

Qiyè Suodeshuifǎ Xīnjiù Tiáowén Biànhuà yǔ Jiědù

企业所得税法 新旧条文变化与解读

—:✿✿✿— 施正文◎主编 —:✿✿✿—

立法背景
新旧对照
变化详解
适用指南



法律出版社
LAW PRESS · CHINA

D922.222.5/2

2007

企业所得税法新旧条文变化与解读

主编 | 施正文

撰稿人 | 欧阳光 张杨清 张庆源

翁武耀 李 方

图书在版编目(CIP)数据

企业所得税法新旧条文变化与解读/施正文主编. —北京:
法律出版社, 2007. 4

ISBN 978 - 7 - 5036 - 7199 - 9

I. 企… II. 施… III. 企业—所得税—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 030814 号

©法律出版社·中国

责任编辑/马珊珊等

装帧设计/乔智炜

出版/法律出版社

编辑统筹/法律应用出版分社

总发行/中国法律图书有限公司

经销/新华书店

印刷/北京北苑印刷有限责任公司

责任印制/陶松

开本/A5

印张/10.375 字数/252 千

版本/2007 年 7 月第 1 版

印次/2007 年 7 月第 1 次印刷

法律出版社/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

电子邮件/info@lawpress.com.cn

销售热线/010-63939792/9779

网址/www.lawpress.com.cn

咨询电话/010-63939796

中国法律图书有限公司/北京市丰台区莲花池西里 7 号(100073)

全国各地中法图分、子公司电话:

第一法律书店/010-63939781/9782

西安分公司/029-85388843

重庆公司/023-65382816/2908

上海公司/021-62071010/1636

北京分公司/010-62534456

深圳公司/0755-83072995

苏州公司/0512-65193110

书号:ISBN 978 - 7 - 5036 - 7199 - 9 定价:19.00 元

(如有缺页或倒装,中国法律图书有限公司负责退换)

目 录

第一部分 我国企业所得税制度的基本情况	1
第一章 我国企业所得税制度沿革和立法历程	3
第二章 新一轮企业所得税制改革立法背景分析	12
第三章 新一轮企业所得税制改革	24
第二部分 企业所得税法新旧条文变化与解读	35
第一章 总则	37
第一节 纳税人	37
第二节 税率	52
第二章 应纳税所得额	63
第一节 应纳税所得额的确定	63
第二节 应税收入	69
第三节 扣除条件和项目	78
第四节 公益性捐赠的扣除	87
第五节 不得扣除的项目	93
第六节 固定资产的扣除	101
第七节 无形资产的扣除	112
第八节 长期待摊费用的扣除	120
第九节 其他费用的扣除	125
第十节 亏损的弥补和结转	136
第十一节 预提所得的应纳税所得额的确定	145

第十二节 授权规定	151
第十三节 企业财会制度与税收法律制度的协调	151
第三章 应纳税额	157
第一节 应纳税额的计算	157
第二节 应纳税额的抵免	160
第四章 税收优惠	174
第一节 税收优惠的原则和目标	174
第二节 免税收入和减免税优惠	182
第三节 国家扶持性税收优惠	195
第四节 企业特定行为的税收优惠	209
第五节 特殊情况下的专项税收优惠	220
第五章 源泉扣缴	223
第一节 扣缴义务人及扣缴范围	223
第二节 源泉扣缴未实现时的处理	233
第三节 源泉扣缴税款的入库	238
第六章 特别纳税调整	244
第一节 关联企业与企业往来	244
第二节 预约定价安排	256
第三节 关联业务往来报告与核定征收	262
第四节 避税港与受控外国公司	268
第五节 资本弱化条款	273
第六节 一般反避税条款	279
第七节 避税的法律责任	284
第七章 征收管理	289
第一节 征管的法律依据	289
第二节 纳税地点	297
第三节 纳税时间	303
第四节 税款缴纳	307

第八章 附则.....	313
第一节 过渡期.....	313
第二节 企业所得税法与国际税收协定的协调.....	320
第三节 实施条例的制定.....	321
第四节 新法的施行和旧法的废止.....	321

第一部分 我国企业所得税制度的基本情况

第一章 我国企业所得税制度 沿革和立法历程

企业所得税在国际上又称法人所得税、公司所得税,其课税对象为企业在一定时间的净所得。企业所得税属于直接税的一种,其税负由企业直接承担不易转嫁,因而它不仅对税源大小而且对企业税后可支配利润都能产生直接影响,因此具有组织收入、调节收入分配以及宏观调控等作用,在一国税收体制中占据重要地位。自 1799 年英国首次开征以来,企业所得税已经成为世界各国普遍开征的重要税种。

