

新企业所得税法及实施条例 解读与操作实务

Practice and Analysis
on the New Law of Enterprise Income Tax
and Its Implementing Rules

张宝云 张捷 蒋晓华 著



新企业所得税法及实施条例 解读与操作实务

Practice and Analysis
on the New Law of Enterprise Income Tax
and Its Implementing Rules

张宝云 张 捷 蒋晓华 著

 中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新企业所得税法及实施条例解读与操作实务 / 张宝云, 张捷, 蒋晓华著. —北京: 中国税务出版社, 2007. 12
ISBN 978 - 7 - 80235 - 121 - 9

I. 新… II. ①张…②张…③蒋… III. 企业所得税法 - 基本知识 - 中国 IV. D922. 222

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 188918 号

版权所有 · 侵权必究

书 名: 新企业所得税法及实施条例解读与操作实务

作 者: 张宝云 张 捷 蒋晓华 著

责任编辑: 孙丽梅

助理编辑: 姜莉娜

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxp@tom.com

发行处电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京中科印刷有限公司

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 41.5

字 数: 657000 字

版 次: 2007 年 12 月第 1 版 2007 年 12 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 121 - 9/F · 1041

定 价: 268.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

自序

自北京大学法学院取得法学士和法学硕士学位后，我有幸进入国家税务总局涉外税务管理司和税制改革法规司两个重要部门工作，一千9年，期间，历经中外税务交流兴起、中外税收协定大量缔结的年代，以及国内税制改革、当代中国税制框架构建的时期，亲眼见证、亲身参与了中国税制变革的历史。其后，经国家税务总局选派并获世界银行资助，我赴美研习美国税法，再获美税法硕士学位。

1996年我加入了著名的国际会计师事务所——德勤会计师事务所，跨入税务咨询这一极富挑战而又充满专业诱惑的行业，开启我又是一新的人生航程。屈指算来，服务德勤已十年有一，服务过的中外企业成百上千。一路上，可以说穷尽千思万虑，披阅千书万卷，吃尽千辛万苦，“两岸猿声啼不住，轻舟已过万重山”。浮想时代变迁和职业发展，感触甚多。

随着中国市场经济日益成熟、法制日趋健全、税收立法和征管体制的不断完善，企业凭关系解决税务问题的日子渐行渐远，行将成为历史。企业由于自身人才和技术资源的限制，面对复杂的税收立法和征管环境，很难作出系统的税务战略思考和全面税务安排，有时自行采取一些“挂一漏万”的所谓避税措施，造成顾此失彼、疲于临时救火的局面。真正的税务咨询就是在这样的大环境下应运而生，并迅猛发展，因为系统的专业税务咨询就是要解决“头痛医头、脚痛医脚”的历史沉疴，达到为企业建立健全税务管理体系、预防税收问题的境界，所谓“上医治未病之病”。

近年来，企业以及企业家对税务问题的关注迅速增加，成为企业和董事会的热门话题之一，这也是市场经济发展的必然结果。新企业所得税法颁布以来，我们每天都会接到各方询问，“新企业所得税法对我企业影响如何？”“新税法条文如何具体执行？”“与原内外资企业所得税法如何衔接？”等等，不一而足。面对企业的关注和企业家的困惑，作为税务专业人士，

深感责任重大，应该把自己多年的实践结合理论总结出来，解决大家关注的问题，更大范围地为企业界服务。我与志同道合者一起，结合多年税务机关工作经验及在国际会计师事务所长期服务企业的实践，竭尽所能，在新企业所得税法即将实施之际及时推出了本书，以期能分享我们对新企业所得税法及实施条例条文和实际操作问题的理解、关注和解决之道。

