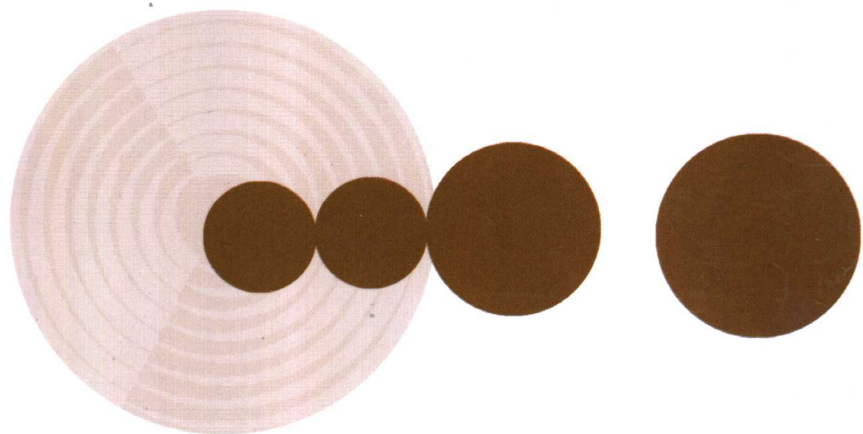


企业 税负

俞招根 编著



21 世纪工商管理学系列教程



21SHIJI GONGSHANG GUANLIXUE XILIE JIAOCHENG

同济大学出版社

21 世纪工商管理学系列教程

企 业 税 负

俞招根 编著

丛书编委会

主 任	尤建新	副主任	叶明海			
编 委	吴泗宗	雷星晖	彭正龙	黄渝祥	霍佳震	
	吴光伟	魏 巍	赵 雯	刘 杰	刘 威	

同济大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

企业税负/俞招根编著. —上海:同济大学出版社,
2003.12

(21世纪工商管理学系列教程)

ISBN 7-5608-2725-X

I. 企… II. 俞… III. 企业管理—税收筹划

IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2003)第 084344 号

丛书策划 张智中

企业税负

俞招根 编著

组稿 林武军 责任编辑 林武军 责任校对 徐 栩 封面设计 陈益平

出 版
发 行

同济大学出版社

(上海四平路 1239 号 邮编 200092 电话 021-65985622)

经 销 全国各地新华书店

印 刷 苏州望电印刷有限公司印刷

开 本 787mm×960mm 1/16

印 张 20.5

字 数 410 000

印 数 1—3 000

版 次 2003 年 12 月第 1 版 2003 年 12 月第 1 次印刷

书 号 ISBN 7-5608-2725-X/F·266

定 价 28.00 元

本书若有印装质量问题,请向本社发行部调换

序

管理既是现代科学技术的重要组成部分,又是整合包括一般技术在内的社会资源和生产要素的社会活动。显然,管理在社会经济发展中居于更为基础和重要的地位。管理学作为一门科学,是伴随着企业现代化生产而产生的,其作用主要表现在以下几个方面:通过组织和监控,能保证生产过程的产品质量;通过整合和开发,能发挥生产资源的优化效果;通过调整 and 培训,能发掘人力资源的积极因素。因为通过管理能实现效益,遂使管理学在各个领域得到普遍的推广和应用。因此,开展多种层次的管理学教育,培养大批熟知国情和精通现代管理理论的人才,是时代向高等教育提出的要求。

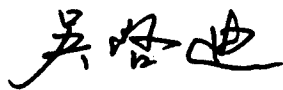
国内外管理学教育的经验证明:工商管理教育、特别是工商管理硕士(MBA)教育是培养经世致用管理人才的有效途径。近年来,我国工商管理教育得到普遍的重视,特别是工商管理硕士(MBA)教育得到快速的发展。这折射出我国经济转型和加入世界贸易组织(WTO)后对工商管理人才的大量需求。一批德才兼备的商界精英在经过工商管理教育,尤其是经过工商管理硕士(MBA)教育之后,在我国现代化经济建设的大潮前沿奋力拼搏,作出了十分出色的业绩,这使我们有理由相信:管理教育将在完善我国社会主义市场经济体系、奠定现代市场经济微观基础、提升企业家队伍素质等方面发挥不可或缺的重要作用。

