

跨国公司的国际避税行为及反避税措施研究

孙文丽

福建农林大学公共管理与法学院, 福建 福州

收稿日期: 2024年5月6日; 录用日期: 2024年5月30日; 发布日期: 2024年7月10日

摘要

国际经济一体化的深入, 各国之间的贸易往来越来越密切, 跨国公司数量随之大幅增加, 因利益驱使为了减少赋税, 不惜运用各种手段如转让定价、资本弱化、滥用国际税收协定等, 影响了各国税费收入、阻碍了世界经济的正常发展、打破了国际正常交易秩序……为了保证交易的公平、保证国家税收, 各国纷纷实行反避税措施进行防范。本文先从避税入手讲述何为国际避税, 介绍相关概念, 随后讲述当今世界跨国公司常运用的在华避税方法有哪些, 随后指出我国反避税措施现状以及所面临的问题与不足, 最后在结尾处将国际做法结合本国自身, 进行借鉴和学习, 旨在形成一套具有中国特色的税收制度。

关键词

国际避税行为, 反避税措施, 国际税收协定

Research on International Tax Avoidance Behavior and Anti-Tax Avoidance Measures of Multinational Corporations

Wenli Sun

Faculty of Public Administration and Law, Fujian Agriculture and Forestry University, Fuzhou Fujian

Received: May 6th, 2024; accepted: May 30th, 2024; published: Jul. 10th, 2024

Abstract

The deepening of the international economic integration, trade between countries are increasingly close, the number of multinational companies increased sharply, as motivated to reduce taxes, to use a variety of means such as transfer pricing, thin capitalization, abuse of international tax treaty, etc., influenced the national tax income, hindered the normal development of the world

economy, to break the normal international trade order... In order to ensure the fairness of transactions and national taxation, many countries have implemented anti-tax avoidance measures to prevent. This article, from the perspective of the tax avoidance tells what is international tax avoidance, first introduced the related concept, then tell the world what are multinational companies use tax avoidance method, then what is commonly used around the world are introduced and preventive measures, and finally at the end to the international practice in combination with their own, for reference and study, to form a set of tax system with Chinese characteristics.

Keywords

International Tax Avoidance Behavior, Anti-Tax Avoidance Measures, International Tax Agreement

Copyright © 2024 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

十九世纪末二十世纪初，随着科学技术和生产力的发展，资本主义进入垄断阶段，发达国家出现了许多大型企业。这些企业通过对外投资，在海外设立分支机构，形成子公司和母公司，开始跨国经营，形成了跨国公司。跨国公司在全球范围内组织生产，促进了生产要素的国际流动和分工，推动了经济全球化。跨国公司以谋取利益为目的，常通过避税手段来提高竞争力和利润，利用各国税法和国际条例的漏洞规避税负。而税收是国家公共财政的主要来源，跨国公司的国际避税行为，势必会对东道国的经济造成影响，各国为了保护自身利益，积极运用法律、政策等措施进行反避税。二者之间的无声博弈将持续，其间显现的问题也需要我们重视与研究。

2. 跨国公司的在华国际避税行为

国际避税是国内避税在地域范围内的延伸和发展^[1]。是指跨国纳税人利用两个及两个以上国家税收法律法规的差别、漏洞、特例或其他不足之处，以规避或减少其总纳税义务的行为。

随着经济全球化的深入，跨国公司在中国的投资和经营活动日益频繁。这些企业利用其复杂的公司结构和跨国运营优势，实施多种避税策略，以减少在中国的税收负担。尽管中国政府已经采取了一系列措施来应对这些避税行为，但跨国公司仍然能够通过各种手段规避税收义务。

1) 转移定价

转移定价，是指公司集团内部机构之间或关联企业之间相互提供产品、劳务或财产而进行的内部交易定价^[2]。其实质是利润的转移，跨国公司利用各关联公司所在国税率高低和税收规则的不同，采取转移价格的方式，将盈利所得从高税率的国家转移到低税率的国家，实现最终整体利益的最大化。

例如，在中国设立母公司 S，在比中国税率低的国家 N 设立子公司 K，在华公司以高于市场价格从 K 处进口原材料，在 S 处加工后，再以低于市场价格的价格将成品卖给 K 公司，即高价买入后低价卖出。在账面上，S 公司不但没有盈利或盈利较少甚至会亏损，从而使得其利润从中国转移至低税率的 N 国，进而实现其规避税收的目的。

