

企业所得税业务指南

甘肃省国家税务局编



甘肃人民出版社

企业所得税业务指南

甘肃省国家税务局 编

甘肃人民出版社

图书在版编目 (C I P) 数据

企业所得税业务指南 / 杨继元主编. —兰州:甘肃人民出版社, 2003

ISBN 7-226-02778-X

I. 企... II. 杨... III. 企业—所得税—税收管理—中国—指南 IV. F812.424-62

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 010046 号

责任编辑: 陈拉科

封面设计: 张丽萍

企业所得税业务指南

甘肃省国家税务局 编

甘肃人民出版社出版发行

(730000 兰州市滨河东路 296 号)

甘肃新华印刷厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 9 字数 203 千

2003 年 3 月第 1 版 2003 年 3 月第 1 次印刷

印数: 1~2, 000

ISBN 7-226-02778-X/F · 348 定价: 20.00 元

目 录

第一章 企业所得税概述	(1)
第一节 我国企业所得税的概念及演变历程	(1)
第二节 企业所得税的特点及作用	(3)
第三节 现行所得税制存在的主要问题及改革方向	(6)
第四节 企业所得税的税制要素	(10)
第二章 收入总额的确定	(19)
第一节 一般收入的确认	(19)
第二节 特殊收入的确定	(24)
第三章 企业所得税的税前扣除	(31)
第一节 税前扣除的基本原则和基本范围	(31)
第二节 准予扣除项目的范围或标准	(39)
第三节 不得扣除的项目	(64)
第四节 免税项目与亏损弥补	(65)
第四章 资产的税务处理与所得税的优惠政策	(71)
第一节 资产的税务处理	(71)
第二节 企业所得税的减免税优惠	(76)
第五章 所得税的征收与管理	(101)
第一节 企业所得税的征管范围	(101)
第二节 企业所得税的申报与缴纳	(103)
第三节 汇总(合并)纳税企业的所得税管理	(105)
第四节 中小企业的所得税核定及征收管理	(111)
第五节 企业所得税管理报表及台账	(113)

第六节	企业所得税的规范化管理	·····	(115)
第六章	企业改组改制的所得税处理	·····	(119)
第一节	股权投资的税务处理	·····	(119)
第二节	企业合并分立业务的税务处理	·····	(123)
第七章	所得税会计处理与税务处理的差异	·····	(126)
第一节	税务与财务会计	·····	(126)
第二节	收入的会计处理与税务处理的差异	·····	(128)
第三节	成本、费用和损失的会计处理和税务处理的 差异	·····	(136)
第四节	资产的税务处理与会计处理的差异	·····	(140)
附录 1:	《中华人民共和国税收征收管理法》	·····	(147)
附录 2:	《中华人民共和国企业所得税暂行条例》 ·····	·····	(167)
附录 3:	《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施 细则》	·····	(171)
附录 4:	《中华人民共和国会计法》	·····	(185)
附录 5:	国家税务总局关于印发《企业所得税税前 扣除办法》的通知	·····	(197)
附录 6:	(1) 印发《甘肃省国家税务局所得税规范 化管理规程》的通知	·····	(211)
	(2) 企业所得税规范化管理申报审批表及 报表台账	·····	(222)
附录 7:	现行企业所得税有关政策、规定分类图表 ·····	·····	(252)
附录 8:	企业所得税有关政策概念及名词解释	·····	(265)

第一章 企业所得税概述

第一节 我国企业所得税的概念及演变历程

一、企业所得税的概念

所得税是以企业或个人的纯收益为征收对象的一个税种。所得税根据纳税人的不同分为企业所得税和个人所得税。企业所得税是以我国内资企业取得的生产经营所得和其他所得为征税对象所征收的一种税。即：以企业的各项收入扣除成本、费用和损失以及税法规定的其他扣税项目后的余额为企业所得税的计税依据。个人所得税以个人取得的各项收入扣除为取得这些收入而发生的各项费用支出和国家规定的个人生计费用后的余额为个人所得税的计税依据。

