

2009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

2009 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,2009.1

2009年全国注册税务师执业资格考试教材

ISBN 978-7-80235-309-1

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(2008)第 193987 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

发行部电话:(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:18

字 数:431000 字

版 次:2009 年 1 月第 1 版 2009 年 1 月北京第 1 次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-309-1/F·1229

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11次，报名达2806484人次，通过考试取得注册税务师执业资格的人数达到77930人（不含2008年度四川省通过人数）。

为了配合有关部门做好2009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、国家税务总局教育中心下发的《2009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《全国注册税务师执业资格考试历年试题及答案汇编（2004~2008）》、《2009年全国注册税务师执业资格考试习题集》参考书2册，共7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

2009年1月

目 录

导论	(1)
第一章 企业所得税	(5)
第一节 概述	(5)
第二节 纳税义务人与征税对象	(9)
第三节 税率	(11)
第四节 应纳税所得额的计算	(11)
第五节 资产的税务处理	(20)
第六节 应纳税额的计算	(24)
第七节 税收优惠	(30)
第八节 源泉扣缴	(37)
第九节 特别纳税调整	(37)
第十节 征收管理	(40)
第二章 个人所得税	(96)
第一节 概述	(96)
第二节 征税对象	(99)
第三节 纳税人	(107)
第四节 税率	(110)
第五节 计税依据的确定	(113)
第六节 应纳税额的计算	(114)
第七节 减免税优惠	(142)
第八节 申报和缴纳	(145)
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	(151)
第三章 土地增值税	(163)
第一节 概述	(163)
第二节 征税范围、纳税人和税率	(165)
第三节 转让房地产增值额的确定	(167)
第四节 应纳税额的计算	(171)
第五节 减免税优惠	(173)
第六节 申报和缴纳	(175)

第四章 印花税	(182)
第一节 概述	(182)
第二节 征税范围和纳税人	(183)
第三节 计税依据、税率和减免税优惠	(187)
第四节 应纳税额的计算与申报缴纳	(191)
第五章 房产税	(197)
第一节 概述	(197)
第二节 征税范围、纳税人和税率	(198)
第三节 计税依据和应纳税额的计算	(199)
第四节 减免税优惠	(201)
第五节 申报和缴纳	(204)
第六章 车船税	(205)
第一节 概述	(205)
第二节 征税范围、纳税人和税额	(207)
第三节 计税依据及应纳税额的计算	(208)
第四节 减免税优惠	(210)
第五节 申报和缴纳	(211)
第七章 契稅	(213)
第一节 概述	(213)
第二节 征税范围、纳税人和税率	(214)
第三节 计税依据及应纳税额的计算	(217)
第四节 减免税优惠	(218)
第五节 申报和缴纳	(219)
第八章 城镇土地使用税	(221)
第一节 概述	(221)
第二节 征税范围、纳税人和适用税额	(222)
第三节 计税依据及应纳税额的计算	(224)
第四节 减免税优惠	(224)
第五节 申报和缴纳	(231)
附录	
中华人民共和国企业所得税法	(233)
中华人民共和国企业所得税法实施条例	(239)
中华人民共和国个人所得税法	(254)
中华人民共和国个人所得税法实施条例	(257)
中华人民共和国土地增值税暂行条例	(261)

中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则	(262)
中华人民共和国印花税暂行条例	(266)
中华人民共和国印花税暂行条例施行细则	(267)
中华人民共和国房产税暂行条例	(270)
中华人民共和国契稅暂行条例	(270)
中华人民共和国契稅暂行条例细则	(272)
中华人民共和国城镇土地使用稅暂行条例	(274)
中华人民共和国车船稅暂行条例	(275)
中华人民共和国车船稅暂行条例实施细则	(276)

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,减去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去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薪所得中扣缴,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。

本教材将分8章分别介绍有关税种的法律、法规及其申报缴纳方法。

第一章 企业所得税

第一节 概 述

一、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。企业所得税是规范和处理国家与企业分配关系的重要形式。

