

具体解释纳税人的范围 从宽照顾中小企业的税收负担

——外国企业所得税法施行细则浅析之一

王 选 汇

外国企业所得税法的适用范围,在税法的第一条已有明确的原则规定。主要包括三个方面:一是外国公司、企业和其它经济组织在中国境内设立机构,独立经营;二是外国公司、企业和其它经济组织同中国企业合作生产、合作经营;三是没有设立机构而有来源于中国的股息、利息、租金、特许权使用费等项所得。前两个方面不是截然分开的,在实际经济活动中,会有某些交错的情况。因此,要准确地理解和掌握纳税人的范围,还必须对税法上所说的“设立机构”的含义和范围加以具体解释;对合作生产、合作经营如何确定纳税人的问题作进一步明确。

按照国际税收惯例,对外国企业的生产经营所得征收所得税,一般都要遵循两条原则:一是设有常设机构的,才进行征税;二是只对归属于常设机构的利润进行征税。因此,细则首先对“设立机构”作出了解释。明确所谓“设立机构”,是指外国公司、企业和其它经济组织在中国境内设有从事生产、经营的机构、场所或营业代理人。主要包括三个方面:一是管理机构、分支机构、代表机构、工厂、开采自然资源的场所;二是建筑、安装、装配、勘探等工程的场所;三是代理外国公司企业进行购销等业务的营业代理人。

对外国企业同中国企业合作生产、合作经营,细则明确,除另有规定的外,要分别成为纳税人。这是因为合作生产、合作经营同中外合资经营企业的法人地位和财务处理都不同。合资经营企业是按照中外合资经营企业法的规定,由合资双方或几方以认股的方式投资,共同建立具有法人地位的公司企业,订有公司章程,设立董事会,共同经营,共同管理,共负盈亏,共担风险。而合作生产、合作经营,则是由双方通过签订协议或合

同,具体规定双方的权利和义务。一般是由外商提供资金、设备、工业产权、专有技术,中方提供土地、劳力、管理人员或特定的销售市场、服务对象、原料资源等,分享收入,各计盈亏,分别承担风险。这种合作生产、合作经营,类似外国的合伙企业,一般都不作为一个纳税实体,而是按合伙人分开征税。如英国、挪威、丹麦、尼日利亚、沙特阿拉伯、新加坡等国都对合伙企业采取分劈征税的方式。在我国,开采自然资源等大的合作项目,一般都由外国投资者单独设立分公司与我合作开采生产;中小型合作项目,一般也不共同组成一个具有法人地位的公司企业。因此,除了有特殊原因,如有些小型合作项目也采取统一核算,共负盈亏,不便于分别计算纳税,需要另作规定以外,明确合作双方应当分别纳税,单独成为纳税人。这样做,合于实际,也符合国际上的通常作法。

明确合作双方分别纳税,并不意味着中方企业也要按照外国企业所得税法纳税。参加合作项目的中方企业,不属于外国企业所得税的纳税人,其所取得的合作生产、合作经营所得,除了未实行征收所得税的国营企业应当上缴利润以外,都需按照国内企业所适用的税收法规缴纳所得税。

细则对生产规模小、利润低、可以由省、自治区、直辖市减免地方所得税的企业,明确为“年所得额在一百万元以下的企业”,从宽规定了可以减免地方所得税企业的范围,体现了适当照顾中、小企业税收负担的政策精神。

目前中、小合作项目的年所得额大多不超过一百万元。根据对广东省14户合作经营项目的调查,年所得额都没有超过一百万元。其中超过五十万元的有两户,五

3. 定额征收制。是税务部门与企业(或个体经营者)共同协商,以企业上年的营业额作为基数核定应纳税额。一般一年申报一次,所定的税额两年不变。如果在所定的两年内,有特殊变化,维持原定额纳税有困难

