



中国税法智库

明税资讯

企业税收优惠

从财税[2014]26号文看区域性税收优惠的产业化道路

2014年5月8日

第11期



明税律师

对涉税法律服务市场的专注与深耕,是明税区别于其他综合型律师事务所和专业所的最终要特色之一。作为本土崛起的法律服务机构,明税专注于为企业和个人提供涉税政策咨询以及相关解决方案、为政府相关机构提供政策建议以及决策支持。

明税的专业人员主要来自于北京大学以及国内其它重点高校或研究机构,80%以上具有硕士及以上学历,主要成员大都具有律师、注册会计师或其他相关专业资格。

提供最优化的税务方案是明税的专业追求。依托北京大学等高校的财税研究专家以及受聘担任机构顾问的前财税机关业务官员等丰富的理论与实务资源,明税能够为企业、个人以及政府机关提供精准、详尽、务实的税务解决方案。

联系我们:

明税律师

电话: (8610) 59009170

传真: (8610) 59009172

邮件: service@minterpk.com

地址: 北京市朝阳区东三环中路建外 SOHO 西区 13 号楼 1905 室

前言:

税收优惠政策,是指税法对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种特殊规定。国家为了扶持某些特定产业(如高科技产业)、行业(现代服务业)、地区(西部大开发地区)、企业和产品的发展,或者对某些有实际困难的纳税人给予照顾,在税法中做出一些特殊规定,比如,免除其应缴的全部或部分税款,或者按照其缴纳税款的一定比例给予返还等,从而减轻其税收负担,鼓励其经营积极性。

《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出:“按照统一税制、公平税负、促进公平竞争的原则,加强对税收优惠特别是区域税收优惠政策的规范管理。税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定,清理规范税收优惠政策。”即要求对区域税收优惠进行必要的规范管理。

而在此背景之下,财政部、国家税务总局近期出台了《关于广东横琴新区 福建平潭综合实验区 深圳前海深港现代服务业合作区企业所得税优惠政策及优惠目录的通知》(财税[【2014】26号)(以下简称“26号文”)。文件受到了多方的关注,这意味着区域性税收优惠的继续扩张?还是区域性税收优惠规范管理的开始?

一、税收优惠现状及背景简述

按照税收优惠适用对象的不同,税收优惠可分为“区域性”税收优惠和“行业性”(或“产业性”)税收优惠。此前在相当长的一段时间内(特别是2008年新的企业所得税法实施以前)企业可获得的主要税收优惠种类一直处于这两大类并行的态势。前者主要有经济特区税收优惠、西部大开发税收优惠、保税区、高新区税收优惠等;后者则有高科技产业、软件行业、再生资源等行业性税收优惠等。

但是随着税制公平的提出,税法改革的逐步深化,这种两大类税收优惠平分秋色的态势也呈现出了一些改变。近期出台的“26号文”明确规定:2014年4月1日起至2020年12月31日,设在广东横琴新区、福建平潭综合实验区和深圳前海深港现代服务业合作区的鼓励类产业企业减按15%的税率征收企业所得税。该项政策有利于引导符合规定的重点产业集聚,促进高端、节能、低碳产业发展,有利于加快两岸产业优势互补,深度融合。

26号文代表了最近新出台税收优惠文件的整体特征,即与原来的区域性税收优惠相比,除了主要针对特定区域内的企业之外,还对该区内企业的行业性质进行了限制。原有的区域性税收优惠政策往往采用“一刀切”的做法,在表述上往往仅仅用“区内企业”来划分可以享受优惠的企业范围。如《国务院关于经济特区和上海浦东新区新设立高新技术企业实行过渡性税收优惠的通知》规定,

对经济特区和上海浦东新区内在 2008 年 1 月 1 日（含）之后完成登记注册的国家需要重点扶持的高新技术企业，在经济特区和上海浦东新区内取得的所得，在过渡期内仍然执行两免三减半的税收优惠政策。而区外企业则按照新的企业所得税法执行。新发布的 26 号文则摒弃了这种纯粹的地域区分，并表现出一些新的特点和趋势。

