

新世纪报税实务系列丛书

奚卫华 总主编

企业所得税报税实务

王玉娟 冯秀娟 主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

新世纪报税实务系列丛书

奚卫华 总主编

企业所得税报税实务

王玉娟 冯秀娟 主编



北京大学出版社
PEKING UNIVERSITY PRESS

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税报税实务/王玉娟,冯秀娟主编. —北京:北京大学出版社, 2011.1

(新世纪报税实务系列丛书)

ISBN 978-7-301-16907-0

I. ①企… II. ①王… ②冯… III. ①企业-所得税-税收管理-中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第021100号

书 名: 企业所得税报税实务

著作责任者: 王玉娟 冯秀娟 主编

策划编辑: 叶楠

责任编辑: 张文军

标准书号: ISBN 978-7-301-16907-0/F·2426

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 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62752926

出版部 62754962

电子邮箱: em@pup.cn

印 刷 者: 河北滦县鑫华书刊印刷厂

经 销 者: 新华书店

730毫米×980毫米 16开本 21.25印张 348千字

2011年1月第1版 2011年1月第1次印刷

印 书: 0001—4000册

定 价: 36.00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

丛书序言

教材是为教学服务的,是为教育目标的实现服务的。评价教材编写的优劣与否、是不是一本好教材,要看教材的编写内容和编写方式能不能实现创新,真正成为实现教育目标的有效工具。

人类是高等动物,具有理性,做任何事情前肯定要思考做这个事情的目标是什么?达到目标的路径是什么?我们做教育的人,具体点说做高等职业教育的人,自然要思考两个最基本的问题:高等职业教育的培养目标是什么?如何达到这个目标?

传统的观念通常认为教育是以传授知识为目的的,至于“书中自有黄金屋,书中自有颜如玉”,把受教育的目的彻底世俗化,又等而下之的观点,在此姑且不论。既然教育的目的是为了传授知识,我们就常常看到这样的场景,教师喋喋不休,满头大汗,忙着“传道、授业、解惑”,灌输知识,学生则摇头晃脑,背诵知识,寄希望于“知识改变命运”。即使我们承认知识非常重要,能够改变命运(实际上,在不少情况下,知识未必能够改变命运,否则我们就不会说出“百无一用是书生”这样无奈的话了),但是在现代社会各行各业飞速发展的背景下,知识会陈旧、会过时,而且其速度非常之快,新知识的不断出现也非常之快。具体到税务教学领域,由于税制不断的改革,学生在学校背会的税法条文,毕业以后废止了。从这个角度讲,学生在学校被灌输的知识甚至背会的税法变得没有用了。那么,我们教育的目标基点又应该落到何处呢?

教育应该是以能力为本位的,教育的目的应该落在“能力”(competence)

的培养这块基石上。这个“能力”的概念不等于“技能”(skill),它比“技能”宽泛,包括学习能力、解决问题的能力、创新的能力,等等。“能力”的概念也不等于“才能”(ability),它包括与他人合作共事的能力以及对人友爱的能力。通过接受高等教育,学生拥有了专业能力,又具备了学习能力、“人格”能力,我们才能说教育实现了培养目标,完成了学生的“成人”教育,即使他成为一个合格、健康公民的教育。

如何实现学生能力培养的目标,其切入点是课程改革,把学科完整式的课程体系改变为工作任务导向式的课程体系。工作任务导向式的课程强调学生参与学习的全过程,在完成工作任务的过程中主动学习、合作式学习,从而通过学习,在具备专业能力的同时,具备学习能力和“人格”能力。

“新世纪报税实务系列丛书”这套教材就是工作任务导向式课程开发的成果,共有三本,分别是《国税报税实务》、《地税报税实务》、《企业所得税报税实务》。之所以编写这三本教材的原因在于:在我国现行财政管理体制和税务管理体制下,企业的税收应该分别向国家税务局和地方税务局缴纳,因此分别设置《国税报税实务》和《地税报税实务》这两门教材。而将《企业所得税报税实务》单独列为一本教材,主要原因是:(1)按照我国分税制财政管理体制的有关规定,不同的企业应向不同的税务机关缴纳企业所得税,有的企业向国家税务局缴纳企业所得税,有的企业向地方税务局缴纳企业所得税;(2)企业所得税的计算缴纳复杂,与会计的联系极其紧密,且自成体系。此套教材的编写一改传统税务课程的内容设置及相应的教材编写模式,以“报税”这一任务为引领,把税法规定、账务处理、纳税申报融进完成的过程中,引导学生在完成报税的任务流程中,自主学习各种税收法规和会计规定。此套教材的编写符合“从具体到抽象”的人类认知规律,是把“教中学”、“听中学”改变为“做中学”教学模式的有效工具。

