

# 新企业所得税法解读

中共开封市委党校 高英 / 撰稿

【摘要】新企业所得税法将于2008年1月1日开始实施。新企业所得税法做到了“四个统一”，是适应中国社会主义市场经济发展新阶段的一项制度革新。本文就新所得税法进行解读。

2007年3月16日，十届全国人大五次会议表决通过了《中华人民共和国企业所得税法》，将于2008年1月1日开始实施。根据新的税法，外资企业将不再享有比国内企业低十几个百分点的优惠税率，与内资企业一样要缴纳统一的25%的所得税。此外，外资企业单独享受的税前扣除优惠，生产性企业再投资退税优惠、纳税义务发生时间上的优惠等今后也将与内资企业统一。

## 一、新法的意义和作用

针对现行所得税法存在着四个不统一，即税法不统一，税率不统一，税基不统一，优惠政策不统一；新企业所得税法做到了“四个统一”，即内外资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。

统一企业所得税制度，有利于进一步完善社会主义市场经济体制；有利于促进经济增长方式转变和产业结构升级；有利于促进区域经济的协调发展；有利于提高外资利用质量和水平；有利于减轻内外资经济失衡的压力；有利于提高企业的自主创新能力；有利于提高税收效率；有利于拉动企业公益性捐助；有利于提升股市整体投资价值；有利于推动我国新一轮税制改革的进程；是适应中国社会主义市场经济发展新阶段的一项制度革新。

## 二、改革的原因

(一) 旧法影响了统一、规范、公平竞争的市场环境的建立

现行税法在税收优惠、税前扣除等政策上，对外资企业偏松，对内资企业偏紧；

存在民营企业和国营企业的不公；中国的外汇储备已突破万亿美元大关，外汇与资本已经不再是中国经济发展的瓶颈，资金匮乏问题已经得到解决。

(二) 内外资税法差异较大，造成国家税款流失

由于税收政策双轨制存在漏洞，引发了内外资企业的不良经营行为。一些内资企业采取将资金转移到境外再投资到境内的“返程投资”方式来享受外资企业所得税的优惠待遇，使国家税款流失。部分外资企业采取“翻牌注册”方式重复享受优惠政策，即税收优惠到期后，重新注册新公司享受税收优惠。

综合上述情况，两法合并是大势所趋，有助于减少过去由于不同企业间税负差异大而引发的一系列税负攀比的心理和行为，引导企业诚信经营、正当竞争，有效遏制腐败。

## 三、新法与旧法的比较

(一) 新企业所得税法引入“居民”、“非居民”概念

居民本国际税法上的概念，即按照一国法律，依住所、居所、管理场所或其他类似性质的标准负有纳税义务的人。新企业所得税法第二条第二款规定，本法所称居民企业，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。第二条第三款规定，本法所称非居民企业，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。新法将企业所得税的纳税人区分为居民企业和非居民企业，体现了企业与国家之间的人身属性，体现了以“人”的概念作为国家行使税收管辖权的指导原则。明确居民的概念，可以区别不同类型的纳税义务人，明确税收管辖权范围。其次，采用居民与非居民概念，可以避免行使居民征

税权的国家之间对同一所得的双重或多重征税。再次，界定本国税法上居民的范围，划清居民与非居民的界限，对于谈判、缔结和执行避免国际双重征税协定有重大的实践意义，有利于维护国家的征税权。

(二) 新企业所得税法企业所得税的税率发生显著变化

将于2008年1月1日实施的企业所得税法与现行税法相比，最显著的变化就是将企业所得税税率统一为25%。虽然目前内外资企业所得税税率均为33%，但由于减免税优惠和税前列支标准项目不同，造成实际税负轻重差别很大。据测算，当前内资企业实际税负为25%左右，外资企业实际税负为13%左右，两种企业实际税负相差10个百分点，所以通过“两法”合并可以尽快解决内资企业所得税和外资企业所得税税负不均的严重问题，保证内外资企业纳税人在同一起跑线上公平竞争。综合来看25%的税率是兼顾与协调多方利益的结果。

(三) 新企业所得税法统一了税前扣除标准

新《企业所得税法》第八条规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税额时扣除。

1. 统一了工资的扣除标准。取消对内资企业计税工资的限制，规定可以按企业和单位实际发放的工资予以据实扣除。现行税法对内资企业允许进入工资的金额有一定的限制，而对于外资企业来说，限制少得多，外资企业可以将较多金额进入成本，实现税前扣除。新企业所得税法统一工资扣除标准后，内资企业员工的工资将会有所增加，从而扩大内需，使中国的消费市场得以壮大，这也是许多看好中国市场的外资企业所乐见的。

2. 统一了捐赠的扣除办法。提高了公益性捐赠的扣除标准，规定企业的公益性捐赠，即企业向民政、教科文卫、环保、社

会公共和福利事业等的捐赠,在其年度利润总额12%以内的部分,予以扣除。同时规定不得扣除公益性捐赠以外的捐赠支出。

根据新企业所得税法第九条规定,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。它与现行内资所得税法有两个明显的变化:一是扣除比例的变化,从3%提高到12%。目前企业公益性捐赠的纳税扣除额度为3%,这意味着,纳税人用于公益、救济性的捐赠,在年度应纳税所得额3%以内的部分准予在企业所得税税前扣除,而超标的部分仍需要缴纳企业所得税,以至于企业多捐赠却未必能少纳税,这对企业参与公益性捐助的积极性无疑是一种抑制。二是扣除依据(即计算基数)的变化,将“应纳税所得额”改为“年度利润”。“年度利润”和“应纳税所得额”不是同一个概念。“应纳税所得额”是一个税法上的概念,根据原有税法的解释,应该是调整以后的税前利润;而“会计利润”则是会计学上的概念,年度利润可以是“毛利”、“净利润”或者其他。

