

# 《个人所得税法 实施条例》修改之浅见

北京 王学军

国务院对《个人所得税法实施条例》的修改主要涉及七处,本文将其概括为五个方面。

## 一、完善了个人所得的法定形式

新条例将第十条修改为:“个人所得的形式,包括现金、实物、有价证券和其他形式的经济利益。”此前,在原条例中明确的个人所得的形式包括现金、实物、有价证券,但是没有明确是否包括其他形式的经济利益。条例的修改无疑完善了个人所得税所包含的应税经济利益的涵盖范围,有利于引导税务机关合理地界定纳税人的个人所得,保证税款的有效征纳。

## 二、提高了承包、承租经营所得的必要费用扣除标准

新条例将第十八条修改为:“税法第六条第一款第三项所说的每一纳税年度的收入总额,是指纳税义务人按照承包经营、承租经营合同规定分得的经营利润和工资、薪金性质的所得;所说的减除必要费用,是指按月减除 2 000 元。”为平衡承包人、承租人与工资、薪金所得者的税收负担,新条例将个人承包经营、承租经营所得减除费用标准也由每月 1 600 元提高至每月 2 000 元,这无疑会降低这部分纳税人的税负。

## 三、降低了涉外人员附加减除费用的法定标准

考虑现行涉外人员工资、薪金所得总的减除费用标准高于境内中国公民工资、薪金所得的减除费用标准,从税负公平的原则出发,应逐步缩小差距,直至统一。因此,根据新条例第二十七条和第二十九条规定,涉外人员(即《个人所得税法》规定的在中国境内无住所而在中国境内取得工资、薪金所得的纳税人和在中国境内有住所而在中国境外取得工资、薪金所得的纳税人)的工资、薪金所得减除费用标准由 1 600 元/月提高到 2 000 元/月的同时,其附加减除费用标准由 3 200 元/月调整为 2 800 元/月。这样,涉外人员总的减除费用标准保持现行 4 800 元/月不变,既缩小了差距,又保持了税收政策的连续性。

## 四、附加减除费用适用范围确定上增加了对国务院税务主管部门的授权条款

新条例第二十八条第四项修改为:“国务院财政、税务主管部门确定的其他人员。”此处修改主要是为了明确税法所规定的附加减除费用的适用范围由国务院财政主管部门(实际工作中是指财政部)和税务主管部门(实际工作中是指国家税务总局)确定,而原条例仅仅规定由财政部确定是不符合实际的。这里还隐含了一个问题,本次新条例有一个细节性的变化,就是用国务院财政主管部门代替原条例中的财政部,用国

务院税务主管部门代替原条例中的国家税务总局,实际上是提高了条例的可操作水平。不管在实践中财政部和国家税务总局两个行政机关的具体名称如何改变,都不影响条例的法律效力。

## 五、取消了财政部和国家税务总局对实施条例的解释权

原条例第四十八条规定,本条例由财政部会同国家税务总局解释。新条例删除了此条,也就取消了财政部和国家税务总局对新条例的解释权。国务院制定的《行政法规制定程序条例》要求,行政法规条文本身需要进一步明确界限或者作出补充规定的,由国务院解释。国务院法制机构研究拟订行政法规解释草案,报国务院同意后,由国务院公布或者由国务院授权国务院有关部门公布。行政法规的解释与行政法规具有同等效力。不难看出,既然《个人所得税法实施条例》是国务院制定的行政法规,就应该由国务院对条例本身进行解释,而不能由国务院的下属部门代替国务院进行解释。○

# 广告费和业务 宣传费的纳税筹划

山东烟台 李举芝

《企业所得税法实施条例》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)收入的 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。

案例:20×8 年 3 月,舒丽服装有限公司(简称“舒丽公司”)经过比较两种方案后决定委托广告公司进行广告策划,加强产品宣传,促进产品销售。如果公司自己进行策划、实施,则需要花费 92 万元;如果委托广告公司进行策划、设计并通过电视台播出,则需要花费 100 万元。舒丽公司 20×8 年实现销售收入 12 000 万元,所得税税率为 25%。

按照《企业所得税法实施条例》的规定,广告费和业务宣传费可按年销售收入的 15% 在税前扣除,就本案例而言,企业所得税前准予扣除的广告费和业务宣传费为 1 800 万元。广告公司策划的广告费支出 100 万元可在税前全部扣除,作为营业费用可抵税 25 万元;而在同样的宣传效果下企业自身策划的直接费用支出 92 万元也可在税前全部扣除,比委托广告公司策划节约费用 8 万元,可抵税 23 万元。综上分析,从抵税效果看,在其他条件相同的情况下,委托广告公司策划可以少纳税 2 万元,但从现金流出量看,企业自身策划可以减少现金流出 6 万元。

可见,2008 年新企业所得税法实施以后,在不影响宣传效果的前提下,通过自身策划、设计进行产品宣传应是舒丽公司的最佳选择。○