

企业所得税汇算清缴 操作实务教程

因为专业、原创和权威，所以更好！

中华第一财税网(又名"智董网")，全球最大的中文财税（税务）网站

讲义提纲

第 1 篇 综述

第 1 讲 企业所得税综合知识

第 2 讲 汇算清缴综合知识

第 2 篇 计算

第 3 讲 应纳税所得额的计算

第 4 讲 亏损的弥补

第 5 讲 应纳税额的计算

第 3 篇 减免

第 6 讲 企业所得税的征免、优惠政策

第 4 篇 调整、申报、会计

第 7 讲 纳税调整

第 8 讲 纳税申报

第 9 讲 所得税会计

第 5 篇 专题

第 10 讲 特殊交易行为

第 11 讲 企业重组的所得税处理

第 12 讲 合伙企业所得税的征收管理

第 13 讲 房地产开发经营业务的所得税处理

第 14 讲 非盈利组织涉及的企业所得税事务

第 6 篇 涉外

第 15 讲 境外所得税务管理

第 16 讲 非居民企业管理

第 7 篇 征缴

第 17 讲 预缴

第 18 讲 汇总纳税

第 19 讲 核定征收

第五节 亏损弥补

一、亏损的概念

亏损，是指企业依照《中华人民共和国企业所得税法》及其暂行条例的规定，将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。

《企业所得税法实施条例》第十条明确指出，“亏损，是指企业依照《企业所得税法》和本条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额”。

这里所说的亏损，不是企业财务报表中反映的亏损额，而是企业财务报表中的亏损额经主管税务机关按税法规定核实调整后的金额。

会计上的“亏损”是年末“本年利润”科目未结转前的借方余额，“利润分

配一未分配利润”科目的借方余额，为累计亏损额。税法所指亏损的概念，不是企业财务报表中反映的亏损额，而是指依照《企业所得税法》及其实施条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额，体现在纳税申报表上即为“纳税调整后所得”。

二、亏损的弥补的国际做法

由于企业所得税是针对企业整个经营期间征收的，只是由于会计分期和纳税年度的存在，才导致亏损和盈利的分别发生，因此必须允许纳税人对发生的亏损进行弥补。

对于亏损的弥补，国际上存在不同的做法：

1. 向以后限定年度结转。

(1) 向以后 5 个年度结转，如中国台湾、日本、韩国、意大利、阿根廷、印度尼西亚、泰国、柬埔寨等；

(2) 向以后 3 个年度结转，如中国澳门、老挝、缅甸、菲律宾等。

2. 无限期向以后年度结转，如中国香港、英国、新加坡、马来西亚、澳大利亚、德国、奥地利、比利时、巴西等。

3. 向前向后结转，如：

法国：向前结转 3 年，向后结转 5 年；

加拿大：向前结转 3 年，向后结转 10 年；美国：向前结转 2 年，向后结转 15 年。我国的《企业所得税法》第十八条明确规定，“企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年”。

三、政策（对企业亏损弥补和结转的具体规定）

税法规定，企业某一纳税年度发生的亏损可以用下一年度的所得弥补，下一年度的所得不足以弥补的，可以逐年延续弥补，但最长不得超过 5 年。而且，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。

第十八条 企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。

四、亏损年度

企业筹办期间不计算为亏损年度问题

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，应按照《国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知》（国税函[2009]98号）第九条规定执行。（国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知，2010-02-22 国税函[2010]79号）

五、弥补亏损期限

税法所称弥补亏损期限，是指根据《企业所得税法》第十八条的规定，企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过5年。也就是说纳税人发生的年度亏损，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但是延续弥补期最长不得超过五年。五年内不论是盈利或亏损，都作为实际弥补年限计算。

六、投资转让损失税收处理问题

国税发[2008]264号文规定：企业因收回、转让或清算处置股权投资而发生的权益性投资转让损失，可以在税前扣除，但每一纳税年度扣除的股权投资损失，不得超过当年实现的股权投资收益和股权投资转让所得，超过部分可向以后纳税年度结转扣除。企业股权投资转让损失连续向后结转5年仍不能从股权投资收益和股权投资转让所得中扣除的，准予在该股权投资转让年度后第6年一次性扣除。这一规定尽管是在2007年度企业所得税汇算清缴的文件中出现，但有种种迹象表明，这一规定将沿用至新税法实施之后。

