



利润转移视角下的 国际避税与反避税研究

Research on
International Tax Avoidance and
Prevention Based on the Transfer of Object

苏 扬◎著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

利润转移视角下的 国际避税与反避税研究

Research on
International Tax Avoidance and
Prevention Based on the Transfer of Object

苏 扬◎著

中国财经出版传媒集团



经济科学出版社
Economic Science Press

图书在版编目 (CIP) 数据

利润转移视角下的国际避税与反避税研究 / 苏扬著.

—北京: 经济科学出版社, 2016. 12

ISBN 978 - 7 - 5141 - 7543 - 1

I. ①利… II. ①苏… III. ①国际避税 - 研究

IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 303260 号

责任编辑: 高进水 朱明静

责任校对: 辰轩文化

责任印制: 王世伟

利润转移视角下的国际避税与反避税研究

苏 扬 著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142

总编部电话: 010 - 88191217 发行部电话: 010 - 88191522

网址: [www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件: [esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

天猫网店: 经济科学出版社旗舰店

网址: [http: //jjkxcbs. tmall. com](http://jjkxcbs.tmall.com)

北京季蜂印刷有限公司印装

880 × 1230 32 开 8.25 印张 210000 字

2017 年 1 月第 1 版 2017 年 1 月第 1 次印刷

ISBN 978 - 7 - 5141 - 7543 - 1 定价: 26.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 010 - 88191510)

(版权所有 侵权必究 举报电话: 010 - 88191586)

电子邮箱: [dbts@ esp. com. cn](mailto:dbts@esp.com.cn)

摘 要

随着经济全球化的发展，跨国公司已经成为国际贸易的主要经济载体。跨国公司为了实现利润的最大化，通过各种手段进行国际避税。跨国公司的发展一方面促进了全球经济的融合和发展，另一方面使税收权益的国际分配问题逐渐尖锐起来。为了维护国家的主权和税收利益，处理好国家之间的税收分配关系，跨国公司的国际避税行为逐渐引起各国政府的关注和重视，各国政府纷纷采取反避税措施来规制跨国公司的国际避税行为。

跨国公司为了达到国际避税、规避税收负担的目的，大体可以通过两种手段进行国际避税，即通过课税主体的转移和利润的转移来减轻税收负担。通过课税主体转移的途径来实现国际避税，是指利用跨国纳税人的流动，设法避免成为任何一国法定居民纳税人的身份，以避免承担居民纳税人应承担的无限纳税义务。通过利润转移的途径，将劳务、费用、资金、商品等客体要素在国家之间进行转移，将课税客体从高税国向低税国转移，改变所得的来源地，规避高税国较高的税收负担。本书的研究范畴是基于利润转移的国际避税行为及其反避税方法，按利润转移的线索，将跨国公司的国际避税方式进行系统归类，全面分析每一种利润转移国际避税方式的机理及反避税方法。

本书旨在通过对跨国公司利用利润转移的途径进行国际避税机理的研究，总结每一种利润转移国际避税方式的反避税方法，并对其优缺点进行分析，以便为中国反避税提供可借鉴的规律性的理论

和实践经验,结合中国实际国情,找寻适合中国的反避税方法,进一步完善中国国际反避税立法、征收管理等方面的工作,达到反避税效果的最大化。

对于国际避税的概念界定,本书引入“被定义概念”公式来界定国际避税的概念,从“被定义概念”公式入手,国际避税的“邻近属概念”是“避税”,“种差”是涉及的税收管辖权不止只有一个国家,而是涉及两个或两个以上的国家。本书按照“被定义概念”公式,界定“国际避税”是指纳税人为了达到规避或减轻纳税义务的目的,利用两个或两个以上国家税法的漏洞,涉及两个或两个以上国家税收管辖权的一种跨越税境的避税形式。

