

中央企业所得税

培训教材

广东省国家税务局所得税管理处编

一九九五年五月

# 中央企业所得税 培训教材

广东省国家税务局所得税管理处编

一九九五年五月

## 编者的话

1994年我国进行了重大的税制改革，并分设了国家税务局和地方税务局两套税务机构。为了帮助国家税务局从事所得税工作的管理人员以及企业财务人员正确贯彻实施国务院于1993年12月发布并于1994年1月1日实施的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则和有关规定，正确理解和掌握企业所得税的有关法令和法规，准确核实应纳税所得额，我们结合国家税务局负责征收管理的纳入中央收入的中央企业、地方金融企业、非银行金融企业所得税的特点，编写了《中央企业所得税培训教材》。本书既可作为各级国家税务机关的通用培训教材，也可作税务工作人员和企业财务人员的指导参考用书。

本书编写由于编者水平有限，加之时间仓促，个别地方难免有疏漏和错误，恳请读者提出宝贵意见。目前正处于税制改革不断调整完善阶段，本书引用的有关法规规定截止1995年3月，本书与今后上级下发的有关法规规定相抵触的，以新的法规为准，在实际执行中应以上级正式颁发的文件为准。

编者

一九九五年五月

# 目录

<b>第一章 企业所得税改革的指导思想和主要内容</b> .....	( 1 )
<b>第一节 企业所得税改革的指导思想和原则</b> .....	( 1 )
<b>第二节 企业所得税改革的主要内容</b> .....	( 3 )
<b>第三节 企业所得税法与企业财务制度的关系</b> .....	( 6 )
<b>第二章 企业所得税的纳税人、征税对象及税率</b> .....	( 8 )
<b>第一节 企业所得税纳税人和征税范围</b> .....	( 8 )
<b>第二节 企业所得税的征税对象</b> .....	( 19 )
<b>第三节 企业所得税的税率</b> .....	( 21 )
<b>第三章 企业所得税应纳税所得额的确定</b> .....	( 24 )
<b>第一节 确定应纳税所得额的原则</b> .....	( 24 )
<b>第二节 确定应纳税所得额的方法</b> .....	( 27 )
<b>第三节 计算应纳税所得额的具体调整项目及具     体扣除标准</b> .....	( 33 )
<b>第四节 计算应纳税所得额时不允许扣除的项目</b> .....	( 47 )
<b>第四章 资产的税务处理</b> .....	( 50 )
<b>第一节 固定资产的税务处理</b> .....	( 50 )
<b>第二节 无形资产、递延资产和其他资产的税务     处理</b> .....	( 55 )
<b>第五章 企业所得税的减免税优惠</b> .....	( 63 )
<b>第一节 企业所得税的减免税优惠的具体内容</b> .....	( 63 )
<b>第二节 企业所得税减免税管理</b> .....	( 70 )
<b>第六章 企业所得税若干政策具体规定</b> .....	( 73 )
<b>第七章 企业所得税避免双重征税</b> .....	( 79 )

第一节	国际双重征税的产生.....	(79)
第二节	国际双重征税的避免.....	(82)
第三节	企业所得税避免国际双重征税的办法.....	(83)
第四节	境内所得避免双重征税.....	(88)
<b>第八章</b>	<b>企业所得税征收管理.....</b>	<b>(90)</b>
第一节	企业所得税的收入和费用确认实现的 原则.....	(90)
第二节	关联企业的征税办法.....	(105)
第三节	企业所得税的日常征收管理.....	(108)
<b>第九章</b>	<b>企业所得税会计处理.....</b>	<b>(113)</b>

# 第一章

## 企业所得税改革 的指导思想和主要内容

### 第一节

#### 企业所得税改革的指导思想和原则

##### 一、企业所得税改革的指导思想

按照逐步理顺税制结构，强化征收管理，严格以法治税，努力增强税收刚性，充分发挥税收在增加财政收入和宏观调控中的重要作用的总体改革思路。所得税制改革应当建立与社会主义市场经济运行相适应、具有可操作性的最佳税收机制，来进一步增强税收的聚财功能和调节功能，以此充分体现公平税负，为企业的发展创造一个平等的竞争环境。因此，改革我国内资企业所得税，其指导思想是：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，强化税收的组织收入和宏观调控功能，促进经济运行机制和企业经营机制的转换和完善。