管理学是兼有自然属性和社会属性的学科,管理学教育,尤其是工商管理教育必须紧密结合中国国情才能有生命力。应该感谢我校经济与管理学院的教师,他们作为我国管理教育的开拓者,在近五十

年中坚持不懈地探索管理教育的中国化,他们努力服务于经济建设实践,并从中吸取有益的营养,丰富和发展了管理学理论。改革开放以来这种探索又建立在新的平台上,有新的积累、新的结合、新的拓展、新的创造,他们将把这些成果整理成现代工商管理系列教材,这是一项十分有意义的工作,对管理教育有积极促进作用,应该充分肯定。

21 世纪工商管理学系列教材包括 16 种,将在 2003 年内出齐。从各部书的作者可以看到,他们是同济大学一批学术造诣较深的学者。我相信,在这套系列教材中,他们将会奉献出自己的最新研究成果。我期待,通过这套系列教材的出版,能够进一步引发教师与学生、作者与读者的坦诚交流和积极互动,以促进工商管理理论水平的提升和工商管理教材建设的完善。让我们为提高我国管理学教育与研究的水平而共同努力。

同济大学校长



2003 年 5 月 18 日写于同济园

前言

企业的税收税务管理是企业理财管理的一项重要内容,与其他理财管理工作比较,企业税负筹划具有很强的法规性和严谨性。本书在内容体系的编排上,依据现行的税收、税务以及国际税收方面的法律、法规,尽可能全面、系统地介绍和阐述我国对内和对外税收和税务的知识,同时介绍国内外避税与反避税的一般做法。

本书共分八章,在第一章,概述了我国现行的税种结构、税法构成要素、税务登记、发票的使用和管理,以及税收的征纳管理和税收征纳中的争议处理;所得税是最难懂的一个税,对此在第二章,特别介绍了所得税的成本、费用、损失及资产的税务处理。这一章内容是企业财会人员或税务专管人员业务工作的必备的基础知识,同时也是以后各章内容的基础。

在企业的税收征纳工作中,各税的税额计征和会计分录是一个非常重要的环节。本书在第三、四章分别对流转税与非流转税对这一方面的内容作了较详尽的介绍。随着在税制方面与国际通行做法的接轨,尤其是在我国进入了 WTO 后,我国经济已不可逆转地介入到世界经济主流中去,因此第五章国际税收协议,介绍了避免双重征税的国际税收协议的原则和意义,我国对外税收协议的现状,避免双重征税的做法,以及对营业机构的确定、营业利润的确定,对特许权使用费及其他收益的确定及其计征办法。

第六、七、八章是一个整体,是前五章的补充和延伸,是成熟企业税负筹划的必要的借鉴资料。

本书在撰写过程中,上海大众汽车公司财务部(PU)王曼娟女士为本书的结构和税收会计处理等

内容及编排提供了许多颇具见地的意见;浙江银河制衣(集团)公司董事长兼总裁裘培成先生为笔者提供了大量该集团公司内外贸税务资料,并与笔者就企业税负筹划进行了深入的切磋,作为一位成功的民营企业企业家,他的许多见解让笔者撰写本书时受益匪浅;在本书撰写过程中,还得到许多其他朋友、同仁的诚挚帮助,在此一并表示深切的谢意。

