

新企业所得税法讲解系列丛书

根据新的《中华人民共和国企业所得税法》及其
实施条例，以及其他相关税种最新的税收政策编写。

王亚卓 编著

新税法下 纳税申报与纳税筹划 操作实务

本书适合企业内部财会、报税人员阅读，对于提高相关财税人员的日常纳税申报业务能力具有较大的帮助。同时，本书中所列举的纳税筹划方案，对于增强纳税人的筹划意识和提高实际运用水平具有较高的参考价值。



电子工业出版社

PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY

<http://www.phei.com.cn>

F812.424
8

新企业所



系列丛书

F812.424
8

根据新的《中华人民共和国企业所得税法》及其
实施条例，以及其他相关税种最新的税收政策编写。

王亚卓 编著

新税法下 纳税申报与纳税筹划 操作实务

Practical Operation of
Tax Declaration & Planning

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

内 容 简 介

本书以《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》及相关税收政策为依据编写，分为上下两篇：上篇（第1~7章）主要介绍企业纳税申报实务，对新《企业所得税法》的变化点及纳税申报方法进行了详细剖析，对企业开展纳税申报工作具有指导作用；下篇（第8~11章），主要介绍企业所得税和其他各税种的纳税筹划方法，并配以典型案例，全方位、多角度地介绍了我国主要税种的筹划原理和筹划方案，对减轻企业税负具有较高的参考和借鉴价值。

本书适合企业内部财会、报税人员阅读。同时，对于其他想了解企业所得税纳税申报和纳税筹划实务知识的有关人士，具有一定的辅助和参考作用。

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。

图书在版编目（CIP）数据

新税法下纳税申报与纳税筹划操作实务 / 王亚卓编著. —北京：电子工业出版社，2008.5

（新企业所得税法讲解系列丛书）

ISBN 978-7-121-06209-4

I. 新… II. 王… III. ①企业—所得税—税收管理—中国 ②企业—所得税—税法—基本知识—中国 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2008）第 035528 号

责任编辑：宋兆武 武 薇

印 刷：北京机工印刷厂

装 订：三河市鹏成印业有限公司

出版发行：电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本：720×1000 1/16 印张：22.25 字数：424 千字

印 次：2008 年 5 月第 1 次印刷

定 价：48.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：（010）88254888。

质量投诉请发邮件至 zlt@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线：（010）88258888。



前言

纳税申报是纳税人在发生纳税义务后按照税法规定的期限和内容向主管税务机关提交有关纳税书面报告的法律行为，是界定纳税人法律责任的主要依据，是税务机关税收管理信息的主要来源。尤其是在新《企业所得税法》颁布以后，企业面临新的纳税申报方式及流程、新的收入确认方式、新的费用扣除标准等，这些新的纳税申报内容给企业的纳税申报工作带来更多新的学习机会，要求企业的财务人员更替旧有的税务处理方法及申报内容，不断适应新的税务处理要求，以利于处理现时期的纳税申报工作。

税款征收与纳税筹划，历来是人们关注的问题。在市场经济体制下，依法纳税是每个企业应尽的义务，但同时又成为企业的负担。于是，纳税申报及纳税筹划成为了企业必须考虑的主要问题之一。

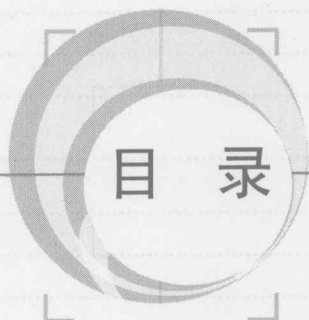
2006年新《企业所得税法》及多项税收政策颁布之后，企业及个人的纳税申报事项有了新的变化。2008年以后（新《企业所得税法》于2008年起实施），怎样合理利用新的税收政策和进行最后的纳税申报，已成为企业审时度势、制定合理发展战略及减少成本支出的关键。另外，企业虽然有纳税筹划意识，在开展各项经济业务时也懂得事前、事中、事后的安排，以期达到不多交一分税的目的，但是，企业仍很可能由于所选用的纳税申报及纳税筹划方案本身的缺陷性而使得纳税筹划根本无法达到预期的效果。因为有的纳税筹划方法在理论上是合理的，但很难运用到实际中去，即使能够操作，理论上成立的各种假设在实践中却不能完全成立，经常会出现顾此失彼、得不偿失的结果，从而达不到纳税筹划的最终目标——实现企业价值最大化。本书就是针对解决此类问题编写的一部新作，能够切实可行地帮助企业及个人在纳税申报及纳税筹划中选择最佳的方案。



