

企业所得税 实务指南

Business Income Tax

翟继光 著



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

立足新《企业所得税法》

个人独资企业所得税实务
合伙企业所得税实务
法人企业所得税实务

应纳税额的计算
特别纳税调整
税收优惠政策

所得税的申报与缴纳
所得税纳税筹划

 企业新书架
BUSINESS
bookshelf

企业所得税 实务指南

翟继光 著

 法律出版社
LAW PRESS · CHINA

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税实务指南/翟继光著. —北京:法律出版社,2007.6

(企业新书架)

ISBN 978 - 7 - 5036 - 7410 - 5

I. 企… II. 翟… III. 企业—所得税—税收管理—中国
IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 075653 号

© 法律出版社·中国

责任编辑/韩满春

装帧设计/乔智炜

出版/法律出版社

编辑统筹/大众法律出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/莱芜市圣龙印务有限责任公司

责任印制/陶松

开本/787×1092毫米 1/16

印张/20.25 字数/283千

版本/2007年8月第1版

印次/2007年8月第1次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里7号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782 西安分公司/029-85388843 重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636 北京分公司/010-62534456

深圳公司/0755-83072995

苏州公司/0512-65193110

书号:ISBN 978 - 7 - 5036 - 7410 - 5

定价:42.00元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

前言

税收是文明的对价,税收的本质是政府所提供的公共物品的价格。税收奠定了人类进步的阶梯,税收创造了人类辉煌的成就。在现代社会,国家的财政收入以税收为主,因此现代国家又被称为税收国家。税收国家的主要收入形式是所得税,包括个人所得税和企业所得税。在很多发达国家,所得税在整个国家的财政收入中都占据主体地位。我国的所得税虽然尚未占据主体地位,但是所得税在整个国家税收中的地位越来越重要,所得税的收入占财政收入总额的比重也在不断提高。

企业所得税收入总额目前仅次于增值税,在我国二十多个税种中居第二。2008年1月1日,新《企业所得税法》实施以后,企业所得税在我国税收体系中的地位将越来越重要。与其他税种相比,企业所得税是最复杂的税种,也是最能体现税法特色的税种之一。关于某一个具体问题,到底有多少个法律法规对其作出了规定,纳税人根本无法知晓。这样,纳税人在看到一个法律法规的规定时,他还不敢说他就知道了应当怎样做,因为,他不清楚是否还有一些法律法规对这个问题作出了特殊规定、补充规定或者其他规定。纳税人甚至都不清楚他所看到的某个法律法规是否还有效。因为我国也没有一个法律法规生效、失效的统一规范,纳税人也不知道如何判断其所看到的一个规定是否有效。

我国所得税法的现状增加了纳税人了解和掌握企业所得税的难度,本书就是为了帮助纳税人解决这些难题而写作的。本书的一个基本目的就是

用通俗易懂的语言对纳税人在企业所得税实务操作中可能遇到的各种问题给出一个明确的答案。本书作者整理了现行有效的企业所得税方面的所有法律法规和规范性文件,并将其梳理为一个体系。纳税人掌握了本书的内容,也就掌握了我国现行企业所得税的所有制度。当然,并不是所有的与企业所得税有关的法律法规和规范性文件都编入了本书,因为有些规定和纳税人的关系不大,主要涉及税务机关内部的一些操作规范,这部分内容没有编入本书。

本书以新《企业所得税法》为基础,以现行的企业所得税制度为参照,对企业所得税实务操作中的各种具体问题进行了详细分析。本书所讲解的企业所得税制度是广义的,即各类企业的所得税制度,由于个人独资企业和合伙企业实际上缴纳的是个人所得税,因此,本书也涉及部分个人所得税制度。但通过相关制度的比较即可发现,个人独资企业和合伙企业虽然缴纳的是个人所得税,但其计算的基本原理与企业所得税的基本原理是一致的。本书的适用范围是各类企业,不仅仅是那些缴纳企业所得税的企业,缴纳个人所得税的企业同样能从本书中找到实践问题的答案。

