2008年两税合并对企业税务影响与涉税风险分析

瞿志明

摘　要：自2008年1月1日起，我国为营造一个公平竞争的经济环境，将中资企业与外资企业所得税率统一为25%。我国对企业所得税体制的改革已蕴酿了多年，当经过修改的所得税法宣布后，引起了美国与墨西哥的强烈反应，美国政府表示，该项法律似乎提供了不合规定的新补贴。2007年2月美国向世界贸易组织（WTO）提出申诉，对华申诉的目标包括退税、减税和免税措施，不久之后墨西哥也加入申诉行列。这两个国家声称，这些措施对中国出口产品构成补贴，并对许多行业的进口产品形成歧视。我国的两税合并将对企业的成本费用究竟会产生何种影响，企业的税务风险究竟有多大，本文就这些方面作了初步的探讨。

关键词：两税合并；税收体制；税务风险

中图分类号：F812.42　**文献标识码**：A　**文章编号**：1006-1894（2008）01-0018-05

一、我国税收体制简介

1．我国近年税收情况　由于我国宏观经济形势不断发展，近年来我国税收增长的幅度均超过了20%以上。现将我国近年来税收增长情况列示如下表：

年　份	税收额（亿元、不包括关税、农业税）	增长%
2003	20 462	20.3
2004	25 718	25.7
2005	30 866	20.0
2006	37 636	21.9

在上表中，2006年37 636亿元税收中增值税为1 289亿，2006年我国GDP增长了10.5%，而2006年税收增长是GDP增长的200%，我国税收增长的幅度由此可见一斑。此外值得一提的是2006年查处偷税漏税额有370亿元。

2．我国税制结构　我国现有税收共24种，对纳税人（企业、单位、个人）的税收可分成四大类，计有一次税即流转税如营业税、消费税、城市维护建设税等，二次税即企业所得税与个人所得税、价外税即增值税，费用税即企业计入管理费用的税如印花税、车船牌照税等。

3．现行的税制中国家出台的所得税优惠政策　归纳起来主要有以下几点：

（1）“免”与“减”。即对生产性外商投资企业实行的两免三减半等政策。

（2）低税率政策。即对特定地区直接投资给予优惠税收政策，企业所得税减按15%征收或

减按24%征收。

（3）对追加投资项目优惠政策。对追加投资部分所得给予“两免三减半”的优惠。

（4）对能源交通等重要项目投资减按15%（或10%，24%，12%等）征收或给予“五免五减半”的税收优惠。

（5）向我国提供资金和转让技术的税收优惠。即可给予免征所得税或“一免二减半”、“两免三减半”的税收优惠。

（6）对外国投资者并购境内企业股权可享受税法规定优惠。

（7）对西部大开发的税收优惠。

此外，尚有各地地方性出台所得税、营业税、增值税优惠政策，如江苏省某开发区对新办外商投资企业所得税在“两免三减半”基础上，第3年至第5年由开发区财政补贴相当于企业当年缴纳所得税开发区财政实际留成部分的100%，6～10年补贴开发区财政实际留成部分的50%，企业收回投资以前补贴实际留成部分的30%。在营业税方面，对外资企业在10年以上，当年交纳营业税5万元以上，自生产经营之日起，前2年由开发区财政补贴该企业当年缴纳的营业税开发区财政实际留成的50%，第3年起30%，直至收回投资。在增值税方面，对外商投资企业自生产之日起，前2年由开发区财政补贴该企业当年实际交纳的增值税开发区财政实际留成部分（12.5）的50%，第3年起30%，直至收回投资。

