

新企业所得税法 及实施条例

讲 解

李志远

- 管理学博士
- 中国注册会计师
- 石家庄铁道学院教授
- 博客 <http://blog.esnai.com/liydge/>



- 《**中华人民共和国企业所得税法**》已经于**2007年3月16日上午10时**，在**第十届全国人民代表大会第五次会议**进行了表决，以**高票通过**（赞成**2826票**，反对**37票**，弃权**22票**），本法将从**2008年1月1日**开始实施。

- 《**中华人民共和国企业所得税法实施条例**》于2007年**11月28日**国务院第197次常务会议通过，自**2008年1月1日**起施行。

1 企业所得税法及实施条例的颁布

- 1.1 新税制改革的背景

- **起源**（20世纪70年代末）**内外有别的税收政策**

- **现状**

《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得
税法》（全国人大，1991）

《中华人民共和国**企业所得税暂行条例**》（国务
院，1993）

- **重要作用**

改革开放、吸引外资、促进经济发展

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%**。

• 改革的必要性

(1) 内外资企业税负差异巨大，以致削弱内资企业竞争力、危及内资企业生存。

现行内外资企业所得税税率均为33%。同时，对一些特殊区域的外资企业实行24%、15%的优惠税率，对内资微利企业分别实行27%、18%的二档照顾税率等，税率档次多，使不同类型企业名义税率和实际税负差距较大。

(2) **税收优惠政策存在漏洞**，以致扭曲企业经营行为、造成财政收入减少。

如“两免三减半”、“返程投资”

“四残”人员占生产人员50%以上的，享受“即征即退”或全部退税照顾

宁波市福利企业一年的**税收优惠7.7亿元**。

每位残疾人每月**500元** 150万名 一年

**(3) 普惠制税收优惠政策影响我国利用
外资结构的优化和产业结构的调整。**

区域间经济发展的不平衡

劳动密集型、技术含量低的投资项目

污染重、能耗高的产业转移到我国

(4) 税负水平高，企业负担重

美国财经双周刊《福布斯》称，在全球59个国家和地区中，香港是仅次于阿曼的第二个税负最轻的地区，而中国则是全球税负第二重的地区。

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%。

中国专家称，经济高速发展，“税务负担指数”高是必须经历的阶段。

- **十届全国人大二次会议以来**（2004年3月），共有**541名**全国人大代表提出**16件**议案要求制定企业所得税法，统一内资企业和外资企业所得税。

- **1.2新税法的指导思想**
- 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**。

• 1.3新税法的主要特征

- 新《**企业所得税法**》参照国际通行做法，体现了“**四个统一**”：

内资企业、外资企业

统一并适当降

统一和规范税

统一税收优惠政策，

惠为辅”的新税收优惠

优惠政策将主要以亏损结转、投资抵免、加速折旧、专项扣除、税前列支等间接方式体现，而不再直接地定额减免税或降低税率。

企业为主、区域优

《企业所得税法》的基本框架

- 共8章，60条。
- 第1章“总则”共分4条，主要规定了企业所得税的**基本要素**，即**对纳税人、纳税义务和法定税率等作出规定**。
- 第2章“应纳税所得额”共17条，主要明确了**应纳税所得额、企业收入、不征税收入，允许和不得企业扣除的成本费用，公益性捐赠扣除比例，以及固定资产的折旧和无形资产的摊销、亏损结转等方面的规定**。

- 第3章“应纳税额”共3条，对**应纳税额的概念、境外所得已缴所得税抵免和间接抵免**等作了规定。
- 第4章“税收优惠”共12条，对**企业所得税的优惠范围、优惠内容、优惠方式**等作了规定。
- 第5章“源泉扣缴”共4条，对**非居民企业实行源泉扣缴的范围、扣缴人的义务、扣缴办法和时间**等作了规定。

