

企业所得税申报实务

QIYE SUODESHUI SHENBAO SHIWU

王美玲/编著

中国经济出版社

CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

企业所得税申报实务

QIYE SUODESHUI SHENBAO SHIWU

王美玲/编著

236, 874, 126, 698, 542, 178, 451, 236, 5967



中国经济出版社
CHINA ECONOMIC PUBLISHING HOUSE

北京

图书在版编目 (CIP) 数据

企业所得税申报实务/王美玲编著. —北京: 中国经济出版社, 2007.5

ISBN 978 - 7 - 5017 - 8018 - 1

I. 企... II. 王... III. ①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 (2007) 第 041666 号

企业所得税申报实务

出版发行: 中国经济出版社 (100037 · 北京市西城区百万庄北街 3 号)

网 址: www.economyph.com

责任编辑: 李煜萍 (010 - 68359421, pkulyp@163.com)

责任印制: 张江虹

经 销: 各地新华书店

承 印: 人民文学印刷厂

开 本: 148mm × 210mm 1/32 印张: 9 字数: 233 千字

版 次: 2007 年 5 月第 1 版 印次: 2007 年 5 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5017 - 8018 - 1/F · 7018 定价: 25.00 元

版权所有 盗版必究

举报电话: 68359418 68319282

服务热线: 68344225 68369586 68346406 68309176

前 言

如果把知识比作浩瀚的大海，纳税申报的知识就像大海中一朵别致的浪花，之所以称它别致，是因为它是税收实践和会计实践的融合，正确、及时的纳税申报，企业的财务会计工作者不但要按照会计制度和会计准则的要求对企业发生的经济活动进行正确地反映，在此基础上还要掌握与企业的经济活动相关的税收法律法规。

为了更好地满足不断变化的经济形势的需要，近年来，新的会计制度、会计准则相继出台；同时，国家为了规范企业所得税的征收和管理，先后出台了大量的文件，这些使得会计实务工作者应接不暇。

2006 年国家税务总局下发了《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》（国税发[2006]56 号）的文件，并在 2006 年汇算清缴时全面使用新表。这应该说是一套设计科学、适用面广、比较方便纳税人申报的报表体系，但是，作为一新生事物，运用新表进行正确、及时的纳税申报需要一个熟悉的过程。

企业所得税之所以被世人公认为是业务最复杂、管理难度最大的税种，主要有这样两方面的原因：一是会计和税法的差异，企业会计平时的会计核算遵循的是会计准则和会计制度的规定；而纳税申报时，无论是收入的确认，还是费用和扣除都要按照税法的规范去做，这势必就涉及到纳税调整的问题。二是税法在一些特殊事项的处理上都有专门的规定，比如减免优惠、亏损弥补、税额抵扣、捐赠等等，这些事项的纳税处理都有非常复杂的规定，而这一切都要在纳税申报时得以体现。编写本书正是为帮

助企业会计人员解决这些问题。

本书的写作思路就是企业会计人员填报所得税纳税申报表的思路，章节的安排完全按照申报表项目的顺序进行，对于每一个填报项目都从填报的内容、会计资料来源、相关的税收规定和应注意的问题几个方面进行描述，力争将复杂的纳税申报过程变得简单明了。

在写作过程中，坚持将新出台的税收政策与会计制度、会计准则的规定紧密结合，注重理论联系实践。书中运用了大量的案例来展示会计和税收的差异调整，有利于读者理解和掌握税法 and 会计的区别，将税收政策和会计处理融会贯通。

本书把将于 2008 年 1 月 1 日开始执行的《企业所得税法》的相关内容融入其中，使得这本书的有效使用期更长久一些。

由于工作的关系，经常和企业会计打交道，每年都会对不同层次的会计人员进行会计知识和税收知识的培训。在近几年的培训中，不断的有学员建议我将培训讲义编写成书，我自认为才疏学浅，对于出书始终没有足够的勇气。今天，随着新的所得税纳税申报表的修改，在自己多年工作积累的基础上，终于将纳税申报的相关内容加以整理成册。在拙书即将和读者见面的时候，我没有丝毫欣慰的感觉，反倒觉得非常的惴惴不安。如果这本书能够给企业的会计人员申报纳税时有一点帮助，将是我最大的欣慰。由于本人的水平有限，在税收政策的把握和会计政策的运用上定会存在一些缺憾，敬请读者不吝赐教。

