

# 解读新企业所得税法实施条例

浙江大学管理学院 郑海东 中国石油大学(华东)经济管理学院 徐梅

为促进新企业所得税法的顺利实施,2007年12月6日国务院颁布了《企业所得税法实施条例》(以下简称“新条例”)。与旧企业所得税法实施条例(以下简称“旧条例”)相比,新条例显示出鲜明的优点,但也存在一些需要进一步解决的问题。

## 一、新条例的主要优点

1. 沿用了部分旧企业所得税法政策,体现了税收政策的连续性。在收入方面,新条例依然沿用了旧条例中关于收入总额的内容,如销售收入、提供劳务收入、转让财产收入、利息收入、租金收入等。

在扣除项目方面,新条例对旧条例的沿用主要有:借款利息的扣除,依然区分资本性支出与收益性支出,收益性支出的扣除继续以金融机构同期同类贷款利率为标准;职工福利费、工会经费的计提比例仍然为14%和2%;企业按规定为职工缴纳的“五险一金”以及补充养老医疗保险、财产保险、企业发生的损失扣除等仍旧采用旧条例的方式;企业已经作为损失处理的资产,在以后纳税年度又全部收回或者部分收回时,依旧条例的方式计入收回当期收入;亏损弥补继续采用旧条例中的从亏损年度开始向后连续结转5年的方法;企业境外所得税收抵免方法保持不变。

不允许扣除的项目方面,新条例与旧条例的内容基本一致,但是新条例的内容更便于纳税人理解和执行。

2. 细化了新企业所得税法的内容,提高了新企业所得税法的可操作性。首先,为了提高沟通效率和准确性,新条例对新企业所得税法中新出现或新增加的概念给出了操作性定义,如实际管理机构、小型微利企业、高新技术企业、公允价值、免税收入、不征税收入、非营利组织、公益性社会团体、独立交易原则等。

其次,对新企业所得税法中最重要的税收要素之一——应纳税所得额的相关问题都作了详细的规定,如收入的构成、收入的确认时间、所得来源地的确定;福利费等三项经费、广告费和业务宣传费、业务招待费、残疾人工资、创业投资、环保设备和安全设备投资额等扣除项目的具体扣除比例和方法等。

再次,对需要后续政策进一步界定的条目,新条例均加以说明,如《国家重点支持的高新技术领域》和《高新技术企业认定管理办法》、《资源综合利用企业所得税优惠目录》、《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》、《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目

录》等由国务院科技、财政、税务主管部门商国务院有关部门制定,报国务院批准后施行。

3. 扩大部分项目的扣除基数和扣除比例,减轻了企业的纳税负担。

(1)职工工资、薪金。旧条例以计税工资作为扣除标准。而新条例首先将工资、薪金的内容扩大到包括所有的现金形式或非现金形式的劳动报酬,同时允许企业在确定应纳税所得额时对合理的工资据实扣除。另外,新条例规定,在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上,进一步按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。这改变了以往内资企业所得税和外商投资企业所得税分别规定、双轨运行的局面,说明我国的市场经济法律制度正逐步走向统一,也表明国家鼓励企业关心困难职工的政策导向。

(2)职工教育经费。旧条例中计提基数为计税工资,计提比例为1.5%。而新条例不仅将职工教育经费的计提基数提高为工资薪金总额,而且将扣除比例提高到2.5%,还规定超过部分准予在以后纳税年度结转。这表明国家鼓励企业进行人力资本投资的政策力度进一步加大,可持续发展战略有了更加坚实的制度基础。

(3)业务招待费。旧条例中以当年销售(营业)收入为基数,按照不同档次分别以5‰和3‰比例扣除。而新条例则采用参照国际做法并结合旧条例的做法,规定业务招待费按实际发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5‰。这种做法既提高了操作的灵活性和效率,又起到了控制企业成本的实际作用。