本书以可操作性为基本定位,适于各类企业的税务主管和财务主管人员在缴纳企业所得税时参考,同时,也适于开设税法实务课程的高等院校作为教材和参考书使用。想了解企业所得税法实际运作的读者也可以将本书作为主要参考资料。

虽然作者进行了大量的调研,收集了大量的资料,但书中仍难免有错误和疏漏之处,恳请广大读者和学界专家批评指正,以便再版时予以修正。企业所得税方面的法律法规以及政策文件目录请到 bbooks.fyfc.cn 下载。我的联系方式是:北京市昌平区府学路 27 号中国政法大学民商经济法学院翟继光(邮编:102249),E-mail: zhaijiguang2008@sina.com。也欢迎广大读者朋友在我的个人博客(税法茶座:<http://taxlaw.tianyablog.com>)中留言,共同探讨中国企业所得税法的理论和实践问题。

翟继光

2007 年 4 月 5 日

目 录

上篇
个人独资企业和
合伙企业所得税
实务指南

前言 | 1

第一章 个人独资企业和合伙企业
所得税基本制度 | 3

第一节 纳税人 | 3

第二节 征税对象和税率 | 6

第二章 个人独资企业和合伙企业
所得税应纳税所得额的确定 | 9

第一节 收入总额 | 9

第二节 税前扣除项目 | 11

第三节 禁止扣除项目 | 15

第四节 核定征收应纳税所得额的确定 | 18

第三章 个人独资企业和合伙企业
资产的税务处理 | 26

第一节 固定资产的税务处理 | 26

第二节 无形资产和开办费的税务处理 | 30

第三节 存货及对外投资的税务处理 | 31

| | |
|--------------------------|-------------|
| 第四章 个人独资企业和合伙企业 | |
| 所得税应纳税额的计算 | 33 |
| 第一节 捐赠的税务处理 | 33 |
| 第二节 亏损弥补与外国税收抵免 | 35 |
| 第三节 应纳税额的计算与税收优惠政策 | 39 |
| 第五章 个人独资企业和合伙企业 | |
| 所得税的申报与缴纳 | 43 |
| 第一节 个人独资企业所得税 的申报与缴纳 | 43 |
| 第二节 合伙企业所得税的申报与缴纳 | 49 |
| 第六章 个人独资企业和合伙企业 | |
| 所得税纳税筹划 | 52 |
| 第一节 纳税筹划基本谋略 | 52 |
| 第二节 纳税筹划实战案例 | 55 |
| 第七章 企业所得税的纳税人和税率 | 63 |
| 第一节 纳税人 | 63 |
| 第二节 税率 | 87 |
| 第八章 企业所得税应纳税额的计算 | 93 |
| 第一节 应税所得额计算公式 与企业收入总额 | 93 |
| 第二节 税前扣除项目 | 117 |
| 第三节 企业资产的税务处理 | 151 |
| 第四节 境外亏损处理与亏损弥补 | 180 |
| 第五节 应纳税额的计算 | 187 |

| | |
|-------------------------|--------------|
| 第九章 企业所得税税收优惠政策 | 199 |
| 第一节 直接税收优惠政策 | 199 |
| 第二节 间接税收优惠政策 | 224 |
| 第十章 企业所得税特别纳税调整 | 239 |
| 第一节 关联交易及其纳税调整 | 239 |
| 第二节 受控外国公司与资本弱化 | 248 |
| 第三节 一般反避税条款与纳税调整利息 | 254 |
| 第十一章 企业所得税的申报与缴纳 | 260 |
| 第一节 企业所得税的源泉扣缴 | 260 |
| 第二节 纳税申报和税款缴纳 | 267 |
| 第十二章 企业所得税纳税筹划 | 285 |
| 第一节 纳税筹划基本谋略 | 285 |
| 第二节 纳税筹划实战案例 | 297 |
| 主要参考文献 | 314 |

