



《中华人民共和国企业所得税法》
《中华人民共和国企业所得税法实施条例》

新企业所得税法操作实务

方昌飞 / 编著



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE

根据新企业所得税法及实施条例编著

新企业所得税法操作实务

方昌飞 编著
刘淑湘 主审

立信会计出版社

图书在版编目(CIP)数据

新企业所得税法操作实务/方昌飞编著. —上海:立信
会计出版社, 2008. 1

ISBN 978-7-5429-1962-5

I. 新… II. 方… III. 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(2008)第 001229 号

责任编辑 洪梅春 刘 塑
封面设计 周崇文

新企业所得税法操作实务

出版发行	立信会计出版社	
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码 200235
电 话	(021)64411389	传 真 (021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	E-mail lxaph@sh163.net
网上书店	www.lixinbook.com	Tel: (021)64411071
经 销	各地新华书店	

印 刷	立信会计常熟市印刷联营厂	
开 本	890 毫米×1240 毫米	1/32
印 张	10.625	插 页 2
字 数	292 千字	
版 次	2008 年 1 月第 1 版	
印 次	2008 年 1 月第 1 次	
印 数	1—4 000	
书 号	ISBN 978-7-5429-1962-5/F · 1731	
定 价	20.00 元	

如有印订差错 请与本社联系调换

序 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以“两税并轨”为主旨的《中华人民共和国企业所得税法》,于2008年1月1日起施行,从而结束了中国多年的内资、外资企业税负彼此不同的“分制”时代,对各类企业产生了深远的影响。

内资、外资企业所得税合并,众盼已久,引人注目,税制改革影响到每一个企业,给企业带来考验,对企业财务人员的业务水平提出了更高的要求。认清新的税制改革形势,掌握最新政策,规避税制改革给企业带来的影响,抓住契机推动企业的经济增长,是每一个企业都必须关注和思考的重大课题。新企业所得税法的实施及税收优惠政策在“简税制、宽税基、低税率、严征管”税制改革思路下,税收法制进程不断推进,要求与税相关人员必须认真学习新企业所得税法,弄清新旧税法之间的差异和衔接,探索纳税筹划新方法。为切实解决企业经营中会计和税收的难点、疑点,并及时为企业经营决策提供信息支持,有效地控制经营风险,理解新企业所得税法,掌握新旧税法的变化,了解企业税收优惠的政策,弄清新税法与会计的差异,把握新税法的实务操作方法,我们编写了本书。

本书分为六章,分别为企业所得税改革的主要内容、新企业所得税法详解及实例操作、新企业所得税法与原企业所得

税对照比较、新企业所得税法与原外商投资企业和外国企业所得税法对照比较、新企业所得税法与会计差异分析及实例、新企业所得税法实施以后企业应注意的问题。同时,还附录了相关的法律法规。本书可作为纳税人、税务干部、教育工作者了解我国最新税收法规的工具书。

本书特点一是文字简明,内容全面,能帮助读者较容易地了解新税法的主要内容;二是可操作性较强,列举各种实例进行细致分析,能帮助税务干部、企业股东、总经理、总会计师、财务总监、财务(税务)经理、会计主管、审计、会计专员及各部门高、中层管理者等掌握政策,熟练地运用新税法,掌握实务操作要领与处理技巧。

尽管我们已经尽了最大努力,但难免有疏漏和不足,敬请读者批评指正。同时,必须说明一点,即实际纳税要以最新税法规定为准。如果书中有的内容与新的税收法律、法规内容不一致,应以最新的文件规定为执行依据。