2) 利用国际避税地避税

国际避税地出现的目的是为了促进该地区经济发展、吸引外资、引进技术，由于其较低的税率或者

不收税，使得跨国公司在此有利可图，自然愿意多投入资本，使得大量资本相较于其他地区流向避税地，因此也间接的增加了跨国公司的收入。但有得就有失，避税地的发展反向则是那些高税收地的外国资本的流失，政府税收的相对减少[2]。许多跨国公司在避税港设立外国受控子公司，将所获得的利润既不回汇，也不进行分配，就在国际避税地，把避税地作为基地，累积利润并利用基地公司开展一系列避税活动，免受母公司居住国也即中国的税法控制。

3) 利用资本弱化进行避税

资本弱化[3]，企业通过加大债务融资(债权性筹资)而减少股权融资(权益性筹资)比例的方式增加税前扣除，以降低企业税负的一种行为。

跨国公司的国际投资获利方式有两种，股权收益(股息)和债权收益(利息)。而各国又对股息和利息的税收政策不同，对于公司的债权收益一般允许在税前可以作为公司的财务费用进行扣除，对于公司的股权收益则算作公司所得，不允许扣除。倘若跨国公司的债权收益所占比例较高，则税前扣除的费用也就越多，余下部分作为公司所得就较少，所上缴的税费也就越少；倘若跨国公司的股权收益所占比例较高，则税前扣除的费用也就越少，余下部分作为公司所得就较多，所上缴的税费也就越多。由此跨国公司可以通过改变资本结构，在同样投资和回报率的情况下，来达到税收义务最小化的目的[4]。

4) 滥用国际税收协定避税

国际税收协定，是指两个及两个以上的主权国家为解决国际双重课税问题、调节国家税收利益分配问题，本着互相尊重、平等互利的原则，签订对缔约国具有法律约束力的书面税收协议[5]。而滥用国际税收协定则是指税收协定中非缔约国的公司，利用某些特别手段，如设立直接导管公司或脚踏石导管公司等，使自己能够适用税收协定当中的优惠政策，以达到避税的目的。

经济全球化在带来资本优化配置、先进技术引进和经济发展的机遇的同时，也带来了经济危机和金融风暴等挑战。国际避税对跨国公司的发展和国际经济的推动有一定积极作用，但也有很多负面影响，对中国而言造成了：1. 资本分散和资源浪费：中国的跨国企业为避税可能设立众多子公司，导致资源浪费和管理复杂化。2. 税收收入减少：跨国企业的避税行为减少了中国的税收收入，影响财政预算和宏观经济调控。3. 市场竞争不公平：避税行为使某些企业获得不公平竞争优势，影响中国国内市场的公平竞争环境。4. 资本流动不均：跨国企业为避税将资本转移到税收优惠国家，影响中国的资本配置和经济发展。

3. 我国反避税措施的现存问题

自 1991 年《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》颁布，首次确定我国关于限制转让定价避税的法律制度，之后人大和国务院又先后通过了《外商投资企业和外国企业所得税法》《中华人民共和国税收征收管理法》《企业所得税法》等一系列法律，我国反避税制度在这之中一点点建立，但我国反避税制度仍然存在着一定的缺陷。

其中最为首要的是我国的反避税的立法工作滞后，在规制逃税避税的问题上与那些经济发展更好的国家不可同日而语。中国在国际避税方面的立法缺乏系统性，尚未形成一部专门的反避税法律。相关法律规定零散且不成体系，无法构建一个全面且有效的反避税法律框架。目前，涉及国际避税的规定主要由国家税务总局依据授权制定的部门规章加以规制，这些规章的立法层次较低，无法与综合性法律相媲美。此外，法律对于国际避税行为的规定也不够详细和明确，跨国公司往往能够利用这些法律的漏洞，通过各种手段进行避税，而不必承担严厉的法律后果。这种情况在一定程度上助长了跨国公司的避税行为，使得他们可以通过复杂的公司结构和财务操作来减少应税收入，进而减少在中国的税收负担。而在税收法律的实施过程中，跨国公司通常被认定为避税行为中的受益所有人，这点是毋庸置疑的。然而，

法律规定赋予了税务机关一定的自由裁量权，要求结合具体情况综合性的分析。这种灵活性虽然在某些情况下可以应对复杂的税务问题，但也为纳税主体提供了一定的弹性空间，使得跨国公司可以通过各种方式规避税收责任。这种自由裁量权的存在，使得法律在规制避税行为时显得不够严格和统一，导致避税行为难以得到有效遏制。

其次，避税稽查人员素质普遍不高。据2017年调查显示我国税务稽查人员总计大约8万人当中，其中专科及以下就有将近2万人之多，占比近4分之1¹。这种学历结构显然难以满足日益复杂的国际避税审查需求。跨国公司避税手法日趋复杂，涉及的知识面广泛，其国际避税的审查需要涉猎多个专业领域。这不仅包括财务和审计，还涉及法律、经济学、国际税法以及外语能力，特别是英语的精通。然而，现有税务人员中，能够在多个领域胜任的复合型人才凤毛麟角。尽管部分地区已经设立了专门的机构进行相关人员的培养，但远远不能满足实际需求。许多培训仅限于基础知识和常规操作，对于国际避税复杂问题的深度研究和实战演练较少。培训内容和形式缺乏创新，不能有效提升稽查人员的综合素质和应对复杂问题的能力，导致培养出来的人才数量不足，难以有效填补稽查人员素质的短板。

