

所得税法中特殊费用扣除的国际比较

刘 剑 文

本文认为,各国所得税法均建立了特殊费用扣除制度,但因其政治经济制度、社会历史背景、经济发展水平、法律文化传统等方面的不同,随之显现诸多差异;对各国所得税法中的股息所得扣除、折旧扣除、结转亏损金扣除、其他税金的扣除进行了比较;为了促进我国所得税法与国际标准的进一步接轨,我国所得税法中有关特殊费用扣除的规定须进一步完善。

对公司(企业)与自然人的所得,即收入总额进行法定扣除后的余额依法课税,是现代世界各国所得税法的基本原则和国际通例。各国所得税法中的法定扣除项目可以归纳为两类:一类是正常费用扣除,即实际发生的费用支出;另一类是特殊费用扣除,主要是股息所得、折旧、结转亏损金、所得税以外的其他税金等项目的扣除。特殊费用扣除与正常费用扣除均是各国实现所得税立法意图和社会经济政策的有效措施。虽然各国所得税法都规定特殊费用扣除,但因其政策、经济、法律及文化背景的不同,随之显现诸多差异。为使我国所得税立法进一步与国际接轨,本文拟就上述特殊费用的扣除,作些比较研究。

一、股息所得扣除

综观各国所得税法,公司与自然人无不为独立的纳税主体,这样,在实践中就出现了一个问题,即作为纳税人的公司其所得在依法征收公司所得税后,税后利润中的一部分以股息形式分配给股东时,股东是否还要纳税。对此,各国所得税法实践中曾经有基于两种不同理论而作出的两种不同处理方法。一种是“法人实存说”,该理论认为,法人是一个独立于它的股东而实际存在的经济实体。对法人的所得,向法人征税,对股东的所得,向股东征税,是两个不同纳税人的事情,并不存在重复征税的问题。日本在1950年以前,法国在1965年以前,就是持这种理论,它们对法人和股东分别征收所得税。另一种是“法人虚构说”,该理论认为,法人不过是一种法律上的虚构物,它仅为股东所得提供渠道。如果对法人的所得征税,那么,就应该完全排除对股东的股息所得征税,否则,就属重复征税,违反公平税负原则。美

国在 1935 年以前就是持这种理论，它对股东取得的股息所得是不课税的。随着各国所得税法与公司法的发展和完善，对法人和股东双方分别征税，已日渐成为世界各国政府财政利益之所在。因此，各国采取了与上述两种理论完全相反的作法，逐步折衷调和而趋向大致统一^①。即对分配股息的法人，仍就其未分配股息前的全部所得征收所得税；对取得股息的股东，原则上将从法人已税所得中分配的股息所得计入总所得予以课税，但可给予一定的税收优惠，以消除或减轻对公司股息重复课税因素。其具体作法主要有两种：

一是“支付股息轻征法”。在对公司课税时，对公司以股息分配给股东的所得按比基本税率低的税率征税。换言之，对用于分配股息的利润实行不同的公司税率，前者税率高，后者税率低。股东就所分得的股息缴纳所得税时，税率与其他收入相同。由于对公司的分配利润按低税率征税，股东可分得的股息额比较多，缴纳所得税后的净股息自然也多。如日本为了缓和在税额扣除方式中对高额所得者能够排除重复征税，而对低额所得者重复课税排除程度较轻的弊端，采用“肖普建议”对重复课税进行调整。其建议内容是：准许对法人所得课征 35% 的法人税；准许对个人股东进行相当于领取红利 25% 的税额扣除。该建议于昭和 25 年（1950 年）在“肖普税制”中直接被采用。其后，在昭和 32 年（1957 年）的税制改革中，红利扣除率作了修改，在昭和 36 年（1961 年）又进行了修改，即红利部分的法人所得税率降至基本税率的 3/4（即由 38% 降至 28%），与此相应，个人所得税方式的红利扣除率也降至原来的 3/4（即由 20%、10% 和 5% 分别降至 15%、7.5% 和 3.5%）。目前对一般公司未作股息分配的普通所得课征 30% 或 40% 的基本税率，对作为股息分配的普通所得课征 24% 或 32% 的税率^②。又如，对不分配股息的利润和分配股息的利润则按全额计征^③。