二、我国企业所得税的历史演变

我国的企业所得税制，从无到有，从不完善到日趋完善，经历了一个曲折的发展历程。大致可划分为两个阶段，一是1994年税制改革以前所得税制的建立和发展；二是1994年税制改革后的企业所得税制度。我国企业所得税的演变历程，大体上经历了以下几个阶段：

1. 建国初期，工商业税中的所得税。1950年，中央政务院公布《工商业税暂行条例》，规定除国营企业外，所有的工商企业都要缴纳所得税，当时的纳税人主要是私营企业和城乡个体工商户。所以，私营企业是建国初期企业所得税的主要纳税人。

2. 社会主义改造基本完成后的“工商所得税”。1958年社会主义改造完成后，私营企业已不复存在，1958年进行工商税制改

革，所得税成为一个独立税种，称为“工商所得税”，主要对集体企业征收。

3. 十一届三中全会后的所得税改革

十一届三中全会后，我国对国营企业上交利润的制度进行了多次改革，先后实行利润留成、盈亏包干等制度。这些改革，虽然对扩大企业的自主权、促进经济发展起了一定的作用，但是，未能从根本上解决国家与国营企业分配制度中的积弊。为了理顺国家与国营企业的分配关系，进一步扩大企业的自主权，1983年，国务院决定在全国推行第一步“利改税”，即将国营企业原来向国家上交利润的大部分改为征收所得税。国营企业所得税在经过第二步“利改税”完善的基础上，1984年9月，国务院发布《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》，将国家与国营企业的分配关系以法律的形式初步规范下来。

根据集体企业的发展状况和经济体制改革的要求，国务院于1985年4月颁布了《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》，对全国城乡集体企业取得的生产经营所得和其他所得，统一征收企业所得税。

为了加强对私营企业的生产经营、收入分配的监督、管理，引导私营经济健康发展，国务院于1988年6月发布了《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》，决定开征私营企业所得税。

这样，80年代改革初期，我国就形成了按企业的所有制性质分设所得税的所得税制。然而，这种所得税制运行到九十年代以后，它和建立社会主义市场经济体制的矛盾日益突出，这主要表现在：一是税制结构不合理，税收负担失衡，妨碍了企业的平等竞争；二是名义税率高，实际税负低，扭曲了国家与企业的分配关系；三是税前列支项目不统一、所得税机制软化，影响了财政收入的稳定增长。

为了解决上述矛盾，按照社会主义市场经济发展的要求，统

一和规范企业所得税制，进一步理顺国家与企业的分配关系，公平税负，促进竞争，国务院于1993年12月13日颁布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，于1994年1月1日开始施行，适用于国营企业、集体企业和私营企业及其他性质的企业，统一了我国内资企业的所得税制度。

第二节 企业所得税的特点和作用

一、企业所得税的特点

所得税产生仅有200余年的历史，但目前世界上大多数国家，包括发达国家和发展中国家都开征了此税。所得税被誉为“良税”，这是由所得税的特点决定的。

企业所得税具有以下特点：

1. 计税依据为应纳税所得额

企业所得税的计税依据，是纳税人的收入总额扣除各项成本、费用、税金、损失等支出后的净所得额，它既不等于企业实现的会计利润额，也不是企业的增值额，更非销售额或营业额。因此，企业所得税是一种不同于商品劳务税的收益类税种。

2. 应纳税所得额的计算较为复杂

企业所得税以净所得为计税依据。因此，应纳税所得额的计算要涉及一定时期的成本、费用的归集与分摊。同时，由于政府往往将所得税作为调节国民收入分配、执行经济政策和社会政策的重要工具，为了对纳税人的不同所得项目实行区别对待，需要通过不予计列项目，将某些收入排除在应纳税所得之外。由于以上两方面的原因，就使得应纳税所得额的计算程序较为复杂。

3. 征税以量能负担为原则

企业所得税以纳税人的生产、经营所得和其他所得为计税依据，贯彻了量能负担的原则，即所得多、负担能力大的，多纳税；

所得少，负担能力小的，少纳税；无所得、没有负担能力的，不纳税。这种将所得税负担和纳税人的所得多少联系起来征税的办法，便于体现税收公平的基本原则，为企业的平等竞争创造一个公平的税收环境。在市场经济国家中，税收的调节作用主要体现在所得税上，它既可以调节供求总量，发挥“内在稳定器”的作用，又是调节收入分配不公的主要工具。所以说，所得税是能够贯彻公平税负和税收中性原则的一个良性税种。

