

会计人员继续教育培训教材

# 新企业所得税法实施条例 解读及适用指南

本书编写组 编著

中国商业出版社

# 新企业所得税法实施条例 解读及适用指南

本书编写组 编著

中国商业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

新企业所得税法实施条例解读及适用指南/《新企业所得税法实施条例解读及适用指南》编写组编著. —北京: 中国商业出版社, 2008. 4

ISBN 978 - 7 - 5044 - 6132 - 2

I. 新… II. 新… III. 企业所得税法—条例—中国—指南 IV. D922. 222 - 62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 049649 号

责任编辑: 刘树林

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店北京发行所经销

北京市德龙公防伪印刷厂印刷

\* \*

880 × 1230 毫米 32 开 13.25 印张 359 千字

2008 年 4 月第 1 版 2008 年 4 月第 1 次印刷

定价: 30.00 元

\* \* \* \*

(如有印装质量问题可更换)

## 前 言

国务院第 197 次常务会议讨论通过的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称企业所得税法实施条例),已于 2008 年 1 月 1 日生效。

新的《企业所得税法实施条例》对 2007 年 3 月 16 日第十届全国人民代表大会通过的《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称企业所得税法)的有关规定都作了具体细化和明确。主要包括:第一,明确了有关各项支出扣除的具体范围和标准。比如,合理的工资薪金支出税前据实扣除原则,职工福利费、职工工会经费、职工教育投入的扣除标准,与生产经营活动有关的业务招待费支出、广告费和业务宣传费的支出比例和方法,等等。第二,具体规定了税收优惠的范围和办法,规定了国家需要重点扶持的高新技术企业、创业投资企业、小型微利企业等享受企业所得税优惠的纳税人应具备的条件和具体优惠方式等。第三,根据企业所得税法有关特别纳税调整的规定,借鉴国际反避税经验,具体规定了有关特别纳税调整的问题,明确了有关处理措施和手段。此外,新条例还对有关应纳税额的计算、源泉扣缴、征收管理等问题,都作了具体明确规定。

为了使广大税务工作人员能够更好地理解和执行新的《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》的规定,使各类纳税人能够更好地依法保护自己的合法权益,本书编写组编写了本书,对

新《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》进行了详细介绍,对条文逐条进行了详细、深入、精确的解读,并附有与《企业所得税法实施条例》相关的法律法规,以方便广大读者在工作、学习中使用。本书可作为广大税务工作者、各类纳税人和会计人员学习、掌握《企业所得税法实施条例》的首选教材。

由于水平有限,时间紧张,书中难免会有疏漏或者不当之处,敬请广大读者批评指正。

本书编写组

2008年2月

# 目 录

|                                                                     |       |
|---------------------------------------------------------------------|-------|
| 第一部分 新企业所得税法实施条例解读 .....                                            | (1)   |
| 第一章 总 则 .....                                                       | (1)   |
| 第二章 应纳税所得额 .....                                                    | (20)  |
| 第三章 应纳税额 .....                                                      | (168) |
| 第四章 税收优惠 .....                                                      | (188) |
| 第五章 源泉扣缴 .....                                                      | (244) |
| 第六章 特别纳税调整 .....                                                    | (260) |
| 第七章 征收管理 .....                                                      | (307) |
| 第八章 附 则 .....                                                       | (325) |
| 第二部分 国务院法制办 财政部 国家税务总局负责人<br>就《中华人民共和国企业所得税法实施条例》<br>有关问题答记者问 ..... | (330) |
| 附录:                                                                 |       |
| 中华人民共和国企业所得税法 .....                                                 | (339) |
| 中华人民共和国企业所得税法实施条例 .....                                             | (349) |
| 中华人民共和国税收征收管理法 .....                                                | (376) |
| 中华人民共和国税收征收管理法实施细则 .....                                            | (393) |

## 第一部分

# 新企业所得税法实施条例解读

## 第一章 总 则

**【本章内容解读】** 本章为本实施条例的总则部分，从第一条至第八条，共八条。作为总则，本章在整个实施条例中起到提纲挈领的作用，主要内容为本实施条例所调整法律关系的基本概念、基本原则和基本制度。由于本条例是《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）的下位法，是对企业所得税法有关规定的细化，因此本章主要是对企业所得税法的总则部分中规定的基本概念的内涵和外延作进一步解释和具体化，主要包括：对企业所得税法规定的企业所得税纳税人范围进行了明确界定，对企业所得税法规定的“所得”的定义和范围作了具体规定，此外还解释了企业所得税法总则部分其他相关概念的含义。

