

94

新税制实用丛书

李万甫 主编

# 所得税的 征纳与核算



辽宁人民出版社

2.42

## 序

社会主义市场经济体制的确立，为我国税收工作揭开了新的一页。税收作为国家筹集财政资金、调节经济的重要手段，将日益发挥越来越重要的作用。

1994年，大规模、全面的税制改革将进入实施阶段，这是适应经济机制转换国家在税收领域的一项重大举措。正确地、全面地、深入地贯彻执行，并借以调整税收的征纳行为、规范税收的征纳关系、建立新型的税收征纳制度，是摆在广大税务工作者和纳税人面前的一项重要任务。

《'94新税制实用丛书》，以国家新颁布的有关税收法规为依据，结合企事业单位和税务系统的工作实际，运用通俗的语言，扼要地介绍了各税种的基本规定、征纳管理及核算等。这套丛书，首次将国家税收基本规定与企业纳税核算有机地结合起来；首次将新颁布实施的税务条例与刚实施不久的会计制度相对接；既有纳税的基础知识，又有征税的基本规定，既有计算与核算，又有实例与案例。这套丛书的出版，对于工商企业界、财务人员以及各级政府的行政、执法等部门学习新的税收政策、法规，解决税收征纳工作中的疑难问题，定会大有裨益。

李万甫

1994年元月

## 目 录

### 序

|                               |       |
|-------------------------------|-------|
| <b>第一章 企业所得税概述</b> .....      | (1)   |
| 第一节 企业所得税的概念.....             | (1)   |
| 第二节 企业所得税的特点和作用.....          | (9)   |
| 第三节 企业所得税的类型及影响 .....         | (14)  |
| 第四节 外商投资企业和外国企业所得税 .....      | (15)  |
| <b>第二章 企业所得税的基本规定</b> .....   | (20)  |
| 第一节 企业所得税的纳税规定 .....          | (20)  |
| 第二节 企业所得税的若干政策规定 .....        | (22)  |
| 第三节 外商投资企业和外国企业所得税的基本规定 ..... | (26)  |
| <b>第三章 企业所得税的计算与征纳</b> .....  | (38)  |
| 第一节 企业所得税的计算 .....            | (38)  |
| 第二节 企业所得税的征纳 .....            | (56)  |
| <b>第四章 企业所得税的核算</b> .....     | (58)  |
| 第一节 企业产品销售收入的核算 .....         | (58)  |
| 第二节 企业产品成本和费用等的核算 .....       | (97)  |
| 第三节 所得税前扣除项目的核算.....          | (124) |
| 第四节 利润分配的核算.....              | (129) |
| 第五节 外商投资企业和外国企业所得税的核算 .....   | (139) |

|                              |       |
|------------------------------|-------|
| <b>第五章 企业纳税实例和违章案例</b> ..... | (156) |
| 第一节 纳税实例.....                | (156) |
| 第二节 违章案例.....                | (159) |
| <b>附录</b>                    |       |
| 中华人民共和国企业所得税暂行条例.....        | (190) |
| 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法.....  | (193) |

## 第一章 企业所得税概述

### 第一节 企业所得税的概念

#### 一、企业所得税的概念

所谓企业所得税,是国家就法人的所得课征的一类税收。“所得”系指法人在一定期间内(通常为一年),由于劳动、营业、投资或把财产、权利供他人使用而获得的连续收入中,扣除为取得这些收入所需费用后的余额,即纯所得。

我国企业所得税是指在中华人民共和国境内的国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业、其他有经营收入的组织,其生产经营所得和其他所得,进行课征的一类税收。

现行企业所得税,是在原国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税的基础上建立起来的。1993年11月26日,国务院颁布了《中华人民共和国企业所得税条例(草案)》,并于1994年1月1日起施行。

