

中国纳税人丛书

丛书主编
高培勇

如何计算和缴纳 企业所得税



杨志清 刘亚光 编著



中国人民大学
出版社

中国纳税人丛书

丛书主编 高培勇

如何计算和缴纳企业所得税

杨志清 刘亚光 编著

中国人民大学出版社

企业所得税解说

什么是企业所得税

企业所得税是国家对企业单位取得的生产经营所得和其他所得征收的一种所得税。它是由原国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税合并而来，是国家参与企业利润（纯收入）分配并直接调节企业利益的一个关键性税种。

我国的企业所得税制度，是随着改革开放以及经济体制改革的不断深入而逐步建立和完善起来的。截至 1993 年底，除外商投资企业和外国企业所得税外，我国内资企业所得税有 3 个税种，即国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税。其中，国营企业所得税是 1983 年和 1984 年两步“利改税”时设立的，把国营企业上缴利润部分改为上缴所得税形式，突破了对国营企业不征所得税的禁区，是国家与企业分配关系的重大改革；集体企业所得税是为适应集体经济的不断发展壮大，于 1985 年由原工商所得税演变而来的；私营企业所得税是为了适应私营经济的出现和发展，于 1988 年建立的。这 3 种税在调节经济、加强监督管理和组织财政收入等方面都发挥了应有的作用。

但是，随着我国经济的进一步发展和经济体制改革的深化，特别是随着社会主义市场经济改革目标的确立，企业所得

税按不同经济成分分别设置，有许多不适应的地方，存在的问题和矛盾越来越突出。

合并国营个人所得税、集体企业所得税和私营企业所得税，建立统一规范的内资企业所得税，已势在必行。1993年12月13日，国务院制定并公布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，自1994年1月1日起施行。

企业缴了增值税后为什么还要缴纳所得税

许多企业询问，按现行税制的规定，企业在日常的生产经营过程中，所发生的增值额需要缴纳增值税。但对于企业按规定缴纳了增值税以后，怎么还需要缴纳所得税？是不是对企业的利润发生了重复征税？实际上，从会计上讲，增值额就是营业毛利（销货额减去进货额），也就是工资薪金、租金、利息和利润之和。企业所得税的课税对象是纳税人的收入总额扣除各项成本、费用等开支后的净所得额，它既不等于企业实现的利润额，也不是企业的增值额，更非销售额或营业额。因此，从全社会来讲，增值税是一种净产值税，是介于全值流转税和所得税之间的一种税。而企业所得税则是一种不同于商品劳务税的税种。增值税可以解决对商品的重复征税问题，有利于专业化协作生产和横向经济联合的发展，有利于生产结构的合理化和对外经济贸易的发展。而对企业征收所得税，有利于企业转换经营机制，规范国家与企业的分配关系。

哪些企业、公司需要缴纳企业所得税

企业所得税的纳税人

《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（以下简称《暂行条例》）规定，凡在我国境内设立的企业，除外商投资企业和外国企业外，应当就其取得的应税所得，依照规定缴纳企业所得税。也就是说，凡是实行独立经济核算的企业或者组织，在取得应税所得时都要按规定缴纳企业所得税。其中，包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业，以及有应税所得的其他组织。

