

第一节 企业所得税纳税审核、涉税鉴证与纳税申报代理

【考点 6】应纳税所得额的审核

(一) 弥补亏损的审核

1. 税法上的亏损;
2. 弥补年限: 5 年;

特殊:

- (1) 自 2018 年 1 月 1 日起, 当年具备**高新技术企业或科技型中小企业资格的企业**, 其具备资格年度之前 5 个年度发生的尚未 弥补完的亏损, 准予结转以后年度弥补, **最长结转年限由 5 年延长至 10 年**;
- (2) 国家鼓励的线宽 ≤ 130 纳米的集成电路生产企业, 属于国家鼓励的集成电路生产企业清单年度之前 5 个纳税年度发生 的尚未弥补完的亏损, 准予向以后年度结转, **总结转年限最长不得超过 10 年**;
3. 企业筹办期间不计算为亏损年度, 企业自**开始生产经营**的年度, 为开始计算企业损益的年度。企业从事生产经营之前进 行筹办活动期间发生筹办费用支出, 不得计算为当期的亏损, 企业可以在开始经营之日的当年一次性扣除, 也可以按照税法有 关长期待摊费用的处理规定处理, 但一经选定, 不得改变。
4. 企业在汇总计算缴纳企业所得税时, 其**境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利**。

(二) 检查调增的应纳税所得额的税务处理

税务机关对企业以前年度纳税情况进行检查时调增的应纳税所得额, 凡企业以前年度发生亏损、且该亏损属于企业所得税法规定允许弥补的, **应允许调增的应纳税所得额弥补该亏损**。弥补该亏损后仍有余额的, 按照企业所得税法规定计算缴纳企业 所得税;

对检查调增的应纳税所得额应根据其情节, 依有关规定进行处理或处罚。

(三) 外国企业常驻代表机构应税所得的审核要点

1. 查账征税方法
2. 核定征税方法——**代表机构的核定利润率不应低于 15%**

| | |
|---------------|---|
| 按收入总额核定应纳税所得额 | 应纳企业所得税额=收入总额×核定利润率×企业所得税税率 |
| 按经费支出换算收入 | 换算的收入额=本期经费支出额/(1-核定利润率) 应纳企业所得税额=换算的收入额×核定利润率×企业所得税税率 |

经费支出的审核要点

- (1) 总机构直接支付给常驻代表机构雇员的工资可不入账, 但属于该纳税人的经费支出;
- (2) 购置固定资产所发生的支出, 以及代表机构设立时或者搬迁等原因发生的装修费支出, **应在发生时一次性作为经费支出额**换算收入计税;
- (3) 利息收入不得冲减经费支出额, 发生的实际应酬费, 以实际发生数额计入经费支出额;
- (4) 以**货币形式**用于我国**境内公益、救济性质的捐赠, 滞纳金和罚款**, 以及为其总机构垫付的**不属于其自身业务活动的费用, 不作为经费支出**。

(四) 外币业务审核要点

企业所得以人民币以外的货币计算的, **预缴企业所得税时**, 应当按照**月度或者季度最后一日**的人民币汇率中间价, 折合成人民币计算应纳税所得额;

年终汇算清缴时, 对已经按照月度或者季度预缴税款的, 不再重新折合计算, 只就该纳税年度内未缴纳企业所得税的部分, 按照纳税**年度最后一日**的人民币汇率中间价, 折合成人民币计算应纳税所得额。

(五) 清算所得的审核要点

1. 被清算企业的税务处理

| | |
|----------------|---|
| 程序 | 清算所得的计算 |
| (1) 进入清算程序 | 清算所得=全部资产可变现价值或交易价格-资产的计税基础+债务清偿损益-清算费用、相关税费 应将清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得 |
| (2) 计算清算所得 | |
| (3) 缴纳企业所得税 | |
| (4) 向所有者分配剩余资产 | |

【考点 7】长期股权投资的税务处理

| | |
|-----|-------------|
| | 适用范围 |
| 成本法 | 对子公司的投资 |
| 权益法 | 对合营、联营企业的投资 |

(一) 成本法

| 阶段 | 账务处理 | 税会差异 |
|---------|---------------------|--|
| 投资时 | 借：长期股权投资 贷：银行存款等 | |
| 决定分配利润时 | 借：应收股利 贷：投资收益 | 免税收入，纳税调减——永久性差异，填写 A107011，转入 A107010，再转入主表第 17 行 |
| 收到股利时 | 借：银行存款 贷：应收股利 | |

(二) 权益法——申报表

| 阶段 | 税会差异 | 纳税申报表 |
|------|---------------|---|
| 投资阶段 | 投资成本的确认可能有差异 | A105000《纳税调整项目明细表》的第 5 行 |
| 持有阶段 | 投资收益的确认时间存在差异 | A105030；A105000《纳税调整项目明细表》的第 4 行 |
| | 免税收入 | 纳税调减——永久性差异，填写 A107011，转入 A107010，再转入主表第 17 行 |
| 处置阶段 | 确认的投资收益金额存在差异 | A105030；再转入 A105000《纳税调整项目明细表》的第 4 行 |

