

CS
中税出版

2008年 全国注册税务师执业资格考试教材
QUANGUO ZHUCE SHUIWUSHI ZHIYE ZIGE KAOSHI JIAOCAI

税法

(II)

全国注册税务师执业资格考试教材编写组 编

注册税务师
教材

中国税务出版社

2008 年全国注册税务师执业资格考试教材

税法 (II)

全国注册税务师执业资格考试教材编写组 编

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法(Ⅱ)/全国注册税务师执业资格考试教材编写组编.

—北京:中国税务出版社,2008.1

2008年全国注册税务师执业资格考试教材

ISBN 978-7-80235-150-9

I. 税… II. 全… III. 税法-中国-经济师-资格考核-教材

IV. D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 189640 号

版权所有·侵权必究

书 名:税法(Ⅱ)

作 者:全国注册税务师执业资格考试教材编写组 编

责任编辑:朱承斌

责任校对:于 玲

技术设计:刘冬珂

出版发行:中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号(国宏大厦 B 座)

邮编:100038

http://www.taxation.cn

E-mail:taxph@tom.com

发行处电话:(010) 63908889/90/91

邮购直销电话:(010) 63908837 传真:(010) 63908835

经 销:各地新华书店

印 刷:北京天宇星印刷厂

规 格:787×1092 毫米 1/16

印 张:22.5

字 数:544000 字

版 次:2008 年 1 月第 1 版 2008 年 1 月第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-150-9/F·1070

定 价:41.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

前 言

注册税务师行业是一个新兴的经济鉴证类社会中介行业，它既服务于国家又服务于纳税人，具有涉税鉴证与涉税服务双重职能。发展注册税务师行业是完善社会主义市场经济体制并服务于国家税收的需要。注册税务师行业的规范发展，有利于降低税收征纳成本，规范税收征纳行为；有利于提高纳税质量和纳税申报准确率；有利于维护纳税人的合法权益，保护国家税收利益。

近年来，我国注册税务师行业发展较快。据权威部门统计，自1998年实行全国统一考试以来，国家每年都举行一次统一考试，已累计考试10次，报名达2721834人次，通过考试取得注册税务师执业资格的人数达到74624人。

为了配合有关部门做好2008年的全国注册税务师执业资格考试工作，更好地为广大考生服务，我们组织国家税务总局有关司局的领导，有关院校的专家、教授，根据人事部审定的、国家税务总局注册税务师管理中心下发的《2008年全国注册税务师执业资格考试大纲》的要求，结合历年来注册税务师各科考试命题情况，对各科教材进行了系统修订和调整。

全套教材共分《税法（I）》、《税法（II）》、《税务代理实务》、《税收相关法律》、《财务与会计》5册及与之配套的《2008年全国注册税务师执业资格考试习题集》参考书1册，共6册。全套教材力求突出注册税务师应具备的基本知识和操作技能，内容翔实、具体，具有很强的权威性、适用性和可操作性，是广大考生参加注册税务师考试的必备工具书，同时也可作为纳税人学习税法、掌握纳税技能的参考用书。

在本套教材出版之际，谨对参加教材编写、审定的国家税务总局有关领导、有关院校的专家、教授表示衷心的感谢！

由于编写时间紧迫，书中的疏误之处难免，恳请读者指正。

全国注册税务师执业资格考试教材编写组

2008年1月

目 录

导论	(1)
第一章 企业所得税	(5)
第一部分 原企业所得税	(5)
第一节 概述	(5)
第二节 征税对象和纳税人	(7)
第三节 税率	(8)
第四节 应纳税所得额的确定	(9)
第五节 资产的税务处理	(46)
第六节 股权投资业务的所得税处理	(51)
第七节 合并分立业务的所得税处理	(54)
第八节 减免税优惠	(56)
第九节 会计制度与税法的差异及调整	(65)
第十节 应纳税所得额的计算	(76)
第十一节 申报和缴纳	(83)
第二部分 原外商投资企业和外国企业所得税	(116)
第一节 概述	(116)
第二节 征税对象和纳税人	(118)
第三节 税率	(120)
第四节 应纳税所得额的确定	(121)
第五节 资产的税务处理	(132)
第六节 关联企业之间的转让定价	(135)
第七节 税收优惠	(137)
第八节 应纳税额的计算	(145)
第九节 申报和缴纳	(151)
第十节 外国企业常驻代表机构的征税办法	(154)
第三部分 新企业所得税法	(156)
第一节 纳税义务人	(157)
第二节 税率	(157)
第三节 应纳税所得额	(157)
第四节 应纳税额的计算	(159)
第五节 税收优惠	(160)
第六节 源泉扣缴	(161)