此外,教材的编写体例经过精心设计,情境导航、案例、实务操作案例经过精心筛选,有利于学生兴趣盎然地自主阅读。

这套教材的总主编奚卫华博士是国内在税法领域既深具理论造诣,又具实践能力的年轻学者,几年来在税法研究和教学方面探索掘进,艰苦工作,已取得丰硕的成果,声誉鹊起。教材编委会的其他成员,如徐伟、冯秀娟、王玉娟、王希颖等几位老师,在课程开发的艰难过程中,学术能力和教学

能力逐步得到了锻炼、提高,崭露头角。

我相信这套教材的出版能够为已逐步改革了的高职会计、税务专业提供及时、适用的教学工具,为社会上的广大读者提供适用的阅读材料。

苏春林

2010年1月

前言

《企业所得税报税实务》是“新世纪报税实务系列丛书”之一,也是北京经济管理职业学院会计专业在课程体系改革和课程开发方面的成果之一。本书具有结构新颖、与实际操作结合紧密、内容时效性强等特点。传统税务类课程设置要么侧重于全面的税收系统知识,讲授时主要偏重于理论知识学习,与实际报税操作脱节,要么侧重于报表填写,讲授时主要进行操作练习,缺少理论基础。在实际教学过程中,急需一套将理论性与操作性相结合,同时寓教于乐、激发学习兴趣、提高教学效率的报税实务教材。因此,在本次课程改革过程中,教材编委会对传统的税收实务、税务代理和纳税模拟这三门课程进行了有机结合,形成了新的税收知识体系。另外,根据现代教育理论,充分调动学生的积极性,培养学生的参与意识,是提高学习效率的关键,所以,在课程设计上,采用了工作任务导向式的课程体系,通过将一个大任务分解为若干子任务并逐步完成,同时将知识点贯穿其中,在完成任务的过程中,掌握知识点。这样不但可以培养学生的实际操作能力,而且提升了学生的理论知识水平。

《企业所得税报税实务》主要涵盖截至2010年6月的最新企业所得税法规、会计和税法的差异、企业所得税纳税申报表的填写和所得税会计等内容,内容时效性较强。同时,为了实现“做中学”的教育模式,本书打破传统教材按照税法的要素学习企业所得税的顺序,而是以每张企业所得税纳税申报表为单元,按照企业所得税申报表填写的先后顺序来编排。每个单元安排一到三个工作任务,每个工作任务又涉及若干知识点,通过案例分析、

提问与回答等形式,启发学生思考,适时给出答案,以达到切实领会法规、培养动手操作职业技能、快速形成知识体系的教學目的。

本教材第一单元介绍企业所得税基本要素和纳税申报的概念。而后,以北京康维有限责任公司的业务资料为情境导航,在第二到第九单元,介绍了最新企业所得税法规、会计和税法的差异、《企业所得税纳税申报表》主表和所有附表的填写的知识。第十单元和第十一单元分别介绍了企业所得税汇总纳税和特别纳税调整。第十二单元以恒祥超市的业务为情境导航,按照实际财务工作中资产负债表债务法账务处理的步骤介绍所得税会计的知识。

本书适用于高等学校会计专业、税务专业教师和学生作为税务类教材使用,也适合会计人员、税务机关工作人员以及注册会计师和注册税务师从业人员使用。对于初学者,建议按照教材顺序,详细研读各章内容,同时按照工作任务导向完成各任务。对于有一定背景知识的读者建议不必拘泥于原书顺序,可以根据实际需求,直接检索阅读相关章节。

本教材的分工为:奚卫华负责“第一单元”的写作,王玉娟负责第一单元到第九单元的情境导航的编写以及“第二单元”、“第三单元”、“第六单元”、“第九单元”、“第十二单元”的写作,冯秀娟负责“第四单元”、“第五单元”、“第八单元”、“综合案例”的写作,徐伟负责“第七单元”、“第十单元”、“第十一单元”的写作。

在本教材的编写过程中,得到了很多专家、学者、企业财务人员的大力支持,获得了很多好的建议和写作素材,在此表示由衷的感谢!同时,也对北京大学出版社编辑给予的帮助表示感谢!本教材是北京经济管理职业学院会计专业在课程体系改革和课程开发方面的一个阶段性成果,是对职业教育体系下税务教材所做的探索,受限于可借鉴的经验相对较少,同时作者水平有限,在教材的编写上难免会存在诸多不足,希望读者朋友们提出宝贵的意见!

