

企业所得税操作实务

国家税务总局所得税管理司编



中国商业出版社

企业所得税操作实务

国家税务总局所得税管理司编著

中国商业出版社

(京)新登字 073 号

图书在版编目 (CIP) 数据

企业所得税操作实务/国家税务总局所得税司编著. -北京: 中国商业出版社, 1995. 9

ISBN 7-5044-3034-x

I. 企… I. 国… III. 所得税-财政法-企业-中国
IV. D922. 22

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (95) 第 15657 号

责任编辑: 孙启泰

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺 1 号)

新华书店总店北京发行所经销

天津宝坻第十印刷厂

1995 年 9 月第 1 版 1995 年 9 月第 1 次印刷

850×1168 毫米 1/32 开 50 印张 234 千字

印数: 1—10000 册 定价: 11.60 元

ISBN 7-5044-3034-x/F·1814

(如有印装质量问题可更换)

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、规范化的方向迈进了一大步。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，无论在税收政策，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，保证税制改革顺利有效地实施，我们编写了《企业所得税操作实务》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。

全书分为九章，其中前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、对资产的税务处理、企业所得税的税率、减免税优惠、避免双重征税的办法和企业所得税的征收管理。在内容上，不仅着重从操作实务上讲解了企业所得税的新政策、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制。

按照《中华人民共和国个人所得税法》的规定，企业也是个人所得税的代扣代缴义务人，本书第九章着重介绍了代扣代缴的具体内容，包括税款的计算方法、扣缴期限、法律责任等，以有助于企业的领导和财会人员履行扣缴义务，做好扣缴工作。

目前，企业所得税制还处于继续改革和完善过程中，因此，书中有关规定及论述，仍需要在实际执行中不断补充，希望读者注意了解最新的情况。

本书各章的执笔人是国家税务总局所得税司的下列同志：第一章，叶霖儿；第二章，张颂舟；第三、五章，杨峰；第四章，王文洁；第六章，张建平；第七章，陈福良；第八章，游有旺；第九章，尹雁。全书最后由国家税务总局所得税司司长赵怀坦审定。

由于时间仓促，书中对一些问题的论述可能不够全面，个别地方也难免有疏漏之处，欢迎读者提出宝贵意见。

国家税务总局所得税管理司

1995年7月20日

目 录

第一章 企业所得税的概念和历史沿革	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.....	4
第三节 企业所得税改革的指导思想和原则.....	7
第四节 企业所得税改革的主要内容.....	9
第二章 企业所得税的纳税人和征税对象	16
第一节 企业所得税纳税人和征税范围	16
第二节 企业所得税的征税对象	27
第三章 企业所得税应纳税所得额的确定	30
第一节 确定应纳税所得额的原则	30
第二节 确定应纳税所得额的方法	33
第三节 计算应纳税所得额的具体调整项目及 具体扣除项目	48
第四节 计算应纳税所得额时不允许扣除的项目	67
第四章 资产的税务处理	70
第一节 固定资产的税务处理	70
第二节 无形资产、递延资产和其他资产的税务 处理	77
第五章 企业所得税的税率	89
第一节 税率设计的原则	89
第二节 税率设计的根据	90
第三节 法定税率与优惠税率的关系	91

第六章 企业所得税的减免税优惠	94
第一节 企业所得税减免税的概念	94
第二节 企业所得税减免税优惠的具体内容	97
第三节 企业所得税减免税管理	102
第七章 企业所得税的避免双重征税	105
第一节 国际双重征税的产生	105
第二节 国际双重征税的避免	109
第三节 企业所得税避免国际双重征税的办法	112
第四节 内资企业投资、入股征税问题的处理	121
第八章 企业所得税的征收管理	127
第一节 企业所得税的征收管理	127
第二节 企业所得税会计	144
第三节 企业所得税收入和费用的确认原则	157
第四节 关联企业的认定与税务调整	169
第五节 企业清算所得的计算	173
第九章 个人所得税的代扣代缴	178
附录	
中华人民共和国企业所得税暂行条例	198
中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则	202
企业所得税若干政策问题的规定	217
关于企业所得税若干优惠政策的通知	221
国家税务总局关于企业所得税若干问题的通知	228
国家税务总局关于企业所得税几个具体问题的 通知	231
国家税务总局关于企业所得税几个业务问题的 通知	234
关于金融、保险企业有关所得税问题的通知	236

