

中华人民共和国增值税\消费税\营业税暂行条例

最新税收优惠政策运用

与减免退税操作及纳税筹划 案例精解实务全书



SHUISHOUYOUHUIZHENGCE

税务出版社

目 录

第六篇 新税法下纳税申报与税务处理

| | |
|------------------------------------|-------|
| 第五章 新企业(个人)所得税征收范围及税率 | (785) |
| 第一节 需要缴纳企业所得税的企业和单位 | (785) |
| 第二节 特殊情况下纳税人的认定 | (790) |
| 第三节 企业所得税税率的确定 | (791) |
| 第六章 新企业(个人)所得税税额的计算 | (795) |
| 第一节 新企业所得税应纳税所得额的计算 | (795) |
| 第二节 新企业所得税应纳税额的计算 | (803) |
| 第三节 新个人所得税应纳税所得额的计算 | (806) |
| 第四节 新个人所得税应纳税额的计算 | (807) |
| 第七章 新企业所得税的税务处理 | (818) |
| 第一节 新企业所得税会计核算方法 | (818) |
| 第二节 新、旧《企业所得税年度纳税申报表》的对比 | (823) |
| 第三节 关注新《企业所得税年度纳税申报表》的八大主要变化 | (825) |
| 第四节 新企业所得税的特别纳税调整 | (827) |
| 第五节 新企业所得税的税收征管方面变化的内容 | (832) |
| 第六节 新《企业所得税年度纳税申报表》详细解读 | (836) |
| 第七节 新《企业所得税年度纳税申报表》的填列 | (839) |
| 第八章 企业所得税最佳纳税筹划方案 | (842) |
| 第一节 企业所得税筹划切入点分析 | (842) |
| 第二节 企业所得税的筹划空间 | (844) |

| | | |
|-------------|-------------------------------------|--------------|
| 第三节 | 新税法下小型微利企业的筹划空间 | (846) |
| 第四节 | 企业所得税征收方式的筹划 | (849) |
| 第五节 | 企业所得税纳税筹划案例点评——巧用常设机构进行 筹划 | (850) |
| 第九章 | 企业其他税种最佳纳税筹划方案 | (853) |
| 第一节 | 契税最佳纳税筹划方案设计 | (853) |
| 第二节 | 房产税最佳纳税筹划方案设计 | (856) |
| 第三节 | 资源税最佳纳税筹划方案设计 | (858) |
| 第四节 | 印花税最佳纳税筹划方案设计 | (860) |
| 第五节 | 车船税最佳纳税筹划方案设计 | (862) |
| 第六节 | 城市维护建设税最佳纳税筹划方案设计 | (870) |
| 第七节 | 土地增值税最佳纳税筹划方案设计 | (871) |
| 第十章 | 企业流转税最佳纳税筹划方案 | (877) |
| 第一节 | 增值税最佳纳税筹划方案设计 | (877) |
| 第二节 | 消费税最佳纳税筹划方案设计 | (932) |
| 第三节 | 营业税最佳纳税筹划方案设计 | (949) |
| 第十一章 | 经典纳税筹划案例分析 | (969) |
| 第一节 | 增值税纳税筹划案例分析 | (969) |
| 第二节 | 营业税纳税筹划案例分析 | (974) |
| 第三节 | 消费税纳税筹划案例分析 | (978) |
| 第四节 | 个人所得税纳税筹划案例分析 | (980) |
| 第五节 | 企业所得税纳税筹划案例分析 | (985) |
| 第六节 | 土地增值税纳税筹划案例分析 | (988) |
| 第七节 | 特殊行业的纳税筹划案例分析 | (994) |

第七篇 中华人民共和国企业所得税法 实施条例释义与案例精解

| | | |
|------------|---------------------|---------------|
| 第一章 | 总 则 | (1001) |
| 第二章 | 应纳税所得额 | (1022) |

目 录

| | |
|------------------|--------|
| 第一节 一般规定..... | (1022) |
| 第二节 收 入..... | (1026) |
| 第三节 扣 除..... | (1058) |
| 第四节 资产的税务处理..... | (1119) |
| 第三章 应纳税额 | (1166) |