另外，企业应该注意的是，由于国家的税收法律政策在不断地完善和更新，而纳税筹划必须符合国家有关政策。因此，同样的纳税筹划方案在不同时期、不同地点产生的纳税筹划效果可能不尽相同，有的甚至是无效的。企业在实际操作过程中，一定要结合自身的实际情况与所处的地理位置、政策环境来运作，努力做到既不违反国家税收政策的规定，又能实现预期的节税效果。

由于编者水平有限，加之我国的税收征管正处于改革、完善阶段，政策、法规也在不断更新，书中难免有纰漏和不足之处，恳请专家、读者批评指正，在此表示衷心的感谢。

编者
2008年2月



目 录

上篇 纳税申报实务

| | |
|--------------------------------------|----|
| 第 1 章 新《企业所得税法》变化点 | 2 |
| 1.1 工资薪金支出的新规定..... | 2 |
| 1.2 广告费、业务招待费、业务宣传费等费用扣除的计算基数..... | 4 |
| 1.3 投资收益的计算与还原..... | 9 |
| 1.4 公益救济性捐赠的计算基数..... | 12 |
| 1.5 查增的应纳税所得额的处理..... | 13 |
| 1.6 工会经费列支的新规定..... | 15 |
| 1.7 新《企业所得税法》关于技术开发企业的优惠政策..... | 17 |
| 1.8 最新企业所得税税收政策的影响..... | 20 |
| 1.9 新《企业所得税法》对企业所得税纳税筹划途径和方式的影响..... | 27 |
| 1.10 新个人所得税税收政策的影响..... | 30 |
| 第 2 章 新企业所得税收入总额的组成 | 37 |
| 2.1 应税收入的确定..... | 37 |
| 2.2 生产、经营收入..... | 41 |
| 2.3 财产转让收入..... | 42 |
| 2.4 利息与股息收入..... | 44 |
| 2.5 租赁收入..... | 46 |



| | | |
|------------|-------------------------------|------------|
| 2.6 | 特许权使用费收入 | 46 |
| 2.7 | 其他收入 | 46 |
| 2.8 | 不征税收入 | 50 |
| 2.9 | 收入实现的确认 | 51 |
| 第3章 | 新企业所得税的税前扣除项目 | 55 |
| 3.1 | 税前扣除项目的范围、原则和分类 | 55 |
| 3.2 | 据实税前扣除的项目 | 59 |
| 3.3 | 税法限定标准的税前扣除项目 | 65 |
| 3.4 | 经相关部门批准可在税前扣除的项目 | 68 |
| 3.5 | 不允许税前扣除的项目 | 70 |
| 3.6 | 特殊行业企业所得税税前扣除项目 | 73 |
| 第4章 | 所得税(含个人)最新政策解析与优惠政策的运用 | 88 |
| 4.1 | 个人所得税最新政策解析 | 88 |
| 4.2 | 新企业所得税政策下资产的税务处理 | 93 |
| 4.3 | 新企业所得税税收优惠政策解读 | 98 |
| 4.4 | 不享受减免优惠政策的项目 | 105 |
| 4.5 | 弥补亏损的相关优惠政策 | 106 |
| 4.6 | 失效或废止的企业所得税优惠政策 | 108 |
| 4.7 | 国务院关于实施企业所得税过渡优惠政策的通知 | 115 |
| 4.8 | 企业申请减免税应提供的资料 | 121 |
| 第5章 | 新企业(个人)所得税征收范围及税率 | 127 |
| 5.1 | 需要缴纳企业所得税的企业和单位 | 127 |
| 5.2 | 特殊情况下纳税人的认定 | 132 |
| 5.3 | 企业所得税税率的确定 | 133 |
| 第6章 | 新企业(个人)所得税税额的计算 | 137 |
| 6.1 | 新企业所得税应纳税所得额的计算 | 137 |
| 6.2 | 新企业所得税应纳税额的计算 | 145 |
| 6.3 | 新个人所得税应纳税所得额的计算 | 148 |
| 6.4 | 新个人所得税应纳税额的计算 | 149 |

| | |
|------------------------------|-----|
| 第7章 新企业所得税的税务处理 | 160 |
| 7.1 新企业所得税会计核算方法 | 160 |
| 7.2 新、旧《企业所得税年度纳税申报表》的对比 | 165 |
| 7.3 关注新《企业所得税年度纳税申报表》的八大主要变化 | 167 |
| 7.4 新企业所得税的特别纳税调整 | 170 |
| 7.5 新企业所得税的税收征管方面变化的内容 | 174 |
| 7.6 新《企业所得税年度纳税申报表》详细解读 | 179 |
| 7.7 新《企业所得税年度纳税申报表》的填列 | 185 |