(4)广告费和业务宣传费。旧条例中广告费和业务宣传费适用不同的方法,广告费扣除比例依据企业特点分8%、2%、全额三种档次,业务宣传费的扣除比例为5‰且不允许往后结转。而新条例规定,将广告费和业务宣传费合并,并把扣除标准统一为当年销售(营业)收入的15%,而且可以向以后年度无限期结转扣除。这不仅充分考虑了广告费和业务宣传费对企业经营影响的一致性,而且简化了操作手续。

(5)研究开发费用的加计扣除。旧条例规定,研究开发费用的加计扣除比例为50%,增长比例为10%,仅对盈利企业适用等。而新条例中扣除比例虽然没有变化,但取消了旧条例中增长比例以及企业盈亏的限制,并将自行开发的无形资产的摊销扣除比例也扩大到了150%,充分体现了国家鼓励自主创新的政策。

(6)创业投资企业的股权投资。这是新条例的新增内容,

规定创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业 2 年以上的,可以按照其投资额的 70%在股权持有满 2 年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额;当年不足抵扣的,可以在以后纳税年度结转抵扣。这样不仅可以引导社会资金集中用于对中小高新技术企业的投资,解决中小高新技术企业的投资不足问题,体现国家的产业政策,而且说明国际上如火如荼的企业创业行为对我国产生了重要影响,国家将其上升到政策层面,通过经济杠杆从正面对企业创业行为予以支持和鼓励,这对提高我国企业竞争力、增强经济活力和转变经济增长方式具有重要意义。

(7)公益性捐赠部分。旧条例中,公益性捐赠项目分为农村义务教育、红十字事业及其他,行业分为金融及其他,计提基数为“调整后所得额”,扣除比例分为全额、10%、3%、1.5%等几个档次。而新条例不再划分捐赠项目和捐赠行业,并将扣除标准计提基数统一为年度会计利润总额、扣除比例统一为 12%。这不仅使操作更为简便,而且表明国家加大了鼓励企业承担社会责任的力度。

(8)专用投资设备投资额的抵免。旧条例中国产设备投资额的抵免比例是 40%,抵免数额是投资当年与投资前一年的新增数额。而新条例将设备类别限制为环境保护、节能环保、安全生产等专用设备,尽管比例降低为 10%,但由于抵免数额扩大到了企业当年的应纳税额,因而综合来看,抵免力度还是大大增强了。这说明我国越来越重视可持续发展,运用税收政策治理环境、资源与安全生产问题的力度加大,政策的针对性也越来越强。

4. 与企业会计准则接轨,减少了会计人员纳税调整的工作量。新条例引入了企业会计准则的部分概念,如计税基础、公允价值、生物资产、投资资产等。这些概念在旧条例中是没有规定的。基于这些概念,新条例中明确规定,企业的各项资产,包括固定资产、生物资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产、存货等,以历史成本作为计税基础;企业以非货币形式取得的收入,应当按公允价值确定,并在资产税务处理这一章中对生产性生物资产、投资资产的税务处理问题作了详细规定。

针对企业会计准则的变化,新条例将无形资产、存货中部分内容与其进行了统一。例如,新条例取消了旧条例中无形资产成本不包括开发阶段资本性支出的规定,允许企业将自行开发无形资产开发阶段发生的符合资本化条件的支出计入所开发无形资产的成本;另外取消了存货计价方法中的后进先出法,允许企业在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选择一种,且一经选择,不得随意变更。

5. 与其他税收政策衔接配套,体现了税收法律制度的一致性和系统性。如新条例中关于创业投资企业的投资额抵扣比例 70%、满 2 年的投资年限、当年不足抵扣结转以后年度抵扣等的规定与《关于促进创业投资企业发展有关税收政策的通知》(财税[2007]31 号)内容一致;关于单位支付给残疾人的实际工资据实以及加计扣除的内容则采用了《关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》(财税[2007]92 号)的规定。

