

我国应建立统一的公司所得课税制度

刘扬新 刘新军

建立适应市场经济要求的现代企业制度，是建立我国社会主义市场经济体制的基础和中心环节。公司制是现代市场经济体制下企业制度的主要法律形式。公司法人的基本特征是：一是具有独立的法人地位，具有与自然人相同的民事行为能力，可以以自己的名义起诉和应诉；二是自负盈亏，以由股东出资形式的公司法人财产独立承担民事责任；三是完整纳税的独立经济实体；四是采用规范的成本会计和财务会计制度。社会主义市场经济的确立和发展，强烈呼唤着公平税负、平等竞争，充分考虑到尊重国际惯例，与世界各国的税收制度和税收政策相互协调。同时，建立与现代企业制度相一致配套的法律规范体系，应该把建立统一的公司（法人）所得课税制度作为我国企业所得税改革的基本目标，从而也为我国进一步将整个所得税（包括自然人、法人所得税）合为一体，最终建立我国统一的规范化的所得课税制度创造条件。

综观世界各国，税收制度的立法是建立在一系列的基础的法律框架（诸如：民法、公司法和商法等）之上而构成了一整套相互呼应、相互协调的法律体系。我国现行的一整套企业制度是建立在按所有制划分的各类企业的“企业法”、“暂行条例”及法规的基础上，尚保持旧体制及向市场经济体制过渡的痕迹。因而，我国现行的企业所得课税制度不是完整的法人所得课税制度，更不能称作公司所得课税制度，不能够适应建立现代市场经济体制的要求和建设规范统一的所得课税制度的要求。

《中华人民共和国公司法》已于1993年12月29日颁布，正式确立了我国现存的有限责任公司和股份有限公司的法律地位，明确了我国公司制的两种组织形式是有限责任公司（包括国有独资公司）和股份有限公司，同时为我国当前企业制度改革指明了方向。随着我国市场经济体制改革的全面推进和深化，可以预料，我国企业制度必将走上法律化、规范化的以公司制度为主的现代企业制度轨道。与此同时，建立与现代企业制度相适应的配套统一的公司所得税制度，也就成为当务之急。

我国现行的企业所得税制，是由1991年4月9日颁布的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和1993年11月26日颁布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》共同构成。后者适用于内资企业。我国目前大量企业尚不具备公司法人形式，而独资、合伙的私营企业按我国《民法通则》的规定，也不具备法人资格。所以，现行的所得税名只能称“企业所得税”。但随着市场经济体制改革的深入发展，这种情形必将大为改观。我们理应遵循国际惯例，所得税将按法人（公司）和自然人分别设置，即对按照《公司法》注册登记成立具有法人资格的经济组织征收公司所得税，对不具备法人资格的自然人征收个人所得税。这种设置是合理科学的，因为自然人（包括自营、合伙的企业）在组织形式、经营管

理、盈利核算、纳税资料 and 法律责任等方面的要求与法人实体大相径庭，所以适用的税种和征管方式也不一样。下面拟就实行公司所得税制亟需解决的一些问题作一基本探讨。

（一）公司所得税纳税主体的构成与分类

确立公司所得税的纳税主体是当前建立公司所得税的难点与关键。依据国外做法，公司所得税的纳税人由所得税法规定，对按《公司法》注册成立的公司视为当然的纳税人，对其他形式的公司或经济组织，税法上规定其视同公司对待，成为公司所得税的纳税人。

我国现行企业所得税的纳税人仍按照所有制划分：包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业、中外合资企业、中外合作企业、外资企业、外国企业、有生产经营所得和其他所得的其他组织。在这些纳税主体之中，有一部分已经具备公司法人形式；从发展的眼光看，有一大部分将逐步改组为公司法人形式；有个别不具备也不应该具备公司法人形式；外国企业应属于非居民公司。具体说来，当前股份制企业、中外合资企业、中外合作经营企业、外资企业按照我国有关法律注册成立是采用公司制度形式；国有企业、集体企业通过改组将逐步转变为规范的公司制度形式。按照我国1988年6月3日颁布的《私营企业暂行条例》，私营企业分为以下三种：独资企业、合伙企业和有限责任公司。采取有限责任公司形式的私营企业可依法取得法人资格，从而当然成为公司所得税的纳税义务人；但独资和合伙形式的私营企业不具备公司法人形式，故不属于公司所得税的纳税人，这亦是遵循国际惯例的。联营企业属于形成新的经济实体，独立承担民事责任，具备法人资格的，也应逐步改组为公司制度形式。而有生产经营所得和其他所得的组织可由税法规定归入其他视同公司的法人实体，成为公司所得税的纳税义务人。只有这样，公司所得税才能成为完全意义上的法人所得税。

