

刍论完善我国非居民企业税收管理

梁译丹

(中南财经政法大学财政税务学院 武汉 430200)

【摘要】“非居民企业”概念的引入符合企业与主权国家实际联系的经济现实,更有效地维护了国家税收利益,但其税源的零散性也增加了征管难度。本文首先介绍了非居民企业税收管理的内容,阐述了我国非居民税收管理在税源监控、信息获取与共享、电子商务冲击、法规漏洞等方面存在的问题,然后介绍了国外先进非居民企业税收管理经验,最后提出提高纳税主体纳税遵从度、严控税源、实现信息共享和注重人才培养的一些建议。

【关键词】非居民企业 税收管辖权 税收征管

由于非居民企业的临时性、流动性和隐蔽性等特征,使得其成为国际上税收征管难度较大的零散税源,其管理的成功与否不仅体现我国的税收管理水平,而且直接影响国家的税收利益。如何以新税法实施为契机,加强其税收征管,提升管理水平,成为目前国际税收管理的一项重要研究课题。

一、我国非居民企业税收管理的内容

1. 经营所得的管理。经营所得主要包括构成常设机构的外国企业以及在我国设立的外国企业常驻代表机构从事建筑、安装、装配、修理、咨询、设计、文体演出等劳务取得、劳务所得和销售货物所得等。非居民企业设立机构场所取得的经营利润与居民企业的征税原则上基本一致,其应纳税所得额的计算方法和居民企业的规定也相同,并统一适用25%的企业所得税税率。

2. 投资所得的管理。投资所得包括权益性投资所得和债权性投资所得,前者主要为股息、红利所得,后者主要为利息、租金、特许权使用费所得等。该项所得以收入全额为应纳税所得额,适用10%的企业所得税税率,以支付所得税单位为扣缴义务人,从每次支付的款项中代扣代缴应纳税额。

利润目标。而城市建设维护税及教育费附加的税负又与增值税税负成正比,故我们可以推断出:印花税的增加将会提高企业的其他税负,从而可能在一定程度上抵销增值税的“减负”,因此当企业选择采用进料加工这一贸易方式时,要注意衡量印花税的增加给企业带来的负面影响。

表 2

	印花税	城市建设维护税及教育费附加	企业所得税	左边三列合计
进料加工	进料加工产品购买金额+出口外销金额×0.03%	应纳增值税×8% (假定)	(目标利润-印花税-城市建设维护税及教育费附加)×25%	=目标利润×25%+印花税×75%+城市建设维护税及教育费附加×25%
来料加工	加工费收入×0.05%			

3. 财产所得的管理。财产所得主要包括有形资产转让收益如建筑物、机器设备、车船等,无形资产转让收益如股权、有价证券土地使用权等。财产所得应纳企业所得税额以收入全额减除财产净值后的余额计算,其适用税率与扣缴方法与投资所得相同。

4. 经济活动涉及的其他税种的管理。除企业所得税外,非居民企业在中国境内取得的生产、经营所得需要按规定缴纳增值税或者营业税,投资所得、财产所得大多应缴纳营业税,若同时订立的合同协议还应当缴纳印花税;而来华施工人员还应当缴纳个人所得税。

二、我国非居民企业税收管理存在的问题

1. 税源监控存在盲区。①非居民企业避、逃税现象突出,税收流失严重。中国境内的非居民企业在现实经济活动中避、逃税手段多样,主要有三种:其一,通过跨国关联企业转移定价和不合理分摊成本费用;其二,通过滥用中国和其他国家签订的税收协定实现课税主体变相转移;其三,利用国际税收屏蔽。②所得税扣缴难以全部到位。在大部分情况下,我国居民企业对非居民企业税收政策不甚了解,对非居民企业对华提

四、小结

综上所述,出口企业在选择不同加工贸易方式时,除考虑不同方式的便捷、有效因素外,不同贸易方式下也将会承担不同的税负水平。当征退税率一致,国内原辅材料采购价格升高时,采用进料加工方式往往承担的税负更低;而当国家调低出口退税率,企业想追求高额加工利润时,选择来料加工往往会更加“合算”。因此,我国进出口企业应根据自身实际情况,选择最适合自己的贸易方式,将出口成本降到最低,使自己在激烈的国际竞争环境中立足并发展壮大。