再者，税收征管体制不够完善，部门工作细化不足。制定合理的涉外税务人员培养体系，它应包含有关人员的选录、个性化培训课程的制定等方面。在税收争端解决机制上，所依赖的更多的是对内与对外的信息交流，当信息不对称时，争端则更容易发生，而我国正是缺少的正是税收大数据的链接。我国的税收征管信息化水平相对滞后，税务信息系统尚未实现全国范围内的统一和互联互通。信息采集、处理和共享的效率较低，难以满足快速变化的国际税收环境的需求。这导致税务机关在处理跨国公司避税问题时，往往无法及时获取和分析相关信息，从而影响决策的准确性和及时性。在我国的税收征管体系中，税务机关、立法机关和司法机关之间的职责分工不够明确。税务机关主要负责税收征管，但在法律和政策制定方面缺乏直接参与，而立法机关和司法机关对税务问题的关注和参与度不足。这种职责分工的不明确，导致在处理国际避税问题时，各部门之间协调不力，效率低下。

最后，国际间的税收协作不足。跨国公司的国际避税行为具有显著的国际性特征，与普通避税行为有着本质的区别。这些公司常常滥用国际避税地的税收政策，在这些地区设立母公司，通过复杂的财务安排和资本转移，进行避税活动。例如，跨国公司可能会在避税地设立空壳公司，利用这些公司进行利润转移，从而避免在母公司居住国缴纳高额税款。这种避税手法不仅复杂，而且跨越多个国家的税收管辖范围，增加了监管难度。虽然我国积极签订国际税收协定，并且对象不仅限于发达国家，也包括了一些发展中国家，但总体而言，协作的范围仍然有限。国际税收协定虽然在一定程度上促进了信息共享和合作，但在面对日益复杂的国际避税行为时，这些协定显得力不从心。例如，目前的国际税收协定体系主要集中在防止双重征税和基本的信息交换，但对于跨国公司利用全球网络进行的复杂避税行为，缺乏具体和有效的应对措施。国与国之间的税收信息相对封闭，缺乏一套完善的税收信息交换机制，导致各国税务机关在应对跨国公司避税行为时，难以及时获取必要的信息。虽然近年来在经合组织(OECD)的推动下，全球许多国家开始实施《税收信息交换标准》(CRS)和《自动信息交换标准》(AEOI)，但实施效果参差不齐。我国在这方面的实践还处于起步阶段，与一些发达国家相比，信息交换的深度和广度还有待提高。

4. 我国反避税措施的完善建议

改革开放、加入世贸组织、以经济建设为中心等政策的实施令我国经济飞速发展，跨国企业到我国投资经营的数额大幅度增加，外企为我国引进先进技术、设备、经验的同时也在利用各种手段逃避我国税收管辖，我国反避税形势趋于严峻。随着全球化的加深，国际税收竞争与合作局面也变得错综复杂起

¹ 国家税务总局稽查局《中国税务稽查年鉴》。

来，在此背景下的中国应如何应对？又如何在完善现有措施的基础上实现进步与发展？

首先，建立完整的法律制度体系。法治国家，最重要的便是要有法可依，依法行政是现代政府的一种常态，想有效地反国际避税，防止国家赋税流失，稳定国家收入就应制定一部专门针对国际避税的专业法律。将之前零零散散的法律汇总，构建体系化结构，不但在跨国公司出现税收问题时便于对照法律解决，而且在体系之中易于发现不足之处，通过反避税实践更便于向体系中增补法律来完善它。在制定法典时，我们要认真学习借鉴那些经济发展较好的国家的有关法典取其精华，结合本国的经济形势与经济制度，修订有中国特色社会主义的反国际避税法。

税收基本法规定税收最基本方面的内容，是税收领域的“母法”^[6]，然而我国还没有制定带有涉外性质的税收基本法，在税收征管领域仅有《中华人民共和国税收征收管理法》，实践中主要依据国务院制定的行政法规和各部门规章进行行政活动，其行为大有不确定性。纳税人在税收筹划方面的合法权益也得不到保障，税收筹划和反避税的边界没有明确的立法指引。我国关于避税的处罚力度也过轻，比如英国在规定违反转移定价法规的处罚金额度是应税额度的一倍或者一倍以上、美国对于公司减少申报额的罚金最高为少报额度的百分之四十，为了增加法律的威慑力、提高企业的违法成本，我国也应加重处罚金额。我国目前的反避税法规较少，使得司法工作人员有很大的自由裁量权，但我国目前此方面人员素质不高，应借鉴美国(反避税法律领域较为领先)制定较为细致的法律规范。

