

# 企业所得税法讲座

国家税务总局所得税管理司编

改革出版社

# 企业所得税法讲座

国家税务总局所得税管理司 编

改 革 出 版 社

(京)新登字 053 号

责任编辑 黄琦 袁晖  
封面设计 广益

## 企业所得税法讲座

国家税务总局所得税管理局 编

\*

改革出版社出版  
(北京东城区安德里北街 23 号)  
新华书店北京发行所发行  
兰空印刷厂印刷

\*

787×1092 毫米 32 开本 8.625 印张 195 千字  
1994 年 4 月第 1 版 1994 年 11 月第 2 次印刷  
印数 40000—45000 册  
ISBN7-80072-507-3/F·315  
定价:8.50 元

# 前 言

企业所得税是我国现行税制结构中的主要税种之一。1993年12月13日，国务院发布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，规定从1994年1月1日起，内资企业执行统一的企业所得税。这是建国以来我国企业所得税制的一次重大改革，标志着我国的所得税制朝着法制化、科学化、规范化迈进了一大步。新的企业所得税统一了税率，理顺和规范了国家与企业的分配关系，无论在政策，还是征收管理上，变动都比较大。为了使企业管理和财会工作人员、广大税务、行政、经济管理干部能够深入学习，正确理解和贯彻执行新的企业所得税法，保证税制改革顺利、有效的实施，我们编写了《企业所得税法讲座》一书。

本书由国家税务总局负责企业所得税条例及实施细则起草工作的领导、专家编著，具有**较高的权威性**，既可作为当前的培训教材，也是今后**正确理解和贯彻实施**新的企业所得税制的指导性学习用书。

全书按**企业所得税条例及其实施细则**分为八章，比较详细地讲解了**企业所得税改革的必要性、企业所得税的纳税人和征税对象、企业所得税应纳税所得额的确定、企业所得税的税率、企业所得税对资产的税务处理、减免税优惠、避免双重征税的办法和征收管理**。在内容上，不仅着重从实务讲解了企业所得税的新原则、新规定，而且也从理论上作了一般论述，并介绍了国际上的通常作法，使读者能够全面、准

确地学习和理解新的企业所得税。需要注意的是，书中有关规定及论述，仍需在实际执行中不断完善和补充。

由于时间仓促，书中对一些问题的论述可能不够全面，个别地方也难免存在疏漏之处，请读者及时提出宝贵意见。

**国家税务总局所得税管理司**

**1994年4月20日**

# 目 录

|                                      |         |
|--------------------------------------|---------|
| <b>第一章 企业所得税的概念和历史沿革</b> .....       | ( 1 )   |
| 第一节 企业所得税及其演变过程 .....                | ( 1 )   |
| 第二节 我国企业所得税改革的必要性 .....              | ( 13 )  |
| 第三节 企业所得税改革的指导思想和原则 .....            | ( 17 )  |
| 第四节 企业所得税改革的主要内容 .....               | ( 20 )  |
| <b>第二章 企业所得税的纳税人和征税对象</b> .....      | ( 28 )  |
| 第一节 企业所得税纳税人和征税范围 .....              | ( 28 )  |
| 第二节 企业所得税的征税对象 .....                 | ( 40 )  |
| <b>第三章 企业所得税应纳税所得额的确定</b> .....      | ( 43 )  |
| 第一节 确定应纳税所得额的原则 .....                | ( 43 )  |
| 第二节 确定应纳税所得额的方法 .....                | ( 46 )  |
| 第三节 计算应纳税所得额的具体调整项目及<br>具体扣除项目 ..... | ( 62 )  |
| 第四节 计算应纳税所得额时不允许扣除的项目 .....          | ( 82 )  |
| <b>第四章 资产的税务处理</b> .....             | ( 85 )  |
| 第一节 固定资产的税务处理 .....                  | ( 85 )  |
| 第二节 无形资产、递延资产和其他资产的税务<br>处理 .....    | ( 92 )  |
| <b>第五章 企业所得税的税率</b> .....            | ( 105 ) |
| 第一节 税率设计的原则 .....                    | ( 105 ) |
| 第二节 税率设计的根据 .....                    | ( 106 ) |