作为教材,拙作力求全面、系统、切实,但仍难免挂一漏万,敬请各位专家、同仁不吝斧正。

作者

2003年7月于上海

目 录

序

前 言

第一章 税收与税务	1
第一节 税法构成要素	2
第二节 税收征收管理	6
第三节 我国现行税制的内容与特点	13
第四节 现行各税	18
思考与分析	34
第二章 应纳税所得额及其税务处理	36
第一节 应纳税所得额的确定	36
第二节 资产的税务处理	46
第三节 应纳税所得额计算	55
思考与分析	63
第三章 流转税税收会计处理	64
第一节 增值税会计处理	64
第二节 消费税会计处理	95
第三节 营业税会计处理	105
第四节 关税会计处理	112
思考与分析	117
第四章 非流转税税收会计处理	118
第一节 企业所得税会计处理	118
第二节 行为和财产税会计处理	126
第三节 收益税会计处理	134
思考与分析	140

第五章 国际税收协议	142
第一节 常设机构与营业利润	142
第二节 投资所得及其他所得	149
第三节 消除双重征税和税收歧视	159
思考与分析	164
第六章 国内外避税的实践	165
第一节 国内避税的一般途径	165
第二节 国际避税的一般途径	169
思考与分析	176
第七章 国内外反避税实践	177
第一节 完善我国现行税收制度	177
第二节 西方发达国家反避税实践	183
思考与分析	189
第八章 我国税收优惠	191
第一节 外商投资企业和外国企业所得税优惠	191
第二节 企业所得税的优惠政策	198
第三节 出口货物退(免)税	201
第四节 保税工厂和保税仓库	204
第五节 区域税收优惠政策	206
第六节 流转税的税收优惠	211
思考与分析	213
附录一	
联合国关于发达国家与发展中国家间双重税收的协定范本	214
附录二	
经济合作与发展组织关于对所得和财产避免双重税收的协定范本	218
附录三	
我国现行部分税法	240

第一章 税收与税务

税收在历史上也称为赋税、租税或捐税,是国家为了实现其职能,按照税法预先规定的标准,向经济单位和个人征收的实物或货币,目前我国实行的都是货币税额。税收既是企业单位收入再分配的一个组成部分,也是国家财政收入的主要形式。在社会主义市场经济条件下,税收是商品价格的有机组成部分:

商品价格=成本与费用+利润+税收

换一种形式来说,企业净利润形成的基本公式是:

企业净利润=主营业务收入-主营业务成本、费用和税金及附加+其他业务收入
-其他业务成本、税金及附加
+投资收益-财务和管理费用
+营业外净收入-企业所得税

另外,税收也是企业利润分配的一项内容。进一步说,企业运用税后利润进行项目投资或项目建设成本中,企业仍有税收负担。所以税金与企业的成本、费用和留利是紧密联系在一起的,企业经济管理人员应切实抓好企业税负管理,把此项工作作为企业理财的一项重要内容。企业只有获得利润,才能改善企业生产设施和扩大投资,改善职工生活和增进职工福利。

搞好企业税负管理,首先要对国家税收的税法构成要素,税收征收管理,税制结构以及税收政策有一个全面深入的了解。这也是本篇所要阐述的内容。

第一节 税法构成要素

税收制度是国家以法律程序规定的征纳税依据和规范的总和,也是税务机关对纳税单位和个人征纳税的法律根据和工作规程,它包括各种税收法律和条例及其实施细则,征纳税组织,稽查、税务登记及管理。

税收制度的核心是税法。税法是国家税收法律法规的简称,我国税法平行并优先于民法、刑法、行政法,它包括税收法律、条例、实施细则等。我国税法同其他国家法律一样,一经立法机关批准颁布,就由国家权力机关保证实施。任何企业都应在税法许可的条件下或依据税法进行合理有效的税负管理,而违反税法则要受到法律的制裁。按照我国 2001 年的《立法法》,司法级次是:法律优先于行政法规,行政法规优先于地方法规,地方法规优先于规章,当然国际法优先于国内法。