- 第6章“特别纳税调整”共8条，对企业的关联交易、成本分摊协议、预约定价、核定程序和反避税地避税、资本弱化条款、一般反避税规则及法律责任等作出了规定，强化了反避税手段。
- 第7章“征收管理”共8条，对企业纳税地点、汇总纳税、纳税年度、汇算清缴以及货币计算单位等作了规定。
- 第8章“附则”共4条，对享受过渡性优惠的企业范围、内容，与税收协定的关系、授权国务院制定实施条例以及本法实施日期等作了规定。

• 1.4新税法实施的意义

- 统一内外资企业所得税，有利于为企业创造**公平竞争**的税收环境；
- 有利于促进**经济增长方式转变和产业结构升级**；
- 有利于促进**区域经济的协调发展**；
- 有利于提高我国**利用外资的质量和水平**；
- 有利于推动我国**税制的现代化建设**。

2 新企业所得税法及实施条例的主要变化与纳税筹划

- 2.1 纳税人及纳税义务
- 2.2 税率的组成
- 2.3 应税收入的确定
- 2.4 成本费用的税前扣除
- 2.5 资产的税务处理
- 2.6 税收优惠政策
- 2.7 反避税政策
- 2.8 过渡期政策



2.1 纳税人及纳税

取消了以往内资税法以“独立经济核算”为标准确定纳税人的规定

- 新《企业所得税法》规定，中华人民共和国

和国境内，**企业和其他取得收入的组织**

（以**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。**）的纳税
人，**企业所得税。**

- 个人独资企业、合伙企业**不适用所得税法。**

- 企业分为**居民企业**和**非居民企业**。
 居民企业，是指依法在中国境内成立，或者依照外国法律、法规在中国境内成立，但**实际管理机构**设在中国境内的企业。
 非居民企业，是指依照外国法律、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**，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。

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

参照国际的通行做法及结合我国的实际情况，采用“**登记注册地标准**”和“**实际管理机构地标准**”相结合的办法

- **机** 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；
- (三) 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所；
- (四) 其他从事生产经营活动的机构、场所。



- 新《企业所得税法》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。所得
- 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。▼

- **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。

划分源于中国境内、境外所得， 按照以下原则确定：

- （一）**销售货物所得**，按照交易活动发生地确定；
- （二）**提供劳务所得**，按照劳务发生地确定；
- （三）**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；

- **（四）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；**
- **（五）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、支付所得的个人的住所地确定；**
- **（六）其他所得，由国务院财政、税务主管部门确定。**



- **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，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。**

2.2 税率的组成

- 新《企业所得税法》规定，企业所得税的税率为25%；非居民企业在中国境内设立机构、场所的，或者虽未设立机构、场所，但在中国境内设立分支机构、场所的，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%。

以33%为主的老一套
税率体系全部取消。

- 按《条例》规定，非居民企业取得上述所得，**减按10%的税率征收企业所得税**，其中，**下列所得可以免征企业所得税**：
 - （一）**国际金融组织贷款**给中国政府和居民企业取得的利息所得；
 - （二）在中国境内未设立机构、场所的非居民企业，**从其直接投资**的国家需要重点扶持的高新技术企业**取得的股息、红利等权益性投资所得**。

- 符合条件的小型微利企业，减按20%的税率征收企业所得税；[条件](#)
- 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。[条件](#)

- **小型微利企业**，是指从事国家非限制和禁止行业，并符合下列条件的企业：
 - （一）**工业企业**，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；
 - （二）**其他企业**，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。



- **国家需要重点扶持的高新技术企业**，是指拥有核心自主知识产权，并同时符合下列条件的企业：
 - **（一）产品（服务）属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围；**
 - **（二）研究开发费用占销售收入不低于规定比例；**
 - **（三）高新技术产品（服务）收入占企业总收入不低于规定比例；**

- **（四）科技人员占企业职工总数不低于规定比例；**
- **（五）高新技术企业认定管理办法规定的其他条件。**
- **《国家重点支持的高新技术领域》和高新技术企业认定管理办法由国务院科技、财政、税务主管部门商有关部门共同制订报国务院批准后公布施行。**

