

美日韩超额累进企业所得税制比较与借鉴

唐超, 吴君民(博士生导师)

(江苏科技大学经济管理学院, 江苏镇江 212003)

【摘要】 本文通过对美、日、韩三国企业所得税政策进行比较分析,总结美、日、韩三国超额累进企业所得税政策的异同与效应,进一步分析我国现行企业所得税制度存在的问题,以期能够为适时推出我国的超额累进企业所得税制提供借鉴。

【关键词】 超额累进企业所得税; 国际比较; 借鉴

一、引言

国内学者在企业所得税理论与应用国际比较方面展开了大量的研究。

第一,中外对比方面。陈乃醒(2002)在《中小企业发展与预测》一书中介绍了美国、德国、日本、意大利、中国台湾等国家和地区促进中小企业发展的一些财税扶持政策。通过中外对比和对我国中小企业财税政策的梳理发现,我国的财税政策具有财税政策主体多元化、政策对象差别化、财税手段单调等特征。刘磊、金志训(2006)从纳税人、纳税义务、收入总额范围、税前扣除项目、税率、亏损弥补、清算所得、纳税地点等方面对中韩两国税制进行比较。纪建华(2011)通过对中美企业所得税法进行比较研究,提出我国企业所得税改革应借鉴美国经验,引入资本利得和存货比较分析,建立公平、合理的税收制度。

第二,国际比较方面。张培森、丁芸(1993)对美、英、法、德、日本、荷兰六国公司所得税制进行了比较,主张我国税制改革学习这六国公司税法的规范性与稳定性。Gupta 和 Newberry(1997)通过实证研究发现,在美国、韩国、中国台湾等采用累进税率的国家和地区,公司的盈利能力和实际税负之间呈显著的正相关关系。Giorgia Maffini(2013)对经济合作与发展组织成员公司税制做了比较研究,指出“在基于减税趋势下,进一步地公平税制是今后国际税制改革的主要趋势。”学者们大多提倡通过借鉴国外的先进经验,以完善我国现行固定比例税率企业所得税制度。但是学者们对超额累进企业所得税制度研究甚少,未能形成相应的理论体系。

二、美日韩超额累进企业所得税制之比较

(一)美国公司所得税制

1. 美国公司所得税制概述。1913年美国开始从商品课税为主转为所得课税为主。在美国,个人和公司所得税额占了政府全部收入(包括社会保险税收入)的42%,在联

邦总收入中占比55%。美国是联邦、州与地方分权型国家,税收征管实行分税制,税收管理体制分为联邦、州及地方政府三级,由联邦政府征收所得税。美国最高法院判定“公司的生命、权利和权力都有赖于政府。”美国公司所得税制和个人所得税制相得益彰,共同发挥调节收入分配的作用。

2. 美国公司所得税制的主要内容。

(1)纳税人。在美国,公司是按照州法律设立的,由于各州法律法规不同,公司的种类较多,不是所有的公司都缴纳公司所得税。公司所得税的纳税人主要是有限责任公司。美国公司所得税法的规定对美国公司来源于全球的所得和外国公司来源于美国境内所得征收公司所得税。

(2)征税对象。美国公司所得税征税对象为经营所得、资本利得、股息所得、利息所得、租金所得、特许权使用费、劳务所得和其他所得等。其中,公司的股息所得在计算应税所得时进行适当的扣除。

(3)可扣除项目。美国税法中可扣除项目主要为经营扣除、税款扣除、捐款扣除、损失扣除和折旧摊销等。其中有关公司纳税人的经营费用扣除规定比较宽松,只要具有经营目的就可以全额扣除,比如:工资支出、水电费支出、租金支出等。但对既有经营性质又有私人性质的费用的扣除则有较多限制规定,比如:因经营目的发生的餐费和娱乐费用,只允许扣除总额的50%,并且该餐费或娱乐费必须是正常和必要的,与纳税人从事的经营活动具有直接联系,并且不能是浪费或奢侈性消费;上市公司在纳税年度支付给高管的报酬,超过100万美元的部分不允许抵扣。

