

新企业

所得税法解析

XINQIYESUODESHUIFAJIEXI

《新企业所得税法解析》编委会



三秦出版社

新企业所得税法解析

《新企业所得税法解析》编委会

三秦出版社

图书在版编目(CIP)数据

新企业所得税法解析/《新企业所得税法解析》编委会.
—西安:三秦出版社,2008.5

ISBN 978-7-80736-386-6

I. 新… II. 新… 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(2008)第 067729 号

新企业所得税法解析

编 者	《新企业所得税法解析》编委会
出版发行	三秦出版社 新华书店经销
社 址	西安市北大街 147 号
电 话	(029)87205106
邮政编码	710003
印 刷	陕西奇彩印务有限责任公司
开 本	787 × 1092 1/16
印 张	18.5
字 数	400 千字
版 次	2008 年 5 月第 1 版 2008 年 5 月第 1 次印刷
印 数	1 - 20000
标准书号	ISBN 978-7-80736-386-6
定 价	30.00 元

主 编： 刘小燕 （陕西省财政厅厅长）

赵 恒 （陕西省国税局局长）

副主编： 韩中林 （陕西省财政厅副厅长）

刘明权 （陕西省国税局副局长）

赵常顺 （陕西省地税局总经济师）

编 委： 乔 朴 解 青 董天学

张建朝 陈伍爱 程玉锦

李永明 凤亚慧 王 敏

韩 奇 王 璐 王卫华

刘 洵 张 辉 郭 磊

杨尚华 高民才 张 燕

赵 亮 王首元

前 言

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》,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》,自2008年1月1日起施行。新税法统一了内、外资企业所得税两套税法,对于优化我国经济结构和促进产业升级,为企业营造公平竞争的税收法律环境,具有十分重要的意义,是我国社会主义市场经济发展新阶段的一项制度创新,是经济制度走向成熟和规范的标志。为便于广大财税干部、企业财务人员、税务中介人员等学习新《企业所得税法》及其实施条例,了解新企业所得税法的出台背景、立法精神和主要内容,我们组织省财政厅、省地税局、省国税局相关人员编写了本书。

本书由绪论、新税法讲解、附录三大部分构成。新税法讲解部分按照新《企业所得税法》内容结构分九章。为便于学习和查阅使用,本书专门设置附录部分,收录新《企业所得税法》出台后的一系列政策性文件和新旧企业所得税法对照有关内容。随着国家关于新税法政策性文件的进一步出台和旧政策的调整,在实际执行过程中,应以最新正式文件为准。

由于编写时间仓促,编者水平有限,书中难免有缺憾之处,敬请读者提出宝贵意见,以利我们进一步改进。

编 者

二〇〇八年五月

目 录

绪 论

第一节	我国企业所得税的起源与发展	(1)
第二节	企业所得税法立法的必要性和意义	(5)
第三节	企业所得税法的若干问题	(9)
第四节	《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》与原企业所得税法的主要差异	(12)

第一章 总 则

第一节	纳税人	(16)
第二节	居民企业和非居民企业	(20)
第三节	征税对象	(23)
第四节	税 率	(25)

第二章 收 入

第一节	收入总额	(26)
第二节	收入总额确认的原则	(31)
第三节	不征税收入	(37)

第三章 税前扣除

第一节	税前扣除的基本原则	(40)
第二节	准予税前扣除项目	(43)
第三节	部分准予扣除项目的具体范围和标准	(47)
第四节	不得扣除项目	(56)

第四章 资产的税务处理

- 第一节 资产税务处理的基本规定 (61)
- 第二节 固定资产的税务处理 (63)
- 第三节 生物资产的税务处理 (69)
- 第四节 无形资产的税务处理 (72)
- 第五节 投资资产的税务处理 (75)
- 第六节 存货的税务处理 (76)
- 第七节 长期待摊费用 (79)
- 第八节 企业重组业务中资产的税务处理 (81)

第五章 应纳税所得额和应纳税额

- 第一节 应纳税所得额 (82)
- 第二节 应纳税额 (84)

