

《税收理论与实践》系列丛书

企业所得税 理论与实践



靳东升 李本贵 / 主编



经济科学出版社
Economic Science Press

《税收理论与实践》系列丛书

企业所得税理论与实践

靳东升 李本贵/主编

经济科学出版社

责任编辑：刘欣欣 解 丹

责任校对：杨 海

版式设计：代小卫

技术编辑：王世伟

企业所得税理论与实践

靳东升 李本贵/主编

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

北京天宇星印刷厂印刷

永胜装订厂装订

880 × 1230 32 开 11.625 印张 300000 字

2006 年 9 月第一版 2006 年 9 月第一次印刷

印数：0001—4000 册

ISBN 7 - 5058 - 5814 - 9/F · 5075 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)

《税收理论与实践》

系列丛书编辑委员会

顾问	问	许善达		
编委会主任		苏道俨	卢献匾	刘佐
编委会副主任		吴殿禄	蒙启华	靳东升
		靳万军		
编委会委员		洪训昌	冯传授	汪星明
		李本贵	周华伟	石坚
		彭宁	陈琍	

前 言

党的十六届五中全会确立了中国“十一五”时期经济社会发展的指导思想、原则、主要目标和任务，明确了推进税制改革的主要任务，并对加强税收征管、发挥税收作用提出了具体要求。十届全国人大四次会议通过的《中华人民共和国国民经济和社会发展规划第十一个五年（2006～2010年）规划纲要》，明确和细化了“十一五”时期推进财税体制改革、完善税收制度的具体任务。根据“十一五”规划纲要的指导思想，国家税务总局确定了“十一五”时期税收发展与改革的总体要求：以邓小平理论和“三个代表”重要思想为指导，全面落实科学发展观，认真贯彻执行党中央、国务院的一系列方针政策和对税收工作的各项要求，坚持聚财为国、执法为民的税务工作宗旨，进一步推进依法治税，深化税收改革，强化科学管理，加强队伍建设，确保税收收入稳定较快增长，充分发挥税收调节经济和调节分配的作用，为全面建设小康社会、构建社会主义和谐社会作出新的、更大的贡献。

当前，全国税务系统在创建学习型税务机关的过程中，为增强广大税务干部在新的税收征管环境中的应变能力，采取了多种措施提高税务干部的综合素质。作为一名税务工作者，最基本的素质就是过硬的税收业务能力，这就需要全面、系统地掌握税收基本理论及其最新发展，税收政策和税制的调整，各税种的征管业务，等等。为此，国家税务总局税收科学研究所和广西壮族自治区地方税务局联合组织编写了《税收理论与实践》系列丛书。

本套丛书在立足权威性、高档次、高质量的同时，注重实用性

和针对性，内容涉及所得税、流转税、财产税、税收管理，等等，既全面反映税收理论与税制发展的历史轨迹和当前国内外最新研究成果，又介绍各国税务当局在税收管理上的先进做法和成功经验。

本套丛书不仅有助于税务人员提高税收理论水平和实际工作能力，也可供各类科研机构 and 高等院校的专家、学者从事经济和税收理论研究时参考。

由于我们水平和某些客观条件所限，丛书中难免存在一些不足之处，恳请读者谅解，并批评指正。

《税收理论与实践》系列丛书编辑委员会

2006年8月1日

目 录

第一章 企业所得税的起源与发展	1
第一节 国外企业所得税的起源与发展.....	2
第二节 中国企业所得税的起源与发展.....	9
第三节 企业所得税的发展趋势	21
第二章 企业所得税的几个理论问题	25
第一节 征收企业所得税的原则	25
第二节 征收企业所得税的理论基础	31
第三节 各国企业所得税制的主要类型	35
第四节 企业所得税与个人所得税的关系	39
第三章 企业所得税的征税对象	52
第一节 企业所得和应纳税所得的理论分析	52
第二节 对企业不同类型所得的征税	67
第四章 企业所得税税率	78
第一节 企业所得税税率的主要形式	78
第二节 企业所得税税率水平	90
第五章 企业所得税的优惠政策	97
第一节 企业所得税优惠的作用与原则	97
第二节 企业所得税优惠的主要方式.....	102

