税务处理的规定。

3. 增加了生产性生物资产税务处理的规定

随着新会计准则的变化,新税法增加了对生产性生物资产税务处理的规定。规定生产性生物资产,按照实际发生的支出作为计税基础;生产性生物资产的最低折旧年限为:林木类生产性生物资产为10年,畜类生产性生物资产为3年。

4. 无形资产税务处理的变化

(1) 无形资产计税基础的变化

① 自行开发无形资产计税基础的变化。原税法规定,自行开发并且依法申请取得的无形资产,按照开发过程中实际支出计价;新法则根据新会计准则的要求,规定自行开发的无形资产,按开发过程中符合资本化条件后至达到预定用途前发生的实际支出作为计税基础。

② 接受捐赠等无形资产计税基础的变化。原税法规定,接受捐赠的无形资产,按照发票账单所列金额或者同类无形资产的市价计价;新法则规定,通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组取得的固定资产,按该资产的公允价值和应支付的相关税费作为计税基础。

(2) 明确规定自创商誉不得摊销

原税法对自创商誉的摊销问题未作出明确规定,而在新税法中则明确规定自创商誉不得摊销。

(3) 无形资产摊销方法和摊销年限的变化

原税法规定,受让或投资的无形资产,法律和合同或者企业申请书分别规定有效期限和受益期限的,按法定有效期限与合同或企业申请书中规定的受益年

限孰短原则摊销;法律没有规定使用年限的,按照合同或者企业申请书的受益年限摊销;法律和合同或者企业申请书没有规定使用年限的,或者自行开发的无形资产,摊销期限不得少于10年。而在新税法中则取消了“孰短原则”,规定投资或者受让的无形资产,在有关法律或协议、合同中规定使用年限的,可依其规定使用年限分期计算摊销。

5. 长期待摊费用税务处理的变化

(1) 名称发生变化,由递延资产改为长期待摊费用。

(2) 长期待摊费用的范围发生变化。新税法规定,长期待摊费用包括:①已足额提取折旧的固定资产的改建支出;②租入固定资产的改建支出;③固定资产的大修理支出;④其他应当作为长期待摊费用的支出。

(3) 固定资产大修理支出的判断标准发生变化。新税法规定,同时符合以下两项条件的固定资产修理支出属于大修理支出:①发生的支出达到取得固定资产的计税基础50%以上;②发生修理后固定资产的使用年限延长2年以上。

(4) 长期待摊费用的摊销年限发生变化。原税法规定摊销期限不得少于5年,新税法则根据长期待摊费用的具体情况分别规定了摊销年限。

6. 存货税务处理的变化

在发出存货的计量中,由于后进先出法不能真实反映存货流转,新会计准则取消了存货计价的后进先出法。与之相对应,在新税法中,也取消了后进先出法。

§ 1.1.4.5 境外所得已纳税额抵免的变化

对于居民企业来源于境外所得的已纳税额,无论新旧税法,都是采用限额抵免法予以抵免,以避免双重征税。在新旧税法中,其抵免限额的计算公式没有差异,不同之处在于原税法采用的是直接抵免法,而新税法采用的是间接抵免法。其中,直接抵免法是指居住国政府对其居民纳税人在非居住国直接缴纳的所得税款,允许冲抵其应缴本国政府的所得税款;直接抵免法适用于同一经济实体的跨国纳税人,如总公司与分公司之间汇总利润的税收抵免。而间接抵免法则是居住国政府对其母公司来自外国子公司股息的相应利润所缴纳的外国政府所得税,允许母公司在应缴本国政府所得税内进行抵免;间接抵免法适用于跨国母子公司之间的税收抵免。

在新税法中,我国采用了间接抵免法,规定居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益,外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分,可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额。在间接抵免中,我国税法规定了由居民企业直接或间接控制的外国企业的控制标准为持股比例不得低于20%。

§ 1.1.4.6 税收优惠的变化

原税法中,税收优惠以区域优惠为主,以产业税收优惠为辅;新税法则以产业优惠为主,区域税收优惠为辅,对原有税收优惠进行了很大程度的修订。具体内容我们将在第4章“《税收优惠明细表》的填写”中加以介绍。

§ 1.1.4.7 新增特别纳税调整的有关规定

在新税法中,单独设立了第六章“特别纳税调整”。在这一章中,具体规定了关联方业务往来、防范外国企业避税、防范资本弱化、一般反避税等内容。

§ 1.2 会计与税法差异概述

§ 1.2.1 会计与税法差异产生的根源

会计准则与税法之间的差异是由会计目标与税法目标的分离所决定的,会计目标是要真实、客观地反映企业的财务状况、经营成果和现金流量,以满足会计信息使用者的需要;而税法的目标主要是通过公平税负、公平竞争来保证财政收入的实现。

会计与税法的差异主要体现在以下方面:

1. 会计主体与纳税主体的差异

目标的不同导致了会计核算主体与纳税主体的不同。会计主体是根据会计信息需求者的要求进行会计核算的单位,会计主体可以是一个法律主体,也可以仅是一个经济主体。纳税主体是指税收法律关系中负有直接纳税义务的单位和个人,按照纳税人身份的不同,纳税主体可以分为法人和自然人两类。

企业集团中的总公司和分公司都可以独立地进行会计核算,因此都是会计主体。但我国现行企业所得税法实行法人所得税制,由于企业集团中的分公司不具有法人资格,因此分公司不是企业所得税的纳税主体。根据《企业所得税法》第五十条的规定:“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”,分公司需要和具有法人资格的总公司汇总纳税。

集团公司中的母公司和子公司都可以独立地进行会计核算,因此都是会计主体;同时由于母公司和子公司都具有法人资格,因此又都是纳税主体。根据《企业会计准则》的要求,期末母公司以纳入合并范围的企业个别财务报表为基础,根据有关资料编制合并财务报表。合并财务报表反映的对象是由若干个法人组成的会计主体,是经济意义上的主体,而不是法律意义上的主体。根据《企业所得税法》第五十二条的规定:“除国务院另有规定外,企业之间不得合并缴