

**税 前 扣 除
与
投资改组业务所得税
问 题 解 析**

主编 董树奎

兴 界 图 书 出 版 公 司

税前扣除与投资改组业务 所得税问题解析

主 编 董树奎
副主编 陈建华 刘宝柱
游有旺 董凯宁

世界图书出版公司
北京·广州·上海·西安

图书在版编目(CIP)数据

税前扣除与投资改组业务所得税问题解析/董树奎主编. - 北京:世界图书出版公司北京公司, 2001.2

ISBN 7-5062-4822-0

I. 税… II. 董… III. 企业管理-税收制度-中国 IV.F.275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2000)第 43350 号

税前扣除与投资改组业务所得税问题解析

主 编:董树奎

责任编辑:世 华

装帧设计:王元群

出 版:世界图书出版公司北京公司

发 行:世界图书出版公司北京公司

(北京朝内大街 137 号 电话 62619802 邮编 100010)

销 售:各地新华书店

印 刷:河北省香河县新华印刷有限公司

开 本:850×1168 毫米 1/32

印 张:11.875

字 数:276 千字

版 次:2001 年 2 月第 1 版 2001 年 2 月第 2 次印刷

ISBN 7-5062-4822-0/F·90

定价 25.00 元

前 言

1994年税制改革以来,我国的社会经济形势发生了很大的变化。一方面,随着企业改革的深化,企业股权投资、改组等资本运营业务不断涌现;另一方面,在1993年财务会计制度改革的基础上,我国的财务会计制度适应企业改革的需要也进一步深化改革,财政部陆续出台了十几项具体会计准则,并将继续制定颁布一系列具体会计准则,最终实现用具体会计准则取代行业财务制度,用突出“实质重于形式”原则的会计准则代替较为僵硬的行业财务制度。

为适应企业财务会计制度改革和企业改组业务不断增多的新形势,几年来,财政部、国家税务总局先后制定了一系列有关投资和改组的法规,特别在2000年,国家税务总局先后出台了《企业所得税税前扣除办法》、《企业股权投资业务若干所得税问题的通知》和《企业合并分立业务有关所得税问题的通知》。这些规定对于建立完整、统一的所得税法规体系,规范企业投资和改组行为,促进企业有正常经营需要的投资和改组业务的健康发展、防止企业通过资产转移等手段避税,将起到了十分重要的作用。

由于企业投资、改组业务本身的复杂性,所得税法规和相关会计准则较为复杂,为帮助广大纳税人和税务干部正确理解有关政策规定和政策精神,我们组织有关政策研究起草工作的人

员编写了本书,由国家税务总局所得税管理司司长董树奎担任主编,刘宝柱、游有旺、董凯宁撰写初稿,陈建华初审,最后由董树奎负责对全书进行了审核,并总纂定稿。

本书分上、中、下三篇:上篇讲解企业所得税税前扣除办法;中篇讲解企业投资业务的所得税问题;下篇讲解企业改组业务的所得税问题。全书有三大特点:

(1)税收政策讲解与投资、非货币性交易等新出台的具体会计准则紧密结合,有利于读者正确理解所得税法与会计制度的区别联系;

(2)实例多,特别针对股权投资、整体资产转让、整体资产置换、国有集体企业改制、企业合并、分立等不同类型的改组分别举例,从会计处理方法,到所得税处理原则、审核管理程序等都作了详细讲解,操作性强,有利于读者结合实务,正确把握国家税法的精神实质;

(3)讲解投资与改组业务,与公司法、证券法等商法紧密结合,有利于对改组业务法律规定不太熟悉的读者全面理解企业的投资、改组业务各方面的政策规定,也有利于实际从事企业改组策划的投资顾问等专业人士更全面地了解企业股权投资和改组业务的经济、法律和会计各方面的专业知识。

本书适合广大财务会计人员、税务干部、注册会计师、注册税务师、审计师、评估师和律师等各方面专业人士和财经法律专业的学生研读。

由于本书涉及面广、内容新,对书中存在问题,作者欢迎广大读者批评指正。

编者
2001年2月
于北京

目 录

上篇 企业所得税税前扣除办法解析

第一章 税前扣除的基本原则	(3)
第一节 制定企业所得税税前扣除办法的必要性	(3)
第二节 企业所得税的法律结构	(9)
第三节 税前扣除的基本原则	(14)
第二章 成本和费用	(18)
第一节 销售(营业)成本	(18)
第二节 期间费用	(22)
第三章 工资薪金支出	(24)
第一节 工资薪金支出的构成	(24)
第二节 计税工资及其管理	(27)
第四章 资产的折旧和摊销	(30)
第一节 固定资产折旧费	(31)
第二节 无形资产摊销	(35)
第三节 固定资产的修理与改良	(36)
第五章 借款费用和租金支出	(38)
第一节 借款费用的税务处理	(38)
第二节 租金支出的税务处理	(44)
第六章 其他扣除项目	(56)
第一节 广告费用	(56)

