

国际税收对国际企业在跨国生产和经营过程中的财务活动具有相当大的影响,因为各个国家的税收制度和税率差别较大。国际企业的财务经理必须熟悉其分公司、子公司所在国的有关税收情况,以便避免国际双重纳税、利用国际转移价格和通过“避税港”等方式进行合理避税,以使国际企业的全球整体利益极大化。

一、国际税收之一般情况

国际税收相当复杂,但是,依据政府征税对象的不同可以将国际税收归为三大类。第一,国际财产税,指一国政府对外国国际企业在本国拥有的某一幢房屋、某一片土地、某一艘轮船等个别财产所征收的房产税、土地税、轮船税等个别财产税和对外国国际企业在本国拥有的财产总值或净额等所征收的财富税、资本税等一般财产税。第二,国际流转税,指一国政府对外国国际企业在本国处在流转过程中的具体商品所征收的税,如销售税、周转税、增值税等。第三,国际所得税,指一国政府对外国国际企业在本国的经营所得征收的所得税、未分配利润税、利息所得税、租赁所得税等。国际所得税又可分为以下三种:(1)一般国际所得税,指一国政府对外国国际企业在本国一般情况下可以经常获取的所得征收的税。例如,一国政府对外国国际企业在本国从事工业、商业、农业、金融业、租赁业、交通业等所征收的工业所得税、商业所得税、农业所得税、利息所得税、股票交易所得税、租赁所得税、运输所得税等。其计收一般是按国际企业的一般所得乘以企业所得税税率或地方所得税税率进行的。(2)国际超额所得税,指一国政府对外国国际企业在本国特殊条件下获取的超过一般所得的那部分所得征收的税。其计收方法有标准基期法和标准投资利润率法两种。标准基期法是按超额所得税金=(本年国际企业所得-标准国际企业一般所得)×超额所得税税率这一公式来计算的;标准投资利润率法是按超额所得税金=[本年国际企业所得-(当年国际企业投资额×标准投资利润率)]×超额所得税税率

这一公式来计算的。式中的标准投资利润率是有关国家税收当局规定的。(3)国际资本所得税,指一国政府对国际企业在本国出售房屋、机器、设备、专利权、商标使用权、债券、股票等资本项目的所得减去其购置原值、折旧、摊销等帐面净值后的差额征收的所得税。

为了使纳税者平等,国际税收中有中性原则和公平原则的规定。国际税收中的中性原则是指任何投资决策都不应该受投资地区的不同或者投资者国籍的不同所造成的税收负担轻重的影响。从理论上讲,坚持税收中性原则可以提高经济效益。这是因为,中性原则的贯彻可以使资本在国际之间自由流动,资本由收益率低的地方转移到收益率高的地方,可以使世界整体经济效益提高,使整个世界经济得以发展,使全球的物质福利得以增加;反之,中性原则遭到破坏,则投资收益率会因不同投资地区或不同投资者而有差异,这会阻碍资本在国际之间的有效流动,进而影响世界整体经济效益,妨碍世界经济的增长,影响全球生活水平的提高。国际税收中性原则包括国内中性原则和国外中性原则两种。国内中性原则要求平等对待在国内进行投资的本国公民和对国外进行投资的

本国公民。也就是说,两者的边际税率应相等;税种、税率、应税所得的计算方法应该一致。国外中性原则要求一国在国外某地区投资的税收和其他国家在该地区投资的税收待遇平等。一般国家都坚持国内中性原则和国外中性原则混合的政策,但是,这种中性只是相对的。国际税收中的公平原则是指所有处于同等条件下的纳税义务者都应受同样税法的约束。一国的所有企业不论自何地获取所得都应缴纳所得税,也就是说,国内企业和国外企业应缴纳同样的所得税。公平亦是相对的。

