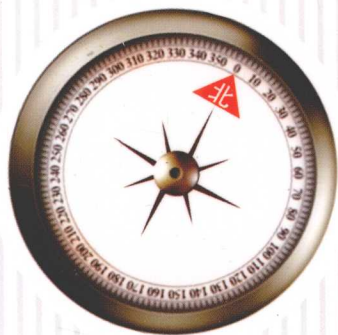


这是一位财税专家以精湛理论与经验积淀倾心编著的书。存放案头，对您正在进行的企业所得税汇算清缴定有帮助。

企业所得税 汇算清缴 指南

刘玉章 编著



清华大学出版社
www.tup.tsinghua.edu.cn



北京交通大学出版社
<http://press.bjtu.edu.cn>

企业所得税汇算 清缴指南

刘玉章 编著

清华大学出版社
北京交通大学出版社

· 北京 ·

内 容 简 介

本书以《企业所得税年度纳税申报表》为主线,通过对企业所得税法规的解读,帮助读者掌握与运用税收法律法规,依法纳税、避免误交税,分析税收与会计核算的差异,掌握纳税调整的方法,解决企业所得税汇算清缴中的疑难问题,减少企业涉税风险,帮助企业在税制改革中开源节流,提高经济效益,弥补金融危机给企业带来的不利影响。

本书是企业财务会计人员、税务管理人员做好企业所得税汇算清缴工作的业务操作指南,是税务人员、注册会计师、注册税务师必备的业务参考书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

版权所有,侵权必究。侵权举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税汇算清缴指南/刘玉章编著. —北京:清华大学出版社;北京交通大学出版社, 2010. 1

ISBN 978-7-81123-557-9

I. ①企… II. ①刘… III. ①企业-所得税-税收管理-中国-指南
IV. ①F812.424-62

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第236515号

责任编辑:解 坤

出版发行:清华大学出版社 邮编:100084 电话:010-62776969

北京交通大学出版社 邮编:100044 电话:010-51686414

印刷者:北京泽宇印刷有限公司

经 销:全国新华书店

开 本:170×235 印张:24 字数:485千字

版 次:2010年1月第1版 2010年1月第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-81123-557-9/F·594

印 数:1~4 000册 定价:42.00元

本书如有质量问题,请向北京交通大学出版社质监组反映。对您的意见和批评,我们表示欢迎和感谢。
投诉电话:010-51686043, 51686008; 传真:010-62225406; E-mail: press@bjtu.edu.cn。

按照中共中央制定的“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革基本原则，2007年3月16日第十届全国人大第五次会议表决通过了《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《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》。在此基础上财政部、国家税务总局、海关总署等国务院有关部门经过三年的努力为企业所得税法制定了配套的规章制度，使得我国企业所得税法制体系的改革逐步得到完善。

在《企业所得税法》发布之前，我国财务会计制度已经进行了重大改革。2006年2月15日，财政部制定并发布了《企业会计准则——基本准则》和38项具体准则；当年12月4日财政部又以第41号令发布了新的《企业财务通则》（以下简称“两则”）。现在，不仅上市公司在施行“两则”，其他企业也在逐渐过渡执行。

由于“两则”公布在前，企业所得税法制定在后，为了降低税收征纳双方的核算成本，企业所得税法及其实施条例中包含了大量的“两则”元素，在收入的确认、成本费用的扣除、资产的税务处理等方面尽量与“两则”趋同。但是，由于税法与财会制度服务于不同的主体，其差异又在所难免。值得赞赏的是，国家税务总局为新税法的实施制定了一套完善的《企业所得税年度纳税申报表》，这套报表体现了《企业所得税法》的立法精神，充分反映了税收与会计核算的差异，巧妙地解决了财税差异的调整，实现了申报表填报、汇总的自动化。