我国原有企业所得税制度实行内资企业与外资企业分立两套税制,在纳税人的界定、税前扣除、税率及税收优惠措施等方面存在巨大差异,这些规定在改革开放初期对我国市场吸引外商投资,促进经济发展起到了积极作用。但随着我国市场经济发展的不断深入,社会主义市场经济体制的不断完备,特别是在我国入世后面对国内外市场,原有企业所得税制已不再适应发展需要,甚至在一定程度上开始阻碍企业与市场的发展。2007 年全国十届人大第五次会议通过了新的《企业所得税法》。新法针对旧制度存在的各个问题,借鉴国际企业所得税立法经验,结合我国市场经济发展实际需要,在税收公平原则、税收效率原则等原则的指导下,对我国企业所得税税制做出了重大改革。

一、我国企业所得税制度的历史沿革

早在新中国成立之前,各时期的政府就在努力建立我国的企

业所得税制度。新中国成立后,我国政府非常重视企业所得税制度的建立和完善。回首新中国建立 58 年来,我国企业所得税制的演化,可谓是伴随着我国经济发展,在不断探索和改革中建立起来的,它经历了一个从多个税制向两个税制,再由两个税制向统一税制整合的渐进式的统一进程。

(一)新中国成立前的企业所得税制度

中国的所得税制度的创建受欧美和日本等国影响,始议于 20 世纪初。清末宣统年间(约 1910 年),清朝政府有关部门曾草拟出《所得税章程》,包括对企业所得和个人所得征税的内容,但因社会动荡等原因未能公布施行。

1912 年中华民国成立后,以清末《所得税章程》为基础制定了《所得税条例》,并于 1914 年初公布,但因社会动乱,企业生产经营不稳定,以及税收征管条件差等原因,在此后二十多年间未能真正施行。

1936 年,国民政府公布《所得税暂行条例》,自同年 10 月 1 日起施行。这是中国历史上第一次实质性的开征所得税。

1943 年,国民政府公布了《所得税法》,进一步提高了所得税的法律地位,并成为政府组织财政收入的重要方式之一。

(二)新中国成立后至改革开放前的企业所得税制度

1949 年 10 月 1 日中华人民共和国成立后,财政极端困难。当时突出的问题是,全国税收制度不统一,老解放区仍实行各根据地制定的税收制度,新解放区除废除国民政府的一些不合理税收以外,一般沿用旧的税收制度,各地税收制度不统一,税收负担不平衡,不利于生产的发展和财政收入的稳定。

为了迅速恢复和发展国民经济,中央人民政府财政部经政务院批准,于 1949 年 11 月 24 日至 12 月 9 日在北京召开首届全国税务会议。中华人民共和国副主席朱德、政务院副总理兼财经委员会主任陈云、政务院财经委员会副主任兼财政部部长薄一波在

会上作了报告。会议根据《中国人民政治协商会议共同纲领》第四十条“国家税收政策,应以保障革命战争的供给,照顾生产的恢复发展及国家建设的需要为原则,简化税制,实行合理负担”的精神,讨论和解决了统一全国税政,制订统一税法,确定城市税收工作统一管理的组织原则和确定税务机构、编制、工作职责等问题;废除了国民党统治时期的苛捐杂税,确定了新中国全国范围的14种税收;草拟了《全国税政实施要则》和《全国各级税务机关暂行组织规程(草案)》;研究了各工商税收的税法草案。它是新中国税收史上一次有重要意义的会议。

1950年1月,中央人民政府政务院发布了《关于统一全国税政的决定》的通令、《全国税政实施要则》和《全国各级税务机关暂行组织规程》等文件。明确规定了新中国的税收政策、税收制度、管理体制及组织机构等一系列重大原则,建立了新中国第一个统一税收制度。对于全国财政经济的好转和国民经济的恢复和发展,创造了良好的条件。其中,《全国税政实施要则》规定全国设置14种税收,其中涉及对所得征税的有工商业税(所得税部分)、存款利息所得税和薪给报酬所得税等三种税收。

工商业税(所得税部分)自1950年开征以后,主要征税对象是私营企业、集体企业和个体工商户的应税所得。国营企业因由政府有关部门直接参与经营和管理,其财务核算制度也与一般企业差异较大,国营企业实行利润上缴国家财政的制度,而不缴纳所得税。这种制度是设计适应了当时中国高度集中的计划经济管理体制的需要。

1958年和1973年我国进行了两次重大的税制改革,核心是简化税制。其中工商业税(所得税部分)主要还是对集体企业征收,国营企业只征一道工商税,不征所得税。在这个阶段,各项税收收入占财政收入的比重有所提高,占到50%左右,但国营企业上缴的利润仍是国家财政收入的主要来源之一。在税收收入中,

国内销售环节征收的货物税和劳务税是主体收入,占到税收总额的比例的70%以上,工商企业上缴的所得税收入占税收总额的比重较小。

(三)改革开放后到新法施行前的企业所得税制度

从20世纪70年代末起,中国开始实行改革开放政策,我国的企业所得税制度建设进入了一个新的发展时期,税收收入逐步成为政府财政收入主要的来源,同时税收成为国家宏观调控的重要手段。

