

新企业所得税法解读 与纳税会计实务

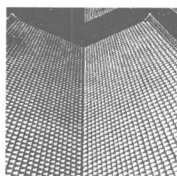
主编◎许太谊 张 伟



XINQIYE SUODESHUIFA
JIEDU YU
NASHUI KUAIJI SHIWU



中国市场出版社
China Market Press



新企业所得税法解读 与纳税会计实务

主编◎许太谊 张 伟



XINQIYE SUODESHUIFA
JIEDU YU
NASHUI KUAIJI SHIWU



中国市场出版社
China Market Press

图书在版编目 (CIP) 数据

新企业所得税法解读与纳税会计实务/许太谊, 张伟主编.
—北京: 中国市场出版社, 2008. 3
ISBN 978 - 7 - 5092 - 0336 - 1

I. 新… II. ①许…②张… III. ①企业所得税法—法律解释
—中国②税收会计 IV. D922. 222. 5 F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 023347 号

书 名: 新企业所得税法解读与纳税会计实务
主 编: 许太谊 张伟
责任编辑: 胡超平
出版发行: 中国市场出版社
地 址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼 (100837)
电 话: 编辑部 (010) 68012468 读者服务部 (010) 68022950
发行部 (010) 68021338 68020340 68053489
68024335 68033577 68033539
经 销: 新华书店
印 刷: 河北省高碑店市鑫宏源印刷包装有限责任公司
规 格: 880 × 1230 毫米 1/32 7.5 印张 190 千字
版 本: 2008 年 3 月第 1 版
印 次: 2008 年 3 月第 1 次印刷
书 号: ISBN 978 - 7 - 5092 - 0336 - 1
定 价: 25.00 元

前 言

2008年1月1日起新的《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例开始施行。新的企业所得税法对内外资企业所得税制度进行了整合，结束了我国多年来内资、外资企业税负彼此不同的“分制”时代，实现了不同性质、不同类别经济主体在税收上的平等待遇，为公平竞争、公平税负提供了切实的制度保障。

新企业所得税法是在“简税制、宽税基、低税率、严征管”税制改革思路下展开的。企业要规避和合理化解税制改革给企业带来的不利影响，抓住税制改革给企业带来的契机，必须回答以下问题：

新旧税法的变化是什么？

新旧税法之间的差异是什么？如何衔接？

企业所得税及其会计处理的难点、疑点是什么？

企业所得税优惠政策有哪些？如何运用？

如何认识和协调税法与会计的差异？

.....

帮助企业有关人员正确认识以上问题，正是我们编写本书的出发点。

本书内容包括新旧企业所得税比较，企业所得税法解读，企业所得税会计处理，会计处理与企业所得税差异及其协调，企业所得税法与实施条例对照，还附录了5个新近出台的有关企业所得税的法规。

本书可作为企业财会人员，税务、审计人员，财经专业师生学习用书和培训教材。

本书由许太谊、张伟主编，参加编写的有：许太谊、张伟、宁慰、姚红霞、刘洁、管红燕、孙文珊、杨延亮、徐蕴劼、陈晓静、张银华、张静、王珍、宋镇、刘克。

由于时间紧迫和编者水平所限，书中存在不足甚至错误在所难免，恳请读者批评、指正，以便我们以后不断修改和完善。

编 者

2008年2月

目 录

第一部分	新旧企业所得税法比较.....	1
第二部分	企业所得税法解读.....	53
	一、纳税人.....	53
	二、税 率.....	57
	三、应纳税所得额.....	58
	四、税前扣除.....	63
	五、部分扣除项目范围和标准.....	64
	六、不得扣除项目.....	71

七、亏损弥补·····	72
八、资产的税务处理·····	73
九、应纳税额·····	80
十、税收优惠·····	85
十一、关联方特别纳税调整·····	98
十二、征收管理·····	105

第三部分

企业所得税会计处理·····109

一、所得税会计核算的一般程序·····	110
二、资产、负债的计税基础·····	110
三、暂时性差异与递延所得税资产、 递延所得税负债·····	119
四、所得税费用的确认和计量·····	122
五、所得税会计处理的新旧衔接·····	128
六、小企业的所得税会计处理·····	129

