

国际税法视角下常设机构利润归属方法探析

厦门大学法学院 王丽华

【摘要】在国际税收中,跨国企业的跨国营业所得面临着双重征税,对此,居住国和来源国达成了常设机构原则,但各国常设机构利润归属方法的不统一产生了双重征税和不征税问题。为此,OECD于2006年发布《常设机构利润归属报告》,统一采用OECD授权方法来归属常设机构的利润。我国应借鉴该《报告》,规定一个类似OECD授权方法的利润归属方法,加强对内部交易的利润归属管理,明确规定针对常设机构的特别纳税调整。

【关键词】常设机构; OECD授权方法; 正常交易原则

随着经济全球化程度的加深,各国基于居民、来源等标准对跨国企业行使的税收管辖权不断发生冲突,导致企业跨国经营所得双重征税。为解决这个问题,国际社会达成了常设机构原则,即以常设机构标准来划分居住国和来源国双方在跨国经营所得上的征税权限。但如何确定常设机构的应税所得,各国经常使用不同的方法,使得常设机构利润的双重征税问题没有得到很好的解决,从而妨碍了国际经济的发展。为此,经合组织(OECD)在2006年11月发布了《常设机构利润归属报告》(以下简称《报告》),采用OECD授权方法来确定常设机构的利润归属。鉴于我国税收协定工作文本基本采用OECD税收协定范本的规定,本文试结合中国实际,借鉴该报告,对我国目前采用的方法提出改进建议。

一、国际常设机构利润归属方法的比较

常设机构利润归属方法主要有独立企业核算方法、经验方法和公式分配方法。

所谓独立企业核算方法,是指用反映在常设机构会计账簿上的收入来计算其应税所得的一种方法。为了了解分支机构的盈利情况,注重经营管理的企业通常都要求分支机构建账,税务机关往往以此为基础来调整常设机构的利润。^①所谓公式分配方法,是指将一定时期(通常是一年)公司集团的收入汇总,然后根据公式按照一定要素比例分摊到相关国家,各国按照本国税率就分得部分征税。^②所谓经验方法,是指估算常设机构正常交易利润的一种方法。当税收当局有充足的理由认为常设机构账簿上的所得不足或错误从而导致独立企业核算方法不能用时,税收当局会参考有关国家类似企业的所得来评估常设机构的合理利润。其主要特征是将企业总利润按一定比例分配给常设机构,如根据企业资本与常设机构资本的比例,企业工资总额与常设机构工资额的比例等。

上述三种方法各有优缺点。独立企业核算方法最大的优点是体现了独立企业原则和正常交易原则,能保证税收利益的公平分配,因此目前很多国家使用该方法来归属常设机构利润。但是,常设机构并非法律上独立的实体,基于税收目的将其视为法律上的独立实体常常需要对其账簿做出重大调整,^③而这

不可避免会产生很多问题,如对企业内部交易利润征税,就会出现企业整体尚未实现的利润被征税;各国对利息支付、总部支出、研发费用扣除的规定不一致,会带来对常设机构的双重征税或不征,要求常设机构提交账簿也会给常设机构带来很大的负担。公式分配方法的优点是纳税人不再承担提交账簿的负担,税务机关不必逐笔审核每项交易,简化了税务征管工作,提高了税务机关的效率,发展中国家可以根据公式中的要素比例比较公平地分配税收份额。缺点是公式不容易达成,获得公式要素所需要的信息比较困难。此外,跨国公司可能会通过操纵要素所在地来减轻税负,实现利润转移。因此,这种方法经常在一国内跨行政区域的税收分配中使用,如美国、加拿大对跨州、省经营的公司就使用公式来分配经营所涉各州、省的应税所得。近几年来,欧盟也在研究公式分配法在欧盟范围内的使用。^④经验方法的优点是方便,缺点是精确度较低,往往不关注企业内部的特定交易,而关注更大经营种类的利润,该方法在保险等行业中使用得比较多。

