反外资企业避税的探讨

浙江工商大学经济学院　俞　辉

【摘要】随着我国改革开放的深入,外资企业数量与投资规模迅速增长,大大推动了我国国民经济的发展。但在引进外资方面还存在一些问题,如一些外资企业利用各种方法进行避税,严重损害了我国企业和投资者的利益,同时也损害了其自身经济利益。本文简单地归纳了外资企业在我国的避税情况及主要避税方式,具体分析了我国反避税存在的障碍,并结合我国实际情况提出了一些反避税措施。

【关键词】外资企业　转移定价　反避税

一、外资企业避税的现状

我国在引进外资方面虽然取得了较大的成绩,但在实际工作中还存在一些问题,其中一个比较突出的问题就是外商投资企业亏损面严重。据统计,外商投资企业亏损面在1988~1993年为30%~35%,在1994~1995年为45%~50%,1996~2004年平均达到50%~55%。尽管如此,外资企业生产经营的规模不但没有缩小,反而有所扩大,出现了企业亏损而外方赚钱的不正常现象。许多税务专家一针见血地指出:不少外资企业亏损是假,避税是真。外资企业的这些避税行为带来了以下严重的后果:

首先,它严重损害了我国的国家利益,造成国家税收大量流失,侵害了我国的税收主权。根据国家税务总局反避税官员的初步估算:目前全国有48万家外资企业,每年亏损金额在1 200亿元以上,由此造成的税收流失超过300亿元,另有外商转移利润流失的税款,保守地估计每年在10亿元以上。

其次,它损害了中资企业的利益。在中外合资企业中,有不少(如北京某中外合资企业)是"两头在外"(原料采购和产品销售均由外方在境外进行)的加工企业,在这种企业里,外资方常常采取抬高原料进口价格、压低成品出口价格的办法从中赚取高额差价,致使企业连续亏损,使中方股东蒙受巨大的经济损失。这种企业在无力出钱弥补亏损的情况下,中资方不得不出售公司股权减少损失,从而逐步丧失对公司的所有权,造成国有资产的大量流失。

再次,它对外商投资企业本身是弊大于利。避税尽管能在短期内给企业带来额外的利润,但避税本身是不合法的,终究会被查出来,到时补缴税款会给企业财务造成很大的冲击。北京某大型跨国公司的控股公司是一家美国上市公司,在一次反避税调查中,曾补缴了一大笔税款,经过这次教训,该公司的税务经理深刻体会到,避税其实对外资企业并无好处。因为避税是一种违法行为,其负面影响是很大的,一旦被税务部门查出纳税违法问题,就会给公司带来极大的法律风险与经营风险。公司受到中国税务部门补缴税款和相应的处罚后,美国投资者就认为公司在欺诈他们,公司要向美国投资者、美国证监会、美国税务部门做出解释。这一切都严重损害了公司形象,对股价打击也很大。

二、外资企业避税的主要方式

外资企业避税的主要方式有以下几种:

1.通过国际避税地注册公司转移利润。在国际避税地设立公司,然后通过避税地的公司与其他地区的公司开展商贸活动,进行财务运作,把利润转移到避税地,利用避税地的免税收或低税收政策减少税负。在我国,一些外资企业的投资方就是来自英属维尔京群岛等国际避税地,他们在岛上并没有实质性的经营业务,有的只是挂牌的办公室。他们将在我国经营的收入转移到注册地公司本部核算,就可以享受免税待遇。

2.利用税收法规不完善和优惠政策避税。任何一个国家的税收制度都有各种税收优惠政策规定,如加速折旧、投资抵免、差别税率、专项免税、亏损结转、减免税期等。我国的《外商投资企业和外国企业所得税法》关于亏损弥补的规定,允许企业发生的亏损可以利用下一纳税年度的所得弥补。所以,一些外资企业就利用此条款人为地使收入低于成本,保持账面亏损,推迟进入纳税期。

3.运用转移定价避税。在外资企业的避税方法中,最常见、最大量、最隐蔽的方式是通过转让价格、转嫁成本来转移应税所得。具体做法有:①高进低出,转移利润避税。他们从跨国公司或集团的内部利益或整体利益出发,压低产品的出口价格,抬高进口原材料、机器设备的价格,把企业的利润转移到境外关联公司,使我国应得的财政收入外流,也使中方投资者的利益受损。②贷款业务中外商向企业加高利率,转移利润。来我国投资的许多外国投资者都是国际跨国公司的子公司,贷款是其境外母公司对子公司进行投资的一种方式,母公司通过提高贷款的利率,增加了子公司的经营成本,从而使其利润从境内转移到境外母公司。③在来料加工中压低加工费率转移利润。在产品的定价上,正常的做法是在原材料进口价格的基础上加上加工费,而加工费率低于一般的来料加工企业,极易造成企业亏损,这实际上是将利润转移到了供给原材料的外资方。④通过高报、虚列境外劳务费,或以技术援助费、服务费、专利权使用费等名义,在税前列支大量费用,增加企

业的产品成本,从而达到向境外转移利润的目的。

三、反避税存在的障碍

我国反避税主要存在以下几个方面的障碍:

第一,由于我国反避税实践起步较晚,税收法律贯彻不彻底,反避税条款不健全。我国目前权威的反避税规定是《税收征管法》、《外商投资企业和外国企业所得税法》及其实施细则以及《关联企业业务往来税务管理规程》(以下简称《规程》)。《税收征管法》与《外商投资企业和外国企业所得税法》是我国立法机关正式以立法形式颁布的,其实施细则由国务院制定,法律约束力高于《规程》。《规程》第27条突破了《外商投资企业和外国企业所得税法》实施细则要求税务机关按照顺序选择上述三种调整方法的限制,改由税务机关视个案情况选择相应的调整方法,这就与《外商投资企业和外国企业所得税法》实施细则第54条明确规定税务机关依照顺序进行调整相矛盾。应该说《规程》的修改是一种进步,符合国际上的发展潮流,但毕竟《规程》法律效力比实施细则低。

