

## 国外合并纳税制度及其对我国的启示

<http://www.criifs.org.cn> 2008年4月14日 韩 存 毛剑芬

[[摘 要] 在集团企业不断壮大, 财政收入持续增长的情况下, 我国有必要探讨合并纳税问题, 借鉴国外合并纳税制度的不同做法, 设计出适合我国国情的合并纳税制度, 以保证在税收制度上促进企业健康发展, 以适应“走出去”战略的需要。

[关键词] 合并纳税; 国外; 制度; 启示

合并纳税制度是指对母子公司以及各子公司之间合并计算应税所得的一种所得税制度。现在在美国、法国、英国、德国、日本等发达国家均实行了不同形态的合并纳税制度。由于历史原因, 至今我国还没有统一的合并纳税制度。但随着我国现代企业制度的逐步建立和完善, 资本市场的发展以及会计制度国际协调化程度和我国经济全球化程度的进一步提高, 为加强企业国际竞争力和推进企业制度的改革, 充分利用合并纳税可以起到减轻企业税收负担和公平赋税等作用, 我国已经对个别行业或个别集团企业实行全资子公司范围内的个案合并纳税办法。2007年3月颁布的《中华人民共和国企业所得税法》在征收管理中明确规定: 除国务院另有规定外, 企业之间不得合并交纳企业所得税。这说明在我国现阶段全面实行合并纳税制度还不成熟, 但是, 实行合并纳税已经被实践证明是经济发展到一定阶段的必然产物。

因此, 在我国经济实力不断增强、财政收入稳定增长的条件下, 有必要探讨合并纳税问题, 设计出适合我国国情的合并纳税制度, 为促进企业健康发展提供税收制度保障。

### 一、合并纳税制度的作用

#### (一) 客观上的减税作用

合并纳税制度的最大特征是能够对合并集团内部法人间的损益进行统一计算。在我国现行税收制度中规定: 企业当年亏损可以递延到以后五年内进行冲减其利润, 在其他国家也有期间长短不同的规定。但在合并纳税制度中, 如合并范围内的某一子公司发生的亏损可以冲减母公司或其它子公司同一年度的应税所得。即使母公司单独决算存在应税所得, 与合并子公司的亏损统一计算后, 能够减少所得税金额。因此, 合并纳税制度与现行制度相比较, 可以提前冲减亏损, 减少当年缴纳的所得税额, 从这个视角看, 起到了减少企业纳税的效果。

合并纳税范围内部产生的交易, 出售方只有在其销售的商品与外部交易实现之后, 才能视作利润的实现, 在此之前一直作为内部收益按递延税款处理, 因此, 这也就形成了合并纳税的节税作用。另外, 对同属同一行业的子公司向母公司的利润分成, 母公司不作为收益处理, 这样有利于同行业税赋的平等并解决了重复征税的问题。

## (二)有利于不同形式企业或组织间公平税赋

20世纪80年代后,国际间的竞争呈现出公司更加关注自己主导产品的竞争力。企业在经营战略上表现为从合并走向分立,在经营方式上由部门制向分立经营发展已成为一种新趋势。这样,就产生了部门制与分立经营等不同经营方式上所产生的纳税不公平现象。例如,在部门制下,假使甲公司设有A、B、C三个部门,当年应税所得分别为100万元、100万元、-100万元,若所得税率为30%,则应交税金为30万元,但如果将A、B、C部门作为分立的企业进行经营管理,那么,应缴纳的税金为60万元。可见,不同的生产经营方式会带来不同的税费结果,其结果是不利于专业分工和独立经营,这主要是由于现行所得税采用的是对母公司和子公司法人之间的应税所得计算,没有作为统一的一个集团计算的原因。因此,采用集团合并纳税可以解决上述问题。

沿用上述案例,在合并纳税制度下,假定所得税率仍为30%,则分立经营方式的纳税金额具体计算如下: $(100 + 100 - 100) \times 30\% = 30$ 。使得分立经营与部门经营方式下的税收负担相同。因此,在合并纳税制度下,无论法人采用事业部制,还是利用公司分立经营方式,均能够保持实现税收中立的理念。

## (三)有利于提高企业国际竞争力

20世纪以来,随着国际化程度的提高,各国对经济管制的法规和规则越来越“放宽”,即经济自由化程度越来越高[1]。这在我国加入WTO后表现的尤为突出,在计划经济条件下,得到国内政策保护的产业和行业,受到了来自世界范围内各国竞争的压力。由于外国企业以及我国对外投资企业均实行合并纳税制度,如果仍然沿用过去的税制,势必会影响到我国企业的国际竞争力,现行税收制度不利于保护我国民族企业。实行合并纳税是利用符合国际惯例的方式进行本国产业的保护,同时,也给予了外资企业国民待遇。

