

统一内外资企业 所得税的战略思考

TONGYINEIWAIZIQIYESUODESHUIDEZHANLUESIKAO

●马衍伟●费 媛 / 著

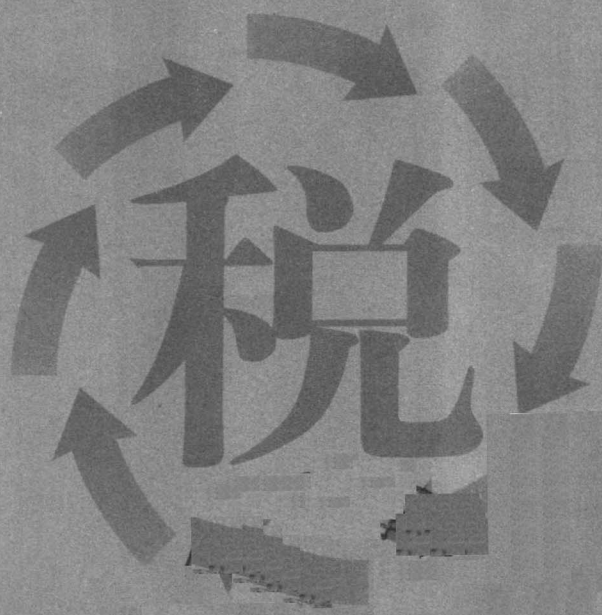


中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

统一内外资企业 所得税的战略思考

TONGYINEIWAIZIQIYESUODESHUIDEZHANLUESIKAO

●马衍伟●费 媛 / 著



中国时代经济出版社
China Modern Economic Publishing House

图书在版编目(CIP)数据

统一内外资企业所得税的战略思考/马衍伟,费媛著.

北京:中国时代经济出版社,2007.5

ISBN 978-7-80221-333-3

I. 统… II. ①马…②费… III. 企业-所得税-税收制度-研究-中国
IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2007)第 062956 号

统一内外资企业所得税的战略思考

马衍伟
费媛
著

出版者	中国时代经济出版社
地址	北京东城区东四十条 24 号 青蓝大厦东办公区 11 层
邮政编码	100007
电话	(010)68320825(发行部) (010)88361317(邮购)
传真	(010)68320634
发行	各地新华书店
印刷	北京鑫海达印刷有限公司
开本	787×1092 1/16
版次	2007 年 6 月第 1 版
印次	2007 年 6 月第 1 次印刷
印张	24.25
字数	360 千字
印数	1-3000 册
定价	39.00 元
书号	ISBN 978-7-80221-333-3

版权所有 侵权必究

序 言

我国内外资企业实行不同的所得税制度，即两税并存。这种两税并存的局面开始于 20 世纪 80 年代初期，正式形成于 1994 年税制改革后。当时，为适应建立社会主义市场经济体制和进一步扩大改革开放的要求，按照统一税法、简化税制、公平税负、促进竞争的原则，我国先后完成了外资企业所得税的统一和内资企业所得税的统一。1991 年 4 月，全国人民代表大会将《中华人民共和国中外合资经营企业所得税法》与《中华人民共和国外国企业所得税法》合并，制定了《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，并于当年 7 月 1 日起施行；1993 年 12 月，国务院将《中华人民共和国国营企业所得税条例（草案）》、《国营企业调节税征收办法》、《中华人民共和国集体企业所得税暂行条例》和《中华人民共和国私营企业所得税暂行条例》，进行整合制定了《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，自 1994 年 1 月 1 日起施行。通过改革，我国形成了一套内资企业适用《中华人民共和国企业所得税暂行条例》、外资企业适用《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》的企业所得税制度，对促进我国产业结构调整和经济平稳较快增长，促进改革开放和吸引外资等都发挥了重要作用。随着我国国民经济的快速发展和企业经济效益的不断提高，企业所得税收入也取得了较快的增长。据统计，2005 年全国企业所得税收入达到了 5510.7 亿元，占当年税收收入的 17.85%，已成为仅次于增值税的第二大税种。

随着我国社会主义市场经济体制的建立和完善，特别是我国加入世界贸易组织后，我国企业制度改革和社会经济发展呈现新的特点，客观上要求建立公平、统一、透明的税收制度与之相配套。现行内资、外资企业所得税制度在实际执行中暴露出一些问题，已经不能适应新的形势要求：一是现行内资、外资企业所得税制度差异较大，在税收优惠、税前扣除等方

