

采用合理的替代方法计算应纳税的所得额

——外国企业所得税法施行细则浅析之六

王 选 汇

要准确地计算应纳税所得额,不仅需要企业对事业经营和财务收支具有完备的帐册记载,而且要有准确的成本、费用凭证,能够为征纳双方所认可,并据以正确地进行财务分析和计算盈亏。这在某些情况比较特殊的条件下,往往是难于作到的,需要有某种合理的替代方法来解决应纳税所得额的计算问题。外国企业所得税法施行细则根据我国过去对小型工商业户采用查定征税的实践经验,并参照一些国家的作法,对一些不便于按照通常的计算程序和方法计算应纳税所得额的,分别采用核定利润率或规定利润比例的方法,计算其应纳税所得额。

一、有条件的采用核定利润率的方法。即企业帐册与记录不够完整,不能提供准确的成本、费用凭证,不能正确计算应纳税所得额的,可以由当地税务机关按其销货净额或业务收入总额,参照同行业或类似行业的利润水平,核定其利润率,计算应纳税所得额。这样做的目的是要使核定的利润率,力求符合企业的经营实际。在实际工作中,需要注意行业之间的可比性;在行业相同或相类似的情况下,由于营业范围、业务规模、营业地点和经营期间等方面的不同,可能引起的盈利差别,力求把工作做深、做细。在核定利润率之后,还应当注意定期调整或在企业生产、经营情况有变化时加以调整,以达到负担合理、手续简化的要求。对企业来说,尽管税务机关采用核定利润计算应纳税所得额,仍然必须按照税法规定,建立帐册、凭证,按期进行纳税申报。

二、从实际工作需要出发,采用核定利润率的方法。这主要是对外国企业承包勘探、开发海洋石油资源的工程作业,按其承包收入总额核定利润率,计算应纳税所得额。这项规定与前项规定不同。前项规定是基于凭证不准确,计算有困难才能采用的办法。而这一项却是硬性规定,对承包海洋石油工程作业,一律用核定利润率计算应纳税所得额。这主要是考虑到,在海上承包

打井等工程作业所用的设备,大多是承包商从世界其它地区集中来的,其新旧程度和使用期间的长短各不相同,很难用通常的方法计算折旧;而且作业所开支的费用,又大部分是在外国支付的,要准确地计算应纳税所得额,有很多复杂问题不好解决。印度尼西亚为了避免这些复杂的计算问题,采取按承包收入的14%至16%的比例计算应纳税所得额。我国在细则上规定,按承包收入总额核定利润率,既是借鉴国际上的通常作法,也是从当前我们的实际情况出发确定的。但在细则上没有明确核定利润率为多少,而是留待以后通过调查研究,并根据当时的实际情况作出具体规定。现在已经统一明确,暂以承包工程作业收入的10%为应纳税所得额,具体地体现了负担从低,手续从简的政策精神。

三、统一规定利润比例。对外国的航空、海运企业从事国际运输业务,细则规定按其在中国境内装载客货收入总额的5%为应纳税所得额。过去,我们对外国海运企业,在没有签订互免税收协定之前,是按在中国装载客货收入的3.03%征税的。其中包括工商统一税、所得税和地方附加,是比较低的。据了解,伊朗、新加坡、马来西亚等国,对外国的航空、海运企业都是按装载客货收入额的5%征收所得税;印度、巴基斯坦和缅甸都是按装载客货收入额的16.6%为应纳税所得额;香港地区是按客货收入的10%为应纳税所得额,我们定得低一点的原因,是考虑到我国除了征收所得税之外,还要按客货收入征收2.5%的工商统一税。

细则公布后,原有对外国籍轮船运输收入的征税规定,已经作了相应改变,主要有三点:

1. 外国籍轮船在中国港口运载客货收入的纳税申报、减税免税以及应缴纳的工商统一税、工商统一税的地方附加、拖欠工商统一税税款的滞纳金、违章的处理等,仍然按照财政部1974年6月21日《关于对外国籍轮船运输收入的征税规定》执行。

2. 外国籍轮船在中国港口运载客货收入应缴纳的所得税,改按外国企业所得税法的规定执行,并按照外国企业所得税法施行细则第二十五条的规定,以其在中国港口运载客货收入总额的5%为应纳税所得额。

根据计算,外国籍轮船在中国港口每次运载客货运输收入在500万元(人民币)以下的,其所得税和地方所得税负担率,按客货收入额计算,所得税为1%,地方所得税为0.5%,再加上工商统一税2.5%和工商统一税的地方附加0.025%,综合负担率为4.025%。为简化征纳手续,可以按照该综合负担率计算征收上述税款。

3. 根据《中华人民共和国外国企业所得税法》第十四条的规定,外国籍轮船应当缴纳的所得税、地方所得税税款,逾期不缴的,税务机关限期缴纳外,应从滞纳之日起,按日加收滞纳金千分之五的滞纳金。

为什么综合负担率为4.025%呢?这是按照细则的有关规定,经过综合计算得出来的:

1. 据了解,外轮在我国港口每次运载客货的最大运载收入为100多万元,一般不会超过500万元。因此,以每次运载客货收入总额不超过500万元来计算确定负担率,是可以普遍适用的。

2. 一家外轮每年在我港口运载客货几次很难预计,有的可能就是一次的。根据细则第三十四条规定的精神,可以采取按每次运载客货收入计算应纳税所得额,直接按适用税率征税。

3. 每次运载客货收入在500万元以下的,按核定利润率5%计算,其应纳税所得额都不超过25万元,适用税率都为20%。由于利润率固定和适用税率固定,所以运载客货收入在500万元以下的,其所得税负担率均为1%,地方所得税的负担率均为0.5%。这样,再加上工商统一税2.5%和工商统一税附加0.025%,其综合负担率就为4.025%。计算公式如下:

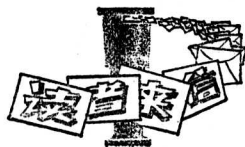
公式之一:

$$\left[\text{运载客货收入额} \times \frac{5}{100} \times \left(\frac{20}{100} + \frac{10}{100} \right) \right] \div$$

$$\text{运载客货收入额} + \left(\frac{2.5}{100} + \frac{0.025}{100} \right) = \text{综合负担率}$$

公式之二:

$$\frac{5}{100} \times \frac{30}{100} + \frac{2.525}{100} = \text{综合负担率}$$



基层税务干部的呼声

编辑同志:

税收是国家财政收入的主要来源,但是,目前很多基层税务干部反映,一些地方公社党政部门经常抽调他们到生产队蹲点,或搞其它事务,公社召开各种会议,甚至是查苗补种,田间管理的会议也要让他们参加,影响了税收工作的正常进行。

我们认为,近几年来,农村社队企业和工副业有了较大的发展,税源大量增加,现有的税收干部,全部去抓税收,还恐怕搞不过来,如果再让他们干别的事情,就会出现无人收税的现象。因此,我想利用贵刊一角,呼吁各级党政部门要从各个方面大力支持税务干部的工作,切实保证税务干部有更多的时间去搞税收工作,以便积聚更多的资金,支援祖国的四化建设。

江苏沛县财政局 甄宗伟



漫画作者 陈辉