《企业所得税法》从2008年起实施，由于与新税法配套的文件相对滞后，使得多数企业2008年所得税汇算清缴存在纳税差错，连税务总局的文件也承认“对于2009年5月31日后确定的个别政策，涉及纳税调整，需要补、退企业所得税款”，企业面临的问题是：2008年多交、少交的税款应当怎样处理？

现在，2009年的企业所得税汇算清缴在即，企业对于企业所得税法及其实施条例和相关规章制度需要进一步加深了解和熟悉，并且能运用到企业所得税的纳税申报中，做好企业所得税汇算清缴前的各项准备工作，应对即将到来的汇算清缴。

2009年是增值税转型改革年，增值税、消费税和营业税是我国流转税体系中三大主体税种，在我国税制中占有十分重要的地位。流转税的改革涉及各行各业，势必形成对企业所得税纳税的深度影响。

为了宣传流转税改革的内容,探讨企业所得税法的真谛,树立新的纳税理念,掌握企业所得税汇算清缴的操作技巧,帮助企业做好所得税汇算清缴工作,作者编写了这本教材。

一、本书的基本内容是作者近两年在清华大学研究生班、中央国家机关高级会计人员继续教育培训班及中国海洋石油集团、蒙牛集团、神华集团、中国移动、普天集团等多家大型企业集团内训时所讲授过的,得到学员的普遍认可,具有一定的实际操作意义。

二、本书以《企业所得税法》及其实施条例为准绳,分析、运用税收优惠政策,力求使企业依法纳税,按税收政策充分享受到税收优惠,不交过头税。

三、本书以《企业所得税年度纳税申报表》为主线,以收入、成本费用报表为基础,以资产管理、税额抵免、税收优惠等报表为补充,用纳税调整表做纽带,将全部数字汇集到年度纳税申报表为目的,使企业所得税法的税收征管跃然书中。

四、本书运用会计语言,按照会计准则的规定进行账务处理,按照企业所得税法的规定进行纳税申报,分析税法与企业会计准则的差异,把这种差异填报在纳税报表中;为防止企业纳税差错,适时提醒企业把财税差异登记在《纳税调整台账》上。

五、本书运用所得税准则的理论,在纳税调整之后,进行规范的所得税会计处理,使纳税调整后的会计数字与企业所得税纳税申报表中数字保持一致。

本书编写的目的是为企业解决所得税汇算清缴中的难题,减少企业涉税风险,帮助企业在税制改革中开源节流,提高经济效益,迅速弥补金融危机所带来的影响。但是,由于作者理论水平和财税操作经验的不足,差错在所难免,敬请广大读者不吝赐教。

刘玉章

2009年12月1日于北京

第一章 企业所得税概述	(1)
第一节 企业所得税概念	(1)
第二节 纳税义务人、征税对象与税率	(3)
第三节 应纳税所得额的计算	(9)
第四节 资产的税务处理	(23)
第五节 应纳税额的计算	(29)
第六节 所得税的源泉扣缴	(39)
第七节 企业所得税征收管理	(42)
第二章 企业所得税汇算清缴的管理	(114)
第一节 企业所得税汇算清缴	(114)
第二节 企业所得税减免的管理	(118)
第三节 非居民企业所得税汇算清缴的管理	(128)
第三章 试决算技巧在汇算清缴中的应用	(145)
第一节 试决算的目的	(145)
第二节 试决算前的准备工作	(146)
第三节 试决算的方法	(147)
第四章 收入总额的税务处理实务	(148)
第一节 销售收入确认的原则和条件	(148)
第二节 商品销售收入	(149)
第三节 提供劳务收入	(168)
第四节 视同销售收入	(171)
第五节 营业外收入	(184)
第五章 资产税务处理的操作实务	(204)
第一节 固定资产	(204)
第二节 无形资产	(210)
第三节 长期股权投资	(220)
第四节 长期待摊费用	(233)
第五节 存货	(234)