面，存在对外资企业偏松、内资企业偏紧的问题，造成企业之间税负不公平，企业要求统一税收待遇、公平竞争的呼声较高。二是随着国有、民营和外资等不同经济性质的企业共同发展，特别是随着国有企业改革和投融资体制改革的深入，不同性质企业之间相互参股、控股情况十分普遍，企业组织形式向多元混合方向发展，继续实行按内资企业和外资企业分设的两套税法已经难以适应新的情况，也不符合社会主义市场经济对各类市场主体一视同仁、平等竞争的要求。三是现行企业所得税优惠政策存在较大漏洞，容易扭曲企业经营行为，造成国家税款的流失。比如，一些内资企业为了能够享受外资企业的所得税优惠，采取将资金转到境外再投资境内的“返程投资”方式，影响资源的合理配置。四是两套税法的立法级次不同，外资税法为全国人大制定的法律，而内资税法是国务院制定的条例，从而在实际执行中的法律效力也有所差别；税收优惠政策目标过多且存在相互交叉，影响了政策效力的发挥；条款内容过于原则，大量政策以部门规范性文件的形式存在，削弱了企业所得税法的严肃性和刚性等。此外，近年来国际税制改革也十分频繁，许多新的税收政策内容也亟需补充到税法当中去。总之，我国经济社会情况和国际经济融合等都发生了很大变化，需要尽快改革按内资企业和外资企业分设企业所得税的制度，统一内、外资企业所得税法，为各类企业的发展提供统一、公平、规范的税收政策制度环境。

目前，改革企业所得税制度的立法时机已经成熟。一是目前我国政治形势稳定，市场经济体制改革不断深入，经济持续平稳较快增长，企业投资和发展环境日臻完善；二是我国入世后过渡期即将结束，外资在市场准入方面的限制将大大放宽或相继取消；三是近年来我国财政收入保持了较好的增长势头，国家财政有能力承受税制改革的成本；四是实施宽税基、低税率的企业所得税改革，是和当前世界上绝大多数国家税制改革趋势相一致的。因此，尽快统一内资、外资企业所得税已势在必行。这是因为：统一内外资企业所得税制度，有利于进一步完善我国社会主义市场经济体制，是适应我国社会主义市场经济发展新阶段的一项制度创新，是中国经济体制走向成熟、规范的标志性工作之一，具有重要的现实意义和深远的历史意义；统一内外资企业所得税，对各类企业实行统一的所得税制度，合理调整企业所得税负担和政策待遇水平，可以促进各类企业同一税收制度平台上开展公平竞争；统一内外资企业所得税，实行鼓励节约资源能

源、保护环境以及发展高新技术等以产业优惠为主的税收优惠政策，将有利于进一步发挥税收的调控作用，有利于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；统一内外资企业所得税，将优惠重点由以区域优惠为主转向以产业优惠为主，同时对西部地区需要重点扶持的产业继续实行所得税优惠政策，有利于推动西部地区加快发展，逐步缩小东、中、西部地区差距；统一内、外资企业所得税法，调整优惠政策，可以积极引导外资投资方向，在更高层次上促进国民经济结构调整和经济增长方式转变，提高我国利用外资的质量和水平。

总之，统一内外资企业所得税，有利于推动我国税制的现代化建设。20世纪80年代以来，国际上展开了以“降低税率、扩大税基、税收中性、严格征管”为主要特征的税制改革。进入新世纪，随着经济全球化的深入发展，各国纷纷推出了新的减税计划，从而形成了新一轮的世界性税制改革之势。在此背景下，我国对内、外资企业适用统一的企业所得税制度，降低法定税率，调整税收优惠政策，不仅符合“宽税基、低税率”的国际税制改革潮流，而且使我国企业所得税制更为现代化，这对于促进我国企业提高自主创新能力，增强企业发展的后劲具有重要作用。