## 二、新条例需要完善之处及建议

1. 收入方面。新企业所得税法第二十六条规定免税收入:“……(二)符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益;(三)在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益。”新条例规定:企业所得税法第二十六条第(二)项所称符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,是指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。企业所得税法第二十六条第(二)项和第(三)项所称股息、红利等权益性投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。

这一解释涉及两个方面的问题:一是权益性投资收益的界定方法问题。这方面的问题主要是由直接投资的范围不够明确所导致的。按照一般的理解,直接投资是指一级市场上的股权投资,企业通过二级市场买卖取得的股权,应算作间接投资。新条例在界定居民企业间投资收益时,采用了直接投资,但对居民企业间的权益性投资收益是否包括二级市场买卖的股权并没有说明。而后面的解释又称不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益,从理解来看,直接投资又包括二级市场上股权的买卖。前后的矛盾使得政策的可理解性和操作性较差,所以直接投资的范围还需要进一步明确。二是权益性投资收益是否弥补亏损以及如何弥补亏损的问题。旧条例规定企业取得的权益性投资收益可以弥补亏损,但是新条例中没有明确规定。

建议:依据新条例,将作为免税收入的股息、红利等权益性投资收益直接定义为不包括在二级市场上持有不足 12 个月的投资,这样既不会产生歧义,也有利于纳税企业操作执行。对于弥补亏损问题,为了保持税收政策的稳定性,建议沿用旧条例中权益性投资收益允许弥补亏损的做法。

### 2. 扣除项目方面。

(1)职工工资、薪金。新条例虽然将工资、薪金的扣除范围扩大到对合理的工资据实扣除,但究竟什么是“合理”却没有明确界定,操作起来随意性较大。这可能导致实际操作中部分企业“充分”利用这一“弹性规定”,曲解“合理”含义,侵蚀企业所得税税基。例如,企业会利用任职的股东及与其有密切关系的亲属通过多发工资变相分配股利,国有及国有控股企业违反国有资产管理规定的规定变相提高管理层工资等。所以对“合理”需要特别加以界定。在残疾人员工资加计扣除方面,新条例只规定了加计扣除的比例,但没有明确加计扣除的适用条件,如残疾人员的范围、企业安排残疾人员的比例、企业盈利与否、不足扣除部分是否可以在以后年度结转扣除等。这些问题不明确,操作起来就无法可依。

建议:通过制定与新条例配套的《工资扣除管理办法》对“合理”加以明确,使得纳税企业在操作时有法可依。为了保证相关税收政策的一致性,建议在出台残疾人员工资加计扣除方面政策时参照《关于促进残疾人就业税收优惠政策的通知》中的有关规定,残疾人员工资加计扣除部分,如大于本年度应纳税所得额的,可准予扣除其不超过应纳税所得额的部

# 论会计的价值取向

首都经济贸易大学会计学院 马元驹(教授)

## 一、都江堰水利工程的启示

大量的历史事实已经证明,有了正确的价值取向,才能处理好人与自然以及人与人之间的关系,人类才能从中受益。我国历史上著名的水利工程——都江堰,2 200 多年来屹立在岷江之畔,不仅恩泽了成都平原上世代代的人民,还昭示了古代人治水的价值取向,给我们留下了许许多多的启示。都江堰水利工程在处理人与自然以及人与人的关系方面带给我们的启示集中体现在分水堤和飞沙堰上。分水堤是在岷江中顺着水流方向修建的一座像鱼形状的堤坝。分水堤朝向上游的一端,被称为“鱼嘴”,分水堤将岷江水一分为二,即分为内江和外江。内江的水经过宝瓶口流入了成都平原,灌溉万亩农田。外江的水沿岷江河道顺流而下,维持着生态的平衡。都江堰水利工程通过“鱼嘴”在内江与外江之间实现了第一次分水。在内江接近分水堤尾端的位置修建了飞沙堰。由于飞沙堰只比河底高约 2 米,比分水堤要低得多,通常都被淹没在水下。在汛期,当内江水流流量增大时,已经流入内江的一部分水,就越过飞沙堰外泄到外江。在飞沙堰这里,内江与外江之间实现了第二次分水。分水比例大约为四比六,即:在枯水期,春天农业用水之时,为内六外四;而在汛期,比例则倒过来,为内四外六。