对于国际避税性质的界定,是反避税立场的出发点。本书从法律定性角度对国际避税的性质进行分析,归纳出在理论界对国际避税性质界定的三种观点,即合法说、脱法说、违法说。本书遵循“实质重于形式”的原则,认为跨国公司国际避税行为是以表面合法形式掩盖非法商业目的,产生侵害国家税收权益负面结果的违法行为。本书认定国际避税的法律性质倾向于“违法说”,这也确定了国际反避税的立场,即坚持防范、规制跨国公司的国际反避税立场,为利润转移国际避税行为的反避税方法研究做好前期研究基础。

本书在对国际避税的一般分析基础上,基于利润转移的视角,将跨国公司的国际避税方式总结为以下四种:转让定价国际避税、利用国际避税地避税、滥用国际税收协定避税、资本弱化避税,进而全面、深入地分析四种国际避税方式的机理和反避税方法,对反避税方法的内容、优缺点进行评述。

对于转让定价国际避税及反避税问题,具体分析购销业务、无形资产交易业务、劳务交易业务、融资业务的转让定价避税机理,对转让定价国际避税事后调整模式的困境进行解析,进而引出转让定价国际避税事前调整模式——预约定价制度的研究。

对于国际避税地避税及反避税问题,从历史、经济、制度三个

视角分析国际避税地的形成因素。基地公司、财产信托具有虚拟化、非商业目的特点，是其作为国际避税地避税载体的重要依据，从国内立法和签订国际税收协定两个角度来有效规制跨国纳税人利用国际避税地避税行为。

对于滥用国际税收协定避税及反避税问题。跨国纳税人滥用国际税收协定的内在驱动力是追求利润最大化，缔约国享有的税收优惠政策是跨国纳税人滥用国际税收协定的外在驱动力，资本的国际间流动为跨国纳税人滥用国际税收协定提供了可能条件。对“导管公司”“脚踏石公司”“低股权公司”三种滥用国际税收协定避税的机理进行分析，总结出跨国纳税人滥用国际税收协定的一般类型、高级类型和特殊类型，重点解析“实质重于形式”原则和“收益所有人”概念在滥用国际税收协定反避税的实践。

对于资本弱化国际避税及反避税问题，税收挡板效应在资本弱化中的运用，促使跨国纳税人通过增加债务资本比重，人为确定资本结构来规避税收负担。对跨国纳税人资本弱化国际避税的行为，选择固定比例法和正常交易法来防范跨国纳税人的资本弱化避税行为。但鉴于固定比例法存在的确定性与任意性矛盾，正常交易法存在的灵活性与不确定性矛盾，本书提出将两种规制国际避税的方法配合使用，将正常交易法作为固定比例法运用的延伸，运用固定比例法来判定跨国纳税人存在资本弱化国际避税行为，进而运用正常交易法考察跨国纳税人接受债务资本支付的利息水平是否符合市场正常交易价格，若实际的融资交易价格与正常交易价格相背离，则对其采取规制措施。

在探究以利润转移为手段的国际避税行为及反避税方法基础上，本书考察跨国公司在国际避税行为，对中国目前反避税的国内立法及签订国际税收协定现状进行客观阐述。由于中国国际反避税实践起步较晚，国际反避税的指导思想存在偏差，反避税对象范围有限，反避税立法级次较低，反避税操作规定仍有不规范之处，反避税管理效率不高。结合中国实际国情，选择适合中国避税

特点、征管水平的各种国际反避税方法，从指导思想——重审与国际反避税相关的几个关系；国内立法——完善国际反避税税制；签订国际税收协定——加强税收情报交换和国际合作；反避税管理——加强税务人员业务素质及协税网络建设；反避税监督——规范国际涉税审计五个维度完善中国反避税体系。

最后，探讨在目前世界经济发展背景下，数字经济、复合错配安排、转让定价同期资料的提供等对国际税收规则调整带来的若干变化，结合中国反避税工作的最新发展对国际避税与反避税问题进行展望。