编 者

2008年1月

目 录

第一章 新企业所得税改革的主要内容·····	1
第一节 “两法合并”的指导思想和原则·····	1
第二节 企业所得税改革的主要内容·····	2
第三节 新企业所得税制对企业的影响·····	7
第二章 新企业所得税法详解及实例操作 ·····	10
第一节 纳税人和税率 ·····	10
第二节 应税收入 ·····	20
第三节 扣除项目 ·····	37
第四节 资产的税务处理 ·····	63
第五节 企业重组与清算 ·····	76
第六节 特别纳税调整 ·····	80
第七节 税收优惠 ·····	87
第八节 应纳税额的计算 ·····	98
第九节 征收管理·····	108
第十节 过渡性优惠·····	114
第三章 新企业所得税法与原企业所得税对照比较·····	117
第一节 纳税人和税率对照比较·····	117
第二节 应税收入的对照比较·····	123

第三节	扣除项目的对照比较·····	126
第四节	企业重组的对照比较·····	143
第四章	新企业所得税法与原外商投资企业和外国 企业所得税法对照比较·····	151
第一节	纳税人和税率对照比较·····	151
第二节	应税收入的对照比较·····	157
第三节	扣除项目的对照比较·····	159
第五章	新企业所得税法与会计差异分析及实例·····	174
第一节	税法和会计制度的差异分析·····	174
第二节	收入确认的差异分析·····	182
第三节	扣除项目的差异分析·····	202
第四节	资产的差异分析·····	217
第六章	新企业所得税法实施以后企业应注意 的问题·····	238
第一节	税收筹划应注意的问题·····	238
第二节	加强企业存货控制·····	246
第三节	加强会计核算·····	252
第四节	实务操作中常见问题分析·····	262
附录一	中华人民共和国企业所得税法·····	291
附录二	中华人民共和国企业所得税法实施条例·····	303

第一章 企业所得税改革的主要内容

第一节 “两法合并”的指导思想和原则

《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)已由中华人民共和国第十届全国人民代表大会第五次会议于2007年3月16日通过,自2008年1月1日起施行,从而结束了中国多年的内资、外资企业税负彼此不同的“分制”时代,对各类企业产生了深远的影响。在“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革思路下,税收法制进程不断推进,纳税人认真学习新所得税法变得尤为必要和迫切。为切实解决企业经营中的税收难点和疑点,及时为企业经营决策提供信息支持,并有效地控制经营风险,企业必须把握新的税制改革形势,掌握最新政策,及时掌握新企业所得税法的内涵及税收优惠政策、税率、税前扣除等方面内容。

抓住新企业所得税法实施的契机,推动企业的经济增长,是每一个企业都必须关注和思考的重大课题。

一、企业所得税改革的指导思想

企业所得税改革体现了“四个统一”:内资、外资企业适用统一的企业所得税法;统一并适当降低企业所得税税率;统一

和规范税前扣除办法和标准；统一税收优惠政策，实行“产业优惠为主、区域优惠为辅”的新税收优惠体系。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济体制的总体要求，按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革原则，借鉴国际经验，建立各类企业统一适用的科学、规范的企业所得税制度，为各类企业创造公平的市场竞争环境。

二、企业所得税改革原则

按照上述指导思想，企业所得税改革遵循以下原则：一是贯彻公平税负原则，解决目前内资、外资企业税收待遇不同，税负差异较大的问题。二是落实科学发展观原则，统筹经济社会和区域协调发展，促进环境保护和社会全面进步，实现国民经济的可持续发展。三是发挥调控作用原则，按照国家产业政策要求，推动产业升级和技术进步，优化国民经济结构。四是参照国际惯例原则，借鉴世界各国税制改革最新经验，进一步充实和完善企业所得税制度，尽可能体现税法的科学性、完备性和前瞻性。五是理顺分配关系原则，兼顾财政承受能力和纳税人负担水平，有效地组织财政收入。六是有利于征收管理原则，规范征管行为，方便纳税人，降低税收征纳成本。

第二节 企业所得税改革的主要内容

企业所得税改革的主要内容为：统一内外资企业所得税，实行法人所得税，降低名义税率、将新的税率确定为 25%，规范税前扣除办法和标准，特别纳税调整，调整优惠政策导

向等。

一、统一内资、外资企业所得税

《企业所得税法》第六十条规定：“1991年4月9日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》和1993年12月13日国务院发布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》同时废止。”宣告了内资、外资企业有了统一的企业所得税法。

