

我国涉外税制的改革及其对外商投资企业的影响

陈跃进

党的十一届三中全会后,为了适应改革开放的需要,我国先后于1980年9月10日和1981年12月13日公布了《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》和《中华人民共和国外国企业所得税法》,这两部法律的公布实施,标志着我国的涉外税制已正式建立。随着改革开放的逐步深入和投资环境的不断改善,在总结十年来的经验,并借鉴国外有益做法的基础上,1991年7月1日上述两法统一为《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,实现了中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业在税收管辖权、所得税率和优惠政策三个方面的统一,这是我国涉外税制的首次改革。为了发展社会主义市场经济,促进企业平等竞争,进一步改善投资环境,根据党的十四届三中全会的决定,从1994年起我国对税收制度进行了全面性、整体性和结构性的改革,统一了内、外两套流转税制,这是我国涉外税制的又一次重大改革。本文着重就这次税制的改革,特别是流转税制的改革,及其对外商投资企业税收政策的影响作一简要介绍。

一、统一内、外资企业流转税制是我国涉外税收制度的又一重大改革

基地)83个硕士学位专业,48个博士学位专业,8个博士后流动站,18个国家重点学科、7个国家重点实验室和3个国家专业实验室。特别是在一些学术性指标上,我校在全国高校中处于最前列的地位。1992年,我校被美国《科学文摘索引》收录的论文数名列全国高校第一,1993年在国家科委评出的“中国高校科研五强”中我校名列第三。

3. 促进办学效益的提高。我校招生规模不断扩大,培养层次不断提高,1993年末在校各类学生人数14 011人,其中研究生1 638人,分别比1992年增长18.94%和13.43%。作为衡量高校办学效益的重要指标,每一教师负担的学生人数不断增加:1991年师生比为1:6.34,1992年为1:6.69,1993年为1:7.5,取得了显著的规模效益。

自改革开放以来,我国对内资企业、外商投资企业和外国企业一直实行两套税制、分别征收。在流转税方面,对外商投资企业和外国企业按照1958年9月全国人大常委会第101次会议原则通过、国务院公布试行的《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》征收工商统一税。内资企业则按照国务院根据全国人大常委会授权发布试行的有关税收条例草案,从1984年10月1日起开始由征收工商税改为征收产品税、增值税、营业税。

工商统一税是按照商品和非商品流转额,在生产、采购、进口、商业零售等不同环节,依照工商统一税条例草案规定的税目、税率计征的。税目税率表对工农业生产和商业零售、交通运输及服务性业务,设有108个税目,141个税率。工商统一税具有保证国家财政收入及时、稳定和计算简便的特点。对外商投资企业和外国企业征收工商统一税10多年来,对维护国家权益、促进对外开放和吸收外商投资起了积极作用。但是,随着经济发展和外商投资企业、外国企业的迅速增加,逐步暴露出了一些矛盾和问题:一是税种比较老,税目过窄。工商统一税条例颁布至今已有30多年,已明显不能适应经济发展和扩大开放的需要,虽然中间进行过

4. 促进教职工生活水平的提高,稳定了教师队伍。我校在提高办学水平和办学效益的同时,及时调整校内政策,对从事公共基础课、重点骨干课教学的教师和从事基础理论研究的科研人员,重点保证其收入、待遇;其他人员通过争取科研经费、加强科技开发、增加创收渠道等办法提高自己的待遇,调动了各类人员的积极性,稳定了教师队伍。同时,我校每年从学校基金中拿出50%左右经费作为奖励、福利基金,用以改善教师的生活条件。

实践使我们认识到,在我们这样一个发展中国家,要举办世界上最大规模的教育,其根本出路在于深化改革,逐步建立起以财政拨款为主,多渠道筹集资金的新体制。

(作者单位:南京大学财务处)

多次调整,但工商统一税覆盖范围仍然过窄,相当一部分应税产品和营业项目没有相应的税目税率。二是全额多环节重复课税。工商统一税是对销售收入全额征税,一种商品生产加工周转的环节越多,税收负担越重,不利于生产的专业化、协作化和社会化,也不适应投资结构的调整和经济发展的需要。三是内外资企业税负不平衡,不利于公平竞争,与发展市场经济不相适应。

