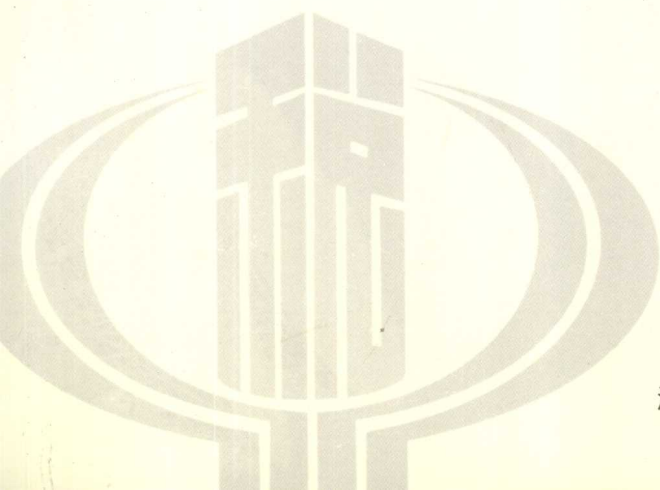


主 编 李国瑛
吴振坤

新

企业所得税法及实施条例 精解



海潮摄影艺术出版社

新企业所得税法及实施条例 精 解

李国瑛 吴振坤 主编



海潮摄影艺术出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新企业所得税法及实施条例精解/杨志勇编著. —福州:
海潮摄影艺术出版社, 2008. 4

ISBN 978—7—80691—388—8

I. 新… II. 杨… III. 企业所得税法—法律解释—中国
IV. D922. 222. 5

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 050805 号

责任编辑: 刘强 李舒洁

新企业所得税法及实施条例精解

撰 稿: 杨志勇

出版发行: 海潮摄影艺术出版社

地 址: 福州市东水路 76 号出版中心 12 层

网 址: www.hcsy.net.cn

邮 编: 350001

印 刷: 人民日报社福州印务中心

开 本: 787 毫米×1092 毫米 1/16

印 张: 22 印张

字 数: 360 千字

版 次: 2008 年 4 月第 1 版

印 次: 2008 年 4 月第 1 次印刷

印 数: 1—5000 册

书 号: ISBN 978-7-80691-388-8/D·21

定 价: 45.00 元

《新企业所得税法及实施条例精解》

编委会

总策划兼编委会主任：李国瑛 副主任：吴振坤

编委会委员：黄乃田 李跃年 陆明亮 林青云 曾钟滔 王增加
于化江 吴汉文 黄小平 邹世明 许玉生 陈荣富

撰稿：杨志勇

编辑：林雁南 谢晓明 许智强 赵 楠 郑颖颖

序

第十届全国人民代表大会第五次会议审议通过了新的《中华人民共和国企业所得税法》，决定从2008年1月1日起实施。新的《中华人民共和国企业所得税法》从根本上改变了长期以来我国对企业在所得税工作方面“一税两制”的状况，统一了内外资企业的所得税制，符合世界贸易组织（WTO）的基本法理。新法的实施，有利于形成各类企业公平竞争的税收环境，有利于加快转变我国的经济增长方式，有利于推进以改善民生为重点的社会建设，有利于提高我国对外开放水平，有利于推动我国税制的现代化建设。

新的《中华人民共和国企业所得税法》不是原有内外资企业两套所得税法的简单合并，它体现了我国税制建设与时俱进，与国际税制逐步接轨的现代化理念。例如，新法统一了纳税人的认定标准，以是否具有法人资格作为企业所得税纳税人的认定标准，改变了以往内资企业以是否独立核算判定纳税人的规定；又如，新法统一了适用于内外资企业的全面反避税措施，改变以往反避税工作对外不对内的片面性。再如，关于资产的税务处理的规定，新增了资产的计量属

性、计税基础的概念，借鉴和参考了企业会计准则的有关规定，界定了生产性生物资产的概念，等等。新税法涉及的新知识，对税务干部和企业财务人员的素质，提出了更新更高的要求。

为了配合所得税税制改革，普及税法知识，更好地为基层税务干部和纳税人服务，我们组织编写了《新企业所得税法及实施条例精解》，该书对企业所得税法及其实施条例进行了详细的解读，内容涉及立法背景、条文解释、新旧税法比较等内容。我们希望，该书的出版有助于税务干部和纳税人学习新税法、掌握新税法。

福建省地方税务局局长 李国璞

2008年3月

目 录

第一章 总则	(1)
第一条	(1)
第二条	(3)
第三条	(8)
第四条	(12)
第二章 应纳税所得额	(15)
第五条	(15)
第六条	(21)
第七条	(39)
第八条	(41)
第九条	(62)
第十条	(66)
第十一条	(74)
第十二条	(77)
第十三条	(97)
第十四条	(100)
第十五条	(100)
第十六条	(103)
第十七条	(104)
第十八条	(105)
第十九条	(106)