本书根据新企业所得税法及实施条例编写，并由国家税务总局有关专家研读审定，以期紧跟立法和行业发展，追求权威性和严肃性。本书亦注重理论与实践相结合，突出实用性和操作性。全面系统地分析了新企业所得税法的主要变化和重大影响，创新性地对比分析了新企业所得税法与原内外资企业所得税法的差异。对新企业所得税法的适用范围、优惠政策、税额计算、过渡政策以及征收管理等主要问题进行了深入解读和分析，对新企业所得税法实际执行过程中可能出现的难点和重点问题提出了应对方案。书中还用专门篇幅探讨一些热点问题如企业股权投资、重组业务、资产证券化，并对特殊行业如房地产业、投资基金等涉及的税务问题进行了个案分析，实证指导。本书附以大量案例，更有助于理解新企业所得税法及实施条例具体操作中的疑难问题。

作者期望用自己多年积累的独特专业经验，尽绵薄之力，来协助企业界的朋友、税务干部和研究人员深入透视、剖析新企业所得税法，从而沉着应对新税法的实施。

非常感谢张捷女士和蒋晓华女士。她们是本书的合作者，为读者奉献精彩的篇章；同时又是我在德勤的同事，专业历练非常丰富，既有多年参与税收政策执行的税务机关工作经验，又有长期在国际会计师事务所从事税务咨询的专业经验。

衷心感谢中国税务出版社在本书编纂和出版过程中给予的大力支持和指导！

最后，特别感谢我在国家税务总局工作时的两位老领导国家税务总局原副局长许善达先生和北京市国家税务局局长张志勇先生为本书作序。借此机会再次感谢他们多年来对我的培养和支持！

作者：张宝云

德勤华永国际会计师事务所合伙人

2007年12月10日

序 一

历经 10 年酝酿，为各界广泛关注的中国企业所得税改革终于完成了，新《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》将自 2008 年 1 月 1 日起正式施行。这标志着，自上世纪 80 年代中国改革开放以来，中国税收制度内外有别、双轨并行的时代基本结束了（除了房产税和城市房地产税尚待合并外），今后内外资企业将在统一、规范、透明、稳定的同一税收平台上展开公平竞争。内外资企业所得税法的合并是 1994 年废除工商统一税而内外资企业均适用增值税之后的重大举措。它不仅仅是中国企业所得税发展史上的一个重要里程碑，更重要的是标志着实行了 30 年的内外税制分立的格局已经完成了历史使命。它把中国对外开放提高到了一个新水平，并推动社会主义市场经济体制建设大大地前进了一步。

新《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》的意义还不仅仅是统一了内外两套税法体系，更重要的是在原有中国税收实践的基础上引入了许多国际上通用的税收基本概念，如居民企业、受控外国公司、成本分摊规则、资本弱化、间接抵免等。这表明中国在社会主义市场经济体制建设中愿意也能够吸收全世界各国的经验和全人类共同的文明结晶。它是中国和平发展战略的一个具体体现。

因此，只有从这样的视角来研究新税法，才能深入理解和精确把握它的内容、变化和影响。

为帮助企业 and 税务工作人员深入理解、精确把握和正确实施新《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》，国际四大会计师事务所之一的德勤华永会计师事务所税务专家精心准备、适时推出了《新企业所得税法及实施条例解读与操作实务》一书。这本书系统全面地总结分析了新企业所得税法的主要变化和重大影响，按照章节顺序对新企业所得税法的适用范围、税率和优惠政策、税额计算、特别纳税调整、税额抵免、过渡政策

以及所得税征收管理等主要问题进行了深入解读和分析,并结合原内外资企业所得税法和现行会计制度以及新会计准则的相关规定,对比分析探讨了存在的差异,并对新税法实际操作过程中可能出现的问题从专业角度提出了解决方案。此外,为了使本书更具有针对性,书中还对一些特殊问题如企业股权投资、重组业务、资产证券化、外国企业在华业务运作的税务处理,以及特定行业如房地产业、投资基金、教育业、创业投资企业、高新技术企业、软件和集成电路企业、电信企业、传媒企业等涉及的税务问题,另辟章节进行了专门分析和讨论。

