

论消除企事业单位 承包承租经营所得的重复征税

薛凤珍

(新疆财经大学公共经济与管理学院 乌鲁木齐 830012)

【摘要】 由于我国对企事业单位承包经营、承租经营所得的征税存在企业所得税与个人所得税的税基交叉,往往发生重复征税问题。本文通过举例说明如何消除重复征税,以完善所得税制。

【关键词】 所得税重复征税 免税制 双税率制 扣除制 归集抵免制

重复征税是指国家对同一征税对象征收多种税或多次征税。具体地说,它是指同一征税主体或不同征税主体对同一纳税人或不同纳税人的同一征税对象或税源进行两次或两次以上的征税行为。重复征税使不同纳税人在税收待遇、地位方面有所不同,从而影响纳税主体之间的公平竞争和社会分配,对经济和社会的发展也会相应产生不利的影。而且重复征税违背了税收中性原则,使本已处于效率状态的资源配置变得缺乏效率。为此,本文探讨消除重复征税的方法,为完善所得税制度提供借鉴。

一、对企事业单位承包、承租经营所得重复征税问题

根据《国家税务总局关于个人对企事业单位实行承包经营、承租经营取得所得征税问题的通知》(国税发[1994]179号)的规定,企业实行个人承包、承租经营后,如果工商登记仍为企业的,不管其分配方式如何,均应先按照《企业所得税法》的

方政府自给能力不均衡状况。为了合理配置与利用中央和地方的财政资源,中央财政在转移支付这一问题上应着重改善,合理调节转移支付的结构,使转移支付制度能因地制宜地实施和发挥作用。具体来讲:①由于我国目前的税收返还制度还不完善且与缩小地区间财力差异的目标是相反的,因而应考虑逐步取消它。②改变专项转移支付的支付办法,控制专项转移支付的总量和规模;规范专项拨款分配制度,建立严格的专项拨款项目的准入机制,尽量减少专项拨款项目设立的随意性和盲目性。③一般性转移支付最能体现转移支付横向均衡的办法,应加强这方面的份额。在采取这一措施过程中,应避免地方财政对中央财政的过分依赖,促使地方政府增收节支,提高地方政府支出效益的积极性和责任心。

3. 合理界定各个辖区地方政府的支出责任,改善课税模式不对称的局面,加强事权配置的稳定性。关键是要合理界定地方政府的支出责任范围,努力做到财权事权对等。在我国地区间经济发展水平差距很大的条件下,应根据各地区的实际情况进行有差异的责任划分和有差异的财政管理体制。具体的实现途径包括两个方面:一是调整收入,即在已有的收入分

有关规定缴纳企业所得税。承包经营、承租经营者按照承包、承租经营合同(协议)规定取得的所得,依照个人所得税法的有关规定缴纳个人所得税。承包、承租人对企业经营成果不拥有所有权,仅是按合同(协议)规定取得一定所得的,其所得按工资、薪金所得项目征税,适用5%~45%的九级超额累进税率(2011年9月1日起为七级超额累进税率)。承包、承租人按合同(协议)的规定只向发包、出租方交纳一定费用后,企业经营成果归其所有的,承包、承租人取得的所得,按对企事业单位的承包经营、承租经营所得项目,适用5%~35%的五级超额累进税率征税。

对企事业单位承包、承租经营所得与工资薪金所得和个体户生产经营所得类似,同属于纳税人基本收入所得,但通过对比可以看出,工资薪金所得和个体户生产经营所得不存在重复征税问题。例如,现行企业所得税法中将过去工资薪金支

配格局下根据各个地方的责任状况改善其收入分配格局;二是调整事权,根据各个辖区的财政来源情况合理确定其相应的事权和责任范围。取决于国家的相关体制,经常性的事权调整会缺乏现实操作性,而且可能产生更大的社会经济成本。因此,地方财权与事权的匹配主要是依靠对地方财力的调整来实现的,但是根据我国实际情况,也可通过对部分地区个别事权的调整来达到这一目标。

主要参考文献

1. 黄阳平. 区域经济协调发展与地方财政支出结构调整. 中国经济问题, 2010; 2
2. 王雍君. 地方政府财政自给能力的比较分析. 中央财经大学学报, 2000; 5
3. 陶勇. 政府间财力分配与中国地方财政能力的差异. 税务研究, 2010; 4
4. 吴湘玲, 邓晓婴. 我国地方政府财政能力的地区非均衡性分析. 统计与决策, 2006; 8
5. 闻媛. 中国东、中、西部地区间财政自给能力差异分析. 社会科学期刊, 2009; 6

出只能列支 800 元改为可以据实列支,这样工资薪金所得再缴纳个人所得税就不再存在重复征税问题;个体户生产经营所得也是比照现行《企业所得税法》的规定进行税前列支,对于业主本人的费用税前允许扣除 2000 元,与工资、薪金所得费用扣除方法一致,最终的应纳税所得额只征收了一道个人所得税,也不存在重复征税。

我国对企事业单位承包经营、承租经营所得,依照不同情况按工资薪金所得或个体户生产经营所得征税,但由于存在企业所得税与个人所得税的税基交叉,无论是哪一种征税方法都可能存在重复征税。

例 1:李某从 2008 年起承包一市区国有招待所(承包未改变经营性质),平时不领取工资,规定从企业净利润中上交承包费 20 000 元,经营成果归李某所有。2009 年该企业利润总额 100 000 元,所得税率 25%,则 2009 年企业应缴纳多少企业所得税?李某应缴纳多少个人所得税?

