

企业纳税明明白白

——新企业所得税法解读

凌辉贤 著



清华大学出版社

企业纳税明明白白

——新企业所得税法解读

凌辉贤 著

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

国家先后颁布了新的《企业所得税法》及《企业所得税法和实施条例》。2007年下半年,本书作者在全国各地进行新企业所得税法培训的基础上,以国家的相关法律、政策为依据,结合新会计准则和相关税收政策,按照理论结合实际的原则编著了此书。

本书共分为两篇十个章节。

第一篇讲述企业所得税法及实施条例精解与应用,主要内容包括新所得税法的各个条文的精解与应用案例,帮助广大读者正确理解税法的原义,以便正确运用。

第二篇讲述企业所得税的会计处理与纳税实务案例,精选了所得税日常操作中的经典问答,读者在遇到类似问题时可参照解决。

鉴于新旧税法在过渡期有过渡政策,本书将其作为附录,以便广大读者查阅。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。
版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

企业纳税明明白白——新企业所得税法解读/凌辉贤著. —北京:清华大学出版社, 2008.10

ISBN 978-7-302-18132-3

I. 企… II. 凌… 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(2008)第103026号

责任编辑:胡及恩 王 静

封面设计:肖 博

版式设计:杨 洋

责任校对:焦章英

责任印制:王秀菊

出版发行:清华大学出版社

地 址:北京清华大学学研大厦A座

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

邮 编:100084

社 总 机:010-62770175

邮 购:010-62786544

投稿与读者服务:010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈:010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

印 刷 者:北京市人民文学印刷厂

装 订 者:三河市新茂装订有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:170×250 印 张:15.25 字 数:311千字

版 次:2008年10月第1版 印 次:2008年10月第1次印刷

印 数:1~5000

定 价:26.00元

本书如存在文字不清、漏印、缺页、倒页、脱页等印装质量问题,请与清华大学出版社出版部联系调换。联系电话:(010)62770177 转 3103 产品编号:029394-01

前 言

2007年3月和12月，国家先后颁布了新的《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》。新税法引入了“居民企业”的概念，在纳税主体、费用扣除、应纳税所得额的计算、资产和成本费用的税务处理、税前扣除标准和范围的规定、对关联交易和反避税的规定、征收管理的规定等方面都与现行税法有很大变化，尤其是在税收优惠政策的导向上发生了重大变化，改变了以投资来源和投资地区作为政策导向的一贯做法，将以科技兴国、产业政策、区域发展战略等作为税收优惠导向，改变了民政福利企业和企业综合利用资源的税收优惠政策和高新技术企业的认定办法，符合条件的小型微利企业，减按20%的税率征收企业所得税，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益免税，取消了国产设备投资退税、外国投资者从投资企业取得的股息、红利免征预提所得税和再投资退税的政策，代之以购置环保、安全、节能节水的设备投资的抵免。另外，按新企业所得税法规定，预提所得税的税率为20%，比目前实际执行的10%税率提高了一倍。同时，合并纳税和汇总纳税也发生了重大变化，这些变化将对我国内资企业和外资企业产生重大影响。

企业如何正确把握税收政策发展的新动向？怎样在新税制改革下规避企业税收风险？怎样规范企业的税收行为，使企业更好地发展？怎样合理安排企业的生产、经营、投资和理财活动？减轻税收负担，降低运作成本，提高规避风险的能力，做到依法纳税、诚信纳税，对实现企业价值最大化有着重要的现实意义。所有这些政策的变化都将促使广大纳税人和财税工作者必须重新进行政策学习和税收安排。

2007年下半年，作者在全国各地进行新企业所得税法培训的基础上，以国家的相关法律、政策为依据，结合新会计准则和相关税收政策，按照理论结合实际的原则，编著了此书。

本书最大的特点是理论结合实际，做到实务、实操和实用。全书共分为两篇十章：第一篇讲述企业所得税法及实施条例精解与应用，主要内容包括新所得税法的各个条文的精解与应用案例，帮助广大读者正确理解税法的原义，以便正确地运用。第二篇讲述企业所得税的会计处理与纳税实务案例，精选了所得税日常操作中的经典问答，读者在遇到类似问题时可参照解决。鉴于新旧税法在过渡期有大量的过渡政策，本书将其作为附录，方便广大读者查阅。

全书有新所得税法的各个条文的精解与应用案例，有配合报表填写实务的所得税纳税调整案例，有日常操作中的经典问答，真正做到了一书在手，不愁全面掌握企业所得税的内容。



本书适用的读者对象：企业董事长、总经理、税务总监、税务经理、税务主管，财务总监、首席财务官（CFO）、总会计师、财务经理、财务主管，注册会计师、注册税务师、律师、财税研究人员、办税员和财务会计人员等。本书亦可作为各类学校财税专业及相关专业纳税实务操作课程教材，也可作为企业财会人员、财税系统职工培训和自学用书。值得一提的是，本书对希望进入税务师事务所、会计师事务所实习或工作的学生也能起到很好的指导作用。

