国务院法制办、财政部、国家税务总局

企业所得税法实施中的有关问题解答

一、纳税人更明确　反避税有实招

问:《企业所得税法实施条例》对企业所得税法规定的纳税人作了哪些细化规定?

答:企业所得税法规定,企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人。为进一步增强企业所得税法的可操作性,明确企业所得税纳税人的范围,实施条例规定,企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人。

按照国际通行做法,企业所得税法将纳税人划分为"居民企业"和"非居民企业",并分别规定其纳税义务,即居民企业就其境内外全部所得纳税;非居民企业就其来源于中国境内所得部分纳税。同时,为了防范企业避税,对依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业也认定为居民企业;非居民企业还应当就其取得的与其在中国境内设立的机构、场所有实际联系的境外所得纳税。为此,实施条例对"实际管理机构"的政策含义做了明确,即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;对非居民企业所设立的"机构、场所"的政策含义也做了明确,即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、提供劳务的场所、从事工程作业的场所等,并明确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,视为非居民企业在中国境内设立机构、场所。

问:实施条例对企业所得税法规定的收入作了哪些具体规定?

答:企业所得税法规定,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。实施条例进一步规定,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;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,企业以非货币形式取得的收入,以公允价值确定收入额。同时,实施条例明确了企业取得的各种形式收入的概念,以及收入实现的确认方法。

问:实施条例在特别纳税调整方面作了哪些具体规定?

答: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,实施条例对关联交易中的关联方、关联业务的调整方法、独立交易原则、预约定价安排、提供资料义务、核定征收、防范受控外国企业避税、防范资本弱化、一般反避税条款,以及对补征税款加收利息等方面作了明确规定。其中,对进行特别纳税调整需要补征税款的,规定按照税款所属纳税年度与补税期间同期的人民币贷款基准利率加5个百分点计算加收利息;对企业按照企业所得税法和实施条例的规定提供有关资料的,可以只按照税款所属纳税年度与补税期间同期的人民币贷款基准利率计算加收利息。

问:为什么实施条例没有对汇总纳税和合并纳税的具体办法作出规定?

答:企业所得税法第五十条和第五十一条分别规定,居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构,应当汇总纳税;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、场所汇总纳税。由此,可能出现地区间税源转移问题,各界都非常关注。由于税源转移处理属于地方财政分配问题,实施条例不宜规定得过细,授权汇总纳税的具体办法由国务院财政、税务主管部门另行制定。实施条例施行后,将根据"统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政分配"的原则,合理确定总分机构所在地政府的分享比例和办法,妥善解决实行企业所得税法后引起的税源转移问题,处理好地区间利益关系。

企业所得税法第五十二条规定,除国务院另有规定外,企业之间不得合并缴纳企业所得税。考虑到企业所得税法实行了法人税制,企业集团内部的母子公司原则上应独立纳税,合并纳税应从严掌握,这样也有利于减缓地区间税源转移问题。因此,没有在实施条例中规定合并纳税的范围和条件,对个别确需合并纳税的,由国务院今后根据实际情况再作具体规定。

问:为什么实施条例没有对过渡性税收优惠政策作出规定?

答:为了保持税收优惠政策的连续性,企业所得税法第五十七条规定了对原依法享受低税率和定期减免税优惠的老企业,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、国家已确定的其他鼓励类企业,实行过渡性税收优惠政策。考虑到这些过渡性税收优惠政策内容较多,而且属于过渡性措施,为保证实施条例的稳定性,由国务院根据企业所得税法的有关规定另行规定比较妥当,因此实施条例没有对此作具体规定。

二、合理工薪支出均可税前扣除

问:实施条例对企业支出扣除的原则、范围和标准作了哪些规定?

答:企业所发生的支出,是否准予在税前扣除,以及扣除范围和标准的大小,直接决定着企业应纳税所得额的计算,进而影响到企业应纳税额的大小。为进一步明确企业支出准予税前扣除的基本原则,实施条例规定,准予企业税前扣除的与取得收入有关的支出,是指与取得收入直接相关的支出;合理的支出,是指符合生产经营活动常规,应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。在此基础上,实施条例对企业支出扣除的具体范围和标准,主要作了以下具体规定:

1. 明确了工资薪金支出的税前扣除。老税法对内资企业的工资薪金支出扣除实行计税工资制度,对外资企业实行据实扣除制度,这是造成内、外资企业税负不均的重要原因之一。实施条例统一了企业的工资薪金支出税前扣除政策,规定

企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。对合理的判断，主要从雇员实际提供的服务与报酬总额在数量上是否配比合理进行，凡是符合企业生产经营活动常规而发生的工资薪金支出都可以在税前据实扣除。

