

论企业所得税法的原则及功能定位

文/胡巍

一、企业所得税法的基本原则

税法基本原则是指在法的宗旨和价值的引导下而规定于或者寓意于税收法律规则之中的对税收立法、税收守法、税收司法和税收法学研究具有全局性的指导意义和适用价值的根本思想或准则，所有的税收法律规范、税收法律行为和税收法律关系都是以它为基础展开的，是税法的灵魂和建构税法体系的依据。以此为基础，企业所得税法的原则是贯穿于整个企业所得税法，并对其内容具有指导意义的概括性准则，既不是税法原则的简单适用，也不是企业所得税法的具体规则，而是由企业所得税法的内容加以反映的概括性准则。依据法的原则的确认标准，结合我国税制改革的基本要求，企业所得税法应在坚持“简化税制，扩大税基，降低税率，提高效率”的总体思路的基础上，在税制的设计上体现以下原则：

（一）税制的设计要体现效率优先的原则，促进市场经济的发展

税收经济效率原则是指税收对资源配置和经济机制运行产生影响，而使税收额外负担的最小化和额外收益的最大化。其含义可以概括为“经济活动上的任何措施都应使‘得者的所得多于失者的所失’”。其评价标准是税制是否有利于经济的有效运行，是否为中性税收，税收额外负担为最小。按照税收效率原则的要求，我国企业所得税的改革应坚持既要保障经济的稳健运行，又要注重新老税制的相互衔接，以避免较大的社会震动。具体来说，企业所得税的改革要有利于有效引进外资，有利于科技进步和产业结构的调整，有利于促进西部大开发和有利于积极财政政策的实施。

（二）税制的设计要体现相对公平的原则，促进公平竞争环境的形成

税收的公平原则是指国家征税要使各个纳税人承受的负担与其经济状况相适应，以保证各纳税人之间的负税水平均衡，具体又包括纵向公平和横向公平。衡量税收公平的标准有“利益说”和“能力说”两种。前者强调纳税人按照从国家获得利益的多少来决定税负，后者则强调按照纳税人的实际负担能力纳税。后者是目前学界颇有赞同的观点。按照税收公平原则，企业所得税的合并必须在不影响经济发展的基础上，平衡各主体的利益关系，按照纳税人的实际负担能力来确定纳税人的实际负担，并吸收国际税制改革的经验，在“低税率、少优惠、宽税基”的原则下，向国民待遇原则靠拢。

（三）税制的设计要体现法制经济的原则，促进税制的规范化进程

社会主义市场经济是法制经济，企业所得税的征收必须贯彻税收法制原则。具体来说，税收法制原则首先要求企业所得税的课税要素法定，对企业所得税的基本概念、基本原则的界定应规范严密、易于操作。其次是规范现有的授权立法，并提高税法的立法位阶。在制定相应的税收法规的同时，必须对授权立法的内容、范围、目的尽可能细化，并对现有的规章、规范性文件进行清理，将一些规范、合理、长期有效的规定上升为税收法律或者行政法规。再次是明确税法的解释权限。按照国际惯例及WTO原则建立税法解释的公示制度，保证纳税人能够及时准确地了解税法的实质性内容，提高税法运作的透明度。最后是注意所得税法体系的内、外协调。

（四）税法优先原则

税法优先原则是指纳税人在计算应纳税所得额时，其财务、会计处理办法同国家有关税收的规定有抵触的，应当依照国家有关税收的规定计算纳税。在一般情况下，企业所得税应纳税所得额的计算，是以会计核算的结果为基础，在税法规定与会计制度规定不一致的情况下，企业要按照税法的规定进行纳税调整，而不能按照会计制度规定核算的结果纳税。因此，合并后的企业所得税法要进一步细化规定，强化税制的可操作性，根据所得税的特征进行设计，并尽可能减少税法与会计制度的差异，以提高所得税的征管效率。

（五）国民待遇原则

所谓国民待遇，也称不歧视待遇或无差别待遇。其基本精神是鼓励不同国籍的投资者之间的平等待遇与公平竞争，以消除国籍歧视与限制。按照此原则要求，WTO体制下我国所得税法改革的基本方向是取消外资企业税收方面享受的超国民待遇，实行内外完全一致的税法制度，使内外资企业在平等的起点上公平竞争。因为任何超国民待遇的鼓励措施和次国民待遇的限制或禁止措施从理论上讲都是背离市场经济要求的。

二、企业所得税法的功能定位

（一）国际所得税制的发展趋势

企业所得税法的功能定位是指企业所得税法在整个税法体系中的功能定位以及该法在组织收

入和调节经济中的功能定位。关于所得税法的功能定位历来有三种观点，一种观点认为我国应建立以所得税为主体的税制结构，即象发达国家一样确立所得税，尤其是个人所得税的主体税种地位，其主要理由是以所得税为主体的税制结构是为发达国家所证明了的。另一种观点是认为我国目前不适宜建立以所得税为主体的税制结构，而应建立以流转税为主体的税制结构。其主要理由是多年来我国一直是以流转税为主体的，流转税不论其调节经济的功能、或者是筹集财政收入的力度都是我国的主体税种。第三种观点是建立双主体的税制结构，即以所得税和流转税并重的税制体系。笔者认为第二种观点既符合我国的税收实践，也符合税制结构优化理论。

