

中国在巴西投资耕地的涉税法律风险及其防范*

夏 琦

(湖北大学,湖北 武汉 430062)

摘 要:“一带一路”倡议下,中国在各领域都取得了不错的成绩,但在这个过程中,我国对外投资企业仍然面临着诸多关税问题。我国投资者在巴西进行的耕地投资会遇到国际重复征税、反避税下的转移定价、受控外国公司以及资本弱化等诸多涉税风险问题。为了应对这些风险,从国家和企业两个层面出发,国家应积极推进中巴两国税收协定的修订,加快双边预约定价、自动税收情报交换等制度的谈判,规范国内税收法律制度,健全现代化税收管理体系;企业作为投资者应当充分了解中巴两国的税收制度,聘请专业财务人员,提高税务筹划能力以适应不断变化的税收政策。

关键词:“一带一路”;耕地投资;涉税风险;税收协定

中图分类号: D922.22

DOI: 10.3969/j.issn.1672-9846.2019.02.005

文章编号: 1672-9846(2019)02-0026-05

开放科学(资源服务)标识码(OSID):



“一带一路”倡议的提出,不仅促进了中国经济的向前发展,也加深了中国与沿线国家的合作交流。但不可否认的是,在“一带一路”背景下,中国“走出去”企业仍然在税收方面面临着巨大考验,与非“一带一路”沿线国家投资合作更是如此。巴西作为一个非“一带一路”沿线国家,以其得天独厚的地理位置和气候条件而享誉世界,成为各国竞相投资的东道国。近几年来,中国企业不断加大对巴西的投资,尤其是在投资耕地领域,但由于两国税收法律规定上存在差别,中国企业投资面临一些涉税风险需要引起足够的重视。一方面,中国企业在巴西进行耕地投资受到巴西政府的税收征管;另一方面,由于中国企业对与巴西签订的双边税收协定、税收法律政策以及税收征管政策实践并不熟悉,在投资过程中经常会面临诸多的税收法律问题。为此,我国应当积极地对在巴西投资耕地的涉税风险进行分析,并提出应对措施,以维护我国的税收权益^[1]。

一、我国在巴西投资涉税风险的类型分析

涉税风险的存在无疑加大了我国对巴西投资的风险范围,这不仅阻碍我国在巴西投资耕地的顺利进行,而且影响我国在巴西投资的价值创

造。我国与巴西在政治法律环境、经济发展状况、税收差异等因素的影响下,进一步归纳为如下涉税风险^[2]。

(一)国际重复征税

所谓国际重复征税,是指两个或两个以上的主权国家或地区,对同一纳税人就同一征税对象,在同一时期内课征相同或类似的税收。在跨国经济活动中,跨国纳税人必然受到不同国家征税主权的管辖,往往要承担比在国内更高的纳税义务。国际重复征税不符合“税收公平原则”和“税收中性原则”,也阻碍了国家税收的获得。各国政府往往通过对税收管辖权进行适当的限制,但国家之间税收管辖权的差异必然会导致税收征管的冲突。当今世界,主要分为以下三种税收管辖权:单一行使地域管辖权;同时行使居民管辖权和地域管辖权;同时行使居民管辖权、公民管辖权和地域管辖权。巴西是单一行使地域管辖权的国家,而中国是同时行使居民管辖权和地域管辖权的国家^[3]。因此,两国税收管辖权中重复的部分就导致国际双重征税的出现。中国与巴西于1991年签订了《中华人民共和国政府和巴西联邦共和国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协

* 收稿日期:2019-04-16

作者简介:夏 琦(1994-),女,江西广丰人,湖北大学政法与公共管理学院硕士研究生,主要从事国际法研究。

定》,由于双方签订协议的时间较早,许多规定并不适应国际税收实践的发展,重复征税的风险增加了我国投资者应对国际双重征税的成本。

(二)反避税风险

1. 反避税之转移定价

纳税人利用关联企业转移定价是国际避税的常见方式。所谓关联企业,通常是指企业之间在资金、项目上存在直接或间接拥有或控制关系。而国际关联企业则是指企业分处在两个以上国家且存在上述拥有或控制关系^[4]。国际关联企业出于企业的利益需要,在进行经济往来时,利用各国税收法律规定上的差别,采取公开的合法手段,将关联企业一方的实际利润转移到另一个关联企上,以谋求最大限度减轻国际纳税义务,这种行为称之为转移定价。中国企业通过利用我国与巴西不同的税率水平,将设在高税率国关联企业的利润人为地转移到低税率国某个关联企业实体上,避免在高税率国承担较高的所得税义务,从而使关联企业的总体税负大大减少。