二、经合组织《报告》所规定的利润归属新方法

为了解决正常交易原则下常设机构利润归属方法不统一产生的双重征税和不征税问题,《报告》规定了OECD授权方法来归属常设机构的利润。该方法分为两步:首先,将常设机构假设为一个在经济上和法律上独立于其所隶属企业总机构和其他部分的独立分设企业,用职能分析的方法来分析常设机构所承担的功能,并根据常设机构在承担风险和创设资产的经济所有权方面履行的重要的人的职能来分配风险和资产的经济所有权,对从事传统银行业务的银行常设机构、金融产品全球经营企业的常设机构、保险业常设机构,则根据企业关键风险承担功能来分配风险和资产。在此基础上,根据常设机构所承担的风险向其分配自有资本和融资成本。其次,在可比性分析基础上,通过类比,用转让定价方法来计算常设机构与其所隶属企业总机构或其他部分进行内部交易应归属的营业利润。

(一)OECD授权方法的第一步:确定假设独立分设企业的活动和条件

1. 常设机构的功能分析。由于常设机构并非法律上的独立

^①国家税务总局国际税务司译.OECD税收协定范本注释[Z].北京:中国税务出版社,2000,第7条注释12段。

^②杨斌.跨国公司转让定价避税效应和政府防避税对策研究[J].财贸经济,2003(7):16-21。

^③[美]罗伊·罗哈吉.国际税收基础[M].林海宁,范文祥译.北京:北京大学出版社,2006:576。

^④WEINER, JOANN MARTENS& MINTZ, JACK. An Exploration of Formula Apportionment in the European Union.[J]. European Taxation, 2002, 42(8):346。

实体,只是独立实体的一部分,因此独立法律实体所能确定的功能、使用的资产、承担的风险等在常设机构身上都得不到,为了确定常设机构的功能及履行这些功能的内部和外部条件,OECD 授权方法首先要对常设机构进行功能分析,以确定企业哪些已经发生的活动和责任与常设机构相关联,关联到什么程度,常设机构以什么身份履行了这些功能,是企业其他部分提供的服务还是常设机构本身的功能。

2.常设机构的风险、资产、资本、付息资金的分配。在常设机构所履行的功能中,有两种重要的功能,即承担风险的重要的人的功能和确定资产经济所有权相关的重要的人的功能,OECD 授权方法将根据常设机构人员所履行的承担和管理风险相关的重要功能而分配风险,也将对常设机构人员按所履行的资产经济所有权相关的重要功能而分配资产的经济所有权。自有资本的分配是在评估常设机构风险和资产的基础上确定的。为了把合理的利息费用从常设机构利润额中扣除,OECD 授权方法还对常设机构分配企业支付利息借来的资金。

3.内部交易的承认。公司的内部交易是否能基于税收目的予以承认,2006 年《报告》规定要用功能和事实分析来确定。具体分为两步,第一步要确定一个内部交易是否发生。确认一个内部交易是否发生,要看是否存在一个真实并可识别的事件,如存货的转移、服务的提供、无形资产的使用等。第二步要确定真实并可识别的事件是否具有重要的经济意义。2006 年《报告》认为,如果该事件能产生作为内部交易结果的风险、责任和利益的重要经济意义的转移,则可以证明该事件是具有重要经济意义的。具备这两个条件,一个内部交易就可以基于税收目的予以承认。^⑤

(二)OECD 授权方法的第二步:在可比性分析基础上确定常设机构的利润

在 OECD 授权方法第二步下,首先要作可比性分析。之所以如此,是为了确定常设机构向企业其他部门提供商品、服务、资产等所构成的内部交易是否与相互独立企业间提供商品、服务、资产等所构成的独立交易可比。2006 年《报告》认为,一个内部交易和一个独立交易是否可比,要考虑财产或劳务的特征、职能因素、合同条款、经济环境和经营战略这五个要素。如果通过五要素的分析认为这两个交易可比,则常设机构应该获得独立企业在正常交易原则下进行同样可比提供应该获得的回报。《报告》认为可以使用 OECD 授权方法来确定回报,该方法就使用经合组织 1995 年《转让定价指南》中所规定的转移定价方法来确定常设机构的利润。转移定价方法既包括可比非受控价格法、再销售价格法和成本加成法三种交易方法,也包括可比利润法和利润分割法等利润法。

由于目前尚没有一个全球性的国际税收组织,经合组织在某种程度上引领着全球性税收规则的制订,其先行一步制订的常设机构利润归属方法必将对各国常设机构利润归属方法产生重大的影响,从而对全球常设机构利润归属方法的统一产生积极的作用。而常设机构利润归属方法的统一,必将大大减少各国对常设机构利润的双重征税或不征税,促进国际贸易、国际投资的发展。