我国公司所得税的纳税人，遵循国际惯例，应分为居民公司和非居民公司两种。判定居民公司一般有两个原则：即注册地原则和实际管理地原则。实际管理地原则又具体划分为四种：一是总机构所在地，二是经营的重要场所，三是中心管理控制机构所在地（董事会会议召开地），四是股东会议所在地。大多数国家在行使税收管辖权中同时采用两个原则。我国对法人居民的判定要采用双重判定标准，既符合发展中国家的实际情况，又充分维护我国政府的税收管辖权。在此基础上，征税的一般原则是：判定为居民公司的，对其公司全球所得征税；而非居民公司，仅对其境内所得课征。

（二）现行两套企业所得税制的协调及有关问题

我国目前的涉外企业、内资企业所得税制在很大程度上保持着内在的一致性。这既是市场经济体制的内在要求，也为下一步税制改革做好了准备。但差别亦是极为明显，故仍应注意以下几个方面的问题：

1. 基本税率和优惠税率的问题

公司所得税率仍实行33%的比例税率，与累进税率相比，其具有计算简便，透明度高等优点。按比例税率征税体现了税负的横向公平原则，有利于促进规模经济的发展。同时，采用33%的基本税率，与世界上多数国家的税率相接近，略低于我国周边国家和发展中国家的平均税率水平，有利于我国吸引国际资本和增强我国企业参与国际市场的整体竞争能力。

按照世界上一些国家通常的做法，理应对小公司采取照顾措施。这是因为小公司在占有

市场份额、获取资金能力等方面处于不利竞争地位。但小公司在促进第三产业发展、提高居民生活水平和就业水平方面均具有重要意义。我国对此可按公司应纳税所得额大小设置两档照顾性的优惠税率（例如18%、24%）。

统一后的公司所得税对外商投资企业和外国企业的税收优惠在统一的税基与税前扣除标准基础上，也尽量只采取税率优惠的办法，而不应采取改变税基的手段。这既有利于增强税收优惠的透明度，又便于国际上通行的税收抵免与饶让的计算，还有利于建立我国真正统一规范的公司所得税制。

2. 确立真正规范、统一的税基标准

税基问题是所得课税理论中极为复杂的一个问题，它的确定既需要遵循国际惯例，又要充分考虑我国的实际情况。公司所得税的税基是净收益额。该税基应确保规范性和法律化，税法中应明确而详细地规定所得的内容和统一的准予扣除的范围和标准。80年代中期以来，国际上公司所得税改革的趋势是在降低税率的同时，努力扩大税基，以保证政府财政收入。与此相适应，我国的公司所得税建设中尤其应该重视保护和拓宽税基，使这一被誉为“良税”的税种充分发挥其职能作用，又能与国际上主要国家的所得税保持可比性。

我国当前企业所得税的税基确定在很大程度上从属于企业的财务会计制度，而各种不同行业、不同类型的财务会计制度又具有一定的区别。例如，按照《外商投资企业会计制度》，外商投资企业经批准可采用成本与市价孰低法，但其他企业却不能采用这种办法。这必然导致最终计税标准的不统一。尽管现行税法对税前扣除的范围、项目和标准作了一定的规定，但不够明确和详细，从而企业财务会计制度确定的成本费用开支范围和标准也就成了应纳税所得额的计算依据。这既损害了税法的严肃性，也不符合国际上通常的做法。要解决这一问题，当务之急是要研究建立适合我国国情的税务会计和所得税会计。

统一后的公司所得税，仍应采取综合所得税制。应纳税所得额是纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目的余额。收入总额概念是一个包罗一切的概念，除国家有关税法法规明确排除外，纳税人的一切收入都应纳税。值得一提的是，现行涉外企业所得税是采取有连续性所得的观点。例如，对外商来中国进行一次性的商品贸易所得，没有列入征税范围，今后应放弃这一观点。在具体扣除问题上，要遵照国际惯例，只扣除与取得收入有关的那一部分必要而合理的成本费用支出。要严格区分业务支出和个人支出，个人支出不能扣除；营业性支出与非营业性支出，非营业性支出不能扣除；收益性支出与资本性支出，资本性支出不能直接扣除。

