

西方主要国家资本弱化税制的内容与评析

何鸿飞

中共重庆市彭水县委党校

DOI:10.18282/ej.v1i2.31

[摘要] 鉴于资本弱化对国家税收制度和经济秩序的破坏,各国政府通过相互借鉴和合作,纷纷建立起了符合本国国情的相关制度,以此来抵制资本弱化。本文将列举几个有代表性的国家的资本弱化税制的内容,通过对比和分析,找出值得我国学习和借鉴的地方。

[关键词] 资本弱化; 税制; 对比与分析

企业的资本是由两个部分构成,一部分是企业股东自己出资的部分,另一部分是企业向外界借入的资金部分,前者在会计上就被定义为股权资本,后者被定义为债务资本。股权资本包括普通股,资本公积,盈余公积等,债务资本则主要指公司的长期负债。资本结构从通常意义上来讲,就是指企业长期负债和权益股本的比例。当企业出于逃避税收的目的,人为的改变资本结构的比例关系,我们就称之为资本弱化。世界各国对资本弱化的界定和诠释都大同小异,通常都是以一个固定的资本结构的比例作为衡量的标准,资本结构超出比例就视为资本弱化,对超出比例部分的利息在税法上就采取区别于一般利息的处理方式。

1 美国资本弱化税制的相关内容

美国的资本弱化制度是目前各国中相对较为完善和先进的制度,对资本弱化问题有着较为严厉的规定,它包括了安全港规则和正常交易原则,以安全港规则为基础,辅以正常交易原则共同对资本弱化进行控制。

1.1 安全港规则。美国在上世纪 80 年代末针对资本弱化对《国内收入法典》进行了补充修改,在法典的 163 节中加入了第(J)款,使得其更加完善。根据该款规定,美国的资本弱化税制也叫做“收入剥夺”条款。该条款设定美国公司的安全港为 1.5:1,当企业的债务/股本超过这一数值,且外国投资方对被投资企业支付的利息不承担美国国内的税收义务时或者据国家间税收协定的规定可以不缴纳、少缴纳预提所得税的,该利息支出就不能在税前扣除。美国的安全港规则在世界范围内来看都是非常严苛的,这和美国成熟的市场经济有着必然的关系。此外,美国的安全港规则较之其他国家的也有很大的区别,一般国家计算时都是以单个的股东为对象,所规定的债权和股权的投资方也是指国外非居民企业,而美国法律规定的债务/股本则是指美国国内被投资居民企业整个公司的资产结构,而不区分股东,把所有股东纳入整体计算,且关联方也并不局限于非居民企业。

“收入剥夺”条款中不符合扣住范围的利息包含两部分的内容:一是企业获得的利息不是在美国范围产生的经营所得,不承担美国的税收义务的;二是基于税收协定,企业无需缴纳或者减少缴纳预提所得税的。在基础上,美国法律还

对不能扣除的利息附加了一个额外规定,如果企业当年的净利息费用超出了扣除限额,超出部分也不能在计算应纳税所得额时候扣除。判定企业利息不符合扣除标准时 1.2 正常交易原则。美国把非关联独立企业间交易活动作为一种评判标准,如果关联企业间的融资活动在相同或相似的非关联独立企业间不可能发生,那么税务当局就可以推定该贷款活动不符合正常交易原则,因该融资活动产生的利息就不能在所得税前扣除,这部分利息应作为股息征收所得税。

(3)其他相关规定。美国法律针对不同的贷款类型有着不同的处理方式。短期借款期限在三个月之内的不计入债务资本金里;背靠背贷款产生的利息支出不能作为费用在计算应纳税所得额时扣除,且不计入年末负债资本金总额;混合融资贷款计入年末负债资本金总额,产生的利息在安全港范围内可以扣除,反之,则不能扣除。对于债务和股本的计算时点美国法律规定为每年的年末。

2 英国资本弱化税制的相关内容

英国是世界上较为典型的只以“公平交易原则”为衡量标准来判断企业是否存在资本弱化的国家,英国法律中没有规定安全港,当然,债务股本的比例超过一定范围的公司和企业也往往是税务部门重点关注的对象。英国税法明确规定,英国公司在获得关联公司贷款时,如果不符合正常交易原则,超出部分的利息是不允许在所得税前扣除,这部分利息将视为股息,按照股息的征税标准征收预付公司税(Advance Corporation Tax. ACT)。税务部门审查英国公司是否存在资本弱化时,是以公平环境下独立企业间是否会发生该项活动为参照,并参考该公司的其他的具体情况共同作出判断。

英国税法条文提出的超出部分的利息不是指该贷款由此产生的所有利息,而是指按市场的正常利息水平计算超出那部分利息,这部分利息是不允许抵扣的,正常范围内的利息是可以作为费用税前扣除的。确定利息支付是否符合正常交易原则。主要标准有:(1)公平环境下英国公司的债务平均正常水平。(2)被审查的英国公司从关联方获得的债务水平。(3)非关联公司情况下能否取得该笔同数量贷款。(4)该笔贷款的利率是否符合贷款市场的一般水平。