(4)抵免规定。美国公司所得税制度中有一系列的税收抵免规定,每一项抵免规定都有其专门的政策目标,比如,为促进就业的税收抵免和鼓励节约能源的企业能源支出抵免等。纳税人在当年未能使用完的税收抵免额可

以向后或向前结转,在以后或以前年度中使用。

(5)特殊扣除项目。美国税法规定,在计算公司所得税时,对收到的股息进行适当的扣除。

(6)其他特殊规定。美国税法特别制定了一些惩罚性的课税措施,比如:为防止公司通过累积利润进行避税而专门征收累积利润税。

(7)税率。美国公司所得税适用多级税率,税率先逐步递增,在应税所得额超过一定数额以后,税率水平又有所降低的分级固定比例税率,详见表1。

应税所得超过(美元)	但低于(美元)	税率
0	50 000	15%
50 000	75 000	25%
75 000	100 000	34%
100 000	335 000	39%
335 000	10 000 000	34%
10 000 000	15 000 000	35%
15 000 000	18 333 333	38%
大于等于18 333 333		35%

(二)日本法人所得税制

1. 日本法人所得税制概述。日本实行中央、都道府县、市町村三级征税,中央征税属于国税,都道府县、市町村征税属于地方税。日本法人的所得额需要缴纳法人税、法人事业税和法人居民税。

2. 日本法人所得税制的主要内容。

(1)纳税人。日本法人所得税的纳税人主要是以营利为目的的普通法人组织和其他有经营性收入的法人组织,包括日本本国法人企业和在日本从事经营活动的外国法人企业。

(2)征税对象。日本法人所得税征税对象为经营所得、资本利得、清算所得、退休年金基金所得等。其中经营所得包括:经营和资产运用所得、不动产租赁所得、提供劳务所得、中小企业风险准备金、股息所得等11类。

(3)可扣除项目。日本税法规定,可扣除项目主要包括销售成本、折旧、工资薪金、交际费、捐赠款和亏损结转等。其中用于科教文卫或社会福利事业的捐赠款允许全额扣除,慈善捐赠的扣除比率为应纳税所得额的1.25%或实收资本的0.125%,对外国分支机构的捐赠不得扣除。

(4)抵免规定。日本鼓励对外投资,法人所得税法规定:在计算综合抵免限额时,允许将国外的亏损额去除;设置税收饶让抵免条款,将发展中国家给予日本企业的税收减免优惠视为已纳税款,允许进行抵扣。同时设立海外投资亏损准备金,由企业和政府共同承担海外经营风险,满足一定条件即可享受免税,若投资受损则可获一定数额的亏损准备金补偿。

(5)其他特殊规定。法人为应付将来可能发生的费用、损失而提取的特种基金和准备金,税法上允许将其计入当期费用,但对基金、准备金项目以及提取方式有严格规定。此外,对家族公司实行提留课税制度,以降低家族企业股东避税风险。

(6)税率。日本对中小企业实行两档超额累进税率,对普通企业实行的是固定比例税率,详见表2。

表2 日本法人所得税税率

应税所得金额的划分	400万日元以下部分	大于400万日元 800万日元以下部分	大于800万日元
法人税(国税)	19%	19%	25%
法人居民税(地方税)	-	-	-
(1)都道府县民税	0.95%	0.95%	1.27%
(2)区市镇居民税	2.34%	2.34%	3.14%
法人事业税	2.70%	4%	5.30%
地方法人特别税	2.19%	3.24%	4.29%
综合税率	27.18%	29.53%	39.50%
实际税率	25.91%	27.53%	36.05%

(三)韩国公司所得税制

1. 韩国公司所得税制概述。韩国实行中央和地方两级课税制度,税收立法权、征收权、管理权均集中于中央,地方政府无税收立法权,公司所得税属于中央税。韩国公司所得税与个人所得税成为税收收入的主要来源。

