

新常态下企业所得税税收优惠制度的完善

刘 涛

(复旦大学 法学院,上海 200082)

摘要:我国进入了经济发展的新常态阶段,适应经济发展新常态的重点是要推进供给侧的结构性改革,而供给侧改革的首要任务在于企业的发展,这其中企业所得税税收优惠是解决企业发展困境的重要手段。分析税收优惠的正当性与重要价值,阐述税收优惠与税收法定、公平、效率等税法基本原则之间的关系,并进一步讨论我国目前企业所得税税收优惠的法律制度与实践,总结出企业所得税税收优惠制度在经济新常态下存在的主要问题,提出建立统一市场以适应新常态下的新消费结构需求,严格依法优惠应对新常态下形态更复杂的发展模式,扶持特定行业中小企业发展以推动新常态下供给侧结构性改革等建议。

关键词:企业所得税;税收优惠;正当性;完善路径

中图分类号:F812.42

文献标识码:A

文章编号:1008-5092(2018)02-0024-06

现阶段,我国进入了经济发展的新常态阶段,经济增速由高速转变为中高速,经济增长方式由规模总量性转变为质量效率性,当前的难点是要深化供给侧的结构性改革,而供给侧的改革的重要任务在于企业的发展。2017年美国特朗普政府的Tax Reform在紧锣密鼓的筹划当中,意图吸引资本回流与振兴本国产业,而2016年福建玻璃大王曹德旺回应媒体采访时指出,中国企业的综合税负比美国高35%。这也折射出我国企业的税负较高。这其中,不能享受到应有的税收优惠成为企业高税负的问题之一。

一、企业所得税税收优惠的重要价值及原则

(一)企业所得税税收优惠的重要价值

企业所得税税收优惠对经济的发展有重要的意义。首先,对企业所得税的税收优惠有助于解决就业问题。以我国目前对大学生创业实行的首年免税政策为例,对大学生创业在企业所得税的优惠有助于促进就业,减轻社会的就业压力,推动全社会形成乐于自主创业的氛围;其次,对企业所得税进行差别性的优惠,有助于发展特定行业。

对特定行业进行税收扶持,会使得特定行业吸收更多资金,利于在短时间内快速培育与发展我国薄弱的产业;最后,企业所得税的税收优惠在本质上作为一种财政支出,对国家财政的收支平衡具有重要意义。

(二)企业所得税税收优惠的基本原则

1. 企业所得税税收优惠与税收法定

税收法定原则,是贯穿税收及其征管环节的重要原则,其要求征税与纳税必须有法定依据,并且依法征税与纳税^[1]。税收优惠同样也要受到税收法定原则的限制,任何机关和单位、个人不得违反法律和行政法规的规定,擅自开始征税或者停止征税以及减少税款、免除税款、补缴税款和做出其他同法律、行政法规相抵触的行为。由此,可以看到,税收优惠制度的实施必须遵循法律及行政法规的规定。一方面,税收法定原则对实现税收征管尤其是税收优惠的形式正当性有重要意义。税收法定理清税收征管的权限问题,并将征管的内容及程序公开,从而能约束税收权力的行使,保护公民的财产权利;另一方面,税收法定原则是发挥税收的调节作用,进行市场经济调控的重要手段。依照法律与行政法规的规定对诸如企

业所得税等税收进行的优惠,不仅有助于调节产业结构,促进产业的转型发展,也有助于调控市场经济的规模与方向,稳定市场经济健康绿色的发展。

2. 企业所得税税收优惠与税收公平

税收优惠合理公正的评价标准与“公平”“效率”这两个标准有关,公平涉及社会发展的目的,而效率涉及发展的动力轨制^[2]。税收公平包括税收法律制度、税收的开征、税收的优惠、税收的管理等各个环节的公平,是税收实质正当性的要求。税收公平有形式上的公平和实质上的公平之分,实质上的税收公平指的是合理的税负差别,即税收优惠,因此税收优惠本质上来讲是为了实现税收实质公平的措施,而反过来,税收公平原则也赋予了税收优惠的正当性。合理的税负差别,原则上要求差别的目的、程序、程度等具有正当性。税收优惠,从国家的角度来看,是国家财政的减少与让利;从个人角度来讲,是部分获得税收优惠的公民取得了相较于其他公民更大的竞争优势,因此,税收优惠必须在实质上是公平的。以企业所得税税收优惠为例,我国的企业所得税法规规定了对小微企业更为优惠的所得税税率,对小微企业所得税的税收优惠,是衡量小微企业与大中型企业在竞争与发展中的实质不对等后的税收措施,是实现各类型企业实质上的公平竞争的手段,因此对小微企业的所得税税收优惠具有正当性。