2.3 应税收入的确定

- 收入总额包括：

(一) 销售货物收入

(二) 提供劳务收入

(三) 转让财产收入

(四) 股息、红利收入

(五) 利息收入

(六) 租金收入

(七) 特许权使用费收入

(八) 接受捐赠收入，

(九) 其他收入。

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



- **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。
- **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。

- **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。
- **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。
- **接受捐赠收入**，按照**实际收到捐赠资产的日期**确认收入的实现。



- 企业的下列生产经营业务可以**分期确认收入的实现**：
 - （一）以分期收款方式销售货物的，按照**合同约定的收款日期**确认收入的实现；
 - （二）企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机等，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供劳务等，持续时间超过12个月的，按照**纳税年度内完工进度或者完成的工作量**确认收入的实现。

- 采取产品分成方式取得收入的，按照**企业分得产品的时间确认收入的实现**，**其收入额按照产品的公允价值确定**。
- 企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利和利润分配等用途的，**应当视同销售货物、转让财产和提供劳务**，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

- 企业取得**收入的货币形式**，包括现金、银行存款、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。
- 企业取得**收入的非货币形式**，包括存货、固定资产、投资性房地产、生物资产、无形资产、股权投资、劳务、不准备持有至到期的债券投资等资产以及其他权益。以非货币形式取得的收入，**应当按公允价值确定收入额**。

- 收入总额

对于不纳入预算管理的各项收费均属于征税收入范畴。

对于各地政府特别是在招商引资时实行的各项优惠政策给予的各项税收返还从条例上看是要征税的。

国务院规定的其他不征税收入。

2.4 成本费用的税前扣除

- 新《企业所得税法》

的与取得

成本、费用、折旧和其他支出，准

予在计算应纳税所得额时扣除。

相关性、合理性相一致；配比原则、确定性原则不再提及

是否与企业的生产经营相关，是否合乎常理

- 企业发生的支出应当区分收益性支出和资本性支出。收益性支出在发生当期直接扣除；资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本，不得在发生当期直接扣除。

- 企业的**不征税收入**用于支出所形成的**费用或者财产**，**不得扣除或者计算**对应的**折旧、摊销扣除**。
- 除**企业所得税法**和本**条例**另有规定外，企业实际发生的**成本、费用、税金、损失和其他支出**，**不得重复扣除**。

- 企业发生的工资薪金支出，准予扣除。
- 工资薪金，是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的所有员工的所有现金或者非现金形式的劳动报酬，包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资，以及与任职或者受雇有关的其他支出。

- 企业按照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等**基本社会保险费和住房公积金**，准予扣除。
- 企业缴纳的**补充养老保险费、补充医疗保险费**，在国务院财政、税务主管部门规定的**范围和标准内**，准予扣除。

- 除企业按照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为其投资者或者职工向商业保险机构投保商业保险发生的保险费，不得扣除。

- 企业发生的**职工福利费**支出，**不超过工资薪金总额14%的部分**，准予扣除。
- 企业拨缴的**职工工会经费**支出，**不超过工资薪金总额2%的部分**，准予扣除。
- 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的**职工教育经费**支出，**不超过工资薪金总额2.5%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。**

教育经费提高了比例

- 企业发生的与生产经营活动有关的广告费和业务宣传费，按照发生额的当年销售（营业）收入扣除。取消了原来的规定。外资企业广告、业务宣传费也要按比例扣除了。
- 企业每一纳税年度发生的符合条件的广告费和业务宣传费，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

- 企业在生产经营活动中发生的合理的**不需要资本化的借款费用**，准予扣除。
- 企业为购置、建造和生产**固定资产、无形资产**和**经过12个月以上的建造**才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购建期间发生的合理的借款费用，**应当作为资本性支出计入有关资产的成本**，并按照规定扣除。

- 企业在生产经营活动中发生的**下列利息支出**，准予扣除：
- （一）非金融企业**向金融企业借款的利息支出**、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出；
- （二）非金融企业向**非金融企业借款的利息支出**，**不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分**。