巴西为了防止外国企业利用转移定价的方式逃避税收,在1996年第一次确立了转移定价的立法之后,于1997年和1998年又进行了两次修改,制定了一套严密的转移定价规则^[5]。以进口为例,将FOB价格设为正常值,如果计算得出的转移定价低于正常值,则企业需要调整所得税税基,将低于正常值的金额加入企业的应纳税所得额。这意味着企业可能在亏损的情况下也需要缴纳所得税。转移定价是许多中国企业在巴西经营都遇到过的问题,其原因是巴西本国的立法调整,另一方面是企业的财会人员对于转移定价的规定知之甚少^[6]。如果投资者在转移定价税收筹划过程中不了解巴西的反避税条款,未按照当地税法的要求披露与其他公司之间的关联交易情况,未能够保留证明所选择定价方式的相关文档及价格的计算方式等文件,这很可能受到巴西税务机关的反避税调查,到时不仅要面临补税和巨额的罚款风险,而且损失国家信誉^[7]。

2. 反避税之受控外国公司

纳税人将基地公司设在那些对所得和财产不征税或按很低的税率征税的国家或地区,也就是我们称之为“避税港”的国家或地区,然后通过利用基地公司^①实现利润的跨国转移,并延长纳税时

间,以达到合理避税的目的。巴西政府对于“避税天堂”的规定,是指对于所得收入不征税,或者征税税率小于20%,或者对于资产权益的所有者信息不进行公开披露的国家或地区。但是对于与设在“避税天堂”名单中国家的关联企业往来,巴西政府规定跨境支付需缴纳的预提所得税税率从15%增至25%;对于向“避税天堂”的支付不得抵扣,不得享受巴西政府赋予税收优惠政策^[8]。巴西此条规定表明,外国企业在“避税天堂”的所得在向巴西进行转移时,是受到巴西政府管控的。因此,“走出去”企业在涉及“避税天堂”的交易时需多加留意。

(三)与巴西土地税相关的税种分析

巴西的所有税收法令都需经过国会通过。巴西采取分税制,共分为联邦税、州税、市税三级,每一级政府有自身独立的一套税务机构。近些年,我国企业在海外投资耕地面积逐年上升(如表1、表2所示),其所面临的风险也越来越大,尤其是涉及税收方面的风险增加。中国企业在巴西投资耕地尤其要注意以下两种税收制度:第一,农村土地税。此项属于联邦政府征收范围,根据土地面积与使用程度而异,税率在0.03%~20%之间。以土地价值为计税依据,只要占有土地就要交税,例如,5000公顷以上的土地,使用程度为80%以上,税率为0.45%;如使用成为在30%以下,税率为20%。巴西政府的目的是为了促进土地有效、合理地使用,但对于投资企业来说压力很大,因为投资企业除了要对土地具体使用做出清晰的规划外,还需筹划如何利用土地能减少缴税成本且资源利用达到最大化。第二,劳务税。巴西宪法规定,除属于州征收的劳务税范围外,市政府有权对任何劳务进行征税,税率为5%~10%,各市适用的税率不同。此项规定对于具体的课税对象和适用的税率不明晰,容易在征税时产生矛盾。所以,投资企业应该具备全面熟悉巴西的税收制度的能力,以减少涉税风险^[9]。

表1 中国海外耕地投资面积

年份	面积/万公顷	东道国数/个
2008	35.7	10
2012	80.29	18
2015	298.08	25

注:数据来源于各境外经贸合作区官方网站。

表2 2008—2015年中国在南美洲投资耕地面积
(面积/万公顷)

国家	2008年	2012年	2015年
巴西	4.40	9.60	24.1
阿根廷	0.91	2.21	4.41
玻利维亚	1.25	1.25	1.25
乌拉圭	0.33	0.40	0.40