现行企业所得税的相关规定,来源于企业所得税法及其实施条例。《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》),于2007年3月16日第十届全国人民代表大会第五次全体会议通过,由中华人民共和国主席令第63号公布,自2008年1月1日起施行。《中华人民共和国企业所得税法实施条例》(以下简称《企业所得税法实施条例》),于2007年11月28日国务院第197次常务会议通过,2007年12月6日由中华人民共和国国务院令 第512号公布,自2008年1月1日起施行。

在我国现行税制中,企业所得税是仅次于增值税的第二大税种。企业所得税在国外被称为“公司税”、“公司所得税”、“法人税”或“法人所得税”。对于公司组织所得课征税收,起源于英国早期商业活动时期。英国自1909年起即开始征收公司所得税,是最早实行公司税制的国家,此后其他国家也相继开征。目前,世界上有160多个国家和地区开征了企业所得税。按照现代税收理论,所得税具有普遍征收、有利于公平和富有弹性等特性,而征收企业所得税的重要理由,更是基于其公平与合理性。

二、我国企业所得税制的产生与发展

我国企业所得税的历史不长。1937年1月1日,所得税原则及所得税暂行草案开始实施,标志着中国所得税的产生(高秉坊. 中国直接税史实[M]. 京华印书馆,1943:P17~24)。新中国成立以后,1950年政务院发布《全国税政实施要则》,规定了属于所得税性质的工商业税中的所得税、存款利息所得税与薪金报酬所得税,标志着我国新的企业所得税体系的初步建立。在国民经济恢复和社会主义改造时期,所得税的征收,对积累资金、稳定物价、促进国民经济恢复和发展等方面起了积极作用。1958年实行工商税制改革时,所得税从工商业税中分离出来,定名为工商所得税。这是新中国建立后所得税成为一个独立税种的标志,为以后的所得税制建立打下了基础。

从1958年到1985年前后27年,工商所得税在我国税收发展史上占据着十分重要的地位。工商所得税的征税对象主要是集体企业,同时也对未纳入国家预算的国营企业、个体工商业户和外资企业征收。在社会主义改造完成后,对集体企业征收工商所得税,是国家从非国有经济中取得财政收入的主要手段之一。同时,在合理调节收入水平,平衡集体企业之间及集体企业与其他各种经济成分的企业之间的税收负担,加强国家对集体企业的监督管理等方面起着重要作用。

1980年9月,我国颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》,这是我国第一部企业所得税法。其税率确定为30%,另按应纳税所得税税额附征10%的地方所得税。1981年又颁布了《中华人民共和国外国企业所得税法》,实行20%~40%的5级超额累进税率,另按应纳税所得额附征10%的地方所得税。1991年将两部涉外企业所得税法合并为《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,完善了我国的涉外所得税制。涉外所得税制的建立与完善对我国对外开放政策的深入贯彻起了重要的促进作用。

1983年对国营企业征收所得税,是我国税收理论与实践的重大突破。作为企业改革的一项重大措施,1983年国务院在全国试行国营企业“利改税”,即将新中国成立后实行了30多年的国营企业向国家上缴利润的制度改为缴纳企业所得税的制度。在此前的30多年,受“非税论”的影响,国家对国营企业一直不征所得税,而采用利润上缴的办法。1984年9月,国务院发布了《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》。国营企业所得税的纳税人为实行独立经济核算的国营企业,大中型企业实行55%的比例税率,小型企业等适用10%~55%的8级超额累进税率。国营企业调节税的纳税人为大中型国营企业,以纳税人年度应纳税所得额为计税依据,税率由财税部门商工商企业主管部门核定(具体核定办法是:以核定的基期利润扣除按照55%的比例税率计算的所得税和1983年合理留利后余额占核定基期利润的比例为调节税税率)。开征国营企业所得税,是我国所得税制走向规范化的重要起点。

1985年4月,国务院发布了《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》,实行10%~55%的8级超额累进税率,原来对集体企业征收的工商税(所得税部分)同时停止执行。这对于适当调节集体企业收入水平,正确处理国家、集体、个人三方面的利益,促进企业加强经济核算,改善经营管理都起过重要作用。为适应私营企业的发展需要,1988年开征了私营企业所得税,税率为35%。