第五章 新企业(个人)所得税征收范围及税率

新《企业所得税法》首次在企业所得税领域引入了“居民企业”、“非居民企业”概念对纳税人加以区分。并在此基础上,根据其税法地位的不同,对其纳税义务、税额计算和税收征管方面做出了差异性的规定,这些差异不同于旧的税收政策。另外,新《企业所得税法》规定,除符合规定的小型微利企业外,内资企业和外商投资企业均适用于25%的税率。根据目前适用的税法,内资企业的法定企业所得税率为33%,而外商投资企业则可能适用24%或15%的优惠税率。显然,新、旧企业所得税征收范围及税率有极大不同,企业及个人需要及时了解。

第一节 需要缴纳企业所得税的企业和单位

新《企业所得税法》中纳税义务人的范围为除独资企业和合伙企业外的企业以及其他取得收入的组织,取消了以往内外资所得税法分别确定的纳税义务人的做法,同时类似于个人所得税纳税义务人居民纳税人与非居民纳税人的不同,并为体现不同企业承担不同纳税义务的原则,引进了“居民企业”和“非居民企业”的概念。在国际上,居民企业的判定标准有很多,“登记注册地标准”、“实际管理机构地标准”和“总机构所在地标准”等,结合我国的实际情况,新《企业所得税法》采用了“登记注册地标准”和“实际管理机构地标准”相结合的办法,并对居民企业和非居民企业做出了明确界定。

相应地,随着纳税义务人分类的变化,其纳税义务也相应的有所改变,新《企业所得税法》规定:“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。”这与《个人所得税法》中居民纳税人负有无限纳税义务、非居民纳税人负有有限纳税义务的相关规定十分相似的。在现行税法中,对于企业所得税中所规定的内资企业纳税义务人“应当就其生产、经营所得和其他所得,缴纳企业所得税,包括来源于中

国境内、境外的所得。”对于外商投资企业和外国企业纳税义务人规定：“外商投资企业的总机构设在中国境内，就来源于中国境内、境外的所得缴纳所得税；外国企业就来源于中国境内的所得缴纳所得税。”由此看出，新税法不再以内资企业和外资企业来划分各自不同的纳税义务，而是统一以居民企业而非居民企业加以划分，体现了纳税义务人纳税地位的公平性。在我国经济恢复发展初期，为吸引外资带动国内经济发展，我国分别制定了内资企业适用的《企业所得税法》和外资企业适用的外商投资《企业所得税法》，这种做法在国际上一些国家经济起步阶段都曾或多或少使用过。但是，随着我国经济体系的完善，我们需要参照国际上同类国家及发达国家的做法，将“公平”作为提高企业积极性的重要手段，促进经济更加平稳和有效地发展。

1. 居民企业而非居民企业的界定

企业分为居民企业而非居民企业。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。

企业所得税纳税人的纳税义务与该国实行的税收管辖权密切相关。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问题上也必须遵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还是外国。

为合理界定企业所得税纳税人的纳税范围，本法借鉴国际上的通行做法，采用了较为规范的“居民企业”和“非居民企业”的概念，并在本法第二条第一款中规定“企业分为居民企业而非居民企业”。

判定是否属于居民企业的标准一般有：登记注册地标准、生产经营地标准、实际控制管理地标准或多标准相结合等判定标准。

(1) 登记注册地标准在采用登记注册地标准的国家，是以企业是否在本国各级政府登记注册为依据，确定该企业是否为本国居民企业。依据这一标准，凡依本国法律在本国登记注册的企业，不论其总机构、管理和控制中心是否设在本国，也不论其投资者是本国人还是外国人，均可认定其为本国居民，对其所得行使课

税权。而如果一家企业没有在本国注册,就不能确认其为本国居民企业,因而本国政府也就不能对其行使税收管辖权。如美国《国内收入法典》(Internal Revenue Code)第 7701 节(a)项规定,在美国依法注册登记设立的公司,应就世界范围内的所得承担纳税义务。而不在美国注册成立的外国公司仅就在美国境内从事贸易和经营活动有实际联系的所得或特定的投资所得承担纳税义务。除美国以外,瑞典、墨西哥、英国、日本、法国、德国、意大利、澳大利亚、比利时、丹麦、印度、泰国等国家也采取登记注册地标准确定法人的居民身份。由于法人的注册成立地是唯一的,因此采用法人注册登记地标准的优点在于便于识别法人的居民身份,但其缺点在于容易产生法律规避现象。目前,有许多跨国公司为了逃避所在国的税收负担,转而在避税地设立“基地公司”以规避有关国家的税收管辖权。

