

## 理论前沿

welcome to li lun qian yan

返回首页

各期目录

各期文章

文章搜索

文章标题

搜索

## 七大亮点释读新企业所得税法

双击自动滚屏

发布者：编辑部 发布时间：2007-4-24 阅读：129次

何德旭 冯 莉

【摘要】 本文从七个方面评析了新企业所得税法的积极作用。认为新企业所得税法的通过，是我国税收制度的一项重大变革，是适应我国社会主义市场经济发展新阶段的一项制度创新。

【关键词】 企业所得税法； 税收制度； 税率

【中图分类号】 D922.222 【文献标识码】 A 【文章编号】 1007-1962（2007）08-0005-05

在不久前召开的十届全国人大五次会议上，修改后的《企业所得税法》终获通过。这标志着延续了十多年的内外资企业适用不同税法的“一税两法”格局将成为历史。

我国内外资企业一直实行不同的所得税制度，即两税并存。这种两税并存的局面开始于20世纪80年代初期，正式形成于1994年税制改革后。从近30年的实践来看，改革开放初期对外国投资者制定单独的企业所得税制度，对于我国吸引外资、引进先进技术、增加就业、推动我国国民经济迅速发展确实发挥了积极的作用。截至2006年底，全国累计批准外资企业59.4万户，实际使用外资6919亿美元；2006年外资企业缴纳各类税款7950亿元，占全国税收总量的21.12%。

随着改革开放的推进和我国经济市场化与国际化程度的不断提高，两税并存的弊端日益显现。特别是，现行内资税法、外资税法实施10多年来，我国经济社会形势已发生了巨大变化，迫切需要针对新情况、新问题及时完善和修订。近年来，我国经济稳定增长，企业总体效益不断提高，财政收入也保持了良好的增长势头，也为推进企业所得税改革创造了有利的条件。

可以说，新《企业所得税法》的通过，是我国税收制度的一项重大变革，是适应我国社会主义市场经济发展新阶段的一项制度创新，是坚持“五个统筹”、促进经济社会可持续发展的重要举措，是中国经济制度走向成熟、规范的显著标志。

亮点一：统一税率，内外资企业公平竞争

我国的企业所得税按内资、外资企业分别立法，外资企业适用1991年七届人大四次会议通过的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，内资企业适用1993年国务院发布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（1994年1月1日开始施行），实行内外两套企业所得税制度并存的“双轨制”所得税制模式。

不同的法规给内外资企业带来了不同的税负水平。具体而言，现行内资企业和外资企业名义所得税税率均为33%，一些特殊区域的外资企业实行24%、15%的优惠税率，外资在低税率基础上还享有“两免三减半”和行业特殊减半优惠等优惠措施，外资企业平均实际税负为15%左右；内资企业统一税率33%，内资微利企业实行27%、18%的二档照顾税率，据全国企业所得税税源调查资料测算，内资企业平均实际税负为25%左右，内资企业实际税负高出外资企业近10个百分点。这种内外有别、税负“外轻内重”的政策，使内外资企业处在不同的税收起跑线上。

近年来，我国社会经济形势发生了巨大变化。市场经济体制的初步建立，从本质上需要保证每一个参与市场活动的经济主体能够在平等的基础上展开公平、有序、充分的竞争，从而促进资源配置的优化。与此同时，在世界经济一体化进程日益加快、中国加入WTO的背

景下，国内市场对外资进一步开放，内资企业也开始参与到全球的竞争格局之中。然而，不公平的税负、长期的税收超国民待遇，造成了内外资企业竞争环境的不平等，也导致了不同市场主体间利益的矛盾和冲突，特别是约束了内资企业的发展和国内投资，影响了统一、规范、公平竞争的市场环境的建立。

新税法实施后，内、外资企业所得税法定名义税率均由33%下降至25%，降低了8个百分点，但由于一些外资企业原来可享受24%或15%的低税率优惠，从而其法定名义税率分别上升了1个百分点和10个百分点。新税法贯彻了公平税负原则，解决了目前内资、外资企业税收待遇不同，从而税负差异较大的问题。有理由相信，中国国内的资源将会得到更好的配置，内资企业也会在税负降低的情况下获得更多的积累，以增强自身实力，参与更广阔的市场竞争。

