

# 涉外所得税改革与遵循国际惯例

王陆进 胡笑辉

我国继1991年建立了统一的外商投资企业和外国企业所得税之后,又经1994年全面税制改革实施了企业所得税和统一的个人所得税,从而初步形成了遵循国际惯例的涉外所得税制。当然,由于多方面因素的制约,我国现行涉外所得税制与国际惯例仍存在差距。本文在考察涉外所得税国际惯例的基础上,对我国涉外所得税改革在遵循国际惯例方面的情况作一检测,并粗略地提出我国涉外所得税制的发展方向。

## 一、涉外所得税国际惯例

从世界各国的税收实践来看,涉外所得税国际惯例主要有:

1.行使税收管辖权的惯例。税收管辖权是一国在征税方面所拥有的权力,其基本类型有来源地管辖权和居民管辖权两种。目前,世界各国在行使税收管辖权课征所得税时大多同时采用这两种基本税收管辖权。这不仅较好地维护了本国的主权利益,而且也体现了在处理本国与其他国家税收分配关系时的利益对等原则。

根据两种基本税收管辖权的含义,世界各国在课征所得税时首先必须判定纳税人的居民身份,即判定纳税人是否为本国居民。在这方面,不论是对于自然人还是法人都有三个国际通行的标准。(1)自然人居民身份的三个判定标准是:公民标准——本国的法定公民和合法长期居住本国的外国侨民均为本国居民;居所标准——在本国拥有习惯性居所即居住满一定期限的任何本国人 and 外国人都是本国居民;住所标准——在本国拥有永久性住所即配偶、家庭等在本国的任何人都是本国居民。(2)法人居民身份的三个判定标准是:注册地标准——依法在本国注册登记,取得了法人地位的企业或公司组织都是本国居民;总机构所在地标准——总机构即首脑机构在本国的企业或公司组织均为本国居民;实际管理机构所在地标准——以经营决策中心为标志的实际管理机构在本国的企业或公司组织都是本国居民。

与此相关的一项惯例是,世界各国大多把对外国人(自然人和法人)和从境外取得所得的本国人课征的所得税都纳入涉外所得税体系,并根据其涉外所得税立法精神规定相应的征税办法。究其原因在于,所得税的这两项内容具有类似的特点,只不过它们是各国处理对外经济关系的两个不同方面罢了。同时,对内对外适用统一的所得税法也是世界各国的通行做法。

2.避免国际双重征税的惯例。所谓国际双重征税,是指两个或两个以上的国家,对跨国纳税人的同一征税对象进行的重叠交叉征税。国际双重征税的结果,将加重跨国纳税人的税收负担,减少其税后所得。这不仅违背了一般的税收公平合理原则,有碍效率的提高,而且将阻碍跨国投资活动的正常进行,不利于国际资本的正常流动,还将造成国家之间税收分配关系的矛盾,妨碍国际经济技术合作交流活动的正常开展,尤其是不利于发展中国家吸引外资和引进国外先进技术。因此,世界各国都采取了相应的避免措施。从各国的税收实践来看,避免国际双重征税的基本方法有免税法和抵免法,其中的抵免法则是被普遍运用的一种

方法。一国采用抵免法意味着允许本国居民用已缴来源国政府的所得税来抵免应汇总缴纳本国政府相应税款的一部分。

就抵免法的实际运用而言，一般是采用限额抵免法，即可以抵免的数额限于外国所得额按照本国所得税法规定计算的应纳税额。但根据抵免限额具体计算方法的不同，限额抵免法有综合限额抵免法、分国限额抵免法和分项（或不分项）限额抵免法之分，即抵免限额分别是按照综合、分国和分项（或不分项）的原则计算的。同时，由于在采用限额抵免法进行税收抵免时客观存在着超限额（所纳外国所得税超过抵免限额的部分）或不足限额（所纳外国所得税低于抵免限额的部分），且超限额在当年不能抵免，不足限额在当年则没有意义，因而就形成了允许进行超限额年度结转，以从其他年度的不足限额中予以补充抵免的惯例。

需要指出的是，在一国采用抵免法时，通常还面临着是否相应给予税收饶让抵免的问题，即居住国对跨国纳税人在来源国得到减免的那部分所得税款，视同已经缴纳，而允许进行税收抵免。在发展中国家的努力争取下，税收饶让抵免已为世界上大多数国家所确认，构成了一项国际通行的做法。