为了克服工商统一税的弊端,统一税法,规范税制,公平税负,建立适应社会主义市场经济要求的税制体系,使不同经济性质的企业都处在同一起跑线上,开展平等竞争,促进社会主义市场经济的发展,1993年12月29日八届全国人大常委会第五次会议通过了《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》,同时废止了工商统一税,这是我国涉外税制的又一项重大改革,也是我国税收史上的一个重要里程碑。

二、流转税制的改革及其对外商投资企业的影响

这次流转税制改革在外商投资企业税负设计上的指导思想是,统一流转税制,保留政策优惠,既不因改革而增加外商投资企业的税收负担,也不因改革而取消或减少外商投资企业原有的税收优惠政策,为外商投资者创造一个公平、宽松、有利的投资环境。改革后的流转税由增值税、消费税和营业税组成。对商品的交易和进口普遍征收增值税并选择部分消费品交叉征收消费税,对不实行增值税的劳务交易和第三产业征收营业税,体现了公平、中性、透明和普遍的原则。

1. 增值税。增值税的改革是这次流转税制改革的核心内容,其征税范围包括生产、批发、零售和进口产品及加工、修理修配,实行价外计税和根据发票注明税金进行税款抵扣的办法。按照保持原规定税负的原则,改革以后,大部分产品的税率为17%(相当于价内税的14.5%);基本食品和农业生产资料等产品的税率为13%;出口产品的税率为零。对于年销售收入小于规定额度并且会计核算不健全的小规模纳税人,实行按销售收入金额6%的征收率计算应纳税额的简易办法。改革以后增值税的税负同改革以前的工商统一税税负大体接近。

2. 消费税。消费税是流转税制改革后新设置的一个税种,在对商品普遍征收增值税的基础上,选择少数消费品,包括某些奢侈、高档、不可再生的资源类消费品,以及某些需要在一定时期内加以限制的长线产品等,再征收一道消费税,目的是为了调节消费结构,引

导消费方向,保证国家财政收入。消费税实行价内税,采取从量定额与从价定率两种计征办法,主要在生产环节和进口环节课征。目前需要课征消费税的产品只有11种,大体维持了改革前的税负水平。

3. 营业税。营业税主要以第三产业(除商品批发零售外)为课税对象,主要有交通运输、金融保险、邮电通信、建筑、文化体育、娱乐等各种服务业。对转让无形资产、销售不动产等也课征营业税。营业税共设有9个征税项目和3档税率,采用含税价依率计征的办法。

这里需要指出的是,由于流转税制改革所引发的税制结构的变化、税率的简并、纳税环节的改变等,不可避免会导致不同行业、企业、产品的税负发生变化。据对北京、天津、上海、大连、青岛、武汉、广州、厦门8个大中城市1000多户外商投资企业的调查,70%的企业在税改后税收负担基本保持原有的水平或略有下降,30%的企业税负有所提高。为了确保我国涉外税收政策的连续性和稳定性,维护外商在我国投资的既得利益,以利于扩大对外开放,对这部分外商投资企业流转税提高的问题,八届全国人大常委会决定采取妥善办法予以解决,即对于1993年12月31日已办理工商登记的外商投资企业,由于改征增值税、消费税、营业税而增加税负的,经企业申请,税务机关批准,可以在工商行政管理部门已批准的经营期限内(不包括1994年1月1日以后办理的延长期),最长不超过五年,按期退还因税负增加而多缴纳的税款。这里有两个例外,一是对于外商投资企业将货物销售给其他出口企业出口的,不予退还因税负增加而多缴纳的税款;二是外商投资企业进口货物所缴纳的增值税、消费税税款超出按原工商统一税条例的有关规定计算的进口环节的应缴纳税款的部分,原则上不予退还。但是,对个别外商投资企业为生产国内急需或国家鼓励发展的产品,进口生产所需、国内市场不能保证供应的原材料、零部件所多缴纳的税款,经国家税务总局批准,可个案处理。对于这次税制改革以前国家制订的涉及外商投资企业的流转税其他优惠政策,均继续予以保留。这些优惠政策主要包括:

1. 作为投资或追加投资进口的资本货物,包括企业生产所需的机器设备、零部件等(不含进口小汽车),以及为生产出口产品而进口的原材料等,免征进口环节流转税;

2. 特准进口货物减免税,主要包括经济特区的外商投资企业进口和特区企业生产的产品在特区内销售的,除矿物油、烟、酒减半征税外,其他产品免征流转税;

3. 有关保税区的流转税优惠政策,包括凡从境外进入保税区的货物或从非保税区进入保税区的货物,确实用于出口的,或者在保税区内生产并在区内销售的,一律免征流转税;

4. 生产的出口产品,除原油、成品油、天然气和国家另有规定者以外,实行零税率,并退还从原材料到产成品各个环节缴纳的增值税;

5. 经批准设在经济特区和浦东新区的中外合资或外资银行,从开业之日起五年内免征流转税。

对于外商投资企业在1993年6月30日以前,经财政部、国家税务总局或者省级人民政府批准的1994年1月1日尚未到期的工商统一税减免项目或减免企业,需要在1994年1月1日以后继续减免增值税、消费税或者营业税的,在报经财政部和国家税务总局重新审查、确认后,实行先征税后退还的办法,这项政策执行到1995年。

三、其他税制的改革及其对外商投资企业的影响

在所得税方面,这次税制改革主要涉及内资企业,外商投资企业和外国企业仍然继续执行《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》,现行的所得税优惠政策,包括经济特区的企业和经济技术开发区的生产性外商投资企业,所得税减按15%的税率征收;沿海经济开放区、开放城市的生产性外商投资企业,所得税减按24%的税率征收;对生产性外商投资企业从获利年度起两年免征所得税,三年减半征收所得税等,均未作改变,因而不产生任何影响。

在其他税收方面,现行的税收政策也基本不变。下面简要介绍一下与外商投资企业有关的除增值税、消费税、营业税、企业所得税以外的其他税种:

1. 关税。国家对外商投资企业的现行关税政策,除进口小汽车自1994年1月1日起恢复征税外,其余政策不变,包括对外商投资企业作为投资进口、追加投资进口的本企业生产经营所需的机器设备、零部件和其他物料,为生产出口产品而从国外进口的原材料、辅料、元器件、零部件和包装物料等,以及除国家限制出口的产品如原油、天然气等以外,其他产品的出口,免征关税。

2. 土地增值税。土地增值税是为了对房地产交易中的过高利润进行适当调节,其纳税人主要是从事开发经营房地产业务的外商投资企业,由于这部分企业在外商投资企业中所占比重不大,因而对绝大部分外商投资企业来说,开征土地增值税不存在税负增加的问题。

3. 资源税。资源税是对在境内开采国家规定的矿产品或者生产盐的单位或个人开征的,目前外商投资企业从事这方面业务的还不多,因此影响不大。对开采原油、天然气的外中合作油(气)田,按规定征收矿区使用费,暂不征收资源税。

4. 房产税。外商投资企业拥有的房产,根据1951年8月8日原中央人民政府政务院发布的《城市房地产税暂行条例》,按房屋原值依1.2%征收房产税。

5. 印花税。外商投资企业在境内书立、领受1988年8月6日国务院发布的《中华人民共和国印花税法》所列举的应税凭证,应缴纳印花税。

6. 屠宰税。根据1950年12月19日原中央人民政府政务院发布的《屠宰税暂行条例》的规定,外商投资企业从事应税猪、羊、牛等牲畜屠宰的,应依法缴纳屠宰税。目前,从事这方面业务的外商投资企业不多,影响不大。

7. 车船使用牌照税。外商投资企业拥有和使用的机动车和非机动车,应按1951年9月13日原中央人民政府政务院发布的《车船使用牌照税暂行条例》的规定,缴纳车船使用牌照税。

8. 契税。根据1950年4月3日原中央人民政府政务院发布的《契税暂行条例》的规定,凡买卖、典当、赠与或交换土地房屋的,均应凭土地房屋所有权证,并由当事人双方订立契约,由承受方依法缴纳契税。根据国家现行规定,外商投资企业对依法取得的土地只有使用权,没有所有权,因此其取得的土地不必缴纳契税。外商投资企业接受中方投资者以房屋作价投资,承受房屋所有权的,或者购买已出让使用权的国有土地上的房屋,在一定时期内已取得房屋所有权的,应依法缴纳契税。其中,对华侨、港、澳、台同胞投资举办的“三资”企业,用侨汇、外汇购买房屋,减半征收契税。