2. 韩国公司所得税制的主要内容。

(1)纳税人。韩国公司所得税的纳税人分为国内公司与外国公司。总机构或主要机构设在韩国的为国内公司,否则为外国公司。

(2)征税对象。韩国公司所得税征税对象为营业收入、清算收入和资本收益。其中公司的资本利得属于公司税的一般应税收入,在一般性税收课征以后,需特别征收附加税。

(3)可扣除项目。除了普通的成本、费用支出可以税前扣除以外,韩国公司所得税法还有一些特殊扣除项目,比如:退休准备金,坏账准备金,学术研究、技术开发和发展体育技能的捐赠等。

(4)抵免规定。韩国公司所得税可抵免项目主要为国外税收抵免和灾害损失抵免。其中本国公司因自然灾害造成财产损失达30%以上的,则被认为存在纳税困难,可以按其财产损失比例抵免其应缴的公司税。

(5)税率。韩国公司税实行两档累进税率,详见表3。

表3 韩国公司所得税税率

级数	全年应纳税所得额	税率(%)
1	不超过1亿韩元的部分	13
2	超过1亿韩元的部分	25

(四)美日韩超额累进企业所得税制的异同

1. 美日韩超额累进企业所得税制的共性。

(1)税基较宽。美、日、韩三国都十分重视公司所得税税基的确定和计算,将资本利得、利息、股息等纳入征税范围。

(2)较为详尽的费用扣除项目。美、日、韩三国都对可抵扣费用扣除范围、项目、标准做出了明确规定。严格划分经营性支出与非经营性支出、个人支出与公司支出的界限。可抵扣项目设置较为具体,设计周到,具有独特的社会责任导向性,颇具人性化,比如:美、日、韩三国都将捐赠作为税前可抵扣费用,鼓励公司进行公益性捐赠,引导企业承担社会责任。

(3)较少使用税收减免优惠。美、日、韩三国对科研等项目优惠比较重视,税收优惠具有较强的政策导向性,目的明确,其他情况一般不使用或极少使用减免税优惠,大多使用间接优惠,比如,允许使用加速折旧等政策。

(4)较为成熟的反避税措施。美、日、韩三国非常重视因税法漏洞造成的企业避税风险,税法体系较为成熟完善,具有相当大的惩罚性课税力度。

(5)扶持中小企业。美、日、韩三国十分重视中小企业的发展,根据企业纳税能力对企业进行征税,在税率设置中对纳税困难企业进行税收扶持,能够较好地平衡大企业与中小企业的发展生态。

(6)公司所得税成为主体税之一。美、日、韩三国公司所得税(法人所得税)制度与个人所得税制度配置较合理,是国家的主体税,能较大程度地调节收入分配。

2. 美日韩超额累进企业所得税制的差异。

(1)居民企业判定原则不同。美国、日本判定居民企业的原则是公司登记注册地,韩国则是经营管理地。

(2)征税对象不同。日本、韩国将清算所得作为征税对象,且日本对退休年金所得征税。另外,三国对资本利得征税方式也不尽相同,韩国对其征收附加税。

(3)可抵扣项目体现国家意志。比如,在捐赠抵扣项目方面,韩国重视发展体育事业,日本重视教育、科技等事业的发展。

(4)税率结构不同。美国实行超额累进税率与比例税率相结合的八级税率;日本对中小企业实行超额累进税率,对普通企业实行比例税率;韩国实行两级超额累进税率。三国税率高低各不相同,美国税率设置相对较细,日本税率构成相对复杂,韩国税率安排相对较低。

3. 美日韩超额累进企业所得税制的成效。

(1)雄霸世界的美国。自二战以来,美国世界霸主地位难以撼动,其在科技、军事、经济等方面均处世界领先水平,美国企业对全球资源的控制力进一步巩固了美国的霸主地位。国家实力的提高,离不开良好的经济运行,良好的经济运行离不开科学完善的财税体制。1986年美