分,超过部分本年度和以后年度均不得扣除。亏损单位不适用上述工资加计扣除的办法。同时,享受税收优惠的企业在劳动合同签订、安置残疾人所占职工人数比例方面等的条件也与此通知一致。

(2)广告费和业务宣传费。新条例规定,企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,不超过当年销售(营业)收入 15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。但究竟什么样的广告费和业务宣传费是“符合条件”的,新条例并没有做出规定,是否沿用旧条例也没有说明。

建议:明确广告费和业务宣传费的适用条件,可参考旧条例在这方面的相关规定加以界定。同时为了满足调节消费以及国家产业政策等方面的需要,建议白酒的广告费和业务宣传费依然不允许扣除。

(3)公益性捐赠。新条例规定,企业发生的公益性捐赠支出,不超过年度利润总额 12%的部分准予扣除。依据新条例,如捐赠当年年度会计利润总额小于或等于零时,公益性捐赠在确定应纳税所得额时是否可以扣除以及如何扣除,新条

不容置疑,从都江堰水利工程上我们不难看出人与自然和谐相处的价值取向,然而,都江堰留给我们更多的启示则是体现了人与人和谐相处的价值取向上。不少人称赞都江堰的“四六分水”和“低作堰”的原则,认为这能起到防洪的作用。这种看法仅仅是将都江堰视为一个孤立的水利工程,并没有理解都江堰在处理人与人之间关系上的深刻蕴意。所谓“低作堰”,就是飞沙堰不可过高,不只是为了防洪,而是“我用水也想着让别人用水”。“四六分水”反映了一种兼利天下的价值取向,而不是“这水全归我了,我想给你(即下游)多少,就给你多少”的“上游优先”甚至是“上游独占”原则。因而从根本上消除了在水问题上的人与人(上游和下游)之间的冲突和紧张。因此,“四六分水,兼利天下”就是都江堰水利工程的价值取向的深刻蕴意,也是古人留给我们处理人与人之间关系最宝贵的遗产。

## 二、会计价值取向的缺失及其危害

由于会计在自身的发展中价值取向的缺失,近年来会计信息失真和会计造假的丑闻不绝于耳,由此造成的不良后果也愈来愈严重。深圳证券交易所对全国 6 大城市投资者的抽样调查研究显示,截至 2002 年年初在已经披露的“亿安科技”、“银广夏”、“东方电子”、“麦科特”、“三九医药”、“中科创

例没有相应的规定。

建议:企业捐赠当年年度会计利润总额小于或等于零时,公益性捐赠当年不允许扣除,但允许第二年继续按当年利润总额的 12%扣除且只允许扣除一次。这不仅克服了新条例中年度会计利润小于或等于零时公益性捐赠扣除规定无法执行的缺陷,而且有利于鼓励企业承担社会责任。

(4)环保等专用设备投资抵免企业所得税。新条例规定,企业购置并实际使用的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备,其设备投资额的 10%可从企业当年的应纳所得税额中抵免,不足抵扣的,可以在以后 5 年内结转抵扣。但对专用设备投资资金来源、投资额的确定等问题没有给出进一步的解释,降低了政策的可操作性。

建议:在新条例的基础上,对投资资金的来源、投资额的确定等未明确事项继续沿用旧条例的相关规定:投资资金来源以企业自筹或自有资金为准,不包括财政拨款;投资额以增值税专用发票注明价税合计或普通发票注明价款为准。这样不但保持了政策的连续性,也使投资额的确定有凭据可依。○