2. 具体规定了职工福利费、工会经费、职工教育经费的税前扣除标准。老税法规定，对企业的职工福利费、工会经费、职工教育经费支出分别按照计税工资总额的14%、2%、1.5%计算扣除。实施条例继续维持了职工福利费和工会经费的扣除标准，但由于计税工资已经放开，实施条例将“计税工资总额”调整为“工资薪金总额”，扣除额也就相应提高。为鼓励企业加强职工教育投入，实施条例规定，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。

3. 调整了业务招待费的税前扣除。老税法对内、外资企业业务招待费支出实行按销售收入的一定比例限额扣除。考虑到商业招待和个人消费之间难以区分，为加强管理，同时借鉴国际经验，实施条例规定，企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5‰。

4. 统一了广告费和业务宣传费的税前扣除。关于企业发生的广告费和业务宣传费支出的税前扣除，老税法对内资企业实行的是根据不同行业采用不同的比例限制扣除的政策，对外资企业则没有限制。实施条例统一了企业的广告费和业务宣传费支出税前扣除政策，同时，考虑到部分行业和企业广告费和业务宣传费发生情况较为特殊，需要根据其实际情况作出具体规定，实施条例规定，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，广告费和业务宣传费支出不超过当年销售（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。

5. 明确公益性捐赠支出税前扣除的范围和条件。关于公益性捐赠支出扣除，老税法对内资企业采取在比例内扣除的办法（应纳税所得额的3%以内），对外资企业没有比例限制。为统一内、外资企业税负，企业所得税法第九条规定，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。为增强企业所得税法的可操作性，实施条例对公益性捐赠作了界定：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。同时明确规定了公益性社会团体的范围和条件。

三、六类税收优惠明确范围方法

问：实施条例对税收优惠作了哪些具体规定？

答：实施条例对企业所得税法规定的税收优惠的范围和办法作了进一步明确，主要内容包括：

1. 关于扶持农、林、牧、渔业发展的税收优惠。企业从事下列项目的所得，免征企业所得税：①蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植；②农作物新品种的选育；③中药材的种植；④林木的培育和种植；⑤牲畜、家禽的饲养；⑥林产品的采集；⑦灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目；⑧远洋捕捞。同时，企业从事花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植和海水养殖、内陆养殖项目的所得，减半征收企业所得税。

2. 关于鼓励基础设施建设的税收优惠。企业从事港口码头、机场、铁路、公路、城市公共交通、电力、水利等项目投资经营所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，给予“三免三减半”的优惠。

3. 实施条例明确了支持环境保护、节能节水、资源综合利用、安全生产的税收优惠办法。

4. 实施条例对符合技术创新要求的企业所得税优惠作出了具体规定。

5. 关于符合条件的非营利组织的收入的税收优惠。实施条例从登记程序、活动范围、财产的用途与分配等方面，界定了享受税收优惠的“非营利组织”的条件。同时，考虑到目前按相关管理规定，我国的非营利组织一般不能从事营利性活动，为规范此类组织的活动，防止从事营利性活动可能带来的税收漏洞，实施条例规定，对非营利组织的营利性活动取得的收入，不予免税。

6. 关于非居民企业的预提税所得的税收优惠。实施条例明确，对未在中国境内设立机构、场所的非居民企业取得的来源于中国境内的所得，以及非居民企业取得的来源于中国境内但与其在中国境内所设机构、场所没有实际联系的所得，减按10%的税率征收企业所得税。对外国政府向中国政府提供贷款取得的利息所得、国际金融组织向中国政府和居民企业提供优惠贷款取得的利息所得，以及经国务院批准的其他所得，可以免征企业所得税。

四、“三免三减半”扶节能环保

企业所得税法规定，企业从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得可以免征、减征企业所得税。实施条例据此明确，企业从事公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能减排技术改造、海水淡化等项目的所得，自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，给予“三免三减半”的优惠，具体条件和范围由国务院财政、税务主管部门商国务院有关部门制订，报国务院批准后公布施行。

企业所得税法第三十三条规定，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。实施条例据此明确，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并符合规定比例，生产国家非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。

企业所得税法第三十四条规定，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。实施条例据此明确，企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；

当年不足抵免的,可以在以后5个纳税年度结转抵免。

五、企业科技创新享四大优惠

企业所得税法第二十七条规定,企业符合条件的技术转让所得可以免征、减征企业所得税。实施条例据此明确,一个纳税年度内,居民企业技术转让所得不超过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。企业所得税法第三十条规定,企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,可以在计算应纳税所得额时加计扣除。实施条例据此明确,企业的上述研究开发费用在据实扣除的基础上,再加计扣除50%。企业所得税法第三十一条规定,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。实施条例据此明确,这一优惠是指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。企业所得税法第三十二条规定,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。实施条例据此明确,可以享受这一优惠的固定资产包括:(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。

六、一"小"一"高"有指标

问:实施条例是如何界定小型微利企业和高新技术企业的?