党的十四大提出了建立社会主义市场经济体制的目标,十四届三中全会作出了《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》,具体提出了财税体制改革的指导思想。建立市场经济体制,就必须建立一套符合市场经济客观要求的新税制,做到统一税法、公平税负、简化税制、合理分权。1994年前,我国的企业所得税制度,除外商投资企业和外国企业所得税外,内资企业所得税有国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税三个税种。这种三税并存的局面,存在诸多问题。

根据建立社会主义市场经济体制的要求,为贯彻“公平税负、促进竞争”的原则,1993年12月,国务院发布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,将原来的国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税合并,统一了内资企业所得税制度,从1994年1月1日起施行。这次改革的要点:(1)统一了各类企业所得税的税率,实行33%的比例税率,与外商投资企业和外国企业所得税的税率一致,便于今后内、外资企业所得税统一,这个税率与国际上绝大多数国家基本接近。(2)用税法规范企业所得税的税前扣除标准,改变应纳税所得额的确定从属于企业财务制度的状况,稳定和拓宽税基,硬化企业所得税。(3)取消国营企业调节税、能源交通重点建设基金和预算调节基金的征收。(4)企业财会制度改革后,企业的贷款利息进入成本,加速折旧为企业还贷提供相当一部分资金来源,加上其他一些因素,使企业税后还贷能力大为增强,在统一税法的同时,取消了税前还贷,建立了新的企业还贷制度。(5)税法中明确规定了确有必要继续执行的两项减免税政策,其他减免税政策一律取消。

内资企业所得税制的统一,对完善社会主义市场经济体制,促进国民经济全面健康发展具有重要意义:一是税制趋于规范,有利于内资企业之间的公平竞争;二是理顺了国家与企业的分配关系;三是增强了税收聚财功能;四是缩小了内、外资企业所得税制的差距;五是稳定了涉外税收政策,有利于进一步扩大对外开放。

但是,内、外资企业所得税制度并存也暴露出一些问题,已经不能适应新的形势要求。一是内、外资企业所得税政策差异较大,造成企业之间税负不平、苦乐不均。在税收优惠、税前扣除等政策上,存在对外资企业偏松、内资企业偏紧的问题,企业要求统一税收待遇、公平竞争的呼声越来越高。二是企业所得税优惠政策存在较大漏洞,扭曲了企业经营行为,造成国家税款的流失。比如,一些内资企业采取将资金转到境外再投资境内的“返程投资”方式,就是为了能够享受外资企业的所得税优惠。三是内、外资企业所得税制度实施10多年来,我国经济社会情况和国际经济社会等都发生了很大变化,需要针对新情况及时完善制度和修订法律条款。在此情况下,终于统一了内、外资企业所得税制度。

三、企业所得税的特点与作用

(一)企业所得税的特点

企业所得税是以企业的生产经营所得为计税基数,与其他税种相比,具有以下显著特点:

1. 征税范围广。在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织都是企业所得税的纳税人,都要依照税法的规定缴纳企业所得税。企业所得税的征税对象包括生产经营所得和其他所得。前者通常是指企业从事产品生产、交通运输、商品流通、劳务服务和其他营利事业等取得的所得;后者通常是指提供资金或财产取得的所得,包括利息、股息、红利、租金、转让资产收益和特许权使用费等所得。因此,企业所得税具有征收上的广泛性。

2. 税负公平。企业所得税对企业,不分所有制,不分地区、行业和层次,实行统一的比例税率。在普遍征收的基础上,能使各类企业税负较为公平。由于企业所得税是对企业的经营净收入亦称为经营所得征收的,所以企业一般都具有所得税的承受能力,而且企业所得税的负担水平与纳税人所得多少直接关联,即“所得多的多征,所得少的少征,无所得的不征”,因此,企业所得税是能够较好体现公平税负和税收中性的一个良性税种。

