

两税合并与企业所得税

武汉大学税法研究中心 熊伟

一、企业所得税的由来

1950 年政务院公布《工商业税暂行条例》包括营业税和所得税两部分，规定除国营企业外，所有的工商企业的所得都应缴纳所得税。纳税人要紧是私营企业和城乡个体工商业户，集体企业所占比重专门小。

所得税实行 21 级全额累进税率，最低一级全年所得额未满 300 元的，税率为 5%，最高一级全年所得额在 1 万元以上的，税率为 30%。对各种形式的集体企业，本着区别对待的原则，在执行统一所得税率的基础上，给予适当减免税优待。

1958 年工商税制改革，把工商业税中的营业税部分与商品流通税、物资税、印花税合并为工商统一税，保留了原工商业税中的所得税。所得税成为一个单独的税种，称“工商所得税”。因为对私营工商业的社会主义改造差不多完成，城乡个体工商业户也大部分组织起来，因此集体企业成为要紧纳税人。

1963 年，国务院颁布了《关于调整工商所得税负担和改进征收方法的试行规定》，调整了所得税率。对手工业合作社、交通运输合作社实行 8 级超额累进税率；对合作商店行实 9 级超额累进税率，并对全年所得额超过 5 万元以上的部分，加成征收 1~4 成；对基层供销社实行 39% 的比例税率；对个体工商业户实行 14 级全额累进税率，并对全年所得额超过 1800 元以上的，加成征收 1~4 成。

1980 年《中外合资经营企业所得税法》，税率为百分之三十。另附征百分之十的地点所得税。合营企业的外国合营者，从企业分得的利润汇出国外时，按汇出额缴纳百分之十的所得税。不仅包括实体规则，而且包括稽征程序。

1982 年《外国企业所得税法》。中国境内设置机构，独立经营或者同中国企业合作生产、合作经营的外国公司、企业和其它经济组织，适用 4 级超额累进税率，最高为 40%。；没有设置机构而来源于中国的股息、利息、租金、特许权使用费和其它所得，缴纳百分之二十的预提所得税。

1991 年，《中外合资经营企业所得税法》和《外国企业所得税法》合并，制定了《外商投资企业和外国企业所得税法》，统一了税收优待、税率及税收管辖权。

1949 年后，国营企业一致上缴利润，毋须交纳所得税。

1983 年，国营企业试行“利改税”，开征了国营企业所得税。大中型企业税率 55%，小型企业实行 8 级超额累进税率。税后利润按照企业的不同情形分别采取递增包干、固定比例上交，征收调剂税、定额上交等方法。

1984 年实行第二步“利改税”。对国有大中型企业缴纳了 55% 的所得税后的利润统一开征调剂税。

1985 年开征了集体企业所得税， 8 级超额累进税率，最高税率为 55%。

1988 年又开征了私营企业所得税。私营企业所得税的税率为 35% 的比例税率。

《企业所得税暂行条例》于 1993 年公布，财政部于 1994 年公布《企业所得税暂行条例实施细则》，合并了国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税，取消了国营企业调剂税和国有企业上缴的国家交通重点建设基金和预算调剂基金。

内外资企业所得税分立有历史理由，然而，长期对外商投资专门优待，给内资企业带来机会不平等，扭曲了市场的公平竞争机制，刺激了许多“假外资”的产生，给政府的监管也带来了许多障碍。

1994 年以来，投资环境日益健全，市场潜力和规模稳步增长，对外资的吸引力持续增加，为了推动国内产业的升级换代，促进公平竞争的市场环境的形成，两税合并工作开始启动。

2007 年 3 月 16 日通过了《企业所得税法》，统一适用于外国投资企业、外国企业和内资企业，并自 2008 年 1 月 1 日起实施。

早在 1994 年，财政部就对两税合并调研。1997 年东南亚金融危机爆发之后，面对东南亚国家放宽外资投资优待条件的压力，两税合并方案临时搁浅。

2001 年中国加入世贸组织，关税水平大幅度降低，内资企业承担的不公平所得税待遇凸现出来，两税合并咨询题又被提到议事日程。

2004 年，财政部、国家税务总局和国务院法制办共同起草了《企业所得税法（征求意见稿）》。通过广泛征求意见后，同年 8 月，财政部、国家税务总局将该草案提交给国务院，打算于次年 3 月提交全国人大立法。

