



全国税收“五五”普法丛书

# 新企业所得税法解读

XINQIYESUODESHUIFAJIEDU

全国税收“五五”普法丛书编委会组织编写

中国税务出版社



全国税收“五五”普法丛书

# 新企业所得税法解读

XINQIYESUODESHUIFAJIEDU

全国税收“五五”普法丛书编委会组织编写

中国税务出版社

**图书在版编目 (CIP) 数据**

新企业所得税法解读/全国税收“五五”普法丛书编委会组织编写. —北京:  
中国税务出版社, 2008. 1

(全国税收“五五”普法丛书)

ISBN 978-7-80235-170-7

I. 新… II. 全… 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 (2007) 第 203538 号

**版权所有·侵权必究**

丛 书 名: 全国税收“五五”普法丛书

书 名: 新企业所得税法解读

作 者: 全国税收“五五”普法丛书编委会组织编写

责任编辑: 黄 琳 王静波 崔 玮 庄 滨 王迎新

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: taxph@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: 保定市中国画美凯印刷有限公司

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 13. 5

字 数: 203000 字

版 次: 2008 年 1 月第 1 版 2008 年 5 月第 4 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-170-7/F · 1090

定 价: 30.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

## 全国税收“五五”普法丛书编审委员会

主 任：钱冠林 国家税务总局党组副书记、副局长  
成 员：李林军 国家税务总局办公厅主任  
杨益民 国家税务总局政策法规司司长  
李三江 国家税务总局流转税管理司司长  
孙瑞标 国家税务总局所得税管理司司长  
陈 杰 国家税务总局地方税务司司长  
王小平 国家税务总局国际税务司司长  
马 林 国家税务总局进出口税收管理司司长  
范 坚 国家税务总局征收管理司司长  
刘 佐 国家税务总局税收科学研究所所长  
程永昌 中国税务出版社社长

# 序 言

按照中宣部、司法部“五五”普法规划要求，根据全国税务系统“五五”普法工作安排，结合税收工作实际，由国家税务总局统一组织编辑出版了这套全国税收“五五”普法丛书。这套丛书针对不同普法对象，采取不同编纂形式，对现行税收相关法律法规进行了通俗诠释，旨在满足社会各界对税收法律知识多方面、多层次需求。

加强法制宣传教育是贯彻依法治国基本方略的必然要求。党中央、国务院对此历来高度重视。党的十七大提出，要深入开展法制宣传教育，弘扬法治精神，形成自觉学法、守法、用法的社会氛围。税收法制宣传教育是全国法制宣传教育的重要组成部分，对于普及税收法律知识，增强公民依法纳税意识和税法遵从度，提高税务机关依法治税能力和水平，营造法治和谐、健康有序的良好社会氛围，具有十分重要的意义。

增强全民税收法制观念和纳税人依法诚信纳税意识，是一项长期而又艰巨的任务，需要全社会的共同努力，更是税务部门义不容辞的责任。各级税务机关要坚持贴近实际、贴近群众、贴近生活，采取群众喜闻乐见的方式，开展集中性、经常性、针对性的税法宣传教育活动。

税收是国家财政收入的主要来源，是政府改善国计民生、提供公共产品和服务的财力保障，是调控经济、调节分配的重

要手段，也是广大纳税人对社会的回报和贡献。我衷心希望社会各界和广大纳税人能够积极主动地学习和了解税法，依法履行纳税义务，关心和支持税收工作；各级税务机关和广大税务工作者要在积极宣传税收法律法规、为纳税人提供优质服务的同时，自觉接受纳税人和全社会的监督。通过各方面共同努力，积极构建和谐征纳关系，营造良好的税收环境，为实现全面建设小康社会奋斗目标作出新的更大贡献。