第六节 资产损失的税前扣除	(245)
第六章 企业所得税的税收优惠	(256)
第一节 免税收入的优惠	(256)
第二节 减计收入的优惠	(261)
第三节 加计扣除的优惠	(262)
第四节 减、免所得额的优惠	(264)
第五节 减免税的优惠	(268)
第六节 创业投资企业抵扣应纳税所得额	(286)
第七节 抵免所得税额的优惠	(287)
第七章 税前扣除项目的操作技巧	(289)
第一节 扣除项目的纳税处理方法	(289)
第二节 销售费用的扣除	(290)
第三节 管理费用的扣除	(292)
第四节 财务费用的扣除	(305)
第八章 企业重组的税务处理操作实务	(317)
第一节 企业重组概述	(317)
第二节 企业法律形式改变的税务处理	(319)
第三节 企业债务重组的税务处理	(321)
第四节 资产收购的税务处理	(326)
第五节 股权收购的税务处理	(332)
第六节 企业合并的税务处理	(337)
第七节 企业分立的税务处理	(344)
第九章 特别纳税调整	(348)
第一节 防范关联交易避税	(349)
第二节 防范避税地避税	(369)
第三节 一般反避税管理	(371)
第四节 法律责任	(373)
第五节 相应调整及国际磋商	(374)
后记	(375)

第一章

企业所得税概述

第一节 企业所得税概念

一、我国企业所得税法的建立和完善

企业所得税，是国家对境内企业生产、经营所得和其他所得征收的一种税。它是国家参与企业利润分配的重要手段。企业所得税法是指国家制定的用以调整企业所得税征收与缴纳之间权利及义务关系的法律规范。2007 年之前，我国企业所得税法的基本规范是 1993 年 12 月 13 日国务院颁布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（以下简称《暂行条例》）。

外商投资企业和外国企业所得税法是指国家制定的用以调整外商投资企业和外国企业所得税征收与缴纳之间权利及义务关系的法律规范。2007 年之前，外商投资企业和外国企业所得税的基本规范，是 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》（简称《外商投资企业和外国企业所得税法》）。《外商投资企业和外国企业所得税法》是为了适应外资企业特点，专门对境内外资企业的纯收益征收的一种税。其他性质的企业不适用该法。

2007 年 3 月 16 日，十届全国人大五次会议闭幕会表决通过了《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》），并于当日公布。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《实施条例》）于 2007 年 11 月 28 日国务院第 197 次常务会议通过，于当年 12 月 6 日公布，是对企业所得税法有关规定的细化，一并自 2008 年 1 月 1 日起施行。《企业所得税法》将取代 1991 年 4 月 9 日公布的《外商投资企业和外国企业所得税法》和 1993 年 12 月 13 日发布的《暂行条例》，实现两法合一。

企业所得税法的基本要求，即“五个统一”、“两个过渡”。“五个统一”是统一了内、外资企业的税收制度，统一并适当降低税率，统一并规范税前扣除范围和标准，统一并规范税收优惠政策，统一并规范税收征管要求。“两个过渡”：一是



对新税法公布前已经批准设立、享受企业所得税低税率和定期减免税优惠的老企业，给予过渡性照顾；二是对在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（珠海、深圳、汕头、厦门、海南五个特区和上海浦东新区）内新设立的国家需要重点扶持的高新技术企业，给予过渡性税收优惠。

二、企业所得税的特点

（一）征税对象是企业应纳税所得额

企业所得税的征税对象是企业的应纳税所得额，它是纳税人每一纳税年度的收入总额，减除不征税收入、免税收入、各项扣除及允许弥补的以前年度亏损后的余额。它既不是企业实现的会计利润额，也不是企业的销售额或营业额。因此，企业所得税是一种不同于流转税的税种。