(2)总机构地标准,此标准以企业的总机构是否设在本国境内为依据来确定其是否为本国居民企业。总机构是指企业进行重大经营决策以及全部经营活动和统一核算盈亏的总公司或总店。法国、新西兰、日本均采用了总机构地标准。法国税法规定,凡总公司设在国内的为本国居民企业,总公司不在国内的为外国居民企业。日本税法规定,凡在日本设有总机构、总店或总事务所的公司即为日本税法上的居民企业。

(3)管理机构地标准(又称为实际管理和控制中心所在地标准),依据这一标准,凡企业的实际管理和控制中心设在本国的,即视为本国居民企业。所谓实际管理和控制中心,是指做出和形成企业的经营管理重大决定和决策的地点,具体是指企业的董事会所在地或董事会有关经营决策会议的召集地,它不同于企业的日常经营业务管理机构所在地。采取这一标准的国家有英国、德国、加拿大、阿根廷、埃及、马来西亚、爱尔兰、卢森堡等。在这一标准的确立上,最被人广泛引用的经典案例是英国法院在 1906 年审理的“比尔斯联合采矿有限公司诉荷奥”一案。通过该案,英国税法确定了管理机构地标准:判定企业居民身份的标准在于其实际的“管理及支配中心”是否在英国境内,即以董事会行使指挥监督权力的场所、公司账簿的保管场所和召开股东大会的场所为判定依据。但管理机构地标准也存在一些弊端,有些企业任意设立主要的经营管理和控制中心以达到逃避税收的目的。为此,英国 1988 年《财政法》(Finance Act)第 66 节规定,1988 年 3 月 15 日以后在英国注册成立的公司均为英国的居民公司。

(4)除以上几种最为常见的确定居民企业的标准外,少数国家还同时或单独采用主要经营活动地标准、控股权标准。主要经营活动地标准以公司经营业务的数量为依据。实行这一标准的国家通常规定,如果一个公司占最大比例的贸易额

或利润额是在本国实现的,该企业即为本国的居民企业。控股权标准是以控制企业表决权股份的股东的居民身份为依据确定企业的居民身份,如果掌握公司表决权股份的股东具有本国居民身份,则该公司即为本国居民企业。根据我国的实际情况,借鉴国际做法,新税法采用了“登记注册地标准”和“实际管理控制地标准”相结合的办法,并在本法第二条第二款和第三款规定,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;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为非居民企业。这一划分标准改变了原外资企业所得税规定的居民企业标准,即在中国境内设立、同时总机构设在中国境内的双重条件,使我国的税收权益更广。至于实际管理控制地标准可能会引起的国与国之间由于适用标准不同而导致的双重征税问题,我们将通过对实际管理控制地的严格、规范的界定,以及税收协定予以解决。

2. 纳税人的基本规定

(1) 新法律、法规。

①新《企业所得税法》明确实行法人所得税制度:

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。

第二条规定,企业分为居民企业和非居民企业。依照中国法律、法规在中国境内成立,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。依照外国(地区)法律、法规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,为非居民企业。

②《企业所得税法实施条例》对纳税人做了解释。

第三条规定,《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。

第四条规定,《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。

第五条规定,《企业所得税法》第二条第三款所称的机构、场所,是指在中国

境内从事生产经营活动的机构、场所,包括:

- 管理机构、营业机构、办事机构。
- 工厂、农场、开采自然资源的场所。
- 提供劳务的场所。
- 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所。
- 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,包括委托单位和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。

(2) 旧法律、法规

①内资企业方面,《企业所得税暂行条例》第二条规定,下列实行独立经济核算的企业或者组织,为企业所得税的纳税义务人:

- 国有企业。
- 集体企业。
- 私营企业。
- 联营企业。
- 股份制企业。
- 有生产、经营所得和其他所得的其他组织。

《企业所得税暂行条例实施细则》第三条规定,条例第二条第一项至第五项所称国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业,是指按国家有关规定注册、登记的上述各类企业;条例第二条第六项所称有生产、经营所得和其他所得的其他组织,是指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。

第四条规定,条例第二条所称独立经济核算的企业或者组织,是指纳税人同时具备在银行开设结算账户、独立建立账簿、编制财务会计报表、独立计算盈亏等条件的企业或者组织。

②涉外企业方面,《外商投资企业和外国企业所得税法》规定的纳税人为外商投资企业和外国企业。第二条规定,外商投资企业是指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;外国企业是指在中国境内设立机构、场所,从事生产、经营和虽未设立机构、场所,而有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织。

《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第三条第二款规定,税法第

二条第二款所说的机构、场所,是指管理机构、营业机构、办事机构和工厂、开采自然资源的场所,承包建筑、安装、装配、勘探等工程作业的场所和提供劳务的场所以及营业代理人。

第二节 特殊情况下纳税人的认定

1. 企业所得税征收方式鉴定

根据纳税人的账簿设立、会计核算、纳税资料提供以及所得税申报等各种情况,税务机关可以对纳税人采用查账征收或核定征收方式缴纳企业所得税。

核定征收企业所得税是对企业的财务核算条件不符合法定的条件而采取的一种对企业所得税的征收方式,以这种征收方式征收企业所得税的企业不能享受各项企业所得税的优惠政策。即不利于企业的财务管理,从税收上看也不能享受应该享受的税收优惠,所以企业要加强财务管理,尽可能早日符合法定的条件,并采用查账征收的方式。

核定征收方式包括定额征收和核定应税所得率征收两种办法,以及其他合理的办法。

定额征收是指税务机关按照一定的标准、程序和方法,直接核定纳税人年度应纳税企业所得税额,由纳税人按规定进行申报缴纳的办法。

核定应税所得率征收是指税务机关按照一定的标准、程序和方法,预先核定纳税人的应税所得率,由纳税人根据纳税年度内的收入总额或成本费用等项目的实际发生额,按预先核定的应税所得率计算缴纳企业所得税的办法。

2. 核定征收的基本要求

实行核定应税所得额征收办法的,纳税人可按下列规定进行纳税申报:

(1) 实行按月或者季预缴,年终汇算清缴的办法申报纳税。预缴期限由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小确定。

(2) 纳税人预缴所得税时,应依照确定的应税所得额计算所属期实际应缴纳的税额进行预缴。按实际数预缴有困难的,可按上一年度应纳税额的1/12或1/4缴纳,或者经当地税务机关认可的其他方法分期预缴。预缴方法一经确定,不得随意改变。

(3) 纳税人预缴所得税或年终进行所得税汇算清缴时,应按规定填制预缴所得税申报表或《企业所得税纳税申报表》,并在规定的时限内报送主管税务机关。

该类纳税人在填制预缴所得税申报表或《企业所得税纳税申报表》时,只需填写与收入总额(或成本费用)相关的项目、应纳税所得额、适用税率和应纳税额等项目,并在备注栏中注明实行的征收办法及应税所得。

3. 定期、定额户申请核定(调整)纳税定额

个体工商户税收定期、定额征收,是指税务机关依照法律、行政法规的规定,对个体工商户在一定经营地点、一定经营时期、一定经营范围内的应纳税经营额(包括经营数量)或所得额(以下简称定额)进行核定,并以此为计税依据,确定其应纳税额的一种征收方式。此方式分为新办核定和调整核定两类。

定期定额征收税款适用于经主管税务机关认定和县以上税务机关(含县级,下同)批准的生产、经营规模小,达不到《个体工商户建账管理暂行办法》规定设置账簿标准的个体工商户的税收征收管理。

另外,纳税人、扣缴义务人的纳税申报方式有多种,纳税人可以根据自己的条件选择适合自己的申报方式。可以直接到税务机关办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表,也可以按照规定采取邮寄、数据电文或者其他方式办理上述申报、报送事项。税务机关应当建立、健全纳税人自行申报纳税制度。经税务机关批准,纳税人、扣缴义务人可以采取邮寄、数据电文方式办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表。