亮点二：有利于促进我国经济结构优化和产业升级

长期以来，我国利用外资并没有与优化产业结构很好地结合起来，外资企业税收优惠政策的产业导向作用并不显著，双轨税制的实行甚至还在一定程度上加剧了国内产业的不平衡。据统计，外资在我国国民经济各行业中的投资占首位的是工业，比重达65.4%，其次是房地产业和公共事业，合计占24%，而农业、交通运输、科研和技术服务业比重仅占4.5%。在这些投资中，生产性项目吸引外资偏多，基础设施、基础产业等行业则非常低。外资集中投向低技术层次项目，多数为加工行业和劳动密集型项目，属于先进技术水平的并不多。

新税法对企业税收优惠政策做出了重大调整，总体上以“产业优惠”取代了现行的“区域优惠”政策。经过整合的新优惠政策对微利企业、高新技术企业以及创业投资企业的优惠尤为突出：符合条件的小型微利企业将享受20%的优惠税率，国家需要重点扶持的高新技术企业实行15%的优惠税率。新税法保留了对农林牧渔业、基础设施投资的税收优惠政策，扩大了对创业投资企业的税收优惠，以及企业投资于环境保护、节能节水、安全生产等方面的税收优惠。对劳服企业、福利企业、资源综合利用企业的直接减免税政策采取替代性优惠政策。

财政部部长金人庆表示，通过以上整合，税收优惠的主要目标包括：促进技术创新和科技进步、鼓励基础设施建设、鼓励农业发展及环境保护与节能、支持安全生产、促进公益事业和照顾弱势群体等。

实践证明，新兴产业的发展是中国经济持续发展的主要动力，高新技术是中国实现现代化的重要载体，生态环境保护是实现经济可持续发展的必要条件，农业的发展则是中国经济发展的基石，基础设施建设、公益事业的进步是和谐社会的重要组成部分。新税法若与《外商投资产业指导目录》、《中西部地区优惠产业目录》等结合起来，这种明确的产业和地区导向，将鼓励外商投资投向我国的基础设施、高新技术、农业、节能环保和资源综合利用产业，以及中西部地区、东北老工业基地等，将外资的有效利用与我国的产业结构调整 and 区域协调发展有效地结合起来，充分发挥税收的调控作用，推进产业结构优化和产业升级，引导中国经济增长方式向集约型转变。

亮点三：长期内不会影响外资流入，有利于优化外资来源结构

经济学家约翰·邓宁提出了著名的“OLI”理论（折中理论）。他认为，若想吸引跨国企业的投资，必须为其提供三个方面的优势，即所有权优势（O）、区位优势（L）和内部化优势（I）。所有权优势是指一国企业拥有或能够获得而国外企业没有或无法获得的资产及其所有权，主要包括技术优势、企业规模优势、组织管理优势和金融优势等；区位优势是指跨国公司在选择海外公司的国别、地点时必须考虑的东道国或东道国公司所具有的各种优势的反映，不仅包括资源禀赋，还包括经济和社会因素，如市场规模和结构、市场发展的前景和潜力，文化、法律、政治和制度环境，政府法制和政策等，区位优势的大小不仅决定着一国企业是否进行对外直接投资和投资地区的选择，还决定了对外直接投资的类型和部门结构；内部化优势是指由于某些产品或技术通过外部市场转移时会增加交易费用，跨国公司通过对外直接投资，在母子公司或子公司之间进行中间产品的转移，就会防止市场缺陷的冲击，从内部化中获取高额利润这三个优势之中，我国的区位优势比其他两个优势的影响要大得多。

我国的区位优势主要体现在：（1）我国良好的宏观经济环境。宏观经济数据显示，我国经济近年已进入一个新的快速增长期，从修订后的GDP增长率来看，2004、2005、2006年分别达到10.1%、10.2%、10.7%；我国人均GDP在2003年就已突破1000美元大关，目前已接近2000美元；2006年，我国进出口总额达到创纪录的1.76万亿美元，增长24%，已成为名符其实的贸易大国，在当代国际分工体系中扮演着越来越重要的角色。

（2）为世界提供了两个巨大的市场：一是为高质量产品提供了一个低成本、高效率的外包市场；二是为世界提供了拥有13亿人口的潜在市场。我国拥有价格低廉而丰富的劳动力资源和自然资源，有较好的工业和科研基础，鼓励外商投资的政策法律体系已基本形成，投资领域进一步扩大，潜在消费需求不断增长，奥运会、世博会、西部大开发、振兴东北老工业基地、中部崛起等都将带来巨大的商机，对跨国公司资本的吸引力越来越强。事实也充分证明了这一点。据联合国贸发会议调查，2006年到2008年，中国仍是对跨国投资最