二是“股息折扣法”，在计算纳税人应税所得时，法律准予股息、红利等所得在扣除一定比例或一定数额后计入应税所得总额。对此，澳大利亚税法规定，居民公司支付的大部分股息适用于估算制度。公司在支付股息前，必须确定免税股息的部分（即公司因已纳税而可以获得抵免的部分），其免税股息额和估算的抵免额应当通知股东。凡澳大利亚居民（包括公司和个人）收取的股息可扣除 30%，以其余额计入应税所得。丹麦税法规定，所有个人（无论拥有多少资本）和在丹麦公司拥有 25% 股东的丹麦居民公司股东，均可享受抵免计入纳税人的应税所得之中。另外，特别税收抵免或是从推定税额中扣除，或是在没有税收的情况下用现金支付。美国的规定灵活多样，对美国公司自国内子公司取得的股息，如母公司持有子公司股权在 80% 以上可全部扣除，所持股权不到 80% 者按股息的 15% 课税；对美国公司从设在外国的子公司取得的股息，如母公司持有子公司 100% 的股权可全部扣除，所持股份不到 100% 按股息额的 15% 课税。对个人取得的股息实行定额扣除法。

我国所得税法对股息所得扣除既未采用“股息轻征法”，又未采用“股息折扣法”，在实践中有三种作法：一是对内资企业的股息所得不作任何扣除，计入其所得总额中按 33% 税率课税^④；二是对外商投资者从外商投资企业取得的利润（股息）和外籍个人从中外合资经营企业分得的股息、红利，免征所得税；对持有 B 股或海外股的外国企业和外籍外人，从发行该 B 股或海外股的中国境内企业取得的股息（红利）所得，暂免征收企业所得税和个人所得税^⑤；三是对中国公民取得的股息所得并不适用工资薪金所得九级超额累进税率，而是一次性地适用 20% 的比例税率^⑥。为了促进我国所得税法与国际通例的进一步接轨，我国股息所得课税的规定应统一，宜采用“股息轻征法”或“股息折扣法”的国际通行作法。

二、折旧扣除

折旧是对企业固定资产损耗的补偿,有利于加速资本更新以刺激经济发展。折旧越快,固定资产费用的扣除越早,企业当期税款缴纳得越少,投资者获得的税收收益越大。折旧的期限、折旧的速度是影响折旧的二个主要因素。如资本加速折旧虽然没有改变折旧扣除总额,但计算所得税时的年扣除额及扣除的期限改变了,实质上是对纳税人提供的一种税收优惠。对此,各国所得税法均作了相应的规定。

美国除对大部分不动产折旧实行直接折旧法外,长期以来对机器设备的折旧实行“年位比例法”或“双倍降差法”,允许纳税人在机器设备投入使用的最初几年按照较高的折旧率提取折旧费用。1971年又实行了增加折旧扣除额的“资产折幅制度”。从1980年12月31日,对使用中的资产折旧采用“加速回收成本制度”,自1988年后,对这一制度已作了修改。其修改主要包括:根据资产现行的分类折旧寿命或“资产折旧范围的中点寿命”对资产进行重新分类;对每类“加速回收成本制度”中的资产规定了具体的折旧方式,从而代替了法定的项目表;不动产采用“直线法”折旧,住宅类不动产的折旧年限为27.5年,其他不动产折旧期限为31.5年;合格的动产折旧年限分为3、5、7、10、15或20年不同类型。对已修改的属3、5、7、10年期限类别的财产,采用相当于直线法折旧率200%的余额递减进行折扣,余值将采用直线法折旧;而期限属15年和20年类别的财产将采用150%的余额递减法进行折旧,余值采用直线法折旧^①。

日本对折旧的规定虽然没有多大特色,但对投资的税收抵免却有可借鉴之处。抵免的税额可占固定资产购置额的7%或者占公司法人税的20%。此外,对企业支付的研究和开发费用,可在20%和法人税的10%幅度内抵免。

奥地利除采取直线折旧法外,也采取加速折旧法。除建筑物和汽车外,其他固定资产第一年可加速提取40%的折旧。如不采取加速折旧,除汽车外,一切固定资产可以原值为基数,多提20%的折旧额,但加速折旧的规定从1989年开始取消。

英国长期以来对固定资产实行“折旧折扣制度”,对一些产业的不动产允许在投入使用的当年以高达50%的比率提取折扣,剩余部分再按直线法计算折旧;允许对厂房、机器设备等进行折旧扣除。用于科学研究、专利权、专有技术和农业建筑物的资本性支出也可进行资本折旧扣除。

加拿大对折旧摊提称为资本价值补偿。通常以“余额递减法”为基础,按任选的适宜扣除率计算,并还进行投资税收抵免。原规定用于工业性投资总额的5%可能定减联邦所得税,税改后抵免率为3%^②。

意大利对固定资产的折旧规定具有一定特色。折旧按财政部分扣的资本成本的一定比例提取,机器设备折旧率从3%—15%不等,土地不能提取折旧。同时,新购进的资产允许第一年实行加速折旧,加速折旧率为正常折旧率的2.5倍。商誉折旧率最高可达20%,专利、专有技术以及商标权可分3年摊销。