## 二、主要国家合并纳税类型及其对比

从现在各国实行合并纳税制度的构成和性质来看,可以大体上划分为合并纳税型(所得统一计算型)和“个别损益结转型”两大类型。

### (一)合并纳税型

合并纳税型是指企业集团所属子公司的损益统一核算,计算应税所得和合并纳税额的方式。按照从纳税义务的法律关系的角度,又可以进一步分为代理人型和统一纳税型两类。

1. 代理人型是母公司作为纳税代理人,母公司统一分配各公司的纳税金额,子公司在法律上是固有的纳税义务人。这一方式以美国为主要代表,在美国强制的合并纳税对象是持股比例在80%以上的子公司。是否实行合并纳税申请,由法人自行选择。合并纳税所得,首先,分别计算个别法人的应税所得,然后,对法人集团内部的存货以及固定资产的转让等产生的损益进行递延处理,扣除法人集团之间的红利分配,对亏损的抵销和扣除等合并处理。母公司作为各子公司的代理人,交纳集团公司的全部纳税额。这一思想意味着,合并纳税集团是一个统一的纳税计算单位,但个别法人是最终的纳税主体,母公司只不过是作为子公司的代理人,代理其进行申报和纳税。最后,将合并纳税额按个别法人所得比例进行分配。应注意的是,合并纳税与财务会计上的合并报表无关,而是对个别企业的纳税所得进

行统一计算和合并处理。

2. 统一纳税型认为母公司是纳税义务人,在内部分配合并纳税额。这一方式以法国、荷兰为主要代表,如法国把持有股份比例在95%以上的子公司作为合并纳税对象,是否参加合并申报,由子公司自行选择,退出也自愿。允许对其进行损益统一计算和对集团内部固定资产、存货交易的递延处理。在法律上,母公司是纳税义务人,但各子公司对其应承担的纳税份额负有连带责任。

## (二)个别损益结转型

个别损益结转型是指将属于集团内部个别子公司损益结转到其他个别子公司再进行各子公司应税所得和税额计算的方式。按这种方式与商法等关系的角度,又可以分为任意结转型和全部结转母公司型两种。

1. 任意结转型是指对集团内个别子公司的损失可以部分或全部结转到集团内部其他有盈利的子公司的方式,结转多少不受限制,所以称之为任意结转性。采取这种方式的主要代表性国家是英国和澳大利亚。例如,英国的合并纳税对象是指由母公司持股75%以上企业构成的法人集团,企业集团自行选择是否实行合并纳税。任意结转型与合并纳税型不同,它不计算合并条件下的应税所得,合并对象法人之间能够对亏损额无限额地进行自由结转,并且强制对合并对象内部各法人之间的固定资产的转让所得进行税收的递延处理。

2. 全部转移到母公司型是指将子公司的损益金额结转到母公司,期末所有子公司的损益为零”。其代表性国家是德国,在德国将其称之为“机关制度”。这是德国独特的集团税制,并要求合并对象必须满足除母公司持有子公司50%以上的股份外,还必须满足经营上和组织上一体化的条件。在此基础上各子公司与母公司签订“收益转移合同”,母公司负责弥补子公司的亏损。不计算合并条件下的应税所得,结果使得母公司吸收子公司的收益和损失,进行统一计算。

通过上述各主要国家合并纳税制度可以看出,合并纳税制度是以母公司和子公司个别所得计算为基础,进行统一计算和调整计算,计算合并所得。但它不是对合并财务报表的收益进行调整计算,也就是说合并纳税与合并财务报表是无关的。

## 三、对我国现行合并纳税制度的启示

在我国还没有统一的合并纳税制度,但自2001年起国家税务总局就合并纳税问题下发了《关于汇总(合并)纳税企业实行统一计算,分级管理、就地预交、集中清算所得税问题的通知》(国税发[2001]13号)。在该通知第九条规定:汇缴企业应在年度终了后4个月内向所在地主管税务机关报送汇总后的《企业所得税申报表》及机关财务会计报表。第十条规定:企业根据汇总的企业所得税年度纳税申报表,统一计算的应纳所得税,大于成员企业按规定比例在当地预交的企业所得税的部分,由企业在规定时间内补缴;小于成员企业在当地预交的企业所得税额部分,由汇缴企业抵缴下一年度统一计提的应缴企业所得税额。

由此可见,国税发[2001]13号文件,基本上形成了具有我国特色的合并纳税雏形。但总体上看,应当说更接近于美国的合并纳税模式。考虑到我国的国情,母公司与子公司在纳税义务的承担上应当参照法国的方式,即合并子公司对其应负担的税额负有连带责任,从纳税义务的角度看,他更适合我国的国情。由于我国合并纳税办法刚刚起步,在今后合并纳税制度设计上,笔者认为在充分借鉴美