第六章 税收优惠

- 第一节 企业所得税优惠的指导思想和调整原则 (87)
- 第二节 税收优惠方式 (89)
- 第三节 企业所得税优惠政策的主要内容 (91)

第七章 源泉扣缴

- 第一节 源泉扣缴所得税 (111)
- 第二节 源泉扣缴所得税管理 (114)
- 第三节 源泉扣缴所得税计算 (115)

第八章 特别纳税调整

- 第一节 转让定价税务调整 (118)
- 第二节 受控外国公司有关企业所得税的处理 (126)
- 第三节 资本弱化及其纳税调整 (128)
- 第四节 一般反避税制度 (129)
- 第五节 纳税调整加收利息 (130)

第九章 征收管理

- 第一节 纳税地点 (132)

第二节 企业所得税纳税申报	(135)
---------------------	-------

第十章 附 则

附 录

附录1 中华人民共和国企业所得税法	(140)
附录2 中华人民共和国国务院令512号	(150)
附录3 企业所得税法律法规要点新旧对照	(174)
附录4 国家税务总局关于企业所得税预缴问题的通知	(216)
附录5 国家税务总局关于印发《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理暂行办法》的通知	(217)
附录6 国家税务总局关于印发《企业所得税核定征收办法(试行)》的通知	(225)
附录7 国家税务总局关于印发《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表》等报表的通知	(232)
附录8 国家税务总局关于印发《新企业所得税法精神宣传提纲》的通知	(246)
附录9 国家税务总局关于小型微利企业所得税预缴问题的通知	(265)
附录10 财政部国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知	(266)
附录11 财政部国家税务总局关于贯彻落实国务院关于实施企业所得税过渡优惠政策有关问题的通知	(271)
附录12 国家税务总局关于做好2007年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知	(281)

绪 论

第一节 我国企业所得税的起源与发展

一 新中国成立前的企业所得税制度

中国所得税制度创建始于20世纪之初。清末宣统年间（大约为1910年），曾起草过《所得税章程》，包括对企业所得和个人所得征税的内容，但因社会经济等原因未能公布施行。

1912年中华民国成立后，国民政府制定了《所得税条例》，并于1914年初公布，但因社会动乱，企业生产经营不稳定等原因，在此后二十多年间未能真正施行。

1936年，国民政府公布《所得税暂行条例》，自同年10月1日起施行。这是中国历史上第一次实质性的开征所得税。

1943年，国民政府公布《所得税法》，进一步提高了所得税的法律地位，并成为政府组织财政收入的重要方式之一。

二 新中国成立至改革开放前的企业所得税制度

1950年1月30日，政务院发布《全国税政实施要则》，规定全国设置14个税种，其中涉及对所得征税的有工商业税（所得税部分）、存款利息所得税和薪金报酬所得税等三种税收。

工商业税（所得税部分）主要征税对象是私营企业、集体企业和个体工商户的应税所得。国营企业因政府有关部门直接参与经营和管理，其财务核算制度也与一般企业差异较大，所以国营企业实行利润上缴制度，而不缴纳所得税。这种制度的设计适应了当时中国高度集中的计划经济管理体制的需要。

1958年和1973年我国进行了两次重大的税制改革，其核心是简化税制，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业税，不征所得税。在这个阶段，各项税收收入占财政收入的比重有所提高，达50%左右，但国营企业上缴的利润仍是国家财政收入的主要来源之一。在税收收入中，国内销售环节征收的货物税和劳务税是主体税收，占税收总额的比例在70%以上，工商企业上缴的所得税收入占税收总额的比重较小。

三 改革开放后的企业所得税制度

改革开放以来，我国税制建设进入了一个新的发展时期，税收收入逐步成为政府财政收入的主要来源，同时税收成为国家宏观经济调控的重要手段。

（一）1978年至1982年的企业所得税制度

改革开放以后，为适应引进国外资金、技术和人才，开展对外经济技术合作，根据党中央统一部署，税制改革工作在“七五”计划期间逐步推开。1980年9月10日，第五届全国人民代表大会第三次会议通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》并公布实施，企业所得税税率确定为30%，另按应纳税所得额附征10%的地方所得税。