- 企业在货币交易中，以及纳税年度终了将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。

- 企业按照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等专项资金，准予扣除。上述专项资金提取以后改变用途的，不得扣除。
- 企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除。

- 企业根据生产经营活动的需要**租入固定资产支付的租赁费**，按照以下方法扣除：
 - （一）以**经营租赁方式**租入固定资产发生的租赁费，按照**租赁期限均匀**扣除；
 - （二）以**融资租赁方式**租入固定资产发生的租赁费，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当**提取折旧费用**，分期扣除。

- 企业发生的**合理的劳动保护支出**，准予扣除。
- 企业之间支付的**管理费**、企业内营业机构之间支付的**租金和特许权使用费**，以及非银行企业内营业机构之间支付的**利息**，不得扣除。

- **非居民企业**在中国境内设立的机构、场所，就其**中国境外总机构**发生的与**本机构、场所生产经营有关**的费用，能够**提供总机构**出具的**费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件**，并**合理计算分摊的**，准予扣除。

- **企业**

公益性捐赠，是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

会计制度规定，按年度会计利润。

- **公益性社会团体**，是指同时**符合下列条件的基金会、慈善组织等社会团体**：
 - （一）依法登记，具有法人资格；
 - （二）以发展公益事业为宗旨，且不以营利为目的；
 - （三）全部资产及其增值为该法人所有；
 - （四）收益和营运结余主要用于设立目的的事业；

- (五) 终止后的剩余财产不归属任何个人或者
 营利组织
- (六) 首先统一了捐赠范围，只要
 是通过公益团体用于公益事业的
 捐赠均可扣除；其次是规定了
 统一的扣除标准：即年度利
 润总额的12%，废除了按应纳
 税所得额计算的烦琐标准。
- (七)
- (八) 1.5% 3% 10% 体财产
- 的分配；
- (九) 国务院、税务主管部门规定的其他
 条件。

2.5 资产的税务处理

- 企业的**各项资产**，包括**固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货**等，**以历史成本为计税基础**。
- 企业持有各项资产期间产生**资产增值或者减值**，除国务院财政、税务主管部门规定可以**确认损益**外，**不得调整该资产的计税基础**。

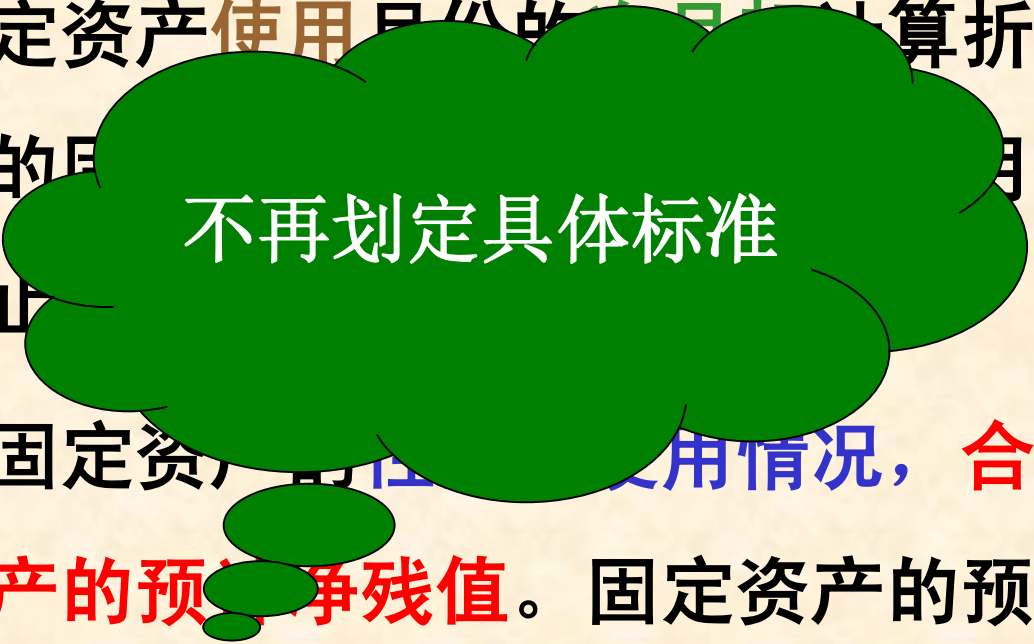
- **固定资产**，是指企业为生产产品、提供劳务、**出租**或者经营管理而持有的、使用时间**超过12个月**的非货币性资产，包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与**生产经营活动**有关的设备、器具、工具等。