第二,国家反避税人才严重不足,税务人员整体业务素质有待提高。在全国100万的税务人员中,反避税人员不足200人。一般培养一名反避税人才至少需要3年时间,而培养出来之后,往往又会被外企高薪挖走。加入WTO后,我国更是急需一大批高素质的税务人员来充实国家税务部门。

第三,地方政府对反避税作用存在误解,甚至认识模糊,这制约了反避税工作的开展。在某些地方政府看来,招商引资重于税收流失,引资事大,反避税事小。有的地方政府甚至认为,税务部门反避税会搞得外资企业人心惶惶,破坏投资的软环境。个别被调查的外资企业充分利用了地方政府的这种心理,到政府告税务部门的状,甚至扬言如果不停止调查,就要到其他地区投资。在这种情况下,地方政府往往会做出让步,有时税务部门对此也无能为力。

四、反避税措施

1.进一步调整和完善涉外税收法规,制定统一的"反避税条款"和操作指引规则。根据我国目前的情况,笔者认为应具体明确以下几点:

(1)明确关联企业及避税的定义。从理论和实践上对关联企业及避税的定义等有关问题做出科学的说明,明确避税可能发生的范围和采取的方式,在反避税法规中制定防范的措施,更好地指导开展反避税工作。

(2)建立价格转让制度。①对于外商高进低出,转移利润的避税手法,可以参照现行国际上通行的方法来确定价格,如比照采用卖给无关联方的同类商品价格法、成本加价法、转售价格法等。②为防止关联企业间利用不正常贷款利率进行避税,国家税务总局应当定期公布我国的正常贷款利率标准,并根据国内外金融市场的变化,分别就不同的贷款种类、期限规定出不同的浮动幅度。③对于支付给境外的劳务费,应有提供费用的凭证和经注册会计师审定的证明。④对于外商压低加工费向境外转移利润的避税手法,可比照市场上同类产品的加工费计算,据此征收税款。

(3)明确纳税人具有举证义务。一般说来,正常交易价格本身是很难确定的,因为税务部门很难甚至不可能清楚地掌握企业间的交易内幕,特别是在当今国际税收事务中,一国的税收环境往往超越国境,税务部门不可能到国外进行实地调查,这就给税务举证工作带来了困难。为此,很多国家如德国、美国的税法中都规定了纳税人必须提供有关的全部国外事实的特别情报资料,并详细阐明纳税人提供证据的责任及提供资料的范围。

(4)明确处罚条款。在制定反避税条款时,除了维持原有税法中对偷税、漏税的处罚条款以外,还需要进一步明确对纳税人不与税务机关、税务人员配合,不提供税务机关所需要的有关材料,以及违章等情况的处罚,并规定对提供虚假材料的要追究刑事责任。只有强化税法的严肃性和权威性才能增强纳税人纳税的自觉性。

2.成立专门反避税机构,建立一支高素质的反避税人才队伍。反避税是一项复杂而艰巨的工作,需要有一支懂得税务、法律、财务、贸易、金融等知识和具备外语基础的人才队伍。鉴于高素质的税务人才极缺的现状,建议国家税收机关一方面在广大税务工作人员中加强反避税的培训,并对反避税工作人员进行资格认证,提高其业务素质;另一方面打破计划用人机制,走市场化道路,公开从高校毕业生和社会上有工作经验的人员中聘用学历高、责任心强、综合素质好的专业人员充实反避税人才队伍。

3.借鉴发达国家反避税的成功经验。早在20世纪30年代,避税问题就为一些发达国家所关注,他们积极地开展了反避税工作,并取得了一些成功的经验,其反避税的主要措施有:

(1)避税港对策税制。如美国针对运用避税港避税做出规定:凡是受控外国公司(包括在避税港设立的由本国居民直接或间接控制的外国公司)的利润,不论是否以股息分配形式汇回母公司,都应计入美国母公司的应纳税所得额征税。

(2)资本弱化税制。这是针对弱化资本行为而采取的反避税措施。资本弱化指由跨国公司资助的公司在筹资时采用贷款而不是募股的方式,以此来加大费用而减少应纳税所得额。资本弱化税制就是把企业从股东特别是从国外股东处借入的资本金中超过权益资本一定限额的部分,从税收角度视同权益资本,并规定这部分资本的借款利息不得列入成本。

4.加强国际间的税收协作,加强税务情报交换和信息反馈工作。建议国家税务总局或其他职能部门尽快成立相应机构:①成立中央价格信息中心,掌握国际市场行情,并采用包括电子网络在内的现代统计手段,广泛搜集、分析、整理和定期交流有关避税防范方面的动态信息,制定出各类交易的正常价格。②建立全国性税务信息自动化交换网络系统,使税务机关信息传递畅通,及时掌握国际税务信息,了解国内外避税及反避税的新动态。

主要参考文献

①王顺林.外商投资企业转让定价研究.上海:复旦大学出版社,2002

②李德权.跨国公司避税问题研究.北京:中国经济出版社,2000

③吴春山. 我国外资企业避税的成因与治理. 山东经济,1998;5

④何东新.如何防范外商投资企业的避税行为.广东审计,2002;10