

QIYE SUODESHUI

Zhengce Jingxi Caiwu Chuli Yu Shiwu Caozuo

企业所得税：

政策精析、财务处理与实务操作

吴健 封标 盛光明 编著

中国矿业大学出版社

企业所得税：

政策精析、财务处理与实务操作

吴 健 封 标 盛光明 编著

中国矿业大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税:政策精析、财务处理与实务操作/吴健,
封标,盛光明编著. —徐州:中国矿业大学出版社,2014.3
ISBN 978 - 7 - 5646 - 2283 - 1

I. ①企… II. ①吴… ②封… ③盛… III. ①企业
所得税—税收管理—研究—中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2014)第 038962 号

书 名 企业所得税:政策精析、财务处理与实务操作

编 著 吴 健 封 标 盛光明

责任编辑 齐 畅

出版发行 中国矿业大学出版社有限责任公司
(江苏省徐州市解放南路 邮编 221008)

营销热线 (0516)83885307 83884995

出版服务 (0516)83885767 83884920

网 址 <http://www.cumtp.com> E-mail: cumtpvip@cumtp.com

印 刷 赣榆县赣中印刷有限公司

开 本 787×1092 1/16 印张 25.25 字数 630 千字

版次印次 2014 年 3 月第 1 版 2014 年 3 月第 1 次印刷

定 价 65.00 元

(图书出现印装质量问题,本社负责调换)

吴 健 注册会计师、注册税务师、高级会计师；上海财经大学（上海国家会计学院）会计硕士、江苏省委党校国民经济专业研究生；江苏省地税系统“稽查能手”，国家税务总局所得税人才库成员。

先后供职于中国建设银行、中国太平洋保险公司、江苏开元税务师事务所、江苏宿迁地方税务局。长期从事税务稽查、现行税制等研究，在税务咨询与管理、税务稽查等方面有着丰富的实践经验。公开发表论文十多篇，出版《企业所得税：政策精析、税务规划与财务处理》、《个人所得税政策精析》等专著四本。

封 标 注册会计师、注册税务师、注册资产评估师，江苏瑞祥税务师事务所所长，长期从事财税政策研究，发表财税实务文章多篇，任多家大中型企业税务顾问，在纳税筹划、税务咨询等方面具有丰富的实战经验。

盛光明 高级会计师、律师，中南财经政法大学经济学硕士。长期从事财务与会计制度、税收法规、纳税人权益法律救济等研究，在税务咨询、税收筹划、税务争议代理、涉税犯罪辩护等方面实践经验丰富，在省级以上财税专业刊物发表论文多篇。

序

税收是国家财政收入的主要来源,也是调节经济和收入分配的重要工具。改革开放 30 多年来,我国税收事业取得了令人瞩目的成就,为现代化建设作出了巨大贡献。税制是否科学完善、是否能够有效实施,直接表明国家治理体系和治理能力现代化水平。十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确要求:深化税收制度改革,完善地方税体系,逐步提高直接税比重。

2008 年 1 月 1 日,《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条件施行以来,国务院以及财政部、国家税务总局等部委陆续出台了一系列的过渡政策和配套文件,这些政策、文件保证了《企业所得税法》的顺利实施。要真正准确把握企业所得税方面的各项法律、法规、规章,对税务人员来说,尚且不是一件轻而易举的事,对广大纳税人来说,就更加勉为其难了。

现有的企业所得税书籍大多是从法律的角度对企业所得税法及其实施条例的解读,这有助于对税法及条例具体条文的理解,但缺少财务处理的理论指导和对实务操作的应用范例,这种离开财务处理谈税法条文,不能完全满足基层税务干部和广大企业财务人员的工作需要。

《企业所得税:政策精析、财务处理与实务操作》一书从会计处理的视角,对与企业所得税相关的会计处理、税法与会计差异以及税务规划等相关内容,进行全面、精辟、透彻的解析,并辅以大量案例加以佐证说明。这对于广大基层税务工作者,能准确掌握税法的精髓和相关的财务处理有很大的帮助作用,对于纳税人的税务、财务处理也有很强的规范作用,使他们化解税收风险、降低纳税成本。