每一个税种都有自己独立的税法,但是每一项税法都是由一些共同的基本要素所组成,这些要素主要是征税对象、纳税人、税率、纳税环节、纳税期限、减免税、违法处理等。

一、征税对象

征税对象又称课税对象或课税客体,即对什么征税,是征税的依据,也是区分税种的主要标制。例如,增值税的征税对象是产品销售收入中的增加值,企业所得税的征税对象则是内资企业的应税所得。有的税种还进一步把征税对象划分出税目,如消费税、关税等。各种征税对象又是各种税收的来源,因此,税法规定的征税对象也可以称为税源。

二、纳税人

纳税人是纳税义务人的简称,又称纳税主体,是税法规定直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人可以是自然人,也可以是法人,也包括非自然人、非法人的负有纳税义务的单位。扣缴义务人则是指经税务机关委托在支付或取货款或其他款项的时候,向纳税义务人扣缴税额,按期向税务机关缴库的负有扣缴义务的单位。

纳税人和负税人是两个不同的概念。负税人是指税收的实际负担者。直接税的纳税人与负税人是同一的,如所得税;而间接税的纳税人与负税人则不同一,如增值税、营业税。但是,税负的最终归宿是民众。

三、税率

税率是税额与课税对象之间的比例,反映征税的深度,税率的高低直接关系到纳

税人的负担,影响着纳税人未来的经济活动,因此,税率是税法中的中心环节。我国现行税法中的税率分为三种类型:

(一) 比例税率

即对同一课税对象,不论数额大小,均按同一比例课征税额的税率。在具体运用上,比例税率又有几种不同的表现形式:

(1) 统一比例税率,即一个税种只有一个税率,如企业所得税,增值税;

(2) 行业比例税率,即对不同行业采用不同税率,如营业税中,建筑业为3%,而服务业则为5%;

(3) 产品比例税率,即对一类或一种产品规定一个税率,如消费税税目税率(税额)的规定;

(4) 地区差别比例税率,即按不同地区的生产率水平上的差别,采用不同的税率,如农(牧、渔)业税;

(5) 幅度比例税率,即规定最低税率和最高税率,在此幅度内,由各省、自治区、直辖市政府确定本地区内适用的税率,如资源税中的部分税目,某些地方税种税率。

(二) 累进税率

累进税率是指随课税对象数额增大而逐级提高的税率。累进税率又可分为全额累进税率和超额累进税率。两者相同处是都按课税对象数额大小划分等级,税率逐级提高。两者不同处是,全额累进税率是把课税对象的全部数额都按其达到的最高等级的税率计征应纳税额;而超额累进税率则是当课税对象覆盖若干等级时,每个覆盖部分按其覆盖的等级税率计征。因此,全额累进税率较之超额累进税率,税负重,另外有可能出现税负增加超过所得增加的情况。目前,我国还没有一种税采用全额累进税率。超额累进税率在实际计征中采用速算扣除法,因此运用中还是很方便的,即:

应纳税额=(全额)计税依据×适用的最高等级税率-该级的速扣数

速扣数也可以自己套算出来,即使用如下公式:

本级速扣数=前一级最高所得额×(本级税率-前一级税率)

+前一级速扣数

除超额累进税率外,还可以有超率累进税率(如土地增值税税率)和超倍累进税率(如1994年以前的个人收入调节税税率)等。

(三) 定额税率

定额税率是按课税对象的实物单位数量规定一定的税额,即固定税额:税额÷数量单位。比例税率通常适用于从价税,而定额税率则适用于从量税。定额税率在具体运用中有以下几种形式:

(1) 地区差别税额,如资源税;

(2) 幅度税额,如城镇土地使用税和耕地占用税等,在税法统一规定的幅度限额

内,由省、自治区、直辖市政府确定所辖地区内的适用税额;

