

SHI WU CAO ZUO YU CHOU HUA ZHI NAN

JI SHI SHI TIAO LI

XIN QI YE DE SHUI FA

新企业所得税法 及实施条例 实务操作与筹划指南

• 翟继光 著 •

XIN SHUI FA XIN TIAO LI XIN SI LU XIN DUI CE

新税法、新条例、新思路、新对策！

中国法制出版社
CHINA LEGAL PUBLISHING HOUSE

SHI WU CAO ZUO YU CHOU HUA ZHI NAN

JI SHI CILU LIAO LI

XIN QI YE DE SUI FA

新企业所得税法 及实施条例 实务操作与筹划指南

• 翟继光 著 •

中国法制出版社

CHINA LEGAL PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

新企业所得税法及实施条例实务操作与筹划指南/翟
继光著. —北京: 中国法制出版社, 2008. 1

ISBN 978 - 7 - 5093 - 0312 - 2

I. 新… II. 翟… III. 新企业所得税法 - 基本知识 - 中国
IV. D922. 222

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 180552 号

新企业所得税法及实施条例实务操作与筹划指南

XIN QIYE SUODE SHUIFA JI SHISHI TIAOLI SHIWU CAOZUO YU CHOUHUA ZHINAN

著者/翟继光

经销/新华书店

印刷/河北省三河市汇鑫印务有限公司

开本/787 × 960 毫米 16

版次/2008 年 1 月第 1 版

印张/24 字数/340 千

2008 年 1 月印刷

中国法制出版社出版

书号 ISBN 978 - 7 - 5093 - 0312 - 2

定价: 48.00 元

北京西单横二条 2 号 邮政编码 100031

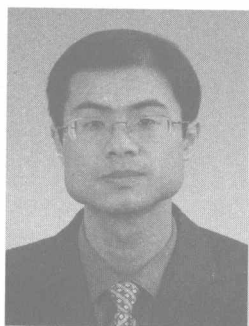
网址: <http://www.zgfzs.com>

市场营销部电话: 66033393

传真: 66031119

编辑部电话: 66065921

邮购部电话: 66033288



● 作者简介 ●

翟继光，哲学学士（北京大学，2001）、法学博士（北京大学，2006），中国政法大学民商经济法学院教师。兼任北京大学财经法研究中心民营企业税法研究室主任，《法制日报》、《第一财经日报》特邀评论员。

在《当代法学》、《法学杂志》、《中国税务》、《涉外税务》、《法制日报》、《经济日报》等刊物发表学术论文80余篇。其中，3篇论文被中国人民大学书报资料中心复印报刊资料全文转载，3篇论文被《经济研究参考》全文转载，1篇论文被《中国社会科学文摘》部分转载。参与国家级、省部级课题10余项，参与多部法律法规的起草和修改工作。个人专著5部，合著2部，主编、副主编3部，译著2部，参著10余部著作。

主要作品：《个人所得税政策解析与案例分析》（中国经济出版社2005年版）、《中小企业税收政策与税收筹划》（中国经济出版社2005年版）、《税务律师实务》（经济管理出版社2006年版）、《中华人民共和国企业所得税法释义》（立信会计出版社2007年版）、《企业纳税筹划》（法律出版社2007年版）、《企业所得税实务指南》（法律出版社2007年版）。

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。2006年，我国完成税收收入37636亿元，其中，企业所得税和外商投资企业和外国企业所得税共7081亿元，占18.8%，个人所得税2452亿元，占6.5%。

企业所得税收入总额目前仅次于增值税，在我国的20多个税种中位居第二。2008年1月1日，新《企业所得税法》和新《企业所得税法实施条例》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。目前，企业所得税领域有效的中央级的法律、法规、规章和规范性文件在500个左右。这么庞大的法律法规群体令普通纳税人眼花缭乱，而且这些法律法规并没有一个统一的体系，也没有一个统一的目录，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，他不清楚是否另外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。甚至纳税人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。特别是《企业所得税法》以及《企业所得税法实施条例》颁布实施以后，大量具体问题如何处理在短期内都不会有一个权威的答案。

为了帮助广大纳税人理解和适用《企业所得税法》以及《企业所得税法实施条例》，我编写了《新企业所得税法及实施条例实务操作与筹划指南》一书。

本书将详细阐述《企业所得税法》以及《企业所得税法实施条例》的最新规定以及如何在实务操作中理解和运用这些规定，同时本书还对新税法和新条例实施以后企业如何进行纳税筹划提供了指导性的建议并给出了若干经典筹划案例。

