

新《企业所得税法》解读

席月民

新《企业所得税法》是我国加入世界贸易组织后，全面贯彻和落实科学发展观，积极实施国家“十一五”规划，进一步加强和完善宏观调控，为各类企业创造公平、规范、透明的所得税制环境的重要立法成果。

一、从纳税主体看。企业身份认定引入“居民企业”与“非居民企业”新标准

在纳税主体上，新《企业所得税法》对纳税人的身份认定，摈弃了长期以来内资企业、外商投资企业和外国企业的老标准，改采了规范的“居民企业”和“非居民企业”新标准。新《企业所得税法》第2条明确了该新标准的具体判断规则。即企业登记地标准和企业实际管理机构所在地标准。其中，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。居民企业承担全面纳税义务，就其来源于境内外的全部所得纳税；非居民企业则区分为在境内设立机构、场所和未设立机构、场所两种类型，二者虽都承担有限纳税义务，但前者除就来源于境内的所得纳税外，还需要对发生于境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得纳税，而后者只就来源于境内的所得纳税。这意味着在企业所得税的管辖权上，我国实行了和个人所得税一样的双重管辖权标准，强调地域管辖权与居民管辖权的结合，从而更好地维护国家税收利益。

二、从税率看，基本税率显著降低。优惠税率政策导向性更切合实际

税率是计算企业所得税应纳税额的法定尺度。就税率形式而言，新《企业所得税法》规定的是比例税率。从而较好地体现了税收公平原则，对促进各类企业公平竞争具有典型意义。按照新《企业所得税法》第4条和第28条的规定。企业所得税的税率具体包括基本税率和优惠税率两种类型，其中基本税率为25%；优惠税率则分为15%和20%两档。从其各自的目的看，基本税率着眼于企业所得税的收入分配功能。而优惠税率则着眼于企业所得税的资源配置功能。新税率的确定不但参考了当代发达国家和我国周边国家企业所得税的税率，而且综合考虑了我国当前的经济发展形势以及国家利益和企业利益之间的平衡与协调。与过去33%的基本税率相比，新的企业所得税基本税率降低了8%，企业的整体税负相对减轻，国家的财政收入会相对减少。新的优惠税率由过去的“内外有别”实现了“内外统一”，其中能够适用15%优惠税率的企业只限于国家需要重点扶持的高新技术企业；而能够适用20%优惠税率的企业具体有两种：一是符合条件的小型微利企业；二是在中国境内未设立机构、场所的非居民企业，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业。新的优惠税率所传递出的政策信号与过去明显不同。优惠税率所具有的政策调节功能得到有效发挥，政策导向性更切合实际，这对优化我国经济结构、全面实现产业升级、促进经济又好又快发展具有重要意义。与此同时，新的优惠税率也兼顾了我国多年来所坚持的扶持小型微利企业和扩大引进外资的国家政策，从而使税收政策与竞争政策、产业政策实现有机协调。

三、从税前扣除标准看，允许扣除项目更加合理、明晰和统一

根据新法规定，除不征税收入、免税收入和允许弥补的以前年度亏损外，允许税前扣除的项目具体包括：(1)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。(2)企业按照规定计算的固定资产折旧。(3)企业按照规定计算的无形资产摊销费用。(4)企业按照规定摊销的作为长期待摊费用支出。即已足额提取折旧的固定资产的改建支出；租入固定资产的改建支出；固定资

产的大修理支出；其他应当作为长期待摊费用的支出。(5)企业使用或者销售存货，按照规定计算的存货成本。(6)企业转让资产的该项资产净值。(7)企业的下列支出可以在计算应纳税所得额时加计扣除：开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用；安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资。

而禁止进行税前扣除的项目主要包括：(1)支出类：向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；企业所得税税款；税收滞纳金；罚金、罚款和被没收财物的损失；超过年度利润总额12%部分的公益性捐赠支出；赞助支出；未经核定的准备金支出；与取得收入无关的其他支出。(2)固定资产折旧类：房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；以经营租赁方式租入的固定资产；以融资租赁方式租出的固定资产；已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；与经营活动无关的固定资产；单独估价作为固定资产入账的土地；其他不得计算折旧扣除的固定资产。(3)无形资产摊销费用类：自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产；自创商誉；与经营活动无关的无形资产；其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。(4)对外投资成本类。即企业对外投资期间，投资资产的成本在计算应纳税所得额时不得扣除。(5)资本弱化利息类，即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扣除。

四、从税收优惠看，多种方式确保统一实行“产业优惠为主、区域优惠为辅”的新兴政策

税收优惠是国家根据国民经济和社会发展需要。在税法中贯彻产业政策、竞争政策、区域政策、财政政策以及劳动政策等一系列国家政策的具体税收措施。新法综合运用优惠税率、免税、减税、加计扣除、加速折旧、减计收入、抵扣抵免等方法，统一建立了“产业优惠为主、区域优惠为辅”的新税收优惠政策体系。除前述统一的优惠税率和加计扣除支出项目外，新税收优惠政策的统一主要表现在：第一，统一法定的免税收入项目，包括国债利息收入；符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益；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；符合条件的非营利性组织的收入。第二，统一酌定的免税、减税项目。按照规定，企业的下列所得可以免征、减征企业所得税：从事农、林、牧、渔业项目的所得；从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得；从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得；符合条件的技术转让所得；在中国境内未设立机构、场所的非居民企业的所得，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业的所得。第三，统一加速折旧标准。即企业的固定资产由于技术进步等原因，确需加速折旧的，可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。第四，统一减计收入标准。即企业综合利用资源，生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入，可以在计算应纳税所得额时减计收入。第五，统一抵扣抵免标准。就抵扣而言，创业投资企业从事国家需要重点扶持和鼓励的创业投资。可以按投资额的一定比例抵扣应纳税所得额。就抵免来说，企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。第六，统一了税收优惠管理主体。新法规定，《企业所得税法》规定的税收优惠的具体办法，由国务院规定。根据国民经济和社会发展的需要，或者由于突发事件等原因对企业经营活动产生重大影响的，国务院可以制定企业所得税专项优惠政策，报全国人大常委会备案。民族自治地方的自治机关对本民族自治地方的企业应缴纳的企业所得税中属于地方分享的部分，可以决定减征或者免征。自治州、自治县决定减征或者免征的，须报省、自治区、直辖市人民政府批准。这些授权条款的规定，不但使税收优惠管理主体实现了法定化和统一化。而且进一步增强了《企业所得税法》的适调性和灵活性。

另外，新法坚持税收法定原则，专章增加了特别纳税调整的规定，使税务机关采取反避税措施实现有法可依。在特别纳税调整中，新法确立了独立交易原则，该原则目前已被世界多数国家接受和采纳，并成为税务机关处理关联企业之间收入和费用分配的指导性原则。特别纳税调整具体包括了针对纳税人转让定价、资本弱化、避税港避税以及其他避税情况等所进行的税务调整，

因特别纳税调整而需要补征税款的，在补征的同时要按照国务院规定加收利息。