

新·企·业·所·得·税·法·讲·解·系·列·丛·书

根据新的《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》编写

图解 新企业所得税法

董一欣 编著

本书适合初、中级财会、税务人员阅读。同时也适合企业所有者、管理者，以及其他想了解企业所得税法的非财税专业人士阅读。



电子工业出版社

PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

新 企 业 所 得 税 法 讲 解 系 列 丛 书

根据新的《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》编写

图解 新企业所得税法

董一欣 编著

電子工業出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京 · BEIJING

内 容 简 介

本书根据《企业所得税法》及其实施条例编写，共分为四章。第一章主要讲解我国企业所得税法的历史沿革和立法背景；第二章主要对企业所得税法条文进行图解；第三章主要讲解与企业所得税相关的实务知识；第四章主要讲解企业在新税法下的税务筹划实务。本书用清晰明了的图表、深入浅出的语言将企业所得税法晦涩的法条和庞杂的相关知识释义图解清楚，是财会、税务工作者易懂、易学、易操作的普及型参考工具书。

本书适合初、中级财会、税务人员阅读。同时也适合企业所有者、管理者，以及其他想了解企业所得税法的非财税专业人士阅读。

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目（CIP）数据

图解新企业所得税法 / 董一欣编著. —北京：电子工业出版社，2008.4
（新企业所得税法讲解系列丛书）

ISBN 978-7-121-06066-3

I. 图… II. 董… III. 企业所得税法—中国—图解 IV. D922.222-64

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2008）第 022727 号

责任编辑：杨洪军 雷 建

印 刷：北京机工印刷厂

装 订：三河市鹏成印业有限公司

出版发行：电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本：720×1000 1/16 印张：15.5 字数：260 千字

印 次：2008 年 4 月第 1 次印刷

定 价：29.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：（010）88254888。

质量投诉请发邮件至 zltz@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线：（010）88258888。

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》，并于2008年1月1日起实施。本部法律统一了内外资企业所得税法；统一了企业所得税税率；统一了税前扣除标准；统一了税收优惠政策；统一了税收征管要求……在企业所得税很多重大方面都进行了调整。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》，对新企业所得税法的相关内容又进一步加以了明确。这一系列的举措标志着我国的企业所得税制度已经步入法制化、科学化和规范化的轨道。

随着企业所得税这一税收收入的主体税种带来的巨大变革，对于广大纳税人、税务工作者、税法专业师生以及与企业所得税息息相关的大众而言，如何及时顺应形势、调整思路，来学好、用好、贯彻好、执行好新企业所得税法，具有非常重要的现实意义。

鉴于法律自身的严肃性，其条文以及相关知识大多比较精练、艰深，特以图解的形式编写了本书，主要目的有三：

一是，通过清晰明了的图表、深入浅出的语言将新企业所得税法艰深的法条和庞杂的相关知识图解释义清楚。

二是，对大家普遍关心的税务处理与税收筹划方面的难点、热点知识与问题，通过图片与案例相结合的方式加以讲解，以期能在理论与实践应用方面给作者提供一些有益的思路与帮助。

三是，编写成纳税人、税务工作者、税法专业师生以及大众易学、易懂、易操作的普及型参考书。

需要特别说明的是，本书列举了很多案例，但其中也不乏虚构的，其成立需要很多特定的条件，仅供参考，不宜生搬硬套。另外，由于时间仓促，若有不当和疏漏之处，敬请批评指正。

编者

2008年1月

目 录

第一章 《中华人民共和国企业所得税法》综述	1
第一节 我国企业所得税制度沿革	2
第二节 我国企业所得税立法背景	7
第二章 《中华人民共和国企业所得税法》条文图解	16
第一节 总则	18
第二节 应纳税所得额	29
第三节 应纳税额	65
第四节 税收优惠	70
第五节 源泉扣缴	92
第六节 特别纳税调整	100
第七节 征收管理	112
第八节 附则	123
第三章 《中华人民共和国企业所得税法》相关实务图解	131
第一节 新旧企业所得税法对照	132
第二节 新企业所得税法下资产的税务处理	147
第四章 新企业所得税法下企业税务筹划图解	174
第一节 企业税务筹划的必要性与基本原则	175
第二节 新企业所得税法下企业税务筹划空间与策略	185
附录 A 中华人民共和国企业所得税法	212
附录 B 中华人民共和国企业所得税法实施条例	220
参考文献	242