|                            |         |
|----------------------------|---------|
| 第三节 法定税率与优惠税率的关系 .....     | ( 107 ) |
| 第六章 企业所得税的减免税优惠 .....      | ( 110 ) |
| 第一节 企业所得税减免税优惠的概念 .....    | ( 110 ) |
| 第二节 企业所得税减免税优惠的具体内容 .....  | ( 113 ) |
| 第三节 企业所得税减免税管理 .....       | ( 119 ) |
| 第七章 企业所得税避免双重征税 .....      | ( 122 ) |
| 第一节 国际双重征税的产生 .....        | ( 122 ) |
| 第二节 国际双重征税的避免 .....        | ( 126 ) |
| 第三节 企业所得税避免国际双重征税的办法 ..... | ( 130 ) |
| 第四节 内资企业投资、入股征税问题的处理 ..... | ( 140 ) |
| 第八章 企业所得税的征收管理 .....       | ( 146 ) |
| 第一节 企业所得税会计 .....          | ( 146 ) |
| 第二节 关联企业的征税办法 .....        | ( 171 ) |
| 第三节 企业所得税的日常征收管理 .....     | ( 176 ) |
| 附录                         |         |
| 中华人民共和国企业所得税暂行条例 .....     | ( 185 ) |
| 中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则 ..... | ( 189 ) |
| 企业所得税若干政策问题的规定 .....       | ( 204 ) |
| 关于企业所得税若干优惠政策的通知 .....     | ( 208 ) |
| 中华人民共和国税收征收管理法 .....       | ( 215 ) |
| 中华人民共和国税收征收管理法实施细则 .....   | ( 230 ) |
| 企业财务通则 .....               | ( 246 ) |
| 企业会计准则 .....               | ( 256 ) |

# 第一章

## 企业所得税的概念和历史沿革

企业所得税是我国现行税制结构中一个重要的税种。本章主要介绍企业所得税的概念及演变过程、企业所得税改革的必要性、指导思想、原则和基本内容。目的在于进一步理解企业所得税改革的重要性，更好地贯彻实施国务院颁发的企业所得税暂行条例。

### 第一节

#### 企业所得税及其演变过程

企业所得税是对中国境内企业(外商投资企业和外国企业除外)企业的生产、经营所得和其他所得征收的一种税。通俗地讲,就是对内资企业征收的所得税。现行的企业所得税是由国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税合并演变过来的。

##### 一、国营企业所得税制度的建立

国营企业所得税是对国营企业的生产经营所得和其它所得征收的一种税,它的建立是经济体制改革的客观要求,也是经济体制改革的重要步骤。国家与企业的分配关系用税收

形式固定下来，不但使国家财政收入能稳定、合理增长，也促进了企业责、权、利更好地结合，对财税体制改革乃至整个经济体制改革都有重要影响。

### 1 改变利润上交为征收所得税制度的提出

1978年以前，我国实行的是高度集中的计划经济，忽视甚至否定商品经济和价值规律的作用，国营企业生产什么和生产多少，都由国家指令性计划安排，企业没有经营自主权。生产出来的产品，不论价格如何和市场需求情况，都由国家统购包销。国营企业生产过程中需要的原材料都由国家调拨。国家对国营企业的利润实行统收统支，国营企业吃国家的“大锅饭”。因此，企业很少关心自己的经济效益，不讲经济核算。这种管理体制与改革后实行有计划的商品经济之间的矛盾是十分突出的。

在全党工作的着重点转移到以经济建设为中心以后，为促进生产力的发展，必须自觉地运用价值规律，改变靠行政手段管理经济为更多地运用经济手段管理经济。为充分调动地方、企业的积极性，也必须在国家计划的指导下，让企业有更多的经营管理自主权。税收作为经济杠杆之一，应当发挥组织收入和调节经济的作用，配合价格改革，调节生产和消费。为了将企业经营成果和职工的物质利益挂起钩来，也需要探索国家同企业之间的新的分配关系，促进企业自负盈亏、自我发展机制的建立。为此，1978年底，财政部税务总局提出了《关于改革工商税制若干问题的汇报提纲》，指出：对国营企业实行单一税制，不能适应现代化大生产分工越来越细的发展需要，不利于发挥税收的经济杠杆作用，税制对国营企业的成本管理与经济效益挂不上钩，不利于利用