9. 农业特产税。外商投资企业在中国境内生产农业特产品,应按照1994年1月30日颁布的《国务院关于对农业特产收入征收农业税的规定》,缴纳农业特产税。由于从事农业特产品生产的外商投资企业目前还不是很多,因此对大多数外商投资企业而言,不会带来税收影响。

目前国家已明确规定不适用外商投资企业的税种有:(1)地产生税;(2)城镇土地使用税;(3)耕地占用税;(4)固定资产投资方向调节税。此外,城乡维护建设税是否适用于外商投资企业的问题,应按照国务院将要下发的通知执行,在国务院没有明确规定之前,暂不征收。对外商投资企业是否开征筵席税,由省、自治区、直辖市人民政府确定。

财务状况变动表编制难点剖析

傅 荣 任月君

本文着重探讨财务状况变动表(以下简称“财表”)难点项目的内容及填列方法。

一、项目分类

把“财表”的项目,按理解上的、编制上的难易程度分类,是剖析难点的必由之路。“财表”右方,分项目列示流动资产、流动负债的净增加数,即分项目列示营运资金的净增加数,无论在内容的理解上还是在资料来源上,都比较容易。而“财表”左方则不然。从项目形式上看,左方包括两大部分内容:营运资金来源、营运资金运用。从项目内涵来看,左方实际上包括四大部分内容:一是纯粹的营运资金来源;二是纯粹的营运资金运用;三是不涉及营运资金的重要理财业务;四是可能涉及营运资金来源与运用也可能不涉及营运资金的业务。

综上所述,可以把“财表”的项目按由易到难的顺序划分为五大类:

第一类,右方各项目。

编制“财表”时,可以先填列这一类项目。这里有两点考虑。一是右方各项目资料取自年末资产负债表中相关项目的年末数与年初数之差额,既易于取得资料,又不容易出现编表错误。二是右方是对资金存量——即一定时期末资金运动的结果——的计量,对此结果的产生过程的解释比较复杂,这个解释恰恰是本表左方诸项目,左方又是本表的编制难点,所以,先编制左方,其结果可以为左方编制正确与否提供“参照物”。

第二类,左方来源部分的“本年利润”项目和运用

部分的“利润分配”诸项目。

填列这一类项目,可作为编制“财表”的第二步,其资料直接取自年度损益表和利润分配表。

第三类,左方来源部分的“加:不减少流动资金的费用和损失”诸项目。

第四类,左方其他来源部分的“对外投资转出固定资产”、“对外投资转出无形资产”项目和运用部分“利润分配”中“提取盈余公积”项目。这一类项目反映的是典型的不涉及营运资金的业务。

第五类,左方其他来源部分的其余项目和其他运用部分各项目。这一类项目反映的是可能涉及也可能不涉及营运资金的业务。

编制“财表”时,可将填制第三、四、五类项目,作为编表的第三步,因为,这三类项目是本表的难点部分。编完“财表”后,将左、右两方的结果“流动资金增加净额”(即营运资金增加净额,下同)进行核对,如若不符,则问题一般出在左方,而容易出错的项目正是第三类、第四类和第五类项目。

二、难点剖析

这里需着重分析其内容及填列方法的项目有:

(一)第三类项目,即“加:不减少流动资金的费用和损失”诸项目。

这一类项目,作为对“本年利润”项目的调整,有一个共同点,即:与这些项目有关的经济业务发生时,并没减少(或增加)过营运资金,但却通过“管理费用”、“营业外支出”、“营业外收入”、“投资损益”等损益类帐

由此可见,我国的涉外税收政策具有税种少、税负轻、优惠多的特点,这次税制改革再现了这些特点,充分体现了我国涉外税收政策的稳定性和连续性,体现

了维护国家主权、促进对外开放、尊重国际惯例三者有机结合的原则。

(作者单位:财政部工业交通司)