本书在编写过程中借鉴吸收了国内已出版的新企业所得税法理论研究方面的书籍、实务操作、教学培训及相关网站等方面的实践经验，在此谨向相关各方深表谢忱。由于时间仓促和作者水平有限，书中疏漏之处在所难免，恳请广大读者批评指正，以便再版能及时修订（lhx1682003@163.com）。

目 录

CONTENTS

第一篇 企业所得税法及实施条例精解与应用

◎ 第一章 企业所得税法总则精解与应用案例 1

第一节 企业所得税的纳税人与纳税义务规定 //4

第二节 企业所得税税率调整及相关规定 //8

◎ 第二章 企业所得税应纳税所得额精解与应用案例 11

第一节 应纳税所得额的确定与计算 //12

第二节 应税收入与不征税收入 //14

第三节 税前扣除项目与不得扣除项目 //27

第四节 各项资产的税务处理 //45

第五节 各项亏损的抵减与弥补 //59

第六节 非居民纳税人的特别规定 //61

第七节 应纳税所得额的授权立法事项 //61

第八节 企业财务会计制度与税法的协调 //62

◎ 第三章 企业所得税应纳税额精解与应用案例 65

第一节 应纳税所得额的确定与计算 //66

第二节 境外应纳税额的抵免 //67

◎ 第四章 税收优惠精解与应用案例 71

第一节 税收优惠的一般规定 //72

- 第二节 免税收入的规定 //72
- 第三节 各项减免税优惠项目 //75
- 第四节 企业特定行为的税收优惠 //80
- 第五节 授权与专项税收优惠 //86

◎第五章 企业所得税源泉扣缴精解与应用案例 89

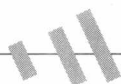
- 第一节 源泉扣缴范围与义务人 //90
- 第二节 源泉扣缴未实现时的处理 //91
- 第三节 源泉扣缴税款的入库 //92

◎第六章 企业所得税特别纳税调整精解与应用案例 93

- 第一节 关联企业的业务往来 //94
- 第二节 预约定价安排 //95
- 第三节 关联业务往来报告与核定征收 //96
- 第四节 避税地与受控外国公司 //98
- 第五节 企业资本弱化行为的反避税措施 //99
- 第六节 一般反避税条款的规定 //99
- 第七节 纳税调整后的法律责任 //100

◎第七章 企业所得税征收管理精解与应用案例 103

- 第一节 企业所得税征管的法律依据 //104
- 第二节 居民企业的纳税地点及汇总纳税 //104
- 第三节 非居民的纳税地点及汇总纳税 //105
- 第四节 企业间合并缴纳企业所得税的禁止 //106
- 第五节 企业所得税的纳税年度 //106
- 第六节 企业所得税的纳税方法 //106
- 第七节 企业终止时纳税的具体规定 //108
- 第八节 企业所得税的计税本位币的规定 //108



◎第八章 企业所得税法附则精解与应用案例 111

- 第一节 新法实施后的过度性税收优惠措施的规定 //112
- 第二节 企业所得税法与国际税收协定的协调 //113
- 第三节 授权国务院制定实施条例的规定 //114
- 第四节 新法的实施和旧法的废止 //114

第二篇 企业所得税的会计处理与纳税实务精答

◎第九章 企业所得税会计处理与纳税调整 117

- 第一节 新旧企业所得税会计准则比较 //118
- 第二节 永久性差异与暂时性差异的比较与分析 //119
- 第三节 资产负债表债务法若干重要概念的分析 //122
- 第四节 永久性差异的纳税调整案例 //125
- 第五节 暂时性差异的纳税调整案例 //141
- 第六节 发生错账的调整案例 //162
- 第七节 企业所得税汇算清缴后的账务处理案例 //166
- 第八节 企业所得税纳税检查后的调账处理案例 //169

◎第十章 企业所得税实务常见问题精答 174

- 第一节 纳税人的确定常见 8 问 //174
- 第二节 收入的确认常见 25 问 //176
- 第三节 费用的扣除常见 62 问 //181
- 第四节 资产的税务处理常见 11 问 //194
- 第五节 企业所得税征管常见 32 问 //196