第三节 企业所得税税率的确定

1. 现行企业所得税税率

(1) 基本税率:企业所得税采用 33% 的税率。

(2) 两档优惠税率:年应纳税所得额在 3 万元(含 3 万元)以下的企业,暂按 18% 的税率征收企业所得税;年应纳税所得额超过 3 万元至 10 万元(含 10 万元)的企业,暂按 27% 的税率征收企业所得税。

企业所得税应纳税额的计算公式:

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{税率}$$

$$\text{应纳税所得额} = \text{利润总额} + \text{纳税调整增加额}$$

$$- \text{纳税调整减少额} - \text{弥补以前年度亏损} - \text{免税所得}$$

(3) 外商投资企业和外国企业所得税税率。

外商投资企业和外国企业应纳企业所得税税额,按照应纳税所得额和 30%

的税率计算;应纳地方所得税税额,按照应纳税所得额和3%的税率计算,两者合计为33%。

外国企业没有在中国境内设立机构、场所,取得来源于中国境内的股息、利息、租金、特许权使用费和其他所得,或者虽然在中国境内设立机构、场所,但是上述所得与其机构、场所没有实际联系的,其所得税按照应纳税所得额和20%的税率计算。

2. 2008年1月1日起施行新企业所得税税率

税率的高低决定着纳税义务人的税负水平。据统计,全世界159个实行企业所得税的国家(地区)平均税率为28.6%。而我国新的企业所得税的基准税率为25%,比原暂行条例的规定低7个百分点,比世界所得税平均税率低3.6个百分点。这在我国周围几个国家中甚至世界范围中也是偏低的。

实施细则中规定的两档优惠税率分别为15%和20%。其中能够适用15%优惠税率的企业只限于国家需要重点扶持的高新技术企业;适用20%优惠税率的企业分有两种:一是符合条件的小型微利企业;二是在中国境内未设立机构、场所的非居民企业,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非居民企业。在此第二条所述的概念中,可以看出是对旧外资《企业所得税法》中预提所得税的调整,在过去,预提所得税的税率为10%,而在新《企业所得税法》中有所调增,具体的税率见表5-1和表5-2。

该税率变化对于绝大多数内资企业来说都在相当大的程度上降低了税负,但是应当注意,新税法中对于小型微利企业的优惠税率统一调整到20%,相比现行“对年应纳税所得额在3万元(含3万元)以下的企业,暂减按18%的税率征收所得税;年应纳税所得额在10万元(含10万元)以下至3万元的企业,暂减按27%的税率征收所得税。”的规定,那些年应纳税所得额在3万元(含3万元)以下的企业,税率则上升了2个百分点。很显然,此次税率的改革体现了国家对小型微利企业的照顾扶持,但另一方面也体现了国家对促进企业产业调整,提高盈利水平的引导。

另外,小型微利企业需满足以下两个条件:

(1)制造业年度应纳税所得额不超过30万元,从业人数不超过100人,资产总额不超过3000万元。

(2)非制造业年度应纳税所得额不超过30万元,从业人数不超过80人,资产总额不超过1000万元。

对于外商投资和外商企业来说,虽然名义税率与内资企业相同,但是由于有

表 5-1 企业所得税适用表

| 档 次 | 税 率 | 适用企业 |
|-----|-----|--|
| 1 | 15% | 国家需要重点扶持的高新技术企业 |
| 2 | 20% | 1. 符合条件的小型微利企业 2. 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非居民企业 |
| 3 | 25% | 除以上特殊情形外, 内、外资企业所得税率均统一为 25% |

表 5-2 应税所得率表

| 行 业 | 应税所得率 (%) |
|----------|-----------|
| 农、林、牧、渔业 | 3 ~ 10 |
| 制造业 | 5 ~ 15 |
| 批发和零售贸易业 | 4 ~ 15 |
| 交通运输业 | 7 ~ 15 |
| 建筑业 | 8 ~ 20 |
| 饮食业 | 8 ~ 25 |
| 娱乐业 | 15 ~ 30 |
| 其他行业 | 10 ~ 30 |