（三）公司所得税与个人所得税的衔接

由于都是对净收益征税，法人（公司）所得税与自然人（个人）所得税有密切的天然联系。西方国家对这两个税种都是作为一个整体来研究和对待的。我国在立法过程中应该通盘考虑两者之间的政策上的衔接，对两个税种在所得的确定和构成、扣除的原则和内容等方面都应互相照应，不要出现矛盾。

从防止避税和提高经济效率出发，公司所得税税率的设置要与个人所得税的最高边际税率有可比性，不要差距太大，以避免一些纳税人只为趋向少纳税而在企业的组织形式上变化摇摆。从促进经济发展与社会进步出发，所得税的政策应有利于独资合伙的私营企业向有限责任公司和股份有限公司发展。

（下转第55页）

社会财富，缓和固定资产供求紧张状况，提高全社会的固定资金使用效果。

3. 加强宏观调控，发挥市场机制作用。要使企业正确进行财务决策，并在决策时比较正确地处理宏观利益与微观利益、当前利益与长远利益的关系，靠行政命令与强制手段无济于事，而只能运用价值规律，运用各种经济杠杆，加强宏观控制、调节和引导，注意发挥市场机制的作用。为了加强宏观控制和引导，让市场机制在一定程度上正常运转，当前首要的问题是进行价格体制改革，使长期被扭曲了的价格得到校正，价格能比较确切地反映价值，改变价格严重背离价值的不合理状况。要进一步扩大市场调节的范围，使大部分商品价格能比较灵敏地反

映价值、反映市场供求关系，成为市场的指示器和调节器。通过市场机制的正常运转，为企业提供正确的关系，为企业提供正确的市场信息，从而提高企业的决策水平。

此外，要让企业正确进行财务决策，企业内部必须要有一种追求自我改造和自我发展的动力，这种动力的产生，来源于企业的职工在权、责、利相结合基础上所产生的对切身经济利益的强烈要求，来源于职工经济利益与企业经济利益的紧密结合，同时还来源于企业和职工对社会的高度的责任感和献身精神。这就需要在改革的实践中进一步探索，创造新的形式，使企业正确地、自觉地进行财务决策。

（上接第39页）

要解决公司股息的经济意义上的双重征税问题。这是指对同一所得在不同层次上重复课税，即对公司的所得在公司层次征收公司所得税，对分配的股息在股东层次征收个人所得税。这是否属于双重征税，国际上的“虚拟法人说”与“实在法人说”对此至今还争论不休。但世界上多数国家都注意采取办法来解决或部分解决这个问题。因为它一方面抑制了股东的投资积极性，使企业难以较好地筹集资金；另一方面增加了股东的投资成本，直接影响社会投资总量。我国可以考虑采取两种办法解决：一是在公司层次征收公司所得税，对分配给个人的股息予以税前全部或部分扣除；二是在个人股东层次，对已缴的公司所得税可以全部或部分抵免应缴的个人所得税。

（上接第36页）

最后，还应将财政收入与财政支出结合起来，考察整个财政分配所产生的综合乘数。由于我国国债已不再作为财政收入，而仅作为弥补财政赤字的手段了，因而我们也应分别考察：（1）当不发行公债，即财政收支大体平衡时，我国的平衡预算乘数；（2）当发行公债以弥补赤字，即公债作为财政政策的内生变量时，我国财政政策的综合乘数；（3）还应进一步分析，公债由企业、个人和非中央银行的金融机构购买时对财政乘数的影响，以及中央银行以国债为对象开展公开市场业务时有着怎样的财政乘数，等等。这些分析已涉及到财政政策与公债政策和货币政策的关系，因而是更为复杂的。

总之，由于我国除了公共财政之外，还存在着国有资产财政，这就使我国财政分配远较西方财政为复杂，从而我国的财政乘数也是更为复杂的。社会主义市场经济体制正在建立之中，但还很不完善，兼之各种行政性计划性的因素的干扰，我国财政乘数的影响就更为变幻莫测了。我国目前经济形势的演化已远非政府直接计划管理所能把握和控制得了的。因此，如何更好地开展宏观间接调控已是当务之急，而财政乘数即为政府间接宏观调控所应解决的最重要课题之一，这就清楚地表明了这个问题的重要性。