

新所得税制及征管

XINSUODESHUIZHIZHENGGUAN

湖南省税务局所得税处编

编写说明

修改后的《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国企业所得税暂行条例》从1994年1月1日起施行，这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。

为了使所得税纳税义务人和广大税务干部能正确理解和贯彻执行新的所得税法规，我们编写了《新所得税制及征管》一书。

全书由省税务局副局长陈谷斌任主编并作序，由钟世明、郑惠、凌奇、邓赐友、王黎执笔，最后由黄达琴、钟世明、皮解放审定。

全书分《企业所得税篇》和《个人所得税篇》，分别介绍了企业所得税和个人所得税改革的意义、纳税人及征税对象、税率、应纳税所得额的确定、税收减免税优惠政策、避免双重征税的办法和征收管理等内容，具有较高的权威性、实用性和可操作性。

本书在编写出版过程中，谢仲苏、顾燕群、曹鸣、韩溪、刘剑宁、梁启明等同志也参加了讨论研究，并对出版发行做了大量的工作，付出了辛勤劳动。

由于时间仓促，书中如有论述不够全面和疏漏之处，请读者及时提出宝贵意见。

需要说明的是，在税法的执行过程中，仍应以有关税收法规为准。

编著者

1994年4月

序

《新所得税制及征管》这本册子，简要地介绍了我国1994年所得税制的基本原则和主要内容，介绍了所得税征收范围和计税依据，介绍了所得税税前扣除项目的认定和费用扣除标准，介绍了所得税纳税申报、预交、清算和代扣代缴以及税收行政处罚等税收征收管理的规定，等等。这本册子分为企业所得税和个人所得税两篇，适用于中国境内所有生产经营企业和有生产经营所得的纳税人，适用于按税法规定有纳税义务的中国公民和从中国境内取得收入的外籍人员。这本册子具有法定的政策依据，又便于实际操作，是广大企业所得税和个人所得税纳税义务人，企业财务会计人员和从事所得税征收管理的税务工作者业务应用手册。

1984年第二步利改税后，我国国有企业由上缴利润改为上缴所得税，这是我国所得税制改革的一大进步，但由于种种原因，在实际征收中国有企业所得税名存实亡，似税非税。除国有企业所得税外，还有集体企业所得税和私营企业所得税两个税收条例。所得税是按不同经济性质设置的，并实行比例税和累进税两种不同计税办法，税率不一，优惠各异，地区之间的政策也有差别，这几个所得税虽然在调节收入方面起过历史的积极作用，但国家与企业分配关系犬牙交错，很不规范。这次改革，将按不同所有制形式设置的所得税，统一为内资企业所得税，一律实行比例税制，既简化了税制，提高了税法的

透明度，便于实际操作，又规范了国家与企业的分配关系，有利于促进企业转换经营机制，在社会主义市场经济中实现公平竞争。

我国在较长的时期内实行低工资制，因而不具备对公民个人课税的客观条件。改革开放以来，为适应发展的需要，我国先后制定了个人所得税法，又开征了个人收入调节税，对城乡个体工商户又设置了所得税。所以，这次改革前我国对个人所得税制由三个法律法规组成，不仅法律上不规范，而且费用扣除偏低，名义税率过高，优惠政策较多。这次改革，将3个税收法律法规统一为一个个人所得税法，其目标是使我国的个人所得税朝着法制化、规范化和合理化的方向发展。这次修改的税法，主要调节高收入者的收入，对中、低收入者不征收或少征收个人所得税，并且实行分项扣除、分项定率、分项征收。按照对基本生活费用不征收所得税的国际惯例，费用扣除额统一为800元人民币的标准。对外籍人员还增列了附加费用扣除的规定，以适当照顾外籍人员。

所得税改革，是今年我国税制改革的重大步骤，涉及面很广，政策性强，征收管理难度相当大，需要向全社会进行深入广泛的税法宣传教育，努力提高企业和公民依法纳税意识，积极主动向国家申报纳税，与此同时，还需要各级领导机关的高度重视，需要各有关部门与税务机关的密切配合，共同努力，才能确保新税制的顺利贯彻实施。但愿《新所得税制及征管》这本业务手册的出版发行。能够在这方面起到其应有的作用。

陈谷斌

1994年4月5日

目 录

企业所得税篇

第一章 引言	(2)
一、我国企业所得税制改革的必要性	(2)
二、改革企业所得税的指导思想 and 原则	(3)
三、改革企业所得税的主要内容	(4)
四、实施新的企业所得税需要说明的几个问题	(5)
第二章 纳税人	(9)
一、纳税人的概念	(9)
二、企业所得税的纳税人	(9)
第三章 征税对象	(15)
一、征税对象的概念	(15)
二、企业所得税的征税对象	(16)
第四章 税率	(18)
一、税率的概念	(18)
二、企业所得税税率	(19)
三、为什么要实行33%的比例税率	(20)
第五章 应纳税所得额的计算	(22)
一、应纳税所得额	(22)
二、收入总额的范围和内容	(25)

