# 中国企业所得税制改革与立法问题思考

来源：网络 作者：心如止水 更新时间：2024-06-30

*中国企业所得税制改革与立法问题思考 中国企业所得税制改革与立法问题思考 中国企业所得税制改革与立法问题思考 摘 要：我国现行企业所得税制存在不少问题及缺陷。比较国外企业所得税制的不同模式，中国企业所得税改革应合并两税，选择统一、公平、规范...*

中国企业所得税制改革与立法问题思考 中国企业所得税制改革与立法问题思考 中国企业所得税制改革与立法问题思考

摘 要：我国现行企业所得税制存在不少问题及缺陷。比较国外企业所得税制的不同模式，中国企业所得税改革应合并两税，选择统一、公平、规范与简明的法人所得税制模式。中国法人所得税立法应在纳税人范围的确定、税率的设计、应税所得的确定、税收优惠等方面加以改进。

关键词：企业所得税制，法人所得税法，税制改革

税收制度是一国经济制度的重要组成部分。随着国家经济体制、经济运行机制和企业制度的改革，税收制度也要相应变革。企业所得税制是我国税制的主要内容之一。要建设统一、开放、竞争、有序的现代市场体系，推动混合所有制经济发展，使不同所有制企业在税收方面享受同等待遇，必须对目前我国企业所得税制进行全面改革，建立统一、公平、规范与简明的法人所得税制。如何实现我国企业所得税制的全面改革成为当前需要深入研究的紧迫课题。

中国企业所得税制存在的问题及其改革目标

我国1994年的税制改革，将国营企业、集体企业和私营企业的所得税合并为统一的内资企业所得税，企业所得税制改革取得了较大成效，但尚未达到改革的目标。现行的中国企业所得税制还存在诸多问题与缺陷。

（一）内资企业所得税制本身存在的问题

第一，现行内资企业所得税制使公有制与非公有制企业之间存在差别待遇，不适应企业组织法律制度和现代企业制度的构建。现行不同“身份”的企业之间税负不一致的所得税制，不符合税收中性原则，导致企业选择经营组织形式更多地受到税收政策导向的左右，而不是根据经营管理的需要。在我国目前企业制度进行根本改革，企业合并、分立等改组日益频繁的情况下，这种税制阻碍了我国企业根据现代企业制度进行规范改组的进程。

第二，内资企业所得税立法层次低，不符合我国《立法法》第8条关于税收的基本制度只能制定法律的规定；同时也不符合税收法定主义原则。税收法定主义之“法”，仅指法律，即最高权力机关所立之法，而不以法的其他形式来规定税收，这也是各国通行的惯例。因此，我国现行的内资企业所得税法仍然以行政法规为表现形式，已不合时宜。

第三，大部分以实行独立经济核算为标准界定企业所得税的纳税人，另一部分必须以具有法人资格的公司或总公司、总行等为纳税人，使企业所得税的纳税人的独立法律地位界定标准不统一，造成纳税人认定上的复杂和混乱。

第四，企业所得税纳税人权利义务规定不明晰。纳税人的权利义务在我国《税收征收管理法》中只是一般性的规定。对于在适用企业所得税法的过程中，纳税人的一些特殊权利义务，应在企业所得税法中专门规定。但是，这些关于纳税人的特殊权利义务的规定，在内资企业所得税法中缺失。

（二）“两税”并存所带来的问题

我国1994年税制改革，设计了内资企业适用《企业所得税暂行条例》，外商投资企业和外国企业适用《外商投资企业和外国企业企业所得税法》。“两税”并存尽管在当时是必要的选择，但今天看来问题不少，弊大于利。

第一，两套税制在税基、税率、税收优惠等方面不统一，这种不规范的所得税制度，既与国际惯例相去甚远，又不利于我国税制结构的优化，同时也不适应我国市场经济发展的客观要求。

第二，两税并存，内外资企业享受待遇不同，给纳税人避税和偷税提供条件。由于外商投资企业享有很多内资企业无法享受的税收优惠，因此在实践中出现了大量的假合资、假合作的情况，许多内资企业摇身一变成为外资企业，其主要目的在于通过改变身份而少缴所得税款+这与立法目的相冲突。

第三，两税并存，不符合税法公平原则和税收中性原则，不利于市场主体的公平竞争。无论内资企业还是外商投资企业都是平等的市场主体，企业之间的竞争必须建立在公平的基础上，应该是在同一法律、同一社会经济环境中竞争。因此，企业必然要求公平税负，有一个平等的竞争环境和均等的竞争机会。我国税法给予外商投资企业过宽的税收优惠，实际上是对内资企业的一种歧视，有悖于税法的公平原则和税收的中性原则。