在本书的编写过程中得到了东营市国税局领导、税务干部，以及东营职业学院领导和同事们的支持与帮助，在此一并致谢。

作者

2007 年 3 月

目 录

第一章 概 述	(1)
第一节 新纳税申报表的体系	(1)
第二节 税收与会计的差异分析	(4)
第二章 收入项目的填报	(9)
第一节 销售(营业收入)的填报	(10)
第二节 其他收入的填报	(26)
第三节 投资收益和投资转让净收益	(35)
第四节 补贴收入	(41)
第三章 扣除项目及纳税调整的填报	(43)
第一节 税前扣除应遵循的原则	(43)
第二节 扣除项目的填报	(50)
第四章 纳税调整增加项目的填报(附表四)	(54)
第一节 附表四《纳税调整增加项目明细表》 填报说明	(54)
第二节 工资薪金支出项目的填报	(58)
第三节 三项费用的填报	(69)
第四节 利息费用的填报	(73)
第五节 业务招待费	(77)
第六节 折旧、摊销支出	(79)
第七节 广告支出和业务宣传费	(86)

第八节	销售佣金	(90)
第九节	财产损失	(91)
第十节	坏账准备	(100)
第十一节	各类社会保障性缴款	(105)
第十二节	上缴总机构管理费	(108)
第十三节	住房公积金	(113)
第十四节	本期增提的各项准备	(115)
第十五节	罚款支出	(117)
第十六节	本期预收收入的预计利润(房地产业务 填报)	(118)
第十七节	其他纳税调整项目	(120)
第五章	纳税调整减少项目的填报(附表五)	(124)
第一节	附表五《纳税调整减少项目明细表》 填报说明	(124)
第二节	纳税调整减少项目的填报	(126)
第六章	弥补以前年度亏损	(133)
第一节	附表六《税前弥补亏损明细表》填表 说明	(133)
第二节	企业亏损弥补的相关法律规定	(134)
第三节	税前弥补亏损的管理	(138)
第七章	免税项目的填报	(141)
第一节	企业减免税概述	(141)
第二节	附表(七)及填报说明	(145)
第三节	主要的税收优惠政策及享受优惠政策的 条件	(147)
第四节	享受所得税减免应注意的问题	(184)

第八章 应补税投资收益已缴所得税额	(189)
第一节 应补税投资收益已缴纳所得税额填报解析	(189)
第二节 投资收益补税的相关税收政策	(190)
第九章 允许扣除的公益救济性捐赠	(194)
第十章 应纳税额的计算	(207)
第一节 适用税率	(207)
第二节 境外所得应纳税额的计算	(209)
第三节 汇总纳税的相关政策	(213)
第十一章 企业所得税预缴和汇算清缴	(218)
第一节 企业所得税的预缴	(218)
第二节 企业所得税汇算清缴	(221)
第十二章 核定征收企业所得税的申报	(225)
第一节 相关法律规定	(225)
第二节 核定征收纳税人的纳税申报	(228)
第十三章 企业所得税纳税申报表填表示范	(231)
附录	(252)
企业所得税年度纳税申报表	(252)
附表一(1): 销售(营业)收入及其他收入明细表	(254)
附表一(2): 金融企业收入明细表	(255)
附表二(1): 成本费用明细表	(256)
附表二(2): 金融企业成本费用明细表	(257)
附表三: 投资所得(损失)明细表	(259)
附表四: 纳税调整增加项目明细表	(260)
附表五: 纳税调整减少项目明细表	(262)