我在担任国家税务总局政策法规司司长时曾和本书的主编及作者张宝云女士一起共事,为她在国家税务总局和国际会计师事务所取得的成绩而感到高兴。本书的三位女性作者在加入国际会计师事务所之前均在国家税务机关工作多年,具有深厚的理论基础和丰富的实践经验。她们结合多年税务机关工作经验及在国际会计师事务所长期服务客户的实践经验,认真分析和研究新税法,通过大量实际案例,从税务机关和国际税务专业人士的不同角度去分析和解读新税法,为编著本书付出了大量精力。我感觉这本书注重理论与实践相结合,突出实用性和操作性,视角全面,系统性强,条理清晰,资料翔实,文风严谨,分析深刻透彻,既阐述了国家制定新税法的立法原则和法理基础,也详细介绍了新税法的实务操作,是一本具有很高参考价值的专著。我相信这本书的发行,对税务工作人员和企业管理人员理解新税法,实现理念、观念上的更新,顺利完成新旧税法的过渡大有裨益,对新税法实施后进一步丰富和完善所得税法体系,推动实践发展,进而推动理论的螺旋式上升也可能产生良好的影响。本书不仅可以作为一线税务工作人员的参考用书,其深刻的分析和独到的见解也会给企业高层管理人员甚至税收政策制定者带来一定启示。

许善达

国家税务总局原副局长

2007年12月10日

序 二

我国税制改革，自 20 世纪 70 年代末至今，伴随着中国的改革开放一路走来，已历三十载。创设既符合中国国情又符合国际税务惯例的所得税制度是我国税收立法领域长期应对的一个挑战。春华秋实，无数税务前辈和同行智慧和实践的结晶，终于催生了新的《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》。

将新所得税法的原则和条文规定运用到纳税人的具体情况，发现、解决新企业所得税法实施中出现的问题，无疑将是税收征管一线的税务官员无法回避的极大挑战。另一方面，正确履行纳税义务，同时保护自身的合法权益，优化投资理财方案，又是各类纳税人的现实必需。披阅本书，我们能够审视从世界著名的国际会计师事务所成长起来的中国本土税务专业人士如何全方位而从容地剖析这种挑战和机遇。

作者凭借多年从事税收政策立法和税务咨询的功力，以国际税务专业人士的独特视角客观解构新企业所得税法，对新企业所得税法条文直陈新颖独特的见解，对技术问题的分析力求全面到位，与众不同但言之有物。本书的见解和建议无疑对中国所得税制的日趋完善和国际化起到积极的借鉴作用。

本书另一特点是用案例分析的方式解释复杂的规定，而且用大量篇幅着力探讨新企业所得税法执行中必将出现的实际问题，深入研究新企业所得税法与原内外资企业所得税制和现行会计制度相关规定的衔接。

我在国家税务总局工作期间与本书的主编及合著者张宝云女士曾长期共事，对她的专业素养和成长经历印象甚深。如今，我欣喜地看到她这样一名接受中西税法教育、历经税法政务和税务商战实践的资深税务专业人

士对新税法的解析及积极建言。我深信这本书无论对从事征管的税务官员或纳税人，还是从事税务咨询的同行都是一本值得摆放在案头的实用专业书籍。

张志勇

2007 年 12 月 10 日

目 录

第 1 章 企业所得税概述 / 1

- 1.1 企业所得税制度的一般特点 / 1
- 1.2 中国企业所得税制度的历史沿革 / 2
 - 1.2.1 1978 年至 1982 年的企业所得税制度 / 2
 - 1.2.2 1983 年至 1990 年的企业所得税制度 / 2
 - 1.2.3 1991 年至 2007 年的企业所得税制度 / 3
- 1.3 中国原企业所得税制度的主要规定 / 3
 - 1.3.1 原内资企业所得税 / 3
 - 1.3.2 原外资企业所得税 / 4
- 1.4 《新企业所得税法》的颁布 / 4
- 1.5 《新企业所得税法》的主要变化 / 5
 - 1.5.1 纳税人 / 6
 - 1.5.2 税率 / 6
 - 1.5.3 税前扣除 / 7
 - 1.5.4 税收优惠 / 7
 - 1.5.5 征收管理 / 7

