

对我国海外直接投资税收政策的改革优化

王逸

(扬州大学法学院 江苏扬州 225009)

【摘要】“走出去”战略的实施对我国税收政策提出了新要求,本文在分析我国海外直接投资(ODI)税收政策现状与存在的问题的基础上,探究改革优化 ODI 税收政策的建议。

【关键词】海外直接投资 税收协定 国际重复征税 税收激励

改革开放 30 年来,我国的外资政策走过了从单纯吸引外商直接投资(FDI)到吸引 FDI 与鼓励海外直接投资(ODI)并重的发展历程,将“引进来”与“走出去”相结合战略纳入中国经济发展的总体战略之中。“走出去”战略的实施,对我国税收政策提出了新要求。

一、ODI 税收政策现状与存在的问题

我国现行 ODI 税收政策主要涉及对境外所得处理与消除国际重复征税两个方面。国内税法和双边税收协定中的 ODI 税收政策对鼓励国内企业“走出去”发挥了一定的积极作用,但是相对于我国“引进来”和“走出去”并重的外资战略而言,现行 ODI 税收政策还远远不够完善,主要表现在以下几个方面:

1. 缺乏系统的 ODI 税收法律体系。目前,我国鼓励企业“走出去”的税收政策只是零星地散布于某些法律、法规和部门规章中,没有形成体系。在双边税收协定上,只有不足一百个税收协定,无法覆盖到我国企业海外投资的全部东道国。

2. ODI 税收激励形式单一,政策导向性弱。鼓励企业“走出去”的税收激励主要采用减税或免税等直接形式,没有采用国际上通用的延期纳税、再投资退税、海外投资准备金制度等间接税收激励手段,对企业海外投资和再投资的激励不够。少量的税收激励既没有体现投资产业上的区别,也没有体现对投资地区的引导,不加区分地对居民企业向任何部门、任何地区进行海外投资均给予同样的税收待遇,导致了企业跨国投资产业和区域结构不合理。

3. 境内外亏损抵补办法不合理。《企业所得税法》第 17 条规定,企业在汇总计算缴纳企业所得税时,其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。而第 50 条的规定是,居民企业在中国境内设立的不具有法人资格的营业机构,应当汇总计算并缴纳企业所得税。可见,在这一规定下,政府只分享海外投资的收益,却不承担海外投资亏损的风险,这必将增加企业的纳税负担和资金压力。

4. 避免国际重复征税的措施不健全。我国采取抵免法消除国际重复征税,而相关规定不够健全、不够科学。

(1)间接抵免层次不明确。尽管《企业所得税法》加入了间

接抵免规定,《企业所得税法实施条例》虽明确了间接抵免的条件,但税法对于多层次抵免却没有明确的规定。随着我国 ODI 规模的扩大,将有越来越多的企业在境外设立多层法人公司。如果多层间接抵免问题不明确,定会增加以多层公司形式开展跨国经营的企业的纳税负担,不利于我国企业的海外投资发展。

(2)分国(地区)不分项限额抵免法弊端凸显。《企业所得税法实施条例》明确规定,抵免限额应当分国(地区)不分项计算。各非居住国的抵免限额不能相互调剂使用,使适用高税率的分公司已缴税款超过抵免限额的部分当年得不到抵免,而在另一低税率的分公司发生的不足限额规定要在国内予以补征。结果造成我国海外投资企业的总体税负上升,其海外投资扩张受到影响,也不利于引导企业对高税率地区进行海外投资。

(3)超限抵免额只能向后结转,不能及时补偿纳税人利益。我国允许超限抵免额向后结转 5 年,这虽能在一定程度上减轻居民企业的负担,但与世界其他国家相比,我国对居民企业已在国外多承担税款的补偿不够充分、及时。日本、美国等国家都允许超限抵免额同时向前与向后结转,这种做法可以对居民企业的利益做最快、最充分的补偿,也更能起到鼓励 ODI 的目的。

(4)很少从母国角度考虑税收饶让,导致东道国给予的税收激励落空。我国在较早的税收协定谈判中,多以东道国的身份来权衡得失,考虑的是如何以税收激励将 FDI 吸引到中国,而忽视了自己 ODI 母国的身份。因此,在我国已签署的税收协定中,大多数没有列入我国政府承担税收饶让义务的条款,居民企业在海外投资获得的税收激励最终要被我国补征税款,使我国居民企业在东道国获得的税收激励无法落到实处,抑制了企业海外投资的积极性。

5. 税收服务和税务管理不到位,ODI 税收激励难以落实。在税收服务方面,由于税务机关宣传力度不够,没有为纳税人提供境外相关税收信息,使许多海外投资企业对国际税收协定方面的知识不清楚,不知如何利用税收协定来保护自己的合法权益。在税务管理方面,很多税务干部对税收协定了

解不多,缺乏对政策的理解和把握,对税收协定执行的质量不高,导致 ODI 税收激励难以落实。

二、改革优化 ODI 税收政策的建议

1. 尽快制定包括 ODI 税收条款在内的海外投资基本法。我国应尽快制定《对外直接投资法》、《海外投资公司法》等法律法规,作为实施“走出去”战略的基本法律。在《对外直接投资法》中,应对税收促进企业“走出去”的基本功能、基本原则和基本原理等做出必要规范,并明确规定涉及海外投资的各项税收政策,确保企业在海外投资过程中遇到税收问题时有法可依。