税收促进企业经济核算，加强财务监督。工商税制同经济改革存在不相适应的问题，影响税收作用的发挥，也影响国民经济和对外关系的发展。因此，税制改革势在必行。

1979年，财政部召开了全国税务工作会议，重点研究了税制改革任务，指出现行税制要根据经济发展情况进行必要的改革和调整，适当恢复一些税种，开征一些税种，其中包括开征国营企业所得税，以利于国家用经济手段管理经济，调动企业的生产积极性，促进生产发展，正确处理国家、集体、个人三者利益关系，更好地发挥财政税收的监督作用，并且确保国家财政收入稳定、合理增长。这次会议后，选择了一部分地区、行业和企业进行了改上交利润为所得税的试点。经过多次酝酿和讨论修改，国务院批转了财政部提出的《关于改革工商税制的设想》，明确提出要“逐步把国营企业的上缴利润改为征税”，使国营企业的经济权利、经济责任和经济利益紧密结合起来。这是国家与企业分配关系的重大改革。五届全国人大五次会议通过的《关于第六个五年计划的报告》中指出：“在今后三年内对价格不作大的调整的情况下，应该改革税制，加快以税代利的步伐”。同时指出，实施这一改革要分别不同情况，有步骤地进行。对国营大中型企业，要分两步走。六届全国人大二次会议通过的《政府工作报告》中又指出：当前城市经济体制改革的中心课题，是要彻底改变企业经营好坏一个样，职工干多干少一个样的状况，做到企业不吃国家的“大锅饭”。为了解决这个问题，“要从解决国家与企业、企业与职工的关系入手，把适合当前情况的各项改革措施配套起来，同步进行”。这些决定，为税制改革指明了方向，说明对税收制度

进行重大改革已成为改善国家与企业的分配关系越来越迫切的问题。

## 2 国营企业所得税的建立

1978年财政部税务总局《关于改革工商税制若干问题的汇报提纲》指出税制改革势在必行，并提出了开征国营企业所得税的设想。但为稳妥起见，先在有条件地方和企业进行试点。

从1979年起，选择了部分地区和企业进行试点。试点大体分为两个阶段，第一阶段是从1979年起，在湖北光化县、广西柳州市、上海市和四川省的部分国营企业进行试点。第二阶段是1980年第四季度起，在全国8个省、市、自治区的400多户国营企业中进行试点。

各地试点办法多种多样，税种设置、税率设计和征收资金占用费，都有差别，但从不同方面探索了国家与企业分配关系的新路子。

试点存在的问题：一是税费种类不统一，地区、企业相差较大，有的地区基本一户一率，缺少统一的办法；二是计算复杂；三是一定程度上还保留利润留成形式。要正确处理国家与企业的分配关系，必须在总结试点经验的基础上，加快改革。按照党中央、国务院的部署，在全国范围内进行“利改税”改革。

根据一些地区对部分国营企业试行征税的情况，以及国家对集体企业征收所得税的启示，要使国营企业成为自主经营，自负盈亏的独立的商品生产者和经营者，国家对国营企业应该实行征收所得税的制度。

国务院于1983年4月24日批转财政部关于全国利改税工作会议的报告和《关于国营企业利改税试行办法》，决定

1983年6月1日在全国范围内推行第一步利改税，即对国营企业征收所得税，征税时间从1983年1月1日起计算。接着，财政部又下发了《关于对国营企业征收所得税的暂行规定》。

国营企业所得税第一步的基本做法是：对有盈利的国营大中型企业，根据其实现的利润，按55%的比例税率计征所得税。企业缴纳所得税后的利润，一部分上交国家，一部分按照国家核定的留利水平留给企业。上交国家的部分，根据企业不同情况，采取不同的方式在企业与国家间进行分配。其分配方式有4种：1、利润递增包干上交；2、固定比例上交；3、缴纳调节税；4、定额包干上交。税后利润略低于或略高于国家核定留利水平的，缴纳所得税后不再上交，国家也不再减征所得税。但对达不到核定的合理留利，差额较大的，规定在一定期限给予减免所得税照顾。

对有盈利的小型企业，根据其实现的利润，按8级超额累进税率征收所得税。企业缴纳所得税后的利润，一般留给企业，但对税后利润较多的企业，国家要征收一定的承包费，或者按固定数额上缴一部分利润。

