

国外公司所得税 概览

国家税务总局所得税管理司 编著
国家外国专家局出国培训及国外管理司

中国政法大学出版社

国外公司所得税概览

国家税务总局所得税管理司 编著
国家外国专家局出国培训及国外管理司

中国政法大学出版社

(京)新登字 185 号

国外公司所得税概览

国家税务总局所得税管理司
国家外国专家局出国培训及国外管理司 编著

中国政法大学出版社出版
秦皇岛市卢龙印刷厂印刷
新华书店发行

787×1092毫米 32开本 5.5印张 126千字
1994年2月第一版 1994年2月第一次印刷
ISBN7-5620-1234-2/D·1185

印数:7600册

定价:4.80元

主 编 李永贵

副 主 编 赵怀坦 王申卿 张笑宇

编 写 人 员 (按姓氏笔划为序)

毛原兴 毛晓红 叶霖儿 孙海亭

孙瑞标 张颂舟 张培森 杨元伟

项思思 饶宏伟 贾桂艳

前 言

国家税务总局在国务院引进国外智力办公室的大力支持下,于1992年11月组团赴荷兰国际财政文献局,进行了为期一个月的公司所得税业务培训。培训的主要内容包括:西方发达国家公司所得税制的基本原理;世界各国特别是西方发达国家公司所得税的现状与发展趋势;国际会计准则及所得税审计方面的有关情况。在荷兰国际财政文献局的精心组织下,一些专家学者作了较为深入、细致的讲解,并与接受培训的团员进行了研究、探讨,使大家普遍感到很有收获。为了使这次培训的成效得以更大发挥,国家税务总局所得税管理司和国家外国专家局出国培训及国外管理司根据培训教材、笔记及一些案例,经加工整理,编写了这本《国外公司所得税概览》。这本书的出版,不仅可供税收实际工作者和理论研究者学习参考,还可为我国当前正在进行的企业所得税制改革提供借鉴,对于我国企业所得税的理论研究、税制建设和征收管理工作也是有帮助的。

我国现行的企业所得税制,除经全国人民代表大会常务委员会立法的外商投资企业和外国企业所得税外,还有经国务院以条例形式颁布的三个内资企业所得税,即:国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税。这些税种都是在改革开放的进程中,适应我国经济发展需要逐步建立起来的。这些税种的建立和开征,对于调节经济,促进各类企业健康发展,组织国家财政收入等方面,都发挥了应有的作用。特别是国营企业所得税制的建立,突破了国有企业不能征收所得税、只能上交利润的禁区,不能不说是我国社会主义税收理论和实践的一大飞跃。但是,随着国民经济的飞速发展和改革开放的深入,现行企业所得税制的不规范、不科学、不统一、不严谨的问题,日益显露出来;特别是党的十四次代表大

会提出要建立社会主义市场经济体制,各类所有制企业都要在市场经济环境中求生存、求发展,现行企业所得税制的矛盾变得越来越突出,不改革、不统一,将阻碍企业的平等竞争,影响企业经营机制的转换,对整个国民经济的发展是不利的。因此,改革我国的企业所得税制度是当务之急,势在必行。

改革我国的企业所得税制,首要的必须以我们的国情为依据,在现行税制的基础上,经过深入的研究分析,对于合理的、有效的要继承;那些不科学、有弊端的要舍弃;需要补充、完善的,要予改进和充实。只有如此,才能把我国的企业所得税制建设,植根于华夏的土壤里,符合建设有中国特色社会主义的需要,更有效的为社会主义市场经济服务。同时,我国的企业所得税制改革,也不可忽视对国际经验的借鉴。随着改革的深化和对外开放的不断扩大,我国经济将在更大范围与国际接轨,特别是在“复关”实现以后,我国的企业要更多的参与国际市场竞争,这就要求遵从国际惯例,需要借鉴和吸收外国特别是西方发达国家一些成功的经验和做法。纵观世界上所得税制近二百年的发展史,都经历了由不完善到完善、由不规范到规范、由不科学到科学的演变过程。西方国家的公司(法人)所得税制度,就是随着商品经济的不断发展,逐步演化而完善的,它是适应了发达的市场经济要求的。当然,任何税制建立后完善是不可能穷尽的,都应随着政治经济的发展而不断变革,通过一次改革毕其功于一役是不可能的。进入 80 年代以来,世界各国的所得税改革接连不断。1986 年,美国按照“公平、简化和经济增长”的政策目标,进行了以降低税率和扩大税基为基本内容的所得税制改革,并在世界上引起了连锁反应,许多发达国家及一些发展中国家,都根据各自的国情相继进行了改革。就这一时期世界范围的所得税制改革的总体来看,其主要特点是简化税制、减少优惠、拓宽税基和降低税率。国际上这种税制改革的大趋势,是值得我们