（二）应纳税所得额的计算复杂

企业所得税的计税依据是应纳税所得额。应纳税所得额与企业的会计利润是两个不同的概念，虽然《企业所得税法》尽量地与《企业会计准则》趋同，但是由于二者的服务对象不同又必然存在差异。应纳税所得额是在企业按照会计准则规定核算的会计利润总额的基础上，根据税法的规定作相应的纳税调增、纳税调减后计算得出的。为此，应纳税所得额的计算要涉及一定时期成本、费用和损失的归集和分摊，并且为了对纳税人的不同项目实行区别对待，还需要通过不予计列的项目把某些收入排除在应纳税所得额之外，或对某些支出给予一定的限制，从而使得应纳税所得额的计算较为复杂，需要通过纳税调整加以处理。这与流转税一般是直接依据销售收入或营业收入计税有较大的不同。

（三）企业所得税以量能负担为征税原则

企业所得税以纳税人的生产、经营所得和其他所得为税基，贯彻量能负担的征税原则，即所得多的多征，所得少的少征，无所得的不征。也就是按照纳税人有无所得和负担能力大小来确定所得税的税收负担。纳税人有所得，说明其有负担能力才予征税；纳税人无所得，就是没有负担能力，就不征税。而在有所得、有负担能力的纳税人中，所得多、负担能力强的多征税；所得少、负担能力弱的少征税。这种所得税负担与纳税人所得的多少联系起来征税的办法，体现了税收公平原则。

（四）实行按年计征，分期预缴，年终汇算清缴的征收办法

会计利润是计算应纳税所得额的基础，利润是企业一定时期生产经营成果的最终反映，一般按会计年度计算。企业所得税一般也是以一年的应纳税所得额为计税依据，分月或分季预缴，年终汇算清缴，多退少补。对实际经营不足一年的企业，要将经营期间的所得额换算成一年的所得额，计算应纳的所得税额。

三、企业所得税的作用

（一）促进企业改善经营管理活动，提升企业的盈利能力

由于企业所得税只对利润征税，往往采用比例税率，因此对大多数企业来说承担相同的税负水平。相对于累进税率，采用比例税率的企业所得税更有利于促使企业改善经营管理，努力降低成本，提高盈利能力和水平。

（二）调节产业结构，促进经营发展

所得税的调节作用在于公平税负、量能负担，虽然世界各国的法人所得税往往采用比例税率的形式，在一定程度上削弱了所得税的调控功能；但在税制设计中，世界各国往往通过各项税收优惠政策的实施，发挥政府在对纳税人投资、产业结构调整、环境治理等方面的调控作用。

（三）为国家建设筹集财政资金

税收的首要职能就是筹集财政收入。随着我国收入向企业和居民分配的倾斜，随着经济的发展和企业盈利水平的提高，企业所得税占全部税收收入的比重越来越高，将成为我国税制的主体税种之一。

第二节 纳税义务人、征税对象与税率

一、纳税义务人

《企业所得税法》第一条规定：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。

《企业所得税法》把企业分为居民企业和非居民企业。这是根据企业纳税义务的范围宽窄进行的分类，不同的企业在向我国政府缴纳所得税时，纳税义务不同。把企业分为居民企业 and 非居民企业是为了更好地保障我国税收管辖权的有效行使。税收管辖权是一国政府在征税方面的主权，是国家主权的重要组成部分。根据国际上的通行做法，我国选择了地域管辖权和居民管辖权的双重管辖权标准，最大限度地维护我国的税收利益。

（一）居民企业

《企业所得税法》第二条规定：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。

企业所得税纳税人的纳税义务与该国税制密切相关。由于税收管辖权是国家主权的重要组成部分，而国家主权的行使一般要遵从属地原则和属人原则，因此一国的税收管辖权在征税范围上也必须服从属地原则和属人原则。具体到

