

试谈企业所得税制改革的

原则和重点

○ 俞光远

自 20 世纪 80 年代以来,为适应改革开放的需要,我国按不同的资金来源和所有制性质分别立法,实行不同的企业所得税制度。1991 年将适用于外商独资企业和外国企业的两个所得税法合并为《中华人民共和国外商独资企业和外国企业所得税法》,1993 年将适用于国有、集体和私营企业等内资企业的所得税条例合并为《中华人民共和国企业所得税暂行条例》,形成内资企业、外资企业两套所得税制度。从当时来看,这些合并对于吸引外商投资,促进经济发展起到了积极作用。

但是,随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立,特别是加入 WTO 以后,两套所得税制度已经不能适应新形势发展的需要,出现了许多矛盾和问题,其中最主要的有:

违反国民待遇原则,不符合世贸规则和国际通行做法。国民待遇是世界贸易组织最基本的原则,它要求在同等条件下,外商所享受的税收待遇不低于本国居民;同时外商也不能要求享受任何高于本国国民的税收待遇。从我国目前的情况来看,税收非国民待遇和超国民待遇同时并存。一方面外资企业享受了许多国内企业不能享受的税收待遇;另一方面,由于内外资企业所得税没有统一,外资企业在享受税收优惠待遇的同时,也存在一些非国民待遇,适用于内资企业的某些税收优惠,如福利性、照顾性税收优惠,外资企业不能享受。各国税法一般是以区分居民与非居民来确定不同的纳税义务,而不是以资金来源的不同实行不同的税制,根据资金来源采取不同的税收待遇,这不仅不符合各国通行的做法,也不利于规范税制和增强外商来华投资的信心。

违反税负公平原则,不利于企业公平竞争。外商投资企业和外国企业法规定,外资企业享有 2 年免税、3 年减半征税、再投资退税等大量的税收优惠政策。而内资企业却不能享受。目前内资企业的实际税负大约为 25%,远高于外资企业实际税负大约为 15% 的水平。这对内资企业是一种极不公平的待遇,特别是我国加入 WTO 后,外资将会大量进入我国,我国内资企业将面临极为不平等的竞争环境,在国内外激烈的市场竞争中处于极为不利的地位,内资企业和民族工业的生存和发展将受到严重影响。

违反税收效率原则,不利于降低费用提高效益。一方面,效率原则要求税务机关讲究行政管理效率,尽可能节约税收征管费用,包括节约税务机关的征管费用和纳税人申报纳税发生的费用。由于实行两套所得税制,由国税、地税两个税务机关、两套税务人马分别征收同一种税,不仅增加了征收成本,而且加大了两个税务机关之间、税务机关与纳税人之间的矛盾和摩擦,降低了征收效率。另一方面,效率原则要求税收的额外负担最小。由于实行两套所得税制,不仅导致税收优惠过多过滥,税收收入白白流失,而且因对内外资企业的税收待遇不同,背离了税收中性原则,扭曲了市场经济行为,影响了市场经济的运行效率和资源配置的效益。

既加大了税收征管难度,又影响企业深化改革。随着经济全球化的发展,资金的流入、流出日趋频繁,资本流动超越国界。中国企业到境外投资再回国内投资和上市筹集境内外资金的现象日益增多,实行两套税制,不仅愈来愈难以区分“内资”、“外资”企业,

而且增多了企业避税的途径和税收流失的漏洞,加大了税收征管的难度。同时,由于内、外资企业税收待遇不同,税负相差很大,导致企业更多地根据税收待遇选择经营组织形式,不利于企业按现代企业制度要求深化改革。

税收待遇不同导致所得税执法不严, 税收流失严重。由于内外资企业享有不同的税收待遇,使企业之间互相攀比,要求给予更多的税收优惠。加上所得税为中央与地方共享税,受利益驱动和地方保护主义影响,为了吸引外来投资,乱开口子时有发生,许多地方扩大税前列支范围,放宽税收优惠政策,随意减免税现象屡禁不止,这是造成税收优惠过多过滥、税收流失严重的一个重要原因。

为了解决上述问题,企业所得税制改革应遵循WTO和国际通行规则,结合我国国情,认真借鉴世界各国的有益经验,公平所得税负,规范所得税制,建立和完善既符合国际惯例、又适合我国社会主义市场经济发展的企业所得税制。