认真研究和进行借鉴的。

我国现行企业所得税多税种并存的格局,是历史形成的。通过改革加以统一,是存在难度的。但是,我们对内资企业所得税制的归并统一问题,已经进行了几年的研究探索,在看法上已取得了共识,客观上普遍要求进行改革,有些难点在不断弱化,有些争论也在不断淡化,即已具备了尽快改革的基础。当然,也积累了不少经验和好的做法,并做了大量的试点和准备工作,这是改革顺利进行的重要条件。更为重要的是,党中央和国务院非常重视税制改革,这是内资企业所得税改革尽快进行和取得成功的关键。我深信,这项改革很快就变为现实。

在改革企业所得税制的工作中,研究和借鉴外国的成功经验和做法是必要的。但切忌照抄照搬,由于各国的具体情况不同,经济发展水平和经济运行机制不完全一样,各国的公司所得税制也不尽一致,各有其自己的特点。我们通过对外国公司所得税制的了解和研究,将有益的、适合我国需要的经验和做法,为我所用。总之,从我国国情出发,通过总结自身经验,借鉴国际上有益的成果,把我国的企业所得税制建设得更科学、更规范、更具有实用性和可操作性,更好地为社会主义经济的发展服务。

李永贵

1993年7月

目 录

第一章 公司(所得)税基本原理	(1)
第一节 古典税制与归集抵免税制.....	(1)
第二节 居民公司与非居民公司.....	(3)
第三节 税率.....	(4)
第四节 税基与扣除.....	(7)
第五节 经营所得与资本利得	(12)
第六节 存货估价	(15)
第七节 折旧	(17)
第八节 亏损抵补	(19)
第九节 税收优惠	(21)
第二章 公司税的发展与改革情况	(23)
第一节 亚太地区公司税改革情况	(23)
第二节 拉丁美洲公司税改革情况	(27)
第三节 东欧地区公司税改革情况	(29)
第四节 西欧地区公司税改革情况(略)	(31)
第三章 法国、英国、德国、荷兰、美国、日本公司税制介绍	(33)
第一节 法国公司税	(33)
第二节 英国公司税	(46)
第三节 德国公司税	(64)
第四节 荷兰公司税	(74)
第五节 美国公司税	(82)
第六节 日本公司税	(93)
第四章 国际会计准则与公司所得税审计	(102)
第一节 国际会计准则概述.....	(102)

第二节	税务审计概述·····	(105)
第三节	国际会计准则与公司所得税审计·····	(108)
第五章	国外公司税制对我国企业所得税制改革的启示与借鉴·····	(113)
第六章	案例介绍·····	(119)
案例(一)	税收抵免·····	(119)
案例(二)	税务调整——资产的估价·····	(127)
案例(三)	税收计算·····	(131)
案例(四)	税务审计·····	(142)
附录	·····	(146)
(一)	亚太地区公司税制变化情况表·····	(146)
(二)	亚太地区税收优惠三种模式表·····	(149)
(三)	经济合作与发展组织的公司税制表·····	(151)
(四)	1992 年 18 个拉丁美洲国家公司税比较表 ·····	(158)

第一章 公司所得税基本原理

第一节 古典税制与归集抵免税制

一、古典税制

古典税制亦称传统税制。它是指将公司和股东分别看作是两类独立的纳税人,对他们的所得分别课征所得税,而不给予任何抵免,即对公司本身的所得征收公司所得税(以下简称公司税),还要对股东取得的税后分配的股息征收个人所得税。实行该税制的依据是认为公司是独立于个人之外的客观存在的法人实体,公司税和个人所得税两者的纳税人不同(法人与自然人),课征对象也不同(生产经营利润与个人综合收入),公司和股东就其各自所得征税是合理的,不存在重复征税的问题。目前实行古典税制的国家有美国、瑞士、荷兰、卢森堡等国。但是,随着世界经济的发展,国际税收理论界批评古典税制的意见越来越多。他们认为:在公司环节征税也好,在股东环节征税也好,其税源同来自一个“利润”。因此在两个环节都要征税,实际造成了对同一所得两次课税、属于重复课税,即经济意义上的双重征税。

