

2014

• 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

2014



 中国税务出版社

2014 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. 2 / 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, 2014. 1

2014 年全国注册税务师执业资格考试教材

ISBN 978-7-5678-0010-6

I. ①税… II. ①全… III. ①税法-中国-经济师-
资格考试-教材 IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 277037 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: 王静波 庞 博

助理编辑: 王远灏

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: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (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: 北京联兴盛业印刷股份有限公司

规 格: 787×1092 毫米 1/16

印 张: 21.75

字 数: 527000 字

版 次: 2014 年 1 月第 1 版 2014 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0010-6

定 价: 51.00 元

如有印装错误 本社负责调换

前 言

注册税务师行业是经济鉴证类社会中介行业,它既服务于国家征税机关,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的需要,也是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16次,报名达5072454人次,通过考试取得注册税务师执业资格的人数达到111840人。

为了配合有关部门做好2014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,根据人力资源和社会保障部审定的、国家税务总局教育中心下发的《2014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。

全套教材分为《税法(Ⅰ)》《税法(Ⅱ)》《税务代理实务》《税收相关法律》《财务与会计》5种及与之配套的《2014年全国注册税务师执业资格考试习题集》参考书1种,共6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和社会各界学习税法、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

2014年1月

目 录

导论	(1)
第一章 企业所得税	(6)
第一节 概述	(6)
第二节 纳税义务人、征税对象与税率	(9)
第三节 应纳税所得额的计算	(11)
第四节 资产的所得税处理	(30)
第五节 资产损失税前扣除的所得税处理	(34)
第六节 企业重组的所得税处理	(43)
第七节 房地产开发经营业务的所得税处理	(47)
第八节 应纳税额的计算	(53)
第九节 税收优惠	(64)
第十节 源泉扣缴	(83)
第十一节 特别纳税调整	(92)
第十二节 征收管理	(111)
第二章 个人所得税	(172)
第一节 概述	(172)
第二节 征税对象	(175)
第三节 纳税人、税率与应纳税所得额的确定	(182)
第四节 应纳税额的计算	(189)
第五节 减免税优惠	(238)
第六节 申报和缴纳	(240)
第三章 土地增值税	(253)
第一节 概述	(253)
第二节 征税范围、纳税人和税率	(255)
第三节 转让房地产增值额的确定	(258)
第四节 应纳税额的计算	(262)
第五节 减免税优惠	(264)
第六节 申报和缴纳	(265)

第四章 印花税	(280)
第一节 概述	(280)
第二节 征税范围、纳税人和税率	(281)
第三节 计税依据和应纳税额的计算	(286)
第四节 减免税优惠	(289)
第五节 申报和缴纳	(290)
第五章 房产税	(296)
第一节 概述	(296)
第二节 征税范围、纳税人和税率	(297)
第三节 计税依据和应纳税额的计算	(298)
第四节 减免税优惠	(301)
第五节 申报和缴纳	(303)
第六章 车船税	(306)
第一节 概述	(306)
第二节 征税范围、纳税人和适用税额	(308)
第三节 应纳税额的计算与代收代缴	(310)
第四节 减免税优惠	(313)
第五节 申报和缴纳	(313)
第七章 契税	(316)
第一节 概述	(316)
第二节 征税范围、纳税人和税率	(317)
第三节 计税依据和应纳税额的计算	(321)
第四节 减免税优惠	(322)
第五节 申报和缴纳	(324)
第八章 城镇土地使用税	(326)
第一节 概述	(326)
第二节 征税范围、纳税人和适用税额	(327)
第三节 计税依据和应纳税额的计算	(329)
第四节 减免税优惠	(329)
第五节 申报和缴纳	(335)
第九章 耕地占用税	(338)
第一节 概述	(338)
第二节 纳税义务人和征税范围	(338)
第三节 应纳税额的计算	(339)
第四节 税收优惠	(340)
第五节 征收管理	(342)

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货物与劳务税,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,税种名称各异,比较规范的称谓如国家所得税、市政所得税、自然人税、法人税、公司(企业)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、薪俸税、老年养老金捐助、伊斯兰税等。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,以及无住所个人(亦称为非居民个人)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企业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:第一种是“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,而对投资所得征税相对适中。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亦属此类。