(3) 分类分级税额,如车船使用税,车船使用牌照税。船舶采用全国统一分类分级固定税额,车辆采用幅度税额,由各省级政府在统一规定的幅度内,确定本地区的适用税额。

四、纳税环节

纳税环节一般指税法规定的在商品流通过程中确定缴纳税款的环节。如,增值税在出厂销售环节或批零销售环节缴纳;营业税在提供应税劳务或贷款环节缴纳;资源税和消费税也分别是在应税矿产品、盐或消费品的生产后的销售环节缴纳。资源税和消费税有一次性课征的特点,而增值税,营业税则是在每个流转环节都要课征,所以有“多次征”或“道道征”的特点。若是商品进出口,则分别在进出口报关环节缴纳相关的流转税和关税或(免)相关的流转税。

对特定行为类的税收,如土地增值税、契税,销售或交易环节为纳税环节;耕地占用税在领取土地使用许可证之前缴纳。

所得类税收一般是当存在纳税义务时按期缴纳。

财产类税收,如车船使用税、房产税、城镇土地使用税、车船使用牌照税、城市房地产税等也是按期缴纳。

了解各个税种的纳税环节,对企业来说,便利缴纳税款、及时安排好资金、加强经济核算。

五、纳税期间和期限

纳税期间是指纳税人两次缴纳税款的间隔期限。目前实行的税制中,增值税与消费税的纳税期间规定为1日、3日、5日、10日、15日或者1个月。纳税人以1个为一期纳税的,自期满之日起10日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为一期纳税的自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起10日内申报纳税并结算上月应缴税款。具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应缴纳税额大小来核定。进口产品则自海关填发税款缴纳凭证的次日起7日内缴纳税款。

企业所得税的缴纳期间为1个月或一季,外商投资企业和外国企业所得税的纳税期为一季,每月或每季度终了后15日预缴所得税款,年度终了分别为4个月内和5个月内汇算清缴,多退少补。

确定纳税义务发生时间,我国是以权责发生制为原则,而不是收付发生制为原则。就流转税而言,增值税纳税义务发生时间具体规定如下:

(一) 销售货物纳税义务发生时间

采用除分期收款和预收货款外的其他结算方式,其纳税义务发生时间为货物发

出,同时收讫价款或者取得索取价款凭证的当天。

(1) 采用分期收款结算方式的,其纳税义务发生时间为销售合同规定的收款日当天;

(2) 采用预收货款结算方式的,其纳税义务发生时间为发出货物的当天;

(3) 税法规定应视同销售货物纳税的行为,除销售代销货物外,其纳税义务发生时间为货物移送的当天。

(二) 提供应税劳务纳税义务发生时间

提供应税劳务,纳税义务发生时间为提供劳务,同时收讫价款或者取得索取价款凭证的当天。

(三) 进口货物纳税义务发生时间

进口货物,纳税义务发生时间为报关进口的当天。

(四) 消费税的纳税义务发生时间

消费税的纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取货款得当天,两者符合其中的一个条件就可以作为销售实现,缴纳消费税。营业税也同样。

(五) 代销商品收入纳税义务发生时间

对于代销商品收入,可以按企业双方签订的代销合同规定的货款结算日期或未具体约定按收到代销清单日为准,由委托企业按照有关税法规定自行缴纳增值税或和消费税。

六、减免税

减免税是对某些纳税人或征税对象给予鼓励和照顾的一种或有一定期限的税收优惠待遇规定。减免税的主要内容是:

(1) 减税和免税。减税是对应纳税额减征一部分税额;免税是对应纳税额全部予以免征。除税法规定的免征项目外,减免税都属于定期性质的,到期后就恢复全额征收。

(2) 起征点。起征点指课征对象数额达到征税数额的界限,增值税、营业税都有起征点。征税对象的数额未达到起征点的不征税,达到或超过起征点的,按征税对象的数额,全额征收。

(3) 免征额。免征额是指征税对象中免于征税的数额,超过免征额的部分征税,如个人所得税的某些征税项目。

现行税制中的税法对减免税以及减免权限作了明确规定。按我国现行分税制,所有税分为三类:中央税(也称国税),中央地方共享税和地方税。中央税有两个:关税和消费税,其税收收入归中央财政。中央地方共享税有印花税、资源税、增值税、企业所得税(2002年试行,税收收入比前年增长部分中央和地方分成)。印花税是指股市交