第二节	业务招待费	(59)
第三节	坏帐	(62)
第四节	其他扣除项目	(64)

中篇 企业投资业务的所得税问题解析

第一章	投资的所得税与会计处理比较	(69)
第一节	投资的概念	(69)
第二节	投资的计税成本与调整计税成本	(72)
第三节	企业股权投资所得的所得税处理	(83)
第四节	企业股权投资转让所得或损失的 所得税处理	(86)
第五节	企业以部分非货币性资产投资的 所得税处理	(87)
第六节	被投资企业的分配	(89)
第二章	企业投资的所得税与会计处理例示	(96)

下篇 企业改组业务的所得税问题解析

第一章	企业改组及基本所得税问题	(111)
第一节	制定完善企业改组所得税政策的必要性	(111)
第二节	企业改组的基本类型	(118)
第三节	企业改组涉及的基本所得税问题	(125)
第二章	应纳税的公司改组	(130)
第一节	对目标公司的课税	(130)
第二节	对目标公司股东的课税	(135)
第三节	对合并后的收购公司课税	(139)
第四节	对收购公司股东的课税	(143)
第五节	不涉及资产或股权转让的改组	(143)

第三章 免税改组	(145)
第一节 免税改组的条件	(145)
第二节 免税改组业务当事各方的所得税处理	(153)
第三节 所得税以外的其他税收问题	(166)
第四章 企业整体资产转让的所得税处理	(167)
第一节 企业整体资产转让的定义	(167)
第二节 应纳税企业整体资产转让的所得税处理	(169)
第三节 免税的整体资产转让	(174)
第五章 企业整体资产置换的所得税处理	(182)
第一节 “整体资产置换”改组与 “非货币交易”的关系	(182)
第二节 免税的整体资产置换的所得税处理	(186)
第三节 应纳税的整体资产置换的所得税处理	(192)
第六章 企业改制与合并的所得税处理	(195)
第一节 国有企业整体改制的所得税处理	(196)
第二节 企业合并的所得税处理	(203)
第七章 企业分立的所得税处理	(224)
第一节 企业分立的基本类型	(224)
第二节 企业分立的所得税处理	(228)

附录:

1. 《企业所得税税前扣除办法》
(国税发[2000]84号) (234)
2. 国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的
通知(国税发[2000]118号) (247)
3. 国家税务总局关于企业合并分立业务有关所得税问题的
通知(国税发[2000]119号) (252)
4. 财政部 国家税务总局关于企业资产评估增值有关所得税

处理问题的通知(财税字[1997]77号)	(256)
5. 财政部 国家税务总局关于企业资产评估增值有关所得税 处理问题的补充通知(财税字[1998]50号)	(258)
6. 企业改组改制中若干所得税业务问题的暂行规定 (国税发[1998]97号)	(260)
7. 企业会计准则——投资	(266)
8. 《企业会计准则——投资》指南	(273)
9. 企业会计准则——非货币性交易	(318)
10. 《企业会计准则——非货币性交易》指南	(322)
11. 1990 欧共体关于企业改组的统一税制指令	(366)

上 篇

企 业 所 得 税
税 前 扣 除
办 法 解 析

第一章

税前扣除的基本原则

第一节 制定企业所得税税前扣除办法的必要性

2000年5月16日国家税务总局发布了《企业所得税税前扣除办法》(国税发[2000]84号,以下简称“办法”),这是适应财务会计制度改革和加强企业所得税管理需要,进一步规范完善现行企业所得税制度的一项重大举措。

