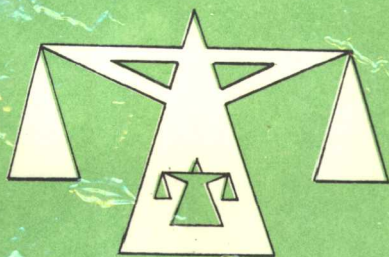


所得税法

实用教程

肖汉奇 郑国生 主编



●中国法制出版社

所得税法实用教程

主 编	肖汉奇	郑国生
撰稿人	周天林	许崇苗
	李 莉	刘晓春

中国法制出版社

(京)新登字 059 号

责任编辑:张 宏

封面设计:索智昌

414-052
10822
11.9787

所得税法实用教程

SUODESHUI FA SHIYONG JIAOCHENG

主编/肖汉奇 郑国生

经销/新华书店

印刷/冶金工业出版社

排版/泰能照排中心

开本/787×1092 毫米 印张/7.625 字数/155 千

版次/1995 年 8 月北京第 1 版 1995 年 8 月北京第 1 次印刷

中国法制出版社出版

书号 ISBN 7-80083-230-9/D·214

(北京天津街 11 号 邮政编码 100017)

定价:10.00 元

前 言

我国当前实施的税制改革,是我国税制历史上一次重大的变革。所得税体系是新税制的重要组成部分,包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税和个人所得税三个税种。它们分别由《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法》予以调整 and 规定。

在新税法实施过程中,企业管理和财会人员、广大税务行政、经济管理干部,迫切需要一本系统全面阐述所得税法的实用教材,以便深入学习、正确理解并贯彻新的所得税法;法律、经济、财政、税务行政专业的学生也希望有一本理论和实务兼备的教科书,以便于专门学习。另外,个人也希望掌握有关的所得税法律知识,以便正确履行纳税义务和维护自己的合法权益。为满足上述需要,我们编写了本书。

本教材从结构上可以分为五个部分:概论、个人所得税法律制度、内资企业所得税法律制度、外商投资企业和外国企业所得税法律制度和税务行政争议的解决。本教材以现行的税法为依据,深入浅出,理论性和实务性相结合,系统介绍了所得税法律制度的主要内容。同时,又对所得税改革的历程和原因、特点作出说明,并附带介绍了国外所得税法律制度。

本书的编写,得到中国人民大学经济法博士生导师刘文华教授的指导,在此,我们深表谢忱。

由于时间仓促和水平所限,错误和疏漏之处敬请广大读者指正。

编 者

1995 年 5 月于北京

目 录

第一章 概 论	(1)
第一节 税收与税法	(1)
第二节 所得税法	(4)
第三节 所得税法律关系	(7)
第四节 税收法律责任	(16)
第二章 个人所得税法	(24)
第一节 我国的个人所得税制度	(24)
第二节 个人所得税制度的改革	(25)
第三节 个人所得税制度的特点	(30)
第四节 个人所得税的纳税人	(32)
第五节 征税对象	(33)
第六节 个人所得税的税率	(35)
第七节 应纳税所得额和应纳税额	(38)
第八节 个人所得税速算扣除数的计算	(44)
第九节 减、免税和税收抵免	(46)
第十节 个人所得税的缴纳	(51)
第三章 企业所得税法	(55)
第一节 企业所得税的改革	(55)
第二节 企业所得税的纳税人和征税对象	(63)
第三节 企业所得税的税率	(67)

第四节	企业所得税应纳税所得额	(70)
第五节	企业外币业务税务处理	(87)
第六节	资产的税务处理	(90)
第七节	企业所得税的税收优惠政策	(102)
第八节	企业所得税的税额扣除	(111)
第九节	企业所得税纳税申报表	(119)
第十节	企业所得税的征收管理	(132)
第十一节	金融、保险企业的所得税	(142)
第四章	外商投资企业和外国企业所得税法	(145)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税法的 制定	(145)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的纳 税人和征税对象	(149)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的税 率	(153)
第四节	应纳税所得额的计算	(154)
第五节	资产的税务处理	(168)
第六节	关联企业及其业务处理	(176)
第七节	税收优惠措施	(182)
第八节	外商承包工程作业和提供劳务服务的 税收问题	(194)
第九节	外国企业常驻代表机构的税收征管	(197)
第十节	税收征收管理	(201)
第五章	税务纠纷的解决	(208)
第一节	税务行政复议	(208)
第二节	税务行政诉讼	(222)

