



公司所得税优惠政策的国际比较

夏琛胸

目前世界上绝大多数国家在税法中都规定了公司所得税的有关优惠条款,以实现鼓励投资、体现产业政策、促进区域开发、强化科技投入、刺激出口以及扩大就业等多重目标。本文从120多个国家和地区2000—2001年度公司所得税优惠管理资料中,总结归纳出有价值的经验,为我国企业所得税改革提供必要参考。

优惠手段

国外公司所得税优惠方式呈现多样性。有比较简单且容易操作的免税期、优惠税率、加速折旧,还有更为复杂的税收抵免、退税、递延纳税等。从各国现行税法规定看,国外公司所得税优惠手段主要可以分为三大类:

1. 税率式优惠。主要包括免税和低税率,其特点是简单、易操作、效果比较直接。免税是指对于特定纳税人的全部所得,或者各类纳税人的特定所得,免征其应纳税款。从免税的时间限度上看,免税优惠可以分为无限期免税和有限期免税两类。无限期免税是指对于特定纳税人或特定所得,其享受的免税待遇没有时间限制。有限期免税是指纳税人所享受的免税待遇有一定的时

间限制。从这个角度上说,也可以将其等同于许多国家税法中规定的“免税期”的概念。低税率是指对于特定纳税人或特定所得,适用于低于正常税率的优惠税率。某种程度上,与减税的概念比较接近。从时间限度上看,低税率也可以分为无限期低税率和有限期低税率两类。

2. 税基式优惠。主要包括加速折旧、费用加计扣除和计提特殊准备金等,其特点是政策方向比较明显、操作相对复杂。加速折旧是指允许特定纳税人的特定资产采用比通行的直线折旧或递减百分比折旧等法定折旧要快的折旧方法。其优点是纳税人可以较快地回收资金,发挥鼓励纳税人投资的作用。从企业财务角度分析,加速折旧与正常折旧相比,其初期应纳税额相对要小,企业所获得的净现值通常相对后者要大一些。从各国实践情况看,加速折旧的折旧期限明显要短于正常折旧期限。对于某些特定的资产支出项目,例如科技开发、高新技术企业购置计算机等必要资产设备支出,有的国家甚至允许在当期全额扣除。费用加计扣除是指对于纳税人所发生的一些特定费用,允许纳税人按照比实际发生额大的数额扣除。最常见的费用加计扣除是对于科研开发费用的加计扣除。允

许计提特殊准备金是指对于特定纳税人,在计税时除了允许计提税法规定的少数几项准备金以外,根据其行业特点,还允许其相应计提特殊准备金项目。或者,对于税法允许计提的准备金项目,特定纳税人可以按照相对优惠的准备金率计提。

3. 税额式优惠。包括税收抵免、再投资退税、优惠的亏损弥补规定和递延纳税等,特点是操作复杂、国家财政损失较小。税收抵免是指对于特定纳税人,其发生的特定费用支出或已纳税额,可以抵免当期或以后年度的应纳税额。从国外公司所得税优惠情况看,投资抵免是常见的税收抵免项目。当纳税人进行某些特定投资时,税法允许其抵免一定数额的应纳税额。再投资退税是指对于特定纳税人,当其将从企业取得的税后利润重新投资于该企业或是特定投资项目后,可以享受对该部分利润已纳税款的全额或部分退税。优惠的亏损弥补规定是指,对于特定纳税人,允许其采用比税法正常规定更为优惠的办法弥补亏损。例如,亏损向以后年度结转的期限更长、可以用经营所得弥补特定非经营性亏损等。递延纳税是指允许特定纳税人不必在当期确认所得的实现,从而可以享受将税款延期至以后缴纳的优惠待遇。尽管

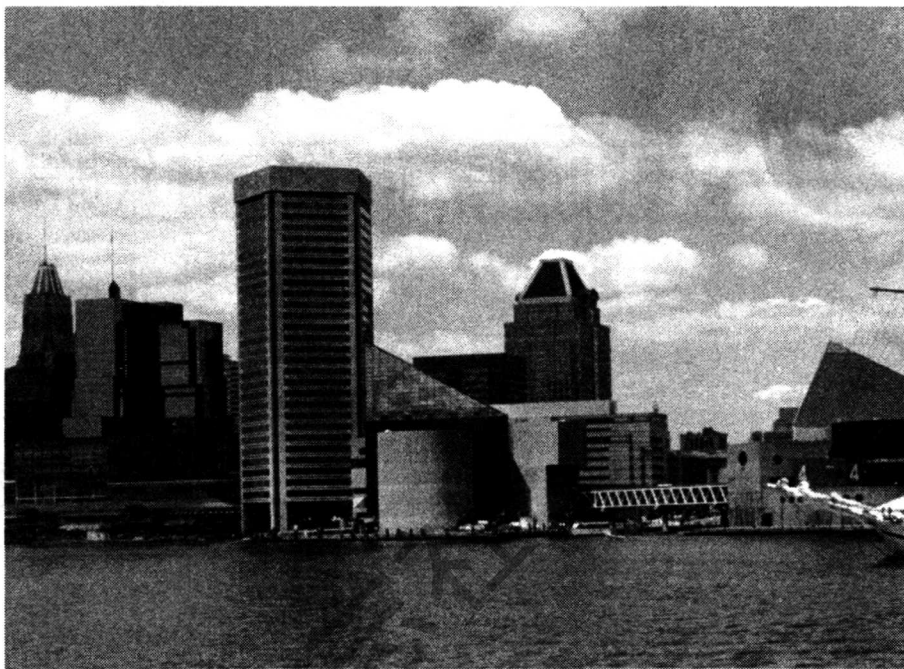
单纯从数量上看，纳税人并未少纳税款，但是如果考虑到货币的时间价值，纳税人在现金流和净现值方面相对要获益多多。如泰国等一些国家规定，特定纳税人（如离岸企业和离岸金融机构等）在境外实现的所得，可以递延至该所得汇回境内后再纳税；美国税法规定，对于“同类”资产置换，旧资产出售的所得直至购置新资产后再确认实现计税等。