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、灾害保险费等;另一类是生计费用,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,其税基是企业的收入总额减除不征税收入、免税收入、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,要区别企业业务支出与个人支出、营业性支出与非营业性支出、收益性支出与资本性支出的界限,才能准确依法确定所得。

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力度不足的缺陷。

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收入之首。

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,我国台湾地区曾经征收过地亩税,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,总的来说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,避免行为税制过重而出现“苛捐杂税”。

我国实行以商品劳务税为主体的税制体系。目前在全部18个税种中,增值税、消费税、营业税和关税等4个商品劳务税(不包括烟叶税)的收入占全部税收收入的60%左右。所得税、财产税和行为税这三类税收的税种虽然比较多,但收入比重不高。

截至2013年,我国的所得税、财产税、行为税等三类税收由以下12个税种构成:

1. 所得税。包括企业所得税和个人所得税 2 个税种。
2. 财产税。包括房产税、契税、车船税、资源税、土地增值税和城镇土地使用税 6 个税种。
3. 行为税。包括印花税、城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税 4 个税种。

本教材除《税法(I)》的税种外,将分 9 章分别介绍有关上述税种的法律、法规及其申报缴纳方法。

第一章 企业所得税

现行企业所得税的基本规范,是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的《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)和2007年11月28日国务院第197次常务会议通过的《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》),以及国务院财政、税务部门发布的相关规定。

第一节 概 述

一、企业所得税的概念

企业所得税是对我国境内的企业和其他取得收入的组织的生产经营所得和其他所得征收的所得税。其中,企业分为居民企业 and 非居民企业。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;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外国企业。

二、企业所得税的计税原理

所得税的特点主要是:第一,通常以净所得为征税对象。第二,通常以经过计算得出的应纳税所得额为计税依据。第三,纳税人和实际负担人通常是一致的,因而可以直接调节纳税人的所得。

由此可以看出,所得税的计税依据是利润,即所得额,而非收入。因此,计算所得税时,计税依据即应纳税所得额的计算涉及纳税人的收入、成本、费用、税金、损失和其他支出等各个方面,使得所得税计税依据的计算较为复杂。在征收企业所得税的过程中,为了其发挥对经济的调控作用、对产业结构的调整作用等,将会根据调控目的和需要,采用各种税收激励政策。

三、各国对企业所得税征税的一般性做法

企业所得税在国外也叫法人所得税或公司所得税,计税依据是以利润为基础的应纳税所得额,因此对法人所得税影响较大的几个因素是纳税人、税基、税率和税收优惠。我们可以从前述几个税制要素分析各国征收所得税的一般做法。

(一)纳税义务人

各国对纳税义务人的规定大致是相同的,只对具有独立法人资格的公司等法人企业和其他组织征收公司所得税。不具有独立法人资格的个人独资和合伙企业则不以企业名义缴纳所得税,而是由自然人业主将其从合伙企业分得的利润连同来自其他方面的所得一起申报缴纳个人所得税,其法人投资者则征收企业所得税。

（二）税基

各国企业所得税都是以利润即应纳税所得额为计税依据,其中利润包括生产经营利润和资本利得。应纳税所得额确定的基本点和关键点在于如何扣除赚取利润的成本,特别是对折旧和损失的处理方式等。因此,各国企业所得税在确定税基上的差异主要表现在资产的折旧方法及损失处理的不同上。

（三）税率

各国企业所得税的税率结构分为两类:一是比例税率,如法国、澳大利亚、波兰、新西兰、新加坡等国;二是累进税率,实行累进税率的国家虽然在级距、税率档次的设计上不一致,但绝大多数国家采用超额累进税率,如瑞士联邦所得税、美国所得税。这类税率对小型企业比较公平,对大型企业发挥税收调节作用,但不足之处是计算比较麻烦。

（四）税收优惠

各国普遍注重对税收优惠政策的应用,不仅采用直接的减免税,更注意应用间接的优惠政策。主要方法有:(1)税收抵免:主要有投资抵免和国外税收抵免两种形式。(2)税收豁免:分为豁免期和豁免税收项目。(3)加速折旧。另外,各国所得税优惠的一个共同特点是淡化区域优惠,突出行业优惠和产业优惠。

