

《中华人民共和国 企业所得税法》讲解

主 编 孙瑞标 缪慧频 刘丽坚



人 民 教 育 出 版 社

《中华人民共和国 企业所得税法》讲解

王树义 王树平 王树强 主编

中国税务出版社

《中华人民共和国 企业所得税法》讲解

主 编 孙瑞标 缪慧频 刘丽坚

税

策划编辑:李春生

装帧设计:肖 辉

图书在版编目(CIP)数据

《中华人民共和国企业所得税法》讲解/主编孙瑞标 缪慧频 刘丽坚.

-北京:人民出版社,2007.4

ISBN 978-7-01-006138-2

I. 中… II. 孙… III. 企业所得税法-法律解释-中国 IV. D922.222.5

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 041149 号

《中华人民共和国企业所得税法》讲解

ZHONGHUARENMINGONGHEGUO QIYE SUODESHUIFA JIANGJIE

主 编 孙瑞标 缪慧频 刘丽坚

人民出版社 出版发行

(100706 北京朝阳门内大街 166 号)

河北零五印刷厂印刷 新华书店经销

2007 年 4 月第 1 版 2007 年 4 月北京第 1 次印刷

开本:787 毫米×1092 毫米 1/16 印张:13.25

字数:258 千字 印数:00,001—10,000 册

ISBN 978-7-01-006138-2 定价:35.00 元

邮购地址 100706 北京朝阳门内大街 166 号

人民东方图书销售中心 电话 (010)65250042 65289539

主 编

孙瑞标 (国家税务总局所得税管理司司长)

缪慧频 (国家税务总局所得税管理司副司长)

刘丽坚 (国家税务总局所得税管理司副司长)

副主编

陈建华 (国家税务总局所得税管理司助理巡视员)

孙午珊 (国家税务总局所得税管理司助理巡视员)

杨 峰 (国家税务总局所得税管理司综合处处长)

刘宝柱 (国家税务总局所得税管理司制度处处长)

刘 磊 (国家税务总局所得税管理司一处处长)

编委会成员

孙瑞标 缪慧频 刘丽坚 陈建华 孙午珊 杨 峰 刘宝柱

刘 磊 张树枫 游有旺 戴诗友 夏 霖 王海勇

前 言

十届全国人大五次会议顺利通过了《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》),标志着进行多年的企业所得税改革工作终于突破坚冰,赢得成功!这是中国新一轮税制改革和“十一五”财税立法的“扛鼎之作”,是中国经济生活和法治化进程中的一件盛事!

盛世修法。目前中国的发展正面临着一个有利的国内外环境:政治形势稳定、市场经济体制改革顺利推进、国民经济继续稳步快速发展、国家综合实力明显上升,统一企业所得税制度恰逢其时。按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革基本原则,借鉴国际经验,制定统一、规范的企业所得税法,是落实科学发展观和构建社会主义和谐社会的内在要求,也是促进各类企业公平竞争、优化外资利用结构、堵塞税收漏洞、提高经济效率的必然要求。

统一企业所得税制度,是适应我国社会主义市场经济发展新阶段的一项制度创新,统一后的《企业所得税法》无论是基本框架还是主要内容都鲜明地体现出了制度创新的特色。从框架结构来看,《企业所得税法》共分为8章,60条,而统一前的《企业所得税暂行条例》和《外商投资企业和外国企业所得税法》都没有区分具体的章节,内资所得税条例只有20条,外资税法只有30条,相比之下,《企业所得税法》层次更清晰,逻辑更严密,表述更完整。从主要内容来看,《企业所得税法》的主要特色可以概括为:“四个统一、两个过渡”,即统一税法并适用于所有内、外资企业,统一并适当降低企业所得税税率,统一和规范税前扣除项目和标准,统一税收优惠政策,建立“产业优惠为主、区域优惠为辅”的新税收优惠体系;对部分特定区域实行过渡性优惠政策,对原享受税收优惠的老企业实行过渡措施。