在各类税收优惠方式中，免（减）税期是最常见的一种税收优惠形式，大多数中低收入国家的税法都有这类规定。免税期的优点是政策方向明确、操作简便。在实践中，大多数国家的免税期是从企业开始经营年度起算，只有中国、白俄罗斯、吉尔吉斯斯坦、塔吉克斯坦、柬埔寨等极少数国家是从获利年度起算。比较而言，后者给予纳税人以更多的避税空间。从期限上看，免税期短的3年，最长的有20年，比较常见的是5年的期限。

从高收入国家与低收入国家的优惠方式比较情况看，低收入国家主要采用免税期、低税率等简单的方法，且优惠规定不够细致；而高收入国家较少使用免税期，更多地采用加速折旧、各类税收抵免和复杂的扣除规定（如研发费用的特殊扣除、免税计提各类特殊准备金），其税收优惠规定漏洞较少、方向性比较明显，并且信贷、外汇等配套优惠措施更丰富，如各类贷款支持、政府担保、财政贴息等，总的政策优惠布局比较合理。

优惠力度

从地理区域上看，部分亚洲、非洲和大洋洲国家，尤其是东亚、东南亚、中亚和南亚国家更为热衷于使用相对简单的免税期等税收优惠。翻开这些国家的税法和其他法律法



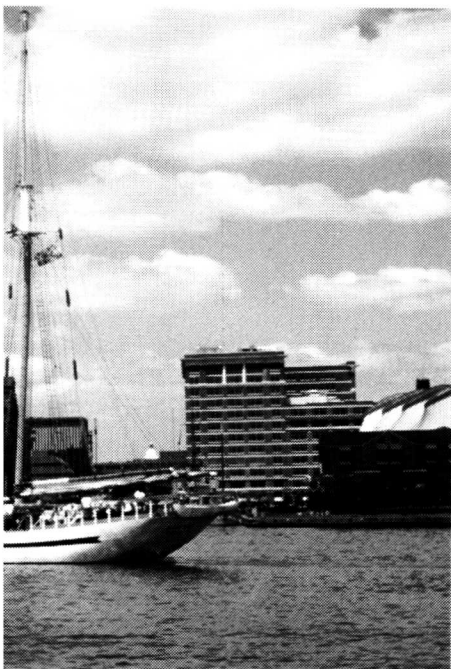
规，有关税收优惠的内容占据很大篇幅，优惠力度也相当大。并且，这些国家的税收优惠往往存在着趋同性，也存在明显的税收竞争问题。

对比而言，发展中国家在优惠力度的设计上，普遍缺乏长远的规划和严谨的设计。优惠面较宽，优惠力度普遍较大，使得各项优惠措施之间不能反映出内在政策需求强弱顺序。与之相对应，发达国家在税收优惠力度的设计上，就通常能体现出一定的“梯度”。按照政策目标的大致排序，税收优惠力度也呈现出相应的态势，并且，随着国家不同时期政策需求的变化适时进行调整。这里主要讨论中低收入国家的有关情况。

1. 免税期优惠。前文已经谈及，免税期是中低收入国家最常用的企业所得税优惠方式。按照优惠政策目标的不同，免税期的优惠力度也有所差异。在针对高新技术企业、出口企业、区域性开发等政策目标情况下，免税期通常为5年，马来西亚、泰国、中国台湾、哈萨克斯坦等国家和地区主要的免税期优惠都是5年。为了鼓励尖端或战略性产业

的优先发展，所给予的免税期优惠甚至可以长达10年以上。例如，马来西亚1986年的《投资促进法》规定，获得“领先身份”的公司可以在5年内免缴公司所得税；某些特殊工业的免税期可以再延长5年；面向国际市场的中间产品供应商，如果能够生产出在价格、质量、功能上达到世界一流标准的产品，可以享受10年的免税期优惠。

