

企业纳税实务指导丛书

最新

Zuixin Qiye Suodeshui Huisuan Qingjiao Caozuo Shiwu

企业所得税

汇算清缴操作实

务

王红云 李蕾◎编著

——最新企业所得税汇算清缴的程序和方法

——应纳税额中收入、扣除、优惠政策各项目的税务分析

——新《企业所得税年度纳税申报表》填制方法与难点分析

——企业会计准则、企业会计制度和企业所得税法的差异及纳税调整

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



企业纳税实务指导丛书

王红云
李蕾◎编著

2009 最新 企业所得税 汇算清缴操作实务 各

Zuixin Qiye Suodeshui Huisuan Qingjiao Caozuo Shiwu

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 王红云 李 蕾 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

最新企业所得税汇算清缴操作实务 / 王红云, 李蕾编著. —大连 :
东北财经大学出版社, 2009.3

(企业纳税实务指导丛书)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 628 - 7

I. 最… II. ①王… ②李… 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 026000 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室: (0411) 84710523

营 销 部: (0411) 84710711

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 338 千字 印张: 15 插页: 1

2009 年 3 月第 1 版

2009 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 车晗硕

责任校对: 何 群 尹秀英

尹旭鹏 时 威

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 628 - 7

定价: 36.00 元

前言

国家税务总局2009年2月6日发布的《关于做好2008年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函[2009]55号)规定:

2008年是实施新税法的第一年,2008年度的企业所得税汇算清缴工作,是从原内、外资企业所得税法全面过渡到新税法后,对新税法贯彻落实情况的一次全面检验。因此,做好2008年度的企业所得税汇算清缴工作意义重大。

为贯彻落实新《企业所得税法》及其实施条例,2008年10月30日,国家税务总局制定并下发了《企业所得税年度纳税申报表》及附表(国税发[2008]101号),要求从2009年起,执行新《企业所得税法》的同时,必须按照新的年度纳税申报表的格式填写并申报。

目前,为了适应经济的快速发展,我国的会计政策进入了历史上较复杂的时期:2006年2月15日,财政部发布了新企业会计准则体系,其中包括1项基本准则与38项具体准则和应用指南,基本准则自2007年1月1日起施行,38项具体准则自2007年1月1日起在上市公司范围内施行,2008年1月1日在中央企业执行,鼓励其他企业执行。我国绝大部分企业截至2008年11月仍然在执行《企业会计制度》,而准则代替制度是必然的趋势。

在企业所得税的计算和填报上,也有不少的法律条文和申报表。2007年3月16日,全国人大十届五次会议审议通过《企业所得税法》(60条),2007年12月11日,国务院公布了《企业所得税实施条例》(133条),而新年度纳税申报表的构成体系包括1个主表和11个附表,有的附表本身又包含多个附表,很多附表上的数据来源于其他附表(附表的附表)。

纳税人和税务机关都面临一系列的问题,需要认真学习和理解:

- 如何填写好新《企业所得税年度纳税申报表》?
- 如何进行应纳税所得额中收入、扣除、优惠性项目政策的税务分析?
- 需要审批减免税的企业应注意什么?
- 新《企业会计准则》和《企业会计制度》与所得税税法的差异何在?
- 企业执行的会计政策不同,年终汇算清缴纳税调整的方法有哪些?
- 企业所得税汇算清缴应特别注意哪些事项?
- 如何作好新旧政策衔接的处理?

针对在企业所得税汇算清缴中可能存在的一系列所得税和会计政策的理解问题,本书分别作了分析和解释。特别是扣除项目的核算中,新准则、制度与所得税法的规定有比较大的差异,此差异也成为填写纳税调整项目明细表的重点和难点部分,所

以,对于需要进行扣除调整的主要项目,除了对应纳税所得额中扣除项目政策进行税务分析外,还特别将新《企业会计准则》、《企业会计制度》与所得税法的纳税调整项目差异进行比较,并说明其相应的纳税调整方法。新财务报表列报准则与《企业会计制度》相比,不少项目发生了变化,重新界定了财务报表的构成。执行准则的企业或者执行制度的企业,不仅在财务报表的内容、构成等方面有差异,纳税筹划的选择也有所不同,所以,本书也作了认真分析。

