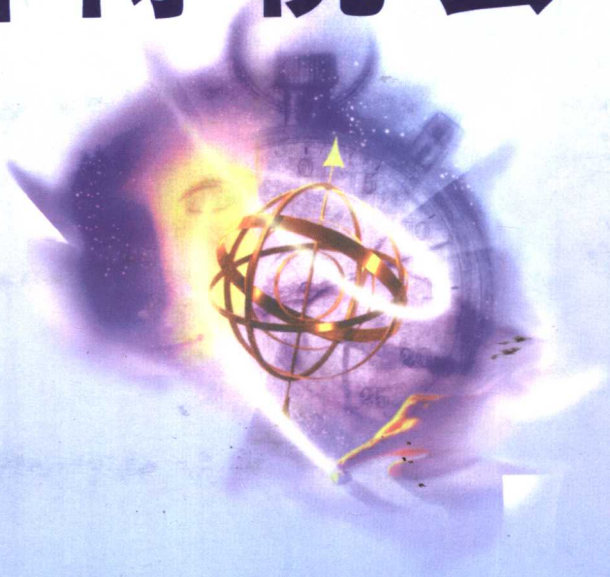


“九五”国家重点图书
财经版会计系列丛书

盖地 著

所得税会计



SUO DE SHUI KUAI JI
中国财政经济出版社

○ “九五” 国家重点图书

财经版会计系列丛书

所 得 税 会 计

盖 地 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

所得税会计/盖地编著. - 北京: 中国财政经济出版社,
2000. 5

ISBN 7 - 5005 - 4660 - 2

I. 所… II. 盖… III. 所得税 - 税收会计
IV. F810. 424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2000) 第 09816 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com>

E-mail: cfeph @ drc.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

发行处电话: 64033095 财经书店电话: 64033436

财经图书发行中心电话: 88119132 88119130 (传真)

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850 × 1168 毫米 32 开 13.625 印张 324 000 字

2000 年 8 月第 1 版 2000 年 8 月北京第 1 次印刷

印数: 1—2 500 定价: 23.00 元

ISBN 7 - 5005 - 4660 - 2/F·4188

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前

言

在 1998 年 10 月由立信会计出版社出版本人编著的《增值税会计》之后,我就想应该再写一本《所得税会计》作为其姊妹书。如果说增值税会计有更多的中国特色(我国目前采用的是生产型增值税,只有少数国家采用此种模式;加之开征增值税的国家不如所得税普遍,因此,其会计处理也就有更多的中国特色),那么,所得税会计应该更多地借鉴国际会计准则及其他国家的经验。但又因我国现行所得税“三税”(企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税)并存,目前又是实行“行业会计制度”,因此,我国的所得税会计也必然带有中国的某些特征。所幸在本书编写过程中,九届全国人大常委会第十二次会议通过了修订的《中华人民共和国会计法》,在新《会计法》中明确“公司、企业必须根据实际发生的经济业务事项,按照国家统一的会计制度的规定确认、计量和记录资产、负债、所有者权益、收入、费用、成本和利润”(第二十五条)。这就一改我国建国以来一直沿袭的会计依附、依存于税法和财务制度的传统做法(就是人们常说的“财税合一”),会计实际上只是簿记,没有多少属于自己可以确认和计量的内容。这次修订的《会计法》明确财务会计按会计准则和会计制度确认、计量、记录和报告,从而在法律上恢复了会计的独立性,承认了会计应有的职

能。其实，在此之前，我国所得税法中早已明确：“纳税人在计算应纳税所得额时，其财务会计处理办法同国家有关税收的规定有抵触的，应当依照国家有关税收的规定计算纳税”。这就是说，计算应交税金应依照税法，计算所得税费用应依照会计法规制度。在此，我们可以肯定地说，目前我国已经具备了财务会计与税务会计（包括所得税会计）分离的法律依据和法律环境。这样，所得税会计方法就可以更多地借鉴国际会计准则 12 号（IAS12）和其他国家的做法，至于有些会计科目名称不统一，只是暂时的现象，财政部准备搞统一的企业（公司）会计制度，技术性问题不难解决。