第七节 特别纳税调整	(161)
第八节 申报和缴纳	(162)
第二章 个人所得税	(164)
第一节 概述	(164)
第二节 征税对象	(167)
第三节 纳税人	(174)
第四节 税率	(177)
第五节 计税依据的确定	(180)
第六节 应纳税额的计算	(181)
第七节 减免税优惠	(208)
第八节 申报和缴纳	(211)
第九节 个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定	(217)
第三章 土地增值税	(229)
第一节 概述	(229)
第二节 征税范围、纳税人和税率	(231)
第三节 转让房地产增值额的确定	(233)
第四节 应纳税额的计算	(237)
第五节 减免税优惠	(239)
第六节 申报和缴纳	(240)
第四章 印花税	(248)
第一节 概述	(248)
第二节 征税范围和纳税人	(249)
第三节 计税依据、税率和减免税优惠	(253)
第四节 应纳税额的计算与申报缴纳	(257)
第五章 房产税	(263)
第一节 概述	(263)
第二节 征税范围、纳税人和税率	(264)
第三节 计税依据和应纳税额的计算	(265)
第四节 减免税优惠	(267)
第五节 申报和缴纳	(270)
第六章 车船税	(271)
第一节 概述	(271)
第二节 征税范围、纳税人和税额	(273)
第三节 计税依据及应纳税额的计算	(274)
第四节 减免税优惠	(276)

第五节 申报和缴纳	(277)
第七章 契 税	(279)
第一节 概述	(279)
第二节 征税范围、纳税人和税率	(280)
第三节 计税依据及应纳税额的计算	(283)
第四节 减免税优惠	(284)
第五节 申报和缴纳	(285)
第八章 城镇土地使用税	(286)
第一节 概述	(286)
第二节 征税范围、纳税人和适用税额	(287)
第三节 计税依据及应纳税额的计算	(289)
第四节 减免税优惠	(289)
第五节 申报和缴纳	(296)
附录	
中华人民共和国企业所得税暂行条例	(297)
中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则	(299)
中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法	(306)
中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则	(309)
中华人民共和国企业所得税法	(323)
中华人民共和国个人所得税法	(329)
中华人民共和国个人所得税法实施条例	(332)
中华人民共和国土地增值税暂行条例	(336)
中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则	(337)
中华人民共和国印花税法	(341)
中华人民共和国印花税法施行细则	(342)
中华人民共和国房产税暂行条例	(345)
中华人民共和国契税法	(345)
中华人民共和国契税法实施细则	(347)
中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例	(349)
中华人民共和国耕地占用税暂行条例	(350)
中华人民共和国车船使用税暂行条例	(351)

导 论

阅读提示:本书是《税法(I)》的续篇,介绍我国的所得税、财产税和行为税三类税收实体法的主要内容,其中所得税是本书最重要的内容。由于所得税与成本、费用、税金等因素有关,书中有些内容可能涉及流转税方面,这是阅读本书应当注意的。

一、所得税

所得税制是以自然人和法人的法定所得为征税对象的一种税制体系。各国目前征收的所得税很多,税名各异,比较规范的称呼如国家所得税、市政所得税、自然人税、法人税、公司所得税、个人所得税等;非规范性的称谓则更多,如教会税、工资税、贸易税、公共税、老年养老金捐助、伊斯兰税等,不一而足。根据纳税人的属性不同,这些所得税大致可以划分为两大类:一类为个人所得税,包括对自然人的综合收入、专业收入、权利金收入,以及非居民取得的上述收入所课征的税;另一类是公司所得税,包括对企业的经营利润、资本利得以及非居民公司的上述收入所课征的税。绝大多数国家同时开征个人所得税和公司所得税。

(一) 个人所得税

个人所得税制有三种类型:一种是“综合所得税制”,其征税所得为个人全年各项所得的总额,减除法定宽免额和扣除之后的净所得,依据统一的超额累进税率征收。采用这类所得税制的国家有美国、比利时、加拿大、意大利、墨西哥、挪威、德国和法国等。第二种是“分类所得税制”,其特点是对不同来源、不同性质的个人所得项目,规定不同的税率,采用源泉控制征收方法。通常对勤劳所得征税轻,而对投资所得的征税较重。英国实行的分类所得税制较为典型,我国现行个人所得税也采用这种征税制度。第三种类型是“混合所得税制”,它融合了综合所得税制和分类所得税制的长处:一方面,列举特定的个人所得项目,制定专门的税率和征税办法,以便于源泉扣缴和对不同性质的收入实行区别对待政策;另一方面,对个人取得的不同来源的所得则要综合计税,体现量能负担原则。采用这种税制的有日本、韩国等,我国原来开征的个人收入调节税属此类。