一般来说,这种经济意义上的双重征税与法律意义上的双重征税一样,都是不够合理的,会抑制股东的投资积极性,影响公司的筹资,进而影响经济发展,因此,许多国家都逐渐采取一些措施,以图消除或减弱双重征税。概括起来说,一是在公司层次,通过股息比照利息全部或部分在税前扣除,或实行分税率制,即对作为股息分配的那部分利润采取低税率,未分配的持留利润采取较高税率。二是在股东层次,通过对股东分得的股息收入免税,或实行将

已支付的公司税,可以全部或部分抵免股东应缴的个人所得税,这后一种办法通常称为归集抵免税制。

二、归集抵免税制

归集抵免税制也称为估算抵免税制(CREDIT IMPUTATION TAX)。它是指从国内公司收取股息的股东,可以用该项收到股息所交的原始公司税(预提税)额,全部或部分抵免其应缴纳的个人所得税。

按照归集抵免税制的做法,股东可以申报所收到的股息净额为应纳税所得额,同时报出已征的预提税和被赋予的归集抵免额。然后,预提税额和归集抵免额从应征的所得税额中扣除。

抵免数额根据抵免比例计算。具体抵免比例各国不尽一致,一般来说,实行归集抵免制的国家要根据财政收入状况来确定抵免比例,该比例还可以概括年度预算计划随时加以调整。

就实行归集抵免税制的国家来看,规定原始公司所得税可以全额抵免的,有原联邦德国和意大利;规定可以部分抵免的有比利时、丹麦、法国、爱尔兰、西班牙和英国等。

一般而言,归集税收抵免待遇只赋予居民身份的股东。少数国家,如法国、爱尔兰和英国,曾在税收条约中扩大范围,对缔约国中的某一类股息也赋予此种抵免待遇。

从世界范围看,归集抵免税制被认为是可以避免经济意义上的双重征税的一种最好的办法,但在实践中,实行此税制的国家也并未完全排除了双重征税。而且在理论上有关是否存在双重征税认识也不一致,至今仍在争论,这就是所谓“法人实在”说与“法人虚拟”说。前者认为公司法人是客观存在的实体,是与个人不同的纳税人;后者认为法人公司的存在是以股东个人的存在而存在,而非能独立存在,公司法人是虚设的。但从发展趋势来看,后一种观点已被越来越多的国家所接受,因此,归集抵免税制也将为更多的

国家所采纳。

第二节 居民公司与非居民公司

一、判定居民公司和非居民公司的目的

经济生活的国际化,带来了税收的国际化,这就必须带来税收管辖权问题,即征税的权力,这是国家主权的一个重要方面。目前,世界上绝大多数国家,均将公司税的纳税人区别为居民公司和非居民公司,并参居民和非居民分别采用了不同的税收政策。一般来说,判定公司是否属于居民,具有如下作用:判定为居民公司即确定了税收管辖权;享有税法规定的优惠;享有税收协定规定的避免双重征税权利;防止税收歧视等。根据属地主义原则,跨国的纳税人,不论是那一个国家的居民,收入来源国有权对其发生在该国疆界范围内的所得征税。而根据属人主义原则,跨国的所得不论其来源于境内或境外,只要是本国居民取得的,作为居民的所在国有权对其征税。目前世界上绝大多数国家都实行着两种税收管辖权,即既实行来源地税收管理管辖权,同时又实行居民税收管辖权,因此,居民公司应就来源于全球的所得纳税,非居民公司则仅就来源于国内的所得纳税。可见,将公司判定为居民和非居民,主要的目的是在于划分和行使税收管辖权,体现主权国的权益。因此,居民和非居民是公司税原理中的重要概念之一。

二、居民公司与非居民公司的判定

世界各国对居民公司认定标准,都根据自己国家的实际情况而不太一样,但通常有两条:一是注册地原则,即以公司的登记注册地作为标准,凡依本国法律在境内登记成立的公司为居民公司,而一般不问其管理中心设在何地,如美国、日本、泰国、芬兰等国。二是实际管理地原则。多数国家在判定居民公司时,又将实际管理