一、制定办法的必要性和迫切性

1994年税制改革统一了内资企业所得税制度。根据当时我国财务会计制度发展的状况,在处理企业所得税法与财务会计制度的关系上,企业所得税暂行条例基本确立和遵循了“纳税调整体系”。即企业所得税法律、法规和政策(简称“税法”)有规定的,按税法的规定执行;税法没有规定的,一般可按照财务会计制度的规定执行;税法规定与财务会计制度的规定不一致的,在计算缴纳企业所得税时必须按税法规定对企业利润进行调整。统一的内资企业所得税执行几年来,企业所得税收入逐年提高,企业所得税征收管理得到加强。实践证明,纳税调整体系

与原来企业所得税法基本依赖行业财务制度的旧体系相比,税法的独立性增强,更具刚性,执法力度也有所加大。

但是,在近几年的企业所得税征收管理的实际工作中,纳税调整体系也暴露出许多问题和需要进一步完善的方面。特别是企业所得税费用扣除制度及其管理存在许多迫切需要改进完善的问题。

第一,企业所得税的税前扣除制度体系不完整,许多重要项目和重大政策问题税法未做明确规定。

例如,在“资产的税务处理”方面,作为企业资产重要组成部分的“投资”的税务处理,企业所得税条例、细则基本没有涉及,而税法对企业投资所得或投资转让所得确认征税的时间、具体征税政策与企业财务会计制度的规定又存在很大差异,从而导致投资“计税成本”与会计成本的不同。但是,现行税法对投资计税成本问题没有完整明确的规定,这是企业所得税税前扣除制度的一项空白。

再比如,近几年企业股权投资和改组等资本运营活动发展很快,为鼓励和促进有正常经营需要的改组活动的发展,同时又防止企业以改组为名,通过有关资产帐面价值的调整,隐匿转移资产增值,偷逃企业所得税或避税,财政部和国家税务总局陆续出台了一些有关企业改组的所得税政策规定。这些规定最核心的要求是,如果企业持有的有关资产的增值或损失在计算缴纳所得税方面没有确认实现或按税法规定的适当方式递延,有关资产的计税成本就不能按经评估确认的价值确定,企业财务会计帐务中已按评估价值调整了有关资产的帐面价值,并据以计算折旧或摊销费用的,在计算缴纳企业所得税时必须按税法规定进行调整。这实际上导致企业资产的计税成本与会计成本的不一致,必然要求税法对企业改组活动中涉及的当事各方有关

资产(包括证券)的计税成本的确定作出明确规定,以便征纳双方正确贯彻企业所得税政策规定。

第二,原有的许多适应旧体制的政策和管理规定需要改革。

最典型的是有关借款利息和工资总额口径的规定。按照现行税法,凡用于购置固定资产、无形资产的借款的利息等费用在有关资产投入使用前一般应该资本化,而用于购买存货或流动资金贷款的利息费用可以直接扣除。这种企业资金“专款专用”的概念和做法是旧体制的产物。随着企业投资体制等的改革,有必要完善有关借款费用资本化的政策和管理规定。关于工资总额的口径问题,目前执行的是1989年国家统计局的规定,许多奖金、津贴或补贴没有包括其中,这样不能准确反映企业劳动力成本。

第三,现行各行业财务制度的规定存在许多相互矛盾和不一致的问题。

比如,坏帐准备的提取比例不同行业差别较大。这些差异,导致企业实际税收负担的不平等,不利于企业的公平竞争,同时客观上也增加了企业所得税征收管理的难度。

第四,我国财务会计制度进一步的改革迫切需要进一步完善企业所得税费用扣除制度。

1993年我国财务会计制度实施重大改革,财政部颁布实施了《企业财务通则》和《企业会计准则》,并以此为基础,制定了工业、商品流通、交通运输等9个行业财务制度和13个行业会计制度,以及股份制试点企业适用特别的会计制度(现已改为股份有限公司会计制度)。近年来,我国财务会计制度适应社会主义市场经济体制的要求,进一步深化改革,在“两则”的基础上,财政部陆续制定并发布了一系列具体会计准则。到目前为止,已发布实施了十项具体会计准则,其中,“投资、收入、建造合同、关

关联方关系及其交易的披露、资产负债表日后事项和会计政策、会计估计变更和会计差错更正”等准则在上市股份公司范围内试用;“债务重组、现金流量表、非货币性交易、或有事项”等准则所有企业都必须执行。

具体会计准则逐步取代行业财务制度是我国财务会计制度适应市场经济发展需要的总体改革方向。要理解这一发展方向,必须弄清基本会计准则、具体会计准则、行业会计和财务制度以及企业会计和财务制度的相互关系。