- 固定资产按照以下方法**确定计税基础**：
- （一）**外购的固定资产**，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；
- （二）**自行建造的固定资产**，以竣工结算前发生的支出为计税基础；

- **（三）融资租入的固定资产**，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；
- **（四）盘盈的固定资产**，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础；

- **（五）通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础；**
- **（六）改建的固定资产，除作为长期待摊费用的支出外，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。**

- **下列固定资产不得计算折旧扣除：**
- **（一）房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；**
- **（二）以经营租赁方式租入的固定资产；**
- **（三）以融资租赁方式租出的固定资产；**
- **（四）已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；**
- **（五）与经营活动无关的固定资产；**
- **（六）单独估价作为固定资产入账的土地；**
- **（七）其他不得计算折旧扣除的固定资产。**

- 固定资产**按照直线法**计算的折旧，准予扣除。
- 企业应当从固定资产**使用月份的次月起**计算折旧；**停止使用的月份**的**次月起**停止折旧。
- 企业应当根据固定资产的**预计使用寿命**情况，**合理确定固定资产的预计净残值**。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

- 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，固定资产**计算折旧的最低年限**如下：
- （一）**房屋、建筑物**，为20年；
- （二）**飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备**，为10年；
- （三）**与生产经营活动有关的器具等**，为5年；
- （四）**飞机、火车、轮船以外的运输工具**，为4年；
- （五）**电子设备**，为3年。



电子类固定资产的折旧年限进行了缩短

- 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：

（一）**已足额提取折旧的固定资产**改建支出；

（二）**租入固定资产**的改建支出；定义

（三）**固定资产**的**大修理支出**；定义

（四）**其他**应当作为长期待摊费用的支出。



- **固定资产的改建支出**，是指为使房屋或者建筑物结构、部件等发生改变而发生的支出。按照固定资产的预计使用年限分期摊销或按照租赁合同约定的租赁期限分期摊销。

具体金额上未进行量化
- 改建的固定资产延长使用年限的，除上述规定外，应当适当延长折旧年限。

- **固定资产的大修理支出**

下列条件的支出：



改20%为50%

- (一) 修理支出达到取得该资产的计税基础50%以上；
- (二) 修理后固定资产的使用年限延长2年以上。
- **固定资产的大修理支出**，按照固定资产尚可使用年限分期摊销。



- **生产性生物资产按照以下方法确定计税基础：**
- **（一）外购的生产性生物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础；**
- **（二）通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。**

- 生产性生物资产**按照直线法计算的折旧**，准予扣除。
- 企业应当从生产性生物资产投入**使用月份的次月起**计算折旧；**停止使用的生产性生物资产**，应当**从停止使用月份的次月起**停止计算折旧。
- 企业应当根据生产性生物资产的性质和使用情况，**合理确定生产性生物资产的预计净残值**。生产性生物资产的预计净残值一经确定，不得变更。

- 生产性生物资产计算**折旧的最低年限**如下：
- （一）**林木类生产性生物资产**，为10年；
- （二）**畜类生产性生物资产**，为3年。

- 无形资产按照以下方法**确定计税基础**：
- （一）**外购的无形资产**，以**购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出**为计税基础；
- （二）**自行开发的无形资产**，以开发过程中**该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出**为计税基础；
- （三）**通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产**，以**该资产的公允价值**和**支付的相关税费**为计税基础。

- 无形资产按照直线法计算的摊销费用，准予扣除。
- 无形资产的摊销年限不得低于10年。
- 作为投资或者受让的无形资产，有关法律规定或者合同约定使用年限的，可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。
- 外购商誉的支出，在企业整体转让或者清算时，准予扣除。

