

我国的税制改革及其对外商投资企业的影响

周 汉 民

根据建立市场经济新体制的要求,1994年开始的金融和外汇体系改革及税收制度改革已经成为我国改革开放第二个大潮来临的突出表

现,同时成为我国社会主义市场经济法制化的重要标志,其重大意义和深远影响将随着我国改革的深度、广度和力度的增强而逐步显现。

一、1994年我国税制改革的必要性、指导思想和目标

(一) 必要性

我国原有税制的基本框架是1984年通过利改税和工商税制改革建立起来的,它基本上适应了过去10年经济发展和经济改革的需要,但是仍然明显保留着计划经济模式中的国家用行政手段管理经济的痕迹。在加快改革开放的新形势下,原有税制难以适应市场经济发展的要求。同时,税收是以国家为主体和分配规范,在社会主义市场经济条件下,政府的收入将更多地依靠税收筹集,税收调节经济的范围也将扩大到全部生产要素。因此,要适应市场经济的要求,促进市场发育,规范市场秩序,进一步处理好国家、集体、个人的分配关系和中央与地方的分配关系,必须对原有税制进行改革。

(二) 指导思想

“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”作为这次税制改革的指导思想。

第一,统一的税法是市场经济正常秩序不可缺少的法律规范。税收不统一,就无法体现税收的权威性。统一税收法不仅有利于打破地区间人为的分割,促进统一市场形成,而且有利

于实施国家对市场经济发展的引导、调节,体现发挥市场机制作用与加强宏观调控的一致性。

第二,公平税负是促进竞争的一个重要条件。因此,税收在指导思想及法规政策的制定上,对各种所有制性质的企业,都应当贯彻公平税负的原则,促进竞争公平地进行。

第三,有效地发挥税收作用,税制必须简化。80年代,我国税制改革是伴随着经济体制改革逐步深化进行的,恢复和设置的税种,一些已显重复,还有一些明显带有过渡色彩,需要根据经济情况变化相应调整、撤并。

第四,建立合理分权的税收管理体制,理顺中央与地方分配关系。我国地域辽阔,而地区间经济发展不平衡。因此有必要适当改变过去过分强调集中税权,实际上却又“管不了、管不好”的局面。根据有利于调动两个积极性的原则,在统一税法的前提下,应合理划分中央税、地方税和中央地方共享税,并规定相应的管理权限。

统一税法,公平税负,简化税制,合理分权具有内在的统一性,其核心内容是适应国民收入分配格局的变化,规范分配方法,理顺分配关系,形成合理的分配机制,促进社会主义市场经济体制的建立和完善。

(三) 目标

1. 税制改革要在有利于调动中央和地方两个积极性的前提下,加强中央的宏观调控能力。

2. 税制改革要有利于加强税收法制,加强征收管理,有效地制止税收流失。

3. 税制改革要有利于理顺国家与企业的分配关系,促进企业经营机制转换,促进经济结构的调整,促进整体效益的提高。

4. 税收在处理分配关系的问题上,要重视参照国际惯例,尽量采用较为规范的方式,保护税制的完整,以利于维护税法的统一性和严肃性。

二、1994 年我国税制改革的基本内容

这次税制改革主要是改革现行的流转税中的增值税

(一) 现行的流转税为何必须改革

现行的流转税包括产品税、增值税、营业税。特别消费税、盐税、资源税虽然在以往的概念上不属于流转税,但实质上也是以商品流转额为基础征收的间接税,也具有流转税的性质。

按照建立社会主义市场经济的要求衡量,与国际上通行的间接税制的规范来比较,我国现行的流转税制还有许多不完善的地方,主要表现在有:

1. 税制比较复杂,税率档次多,不但征几种税,而且对烟酒还征专项收入,征纳双方都感到不便;

2. 名义税率高,减免税较多,税基不断被侵蚀,实际税负不断下降;

3. 在生产领域,资源税征收的面较窄,对一部分工农业产品征收产品税,对另一部分工业产品征收增值税,存在一些重复征税,不利于生产进一步专业化;

4. 前几次税制改革过分强调保持产品原有的税负水平,使行业之间、产品之间的税负差距较大,不利于企业的公平竞争,也不利资源配置的优化;