目 录

第一章 绪论 / 1

一、选题背景与研究意义 / 1

(一) 选题背景 / 1

(二) 研究意义 / 3

二、国内外研究综述 / 5

(一) 国内研究综述 / 5

(二) 国外研究综述 / 10

三、研究内容与研究方法 / 14

(一) 研究内容 / 14

(二) 研究方法 / 16

第二章 国际避税及反避税的一般分析 / 18

一、国际避税概念的理论界定与实践界定 / 18

(一) 理论界对国际避税概念的界定 / 18

(二) 各国税法实践对国际避税概念的界定 / 19

(三) 本书对国际避税概念的界定 / 20

二、国际避税性质的法律学说分析 / 22

(一) 国际避税法律性质的合法说分析 / 22

(二) 国际避税法律性质的脱法说分析 / 24

(三) 国际避税法律性质的违法说分析 / 24

(四) 本书对国际避税法律性质的认定 / 25

三、国际避税及反避税的理论基础 / 26

(一) 内部化理论与国际避税 / 26

- (二) 税务风险防控论与国际避税 / 27
- (三) 最佳资本结构避税理论与国际避税 / 30
- (四) 博弈论与国际避税及反避税 / 32
- 四、国际避税产生的效应 / 36
 - (一) 国际避税产生的收入效应 / 36
 - (二) 国际避税产生的法律效应 / 37
- 五、国际反避税策略的效应 / 39
 - (一) 国家利益维度——防止侵蚀国家税基 / 39
 - (二) 国际关系维度——促进国际税收合作化 / 39
 - (三) 资源配置维度——显现双重化效应 / 40
 - (四) 经济公平维度——创设公平竞争环境 / 40

第三章 国际转让定价避税方式与反避税策略 / 42

- 一、国际转让定价避税的概述 / 42
 - (一) 国际转让定价避税的内涵 / 42
 - (二) 国际转让定价避税的特征 / 44
 - (三) 国际转让定价避税的界定要素 / 47
- 二、国际转让定价避税的实践机制 / 49
 - (一) 购销业务的国际转让定价避税机制 / 49
 - (二) 有形资产交易的国际转让定价避税机制 / 50
 - (三) 无形资产交易的国际转让定价避税机制 / 51
 - (四) 贷款融资的国际转让定价避税机制 / 53
 - (五) 劳务交易的国际转让定价避税机制 / 54
- 三、国际转让定价的反避税策略 / 54
 - (一) 国际转让定价反避税的基本原则 / 54
 - (二) 国际转让定价事后调整模式评价 / 56
 - (三) 国际转让定价事前调整模式评价 / 61
- 四、转让定价税制的国际借鉴 / 68
 - (一) 典型国家转让定价税制实践 / 68
 - (二) 转让定价税制国际实践特点及启示 / 72

第四章 国际避税地避税方式与反避税策略 / 80

一、国际避税地避税的认定及分类 / 80

(一) 国际避税地的认定标准 / 80

(二) 国际避税地的类型 / 82

二、国际避税地形成的基本因素 / 83

(一) 国际避税地形成的历史因素 / 83

(二) 国际避税地形成的经济因素 / 84

(三) 国际避税地形成的制度因素 / 85

三、利用国际避税地避税的实践机制 / 86

(一) 基地公司与国际避税的内在联系 / 86

(二) 财产信托国际避税的作用机理 / 94

四、国际避税地避税的反避税策略 / 97

(一) 国内立法规制避税地避税的要素确定 / 97

(二) 国际条约规制避税地避税的路径选择 / 104

五、国际避税地避税规制的国际借鉴 / 107

(一) 典型国家国际避税地避税规制实践 / 107

(二) 国际避税地避税规制国际实践特点及启示 / 112

第五章 滥用国际税收协定避税方式与反避税策略 / 116

一、国际税收协定及范本解析 / 116

(一) 国际税收协定的概念 / 117

(二) 国际税收协定的分类 / 118

(三) 国际税收协定的范本解析 / 119

二、滥用国际税收协定的动因及条件 / 121

(一) 内在驱动力——利润极大化 / 121

(二) 外在驱动力——税收优惠政策 / 122

(三) 客观条件——资本的国际流动 / 122

三、滥用国际税收协定国际避税的实践机制 / 123

(一) 滥用国际税收协定避税一般类型评价 / 123

(二) 滥用国际税收协定避税高级类型评价 / 124

- (三) 滥用国际税收协定避税特殊类型评价 / 125
- 四、滥用国际税收协定的反避税策略 / 125
 - (一) “实质重于形式”原则的运用 / 125
 - (二) “受益所有人”概念的运用 / 127
- 五、滥用国际税收协定规制的国际借鉴 / 129
 - (一) 典型国家滥用国际税收协定规制实践 / 129
 - (二) 滥用国际税收协定规制国际实践特点及启示 / 133