4. 实现按年计征，分期预缴的征收管理办法

通过利润来综合反映企业的经营业绩，通常是按年度计算、衡量的。所以，企业所得税以全年的应纳税所得额作为计税依据，按月或分季预缴，年终汇算清缴。所得额计算与会计年度及核算期限一致，有利于征收管理，也兼顾了企业会计核算的实际情况。

除以上基本特点外，我国企业所得税以我国内资企业的生产经营所得和其他所得为征税对象，它调节的是国家与企业之间的利润分配关系。这种分配关系是我国经济分配制度中最重要的一个问题，是处理其他分配关系的前提和基础。因此，我国企业所得税还具有以下三个显著特点：

(1) 征收范围广。凡在我国境内依法成立的内资企业都是企业所得税的纳税人，其一切所得都要依法纳税。因此，企业所得税具有征收上的广泛性；

(2) 税负公平。企业所得税对内资企业，不分所有制，不分地区、行业和层次，统一实行固定比例税率。在普遍征收的基础上能使各类企业税负大致公平。同时，税率规定是与外资企业基本一致的，有利于调动各方面的积极性；

(3) 税法对税基的约束力强。所得税计税涉及到纳税人财务会计核算的各个方面，与企业会计核算关系密切。为了保护税基，收入总额、扣除的项目、不予扣除的项目、亏损弥补及清算所得，使应纳税所得额的计算相对独立于企业的会计核算，体现了税法

的强制性与统一性。

二、企业所得税的作用

从企业所得税的作用来看，它除了具有不同于其他税种的三大作用，即企业所得税有利于保证国家财政收入的稳定增长；有利于国家对经济行为的宏观调控；有利于加强对企业的管理监督外，在具体政策的实践中，还体现出一些特殊的作用，主要有：

①所得税对资源在行业、产品间配置的调节作用。实行比例税率所得税对资源在行业产品间的配置没有影响，而行业差别税率所得税和累进税率所得税对这种配置就有影响。我国现在采用的对不同行业的税收优惠政策（如为推动高科技产业的发展而对科技成果转让所得、科技咨询所得、科技服务所得、科技培训所得进行减免所得税优惠）就具有这种效应。客观地讲，我国所得税的这种政策对引导资源向国民经济中较为薄弱的基础行业流动起到了一定的积极作用。

②所得税对资源在地区间配置的调节作用。税收历来对地区间的资源配置有着广泛的调节作用，作为现代直接税的所得税对资源在地区间的配置也有深刻的影响。从国内所得税的地区间税收制度和税收负担差别来看，低税地区对资源有吸引力，而高税地区对资源有排斥力。前几年沿海地区的高速发展就是明证，当前西部大开发税收优惠政策的实施就是这种调节作用的再现。可以说，对资源在地区间配置影响的作用，所得税要强于流转税。

③所得税对经济的“内在稳定器”作用。所得税稳定经济具有特别重要的作用，常常被说成是经济的“内在稳定器”。当经济繁荣时，企业和个人的收入就增加，从而使所得税税基自然增加，于是税收收入就会自动增加，可以对社会总需求起到一种限制作用，抑制经济的进一步膨胀；当经济衰退和萧条时，所得税的税基自然减少，所得税收入也就会减少，从而对社会总需求起到扩张作用，就可以托起经济的下降，阻止经济的进一步衰退。此外，

所得税对稳定就业和稳定物价水平也有明显的作用，这主要从所得税与社会总需求和总供给的关系来体现的。

在市场经济国家中，税收的调节作用主要体现在所得税上，因为所得税的征税原则是，有所得征税，无所得不征；所得多的多征，所得少的少征，具有按负担能力纳税的特点，充分体现了“量能课征”的原则。它既可以调节经济总量，发挥“内在稳定器”的作用，又是调节收入分配不公的主要工具。所以说，所得税是能够贯彻公平税负和税收中性原则的一个良性税种。

