


企业所得税纳税调整 及汇算清缴业务操作指南

高雅青 李三喜 / 主编



 中国审计出版社

00122788

7812.224

02



企业所得税纳税调整及汇 算清缴业务操作指南

高雅青 李三喜 主编

中国审计出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税纳税调整及汇算清缴业务操作指南/高雅青,李三喜主编.—北京:中国审计出版社,2001.3

ISBN 7-80064-942-3

I.企… II.①高…②李… III.公司所得税-税收管理-中国-指南 IV.F812.424-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 09960 号

企业所得税纳税调整及汇算清缴业务操作指南

高雅青 李三喜主编

出 版	中国审计出版社
地 址	北京市西城区北礼士路 54 号 邮政编码 100044
电 话	(010)88361317 88361300 传 真 (010)88361310
发行经销	新华书店总店北京发行所发行 各地新华书店经销
制 版	世纪风云图文制作中心
印 刷	山东高青县印刷厂
开 本	850×1168 1/32 版 次 2001 年 3 月北京第 1 版
印 张	11.625 印 次 2001 年 3 月第 1 次印刷
字 数	290 千字 印 数 1~5000 册
定 价	20.00 元

版权所有 侵权必究

前 言

为适应财务会计制度改革和加强企业所得税管理的需要,进一步规范企业所得税制度,国家税务总局发布了《企业所得税税前扣除办法》。这一办法对企业所得税税前扣除项目作了进一步规范,与现行政策相比有较大的变化。这对企业所得税纳税调整及汇算清缴业务提出了新的要求。

为了使企业管理和财务工作人员、广大税务、审计、经济管理干部深入学习,正确掌握和贯彻执行企业所得税新政策,做好企业所得税调整及汇算清缴工作,我们依据国家发布的企业所得税的新文件、新政策,组织编写了《企业所得税纳税调整及汇算清缴业务操作指南》一书。

本书以社会主义市场经济这个大环境为依托,以新税法为基础,以广大税务、财会、审计人员为主要对象,结合案例详细讲解了企业所得税税前扣除项目、企业所得税税前扣除弥补亏损、企业财产损失税前扣除、企业合并分立所得税处理、企业股权投资业务所得税处理、技术改造国产设备投资抵免企业所得税、企业所得税汇算清缴、核定征收企业所得税、企业所得税纳税申报、企业所得税税前扣除审计等内容。

本书融税务、财会、审计知识为一体,内容新颖、丰富、翔实,知识性、针对性、实用性强,是广大税务、财会、审计人员必备的工具书,也是培训税务、财会、审计人员的教材,对财经院校的师生也有一定的参考作用。

本书由国家税务总局、国家审计署、中天恒会计师事务所等单位长期从事税务、财会及审计的专业人员共同编写而成。在编写

过程中,参考了大量企业所得税税前扣除方面的文章,中天恒会计师事务所的同志作了许多具体工作,在此谨致由衷的感谢。

由于我们编写水平有限,书中缺点错误在所难免,敬请读者批评指正。

编者

2001年春节

目 录

第一章 绪 论	(1)
第一节 概 述	(1)
第二节 企业所得税税前扣除制度的建立与完善	(26)
第三节 企业所得税税前扣除办法的结构及内容	(30)
第四节 企业所得税税前扣除政策的变化分析	(41)
第五节 适应企业所得税纳税调整的需要,建立 和完善我国的所得税会计制度	(53)
第二章 企业所得税税前扣除项目	(62)
第一节 概 述	(62)
第二节 成本和费用	(67)
第三节 工资薪金支出	(79)
第四节 资产折旧或摊销	(83)
第五节 借款费用和租金支出	(90)
第六节 广告费和业务招待费	(92)
第七节 坏帐损失	(94)
第八节 其他扣除项目	(95)
第九节 企业所得税税前扣除操作实例	(97)
第三章 企业所得税税前弥补亏损	(114)

2 企业所得税纳税调整及汇算清缴业务操作指南

第一节	概述	(114)
第二节	税前弥补亏损业务	(115)
第三节	税前弥补亏损管理	(116)
第四节	税前弥补亏损审核	(117)
第五节	税前弥补亏损法律责任	(121)
第四章	企业提取上交主管部门管理费的税前扣除	(123)
第一节	概述	(123)
第二节	上交主管部门管理费的审批管理	(125)
第三节	企业主管部门收取管理费的资格条件	(129)
第四节	企业主管部门管理费用的税前扣除	(131)
第五章	企业财产损失的税前扣除	(134)
第一节	概述	(134)
第二节	企业财产损失税前扣除的申报	(135)
第三节	企业财产损失税前扣除的审批管理	(137)
第六章	企业技术开发费的税前扣除	(139)
第一节	概述	(139)
第二节	鼓励企业技术开发的有关政策规定	(140)
第三节	技术开发费加计扣除的审批程序	(142)
第四节	企业技术开发费税前扣除的管理	(143)
第五节	集团公司集中收取技术开发费的管理	(144)
第六节	企业技术开发费税前扣除的违规处理	(146)
第七节	企业技术开发费税前扣除操作实例	(146)