- **下列无形资产不得计算摊销费用扣除：**
- **（一）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；**
- **（二）自创商誉；**
- **（三）与经营活动无关的无形资产；**
- **（四）其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。**

- **投资资产**，是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。
- 企业在**转让或者处置投资资产时**，投资资产的成本，准予扣除。
- 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。**

- **投资资产按照以下方法确定成本：**
- **（一）通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；**
- **（二）通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。**

- **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**。存货按照以下方法**确定成本**：
 - **（一）通过支付现金方式取得的存货**，以**购买价款和支付的相关税费**为成本；
 - **（二）通过支付现金以外的方式取得的存货**，以该**存货的公允价值**和**支付的相关税费**为成本；
 - **（三）生产性生物资产收获的农产品**，以**产出或者采收过程中发生的材料费、人工费和分摊的间接费用等必要支出**为成本。

- 企业使用或者销售的存货的成本计算方法，可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。
- 计价方法一经选用，不得随意变更。

2.6 税收优惠

- 企业的下列收入为免税收入：
 - (一) 国债利息收入；
 - (二) 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；
 - (三) 在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益；
 - (四) 符合条件的非营利组织的收入。

不包括持有居民企业公开发行股票连续时间不超过24个月取得的权益性投资收益。

符合条件的环境保护、节能节水项目的所得，从项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第三年免征企业所得税，第四年至第六年减半征收企业所得税。

- (二) 从事国家~~重点~~项目投资的所得；
不超过500万元的部分免征企业所得税，超过500万元的部分减半征收企业所得税。
- (三) 从事~~非~~项目的所得；
New 非(原来30万以上缴)
- (四) 符合条件的技术转让所得；
New
- (五) 所得税法第三条第三款规定的所得。
20%

- 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。

“老少边穷”地区
税收优惠取消了

- **企业的下列支出，可以在计算应纳税所得额时加计扣除：**
 - **（一）开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用； 50%加计扣除**
 - **（二）安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资。 100%加计扣除**

- **创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业2年以上的，可以按照其投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。**

- 企业的固定资产折旧方法，除直线法和双倍余额递减法外，还可采取加速折旧法。
- 主要变化点是确定了如缩短年限，将采用最短不低于规定折旧年限60%的方法
- (一) 由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；
- (二) 常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。
- 折旧年限60%；双倍余额递减法、年数总和法

- 企业综合利用资源，生产符合国家产业政策规定的产品作为原材料，企业按照现行企业所得税政策规定的税率计算应纳税所得额，**原有优惠政策采用免征的方法进行税收优惠，现法律采用减记收入的优惠办法**
- 即企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料，生产非国家限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入，**减按90%计入收入总额。**

- 企业购置用于**环境保护**、**节能节水**、**安全生产**等专用设备**投资**的，其税额可以在以后5个纳税年度结转抵免。

体现了节能减排、环保、安全生产的立法精神
- 企业购置上述设备在**5年内转让、出租的**，应当停止执行本条规定的企业所得税优惠政策，**并补缴已经抵免的企业所得税税款。**

- 企业同时从事适用不同行业或者区域企业所得税政策项目的，应当合理分摊企业的期间费用，并单独计算享受企业所得税优惠的应纳税所得额；没有单独计算的，不得享受企业所得税优惠。

2.7 反避税政策

- 新《企业所得税法》规定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。**

- **关联方**，是指与企业有下列**关联关系之一**的企业、其他组织或者个人：
 - （一）在**资金、经营、购销**等方面存在**直接或者间接的控制关系**；
 - （二）**直接或者间接地同为第三者控制**；
 - （三）在**利益上具有相关联的其他关系**。

- **合理方法：**
- 可比非受控价格法
- 再销售价格法
- 成本加成法
- 交易净利润法
- 利润分割法
- 其他符合独立交易原则的方法

- 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。

- 企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时，应当就其与关联方之间的业务往来，附送年度关联业务往来报告表。
- 税务机关在进行关联业务调查时，企业及其关联方，以及与关联业务调查有关的其他企业，应当按照规定提供相关资料。
- 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。

