

中国合并纳税制度与 上市公司所得税负担研究

Consolidated Income Tax Return Regime and Corporate Income Tax Research in China

『韩』刘虎林 著



经济科学出版社
Economic Science Press

中国合并纳税制度与 上市公司所得税负担研究

**Consolidated Income Tax Return Regime and
Corporate Income Tax Research in China**

[韩] 刘虎林 著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国合并纳税制度与上市公司所得税负担研究/[韩]
刘虎林著. —北京: 经济科学出版社, 2007. 12

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6751 - 2

I. 中… II. 刘… III. 上市公司 - 所得税 - 税收
管理 - 研究 - 中国 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 184272 号

责任编辑：吕 萍 陈 静

责任校对：杨晓莹

版式设计：代小卫

技术编辑：潘泽新

中国合并纳税制度与 上市公司所得税负担研究

[韩] 刘虎林 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

汉德鼎印刷厂印刷

永胜装订厂装订

880 × 1230 32 开 10.75 印张 260000 字

2007 年 12 月第一版 2007 年 12 月第一次印刷

印数：0001—4000 册

ISBN 978 - 7 - 5058 - 6751 - 2 / F · 6012 定价：18.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

序

《中国合并纳税制度与上市公司所得税负担研究》一书是刘虎林在其博士论文的基础上修改完成的，即将由经济科学出版社出版，我作为他的博士生导师甚感欣慰。现就该书的写作情况谈几点看法，以之为序。

刘虎林是一位韩国留学生，他在韩国江南大学毕业后，先到我国的长春税务学院攻读硕士研究生，师从阎恕生教授，这为他的学业和研究打下了坚实的基础。尔后，到中国人民大学财政金融学院读博士学位。他在研究生学习期间，学习非常踏实、刻苦，有较强的科研能力，曾先后在中韩两国的刊物上发表多篇论文。他积极参加中韩税收学术交流活动，从事翻译工作，受到了两国政府官员和专家学者们的高度评价。由于他的突出表现，先后获得中国教育部留学生奖学金，韩国的世界税收研究会奖学金。韩国国税厅和韩国税务学会给他颁发奖状，予以表彰。

合并纳税制度，是指将企业集团的母公司和子公司视为一个纳税单位，统一计算应纳税所得，并进行征税的制度。其目的是为了减轻企业集团的税负，提高企业集团的国际竞争力，促其发展，同时，也是为了防止企业集团通过集团内部各成员之间的业务往来规避纳税义务。目前已有许多发达国家采用这一制度，并且这已成为一种世界性的发展趋势，我国于1994年制定了大型企业集团合并纳税制度，而真正实施是在2001年以后，并且只

是在经过批准的少数大型企业集团实行。目前,合并纳税问题已成为一个需要认真研究的重要的理论和实践问题。刘虎林在该书中比较全面系统地论述了合并纳税制度的有关理论,进行了合并纳税制度的国际比较,分析了中国合并纳税制度的现状和问题,并提出了改革建议。另外,还计算了中国上市公司的实际税率,资料翔实,值得一读。该书在以下几个问题上做了深入的研究,并有独到见解。

一、选题的意义

本书的作者以“中国合并纳税制度”为选题,是其对中国企业集团的税收问题进行长期观察、思考和研究的结果,是其硕士论文的深化和继续。

中国企业集团经过多年的发展,不断壮大,已初步形成了一批具有国际竞争力的大型企业集团。而且,中国政府经过多年来所开展的“大企业、大型企业集团”战略,企业集团在中国国民经济中所占的比重日益增加,逐渐成为中国企业经济的主力军,并且在跨国大企业中展露头角。据相关统计,截至2005年,全部中央企业、国务院批准的国家试点企业集团、国务院主管部门批准的企业集团、省(区、市)人民政府批准的企业集团的营业收入与资产总计均在5亿元及以上的其他各类企业集团共有2 845家。从营业收入看,2005年全部企业集团共实现营业收入155 509亿元;全部企业集团资产总计首次超过20万亿元,已达到230 763亿元;2005年盈利企业集团为2 399家,占全部企业集团的84.3%;在《财富》杂志最新公布的全球500家大企业排名中,中国大陆已达到19家。伴随着企业集团经济力量不断增长,它在中国税收收入中所占的比重也表现为日益增加的趋

势。据相关统计,2004年增值税和企业所得税收入全国合计约有12 975亿元,其中企业集团(主要是前500大企业集团)上缴11 813亿元,占91%。这就表明,中国企业集团对国家财政收入的贡献巨大;进而还意味着中国企业集团对整个中国经济领域起到极大的影响。