2005 年 1 月，54 家在华跨国公司，向财政部、商务部和国家税务总局同时提交报告：《在华投资的跨国公司对新企业所得税法的若干看法》

内容： 连续给予外资公司一定的税收优待政策，要求“对外资企业优待政策应有一个 5 到 10 年的过渡期”。

这 54 家跨国公司的名单里包括了几乎所有公众熟悉的跨国公司：微软、摩托罗拉、戴尔、宜家、三星等。

2005 年 1 月，54 家在华跨国公司，向财政部、商务部和国家税务总局同时提交报告：《在华投资的跨国公司对新企业所得税法的若干看法》

内容： 连续给予外资公司一定的税收优待政策，要求“对外资企业优待政策应有一个 5 到 10 年的过渡期”。

这 54 家跨国公司的名单里包括了几乎所有公众熟悉的跨国公司：微软、摩托罗拉、戴尔、宜家、三星等。

2005 年 8 月 15 日，商务部公布 1-7 月全国吸取外商直接投资情形报告指出，2005 年 1-7 月，全国新批设置外商投资企业 22772 家，同比下降 7.63%，实际使用外资金额 327.07 亿美元，同比下降 1.16%。

为防止两税合并对我国吸引外资造成太大的冲击，商务部建议企业所得税法的合并应当缓行。因此，在跨国企业、各部委、地方政府的重重阻力下，两税合并进展缓慢。

2006 年 12 月 24 日，十届全国人大常委会第 25 次会议对《企业所得税法（草案）》进行了审议，提出了修改意见，并决定将该草案提请十届全国人大五次会议审议。

二、内外资企业所得税差异比较

(一) 法定税率

内资企业差不多税率：33%。照管性税率：18%、27%。

外商投资企业：33%

外国企业(1)生产经营所得和与设置的机构、场所有实际联系的其他所得，适用于 33% 的税率；(2)与设置的机构、场所无实际联系的其他所得和虽未设置机构、场所但有来源于中国境内的其他所得，适用于 10% 的预提所得税税率。

(二) 扣除项目

1. 工资

内资企业要实行计税工资制度；外资企业核实发工资全额列支。

2. 工资附加费

内资企业可按计税工资总额的 14%、2% 和 1.5% 计提职工福利费、工会经费和教育经费；

外资企业可按实发工资总额提取医疗保险基金、住房公积金、退休保险基金以及职工教育经费、工会经费，不再提取职工福利费，若实际发生的不属于上述五项预提基金或经费开支范畴内的其他职工福利类支出，可按实际发生数在税前扣除，但不得超过工资总额的 14%，超过部分也不得在以后年度扣除。

3. 业务招待费

内资企业：①全年销售(营业)收入在 1500 万元以下的部分，扣除比例为 5%；②全年销售(营业)收入超过 1500 万元的部分，扣除比例为 3%。

外资企业: ①对生产性及商业性企业, 规定了 5‰和 3‰两档比率; ②对其他各类企业, 规定了 10‰与 5‰两档比率(以 500 万元为划分标准)。

4. 公益、救济性捐赠

内资企业的绝大多数对外捐赠实行限额扣除制度(年应税所得 3%), 外资企业则可按实际捐赠额全额列支。

5. 赞助支出。

内资企业的非广告性质的赞助支出不得在税前扣除, 外资企业对此类支出无明确限制条款。

6. 广告费。

内资企业限额扣除制度(按行业不同, 扣除比率不同, 销售收入 2%, 8%, 25%), 外资企业可按实际发生额全额列支。

7. 业务宣传费。

对内资企业实行限额扣除制度(扣除比例为销售收入的 5%), 外资企业无明确限制扣除条款。

8. 支付给总机构的特许权使用费。

内资企业无明确限制扣除条款, 外资企业不得在税前列支。

9. 坏账缺失与坏账预备计提

内资企业发生坏账缺失, 原则上应按实际发生额据实扣除。经报税务机关批准, 也可提取坏账预备金。坏账预备金提取比例一律不得超过年末应收账款余额的 0.5%。

从事信贷、租赁等业务的外资企业，能够按照实际需要，报经当地税务机关批准，逐年按年末放款余额（不包括银行间拆借），或者年末应收账款、应收票据等应收款项的余额，计提不超过百分之三的坏账预备，从该年度应纳税所得额中扣除。

