

“假外资”的若干税法问题探究

李媛熊英

(厦门大学法学院 福建·厦门 361005)

摘要 2006年6月5日,商务部颁布了《关于外商举办投资性公司的补充规定》,宣布外商在中国的投资权限将进一步扩大,显示继续放宽外商投资权限、吸引外资进入的政策不会变。但另一方面,假外资的急速增长造成税收收入下降又成为政府心头之痛。因此,本文从税法的角度对“假外资”的形成、动因和手段等各方面进行分析,并提出建议以完善税收政策及防范“假外资”。

关键词 假外资 税收优惠 税收立法

中图分类号:D922.29

文献标识码:A

文章编号:1009-0592(2006)12-043-02

一、“假外资”的表现形式

“假外资”又称虚假外商投资,是指“国内资金经过出国资金之后又以外国直接投资(FDI)的形式回到国内投资”。其目的—是为了获得外资所拥有的税收、土地以及其他政策优惠;二是“可以名正言顺地享受外资的法律保护”。

我国“假外资”现象不但严重,而且“假外资”的表现形式也多样化。目前我国的“假外资”的表现形式主要有以下几种:

第一 外露型“假外资”。这类资金表现直接,容易判断,其主要特点是用人民币投资,纯属内资企业。

第二 隐蔽型“假外资”。它基本具备外资企业的特征,成立时按外资进行登记、设立,有外汇投资入境,这类企业隐藏了人民币的真实面具,通过外汇投资款打入取得表面的合法性。

第三 虚增资本型“假外资”。一些企业用少量人民币通过地下钱庄等渠道,虚增注册资本,造成企业超大规模,外汇投资款增加的表面,实际上无多少真实资本进来。

第四 投资型“假外资”。这类企业有的在境外离岸金融中心或其他地方进行登记,参与境内企业并购、重组、用较低的价格转移资产,或经过多次设立、分立、合并、再投资,打量玩弄资金转移、进出境游戏,以求表面上符合各项管理要求,最终达到非法牟利的目的。洗钱型“假”外资。这类企业资金来源途径不正常,有的与境内外黑社会组织相勾结进行贩毒等犯罪活动,并利用设立投资公司将违法所得变成合法收入。

第五 空壳型“假外资”。与投机型相配套,无经营活动,指使等待时机从事投机、盈利活动。

二、“假外资”的税法成因

根据商务部研究院梅新育博士表示,按照目前学者研究中比较一致的估算,我国每年实际利用外资中,约1/3是国内资本“留学”后回流形成的“假外资”。也就是说,若按去年我国引资600亿美元的规模估算,去年约有200亿美元是“假外资”。由此可见,“假外资”现象已经严重影响到我国的外资经济的发展。但究竟是何种原因使我国的内资企业以变脸为

外资呢?“假外资”的形成原因主要在于超国民待遇和跨境洗钱,而税收优惠的超国民待遇又是其中的重中之重,因此,有必要从税法的规制的角度来分析“假外资”的行为。

(一)税收政策歧视

利益驱动是永远不变的法则,我国对外资企业的税收超国民待遇诱使许多内资企业穿上外资的“画皮”,以骗取税收优惠来获得资本利润的最大化。我国目前对外资的税收优惠主要体现在应纳税所得额的确定和税率两个方面。

首先,在应纳税所得额确定上。税前扣除规定和标准,主要是坏账准备、利息支出、业务招待费、企业职工工资支出和福利支出,以及捐赠支出的列支规定不同,使得外资企业更有利于降低应纳税额。资产的税务处理规定不同,如固定资产的折旧年限,内资企业由行业财务制度规定,而外资企业由税法规定;再如外资企业取得的股息是免税的,而内资企业取得的股息则要征税,使得外资企业税负进一步降低。

其次,税率方面。对内外企业的税率,由于优惠政策的差距,使得两者的实际税负差别很大。一是内外资企业所得税税率差异大。内外资企业所得税的法定税率虽然同为33%,但由于优惠政策上的差距,使得两者的实际税负差异较大。据学者统计,我国外商投资企业所得税的负担率约为8%,内资企业所得税的负担率为28%,二者之间税收差别高达20%。这些税收优惠使外资企业在市场准入阶段就已经具有相当大的竞争优势,而对于本身资本较弱的内资企业则更为“雪上加霜”。二是地区差异大。目前的外商投资企业和外国所得税法把所得税的名义税率分为30%、24%和15%三档,外商投资企业适用的税率主要取决于所在地区,投资于内地的为30%、经济开发区的为24%、经济技术开发区和经济特区的为15%。税率的阶梯设计,使得沿海地区的投资回报率大幅度提高,不仅大量资本、技术和劳动力向这些地区流动,而且许多内资企业也瞄准这个差异纷纷变装。三税收优惠名目繁多,范围广。诸如,有生产性外商投资企业所得税的“二免三减”,有经济特区、经济技术开发区及沿海经济开放区的优

惠税率,由交通、能源等行业性的优惠税率,还有“双密”型企业所得税的减半征收,购进国有设备的所得税抵免和再投资退税等。

(二)税法不规范

首先,从税法的特性来看,纵观各国税收立法,大多数国家是选择以税收法律为主,以税收行政法规为辅,这也是税收法定主义的必然要求。但我国目前,在税收实践中起主要作用的多是行政法规、部门规章及各种解释和通知等,使得税法的内容复杂,但难以了解。尤其对涉外企业,大量的税收优惠和减免,不仅使我国的法定税率和名义税率严重背离,直接减少了国家的财政收入,而且容易导致税负不公,破坏税法的严肃性,削弱了税法的可操作性。

