

国外企业所得税改革趋势

本刊记者●

20世纪80年代以来,掀起了世界性的税制改革浪潮。企业所得税改革是其重要内容,许多国家都进行了所得税制改革,充分利用企业所得税在组织收入和调节经济等方面的功能作用,通过规范、完善和调整税收政策,采用加速折旧、投资抵免等税收鼓励措施,减轻企业税收负担,刺激投资,达到增加供给、促进经济发展的目的。企业所得税改革一般呈现出税率降低、税收调节作用加强、企业和个人之间双重征税现象减少等趋势。

企业所得税制的国际比较

(一) 纳税主体的认定。企业所得税有两种类型:一种是公司所得税,另一种是企业所得税,国际上通行的是公司所得税类型。所谓公司所得税是指以公司、企业法人取得的生产经营所得和其他所得为征税对象而征收的一种税。对不具有法人资格的企业,如个人独资企业、合伙企业不征收企业所得税,而征收个人所得税。在税收管辖权方面,以企业登记地或以实际管理机构或控制管理中心所在地为认定标准,划分为居民企业和非居民企业。居民企业负有就其来源于国境内外的所得缴纳所得税和就其来源于国境内外的财产缴纳财产税的纳税义务。非居民企业只就其来源于一国的所得或财产向该国负有纳税义务。

(二) 税基的确定。在应税所得和会计利润的处理方面,在“成文法”国

家,由于会计制度以官方的会计法规为主体,应税所得与会计利润相当接近。“成文法”指国家按照立法程序,用条文或文件的形式制定并经公布施行的法律,与之相对的是“不成文法”。在“不成文法”国家,如美国、英国等,会计准则通常是会计师协会等民间组织制定,应税所得和会计利润差异也大。

(三) 税率结构。世界上大多数国家实行比例税率,有些国家仍保留累进税率,主要是由于财政上的原因,企业所得税的大头由大企业缴纳,税率高了,小企业难于承受;税率低了,难以满足财政收入的需要。在比例税率的应用上,由于各国货币制度、政府政策和所得税的地位等诸多因素的差异,有的国家实行单一的比例税率,如意大利、瑞典、澳大利亚等;而多数国家实行差别比例税率,主要是对小型公司的所得税采用较低税率。

(四) 对成本费用的列支。对存货的计价,许多国家都允许在先进先出法、后进先出法、加权平均法等多种方法间选择,但要保持连续性。有些国家则明确不能采用后进先出法,如法国、韩国、新加坡、加拿大等。因为后进先出法是根据后购入的商品先领用或发出的假定计价的,采用这种方法计算的期末存货额在物价波动较大的情况下,与市价偏离较大,不能反映当时存货的实际成本,但计入销货或生产成本的价格较接近市价,与当期销售收入相配比,较能反映当时损益水平。有

不少国家允许采用市价与成本孰低法,如法国、意大利、日本、美国等。市价与成本孰低法是指对期末存货的计价,当成本低于市价时,就按原始成本计算,而当存货成本高于市价时,改按市价计算存货成本。采用这种方法计算存货价值时,其重置成本或再生产成本下跌时可能带来的损失在当期就应予以确认,但对市价超过原始成本时可能带来的收益则不予考虑。在折旧的提取方面,各国为了鼓励资本投资,纷纷放弃“直线法”计提折旧,实行“余额递减法”等加速折旧法,采用高折旧率对固定资产进行第一年基础摊销,税法规定的固定资产折旧年限通常短于实际可使用年限,有的国家对固定资产的折旧摊提额规定可以大于固定资产原值,许多国家实行固定资产投资的税收抵免,额外给投资者一笔税收补贴。

税率呈下降趋势

近年来,许多国家都进行了以降低企业税负为主的所得税制改革,企业所得税税率均有不同程度的降低。如OECD国家法定公司所得税税率大幅下降,平均税率从2000年的33.8%降至2006年的28.5%。英国公司税1980年以来进行了大幅度调整,从52%降至1998年的30%,小公司的税率从40%降至2002年的19%。爱尔兰在1999年将企业所得税率由32%调至28%,并逐年下降,到2003年降至

12.5%。经济转型国家也一样,企业所得稅稅率呈下降趋势:俄罗斯企业所得稅稅率已从35%降到2002年的24%,取消稅收优惠和免税期,2005年规定失败的R&D项目费用可在2年内全部扣除;捷克企业所得稅基本稅率已从55%逐步降至2006年的24%,投资基金、共同基金、退休基金的利润适用5%的特別稅率。2006年部分亚洲国家法定企业所得稅稅率一般在17.5%到30%之间。实行企业所得稅改革后,降低了企业负担,促进本国经济发展的同时也使国际企业稅負差异缩小,在一定程度上减少了跨国纳税人的避稅行为,有利于经济资源在全球的正常流动。