王玉娟
2010年12月

目录

第一单元 认识企业所得税 / 1

工作任务一:明确企业所得税的基本构成要素 / 1

知识点一 企业所得税的纳税人 / 2

知识点二 企业所得税的征税对象 / 7

知识点三 企业所得税的税率 / 7

工作任务二:确定企业所得税的计税依据——应纳税所得额 / 10

知识点一 应纳税所得额的一般规定 / 11

知识点二 预提所得税的应纳税所得额 / 14

知识点三 清算所得的应纳税所得额 / 15

工作任务三:企业所得税的申报与缴纳 / 16

知识点一 企业所得税的征收方法 / 18

知识点二 纳税地点 / 21

知识点三 货币计量 / 22

知识点四 纳税期限 / 23

第二单元 收入项目的确认与《收入明细表》的填写 / 34

工作任务一:收入项目的确认 / 34

知识点 收入项目的确认 / 35

工作任务二:《收入明细表》的填写 / 52

知识点 《收入明细表》的填写 / 55

第三单元 扣除项目的确认与《成本费用明细表》的填写 / 61

工作任务一:扣除项目的确认 / 61

知识点一 税前扣除项目的原则 / 62

知识点二 扣除项目的范围 / 64

工作任务二:《成本费用明细表》的填写 / 68

知识点 《成本费用明细表》的填写 / 70

第四单元 税收优惠的确认与《税收优惠明细表》的填写 / 75

工作任务一:税收优惠的确认 / 75

知识点一 免税及减税收入 / 76

知识点二 加计扣除的项目 / 77

知识点三 减免应纳税所得额的项目 / 79

知识点四 其他税收优惠 / 83

工作任务二:《税收优惠明细表》的填写 / 86

知识点一 《税收优惠明细表》的结构 / 86

知识点二 《税收优惠明细表》的填写 / 87

第五单元 二级附表的填写 / 92

工作任务一:《以公允价值计量资产纳税调整表》的填写 / 92

知识点一 以公允价值计量资产的纳税调整 / 93

知识点二 《以公允价值计量资产纳税调整表》的填写 / 99

工作任务二:《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》的填写 / 100

知识点一 广告费和业务宣传费的税务处理 / 101

知识点二 《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整表》的填写 / 102

工作任务三:《资产折旧、摊销纳税调整明细表》的填写 / 105

知识点一 固定资产的税务处理及纳税调整 / 106

知识点二 长期待摊费用的税务处理及纳税调整 / 112

知识点三 无形资产的税务处理及纳税调整 / 115

知识点四 生产性生物资产的税务处理及纳税调整 / 118

知识点五 《资产折旧、摊销纳税调整明细表》的填写 / 120

工作任务四:《资产减值准备项目调整明细表》的填写 / 124

知识点一 资产减值准备的纳税调整 / 125

- 知识点二 《资产减值准备项目调整明细表》的填写 / 126
- 工作任务五:《长期股权投资所得(损失)明细表》的填写 / 129
 - 知识点一 长期股权投资的纳税调整 / 131
 - 知识点二 《长期股权投资所得(损失)明细表》的填写 / 135

- 第六单元 纳税调整项目的确认与《纳税调整项目明细表》的填写 / 141**
 - 工作任务一:收入项目的纳税调整与申报 / 141
 - 知识点一 收入确认范围的差异与申报 / 142
 - 知识点二 收入确认时间和金额的差异与申报 / 147
 - 知识点三 收入确认的其他差异与申报 / 156
 - 工作任务二:扣除项目的纳税调整与申报 / 157
 - 知识点一 税前限额扣除项目的纳税调整与申报 / 159
 - 知识点二 税前不得扣除项目的纳税调整与申报 / 180
 - 知识点三 其他扣除项目的纳税调整与申报 / 185
 - 工作任务三:其他项目的纳税调整与申报 / 188
 - 知识点一 资产类的纳税调整与申报 / 196
 - 知识点二 准备金的纳税调整与申报 / 207
 - 知识点三 预售收入计算的预计利润的纳税调整与申报 / 207
 - 知识点四 特别纳税调整应税所得调整与申报 / 208

- 第七单元 弥补亏损及《企业所得税弥补亏损明细表》的填写 / 212**
 - 工作任务一:弥补亏损的税务处理 / 212
 - 知识点一 对亏损的认识 / 213
 - 知识点二 弥补亏损的方法 / 215
 - 工作任务二:《企业所得税弥补亏损明细表》的填写 / 219
 - 知识点 《企业所得税弥补亏损明细表》填写说明 / 220