由于各国税法对个人收入的扣除项目及扣除标准的规定不同,个人所得税的税基在一些国家的差异较大。但总的看来,作为扣除项目的必要费用可以分为两大类:一类是个人为取得收入所必须支付的有关费用,如差旅费、利息支出、维修费、灾害保险费,以及支付给雇员的工资和奖金等;另一类是生计费,主要包括基本生活费、赡养费、教育支出、医疗费、人寿保险、退休金,以及对贫困亲戚的资助等。以上费用的扣除形式可以有多种,如据实扣除、限额扣除或限率扣除、定额扣除,以及限额内由自己负担、超限额部分允许扣除等。

(二) 公司所得税

公司所得税是以企业、公司及其他经济组织通过较为严密的盈亏核算程序计算出的净收益为征税对象的税。其税基是企业的应税收入总额减除法定扣除项目后的余额。

各国应税收入的项目通常包括:销售利润、特许权使用费收入、前期已支付费用的补偿收入(如保险收入)、利息、股息收入、财产租赁收入、财产变价收入、佣金及不必偿还的债务收入,以及其他收益(如营业外收入)等。

各国税法对扣除项目的规定较复杂,其基本原则是:只允许扣除与取得应税收入有关的那一部分必要费用支出。为此,要区别业务支出与个人支出、营业性支出和非营业性支出、收益性支出与资本性支出的界限。对前者准予扣除,后者原则上不予扣除。

公司所得税不同于个人所得税的主要特点之一,是前者多为单一税率,后者通常采用多级累进税率。采用单一公司所得税率的国家或地区,其税率水平亦高低不等,低的只有10%~20%,高的可达50%~60%。也有少数国家,如危地马拉、巴拿马、沙特阿拉伯、苏丹、巴拉圭等,其公司所得税采用多级累进税率,主要目的在于体现按能负担原则,弥补个人所得税对个人收入调节不力的缺陷。

如何界定一国公司所得税的征税范围、确定纳税主体,是一个涉及国际税收关系的复杂问题。通行的国际惯例是,居民公司承担全面纳税义务,应就来源于世界范围的所得向公司管辖国政府纳税;非居民公司仅负有限纳税义务,只就来源于收入来源国疆域内的所得向该国政府纳税。对于居民公司的认定,各国的标准不尽一致。有的国家,如美国、日本、法国采用“登记注册标准”,规定凡在本国登记注册的公司,即为本国居民公司。有的国家,如意大利等实行“总机构标准”,规定公司的总机构若设在本国境内,就为本国的居民公司。还有的国家,如英国、加拿大等适用“管理中心标准”,规定如果公司的实际控制或实际管理中心设在本国境内,即为本国居民公司。至于收入来源地的认定标准,则更为具体、复杂,此处不再赘述。

(三) 社会保险税

社会保险税是国家为筹集社会保障资金,对工资、薪金所得征收的一种特定税收,故又称“社会保障税”或“工薪税”,税款实行专款专用。社会保险税属于世界各国普遍开征的税种,据不完全统计,现有80多个国家征收此税。在奥地利、法国、德国、荷兰、西班牙、瑞典、瑞士、葡萄牙、巴西等国,社会保险税收入已居各税之首。

各国社会保险税课征制度基本类同。其征税项目或社会保障范围大致有三类,即退休养老保险、失业者及丧失劳动能力者的补助,以及疾病、医疗保险等。社会保险税的税基是企业雇员的工资和薪金额,通常没有税前扣除规定,但规定有税基的最高限额,对个人超过限额的那一部分工薪所得,不予征税。税率一般实行分项比例税率,即根据退休、失业、伤残、医疗、抚恤等项目,设置不同的税率,总的原则是保险支出多的项目,税率定得高一些。各国总体税率水平不尽相同,美国约为15%、英国为11.52%、瑞典为37%、芬兰约为15%、波兰为43%、荷兰为30.6%。

社会保险税一般由雇主和雇员共同分担,分担比例在有些国家是对半,有些国家的雇主要多缴一些,也有少数国家规定只由雇主缴纳。应由雇员缴纳的税款由雇主直接从其工资所得中扣缴,个体业主则由本人申报缴纳。

