

企业所得税研究

主 编 桂文奎 王文童 於鼎丞

2.42

中国物价出版社

96
F812.42
352
2

企业所得税研究

桂文奎 王文童 於鼎丞 主编
高燕贞 总纂

XAL69/04



3 0106 2139 3

中国物价出版社



0

352902

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税研究/桂文奎,王文童,於鼎丞主编. —北京:中国物价出版社,1995.10
ISBN 7-80070-491-2

I.企… II.①桂… ②王… ③於… III.所得税,企业—税收制度—中国—当代 N.F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(95)第 13661 号

企业所得税研究

主编:桂文奎 王文童 於鼎丞

*

中国物价出版社出版发行

新华书店 经销

仙桃市彩塑印刷厂印刷

850×1168毫米 大32开 6印张 150千字

1995年10月第1版 1995年10月第1次印刷

印数:1-2000册

ISBN 7-80070-491-2/F·375

定价:9.80元

序

企业所得税制改革，是我国整个工商税收制度改革的重要内容，是以适应市场经济体制建立、发展和合理分配国家与企业的经济利益为主旨，并符合税收国际化的要求，从企业所得税的税制、税政、税基、税率到征纳双方的税收义务、权利、方法、程序、管理等方面对原国营、集体、私营企业所得税进行了深层次的改革和调整，形成了统一的内资企业所得税制。这是第一步，第二步待条件成熟，将统一内外企业所得税。国务院1993年12月13日颁布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，并规定从1994年1月1日起在全国实施。中南财经大学和湖北省地方税务局组织部分长期从事所得税教学与研究、和直接参与所得税管理的同志编写了这本改革后的《企业所得税研究》，阅后颇感欣慰，乐为作序。

该书主要有以下三个特点：

一、题材和结构比较新颖。全书围绕改革后的企业所得税制展开，既概述了我国企业所得税制的发展，又比较、分析了其他主要实行市场经济体制国家的企业所得税制度；突破了正面直观地介绍和解释税种的意义、作用、政策规定及管理一般教科书的程式，从理论与实践的结合上重点论述改革后的企业所得税制的立法精神、税制特点、税负确定、宏观及微观经济因素对所得税的影响等，使读者能学到新的知识，受到新的启迪，站在新的起点去研究和把握新的税制。

二、力求从理论与实践的结合上讲清问题。对企业所得税制

及其改革的主要内容,不仅从理论上多方位地进行深层次的阐述,而且对其贯彻实施的具体操作技能和要求等进行了综合归纳,逐层次地予以诠释并举例示范;不仅对历史的经验进行了认真总结,同时还用发展的眼光提出新的见解,特别在征收管理方面,有重要的指导意义。

三、既有实际使用价值,又有理论研究参考价值。由于上述特点,使该书不仅适应于广大税务干部和企业人员学习和指导工作,而且对于理论工作者研究探讨企业所得税制的完善和发展也是一本难得的参考书。

企业所得税制的改革和所得税条例的颁布实施,标志着我国企业所得税课税制度向着科学化、规范化、国际化、合理化迈出了具有历史意义的一步。随着我国市场经济的发展和经济体制改革不断深化,新的矛盾仍会不断出现,需要我们不断探索。该书是在企业所得税制改革和实施不久编写的,虽然对所得税制的实施和完善进行了符合新税制内涵与外延的研究,但其时间及内容上的局限性是客观存在的。因此,希望大家在熟练掌握、正确实施新税制的同时,不断开拓进取,加强对企业所得税制的理论研究和实践总结,为尽快建立起更加科学、更加规范、更加合理、与国际上通行做法相接轨的中国内资企业和“三资”企业完全统一的企业所得税课税制度而奋斗。

牛立成

1995年6月

目 录

第一章 企业所得税概述	1
第一节 企业所得税的历史沿革.....	1
第二节 企业所得税的改革	19
第三节 企业所得税制的展望	27
第二章 企业所得税基本政策	34
第一节 纳税人和征税对象	34
第二节 税率、计税依据和税额计算	37
第三节 资产的税务处理	46
第四节 税收优惠	50
第三章 企业所得税联动因素分析	53
第一节 宏观经济关系分析	53
第二节 企业所得税与企业利益	68
第三节 企业所得税与财务会计	72
第四节 企业所得税与其他税收	85
第四章 企业所得税的税收负担	92
第一节 各个历史时期企业所得税负担	92
第二节 企业所得税税率设计和税负	97
第三节 企业所得税的名义税负与实际税负.....	106
第四节 企业所得税负担的国际比较.....	114
第五章 企业所得税的征收管理	121
第一节 企业所得税征管的基本内容.....	121
第二节 企业所得税的税源管理.....	124