所谓税制结构，是指构成税制的各税种在社会再生产中的分布状况及相互之间的比重关系。它的确定及其建设受生产力发展水平、社会制度、财政需要等诸多因素的制约，其中生产力发展水平是决定因素，因此，世界各国生产力发展水平的差异性使得税制结构呈现出多样性。长期以来，经济发达国家大多实行以所得税尤其是个人所得税为主体、其他税种为辅助型的税制结构模式，而发展中国家则实行的是以流转税尤其是增值税为主体、其他税种为辅助型的税制结构模式。但具体来看，实行同一种税制结构模式的国家其主体税种在税收中的地位也存在一定的差异。实行前一种模式的国家中，英、美、日等国的所得税占有绝对地位，是属所得税单主体的税制结构；德国、西班牙等国则是所得税与流转税兼顾型的双主体税制结构；法国以流转税所占比重最高，但其所得税也占有相当重要的地位。实行后一种模式的国家中，上中等收入国家流转税与所得税并驾齐驱，实行双主体税制结构；下中等和低收入国家流转税的比重较高，所得税相对较弱，属于流转税单主体税制结构。然而，随着各国经济的发展，税收作为政府重要的宏观调控工具和资源配置手段发挥着越来越重要的积极作用，因此，建立科学而有效的税制结构是各国税制改革所追求的重要目标之一。从上世纪80年代后期至今，各国相继对税制结构进行整体或局部的调整和改革。在税制结构方面，世界各国普遍降低所得税税率的以刺激经济增长。

进入20世纪90年代以后，一些发达国家为了进一步强化本国低税率的优势，在20世纪80年代后期降税的基础上再次降低本国公司所得税税率，其税负水平大致在30%~40%之间。如英国1990年将公司所得税税率降到33%；法国降至34%。1992年美国的公司所得税率为38.3%，日本为37.5%，瑞典为30%，丹麦为38%，荷兰为35%。就连一向对公司所得课税较重的德国，在1994年的税制改革法案中，亦推出了降税措施，对公司未分配利润的税率从50%降至45%，对公司分配利润的税率由36%降为30%。

20世纪80年代中期开始的世界性降税浪潮同样也波及到一些公司所得税税率较高的发展中国家。作为资本输出国的发达国家的所得税率降低，无形中对作为资本输入国的发展中国家造成压力，因为那些发达国家为消除国际重复征税而采用的外国税收饶让抵免机制将会使投资者在高税率国家投资承受较重的税负。如新加坡、马来西亚、泰国、韩国、墨西哥等国家都在这场税制改革中降低了自己的公司所得税税率，如马来西亚为30%，台湾地区分为15%和25%两档，菲律宾为35%，印度尼西亚为15%、25%和35%的累进税率，泰国为30%，新加坡为27%，韩国分20%和34%两档。

（二）我国所得税法的功能定位

新中国的所得税制始建于建国初期，一直以来，所得税制在我国经济结构中不占主导地位。虽然多年来学界一直存在着所得税与流转税主体地位之争，但实践中却是流转税一枝独秀。近年来，随着我国经济发展和个人收入的大幅度提高，所得税，尤其是个人所得税的收入呈较大上升趋势，2005年所得税收入已达76047397万元。其中个人所得税收入总额为20939136万元，企业所得税收入总额为43631329万元，两税总收入占税收收入的总比重为20.9%，外商投资企业和外国企业所得税收入总额为11476932万元。三税合并占税收收入的总比重为24.6%。但与包括增值税在内的流转税相比较其所占比重仍然过小，2005年增值税、关税、消费税和营业税收入总额为207840764万元，占税收收入之比为67.3%。因此，从实践来看，我国目前仍然是以流转税为主体的税制结构。尽管我国近年来税制改革的过程中有逐步减地流转税比重的趋势，如增值税的转型，加上所得税收入的大幅度上升，但综合国际社会普遍降低所得税的趋势，强调在我国建立以所得税为主体的税制结构是不妥当的。从理论上讲，税收制度总体功能的实现依赖于各税种个体功能的实现程度，但税收制度的总体功能并不等于各税种个体功能的简单相加，各税种个体功能之间存在着交叉和重叠，任何一种税的征收都不仅影响自身功能的发挥，而且还会影响其他税种乃至整个经济的运行，因而需要在各税种的个体功能之间进行有效协调。一方面，按照税制结构优化理论，市场经济条件下，各税种之间通过价格、货币等中间机制发生着的相互影响，具体表现在收入征集方面，各税种间的相互影响集中表现为一种税的征收量会影响到其他税种的征收量；在资源配置和收入再分配方面，各税种间的相互影响表现为税收对资源配置目标和收入再分配目标的实际影响，并不仅仅取决于某个税种，而是取决于各种税的综合影响。因而，那种简单地认为只要将两类税绝对均衡地置于税制结构中就可以做到资源配置与收入再分配功能并重的完美构想，在理论上是站不住脚的。另一方面，双主体税制结构虽是一种现实的税制结构模式，但从发展的角度看，是一种过渡性的税制结构模式，最终会被其中一种主体税取代其双主体地位。因此，我国目前还主要是以流转税为主体的税制结构，既

不是双主体的税制结构也不是以所得税为主体的税制结构（本文为河南省教育厅人文社科项目成果之一（项目编号：2003-ZX-015）。作者系河南大学法学院副教授，河南大学法文化研究所研究员）

相关链接

河北省环境资源输出补偿问题的法律研究
非法私营煤矿点生产监管博弈分析
论隐名股东的法律地位
论财产所有权之物权法保障
浅议《循环经济法》建立与实施
公司股东出资方式法律问题初探
论企业所得税法的原则及功能定位
从几起往来纠纷看应收账款的细节管理
从经济原因谈惩治和预防腐败体系的建立

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心