

对我国资本弱化税收法规的再思考

德勤华永会计师事务所有限公司 朱 洪

资本弱化,又称资本隐藏、股份隐藏或收益抽取,通常是指企业为了达到少纳税或其他目的,降低企业资本中股本的比重,提高负债的比重。资本弱化的特点是:企业注册资本与负债的比例不合理,注册资本太少,无法满足企业生产经营对资本金的基本需求;借入资金过多,财务杠杆较高。

当公司进行跨国融资时,通过提高负债比例、降低股本比例,使资本弱化,从而增加利息支出、减少应税所得。资本弱化作为一种国际避税方式,近年来引起国际税收领域的密切关注,各国纷纷制定相应法规对其进行制约。在我国以资本弱化方式进行避税已成为外资企业避税的新动向。这种避税方式与转让定价、注册避税港公司等常见的避税方式相比,形式更加隐蔽,在税收征管实践中不易被发现,可能会造成税收的大量流失,影响我国引进外资的实际效果。

因此,我国有必要根据国情,结合各国的实践,制定和完善相关的法律法规,以确保国家税收收入的稳定。

一、我国现行的资本弱化相关税收法规

企业所得税作为我国第二大税种,是国家财政收入的主要来源之一,企业所得税制度也是我国税收制度的重要组成部分。2008年1月1日起施行的企业所得税法,集中体现了

分摊确认各项商品的销售收入。

1. 售后回购。875号国税函规定,采用售后回购方式销售商品的,销售的商品按售价确认收入,回购的商品作为购进商品处理。有证据表明不符合销售收入确认条件的,如以销售商品方式进行融资,收到的款项应确认为负债,回购价格大于原售价的,差额应在回购期间确认为利息费用。这里的售后回购,是指销售商品的同时,销售方同意日后再将同样或类似的商品购回的销售方式。在这种方式下,销售方应根据合同或协议条款判断销售商品收入是否满足收入确认条件。

在通常情况下,售后回购交易属于融资交易,商品所有权上的主要风险和报酬没有转移,企业不应确认收入;回购价格大于原售价的差额,企业应在回购期间按期计提利息,计入财务费用。值得强调的是,既然875号国税函认为售后回购方式下回购价格大于原售价的差额应作为利息费用,那么该利息费用应当同时符合《企业所得税法实施条例》中的利息费用扣除限额以及关联交易中的债权性投资和权益性投资的比例限定。

2. 分期收款销售商品。分期收款销售商品,是指商品已经交付,但货款分期收回的销售方式。会计准则对分期收款发

“简税制、宽税基、低税率、严征管”的税制改革原则,实现了内外资企业所得税的两税合并,是我国社会主义市场经济发展到新阶段的必然要求。但“两税合一”涉及对外资企业税收优惠制度的改革,随着我国资本项目的外汇管制逐步放开,资本弱化必然会越来越多地被跨国投资者用来作为谋求税后利润最大化的避税方式。所以,《企业所得税法》第六章“特别纳税调整”中首次对防范资本弱化进行了规定。

根据《企业所得税法》第46条的规定,企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出,不得在计算应纳税所得额时扣除。《企业所得税法实施条例》第119条对“债权性投资”和“权益性投资”进行了定义,但指出具体的标准比例由国务院财政、税务主管部门另行规定。

2008年9月19日,财政部和国家税务总局发布了《关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》(财税[2008]121号,简称“121号文”),就关联方债权性投资与权益性投资的比例进行了具体规定,其要点可概括如下:

1. 企业实际支付给关联方的利息支出,不超过规定比例

出商品业务采取了在发出商品时一次性确认全部收入的处理方式,彻底改变了传统会计实务中分期确认收入的做法。笔者认为,这样的处理方法确实符合会计准则中销售商品收入的确认条件。因为,在这种销售方式下,企业将商品交付给购货方,通常表明与商品所有权有关的风险和报酬已经转移给购货方,在满足收入确认的其他条件时,应当根据应收款项的公允价值(或者现行售价)一次性确认收入。按照合同约定的收款日期分期收回货款,强调的只是一个结算时点,与风险和报酬的转移没有关系,因此企业不应当按照合同约定的日期确认销售商品收入。

从875号国税函的规定来看,分期收款销售业务收入的确认方法与会计准则的规定是一致的,但作为875号国税函的上位法的《企业所得税法》已经明确规定,以分期收款方式销售货物的,按照合同约定的收款日期确认收入的实现。这说明在分期收款销售方式下不能按照875号国税函的规定一次性确认收入。这并不是对875号国税函中收入确认条件的否定,而是额外考虑到分期收款销售业务的收款期较长、涉及金额较大,企业发出商品但并未收款,可能没有足够的纳税能力,不便于税收征管。○

和《企业所得税法》及其实施条例有关规定计算的部分,准予扣除,超过的部分不得在发生当期和以后年度扣除;企业实际支付给关联方的利息支出,除符合121号文第2条规定外,其接受关联方债权性投资与权益性投资的比例为:金融企业,5:1;其他企业,2:1。

2. 企业能够按照《企业所得税法》及其实施条例的有关规定提供相关资料,并证明相关交易活动符合独立交易原则的,或者该企业的实际税负不高于境内关联方的,其实际支付给境内关联方的利息支出,在计算应纳税所得额时准予扣除。