二、财产税

财产税虽然是一个古老的税种,但因其独特的财政收入功能和调节财富分配的作用,一直在各国税制体系中占有一席之地,并在一些国家的地方税制中居于主体税地位。财产税的种类很多,依据不同标准有不同的分类方法。

根据经济合作与发展组织(OECD)拟定的国际税收协定范本的标准,财产税大体分为三类:一类是不动产税,指土地、房屋、建筑物等不动产在产权不发生转移的情况下,对因让渡不动产的使用权而取得的收益所征的税,如土地税、房屋税等;另一类是财产转移税,是对出售资产取得的收益和对转移财产征收的税,如资本利得税、遗产税和赠与税;还有一类为财产净值税,或称财富税,是对财产的产权人或使用人不论其是否取得收益,依据财产价值课征的税。

财产税根据征税范围不同,还可以分为一般财产税和个别财产税。一般财产税也称综合财产税,对纳税人的全部财产实行合并计税;个别财产税则是对纳税人的各项财产单独征税。

(一)一般财产税

一般财产税以美国最具代表性,征税对象主要是不动产、企业设备、存货、机动车等。财产税在美国基本上属于地方性税种,各地税率高低不等,最低的税率在3%以下,最高税率超过10%。税基主要是财产的评估价值。根据1976年的普查资料,在财产税收入中,约有50%来自单纯的家庭住宅,10%来自其他住宅财产,16%来自于农地,24%来自于工商业财产(参阅彭澄、倪平松《外国财政》,东北财经大学出版社1990年版,第179~180页)。

(二)个别财产税

个别财产税包括土地税、房屋税,以及以土地、房屋为主要课税对象的不动产税,其中土地税在世界上比较普遍。虽然各国土地税的具体税名各异,但根据税基不同,主要分为两大类:

一类是财产性质的土地税,以土地的数量或价值为税基。具体税种如实行从量计征的地亩税,以及实行从价计征的地价税。1987年前,我国台湾省曾经征收过地亩税,地价税现仍然保留。

另一类是收益性质的土地税,以土地的收益额(或所得额)为税基。又可以分为两种情况:一种是以土地每年的总收入减除种子、耕作及其他农业投入品等生产费用、管理费用后的总收入为税基,按比例税率计税,其费用采取定率扣除方法,印度的土地税采用这种征税办法;另一种是对转让所有权或使用权的土地,以土地销售价与进价之间的差额,或租赁的实际收入为税基计税。后一种土地税在有些国家被称为土地增值税。世界上征收土地增值税的国家或地区不多。

(三)财产净值税

财产净值税在欧洲一些国家,如荷兰、德国、瑞典、瑞士、丹麦、挪威等较为流行。其征税范围通常包括不动产,如建筑物、土地;有形动产,如宝石、汽车、游艇;还包括无形资产,如股票、债券、票据、银行存款等。财产净值税的税基是纳税人的全部财产价值减除未偿还的负债(即扣除他人对资产的未到期的债权额),亦即应税财产净值。各国税率不尽相同,有的采用比例税率,一般不超过1%;有的实行累进税率,但最高税率也只有2%左右。

(四)财产转移税

在财产转移税中,资本利得税、遗产税和赠与税居于重要地位。

资本利得税是对股票、债券、土地及其他不动产等资本性资产,因买卖或交换而发生的增值所得征收的一种财产税,亦具有所得税的性质。各国的资本利得征税制度较为复杂。从征税范围来看,多数国家将公司的资本利得并入公司所得税一起征收,对个人资本利得则单独课税;有些国家将个人资本利得并入一般财产税或不动产税中计税;还有些国家甚至不征资本利得税。从征税对象来看,资本利得和普通所得的划分大多是以获得资产的目的

的不同为标准;有些国家则笼统规定出售不动产、股票、债券的收益为资本利得。税率在各国家间的差别较大,总的说来是资本利得的税负要低于一般所得税负担水平。

遗产税是以财产所有人死亡后遗留的财产为课税对象,向财产继承人征收的一种财产税。按照征收方式不同,可以分为三种类型:(1)总遗产税。即不论继承人多少及其与死者的亲疏关系,按分配、继承前的遗产总额,实行累进课征。但通常规定有起征点,并允许在遗产总额中扣除死者的负债、丧葬费、慈善及配偶遗赠,以及其他法定免税项目。美国、英国、新加坡、南非等国就采用这种遗产税。(2)分遗产税。即根据继承人分得的遗产课税,故也称“继承税”。一般采用累进税率,其税负轻重往往与继承人之间的亲疏关系有关。目前,采用这种遗产税的国家比较多,如日本、德国、法国、保加利亚、波兰等。(3)总分遗产税,或称混合遗产税制,先对遗产总额征税,再对继承人分得的遗产征税。加拿大、意大利、伊朗、菲律宾、爱尔兰等国采用此类税制。