3. 企业所得税税收优惠与税收效率

税收效率,从经济学的角度来看,是指税收成本与课税收益之间的比例关系。税收效率原则即要求用低的征税成本将课税收益的杠杆化扩大,即征税机关应利于社会资产的配置和财富轨制的有效运行,提高税收行政的工作效率^[3]。通常来讲,税收优惠的效率价值通常用以下方式实现:

(1) 认可与保护纳税主体的相关利益,并激励主体增多物质收益;(2) 认可并保护产权关系,激励人们为税负效益的目标,占有、使用或收益财产;(3) 认可、保障、制造有效率的产业运作形式,使税收优惠可以包容尽可能多的生产力;(4) 通过税收优惠认可和保障知识产权,使人类无形的智力成果最大化地转化为财富;(5) 通过建立税收法律追责制度和详细的税收优惠措施、激励与惩戒机制,使社会上的缴税违法行为极大地减少,从而使国家经济安全与社会财富总值不受损

害或减少损害,并使社会效率得到保护。

然而,税法的效率原则与公平原则在税收优惠时可能产生价值的冲突,而解决价值冲突的一般原则有:位阶比较原则、具体平衡原则等。以企业所得税税收优惠为例:当对高新技术产业、节能环保产业进行税收优惠时,通常会面对效率与公平的平衡,在这种情形下,通常按价值位阶原则考量,以更为基本的税法原则——公平原则作为制定具体税收优惠措施的准则,对高新技术企业与节能环保企业进行所得税的税收优惠。

二、我国企业所得税税收优惠制度的现状

(一) 我国企业所得税税收优惠法律制度

税收是国家的基本权力,按照一般的学术理论来看,税收一般包括税收立法权能、税收收益权能、税收征管权能。而税收优惠的实质是税收立法权的行使。而税收优惠政策按照一般的学理理论来讲,可以划分为临时性的税收优惠政策和制度性的税收优惠政策。制度性的税收优惠政策是指长期的、稳定的、普遍适用的、规范性的税收优惠政策,该类税收优惠政策往往是通过法律授权于中央政府及其主管部门并由中央政府及其主管部门具体制定的。而临时性税收优惠政策则是针对特定人群、特定产业、特定行业的具有时间和条件上的限制的税收优惠政策。企业所得税的税收优惠措施基本属于制度性的税收优惠措施,税收制度中的结构性层面,与那些特殊的、为特定人群的特定福利设计的税收政策,必须区别开来^[4]。税收优惠权限的划分往往与一个国家的政治制度有关,而我们国家的企业所得税税收优惠制度充分体现了中央统一税收立法权限,建立全国统一的企业公平竞争市场的原则。按照《中华人民共和国立法法》第八条第六款规定,税种类型的设立、税率数额的确定和税收征管等税收根本的制度只能制定法律;第九条又规定,相关事项尚未制定法律的,国家权力机关有权做出决定,授权中央政府根据具体情况对部分涉税事项暂时发布行政法规的权力。从《立法法》的规定来看,允许出台企业所得税税收优惠措施的主体为全国人大及其常委会、国务院。在我国涉及企业所得税税收优惠的文件包括全国人大通过的《企业所得税法》、国务院出台的《企业所得税实施条例》以及中央财税主管部门经国务院同意而制定的企业所得