1981年12月13日，第五届全国人民代表大会第四次会议通过了《中华人民共和国外国企业所得税法》，实行20%至40%的5级超额累进税率，另按应纳税的所得额附征10%的地方所得税。上述改革标志着与中国社会主义有计划的市场经济体制相适应的所得税制度改革开始起步。

（二）1983年至1990年的企业所得税制度

作为企业改革和城市改革的一项重大措施，1983年国务院决定在全国试行国营企业“利改税”，即将建国后实行了三十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。

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，国营企业调节税的税率由财税部门根据企业盈利状况由企业主管部门核定；小型企业等适用10%至55%的8级超额累进税率。

1985年4月11日，国务院发布了《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》，纳税人为从事工业、商业、服务业、建筑安装业、交通运输业和其他行业的独立核算的集体企业，实行10%至55%的8级超额累进税率。原来对集体企业征收的工商业税（所得税部分）同时停止执行。

1988年6月25日，国务院发布了《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》，纳税人为从事工业、建筑业、交通运输业、商业、饮食业和其他行业的城乡私营企业，税率为35%。

国营企业“利改税”和集体企业、私营企业所得税制度的出台，重新确定了国家与企业的分配关系，税收收入迅速增长，税收占财政收入和国内生产总值的比重大幅上升，税收的财政职能和经济杠杆作用都得到了较好的发挥，使我国的企业所得税制度建设进入健康发展的新阶段。

（三）1991年至今的企业所得税制度

为适应中国建立社会主义市场经济体制的新形势，进一步扩大改革开放，支持国有企业参与市场竞争，按照统一税法、简化税制、公平税负、促进竞争的原则，国家分别统一了外资企业所得税和内资企业所得税。

1991年4月，第七届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》，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》和《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。上述改革标志着中国的所得税制度改革向着法制化、科学化和规范化的方向迈出了重

要的步伐。

1994年国家又进行了分税制改革。其中企业所得税制度改革,除规定铁路运输、国家邮政、商业银行、海洋石油天然气企业缴纳的企业所得税为中央收入,上缴中央财政外,其他企业缴纳的企业所得税按企业级次决定收入级次,即中央企业缴纳的企业所得税属于中央收入,缴入中央金库;省(市)级企业缴纳的企业所得税属于省(市)级收入,缴入省(市)级金库;县级以下企业缴纳的企业所得税属于县级收入,缴入县级金库;股份制企业缴纳的企业所得税按照各级次所持有的股份比例分别属于各级次收入,缴入各所属级次。

2002年,国家对企业所得税收入又实行了分享改革,规定铁路运输(包括广铁集团)、国家邮政、中国工商银行、中国农业银行、中国银行、中国建设银行、国家开发银行、中国农业发展银行、中国进出口银行以及海洋石油天然气企业缴纳的企业所得税(包括滞纳金、罚款收入)为中央收入,上缴中央财政。其他企业所得税(包括滞纳金、罚款收入)为中央和地方共享收入,按比例分别上缴中央财政和地方财政。具体比例为:2002年中央分享50%,地方分享50%。2003年至今中央分享60%,地方分享40%。

四 两法合并前企业所得税制度的基本情况

企业所得税改革形成了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》和《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》两套税制,在纳税人、扣除项目、优惠政策等方面都存在一定差异。

(一) 企业所得税暂行条例

《中华人民共和国企业所得税暂行条例》适用于内资企业,纳税人为中国境内的国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业和其他组织。征税对象为纳税人来源于中国境内、境外的生产、经营所得和其他所得。纳税人每个纳税年度的收入总额减去准予扣除项目金额以后的余额为应纳税所得额。企业在工资性支出、公益性捐赠、广告费、职工教育经费、职工福利费和职工工会经费等方面实行限额内或标准内税前扣除。法定的基准