第三节	企业所得税若干问题的税务调整·····	140
第四节	企业所得税的稽查·····	153

第一章 企业所得税概述

企业所得税是以企业的纯收益额为课税对象的一种税，它是国家参与企业利润分配，调节企业利润水平的一个税种。企业所得税征税多少与企业的经济效益有直接的关系，一般而言，企业实现的利润多，就多缴企业所得税，反之就少缴企业所得税。这种“所得多则多征，所得少则少征，无所得不征”的内在机制，体现了纳税人纳税水平与所得税等比例增减，具有公平税负的内涵。企业所得税作为税制体系中主要税种之一，在保证国家的财政收入，调节国民经济等方面发挥了重要作用。

第一节 企业所得税的历史沿革

我国的税收制度是根据各个历史时期政治经济形势发展的需要，按照党和国家的路线、方针和政策制定的。新中国成立几十年来，随着政治经济形势的变化，税收制度也经历了一个建立发展变化的过程。我国现行的企业所得税，就是在建国初期的工商所得税的基础上，经过不断的修正、增补、改革，逐步发展演变而来的。

一、建国初期的工商所得税

（一）新中国工商所得税制的建立

早在民主革命时期，在革命根据地和老解放区，随着革命政权的建立，就制定了工商所得税制。当时的工商所得税是对公私

营企业征收的，并对国营铁路、矿山、冶炼、军工等行业实行免税；同时采用比例税率和超额累进税率两种税率。为鼓励有益于国计民生行业的发展，限制不需要和不发展的行业，分别采取列举法进行减征和加成征收工商所得税。工商所得税制的建立，不仅成为革命政府进行革命战争的重要财政支柱，保障了革命战争的供给，而且还配合政治经济措施，发挥了其应有的调节作用，特别是在发展公营经济，限制资本主义经济，保护解放区的工农业生产等方面，都起到了重要的作用。同时，革命根据地工商所得税制的建立和实施，也为建立新中国的工商所得税制，提供了坚实的理论和实践基础。

新中国成立初期，为了避免税务工作的停顿，从财政上保证把革命战争进行到底，巩固胜利成果和恢复已经遭受破坏的国民经济，按照中央指示的原则，除苛捐杂税及反动名目的税捐立即取消外，“暂时沿用旧税法，部分废除，在征收中逐步整理”，及时开展了税收工作。1949年11月，中共中央政府召开了首届全国税务会议，会议根据全国政治协商会议通过的《共同纲领》第40条规定的原则，按照简化税制，实行合理负担的精神制定了《全国税政实施要则》，1950年1月经政务院批准并颁布实行，统一了全国税制。随之政务院又公布了《工商业税暂行条例》，《条例》的公布实施，标志着新中国的工商所得税制（严格讲，在1958年前，应称为工商业税中的所得税，为简化说明，称工商所得税。下同）正式建立。《条例》对工商所得税的纳税人、征税对象及政策原则、税率、减免税等均作了明确规定。

由于全国统一税制的实施，工商所得税制的建立，以及党和国家在加强财政经济管理方面做了大量的工作，到1950年上半年就出现了财政收支接近平衡，物价趋向稳定的局面。这种局面的到来，为国民经济的恢复和发展创造了极其有利的条件。

（二）工商所得税税率的调整

1950年6月党的七届三中全会召开，毛泽东同志在会上提出为争取国家财政经济状况的根本好转而斗争的任务。根据这一任务和“巩固财政经济工作的统一管理和统一领导，巩固财政收支的平衡和物价的稳定，在此方针下，调整税收，酌量减轻民负”的指示精神，于1950年7月调整了工商所得税税率，减轻了中小型工商业户的负担。

其调整的具体内容如下：

增加了税率的累进级数，将原来的14级全额累进税率改为21级全额累进税率。最低一级，对应纳税所得额未满300元的，课税5%；最高一级，对应纳税所得额超过千元以上的，课税30%。除税率外，对其它方面均没有做大的调整。

这一时期的工商所得税，对于保障革命战争的供给，平衡财政收支，稳定金融物价，促进国民经济状况的根本好转，以及保护和发展社会主义、半社会主义经济，有步骤、有条件、有区别地利用、限制、改造资本主义工商业等等，都起到了非常重要的作用。