企业所得税的征收,根据属地原则,一国有权对企业来源于本国境内的一切所得征税,而不论取得这笔所得的是本国企业还是外国企业;根据属人原则,一国有权对本国企业的一切所得征税,而不论这笔所得来源于本国境内还是境外。根据我国的实际情况,借鉴国际通行做法,《企业所得税法》采用了“登记注册地标准”和“实际管辖控制地标准”相结合的办法,规定为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为居民企业。这里所讲的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、社会团体及其他取得收入的组织;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。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。

(二) 非居民企业

《企业所得税法》第二条规定: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》按照“登记注册地标准”和“实际管辖控制地标准”相结合的双重标准,明确了对非居民企业的判断标准,即实际管理机构不在中国境内的外国企业,只要具备以下两个条件之一,即属于非居民企业:一是在中国境内设立机构、场所;二是没有设立机构、场所,但是取得了来源于中国境内的所得。在这两个条件中,第二个条件比较容易判断,第一个条件比较复杂,到底什么是机构、场所?

《实施条例》第五条规定,《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:

- ① 管理机构、营业机构、办事机构;
- ② 工厂、农场、开采自然资源的场所;
- ③ 提供劳务的场所;
- ④ 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所;
- ⑤ 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。

《企业所得税法》在这里明确规定,虽然外国企业不在我国设立机构、场所,但通过其在中国境内的代理人从事上述活动,可根据实际情况视同设立机构、场所处理。视同的条件包括以下3个方面,且必须同时具备。

(1) 接受外国企业委托的主体,既可以是中国境内的单位,也可以是中国境

内的个人。

(2) 代理活动必须是经常的,而非偶然发生的。

(3) 代理的具体行为,包括代理签订合同或者储存、交付货物等。

二、征税对象

企业所得税的征税对象是指企业生产经营所得、其他所得和清算所得。

(一) 征税对象的确定原则

1. 居民企业的征税对象

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。这是对居民企业应纳税所得额范围的规定。居民企业不仅要就其境内所得向本国政府纳税,而且还要就其境外来源的所得向本国政府纳税。居民企业就境内外一切所得(或称全球所得)向居住国政府纳税的义务,称为无限纳税义务。

2. 非居民企业的征税对象

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。

所称实际联系是指以下两点。

(1) 非居民企业取得的所得,是通过该机构场所拥有的股权、债权而取得的。例如,非居民企业通过该机构场所对其他企业进行权益性投资或债权性投资而获得的股息、红利或利息收入,就可以认定为与该机构、场所有实际联系。

(2) 非居民企业取得的所得,是通过该机构场所拥有、管理和控制的财产取得的。例如,非居民企业将该机构场所拥有、管理或控制的房产对外出租获取租金,就可以认定这笔租金收入与该机构、场所有实际联系。

(二) 征收对象的具体内容

《企业所得税法》第三条所称的所得,包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。

(1) 销售货物所得。该项所得是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品及其他存货取得的所得。

(2) 提供劳务所得。该项所得是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教



育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工及其他劳务服务活动取得的所得。

(3) 转让财产所得。该项所得是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的所得。

(4) 股息、红利等权益性投资所得。该项所得是指企业因权益性投资从被投资方取得的所得。

(5) 利息所得。该项所得是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者他人占用本企业资金取得的所得，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等所得。

(6) 租金所得。该项所得是指企业提供固定资产、包装物或者其他资产的使用权取得的所得。

(7) 特许权使用费所得。该项所得是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权及其他特许权的使用权取得的所得。

(8) 接受捐赠所得。该项所得是指企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。

(9) 其他所得。该项所得是指除以上列举外的也应当缴纳企业所得税的其他所得，包括企业资产溢价所得、逾期未退包装物押金所得、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组所得、补贴所得、违约金所得、汇兑收益等。由国务院财政、税务主管部门确定。

(三) 企业应税所得来源地的判断标准

应税所得来源地的判断标准直接关系到企业纳税义务的大小，也涉及国家之间及国内不同地区之间税收管辖权的问题。在充分考虑随着经济的发展出现许多新情况、新问题的基础上，借鉴国际惯例，《实施条例》进一步明确了所得来源于中国境内、境外的划分标准。

