

世界贸易组织(WTO)作为一种多边贸易协调体制、经济全球化的重要载体与阶段性表现形式,在促进全球贸易自由化、资源在世界范围内有效配置等方面的作用正在日益增强。税收制度作为我国经济发展的重要体制条件与环境之一,如何适应这一经济全球化趋势,如何改革、规范与协调,创造一个公平、平等、透明的市场经济环境是摆在我们面前的重要课题。现行税制是在1994年税制改革的基础上形成的,由于受客观条件的限制,1994年税制改革还不够彻底和完善。如增值税改革不彻底,未将交通运输业、建筑安装企业纳入征税范围,为保全各方面利益实行了生产型增值税。企业所得税只统一了内资企业所得税。地方税改革不到位,导致现行地方税体系不健全,影响地方税收政策的透明度和依法治税。特别是现行税制仍然存在“内外两制”的问题,不符合WTO的规则。为照顾各方既得利益,缓解矛盾,以保证当时税制改革得以顺利实施,在税制实施过程中开了很多口子,影响了税制的完整、统一、规范。

一、现行所得税缺陷分析

现行企业所得税实行内外两套税制,立法不规范,归属不明晰,税基偏窄,税收政策不统一,税负不公平,税收优惠内外有别,税收征管不到位等问题严重影响了企业所得税的作用,也不符合公平竞争原则和国民待遇原则。

1、现行企业所得税实行的是内外两套税制,违反国民待遇原则,不符合世贸规则和国际通行做法。国民待遇又称无差别待遇,是世界贸易组织最基本的原则,其实质是非歧视原则。它一方面要求在同等条件下,外商所享受的税收待遇不低于本国居民;另一方面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和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,采取不同税收待遇。另外,内资外资企业所得税在税率、扣除范围和计税标准等方面不尽相同,造成不同性质企业之间税负不公。尽管在建立这种税制之初对我国吸引外资、引进技术、提高生活水平起到了很大的促进作用,但也造成许多矛盾和弊端,它影响了内外资企业公平竞争,存在着较严重的税收政策歧视。

2、现行企业所得税因企业所在地理区域不同存在不同的税收政策。由于认识上的偏差,有些地方政府和行业主管以推动本地区、本行业的生产发展为借口越权自行制定减免税优惠或扩大减免税范围,对全国统一税收政策的执行造成不良影响。从我国的税务实践看,我国的经济特区、高新技术开发区、特定经济区域没有严格界定,几乎遍及全国所有的省、市乃至县区,税收负担水平差异大、层次多,一方面扰乱了国内税收秩序,破坏了税收政策的统一性和公平,另一方面造成财政收入的大量流失。

3、优惠方式没有统一的标准,产业导向不明确,难以起到保护本国幼稚产业的作用。如对外资企业当年出口产品产值达到企业产品总产值70%以上的,可按税法规定的税率计算,减半征收企业所得税,对企业出口商品贴息,免征企业所得税。这属于反补贴协议列举禁止的以出口为唯一条件或几项条件之一的所得税减免补贴。又如对企业投资于符合国家产业的技术改造项目,购置国产设备,可按增值税发票所载价税金额的40%,从前一年新增的企业所得税税额中抵扣,并照提折旧,此项优惠仅限于国内企业生产的生产经营性设备,不包括从国外直接进口的设备以及“三来一补”方式生产制造的设备,从而对进口设备形成歧视,有违国民待遇原则。

4、涉外企业税收优惠过多过滥,直接减免太多,优惠方式单一,优惠政策导向不明确。我国现行的产业政策是通过大力发展农林牧渔等产业、能源交通、原材料等瓶颈产业及技术密集型等先导产业来优化产业结构,但现行的税收优惠政策却过度照顾一般的生产、加工、消费性行业,相应阻止了外资向高精尖产业的流动,导致外国直接投资结构不合理。

5、对国内私人投资所得征税存在歧视,不利于国内产业发展。对个人独资企业和民营企业的经营所得要征收企业所得税,适用33%的比例税率,投资者取得的税后利润股息、红利,还要按20%的比例税率缴纳个人所得税,这样私人投资者办民营企业或个人独资企业每取得百元利润的总税负率达46.4%,明显高于个体工商户,更无法与外国投资者举办外商投资企业相比。对外商投资企业生产经营所得不仅有定期减免税和减低税率征税等优惠规定,即便属于商业服务按33%税率缴纳企

业所得税和地方所得税，但外国投资者从外商投资企业税后利润取得的股息、红利，也明文规定免征税。此外外商投资企业的人员工资可以按实发数额列支，而民营企业和个人独资企业却只能按计税工资列支，而超过计税工资的部分，既要计入个人工资薪金所得征收个人所得税，又要列入纳税所得额征收企业所得税，明显存在重复征税。这样必然制约个人独资企业和民营企业的发展。

6、税制不规范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，由于两套税制极不规范，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，不利于强化税收征管，堵塞收入流失。同时，由于内资企业、外资企业税收待遇不同，税负相差很大，导致企业更多的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。