第一章 概 论

第一节 税收与税法

税收的产生与私有制和国家是紧密相联的。任何一个国家都把税收作为取得财政收入的一个重要方式 and 经济杠杆。调节税收关系的法律、法规,就是税法。

一、税 收

税收在过去又称为赋税、租税和捐税。税收是随着国家和私有制的产生而产生的,是人类历史发展到一定阶段的产物。所谓税收,就是国家组织财政收入的一种形式,是国家为了实现其职能,凭借政治权力,按照法律规定的标准,强制地、无偿地参与国民收入分配和再分配的一种方式。税收是以国家为主体的分配活动,它的基本目的是满足国家为实现其职能对物质资财的需要。

税收与其他财政收入相比,它有自己的特征:

(一)税收的强制性。税收是国家以法律形式规定的,它体现了国家的意志,是不以纳税人的意志为转移的法定义务,纳税人必须履行,否则,要受到法律的制裁。我国宪法对公民的纳税义务有明确的规定,例如《宪法》第五十六条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”我国刑法第一百二

十一条也规定：“违反税收法规，偷税、抗税，情节严重的，除按照税收法规补税并且可以罚款外，对直接责任人员，处3年以下有期徒刑或者拘役。”这些规定，都体现了税收的强制性。

(二)税收的无偿性。国家凭借政治权力参与国民收入的分配，对纳税人征税，不付任何报酬，日后也不再直接归还给纳税人。

(三)税收的固定性。国家在征税以前，对纳税对象、纳税税率和征收方法已有明确的法律规定，征纳双方必须遵守，非经国家依法调整，任何人都不得变更国家规定的标准。

税收在国家生活中有重要的作用：首先，税收是国家组织财政收入，筹集社会主义建设资金的主要的固定的来源；其次，税收成为调节社会经济活动、均衡分配、正确处理国家、集体、个人三者经济利益关系的重要手段；第三，税收成为国家宏观经济调控的一个重要杠杆；第四，税收对于促进对外经济技术交流也有重要作用；第五，税收也是国家强化经济监督，健全国家经济管理职能的有力武器。通过税收征管活动，可以保护合法经营，制裁越权减免税、偷税、拖欠税款和抗税不缴等不法行为。

二、税 法

税法是调整国家通过税务机关与纳税人之间产生的无偿征收一定货币或者实物的税收征纳关系的法律规范的总称。一个国家的税收制度是通过税收立法加以明确规定的，税法与税收是相互依存的，有了税收必然产生税法，税法是税收的根据，税收是税法施行的结果。

税法的构成要素主要包括：纳税主体、征税对象、税目、税

率、纳税环节及期限、减免税与罚则等。

(一)纳税主体。又称纳税人或纳税义务人,是指税收法规规定的负有纳税义务的社会组织和个人。税法对每一税种都规定了特定的纳税人。税法中往往还规定有扣缴义务人,即负有代扣纳税人应纳税款、代缴给征税机关的义务的单位或个人,如工薪发放单位、房管部门、出版社等。纳税主体不同于税收主体,税收主体指的是国家。

(二)征税对象。又称征税客体或计税依据,这是指对什么征税,它是税收制度的最基本要素,是一种税区别于另一种税的主要标志。不同的税种有不同的征税对象,例如,营业税的征税对象是企业经营业务收入和商品的销售收入;所得税的征税对象是公民或单位的收入所得。

(三)税种、税目。税种即税收的种类;税目是指各税种中具体规定的应纳税的项目,是征税对象的具体化。

(四)税率。是税额与征税对象之间的比例,是计算税额的尺度。税率的高低直接关系国家财政收入的多少和纳税人的税负大小,是发挥税收这一经济杠杆作用的主要手段。我国现行税法采用的税率主要有三种:即比例税率、累进税率和定额税率。

比例税率是对同一征税对象,只规定一个百分比,不论数量或金额多少,都按这个百分比征收税。比例税率适用于对流转税的征税,也适用于对所得税的征税。

累进税率是按征税对象数额的大小,划分为几个等级,各定一个税率递增征税,数额越大税率越高,一般适用于对所得税的征税。

定额税率是对征税对象的每一单位,直接规定固定数额,

不采用百分比形式。

(五)纳税环节。这是指应纳税的产品在其整个流转过程中,税法规定应缴税款的环节。

(六)纳税期限。纳税期限是指税法规定纳税人缴纳税款的具体时限。纳税期限基本上分为按期纳税、按次纳税两种。税法规定,纳税人不按期纳税,应交滞纳金。

(七)减税免税。是国家为了更好地贯彻税收政策和调节企业利润,对某些纳税人和征税对象采取减少征税或免于征税的特殊规定。它是把税收的统一性和必要的灵活性结合起来的一项措施。它主要包括起征点、固定的免征额和减税免税等内容。