5. 内资企业和外商投资企业、外国企业适用不同税法,造成税收负担的失衡,影响内外资企业的公平竞争。

总之,现行的流转税制本身存在不公平的

因素,加上一些地方承包流转税、越权减免税,更造成税制的不统一,税负不公平的矛盾更加突出,因此改革流转税税制以适应建立社会主义市场经济的需要,成为当前迫不及待的任务。

(二) 这次税制改革,从流转税角度讲,就是要建立一个规范化的税制,为分税制奠定基础

1. 参照国际通行的作法设计税制

这就是以建立新的规范化增值税为核心的与消费税、营业税、资源税互相协调配套的流转税制。即在工业生产、商品流通领域普遍推行增值税;有选择的对某些消费品征收消费税;在交通运输、金融保险、建筑安装、文化体育、娱乐业、服务业、无形资产销售和不动产的转让等产业征收营业税;适当扩大资源税征收范围,提高部分税目的税额,使之与增值税相配套,把征收增值税、消费税后短收的一块拿回来。与此同时,废止原产品税、增值税、营业税、盐税、资源税、特别消费税、工商统一税条例,停止征收烟、酒专项收入。

2. 基本保持原有的税收规模

这次税制改革按照中央、国务院确定的精神,税收负担总体上不增不减,这是我们设计新税制的税负的一个基本指导思想。这样做,既保证了国家财政不因改革而减收,又不增加企业的总体负担,有利于税制改革顺利出台。但是,由于税收结构的变化,纳税环节的改变,产品之间、企业之间的税收负担发生一些变化是

不可避免的，还会在一定程度上影响到地区之间税收负担的转移。在设计方案时我们已注意到这些变化可能带来的影响，并尽量使之减少到最低限度，以顺利地推出这一步改革。同时在操作上我们应当尽量把工作做细，尽可能减少震动。

3. 保持对外开放政策的连续性和稳定性

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。这次税制改革后除外商投资企业和外国企业所得税外，其它税种，内外资企业包括经济特区内的外资企业都要统一，并且是同时到位。这是建立和发展社会主义市场经济，公平税负的需要，是税制改革的一项重要内容，也是大多数外商投资企业的要求。总的来看，外商投资企业执行新的流转税以后税收负担是会发生一些变化，大体是约有40%的企业税负与改革前持平，30%的企业税负稍有下降，还有30%的企业税负有所提高。为保持涉外税收政策的连续性、稳定性，维护我国对外开放的形象，对改革后提高税负的，要采取妥善的办法加以解决。初步意见是，税制必须统一，优惠原则上保留。在操作上，凡按改革后税制计算缴纳的税额比改革前增加的部分，经过审查批准，在一定期限，采取适当的办法返还。

(三) 这次流转税改革的核心是建立规范化的增值税

1. 遵循的原则

(1) 普遍征收的原则。对所有的经营活动都要征收增值税。这次改革作为第一步对工业生产、商品流通、加工修理修配征收增值税，以后再视情况推行到所有劳务服务行业。

(2) 中性的原则。为了避免对经济产生扭曲，增值税对各个行业和各种经济成份都采取一视同仁的政策，促进公平竞争，以充分发挥市场对资源优化配置的引导作用。

(3) 简化的原则。一是税率档次尽可能少，由原来的11档简化为两档税率；二是计算方法尽可能简单，对一般纳税人采取购进扣税法，

凭购进的增值税专用发票所注明的税款予以抵扣，对小规模纳税人按一个征收率计算征收。

(4) 多环节多次征的原则。增值税的特点也是它的优点，就在于它对经营的每一个环节的增值部分征税，从而避免了重复征税，同时能有效地保证财政收入。对一般纳税人来说，本环节的应交税金等于本环节销售收入的总体税金扣除上环节已缴纳的税款，如果上环节没有交或少交了税款，本环节就不能抵扣或少抵扣（如果税务机关未按发票注明的税款征收而越权作了减免，则是税务机关违法），这就形成了各个环节的相互制约机制。对小规模纳税人在征税时，虽然对进项税金不能扣除，但因为是按征收率征收的，因此，可以说也是多环节多次征，基本没有重复征税的因素。