《企业所得税法》无论在税收政策层面上,还是在税收管理规定上,变化都比较大。为了便于广大纳税人、税务干部和社会各界深入学习、认真领会、正确理解和贯彻《企业所得税法》,我们组织编写了这本《〈中华人民共和国企业所得税法〉讲解》(以下简称《讲解》),对《企业所得税法》的立法精神和主要内容给予了准确、详尽、系统的讲解。本书的结构并没有完全按照《企业所得税法》的章节进行,而是按照企业所得税的内在逻辑顺序展开。为了有助于大家增进对新企业所得税法的理解,我们在《讲解》中把新企业所得税法中的“应纳税所得额”一章分解为“收入”、“税前扣除”、“资产的税务处理”和“应纳税所得额和应纳税额”四部分,把新企业所得税法中的“应纳税所得额”一章和“应

应纳税额”一章合并为一部分；另外，我们还在绪言中对企业所得税法改革背景和相关理论作了说明，并把与新的企业所得税法密切相关的一些文件和资料列出作为附录。本书是广大税务干部、企业财务人员、会计师事务所、税务师事务所和律师事务所等从业者以及大专院校相关专业学生必备的工具书，也可以作为税收理论研究者的参考书。

本书由《企业所得税法》起草小组权威专家亲自编写，由国家税务总局所得税管理司孙瑞标司长担任主编。所得税管理司司长孙瑞标、副司长缪慧频、刘丽坚、助理巡视员陈建华、孙午珊共同研究确定了本书的框架结构，所得税管理司杨峰（总则）、刘宝柱（征收管理）、刘磊（绪言、源泉扣缴）、游有旺（资产的税务处理）、张树枫（税收优惠）、夏霖（特别纳税调整）、戴诗友（税前扣除、附则）、王海勇（收入、应纳税所得额和应纳税额）负责撰写初稿，孙瑞标、缪慧频、刘丽坚最终审定。

由于新发布的《企业所得税法》从结构到内容都是全新的，而且配套的《企业所得税法实施条例》尚未发布，加之时间仓促，书中难免存在不足之处，敬请广大读者批评指正。

编 者

二〇〇七年三月

目 录

绪 言	(1)
第一节 中国企业所得税制的沿革	(1)
第二节 中国企业所得税立法的必要性	(4)
第三节 企业所得税立法若干基本问题	(7)
第四节 统一内外资企业所得税的重大意义	(10)
第一章 总 则	(12)
第一节 纳税人	(12)
第二节 居民企业和非居民企业	(13)
第三节 征税对象	(15)
第四节 税率	(17)
第二章 收 入	(20)
第一节 收入总额	(20)
第二节 不征税收入	(25)
第三节 收入总额确认的一般原则	(27)
第四节 收入总额确认的特殊原则	(31)
第三章 税前扣除	(34)
第一节 税前扣除的基本原则	(34)
第二节 不得扣除项目	(39)
第四章 资产的税务处理	(43)
第一节 资产税务处理的基本原则	(43)
第二节 固定资产的税务处理	(45)
第三节 无形资产的税务处理	(49)
第四节 投资资产的税务处理	(51)
第五节 存货的税务处理	(52)
第六节 长期待摊费用的税务处理	(54)
第七节 企业改组中资产的税务处理	(55)
第五章 应纳税所得额和应纳税额	(60)

第一节	确定应纳税所得额的基本原则	(60)
第二节	应纳税所得额的计算	(62)
第三节	应纳税额的计算	(67)
第四节	企业清算所得	(72)
第六章	税收优惠	(75)
第一节	企业所得税优惠的原则	(75)
第二节	税收优惠方式	(77)
第三节	企业所得税优惠政策的主要内容	(82)
第四节	税收优惠管理	(89)
第七章	源泉扣缴	(92)
第一节	源泉扣缴所得税概述	(92)
第二节	源泉扣缴所得税办法	(94)
第三节	源泉扣缴所得税管理	(95)
第八章	特别纳税调整	(99)
第一节	避税与反避税的产生及反避税的必要性	(99)
第二节	特别纳税调整的主要内容	(104)
第三节	特别纳税调整的管理	(116)
第九章	征收管理	(121)
第一节	企业所得税的纳税地点	(121)
第二节	企业所得税申报和税款缴纳	(124)
第十章	附则	(128)
第一节	企业所得税税收优惠政策的过渡措施	(128)
第二节	企业所得税法与税收协定的关系	(132)
第三节	企业所得税法的实施	(133)
附录一	中华人民共和国企业所得税法	(134)
附录二	企业所得税法合并前后具体条款对照表	(141)
附录三	中华人民共和国税收征收管理法	(167)
附录四	中华人民共和国税收征收管理法实施细则	(179)
附录五	企业会计准则——基本准则	(194)
附录六	企业会计准则第 18 号——所得税	(199)
附录七	《企业会计准则第 18 号——所得税》应用指南	(203)

