

RESEARCH OF FINANCE
AND TAX LAW

陈少英 主编

企业所得税法探析

东方财税法研究

东方出版中心

RESEARCH OF FINANCE
AND TAX LAW

第2卷 总编

企业所得税法探析

东方财税法研究

中国税务出版社

新企业所得税法探析

——东方财税法研究

陈少英 主编

东方出版中心

图书在版编目(CIP)数据

新企业所得税法探析/陈少英主编. —上海: 东方出版中心, 2010. 11

(东方财税法研究)

ISBN 978-7-5473-0245-3

I. ①新… II. ①陈… III. ①企业所得税法-研究-中国 IV. ①D922.222.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2010)第 207224 号

责任编辑: 余佐赞 于 欣

美术编辑: 宣志海

新企业所得税法探析——东方财税法研究

出版发行: 东方出版中心

地 址: 上海市仙霞路 345 号

电 话: 62417400

邮政编码: 200336

经 销: 全国新华书店

印 刷: 昆山市亭林印刷有限责任公司

开 本: 710×1 020 毫米 1/16

字 数: 214 千字

印 张: 12

版 次: 2010 年 11 月第 1 版第 1 次印刷

ISBN 978-7-5473-0245-3

定 价: 26.00 元

出版说明

财税法学是一门年轻的、开放的、尚处于成长、上升期的新学科。谓其年轻,是因为它不像民法学和刑法学一样拥有悠久的历史渊源;谓其开放,是因为它与经济学、管理学、政治学以及其他法学学科等存在多方面的交叉与融合;谓其成长和上升,是因为它的应用和发展空间无限广阔。随着我国社会主义市场经济体制的不断完善,为适应加入 WTO 和党的十七大提出的深化财税体制改革的需要,进一步加强财税法学研究愈显重要。上海市作为我国法治和文明的窗口,其财税法的发展是我国财税法治建设中的重中之重,《东方财税法研究》系列丛书就是反映这些成果的出版物。

鉴于企业所得税法即将实施,2007 年 12 月上海市法学会财税法学研究会举办了“企业所得税法”的专题研究年会,主要讨论新企业所得税法立法以及实施中可能产生的问题。年会收到了一大批高质量的文章,在此基础上本书主编又约请专家、学者撰写了一批立意高、针对性强的稿件,本书就是由这些优秀文章汇集而成。全书共分为“新企业所得税法基础理论探究”、“新企业所得税法反避税措施探究”、“企业所得税法的税收优惠专题”和“新企业所得税法实践运用与分析”等四个专辑,无论是从切入角度还是从提出的观点来看,本书都具有相当的学术价值和现实指导价值。

目 录

新企业所得税法基础理论探究

企业所得税法的差异性结构分析·····	叶 珊(3)
企业所得税税率形式选择的建议·····	江 涓(17)
新企业所得税法不征税收入问题初探·····	陈 翔(30)
企业所得税纳税人浅析·····	刘福元(35)
论企业所得税税负的实质公平·····	张富强 陈蕊桢(38)

新企业所得税法反避税措施探究

论转让定价税制中纳税人积极性的发挥·····	翟继光(49)
受控外国公司所得归入规则比较研究·····	曹晓如(54)
企业所得税法反避税安排初探	
——兼评特别纳税调整制度的实施·····	俞 敏(64)
试论企业所得税法对资本弱化的规制·····	武晓惠(79)
新企业所得税法的一般反避税条款浅析	
——兼对“合理的商业目的”之理解·····	李丽丽(89)
中美预约定价的比较借鉴	
——读新企业所得税法第 42 条 ·····	元玲慧(100)

新企业所得税法的税收优惠探究

公平与效率的博弈

——从税法价值角度论企业所得税法的完善…………… 张丙晶(117)

企业所得税税收优惠制度之公平性思考…………… 韩 鑫(129)

从社会责任看税收优惠的政策偏好修改…………… 糜琴丽(136)

汇总纳税制度初探

——从新《企业所得税法》第 50 条看汇总纳税 …… 顾文琳 许 峰(143)