3. 同时从事金融业务和其他非金融业务的企业,其实际支付给关联方的利息支出,应按合理方法分开计算;未能分开计算的,一律按121号文第1条有关其他企业的比例计算准予税前扣除的利息支出。

4. 企业自关联方取得的不符合规定的利息收入应按照有关规定缴纳企业所得税。

二、对我国现行资本弱化相关税收法规的多种理解

虽然121号文对于关联方债权性投资与权益性投资的具体比例进行了限定,但基于不同的背景,在关联方之间的借贷利息支出税前扣除问题上,对121号文可能会产生下列三种不同的理解:

1. 第一种理解:认为《企业所得税法》第46条具有排他适用性。根据第46条的规定,对于超过规定比例的关联方债权性投资,无论其投资对价的设定是否符合独立交易原则,相应的利息支出一律不得在税前扣除。同时,根据《企业所得税法》第41条的规定,企业与其关联方之间的业务往来,必须符合独立交易原则,否则税务机关有权按照合理方法进行调整。

结合上述对《企业所得税法》第46条和第41条的分析,121号文对关联方之间的借贷利息支出税前扣除的处理思路是:超过《企业所得税法》规定的负债权益比的,不论交易对价是否公允,相关利息支出一律不得在税前扣除;不超过《企业所得税法》规定的负债权益比的,企业仍需要提供资料证明关联方投资活动符合独立交易原则,只有这样,相关利息才准予在税前扣除;反之,应进行纳税调整。

2. 第二种理解:安全港设置中的独立交易原则抗辩,即《企业所得税法》第46条和第41条的立法释义。从《经济合作与发展组织关于避免所得和财产双重征税的协定范本》(简称“经合组织范本”)的相关内容来看,通常可以采用两种方法防范资本弱化:固定比例法(安全港规则)和正常交易法。由我国财政部、国家税务总局、国务院法制办联合编写的《〈企业所得税法〉释义及适用指南》(以下简称“释义”)对《企业所得税法》第46条作了较详细的说明。根据该释义,《企业所得税法》第46条及相关法规条款的设计借鉴了国际上资本弱化税制的立法经验,采用固定比例法和独立交易原则相结合的方法防范资本弱化。释义明确提出:“对于超过规定比例标准的债权性投资,企业如果能证明该债务融资符合独立交易原则,也允许企业税前列支。”根据释义的规定,只要符合独立交易原则,关联方之间的借贷利息支出就可以不受规定的负债权益比的

限制。

因此,121号文第2条可以被视为121号文第1条的例外性规则,即对于关联方之间的借贷利息支出税前扣除的处理思路是:关联方借贷融资安排符合独立交易原则的,其实际支付的利息支出不受规定的负债权益比的限制,全部可以在税前扣除;关联方借贷融资安排不符合独立交易原则的,应受规定的负债权益比的限制;对于超过规定比例的,其利息支出应全额进行纳税调整。

3. 第三种理解:安全港设置中独立交易原则的有限抗辩。这种观点认为,121号文第2条作为第1条的例外性规则仅适用于境内关联方之间的债务融资。对于关联方之间的借贷利息支出税前扣除的处理思路是:向境内关联方的借贷融资安排,符合独立交易原则的(该利息系向实际税负更高的境内关联方支付),其实际发生的利息支出不受规定的负债权益比的限制,全部可以在税前扣除;向境外关联方的借贷融资安排,超过规定的负债权益比的,不论交易对价是否公允,相关利息支出一律不得在税前扣除。

不难发现,上述三种理解的主要区别在于:防范资本弱化条款在适用范围上是否受到限制。第一种理解认为,依据《企业所得税法》的规定,防范资本弱化条款的适用不受独立交易原则的限制;而第二、三种理解认为,独立交易原则在一定程度上影响了防范资本弱化条款的适用,即符合独立交易原则的关联方借贷融资产生的利息支出可以全部或部分不受规定负债权益比的限制。

虽然上述三种理解都具有一定的合理性,但考虑到防范资本弱化的目的主要在于限制非居民企业滥用关联方债权性投资获取税收利益,因此笔者认为,第二种理解可能更符合经合组织范本的立法精神。

三、防范资本弱化条款在执行中应注意的问题

值得注意的是,121号文对《企业所得税法》中有关资本弱化规定的运用只是设定了基本框架。企业所得税法采取简略形式进行原则性规定,提高了两税合并的立法效率,但是在防范资本弱化条款的执行过程中仍有不少事项尚待明确。例如:负债权益比应以一段期间负债或权益的平均发生额计算还是以某时点的余额来计算;不可扣除的利息支出应如何处理;“境内关联方”中“境内”的判定依据是关联方的注册地还是实际管理机构所在地等。

从国际比较和经验借鉴角度来看,我国的资本弱化相关税收法规还只是一个初步框架,没有形成全面、系统的资本弱化防范税制,还有很多国际经验值得我们进一步参考借鉴。比如,在采用固定比例法时,如何确保既能发挥其透明度高、易操作的优点又能规避其过于僵化的缺点;如何应对跨国公司经常采用的以“国际背对背贷款”方式进行的国际避税安排;如何应对变相融资行为;如何应对纳税人为规避资本弱化限制而采取的融资租赁方式;对关联方提供担保的债务是否适用资本弱化的相关法规制度等。我国在制定资本弱化相关法规时,应充分借鉴其他国家的经验,并考虑我国宏观经济环境,制定并逐步完善符合我国国情的资本弱化税制。○