



最新版

中国所得税

ZHONG GUO SUO DE SHUI

国家税务总局税收科学研究所 编著

刘佐 靳东生 主编



民主与建设出版社

中国所得税

(最新版)

国家税务总局税收科学研究所 编著

刘 佐 靳东升 主编

民主与建设出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国所得税/刘佐, 靳东生主编. —北京: 民主与建设出版社, 2005

ISBN 7-80112-688-2

I. 中... II. ①刘... ②靳... III. 所得税—税收管理—中国 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2005) 第 041394 号

©民主与建设出版社, 2005

责任编辑	闵建
封面设计	米高书装
出版发行	民主与建设出版社
电 话	(010)65523123 65523819
社 址	北京市朝阳区朝外大街吉祥里 208 号
邮 编	100020
印 刷	中煤涿州制图印刷厂
成品尺寸	203mm × 140mm
印 张	17
字 数	439 千字
版 次	2005 年 6 月第 1 版 2005 年 6 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 7-80112-688-2/D·015
定 价	28.00 元

注: 如有印、装质量问题, 请与出版社联系。

前 言

本书以中国现行税收法规和有关权威性资料为依据,比较全面地概述了中国现行所得税制度的基本情况,包括税制发展的简要历史,各种所得税的纳税人、征税范围、计税依据、税率、计税方法、减免税规定和有关的税收征收管理制度等内容,并配有适当的计算举例和图表,内容翔实,通俗易懂,查阅方便,可以较好地帮助读者了解中国的所得税制度。

本书由国家税务总局税收科学研究所组织编写,所长刘佐和副所长靳东升主编;撰稿人为国家税务总局所得税管理司、征收管理司和税收科学研究所的所得税问题专家刘宝柱(第二章《企业所得税》),魏志梅(第三章《外商投资企业和外国企业所得税》),韩国荣(第四章《个人所得税》),刘佐(第一章《中国所得税制度概述》、第五章《主要税收优惠》和第六章《征收管理制度》);刘佐总纂,陈明、方洁、姚欣参加编辑。

本书自1999年首次出版以来,受到了各有关出版社的大力支持和广大读者的热烈欢迎,故得以修订再版(本版为第三版)。在此,我们谨再次向他们表

示衷心的感谢。

由于我们的能力、水平和某些客观条件所限，本书中难免存在一些不足之处，恳请读者原谅并批评指正。

国家税务总局税收科学研究所

2005 年 5 月 1 日

目 录

第一章 中国所得税制度概述	(1)
第一节 中国所得税制度的起源	(2)
第二节 改革开放后中国企业所得税制度的发展	(5)
第三节 改革开放后中国个人所得税制度的发展	(15)
第四节 中国现行所得税制度概述	(20)
 第二章 企业所得税	(27)
第一节 纳税人和征税对象	(27)
第二节 应纳税所得额的确定	(30)
第三节 资产的税务处理	(60)
第四节 企业改组所得税处理	(80)
第五节 税率	(84)
第六节 税收优惠	(85)
第七节 避免双重征税	(101)
第八节 所得税会计	(106)
第九节 企业清算所得税	(112)
第十节 企业所得税征收管理	(114)
附： 企业所得税年度纳税申报表及附表	(118)

第三章 外商投资企业和外国企业所得税 (143)

- 第一节 外商投资企业和外国企业所得税法的
适用范围 (143)
- 第二节 应纳税所得额的计算 (153)
- 第三节 营业收入的确认和成本、费用的列支 (173)
- 第四节 资产的税务处理 (190)
- 第五节 关联企业的税务处理 (199)
- 第六节 应纳税所得额的计算和纳税申报 (208)
- 第七节 投资所得 (218)
- 第八节 税收优惠 (231)
- 第九节 避免双重征税 (259)
- 第十节 外国企业常驻代表机构 (278)
- 第十一节 国际运输 (290)
- 附： 外商投资企业和外国企业所得税申报表 (298)

第四章 个人所得税 (305)

