



国际反避税 实务指引

Practical Guidance for
International Anti-Avoidance

主 编 范 坚
副主编 姜跃生

 江苏人民出版社

国际反避税 实务指引

主 编 范 坚
副主编 姜跃生

 江苏人民出版社

图书在版编目(CIP)数据

国际反避税实务指引/范坚主编. —南京:江苏
人民出版社, 2012. 4
ISBN 978-7-214-08083-7

I. ①国… II. ①范… III. ①国际避税—研究 IV.
①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2012)第 064331 号

书 名 国际反避税实务指引

主 编 范 坚
副 主 编 姜跃生
责任编辑 戴宁宁
装帧设计 许文菲
出版发行 凤凰出版传媒集团
凤凰出版传媒股份有限公司
江苏人民出版社
集团地址 南京市湖南路1号A楼, 邮编: 210009
集团网址 <http://www.ppm.cn>
出版社地址 南京市湖南路1号A楼, 邮编: 210009
出版社网址 <http://www.book-wind.com>
<http://jsrmcbs.tmall.com>
经 销 凤凰出版传媒股份有限公司
照 排 江苏凤凰制版有限公司
印 刷 江苏凤凰盐城印刷有限公司
开 本 718毫米×1000毫米 1/16
印 张 28.25 插页 2
字 数 380千字
版 次 2012年7月第1版 2012年7月第1次印刷
标准书号 ISBN 978-7-214-08083-7
定 价 48.00元

(江苏人民出版社图书凡印装错误可向承印厂调换)

Practical Guidance for
International Anti-Avoidance

编委会名单

主 编：范 坚

副 主 编：姜跃生

编 委：程建华 王新业 尹晓宇 朱 海

王 昉 宋 雁 盛大昕 孙 永

喻 露 刘 震

参编人员：王 建 朱辉平 石 尧 杨 娴

刘 超 王 巍 秦 凌 朱 松

朱黎艳 陆玉学 钱 波 何晓峰

谢 聪 丁志浩 周 峰

序

我到江苏工作后提出要用国际视野、国际方法培养有一定国际水准的反避税人才。经省局研究,挑选 21 名业务骨干,集中三个月的时间,采取全英文、小班化、案例式的教学方法,请国际一流师资授课,成效显著。作为学习成果的体现,培训班的学员集体编写了《国际反避税实务指引》,用中国人的立场、思维和经验来阐述对转让定价问题的系统看法,从理论与实践相结合的角度提示转让定价工作过程中所应把握的重点与特点,是理论针对性、工作指导性较强的一本专业书。不仅对税务干部有学习参考之用,而且对广大财会人员、大专院校学生都有借鉴启发的作用,尤其是对从事跨国关联交易的各类业务人员,更是值得一读的好书。该书的出版可喜可贺,应予肯定。

经济的全球化必然带来税源、税制安排和税收征管的国际化。从国际金融危机以来的演变来看,这一趋势明显加快,跨国公司发展的新趋势、国与国之间跨国税源竞争的新态势、国际资本流动的新格局对我国的国际税收管理尤其是反避税工作提出了前所未有的新挑战。控制着世界贸易与投资一半左右的跨国公司为应对国际金融危机,纷纷实施以供应链整合为核心的业务重组,税收筹划与商务规划相结合、相同步,从而使税收筹划和避税安排更加超前、系统和隐蔽,对现行国际税收管理的制度、标准和税务机关识别和管理风险的能力提出了新挑战。