易部分税收收入,中央与地方 9:1 分成;陆地资源税收入基本归地方,海洋资源税收入归中央;增值税,中央与地方 75%:25% 分成;外资企业所得税税率 33%,其中 30% 归中央,3% 归地方。地方政府仅可依法对在归属自己收入部分内的税收收入予以减免。

七、违法处理

违法处理是对纳税人违反税法行为所作的处理规定。就纳税人而言,违法行为主要有以下三方面:一是不按照有关规定办理税务登记、变更或注销登记,未按照规定设置帐册以及向税务机关报送有关财会资料;二是欠税、偷税、骗税和抗税;三是其他破坏或阻挠税务工作的行为,如非法印刷发行发票、阻挠税务检查等。

(1) 欠税。税务人未按规定期限纳税,或扣缴义务人未按规定期限向税务机关报送代扣缴税款的的行为是欠税。

(2) 偷税。纳税人通过虚假的纳税申报手段,不缴或者少缴应纳税款的的行为是偷税。

(3) 抗税。纳税人以暴力、威胁方法拒不缴税的行为是抗税,通过转移隐匿财产来欠税的行为视同抗税。

(4) 骗税。纳税人假报产品出口来骗取退税款的的行为是骗税。

偷、抗或骗税金额在 1 万元或应纳税款 10% 及以上即构成犯罪。按照我国税收征管法,10 万元以下可处 3 年以下徒刑,100 万元以下可处 5 年以下徒刑,100 万元以上则可处 7 年以下徒刑,并除追缴税款外,可予追缴税款 5 倍以下罚款的处罚;对虚开、制假增值税发票且数额巨大者,可处以极刑。

按照税收征收管理条件,视违法行为的情节轻重,分别规定不同的处罚措施,如限期补税,加收滞纳金,处以所欠、偷、骗或抗的税款 5 倍以下罚款,直至由司法机关依法处理,追究刑事责任。

第二节 税收征收管理

税收管理包括税收管理体制、征收管理、税收计划、财会与统计的核算、税务机构的设置、税务监察等。其中,税收管理体制是国家财政管理体制的一个重要组成部分,而税收征收管理则是核心内容。税收征收管理制度、形式和方法与企业直接相关。

征收管理制度是税务机关与纳税人在征纳税工作中均须遵守的制度法规。现行税收征收管理制度的内容主要有:

一、税务登记制度

税务登记是纳税人向税务机关申报登记,并由税务机关对纳税人进行登记管理的

一项制度。它是税收征收管理的基础。对税务机关来说,通过税务登记可以了解和掌握纳税人的基本情况。

对纳税人来说,办理税务登记,取得税务机关的认可,可以向税务机关申请购买或印制发票,并取得其他税务上的合法权益。此外,在财税及生产经营方面还可以得到税务机关的指导和帮助,有利于纳税人明确纳税手续,正确履行纳税义务。

(一) 税务登记的对象

凡在我国城内从事生产、经营、负有纳税义务的单位和个人,经工商行政管理部门批准登记领取营业执照后,应及时主动地向当地税务机关办理税务登记。

(二) 税务登记时间

纳税人应自领取营业执照之日起 30 日内,向当地税务机关申办国税和地税税务登记。

(三) 税务登记

纳税人在申办税务登记时,要领填《税务登记表》。《税务登记表》内容包括:纳税人名称、地址、经济性质、企业类别、经营范围、注册资金、银行帐号、经营期、从业人数、营业执照号码、董事长、总经理以及其他有关事项。办理税务登记,要按规定提交下列有关文件和资料:营业执照、有关合同、章程、协议书、银行帐号证明、居民身份证和税务机关要求提供的其他有关证件、资料,如“项目可行性研究报告”及计委的批准文件、企业批准书等。