四、我国企业所得税的制度演变

（一）新中国成立后至改革开放前的企业所得税制度

1949 年的首届全国税务会议通过了统一全国税收政策的基本方案,其中包括对企业所得和个人所得征税的办法。1950 年,政务院发布了《全国税政实施要则》,规定全国设置 14 种税收,其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。

工商业税(所得税部分)自 1950 年开征以后,主要征税对象是私营企业、集体企业和个体工商户的应税所得。国营企业因政府有关部门直接参与经营和管理,其财务核算制度也与一般企业差异较大,所以国营企业实行利润上缴制度,而不缴纳所得税。这种制度的设计适应了当时中国高度集中的计划经济管理体制的需要。

1958 年和 1973 年我国进行了两次重大的税制改革,其核心是简化税制,其中的工商业税(所得税部分)主要还是对集体企业征收,国营企业只征一道工商税,不征所得税。在这个阶段,各项税收收入占财政收入的比重有所提高,占 50% 左右,但国营企业上缴的利润仍是国家财政收入主要来源之一。

（二）改革开放后的企业所得税制度

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的主要来源,同时税收也成为国家宏观经济调控的重要手段。

1. 1978 年至 1982 年的企业所得税制度。

改革开放以后,为适应引进国外资金、技术和人才,开展对外经济技术合作的需要,根据党中央统一部署,税制改革工作在“七五”计划期间逐步推开。1980 年 9 月,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》并公布施行。企业所得税税率确定为 30%,另按应纳税所得额附征 10% 的地方所得税。1981 年 12 月,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》,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。

2. 1983 年至 1990 年的企业所得税制度。

作为企业改革和城市改革的一项重大措施,1983 年,国务院决定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。

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,税率由财税部门商企业主管部门核定。

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。

1988 年 6 月,国务院发布了《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》,税率为 35%。

国营企业“利改税”和集体企业、私营企业所得税制度的出台,重新确定了国家与企业的分配关系,使我国的企业所得税制建设进入健康发展的新阶段。

3. 1991 年至今的企业所得税制度。

为适应中国建立社会主义市场经济体制的新形势,进一步扩大改革开放,努力把国有企业推向市场,按照“统一税法、简化税制、公平税负、促进竞争”的原则,国家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。

1991 年 4 月,第七届全国人民代表大会将《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》与《中华人民共和国外国企业所得税法》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》,并于同年 7 月 1 日起施行。

1993 年 12 月 13 日,国务院将《中华人民共和国国营企业所得税条例(草案)》《国营企业调节税征收办法》《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》和《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》进行整合,制定了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,自 1994 年 1 月 1 日起施行。上述改革标志着中国的所得税制度改革向着法制化、科学化和规范化的方向迈出了重要的步伐。

2007 年 3 月 16 日,第十届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》,并于 2008 年 1 月 1 日开始实行。内、外资企业从此实行统一的企业所得税法。

五、企业所得税的作用

企业所得税是对所得征税,有所得者缴税,无所得者不缴税。就其计税原理而言,所得税的作用体现在以下几个方面:

(一) 促进企业改善经营管理活动,提升企业的盈利能力

由于企业所得税只对利润征税,往往采用比例税率,因此,投资能力和盈利能力较强的企业能产生较多的利润。但在适用比例税率的情况下,盈利能力越强,则税负承担能力越强,相对降低了企业的税负水平,也相对增加了企业的税后利润。并且,在征税过程中,对企业的收入、成本、费用等进行检查,对企业的经营管理活动和财务管理活动展开监督,促使企业改善经营管理活动,提高盈利能力。

(二) 调节产业结构,促进经济发展

所得税的调节作用在于公平税负、量能负担,虽然各国的法人所得税往往采用比例税

率,在一定程度上削弱了所得税的调控功能,但在税制设计中,各国往往通过各项税收优惠政策的实施,发挥其对纳税人投资、产业结构调整、环境治理等方面的调控作用。

(三)为国家建设筹集财政资金

税收的首要职能就是筹集财政收入。随着我国国民收入向企业和居民分配的倾斜,以及经济的发展和企业盈利水平的提高,企业所得税占全部税收收入的比重越来越高,成为我国税制的主体税种之一。1994年至2012年,企业所得税的收入情况见表1-1。