第六章 资本弱化国际避税与反避税策略 / 140

- 一、资本弱化的识别要素 / 140
 - (一) 资本弱化的界定 / 140
 - (二) 资本弱化的识别要素 / 141
- 二、资本弱化国际避税的实践机制 / 142
- 三、资本弱化国际避税的影响 / 145
 - (一) 资本弱化国际避税对国家主体的影响 / 145
 - (二) 资本弱化国际避税对企业主体的影响 / 147
- 四、资本弱化国际避税的反避税策略 / 147
 - (一) 固定比例法的反避税机理及内在矛盾 / 148
 - (二) 正常交易法的反避税机理及内在矛盾 / 151
- 五、资本弱化规制的国际经验借鉴 / 154
 - (一) 典型国家资本弱化规制实践 / 154
 - (二) 资本弱化规制国际实践特点及启示 / 156

第七章 中国国际避税及税收管理实践现状分析及政策建议 / 162

- 一、跨国公司在华国际避税的现状分析 / 162
- 二、中国国际避税税收管理实践分析 / 164
 - (一) 中国国际避税税收管理实践现状分析 / 164
 - (二) 中国国际税收管理实践存在的局限性 / 178
- 三、完善中国国际避税税收管理实践的政策建议 / 188
 - (一) 指导思想维度——重审与国际反避税相关的几个关系 / 188

- (二) 国内立法维度——完善国际反避税税制 / 190
- (三) 签订国际税收协定维度——加强税收情报交换及国际合作 / 203
- (四) 征收管理维度——加强税务人员业务素质及协税网络建设 / 208
- (五) 监督维度——规范内部、中介、外部监督 / 212

第八章 国际避税及反避税的最新发展 / 216

- 一、数字经济与国际税收规则调整 / 216
 - (一) 数字经济含义及特征 / 216
 - (二) 数字经济下国际避税主要特点及形式 / 217
 - (三) 数字经济下的国际税收规则调整 / 219
- 二、复合错配安排与国际税收规则调整 / 221
 - (一) 复合错配安排 (hybrid mismatch arrangement) 的界定 / 221
 - (二) 复合错配安排的原因 / 222
 - (三) 复合错配安排的国际税收规则调整 / 223
- 三、转让定价同期资料与国际税收规则调整 / 224
 - (一) 转让定价同期资料内容 / 224
 - (二) 提交转让定价同期资料注意的问题 / 227
- 四、多边税收征管与国际税收规则调整 / 230
 - (一) 多边国际税收协定存在的必要性 / 230
 - (二) 多边国际税收合作的发展趋势 / 231
- 五、中国反避税工作最新发展 / 232

第九章 结论与展望 / 235

- 一、研究结论 / 235
- 二、研究展望 / 237

参考文献 / 238

第一章

绪 论

一、选题背景与研究意义

(一) 选题背景

随着经济全球化的发展，跨国公司已经成为国际贸易的主要经济载体。目前，全球范围内已有 35 万余家跨国公司及其遍及世界各地的几十万家子公司和附属企业。跨国公司为了实现利润的最大化，通过各种手段进行国际避税。跨国公司的发展一方面促进了全球经济的融合和发展，另一方面使税收权益的国际分配问题逐渐尖锐起来。为了维护国家的主权和税收利益，处理好国家之间的税收分配关系，跨国公司的国际避税行为逐渐引起各国政府的关注和重视，各国政府纷纷采取反避税措施来规制跨国公司的国际避税行为。