第七章 企业合并分立所得税处理	(148)
第一节 概述	(148)
第二节 企业合并业务的所得税处理	(151)
第三节 企业分立业务的所得税处理	(160)
第四节 企业合并分立所得税处理操作实例	(162)
第八章 企业股权投资业务所得税处理	(165)
第一节 概述	(165)
第二节 企业股权投资所得的所得税处理	(173)
第三节 企业股权投资转让所得或损失的 所得税处理	(175)
第四节 企业以部分非货币性资产投资的 所得税处理	(176)
第五节 企业整体资产转让的所得税处理	(178)
第六节 企业整体资产置换的所得税处理	(179)
第七节 股权投资的会计处理与税务处理的 差异分析	(180)
第八节 企业股权投资业务所得税处理操作实例	(184)
第九章 技术改造国产设备投资抵免企业所得税	(191)
第一节 概述	(191)
第二节 技术改造国产设备投资抵免的税收 规定及计算	(192)
第三节 技术改造国产设备投资抵免企业	

所得税的申报及抵免程序·····	(196)
第四节 技术改造国产设备投资抵免企业 所得税的审核管理·····	(198)
第五节 技术改造国产设备投资抵免企业 所得税操作实例·····	(204)
第十章 企业所得税纳税申报·····	(214)
第一节 概述·····	(214)
第二节 企业所得税纳税申报主表的填报·····	(217)
第三节 企业所得税纳税申报附表的填报·····	(231)
第四节 事业单位社会团体收入申报表的填报·····	(245)
第五节 企业所得税纳税申报操作实例·····	(249)
第十一章 企业所得税汇算清缴·····	(255)
第一节 概述·····	(255)
第二节 纳税申报·····	(255)
第三节 企业所得税汇算清缴的受理审核·····	(259)
第四节 企业所得税汇算清缴的案头稽核·····	(262)
第十二章 核定征收企业所得税·····	(264)
第一节 概述·····	(264)
第二节 核定征收企业所得税的程序和方法·····	(266)
第三节 申报缴纳·····	(268)
第十三章 企业所得税税前扣除审计·····	(270)

第一节	概述	(270)
第二节	纳税人成本和费用的审计	(273)
第三节	纳税人工资薪金支出的审计	(283)
第四节	纳税人资产折旧或摊销的审计	(285)
第五节	纳税人借款费用和租金支出的审计	(289)
第六节	纳税人广告费和业务招待费的审计	(294)
第七节	纳税人坏帐损失的审计	(296)
第八节	企业所得税税前扣除审计操作实例	(304)
附录:《企业所得税税前扣除办法》		(348)

第一章 绪 论

第一节 概 述

一、税收制度的概念及内容

(一) 税收制度的基本概念

税收是国家为了实现其职能,运用法律手段,无偿地征收实物或货币,参与社会产品和国民收入分配,以取得财政收入的一种形式。税收作为财政收入的一种主要形式,具有无偿性、强制性和固定性。它的最基本的职能是组织财政收入,调节国民经济,保障和监督经营管理。为了确保税收征收管理的工作能有步骤顺利进行,真正发挥税收组织财政收入,调节经济,保障和监督的职能作用,国家就必须对税收的征收和管理做出各种规定,建立系统的制度规范,确定国家的税收制度。

所谓税收制度,是国家依据社会经济发展的要求和税收分配规律制定的反映和确定税收分配关系的各种税收法令和征收管理办法的总和,是国家财政经济制度的重要组成部分,也是税务机关向纳税人征税的法律依据、工作准则和规范。

(二) 税收制度的主要内容

税收制度作为国家税收征管权力和税收政策的具体化、条律化,属于经济管理和上层建筑范畴。其具体内容和形式要受生产力发展水平、经济基础和社会经济运行模式的制约。不同国家或

同一国家的不同历史时期,由于社会政治经济条件不同,国家赋予的任务不同,税收制度都呈现不同的具体特征。我国的税收制度体现着社会主义的分配关系和政治、经济政策;是国家对社会经济进行管理、监督和调控经济运行的主要工具与杠杆,它也要适应各个时期的政治经济状况,随着社会经济关系的调整和经济体制的变化,不断地进行改革和完善。

