

当代企业纳税丛书

主编 赵志敏

总编 刘鹤章

所得税管理

中国审计出版社

所得税管理

主 编 赵志敏
副主编 唐 俊

中国审计出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

所得税管理/赵志敏主编. —北京: 中国审计出版社,
1998. 1

ISBN 7-80064-622-X

I. 所… II. 赵… III. 公司所得税-税收管理-中国
IV. F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (97) 第 29668 号

所得税管理

赵志敏 主编

*

中国审计出版社出版

(北京市海淀区白石桥路甲 4 号)

中国环境科学研究院印刷厂印刷

新华书店总店科技发行所发行 各地新华书店经销

*

850×1168 毫米 32 开 8 印张 200 千字

1998 年 1 月北京第 1 版 1998 年 1 月北京第 1 次印刷

印数: 0001—7000 册 定价: 10.00 元

ISBN 7-80064-622-X/F·434

前 言

新的税制带来了新的挑战,新的挑战带来新的机遇。

党的十五大胜利召开,为企业“三改一加强”和社会主义市场经济的建立规划了蓝图。为适应建立现代企业制度的客观需要,针对现代企业的全球型经营战略和多元化经营模式的特点,顺应经济改革潮流,面向二十一世纪经济发展前景,实现与世界发达国家的经济对接,特根据国家颁布的最新税法编写本丛书。

本丛书包括《企业纳税通论》、《所得税管理》、《流转税管理》、《财产行为税管理》、《企业纳税会计》、《企业纳税检查》、《新编中国税制》共七册。本丛书的编写立足于“新颖”,注重于“实用”,突出于“技巧”。既顾及理论上的前瞻性,又强调实务上的可操作性。考虑到我国企业广大财会人员提高业务素质和办税能力的强烈要求及企业管理人员增强纳税意识、规范纳税行为的需要,本丛书采用理论联实际的写法,系统地阐述企业纳税的核算及管理。本丛书的编写突出了以下几个特点:

一、理论系统、新颖。本丛书贯彻社会主义初级阶段理论和社会主义市场经济理论的有关精神,突出体现税收与经济的关系,税收与法律的关系,各种税额的核算及征纳管理。理论上有新突破,每册之间相互沟通,衔接自然,既注重突出每册特色,又注重体现理论上的系统连贯。

二、操作实用、规范。本丛书在应用上注重可操作性和规范性,既贴近实际又具有典范和示范作用,给广大企业纳税人员和纳税检查人员提供了较好的指导和参考教材,便于征纳双方业务的顺利开展。

三、逻辑清楚，通俗易懂。本丛书逻辑性强，既体现理论上的连续性，又反映业务上的递进性，便于读者循序渐进地掌握和运用。同时，本丛书语言通顺流畅，结构严密，解释清楚，举例详实，通俗易懂，便于掌握。

参加本丛书编写的人员有：专家、教授、企业家和税收征管检查人员，充分吸收并体现了理论上的最新研究成果和实践中的规范做法，可作为大中专院校教材和企业纳税实际指导用书。

本书由中华人民共和国审计署刘鹤章副审计长担任总编。

由于撰写及出版时间仓促，丛书中如有遗漏之处敬请读者指正。

《当代企业纳税》丛书编委会

一九九八年元月

编委会名单

总 编 刘鹤章

副总编 蒙丽珍 刘伯龙
周全德 武胜利

编 委 (按姓氏笔画排列)

冯 宪	刘志鸿
刘伯龙	刘鹤章
杨新中	武胜利
周全德	赵志敏
郭建平	黄大豪
蒙丽珍	谭聚文

编写说明

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、规范化迈进了一大步。新的企业所得税统一了税率，理顺和规划了国家与企业的分配关系，无论在政策上还是在征收上，变动都比较大。为了使企业管理者和财会工作人员、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法，我们编写了《所得税管理》一书。