1. 国有企业。指生产资料或资产归国家所有，按国家有关规定注册、登记的全民所有制企业。

2. 集体企业。指生产资料归劳动群众所有，按国家有关规定注册、登记的集体所有制企业。

3. 私营企业。指生产资料归私人所有，按照《中华人民共和国私营企业暂行条例》规定注册、登记的私营企业。

4. 联营企业。指生产资料归联营各方共有。按国家有关规定注册、登记的联营企业。

5. 股份制企业。指注册资本以股份形式构成，按照《公司法》以及《股份有限公司规范意见》和《有限责任公司规范意见》的规定注册、登记的企业。

6. 有应税所得的其他组织。是指经国家有关部门批准，依法注册、登记，从事经营活动的事业单位、社会团体等组织。

目前，我国的一些社会团体、事业单位在完成国家事业计

划的过程中，开展多种经营和有偿服务活动，取得有除财政部门各项拨款，财政部和国家物价部门批准的各项规费收入以外的经营收入，具备了经营的特点，应当视同企业纳入征税范围。根据 1994 年 5 月财政部、国家税务总局颁发的《企业所得税若干政策问题的规定》：对实行自收自支、企业化管理的社会团体、事业单位等组织，其应税所得，一律就地征收所得税。对其他社会团体、事业单位等组织取得的应税所得，亦按规定征收所得税。

在改革过程中，如果纳税企业、单位改变经营方式，实行承租经营的，其纳税人分两种情况处理：（1）凡未改变被租企业名称、未更改工商登记的，不论被租方与承租方如何分配，均仍以被租企业为纳税人；（2）承租方重新办理登记证的，以新登记的企业为纳税人。

实行独立核算的企业应具备的条件

《暂行条例》所列举的上述纳税人，通常是指实行独立核算的企业和经济组织，它必须同时具备下面 3 个条件：（1）在银行开设有结算账户；（2）建立独立账簿，编制财务会计报表；（3）独立计算盈亏。

企业、单位作为纳税人之所以应当具备独立经济核算条件，是因为只有实行独立经济核算的企业，才能正确计算收入和成本费用，正常计算企业实现的利润和应税所得额。而非独立核算的企业的利润所得，通常是由上级单位汇总计算。另外，由于实行独立核算的企业能独立进行生产经营活动，单独反映生产经营成果，便于税务机关对其生产经营及财务管理进行监督检查。

特殊行业、企业集团作为纳税人的规定

《暂行条例》对特殊行业、部门、企业的纳税人有特殊规定。主要是：

1. 金融、保险企业分别以中国人民银行、中国工商银行、中国银行、中国农业银行、中国建设银行、中国投资银行、中国国际信托投资公司、中国人民保险公司（涉外保险）作为纳税人，对其所属分行、分公司实现的利润集中缴纳所得税。

2. 直属铁道部的运输企业含所属工业企业，以铁道部为纳税单位；铁路施工企业，以工程局、铁路局的直属工程处或相当工程处的工程公司为纳税人；铁道部所属的工业、供销企业及其他单位，均以独立核算企业为纳税人。

3. 民航总局所属的运输企业，已成为独立法人的，以企业为纳税人；未成为独立法人的企业，暂以民航总局为纳税人。民航总局所属的工业、供销企业以及其他单位，均以独立核算的企业为纳税人。

4. 邮电所所属的邮电通信企业，暂以邮电部为纳税单位。

5. 企业集团原则上应当以独立核算的核心企业和紧密层、半紧密层成员企业分别为纳税人，但经国务院批准设立的企业集团，其核心企业对紧密层企业资产控股为 100% 的，可由控股的成员企业选择由核心企业统一合并纳税。

所有收入都要纳税吗

《暂行条例》规定，凡在我国境内设立的内资企业，应当就其生产、经营所得和其他所得（包括来源于中国境内、境外的所得），依照规定缴纳企业所得税。即企业、公司取得的生

产经营所得和其他所得，都要按规定缴纳企业所得税，其中：

1. 生产经营所得。是指从事制造业、采掘业、交通运输业、建筑安装业、农业、林业、畜牧业、渔业、水利业、商品流通业、金融业、保险业、邮电通讯业、服务业，以及国务院、财政、税务部门确认的其他营利事业取得的所得；还包括卫生、物资、供销、城市公用和其他行业的企业，以及一些社团组织、事业单位开展多种经营和有偿服务活动，取得的经营所得。

