

# 在严明税收法制的前提下便利纳税手续

## ——外国企业所得税法施行细则浅析之八

王 选 汇

税法一般可分为实体部分和程序部分。前者主要包括纳税人的范围、征税对象及其计算、税率、减免优惠以及罚则等，构成税法的主体内容。后者则是为保障税法实体部分的贯彻执行，征纳双方应遵守的事项和程序，包括税务登记、纳税申报、税务检查、帐册凭证管理、申请复议等。由于各种税收的纳税人、征税对象、税率、减免等主体项目各不相同，一般都是分税种立法，但对征纳手续和程序方面的项目，各税之间多有雷同之处，有些国家是采取统一立法。但是实体与程序不是截然分开的，有的程序项目也包含有实体方面的内容。我国向来是实体部分与程序部分同时立法，没有制定各税统一的稽征法。因此，外国企业所得税的申报、登记、检查等征纳制度方面的问题，基本上是套用了中外合资经营企业所得税法施行细则的有关条款规定，并考虑到外国企业所得税是采

用累进税率征税，它与国外总机构的财务关系又比较密切等情况，因此，在严明税收法制的前提下，为便于纳税手续，相应地补充明确了以下项目：

一、允许企业选用会计年度计算纳税。细则规定，外国企业所得税的纳税年度为历年制，但按规定的纳税年度计算纳税有困难的，可以申请采用本企业满十二个月的会计年度计算纳税。准许企业选用会计年度为纳税年度，是世界各国的普遍作法，如日本、西德、菲律宾、马来西亚、新加坡、瑞典等国，大都规定纳税年度为历年制，但又同时允许企业选用自身的会计年度为纳税年度。在我国五十年代的工商所得税法上，也有允许工商业户选用旧历年为纳税年度的规定。在企业的会计年度与税法规定的纳税年度不一致时，允许申请用本企业会计年度计算纳税，以利于企业同其国外机构的会计年度相一致。同时，可以使

第三，按增值额征税，还可起到促使企业革新技术、提高劳动生产率的作用。大家知道增值额大体是由工资、部分费用、利润等几个因素组成的，在增值额相同的情况下，按照同一税率征税，企业所缴纳的税金是相同的。这样，企业要取得较大的经济效果，就得更新生产技术，加强生产管理，提高劳动生产率，使每百元增值额中的工资、费用的比重小一些，利润的比重较大一些。假定甲企业的增值额30元中，工资为18元，费用为6元，纳税3元后利润只有3元。如果它通过技术革新、提高劳动生产率等，使工资由18元降为15元，费用由6元降为5元，利润就由原来的3元增为7元。因此，在物料消耗相同，增值额相同的情况下，增值额的课征制度，对于劳动生产率高、生产经营管理水平高的先进企业也是有利的。

#### 四、增值额的计算是不是必须要与成本挂钩

我们认为，这个问题的探讨具有现实意义。用

与成本挂钩的“实耗扣除法”计算增值额虽有一定好处，但从试行的情况看，也有其缺点：（1）在产品成本核算水平参差不齐的情况下，要准确无误地确定实际耗用数比较困难，会影响应征税额的准确性；（2）由于产品成本核算所采取的方法不同，在一些企业里存在着把增值因素计入非增值成本项目中去的问题，要“还原”相当麻烦；（3）计算复杂。从国际上实行增值额的税的经验看，实行增值额并不是非与成本挂钩不可。目前国外实行增值额的许多国家，普遍采用的是一种间接计算方法，即：以企业按当期商品销售额税率计算的税金减去当期购进商品的已纳税金，作为增值额的应纳税金（叫做“购进扣税法”）。其特点是不与成本挂钩，而达到按增值额征税的目的。

财政部制定的《增值税暂行办法》中，提出了采取“购进扣除法”这个计算方法。对采用这个方法目前表示疑虑的主要是：（1）进料不等于耗料，会不

所得税汇总申报同企业的会计决算在时间上一致起来，避免企业在一年内要办理两次决算和两次请注册会计师查帐签证的事宜。

二、营业期不满一年的，可以按实际营业期间的所得额适用税率。按我国过去对国内企业的规定，营业期不满一年的，要将实际营业期间的所得额换算为全年度的所得额，先求出适用税率，然后再按实际所得额计算纳税。细则改变了这种规定，对营业期不满一年的，即以实际营业期间的所得额为当年度的所得额，直接按适用税率计算纳税。这样做，主要是在征税计算上从宽一些，同时也便利了征纳手续。