三、我国企业所得税的发展趋势

从所得税收入来看，从1985年到1998年的十几年间，所得税收入占税收收入总额和国内生产总值的比重呈逐年下降的趋势。从1999年起，随着经济效益的好转和税务部门加强对所得税的征管，扭转了所得税下滑趋势，企业所得税收入在税收总额中的比重开始逐年提高。从2001年全国各主要税种分析，内资企业所得税、个人所得税收入占税收总收入的比重分别为14.0%和6.6%，已分别超过了流转税中的营业税、消费税收入占税收收入13.7%和6.2%的比重。这意味着内资企业所得税已成为仅次于增值税的第二大税种，致使我国税收收入的格局发生变化。目前，支撑我国税收收入的四大税种依次为增值税、企业所得税、营业税和个人所得税。由此可以看出，各税种收入占税收总收入的比重发生了根本性的变化，所得税收入的逐年高速增长使所得税的特点和作用越来越明显，所得税的地位将不断提高。

第三节 现行所得税制存在的主要问题及改革方向

1994年的税制改革，向建立适应社会主义市场经济体制的税制结构迈进了一大步。但是，从规范税制、向国际惯例靠拢方面来看，改革还不彻底，改革后的所得税制还存在不少问题，主要

表现在以下几个方面：

1. 内外资企业分设所得税，不符合国际惯例，也不符合公平税负的原则

1994年的税制改革，统一了内资企业所得税，所有的内资企业、事业单位和社会团体都适应统一的企业所得税暂行条例，较改革前按企业性质分设税种的状况有了很大的改进。统一后的企业所得税简化合并了税种，使原来的“三驾马车”并驾齐驱的企业所得税合而为一。对内资企业来说，不管经济性质和隶属关系如何，都按统一的税法缴纳企业所得税，充分体现了税收公平的原则；对税务机关来讲，更易于理解、掌握和操作，更易于提高工作效率，同时，税收的中性原则得到了进一步贯彻。因为所谓税收中性原则，就是不因征税而影响企业的经济决策，如企业的组织形式、投资方向等等。原来按经济性质分设所得税种的情况下，因国营、集体、私营企业所得税的税率、税收优惠政策等都存在差异，容易使企业钻税制不完善的空子。比如，对某种经济性质的企业实行税收优惠，而税法对企业经济性质的认定主要依赖于工商登记，结果是企业的经济性质经常改变，一会儿是国营，一会儿又变为集体企业，税收中性原则很难体现。从理论上讲，税种所适用的范围越大，税收中性原则和公平原则越能得到贯彻。目前对内资企业的税法是统一了，但外商投资企业和外国企业还在适用单独的所得税法。在改革开放初期，为吸引外资的流入，对外资企业有必要实行特殊的、和内资企业不同的优惠政策，在当时情况下，内资企业适用的三种企业所得税并不适应外资的需要，因此，必须单独设置一个税种。但从规范税制的角度考虑，不论内、外资企业都应适用统一的税种，这也是国际上通行的做法。而现实的情况是，外商投资企业和外国企业所得税法中，对外资规定了大量税收优惠政策，如减免税、再投资退税等，而内资企业不能享受同等的优惠政策。同时，对内资企业规定的许多税收优