2. 其他所得。是指股息、利息、租金、转让各类资产收益、特许权使用费，以及营业外收益等所得。

此外，纳税人按照章程规定解散或破产，以及其他原因宣布终止时，其清算终了后的清算所得，也要缴纳企业所得税。

对于我国的企业、单位在中国境内取得的生产经营所得和其他所得征收所得税，不难理解，但为什么还要对纳税人来源于中国境外的所得征税呢？这是因为，作为企业所得税纳税人的各类企业、单位，属于在我国境内注册登记的经济实体，亦属于我国的居民纳税人，根据国际税收惯例，一国居民纳税人对本国政府负有全面纳税义务，即应就其来源于境内、境外的全部所得，向本国政府缴纳所得税。因此，对我国的企业、单位在境内、境外取得的所得征收所得税，是完全符合所得税制国际规范的。

一般需要缴纳多少所得税

企业所得税税率是正确处理国家与企业分配关系的核心问题。因而，税率的设计必须兼顾国家、企业、职工个人三者利

益，既要保证国家财政收入的稳定增长，又要使企业在发展生产、经营方面，有一定的财力保证；既要考虑到企业的实际情况和负担能力，又要维护税率的统一性，适当简化，避免繁琐。

我国企业所得税采用 33% 的比例税率。这既与外资企业所得税相衔接，又与国际上多数国家的税率水平相近。对于我国大中型企业和效益好的企业而言，33% 的比例税率是比较合适的，但对规模较小的企业来说，税负较重。为了照顾众多小型企业的实际困难，也参照世界上一些国家对小企业采用较低税率征税的优惠照顾办法，我国税法规定，对年应税所得额在 3 万元以下（含 3 万元）的企业，暂减按 18% 的税率征税；对年应纳税所得额在 3 万元以上至 10 万元以下（含 10 万元）的企业，暂减按 27% 的税率征税。这样，对小企业来说，根据其应纳税所得额的数量不同，实际上适用于 3 档税率，即 18%、27% 和 33%。

应纳税所得额如何确定

应纳税所得额计算的原则

企业所得税的计税依据或税基，是企业的应纳税所得额。所谓应纳税所得额，是指纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目后的余额。应纳税所得额的正确计算，同成本、费用核算关系密切，直接影响国家财政收入和企业负担。所以，税法必须就涉及企业应纳税所得额确定的一系列基本问题作出明确规定。主要内容包括收入总额，扣除范围和标准，资产的税务处理，亏损弥补等。



纳税人在计算应纳税所得额时，按照税法规定计算出的应纳税所得额与企业依据财务会计制度计算的利润所得额，往往是不一致的。当企业财务、会计处理办法与有关税收法规相抵触时，应当依照国家有关税收的规定计算纳税。企业按照有关财务会计制度规定计算的利润，必须按照税法的规定进行必要的调整后，才能为应纳税所得额，计算缴纳所得税。这是计算应纳税所得额必须坚持的一项原则。这是因为：

1. 按企业所得税法来规范应纳税所得额计算，是保证国家财政收入、实现公平税负的要求。建立统一、规范的企业所得税，并非简单地合并几个税种，而是要通过改革和完善企业所得税制度，规范企业的纳税行为，促进社会主义市场经济的健康发展。

应纳税所得额的大小与税负高低密切相关，在税率一定的条件下，纳税人应纳税额的数量取决于应纳税所得额（即税基）的大小。税基大，应纳税额就多；税基小，则应纳税额就少，而企业所得税的税基是收入总额减去准予扣除项目后的余额。所以，应税收入和税前扣除项目的范围和标准是否统一，直接影响到纳税人的税收负担。我国现行财务会计制度虽然在一定程度上消除了因企业经济性质不同而存在的差异，但仍然存在行业差别。如果不用税法来统一和规范企业应纳税所得额的计算，改变以往应纳税所得额的确定从属于企业财务制度的做法，必然会出现企业在税基确定上的不统一，造成企业之间的税负不平；部分企业甚至可能在“合法”的外衣下，虚列成本费用，逃漏国家税收。