税收优惠政策,比如财政主管部门和国税主管部门联合发布的《关于推进减能产业发展增值税、企业所得税的政策情况的通知》(财税[2010]110号)、《关于小微企业的所得税优惠政策的通知》(财税[2015]34号),财政主管部门和海关税收部门联合发布的《关于深入开展西部大开发计划有关税务政策情况的通知》等规范性文件,除此以外,也存在一定数量的地方出台的企业所得税优惠政策,比如有青海省财政厅、税务部门和省民政主管部门联合发布的《关于上浮我省退役士兵创业就业税收优惠幅度的通知》(以下简称青海税字[2014]909号)等规范性文件。

(二) 我国企业所得税税收优惠制度运行实践

我国的企业所得税法涉及我国企业所得税税收优惠的法律渊源包括法律、行政法规、财政部和国税局的规章等,甚至包括某些地方政府的规章。大量的区域性的税收优惠政策,应服从服务于现阶段我国区域发展战略^[5]。事实上,中央财税主管部门在“经国务院同意下”垄断了实际层面的企业所得税税收优惠权限。从制度性的税收优惠措施来讲,我国目前的企业所得税制度性税收优惠制度主要出现在《企业所得税法》《企业所得税法实施条例》这两部法规当中;从临时性的税收优惠措施来讲,我国目前的企业所得税临时性税收优惠规范文件有财税部门出台的文件、地方政府出台的文件,前者例如国家税务局发布的《关于调整企业所得税征管范围问题的通知》(国税发[2008]120号)等,后者例如青海税字[2014]909号等规范性文件。事实上,我国目前的企业所得税优惠政策存在着一定的地方自主空间。同样在企业所得税税收优惠政策的实际执行过程中,地方政府也存在着事实上的变相减免的行为。

(三) 新常态下我国企业所得税税收优惠制度存在的问题

正如以上所分析的,我国现阶段的企业所得税在实际运行的过程中出现了一些违背税收优惠原则以及企业所得税法律制度的问题,包括地方的越权行为、财税部门无休止的税收优惠、税收优惠的结构性问题突出等。而随着我国经济进入新常态,消费结构、供给结构、资源环境约束、驱动要素以及市场竞争特点等都发生了重大变化。一般来看,企业所得税的优惠措施,可以分为立法层面

的税收优惠和实际征管层面变相的税收优惠,企业所得税的税收优惠权限出现了立法层次不高、地方政府越权出台企业所得税税收优惠政策,以及地方政府通过政府补助等形式变相地进行企业所得税的税收优惠等一系列的问题。而这些问题出现使得企业所得税的税收优惠制度难以适应经济发展的新常态,难以达到“通过企业所得税的税收优惠来推动新常态经济发展”的预期效果。事实上,在我国税政统一,税制集中的前提下,以上问题不仅显现了税收法律关系中不同的主体之间的利益博弈,也反映出了制度本身的滞后。

1. 地区性企业所得税税收优惠对国家税制统一的破坏

新常态下的市场经济,从市场竞争特点来看发生了这样的变化:过去主要是数量扩张和价格竞争,2014以后正逐步转向质量型、差异化为主的竞争。因此统一全国市场、提高资源配置效率就成了经济发展的内生性要求,必须深化改革开放,加快形成统一透明、有序规范的市场环境,而目前,阻碍市场统一的地区保护现象严重。目前,由于税收立法的缺陷以及法治运行的不足,地方政府通过企业所得税税收优惠从而保护本地企业或者产业发展的情况屡见不鲜,而且企业所得税税收优惠的方式多样,往往是变相地进行企业所得税的税收优惠,典型的如采用即征即返、先征后返等方式,国务院曾在纠正地方擅自制定先征后返政策的相关规范文件中明文规定各地方和中央机关禁止通过先征后返或其他减免税收的手段吸引投资,更禁止以其他方式变相违反税法或税收政策,损害税收法律规范的权威。先征后免政策作为一种减免税负的形式,审批权在国务院的负面清单范围之内,但地方政府仍通过补助等形式变相地进行企业所得税的税收优惠以吸引税源,保护本地区企业与产业的发展。比如新疆曾出台文件规定,迁入的公司符合“两免三减半”政策的,迁入时可以直接变更为合伙企业,不符合上述政策的条件的,先办理公司迁入手续,再按有关规定变更为合伙企业。这项规定就使得许多公司可以通过变更注册地来避免重复征税,实际上起到了企业所得税税收减免的效果。这一系列的行为都严重破坏了国家税制的统一,很难适应新常态下的市场经济发展的要求。