二、国际双重纳税管理

国际企业缴纳流转税和个别财产税时依据的是某一具体商品和某项具体财产,从时间和空间上看,不属于本国就属于外国,因此,不大会发生双重纳税现象。而国际企业缴纳所得税和一般财产税时依据的是其所得和一般财产,从时间和空间上看,其所得和一般财产有时同属于本国和外国,因此,经常发生双重纳税问题。国际双重纳税是因世界各国实行的纳税原则不同而产生的。各国纳税原则有居住地原则和来源地原则之分。依据居住地原则,一国政府对其居民无论从国内获取的所得还是从国外获取的所得都征收所得税;而依据来源地原则,一国政府对其居民和非居民从其国内获取的所得都征收所得税。这样,国际企业有时依据居住地原则纳税后又依据来源地原则纳税,有时依据来源地原则纳税后又依据居住地原则纳税,这就产生了双重纳税问题。例如, A 国某国际企业在 B 国投资开设分公司,那么,依据来源地原则, B 国分公司应向 B 国政府纳税;依据居住地原则, B 国分公司汇回 A 国国际企业的全部利润又要向 A 国政府纳税。这样, B 国分公司的所得就产生了双重纳税现象。

国际双重纳税大大加重了国际企业的税务负担,削弱了国际企业的竞争力,不利于跨国生产和经营活动的发展。为了解决这种不公平现象,各国之间一般都签订避免双重纳税协定,以常设机构为原则对营业所得征税,并对股息、利息、权利金等实行限定税率制度。对于营业所得征税的标准是看国际企业是否设立常设机构进行经营活动,也就是说,只对设立常设机构进行经营活动取得的所得征税,至于未构成常设机构的经营所得只向其居住地国家纳税即可。这里所谓的常设机构系指永久性设施,即国际企业进行业务经营活动的固定场所,如工厂、矿场、分支机构等。在各国的双边纳税协定中,一般都对股息、利息、权利金等投资收益实行限定税率制度,以约束来源地国家对投资收益征税的数量,保证居住地国家的征税数量,也就是说,缔约双方国家依据来源地原则和居住地原则分享征税权。联合国和经合组织都对避免双重纳税提出了免税法和抵免法两种基本方法。

1. 免税法(Method of Tax Exemption)

免税法是指国际企业在国外经营或投资所获得的已向外国政府纳税的所得可以在本国获得免税,即本国政府只对国际企业在本国的所得征税。例如,某年 A 国某国际企业在本国的所得为 A\$ 1 800 万,它在 B 国设立的分公司的所得为 B\$ 1 200 万,依据 $A\$ 1 = B\$ 2$ 的汇率折算合 A\$ 600 万。A 国和 B 国的所得税税率分别为 35% 和 30%。分公司已向 B 国政府缴纳所得税 $B\$ 1\,200\text{万} \times 30\% = B\$ 360\text{万}$,依据 $A\$ 1 = B\$ 2$ 的汇率折算合 A\$ 180 万。依据免税法,分公司在 B 国的所得在 A 国免税,国际企业只需向 A 国政府缴纳所得税 $A\$ 1\,800\text{万} \times 35\% = A\$ 630\text{万}$ 即可。

2. 抵免法(Method of Tax Credit)