上篇 Part 1

个人独资企业 和合伙企业所得税实务指南

本篇介绍个人独资企业和合伙企业所得税实务操作的基本制度，包括六章，分别介绍个人独资企业和合伙企业所得税基本制度、个人独资企业和合伙企业所得税应纳税所得额的确定、个人独资企业和合伙企业资产的税务处理、个人独资企业和合伙企业所得税应纳税额的计算、个人独资企业和合伙企业所得税的申报与缴纳以及个人独资企业和合伙企业所得税纳税筹划。



第一章

个人独资企业和合伙企业 所得税基本制度

根据国务院《关于个人独资企业和合伙企业征收所得税问题的通知》(国发[2000]16号)的规定,为公平税负,支持和鼓励个人投资兴办企业,促进国民经济持续、快速、健康发展,国务院决定,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。因此,作为企业类型之一的个人独资企业以及合伙企业本身均不缴纳企业所得税,但其投资者要缴纳个人所得税。本章介绍个人独资企业和合伙企业所得税的纳税人、征税对象和税率。

第一节 纳税人

一、个人独资企业与合伙企业的范围

个人独资企业和合伙企业包括:

(1) 依照《个人独资企业法》和《合伙企业法》登记成立的个人独资企业、合伙企业。个人独资企业,是指依照《个人独资企业法》在中国境内设立,由一个自然人投资,财产为投资人个人所有,投资人以其个人财产对企

业债务承担无限责任的经营实体。根据修改前的《合伙企业法》的规定,合伙企业是指依照《合伙企业法》在中国境内设立的由各合伙人订立合伙协议,共同出资、合伙经营、共享收益、共担风险,并对合伙企业债务承担无限连带责任的营利性组织。根据修改后的《合伙企业法》的规定,合伙企业是指自然人、法人和其他组织依照《合伙企业法》在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。普通合伙企业由普通合伙人组成,合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任。该法对普通合伙人承担责任的形式有特别规定的,从其规定。有限合伙企业由普通合伙人和有限合伙人组成,普通合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任,有限合伙人以其认缴的出资额为限对合伙企业债务承担责任。

(2) 依照《私营企业暂行条例》登记成立的独资、合伙性质的私营企业。私营企业是指企业资产属于私人所有、雇工 8 人以上的营利性的经济组织。私营企业分为以下三种:独资企业;合伙企业;有限责任公司。其中,独资企业是指一人投资经营的企业。独资企业投资者对企业债务负无限责任。合伙企业是指二人以上按照协议投资、共同经营、共负盈亏的企业。合伙企业应当有书面协议。合伙人对企业债务负连带无限责任。有限责任公司是指投资者以其出资额对公司负责,公司以其全部资产对公司债务承担责任的企业。有限责任公司依法取得法人资格。有限责任公司形式的私营企业应当缴纳企业所得税。

(3) 依照《律师法》登记成立的合伙制律师事务所。律师,是指依法取得律师执业证书,为社会提供法律服务的执业人员。律师可以设立合作律师事务所,以该律师事务所的全部资产对其债务承担责任。律师可以设立合伙律师事务所,合伙人对该律师事务所的债务承担无限责任和连带责任。

(4) 经政府有关部门依照法律法规批准成立的负无限责任和无限连带责任的其他个人独资、个人合伙性质的机构或组织。

【法律依据】《私营企业暂行条例》第 2 条、第 6 ~ 10 条;《合伙企业法》第 2 条;《个人独资企业法》第 2 条;《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》(财税[2000]91 号);《律师法》第 2 条、第 17 条、第 18 条。

【重点提示】我国在企业缴纳所得税问题上实行的是法人所得税制,即只有具有法人资格的企业才缴纳企业所得税,不具有法人资格的企业不缴纳企业所得税,而是由其投资者缴纳个人所得税,这是符合世界各国所得税基本制度的。