与此同时,目前中国企业集团在税收方面存在不少问题,主要有:(1)内部交易问题,这是指企业集团成员之间的内部交易引起的国内外避税问题;(2)企业集团之间的税收不公平问题,这是指“合并申报的企业集团”与“非合并纳税的企业集团”之间产生的税收不公平问题;(3)成员企业之间的税收不公平问题,这是指“合并纳税的成员企业”与“非合并纳税的成员企业”之间产生的税收不公平问题;(4)国际税收不公平问题,这是指,因发达国家普遍实施合并纳税而提供“看不见的税收补贴”,中国企业集团在国际经贸市场上所面临的国际税收不公平问题;(5)税收中性问题,这是指合并纳税规定引起的集团公司与非集团公司之间所产生的税收干扰问题;等等。

鉴于此,为提高中国企业集团的国际竞争力以及中国企业的稳定、可持续发展,在借鉴其他国家的企业集团合并纳税制度的经验的基础上,完善中国的合并纳税制度就显得尤为紧迫。本书研究的意义,有以下四个方面:

1. 完善合并纳税制度符合中国的长期经济发展计划。合并纳税制度的主要功能,除了“看不见的税收补贴”功能以外,还在于能够控制由企业集团的内部交易产生的一些弊端:即垄断市场问题、国有资产流失问题以及税收收入流失问题,等等。但目前中国合并纳税制度,由于其出台之初缺乏通盘的考虑,存在很多不完善之处,限制了其制度的控制功能的发挥。

2. 完善合并纳税制度可以解决各种税收不公平问题。进入21世纪以后,尤其推进“十一五规划”期间,中国政府为了构

建和谐社会强调需更加注重公平。但是,研究中发现,目前中国企业集团对税收环境以及企业经济干扰问题较为严重,尤其是由企业集团产生的税收不公平问题特别严重,如企业集团与独立企业之间的税收不公平问题、各类企业集团之间的税收不公平问题以及合并纳税规定不规范而产生的税收干扰问题,等等。

3. 完善合并纳税制度可以解决税收收入分配在地区之间的不平衡问题。目前,中国因合并申报纳税一般会集中到控股公司所在地缴税,这会导致其他成员企业所在地的财税收入减少,产生税收收入分配在地区之间的不平衡。但这些问题的根源不是在“汇总缴纳”本身上,而是在“合并纳税制度”的不合理上。这应该通过完善合并纳税制度来解决。

4. 实施较完善的合并纳税制度可以提高中国企业集团的国际竞争力。从其应纳税所得计算方法来考虑,合并纳税制度实际上是一种税收优惠性制度。具体来讲,在实施合并纳税制度下,企业集团成员与独立企业不同,可以互相抵消或结转弥补其集团成员之间的亏损,从而可以减少整个企业集团的税收负担;由成员企业之间内部交易产生的利润,可以在应纳税所得的调整过程中得到征税递延优惠,因而也可以使整个企业集团的税负降低。此外,实施合并纳税的企业集团,在集团重组时又可以得到如前所述的税收优惠。因为如此,实际上,包括美国、法国、日本等20多个发达国家均实施了较完整的合并纳税制度,因而其国家的企业集团在这些税收优惠环境下不断地发展。

二、注重国际比较与借鉴研究

实行合并纳税制度,由来已久,美国早在20世纪20年代初就实行了合并纳税制度,目前已经相当完善,英、德、法等国家

多在第二次世界大战以后实行合并纳税制度。他们的经验有借鉴意义。书中在第2、3章，用了两章篇幅，详细论述了西方国家实行的所得统算型和损益列支型合并纳税制度。

所得统算型合并纳税制度重视其征税对象——企业集团的经济一体性，合并计算属于该企业集团的所有企业的所得及亏损，并作为应纳税所得予以征税。只要某企业集团满足母公司拥有其企业集团之内的子公司总发行股票的一定比例等条件，就可以合并计算其所属企业的所得及亏损，进而得出整个企业集团的合并应纳税所得额及合并应纳税额。此时该企业集团内的所有企业均对合并应纳税额承担纳税义务。这种制度的优势在于可以防止企业集团利用内部的业务往来进行避税。损益列支型合并纳税制度则不是着眼于某个企业集团的经济一体性，而将重点放在比较方便地计算某企业集团的应纳税所得上。例如，为了能方便计算合并应纳税所得额，英国允许将子公司的亏损在母公司的所得中进行列支。也就是说，损益列支型合并纳税制度不是为了控制或调整企业集团内成员企业之间的业务往来和避税行为，而只是为了方便计算企业集团的应纳税所得而已。因此，与所得统算型合并纳税制度相比，其征税过程较为简单。