抵免法是指国际企业可以在本国税法规定的限度之内,即抵免限额之内,用已向外国政府缴纳

的税金来抵免其应汇总缴纳给本国政府相应税金的一部分。它又可以分为直接抵免法、间接抵免法和税收饶让抵免法三种。(1)直接抵免法(Method of Direct Tax Credit)是指国际企业所在国政府允许国际企业用其在国外分公司已向当地政府缴纳的税金直接抵免其汇总应缴纳本国政府的税金的方法。国际企业与其国外分公司是同一个经济实体,资金所有权、经营决策权和利润分配权皆属国际企业。在上例中,依据直接抵免法,A国某国际企业需向A国政府缴纳的所得税为A\$ 660万。其计算过程如下:B国分公司已向B国政府缴纳的所得税为A\$ 180万;国际企业向A国政府缴纳所得税时可以抵免的限额即按B国分公司的所得和A国所得税税率计算的缴税金额为 $600 \times 35\% = A\$ 210$ 万;因为B国分公司已向B国政府的纳税额小于抵免限额,故以已缴纳的所得税金作为抵免额;这样,国际企业应向A国政府缴纳的所得税金额为 $(1800 + 600) \times 35\% - 180 = A\$ 660$ 万。这比按前述免税法多缴纳 $660 - 630 = A\$ 30$ 万,是因为A国的所得税税率比B国高所造成的,即 $600 \times (35\% - 30\%) = A\$ 30$ 万,这使得抵免额低于抵免限额。如果A国的所得税税率等于或低于B国的所得税税率,那么,按免税法和直接抵免法求得的纳税额是相等的,因为在这两种情况下的抵免额都是抵免限额。对于国际企业来讲,只有在外国税率等于或高于本国税率时,使用较复杂的直接抵免法才有意义;而对于国际企业所在国的政府来讲,只有在外国税率低于本国税率时,使用较复杂的直接抵免法才有意义。(2)间接抵免法(Method of Indirect Tax Credit)是指国际企业所在国政府允许国际企业用其在国外分公司已向当地政府缴纳的税金间接抵免其汇总应缴纳本国政府和税金的方法。子公司具有法人地位。它与国际企业总部并非同一经济实体,而只是参股、控股关系。子公司在经营和管理上、利润分配上均有相对独立性,其利润收入在向所在国政府纳税后再进行分配,只有一部分作为股息汇交国际企业总部,并入国际企业的收益中。因此,国际企业向其政府缴纳所得税时,本国政府不允许国际企业以其国外子公司已向外国政府缴纳的全部所得税金来抵免其汇总应缴纳给本国政府的所得税金额,也就是说,其纳税抵免额不能按子公司所获取的全部所得直接计算,而只能通过国际企业总部收到的股息收益间接地计算。例如,某年,A国某国际企业获得的利润收入为A\$ 2400万,其中A\$ 120万系来自其在B国的子公司的股息汇回,B国子公司同年的利润收入为B\$ 1200万,依据A\$ 1 = B\$ 2的汇率折算合A\$ 600万。A国和B国的所得税税率分别为35%和30%。B国子公司已向B国政府缴纳的所得税为 $1200 \times 30\% = B\$ 360$ 万,折合为A\$ 180万。那么,依据间接抵免法,该国际企业应向其政府缴纳的所得税金额为A\$ 630万。其计算过程如下:B国子公司已向B国政府缴纳的所得税金额A\$ 180万中应该由国际企业承担的部分为 $180 \times [120 / (600 - 180)] = A\$ 51.43$ (万);B国子公司未缴纳B国政府所得税时应汇回国际企业的利润额为 $120 / (1 - 30\%) = A\$ 171.43$ (万);国际企业的纳税抵免限额为 $171.43 \times 35\% = A\$ 60$ (万);由于B国子公司已缴纳B国政府的税金大于纳税抵免限额,故国际企业的间接抵免税金额只能是抵免限额,国际企业应向A国政府缴纳的所得税为 $(1800 + 171.43) \times 35\% - 60 = A\$ 630$ (万)。如果子公司所在国家政府在子公司汇回股息给国际企业时向国际企业征收股息收益预扣所得税,那么,依据国际惯例,国际企业所在国政府对国际企业的全部收益征税时,须以直接抵免法对这部分预扣所得税给予抵免。例如,上例中,B国政府以20%的预扣所得税税率对A国国际企业从其B国子公司获取的A\$ 120万股息收益预扣所得税,即预扣的税金为 $120 \times 20\% = A\$ 24$ (万),小于A国政府给予国际企业的预扣所得税抵免限额 $120 \times 35\% = A\$ 42$ (万),则国际企业又可以享受的抵免额为A\$ 24万,那么,该国际企业应向A国政府缴纳的所得税为 $(1800 + 171.43) \times 35\% - 60 - 24 = A\$ 606$ (万)。(3)税收饶让抵免法(Tax Sparing Credit)是指本国政府对于国际企业在国外的分公司、子公司的经营所得中得到当地政府优惠政策给予减免的那部分税金视同已经缴纳,准以当地正常的