第四部分

会计与企业所得税处理差异

及其协调..... 130

一、收入的差异分析..... 130

二、成本费用差异..... 136

三、资产处理的差异分析..... 140

四、差异的协调..... 152

第五部分

企业所得税法与实施条例对照..... 154

第六部分

附 录..... 190

◎ 国务院关于实施企业所得税过渡优惠

政策的通知（国发〔2007〕39号）..... 190

◎ 国务院关于经济特区和上海浦东新区新设立 高新技术企业实行过渡性税收优惠的通知 (国发〔2007〕40号)	199
◎ 财政部国家税务总局关于执行《企业会计 准则》有关企业所得税政策问题的通知 (财税〔2007〕80号)	201
◎ 国家税务总局关于印发《中华人民共和国 企业所得税月(季)度预缴纳税申报表》等 报表的通知(国税函〔2008〕44号)	203
◎ 国家税务总局关于企业所得税预缴问题的 通知(国税发〔2008〕17号)	226

1

第一部分 新旧企业所得税法比较

CHAPTER

《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称“企业所得税法”）和国务院发布的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称“企业所得税实施条例”）从2008年1月1日起施行。《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》取代了原适用于外商投资企业和外国企业（以下简称“外资企业”）的《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》，以及原适用于内资企业的《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、可扣除项目、不得扣除项目、资产的税务处理、应纳税额、税收优惠、特别纳税调整、税收征管等方面与原来的税法、实施细则存在诸多不同，现将企业所得税法律法规重大变化及新旧要点加以归纳对比。

项目	统一后新的企业所得税法	原企业所得税法	
		内资企业	外资企业
纳税人	重大变化: 取消了现行内资税法中有关以“独立经济核算”为标准确定纳税人的规定。		
	要点对照: ◆《企业所得税法》第一条规定,在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织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。 第二条规定,企业分为居民企业 and 非居民企业。依照中国法律、法规在中国境内成立,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,为居民企业。依照外国(地区)法律、法规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,为非居民企业。 ◆《企业所得税法实施条例》第三条规定,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。 第四条规定,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。 第五条规定,企业所得税法第二条第三款所称的机构、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	◆《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:(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。 ◆《企业所得税暂行条例实施细则》第三条规定,条例第二条(一)项至(五)项所称国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业,是指按国家有关规定注册、登记的上述各类企业;条例第二条(六)项所称有生产、经营所得和其他所得的其他组织,是指经国家有关部门批准,依法注册、登记的事业单位、社会团体等组织。 第四条规定,条例第二条所称独立经济核算的企业或者组	◆《外商投资企业和外国企业所得税法》规定的纳税人为外商投资企业和外国企业。第二条规定,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;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。 ◆《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第三条第二款规定,税法第二条第二款所说的机构、场所,是指管理机构、营业机构、办事机构和工厂、开采自然资源的场所,承包建筑、安装、装配、勘探等工程作业的

续表

项目	统一后新的企业所得税法	原企业所得税法	
		内资企业	外资企业
	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，包括委托单位和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。	织，是指纳税人同时具备在银行开设结算账户、独立建立账簿、编制财务会计报表、独立计算盈亏等条件的企业或者组织。	场所和提供劳务的场所以及营业代理人。
税率	重大变化：		
	1. 基本税率：25%	33%	30% + 3%
	2. 优惠税率：20%、15%、10%	27%、18%	24%、15%
	要点对照： ◆《企业所得税法》第四条规定，企业所得税的税率为25%；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，适用税率为20%。 第二十八条规定，符合条件的小型微利企业，减按20%的税率征收企业所得税。 国家需要重点扶持的高新技术企业，减按15%的税率征收企业所得税。 ◆《企业所得税实施条例》第九十一条规定，非居民企业取得企业所得税法第二十七条第（五）项规定的所得，减按10%的税率征收企业所得税。	◆《企业所得税暂行条例》第三条规定，纳税人应纳税额，按应纳税所得额计算，税率为33%。	◆《外商投资企业和外国企业所得税法》第五条规定，外商投资企业的企业所得税和外国企业就其在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所的所得应纳的企业所得税，按应纳税的所得额计算，税率为30%；地方所得税，按应纳税的所得额计算，税率为3%。 第十九条规定，外国企业在中国境内未设立机构、场所，而有取得的来源于中国境内的利润、

续表

项目	统一后新的企业所得税法	原企业所得税法	
		内资企业	外资企业
			利息、租金、特许权使用费和其他所得,或者虽设立机构、场所,但上述所得与其机构、场所没有实际联系的,都应当缴纳百分之二十的所得税。
应纳税所得	重大变化: 1. 提出非货币性收入的概念,同时与企业会计准则接轨,对非货币性收入按公允价值计算; 2. 提出视同销售概念,将原零散在各种规范性文件中关于视同销售的收入规定法律化。		
	要点对照: ◆《企业所得税法》第三条规定,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。	◆《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。企业的生产、经营所得和其他所得,包括来源于中国境内、境外的所得。	◆《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。