对部分企业暂不实行利改税，包括军工企业（中央军工企业与生产常规兵器的地方军工企业）、邮电企业（邮电部所属的通信、工业、供销企业、地方农村电话企业）、粮食企业（粮食部门所属粮食企业、粮办工业、粮食储运等）、外贸企业（对外经济贸易部所属的进出口公司、工业、储运、外运等企业，中国机械设备进出口总公司，中国汽车工业进出口公司，中国煤炭进出口总公司，中国冶金进出口公司，中国丝绸公司和广东、福建外贸系统的企业）、农牧企业、

劳改企业和首都钢铁公司。

由于受到当时诸多方面因素的制约，国营企业所得税第一步改革也存在着明显的不足之处：第一，所得税设置不规范，难以充分发挥税收经济杠杆的调节作用；第二，尚未解决因价格变化不合理而形成利润水平悬殊、企业之间苦乐不均的问题；第三，税后利润采用包干上交或比例上交国家的办法，这种分配方式尚未用法律形式固定下来；第四，没有完全打破地区、部门（行业）的界限，解决中央与地方财政的矛盾。这些不足之处，在一定程度上影响了企业的积极性。因此，国家在总结第一步改革经验的基础上，又实行了第二步利改税。

第二步利改税的指导思想是，进一步理顺国家、企业、职工三者之间的分配关系，对国营企业扩大征收所得税，并对其税后上交国家的部分利润实行调节税，取消定额包干或比例上交的办法；对企业采取适当的照顾政策和鼓励措施，使企业经营好坏与利益挂起钩来，进一步调动企业职工的积极性。

1984年9月18日，国务院发布了《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》，自1984年10月1日起实施，这个条例是在第一步利改税所试行的国营企业所得税暂行规定的基礎上制定的。其内容与第一步利改税的国营企业所得税征税办法相比，具有下列几个方面的改进：

（1）调整了所得税税率。统一了国营企业所得税的比例税率，确定为55%；设置了新的8级超额累进税率。新的8级超额累进税率。最低一级税率由原来7%调整为10%，年计税所得额由原来的300元以下，调整为1000元以下；最

高一级仍为 55% 税率，但计税所得额由原来的 8 万元以上，调整为 20 万元以上。调整后的税负较原税负降低了 3—5%。

统一后的比例税率适用于国营大中型企业、文教系统的出版企业、建筑安装企业、金融、保险、商业批发企业、贸易中心、贸易货栈、侨汇商店、友谊商店、石油商店（包括加油站）、外轮供应公司、自选商店、食品购销站和物资企业（不包括物资部门所属的生产资料服务公司及供销社等）。

新的 8 级超额累进税率适用于饮食服务行业、营业性的宾馆、饭店、招待所，独立经济核算的城市粮店、商办农牧企业、预算外的全民所有制企业和经营单位。

(2) 放宽了小型企业的划分标准。调整后的小型企业划分标准，以 1983 年的实现利润调整由于变动产品税税率、增值税税率、营业税税率以及开征资源税而增减的利润后的数额为准。在固定资产原值、利润总额、人数方面，都有新放宽，并对京、津、沪实行了特殊规定。具体是：

国营小型工交企业（包括商办工业、粮办工业、饲料工业、储运企业），在京、津、沪三市的，固定资产原值不超过 400 万元，年利润不超过 40 万元，两个条件同时具备；在其它地区的，固定资产原值不超过 300 万元，年利润不超过 30 万元，两个条件同时具备。

国营小型商业零售企业，以独立核算的自然门店为单位，在京、津、沪三市的，年利润不超过 20 万元，职工人数不超过 60 人；在各省省会、自治区首府所在城市和重庆市的，年利润不超过 15 万元，职工人数不超过 60 人；在其它城镇的，年利润不超过 8 万元，职工人数不超过 30 人。

关于小型商业零售企业的标准，利润额条件必须具备，是否同时需要职工人数条件，由各省、自治区、直辖市人民政府自行确定。

(3) 放宽了企业还贷政策。这体现在两个方面：一是对企业归还专项借款，不再要求先用自有资金归还，只要企业在借款时，有 10—30% 的自有资金用于借款项目的投资，即可用投资项目的新增利润在所得税前归还贷款；二是考虑新增利润在所得税前归还，企业应纳税所得额减少、留利降低，从而影响几项基金提取的数额，因而规定了允许企业按归还专项借款前的利润，提取职工福利基金和职工奖励基金。