本书在理论与实务的结合上，重点阐述了所得税会计的各种处理方法，并进行了对比分析；同时，也阐明了目前我国所得税会计采用的主要方法。对我国目前涉及所得税的一些特殊业务的会计处理，如企业改组中资产评估增减值、捐赠与受捐、企业合并等，本书都予以介绍，以突出其实用性。对所得税的税务筹划，本书进行了较完整的阐述。书中涉及的所得税法规截止交稿日，其后若有变化，应以现行税法为准。书中参考并吸收了有关书刊、报纸的资料，在此深表谢意。

本书适用于所得税的所有纳税人（法人、自然人）、税收征管人员、税务代理人员、注册会计师

以及管理类、经济类专业的师生。

特别应该感谢的是中国财政经济出版社的郭兆旭主任，在他的大力支持下，本书得以出版。在我当学生时，在老师的指导下，就读过中国财政经济出版社出版的书；在我走上教书之路后，又更多地拜读过，接着又认识了出版社的不少同志，心中总有一种亲切感、信任感，拙书也算是一种回报吧。我还要感谢费文英、盖路、盖昊的协助，他们帮助整理、打印书稿。书中存在的缺憾，竭诚欢迎不吝赐教。

初稿于北京小井村

定稿于天津小海地

盖 地

1999 年 12 月

目 录

第一章 所得税概述·····	(1)
第一节 所得税的产生与发展·····	(1)
第二节 内资企业所得税·····	(7)
第三节 外资企业所得税·····	(45)
第四节 个人所得税·····	(81)
第二章 所得税会计的理论结构·····	(97)
第一节 会计与所得税·····	(97)
第二节 所得税会计的产生·····	(101)
第三节 所得税会计目标·····	(109)
第四节 所得税会计基本前提·····	(111)
第五节 所得税会计原则·····	(113)
第六节 所得税会计方法·····	(117)
第七节 所得税会计基本要素·····	(119)
第三章 所得税会计处理方法·····	(130)
第一节 所得税会计处理方法概述·····	(130)
第二节 所得税会计凭证与会计账户 ·····	(139)
第三节 应付税款法·····	(142)
第四节 纳税影响会计法·····	(148)
第五节 资产负债表债务法·····	(164)
第六节 应税亏损抵免的会计处理·····	(181)
第四章 特殊业务的所得税会计处理·····	(195)
第一节 固定资产中途退出的所得税 会计处理·····	(195)

第二节	捐赠与受捐的所得税会计处理.....	(198)
第三节	自产自用产品的所得税会计处理.....	(204)
第四节	资产评估增减值所得税会计处理.....	(207)
第五节	投资收益的所得税会计处理.....	(217)
第五章	缴纳所得税的会计处理.....	(227)
第一节	预缴企业所得税的会计处理.....	(227)
第二节	汇算清缴企业所得税的会计处理.....	(229)
第三节	所得税减免税与纳税调整的会计处理.....	(231)
第四节	境外所得的所得税会计处理.....	(236)
第五节	企业集团汇总(合并)纳税.....	(240)
第六节	代扣代缴所得税的会计处理.....	(248)
第七节	个体工商户所得税的会计处理.....	(256)
第六章	所得税会计报表.....	(263)

第一节	所得税会计报表概述·····	(263)
第二节	所得税会计报表的编制·····	(268)
第三节	所得税会计报表的分析·····	(291)
第四节	合并报表的所得税会计处理 ·····	(293)
第七章	所得税税务筹划·····	(302)
第一节	所得税税务筹划概述·····	(302)
第二节	所得税的节税与避税·····	(321)
第三节	所得税税务筹划的基本原理 与方法·····	(338)
第四节	企业组建的所得税税务筹划 ·····	(350)
第五节	企业经营的所得税税务筹划 ·····	(354)
第六节	企业投资融资的所得税税务 筹划·····	(381)
第七节	企业跨国经营的所得税税务 筹划·····	(394)
附录:	企业所得税会计处理的暂行规定·····	(420)

