



税收讲座

· 第九讲 · 中外合资经营企业所得税

隋宗

根据党的十一届三中全会关于对外实行开放的政策,为适应开办中外合资经营企业的新情况,1980年9月,第五届全国人民代表大会第三次会议通过公布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》(以下简称中外合资企业所得税法),同年12月,经国务院批准,财政部又公布了这个税法的施行细则。这是我国制定的第一部直接涉外的企业所得税法,也是我国在发展对外经济合作中,坚持平等互利原则,维护国家权益,保障投资者合法权益的一个重要法规。它是按照维护国家权益,税负从轻,优惠从宽,手续从简的原则制定的。

一、纳税义务人和课税对象

中外合资企业所得税法是一项特殊法规,只适用于中外合资经营企业。纳税义务人是中外合资企业和中外合资企业的外国合营者。所谓中外合资企业,是指按照中外合资经营企业法的规定,由合资双方或几方以入股的方式投资,经过批准、登记,共同建立的具有法人地位的公司或企业。这些公司或企业并订有公司章程,规定它的组织宗旨、性质和经营范围,设立董事会,共同经营、共同管理、共负盈亏、共担风险。合营企业属于中国法人。至于中外合作生产经营,仅由双方或几方签订协议或合同,规定合作者的权利和义务,虽然也要经过批准、登记,但不共同组成一个具有法人地位的公司或企业,它不属于中外合资企业所得税的纳税义务人。

中外合资企业所得税是以所得额为课征对象计算征收的,依照税法规定,主要包括以下三个方面:

(一) 在中国境内从事生产、经营所得和其它所得;

(二) 在中国境外的分支机构从事生产、经营所得和其它所得;

(三) 外国合营者从合营企业分得利润的汇出额,即投资所得。

中外合营企业所得税法,根据我国的具体情况,参照国际税收通行作法,明确规定,中外合营企业在中国境内和境外的分支机构从事生产、经营所得和其它所得,由总机构汇总缴纳所得税,并对外国合营者分得的利润,按汇出额征收预提所得税。同时,为了避免对合营企业的境外所得发生重复征税的问题,采取了自动抵免的方式。在税法第16条规定,中外合营企业及其分支机构,在国外缴纳的所得税,可以在总机构应纳税所得额内抵免。这些规定,既维护了我国的主权和经济利益,也充分照顾了国际间税收管辖权的合理划分。

二、税率和应纳税所得额的计算

在我国,中外合营企业一般是由中国和外国两个或两个以上国家、地区的投资者开办的。对这些企业的征税,不仅涉及合营者之间的利润分配,而且关系到国家间的权益划分。为了有利于吸引投资和兼顾国家、企业和投资者几个方面的利益,中外合营企业所得税法采用比例税率,税率定为30%,另按应纳税所得额征收10%的地方所得税,两项合计为应纳税所得额的33%,同其它国家比较是适中偏低的。如公司所得税的税率,英国为52%,法国为50%,美国的联邦公司所得税为46%(不包括州、市的地方所得税)。

税率的高低,是决定所得税实际负担水平的重要因素,而在税率相同的情况下,应纳税所得额计算的宽严,也是决定所得税实际负担水平的主要因素之一。中外合营企业所得税法在确定了适当的税率之后,还规定了“合营企业每一纳税年度的收入总额,减除成本、费用以及损失后的余额,为应纳税的所得额。”同时在税法施行细则中还规定了计算公式,把计算程序和应遵守的损益计算原则列出来,并明确应纳税所得额要按照通常程序进行计算;承认合理的成本、费用开支,就纯所得额按适用税率征税。这样,不仅使征纳双方有所依循,也便于公证会计师进行税务审计。

在确定了总的计算原则和程序之后,施行细则还对成本、费用列支的范围,资本支出与费用支出的划分以及资产折旧、摊销等直接涉及企业盈亏计算和投资回收等问题,本着从宽从简的原则,相应地作出