第四，两税并存，加大税收成本，降低征管效率，不符合税收效率原则。由于两套税制在规定上有许多不同之处，如税基的确定、税率的适用、优惠的不同等方面，征管部门对不同类型的企业适用不同的税收法律，必然降低效率。

第五，两税并存，不符合WTO规则和国际通常做法。内、外资企业分别适用不同所得税法，实行不同的税收待遇，这不符合世界各国只将企业区分为居民与非居民纳税人的惯例。

纵观世界各国，尤其是WTO的成员国，都采用国民待遇原则，对本国企业和外国投资者投资的企业一视同仁，都适用统一的公司（企业、法人）所得税法。只是规定居民纳税人承担无限纳税义务，而非居民纳税人承担有限纳税义务。基于两税并存造成许多弊端，应当合并两税，确立以统一、公平、规范、简明的法人所得税为我国企业所得税制改革的目标。

国外企业所得税制不同模式对我国的启示与借鉴

现代税制结构中，所得税制占有最重要的地位，发达国家一般以所得税为主体税类，发展中国家所得税制的内容和地位也日益提高。企业所得税作为所得税制的一个组成部分，在国外的税收法律中居于非常重要的地位。从大多数国家对企业所得征税的税种来看，多数国家为“公司所得税”（如美国、英国、加拿大、澳大利亚、法国等），有的国家为“法人税”（如日本、德国），也有国家称之为“企业所得税”（如意大利），我国台湾省将其称为“营业事业所得税”。

第一，古典制。即公司取得的所有利润都要缴纳公司税，支付的股息不能扣除，股东取得的股息所得必须作为投资所得再缴纳个人所得税。这就是说，古典公司税制意味着对已分配的利润（股息）存在经济双重征税。

第二，归属制。将公司所支付的税款的一部分或全部归属到股东所取得的股息中。它是减轻重复征税的有效方法，分为部分归属制和完全归属制。部分归属制是将公司税的一部分看作是股东个人所得税的源泉预扣，在计算个人所得税时，必须将这一部分预扣的税款作为其股息所得的一部分估算出来，加在其应税所得中，在算出其总的税负后，再抵免此预扣额。完全归属制，是指公司税全部归属到股东身上，即将全部公司所得税看作是股东个人所得税的源泉预扣，在计算个人所得税时，必须将这部分预扣的税款作为其股息所得的一部分估算出来，加在其应税所得中；而在算出其总的税负后，再抵免此预扣额。

第三，双率制。指对公司已分配利润和保留利润按不同税率课征的制度。由于双税率制下仍然涉及有无归属性税收抵免问题，故双率制又可分为双率古典制和双率归属制。双率古典制，就是指不存在归属性税收抵免而分率课征的税制。双率归属制，就是指存在归属性税收抵免而分率课征的税制。

不同的国家采用的公司税制不同，而且一些国家在不同的时期公司税制也不同。究竟采用哪种税制模式，应视各国的国情以及经济发展的要求而定。国外的税制模式及其成功的改革经验值得我国在进行企业所得税制改革时借鉴，这样可以节约立法的成本，少走弯路。具体如下：

第一，正确界定法人所得税的纳税人。多数国家的公司所得税法都将法人作为公司所得税法的纳税人，不包括不具有法人资格的独资企业和合伙企业。这点值得我国在进行企业所得税制改革时借鉴。毕竟投资人对法人和非法人团体的债务负有不同的法律责任，法人团体的投资人对法人的债务只承担有限责任，此时，法人团体与投资者在所得税法上应视为不同的主体，分别缴纳所得税；而不具有法人资格的组织，其投资者对该组织的债务承担无限责任，因此，在税法上不应将非法人组织视为独立的纳税主体，而只是对其投资者的所得课税。

虽然法人所得税和个人所得税选择不同的纳税人和征税对象课征，理应互不交叉，但在某些情况下，法人所得税和个人所得税虽选择不同的纳税人，却以同一对象征税，因而发生重叠交叉，出现重叠征税。如何在最大程度上避免这种重叠征税的现象，也是我国在进行所得税制改革、选择税制模式时应该考虑解决的问题。尽管在理论上，国外有人主张个人所得税与公司所得税完全一体化，即废除公司所得税法，把全部的公司利润都放到个人层次上课征所得税，只对股东所得征税，但是，这种方法在政治上很难行得通，而且还会导致新的避税，因此，到目前为止，没有任何国家考虑采用这种方法。我国在立法时，也应权衡利弊，不应为了解决重叠征税的问题而牺牲国家的税收利益。

法人所得税作为税收体系中的一个重要税种，其改革不能孤立进行，必须与其它经济改革和税制改革相配套和协调。而个人所得税作为所得税体系中的一个税种，与企业所得税关系更为密切，将二者综合考虑，可以使所得税体系完整、系统、协调。