本书附有《企业所得税法》、《企业所得税实施条例》,以便学习查阅。

本书还为培训教师和学员配有免费电子课件。

需要说明的是,本书所依据的所得税法、实施条例和相关的所得税配套性文件等资料,涉及2007年新《企业所得税法》、《企业所得税实施条例》、2008年《年度纳税申报表》等一系列税法法律,以及《会计法》、《会计基础工作规范》、2000年颁布的《企业会计制度》、2006年颁布的1项基本准则与38项具体准则和应用指南等,属于最新颁布的相关法律规定,是截至2009年2月我国正式颁布的有效法律文件,请各位教师授课、读者阅读时,至于有政策变动的,以现行的企业所得税法规和相关经济法规为准。

本书第十、十一部分由云南财经大学财政经济学院李蕾副教授编写,其余部分全部由云南财经大学会计学院王红云副教授编写。

本书可以作为广大会计人员、税收征管和稽查人员、注册会计师、注册税务师、律师和企业管理人员的培训教材和学习参考书。

由于编者学识水平有限,时间较紧,加之所得税的配套文件法规仍在不断出台,书中难免存在不足之处,恳请各位读者不吝赐教。

王红云

2009年2月16日

目 录

引 子	1
第一部分 企业所得税汇算清缴前的准备	4
第二部分 企业所得税汇算清缴的方法和程序	18
第三部分 企业所得税汇算清缴报批事项	24
第四部分 年度纳税申报前的会计资料检查	34
第五部分 应纳税所得额的规定	43
第六部分 应纳税所得额中收入项目的税务分析	48
第七部分 应纳税所得额中扣除项目政策的税务分析	60
第八部分 应纳税所得额中优惠性政策的税务分析	75
第九部分 新年度纳税申报表的整体变化分析	86
第十部分 新《企业所得税年度纳税申报表》填制方法与难点分析	95
第十一部分 纳税调整项目的填写方法及难点分析	130
第十二部分 年度纳税申报后的调整与分析	169
第十三部分 新准则、制度与所得税法在基本内容上的差异	176
第十四部分 新准则、制度与所得税法在扣除调整项目上的差异	184
第十五部分 新准则、制度与所得税法在财务报告上的差异及纳税筹划	191
第十六部分 新旧企业所得税法的对比及对企业的影晌	201
参考文献	210
附 录	211
附录一 中华人民共和国企业所得税法	211
附录二 中华人民共和国企业所得税法实施条例	218

引子

企业所得税汇算清缴工作，是税务机关依法履行税收征管职责的重要环节，也是企业依法履行纳税义务的重要环节。做好企业所得税汇算清缴工作，对于加强税收征管，提高税收收入，维护国家财政安全，具有重要意义。

★有关企业所得税政策和征管问题

根据2009年2月6日国家税务总局发布的《关于做好2008年度企业所得税汇算清缴工作的通知》(国税函〔2009〕55号)规定：

2008年是实施新税法的第一年，2008年度的企业所得税汇算清缴工作，是从原内、外资企业所得税法全面过渡到新税法后，对新税法贯彻落实情况的一次全面检验。因此，做好2008年度的企业所得税汇算清缴工作意义重大。

对新税法实施以前财政部、国家税务总局发布的企业所得税有关管理性、程序性文件，凡不违背新税法规定原则，在没有制定新的规定前，可以继续参照执行；对新税法实施以前财政部、国家税务总局发布的企业所得税有关的政策性文件，应以新税法以及新税法实施后发布的相关规章、规范性文件为准。

提高企业所得税纳税申报质量，全面落实企业所得税年度纳税申报的各项制度，提倡电子申报。2008年度企业所得税汇算清缴质量直接关系到新税法的贯彻执行和国家税收收入的完成。

★汇算清缴时间是5个月

企业应当自年度终了之日起5个月内，向税务机关报送年度纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。在新政策执行的第一个汇算清缴年，可以认真学习和体会后再进行所得税汇算清缴。