**第一条** 根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称企业所得税法）的规定，制定本条例。

**【解读】** 本条是关于制定本实施条例的法律依据的规定。

新的企业所得税法于2007年3月16日由第十届全国人民代表大会第五次会议通过，并将于2008年1月1日起实施。统一的企业所得税法结束了内资、外资企业适用不同税法的历史，统一了有

关纳税人的规定，统一并适当降低了企业所得税税率，统一并规范了税前扣除办法和标准，统一了税收优惠政策。为了保证这部重要法律在2008年1月1日以后能够顺利实施，使这部重要法律的有关规定能够真正得以贯彻落实，企业所得税法第五十九条规定：“国务院根据本法制定实施条例。”国务院及时发布了本实施条例，对企业所得税法的有关规定进行了必要的细化，并与企业所得税法同时于2008年1月1日起生效。因此，本条明确规定：本实施条例，是根据企业所得税法的规定制定的。

根据《中华人民共和国立法法》第五十六条规定，国务院为执行法律的规定，可以制定行政法规。本实施条例就属于这一类行政法规，通常冠以“×××法实施条例”等名称。本实施条例作为企业所得税法的下位法，目的是将企业所得税法的内容进行细化，对企业所得税法所确立的基本原则和制度作出具体规定，以增强企业所得税法的可操作性，便于税务机关和纳税人理解和执行。因此，本实施条例的规定必须与企业所得税法保持一致，不得与企业所得税法的规定相抵触，也不得违背企业所得税法的精神和基本原则，否则将被视为无效。

**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。

**【解读】** 本条是关于对不缴纳企业所得税的个人独资企业、合伙企业进行界定的规定。

本条是对企业所得税法第一条第二款所称“个人独资企业”、“合伙企业”的具体解释。企业所得税法第一条第二款规定：“个人独资企业、合伙企业不适用本法。”但是，到底哪些企业属于不适用企业所得税法的个人独资企业和合伙企业呢？企业所得税法并没有具体明确，这正是本条规定要解决的问题。

本条的规定主要包含以下两层含义：

一、排除在境外依据外国法律成立的个人独资企业和合伙企业

依照本条的规定，不适用企业所得税法的个人独资企业和合伙企业，不包括依照外国法律法规在境外成立的个人独资企业和合伙企业。境外的个人独资企业和合伙企业可能会成为企业所得税法规定的我国非居民企业纳税人（比如在中国境内取得收入，也可能在中国境内设立机构、场所并取得收入），也可能成为企业所得税法规定的我国居民企业纳税人（比如其实际管理机构在中国境内）。但是不论其为居民企业还是非居民企业，都必须严格依照企业所得税法和本条例的有关规定缴纳企业所得税，也就是说都适用企业所得税法，不属于企业所得税法第一条第二款规定的不适用企业所得税法的个人独资企业和合伙企业。

本实施条例之所以要把外国的个人独资企业和合伙企业排除在外，主要是考虑到，企业所得税法的立法原意是为了解决重复征税问题，因为个人独资企业和合伙企业的出资人对外承担无限责任，企业的财产与出资人的财产密不可分，生产经营收入也即出资人个人的收入，并由出资人缴纳个人所得税。因此，为避免重复征税，企业所得税法才规定个人独资企业和合伙企业不适用企业所得税法。而依照外国法律法规在境外成立的个人独资企业和合伙企业，其境外投资人没有在境内缴纳个人所得税，不存在重复征税的问题；而且，如不对这些企业征收企业所得税，则造成税收漏洞，影响国家税收权益；此外，对包括个人独资企业、合伙企业在内的外国企业征收企业所得税也是一直延续传统的做法，不存在异议。因此，本条明确规定，依照外国法律法规成立的个人独资企业和合伙企业，不属于企业所得税法第一条第二款规定的个人独资企业和合伙企业。

二、凡依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业和合伙企业，不缴纳企业所得税

依照本条的规定，凡是依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业和合伙企业，即属于企业所得税法第一条第二款规定的个人独资企业和合伙企业，均不适用企业所得税法，即不必缴纳企业所得税。本条所称的依照中国法律、行政法规的规定成立，主要指依