- 第一节 个人所得税概述 (305)
- 第二节 纳税人及其纳税义务 (312)
- 第三节 课税所得和适用税率 (318)
- 第四节 税收优惠 (330)
- 第五节 应纳税所得额和应纳税额的计算 (344)
- 第六节 征收方式和税款缴纳 (374)
- 第七节 储蓄存款利息所得征税 (385)
- 第八节 违法行为的特殊处理 (403)
- 附： 个人所得税申报表及有关报表 (405)

第五章 主要税收优惠 (443)

- 第一节 农、林、牧、渔、水利等部门的主要
税收优惠 (443)

第二节	能源、交通、邮电等部门的主要税收优惠	(445)
第三节	科技、教育、文化、宣传、卫生、体育等 部门的主要税收优惠	(446)
第四节	与民政、民族有关的主要税收优惠	(451)
第五节	第三产业的主要税收优惠	(456)
第六节	金融、保险、证券行业的主要税收优惠	(459)
第七节	与环境保护和资源综合利用有关的主要 税收优惠	(461)
第八节	主要的区域性税收优惠	(462)
第九节	与进出口有关的主要税收优惠	(465)
第十节	外商投资企业、外国企业和外国人的 主要税收优惠	(466)
第十一节	外交税收豁免	(472)
第六章	税收征收管理制度	(474)
第一节	税务登记、账证管理和纳税申报	(475)
第二节	税款征收和税务检查	(490)
第三节	税收法律责任	(503)
第四节	税务行政复议	(514)
第五节	税务行政诉讼	(525)
资料来源		(535)

第一章 中国所得税制度概述

所得税是指对于实现的所得课征的税收,通常分为企业所得税和个人所得税。

税收上所说的所得,通常是指纳税人由于提供劳务,从事生产、经营,各种投资(包括资金、物资、技术等各种有形的投入和无形的投入)而取得的收入扣除为取得收入所支付的成本、费用以后的盈余。

与货物、劳务课税和财产课税等古老的课税相比,所得课税的历史是很短暂的。从1799年英国始创所得税制度到今天,只有两百多年的时间。至于现代所得税制度的建立、发展与完善,则应当说是20世纪的事情了。

纵观当今世界,所得税已经不仅成为各国政府财政收入的一项主要来源,而且成为政府调节经济、促进社会分配公平的一个重要杠杆,在各国的税收、财政和经济领域中发挥着重要的作用。特别是上述所得税的后两种功能在现实社会生活中备受重视,并成为各国政府社会政策和经济政策的主要传导工具之一。例如,根据社会总需求和总供给的关系,可以通过适当调整所得税的负担以促进经济的稳定;通过对高收入者征收累进的所得税,可以适当缩小纳税人实际收入的差距;通过设置一定的免征额或者起征点,可以适当照顾低收入者。

第一节 中国所得税制度的起源

中国的所得税制度的创建受欧美国家和日本建立所得税制度的影响,始于 20 世纪之初。清末宣统年间(大约为 1910 年),曾经起草过《所得税章程》,其中既包括对企业所得征税的内容,也包括对个人所得征税的内容,但是未能公布施行。

1911 年辛亥革命爆发,中华民国成立后,曾经以上述章程为基础制定过《所得税条例》,并于 1914 年初公布,但是在此后的二十多年间未能真正实行。

1936 年 7 月 21 日,国民政府公布《所得税暂行条例》,自同年 10 月 1 日起陆续开征。至此,中国历史上第一次开征了所得税。

1943 年,国民政府公布《所得税法》,这是中国历史上第一部所得税法。

由于当时的中国政治腐败,经济落后,富人大量逃税,而穷人又无力纳税,所得税法只是徒有虚名,不可能很好地实施。1937 年,国民政府的所得税收入为 1874 万元,分别占税收总额和财政收入总额的 4.2% 和 0.9%。1946 年,国民政府的所得税收入为 5386 亿元,分别占税收总额和财政收入总额的 4.1% 和 0.8%。

从 1949 年中华人民共和国成立到 1978 年中国实行改革开放政策以前的三十年间,中国的所得税制度的发展经历了一段曲折的发展过程。

1949 年 10 月 1 日新中国成立以后,在全国统一的新的税收制度建立以前,为了保证财政收入和稳定经济,根据中共中央的指示,老解放区的人民政府暂时可以继续按照自己制定的税法征税,来不及制定新税法的新解放区则可以暂时沿用原国民党政府实行过的一些可以利用的税法征税,其中包括所得税方面的法规。

