

美国国际税收政策评析

蔡一珍

美国的国际税收政策一直走在世界的前列,形成一套完备严密的国际税收政策法规。美国的国际税收政策与其他主要发达国家比较,区别主要表现在以下几方面。

(一)在税收管辖权方面。美国国际税收政策的完备性首先体现在税收管辖权的行使上。在国际税收领域,存在三种类型的税收管辖权。一是所得来源税收管辖权,即国家对来源于或被认为来源于其境内的全部所得行使征税权;二是居民税收管辖权,即国家对居住在其境内的自然人和法人来自世界范围的全部所得行使征税权力;三是公民税收管辖权,即国家对具有本国国籍的自然人和法人来自世界范围的全部所得行使征税权力。任何一个国家都可根据本国的具体情况和税收制度特点选择行使那一种税收管辖权,或同时行使几种税收管辖权。美国是三种税收管辖权同时采用的少数几个国家之一,其国际税收制度的设立既坚持所得来源管辖权的优先地位,对任何个人和法人来源于美国疆界内的一切所得实行征税权;同时也不放弃以其居民甚至公民的世界范围的所得征税。

根据美国《国内收入法典》,美国税收管辖权的管辖对象具体包括五类:1. 美国公民的世界范围所得。只要是美国公民,不论其居住关系,所得来源于何方,都要就其国内外的全部所得纳税;2. 居住外国人的世界范围的所得。在美国停留期间满一年或是在合众国有永久性住所或习惯性住所者,就被认为

是居住外国人即美国居民。居住外国人也要就其来自美国国内外的全部所得征税;3. 美国公民的世界范围所得。凡根据美国或美国各州的法律,在美国设立或组织的公司都是美国公司,其在全世界范围内获得的所得都是美国政府的征税对象;4. 非居住外国人的美国源泉所得。对非居住的外国人在美国境内获取的所得美国有权征税;5. 外国公司的美国源泉所得。外国公司是指根据外国的法律设立或组织的公司,对外国公司与非居住外国人一样,美国政府对其来源于美国境内的所得征税。

美国实行三重的税收管辖权,其目的是扩大本国的经济利益。然而,在国际税收领域,国际避税或国际重复征税都与税收管辖权直接相关。一般说,管辖权愈多,纳税人也愈多,由纳税人派生的避税人也愈多;同时,管辖权多,导致国际重复征税随之加重,税负愈重,避税也愈多;此外,管辖权愈多,税收也愈复杂,漏洞和机会也随之增加,也就刺激了避税行为。因此,为实现维护本国经济利益的目标,在三重税收管辖权下,美国对跨国投资制定了较为严密的税收法规。

(二)在避免国际重复征税方面。美国采用税收抵免制度,美国的税收抵免制度在对抵免对象的认定上奉行“本国法基准”原则。规定美国所得税乃是决定外国税收是否该列入所得税的基准,只有当外国税收恰好符合美国所得税的概念时,才可成为抵免对象。在抵免限额的确定方面美国也采取了特殊的做法。为限制纳税人利用各类所得之间超限

额和不足限额的调剂降低税负,美国在采用综合限额方式的同时,又规定了单独的外国税收抵免限额,包括消极所得、高预提税、金融业务所得、航运所得、来自非受控外国公司的股息、石油开采及与石油有关的所得、可被条约国征税的来源于美国的所得、未分类的其他所得,以及与“国内国际销售公司”和“国外销售公司”有关的三种所得。另外,美国的全面审查或所得来源原则还规定,由美国控股的外国公司支付的在美国母公司手中的股息、利息,特许权使用费,在外国税收抵免方面,应具有这些所得在外国公司手中时所具有的同样资格。

(三)在避税港对策税制方面。西方国家通常仅就在本国注册的公司或在本国居住的纳税人适用避税港对策税制,而美国除了对在美国注册的公司或在美国居住的纳税义务人适用避税港对策税制之外,对虽然不在美国居住,但为美国国籍的人,也同样适用避税港对策税制。

受控外国公司是纳税人利用避税港逃税的主要方式之一,美国是对受控外国公司立法最早的国家。美国主要是通过取消延期纳税使基地公司在税收上无利可图,以打击设立基地公司的积极性。按照美国《国内收入法典》F分部规定,美国股东持有50%的有表决权的股份,且美国股东少于5个的外国公司为受控外国公司,美国股东不准延期纳税。即美国股东在“受控制的外国公司”中的利润,尽管未按股息形式分配,也应计入股东有关纳税年度的应税所得额内,不能象某些未从国外收到股息的股东那样享受延期纳税待遇。目前,“F分部所得”的内容包括五个部分:①风险保险所得。指对美国人财产保险及再保险取得的所得,②外国基地公司所得。包括外国个人持股公司的所得和基地公司的销售所得、劳务所得、运输所得和与石油相关的所得;③国际抵制因素所得。指在控制外货活动中,按照个人购销的外国商品劳务值与全部外国商品劳务购销总值的比率换

算的数额;④敏感性支付所得。即在任何特定的纳税年度内,由受控外国公司或以受控外国公司的名义支付给任何政府官员或代理人的非法行贿、回扣和其他类似所得;⑤特定的外国石油天然气相关所得。美国F分部的这种反避税法规定,目前已为许多国家在立法实践中仿效。但与其他建立反避税延迟制度的国家相比,美国在消除“纳税延迟”方面仍然是走在最前面。其他国家通常不要求其居民将从外国子公司的全部国外经营活动中取得的、本期未汇回国内的经营所得计入税基中。而美国除对受控的外国公司获得的未汇回国内大量消极所得征税的同时,还对许多未汇回国内的积极所得本期征税,包括银行和保险积极所得、运输所得、与石油有关的所得、与个人销售及服务有关的所得。