三、准予扣除项目金额·····	(27)
四、需要进行调整的特定项目的扣除标准·····	(34)
五、不得扣除的项目·····	(38)
六、弥补以前年度亏损·····	(40)
第六章 资产的税务处理 ·····	(42)
一、固定资产的税务处理·····	(43)
二、流动资产的税务处理·····	(52)
三、无形资产的税务处理·····	(54)
四、递延资产的税务处理·····	(56)
第七章 税收优惠 ·····	(58)
一、法定税收优惠·····	(58)
二、经国务院同意,由财政部、国家税务总局规定的减免税优惠政策·····	(59)
第八章 税额扣除 ·····	(67)
一、境外所得的税额扣除·····	(67)
二、境内所得的税额扣除·····	(73)
第九章 征收管理 ·····	(76)
一、征收管理的概念·····	(76)
二、纳税地点·····	(76)
三、纳税期限·····	(79)
四、纳税申报·····	(81)
五、纳税年度·····	(82)
六、企业清算时税务处理事项·····	(82)
七、关联企业间业务往来的税务调整·····	(84)
八、纳税人不能正确计算应纳税所得额的处理·····	(87)
九、收入为外国货币的处理·····	(88)

十、收入为非货币资产或者权益的处理.....	(89)
------------------------	------

个人所得税篇

第一章 引言.....	(92)
-------------	------

一、个人所得税的概念.....	(92)
-----------------	------

二、个人所得税的产生及其发展的历史过程.....	(93)
--------------------------	------

三、修订个人所得税法的指导思想、原则和新税法 的特点.....	(96)
------------------------------------	------

四、我国个人所得税的前景展望.....	(99)
---------------------	------

第二章 纳税义务人.....	(101)
----------------	-------

一、纳税义务人的概念.....	(101)
-----------------	-------

二、纳税义务人的范围.....	(102)
-----------------	-------

第三章 征税对象.....	(103)
---------------	-------

一、征税对象的概念.....	(103)
----------------	-------

二、征税对象的具体范围.....	(103)
------------------	-------

三、十一个应税项目的具体内容.....	(104)
---------------------	-------

四、境内所得的几种特殊情况.....	(111)
--------------------	-------

第四章 税率.....	(112)
-------------	-------

一、超额累进税率.....	(112)
---------------	-------

二、比例税率.....	(114)
-------------	-------

第五章 免税减税.....	(116)
---------------	-------

一、免征个人所得税的特殊所得.....	(116)
---------------------	-------

二、减征个人所得税的特殊情形.....	(120)
---------------------	-------

第六章 费用扣除.....	(121)
---------------	-------

一、什么是费用扣除.....	(121)
----------------	-------

二、制定费用扣除标准的必要性.....	(122)
---------------------	-------

三、各项所得的费用扣除标准及扣除方法·····	(122)
第七章 应纳税所得额的计算 ·····	(127)
一、按月计算·····	(128)
二、按次计算·····	(134)
三、按年计算·····	(138)
四、特殊情况下的计算·····	(140)
第八章 税收抵免 ·····	(142)
一、税收抵免的概念·····	(142)
二、税收抵免的作用和意义·····	(142)
三、具体规定与计算·····	(143)
第九章 征收管理 ·····	(147)
一、自行申报纳税义务人及申报纳税地点·····	(147)
二、代扣代缴·····	(148)
三、税款申报与入库·····	(150)
四、有关处罚规定·····	(151)
附录: ·····	(154)
《中华人民共和国企业所得税暂行条例》·····	(154)
《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》 ·····	(159)
《关于企业所得税若干优惠政策的通知》·····	(174)
《中华人民共和国个人所得税法》·····	(181)
《中华人民共和国个人所得税法实施条例》·····	(187)
《国家税务总局关于征收个人所得税若干问题的规定》 ·····	(197)
《国家税务总局关于印发个人所得税申报表式样的 通知》·····	(209)

《个人所得税月份申报表》	(211)
《个人所得税年度申报表》	(214)
《个体工商户所得税月份申报表》	(217)
《个体工商户所得税年度申报表》	(220)
《个人承包承租经营所得税月份 (或分次) 申报表》	(223)
《个人承包承租经营所得税年度申报表》	(226)
《特定行业个人所得税月份申报表》	(229)
《特定行业个人所得税年度申报表》	(232)
《扣缴个人所得税报告表》	(235)