第二十条·····	(107)
第二十一条·····	(107)
第三章 应纳税额·····	(110)
第二十二条·····	(110)
附：国际税收基本知识·····	(112)
第二十三条·····	(117)
第二十四条·····	(121)
第四章 税收优惠·····	(125)
第二十五条·····	(125)
第二十六条·····	(126)
第二十七条·····	(132)
第二十八条·····	(142)
第二十九条·····	(147)
第三十条·····	(149)
第三十一条·····	(152)
第三十二条·····	(154)
第三十三条·····	(159)
第三十四条·····	(159)
第三十五条·····	(162)
第三十六条·····	(164)
第五章 源泉扣缴·····	(165)
第三十七条·····	(166)
第三十八条·····	(169)
第三十九条·····	(172)
第四十条·····	(173)
第六章 特别纳税调整·····	(175)
第四十一条·····	(175)
第四十二条·····	(182)
第四十三条·····	(184)
第四十四条·····	(186)

第四十五条	(188)
第四十六条	(191)
第四十七条	(194)
第四十八条	(194)
第七章 征收管理	(197)
第四十九条	(197)
第五十条	(199)
第五十一条	(202)
第五十二条	(204)
第五十三条	(205)
第五十四条	(205)
第五十五条	(209)
第五十六条	(209)
第八章 附则	(212)
第五十七条	(212)
第五十八条	(220)
第五十九条	(221)
第六十条	(221)
参考文献	(223)
附录一 中华人民共和国企业所得税法	(225)
附录二 中华人民共和国企业所得税法实施条例	(234)
附录三 中华人民共和国税收征收管理法	(256)
附录四 中华人民共和国税收征收管理法实施细则	(271)
附录五 中华人民共和国企业所得税暂行条例	(288)
附录六 中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则	(292)
附录七 中华人民共和国外商投资企业 和外国企业所得税法	(302)



附录八	中华人民共和国外商投资企业 和外国企业所得税法实施细则·····	(308)
附录九	中华人民共和国企业所得税月（季）度 预缴纳税申报表·····	(328)
附录十	申报表填报说明·····	(333)

第一章 总 则

第一条

《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）

第一条 在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称“企业”）为企业所得税的纳税人，依照本法的规定缴纳企业所得税。

个人独资企业、合伙企业不适用本法。（本书中黑体部分为新《企业所得税法》原文，楷体部分为新《企业所得税法实施条例》原文）

本条规定企业所得税的纳税人。

企业所得税的纳税人除了企业之外，还包括其他取得收入的组织。企业所得税法还对企业和其他取得收入的组织进行了地域限制，即在中华人民共和国境内。这体现了企业所得税的地域税收管辖权。新《企业所得税法》是在合并内外资两套企业所得税制的基础之上形成的，因此，纳税人自然包括原先两套税制所规定的所有纳税人。

个人独资企业和合伙企业不适用本法。2000年，我国对个人独资企业和合伙企业停征企业所得税，而只就个人投资者的经营所得征收个人所得税。新《企业所得税法》延续了这个做法。

原内资企业所得税制以独立核算来界定纳税人，并要求同时具备：（1）在银行开设结算账户；（2）独立建立账簿；（3）编制财务会计报表和独立计算盈亏等条件。新《企业所得税法》确立了以法人作为纳税人的认定标准。在1994年，内资企业所得税制统一之时，公司这种组织形式占企业各种组织形式的比重偏



低，许多私营企业不具备法人条件，相当一部分事业单位及其下属企业没有法人资格。如果选择以法人作为纳税人标准，那么，企业所得税制的覆盖面将会非常狭窄，影响企业所得税的征收管理。改革至今，情况发生了变化，随着现代公司制度改革和事业单位改革，法人形式的组织越来越多，以法人作为纳税人的认定标准更符合社会发展的要求。

新旧比较

《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（以下简称《企业所得税暂行条例》）第一条规定：中华人民共和国境内的企业，除外商投资企业和外国企业外，应当就其生产、经营所得和其他所得，依照本条例缴纳企业所得税。第十八条规定：金融、保险企业缴纳企业所得税，依照有关规定执行。

《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》（以下简称《外商投资企业和外国企业所得税法》）第一条规定：中华人民共和国境内的外商投资企业生产、经营所得和其他所得，依照本法的规定缴纳所得税。在中华人民共和国境内，外国企业生产、经营所得和其他所得，依照本法的规定缴纳所得税。

