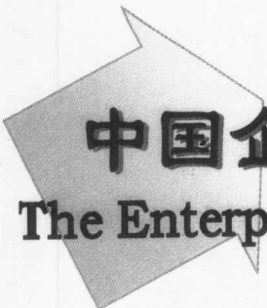


中国企业所得税 改革

刘 磊 / 著

The Enterprise Income
Tax Reform in China





中国企业所得税改革

**The Enterprise Income Tax Reform
in China**

■ **刘磊 著**

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国企业所得税改革/刘磊著. —北京: 中国财政经济出版社,
2007. 3

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9647 - 9

I. 中… II. 刘… III. 企业 - 所得税 - 税制改革 - 研究 -
中国 IV. F812. 424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 025218 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph @ cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

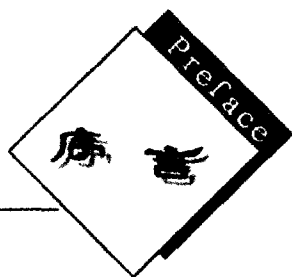
850 × 1168 毫米 32 开 8.375 印张 194 000 字

2007 年 3 月第 1 版 2007 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 20.00 元

ISBN 978 - 7 - 5005 - 9647 - 9/F · 8376

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



刘磊同志 2003 年进入中国人民大学应用经济学博士后流动站从事博士后研究工作，我是他的合作导师。几年来，他将从事博士后研究的选题同自身工作联系起来，做了大量的有关企业所得税改革问题的研究。作为博士后研究工作的一个阶段性总结，他的出站报告《中国企业所得税改革》即将出版。我认为这本书具有颇多的特点：

第一，实用性。科学研究的根本目的在于将研究的成果应用于实践。刘磊同志把博士后课题研究工作，与他作为新的《中华人民共和国企业所得税法》立法起草小组成员参与立法的工作结合起来，研究的论题多是我国企业所得税立法中的重点、难点问题，使得课题研究具有较高的应用价值。

第二，系统性。本书内容既包括我国企业所得税改革、立法的主要理论、政策与管理问题，也包括改革的必要性、可行性，改革的指导思想和基本原则、理论基础、课税原则，以及现代企业组织形式与所得课税、非营利组织的所得课税、收入的确认、扣除、资产的税务处理、应纳税所得额的计算、税率、优惠政策、资本弱化、预约定价制度和汇总（合并）纳税企业所得税管理等问题。它对中国企业所得税制改革的研究，是比较系统的。

第三，理论性。这本书注重理论性，研究了企业所得税的基础理论，界定了所得的概念，概括了所得税的特点、企业所得税的征税依据、企业所得税的类型。从现代企业组织形式与所得税、非营利组织的所得课税论述了纳税人的理论。总结了收入确认的时间确认原则和金额确认原则，分析了扣除与成本、费用的差异，总结了扣除的原则，界定了限额扣除项目、不允许扣除的项目，概括了资产的税务处理，分析了应纳税所得额与会计利润的关系，提出了应纳税所得额的确定原则等，对建立我国的企业所得税理论做了一定的尝试。

第四，创新性。在这本书中，他提出了我国企业所得税课税原则的理论体系，提出了接受捐赠的非营利组织的资格限制、企业捐赠的税前扣除比例限制标准，建议增加生物资产等资产的确认、计价、折旧、摊销和处置税收处理方法，建议增加投资所得概念，分析了境内投资所得的税收处理方法选择、境外投资所得的税收处理方法选择、外国税收抵免的限定条件。阐述了资本弱化原理、资本弱化税制，分析了我国资本弱化税制的建立与现实选择。概括了企业所得税汇总（合并）纳税主要规定和实施范围，指出了当前汇总（合并）纳税企业所得税管理中存在的主要问题，对加强汇总（合并）纳税企业所得税管理工作提出了建议。