企业所得税篇

- 纳税人
- 征税对象
- 税 率
- 应纳税所得额的计算
- 资产的税务处理
- 税收优惠
- 税额扣除
- 征收管理

第一章 引 言

企业所得税是这次税制改革中设立的一个主体税种，它是在原有各种按不同经济性质设置的企业所得税的基础上改革后形成的，属于对企业收益额课征的税种。征收企业所得税，是国家参与企业利润分配的主要方式。为了便于学习掌握企业所得税的主要内容和政策精神，有必要先对企业所得税改革的有关内容作一个简要的介绍。

一、我国企业所得税制改革的必要性

在我国，由于各类企业利润分配制度的历史沿革不同，税制改革前的企业所得税制，按照不同经济性质设置了四个税种，即外商投资企业和外国企业所得税、国营企业所得税、集体企业所得税、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，它突破对国营企业利润不征所得税的禁区，是国家与企业分配关系的重大改革；集体企业所得税是适应集体经济的不断发展壮大，由原工商所得税演变过来的；私营企业所得税是改革开放以后，为了适应私营经济的出现和发展，而于1988年建立的。这些税种在调节经济、加强监督管理、促进各类经济的发展及组织财政收入等方面都发挥了积极的作用。但是，随着国民经济的发展 and 社会主义市场经济体制目标模式的确立，这种税制的不适应性也越来越突出，产生的矛盾和积累的问题也越来越

多，主要有：

（一）按经济性质分设税种，税率不一，优惠不同，造成税负不平，不利于企业公平竞争。

（二）国有大中型企业的所得税，调节税加税后上交能源交通重点建设基金和国家预算调节基金(以下简称“两金”)等，总体负担偏重，企业缺乏自我改造、自我发展能力。

（三）应税所得的计算标准与国际惯例差别较大，企业经营中的资本、劳动、技术等消耗的补偿不能在所得税前充分列支。

（四）由于实行税前还贷、承包所得税和各种减免税优惠办法，使国家与企业的分配关系极不规范，而且名义税率高，实际税负低。

（五）承包制包了所得税，既否定了税法的刚性，也使税收的调节功能丧失，造成税利不分，税收软化，所得税收入逐年下降，国家财政收入失去保障。

因此，规范和完善国家与企业的分配关系，为各种不同经济性质的企业创造一个平等竞争的外部环境是非常紧迫和十分必要的。

二、改革企业所得税的指导思想和原则

改革企业所得税的指导思想是：适应社会主义市场经济的发展，改变按企业经济性质分设所得税的状况，统一税法，公平税负，规范分配方式，理顺分配关系，强化税收组织收入和调控经济的功能，促进经济运行机制和企业经营机制的转换和完善。据此，改革遵循了以下原则：

（一）贯彻公平税负，促进竞争的原则。通过取消按企业

所有制形式设置所得税的办法，实行统一的所得税制，解决不同所有制企业间所得税负不平衡的问题，为企业在市场竞争中创造平等的外部环境。

(二)有利于宏观调控和微观搞活的原则。所得税制改革，一方面要理顺和规范国家与企业的分配关系，促进企业经营机制的转换，另一方面，要进一步体现搞好企业的方针，使企业特别是国有大中型企业增强活力，真正走向市场。

(三)有利于内外资企业所得税合并的原则。这次所得税制改革，既要符合我国国情，又要向国际惯例靠拢，为今后内外资企业所得税两套税制的合并，统一的企业所得税法出台创造条件。

(四)简化税制，便于征管的原则。

三、改革企业所得税的主要内容

与原来按经济性质设置税种的所得税制比较，新的企业所得税从以下几个方面进行了根本性的改革：

(一)合并税种。将原来国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税三个税种合并，实行统一的企业所得税。即一切国有、集体、私营、联营和股份制等内资企业，无论其所有制性质如何，无论其组织形式如何，一律执行统一的企业所得税。下一步，再积极创造条件，实现内外资企业所得税的统一。

(二)统一税率。这次改革，通过合理调整负担，将企业所得税的法定税率定为33%，同时，对利润少的企业实行两档低税率照顾。

(三)规范税前扣除项目和标准，稳定并扩大税基，改变

企业税前扣除项目多，列支标准不一，税基不断被侵蚀的状况，保障国家财政收入。

（四）取消用利润还贷办法，鉴于实行《企业会计准则》和《企业财务通则》后，企业专项贷款利息进入成本，加速折旧，税前列支范围扩大，税后利润增加等情况，企业自我发展的能力有所增强。因此，实行统一的企业所得税后，不再执行所得税税前用利润还贷的办法。无论企业新老贷款，一律由企业税后归还，对老贷款的余额，进行清理，采取分流的办法，区别不同情况处理。

（五）取消调节税及“两金”。实行统一的企业所得税后，为了规范国家与企业的分配关系，同时为企业税后还贷创造条件，作为配套措施，取消国有大中型企业上交的调节税和国有小型企业上交的承包费；逐步取消所得税后征集的能源交通重点建设基金和预算调节基金。