★仔细填写好新《企业所得税年度纳税申报表》

纳税人除另有规定外，应在纳税年度终了后5个月内，向主管税务机关报送《企业所得税年度纳税申报表》及税务机关要求报送的其他有关资料，办理结清税款手续。填报《企业所得税年度纳税申报表》是企业所得税汇算清缴的主要内容。

今年，企业所得税申报表有新变化，新申报表主要包括利润总额的计算、应纳税所得额的计算和应纳税额的计算三部分，即以利润表为起点，将会计利润按税法规定调整为应纳税所得额，进而计算应纳税所得额。

★需要审批减免税的企业应注意

需要审批减免税的企业应注意，减免税分为报批类减免税和备案类减免税。

纳税人享受报批类减免税，应提交相应资料，提出申请，经税务机关审批确认后执行。纳税人享受备案类减免税，应提请备案，经税务机关登记备案后，自登记备案之日起执行。纳税人未按规定备案的，一律不得减免税。

★作好新旧政策衔接的处理

企业要按照相关政策办理涉税事宜。新《企业所得税法》实施以来，一系列配套政策也陆续出台，这些政策直接关系到企业在计算所得税时，涉及的标准和限额等等，企业应密切关注，切不可自行其是。

★注意会计政策和税法的差异

企业年度内发生的相关费用,有些按照会计制度规定可以税前列支,但是按照税法规定却不允许税前列支,或者税法规定了相应的税前扣除比例,企业在汇算清缴时,必须注意调整。

★注意企业执行的会计政策不同年终汇算清缴纳税调整也不相同

现在,我国的企业会计政策进入了一个较复杂的时期,新《企业会计准则》于2007年1月1日起在1570家上市公司中成功实施,2008年1月1日起,中央管理的国有企业执行新准则。而截至2009年2月,其他企业仍然在执行《企业会计制度》、《小企业会计制度》等。

由于税法规定与会计制度规定在涉税事项处理上存在一定的不同,所以,执行《企业会计制度》和《小企业会计制度》的企业涉及的差异分为永久性差异和时间性差异,采用应付税款法进行所得税核算。而执行《企业会计准则》的企业涉及的差异为暂时性差异,采用资产负债表负债法进行所得税核算。

在进行年终汇算清缴的纳税调整时,执行准则的企业和执行制度的企业,不同点是平时的会计处理有所不同,导致企业的税务负担或者风险也不同。当然不论是执行准则还是执行制度,企业所得税的相关法律规定都是相同的,所得税的汇算清缴也是相同的。

★注意积极向当地主管税务机关咨询

在进行汇算清缴的期间内,注意及时就相关事项向税务机关进行咨询,了解当地相关政策,企业应与税务机关建立畅通的沟通渠道,遇到问题及时向当地主管税务机关进行咨询,对于有变化的政策及一些地方政策要及时地了解并加以运用。对于实行企业所得税汇算清缴申报软件区域内的企业,要正确掌握操作,准确进行申报。

★企业所得税汇算清缴应特别注意的事项

1. 关注本年度已发生成本费用、支出的发票问题:成本结转与收入是否匹配,是否有多结转的情况存在。

2. 本年度应确认的收入、收益问题:核查该入账的是否全部入账,特别是往来款项是否还存在应确认为收入而没有入账的现象。

3. 应计提、应摊销的成本费用问题:计提项目是否符合规定,列支渠道是否正确;按实扣除项目是否计算正确。

4. 税金的计算问题:除企业涉及的增值税、营业税、消费税、个人所得税等主要税种要核查外,其他的小税种如房产税、车船税、印花税、土地使用税等是否都已按规定缴纳。

5. 会计利润与应纳税所得额之间差异的备查记录问题。

6. 会计人员及企业发生相关变动,会计及相关资料移交的完整问题。

7. 相关税务审批或备案手续的办理。

★基本法规

1. 《中华人民共和国企业所得税法》(中华人民共和国主席令第63号)。

2. 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(中华人民共和国国务院令第512号)。

★新《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的框架

	法律条文	实施条例
第一章 总则	4 条	8 条 (第 1~8 条)
第二章 应纳税所得额	17 条	67 条 (第 9~75 条)
第三章 应纳税额	3 条	6 条 (第 76~81 条)
第四章 税收优惠	12 条	21 条 (第 82~102 条)
第五章 源泉扣缴	4 条	6 条 (第 103~108 条)
第六章 特别纳税调整	8 条	15 条 (第 109~123 条)
第七章 征收管理	8 条	7 条 (第 124~130 条)
第八章 附则	4 条	3 条 (第 131~133 条)
	60 条	133 条