第一章 所得税概述

第一节 所得税的产生与发展

一、所得税的产生和分类

现代所得税始于十九世纪初，战争是导致所得税产生的温床。1799年，英国在对拿破仑战争时，为了筹措战争经费，当时的首相皮特（William Pitt，1759—1806年）在发行巨额公债之余，首创所得税，即所谓“三部课征捐”，它与后来的所得税（Income Tax）尚有不同，仅属于临时课征的战争税。1802年，该税随战事平息而停征，1803年，又随战争复起而恢复开征，直至1815年战争结束而废止，当时的所得税根据个人所得来源不同，划分为A、B、C、D、E五类，实行分类所得税和源泉课征制度。以后迭经废兴改革，直到1842年，始由皮尔爵士（Sir Robert Peel，1785—1860年）根据1806年的所得税法，提出正式立法，才使之成为恒久的国家税收。法国于1890年开始征收所得税，我国于1936年开始建立所得税制度。到20世纪初，所得税制度已在世界各国普遍实施。

所得税经历了二百年的风风雨雨。今天，它已经发展成为极其普遍的世界性税种，并且在美国、英国、日本等主要资本主义国家的税制中，一直雄居主导地位。

所得税的种类很多，根据纳税人不同，所得税可以划分为法人（公司、企业）所得税和个人所得税；而法人所得税又有不同的名称，如公司税（英国）、法人税（日本）、公司所得税或法人所得税（德国）、公司所得税（美、法、新加坡）、企业所得税（中国）等。根据课税的目的或税款的用途不同，可以分为一般所得税和特别所得税，前者如现今各国征收的普遍所得税，后者如西方国家在第二次世界大战中开征的战争暴力税以及目前一些国家专门用于社会保障事业的社会保险税等。根据征税方法的不同，又可以划分为分类所得税和综合所得税，前者的特点是，按照一定目的，将不同性质或不同来源的所得，划分为若干类别并分别规定各类所得适用的税率及征税办法，实行分类课征；后者的特点是，将纳税人取得的各项所得合并为一项综合所得，根据统一的税率和办法予以课税。所得税还可以根据适用的税率不同，划分为累进所得税和比例所得税等。

所得税不同于消费税等间接税的最大特点在于：征税对象为生产经营的销售全额减去成本、费用、流转税金、损失等生产耗费以后的纯所得额，而非销售额或营业额；所得税在收入和利润分配环节课征，而非流通环节，因而对生产和流通的副作用较小；所得税以量能负担作为立法的基本原则，不像间接税那样，课税不考虑纳税人的负担情况，缺乏弹性。所得税具有公平税负、调节纯收入、平抑社会财富以及引导投资流向等作用。

二、中国的所得税

在中国，现代所得税属于“引进”税种，始于清末。但是，据一些史学家考证，作为所得税雏形的收益课税，其产生则可追溯至公元8年。

西汉末年的改革家王莽，废除年仅五岁的傀儡皇帝孺子婴，

当上了真皇帝。次年，他开始着手进行全面经济改革，其中重要的一项，是推行类似今天的原始所得税。《汉书·食货志下》记载：“诸取众物鸟兽鱼鳖百出于山井水泽及畜牧者，女宾好桑蚕织衽纷绩补缝、工匠巫卜视及它方技商贩贾人坐肆列里区谒舍，皆各自占所为于其所之县官，除其本，计其利，十分之一，而以其一为贡。敢不自占，自占不以实者，尽没入所采取，而作县官一岁”。这段话的大意为：凡从事采集、狩猎、捕捞、畜牧、养蚕、纺织、织补、行医、卜卦算命、卖艺，以及行商坐贾、摆摊设店、开旅店的，只要有经营收入，都要从其总收入中，扣除成本，算出纯利，按纯利额的 10% 交纳税款。该税实行自行申报、官吏核实，若有隐瞒不报或申报不实者，没收其全部收入，甚至予以拘捕、罚一年劳役。

应该指出的是，王莽实行的这种征税办法，虽然和所得税相类似，但实质上是一种收益税。在商品经济不发达、更不知雇佣劳动关系为何物的封建社会初期，不可能设计出现代意义上的所得税。正如马克思在《哥达纲领批判》中指出的：“所得税是以不同社会阶级的不同收入来源为前提，也就是说，以资本主义社会为前提”。我国第一部现代所得税法直到 1943 年才正式问世。新中国成立后，人民政府于 1950 年开征了利息所得税（1959 年停征，1999 年 11 月 1 日起恢复对个人征收），公布了薪给报酬所得税，而所得税制建设的大踏步迈进，还得归功于自 1978 年开始的经济体制改革和对外开放政策。