新加坡固定资产折旧体现了快速的特征。如机器设备折旧率高达33.3%,使用年限规定3年。

基浦路斯固定资产折旧率规定得很简单。采用直线法计算，机器、设备折旧率为10%，建筑物折旧率为4%。

我国内资企业为了适应社会主义市场经济的需要，实行了《企业会计准则》、《企业财务通则》，改革折旧制度，适当提高折旧率。房屋和建筑物、机器设备以及工具、器具等其它固定资产分别按5%、10%、20%的折旧率进行折旧，从而企业会计折旧高于经济折旧，快于实际磨损，税负降低了2.7个百分点。我国对内资企业固定资产的折旧，原则上采用平均年限法（直线法）和工作量法计算。纳税人的固定资产，应当从投入使用月份的下一个月起，计提折旧；停止使用的固定资产，应当从停止使用月份的下一个月起，停止计提折旧。固定资产在计算折旧前，应当估计残值，从固定资产原价中减除，残值比例在原价的5%以内，由企业自行确定。同时，也允许纳税人采用其它折旧方法，但须由企业申请，逐级上报省、市、自治区税务局批准。无形资产的摊销，应当采取直线法计算。受让或投资的无形资产，在协议、合同中规定使用年限的，可以按照使用年限分期摊销；没有规定使用年限的，或者自行开发的无形资产，摊销期限不得少于10年。

从上述各国关于折旧的规定看，各国为了摆脱固定资产“直线法”摊销折旧的传统作法，实行了多样的“加速折旧法”。目前的发展趋势是：较普遍实行了“余额递减法”，改变了固定资产补偿年数平均化的现状，使前期补偿大大超过后期补偿，加速了折旧摊提；采取了高折旧率，即固定资产投资总额第一年就可以补偿50%以上；实行固定资产投资的税收抵免；规定固定资产使用年限通常短于实际可使用的年限。

三、结转亏损金的扣除

所谓结转亏损金，亦称亏损弥补金，是指为准备未来若干年度的巨额支出或损失而计入结转亏损帐目的金额。按照税法规定，纳税人发生年度亏损的可以用以后年度的所得进行弥补，但是，亏损的弥补有一定的时间限制。结转亏损金与专用基金不同的是，专用基金与本年度收益不构成对应关系，与以后纳税年度收益构成对应关系。因此，结转亏损金在企业会计中不能计入当年正常费用之内，具有税后留利的性质，其实质是对部分所得免税，使企业税负减轻，从而促进企业内部积累，增加企业自有资本。

所得税是以纳税年度为计税期限的，但由于纳税人在各个纳税年度中的盈亏并不总是均衡的，在某一纳税年度有可能会净亏损，对于企业从事各种经营活动是一种正常现象。这样若不考虑纳税人在某一纳税年度的亏损情况，仅对其它纳税年度的盈利课税，显然是不符合公平税负的原则。故大部分国家都允许纳税人的纳税年度净损失可向其他纳税年度结转，用以冲抵其它纳税年度的所得额。

结转亏损金的数额直接涉及所得税额的多少。由于结转亏损金期限的长短对企业具有重要意义，期限越长对企业的税收优惠越多。故为了保证国家税收收入，各国所得税法均对结转亏损金的期限作出限制。

日本规定，结转亏损金应以平均数额分别计入次纳税年度开始的5个营业年度总收入总额中，或者可先1年结转，然后将余额向以后5年结转。在规定年限内不结转的，不再允许结转。

美国规定亏损结转期限较长。公司在某一纳税年度的净亏损允许冲减前3年所得额,对冲减部分税务局可予退税,如冲抵不完可延续在以后15年内冲减。个别类型的所得结转期限更长,亦可选择放弃向以往年度结转。

法国对结转亏损金的规定则较灵活。经营净亏损可向以后5年结转,因折旧产生的经营亏损可不定期向以后结转。如前3年内缴纳公司税的公司对可折旧固定资产净投资额达到了同期内折旧额的水平,则公司就可以运用亏损向以往年度结转的方式,其亏损可以前3年的未分配净利润进行冲抵。如公司以亏损冲抵前期的净利润,则公司有权从财政部门获得其结转亏损额的45%的税收抵免。该项税收抵免可用于支付未来5年的公司税。期满后若仍有余额,则由财政部门以现金补退。

意大利对结转亏损规定的方式多样。凡经营中出现的亏损可以向以后5个财政年度,以抵免未来的公司所得税和个人所得税的应税所得;地方所得税均按会计年度的应税利润缴纳。经营亏损不允许以往年度结转。在企业兼并的情况下,合并公司可以用自己的所得冲抵参与合并的公司所允许的财务亏损(在其净自有资本的范围内),而勿须考虑合并前24个月内发生的实际资产转让、缴款或支付款^⑥。

荷兰的规定亦有一定特色。亏损可以用前3年(从最早的年度开始)和后8年的所得弥补,在最初经营的6年之中所发生的亏损可用未来的所得弥补,无时间限制。当公司的所有权发生变更时,亏损结算将受到限制。