2. 新的增值税之变化

(1) 实行价外税，即税金不包含在销售价格内，把税款同价格分开，使企业的成本核算、经营效益不受税收的影响，可以更鲜明地体现增值税的转嫁性质，不是经营者创造了税收，而是消费者负担了税收。同时，为用发货票注明税款奠定了基础。在零售环节出售商品和对消费者提供劳务时，价格和税金则不再分开标明，符合我国群众的消费心理，但这时的税金实质仍然是价外税。

(2) 除零税率外，实行两档税率，即一档基本税率16%，一档低税率，限定四类货物的税率为13%。零税率适用于出口。比原来的增值税11档税率是大大简化了。

(3) 划分一般纳税人和小规模纳税人。划分标准一是销售额，二是会计核算健全与否。对规模较小而财务会计核算又不健全的企业按小规模纳税人用简易征收办法，即不采用增值税专用发票，实行定率征收。这样，可使基层税务机关集中较多的力量加强对大中型企业纳税人的管理，抓好收入重点。凡是在规定限额以上的一般纳税人，必须健全财务核算，按规范化的办法交纳增值税；对于限额以下的，只要财务核算健全，也应当按规范化的办法交纳增值税；在实行初期财务核算虽不健全，但后来具备了条

件,经税务机关审核批准,也可以改按规范化的办法纳税。

(4) 实行凭发票注明税款进行抵扣的办法,但对固定资产的税金仍不予扣除。

(5) 统一实行规范化的购进扣税法。

(6) 适用于内外资所有企业。

(7) 税基尽可能扩大。条例(送审稿)规定,“计算销项税额的销售额,为纳税人销售货物或应税劳务从购买方所取得的全部价款,包括价款之外收取的一切费用”。全部价款中包括属于消费税征收范围的货物应缴纳的消费税在内。当然由于增值税是价外税,因此,“全部价款”中不包括增值税税款。

(8) 减免税权限高度集中国务院,减免税项目尽可能少。由于增值税是多环节多次征收,上一环节缴纳的税款在下一环节抵扣,因此中间环节的减免税是没有意义的,只有放在最后的消费环节。除条例中列举的免税项目外,非经国务院批准,任何部门、任何地区都无权决定减免税,这对于提高增值税的刚性是非常重要的。

3. 关于增值税税率的说明

这次增值税基本税率定为16%,是按价内税14%口径换算出来的,基本考虑是保持原来的税收总规模,不要因为改革税制而增加税收负担,保证新税制出台后能顺利实施。

税率的设计,遵循了以下原则:

(1) 根据中性和简便原则,增值税税率尽量简化,除零税率外,只设基本税率、低税率两档税率。由于通过消费税来承担特殊调节任务,所以无需设高税率。

(2) 低税率与基本税率的水平差距不宜过大,以免出现大量企业因销项税额小于进项税额不足抵扣的现象。

(3) 基本税率和低税率的适用范围按货物品种划定,不按流转税环节划定。条例所列低税率货物,无论在生产环节还是在批发、零售环节,均适用13%的低税率。

(4) 根据中性和简便原则,低税率货物尽可能地少。根据这一原则,条例只列出了以下

三方面共五类货物适用低税率。

第一,人民生活必需品,其中包括粮食、食用植物油、自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气和居民用煤炭制品。这些货物虽然不仅家庭而且单位也使用,有些还属于工业燃料,但鉴于主要是生活所用,同时也为了避免划分上的麻烦,所以不分使用对象均适用低税率。

第二,图书、报纸、杂志。这三类货物适用低税率,是为了支持宣传、文化、教育事业。

第三,为了照顾农民和支持农业发展,饲料、化肥、农药也实行低税率。

(5) 条例中既规定了增值税的正税率,也规定了零税率的适应范围。零税率是税收优惠,属于免税范畴,本应在“减免免税”条款中明确,但这样处理,易使人对零税率和一般免税概念的理解产生混淆,因此把它放在税率这一条明确。为了保证税收收入,增值税的税基应尽可能地广泛,为此,零税率的适用范围也应当尽可能地少,只限于出口货物。出口货物包括两类:一是报关出境货物,一是输往海关管理的保税工厂、保税仓库和保税区的货物。附带说明的是,对于保税工厂、保税仓库、保税区输往境内其他地区的货物拟按进口货物对待。“出口”和“进口”这两个概念的含义,准备在细则中明确。

