

摘要: 1994年税制改革之后,我国的税收制度已向规范化迈出了重要的一步,但与国际惯例仍然存在着一些差异。必须把企业所得税与国际比较,找出我国现行企业所得税的特点,从而制定出我国企业所得税今后的发展方向。

关键词: 企业所得税;资本利得;比例税率;累进税率

中图分类号: F275 **文献标识码:** B

建立规范、统一的中华人民共和国企业所得税法,是完善我国企业所得税制的最终目的。我国统一内资企业所得税后,已向税制规范化迈出了重要的一步,但仍然与国际惯例存在的一些差异。这些差异一些是与我国现阶段经济状况相适应的,而另一些则反映出我国税收制度中还存在一些不合理的地方。笔者试图通过企业所得税的国际比较,并结合我国的实际情况,对我国的企业所得税的特点及今后的发展方向谈些看法。

一、重复征税问题的比较

这里讲的重复征税是指公司所得税中的股息重复征税。即在对公司征收所得税后,公司将税后利润以股息形式分配给股东,股东取得的这部分股息又需再一次缴纳个人所得税。对来自于同一税源基础的利润重复课税,是不符合税收的中性、公正原则的。国际上对这个问题的解决一直存在着分歧,目前各国根据本国具体情况选择适当的处理方法,由此形成了不同的公司税制。

第一种是传统制(classic system)。即公司真正地当作区别于公司股东的经济实体,政府不对所谓的重复课税进行调整,对公司所得税和个人所得税分别课税成为理所当然的事情。采用传统制的国家主要有美国、荷兰、瑞士、卢森堡等国。

第二种是分率制(split system)。即将公司应税所得划分为两个部分,作为股息分配的那部分利润适用低税率,剩余的未分配利润则适用高税率。德国、日本等国都是采用这种方式。

第三种是归属制(imputation system)。即将公司取得的利润和股东获得的股息看成是同一所得,在承认对公司独立征税的前提下,为了缓和同一笔所得的重复征税,当对股息再次征税时,将已征的部分税款归属于股东,给予抵免的照顾。目前,法国、英国、芬兰、挪威等许多发达国家采用归属制。

我国采用的是传统制,就目前来讲,这种税制可对个人收入偏高造成贫富悬殊现象起到缓解作用,但从长远来看,会影响个人投资的积极性,不利于资本积累,且容易导致公司利用借款增资,因为借款的利息可以扣除,而利用增发形式支付的股息要交纳两次税收。随着未来我国人民生活水平的提高,个人投资能力的增强,可考虑选择对个人减轻经济上双重课税的方法。

二、课税对象的比较

各国对纳税人的确认规则有所不同:美国采用公司登记注册地标准;英国以实际管理机构或管理控制

文章编号: 1001-148X(2003)24-0130-02

企业所得税的国际比较与启示

邓立治¹, 彭琳²

(1. 哈尔滨工程大学 经济管理学院,
黑龙江 哈尔滨 150001;

2. 厦门大学 财政系, 福建 厦门 361005)

中心为判定标准;荷兰同时采用注册地与经营管理地两种标准。但各国一般都只赋予股份有限公司及有限公司以独立的法人资格,而独资和合伙企业则不具有独立的法人资格。政府只对具有独立法人资格的公司等法人组织征收公司所得税,而不具有独立法人资格的独资和合伙企业则不以企业名义交纳所得税,而是由业主将其从企业分得的利润连同来自其他方面的所得一起申报交纳个人所得税。在我国是以独立核算的企业或组织为纳税人的,即征收对象是所有企业,而不论其是否具有法人资格。所以即便是具有独立法人资格的独资和合伙企业所取得的企业利润也要归入企业所得税的征收范围中。但这会存在两个问题:第一,一个企业法人可以派生出多个独立核算机构,因而容易引起管理上的混乱。目前国有企业实现转机的普遍做法是主辅分离,按专业分工和产权关系组建若干子公司或分公司。按现行税法,该集团公司及分、子公司都构成纳税人,由于各成员之间盈亏不均衡,集团公司与分、子公司之间互相转移利润容易造成税源的流失。第二,独资和合伙企业对外要负无限责任,而在纳税问题上,它们却要 and 股份及有限公司一样,不但要就企业利润交纳企业所得税,还要就企业分得的利润及其它所得交纳个人所得税,显然这会造成不平等竞争,不利于私营企业和合伙企业的发展。因此,在未来我国应考虑将独资及合伙企业纳入到个人所得税的征收范围中,将独立核算企业或组织由法人实体取而代之,以法人作为纳税单位。