照我国先后制定的《中华人民共和国个人独资企业法》、《中华人民共和国合伙企业法》等有关法律、行政法规的规定成立的企业。

《中华人民共和国个人独资企业法》第二条规定：“本法所称个人独资企业，是指依照本法在中国境内设立，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连带责任的经营实体。”据此，个人独资企业是以投资人的个人财产对外承担无限责任的，其生产经营所得也即出资人个人所得而缴纳个人所得税，企业本身没有独立的财产和所得，所以不属于企业所得税的纳税人。

《中华人民共和国合伙企业法》第二条规定：“本法所称合伙企业，是指自然人、法人和其他组织依照本法在中国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业。”“普通合伙企业由普通合伙人组成，合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任。本法对普通合伙人承担责任的形式有特别规定的，从其规定。”“有限合伙企业由普通合伙人和有限合伙人组成，普通合伙人对合伙企业债务承担无限连带责任，有限合伙人以其认缴的出资额为限对合伙企业债务承担责任。”因此，合伙企业也是以合伙人或者普通合伙人的全部财产对外承担无限责任的。对于普通合伙企业来说，其生产经营所得也即合伙人的所得而由合伙人依法纳税；对于有限合伙企业来说，其生产经营所得也是分别由普通合伙人和有限合伙人依法纳税的，企业本身也没有独立的财产和所得，所以不属于企业所得税的纳税人。

正是基于以上原因，新的企业所得税法第一条第二款规定个人独资企业和合伙企业不适用企业所得税法，本条则进一步明确为是依据中国法律、行政法规的规定成立的个人独资企业和合伙企业，不包括非居民企业中的个人独资企业和合伙企业，以避免不必要的误解。

**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。

**【解读】**本条是关于企业所得税的纳税义务人范围的规定。

本条是对企业所得税法第二条中规定的“企业”（即企业所得税的纳税人）的具体细化。企业所得税法第二条规定：“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。”企业所得税法的这一条规定明确将纳税人划分为居民企业和非居民企业，改变了过去按经济类型划分纳税人的办法。但是，企业所得税法的这一条规定没有明确“依法在中国境内成立”和“依照外国（地区）法律成立”的企业到底包括哪些主体？也就是说企业所得税的纳税人到底包括哪些主体？这就是本条规定要解决的问题。

原《企业所得税暂行条例》第二条列举了企业所得税纳税义务人的企业类型，包括：（一）国有企业；（二）集体企业；（三）私营企业；（四）联营企业；（五）股份制企业；（六）有生产、经营所得和其他所得的其他组织。原《企业所得税暂行条例实施细则》第三条对上述企业进行了具体明确：“……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。”“……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。”原《外商投资企业和外国企业所得税法》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。”“本法所称外国企业，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。”考虑到我国的企业形式目前已经有了很大变化，原《外商投资企业和外国企业所得税法》和

原《企业所得税暂行条例》及其实施细则的上述分类不太科学。因此,本条在对新企业所得税法第二条的规定进行细化时,并没有完全照搬上述规定。

本条主要规定了以下两方面的内容:

#### 一、“依法在中国境内成立”的企业的具体范围

本条第一款对“依法在中国境内成立”的企业作了规定。根据第一款的规定,“依法在中国境内成立”的企业需要同时符合以下三个方面的条件:

(一)成立的依据为中国的法律、行政法规。“依法在中国境内成立的企业”中的“法”是指中国的法律、行政法规。目前我国法人实体中各种企业及其他组织类型分别由各个领域的法律、行政法规规定。如《中华人民共和国公司法》、《中华人民共和国全民所有制工业企业法》、《中华人民共和国乡镇企业法》、《中华人民共和国农民专业合作社法》、《中华人民共和国乡村集体所有制企业条例》、《中华人民共和国城镇集体所有制企业条例》、《事业单位登记管理暂行条例》、《社会团体登记管理条例》、《基金会管理办法》等,都是有关企业及其他取得收入的组织成立的法律、法规依据。

(二)在中国境内成立。这是属地管辖原则的体现,即在中国境内成立的企业或其他取得收入的组织,其成立条件、程序以及经营活动等方面都应当适用中国的法律、法规。属地管辖原则与一国的领土主权密切相关,是确定国家法律管辖权的基本原则之一。

