

对付国际避税：各国政府各有高招

朱 青

随着国际经济一体化的不断发展，跨国公司利用各国税法存在的差异以及越境交易上的便利进行国际避税的问题也日渐突出，它不仅给有关国家带来了巨大的税收损失，而且也破坏了公平的国际税收环境。对于这种国际避税行为，无论是发达国家还是发展中国家，都纷纷采取措施加以防范；一些国际组织也出面协调成员国在此问题上的立场，规范各国反避税的政策手段。由于跨国公司从事国际避税的手段花样翻新，各国反避税斗争的手段也是多种多样，下面简要介绍其中一些主要的方法。

一. 转让定价调整：一把高悬的利剑

跨国公司进行国际避税最主要的手段，就是利用转让定价在公司集团内部关联企业之间转移利润，让利润尽可能多地在低税国家的关联企业账上去实现（这种人为形成的利润又称“诡设利润”），以减轻全球总税负。高税国如果对跨国公司的这种套税行为听之任之，其自身的税收利益必然要受到损害。但转让定价毕竟是跨国公司进行经营管理的工具，不是单纯的避税手段。所以，在实践中，跨国公司往往也都打着经营管理的旗号，操纵转让定价进行避税活动。而对于本国企业向境外关联方转移利润的行为，有关税务当局有时也确实难以分清它的主观动机。不过，为了防止税款严重流失，各国在税法上都规定有一个条款，即对于关联企业之间的不合理的转让定价，税务当局有权进行调整。该条款就像一把高悬的利剑，对跨国公司很有威慑力。因为对于跨国关联交易，税务当局如果认为其定价不合理，就可以根据该条款调整本国企业的交易作价以及应税利润。至于什么是不合理的转让价格，目前各国都接受这样一个观念，即关联企业之间的交易也应按照非关联交易那样定价收费，关联交易的价格如果过高或过低都是不合理的。

既然是与非关联交易进行对比，所以审核和调整转让定价就需要寻找一个参照系。一开始，各国都是以价格作为参照系的，就是用关联交易的价格与非关联交易的价格进行比较，并按非关联交易的价格来调整关联交易的作价。在实际操作中，这种所谓的“价格法”又有如下几种具体的分类：

一是可比非受控价格法，即根据相同的交易条件下非关联企业进行同类交易所使用的非受控价格，来调整关联企业之间不合理的转让定价。例如，一种产品，非关联企业之间卖 100 美元，那么关联企业之间进行同样的交易也应卖 100 美元，如果卖 80 美元，价格就定低了，销售方的税务当局就要按 100 美元的价格对该企业的利润进行调整。

二是再销售价格法，即以关联交易的买方将购进的货物再销售给非关联企业时的销售价格(再销售价格)，扣除买方应得的合理利润后的余额为依据，来调整关联交易的卖方价格。例如，甲国的 A 企业将某种产品按 100 美元的单价卖给乙国的关联企业 B，以后 B 企业又将该产品按 130 美元的价格卖给非关联的企业 C。甲国税务当局最关心的问题就是 A 企业的售价是否定低了。假定 B 企业所在的乙国同类产品的销售毛利率是 10%，那么，B 企业从 A 企业的合理进货价就应是 117 美元【 $130 \times (1-10\%)$ 】，现在 B 企业用 100 美元的价格就买到了这种产品，说明 A 企业的售价定低了，这时甲国税务当局就要按 117 美元的售价调增 A 企业的应税利润。

三是成本加利润法，即以关联企业发生的成本加上合理利润后的金额为依据，来调整关联企业间不合理的转让定价。例如，某种产品的成本是 100 美元，生产这种产品的合理利润率是 10%，则该产品的售价就应为 110 美元，如果企业向关联方出售这种产品的价格低于 110 美元，该企业的主管税务机关就可以按 110 美元的价格调增企业的应税所得。

然而，上面的三种“价格法”在实践中有时很难应用，或应用起来要有严格的限制条件。例如：可比非受控价格法要求关联交易与非关联交易之间有严格的可比性，否则，后者的价格就不能作为参照；再销售价格法要求关联交易的购方没有对产品进行增值性的加工或添加无形资产，否则只考虑它的销售毛利率就是不妥的；成本加利润法要求能找到产品的合理利润率，而一个产品的利润率要受许多因素的影响，使用该法时也要寻找参照系来确定产品的合理利润率，以哪种产品的利润率作参照显然这里有一定的随意性。

正是由于传统的“价格法”很难操作，所以美国、新西兰等少数国家后来又开始采用可比利润法来审核和调整转让定价。所谓可比利润法，就是以被调查企业所在行业的其它非关联企业的利润水平为依据，来审核和调整被调查的关联企业的利润水平。例如，被调查企业当年申报的利润为 200 万美元，而按其同

行业的 10 家企业的资金利润率计算，被调查企业以现有的资产规模当年至少应取得 240 万美元的利润。这样，税务部门就可以认定被调查企业申报的利润率过低，并按 240 万美元的利润水平来调整该企业的利润。不过，美国发明的可比利润法却遭到了欧盟国家和日本等国的强烈反对。这些国家认为：可比利润法是比较企业之间的总体利润水平，不是比较一笔交易的利润率，而一个企业的总体利润水平要受多种因素的影响，不光是价格方面的因素；因此，依据总利润水平来调整关联交易的价格就是不合理的，按其它企业的资金利润率推算出的利润只能是一种“人为利润”。