表 1-1 1994~2010 年企业所得税的收入情况及占税收总额的比重 单位:亿元

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	5070.80	639.70	12.62%	48.10	0.95%
1995	5973.70	753.10	12.61%	74.20	1.24%
1996	7050.60	811.50	11.51%	104.40	1.48%
1997	8225.50	931.70	11.33%	143.10	1.74%
1998	9093.00	856.30	9.42%	182.50	2.01%
1999	10315.00	1009.40	9.79%	217.80	2.11%
2000	12665.80	1444.60	11.41%	326.10	2.57%
2001	15165.50	2121.90	13.99%	512.60	3.38%
2002	16996.60	1972.60	11.61%	616.00	3.62%
2003	20466.10	2342.20	11.44%	705.40	3.45%
2004	25718.00	3141.70	12.22%	932.50	3.63%
2005	30865.80	4363.13	14.14%	1147.69	3.72%
2006	37636.30	5545.88	14.74%	1534.82	4.10%
2007	49449.29	7723.73	15.62%	1951.20	3.95%
2008	54219.62	企业所得税:11173.05		占税收总额比重:20.61%	
2009	63104.00	企业所得税:12157.00		占税收总额比重:19.26%	
2010	77390.00	企业所得税:14637.01		占税收总额比重:18.91% (总额不含关税、耕地占用税)	
2011	95729.00	企业所得税:19716.05		占税收总额比重:20.68%	
2012	100600.88	企业所得税:19653.56		占税收总额比重:19.50%	

注:根据各年公布的收入数据计算。

第二节 纳税义务人、征税对象与税率

一、纳税义务人

企业所得税的纳税义务人一般是指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,这是基于不同企业承担的纳税义务不同所进行的分类。把企业分为居民企业和非居民企业,是为了更好地保障我国税收管辖权的有效行使和避免双重课税。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,最大限度地维护了我国的税收利益。

(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,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,该营业代理人被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取得的生产经营所得、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,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) 所得来源地的确定

依据《企业所得税法》及其实施条例的规定,所得来源地的确定有如下方法:

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。

三、税率

企业所得税税率是体现国家与企业分配关系的核心要素。税率设计的原则是兼顾国家、企业、职工个人三者利益,既要保证国家财政收入的稳定增长,又要使企业在发展生产、经营方面有一定的财力保证;既要考虑到企业的实际情况和负担能力,又要维护税率的统一性。

我国企业所得税实行比例税率。比例税率简便易行,透明度高,不会因征税而改变企业间收入分配比例,有利于促进效率的提高。现行规定是:

1. 基本税率为 25%。适用于居民企业和在中国境内设有机构、场所且所得与机构、场所有关联的非居民企业(认定为境内常设机构)。
2. 低税率为 20%。适用于在中国境内未设立机构、场所,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非居民企业。但对这类企业实际征税时适用 10% 的税率(在第十节“税收优惠”中有介绍)。

现行企业所得税基本税率设定为 25%,从世界各国比较而言还是偏低的。据有关资料介绍,全世界上近 160 个实行企业所得税的国家(地区)平均税率为 28.6%,我国周边 18 个国家(地区)的平均税率为 26.7%。从历史上看,我国原企业所得税的名义税负为 33%,但根据多年的实际征收情况,其实际税负在 25% 左右。现行税率的确定,既考虑了我国财政承受能力,又考虑了企业负担水平。从税收负担的基本原理而言,设立 25% 的企业所得税税率,国家对企业的经营成果分配 1/4,企业自己占 3/4。但由于计算企业经营成果的方法与企业所得税应纳税所得额的计算方法不完全一致,有可能存在经营成果的实际分配比例与基本原理的分配比例的差异。

第三节 应纳税所得额的计算

应纳税所得额是企业所得税的计税依据,按照《企业所得税法》的规定,应纳税所得额为企业每一个纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除以及允许弥补的以前年度亏损后的余额。基本公式为:

应纳税所得额 = 收入总额 - 不征税收入 - 免税收入 - 各项扣除 - 以前年度亏损

企业应纳税所得额的计算,除特殊规定外,以权责发生制为原则,即属于当期的收入和