

CS
中税出版



国际税收借鉴研究系列丛书(二)

GUOJI SHUISHOU JIEJIAN YANJIU XILIE CONGSHU

跨国税源监控研究

中国国际税收研究会 编



中国税务出版社



国际税收借鉴研究系列丛书（二）

跨国税源监控研究

中国国际税收研究会 编

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

跨国税源监控研究 / 中国国际税收研究会编.

--北京: 中国税务出版社, 2010. 12

(国际税收借鉴研究系列丛书. 第2辑)

ISBN 978-7-80235-576-7

I. ①跨… II. ①中… III. ①国际税收—文集

IV. ①F810.42-53

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 234885 号

版权所有·侵权必究

书 名: 国际税收借鉴研究系列丛书 (二)

跨国税源监控研究

作 者: 中国国际税收研究会 编

特约编辑: 郭平壮 马丽萍

责任编辑: 刘淑民

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom.com

发行部电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京外文印刷厂

规 格: 880 × 1230 毫米 1/32

印 张: 9.5

字 数: 238000 字

版 次: 2010 年 12 月第 1 版 2010 年 12 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978-7-80235-576-7/F·1496

定 价: 30.00 元

如发现印有装错误 本社发行部负责调换

编辑委员会

主 编：郝昭成

副 主 编：卢仁法 陈景新 王国樑 黄旭明 权兆运 王小平
张 伟 高培勇 高世星

编 委：（按姓氏笔画排序）

丁书奎	于希信	于 斌	王凤来	王志忠	王诚尧
尹崇东	平晓峰	白继成	伊 兵	刘 健	刘长作
刘铭达	朱军杰	仲瑞智	买买提艾力·阿巴克		
孙玉刚	孙振刚	李广喜	李长庚	李悦诚	张火炎
张星志	张爱民	张富珍	陈 勇	陈泽财	陈宝根
陈挺成	陈通泉	宋有才	罗与洪	陆明亮	林 祥
林克勤	杨国祥	杨宪彭	杨德俊	段捷庆	姚稼强
郭平壮	桂文奎	高元猛	贾凤昌	顾长虹	唐志萍
黄炎光	黄暹光	曾 飞	韩绍初	覃先文	靳东升
谭玉明	谭克金	薛路生			

编写小组：（按姓氏笔画排序）

丁富有	马培祥	王守英	王苏慧	王纯柱	王德贤
王蕴塘	宁香兰	刘本贤	刘成跃	刘春新	朱锦山
朱春燕	孙 莉	孙志鸿	毕昆林	牟富祥	苏广木
苏运洪	杜亚莉	李跃军	吴中兴	吴亚东	吴素贤
何之春	陈 焰	张自健	张楚标	张蓉芳	杨章辉
杨雪芳	金亚萍	林杰三	周俊琪	孟成培	洪训昌
赵胜利	段步仁	顾方周	梁桂荣	黄志岐	黄桂祥
彭继旺					

编者的话

国际税收借鉴研究系列丛书（二）（2008～2009年）出版了。这套丛书举各研究会理论研究人员、大专院校的专家学者和相关税务工作者之力，汇国际税收理论与实践研究的成果之精，既是推进实施理论研究“精品战略”的总结，又是发扬研究会优良传统，繁荣国际税收学术研究的深入探索，也是对科研成果服务于税收实践的又一次检阅。

第四届中国国际税收研究会自2008年5月换届以来，在国家税务总局党组的领导下，以科学发展观为统领，确立科学发展思路，紧密围绕国际税收理论研究这一中心工作，确立研究目标，探索研究规律。在实施“精品战略”中，我们总结提出了理论研究七阶段流程，即选题、开题、调研、结题、交流、评比、成果转化；总结明确了七阶段流程的内在关系，即选题是前提，开题是基础，调研是关键，结题是核心，交流是升华，评比是总结，成果转化是目的。特别是总结制定了七阶段流程的具体办法，为又好又多又快地产出理论精品奠定了制度性基础。通过总体规划、科学安排、分步实施、狠抓落实，取得了丰硕的研究成果。

两年来，我们共组织开展了全国性调研课题5个，学术研究成果委员会重点调研课题2个。全国49个省、市、自治区、副省级城市、沿海地区研究会和部分研究会理事、常务理事以及全部学术

研究委员参加了课题调研，召开各种形式的研讨会7次，提交论文203篇（其中，2008年120篇，2009年83篇）。这些论文分别在课题组年度结题会和全国国际税收理论研讨会上进行了交流。这套丛书就是在两年课题研究成果的基础上编纂而成的。

