

论 完 善 涉 外 税 制

史 建 民

我国的涉外税制，对鼓励外商投资、促进对外开放起到了一定的积极作用。但是，随着我国对外开放的不断深入和对外经济活动的不断发展，我国的涉外税制日渐暴露出一些缺陷和问题，不能适应进一步开放的需要，亟需加以整顿和完善。

### 一、税法设置的缺陷

#### （一）两个涉外企业所得税法的局限性。

全国人大先后通过的中外合资经营企业所得税法和外国企业所得税法，是按照外商投资企业不同的性质和组织形式分别立法的。中外合资经营企业所得税法规定，中外合资经营企业所得税的纳税人和征税对象是“在中国境内的中外合资经营企业及其在境内外的分支机构的生产、经营所得和其他所得”。外国企业所得税法规定，外国企业所得税的纳税人和征税对象是“在中国境内设立机构，独立经营或者同中国企业合作生产、合作经营的外国公司、企业和其他经济组织的生产经营所得和其他所得以及在中国境内没有设立机构的外国公司、企业和其他经营组织来源于中国的股息、利息、租金、特许权使用费和其他所得”。从上述税法条文中可以看出，中外合资经营企业所得税法所限定的负税主体，是合资经营企业。而合资经营企业属于在中国登记注册的中国法人，总机构设在我国，其在我国境内外取得的所得收入，在我国都负有纳税义务。外国企业所得税法所限定的负税主体，是外国法人，是在我国有营业机构、场所的或与我国公司、企业合作生产、合作经营的外国公司、企业以及没有在我国设立机构，而有来源于我国所得的外国公司、企业。其纳税义务为在我国境内取得的所得收入。直到目前，对在我国境内的所有外商投资企业征税都需依据这两个涉外企业所得税法。但是，1986年全国人大通过的《外资企业法》规定，外资企业符合中国法律关于法人条件规定的，可以依法取得中国法人资格。即允许在中国境内举办外资企业，即使其全部资本都是由外商投入的，只要是按照我国法律登记注册组成的具有独立法人地位的经济实体，都应属于中国法人。它不是外国公司、企业在我国设立的营业机构、场所，又不是中外合资经营企业。它是中国法人，总机构设在我国，属于中国居民公司，其从我国境内外取得的所得收入，又都应在我国负有纳税义务。现在就发生了这样一个问题，对这样一个外资公司、企业如何征税？适用现行的哪个企业所得税法？这个公司、企业不是现行两法中任何一法的负税主体，而它的经营所得又是应课税的征税对象。从严格意义上讲，两个涉外企业所得税法都不适合于这样一个外资企业，这样一个外资企业也可以逃脱纳税义务。虽然，在实际工作中，我国对这类公司、企业是按照外国企业所得税法进行征税的。但是，这样做，一是缺乏法律依据，破坏税法严肃性；二是导致我国权益外溢，难以按照我国居民公司对其行使全面的税收管辖权。这个问题的存在，表现出我国两个涉外企业所得税法的漏洞和局限性。

#### （二）工商统一税法内容陈旧，其负作用增大。

工商统一税原是适用于国内企业的一个老税种，其前身是货物税、商品流通税、工商业

税和印花税。1973年，国内企业已经停征工商统一税。对外开放以来，三资企业的出现，迫切要求我国有一套与之相适应的流转税制。由于80年代初期，我国内资企业流转税制也正在酝酿改革之中，因此，决定对外资企业征税仍然沿用50年代后期的工商统一税条例。这虽然在当时保证了对外征税有法可依的需要，保持了税负的稳定性，但随着外资企业的不断增加和涉外经济的发展，其税法的负作用愈益明显。突出表现在：

1、税目设置过窄，分类粗简。工商统一税税目是按照50年代的产业经济情况设置的，随着科学技术和现代化经济的发展，涌现出许多新兴工业和部门，产业结构和消费需求都有了很大变化，致使工商统一税的税目税率表显得狭小、过时，许多新兴行业和产品找不到相应的税目。既暴露出税法的不完备，又给实际工作带来困难。在遇到税法中没有列举的产品时，只得按“其他工业品：5%”税目、税率征税，以至“其他工业品”税目适应范围极其庞大，上有高精尖产品，如电脑、电话、全息激光片；下有低粗简产品，如合成饲料、木材拼板等，都按同一税率纳税。据调查表明，山东某地区有11户外资企业、17大类产品，却有10类产品要列入“其他工业品”税目征税。这不能不影响税收作为经济杠杆，其奖优惩劣作用的充分发挥。