第一章

《中华人民共和国企业所得税法》综述



第一节 我国企业所得税制度历史沿革

自新中国成立以来,我国的企业所得税制度一直在不断地完善中。从最初的统一全国税务政策基本方案到目前的《中华人民共和国企业所得税法》与《中华人民共和国企业所得税法实施条例》的出台,标志着我国的企业所得税制度已经步入法制化、科学化和规范化的轨道。

税收带着强制性、无偿性以及固定性的特征,履行着筹集财政收入与调控经济的职能。在宏观方面,它凭借政治权利参与国民收入的分配;在微观方面,它深入生活中的很多领域,与每个人都息息相关。

税收“取之于民,用之于民”。对民众而言,购房、买车、置业……因你对物品的私有或消费而向国家纳税;反之,国家用税收为你提供公路、医院、学校、国防等公共物品与服务。

从社会发展的规律看,税收占 GDP 的比重数字,决定着社会资源在公、私物品与服务之间的配置状况。税收的规模,又决定着人民所能享受的公共物品或服务的数量与质量。所以,税收杠杆的有效运用是提高人民生活水平的根基之一。税收的作用不容忽视。

我国现行税制就实体法而言,按作用与性质大致可分为五类。如图 1-1 所示。

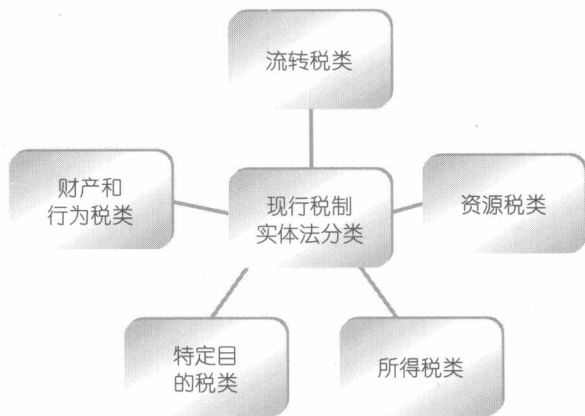


图 1-1 现行税制按实体法分类

流转税类，主要在生产、流通和服务业中进行调节。包括增值税、消费税、营业税和关税。

资源税类，主要对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入进行调节。包括资源税和城镇土地使用税。

所得税类，主要是在国民收入形成后，对生产经营者的利润与个人的纯收入进行调节。包括企业所得税和个人所得税。

特定目的税类，主要是为了达到特定目的而对特定对象与特定行为进行调节。包括筵席税、城市维护建设税、土地增值税、车船购置税和耕地占用税等。

财产和行为税类，主要对某些财产行为进行调节。包括房产税、城市房地产税、车船税、印花税、屠宰税和契税。

企业所得税作为其中一项主体税种，在组织财政收入、促进经济发展方面发挥着积极的作用。据统计，2006 年全国企业所得税收入达到了 7 080.7 亿元，占当年税收收入的 18.81%，已经成为仅次于增值税的第二大税种，是我国税收制度的重要组成部分，也是国家财政收入的主要来源。

自新中国成立以来，我国的企业所得税制度，经历了一系列的历史沿革，一直在不断完善中。美国大法官霍姆斯在《普通法》一书中曾讲道：“法包含着一个民族经历多少世纪发展的故事，因而不能将它仅仅当做好象一本数学教科书里的定理、公式来研究。为了知道法是什么，我们必须了解它的过去以及未来趋势。”因此，只有熟知其历史、明了其未来，才能更好地学习、理解和贯彻新企业所得税法。现将我国企业所得税制度主要历史沿革情况列表，如表 1-1 所示。

表 1-1 我国企业所得税制度主要历史沿革

序号	时 间	发布/通过者	名 称	税 率		
				企业所得 税率	地方所 得税率	照顾/优 惠税率
1	1949 年 12 月	首届全国 税务会议	统一全国税务政 策基本方案（包括 对企业所得和个人 所得征税的办法）			