#### 二、所得税的起源

所得税1798年产生于英国。当时正值英法战争期间,为筹措战费,英国财政大臣W·皮特创设一种新税,名为“三级税”,实为所得税的雏形。但因税法不健全,漏税甚多,遂

于1799年废除而采用新所得税法，从而奠定了英国和现代所得税制的基础。其实，战争只是所得税的催生剂。产生所得税的深层原因是资本主义商品经济的发展。由于所得税是以所得为负税能力的标准，比较符合“公平”的原则，所以大多数资产阶级经济学家视所得税为“良税”，主张积极推广。进入19世纪以后，大多数资本主义国家相继开征所得税，由临时税种演变为经常性税种，从而一跃而成为主体税种。因此，可以说所得税的诞生具有划时代的意义。

第一，社会生产力发展，社会财富增加是所得税赖以建立和发展的根本动因。18世纪的产业革命，推进了机器大工业的建立和手工业工场的解体，生产的社会化使生产力获得了突飞猛进的发展。资本主义工商业和资本利润增加，使社会分配的差异愈来愈大，这就为以所得额为依据的所得税课征提供了经济基础。

第二，随着科技、交通、信息的进步，国际交往频繁，贸易额逐年增加，商品生产已不能满足本国的需要，因而资本竞相输出，这就更加促进了各国之间的贸易往来，使所得税在各国兴起，成为国际化的税种，并为维护本国权益作出了重要贡献。

第三，伴随着社会经济发展产生的各种经济学派和思潮，为所得税制的建立和发展提供了依据，产生了深远的影响。1776年，亚当·斯密在《国富论》中，分析了工资、利息、利润的形成，“土地—地租、资本—利润、劳动—工资”收入分配理论的提出，以及瓦格纳的量能负担学说和社会政策学派提倡累进税制的公平原则，为所得税奠定了理论基石。

### 三、建立我国企业所得税的意义

税收是国家参与社会剩余产品分配的一种形式。随着改

革的深化和进程的加快，为了适应社会主义市场经济的发展和与国际惯例接轨，国家决定实施新的企业所得税。事实上，中国对所得税制度，自1980年起，就在逐步改革和建设。经过13年的努力，企业所得税制度的基本框架已基本形成，内容逐步完备。

第一，对所有企业都征收所得税，改变了过去对国有企业只向国家上缴利润不缴纳所得税的做法，打破了国家与企业纵向分配的禁区，所得税法制化的加强，是现行所得税得以出台的重要保证。

三税合一，对平衡各种不同经济性质的企业对国家的纳税义务，正确处理国家和企业之间的分配关系，促使企业，尤其是国有企业成为相对独立的生产经营者，保证财政收入随经济发展稳定增长有重大作用。

第二，使不同经济性质的企业所得税负担大体趋于合理。33%的所得税率适用于各种经济性质的企业，一方面减轻了大中型国有企业的整体税负，另一方面改变了国有小型企业和集体企业适用的8级超额累进税率及私营企业35%的比例税率，使各企业税负趋于平衡，又兼顾了企业生产发展的需要。

第三，对企业征收所得税，是税收作为一个历史范畴存在的客观经济条件决定的。在我国企业结构及其经营活动中，在国家宏观政策下，实现其生产活动并体现必需的利益要求，是独立的经济利益主体的需要，而这种需要又必须存在于社会公共需要之中，公共需要来源于税收，所以，企业必然要承担满足这种社会公共需要提供物质基础的义务，通过上缴所得税满足社会公共需要的税收分配是最为直接而有效的方式。

第四，对企业征收所得税，能够充分体现国家两种职能、

两重身分所反映不同层次的利益主体。国家既掌握企业的生产资料所有权，又扮演社会管理者的角色，这样，就决定了国家与企业的利益机制是不相同的。一方面是所有者应得到的使用或“出租”生产资料的补偿，另一方面无偿地为社会管理者即国家提供物质基础，并求得自身再生产的发展。因此，单纯的利润分配是错误的，而不合理的分配比例更是错上加错。因为所有权的分配机制不可能取代社会管理者职权分配机制的法定刚性。正是从这个意义出发，对企业征收所得税是社会整体发展需要的最高层次。