(四) 税务登记证的核发

主管税务机关对前款文件、资料自税务机关收到之日起 30 日内审核完毕,符合规定的,予以登记,发给税务登记证,纳税人据此申购增值税发票和普通发票。没有税务登记证,不能申请办理减免和退税,领购、使用发票以及办理外出经营活动的税收管理证明等。

(五) 变更税务登记

税务登记的事项发生变化时,纳税人应自办理工商变更登记之日起 30 日内,若按照规定不必办理工商变更登记,则应自有关机关批准或者宣布变更之日起 30 日内,持有关证件向原有关税务登记机关申办变更税务登记。

(六) 注销税务登记

若是企业终止,纳税人应在办理工商注销登记前,自有关机关批准或宣告终止之日起 15 日内,持有关证件向原税务登记机关申办注销税务登记。若是被吊销营业执照,则应自吊销之日起 15 日内办理注销税务登记。若是企业迁址,纳税人也应在办理变更或注销工商登记或迁址前,向原税务机关办理注销登记和向迁达地税务机关申办税务登记。在办理注销税务登记前,纳税人要先行向税务机关结清税款,交回发票和其他税务证件。

二、纳税申报与缴纳制度

纳税申报是纳税人履行纳税义务,向税务机关办理纳税的法定手续;也是税务机关办理征税业务、核实应征税款,开具纳税凭证的主要依据。

(一) 纳税申报

纳税人应在发生纳税义务后,按照税务机关核定的期限向税务机关办理纳税申报,若无纳税行为发生也须定期纳税申报;扣缴义务人应按税务机关的规定,按期办理扣缴税款的申报手续。在申报手续中,纳税人除了要如实填写填写纳税申报表之外,还要按不同情况报送有关证件、资料、财务会计报表及其说明材料,与纳税有关的合同、协议书,外出经营活动的税收管理证明,公证机构出具有关证明文件,或税务机关要求报送的其他有关证件、资料。

(二) 合营企业的纳税申报

中外合作经营企业不组成企业法人实体的,合营各方既可按税法分别申报,分别计缴所得税,也可经申请,经当地税务机关批准,统一申报、统一计缴所得税。

(三) 汇总与合并申报

按照税源控制、就地征税原则,企业所得税以就地缴纳为主。就地纳税是指纳税人除另外规定外,不论是联营企业,还是跨地区经营企业,只要实行独立经营核算,就应当在其实际经营所在地就地向税务机关纳税。

对银行、保险、铁路运输、航空、邮电等企业,由于其经营和核算的特殊性,其所得税可以由其负责经营管理与控制的总机构汇总缴纳所得税。连锁商业企业现在也可申请汇总缴纳所得税。

外国企业在中国境内设立两个或两个以上营业机构的,可以由其选定其中的一个营业机构合并申报缴纳所得税,但该营业机构应该具备两个条件:一是对其他各营业机构经营的业务负有监督管理责任;二是设有完整的帐簿、凭证,能正确反映各营业机构的收入、成本和费用及盈亏情况。外国企业要求合并申报缴纳所得税,先要由其选定的营业机构提出申请,经当地税务机关审核后,若营业机构不跨省、自治区或直辖市的,向省级税务机关报批;若是跨省、自治区或直辖市的,向国家税务总局报批。

外国企业合并申报缴纳所得税,所涉及的营业机构适用不同税率纳税的,应分别计税。各营业机构有盈有亏,盈亏相抵后仍有利润的,应当按有盈利的营业机构所适用的税率纳税。发生亏损的营业机构,应当以该营业机构以后年度的盈利弥补其亏损,弥补亏损后仍有利润的,再按该营业机构适用的税率纳税;其弥补额应当按为该亏损营业机构抵亏的营业机构所适用的税率纳税。外商投资企业在中国境内设立分支机构,要求汇总申报缴纳所得税时,也比照此规定办理。