三、税率的比较

各国企业所得税的税率结构分为两类,一是比例税率,如法国的税率为34%、澳大利亚为39%、波兰为40%、新西兰为33%、新加坡为31%。二是累进税率。实行累进税率的国家虽然在级距、税率档次的设计上不相一致,但几乎无一例外地采用超额累进税率,如瑞士联邦所得税采用十一级超额累进税率,巴拿马和沙特阿拉伯采用四级累进税率。而美国的做法是在三级超额累进税率基础上,规定超过335 000美元的应税所得全部统一适用34%的比例税率。这套税率对小型企业比较公平,对大型企业发挥税收效率有作用,但不足之处是计算比较麻烦。

收稿日期:2002-12-11

作者简介:邓立治(1977-),男,江西奉新人,哈尔滨工程大学经济管理学院硕士研究生。

我国内资企业所得税采用全额累进办法, 即年应纳税所得额在 3 万元以下(含)的税率为 18%, 3 万元以上至 10 万元以内(含)的税率为 27%, 在 10 万元以上的为 33%, 应纳税所得额在分界点的负担差别过大。如年应纳税所得额为 10 万元的企业年应纳税所得额为 10.1 万元的企业之间应纳税额相差达 0.633 万元, 远远超过所得额之间的差额 0.1 万元。不仅不符合公平原则的要求, 而且客观上还留有为纳税人可资利用的避税漏洞。为克服全额累进税率的不足, 笔者认为可借鉴超额累进税率的做法, (见表 1)。

表 1 超额累进税率表

年应纳税所得额(元)	税率	速算扣除数
0-3 万(含)	18%	0
3 万-10 万(含)	27%	0.27 万
10 万元以上	33%	0.87 万

四、税收优惠政策的比较

各国普遍注重对税收优惠政策的应用, 但一般极少或根本不使用减免税, 而主要采用以下三种方法: 一是资本利得优惠法。如美国在计算应税所得时可以按照资本持有期限的长短分别给予相应的税收优惠。二是对投资的优惠, 如法国鼓励公司留存利润用于生产二征低税。加拿大则对于特定用途的投资额可以以公司每年上缴的公司所得税的 75% 为限申请抵免。三是加速折旧法。目前大多数的国家都采用加速折旧法来鼓励资本投资, 加快固定资本更新, 促进企业技术进步。另外, 各国所得优惠的一个共同的特点是淡化区域优惠, 突出行业优惠: 通常在资源开发与折耗上给予各种税收优惠。

相比之下, 我国企业所得税优惠突出在区域优惠上, 尤其在经济特区、浦东新区、经济技术开发区上, 造成区域经济发展失衡。而且对内资企业和外资企业实行两套税制, 优惠目标不够明确, 政策界限不清, 内容繁杂, 操作弹性大, 内资企业与外资企业之间存在严重的税负不公平现象。