2. 按企业所得税法来规范、计算应纳税所得额，是进一步完善企业所得税制度的要求。确定企业所得税的计税依据，国际通行的做法是，纳税人对其收益及其与收益有关的成本、



费用、资产、债权债务等事项，必须按照税法规定进行税务处理，对其按有关财务制度规定计算的利润，应当依据税法进行调整后，方能申报纳税。只有将应纳税所得额的确定办法与企业财务制度的核算相分离，才有利于我国企业所得税制度与国际惯例接轨，并为今后统一内资、外资企业所得税打下基础。

你会计算企业的收入总额吗

作为企业的经营者，或厂长、经理，必须懂得财务与税务，否则就不是一个优秀的经理。在日常的生产、经营过程中，企业领导应当学点财务与税务知识，过问一下企业的财税事务，以免给企业和个人带来麻烦与损失。我国税法明确规定，纳税人的收入总额包括生产、经营收入，财产转让收入，利息收入，租赁收入，特许权使用费收入，股息收入和其他收入。其中：

1. 生产、经营收入。是指纳税人从事主营业务活动所取得的收入，包括商品（产品）销售收入、劳务服务收入、营运收入、工程价款收入、工业性作业收入，以及其他业务收入。

2. 财产转让收入。是指纳税人有偿转让各类财产取得的收入，包括转让有价证券、股权，以及其他财产而取得的收入。

3. 利息收入。是指纳税人购买各种债券等有价证券的利息，外单位欠款付给的利息，以及其他利息收入，但不包括购买国库券的利息收入。

4. 租赁收入。是指纳税人出租固定资产、包装物和其他财产而取得的租金收入。

5. 特许权使用费收入。是指纳税人提供或者转让专利权、

收入。

6. 股息收入。是指纳税人对外投资入股分得的股利、红利收入。

7. 其他收入。是指除上述各项收入之外的一切收入，包括固定资产盘盈收入，罚款收入，因债权人缘故确实无法支付的应付款项，物资及现金的溢余收入，教育费附加返还款，包装物押金收入，以及其他收入。

扣除项目

1. 准予扣除的项目。在计算应纳税所得额时准予从收入总额中扣除的项目，是指与纳税人取得收入有关的成本、费用、税金和损失。其中：

(1) 成本。即生产、经营成本，是指纳税人为生产、经营商品和提供劳务等所发生的各项直接费用和各项间接费用。

(2) 费用。即纳税人为生产、经营商品和提供劳务等所发生的销售（经营）费用、管理费用和财务费用。

(3) 税金。即纳税人按规定缴纳的消费税、营业税、城市维护建设税、资源税、土地增值税。教育费附加可视同税金，准予在税前扣除。

(4) 损失。即纳税人生产、经营过程中的各项营业外支出，已发生的经营亏损和投资损失，以及其他损失。

在确定纳税人的扣除项目时，应注意以下两个问题：一是纳税人应计未计的扣除项目，如费用、折旧等，不得转移到以后年度补扣；二是纳税人的财务会计处理与税收规定不一致的，应依照税收规定予以调整，按税收规定允许扣除的金额，准予扣除。

2. 部分准予扣除项目的范围和标准。



(1) 借款利息。纳税人在生产、经营期间，向金融机构借款的利息支出，按照实际发生数扣除；向非金融机构借款的利息支出，在不超过按照金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内，准予扣除。其中：

所谓金融机构，是指各类银行、保险公司及中国人民银行批准从事金融业务的非银行金融机构。包括国家专业银行，区域性银行，股份制银行，外资银行，中外合资银行，以及其他综合性银行；包括全国性保险企业，区域性保险企业，股份保险企业，中外合资保险企业，以及其他专业性保险企业；还包括城市、农村信用社、各类财务公司以及其他从事信托投资、租赁等业务的专业和综合性非银行金融机构。