二、实行法人所得税

新所得税制以法人为标准确定纳税人。实行法人税制是企业所得税制改革的方向。将纳税人的范围确定为企业和其他取得收入的组织，规定个人独资企业和合伙企业不适用该法。按照国际上的通行做法，新所得税制采用了规范的“居民企业”和“非居民企业”的概念，居民企业承担全面纳税义务，就其境内外全部所得纳税；非居民企业承担有限纳税义务，一般只就其来源于我国境内的所得纳税。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。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。居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内未设立

机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

三、降低名义税率

企业所得税的税率为 25%;非居民企业取得《企业所得税法》第三条第三款规定的所得,适用税率为 20%;符合条件的小型微利企业,减按 20%的税率征收企业所得税;国家需要重点扶持的高新技术企业,减按 15%的税率征收企业所得税。

四、规范税前扣除办法和标准

新所得税制对企业实际发生的有关固定资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产和存货等方面的支出扣除作了统一规范。企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额 12% 以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。

在计算应纳税所得额时,不得扣除的有:向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项;企业所得税税款;税收滞纳金;罚金、罚款和被没收财物的损失;《企业所得税法》第九条规定以外的捐赠支出;赞助支出;未经核定的准备金支出。

在计算应纳税所得额时,企业按照规定计算的固定资产折旧,准予扣除,不得计算折旧扣除的固定资产有:房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产;以经营租赁方式租入的固定资产;以融资租赁方式租出的固定资产;已足额提取折旧仍继

续使用的固定资产；与经营活动无关的固定资产；单独估价作为固定资产入账的土地。

在计算应纳税所得额时，企业按照规定计算的无形资产摊销费用，准予扣除。不得计算摊销费用扣除的无形资产有：自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产；自创商誉；与经营活动无关的无形资产。

在计算应纳税所得额时，企业发生的下列支出，作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除：已足额提取折旧的固定资产的改建支出；租入固定资产的改建支出；固定资产的大修理支出。

企业对外投资期间，投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除。企业使用或者销售存货，按照规定计算的存货成本，准予在计算应纳税所得额时扣除。企业转让资产，该项资产的净值，准予在计算应纳税所得额时扣除。

五、调整优惠政策导向

（一）产业政策导向

国家对重点扶持和鼓励发展的产业和项目，给予企业所得税优惠。企业的下列所得，可以免征、减征企业所得税：从事农、林、牧、渔业项目的所得；从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得；从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得；符合条件的技术转让所得；《企业所得税法》第三条第三款规定的所得。创业投资企业从事国家需要重点扶持和鼓励的创业投资，可以按投资额的一定比例抵扣应纳税所得额。企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。企业综

合利用资源,生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入,可以在计算应纳税所得额时减计收入。企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额,可以按一定比例实行税额抵免。

(二) 政策导向

民族自治地方的自治机关对本民族自治地方的企业应缴纳的企业所得税中属于地方分享的部分,可以决定减征或者免征。自治州、自治县决定减征或者免征的,须报省、自治区、直辖市人民政府批准。

(三) 过渡

《企业所得税法》公布前已经批准设立的企业,依照当时的税收法律、行政法规规定,享受低税率优惠的,按照国务院规定,可以在该法施行后 5 年内,逐步过渡到该法规定的税率;享受定期减免税优惠的,按照国务院规定,可以在该法施行后继续享受到期满为止,但因未获利而尚未享受优惠的,优惠期限从该法施行年度起计算。法律设置的发展对外经济合作和技术交流的特定地区内,以及国务院已规定执行上述地区特殊政策的地区内新设立的国家需要重点扶持的高新技术企业,可以享受过渡性优惠,具体办法由国务院规定。国家已确定的其他鼓励类企业,可以按照国务院规定享受减免税优惠。

