

资本运作、纳税遵从度及税制建设

朱长胜(博士)

(国家税务总局税务干部学院 江苏扬州 225100)

【摘要】 资本运作是我国经济资源配置的重要途径,也是税收管理和服务的重要领域。资本运作领域存在税收制度不健全、税收监管能力薄弱等因素,不利于提高纳税人的纳税遵从度。而加快税收立法、提高税务人员的业务素质、建立有效的税源监控系统和加强对财税中介机构的管理是提升资本运作领域纳税遵从度的有效措施。

【关键词】 资本运作 纳税遵从 税制

一、我国资本运作的发展情况

资本运作是指企业或个人为价值增值和谋求未来发展,通过对其所掌握的资本在资本市场进行一系列有目的性的运作,是经济资源在市场中重新进行配置的过程。在税收领域,资本运作主要包括资产收购、股权收购、企业合并和分立清算等企业重组行为以及增资扩股、定向增发、设置对赌协议等。随着金融工具的创新,资本运作还将有更丰富的内涵和外延。

我国资本市场的发展速度迅猛,为资本运作提供了广阔平台。至2013年,沪深两市上市公司已经超过2400家,每年超过100家企业上市,平均每周都有2家。预计到2020年中国资本市场是全球最重要、规模最大、流动性最好的资产交易场所之一,届时中国资本市场证券总市值将达到80到100万亿元。资本运作已经成为我国经济资源配置的重要途径,也是税收管理和服务的重要领域。

二、对资本运作中影响纳税遵从的分析

纳税遵从是指纳税人在税法规定的时间内按照税收法律法规的要求正确如实申报、缴纳税款,并且在税务活动中无其他违反税法的行为。纳税遵从包括为避免违反税法规定而遭受处罚的防卫性遵从、因为税制严密和监管严格而难以“跑冒滴漏”的制度性遵从、纳税人出于对税收正确认识而积极履行纳税义务的忠诚性遵从等三种类型。反之,纳税人也可能出现纳税不遵从的行为,具体包括出于一己私利而千方百计逃税的自私性不遵从、由于对税法的不熟悉和认知错误而未能及时准确履行纳税义务的无知性不遵从、因对税制或税收征管现状不满而有意识逃避纳税义务的逆反性不遵从等三种情形。因此,影响我国资本运作中纳税人税收遵从程度的因素有:

1. 税收制度不健全不完善。税制缺陷会对征税人、纳税人的利益取向和行为选择产生复杂而广泛的影响,并

最终生成种种纳税不遵从的现象。其主要表现为:

(1) 税收政策反复“试水”,刚性不足。比如,从2001年至今,我国先后发布了《关于企业改革中有关契税政策的通知》(财税[2001]161号)、《关于企业改制重组若干契税政策的通知》(财税[2003]184号)、《关于延长企业改制重组若干契税政策执行期限的通知》(财税[2006]41号)、《关于企业改制重组若干契税政策的通知》(财税[2008]175号)和《关于企业事业单位改制重组契税政策的通知》(财税[2012]4号)等5个政策对企业破产时企业债权人承继破产财产予以免征契税的优惠。但是上述文件几乎每3年便重新“刷新”一次,每次“刷新”对免税优惠的条件设定都有不同之处。财税[2001]161号规定企业破产清算期间,对债权人(包括破产企业职工)承受破产企业土地、房屋权属以抵偿债务的,免征契税;而财税[2003]184号、财税[2006]41号则将“企业破产清算”改为“企业关闭、破产”;财税[2008]175号又改为“企业注销、破产”;财税[2012]4号又改回“企业破产”。政策频繁“刷新”是对课税要素认定的“试水”,这不利于纳税人在资本运作中构建完整交易预期,规避税务风险,从而降低忠诚性遵从,被动增加无知性不遵从。

(2) 个人所得税和企业所得税横向不公平。财税[2009]59号文件的最大亮点在于,对于符合权益连续、经营连续且不以逃避、减少和推迟纳税为主要目的企业重组行为,可以适用特殊性税务处理,享受递延纳税甚至免税的优惠。但是,这种税收优惠仅囿于企业纳税人,个人所得税制中并无类似规定,甚至国税发[2008]115号和国税函[2011]89号两个文件明确规定照常征税。个人所得税和企业所得税对企业重组中不同类型股东税收待遇的差别规定,是对企业组织结构的扭曲和歧视,所导致的结果是:有的自然人股东滥用公司组织形式,利用导管公司

进行重组,变相套用财税[2009]59号文件;有的采取隐瞒、虚假申报或者只变更工商登记不变更税务登记等作法,千方百计规避纳税;还有的与税务机关发生执法争议,甚至最终对簿公堂。资本运作中个人所得税和企业所得税横向不公平的税制障碍,降低了防卫性遵从和制度性遵从,迫使纳税人选择自私性不遵从和逆反性不遵从。