第三，降低税率，拓宽税基。在上世纪80年代的世界性的税制改革浪潮中，大多数国家的公司所得税改革都呈现出降低税率、扩大税基的特点，降低公司所得税率的国家，并没有因为税率降低而减少公司所得税的收入，因为它们在降低税率的同时，增加了应税的所得项目，减少了准扣项目。我国在将内外资企业所得税统一以后，也要注意在税率的设计上不应超过目前的33%的税率，应趋于较低的税率，但同时不应因为税率降低而减少国家的税收。一方面，要扩大应缴纳法人所得税的收入项目；另一方面，要参照国际惯例，严格税收支出，减少或取消一些准扣项目。

第四，规范税收优惠。在很多国家，税收优惠政策以公平为价值取向，因而税收优惠政策统一、透明。在我国，税收优惠政策多而复杂且极为不规范，有行业优惠政策、区域优惠政策，有区分经济性质的优惠政策，此外还有大量的临时性减免等。税收优惠政策过多过滥，破坏了公平税负的原则，影响了税法的严肃性和权威性。因此，在法人所得税立法时，应以法律的形式确定税收优惠政策，以较高的法律层次来规范、统一税收优惠。但税法中应只规定优惠政策的原则、重点和方法，至于优惠政策的具体对象和内容应授权国务院根据国民经济发展情况和产业政策的需要依据法人所得税法规定的原则、重点在实施条例中确定。

中国企业所得税制改革应选择法人所得税制模式

（一）合并两税，建立统一的法人所得税制

在选择我国的企业所得税法立法模式时，除了要充分考虑我国的实际情况，还应遵从国际惯例。统一后的企业所得税制，应采“法人所得税”的名称。这是因为：

第一，法人作为两税合并后的纳税人，其概念科学并易于认定。相比“企业所得税”，“法人所得税”将法人作为该税的纳税人易于认定。现行法律规定以企业是否 “独立核算”作为界定纳税人的条件，所谓独立核算，其标志是：在银行开立结算账户；独立建立账簿，编制财务会计报表；独立核算盈亏。‘1998年国家税务总局对纳税人的确定作了补充规定：对经国家有关部门批准成立，独立开展生产经营活动的组织，按有关法律法规规定应实行独立经济核算，但未进行独立经济核算的，虽不同时具备税法规定的独立核算的三个条件，也应当认定为企业所得税的纳税义务人。这导致纳税人的认定标准模糊不清。法人这一概念，在我国相关法律中有明确的规定，如在我国的《民法通则》第36条、37条对法人的概念及条件作了明确的规定。

第二，法人概念比企业概念、公司概念涵盖面广。若采用“企业所得税”这一名称，则无法涵盖一些从事营利活动的事业单位和社会团体；若采用“公司所得税”这一名称，适用的主体范围则更狭窄，根据我国《公司法》的规定，公司只有有限责任公司和股份有限公司两种，我国的很多企业法人不具备公司形态，这样就会将不具备公司形态的企业法人排除在纳税义务人范围之外，不符合我国国情。采用“法人所得税”则可以很好解决前述两个名称的不足，不仅将企业法人（无论是否具有公司形态）作为该税的纳税义务人，也包括了事业法人、社会团体法人。

第三，法人是可以独立承担法律责任的主体。法人的责任与其投资人的责任相分离，法人可以其全部法人财产独立对外承担民事责任。

第四，法人税制是许多国家成功经验的总结。法人#公司$所得税历经两百年的发展，成为目前世界各国普遍采用的重要税种之一，各国所得税制度都已较为完备和成熟。因此，我国企业所得税制改革过程中，在立足中国实际的前提下，注重借鉴各国所得税制的成功经验，使新的企业所得税制度基本适应我国发展社会主义市场经济、建立现代企业制度和融入经济全球化的要求。

（二）统一后的法人所得税应选择的模式

第一，采用这种模式，可以很好地体现量能负担的原则。对于年应纳税所得额在‘%万元以下的纳税人，适用较低的税率，而对于年应纳税所得额在10万元以上的企业适用较高的税率，体现所得多者多缴税，所得少者少缴税的原则，以体现量能负担原则。

第二，采用这种模式，可以比较好地解决重叠征税的问题。在采用古典制的场合，按15%的比例税率征税，本身税负较轻，即使税后利润分配给股东，再征收个人所得税，税负也较轻；在采用双率古典制的场合，区分未分配利润与已分配利润而适用不同的所得税率（即对已分配利润适用较低的税率），主要的目的就是为了解决重叠征税的问题。

第三，采用这种模式，符合我国的现有的征管水平，可操作性强。古典制与古典双率制操作简便易行，比较符合我国目前税收征管执法水平普遍偏低的情况。年应纳税所得额在10万元以下，采用单一的比例税率；年应纳税所得额在10万元以上的企业，一般而言，财务核算都比较健全，对于分配利润和不分配利润划分清楚，根据真实的财务资料对不同的利润适用不同的比例税率。这样不会加大税收征管的成本，是一种现阶段符合我国国情的切实可行的办法。