中华人民共和国税收征收管理法·····	239
中华人民共和国税收征收管理法实施细则·····	253
国家税务总局关于大型企业集团征收所得税问题的 通知·····	269
国家税务总局关于铁路部门所属企业交纳所得税问 题的通知·····	271
国家税务总局关于铁路部门所属企业交纳所得税问 题的补充通知·····	273
国家税务总局关于中国民航总局所属企业交纳所得 税问题的通知·····	274
国家税务总局关于交通部直属企业交纳所得税问题 的通知·····	276
国家税务总局关于邮电部所属企业缴纳所得税问题 的通知·····	278
国家税务总局关于劳改、劳教企业征免所得税问题 的通知·····	280
国家税务总局关于社会福利有奖募捐发行收入税收 问题的通知·····	281
国家税务总局关于外汇管理体制改革后企业外 币业务税收处理的通知·····	282
国家税务总局关于明确农村信用社主管部门提取管 理费问题的通知·····	284
国家税务总局关于烟草企业交纳所得税问题 的通知·····	285
国家税务总局关于承包企业亏损弥补问题 的通知·····	286
国家税务总局关于外贸企业缴纳企业所得税问题的	

通知.....	287
国家税务总局关于电力工业部所属企业征收所得税问题的通知.....	288
国家税务总局关于加强城乡信用社所得税征管和财务管理工作的通知.....	291
国家税务总局关于森工企业、林场、苗圃所得税征免问题的通知.....	293
国家税务总局关于中国太平洋保险公司纳税地点的通知.....	295
国家税务总局关于中国农业生产资料集团公司缴纳企业所得税问题的通知.....	296
国家税务总局关于明确农村信用社主管部门提取管理费形成的资产产权界定问题的通知.....	297
国家税务总局关于中央企业所得税减免审批权限的通知.....	298
财政部、国家税务总局关于对福利企业、学校办企业征税问题的通知.....	299
关于在境外发行股票的股份制企业征收所得税问题的通知.....	300
关于停止执行企业以留利再投资退 40% 所得税规定的通知.....	301
关于国有农业、农垦、农牧、渔业、水利、气象等企业征收所得税问题的通知.....	302
财政部、国家税务总局关于减免及返还的流转税并入企业利润征收所得税的通知.....	304
关于中国农业发展银行征收营业税、企业所得税有关政策的通知.....	305

关于继续对宣传文化单位实行财税优惠政策的 规定.....	306
关于国有华侨农场征收所得税问题的通知.....	310
关于校办工厂免征所得税的补充通知.....	311
关于电力部所属水电施工企业所得税有关问题 的通知.....	312
财政部、国家税务总局关于外贸企业亏损弥补问题 的通知.....	313
关于中国进出口银行和国家开发银行征收营业税、 企业所得税有关政策的通知.....	314
国家税务总局关于企业所得税征收和管理范围的 通知.....	315
国家税务总局关于大型企业集团征收所得税问题的 补充通知.....	317
国家税务总局关于加强证券交易所得企业所得税征 收管理问题的通知.....	319
国家税务总局关于中国石化销售公司缴纳企业所得 税问题的通知.....	320
国家税务总局关于电力工业部所属企业征收所得税 问题的补充通知.....	321
国家税务总局关于中国民用航空总局所属企业 缴纳 1995 年度企业所得税问题的通知	323
国家税务总局关于加强企业所得税入库管理问题的 通知.....	324

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）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。

中华人民共和国建立以后，在较长一段时间内，国家对国有企业是不征收所得税的。国有企业与国家的分配关系采取利润上交的方式。国有企业实现的利润，直接上交给国家；企业生产经营所需的资金，由国家拨给；发生的亏损，由国

家弥补。这就是通常所称的“统收统支”的分配制度。1978年至1982年，国家决定进行经济体制改革，曾对国有企业上交利润制度进行了多次改革，先后实行过企业基金、利润留成、盈亏包干等制度，借以调整分配关系，扩大企业的自主权。1979年开始，为了促进企业经济责任制的建立，推进财政体制的改革，国家先后在全国456个国有企业中，进行了“利改税”的试点，将国家与国有企业的分配关系，用所得税的形式固定下来。1982年11月全国五届人大五次会议，肯定了“利改税”的改革方向，并明确要有步骤地进行。1983年，在全国范围内推行了第一步“利改税”，即将国有企业上交利润的制度，改为缴纳所得税制度。对国有大中型企业征收55%的所得税，税后利润根据企业的不同情况，分别采取递增包干上交、固定比例上交、缴纳调节税、定额包干上交等办法；对有盈利的小型企 业，根据其实现利润的大小，按八级超额累进税率征收所得税。小型企业缴纳所得税后的利润，一般留给企业；只是对利润较多的小型企 业，通过收取一定承包费或者按固定数额上交一部分利润给国家。1984年，国家在总结第一步“利改税”的基础上，对国有企业所得税和税后上交利润办法进一步进行了改革和完善，在全国范围内实施第二步“利改税”。国务院于1984年9月18日发布了《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》和《国营企业调节税征收办法》，对第二步“利改税”的内容作了具体规定。