二、社会主义过渡、调整时期的工商所得税

（一）1953年修订工商所得税

1953年初，我国进入了有计划地发展国民经济的新时期。随着国民经济的恢复与发展，我国的社会经济结构发生了改变，社会主义经济成分不断壮大，资本主义经济成分不断缩小，工商所得税的征收重点发生了重大的变化。原来的税制开始显现出与新的经济形式不相适应的趋势。为了使税收制度及时适应发展变化了的新情况，保证税收收入，配合私营经济的社会主义改造进程，本着“保证税收，简化税制”的精神，于1953年1月对原税制进

行了一次修正。在中央政府政务院财经委员会颁发的《关于税制若干改革的方案的报告》中，对工商所得税作出了部分调整，调整内容如下：

1. 将工商所得税及工商业税附加合并计算征收，并适当提高了税率。将最低一级提高到 5.75%，最高一级提高到 34.5%。
2. 取消了对合作社优待减税的办法。
3. 对原工商所得税的征收方法作了局部的调整。
4. 将利息所得税并入工商所得税及个人所得税征收（由于条件不成熟，后取消这一规定）。

这次对工商所得税的修正在保证财政收入方面确实起了一定的作用，但是这次修正没有贯彻公私区别对待的原则，在一定程度上不利于社会主义经济的发展和国家对资本主义工商业的利用、限制和改造。针对以上问题，1953 年 8 月，党中央召开了全国财经会议对修正税制中的缺点加以纠正。在 1953 年和以后几年，在税制上采取了许多公私区别对待繁简不同的措施。

这个时期，工商所得税主要是对工商业征收。根据国家对资本主义工商业实行利用、限制、改造的政策，通过征收工商所得税，一方面把这些企业的工人创造利润的一部分纳入国家财政收入；另一方面也留给企业一定的合法利润，使其有利可图，利用其有利于国计民生的积极作用，限制其牟取暴利、不利于国计民生的消极作用，促进资本主义工商业的社会主义改造。同时，对集体经济和一部分收入较多的个体经济也征收工商所得税，对它们征收所得税，主要是从有利于扶植集体经济的发展，有利于个体经济的安排和改造出发，适当调节它们的收入。当时的集体经济、个体经济交纳的所得税在全部所得税收入中占的比重是不大的。

（二）1958 年改革工商所得税

到了1958年,我国基本完成了生产资料私有制的社会主义改造。资本主义工商业实行了全行业公私合营,国家对实行定息的公私合营企业不再征收工商所得税,改为向国家上交利润。我国的国民经济结构发生了根本性的变化,社会主义全民所有制和集体所有制经济在国民经济中占有绝对的比重,包括国营企业合作社和公私合营企业在内的社会主义公有制的经济成分的比重已达到了93%,而个体经济只占到7%。从此,工商所得税主要向集体所有制企业征收。经济基础发生了变化,作为上层建筑的税收制度也需要相应地进行改革。1958年9月,经全国人大常委会审议通过,由国务院公布了《中华人民共和国工商统一税条例》,试行了工商所得税。这次工商税制的改革,是“基本上在原有税负的基础上简化税制”的,将原来的商品流通税、货物税、工商业税中的营业税和印花税等四个税种合并成工商统一税,工商业税中的所得税正式成为一个独立的税种,确定为工商所得税。同时对工商所得税的税率和征收办法,陆续作了一些调整。调整的主要内容有:

1. 手工业生产合作社,仍按原来的21级全额累进税率征收。对于少数利润过大的手工业生产合作社,可由地方按实际情况加成征收。1962年财政部又统一规定,所得额在3万元以上的,开始加成征税,最高可加至4成。

2. 交通运输合作社,由于交通运输业在我国的飞速发展,合作组织职工收入有了很大的提高,企业资金积累提高也很快。为了在税收上兼顾国家、集体、个人三方面的关系,1961年财政部废止了对交通运输合作组织以综合税率合并征收的规定,改按比例税率征收,税率为20—30%,在这个幅度内地方可根据各地实际情况具体规定。