国和法国作法的同时,更应该考虑以下几个方面的问题。

### (一) 关于构成合并纳税对象的子公司范围

各发达国家已经引入并形成了各具特色的合并纳税制度。我国也对个别行业和个别集团企业实现了合并纳税方法,但在范围上有进一步扩大的要求和趋势,因此应从我国国情出发,形成具有中国特色的合并纳税制度模式。美国在引入合并纳税制度时,最初的合并纳税的子公司为全资子公司,之后规定持股比例为95%的子公司,从1954年改为持股80%的比例后,一直保持到现在[2]。这一发展的过程,是因为合并纳税具有减税的功能和征管难度等原因所决定的。

构成合并纳税制度对象的企业集团,实质是被看作具有单一法人资格的一个整体,即在经营上受一个法人的支配,收益也归属于该法人的完全统一的一个企业集团。因此,合并纳税对象的子公司理应是100%持股的子公司,但为了加快企业集团一体化经营和促进企业组织、业务流程再造的需要,各国都在不断地扩大合并范围。因为子公司的少数股东不能够享受集团企业间亏损的结转处理优惠,所以在最初实行合并纳税时,为了避免制度的复杂化和减轻纳税征管的难度,应根据我国企业形式及资本结构复杂度、企业集团规模和竞争力较低的实际情况,在合并范围上,维持现行的个别行业和集团为100%持股的范围,随着整个国民经济和企业集团实力的进一步加强,应逐步适度地放宽合并对象范围。

我国现行的合并纳税规定为全资子公司,因此,这样就构成了一个由母公司持股为100%的子公司、孙子公司以及下属的法人公司的链条,满足这一条件的法人构成了一个合并集团。尽管如此,由于职工持股等原因也会产生理论上的全资子公司与实践的矛盾。对此,应该做出相应的规定,对职工持股的比例应该做出最高上限的规定,譬如对于职工持股超过5%的子公司就不能构成具有国内法人资格的100%子公司。我国应该借鉴日本的经验,把合并纳税的范围持股比例限定为100%的国内法人。首先,由于我国还只是企业所得税法,还没有实行法人税法,所以在合并纳税范围上限定在新企业税法所定义的持有100%的居民企业的范围,对非居民企业不能实行合并纳税,这样可以防止国际间的税收转移等问题。其次,由于合并纳税涉及到亏损的转移处理问题,因此,在我国有必要向日本一样,规定申请合并纳税的对象应该具有法人资格,这是因为即使具有法人资格的合并纳税人,也可能由于其自身的原因会失去合并纳税资格,如果是母公司失去了该资格,则集团公司整体就失去合并纳税资格,如果是子公司,则自动脱离合并纳税集团。另外,尽管合并纳税是针对母公司或主要业务在国内的法人实行的一种纳税制度,从纳税管理和可操作的角度,应明确即使个人股东独自拥有两个以上的国内法人企业,也不能成为合并纳税制度的对象,这样可以避免制度上的缺陷所带来的合并纳税征管和监管方面的难题。

### (二) 子公司加入和退出合并纳税集团的动态变化问题

1. 集团企业合并纳税的选择。在国外不论哪种合并纳税制度,是否采取合并纳税制度都是由集团法人自愿选择的。国内法人的集团,可根据经济的合理性做出选择,因此,对拥有子公司的法人允许其自由选择是个别纳税还是合并纳税。我国现行的合并纳税办法也正是体现了这一做法。

2. 子公司合并纳税的选择。对于全资子公司是否强制参加合并纳税各国具有不同的规定,在美国是集团法人在整个公司的同意下,可以进行合并纳税申请,对全资子公司强制实行合并纳税制度。但是,在我国即使采取美国模式,由于股份的过度集中,在实行合并纳税之前,母公司也会对其子公司

的持股比例进行调整,以达到集团内部最节约税金的目标,考虑到这一点,强制方式在我国实际中不具有实质效果。在这一点上,我国可以借鉴德国的做法,为防止合并集团避税的目的,解决过度的任意选择合并对象的问题,要求集团企业之间签订支配合同或者利润上缴合同,而且合同期限不得低于5年。这一做法也同样可以达到限制我国合并集团在申请实行合并纳税制度时任意调整对子公司持股比例的目的。

3. 子公司退出合并集团后再加入的问题。加入合并纳税集团的条件是持股100%的子公司,由于合并纳税统一计算收益,所以为了调节收益,可能会有盈利企业频繁脱离或重新加入集团的可能性。因此,有必要规定一旦脱离合并集团的子公司,即使母公司持有其100%的股份,必须规定其在一定期间后才能够重新加入任何一个合并集团。在美国规定为5年,当然,他同时并不排除一些符合实际经济情况的,例如,企业被合并或分立等,我国也应该做出相应的规定。

