



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

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

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

文号国务院令 第 85 号

第一章 总则

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

第二条税法第一条第一款、第二款所说的生产、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。

税法第一条第一款、第二款所说的其他所得，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、著作权收益以及营业外收益等所得。

第三条税法第二条第一款所说的外商投资企业和税法第二条第二款所说的在中国境内设立机构、场所，从事生产、经营的外国公司、企业和其他经济组织，在本细则中，除特别指明者外，统称为企业。

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、勘探等工程作业的场所和提供劳务的场所以及营业代理人。

第四条本细则第三条第二款所说的营业代理人，是指具有下列任何一种受外国企业委托代理，从事经营的公司、企业和其他经济组织或者个人：

（一）经常代表委托人接洽采购业务，并签订购货合同，代为采购商品；

（二）与委托人签订代理协议或者合同，经常储存属于委托人的产品或者商品，并代表委托人向他人交付其产品或者商品；

（三）有权经常代表委托人签订销货合同或者接受订货。

第五条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。

外商投资企业在中国境内或者境外分支机构的生产、经营所得和其他所得，由总机构汇总缴纳所得税。

第六条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。

第七条不组成企业法人的中外合作经营企业，可以由合作各方依照国家有关税收法律、法规分别计算缴纳所得税；也可以由该企业申请，经当地税务机关批准，依照税法统一计算缴纳所得税。

第八条税法第四条所说的纳税年度，自公历一月一日起至十二月三十一日止。

外国企业依照税法规定的纳税年度计算应纳税所得额有困难的，可以提出申请，报当地税务机关批准后，以本企业满十二个月

的会计年度为纳税年度。

企业在一个纳税年度的中间开业，或者由于合并、关闭等原因，使该纳税年度的实际经营期不足十二个月的，应当以其实际经营期为一个纳税年度。

企业清算时，应当以清算期间作为一个纳税年度。

第九条税法第八条第三款、第十九条第三款第（四）项和本细则第七十二条所说的国务院税务主管部门，是指财政部、国家税务总局。

第二章 应纳税所得额的计算

第十条税法第四条所说的应纳税的所得额，其计算公式如下：

（一）制造业：

1. 应纳税所得额 = 产品销售利润 + 其他业务利润 + 营业外收入 - 营业外支出

2. 产品销售利润 = 产品销售净额 - 产品销售成本 - 产品销售税金 - （销售费用 + 管理费用 + 财务费用）

3. 产品销售净额 = 产品销售总额 - （销货退回 + 销货折让）

4. 产品销售成本 = 本期产品成本 + 期初产品盘存 - 期末产品盘存

5. 本期产品成本 = 本期生产成本 + 期初半成品、在产品盘存 - 期末半成品、在产品盘存

6. 本期生产成本 = 本期生产耗用的直接材料 + 直接工资 + 制造费用

(二) 商业:

1. 应纳税所得额 = 销货利润 + 其他业务利润 + 营业外收入 - 营业外支出

2. 销货利润 = 销货净额 - 销货成本 - 销货税金 - (销货费用 + 管理费用 + 财务费用)

3. 销货净额 = 销货总额 - (销货退回 + 销货折让)

4. 销货成本 = 期初商品盘存 + [本期进货 - (进货退出 + 进货折让) + 进货费用] - 期末商品盘存

(三) 服务业:

1. 应纳税所得额 = 业务收入净额 + 营业外收入 - 营业外支出

2. 业务收入净额 = 业务收入总额 - (业务收入税金 + 业务支出 + 管理费用 + 财务费用)

(四) 其他行业: 参照以上公式计算。

第十一条企业应纳税所得额的计算, 以权责发生制为原则。

企业下列经营业务的收入可以分期确定，并据以计算应纳税所得额：

（一）以分期收款方式销售产品或者商品的，可以按交付产品或者商品开出发货票的日期确定销售收入的实现，也可以按合同约定的购买人应付价款的日期确定销售收入的实现；

（二）建筑、安装、装配工程和提供劳务，持续时间超过一年的，可以按完工进度或者完成的工作量确定收入的实现；

（三）为其他企业加工、制造大型机械设备、船舶等，持续时间超过一年的，可以按完工进度或者完成的工作量确定收入的实现。

第十二条中外合作经营企业采取产品分成方式的，合作者分得产品时，即为取得收入，其收入额应当按照卖给第三方的销售价格或者参照当时的市场价格计算。

外国企业从事合作开采石油资源的，合作者在分得原油时，即为取得收入，其收入额应当按参照国际市场同类品质的原油价进行定期调整的价格计算。

第十三条企业取得的收入为非货币资产或者权益的，其收入额应当参照当时的市场价格计算或者估定。

第十四条税法第二十一条所说的国家外汇管理机关公布的外

汇牌价，是指国家外汇管理局公布的外汇买入价。

第十五条企业所得为外国货币的，在依照税法第十五条规定分季预缴所得税时，应当按照季度最后一日的外汇牌价折合成人民币计算应纳税所得额；年度终了后汇算清缴时，对已按季度预缴税款的外国货币所得，不再重新折合计算，只就全年未纳税的外国货币所得部分，按照年度最后一日的外汇牌价，折合成人民币计算应纳税所得额。