3. 合作商店,仍按21级全额累进税率征税。对于少数获利润

较大的合作商店，1958 年规定，可由地方视情况加成征收。对全年利润在 5000 元以上的开始加成征税，最高可加至 5 成。

4. 供销合作社，从 1958 年开始并入了国营企业，利润上交国家，不再对其征收所得税。到 1961 年，供销合作社又从国营企业中分离出来，恢复对其征收所得税。并且把原来按累进税率征收改为按比例税率征收，又考虑到供销合作社正在恢复过程中，政策应给以照顾，所以确定按 39% 的比例税率征税。

5. 个体经济，按 21 级全额累进税率征税。对利润较大的，1958 年规定，可以加征 1 成到 5 成，由地方在这个幅度内作出具体规定。1962 年，集市贸易开放后，个体经济利润增大，又改为加征 1 成到 10 成，即全年所得额在 400 元以上的开始加成，1500 元左右的加征 10 成。对个别利润特大的个体经济，加成可以超过这个限度。

6. 资本主义工商业，实行全行业公私合营定股定息。从 1958 年起，停征定息的公私合营企业的工商所得税，改为向国家上交利润。但对于残存的资本主义工商业户，除了按 21 级全额累进税率纳税以外，根据国务院 1958 年公布的《改进税收管理体制的规定》，可以按照他们的应纳工商所得税税额加征 1 成到 10 成。个别获利特多的，可超过这个限度。

在这一时期对工商所得税的调整，贯彻了集体经济和个体经济区别对待的原则，支持了集体经济的巩固和发展，限制了个体经济的进一步扩大。但是，从总体税负来看，在所得税负担方面集体经济仍高于个体经济，同时，在集体经济之间，虽然合作商店的所得税负担稍高于手工业生产合作社和供销合作社，但由于它不像供销合作社和手工业生产合作社那样需要缴纳调剂基金、建设基金和教育基金，因此相对来说，税负仍然偏轻，这种税负的不均在一定程度上妨碍了社会主义经济成分的发展壮大。

（三）1963 年工商所得税的调整

1963 年，国民经济实行调整、巩固、充实、提高的方针，客观的经济情况也起了很大的变化。对于原来的所得税制，不分纳税人的经济性质和经营业务，一律适用一种 21 级的全额累进税率的情况已经不适应，工商所得税负担不均的矛盾日益突出。为了改变这种状况，以适应新的政治经济形势的发展和党在当时的政策要求，以利于运用税收来限制个体工商业户，巩固集体经济，国务院在 1963 年 4 月颁布了《关于调整工商所得税负担和改进征收办法的试行规定》，本着在所得税负担上“个体经济重于集体经济，合作商业稍重于手工业合作社、交通运输合作社及其它的集体经济，集体经济之间负担大体平衡”的精神，对工商所得税制进行了一次全面的改革。改革的主要内容：

1. 提高个体工商业户的所得税负担，限制他们过多的收入。个体经济的所得税平均税率由原来的 20% 左右提高到 50% 左右。把原来的 21 级全额累进税率，改为 14 级全额累进税率，最低一级的税率为 7%，最高一级为 62%。

2. 调整集体经济的税率，平衡集体经济之间的税收负担。

——对合作商店，税负由原来的 40% 左右提高到 45%。改 21 级全额累进税率为 9 级超额累进税率，税率最低一级为 7%，最高一级为 60%。

——对手工业合作社，所得税税率平均为 38%，与个体经济和合作商店调整后的负担持平。将原来的 21 级全额累进税率改为 8 级超额累进税率。税率最低一级为 7%，最高一级为 55%。同时废止原来的对手工业生产合作社加成征收所得税的办法。

——对交通运输合作社，所得税平均税率由原来的 29% 左右，提高到 32% 左右。同样适用 8 级超额累进税率。税率最低一级为 7%，最高一级为 55%。

3. 改进了集体经济的所得税征收办法。对集体经济由全额累进税率征收办法，改为采用超额累进税率征收。

这次工商所得税的全面改革受了当时“左”的指导思想的影响，对个体工商业户和合作商店有些限制过严、过死，产生了一些不良的影响。

在1963年以后的十几年里，我国的工商所得税制没有进行过大的调整。

三、社会主义经济建设新时期的企业所得税制的调整与发展

(一) 工商所得税的调整

1978年党的十一届三中全会的召开，开始了社会主义建设的新时期。我国的经济状况发生了根本性的变化，出现了多种经济成分，多种分配形式，多种流通渠道，多种经营方法并存的新形势。为了适应新时期经济发展的要求，对集体所有制企业和个体企业经济实行放宽政策，搞活市场，繁荣经济的策略，并逐步减轻了它们的税收负担，以促进它们的发展。具体调整内容如下：