下篇 纳税筹划操作实务

| | |
|-------------------------------|-----|
| 第8章 企业流转税最佳纳税筹划方案 | 192 |
| 8.1 增值税最佳纳税筹划方案设计 | 192 |
| 8.2 消费税最佳纳税筹划方案设计 | 247 |
| 8.3 营业税最佳纳税筹划方案设计 | 263 |
| 第9章 企业所得税最佳纳税筹划方案 | 282 |
| 9.1 企业所得税筹划切入点分析 | 282 |
| 9.2 企业所得税的筹划空间 | 284 |
| 9.3 新税法下小型微利企业的筹划空间 | 286 |
| 9.4 企业所得税征收方式的筹划 | 289 |
| 9.5 企业所得税纳税筹划案例点评——巧用常设机构进行筹划 | 290 |
| 第10章 企业其他税种最佳纳税筹划方案 | 293 |
| 10.1 契税最佳纳税筹划方案设计 | 293 |
| 10.2 房产税最佳纳税筹划方案设计 | 296 |
| 10.3 资源税最佳纳税筹划方案设计 | 298 |
| 10.4 印花税最佳纳税筹划方案设计 | 300 |
| 10.5 车船税最佳纳税筹划方案设计 | 302 |
| 10.6 城市维护建设税最佳纳税筹划方案设计 | 310 |
| 10.7 土地增值税最佳纳税筹划方案设计 | 311 |
| 第11章 经典纳税筹划案例分析 | 317 |
| 11.1 增值税纳税筹划案例分析 | 317 |