营业所得税税率计算应缴纳税额，给予饶让抵免本国的营业所得税。例如，A 国某国际企业在 B 国开设一子公司，B 国为了吸引外资对外商投资实行二免三减半的税收优惠政策，这样，B 国子公司的前二年税收可以免缴，第三年至第五年的三年税收只缴一半，依据税收饶让抵免法，A 国政府将该国际企业从其 B 国子公司获取的股息收益视作已按 B 国正常情况缴纳所得税给予饶让。

三、国际避税管理

国际企业在进行跨国生产和经营过程中，总是想尽对策来对付各国政府的税收政策，也就是利用各种方式钻税法的空子，减少纳税金额，进行合理避税，以求得国际企业整体利益极大化。国际企业可以利用多种方式进行避税，其中主要有利用“避税港”和转移价格进行避税。有些小的国家或地区，对外国公司的各种管制较少，税率极低，被国际企业视为“避税港”。于是，国际企业便在这些国家或地区设立象征性的分支机构或开立帐户，尽量通过这些地方调拨资金，实现和分配利润收入，进行避税。国际企业也可以通过转移价格，利用各国税率的差异进行避税。国际企业只要设法将其利润收入在税率低的国家的子公司实现使其费用开支在税率高的国家的子公司摊销，便可以减轻税负，扩大总体利润收入。例如，A 国某国际企业的所得税税率为 30%，其 B 国子公司所在国的所得税税率为 45%，这时国际企业可以使用提高国际企业销售给其 B 国子公司的转移价格或降低 B 国子公司销售给国际企业的产品的转移价格来减少国际企业的总纳税额，提高国际企业总利润收入。下列表一和表二说明了上述结论。

转移价格对国际企业所得税的影响

(表一)		单位：A\$万		
项 目	A 国国际企业 (税率30%)	B 国子公司 (税率45%)	国际企业总计	
I、低价策略				
销售收入	8 000	11 200	11 200	
销售成本	5 800	8 000	5 800	
销售利润	2 200	3 200	5 400	
营业费用	580	580	1 160	
应税所得	1 620	2 620	4 240	
所得税金	486	1 179	1 665	
税后利润	1 134	1 441	2 575	
II、高价策略				
销售收入	9 600	11 200	11 200	
销售成本	5 800	9 600	5 800	
销售利润	3 800	1 600	5 400	
营业费用	580	580	1 160	
应税所得	3 220	1 020	4 240	
所得税金	966	459	1 425	
税后利润	2 254	561	2 815	

表一显示，A 国国际企业通过运用高转移价格向 B 国子公司销售产品，使国际企业的总计所得税金额减少 $1\,425 - 1\,665 = -A\$240$ (万)，使国际企业的总计税后利润增加 $2\,815 - 2\,575 = A\$240$ (万)，其原因是这种高转移价格策略增加了税率低的 A 国国际企业的利润收入，同时提高了税率高的 B 国子公司的成本费用。

转移价格对国际企业所得税的影响

(表二)

单位：A\$万

项 目	B 国子公司 (税率45%)	A 国国际企业 (税率30%)	国际企业总计
I、高价策略			
销售收入	9 600	11 200	11 200
销售成本	5 800	9 600	5 800
销售利润	3 800	1 600	5 400
营业费用	580	580	1 160
应税所得	3 220	1 020	4 240
所得税金	1 449	306	1 755
税后利润	1 771	714	2 485
II、低价策略			
销售收入	8 000	11 200	11 200
销售成本	5 800	8 000	5 800
销售利润	2 200	3 200	5 400
营业费用	580	580	1 160
应税所得	1 620	2 620	4 240
所得税金	729	786	1 515
税后利润	891	1 834	2 725

表二显示，B 国子公司通过运用低转移价格向 A 国国际企业销售产品，使国际企业的总计所得税金额减少 $1\,515 - 1\,755 = -A\$240$ (万)，使国际企业的总计税后利润增加 $2\,725 - 2\,485 = A\$240$ (万)，其原因是这种低转移价格策略增加了税率低的 A 国国际企业的利润收入，同时降低了税率高的 B 国子公司的利润收入。