1. 城镇集体企业从1980年起的三年内，以1979年为基数，企业所得额每年增长的部分减半征收所得税；从1983年起，以1979年至1981年三年平均利润为基数，增长利润部分减半征收所得税。

2. 基层供销社经营的饮食、服务、修理行业，从1978年1月1日起暂时按20%的税率征收所得税；从1984年1月1日起，改按8级超额累进税率计征工商所得税；对“三项照顾”地区（系指财政部、商业部批准对边远山区、边远牧区的民族贸易企业，在资金、利润、价格方面给予照顾）基层供销社减税期限未届满的（1981年财政部规定“三项照顾”地区基层供销社可按应纳所得税额减征1—2成），在改按8级超额累进税率计征后，可继续按原

定的减税比例执行到减税期满为止。

3. 为了支持城镇安置待业知识青年就业，巩固安定团结的政治局面，1978年财政部规定凡城镇新办集体企业，从投产经营的月份算起，对其生产经营所得可免征一年工商所得税，一年以后仍有困难者，还可以给予适当的减免照顾。1980年进一步规定对安置待业知青的城镇新兴集体企业免征工商所得税2—3年，同时又规定对原有城镇街道办集体企业，如果在当年安置的待业知青人数超过职工总人数的60%的，也可按规定免征工商所得税2—3年。

4. 为了改变合作商店税负偏高，税后积累较少，生产经营困难的局面，财政部在1978年取消了对合作商店加成征收的办法。从1980年10月1日起改按手工业8级超额累进税率征收；对经营饮食、服务、修理行业税负高于20%的减按20%征收，低于20%的按适用税率征收。

5. 为了充分发挥个体经济“拾遗补缺”的作用，活跃经济，方便人民生活，解决劳动力的就业问题，财政部在1980年10月规定，原来个体经济的14级全额累进征税办法暂不执行。并取消了加征1—4成的征税办法，所得税负担水平，可以在相当于集体手工业、交通运输业8级超额累进税率负担的原则下，由省、自治区、直辖市结合具体情况自行确定。税收管理和征收办法，也由各地制订执行。

6. 城镇集体企业各种专项生产措施贷款，可在缴纳工商所得税之前用贷款项目投产后新增利润归还贷款本息的60%，其余40%用税后利润归还。

工商所得税的这几次调整，都是在适应不断变化发展的经济情况基础上进行的，有效地调节了各种经济成分的收入水平，对进一步发挥税收的调节功能，都起了重要的作用。

（二）国营企业所得税的建立

新中国成立以来，我国在处理国家与企业分配关系时一直采用利润上缴的方法。即企业把全部的收入上缴国家，企业需要资金，则由预算层层下拨。这种统收统支的分配形式使企业既没有一定的经营自主权，也不承担相应的经济责任。为了改变这种“统收统支，统负盈亏”的分配方法，在1978年，国家在国营企业中试行了企业基金制度，对完成国家规定各项经济指标的企业，准许按职工全年工资总额的5%提取企业基金，使企业在集体福利设施建设和资金的发放中，有了一定的自主权。从1979年起，开始在部分企业中试行利润留成制度，包括全额利润留成、基数利润留成加增长利润留成、超计划利润留成等多种具体形式。1981年又在部分企业中试行利润包干制，即财政部门与企业或企业主管部门之间采用经济合同形式，约定在一定的时间内，企业向国家包干上缴利润，对实现利润超过该项包干基数的剩余部分，在国家与企业间采取分成办法分配。在利润留成和利润包干制度下，企业纯收入除以工商税和利润上缴形式缴纳给国家财政外，还以利润留成的形式，留给企业一部分，用于发展生产和举办福利事业，发放奖金。这样，企业有了一定的自主权，责、权、利在一定程度已经结合起来，因此调动了企业改善经营管理、加强经济核算的积极性和主动性。

但是这种由工商税、利润上缴、利润留成三种形式组成的企业收入分配制度，还不能充分体现责、权、利相结合的原则，利润留成也没有真正给予企业经营自主权，不能使企业灵活地适应市场的发展变化，不能真正充分地调动企业的积极性，从而不能完全摆脱“大锅饭”的弊端。此外，对国营企业征收工商税也不能很好地发挥税收调节经济的职能作用。

为了正确处理国家、企业、个人三者之间的利益关系，同时