第五，多种所有制并存要求所得税更加法律化和规范化。目前，按所有制划分，我国有国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业和外国企业多种形式，相应地，要使税负更加公平合理，必须规范所得税制，使其具备法律效力，这是合并内资、外资企业所得税的要求，由于条件尚未成熟，首先合并了内资企业所得税，这一步成功，统一所得税制就成为税制建设努力的目标。统一的所得税制，不仅有利于国际间的合作，更有利于维护国家主权，又能取得应该属于我国的收入，三效合一，意义深远。

#### **四、全新的企业所得税是全新的历史时期规范国家与企业分配关系的一种全新的方式**

##### **（一）所得税走进国门的曲折路线**

建国以来，党和国家根据各个时期财政经济形势，在国家与企业之间利益分配的量和形式进行了长期的求索，积累了一定的经验。1979年以前是一部断代史，党的十一届三中全会到十四大的召开，在理顺国家与企业分配关系方面，所得税的地位如日中天。回顾所走过的路，又是一部沧桑史，40

年来，所得税大体经历了三个阶段。

1. 从建国到 1978 年为第一阶段。企业尤其是国有企业（当时应该叫国营企业）实现的利润在扣除很小一部分企业基金以后全部上缴国家财政，企业发生亏损由国家财政拨补，企业发展基金基本上也都由国家财政拨款，职工和各项福利开支，都在企业生产成本中列支。具体又可分为：1952—1957 年，实行企业奖励基金办法。即企业完成国家规定的计划指标和超额完成国家计划，可根据不同行业分别从计划利润和超计划利润中提取一定比例的企业奖励基金，提取的数额最多不超过工资总额的 15%，最少不低于 3%。这一期间，企业提取的奖励基金和超计划利润分成为实现利润的 3.6%。1958—1961 年，实行利润留成办法。即以主管部门为单位，根据“一五”期间国家实际拨付给企业的技术组织措施费、新产品试制费、劳动保护措施费和零星固定资产购置费等四项费用，实际提取的企业奖励基金、社会主义劳动竞赛奖金以及超计划利润分成总额等各项基金总和占同期实现利润的百分比，来确定留成比例。这一时期，企业提取的利润留成为同期实现利润的 10.2%。1962—1968 年，恢复提取企业奖励基金的办法。由于 3 年自然灾害造成的暂时困难，国民经济进行了调整，对工业部门取消了利润留成制度，恢复并改进了提取企业奖金的办法，即企业完成国家规定的产量和质量、品种、工资总额、成本降低、资金周转、上缴利润等 6 项计划指标的，可按工资总额的 5.5% 提取企业奖金，每少完成一项指标，就少提  $\frac{1}{6}$ ；超额完成利润计划的企业，可从超计划利润中提取 10% 的奖金，亏损企业实际亏损小于计划亏损的，可从超计划降低成本中提取 20% 的奖金。这一期间，所提取的企业奖金和利润留成为企业同期实现利润的 3.8%。1969—1977 年，正值十年动乱期间，国家财政极度困难，对

工业部门取消了一切奖励形式，把企业奖金改按工资总额3%的固定比例并入职工福利基金，从成本中提出，企业实现利润全部上缴财政。这一期间，企业留用的利润只占同期实现利润的0.16%。

纵观20多年，只有实行利润留成制度的4年，企业所得占的比重稍大，某余年份基本上是一种“统收统支”吃“大锅饭”的分配制度。这在国民经济处于恢复时期的建国初期，国家财力微薄，加强集中统一，确实起到了迅速恢复国民经济的作用。但随着国民经济的发展，这种“供给制”的分配方法，越来越成了社会生产力发展的不利因素，这也正是此次改革的原因所在。

2. 从1979年到1982年为第二阶段。对国营企业利润分配，先后试行了企业基金、利润留成和盈亏包干等办法。

企业基金，是根据国家规定的某些指标，确定一个计算对象（一般为工资总额）和各个指标计提基金的比例。这对于促进企业全面完成各项经济技术指标，具有积极的意义。但是客观上企业的条件和规模存在着差异，容易形成苦乐不均。

