

对统一内外资企业所得税的看法

文/唐晓娟 杨会朴

长期以来,内外资企业适用两套不同税制的弊端越来越明显,一个国家的企业所得税分为两种,这在世贸组织里是不允许的,也不符合目前世界各国税制改革的方向和潮流。

一、内外资企业所得税两套税制的形成及现状分析

(一)我国所得税制度改革历程

1950年,新中国刚刚建立起自己的税收制度,那时我国的税制是内外统一的。以所得税为例,当时设立的工商所得税既适用于内资企业,也适用于外资企业。不过那时的政治经济社会背景是西方国家对我国实行经济封锁,不可能来中国投资,所以在华的外资企业并不多。而苏联和东欧的一些社会主义国家在我国虽有一些投资,但是大多属于援助项目,而不是合资经营。虽然那时一些私营企业要缴纳所得税,但是随着对私营企业改造的完成,大多数私营企业被改造成为国营企业或集体企业,而国营企业和部分集体企业当时实行利润上缴制度,不缴纳所得税。这一局面从上个世纪50年代一直延续到80年代前期。

1978年改革开放以后,我国开始引进外资,这时对外资企业征收所得税的问题开始突显。而此时国营企业利润分配制度的改革刚刚开始,国营企业虽然上缴利润,但还没有达到可以征收企业所得税的程度。那时只有一部分集体企业缴纳所得税,但其与外资企业性质不同,所以不能把集体企业所得税用到外资企业上。鉴于这种情况,国家就采取了两条腿走路的方针,对于大部分内资企业继续实行上缴利润的制度,对外资企业则单独制定所得税法。1980年,五届全国人大三次会议通过了中外合资经营企业所得税法;1981年,五届人大四次会议通过了外国企业所得税法,这两部税法就构成了我国改革开放初期的外资企业所得税制度。

80年代初期,随着经济体制改革的推进,1983年至1984年我国实行了“利改税”,国营企业也开始缴纳所得税了,但当时仍处于计划经济向有计划商品经济转轨的时期,所以仍没有把国营企业、集体企业的所得税与外资企业的所得税合并,这时就出现了内资企业所得税与外资企业所得税并行的企业所得税制度。随着我国经济的发展和进一步对外开放,内外两套税制矛盾越来越突出,首先中外合资经营企业所得税与外国企业所得税的矛盾就突显出来。为此,1991年七届全国人大四次会议将上述两种所得税合并,形成了今天的外商投资企业和外国企业所得税法。1994年税制改革则实现了内外流转税的统一和个人所得税的统一。

1994年改革时,政府也曾考虑过内资企业所得税与外资企业所得税合并的问题。但考虑到外商投资企业和外国企业所得税法出台时间不久,需要有一个稳定期,内资企业所得税的改革也需要在实践中逐步完善,所以就没有急于实行内资企业所得税与外资企业所得税的合并,而是决定将这个问题留待下一步改革时解决。但是没有想到此事一拖就是十多年。近两年,随着中国加入世贸组织、经济全球化以及我国经济的进一步发展,内外资企业实行不同的税制的弊端日益显现,理论界实务界要求改革所得税的呼声也就越来越高。

(二)所得税双税制的现状

1、税率繁杂,外企所得税率大大低于内资企业所得税率

目前,中国的内外资企业所得税比较杂乱,税率就有十多个,行业不同、地区不同都能造成所得税税率不同。而且外企所得税率大大低于内资企业所得税率。内地企业所得税,一般地区为33%,沿边沿疆沿海为24%,而特区为15%,这三个税率分别减半就是外资企业税率。为了推动西部大开发,西部地区的企业所得税为15%,减半不足10%按10%征收。经国税局的测算,外资企业目前的实际税率仅为11%,大大低于内资企业所得税率。

2、征收方法,内外差别很大

除了内外资企业所得税名义税率存在差异外,内资企业普遍存在成本费用补偿不足的问题。成本费用的补偿是为了保证简单再生产顺利进行。企业所得税征收的前提是,扣除企业所有生产经营成本,在生产消耗得到补偿后,如果仍有利润才征所得税。现行税法允许外资企业的成本费用全部扣除,而不允许内资企业这样做。较之于外资企业,内资企业低资本折旧率、低计税工资标准、低技术投入等,使内资企业在资本、劳动力以及技术上的耗费得不到应有补偿。

(三)现行经济条件下内外资企业实行两种税制的弊端

一个国家的企业所得税分为两种,这在世贸组织里是不允许的,也不符合目前世界各国税制改革的方向和潮流。现行经济条件下两种税制并存的弊端主要表现在以下几个方面:

1、不利于现代企业制度的建立和完善。市场竞争要求公平竞争,税负公平是公平竞争的重要

保证。现行这种内外资企业所得税轻重有别的原则不利于国有企业真正成为市场的主体，不利于现代企业制度的建立，不利于同国外企业同等条件下的公平竞争。

2、以区域性优惠为主的所得税优惠政策，加剧了区域间经济发展的不平衡，并且不利于建设创新型国家，大量技术含量低、劳动密集型的加工产业蓬勃发展，甚至高耗能、重污染产业的继续引进，势必影响国家长期的产业结构平衡和外资结构的优化。税收优惠过分向地区倾斜，不能有效体现国家产业政策，更造成内地企业与沿海企业之间税负不平，加剧沿海与内地经济发展不平衡。

3、内资企业的高税负，大大影响内资企业的可持续发展能力和竞争能力，甚至引发企业违规行为的发生。继续实行所得税双轨制有违公平竞争的市场原则，也将使内资企业处于更加被动的竞争地位。内资企业的高税负，加大了国民经济生产的环节成本，降低了企业的盈利能力。同时，税收政策的差异阻碍了内资企业的市场开拓、产品研发、技术创新和人力资本的提升，从而大大影响内资企业的可持续发展能力和竞争能力，不利于我国民族产业的发展。现行所得税制是按企业资本来源不同制定不同税制，既不方便，也不规范；两类企业税负差距过大，违反市场机制要求公平税负、平等竞争的基本原则；税负不平等直接导致一些国内企业通过假合资手段避税，给国家的税收体制完善带来了巨大冲击。同时，偷漏税问题由此成为了许多民营企业的“原罪”，为财产权的界定和保护带来了更大的困难，也为市场行为的规范发展带来了重大阻碍。

4、仅靠减免税、低税率去吸引外资的方法也存在很大局限性。目前，有些国家的企业所得税税率比我国低得多，但是不见得比我国对外资更有吸引力。因为外商投资更多的是看中一个国家的总体投资环境，包括政治是否稳定，经济是否发展，市场是否广阔，而不是单看税率的高低。

退一步讲，即使我国实行减免税，对外资的吸引力也是有限的，特别是在没有税收饶让（即外国减免所得税视同已征税，可以抵扣本国所得税）的情况下。例如，一个美商来华投资，中国的税率是15%，美国的税率是35%，那么他在中国少缴的20%的所得税回到美国后要向联邦政府补缴，所以这种税收优惠没什么作用。因此，并不是减免税就能吸引外资。

二、内外资企业所得税合并是必然趋势

（一）两税合并的条件已经成熟

一是，目前利用税收优惠政策吸引外资的必要性已显著减少。目前，提供激励措施并不是影响跨国公司FDI区位决策的主要决定性因素，在决定直接投资地点时，外国投资者首先考虑的是东道国的政治、经济形势是否稳定，其有关外国投资的法规是否完善，其次是东道国的市场规模与发展前景、生产成本、工人技术水平及基础设施状况。只有当这些因素都具备的时候，激励措施才对投资者的投资意向产生影响。大型跨国公司来华投资往往是战略性投资，税率的改变只会影响其局部利润，但不会影响其长远投资战略。真正能影响大型跨国公司战略的是所在地的宏观经济、全球产业分工、市场规模以及跨国公司之间的战略竞争格局。而且，影响大型跨国公司竞争力的重要因素绝不是税收政策，而是企业战略、电子商务、人力资本及公司治理结构等。二是，继续实行所得税双轨制有违公平竞争的市场原则，也将使内资企业处于更加被动的竞争地位。随着中国经济的发展，随着国企和民企的发展，如果继续坚持当前的内外企所得税政策和对外商的税收优惠政策，我们就把国企与民企放在了一个不利的竞争地位。自上世纪80年代以来，外商对中国的投资稳步增长，去年中国吸收外商直接投资超过600亿美元，外商的进入对中国经济的发展产生了巨大的推动作用。但随着中国加入世界贸易组织，中国给予外国企业的所得税等优惠待遇，对国内企业愈发显得不公平，因为外商实际享受了超国民待遇。第三，由于我国加强了对宏观经济的有效调控，使国民经济在2004年开始进入了一个新的快速增长期，因而奠定了良好基础；第四，现实财力为“两税合一”提供了充分的操作空间。2005年全国税收收入完成3万亿元以上（不包括关税和农业税）。尝试实行较低的税率是在财政预算承受能力限度之内的，既能较大幅度降低内资企业的税负，又不会对外资企业带来太大的冲击。虽然短期内可能对税收收入造成一定影响，但从长期看，“两税合一”有利于增强内资企业的活力和竞争力，提高税收征管效率；第五，我国已进入WTO的后过渡期，过渡期结束后，内外资企业竞争将进一步加剧。只有“两税合一”，才能使内、外资企业在公平、公正的基础上展开竞争。

（二）两税合并久拖不出，不仅使内外资企业的税收不公平待遇得不到扭转，而且已经开始影响到税制改革的其他环节。中国社科院财贸所副所长高培勇表示，两税合并久拖不出使增值税改革遭遇到了一种非常尴尬的局面。我国增值税改革是由东北试点推广到全国，增值税转型改革，起到了鼓励增加机器设备投资、加快设备更新改造的作用，带动了东北地区投资规模的扩大，投资与发展良性循环的态势也逐渐显露。同时，增值税改革使企业税负日趋合理。专家建议，针对增值税改革的经验，所得税最好的改革方案，是将两税合并与增值税改革捆绑在一起，打包上市，这样可以起到事半功倍的效果。