本书共分十二章，分别论述了统一内外资企业所得税的基本理论，中国企业所得税的制度变迁，世界各国统一内外资企业所得税的比较与借鉴，统一内外资企业所得税的总体思路；统一内外资企业所得税与吸引外资，统一内外资企业所得税与对外投资，统一内外资企业所得税与税负分配，统一内外资企业所得税的税率设计，统一内外资企业所得税与所得税会计，统一内外资企业所得税的税收优惠，统一内外资企业所得税的征收管理，高度重视周边国家吸引外资的税收政策。但愿我们的研究能对中国企业所得税的理论研究工作和税制改革工作能够尽一点微薄之力。

作者

2007年1月

目 录

第一章 统一内外资企业所得税的理论分析	(1)
一、统一内外资企业所得税的理论基础——最优税理论	(1)
二、统一内外资企业所得税的实践基础	(7)
三、借鉴最优税收理论优化我国企业所得税	(14)
第二章 中国企业所得税的制度变迁	(25)
一、改革开放前中国外资企业所得税制的制度变迁	(25)
二、改革开放后中国外资企业所得税的制度变迁	(28)
三、我国企业所得税制度变迁的理论基础	(34)
四、企业所得税制度变迁的本质是税制优化	(39)
第三章 世界各国统一内外资企业所得税的比较与借鉴	(42)
一、加拿大	(45)
二、德国	(45)
三、比利时	(46)
四、沙特阿拉伯	(46)
五、希腊	(47)
六、俄罗斯	(48)
七、乌克兰	(49)
八、法国	(50)
九、韩国	(51)
十、匈牙利	(51)
十一、意大利	(51)

十二、美国	(52)
十三、荷兰	(53)
十四、保加利亚	(53)
十五、新西兰	(55)
十六、以色列	(56)
十七、罗马尼亚	(56)
十八、乌兹别克斯坦	(56)
十九、丹麦	(57)
二十、拉脱维亚	(57)
二十一、越南	(58)
二十二、印度	(59)

第四章 统一内外资企业所得税的总体思路 (74)

一、中国内外资企业所得税运行现状的基本评析	(75)
二、统一内外资企业所得税的观点综述	(88)
三、关于统一内外资企业所得税的总体构想	(96)

第五章 统一内外资企业所得税与吸引外资 (116)

一、中国究竟应选择什么样的吸引外资政策	(116)
二、正确看待税收优惠政策与以吸引外资的关系	(120)
三、“两税合并”对吸引外资不会造成太大的负面影响	(126)
四、统一企业所得税将有利于提高外资利用水平	(131)
五、内外资企业所得税并轨对我国引进外资的影响	(136)
六、“两税合并”对外资税收优惠过渡期的安排问题	(138)

第六章 统一内外资企业所得税与对外投资 (149)

一、企业所得税收政策鼓励对外投资的理论分析	(149)
二、我国现行独立对外投资的企业所得税收政策分析	(160)
三、世界各国鼓励对外投资的所得税政策比较与借鉴	(166)

四、统一内外资企业所得税激励对外投资的政策选择	(175)
第七章 统一内外资企业所得税与税负分配	(187)
一、企业所得税税负分配理论	(187)
二、内外资企业税负分配及收入归属体制现状分析	(189)
三、西方国家企业所得税收入分享方式的比较借鉴	(196)
四、我国统一内外资企业所得税后进一步完善所得税收入分享体制的基本思路	(204)
第八章 统一内外资企业所得税的税率选择	(209)
一、我国内外资企业所得税税率问题的现状分析	(210)
二、企业所得税税率问题的国际比较	(217)
三、统一内外资企业所得税中的税率的思路与对策	(222)
第九章 统一内外资企业所得税与所得税会计	(239)
一、所得税会计的基本理论	(239)
二、所得税会计模式的国际实践	(243)
三、我国新旧所得税会计的差异分析	(246)
四、对我国新所得税准则的基本评价	(253)
五、新所得税会计与税法的差异及协调	(256)
第十章 统一内外资企业所得税的税收优惠	(266)
一、国外企业所得税优惠政策的比较与借鉴	(266)
二、我国现行企业所得税优惠政策评析	(280)
三、调整和规范内外资企业所得税优惠政策的新思路	(289)
四、调整和规范企业所得税优惠政策的具体对策	(299)
第十一章 统一内外资企业所得税的征收管理	(309)
一、两税统一后企业所得税征收管理的主要内容	(309)