一方面,跨国公司对非核心业务由过去控制关联企业的垂直分工改变为业务外包后依靠行业标准制定、技术授权、运营平台创建等手段控制的水平整合,使原来占国际贸易大量份额的集团内的关联交易更多地转变为非关联交易。这一做法在提高跨国公司核心竞争力的同时进一步强化了西方发达国家在全球价值链分配中的强势地位,使发展中国家根据独立交易原则参与关联交易利润分配的合理要求无从下手,在全球利润分配中处于更加边缘被动的境地。另一方面,在核心业务所形成的关联交易中,跨国公司越来越强化产品设计、技术研发、无形资产乃至行业标准、销售渠道等要素在利润分配中的主导作用,对这些具有独特性、唯一性、难可比性的利润分配要素如何立足全球价值链,运用独立交易原则进行判定和管理,同样是摆在发展中国家面前的紧迫任务。与此同时,国与国之间尤其是发达国家与发展中国家之间的税源竞争也日趋激烈。发达国家为应对刺激经济减税和高福利带来的财政压力以及产业转移所带来的失业增加的困扰,普遍加强了国际税收立法,向跨国公司施加压力,实施更加严格、主动的管理。根据安永 2010 年全球转让定价调查报告,美国国内收入局 2009 年新增了 1200 名反避税人员,2010 年又增加 800 人,并建立了 120 人的经济分析师队伍。澳大利亚联邦税务局 2010 年启动了由 50 名专家组成、耗资 3 亿澳元、将历时 4 年的转让定价战略风险管理项目。连在国际金融危机中受影响较小的德国在 2009 年后也逐步立法,对德国跨国公司跨境重组中无形资产的价值超过整个交易额 25% 并构成实质性职能转移的,税务机关要对重组的价格实施假设性独立交易测试,防止利用关联交易低价转让,影响德国母公司的利润水平。西方国家以获取国际税源分配中最大份额为目标,纷纷强化大企业国际税收管理部门,加大监控分析的力度,采取约谈、评估、审计、反避税调查等手段,迫使跨国公司减少在华职能,转移职能要素,不断向总部增加支付费用,降低利润水平,不少国家的税务当局对在华利润高的企业主动实施反避税调查或者谈签双边预约定价安排,先发制人。面对制定游戏规划的西方发

达国家咄咄逼人的税源竞争的态势,如何沉着应战,专业应对,有效捍卫国家的税收权益和国际税源中的应得份额是对我们重大而严峻的考验。

随着国际资本的流动,我国已累计吸引外资超过万亿美元,外商投资企业近70万家,另一方面我国的对外投资力度越来越大,非金融类投资累计已达3000亿美元,设立境外企业1.6万家,资产总额累计超过万亿美元。资本流动逐步呈现输入与输出相并行的新格局,也使我国的国际税收和反避税工作由过去的输入资本管理为主逐步进入输入资本与输出资本管理相并重的新阶段。这种资本输入管理与输出管理相并行、发展中国家的特征与发达国家的特点相交织的国情现实和时代要求同样对我们提出了空前的挑战和考验。以输入资本来看,我们的管理对象不同于西方税务机关面对的那些有决策权、定价权的跨国公司母公司,基本上是定位于简单工厂、受制于母公司、没什么定价权的子孙公司,对其进行管理时往往存在着巨大的信息不对称。由于这种不对称,我们在运用国际通行规则进行管理时就会遇到很多瓶颈和风险,这在一定程度上制约了反避税工作的深入推进,要对输入资本的关联交易实施全面有效的管理仍然任重道远。江苏省国税局根据2010年的跨国关联交易的数据,通过回归模型计算发现,资产在亿元以上的企业跨国关联销售占销售收入的比重每上升1%,资产利润率就下降0.04%,并且转移利润的强度随销售规模增加而增大,随时间增加而增加。反避税工作不仅挑战大、任务重,人才不足的矛盾也十分突出,目前我国反避税专门人员仅有200多人,同西方大国相比相差甚远,其中业务和语言俱佳,能够同外国人直接交锋的骨干则更少。随着海外投资规模的愈益扩大,按照国际规则和我国法律及时有效地进行管理,获取应有的利润回报和税源回流已逐步成为摆在我们面前的重要任务。越来越多的“走出去”企业借鉴国际跨国公司的做法,进行跨境重组、职能调整、避税地交易,对其进行税收征管管理的难度也越来越大,对这些“走出去”的企业进行跨境关联交易的管理和反避税调查还是亟待探

索的新课题。在超越我国税收管辖的国际空间中,如何最大限度地获取利润分配的份额,如何与国外税务当局进行管理的协调与较量,如何在国际化标准更高、管理领域更宽的条件下管理好国际税收,开展好反避税工作,如何进一步按照国际水准,体现我国的管理要求,更好地维护国家利益,更是当代税务工作者的光荣使命。