第一部分 企业所得税汇算 清缴前的准备

一、目前我国会计政策的现状以及执行情况

我国目前的会计法律制度与其他法律一样分为：

第一层次——法律：《中华人民共和国会计法》，它是于1985年1月21日由全国人大常委会制定并审议通过，同年5月1日起实施的。1993年12月29日第一次修订。1999年10月31日第二次修订，2000年7月1日起执行，属于法律范畴，是一切会计相关制度制定和应用的基础。

第二层次——行政法规：《总会计师条例》，由国务院1990年12月31日颁布。同时还包括《企业财务报告条例》，由国务院2000年6月21日制定，2001年1月1日起执行。

以上两个层次均属于原则性的法律规定范畴。

第三层次——规章：这个层次情况较为复杂。会计准则方面有2007年1月1日起在上市公司范围内实施、2008年1月1日起在中央企业执行的新《企业会计准则》。会计制度方面有2000年12月29日颁布的《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》，同时还有《企业财务通则》。

至2008年9月，我国会计核算的依据比较复杂，上市公司和中央企业执行新《企业会计准则》，同时，国家鼓励其他企业也执行新《企业会计准则》，执行新准则的企业停止执行原《企业会计准则》、《企业会计制度》、《金融企业会计制度》。而绝大多数企业如中小企业和非上市的外商投资企业仍然在执行《企业会计制度》、《金融企业会计制度》、《小企业会计制度》及其他相关规定。

会计准则和会计制度的关系是：准则代替制度是必然的趋势，最终将实现从会计制度到会计准则的平稳过渡。

二、目前我国税法政策的现状以及执行情况

我国目前的税收法律制度与其他法律一样也分为：

第一层次——法律：2007年3月16日，全国人大十届五次会议审议通过《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》），统一了内、外资企业所得税制度，并于2008年1月1日起施行，属于法律层次。将原来的《所得税暂行条例》从规章层次提高到了现在的法律层次。该层次还有《税收征管法》、《个人所得税法》。

第二层次——行政法规：2007年12月11日国务院公布了《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》),也于2008年1月1日起正式施行,属于行政法规层次。

第三层次——规章:2008年11月5日国务院修订通过的《增值税暂行条例》、《消费税暂行条例》、《营业税暂行条例》三大流转税政策,属于规章层次。

新颁布的《企业所得税法》重新调整计算企业所得税时部分项目的税收口径,比如修订后的《企业所得税年度纳税申报表》,要求申报表的使用者及编制者计算企业所得税时,须以企业的会计资料为基础,尊重税法与会计在收入、成本、费用、损失等的确认方面存在的差异,并以税法规定的口径处理所有涉税事项。事实上是在尽量保证税法与会计核算的一致性的基础上,更加尊重会计核算与税法之间的差异,体现了税法与会计处理适度分离的治税理念。

所以,在会计核算中规定,凡是在税法中有规定的,必须严格按照税法的有关规定执行,凡是税法没有规定的,则按企业执行的会计政策来执行,即对外提供的财务会计报告按照财政部等颁布的相关会计政策规定来进行,而涉及税金计算和上缴的必须按照全国人大或者国家税务总局等颁布的相关税法规定进行,以增强税法的规范性和强制性。

三、企业所得税的概念及理解

★新企业所得税法的“五个统一”

统一税法并适用于所有内资、外资企业;

统一并适当降低税率;

统一并规范税前扣除范围和标准;

统一并规范税收优惠政策;

统一并规范税收征管要求。

★新企业所得税法的“两个过渡”

一是对新税法公布前已经批准设立、享受企业所得税低税率和定期减免税优惠的老企业,给与过渡性照顾。

二是对法律设置的发展对外经济合作和技术交流的特定地区内,以及国务院已规定执行上述地区特殊政策的地区内新设立的国家需要重点扶持的高新技术企业,给与过渡性税收优惠待遇。