肖捷

2007年12月29日

## 目 录

### 第一章 新企业所得税法出台的背景和意义

|     |                          |    |
|-----|--------------------------|----|
| 第一节 | 企业所得税的概念 .....           | 1  |
| 第二节 | 中国企业所得税制的沿革 .....        | 3  |
| 第三节 | 统一内、外资企业所得税法的必要性 .....   | 7  |
| 第四节 | 企业所得税制改革的基本原则和主要变化 ..... | 10 |
| 第五节 | 统一内、外资企业所得税法的意义 .....    | 11 |

### 第二章 企业所得税法的基本要素

|     |                      |    |
|-----|----------------------|----|
| 第一节 | 纳税人 .....            | 14 |
| 第二节 | 居民企业 and 非居民企业 ..... | 19 |
| 第三节 | 征税对象 .....           | 22 |
| 第四节 | 税率 .....             | 27 |

### 第三章 应纳税所得额的确定

|     |                   |    |
|-----|-------------------|----|
| 第一节 | 应纳税所得额的确定原则 ..... | 31 |
| 第二节 | 收入总额 .....        | 34 |
| 第三节 | 税前扣除 .....        | 49 |
| 第四节 | 应纳税所得额的计算 .....   | 74 |
| 第五节 | 企业清算所得的确定 .....   | 77 |

## 第四章 资产的税务处理

|     |                      |     |
|-----|----------------------|-----|
| 第一节 | 资产税务处理的基本框架和原则 ..... | 83  |
| 第二节 | 固定资产的税务处理 .....      | 87  |
| 第三节 | 生产性生物资产的税务处理 .....   | 94  |
| 第四节 | 无形资产的税务处理 .....      | 97  |
| 第五节 | 投资资产的税务处理 .....      | 102 |
| 第六节 | 存货的税务处理 .....        | 103 |
| 第七节 | 长期待摊费用的税务处理 .....    | 106 |
| 第八节 | 企业重组中资产的税务处理 .....   | 108 |

## 第五章 税收优惠

|     |                      |     |
|-----|----------------------|-----|
| 第一节 | 企业所得税优惠的原则 .....     | 113 |
| 第二节 | 税收优惠方式 .....         | 116 |
| 第三节 | 企业所得税优惠政策的主要内容 ..... | 121 |
| 第四节 | 企业所得税优惠政策的过渡措施 ..... | 137 |

## 第六章 应纳税额的计算

|     |                   |     |
|-----|-------------------|-----|
| 第一节 | 应纳税额的计算公式 .....   | 141 |
| 第二节 | 境外所得税收抵免的计算 ..... | 144 |

## 第七章 源泉扣缴

|     |                    |     |
|-----|--------------------|-----|
| 第一节 | 源泉扣缴所得税概述 .....    | 156 |
| 第二节 | 源泉扣缴所得税的主要内容 ..... | 159 |
| 第三节 | 源泉扣缴所得税管理 .....    | 162 |

# Contents

## 第八章 特别纳税调整

|     |                         |     |
|-----|-------------------------|-----|
| 第一节 | 避税与反避税的产生及反避税的必要性 ..... | 166 |
| 第二节 | 特别纳税调整的主要内容 .....       | 172 |
| 第三节 | 特别纳税调整的管理 .....         | 187 |

## 第九章 纳税申报与税款缴纳

|     |                    |     |
|-----|--------------------|-----|
| 第一节 | 企业所得税的纳税地点 .....   | 195 |
| 第二节 | 企业所得税申报和税款缴纳 ..... | 200 |
| 后记  | .....              | 204 |

# 第一章

## 新企业所得税法出台的背景和意义

2007年3月16日,第十届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称新《企业所得税法》),2007年11月28日国务院第197次常务会议通过了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《实施条例》),自2008年1月1日起施行,标志着长期以来中国内、外资企业所得税制度“并行”的终结,内、外资企业所得税实现了“两法合并”。借鉴国际经验,制定统一、规范的企业所得税法,对于完善社会主义市场经济体制、对促进各类企业公平竞争、促进经济结构调整、协调区域发展、优化外资利用结构具有重大的意义和深远的影响。