赠与税是对财产所有人生前赠给他人的财产征收的一种财产税。征税目的主要是为了防止财产所有人为逃避死后的遗产税而在生前以赠与方式将财产转移给其亲友。赠与税实际上是与遗产税相配套的一个辅助税种,因此,一些国家实行遗产税和赠与税并行的税收制度,有的国家则将两税合并征收。

三、行为税

行为税是以纳税人的特定行为作为课税对象的税收。在税收分类方法上,通常将那些不属于商品劳务税、所得税、财产税、收益税和资源课税的其他税种,都归于行为税。

行为税的主要特点是:(1)它在征税对象的选择上范围广泛而灵活,既可以广集财政收入,又可以用于体现国家的政策。(2)它包括的税种较多,各个税种的具体课税对象差异甚大,故这类税种的征税制度和办法也有很大不同。(3)大多数行为税是国家根据一定时期的需要,尤其是为限制某种特定行为而开征的,因此,除印花税、屠宰税等税负较轻、长期征收的税种之外,其他一些行为税的税负一般比较重,税源不够稳定。(4)此类税收的税源零星、征收范围有限、征收管理难度较大,所以,行为税大多为地方税,在一国税制体系中作为辅助税种而存在。

现代税制理论认为,行为税的设置应当力求简化、方便纳税人。根据需求和可能,可征可不征的,应当尽可能不征,或用其他手段来代替;可多征可少征的,应当少征,避免行为税过滥过重而出现“苛捐杂税”。

我国实行以商品劳务税为主体的税制体系。在全部税种中,增值税、消费税、营业税和资源税等4个商品劳务税(不包括关税)的收入占全部税收收入的75%左右。所得税、财产税和行为税等3类税收的税种虽然比较多,但收入比重不高。

截至1997年,我国的所得税、财产税、行为税等3类税收(不包括农业税、农业特产税和外资企业适用的财产、行为税)由以下14个税种构成:

1. 所得税。包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等3个税种。
2. 财产税。包括房产税、契税、车船税、土地增值税和城镇土地使用税等5个税种。
3. 行为税。包括印花税、城市维护建设税、耕地占用税、筵席税、车辆购置税和屠宰税等6个税种。

本教材将分8章分别介绍有关上述税种的法律、法规及其申报缴纳方法。

第一章 企业所得税

由于企业所得税在 2008 年度全国注册税务师执业资格考试教材编写时正处于过渡期,相关实施条例还未出台,《税法Ⅱ》教材所得税部分包括企业所得税的新、旧内容,故本章内容由原企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、新企业所得税法三大部分组成。

第一部分 原企业所得税

第一节 概 述

一、企业所得税的概念

企业所得税是以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。原企业所得税于 1993 年 12 月 13 日由国务院颁布法律予以设立,并于 1994 年 1 月 1 日起开征,由原国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税合并而成。

中华人民共和国成立后的 30 多年时间里,国家对国营企业实现的利润一直不征所得税,而实行利润上交的制度。企业生产经营所需的资金由国家拨给,发生的亏损由财政弥补。这种“统收统支”的分配制度,束缚了企业和职工的积极性、主动性和创造性。党的十一届三中全会后,我国对国营企业上缴利润制度进行了多次改革,先后试行过企业基金、利润留成、盈亏包干等制度。这些改革,对扩大企业自主权、搞活企业生产经营、促进经济发展起到了一定的作用。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”,即将国营企业向国家上缴利润的形式改为征收所得税。1984 年 9 月,在第二步“利改税”的基础上,国务院发布《中华人民共和国国营企业所得税条例(草案)》,标志着国家与国营企业的分配关系以法律的形式初步规范。

二、企业所得税的立法原则

企业所得税是处理国家和企业分配关系的重要形式。税收制度设计得合理与否,不仅影响企业负担和国家财政收入,更重要的是,还关系到企业的竞争条件和企业经营机制的转换,关系到能否以法制形式规范国家和企业之间的分配关系。因此,企业所得税在立法过程中,遵循了以下几项原则:

(一)统一税法,公平税负,促进竞争的原则

企业所得税是对从事生产经营,取得生产经营所得和其他所得的企业、单位课征的一

种税。因此,世界各国制定的企业(公司)所得税法都统一适用于所有的公司、企业和其他经济组织,既不存在所有制的差别,也不存在地区、行业 and 经营形式的差别。为了解决我国多种所得税制并存、妨碍竞争的矛盾,国家决定将原国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税“三税”合并为一个企业所得税,并且统一税率、统一税前列支标准、统一税收优惠规定,以利于各种所有制、各类经营方式,以及各地区、各行业的企业,根据统一的企业所得税法,承担公平的纳税义务,在此基础上展开平等竞争,优胜劣汰。

(二)理顺和规范国家与企业的分配关系,促进企业转换经营机制

经过两步“利改税”后,国家和企业分配制度的改革取得了初步成效,但未能从根本上解决国家和企业的分配机制问题。因此,改革、统一、规范企业所得税制,必须解决上述矛盾,走“低税率、少优惠、严管理”的路子,以利于企业转换经营机制,增强企业,特别是大中型国有企业的活力,促使企业真正走向市场。

(三)兼顾我国实际,向国际税收惯例靠拢

世界各国企业所得税通行的做法是,对纳入本国税收管辖的企业,不论是本国企业还是外国企业,都按照统一的企业(公司)所得税法征税。原企业所得税在立法上,一方面只将国内企业纳入了征税范围,另一方面又比照外商投资企业和外国企业所得税 33% 的税率设计税收负担,参照国际惯例设计税前列支范围和标准,以便为今后统一内、外资企业所得税,建立统一的企业所得税制创造条件。

(四)简化税制,提高征管效率

主要体现在:统一实行 33% 的比例税率,为了照顾中小企业的负担能力,设计了 27% 和 18% 两档暂行照顾性税率;在所得税前列支问题上,参照国际惯例,对扣除范围、列支项目和标准作了简明而又具体的规定;此外,对各类企业的具体征税办法也更加规范了。

三、企业所得税的特点

原企业所得税具有以下特点:

(一)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税种。

(二)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须涉及一定时期的成本、费用的归集与分摊。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,将某些收入所得排除在应税所得之外。由于以上两方面的原因,使得应纳税所得额的计算程序较为复杂。

(三)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。

(四) 实行按年计征、分期预缴的征收管理办法

通过利润所得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,分月或分季预缴,年终汇算清缴,与会计年度及核算期限一致,有利于税收的征收管理和企业核算期限的一致性。

第二节 征税对象和纳税人

一、征税对象及范围

《企业所得税暂行条例》规定,凡在我国境内设立的企业,除外商投资企业和外国企业外,应当就其生产、经营所得和其他所得,依照规定缴纳企业所得税。因此,企业所得税的征税对象是纳税人取得的生产经营所得和其他所得。

(一) 生产经营所得

生产经营所得是指从事制造业、采掘业、交通运输业、建筑安装业、农业、林业、畜牧业、渔业、水利业、商品流通业、金融业、保险业、邮电通信业、服务业,以及国务院、财税、税务部门确认的其他营利事业取得的合法所得;还包括卫生、物资、供销、城市公用和其他行业的企业,以及一些社团组织、事业单位开展多种经营和有偿服务活动,取得的合法经营所得。

(二) 其他所得

其他所得是指纳税人取得的股息、利息、租金、转让各类资产收益、特许权使用费,以及营业外收益等所得。

此外,纳税人按照章程规定解散或破产,以及其他原因宣布终止时,其清算终了后的清算所得,也属于企业所得税的征税对象。

作为征税对象的我国企业、单位的生产经营所得和其他所得,既包括纳税人来源于中国境内的所得,也包括纳税人来源于中国境外的所得,这是符合所得税制国际规范的。因为,作为企业所得税纳税人的各类企业、单位,属于在我国境内注册登记的法人实体,亦属于我国的居民纳税人。根据国际税收惯例,一国居民纳税人对本国政府负有全面纳税义务,即应就其来源于境内、境外的全部所得,向本国政府缴纳所得税。对于我国纳税人的国外分支机构来源于境外的所得已在境外缴纳的所得税税款,准予在总机构汇总纳税时,从其应纳税额中予以抵免,以避免双重征税,鼓励企业参与国际竞争。

二、纳税人

(一) 纳税人的主要类型

税法规定,企业所得税以取得应税所得、实行独立经济核算的境内企业或者组织为纳税义务人,包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业,以及有生产、经营所得和其他所得的其他组织。从2000年1月1日起,独资、合伙性质的私营企业不再是企业所得税的纳税义务人,对其不予征收企业所得税。