本书力图体现如下一些特点:

一是全面解析最新的企业所得税法及相关配套政策。作者长期从事税务咨询规划、企业涉税管理和税收征管等工作。有效融合税收管理者和被管理者的两种角色,以会计处理讲税法,以相关税务规定讲财务处理,精准解析到 2014 年 2 月 28 日国家出台的相关税收政策,如研究开发费加计扣除、跨地区经营汇总纳税、资产损失税前扣除以及孵化器税收优惠等新政。

二是侧重于案例分析。有关企业所得税方面的法律、法规纷繁而复杂,有的即使是专业人员也未必能尽其本意和寓意。通过对案例的剖析,往往能豁然开朗,达到事半功倍的效果。本书力图运用案例释意、释惑、明用、警行。

三是侧重于操作与应用。对企业所得税征收、缴纳中的一些疑难问题,如企业政策性搬迁财税处理、混合性投资业务处理、视同销售等等,都从税收政策的延续、变化和会计处理的更替进行了详尽说明和操作讲解。

本书坚持理论联系实际,可供税务工作者、企业财务人员、税务经理、注册会计师、注册税务师、律师等税务咨询服务人员、财经类相关专业师生等学习和参考。本书的出版得到了中国矿业大学出版社齐畅编辑的鼎力相助。作者在此谨致谢忱!

由于时间仓促和水平有限,漏误和不足之处在所难免,敬请读者批评指正!并请与我们联系:E-mail:wujian03@mpacc.snai.edu。

作 者

2014年2月28日

目 录

序.....	1
第一章 企业所得税概述.....	1
第一节 所得税与现行税制.....	1
一、货物与劳务税	1
二、所得税	2
三、财产行为税	4
第二节 企业所得税.....	4
一、企业所得税的特点	4
二、企业所得税的作用	5
三、我国企业所得税的历史沿革	5
四、所得税征管范围的划分	7
第三节 纳税人与税率	10
一、纳税人	10
二、税率	15
第二章 收入	17
第一节 收入总额	17
一、收入总额	17
二、收入的确认	22
三、企业转让限售股的税务处理	28
四、政策性搬迁或处置收入	29
第二节 视同销售收入	37
一、流转税视同销售	38
二、所得税视同销售	40
三、会计处理	42

第三节 不征税收入	43
一、不征税收入的界定	44
二、政府补助收入的会计处理	48
第三章 税前扣除	50
第一节 税前扣除的原则与一般框架	50
一、税前扣除的原则	50
二、税前扣除的一般框架	51
三、禁止扣除规则的运用	51
四、税前扣除与会计处理的协调	53
第二节 税前扣除项目	53
一、成本	53
二、费用	55
三、税金	56
四、损失	56
五、其他支出	57
第三节 税前扣除的具体规定	57
一、公益性捐赠	57
二、工资薪金	63
三、职工福利费	78
四、工会经费	87
五、职工教育经费	87
六、保险费和住房公积金	89
七、业务招待费	93
八、广告费和业务宣传费	94
九、借款费用	94
十、汇兑损失	100
十一、准备金	101
十二、租赁费	108
十三、提取的专项资金与预提费用	108
十四、营业机构内部往来	109
十五、手续费及佣金支出	110
十六、维简费和安全生产费	112

十七、以前年度应扣未扣支出	113
十八、开办费的扣除	113
第三节 资产损失的税前扣除	114
一、资产损失及其扣除	115
二、资产损失证据	118
三、货币资产损失	119
四、非货币资产损失的确认	120
五、投资损失的确认	123
六、其他资产损失的确认	126
第四章 资产的税务处理	127
第一节 资产税务处理概述	127
一、资产税务处理的主要内容	127
二、账面价值与计税基础	128
三、以历史成本确定计税基础	130
四、构成资产计税基础的相关税费	131
第二节 存货的税务处理	132
一、存货的界定	132
二、存货的初始计量与计税基础的确定	133
三、符合资本化条件的存货发生的借款费用计入成本	134
四、发出存货成本的确定	135
五、存货的期末计量与纳税调整	137
六、存货损失的处理	138
第三节 固定资产的税务处理	139
一、固定资产的界定	139
二、固定资产的初始计量与计税基础	140
三、固定资产的后续计量与税前扣除	144
四、固定资产后续支出的会计与税务处理	147
五、固定资产弃置费的会计与税务处理	148
六、开采油(气)资源费用和折耗摊销折旧的处理	151
七、固定资产处置与损失的处理	152
第四节 无形资产的税务处理	152
一、无形资产的界定	152