七、以前年度尚未弥补亏损

国家税务总局

关于取消合并纳税后以前年度尚未弥补亏损有关企业所得税问题的公告

2010-07-30 国家税务总局公告2010年第7号

根据《财政部 国家税务总局关于试点企业集团缴纳企业所得税有关问题的通知》（财税[2008]119号）规定，自2009年度开始，一些企业集团取消了合并申报缴纳企业所得税。现就取消合并申报缴纳企业所得税后，对汇总在企业集团

总部、尚未弥补的累计亏损处理问题，公告如下：

一、企业集团取消了合并申报缴纳企业所得税后，截至 2008 年底，企业集团合并计算的累计亏损，属于符合《中华人民共和国企业所得税法》第十八条规定 5 年结转期限内的，可分配给其合并成员企业（包括企业集团总部）在剩余结转期限内，结转弥补。

二、企业集团应根据各成员企业截至 2008 年底的年度所得税申报表中的盈亏情况，凡单独计算是亏损的各成员企业，参与分配第一条所指的可继续弥补的亏损；盈利企业不参与分配。具体分配公式如下：

成员企业分配的亏损额=（某成员企业单独计算盈亏尚未弥补的亏损额÷各成员企业单独计算盈亏尚未弥补的亏损额之和）×集团公司合并计算累计可继续弥补的亏损额

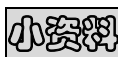
三、企业集团在按照第二条所规定的方法分配亏损时，应根据集团每年汇总计算中这些亏损发生的实际所属年度，确定各成员企业所分配的亏损额中具体所属年度及剩余结转期限。

四、企业集团按照上述方法分配各成员企业亏损额后，应填写《企业集团公司累计亏损分配表》（见附件）并下发给各成员企业，同时抄送企业集团主管税务机关。

五、本公告自 2009 年 1 月 1 日起执行。

八、查增应纳税所得额弥补以前年度亏损

企业上一纳税年度发生的亏损，可用当年所得予以弥补，弥补亏损后仍有所得的，按弥补亏损后的所得额计算缴纳企业所得税。不过，原国税发[1997]191 号国税发[1997]191 号文规定，属于税务机关查增的应纳税所得额部分，不得用于弥补以前年度的亏损。



国家税务总局

关于查增应纳税所得额弥补以前年度亏损处理问题的公告

2010-10-27 国家税务总局公告 2010 年第 20 号

现就税务机关检查调增的企业应纳税所得额弥补以前年度亏损问题公告如下：

一、根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）第五条的规定，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，依照《中华人民共和国税收征收管理法》有关规定进行处理或处罚。

二、本规定自 2010 年 12 月 1 日开始执行。以前（含 2008 年度之前）没有处理的事项，按本规定执行。

九、分回的投资收益弥补亏损

（一）投资企业从境内被投资企业分回的投资收益，除持有不足 12 个月上市流通股票分得的股息部分按规定缴纳企业所得税外，其余均为免税收入。为遵循税收法定原则，更好地落实各项税收优惠政策，新《企业所得税法》取消了免税收入必须用于弥补亏损的规定。税法规定的“可结转以后年度弥补的亏损”是利润总额经过纳税调整并扣减“免税收入”、“不征税收入”后的部分。

（二）投资方从境外被投资企业分回的投资收益可弥补当年发生的亏损及以前年度亏损，弥补亏损后的余额仍应按规定计算境外所得应补缴的企业所得税。

十、对境内外营业机构汇总计算缴纳企业所得税的具体规定

第十七条 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。

十一、汇总纳税成员企业的亏损弥补

实行汇总纳税的总、分机构，其 2007 年及以前年度分别按独立纳税人计算缴纳企业所得税时尚未弥补完的亏损，允许由总机构在法定剩余年限内继续弥补。因总、分机构分属不同税务机关管理，故应关注这方面的税务管理要求。