(三)属于取得收入的经济组织。企业所得税是对所得征收的一种税,所以,纳税人必须是取得收入的主体,才能属于新企业所得税法规定的“企业”,即企业所得税的纳税人。本条也采取列举的方法明确了“企业”的具体范围。新企业所得税法已经规定,企业和其他取得收入的组织都统称“企业”,因此,本条明确规定:新企业所得税法规定的“企业”,包括以下各类取得收入的组织:

1. 企业。包括公司制企业和其他非公司制企业。其中公司制企业是我国现代企业制度改革的发展方向,是目前和今后我国企业的主要形式。企业是以营利为目的、从事生产经营活动的经济实体,是企业所得税法最主要的适用对象。需要注意的是,根据企业所得税法第一条第二款的规定和本实施条例第二条的规定,这里的“企业”,不包括依照中国法律、行政法规规定成立的个人独资企业、合伙企业,但是包括依照外国法律法规在境外成立的个人独资企业和合伙企业。

2. 事业单位。根据《事业单位登记管理暂行条例》第二条规定,事业单位是指国家为了社会公益目的,由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的,从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。事业单位虽然是公益性或非营利性组织,但也可能通过经营或接受捐赠等行为取得收入。

3. 社会团体。根据《社会团体登记管理条例》第二条规定,社会团体是指由中国公民自愿组成,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。社会团体也属于公益性或非营利性组织,也可能通过经营或接受捐赠等行为取得收入。

4. 其他取得收入的组织。除了上述所列企业、事业单位、社会团体之外,还有不少类型的经济组织也能够依法取得各种收入,他们当然也是企业所得税的纳税人,应当依照新企业所得税法和实施条例的规定缴纳企业所得税。实践中,这些经济组织主要包括:(1) 民办非企业单位。根据《民办非企业单位登记管理暂行条例》的规定,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。(2) 基金会。根据《基金会管理条例》规定,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,按照本条例的规定成立的非营利性法人。(3) 商会。包括中国商会和外国商会,中国商会是国内企业组织的非营利性行业协会团体,外国商会根据《外国商会管理暂行规定》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。(4) 农民专业合作社。根据《中华人民共和国农村专业合作社法》，是指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。(5) 随着经济社会发展而出现的其他类型的取得收入的组织。

## 二、“依照外国（地区）法律成立”的企业的具体范围

本条第二款对“依照外国（地区）法律成立的企业”作了进一步解释。“依照外国（地区）法律成立”的企业作为我国企业所得税的纳税人，也需要同时具备的三个条件：

(一) 成立的法律依据为外国（地区）的法律法规。这类企业虽然是中国的企业所得税的纳税人，但是并不是依据中国的法律法规成立的，而是依据中国境外的其他国家（地区）的法律法规成立的。本条规定的“依照外国（地区）法律成立”中的“法律”，属于广义的法律，包括可以作为企业成立依据的所有法律和法规。

(二) 在中国境外成立。这类企业不是在中国境内成立的，即企业的登记注册地点是在中国境外的其他国家（地区）。之所以能够成为中国的企业所得税的纳税人，是因为这类企业会取得来自于中国境内的所得。

(三) 属于取得收入的经济组织。与“依法在中国境内成立”的企业一样，这类企业也必须是能够取得收入的组织，具体包括：在中国境内设立机构、场所从事生产经营活动的外国企业，或者没有在中国境内设立机构、场所但是取得来源于中国境内的所得的外国企业，包括在中国境内进行活动并取得收入的外国慈善组织、学术机构等等。根据企业所得税法的规定，如果这类企业的实际管理机构在中国境内，就属于企业所得税法规定的居民企业纳税人，否则即属于非居民企业纳税人。

**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。

【解读】本条是关于界定企业的“实际管理机构”的规定。

本条是对新企业所得税法第二条第二款所称的“实际管理机构”的具体细化和明确。新企业所得税法第二条第二款在界定居民企业时规定：“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。”根据新企业所得税法的这一规定，即便是依照外国（地区）法律在境外成立的企业，也有可能成为负担全面纳税义务的“居民企业”纳税人。根据国际惯例，判断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、实际管理控制地标准或多标准相结合等。新企业所得税法的这一规定采取的是登记注册地标准和实际管理控制地标准相结合的原则，对于在境外登记注册的企业到底是居民企业还是非居民企业，关键就要看其实际管理机构是否在中国境内了。但是，新企业所得税法的这一条规定中，并没有明确到底什么是“实际管理机构”？这就是本条规定要解决的问题。