利润留成，包括总额分成和增长分成。其好处是上缴国家的利润可以随着企业增产增收而相应增长，国家的财政收入有保证。缺点是：总额分成，企业分得的比例很少，并且不是固定的，难以适应企业自我改造、自我发展的需要；增长分成，企业虽然可以从增长利润中得到较多的好处，但是随着企业潜力的发挥，利润增长的速度可能出现递减趋势，企业所得利润将相应减少，容易形成“鞭打快牛”。

盈亏包干，包括上缴利润包干、递增包干及亏损包干等形式，由于上缴国家的利润额或增长速度是包死了的，超过包干数字的利润，全部归企业留用，从企业的角度看确实不错，但从全局来看则问题不少。一是同实现国家财政收支平

衡有矛盾,如果把一大批条件好的企业的上缴任务都包死了,国家不能随着企业利润的增加相应多收,在企业新增利润中国家得大头的原则势必落空,而国家预算收支则是逐年增加的。二是不利于税收经济杠杆调节作用的发挥,包干后等于把经济杠杆“焊”在一个点上,国家管理经济的职能逐步由直接调节为主转向以间接调控为主的原则就难以实现。三是核定企业包干任务,高低的标准难以掌握,而绝大多数是国家作出让步,根本不可能包赔兑现,形成包盈不包亏的极大弊端。

尽管这种分配较第一阶段有一定的进步,但仍不是最好的办法。

第三阶段,从1983年到现在,先后试行了两步利改税。这一阶段,随着企业自主权的不断扩大,企业留利占其实现利润的比重也逐年上升,如1989年达到33%左右。

实践表明,对企业征收所得税,比以往先后试行的企业基金、利润留成和上缴利润包干等多种办法有更多的优越性。主要是:

(1) 将企业的大部分利润用征收所得税的办法上收,使国家和企业都做到心中有数。同时,对企业的利润采取征税的办法,比上缴利润有较大的强制性,对加强企业的经营管理和稳定国家财政收入,都具有积极的作用。

(2) 比较好地处理了国家、企业的利益关系。据全国统计,1983年征收所得税的企业(国营),实现利润474亿元,比上年增加42亿元,增长利润的分配比例是:国家所得占61.8%,企业所得占38.2%。

(3) 扩大了企业财权,调动了企业和职工的积极性。开征所得税后,给企业带来了压力、动力和活力,因为税后留利归企业自主支配,企业利益得失和职工息息相关,从而可

促使企业努力改善经营管理，提高经济效益，并从中得到较多的利益，呈现出国家与企业“水涨船高”同步增长的趋势。

## （二）以税收的形式规范国家与企业的分配关系

我国经济体制改革始终把正确处理国家与企业的关系作为改革的中心环节和基本出发点。如果企业处于各级行政机关的“附属物”地位，本身没有自主权，正确处理企业与职工的关系问题也无法解决，职工的积极性和主动性不可能真正调动起来。如果企业和职工的积极性不高，没有自觉增加生产、改善经营、降低消耗的压力和动力，整个经济发展就失去了可靠的基础和保证。所以正确处理国家与企业的关系，核心是要处理好国家与企业的经济利益关系，使企业成为一个相对独立的经济实体，对其生产经营和成果分配，既承担直接的责任，又享有一定的权利。征收所得税，正是处理国家与企业分配关系的行之有效的办法。这是因为：

第一，实行征税，企业留利的多少，不再是通过一家一户的测算，“讨价还价”的办法核定，而是通过对税种、税率的科学设置和调整来统一进行调节。国家统一规定的税收制度，任何企业都必须严格遵守。这样，国家与企业间的协商多变的分配关系，就被稳定的法定关系所代替。

第二，实行征税，无论企业实现利润多少，都必须依法缴纳所得税。当企业利润增长时，既可保证国家财政收入随同企业实现利润的增长而同步增长，也能保证企业得到相应合法利益。同时国家税务部门有权检查企业的盈亏情况，企业必须依法、按时、足额缴纳税金，它相对利润上缴形式来说，具有法的约束力，有利于改变长期以来企业在上缴利润时的“化、挤、冲、摊”和拖欠不缴的现象。