二、WTO下我国所得税税制的改革

就现行的两个企业所得税法而言，《外商投资企业和外国企业所得税法》较成熟，符合国际惯例，借鉴了国外企业法人所得税一些行之有效的作法，实行统一的税收优惠待遇，统一了税收管辖原则，对法人居民纳税义务人和非居民纳税义务人的确定，统一以企业总机构所在地为准，较好地适应了我国对外开放、涉外企业发展的需要。因此，统一企业所得税应尽量向这部较成熟的法律靠拢。

1、确定统一后的企业所得税法的纳税人。企业、公司、组织等凡依据有关法律、法规成立，无论是法人实体还是非法人实体都是企业所得税的纳税人。对于按《合伙企业法》、《私营企业条例》及《独资企业法》成立的纯粹自然人性质的企业，按国际惯例归入个人所得税。

2、统一纳税所得的确定规则。在所得的纯益原则、权责发生制原则、收入实现原则、收入与费用配比原则、独立企业原则和固定资产折旧、无形资产摊销方法及年限、坏帐损失的处理、纳税年度的确定、亏损结转、外国税收抵免等方面，应向外资企业所得税法的规定统一，尤其是工资列支标准应统一。统一后的企业所得税法，其编纂应税所得的各项列支和扣除项目标准应自成体系，有独立的法规，促进其与国际惯例的接轨。

3、统一后的企业所得税税率的确定。目前我国的内外资企业所得税都是实行33%的比例税率，内资企业所得税由于优惠相对较少，其实际负担率在28%左右，外商投资企业和外国企业所得税由于各种优惠较多，其实际负担水平仅为8%-9%，与名义税率相差过大，统一后的税率应与现行内外资企业所得税税率水平大致相当为宜。

企业所得税适用比例税率总体水平的确定应考虑：企业经济效益的平均水平、国际上公司所得税的税负水平、促使资本在国际间流动的重要因素、税基的宽窄和税收优惠的多少；根据我国目前企业经济效益的平均水平，税率可适度降低，鉴于国际上公司所得税税率降低的趋势（几个主要发达国家的税率在10%-35%之间）及我国周边国家为吸引外资企业所得税率均在30%以下，并且还有不断下降趋势，我国的企业所得税税率也该适度降低。同时可通过减少税收优惠政策的幅度和范围来扩大税基，以保持企业所得税的总体税负。综合考虑，我国统一后的企业所得税税率水平建议在25%左右较为适宜。

4、统一税收优惠。这是统一企业所得税的最大难点，现行内资与外资企业所得税优惠政策在优惠内容、优惠形式等方面都存在较大差异，内资企业优惠有民族自治区、校办企业、民政福利企业、资源综合利用企业、第三产业等，外资企业有一免两减、两免三减、五免五减、再投资退税、预提税减免等。

在制定优惠政策时，一方面应根据本国的国情和经济发展的需要，一方面也要符合国际惯例，既要考虑地区政策和产业政策，又要保持政策的连续性和稳定性，并且尽量减少不必要的政府干预。因此，统一企业所得税的税收优惠政策取向应是尽量减少税收优惠，避免因此造成征管漏洞，如各种经济开发经济开放区实行的优惠措施应一并取消，对由财政支出解决的劳动就业、校办企业等的优惠政策也应取消。

从政策导向上变区域性税收优惠为产业性税收优惠。实行产业政策为主、区域政策为辅，增加产业倾斜度，鼓励先进技术企业、产品出口企业等高科技含量、技术密集型企业，支持基础工业、设施和高新技术产业，促进产业结构的优化，有选择地鼓励和引导外资投向。

优惠的方式应从直接减免税优惠转向间接引导为主。应较多地采用加速折旧、税收抵免、专项费用扣除等方式，更规范且易于国际比较。

根据我国产业发展的规划和序列，变对外资的全面优惠为特定优惠，变以企业经济性质、资金来源和地区特殊性质为主的模式为以产业结构与技术结构为主，引导外资最大限度地流向我国急需发展的瓶颈和高科技产业，继续给予能源和原材料工业、交通运输和通讯业、水利等基础工业和基础设施及高新技术企业、先进技术企业和产品出口企业不同程度的税收优惠，以达到对特殊行业、企业的鼓励、扶持和引导的目的。

5、实行法人所得税。法人所得税在国外是很普遍的，但是1994年税制改革，尤其内资企业所

得税是按照独立核算企业界定纳税人的，新的所得税将来要走向法人所得税（作者单位：河北经贸大学财务处）

相关链接

房地产企业纳税调整原因和账务处理探讨
浅议增值税帐户设置及其会计核算
谈企业内部审计的改革方向
个人所得税存在的缺陷
审计工作底稿及其作用
浅谈纳税筹划的必要性和主要方式
浅谈企业税收筹划在企业财务管理中的运用
论税收筹划在现代企业财务管理中的具体运用

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