地原则划分为一些具体标准；

1. 总机构或主要机构所在地，如法国等。
2. 经营的主要或重要场所，如意大利。
3. 中心管理控制机构所在地（董事会所在地），如英国将控制和经营管理所在地的境内的公司认定为居民公司。
4. 股东会议所在地。

尽管有些具体标准不同，但从各国实践来看，多数国家都同时采用两条原则，只要符合其中之一即被判定为居民公司，也有一些国家同时兼行两条原则，如挪威、比利时等。

由于世界各国对居民公司的认定标准不同，就会出现同一公司被两个国家都认定为居民公司，即出现双重居民身份，两国都有征税权，这便产生法律意义上的双重征税问题，解决的办法，是两国通过签订税收协定或条约来划分税收管辖权，一般说来，税收协定中通常以实际管理机构为标准。第二次世界大战以来，国家与国家之间缔结税收协定的活动十分活跃，而且日益扩大，这足以说明各国对合理分配国际税收权益的重视。

第三节 税 率

税率是指对征税对象的征收比例、体现征税的深度。公司税税率的采用，世界各国不尽相同。但其本上可以作如下分类：

一、统一税率或比例税率。统一税率又称统一比例税率，即不论所得额大小都按照一个统一的固定的比例计征税额。与统一税率不尽相同的，有的国家还实行差别比例税率，即规定对不同征税对象实行高低不同的几个比例税率。

二、分级税率。它是指分级的统一税率。即适用税率随着应纳税总额的增加而提高。而统一税率则与应纳税总额大小无关。

三、累进税率。即依照应纳税所得额的增加按级距采用越来越高的税率。最高税率为边际税率,即为应税所得或项目处于级距或档次顶端所适用的税率。

四、累退税率。这种税率的特点,是随着应税所得额的增加,超过一定级距后适用比前一级距更低的税率。

从目前世界各国采用的税率看,大多数为比例税率,也有采用比例税率与累进税率结合使用的,个别国家还有要用累退税率的。一个国家采用何种税率,一般都从本国经济状况和政府目标出发而确定。但各种税率具备各自的优点,关键在于如何选择。

与累进税率相比,比例税率的优点是计算简便、透明度高,征纳双方易于掌握;累进税率优于比例税率的是,随着应纳税所得额的增加或减少,税额自动增加或减少,西方国家因此称之为“良好自动稳定器”。

从世界范围看,各国公司税的税率,不论采用比例税率或累进税率,过去都比较高,且也复杂,而复杂又较高的税率总的来看是不利于经济发展的。自 80 年代中期以来,美国按照“公平、简化、促进经济增长”的政策目标,率先进行了以降低并简化税率和扩大税基并举的所得税制改革并取得了明显的效果。美国的这一改革在世界各国产生了强烈的冲击波,不仅经济发达国家,如英国、法国、德国、日本、加拿大、新西兰、澳大利亚等,就是一些发展中国家,如新加坡、泰国、印度、印尼、马来西亚、韩国等,也都随之简并,降低了公司税税率。所以总的看,目前国际上公司税的税率结构较过去都大为简化,税率比以前也有较大幅度的降低,现将美国、英国等几个国家的公司税税率情况介绍如下:

(1)美国。实行累进税率和比例税率相结合。经过 1986 年里根政府的税制改革,目前采用如下税率:

年所得额在 5 万美元以下,税率为 15%;

年所得额在 5 万美元至 7.5 万美元的部分,税率为 25%:

年所得额在 7.5 万美元以上部分,税率为 34%。另外,对年所得额在 10 万至 33.5 万美元之间的部分,再征收 5% 的附加税,使实际比率逐渐接近 34%,对超过 33.5 万美元的,全额适用 34% 的公司税率。

(2) 英国。实行 33% 的比例税率。但对年利润不超过 25 万英镑的小公司按 25% 的税率征收公司税;对 25 万英镑以上的 125 万英镑以下的部分实行 35% 的税率;125 万英镑以上的全额实行 33% 的比例税率。