附表六：税前弥补亏损明细表	(263)
附表七：免税所得及减免税明细表	(264)
附表八：捐赠支出明细表	(267)
附表九：技术开发费加计扣除额明细表	(268)
附表十：境外所得税抵扣计算明细表	(269)
附表十一：广告费支出明细表	(270)
附表十二：工资薪金和工会经费等三项经费明细表	(271)
附表十三：资产折旧、摊销明细表	(272)
附表十四(1)：坏账损失明细表	(273)
附表十四(2)：呆账准备计提明细表	(273)
附表十四(3)：保险准备金提转差纳税调整表	(274)
 本书主要参考文献	 (277)

第一章 概述

企业所得税的纳税申报，是企业财务工作的一个重要组成部分，既是企业财务会计工作的一个重点环节，一直以来也是企业财务会计工作的一个难点，在所得税的纳税申报上似乎永远有做不完、和税务机关纠缠不清的事情，无论从企业财务管理的角度，还是从国家税款征收的角度来看，正确、及时的纳税申报都是非常重要的。

第一节 新纳税申报表的体系

一、新申报表出台的历史背景

作为企业所得税纳税申报的载体，申报表本身的设计也是一个非常复杂的问题，既要考虑到税款征收的需要，又要考虑到纳税人申报的方便，也就是说，申报表的设计既要遵循税法，也要顾及到会计政策的变化。

从1993年我们国家会计制度改革到2006年39项企业会计准则的出台，这13年的时间，会计制度的改革不是跳跃式的，而是一个不断进行的、与时俱进的过程，随着我国经济体制改革的

不断深入，随着我国经济与国际接轨的步伐不断加快，作为商业语言的会计越来越朝着与国际会计准则接轨的方向发展，这也是经济发展本身对会计的要求，会计改革的方向就是要使财务会计更好地服务于财务会计的目标。

在会计制度不断改革的同时，我们的税收制度也是在一个不断改革的过程中逐渐成熟的，与之相适应的所得税纳税申报表也是在不断的改革之中。从 1994 年分税制以后，申报表的改革经历了这样三个阶段。

第一阶段：初步分离(1993 ~ 1997)。

所谓初步分离，是指 1993 年以前，我们国家会计和税收实务基本是统一的，我们的会计不能称其为财务会计，更大的意义上是一个服务于国家税收征纳的会计，当然，这也是当时我们的会计实践必然的要求。在这样的背景之下，企业所得税的申报表和企业会计的利润表基本是一致的。1993 年会计制度改革以后，会计政策和税收政策逐步分开，各自有了自己较为明朗的服务目标，企业所得税的申报仅仅依靠会计利润表无法完成，这样，1994 年，我们有了不同与会计利润表的所得税申报表，但此时的申报表非常简单，并且依然是以企业会计利润为基础进行纳税申报，或者说，基本上是一个纳税调整报表，并不是真正意义上的申报表，没有形成自己独立的申报体系。

第二阶段：自成体系(1997 ~ 2006)。

随着会计改革的不断深入，财务会计的目标越来越偏离税收征管的目标，陆续出台并实施的一系列会计准则，从会计实践的各个方面加大了会计与税收的差异，使得 1994 年以来初步分离模式下的所得税纳税申报表难以适应变化不断的会计实践的要求，给企业的纳税申报和税收的征管工作带来极大的不方便，在这样的背景之下，国家税务总局下发了《关于印发并试行新修订的企业所得税纳税申报表的通知》的“国税发[1998]190 号”文件。这次修订的申报表脱离了会计利润的基础模式，站在税收征管的角度，完全以应税收入和可扣除项目为出发点，全面详尽地

反映纳税人应纳税所得额的形成过程，自此，企业所得税纳税申报表形成了自己的体系。

第三阶段：进一步完善。

从 1998 年以后，财务会计的改革实际上又进入了一个新的阶段，不但修订了 1998 年以前颁布的各项准则，在 2000 年颁布了《企业会计制度》，2005 年又实施了《小企业会计制度》，可以说会计的改革日新月异，与此同时，税收政策也在不断的改革和完善之中，而两者改革的结果不是趋同，而是差异的不断加大，为了更好地适应新形势的需要，国家税务总局于 2006 年下发了“国税法[2006]56 号”文件《国家税务总局关于修订企业所得税纳税申报表的通知》，对 1998 年以来的申报表进行了大规模的修订，并于 2006 年度企业所得税汇算清缴时全面使用。

