



# 企业所得税改革略探

广东汕头市经贸职业技术学校 杨晓榕

**【摘要】** 随着我国社会主义市场经济体制的建立和经济全球化的发展,现行的企业所得税在运作中出现了许多新问题,包括纳税人的确定不够科学严密、应纳税所得额的确定有悖公平、税率的设计不合理和优惠政策较混乱等。我们应按照WTO相关的涉税原则和市场经济规则的要求,认真思考、深入研究,准确界定企业所得税的纳税人、规范应纳税所得额的确定、合理确定企业所得税税率、统一规范企业所得税的优惠政策,全面改革和完善现行企业所得税。

**【关键词】** 企业所得税 存在问题 改革思考

经过1994年税制改革,我国统一了内资企业所得税,内、外资企业所得税税率基本上达成一致。但随着我国社会主义市场经济体制的建立和经济全球化的发展,现行的企业所得税在实际工作中出现了许多新问题,亟待按照市场经济规则进行改革和调整。

## 一、我国现行企业所得税存在的问题

**1. 企业所得税纳税人的确定不够科学严密。**目前,世界各国多以法人实体为基础,分别课征公司所得税和个人所得税。公司所得税是对法人课征的所得税;对所有权属于业主个人的个体经营单位,由几个人合伙共同出资经营、承担无限风险的合伙企业,因不具备法人资格,一般不包括在法人所得税的征税之列。我国现行的企业所得税不区别各类企业的法律地位,只要是独立核算的经济实体,在税收方面均作为独立的纳税实体。因此,税法规定的纳税人包括具有法人地位的经济实体和不具有法人地位的经济组织和实体。同时,由于我国将企业与自然人分别看做是独立的主体,分别课税,造成企业所得税和个人所得税重复征税。

**2. 企业所得税应纳税所得额的确定有悖公平原则。**我国对内、外资企业应纳税所得额的确定存在较大差异,主要体现在税前扣除项目、费用列支标准及资产的税务处理等方面的规定不同:

(1)坏账准备。内资企业按照年末“应收账款”余额的0.3%~0.5%计提。另对金融、保险企业提取呆账准备金,最高为年初放款余额的1%。外资企业逐年按年末放款余额(不包括银行间拆借),或者年末应收账款、应收票据的余额,按不超过3%的比例计提。

(2)业务招待费。内资企业按行业和规模分类分档管理,统一分为4档,计提依据为销售净额或营业收入。外资企业按行业分两类,每类中再分为2档,工商企业计提依据为销售净额,服务业计提依据为业务收入。

(3)计税工资、福利费。内资企业按照计税工资规定标准列支,计税工资的列支标准为800元,“三费”分别按计税工资总额的2%、14%和1.5%计提。外资企业列支的工资和福利费,应当报送其支付标准和所依据的文件及有关资料,经当地税

务机关审核同意后,据实列支。

(4)坏账损失确认年限。内资企业债务人未履行偿债义务超过3年,确认为坏账。外资企业债务人未履行偿债义务超过2年,确认为坏账。

(5)公益性、救济性捐赠支出。对内资企业的规定是不得超过年应纳税所得额的3%,可税前列支。外资企业的这部分支出则没有限制,允许全部在税前扣除。

(6)投资收益。内资企业对股息征税,外资企业对股息免税。

(7)固定资产。固定资产的折旧年限,内资企业由行业财务制度规定;外资企业由税法规定。固定资产残值比例的规定,内资企业为原值的5%以内;外资企业则为原值的10%以内。

(8)资本交易利得及损失。我国现行税法没有对企业资本交易利得及损失的处理做出专门的规定,一般的做法是将企业资本交易所取得的利得并入企业的利润总额征税,因交易而发生的损失则冲抵企业的营业利润。

**3. 企业所得税税率的设计不合理。**现行内、外资企业两套所得税制的基本税率都为33%,但对内资企业依应纳税所得额高低又设计27%、18%两档照顾税率,对外资企业设计24%、15%两档优惠税率。据测算,内资企业所得税的平均实际负担率为22%左右,外资企业所得税的平均实际负担率为11%左右,外资企业的负担水平明显偏低,这给内、外资企业的公平竞争带来极大的障碍。

**4. 企业所得税的优惠政策较混乱。**我国现行企业所得税在税收优惠政策设计上显得较为混乱,存在内外不够统一、规范及优惠方式方法滞后等问题。具体体现在:

(1)外资企业优于内资企业。外资企业税收优惠包括地区优惠、产业优惠、定期优惠、行业优惠、再投资退税等。内资企业优惠侧重于照顾性优惠,如劳动就业、社会福利、环境保护等。

(2)优惠政策忽略产业导向。长期以地区划分优惠,侧重经济特区、沿海经济开发区、经济开放区,东部优于西部,造成地区发展失衡,也没有充分发挥税收对于产业结构的调整作用。

(3)优惠形式单一,且多采用直接优惠。如优惠税率、应纳税额减免等,而对加速折旧、提取准备金、税收抵免等间接优惠措施采用较少。

(4)优惠层次多。不仅企业所得税法规定了税收优惠,而且各地政府也都制定了不同程度的对外资“先征后返”等项优惠政策,有的地方甚至存在下一级规定超越上一级法规的现象。