三、常设机构利润归属新方法对中国的启示

(一)我国常设机构利润归属方法存在的问题

在双边税收协定对常设机构利润归属方法缺乏具体规定的情况下,一国往往需要借助国内法来确定常设机构的利润,我国也是如此。但分析我国有关常设机构利润归属的国内法,可以发现其存在如下问题:

1.用来归属常设机构利润的方法比较单一。为了确定常设机构的利润量,我国对外国企业代表机构采用据实申报法、经费支出换算收入法等方法,对其他构成常设机构的机构、场所采用据实申报法等方法。据实申报法要求常设机构建立账簿、提供准确的成本费用凭证,如果常设机构不能提供,税务机关会采用经费支出换算收入法等来确定应税所得。因此,我国用来归属常设机构利润的方法基本上以据实申报法为主,方法单一。

2.利润归属方法在税收实践中存在很多缺点。据实申报法属于独立企业核算方法,只能在常设机构建账的前提下才可以使用,如果常设机构没有建账,则该方法不能使用。此外,该方法建立在常设机构账簿的基础上,不但会加大纳税人举证的成本,也会加大税务机关审核的成本。而经费支出换算收入法是根据经费额、佣金率、业务收入额等推算出常设机构的应纳税所得额。这种方法很明显属于经验方法,虽然易于操作,但简单地按照这几个标准来确定应税所得明显有失公允,缺乏科学性。

3.利润归属方法对特定内部交易不适用。我国一直注重常设机构与外部独立企业交易的利润归属,不重视常设机构与企业总部或其他部门间进行的内部交易的利润归属。《企业所得税法实施条例》49 条规定,“……企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费,以及非银行企业内营业机构之间支付的利息,不得扣除。”租金是企业提供固定资产、包装物或者其他资产的使用权所取得的所得,特许权使用费是提供无形资产所取得的所得,利息是提供资金所取得的费所得,我国税法不承认这样的交易,就意味着我国既不允许常设机构计算从这些交易中产生的利润,也不允许常设机构扣减从这些交易中产生的成本。

4.没有明确规定适用于常设机构的特别纳税调整方法。在《企业所得税法》及《企业所得税法实施条例》特别纳税调整条款基础上,国家税务总局又于 2009 年 1 月 8 日发布了《特别纳税调整实施办法(试行)》,对适用特别纳税调整实施办法的事项、关联申报、资料提供、采用的方法等做了具体规定。但该法没有明确提及总机构利用常设机构所进行利润转移无疑是个遗憾。实践中,总机构利用常设机构进行利润转移已成为常见的逃税、避税手段,如伪造证明文件、加大常设机构费用扣除比例、控制常设分支机构提供劳务时间使其不构成常设机构等。

(二)完善我国常设机构利润归属方法的建议

针对我国常设机构利润归属方法存在的问题,我国应由国家税务总局以税收规章的形式规定常设机构利润归属方法并提供具体的指导。采用税收规章的形式制定常设机构利润归属方法既有法律依据,也得到实践的支持。《企业所得税法》第 20 规定:“本章规定的收入、扣除的具体范围、标准和资产的税务处

^⑤ OECD. REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS PARTS I (GENERAL CONSIDERATIONS), II (BANKS) AND III (GLOBAL TRADING) [R]. December 2006. para 214.

增值税转型对企业财务核算的影响分析

——基于 A 新型建材股份有限公司的数据

上海立信会计学院 屠 芳

【摘要】中国 1994 年税制改革实行了生产型增值税,增值税类型选择适应了当时经济和财政的实际,为政府支出和宏观经济调控提供了有力的财力支持,但是随着国民经济战略从限制非理性投资向扩大内需和提高经济效率进行战略转移,增值税由生产型向消费型转型就成为公认的增值税改革方向。消费型增值税作为一种有助于消除重复征税问题、有利于促进技术进步的先进而规范的增值税类型,为欧盟各国及许多发达国家和发展中国家所采用,也是增值税发展的主流。本文将通过较为系统地介绍新、旧《条例》内容的主要变化及对企业固定资产核算的影响,并结合当前金融危机的现实情况,分析新条例实行过程中可能遇到的问题,提出相应的解决对策。