二、我国税制结构中存在的问题

我国的税制结构存在以下问题：

1．流转税太多　在流转税中无差异的增值税和营业税较多，只要货物流转就要征收，只是税率有差异而已。而有差异消费税较少，起不到限制作用和公平作用。

2．所得税种较少　我国目前只有企业所得税与个人所得税两种，在我国的所得税中企业所得税率过高，即对“做蛋糕”的征高税，而个人所得税率过低，即对“吃蛋糕”的征低税，从某种层面上来看极大地影响了企业生产积极性。德国个人所得税在社会生活中占有重要地位，个人交税占税收收入的45%。而我国个人所得税年收入在12万元以上税率为45%，但我国个人多数年收入在10万元以下，税率多数在10%以下。

3．财产税如遗产税、物业税等过少或尚未开征，起不到调节作用，影响个人创造性　而一些西方国家对财产征收税种繁多，包括如净资产税，市政贸易所得税、不动产交易税、遗产税等不动产税的开征。

4．征收成本高　主要是因官本位、企业偷税漏税、避税等引起，但其中尤以无效成本高无益于税收规范及税收公平。我国众多的收费部门与收税部门衍生出庞大的分支机构与膨胀的税收人员。外资企业偷税避税问题严重、导致内资企业也采取偷税避税措施，导致征税成本上升。德国实行“一套机构、两班人马”的征管模式，德国税收的征收管理由各州的财政总局负责（内设联邦管理局与州管理局）局长由联邦及州协商任命，局长既是联邦政府官员又是州政府官员（其工资由两级政府各出50%），该征管模式在西方十分独特，既可加强各级政府间业务协调，提高效率，又可避免机构臃肿，降低了征收成本。

5．“费制”厚度无人能及　我国目前除了各种税收之外，尚有工商、质监、城管、交通运输管理、医药管理等部门都在收费，种种收费多达200多项。再加上防洪保安基金等基金，进一步加重了企业的负担。

6．税收部门的征管模式“死板”和“僵化”　由于征管部门能力及征收成本原因，所以

征管部门置复杂多变的情况不顾，而将复杂情况“一刀切”简单化处理，将征管便利留给自己，将成本和负担乃至损失甩给企业。

三、从中外税收比较分析说明我国为什么要进行所得税改革

自 2000 年开始，美国杂志《福布斯》发布“全球税务负担痛苦指数”后，中国的排名一路上扬，以至现已荣登“探花”宝座，称：中国税负排名全球第三。根据我国企业所得税 33%，个人所得税（最高）45%，公司缴纳社保金 44.5%，个人缴纳社保金 20.5%，消费税 17%，再加上较小的财富税，得出指数为 160。

2007 年世界银行与普华永道联合公布了一份全球纳税成本的调查报告：“中国每年 872 小时的纳税时间（增值税一年交 12 次计 384 小时、社会保险和住房基金 288 小时、企业所得税 200 小时）、每年交税 48 次（增值税 12 次、土地使用税 1 次、财产税 1 次、印花税 2 次、教育税 13 次），47 项需纳的税种、77.1% 的总税率”，在 175 个受调查的国家（地区）中，纳税成本高居第 8 位。

以上报告尽管在数据选择渠道、计算方法、观测角度尚可商榷，如我国并非 47 项税而是 24 项，但我国还有工商、质监、城管、交通运输管理、医药食品管理等收费多达 200 多项，2005 年全国行政收费居然高达 4 000 多亿元。我国收费规模偏大、行为不规范、越权立项、无证收费、收费不公示、任意扩大收费范围、随意提高收费标准、搭车收费、坐收坐支、只收费不服务、收费缺乏监管等，一直是我国行政收费存在的主要问题，也因此造成了我国税费上升的一个主要原因。另外，还有各种基金如防洪保安基金、人民教育基金、残疾人保险基金等等，所以我国税收成本一路走高确是不争事实。

全世界 159 个实行所得税的国家（地区）平均税率为 28.6%。下面将我国与一些主要国家实行的所得税率列表对比如下：

国　家	所得税率 %
中国	33%（年利润 10 万以上）
德国	25%
英国、日本、印度	30%
澳大利亚	28%，（政府宣布 5 年之内将降至 21%）
美国	15%、18%、25%、33% 累进