1985年，随着经济体制改革的发展，适应“对外开放，对内搞活”的经济政策需要，又先后制定了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《外国企业所得税法》（1991年合并为《外商投资企业和外国企业所得税法》）。

鉴于新的国营企业所得税法规，对国有小型企业实行新的八级超额累进税率征收所得税，税负比原老八级超额累进税率有所减轻。为了平衡集体企业与国有小型企业之间的税负水平，适当降低集体企业税收负担，对原工商所得税也作了进一步调整。同时也考虑到集体企业在财务列支、所得税计算以及征收管理方面与国有企业有所不同，不能按照国营企业所得税征税办法执行，需要单独立法。因此，根据当时税制建设的情况，国务院于1985年又发布了《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》，同时废止了工商所得税。该条例规定，对所有集体企业，不分设立在农村或城镇，不论从事何种行业，均按新的八级超额累进税率（同国有小型企业一致）征收所得税。

随着我国经济体制改革的不断深入，个体经济得到了迅速恢复与发展。其中一些有较多积累的个体工商户，追求扩大生产和经营规模，雇工人数超过了国家规定的雇工和带徒弟的数量，发展演变为生产资料私人所有，和存在雇佣劳动关系的私营企业。到1987年底，雇工人数超8人的私营企业，全国已有22.5万户，雇工总数约360万人。这些企业在发展生产、活跃市场、扩大就业等方面显示了一定作用。在社会主义公有制为主体经济的前提下，有必要发展多种所有制经济。为此，1987年全国七届人大一次会议通过的宪法修正案，在第十一条中明确规定：“国家允许私营经济在法律规定的范围之内存在和发展，私营经济是社会主义公有制经济的补充。”为了加强对私营经济的引导、监督和管理，鼓励其健康发展，国务院于1988年发布了《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》。该条例规定，对私营企业按35%税率征收所得税。从此，私营企业所得税也成为中国税制中的一个单独

税种。

国有企业两步利改税的推行，外商投资企业和外国企业所得税法的颁布，集体企业所得税的改革，以及私营企业所得税的开征，不仅使国有企业与国家的分配关系主要集中在税收环节上，突破了财政“统收统支”的分配格局，而且还初步形成了按不同所有制性质设置税种的企业所得税体系。

第二节

我国企业所得税改革的必要性

我国原来执行的内资企业所得税制是由国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业企业所得税组成的，曾在调节经济、加强监督管理、促进各类经济发展以及组织财政收入等方面都发挥了应有的积极作用。但是随着国民经济的发展和经济体制改革的深化，特别是社会主义市场经济体制的确立，这种税制的不适应性越来越突出，产生和积累的矛盾与问题越来越多，主要是：

1. 按企业经济性质不同分别设置税种，容易产生一系列问题和矛盾。一是使所得税税种显得过多过繁，不便于税收征管人员掌握、操作，也不利于税收政策的协调、管理，增加了各级税务机关的工作负荷；二是不能适应经济改革发展的需要，对各种经济性质的混合体征收所得税缺乏依据。自1988年以来，经国家批准，一些地区和企业建立了股份制企业和企业集团试点，这些新的经济组织有很多是全民、集体、私营经济的混合体，企业的经济性质很难具体确定，原来的所得税制中没有相应的适用税种。三是造成所得税法与其他

经济法规在执行中产生摩擦，加大了征管工作的难度。由于经济法规不够健全配套和企业经营方式多样化等原因，工商管理部门对企业经济性质的确定与税务机关对纳税人经济性质的认定有时发生矛盾，一些纳税人也借此隐瞒真实经济性质，以骗取税收优惠或进行逃税、避税，经常在适用何种所得税问题上使征纳双方发生纠纷，引起行政诉讼。