具吸引力的国家。同时，中国正成为全球跨国公司海外研发活动的首选地，并有条件成为跨国公司服务外包的主要承接地。《2006年中国外商投资报告》显示，截至2006年6月底，中国累计实际使用外资金额达6508亿美元，来华投资的国家 and 地区近200个，世界500强企业中约有470家在华投资，外商投资设立各类研发机构超过750个。自1991年起，中国已连续15年位列发展中国家吸收外资的第一位，占发展中国家吸收外资总额的20%左右。越来越多的欧美跨国公司在我国建立了地区总部以实现在华投资的系统化管理，协调在中国的产品研发活动、生产及服务，加强其对周边国家和地区产业环节的管理。其背后的原因并不难解释，大型的跨国公司具有雄厚的资本、一流的技术和管理水平，其投资往往注重长期战略回报，注重整体利益和综合经营，对一般的投资优惠或投资刺激常常兴趣不大，而更多地关心基本的投资环境、投资条件的稳定性以及充足的有技能的劳动力供应和富有效率的政府管理体制。因此，从长期来看，外资流入的规模和趋势不会因为税负的略有增加而改变。

然而，长期以来我国对外资企业实行不同于内资企业的特殊优惠政策，特别是许多由地方政府提供的优惠不可能以法律形式长期固定下来，这就使得某些相关政策不可避免地带有某种不确定性，从而导致外商对我国的政策稳定性心存疑虑；还有，某些投资项目回收期长、投资额数大，从定期减免中获益并不多且政策风险较大，加之所采取的优惠政策手段单一，这就更刺激了短期的、投机性的投资活动，这也是造成大部分资金投向短平快的加工产业（主要是劳动密集型企业）的主要原因。我们看到，目前，到我国投资的外商中有70%-80%都是中小企业，此类投资主要是出口导向型和避税型投资，而我国经济发展亟需重点扶持的资本密集型和技术密集型产业，则由于投资大、回收期长等原因而外商投资数量较少，这显然不利于我国外资结构的优化和产业结构的调整。

新税法实施后，其明确、透明的税收政策，合理合规的税收法制环境，必将吸引越来越多的国外大型跨国企业进入中国，他们一方面带来大规模的资金、先进适用的技术和管理经验以及优秀的技术、管理人才，另一方面其投资具有明显的集聚效应，会极大地促进我国技术密集型、资金密集型产业的发展。所以，从长期来看，新企业所得税法虽然从一定程度上提高了外资企业的税负，但却改善了投资环境，从而吸引更多的外资进入，进一步优化外资来源结构。

亮点四：短期内有助于缓解流动性过剩和人民币升值压力

目前，我国的流动性过剩主要表现在两个方面：一是货币供应量持续快速增长；二是商业银行体系的资金过剩。截至2006年底，我国连年贸易顺差，外汇储备余额已经超过1万亿美元，人民币面临着较大的升值压力。外汇储备的高速增长意味着外汇占款的快速增加，也意味着央行被动投放的基础货币越来越多。外汇占款作为基础货币大规模投放，在货币乘数作用机制下必然引起货币供应量的多倍扩张，从而使市场流动性急剧膨胀。商业银行的存差规模日益扩大，货币市场流动性泛滥等都与这一因素有关。流动性过剩还会引发企业利润下滑、投资扩张、通货膨胀压力增大、资产泡沫加剧、银行体系脆弱性增加等一系列消极后果。目前，流动性过剩已经成为我国金融运行乃至宏观经济面临的一个十分突出的难题，高额的外汇储备也成为我国宏观经济调控需要解决的主要问题。