税率为33%，年度应纳税所得额在3万元以下的企业，以及3万元以上10万元以下的企业分别适用18%和27%的照顾性税率。

(二) 外商投资企业和外国企业所得税法

《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》适用于外资企业，纳税人为外商投资企业和外国企业。征税对象是外商投资企业和外国企业的生产、经营所得和其他所得。纳税人每个纳税年度的收入总额减去准予扣除项目金额以后的余额，为应纳税所得额。企业基本上实行成本费用税前据实扣除的办法。企业所得税实行30%的比例税率，另按应纳税所得额征收3%的地方所得税，综合税率亦为33%。为加大吸引外商投资的政策力度，国家实施了一系列税收优惠政策，主要包括生产性外商投资企业享受企业所得税“两免三减半”优惠，投资港口码头和能源类的外资企业享受企业所得税“五免五减半”，对设在经济特区、经济技术开发区等地区的生产性外资企业实行15%、24%低税率优惠政策。

第二节 企业所得税法立法的必要性和意义

一 企业所得税立法的必要性

实行改革开放以来，中国先后经历了建设有计划的商品经济和建设社会主义市场经济的发展阶段，早期，我国资本短缺，经济发展困难。为吸引外资、发展经济，对外资企业采取了有别于内资企业的税收政策，实践证明这对改革开放、吸引外资、促进经济发展发挥了重要作用。截至2006年底，全国累计批准外资企业59.4万户，实际使用外资6919亿美元。2006年外资企业缴纳各类税款7950亿元，占全国税收总量的21.12%。但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WTO后，国内市场对外资企业进一步开放，内资企业也逐渐融入世界经济体系之中，面临越来越大的竞争压

力,继续实行不同的内资、外资企业所得税法,已经不适应建立和发展社会主义市场经济的要求,矛盾日趋突出,统一内资、外资企业所得税势在必行。

(一) 统一内外资企业所得税,是进一步完善我国社会主义市场经济体制的需要

经过多年的改革开放,我国的政治经济形势发生了巨大变化,国有、民营和外资等不同经济性质的企业共同发展,特别是随着国有企业改革和投融资体制改革的深入,不同性质企业之间相互参股、控股情况十分普遍,企业组织形式向多元混合方向发展,继续实行按内资、外资性质分设的两套税法已经难以适应新的情况。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运行规则,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、透明的税收制度是我国进一步完善市场经济体制的要求。

(二) 统一内外资企业所得税,是我国加入WTO后新形势的需要

改革开放初期,由于对外资进入我国市场存在一些准入限制,为了鼓励吸引外资,国家对外资企业在所得税方面给予较多的优惠政策是必要的。随着我国改革开放的深入特别是我国加入WTO后,对外资企业的若干市场准入限制措施相继取消,继续对外资企业实行超国民待遇,对内资企业不公平。根据全国企业所得税税源调查资料测算,内资企业平均实际税负为25%左右,外资企业平均实际税负为15%左右,内资企业高出外资企业近10个百分点。税负上的巨大差距使得内资企业和外资企业在市场竞争中不能处于公平竞争的地位,削弱了内资企业的竞争力。因此,迫切需要按照公平竞争的原则,对各类企业实行统一的所得税制度。

(三) 建立统一和规范的企业所得税制度,是促进国民经济健康有序发展的需要

随着经济全球化的深入发展和社会主义市场经济体制不断完善,我国吸引外资面临的国内外环境正在发生深刻变化。世界产业结构已进入以知识经

济为核心的阶段,经济增长更多地依靠科技进步和产业的知识含量。现行吸引外资的政策虽对促进技术进步和管理水平的提高,促进我国国民经济持续快速健康发展等方面都有重要作用,但吸引外资也存在一些问题。

(1) 现行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。究其原因:一是引资水分较大,假外资比例高。通过外流资本转回投资的“返程投资”方式,形成许多假外资,享受相关外资税收优惠。二是企业采用优惠区域内注册、区外经营的方式规避正常缴税。三是部分地区擅开减免税口子,对区域外企业承诺给予特殊区域优惠政策,引导不公平的税收竞争。

(2) 引资质量不高。大多数外资基本上是投向技术含量低的劳动密集型和来料加工等一般加工业。这些行业主要以消耗国内的自然资源和牺牲环境为发展代价,加剧了我国环境的承受力和资源的承载力,也给一些极力想将传统产业中一些高能耗、高污染的产业转移到我国的发达国家以可乘之机。因此,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,在进一步清理涉外税收优惠的基础上,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,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,促进国民经济有序健康地发展。