本系列丛书共分为七册：

《完善税源管理的国际借鉴研究》（上、下）从税源管理的范式研究、税源影响因素与对策、税源分析方法与实证、税源评估借鉴与构想四个方面开展研究，对税源及其管理的基本理论与方法进行了全面、完整的概括和阐述，具有较强的可操作性，可直接用于指导实践。

《跨国税源监控研究》以配合国家税务总局2009年出台的《特别纳税调整办法》为切入点展开。提出应从独立交易原则中无形资产调整的完善，受控外国公司确认的完善，资本弱化调整的完善，加息区别对待的完善，举证义务的完善和商业目的的把握诸方面进一步完善法规。同时，规范跨国税源监控环节。从理论与实践的结合上提出了许多具体建议。

《促进节能减排的税收政策研究》通过分析西方发达国家促进节能减排的税收政策，通过对绿色税制的国际比较与借鉴，提出构建我国节能减排税收政策的设想。依照循环经济理论，完善绿色税制体系，适时增补新型税种；改造部分原有税种，提升税制环保功能；制定税收产业性政策，增强税收奖限作用；整合归并税收措施，增强调控功能。并结合新企业所得税法的实施，提出完善促进企业自主创新税收政策的设想。

《中外税收负担比较研究》讨论了税收负担比较口径的选择，进而对宏观税收负担是否合理进行了探讨，提出优化我国宏观税负的建议。研究中提出了可供参考的具体数据。在对国际比较与借鉴的分析中，提出了宏观税负的比较原则、合理水平评判和分析视角、分析方法，研究有一定新意。

《企业跨境重组与投资税收问题研究》由两部分构成。《企

业跨境投资合作税收问题研究》紧密结合提高企业核心竞争力，更有利于带动我国的资本输出、劳务输出和人民币走向国际化展开研究。提出完善境外所得的税收抵免制度，提出建立导向明确的鼓励境外投资的税收优惠制度，建立境外投资风险准备金制度，对于跨国并购实行税收优惠政策。并提出了改进跨境投资的纳税服务，加强对外投资的税收征管和国际税收协调与合作的税收管理方面的建议。《企业跨境并购与重组的税收问题研究》比较了若干有代表性国家的跨境并购与重组的税收政策，突出其主要目的，提出其可能引发的相关国家或地区税收管辖权的冲突与协调而导致的税收问题，提出了具体建议。

《扩大内需的税收政策国际借鉴研究》紧扣国家大政方针和应对金融危机的需要，不失时机地提出了有针对性的现实选择。包括：增加农民收入和改善农村消费环境，扩大城镇低收入人群就业，增强中等收入人群消费意愿，优化高收入人群消费环境，刺激农民、城镇低收入人群、中等收入人群、高收入人群消费需求有效增长的具体税收政策建议；促进中小企业发展的增值税等政策的调整和征管制度的完善，减轻非税负担；促进高新技术企业发展的建立创业风险投资税收支持政策，建立高新技术产业税收支持政策体系，降低中小企业享受高新技术产业税收优惠政策的准入门槛。

本套系列丛书，倾注了全国广大国际税收理论研究工作者的智慧和心血，基本反映了近年研究工作的最新成果。其中一些建议受到有关部门的重视和采纳，一些成果被逐步运用于实际工作。它们标志着理论研究工作不断创新，体现着理论研究成果的成长进步，检验着理论研究“精品战略”的累累成果。

由于我们的编辑水平有限，不妥之处在所难免，敬请指正。

2010年8月

目 录

跨国税源监控研究课题综述

..... 中国国际税收研究会课题组 (1)

跨国税源监控之道

——跨国税源监控研究综合报告

..... 中国国际税收研究会课题组 (5)

加强跨国税源监控有关问题的研究和思考

..... 江苏省国际税收研究会课题组 (42)

世界金融危机背景下跨国税源监控的特点、难点和重点

..... 董秀薇 (71)

法律视角下的跨国企业预约定价安排 (APA) 制度研究

..... 福建省福州市国际税收研究会 (80)

非居民企业所得税跨国税源监控的国际借鉴研究

..... 沈 华 李海燕 刘初旺 韦 星 (105)

跨国企业关联交易避税问题研究

——兼论我国外资企业转让定价避税的特点及对策

..... 四川省国家税务局课题组 (120)

浅谈国际税收情报交换在跨国税源管理中的应用

..... 李广和 陈秀君 李炳军 (140)

企业“请进来，走出去”的税源监控研究

..... 阎 建 彭 丹 (151)