第三节 企业所得税优惠政策的导向·····	108
第六章 企业所得税的征收管理 ·····	112
第一节 企业所得税管理权限的划分·····	112
第二节 企业所得税征收管理的主要内容·····	115
第七章 企业所得税对企业经济行为影响分析 ·····	134
第一节 对企业投资的影响·····	135
第二节 对不同企业的影响·····	139
第三节 对企业资本结构的影响·····	143
第四节 对企业分配政策的影响·····	147
第八章 中国企业所得税的定量分析 ·····	151
第一节 企业所得税在中国税收收入中的地位·····	151
第二节 企业所得税内部结构分析·····	156
第三节 企业所得税宏观税负分析·····	159
第九章 企业所得税的国际比较 ·····	162
第一节 企业所得税居民身份认定的国际比较·····	162
第二节 影响企业所得税税收负担的 各项具体制度比较·····	167
第三节 企业所得税优惠政策比较·····	178
第四节 资本利得征税的国际比较·····	187
第十章 中国内资企业所得税制度 ·····	192
第一节 纳税人和税率·····	192
第二节 应纳税收入总额的确定·····	196
第三节 应纳税所得额的确定·····	202
第四节 资产的税务处理·····	216

第五节	亏损弥补及其管理	223
第六节	投资收益的税务处理	227
第七节	优惠政策	231
第八节	征收管理	239
第十一章	外商投资企业和外国企业所得税	245
第一节	纳税人和税率	245
第二节	应纳税所得的范围	248
第三节	应纳税所得额的计算	250
第四节	营业收入的确认和成本、费用的列支	254
第五节	资产的税务处理	259
第六节	关联企业的税务处理	263
第七节	应纳税所得税额的计算和纳税申报	270
第八节	投资所得	273
第九节	税收优惠	276
第十节	避免双重征税	282
第十二章	中国企业所得税制改革	288
第一节	中国企业所得税改革的必要性	288
第二节	中国企业所得税改革的基本方向	293
附录：165 个国家和地区的公司所得税税率和亏损处理		
	情况表（2005/2006 年度）	333
参考文献		354
后记		357

第一章

企业所得税的起源与发展

企业所得税是当今世界最流行的税种之一，已有许多国家和地区征收企业所得税。同个人所得税相比，企业所得税的建立比较晚，它是伴随着公司制度的建立而产生的。在中世纪的英国，英文词“Corporation”（译成中文，为企业、公司、法人、法人团体等），是指得到皇家特许状所确认的特权团体，如享有特权的自治城市、行会、教会和慈善机构等。随着英国工商业活动的发展，到了17世纪，这一词才具有了现代企业的含义。

按照通常教科书中的表述，企业是依法设立的、从事生产经营活动并具有独立或相对独立的法人资格的组织。企业的产生是为了从事工商业活动，企业从事生产经营活动的目的是为了追逐利润。在创造利润的同时，也满足消费者的各种需要。作为社会经济生活的基本单位，企业在长期发展过程中形成了多种形态。依照不同的标准，可以对企业做不同的分类。目前，国际上通行的企业划分标准，是按照企业投资人的出资方式 and 责任形式的不同进行划分的。此外，在中国，企业的划分标准，还有所有制性质、投资者的身份、生产经营规模以及行业性质等。其中，按照企业投资人的出资方式 and 责任形式的划分标准，通常被认为是最基本的划分企业法律形态的主要标准。按照这一划分标准，一般将企业分为个人独资企业、合伙企业和公司企业。其中，个人独资企业，是指依法在中国境内设立的、由一个自然人投资、财产为投资人个人所有、投资人以其个人财产对企业

债务承担无限责任的经营实体^①，它不具有法人资格；合伙企业，是指依法在中国境内设立的由各合伙人订立合伙协议，共同出资、合伙经营、共享收益、共担风险，并对企业债务承担无限连带责任的营利性组织^②。在中国，合伙企业不具有法人资格，但在一些国家，如法国，合伙企业具有法人资格；公司是法人企业，有独立的法人财产，享有法人财产权，公司以其全部财产对公司的债务承担责任^③。公司的独立法人资格，是各国公司法的普遍规定。

在中国目前的税法中，对企业征收的所得税有两个，一是对内资企业征收的企业所得税；二是对外商投资企业和外国企业征收的外商投资企业和外国企业所得税。考虑到中国税制的历史习惯，本书所使用的企业所得税和公司所得税这两个词，实际上是将这两个词等同的，如果不做特殊说明，企业所得税一般泛指对所有企业（部分征收个人所得税的企业除外）征收的所得税，即国外的公司税（Corporation Tax）。