2、税率严重失平，影响外商投资。工商统一税税率是在50年代的经济政策指导下设计的。现在的政治经济条件和消费需求已与当时相比发生了根本的变化。1984年国内流转税制改革，工商税分解为产品税、增值税和营业税；税率几经调整，和工商统一税相比，同类产业、同样产品税率存在着极大差异。国内企业和外资企业税负失平，有的甚至相当严重。这就给改善投资环境设置了障碍。尤其是对于我国一些内陆省份，吸引外资大部分是利用开发当地丰富资源，就近取材，并鼓励本地原有工业企业与外商合资，带来新兴技术和管理经验。国内老企业合资，税负不平衡问题也就格外突出。因为国内老企业原来都按国内的产品税或增值税纳税，改为合资经营后，即按工商统一税纳税。如果工商统一税税率低于产品税或增值税税率，就会形成合资企业税负低于我内资企业，造成同类产业、同类产品的不平等竞争。如果工商统一税税率高于产品税或增值税税率，合资企业税负高于国内企业，外商就会裹足不前，动摇投资信心。据调查表明，税负不平衡的情况大部分表现为后者。如对某市罐头食品行业调查测算：合资企业生产罐头食品，其工商统一税税率为10%；而国内企业生产罐头食品适用增值税，税率14%，减去扣除税金，实际税收负担率只达5.68%左右。1987年国家又下达规定，对国内企业生产罐头食品按应纳税额减半征收。这样，实际征收税率为2.84%左右。这不能不影响到外商的投资决策。在实践中，也确实发生了类似情况：1988年山东某地区有3家罐头食品企业与外商谈判合资建厂，已进入签约阶段，终因税收问题，两家企业因此而搁浅。此类问题在皮革和纺织行业也同样严重存在。当前在治理整顿方针指导下，我国在加强沿海地区开放的同时，注重加快内地开发。所以在解决内地利用当地资源、吸收外来资金、引进先进技术、改造中小企业方面，不可忽视涉外流转税制日渐加强的负作用。尤其是在内地企业技术水平相对落后、产品一时难以出口、无法获得出口产品免税待遇时，税负问题更是一个棘手问题。

## 二、税收优惠亟需整顿

### （一）两个所得税法的优惠偏向，不利于引导外商投资。

税收优惠，这是世界各国，尤其是发展中国家吸引投资的一个有力手段，也是各国对资

金输入国的投资环境进行评估的一个重要指标。税收在政治、能源、交通、通讯、资源、市场、外汇和人力等有关投资环境的九大要素中名列第六位。所以，在对两个企业所得税立法时，我国就本着“税负从轻、优惠从宽、手续从简”的原则，在税法中列入了优惠条款。在合营企业所得税法中规定，新办的合营企业，合营期在10年以上的，从开始获利年度起，第一年和第二年免征所得税；第三年至第五年减半征收所得税。即通常所说的“二免三减”。对外商独资企业的税收优惠，外国企业所得税法规定，仅对从事农业、林业、牧业等利润率低的外国企业，经营期在10年以上的，从开始获利年度起，第一年免征所得税；第二年和第三年减半征收所得税。即“一免二减”。但是，随着开放向广度和深度的发展，存在于两个所得税法中的优惠偏向趋大，扭曲了诱导信号，在引导外商投资上产生误差。对合营企业给予“二免三减”待遇；对独资企业，仅农、林、牧三个行业才可得到“一免二减”待遇。这种区别对待，刺激了外商在投资时，要尽量设法采取合资的形式，以获取有利的优惠待遇，避免独资。

两个企业所得税法在税率设置上也表现出这种偏向。合资企业所得税适用比例税率30%，而独资企业所得税适用五级超额累进税率，最低为20%，最高为40%。据测算，在整个税负水平上，独资企业高于合资企业。且超额累进税计算复杂，透明度差，不利于外商投资前的考核评估，影响外商投资的抉择意愿。这些，都影响到外商独资企业在我国的发展。但根据我国经济发展的实际情况，发展资金匮乏，技术相对落后，更多地开办独资企业，更多、更有效地吸收外资，在现在和今后，都是一种最佳途径和方式。从我国三资企业的经营状况看，独资企业在经营管理、劳动效率和利润水平上都高于和优于合资企业。但是，独资企业和合资企业的发展比例却极不协调。合资企业个数多，发展快；独资企业个数少，发展步履缓慢，投资意向差。这种状况所表现出的税收诱导偏差，亟须纠正。