二、目前的企业所得税征收管理存在的问题	(320)
三、统一内外资企业所得税加强企业所得税管理的思考	(332)
第十二章 周边国家吸引外资的税收政策管窥	(345)
一、周边国家吸引外资的税收政策简介	(345)
二、东亚国家吸引外资的税收优惠政策比较分析	(373)
三、从基于优惠的税收激励政策看东亚投资环境的变化	(375)

第一章 统一内外资企业所得税 的理论分析

一、统一内外资企业所得税的理论基础——最优税理论

按照税收经济学的一般观点, 最优税主要是指税收制度的设置必须满足一定税收原则的要求, 这些原则包括效率、公平、经济稳定与增长、管理等等。而一套能够实现这些原则目标的税制, 能在提供政府所需财政收入的同时, 又能较好地解决对经济行为主体的激励问题。最优税的文献主要对如下三个问题进行了研究: 一是直接税与间接税的合理搭配问题; 二是寻找一组特定效率和公平基础上的最优商品税; 三是假定收入体系是以所得课税而非商品课税为基础的, 问题是确定最优累进(或累退)程度, 以便既实现公平又兼顾效率。从现实情况出发, 最优税研究的核心是如何实现税制的公平与效率兼顾: 商品课税容易实现效率目标, 而要解决的问题是如何使其具有公平收入分配功能; 所得课税容易实现公平收入分配目标, 而要解决的问题是如何使其促进经济效率。

最优课税理论与福利经济学中的最优概念有关。在福利经济学中最优原则的基本含义是市场机制对经济资源的有效配置, 即市场配置效率原则。19世纪末期以来, 新古典经济学家, 如马歇尔、埃奇沃斯、帕累托等的研究结果认为, 市场自身足以有效地配置资源。福利经济学认为, 如果不存在任何市场失灵, 市场机制就能使商品的供求达到均衡。此时, 资源配置达到帕累托最优状态。然而, 在存在公共品、外部性等市场失灵的情况下, 市场配置资源不是最有效率的, 这就需要政府干预。福利经济学家把最优原则推广到公共部门, 要求公共部门行使配置职能时, 或者不影响市场机制的正常运转, 或者提供市场无法有效提供的产品(如公共品), 或者矫正因市场失灵所致的某些损失。60年代

后期西方经济学家把次优原则应用于税制建设中。次优原则，概念最早由加拿大经济学家李普斯和美国经济学家兰卡斯特提出来。这一原则论证在市场存在既定的失灵条件下，如何建立能使这些失灵损失达到最小的最优价格条件。70年代初以来，次优原则应用到税制建设上。阿特金森、米尔利斯、戴蒙德、费尔德斯坦、斯特恩等著名财税学家认为，应在维持一定的政府税收收入前提下，使课税行为导致的效率损失达到最小从而建立了所谓的最优课税理论。

西方最优课税理论可以划分为三大流派：正统学派、供给学派和公共选择学派。现代最优税理论的发展主要经历了两个阶段：第一阶段（20世纪20年代末至80年代前半期）以优化税收理论为代表。该理论至今仍在西方最优税理论中占正统地位。作为一种规范税收理论，对公共部门可应用的税收工具，税收赖以生存的经济结构、以及税收政策的目标等方面进行了深入研究。第二阶段（20世纪80年代后半期至今）以优化税制理论为代表。该理论在优化税收理论的基础上，突破了其在实证方面的局限性，将税收征管以及其对税收政策的制约作用纳入了研究体系，其主要研究成果包括征税成本、效率和公平原则的权衡与协调、征税成本的确定、用于防范和打击偷税、避税的资源优化规模等。

（一）正统学派的最优税理论

正统学派的税收优化理论大量采用数学方法研究最优税问题。主要代表人物有拉姆齐、阿特金森、斯蒂格里茨、米尔利斯、费尔德斯坦、戴蒙德等人。最优税收理论有三个最重要的假设前提：①完全竞争市场假设；②行政管理能力假设；③标准福利函数假设。在上述假设下，正统学派认为，政府不可能不费代价地筹集到所需的财政收入，这种代价集中体现为税收干扰资源配置产生的经济效率损失，即所谓的超额负担。故政府和税收理论都应致力于寻求一种最优的税收工具，这一税收工具在能够筹集既定收入量的前提下，产生最小的超额负担。就其基本内容而言，正统学派的最优税理论体系有以下三大支柱：