第一节 国外企业所得税的起源与发展

一、企业所得税的产生

对所得征税最早产生于号称老牌资本主义国家的英国。中世纪

① 《中华人民共和国个人独资企业法》，1999年8月30日第九届全国人民代表大会常务委员会第十一次会议通过。

② 《中华人民共和国合伙企业法》，1997年2月23日第八届全国人民代表大会常务委员会第二十四次会议通过。

③ 《中华人民共和国公司法》，1993年12月29日第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过，根据1999年12月25日第九届全国人民代表大会常务委员会第十三次会议《关于修改〈中华人民共和国公司法〉的决定》第一次修正，根据2004年8月28日第十届全国人民代表大会常务委员会第十一次会议《关于修改〈中华人民共和国公司法〉的决定》第二次修正，2005年10月27日第十届全国人民代表大会常务委员会第十八次会议修订。

时的英国就已经有临时征收分级所得税的历史，英国国王一般是从三个途径获得收入：王室财产、封建权力和紧急时期征收关税。但在战争时期，国王还要召集国会想办法多征集资金来满足战争需要，一般是开征“什伍一税”或“什一税”，成为一种古老的直接税。直接税是指纳税人直接负担税收，不能转嫁他人的税种。随着资本主义工商业的发展，社会矛盾和经济危机日益加深，国家的财政支出亦随之增加。为了维护资产阶级的根本利益，增加财政收入、适应国家财政支出需要，不得不考虑对当时的税收制度进行改革，开始考虑对社会成员的所得征税。所得税就是对纳税人的收入征税。

1799年，英国首相威廉·皮特（William Pitt）为了筹措对法战争中的军费需要，创设了一种具有所得税性质的新税，称为“三级税”（又称三部征收捐）。英法战争爆发后，英国仅靠当时的消费税等税种筹集经费无法满足庞大军费开支需求，威廉·皮特首创了对仆役和马车的主人、拥有贵重物品和房屋土地等三种所得的公司和自然人征收“三级税”，这可以说是创建了现代历史上最早的综合所得税。1802年战争结束，“三级税”随之停征。1803年，英法战争再起，为了筹措战争经费，又制定了新的所得税法，采取分类所得征收制，1815年英法战争结束，所得税再度废止。英国首创的所得税，是为了战争需要时征时停的一种直接税。直至1842年，英国由于奉行自由贸易政策，造成关税和消费税的收入减少，财政发生困难。当时的英国财政大臣罗伯特·皮尔（Robert Peel）向国会提出开征永久性所得税的建议，获得通过，所得税才成为英国政府的一个经常性税种。但这时的所得税是对公司、自然人征收的一个税种，企业所得税还不是一个单独的税种。

第一次世界大战期间，为了满足国家筹集战争资金的需要，英国政府开始将公司单独作为纳税人看待，1915~1924年间对公司征收了特别税（Special Taxes），可以视为企业所得税的雏形。1937年又重新开征此税，直到1965年正式开征公司税后，特别税

才废止。在第二次世界大战前,为了备战,军队需要配置一批新式武器,这给国家带来了沉重的财政负担,为此,政府决定向公司、合伙企业、独资商人和个人的收入所得开征一个特别税的补充税种,即企业利润税(Profits Tax)。当时,企业利润税占国家税收收入的比重虽然还比较小,只有3%左右,但是,这是一个已经具备企业所得税性质的税种。

1965年,英国工党政府通过了当时财政大臣詹姆斯·卡拉汉(James Callaghan)的建议,制定了新的财政税收法,决定对公司正式征收企业所得税(Corporation Tax),当年税率为42.5%,取代原来对公司征收的特别税和利润税,这是英国税收制度发展史上的一次最重大变化。英国企业所得税在政府税收收入中开始占据较重要地位,从而结束了将公司视为非法人企业征收特别税和利润税的历史。^①

英国企业所得税占各项税收总额(不含社会保障税)的比重情况见表1-1。

表1-1 英国2000~2004年企业所得税占各项税收总额的比重

	2000~2001年度	2001~2002年度	2002~2003年度	2003~2004年度
税收收入总额 (亿英镑)	286.6	287.7	296.5	318.4
公司税收入 (亿英镑)	38.8	33.4	32.6	36.5
公司税占 税收总额比重	13.5%	11.6%	11.0%	11.5%