的,企业必须提出申请,说明理由,税务部门查实后可以酌情减免税。这种办法普遍运用于帐册不健全的小型



中央财政金融学院

中央财政金融学院是财政部和中国人民银行总行合办,由财政部领导的目前全国唯一的一所专门培养财政、金融专业人才的高等财经院校。它的基本任务是:为财政、银行、保险公司和企业财务部门培养从事实际工作、教学和科学研究又红又专的专门人才。它与中央财政金融干部学校是两块牌子,一套人马。校园占地228亩,建筑面积47,000多平方米。院址设在北京西直门外学院南路。

中央财政金融学院的前身,是建国初期创办的中央税务学校、中央财政学院。1952年,全国院校调整,由北京大学、清华大学、燕京大学和辅仁大学的经济系与中央财政学院合并,成立了中央财经学院,以后又相继成立了中央财政干校、中国人民银行总行干校、中央财政金融干校。在此基础上,几经调整、合并,于1960年创建了中央财政金融学院。

中央财政金融学院,继承革命干部学校的优良传统,集中了不少从事财金教学的师资,在校学生最多曾达到2,000余人,还开设过外国留学生班。自建校以来,为全国财政、银行、保险公司和企业财务部门培养了不

少专门人才。在“四人帮”横行时,学院被迫停办,校舍由北京卷烟厂占用,1978年,经国务院批准在原校址复校(烟厂决定搬迁)。该院计划发展规模为4,000人,其中:研究生300人,本科生3,000人,干训700人,另有函授生3,000人。学院面向全国招生,现在设有财政、金融、会计三个系,下设财政、基建财务与信用、金融、国际保险和会计五个专业。本科生学制为四年。现有在校本科生583人;教职工513人,其中教授5人,副教授25人,讲师122人。

中央财政金融学院设有研究所,有教授、副教授、讲师、翻译等研究人员20余人。他们已进行了大量的财政、金融和会计学方面的科学研究和英、日、俄三个语种的外文图书资料翻译工作。仅去年,全院教师、科研人员已编写出教材、专著、通俗读物等82项,论文105篇,译文、资料等133项,已经出版的《中国财政简史》就是他们初步取得的科研成果之一。另外,还编辑出版有《中央财政金融学院学报》。学院图书馆有中外文藏书30余万册,财政部拟将这个图书馆建设成全国财经图书资料中心之一。

中央财政金融学院自复校以来,为适应四化建设的需要,加速培养财经管理人才,在搞好本科生教学的基础上,还大力开展了干训工作,举办了地区财税局长和银行分行行长训练班,并决定自1982年暑假起,开展函授教育,面向华北地区招生,函授专科学制为三年。招生的专业逐步增加,1982年先举办财政、会计两个专业,招生1,200人。

中央财政金融学院于1981年被国务院批准为全国首批学士学位授予单位之一,今后该院各专业的毕业生,可获得学士学位。(任教)

十万元以下的有十二户。如果省、自治区、直辖市对某些中、小型合作生产、合作经营项目减征地方所得税七成,那么,企业年所得在一百万元的,税收负担率将由37.5%降为30.5%,年所得额在五十万元左右的,税收负担率将由32.5%降低到25%左右。这样做,便于省、自治区、直辖市根据国家政策和发展本地区经济的需要,适当采取减征或免征地方所得税的措施,以鼓励投资,更多地发展一些中、小型合作项目。

按年所得额规定可以减免税的企业范围,比较简明易行,也是世界一些国家的通常作法。如加拿大规定,对所得额在二十万加元以下的小公司,可以按小企业税

率纳税;即联邦的公司所得税税率可以降为15%,然后再加上各省的小公司所得税税率(各省的小公司所得税税率在5%到20%之间)征收,其实际负率为担20%到27%。同加拿大相比,尽管都是按年所得额规定范围,但是我国规定对年所得额在一百万元以下的企业,可以由省、自治区、直辖市减免地方所得税,只是明确可以考虑给予减免地方所得税的企业范围,并不是年所得额在一百万元以下的全部减免。因此,在实际工作中,仍然可以在规定的范围内,按照利润水平的高低,加以适当掌握。这样规定,有利于正确贯彻税法所规定的政策精神。