“两则”又可称为基本会计、财务准则,是会计核算和财务管理工作的基本规范,对会计核算、财务管理的一般要求和主要方法作出原则性规定。属于西方国家财务会计体系的“概念框架”。

具体会计准则是按不同的经济业务(具体化为财务报表的不同项目)所进行的确认、计量和报告的规范。具体会计准则既与确认、计量有关,又与财务有关,不仅规范会计行为,也规范财务行为。具体会计准则所规定的经济业务的确认和计量的选择会影响企业的财务后果,财务状况和经营成果。当采用不同的确认程序和计量属性时,就可能导致不同的财务状况和经营成果。

行业财务制度是《企业财务通则》的具体化,是中国从计划经济向市场经济过渡时期的产物。财务管理理应属于企业投资者(股东)的职权范围的事务。企业各项费用的开支标准,应该由股东大会或其授权的董事会决定。行业财务制度必将逐步为具体会计准则所取代。

与行业财务制度比较,具体会计准则最显著的特点是,强调“实质重于形式”,对具体经济业务的会计处理,给企业会计人员留有职业判断和选择的余地,带有指导性和原则性。

会计制度也是一种具有中国特色的会计核算规范形式。自50年代以来一直使用这种规范形式。以特定行业的企业为对象,对帐户设置、使用,报表编制种类和方法作出规范。当然在会计科目的说明中也涉及确认和计量问题,但这是对具体会计准则的运用。具体会计准则的层次较高,要求运用准则的会计人员具有较高的会计水平和较丰富的经验,对准则中有选择性的方面,会计人员必须作出合理的估计和判断。会计制度为会计人员具体运用准则提供范例。

今后,我国企业财务会计制度将逐步形成这样的框架:“两则”是会计核算财务管理的基础;具体会计准则对企业的各项经济业务的会计处理及其程度作出具体规定;国家统一制定的《会计制度》针对不同行业,为会计人员准确运用“两则”和具体会计准则处理具体会计业务提供示范;在此基础上,企业财务会计人员根据股东大会和董事会的决议或要求,制定适合本企业的财务会计制度。财务管理的绝大多数事项或权限都应逐步还权给企业的所有者。

具体会计准则在确认时间、计量的属性和信息披露的内容等方面有选择性。税法与财务会计制度的目的不同,企业的任何收入或费用,如果税法不加以明确的限定,而是按照财务会计制度规定计算纳税,可能导致税负不公平,甚至可能出现漏洞,导致国家税款的流失。因此,具体会计准则逐步取代行业财务制定后,要求逐步建立独立、完整、统一并自成体系的所得税法规,对企业收入确认和费用扣除制度进一步规范完善。同时,要尽可能做到企业所得税法与企业财务会计制度相互兼顾,两者在制度上相互独立,在具体事项的处理方面尽可能协调一致,这样的所得税制建设目标与我国企业财务会计制度改革的总体方向是一致的。

由此可见,建立独立完整的企业所得税税前扣除制度非常必要和迫切,办法的发布实施不仅有利于企业所得税征收管理工作,也有利于企业财务会计制度的规范。

二、办法的基本结构和起草原则

办法包括:总则、成本和费用、工资薪金支出、资产折旧和摊销、借款费用和租金支出、广告费和业务招待费、坏帐损失、其他扣除项目以及附则,共九章 59 条。

其中,前两章是总括性规定。第一章规范企业所得税税前扣除的基本原则。第二章是对与纳税期间确认实现的销售(营业)收入直接相配比的成本和期间费用进行概括性规范。第三章至第八章根据扣除的经济性质进行分类,并按照扣除项目的重要性进行编排,这些费用有的已经分配计入纳税期间的销售(营业)成本中;有的构成企业的存货成本,在以后纳税年度商品销售后再结转;有的作为期间费用。第三章至第八章是对第二章成本和费用的进一步分类规范。

研究起草办法主要遵循以下原则:

(1)为避免冗长与重复,凡企业所得税暂行条例及其实施细则、1994 年以后发布的政策规定已经明确的,不作重申;

(2)税法未作规定,财务会计制度有规定的重大政策和管理办法,特别是财务会计规定相互有矛盾的问题,尽可能加以明确;

(3)税法和财务会计制度都没有严格的条款规定,但实务中已形成会计习惯做法,为保证税前扣除制度的规范严格,尽可能将此类问题法规化;

(4)税法和财务会计制度已有规定的,根据形势的发展做进一步补充完善;