完善企业跨境并购重组的税收政策研究

..... 黄桂祥 (166)

当代跨国关联交易问题研究

..... 林丽莹 (181)

关于跨国交易避税的比较研究

..... 李 丹 王现飞 (196)

跨国税源监控管理初探

..... 云南省国际税收研究会 (219)

应对危机 关口前移 管理涉外大项目的税源

..... 山东省国际税收研究会 威海市地方税务局 (240)

跨国税源监控研究

..... 吉林省长春市国际税收研究会课题组 (250)

借鉴国际经验 完善我国所得税的跨国税源监控

..... 朱义顺 石永新 (264)

跨国税源监控的借鉴研究

..... 陈灿奎 何 伟 夏飞飞 (272)

后记 (293)

跨国税源监控研究

课题综述

中国国际税收研究会课题组

一、本课题论文情况

《跨国税源监控研究》是 2009 年的全国性课题，参研人员涉及 12 个省市的国地税。本书收集了 15 篇文章。本课题由江苏省国际税收研究会牵头，连云港市地税局国际税收研究会承办课题研讨会，学术委员董秀薇为总撰稿人。课题研究呈现如下 4 个特点。

（一）选题预见性特好

跨国税源监控课题的预见性出人意料地好。几乎是在 2009 年全国性科研课题通知下发的同时，总局就下发了《特别纳税调整实施办法》（国税发〔2009〕2 号），接着于 7 月国家税务总局又以国税函〔2009〕363 号下发了《关于强化跨境关联交易监控和调查的通知》，做了进一步的部署。这样，一方面使课题的研究有了法律依据和理论指导，一方面又使得调查研究成果可以直接为现实工作服务，像这样与管理部门工作无缝链接的选题十分有意义。

（二）参研者激情燃烧意犹未尽

表现在：一是在总局研究会发文要求在 8 月 20 日集中交付论文后，云南、杭州、福州等省市参研人员都多次与总报告撰

稿人电话、邮件沟通，并且要求现场指导，表现出对本课题研究的极大热情；二是各省都进行了本省的研讨，参研者既有国税，也有地税，并且均有综述；三是参研人员职务规格非常高，不少文章都是国税或地税的副局长、总会计师以上领导牵头，处长亲自动笔；四是在撰稿的调研过程中发现参研人员普遍认为论文是结题了，但是，感到意犹未尽，还有问题要发现，也有建议要提，非常渴望学习跨国税源监控的“道、法、术”（即基本规律、法规依据的运用、监控的办法），特别希望既有法律法规，又有实际案例的文章、书籍面世。总之，由于科研课题与工作实践的紧密联系，参研者热情高涨，意犹未尽，研究是可持续发展的，它必然带来科研成果指导实践、实践再升华为理论或法规的良性循环。

（三）论文质量高

本次研究收集的论文并不多，但是质量非常高，主要表现在：一是文章主题相对集中，紧紧围绕跨国税源涉及的关键问题进行阐述，且不重复；二是文章论据鲜活、有说服力，许多数据都是 2009 年的资料；三是充分肯定法规的亮点，也大胆指出其不足，措施建议十分实用；四是一改过去个别文风“千篇一律、引用陈旧”等弊端，其专业性、实用性都很强，非常具有可读性。

（四）撰稿过程中认识不断升华

跨国税源户数为数不多，政策性强、技术性高、影响面大，属于高、尖、难的研究范畴，因此，研究初始时对本题目存有望而生畏的感觉。但是，在研究过程中发现，涉外税收虽然全国只有 30 万户，仅占全部纳税户数的 1%，但税额却达 1.2 万亿元，占比 20% 以上，正符合“二八定律”。这样，认识不断提高，认为与其将人力资源配置在国内为维持温饱或奔小康而辛勤劳碌的个体户上，不如将有限的资源用在跨国税源的监控上。一方面为我国“利用两个市场、两种资源”战略服务，

