

□黄振纲

## 新税制改革对外商的影响

我国从1993年下半年开始陆续出台,1994年1月1日正式施行的新税制,是建国以来历次税制改革中最广泛和最深刻因而也是影响最大的一次。这次税制改革主要是为了适应我国社会主义市场经济建立的需要,也是深化改革和与国际接轨的必然结果。

这次税制改革是一次全面性的改革,几乎涉及到每一个主要税种和各种类型的纳税人,还涉及到整个税务管理体制和税务征收制度的改变,影响之深远和意义之重大是我国税制改革史上空前的。

新税制所遵循的基本原则是要求有利于加强中央政府的宏观调控能力,发挥税收调节收入作用;体现公平税负、促进平等竞争;体现国家产业政策和简化、规范税制、合理分权、理顺分配关系。它与以前历次税制改革一向贯彻其中的“区别对待”原则有明显的不同,朝向国际通行的做法进一步靠拢。当然,另一方面,为了有利于税制改革的顺利实施,要求在新税制交替中必须保持一定的连贯性和稳定性,这也是必要的。所以,这次税制改革中,对纳税人的整体税负来说,基本上还是不减,保持原有的税收规模。这是一种对政府和纳税人互不损害而有两利的做法。

这次税制改革的影响和意义如此广泛和深远,具体表现在很多方面,那么对外商(包括我国台湾地区在内)的影响主要表现在哪些方面呢?大致可以归纳为以下几个方面,即统一税制、规范税种;普遍征收、保持优惠;公平税负、促进竞争。

### 一、统一税制,规范税种

这次税制改革,一个醒目的动作是对外商投资企业和外国企业不再征收工商统一税,而代之以增值税、消费税、营业税和资源税。新税制除外商投资企业和外国企业所得税外,其它税种税法,内外资企业(包括经济特区内外的外资企业)都统一适用,同时到位。这一做法,使外资企业便于理解,统一操作。原来对外商投资企业和外国企业在流转税部分总体上适用工商统一税,内资企业在流转税部分适用产品税、增值税和营业税等,但在海南省和深圳市两个特区中的外商投资企业、外国企业和个人,则适用的也是产品税、增值税和营业税。这种同一类应税经济行为、同一类纳税人在不同地区适用不同的税种税法,使得外商来我国投资带来不少的困扰。外商如果要在我国深圳、海南和其他地区都要投资设置企业,或进行生产经营活动的话,就不但要懂得工商统一税,还必须同时了解产品税、增值税和营业税等,显然比较繁琐和复杂。现在流转税内外税制统一,税种规范,明确简便,是十分有利于纳税人学习理解的。其他一些地区税种税法,也都由原来的内外两套税制合并统一为一套税制,这是我国税制改革中由内外分列税向统一税制转变的实质性步骤,不久的将来,随着改革的进一步深化,条件成熟,内外所得税制将统一为一个所得税税法。

## 二、普遍征收,保持优惠

以前实行产品税、增值税、营业税,内资企业各种不同纳税人实行不同企业所得税和内外两个所得税时,均有各种各样不同的减税免税规定,内容不一,程度不一,既有规定的减免,又有临时的照顾,税基不固定,执行不一致,致使实际税赋上表现出诸多不合理之处,相当混乱。现在新税制实施,内外税制除外资企业所得税尚存在单独税法外,统一执行新税法,基本上消除了各种理由的减税免税,划清了税基界限,实行了普遍征税原则。使得同类应税行为均应缴纳同样的税收,消除了同类应税行为对于不同纳税人的税法适用局限性。

但是,鉴于我国对外开放政策实行中的连续性和稳定性需要,在对外资引进中所规定的某些优惠措施,并未因新税制中贯彻了普遍征收的原则而遭受影响。许多原有的优惠措施仍然保留。从总体来看,外资企业实行新的流转税以后,税收负担确实发生了一些变化,但是,应该说这种变化是有利于外资企业,而不是不利的。实行新税制后的变化,大致是40%的外资企业税赋与改革前的税赋比较基本持平,30%的税赋将有所上升,30%的企业税赋则有所下降。对于这种变化,我国政府采取了适当的办法予以解决,这就是对于税制改革后,按新税制规定计算所缴纳的税率比改制前增加的部分,经过审查批准,在一定期限内,采取退税返还的办法解决。具体地说,就是在1993年12月31日前批准设立的外资企业,执行新税制后而增加的税赋,经税务机关批准,在已批准的经营期限内,最长不超过5年,退还其因税赋增加而多缴的税款。1994年1月1日以后批准的外资企业,则均按新的税法规定纳税。至于执行新税法后减少税赋的外资企业,当然完全可以按新税法执行,不需要“补缴”减少的那一部分税款了,这就是说,在5年内外资企业总体上只有减少一部分税款,而没有增加任何税额。

对于外商投资企业和外国企业所得税部法中规定的对外资企业的税收优惠,完全不变,仍照原样执行,消除了外资企业在享受已经规定的税收优惠措施中可能受到影响的顾虑。

## 三、公平税负,促进竞争

这次税制改革对所得税的改革动作更大,把原先建立在“区别对待”原则上,按不同性质纳税人设置不同的企业所得税税法和个人所得税税法,除了涉外企业所得税税法之外,统一为一个企业所得税(内资企业)税法和一个个人所得税税法,把企业所得税的税率定为33%(对部分盈利水平低的企业,增设27%和18%两项优惠税率)。把原先分属于三个不同税种(个人所得税、个人收入调节税、个体工商户所得税)合并为一个对内外籍个人统一的个人所得税税法。