资料来源:International Monetary Fund (IMF), Government Finance Statistics, Year-book 2004、2005 (国际货币基金组织《政府财政统计年鉴》2004年、2005年)。

在西方国家税制发展的历史上,西方各国仿效英国的做法,相继开征了企业所得税。在德国,因为普法战争失败,为了筹措战争

^① 财政部税收制度比较课题组:《英国税制》,2000年9月。

赔款，政府于1808年开征了所得税，后来由于地主阶级反对被迫停止实施，直到1891年才成为相对固定税种。在1920年税制改革时，正式设立独立的企业所得税，税率为25%。1951年，德国曾对企业所得税采取过60%的高税率征收。2001年，德国企业所得税的税率又降至25%，并一直保持至今（2005/2006年度）。^①

日本是继英、法之后较早引进所得税制的国家，1897年就已经将企业所得列为了所得税征收对象，在第一次世界大战期间，开征了利得税和资本利得税。20世纪30年代，日本正式开征了法人税（亦称公司税或企业所得税）。日本从1998年起对法人税进行一系列改革，法人税的实际税率（包括中央政府征收的企业所得税和地方政府征收的法人居民税和均摊税）从49.98%下降到40.87%，降低了9个百分点。2005~2006年度已将企业所得税税率进一步下降至30%。^②

美国在1789年独立后，政府一直是以关税收入作为主要的财政收入，后因南北战争爆发，经国会同意开征了满足战时需要的所得税。后来因国内的反对与战时需要的原因，所得税时征时停。19世纪中叶，美国部分州的政府就已经对营利公司开始征收企业所得税。美国联邦政府是在1909年正式设立企业所得税，企业所得税由临时性税种演变成固定税种。20世纪初，美国的公司所得税税率一直较低，1936年企业所得税的税率才8%。美国2005~2006年度公司所得税实际最高税率为35%。^③

法国于1914年开征了所得税，1949年设置企业所得税，税率为24%，并对配息利润征收10%附加税。从2000年起，法国取消了企业所得税的附加税率，并在2002年将小型公司（年销售额低于5000万法郎，股本至少75%为个人持有）所得税税率降为

① 财政部财政制度国际比较课题组：《德国财政制度》，1999年11月。

② 王仲礼：《日本税制》，2005年9月，<http://www.chinavalue.net>。

③ 财政部税收制度国际比较课题组：《美国税制》，2000年8月。

15%。2005~2006 年度又将企业所得税的普通税率升至 33.33%。^①

企业所得税制度建立的历史并不长,至今才只有 200 余年。发展到 21 世纪,企业所得税已经成为世界各国普遍采用的税种,目前只有极少数国家和地区没有开征企业所得税。受各国社会、经济、法律与公司制度结构不同的影响,企业所得税在国际范围内的称谓不尽相同。由于所得税主要起源于纳税人对一定财产占有带来的收益,而财产的所有权主要分为公有财产所有权与私有财产所有权两类。这样,财产所有权状况就成为了决定纳税主体种类的主要因素,应税财产属于私有或个人所有,比较容易界定产权关系,其获取的所得应缴纳个人所得税,名称也比较规范;对于公有财产,由于其占有者、使用者在承担法律责任和利益分配的方式上存在着差异,因而对于因公有财产获取所得涉及的征税名称也就存在各种不同的叫法,分别被称为公司所得税、企业所得税、法人税、法人所得税等不同名称。

二、企业所得税在外国税制中的地位与作用

分析发达国家的税制结构及发展中国家的税制结构,能够看出世界各国企业所得税在税制中地位的大致趋势和总体格局。一般而言,所得税收入占全部税收收入的比重随人均国内生产总值(GDP)的提高而上升,货物和劳务税收入占全部税收收入的比重随人均国内生产总值的提高而下降。

根据国际货币基金组织编制的《政府财政统计年鉴—2005》的相关数据,大多数发达的市场经济国家,以所得税为主体的税制结构特征明显(见表 1-2)。发展中国家的税制结构明显地表现为以货物和劳务税收入为主体的税制结构(见表 1-3)。