本书按所得税制要素分章，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、企业所得税税率、企业所得税对资产的税务处理、减免税优惠、避免双重征税的办法和征收管理。在内容上，不仅从实务上讲解了企业所得税的新原则、新规定，而且也从理论上作了论述，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。

本书由赵志敏任主编，唐俊为副主编，参加编写的人员还有：陈建立、杨珍、刘冬生、丁民、谢旋等。

虽说本书的作者大多具有高、中级职称，具有丰富的财税理论、实践经验，但由于时间仓促且目前的税收制度尚处于改革完善的过程之中，书中对一些问题的论述可能不够全面，个别地方也难免存在疏漏之处，望广大读者批评指正。

编 者

1997年8月

目 录

第一章 企业所得税的概述	(1)
第一节 企业所得税的起源及演变过程.....	(1)
第二节 企业所得税的意义和作用.....	(4)
第三节 我国企业所得税的立法宗旨和指导思想.....	(6)
第二章 企业所得税的基本规定	(11)
第一节 企业所得税纳税人和征收范围	(11)
第二节 企业所得税的征税对象	(21)
第三节 企业所得税的税率	(23)
第三章 企业所得税应纳税所得额的确定	(27)
第一节 确定应纳税所得额的原则	(27)
第二节 确定应纳税所得额的办法	(30)
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	(44)
第四节 计算应纳税所得额时不允许扣除的项目	(62)
第四章 企业所得税的减免税优惠	(64)
第一节 企业所得税减免税优惠的概念	(64)
第二节 企业所得税减免税优惠的具体内容	(66)
第三节 企业所得税减免税管理	(70)
第五章 企业资产的税务处理	(73)
第一节 固定资产的税务处理	(73)
第二节 无形资产、递延资产和其他资产的税务处理 ...	(78)
第六章 企业所得税的征收管理	(83)
第一节 企业所得税的征收管理	(83)
第二节 企业所得税会计	(87)

第三节	企业所得税收入和费用的确认原则	(97)
第四节	关联企业的认定与税务调整	(100)
第五节	企业清算所得的计算	(103)
第七章	外商投资企业和外国企业所得税	(107)
第一节	立法原则	(107)
第二节	纳税人、课税对象、税率	(108)
第三节	应纳税所得额的计算	(110)
第四节	应纳所得税税额的计算	(126)
第五节	资产的税务处理	(149)
第六节	税收优惠	(163)
第七节	关联企业业务往来的税务调整	(176)
第八章	避免双重征税协定	(185)
第一节	国际双重征税的原因	(185)
第二节	国际双重征税的避免	(186)
第三节	避免双重征税协定的适用范围	(188)
第四节	税收协定与国内法的关系	(189)
第五节	运用消除双重征税的几种方式	(191)
第六节	内资企业投资，入股征税问题的处理	(195)
第七节	适用对方国家法律的必要性和可能性	(200)
附录一：	企业所得税若干政策问题的规定	(202)
附录二：	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	(224)
附录三：	财政部、国家税务总局关于企业补贴收入征税等 问题的通知	(240)

第一章 企业所得税的概述

企业所得税是对企业生产经营所得和其他所得征收的一种税，是国家参与企业利润分配并直接调节企业利润的一个重要税种，企业所得税制的建立标志着我国社会经济在收入与分配的调节上已达到一个新的阶段。

第一节 企业所得税的起源及演变过程

从1799年英国为筹措军费而创设所得税开始，至今近200年的时间里，所得税已成为国际上一个通行的税种。由于所得税是以所得多少作为负担能力的标准，比较符合“公平”的原则，有利于商品经济的发展，被大多数西方经济学家视为“良税”，主张积极推广。

进入19世纪，大多数资本主义国家相继开征了所得税，20世纪，所得税已成为许多国家组织财政收入的一个重要税种。当资本主义国家相继开征所得税时，中国正处在半封建半殖民地社会，民族资本发展缓慢，缺乏实行所得税制度的社会经济条件，直到1936年以后，国民政府才陆续开征了所得税类的税种，但不是真正综合制的企业所得税。综合制的企业所得税是在新中国成立后逐步建立起来的。