这样改革,使得原先不同所得税的税率差异和级次级距差异趋于一致,而且内资企业所得税和外资企业所得税税收负担也大体相同,原先内资企业所得税的名义税率最高为55%,这次改革统一调整为33%比例税率,与外资企业所得税基本一样,外资企业所得税没有变动,内外资企业所得税体现了公平税赋的原则。所以,对外资企业就所得税部分来说,可以说是既没有影响,又有一定影响。说没有影响,是因为这税制改革主要是对内资企业,外资企业没有变动,是内资企业税负向外资企业靠拢,因而没有影响。说有点影响,主要是指间接影响而言。公平税赋之后,原先内资企业相对于外资企业在所得税税负上的劣势没有了,压力也就不再存在,竞争就可处在同一起跑线上,外资企业失去了以前具有在税负上的优势,相对就要困难得多了。不过鉴于既定对外资企业的各种优惠政策和措施不变,外资企业仍然从总体上较内资企业有较强的竞争力。至于个人所得税,这次改革,规范和统一了内外税制,税赋也略有降低,原先对外籍个人适用的个人所得税,由于不适用于形势发展,已经采取了一个减半征收所得税额的过渡性措施。现在则原先个人所得税法的七级税率

(含零税率级)改革为新税法的九级税率(不含零税率级),而且改革原先个体工商户所得税的60%累进税率和加成征收为最高累进税率为35%,都使得原税负有所降低。对外籍个人而言,虽然最低级税率和最高级税率都是5%和45%,但新税法中间增加了15%和25%两级税率,而且最高级所得额提高应纳税额起点,也由1200元提高到10000元,对外籍个人的费用扣除额除了原来的800元外,还另加每月3200元的附加扣除费用。按照新税法实施和新税率表标准测算,大约90%左右的外籍个人所得税税负将会比原来的税负略低一些,这一影响也是不可忽视的。

#### 四、设置新税种,完善新税制

这次税制改革,由原先的38个税种变动为现在已经出炉的18个税种税法,不久还会有一些税种税法出台,但总的格局已定,不会再有大的变动。这些在税种税法变动上基本可以归纳为四种情况:1. 原有相同征税对象按不同性质纳税人分类的税种税法予以撤消,归并后重新设置新税法,如各类内资企业所得税,撤消废除后,归并设置现在的企业所得税税法,房产税、车船使用税和个人所得税也都是如此;2. 原税种不变,扩大征收范围,调整征收税额,如资源税和城乡维护建设税就是如此;3. 保留原税种税法不变,如印花税、屠宰税等就是;4. 新设置税种税法,如土地增值税即是。

每一个税种税法的变动和新设置,对纳税人当然都有关系,而对于外资企业和外籍个人来说,所起的影响又有其一定的特殊性,在前面已经就几个主要方面作了分析。还有一些小税种税法的变动和出台,有的影响也很大,如土地增值税,目前虽然还未正式开征,但就已颁布的税法内容来看,参与房地产经营的外商反映也十分强烈,也就是说,一旦正式开征,这一税种税法的调节作用一定十分显著,而这正是政府设置这一税种税法,需要进行宏观调控的目的。

总之,这次中国深化税制改革,其影响是普遍而深远的,从纳税人角度看,对外资企业和外籍个人的影响也许更大一些。

---

(上接第22页) 四是补偿外溢性地方公共产品的利益流失。外溢性地方公共产品的受益范围,往往超出地方政府的辖区范围,其它辖区的居民也会因此而受益,并且不须作任何缴纳。这样,在受益范围既包括本辖区居民又包括一部区外居民的情况下,如果只通过对本辖区居民征税来提供具有外溢性地方公共产品,显然是不够合理的,因此,上级政府把一部分税收补助给下级政府,可鼓励其生产这种具有外溢性的地方公共产品。

作为与地方税制相配合的中央补助,主要有两大类:一是有条件的补助,即专项补助。这种补助要求地方政府在某些指定的项目上使用,一般讲有条件的补助具有收入效应,受补政府可因此而减少税收的课征。同时,有条件的补助也具有替代效应,使受补政府在得到补助后增加其某些项目的开支;二是无条件的补助,即一般补助,这种补助不规定资金的具体用途,也没有资金搭配要求。无条件补助同样具有收入效应。但由于它不规定具体用途,所以它没有直接的替代效应。

在补助金问题上,最引人注意的并不是应该给谁补助以及补助多少,而是究竟应该采取什么样的形式,即补助是否应该是一般性,从而让受补者可以自行决定补助金的具体用途;或者,补助是否应该是专项的,从而要求受补政府必须将补助金用于某种特定的项目,还有专项补助应否是对称的,即要求受补政府拿出相应的配套资金用于和上级政府共同发展某种项目;或者,专项补助是否应是非对称性的,即提供补助时不要求受补政府考虑配套资金问题。这些问题的核心,在于分析哪些补助方式更有效率。因为不同的补助方式具有各不相同的作用,不同的补助方式,也只能分别被用于达到不同的目标。对于中央政府来说,就是要通过选择适当的补助方式,以较少的费用达到预期的目标。