2. 明确 ODI 税收激励的产业和区域政策导向。我国应根据产业选择理论和比较优势理论,明确税收激励的产业政策和区域政策导向。可以商务部等三部委发布的《对外投资国别产业导向目录》为参照,根据政府重点扶持的对外投资产业和重点鼓励投资的国家和地区,采用列举法,明确 ODI 税收政策的激励范围。随着经济形势的发展变化,政府若调整对外投资的国别和产业,则 ODI 税收激励的区域和产业重点也应随之进行适当调整,以确保税收政策与国家推进企业“走出去”的战略导向保持一致。

3. 解决国际重复征税问题的措施。

(1) 细化间接抵免法的具体规定。①间接抵免中外子公司支付的股息既可能来自于其当年的利润也可能来自于往年累积的利润,如何计算对应于这些股息上的外国税额是一个值得重视的问题,需要对我国海外投资企业现有分配特点做出调查研究后再予以规定。②引入股权控制时间标准,规定间接抵免的持股时间必须在一年以上,以限制投机性拥有外国居民公司股份的行为,防止间接抵免被纳税人用来避税。③明确间接抵免的层级。由于通过多重子孙公司进行投资还不是我国现有 ODI 的重点,而间接抵免牵涉到的公司层次越多就越复杂,不利于税务管理,因此我国目前可规定间接抵免最多只能到孙公司(第三层)为止。

(2) 采用综合限额抵免法。考虑到我国海外投资者面临着比国内更加激烈的竞争,而国际上采用综合限额抵免法的国家日渐普遍,因而我国应放弃分国限额抵免法,采用综合限额抵免法。这样既可降低我国海外投资者的纳税负担,减轻其竞争压力,又可优化我国企业海外投资的区域结构。

(3) 加大超限抵免额结转的激励力度。可借鉴日本和美国的经验,允许超限抵免额或不足抵免额同时向前、向后结转,其结转的具体年限可根据实际情况而定。这样不仅可大大减少工作量,而且可对纳税人的利益作最快补偿,有利于提高“走出去”企业的自身积累水平,促进 ODI 的发展。

(4) 积极提供税收饶让抵免,将其作为一种激励手段加以运用。可考虑采取以下两种单边措施:第一,凡是居民企业从与我国签订有税收协定的国家取得税收激励,不论在税收协定中是否有税收抵免的规定,都可以获得视同已全额纳税的税收饶让抵免;第二,对居民企业从对方国家得到的税收激励,不论对方国家是否与我国签订有税收协定,都可以由纳税人提供享受税收激励的证明文件,经税务机关审核后,视同已

全额缴纳所得税,给予饶让抵免。

4. 强化税收激励措施。

(1) 建立 ODI 风险准备金制度。由政府与投资者分担海外投资风险,并对“走出去”企业提供资金支持。具体做法是,准许企业在一定年限(如 5 年)内,每年从应税收入中免税提取相当于投资额一定比例的资金计入准备金,积累年限内用于弥补风险损失,期满后准备金再按一定比例逐年计入应税收入纳税。

(2) 改革亏损结转办法。允许居民企业将亏损向前结转,冲抵以前年度我国境内的应纳税所得额,以降低企业海外投资经营的财务风险。但为了防止纳税人获得双重税收利益,可以建立境外亏损追补机制。即当居民企业获得亏损前转后,若其海外亏损机构以后年度有盈利,对相当于亏损的盈利部分要直接并入其在我国境内的应纳税总所得之中,追补课税,不得抵免。

(3) 增加延期纳税规定。改变目前海外投资企业所得不论是否汇回都要按年申报纳税的规定,对于企业投资海外取得的所得,可允许一定年限和一定规模的延期纳税。只有当海外投资企业将境外所得汇回国内时,才对其征税,以鼓励其将境外取得收入用于再投资。

(4) 其他税收激励措施。为了体现产业政策导向,对投资于制造业、服务业、市场购销业、高新技术领域等鼓励性行业的跨国企业,实行特殊税收激励政策。如对这些行业的投资实行税收扣除政策;对居民企业在海外扩大生产规模的,给予再投资退税激励等。

5. 扩大税收协定网络。我国政府应积极与投资东道国签署税收协定,尤其是加快与 ODI 较为集中的亚洲、非洲相关国家的谈判进程,建立发达的税收协定网络。对于已签署实施的税收协定,也要通过协商进行适当修订。其中很重要的内容就是将原来对方国家单方面给予的税收饶让扩大到双方国家都给予,我国政府也承担税收饶让的义务,以确保我国居民企业能够获得东道国给予的税收激励。此外,由于各国税制不同,一项所得在来源国还是居民国征税,往往形成较大的税负差异,因此在税收协定谈判中,要争取列入有理、有利的条文,尽可能为居民企业开拓海外市场创造条件。

6. 规范 ODI 税收管理和服。首先,在税务机关内部机构的设置上,应将 ODI 纳入国际业务部门,配备业务能力强

主要参考文献

1. 中华人民共和国企业所得税法. 中华人民共和国主席令[2007]63号, 2007-03-16
2. 中华人民共和国企业所得税法实施条例. 中华人民共和国主席令[2007]512号, 2007-12-06