我国企业所得税制是在新中国成立以后，特别是党的十一届三中全会以来，适应经济体制改革的不断深入，逐步建立、完善起来的。

建国初期，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。于是在1983年，在全国范围内推行了第一步“利改税”。即将国有企业原上交利润的制度，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。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。

1980年始，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，中国先后制定了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》；并于1991年合并为《中华人民共和国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 8 级超额累进税率征收所得税，税负比原老 8 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。

随着中国经济体制改革的不断深入，中国的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。这些企业在促进生产、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暂行条例》和《关于征收私营企业投资者个人收入调节税的规定》。该条例规定，对私营企业按 35% 税率征收所得税，对私营企业投资者从税后利润取得的收入，用于个人消费的部分，按 40% 的比例税率征收个人收入调节税。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，集体企业所得税的改革，私营企业所得稅的开征，以及《外商投资企业和外国企业所得稅法》的颁布，不仅使国有企业与国家的分配关系主要集中在稅收环节上，突破了財政“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稅种的企业所得稅体系。

然而，随着我国经济体制改革的不断深化，原来的企业所得稅制度越来越不适应经济的发展，具体表现在企业与国家在利润分配上的矛盾越来越突出，由于按经济形式和所有制性质设置稅种，稅率不一、优惠各异，造成企业稅负不平，影响企业自我改造、自我发展的积极性。为了贯彻“公平稅负，促进竞争”的原则，逐步解决不同所有制、不同地区稅负不平衡的问题，理顺国家与企业的分配关系，促使企业转换经营机制。国务院于1993年11月23日发布了《中华人民共和国企业所得稅暂行条例》，并已于1994年1月1日正式实施。

第二节 企业所得稅的意义和作用

任何一个稅种的地位都是受所在国的经济体制、经济发展水平、財政需求和经济资源条件所制约的。世界各国所得稅地位的演变过程充分验证了这一客观规律。

就一般意义上说，所得稅在保持其財政功能的同时，不仅对收入分配具有调节功能，而且对整个国民经济运行具有调节功能。

一是通过完善的累进稅制，强化了调节收入分配的功能。针对在完全市场机制调节下，国民收入在社会各阶层之间的分配往往差距过大，从而影响整个社会有效需求量的情况，政府通过完善累进稅制，对高收入者适用较高的稅率，对低收入者适用较低的稅率，将高收入阶层的一部分收入集中于国家手中，通过政府的转移性支付达到收入再分配的目的，以解决由消费倾向偏低造

成的消费需求不足，缓解收入差距过大带来的社会、经济和政治矛盾。

二是以所得税为核心部件构造了国民经济“自动稳定器”，赋予累进所得税制自动调节经济、减轻经济波动的功能。即在经济衰退时期，国民收入下降，税收也随之下降并且下降幅度大于国民收入，从而有利于刺激消费和投资；在经济繁荣时期，国民收入增长，税收便随之增长，并且增长速度快于国民收入，从而有利于抑制总需求，防止通货膨胀。因此，累进所得税制成了经济运行中的“内在稳定器”。

三是政府还根据不同时期的经济状况，通过所得税税率的“相机抉择”来“熨平”经济波动。当经济处于萧条时期，政府可以通过降低所得税税率来阻止微观经济主体可支配收入的下降，从而刺激投资和消费的需求，避免衰退的扩大；当经济处于高涨时期，政府可以提高所得税税率，控制和减少微观经济主体可支配收入的过度增长，遏制投资和消费的需求膨胀，降低通货膨胀率。

尽管所得税是一个国际上最为通行的税种，但它在不同体制下所具有的功能和特征是不同的。不仅如此，即使是在同一经济体制下，由于经济理论与政策的不同和经济发展阶段的不同，所得税也会具有不同的意义和作用。