3. 防范国际避税的惯例。国际避税是指跨国纳税人利用各国税法规定的差别，通过合法方式，以谋求最大限度地减轻跨国纳税义务的行为。其直接结果是跨国纳税人减轻了税收负担，但由于这种减轻是不正常的，因而对于国际经济交往带来了许多不利的影响。它不仅严重影响有关国家的税收权益，使国家之间税收权益的划分难以达到公平合理，而且无法作出全面准确的统计。从涉及的国家来看，则不仅损害资本输出国的利益，也妨碍发展中国家吸引外资的预期经济效益，通常，跨国纳税人在享受发展中国家涉外所得税优惠的同时，还要进行大量的国际避税活动。其次，它引起国际资本的不正常转移，造成国际资本流通秩序的混乱。而且，国际避税会导致有关国家国际收支出现巨额逆差，被迫实施必要的外汇管制，这又影响正常的国际资本流转。最后，它使跨国纳税人获得某种不正当的竞争优势，违背了税负公平的原则。鉴于此，不仅许多发达国家早已积极采取了防范措施，而且一些发展中国家也开始了反避税斗争。通常，这首先是通过不断完善税法，提高税法的严密程度，以减少避税漏洞。同时，通过制定有关的反避税条款或单独的反避税法，为税务部门进行反避税斗争提供完备的法律依据。针对跨国纳税人从事国际避税的常见手法——利用转让定价，运用避税港、滥用税收协定、淡化资本，世界上已有不少国家相应制定了予以防范的条款或单行法规——转让定价规则，反运用避税港立法，反滥用税收协定措施、关于淡化资本的税务处理办法。其中，利用转让定价避税及其防范问题最受重视。

4. 运用国际税收协定的惯例。国际税收协定是相关主权国家为了协调相互之间的税收分配关系，本着对等原则，经过政府的谈判，所签订的一种书面协议，其常见的一种是避免国际双重征税的双边税收协定。这种双边税收协定不仅对于合理划分税收管辖权，避免国际双重征税，通过情报交换防止逃避税，从而理顺国家之间的税收分配关系具有非常重要的作用，而且有助于贯彻本国经济政策，保障跨国投资者的利益。因此，国际社会和世界各国都很重视国际税收协定工作，不仅存在着国际上最有影响的两个范本（即经合发范本和联合国范本），而且不少国家还根据这两个范本拟定自身的国际税收协定范本。目前，世界各国大多积极开展同其他国家签订双边税收协定的工作，并在本国的涉外所得税实践中保证其优先地位，严格予以执行。

需要特别指出的是,按照国际通行的做法,税收饶让抵免法的贯彻实施有赖于双边税收协定的明确规定认可,因而发展中国家必须更为重视对外签订双边税收协定的工作,这实际上也是主权国家运用双边税收协定贯彻本国经济政策的重要环节之一。

## 二、我国涉外所得税改革与遵循国际惯例

(一)对我国涉外所得税改革在遵循国际惯例方面情况的基本检测。

### 1.行使税收管辖权的情况。

在行使税收管辖权方面,我国既对非居民纳税人来自本国境内的全部所得课税,又对居民纳税人的世界范围全部所得课税,因而同时采用了来源地管辖权和居民管辖权。对于居民身份的判定,个人所得税法同时采用了居所标准和住所标准,外商投资企业和外国企业所得税法则合并采用了注册地标准和总机构所在地标准。就判定自然人居民身份的居所标准而言,个人所得税法及其实施条例所规定的居住时间为“满一年”,即在一个纳税年度(自公历1月1日起至12月31日止)中在我国境内居住365日,临时离境(在一个纳税年度中一次不超过30日或者多次累计不超过90日的离境)的,不扣减日数。但同时又规定,居住1年以上5年以下的个人,其来源于我国境外的所得,经主管税务机关标准,可以只就由我国境内公司、企业以及其他经济组织或者个人支付的部分缴纳个人所得税;居住超过5年的个人,从第6年起,应当就其来源于我国境外的全部所得缴纳个人所得税。这实际上从我国是一个发展中国家的实际情况出发适当缩小了行使居民管辖权的范围。