绪 言

第一节 中国企业所得税制的沿革

我国开征企业所得税的历史不长,因为中国长期处于半封建半殖民地社会,社会经济主要以农业为主,工商经济发展缓慢,缺乏实行所得税制度的社会经济条件,直到清朝末年之后才有实行所得税的倡议,但屡议屡辍。1935年,南京国民政府又提出所得税原则及所得税暂行草案,于1937年正式实施,其中包括对营利事业所得征收的所得税。税收理论界一般认为1937年1月1日是中国所得税诞生日^①。产生至今,我国所得税仅有几十年的历史。

新中国成立以后,1950年,政务院发布《全国税政实施要则》,规定了属于所得税性质的工商业税中的所得税、存款利息所得税与薪金报酬所得税,标志着我国新的企业所得税体系的初步建立。在国民经济恢复和社会主义改造时期,所得税的征收对积累资金、稳定物价、促进国民经济恢复和发展等方面起到了积极作用。尤其是税收的调节功能得到充分的运用。通过对资本主义工商业征收所得税,贯彻了党和国家的“利用、限制、改造”政策;同时,对集体经济除了必要的税收调节,还通过减免措施加以扶持;对个体经济征收所得税主要起到了调节收入,引导其走合作化道路的作用。但是,这时所得税还不是一个独立的税种,直到1958年工商税制改革时,所得税才从工商业税中分离出来,定名为工商所得税,这是建国后所得税成为一个独立税种的标志,为以后的所得税制建立打下了基础。

工商所得税在我国税收发展史上占据着十分重要的地位。从1958年到1985年前后27年,不同历史时期起着不同的作用,其征收对象主要是集体企业,也包括未纳入国家预算的国营企业、个体工商业户和外资企业。在社会主义改造完成后,对集体企业征收工商所得税,是国家从非国有经济中取得财政收入的主要手段之一。同时也可以合理调节收入水平、平衡集体企业之间及集体企业与其他各种经济成分的企业之间的税收负担,在加强国家对集体企业的监督管理等方面起着重要作用。

1980年9月,我国颁布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》,这是我

^① 参阅高秉坊著:《中国直接税史实》,京华印书馆1943年版,第17~24页。

国第一部企业所得税法;1981年又颁布了《中华人民共和国外国企业所得税法》。从而建立了具有我国特点的涉外所得税制度。1991年将两部涉外企业所得税法合并为《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,完善了我国的涉外所得税制。涉外所得税制的建立与完善,对我国对外开放政策的深入贯彻起了重要的促进作用,它是我国涉外经济法规中最重要的组成部分之一,它所提供的税收优惠对吸引外商直接投资,促进对外经济合作与交往的发展发挥了重要作用;同时,通过征税维护了国家主权与经济利益,实现了对等原则,也加强了对涉外企业的监督与管理。所以说,涉外所得税制在我国税收制度和对外开放政策中都占有重要地位。

1983年对国营企业征收所得税,是我国税收理论与实践的重大突破。在此前的30多年,受“非税论”的影响,国家对国营企业一直不征所得税,而采用利润上交的办法。经过两步利改税,开征国营企业所得税,是我国所得税制走向规范化的重要起点。随后,我国于1985年开征了集体企业所得税,它由原工商所得税演变而来,是国家参与集体企业利润分配的主要手段,对于适当调节集体企业收入水平,正确处理国家、集体、个人三方面的利益,促进企业加强经济核算,改善经营管理都起过重要作用。适应私营企业的发展,我国又于1988年开征了私营企业所得税。两步利改税完成不久,有的学者就有预见性地提出,我国应建立流转税与所得税并重(或双主体)的复税制模式^①,这种主张得到了财税界大多数人的赞同,至今仍然是主流学派的观点,这在理论上确立了所得税是我国主体税种之一的地位。

党的十四大提出了建立社会主义市场经济体制的目标,十四届三中全会又做出了《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》,具体提出了财税体制改革的指导思想。建立市场经济体制,就必须建立一套符合市场经济客观要求的新税制,做到统一税法、公平税负、简化税制、合理分权,为此,1994年我国对所得税制进行了较大的改革。