第 2 章 《新企业所得税法》适用范围 / 9

- 2.1 纳税义务人 / 9
 - 2.1.1 中国居民企业的判定 / 10
 - 2.1.2 非居民企业的判定 / 16
- 2.2 应税所得 / 17

- 2.2.1 税收管辖权实施范围 / 17
- 2.2.2 居民企业的应税所得 / 17
- 2.2.3 非居民企业的应税所得 / 18
- 2.3 扣缴义务人 / 22
- 2.4 税收协定的有关规定 / 23
 - 2.4.1 居民公司 / 23
 - 2.4.2 常设机构 / 24
 - 2.4.3 投资所得来源地的确定 / 30

第3章 税率和优惠政策 / 31

- 3.1 基本税率 / 31
- 3.2 居民企业适用税率 / 31
- 3.3 非居民企业适用的税率 / 32
 - 3.3.1 非居民企业在中国境内设立机构、场所的情况 / 32
 - 3.3.2 非居民企业在中国境内未设立机构、场所，或虽设立但取得的来源于中国的所得与所设机构场所没有实际联系的情况 / 33
- 3.4 税收协定的税率限定 / 35
- 3.5 来源于中国境外所得适用的税率 / 38
- 3.6 分支机构适用的税率 / 39
 - 3.6.1 外商投资企业的分支机构 / 39
 - 3.6.2 内资企业的分支机构 / 41
 - 3.6.3 居民企业分支机构汇总纳税及适用税率 / 41
 - 3.6.4 非居民企业境内机构、场所的汇总纳税及适用税率 / 42
- 3.7 企业称号 / 42
 - 3.7.1 生产性外商投资企业 / 43
 - 3.7.2 产品出口企业和先进技术企业 / 46
 - 3.7.3 高新技术企业 / 49
 - 3.7.4 软件企业 / 51
 - 3.7.5 知识密集和技术密集型企业 / 52
- 3.8 优惠税率 / 53
 - 3.8.1 特定区域 / 54

- 3.8.2 减按 15% 税率征收企业所得税 / 56
- 3.8.3 减按 20% 税率征收企业所得税 / 59
- 3.8.4 原企业所得税法中减按 24% 和 10% 优惠税率征收的相关规定 / 62
- 3.9 税收优惠 / 62
 - 3.9.1 特定收入免税优惠 / 63
 - 3.9.2 特定项目减免税优惠 / 70
 - 3.9.3 民族自治地方的减免税优惠 / 76
 - 3.9.4 加计扣除税收优惠 / 77
 - 3.9.5 投资抵免税收优惠 / 83
 - 3.9.6 加速折旧税收优惠 / 86
 - 3.9.7 减计收入税收优惠 / 89
 - 3.9.8 其他税收优惠 / 90
 - 3.9.9 税收优惠政策的对比和总结 / 91
- 3.10 过渡期税收优惠 / 92
 - 3.10.1 享受过渡期的税收优惠规定 / 92
 - 3.10.2 过渡期措施对企业的影响 / 97
- 3.11 企业所得税减免税管理 / 99
 - 3.11.1 减免税管理的基本原则 / 99
 - 3.11.2 减免税的申请、申报和审批实施 / 100
 - 3.11.3 减免税的监督管理 / 102
 - 3.11.4 新办企业的认定标准 / 103

第 4 章 应纳税所得额和应纳税额的计算 / 105

- 4.1 应纳税所得额的计算 / 105
 - 4.1.1 收入总额 / 106
 - 4.1.2 不征税收入 / 106
 - 4.1.3 减免税收入 / 106
 - 4.1.4 扣除额 / 106
 - 4.1.5 允许弥补的以前年度亏损额 / 106
- 4.2 应纳税额的计算 / 107
- 4.3 核定征收 / 109