(1) 销售货物所得，该所得按照交易活动发生地确定。

(2) 提供劳务所得，该所得按照劳务发生地确定。

(3) 转让财产所得，不动产转让所得按照不动产所在地确定，动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定，权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。

(4) 股息、红利等权益性投资所得，该所得按照分配所得的企业所在地确定。

(5) 利息所得、租金所得、特许权使用费所得，此三项所得按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定，或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。

(6) 其他所得，该项所得由国务院财政、税务主管部门确定。

三、企业所得税的税率

(一) 企业所得税的税率为 25%

新税法按照十六届三中全会提出的“简税制、宽税基、低税率、严征管”税制改革的基本原则,结合我国财政的承受能力、企业负担水平,考虑世界上其他国家和地区的实际税率水平,特别是周边国家和地区的实际税率水平等因素,将企业所得税的税率确定为 25%。据了解,全世界实行所得税的国家(地区)有 159 个,平均税率为 28.6%;我国周边 18 个实行所得税的国家(地区)的平均税率为 26.7%。我国新的税率水平在国际上处于适中偏低的水平,有利于提高企业的竞争能力并吸引外商投资。

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,税率为 25%。

(二) 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%

作为税收优惠政策,《企业所得税法》第二十七条规定:本法第三条第三款规定的所得可以免征、减征企业所得税。《实施条例》第九十一条规定:非居民企业取得《企业所得税法》第二十七条第(五)项规定的所得,减按 10% 的税率征收企业所得税。

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,适用税率为 20%。但在实际征收时减按 10% 的税率征收企业所得税。这是国际上通行的对企业支付给非居民企业的利息、股息、特许权使用费和某些服务费,按预提税率征收预提税。预提税作为所得税的一种源泉管理方式,有助于避免税款流失。对于支付给非居民企业的款项征收预提税还体现了来源国对预提项目享有优先征税权,预提税的税率通常低于一般税率,反映了来源国优先征税权的部分让渡。对于非居民企业,预提税往往就是最终税,预提税率是来源国征税权的体现,在税收协定中往往相互给予更优惠的预提税税率,通常称为“协定税率”。新税法对预提税的税率通过税收优惠加以规定。

上述规定应从以下几方面来掌握。

(1) 非居民企业取得《企业所得税法》第三条第三款规定的所得,减按 10% 的税率征收企业所得税。

《企业所得税法》第三条第三款规定的所得,包括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。对这部分所得税法第

四条规定的是20%的法定税率,《实施条例》第九十一条规定减按10%的税率征收,是将10%作为优惠税率。

(2) 外国政府贷给中国政府的贷款,往往带有一定的援助意义,利率相对较低。为了有利于我国获得更多的建设资金,对外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得,免于征税。

(3) 国际金融组织包括国际货币基金组织、世界银行、亚洲开发银行等以优惠利率向中国政府或企业贷款,有利于缓解国内建设资金紧缺,应当给予免税优惠。

非居民企业适用税率如图1-1所示。

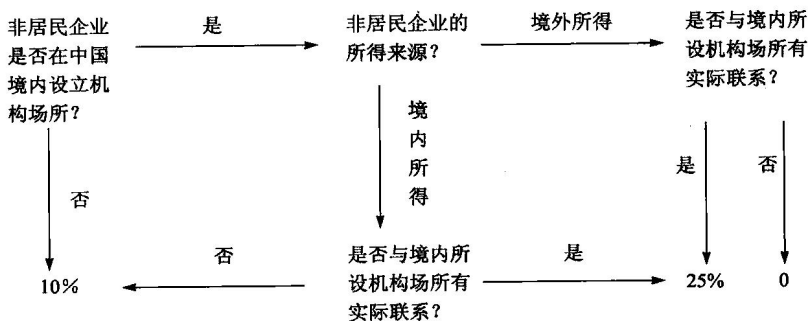


图1-1 非居民企业适用税率示意图

特别提示

非居民企业下列所得可以免征企业所得税:

- ① 外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得;
- ② 国际金融组织向中国政府和企业提供优惠贷款取得的利息所得;
- ③ 经国务院批准的其他所得。

根据《财政部、国家税务总局关于执行企业所得税优惠政策若干问题的通知》(财税[2009]69号)规定:所称国际金融组织,包括国际货币基金组织、世界银行、亚洲开发银行、国际开发协会、国际农业发展基金、欧洲投资银行及财政部和国家税务总局确定的其他国际金融组织;所称优惠贷款,是指低于金融企业同期同类贷款利率水平的贷款。

(4) 授权国务院可以做除外规定,即“经国务院批准的其他所得”可以免税,既是一个兜底条款,又体现了《企业所得税法》具有一定的灵活性,可保持条例的稳定性。

(5) 关于外国企业从我国取得的利息、特许权使用费等所得免征企业所得税的处理。

《关于外商投资企业和外国企业原有若干税收优惠政策取消后有关事项处理的通知》(国税发[2008]23号)规定:外国企业向我国转让专有技术或提供贷款等取得所得,凡上述事项所涉及的合同是在2007年年底以前签订,且符合《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》规定免税条件,经税务机关批准给予免税的,在合同有效期内可继续给予免税,但不包括延期、补充合同或扩大的条款。

第三节 应纳税所得额的计算

应纳税所得额是企业所得税的计税依据。根据企业所得税法的规定,应纳税所得额是指企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除及允许弥补的以前年度亏损后的余额。基本公式为

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} - \text{不征税收入} - \text{免税收入} - \text{各项扣除} - \text{允许弥补的以前年度亏损}$$

企业应纳税所得额的计算,以权责发生制为原则,属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,均不作为当期的收入和费用。实施本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

权责发生制条件下,企业收入的确认一般应同时满足以下两个条件:一是支持取得该收入权利的所有事项已经发生;二是应该取得的收入额可以被合理地、准确地确定。因为权责发生制便于计算应纳税所得额,所以新税法将其规定为企业应纳税所得额的计算原则。但是,由于经济活动的复杂性,在特定情况下也可以采用收付实现制,授权国务院及国务院财政、税务主管部门根据实际情况做进一步详细规定。

一、收入总额

收入总额是指企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入。具体包括:

- ① 销售货物收入;
- ② 提供劳务收入;
- ③ 转让财产收入;
- ④ 股息、红利等权益性投资收益;
- ⑤ 利息收入;



- ⑥ 租金收入;
- ⑦ 特许权使用费收入;
- ⑧ 接受捐赠收入;
- ⑨ 其他收入。

企业取得收入的货币形式,包括现金、存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资及债务的豁免等。企业取得收入的非货币形式,包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、不准备持有至到期的债券投资、劳务及有关权益等。这些非货币形式取得的收入,应当按照公允价值确定收入额,公允价值是指按照市场价格确定的价值。

收入的具体构成介绍如下。

(一) 一般收入的确认

(1) 销售货物收入,是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品及其他存货取得的收入。

(2) 提供劳务收入,是指企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工及其他劳务服务活动取得的收入。

(3) 转让财产收入,是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

(4) 股息、红利等权益性投资收益,是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。股息、红利等权益性投资收益,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

(5) 利息收入,是指企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资,或者因他人占用本企业资金取得的收入,包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。利息收入,按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

(6) 租金收入,是指企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。租金收入,按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

(7) 特许权使用费收入,是指企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权及其他特许权的使用权取得的收入。特许权使用费收入,按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。

(8) 其他收入,是指企业取得的除《企业所得税法》第六条第(一)项至第(八)项规定的收入外的其他收入,包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。