二、无形资产的初始计量与计税基础	153
三、研究开发费的会计与税务处理	157
四、无形资产的后续计量与税前扣除	160
五、无形资产的处置与报废	163
第五节 投资资产的税务处理	164
一、投资资产成本的扣除	164
二、债权性投资的处理	164
三、股权投资的处理	165
四、混合性投资业务的处理	167
五、投资企业撤回或减少投资的处理	168
第六节 生物资产的处理	168
一、初始计量与计税基础	168
二、生产性生物资产的折旧	169
第五章 税收优惠	171
第一节 税收减免税管理	171
一、减免税的申请、申报和审批实施	171
二、减免税的监督管理	173
三、享受所得税优惠的新办企业认定	174
第二节 企业所得税优惠的指导思想与方式	174
一、企业所得税优惠指导思想与基本原则	174
二、企业所得税优惠的主要方式	175
三、企业所得税优惠管理	176
第三节 企业所得税具体优惠政策	177
一、农、林、牧、渔业项目优惠	177
二、公共基础设施项目投资所得	183
三、技术转让所得优惠	185
四、环境保护、节能节水项目优惠	188
五、税法第三条第三款规定所得的优惠	191
六、小型微利企业优惠	192
七、高新技术企业优惠	194
八、技术先进型服务企业优惠	197
九、资源综合利用减计收入优惠	198

十、加计扣除优惠	201
十一、创业投资抵扣应纳税所得额优惠	207
十二、专用设备投资税额抵免优惠	209
十三、固定资产加速折旧	210
十四、免税收入	213
十五、生产和装配伤残人员专门用品免税	219
十六、文化产业的税收优惠	220
十七、民族自治地方优惠	223
十八、新疆困难地区优惠政策	223
十九、科技园和孵化器优惠	224
二十、鼓励软件和集成电路产业发展优惠	226
二十一、西部大开发优惠	230
二十二、其他专项优惠	233
第三节 企业所得税优惠政策过渡措施	234
一、享受低税率优惠的过渡办法	235
二、享受定期减免税优惠的过渡办法	235
三、继续执行西部大开发税收优惠政策	241
四、特区和浦东新区新设高新技术企业的过渡性优惠	242
五、外资企业原有优惠政策取消后有关事项的处理	242
第六章 应纳税额的计算	245
第一节 应纳税所得额	245
一、确定应纳税所得额的一般原则	245
二、应纳税所得额的计算	246
三、外币收入的折算	247
四、亏损及其弥补	248
第二节 应纳税额的计算	249
一、应纳税额的计算公式	249
二、应纳税额计算举例	250
三、非居民企业应纳税额的计算	259
第三节 核定征收所得税	262
一、核定征收企业所得税的适用	262
二、核定应税所得率或核定应纳税额	264

三、应纳税所得额的计算	265
四、征收管理	265
第四节 境外所得税收抵免	267
一、缓解和消除国际间所得税重复征税的方法	267
二、适用范围与计算项目	269
三、境外应纳税所得额的计算	270
四、可予抵免境外所得税额的确认	273
五、境外所得间接负担税额的计算	275
六、税收饶让抵免	282
七、抵免限额的计算	282
八、实际抵免境外税额的计算	284
九、简易办法计算抵免	285
十、境外分支机构与我国对应纳税年度的确定	286
十一、个人所得税的抵免	287
第七章 企业重组与清算业务所得税处理	290
第一节 企业重组业务的税务处理	290
一、企业重组的概述	290
二、企业重组税务处理的一般原则	293
三、一般性税务处理	293
四、特殊性税务处理	302
第二节 企业清算的所得税处理	315
一、企业清算所得税处理概述	316
二、清算所得及应纳税所得额	316
三、可供分配剩余财产的税务处理	318
四、企业清算的个人所得税处理	320
五、清算申报程序	320
六、注销税务登记与所得税清算	321
七、清算所得税申报	323
第八章 房地产开发经营业务的所得税处理	330
第一节 收入的税务处理	330
一、开发产品销售收入的范围	330