英国的资本弱化规则的适用范围涵盖了国内企业和国

外企业,这也是英国资本弱化制度区别于一般国家的最大的特殊之处。

3 澳大利亚资本弱化税制的相关内容

澳大利亚在规制资本弱化上采取的措施也颇有成效,主要归功于其建立了较为严厉资本弱化规则。1987年《税法修正案(第四次)》实施以前,澳大利亚并没有关于资本弱化的相关规定,随着国际间投资的现象越来越频繁,澳大利亚国内的企业资本弱化的现象也越来越普遍,为了遏制住这一状况,澳大利亚政府于1987年对《所得税征收法》第3章进行了补充,将资本弱化的规则添加了进去。澳大利亚的资本弱化规则是安全港规则的典型适用,超出比例部分的利息不能在税前扣除,另外,该规则适用范围内的提供贷款的一方只能是非澳大利亚的居民企业。

澳大利亚著名的“抓回条款”(Claw back provision)也是值得很多国家借鉴和学习。条款出台前,澳大利亚是以年末公司债权资本和股权资本的比例作为判断标准,因此,许多公司抓住此漏洞,在年底前通过各种手段和方式,增加外国股权的数量,使得债务/股本等于或低于政府所规定的系数,从而躲过了税务部门的审查。鉴于这种情况,澳大利亚政府出台了“抓回条款”,扩大了资本弱化规则的适用范围。

澳大利亚的资本弱化规则有很多可取之处,但仍然存在着不足的地方。公平交易原则在澳大利亚没有得到很好的适用,过分的依赖安全港原则不仅和OECD的观点相背离,同时也使得澳大利亚国内企业可能会受到不公平的对待,毕竟不同的企业有不同的生存状况,单纯的用统一的系数标准衡量难免有偏颇之处。另外,对关联关系的界定上也存在不足的地方,忽略了非居民公司对居民公司没有达到15%的持股比例却实际控制的情形。

4 加拿大资本弱化税制的相关内容

加拿大早在上个世纪70年代初就在其本国《所得税法》中制定了资本弱化相关规则,属于世界上较早制定资本弱化规则的国家之一。加拿大在资本弱化方面的规定和澳大利亚及其相似,具体条文规定:加拿大居民公司因债务向特定非居民股东支付的超额利息不能在税前扣除。该条文中的特定非居民股东是以25%的持股比例为判断标准,包括单独持有和共同持有两种方式。

加拿大的资本弱化税制只适用于非加拿大居民企业,而不是针对全部公司资产,并且只适用于加拿大公司,非公司制的合伙企业也不在适用范围之内,当然,采取合伙制的目的是为了规避资本弱化规则的情形除外。加拿大的国内法中对于背靠背交易这一特定的形式也有着具体的规定,在背靠背交易中,第一次和第二次贷款者两者较低数额者将被视为债务。

5 各国税制的对比与分析

从以上各国的税制内容可以看出,资本弱化规则在各国有着很大的相似性。首先,各国都通过新立法、修改或者补充的方式,在本国的法律范围内以明确的条款对反资本弱化加以规定,制定的内容也越来越细节化,具体化;其次,都是以OECD版本的内容作为资本弱化税制建立的指导原则,除了英国外,其他三个国家都是安全港规则和正常交易原则相结合的模式;最后,各国的资本弱化税制都是随着本国具体情况的改变而不断变化和发展,且从总的变化来看,资本弱化制度规制的范围也越来越广。

当然,各国的税制在很多地方也有着其鲜明的国家特色,在具体细节方面的规定也不尽相同。例如,安全港系数的设置上,加拿大就高于英国和美国;在关联关系的认定标准上,英国75%的持股比例就明显高于美国和德国;在适用范围上,英国也区别于其他国家,其适用对象包括了国内企业和国外企业;在具体条款上也存有差异,澳大利亚的“抓回条款”就很值得各国借鉴和学习。

总的来说,世界各国的资本弱化税制呈现出“同一性”的趋势,但又各自保持着自己的特点,这主要是因为各国的具体情况存在差异。因此,在完善我国资本弱化税制时,不仅仅要吸收和借鉴他国的经验,还要充分结合我国的国情,这样才能建立起真正适合我国的资本弱化制度。

[参考文献]

- [1]孙进鹏.刍议我国资本弱化税制及其完善[J].市场研究,2009(7):58-60.
- [2]赵德芳.对资本弱化避税案例的思考[J].税务研究,2010(1):72-75.
- [3]崔海霞.关于资本弱化的企业所得税新规解读[J].财会月刊,2010(4):36-37.