★企业所得税的概念

企业所得税是指国家对企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)的生产经营所得和其他所得征收的一种税。企业所得税是我国财政的一大重要来源,与增值税一样是我国的主体税种。

2007年3月16日第十届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》),按照中国立法惯例,《企业所得税法》只对重要问题做出了原则性的规定。

2007年12月11日国务院发布了《企业所得税法实施条例》,对《企业所得税法》中的原则性表述和技术性问题做出了比较详细的规定和解释。

《企业所得税法》和《实施条例》都是于2008年1月1日起正式施行。当然2008年的企业所得税汇算清缴也是按照该企业所得税法和实施细则进行的。

同时废止的是1991年4月9日第七届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和1993年12月13日国务院发布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》。

四、《企业所得税法》适用范围

(一) 适用于居民企业和非居民企业

《企业所得税法》第二条规定：企业分为居民企业和非居民企业。新企业所得税法不仅实行法人所得税制，而且参照国际惯例，将纳税人分为“居民企业”和“非居民企业”。在纳税人概念的明确上，不再像过去区分为内资企业和外资企业，但是在理解上，仍然可以据此理解。企业所得税的征税范围见表1—1。

表1—1

企业所得税的征税范围

纳税人			企业情况	征税范围	征税对象	税率
居民企业			(1) 有限责任公司、股份有限公司、内资企业、三资企业等企业 (2) 事业单位、社会团体、外国商会等非企业组织	就其境内、境外所得征税	全部生产经营所得和其他所得	25%基本税率
非居民企业	在我国境内设立机构、场所	取得所得与设立机构、场所有联系的	(1) 在中国境内设立机构、场所 (2) 来源于境内的股息、红利等权益性投资收益、利息、租金、特许权使用费、转让财产所得和其他所得等	仅就其来自我国境内的所得征税	来源于我国的所得	20%低税率
		取得所得与设立机构、场所没有实际联系的				
	未在我国境内设立机构、场所，却有来源于我国的所得					

注意：新会计准则不区分居民企业与非居民企业，适用于在我国境内设立的企业（包括公司），新会计准则不适用于非居民企业。

注意：

①个人独资企业：缴纳个人所得税，无需缴纳企业所得税。不过，流转税的缴纳，个人独资企业和合伙企业仍然与其他企业的规定相同，属于工业企业、商业企业的缴纳增值税，属于服务性企业的缴纳营业税。

②合伙：合伙人是个人合伙就分别缴纳个人所得税，无需缴纳企业所得税；是企业合伙就缴纳企业所得税。

③个体工商户：缴纳个人所得税，无需缴纳企业所得税。

④一人有限公司：缴纳企业所得税。

⑤境外成立的个人独资企业和合伙企业：缴纳企业所得税。

境外的个人独资企业和合伙企业可能会成为企业所得税法规定的我国非居民企业纳税人（比如在中国境内取得收入，也可能在中国境内设立机构、场所并取得收入），也可能成为企业所得税法规定的我国居民企业纳税人（比如其实际管理机构在中国境内）。

注意：新企业会计准则适用于在我国境内设立的企业（包括公司），包括个人独资企业、合伙企业。

（二）企业执行所得税法的范围

1. 适用的企业

（1）有限责任公司和股份有限公司，根据《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国私营企业暂行条例》的规定成立的；

（2）内资企业、三资企业，根据《中华人民共和国全民所有制工业企业法》、《中华人民共和国中外合资经营企业法》、《中华人民共和国中外合作经营企业法》、《中华人民共和国外资企业法》的规定成立的；

（3）乡镇企业、城镇集体所有制企业、乡村集体所有制企业，根据《中华人民共和国乡镇企业法》、《中华人民共和国城镇集体所有制企业条例》、《中华人民共和国乡村集体所有制企业条例》的规定成立的。