新企业所得税法实践运用与分析

我国企业所得税对创业投资影响之探析…………… 史俊明(153)

我国企业集团所得税制若干法律问题探析…………… 毛 杰 刘 伟(158)

浅析基于新企业所得税法的税收筹划…………… 刘明钰(168)

浅议资本弱化与公司资本结构最优之关系…………… 张 悦(175)

Contents

Basic Theory on EITL

Analysis of Structure of Differences of Enterprise Income

Tax Law Ye Shan(3)

Suggestions on Rate Form of Enterprise Income Tax

Law Jiang Juan(17)

Try to Talk about Non-taxable Income in Enterprise

Income Tax Law Chen Xiang(30)

Talking about the Taxpayer of EITL Liu Fuyuan(35)

Talking about the Substantial Fair Tax Burden on EITL

..... Zhang Fuqiang Chen Ruicheng(38)

Anti-Avoidance on EITL

On the Exertion of Taxpayer's Enthusiasm in the System

of Transfer Pricing Zhai Jiguang(49)

A Comparative Research on the Inclusion Rule of

Controlled Foreign Corporation Income Cao Xiaoru(54)

On Analysing the Anti-Avoidance Arrangements of EITL

<i>On the Implement of Spectial Tax Adjustment Policies</i>	Yu Min(64)
Thinking on the Prevention of Thin Capitalization:	
<i>In the View of Enterprise Income Tax Law</i>	Wu Xiaohui(79)
Talking about Anti-Avoidance clauses of EITL:	
<i>On Aanalysing Rational Commercial Intent</i>	Li Lili(89)
The Comparisons and Implications of Advance Pricing	
Arrangements between China and U. S. A.	Yuan Linghui(100)

Preferential Policies on EITL

Equity VS Efficiency	
<i>A Study of the Perfection of EITL</i>	Zhang Bingjing(117)
Thinking on the Equity of Preferential Policies of EITL	
.....	Han Xin(129)
Analysis of Social Liability from Preference Policies of	
EITL	Min Qinli(136)
Try to Talk about Total Tax of Group Corporation	
.....	Gu Wenlin Xu Feng(143)

Practice Application on EITL

Talking About the EITL Impaction on Investment	Shi Junming(153)
Talking about income tax system of Group of Enterprises	
.....	Mao Jie Liu Wei(158)
Talking about the Taxation-Planning Under EITL	Liu Mingyu(168)
Anti-Thin Capitalization and the Best Capital Structure	
of Enterprise	Zhang Yue(175)

新企业所得税法
基础理论探究

RESEARCH OF
FINANCE AND
TAX LAW

企业所得税法的差异性结构分析

叶 珊*

“企业”作为企业所得税法中最重要的基本概念,其合而不同是形成企业所得税法的差异性结构的重要原因。“企业”是一个频繁见诸经济学与法学研究的专业术语。法学的发达程度取决于基本概念的精确程度,因此,法学研究应当从基本概念的准确分析着手,而后再行构建理论体系、释解基本法理。任何法学理论均建立于基本范畴的基础上,任何理论研究的根本任务都在于提炼和诠释基本范畴。法学领域存在的争议,往往缘于概念分歧。概念是对各种法律事实进行概括,抽象出其共同特征形成的权威性范畴,必须精确、规范、统一。由于“企业”存在居民与非居民企业的差异性的二元结构,为体现区别对待不同类型的“企业”的税收政策,企业所得税法既有偏离正常税制的税收支出的非常结构,又有调整应纳税额的反避税规则的特别结构。企业所得税法的改进,则应注重企业与个人所得税的协调。

一、差异性原理:合而不同的“企业”