##### 二、企业所得税改革应遵循的原则

根据企业所得税改革的指导思想，改革和统一企业所得税必须遵循以下基本原则：

(一) 公平税负原则。社会主义国家税收作为国家宏观调控经济手段之一，最终任务就是要促进国民经济的持续、快速、健康发展。要达到这个目的，除国家征税总量要控制在一定的规模以外，还要做到各纳税企业在征税负担的承受上大体平等。在税率的设计、税前扣除、税收优惠上，应该是不分经济性质、规模大小，企业大体一致。同等纳税能力的纳税人负同等纳税义务，有利于经济效益好的企业切实能得到较多的留利，奖优罚劣，优胜劣汰。

(二) 适度原则。所得税是国家调节企业纯收益，取得财政收入的重要手段。企业所得税的税收优惠政策、税前的扣除以及所得税税率设计是否合理，必须坚持选择在国家征收所得税后总量处在财政需要与企业负担能力对经济发展有利的最佳临界限度之内。对企业征收所得税要充分考虑到所得税总额占企业纯收入的比例是否合适，能在多大程度上满足企业扩大再生产的资金需要，企业是否有自我积累、改造、发展的能力，统一企业所得税应科学确定所得税的征税范围、税率、税前扣除和税收优惠等项目的数量和水平，否则会加重企业负担，影响企业的正常经营、或者财政收入得不到保障。

(三) 效率原则。在征收所得税活动中，应当讲求效率或效益，一方面要做到为征得一定数额的所得税金所支付的费用，无论是直接的还是间接的，都应该压缩到最低限度；另一方面要给予纳税人在纳税上的便利条件，减少纳税人在纳税过程中发生的成本费用到最低点。因此，改革企业所得税，必须从简化税制，便于征管的目的出发，坚持效率原则，只有这样，才能把费用、时间、人力和物力的消耗降到最低限

度，降低税收成本，提高所得税征管效率和质量。

(四) 聚财原则。依法征税、依率计征，坚持征收权与管理权相统一，有助于为国聚财。所得税作为我国主体税种之一，其重要性越来越突出，除了宏观调节利润分配外，通过所得税种的统一，税率的统一，税前法定扣除的统一，以扩大税基，使所得税的聚财功能逐步增强。

(五) 国际惯例原则。依据国际惯例，世界各国在所得税立法上，既不分经济性质，也不分本国企业和外国企业，均适用一个统一的企业（公司）所得税法。由于历史的原因，不仅我国的企业所得税是按经济性质分设的，而且内资与外资所得税也是分设的，随着我国对外开放的扩大和企业参与国际市场竞争，其矛盾与问题是显而易见。因此，在改革、统一我国内资企业所得税制时，既要根据我国的实际，又要向国际惯例靠拢，有利于内外资企业所得税的合并，为统一的企业所得税法出台创造条件。

## 第二节

### 企业所得税改革的主要内容

#### 一、合并税种，统一税法

改变按经济性质设置税种，将国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税合并为统一的企业所得税，颁发统一的适用于不同经济成份企业、不同经营组织形式企业的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，在条件成熟时，把内资企业所得税和涉外企业所得税合并为统一的企业



所得税或法人所得税。

## 二、统一税率

统一后的企业所得税税率定为33%的比例税率。实行33%的比例税率，一是与我国涉外企业所得税税率相衔接，便于第二步内外资企业所得税统一；二是与世界上多数国家企业所得税税率接近，有利于扩大对外开放和参与国际竞争。目前，世界主要国家企业（公司）所得税的税率，一般都在30%至40%之间；三是与目前企业实际税负较为接近；四是财政和企业都能承受。