我国现行有三种所得税：企业所得税（适用于内资企业）、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税。

三、所得税的特点

1. 以合法来源所得为准。只有合法来源所得，才是国家法

律和政策允许予以保护的。非法所得不能列为正常所得来源。对非法所得，一般国家都采取没收并处以罚金的办法。

2. 以净所得为准。计税依据是以纳税人的总所得扣除与其有关的成本、费用、税金和损失后的余额。在一般情况下，总所得不列为所得税课税标准。

3. 以实际取得的所得为准。课税所得是纳税人已经实际取得的具有纳税能力的所得，尚未实现的所得或仅仅是名义上取得的所得，一般情况下不列为课税标准。

4. 以连续性所得为主。国家课税一般以纳税人的经常性或连续性所得为主要对象。

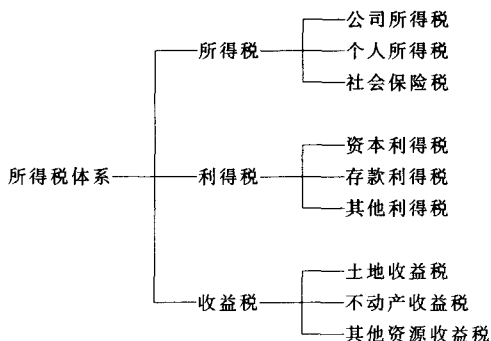
所得税与流转税相比，具有明显的不同，主要表现在：(1) 在税率既定的条件下，所得税额的多少和缴纳直接受纳税人有无所得、所得多少和所得时间的制约，而不像流转税那样取决于商品或劳务流转额。(2) 所得税属于直接税，而流转税属于间接税，故所得税的纳税人和负税人一般是一致的，而不像流转税税负大多可以转嫁。正因为如此，所得税可以直接调节纳税人的收入，尤其是采用累进税率制，在缩小纳税人实际收入的差距方面有明显的作用。(3) 在税率既定的条件下，所得额的大小同扣除成本、费用和损失的多少成反比。这一特点决定了所得税的计算涉及纳税人经济活动的各个方面，故能促使纳税人建立健全会计制度，加强财务管理和经营管理。

从世界各国的所得税实践看，如果从所得税的性质或对象来确定，则所得税体系一般由所得税、利得税和收益税组成，其主要税种如图表 1-1 所示。

四、所得税展望

(一) 企业所得税面临的问题

图表 1-1



所得税作为目前各国的一个主要税种，走过了它非常风光的200年，并将在第三个一百年——21世纪继续发挥其作用。但所得税，尤其是企业所得税，在世纪之交也面临越来越大的压力，承受着各方面过多的企盼，而变得越来越复杂：

1. 政治家渴望指挥企业，并设置种种限制性规定，引导其走指定的经济方向；

2. 在国际间征税中，为保护本国税基，各国都设置许多节外生枝的税收“防盗网”；

3. 为消除双重征税，世界各国都制定转让定价和确认抵免等规定，控制转让定价的结果，往往是政府主观定价；

4. 为了鼓励投资，各国普遍实行税收优惠，此项优惠形形色色，并因此发生世界性的恶性竞争；

5. 为了防止逃税，包括对付公司的税务筹划，政府费尽心机，增加了许多投入。

纳税人需要弄清什么所得是应税的，什么所得是免税的，什么费用可以扣除，什么费用不可扣除，如何确定应税所得，如何办理所得税纳税申报，他们在纳税中往往发现因不熟悉税法而受罚，战战兢兢，如履薄冰，生怕坠入法网。

政府自己制定的政策在实际执行时，往往可能发现连自己都无法执行，例如各国普遍制定的转让定价规定，都以公平交易原则为标准，尽管企业可以发誓说，他们的定价都符合此项原则，但谁都知道此项定价是人为的、主观的，与公平交易原则并不相容。事实上，真正符合公平竞争原则的转让定价制在世界上或许根本就不存在，结果大都变成了由政府来主观定价。