1. 最优商品税理论：如果政府只能以商品税作为征集给定收入的工具，怎样的商品税能使负担最小化从而使纳税人保持尽量多的福利？对此，西方税收理论界有两种答案：一种认为最优商品税是对所有商品征收单一税率的商品税，因为单一税率不影响相对价格，而差别税率会扭曲相对价格，故非最优。另一

种答案是 1927 年英国剑桥大学福利经济学家弗兰克·拉姆齐通过严格的数学证明后得出的：最优商品税应具有一套差别税率结构，每种商品税税率的高低与该商品供求的价格弹性成反比，即逆弹性命题。

2. 生产效率的税收条件理论：政府征税是否、怎样才能保证生产的高效率？从生产的角度而言，假定政府只课征商品税不征其他任何税的拉氏税可以保证生产的高效率。若政府除了征收商品税外，还课征其他对生产有扭曲作用的税，为了保证生产的高效率，商品税应具备什么条件？又在什么条件下，政府有必要征收这些扭曲性税收？戴蒙德和米尔利斯在 70 年代初得出的结论是：只要政府能够获得充分的信息从而不受约束地制订出最优商品税方案（其中要求区分哪些是中间产品，哪些是最终消费品）并且征税能力不受限制，从而能对所有企业征收 100% 的纯利润税，则生产效率可以通过拉氏商品税得到保证。在这种情况下，政府就不应对厂商征收扭曲性税收。若政府因信息获取程度和课税能力受到限制而无法对厂商征收 100% 的纯利润税，那么最好的办法是直接对最终消费者征税。斯蒂格里茨和戴斯古卜塔进一步指出，实际上政府很难区分某些商品究竟是生产者使用还是最终用户使用，这些限制性因素使生产效率不能通过拉氏商品税得到保证，因此政府仍不得不对生产者征收扭曲性税收。（3）最优累进所得税理论：累进税率定在什么程度最合适？埃奇沃思提出，当每个人的边际牺牲相等时，社会效用损失最小，即最大边际税率为 100%。当收入达到某个等级时，当事人所有增加的收入都将用以交换税收，这样高收入者将放弃工作选择闲暇。由于损失了效率，政府的收入反而低于课征低税率的收入。斯特恩通过对税收与劳动供给的研究得出最优所得税率与劳动供给弹性负相关，当劳动供给弹性小，较高的税率不会对劳动供给决策，从而对经济效率产生大的影响，反之亦然。维克里在他的博士论文《累进税制》中谈到，传统上实行的累进所得税制，对纳税人的工作积极性有副作用，并指出这是税收的社会成本。维克里从不充分信息对最优税的约束条件入手，首先论证了累进所得税对劳动力供给与个人工作努力的负面影响，创造性地建立了使所得税效率与公平目标达到相对均衡的模式。他还提出一个经济模型，认为政府在设计个人所得税税率时，应该加入个人终生所得，并且扣除过去已缴纳的税金，以此作为计算个人所得税税率的基础。按照这一模型设计出来的个人所得税制，能够在效



率和公平两难中取得平衡。詹姆斯·米尔利斯发展了维克里的效率——公平模式，完善了最优累进所得税理论。米尔利斯在 1971 年发表的《优化税制与公拭生产》（与戴蒙德合作）及 1977 年发表的《劳动力供应行为与优化税率》等一系列文章中，用数理推导得出了关于最优累进所得税的一般结论：社会可以采用较低的累进所得税来促进收入再分配目标，高累进税率不仅有损效率，对收入公平分配目标的实现也是不可取的。米尔利斯的观点，一是无论社会福利函数的具体形式如何，只要收入分配数量存在一个已知的上限，则最高收入档次的边际税率应为零，对中等收入阶层的边际税率可以适当提高，对低收入层的边际税率可以适当降低。二是最优税率是近似线性的，并附有特定的免税水平，收入低于该水平者，纳税义务为负值，即政府应给予补贴。三是边际税率相当低，一般在 20% ~ 30% 之间，从不超过 40%。阿特金森的研究则指出，即使社会采用罗尔斯主义的社会福利函数，最优所得税的税率水平也仅在 50% 左右。以后一些学者也研究得出结论，最高收入者的最优边际税率为零。