(四)转让定价税制方面。从世界范围看,转让定价税制仍处于初始阶段,而美国是实施转让定价税制起步比较早,立法比较健全,操作办法比较具体,并已取得一定成效的国家。美国政府本世纪50年代制定的《国内收入法典》其中第482条首次对关联企业的内部转移价格作了规定,其内容主要是:在计征所得税时,对关联企业之间的交易实行公开交易或独立竞争原则,如遇有还不公开交易的公司内部交易,税务当局有权对其就纳税所得额加以合理的重新分配和调整,以反映出关联纳税人的实际应税所得。1968年美国财政部正式确定了转让定价税制。与欧洲国家相比较,美国的转让税制的政策倾向及实施办法都持比较严厉的态度。这主要表现在以下三方面:①美国更侧重于保护国内的税收权益,欧洲国家则更多地为跨国公司的发展考虑;②对跨国企业集团内部交易往来的转让定价,美国更侧重于防止应税所得的转移,欧洲国家则更侧重于跨国公司的经营是否符合营业常规;③对转让定价的实际调整,美国的调整面较大,方法也较严厉,欧洲国家则比较温和,调整面也小,有的可通过征纳双方的协调来解决。

为防止关联企业利用不合理分摊成本费用逃避税收,各国税收立法都遵循一个总原则:即关联企业的任何一个分支机构都应按照独立企业核算成本和费用,而不允许相互之间毫无理由地划来划去。总机构所支出的管理费用的分摊,必须与接受摊派企业的生产经营有关,并且摊派额必须合理。一般都允许总部在国外的跨国公司就其利息,研究及其他费用作全额扣除。而美国则拥有一套世界上最高度严密的所得来源与费用分摊规定,其中许多与其他发达工业国家所采用的规定相抵触。按照法国、德国等国采用的所得来源方法,一个居民公司的费用可以抵消来自居住国的所得。而美国费用分摊规定导致用在美国的费用抵消来自美国以外的所得,从而减少了美国公司可使用的税收抵免额。美国更规定了重新分配所得的条款,根据该条款,如果两个受控公司之间的收入和费用不符合独立核算原则时,国内收入局有权在纳税人之间按比例分摊直接或间接属于相应份额股权的费用和扣除所得。

(五)在税收饶让方面。美国以饶让违背税收中立性原则和国内法律程序为理由拒绝饶让抵免。而其他发达国家对由于东道国实行税收优惠或其他鼓励措施而实际上未征税的所得免于再征税。因而,美国成为唯一公然不给发展中国家税收饶让抵免的主要发达国家。

二

从60年代开始形成的,几经修订的美国的国际税收政策的特点是:以扩大本国经济利益为主要目的。这既体现在美国是少数几个同时实行三种税收管辖权的国家之一,也体现其在税收抵免制度方面,无论是在抵免对象的确认上或是抵免限额的规定上都实行了维护本国权益的措施。美国的反避税港对策税制中全面取消纳税延迟的做法,及其转让定价税制的完备与严厉程度,也充分体现了美国国际税收政策以维持本国的经济利益

为最主要目标。

美国的国际税收制度确实给政府带来了更多的收入,仅从转让定价税制的实行结果来看,据统计,从1973年到1992年间,美国共调整转让定价1572起,调整应税所得大致几十亿美元。

美国的国际税收制度在为其带来较多财政收入的同时,也带来了不利影响。首先,复杂的对国外所得征税制度实际上同时增加了税务执行成本和违章费用。其次,美国的国际税收制度影响了美国跨国公司的国际竞争力,具体表现在:1.美国跨国公司负担较高的实际税率。根据普赖斯·沃特豪斯会计公司的研究,以具有普通特征的从事美国制造业和贸易的美国公司与其他发达国家的公司相比较(英国、日本、荷兰、法国、德国、加拿大),美国跨国公司承担35.2%的实际税率,是七个国家中最高的,其他六国的平均实际税率为29.2%。2.美国跨国公司不能从税收饶让中得到好处,他们在发展中国家的经营,在与其他主要工业国的跨国公司的竞争中处于不利地位。3.复杂的对国外所得征税制度,也阻碍了美国中小型公司的对外投资。

美国的国际税收制度主要形成于美国经济在世界经济占绝对统治地位时期。随着美国经济的日益开放和世界竞争的日益增加,美国国内的一些研究对美国实行的这种积极政策,即不考虑其他国家所采用的税收制度的做法提出了质疑。指出美国制定税收政策不能无视全球性的竞争,认为在新的国际经济形势下,全球性的投资策略对美国的竞争力十分重要。要摒弃美国以前限制对外投资以保护国内就业的观点,制订适应新国际经济形势的国际税收政策。并提出了制订新法规应遵守的三条准则,包括:取消国内收入法典中歧视外国投资的有关规定;进一步调整税收规定,使之与其主要竞争对手一致;努力减少其有关来源于国外所得的税收规定的复杂性。

(作者单位:厦门大学财政金融系)

(责任编辑:黄作英)