

论国际税收的饶让抵免

李 枫

(厦门大学财政系,福建 厦门 361005)

摘要:税收饶让在保障各国税收优惠政策的实施效果方面,起着积极作用。但由于其自身无法克服的弊端,也给全球经济的公平性发展带来了负面影响。各国应根据自身的情况对税收饶让做出选择。本文拟对税收饶让的产生背景、抵免范围、合理性以及弊端等问题进行分析。

关键词:国际税收;饶让抵免;税收协定

中图分类号:F810.42 **文献标识码:**A

文章编号:1007-7685(2003)06-0040-03

税收饶让(tax sparing),又称饶让抵免,是居住国政府对本国纳税人的所得在非居住国得到优惠减免的那部分税款,视同已经缴纳而给予抵免的一种税收措施。作为税收抵免的延伸,税收饶让对保障各国税收优惠政策的实施效果起着积极作用。但由于其在税收中性等方面的弱点,也给世界经济的公平性发展带来了一定的影响。

一、税收饶让产生的背景和抵免范围

(一)税收饶让产生的背景。在国际经济领域,许多国家特别是发展中国家,为更好地吸引利用外资,往往采取一系列的税收优惠措施,如给予外国投资者在所得税方面一定的免税、减税,甚至再投资退税优惠等。但在居住国采用一般抵免法的情况下,即只根据纳税人在非居住国实际缴纳的所得税款给予限额抵免,而并不将纳税人享受的减免税视同已纳税款给予抵免的话,纳税人就可能得不到非居住国给予税收优惠的实际利益,而非居住国鼓励和吸引外资的目的因此也未能实现。

为保证税收优惠措施的效果不被抵消,真正受惠于跨国纳税人,许多发展中国家强烈呼吁,居住国在税收抵免过程中,必须做出某些让步,即对

其居民在国外所获减免的税款,应视同已经缴纳而允许抵免。由于税收饶让涉及来源地税收管辖权和居民税收管辖权,因此必须通过在双边协定中规定税收饶让的条款方能实现。经过广大发展中国家的努力争取,在与发达国家签订的许多税收协定中,基本上都有税收饶让的规定。例如,英国是率先采用税收饶让抵免的发达国家之一,日本、法国、加拿大等国,对税收饶让采取了积极灵活的态度,在与有关国家签订的双边税收协定中,程度不同地列入了税收饶让条款。

(二)税收饶让抵免的范围。各国出于各自利益的考虑,在签订双边税收协定时,对税收饶让的范围做出了不同的规定。从我国对外签订的双边税收协定看,这种差别主要表现在如下三个方面:

1. 对预提税的减免税优惠予以税收饶让抵免。例如,中、法税收协定中,对我国给予合资企业中、法方合营者的股息和特许权使用费所得减免征收的预提税,法国政府予以饶让抵免。实践中,据以计算饶让的预提税税率主要有以下三种:(1)以非居住国税法规定的预提税税率为准。我国与新加坡签订的税收协定规定,新加坡对其居民来源于我国的利息应按我国税法规定的20%

收稿日期:2003-04-06

的预提税税率予以抵免。(2)以同一税收协定中规定的非居住国征收预提税的限制税率为准。在与我国签有税收协定的国家中,法国、日本、挪威、加拿大、芬兰、瑞典等国对其居民来源于我国的利息和日本、新加坡、法国对我国中外合资企业支付的股息均以10%的协定税率计算抵免。(3)以缔约国双方商定的税率为准。例如在中、德税收协定中,德国对其居民来源于我国的利息、特许权使用费按收入总额的15%计算抵免。

2. 对营业利润所得税的减免给予税收饶让抵免。例如在中、日和英、中、英税收协定中,日、英两国对我国政府按照合营企业和从事农林牧的外国企业的营业利润,所享受的减免税优惠,予以饶让抵免。

3. 对双边税收协定签订后,非居住国政府所做的新的减免税优惠措施,若经缔约国各方一致同意,可给予税收饶让抵免。例如,中、日和英、中、英税收协定中,都曾有过这方面的规定。