(二) 纳税人应具备的条件

企业所得税法所列举的上述纳税人,通常是指实行独立经济核算的企业和经济组织,它必须同时具备下述三个条件:(1)在银行开设有结算账户;(2)建立独立账簿,编制财务会

计报表;(3)独立计算盈亏。

企业、单位作为企业所得税的纳税人,之所以应当具备独立经济核算的条件,一是因为只有实行独立经济核算的企业,才能正确计算收入和成本费用,正常计算企业实现的利润和应纳税所得额。非独立核算企业的利润所得,通常是由上级单位汇总计算。二是由于实行独立核算的企业能独立进行生产经营活动,单独反映生产经营成果,便于税务机关对其生产经营及财务管理进行监督检查。

(三)特殊行业、企业集团作为纳税人的规定

《企业所得税暂行条例》对特殊行业、部门、企业的纳税人有特殊规定:

1. 金融、保险企业分别以中国人民银行、中国工商银行、中国银行、中国农业银行、中国建设银行、中国投资银行、国家开发银行、中国农业开发银行、中国进出口银行、中国国际信托投资公司、中国人民保险公司、中国人寿保险公司、中国再保险公司作为纳税人,对其所属分行、分公司实现的利润集中缴纳所得税。

2. 直属铁道部的运输企业以铁道部为纳税人;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,均以独立核算的企业为纳税人。

3. 民航总局所属航空公司及其分公司,从 1999 年 1 月 1 日起,以航空公司为纳税人,就地缴纳企业所得税;民航总局所办的非运输企业,以独立核算的企业为纳税人,就地缴纳企业所得税;中国国际航空公司及所属分公司由中国国际航空公司统一纳税;中国东方航空股份有限公司及所属分公司由中国东方航空股份有限公司统一纳税;中国南方航空股份有限公司及所属分公司由中国南方航空股份有限公司统一纳税;民航总局所属其他企业及其所办的股份制、联营企业,就地缴纳企业所得税。

4. 国家邮政局及所属各级邮政企业在 2000 年之前(含 2000 年)以国家邮政局为纳税单位,在北京集中缴纳企业所得税。国家邮政局及所属各级邮政企业所办从事非邮政业务的企业,就地缴纳企业所得税。

5. 企业集团原则上应当以独立核算的核心企业和紧密层、半紧密层成员企业分别为纳税人,但经国务院批准设立的企业集团,其核心企业对紧密层企业资产控股为 100% 的,可由控股的成员企业选择由核心企业统一合并纳税。

6. 石油集团重组后,新设立的股份公司及存续企业,均应按照国家税收法规的统一规定缴纳企业所得税。股份公司所属分公司和全资子公司(大庆石油公司),由股份公司合并缴纳企业所得税。

第三节 税 率

一、税率设计的原则

企业所得税税率是正确处理国家与企业分配关系的核心问题。税率设计要兼顾国家、企业、职工个人三者间的利益,既要保证财政收入的稳定增长,又要使企业在发展生产、经营方面有一定的财力保证;既要考虑到企业的实际情况和负担能力,又要维护税率的统一性,适当简化,避免繁琐。

二、适用税率的基本规定

企业所得税之所以采用比例税率,总体税负定为 33%,主要基于下列几个方面的考虑:

(一)与外资企业所得税相衔接

我国外商投资企业和外国企业所得税的税率为 30%,另有 3% 的地方所得税,总体税负为 33%。对内资企业所得按照 33% 的税率征税,使两类企业所得税税率相一致,有利于公平税负,促进竞争。

(二)与国际上多数国家的税率水平相近

从国际上税制改革情况看,降低所得税税率已成为趋势。世界上许多国家的企业(公司)所得税税率一般都在 30% ~ 40% 之间。

(三)与原股份制试点企业的税率相一致

在国营、集体、私营三个企业所得税合并之前,股份制企业 and 大部分“税利分流”试点企业经批准,已将所得税税率由 55% 降至 33%,甚至更低。因此,将统一后的企业所得税税率定为 33%,有利于股份制企业、“税利分流”试点企业的税负与国内大多数企业的税负水平相衔接。

(四)与当时大多数企业所得税的实际负担水平相吻合

据调查测算,1992 年全国各类经济形式的所得税平均的实际负担水平,国有盈利企业为 29.01%,城乡集体企业为 21.20%,私营企业为 27.76%。统一后的企业所得税税率与当时企业的实际税负比较接近。