中国法人所得税立法应注意的几个问题

（一）以是否具有法人资格为标准确定纳税义务人

虽然在有些国家的公司税法中，规定公司所得税的纳税义务人不只是公司，还有合伙企业和独资经营企业，但是我国法人所得税的纳税义务人原则上应该为企业法人，不应包括个人独资企业、合伙企业以及不具有法人资格的中外合作经营企业。参照国际上大多数国家的做法，不将非法人企业作为独立的纳税主体，而对其投资人（或所有人），包括法人和自然人，按其归属所得课税。如德国所得税法规定，只征收所得税（只对个人所得征收）和法人税，法人税规定纳税人为具有法人资格股份有限公司、股份两合公司、联合保险公司、财团、营利性公共团体及其他民法上的法人，但无限公司和合伙组织等非法人组织不是独立的纳税主体，其所得应分配给其成员，在其成员名下征收个人所得税或法人税[2].

但我国在设计法人所得税法的纳税义务人时，有两种特殊的主体需要加以考虑：一是在中国设有常设机构而从中国境内取得生产经营所得或者从境内外取得的与常设机构有密切联系的其他所得或不设有常设机构但有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织；二是从不具有法人资格的中外合作企业分配所得的外方合作者，这两类主体也应该按照我国法人所得税法的规定缴纳法人所得税。

（二）税率的设计

税率形式的选择。从各国采用的情况来看，法人所得税税率形式大致有单一比例税率型、分类比例税率和累进税率型，它们各有优缺点，大多数国家实行比例税率。根据我国国情，应该采取比例税率的形式，这样既可以比较直接地反映横向公平原则，又能较好地体现纵向公平原则，同时也贯彻了效率优先，量能负担的原则 [3].

税率水平的确定。合并后的法人所得税税率的设计，要综合以下因素：在对世界上各个国家税率比较的基础上，尤其是与周边国家比较的基础上进行设计，保持与周边国家税率相当或略低水平；从调节经济的效用出发，保证所得税收入的适度水平，应在“宽税基、低税率、高效率”的目标下，合理设定税率水平，保证并加强所得税的调控能力；要从实际出发，考虑政策的连续性、前瞻性和财政、企业的承受能力；还要考虑到我国的税制结构。因此，统一后的法人所得税应该根据企业的年应纳税所得额不同而不是根据企业规模的大小分别适用不同的税率，不应一刀切全部适用同一比例税率。具体设计如前所述：

第一，古典制。适用古典制的情况是，纳税人的年应纳税所得额不满10万元，法人所得税税率为15%.这种税率只适用于利润水平低的纳税人（而不是规模小的纳税人）。

（三）应税所得的确定

（四）税收优惠

合并后的法人所得税仍然应该保留税收优惠的政策。在确定税收优惠政策时，应当建立产业政策导向与区域发展战略导向相协调的所得税优惠机制。对外商资企业的税收优惠应将过去的全面优惠变为特定优惠。

当前对税收优惠政策如何调整存在一些片面的看法，其中代表性的观点有两种：一是认为要根据WTO对国民待遇原则的要求全面取消对外资的税收优惠；二是认为要取消区域性的税收优惠，中西部也不例外，对中西部的支持可通过财政转移支付和公共财政支出来解决[4].这些看法未免有些极端。统一后的法人所得税法，应规范和优化税收优惠政策，而不是全盘取消。当然，税收优惠应最大限度地给企业营造公平竞争的市场环境；优惠的程度要从国情出发，结合整体投资环境来考虑。

从优惠的具体措施上来看，应尽量避免直接优惠方式，而应多采用间接优惠方式。从过去的实践看，减免税的直接优惠措施效果并不十分理想，它以牺牲国家即期的税收收入为代价，还要受相关国家税收制度的制约，如税收饶让条款、资本输出国税率高低、税收管辖权、消除国际双重征税的办法等因素的制约，难以使外国投资者直接受益，而是流入了投资者母国的政府。因此，统一后的法人所得税法应多采用符合税收公平原则和国际惯例的间接优惠措施，如税收抵免、亏损结转、加速固定资产折旧、再投资退税等，这些措施不受国际税收因素的制约，能真正达到使投资者直接受益的税收优惠目的。

参考文献：

[1]各国税制比较研究课题组，公司所得税制国际比较（J），北京，中国财政经济出版社1996.

[2]李青，关于完善我国个人独资企业所得税法的思考（M），广西政法管理干部学院学报，2024（4）：36.

[4]温美琴，关于内外资企业所得税法合并问题的探讨（J），现代经济探讨2024（8）。

本文档由站牛网zhann.net收集整理，更多优质范文文档请移步zhann.net站内查找