本书以利润转移视角下的国际避税及反避税作为研究选题，主要基于以下背景：

1. 国际贸易不断发展，国际避税活动日益频繁。随着全球经济一体化的不断发展，企业的贸易活动日益频繁，交易区域也日益扩展，逐渐体现了收益跨国性的特点。贸易的生产国际化、交易国

际化不断突破国家和地域的限制,体现了企业国际化发展的特点。在国际经济贸易繁荣发展过程中,跨国公司也迅速壮大起来。跨国公司为了规避税收负担,增加企业利润,实施的国际避税行为也日益频繁,国际避税规模日益扩大。国际避税的手段不断变化,隐蔽性逐渐增强,给各国税务机关的征管工作带来难度,大大侵害了相关国家的税收利益,破坏了正常的国际经济秩序。目前跨国公司的国际避税行为已经引起了各国税务机关的高度关注,国际反避税措施也在不断完善和进步,国际避税及反避税问题也逐渐成为世界各国政府维护自主权益的焦点。

2. 跨国公司国际避税行为日渐增多,导致国家税收利益的损失。改革开放以来,中国经济迅猛发展,巨大的市场潜力和良好的投资环境,吸引了众多外商投资企业和外国企业来华投资。据中国商务部数据统计,2011年1~12月,全国新批设立外商投资企业27 712家,同比增长1.12%;实际使用外资金额1 160.11亿美元,同比增长9.72%。^①一方面,外资的引进同时将先进的企业管理经验、先进的技术设备引进国内,促进了中国经济的迅速发展,很大程度上推动了中国社会主义市场经济体制的完善;另一方面,来华投资的跨国公司为了实现利润最大化的经营目标,利用转让定价、滥用国际税收协定等手段来规避在中国的纳税义务,谋求不当的税收利益,呈现出企业“长亏不倒”的异常现象,导致中国的税收收入严重流失,破坏了企业竞争的公平环境,给中国经济发展带来了不利影响,这也凸显了中国国际反避税的紧迫性和重要性。随着跨国纳税人国际避税活动的日益频繁,中国对跨国公司的国际避税行为逐渐重视起来,对国际避税现象和国际反避税措施开始深入研究,但毕竟立法、实践起步较晚,中国现行的国际反避税体系尚不完善,存在诸多不足和问题,因此本书对国际避税方式及反避税对

^① 中华人民共和国商务部:《全国利用外资情况统计:2011年1-12月全国吸收外商直接投资情况》。

策进行全面、深入研究，为完善中国国际反避税体系提出可借鉴的参考建议。

跨国公司为了达到国际避税、规避税收负担的目的，大体可以通过两种手段来进行国际避税，即通过课税主体的转移和课税客体的转移来减轻税收负担。通过课税主体转移的途径来实现国际避税，是指利用跨国纳税人的流动，设法避免成为任何一国法定居民纳税人的身份，以避免承担居民纳税人应承担的无限纳税义务。通过利润转移的途径，将劳务、费用、资金、商品等客体要素在国家之间进行转移，将课税客体从高税国向低税国转移，改变所得的来源地，规避高税国较高的税收负担。本书的研究范畴是基于利润转移的国际避税行为及其反避税方法，按利润转移的线索，将跨国公司的国际避税方式进行系统归类，全面分析每一种利润转移国际避税方式的机理及反避税方法。

（二）研究意义

1. 理论意义。本书旨在通过对跨国公司利用利润转移的途径进行国际避税机理的研究，总结每一种利润转移国际避税方式的反避税方法，并对其优缺点进行分析，以便为中国反避税提供可借鉴的规律性的理论和实践经验，结合中国实际国情，找寻适合中国的反避税方法，进一步完善中国国际反避税立法、征收管理等方面的工作，达到反避税效果的最大化。

第一，进一步深化了“国际避税”的概念。本书引入“被定义概念”公式对国际避税的概念进行界定，从“被定义概念”公式入手，界定国际避税的“邻近属概念”、“种差”。本书按照“被定义概念”公式，界定“国际避税”的含义是纳税人为了达到规避或减轻纳税义务的目的，利用两个或两个以上国家税法的漏洞，涉及两个或两个以上国家税收管辖权的一种跨越税境的避税形式。以“被定义概念”公式为范本，深化了“国际避税”的概念。第二，本研究是基于纳税主体利用转移课税客体为视角来系统剖析纳