惠外资企业不能享受。无论是从贯彻税收公平、中性原则，以及规范税制的角度出发，还是从国际税收惯例来讲，内资企业和外资企业都应适用统一的所得税法。

2. 税前列支项目和企业财务制度还没有做到彻底分离

企业所得税的计税依据是企业的应纳税所得额，应纳税所得额的计算是收入总额减去准予扣除项目金额。所谓准予扣除项目是通常所说的税前列支项目，在收入总额和税率既定的前提下，税前列支项目越多，应纳税所得额越小，企业的税负越轻。国际上通行的做法是，税收上有一套独立的计税标准，详细规定哪些项目可以在税前扣除，具体扣除标准是什么。对企业的财务列支，由企业根据公认会计标准来自行确定。我国的现实情况是，财政部颁布了具体的财务通则和会计准则，对一些列支项目和标准规定得比较详尽，作为政府主管部门，财政部制定的这些准则同样具有法律效力，企业必须严格执行。税务机关在计征企业所得税时，对这些规定要予以认可。虽然在有些项目和标准上，税收上要予以调整，但事实上，现行的大部分计税标准都是在财务制度中规定的。可以说，现行税前列支标准是由财务制度和纳税调整项目共同构成的。但是企业的财务制度和计税标准，其制定的部门、目的不同，发挥的作用和范围不一样。尤其是由于行业不同，其财务会计制度也有差异，计税时还不能完全按财务制度执行，财务制度还不能取代计税标准。从长远看，为适应社会主义市场经济的需要，财政部不再规定具体的财务会计制度，这部分工作将由社会组织如会计师协会来完成。目前，虽然国家税务总局下发了《企业所得税税前扣除办法》，但仍然不够全面，因此，税收上建立一套独立的计税标准的必要性就更加突出。

3. 财政体制没有理顺，企业所得税的刚性不强，随意减免税和扩大税前列支范围的现象依然存在

1994年税制改革以后，企业所得税作为中央与地方共享税，

中央企业所得税划归中央固定收入；地方企业所得税划归地方政府收入，分别由国家税务局和地方税务局征收，立法权集中在中央。但随着企业改革的深化，各种经济性质互相渗透，“你中有我，我中有你”，造成国税、地税部门在征税时的扯皮。虽然从 2002 年开始实行分享体制改革，但受到利益机制和地方保护主义的驱动，为吸引外来投资，地方政府很容易在企业所得税上开口子，随意减免企业所得税的现象时有发生。擅自降低股份制上市公司所得税税率，任意开征各种基金和收费项目，扩大税前列支范围；任意放宽优惠政策，扩大减免税范围的现象在不少地区还是存在的。此外，由于历史的原因，我国的主管部门对企业的控制和保护很严重。表现在主管部门从部门利益出发，制定各种收费项目，要求在税前列支，企业往往据此来和税务部门交涉，要求允许在税前列支，造成税务部门在征税时的难度加大。

解决这些问题的方法，除前面提到的建立独立的企业所得税计税标准外，还应将现行的所得税按比例划分中央与地方分成的征管方式予以改革，具体操作可由一个税务机关（国税或地税）征收，财政划库；或税基由一个税务机关统管，国税和地税按比例分别征收等。以解决征管范围难以划清，乱开减免税口子，随意进行税前列支的弊病。同时，应将企业所得税以法律形式颁布，增强其刚性。

4. 企业所得税优惠政策没有真正体现国家产业政策，且在地区之间不平衡，不利于企业公平竞争

前已述及，税收的基本原则就是公平原则。而税收优惠政策过多，对不享受优惠政策的企业来说就是一种不公平待遇。税收理论和实践都已证明，任何税收优惠，必然会诱使纳税人钻空子，从而成为税收漏洞。国际上对由于税收优惠过多而造成的不利于税制规范和企业之间公平竞争的问题已达成共识。对确需给予减免优惠的，也应按国家的产业政策进行统一规定，并规定有具体

期限。

1994年税制改革以后，取消了一些减免税优惠，但对一些关系到国计民生的重大的减免税政策继续保留。现在的减免税政策存在的主要问题是，没有完全按国家的产业政策来制定减免税优惠，而过多的强调区域性优惠，对东南沿海经济发达地区优惠多，对中西部经济欠发达地区优惠少。在市场经济条件下，国家减免税政策的主要目标，应是为所有市场参与主体创造一个平等竞争的税收环境，充分体现国家的奖限政策，要有目的地扶持中小企业的发展，并通过财政转移支付，支持落后地区的发展。因此，税收优惠政策的实施，要以产业政策为导向，有选择地实施对新兴产业、先进产业的优惠。同时，要改变税收优惠方式和管理方式，尽量采用投资抵免、加速折旧等方式，而不是采用直接的税收减免。要将优惠政策真正落实在所要优惠的对象上，如对校办企业的优惠，其减免的税款要真正用在教育上，而不是留给校办企业。所谓改变管理方式，就是要强化税务机关的执法权，优惠对象的确认不应过多地依赖其他部门，过去出现的“假集体”、“假校办”、“假福利企业”等，就是因为优惠对象的确认权赋予了其他责权不对称的部门所造成的后果。