- 4.4 清算所得的计算 / 111
- 4.5 纳税年度 / 117
- 4.6 亏损弥补 / 117

第5章 收入总额的确认 / 121

- 5.1 销售货物收入 / 122
 - 5.1.1 销售货物收入的确认 / 122
 - 5.1.2 销售折扣、折让和销售退回 / 126
- 5.2 提供劳务收入 / 133
 - 5.2.1 劳务收入的确认时间 / 133
 - 5.2.2 折扣额 / 135
- 5.3 财产转让收入 / 135
- 5.4 股息、红利等权益性投资收益 / 137
- 5.5 利息收入 / 137
- 5.6 租金收入 / 137
- 5.7 特许权使用费收入 / 137
- 5.8 接受捐赠收入 / 138
- 5.9 债务重组收入 / 138
- 5.10 政府补助 / 139
 - 5.10.1 政府补助的形式 / 139
 - 5.10.2 政府补助的会计和税务处理 / 140
- 5.11 视同销售 / 142
 - 5.11.1 视同销售的税务相关规定 / 142
 - 5.11.2 视同销售的会计相关规定 / 144
- 5.12 非货币性交易所得 / 144
- 5.13 其他收入 / 147
 - 5.13.1 资产溢余收入 / 147
 - 5.13.2 违约金收入 / 147
 - 5.13.3 包装物押金 / 147
 - 5.13.4 无法偿付的应付款项 / 148
 - 5.13.5 已作坏账损失处理又收回来的应收账款 / 149
- 5.14 不征税收入 / 149

- 5.14.1 财政拨款 / 150
- 5.14.2 行政事业性收费和政府性基金 / 150
- 5.14.3 其他不征税收入 / 151

第6章 税前扣除项目 / 152

- 6.1 税前扣除项目的范围 / 152
 - 6.1.1 成本 / 153
 - 6.1.2 费用 / 153
 - 6.1.3 税金 / 153
 - 6.1.4 损失 / 154
 - 6.1.5 其他支出 / 154
- 6.2 税前扣除项目的原则 / 155
 - 6.2.1 权责发生制原则 / 155
 - 6.2.2 配比原则 / 155
 - 6.2.3 相关性原则 / 155
 - 6.2.4 确定性原则 / 156
 - 6.2.5 合法性原则 / 156
 - 6.2.6 合理性原则 / 156
- 6.3 不允许税前扣除的项目 / 156
 - 6.3.1 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项 / 156
 - 6.3.2 企业所得税税款 / 157
 - 6.3.3 税收滞纳金 / 157
 - 6.3.4 罚金、罚款和被没收财物的损失 / 157
 - 6.3.5 公益性捐赠以外的捐赠支出、赞助支出 / 158
 - 6.3.6 未经核定的准备金支出 / 158
 - 6.3.7 与取得收入无关的其他支出 / 159
- 6.4 限定条件税前扣除的项目 / 159
 - 6.4.1 工资薪金费用 / 160
 - 6.4.2 社保基金 / 161
 - 6.4.3 职工福利费 / 162
 - 6.4.4 职工工会经费 / 163
 - 6.4.5 职工教育经费 / 164
 - 6.4.6 公益性捐赠支出 / 165

- 6.4.7 坏账准备和坏账损失 / 169
- 6.4.8 财产损失 / 173
- 6.4.9 利息支出 / 176
- 6.4.10 交际应酬费 / 179
- 6.4.11 广告费和业务宣传费 / 180
- 6.5 其他费用 / 183
 - 6.5.1 汇兑损失 / 183
 - 6.5.2 预提费用 / 183
 - 6.5.3 管理费 / 185
 - 6.5.4 股票期权支出 / 186
 - 6.5.5 董事会费和董事费 / 188

第7章 资产的税务处理 / 190

- 7.1 资产处理概说 / 190
 - 7.1.1 资产的定义和确认 / 190
 - 7.1.2 资产的计价 / 190
 - 7.1.3 资产价值转化为费用 / 191
 - 7.1.4 资产的处置 / 192
- 7.2 流动资产及其计价 / 192
 - 7.2.1 流动资产的概念 / 192
 - 7.2.2 存货的计价 / 192
 - 7.2.3 存货的盘盈(亏) / 193
- 7.3 固定资产及其折旧 / 194
 - 7.3.1 固定资产的认定标准 / 194
 - 7.3.2 固定资产的计价 / 195
 - 7.3.3 固定资产的折旧方法 / 197
 - 7.3.4 固定资产的折旧年限 / 198
 - 7.3.5 不得计提折旧的固定资产 / 201
 - 7.3.6 承租固定资产的处理 / 202
 - 7.3.7 固定资产的盘盈、盘亏和毁损的处理 / 205
- 7.4 生物资产 / 206
 - 7.4.1 生物资产的确认 / 207
 - 7.4.2 生物资产的计价 / 207