我国内资企业所得税条例对结转亏损金期限的规定同大多数国家的规定是一致的。即纳税人发生年度亏损的,可以用下一纳税年度的所得弥补;下一纳税年度的所得不足弥补的,可以逐年延续弥补,但是延续弥补最长不得超过5年^⑦。这是国家为保障企业均衡发展,获得更大的经济效益而实施的一项重要措施,是符合国际通行做法的。这项新实施的企业所得税制度比我国原有的企业所得税允许延续3年弥补亏损放宽延长到5年,为企业发展创造了更宽松的条件。但需要强调的是,企业需要把握亏损弥补期最长不得超过5年,5年弥补期是以亏损年度后的第一年算起,连续5年内不论是盈利还是亏损,都作为实际弥补年限度算^⑧。

四、其他税金的扣除

由于所得税是以纳税人每一纳税年度的净所得课税,故在计算应税所得时,为了避免重复课税,各国所得税法通常允许纳税人将该纳税年度内已缴纳的部分其它税金予以扣除。一个纳税人所支付所得税以外的其它税金,只要符合公平和合法的原则一般都可允许作为所得额的一个扣除项目处理,这已成为各国政府所通行的准则。这里所指的公平,在纵的方面指年度方面的公平,即哪一个年度的税金,只能由那一个年度的所得额去承担;在横的方面是指相同纳税条件下的同类纳税人,应当交纳相同的税;不同条件下的纳税人,应交纳不同的税。所谓合法,只有依法缴纳的税金才能允许扣除,对因违章缴纳的税收滞纳金和罚款,是不准扣除的。

各国规定在计算应税所得时,应扣除所得税以外的那些种类的税金,这通常与该国的税制密切相关。归纳起来主要分两类,一类是既可以扣除流转税,又可以扣除财产税。如澳大利亚规定,工薪税、土地与财产税、自然资源税和租金税可以扣除;销售税和印花税视

为所购置商品成本的一部分处理。又如巴西规定，工薪税，包括8%的长期服务保证基金（解雇税），土地税和财产税、销售税、劳务税、金融经营税可以扣除。另一类是只允许扣除流转税，一般不允许扣除财产税。如马来西亚规定，公司可以扣除免役税以及用于经营的土地和建筑物税、矿区使用税和租金，进口税、附加税，销售税以及印花税都作为所取得货物的费用的一部分，但遗产税、不动产所得税、开发税和股票转让税不允许扣除。新西兰亦规定，销售税和印花税可作为购置商品成本的一部分处理，附加福利税、遗产税或赠与税不能扣除。我国内资企业所得税条例将其他税金列入生产成本、费用一类扣除，既有流转税，又有财产税，具体包括消费税、营业税、城乡维护建设税，资源税、土地增值税、教育税附加^⑩。

地方所得税能否作为费用扣除，各国所得税法实践中主要有两种作法：一是在有些中央政府和地方政府同时征收所得税的国家，法律规定在计征所得税额时，允许纳税人将地方政府征收的所得税金作为特殊费用进行扣除。如美国《国内收入法典》规定，美国联邦政府在计算应税所得时，纳税人已缴纳的各州及地方政府所得税、不动产税、财产税以及超额利润税都可作为费用从收入中扣除。日本所得税法规定，国内公司在计税时，已缴纳的地方政府企业税可从应税所得中扣除，对地方居民则实行抵免法。二是在以附加地方所得税的国家，一般是不允许附加地方所得税作为特殊费用进行扣除，如我国外商投资企业和外国企业所得税法规定附加地方所得税不得作为特殊扣除项目进行扣除。

注 释：

- ① 刘剑文：《所得税法导论》，武汉大学出版社1995年版，第97页。
- ② 黄济生：《国际税收》，华东师范大学出版社1992年版，第18页。
- ③ 高尔森主编：《国际税法》（第二版），法律出版社1992年版，第113页。
- ④ 参见刘剑文：《应税所得的法律问题探讨》，载《武汉大学学报》1995年第3期，第12页；参见《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第5条。
- ⑤ 国家税务总局《关于外商投资企业、外国企业和外籍个人取得股票（股权）转让收益和转让所得税收问题的通知》（1993年7月）
- ⑥ 刘剑文：《我国个人所得税法的国际接轨》，载《法商研究》1995年第2期，第82—84页；参见《中华人民共和国个人所得税法实施条例》第21条。
- ⑦⑧⑨ 爱德温·J·雷维：《国际税收大全》，西南财经大学出版社1991年版，第508页，第1188—1189页。
- ⑩ 《中华人民共和国企业所得税暂行条例》第11条。
- ⑪ 王国华等：《税法概论》，中国财政经济出版社1995年版，第180页。
- ⑫ 《中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则》第8条。

（责任编辑 车 英）