第三，实行征税，能充分发挥公平税负、合理负担的作用，它既体现在不同经济成分纳税人之间横向的公平合理，也

体现在同一经济成分内部纳税人之间纵向的公平合理，为企业创造出一个有利于平等竞争的外部环境，使之在市场竞争中优胜劣汰，从而有效地调动企业和职工的积极性，进一步解决好企业间经营好坏一样的“老大难”问题。

第四，实行征税，中央与地方的财政收入，将主要通过划分税种和税收比例的办法来确定。无论中央企业或地方企业，都依法缴税，对它们再没有什么“亲疏”之分。在现行按隶属关系为主的“分灶吃饭”财政体制下，必然存在的条块分割、地区封锁等弊病，将得到克服，有利于合理解决部门与地区、中央与地方的经济关系。

## 第二节 企业所得税的特点和作用

企业所得税的改革，是发展社会主义市场经济的重大举措，其意义无论是从它所涉及的范围还是从它变革的深刻性来说，都不亚于第二步利改税。1994年，是我国税收工作的一个重要转折点，可以说，统一后的企业所得税将是新中国所得税制建设的一个重要的里程碑。

### 一、企业所得税的特点

所得税属于终端税种，因此，具有和流转税等不相同的特点，和原有的所得税制相比，又融汇贯通了新的特点：

第一，统一实行比例税率，具有明显的效率优势。比例税率的基本特点是税率不随征税对象数额的变动而变动。采用比例税率，对纳税人的所得数额不论多少，均课以相同比例的税收，不仅计算简便，透明度高，有利于减少税收漏洞，而且更重要的能够刺激企业提高劳动生产率，具有明显的效率优势。同时，征税对象数额越大，纳税人相对直接负担越

轻，从而在一定程度上可推动经济的发展。

第二，征税范围进一步扩大。目前所得税的征收，不仅涉及国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、联营企业等，还涉及了军工企业、外贸企业、农牧、劳改和微利、亏损企业。一方面保证了财政收入，另一方面加强了国家和各类企业的分配关系。

第三，适应了会计改革。主要从财务会计制度和确定应纳税所得额各自的目的这一角度考虑的，财务会计制度主要是为了规范企业的财务会计行为，保护投资者和股东的利益，对经营者的经营成果在计算内容、标准、方法上作的规定；而应纳税所得额的确定是按照国家宏观政策的要求，用税法处理国家与企业的分配关系，两者的目的虽然不一致，但是和会计制度的改革是吻合的。因此改变以往用企业会计财务制度代替应纳税所得额确定的办法，有利于保护税基，维护国家的利益。

第四，改税前还贷为税后还贷。税前还贷严重地冲击了属于国家正常的财政收入，所以现行企业所得税制将税前还贷改为税后还贷，并且统一了税前列支标准，以确保税收足额上缴。

第五，严格控制企业减免税。以往的所得税，越权减免、关系减免陋习造成税款大量流失，新的企业所得税条例明确规定，只对民族自治地区定期减免税，其余的减免税权必须报经国务院批准。另外，为了照顾到我国目前还大量存在一些利润低或规模小的企业，规定了较优惠的税率。

第六，改变了税负的结构分配，但总体税负不变。新的企业所得税制实行33%的税率，必然会增加或减少一些按所有制划分的企业所得税的税负，这是不可避免的，但增减之和不会增加总体税负。

第七，和涉外所得税的衔接进一步加强。

## 二、企业所得税的作用

加重所得税的分量，增强其主体税种的地位，是市场经济中税制建设的聚焦点。企业所得税是税收调节体系的最后一个环节，决定着整体税制的合理性。同时，所得税又是一个最易受到冲击的税种，税基的宽窄、税率的形式、税负的公平与否、财务处理是否科学都会作用于所得税。因此，规范的企业所得税制具有十分重要的作用：

（一）强化所得税聚财功能，保证财政收入的及时、稳定、可靠

以往的企业所得税，由于税制结构性的紊乱、外界干预执法等因素导致税法软化，突出表现在蚕食所得税税基方面，使企业所得税组织收入的职能弱化，未能充分发挥主体税种的攻击力。