改革开放以来,我国的反避税工作经历了探索、发展、创新三个阶段,目前反避税的法律法规体系较为全面,反避税工作机制逐步健全,专业队伍初步形成,信息化建设逐步加快,在国际上的影响力和发言权也逐渐加大。特别是2008年开始施行的《企业所得税法》关于特别纳税调整的若干规定实施后,为面对国际金融危机带来的新挑战,总局高度重视国际税收和反避税工作,2008年的全国税务系统半年度工作会议专门以所得税和反避税管理为主题进行布署,2011年又把强化国际税收管理和反避税工作纳入全国八项税收主要工作之一。江苏省国税局根据总局的工作要求,积极探索,勇于创新,国际税收和反避税工作一直走在全国的前列。“十一五”期间,反避税的结案户和补税额是全国的30%,列入总局反避税人才库的人员占全国的三分之一。去年江苏省国税局又举办了首届反避税高级研修班,在全国率先探索出一条培养具有国际视野和一定国际水准的专业化人才的新途径、新方法。总结过去,我们信心满怀,倍感自豪;展望未来,更觉责任重大,使命崇高。

反避税工作是税收财政职能和经济调控职能在国际空间的拓展和延伸,也是跨境税源管理的重中之重,抓好这项工作,不仅可以在国际税源的争夺中获得应有份额,而且有利于促进我国企业在全球竞争中获得公平合理的地位,维护国家尊严。因此,在跨境税源管理中,充分认识反避税工作的重要性和紧迫性,努力使我国反避税跻身世界先进水平的同时彰显出“中国特色”,就必须重视反避税理论的研究,完善工作机制,强化队伍建设。

反避税是一项国际性、专业性、理论性、实践性很强的工作,理论的

完整性和超前性,直接关系到一国在国际游戏规则中的影响力和话语权,关系到实际工作的针对性和有效性。作为最大的发展中国家和世界第二大经济体,在国际游戏规则的制定中,我国有责任、有义务维护好我们的国家权益。基于此,将国际规则与我国国情相结合,理论与实践探索相结合,应该是我国反避税理论体系建设的一项战略性的任务,需常抓不懈。

当前和今后一段时期,我以为,税务机关应紧紧围绕目前国际资本流动与跨国公司运营的新趋势、新特点,用高度的责任心和敏感性来研究有关反避税工作的难点、热点问题。譬如:在全球产业转移的大背景下,新兴市场国家拥有越来越大的全球生产能力和市场份额,其对全球利润分配的规则和独立交易原则的运用有何实质性的影响?越来越多的跨国公司开始实施“归核化”战略,将其业务集中到资源和能力具有竞争优势的领域,变关联交易为非关联交易,发展中国家对此如何在全球价值链中找到合理而有利的利润分配要素,以捍卫自身权益?发达国家日益强调技术、无形资产、管理活动在利润分配中的作用,发展中国家如何突出有利于自己的市场溢价、环保标准、劳工权益等要素在利润创造和分配中的作用?等等。一言以蔽之,在理论创新上,我国一定要破除思维定式,加强对跨国公司全球价值链和企业职能的研究,尤其要超前研究我国参加的各类自由贸易协定,研究降低乃至取消关税后货物和劳务在自由贸易区流动的新特点,探讨跨国关联交易所涉及的利润在自由贸易区各国分配的新途径、新方法,发挥反避税在维护国家经济安全中的作用。

在创新理论研究的同时,我国还必须尽快形成有中国特色的反避税管理机制、体制。各级税务机关,应当将反避税工作的机制、体制建设放在税源专业化管理的大局中加以设计和推进。借鉴发达国家在反避税工作中实施集中型管理的经验,我国应加快研究反避税工作在总局和省局层面实行集中管理的可行性;探讨组建专家团队、建立后台技术支持中心的可能性,为一线反避税工作提供技术支持和专家援助;引