- 7.4.3 生物资产折旧 / 208
- 7.4.4 生物资产的收获与处置 / 209
- 7.5 无形资产及其摊销 / 209
 - 7.5.1 无形资产的计价 / 209
 - 7.5.2 无形资产的摊销 / 210
- 7.6 长期待摊费用 / 212
 - 7.6.1 已足额提取折旧的固定资产的改建支出 / 213
 - 7.6.2 租入固定资产的改建支出 / 214
 - 7.6.3 固定资产的大修理支出 / 215
 - 7.6.4 其他长期待摊费用 / 216
- 7.7 资产的减值准备 / 219
- 7.8 资产的评估增值 / 222
 - 7.8.1 非货币性资产对外投资发生的资产评估增值 / 222
 - 7.8.2 清产核资发生的资产评估增值 / 224
 - 7.8.3 股份制改造发生的资产评估增值 / 225
- 7.9 非货币性资产的捐赠 / 227
 - 7.9.1 企业对外捐赠资产的会计处理 / 227
 - 7.9.2 纳税调整及相关所得税的会计处理 / 228

第8章 非居民企业投资所得应纳税所得额的计算 / 229

- 8.1 非居民企业投资所得的预提所得税 / 229
- 8.2 股息、红利等权益性投资收益 / 231
- 8.3 利息收入 / 231
 - 8.3.1 利息的范围 / 231
 - 8.3.2 利息的减免税规定 / 232
- 8.4 租金收入 / 235
 - 8.4.1 融资租赁 / 235
 - 8.4.2 经营租赁 / 235
- 8.5 特许权使用费 / 237
 - 8.5.1 与技术有关的特许权使用费 / 238
 - 8.5.2 与软件有关的特许权使用费 / 238
 - 8.5.3 与版权有关的特许权使用费 / 240

- 8.5.4 特许权使用费的减免税规定 / 240
- 8.6 财产转让所得 / 241
 - 8.6.1 转让有形财产 / 242
 - 8.6.2 转让股权（股份） / 243
 - 8.6.3 转让土地使用权 / 243
 - 8.6.4 税收协定的有关规定 / 244
- 8.7 担保费收入 / 245
- 8.8 源泉扣缴 / 246
 - 8.8.1 纳税地点 / 247
 - 8.8.2 扣缴义务发生时间 / 248
- 8.9 售付汇税务凭证 / 250
 - 8.9.1 境外公司企业所得税完税证明 / 250
 - 8.9.2 特许权使用费、利息免税所得汇出数额控制表 / 251
 - 8.9.3 外商投资企业和外国企业所得税纳税情况证明单 / 251
 - 8.9.4 境外劳务不予征税确认证明 / 252

第9章 特别纳税调整 / 253

- 9.1 关联方的界定 / 255
- 9.2 关联方业务往来的原则 / 256
- 9.3 关联方往来的主要类型 / 257
 - 9.3.1 关联方交易 / 257
 - 9.3.2 成本分摊 / 258
 - 9.3.3 受控外国公司 / 261
 - 9.3.4 资本弱化 / 262
- 9.4 关联方交易额的确认和申报要求 / 263
 - 9.4.1 关联方交易额的确认 / 263
 - 9.4.2 申报要求 / 264
- 9.5 税务审计对象的选择和相关资料的举证 / 265
 - 9.5.1 转让定价审计对象的选择 / 265
 - 9.5.2 相关资料的举证 / 266
 - 9.5.3 资料的举证时限 / 267
- 9.6 税务调整 / 269