## （二）税收优惠“一刀切”，忽视产业导向职能。

资源配置，是税收的三大经济职能之一。即充分发挥税收的经济杠杆作用，配合国家的产业政策和经济发展战略，促进产业结构、产品结构提高和调整，使资源配置和资源利用最优化。但目前，在我国合营企业所得税法中，却不分行业、不分项目、不分投资额大小和回收资本时间长短，采取“一刀切”的优惠办法，只要经营期在10年以上，一律予以“二免三减”待遇。这从税收作用的发挥上讲，没能按照优化配置的原则来引进和使用外资，客观上助长了投资结构的畸形发展。表现为，外商投资于非生产型和服务型项目多，投资于原材料、能源、基础设施等项目少；投资于非技术型项目多，投资于知识密集型项目少。所以，在配合产业政策、制定税收优惠政策方面，我们有必要借鉴台湾的某些政策措施。如台湾在引进外资上，制定有《奖励投资条例》，其鼓励投资的重点是发展生产事业（即生产型企业）。规定优先接纳精密机械和仪器、光学制品、化学制品等25种。台湾的营利事业所得税税率为30%。而对生产事业所得税限定为不超过全年应纳税所得额的25%；对基本金属制造业、重机械工业、石油化工业和其他符合经济发展需要的资本和技术密集的行业给予特别的优惠，限定所得税不超过全年应纳税所得额的22%。还准许对投资于制造业、矿业、农林牧业和运输业等，自其产品开始销售或开始提供劳务之日起，连续5年免征营利事业所得税。台湾为配合其产业政策所制定的税收鼓励措施，对台湾有效地利用外资、加速经济起飞起到了积极的作用。而我国在利用外资中，曾一度出现的外资宾馆、饭店、餐厅、组装生产线等蜂拥而上的局面，不能不说是我国在运用各种手段（包括税收）进行宏观调控的一个失误。

### （三）税收优惠呈现“多、乱、差”。

我国继两个所得税法之后，又相继制定公布了关于华侨投资优惠、关于台胞投资优惠、关于鼓励外商投资税收优惠、关于经济特区和沿海14个港口城市税收优惠、关于鼓励开发海南岛优惠等等若干税收优惠政策。若论我国的税收优惠程度，已毫不低于甚至优于东南亚和其他发展中国家和地区。但由于我国税收优惠政策的制定缺乏一个完整的格局，致使各项政策规定交叉重叠，作用相互抵消，呈现一种“多、乱、差”的状态。

首先，按投资者的国籍、地域和身份制定不同的税收优惠，在税法上不严谨，不规范，既违背国际惯例，又人为增加征管难度。比如，对外国独资企业，除农林牧业外，没有减免税期待遇。对合资企业则给予“二免三减”待遇，对华侨投资企业则给予“三免四减”待遇（即从获利年度起，可以三年免征所得税，四年减半征收所得税），而对台胞投资则更为优惠，在特区内可给予“四免五减”待遇。这些不但在实际工作中很难区分投资者所属性质，冲淡税收优惠的本来意义；而且容易蒙受“税收歧视”之嫌。因为，按照国际间税收协定，各税收缔约国必须保证税收的无差别待遇，必须保证互相给予对方公民或居民以本国公民或居民待遇，按本国公民或居民标准征税，不得予以任何歧视。这些包括：A、国籍无差别；B、常设机构无差别；C、支付无差别；D、资本无差别。所以，我国应该注意避免授人以柄，防止资本输出国以此为借口对我国提出非议。

其次，按资金的投入地区、区域给予投资者以不同的税收优惠，造成层次多、梯度大。如对四个经济特区的外商投资企业，一律可以按照15%的税率征收企业所得税，外商所获利润汇出境外，免征汇出所得税；在经济技术开发区则限定只对外商投资的生产性企业减按15%的税率征收企业所得税；在沿海14个港口城市的老市区又进一步严格限定为外商投资的“生产性企业，只有属于技术密集、知识密集型的项目，或者客商投资额在3000万美元以上、回收投资时间长的项目，或者属于能源、交通、港口建设的项目”，才可改按15%税率征收企业所得税，对利润汇出境外，不予免征汇出所得税；而对内地的外资企业，则不具有以上优惠。这种设想本身是为考虑推进多层次开放格局出发，但结果是层次过多，梯度过滥。并且这个优惠政策的梯形框架也忽视了我国国情的复杂性和特殊性。因为，我国幅员辽阔，内地区域广大，且矿产资源、传统产品多集中在内陆省份。内陆省份一方面工业基础薄弱，经济发展缓慢；另一方面，又迫切要求振兴经济、开发资源，尽快打入国际市场。所以，国家在以沿海带动内地的总目标下，在一定时期也要注意给内地以适度的倾斜政策。在税收优惠上，不要梯度过大，防止引起各地互相攀比，以至从自己的本位利益出发，竞相宣布优惠措施，各行其是，造成税法的混乱和国家财政收入的流失。