续表

序号	时 间	发布/ 通过者	名 称	税 率		
				企业所 得税率	地方所 得税率	照顾/优 惠税率
2	1950 年 1 月	中央人民 政府政务院	全国税政实施要 则[包括工商税(含 所得税部分)、薪给 报酬所得税和存款 利息所得税]			
3	1980 年 9 月	五届人大 三次会议	中华人民共和国 中外合资经营企业 所得税法	30%	10%	
4	1981 年 12 月	五届人大 四次会议	中华人民共和国 外国企业所得税法	20%~40% 五级超额累进	10%	
5	1984 年 9 月	国务院	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	55%(大中型)		
				10%~55% 八级超额累 进(小型)		
6	1985 年 4 月	国务院	中华人民共和国 集体企业所得税暂 行条例[原对集体 企业征收的工商税 (所得税部分)停止 执行]	10%~55% 八级超额累进		
7	1988 年 6 月	国务院	中华人民共和国 私营企业所得税暂 行条例	35%		
8	1991 年 4 月	七届人大 四次会议	中华人民共和国 外商投资企业和外 国企业所得税法(将 中华人民共和国中 外合资经营企业所 得税法与中华人民 共和国外国企业所 得税法合并)	30%	3%	15%, 24%

续表

序号	时 间	发布/ 通过者	名 称	税 率		
				企业所 得税率	地方所 得税率	照顾/优 惠税率
9	1993 年 12 月	国务院	中华人民共和国企业所得税暂行条例〔将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，中华人民共和国集体企业所得税暂行条例，中华人民共和国私营企业所得暂行条例合并〕	33%		18%， 27%
10	2007 年 3 月	十届人大 五次会议	中华人民共和国企业所得税法	25%， 20%		20%， 15%
11	2007 年 11 月	国务院	中华人民共和国企业所得税法实施条例			

通过上述列表可以看到我国企业所得税制度改革大致经历了以下四个阶段。如表 1-2 所示。

表 1-2 我国企业所得税制度改革阶段

改革开放前	在新中国成立后，我国非常重视企业所得税制度的建立与完善。1949 年，首届全国税务会议通过了包括对企业所得征税办法在内的统一全国税收政策的基本方案。1950 年，政务院发布了《全国税政实施要则》，在全国开征工商业税（所得税部分），主要征税对象为私营企业、集体企业和个体工商户的应税所得。1958 年和 1973 年，我国政府进行了两次重大的税制改革，核心是简化税制，其中工商业税（所得税部分）主要还是对集体企业征收，国营企业只征一道工商税，不征所得税。
改革开放后	在改革开放后，我国企业所得税制度建设进入了一个新发展时期。为适应改革开放、吸引外资等新形势的要求，全国人民代表大会于 1980 年 9 月和 1981 年 12 月分别通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》，对中外合资经营企业、外国企业开征了企业所得税。同一时期，国务

续表

改革开放后	院在全国试行国营企业“利改税”，推出了企业改革和城市改革的重大举措。 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》，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》，1988年6月，国务院发布了《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》，分别对国营企业、集体企业和私营企业开征了企业所得税。
1991年后	按照“统一税法、简化税制、公平税负、促进竞争”的原则，国家先后完成了外资企业所得税的统一和内资企业所得税的统一。 1991年4月，全国人民代表大会将《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》与《中华人民共和国外国企业所得税法》合并，制定了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，并于同年7月1日起施行。 1993年12月13日，国务院将《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》、《国营企业调节税征收办法》、《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》以及《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》进行整合，制定了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，自1994年1月1日起施行。 至此，我国形成了内资企业适用《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、外资企业适用《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》的企业所得税制度。
2008年起	按照党的十六届三中全会确定的“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革原则，2007年3月16日，十届人大五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》；2008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》，自2008年1月1日起施行。原《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税暂行条例》同时废止。《中华人民共和国企业所得税法》将内资企业所得税与外资企业所得税加以统一，为各类企业创造了一个公平竞争的税收法制环境。

