# 浅析新《企业所得税法》的特色

张 洪

(昆明大学 昆明 650118)

【摘要】新《企业所得税法》的颁布标志着我国企业所得税"内外有别"时代的结束,新税法通过统一税率、统一税前扣除标准、调整税收优惠政策导向,创造了一个公平的税收环境,同时促进了我国经济增长方式的转变和产业结构的升级,对我国经济发展和税制建设具有划时代的意义。

【关键词】两税合并 税率 税基 优惠政策 征收管理

2007 年 3 月 16 日十届人大五次会议审议通过了《企业所得税法》(简称"新税法"),预示着 1991 年通过的《外商投资企业和外国企业所得税法》和 1993 年发布的《企业所得税暂行条例》即将退出历史舞台。两税合并将对国民经济的发展和深化税收体制改革产生深远的影响。概括地说,新税法体现了"四个统一":内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;统一和调整税收优惠政策。新税法突出体现了公平税负、防范避税和强化征管三大特色。

**一、创造公平的税收环境**

内资企业在税负上普遍高于外资企业,使其在竞争中处于一种劣势地位,主要原因在于外资企业具有较低的税率、优厚的成本费用扣除标准和税收优惠政策。两税合并有利于内资企业增加税后净利,大幅改善其在与外资企业竞争中的不利态势,使税收环境更加公平。

**1.** 内资企业整体上将受惠于企业所得税税率的调整。

新税法将新的税率确定为 25%,在国际上属适中偏低的水平,有利于提高内资企业的竞争力和吸引外商投资。此外,为扶持小企业发展,参照国际通行做法,草案对符合规定条件的小型微利企业实行 20%的照顾性税率。为配合国家宏观产业,对需要国家重点扶持的高新技术企业按 15%的税率征收企业所得税。目前内资企业的所得税税率是 33%,根据全国所得税税源调查资料测算,2005 年内资企业平均实际税负为 24.53%,外资企业平均实际税负为 14.89%,内资企业高出外资企业近 10 个百分点。25%的统一税率将能够有效降低内资企业整体所得税税负,提高企业税后净利。

**2.** 对税前扣除项目的调整将减小企业所得税税基。

(1)拟取消内资企业的计税工资制度,减小了所得税的税基。现行内资企业税前工资扣除标准采取计税工资的办法,即每人每月标准为 1 600 元,超过部分不能在税前扣除,相应的职工教育经费、工会经费和职工福利费等都统一实行计税工资规定比例扣除。有关人士预测,企业所得税实施条例很可能取消内资企业的计税工资制度。

值得注意的是,2007 年 1 月起实施的《企业会计准则》首次将员工的股权激励计划纳入员工薪酬核算范围并且将其费用化,这部分员工薪酬是否也作为工资费用在税前列支还有待观察,与新税法同步实施的实施条例中应对此做出规定。

(2)调整了研发费用的扣除条件。现行税法规定研发费用可据实扣除,对研发费用比上年实际增长 10% 以上的,可再按实际发生额的 50%加计扣除。规定年增长 10%的条件的初衷是鼓励企业不断加大技术研发投入,实现产业升级。但这种"全额累进"的做法缺乏弹性,也不合理。另外,该办法在监管上也存在一定难度。新税法取消了研发费用加计扣除的限制条件,规定只要企业发生了符合扣除条件的研发费用,都可以加计扣除,加计扣除比例将在实施条例中进行规定。这样使优惠政策更加规范和公平,扩大了政策优惠面,也使得征收管理更具可操作性。

(3)调整了企业捐赠支出税前扣除标准。现行税法对内资企业的公益性捐赠有 3%、10%和全额扣除三种标准,大部分内资企业的扣除标准是年应纳税所得额的 3%。企业多捐赠却未必能少纳税,从而抑制了企业参与社会公益性事业的积极性。而外资企业发生的所有公益性捐赠都可以据实扣除。新税法统一规定为:企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额 12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。

捐赠作为利得支出,与企业的经营并无直接联系,在监管体系不完善的情况下,捐赠有可能成为企业转移利润据以避税的手段,以至于有的观点认为国家没有义务对此支出进行税前列支。新税法统一了内外资企业的公益性捐赠支出扣除标准,将扣除比例上调到年度利润总额的 12%,既简化了征管、公平了税负,又积极地维护了企业的社会责任感。同时新税法取消了全额扣除办法,在一定程度上防范了企业的避税行为。

(4)拟调整广告费的扣除标准。现行税法规定,对内资企业广告费的扣除实行分类扣除政策,一般内资企业的广告费支出按当年销售收入的一定比例(包括 2%、8%、25%)扣除,其中多为 2%。超过比例的部分可结转到以后年度扣除。而外资企业发生的广告费支出予以据实扣除。按照"简税制、宽税基、

低税率、严征管”的税制改革原则,新税法实施条例中将可能大幅提高广告费的扣除限额。

新税法统一了内外资企业广告费的扣除标准，减少了扣除级次,简化了税制,同时降低了营销成本较高的内资企业的所得税负担。这种规定对于食品饮料、家电、商业零售等广告费支出居高不下的大型消费类内资企业来说是极为有利的。