二、个人独资企业所得税的纳税人

个人独资企业以投资者为纳税义务人。法律、行政法规禁止从事营利性活动的人,不得作为投资人申请设立个人独资企业。个人独资企业投资人对本企业的财产依法享有所有权,其有关权利可以依法进行转让或继承。个人独资企业投资人在申请企业设立登记时明确以其家庭共有财产作为个人出资的,应当依法以家庭共有财产对企业债务承担无限责任。个人独资企业投资人可以自行管理企业事务,也可以委托或者聘用其他具有民事行为能力的人负责企业的事务管理。

【法律依据】《个人独资企业法》第16~19条;《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》。

【重点提示】根据《个人所得税法》的规定,个人独资企业是指依照《个人独资企业法》在中国境内设立,由一个自然人投资,财产为投资人个人所有,投资人以其个人财产对企业债务承担无限责任的经营实体。因此,个人独资企业的投资者只能是自然人,而不能是其他经济实体。

三、合伙企业所得税的纳税人

合伙企业以每一个合伙人为纳税义务人。合伙人分为普通合伙人和有限合伙人。普通合伙企业由普通合伙人组成,合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任。有限合伙企业由普通合伙人和有限合伙人组成,普通合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任,有限合伙人以其认缴的出资额为限对合伙企业债务承担责任。国有独资公司、国有企业、上市公司以及公益性的事业单位、社会团体不得成为普通合伙人。

【法律依据】《合伙企业法》第2、3条;《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》。

【重点提示】根据修订后的《合伙企业法》的规定,国有独资公司、国有企业、上市公司以及公益性的事业单位、社会团体不得成为普通合伙人。也就是说,这些经济实体和社会组织可以成为有限合伙人。对于企业合伙人从合伙企业分得的利润不能征收个人所得税,而应当并入该企业合伙人的应纳税所得额中统一征收企业所得税。

第二节 征税对象和税率

一、个人独资企业和合伙企业所得税的征税对象

个人独资企业和合伙企业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,作为投资者个人的生产经营所得。生产经营所得,包括企业分配给投资者个人的所得和企业当年留存的所得(利润)。

个人独资企业的投资者以全部生产经营所得为应纳税所得额;合伙企业的投资者按照合伙企业的全部生产经营所得和合伙协议约定的分配比例确定应纳税所得额,合伙协议没有约定分配比例的,以全部生产经营所得和合伙人数量平均计算每个投资者的应纳税所得额。

【法律依据】《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》。

【重点提示】生产经营所得,包括企业分配给投资者个人的所得和企业当年留存的所得(利润)。也就是说,只要是企业的收入总额减去成本、费用、损失以及税金以后的余额,无论采取何种方式分配给投资者,也无论是否分配,都属于该企业的生产经营所得。这些所得都应当按照法律的规定分配到每一个投资者的头上,并对该投资者征收个人所得税。

二、个人独资企业和合伙企业所得税的税率

个人独资企业和合伙企业投资者的生产经营所得比照《个人所得税法》的“个体工商户的生产经营所得”应税项目,适用5%~35%的五级超额累进税率,计算征收个人所得税。

个人所得税税率表二

(个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得适用)

| 级数 | 全年应纳税所得额 | 税率(%) | 速算扣除数 |
|----|--------------------------|-------|-------|
| 1 | 不超过 5000 元的 | 5 | 0 |
| 2 | 超过 5000 元至 10,000 元的部分 | 10 | 250 |
| 3 | 超过 10,000 元至 30,000 元的部分 | 20 | 1250 |
| 4 | 超过 30,000 元至 50,000 元的部分 | 30 | 4250 |
| 5 | 超过 50,000 元的部分 | 35 | 6750 |

(注:本表所称全年应纳税所得额是指依照本法第6条的规定,以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)

累进税率是指随征税对象税额的增加而相应逐级递增的税率。具体而言,是把征税对象按数额的大小划分为若干个等级并相应设置每一等级的税率。累进税率一般适用于对财产和所得征税。累进税率按照累进方式的不同,可以分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率、超率累进税率和超倍累进税率。