国进行了较为彻底的公司税制改革,实行超额累进的公司所得税政策,取得了显著成果,实现了经济的持续增长。其中1990~1998年的8年时间里,美国GDP增长了26.7%,1997年人均GDP超过30 000美元(而我国2014年人均GDP仅为7 485美元)。其超额累进公司所得税政策不仅鼓励中小企业发展,并且当公司所得额超过一定数额又采用较低的比例税率,从而有利企业做大做强。据2014年《财富》杂志登载的全球企业500强排行榜,美国上榜企业达128家。

(2)处心积虑全球经营的日本。虽然日本GDP增速连续多年低于世界经济增长水平,但总体经济规模仍居世界第三。日本企业是典型的全球经营体制,大量资本投向海外,而GDP计算中并不包含海外资产。据2014年日本财务省统计显示,2013年日本海外资产多达325万亿日元(约3.2万亿美元),连续23年成为全球最大海外净资产国。日本海外资产规模之所以激增,除了日本的民族精神与民族性格原因外,与日本的法人所得税制度也不无关系,如亏损准备金与海外抵免条款等在很大程度上鼓励了日本企业海外经营。此外,日本的法人所得税制度很大程度上促进了日本科研创新,比如:用于科教文卫的捐赠款可以全额抵扣。因此,日本成为科研创新国家的典范便不难理解(日本每年科研创新投入占GDP的3%以上,其中80%资金来源于企业)。

(3)积聚力量新亮点的韩国。自20世纪60年代,韩国经济发展成为世界经济的亮点,韩国企业的飞速发展受到世界瞩目,三星、现代等众多韩国企业进入国际市场,并取得了巨大成功。据2014年《财富》杂志登载的全球企业500强排行榜,国土面积仅与我国浙江省相当的韩国,上榜企业数量达到了17家。2014年韩国人均GDP为33 200美元,三星集团和现代汽车集团等韩国十大企业集团的销售总额约占韩国GDP的80%。韩国经济的飞速发展离不开韩国政府不遗余力的支持,较低的公司所得税税率与完善的公司所得税制度,有力地促进了中小企业向大型跨国集团的快速发展转变。此外,韩国在世界体坛上取得的进步也与举国重视体育事业有关,比如:韩国公司所得税制规定,对体育事业的捐赠可部分抵扣。

此外,比利时、西班牙、南非、英国、葡萄牙、荷兰等国也对中小企业实行超额累进公司所得税制。韩国前总统李明博曾指出:“中小企业与大企业间不是扩大差距的发展,而是减少差距的发展;不是无雇佣的增长,而是增加工作岗位的增长”。因此,实行超额累进企业所得税制对促进经济发展具有重大的积极意义。

三、超额累进企业所得税制的国际经验借鉴

(一)适时推出超额累进企业所得税制

1. 现行企业所得税体系问题突显。

(1)初次分配兼顾公平显不足。现行固定比例企业所

得税制不能按纳税能力征税,造成企业利润分配不合理,进而导致初次分配不公平,再加上现有的个人所得税制度未能发挥应有的再分配调节作用。北京大学中国社会科学调查中心发布的《中国民生发展报告2014》表明,我国顶端1%的家庭占有全国三分之一以上的财产,而底端25%的家庭拥有的财产总量仅在1%左右。

(2)不利于中小企业轻装简行。中小企业是推动国民经济发展,促进社会稳定的基础力量,是市场经济主体之一。据国家科技部统计,2014年我国中小企业占全国企业总量的99%。而我国中小企业所得税税率与大企业相同,且中小企业资金力量薄弱、技术条件较差,很难获得高新技术企业优惠等税收支持,这将进一步加大中小企业与大企业的发展差距。

(3)企业所得税税法缺乏系统性。完备的税法体系应具有完整性、一致性、权威性和科学合理性等特性。我国现行企业所得税法体系是由主税法与一系列税收优惠政策组成,优惠政策多以临时应急性文件为主,相对零散,在执行中容易造成理解和操作上的困难,缺乏法律体系应有的特性。