为了打破僵局，经合组织（OECD）在 1995 年又提出了两种以交易为基础的“利润法”作为对传统“价格法”的补充，即利润分割法和交易净利润率法。根据利润分割法，税务部门要将由若干个关联企业共同参与的交易所产生的最终合并利润，按照各企业承担的职责和对最终利润的贡献大小确定一个分配比例，然后再按这个分配比例在各关联企业之间分配合并利润。交易净利润率法是一种以独立企业在一项可比交易中所能获得的净利润率为基础来确定转让定价的方法。根据交易净利润率法，税务部门要将纳税人取得的收益与独立交易情况下非受控交易的利润指标（净利润率）进行比较，比较的对象一般是销售净利润率（净利润/销售额）和资产净利润率（净利润/营业资产）。经合组织明确表示，只有当“价格法”不能采用时才可以使用这两种利润法。由于利润分割法和交易净利润率法的使用比较复杂，鉴于篇幅，这里不再举例说明，详细内容可以参见我们编写的《企业转让定价税务管理操作实务》，该书已由中国税务出版社出版。

二. 受控外国公司（CFC）立法：釜底抽薪之举

跨国公司进行国际避税的重要手段之一，就是在避税地建立一个受控的子公司，然后利用避税地低税或无税的优势，将许多经营业务通过避税地子公司开展，通过转让定价等手段，把跨国公司集团的一部分利润转移到避税地子公司，并借助一些国家“推迟课税”的规定（即本国公司在海外子公司的利润不汇回不对其征税，只有汇回母公司时再对其课税），将利润长期滞留在避税地子公司的账面上，从而规避母公司所在的高税国的税收。在上述情况下，避税地子公司实际上充当了跨国纳税人进行国际避税的基地，所以人们通常又将这种建在避税地并受跨国母公司控制的外国公司称为“基地公司”。

英、美等国家最初规定“推迟课税”的目的，是为了使本国的跨国公司能够在海外与欧洲大陆国家的公司进行公平竞争。因为欧洲大陆国家多使用免税法来避免国际重复课税，即本国公司在海外公司中的持股比例达到规定的要求，其来源于海外公司的股息、红利就可以在本国免税；而英、美等国采用的是抵免法来解决国际重复征税问题，本国公司来源于境外子公司的利润要按居住国和来源国的税率差补税。这样，如果都是在一个税率较低的国家投资，欧洲国家的母公司就可以享受到这种低税的实惠，而英、美国家的母公司就没有这个福气，因为其海外利润尽管来源于低税国，但实际上还要按本国的高税率补交一部分税款。而有了“推迟课税”的规定，这个问题就可以得到一定程度的缓解。不过，英、美国家的公司很快就发现，利用“推迟课税”的规定可以有效地规避本国的所得税。据统计，过去美国跨国公司的海外利润大约只有 40% 汇回国内，其余大部分都长期滞留在避税地或低税国。

显然，要想阻断跨国公司利用避税地受控子公司避税的通道，就必须取消“推迟课税”的规定，外国受控公司无论是否将股息、红利汇给母公司，母公司所在的居住国都要对这笔利润征税，这样，跨国公司利用基地公司避税的计划就不能得逞。在各方巨大的压力下，美国在 1962 年率先颁布了所谓的“外国受控公司立法”，部分地取消了推迟课税的规定，随后，加拿大、德国、日本、法国、英国、新西兰、澳大利亚、韩国、丹麦、葡萄牙等国也纷纷效仿，目前全世界已有 20 多个国家颁布了相同的立法。一些发达国家还没有颁布这方面的立法，主要是因为它们有严格的外汇管制，限制本国居民在避税地投资，或规定投资利润必须汇回本国，这实际上也起到了防范以避税地受控公司为基地进行国际避税的作用。我国由于税法中没有“推迟课税”或对国外所得免税的规定，所以不需要制定相关的立法。

所谓部分地取消推迟课税的规定，就是说该立法只适用于法律规定的受控外国公司的某些特定的所得，立法打击的对象具有较强的针对性。首先，该立法要界定哪些公司属于受控外国公司。在这一点上各国的规定不尽相同，但大致有三方面的要求。一是本国居民在该外国公司中直接或间接拥有的股份不能低于一定比重，例如，美国、日本、英国、加拿大等国规定的比例为 50%，丹麦为 25%，德国和法国目前规定为 10%；二是本国每一居民股东在该外国公司中直接或间接拥有的股份也应达到规定的比重，如美国、加拿大、英国、瑞典都