全额累进税率,是指对同一征税对象的全部数额都按照与之相对应的最高等级的税率计算应纳税额。超额累进税率,是指把征税对象按其数额由小到大分解为若干个等级,每个等级的征税对象分别适用该等级相对应的税率。计算应纳税额的方法为,每个等级的征税对象与该等级适用的税率相乘,得出该等级的应纳税额,然后将各等级应纳税额相加,即为该征税对象的应纳税额。全率累进税率,是指按照一定的相对量(比率)制定分级全率累进表,计税时按征税对象相对量确定适用税率,全部征税对象与适用税率的乘积,就是应纳税额。超率累进税率,是指对全部征税对象,按税率表规定的相对量级距,划分为若干段分别适用不同的税率,各段应纳税额的

总和就是全部征税对象的应纳税额。超倍累进税率,是指以征税对象的数额相对于计税基础数的倍数为累进依据,按照超倍方式计算应纳税额的税率。超倍累进税率实际是超率累进税率的一种特殊形式。

我们通过一个例子来说明超额累进税率的计算。

【典型案例分析】

某个人独资企业收入总额扣除法律允许扣除的成本、费用、损失和税金以后的余额,即应纳税所得额为10万元,该个人独资企业的投资者应当缴纳多少税款?

分析:按照上述税率表的规定,全年应纳税所得额不超过5000元的,对应的税率为5%,此部分的应纳税额为: $5000 \times 5\% = 250$ (元)。全年应纳税所得额超过5000元至10,000元的部分,对应的税率为10%,这部分的应纳税额为: $(10,000 - 5000) \times 10\% = 500$ (元)。全年应纳税所得额超过10,000元至30,000元的部分,对应的税率为20%,这部分的应纳税额为: $(30,000 - 10,000) \times 20\% = 4000$ (元)。全年应纳税所得额超过30,000元至50,000元的部分,对应的税率为30%,这部分的应纳税额为: $(50,000 - 30,000) \times 30\% = 6000$ (元)。全年应纳税所得额超过50,000元的部分,对应的税率为35%,这部分的应纳税额为: $(100,000 - 50,000) \times 35\% = 17,500$ (元)。该个人独资企业所得额10万元应纳税所得额应当缴纳的税款就等于 $250 + 500 + 4000 + 6000 + 17,500 = 28,250$ (元)。

超额累进税率还有另外一种算法,即用应纳税所得额乘以对应的最高税率,然后减去速算扣除数。在本例子中就是: $100,000 \times 35\% - 6750 = 28,250$ (元)。结果是一样的,但计算过程显然简便多了。

【法律依据】《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》;《个人所得税法》(1980年9月10日第五届全国人民代表大会第三次会议通过,1993年10月31日第八届全国人民代表大会常务委员会第四次会议第一次修正,1999年8月30日第九届全国人民代表大会常务委员会第十一次会议第二次修正,2005年10月27日第十届全国人民代表大会常务委员会第十八次会议第三次修正)。

第二章

个人独资企业和合伙企业所得税 应纳税所得额的确定

第一节 收入总额

一、个人独资企业和合伙企业收入总额的范围

(一) 收入总额的界定和种类

个人独资企业和合伙企业的收入总额,是指企业从事生产经营以及与生产经营有关的活动所取得的各项收入,包括商品(产品)销售收入、营运收入、劳务服务收入、工程价款收入、财产出租或转让收入、利息收入、其他业务收入和营业外收入。

【法律依据】《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》(财税[2000]91号)。

【重点提示】一般来讲,除税法明确规定不征税以及不计算在应纳税所得额中的收入以外,一切收入都应当包括在收入总额之内,无论收入的性质如何,也无论收入来自哪里。目前,专门针对个人独资企业和合伙企业的免税收入比较少,但有一些收入是各类纳税人都不需要缴纳所得税的。例如,国债利息所得,无论是个人,还是企业,都不需要缴纳所得税。

(二) 确定收入的原则

个人独资企业和合伙企业的各项收入应当按权责发生制原则确定。