11.2 营业税纳税筹划案例分析 322

11.3 消费税纳税筹划案例分析 326

11.4 个人所得税纳税筹划案例分析 328

11.5 企业所得税纳税筹划案例分析 332

11.6 土地增值税纳税筹划案例分析 336

11.7 特殊行业的纳税筹划案例分析 341

参考文献 345

1.1 企业所得税 1.1

1.2 企业所得税 1.2

1.3 企业所得税 1.3

1.4 企业所得税 1.4

1.5 企业所得税 1.5

1.6 企业所得税 1.6

1.7 企业所得税 1.7

1.8 企业所得税 1.8

1.9 企业所得税 1.9

1.10 企业所得税 1.10

1.11 企业所得税 1.11

1.12 企业所得税 1.12

1.13 企业所得税 1.13

1.14 企业所得税 1.14

1.15 企业所得税 1.15

1.16 企业所得税 1.16

1.17 企业所得税 1.17

1.18 企业所得税 1.18

1.19 企业所得税 1.19

1.20 企业所得税 1.20

1.21 企业所得税 1.21

1.22 企业所得税 1.22

1.23 企业所得税 1.23

1.24 企业所得税 1.24

1.25 企业所得税 1.25

1.26 企业所得税 1.26

1.27 企业所得税 1.27

1.28 企业所得税 1.28

1.29 企业所得税 1.29

1.30 企业所得税 1.30

1.31 企业所得税 1.31

1.32 企业所得税 1.32

1.33 企业所得税 1.33

1.34 企业所得税 1.34

1.35 企业所得税 1.35

1.36 企业所得税 1.36

1.37 企业所得税 1.37

1.38 企业所得税 1.38

1.39 企业所得税 1.39

1.40 企业所得税 1.40

1.41 企业所得税 1.41

1.42 企业所得税 1.42

1.43 企业所得税 1.43

1.44 企业所得税 1.44

1.45 企业所得税 1.45

1.46 企业所得税 1.46

1.47 企业所得税 1.47

1.48 企业所得税 1.48

1.49 企业所得税 1.49

1.50 企业所得税 1.50

1.51 企业所得税 1.51

1.52 企业所得税 1.52

1.53 企业所得税 1.53

1.54 企业所得税 1.54

1.55 企业所得税 1.55

1.56 企业所得税 1.56

1.57 企业所得税 1.57

1.58 企业所得税 1.58

1.59 企业所得税 1.59

1.60 企业所得税 1.60

1.61 企业所得税 1.61

1.62 企业所得税 1.62

1.63 企业所得税 1.63

1.64 企业所得税 1.64

1.65 企业所得税 1.65

1.66 企业所得税 1.66

1.67 企业所得税 1.67

1.68 企业所得税 1.68

1.69 企业所得税 1.69

1.70 企业所得税 1.70

1.71 企业所得税 1.71

1.72 企业所得税 1.72

1.73 企业所得税 1.73

1.74 企业所得税 1.74

1.75 企业所得税 1.75

1.76 企业所得税 1.76

1.77 企业所得税 1.77

1.78 企业所得税 1.78

1.79 企业所得税 1.79

1.80 企业所得税 1.80

1.81 企业所得税 1.81

1.82 企业所得税 1.82

1.83 企业所得税 1.83

1.84 企业所得税 1.84

1.85 企业所得税 1.85

1.86 企业所得税 1.86

1.87 企业所得税 1.87

1.88 企业所得税 1.88

1.89 企业所得税 1.89

1.90 企业所得税 1.90

1.91 企业所得税 1.91

1.92 企业所得税 1.92

1.93 企业所得税 1.93

1.94 企业所得税 1.94

1.95 企业所得税 1.95

1.96 企业所得税 1.96

1.97 企业所得税 1.97

1.98 企业所得税 1.98

1.99 企业所得税 1.99

2.00 企业所得税 2.00

上 篇



纳税申报实务

第 1 章

新《企业所得税法》变化点

新《企业所得税法》已于 2008 年 1 月 1 日起施行。新税法取代了《外商投资企业和外国企业所得税法》、《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》、《企业所得税暂行条例》、《企业所得税暂行条例实施细则》，实现了内、外资企业所得税法律法规的统一。鉴于新《企业所得税法》及其条例在纳税人、税率、扣除标准、税收优惠等方面与现行税法、实施细则存在诸多不同。我们将企业所得税法律、法规新的变化点加以归纳和总结，以使读者快速了解到新、旧企业所得税政策的不同之处，完善自身知识体系，游刃有余地处理好企业的纳税申报、纳税筹划等事宜。

1.1 工资薪金支出的新规定

1. 工资薪金支出规定的变化点

2007 年年底，国务院颁布了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《企业所得税法实施条例》），该条例已于 2008 年 1 月 1 日起正式施行。其中工资薪金支出的税务规定已经有了新的变化，而且企业所发生的支出是否税前扣除，以及扣除范围和标准的大小，直接决定着企业应纳税所得额的计算，进而影响到企业应纳税额的大小。该条例对企业支出扣除的具体范围和标准做出了具体规定。

税务总局有关专家指出，现行税法对内资企业的工资薪金支出扣除实行计税

工资制度，对外资企业实行据实扣除制度，这是造成内、外资企业税负不均的重要原因之一。《企业所得税法实施条例》的规定统一了企业的工资薪金支出税前扣除政策，有利于构建公平的市场竞争环境。

《企业所得税法实施条例》第三十八条规定，企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。

条款中的工资薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金形式或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。此条规定没有限额，但必须按规定缴纳个人所得税。

对扣除是否合理的判断，主要从雇员实际提供的服务与报酬总额在数量上配比是否合理为依据，凡是符合企业生产经营活动常规而发生的工资薪金支出都可以在税前据实扣除。

对于此项新规定需要注意的几点是：

(1) 规定中提到的“企业发生的”是指必须是实际发生的工资支出。对于企业因资金紧张拖欠员工工资，采取预提方式尚未支付的所谓应付工资薪金支出，不能在其未支付的这个纳税年度内扣除，只有等到实际发生后才准予税前扣除。

(2) 工资薪金的发放对象。在本企业任职或者受雇的员工，应包括临时工，但企业应按《劳动法》、《劳动合同法》等有关规定用人。

(3) 工资薪金发放的表现形式：现金及非现金形式。

2. 工资薪金支出新规定的范围

我国《企业所得税税前扣除办法》明确规定，工资薪金支出是纳税人每一纳税年度支付给在本企业任职或与其有雇用关系的员工的所有现金或非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与任职或雇用有关的其他支出。地区补贴、物价补贴和误餐补贴也应作为工资薪金支出。