二、税收饶让的利弊分析

(一) 税收饶让的合理性。税收饶让实际上是居住国政府对非居住国政府旨在引进资金和技术的税收优惠政策的认可和配合,其作用不在于避免实际的国际重复征税而在于保证在居住国实行税收抵免的情况下,不使非居住国的税收优惠政策失效。因此,税收饶让能使跨国纳税人真正得到实惠。

对非居住国来说,采用税收优惠政策,对来自外国的投资实行减免税等措施,短期内自身的税收利益会有损失。但从长远看,经济得到发展以后,税收利益自然会随着经济利益的扩大而水涨船高。因此,税收饶让能使非居住国的税收优惠真正加惠于纳税人,从而起到引进资金和技术的作用,有利于带动本国经济的发展。作为非居住国,我国与经合发组织成员国中的27个国家签订了税收饶让条款,其中24个规定饶让条款,20个国家单方面给予我国饶让;4个国家与我国相互给予饶让。

对居住国来说,税收饶让丝毫不会影响居住国政府行使其居民税收管辖权的正常权益。因为这部分饶让抵免的税款,本来就属于非居住国政府行使地域税收管辖权范围内应征收的税款,只是为某种需要,采取部分或全部放弃给跨国纳税人的特殊优惠。所以居住国政府对其予以饶让,

根本无损于本国的税收利益。况且,如果居住国的过剩资本较多,实行税收饶让还可以起到鼓励资本和技术输出、增加外汇收入和占领国际市场的作用。但在税收实践中,有些国家,如英国、德国、法国、丹麦、瑞典等,对税收饶让采取积极态度;而有些国家如美国则采取消极态度。一般说来,对税收饶让采取不同态度的原因在于国家所奉行的财政经济政策不同:奉行鼓励过剩资本输出和技术输出的国家和采取鼓励吸引外资政策的国家,一般对税收饶让采取积极的态度。作为居住国,我国在税法中,也规定了有关税收饶让的条款,具体包括:(1)纳税人(包括内资企业、外商投资企业和在中国境内设立机构场所的外国企业)在与中国缔结避免双重征税协定的国家,按照所在国家(地区)的税法规定获得的减免所得税,可由纳税人提供有关证明,经税务机关审核后,视同已缴税款准予抵免。(2)内资企业和中外合资经营企业,承揽中国政府援外项目、当地国家(地区)的政府项目、世界银行等世界性经济组织的援建项目和中国政府驻外使、领馆项目,获得该国家(地区)政府减免的所得税,可由纳税人提供有关证明,经税务机关批准,视同已缴纳所得税准予抵免。

(二) 税收饶让的弊端。

1. 对居住国来说,在经济全球化的新格局里,税收饶让的过多采用影响了其竞争力和经济利益。例如,由于不可能对纯国内的经济活动实施减免税,居住国的部分工业由于无法与享受税收饶让待遇的海外投资企业进行竞争,可能不得不关闭。这破坏了资本输出中性,对投资于居住国的投资者形成税收歧视。并且如果把税收饶让当作居住国对非居住国的一种经济援助,那么这是无法体现援助者意图、不透明和很难控制的援助方式。

2. 对非居住国来说,由于实行税收饶让,投资者就会把较大部分的利润汇回居住国,而不是将这些利润投到非居住国用来巩固原来的投资或扩大再生产,这样就使非居住国鼓励投资的目的落空。而且,税收优惠的实行,也违背了资本输入中性的原则,对非居住国的国内投资者不公平。对发展中国家来说,虽然实行税收优惠政策并不一定能使其达到引进外资和技术、促进经济发展的目的,但发展中国家应立足本国的实际国情,根据