### 第一节 企业所得税的概念

企业所得税是就企业的应纳税所得额课征的一种税收。在我国现行税制中,企业所得税是仅次于增值税的第二大税种。企业所得税在国外被称为“公司税”、“公司所得税”、“法人税”或“法人所得税”。对于公司组织所得课征税收,起源于英国早期商业活动时期。由于当时公司组织的创设,需经英王特许,有了英王特许才能享受经营商业的权利。此种对于公司所征收的特别税收,与现代所得税的特征不尽相同,但可以说是所得税的雏形。英国自1909年起即开始征收公司所得税,

是较早实行公司税制的国家，此后其他国家也相继开征。目前，世界上有 160 多个国家和地区开征了企业所得税。

按照现代税收理论，所得税具有普遍征收、有利于公平和富有弹性等特性，而征收企业所得税的重要理由，更是基于其公平与合理性。在当代经济社会中，企业经营非常普遍，在法律上企业与个人或股东个人不同。因此，在企业利润没作分配之前，仍为企业之所得，不能作为个人或股东个人所得，当然也就不能对其征收个人所得税。如果企业所得可不征税，则当企业盈利时，就可能将盈利保留不作分配，以逃避个人所得税，出现税收负担的不公平。因此，在各国所得税税制中既有个人所得税，也有企业（公司）所得税。

## 一、企业所得税的特点

与其他税种相比，企业所得税具有以下显著特点：

1. 征税范围广。在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织都是企业所得税的纳税人，都要依照税法的规定缴纳企业所得税。企业所得税的征税对象包括生产经营所得和其他所得。前者通常是指企业从事产品生产、交通运输、商品流通、劳务服务和其他营利事业等取得的所得；后者通常是指提供资金或财产取得的所得，包括利息、股息、红利、租金、转让资产收益和特许权使用费等所得。因此，企业所得税具有征收上的广泛性。

2. 税负公平。企业所得税对企业，不分所有制，不分地区、行业和层次，实行统一的比例税率。在普遍征收的基础上，能使各类企业税负较为公平。由于企业所得税是对企业的经营净收入亦称为经营所得征收的，所以企业一般都具有所得税的承受能力，而且企业所得税的负担水平与纳税人所得多少直接关联，即“所得多的多征，所得少的少征，无所得的不征”，因此，企业所得税是能够较好体现公平税负和税收中性的一个良性税种。

3. 税基约束力强。企业所得税的税基是应纳税所得额，即纳税人每个纳税年度的收入总额减去准予扣除项目金额之后的余额。其中，准予扣除的项目主要是指成本和费用，包括工资支出、原材料支出、固定

资产折旧和无形资产摊销等。所得税的计税涉及到纳税人财务会计核算的各个方面，与企业会计核算关系密切。为了保护税基，企业所得税明确收入总额、扣除项目金额的确定以及资产的税务处理等内容，使应税所得额的计算相对独立于企业的会计核算，体现了税法的强制性与统一性。

4. 纳税人与负税人一致。企业所得税属于终端税种，纳税人缴纳的所得税一般不易转嫁，而由纳税人自己负担。

## 二、企业所得税的作用

企业所得税在组织财政收入、促进经济社会发展、实施宏观调控等方面具有重要的职能作用。企业所得税调节的是国家与企业之间的利润分配关系，这种分配关系是我国经济分配制度中最重要的一个方面，是处理其他分配关系的前提和基础。企业所得税的作用主要体现在两个方面：

1. 财政收入作用。企业所得税是我国第二大主体税种，对组织国家税收收入地位非常重要。作为我国税收收入的主体税种之一，随着我国国民经济的快速发展和企业经济效益的不断提高，企业所得税收入也取得了较快的增长。