- **相关资料包括：**
- **（一）与关联业务往来有关的价格、费用的制定标准、计算方法和说明等同期资料；**
- **（二）关联业务往来所涉及的财产、财产使用权、劳务等的再销售（或者转让）价格或者最终销售（或者转让）价格的相关资料；**
- **（三）与关联业务调查有关的其他企业须提供的与被调查企业可比的产品价格、定价方式以及利润水平等资料；**
- **（四）其他与关联业务往来有关的资料。**

- 核定企业的应纳税所得额时，可以采用下列方法：
- （一）参照同类或者类似企业的利润率水平核定；
- （二）按照企业成本加合理费用和利润的方法核定；
- （三）按照关联企业集团整体利润的合理比例核定；
- （四）按照其他合理方法核定。

- 由居民企业，或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负明显低于（50%）所得税法第四条第一款规定税率（25%）水平的国家（地区）的企业，并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配的，上述利润中应归属于该居民企业的部分，应当计入该居民企业的当期收入。

- **控制**包括：
 - （一）居民企业或者中国居民**直接或者间接单一持有外国企业10%以上**有表决权股份，且由其共同持有该**外国企业50%以上**股份；
 - （二）居民企业，或者居民企业和中国居民持股比例没有达到第（一）项规定的标准，但在**股份、资金、经营、购销**等方面对该外国企业**构成实质控制**。

- 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。
- 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。

2.9 过渡期政策

- 新税法公布之前**已经注册成立的企业**，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，可以在新税法施行后**五年内，逐步过渡到新税法规定的税率。**

- 自2008年1月1日起，原享受低税率优惠政策的企业，在新税法施行后5年内逐步过渡到法定税率。具体过渡为：
- 2008年18%
- 2009年20%
- 2010年22%
- 2011年24%
- 2012年25%

- **沿海经济开发区24%的税率在2008年
一步到位执行25%税率；中西部地区
15%的优惠税率将延至2010年到期。
已经执行的所得税减免政策，将在10年
内予以延续完成。**

- 自2008年1月1日起，原享受企业所得税“两免三减半”、“五免五减半”等定期减免税优惠的企业，新税法施行后继续按原税收法律、行政法规及相关文件规定的优惠办法及年限享受至期满为止，但因未获利而尚未享受税收优惠的，其优惠期限从2008年度起计算。

- 根据国务院实施**西部大开发**有关文件精神，财政部、税务总局和海关总署联合下发的《财政部、国家税务总局、海关总署关于西部大开发税收优惠政策问题的通知》（财税〔2001〕202号）中规定的西部大开发企业**所得税优惠政策继续执行。**

- **享受企业所得税过渡优惠政策的企业，**
应按照新税法 and 实施条例中有关收入和扣除的规定计算应纳税所得额。
- 企业所得税过渡优惠政策与新税法及实施条例规定的**优惠政策存在交叉的**，由**企业选择最优惠的政策执行，不得叠加享受，且一经选择，不得改变。**

3新企业所得税法及实施条例的实施

- 3.1 应纳税所得额及应纳税额的计算
- 3.2 源泉扣缴
- 3.3 税收征管



3.1 应纳税所得额及应纳税额的计算

- 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，也不作为当期的收入和费用。

• **企业每**

征税

许弥补的

应纳税所得额。

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。

为应

- 在计算应纳税所得额时，下列支出不得扣除：
 - (一) 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；
 - (二) 企业所得税税款；
 - (三) 税收滞纳金；
 - (四) 罚金、罚款和被没收财物的损失；
 - (五) 税法第九条规定的公益性捐赠支出；
 - (六) 赞助支出；
 - (七) 未经核定的准备金支出；
 - (八) 与取得收入无关的其他支出。

赞助支出，是指企业发生的与生产经营活动无关的各种非广告性质支出。

- **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。
- **净值（财产净值）**，是指有关资产、财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