二、26 号文的内容特点评析

1、区域性优惠政策向行业性优惠政策靠拢

通过与典型行业优惠政策的对比，可以发现，本次所公布的文件并非此前常见的区域性税收优惠。文件规定的鼓励类产业优惠，除少量的地方性特色产业外，大部分与现有的产业优惠相符。以平潭综合实验区《优惠目录》为例，该目录涉及鼓励类产业共 5 大类 127 条，其中高技术产业 74 条，服务业 18 条，农业及海洋产业 10 条，生态环保业 9 条，公共设施管理业 16 条。而参照其他行业性税收优惠的内容，如《国家重点扶持的高新技术企业领域》（国科发火[2008]172 号），高新产业优惠分为电子信息、生物与新医药、航空航天、新材料、高技术服务业、新能源及节能技术、资源与环境技术、高新技术改造传统行业八大领域。可以看出，两者均倾向于对国家鼓励的，有助于提升工业科技水平的细分产业，以及对国家战略布局有重要意义的基础产业实施税收优惠，而且在具体范围上均有大范围的重合。

这种相似性体现出了区域性税收优惠正在向行业性税收优惠靠拢甚至是“并轨”的趋势。值得一提的是，2013 年针对上海自贸区的非货币性资产对外投资的税务问题，财政部、国家税务总局出台了《关于中国（上海）自由贸易试验区内企业以非货币性资产对外投资等资产重组行为有关企业所得税政策问题的通知》（财税[2013]91 号文），该文件明确了税收征管方式方法的变通，而并未规定大家所期待的税收优惠，使得不少业内人士非常失望。这也体现出区域性税收优惠已经不是大势所趋。此外，西部大开发及新疆民族地区的区域性税收优惠等，也发布了鼓励类产业目录（《西部地区鼓励类产业目录》征求意见稿业已公布），对多个基础产业实施税收优惠，而其中主要可分为两大类型：国家层面现有产业目录中的鼓励类产业，二是地区新增鼓励类产业，这也佐证了相关政策向行业性优惠而非区域性优惠倾斜的趋势。

2、在执行标准上，26 号文也明显区别于以往的区域性或行业性税收优惠

专业团队

武礼斌 合伙人

电话：010-59009170-809

邮件：Libin.wu@minterpku.com

寇毅敏 合伙人

电话：010-59009170-801

邮件：Yimin.kou@minterpku.com

施志群 合伙人

电话：010-59009170-808

邮件：Zhiqun.shi@minterpku.com

夏聪 合伙人

电话：010-59009170-818

邮件：Xiacong@minterpku.com

明税律师公众微信平台：



相较于区域性税收优惠，除了注册地的要求和证明外，26号文同时要求对企业属于特定的鼓励类行业做出证明。根据该文件规定，税务机关对企业主营业务是否属于《企业所得税优惠目录》难以界定的，可要求企业提供省级（含副省级）政府有关行政主管部门或其授权的下一级行政主管部门出具的证明文件。但较于现在通行的行业性税收优惠，如对于申请享受高新技术企业优惠的纳税人而言，需要准备和提交一系列申请材料，要聘请行业、会计、税务、法律等方面的相关中介机构出具种种相关证明资料，26号文所规定的享受优惠的申请程序则显得更为简单。

但是，这种相对意义上的简单是否确实能减轻纳税人的申请成本和税务机关等部门的审核成本，则还需要观望。根据以往经验，对文件要求提供的“行政主管部门的证明文件”的开具，行政部门可能基于行业控制的考虑，自行或在与税务机关通气后，对该证明开具的条件、程序等做出进一步规定或者要求提供另外的资料文件。

三、区域性税收优惠特征与行业性税收优惠的比较分析

区域性优惠与行业性优惠的主要区别，在于享受优惠的主要标准不同。前者衡量纳税主体是否能享受优惠的主要标准为企业的注册地或主营业务所在地，而后者的衡量标准则主要是企业所在行业或主营业务的性质。在这个基础上，两者在性质、规范及执行上存在诸多区分：

1、在性质上，行业税收优惠更多地体现了国家的宏观调控，而区域优惠则有违税制公平。

基于产业政策调整、经济转型、环境保护及其他战略安排的原因，国家对特定行业提供了一定的便利条件和鼓励措施，其中税收优惠作为一种刺激因素，属于宏观调控手段的一种，其存在不仅正当，且为国家履行其职责所必要。与此相反，区域优惠的产生，则始创于改革开放之初，为了实现“让一部分人先富起来”的政策性经济目标，为新的经济模式提供试点，各种经济特区等特殊地域设立起来，并实行不同的经济和税收政策。区域性税收优惠在此背景下存续并发挥了巨大作用，但在税法改革不断深化，税制公平的要求也愈加凸显的今天，区域优惠的公平性问题越来越被关注。区域优惠的以注册地或活动地的不同，作为纳税义务不同的区分点，从法律上确认了对于相同条件纳税人的不同纳税义务，不符合受益负担或者能力负担的基础理论。