在涉外所得税体系和涉外所得税立法方面,个人所得税法及其实施条例已把对外国人和从境外取得所得的本国人课征的个人所得税都纳入了涉外个人所得税体系,在居民身份的判定、税收抵免以及费用扣除等方面规定了相同的办法。以费用扣除为例,个人所得税法规定,对在我国境内无住所而在我国境内取得工资、薪金所得的纳税人和在我国境内有住所而在我国境外取得工资、薪金所得的纳税人,可以根据其平均收入水平、生活水平以及汇率变化情况确定附加减除费用。目前,这一附加减除费用标准为3200元/月,因而现行涉外个人所得税的总减除费用标准为4000元/月。同时,我国现行个人所得税实行了对内对外统一立法。

但是,我国现行企业所得税不仅没有实行对内对外统一立法,而且尚未明确将对本国境外企业所取得所得的课税纳入涉外企业所得税体系,并按照我国现行涉外所得税立法精神规定类似于对外商投资企业和外国企业所得课税的办法。

### 2.避免国际双重征税的情况。

就避免国际双重征税的方法而言,我国采用了限额抵免法。在具体运用上,个人所得税采用的是分国分项限额抵免法,即抵免限额为纳税人从我国境外取得的所得,区别不同国家或者地区和不同应税项目,依照个人所得税法规定的费用减除标准和适用税率计算的应纳税额。而同一国家或者地区内不同应税项目的应纳税额之和,为该国家或者地区的抵免限额。外商投资企业和外国企业所得税采用的是分国不分项限额抵免法,即抵免限额应当分国不分项计算,其计算公式为:境外所得税抵免限额=境内、境外所得按税法计算的应纳税总额×来源于某外国的所得额÷境内、境外所得总额。

就超额结转来看,我国现行涉外所得税规定允许向后结转5年。外商投资企业和外国企业所得税法实施细则中也有类似的规定。

关于税收饶让抵免问题，正如前述它的实施有赖于双边税收协定的明确规定认可。在这方面，我国对外签订的双边税收协定采用了有关的条款。不过，由于我国是一个发展中国家，因而在与发达国家签订的双边税收协定中一般不承担税收饶让抵免的义务。同时，坚持要求对方国家予以税收饶让抵免是我国对外签订双边税收协定的一项重要原则，在实践中已得到绝大多数国家的认可。

### 3. 防范国际避税的情况。

在防范国际避税方面，我国现行涉外所得税相对滞后。就个人所得税而言，不仅没有关于防范国际避税的条款，而且现行税法条款也存在不够严密之处，如关于福利费的扣除规定等。就外商投资企业和外国企业所得税来看，虽制定有关于关联企业业务往来的条款，但仍不够详细，实际操作性差。而不论是就个人所得税还是外商投资企业和外国企业所得税来看，我国对外签订的双边税收协定都尚未将反滥用条款列入其中。

### 4. 运用国际税收协定的情况。

在运用国际税收协定方面，我国自80年代初开始对外谈签双边税收协定以来，已签订了35个双边税收协定。就谈签工作而言，我国曾拟定有一个“关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定”的中方文本，这个中方文本实际上就是我国自身的国际税收协定范本，它参考了国际上最有影响的联合国范本和经合发范本，当然由于我国是一个发展中国家，因而更多地参考了联合国范本。就双边税收协定的执行而言，我国充分保证了其优先地位。

## (二) 初步分析与发展方向。

通过上述检测我们不难得到这样的结论，我国1991年形成的外商投资企业和外国企业所得税以及新的个人所得税都基本遵循了涉外所得税国际惯例，但我国现行涉外所得税在有的地方仍与国际惯例有一定的差距。下面就所存在的差距及其制约因素即成因作初步分析。

首先，在住所和总机构的定义方面存在欠缺。个人所得税法实施条例将在我国境内有住所的个人定义为因户籍、家庭、经济利益关系而在我国境内习惯性居住的个人。但正如前述一般认为住所是一个具有永久性特征的居住场所，因而定义中的“习惯性居住”之说有失偏颇。外商投资企业和外国企业所得税法实施细则将总机构定义为依照我国法律组成企业法人的外商投资企业，在我国境内设立的负责该企业经营管理与控制的中心机构。其中的“负责该企业经营管理与控制的中心机构”之说存在同实际管理机构相混之嫌，尤其是对于“多中心企业”具有判定上的困难之处。