(3)个别税收政策缺乏明晰解释,纳税人难以准确理解和遵照执行。在资本运作领域存在许多表象相似但本质截然不同的业务,比如资本公积转增股本和未分配利润转增股本。这些易于混淆的业务,有些有了统一的界定和区分,但还有一些涉税事项,需要税法进行必要补充。目前,在有关资本运作的税收政策中,有如下内容可能会导致纳税人的无知性不遵从,而有些纳税人则可能趁乱产生自私性不遵从行为:企业出售、企业合并和资产整体出售的区别;资产价值有时并未明确指定是账面价值还是公允价值;税法条款中的“相应所得税事项”、“相关规定”等指代过于模糊。

2. 税收监管能力亟需跟进。“十二五”期间,我国经济结构和行政体制的改革力度不断加强,目的在于进一步激发市场、社会的创造活力。在税收征管领域,大量的项目也由审批制改为了备案制,促成“双赢”局面。然而,行政审批改为备案也对税务机关的征收管理提出了更高的要求:税收管理应当奉行“宽进严管”方针,事前监管为主转向事中和事后监管为主,实质性审批转向合规性监管,更加注重痕迹管理和台账管理等。另外,其他领域的改革也要求税收监管能力不断提升和跟进,比如新修改的《公司法》将公司注册资本实缴登记制改为认缴登记制。如果市场资本运作缺乏有力的税收监管,势必引起不法分子的偷逃骗抗、税款的跑冒滴漏等,纳税人的防卫性遵从和制度性遵从大幅下降,自私性不遵从行为抬头。

3. 征纳双方之间信息不对称。税收征管的过程,也是税务机关和纳税人之间博弈的过程。博弈最后的结果在很大程度上取决于双方占有信息的丰富程度。纳税人知道自己是否诚实纳税,而在与税务机关的博弈中,每个纳税人都会宣称自己是诚实的纳税人。税务机关若要核实,除了需要真实准确的纳税申报资料、注册会计师出具的审计报告、注册税务师出具的鉴证报告等资料,还需要银行账户信息、资产评估报告等。然而,税务机关获取上述信息需要付出巨大成本,因而在判断纳税人是否真实、完整遵从税法方面存在着巨大的困难。征纳双方之间信息不对称客观上不利于纳税人提高防卫性遵从和制度性遵从,压抑自私性不遵从。

4. 部分地方政府和财税中介机构推波助澜。某些地方政府为了争夺税源,对个人限售股减持竞相出台高比例的税收返还,甚至全部返还地方分成部分,形成地区间

的恶性税收竞争。此举不仅造成国家税款大量流失,还对税收执法产生了严重的负外部性——纳税人由此可能会将纳税等同于商业交易,争取最多折扣返还——降低和诋毁了税法的刚性和严肃性。有些会计师事务所等财务咨询公司凭借自身的专业技能、人脉关系和内幕消息,设计不合理、不合法的纳税筹划方案,把企业和个人引向税法灰色地带甚至雷区。比如,采用税法尚无定性的行为、滥用公司组织形式、假股真债等,从而人为降低纳税人的制度性遵从和忠诚度遵从,诱使纳税人走向自私性不遵从。

三、相关建议和措施

1. 加快税收立法,形成规范资本运作的税法体系。第一,加快研究资本运作的特点和税收管理存在问题,并尽快以法律文件形式加以推行。我国当前关于资本运作的税收立法远远落后于实践发展。纳税人和税务机关时常陷入“无法可依”的尴尬局面,提高纳税遵从度更是无从谈起。对于短期内不能立法规范的资本运作业务,政策制定者应该通过各类渠道宣传和表明法律精神和原则,提供过渡时期的纳税遵从导向。第二,消除个人所得税和企业所得税之间的横向不公平,挤除避税空间。加快研究和明确自然人在资本运作中享受特殊性税务处理的条件,使之在符合经营连续性、权益连续性的基础上同样享受递延纳税的优惠。

2. 提高税务人员的业务素质。只有建立一支专业齐全、结构合理的税务干部队伍,做到对纳税人的资本运作方式、手段洞若观火,才能真正形成有效威慑。另外,税务人员综合素质的提高,还有利于实现税务机关由单纯执法者向执法服务者角色的转变,不断降低纳税人和代理人的纳税遵从成本,最终有效地提高纳税遵从度。

3. 建立有效的税源监控系统。针对资本运作可以跨地区甚至跨境远程进行的特点,税务机关应当建立一个社会化的税源监控系统,实现税务机关与相关部门的信息共享,有效地缩小征纳双方的信息不对称,进而大幅提高纳税人的防卫性遵从和制度性遵从。

4. 加强业务交流,强化管理。税务机关与财税中介机构之间的业务交流,可以加快推进税收立法,改善征管使之更为严密简化,提高纳税人的制度化遵从;税务机关对财税中介机构予以业务指导并进行规范化管理,促成一支高素质、严管理的注册会计师、注册税务师队伍,提高纳税人的防卫性遵从和忠诚度遵从。此外,应尽早建立起独立、规范的税务代理法律体制,促使财税中介机构在规范化服务中求得自我发展。

主要参考文献

薛菁.企业税收遵从成本:理论与实证.北京:经济科学出版社,2011