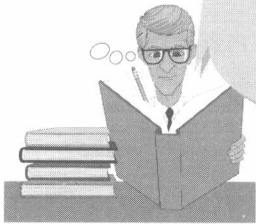
从我国企业所得税制度的历史沿革可以看出，随着社会主义市场经济体制与改革开放的不断推进，企业所得税作为我国税收的主体税种之一，通过不断地改革与完善，从最初的统一全国税务政策基本方案到目前的《中华人民共和国企业所得税法》与《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（本书统称新企业所得税法及其实施条例，简称新法、本法）的出台，标志着我国的企业所得税制度已经步入了法制化、科学化与规范化的轨道。

第二节 我国企业所得税立法背景

过去,我国将内资与外资企业所得税分别立法、分别征收,从税率到减免税等税收优惠给予外资以极大的倾斜。这在一定程度上起到了吸引外资,搞活经济的作用,但同时也埋下了危及内资企业生存的种子。随着经济全球一体化时代的到来,一方面内资与外资企业站在了相同的跑道上竞争,渴望相同的起点,相同的规则,呼唤公平税负;另一方面旧法对有些税收要素的规定已经与新形势不相适应,这些都决定了所得税改革势在必行。

一、旧企业所得税法存在的弊端

1. 内外资企业税负差异大,危及内资企业生存——“外来的和尚好念经”
2. 区域性为主的普惠政策,不利产业结构优化——引进的不都是“金凤凰”
3. 税收优惠政策存在漏洞,扭曲企业经营行为——“返程投资”现象严重
4. 两套所得税制弊端明显,不合经济发展要求——未能与国际很好接轨



(一) 内外资企业税负差异大,危及内资企业生存——“外来的和尚好念经”

我国以往企业所得税实行内外资企业分别立法、分别征收的税制。内资企业适用 1993 年国务院发布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,外资企业适用 1991 年第七届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人

民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》(为便于比较,本书将前者简称原内资企业税法;后者简称原外资企业税法;两者统称旧企业所得税法,简称旧法)。

形式上的不同直接导致实质内容的不同,主要体现为内资企业与外资企业在缴纳企业所得税时适用的税收优惠政策及税前扣除政策的巨大差异。

改革开放以来,企业所得税内外资企业有别的税收政策,作为国家宏观调控的一种重要手段,在吸引外资、促进经济发展等方面发挥了重要作用。截至2006年年底,全国外资企业缴纳税款数额占全国税收总量的21.12%。如表1-3所示。

表 1-3 全国外资企业缴纳税款情况

累计批准成立	实际使用外资	缴纳各类税款	占全国税收总量
59.4 万户	6 919 亿美元	7 950 亿元人民币	21.12%

但是不容否认,由于在税收优惠以及税前扣除等政策上的大幅度倾斜,使得在同等竞争条件下,外资企业普遍比内资企业税负水平低,导致“外来的和尚好念经”现象的出现。根据全国企业所得税税源调查资料测算,外资企业平均实际税负水平比内资企业低了近10个百分点。如表1-4所示。

表 1-4 内、外资企业税负情况

内资企业 平均实际税负水平	外资企业 平均实际税负水平	内资与外资 平均实际税负水平差距(+/-)
25%	15%	10%

应该看到,当前社会情况已经发生了重大的变化。

第一,外商投资企业的总体市场地位在不断上升,其产品在很多行业都占据了大量国内市场份额。

根据国家统计局发布的《中国统计年鉴》和中国商务部编制的《中国外资统计》数据显示,外商投资企业工业产值占行业总产值的比重,已由1990年的2.28%上升到2005年的36%左右,如图1-2所示。在轻工、医药、机械、电子等行业占据国内市场份额1/3以上。