非金融机构，是指除上述金融机构以外的所有企业、事业单位以及社会团体等组织。

所谓利息支出，是指纳税人购进、建造的固定资产竣工决算投产后发生的各项贷款（包括长、中、短期贷款）的利息支出。纳税人除建造、购置固定资产和开发、购置无形资产，以及筹建期间发生的利息支出以外的利息支出，允许税前扣除。其扣除标准按上述规定执行。

(2) 职工工资。纳税人支付给职工的工资，按照计税工资扣除。所谓计税工资，是指在计算应纳税所得额时，允许扣除的标准工资。它包括企业以各种形式支付给职工的基本工资，浮动工资，各类补贴，津贴，奖金等。计税工资的具体标准，由省、自治区、直辖市人民政府在财政部规定的范围内确定，并报财政部备案。具体规定如下：1) 经有关部门批准实行工资总额与经济效益挂钩办法的企业，其发放的工资在工资总额增长幅度低于经济效益增长幅度，职工平均工资增长幅度低于劳动生产率增长幅度以内的，在计算应纳税所得额时准予扣

除。2) 对饮食服务企业按国家规定提取的提成工资, 在计算应纳税所得额时准予扣除。3) 未实行上述办法的企业, 实行计税工资办法。其发放工资要计税工资标准以内的, 可据实扣除; 超过标准的部分, 在计算应纳税所得额时不得扣除。计税工资的月扣除最高限额为 550 元/人, 具体扣除标准可由省、自治区、直辖市人民政府根据当地不同行业情况, 在上述限额内确定, 并报财政部备案。个别经济发达地区确需提高限额标准的, 应在不高于 20% 的幅度内报财政部审定。财政部将根据国家统计局公布的物价指数, 对计税工资限额作适当调整, 各地可据此相应调整计税工资标准。

(3) 工会经费、职工福利费和职工教育经费。纳税人的工会经费、职工福利费和职工教育经费, 分别按计税工资总额的 2%、14% 和 1.5% 计算扣除。

(4) 捐赠支出。纳税人用于公益、救济性的捐赠, 在年应纳税所得额 3% 以内的部分, 准予扣除, 超过部分不予扣列支。

所谓公益、救济性的捐赠, 是指纳税人通过我国境内非营利的社会团体、国家机关向教育、民政等公益事业和遭受自然灾害地区、贫困地区的捐赠。这里所说的社会团体, 包括中国青少年发展基金会、希望工程基金会、宋庆龄基金会、减灾委员会、中国红十字会、中国残疾人联合会、全国老年基金会、老区促进会, 以及经民政部门批准成立的其他非营利的公益性组织。纳税人直接向受赠人的捐赠, 不允许扣除。

准予扣除的公益性、救济性捐赠, 其具体计算程序及公式如下:

$$\text{第 1 步: } \frac{\text{企业}}{\text{所得额}} + \frac{\text{企业已在营业外支出}}{\text{中列支的捐赠额}} = \frac{\text{调整后}}{\text{的所得额}}$$

第2步：调整后的所得额 $\times 3\%$ = 法定公益性、救济性捐赠扣除额

第3步：调整后的所得额 - 法定的公益性、救济性捐赠扣除额 = 应纳税所得额

企业当期发生的公益性、救济性捐赠不足所得额3%的，应当据实扣除。

(5) 业务招待费。纳税人按规定支出的与生产、经营有关的业务招待费，由纳税人提供确实记录或单据，经核准后准予扣除。具体扣除标准如下（见表1—1）。

表1—1

全年营业收入额（万元）	扣 除 标 准
1 500（不含）以下	不超过营业收入的5‰
1 500（含）～5 000	不超过该部分营业收入的3‰
5 000（含）～10 000	不超过该部分营业收入的2‰
10 000以上（含）	不超过该部分营业收入的1‰