(4)税收优惠政策导向效果较弱。发布税收优惠政策是国家干预经济的重要手段之一。现行企业所得税制度中有大量的优惠政策,但优惠标准设置不够完善,政策导向效果较弱。比如:企业购置的环保设备是否达到环保要求没有统一标准;企业投入环保项目因无收入而不能享受优惠等。

2. 国际成熟经验值得学习。

(1)初次分配兼顾公平。按纳税能力纳税有助于提高企业利润分配效率,保护劳动所得,实现劳动报酬增长和劳动生产率同步提高。

(2)扶持中小企业发展。按纳税能力纳税有助于减轻中小企业负担,发挥税收效应,引导民间资本流向中小企业,加快中小企业资本积累,促进经济可持续发展。

(3)保持税法体系完整。在税制设置中,明确法定扣除项目,科学规划纳税级距与级次,合理安排累进税率,从制度上避免设置过多优惠政策造成的税收漏洞,公平地发挥税收的调节作用,促进经济可持续发展。

(4)明确税收政策导向。制定清晰的税收优惠政策,明确税收政策导向作用,提高税收政策运用效率。

现行固定比例企业所得税制不能根据纳税能力纳税,因此,我国只有尽快推出超额累进企业所得税制,发挥累进机制的合理性与公平性,才能促进国民经济又好又快的发展。

(二)实施超额累进企业所得税制的注意事项

1. 完善税基,规范是基础。

(1)合理确定应税所得范围。对资本利得项目进行可行性研究,适时将资本利得计入应税所得范围。

(2)规范、完善、细化费用扣除项目。合理设定法定扣除项目,提高项目可扣除额度,准许当年未抵扣余额向后结转。税制设计时应考虑社会责任与人性化管理导向因素。

(3)精心设置优惠政策。减少税收优惠政策的使用,少使用税收减免等直接优惠政策,以加速折旧、投资抵免、扩大费用列支范围等间接手段为主。税收优惠应着重体现国家产业政策导向,鼓励企业科技投入、生态环保、公益性捐赠等方面支出。

2. 税率公平,累进是核心。

(1)科学设定超额累进税率。税率设定应体现公平税负、量能负担原则,考虑到国际税率下降因素,税率区间以20%~30%为宜。较低税率有助于促进我国中小企业快速发展,较高税率有助于保障我国财政收入的稳定。借鉴国外经验,综合考虑我国实际国情与企业纳税能力,科学划分应税所得额级次标准,引入速算扣除数,方便所得税超额累进计算征缴。

(2)恰当划分所得税级距级次。我国中小企业占绝大多数,企业实力参差不齐,相关部门应根据我国国情及现状,合理测算企业纳税能力,对应税所得额级距与级次进行科学划分。所得税级次以5~8级为宜,且应充分考虑“累进消失”结构,最高级次比例设置宜借鉴美国的做法,使用固定比例税率。

3. 税收法制,完整是保障。

(1)完善反不正当避税条款。完善反不正当避税条款,堵塞税法漏洞,加强税务、海关等部门的信息交流与配合,成立专门的反不正当避税机构,严惩企业的逃税行为。

(2)加强税收法制与信息化建设。超额累进企业所得税的实施离不开完善的税法体系与发达的信息化工具,完善的税法体系是实现依法纳税的前提与基础。

主要参考文献

刘磊,金志训.中韩企业(法人)所得税制度比较与借鉴[J].亚太经济,2005(6).

Giorgia Maffini. Corporate Tax Policy under the Labour Government 1997~2010 [J].Oxford Review of Economic Policy,2013(1).

陈乃醒,傅贤治.中国中小企业发展报告[M].北京:中国财政经济出版社,2006.

【基金项目】国家自然科学基金项目“石油价格危机预警分级机制及其智能应急响应策略研究”(项目编号:71203081);教育部人文社科基金项目“石油价格波动对经济影响的预警研究”(项目编号:12YJCZH091)、“复杂产品制造企业‘交货期—质量—成本’联动控制研究”(项目编号:11YJA630151);江苏省普通高校研究生实践创新计划项目(项目编号:SJZZ15-0141)