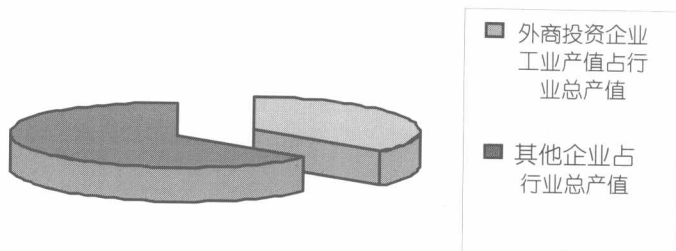


图 1-2 外商投资企业工业产值占行业总产值的比例

第二，由于当前企业所有制形式呈现多元混合的趋势，已经很难严格区分内、外资企业。

例如，在啤酒业，国内生产能力超过5万吨的啤酒厂合资率达到70%；在感光材料业，2003年柯达收购了乐凯20%的国有股份等。

第三，随着国内市场进一步开放，内资企业逐渐融入世界经济体系之中，面临竞争压力不断加大。

例如，在移动通信业，诺基亚、摩托罗拉与索尼爱立信三家企业市场占有率已经达到半数以上。由此可见，外资凭借其技术优势、品牌优势与规模经济优势，再加上税收倾斜，已经在不同程度上对内资企业形成了不公平待遇，削弱了内资企业的竞争力，甚至在部分行业从国内到国际都危及到了内资企业的生存。继续采取内资、外资企业不同的税收政策，必将影响统一、规范的市场环境的建立。因此，公平竞争、统一税收待遇已经势在必行。

（二）区域性为主的普惠政策，不利产业结构优化——引进的不都是“金凤凰”

普惠制税收优惠政策在一定程度上影响了我国调整和优化外资结构与产业结构。

一方面，由于我国在涉外税收上实行以区域性优惠为主的企业所得税优惠政策，加剧了区域间经济发展的不平衡，使得沿海经济开放区、经济特区以及经济技术开发区比较集中的南方地区与北方地区经济的差距逐渐拉大。

另一方面，由于缺乏相应制约，导致那些劳动密集型，甚至高污染、高能耗的产业或生产环节转移到我国，恶化了环境与生态，不利于产业结

构的优化与可持续发展。

根据第三次全国工业普查资料,全部“三资”工业企业和生产单位中,外商投资于 PIIS (在生产过程中若不进行治理就会直接和间接产生大量污染物的产业)的企业,特别是投资于严重的污染密集产业的企业比例偏高,占 PIIS 相应指标 40%以上。具体情况如表 1-5 所示。

表 1-5 外资企业投资方向

外资企业 投资方向	数量(家) ①	工业总产值 (亿元)②	从业人数 (万人)③	①②③占全 国工业企业 相应指标④	①②③占 “三资”企业 相应指标⑤
投资于 PIIS 的企业	16 998	4 153	295.5	0.23% 5.05% 2.01%	30%
其中:投资 于严重污染密 集产业的企业	7 487	1 984	118.6	0.10% 2.41% 0.81%	13%

由此可见,有了优惠政策这棵“梧桐树”,引进来的却不都是资本密集型和技术密集型产业的“金凤凰”。

(三) 税收优惠政策存在漏洞,扭曲企业经营行为——“返程投资”现象严重

利用外资企业非法避税问题已经成为许多国家共同面临的问题,而我国由于现行税收优惠政策存在漏洞,面对外资企业日趋复杂的避税策略和花样不断翻新的避税手段,反避税体系难以有效应对。

根据我国商务部的统计,截至 2005 年年底,在所有外商投资企业中,有一半以上处于亏损状态。然而却一直存在着“长亏不倒”和“越亏越投”的现象。国家税务总局的反避税官员认为,2/3 以上的外商投资企业的亏损,是为了避税人为制造出来的。甚至有些内资企业为了获得外资企业的优惠政策,不惜将资金转移境外,设立虚拟公司,再“出口转内销”,返程回来成立虚假外资公司。高额的税收优惠,扭曲了部分企业的经营行为,主要存在以下两种情况。如图 1-3 所示。