主要参考文献

- 王文清.最新出口货物退(免)税政策解析与操作实务大全.北京:中信出版社,2009
- 纪洪天.外贸会计基本教程.上海:立信会计出版社,2009

供的劳务服务、特许权使用费等情况是否需要在中国大陆履行纳税义务不熟悉,把源泉扣缴协管错误地当成“分外事”,或是对代扣代缴义务有所了解,但怕影响对外经济合作和交流,而不按规定履行扣缴义务,从而使得国家税收受损。而有的非居民企业跨境劳务时间短,还未等税务机关实施管理,可能工程已结束或人员已离境,来华人员又多为技术人员,流动性强,平时基本游离于税务机关监控范围之外,税务机关履行事前指定程序较难,因此也可能造成扣缴义务履行不到位。

2. 信息获取与共享有障碍。①税务机关信息掌握不及时、取证困难。目前,相当数量在中国境内承包工程作业和提供劳务项目的非居民不办理税务登记和申报纳税,税务机关难以及时掌握承包工程和劳务项目有关的信息,使得代扣代缴税款工作难以落实,导致非居民承包工程作业和提供劳务所涉及的企业所得税、营业税、增值税、个人所得税和印花税等税收流失较为严重。②政府各职能部门间沟通渠道不顺畅。从外部而言,目前税务机关与其他政府部门间尚未建立有效的协作沟通机制,各涉外政府部门向税务机关提供信息的法定义务不明确,相互之间又缺乏协商机制,以致难以实现信息共享。外部信息沟通不畅,使得税务部门难以实现对非居民企业的全方位管理。从内部而言,税政、税源、稽查等部门各司其职,信息沟通不足,缺乏有效互动,易造成在日常管理工作中缺乏非居民税收业务的敏感性,不可避免地造成漏征漏管现象。③现行国际税收协调与合作的效用未充分发挥。当前国际税收协调与合作存在的主要问题有四点:一是税收情报交换程序繁琐,时间跨度较长,不适应人员频繁流动和交易瞬间即逝等特点;二是税收情报交换对象仅限于税收协定缔约国及税收协定适用税种;三是税收情报交换技术手段尚需完善;四是税收情报交换方式有限,实践中真正应用并取得实效的是专项情报交换和自动情报交换,行业范围情报交换和同期税务检查等方式尚未付诸实践。

3. 电子商务的兴起冲击了非居民企业税收征管。电子商务的发展使得远程办公和在线交易成为可能,物理空间上的集中不再成为公司经营管理上的必然要求,通讯手段的发展使现行税收政策下的劳务发生地难以确定。电子商务的高效性、匿名性和无纸化特点使得外国公司可以轻易地选择交易中商品所有权的转移地和劳务活动的提供地,将交易转移到税率较低的收入来源国进行,获得本不应拥有的居民身份,从而享受某些税收协定中的税收优惠。

4. 税收法规尚有漏洞。我国目前的税收法规、税收协定尚存在漏洞,为非居民企业避、逃税款提供了空间。非居民企业在以投资收益最大化、税负最小化为目标的思想指导下,必然会进行特定的经济安排以达到避税的目的,而国家税收法规和各国双边税收协定的漏洞,则为非居民企业避税提供了可乘之机。例如,我国新出台的企业所得税法对于防范资本弱化避税采取固定比例法,但是固定比例的额度以及相关的计算对象等至今仍未出台配套政策,为非居民企业避税提供了空间,也给反避税执行造成了极大困难。

5. 专业人才缺乏。总体来说,我国国际税收专业人员较

为缺乏,税务人员的综合业务素质有待提高。非居民税收管理工作要求税务人员既要懂得专业性很强的国际税收业务知识、熟悉外语、掌握国内外财务会计,又要懂合同、外汇、贸易和法律知识。税务人员的业务综合素质不高,达不到对非居民企业精细化、科学化管理的要求,对非居民企业管理工作停留在有税就征的层面上,就无法深入开展非居民税收管理工作,致使对非居民企业监控不到位。目前,由于业务复杂、专业性很强而征管上没有得到应有的重视,部分基层税务机关一般仅在税政管理部门设置一名专职或兼职人员从事国际税收工作,难以满足开展国际税收管理工作的需要。