第四节 企业所得税的税制要素

任何实体税种，都是由纳税人、征税对象、税率、计税依据、纳税环节、纳税期限和地点、减免税等税制要素构成，企业所得税也不例外。

一、企业所得税的纳税人

纳税人（或纳税义务人）是指税法规定的负有纳税义务的单位和个人，即解释对谁征税的问题。

（一）判定企业所得税纳税人的标准

不同税种的纳税人有不同的判定标准。企业所得税的纳税人以是否实行独立经济核算为判定标准。企业所得税的纳税义务人必须是在中国境内实行独立经济核算的企业或组织。所谓独立经济核算，是指企业或组织自主从事经济活动，并独立地、完整地进行会计核算。实行独立经济核算有三层含义：一是在银行开设结算账户；二是独立建立账簿，编制财务会计报表；三是独立计算盈亏。同时具备上述三个条件的企业或其他经济组织，就是企业所得税的纳税义务人。但在实际工作中，有些企业应该具备以上条件，应该实行独立核算，但为了逃避纳税义务而故意不独立核算怎么办？《国家税务总局关于如何认定企业所得税纳税义务人的批复》（国税函〔1998〕676号）规定，对经国家有关部门批准设立，独立开展生产、经营活动的企业或组织，按有关法律、法规规定应该实行独立经济核算，但未进行独立经济核算的，虽不同时具备税法规定的独立经济核算三个条件，也应认定为企业所得税的纳税义务人。

国外判定公司（企业）所得税纳税人的标准比较简单，即只要是按公司法成立，经过依法注册的公司法人，就是公司所得税的纳税人。我国虽然颁布了《公司法》，但依法成立的公司法人还是少数。大量的私营企业和事业单位及其下属企业，都不具备法人资格。如果采用按公司法人作为判定企业所得税纳税人的标准，将会使大量的非法人企业不能纳入企业所得税的征税范围。现行判定企业所得税纳税人的三个条件虽然在执行中还存在不少问题，但是符合我国现阶段国情。

（二）企业所得税纳税人的范围

《中华人民共和国企业所得税暂行条例》及其实施细则规定，企业所得税的纳税义务人是指在中国境内实行独立经济核算的企业或组织。独立核算的企业包括：

1. 国有企业。指生产资料属全社会劳动者所有的公有制企业

或生产经营单位。

2. 集体企业。指生产资料属于部分劳动群众集体所有，按照《中华人民共和国城镇集体所有制企业条例》和《中华人民共和国乡村集体所有制企业条例》的规定，依法注册登记的公有制企业或生产经营单位。

3. 私营企业。指生产资料属于私人所有，按照《中华人民共和国私营企业暂行条例》的规定，依法注册登记的营利性经济组织。

4. 联营企业。指生产资料归联营各方所有，由多种所有制性质的企业或经营单位联合经营而形成的经营实体。

5. 股份制企业。指企业的全部注册资本由全体股东共同出资，并以股份形式构成的，按照有关法律、法规成立的经济组织，包括股份有限公司和有限责任公司。

6. 有生产、经营所得和其他所得的其他组织。指经国家有关部门批准，依法注册登记的事业单位、社会团体和民办非企业单位等组织。

这里需要说明的是，从2000年1月1日起，对独资、合伙性质的私营企业不再征收企业所得税，对其所得依照“个体工商户生产经营所得”征收个人所得税。这样，作为企业所得税纳税义务人的私营企业，仅指有限责任公司性质的私营企业。

另外，有生产、经营所得和其他所得的其他组织，是指根据国家有关部门批准，依法注册、登记的事业单位、社会团体等组织。我国对事业单位的管理方式主要有全额预算管理、差额预算管理和实行企业化管理。对实行企业化管理的事业单位，财政不再核拨事业经费，完全实行自收自支，已构成了一个经营实体，符合企业所得税纳税人的判定标准，理应作为企业所得税的纳税人。对全额和差额预算管理的事业单位，虽然国家还核拨全部或部分经费，同时也鼓励这些事业单位开展经营，以弥补事业经费的不