在内容上,税收制度有广义、狭义之分。广义的税收制度泛指一切与税收征纳及其管理有关的规定,包括税法、税收管理体制、征收管理制度,以及税收计划、会计、统计管理办法等,其基本内容是税法、税收管理体制和征收管理制度。狭义的税收制度是从税政管理角度而言的,主要是指各种税收法规。本书所指的税收制度是广义的。

二、税收制度的要素及结构

(一)税收制度的基本要素

税收制度是由一些基本要素组成的,这些基本要素主要包括纳税人、征税对象、征税范围、税种、税目、税率、违章处理等。

1. 纳税人

纳税人又称纳税义务人,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人,是纳税的主体。纳税人是税收制度的一个基本要素。纳税人可以是自然人,也可以是法人。所谓自然人,一般指的是公民个人。所谓法人,是指依法成立并能独立行使法定权利和承担法律义务的社会组织,如企业、社团等。每一种税法中都有关于纳税人义务的规定,如果纳税人不履行其义务,就应当由该行为当事人承担法律责任。其具体规定在以后各章中详细讲解。这里需要说明的是纳税人与扣缴义务人不同。扣缴义务人是税收制度规定的代扣代收纳税人的税款并转税收征收机关交纳的单位或个人。扣缴义务人不是纳税主体,而是纳税人与税收执法机关之间的中介主体。

2、征税对象

征税对象,又称课税对象,是税法规定的征税依据或标的物,是纳税的客体。课税对象在税收制度中居于重要地位,规定着税种的性质,是区别不同税种的主要标志。税种和税类的划分,通常是以课税对象为根据的。我国的征税对象主要有三大类:

(1)对流转额课税

包括直接以商品销售收入为征税对象的消费税、增值税等,也包括以营业收入为征税对象的营业税等。

(2)对收益额课税

包括对纳税人的生产经营所得和其他所得为对象征收的所得税。它是税收参与纳税人的纯收益或总收益分配的形式。企业所得税、个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税等都属于对收益额征税。

(3)对财产、行为课税

包括以财产的数量或价值和某种行为为征税对象的课税。

3、税目

税目是指税法规定的征税对象的具体项目,是征税对象在质上的具体化。一般来说,征税对象作为一个概括性的税制要素,是比较复杂的,为了贯彻税收政策和征税技术的需要,还需要对征税对象作进一步的划分,并作出具体的界限规定,这个界限范围就是税目。如消费税的税目有小汽车、摩托车、汽油、柴油、化妆品等,营业税的税目有交通运输业、建筑业、服务业等。

4、征税范围

征税范围,是税法规定的课税征收的界限,是税目的进一步具体化。属于征税范围之内的税目才征税,不包括在征税范围之内的不征税。它反映了某一种税种征纳税收的尺度。

5、计税依据

计税依据,是指税法规定的计算应征税额的具体依据,表明根

据什么计算应纳税额,是征税对象在量上的具体化。计税依据可以是货币量,也可以是实物量,如重量、件数等。

6、税种

税种,是指税收的种类。如房产税、屠宰税、遗产和赠予税等都属于对财产和行为征税。改革后,我国的税种主要有 17 种,即消费税、增值税、营业税、资源税、城镇土地使用税、企业所得税、个人所得税、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税、房产税、车船使用税、印花税、屠宰税、遗产和赠予税、外商投资企业和外国企业所得税、房地产增值税、证券交易税。本书以后各章是按照新税制设计的以上税种分别讲解的。

7、税率

税率,是应征税额与征税对象数额之间的比例,是计算应纳税额的尺度,是税收制度的一个重要要素。税率的高低,直接关系到国家的财政收入的多少和纳税人税收负担的轻重,起着调节收入水平的作用。

常见的税率形式有三种:

(1)比例税率。它是对同一征税对象,不论数量多少,金额大小,都按同一比例征税的税率。比例税率的主要特点是税负均衡,计算简便,因而适应性较强,使用较广泛。具体又可分为:

①单一比例税率。这是指一个税种只规定一个比例税率。

②差别比例税率。这是指一个税种分别采用不同比率的比例税率。

③幅度比例税率。这是指在税法规定的税率幅度内,由地方政府根据实际情况自行确定本地区所适用的比例税率,或在实际征收时根据不同征收对象确定不同的具体适用税率。

(2)累进税率。它是对同一征税对象,按数额大小,规定不同等级的税率。征税对象数额越大,税率越高;数额越小,税率越低。累进税率的主要特点是课税对象数额不同的纳税人之间税负有