2、在规范意义上，行业优惠较之区域优惠更易满足税收文件清理和规范化的要求。

区域性税收优惠政策数量多，内容繁杂。据统计，目前已确立数十项区域性税收优惠，还有部分正在申请待批。区域性税收优惠的立法主体不规范，后续的执行权力掌握在各种各样的地方政府、税务机关手中，政策内容复杂多样、五花八门。一方面，一些区域性税收优惠政策本来具有时效性，即在部分区域发展的特殊时期和特定阶段所给予的暂时优惠，应该在一定期限后予以终止，但由于相关文件缺乏失效的规定，往往是某项区域性税收政策一旦获批，便倾向于无限期享受。即使到期，也努力延期。另一方面，由于制定权缺乏有效规制，在一时尚未争取到明文规范的区域性税收优惠政策时，由于希望给予辖区内的企业以更高的税收优惠力度，一些地方政府和财税部门或者以“参照”方式变通政策执行，或者通过提供与纳税人缴纳税款额度挂钩的财政返还，达成实际上的区域性税收优惠的目的。

而行业性税收优惠则更容易满足税收规范化的要求。针对当前各种优惠政策分布在部分税法及多个税种的条例中的现状，《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》明确提出：“按照统一税制、公平税负、促进公平竞争的原则，加强对税收优惠特别是区域税收优惠政策的规范管理。税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定，清理规范税收优惠政策。” 税收优惠政策统一由专门税收法律法规规定，清理规范税收优惠政策，要求税收优惠统一由专门的法规来规定，这就意味着将来要制定税收

优惠法或者税收优惠条例。今后哪类主体、行业优惠，必须在这个统一的文件中予以确定，这有助于税收优惠政策的统一、规范、合理和透明。而现行法律仅对行业优惠的制定进行了立法上的确认，如2008年1月1日正式实施的《企业所得税法》第二十五条明确规定，国家对重点扶持和鼓励发展的产业和项目，给予企业所得税优惠。同时，行业性税收优惠在总体上不以地域区分，也更容易从全国层面上得到统一。

3、在执行层面上，区域性税收优惠增加了执行的成本和难度

为正确发挥区域性税收优惠政策作用，必须制定相应管理办法，以便更好的执行、实施。这客观上会带来政策和管理办法的制定成本，特别是申请优惠政策过程中花费的成本。

对于申请享受区域优惠政策的纳税人而言，需要准备和提交一系列申请材料，要聘请多方面的中介机构出具种种相关证明或提供各类协助服务，一旦未能获取税收优惠不通过，之前发生的所有费用则成为“沉没成本”。而为防止这一情况出现，纳税人可能还需为享受税收优惠政策而承担对外的“公关成本”。由于区域性税收优惠政策的不统一和不规范，上述成本更加不具有可预测性，无法向行业性税收优惠一样具有通行的确定性。

区域性的税收优惠还增加了企业的管理成本。实践中，一些企业为享受区域性税收优惠政策而经常性变更注册地，原注册地政府或税务机关为留住税源又会进行干预，导致实践中税务迁址的巨大难度，平衡结果可能是纳税人调整为在两地注册和在两地纳税，无形中增加了其管理成本和税务风险。在信息不对称情况下，过多的区域性税收优惠政策出台、审批和执行，容易恶化诚信环境，部分地方政府和企业为争取区域性税收优惠政策提供虚假材料，纳税人为了套取税收优惠政策，假合资、虚假变更注册地等现象时有发生，甚至存在一批专门为了享受优惠而设立的“税收优惠空壳企业”。

结论：

鉴于“区域性”税收优惠和“行业性”税收优惠的以上性质及特征，我们认为，典型的区域性税收优惠将逐渐淡出我们的视野，国家层面的“行业性”税收优惠以及地方层面的“区域性行业税收优惠”将成为税收优惠的两种主要模式，并将在申请条件规范化、操作程序简单化等方面逐步发展并完善。

附件：

[1、横琴新区企业所得税优惠目录](#)

[2、平潭综合实验区企业所得税优惠目录](#)

[3、前海深港现代服务业合作区企业所得税优惠目录](#)

本资讯由[明税律师事务所](#)整理或撰写，仅供一般参考之用，并非具有严格法律约束力的正式意见、建议或方案。如有专业需求，敬请联络明税律师资讯撰写团队：newsletters@minterpk.com或者致电010-59009170