注:根据Landmatrix数据库、Grain数据库和各境外经贸合作区官方网站相关资料整理所得。

(四)其他涉税风险

1. 税收争议得不到有效解决

中国与巴西都是发展中国家,但两国的文化形态及法律制度却大有不同,投资企业很容易陷入法律冲突之中^[10],涉及税法问题也是如此。我国与巴西签订的协定中,没有给予税收优惠政策的规定,在反避税的规定上也存在不完善之处,法律规定不明确极易出现税收争端,如果这些争议得不到及时有效的处理,必然会导致投资者承担更大的风险和损失。

2. 税收协定和情报交换滞后

税收情报的获取是能否在反避税工作中占据主动权的关键所在,但我国与巴西签订的税收协定时间太早,诸如税收待遇、税收情报交换等制度并不能满足当下的发展与合作需求,在一定程度上反而可能束缚投资者投资行为,增加涉税风险。我国可以考虑与巴西商定新的税收协定。

二、应对在巴西投资耕地涉税风险的防范

(一)国家层面的防范措施

1. 修订中巴两国税收协定和推进相关制度的谈判

首先,修订中巴两国税收协定。中国与巴西1991年签订的避免双重征税和防止偷漏税的协定,因为签订的时间较久远,部分条款已然不能适应两国经济的发展,不能更好地维护中国企业在巴西的投资利益。这份协定中有消除双重征税的条款。例如,第23条规定,巴西有权依照本协定就中国居民从巴西取得的所得征税,且所缴纳的征税额应在中国税收中抵免。上述条款虽然为我国企业在巴西投资提供了制度保障,但仍存在有待完善的方面。在消除双重征税方面,上述条款主要规定的是抵免法,我国税务部门虽然可以对已经在巴西缴纳的部分或全部所得进行抵免,以符合税收中性原则,但这也可能使得中国企业在巴西当地的税赋高于其他国家投资巴西并与其签

订采取免税法消除双重征税的规定。这不利于我国企业“走出去”,同时也会驱使中国纳税人采取各种方法避税,逃避本国的纳税义务^[11]。又如,协定第23条还规定,中国居民公司在巴西取得巴西居民公司支付的股息,且该中国居民公司拥有其10%以上的股份,该项抵免应考虑支付巴西居民企业就该项所得缴纳的巴西税收。此条虽规定了从巴西所得进行抵免的方法,但措词是“应考虑”支付,而不是“必须”支付。这样的措词使得征税行为不具有强制性,从而无法确保中国国家税收利益。因此,我国应尽快与巴西协商修订税收协定,保护国家税收利益。

其次,积极推进双边预约定价谈判安排。双边预约定价谈判安排是两国税务主管机关在税收方面进行合作,目的是解决跨国企业关于利用转让定价进行避税的问题^[12]。在两国达成合作之后,我国应出台法律法规,先由关联企业将有关内部交易定价原则和方法申请税务机关审查确认,税务机关认可后与纳税人签订预约定价协议,只需在协议规定期间内企业在关联企业中严格按照预约定价协议确认的定价方法执行。这样不仅保障了我国的税收利益,还为我国企业应对巴西当地税务部门的转让定价调整风险提供可靠的制度保障。

最后,推进中巴双边自动税收情报交换制度的谈判。中国与巴西两国税务机关通过相互交换各自掌握的有关纳税人跨国交易活动情况的资料,能够了解纳税人在巴西境内的营业活动和财产收入情况,这对于防止跨国纳税人的各种国际避税有十分重要的意义。

2. 建立协调土地税收冲突机制以提高争议解决效率

我国必须通过谈判建立协商与协调程序,协商制定税收协调的法律框架,为税收协调奠定法律基础。在综合运用实体法与冲突法的基础上,努力达到平等互惠目标。税收协调的研究部门应积极组织税收专家对税收政策协调问题进行研究,在参考相关国家税制改革的基础上提出建议,这有利于促进两国在解决税收冲突问题中达成共识^[13]。这种相互协调机制对于解决税收争议是十分有效的,主管当局可以不受国际上既有的程序规则的约束,保持程序的灵活性和非正式性,最大限度地提高争议的解决效率。