了规定:

(一) 合理地规定了一些不得列支或不得作为一次性支出的项目。大体可分为五种情况:(1)属于资本支出的。如固定资产的购置、建造支出和购进无形资产的支出,应通过逐年折旧或逐年摊销列入成本费用,不能作为一次性费用列支。(2)属于利润分配的。如资本的利息,相当于投资的股息红利,不能从税前利润中扣除。(3)属于违反法律规章的罚款。如各税的罚款、滞纳金和违法经营的罚款等,都不应列经营性支出。(4)属于得到补偿的损失。如灾害损失所得到的保险赔款部分。(5)属于超过限度的支出。如超过规定比例的交际费和不属于公益性的捐赠支出等。

(二) 明确规定了资本支出与费用支出的划分标准。资本支出与费用支出的划分,对应纳税所得额的计算和企业财务核算关系很大。结合我国的实践经验,参照一些国家的作法,在施行细则的条文规定中,贯彻了以下划分的原则:

(1) 增加资产的支出为资本支出。明确规定:“机器设备、建筑设施等固定资产的购买、建造支出”和“购进各项无形资产的支出”不得列为费用。

(2) 购置物使用期限在一年以上的为资本支出。施行细则规定“合营企业的固定资产,是指使用年限在一年以上的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具和其它生产设备等”没有再按金额划分标准,但对某些不属于生产、经营使用的主要设备,使用期限又较短的物品,单位价值在500元以下的,可以按实际使用数列为费用。这只是一项特定范围的从宽规定,但不能作为按金额划分资本支出与费用支出的标准。

(3) 为取得资产而付出的费用为资本支出。如施行细则规定“购进的固定资产,以进价加运费、安装费和使用前所发生的有关费用作为原价”,据以计算折旧。

(4) 增加原有资产价值和效能的支出为资本支出。施行细则规定“固定资产在使用过程中,因技术改造而增加价值的,所发生的支出,不得列为费用。”

(5) 能为以后多年增加获利能力或减少开支的支出为资本支出。如企业在筹办期间所发生的费用和取得专有技术、专利权、商标权、版权、场地使用权和其它特许权等无形资产的支出,都应按施行细则的有关规定,作为资本支出,分期摊销。

(三) 确定了适当的资产折旧与摊销制度。对资本支出如何系统地、均衡地摊入成本费用,直接关系到投资者的资本回收和技术更新以及应纳税所得额的

计算。施行细则考虑了现代生产技术发展很快的新情况,着重从四个方面作出了规定:

(1) 资产折旧的范围,以实际运用为划定的原则。施行细则规定,合营企业应按期计算折旧的固定资产是“在用的固定资产”。也就是以实际“运用”为原则,以具备在运用中价值逐渐降低为条件,来划定资产折旧的范围。

(2) 分三类规定了资产折旧的最短年限。除了房屋、建筑物最短年限为二十年以外,其余为五年或十年。有特殊情况,需要加速折旧的,报经批准后,还可以缩短折旧年限。对各项无形资产的摊销,除了开办费不少于五年以外,其余凡是有规定使用年限的可以从其规定;没有规定使用年限的,可分十年摊销。

(3) 以原价为准,扣除残值计算折旧。对于固定资产的折旧和无形资产的摊销,施行细则都采取了以原价为准的计价原则,并明确规定,固定资产的折旧须先估计扣除残值,扣除残值以原价的10%为原则。

(4) 用直线法平均计算折旧。施行细则规定,固定资产的折旧,一般应当采用直线法平均计算,由于特殊情况,需要改变折旧方法的,须报经批准。

此外,施行细则对中外合营企业的商品、原材料、在产品、半成品、产成品和副产品等的盘存计价和计算方法,也都作出了明确的规定。并且在税法上规定,合营企业发生的年度亏损,可以用下一年度的所得利润弥补,最长可以结转五年。以上四点,都充分保障了应纳税所得额的合理计算,体现了我国鼓励外商投资,实行税负从低的政策原则。