## 三、完善我国涉外税制的几点设想

### （一）对企业所得税重新立法。

在目前的企业所得税法的基础上，重新酝酿立法，建立一个新的外商投资企业所得税法。不分企业性质、投资类型、组织形式、经营方式等，适用于在我国境内的一切外商投资企业。新税法名称可定为“外商投资企业所得税法”。税法中可以明确认定，纳税人为在中国举办的并具有法人资格的中外合资、合作经营、外商独资企业和在中国境内有营业机构、场所的外国公司、企业，以及在中国境内没有营业机构、场所但有来源于中国境内所得的外国

公司、企业，以弥补我国原来税法的漏洞和缺陷。在税率设计上，三种企业平均税负，都适用同一税率，按照比例税率征税，取消累进税率，以提高纳税透明度，利于外商进行投资评估，减少征管难度。

## （二）改革流转税制。

50年代立法的工商统一税，确实难以适应改革开放后的形势发展要求。如果立足于小改小革、修修补补，或者单纯扩充税目，简并税率，都难以解决存在的实际问题，同时也破坏了税制的严肃性和完备性。我认为，改革流转税制应从长远目标考虑。从我国国内企业流转税制情况看，工业环节正在逐步扩大增值税征收范围，并准备全面推广。对增值税的纳税环节是否延伸到批发、零售环节正在讨论研究之中。而增值税新的扣税算法也正在有色金属、纺织等5个行业中试行。鉴于这种情况，我建议，外资企业流转税制向国内税制靠拢，并先走一步。在工业环节全面推行增值税。在对工业产品全面实行增值税的基础上，对需要特殊调节的高税产品（如烟、酒、高档消费品）再征一道产品税或消费税。由于外资企业经营管理水平较高，财务制度健全，发票、凭证齐全，税收征管人员素质和能力也相对较强，所以，可以考虑把纳税环节延伸到批发、零售环节，一步到位，使税制规范化。这样做，虽然会有许多暂时困难和大量的前期工作，但比继续维持原状，或只零打碎敲、修修补补，都更为有效。

## （三）整顿税收优惠。

我国税收优惠“多、乱、差”的状况必须清理，重新建立税收优惠层次和大的框架。

首先，税收优惠要充分发挥其吸引外资，引导投资方向，配合我国产业政策和满足国民经济发展需要的职能，按照优化配置的原则，制定有重点和倾斜式的优惠政策；对于有关我国经济发展战略的行业和产品以及在我国尚属空白的高科技产品，对于投资于我国能源、原材料、交通、运输等基础设施的，对于投资于我国农林牧以及不发达地区和贫穷落后的边远山区的给予最大限度的税收优惠；对于投资于我国的一般性工业项目，且有利于国计民生的，给予一般性税收优惠；对那些与我国经济发展不相适应及属于我国限制发展的行业、产品，不但不予税收优惠，还可考虑予以限制性税收政策。并注意鼓励外资投向逐步向内地扩展，更好地开发利用当地资源，推动技术进步，带动内地经济的发展。

其次，税收优惠要具有统一性。要不分企业性质、投资类型、资金来源、国籍、身份等，也就是对外商独资、中外合资、合作、侨资、台资等企业一律适用外商投资企业所得税法，不另立单项法规，不颁布特殊优惠，不予区别征税，鼓励其平等竞争。如确需予以特殊照顾的，比如对华侨和台胞投资，也要在其他配套政策措施上，如贷款、能源、劳动力等方面予以考虑照顾，给予优惠。而不要在税法上明确规定，以防不良效应。

再次，对按区域多层次划分的税收优惠要规范化。为贯彻我国沿海开放政策，继续保持我国对特区的优惠政策，可以考虑对特区单独立法，建立特区适用的一套税制。根据特区的实际情况，有针对性地实行一些特殊政策，颁布法令、法规执行。国家指定的经济技术开发区也可适用特区税法（但各省、市自行指定的开发区不在此例）。而沿海和内地之间不要再划分过多的层次，规定过细的界限，以至于一个省份内要区分沿海和内地，一个城市内要区分开发区和老市区，不但造成优惠政策繁琐重复，而且客观上刺激各地擅自降低税负，扩大优惠。要保持税收优惠的整体性和法制化。