

## 关于进一步完善我国涉外税制的探讨

涉外税收是我国国家税收中对外国居民(公民)所征收的有关税收总称。在实行改革开放以后,随着国际间科技、文化、经济交流日益频繁,我国政府不但有义务运用法律来保障外国居民(公民)在我国境内的正常活动,而且也有权利行使国家主权、维护国家经济利益,对在我国境内的外国公司、企业和居民个人依法征税。自1980年我国颁布第一个涉外所得税法以来,已先后颁布了中外合资经营企业所得税法、个人所得税法、外国企业所得税法等三个涉外所得税法,并恢复开征了工商统一税、城市房地产税和车船使用牌照税,从而形成了相对独立的涉外税收体系。我国涉外税收由于实行了税负从轻、优惠从宽、手续从简的政策原则,对于吸收外资、引进技术、促进对外经济往来起到了积极作用。但是,我国涉外税收作为相对独立的税收体系在实施过程中也存在一些迫切需要解决的问题和矛盾。本文从我国涉外税收形成的原因、存在的问题和改革完善三个方面进行分析、探讨。

### 一、我国涉外税收形成的原因

我国涉外税收是国家税收中一个不可分割的重要组成部分。它由我国政府设计制定,经全国人民代表大会立法通过,在我国境内实施征收,反映了国家和纳税人之间的分配关系。但它又是相对独立的,是专门对在我国境内的中外合资、合作、外商独资企业和外籍居民个人设计征收的,它不但反映了国家和纳税人之间的分配关系,而且也涉及有关国家之间的税收权益和分配关系。因此,它必须根据国际税收的准则来设计制定。我国涉外税收作为相对独立的税收体系具有不同于其他国家的形式特征。目前,世界上对在本国境内从事生产、经营等其他活动的外国公司、企业和居民个人征税大致有三种方式:第一,依据平等原则,使用内外统一的税收制度。即对在本国境内从事生产、经营等其他活动的外国公司、企业和居民个人同本国公司、企业和居民个人一样,享受同等的税收待遇,按统一的国内税法征税。这主要为发达的市场经济国家所采用。由于这些国家经济发达、技术先进、资金雄厚,税收制度健全,并具有按平等竞争原则处理经济问题的历史传统和习惯。第二,依据特定优惠原则,在使用内外统一税收制度的基础上,制定一些优惠政策。即对在本国境内从事生产经营等其他活动的外国公司、企业和居民个人仍按国内税法征税,但对一些特定地区、行业或项目的投资,以及引进先进技术,产品出口企业给予一定的政策优惠,以鼓励吸收、引进资金、技术。这种处理方式大多数发展中国家所采用。由于这些国家经济发展不平衡,技术较为落后,资金短缺,迫切需要引进利用国外的资金、技术。这些国家税制相对健全,能够利用优惠政策达到目标。第三,依据普遍优惠原则,使用独立的涉外税收。即对于在本国境内从事生产经营等其他活动的外国公司、企业和居民个人,单独设计制定不同于本国公司、企业和居民个人的税法,以普遍优惠的税收政策来鼓励吸收、引进外资和技术。这种处理方式主要为个别税制不健全的发展中国家所采用,而我国是选择这种处理方式的。我国对

在我国境内从事生产、经营等其他活动的外国公司、企业和个人按相对独立的涉外税法征税，采取对内对外两套税制。这主要是由我国特定的历史条件所决定的。自1978年我国实行改革开放政策以后，外商到我国投资、兴办企业等，涉外经济活动迅速扩大，这些在我国境内从事生产、经营等其他活动的外国公司、企业和个人必须依法纳税。然而，当时我国税制很不健全，税种少而政策单一，如同工商企业有关的主要有工商税和工商所得税两个税种，工商税是在1973年制定，主要是对工商企业产品销售收入征税，工商所得税是在1958年制定，主要是对集体企业和个体经济的利润征税，没有个人所得税，同时税率高，负担重，因此不能适应改革开放，吸收引进外资、技术的政策要求。所以唯一可选择的处理办法只能设计制定相对独立的涉外税收制度。