经济发展的需要,从长远角度对利弊做出分析:只要选择税收优惠政策是利大于弊,就一定要坚持在双边或多边税收协定中列入税收饶让条款,以免税收优惠政策的效果落空。

3. 税收饶让容易引起税收协定的滥用,带来避税行为。利用税收饶让条款避税的四种典型方式是:(1)转让定价。指的是居住国或第三国的公司利用饶让条款,通过转让定价的手段,增大在非居住国可享受税收优惠的利润,从而导致居住国税收收入的流失。(2)转移避税。这种现象比较常见,是利用居住国对股息、利息等给予税收饶让的待遇来进行避税。例如,若居住国的某家银行欲给外国投资者贷款,可以通过发展中国家的一家金融机构划拨这笔款项,这样根据两国签订的税收饶让条款,该银行就可以享受税收优惠的待遇。(3)居住国被用作避税渠道。这种情况是指第三国的投资者利用居住国和非居住国的税收饶让条款,在居住国成立一个或多个公司,通过它(们)对非居住国进行投资,从而达到避税的目的。(4)政府对税收饶让条款的滥用。主要指的是非居住国在一定程度上人为地保持高税率,以保证给予跨国投资者更大的饶让抵免利益。

三、防范税收饶让滥用的措施

为防范可能发生的税收饶让条款的滥用,可从以下几个方面采取必要的措施:

1. 单方面的措施。利用饶让抵免的转让定价避税不同于常见的转让定价避税,它是通过特殊的经营安排,将吸纳饶让抵免额与操纵利润相结合的避税方式。虽然其避税手段更加隐蔽,但各国单方面的反避税措施还是可以有所作为的。例如各国可以通过制定国内法来规范和管理关联公司间的避税行为。

2. 运用协定其他条文加以规定。在签署或完善新的税收饶让条款时,缔约国可根据现有的国内反滥用条例的规定在协定中加入反滥用条款。此外,如果发生饶让抵免避税,缔约双方也可通过税收协定中的“情报交换”和“协商程序”条款,对反避税活动进行个案磋商,采取必要的措施。

3. 对饶让抵免条款增加限制条件。从各国签订的协定补充协议的内容看,主要是对所得(有的只针对利息所得)给予饶让抵免做出四项限制性规定:一是利用饶让抵免条款作特殊经营安排;

二是受益人不是缔约国任何一方的居民;三是对协定适用税种涉及偷漏税或欺诈行为;四是其它情况。只要纳税人被认定为符合上述四种情况之一,就不能享受饶让抵免待遇。对饶让抵免条款作必要限制,既能维护合规经营者的利益,又可有效限制饶让抵免避税行为。

总之,一国在选择是否要给予税收饶让时,应综合考虑自身贸易和投资的流向、自身国内经济政策和税收政策等因素。比如,资本输出大于资本输入的国家出于保证本国居民在对方国家与其他投资者出于平等竞争地位的考虑,往往愿意给予税收饶让。此外,一国在给予税收饶让时,应尽可能地选择合适的实施对象和实施方案,以期将税收饶让的滥用现象降到最低限度,从而给双方的税制以及经济的发展带来真正的好处。

对广大发展中国家来说,出于引进资金、技术以发展经济的迫切需要,普遍存在着税收优惠措施。为保证这些优惠政策的实施效果,一般应坚持要求发达国家给予税收饶让。理由是:在以分公司模式进行跨国经济活动情况下,每年居住国都要对世界各地分支机构的所得汇总纳税,如果没有税收饶让,跨国纳税人因税收优惠而少缴或未缴的税收额,就会在居住国被补征;即使采用子公司形式从事跨国经济活动所获得的股息,在其汇回居住国纳税时,如果没有税收饶让同样会使税收优惠落空。因此在需要实行税收优惠政策的情况下,发展中国家应要求列入税收饶让条款。

参考文献:

- [1]杨斌. 国际税收理论与实务[M]. 北京:北京出版社,2002.
- [2]杨志清. 国际税收理论与实践[M]. 北京:北京出版社,1999.
- [3]苑新丽. 国际税收[M]. 大连:东北财经大学出版社,2000.
- [4]张文春. 对税收饶让的重新认识[J]. 税收译丛,2001,(2).
- [5]王晓悦. 税收饶让抵免的考察与政策选择[J]. 涉外税务,2001,(11)、(12).
- [6]朱庆民. 对国际税收饶让的重新评估[J]. 涉外税务,1999,(12).
- [7]王晓悦. 饶让抵免避税与防范[J]. 涉外税务,1998,(1).

(责任编辑:闫春英)