第十六条企业不能提供完整、准确的成本、费用凭证，不能正确计算应纳税所得额的，由当地税务机关参照同行业或者类似行业的利润水平核定利润率，计算其应纳税所得额；企业不能提供完整、准确的收入凭证，不能正确申报收入额的，由当地税务机关采用成本（费用）加合理的利润等方法予以核定，确定其应纳税所得额。

税务机关依照前款规定核定利润率或者收入额时，法律、法规、规章另有规定的，依照其规定执行。

第十七条外国航空、海运企业从事国际运输业务，以其在中国境内起运客货收入总额的百分之五为应纳税所得额。

第十八条外商投资企业在中国境内投资于其他企业，从接受投资的企业取得的利润（股息），可以不计入本企业应纳税所得额；但其上述投资所发生的费用和损失，不得冲减本企业应纳税所得额。

第十九条在计算应纳税所得额时，除国家另有规定外，下列各项不得列为成本、费用和损失：

- （一）固定资产的购置、建造支出；
- （二）无形资产的受让、开发支出；
- （三）资本的利息；
- （四）各项所得税税款；
- （五）违法经营的罚款和被没收财物的损失；
- （六）各项税收的滞纳金和罚款；
- （七）自然灾害或者意外事故损失有赔偿的部分；
- （八）用于中国境内公益、救济性质以外的捐赠；
- （九）支付给总机构的特许权使用费；
- （十）与生产、经营业务无关的其他支出。

第二十条外国企业在中国境内设立的机构、场所，向其总机构支付的同本机构、场所生产、经营有关的合理的管理费，应当提供总机构出具的管理费汇集范围、总额、分摊依据和方法的证明文件，并附有注册会计师的查证报告，经当地税务机关审核同意后，准予列支。

外商投资企业应当向其分支机构合理分摊与其生产、经营有关

的管理费。

第二十一条企业发生与生产、经营有关的合理的借款利息，应当提供借款付息的证明文件，经当地税务机关审核同意后，准予列支。

企业借款用于固定资产的购置、建造或者无形资产的受让、开发，在该项资产投入使用前发生的利息，应当计入固定资产的原价。

本条第一款所说的合理的借款利息，是指按不高于一般商业贷款利率计算的利息。

第二十二条企业发生与生产、经营有关的交际应酬费，应当有确实的记录或者单据，分别在下列限度内准予作为费用列支：

（一）全年销货净额在一千五百万元以下的，不得超过销货净额的千分之五；全年销货净额超过一千五百万元的部分，不得超过该部分销货净额的千分之三；

（二）全年业务收入总额在五百万元以下的，不得超过业务收入总额的千分之十；全年业务收入总额超过五百万元的部分，不得超过该部分业务收入总额的千分之五。

第二十三条企业在筹建和生产、经营中发生的汇兑损益，除国家另有规定外，应当合理列为各所属期间的损益。

第二十四条企业支付给职工的工资和福利费，应当报送其支付

标准和所依据的文件及有关资料，经当地税务机关审核同意后，准予列支。

企业不得列支其在中国境内工作的职工的境外社会保险费。

第二十五条从事信贷、租赁等业务的企业，可以根据实际需要，报经当地税务机关批准，逐年按年末放款余额（不包括银行间拆借），或者年末应收帐款、应收票据等应收款项的余额，计提不超过百分之三的坏帐准备，从该年度应纳税所得额中扣除。

企业实际发生的坏帐损失，超过上一年度计提的坏帐准备部分，可列为当期的损失；少于上一年度计提的坏帐准备部分，应当计入本年度的应纳税所得额。

前款所说的坏帐损失，须经当地税务机关审核认可。

第二十六条本细则第二十五条第二款所说的坏帐损失，是指下列应收款项：

- （一）因债务人破产，在以其破产财产清偿后，仍然不能收回的；
- （二）因债务人死亡，在以其遗产偿还后，仍然不能收回的；
- （三）因债务人逾期未履行偿债义务，已超过两年，仍然不能收回的。

第二十七条企业已列为坏帐损失的应收款项，在以后年度全部

或者部分收回时，应当计入收回年度的应纳税所得额。

第二十八条外国企业在中国境内设立的机构、场所取得发生在中国境外的与该机构、场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已在境外缴纳的所得税税款，除国家另有规定外，可以作为费用扣除。

第二十九条税法第十八条所说的资产净额或者剩余财产，是指企业清算时的全部资产或者财产扣除各项负债及损失后的余额。

第三章 资产的税务处理

第三十条企业的固定资产，是指使用年限在一年以上的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具和其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。不属于生产、经营主要设备的物品，单位价值在二千元以下或者使用年限不超过两年的，可以按实际使用数额列为费用。