三、优惠税率

1994 年,33% 的比例税率对我国大中型企业和效益好的企业是比较合适的,但对规模较小的企业来说,税收负担水平与原实际税负相比则有所上升。为了照顾众多小型企业的实际困难,也参照世界上一些国家对小企业采用较低税率征税的优惠照顾办法,税法规定,对年应税所得额在 3 万元以下(含 3 万元)的企业,按 18% 的税率征收企业所得税;对年应税所得额超过 3 万元至 10 万元(含 10 万元)的企业,按 27% 的税率征税。这样,对小企业来说,根据其应纳税所得额的数量不同,实际上适用三档全额累进税率,即 18%、27% 和 33%。

如果企业上一年度发生亏损,可用当年应纳税所得额进行弥补,按弥补亏损后的应纳税所得额来确定适用税率。

四、针对西部地区的优惠税率

对设在西部地区国家鼓励类产业的内资企业,在 2001 年至 2010 年期间,减按 15% 的税率征收企业所得税(具体执行规定见本章第八节减免税优惠部分)。

第四节 应纳税所得额的确定

一、计算应纳税所得额的原则

企业所得税的计税依据,是企业的应纳税所得额。所谓应纳税所得额,是指纳税人每

一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目金额后的余额。基本公式是:

应纳税所得额 = 收入总额 - 准予扣除项目金额

纳税人应纳税所得额的计算以权责发生制为原则。应纳税所得额的正确计算,同成本、费用核算关系密切,直接影响到国家财政收入和企业的税收负担。所以,税法必须就涉及企业应纳税所得额确定的一系列基本问题作出明确规定。主要包括收入总额、扣除范围和标准、资产的税务处理、亏损弥补等。

纳税人在计算应纳税所得额时,按照税法规定计算出的应纳税所得额与企业依据财务会计制度计算的会计所得额(即会计利润),往往是不一致的。当企业财务、会计处理办法与有关税收法规不一致时,税法规定,应当依照国家有关税收法规的规定计算纳税。因此,企业按照有关财务会计制度规定计算的利润,必须按照税法的规定进行必要的调整后,才能作为应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。这是计算应纳税所得额时应当坚持的一项原则。主要理由是:

(一)按企业所得税法来规范应纳税所得额的计算,是保证国家财政收入、实现公平税负的基本要求

建立统一、规范的企业所得税,并非简单地合并几个税种,而是要通过改革和完善企业所得税制度,规范企业的纳税行为,促进社会主义市场经济的健康发展。

应纳税所得额的大小与税负高低密切相关,在税率一定的条件下,纳税人应纳税额的数量取决于应纳税所得额的大小。应纳税所得额大,应纳税额就多;应纳税所得额小,则应纳税额就少,而企业所得税的应纳税所得额是收入总额减去准予扣除项目金额后的余额。所以,应税收入和税前扣除项目的范围和标准是否统一,直接影响到纳税人的税收负担。我国现行财务会计制度虽然在一定程度上消除了因企业经济性质不同而存在的差异,但仍然存在行业间的差别。如果不用税法来统一和规范企业应纳税所得额的计算,改变应税所得的确定从属于企业财务制度的做法,必然使企业在应纳税所得额的计算上不统一,造成企业之间的税负不公平。这样,部分企业甚至可能在“合法”的外衣下,虚列成本费用,偷逃国家税收。

(二)按企业所得税法来规范、计算应纳税所得额,是进一步完善企业所得税制度的要求

确定企业所得税的计税依据,国际通行的做法是,纳税人对其收益及其与收益有关的成本、费用、资产、债权债务等事项,必须按照税法规定进行税务处理,对其按有关财务制度规定计算的利润应当依据税法进行调整后,才能申报纳税。只有将应纳税所得额的确定办法与企业财务制度的核算相分离,才有利于我国企业所得税制度与国际惯例接轨。

二、收入总额的确定

(一)基本收入的确定

纳税人的收入总额包括生产经营收入、财产转让收入、利息收入、租赁收入、特许权使用费收入、股息收入和其他收入。

1. 生产、经营收入,是指纳税人从事主营业务活动所取得的收入。包括商品(产品)销售收入、劳务服务收入、营运收入、工程价款收入、工业性作业收入,以及其他业务收入。

2. 财产转让收入,是指纳税人有偿转让各类财产取得的收入,包括转让固定资产、有价证券、股权,以及其他财产而取得的收入。