(四) 统一内外资企业所得税,是贯彻“五个统筹”、促进区域协调发展的需要

我国吸收的外商直接投资中,东部沿海省市占了绝大部分,中部地区次之,西部地区最少。由于外商投资主要集中在东部地区,由此导致东西部经济发展差距越来越大。西部12省区国内生产总值占全国国内生产总值的比例太低,财政收入中西部地区占全国财政收入的比例也太低。东西部地区较大的经济发展差距不仅带来了一些社会经济和政治问题,也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,保留甚至适当增加中西部优惠,是新的经济形势发展的要求,是与十六届三中全会

制定的“统筹城乡发展、统筹区域发展、统筹经济社会发展、统筹人与自然和谐发展、统筹国内发展和对外开放”的政策目标和任务相一致的。同时，充分利用税收政策杠杆，适当加大支持社会公益事业和环保事业发展的政策力度，促进社会经济可持续发展和全面进步。

（五）统一内外资企业所得税，是完善我国企业所得税制度的需要

现行内、外资两套企业所得税法律法规实施十多年来，由于我国社会经济情况发生了很大变化，而两套税法却没有针对新情况及时修订，已经不能完全适应当前的需要：如两套税法的立法级次不同，外资税法为全国人大制定的法律，而内资税法是国务院制定的条例，属行政法规；大量税收优惠政策的存在使企业平均实际税负远低于法定名义税率，削弱了法定税率的意义；税收优惠政策目标过多且存在相互交叉，影响了政策效力的发挥；条款内容大于原则，大量政策以部门规范性文件的形式存在，削弱了企业所得税法的严肃性和刚性等。此外，近年来国际税制改革也十分频繁，为了适应经济全球化的要求，许多新的税收政策内容也亟须补充到税法当中去。因此，为适应新形势的需要，有必要借鉴国际经验，统一内外资企业所得税，进一步完善我国企业所得税制度。

二 统一内外资企业所得税法的意义

改革现行企业所得税制，统一内外资企业所得税法，具有重要的现实意义和深远的历史意义。

（一）有利于为企业创造公平竞争的税收环境

公平竞争是市场经济的一个重要特征和客观要求，《企业所得税法》对各类企业实行统一的所得税制度，合理调整企业所得税负担和政策待遇水平，可以促进各类企业在同一税收制度平台上开展公平竞争。

（二）有利于促进经济增长方式转变和产业结构升级

《企业所得税法》实行鼓励节约资源能源、保护环境以及发展高新技术

等以产业优惠为主的税收优惠政策,将有利于进一步发挥税收的调控作用,有利于引导我国经济增长方式转变,推动我国产业结构的优化升级。

(三) 有利于促进区域经济的协调发展

《企业所得税法》将优惠重点由以区域优惠为主转向以产业优惠为主,同时对西部地区需要重点扶持的产业继续实行所得税优惠政策,有利于推动西部地区加快发展,逐步缩小地区差距。

(四) 有利于提高我国利用外资的质量和水平

《企业所得税法》根据国家产业政策需要设置优惠政策,可以积极引导外资投资方向,在更高层次上促进国民经济结构调整和经济增长方式转变,提高我国利用外资的质量和水平。

(五) 有利于推动我国税制的现代化建设

20世纪80年代以来,国际上展开了以“降低税率、扩大税基、税收中性、严格征管”为主要特征的税制改革。进入新世纪,随着经济全球化的深入发展,各国纷纷推出了新的减税计划,从而形成了新一轮的世界性税制改革。在此背景下,我国《企业所得税法》降低法定税率,调整税收优惠政策,不仅符合“宽税基、低税率”的国际税制改革的成功经验,而且使我国企业所得税制更符合我国实际,对于促进我国企业提高自主创新能力,增强企业发展的后劲具有重要作用。

第三节 企业所得税法的若干问题

一 企业所得税改革的指导思想

企业所得税改革的指导思想是:根据科学发展观和完善社会主义市场经