对此笔者建议统一内外资企业所得税, 以产业政策为主、以区域性政策为辅的原则完善我国的企业所得税。取消一直沿用的全面优惠的涉外税收优惠方法, 不再区分内资、外资企业。同时, 按国家产业政策的要求对投资数额大、投资回收期长的能源、交通、通讯、农业等基础设施项目, 一些资本密集型的高新技术企业、先进技术企业、产品出口企业等给予不同的税收优惠。在设立经济特区、保税区、自由贸易区的同时, 还要对本国境内落后地区实行税收优惠, 主要向“老少边穷”地区, 向中西部地区倾斜, 鼓励扶植这些地区的经济发展。不应只着重于直接优惠, 而应扩大间接优惠。例如, 用于科研与开发新技术项目以及节约能源、优化产业结构的机器、设备, 均可以采取加速折旧法。此外, 也可以利用投资抵免、再投资退税等有效的间接优惠方式。

五、资本利得的比较

对资本利得的税务处理, 世界各国的做法大不相同。在英国, 一定比例的资本利得要计入应税收益, 在荷兰、德国、日本资本利得要全部进入应税收益, 在美

国和法国, 短期(美国为一年, 法国为两年)资本利得归入应税收益全额纳税, 而长期资本利得则可按较低的税率纳税。归纳起来, 国际上对资本利得的税务处理主要有两种做法: 一是将资本利得不做任何处理, 全部并入应税收益中, 按公司所得税税率进行征收; 二是将资本利得部分或全部从应税收益中扣除, 扣除部分按较低税率进行征税, 即对资本利得采取优惠的税收政策。这样做, 一是考虑到作为一种收益, 资本利得的实现往往需要较长时间, 而这种收益本身也包含了通货膨胀的作用因素, 不能完全看作是一种真实的收益; 二是资本利得可能是若干年累积形成的, 在实现的当年一次性征税显然会使税率偏高, 从而引起税负不公。三是因为对资本利得课税采取优惠政策, 可以促进资本的自由流动, 活跃资本市场, 鼓励投资, 特别是风险投资, 进而起到推动经济增长的作用。

我国对资本利得的处理属于前者。之所以不将资本利得从其它所得额中分离出来, 是与我国的现实国情分不开的。我国现阶段正处于财税改革初期, 税务及会计核算水平都不高, 且现阶段市场也不健全, 无法为资本资产制度的调整提供系统的通货膨胀指数。不过, 随着我国经济社会的不断发展、完善, 以后我国可适当对资本利得采取优惠政策。

六、资本弱化的比较

资本弱化指资产与负债达到一定比例。各国规定的比例不一样。负债过大, 对整个社会经济产生不良影响, 也可能使一些关联公司借此增大利息支出, 转移利润, 合法避税。因此, 西方国家的税法规定, 负债与资产比例超过限度为资本弱化, 超过部分利息不得在税前列支, 如荷兰规定为 6:1, 德国是 7:1, 大多数国家是 3:1。规定资本弱化比例的好处是可以迅速判断利息支出的合理性和是否可以列支。我国所得税尚未考虑此因素。鉴于我国目前国有企业, 商业银行中呆帐、坏帐比例日益增多, 资本的恶性循环对经济、社会造成了不良影响。我国在今后可以借鉴国外资本弱化的规定, 对超过部分的利息不得在税前列支。

企业所得税的国际比较是个十分复杂的课题, 虽然这个税种的性质在各国都是相同的, 但期间的差距仍然很大。本文涉及了企业所得税的若干问题, 但有些方面如应税收益的确定、亏损结转、存货计价、境外所得抵免规定等问题, 均未有论述。相信随着我国经济的发展、市场的规范、管理水平的提高, 我国的企业所得税收制度也会不断趋于完善。

参考文献:

- [1] 罗晓林. 外国税收理论与制度 [M]. 南京: 中山大学出版社, 1998.
- [2] G. C. Hufbauer; U. S. Taxation of International Income, 1992.
- [3] 刘剑文. 国际税收 [M]. 北京: 北京大学出版社, 1998.
- [4] 财政部税制税则司. 国际税制考察与借鉴 [M]. 北京: 经济科学出版社, 1999.
- [5] 曹雪琴. 税收制度的国际比较 [M]. 北京: 学林出版社, 1998.

(责任编辑: 孙桂珍)