(八)罚则。是对纳税人违反税法的违章行为采取的惩罚措施。在各项税法中都规定明确的制裁性措施,例如,对纳税人没有在规定期限办理税务登记、纳税申报或有意隐瞒经营情况,申报不实等,将酌情加以罚款。

第二节 所得税法

一、所得税的概念及特征

我国的税制进行了多次改革,现行税制涉及的主要税种包括五大类:流转税、财产税、特定行为税、资源税和所得税。

流转税是以商品流转额和劳务收入为征税对象的一个类别的税,它包括增值税、土地增值税、消费税和关税;财产税是对拥有应纳税财产的人征收的一种地方税,它包括房产税和契税两种;特定行为税,又称特定目的税,是对某些法定行为

的实施征收的一种税,它包括固定资产投资方向调节税、筵席税、屠宰税、车船使用税、船舶吨位税、印花税、城市维护建设税等;资源税是对开发、使用我国资源的单位和个人,就各地的资源结构和开发、销售条件差别所形成的级差收入征收的一种税;所得税是我国现行税种中的一个类别,所得税是以纳税人的所得额为征税对象的税。它的产生有悠久的历史,它首创于英国,后美、法、意纷纷确立了所得税制,这些国家大都采取复税制模式。我国目前采取的是以流转税和所得税并重的复税制模式。所得税的特点:首先,征税对象是纳税人的全年所得额或收益额。其次,它以纳税人的实际负担能力为征税原则,所得多的多征、所得少的少征,无所得的不征,不像流转税不问有无利润和负担能力都要征税。再次,它是国家对纳税人的收入直接进行调节的手段。

二、所得税的种类及法律调整

我国调整所得税的法律主要有:

(一)调整内资企业所得税的法律与法规

它们是国务院1984年9月18日发布的《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》,1985年4月11日发布的《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》,1988年6月25日发布的《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》。1993年12月13日又颁布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,该条例于1994年1月1日起施行。该条例施行后,上述三个条例和一个办法同时废止,也就是说,目前调整内资企业所得税的法律为单一的《企业所得税暂行条例》,结束了长期以来对不同所有制企业规定

不同所得税的局面。

(二)调整外商投资企业与外国企业所得税的法律

外商企业所得税以前分为中外合资企业所得税和外国企业所得税；受1980年9月第五届全国人民代表大会第三次会议通过的《中外合资经营企业所得税法》及其《施行细则》和1982年1月1日施行的《外国企业所得税法》及其《施行细则》调整。但随着改革开放的深入，这两个税法与实际情况已不相适应。在这种情况下，1991年4月9日第七届全国人大第四次会议又通过了《外商投资企业和外国企业所得税法》，该法的颁布，进一步改善了外商投资环境，完善了我国的涉外税收法规体系。

(三)调整个人所得税的法律

我国的个人所得税法是1980年9月10日发布施行的。1993年10月31日第八届全国人大常委会第四次会议作出了《关于修改〈中华人民共和国个人所得税法〉的决定》。该决定将《中华人民共和国城乡个体工商户所得税暂行条例》、《中华人民共和国个人收入调节税暂行条例》并入了个人所得税法，按照国际惯例统一了个人所得税制，该法于1994年1月1日起施行。

根据上述有关所得税的法律，我国的所得税可以分为个人所得税、企业所得税和外商投资企业和外国企业所得税三种。

个人所得税是指依据《中华人民共和国个人所得税法》对在中国境内有住所、或者无住所而在境内居住满1年的个人，从中国境内和境外取得的所得以及对在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满1年的个人，中国境内取

得的所得征收的一种税。从这个定义可以看出,我国个人所得税法对纳税人采用了住所和居住时间两个标准,划分为居民和非居民,这是符合国际惯例的。所谓居民,是指在一个主权国家境内长期或永久居住,并受居住国法律保护和管辖的自然人,包括本国、外国人和无国籍人。居民承担无限纳税义务,非居民承担有限纳税义务。

内资企业所得税是指依据 1993 年 12 月 13 日颁布的并于 1994 年 1 月 1 日起施行的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》对于国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业以及其他实行独立经济核算的企业或者组织的生产经营所得和其他所得所征收的一种税。

外商投资企业和外国企业所得税,又称外商企业所得税,是指依据 1991 年 4 月 9 日通过,7 月 1 日施行的《外商投资企业和外国企业所得税法》对于在中国境内的外商投资企业生产、经营所得和对在中国境内的外国企业生产、经营所得和其他所得所征收的一种税。

第三节 所得税法律关系

所得税法律关系是税收法律关系中的一种。本节阐述所得税法律关系,涉及的内容有:所得税法律关系的概念和特征,所得税法律关系的主体、客体、内容以及所得税法律关系的产生、变更和消灭。目的在于使读者能够用税收法律关系的观点和方法分析所得税关系以及有关的税收现象。