下列支出不作为工资薪金支出：

- (1) 雇员向纳税人投资而分配的股息性所得。
- (2) 根据国家或省级政府的规定纳税人为雇员支付的社会保障性缴款。
- (3) 从已提取职工福利基金中支付的各项福利支出（包括职工生活困难补助、探亲路费）。
- (4) 各项劳动保护支出。
- (5) 雇员调动工作的旅费和安家费。

- (6) 雇员离退休、退职待遇的各项支出。
- (7) 独生子女补贴。
- (8) 纳税人负担的住房公积金。
- (9) 国家税务总局认定的其他不属于工资薪金支出的项目。

下列员工的工资不计入职工工资总额：

- (1) 应从提取的职工福利费中列支的医务室、职工浴室、理发室、幼儿园、托儿所人员。
- (2) 已领取养老保险金、失业救济金的离退休职工、下岗职工、待岗职工。
- (3) 已出售的住房或租金收入计入住房周转金的出租房的管理服务员。

1.2 广告费、业务招待费、业务宣传费等费用扣除的计算基数

1. 广告费和业务宣传费扣除标准由繁变简

新、旧税法合并后外资企业将失去部分优惠政策，而内资企业将享受更多的优惠政策，如降低税率、扩大扣除等。现在我们来分析一下企业广告费和业务宣传费受新税法的影响有何变化。

《企业所得税法实施条例》第四十四条规定，企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分，准予扣除；超过部分准予在以后纳税年度结转扣除。

现行税法规定，外资企业发生的广告费支出据实扣除。而对于内资企业的广告费支出，则规定实行分类扣除政策。以下是专门涉及企业现行广告费和业务宣传费的相关文件。

(1) 《国家税务总局关于印发〈企业所得税税前扣除办法〉的通知》（国税发〔2000〕84号）规定，纳税人每一纳税年度发生的广告费支出，除特殊行业另有规定以外，不超过销售（营业）收入 2% 的部分，可据实扣除；超过部分可无限期向以后纳税年度结转扣除。纳税人每一年度发生的业务宣传费（包括未通过媒体的广告性支出），在不超过销售（营业）收入 5% 范围内，可据实扣除。粮食类白酒广告费不得在税前扣除。纳税人因行业特点等特殊原因确实需要提高广告费扣除比例的，须报国家税务总局批准。同时还规定，申报扣除的广告费支出应与赞助支出严格区分。纳税人申报扣除的广告费支出，必须符合下列条件：广告是通过经工商部门批准的专门机构制作的；已实际支付费用，并已取得相应发票；

通过一定的媒体传播。

(2)《国家税务总局关于调整部分行业广告费用所得税税前扣除标准的通知》(国税发[2001]89号)规定,对部分行业的广告支出税前扣除标准作以下调整:

①自2001年1月1日起,制药、食品(包括保健品、饮料)、日化、家电、通信、软件开发、集成电路、房地产开发、体育文化和家具建材商城等行业的企业,每一纳税年度可在销售(营业)收入8%的比例内据实扣除广告支出,超过比例部分的广告支出可无限期向以后纳税年度结转。

②从事软件开发、集成电路制造及其他业务的高新技术企业,互联网站,从事高新技术创业投资的风险投资企业,自登记成立之日起5个纳税年度内,经主管税务机关审核,广告支出可据实扣除。

③上述高新技术企业、风险投资企业以及需要提升地位的新成长型企业,经报国家税务总局审核批准,企业在拓展市场特殊时期的广告支出可据实扣除或适当提高扣除比例。

④根据国家有关法律法规或行业管理规定不得进行广告宣传的企业或产品,企业以公益宣传或公益广告的形式发生的费用,应视为业务宣传费,按规定的比例据实扣除。

⑤其他企业的广告费用扣除问题仍按国家税务总局国税发[2000]84号文件的规定执行。

(3)《国务院关于第三批取消和调整行政审批项目的决定》(国税发[2004]16号)取消了上述对部分行业企业广告费税前扣除标准的审批。

(4)《国家税务总局关于做好已取消和下放管理的企业所得税审批项目后续管理工作的通知》(国税发[2004]82号)规定,取消该审批事项后,纳税人发生的广告费用支出的税前扣除标准,应按照国家现行规定执行。特殊行业确需提高广告费扣除比例的,由国家税务总局根据实际情况另行规定。