主流观点认为，外汇储备的增加额主要由资本和金融项目下的外商直接投资和经常项目下的贸易顺差构成。我国自价格开放以来，外商直接投资对外汇储备增长的实际贡献已经接近出口对外汇储备增长的实际贡献，并有逐渐增强的趋势。根据联合国贸发会议《2006年世界投资报告》，中国在2005年吸引外资724亿美元，仅次于英国和美国，成为全球第三大外国直接投资接受国。2005年，亚洲十国/地区（香港、澳门、台湾等）对华实际投资458.66亿美元，占全国同期吸收外资总量的63.35%。截至2005年底，香港、台湾、韩国、新加坡对华投资额分别为2889.48亿美元、621.19亿美元、313.18亿美元、289.56亿美元，分别占全国累计实际使用外资总额的比重为46.42%、9.98%、5.03%、4.65%，共占实际使用外资总额的66%。这些来自于香港、台湾等地，主要从事原料和市场“两头在外”的加工贸易，即出口导向型的投资，投资决策受税率的影响普遍比寻求国内市场或特定区位优势的公司要大。因为出口导向型投资的目标在于获得东道国廉价的资源，对经济环境的要求也不高，主要关注原材料的成本以及包括税收在内的各种经营成本。而且，这种公司通常具有很高的流动性，很有可能在可选择的地点之间比较税收的差异，寻找更有利的税收优惠政策。

新企业所得税法的出台，调整了外资企业的所得税率和优惠政策，外资企业税负的增加或许在短期内在一定程度上减少此类低端技术水平的外资进入，从而引起我国出口导向型投资的适量减少，也将降低经常项目和资本项目的顺差及外汇储备的增长幅度，有助于在一定程度上缓解我国流动性过剩和人民币升值的压力。

亮点五：税收制度逐步与国际规则接轨

不难看出，新的《企业所得税法》正在与国际规则逐步接轨，这主要表现在：

1. 对外国投资企业实行国民待遇。长期实行的两套税制与国民待遇原则是不相吻合的，不符合世贸组织规则和国际通行做法。“国民待遇”是国际贸易和国际经济法的一般准则（“国民待遇”是指在国际贸易条约或协定中，缔约国之间相互保证给予另一方的自然人、

法人、商船和商品在本国境内享有与本国自然人、法人、商船和商品同等的待遇，也称为无差别待遇或无歧视待遇)，税收国民待遇作为国民待遇的延伸，集中体现在国际税收协定中的“税收无差别待遇”。从我国目前的情况来看，税收非国民待遇和超国民待遇同时并存，一方面外资企业享受了许多国内企业不能享受的税收优惠待遇，另一方面，由于内外资企业所得税没有统一，外资企业在享受税收优惠政策的同时，也存在一些非国民待遇——适用于内资企业的某些税收优惠（如福利性、照顾性税收优惠），外资企业不能享受。加入WTO后，我国也必须遵循WTO游戏规则，进一步改革和完善我国的税制，使之更好地与国际接轨；同时，为应对加入WTO对我国国内经济的负面影响，有必要在不违背税制原则的前提下，调整有关税收制度和政策，保护我国民族经济，提高其竞争力。外资企业尤其是跨国公司，凭借雄厚的资本和先进的技术，很容易在国内市场竞争中处于上风甚至形成垄断，其税收上的超国民待遇理应取消。因此，采取国际通行做法，对外国投资企业实行国民待遇是大势所趋。

2.降低法定税率，实现一“税”同“企”。20世纪80年代以来，国际上展开了以“降低税率、扩大税基、税收中性、严格征管”为主要特征的税制改革。进入新世纪，随着经济全球化的深入发展，各国纷纷推出了新的减税计划，从而形成了新一轮的世界性税制改革。在此背景下，我国对内、外资企业适用统一的企业所得税制度，降低法定税率，调整税收优惠政策，不仅符合“宽税基、低税率”的国际税制改革潮流，而且有助于提升我国企业的自主创新能力，增强企业发展后劲。我们看到，世界上绝大多数国家对境内所有企业都采取统一的唯一标准税率，我国的企业所得税税率首次实现一“税”同“企”，标志着我国经济进一步与国际规则接轨。相关财政数据显示，全世界159个实行企业所得税的国家（地区）平均税率为28.6%，我国周边18个国家（地区）的平均税率为26.7%，均略高于我国新税法中提出的25%的税率水平（见下表）。新税率接近并低于世界各国平均税率水平，一方面使我国税率与国际接轨，符合国际规则；另一方面对外资仍然有较强的吸引力，有利于提高国内企业竞争力，同时也有助于继续吸引外商来华投资。

中国与工业国家、周边国家法定税率比较

资料来源：《中国证券报》2007年3月9日。

3.“纳税人”概念的变更。新税法与国际规则接轨的另一体现即“纳税人”概念。大多数国家对个人以外的组织或者实体课税，是以法人作为标准确定纳税人的，实行法人税制是企业所得税制改革的方向。按照这一国际通行做法，新税法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，并将纳税人的范围确定为企业和其他取得收入的组织。