其次,地方税收优惠政策的制定上,对外资的普遍渴求心理使招商引资的数量成为衡量一个地方政府政绩的重要标准,因此,在对外资的税收优惠上,更多的优惠和鼓励来自于地方省市。地方政府所采取的直接放弃部分税收收入,的直接减免形式往往会使税法的规范性遭到破坏,产生很多制度上的漏洞,“假外资”,也就是在利益的诱导和漏洞的生成中“呱呱落地”的。更为严重的是,一些没有税收优惠减免权的地方政府和部门为了吸引外资,在对外资的税收政策上,制定了一些违反税法统一规定的税收优惠和减免,为外资企业的各种偷逃税和避税提供了条件,打开了方便之门。

(三)税收征管方面

从税收征管方面,我国目前的税收征管手段落后也是造成“假外资”的原因之一。其落后主要有以下几个方面。一是对外资企业的税收申报方面。自行申报制度不健全。我国目前还没有健全的、可操作的个人收入申报法规和个人财产登记核查制度,加之银行现金管理控制不严,流通中大量的收付以现金形式实现,致使税务部门无法对个人收入和财产状况获得真实准确的信息资料,许多达到征税标准的纳税人可以轻易地逃避纳税义务。而外资企业大部分由一个涉外方投资参与,我国目前的税收征管手段很难了解纳税人在国外的经营、财务状况及资本流动等情况。二是从实际工作中来看,我国税收征管方面存在征管不严。有些地区担心严格税收征管会影响到外商投资,担心反避税会影响投资环境,因而不敢严格依法征管,致使很多内资企业趁虚而入,进行避税。

三、应对“假外资”税收政策之完善

“假外资”由于利用税收优惠造成了我国税收的严重流失。在“返程投资”中,企业股东在将其境内权益转让给离岸壳公司时,常常违反法律规定,蓄意隐瞒巨额股权转让溢价收入,巨额偷逃个人所得税。同时假外资企业不仅享受“二免三减”的税收优惠,优惠期满后还可继续采取各种转移定价交易,将境内企业利润向零税赋的离岸金融中心转移,造成国内税源的流失,为资本外逃留下隐患及种种的危害。这使得我们不得不对目前严重的“假外资”现象给予高度的关注,在税收立法上弥补不足,有效地遏制“假外资”的滋长。

(一)加强税收立法,提高税收立法层次。税收法定原则是近现代“法治”精神在税法领域的根本反映。税收法定原

则着眼于保障税法的稳定性和预见性,让人们根据税法的规定来安排自己的行为。但目前我国涉外税收优惠政策中,大多是国税总局为代表主体制定的规章。制定规章是为了增强税收法律、法规的可操作性,但是无限制的下放税收立法权,只会使法律、法规和规章相互冲突,使税法规范的实质合法性得不到保障。因此,涉外税收优惠政策作为我国对外商投资者的郑重承诺,应通过法律规定并保持相对的稳定性,税收政策的权威性和公信力。建立简单明确,高度透明统一的税收优惠机制,维护涉外税收的严肃性,杜绝实施过程中的人为随意变更,防止内资企业利用涉外税收优惠政策杂乱,滞后等缺陷以“假外资”的外壳来避税,是完善我国的税收优惠机制的重要任务。

(二)建立宽税基、低税率、较少的税收优惠的税制结构。税基范围的大小直接影响税率的高低和税收收入的多少,税基较宽,则为了获得规定的税收收入可以制定一个较低的税率,如果税基过窄,取得一定的税收收入所需的税率就越高,税率越高,则避税或偷税所得到的利益就越大,也就会在更大程度上诱发避税和偷税行为。而在税收优惠上,美国对返程投资实行“长臂监管”的方式,如果追查发现投资者是境内居民,就不看作为外资,他们把公司控制人相同的境外公司不独立公司对待,而只是作为境内公司的一个部门进行监管。我国可借鉴美国的做法,税务机关如果发现外资企业直接或间接由境内法人或自然人所控制,为“假外资”的话,则不享受税收优惠待遇,而且对此类意图借外资“画皮”来偷逃税的企业给予一定的处罚。

(三)统一内外资企业所得税制。避免“假外资”出现的根本措施在于统一内外资企业所得税制,即内外资企业适用同一套税制。统一内外资企业所得税制,使内外资企业的纳税标准相统一,从而使得内资企业失去了以获取“外资”身份的动机,解决了内资企业和外商投资企业因身份不同而导致的的不平等竞争地位。因此,这是杜绝内资企业为享受与外商投资企业同等的税收优惠而“变脸”为假外资的根本途径。

(四)规范政府行为,清理地方税收优惠政策。全面清查某些地方政府和税务机关从地方利益出发,制定的一些违反税法统一规定的税收优惠和减免政策,使地方政府着重通过加强本地基础设施假设,提高劳动者素质,提高政府行政效率,规范政府行为等方面措施来改善当地的投资环境。同时,统一各地优惠政策,适当给予中西部地区税收优惠政策倾斜,发展农、林、牧、渔等落后基础产业,不区分内资和外资,均给予一定的税收优惠,逐步减少沿海地区的税收优惠政策,从而从真正意义上实现我国税收优惠政策的目标。

注释:

虚假外资的反思. <http://www.yipu.com.cn/info/news/jwhy/2005-9-19/20050919C171353.html>.

武适.透视内地假外现象.紫荆.2006年2月.

樊静.中国税制新论.北京大学出版社.2004年版.第195页.

张艺雄.税收国民待遇原则的现实选择和我国涉外税收优惠政策.税务与经济.1999年第二期.

张守文.税法原理.北京大学出版社.2001年版.第32页.

陈少英.公司涉税法论.北京大学出版社.2005年.第146页.