

## 新企业所得税法新在何处？

中国人民大学财政金融学院 朱青

日前国务院发布了《企业所得税法实施条例》，将与《企业所得税法》配套于明年1月1日起正式实行。这标志着我国新的企业所得税立法程序完成。

我国新的企业所得税法是在现行内、外资企业所得税法的基础上合并而成的，这种“两法”合一我国新的社会经济形势发展所需要的。早在1994年的税制改革中，我国将国营、集体和私营企业所得“三合一”，推出现行的内资企业所得税，但当时考虑到吸引外资的需要，内、外资企业所得税仍然分设，将1991年全国人大立法通过的外商投资企业和外国企业所得税法单独保留下来。之所以实行这种“内外有别”的企业所得税制度，是因为外资企业所得税在制度上全面优惠于内资企业所得税（据有关部门测算，目前外资企业的所得税税负比内资企业低大约10个百分点），这对于吸引外国投资者来华直接投资是有利的。然而，十多年过去了，我国的社会经济形势发生了很大的变化，国家吸引外资的政策已从过去注重数量转变为注重质量；2001年中国加入WTO以后，民族企业面对更为严峻的国际竞争，因而亟需一个有利于公平竞争的税收环境。面对这种新的形势，在2003年10月党的十六届三中全会通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中就已提出要“统一各类企业税收制度”，经过几年来的论证和研究，这次“两法”终于要合一了。应当说，这是我国企业所得税制度的一次巨大变化，也是我国税制适应新形势新任务而进行的一次重大改

革。

翻开新的企业所得税法及其实施条例（以下将这两个法律文件统称“新法”），我们不难看出，与现行的内、外资企业所得税制度相比，新的企业所得税制度有以下几点变化：

一是实现了“内外统一”。内外资企业税制统一是这次“两法”合一的重要目标之一。从新的企业所得税法来看，内资和外资在税率、税前扣除、税收优惠等方面的待遇都是相同的，既没有外资优于内资的规定，也没有内资优于外资的规定。如老税法中一些外商投资企业可以享受 15%或 24%的低税率、“两免三减半”、再投资退税、捐赠和广告费等开支全额列支等对外资的“超国民待遇”的优惠条款，这次都予以取消。根据新的企业所得税法，企业适用的税率只在大小企业之间和是否高新技术企业之间作了区分（小型微利企业适用 20%税率，高新技术企业适用 15%的税率，一般企业适用 25%的税率），而在内、外资之间没有任何区分；一些费用扣除标准虽设置了上限（如企业发生的公益性捐赠支出在年度利润总额 12%以内的部分准予税前扣除），但它们对内、外资企业都适用；税法中的所有优惠规定也不再具有“外资色彩”，对一切企业都适用。

二是适当提高了费用税前扣除的标准。出于对我国税收法律环境和税收征管水平等方面的考虑，这次新的企业所得税法除了取消计税工资的规定以外，对其他一些费用开支仍设置了税前扣除的上限。但由于企业的经营环境和社会环境已经发生了很大变化，因此新法提高了企业一些费用开支的税前扣除标准。例如，广告费过去内资企业是按销售（营

业)收入的2%(特殊行业为8%)以内扣除,而新法将广告费的扣除上限提高到15%;公益性捐赠的税前扣除上限老税法规定的是应纳税所得额的3%,而新法将其提高到年利润总额的12%;业务招待费过去内资企业税前扣除的标准是当年销售(营业)收入的3%~5%,而新法规定企业发生的业务招待费按60%税前扣除,同时规定最高扣除额不得超过销售(营业)收入的5%。