3. 完善国内管理与服务并提供多方面保障与支持

我国在巴西的耕地投资企业自身研究能力还很弱,需要我国在涉外税收法律政策上给予支持。第一,构建现代化土地税收征管体系并提升纳税服务质量。构建现代化税收征管体系要以明确双方的权利义务为前提,以信息化为支撑,注重专业化管理,尤其管理重点税源^[14]。首先,要维护纳税人合法权益,着重优化纳税服务。如培训专门人员向纳税人宣传土地税收法规政策制度以及相关的软件操作,提高纳税人满意度和税法遵从度。其次,构建国别税收法律法规体系,发布关于巴西土地税收风险保护,扎实做好纳税风险提示工作。再次,可建立涉外税收法律政策服务机构,开通咨询热线,帮助投资者在投资前期和中后期所面临的税收争议提供最大限度地帮助^[15]。

第二,建立专门的海外投资管理机构 and 涉外税务审计机构。我国现有的海外投资机构由于涉及国家多个主管部门,职能履行存在欠缺,容易导致管理上的分歧和不作为。因此,在企业“走出去”的国家战略下,需要建立专门的海外投资管理机构,以数据信息的采集和应用为重点,切实加强税收风险分析监控。深入开展税收收入分析与预测、税收政策效应分析、税收经济分析,制定有针对性的国家政策,帮助投资者防范涉税风险。此外,开展涉外税务审计。实施过程中使涉外税务审计与反避税工作结合起来,避免重复检查、重复核算,在提高税收管理效率的同时,对促进涉外税务审计工作更加科学、规范有着积极的作用。这两个机构还可以开展联合税务审计,加强税务机关之间的数据传递、信息共享,确保国家对涉外企业的监管^[16]。

第三,加强会计职业监管以防范法律风险。我国目前对会计师事务所和会计师的监管主要是由行业协会和政府部门进行监管,主要涉及的政府部门有工商管理部门、税务部门等,主体多元的监管方式会出现一些管理上的空白点。我们可以借鉴美国,成立一个非官方也非会计行业的民间监管机构,即上市公司会计检察委员会,这个部门隶属于证券交易委员会,不受美国政府和部门的监管,这样才能确保独立审计,所出具的报告公允、真实^[17]。

(二)企业层面的防范措施

中国企业是在东道国巴西投资的主角,是直接接触和管理涉税风险的经营者。因此,应对涉税风险主要还是在于企业自身对涉税风险管控的能力。

1. 充分了解中巴两国的土地税收制度,提高风险管控能力

巴西是南美洲税收较重的国家之一,且各种捐税年收入相当于国内生产总值的30%,海外投资者一开始会发现巴西商品地零售价为其他国家出口到巴西产品CIF值的3-5倍,便以为是有利可图,实则不然。尽管近年来巴西逐渐开始实施一些优惠开放政策吸纳投资,但到巴西进行投资,如果不认真核算各种税费,投资可能面临失败的风险。因此,我国企业在投资前应该进行实地的税务调研,了解巴西与中国包括土地在内的各种税收差异,并时刻关注其税收制度以及国际税收的动向,从而进行全面的税务风险评估,建立企业自身的风险评估体系并制定相应的防范措施,有利于提高对涉税风险的抵抗力^[18]。

2. 聘请专业财务人员以提高税务筹划能力

税收的专业性、复杂性和时效性使得企业对会计人员在跨境投资中涉税问题的专业性要求越来越高。投资企业一方面要注重税收专业人才的培养,增加精通税务专业知识的管理人才^[19];另一方面,可以与专业的会计师事务所合作,聘请他们作为税务顾问对税收进行合理筹划,规避税务风险^[20]。此外,企业还要设置专门税收风险监控部门,监测企业运营过程中存在的税收风险,并对风险发生的可能性、影响程度进行分析从而选择最佳应对策略^[21]。一套完整的从跨境风险预警到风险化解、争议解决的税收管理体系,不仅降低了企业的风险,还提高了企业对外投资的税收筹划,增强了税收风险的抵御能力^[22]。

三、结语

中国企业在巴西进行耕地投资是一项周期性较长的投资,既要履行中国法律方面的义务,也面临来自投资东道国巴西的法律风险。中国国内法本身对于海外耕地投资方面的内容和条款规定的比较分散,尤其是涉税方面的条款。同时,企业对于重复征税、利用关联企业转移定价等问题的应对能力较弱,这不利于中国企业在境外的快速发展壮大。国家应当与投资者形成合力,共同应对