一方面可防止我国资产、权益和税收的流失，且维护国家尊严。

二、综合报告撰稿的指导思想

（一）遵循税源管理的基本规律

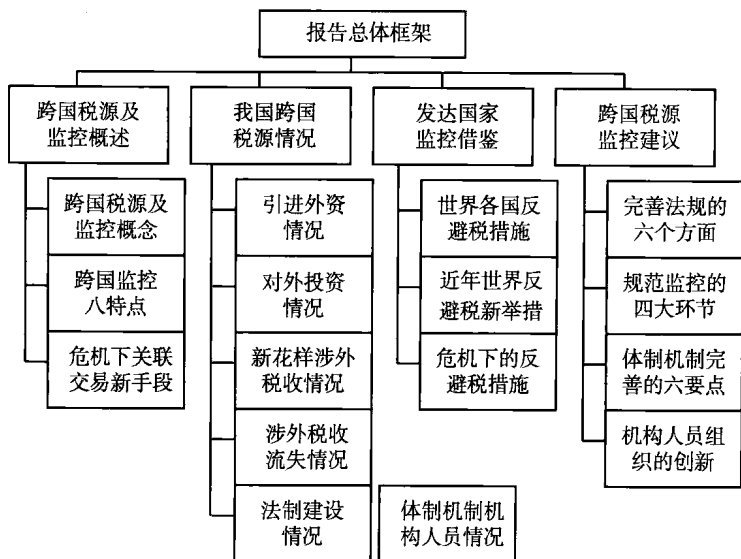
跨国税源监控是全部税源管理中的一种分类，它虽然属于具有非常独到特点和“高、尖、难”的领域，但仍然不能脱离管理学的基本规律或者说是原理。它的研究完全可以充分利用以往税源管理系统研究的成果，遵循完整的税源数据链规律，在此基础上，专门针对跨国税源特点、对象等进行的深入研究，这样可体现出研究的可持续发展。

（二）编纂原则

按照保证综合报告整体上“全面、系统、完整、协调”的原则，在反复通读大家论文的基础上，将各位论文中精华的部分引用进来，试图形成浑然一体的文章。为了反映各地的成果，通过脚注方式标明出处，将所引用内容的撰写人表现出来。

三、综合报告的总体框架

总会年初的通知中对该课题报告提出了侧重“金融危机背景下的跨国税源监控、所得税监控、纳税评估、关联交易研究”四个方面内容的要求。由于本课题综合报告突出的是金融危机下的跨国税源研究，认为跨国税源监控的关键是关联企业和关联交易，主要体现在所得税方面，因此，综合报告围绕着跨国税源监控的理论、关联交易的新手段，我国跨国税源监控现状，发达国家的监控方法借鉴，我国跨国税源监控的方法这四方面搭建了一个综合报告框架图。



执笔人：辽宁省国家税务局 董秀薇

跨国税源监控之道

——跨国税源监控研究综合报告

中国国际税收研究会课题组

世界金融危机背景下，跨国公司为最大限度谋取利润，不断通过关联公司设置、关联交易内容变化来寻求避税，已经成为世界各国都十分关注的问题。我国吸引外资和利用外资经济战略的实施，使得“引进来，走出去”的户数和规模增势强劲，跨国税源监控面临着新的机遇和挑战。本文依据国家税务总局2009年出台的《特别纳税调整办法》从四个方面阐述跨国税源监控之道。

一、跨国税源监控概述

（一）跨国税源及其监控的概念

1. 跨国税源概念。

跨国税源是指居民企业、非居民企业及个人在跨境交易、承包工程、提供劳务和跨境支付等业务活动中产生或可能产生的应税收入。跨国税源应该产生于所有外商投资企业（涉及企业利润在国家间的分配）和所有与境外发生涉税业务的内资企业。

2. 跨国税源监控概念。

跨国税源监控是指按照我国的税收法律法规对跨国纳税人的纳税义务进行全面的管理、监督 and 控制的税收征管活动，以防止税收流失。跨国税源监控的实质是关联企业和关联交易。

关联企业包括上述四类对象，关联交易是以正常市场价格为标准，衡量跨国公司内部价格的合理性，并以正常交易价格作为依据评估跨国税源移动是否损害投资国的税收利益，如果损害投资国税收利益将受到调整，并要受到处罚。跨国税源监控与一般税源监控的不同在于“特别纳税调整”。

3. 跨国税源监控范围。

从经济安全和税收主权视角看，跨国税源管理范围应该囊括税收利益在两个（或以上）国家或地区之间分配和调整的所有方面。跨国税源监控管理对象应该是所有外商投资企业（涉及企业利润在国家间的分配）和所有与境外发生涉税业务的内资企业。具体有4种类型：（1）外商投资企业向境外关联企业转移利润；（2）外商投资企业向境内关联企业吸收利润或通过境内关联企业向外支付和转移利润；（3）内资企业与境外发生涉税往来；（4）我国企业海外投资等。