## 三、规范税前扣除项目和标准，稳定并扩大税基

建立独立的计税规范标准，改变税法从属于企业财务制度的习惯性做法。不同经济性质的企业除必须按照统一的税率缴纳所得税，同时还必须统一规范税前扣除项目和标准。这是因为，所得税的计税依据是应纳税所得额，而税前扣除项目是否合理及额度的多少会直接影响计税所得额的真实性和准确性，进而影响纳税人的负担和国家税收收入。制订税前扣除项目和标准，并非否定财务制度，只是两者发挥的作用范围不同。财务制度是对企业财务进行监督管理，处理企业财务活动的准则；而税前扣除项目是国家税法的组成部分，是计算和确定应纳税所得额的法律依据。规范所得税税基管理，不仅能硬化所得税的刚性，而且也能解决财税部门各司其职的问题。

## 四、建立新的规范化的企业还贷制度

这次企业所得税制改革，将原来的税前还贷改为税后还贷。有利于加强宏观调控和建立现代企业制度。企业税后还贷的资金来源主要来自：降低税率新增的留利，取消“两金”、

调节税、承包费后增加的留利，以及实行“两则”后适当加速折旧、允许贷款利息进成本等对企业放宽的部分。

### 五、逐步取消“两金”

目前先取消国有企业税后利润征收“两金”规定，然后，根据经济形势的发展，对集体企业和其他事业单位逐步取消“两金”，最终达到全面取消两金。

### 六、统一减免税和税收优惠

作为对纯收益额征收的法人所得税，西方国家很少有减免照顾，更无“个别困难减免”一说，道理也很简单，计税所得已对一些合理的费用和损失作了扣除，以前年度亏损在税前也予以弥补，剩下的是所得多的多征，所得少的少征，无所得的便不征，不应再有什么减免照顾。但是国际上税收优惠还是有的，主要是各国根据自己的具体情况和经济发展需要，以产业政策为导向，对一些行业（如新科技、基础设施）和地区（如经济落后但资源丰富的区域），给予税收优惠，以达到鼓励投资的目的。

与外国相比，我国原来企业所得税减免税的各种优惠太多太滥，这也是所得税制软化的一个重要原因。减免、优惠太多，利益摆不平，就驱使一些地区、行业和企业眼睛向外，互相攀比，不利于企业转换经营机制，在市场上开展平等竞争；同时也使国家鼓励的重点不突出，不利于产业结构的调整，影响资源的合理配置，甚至会造成资源浪费。统一后的内资企业所得税制严格控制减免税，对税收优惠，根据国家产业政策和经济发展战略的要求重新进行规定，有利于社会主义市场经济的健康发展。

## 七、停止执行国有企业承包上交所得税的办法

原来实行各种形式承包经营责任制而包了所得税的企业，都要按税法的统一规定缴纳企业所得税，不再执行承包所得税的做法。《条例》第二十条已明确规定：“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”。这对于维护税法的严肃性、完整性和统一性非常必要。

### 第三节

## 企业所得税法与企业财务制度的关系

由于历史条件的限制，改革前三个税种的应纳税所得额的确定从属于企业的财务制度，这既不符合国际惯例，也使税基不规范，不断受到侵蚀，是所得税软化的重要原因之一。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，硬化所得税制，一直是税制改革的一个目标，这次改革和统一的企业所得税制，基本上达到了这一目标，在《中华人民共和国企业所得税暂行条例》的第九条中，明确了“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”。与现有的国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税三个条例比较，这是一个很大的进步，是应该肯定的。

但是，还必须看到，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的财务制度，例如在固定资产折旧扣除方面，“实施细则”及若干政策规定中，对国有企