2. 适用的非企业组织

（1）事业单位、社会团体，根据《事业单位登记管理暂行条例》、《社会团体登记管理条例》的规定成立的；

（2）民办非企业单位、基金会，根据《民办非企业单位登记管理暂行条例》、《基金会管理条例》的规定成立的；

（3）外国商会，根据《外国商会管理暂行规定》的规定成立的；

（4）农民专业合作社和取得收入的其他组织，根据《中华人民共和国农民专业合作社法》的规定成立的农民专业合作社以及取得收入的其他组织。

注意：新会计准则不适用于这些组织，其中，事业单位适用《事业单位会计准则》，依照国家法律、行政法规登记的社会团体、基金会、民办非企业单位和寺院、宫观、清真寺、教堂等，适用于《民间非营利组织会计制度》。

（三）居民企业的理解

新企业所得税法将纳税人划分为居民企业与非居民企业，是借鉴了国际经验，按国际通行的办法进行的划分。成为理解所得税纳税人的纳税义务的关键。

1. 居民企业的概念

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。

2. 判断纳税人是居民企业的条件（具备二者之一即可）

（1）是按照中国的法律法规，在中国境内成立的。

（2）是依照外国的法律，按照外国法律成立，实际上就是在境外成立，但实际管理机构是在中国境内的。实际管理机构要同时符合以下三个条件（同时具备）：

①对企业有实质性管理和控制的机构。实际管理机构是对企业有实质性管理和控制的机构，不以是否进行了工商注册登记为判定标准。在利用资源和取得收入方面往往会和其经营活动的管理中心有密切的联系。

②对企业实行全面的管理和控制的机构。对企业的整体或者主要的生产经营活动有实际管理控制，本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的标准。

③管理和控制的内容是企业的生产经营、人员、账务、财产等。强调控制的内容是具体的日常营运管理与控制、而不是战略决策的管理与控制。

（四）非居民企业的理解

1. 非居民企业的概念

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。

2. 判断非居民企业的标准条件（具备二者之一即可）

（1）依照外国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。

（2）在境内未设立机构，但有来源于境内的所得，指来源于境内的股息、红利等权益性投资收益、利息、租金、特许权使用费、转让财产所得和其他所得等。其中，上文所称“机构、场所”包括：

①管理机构、营业机构、办事机构。

②工厂、农场、开采自然资源的场所。

③提供劳务的场所。

④从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所。

⑤其他从事生产经营活动的机构、场所也属于非居民企业的范围。

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，包括委托单位或者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。

例如，如果属于非居民企业的一个外国公司 A，没有在我国设立机构，通过委托我国的销售代理人 B 专门销售该企业的产品，通过判断认为该非居民企业 A 在我国的销售行为属于该公司在我国境内设有机构、场所（销售代理人 B 成为该非居民企

业 A 的机构、场所)。

注意:

①判定是居民企业还是非居民企业的关键:注册地在境内,是法人登记——居民企业;注册地不在境内,不是法人登记——非居民企业。

②通常所说的三资企业和外国企业,三资企业是居民企业。外国企业是非居民企业。

五、纳税义务人与扣缴义务人

(一) 纳税义务人

在我国境内,企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人,依照《企业所得税法》的规定缴纳企业所得税。不过这对于个人独资企业、合伙企业不适用,个人独资企业、合伙企业执行的是《个人所得税法》。

1. 居民企业负全面纳税义务,非居民企业只负有限纳税义务,这是行使我国税收管辖权、维护我国税收得益的需要,也是国际通行做法。

2. 根据我国税收管辖权的要求,对居民企业来源于我国境内、境外的所得征税,对非居民企业来源于我国境内的所得征税。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。

(二) 扣缴义务人

我国实行源泉扣缴办法:

1. 对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,实行源泉扣缴,以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时,从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

2. 对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税,税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。应当扣缴的所得税,扣缴义务人未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的,由纳税人在所得发生地缴纳。纳税人未依法缴纳的,税务机关可以从该纳税人在中国境内其他收入项目的支付人应付的款项中,追缴该纳税人的应纳税款。