4. 对过早脱离合并纳税集团的子公司的课税处理。在实行合并纳税前后一直处于亏损的法人,其后转变为盈利,为了使集团节税,使其脱离合并纳税集团的问题也不能忽视,对此,为了防止法人在短时间内离开集团,在法国规定对自申报起未满5年脱离合并集团公司的法人,实行按其损失的1.5倍加收母公司所得税的惩罚性措施。为此,在我国引入合并纳税的初期,应该借鉴法国的经验。笔者认为,在理论上比较合理的方法是,无论子公司在最初加入合并纳税集团还是脱离合并纳税集团,应该区分其单独的经营活动和在集团经营中获得的所得,对于单独经营所得实行独立纳税,对其在集团中的经营所得实行合并纳税。这样能够保证我国合并纳税的公平、合理性的实现,同时可以保证未来企业自由加入和自由退出合并纳税集团的管理需要。

### (三) 合并纳税额的计算问题

合并纳税额的计算是合并纳税的核心问题。我国应该采用“渐近的方式”。即现阶段仅实行集团法人间的损益统一计算的方式,在未来实行统一的合并纳税制度后,再将集团内部的资产转移收益递延到转让给第三方时为止,以此作为基本指导方针,并逐步将合并范围扩展到持股为95%或更低的比例。在我国合并纳税的计算上,笔者认为应该注意以下问题:

1. 接受的红利抵消处理。母公司及其集团内部合并子公司之间的红利分配应不扣除负债利息,全部不作为收益进行计算,对于从合并集团以外获得的红利应扣除负债利息,并以集团为单位统一计算。
2. 出于核算的要求对折旧和减值的计算应各法人单独计算。
3. 对于超额的捐赠支出应以集团为单位进行统一计算,对于捐赠支出的限额应以合并集团的合并所得和母公司的所有者权益为基数进行计算,对于集团内部法人间的捐赠全部不作为营业外支出处理。
4. 对于坏账准备金和其他减值准备金的计提坚持个别计算的原则。

### (四) 合并纳税母公司的作用

合并纳税母公司,在美国起着合并子公司的代理人的作用,各子公司是纳税义务人,但在法国母公司是纳税义务人。对其优缺点进行分析,进一步明确我国的选择。在代理制下,除了申请加入合并纳

税外, 母公司作为集团唯一的代理人在合并年度就有关税收事项以其名义进行活动; 而子公司不能自行或作为代表进行上述活动。税务等管理机关的有关通知或文件、更正通知等直接送达母公司, 送达母公司就如同送达到了子公司。另外, 母公司的起诉也视同子公司是当事人。合并纳税债务, 由集团内部各公司负担。在美国, 对本应子公司负担的税收债务, 在母公司承担时视同母公司对子公司的投资; 相反, 认为是子公司对母公司的利润分配。在法国, 母公司是纳税义务人, 但各子公司对其应承担的纳税份额负有连带责任。

#### (五) 不断扩大合并纳税集团范围和合并纳税的成员企业的范围

我国现阶段, 实行合并纳税的企业集团只有120家左右。据统计, 2003 年我国中央直管的企业集团、国家试点企业集团、国家重点企业中的企业集团、省部级单位审批的企业集团以及年营业收入和年末资产总值均在5亿元以上的其他各类企业集团共计2 692 家, 共拥有成员企业28 372家[ 3 ] , 批准获得合并纳税的企业集团比例较小。应不断扩大实行合并纳税集团的范围。

在合并纳税成员子公司的范围上, 其他主要资本主义国家对持股比例各有不同的规定, 德国为50% , 英国为50%和75% , 美国为80% , 日本为100%的全资子公司。我国也应对非个人股东拥有的子公司集团以外的符合一定条件的企业集团, 适度扩大其合并纳税的子公司范围。

#### (六) 针对合并纳税减税的财政对策

首先, 合并纳税具有减轻纳税集团负担的作用, 我们从公平赋税和防止财政收入锐减考虑, 应该对实行合并纳税的集团在一定期限内加收一定比例的合并纳税税收[ 4 ] 。其次, 除母公司外的所有合并纳税的子公司加入合并前的损失按一定比例进行结转的办法。另外, 对合并集团内部的资产等交易, 应遵循公允价值计量的原则。

#### [ 参考文献]

[ 1 ]王奎, 陈庆贵. 《公司法》修订之后税收立法应跟进[ J ]. 经济研究参考, 2006, (47) : 15.

[ 2 ]彭宁, 陈;. 欧盟税收协调的理论及经验教训研究[ J ]. 经济研究参考, 2006, (45) : 24 - 33

[ 3 ]刘虎林. 合并纳税制度的国际比较及对中国的启示[ J ]. 税务与经济, 2007, (3) : 101 - 104.

[ 4 ]张玉忠. 对我国合并纳税制度设计的理论思考[ J ]. 税务研究, 2007, (11) : 18 - 20.

文章来源: 山东工商学院学报 (责任编辑: XL)