- 第八单元 境外所得税的抵免计算与《境外所得税抵免计算明细表》的填写 / 226**
 - 工作任务一:境外所得税的抵免计算 / 226
 - 知识点一 境外所得已纳税额的抵免范围及条件 / 227
 - 知识点二 境外所得应纳税所得额的计算 / 228

知识点三 可抵免境外所得税税额的范围及计算 / 229

知识点四 抵免限额的计算 / 232

知识点五 定率抵免的规定 / 233

工作任务二:《境外所得税抵免计算明细表》的填写 / 233

第九单元 《企业所得税年度纳税申报表》主表的填写 / 239

工作任务:《企业所得税年度纳税申报表》主表的填写 / 239

知识点 《企业所得税年度纳税申报表》主表的填写 / 240

第十单元 企业所得税汇总纳税 / 251

工作任务:汇总纳税方式下税款的计算与缴纳 / 251

知识点一 汇总纳税的含义及适用范围 / 252

知识点二 汇总纳税方式下的税款预缴和汇算清缴 / 254

知识点三 汇总纳税方式下的税款征收与管理 / 261

第十一单元 特别纳税调整 / 264

工作任务:认识特别纳税调整 / 264

知识点一 特别纳税调整的范围及方法 / 265

知识点二 预约定价安排 / 272

知识点三 成本分摊协议 / 276

知识点四 受控外国企业 / 279

知识点五 资本弱化 / 281

知识点六 关联交易同期资料的管理 / 283

第十二单元 认识所得税会计 / 287

工作任务一:认识暂时性差异 / 287

知识点一 资产、负债的计税基础 / 288

知识点二 暂时性差异 / 293

工作任务二:递延所得税负债和递延所得税资产的确认与计量 / 300

知识点一 递延所得税负债的确认与计量 / 301

知识点二 递延所得税资产的确认与计量 / 305

工作任务三:资产负债表债务法的账务处理 / 312

知识点 资产负债表债务法的账务处理 / 313

综合案例 / 316

参考文献 / 326

第一单元

认识企业所得税

企业所得税是以企业取得的生产经营所得和其他所得为征税对象所征收的一种税,是政府参与企业利润分配的重要手段,也是纳税人的一项重要税收支出。现行的《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称“《企业所得税法》”)由第十届全国人民代表大会第五次会议于2007年3月16日通过,自2008年1月1日起施行。



工作任务一:明确企业所得税的基本构成要素

【情境导航 1-1】 北京康维有限责任公司(以下简称“康维公司”)的登记注册地在北京市海淀区,该公司是一家生产、销售手机并出租设备的公司,2009年该公司的所得既包括销售货物所得,也包括转让财产所得、利息所得、接受捐赠所得等。

请分析:

1. 康维公司是否需要缴纳企业所得税?
2. 如果需要缴纳企业所得税,哪些所得应该纳税?
3. 如果需要缴纳企业所得税,康维公司适用的税率是多少?

【情境导航 1-2】 张华、孟欣、黎明三个人成立了一家合伙企业——口福

居酒楼,该酒楼主要从事餐饮服务,该企业是否需要缴纳企业所得税?为什么?

知识点一 企业所得税的纳税人

一、纳税人的基本规定

我国现行《企业所得税法》实行法人所得税制,以“在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织”为企业所得税的纳税人,换言之,具有法人资格的企业和其他取得收入的组织应该缴纳企业所得税。

依照中国法律成立的个人独资企业、合伙企业由于不具有法人资格,因此不适用《企业所得税法》,而是适用《个人所得税法》,其投资者个人的生产经营所得依照《个人所得税法》中“个体工商户的生产、经营所得”项目,按照5%—35%的超额累进税率缴纳个人所得税。

由此我们总结如下:① 公司制企业,包括有限责任公司和股份有限公司需要缴纳企业所得税,公司对税后利润进行分配时,其投资者个人获得的股息、红利收入需要依照“利息、股息、红利所得”项目,按照20%的税率缴纳个人所得税;② 个人独资企业无须缴纳企业所得税,其投资者个人的生产经营所得比照“个体工商户的生产、经营所得”项目,按照5%—35%的超额累进税率缴纳个人所得税;③ 合伙企业无须缴纳企业所得税,每位合伙人分别按其获得的生产经营所得比照“个体工商户的生产、经营所得”项目,按照5%—35%的超额累进税率缴纳个人所得税;④ 个体工商户无须缴纳企业所得税,依照“个体工商户的生产、经营所得”项目,按照5%—35%的超额累进税率缴纳个人所得税;⑤ 其他具有法人资格的组织,如以营利为目的、从事经营活动而取得收入的社会团体、事业单位等,也属于企业所得税的纳税人。

【对康维公司的分析】 康维公司系有限责任公司,具有法人资格,因此康维公司属于企业所得税的纳税人。

【对口福居酒楼的分析】 由于口福居酒楼是合伙企业,不具有法人资格,因此口福居酒楼不需要缴纳企业所得税。其投资者张华、孟欣、黎明从企业分得的生产、经营所得应该比照“个体工商户的生产、经营所得”缴纳个人所得税。

二、汇总纳税与合并纳税

由于我国现行《企业所得税法》实行法人所得税制,也就说具有法人资

格的组织才有可能成为企业所得税的纳税人,由此就产生了另外一个问题:企业设立的分支机构如何纳税?