统一后的企业所得税，统一并拓宽税基，可以保证财政收入的稳定增长。税基即应纳税所得额，是指纳税人每一年度的总收入减除税收规定中准予扣除项目后的余额，它是计征企业所得税的依据。在所得税税率统一的前提下，企业缴纳所得税的多少取决于税基的宽窄，而税基的宽窄又取决于征税收入的大小和税前扣除的多寡，征税收入小或税前扣除多，税基就窄，企业缴纳的所得就少。在新财务制度统一的情况下，以财务会计制度作为税基确定的标准就会统一，而税法中对企业应税收入以及与应税收入有关的成本、费用、资产、债权和债务等事项又有明确规定，所以企业财务制度与税基的接轨，保证了财政收入的归流。

（二）硬化所得税监督职能，规范企业经营核算，提高经济效益

企业所得税的征税对象是企业的经营所得，征收所得税不仅影响国家和企业在利润分配中所占的份额，同时影响企业经营所得的准确审定，它是对企业经济核算进行财政监督的重要手段。

长期以来，由于所得税有法不依、执法不严，加上多头管理、相互制肘、举步维艰。在所得税的征收中，存在着企业，特别是国有企业自行计算利润“监交”所得税的现象，对企业成本是否真实，核算是否符合要求缺乏强有力的监督。不少企业千方百计多摊成本、多列费用、减少利润、虚报亏损，尽可能地在利润分配之前，将所得税消化掉。这样，本应由国家集中的税收，却在企业滥发奖金或实物、加大活劳动成本、自设金库的舞弊下被截留了。

统一后的企业所得税，建立了强硬的约束机制，把所得税的征收管理过程同对企业的监督过程紧密地结合起来，对促进企业端正经营方向，严格执行财经纪律和财政、财务制度，加强经济核算，降低物质消耗，提高经济效益，充分地发挥企业所得税就地监督的职能，必将发挥重要作用。

（三）加强调控功能，利于企业平等竞争和国家产业政策的调整

过去的企业所得税按经济性质设置税种，税率高低不一，倾斜色彩严重，削弱了所得税的调控功能，背离了市场经济公平竞争的规则。企业所得税调控功能削弱的另一重要表现是不能有效地体现国家的产业政策。一是对企业的投资不加区别，一律给予优惠。税前还贷的优惠政策不仅给予国营企业，城镇企业也允许在税前归还 60% 的贷款，地区还可以自行规定乡镇企业的税前还贷，这种信马游缰的机制既加剧了财政的困难，又刺激了企业盲目投资，乱上项目。二是对企业的减免税未能体现产业政策。如对于新办的集体企业，有

的地区不分对象，不论是否符合产业政策，不论是否有困难，都一律施惠于企业，使部分集体企业特别是乡镇企业极力投资于投资少、风险小、投机性大的项目。三是按企业经济性质确定负担水平，加剧了产业结构的不合理。有的乡镇企业利用税收负担轻的优势，与国营企业争原料，争市场，不利于国营企业的发展。由于企业所得税缺乏统一性和严肃性，有些发达地区自立章法，竞相放宽优惠措施，擅自减免税收，藏富于地方，藏富于企业。

新企业所得税制的建立，公平了企业税负的量限，降低了税收的倾斜度，改税前还贷为税后还贷，并严控减免税和税收优惠政策，调整了企业的投资导向，发挥了产业政策的功能性，加强了调控。

#### （四）使分配功能到位，调整了企业利润的分配秩序

由于企业所得税自身的“软骨症”，国家和企业的利润分配关系在新税制出台前一直没有理顺，表现为你中有我，我中有你，缺乏透明度。一是国家徒负重税之名，另一方面是实征率逐年下降，财政日益贫困，国家又不能不维持刚性的支出，所以 1989 年开征两金，使国家与企业的分配关系进一步复杂化，矛盾更加尖锐。

因此，在多利益主体逐步形成的今天，以一个刚性的、统一的企业所得税来规范国家与企业的分配关系，减少分配层次，增加透明度是十分必要的。