（二）供给学派的最优税理论

供给学派的主要代表人物有阿瑟·拉弗、罗伯特·蒙德尔、保罗·罗伯茨和诺曼·图尔等。他们认为，在各种刺激供给的政策手段中，税收是最有效和最重要的手段，其中最关键的因素是降低边际税率。只是降低边际税率而不是降低平均税率的减税形式不仅不会影响政府筹集必要的收入，还会对刺激供给增加起到明显的效果。美国经济学家拉弗在 1974 年用一条简洁的曲线宣传了自己的经济思想，即税率与税收之间存在着函数关系，税率提高可以增加税收，但超过一定的限度后，高税收反而会伤害经济和人们工作的积极性，不但不增加反而会减少。该学派在最优税方面的观点为：①对个人挣钱能力征收总付税；②若总付税不可行，次优的选择是对个人自然增长的资本利得征税，或对休闲的补充品征税，或对个人一生的支出征税；③对供应和需求相对缺乏弹性的商品和生产要素征税；④对意外所得和因占有稀缺资源而获得的收益征税；⑤课征用以矫正市场失灵的税；⑥降低边际税率，而不是降低平均税率（拉弗曲线原理）。

（三）公共选择学派的最优税理论

公共选择学派的代表人物是詹姆斯·布坎南。公共选择理论认为，最优的

税收工具就是参与公共选择的人们能够至少在理论上获得一致同意的那种税收工具，由于现实生活中难以达成一致同意，故这种税收工具表现为一种次优的税收工具。只有当纳税人预计到他们从政府那里享受到的公共服务利益大于其通过税收转移给政府的资源价值时，才会同意纳税。据此，公共选择学派认为，所谓最优的税制，是指这样的税制产生的收入所提供的公共品，以及该税制分摊给每个纳税人的税收份额均能获得纳税人广泛赞同。公共选择理论认为，要建立一套获得广泛赞同的最优税，就必须解决一个关键问题，即个人真实偏好强度的显示问题。一般而言，在公共品的选择上，个人往往缺乏显示其真实偏好的动机。个人要么有意夸大其偏好（当偏好的公共品供应水平不与所分担的税收份额挂钩时），要么有意隐藏其偏好（当对公共品的偏好水平与其纳税份额相联系时）。为确保公共品的有效供给，须由社会建立起一套适当的机制，以促使个人在公共品选择上真实地显示其偏好。这套机制应具备这样的功能：能够使个人感到只有真实反映自己的偏好，才能使自己处于最佳境地。某种特定的税收结构可产生这样的功能。在这种税制结构下，个人直接分摊的纳税额，取决于他的投票结果对建议通过的公共支出方案的偏好强度和对公共抉择最终结果的影响。若他的投票结果不影响公共选择的最终结果，则不直接承担税负；若改变了公共抉择的最终结果，则其分摊的税收在数量上应能全部补偿由于他的投票而造成的其他投票者的净收益损失。一旦这样的税收机制作为个人对公共支出方案的真实偏好显示机制被采纳，税收制度就应包括两类税：一类是用来补偿公共品的生产成本；另一类用以保证个人真实地显示偏好。公共选择理论认为，最优的税制不仅应促使个人真实显示其对公共支出的偏好，还应将政府的实际公共支出水平限定在公众意愿的最优水平上。这一最优水平由个人通过公共选择过程加以确定。

（四）新增长理论与最优税

20 世纪 80 年代以来兴起的新增长理论强调，经济增长不是由经济外部因素造成的而是由经济系统内生因素技术进步决定的，技术进步可归结为人力资本和物质资本积累的结果。在新增长模型的基础上，最优税制理论有了新的发展，主要表现在有关促进技术进步的最优所得税问题，包括资本所得税和劳动所得