本条借鉴国际惯例，规定新企业所得税法第二条第二款所称的“实际管理机构”要同时符合以下三个方面的条件：

第一，对企业有实质性管理和控制的机构。即并非形式上的“橡皮图章”，而是对企业的经营能够起到实质性的影响。实质性管理和控制的机构，往往和名义上的企业行政中心不一致，多是企业为了避税而故意造成的，因而在适用税法时应当进行实质性审查，确定企业真实的管理中心所在。比如，过去往往是将作出和形成企业经营管理的重大决定和决策的地点作为企业的实质性管理和控制地，如公司的董事会或其他有关经营决策会议的召集地。然而，随着经济社会的发展和科技手段的进步，董事会等会议的召集地变得越来越难以确定，因为董事会可以在公司管理机构所在地之外寻找地点开会。如一家在中国设立机构、场所的外国公司，虽然其主要经营管理活动都在中国境内进行，但该公司的董事们可以在夏威夷召开董事会会议，或者身处全球各地的董事们通过电视电话召开会议。对于这家企业，如果我们将决定和决策作出的地点作为

实际管理控制地的判断标准，就很难确认其为中国居民企业。这些新现象、新情况模糊了董事会及决策形成地点的界定标准。不过，尽管如此，但是企业在利用资源和取得收入方面往往和其经营活动的管理中心联系密切。国际私法中对法人所在地的判断标准中，在其它客观标准无法适用时，通常可采取“最密切联系地”标准，也符合实质重于形式的原则。本条将实质性管理和控制作为认定实际管理机构的标准之一，有利于防止外国企业逃避税收征管，从而保障我国的税收主权。

第二，对企业实行全面的管理和控制的机构。如果该机构只是对该企业的一部分或并不关键的生产经营活动进行影响和控制，比如只是对在中国境内的某一个生产车间进行管理，则不被认定为实际管理机构。只有对企业的整体或者主要的生产经营活动有实际管理控制，对本企业的生产经营活动负总体责任的管理控制机构，才符合实际管理机构标准。

第三，管理和控制的内容是企业的生产经营、人员、账务、财产等。这是本条规定的界定实际管理机构的最关键标准。如果一个外国企业只是在表面上是由境外的机构对企业有实质性全面管理和控制权，但是企业的生产经营、人员、账务、财产等重要事务实际上是由在中国境内的一个机构来作出决策的，那么我们就应当认定其实际管理机构在中国境内。

上述三个条件必须同时具备，才能被认定为实际管理机构。需要说明的是，从国际上看，对实际管理机构的认定标准问题，税收法律法规中一般只作原则性规定或者不作规定，具体标准大多根据实际案例进行判断。所以，本条写的也不是很具体，财政部和税务总局会根据本条的规定和实际需要，在有关操作性的具体办法中进一步明确。对一个外国企业的实际管理机构是否在中国境内的认定，关系到这个外国企业到底是居民企业还是非居民企业的划分问题，最终既关系到这个外国企业的纳税义务大小，又关系到我国的税收利益和税收主权问题。财政部和税务总局在实践中，应考虑到既不能过于严格无限扩大，也不能过于宽松危害国家税收利益和税

收主权，关键就是要把握好：凡是同时具备上述三个条件的都应当认定为实际管理机构。

**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。

**【解读】**本条是关于外国企业在中国境内设立的“机构、场所”的范围的规定。

本条是对企业所得税法第二条第三款所称的“机构、场所”所作的具体细化和明确。企业所得税法第二条第三款规定：“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。”企业所得税法的这一款规定，明确了对非居民企业的界定标准，即实际管理机构不在中国境内的外国企业（如在中国境内即属于居民企业），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了机构、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。这两个条件中，第二个条件比较容易判断，但是第一个条件比较复杂，比如到底什么是机构、场所？如果只是在中国境内委托一个单位或者个人经常为其签合同，算不算设立了机构、场所？这些问题对于认定一个非居民企业的纳税义务大小都非常重要，但是企业所得税法的这一款规定并没有明确规定。因此，本条有必要对此作出具体明确，以便于税务机关执行。