4. 增值税的计算

(1) 销项税额。它是按税率计算并向购买方收取的增值税税额。其计算公式为:销项税额=销售额×税率。

(2) 销售额。从上述公式可以看出,销售额是增值税的税基。条例关于销售额如何确定的规定,主要有三方面内容:①关于税基范围的规定。销售额包括除增值税外,纳税人收取的全部收入;②关于组价的规定。规定在特殊情况下如何确定销售额;③关于含税收入如何计算销售额。这主要是对小规模纳税人、零售商业以及一般纳税人不开专用发票而取得的收入如何转为销售额的规定。其公式为:销售额=含税收入÷(1+增值税税率)。

(3) 进项税额。这是指当期购进货物或应税劳务缴纳的增值税额。这里也有两层内容,一是增值税额的缴纳是通过销售方,因此实际上是支付给销售方;二是进项税额是发票上注明的,而不是计算的,但购进免税农业产品除外。

根据有关资料测算,目前农业生产投入物成本占农产品价格的比例在70%左右,按现行14%的增值税率计算,农产品价格中所含税金的比例在9.8%左右,凑整数定为10%,以此作为购进农产品的扣除税率。

条例第十条规定,对某些项目的进项税额不得给予抵扣。在计算不得抵扣的进项税额时,由于考虑到纳税人情况不同,在采用什么时期的销售额数据方面,规定由税务机关根据具体情况确定。

(4) 应纳税额。它是纳税人实际应缴纳的增值税额,这里明确了两个问题:①实行购进扣税法;②除出口货物外,当期销项税额小于进项税额时,不退抵扣的进项税额,结转下期继续抵扣,不能采取退税方式。

5. 建立与增值税协调调节的消费税、营业税、资源税的流转税体系

(1) 消费税。增值税的功能是对经营活动进行普遍调节,目的是保证财政收入的稳定增长;消费税则是进行特殊调节的工具,以调节消费结构、引导消费方向、增加财政收入。消费税同增值税是交叉征收的,即有选择地对20种消费品既征收消费税,又征收增值税。这20个税目的确定,既参考了国际上征收消费税的范围,更重要的是结合我们自己的实际情况,大体可分为5类:①对人类健康、社会秩序、生态环境造成危害的特殊消费品,如烟、酒、鞭炮、焰火;②奢侈品、非生活必需品;③高能耗及高档消费品;④不可再生和替代的能源产品;⑤具有一定财政意义的产品。原来产品税税目中的焚化品,属于迷信用品,本应征收消费税的,因收入很少,所以就删去了。

设计消费税的税率是根据保持税收总体平衡的指导思想,考虑到原产品税、增值税改征新

的增值税,减收及停征烟、酒专项收入的总量,除去资源税拿回来的部分以后测算确定的。

消费税征收方法采取从价定率和从量定额两种办法。这主要是根据课税对象的具体情况来考虑的,对一些供求基本平衡、价格差异不大、计量单位规范的消费品宜实行定额征收的尽量采取从量定额办法。而对一些供求矛盾突出、价格差异较大、计量单位不规范的消费品则采用从价定率办法。

考虑到增值税已实行价外征收办法,而交叉征收的消费税又是作为增值税的税基,为了避免征收过程中划分税基的麻烦和产生误解,消费税拟实行价内征收。这样,实行从价定率征收的消費品的税基与增值税的税基是一样的。

消费税最终是要由消费者负担的,但是,为了防止税款流失,加强源泉控制,消费税的纳税环节确定在生产环节。这样设计的好处是,既可以减少纳税人的数量,从而降低征收费用和税源流失风险,又可以保证国家税款及时收归国库。另外,由于征收环节的提前和价内含税隐蔽性较大,还可以避免不必要的社会震动。