税及其相互关系。1986年,切米利率先提出,在长期,最优资本所得税率应为零。阿特卡森等检验并支持了切米利的观点,认为对资本所得课税是个坏主意。当人力资本作为内生投入参与生产时,其积累与物质资本积累一起构成了技术进步的基础,对劳动和资本所得课税会降低人力资本和物质资本的积累,进而降低增长率(金,雷贝洛,皮科尔多等,1993年),所以,长期中,对资本和劳动所得的最优税率都应为零。对上述结论的研究包括二方面的探索:其一是在理论上探讨对资本所得减税的增长效应。卢卡斯的一个封闭经济的内生增长模型假定人力资本生产中物质资本的份额为零,模型的模拟结果显示,当取消对资本所得课税时,资本存量消费和福利分别有一个显著的增加(分别为60%,6%和5.5%),但经济增长率没有变金和雷贝洛的模型则假定物质资本在人力资本生产中的份额为三分之一,当资本所得和劳动所得的税率下降时,不仅资本存量和福利水平有明显增加,经济增长率的提高也是显著的。卢卡斯得出,当人力资本和物质资本生产中使用的人力资本份额不同时,最优资本所得税与劳动所得税的课税比例取决于二者生产中的相对人力资本密集程度。其二是用经验数据来检验。由于新增长理论没有得出关于最优税制问题的确定结论,经验检验显得尤为重要,但大多数经验数据分析结果表明,税率和增长无关。这表明立足于增长效应基础上的最优税制理论还有待发展与完善。

(五) 最优税理论的发展方向

兼顾效率与公平是最优税永恒的主题。伴随着经济形势的变化,客观经济现实要求最优税理论不断发展、创新。未来最优税理论的发展方向是:(1) 建立最优财产税制度(主要是最优房产税制度)。从西方市场经济国家财政运行状况看,房产税的地位已显现出来,西方国家对房产税的依赖日益增强,建立最优房产税制度已成为最优税理论的一项紧迫性任务。(2) 构建考虑税收征管因素的最优税制。根据国外最优税理论学者的最新研究成果,最优税理论未来的发展应着眼于将对消费者偏好研究的重点转向对税收征管技术及影响税收征管因素的研究,使最优税理论更好地解决税收工具的选择、税收征管的优化等问题。(3) 将不确定性引入最优税理论模型。传统的最优税理论尚未充分考虑不确定性问题。今后最优税理论发展的必然趋势是从不确定性角度研究税制设置

和优化问题，这就包括引入不完全信息作为税制改革和优化的既定前提和约束条件，研究在不确定性下税制对经济行为主体的激励和抑制作用。将不确定性引入最优税理论模型可以运用博弈论作为分析工具。（4）运用公共选择理论研究最优税问题。最优税与决策、执行是密切相关的。在税制理想最优可望而不可及的情况下，运用公共选择理论研究最优税问题可以增强最优税理论的现实操作性，达到税制现实最优的目的。从最优税理论研究的现状看，用公共选择理论研究最优税问题已经取得丰硕的成果，但仍有许多未开拓的领域。（5）应用新增长理论开拓最优税制的研究范围。

二、统一内外资企业所得税的实践基础

（一）莫里斯最优所得税税率设计

最优所得税主要目标在于确定合适的边际税率，使得社会在实现合意的收入再分配目标的同时，还能使征收所得税的效率损失最小化。谈及所得税问题，我们所面临的就是一个“做蛋糕”和“切蛋糕”的问题。一种观点如前所述，认为所得税是为满足公平目标而有效实施再分配的手段；但还有另一种观点认为，所得税课征是对劳动力供给和企业精神的一种主要抑制因素，特别是当边际税率随着所得的增加而增加的时候（累进所得税率形式）。由此可见最优所得税的主要问题事实上就是研究所得税率的累进程度问题。

早在 1897 年，英国经济学家埃奇沃斯就在几项假定的基础上得出这样的结论：为使社会福利最大化，要以个人所得税将富人的收入转移给穷人，实现收入均等。埃奇沃斯模型最大的缺陷就是忽略了个人在被课税之后在行为上所作出的反弹，即忽略了税收在激励上的代价。也就是说，他的分析只单纯的从收入分配公平的角度探讨税率设定的原则，而没有考虑课税效率的原则。1945 年，维克里开始着手以数学形式来分析税收对人们努力工作的负激励效应，以克服埃奇沃斯税率设计所留下的缺陷。但他在提出问题之后，却始终没有给出最终的答案。

1971 年，莫里斯在维克里研究的基础上，分析了最优所得税的设计问题。他用数理推导得出了关于最优累进所得税的一般结构，即在政府目标是使社会