相对次之的政策目标，如鼓励投资、吸引外资和扩大就业方面的免税期优惠力度就要小一些了。鼓励新办企业的投资和扩大就业所给予的免税期一般为1—3年。吸引外资方面的优惠相对复杂一些。有的国家对内外资一视同仁（即前述的1—3年免税期优惠），还有一些国家对外资企业给予优惠，免税期的时限通常为5年，对于投资额较大、投资于特殊地区、特殊产业的外资企业，免税期优惠的时限相应再延长5—10年，或者给予其他优惠。例如，韩国对于从事尖端科技的外资公司，适用7免3减的优惠；菲律宾在2000年公布的政策，对于投资3亿美元以上的企业，可以免税12年。



2. 减税期优惠。减税期优惠通常是作为免税期优惠的后续优惠手段出现的。从减税的期限看，常见的为3—5年。如果优惠目标比较特殊，减税期也可能长达10年以上。从减税的幅度看，50%的减税，即减半征收，是最常见的。此外，视优惠目标的不同，也存在25%、30%、60%、70%等不同的减税幅度。这主要是根据本国优惠目标的重要性确定，没有通行的标准。

3. 加速折旧、投资抵免和加计费用扣除。这三类优惠通常都是结合起来，用于产业政策和鼓励投资的目标。比较而言，高收入国家较为倾向于使用这三类优惠手段。近十年来，中低收入国家也逐渐引入这类间接优惠手段。如果在这三者之中依据使用的普遍程度排序的话，则依次为加速折旧、投资抵免和加计费用扣除。加速折旧的适用范围通常为生产中所使用的各类设备，有时也扩大至厂房等建筑物。加速折旧的年限通常会缩短至3—5年。个别情况下，允许将特殊的资本支出项目当期全部扣除。从财务会计的角度看，这实际上是将资本性支

出视为一种当期发生的费用项目。20世纪90年代末期以来，不少国家就专门规定，对于电脑硬件和软件、高新技术企业的相关设备投资，允许当期100%扣除。投资抵免的比率通常在10%—30%，特殊情况下可以给予50%的抵免。超过50%以上的投资抵免几乎没有。使用费用加计扣除优惠方式的国家不多，其比率通常在120%—150%之间。例如，澳大利亚、印度使用125%的比率；英国使用150%的比率。

4. 小企业适用的优惠税率。小企业适用的优惠税率（以下简称“优惠税率”）通常会比基础税率水平低30%—100%。例如，英国的基础税率为30%，优惠税率为20%和10%（年利润低于20万英镑，适用20%，年利润低于1万英镑，适用10%）；西班牙的基础税率为35%，优惠税率为30%；葡萄牙的基础税率为34%，优惠税率为20%；保加利亚的基础税率为27%，优惠税率为20%；荷兰的基础税率为35%，优惠税率为30%。

管理制度

有关税收优惠管理的内容十分庞杂。本文所论述的国外公司所得税优惠的管理制度主要包括五个方面：

1. 中央政府高度集权管理。从国外实践情况看，无论是联邦制国家还是单一制国家，税收优惠普遍都是由中央政府（或是联邦政府）高度集权管理的。尽管在部分联邦制国家中，作为下一级的州政府甚或地方政府也有权颁布辖区内适用的税法乃至税收优惠政策，但是其税收收入规模有限，相应的税收优惠的规模就更为有限了。

2. 以立法的形式颁布。税收优惠普遍是以立法形式颁布的。所不同的是，有的国家是在税法中有专门

的税收优惠规定，有的国家则是在其他专项立法中公布税收优惠政策规定。相应的，税收优惠政策的补充、调整和废止，也是通过立法形式完成的。

3. 主管部门——财政部。在绝大多数国家中，税收优惠是由财政部主管的。财政部不仅负责日常的税收优惠审批处理（或授权其下属的税收征收机关完成该项工作），还要按照一国的政策布局进行中长期的税收优惠规划、完成税收优惠日常的相关统计测算、加强对税收优惠的预算管理等工作。而后者的的重要性是不言而喻的。

4. 税收优惠遵循一定的原则。税收优惠政策的制定和管理通常遵循政府成文的原则。这一问题上，发达国家普遍要好于发展中国家。在发达国家有关税收优惠的立法中，通常都会明文规定设计该项税收优惠的基本出发点、设计原则等。有关内容在正式立法前，会通过适当的形式公诸于众，以便听取社会各方的意见，相应地调整税收优惠的设计和管理原则，之后再进入立法程序。

5. 税式支出制度。从发达国家和部分发展中国家的实践情况看，税收优惠政策的制定和实施是在周密的测算基础上进行的。从近30年的发展情况看，应该说，加强对税收优惠的预算式管理、引入税式支出制度是一个必然的发展方向。目前，美国、加拿大、澳大利亚、奥地利、法国和西班牙已经对税式支出采用了全面预算管理，意大利、葡萄牙、德国、荷兰等欧洲国家采用准预算管理，经济合作与发展组织的部分国家以及一些发展中国家对税式支出进行非制度化的临时监督与控制。实践证明，预算化管理和税式支出制度是管理、监控税收优惠政策实施的一种有效方法。

（作者单位：海南省人民政府研究室）