

2008年注册会计师税法企业所得税法实施条例释义连载(六)注册会计师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文 [https://www.100test.com/kao\\_ti2020/629/2021\\_2022\\_2008\\_E5\\_B9\\_B4\\_E6\\_B3\\_A8\\_c45\\_629593.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/629/2021_2022_2008_E5_B9_B4_E6_B3_A8_c45_629593.htm) 第十条 企业所得税法第五条所称亏损，是指企业根据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以后小于零的数额。「释义」本条是应纳税所得额计算公式中“亏损”的概念解释。关于企业所得税法第五条所称“亏损”的具体细化，企业所得税法第五条规定：“企业每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额，为应纳税所得额。”但企业所得税法的这一规定并没有明确亏损的范围包括哪些？应如何计算亏损额？这就是本条要解决的问题。在企业所得税法中，亏损是一个很重要的概念，其结转和弥补涉及应纳税所得额的扣除计算问题。因此本条规定了亏损的计算方法，主要包括以下三方面内容：（一）计算依据为企业所得税法和本条例的规定。即根据企业所得税法及其实施条例规定的收入总额和免税以及各项扣除标准来计算亏损额。（二）计算公式为：应纳税所得额 = 每一纳税年度的收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除。关于本条中的收入总额的概念，在税法第五条中，已经明确作出了规定，即企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，具体包括销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息红利等权益性投资收益、利息收入、租金收入、特许权使用费收入、接受捐赠收入以及其他收入等。关于本条中的不征税收入、免税收入和各项扣除，在税法第七条、第八条和第二十六

条分别作出了规定。不征税收入包括财政拨款、依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金以及国务院规定的其他不征税收入。而免税收入包括国债利息收入、符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益、在中国境内设立机构场所的非居民企业取得与该机构场所有实际联系的股息红利等权益性投资收益以及符合条件的非营利组织的收入。各项扣除包括准予在计算应纳税所得额时扣除的成本、费用、税金、损失和其他支出。（三）计算出来的数额小于零。纳税人在计算应纳税所得额时，收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后，其结果就有可能小于零，其小于零的数额即税法中规定可弥补的亏损。只有收入总额减去免税收入和各项扣除后，其得出的结果小于零，即表明该企业的成本大于利润，因而存在亏损，不仅没有可供缴纳企业所得税的收入，还需要将亏损在今后几年的利润收入中予以结转扣除。如果计算出的结果大于零，则表明有可供缴纳企业所得税的收入。如果等于零，则表明利润和成本相抵。税法中的亏损和财务会计中的亏损含义是不同的。财务会计上的亏损是指当年总收益小于当年总支出。第十一条企业所得税法第五十五条所称清算所得，是指企业的全部资产可变现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用、相关税费等后的余额。投资方企业从被清算企业分得的剩余资产，其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分，应当确认为股息所得；剩余资产扣除上述股息所得后的余额，超过或者低于投资成本的部分，应当确认为投资转让所得或者损失。「释义」本条是关于企业清算所得的具体界定以及清算所得的税务处理的规定。本条是对

企业所得税法第五十五条“清算所得”概念的解释和说明。企业所得税法第五十五条第一款规定：“企业应当在办理注销登记前，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。”所谓企业清算，是指企业因合并、兼并、破产等原因终止生产经营活动，并对企业资产、债权、债务所作的清查、收回和清偿工作。企业进入清算期后，因所处环境发生了变化，如企业清算中的会计处理，与公司正常情况下的财务会计有很大的不同，因为正常进行会计核算的会计基本前提已不复存在，公司不再是连续经营的，各项资产不宜再按历史成本和帐面净值估价，许多会计核算一般原则在公司清算中也已不成立，不再适用，全部资产或财产（除货币资金外）必须要以现值来衡量。对于因合并、兼并等原因终止而清算的，资产现值的确定需经资产评估机构评估，并以此作为资产变现的依据。对于因破产原因而终止清算的，资产的现值应以资产实际处置，即以变现额为依据。企业所得税的计税依据从正常的应纳税所得额转为企业清算所得。清算所得也属于应税收入，但企业所得税法对清算所得没有作详细规定，没有明确清算所得应如何计算？又如何进行税务处理？这就是本条要解决的问题。原《企业所得税暂行条例》及其实施细则仅就清算所得作出了原则性规定，即纳税人依法清算时，以其清算终了后的清算所得为应纳税所得额，按规定缴纳企业所得税。同时明确清算所得是指纳税人清算时的全部资产或财产扣除各项清算费用、损失、负债、企业未分配利润、公益金和公积金后的余额，超过实缴资本的部分。用公式表示为：清算所得 = 纳税人清算时的全部资产或者财产 - 清算费用 - 损失 - 负债 - 企业未分配利润 - 公益金和公

积金 - 实缴资本。本条对原《企业所得税暂行条例》及其实施细则的上述计算公式进行了简化，因为依据财务会计对清算损益的一般核算方法，通常需设置“清算费用”和“清算损益”两个科目，分别归集核算有关清算费用支出；财产的盘盈和盘亏、债权和债务的清理净损益、财产的重估增（减）值以及财产变现的增（减）值等，与税法的规定相比，表达方式上不同，但在结果上是一致的。本条第一款规定了企业清算过程中取得所得的计算公式，即： $企业清算所得 = 企业的全部资产可变现价值或者交易价格 - 资产净值 - 清算费用 - 相关税费$  企业的全部资产可变现价值，是指企业清理所有债权债务关系、完成清算后，所剩余的全部资产折现计算的价值。如果企业剩余资产能在市场上出售而变现，则可以其交易价格为基础。所谓资产净值，是指企业的资产总值减除所有债务后的净值，是企业偿债和担保的财产基础，是企业所有资产本身的价值。从企业全部资产可变现价值或者交易价格中减除资产净值，再减除税费和清算费用，所得出的余额就是在清算过程中企业资产增值的部分。这是企业的法人形态尚存在，根据企业所得税法的规定，应当就该部分所得缴纳企业所得税。按照本条第二款的规定：投资方企业从被清算企业就剩余资产分得的部分，其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分，应当确认为因股权投资关系从被投资单位税后利润中分配取得的投资所得，免予征收企业所得税；剩余资产扣除上述股息所得后的余额，是企业的投资返还和投资回收，应冲减投资计税成本；投资方获得的超过投资的计税成本的分配支付额，包括转让投资时超过投资计税成本的收入，应确认为投资转

让所得，反之则作为投资转让损失。100Test 下载频道开通，  
各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)