2. 企业所得税税收优惠的实施与税法原则的背离

新常态下经济正在向形态更高级、分工更复杂、结构更合理的阶段演化,经济发展进入新常态,正从高速增长转向中高速增长,经济发展方式正从规模速度型粗放增长转向质量效率型集约增长,经济结构正从增量扩能为主转向调整存量、做优增量并存的深度调整,这对企业所得税税收优惠的法定、公平以及效率提出了更高的法治化的要求。实际上,我国的企业所得税法充分显示了产业优惠为主的政策导向^[6]。上文提到了税收法定、税收公平和税收效率的三大税法原则必然对税收优惠的措施有约束与指导作用,但在企业所得税的实际税收措施制定与税收征管等环节仍有不少违背这三个原则的情形。税收法定原则,在企业所得税税收优惠环节中最大的约束在于企业所得税税收优惠权限的法定原则,即非法令之规定与授权,不得恣意开展企业所得税的减免。然而现实生活中部分地方、部门违法进行企业所得税税收优惠的情况屡见不鲜。税收公平与效率原则,要求企业所得税的税收优惠措施必须追求公正与平等,低耗高收的价值,但在我国税收征管的实际环节中,由于征收机关存在很大的自由裁量权,导致征收机关通过实际征管环节的变相操作而达到减免企业所得税效果的现象层出不穷,极大地违反了税收公允与高效的价值观念。2014年国务院出台了清理规范税收等优惠政策的相关规范性文件,重点提到了地方越权出台的企业所得税税收优惠政策,要求各地政府在规定时限内清除该类政策,这显示了规范我国企业所得税的税收优惠制度仍任重道远。

三、完善企业所得税税收优惠制度的理念与路径

(一) 完善企业所得税税收优惠制度的价值指引

上文对企业所得税的税收优惠制度做出了具体分析,针对这些问题,建议进一步完善企业所得税的税收优惠制度,遵循一定的价值指引,即以特定的目的、观念等作为完善企业所得税税收优惠制度的总抓手。

1. 建立统一市场以适应新常态下的新消费结构的需求

统一市场是我国作为后发型经济国家能够取

得经济迅速发展的重要原因,而企业作为统一市场中最为重要的主体,对市场的统一严重依赖。企业所得税作为企业法人承担的一种所得税,对市场的统一天然的具有调节作用。在消费需求上,过去我国消费具有明显的模仿型排浪式特征,2014年模仿型排浪式消费阶段基本结束,个性化、多样化消费渐成主流,因此统一市场的建立,对于满足市场日益个性化的消费需求,倒逼供给侧改革,具有重大意义。具体来讲,首先,统一市场的建立有助于集中力量办大事,即集中优势的资源、优势的产业条件等快速发展某一个行业或者某一个地区。其次,在单一制国家中,中央政府统筹全国各地的发展,同一市场是中央政府发挥职能作用的前提条件,因此,完善企业所得税的税收优惠制度要充分维护统一的调控机制,发挥中央统一宏观调控的优势。

2. 严格依法优惠应对新常态下形态更复杂的发展模式

严格依法进行企业所得税的税收优惠是依法治国在税收征管领域的具体要求。所谓依法进行企业所得税的税收优惠,最低层次的要求是税收立法机关与税收征管机关依照法定权限和程序进行企业所得税的税收优惠,最高层次的要求是税收立法机关和税收征管机关的税收优惠措施符合法治的精神,积极追求法治所体现的公平、正义以及效率等价值。而完善企业所得税的税收优惠制度,要严格依法进行,严格践行立法先行的改革思路,要先试点后推进,摸着石头过河与宏观调控相结合,做到完善企业所得税税收优惠的政策有法可依。