按照公平税负原则, 统一内外资企业所得税。包括合并内外资企业所得税,调整和统一税前列支项目、统一所得税率、取消内外资企业不同的税收待遇,缩小所得税实际税率与名义税率之间的过大差距。

按照适度征税原则, 降低税率、拓宽税基。适度征税原则是指政府征税,包括税制的建立和税收政策的运用,都要兼顾国家财力的需要和税收负担的可能,做到取之有度。遵循适度原则,要求税收负担适中,税收收入既能满足国家财政支出的正常需要,又能与国民经济发展同步协调,并在此基础上,使社会税收负担尽量从轻。目前我国内外资企业所得税的法定税率为33%,但对特殊地区和企业,分别实行27%、18%、15%的优惠税率。由于存在较多的税收优惠,实际税负与名义税率的差距较大,内资企业实际税负为25%左右,外资企业实际税负为15%左右。按照适度征税原则,根据世界各国税制改革的发展趋势,考虑到我国周边国家所得税税率的情况,从我国的实际需要和可能出发,所得税税率从33%降到25%左右为宜。同时适当减少税前扣除项目,严格限制费用扣除,将资本利得纳入征税范围,拓宽所得税税基。下列情况应限制费用扣除:一是与取得收入没有直接联系的;二是收入与费用发生期不配比的;三是交易的目的是避税的;四是税收政策已有规定的。通过上述措施,不仅可以保证国家财政收入不会发生大幅度波动,而且有利于提高我国企业的国际竞争能力。

按照适度原则和效益原则, 调整优惠政策, 转变优惠方式。税收优惠的适度原则,是指税收优惠的量应

以最能恰当地实现税收优惠的目的为标准,同时考虑国家财政的承受能力和企业的税收负担状况。效益原则则要求以尽量少的税收优惠量达到对特定行业、活动最有效的鼓励和扶持。按照适度原则和经济效益原则,一要在统一内外资企业所得税制的同时,统一税收优惠政策;二要尽量大幅度减少优惠总量,对需要保留的优惠政策,必须经过充分的科学论证,突出优惠重点;三要调整税收优惠方向,由以区域优惠为主,转向以产业优惠为主;四要转变优惠形式,尽量减少定期减免税,较多采用间接方式,如加速折旧、加计扣除、税收抵免等多种形式,以提高经济运行效率,促进国民经济的健康发展。

按照避免重复课税原则, 实行归集抵免制, 协调好两个所得税。按现行税法规定,对个人从企业取得的股息、红利征收20%的个人所得税,由于企业对该项股息、红利已经缴纳了企业所得税,因此这是对同一所得额征收两种所得税的重复课税。为了解决这个问题,必须协调好两个所得税:一是实行归集抵免制,即将企业分配利润时所缴纳的企业所得税款归属到其股东的股息中,给予股东税收抵免,以消除对股息的双重课税问题。公司股东分得的股息全部抵免后不再缴纳企业所得税,对个人股东分得的股息在征个人所得税时给予部分抵免,比如,企业所得税的税率为25%,个人所得税为35%,对分得的股息只需补缴10%的个人所得税。二是对个人独资企业、合伙企业取得的利润归集到每个合伙人名下征收个人所得税,对独资企业、合伙企业不再征收企业所得税。三是缩小企业所得税税率和个人所得税最高边际税率之间的差距,搞好两个所得税的协调衔接。

按照节约费用的原则, 改革征管模式, 提高征管效率。1994年以来,我国企业所得税是按企业的预算级次、投资主体、所有制性质的不同而划分为中央收入和地方收入,并分别由国税局和地方税务局征收管理。从2002年起,企业所得税改为中央与地方按比例分享,在保证各地基数的基础上,逐步提高中央在超收部分中的比例。但目前仍由国税局、地税局两套税务机构对同一税源进行征管,降低了征管效率,必须尽快改变这种模式。应当按照节约原则,在统一税基、统一要求的基础上,由国税局或地税局一个税务局系统负责征收管理,由另一个税务局系统负责税收稽查,以尽可能降低征缴费用,提高征管效率。同时,积极创造条件,努力实现税收征管电子化,尽快做到网上申报、网上计税、网上缴纳。

(作者单位:全国人大常委会预算工委)