业与非国有企业规定了不同的标准，国有企业还是按企业财务制度的规定执行。对“细则”中没有提及的扣除项目和标准，也还是按行业财务制度的规定执行。之所以这样，一是“企业财务通则”虽然带有计划经济的色彩，是个过渡性的办法，但它是经国务院批准，财政部发布的，企业应该执行，税法也应与之衔接；二是“企业财务通则”及企业分行业财务制度比起原来的制度办法，也是一项向国际惯例靠拢的重大改革，其规范、合理的内容，税法不能与之矛盾；三是从目前税务系统的现状看，搞一套完整规范的与财务制度完全分离的计税标准，不论在设计或在具体操作上，都还有一定的实际困难。因此，可以说，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。当然，这种格局与理想的模式，还有一定距离，但根据我们国家目前正处于两种体制转换过程的实际情况，条例中能有这样的写法，这毕竟比改革前已有很大前进。随着社会主义市场经济的发展，随着经济体制改革的深化，随着政府职能的转变，与国际惯例接轨的一套完整、独立、科学的应纳税所得额的确定制度一定能建立。

## 第二章

# 企业所得税 的纳税人、征税对象及税率

### 第一节

#### 企业所得税纳税人和征税范围

##### 一、企业所得税的纳税义务人

按照企业所得税条例、细则规定，下列实行独立经济核算的企业或组织，均为企业所得税的纳税义务人：

- (1) 国有企业；
- (2) 集体企业；
- (3) 私营企业；
- (4) 联营企业；
- (5) 股份制企业；
- (6) 有生产、经营所得和其他所得的其他组织。

国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业，是指按国家有关规定注册、登记的上述各类企业。有生产、经营所得和其他所得的其他组织，是指经国家有关部门批准，依法注册、登记的事业单位、社会团体等组织。

##### 二、纳税人的确定

(一) 纳税人判定标准是采用独立核算。根据企业所得

税暂行条例实施细则第四条规定，“独立经济核算”包括如下三层含义：一是在银行开设结算帐户；二是独立建立帐簿，编制财务会计报表；三是独立计算盈亏。因此，同时具备上述三个条件的企业或组织，就成为企业所得税的纳税义务人。

## （二）关于事业单位、社会团体征收企业所得税的规定：

事业单位、社会团体从收入来源划分，可分为三类：一类是全额管理，即事业费全靠财政拨款，财政每年核定人员工资、福利费、办公费、专项拨款、基建拨款等；一类是差额管理，即财政每年下拨部分经费，其余经费通过创收解决；一类是自收自支，企业化管理。这次企业所得税改革，要求事业单位、社会团体的财政拨款和开展经营活动的收入要分开核算，对事业单位、社会团体开展的经营收入扣除必要的支出费用后，依法缴纳所得税。即对差额管理、企业化管理的事业单位、社会团体，依法征收企业所得税。

## 三、纳税人的特殊规定

根据企业所得税条例第十四条、第十八条及细则的规定，对特殊行业、部门、企业的纳税人，作了特殊规定。

### （一）企业集团所得税纳税人的确定

根据条例、细则规定，为支持企业集团发展，增强企业集团的凝聚力，对大型企业集团缴纳所得税的纳税人作出了特殊规定。一般企业集团分别以核心企业、独立经济的其他成员企业为所得税的纳税人，但经国务院批准成立的企业集团（第一批试点集团五十五家），其核心企业对紧密层企业资产控股为100%的，可由控股成员企业选择由核心企业统一合并纳税，并报国家税务总局批准。纳税方式确定后，企业不得

自行改变。对资产没有达到100%控股的紧密层企业，应作为纳税人就地缴纳所得税，对于半紧密层和松散型的企业，也以独立核算作为纳税人缴纳所得税。

对国务院批准成立的55家企业集团，经国家税务总局批准在我省由核心企业统一合并纳税的紧密层企业，必须向当地主管税务机关办理汇缴认定手续，年终提供纳税申报表及有关财务报表，主管税务机关按照企业所得税暂行条例及实施细则和有关政策规定，在核实企业全年应纳税所得额或亏损额并签字盖章后，由主管税务机关层报省国家税务局审核确认后统一报送。

## (二) 对铁道部所属企业纳税人的确定

直属的运输企业以铁道部为纳税单位；铁路施工企业，以独立核算的总公司、工程局、工厂为纳税人；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。