（一）美国的所得统算型合并纳税制度

第一次世界大战以后，美国一些企业集团为了逃避当时的超额利润税负担，普遍采取将集团母公司的税前所得转移到集团内其他企业的办法进行避税，导致了美国联邦政府财政收入的减少，也使得企业集团之间的不公平竞争现象日趋严重。美国政府为了防止税收流失，保持企业之间的公平竞争，做出了相关规定，主要内容是：对属于税法规定的合并纳税对象的企业及企业集团，在计算企业集团及所属企业的应纳税额时，应将企业集团

的所有企业视为一个纳税单位，以整个企业集团的税前所得为基础计算企业所得税。具体如下：

1. 合并纳税对象。合并纳税对象是指经过所有成员企业的同意并参与合并纳税的关联企业集团，这是从经济一体性原则所做出的规定，标志着美国合并纳税制度的完整性和特殊性。具体是指按下述条件来组成的母公司和子公司：（1）关联企业集团的母公司拥有其他企业 80% 以上有表决权的股份或拥有 80% 以上总发行股票价值 1 年以上；（2）除母公司外，其他一家或一家以上的子公司互相拥有 80% 以上有表决权的股份或 80% 以上总发行股票价值，这其中不包括外国企业。同时，不参与的成员企业和已退出的成员企业，5 年之内不得重新参与合并纳税企业集团。

2. 合并应纳税所得的计算。（1）个别成员企业应纳税所得的计算。合并纳税的应纳税所得不是通过个别成员企业的应纳税所得加总来计算的，而是以成员企业的应纳税所得为基础，对成员企业之间的内部交易按税法规定来重新计算的过程。然后，将得到的合并应纳税额再分配给关联成员企业，各成员企业也就成为其所分配的合并应纳税额的法律上的纳税人。即在合并纳税制度下，合并应纳税额的纳税义务在于所属合并企业的各成员企业，而企业集团的母公司只不过是其成员企业的税务代理人，其红利所得的分配或税后所得的计算等，均由个别成员企业独立进行。（2）个别成员企业应纳税所得的修正。在计算整个企业集团的合并应纳税额之前，应该先修正合并企业集团内部所发生的共同损益，并分别计算各成员企业的损益。必须修正的项目有：一个纳税年度内关联企业业务往来所发生的损失和利润总额、合并企业之间所发生的红利所得及股票、债权、债务往来关联的损益；实施合并纳税制度之前所发生的亏损不得计入合并损益；探矿费、捐款、从关联企业所取得的红利等扣除额，在合并应纳税

额计算时应予以扣除；从合并企业所取得的红利所得允许减除；企业的投资关联项目：税务利益金项目（包括补税、退税等）。

（二）英国的损益列支型合并纳税制度

1. 合并纳税对象。英国的合并纳税对象为关联企业集团，按出资比率可分为 51% 关联企业集团和 75% 关联企业集团，其企业集团的范围只限于英联邦国家的居民企业。这里所讲的“居民企业”是指，合并纳税制度所适用的关联企业集团的母公司所在地位于英联邦国家税收管辖权范围之内。

2. 团体弥补免税制度。所谓团体弥补免税制度，是指企业集团在同一纳税年度之内，对集团内部各企业所发生的营业亏损额及应纳税所得、应纳税额有权互相扣除。这项制度在关联企业集团内的某成员企业发生亏损，而集团内其他成员企业有应纳税额的情况下最为适用。其主要内容是：（1）团体弥补免税制度按纳税年度运用。如果企业集团内部成员企业的纳税年度不同，企业集团可以选择其他的纳税年度。（2）在团体弥补免税制度下，企业集团的应纳税所得等于当年所得扣除各种扣除项目及亏损的弥补额。（3）由某个成员企业的应纳税额弥补其他成员企业的亏损额时，必须得到征税机关的同意。而且，必须在亏损企业的纳税年度终了后 2 年之内申报。（4）其适用对象限于英国的居民企业，不包括国外企业。（5）根据英国税法规定，在营业亏损和资产转让亏损分别计算时，团体弥补免税制度征税对象的亏损仅限于营业亏损。因此，资产转让亏损不得在营业所得中扣除，也不得列为其他企业的应纳税所得。（6）团体弥补免税制度只对当年的所得和亏损适用。