在 1949 年 11 月底至 12 月初召开的首届全国税务会议上,确定了统一全国税收制度、税收政策的大政方针和拟出台的主要税法的基本方案,其中包括对企业所得(包括经营所得和利息所得等)和个人所得(包括经营所得,工资、薪金所得和利息所得等)征税的方案。

1950 年 1 月 30 日,中央人民政府政务院发布了新中国税制建设的纲领性文件——《全国税政实施要则》,其中规定全国共设置 14 种税收。在这些税种中,涉及对所得征税的有工商业税(所得税部分)、存款利息所得税和薪给报酬所得税等 3 种税收。

在实施过程中,对私营企业、集体企业和个体工商户的生产、经营所得征收的工商所得税自 1950 年开征以后,征税办法几经修改,一直没有停止征收。但是,始终没有形成一套独立、完整、统一的企业所得税制度。与当时的计划、财政、财务管理体制相适应,国营企业一直实行利润上缴制度,不缴纳所得税。利息所得税自 1950 年开征,后来由于征税范围缩小、配合银行降低利息而自 1959 年起停征。薪给报酬所得税没有开征。从 1952 年至 1956 年期间,中国曾经多次研究开征个人所得税的问题,但是最终没有开征。

在这一时期,基于当时中国的所有制结构、财政分配体制和税制结构,国家财政收入最主要的来源是国营企业上缴的利润,各项税收收入占财政收入的比重比较小,合计只占 50% 左右。在税收收入中,又以在销售环节征收的流转税(起初为工商业税、货物税、商品流通税,后来逐步改为工商统一税、工商税)收入为主体,此类税收收入占税收总额的比重一般在 70% 以上,所得税(主要是工商所得税)收入占税收总额的比重极小。例如,1956 年、1965 年和 1975 年,中国的税收收入占财政收入的比重分别为 49.0%、43.2% 和 49.4%,个体经济缴纳的各种税收占全国税收总额比重分别为 3.2%、2.3% 和 0.8%,其中所得税所占的比重就更是微乎其微了。因此,所得税对于国家经济的影响是非常微弱的。参见

表 1-1:

表 1-1 1978 年以前部分年度中国工商所得税收入情况

年份	工商所得税 收入(亿元)	工商所得税 收入占税收 总额比重(%)	工商所得税 收入占财政 收入比重(%)	工商所得税收 入占国内生产 总值比重(%)
1950	1.2	2.4	1.8	0.2
1958	14.8	7.9	3.8	1.1
1965	14.3	7.0	3.0	0.8
1973	29.4	8.4	3.6	1.1
1978	54.0	10.4	4.8	1.5

从 20 世纪 70 年代末起,中国开始实行改革开放政策,税制建设进入了一个新的发展时期,税收收入逐步成为政府财政收入最主要的来源,同时税收成为国家宏观经济调控的重要手段。在这二十多年间,中国的所得税制度有了很大的发展,大体可以分为三个阶段:

第一个阶段是 20 世纪 80 年代初期。在这一时期的税制改革中,建立涉外所得税制度(包括中外合资经营企业所得税、外国企业所得税和个人所得税)是作为中国对外开放的一项重要措施先行出台的,它标志着中国所得税制度改革的起步。

第二个阶段是 20 世纪 80 年代中期至 80 年代后期。在这一时期的税制改革中,开征国营企业所得税是作为中国继农村改革成功以后的城市改革、国家与企业分配关系改革的一项重要措施出台的,它标志着中国企业所得税制度改革的全面展开。同时,完善了集体企业所得税制度,建立了私营企业所得税制度。为了适应个体经济的发展和调节个人收入,开征了城乡个体工商户所得税和个人收入调节税。

第三个阶段是 20 世纪 90 年代初期至今。在这一时期的税制改革中,所得税制度的改革适应了中国改革开放深入发展的大趋势,体现了统一税法,简化税制,公平税负,促进竞争的原则。在具体实施步骤上,分为两步走,先后完成了外资企业所得税的统一和内资企业所得税的统一,彻底实现了个人所得征税制度的统一。这标志着中国的所得税制度改革向着法制化、科学化、规范化、合理化的方向迈出了重要的步伐。