综观全书，结构合理，论证严谨，思路清晰，语言流畅，理论联系实际，具有一定的学术和应用价值。

希望刘磊同志在今后的税收工作和理论研究中，再接再厉，争取更大成绩，为国家的税收事业做出更大贡献！

高培勇

2007年1月28日

第三节 权责发生制为主、收付实现制为辅的原则	(56)
第四节 配比原则	(57)
第五节 区分营业收益与资本收益的原则	(59)
第六节 确定性原则	(60)
第七节 真实性原则	(60)
第八节 相关性原则	(61)
第九节 正常性原则	(61)
第十节 必要性原则	(62)
第十一节 合理性原则	(62)
第十二节 合法性原则	(63)
第十三节 历史成本原则	(63)
第十四节 区分收益性支出与资本性支出的原则	(64)
第十五节 实质重于形式原则	(65)
第十六节 会计核算方法纳税年度内不得变更的原则	(66)
第十七节 独立交易原则	(67)
第十八节 对应调整原则	(68)

第四章 现代企业组织形式与所得课税 (69)

第一节 工厂制企业	(70)
第二节 公司制企业	(71)
第三节 居民企业与非居民企业	(74)
第四节 分公司与子公司	(76)
第五节 企业集团与集团公司	(78)
第六节 个人独资企业与合伙制企业	(80)

第五章 非营利组织的所得课税问题	(82)
第一节 非营利组织的形式及其特征.....	(82)
第二节 国外非营利组织的所得课税与免税.....	(83)
第三节 我国非营利组织的形式.....	(85)
第四节 我国非营利组织的所得课税与免税.....	(87)
第五节 非营利组织所得课税与免税的理论思考.....	(89)
第六节 非营利组织所得课税与免税的法律思考.....	(91)
 第六章 收入的确认	(94)
第一节 收入总额.....	(94)
第二节 销售商品收入的确认.....	(95)
第三节 提供劳务收入的确认.....	(97)
第四节 让渡资产使用权收入的确认.....	(99)
第五节 转让财产收入的确认.....	(99)
第六节 股息、红利收入的确认.....	(100)
第七节 租金收入的确认.....	(101)
第八节 接受捐赠收入的确认.....	(102)
第九节 其他收入的确认.....	(102)
第十节 非应税收入.....	(103)
第十一节 免税收入.....	(103)
第十二节 应税收入.....	(104)
 第七章 扣除	(105)
第一节 扣除与成本、费用的差异.....	(105)
第二节 扣除的原则.....	(106)
第三节 限额扣除项目.....	(108)
第四节 不允许扣除的项目.....	(113)

第五节 加计扣除	(117)
第八章 捐赠	(118)
第一节 我国关于捐赠税收处理的主要法律规定	(118)
第二节 国外关于捐赠税收处理的主要法律规定	(119)
第三节 捐赠税收处理的经济学分析	(122)
第四节 接受捐赠的非营利组织的资格限制	(123)
第五节 企业捐赠的税前扣除比例限制	(126)
第九章 资产的税务处理	(129)
第一节 资产	(129)
第二节 固定资产的税务处理	(131)
第三节 生物资产的税务处理	(134)
第四节 无形资产	(137)
第五节 长期待摊费用	(140)
第六节 投资资产	(141)
第七节 存货	(142)
第十章 应纳税所得额	(145)
第一节 应纳税所得额与会计利润的关系	(145)
第二节 应纳税所得额的确定原则	(149)
第三节 境外亏损的处理	(150)
第四节 亏损结转年限	(150)
第五节 预提所得税应纳税所得额的确定	(151)
第六节 其他应纳税所得额的确定	(153)
第十一章 股息、投资所得	(155)

第一节	现行税法中对股息、投资所得税收规定存 在的问题·····	(155)
第二节	投资所得基本概念处理·····	(157)
第三节	境内投资所得的税收处理方法选择·····	(158)
第四节	境外投资所得的税收处理方法选择·····	(159)
第五节	外国税收抵免的限定条件·····	(162)
第十二章	税率·····	(164)
第一节	税率形式的选择·····	(164)
第二节	现行税率存在的问题·····	(171)
第三节	企业所得税税率的确定·····	(172)
第十三章	优惠政策·····	(175)
第一节	企业所得税优惠的特点·····	(175)
第二节	企业所得税优惠方法·····	(177)
第三节	现行优惠政策存在的问题·····	(183)
第四节	制定新的企业所得税优惠政策的思路·····	(184)
第五节	制定优惠政策的目标与原则·····	(188)
第六节	优惠政策的设计·····	(192)
第七节	改革难点与配套措施·····	(197)
第十四章	资本弱化·····	(205)
第一节	资本弱化原理·····	(205)
第二节	资本弱化税制·····	(207)
第三节	我国资本弱化税制的建立与现实选择·····	(212)
第十五章	预约定价制度·····	(217)