一系列的税收优惠,如“设在经济特区的外商投资企业、在经济特区设立机构、场所从事生产、经营的外国企业和设在经济技术开发区的生产性外商投资企业,减按 15% 的税率征收企业所得税;设在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区的生产性外商投资企业,减按 24% 的税率征收企业所得税;设在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区或者设在国务院规定的其他地区的外商投资企业,属于能源、交通、港口、码头或者国家鼓励的其他项目的,可以减按 15% 的税率征收企业所得税”等一系列的规定,且生产经营企业经营期在 10 年以上的,还可以享受两免三减半的税收优惠政策,相对于内资企业,税负是十分偏低的。统一税率后,大多数外商投资和外商企业的实际税率实际上是有所调高,这与我国经济发展态势与企业公平发展的需求是分不开的。税率的统一使企业能够在同一片土地上充分公平地竞争,有利于挖掘企业发展的积极性,同时也从一定程度上杜绝了内资企业采取将资金转到境外再投资境内的“返程投资”方式来享受外资企业所得税优惠政策的企业扭曲行为。

【名词解释】 返程投资是指一个经济体境内投资者将其持有的货币资本或

股权转让到境外,再作为直接投资投入该经济体的经济行为。返程投资可以分为狭义和广义两种。狭义的返程投资仅指货币资本的跨境往返运动,广义的返程投资还包括反向并购导致的股权跨境转移。

第六章 新企业(个人)所得税税额的计算

企业所得税最后纳税数额的生成与收入、成本、费用、税率及相关税收政策紧密相关。在税务计算上,应纳税额是企业的应纳税所得额乘以适用税率,减除依照新《企业所得税法》关于税收优惠的规定减免和抵免的税额后的余额。因此,新企业所得税税额的计算影响着企业最终的利润,它的准确性不仅与企业的行业成本相关,更与企业的竞争地位相联。作为企业的税务处理人员,一定要掌握其中的关键环节和计算方法,准确把握各项税务优惠政策,使企业最终的税务支出达到合理状况。

第一节 新企业所得税应纳税所得额的计算

1. 新法律、法规中的相关规定

新《企业所得税法》第三条规定,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。

第五条规定,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,为应纳税所得额。

第六条规定,企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入为收入总额,其中包括:

- (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。

第七条规定,收入总额中的下列收入为不征税收入:

- (1) 财政拨款。
- (2) 依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金。
- (3) 国务院规定的其他不征税收入。

第十九条规定,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,按照下列方法计算其应纳税所得额:

- (1) 股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得,以收入全额为应纳税所得额。
- (2) 转让财产所得,以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。
- (3) 其他所得,参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。

《企业所得税法实施条例》对所得的范围和所得的确认进行了规定。

第六条规定,《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。

第七条规定,企业来源于中国境内、外的所得,按照以下原则确定:

- (1) 销售货物所得,按照交易活动发生地确定。
- (2) 提供劳务所得,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,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,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、支付所得的个人住所地确定。

(6) 其他所得,由国务院财政、税务主管部门确定。

第九条规定,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。本条例和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

第十条规定,《企业所得税法》第五条所称亏损,是指企业依照《企业所得税法》和本条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。

第十一条规定,《企业所得税法》第五十五条所称清算所得,是指企业的全部资产可变现价值或者交易价格减除资产净值、清算费用以及相关税费等后的余额。

投资方企业从被清算企业分得的剩余资产,其中相当于从被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中应当分得的部分,应当确认为股息所得;剩余资产减除上述股息所得后的余额,超过或者低于投资成本的部分,应当确认为投资资产转让所得或者损失。

第十二条规定,新《企业所得税法》中第六条所称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以及债务的豁免等;第六条所称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、劳务以及有关权益等。

第十三条规定,《企业所得税法》第六条所称企业以非货币形式取得的收入,应当按照公允价值确定收入额。所称公允价值,是指按照市场价格确定的价值。

第十四条规定,新《企业所得税法》第六条第一项所称销售货物收入,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。

第十五条规定,新《企业所得税法》第六条第二项所称提供劳务收入,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。

第十六条规定,新《企业所得税法》第六条第三项所称转让财产收入,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。

第十七条规定,新《企业所得税法》第六条第四项所称股息、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,按照被投资方做出利润分配决定的日期确认收入的实现。