第三十一条固定资产的计价，应当以原价为准。

购进的固定资产，以进价加运费、安装费和使用前所发生的其他有关费用为原价。

自制、自建的固定资产，以制造、建造过程中所发生的实际支出为原价。

作为投资的固定资产，应当按照该资产新旧程度，以合同确定

的合理价格或者参照有关的市场价格估定的价格加使用前发生的有关费用为原价。

第三十二条企业的固定资产，应当从投入使用月份的次月起计算折旧；停止使用的固定资产，应当从停止使用月份的次月起，停止计算折旧。

从事开采石油资源的企业，在开发阶段的投资，应当以油（气）田为单位，全部累计作为资本支出，从本油（气）田开始商业性生产月份的次月起计算折旧。

第三十三条固定资产在计算折旧前，应当估计残值，从固定资产原价中减除。残值应当不低于原价的百分之十；需要少留或者不留残值的，须经当地税务机关批准。

第三十四条固定资产的折旧，应当采用直线法计算；需要采用其他折旧方法的，可以由企业提出申请，经当地税务机关审核后，逐级上报国家税务局批准。

第三十五条固定资产计算折旧的最短年限如下：

（一）房屋、建筑物，为二十年；

（二）火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，为十年；

（三）电子设备和火车、轮船以外的运输工具以及与生产、经营业务有关的器具、工具、家具等，为五年。

第三十六条从事开采石油资源的企业，在开发阶段及其以后的投资所形成的固定资产，可以综合计算折旧，不留残值，折旧的年限不得少于六年。

第三十七条本细则第三十五条第（一）项所说的房屋、建筑物，是指供生产、经营使用和为职工生活、福利服务的房屋、建筑物及其附属设施，范围如下：

房屋，包括厂房、营业用房、办公用房、库房、住宿用房、食堂及其他房屋等；

建筑物，包括塔、池、槽、井、架、棚（不包括临时工棚、车棚等简易设施）、场、路、桥、平台、码头、船坞、涵洞、加油站以及独立于房屋和机器设备之外的管道、烟囱、围墙等；

房屋、建筑物的附属设施，是指同房屋、建筑物不可分割的、不单独计算价值的配套设施，包括房屋、建筑物内的通气、通水、通油管道，通讯、输电线路，电梯，卫生设备等。

第三十八条本细则第三十五条第（二）项所说的火车、轮船、机器、机械和其他生产设备，范围如下：

火车，包括各种机车、客车、货车以及不单独计算价值的车上配套设施；

轮船，包括各种机动船舶以及不单独计算价值的船上配套设

施；

机器、机械和其他生产设备，包括各种机器、机械、机组、生产线及其配套设备，各种动力、输送、传导设备等。

第三十九条本细则第三十五条第（三）项所说的电子设备和火车、轮船以外的运输工具，范围如下：

电子设备，是指由集成电路、晶体管、电子管等电子元器件组成，应用电子技术（包括软件）发挥作用的设备，包括电子计算机以及由电子计算机控制的机器人、数控或者程控系统；

火车、轮船以外的运输工具，包括飞机、汽车、电车、拖拉机、摩托车（艇）、机帆船、帆船以及其他运输工具。

第四十条固定资产由于特殊原因需要缩短折旧年限的，可以由企业提出申请，经当地税务机关审核后，逐级上报国家税务局批准。

前款所说的由于特殊原因需要缩短折旧年限的固定资产，包括：

（一）受酸、碱等强烈腐蚀的机器设备和常年处于震撼、颤动状态的厂房和建筑物；

（二）由于提高使用率，加强使用强度，而常年处于日夜运转状态的机器、设备；

（三）中外合作经营企业的合作期比本细则第三十五条规定的

折旧年限短，并在合作期满后归中方合作者所有的固定资产。

第四十一条企业取得已经使用过的固定资产，其尚可使用年限比本细则第三十五条规定的折旧年限短的，可以提出证明凭据，经当地税务机关审核同意后，按其尚可使用年限计算折旧。

第四十二条固定资产在使用过程中，因扩充、更换、翻修和技术改造而增加价值所发生的支出，应当增加该固定资产原价，其中，可以延长使用年限的，还应当适当延长折旧年限，并相应调整计算折旧。

第四十三条固定资产折旧足额后，可以继续使用的，不再计算折旧。

第四十四条企业转让或者变价处理固定资产的收入，减除未折旧的净额或者残值及处理费用后的差额，列为当年度的损益。

第四十五条企业接受赠与的固定资产，可以合理估价，计算折旧。

第四十六条企业的专利权、专有技术、商标权、著作权、场地使用权等无形资产的计价，应当以原价为准。

受让的无形资产，以按照合理的价格实际支付的金额为原价。

自行开发的无形资产，以开发过程中发生的实际支出额为原价。