1994年前,我国的企业所得税制度,除外商投资企业和外国企业所得税外,适用于内资企业的有国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税三个税种。这种多税并存的局面,存在诸多问题:一是按经济性质分别设置所得税,税率悬殊大,税前扣除的项目和标准不统一,税负不公平。例如,国营大中型企业的税率为55%;国营小型企业和集体企业实行八级超额累进税率,最低10%,最高55%;私营企业所得税率为35%;外商投资企业和外国企业所得税率为33%。加上税前扣除的项目和扣除标准不一样,造成各类纳税人的税收负担不平衡,不利于纳税人之间的公平竞争。二是税前还贷与过多的税前扣除侵蚀了所得税的税基,造成名义税率高,实际税负低。三是减税、

^① 见邓子基:《税收杠杆、税收模式与税制改革》,载《税务研究》1986年第2期;或见《财政理论研究》下册,山东人民出版社1992年版,第668~669页。

免税的优惠过多过乱,并向集体企业与外资企业倾斜,造成利益分配不均。四是国营企业所得税的征管严重脱节,致使国营企业所得税似税非税,扭曲变形。由于第二步利改税的政策取向是维持国营企业原上缴利润的水准,按不挤不让的原则,对国营大中型企业所得税率定为 55%,部分企业还按一户一率再核定上缴调节税,国营小型企业实行八级超额累进税率,部分企业还要交承包费。税收征管分离,税款由税务部门征收,计划、财务、成本管理、减免税及税前还贷的批准权都归财政部门,致使国营企业所得税形同虚设,它对经济的调控功能也日趋削弱。五是国营大中型企业的所得税、调节税加上税后上交利润和征收“两金”,税收负担偏重,企业缺乏自我改造、自我发展的能力。

根据建立社会主义市场经济体制的要求,贯彻“公平税负、促进竞争”的原则,逐步解决不同所有制企业的税负不平问题,理顺国家与企业之间的分配关系,促进企业转换机制,1993 年 12 月,国务院发布了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,将原来的国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税统一为内资企业所得税,从 1994 年 1 月 1 日起执行。这次税制改革的要点有:(1)统一了各类企业所得税的税率,实行 33%的比例税率,与外商投资企业和外国企业所得税的税率一致,便于今后内外资企业所得税统一,这个税率与国际上绝大多数国家税率基本接近。(2)用税法规范企业所得税的税前扣除标准,改变应纳税所得额的确定从属于企业财务制度的状况,稳定和拓宽税基,硬化企业所得税。(3)取消国营企业调节税、能源交通重点建设基金和预算调节基金。(4)在统一税法的同时,取消了税前还贷,建立了新的企业还贷制度。企业的贷款利息进入成本,加速折旧为企业还贷提供相当一部分资金来源,加上其他一些因素,使企业税后还贷能力大为增强。(5)税法中明确规定除确有必要继续执行的两项减免税政策,其他减免税政策一律取消。

1994 年新所得税制的建立,尤其是内资企业所得税的统一,对完善社会主义市场经济体制,促进国民经济全面健康发展等方面都具有重要意义:一是税制趋于规范,有利于内资企业之间的公平竞争;二是理顺了国家与企业的分配关系;三是增强了税收聚财功能;四是缩小了内外资企业所得税制的差距;五是稳定了涉外税收政策,有利于进一步扩大对外开放。

企业所得税制度的实施,在组织财政收入、促进经济增长、进行宏观调控等方面,产生了积极效果。企业所得税作为我国的主体税种之一,随着我国国民经济的快速发展和企业经济效益的不断提高,企业所得税收入也取得了较快的增长。据统计,2006 年全国内资、外资企业所得税收入达到了 7080.7 亿元,占当年全部税收收入的 18.81%,已成为仅次于增值税的第二大税种。在为国家财政组织收入的同时,企业所得税作为国家宏观调控的一种重要手段,也促进了我国产业结构调整和经济平稳较快增长。尤其是自 20 世纪 80 年代改革开放以来,为吸引外资、发展经济,对外资企业采取了有别于内资企业的税收政策,这项政策的实施对改革开放、吸引外资、促进经济发展发挥了

重要作用。截至 2006 年底,全国累计批准外资企业 59.4 万户,实际使用外资 6919 亿美元。2006 年外资企业缴纳各类税款 7950 亿元,占全国税收总量的 21.12%。