1. 1978年至1982年的企业所得税制度

改革开放后,为适应引进国外资金、技术和人才,开展对外经济技术合作的需要,根据党中央统一部署,我国的企业所得税制度改革在“七五”计划期间逐步推开。

1980年9月,第五届全国人民代表大会第三次会议通过了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》并公布施行。针对中外合资经营企业开征企业所得税,税率确定为30%,另按应纳税所得额附征10%的地方所得税。

1981年12月,第五届全国人民代表大会第四次会议通过了《中华人民共和国外国企业所得税法》,针对外国企业开征企业所得税,实行20%至40%的五级超额累进税率,另按应纳税所得额附征10%的地方所得税。

上述改革标志着与中国社会主义有计划的市场经济体制相适应的企业所得税制度改革开始起步。

2. 1983年至1990年的企业所得税制度

作为企业改革和城市经济体制改革的一项重大措施,1983年国务院决定在全国试行国营企业“利改税”,即将建国后实行了30多年的国营企业向国家上缴利润的制度改为缴纳企业所得税的制度。

1984年9月,国务院发布了《中华人民共和国国营企业所得

税条例(草案)》和《国营企业调节税征收办法》。将国营企业所得税的纳税人确定为实行独立经济核算的国营企业,其中,大中型企业实行 55% 的比例税率,小型企业等适用 10% 至 55% 的八级超额累进税率。将国营企业调节税的纳税人确定为大中型国营企业,税率由财税部门商企业主管部门核定。

1985 年 4 月,国务院发布了《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》,实行 10% 至 55% 的八级超额累进税率,原来对集体企业征收的工商税(所得税部分)同时停止执行。

1988 年 6 月,国务院发布了《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》,针对私营企业开征企业所得税,税率为 35%。

国营企业“利改税”和集体企业、私营企业所得税制度的出台,重新确定了国家和企业之间的分配关系,使我国的企业所得税制度建设进入健康发展的新阶段。

3. 1991 年至新法施行之前的企业所得税制度

为适应中国建立社会主义市场经济体制的新形势,进一步扩大改革开放,努力把国有企业推向市场,按照统一税法、简化税制、公平税负、促进竞争的原则,国家先后完成了外资企业所得税的统一和内资企业所得税的统一。

1991 年 4 月,第七届全国人民代表大会将《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》予以合并,制定了新的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,并于同年 7 月 1 日起开始施行。

1993 年 12 月 13 日,国务院将《中华人民共和国国营企业所得税条例(草案)》、《国营企业调节税征收办法》、《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》和《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》进行整合,制定了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,自 1994 年 1 月 1 日起开始施行。

上述改革标志着中国的所得税制度改革向着法制化、科学化

和规范化方向迈出了重要的步伐。

二、统一内外资企业所得税的历程回顾

(一)2003年十六届三中全会确定改革目标

2003年10月11日至10月14日,中国共产党第十六届中央委员会第三次全体会议召开,会议审议通过了《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》,决定分步实施税收制度改革,确定了“统一各类企业税收制度”的改革目标,而统一各类企业税收制度最主要的内容就是统一内外资企业所得税制。

(二)2004年至2005年财政部筹备部署

2004年6月1日,财政部召开税政工作会议,研讨《企业所得税法(草案)》,其中包括两税合并之后的法定税率以及是否对外资企业实施税收优惠的过渡期等问题。

2004年12月7日,我国财政部部长金人庆在《人民日报》第二版发表文章《实行稳健财政政策促进经济平稳较快发展》,提出2005年的税制改革四大工作重点:第一,要坚定不移地推进增值税转型改革。第二,要积极推进内外资企业所得税合并,为企业公平竞争创造良好的税收环境。上述两项改革最好能同步推进,同时内外资企业所得税合并改革要有一个过渡期,以使外资企业的宏观税负水平总体不出现大的变化。第三,要改革和完善农业税费制度。第四,要继续完善出口退税制度。一场围绕内外资企业所得税并轨的辩论随即展开。

2005年1月11日,国家税务总局局长谢旭人在国务院新闻办举行的记者招待会上表示,对企业所得税制度的改革,十六届三中全会通过的決定里面已经提出了总的要求,就是要逐步统一各类企业的税收制度。谢旭人局长指出,财政税务以及其他有关部门,近年来要按照十六届三中全会决定的要求,组织力量对改革方案进行了深入的调查研究,在这个基础上,继续深化内外资企业所