第二节 改革开放后中国企业 所得税制度的发展

一、改革开放后中国外资企业所得税制度的发展

20 世纪 70 年代末至 80 年代初,为了适应中国对外开放、利用外资的需要,财税部门提出了对外资企业征收所得税的建议,并得到了中共中央、国务院和全国人民代表大会的批准。

1980 年 9 月 10 日,第五届全国人民代表大会第三次会议通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》,同日以中华人民共和国全国人民代表大会常务委员会委员长令公布施行。这是新中国成立以后制定的第一部企业所得税法。

中外合资企业所得税的纳税人为设在中国境内的中外合资经营企业,征税对象为纳税人取得的生产、经营所得和其他所得。纳税人每一纳税年度的收入总额减除成本、费用、损失以后的余额,为应纳税所得额。中外合资经营企业所得税的税率为 30%,另按应纳税所得额附征 10% 的地方所得税。合营企业的外国合营者从企业分得的利润汇出中国境外的时候,按照汇出额征收 10% 的所得税。新办的合营企业,合营期在 10 年以上的,经过批准,从开始获利的年度起,第一年免征所得税,第二年和第三年减半征收

所得税。其中,农业、林业等利润较低的合营企业和在经济不发达的边远地区开办的合营企业,还可以享受更多的减税待遇。合营企业的合营者从企业分得的利润在中国境内再投资,期限不少于5年的,经过批准,可以退还再投资部分已经缴纳的所得税税款的40%。合营企业发生年度亏损的,可以用下一年度的所得弥补;下一年度的所得不足弥补的,可以逐年延续弥补,但是最长不得超过5年。

1981年12月13日,第五届全国人民代表大会第四次会议通过了《中华人民共和国外国企业所得税法》,同日以中华人民共和国全国人民代表大会常务委员会委员长令公布,自1982年1月1日起施行。

外国企业所得税的纳税人为在中国境内取得生产、经营所得和其他所得的外国企业,征税对象为纳税人取得的生产、经营所得和其他所得。纳税人每一纳税年度的收入总额减除成本、费用、损失以后的余额,为应纳税所得额。实行20%至40%的5级超额累进税率,另按应纳税所得额征收10%的地方所得税。从事农业、林业、牧业等利润率低的外国企业,经营期在10年以上的,经过批准,可以从开始获利的年度起,第一年免征所得税,第二年和第三年减半征收所得税,并在以后10年以内减征15%至30%的所得税。外国企业发生年度亏损的,可以用下一年度的所得弥补;下一年度的所得不足弥补的,可以逐年延续弥补,但是最长不得超过5年。外国公司、企业和其他经济组织,没有在中国境内设立机构,取得来源于中国的股息、利息、租金、特许权使用费和其他所得,应当缴纳20%的所得税。但是,国际金融组织贷款给中国政府和中国国家银行取得的利息,外国银行按照优惠利率贷款给中国国家银行取得的利息,可以免征所得税。

涉外企业所得税和其他涉外税收初步形成了一套比较完整的涉外税收制度,适应了中国对外开放初期引进国外资金、技术和人才,开展对外经济技术合作的需要,发挥了重要的作用。

随着中国对外开放政策的进一步贯彻和利用外资的发展,为了解决中外合资经营企业所得税法和外国企业所得税法与形势的发展不相适应的矛盾,1991年4月9日,第七届全国人民代表大会第四次会议将中外合资经营企业所得税法与外国企业所得税法合并,制定了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,同日以中华人民共和国主席令公布,自同年7月1日起施行。