（三）税收优待

内资企业：

1. 国务院批准的高新技术产业开发区内的高新技术企业，可减按 15% 的税率征收所得税新办的高新技术企业，自投产年度起免征所得税 2 年。

2. 为了支持和鼓舞进展第三产业(包括全民所有制工业企业转换经营机制兴办的第三产业企业)，可按产业政策在一定期限内免征所得税。

3. 企业利用废水、废气、废渣等废弃物为要紧原料进行生产的，可在 5 年内减征或者免征所得税。

4. 在国家确定的革命老根据地、少数民族地区、边远地区、贫困地区新办的企业，经主管税务机关批准，可减征或免征所得税 3 年。

5. 企事业单位进行技术转让，以及在技术转让过程中发生的与技术转让有关的技术咨询、技术服务、技术培训所得，年净收入在 30 万元以下的，暂免征所得税超过 30 万元的部分，依法缴纳所得税。

6. 企业遇有风、火、水、震等严峻自然灾害，经主管税务机关批准，可减征或者免征所得税 1 年。

7. 新办的劳动就业服务企业，当年安置城镇待业人员超过企业从业人员总数 60% 经主管税务机关审核批准，可免征所得税 3 年。

8. 高等学校和中小学校校办工厂、农场自身从事生产经营的所得，暂免征收所得税；高等学校和中小学举办各类进修班、培训班的所得，暂免征收所得税。

9. 对民政部门举办的福利工厂和街道办的非中途转办的社会福利生产单位，凡安置“四残人员”占生产人员总数的比例超过 10%未达到 35%的，减半征收所得税；35%以上暂免征所得税。

10. 乡镇企业可按应缴税款减征 10%。

外资企业：

1. 关于生产性外商投资企业，经营期在 10 年以上的，从开始获利年度起，第 1 年和第 2 年免征企业所得税，第 3 年至第 5 年减半征收企业所得税。

2. 对能源、交通等基础设施项目的减免税政策。

(1)税率优待自 1999 年 1 月 1 日起，对从事能源、交通、港口、码头基础设施项目的生产性外商投资企业，可减按 15%的税率征收企业所得税，不受投资区域限制。

(2)减免税期优待：对从事港口码头建设的中外合资企业，在海南经济特区、上海浦东新区投资于基础设施项目的外商投资企业，经营期在 15 年以上的，经批准、可从开始获利年度起，第 1 年至第 5 年免征企业所得税，第 6 年至第 10 年减半征收企业所得税。

二、内外资企业所得税差异比较

(一) 法定税率

内资企业差不多税率：33%。照管性税率：18%、27%。

外商投资企业：33%

外国企业(1)生产经营所得和与设置的机构、场所有实际联系的其他所得，适用于 33%的税率；(2)与设置的机构、场所无实际联系的其他所得和虽未设置机构、场所但有来源于中国境内的其他所得，适用于 10%的预提所得税税率。

(二) 扣除项目

1. 工资

内资企业要实行计税工资制度；外资企业核实发工资全额列支。

2. 工资附加费

内资企业可按计税工资总额的 14%、2%和 1.5%计提职工福利费、工会经费和教育经费；

外资企业可按实发工资总额提取医疗保险基金、住房公积金、退休保险基金以及职工教育经费、工会经费，不再提取职工福利费，若实际发生的不属于上述五项预提基金或经费开支范畴内的其他职工福利类支出，可按实际发生数在税前扣除，但不得超过工资总额的 14%，超过部分也不得在以后年度扣除。

3. 业务招待费

内资企业：①全年销售(营业)收入在 1500 万元以下的部分，扣除比例为 5%；②全年销售(营业)收入超过 1500 万元的部分，扣除比例为 3%。

外资企业：①对生产性及商业性企业，规定了 5%和 3%两档比率；②对其他各类企业，规定了 10%与 5%两档比率(以 500 万元为划分标准)。

4. 公益、救济性捐赠

内资企业的绝大多数对外捐赠实行限额扣除制度(年应税所得 3%)，外资企业则可按实际捐赠额全额列支。

5. 赞助支出。

内资企业的非广告性质的赞助支出不得在税前扣除，外资企业对此类支出无明确限制条款。

6. 广告费。

内资企业限额扣除制度(按行业不同，扣除比率不同，销售收入 2%，8%，25%)，外资企业可按实际发生额全额列支。

7. 业务宣传费。

对内资企业实行限额扣除制度(扣除比例为销售收入的 5%), 外资企业无明确限制扣除条款。

8. 支付给总机构的特许权使用费。

内资企业无明确限制扣除条款, 外资企业不得在税前列支。

9. 坏账缺失与坏账预备计提

内资企业发生坏账缺失, 原则上应按实际发生额据实扣除。经报税务机关批准, 也可提取坏账预备金。坏账预备金提取比例一律不得超过年末应收账款余额的 0.5%。

从事信贷、租赁等业务的外资企业, 能够按照实际需要, 报经当地税务机关批准, 逐年按年末放款余额 (不包括银行间拆借), 或者年末应收账款、应收票据等应收款项的余额, 计提不超过百分之三的坏账预备, 从该年度应纳税所得额中扣除。