(5)《国家税务总局关于调整制药企业广告费税前扣除标准的通知》(国税发[2005]21号)规定,自2005年起,制药企业每一纳税年度可在销售(营业)收入25%的比例内据实扣除广告费支出,超过比例部分的广告费支出可无限期向以后年度结转。《国家税务总局关于调整服装生产企业广告费支出企业所得税扣除标准的通知》(国税发[2006]107号)规定,自2006年1月1日起,服装生产企业每一纳税年度符合《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号)第四十一条规定条件的广告费支出,可在销售(营业)收入8%的比例内据实扣除,超过比例部分的广告费支出可无限期向以后年度结转。

(6)《国家税务总局关于房地产开发业务征收企业所得税问题的通知》(国税

发〔2006〕31号)规定,房地产开发企业广告费按以下规定进行处理:开发企业取得的预售收入不得作为广告费的计算基数,至预售收入转为实际销售收入时,再将其作为计算基数;新办开发企业在取得第一笔开发产品实际销售收入之前发生的,与建造、销售开发产品相关的广告费可以向后结转,按税收规定的标准扣除,但结转期限最长不得超过3个纳税年度。

新《企业所得税法》实施后,广告费和业务宣传费在税前列支方面对内、外资企业所得税有一定的影响,下面我们来举例说明。

【例】某内资企业2006年销售收入为1000万元,企业当年发生的广告费为200万元。现行税法规定(除特殊企业)当年可扣除广告费 $1000 \times 2\% = 20$ (万元),可扣除业务宣传费 $1000 \times 5\% = 5$ (万元),合计为25万元,超过的180万元(200-20)广告费可无限期在以后纳税年度结转扣除(年度扣除限额不得超过当年按规定比例计算的扣除数额。例如,根据规定计算下一年度可扣除广告费200万元,当年实际发生20万元,则上年度超过的180万元可全部扣除,否则结转到再下一年度扣除,依次类推。)新、旧税法合并后,则其当年可扣除广告费和业务宣传费 $1000 \times 15\% = 150$ (万元),超过的广告费和业务宣传费50万元(200-150)准予在以后纳税年度结转扣除。新《企业所得税法》比现行税法允许多扣除 $150 - 25 = 125$ (万元)。特殊行业可同理比较。

如果该企业为外资企业,现行税法规定广告费可全额扣除,即当年可扣除200万元;新、旧税法合并后,则当年可扣除的广告费和业务宣传费 $1000 \times 15\% = 150$ (万元),超过的广告费和业务宣传费50万元(200-150)准予在以后纳税年度结转扣除。新《企业所得税法》比现行税法少扣除 $200 - 150 = 50$ (万元)。

通过比较可知,广告费和业务宣传费的税前扣除,对内资企业来说,新《企业所得税法》比现行税法更优惠;而对外资企业,新《企业所得税法》则比现行税法减少了优惠。

2. 招待费按发生额60%税前扣除

据中国税务网消息,国务院法制办、财政部、国税总局负责人就《企业所得税法实施条例》进行了解读,其规定企业业务招待费支出,按照发生额的60%在税前扣除。旧税法对内、外资企业业务招待费支出实行按销售收入的一定比例限额扣除。考虑到目前商业招待和个人消费之间难以区分,为加强管理,实施条例规定,企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,税前按照发生额的60%扣除,但最高不得超过当年营业收入的5%。

原企业所得税政策规定,纳税人发生的与其经营业务直接相关的业务招待

费，在下列规定比例范围内可据实扣除：

(1) 全年销售（营业）收入净额在 1 500 万元及其以下的，不超过销售（营业）收入净额的 5%。

(2) 全年销售（营业）收入净额超过 1 500 万元的，不超过该部分的 3%。

新政策规定，如企业当年发生的业务招待费 100 万元，允许扣除 60 万元，对 40 万元要进行纳税调整。如果企业当年销售（营业）收入 1 亿元，最高不得超过当年销售（营业）收入的 5%，那么只允许扣除 50 万元。

3. 新企业所得税广告费、业务宣传费、业务招待费的扣除计算基数

《企业所得税法实施条例》统一了企业的广告费和业务宣传费支出税前扣除政策，其明确规定除国务院财政、税务主管部门另有规定外，广告费和业务宣传费支出不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

根据《企业所得税扣除办法》的规定，业务招待费的扣除计算基数是“销售（营业）收入净额”；广告费及业务宣传费的扣除计算基数是“销售（营业）收入”。对“销售（营业）收入”根据会计对收入的分类应包括“主营业务收入”和“其他业务收入”。“销售（营业）收入净额”就是收入额扣除折扣、折让与销售退回的净额。