三、国外非居民企业税收管理的方法

1. 信息共享机制健全,现代化管理水平高。以美国为例,美国国内收入局在全国范围内建立了十大税务管理计算机中心,在总部设立两大税务信息处理中心,并与银行、保险公司及各企业的计算机联网,纳税人的纳税申报、纳税核算、税款征收、催缴欠税等都由计算机处理完成。同时,国内税收法规规定银行、财产保险等部门都必须定期将本身及与其发生经济联系的纳税人的经济活动情况传给联邦、州、地方三级税务部门;每个企业雇主必须定期将本企业的经济活动情况及雇员的工资薪金收入情况报给三级税务部门。严明的纳税意识、高效的信息化征管手段和明确的纳税申报义务,为非居民的纳税申报提供了有效的信息来源。

2. 税源监控制度严密,多样化与法制化共存。

(1)税源监控主体的多样化。如,日本在全国范围内建立了多种协税组织,如法人税纳税人协会全国联合会、其他申报表纳税人协会全国联合会、注册税务师协会日本联合会等,这些协税组织帮助解答有关税收问题、向税务机关反映纳税人的意见和建议、协调征纳关系等,并利用在金融、物价、交通、商业管理部门建立的协税护税组织进行代征、代扣税款工作,为税务机关加强税收管理发挥了很好的作用。

(2)税源监控多部门协作机制的法制化。税收行政协助和行政委托的法制化使得税务机关及相关的行政机关、社会组织和个人权利、义务得到了法律层次上的明确和规范,使得税源监控的多部门协作能够顺利启动,相关争议能够顺利解决,协作费用有适当的来源,从而大大减少了税源监控多部门协作的交易费用。德国除了对行政协助在《联邦行政程序法》中进行一般性的规定外,还在其《税收基本法》中就税收行政协助和司法协助进行了特别规定。

3. 重视税务检查,稽查手段严格到位。美国十分重视对非居民的税务检查。2006年美国国内收入局发起了检查常设机构的项目,该项目由大中型企业管理局和小企业与自雇者管理局负责。美国国内收入局计划每年检查大约1000份纳税申报表,从中抽选出100家企业进行纳税检查,检查的意在发现这些纳税人在美国是否设立了常设机构。检查人员需要在信息文件查询系统中查找大量纳税人资料,包括纳税人在世界范围内的业务组织结构图、纳税人全部或部分拥有的美国的资产的存放地、纳税人的租赁合同、购销合同、在美国进行市场调查或为公司进行广告宣传的人员姓名和联系方式

式,其所签订的所有书面合同及详细的口头协议等。

4. 注重为纳税人服务,税收服务体系良好。澳大利亚税务局十分重视税收宣传,改善为纳税人服务。一是采取多种形式开展税法宣传,如用 33 种语言发行各式各样的出版物及税收资料,用 8 种语言举办商贸研讨会,每月通过澳大利亚国家广播电台节目与纳税人对话,下户走访解疑等。二是建立客户满意最大化目标,努力提高税务机关为纳税人服务的水平、质量以及工作效率。三是重视纳税人对税收服务质量意见的反馈,设立了专门的意见反馈科,接受纳税人投诉或表扬,一方面促进了税务人员不断纠正错误,改进服务态度,提高服务质量;另一方面及时解答纳税人提出的各类问题。

四、完善我国非居民企业税收管理的建议

1. 提高纳税主体纳税遵从度,减少税款的流失。

(1)增强非居民自行申报的意识。税法规定,非居民企业在中国境内承包工程作业或提供劳务项目的,企业所得税按纳税年度计算、分季预缴,年终汇算清缴,并在工程项目完工或劳务合同履行完毕后结清税款。目前在境内设立机构场所的非居民纳税人主动申报的情形仍不够理想,税务部门应该强化政策宣传,提高非居民的税法遵从度,保护税收收入。

(2)增强居民企业扣缴义务人的责任意识。税务部门要从两方面做工作:一方面可以组织专门的非居民企业税收宣传和培训辅导活动,增强境内企业对非居民信息的敏感性,对非居民业务较多的重点企业,税务机关要主动与其业务人员、财务人员进行针对性强的非居民企业税收知识、资料提供、扣缴流程等系统培训,加强重点税源管理;另一方面,税务部门可以加大对不扣缴违法行为的惩戒力度,督促居民扣缴义务的责任企业按税法规定及时履行扣缴义务。