中国现行的合并纳税制度属于损益列支型，但与英国、德国等相对成熟的合并纳税制度相比尚有诸多不完善之处。

三、值得重视的改革建议

作者针对目前中国合并纳税制度存在的问题,借鉴世界各国的经验,提出了改革中国合并纳税制度的建议。应该说,这些建议很有见地,值得重视和研究。

目前世界上有 20 多个国家采用合并纳税制度。从这些国家的经验来看,实施合并纳税制度的目的,除了防止企业集团通过集团内各成员之间的业务往来规避纳税义务外,还为了提高企业的国际竞争力,保持税收中性,促进市场经济的稳定发展。中国实施合并纳税制度以来,对促进企业集团的发展和竞争力的提高起到了一定的积极作用,但仍存在很多不完善之处,限制了制度功能的进一步发挥。因此,在借鉴国外企业集团合并纳税制度先进经验的基础上,完善中国的合并纳税制度就显得尤为紧迫。

(一) 应扩大适用合并纳税制度的企业集团范围

据统计,2003 年中国中央直属的企业集团、国家试点企业集团、国家重点企业中的企业集团、省部级单位审批的企业集团以及年营业收入和年末资产总计均在 5 亿元及以上的其他各类企业集团共计 2 692 家,共拥有成员企业(包括母公司和子公司) 28 372 家,平均每家企业集团拥有成员企业 10.5 家。此外,年末资产总计超过百亿元的企业集团已达到 232 家。这表明,中国企业集团经过多年的发展和不断壮大,已初步形成了一批具有国际竞争力的大企业集团。不过,目前在中国实施合并纳税制度的企业集团却只有 120 家左右。这意味着除此之

外的企业集团，一方面与实施合并纳税制度的国内企业集团相比，遭遇到税收上的不公平待遇；另一方面，与外国企业集团相比，又处于国际市场竞争上的劣势。众所周知，税收不但是取得财政收入的主要工具，而且还是提高本国企业国际竞争力的有效手段，因此，为保持中国企业集团之间的税收公平，提高其国际竞争力，应尽量扩大适用合并纳税制度的企业集团范围。

（二）应当拓宽企业集团内实行合并纳税的成员企业范围

目前，中国企业集团的成员构成大致为：全资子公司、控股子公司和参股公司。例如，截至 2002 年 6 月，宝钢集团拥有全资子公司 26 家，控股子公司 24 家；截至 2001 年底，首钢集团共有 83 家成员企业，其中全资子公司 53 家，控股子公司 30 家；中海集团共有 22 家成员企业，其中全资子公司 9 家，控股子公司 13 家；一汽集团共有 67 家成员企业，其中全资子公司 26 家，控股子公司 14 家，参股公司 27 家。现行中国合并纳税制度只把全资子公司规定为合并纳税范围内的成员企业，众多控股子公司被排除在合并纳税的范围之外，这就大大制约了合并纳税制度对企业集团竞争力的促进作用。反观其他实行合并纳税制度的国家，德国以控股比率 50%、英国以控股比率 51% 和 75%、美国以控股比例 80% 来决定所合并的成员企业。因此，为了提高中国企业集团的国际竞争力，应考虑扩大企业集团内实行合并纳税的成员企业范围，可考虑将控股比率在 80% 以上的成员企业纳入合并纳税范围。

（三）应对企业集团内合并纳税成员与非合并纳税成员之间的内部交易进行必要的税收规制

从实施目的和应纳税额的计算方式来分析合并纳税制度，也可以将其视为一种税收优惠措施，实践也证明了合并纳税制度的有效性。但现行合并纳税制度尚未对企业集团内合并纳税成员与非合并纳税成员之间的内部交易进行明确界定，这就使得税务机关难以遏制企业集团成员之间内部交易所引发的税收流失。另外，由于中国合并纳税制度对国有企业集团母公司和境内外子公司、分支机构之间的内部交易问题，未能在税收上制定具体的应对方案，使税务机关无法控制国有企业集团通过国际内部交易所导致的国有资产流失问题。据统计，目前中国企业集团的内部交易已经超过了企业集团整个交易额的40%，由此产生的税收流失和国有资产流失问题不容小觑。虽然合并纳税制度是一种激励性税收制度，但在制度的具体设计上也应该对集团内合并纳税成员与非合并纳税成员之间的内部交易进行必要的规制，从而控制企业集团的国有资产流失和税收流失问题。