^① 财政部税收制度国际比较课题组:《法国税制》,2002 年 5 月。

表 1-2 部分发达国家主要税种的收入及占税收收入总额的比重

国家	税收收入总额	所得税 (比重, %)			工薪税 (比重, %)	财产税 (比重, %)	货物和 劳务税 (比重, %)
			个人所得税 (比重, %)	企业所得税 (比重, %)			
法 国 (2004 年, 亿欧元)	4442.7	1681.8 (37.9)	1288.6 (29.0)	393.2 (8.9)	189.5 (4.3)	730.4 (16.4)	1836.0 (41.3)
荷 兰 (2004 年, 亿欧元)	1137.9	445.0 (39.1)	294.7 (25.9)	150.3 (13.2)	4.05 (0.4)	87.07 (7.7)	589.43 (51.8)
瑞 典 (2003 年, 亿法郎)	8839	4509.0 (50.6)	3923.0 (44.0)	586.0 (6.6)	734.0 (8.3)	376.0 (4.3)	3192.0 (36.1)
英 国 (2004 年, 亿英镑)	3377.6	1564.4 (46.3)	1199.6 (35.5)	364.8 (10.8)		205.2 (6.1)	1558.9 (46.2)
美 国 (2004 年, 亿美元)	22001.0	12939.0 (58.8)	10350.0 (47.0)	2589.0 (11.8)		3590.0 (16.3)	5240.0 (23.8)
平均比重		47.1	37.2	9.65	3.85	9.37	35.6

注: 上表中的税收收入总额是指各级政府税收收入总额, 平均比重为非加权平均比重。

资料来源: International Monetary Fund (IMF), Government Finance Statistics, Year-book 2004、2005 (国际货币基金组织《政府财政统计年鉴》2004 年、2005 年)。

表 1-3 部分发展中国家主要税种收入及占税收收入总额的比重

国家	税收收入总额	所得税 (比重, %)			工薪税 (比重, %)	财产税 (比重, %)	货物和 劳务税 (比重, %)
			个人所得税 (比重, %)	企业所得税 (比重, %)			
韩 国 (2001 年, 亿韩元)	957930	356380 (37.2)	186630 (19.5)	169750 (17.7)		29200 (3)	438180 (45.7)
俄罗斯 (2004 年, 亿卢布)	22709	2228 (9.8)		2228 (9.8)		1 (0)	11882 (45.7)

续表

国家	税收收入总额	所得税 (比重, %)			工薪税 (比重, %)	财产税 (比重, %)	货物和劳务税 (比重, %)
			个人所得税 (比重, %)	企业所得税 (比重, %)			
印度 (2004 年, 亿印度卢比)	31773	13937 (43.8)	5093 (16)	8844 (27.8)		18 (0.1)	12394 (39)
印度尼西亚 (2004 年, 亿印尼卢比)	2830930	1189240 (42.0)	957000 (33.8)	232240 (8.2)		146520 (5.2)	1351670 (47.7)
泰国 (2004 年, 亿铢)	10236	4079 (39.9)	1287 (12.6)	2792 (27.3)		4 (0)	5050 (49.3)
平均比重		37.2	14.5	17.6		3	43.8

注: 上表中的税收收入总额是指各级政府税收收入总额, 平均比重为非加权平均比重。

资料来源: International Monetary Fund (IMF), Government Finance Statistics, Yearbook 2004、2005 (国际货币基金组织《政府财政统计年鉴》2004 年、2005 年)。

1. 经济发达国家的税收收入中, 普遍以所得税为主体税种, 表明税制结构与一国的经济发展水平紧密相关, 经济越发达, 社会劳动生产力越高, 创造的社会财富就越多, 与此对应, 所得税在税收收入总额的比重也就越大。而经济欠发达的国家大都以货物和与劳务税为主体, 所得税所占的份额相对较低。

2. 尽管经济发达国家的所得税 (企业所得税和个人所得税, 下同) 收入占税收总收入的比重较高, 但企业所得税收入占所得税总收入的比重较低。发展中国家所得税收入占税收总收入的比重较低, 但企业所得税收入在所得税收入中比重相对较高。在许多发展中国家, 企业所得税是仅次于货物和劳务税的主要税种。在发展中国家的财政收入中, 企业所得税扮演着十分重要的角色。这主要是因为发展中国家人均国民生产总值不高, 税收征管水平较低, 征收个人所得税需要公民较强的纳税意识, 向数目相对较少的企业征