(3)加大对非居民企业避税行为的惩处力度。近年来非居民企业利用税收政策漏洞或征管手段滞后规避劳务税收的现象越来越多,税务部门应加强调研,拓展非居民企业税收的反避税工作思路,探索非居民企业税收反避税的手段和方法。

2. 严控源头,确保非居民税收管理到位。

(1)加强源泉控管,关注源泉扣缴大户。可以实行非居民企业专项所得备案制,密切关注其经济活动,并落实税收管理员责任制、及时了解和掌握所属企业(包括内资企业)涉外经济往来情况、保证源泉扣缴等实施。实行源泉扣缴的最大优点在于可以加强我国对非居民企业的税收管理,保证国家的财政收入,防止国际偷漏税,简化纳税手续。关注源泉扣缴大户,掌握对外支付项目汇款金额和涉及企业名单,逆流而上,核查企业的合同、协议、票据,分清境、内外收入归属等过程,判定相关事项是否符合法定征、免税或不予征税条件,核查是否存在偷税、避税情况,是否有跨国税源漏征漏管情况,从而有效控管税源。

(2)强化税源监控,减少税收流失。强化税源监控,一是规范管理常设机构,积极督促对个别构成常设机构但登记手续不全的项目单位补齐手续;二是及早入手,摸清外方分利征收所得税的调查和征管工作,建立制度,确保应征税款足额入库;三是加强情报核查与提供工作;四是注意对承包工程作业

和提供劳务项目涉税情况的调查。

3. 加强信息横向和纵向联系,实现信息共享。

(1)加强各政府职能部门的协作。从外部而言,需要提升信息共享和传递的法律层面,根据税收征管法修改实施细则,明确制定涉税信息共享管理办法,从立法层面保证包括非居民企业在内的部门间的信息有效传递,打破因审批权限造成的信息阻隔,让信息共享落实到基层。

从内部而言,非居民企业税收属于国际税收部门的管理范围,企业所得税属于所得税管理部门的业务范畴,因此,两部门之间要加强沟通与合作。此外,还应加强国际税务部门与流转税、征管、计统、稽查等部门的信息沟通,建立机关内部信息采集传递制度、建立联合工作机制。

(2)引入事实推定规则。鉴于税务机关的举证存在多方困难,国家税务总局国际税务司的嵇峰认为,在事实推定规则缺失的情况下,非居民税收管理会面临执法窘境,将民事诉讼中的事实推定规则引入非居民企业税收管理,将有助于税务机关获取非居民企业违法证据。事实推定原则,即根据某一事实成立的基础而推定成立另一事实的举证方式。通过此举措,有利于更加全面获取非居民企业相关信息,但还应注意此规则实施时的限制性规定,以防止基层税务机关滥用本规则侵害纳税人的合法权益。

(3)充分发挥国际税收合作与协调的效用。在实际工作中,应适当调整税收协定中的非居民企业税收管理内容,使其朝着更科学、简化、明确、有利于推动经贸往来和人才流动的方面发展。同时,开展反滥用协定调查,与部分国家换函或谈判,修订原有协定,堵塞漏洞,防止协定的滥用;还要拓展国际税收信息交换与分享,充分利用世界贸易组织和税收协定网络,定期与缔约国互相提供及核实税收情报,防止非居民企业进行国际避税。

4. 培养专业人才,提高对非居民企业税收管理的能力。培养专业人才可以从三个方面着手:一是扩大非居民企业税收业务培训对象,包括少数主管非居民企业税收的税务人员和其他各类税务管理岗位的人员。二是扩大培训的范围,改变过去居民和非居民企业税收业务割裂培训的状况,将非居民企业所得税纳入企业所得税的全面培训范围之内,同时要加强对国际金融、国际贸易、国际投资、外语等跨学科知识的培训,提高税务人员的综合素质。三是更新培训内容。培训重点应包括企业财务数据中涉及的应付利润、利息费用等以及财务数据未包括的股权结构、融投资本、负债结构、董事会决议信息、上市公司信息披露等,同时应更新谈判要领、调查程序、取证方式等培训内容,进一步提高工作技能。

主要参考文献

1. 吴淑生,丘勤,钟志深.非居民企业税收管理的难点与对策.涉外税务,2009;1
2. 徐长英,张红东.非居民税收管理中存在问题和解决方法.涉外税务,2007;3
3. 罗晶晶.非居民企业或将成为税收监管重点对象.中国会计报,2010-01-02