从上表中可以看出，我国与这些国家相比名义税率就比较高，再加上我国所得税制度本身所存在的问题，如在成本扣除上限制太多、折旧率过低、 工资不能在税前全部扣除等因素，我国的实际税率则更高。目前德、法、美等国家纷纷提出减税举措，究其原因主要是通过减税来提高本国企业竞争力，来刺激本国的需求和扩大投资，当然，这些国家推出减税措施还有其减税理论更新要求。所以，过高的企业所得税率不利于提高我国利用外资的质量与水平，不利于我国对高新技术、节能环保技术的采用；不利于我国发挥税收的调节作用、不利于引导我国经济增长模式向集约型转变及推动产业结构的优化升级。

四、从我国的内资企业与外资企业税负比较分析，说明我国为什么要进行所得税改革

截至 2006 年底，全国累计批准外资企业 59.4 万户，实际使用外资 6 919 亿美元。2006 年外资企业缴纳各类税款 7 950 亿元，占全国税收总量的 21.12%。当前，我国经济社会情况发生了

很大变化，社会主义市场经济体制初步建立。加入WTO后，国内市场对外资进一步开放，内资企业也逐渐融入世界经济体系之中，面临越来越大的竞争压力，继续采取内资、外资企业不同的税收政策，必将使内资企业处于不平等竞争地位，影响统一、规范、公平竞争的市场环境的建立。现行内资、外资企业所得税制度在执行中也暴露出一些问题，已经不适应新的形势要求：主要是现行内资税法、外资税法差异较大，造成企业之间税负不平、苦乐不均。现行税法在税收优惠、税前扣除等政策上，存在对外资企业偏松、内资企业偏紧的问题，我国内资企业目前名义税率为33%，而外资企业由于享受税收优惠（已经16年），名义平均税负为15%，实际平均税负只有11%。由于中外企业税负不一，导致我国每年向外企少收2 000亿税收。再加上对外资等企业出口退税，估计每年至少有3 000亿税源让利给了外企及外部消费者。为此，内资企业税负过高不利于公平竞争。再加上外企偷税避税问题严重，导致内资企业也采取偷税避税，使我国税收成本大大上升。

五、我国“两税合并”统一税率25%政策出台对企业影响分析

十届人大常委会五次会议高票通过企业所得税法，拟定25%统一税率（小型微利企业20%税率），这部法律的通过，表明我国对企业所得税实行了“四个统一”（统一所得税法、统一所得税率、统一税前扣除办法和标准、统一优惠政策）。我国两税合并政策出台对企业影响从宏观层面上看将有利于发挥税收调控作用，引导我国经济增长方式向集约型转变，推动我国产业结构的优化升级。企业研发费用按实际发生额的150%扣除，研究开发费税前加计扣除优惠，将促使企业加大研发投入，加大自主创新力度、增加竞争力。此外，对创业投资、小企业实行税收优惠，对符合条件的小型微利企业实行15%的优惠税率，扩大对创业投资企业的税收优惠，对投资环境保护、节能节水、安全生产等方面的税收优惠，同时，新税法保留了对劳服企业、福利企业、资源综合利用企业的直接减免税政策采取替代性政策，这将会促进经济发展。新税法还要求关联方交易各方支出分摊、定价有监控，并赋予企业提供合法交易证明材料义务，加大了对利用关联方交易偷漏税收的防范及其利用关联方交易偷漏税的风险和成本。但不可否认的是两税合并将对老国企及东部企业有利，而对西部企业将带来激烈竞争。