但是,现行内资、外资企业所得税制度在执行中也暴露出一些问题,已经不能适应新的形势要求:一是现行内资、外资企业所得税税收政策差异较大,造成企业之间税负不平、苦乐不均。现行税法在税收优惠、税前扣除等政策上,存在对外资企业偏松、对内资企业偏紧的问题,企业要求统一税收待遇、公平竞争的呼声较高。二是现行企业所得税优惠政策存在较大漏洞,扭曲了企业经营行为,造成国家税款的流失。比如,一些内资企业采取将资金转到境外再投资境内的“返程投资”方式,就是为了能够享受外资企业的所得税优惠。三是现行内资、外资税法实施 10 多年来,我国经济社会情况和国际经济融合等都发生了很大变化,需要针对新情况及时完善制度和修订法律条款。

第二节 中国企业所得税立法的必要性

改革开放以来,为适应对外开放和经济体制改革的需要,正确贯彻国家的经济政策,我国企业所得税曾经实行按企业性质分别立法的制度。1991 年将适用于外商投资企业 and 外国企业的两个所得税法合并为《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》;1993 年将适用于国有、集体和私营企业等内资企业的所得税条例合并为《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,内资企业所得税制度实现了统一。鉴于我国对外开放和经济体制改革的渐进性,过去这样处理是必要的、可行的,对于维护国家权益,吸引外资,促进企业制度改革和经济发展,都起到了积极的作用。但是,随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善,我国企业改革的推进和社会经济的发展,特别是我国加入世界贸易组织后,内资、外资企业继续分别适用不同的所得税法,两套所得税制并存的模式,已不适应发展变化了的社会经济情况,无法适应建立和发展社会主义市场经济的要求,矛盾日趋突出,统一内资、外资企业所得税势在必行。

一、建立统一、规范、透明的企业所得税新体系,是我国完善市场经济体制新的形势要求

经过二十多年的改革开放,我国的政治经济形势发生了巨大变化,国有经济、民营经济和外资经济三足鼎立、共同发展,特别是随着国有企业改制改组和投融资体制改革的深入,企业资本融合速度加快,不同性质企业之间相互参股、控股情况十分普遍,企业经济呈多元化和混合化发展,致使现行按企业性质分别设置的企业所得税制度已不适应我国目前迅猛发展的企业经济新形势。因此,按照党的十六届三中全会关于建设统一开放竞争有序的现代市场体系的要求,建立统一公正的市场运行规则,维护中国大市场的统一,合理有效地配置资源,为各类企业共同发展提供一个统一、规范、透明的税收

政策平台是我国进一步完善市场经济体制新的要求。

二、按照 WTO 公平竞争原则,需要为各类企业创造公平竞争的税收政策环境,促进国民经济更快发展

根据全国企业所得税税源调查资料测算,2005 年全国内资企业的平均税负为 24% 左右,比外资企业的平均税负 14% 左右约高出 10 个百分点。税负上的巨大差距使得内资企业和外资企业在市场竞争中不能处于公平竞争的地位,削弱了内资企业的竞争力。我国加入 WTO 后,对外资企业的若干市场准入限制措施将相继取消,因此,若继续保留对外资企业的优惠政策,将进一步扩大内资企业与外资企业之间的差距,加剧其资源占用的不平衡。在世界经济一体化不断加速的情况下,做大做强民族经济,鼓励内资企业“走出去”,开拓海外市场是国家提高民族经济竞争力和保障国家经济安全的重要战略。因此,我国应按照 WTO 公平竞争原则,适当削减区域性企业优惠,积极为各类企业创造公平竞争的税收政策环境,以促进国民经济的更快发展。

三、建立规范的企业所得税制度是提高利用外资水平,堵塞税收漏洞,促进国民经济健康有序发展的需要

我国的开放搞活、招商引资的政策,对 20 多年来国民经济稳定持续增长和各项社会经济事业健康发展发挥了巨大作用,其中,我国的涉外税收优惠体系是招商引资政策非常重要的组成部分。但是,客观上讲,我国在招商引资方面也存在一些较严重的问题:

一是引资水分较大,假外资比例高。通过外流资本转回投资的方式,大量内资摇身一变成为外资企业以享受相关外资优惠。据有关资料表明,我国实际使用的外资中来自香港的部分最高,其次是由维尔京群岛进入我国的 FDI。