(一) 汇总纳税

汇总纳税是指不具有法人资格的营业机构,汇总计算并缴纳企业所得税。《企业所得税法》第五十条第二款规定: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。

(二) 合并纳税

合并纳税是指具有法人资格的营业机构,合并计算并缴纳企业所得税。《企业所得税法》第五十二条规定:除国务院另有规定外,企业之间不得合并缴纳企业所得税。

从汇总纳税与合并纳税的定义中,我们可以看到,汇总纳税是针对不具有法人资格的营业机构而言的,而合并纳税则是针对具有法人资格的营业机构而言的。新税法对汇总纳税和合并纳税的规定截然不同。按照新税法的规定,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,无须经过税务机关的审批;而对于具有法人资格的营业机构,除国务院另有规定外,企业之间不得合并缴纳企业所得税,即一般情况下,具有法人资格的营业机构应分别缴纳企业所得税。

【提问与思考】 北京华泰股份有限公司(以下简称“华泰公司”)是一家生产、销售服装的公司,该公司在全国设立了 31 家分支机构,其中 15 家分支机构为具有独立法人资格的子公司,另外 16 家为不具有法人资格的分公司。请问华泰公司应该如何缴纳企业所得税?

【分析与回答】 根据《企业所得税法》及其实施条例的规定,华泰公司下属的具有独立法人资格的 15 家子公司应该分别缴纳企业所得税,而不具有法人资格的 16 家分公司,应该和华泰公司的总机构汇总缴纳企业所得税。

三、居民企业和非居民企业的划分

现行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”。居民企业和非居民企业的划分与税收管辖权相关。

税收管辖权是国家在税收领域中的主权,是一国政府行使主权征税所拥有的各种权利。在国际税收中,按照两大原则确定税收管辖权:属地主义原则和属人主义原则。属地主义原则以纳税人的收入来源地或经济活动所

在地为标准确定国家行使税收管辖权的范围,这是各国行使税收管辖权的最基本原则。属人主义原则以纳税人的国籍和住所为标准确定国家行使税收管辖权的范围。

对应收管辖权确立的属地主义和属人主义的不同原则,税收管辖权可以分为收入来源地管辖权和居民管辖权:(1)收入来源地管辖权亦称“地域税收管辖权”,是按照属地主义原则确立的税收管辖权,即一国政府只对来自或被认为是来自本国境内的所得拥有征税权力。换言之,对跨国纳税人来自本国境内的收入或在本国境内从事经济活动,不论其居住地是否在本国,是否为本国居民,一律行使课税权力。(2)居民管辖权是按照属人主义原则确立的税收管辖权,即一国政府对本国居民的全部所得拥有征税权,无论该收入是否来源于该国。多数国家同时实行地域税收管辖权和居民税收管辖权,并将纳税人分为居民纳税人和非居民纳税人。为此我国企业所得税法将纳税人分为居民企业与非居民企业。

(一) 居民企业

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。现行税法以注册地或实际管理机构其一在中国境内这一“单一具备”原则作为判断居民企业的标准。

1. 登记注册地标准

依法在中国境内成立的企业,包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织,属于居民企业。

2. 实际管理机构标准

实际管理机构是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。对于实际管理机构的判断,应当遵循实质重于形式的原则。

【案例 1-1】 1946 年,埃斯特石油有限公司在喀麦隆注册成立,总机构设立在喀麦隆的雅温德。1949 年英国政府要求埃斯特石油有限公司就其全部公司所得纳税。埃斯特石油有限公司认为,该公司在喀麦隆注册,总机构设立在喀麦隆的雅温德,公司的产品和销售地都不在英国,所以不应该向英国政府纳税。英国法院则认为,埃斯特石油有限公司的绝大部分董事在英国,只有个别董事在喀麦隆,多数董事会在英国伦敦举行。公司的重要决定都在英国做出,所以埃斯特石油有限公司的实际控制和管理中心在英国,是英国的居民公司,应该就其来源于英国境内外的全部所得向英国纳税。