二、新申报表的体系

新的企业所得税纳税申报表形成了一套完整的申报表体系，体现出这样几个特点：

1. 适用范围广

新的申报表，从适用对象来看，覆盖了所有需要申报企业所得税的纳税人

(1) 有两套报表。一套是适用于查账征收的纳税人申报所得税的报表，由“企业所得税年度纳税申报表”主表和十四张附表组成；另一套是适用于核定征收纳税人申报所得税的“核定征收企业所得税纳税申报表”。这样的设计使得不同征管模式的纳税人都有了满足自己纳税申报需要的报表，适用方便。

(2) 不同性质的纳税人有不同的附表。对于查账征收的纳税人来说，由于其所从事的行业不同，取得收入的方式和发生成本费用的特点都不一样，对于金融企业、非营利组织等收入、费用的发生有明显行业特点的纳税人分别设计了不同的附表，极大地方便了纳税人的申报。

2. 政策性强

新申报表项目的设计突出体现了所得税的形成原理，将企业所得税的政策融入其中，不但考虑到了常规的业务填报，对于一些特殊业务的申报也都有了相应的位置并辅以详尽的填报说明，对于纳税人正确理解和把握所得税政策，准确填报纳税申报表、缴纳企业所得税，都提供了很大的帮助。

3. 逻辑清楚、钩稽关系明确

纵观整个纳税申报表的体系设计，逻辑非常清楚，主表、附表各项目之间，主表与附表之间的钩稽关系非常明确，既相互独立，又浑然一体，缺一不可。

4. 方便申报

新申报表的设计，税收政策性非常强，主表的项目设置完全按照应缴所得税的形成原理进行，但在各个附表的设计上有充分考虑了会计的实务操作，给由于税收政策和会计政策的不同带来的差异调整留出了足够的空间，给使用者一个清晰了填报思路，非常方便纳税人的填报。

第二节 税收与会计的差异分析

一、存在差异的原因分析

现行的财务会计与税法之间存在差异是一个不争的事实，也是之所以我们要专门研究所得税纳税申报的主要原因，它们之间之所以存在这么多的差异，原因有以下几点：

（一）服务的目标不同

税收是一个经济范畴，也是一个历史范畴，人类社会发展到今天，税收的职能主要体现在两个方面，一是满足国家筹集财政收入的需要，二是作为国家调节经济的重要工具。从这两方面的

需要出发，国家在制定税收法律法规的时候，自然就以服务于国家的需要为目标。

会计的产生要远远早于税收，它是为了满足人们对于生产活动的记录计量的需要而产生的，随着人类活动的不断复杂和多样性，会计也从简单的记录计量发展成为现代的财务会计，其职能也较产生之初发生了非常大的变化，尽管如此，财务会计的职能最终都是为了满足企业的所有者和企业的利益相关者对经济活动信息的需要，这也就是财务会计服务的目标。

（二）遵循的原则不同

现行的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、《企业所得税税前扣除办法》中都规范了企业所得税要遵循的原则，企业会计准则和会计制度也同样规范了企业财务会计行为应遵循的原则，对于关心企业所得税的人来说，对这些个原则应该是非常熟悉的，在这里不再赘述。

通过比较，我们不难看出，两个原则存在许多的差异，有些财务会计遵循的原则，并不是税收的原则，比如“谨慎性”原则，在财务会计核算中，对于资产负债的计量要遵循谨慎性原则，但在所得税实践中并不要求遵循这样的原则；也有些税收原则不是企业会计核算行为必须遵循的，这种原则的差异非常清楚了；此外，还有一些原则从面上来看既是财务会计的核算原则，也是企业所得税的原则，但其内涵却有很大的不同，主要表现为以下几个方面