本书具备以下三个特色：第一，权威性，本书以《企业所得税法》及其实施条例为依据，以财政部和国家税务总局的相关规定为参考，按照学界公认的原理和解释学方法来阐述企业所得税各项政策的理解和适用问题；第二，简明性，本书以明白易懂的语言阐述问题，让纳税人在简单明了的案例中轻松学习；第三，可操作性，本书不对理论问题做过多阐述，重点分析在实务操作中如何处理相关问题。

本书以实用性为基本定位，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。

本书能够顺利出版应当感谢中国法制出版社，特别是戴蕊女士，没有他们的策划、编辑和辛勤的劳动，不可能有高质量的作品奉献给读者。

虽然作者进行了大量的调研，搜集了大量的资料，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。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（收）（邮编：102249），E-mail: zhajiguang2008@sina.com。也欢迎广大读者朋友在我的个人学术博客（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 12 月 10 日

目 录

前 言

第一章 总则

第一节 企业所得税的纳税人

- 一、企业所得税法的适用范围 / 1
- 二、居民企业与非居民企业 / 5

第二节 企业所得税纳税义务与税率

- 一、无限纳税义务与有限纳税义务 / 13
- 二、企业所得税的税率 / 22

第二章 应纳税所得额

第一节 应税所得额计算公式与企业收入总额

- 一、应纳税所得额的计算公式 / 27
- 二、企业的收入总额 / 31
- 三、不征税收入 / 49

第二节 企业所得税税前扣除项目

- 一、企业生产经营支出的税前扣除 / 58
- 二、公益性捐赠支出的税前扣除 / 68
- 三、禁止税前扣除的项目 / 72

第三节 企业资产的税务处理

- 一、固定资产的税务处理 / 83
- 二、无形资产的税务处理 / 105
- 三、长期待摊费用的税务处理 / 113
- 四、对外投资的税务处理 / 120
- 五、存货的税务处理 / 125
- 六、转让资产的税务处理 / 132

第四节 境外亏损处理与亏损弥补

- 一、境外机构亏损的税务处理 / 138
- 二、亏损弥补 / 139

第五节 其他制度

- 一、非居民企业应纳税所得额的计算 / 145
- 二、财政税务主管部门制定办法的权力 / 149
- 三、税法效力优先 / 150

第三章 应纳税额

第一节 应纳税额的计算公式

第二节 外国税收抵免

- 一、外国税收直接抵免 / 155
- 二、外国税收间接抵免 / 164

第四章 税收优惠

第一节 直接税收优惠

- 一、产业和项目税收优惠 / 170
- 二、免税收入 / 175
- 三、减免企业所得税 / 187
- 四、低税率优惠 / 198
- 五、民族自治地方的减免税优惠 / 206
- 六、抵扣应纳税所得额 / 209
- 七、税额抵扣税收优惠 / 211

第二节 间接税收优惠

- 一、加计扣除税收优惠 / 215
- 二、加速折旧税收优惠 / 227
- 三、减计收入税收优惠 / 233

第三节 其他规定

- 一、税收优惠的适用 / 236
- 二、国务院解释税收优惠的权力 / 237
- 三、国务院制定税收优惠的权力 / 238

第五章 源泉扣缴

第一节 扣缴义务人的确定

- 一、非居民纳税人的一般扣缴义务人 / 240
- 二、工程作业和劳务所得的扣缴义务人 / 244

第二节 追缴税款与税款入库

- 一、补缴税款与追缴税款 / 247
- 二、扣缴税款入库 / 250

第六章 特别纳税调整

第一节 关联企业转让定价

- 一、关联企业转让定价调整原则 / 252
- 二、预约定价安排 / 259
- 三、关联企业资料提供义务 / 266
- 四、税务机关的核定权 / 270

第二节 受控外国公司与资本弱化

- 一、受控外国公司税制 / 273
- 二、资本弱化税制 / 280

第三节 一般反避税条款与补征利息

- 一、一般反避税条款 / 284
- 二、纳税调整加收利息 / 287

第七章 征收管理

第一节 企业所得税纳税地点

- 一、征收管理的一般规定 / 292
- 二、居民企业的纳税地点 / 295
- 三、非居民企业的纳税地点 / 300
- 四、企业之间合并纳税 / 303

第二节 纳税年度与纳税方法

- 一、企业所得税的纳税年度 / 307
- 二、企业所得税的纳税方法 / 310
- 三、年度中间结业的纳税方法 / 330
- 四、缴纳企业所得税的货币单位 / 332