4.规范的“居民企业”、“非居民企业”概念的引入。从全球范围来看，各国税法一般是以区分居民和非居民来确定不同的纳税义务，而不是以资金来源的不同实行不同的税制、采取不同税收待遇。按照国际惯例，新税法首次引入规范的“居民企业”、“非居民企业”概念，对纳税人加以区分。（根据新税法，居民企业是指依照中国法律、法规在中国境内成立，或是实际管理机构在中国境内的企业；而非居民企业是指依照外国地区法律、法规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的所得的企业）居民企业将承担全面纳税义务，就其来源于我国境内外的全部所得纳税；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。显然，税收管辖权作为一国政府在征税方面的主权，作为国家主权的重要组成部分，把企业分为居民企业和非居民企业，可以更好地保障我国税收管辖权的有效行使。

亮点六：规范了企业经营行为，避免国家税款的流失

在实践过程中，两税并立常常造成一些非正常经济现象的出现。内高外低的税负水平结构，经常诱使那些资本来自国内的企业想方设法为自己披上“外资”的外衣，再以外资身份回到中国投资（即人们常说的“假外资”，有的研究估计，我国目前的“假外资”占了实际FDI利用额的1/3左右），以享受税收优惠。这种扭曲企业经营的套利行为，一方面造成国家税款的大量流失，另一方面也使企业不能专注于长远发展。还有，为了吸引外资，一些地方政府竞相制定并出台吸引外资的优惠政策，这种无序的、缺乏大局观念的竞争既浪费了大量的资源，又向外资让渡了太多的国家利益，甚至于在地方和部门给予外资优惠中一定程度的自由裁量权可能带来种种腐败，设租寻租、不透明和不确定性势必影响我国的税制、法制的严肃性，成了规范市场行为、保护企业财产权的重大障碍。

为了防范各种避税行为，新税法借鉴国际惯例，对防止关联方转让定价作了明确规定，同时增加了一般反避税、防范避税地避税等条款，强化了反避税手段。新企业所得税法设“特别纳税调整”一章，对防止企业偷税漏税作了详细的规定，为企业所得税的“严征管”奠定了基础。新税法还规定：企业与其关联方合作产生的成本支出，按照独立交易原则分摊；企业与其关联方之间业务往来的定价，由税务机关与企业协商确认；企业需提供年度关联业务往来报告表。税法同时增加条款，防止跨国公司将国内产生的利润转移到税

率较低的国家纳税。这些对于规范企业的经营行为，减少甚至避免国家税收的流失都将发挥积极的作用。

亮点七：五年“过渡期”，缓解老企业增加税负的影响

为了缓解新税法的出台对部分老企业增加税负的影响，根据新的企业所得税法，对新税法公布前已经批准设立、依照当时的税收法律和行政法规享受低税率和定期减免税优惠的老企业，给予过渡性照顾。

具体而言，对于按原税法规定享受15%和24%等低税率优惠的老企业，在新税法实施后5年内逐步过渡到25%的新税率；对按原税法规定享受定期减免税优惠的老企业，新税法实施后可以按原税法规定继续享受尚未享受完的优惠，但因没有获利而尚未享受优惠的企业，优惠期限从新税法实施年度起计算。在经济特区以及国务院已规定执行上述地区特殊政策的地区内新设立的国家需要重点扶持的高新技术企业，也可享受过渡性优惠。

我国现行企业所得税法的优惠政策大多是针对外资的，对于外资的经济利益更有必要予以保护。以设置过渡期的方法处理新老税法的衔接，保持现行企业所得税优惠政策的连续性，这不仅是维护法律的稳定性和权威性的需要，也体现了我国政府的守信态度，保持了我国的国际形象，有利于继续吸引外资。新企业所得税法一方面保护了老企业的经济利益，另一方面在较短的时间内实现了新旧企业所得税法的过渡，是一个科学合理的制度设计。

（本文作者：中国社会科学院财贸经济研究所副所长、  
研究员；河北大学经济学院副教授）  
责任编辑 于朝霞

 打印本页 |  关闭窗口

联系邮箱: wil.liam@sina.com © 2004 电话: 62805370

Copyright © 2004 10.1.10.65. All rights reserved. Design by owen