税人进行国际避税的机理,进而总结利用利润转移国际避税的相应反避税措施,使国际避税及反避税研究更具系统性。

2. 实践意义。

(1) 维护国家税收权益,充裕国家财政收入。通过对跨国公司国际避税方式的研究,提出完善国际反避税措施的若干建议,可以维护国家的税收权益,充裕国家的财政收入。跨国公司的国际避税行为在规避纳税义务,增加企业利润的同时,会导致相关国家税收收入的流失,损害国家的税收利益。通过对跨国公司的国际避税手段进行深入剖析,掌握跨国公司国际避税的常用手段,可以采取有针对性的、效果明显的反避税措施,使各个国家将应征收上来的税款及时、足额地入库,有利于维护本国的税收权益。

(2) 有利于创造公平竞争的市场环境,维护良好的国际经济秩序。跨国公司通过转让定价、利用国际避税地、滥用国际税收协定和资本弱化等转移课税客体的方式进行国际避税,使其他企业在市场竞争中面对不公平的税收待遇,不利于税收公平原则的贯彻。税收公平原则包括横向公平和纵向公平,体现同等条件下纳税人承担相同的税收负担,不同等条件下纳税人承担不相同的税收负担。而某些跨国公司通过人为安排转移课税客体,减少纳税负担或不承担纳税负担,即相应套取了额外的税收利益,这对正常履行纳税义务的纳税人来说是税收负担的增加,使正常纳税的纳税人处于不利的竞争地位,扰乱了企业合理、公平竞争的市场环境,破坏了国际市场的正常交易秩序。通过对跨国公司国际避税方式的深入研究,为各国政府完善反避税措施提供可借鉴的参考意见,进而为纳税人提供合理、公平的竞争环境,排除各种人为因素对税收分配的影响,使纳税人在公平的市场条件下展开公平竞争,充分体现税收公平原则。

(3) 有利于提高纳税人的纳税意识和税务机关的执法水平。通过剖析跨国纳税人国际避税的手段,总结反避税方法的优缺点,一方面,将反避税理论指导实践,对跨国纳税人的国际避税行为进

行规制,可以提高纳税人的纳税意识,使其严格履行纳税义务;另一方面,通过对反避税方法的研究和探索,使税务人员不断地积累国际避税案例分析的经验,解析纳税人的各种国际避税手段,提高国际避税案例的选案准确性,实施合理有效的反避税措施,提高税务人员的业务素质水平,由此税务机关的执法水平也得到不断提高。

二、国内外研究综述

长期以来,国际避税行为在跨国公司的经营活动中客观存在,而国际避税的反避税研究也引起世界各国政府部门的高度关注,国内外学者对国际避税的概念问题、国际避税的方式问题、转让定价避税、资本弱化国际避税等问题进行了深入研究,现将国内外学者对国际避税及反避税问题提出的理论观点进行梳理和总结。

(一) 国内研究综述

1. 关于国际避税概念的界定问题。曹建明(1999)在《国际经济法学》中对国际避税的表述是“国际避税是跨国纳税人利用合法手段,在税收法规许可范围内,通过课税主体或课税客体跨越税境的流动或非流动,以达到减轻或消除税负的目的”。

陈捷(2005)认为避税是一种普遍的经济现象,是经济活动主体利用税法规定的缺陷和漏洞所引起的。国际避税是避税活动在国际范围内的延伸和发展,是跨国纳税人利用各国税法规定的差别和漏洞,以种种公开的合法手段减轻国际税负的行为。

宋本强(2005)认为国际避税是避税活动在国际范围内的延伸和发展,是指跨国纳税人利用各国税法的差异,或以国内不同地区之间、不同行业之间税收政策的差别,采取非法律所禁止或者法律禁止的方式最大限度地减轻其纳税义务的行为。

刘晓静、王志云(2006)认为避税是指纳税人采取合法方法