与原内外资企业所得税制分别规定所得税的纳税人不同，新企业所得税制统一了企业所得税的纳税人，不再区分内外资企业。原内资企业所得税制对金融、保险企业的企业所得税缴纳作特别的规定，新企业所得税制不再对纳税人作出特别的规定。原内外资企业所得税制均无个人独资企业和合伙企业不适用企业所得税法的规定，新企业所得税制规定，个人独资企业和合伙企业不适用企业所得税法。

《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》）

第一条 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》）的规定，制定本条例。

本条指出实施条例系依据企业所得税法制定，是企业所得税法规定的具体化。

新旧比较

《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》（以下简称《企业所得税暂行条例实施细则》）第一条规定：根据《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第十九条的规定，制定本细则。



《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》（以下简称外商投资企业和外国企业所得税法实施细则）第一条规定：根据《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》第二十九条的规定，制定本细则。

第二条 企业所得税法第一条所称个人独资企业、合伙企业，是指依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业。

本条对个人独资企业和合伙企业作出界定。

根据《中华人民共和国个人独资企业法》（以下简称《个人独资企业法》），个人独资企业，是指依照本法在中国境内设立，由一个自然人投资，财产为投资人个人所有，投资人以其个人财产对企业债务承担无限责任的经营实体。

根据《中华人民共和国合伙企业法》，合伙企业，是指自然人、法人和其他组织依照本法在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。普通合伙企业由普通合伙人组成，合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任。本法对普通合伙人承担责任的形式有特别规定的，从其规定。有限合伙企业由普通合伙人和有限合伙人组成，普通合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任，有限合伙人以其认缴的出资额为限对合伙企业债务承担责任。国有独资公司、国有企业、上市公司以及公益性的事业单位、社会团体不得成为普通合伙人。

新旧比较

本条系新增内容。

第二条

第二条 企业分为居民企业和非居民企业。

本法所称居民企业，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。

本法所称非居民企业，是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。

本条区分了居民企业 and 非居民企业。

居民企业有两种类型。第一种是依法在中国境内成立的企业。第二种是依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国的企业。也就是说，新《企业所得



税法》对居民企业的认定采取了注册地标准和所在地标准两种标准。

非居民企业是依照外国（地区）法律成立，且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。即使依照外国（地区）法律成立，但是实际管理机构在中国的企业，也会被认定为居民企业。

由于居民企业和非居民企业的纳税义务不同，企业居民身份的确定，在企业所得税征管中有着非常重要的地位。

各国判断企业是否为居民企业，所选择的标准主要有以下五种：^①

1. 公司组建（incorporation）地标准。根据该标准，只要企业在本国注册登记，即为本国居民企业，政府有权要求该企业就来源于世界范围内的收入纳税。该标准之利在于容易确认和识别居民身份，其弊则为某些企业的注册登记地 and 实际经营管理地可能不一致，企业不在注册国从事生产经营活动，不利于有效的税收征管，而且企业易通过选择注册登记地进行避税。

2. 中心管理和控制（central management and control）所在地标准。根据该标准，企业的中心管理和控制地在哪国，该企业即为该国的居民企业。中心管理和控制地多由以下方面加以判断：企业董事会开会地点、公布分红的地点、企业进行营业活动的场所、企业的各种账簿保管地点、股东大会召开地点等。这些地点如果一致，那么企业的居民身份容易判定。如果这些地点不一致，那么判定企业的居民身份较为困难。英国是采用该标准最典型的国家。英国是一个普通法国家，主要通过判例来解决身份判定的难题。

3. 企业所在地标准。根据该标准，企业所在地位于哪国，企业就是哪国的居民。什么是企业所在地，有不同的认定标准。企业法定所在地可能是一个标准。一般而言，企业法定所在地就是企业注册登记时在企业章程或有关注册文件中明确规定了的企业所在地。因此，该标准与注册登记地标准没有什么差别。问题在于企业实际所在地和企业法定所在地不在一个税收管辖权范围内。企业实际所在地就是对企业进行管理和控制的地点，具体来说，就是发布企业经营指令的所在地、企业实际的中心管理所在地。原则上，实行该标准的国家都要求企业的法定所在地、企业注册的场所和企业的中心管理地点都位于同一个税收管辖

^① 杨斌：《国际税收》，第31～36页，上海：复旦大学出版社，2003年。



权内。

4. 实际管理机构所在地 (place of effective management) 标准。根据该标准, 无论企业的注册登记地或法定所在地是否在本国境内, 只要其实际管理机构位于本国境内, 就可将该企业认定为本国居民企业。实际管理机构有多种理解。德国将之理解为“上级管理” (superior management) 的重要中心; 比利时将之解释为“经营或管理地点” (place of administration or management), 有时等同于“主要机构” (main establishment) 所在地; 瑞士则将之看作“经营中心” (center of administration)。因此, 该标准不够明确。