(3) 法国。实行比例税率,近年来税率有所降低。1991 年公司税率为 42%,1992 年降至 34%,1993 年进一步降至 33.3%。

(4) 德国。实行比例税率。1990 年前高达 50%,1991 年起税率降为 36%,但对公司留存利润则要按 50% 的税率征收累积收益税。累积收益税属公司税性质,是对不分配利润的一种惩罚措施。

(5) 日本。采用累进税率制。对实收资本超过 1 亿日元的公司,适用 37.5% 的税率;对实收资本小于 1 亿日元的,如应纳税所得额在 800 万日元以下,税率为 28%;超过 800 万日元,税率为 37.5%。另外,在会计期间结束的公司,如应纳税额超过 300 万日元,还要交纳特别公司税,特别公司税税率每两年调整一次。

(6) 荷兰。荷兰是世界上唯一采用累退税率制的国家。对年所得额在 0~25 万荷兰盾的部分,税率为 40%;对年所得额超过 25 万荷兰盾的部分,税率为 35%。荷兰公司税实行累进税率制办法,其主要原因在于国内小型公司较多,而政府需通过税收政策鼓励小公司扩大规模效益。

第四节 税基与扣除

一、税基

税基是计征公司税的基础,是公司税的课税对象。

对公司来讲,从事生产经营活动必须形成公司资金的流入和流出。流入,是指公司的生产经营活动获得的各种收入,如:出售产品取得的销售收入,出借资金取得的利息收入,参股投资获得的股息收入,其他经营性收入,出卖或许可使用特许权而取得的特许权收入,等等。流出,则是指公司为维持生产经营活动而必要的付出,如:购买原材料的支出,人工费用支出,广告宣传费用支出,借款的利息支出,等等。公司资金流入与流出之间的差额就是公司税的税基,即:公司生产经营活动的纯收益。当然这只是一个理论上的概念。若从税务会计的角度看,税基有其极为严格的计算程序。

1. 公司的流入是由以下 6 个方面的收入所构成:

①毛利润:是指公司所获得的产品销售收入或产品销售净额(产品销售收入减去销售折扣后的余额)减去产品销售成本之后的差额。这里的产品销售成本,是指销售产品的制造成本。在西方国家,产品成本核算采用的是制造成本制。即产品成本只包括生产该产品所消耗的直接原材料、直接从事生产活动的人员的工资和制造费用,并不包括公司的管理费用开支和财务费用开支。因此,产品销售收入或产品销售净额减去产品销售成本后的余额只是毛利润。

②股息收入:是指公司以参股形式投资获得的各种收益。包括:股份收益、红股利益、税后分配、决算分配、证券交易收益和股份权益。

③财产收益收入:是指对原有固定资产销售所获得的收益。

④利息收入：是指公司因出借资金而获得的收益。利息与股息是不同的，区别在于公司投资方式的不同。一般地讲，股息是公司以参股形式为投资方式，以对资金所有权的放弃为代价去获得股权，凭借股权参与被投资公司的收益分配而获得的收益；利息则是公司以资金出借为投资方式，以放弃资金的暂时使用权为代价去获得债权，凭借债权参与被投资公司的毛利润分配而获得的收益。而且，股息率是由股东大会根据公司赢利情况在分红时确定的；利息率则是由资金出借公司与资金借入公司在借贷合同中事先确定的。

⑤租金收入：是指公司出租各类有形资产（包括固定资产和流动资产）而获得的收入。

⑥特许权使用费收入：是指公司对无形资产的出租、特许使用、出卖等而获得的收入。无形资产包括：商标、专利、专有技术、商誉等。

以上 6 项加起来就构成了公司的流入项目，但各项之和还不就是公司的总流入。还有一些因素需要考虑。如公司的固定资产损失应该在财产收入收益中冲抵；出租固定资产的折旧应该在租金收入中冲抵等。

以上 6 个流入项目之和，再减去诸项冲抵之后的余额，才是公司的总流入。

2. 公司的流出由以下 7 个方面构成：

①工资支出：主要是指非直接生产人员的工资、奖金、津贴等。如公司管理人员的工资、销售部门人员的工资、奖金、津贴等。

②一般修理费支出：是指公司对固定资产的修理而形成的支出。修理是指为维持固定资产的原有功能而进行的维护活动，并不增加固定资产新的功能，不属于资本性支出的范围。由于这项支出不能资本化，不能通过折旧而得到补偿，只能作为费用在所得税前