四、对中国企业集团税收负担的计量分析，具有开拓性

本书关于企业集团合并纳税制度问题的研究，包括了合并纳税制度研究和企业集团的税收负担问题研究两大部分。通过对税收负担的研究，以便调整有关的税收政策和制度规定。

作者在第4、5章，用了两章篇幅对目前中国企业集团的税负水平，首次进行了大量的统计分析。进行统计分析时，作者根

据中国上市公司的财务报表，分别用利润总额和现金流量，分别按集团类型、行业、年度以及地区，客观地计量了中国企业集团的实际所得税负担，以得出的数据为根据进行各集团类型之间的比较分析。此外，根据统计分析结果进行了各类企业集团税收负担的有关回归分析。主要将企业集团的资产规模、负债比例、资本密集度、存货密集度、股权投资密集度以及资本报酬率等作为变量，对各类企业集团的税负影响的因素进行了回归分析。其工作量之巨大是可想而知的。对中国企业集团实际税负的这一计量分析，可以说，填补了这方面研究的空缺。这反映出作者对待研究的踏实、科学的学风，是很值得学习和赞赏的。

当然，鉴于中国企业集团合并纳税问题的复杂性，尚有进一步深入研究的空间。期待作者有新的科研成果面世。

安体富

2007年12月25日

于中国北京世纪城

摘 要

中国的企业集团，是经过二十多年以来的国有企业改革所产生的改革开放政策的一种成果。随着中国社会主义市场经济体制的建立和不断完善，为应对经济全球化进程的不断加快，通过企业的战略性重组，组建规模大、集约化程度高、在同行业中占主导地位、对产业发展能起导向作用的大型企业集团，不仅是保证中国经济主导作用的必然要求，也是使中国企业提高在国际竞争环境中的生存能力和竞争能力的客观要求。据相关统计，截至2005年，全部中央企业，国务院批准的国家试点企业集团，国务院主管部门批准的企业集团，省（区、市）人民政府批准的企业集团和营业收入与资产总计均在5亿元及以上的其他各类企业集团共有2 845家。从营业收入看，2005年全部企业集团共实现营业收入155 509亿元；全部企业集团资产总计首次超过200 000亿元，已达到230 763亿元；2005年盈利企业集团为2 399家，占全部企业集团的84.3%；在美国《财富》杂志最新公布的全球500家大企业排名中，中国大陆已达到19家。

在此需要指出的是，伴随着企业集团经济力量不断增长，它在中国税收收入中所占的比重也表现为日益增加的趋势。据相关统计，2004年增值税和企业所得税收入的全国合计约有12 975亿元，其中企业集团（主要是前500家大企业集团）上缴11 813亿元，占91%。这就表明，中国企业集团对国家财政收入的贡献巨大；进而还意味着中国企业集团对整体中国经济领域带来极大的影响。

但是,从有关经济学、税收学理论角度来分析,中国企业集团的发展对中国经济、税收环境仍带来了不少问题:如,随着企业集团的规模扩大而产生的经济力量集中问题和垄断市场问题;由企业集团的海外投资过程中产生的国有资产流失问题;来自企业集团内部交易产生的避税问题和税收不公平问题,等等。

目前由中国企业集团所引起的税收问题有以下几个方面:
(1) 内部交易问题。这是指企业集团成员之间的内部交易引起的国内外避税问题。(2) 企业集团之间的税收不公平问题。这是指“合并申报的企业集团”与“非合并纳税的企业集团”之间产生的税收不公平问题。(3) 成员企业之间的税收不公平问题。这是指“合并纳税的成员企业”与“非合并纳税的成员企业”之间产生的税收不公平问题。(4) 国际税收不公平问题。这是指,因发达国家普遍实施合并纳税而提供“看不见的税收补贴”,中国企业集团在国际经贸市场上所面临的国际税收不公平问题。(5) 税收中性问题。这是指合并纳税规定引起的集团公司与非集团公司之间所产生的税收干扰问题,等等。

此外,从实践来看,一些合并纳税的企业集团还存在着不少避税的具体问题:(1) 擅自以盈补亏。集团内盈利企业和亏损企业未作具体合并申报会计分录,只简单地将应纳税所得额进行冲抵,减少企业集团的应纳税所得额,逃避企业所得税。(2) 重复提取费用。例如,下属公司依照销售收入提取了业务招待费,汇总到集团公司后又按汇总收入再提一次业务招待费等。这些重复提取费用减少了利润,当然少缴了企业所得税。(3) 多提各种准备金。例如,根据现行财务制度规定,企业集团在编报合并会计报表时,其内部各企业之间的应收账款必须进行抵消,计提坏账准备金等各种准备金时多提或重复提取有关准备金,从而虚增了成本,减少了应纳税所得额。(4) 有关税务登记问题。即企业集团到税务机关办理登记的只有总公司一家,税务机关无法准