◎附录 有关企业所得税的若干政策 205

第一篇 企业所得税法及实施条例 精解与应用

- ◆ 第一章 企业所得税法总则精解与应用案例
- ◆ 第二章 企业所得税应纳税所得额精解与应用案例
- ◆ 第三章 企业所得税应纳税额精解与应用案例
- ◆ 第四章 税收优惠精解与应用案例
- ◆ 第五章 企业所得税源泉扣缴精解与应用案例
- ◆ 第六章 企业所得税特别纳税调整精解与应用案例
- ◆ 第七章 企业所得税征收管理精解与应用案例
- ◆ 第八章 企业所得税法附则精解与应用案例

企业纳税明白白

——新企业所得税法解读

第一章 企业所得税法总则精解与应用案例

➔ 第一节 企业所得税的纳税人与纳税义务规定

➔ 第二节 企业所得税税率调整及相关规定



第一节 企业所得税的纳税人与纳税义务规定

一、纳税人

【新法条款】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。

◎新法解读

企业包括各种性质所有制的内、外资的公司制企业，在国际上，对企业征收所得税一般采用公司法人所得税的形式。以公司法人作为基本纳税单位，有利于合理规范企业所得税纳税人。其他取得收入的组织主要是指：

- (1) 根据《事业单位登记管理暂行条例》的规定成立的事业单位。
- (2) 根据《社会团体登记管理条例》的规定成立的社会团体。
- (3) 根据《民办非企业单位登记管理暂行条例》的规定成立的民办非企业单位。
- (4) 除上述公司、企业、事业单位、社会团体、民办非企业单位以外，从事经营活动的其他组织。

◎旧法规定

(1) 原内资企业所得税暂行条例对纳税人规定独立核算、独立建账和独立计算盈亏三个条件，但由于缺少有限责任或自负盈亏的实质性条款，背离了法人作为基本纳税单位的原则；存在征收企业所得税和个人所得税划分不清的问题。此外，确定纳税人的三个条件在实际工作上也存在不好操作的问题，致使纳税人的范围可以人为扩大或缩小，增大了执法的难度。原外资企业法则以依法注册登记来界定纳税人，其实质就是承担有限责任或者自负盈亏，基本是以法人作为外资企业纳税人的认定标准。

(2) 企业所得税纳税人的特殊规定。

① 企业依法合并、兼并后纳税人的规定。

被吸收或兼并的企业和存续企业依照《实施条例》及其实施细则规定，符合企

业所得税纳税人条件的,分别以被吸收或兼并的企业和存续企业为纳税人;被吸收或兼并的企业已不符合企业所得税纳税人条件的,应以存续企业为纳税人,被吸收或兼并企业的未了税务事宜,应由存续企业承继。

② 企业分立后纳税人的规定。

分立后各企业符合企业所得税纳税人条件的,以各企业为纳税人。分立前企业的未了税务事宜,由分立后的企业承继。

③ 企业全部或部分被承租经营后纳税人的规定。

国税发[1997]8号规定:企业全部或部分被个人、其他企业、单位承租经营,但未改变被承租企业的名称,未变更工商登记,并仍以被承租企业名义对外从事生产经营活动,不论被承租企业与承租方如何分配经营成果,均以被承租企业为企业所得税纳税义务人,就全部收入所得缴纳企业所得税。

案例 1 2007年1月,李丰、王明签订合伙协议,共同投资设立了A企业,新旧《企业所得税法》都规定,合伙企业不适用《企业所得税法》。因此,在2007年,无须缴纳企业所得税,只就合伙企业所得缴纳个人所得税。2008年1月新所得税法实施后,李丰、王明经协商后,决定将A企业的法律形式变更为甲有限责任公司,以便能够更好向银行融资,甲公司为《企业所得税法》所规定的居民企业,适用《企业所得税法》的规定,应当缴纳企业所得税。

【实施条例】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。

◎新法解读

新合伙企业法中新增加的类型有限合伙,合伙企业法规定:合伙企业的生产经营所得和其他所得,按国家有关税收规定,由合伙人分别缴纳所得税。有限合伙企业里面的法人的所得税怎么交呢?一人有限公司属于有限责任公司的范畴,公司的股东承担有限责任,公司具有独立的法人资格,并且公司财产和股东个人财产要明确区分,应缴纳企业所得税。

◎旧法规定

国税发[2000]第16号文件规定,自2000年1月1日起,对个人独资企业和合伙企业停止征收企业所得税,其投资者的生产经营所得,比照个体工商户的生产、经营所得征收个人所得税。

二、纳税人的分类

【新法条款】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。

◎新法解读

后半段是遵循实质重于形式的原则，主要目的在于防止企业避税。但该原则只规范了注册地在国外的企业，国内企业如果注册地与实际管理机构不一致的话，按新法第五十条的规定还应该在注册地纳税，又给注册地筹划带来了空间，虽然新法基本上强调产业税收优惠，但地区优惠还是存在的，本法第二十九条是指另有享受优惠政策过渡的西部地区。