5. 主要机构或总机构 (main office or head office) 所在地标准。根据该标准, 企业的总机构设在哪国, 就是该国的居民企业。

在国际上, 多数国家采用以上五个标准中的两个或两个以上的标准来确定企业的居民身份。我国选择了两个标准, 即公司组建地标准和实际管理机构所在地标准。

新旧比较

《企业所得税暂行条例》第二条规定: 下列实行独立经济核算的企业或者组织, 为企业所得税的纳税义务人 (以下简称纳税人): (一) 国有企业; (二) 集体企业; (三) 私营企业; (四) 联营企业; (五) 股份制企业; (六) 有生产、经营所得和其他所得的其他组织。

《外商投资企业和外国企业所得税法》第二条规定: 本法所称外商投资企业, 是指在中国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。

本法所称外国企业, 是指在中国境内设立机构、场所, 从事生产、经营和虽未设立机构、场所, 而有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织。

与原内外资企业所得税制相比, 新企业所得税制不再按照企业的所有制形式, 区分纳税人, 在中国境内的企业的纳税义务不同的标准是企业是否属于居民企业。

第三条 企业所得税法第二条所称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。

企业所得税法第二条所称依照外国 (地区) 法律成立的企业, 包括依照外国



(地区)法律成立的企业和其他取得收入的组织。

本条对依法在中国境内成立的企业和依照外国(地区)法律成立的企业进行了界定。企业依各国(地区)法律而成立。新《企业所得税法》所界定的纳税人不仅仅是企业,还包括其他取得收入的经济组织。事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织,只要符合条件,都会成为企业所得税的纳税人。

关于在中国境内成立的企业的规定,包括了两方面的内容:一是法律依据,包括中国法律和行政法规。二是企业的内涵,包括企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。

对于依照外国(地区)法律成立的企业的界定,同样包括两方面的内容:一是法律依据,只能是外国(地区)法律;二是企业的内涵,包括企业和其他取得收入的组织,与新《企业所得税法》对纳税人的规定是一致的。

第四条 企业所得税法第二条所称实际管理机构,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。

本条对实际管理机构作出界定。实际管理机构的界定关系到依照外国(地区)法律成立的企业,是否成为中国的居民企业这一对企业的纳税义务影响重大的问题。

新《企业所得税法》从生产经营、人员、财务、财产等多个方面进行规定,而且强调了实质性的全面管理和控制。对企业的生产经营、人员、财务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构,与名义上的企业行政中心不一定一致。跨国企业出于避税的考虑,可能将注册地与生产经营实际决策地分开。为了避免因此给国家税收造成损失,许多国家的法律规定既包括了注册地标准,又包括实际管理机构标准,强调了实质重于形式的原则。

实际管理机构的认定是一个难题,很难通过一条规定,就得到根本的解决。因此,新企业所得税制的规定也是原则性的。2005年《OECD税收协定范本注释》第4条的注释对企业实际管理机构所在地(place of effective management)作出了解释:实际管理机构所在地,是指公司经营活动所必需的关键管理和商业决策实际制定的地点;实际管理机构所在地通常是公司地位最高的人(例如董事会成员)制定决策的地方。同时,该条注释也称,在确定实际管理机构时,没有一定之规,所有相关的事实和境况都予以考查。《联合国税收协定范本注释(2001)》第4条所作出的解释是:在确定实际管理机构所在地时,应考虑以下因



素：第一，对公司实行实际管理和控制的地点。第二，对公司管理至关重要的最高决策的制定地点。第三，从经济和功能的角度来看对公司管理发挥重要作用的地点。第四，公司最重要账簿的保管地点。

新旧比较

《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第五条第一款规定：税法第三条所说的总机构，是指依照中国法律组成企业法人的外商投资企业，在中国境内设立的负责该企业经营管理与控制的中心机构。

与原外资企业所得税制相比，新企业所得税制对实际管理机构的规定更强调了实质重于形式的原则。

第五条 企业所得税法第二条第三款所称机构、场所，是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所，包括：

- （一）管理机构、营业机构、办事机构；
- （二）工厂、农场、开采自然资源的场所；
- （三）提供劳务的场所；
- （四）从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所；
- （五）其他从事生产经营活动的机构、场所。

非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同，或者储存、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

本条对机构、场所进行了界定。

管理机构是指对企业生产经营活动进行管理决策的机构。营业机构是指企业开展日常生产经营活动的固定场所。办事机构是指企业在当地设立的从事联络和宣传等活动的机构，如外国企业在中国设立的代表处。

工厂是工业企业，如制造业的生产厂房、车间所在地。农场是农业生产经营活动的场所。开采自然资源的场所主要是采掘业的生产经营活动场所，如矿山、油田等。

提供劳务的场所，包括从事交通运输、仓储租赁、咨询经纪、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动的场所。

从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所，包括建筑工地、港