3. 统一并提高了研发费用的扣除标准。新《企业所得税法》第三十条第一款规定,企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用可以加计扣除。此规定在一定程度上扩大了外资企业费用扣除范围,现行规定为可抵扣实际发生额的50%。提高研发费用的扣除标准有利于外资企业高新技术的研究和开发,有利于提高外资企业的科技竞争力,促进其参与全球市场的竞争。

除此以外,新企业所得税法还对不得扣除的支出、企业各项资产的成本计价、不得计算折旧和摊销的费用等做出统一的规定。

(四) 新企业所得税法税收优惠政策转变

现行税收体系采取了区域优惠为主的方式,所给予的优惠主要是针对设在沿海经济开发区、经济特区、经济技术开发区、边境对外开放城市、中西部及贫困地区的企业。这种单一的优惠方式,缺乏扩张性激励效果,在带动产业升级上作用有限。由于地方政府在税收优惠上具有较大权力,容易引发寻租腐败行为和地区间的恶性税收竞争,不仅阻碍了各地的协调发展,也无益于国家整体产业政策的贯彻。新的企业所得税法对现行优惠政策进行了整合,从以区域优惠为主,转向“以产业优惠为主、区域优惠为辅”,建立了新型税

收优惠体制。对国家重点扶持和鼓励发展的产业和项目给予所得税上的优惠对待,发挥了税收优惠应有的积极作用,有效配合了国家产业政策的实施,明晰了国家扶持的重点。

新企业所得税法中税收优惠的主要内容包括:促进技术创新和科技进步,主要针对创业型产业和高新技术型产业,体现为对国家高新技术产业开发区内高新技术企业的优惠;鼓励农业及环境保护与节能,主要针对农林牧渔业和环保型产业,体现为对农林牧业的减免税政策和环境保护、节能节水等专用设备的抵免政策;促进公益事业和照顾弱势群体性,体现为对劳服企业、福利企业和资源综合利用企业的优惠;支持安全生产,体现为对安全生产等专用设备的抵免政策;鼓励基础设施建设以及对自然灾害专项减免税的优惠政策。

在以产业优惠为重点的同时,新企业所得税法仍然保持了对区域优惠的关注。允许经济特区和上海浦东新区内新设立的国家需要重点扶持的高新技术企业享受过渡性优惠;继续执行西部大开发地区所得税的优惠政策;赋予了民族自治地方在税收优惠上的一定自主权力。这些区域优惠的存在,有效地保证了新旧法律间的平稳过渡,照顾了不同经济发展水平地区在税收优惠上的不同需求,有助于实现地区间的协调发展和国民经济的全面增长。

(五) 新企业所得税法对反避税日益重视

为了更好地防范各种避税行为,改变反避税规则立法层次较低、约束力不高的情况,统一后的企业所得税法借鉴国际惯例,专门以第八章“特别纳税调整”规定税务机关对各种避税行为而进行特定纳税事项所作的调整,包括针对纳税人转让定价、资本弱化、利用避税港避税及其他情况所进行的税务调整。

新企业所得税法第四十三条第二款规定,税务机关在进行关联业务调查时,企业及其关联方,以及与关联业务调查有关的其他企业,应当按照规定提供相关资料。此款规定了关联企业的协助义务,在一定程度上解决了税务机关获取资料、证据的困难,对税务机关了解企业情况,确认关联企业是否存在以转移定价来避税的事实都有很大的帮助。新企业所得税法第四十六条规定,企业从其关联方接受的债券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

纳税所得额时扣除。此条的制定体现了我国对利用资本弱化避税的关注。一些企业特别是跨国公司通过扩大贷款规模,以增加利息支出来转移应税所得,实现税收负担最小化,这对我国的税收权益产生了负面影响。新企业所得税法的制定对该现象必将有一定的打击力度。新的企业所得税法制定了防范避税地避税规则。利用避税港避税早已成为避税的重要方式。新企业所得税法弥补立法的空白,第一次在税法中明确规定了反避税地避税的规则,新法第四十五条规定由居民企业,或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负明显低于本法第四条第一款规定税率水平的国家(地区)的企业,并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配的,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的当期收入。

(六) 新企业所得税法征收管理制度不断完善

新企业所得税法的第七章税收管理中出现了“纳税地点”一词,这是现行内资企业所得税法和外资企业所得税法所没有的。新法对纳税地点做出了具体规定,是对现行企业所得税法的一些模糊规定的明确。

《企业所得税暂行条例》第16条规定:“纳税人应当在月份或者季度终了后十五日内,向其所在地主管税务机关报送会计报表和预缴所得税申报表;年度终了后四十五日内,向其所在地主管税务机关报送会计决算报表和所得税申报表。”这里的“所在地”可做多重理解,可解释为企业的生产经营所在地,管理机构所在地,登记注册地,对现实中纳税人进行申报和税务机关进行管理造成了不便。另外,《外商投资企业和外国企业所得税法》第16条规定:“外商投资企业和外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所应当在每次预缴所得税的期限内,向当地税务机关报送预缴所得税申报表……”这里所谓的“当地”的具体含义也很模糊。新企业所得税法就这个问题做出了明确规定。新企业所得税法第五十条规定,除税收法律、行政法规另有规定外,居民企业按照企业登记注册地为纳税地点,但登记注册地在境外的,以实际管理机构所在地为纳税地点。第五十一条第一款规定,非居民企业取得本法第三条第二款规定的所得,以机构、场所所在地为纳税地点。第五十一条第二款规定,非居民企业取得第三条第二款规定的所得,以扣缴义务人所在地为纳税地点。