3. 税基约束力强。企业所得税的税基是应纳税所得额,即纳税人每个纳税年度的收入总额减去准予扣除项目金额之后的余额。其中,准予扣除的项目主要是指成本和费用,包括工资支出、原材料支出、固定资产折旧和无形资产摊销等。所得税的计税涉及纳税人财务会计核算的各个方面,与企业会计核算关系密切。为了保护税基,企业所得税明确了收入总额、扣除项目金额的确定以及资产的税务处理等内容,使应税所得额的计算相对独立于企业的会计核算,体现了税法的强制性与统一性。

4. 纳税人与负税人一致。企业所得税属于企业的终端税种,纳税人缴纳的所得税一般不易转嫁,而由纳税人自己负担。在会计利润总额的基础上,扣除企业所得税后的余额为企业生产经营的净利润。

(二)企业所得税的作用

企业所得税在组织财政收入、促进社会经济发展、实施宏观调控等方面具有重要的职能作用。企业所得税调节的是国家与企业之间的利润分配关系,这种分配关系是我国经济

分配制度中最重要的一个方面,是处理其他分配关系的前提和基础。企业所得税的作用主要体现在两个方面:

1. 财政收入作用。企业所得税是我国第二大主体税种,对组织国家税收收入作用非常重要。随着我国国民经济的快速发展和企业经济效益的不断提高,企业所得税作为税收收入的主体税种之一,收入也取得了较快的增长。1994年至2007年,内、外资企业所得税的收入情况见表1-1。

表1-1 1994年至2007年,内、外资企业所得税的收入情况及占税收总额的比重

年度	税收收入总额	内企所得税	内企所得税占 税收总额的比重	外企所得税	外企所得税占 税收总额的比重
1994	5070.8	639.7	12.62%	48.1	0.95%
1995	5973.7	753.1	12.61%	74.2	1.24%
1996	7050.6	811.5	11.51%	104.4	1.48%
1997	8225.5	931.7	11.33%	143.1	1.74%
1998	9093.0	856.3	9.42%	182.5	2.01%
1999	10315.0	1009.4	9.79%	217.8	2.11%
2000	12665.8	1444.6	11.41%	326.1	2.57%
2001	15165.5	2121.9	13.99%	512.6	3.38%
2002	16996.6	1972.6	11.61%	616.0	3.62%
2003	20466.1	2342.2	11.44%	705.4	3.45%
2004	25718.0	3141.7	12.22%	932.5	3.63%
2005	30865.8	4363.13	14.14%	1147.69	3.72%
2006	37636.3	5545.88	14.74%	1534.82	4.10%
2007	49449.29	7723.73	15.62%	1951.20	3.95%

注:根据各年公布的收入数据计算。

2. 宏观调控作用。企业所得税是国家实施税收优惠政策的最主要的税种,有减免税、降低税率、加计扣除、加速折旧、投资抵免、减计收入等众多的税收优惠措施,是贯彻国家产业政策和社会政策,实施宏观调控的主要政策工具。在国家组织财政收入的同时,企业所得税作为国家宏观调控的一种重要手段,也促进了我国产业结构调整和经济又好又快的发展。

四、统一内、外资企业所得税的意义

根据科学发展观和完善社会主义市场经济体制的总体要求,按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的新一轮税制改革原则,借鉴国际经验,建立各类企业统一适用的、规范的企业所得税制度,为各类企业创造公平的市场竞争环境,是中国经济制度走向成熟、规范的标志性进程之一,也是社会各界的普遍共识和呼声,具有重要的现实意义和深远的历史意义。

1. 有利于进一步完善我国社会主义市场经济体制。公平竞争是市场经济的一个重要

特征和客观要求。通过统一内、外资企业所得税法,对各类企业实行统一的所得税制度,可以在税收方面为其创造一个公平竞争的市场环境,从而促进我国社会主义市场经济体制的进一步完善。

2. 有利于促进经济增长方式转变和产业结构升级。统一内、外资企业所得税法,实行鼓励节约资源能源、保护环境以及发展高新技术等以产业优惠为主的税收优惠政策,有利于进一步发挥税收的调控作用,有利于引导我国经济增长方式向集约型转变,推动我国产业结构的优化升级。