企业所得税的两税合并是我国自 2004 年启动的新一轮税制改革的重要内容。2007 年 3 月 16 日第十届全国人民代表大会第五次会议通过,并自 2008 年 1 月 1 日起施行的《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称新《企业所得税法》)统一了内外资企业所得税,有利于促进我国经济结构优化和产业升级,有利于为各类企业创造一个公平竞争的税收法制环境,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,是体现“五个统筹”、促进经济社会可持续发展战略的配套措施。新《企业所得税法》根据科学发展观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”的税制改革原则,借鉴国际经验,建立各类企业统一适用的科学、规范的企业所得税制度,为各类企业创造公平的市场竞争环境;

* 叶珊,法学博士,北京大学法学院博士后研究人员。

体现了“四个统一”：内资、外资企业适用统一的企业所得税法；统一并适当降低企业所得税税率；统一和规范税前扣除办法和标准；统一税收优惠政策，实行“产业优惠为主、区域优惠为辅”的新税收优惠体系。^①

形式上统一了的新《企业所得税法》，实质上是“外合内分”的制度结构：对不同类别的企业及其不同行为，分别规定不同的企业所得税法规范和制度，其主要原因是企业及其行为的差异性的存在，以及由此产生的客体量化以及义务量化等内在制约因素的存在。“基于主体的差异性而形成的制度差异，体现了财税法或经济法上的重要原理——差异性原理”，“企业所得税法的统合，体现了经济、社会和法律发展的需要，其认识基础亦较为坚实”，“应当在‘差异性原理’的基础上，客观认识企业所得税法的‘外合内分’与‘合而不同’”。^② 尽管新《企业所得税法》合而不同，即各种内部制度结构存在差异，却可以构成一个和谐的整体，这是由其统合的内在局限所决定的，即由于企业所得税课税要素的特殊性和差异性所导致的影响制度统合的约束因素。企业所得税法的调整是基于企业以及其他诸多方面的差异性、非均衡性，其调整目标正是为了解决那些必须解决的差异性问题，以实现实质意义上的公平。

“什么是企业”，“为什么企业会存在”，诸如此类问题的研究和探讨，始于美国经济学家科斯(R. H. Coase)于1937年发表的《企业的本质》一文。为了理解企业在经济运行中的作用，科斯提出三个基本问题：第一个问题也是最基本的：什么是企业，或更严密地说，是什么特性把企业组织和市场交易区分开来；第二个是有关企业规模大小的决定因素问题，即“为什么企业家不组织一个更大或更小的交易”；第三个问题则是“现代社会所进行的交易方式的多样性是空前的”，科斯探询交易的属性是如何影响企业内部组织和市场组织的相对成本。^③ 企业存在的原因可以说是为了避免每天在市场里进行所有的交易。“企业的本质特征是对价格机制的取代。”^④ 企业是“致力于法律规定属其所有的物品或服务生产的人们所组成的完整而牢固的组织”，作为一个拥有“一些预期任期期限”的惯例的组织，它必须显示出其成员之间比短期更稳固的关系。^⑤ 尽管“企业”的起源有“合法”的意思——它来源于“firmare”，即“签字确认”，后来被用来表示“商号”或“商业”——但

① 金人庆：《关于〈中华人民共和国企业所得税法（草案）〉的说明》，在第十届全国人民代表大会第五次会议上，2007年3月8日。

② 张守文：《企业所得税法统合的内在局限》，载《税务研究》2008年第2期。

③ Ronald Coase, *The Nature of the Firm*, Reprinted in O. E. Williamson and S. G. Winter, eds. *The Nature of the Firm*. New York: Oxford University Press, 1937, pp. 23 - 25.

④ [美] 罗纳德·科斯：《企业的性质》，载路易斯·普特曼、兰德尔·克罗茨纳编：《企业的经济性质》，上海财经大学出版社2000年版，第79页。

⑤ Geoffrey M. Hodgson, *The Coasean Tangle: The Nature of the Firm and the Problem of Historical Specificity*, Steven G. Medema, ed., *Coasean Economics*. Boston: Kluwer, pp. 38.