3. 扶持特定行业中小企业发展以推动新常态下供给侧的结构性改革

新常态下,我国的投资需求发生了巨大变化,经历了30多年高强度大规模开发建设后,传统产业相对饱和,但基础设施互联互通和一些新技术、新产品、新业态、新商业模式的投资机会大量涌现。另外,从生产能力和产业组织方式看,过去供给不足是长期困扰我们的一个主要矛盾,2014年后传统产业供给能力大幅超出需求,产业结构必须优化升级,企业兼并重组、生产相对集中不可避免,新兴产业、服务业、小微企业作用更加凸显。因此,通过优化企业所得税的税收优惠制度来扶持特定行业以及中小企业的发展,具有推动供给侧改革的重大意义。但中小企业受制于规模的因

素,企业的初期发展相当艰难,完全无差别的企业所得税税收优惠制度不利于促进中小企业的发展。2011年6月,经国务院批准,工信部、国家统计局、发改委和财政主管部门共同下发了对中小企业进行划型的标准,将中小企业划分成中型、小型、微型三种类型。面对中小企业,只有通过企业所得税的差异即差别化的企业所得税税收优惠制度,才能解决中小企业发展的困境,鼓励支持中小企业的发展,从而进一步解决经济发展和就业的问题。

(二)完善企业所得税税收优惠制度的具体路径

1. 明确企业所得税税收优惠的权限划分

首先,要提高立法层次。目前,企业所得税的税收优惠以《中华人民共和国企业所得税法》为基本,具体以国务院颁布的《企业所得税实施条例》为依据,辅之以大量国务院部委“经国务院同意”而颁布的行政规章。事实上由于部委制定规章的程序相较于行政法规来讲较为简易,透明度、科学性都不如行政法规,大量的税收优惠法律制度可能缺乏公平性与合理性。因此,必须进一步提高企业所得税税收优惠制度的立法层次,法律授予国务院的权限只能由国务院专享,不得出现转授权等情形。建议将现有的部委颁布的企业所得税税收优惠规章按照《立法法》的规定进行清理,对符合条件的规章进行立法层次的提高,对不符合条件的规章进行删改。其次,进一步规范地方政府进行企业所得税税收优惠的行为,加强监管。针对企业所得税税收优惠制度在实践中出现的纵向权限不明的情况,建议加强对地方政府出台企业所得税税收政策的审查,建立常规性的备案审查制度和领导人法律责任制度,对违法出台的企业所得税税收优惠政策以及税收征管环节出现的不法行为进行更为严厉的监管。

2. 完善中小企业和特定行业所得税税收优惠制度

首先,优化针对中小企业所得税的税率设置。具体来讲,既可以参照针对外资企业的“两免三减半”的方式,对符合一定条件的初创中小微型企业在一定的期间内设置企业所得税在应纳税额和税率上的优惠,也可以为中小微型企业设置更低档次的专门税率,还可以参照我国现行的个人所得税的税率设置方式,向累进制的税制方向改革;其次,扩大中小微型企业的范围。可以参考美

国的制度,美国未对中小企业做类型的标准划分,对可以适用中小企业企业所得税优惠的主体实际比较广泛^[7]。依照现行的企业所得税税法和企业所得税实施条例,享受税收优惠工业类小型微型企业标准是从业人数不超过100人,资产总额不超过3000万元,年度应纳税所得额不超过30万元^[8],这一标准与2011年颁布的《中小企业划型标准》相比而言过高,使得符合条件享受税收优惠的企业面过窄,因此建议逐渐降低中小微型企业的标准,扩大能够享受优惠制度的中小微型企业的范围。除了针对中小企业的优惠,还应该对节能环保、高新技术、互联网以及新媒体等行业进行特殊的企业所得税税收优惠,以推进供给侧的结构性改革