企业所得税制如此复杂和缺乏理性，其结果是扭曲市场，阻碍生产和流通，抑制企业投资的积极性，进而阻碍了经济的增长。

（二）企业所得税制值得再思考

许多人认为，对企业所得征税是天经地义的事，而且编造出种种“伟大”意义而对它吹捧。所得税的历史可以追溯至 200 年前，当时社会生产力低下，奴隶制度还广泛存在。社会生产的增值除供养皇帝、王公、地主外所剩无几，谈不上资本积累。工薪收入者的收入只能糊口，税收是社会剩余产品的分配，在当时情况下，政府不可能把征税目标转向个人所得，只好将工商企业的所得作为征收对象，这是被迫的选择，并非出于企业所得税本身的必然。

当今世界经济大大改观，工业化为经济发展、也为公司和个人的资本积累提供了广阔前景。许多国家中的任何人都可以自由选择职业，完善的法律、高标准的教育制度都可能创造民间财富，在人均国内生产总值大大提高的情况下，完全有可能以个人所得税基取代企业所得税基。

（三）企业所得税前景展望

企业所得相对于个人（家庭）所得，这两种所得在税收中联系密切。税收在经济循环中的流向规律是：资本从个人（家庭）流向企业；工资（劳动）和股息（资本利得）从企业流向个人

(家庭)。社会生产的产品以商品和劳务形式从企业流向个人(家庭);生产中耗用的工资,也是从企业流向个人(家庭)。

经济循环中的资本流向、工资流向和商品劳务流向是相互依存并不断进行的。然而当产品离开企业时,其产出大于投入的差额便成为利润,从而成为企业所得税税基。

另外,在上述差额中,部分作为工资支出、部分作为股息分配也都分别成为家庭所得的税基,但上述税基往往重复课征。例如对利润征了公司税,税后利润分配又征股息税。其实征税到此还未结束,从个人(家庭)所得看,其后续还有遗产及赠与税、净财富税、资本利得税等。

如果不对企业所得征税,企业把所得分配为个人(家庭)所得,政府也可以从后者所得征税,所以不以企业所得为税基,对税收管理来说是不会有漏洞的。这样可以节省昂贵的税务筹划成本;简化了税法,税收管理成本大大下降;重复征税彻底消除;国际间恶性税收竞争将会自动平息。

以上仅是对所得税发展前景的展望,不可能很快实现。各国、各地区经济发展水平不一,企业所得税也不可能立即会被个人所得税所取代。但各国可以逐步降低企业所得税税率,从而逐步降低企业所得税税负,与此同时,逐步完善和加强对个人所得的征税,如个人所得税(含个人利息税)、遗产及赠与税等。

第二节 内资企业所得税

从1994年1月1日起实施的企业所得税是指中华人民共和国境内企业,除外商投资企业和外国企业外,包括来源于中国境内外生产经营所得和其他所得应交纳的一种直接税。它是在

1994年以前的国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税“三税”并存的基础上统一起来的，为下一步统一内、外资企业所得税奠定了基础。

一、内资企业所得税的纳税人

企业所得税纳税人是指我国境内，除外商投资企业和外国企业外，实行独立经济核算的企业或组织。独立经济核算的企业或组织是指纳税人办理工商登记，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，以及独立计算盈亏等条件的企业或组织。未进行独立核算，不同时具备独立核算条件的，也要认定为企业所得税的纳税人。这些企业或组织，包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业，以及经工商行政管理部门批准从事经营活动的事业单位和社会团体等组织。

二、内资企业所得税的纳税对象

企业所得税的纳税对象是指上述企业或组织，来源于中国境内外的生产经营所得和其他所得。生产经营所得是指从事物质生产、交通运输、商品流通、劳务服务，以及经国务院财政部门确认的其他营利事业所得。其他所得是指股息、利息、租金、转让各类资产、特许权使用费以及营业外收益等所得。

应纳税所得额是纳税对象的具体化，是指纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目金额后的余额。

三、内资企业应纳税所得额的确定

应纳税所得额 = 收入总额 - 准予扣除项目金额

(一) 收入总额