四、实施新的企业所得税需要说明的几个问题

（一）关于企业所得税改革为什么要分两步走的问题

目前我国的外商投资企业和外国企业适用人大立法的《外商投资企业和外国企业所得税法》，从1994年1月1日起，内资企业适用《企业所得税暂行条例》。那么，为什么企业所得税的改革要分两步走，而不是一步到位，统一到法呢？这是因为外商投资企业和外国企业所得税法是1991年4月9日，七届全国人大四次会议通过，并于7月1日开始执行的，时间不长，不宜马上修改，以保持税法的严肃性和稳定性。而内资企业所得税又亟需统一和改革，为了争取时间尽快出台，可以按全国人大的授权，先由国务院以“条例”形

式发布，这样也便于在执行中修改和完善。同时，为扩大对外开放，吸收外资，外商投资企业和外国企业所得税法中有诸多优惠政策，现在还要继续执行，而内资企业不能简单比照。因此，内外资企业两套所得税制的合并有个过程，一步到位的时间和条件尚未完全具备。

（二）关于新所得税制与财务制度的关系问题

由于历史条件的限制，原来内资企业三个所得税的应纳税所得额确定是从属于企业财务制度的，这不仅不符合国际惯例，同时也是税基不稳定、不断受到侵蚀和所得税软化的重要原因。用税法规范企业所得税前的扣除项目和标准，改变应纳税所得额的确定从属于企业财务制度的状况，向国际惯例靠拢，是税收征管工作中迫切需要解决的问题，这次改革和统一企业所得税制，基本上达到了这一目标。《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（以下简称《条例》）第九条明确规定：“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。”与原有的有关企业所得税条例相比，这是一个很大的进步。当然也应该看到，由于我国的实际情况，应纳税所得额的确定还不能完全脱离企业财务制度，对于《条例》及《细则》和若干政策规定中没有提及的扣除项目和标准，也还是按企业财务制度的规定执行。

总的来说，应纳税所得额的确定办法既不同于企业财务制度，又与之有联系、相衔接。

（三）关于建立新的规范化的企业还贷制度的问题

企业所得税制改革，要与包括投资体制、金融体制改革在内的其它改革相配套。在社会主义市场经济条件下，企业

和银行都要强化投资的风险意识,要明确企业是借款的主体,也是还款的主体,而不能再吃还贷“大锅饭”。因此,新的企业所得税,从根本上改革了原来的税前还贷办法。《条例》第七条明确规定:“在计算应纳税所得额时,‘资本性支出’不得扣除”。取消税前还贷办法后,新的企业所得税制的有关条款采纳了一些与国际惯例相符的作法。如实行“两则”后,过去在税前列支的贷款利息和一部分费用进了成本,再加上加速折旧,税前列支范围扩大,数额增加等,新所得税制在《条例》和《细则》中都予以认可,这就为取消税前还贷办法提供了条件。

为了确保新的企业所得税改革的成功,国家要求各有关部门采取积极措施,对企业老贷款进行认真清理,区别情况,采取相应措施妥善处理:1.属于“拨改贷”的贷款余额,可以挂帐停息,将其余额逐步改为国家投资;2.属于亏损企业借入的老贷款允许挂帐,待转亏为盈后再分年偿还;3.对破产企业的老贷款,由银行审核后作坏帐处理,银行作为债权人也应承担风险责任;4.对有效益的贷款,继续由企业归还。同时,国家也要为企业税后还贷创造条件。企业税后还贷的资金来源包括:降低税率新增加的税后利润,取消“两金”、调节税、承包费后增加的留利,以及实行“两则”后加速折旧,允许贷款利息进成本等对企业放宽的部分等。

依据1992年的资料,全国各类企业测算的结果是:全国98.2万户企业,1992年税前还贷实际数额260亿元,按改革方案计算,降低所得税率,扩大税基,企业减少留利4亿元,取消调节税、承包费增加留利54亿元,取消税后征集“两金”增加留利132亿元,实行“两则”增加留利117亿元,以

上留利增减相抵实际增加299亿元，比税前还贷260亿元多39亿元（其中国有企业增加留利55.5亿元，集体企业减少17亿元，私营企业增加0.5亿元。）

（四）关于与企业承包制的关系问题

《条例》是处理国家与内资企业分配关系的法律依据，从1994年1月1日起实施，原来实行的各种形式的承包经营责任制而承包了所得税的，都要按税法的统一规定缴纳企业所得税，不再执行承包企业所得税的办法。对此，《条例》第二十条中已作出了明确规定，即：“国务院有关国有企业承包企业所得税的办法”同时停止执行。

在了解了企业所得税改革的主要精神后，我们再分章简述企业所得税的具体内容。