三是税收优惠侧重于向科技、环保和可持续发展方面倾斜。税收优惠是国家社会经济政策在税法上的体现。为了贯彻科学发展观,新的企业所得税法除了保留老法中对农、林、牧、渔和公共基础设施项目的优惠以外,又新增了一些对高科技、环境保护、节能节水、资源综合利用等方面的优惠政策或提高了原有的优惠力度。例如,新法规定,企业取得符合条件的技术转让所得,在500万元以内的部分免征企业所得税,500万元以上的部分减半征收所得税,而老税法对技术转让所得只给予30万元的免征额。又如,老税法对于企业综合利用资源只允许自生产经营之日起5年内免征所得税,而新法规定企业综合利用资源,生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入,只需将其中的90%计入到应纳税所得额中,而且没有5年的时间限制。特别是这次新法还规定,企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备,可以按投资额的10%实行税额抵免,当年不足抵免的,还可以在以后5个纳税年度结转抵免;而过去税法中的投资税收抵免只适用于符合国家产业政策的技术改造项目所购置的国产设备。另外,新法对原来残疾人就业税收优惠政策采取了每安置一名残疾人员给予加计扣除工资的替代办法。

四是税制更加向国际通行的做法靠拢。过去，由于我国的税收管理水平 and 经验等方面的原因，国外税法中一些通行的做法在我国都不允许。新企业所得税法的出台在这方面有所突破。例如，老税法只允许企业办理外国税收的直接抵免，新的企业所得税法则允许我国的居民企业办理多层次的外国税收间接抵免。又如，无形资产的研发成本和劳务提供成本在关联企业之间合理分摊是国外通行的做法，但我国过去一直不允许这种成本分摊；新企业所得税法加进了这方面的规定，即只要企业共同开发、受让无形资产或共同提供、接受劳务发生的成本费用在分摊时符合费用列支与所有权、用益权和收益权相匹配的原则，则允许纳税人进行这种成本分摊。

五是增加了新的反避税条款。针对目前越来越多的纳税人利用跨国关联交易进行国际避税的现实情况，新的企业所得税法加强了反避税方面的制度规定。这些措施主要包括：

一、新法加进了反避税的兜底性条款，即“企业实施其他不具有合理商业目的的安排，而减少其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”。因为避税行为一个很重要的特点是没有真实的商业目的，税法加进了上述条款，可以为税务机关的反避税提供有力的武器。

二、在转让定价税务管理方面，新法要求纳税人在进行关联交易时，应当准备同期资料（即纳税人在进行关联交易的同时就定价原则、定价方法和功能及风险分析问题等编写和准备的资料）。此外，新法还规定，有义务向税务机关提供相关资料的不仅仅限于被调查企业及其关联方，

与关联业务调查有关的其他企业也应当按照规定提供相关资料。

三、新法扩大了资本弱化条款的适用范围。现行的内资企业所得税法有资本弱化规定，但外资企业所得税法中却没有相关规定。新法则规定内外资企业从关联方接受债权性投资均适用资本弱化条款，而且将这种接受扩大到“间接接受”，它包括关联方通过非关联方接受，或企业接受的由关联方担保且负有连带责任的债权性投资。

四、新法加进了受控外国公司（CFC）条款。老税法规定，中国居民企业在境外设立的子公司如果不向其分配利润，则不用就境外企业的利润向我国政府申报纳税。但新法加进了“受控外国公司”条款，即如果中国居民企业在实际税负明显低于我国税率的国家或地区设立企业（子公司），而且对其能够进行实际控制，那么，如果该企业（子公司）并非由于合理的经营需要而对母公司不做利润分配或减少分配的，该中国居民企业也要就子公司的利润中应归属于自己的部分向中国政府申报纳税。

五、新法加进了对特别纳税调整过程中补征的税款加收利息的规定。根据老税法，税务机关对企业在与关联方进行业务往来过程中不按独立交易原则制定价格而减少应纳税收入或者所得额的，虽有权进行合理调整，但对补征的税款却不能加收利息。由于这种调整可以向前追溯10年，这样如果对企业补征税款而不加收利息，其补缴税款的现值就会大大降低。新法针对这种情况以及企业实施其他不具有合理商业目的的安排而需要补征税款的，都规定了要加收利息。同时，新法还规定在加收利息时对那些能够提供转让定价相关资料的企业实行较低的利率，这

样就有利于鼓励企业按照税法规定积极地准备和提供转让定价的同期资料。

（刊登在《中国税务报》2007年12月14日）