答:企业所得税法第二十八条第一款规定,符合条件的小型微利企业,减按20%的税率征收企业所得税;第二款规定,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。新出台的实施条例为小型微利企业和高新技术企业的界定给出了明确的标准。借鉴国际通行做法,按照便于征管的原则,实施条例规定了小型微利企业的标准:(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3 000万元;(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1 000万元。与现行优惠政策(内资企业年应纳税所得额3万元以下的减按18%的税率征税,3万元至10万元的减按27%的税率征税)相比,优惠范围扩大,优惠力度有较大幅度提高。实施条例将高新技术企业的界定范围,由现行按高新技术产品划分改为按高新技术领域划分,规定产品(服务)应属于《国家重点支持的高新技术领域》的范围,以解决现行政策执行中产品列举不全、覆盖面偏窄、前瞻性欠缺等问题。具体领域范围和认定管理办法由国务院科技、财政、税务主管部门商国务院有关部门制订,报国务院批准后公布施行。同时,实施条例还规定了高新技术企业的认定指标:拥有核心自主知识产权;产品(服务)属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围;研究开发费用占销售收入的比例、高新技术产品(服务)收入占企业总收入的比例、科技人员占企业职工总数的比例,均不低于规定标准。这样规定,强化以研发比例为核心,税收优惠重点向自主创新型企业倾斜。

(据《中国财经报》2007年12月13日)

国务院法制办、财政部、国家税务总局

新修订的《耕地占用税暂行条例》有关问题解答

问:《条例》修改的主要内容是什么?

答:《耕地占用税暂行条例》对现行条例主要作了四个方面的修改:一是提高了税额标准,将现行条例规定的税额标准的上、下限都提高4倍左右,各地具体适用税额由省、自治区、直辖市人民政府依照《条例》的规定根据本地区情况核定。同时,为重点保护基本农田,《条例》规定,占用基本农田的,适用税额还应当在上述适用税额的基础上再提高50%。二是将外商投资企业和外国企业纳入耕地占用税的征收范围。三是从严规定了减免税项目,取消了对铁路线路、飞机场跑道、停机坪、炸药库占地免税的规定。四是加强了征收管理,明确了耕地占用税的征收管理适用《中华人民共和国税收征收管理法》。

问:为什么《条例》将耕地占用税税额标准提高4倍左右?

答:《条例》如此修订主要基于以下考虑:一是多年来物价上涨因素。根据国家统计局公布的统计数字,2006年居民消费价格指数比1987年上涨了2.2倍。二是地价上涨因素。根据对山西、内蒙古、吉林、湖南、海南、四川等6个地方地价的抽样调查,2006年平均地价水平比1987年上涨了6倍多。除去一些误差因素,地价上涨幅度也远远高于物价上涨幅度,耕地占用税在用地成本中的比例越来越低。1987年用地成本中耕地占用税的比例一般在20%左右,据抽样调查,2005年已降低到4%以下,2006年全国40个重点城市这一比例均低于1%。耕地占用税税额标准提高4倍左右,可基本保持1987年时的实际税负水平,有效发挥耕地占用税保护耕地、调节占地行为的功能。三是贯彻落实国家最严格的耕地保护制度。通过提高耕地占用税税额标准,减少占用耕地,充分利用城市现有土地。四是更多地筹集用于"三农"的资金。2006年中央1号文件规定,提高耕地占用税税率,新增税收应主要用于"三农"。

问:《条例》修改前后减免税政策有哪些变化?

答:按现行条例和有关政策规定,对铁路线路、公路线路、飞机场跑道、航道等基础交通设施建设占地,有的免税,有的执行规定的低档税额,有的按所在地适用税额征税。同为基础交通设施建设占地,税收负担不同。为严格控制减免税,公平税负,《条例》取消了有关铁路线路、飞机场跑道、停机坪、炸药库占地免税的规定。考虑到既要统一税收政策,又要尽量减轻对国家基础设施建设的影响,《条例》规定:铁路线路、公路线路、飞机场跑道、停机坪、港口、航道占用耕地,减按每平方米2元的税额征收耕地占用税。根据实际需要,财政部、税务总局商国务院有关部门并报国务院批准后,可以对上述规定的情形免征或者减征耕地占用税。

(据国家税务总局网站)