(6) 保险费用。税法规定准予扣除的保险费用包括：1) 纳税人按规定上交保险公司或劳动保险部门的职工养老保险基金和待业保险基金；2) 纳税人参加财产保险和运输保险，按照规定缴纳的保险费用；3) 纳税人为特殊工种支付的法定人身安全保险费，在计算应纳税所得额时，准予按实扣除。保险公司给予纳税人的无赔款优待，应作为当年的应纳税所得额。

(7) 固定资产租赁费。纳税人根据生产经营需要租入固定资产而支付的租赁费的扣除，分别按下列规定处理：1) 以经营租赁方式租入固定资产而发生的租赁费，可以据实扣除；2) 以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费不得直接扣除，而应计入资产价值，以折旧的形式分期扣除。

(8) 坏账准备金和商品削价准备金。纳税人按规定提取的坏账准备金和商品削价准备金，准予在计算应纳税所得额时扣除。不建立坏账准备金的纳税人，发生的坏账损失，报经主管税务机关核实后，按当期实际发生数扣除。纳税人已作为支出、亏损或坏账处理的应收款项，在以后年度全部或部分收回时，应计入收回年度的应纳税所得额中。

(9) 固定资产损失。纳税人当期发生的固定资产和流动资产盘亏、毁损净损失，由其提供清查盘存资料，经主管税务机关审核后，准予扣除。

(10) 汇兑损益。纳税人在生产、经营期间发生的外国货币存、借和以外国货币结算的往来款项增减变动时，由于汇价变动而与记账本位币折合发生的汇兑损益，可计入当期所得或在当期扣除，即汇兑收益计入当期应纳税所得额；若为汇兑损失，则在当期扣除。

(11) 支付给总机构的管理费。纳税人在生产经营期内按规定支付给总机构的与本企业生产、经营有关的管理费，须提供总机构出具的有关管理费汇集范围、数额、分配依据和方法等证明文件，经主管税务机关审核后，准予在所得税前扣除。

(12) 有关资产的费用。纳税人转让各类固定资产发生的费用，允许扣除。纳税人的固定资产折旧、无形资产和递延资产的摊销额，准予扣除。

(13) 其他项目。依照有关法律、行政法规和国家有关税收规定，准予扣除的其他项目。

3. 不准予扣除的项目。在计算应纳税所得额时，下列项目不得从收入总额中扣除：

(1) 资本性支出。指纳税人购置、建造固定资产和对外投资的支出。

(2) 无形资产受让、开发支出。指纳税人购置或自行开发无形资产所发生的费用不得直接扣除。但无形资产开发支出未形成资产的部分，准予扣除。

(3) 违法经营的罚款和被没收财物的损失。指纳税人生产经营违反国家法律、法规和规章，被有关部门处以罚款，以及被没收财物的损失。

(4) 各项税收的滞纳金、罚款和罚金。指纳税人违反税收法规，被税务机关处以的滞纳金、罚款，以及被司法机关处以的罚金。

(5) 自然灾害或意外事故损失有赔偿的部分。指纳税人参加保险之后，因遭受自然灾害或事故而由保险公司给予的赔偿。

(6) 超过国家规定允许扣除的公益、救济性捐赠，以及非公益、救济性的捐赠。

(7) 各种赞助支出。指各种非广告性质的赞助支出。

(8) 与取得收入无关的其他各项支出。指除上述各项支出外，与本企业取得收入无关的各项支出。

资产的税务处理

资产是由于资本投资而形成的财产，对于资本性支出，以及无形资产受让、开发费用和开办费用，不允许作为成本、费用从纳税人的收入总额中作一次性扣除，而只能采取分次计提折旧或分次摊销的方式予以列支。税法规定，纳入税务处理范围的资产主要有4类，即固定资产、无形资产、递延资产和流动资产，其中前3类资产采取计提折旧或摊销的方式分次扣除。

1. 固定资产的税务处理。纳税人的固定资产，是指使用