入风险管理理念,加强对各类关联交易数据的分析,找准风险点和嫌疑户,并根据风险程度加以排序,提高反避税工作针对性、有效性;针对我国外资企业多为加工型,无决策权、定价权带来的严重税企信息不对称现状,应当打破以母公司为管理对象的转让定价管理的既定流程和模式,在转让定价调查、预约定价谈签中与海外母公司建立“直通车”,缓解信息不对称所带来的风险,并加强制度建设,积极探索我国外资企业在没有决策权的前提下海外母公司应负有的信息提供和情况说明之责任。

在建立有中国特色的反避税管理机制、体制中,除了做好有形资产的反避税调查,我国还应加大对无形资产以及集团内劳务、成本分摊等新领域研究和调查的力度,提高专业水准和国际话语权,防止将无形资产在利润分配中的作用随意扩大化;要在坚持做好反避税调查的基础上,向前延伸管理环节,构建从日常管理、企业申报、约谈评估、税务审计到反避税调查的完整业务链条,探索有较高征管绩效的工作机制;要从我国的实际出发,积极借鉴其他发展中国家在反避税工作中的有益经验,在税企义务的界定、可比性分析、各类方法的运用等方面做出既不悖于国际通行做法,又有利于我国权益与征管实际的制度安排,防止“食洋不化”,简单照搬照套,以致脱离征管实际的情况发生。

有理论武装,有体制保障,还得有一支具有国际水准的反避税队伍,否则一切都无从谈起。税务机关务必将人才培养作为重中之重加以考虑,把国际化的人才培养作为战略目标加以实施,以国际上人才培养的先进做法作为参照系,以战略眼光和国际视野,真正培养出一支作风过硬、业务精湛、敢于且善于与国际同行较量的反避税队伍,召之即来,来之能战,战之能胜。

为此,我国必须转变思维,结合税收管理改革,进一步优化税务系统的人力资源配置,切实增强反避税能力。从公务员的招录入手,有选择地招录一些有理工背景、有经济分析、数理统计、行业分析背景的人员进入税务系统重点加以培养,使其能够尽快成为行家里手;要稳定反

避税工作队伍,积极探讨将反避税部门纳入专业技术类公务员的试点,给反避税人员提供更多的职业发展空间,使更多的反避税人员能够成为专家,安心工作;对工作急需而系统内部又一时难以满足的专家,可以积极尝试聘请外部专家解决,尤其是在后台的经济分析和行业分析工作上更为必要。

《国际反避税实务指引》是江苏反避税业务骨干多年理论学习的总结、工作实践的结晶与这次高研班学习成果的体现,是当前反避税大花园中的一枝奇葩,祝愿一花引来百花开,迎来反避税理论研究和探讨的大提高、大繁荣,不负时代的使命和国家的期望,进一步开创反避税工作的新局面。

范 坚

2012年3月

(范坚,江苏省国家税务局局长、党组书记。)

专业术语

1. 成本分摊协议

两个以上企业之间议定的一项框架,用以确定各方在研发、生产或获得资产、劳务和权利等方面承担的成本和风险,并确定各参与方在这些资产、劳务和权利中利益的性质和范围。

2. 成本加成毛利

参照某项交易中提供财产或劳务的供应商扣除其直接成本和间接成本后得到的利润测算的毛利。

3. 成本加成法

以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利作为关联交易的公平成交价格。

4. 初次调整

税务机关按照独立交易原则对其拥有第一税收管辖权的纳税人的应税利润做出调整。

5. 传统交易方法

可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法。

6. 独立交易原则

没有关联关系的交易各方,按照公平成交价格 and 营业常规进行业务往来遵循的原则,是从税收角度确定转让价格的国际性准则。《经济合作与发展组织关于对所得和财产征税的协定范本》(简称《OECD 税收协定范本》)第9条规定:如果两个企业在其交易或财务关系中设定的条件与独立企业间可能设定的条件不同,且在不存在这些条件的情况下本应由其中一个企业获得的利润,由于这些条件的存在而没有获得,那么可以将此利润包括在该企业的利润之中,并相应予以征税。