一、所得税法律关系的概念和特征

所得税法律关系,简言之,就是指由税法调整而形成的国家及其税务机关同企业、事业单位及其它组织和个人就所得税的征收和缴纳所发生的权利、义务关系。

由上述定义,可以看出所得税法律关系的特征:

(一)所得税法律关系是一种法律关系

法律关系是根据法律规范产生的,以主体间权利、义务的形式表现出来的特殊的社会关系。所得税法律关系与法律关系是个别和一般的关系。

所得税法律关系是根据税收法律规范而建立的关系。税收法律规范,特别是有关所得税的法律规范是所得税法律关系产生的前提,如果没有相应的法律规范的存在,就不可能产生相对应的法律关系。个人所得税法律关系产生的前提就是首先要由个人所得税立法来规范,企业所得税法律关系、外商投资企业和外国企业所得税法律都是根据相对应的税法规范而建立的。

所得税法律关系还体现着国家的意志性。所得税法是统治阶级的国家意志的体现,据此建立的所得税法律关系当然体现国家的意志。所得税的种类以及每种所得税的纳税人、征税对象、税率等无不由税法加以规定,具有国家意志性。征税机关和纳税人必须遵守这些规范而不能改变。

所得税法律关系是主体之间法律上的权利义务关系。所得税法律关系当中,纳税主体和征税主体的权利与义务是具体的、现实的,它是税法规范的具体化,这与税法规范的抽象形态上的权利、义务不同。

(二) 所得税法律关系是一种税收法律关系

税收法律关系是指税法调整税收分配关系而形成的国家及其税务机关同纳税人无偿地参与国民收入分配这样一种经济关系在税法上的表现。所得税法律关系与税收法律关系是种属关系。因此,它也体现了税收法律关系的特征。

所得税法律关系主体间权利、义务是不平等的。税收法律关系是国家与私人之间因税收征缴而发生的权利义务关系,可视为是一种以金钱给付为主要内容的债务关系。但这种债务关系是公法上的债务关系,而不是私法上的债务关系。私法上的债务关系,一般主体平等且债权、债务是对等的。但所得税法律关系中,国家与企业或个人之间在税法上的地位是不平等的,其权利、义务也不对等。国家征收所得税是基于政治权力而强行收取企业或个人的部分收入,纳税人不能与国家讨价还价。税务机关享有征税权,而当事人只能立于债务人的地位承担义务,并且这种义务是法定义务。当然,企业或个人作为纳税人在所得税法律关系中也享有一些法定权利,但这些权利是从属于和服务于企业或个人的税收义务的。纳税人的税收义务是第一位的,是首先应当承担的,而享有的税收权利则是为适当、正确、及时履行纳税义务而设定的。

所得税法律关系的诸要素均由法律以强行性规范作出明确规定。民商法中很多是任意性规范,当事人可根据任意性规范自主协商其权利、义务。税收法律关系中的诸要素由强行规范规定,必须无条件遵守,不能以协议方式变更,否则将导致违法后果。所得税法律关系中,企业和个人不能就缴纳所得税的有关问题与税务机关讨价还价。当事人双方只能严格遵守而无从进行选择或达成合意。

(三)所得税法律关系是主体间就所得税的征纳所发生的权利义务关系

所得税法律关系虽然是税收法律关系的一种,但它又区别一般税收法律关系。一般税收法律关系概括了所有类型的税收法律关系,如所得税法律关系、流转税法律关系、行为税法律关系等。而所得税法律关系则包括三种:个人所得税法律关系、企业所得税法律关系、外商投资企业和外国企业所得税法律关系。无论是哪一种,其共同点在于国家是对纳税人的经济收入所征收的,反映出国家与企业和个人就经济利益的重新分配关系。它不是在流转过程中也不是针对当事人的行为而征收,而是针对企业或个人的所得即收益而征收的。

二、所得税法律关系的主体

在税收法律关系中,依法享有权利和承担义务的当事人叫做税收法律关系的主体,简称为税法主体。税法主体是税收法律关系的基本要素之一。由于税收法律行为有征收和缴纳这两个最基本的方面,税法主体也就分为征税主体和纳税主体。所得税法律关系主体也分为征税主体和纳税主体。

(一)征税主体

国家享有征税权,从本质意义上说,国家是征税主体。税收分配是以国家为主体进行的一种强制无偿分配,这一经济本质决定了税收法律关系的征税主体只能是国家。

国家征税权是通过各级税务机关具体执行的。通过税务机关的具体行政行为,国家与纳税人形成直接的征纳关系。在具体税法规范中,征税的有关权利和义务的实际承担者是税务机关。