- **非居民企业**（未设立机构、场所的或者虽设立但取得的所得与其没有实际联系的），按照下列方法计算其应纳税所得额：
 - （一）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；
 - （二）**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；
 - （三）**其他所得**，参照前两项规定的方法计算应纳税所得额。

- 企业的应纳税所得额按照税法规定，应纳税额=应纳税所得额×税率，减去减免税额和抵免的税额。
- 应纳税额** = 应纳税所得额 × 适用税率 - 减免税额 - 抵免税额

- 企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其**境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。**
- 企业**纳税年度发生的亏损**，准予向以后年度结转，**用以后年度的所得弥补**，但**结转年限最长不得超过五年。**

• 企业取得境外

纳

抵免限额 = 中国境内、境外所得依照企业所得税法和本条例的规定计算的应纳税总额 × 来源于某国（地区）的应纳税所得额 ÷ 中国境内、境外应纳税所得总额

境外... 有实际联

限额的

应税所得。

...内，

用每年度抵免...免当年应抵税额后的余额进行抵补。

- **居民企业**从其直接或者间接**控制**（20%）
的外国企业分得的来源于中国境外的股
息、红利等**权益性投资收益**，外国企业
在境外实际缴纳的所得税税额中属于该
项所得负担的部分，**可以作为该居民企**
业的可抵免境外所得税税额，在上述规
定的抵免限额内抵免。

3.2 源泉扣缴

- 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，其应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。7日

- 对非居民企业在中国境内取得**工程作业和劳务所得应缴纳的所得税**，**税务机关可以指定**工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。
- 扣缴义务人**未依法扣缴或者无法履行扣缴义务的**，由**纳税人在所得发生地缴纳**。**纳税人未依法缴纳的**，税务机关可以从该纳税人在中国境内其他收入项目的支付人应付的款项中，**追缴该纳税人的应纳税款**。

3.3 税收征管

- 除税收法律、行政法规另有规定外，居民企业以企业登记注册地为纳税地点；但登记注册地在境外的，以实际管理机构所在地为纳税地点。
- 居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。

- **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，**以机构、场所所在地为纳税地点**。非居民企业在中国境内设立两个或者两个以上机构、场所的，经税务机关审核批准，**可以选择由其**主要机构、场所**汇总缴纳企业所得税**。

- **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，以**扣缴义务人所在地为纳税地点**缴纳**企业所得税**。

- 企业所得税按纳税年度计算。纳税年度自**公历1月1日起至12月31日止**。
- 企业在一个纳税年度中间开业，或者终止经营活动，使该纳税年度的实际经营期不足十二个月的，应当**以其实际经营期为一个纳税年度**。
- 企业依法清算时，应当**以清算期间作为一个纳税年度**。

- 企业在**年度中间终止经营活动的**，应当自实际经营终止之日起六十日内，向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。
- 企业应当**在办理注销登记前**，就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。

- **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**。

- 企业所得税按纳税年度计算。企业所得税**分月或者分季预缴**（**由税务机关具体核定**）。
- 企业应当自月份或者季度终了之日起**15日内**，向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表，预缴税款。
- 企业应当自**年度终了之日起5个月内**，向**税务机关报送年度企业所得税纳税申报表，并汇算清缴，结清应缴应退税款**。
- 企业在报送企业所得税纳税申报表时，应当按照规定**附送财务会计报告和其他有关资料**。

- 税务机关根据税收法律、行政法规的规定，对企业作出纳税调整的，应当**对补征的税款**，自税款所属纳税年度的**次年6月1日起至补缴税款之日止**的期间，按日加收利息。
- **加收的利息**，不得在计算应纳税所得额时扣除。

- **利息**，应当按照税款所属纳税年度中国人民银行公布的与补税期间同期的人民币贷款基准利率加5个百分点计算。
- 企业能够提供有关资料的，可以减按前款规定的人民币贷款基准利率计算利息。
- 税务机关按规定作出的纳税调整，可以向以前纳税年度追溯，但最长不得超过10年。

谢谢!