4. 跨国税源监控内容^①。

（1）对利用避税港的监控。无论是引进来，还是走出去，避税港税制已是摆在我国跨国税源监控面前不可回避的问题。

（2）对转让定价的监控。转让定价一直是跨国公司与税务机关关注的焦点，必然是跨国税源监控的重点。

（3）对资本弱化的监控。关联企业之间利用资金往来和融通资金渠道的手段，资金周转频繁，利息支付方式多样化，监控重点是企业的收付款，监控渠道应该依靠金融机构和外汇管理部门。

（4）对受控外国公司（CFC）的监控。侧重对国内企业在境外投资的工厂或企业的利润是否汇回纳税应该特别关注。

（5）对跨国资本运作的监控。随着国有企业和集体企业的改组、改制、收购、合并、解散、破产、撤销等以及股份制企业的分合经营、连锁经营，我国已经慢慢放开对跨国公司经营

^① 摘自云南国税国际税收研究会宴斌等人的文章。

范围的管制，跨国兼并与收购越来越多，规模也越来越大，股权结构的多样化，产权越来越明晰，这种资本市场深入改革的结果必然是带来国内税源向跨国税源的转变和流动。不仅经济国际化加强，税源和纳税人同样国际化。此类监控的重点应该是产权变更带来的资本收益以及纳税人资格改变带来税收政策改变引起的税款变化。跨国资本运作引起的资产规模大，时间跨度长以及涉及面广等特征，要求监控必须是事前和事中的参与和跟踪，监控内容为投资的损益。

（二）世界金融危机背景下跨国税源监控的新特征^①

世界金融危机的影响，跨国企业普遍处于困境，为渡过难关不乏在避税上动脑筋，出现各种各样的跨国企业和形形色色的关联交易，避税手段呈现新动向，其特点如下：

1. 关联企业和关联交易日趋复杂。

跨国税源在我国境内存在多个关联企业，且其集团内部企业之间的购销、融资、劳务、资产等往来密切。有通过融通资金、劳务提供、高管人员等方面，利用不同企业、地区税率及减免税条件的差异和盈利企业与亏损企业之间的利润流动，减少实现税金的现象。根据美国学者对 164 家美国跨国公司的调查表明，内部贸易中采取非正常交易价格的占 65%。这些交易包括有形商品、无形资产、劳务、贷款和租赁的公司间转移，几乎涵盖了跨国交易的任何一方面，包括研究与开发、制造、市场营销和经销、售后服务等。

2. 跨国并购活跃，受控公司避税形式更为隐蔽。^②

国际金融危机爆发以来，外商投资企业受金融危机以及国际市场萎缩影响更为严重，为整合资源、降低人工和生产成本，外商投资企业正在进行国际范围的新一轮资产重组。由于跨国

^① 摘自四川国税课题组文章。

^② 选自江苏省国际税收研究会课题组文章。

企业的兼并和重组不在任何一国的税务部门监管之下，经过资本重组的企业集团进行国际避税将更为隐蔽，对境内外关联并购交易中，其资产（包括无形资产）或股权的转让价格是否符合市场公允价值，被兼并企业的亏损结转或税收优惠待遇的承接是否符合规定，股权转让所得税是否按规定缴纳，税收协定执行是否正确等等，都成为跨国税源监控的对象。

3. 跨国研发迅猛发展，通过转让技术、成本分摊转移利润现象增多。世界 500 强企业中有在中国设立研发中心的达 480 家之多，其核心技术多依靠境外母公司的专利专有技术的使用权，极易通过成本分摊转移利润。

4. 跨国服务方兴未艾，离岸外包避税不容忽视。

2009 年上半年，全国承接服务外包合同执行金额 32.9 亿美元，同比增长 42.4%。根据国务院文件规定，从 2009 年开始，离岸服务外包税收政策执行范围由苏州工业园区扩大到包括南京、无锡、苏州在内的 20 个试点城市。这个过程中很可能发生跨国企业将境内企业可以外包的业务，外包给关联企业去运作，通过高估业务收入、扩大费用归集范围、制定较高的成本加成率等方法转移利润，或国外关联公司将业务外包给境内企业，通过低估业务收入、缩减费用归集范围、制定较低的成本加成率等方法转移利润的问题。

5. 非居民跨国活动不断增长。

目前，中国经济已前所未有地融入全球经济之中，尤其随着全球经济危机爆发，中国经济与全球经济的联系更加密切，外国企业从事酒店管理、国际运输、外国企业来华表演、外籍人员来华提供非独立个人劳务等越来越多，由于这些税源的流动性大、时间性强，如果税收监控不到位、不及时，税源会稍纵即逝。因此，如何建立跨国纳税人档案和跟踪监督制度，是眼前需要着手的工作。

6. 跨国网络交易日益发达。