2. 宏观调控作用。企业所得税是国家实施税收优惠政策的最主要的税种，有减免税、降低税率、加计扣除、加速折旧、投资抵免、减计收入等众多的税收优惠措施，是贯彻国家产业政策和社会政策，实施宏观调控的主要政策工具。在为国家组织财政收入的同时，企业所得税作为国家宏观调控的一种重要手段，也促进了我国产业结构调整和经济又好又快的发展和社会全面的进步。

## 第二节 中国企业所得税制的沿革

我国企业所得税的历史不长。1937年1月1日，所得税原则及所得税暂行草案正式实施，标志着中国所得税的产生<sup>①</sup>。新中国成立以后，

<sup>①</sup> 高秉坊. 中国直接税史实 [M]. 京华印书馆, 1943: 17~24.

1950年政务院发布《全国税政实施要则》，规定了属于所得税性质的工商业税中的所得税、存款利息所得税与薪金报酬所得税，标志着我国新的企业所得税体系的初步建立。在国民经济恢复和社会主义改造时期，所得税的征收，对积累资金、稳定物价、促进国民经济恢复和发展等方面起了积极作用。1958年实行工商税制改革时，所得税从工商业税中分离出来，定名为工商所得税。这是新中国建立后所得税成为一个独立税种的标志，为以后的所得税制建立打下了基础。

工商所得税在我国税收发展史上占据着十分重要的地位。从1958年到1985年前后27年，不同历史时期起着不同的作用，其征税对象主要是集体企业，同时也对未纳入国家预算的国营企业、个体工商业户和外资企业征收。在社会主义改造完成后，对集体企业征收工商所得税，是国家从非国有经济中取得财政收入的主要手段之一。同时也可以合理调节收入水平、平衡集体企业之间及集体企业与其他各种经济成分的企业之间的税收负担，在加强国家对集体企业的监督管理等方面起着重要作用。

1980年9月，我国颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》，这是我国第一部企业所得税法。其税率确定为30%，另按应纳税所得额附征10%的地方所得税。1981年又颁布了《中华人民共和国外国企业所得税法》，实行20%~40%的5级超额累进税率，另按应纳税所得额附征10%的地方所得税。1991年将两部涉外企业所得税法合并为《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，完善了我国的涉外所得税制。涉外所得税制的建立与完善对我国对外开放政策的深入贯彻起了重要的促进作用。

1983年对国营企业征收所得税，是我国税收理论与实践的重大突破。作为企业改革的一项重大措施，1983年国务院在全国试行国营企业“利改税”，即将新中国成立后实行了30多年的国营企业向国家上缴利润的制度改为缴纳企业所得税的制度。在此前的30多年，受“非税论”的影响，国家对国营企业一直不征所得税，而采用利润上缴的办法。1984年9月，国务院发布了《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》和《国营企业调节税征收办法》。国营企业所得税的纳税人为实行独立经济核算的国营企业，大中型企业实行55%的比例税率，

小型企业等适用 10% ~ 55% 的 8 级超额累进税率。国营企业调节税的纳税人为大中型国营企业，以纳税人年度应纳税所得额为计税依据，税率由财税部门商工商企业主管部门核定（具体核定办法是：以核定的基期利润扣除按照 55% 的比例税率计算的所得税和 1983 年合理留利后余额占核定基期利润的比例为调节税税率）。开征国营企业所得税，是我国所得税制走向规范化的重要起点。

1985 年 4 月，国务院发布了《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》，实行 10% ~ 55% 的 8 级超额累进税率，原来对集体企业征收的工商税（所得税部分）同时停止执行。1985 年统一集体企业所得税对于适当调节集体企业收入水平，正确处理国家、集体、个人三方面的利益，促进企业加强经济核算，改善经营管理都起过重要作用。为适应私营企业的发展需要，于 1988 年开征了私营企业所得税，税率为 35%。