其次，关于涉外企业所得税的重要内容之一——对我国境外企业所取得所得的课税以及对内对外统一企业所得税立法。这两个问题既相互联系，又相对独立，实行对内对外统一立法便于将对我国境外企业所取得所得的课税纳入涉外企业所得税体系，但在分别立法的情况下也可通过制定有关条款来解决这一体系扩充问题。就统一立法的难点而言，通常认为：一是我国1991年才实现老的涉外企业所得税“两税合并”即形成统一的外商投资企业和外国企业所得税，时间不长，不宜作过快的变动；二是外商投资企业和外国企业所得税法及其实施细则中规定有大量税收优惠，这在短期内不能取消，也不能沿用于内资企业，因而统一立法比较困难。但笔者认为这两个难点还是可以突破的。其一，“两税合并”的时间虽不长，然而这短短几年，我国经济发展和改革开放变化很大，加上1993年起实施了税收征收管理法和新的财会制度，客观上需要调整外商投资企业和外国企业所得税，相信只要保持各项政策尤其

是税收优惠的连续性，并不会给外商带来疑虑。其二，就统一立法所面临税收优惠问题的处理而言，在相当长的时期内我国作为一个发展中国家都需要运用一定量的涉外所得税优惠，因而只存在调整涉外所得税的优惠的必要，绝不可能完全取消各项税收优惠。但如果实现统一立法，可采取基本立法与税收优惠立法相分离的模式来解决前述问题，即对内对外统一适用基本立法，而仅对外适用税收优惠立法。

在统一立法之前，要将对我国境外企业所取得所得的课税纳入涉外企业所得税体系，其思路无疑有二：一是在外商投资企业和外国企业所得税法及其实施细则中加入有关条款；二是在企业所得税暂行条例及其实施细则中加入有关条款。这两种思路各有利弊，从立法方便上考虑后者更可取。

最后，关于反避税。勿庸讳言，我国的反避税历史很短，因而实践经验不足。但反避税斗争又是一项实践性很强的工作，这正是我国目前在关联企业条款（也就是转让定价条款）方面存在欠缺的根本原因。我国缺乏其他反避税条款（如反滥用税收协定）则与我国是一个发展中国家有关。我国目前的税收征收管理水平仍然不高，因而只能将精力集中在主要的反避税措施上。同样，我国在个人所得税方面缺乏反避税条款也与我国现行税收实践有关。无疑，我国现行个人所得税仍是一个辅助税种，因而不可能将太多的反避税精力花在这一税种上。至于税法的严密程度，那是任何一个国家的任何一个税法都存在的问题，正如前述它需要经历一个不断完善的过程。

根据上面的分析，笔者认为对于我国涉外所得税的发展方向可以提出以下几点不成熟的看法。

第一，改进住所和总机构的定义。可将在我国境内有住所的个人定义为“因户籍、家庭、经济利益关系而在我国境内永久性居住的个人”，将总机构定义为“依照我国法律组成企业法人的外商投资企业，在我国境内设立的首脑机构”。当然，随着企业所得税对内对外的统一立法，总机构定义中的“组成企业法人的外商投资企业”应改为“组成法人的企业”。

第二，扩充涉外企业所得税体系和对内对外统一企业所得税立法。具体可分两步走，第一步是在没有统一立法的情况下通过调整企业所得税暂行条例及其实施细则的有关条款，将对我国境外企业所取得所得的课税纳入涉外企业所得税体系。从我国目前开展国际经济技术合作交流活动“既要鼓励引进来，又应促进打出去”的实际情况出发，对我国境外企业课征所得税的待遇应等同于外商投资企业和外国企业。鉴于我国现行外商投资企业和外国企业所得税更符合国际惯例，在调整企业所得税的有关条款时，可参照其类似规定，如居民身份的判定、税收优惠的提供等。这无疑将为对内对外统一立法奠定良好的基础。第二步是对内对外统一立法，正如前述可采用基本立法与税收优惠立法相分离的模式，在税收优惠立法方面主要是要针对专门适用于涉外企业所得税的部分，按照体现产业政策的要求作适当调整，而对于内外均适用的部分则可放到基本立法中。当然，从长远来看，税收优惠也必将统一。

第三，推进反避税立法。在涉外企业所得税方面我国应根据实践经验进一步补充关联企业业务往来的条款，必要时可实行单独立法，就个人所得税而言，随着市场经济的深入发展，也应制定有关的反避税条款，如对于公司经理所得低于一般职员的情况，税务机关有权予以调整。

作者单位：厦门大学财金系

（责任编辑：匡小国）