两税合并从微观层面上对外资企业来说税负将有上升，当然，外资企业凡是享受15%和24%等低税率优惠的老企业，可有3～5年过渡期，逐步过渡到25%的税率。2006年苏州对370家外企调查，大部分企业认为对经营有影响，使经营成本上升。9%企业可能改变投资方向，1%企业可能撤资。此外，对外商投资企业的优惠政策将从“区域优惠”转为“产业优惠为主、区域优惠为辅、兼顾社会进步”。这意味着将取消外资企业超国民待遇，我国吸引外资模式发生根本变化。相关人士表示：投资者需重新评估对中国业务策略及业务模式、投资结构、投资地点和融资模式。许多微利外企或到亚洲东南亚一些发展中国家建厂，以降低在中国风险。或在中国中西部投资（台商有1／3投资在苏现正向苏中、苏北的扬州、淮安等延伸）；或平行投资（迁厂到经济特区）；或将现有产业与高新产业合并；或直接产业升级搭上高新产业税收优惠政策；或投资于长三角的弱项（如香港的现代服务业、澳门休闲产业），两税合并将使长三角不少在外资本回归，除了能弥补部分税收外，究竟将产生何种影响尚须拭目以待。新税法实施后，由于实行了总分机构汇总纳税，可能会带来部分地区税源转移问题，对税源移出地财政有一定影响。

同时还值得一提的是，新所得税法与新会计准则中所规定的所得税会计有很大的不同，新准则与现行企业制度关于所得税的确认和计量的会计理念完全不同。会计理念从利润表观念转为资产负债表观念。所谓利润表观念，即企业计交所得税额时应先计算出利润总额，然后再将利润

企业所有权配置与优化公司治理*

——兼谈人力资本产权激励机制

赵世君　沈　路

摘　要：本文以产权理论为切入点，认为参与企业的资本家和企业家、经理都可以根据各自的财产所有权而享有企业所有权，并且只有“剩余索取权”和“剩余控制权”两权对应才能有效发挥产权激励作用。而目前企业中产权“错位”已阻碍了企业的发展和价值创造。通过分析得出以下结论，在新经济时代，应通过强化财务资本的“剩余控制权”和提高人力资本的“剩余索取权”使两权逐渐对应，以发挥产权激励作用，降低代理成本，提高企业价值。

关键词：财务资本；人力资本；剩余索取权；剩余控制权；产权激励

中图分类号：F271　**文献标识码**：A　**文章编号**：1006-1894（2008）01-0022-06

现代企业理论认为企业是产权交易的一种方式，是一系列契约的有机组合，并且由于契约存

* 本文为国家自然科学基金项目《开放经济条件下区域政策有效性研究》（编号：70203006）的后续研究成果。

总额调整成应纳所得税额，再将应纳所得税额乘上适用税率得出应纳所得税额。而所谓资产负债表观念是通过重置成本会计（或定期对期末资产估价）求得期内资产净增量后，再将期内资产净增量乘以适用所得税率得出应纳所得税额。这其中还涉及到公允价值的确定与应用问题，而本次两税合并文件中明确了企业所得税的应税所得范围。上列新税法与新会计准则两者如何协调统一，还有待于国家有关细则的进一步出台。此外，本次两税合并有关文件中还将收入总额界定为“企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入”，同时，草案对“不征税收入”也做了明确规定，即财政拨款、纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金等属于财政性资金的收入。同时还将国债利息收入，符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益等，规定为“免税收入”。在企业费用扣除和资产的税务处理方面，目前内资、外资企业所得税在成本费用等扣除方面规定不尽一致，比如：内资企业所得税实行计税工资制度，外资企业所得税实行据实扣除制度。草案统一了企业实际发生的各项支出扣除政策，规定了公益性捐赠支出扣除的标准，明确了不得扣除的支出范围。同时，对企业实际发生的有关固定资产、无形资产、长期待摊费用、投资资产和存货等方面的支出扣除做了统一规范。

企业研发费用按实际发生额的 150% 扣除；广告费支出不超过当年销售收入 15% 的部分，可据实扣除，超过比例的部分可结转到以后年度扣除。由于新税法扩大了税前扣除标准，缩小了税基，在新税法实施后，上列对收入、费用的规定必然会对企业的成本费用带来相当大的影响。

（作者单位：上海对外贸易学院）