## 二、企业所得税改革的思路

我们应针对我国现行企业所得税存在的问题,结合当前经济发展情况,借鉴和吸收国际上通行的做法,进行全面深入的改革,为企业发展创造一个良好的税收法制环境。

1.准确界定企业所得税的纳税人。随着市场经济体制的确立和发展,原来按所有制性质划分企业的标准已逐渐淡化,不同所有制企业相互渗透、相互融合的现象越来越普遍,股份制企业、联营企业日益增多,并已成为我国企业组织形式的重要组成部分。改革后的企业所得税应以法人身份来确定企业所得税的纳税人。对不具备法人资格的经济组织,可以归属于某个法人组织集中缴纳,也可以作为个人所得税的纳税人。这样可以使企业所得税与个人所得税的界限更加分明,有效地涵盖了各种所得的征收面。

2.统一内、外资企业所得税的系列规定。我们应按照国际税收待遇无差别原则改革现行企业所得税,统一内、外资企业所得税待遇,包括统一应纳税所得额确定方面的规定:

(1)工资和福利的税务处理。改革后的企业所得税职工工资和福利的列支应摒弃现行做法,采取目前外资企业工资和福利列支的办法,据实在所得税前扣除。为此,应加强企业所得税与个人所得税在税制和征管上的衔接,必须标明所领工资和福利的个人的身份证号码,这部分信息应能自动进入个人所得税的征管系统,以便于税务机关的稽核,防止税收流失。

(2)公益或救济性捐款的税务处理。由于目前我国政府的财力还十分有限,因此企业在条件许可的情况下,向社会公益事业或向受灾、贫困地区进行捐赠,还是一种应该鼓励的行为。在现行的内资企业所得税法中,对公益、救济性捐款的扣除规定为年应纳税所得额的3%的比例是适宜的,便于掌握执行。因此,新的企业所得税对公益性或慈善性捐款支出的扣除规定应统一为年应纳税所得额3%的标准,超过的部分一律税后列支。

(3)业务招待费的税务处理。改革后的企业所得税应统一企业的业务招待费标准,可以目前外资企业的提取办法为基础,分两个层次,把销售区和经营区分开来,参照外资企业的提取标准执行。

(4)呆账和坏账准备金提取的税务处理。改革后的企业所得税对企业呆账和坏账准备金提取的方法与比例,可授权企业自行确定。

(5)股息的税务处理。现行税法是对外资企业取得的股息免税,对内资企业取得的股息征税。新的企业所得税应按照向外资企业规定靠拢的原则,同时兼顾内资企业的实际做法,对不同的股息规定不同的处理方法:企业投资于境内企业取得的股息收入免于缴纳所得税;企业投资于境外企业取得的股息收入应并入企业的利润总额缴纳所得税,但从境外取得的股息已在外国纳税的,可按外国税收抵免的有关规定计算抵免。

(6)固定资产折旧的税务处理。改革后的企业所得税应

允许所有符合条件的企业实行固定资产加速折旧法,这样既有利于鼓励资本投资,加快固定资产更新改造,又有利于促进企业的生产技术进步,并同国际惯例相衔接。对企业固定资产残值比例的规定可统一为原值的10%以内。

(7)资本交易利得或损失的税务处理。随着我国证券市场的发展,企业对证券市场的参与度迅速提高,不仅作为战略投资者长期持有其他企业的股票,而且还日益频繁地参与各种证券的短期炒作,资本利得已经成为企业收益的重要组成部分,某些企业甚至将资本利得作为调整当期收益的一种手段。我国尚未开征资本利得税,对资本利得的处理也就成为企业所得税不宜回避的方面。

3.合理确定企业所得税税率。我国现行企业所得税基本的名义税率为33%,但名义税率和实际税率相差很大,实际税负大大低于名义税负。因此在改革企业所得税税率时,名义税率应作较大的下调,以缩小实际税率和名义税率的差距。改革后的企业所得税税率可定为25%~30%,对小规模企业可实行15%、20%两档税率。这样既考虑了我国实际国情,又不会引发贸易争端和违反WTO相关规则。

4.统一规范企业所得税的优惠政策。税收优惠政策的差异是导致内、外资企业税收负担迥异的主要原因,缩小这种政策上的差异应是企业所得税改革的重点之一。具体应从以下几方面来调整企业所得税的优惠政策:

(1)合理取舍现有的优惠政策。改革企业所得税的优惠政策,要在现有政策的基础上合理取舍,既要继续保持吸引外商投资的政策,也要逐步缩小内、外资企业税收优惠的差异。

(2)建立以产业导向为主、区域导向为辅的优惠机制。我国现行的企业所得税优惠政策主要是以区域为导向,且长期向沿海地区倾斜,各类经济开发区的外资企业享受着普遍的优惠政策。改革后的优惠政策应转移到以产业发展导向为主、区域发展导向为辅上来。产业导向应紧密结合我国中长期产业发展序列和目标的规划来进行调整;区域发展导向应进一步强化目前向中西部地区倾斜的政策。

(3)优惠形式应多样化。我国目前的税收优惠政策大多采取直接减免税的优惠形式,这种优惠方式单调,而且由于我国与大多数国家之间没有签订税收饶让协定,政府在放弃了大量收入的同时,外资企业并不能真正从中获利,导致大量税收收入流向国外。目前国际上吸引外资的税收政策工具主要有加速折旧、投资抵免、放宽费用扣除及列支标准、亏损结转、再投资退税等间接优惠形式及直接减免税形式,其中尤以间接优惠为主,其效果明显好于减免税等直接优惠形式。因此,我国的税收优惠政策应以间接优惠为主,同时配以一定的直接优惠。

## 主要参考文献

- ①罗宏斌.国家税收学.长沙:湖南大学出版社,2003
- ②蒋经法.企业所得税改革如何进行.税务研究,2003;6
- ③国家税务总局所得税管理司.企业所得税法规汇编.北京:中国税务出版社,1998
- ④温美琴.关于内外资企业所得税法合并问题的探讨.现代经济探讨,2002;8