第八章 附则

第一节 新旧企业所得税制度的过渡期

第二节 其他规定

- 一、国际税收协定的效力 / 339
- 二、授权国务院制定实施条例 / 340
- 三、新法的实施日期与旧法的废止 / 341

附:

中华人民共和国企业所得税法 (2007 年 3 月 16 日) / 343

中华人民共和国企业所得税法实施条例 (2007 年 12 月 6 日) / 353

第一章 总 则

第一节 企业所得税的纳税人

一、企业所得税法的适用范围

第一条 【适用范围】在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）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。^①

《企业所得税法实施条例》（2007 年 12 月 6 日）

第二条 企业所得税法第一条所称个人独资企业、合伙企业，是指依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业。

法律条文解析

《企业所得税法》第 1 条规定了企业所得税的纳税人。企业所得税的纳税人包括企业以及取得收入的其他组织，但是不包括个人独资企业和合伙企业。《企业所得税法实施条例》第 2 条对个人独资企业和合伙企业进行了界定，但实际上还是将对二者的界定留给了《个人独资企业法》和《合伙企业法》。

企业，是指公司（有限责任公司和股份有限公司）、具有法人资格的企业（外商投资企业等）以及不具有法人资格的企业（个人独资企业和合伙企业）。

^① 本书方框中的内容均为《中华人民共和国企业所得税法》（2007 年 3 月 16 日）的法律条文。

公司，是指依照《公司法》的规定，在中国境内设立的有限责任公司和股份有限公司。公司是企业法人，有独立的法人财产，享有法人财产权。公司以其全部财产对公司的债务承担责任。有限责任公司的股东以其认缴的出资额为限对公司承担责任；股份有限公司的股东以其认购的股份为限对公司承担责任。

外商投资企业，是指依照中国法律的规定，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。中外合资经营企业，是指外国公司、企业和其他经济组织或个人与中国的公司、企业或其他经济组织，按照中国的法律规定，经中国政府批准，在中国境内设立的，以合资方式组成的有限责任公司。它属于股权式合营企业，由中外方共同投资、共同经营、共担风险、共负盈亏。中外合资经营企业具有法人资格。中外合作经营企业，是指由外国公司、企业和其它经济组织或个人，按照平等互利的原则，经中国政府批准，在中国境内，同中国的公司、企业或其他经济组织共同举办的按协议约定各自权利与义务的契约式经济组织。中外合作经营企业采取有限责任公司形式的，具有法人资格，采取合伙企业或者联营形式的，不具有法人资格。外资企业，是指依照中国有关法律在中国境内设立的全部资本由外国投资者投资的企业，不包括外国的企业和其他经济组织在中国境内的分支机构。外资企业应当采取有限责任公司的形式，具有法人资格。

其他组织，指的是除企业以外的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。

个人独资企业，是指依照《个人独资企业法》的规定，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。

合伙企业，是指依照《合伙企业法》的规定，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。



实务操作指南

企业是一个比较宽泛的概念，一般是指进行营利性活动的社会组织体。企

业根据不同的标准可以分成不同的种类。如按照企业投资者的身份，可以分为国有企业、集体企业、私营企业（民营企业）、外资企业等；按照企业的规模，可以分为大型企业、中型企业和小型企业；按照企业的结构类型，可以分为个人独资企业、合伙企业和公司；按照企业从事的行业，可以分为农业企业、商业企业、生产企业、金融企业等；按照企业承担纳税义务的性质，可以分为居民企业 and 非居民企业。我国在改革开放初期主要以企业投资者的身份为标准进行企业类型的划分并进行相应的立法，例如，《外资企业法》、《中外合作经营企业法》、《全民所有制工业企业法》、《乡镇企业法》等。随着市场经济的深入发展，我国在企业立法方面逐渐按照企业的结构类型进行分类，如《个人独资企业法》、《合伙企业法》和《公司法》。个人独资企业和合伙企业本身不具有法人资格，不能独立承担法律责任，投资者要对企业的债务承担无限责任。公司具有法人资格，可以独立承担法律责任，投资者仅在出资范围内承担有限责任。目前，这两种立法体例下的法律都有法律效力，但从长远来看，第一种立法体例的很多法律将逐渐走出历史的舞台，例如，《全民所有制工业企业法》和《乡镇企业法》目前虽然没有被废止，但在现实生活中已经几乎不发生什么作用。