二、开发产品销售收入的确认	332
三、视同销售收入的确认	334
四、销售未完工开发产品的税务处理	338
第二节 成本、费用扣除的税务处理	340
一、计税成本与期间费用	340
二、维修费和维修基金的税务处理	341
三、配套设施的税务处理	341
四、担保金及资产损失的税务处理	341
五、利息费用的税务处理	342
六、临时自用开发产品不得扣除折旧	343
第三节 计税成本的核算	343
一、开发产品会计成本的核算	343
二、计税成本对象的确定原则	344
三、计税成本支出的核算	345
四、共同成本和间接成本的分配	347
五、非货币交换方式取得土地成本的确定	348
六、预提费用的处理	351
七、其他相关事项的税务处理	353
第四节 特定事项的税务处理	353
一、合作或合资开发的税务处理	353
二、以房地产进行投资或联营的税务处理	354
三、售后返租的税务处理	355
四、所得税汇算与土地增值税清算	357
五、房地产开发企业注销前有关企业所得税处理	360
第九章 征收管理	363
第一节 所得税的征收管理	363
一、纳税地点	363
二、纳税年度	363
三、预缴	363
四、汇算清缴	364
五、汇总与合并纳税	367
六、源泉扣缴	367

第二节 跨地区经营汇总纳税	369
一、汇总纳税企业所得税管理基本方法	369
二、税款预缴和汇算清缴	371
三、总分机构分摊税款的计算	372
四、日常管理	374
五、跨地区经营建筑企业所得税处理	376
六、仅在省内设立分支机构的管理	377
第十章 企业所得税规划	378
第一节 税务规划概述	378
一、税务规划的概念	378
二、税务规划的基本原则	378
三、税务规划的基本技术	379
第二节 企业所得税规划的八大思路	381
一、利用特定区域优惠,选择新办企业投资地	381
二、适时调整投资行业,享受定期减免税优惠	382
三、利用特定老企业的过渡优惠期,借壳经营	382
四、赞助支出向广告宣传费或捐赠支出“靠齐”	382
五、工资薪金支出的税务规划思路	383
六、技术转让所得的税务规划思路	383
七、小型微利企业临界点的税务规划思路	384
八、利用“三免三减半”进行税务规划	385
第三节 固定资产的税务处理与纳税规划	385
一、固定资产界定的规划	385
二、固定资产计价的规划	386
三、折旧方法的规划	386
四、折旧年限的规划	388
五、大修理支出的规划	389

第一章 企业所得税概述

第一节 所得税与现行税制

一个国家在一定时期内、一定体制下以法定形式规定的各种税收法律、法规的总和,被称之为税法体系。税法体系就是通常所说的税收制度,简称税制。它反映国家与纳税人之间的经济关系,是国家财政制度的主要内容。一个国家制定什么样的税收制度,是生产力发展水平、生产关系性质、经济管理体制以及税收应发挥的作用决定的。

税收制度的内容主要有三个层次:一是不同的要素构成税种,构成税种的要素主要包括:纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减免税等。二是不同的税种构成税收制度,构成税收制度的具体税种,国与国之间差异较大,但一般都包括所得税(直接税)、流转税(间接税)及其他一些税种,如财产税、行为税等。三是规范税款征收程序的法律法规,如税收征收管理法等。

我国现行税制就其实体法而言,是1949年新中国成立后经过几次较大的改革逐步演变而来,后经过1994年工商税制改革逐渐完善形成的,以货物劳务税和所得税为双主体的税制结构,现有税种按其性质和作用大致分为如下几类。