【关键词】消费型增值税; 财务核算; 进项税额抵扣; 固定资产

引言

由于 1994 年我国实行的生产型增值税的税基中包含了外购固定资产的价值,对于这部分价值存在重复征税问题,客观上抑制了企业的固定资产投资。面对经济全球化下各国企业间激烈的竞争及当前经济危机的国际大环境下,生产型增值税制度显然不能适应中国加入 WTO 后经济形势发展变化的需要。若增值税税负较高的情况继续下去,将使我国国内的企业无法与海外企业平等竞争。为了促进中国经济的进一步国际化,增强中国企业在国际市场上的公平竞争力,也为了我国国民经济和税收事业长远、协调发展,增值税的转型是增值税改革的必然结果。

一、增值税概述

增值税是以从事销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及从事进口货物的单位和个人取得的增值额为课税对象征收的一种税。增值税按对外购固定资产处理方式的不同,可划分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。

二、增值税转型改革的主要内容

(一)新购固定资产进项税额纳入增值税抵扣范围

新《条例》第 10 条将固定资产从不能从销项税额抵扣的进项税额项目中删除,这意味着自 2009 年起凡购置固定资产取得增值税发票即可予以抵扣销项税额,标志着我国增值税正式由生产型向

消费型转换。新《条例》中准予抵扣的固定资产范围仅限于现行增值税征税范围内的固定资产,房屋、建筑物等不动产虽然在会计制度中允许作为固定资产核算,也不得抵扣进项税额。值得注意的是,新《条例》仅仅准予抵扣 2009 年 1 月 1 日以后新增的机器设备投资中所含的增值税进项税额,不包括存量设备投资中所含的增值税税款。

(二)改革范围覆盖全国,取消地区与行业限制

2004 年、2007 年及 2008 年扩大增值税抵扣范围试点仅涉及了部分地区的部分行业,且试点办法有所不同。此次改革则是在全国范围内统一实施,原先实行扩大增值税抵扣范围试点政策的东北、中部、内蒙古东部地区以及四川汶川地震受灾严重地区也都纳入增值税转型改革的总体范畴内,执行相同的政策。

(三)降低了小规模纳税人的征收率

将小规模纳税人的征收率统一降低至 3%。

(四)取消了与生产型增值税相关的优惠政策

新《条例》删除了执行进口设备免征增值税和外商投资企业采购国产设备增值税退税政策。

三、增值税转型的理论分析

生产型增值税在征税时,不允许扣除任何外购固定资产价值中所含的增值税进项税额。该种类型的增值税的特点是法定增值额大于理论增值额,对固定资产存在重复征税,而且越是资本有机构

理的具体办法,由国务院财政、税务主管部门规定。”这里的收入当然包括常设机构的收入。因此,根据该条制定常设机构利润归属方法是有法律依据的。此外,我国许多税收方法是由国家税务总局规定的,如《特别纳税调整实施办法(试行)》。因此,用税收行政法规的形式制定常设机构利润归属方法是可行的。

对于常设机构利润归属的方法,我国可以借鉴经合组织 2006 年《报告》的规定,明确规定常设机构利润归属可以使用 OECD 授权方法,并对该方法提供指导。新方法不仅适用于常设机构所进行的外部交易,对于内部交易也应该进行利润归属。最后,应针对常设机构的避税情况,明确规定针对常设机构的特别纳税调整,使用的方法应为转移定价方法。●

【主要参考文献】

- [1] 朱炎生. 常设机构利润归属方法的新发展及其对跨国银行分行税务的影响[J]. 国际金融研究, 2006(4).
- [2] 常世旺. 公式分配法: 国际税收协调新方式[J]. 涉外税务, 2005(8).
- [3] 王根贤. 转让定价中“正常交易”初探[J]. 当代财经, 2002(7).
- [4] OECD. REPORT ON THE ATTRIBUTION OF PROFITS TO PERMANENT ESTABLISHMENTS PARTS I (GENERAL CONSIDERATIONS), II(BANKS) AND III (GLOBAL TRADING) [R]. December 2006.
- [5] ARNOLD, BRIAN J.& SASSEVILLE, JACQUES& ZOLT, ERIC M. Summary of the Proceedings of an Invitational Seminar on the Taxation of Business Profits under Tax Treaties[J]. Bulletin- Tax Treaty Monitor, May 2003.

●参见国家税务总局 2009 年 1 月 8 日发布的《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2 号)。