党的十四大提出了建立社会主义市场经济体制的目标，十四届三中全会做出了《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》，具体提出了财税体制改革的指导思想。建立市场经济体制，就必须建立一套符合市场经济客观要求的新税制，做到统一税法、公平税负、简化税制、合理分权。1994 年前，我国的企业所得税制度，除外商投资企业和外国企业所得税外，内资企业所得税有国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税三个税种。这种三税并存的局面，存在诸多问题：一是按经济性质分别设置多种所得税，税率悬殊大，税前列支的项目和标准不统一，税负不公平。国营大中型企业的税率为 55%；国营小型企业和集体企业实行 8 级超额累进税率，最低 10%，最高 55%；私营企业所得税率为 35%；外商投资企业和外国企业所得税为 33%。加上税前扣除的项目和列支标准不一样，造成各类纳税人的税收负担不平衡，不利于纳税人之间的公平竞争。二是税前还贷与过多的税前扣除侵蚀了所得税的税基，造成名义税率高，实际税负低。三是减税、免税的优惠过多过乱，并向集体企业与外资企业倾斜，造成利益分配不均。四是国营企业所得税的征管严重脱节，致使国营企业所得税似税非税，扭曲变形。由于第二步“利改税”的政策取向是维持企业原上缴利润的水准，按不挤不让的原则，对大中型企业所得税率定为 55%，部分企业还按一厂一率再核定上缴调节税，小型企业实行 8 级超

额累进税率，部分企业还要交承包费。税收征管分离，税款由税务部门征收，计划、财务、成本管理、减免税及税前还贷的批准权都归财政部门，致使国营企业所得税形同虚设，它对经济的调控功能也被削弱。五是国有大中型企业的所得税、调节税加上税后上缴利润和征收“两金”<sup>①</sup>，税收负担偏重，企业缺乏自我改造、自我发展的能力。

根据建立社会主义市场经济体制的要求，为贯彻“公平税负、促进竞争”的原则，1993年12月，国务院发布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，将原来的国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税合并，统一了内资企业所得税制度，从1994年1月1日起施行。这次改革的要点：（1）统一了各类企业所得税的税率，实行33%的比例税率，与外商投资企业和外国企业所得税的税率一致，便于今后内、外资企业所得税统一，这个税率与国际上绝大多数国家基本接近。（2）用税法规范企业所得税的税前扣除标准，改变应纳税所得额的确定从属于企业财务制度的状况，稳定和拓宽税基，硬化企业所得税。（3）取消国营企业调节税、能源交通重点建设基金和预算调节基金的征收。（4）企业财会制度改革后，企业的贷款利息进入成本，加速折旧为企业还贷提供相当一部分资金来源，加上其他一些因素，使企业税后还贷能力大为增强，在统一税法的同时，取消了税前还贷，建立了新的企业还贷制度。（5）税法中明确规定了确有必要继续执行的两项减免税政策，其他减免税政策一律取消。

内资企业所得税制的统一，对完善社会主义市场经济体制，促进国民经济全面健康发展具有重要意义：一是税制趋于规范，有利于内资企业之间的公平竞争；二是理顺了国家与企业的分配关系；三是增强了税收聚财功能；四是缩小了内、外资企业所得税制的差距；五是稳定了涉外税收政策，有利于进一步扩大对外开放。

但是，内、外资企业所得税制度并存也暴露出一些问题，已经不能适应新的形势要求。一是内、外资企业所得税政策差异较大，造成企业之间税负不平、苦乐不均。在税收优惠、税前扣除等政策上，存在对外资企业偏松、内资企业偏紧的问题，企业要求统一税收待遇、公平竞争

---

<sup>①</sup> “两金”，即能源交通重点建设基金和预算调节基金。

的呼声越来越高。二是企业所得税优惠政策存在较大漏洞，扭曲了企业经营行为，造成国家税款的流失。比如，一些内资企业采取将资金转到境外再投资境内的“返程投资”方式，就是为了能够享受外资企业的所得税优惠。三是内、外资企业所得税制度实施 10 多年来，我国经济社会情况和国际经济社会等都发生了很大变化，需要针对新情况及时完善制度和修订法律条款。