一、货物与劳务税

货物和劳务税,一般是以商品和劳务服务为征税对象,就其销售额或营业额征税的一个税类。现行税制体系中,增值税、消费税、营业税、车辆购置税和关税都属于货物和劳务税。

(一) 增值税

增值税于20世纪50年代在法国首先初步实践成功,我国于1979年试点,1994年全面推行,它是一种对商品或应税劳务流转各个环节上的增值额课征的税。

(二) 消费税

消费税是对消费品和消费行为征收的一种税。我国现行消费税作为一种选择型消费税,主要对在我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人就列举的产品销售征税。

(三) 营业税

营业税是对在我国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人,就其取得的营业额征收的一种税。

(四) 车辆购置税

车辆购置税是以在中国境内购置规定的车辆为课税对象,在特定的环节向车辆购置者征收的一种税。就其性质而言,属于直接税的范畴。

车辆购置税于2001年1月1日开始在我国实施,是一个新的税种,是在原交通部门收取的车辆购置附加费的基础上,通过“费改税”方式演变而来的。车辆购置税基本保留了原

车辆购置附加费的特点。

(五) 关税

关税是对进出口的货物或物品征收的一种税。通常可以分为进口关税和出口关税,凡从事进口货物的收货人、出口货物的发货人,不论其国籍,都是关税的纳税人。关税由海关负责征收管理。

二、所得税

所得税又称所得课税、收益课税,指国家对法人、自然人和其他经济组织在一定时期内的各种所得征收的一类税收。

(一) 所得税的界定

所得是指单位或个人在一定期间内(通常是一年)的劳动、营业、投资或把财产、权利供他人使用而获得的连续性收入中,扣除为取得这些收入所需费用后的余额。西方对所得定义的研究,学术界将其概括为三种学说。

一是“源泉说”。源泉说认为连续取得的所得才是所得,至于因财产的转让等临时取得的所得并非所得。“源泉说”最早起源于英国,在英国税制中有很长一段期间对资产转让所产生的所得、偶然性或临时性的资本利得、意外所得等不课征所得税。源泉说的代表人物有弗里茨·纽马克、塞尔泽等。弗里茨·纽马克将“所得”表达为:只有从一个可以获得固定收入的永久性“来源”中取得的收入,才应被视为应税所得。

二是净资产增加说。净资产增加说认为不论所得发生的原因为何,在一定期间内净资产的增加,即一定期间的期末净资产额大于该期间的期初净资产额,则认定有所得发生。依此观点,每年连续不断取得的所得、继承或受赠所带来的财产增加,或资本性财产的销售利益、所领取的人寿保险金等都是所得。净资产增加说的主要代表人物是德国的经济学家范尚茨。在现行税制中,英国的所得税制长期以来以所得源泉说为基础,而美国的所得税制早就以净资产增加说为基础。

三是消费支出学说。该学说认为所得的客观性与现实性最终应表现在消费上,消费是经济关系的逻辑终点,因而所谓的所得应是以货币衡量的从消费得来的满足,具体说所得应包括消费开支与本期消耗掉的耐用消费品的价值之和。这种观点是消费支出税或称支出税的理论依据。代表人物主要有英国著名经济学家阿尔弗雷德·马歇尔、艾温·费雪以及尼古拉斯·卡尔多。由于其征管等各方面的要求,至今未被各国实践所接受,仍处于理论争论中。

现实情况是包括中国在内的许多国家都以“净资产增加说”为基础确定税制,但与净资产增加说也并不完全相同。这里需要说明的是“所得”不等于“应税所得”。“所得”是指理论上的所得,更具有理论意义,“应税所得”是实践层面上的概念,是各国税法实践中对课税范围的限定。“应税所得”的边界范围只能等于或小于“所得”的边界范围。