三、减免税和征收方法

世界上大多数国家,特别是发展中国家,为了吸引投资,一般都根据各自国家发展经济的政策,有选择地、有重点地作出一些减税、免税规定,对需要鼓励发展的行业或企业,在税收上给予优惠待遇。我国中外合营企业所得税法借鉴了这一通常作法,在低税率的基础上,还从宽作出了一些减税、免税规定:

(一) 新办的中外合营企业,合营期在10年以上的,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。1983年,根据进一步放宽政策的精神,又延长了减免税的期限,对经批准开办的中外合营企业,规定头两年免征所得税,后三年减半征收所得税。

(二) 农业、林业等利润较低的中外合营企业和在经济不发达的边远地区开办的中外合营企业,除了在获利的头五年减免所得税以外,还可以在以后的10



晋冀鲁豫边区 财政工作的片断回忆

戎子和

二、供给标准

抗日战争和解放战争时期，军队、党、政、群众团体，脱离生产人员（以下简称军政人员）（注一）的生活供给标准，是从土地革命战争时期红军和苏维埃政府的供给制度发展而来的。它是我党重大政策之一，也是后来抗日革命根据地财政工作重要内容之一。在解放区，每年都是先制定军政人员和机关供给标准，然后才编制财政计划或预算的。因此，可以说，供给标准是编制财政计划或预算的重要前提之一。

根据我所找到的资料和回忆，晋冀鲁豫边区抗日战争和解放战争时期军政人员生活供给标准的概略情况如下。

首先是制定供给标准的几个基本原则：一是根据敌我斗争形势的发展变化，如新的根据地的开辟，游击根据地的扩大，或根据地的一时缩小等因素考虑；二是根据地区贫富情况和负担人口（注二）的多少；三是根据当时农业生产的丰歉和当地人民主要是农民的生活水平的高低；四是党、政、群众团体人员的生活标准低于军队，后方人员低于前方人员（注三）；五是军政人员的供给标准要接近人民的生活水平，不能差别过大，可以说，每项标准都是本着生

活的最低需要和严格节约的原则制定的，这样就会达到既不脱离群众，又能支持持久的革命战争。

其次是具体生活供给标准。那时供给项目很多，不能一一列举，仅择其中几个主要项目，并以抗日战争时期的一九四一年和解放战争时期的一九四七年两年的标准为例说明：

1. 口粮。党政一般人员，每人每日小米一斤四两，交通员、警卫员每人每日一斤六两（注四），军队每人每日一斤半。这是一般标准，个别的遇有特殊情况也酌情变动，有增有减。如遇灾荒年或征粮工作做得不好的时候，就要减少供给。例如一九四二年、一九四三年这两年，因遭遇特大灾荒，军政人员每人每日就各减少了四两小米。节约的粮食支援灾民，粮食不够吃的单位，自己设法以糠菜代之。

2. 菜金。军队在抗日战争时期，每人每日供应标准是三钱油、三钱盐、三钱肉、一斤菜，解放战争时期增为五钱油、五钱肉，盐仍旧。党政人员，每人每日三钱油、三钱盐、三钱肉、半斤菜（注五），此外，平原地区还另定有一斤柴的标准。如遇灾荒年吃菜达不到标准，就

年内继续减征所得税15%至30%。

（三）外国合营者分得的利润，在我国境内使用不汇出的，不征收预提所得税。如果在我国境内再投资，期限不少于5年的，还可以退回再投资部分已纳所得税款的40%。

中外合营企业所得税法，对纳税申报、登记、检查和帐册凭证管理等，都作了相应规定，并规定了两

种不同的征收方法：

一是按期征收。税法规定，中外合营企业所得税，按年计征，分季预缴，年度终了后三个月内，汇算清缴，多退少补。

二是代扣代缴。即外国合营者从合营企业分得的利润汇出时，由承办汇款的单位按汇出额扣缴税款。