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。

【实施条例】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。

【实施条例】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。

【实施条例】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：

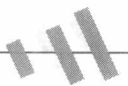
- （一）管理机构、营业机构、办事机构；
- （二）工厂、农场、开采自然资源的场所；
- （三）提供劳务的场所；
- （四）从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所；
- （五）其他从事生产经营活动的机构、场所。

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。

【实施条例】第一百三十二条 在香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区成立的企业，参照适用企业所得税法第二条第二款、第三款的有关规定。

◎新法解读

港澳台注册实际管理机构在境内的是居民企业，实际管理机构在境外的是非居民企业。



三、纳税义务

【新法条款】第三条 居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。

非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

案例2 法国甲公司在上海设有经营销售办事处（以下简称办事处），并作为甲公司在中国制造和销售的营业基地。虽然甲公司在上海设立的办事处不具有法人地位和独立的核算地位，但亦属于我国税法上的“常设机构”，我国税务机关有权对该类外国公司常设机构在中国形成的收入来源中的净所得部分按25%的税率征收所得税，并出具纳税证明。

【实施条例】第六条 企业所得税法第三条所称所得，包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。

【实施条例】第七条 企业所得税法第三条所称来源于中国境内、境外的所得，按照以下原则确定：

（一）销售货物所得，按照交易活动发生地确定；

◎新法解读

交易活动发生地在以前的税法条例中似乎很少提到，在买方？在卖方？或是在货物所在地？看来只能等具体文件明确了。

（二）提供劳务所得，按照劳务发生地确定；

◎新法解读

这个就更麻烦了，仅按劳务发生似乎不全面，有特例：咨询、运输等劳务发生是否应在注册地纳税。

（三）转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定；



(四) 股息、红利等权益性投资所得，按照分配所得的企业所在地确定；

(五) 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人住所地确定；

(六) 其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。

【实施条例】第八条 企业所得税法第三条所称实际联系，是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有据以取得所得的股权、债权，以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产等。

第二节 企业所得税税率调整及相关规定

【新法条款】第四条 企业所得税的税率为 25%。

非居民企业取得本法第三条第三款规定的所得，适用税率为 20%。

◎新法解读

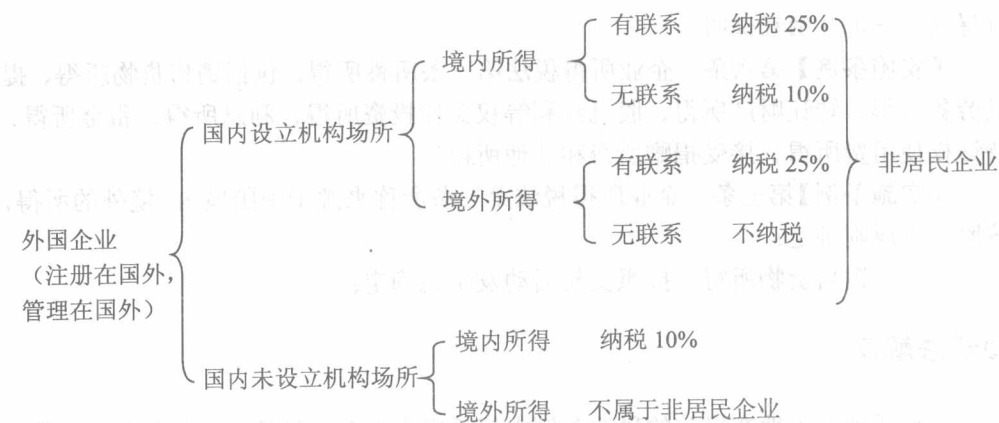


图 1-1 企业所得税税率外国企业规定

境内设机构场所取得的所得如果与该机构场所无实际联系=境内未设机构场所取得的所得。

◎旧法规定

(1) 法定税率。企业所得税法定税率为 33% 的比例税率。

(2) 照顾税率。年应纳税所得额在 3 万元 (含 3 万元) 以下的，减按 18% 的税率计算缴纳；年应纳税所得额在 10 万元 (含 10 万元) 以下至 3 万元的，减按 27% 的税率计算缴纳。



应注意:

(1) 国税发[1994]第132号文件规定,企业上一年度发生亏损,可用当年所得予以弥补,按弥补亏损后的所得额来确定适用税率。

(2) 两档照顾性税率不能理解为同一年度应纳税所得额分别适用不同税率分段计算。

(3) 对设在西部地区,以国家规定的鼓励类产业项目为主营业务,且其当年主营业务收入超过企业总收入70%的企业,实行企业自行申请,税务机关审核的管理办法。经税务机关审核确认后,企业方可减按15%税率缴纳企业所得税。(国税发[2002]第47号文件)