我国在改革开放之前，思想上受“非税论”的影响，在实践上受生产力水平的制约，所得税处于辅助和次要的地位；进入改革开放轨道以后，所得税的地位和作用发生了巨大的变化，所得税与流转税一道构成了复合税制的双重主体。

我国所得税制的建立，这是与我国由社会主义计划经济向社会主义市场经济转移是相对应的。它标志着我国社会经济在收入与分配的调节上已达到一个新的阶段。我国企业所得税的调节作用可以从两个层次来考察：

第一，它对国家与企业的纵向利益分配关系发挥调节作用。企业所得税使国家与企业的利益通过法律规范得到合理调节，“利多多征，利少少征，无利不征”，这既有利于促进企业转换经营机制，成为相对独立的生产经营者，也有利于保证财政收入与经济发展实现同步增长。

第二，它对企业相互之间的横向分配关系发挥调节作用。企业所得税统一税率、统一扣除，平衡了不同性质、不同行业企业对国家的纳税义务。体现了公平税负，促进竞争的原则，为不同性质、不同行业的企业提供了一个平等竞争的环境，使各类企业能够在同一起跑线上开展竞争。同时，我国现行的企业所得税制正朝着国际惯例迈进，为下一步合并、统一内外资企业所得税创造了条件。

第三节 我国企业所得税的立法宗旨 和指导思想

一、我国企业所得税改革的必要性

所得税是世界各国普遍征收的一种直接税。我国在建国前的，30年代已征收所得税，但内容差别很大，名称也不相同。我国所得税制度是在建国以后逐步建立起来的。

改革前我国一直沿用的企业所得税制是：不同性质企业适用于不同的税收法规。外商投资企业和外国企业适用《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，内资企业适用三个不同的税收法规，即：《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》、《中华人民共和国集体企业所得税条例》和《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》，这几个税收法规在不同的历史时期，在适应当时经济形势发展等方面都起过积极的作用。但是，我国企业所得税制度是在新旧体制交替中逐步建立起来的，它形成于特定

的历史时期，因此，难免存在一些传统体制的痕迹，并逐渐在实践中暴露出一些有待解决的问题，主要有：

（一）税负不均，不利于企业的公平竞争

按企业经济性质不同分别设置税种，形成国营企业税负重于集体企业，集体企业重于私营企业，内资企业重于外资企业，这实质上是在人为地搞不平等税收基础上的竞争，不符合公平税负原则。

（二）计税依据标准不统一，造成所得税名义税率高，实际税率低的现象

企业应纳税所得额的计算是以财政部门和企业主管部门确定的成本、费用列支范围和标准为依据，不同所有制、不同行业的企业财务会计制度不同，其计税依据就不同，另外，税前扣除项目不统一，减免税政策过多、过滥，使所得税税基受到严重的侵蚀。

（三）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。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，但完全用税收的形式上缴也行不通。在我国比较好的办法是采取不同的分配手段：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。

（四）国家与企业之间的分配关系很不规范，不利于调节企业生产积极性

国家除了对企业征收企业所得税外，还据企业的留利水平，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，征收“两金”使企业可支配的留利减少，不利于调动企业的生产

积极性。

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,我国企业所得税制已无法适应新的经济形势,改革和统一企业所得税制势在必行。

二、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,严格依法治税,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主要作用的总体改革思路,所得税制改革应与社会主义市场经济运行相适应,进一步增强税收的聚财功能和调节功能,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,企业所得税改革应遵循以下基本原则:

1. “公平税负,促进竞争”的原则

市场经济要求“公平税负,平等竞争”,使各种经济成份的企业站在同一起跑线上开展竞争,运用利益机制引导企业发展生产,因此,在税率的设计、税前扣除等方面应该不分经济性质、规模大小,大体一致。

2. 兼顾国家与企业利益的原则

国家对企业征收所得税,必须考虑所得税额占企业纯收入的比例是否合适,既保障国家的财政收入又留给企业后劲,使企业