2. 税率不一、优惠各异，造成税负不平，不利于企业的公平竞争。原税法规定：对国营大中型企业按 55% 比例税率征收所得税；对国营小型企业和集体企业按八级超额累进税率征收所得税；对私营企业按 35% 的比例税率征收所得税。对国营企业和城镇集体工业企业搞基建或技改项目的银行专项借款，允许用项目投产后新增利润在所得税前归还贷款本息，而对其他企业则没有这项优惠政策；对国营、集体企业从事技术转让收入，年净收入在 30 万元以下的免征所得税，对私营企业从事技术转让而取得的收入，则规定年收入在 10 万元以下且在一定年限内给予免征所得税等等。这些税收政策在不同经济性质企业间造成不公平，即使在同一经济性质同一行业的企业之间，也存在着不少不够公平合理现象，不利于企业之间的公平竞争。

3. 税前扣除项目不统一，减免税政策过多、过滥，侵蚀税基，造成所得税名义税率高、实际税负低的现象。从名义税率看，国营大中型企业所得税比例税率 55%，外加按基期利润核定的一户一率的调节税，高达 70—80% 以上；国营小型企业和集体企业八级超额累进税率，最高一级税率 55%；私营企业实行 35% 的比例税率，看来名义税率是很高的。但由于在企业所得税前扣除方面有许多优惠规定，再加上各地越权减免税和变通政策，或优惠照顾降低税率，或扩大税前

扣除，减少税基，使得实际税负与名义税率的差距越来越大。据统计，1992年国营大中型工业企业实际负担率为30%，商业为35%，集体企业为21.20%，私营企业为27.76%，与名义税率相比差距较大，使得所得税收入逐年减少，国家财政难以承受。

4. 税利不分，混淆了国家作为社会管理者和资产所有者双重身份的职能。以税代利与国营企业实行经营承包责任制以利代税一样削弱了所得税的功能，需要通过“税利分流”办法解决，在对国营企业实行完全的以税代利不久，从1987年开始国家对国营企业实行承包经营责任制，在分配关系上，逐渐演变为全额利润承包上交。虽然承包制在调动企业积极性，搞活企业方面确实起了一定作用，但其“以包代法、以包代管”的倾向，给国营企业所得税在理论上和实际征管工作带来冲击。本来，按照国务院发布的《承包条例》规定，对承包企业应实行“收支两条线”，即企业实现利润照章缴纳所得税，超承包基数应留给企业的部分由财政返还，并对此规定了相应的财务会计处理办法。但是，正是由于这种在分配关系上的承包作法存有弊端，加之受现行财政包干体制等复杂因素的影响，承包企业超过基数则往往不再缴，拖欠税款严重，以至于出现了不容忽视的对承包企业实行“收支一条线”或“到站下车”的现象。这实际上否定了所得税法，损害了国家税收法规的严肃性，造成了企业增产财政不能增收甚至减收的后果。据统计，国营工业企业在1987年普遍实行承包后，当年实现利润虽然比上年增长了19.8%，但上缴国家的却下降了13.46%。由于削弱了所得税调节企业收入分配的作用，更加剧了企业之间留利水平的苦乐不均。实践证明，处理国家与企业的分配关系，用上缴利润的方式是不可

取的，但完全以税代利，全部用税收的形式上缴也行不通。鉴于我国的国情，最好的办法是采用不同的分配手段，即：国家凭借政治权力参加的分配采取征收所得税的方式，严格税收法纪，依法计征。在征收所得税后，对国有企业国家以资产所有者身份参加的分配采取分取利润的方式。

5. 国家与企业之间的分配关系犬牙交错，很不规范。

由于所得税的作用在国有企业实行承包后削弱了，为了稳定国家财政收入，财税部门先后采取了一些补救措施。比如通过增加流转环节的税种和提高某些流转税税率的办法来增加收入；对企业的留利，不仅征收国家能源交通重点建设基金，又开征了国家预算调节基金。这实际上也是变相的收益税，使国家对企业的分配关系很不规范。征收“两金”使企业可支配的留利减少，企业又要求提高留利比例或从其他方面要求减税让利，这更加剧了国家和企业分配关系的扭曲变型，形成犬牙交错的局面。

党的十四大明确提出我国经济体制改革的目标是建立社会主义市场经济体制，社会主义市场经济的建立和发展，强烈要求实行统一的企业所得税制度，以理顺国家与企业的分配关系，促进企业转换经营机制，实现平等竞争，因此，必须改革我国企业所得税制。

第三节

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，