三、所得为外国货币的，可以一次折合为人民币纳税。就是对外国企业的所得为外国货币的，分季预缴所得税时，凡已经按照填开纳税凭证当日的外汇牌价折合人民币缴纳的税款，在年度终了汇算清缴时，可不再重新折合计算。只就全年应退应补税款的外币所得部分，按年度终了的最后一日的外汇牌价，折合人民币计算。经当地税务机关批准，采用本企业会计年度计算纳税的外国企业，其所得为外国货币的，也可以参照上述规定办理。

例如：某外国企业全年所得额为900万美元，四个季度已经预缴税款的外币所得额为800万美元。在各季度预缴时，假设按外汇牌价折合人民币的比例均为1:1.6，则这800万美元共折合人民币1,280万元，合计预缴所得税为人民币627.5万元。在年度终了时，可只就未预缴税款部分的外币所得额100万美元，按年终最后一日外汇牌价（假设为1:1.5）折合人民币150

万元计算补缴税款。其计算程序是：

全年折合成人民币的所得额：

$$1,280\text{万元} + 150\text{万元} = 1,430\text{万元}$$

全年应纳的所得税额：

$$1,430\text{万元} \times 49.125\% \left( \begin{array}{l} \text{所得税加地方} \\ \text{所得税的负担率} \end{array} \right) \\ = 702.5\text{万元}$$

汇算清缴应补税额：

$$702.5\text{万元} - 627.5\text{万元} = 75\text{万元}$$

这样做，可以避免反复计算汇兑差的问题。特别是税法已将年度汇算清缴期限延长到第二年的五月，要把年度所得，按第二年的五月填开纳税凭证当日的外汇牌价折合成人民币纳税，也不尽合理。这次在细则上规定，一个年度的外币所得额，不论是分季预缴还是年度终了汇算清缴，除了第四季度预缴以外，基本上都是按年度内的外汇牌价折合人民币纳税。这样，已经折算过的外币所得额，就不再重新折合计算，尽量使取得外币所得的日期同折合计算的外汇牌价日期相接近，把可能发生的汇兑差缩小到最低限度。

此外，细则第四十五条对税法所说的“偷税、抗税”作出了解释。这样做，有利于进行纳税宣传和对某些偷税、抗税案件提起诉讼，作到有法可依，执法必严，违法必究；有利于把纳税手续制度上的从宽、从简，同依法征税、纳税的严肃性结合起来，保护合法利益，追究违法责任。通过严明税收法制，把对外税收的征收管理工作不断推向前进。

会因此助长企业大量储备材料，从而影响税收收入？

(2) 有的企业的材料，是成批购进零星耗用，或者是在一定季节将生产周期的用料一次购进。在这种情况下，会不会影响税款入库的均衡性和利润核算的正确性？

第一，我们认为，不会因此而导致大量储料而减少税收。因为：(1) 大量储料势必多占资金，在实行经济责任制，经营好坏直接与企业经济利益挂钩的情况下，多占用资金就要多承担利息支出，会直接减少企业盈利；(2) 购入的材料，购入企业要承担税金，只是在企业发生产品销售之后，才能扣抵此项税金，并且每次扣抵的数额只限于销售产品的可扣抵数额，这样，大量储备材料，无异于提前将税金入库，然后随着各期的销售收入分期扣抵，这对企业来说是不合算的。

第二，在购进材料不均衡的情况下，影响税收收

入的均衡和销售利润的正确核算，这个问题是存在的。不过，这并不能构成采用“购进扣除法”的障碍。例如，有的地区对这类企业采取了定率扣除、年终结算的办法，即先按上年购进材料等占产品销售额的比例确定扣除率，在经营期内，以这个扣除率按各期产品的实际销售额求出增值额，据以征税，于年终再按实际购进材料额等进行结算，多扣了的补税，少扣了的退税。这样，既解决了上述问题，简化经常性的征收，又能够落实税收政策，做到不少征也不多征。

增值税的计算方法，虽然是个业务技术问题，却关系着增值税能否在我国顺利推行的问题，很有必要结合我国实际情况认真研究改进。