3. 有利于促进区域经济的协调发展。统一内、外资企业所得税法,将优惠重点由以区域优惠为主转向以产业优惠为主、区域优惠为辅,对西部地区需要重点扶持的产业继续实行所得税优惠政策,有利于推动西部地区加快发展,逐步缩小东、中、西部地区差距。

4. 有利于提高我国利用外资的质量和水平。在国内资金比较充足、外贸出口稳步增长的情况下,统一内、外资企业所得税法,调整优惠政策,可以积极引导外资投资方向,在更高层次上促进国民经济结构调整和经济增长方式转变,提高我国利用外资的质量和水平。

5. 有利于推动我国税制的现代化建设。20世纪80年代以来,世界各国展开了以“降低税率、扩大税基、税收中性、严格征管”为主要特征的税制改革。进入21世纪,随着经济全球化的深入,各国纷纷推出了新的减税计划,从而形成了新一轮的世界性税制改革。在此背景下,我国对内、外资企业适用统一的企业所得税法,降低法定税率,调整税收优惠政策,不仅符合“宽税基、低税率”的国际税制改革潮流,而且使我国企业所得税制更为现代化,这对于促进我国税制的总体现代化建设具有重要作用。

第二节 纳税义务人与征税对象

一、纳税义务人

企业所得税的纳税义务人是指在中华人民共和国境内的企业和其他取得收入的组织。《企业所得税法》第一条规定,除个人独资企业、合伙企业不适用企业所得税法外,在我国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人,依照法律规定缴纳企业所得税。

企业所得税的纳税人分为居民企业和非居民企业,这是根据企业纳税义务范围的宽窄进行的分类方法,不同的企业在向中国政府缴纳所得税时,纳税义务不同。把企业分为居民企业 and 非居民企业,是为了更好地保障我国税收管辖权的有效行使。税收管辖权是一国政府在征税方面的主权,是国家主权的重要组成部分。根据国际上的通行做法,我国选择了地域管辖权和居民管辖权的双重管辖权标准,最大限度地维护我国的税收利益。

(一)居民企业

居民企业是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。这里的企业包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业,外商投资企业、外国企业以及有生产、经营所得和其他所得的其他组织。其中,有生产、经营所得和其他所得的其他组织,是指经国家有关部门批准,依法注册、登记的事业单位、社会团体等组织。由于我国的一些社会团体组织、事业单位在完成国家事业计划的过程中,开展多种经营和有偿服务活动,取得除财政部门各项拨款、财政部和国家物价部门批准的

各项规费收入以外的经营收入,具有了经营的特点,应当视同企业纳入征税范围。其中,实际管理机构,是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。

(二)非居民企业

非居民企业是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业。

上述所称机构、场所,是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所,包括:

1. 管理机构、营业机构、办事机构;
2. 工厂、农场、开采自然资源的场所;
3. 提供劳务的场所;
4. 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所;
5. 其他从事生产经营活动的机构、场所。

非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的,包括委托单位或者个人经常代其签订合同,或者储存、交付货物等,该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。

二、征税对象

企业所得税的征税对象是指企业的生产经营所得、其他所得和清算所得。

(一)居民企业的征税对象

居民企业应就来源于中国境内、境外的所得作为征税对象。所得,包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。

(二)非居民企业的征税对象

非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所,但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

上述所称实际联系,是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有的据以取得所得的股权、债权,以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产。

(三)所得来源的确定

1. 销售货物所得,按照交易活动发生地确定。
2. 提供劳务所得,按照劳务发生地确定。
3. 转让财产所得。
 - ①不动产转让所得按照不动产所在地确定。
 - ②动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定。
 - ③权益性投资资产转让所得按照被投资企业所在地确定。
4. 股息、红利等权益性投资所得,按照分配所得的企业所在地确定。
5. 利息所得、租金所得、特许权使用费所得,按照负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定,或者按照负担、支付所得的个人的住所地确定。
6. 其他所得,由国务院财政、税务主管部门确定。