(4) 调整了所得税的减免权限。第一步改革时，对企业有特殊情况需要减税、免税的，规定由当地税务部门核实，报请省、自治区、直辖市政府批准；第二步改革时，为利于征管和增加减免税的透明度，则规定需要减税、免税的企业，可以提出申请，经当地税务机关审查核实后逐级上报。省级和中央级企业，报经税务总局（后为国家税务局）批准；需要统一减税、免税的，由财政部确定。

(5) 放宽了减免税政策。对企业的减免税政策是从两方面考虑制定的：一是对有特殊困难企业的减免，一是为鼓励和扶持行业的发展、企业技术改造的减免。

在第二步利改税中制定的国营企业所得税制度，从 1984 年 10 月 1 日在全国推行到 1985 年底一年多的实践看，企业的盈利状况、企业留利、财政收入等方面都有所改善，基本上达到了预期的效果。据统计，1985 年实行利改税的盈利国营企业为 144259 户，比 1984 年增加了 23992 户，增长

16.6%;缴纳所得税 513 亿元,比 1984 年增加约 31 亿元,增长约 6%。工业企业上缴的税额和实现利润总和比 1984 年增长 13.2%,实现利润扣除还贷后企业留用部分为 41%,上缴国家部分为 58.4%,企业留用的利润比 1984 年增长 29.7%,人均留利比 1984 年增长 26.5%。

实践证明,对国营企业征收所得税,以税收形式处理国家与企业的利润分配关系,这个改革方向是对的,它对于保证财政收入的稳步增长,加强宏观控制,推动城市经济改革等方面,都收到了一定成效。

## 二、集体企业所得税制度的改革

改革开放以来,我国坚持以公有制经济为主体,允许其他经济成分适当发展的方针。集体经济作为公有制经济的形式之一,对巩固公有制经济的主体地位有重要作用,我国的经济改革是从农村开始的,农村经济改革获得成功的一个重要标志是乡镇企业得到了很大的发展,从而大大壮大了集体经济。城镇街道企业的发展和供销合作社全部转为集体经济,也是对集体经济的壮大。随着集体经济的壮大,对集体企业的所得征税制度也不断完善。

国家对集体企业的生产、经营所得,一直是通过征税形式参与分配的。早在 1950 年中央人民政府政务院公布施行的《工商业税暂行条例》中,就包括营业税和所得税两个部分。在社会主义改造时期,所得税主要是对私营工商业、个体工商业征收,集体企业所占比重还很小。当时所得税实行 14 级全额累进税率,后又修订为 21 级全额累进税率,最低一级全年所得额 300 元的,税率为 5%;最高一级全年所得

额 10000 元的，税率为 30%。根据当时的经济政策，对新组织的生产、供销、信用合作社实行了不同幅度的减税照顾。

1958 年工商税制全面改革，将工商业税中的营业税并入工商统一税，所得税随之成为一个独立的部分，称工商所得税，并继续沿用原《工商业税暂行条例》中有关所得税的规定。这时，因对私改造已经基本完成，纳税人主要是集体所有制经济和个体经济，以后又将一部分未纳入国家预算管理预算外国营企业、事业单位并入这种税的课税范围。

1963 年 4 月，国务院发布了《关于调整工商所得税负担和改进征收办法的试行规定》。根据政策上的需要，在税收负担上贯彻“个体经济要重于集体经济，合作商店重于手工业合作社、交通运输合作社及其他集体经济，集体经济负担要大体平衡”的方针，对工商所得税负担作了全面调整。对手工业合作社、交通运输合作社实行 8 级超额累进税率；对合作商店实行 9 级超额累进税率，并对全年所得税额超过 5 万元以上的部分加成征收 1 至 4 成；对基层供销社实行 39% 的比例税率；对农村社队实行 20% 的比例税率，并区别不同情况给予免征额的优惠；对个体经济实行 14 级全额累进税率，并对全年所得额超过 1800 元的，加征 1 至 4 成。

1979 年以后，随着党的工作着重点转向经济建设轨道上来，税收改革服从于、服务于党的工作中心，对工商所得税的税负先后做了调整。首先，在 1979 年取消了对合作商店加成征收的规定，后又于 1980 年将 9 级超额累进税率改按手工业、交通运输业 8 级超额累进税率征收。其次，在 1980 年明确，对个体经济在相当于手工业合作社 8 级超额累进