第一阶段：投资阶段

按投资成本记录长期股权投资的账面价值

借：长期股权投资
贷：银行存款等

比较初始投资成本与投资时可享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额，对于初始投资成本小于应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的，应调整长期股权投资账面价值，计入取得投资当期的损益。

借：长期股权投资
贷：银行存款

营业外收入

权益法下投资阶段的税会差异

第二阶段：持有阶段

| 情形 | 会计处理 | 税会差异 |
|--|-----------------------------------|---------------------------|
| 吃亏——初始投资成本大于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额 | 借：长期股权投资——投资成本 贷：银行存款 | 无差异 |
| 占便宜——初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额 | 借：长期股权投资——投资成本 贷：银行存款 营业外收入 | 有差异，纳税调减，填写 A105000 第 5 行 |

| 情形 | 账务处理 | 税会差异 | 表格填写 |
|-----------------|--------------------------|---------------------|--|
| (1)被投资方所有者权益变化时 | 借：长期股权投资——损益调整 贷：投资收益 | 会计：确认投资收益 税收：不确认 | 纳税调减：A105030，再转入 A105000 第 4 行 |
| (2) 决定分配股利时 | 借：应收股利 贷：长期股权投资——损益调整 | 会计：不再确认 税收：确认 | 纳税调增：A105030，再转入 A105000 第 4 行 免税调减：A107011，再转入 A107010 |
| (3) 收到股利时 | 借：银行存款 贷：应收股利 | 无差异 | - |

第三阶段：长期股权投资的处置阶段

结转与所售股权相对应的长期股权投资的账面价值，出售所得价款与处置长期股权投资账面价值之间的差额，计入处置损益。

借：银行存款

贷：长期股权投资

投资收益

在处置阶段，由于会计与税法的投资成本不一致，因此税会确认的投资收益不同，**需要通过 A105030（税收上有收益时）或 A105090（税收上有损失时）进行纳税调整**，从而使得长期股权投资的税会暂时性差异消失。

（四）非货币性资产投资企业所得税处理

1. 企业以**非货币性资产对外投资**确认的非货币性资产转让所得，可在不超过**5 年**期限内，**分期均匀**计入相应年度的应纳税所得额，按规定计算缴纳企业所得税。

| 2014 年，以账面净值 100 万元，公允价值 500 万元资产对外投资，所得 400 万 | |
|--|------|
| 年份 | 税收所得 |
| 2014 年 | 80 |
| 2015 年 | 80 |
| 2016 年 | 80 |
| 2017 年 | 80 |
| 2018 年 | 80 |

2. 企业以非货币性资产对外投资而取得被投资企业的股权，应以非货币性资产的**原计税成本为计税基础**，**加上每年确认的非货币性资产转让所得**，逐年进行调整。

被投资企业取得非货币性资产的计税基础，应按非货币性资产的公允价值确定。

| 2014 年，以账面净值 100 万元，公允价值 500 万元资产对外投资，所得 400 万——投资企业 | | |
|--|------|--------|
| 年份 | 税收所得 | 投资计税基础 |
| 2014 年 | 80 | 180 |
| 2015 年 | 80 | 260 |
| 2016 年 | 80 | 340 |
| 2017 年 | 80 | 420 |
| 2018 年 | 80 | 500 |

3. 企业在对外投资**5 年内转让**上述股权或**投资收回**的，应**停止执行递延纳税**政策，并就递延期内尚未确认的非货币性资产转让所得，在转让股权或投资收回当年的企业所得税年度汇算清缴时，**一次性**计算缴纳企业所得税；企业在计算股权转让所得时，可按规定将股权的计税基础一次调整到位。

| 2016 年转让股权 | | |
|------------|------|--------|
| 年份 | 税收所得 | 投资计税基础 |
| 2014 年 | 80 | 180 |
| 2015 年 | 80 | 260 |
| 2016 年 | 240 | 500 |

4. 企业或个人以**技术成果**投资入股到境内居民企业，被投资企业支付的对价全部为股票（权）的，企业或个人：

（1）**可选择 5 年内递延纳税；**

（2）**也可选择投资入股当期可暂不纳税，允许递延至转让股权时**，按股权转让收入减去技术成果原值和合理税费后的差额计算缴纳所得税。

（五）股权、资产划转的税务处理

对**100%直接控制**的居民企业之间，以及受**同一或相同多家居民企业 100%直接控制**的居民企业之间按**账面净值**划转**股权或资产**，凡具有**合理商业目的**、不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的，股权或资产划转后连续**12 个月内**不改变被划转股权或资产原来**实质性经营活动**，且划出方企业和划入方企业**均未在会计上确认损益的**，可以选择按以下规定进行**特殊性**税务处理：

1. 划出方企业和划入方企业**均不确认所得**；

2. 划入方企业取得被划转股权或资产的计税基础，以被划转股权或资产的**原账面净值**确定；

3. 划入方企业取得的被划转资产，应按其**原账面净值计算**折旧扣除。