1. 权责发生制原则

财务会计核算遵循权责发生制原则，以应收应付作为核算收入和费用的基础；而税收对于权责发生制的遵循却并不严格，实际上是一个权责发生制和收付实现制的一个混合体，在许多情况下，处于征收管理上的方便也会要求纳税人的许多纳税行为以收付的实现为原则。

2. 配比原则

会计上的配比原则有两种，一是成本和收入的配比，二是费

用和期间的配比，前者指的是直接成本和费用，后者指的是期间费用，两种配比的区别在于配比的对象不同，发生在计量环节，其相同之处在于无论是和收入配比的成本还是和期间配比的费用，在同一个期间发生的，都要计入这一会计期间的损益。

税收上的配比原则指的是费用扣除的时间与其应该发生的期间相配比，特别强调了费用扣除的纳税期间，错过了这个时间，即便是和收入配比的费用也不能扣除，因此这个配比原则的遵循是有条件的。

3. 相关性原则

会计上的相关性原则在此不做赘述，税收上的相关性原则强调的是扣除的费用必须和取得收入相关，但是应进行纳税申报的收入是否和经营活动有关则不受这一原则规范，比如，接受捐赠的收入，本来与日常的生产经营活动无关，但同样要申报纳税，相关性原则的遵循也是有条件的。

二、税收与会计差异分析

由于以上我们分析的各种原因，税收和会计在收入的确认和费用的扣除上存在许多的差异，也是导致纳税申报如此复杂的直接原因，纵观其差异，主要有以下两类：

（一）口径上的差异

口径上的差异，指的是会计和税收在收入的确认和费用的扣除上遵循的口径不同

1. 会计上的收入，税收上不作为应税所得

有些收入，会计上予以确认并计入利润总额，但税法出于各种考虑规定不予缴税，这种情况下，导致纳税申报是需要纳税调整减少应纳税所得额。比如：国债利息收入。

2. 会计上的费用，税收上不允许扣除

在会计实践中发生的所有费用，在会计原则的指导下，最终都要计入不同期间的会计利润，但有些费用，税收上任何时候都

不允许扣除，这种差异就会导致纳税申报是纳税调整增加应纳税所得额。比如：行政罚款支出、直接对受赠人的捐赠等。

3. 会计上不作为收入核算，但税收上要求缴税

有些经济活动本身并不产生收入，会计上没有将其作为收入核算，因此不会影响业务发生当期的会计利润，但税收上却要求申报纳税。比如：企业使用自产产品。在服装厂，将自产的衣服作为工作服发给职工，这项业务中没有收入流入，但税法认为，必须按市场价确认收入申报纳税。

4. 会计上不作为费用核算，税收上允许扣除

同上例：企业使用自产产品，不仅没有确认收入，也没有扣除任何的费用成本，但税收上在要求按市场价确认收入的同时，允许扣除相应的费。

（二）标准的差异

税收和会计在纳税上的差异除了上述口径上的差异外，还存在标准上的差异。所谓标准上的差异，就是从性质上来讲，会计和税收对于收入和费用的确认是一致的，但确认的标准上存在不同之处

1. 费用。在税收和会计核算时都确认为费用，但扣除的金额由不同的规定，这类费用很多，比如：

（1）职工薪酬：企业发生在雇员身上的支出，是企业实实在在的费用开支，但税法允许在税前扣除的职工薪酬却是有标准限制的，超过这个标准，即便是真实的费用开支也不能在税前扣除

（2）业务招待费：业务招待费的发生也是生产经营活动本身的要求，企业在不同的发展阶段，不同性质的企业，业务招待费的发生也有不同的特点，但如果超过了税法规定的扣除限额，真实发生的业务招待费也是不允许在税前扣除的。

（3）此类的费用还有很多，如广告费、利息费用、保险费等。

2. 收入。税法规定，企业的纳税申报以会计核算资料为基

础，当税务机关认为企业的资产或收入的确认明显偏低又无正当理由时，税务机关有权调整，这时企业会计据以进行会计核算的原始凭证也无济于事。