《企业所得税法》第1条所说的“企业”，实际上是指公司或者具有法人资格的企业。不具有法人资格的企业，如个人独资企业和合伙企业，不缴纳企业所得税，但其投资者要缴纳个人所得税。在我国的法律制度中，公司就是法人，企业中的法人就是公司。但在国外，企业中的法人并不仅仅包括公司这样一种形式，还包括其他的组织形式。在有些国家，法人也并不一定独立承担民事责任。因此，在借鉴国外的企业所得税制度、公司所得税制度或者法人所得税制度时应注意各国不同的企业法律制度，以免仅注重形式，而忽略了实质。

《企业所得税法》第1条规定其他组织也应当缴纳企业所得税，但并不是所有的社会组织都是企业所得税的纳税人，只有“取得收入”的组织才是企业所得税的纳税人。这里的“收入”指的是“应税收入”，即应当征收企业所得税的收入。

《企业所得税法》第1条所讲的“所得”应当是应税所得，即根据税法规定应当征税的所得，并不是所有的所得都属于应税所得。这里需要区分的几个概念是应税所得、免税所得和不征税所得。免税所得属于应税所得，只是根据税法的

规定，免于征税；不征税所得不属于应税所得，这些所得本来就不符合所得税法关于“所得”的界定，因此不予征税。

根据我国所得税法立法的体例，所得税法根据适用主体不同，分为企业所得税法和个人所得税法。任何主体，只要获得了应税所得，就应当缴纳所得税，或者缴纳企业所得税，或者缴纳个人所得税。而且两个税种是互相排斥的，缴纳企业所得税的，就不需要缴纳个人所得税，缴纳个人所得税的就不需要缴纳企业所得税。不会出现某个经营主体既缴纳个人所得税又缴纳企业所得税的现象。当然，公司和股东分别缴纳企业所得税和个人所得税的不在此列，因为它们是两个独立的法律主体。

根据《企业所得税法实施条例》第2条的规定，《企业所得税法》第1条所称个人独资企业、合伙企业，是指依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业，根据外国的法律、行政法规规定成立的个人独资企业和合伙企业不属于税法所称的个人独资企业、合伙企业。换句话说，企业的法律性质，仅能依据中国的法律来判断，而不能依据外国的法律来判断。例如，依照美国的法律所成立的个人独资企业、合伙企业就不是这里所讲的个人独资企业、合伙企业，它们如果满足企业所得税法规定的相关要件，就有可能适用税法的相关规定。

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，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。



纳税筹划指南

由于不同企业类型所缴纳的所得税是不同的，具有法人资格的企业，如有限责任公司和股份有限公司缴纳企业所得税，而不具有法人资格的个人独资企业和合伙企业则不需要缴纳企业所得税，只需要其投资者缴纳个人所得税。目前，个人独资企业和合伙企业的投资者适用5%到35%的超额累进税率，而法人企业则缴纳25%的企业所得税，因此，通过有限责任公司与个人独资企业或者合伙企

业之间的互相转换可以实现税收负担的最低。

筹划案例 1-1: 某有限责任公司有 5 位股东, 分别占 20% 的股份。2008 年度, 该有限责任公司的纯收入 (即应纳税所得额) 为 100 万元, 应当缴纳企业所得税 25 万元。假设税后利润全部分配, 请计算每位股东所获得的税后利润, 并提出纳税筹划方案。

【筹划方案】 该有限责任公司的税后利润为: $100 - 25 = 75$ 万 (元)。每位股东可以分得税后利润: $75 \div 5 = 15$ 万 (元)。根据《个人所得税法》的规定, 股息所得需要缴纳 20% 的所得税。每位股东需要缴纳个人所得税: $15 \times 20\% = 3$ 万 (元)。每位股东可以获得税后利润: $15 - 3 = 12$ 万 (元)。整个分配过程共缴纳所得税: $25 + 3 \times 5 = 40$ 万 (元)。