三、改革现行内外资企业不同税制的方法

（一）两税合并的基本思路

财政部官员在阐述税改目标时，明确将激励企业、增加市场活力列入其中，更把税改作为实现小政府、大市场模式的国民经济平衡的重要手段之一。因而所得税改革的基本思路应该是：统一

实行法人所得税制；基本工资实行税前据实扣除，不再实行计税工资的做法；统一税收优惠，形成以产业优惠为主、区域优惠为辅的税收优惠政策新格局；对高新技术企业，不论在什么地方，都实行15%的税率。西部地区继续实行15%的所得税区域优惠；统一税率，范围估计在25-28%的区间内，该税率和国际上和周边国家的平均水平相比，属中等偏低。

（二）两税合并的原则

两税合并总体上要更好地发挥税收在产业导向和区域导向这两方面的调节作用。具体而言，一是合并不能影响财政收入；二是不能影响外商投资积极性；三是照顾企业承受能力。因此，企业所得税并轨原则是：体现内、外资企业平等原则；体现国家的产业政策导向；借鉴国际经验适当调整税率，拓宽税基，贯彻效率优先、相对公平的原则；采取多种税收优惠形式；尽量减缓不良影响，逐步过渡，保持政策的连续性、稳定性。

（三）两税合并后的税率水平的确定

专家建议合并后的税率不能太高也不能太低，应“统一”在25%左右。改革开放初期，中国为吸引外资，推出很多对外企有利的税收优惠政策。但今天的经济环境已是大相径庭，税收的差异很有可能造成企业间竞争的输赢。税负不公也是造成多年来内资企业偷税漏税、假合资、空壳企业等现象层出不穷的诱因。在中国加入世界贸易组织后，目前的税制违背了世贸组织的中性原则，也不符合世贸组织所倡导的自由贸易和公平竞争的原则。

统一内外资企业所得税，必须考虑现行企业的实际所得税税率。参照当前实际的税负水平，适当的企业所得税税率不能过高，特别是缴纳企业所得税的都是效益较好的企业。同时现行税制存在易征多征的问题。

放眼全球，20世纪80年代的世界税制改革浪潮中，各国普遍降低了公司所得税税率。进入21世纪后，出现了第二次由欧盟国家减税大战引起的全球减税浪潮。形成这一发展趋势的主要原因是，高企业所得税产生的不良影响。税率过高会抑制投资，影响本国企业竞争力，并导致资本外流。

基于以上考虑，我认为，统一后的内、外企业所得税税率应当设计在25%左右。

对于统一税率，专家认为外资企业大可不必顾虑重重。实际上，对外资的优惠不但不会减少，甚至还可能增加。但优惠的方式与以前明显不同了。以前实行的是“普惠制”，即只认“身份”，将来会实行“特惠制”，即不认身份认行为。具体地说，就是政府可以对其鼓励的行为实行税收优惠，对不鼓励的行为就不实行优惠。或者说是对具体行业或地区实行税收优惠，而不是只认身份。虽然内外资企业所得税的合并方案短期内不会付诸实施。但这只是对“涉及对外资的具体优惠政策与方案”有不同意见而已。2006年，WTO的过渡期一满，于情于理都必须实现两税合并。

合并后的税率可能定为25%，也即税率提高了约120%。因此，所得税并轨对在华外资企业来说，就意味着成本较之目前增加了这120%的所得税额。

不过，假定并轨后外资所得税率从11%提高到25%，中国虽然失去了在税赋上的明显优势，但与周边诸国25%至30%的所得税相比，基本保持在同一水平，因此从理论上来说，竞争优势不会受到太大影响。

综上所述，如何让两税顺利并轨，而且对内外企业都不会造成太大影响，这就要求我们政府部门在制定合并政策之时，一定要在充分调研、考察的基础上，选择最优方案和时机，一方面保证内资企业在正常市场环境下，公平竞争，公平税负，另一方面，能够大力吸引外商投资和维护其利益，真正做到内外资企业都能公平享受“国民待遇”（作者单位：保定金融高等专科学校）

相关链接

近期世界油价上涨原因及对主要经济体的影响
我国信息化建设情况与发达国家的比较分析
我国农村剩余劳动力转移的对策分析
公司治理结构与会计控制研究
关于绿色GDP的经济思考
影响国际物流发展的因素分析
对统一内外资企业所得税的看法

本网站为集团经济研究杂志社唯一网站，所刊登的集团经济研究各种新闻、信息和各种专题专栏资料，均为集团经济研究版权所有。

地址：北京市朝阳区关东店甲1号106室 邮编：100020 电话/传真：（010）65015547/ 65015546

制作单位：集团经济研究网络中心