这是铁路运输本身特点决定的，因为对铁路运输的客运、货运的成本费用以及收入不可能人为地划分地段来进行核算。例如，从广州运往哈尔滨一批货物，要经过无数个车站，沿途要消耗人力、物力，要转换车辆，其间的某一个环节出了问题，其运输就不会顺利完成，其费用也无法分摊，其收入也无法核算，因此，只能以铁道部为纳税人，统一缴纳所得税。

对铁道部的铁路施工企业，以铁路工程局为纳税人，主要考虑到铁路工程及铁路施工跨地区经营，工程局内部也有不同性质的工程施工单位，其专业性强，互相协作配合，统一部署和组织施工，而且铁路施工工作量大，周期长，施工艰难复杂，特别是在山区和桥梁、隧道施工，更要互相协作，因此，独立核算的总公司、工程局、工厂分别为企业所得税的纳税人，

这也是施工作业的本身特点和财务核算体制决定的。

对铁道部直属运输企业用国有资产兴办的多种经营国有企业，凡在“七五”期间铁路大包干前已在地方就地缴纳所得税的，按规定照章纳税，按原缴库级次就地入库；其余的在“八五”期间暂不征收企业所得税，由铁道部集中使用。

对铁道部直属工业企业、物资供销企业、施工企业以及其他用国有资产兴办的多种经营国有企业，在“七五”铁路大包干前已在地方就地缴纳所得税的，从1994年1月1日起，按照适用税率和原缴库级次就地缴库；在“七五”铁路大包干以后兴办的国有多种经营企业，应以独立经济核算单位为纳税人，由当地国税局负责征收管理，按适用税率在纳税人所在地就地缴入中央金库。

广深铁路公司所得税按适用税率就地缴纳，入中央金库。

铁道部直属运输企业的范围，包括广州铁路局(含所属工附业企业)，广州铁路集团公司(含所属工附业企业)以及所属各铁路总公司、部直属运营单位。

### (三) 对民航运输企业纳税人的确定

在我省的民航运输企业有：

1. 中国南方航空(集团)公司。南航集团的核心层企业及下属单位，“八五”期间，暂由南方航空(集团)公司合并缴纳企业所得税，税款在广州缴入中央金库；南航集团投资兴办的股份制企业、联营企业以及其他企业，南航集团所属事业单位，应以独立核算单位为纳税人，按适用税率计征企业所得税，并就地缴入中央金库。

2. 民航中南管理局。属于行政事业单位，主要管理中南六省的航站，在我省的汕头、梅县、湛江三个机场属于中南



管理局所管的航站；另外还管飞机的导航，每升降一个航班收取一定的导航费。这块收入集中由民航总局，在北京缴纳所得税。

3. 白云国际机场。管理机场的跑道和整个候机楼，每个航班升降要收取航空公司一定的使用跑道费。这块收入集中由民航总局，在北京缴纳所得税。

4. 中国民航总局直属中国航空油料总公司及其所属分公司、中国航空器材公司及其所属公司、中国民航实业开发总公司及其所属公司等，分别以独立经济核算的企业为所得税纳税人，按适用税率在纳税人所在地就地缴入中央金库。

#### (四) 对邮电部所属邮政电信企业纳税人的确定

邮电部直属邮政通信企业，包括所属工业、供销等其他企业，其所得税在1995年底以前，由邮电部按适用税率集中在北京缴纳。

邮政通信企业主要业务收入包括：函件汇兑收入、集邮收入、包件收入、机要通讯收入、报刊发行收入、邮政储蓄收入、市内电话收入（县区以上市话）、电报收入、其他业务收入，以上九项收入属于中央收入，其所得税集中在北京缴纳。农村电话收入（乡、镇一级）、移动电话收入（包括大哥大、BB机等），属于地方收入，其所得税缴入地方库。

邮电通信生产经营方式是全程全网、联合作业，一项邮电通信业务往往要经过若干个企业共同协作才能完成。因此，邮电通信企业核算比较复杂，一般以市局、县局为独立核算单位（区局归市局统一核算），按季结算，属于中央收入部分以独立核算单位结出利润逐级上交省邮电局，亏损由省局补，省局再按规定上交邮电部，其所得税集中在北京缴纳。