得税改革方案的研究工作,进一步搞好论证,广泛征求各方面的意见。根据法定的程序,具体办理改革方案研究审核等方面的工作。

2005年1月12日,金人庆在“2005年全国财政学会年会”上表示,“统一内外资企业所得税税率已经迫在眉睫,现在时机已经成熟,不能再拖了。”金人庆部长指出,如在数年前并轨,由此减少的财政收入不过200亿~300亿元,而现在实施,由于经济发展税基扩大,减少的财政收入将超过1500亿元,甚至将达到2000亿元。但是如果继续拖延,今后的难度更大。金人庆部长最后指出,内外资企业所得税率并轨,不会影响外资企业的积极性。

2005年1月13日,《中华工商时报》发表文章《内外资企业所得税并轨 54家跨国公司上书国务院》,报道54家在华跨国公司针对内外资企业所得税并轨可能对跨国公司的影响,准备联合向国务院法制办提交一份报告,要求“取消对外资企业优惠政策应有一个5到10年的过渡期”。据说,这份报告还将同时提交给财政部、商务部和国家税务总局。这54家跨国公司,每一家拿出来都是名头响当当的超级大企业。随后,财政部副部长楼继伟在回应54家跨国公司上书认为中国拟统一内外企所得税是“政策说变就变”时说到“一个主权国家的财政政策,任何时候都可以自主改变。”

2005年1月16日,由世界经济发展宣言系列活动组委会主办,中国国际跨国公司研究会承办的“中国经济形势报告会”在京举行。发改委、财政部、农业部、商业部、中国人民银行、国资委、银监会、证监会、保监会、国务院信息办、全国工商联等11个部委领导作了主题报告。财政部副部长楼继伟解释了两税合一新法的主要内容。他指出,尽管有几十家在华投资的跨国企业联名写信表示了对内外资企业所得税合并的不同意见,但这主要是宣传解释工作做得不够,并不会影响两税合并的决策,应该说目前两税合并的时机已经完全成熟。楼继伟部长表示,下一步财政政策调整的

思路,主要是想通过税制改革增加市场的活力,给企业以激励,使得国民经济向一个比较小的政府、更加大的社会、市场的方向走。一方面,已经在东北试点的增值税转型将逐步推到全国,另外,实现内外资企业所得税的合并。首先我们加入 WTO,应该实行公平待遇。其次,目前征管的漏洞很多。再有外商投资并非只看税率,还有市场和成本的因素。再一个目前所得税就是内外两种,而不像过去内资企业所得税还分几类,所以现在两税合并的时机是成熟的,尽管这样也将考虑给企业若干年的过渡安排。楼继伟部长指出,下一步首先是取消、简化各种优惠,使得税基可以扩大。如过去企业只有进入高新技术产业开发区才可以享受 15% 的税率,而在新措施中,只要是高新技术企业全部实行 15% 的税率,不论在什么地方。其次,简化税率。现在有 10%、15%、24%、27%、33% 等不同的税率,今后将实行中等偏低的税率。计入成本的广告费也大幅度提高。外商企业捐赠可以在成本中列支,而国内其他企业是不行的,今后将会允许。

2005 年 1 月 24 日,两会尚未召开之际,来自商务部外资研究院的消息称,“内外资企业所得税合并方案将不会在今年审议,所以明年不可能实施。”

2005 年 11 月 16 日,财政部副部长楼继伟的最新表态是,“内外资企业所得税合并的新法尚未提交全国人大常委会。”

(三)2006 年全国政协第一号提案

2006 年 3 月,全国政协十届四次会议召开,民建中央提出《尽快统一内外资企业所得税制度的提案》,系统、深入地反映了当前企业所得税制所存在的问题,提出了十分鲜明的建设性建议,被全国政协提案组定为该年第一号提案,迅速成为“两会”期间的第一大焦点。在列席全国政协十届四次会议开幕会的财政部部长金人庆在会场外,就统一内外资企业所得税问题回答《上海证券报》记者提问时明确表示,解决内外资企业两套税制的问题,财政部早有

了比较成熟的思路,并且一直在研究并努力推动两税合一问题的早日解决。金人庆部长指出,统一内外资企业所得税肯定会减少财政收入,但是可通过其他方面的增收来解决。

(四)2006 年底全国人大常委会审议通过

2006 年 12 月 24 日,《中华人民共和国企业所得税法(草案)》正式提交第十届全国人大常委会第二十五次会议进行首次审议,草案将内外资企业所得税税率统一为 25%,会议最终以 155 票赞成,1 票弃权高票决定,同意将企业所得税法草案提请十届全国人大五次会议审议。

(五)2007 年 3 月十届全国人大五次会议审议通过

2007 年 3 月十届全国人大五次会议召开,会议审议通过了《中华人民共和国企业所得税法》。1991 年 4 月 9 日第七届全国人民代表大会第四次会议通过的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和 1993 年 12 月 13 日国务院发布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》同时废止。新的《中华人民共和国企业所得税法》将于 2008 年 1 月 1 日起正式开始施行。