这些风险。首先,我国应积极推动与巴西谈判,重新制定税收协定,并将双边税收情报交换制度纳入协定内容之列,协调好双边税收管辖权问题。其次,我国应当修改相关的法律规定,重点是企业所得税法,从制度上规定具体避税细则和税收优惠制度,一方面重在鼓励投资者海外投资的积极性,另一方面保证本国的税收利益。最后,投资者要建立自己的风险评估机构,培养专业的国际税收法律人才,防范投资过程中面临的风险。

注释:

- ① 基地公司:是指以避税港为基地而建立,从事转移或者积累资金与第三国营业或者投资而产生利润的公司。详见:姚梅镇.国际经济法概论[M].武汉:武汉大学出版社,1989:427.

参考文献:

- [1] 德勤.借力“一带一路”国企国际化迈进新时代[EB/OL].(2015-11-11)[2019-03-15].<https://www2.deloitte.com/cn/zh/pages/operations/articles/soe-transformation-whitepaper-issue3.html>.
- [2] 李香菊,王雄飞.“一带一路”战略下企业境外投资税收风险评估:基于Fuzzy-AHP模型[J].税务研究,2017(2):9-13.
- [3] 佚名.避免国际重复征税与单一税收管辖权[EB/OL].(2015-09-11)[2019-03-15].<http://www.taxlawyerchina.com/guojishuichou/1132.html>.
- [4] 余劲松.国际经济法学[M].北京:高等教育出版社,2000:463.
- [5] 王欢.转移定价法律制度的晚近发展研究[J].南开学报,2000(6):14-20.
- [6] 巴西商业资讯网.巴西税务转移定价[EB/OL].(2015-09-11)[2019-03-15].https://www.sohu.com/a/203187138_552058.
- [7] 陈业宏,舒喜平.“一带一路”倡议下我国海外投资涉税风险的法律防控[J].法治现代化研究,2018,2(4):161-173.
- [8] 周琼.深圳地税举办税收沙龙活动为“走出去”企业发展出点子[EB/OL].(2015-03-15)[2019-03-15].http://www.360doc.com/content/15/0315/16/7835172_455325377.shtml.
- [9] 赵晓葵.加强税务管理 减少涉税风险[J].中国城市经济,2012(1):83-84.
- [10] 王刚.“一带一路”建设中的法律问题及法治机制的构建[J].法学杂志,2017,38(2):30-36.
- [11] 张美红.我国企业海外投资涉税风险及其应对[J].税务研究,2017(1):79-82.
- [12] 叶姗.双边预约定价安排:基于税收谦抑的税收征管合作[J].南昌大学学报(人文社会科学版),2009,40(2):80-84.
- [13] 龚辉文.税收如何服务于“一带一路”?[EB/OL].(2017-05-18)[2019-03-15].http://www.sohu.com/a/141406642_611489.
- [14] 蔡岩红.国家税务总局提出构建现代化税收征管体系[EB/OL].(2016-07-10)[2019-03-15].http://www.legaldaily.com.cn/index/content/2012-08/01/content_3744284.htm?node=20908.
- [15] 漆彤.“一带一路”战略的国际税法思考[J].税务研究,2015(6):31-35.
- [16] 国家税务总局.加强征管,优化服务,推进涉外经济税收快速增长[EB/OL].(2006-02-08)[2019-03-15].<http://www.ltax.yn.gov.cn/html/gsmain/20060208/da9096655f62c34c015f63466bda78bf.html>.
- [17] 朱倩.治假要用重典:美国《2002年萨班斯—奥克斯利法案》的启示[J].经营与管理,2003(2):51-52.
- [18] 蒋颖,周颖,刘治宇.“一带一路”倡议下中国企业全球化的机遇和挑战[J].国际税收,2017(5):22-25.
- [19] 徐嘉勉.“一带一路”沿线重点投资国税收风险及其应对策略研究[D].南昌:江西财经大学,2018.
- [20] 王秋君.浅谈企业涉税风险及防范措施[J].企业导报,2009(4):118.
- [21] 王钢.企业涉税风险及其防范浅析[J].财经界(学术版),2012,(10):252,254.
- [22] 张文武,马明.商业银行国际税收风险[J].中国金融,2017(21):34-35.