7. 二次调整

对初次调整引发的二次交易(推定交易)实施的税收调整。

8. 二次交易

某些国家根据其国内法规定,在提出税收初次调整后,为使实际的利润分配与初次调整相一致而确定的一种推定交易。二次交易的形式可以是推定股息、推定股权投资或者推定贷款等。

9. 股权收购

用现金、股权等作为对价物,收购目标公司股权。

10. 公平交易值域

运用一种或多种转让定价方法得出的一个可以接受的数值范围,用以确定关联交易是否符合独立交易原则。

11. 贡献分析

运用于利润分割法的一种分析。在利润分割法下,要对关联交易产生的综合利润在参与该交易的各关联方之间进行分割,分割的依据是各企业所承担功能的相对价值(考虑其所使用的资产和承担的风险),并尽可能辅之以能反映在类似情况下独立企业如何划分利润的外部市场数据。

12. 交易净利润法

按照没有关联关系的交易各方进行相同或者类似业务往来取得的净利润水平确定利润的方法。

13. 间接计价法

在成本划分和分配法的基础上,对集团内劳务进行的作价方法。

14. 间接成本

虽然与生产过程密切相关,但由几种产品或劳务共享的产品或劳务成本(如,修理部门对生产不同产品的设备提供维修服务的成本)。

15. 集团内劳务

发生在集团内部不同企业之间,独立企业愿意购买或自己进行的活动(如行政管理、技术服务、财务金融服务、商业服务等)。

16. 刻意抵消

跨国集团中一方关联企业向另一方关联企业提供的利益,在某种程度上刻意地被另一方关联企业向该方关联企业提供的利益所抵消。

17. 功能分析

对关联企业在关联交易中所承担的功能与非关联企业在可比的非关

联交易中承担的功能(考虑所使用的资产和承担的风险)进行的分析。

18. 股东行为

跨国企业集团中的某一成员(通常是母公司或区域内的控股公司)做出的行为,之所以做出这样的行为纯粹是出于它对其他集团成员的所有者权益,即其作为股东的权益。

19. 可比性分析

将关联交易与非关联交易进行比较分析。如果关联交易与非关联交易间的差异对某一转让定价方法中所考察的因素(如价格或利润)不产生任何实质性影响,或者可以通过合理而准确的调整来消除这些差异带来的实质性影响,那么关联交易与非关联交易就是可比的。

20. 可比非受控价格法

以非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格作为关联交易的公平成交价格。

21. 平衡支付

用以调整参与方贡献份额的一种支付,通常是由一个或多个参与方向另一个参与方支付,支付者根据其支付款项的额度相应增加其贡献份额,接受者则根据其接受款项的额度相应减少其贡献份额。

22. 全球公式分配法

按预先确定的公式对跨国集团的全球利润在位于不同国家(地区)的关联企业之间进行分配的方法。

23. 清算关闭

通过法定程序实现实体的消亡,其净权益分回各股东,从而实现业务

重组的一种形式。

24. 企业法律形式改变

企业注册名称、住所以及企业组织形式等的简单改变，如合伙制变为公司制等。

25. 利润分割法

根据企业与其关联方对关联交易合并利润的贡献计算各自应该分配的利润额。利润分割法首先确认各关联企业从事关联交易所获得的有待于分割的总利润，然后以经济上合理的、按照独立交易原则订立的协议中预期和反映的利润分割方式，在关联企业间分割这些利润。当可比数据有效时，利润分割法会有效地支持利润的分割，使之与独立企业在类似情况下所做出的利润分割相一致。

26. 买出支付

参与方在退出一项已生效的成本分摊协议时，因转让其拥有的以前协议活动产生的利益而从其他参与方获得相应补偿。

27. 买进支付

新参与方为加入一项已生效的成本分摊协议，并获得以前协议活动产生的利益而进行的一种支付。

28. 剩余分析

在应用利润分割法时使用的一种分析，它对接受检查的关联交易所产生的合并利润分两个阶段加以划分。在第一个阶段，每个参与方都可分到与其从事的交易类型相适应的足够的利润作为基本回报，通常这一基本回报参照独立企业在相似交易类型下获得的市场回报来确定。因此，基本回报一般不反映参与方因拥有独特的有价值的资产而产生的利