现在已经没有特殊的法律意义。对“firm”一词最早的记载出现于1574年,法律上把“企业”解释成“商业实体”的同义词,相应的定义是“以盈利为目的、投入资本、劳动和管理的事业”。^①

中文的“企业”一词舶来于西方国家,是在清末变法之际由日本借鉴而来的。而日本则是在明治维新以后,引进西方企业制度的过程中,从西文翻译而成的。与“企业”相应的词,英语为 enterprise,法语为 entreprise,德语为 unternehmen。从语汇构成角度来分析,enterprise 由 enter 和 prise 构成,前者具有“获得、开始享有”的含义,引申为“盈利、收益”;后者则有“撬起、撑起”的意思,引申为“杠杆、工具”。两部分结合,表示“获取盈利的工具”,原意为企图冒险从事某项事业,后用于指经营组织或经营体。日本引入时意译为“企业”,从字面含义来看,表示的是商事主体企图从事某项事业,且有持续经营的意思。企业主要不是法律概念,基本上是一个经济概念,是指“主体从事经营活动,借以获取盈利的工具和手段”或“创制企业和利用企业进行商事营业活动并非商事主体的终极目标”,其最终目的无非是为了“谋求自我利益的极大化”。企业作为现代市场经济的主体和基本动力,其组织和运作,与一国的历史文化和社会经济发展水平密切相关。

“企业是经济学中占主导地位的决策单位,它是由一整套契约界定的。它是一个社会认可的、有权力按自己的方式和理由作出决策的组织实体。……在企业外部,价格运动引导资源的流量;在企业内部,这些市场交易被企业家的指令所代替。”^②企业作为生产的一种组织形式,一定程度上是对市场的一种替代。同一笔交易,可以通过市场或企业的组织形式来进行。企业之所以存在,或者说,企业之所以与市场同在,是因为不同的交易在企业内部或在市场进行的成本更小。通过企业,可以使部分市场交易内部化,从而消减部分市场交易所产生的较高的交易成本,同时,也会带来企业特有的交易成本。因此,企业的规模应当有所限制,应该扩张到这样一点,即在这一点上再多增加一次内部交易所花费的成本与通过市场进行交易所花费的成本相等。生产什么、生产多少、使用什么样的资源进行生产以及产品由谁来消费等资源配置问题,是任何社会发展阶段都必须解决的。最主要的资源配置协调机制是价格机制,其基础是每个人根据财货及生产要素的价格来采取对自己最适合的行动。通过有效利用信息来圆满地协调是协调机制,而认为企业自身就已经包含了资源配置实现机制。^③ 简言之,企业的特征是通过比普通的

① [美] 斯科特·E. 马斯滕:《关于企业的三大难题》,载[美] 斯蒂文·G. 米德玛:《科斯经济学——法与经济学和新制度经济学》,罗君丽等译,上海三联书店2007年版,第56页。

② [美] 丹尼尔·W. 布罗姆利:《经济利益与经济制度——公共政策的理论基础》,陈郁、郭宇峰、汪春译,上海三联书店、上海人民出版社2006年版,第63页。

③ [日] 青木昌彦、奥野正宽:《经济体制的比较制度分析》,中国发展出版社1999年版,第39~40页。

市场拥有更为优越的权利来解决问题的。^①

我国法律上长期将企业理解为一定的组织：依法设立的以营利为目的、从事商品的生产经营和服务活动的独立核算经济组织。“企业是经营性的从事生产、流通或服务的某种主体。同时，它作为概括的资产或者资本和人员集合之经营体，也可以作为交易的客体。”^②按照私人投机冒险要求资本扩张、规避风险的逻辑和近代资本主义的传统，企业可以分为个人独资企业、合伙企业和公司企业三种典型形态：第一，个人独资企业，是指依照《个人独资企业法》(2000)在我国境内设立，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；第二，合伙企业，是指自然人、法人和其他组织依照《合伙企业法》(2007)在我国境内设立的普通合伙企业和有限合伙企业；第三，公司企业，公司意为众人共同从事或主持其事务，是指不同主体为实现共同目的及从事共同事业之结社，这种通常为经济目的的结社在现代受到法的调整和严格规范。此外，还有合作社和国有企业等非典型企业。企业集团的纳税人是核心企业、独立核算的其他成员企业。