稅收优惠趋于规范

稅收优惠是促进公平与效率的手段。许多国家在所得稅改革中都注意到了对于稅前扣除和减免稅等优惠政策进行调整和规范,重新确定其范围、标准,同时加强稅收优惠政策对经济的调控作用。

(一)鼓励企业科技创新和高新技术产业发展。美国、英国、澳大利亚等发达国家对科研开发费用允许加速折旧、特殊扣除或抵免,有的国家对于计算机等高新技术企业用于科研开发的资产、设备准予在购买当年全额扣除。韩国一般企业按营业收入的3%、技术密集型企业按4%的比例在稅前提取“高新技术开发基金”,用于企业高新技术的开发,并允许按其技术开发支出的5%(中小企业为15%)直接从稅额中抵免,试验研究专用设施可以按设施成本的50%(国产设施的70%)提取特別折旧费;通过使用高新技术来赚取利润的新风险投资企业可以按投資额的3%(用国产设备投資的10%)抵免应納稅額。

(二)扶持战略产业和特定产业的发展。许多国家根据本国产业结构调

整的需要,对高风险行业、高附加值产业、基础产业、节能环保等产业给予稅收优惠。如美国政府为了发展高技术产业风险投資,降低了风险投資稅率,将风险投資額的60%免除征稅,其余40%减少征收所得稅,使风险投資稅率由49%下降到20%。英国政府于1983年制定了“企业扩大计划”规定个人向风险企业进行投資可以免交所得稅,免税數額最高可达收益的1/3。日本对“指定行业”中对发展国民经济和提高国民生活水平起重要作用的特定行业,实行合并时的免税注册,对企业协会、医院或诊疗所等所拥有的固定资产以及环保设施中的特定固定资产,免征固定资产稅。葡萄牙规定对1999-2010年总投資額在10亿葡币以上并对国内经济有战略意义的工业投資项目,可在最长10年内享受5%-10%的稅收抵免。

(三)鼓励中小企业发展。英国在1998年7月将中小企业用于厂房、机器设备等固定资产投資的稅前扣除由原先的25%提高到40%,2004年对中小企业实行的第1年投資减免提高到50%,为期1年。荷兰亦对年所得不超过5万荷兰盾的公司扩大了投資扣除。日本对研究开发型中小企业减免法人稅和所得稅,企业因技术开发造成的亏损金額可转移到下年度決算。德国将中小企业设备折旧率从10%提高到20%,所得稅下限降低到19%,对周转額不超过2.5万马克的小企业免征周转稅。

(四)扶持新办企业。法国规定新办企业在前两年免税,以后3年分别减免75%、50%、25%;菲律宾对投資达到3亿美元的企业,可申请12年内免征所得稅;英国2002年将新创办的小公司稅率由10%降至0。

(五)促进就业。比利时为促进长期高失业地区开展新的经济活动,给予企业10年期的全部利润免税、免认

繳資本的注册稅、免利息和股利的预提稅等优惠;美国、澳大利亚等国规定对完成一定就业指标的企业给予稅收优惠;俄罗斯对于雇佣残疾人达到一定比例的納稅人给予稅收优惠。

(六)鼓励出口。巴西、韩国、墨西哥、加拿大等国对出口商品实行免征企业法人稅等减免稅政策。新加坡、印度、马来西亚等国规定对出口收入实行大幅度減稅,最高幅度为90%。马来西亚还对出口企业为推动设备及技术现代化而进行的投資允许加速折旧。

企业与个人所得合并计算征收

把企业所得稅与个人所得稅合并征收,避免双重征稅,是目前所得稅制改革的新趋势。

(一)完全整合制。希腊把公司所得稅与个人所得稅完全结合起来,将已经繳納公司稅后的利润分配排除在个人收入之外,不征个人所得稅。芬兰、挪威、瑞典等国只对公司保留利润征稅,被分配的利润由股東繳納个人所得稅。

(二)最后预提稅制度。奥地利和比利时等国对公司利润先在公司层次繳納公司稅,再对稅后利润进行分配时必须预扣一定比例的预提稅,股東从剩余利润中分得的股息就不再繳納个人所得稅。

(三)分率制。德国对股東取得的股息按較低的稅率征收个人所得稅,对其他所得按正常稅率征收个人所得稅;对公司利润按正常稅率征稅,同时对公司分配利润给予稅率低于保留利润的实际稅率。

(四)归集制。部分欧盟国家将公司层次征收的公司稅全部或部分地归集起来,减少股東个人就股息应繳納的所得稅。股東可用股息所应繳納的个人所得稅全部或部分抵免公司分配给其股息的利润所承担的公司所得稅。●

责任编辑 李 颖