## 二、我国涉外税制的问题分析

我国涉外税收作为相对独立的税收体系，有它形成的客观原因和存在的合理性。但是，在实施过程中也确实面临并反映出它的问题和矛盾，主要体现在以下四个方面：

(1) 内外两套税制的矛盾。我国目前的情况是对内对外两套税制同时并存，从总体上看对本国公司、企业、个人征收的税种多、税率高、优惠少、税负重，而对在我国境内的外资公司、企业和外籍居民个人征收的税种少、税率低、优惠多、税负轻。第一，流转税。目前，对在我国境内的中外合资、合作和外商独资的公司、企业的产品销售、营业服务收入征收工商统一税，而对本国公司、企业根据不同的情况分别征收产品税、增值税、营业税，其中对工业产品销售收入征收产品税或增值税，对商业、服务业的营业收入征收营业税，产品税、增值税、营业税于1984年从原来的工商税中划分出来，税收负担要高于1958年开征的工商统一税。第二，企业所得税。目前对在我国境内的中外合资、合作和外商独资企业根据企业的不同组织形式分别征收中外合资经营企业所得税或外国企业所得税，对本国公司、企业根据企业经济性质分别征收国营企业所得税，集体企业所得税，私营企业所得税和城乡个体工商户所得税。在我国境内的中外合资、合作和外商独资企业所得税的税率、税前扣除、减免税等方面政策优惠较多、负担较轻。第三，个人所得税。目前，对在我国境内取得收入的外籍居民个人征收个人所得税，而对本国居民个人征收个人收入调节税，个人所得税的税负要明显地轻于个人收入调节税，主要体现在税额、税率、费用扣除和计算等方面。第四，其他税收。目前，对中外合资、合作和外商独资企业征收的其他税收有城市房地产税和车船使用牌照税，而对本国公司、企业征收的其他税收除了房产税、土地使用税、车船使用税以外，还有资源税、烧油特别税、奖金税、建筑税、城市维护建设税等，以及能源交通重点建设基金、预算调节基金、教育费附加等。因此，在其他税收方面，中外合资、合作和外商独资企业税种少、税负轻表现得特别明显。内外两套税制，对外资企业税收优惠有利于吸收引进外资和技术。但不利于公平税负、不利于内资和外资企业平等竞争，也使税制变得复杂化。

(2) 两种涉外企业所得税的矛盾。目前，我国对外资企业分别不同的组织形式征收两种企业所得税，其中：对中外合资经营企业征收中外合资经营企业所得税，对中外合作生产、经营企业的外方分得利润、外商独资企业、以及在中国没有设立机构而取得收入的外国企业征收外国企业所得税。两种所得税在税率、税前扣除、减免税和政策优惠等方面存在较大差异，中外合资经营企业所得税负担要轻于外国企业所得税。这一方面体现出我国在政策上较为鼓励中外合资经营方式，另一方面两种所得税负担的不平衡，同样会引起外商投资企业

业的税负不公平、税制复杂化的矛盾。

(3) 货币贬值同所得税矛盾。近年来,在我国经济改革的发展进程中出现了较为严重的通货膨胀,我国的通货膨胀问题一方面使货币贬值,实际购买力下降,另一方面引起人民币对外汇率的下降,这都使得企业和个人的实际税负加重。我们以汇率变化进行分析:1980年颁布个人所得税时,100美元可兑换146元人民币,而目前兑换471元人民币,这样就引起两个问题:一是使免税额减少、征税面扩大,个人所得税的免税额为800元人民币,按1980年的汇率可折合548元美元,而按目前汇率约折合170元美元;二是适用税率提高,一个月收入1000美元的纳税人,按1980年汇率折合人民币1460元,应交纳33元人民币的个人所得税,仅占收入的2.26%。而按目前汇率可兑换4710元人民币,应交纳527元人民币的个人所得税,占收入的11.19%。

(4) 商品经济发展同工商统一税的矛盾。工商统一税于1958年开征,三十多年来由于科技进步、商品经济发展、商品品种日益增多,比价关系不断调整,原来工商统一税所设置的税目、和按原有商品利润水平设计的税率已不能适应商品经济的发展需要。

### 三、我国涉外税制的改革和完善

解决我国涉外税制所存在的问题和矛盾,关键是要适应客观经济条件的变化而进一步改革完善税制。我国涉外税制的改革目标应吸收国际上大多数国家的经验和做法,由内外两套税制向统一的税收制度过渡,从而建立起内外一致、统一规范、公平合理的税收制度,但改革完善也必须从客观经济条件出发,分步完成。大致可考虑分别税种采取以下措施:

(1) 工商统一税。工商统一税的发展方向是向产品税、增值税、营业税靠拢,但我国的产品税、增值税和营业税还处于经常变化之中,特别是产品税和增值税的关系处理还很复杂、并不稳定,由于涉外税收强调法律的严肃性和稳定性,不宜经常改变。因此,只有在产品税、增值税和营业税调整完善,相对稳定以后,才能考虑同工商统一税的合并。目前,对于工商统一税比较重要而又可行的是根据新产品的发展、旧产品的淘汰,商品价格变化而引起的利润水平变化,扩大税目、调整税率、完善税制。

(2) 企业所得税。涉外企业所得税的发展方向也是实行内外企业所得税的统一,但目前国内企业所得税尚未统一,不同性质企业征收不同所得税,因此,也只有在内资企业所得税统一的基础上,才可能考虑内外税统一的问题。而要在短期内统一内资企业所得税还有困难,因为国营企业承包问题没有解决,国营企业所得税的改革方向还未明确,国营、集体、私营、个体经济的产权关系又不相同,如何设计统一的企业所得税,问题还很多。因此,目前缓解涉外企业所得税矛盾的比较可行的办法是,先把两种涉外企业所得税合并,使外国企业所得税向中外合资经营企业所得税靠拢。

(3) 个人所得税。个人所得税的发展方向也是实行内外统一。但由于我国居民生活水平同国际上其他国家居民相比,差距很大,为了适应我国客观经济实际,才把个人收入调节税从个人所得税中分离出来,所以短期内无法统一。目前主要是解决由于价格上升、通货膨胀、货币贬值而引起的纳税人实际税负加重问题。由于我国最近已经采取了对外籍居民在中国境内取得的工资、薪金所得减半征收所得税,使矛盾有所缓和,但还不能解决问题,因此,可考虑通过提高免税额,降低税率,调整税制来解决问题。

对于其他涉外税收,也应从实际出发,通过改革调整予以完善。