其次，建立人才培养机制。国际反避税活动离不开此方面的专业人才，由于工作内容复杂，涉及多门学科知识，税务部门在培养有关人才时不止是教授会计、金融、税收管理的相关知识，还应注重外语、计算机、法律、营销等专业培养。跨国公司的避税手法一般比较隐蔽、不易辨识，国际上对于反避税措施的研究也在不断推陈出新，人才的培养还应注重与时俱进和实践相结合，学习各国前沿知识，要“站在巨人的肩膀上”。

设立持续教育计划，为税务人员提供长期的学习和职业发展机会。通过定期的培训、进修和实战演练，保持税务人员的知识和技能更新。提高税务人员对于反避税方面的认识，对于避税要有高度的机敏性，对于跨国公司隐秘的手段要敏锐的找出问题所在；定期探讨是否出现新的避税行为和集思广益研究反避税对策；线上充分利用互联网进行学习，线下积极开展课业培训，该培训可以和高校、银行、会计师事务所、律师事务所进行合作，全方面了解当前税务情况、熟练自身业务并设立奖惩机制，激励各学员。

再者，完善税收征管体制，细化部门工作。反国际避税的任务的复杂而艰巨，需要一支由责任心强、业务水平高的精干人员组成的反国际避税的专业队伍来为国家挽回巨量损失。例如，完善国际避税与税收筹划争端解决机制，二者之间如何协调平衡，在产生争议之时可以先暂缓停止纳税，将争议诉诸法院，法官审判时依据法律的同时还应注重有关案例，因为在此方面法律若不完善，法官拥有较大的自由裁量权，案例也可使得判决更加合乎情理，不拘泥于条条框框。同时还应加强对税务机关的监督管理，引入第三方机构对税务机关的工作进行独立监督。第三方机构可以包括专业会计师事务所、法律顾问机构等，通过独立审计和评估，确保税务机关的工作透明、公正和高效。因为纳税人与国家相比往往处于弱势地位，监督人员通过税负的公平性、合理性，税务机关是否规范其执法行为，保护纳税人合法权益，也促使税务机关的工作向更好的方向前进。

最后，加强国际间的税收协作。经济全球化使得国与国之间的联系日益紧密，国际避税行为的特殊性使得其必然涉及了两个及以上的国家，而反避税行为仅靠一国的法律制度和强制力措施是难以防范的，也是远远不够的。针对已经签订的协定进行修改，尤其是与国际避税地所签订的协定，将其中的法律漏洞填补上，减少税收摩擦，将反避税措施本身放入协议之中考虑；推动和完善国际税收信息交换机制，积极参与和实施 OECD 的《税收信息交换标准》和《自动信息交换标准》。加强与其他国家税务机关的合作，建立高效的信息共享平台，涉及对跨国公司可能逃避税收的信息、交换防止利用转移定价等手段

进行避税的资料……此外在建立情报共享平台还应考虑到信息要如何传达、如何确定信息的有效性、信息共享是主动提供式还是被动回馈式分享等等的问题，确保跨国公司税收信息的透明和及时交换。还可以设立税务黑名单，将经常性避税的跨国公司列入其中，各国在审查时可以重点审查这些公司，将人力物力用到刀刃上，做到提前防范，防患于未然，站在跨国公司本身的角度，为了有一个良好的公司形象、提升公司声誉，今后能够更加顺利的在世界各地设立新的公司，可持续的发展，公司本身会将重心放在业务的优化上而不是整日思考如何避税。由于国与国之间路途遥远，且中间横着国家主权、地域管辖等诸多因素，使得税务征管部门在进行相关税务调查取证上多有不便，也需要加强此方面的国际合作。

参考文献

- [1] 中国税务学会国际税收专业委员会. 1992 国际税收论文集[M]. 北京: 中国财经出版社, 1993.
- [2] 梁蓓, 罗勇翔. 国际税收[M]. 北京: 对外经济贸易大学出版社, 2003.
- [3] 罗宏斌. 国际税收学[M]. 长沙: 湖南大学出版社, 2003.
- [4] 葛中秋, 宋文生. 我国应进一步加强反国际避税措施[J]. 吉林省经济管理干部学院学报, 2004, 18(1): 23-24.
- [5] 苏扬. 基于客体转移视角的国际避税及防范研究[D]: [博士学位论文]. 长春: 吉林大学, 2012.
- [6] Hao, R.Y. (2002) Tax Theory Search. Economic and Science Press.