规定，外国公司如果要成为受控外国公司，本国每一个股东对其拥有的股份应达到 10%以上；但也有的国家，如德国、法国等，受控外国公司的条件中就不包括这个条款。三是受控外国公司所在国(地区)的税负水平较低。其次，立法要明确来源于外国受控公司的哪些所得不再适用于推迟课税的规定。这类所得又称为应税的外国公司保留利润（有的国家又称基地所得）。对于这类所得，外国公司虽未分配或汇给居住国的股东，但居住国仍要求股东申报纳税。从各国的立法情况来看，这类应税的外国公司保留利润主要是受控外国公司与位于第三国的关联企业从事交易的所得；如果是外国受控公司在当地从事积极投资活动取得的所得，则不适用于该项立法，仍可享受推迟课税的待遇。“受控外国公司立法”之所以有上述严格的限定，主要是为了打击利用外国基地公司进行国际避税的活动，而不是一概地取消推迟课税。

三. 税收协定中加进反滥用条款：防止“无票乘车”

国与国之间签订税收协定是解决所得国际重复征税的一个有效方法，目前全世界已经有这类协定 3000 多个。税收协定的一个重要内容是约束来源国对股息、利息、特许权使用费等消极投资所得课征的预提税税率，从而使居住国也能分享一部分税款。然而，在实际经济活动中，税收协定往往被一些跨国纳税人用来作为规避预提税的跳板。比如，A 国与 B 国有税收协定，两国对向对方居民支付的利息征收较低的预提税。C 国与 A 国没有税收协定，C 国的企业向 A 国企业贷款就要承担较高的 A 国的预提税。这样，C 国就可能利用其在 B 国的关联企业向 A 国企业进行转贷，以享受 A 国给予 B 国居民较低的预提税待遇，然后再利用 B 国税法中的一些有利条款规避 B 国的税收，从中达到“坐收渔利”的目的。这种避税的方法被人们称为“滥用税收协定”，或“购买协定”。

目前防范第三国居民滥用税收协定的主要方法是在双边税收协定中加进一定的反滥用条款，该条款的内容有以下几种类型：

(1) 排除法。即在协定中注明协定提供的税收优惠不适用于某一类纳税人。例如，美国与卢森堡签订的税收协定中就规定，在卢森堡注册成立的控股公司不属于该协定适用的纳税人。

(2) 真实法。即规定不是出于真实的商业经营目的，只是单纯为了谋求税收协定优惠的纳税人，不得享受协定提供的税收优惠。例如，英国与荷兰签订

的税收协定中规定，如果债务和特许权交易是为了利用协定而不是由于真正的商业原因而发生，则该协定对利息、特许权使用费规定的预提税减免就不对其适用。

(3) 纳税义务法。即一个中介性质的公司其所得如果在注册成立的国家没有纳税义务，则该公司不能享受税收协定的优惠。例如，比利时、法国、德国、意大利与瑞士缔结的税收协定中就规定，由瑞士非居民大量控股的瑞士居民公司从缔约国另一方取得的利息、特许权使用费和资本利得只有在公司所在地有缴纳州所得税的义务才能享受税收协定提供的优惠。

(4) 受益所有人法。即规定协定提供的税收优惠的最终受益人必须是真正的协定国居民，第三国居民不能借助在协定国成立的居民公司而从协定中受益。例如，美国在 1980 年以后对外缔结的税收协定或协定义定书中都有限定受益人条款。

(5) 渠道法。即如果缔约国的居民将所得的很大一部分以利息、股息、特许权使用费的形式支付给一个第三国居民，则这笔所得不能享受税收协定提供的预提税优惠。例如，比利时、法国、德国、意大利分别与瑞士签订的税收协定中就规定，来源于另一国的股息、利息、特许权使用费除非满足一定条件，否则不能申请享受降低的预提税税率。

(6) 禁止法。即不与被认为是国际避税地的国家(地区)缔结税收协定，以防止跨国公司在避税地组建公司作为其国际避税活动的中介性机构。目前，澳大利亚、奥地利、比利时、丹麦、法国、德国、意大利、卢森堡、荷兰、新加坡、西班牙、瑞典、瑞士、英国和美国等 15 个国家实行禁止法，不与避税地签订税收协定。

四. 限制资本弱化：一个套在纳税人资本结构上的“紧箍咒”

利用资本结构避税也是跨国公司常用的手段。因为，各国税法都允许借款的利息打入成本费用，在所得税前列支，这样，一个位于高税国的公司就可以通过加大债务资本、减少股权资本的方式（即所谓的资本弱化）来多列支利息费用，从而达到少纳所得税的目的。特别是跨国公司的子公司分散在世界各地，母公司可以利用资本弱化以及关联公司内部贷款的方式减轻整个公司集团的税负。当然这样一来，高税国的税收利益就会受到损害。为了防止跨国公司利用资本弱化规避本国的税收，许多国家规定了资本弱化的限额，即所谓的债

务 / 股本比例，如果本国公司的债务 / 股本比例超过了规定的限度，则超过部分的债务利息就不允许打入成本费用；如果利息是支付给国外非居民的，则超标部分的利息有的国家（如英国和法国）还要视同是股息分配，按股息的预提所得税税率课税（有的国家股息预提税税率高于利息预提税）。各国的资本弱化限额不尽相同，如美国、法国、德国为 1.5 : 1, 澳大利亚、加拿大为 3 : 1.

中国人民大学财金学院

朱 青

原载《中国税务》，2003 年第 11 期