别,具有弹性,可以有效地调节纳税人的收入。

累进税率又分为全额累进税率和超额累进税率两种。

① 全额累进税率

全额累进税率,是将征税对象按数额大小分成不同的等级,征税对象的全部数额都按照相应等级的一个税率来征税。这种税率计算简便,但税收负担不尽合理。

② 超额累进税率

超额累进税率,是将课税对象按数额大小分成若干等级部分,每个等级部分分别按相应等级的税率计征,一定数额的课税对象,可以同时使用几个等级的税率。这种税率税收负担较为公平合理,但采用超额累进税率计算较为复杂。在实际运用中,为了简化计算,都采取先按全额累进税率计算税额,再减去速算扣除数的办法。其公式为:

$$\text{超额累进税额} = \frac{\text{应纳税所得额}}{\text{速算扣除数}} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

公式中的速算扣除数,是指各级所得额按全额累进税率计算的税额减去按超额累进税率计算的税额之后的差额,是事先逐级计算出来的常数。

(3) 定额税率。它是按征税对象的一定实物计量单位直接规定一个固定税额,而不采取百分比的形式,所以又叫固定税率。定额税率的主要特点是简单明了,使用方便,和价格没有直接联系,一般适用于课税从量计征的税种。具体可分为:

① 地区差别定额税率。它是指对同一征税对象按照不同地区分别规定不同的征税数额,具有调节不同地区之间级差收入的作用。

② 分类分级定额税率。它是把征税对象按一定标准分类、项或级,然后按照不同的类、项或级分别规定不同的征税数额。

③ 幅度定额税率。它是在统一规定的征收幅度内根据纳税人

拥有的征税对象或发生征税行为的具体情况,确定纳税人的具体适用税率。

8、计税价格

计税价格,是从价征收的税种在计算应纳税额时使用的价格,是计税的基础。按包含因素的不同,计税价格可以分为含税价格和不含税价格。按与商品交易的关系来划分,计税价格可以分为交易价格、组成价格和特定计税价格。交易价格即以商品的实际交易价格确定的计税价格。组成价格即在没有实际交易价格时,按计税价格应包括的因素计算出来的计税价格。特定计税价格是为了计征税款的需要,由税务机关专门规定的计税价格。其不同于交易价格和组成计税价格,是仅用于计征税款的一种标准价格。

9、纳税环节

纳税环节,是税法规定的征税对象从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。在市场经济条件下,商品从生产到消费通常经过生产制造、商业批发、商业零售等环节,其商品征税对象的选择,应当选择在商品流转的必经环节。按照纳税环节的多少,可将税收课征制度划分两类:

(1)一次课征制度。这是指一种税在各流通环节中只征收一次税。这种制度税源集中,可以避免重复征税。

(2)多次课征制度。这是指一种税收在各个流通环节选择两个或两个以上的环节征税。

10、纳税义务发生时间

这是指纳税人发生纳税义务的时间,主要适用对流转额征税的税种,如增值税、消费税、营业税,用来确定具体的纳税期限。根据各税种和相应的纳税人的情况不同,纳税义务的发生时间的规定也不同,主要有以下几种情况:

(1)对外销售货物或劳务,以收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天为纳税义务发生时间;

(2)对外提供服务的,以收讫营业收入或取得索取营业收入款项凭据的当天,为纳税义务发生时间;

(3)进口货物的,以报关进口的当天为纳税义务发生时间;

(4)委托加工的,以委托人提货的当天为纳税义务的发生时间;

(5)自产自用的,以移送使用的当天,为纳税义务的发生时间。

11、纳税期限

纳税期限,是指纳税人发生纳税义务后,向国家缴纳税款的期限。为了保证国家税收收入的及时入库,国家对各税种都根据具体情况和特点,规定了相应的纳税期限。纳税期限可分为两种:一种是按期纳税。如营业税的纳税期限,由主管税务机关根据纳税人或者扣缴人应纳税额的大小分别核定为5天、10天、15天或者一个月为一期,逐期计算缴纳。二是按次纳税。如营业税不能按期纳税。可以按次纳税。由于纳税人取得应纳税收入后需要有一定的时间进行结算,税法规定了报缴税款的期限。如增值税,除纳税期限一个月为一期的纳税期满后10天内报缴税款外,其余均在纳税期满后5天内预缴税款。于次月一日起10天内申报纳税,并结清上月应纳税款。报缴税款期限的最后一天,如遇公休、假日可以顺延。纳税人如不按规定纳税期限计算缴纳税款,应按规定加收滞纳金。

12、纳税地点

纳税地点是指纳税人缴纳税款的地点。根据新税法的规定,纳税地点的确定,有以下三种情况:

(1)在业户的所在地缴纳税款

指在纳税人从事生产经营的所在地缴纳税款。如企业生产的应税消费品交纳消费税,不论在原地销售,还是到外地销售,或是委托他人代销,均在纳税人核算单位所在地缴纳税款

(2)在营业行为发生地缴纳税款