(三) 税收优待

内资企业:

1. 国务院批准的高新技术产业开发区内的高新技术企业, 可减按 15% 的税率征收所得税新办的高新技术企业, 自投产年度起免征所得税 2 年。

2. 为了支持和鼓舞进展第三产业(包括全民所有制工业企业转换经营机制兴办的第三产业企业), 可按产业政策在一定期限内免征所得税。

3. 企业利用废水、废气、废渣等废弃物为要紧原料进行生产的, 可在 5 年内减征或者免征所得税。

4. 在国家确定的革命老按照地、少数民族地区、边远地区、贫困地区新办的企业, 经主管税务机关批准, 可减征或免征所得税 3 年。

5. 企事业单位进行技术转让，以及在技术转让过程中发生的与技术转让有关的技术咨询、技术服务、技术培训所得，年净收入在 30 万元以下的，暂免征所得税超过 30 万元的部分，依法缴纳所得税。

6. 企业遇有风、火、水、震等严峻自然灾害，经主管税务机关批准，可减征或者免征所得税 1 年。

7. 新办的劳动就业服务企业，当年安置城镇待业人员超过企业从业人员总数 60% 经主管税务机关审核批准，可免征所得税 3 年。

8. 高等学校和中小学校校办工厂、农场自身从事生产经营的所得，暂免征收所得税；高等学校和中小学举办各类进修班、培训班的所得，暂免征收所得税。

9. 对民政部门举办的福利工厂和街道办的非中途转办的社会福利生产单位，凡安置“四残人员”占生产人员总数的比例超过 10% 未达到 35% 的，减半征收所得税；35% 以上暂免征所得税。

10. 乡镇企业可按应缴税款减征 10%。

外资企业：

1. 关于生产性外商投资企业，经营期在 10 年以上的，从开始获利年度起，第 1 年和第 2 年免征企业所得税，第 3 年至第 5 年减半征收企业所得税。

2. 对能源、交通等基础设施项目的减免税政策。

(1) 税率优待自 1999 年 1 月 1 日起，对从事能源、交通、港口、码头基础设施项目的生产性外商投资企业，可减按 15% 的税率征收企业所得税，不受投资区域限制。

(2) 减免税期优待：对从事港口码头建设的中外合资企业，在海南经济特区、上海浦东新区投资于基础设施项目的外商投资企业，经营期在 15 年以上的，经批准、可从开始获利年度起，第 1 年至第 5 年免征企业所得税，第 6 年至第 10 年减半征收企业所得税。

3. 对产品出口企业的减免税政策。

外商投资举办的产品出口企业，在按照税法规定减征、免征企业所得税期满后，凡当年出口产品产值达到当年企业产品产值 70%以上的、可按照税法规定的税率减半征收企业所得税

4. 对先进技术企业的减免税政策。

外商投资举办的先进技术企业，按照税法规定免征、减征企业所得税期满后仍为先进技术企业的，可按照税法规定的税率延长 3 年减半征收企业所得税

5. 对从事农、林、牧业的外商投资企业和设在经济不发达的边远地区的外商投资企业，经营期在 10 年以上的，从开始获利的年度起，第 1、2 年免征企业所得税，第 3 至 5 年减半征收企业所得税。按照规定享受免税、减税期满后，在以后的 10 年内可连续按应纳税额减征 15%至 30%的企业所得税。

6. 西部大开发的税收优待政策。

要紧包括下列 3 条：

(1)对设在西部地区的国家鼓舞类产业的外商投资企业，在 2001 年至 2010 年期间，减按 15%的税率征收企业所得税。

(2)经省级人民政府批准，民族自治地点的外商投资企业能够减征或者免征地点所得税。

(3)对在西部地区新办交通、电力、水利、邮政、广播电视企业。上述业务收入占企业总收入 70%以上的，自获利年度起，可享受“两免三减半”待遇。

7.特定地区的税收优待

以上内容仅为本文档的试下载部分，为可阅读页数的一半内容。如要下载或阅读全文，请访问：<https://d.book118.com/178143034110006052>