(1)计算企业所得税:

应缴纳企业所得税=100 000×25%=25 000(元)

(2)计算个人所得税:

税后净利润=100 000-25 000=75 000(元)

应纳税所得额=75 000-20 000-2 000×12=55 000-24 000=31 000(元)

应纳个人所得税=31 000×30%-4 250=5 050(元)

共纳税=25 000+5 050=30 050(元)

二、消除重复征税的方法选择

目前,国际上消除国内及国际经济型重复征税的方法即免税法、双税率制、扣除法、抵减法同样也适用于消除对企事业单位承包经营、承租经营所得的重复征税。

1. 免税制。免税制是指纳税人取得的所得免于计入应纳税所得额,即对纳税人承包、承租的企事业单位征收了企业所得税之后,对纳税人的承租、承包经营所得免于征收个人所得税。这种方法能够彻底消除重复征税,并且操作简便,但缺点是会影响原有税收收入在中央与地方的分配,并且与股息重复征税问题未达成统一,形成明显对比。

2. 双税率制。双税率制是指在征收企业所得税和个人所得税时,对不同性质的所得实行不同的税率。这种方法可以在企业所得税层面实行,即对实行承包、承租方式经营的企业实行较低的税率,对其他企业的应纳税所得额实行较高的税率;也可以在个人所得税层面实行,即对纳税人承租、承包企事业单位的经营所得以较低的个人所得税税率征收,对其他所得以较高的税率征收。这一方法的优点在于可以相对地消除重复征税,但在税率的设定、应纳税所得额的确定方面具有一定难度,难以彻底消除重复征税,且不利于操作。

3. 扣除制。扣除制是指企业在计算应纳税所得额时,可将其用于分配的承包经营、承租经营所得作为费用在税前扣除。这种方法适合于承包、承租人对企业经营成果不拥有所有权,仅是按合同(协议)规定取得一定所得的情况;对纳税人的所得再按照“工资、薪金”所得项目征税。

例 2:李某从 2008 年起承包一市区国有招待所(承包未

改变经营性质),平时不领取工资,合同规定李某对企业经营成果不拥有所有权,每年从企业利润中分得 40 000 元。2009 年该企业利润总额 100 000 元,企业所得税税率 25%,则 2009 年企业应缴纳多少企业所得税?李某应缴纳多少个人所得税?

(1)计算企业所得税:

应缴纳企业所得税=(100 000-40 000)×25%=15 000(元)

(2)计算个人所得税:

应纳个人所得税=[(40 000-2 000×12)÷12×10%-25]×12=1 300(元)

共纳税=15 000+1 300=16 300(元)

4. 归集抵免制。这种方法是指纳税人对企事业单位的承包经营、承租经营所得所缴纳的企业所得税可全部或部分抵免其应纳的个人所得税。这种方法适合于承包、承租人按合同(协议)规定只向发包、出租方交纳一定费用后,企业经营成果归其所有的情况;对纳税人的所得适用 5%~35%的九级超额累进税率征税。

例 3:李某从 2008 年起承包一市区国有招待所(承包未改变经营性质),平时不领取工资,规定从企业净利润中上交承包费 20 000 元,经营成果归李某所有。2009 年该企业利润总额 100 000 元,企业所得税税率 25%,则 2009 年企业应缴纳多少企业所得税?李某应缴纳多少个人所得税?

(1)计算企业所得税:

应缴纳企业所得税=100 000×25%=25 000(元)

(2)计算个人所得税:

税后净利润=100 000-25 000=75 000(元)

应纳税所得额=75 000-20 000-2 000×12=31 000(元)

应纳个人所得税(可抵免限额)=31 000×30%-4 250=5 050(元)

可抵免税额=31 000÷(1-25%)×25%=10 333(元)

应纳税额=0

共纳税=25 000(元)

从我国税法现行规定来看,扣除制和归集抵免制比较可行。这两种方法在区别个人所得与企业所得之后科学地界定纳税主体的税负,税负较改革前减轻许多,可以较好地解决对企事业单位的承包经营、承租经营所得的重复征税问题。而且,其对纳税人的经济行为不会产生不利影响,同时会促进我国公司制度的健全和发展。但这一征税方式的变化还会引起其他问题,如中央与地方税收收入的划分、征收管理方式的跟进等。因此,彻底消除重复征税除了要进行所得税制的改革之外,其他相关税收制度的并行改革也是必不可少的。

主要参考文献

1. 陈小安.国内税收的重复征税问题及改革路径.统计与决策,2007;20
2. 马琴琛.免除经济性重复征税的方式及对我国的借鉴.山西财经大学学报,2003;1
3. 魏志梅.企业所得税与个人所得税一体化的国际比较与借鉴.税务研究,2006;9