**3.** 调整所得税优惠政策导向,改变了税负不公的情况。

新税法的一大重要内容就是税收优惠的统一和转型,主要表现为统一了内外资企业的所得税优惠政策，由原来的以区域优惠为主转变为以产业优惠为主、区域优惠为辅。新税法把优惠落实到产业政策上,注重产业结构导向,规定对投资于高新科技、基础设施、农业、环保、节能节水、安全生产等方面的企业实行税收政策优惠。不管是什么企业,只要能够满足行业优惠条件,都可享受所得税优惠政策。这样,执行多年的特定区域外资优惠的特惠制宣告结束，取而代之的是内外资企业平等的普惠制。行业优惠为主的政策导向预示着我国政府对宏观经济的管理进入到一个崭新的阶段。

新税法在区域优惠方面也呈现出不同的特色。我国长期以来实行以效率优先为导向的特区优惠政策，对投资于特区的生产性外资企业实行 15%的低税率,并且执行“两免三减”的优惠政策,这些政策对于东部地区吸引外资、开放搞活起到了显著的作用,但同时也加剧了地区间经济发展的不平衡。为了维护公平的市场竞争环境,促进社会主义市场经济持续、健康地发展,新税法在大幅削弱了特区外资优惠力度的同时,保留了西部大开发地区的鼓励类企业的所得税优惠政策，区域优惠由东向西的转向更好地体现了税收“扶弱济贫”的调控手段。这对于欠发达的西部地区在吸收投资、改善经济发展状况和缩小与东部地区差距等方面有重要的借鉴意义。

笔者认为，优惠政策的转型实际上取消了我国特定区域吸引外资的所得税政策优势,这是政府发出的一个强烈信号,未来宏观经济政策的走向、经济特区何去何从,都是值得人们关注的问题。

**二、强化针对避税行为的防范机制**

随着经济全球化的发展,企业运用各种避税手段规避所得税的现象日益严重。为了维护国家利益、实现税收公平,新税法对一些常见的避税行为进行了防范,规定税务机关有权对企业利用关联方交易等手段进行避税的行为作特别纳税调整。

**1.** 规范关联方交易转让定价调整的规则。

新税法明确了以独立交易原则作为关联企业间转让定价的税务调整和成本分摊的基本原则，规定企业与其关联方之间的业务往来不符合独立交易原则而减少企业或者其关联方应纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。企业可以与主管税务机关达成预约定价安排，确认转让定价调整的方法。新税法同时规定,企业有义务向税务机关提供年度关联业务往来报告表，以上这些措施有效地强化了所得税监管机制。

**2.** 规定反资本弱化规则。

跨国公司可能通过缩减股本、向关联方扩大举债规模的方式筹集资金,以增加利息支出来转移应税所得,实现税负最小化。新税法规定了反资本弱化规则,规定企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出,不得在计算应纳税所得额时进行扣除。

**3.** 制定防范利用避税地避税的规则。

以境外投资方式利用避税地进行避税，也成为一些企业避税的重要方式。新税法在重新定义纳税人为居民和非居民的同时,首次明确规定了反避税地避税。新税法规定由居民企业，或者由居民企业和居民个人拥有或者控制的设立在实际税负明显低于我国的税率水平的国家(地区)的企业,对利润不作分配或者作不合理分配的，上述利润中应归属于该居民企业的部分,应当计入该居民企业当期的收入。此外,新税法增加了一般反避税核定程序和对补征税款加收利息等条款,强化了反避税手段。

**三、加强征管**

新税法参照国际惯例,取消了现行内资税法中有关以“独立经济核算”为标准确定纳税人的规定,将纳税人的范围确定为企业和其他取得收入的组织,采用了规范的“居民企业”和“非居民企业”的概念。居民企业承担全面纳税义务,就其境内外全部所得纳税;非居民企业承担有限纳税义务,一般只就其来源于我国境内的所得纳税。这样,在法律层面确定了非企业法人的纳税义务，同时明确了居民和非居民纳税人的征税对象的范围。

针对存在较多的非居民企业纳税征管环节薄弱的问题,新税法强调了源泉扣缴的征管方式，规定以交易的支付人为扣缴义务人,扣缴义务人未履行扣缴义务的,由纳税人在所得发生地缴纳。纳税人未依法缴纳的,税务机关可以从该纳税人在中国境内其他收入项目的支付人应付的款项中，追缴该纳税人的应纳税款。这样,在对非居民纳税人切实可行地进行了所得税源泉控制的同时堵塞了漏洞,保证了税款的及时入库。

新税法明确了居民、非居民纳税人的纳税地点,居民企业以企业登记注册地为纳税地点,登记注册地在境外的,以实际管理机构所在地为纳税地点。非居民企业主要以扣缴义务人所在地为纳税地点。此外，针对企业合并纳税出现的冲抵亏损、减小税基的避税手段,新税法做出了严格限制:除国务院另有规定外,企业之间不得合并缴纳企业所得税。

两税合并是建设社会主义和谐社会的客观要求，标志着我国外资企业在所得税方面二十余年的“超国民待遇”时代的结束,有利于促进经济增长方式的转变和产业结构的升级。统一内外资企业所得税将大幅降低内资企业的实际税负，为各类企业的竞争创造公平的税收环境，这对于我国经济增长方式的转变和产业结构的升级、区域经济的协调发展、提升我国利用外资的质量和水平以及我国税制的现代化建设等都有着积极而深远的意义。

**主要参考文献**

**1.** 财政部注册会计师考试委员会办公室.税法.北京:中国财政经济出版社,2006

**2.** 朱清.国际税收.北京:中国人民大学出版社,2001