(2) 营业税。根据流转税改革方案,除不动产外,所有销售货物行为均要征收增值税,加工和修理修配也要征收增值税。因此,营业税的下列项目将改为征收增值税:①商品批发;②商品零售;③“公用事业”税目中的销售水、气、电等业务;④“服务业”税目中的加工和修理、修配;⑤“典当业”税目中的死当物品销售。

现行营业税征税范围剔除上列改征增值税的项目以后,即为改革后的营业税的征税范围。改革后的营业税的征税范围原则上可以概括为销售劳务和销售不动产两种经营行为。

根据基本保持原税负和中性、简便原则,改革后的营业税设置三档税率:金融保险业、服务业、转让无形资产、销售不动产为5%;交通运输业、建筑业、邮电通信业、文化体育业为3%;对娱乐业由于各地差别较大,规定了一个弹性税率5~10%。

(3) 资源税。资源税改革,首先是把盐税

并入了资源税；其次是扩大了征收范围，对生产原油、天然气、煤炭、金属矿产品和非金属矿产品的企业都要普遍征收资源税；第三是提高了征收税额，特别是提高了金属矿产品的税额，把有些金属加工品实行规范化的增值税后少交的税款，通过资源税拿回来，以保证财政收入。

三、我国税制改革对外商投资企业的影响

改革开放十五年来，我国在利用外资、引进技术和管理技能方面取得了引人注目的成就。1993年我国成为世界上吸引外资最多的第二位国家，这充分说明我国利用外资的法制环境已趋于完善。引进外资对我国国民经济的发展起了积极的推动作用。纵观世界各国利用外资的竞争，我国仍然具有劳动力价格便宜、技术人才数量多且比较优秀等优势。今后的工作是如何进一步加强法制，以法制保障外商企业在我国市场上获得合作的利润。我国1994年的税制改革就是这一艰巨努力的一部分。以我国税制改革对外商投资企业的影响而论，大致有以下几个方面：

1. 税种发生了变化

改革前的税种为工商统一税、外资企业所得税、个人所得税等，改革后现征增值税、消费税、营业税、外资企业所得税、个人所得税、资源税和土地增值税等。

2. 税负发生了变化

(1) 原工商统一税采用多档比例税率，现改为增值税后基本采用17%的单一税率（可抵扣购入税）。这税率虽按原平均税负测算设计，但外商投资企业执行新的流转税以后税收负担是会发生一些变化，大体是约有40%的企业税负与改革前持平，30%的企业税负稍有下降，还有30%的企业税负有所提高。为保持涉外税收政策的连续性和稳定性，维护我国对外开放的形象，对改革后提高税负的，要采取妥善的办法加以解决。初步意见是，税制必须统一，优惠原则上保留。

(2) 原个人所得税可减半征收，现采用加

6. 建立与增值税制相适应的征管办法

(1) 为了划分一般纳税人和小规模纳税人，必须对增值税纳税人确认；

(2) 要做好专用发票的印刷和发行工作；

(3) 按条例要求，纳税人应设置增值税专门帐簿，核算销项税额、进项税额和应纳税额。

计扣除额办法，适用《中华人民共和国个人所得税法》实施细则第26~28条的规定处理。

(3) 原出口免税，进口按工商统一税税率征税，现为出口退税，进口按增值税和消费税率征税。

3. 优惠政策发生了变化

原有“二免三减半”等优惠政策，现不再减免，但实行过渡阶段的照顾政策。综上所述，我国1994年的税制改革对外商企业来说，其影响具体表现为：

(1) 有一部分企业的税负增加；

(2) 个人月收所得大于7200元者，应税亦有所增加；

(3) 进口环节的税负有所增加；

(4) 1994年以后签约并批准的三资企业无“二免三减半”优惠。

外商投资企业所能取得的利益亦是明显的：

(1) 一部分企业的税负下降；

(2) 个人月收所得小于7200元者，应税亦有所下降；

(3) 出口环节退税合理；

(4) 1993年12月31日前签约批准的合资企业，有过渡优惠和照顾的安排。

总之，在总结我国改革开放的经验，借鉴国际相关立法基础上而形成的新税制，其规范合理，税负合理，对缓解国内通货膨胀，鼓励出口，充分保护中央和地方的两个积极性是利益明显、意义重大的，我们一定要在实践中不断完善之。