外商投资企业和外国企业所得税的纳税人为外商投资企业和外国企业,征税对象为纳税人的生产、经营所得和其他所得。外商投资企业和外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所每一纳税年度的收入总额减除成本、费用、损失以后的余额,为应纳税所得额。企业所得税的税率为30%,地方所得税的税率为3%。符合规定条件的生产性的外商投资企业,可以定期免征、减征企业所得税。设在经济特区、经济技术开发区、沿海经济开放区等规定地区的外商投资企业,在规定地区属于能源、交通等国家鼓励的项目的外商投资企业,可以减按较低的税率征收企业所得税。对于鼓励外商投资的行业、项目,省、自治区、直辖市人民政府可以根据实际情况决定免征、减征地方所得税。外商投资企业的外国投资者将从企业取得的利润再投资于该企业,可以按照规定退还部分以至全部已经缴纳的所得税税款。纳税人发生年度亏损的,可以用下一纳税年度的所得弥补;下一纳税年度的所得不足弥补的,可以逐年延续弥补,但是最长不得超过5年。

外国企业没有在中国境内设立机构、场所,而有来源于中国境内的利润、利息、租金、特许权使用费和其他所得,或者虽然设立机构、场所,但是上述所得与其机构、场所没有实际联系的,应当缴纳20%的所得税。外国投资者从外商投资企业取得的利润,国际金融组织贷款给中国政府和中国国家银行的利息所得,外国银行按照优惠利率贷款给中国国家银行的利息所得,可以免征所得税。为科学研究、开发能源、发展交通事业、农林牧业生产和开发重要技术提供专有技术取得的特许权使用费,经过批准,可以减按

10%的税率征收所得税。其中技术先进或者条件优惠的,可以免征所得税。

涉外企业所得税制度的统一适应了中国对外开放扩大的需要,对于促进中国经济的发展、增加财政收入,具有积极的作用。从1982年到2003年,中国的涉外企业所得税收入从0.1亿元增加到705.4亿元,21年间增长了7053倍,平均每年递增52.5%,大大高于中国同期的经济增长速度和税收总额增长速度。这部分税收占全国税收总额的比重也从1982年的0.1‰逐步上升到2003年的34.9‰,21年间上升了34.8个千分点,平均每年上升近1.68个千分点。详见表1-2:

表1-2 1982年以后中国涉外企业所得税收入情况

年份	各类涉外企业 所得税收入 (亿元)	比上年增长 比例(%)	各类涉外企业 所得税收入占税收 总额比重(‰)	各类涉外企业 所得税收入占国内 生产总值比重(‰)
1982	0.1	233.3	0.1	—
1983	0.3	200.0	0.3	—
1984	0.6	100.0	0.4	—
1985	1.5	150.0	0.7	0.2
1986	2.8	86.7	1.3	0.3
1987	3.2	14.3	1.5	0.3
1988	4.2	31.3	1.8	0.3
1989	5.7	35.7	2.1	0.3
1990	7.0	22.8	2.5	0.4
1991	11.0	57.1	3.7	0.5
1992	16.8	52.7	5.1	0.6
1993	26.2	56.0	6.2	0.8

续表

年份	各类涉外企业 所得税收入 (亿元)	比上年增长 比例(%)	各类涉外企业 所得税收入占税收 总额比重(%)	各类涉外企业 所得税收入占国内 生产总值比重(%)
1994	48.1	83.6	9.4	1.0
1995	74.2	54.3	12.3	1.3
1996	104.4	40.7	15.1	1.5
1997	143.1	37.1	17.4	1.9
1998	182.5	27.5	19.7	2.3
1999	217.8	19.3	20.4	2.7
2000	326.1	49.7	25.9	3.6
2001	512.6	57.2	33.5	5.3
2002	616.0	20.2	34.9	5.9
2003	705.4	14.5	35.2	6.0

注:1991年6月30日以前的涉外企业所得税包括中外合资经营企业所得税和外国企业所得税。1991年7月1日以后,中外合资经营企业所得税和外国企业所得税合并为外商投资企业和外国企业所得税。

二、国营企业所得税制度的建立和其他内资企业所得税制度的完善

20世纪70年代末至80年代初,中国的财税部门就全面税制改革问题做了大量的调查研究和试点工作,并在此基础上形成了关于税制改革的总体设想,其中的一项重要内容就是对国营企业开征所得税,并得到了中共中央、国务院和全国人民代表大会的批准。

从1983年到1984年,中国分两步将实行了三十多年的国营企业上缴利润制度改为国营企业所得税制度,即国营企业“利改税”的第一步改革和第二步改革。1984年9月18日,国务院发布