但在国税发 [1998] 190 号文件关于试行新修订的《企业所得税纳税申报表》的通知，对“销售（营业）收入”做出了规定。其包括从事工商各行业的的基本业务收入，销售材料、废料、废旧物资的收入，技术转让收入（特许权使用费收入单独反映），转让固定资产、无形资产的收入，出租、出借包装物的收入（含逾期的押金），自产，委托加工产品视同销售的收入。该规定将自产，委托加工产品视同销售的收入作为销售（营业）收入，并将其作为广告费及业务宣传费的扣除计算基数可以说是一大进步。既将税法所确认的收入可以完整地 in 报表中列示，又体现了税收公平原则。可是，该规定“销售（营业）收入”的构成，既包括会计的“主营业务收入”，“其他业务收入”也含“营业外收入”。同时，又将在会计规定“其他业务收入”账户核算的特许权使用费收入，非出租包装物的其他租赁收入从销售（营业）收入总额中扣除了。由此，就造成了实际工作与税法考试中如何确定广告费、业务招待费、业务宣传费的扣除计算基数的问題。如出租房屋，机器设备及转让特许权使用费的收入是否应做基数，有的认为以国税发 [1998] 190 号文件确定的“销售（营业）收入”，“销售（营业）收入净额”为准。可也有的认为，既然会计制度规定中不做收入的“营业外收入”都可以作基数，

那么出租房屋、机器设备及转让特许权使用费收入按会计制度规定应属于收入范畴，其为何不能作为基数呢？还有经税务机关查增的收入是否作为基数的问题，都一直困扰着税务工作者和企业的财会人员。

可喜的是，这些问题在自 2006 年 7 月 1 日起实行的新《企业所得税纳税申报表（试行）》（以下简称新申报表）中得到了解决，该文件规定广告费、业务招待费、业务宣传费等项扣除的计算基数均为申报表主表第 1 行的“销售（营业）收入”。而第 1 行的“销售（营业）收入”是由按照会计制度核算的“主营业务收入”、“其他业务收入”，以及根据税收规定应确认为当期收入的视同销售收入三部分组成。此处的“主营业务收入”是扣除其他折扣及销售退回后的净额，纳税人经营业务中发生的现金折扣要计入财务费用。同时还规定，纳税人经营业务中发生的现金折扣计入财务费用，其他折扣及销售退回，一律以净额反映在“主营业务收入”上。这样就弥补了原报表规定对销售收入组成的不足。在不考虑视同销售收入的情况下，“销售（营业）收入”就是会计规定所确认的收入。也就是要把原未计入销售收入的“其他业务收入”全部作为基数，而对原规定可作为基数的“营业外收入”部分剔除，并规定将其填入新申报表第 5 行“其他收入”中。新文件规定，“其他收入”包括按照会计制度核算的“营业外收入”，以及在“资本公积金”中反映的债务重组收益、接受捐赠资产、资产评估增值及根据税收规定应在当期确认的其他收入。而对于广告费、业务招待费、业务宣传费的基数也统一确定是销售（营业）收入净额。这与新申报表中规定的广告费、业务招待费及业务宣传费的扣除计算基数是销售（营业）收入略有不同，要引起注意。对经税务机关查增的收入是否作为基数的问题，也得到解决。根据新申报表第 1 行“销售（营业）收入”应填报纳税人按照会计制度核算的“主营业务收入”、“其他业务收入”，以及根据税收规定应确认为当期收入的视同销售收入的规定，得知“销售（营业）收入”就是纳税人的申报数，而不是税务机关经检查后的确定数，税务机关的查增收入数要在第 14 行“纳税调整增加额”中填列。所以查增收入是不作为基数的。

【例】宏润工业公司 2007 年收入的相关数据如下（自报情况）。销售产品收入 100 万元，销售材料收入 10 万元。将自产产品用于在建工程售价 5 万元，转让专利 A 使用权收入 5 万元，转让专利 B 所有权收入 10 万元。接受捐赠 5 万元，将售价为 10 万元的材料与债权人甲公司债务重组顶账 15 万元。发生的现金折扣 5 万元在财务费用中体现。转让固定资产取得收入 10 万元（净收益 3 万元计入营业外收入）。税务机关检查发现有房屋出租收入 5 万元挂在往来账户上，不作为收入处理。请按新申报表的规定确认广告费、业务招待费、业务宣传费的扣除计