二是引资质量不高,大多数外资基本上是投向技术含量低的劳动密集型和来料加工等一般加工业,其中对房地产业的投资也较高。

三是存在较明显的税收漏洞。据估算,假外资导致的国家税收损失每年约为 600 亿元以上。究其原因:第一是假外资企业较多;第二是部分企业采用特殊区域内注册区外经营的方式规避正常缴税;第三是部分地区擅开减免税口子,对区域外企业承诺给予特殊区域优惠政策,引致严重的税收竞争。

因此,按照十六届三中全会关于“抓住新一轮全球生产要素优化重组和产业转移的重大机遇,提高利用外资水平”的精神,在进一步清理涉外税收优惠的基础上,取消低层次税收优惠,将税收优惠重点放在鼓励高科技产业发展、提高产品技术含量等高层次引资上来,更好的发挥外资的作用,更多地引进先进技术和管理经验,通过建立规范公平的企业所得税制度和产业税收优惠体系,促进国民经济有序健康的发展。

四、合理调整现行税收优惠政策,统筹区域发展,促进经济社会全面进步

我国吸收的外商直接投资中,东部沿海省市占了绝大部分,中部地区次之,西部地区最少。由于外商投资主要集中在东部地区,由此导致东西部经济发展差距越来越大,西部 12 省市国内生产总值占东部地区国内生产总值的比例太低,财政收入中西部地区的占比也太低,东西部地区较大的经济发展差距不仅带来了一些社会经济和政治问题,也不利于国民经济的可持续发展。投资、消费和出口贸易是拉动经济增长的三驾马车,在东部地区投资逐渐饱和的情况下,开发和提高中部、西部及东北地区的经济发展潜力和发展水平已变得越来越重要。同时,提升中西部地区的投资消费能力,也会为东部地区在更高层次上的新一轮经济增长提供更广阔的市场基础。

因此,从建立全国统一市场出发,削减东部区域优惠,保留甚至适当增加中西部优惠,是新的经济形势发展的要求,是与十六届三中全会制定的“统筹区域发展、形成促进区域经济协调发展的机制”的政策目标和任务相一致的。同时,应充分利用税收政策杠杆,适当加大支持社会公益事业和环保事业发展的政策力度,促进社会经济可持续发展和全面进步。

五、现行两套企业所得税制度固有弊端比较明显,已经不能适应我国当前社会经济发展要求

第一,内外资税制分设,不利于企业公平竞争。按照现行企业所得税法规定,内资企业与外资企业优惠政策不同;经济特区、经济技术开发区、沿海开放区、开放城市、高新技术产业开发区、旅游度假区等区域内的企业税负不同;上市公司与非上市公司之间、境内上市公司与境外上市公司之间税负不同。外资企业所得税法侧重在吸引投资和区域优惠;而内资企业税收优惠相对较少。另外,内资企业所得税法规与企业财务会计制度的关系还没有完全理顺,造成不同企业费用扣除标准不统一。这种税制不符合统一、公平的原则。

第二,税制不规范,不利于加强征管、堵塞漏洞。随着我国社会主义市场经济的发展和经济全球化,资金流入流出国界日趋频繁。国外所得税法的通行做法,一般以法人作为企业所得税纳税人,很少按资本来源划分企业并实行不同的税收待遇。不规范的税制,给税收征管工作带来不少困难:一些企业如何适用税法难以认定;一些企业通过在境外设立“虚拟公司”,再回境内设立所谓外资企业进行避税;过多的税收优惠,使税收征管中的漏洞也越来越多。

第三,税制不规范,给企业制度改革带来不利影响。由于现行内外两套所得税法差别较大,企业在选择经营实体的组织形式时,更多地受到税收政策导向的左右,而不是根据经营管理的实际需要。这种税制不符合税收中性原则。在企业合并、分立、重组等

活动日益频繁的情况下,这种税制不利于企业根据现代企业制度进行规范化改组。

第四,两套税制法律级次不同,税法条款过于原则,削弱了税法的严肃性和刚性。我国现行内资企业所得税暂行条例是行政法规,外资企业所得税法是法律。内资企业所得税暂行条例只有二十条,外资企业所得税法只有三十条,税法条款内容过于简单,大量的税收政策以部门规范性文件的形式存在。过于简单的税法和大量法律效力低的部门规章,削弱了企业所得税法的严肃性和刚性,且存在较多释义不清的问题,给税收征管工作带来了一定程度的困难,加大了征管成本。