续表

项目	统一后新的企业所得税法	原企业所得税法	
		内资企业	外资企业
			第三条规定，外商投资企业的总机构设在中国境内，就来源于中国境内、境外的所得缴纳所得税。外国企业就来源于中国境内的所得缴纳所得税。
	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。 第六条规定，企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入，为收入总额。包括：（一）销售货物收入；（二）提供劳务收入；（三）转让财产收入；（四）股息、红利等权益性投资收益；（五）利息收入；（六）租金收入；（七）特许权使用费收入；（八）接受捐赠收入；（九）其他收入。 第七条规定，收入总额中的下列收入为不征税收入：（一）财政拨款；（二）依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金；（三）国务院规定的其他不征税收入。 第十九条规定，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，按照下列方法计算其应纳税所得额：（一）股息、红利等	第四条规定，纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目后的余额为应纳税所得额。 第五条规定，纳税人的收入总额包括：（一）生产、经营收入；（二）财产转让收入；（三）利息收入；（四）租赁收入；（五）特许权使用费收入；（六）股息收入；（七）其他收入。	第四条规定，外商投资企业 and 外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所每一纳税年度的收入总额，减除成本、费用以及损失后的余额，为应纳税的所得额。

续表

项目	统一后新的企业所得税法	原企业所得税法	
		内资企业	外资企业
	权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额；（二）转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额；（三）其他所得，参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。		
	◆《企业所得税法实施条例》对所得的范围和所得的确认进行了规定。 第六条规定，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。 第七条规定，企业来源于中国境内、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；（二）提供劳务所得，按照劳务发生地确定；（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、支付所得的个人的住所地确定；（六）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。 第九条规定，企业应纳税所得额的计算，以权责发生制为原则，属于当期	◆《企业所得税暂行条例实施细则》对生产、经营所得和收入等进行了解释。 第二条规定，生产、经营所得，是指从事物质生产、交通运输、商品流通、劳务服务，以及经国务院财政部门确认的其他营利事业取得的所得；其他所得，是指股息、利息、租金、转让各类资产、特许权使用费以及营业外收益等所得。	◆《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》对生产、经营所得进行了解释。 第二条规定，生产、经营所得，是指从事制造业、采掘业、交通运输业、建筑安装业、农业、林业、畜牧业、渔业、水利业、商业、金融业、服务业、勘探开发作业，以及其他行业的生产、经营所得。其他所得，是指利润（股息）、利息、租金、转让财产收益、提供或者转让专利权、专有技术、商标权、

续表

项目	统一后新的企业所得税法	原企业所得税法	
		内资企业	外资企业
	的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,均不作为当期的收入和费用。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。 第十条规定,企业所得税法第五条所称亏损,是指企业依照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后小于零的数额。 第十一条规定,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、清算费用以及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;剩余资产减除上述股息所得后的余额,超过或者低于投资成本的部分,应当确认为投资资产转让所得或者损失。 第十二条规定,企业所得税法第六条所称企业取得收入的货币形式,包括现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资以及债务的豁免等。 企业所得税法第六条所称企业取得收入的非货币形式,包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、准备持有至到期的债券投资、劳务以及有关权益等。		著作权收益以及营业外收益等所得。 第六条规定,税法第三条所说来源于中国境内的所得,是指: (一) 外商投资企业和外国企业在中国境内设立机构、场所,从事生产、经营的所得,以及发生在中国境内、境外与外商投资企业和外国企业在中国境内设立的机构、场所所有实际联系的利润(股息)、利息、租金、特许权使用费和其他所得。 (二) 外国企业在中国境内未设立机构、场所取得的下列所得: 1. 从中国境内企业取得的利润(股息); 2. 从中国境内

续表

项目	统一后新的企业所得税法	原企业所得税法	
		内资企业	外资企业
	第十三条规定，企业所得税法第六条所称企业以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定收入额。 前款所称公允价值，是指按照市场价格确定的价值。		取得的存款或者贷款利息、债券利息、垫付款或者延期付款利息等；3. 将财产租给中国境内租用者而取得的租金；4. 提供在中国境内使用的专利权、专有技术、商标权、著作权等而取得的使用费；5. 转让在中国境内的房屋、建筑物及其附属设施、土地使用权等财产而取得的收益；6. 经财政部确定征税的从中国境内取得的其他所得。
	第十四条规定，企业所得税法第六条第（一）项所称销售货物收入，是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。 第十五条规定，企业所得税法第六条第（二）项所称提供劳务收入，是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。	第七条规定，生产、经营收入，是指纳税人从事主营业务活动取得的收入，包括商品（产品）销售收入，劳务服务收入，营运收入，工程价款结算收入，工业性作业收入以及其他业务收入。	