### 第三节 统一内、外资企业所得税法的必要性

改革开放以来，企业所得税按企业性质分别立法对于维护国家权益，吸引外资，促进企业制度改革和经济发展，都起到了积极的作用。但是，随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善，特别是我国加入世界贸易组织后，内、外资企业两套所得税制并存的税制模式，无法适应社会主义市场经济发展的要求，矛盾日趋突出，统一内、外资企业所得税势在必行。

1. 建立统一、规范、透明的企业所得税新体系，是我国完善市场经济体制的新要求。

经过 20 多年的改革开放，我国的政治经济形势发生了巨大变化，国有经济、民营经济和外资经济三足鼎立、共同发展，特别是随着国有企业改制重组和投融资体制改革的深入，企业资本融合速度加快，不同性质企业之间相互参股、控股情况十分普遍，企业经济呈多元化和混合化发展，致使原按企业性质分别设置的企业所得税制度已不适应当前经济发展的客观要求。因此，按照党的十六届三中全会关于建设统一开放竞争有序的现代市场体系的要求，建立统一公正的市场游戏规则，维护中国大市场的统一，合理有效地配置资源，为各类企业共同发展提供一个统一、规范、透明的税收政策平台，是我国进一步完善市场经济体制的新要求。

2. 为各类企业创造公平竞争的税收政策环境，是遵循世界贸易组织（WTO）公平竞争原则，促进国民经济更好更快发展的要求。

根据测算，近几年全国内资企业的平均税负为 24% 左右，比外资企业的平均税负 14% 约高出 10 个百分点。税负上的差距使内、外资企

业在市场竞争中不能处于公平地位，削弱了内资企业的竞争力。在我国加入世界贸易组织（WTO）后，对外资企业的若干市场准入限制措施将相继取消，因此，若继续保留对外资企业的特殊优惠政策，将进一步扩大内、外资企业之间的差距，加剧资源占用的不平衡。在世界经济一体化迅速加快的情况下，做大做强民族经济，鼓励内资企业“走出去”开拓海外市场，是国家提高民族经济竞争力和保障国家经济安全的重要战略。因此，应按照世界贸易组织（WTO）公平竞争原则，积极为各类企业创造公平竞争的税收政策环境，以促进国民经济更好更快的发展。

3. 建立规范的企业所得税制度，是提高利用外资水平，有利于堵塞税收漏洞，促进国民经济健康有序的发展。

根据统计，2006 年我国接受的外国直接投资（FDI）位居全球首位。我国改革开放以来实行的开放搞活、招商引资的政策，对国民经济稳定持续增长和各项社会经济事业健康发展发挥了巨大作用，其中，我国的涉外税收优惠体系是招商引资政策非常重要的组成部分。但是，客观上讲，在招商引资方面也存在虚假外资、引资质量不高等问题，导致税收每年损失约 600 亿元以上。按照十六届三中全会关于“抓住新一轮全球生产要素优化重组和产业转移的重大机遇，提高利用外资水平”的精神，必须在进一步清理涉外税收优惠的基础上，通过建立规范公平的企业所得税制度和产业税收优惠体系，取消低层次税收优惠，将税收优惠重点放在鼓励高科技产业发展、提高产品技术含量等高层次引资上来，更好地发挥外资的作用，更多地引进先进技术和管理经验，促进国民经济有序健康的发展。

4. 合理调整原税收优惠政策，是统筹区域发展，促进社会全面进步的必要措施。

我国吸收的外商直接投资中，东部沿海 11 省市占了绝大部分，中部 8 省市次之，西部地区 12 省市最少。由于投资主要集中在东部地区，由此而导致东、中、西部经济发展差距越来越大，带来了经济发展严重失衡的问题，不利于国民经济的可持续发展。因此，从建立全国统一市场出发，削减东部区域优惠，增加中西部地区的优惠是新的经济形势发展的要求，是与十六届三中全会制定的“统筹区域发展、形成促进区域