(二) 所得税

所得税是对所得的征税。它随着资本主义制度和资本主义商品经济的发展,借助于战争催生剂而首先产生于英国。1798年英国积极组织反法联盟,进行对拿破仑一世的战争,财政大臣W.皮特为筹措战争军费,进行一系列财政、税制改革,创设“三级税”,实为所得税的雏形。但因税法不健全,漏税甚多,于1799年被废除,采用新的所得税法,从而奠定了英国和现代所得税制度的基础。由于所得税是以所得为负税能力标准,比较符合“公平”、“普遍”的原则,也有利于资本主义商品经济的发展,所以大多数西方国家相继开征所得税。所

得税由临时税种发展成为经常税种、由次要税种发展为主要税种。

近代中国资本主义发展缓慢,缺乏实行所得税制度的社会经济条件,直到民国时期,北洋政府于1914年1月颁布《所得税条例》,这是中国历史上的第一部所得税法。

与货物和劳务税相比,所得税的特征为:① 所得税是对人税,而非对物税。所得税的出发点是先将人列入征税范围,然后才对他们的所得征税,这与货物与劳务税系由物及人不同。② 所得税为直接税。所得税类税种的纳税人本身就是负税人,一般不存在税负转移或转嫁问题,所以也称为直接税。③ 所得税是公平税。和其他税类相比,所得税负担最为公平。所得税以纯所得为标准,劳动所得和非劳动所得可以实行区别对待,可采用累进征收,可规定生计扣除,可给予特定减免等,从而使得税负更加公平合理。④ 一般采用累进税率和综合税制。所得税可以采用累进税率,一般实行超额累进税率。如我国个人所得税中的工资、薪金所得,采用3%~45%七级超额累进税率。应税所得额高者,税率高;应税所得额少者,税率低,体现了“多取富者,少取贫者”的基本原则。

根据纳税人的属性不同,所得税大致可以划分为两大类:

一类为个人所得税,包括对自然人的综合收入、专业收入、权利金收入,以及非居民纳税人取得的上述收入所课征的税;个人所得税是对自然人取得的各类所得课征的税收。个人所得税制度按照课征方法的不同可以分为三大类:一是分类所得税制,即对各类所得分别规定不同的费用扣除方法和税率,分别计税,从而形成工薪所得税、财产收入所得税、利息所得税等个人所得税制度的子项目;二是综合所得税制,即对纳税人的所得不加区分,将其全部汇总以后按统一的免征额、费用扣除标准以及税率表进行计税;三是混合所得税制,即将纳税人的全部应税所得分成若干部分,每一部分可以包括一类或几类所得,各部分分别按不同的费用扣除标准和税率进行计税。

分类所得税制度的优点是管理简便,适合于源泉扣缴,不需要纳税人普遍采用申报的方式纳税,但它的缺点是不够公平。综合所得税制度比较公平,但管理起来比较复杂,需要比较完善的法律环境,并要求纳税人具有良好的纳税意识和纳税遵从习惯,同时也要求税务机关、税务人员拥有很高的管理素质和管理能力。

我国目前个人所得税的基本规范是《中华人民共和国个人所得税法》(以下简称个人所得税法)和《中华人民共和国个人所得税法实施条例》(以下简称个人所得税法实施条例)。

另一类是企业所得税,企业所得税国际上又称之为“公司税”、“公司所得税”、“法人税”、“法人所得税”,是国家对企业或公司在一定时期内的生产经营所得和其他所得征收的一种税。它是国家参与企业利润分配、调节企业收益水平、正确处理国家与企业之间分配关系的一个重要税种。

我国现行的所得税包括企业所得税(由原内资企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税修改合并而成,自2008年1月1日起施行)和个人所得税两个税种。主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

所得税一般不容易向他人转嫁,纳税人缴纳税款往往直接负担税款,因而属于直接税。由于所得税以所得的多少为负担能力的标准,比较符合公平、普遍的原则,并具有经济调节功能,所以被大多数西方经济学家视为良税,得以在世界各国迅速推广。进入19世纪以后,大多数资本主义国家相继开征了所得税,并逐渐成为大多数发达国家的主体税种。目前,世界上有160多个国家和地区开征了企业所得税。经济发达国家的财政收入主要来源于所得