为了减轻税收负担, 可以将该有限公司的性质转变为合伙企业, 由于合伙企业应纳税所得额的计算与有限公司应纳税所得额的计算基本相同, 可以近似认为该合伙企业的应纳税所得额为 100 万元, 每位合伙人应当分得利润 20 万元。5 位合伙人应当缴纳个人所得税额为: $(200,000 \times 35\% - 6750) \times 5 = 316,250$ (元)。通过纳税筹划, 减轻税收负担: $400,000 - 316,250 = 83,750$ (元)。由于该有限责任公司的股东分配利润以后还要缴纳个人所得税, 因此, 小型有限责任公司的税收负担是比较重的, 可以考虑转换企业的性质来降低税收。

二、居民企业与非居民企业

第二条 【企业分类及其含义】 企业分为居民企业和非居民企业。

本法所称居民企业, 是指依法在中国境内成立, 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。

本法所称非居民企业, 是指依照外国 (地区) 法律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。

《企业所得税法实施条例》

第三条 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 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 企业所得税法第二条第三款所称机构、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，包括委托单位或者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。

第一百三十二条 在香港特别行政区、澳门特别行政区和台湾地区成立的企业，参照适用企业所得税法第二条第二款、第三款的有关规定。



法律条文解析

《企业所得税法》第2条第1款所规定的“企业”实际上是指应当缴纳企业所得税的企业和其他组织，即个人独资企业和合伙企业被排除在外，以后各个条款所规定的“企业”也应当按照这一原则来解释。因此，可以认为该条是对企业所得税的纳税人的分类。《企业所得税法实施条例》第3条对企业的含义进行了解释，可以认为这一解释包括了除国家机关以外的各类组织。除企业以外，属于纳税主体的非企业组织包括事业单位、社会团体、民办非企业单位、基金会、外国商会、农民专业合作社以及其他组织。其中，事业单位是指以实现社会公共

利益为目的，由国家机构或其他组织利用国有资产而依法设立的从事社会公共服务活动的组织。社会团体，是指中国公民自愿组成，为实现会员共同意愿，按照其章程开展活动的非营利性社会组织。民办非企业单位是指企业事业单位、社会团体和其他社会力量以及公民个人利用非国有资产举办的，从事非营利性社会服务活动的社会组织。基金会，是指利用自然人、法人或者其他组织捐赠的财产，以从事公益事业为目的，按照《基金会管理条例》的规定成立的非营利性法人。外国商会是指外国在中国境内的商业机构及人员依照本规定在中国境内成立，不从事任何商业活动的非营利性团体。农民专业合作社是在农村家庭承包经营基础上，同类农产品的生产经营者或者同类农业生产经营服务的提供者、利用者，自愿联合、民主管理的互助性经济组织。

《企业所得税法》第2条第2款规定了居民企业的定义。根据该定义，居民企业有两类：第一类是依照中国法律在中国境内成立的企业，该类企业不论其实际管理机构是否在中国都属于居民企业，根据我国相关法律的规定，企业在中国境内依照中国法律成立，其实际管理机构一般都在中国境内，很少有将实际管理机构设在中国境外的，当然，即使企业将其实际管理中心设置在中国境外，也属于中国的居民企业；第二类是依照外国（地区）法律成立的实际管理机构在中国境内的企业，也就是该类企业的核心标准是实际管理机构在中国境内。关于实际管理机构的具体内涵，《企业所得税法实施条例》第4条进行了规定，即对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。

《企业所得税法》第2条第3款规定了非居民企业的定义。按照排除法，一个企业如果不构成中国的居民企业，就应当属于中国的非居民企业。但非居民企业并不包括和中国没有任何关系的外国企业，它是对某些与中国具有联系但是又不构成居民企业的企业的界定。根据本款的定义，非居民企业一定是依照外国（地区）法律成立的，否则就属于中国企业，也就是居民企业了。同时，非居民企业的实际管理机构一定不在中国境内，否则就属于居民企业了。非居民企业实际上也可以分为两类：一类是在中国设立了机构、场所的企业，一类是在中国境内没有设立机构、场所的企业。对于前一类企业，其机构、场所必须不能构成实际管理机构，否则就是中国的居民企业了，而不问其是否有来源于中国境内的所得。对于后一类企业，其必须有来源于中国境内的所得，才能构成中国的非居民企业，否则就是一个和中国没有任何联系的外国企业。