6	中国企业所得税改革	
---	-----------------	--

第一节	转让定价与预约定价制度的产生	(217)
-----	----------------------	-------

第二节	预约定价制度的价值分析	(221)
-----	-------------------	-------

第三节	我国预约定价制度完善措施	(226)
-----	--------------------	-------

第十六章	汇总（合并）纳税企业所得税管理	(231)
------	-----------------------	-------

第一节	企业所得税汇总（合并）纳税主要规定和 实施范围	(232)
-----	----------------------------------	-------

第二节	当前汇总（合并）纳税企业所得税管理中 存在的主要问题	(234)
-----	-------------------------------------	-------

第三节	加强汇总（合并）纳税企业所得税管理工 作的若干建议	(240)
-----	------------------------------------	-------

参考文献		(249)
------	-------	-------

后 记		(253)
-----	-------	-------



第一章 导 论

所得税自 1799 年在英国创行以来，在二百多年的时间里，得到了迅速的发展，已成为现代经济生活中被人们普遍熟知的经济现实。所得税在世界各国，尤其是在西方市场经济国家中经历了一个系统化、规范化的演进过程，曾被誉为“租税中的女王”、冠以“良税”之称。而我国实施所得税至今只有几十年的历史，以往计划经济体制下的税制结构主要以流转税为主，对国有企业的征收所得税不过是近二三十年的事。从理论上讲，在我国现有的税收论著中，尚缺乏对企业所得税理论的系统研究，这是我国税收理论中较为薄弱的环节。从实践上看，我国社会主义市场经济体制的建立、理顺国家与企业分配关系、改革企业制度、加强宏观调控等问题，都与企业所得税有着紧密联系，而我们在这方面的分析也较少。诸如我国企业所得税制还存在哪些问题、如何解决等问题仍在困惑着我们。企业所得税是现代税制中的重要组成部分，是国家组织财政收入、调节社会分配的重要手段，我国正面临着企业所得税法立法的问题，本书对建立我国的企业所得税理论体系、完善我国的企业所得税法做些探讨。

第一节 中国企业所得税制的沿革

我国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，资本主义发展缓慢，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。直到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日是中国所得税誕生日^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，主要起了调节收入、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。1958年实行工商税制改革时，所得税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—1985年前后27年，不同历史时期起着不同的作用，其征税对象主要是集体企业，同时也对未纳入国家预算的国营企业、个体工商业户和外资企业征收。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

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

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《中外合资经营企业所得税法》,这是我国的第一部企业所得税法;1981年又颁布了《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。1991年将两部涉外企业所得税法合并为《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。在此前的三十多年里,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。经过两年“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。1985年统一征收的集体企业所得税,是由原工商所得税演变而来的,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。为适应私营企业的发展需要,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，十四届三中全会又作出了《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，内资企业所得税有国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税三个税种。这种三税并存的局面，存在诸多问题：一是按经济性质分别设置多种所得税，税率悬殊大，税前列支的项目和标准不统一，税负不公平。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 8 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为 33%。加上税前扣除的项目和列支标准不一样，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、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”的政策取向是维持企业

^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。

原上缴利润的水准，按不挤不让的原则，对大中型企业所得税率定为55%，部分企业还按一厂一率再核定上缴调节税，小型企业实行8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。五是国有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《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、私营企业所得税合并，统一了内资企业所得税，从1994年1月1日起执行。改革要点有：（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基本接近。（2）用税法规范企业所得税的税前列支标准，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的征收。（4）企业财会制度改革后，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。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。（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。

新的所得税制的建立，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。

第二节 中国企业所得税改革的必要性

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和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》，内资企业所得税法实现了统一。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，随着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税制模式，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。