二、居民企业与非居民企业的基本结构

“没有任何税比所得税更为民主、更富有人性及社会性。”^③在一个公平和有效的税制中，大多数国家的企业所得税处于怎样适当的地位是有关税收的争论中的重要问题。企业是有重大影响的社会和经济实体，原则上在法律层面是永久性的。不同国家关于企业所得税的称谓不尽相同，除企业所得税(Enterprise Income Tax)外，还可能称为公司所得税(Corporate Income Tax)、公司税(Corporate Taxation)、财产收益税(Capital Gains Tax)、法人(所得)税(Income Tax of Legal Person)以及营业事业所得税(Business Income Tax)等。^④名称上的差异，折射出不同国家的税法在企业所得税主体方面规定的范围的差异。一般来说，法律名称

① [美] A. 阿尔钦、H. 登姆塞茨：《生产、信息费用与经济组织》，载[美] R. 科斯、A. 阿尔钦、D. 诺斯等著：《财产权利与制度变迁——产权学派与新制度学派译文集》，上海三联书店、上海人民出版社 1994 年版，第 59 页。

② 史际春、温桦、邓峰：《企业和公司法》，中国人民大学出版社 2001 年版，第 2 页。

③ 德国学者 Neumark 在《现代所得税理论与实务》一书的扉页所引用之标语。转引自葛克昌著：《所得税与宪法》，北京大学出版社 2004 年版，第 3 页。

④ 保加利亚、拉脱维亚等称企业所得税，美国、德国、意大利、葡萄牙等称公司所得税，日本、希腊、哈萨克斯坦等称为法人所得税，英国、爱尔兰等称公司税和财产收益税，法国、荷兰、西班牙、韩国等称为公司税，比利时称公司税和法人所得税，意大利称公司所得税和地方所得税，参见“中国税收协定谈签的总体情况”，<http://www.chinatax.gov.cn/n480462/n4273674/n4273789/n4273812/4329633.html>，2008 年 12 月 1 日访问。

的选择受到企业组织形式的制约,也受到一国习惯称谓的影响。税法上,不同的法律名称使得税基涵盖的范围有所差异。“现阶段使用‘法人所得税’的称谓尚不成熟、‘公司所得税’的提法对公众来说也较为陌生,而‘企业所得税’的名称则比较符合我国经济文化和法律文化习惯。”^①“若以法人为企业所得税纳税人,其概念科学并易于认定,且已为现行法律所认可。”^②企业所得税名称的选择及其纳税人范围的限制,共同确定了“企业”的内涵。

企业所得税是对所得征收的一种税,因此,纳税人必须是取得收入的主体,才能属于企业所得税的纳税人。对于征税范围的确定,应当遵循可税性原理:即“征税与否,首先取决于是否有收益,这是征税的基础;其次,如果有收益的主体是以营利为目的,其宗旨和活动具有突出的营利性,则应当征税;再次,如果有收益的主体不是以营利为目的,且其宗旨和活动具有突出的公益性,则不应当对其征税……”^③新《企业所得税法》规定,企业和其他取得收入的组织统称为企业。依法在我国境内成立的企业,包括依照我国法律、行政法规^④在我国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织:第一,企业,是以营利为目的、从事生产经营活动的经济实体。具体来说,包括公司制企业和其他非公司制企业,不包括依照我国法律、行政法规规定成立的个人独资企业、合伙企业,但是包括依照外国法律法规在境外成立的个人独资企业和合伙企业。^⑤第二,事业单位,是指国家为了社会公益目的,由国家机关举办或者其他组织利用国有资产举办的,从事教育、科技、文化、卫生等活动的社会服务组织。事业单位虽然是公益性或非营利性组织,但也可能通过经营或接受捐赠等行为取得收入。第三,社会团体,是指由我国公民自愿组成,为实现会员共同意愿,按照其章程开展活动的非营利性社会组织。社会团体也属于公益性或非营利性组织,也可能通过经营或接受捐赠等行为取得收入。第四,其他取得收入的组织,包括民办非企业单位、基金会、商会、农民专业合作社以及随着经济社会发展而出现的其他类型的取得收入的组织。