十二、重组时的亏损弥补

（一）股权重组时的亏损弥补

在国家税务总局关于印发《企业改组改制中若干所得税业务问题的暂行规定》（国税发[1998]097 号）的通知中曾规定，对企业股权重组前尚未弥补的经营亏损，可在税法规定的亏损弥补年限的剩余期限内，在股权重组后延续弥补。我们认为股权重组仅是股东或股本结构的变更，不涉及企业的持续经营，因此新税法实施后有理由相信这条规定不会发生变化。

（二）其他企业重组业务中的亏损弥补

企业重组一般是指企业在日常经营活动之外发生的法律或经济组织结构改变的交易，包括企业法律形式的改变、资本结构调整、股权收购、资产收购、合并、分立等。根据所得税处理方式的不同又将重组划分为“普通重组”和“特殊重组”。在企业合并、分立重组事项中，因为涉及纳税人的注销或新设，也就不可避免地涉及被合并企业、被分立企业亏损的弥补政策问题。

1. 普通重组情形下的亏损弥补

由于在普通重组中，被合并企业确认全部资产的转让所得或损失，合并企业接受被合并企业资产的计税基础为公允价值。因此被合并企业的亏损不得由合并企业继续弥补。同样，由于在普通重组下，被分立企业对分立出去的资产按销售处理确认所得或损失，分立企业按正常购买的原则确认接受资产的计税基础，因此被分立企业的全部亏损由本企业弥补，不得由分立企业弥补。

2. 特殊重组情形下的亏损弥补

由于特殊重组情形下被合并双方均暂不确认资产转让所得或损失，因此被合并企业的亏损可由合并后的企业按规定在剩余期限内弥补，但不得超过规定的限额。

~~国税发[2000]119号~~ ~~国税发[2000]119号~~文中规定的限额计算方法为：

某一纳税年度可弥补被合并企业亏损的所得额＝合并企业某一纳税年度未弥补亏损前的所得额×（被合并企业净资产公允价值÷合并后合并企业全部净资产公允价值）

新税法实施以后，酝酿中的限额计算新办法为：

可由合并企业弥补的被合并企业亏损的限额＝被合并企业净资产公允价值×截止合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率，被合并企业净资产为负，应以合并企业实际支付价格加承担的被合并企业债务金额作为被合并企业净资产公允价值。

在企业分立特殊重组情形下，被分立企业不确认资产转让所得或损失，因此被分立企业未超过法定弥补期限的亏损额可按分离资产占全部资产的比例进行分配，由分立企业和被分立企业分别继续弥补。

十三、亏损及亏损弥补的管理

（一）企业年度亏损的管理

根据《实施条例》规定，企业在纳税年度内无论盈亏，都应在规定的期限内向主管税务机关报送年度纳税申报表、财务会计报告和税务机关规定报送的其他资料。企业纳税申报表主表的“纳税调整后所得”的负数金额，即为企业申报的亏损额，纳税人对申报数据的准确性承担法律责任。

（二）亏损弥补的管理

纳税人发生的年度亏损，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年弥补，但是延续弥补期最长不得超过五年。根据国税函[2008]635号文件规定，纳税人在纳税申报时（包括预缴申报和年度申报）可自行计算并弥补以前年度符合条件的亏损。

实务中，属于企业自查补申报调增（包括税务机关纳税评估）的应纳税所得额可以弥补以前年度亏损。

十四、企业应注意防范的税收风险

（一）正确处理“会计亏损”与“税收亏损”的关系

税收所称“亏损”是指“会计亏损”，经过纳税调整后计算的数据，即纳税申报表中的“纳税调整后所得”，纳税人应认真对照税法规定对会计核算的收入、成本、费用按规定进行纳税调整，防止因调整不到位、不准确而出现“虚报亏损”的情况。

（二）了解企业所处行业及其发展状况

纳税人应及时了解、掌握企业所属行业的经营状况及发展态势，如果会计报表反映的企业经营成果与行业状况严重背离的，应对企业的经营状况及财务管理情况进行全面检查，分析是否已按会计制度或会计准则的规定真实、正确地进行了会计核算；同时应对关联交易转让定价的合理性进行检查，以了解亏损的真实原因，做好应对税务检查的准备。

（三）建立亏损弥补台账

纳税人应根据年度纳税申报表附表四的申报情况逐年维护、登录台账，并根据纳税评估、税务稽查等情况及时对台账作调整，防止因台账登录不及时、不完整、不准确造成的税收风险。