20世纪90年代初税制改革时,已将内外资企业所得税法定税率统一为33%,近几年制定新的企业所得税政策和制度时,也尽可能地考虑了内外资企业的统一性。如企业技术改造国产设备投资抵免企业所得税、西部开发税收优惠等。但要彻底解决现行税制存在的问题,必须将《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税暂行条例》合并为统一的企业所得税法。我国当前进行新的企业所得税改革和立法的条件已基本成熟。新税法出台后,必将更加有利于发挥企业所得税组织收入和宏观调控作用,有利于企业公平竞争,有利于社会主义市场经济的健康发展。

第三节 企业所得税立法若干基本问题

一、企业所得税立法的指导思想

我国统一内资、外资企业所得税的指导思想是,根据科学发展观、建立和谐社会和完善社会主义市场经济体制的总体要求,按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的改革原则,借鉴国际惯例,统一税法,公平税负,规范税制,理顺分配关系,保证财政收入,强化所得税的调控作用,鼓励企业改革,促进社会主义市场经济健康发展,建立各类企业统一适用的、具有现代税制特点的企业所得税制度。

二、企业所得税立法的基本原则

基于我国的社会经济发展状况,企业所得税改革应遵循以下基本原则:

第一,贯彻国民待遇原则,公平税负,解决目前内外资企业税收待遇不同,税负差异较大的问题,使各类企业在税负公平的条件下进行平等竞争。

第二,兼顾社会进步和区域经济的协调发展,促进社会公益事业发展和环境保护,统筹经济社会的协调发展,税收优惠适当向西部地区倾斜,体现科学发展观,实现可持续发展战略。

第三,积极发挥企业所得税的调控作用,将税收优惠由现行以区域优惠为主,转为以产业优惠为主、区域优惠为辅的新格局,优化国民经济结构,推动产业升级和技术

进步。

第四,参照国际通行做法,吸收世界各国税制改革最新成果,进一步充实和完善企业所得税制度,尽可能体现税法的科学性、完备性和前瞻性,建立一个具有现代税制特点的新企业所得税制度体系。

第五,进一步理顺分配关系,兼顾财政承受能力,尽量减轻纳税人负担和对财政收入的影响。

第六,有利于加强征管、组织收入。税收征管过程是个执法过程,它要求有一个完善规范的企业所得税法。在总结现行内外资企业所得税制度和借鉴国外经验的基础上起草的新税法,应体现税法的统一性、规范性、完整性和严密性,要有利于依法治税、加强征管和组织收入。

三、新企业所得税法的结构变化

(一)具体条款更加全面和详尽

原《中华人民共和国企业所得税暂行条例》只有 20 条,原《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》只有 30 条,内容过于简单。企业所得税法属于确定纳税权利和义务的基本法律,不论是实体性要件,还是必要的程序性要件,有关权利、义务创设的原则性条款规定均应在法中有所体现。这是税收法律主义原则的必然要求。通过总结这些年的立法和执法经验,借鉴其他国家所得税法的一些通常做法,新企业所得税法的具体条款比原内外资企业所得税法规更全面和详尽,增强了税法的可操作性。

(二)分章明确税法的规定

原内外资企业所得税法规因过于简陋没有划分章节。为适应税法全面和详尽的需要,使结构更具严密性、逻辑性和系统性,新企业所得税法从收入总额、费用扣除到应纳税额确定的内在逻辑顺序,实行归类分章设条,企业所得税的法律结构更加规范化。其中收入总额、扣除和资产的税务处理等核心内容比原有法规更加规范和充实。

(三)税法的名称

实行公司或法人税制是所得税制发展的方向,是实现所得税调节功能的必然选择,是世界绝大多数国家对经营组织或称营利事业课税的基本制度选择。以法人作为基本纳税单位,坚持法人税制是发展市场经济、建立现代企业制度的必然要求。建立法人所得税是市场经济发展的要求。

原内资企业所得税条例界定纳税人的标准是采用独立经济核算的三个标准。随着企业改革的深化和个人所得税的普遍征收,其弊病日益突出:一是纳税人的界定不考虑法人或自然人,企业和个人两个所得税课税主体交叉错位,造成政策执行混乱,税负不公平;二是征收部门在确认课税主体时,是否营利单位、是否实行独立经济核算,难以划