考虑到实践中从事生产经营经济的主体的组织形式复杂多样,为了充分体现税收公平和税收中性的原则,新《企业所得税法》及其实施条例改变《企业所得税暂行条例》(1994,已废止)规定的(内资)企业所得税以独立经济核算的三个条件来判

① 刘隆亨:《企业所得税“两法”合并的若干问题》,载《法学杂志》2003年第3期。

② 徐孟洲、张晓婷:《中国企业所得税制改革与立法问题思考》,载《深圳大学学报》2004年第6期。

③ 张守文:《财税法疏议》,北京大学出版社2005年版,第143页。

④ 目前我国法人实体中各种企业及其他组织类型分别由各个领域的法律、行政法规规定。如《公司法》、《全民所有制工业企业法》、《乡镇企业法》、《农民专业合作社法》、《乡村集体所有制企业条例》、《城镇集体所有制企业条例》、《事业单位登记管理暂行条例》、《社会团体登记管理条例》、《基金会管理办法》等。

⑤ 境外的个人独资企业和合伙企业可能会成为我国企业所得税的非居民纳税人,甚至居民纳税人。依照外国法律法规在境外成立的个人独资企业和合伙企业,其境外投资人没有在境内缴纳个人所得税,不存在重复征税问题。

定纳税人标准的做法：“包括中国境内的实行独立经济核算的各类企业和组织”，“在银行开设结算账户；独立建立账簿，编制财务会计报表；独立计算盈亏等条件”。1998年，国家税务总局还对企业所得税的纳税人的确定标准作了补充规定：“对经国家有关部门批准成立，独立开展生产经营活动的组织，按有关法律法规规定应实行独立经济核算，但未进行独立经济核算的，虽不同时具备税法规定的独立经济核算的三个条件，也应当认定为企业所得税和纳税义务人。”从而导致企业所得税的纳税人的认定标准模糊不清。考虑到个人独资企业、合伙企业属于自然人性质的企业，没有法人资格，股东承担无限责任，国务院《关于个人独资企业和合伙企业征收所得税问题的通知》（国发[2000]16号）以及财政部国家税务总局《关于个人独资企业和合伙企业投资者征收个人所得税的规定》（财税[2000]91号），决定对个人独资企业和合伙企业停征企业所得税，只对其投资者的经营所得征收个人所得税。新《企业所得税法》同样将依照我国法律、行政法规成立的个人独资企业、合伙企业排除在企业所得税的纳税人之外，既为非公司企业发展创造了条件，促进国民经济持续、快速、健康发展，又是规范所得税制的重要措施。

新《企业所得税法》明确实行法人所得税制度，并首次引入了“居民企业”和“非居民企业”的概念。法人所得税制下的纳税人认定的关键是着重把握居民企业和非居民企业的标准。新《企业所得税法》我国采取“登记注册地标准”和“实际管理机构地标准”相结合的双重标准，^①来判断居民企业和非居民企业。登记注册地较易理解和掌握，实际管理机构所在地的判断则较难理解。实际管理机构一般是指对企业的生产经营活动实施日常管理的地点，但在法律层面，也包括作出重要经营决策的地点。2007年11月28日国务院一百九十七次常务会议通过的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称新《企业所得税法实施条例》）拓宽了实际管理机构的范围：“对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。”居民企业，是指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业；非居民企业，是指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。依法在中国境内成立的企业，包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织。依照外国（地区）法律成立的企业，包括依照外国（地区）法律成立的企业和其他取得收入的组织。居民企业承担无限纳税义务：应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税；非居民企业承担有限纳税义务。

^① 各国判定居民企业的标准有登记注册地、总机构所在地、实际管理机构地、控股权和主要经营活动所在地标准等。最常用的是登记注册地和实际管控中心标准，大多数国家采用多重标准。