3. 完善与企业年金挂钩的企业所得税税收优惠制度

企业年金又称职业年金,是职工在参加国家强制性的基本养老保险的基础上,根据相关法律和政策自愿建立起来、旨在提高职工退休后收入水平的一种补充养老基金^[9]。在我国,企业年金是养老保障体系的重要组成部分,经过20多年的实践,我国逐渐形成了以税收优惠方式鼓励企业年金制度建立的制度,即通过在企业年金的计划缴费环节、投资收益环节以及支付环节实行包括企业所得税税收优惠在内的各项制度鼓励企业和职工个人参与企业年金的建立。依据《企业所得税实施条例》的规定,单位为其入股股东或为雇佣人员缴存的补充性的养老保险支出、补充性的医疗保险支出,在一定规模内的准许扣除。2009年财政部和国税总局联合颁布的关于养老保险支出、医疗保险支出有关企业所得税政策的相关通知中规定,企业的年金在雇佣工人的工资总额5%范围内的金额可以从相关成本中列支。这样的制度无疑是适应新常态下用工模式与用工结构调整要求的,但我国的企业年金税收优惠制度仍然存在制度安排上的多头监管、法律规定模糊等问题,建议进一步完善企业年金税收优惠制度。首先,应通过法律层次的规范性文件从整体上确定我国企业年金税收优惠制度的模式。借鉴发达国家的经验,采用EET的模式设计企业年金的税收优惠制度,即在企业年金的缴纳环节免征企业所得税和职工个人所得税,在企业年金的投资收益环节免征个人所得税,在养老金的受领环节征收个人所得税。与另外的税收模式比较,EET模

式能推动促进年金制度的发展^[10]。其次,统一对企业年金优惠措施的监管权限。目前我国对企业年金出台政策文件的部门众多,包括财政部、人社部、发改委、国家税务总局等多个机关,多头监管的实践造成我国企业年金优惠制度的不统一与不

协调,而解决这一问题的关键就在于监管权的统一,建议成立综合管理部门进行协调,也可以直接将企业年金优惠制度的管理权划归财政部门或者国税部门。

参考文献:

- [1] 叶姗. 企业所得税税收优惠的法律分析[J]. 江西财经大学学报,2008(1):103-108.
- [2] 贾敬华. 不完备合同的经济分析[M]. 北京:人民出版社,2006:27.
- [3] 简良机. 劳基法实务争议问题之研究[M]. 台北:台湾蔚理出版社有限公司,1993:30.
- [4] B 盖伊彼得斯. 税收政治学:一种比较的视角[M]. 南京:江苏人民出版社,2008:198-199.
- [5] 文小才. 中国区域性税收优惠政策发展展望[J]. 河北经贸大学学报,2014(3):58-61.
- [6] 王齐祥,伊合伶,尚红敏. 应慎言“以产业优惠代替区域优惠”[J]. 学术界,2012(3):100-103.
- [7] 侯作前. 全国中小企业税收优惠制度改革与借鉴[J]. 财贸研究,2009(6):70-74.
- [8] 吕敏,谢峰. 促进中小企业发展的税收优惠制度改革探讨[J]. 税务研究,2012(9):26-30.
- [9] 江玉荣. 我国企业年金税收优惠制度的适用与完善[J]. 法学杂志,2013(8):121-128.
- [10] 郭席四. 我国企业年金制度的税收优惠问题研究[J]. 上海经济研究,2005(9):36-44.

Perfection of Tax Incentives of Enterprise Income Tax System under the New Normal

LIU Tao

(Law School, Fudan University, Shanghai 200082, China)

Abstract: The economic development of our country has stepped into a new normal stage, the focus of adapting to the development of the new normal is to promote the structural reform of the supply side, and the development of enterprise is the top priority of the reform of the supply side. To solve the enterprise development situation, the preference of enterprise income tax is an important way. The article would fully discuss the legitimacy of tax incentives and the important value, emphasis on the relationship between the basic principles of the tax law such as tax legal, fairness, efficiency and tax incentives. Then the article would analyze analysis the current tax incentives of enterprise income tax system and practice, and main problems about tax incentives of enterprise income tax system is summarized under the new normal, Then I proposed the following suggestions: unify market to adapt to the demand of the new consumption structure under the new normal, be strictly in accordance with the law to favorably respond to the more complex model of development under the new normal, support the development of small and medium-sized enterprises and specific industry to promote supply side structural reform under the new normal.

Keywords: the enterprise income tax; tax incentives; legitimacy; perfecting idea and path

(责任编辑:沈建新)