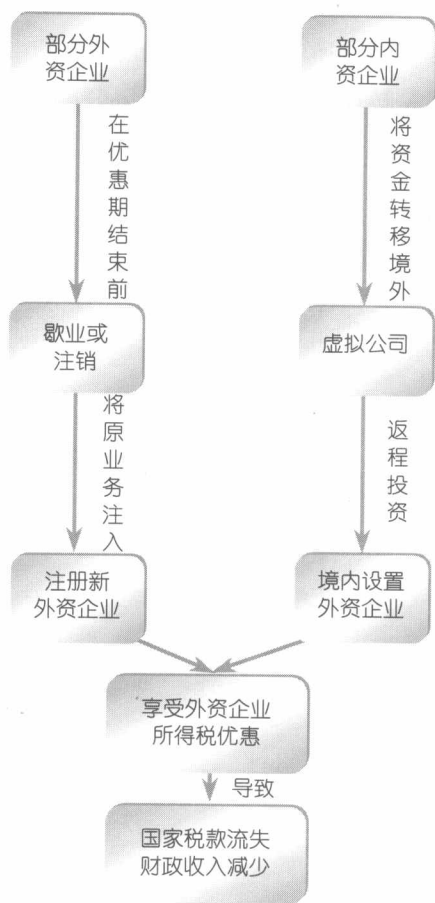


图 1-3 部分企业的扭曲行为

据不完全统计，近几年来，各类外商投资企业的非法避税每年给我国造成的税收损失在 300 亿元人民币以上，因此，税收优惠政策存在的漏洞亟待弥补。

（四）两套所得税制弊端明显，不合经济发展要求——未能与国际很好接轨

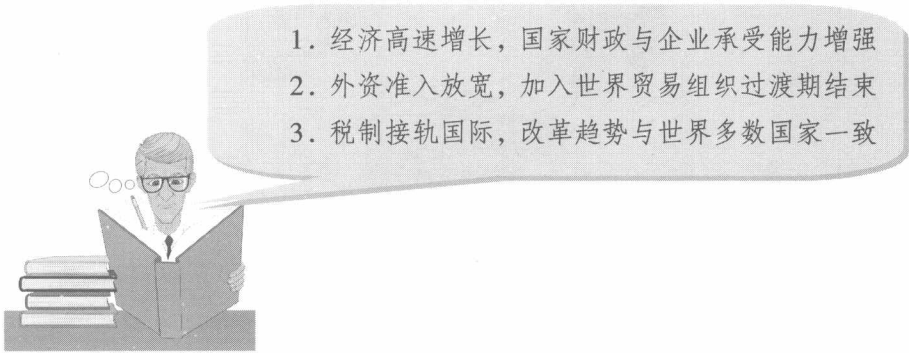
两套所得税制实施已经十多年，在这期间，我国经济社会情况与国际社会的情况都发生了很大变化。我国已经溶入到全球经济一体化的进程中，很多机制，特别是税收机制更需要与国际接轨。

然而，作为主体税种的企业所得税制度还存在着很多不规范、与国际

惯例不相适应的地方。比如：在国际上，简化税制、公平税赋已经成为趋势，而在我国对内外资企业还实行着不同的税收制度；在纳税人方面，国际上通行的做法一般是按照属地、属人原则区分居民企业与非居民企业来确定税收管辖权以及纳税义务，而我国还是按照来源划分企业并实行不同的税收待遇。

这些差异都在一定程度上制约了我们与国际间的往来。因此，我国需要及时完善和修订所得税制度，加强促进经济社会可持续发展战略的配套措施，才能使经济制度特别是税制走向成熟、规范，迈出与国际接轨的重要一步。

二、新企业所得税法立法时机成熟

- 
1. 经济高速增长，国家财政与企业承受能力增强
 2. 外资准入放宽，加入世界贸易组织过渡期结束
 3. 税制接轨国际，改革趋势与世界多数国家一致

古语云：“时宜则法宜，法相宜则事有成。”当前，从以下方面可以看出新企业所得税法立法时机已经成熟。

（一）经济高速增长，国家财政与企业承受能力增强

我国经济目前处于高速增长时期，企业投资与发展环境日臻完善，企业的整体效益近年来也有较大提高，财政收入保持了较好的增长势头。国家财政有能力承受税制改革的成本。据国家统计局2007年1月发布的资料，近年经济增长率情况如图1-4所示。

图1-4显示，从2003年开始，我国经济增长率一直在10%的平台上加速。借鉴国际税制改革经验来看，在这样的形势下进行企业所得税改革，是非常有利的时机。