3. 扣缴义务人每次代扣的税款,应当自代扣之日起 7 日内缴入国库,并向所在地的税务机关报送扣缴企业所得税报告表。

六、法定税率及照顾性税率

企业所得税税率见表 1—2 所示：

表 1—2

企业所得税税率表

税率	适用范围
25% 的法定税率	居民企业
10% 的非居民企业所得税税率	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
20% 的照顾性税率	(1) 符合条件的小型微利企业 (2) 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
15% 的照顾性税率	国家重点扶持的高新技术企业

世界共有 159 个国家实行企业所得税，按照税率由高到低排序，我国原税法 33% 的税率排第 52 位，新税法 25% 的税率排第 103 位。

七、据实预缴的税率计算

根据国家税务总局印发《中华人民共和国企业所得税月（季）度预缴纳税申报表》等报表的通知：

1. 对实行据实预缴的纳税人，累计利润额不超过 30 万元（含）的，在预缴申报时暂减按 20% 税率预缴企业所得税。

纳税人填制“企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（A 类）”时，按 25% 税率计算应纳税所得额，将减征的 5% 所得税额在第 7 行“减免所得税额”栏填报。

2. 对实行核定征收的纳税人，累计应纳税所得额不超过 30 万元（含）的，在预缴申报时暂减按 20% 税率预缴企业所得税。

纳税人填制“企业所得税月（季）度预缴纳税申报表（B 类）”时，按 25% 税率计算应纳税所得额，将减征的 5% 所得税额在第 13 行“减免所得税额”栏填报。

3. 纳税人用本年度所得弥补以前年度亏损，应在年度纳税申报时进行弥补，在预缴申报时不能弥补以前年度亏损。

注意：预提所得税不是一种单独的税种，而是一种征收方式。

八、企业所得税的缴纳办法

注意：企业缴纳所得税采取按期预缴、年终汇算清缴的办法。

►按期预缴，是指企业在还不能准确核算一个纳税年度的应纳税所得额时，为了保证税款及时入库，先采取对一个月或一个季度内应纳税所得额的实际发生数计算缴纳税款，或以上一年度应纳税所得额按月或按季的平均数计算缴纳税款。

►年终汇算清缴，是指在年度终了后，对全年应纳税所得额进行结算，全年应纳

税款如果小于预缴总数，多缴的就予以退还；如果大于预缴总数，少缴的就予以补缴。

（一）企业所得税的缴纳办法

缴纳企业所得税，按年计算，分月或者分季预缴，月份或者季度终了后 15 日内预缴，年度终了后 4 个月内汇算清缴，多退少补。

（二）企业所得税的预缴

1. 企业所得税分月或者分季预缴。企业应当自月份或者季度终了之日起 15 日内，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。

2. 企业应当自年度终了之日起 5 个月内，向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款。

注意：汇算清缴的时间比过去的 4 个月增加了 1 个月。企业以前年度按规定未弥补完的亏损，可在下一年度预缴申报时先弥补，汇缴申报时统一计算当年的弥补亏损。

3. 企业所得税分月或者分季预缴，由税务机关具体核定。

4. 企业分月或者分季预缴企业所得税时，应当按照月度或者季度的实际利润额预缴；按照月度或者季度的实际利润额预缴有困难的，可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或者季度平均额预缴，或者按照经税务机关认可的其他方法预缴。预缴方法一经确定，该纳税年度内不得随意变更。

（三）年度中间合并、分立、终止企业的所得税汇算清缴

纳税人在纳税年度中间破产或终止生产经营活动的，应自停止生产经营活动之日起 30 日内向主管税务机关办理企业所得税申报，60 日内办理企业所得税汇算清缴，并依法计算清算期间的企业所得税，结清应缴税款。纳税人在年度中间发生合并、分立的依据税收法规的规定。合并、分立后其纳税人地位发生变化的，应在办理变更税务登记之前办理企业所得税申报，及时进行汇算清缴，并结清税款；其纳税人的地位不变的，纳税年度可继续计算。

（四）四类企业的所得税计算

1. 小型微利企业

（1）小型微利企业的认定标准

符合条件的小型微利企业，减按 20% 的税率征收企业所得税。

小型微利企业，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：

①工业企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 100 人，资产总额不超过 3 000 万元；

②其他企业，年度应纳税所得额不超过 30 万元，从业人数不超过 80 人，资产总额不超过 1 000 万元。