六、特别纳税调整

(1) 关联企业业务往来特别纳税调整。企业与其关联方之间的业务往来,不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法

调整。企业与其关联方共同开发、受让无形资产,或者共同提供、接受劳务发生的成本,在计算应纳税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊。企业可以向税务机关提出与其关联方之间业务往来的定价原则和计算方法,税务机关与企业协商、确认后,达成预约定价安排。

企业不提供与其关联方之间业务往来资料,或者提供虚假、不完整资料,未能真实反映其关联业务往来情况的,税务机关有权依法核定其应纳税所得额。

(2) 利息支出特别纳税调整。企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出,不得在计算应纳税所得额时扣除。

(3) 非合理商业目的安排特别税务调整。企业实施其他不具有合理商业目的的安排,而减少其应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。

第三节 新企业所得税制对企业的影响

新所得税制对内资企业的影响,实际上相当于减税,主要体现在两个方面:一方面是内资企业工资可以放开,以前对多数内资企业采取计税工资制,只要职工的工资超过 1 600 元,企业就需要缴税。两税合一后就可以取消计税工资的做法,工资全部在成本列支,并提高折旧率、捐赠和广告的列支,向国际惯例靠拢。这些有利于内资企业积极引进人才和加快企业技术研发。另一方面就是减税效应,采取五种方式对现行税收优惠政策进行了整合。确定的税收优惠的主要内容包括:促进技术创新和科技进步、鼓励基础设施建设、鼓励农业

发展及环境保护与节能、支持安全生产、促进公益事业和照顾弱势群体,以及自然灾害专项减免税优惠政策等。同时,由于总体上降低了法定税率,提高了税前扣除标准,与现行税法的口径相比,财政减收约 930 亿元,其中内资企业所得税减收约 1 340 亿元,外资企业所得税增收约 410 亿元。

如果考虑对原享受法定税收优惠的老企业实行过渡措施因素,在新税法实施当年带来的财政减收将更大一些,税收优惠五种方式中,有多种特殊类别的企业受到了“特别关照”,分别是小型微利企业、国家需要重点扶持的高新技术企业、创业投资企业、劳服企业、福利企业等。对符合条件的小型微利企业实行 20% 的优惠税率,对国家需要重点扶持的高新技术企业实行 15% 的优惠税率,扩大对创业投资企业的税收优惠,以及企业投资于环境保护、节能节水、安全生产等方面的税收优惠。同时,保留对农林牧渔业、基础设施投资的税收优惠政策。对劳服企业、福利企业、资源综合利用企业的直接减免税政策采取替代性优惠政策,有助于扶持这些企业的成长。小型微利企业的竞争处于弱势,故而略微加以扶持。高新技术企业中有些符合国家产业支持的政策,因此需要进一步优惠。至于创投公司,由于“死亡率”相当高,其受到的扶持力度应该更大。事实上,大多数国家对创投公司的税收优惠力度都很大。

此外,国家这次对企业投资于环境保护、节能节水等方面提供税收优惠的做法凸显了国家税收政策的一个重大变化,那就是政府不再把税收仅仅作为财政收入的手段,更是把国家的战略政策注入其中。企业的税率适当下调,也就是给企业让利。

两税并轨后,内资企业将有可能更好地发挥本土优势,提高经营效益。新的税率由名义的 33%降为 25%,从国际数据来看,这一税率处于适中偏低的水平。总之,新企业所得税法对企业的发展提供了极有利的条件。企业要领会新税法内容,对应纳税所得额、税收优惠、特别纳税调整作全面了解。

第二章 新企业所得税法 详解及实例操作

第一节 纳税人和税率

纳税人分为两类:居民企业和非居民企业。

征税范围分为两大类:居民企业和非居民企业。

居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。

非居民企业又分为两大类。具体如下:

非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,缴纳企业所得税。

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

实际联系,是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有据以取得所得的股权、债权,以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产等。

企业所得税的税率为 25%。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与