

国际避税是指跨国纳税人利用各国税法的差别,采取各种公开合法的手段,最大限度地减轻国际纳税义务的现象和行为。国际避税的最大特征就是其合法性,更准确地说是非违法性。世界经济日益国际化,特别是跨国公司的出现使国际避税行为产生了许多新的特点和动向。

国际避税及其对策

郑紫衡 田 夫

一、国际避税产生的原因及条件

税收就其本质而言是国家无偿参与社会产品分配的方式,它的存在是维持和发展整个国家经济、实现统治职能的需要。从纳税人的角度来说,税收是将其创造的价值及获得的利润无偿地分一部分出去,显然损害了其自身的利益。这种局部利益和经济大局的矛盾导致国际避税的存在。

国际避税的产生还有其重要的外部条件,即各国、各地区税法规定上的差异为其提供了可能性。

1. 纳税义务概念的不同,即税收管辖权的确立标准有差异 世界各国由于国情、历史渊源及习惯作法的不同,导致确定纳税人的标准也不一样。目前主要有以下两种做法:(1)居住地纳税。凡是在一国或地区有经常居住地的公民和法人,须就其全部所得向居住地所在国纳税。(2)所得来源纳税原则。只要从本国获取所得,不论是否本国人都必须在本国纳税。各国标准的不同,给避税人以可乘之机。例如,英国税法规定,即使在英国注册成立的公司,如其实际管理机构在英国境外,并在英有所得,也不对该公司进行征税。那么,投资者就可仅在英国注册成立公司,把管理中心设在美国,这样英国就不能向该公司征税,美国也将视为外国公司,只对其在美国境内的所得征税。两国中没有一个国家能对其行使居民税收管辖

权,则该公司就达到了避税的目的。

2. 各个国家(地区)间的税负(包括税率、税基、课税对象、纳税人、征管方式、税收鼓励及限制措施)存在着差异 例如,有的国家税基甚严,有的则有较多的扣除;有的国家采用超额累进税率,有的则采用比例税率;有的国家实行低税率,有的则实行高税率;等等。跨国公司可将盈利由高税负国家(地区)的公司转移到低税负国家(地区)的公司,从而减少向所在国政府缴纳税额,降低整个跨国公司的纳税总额。例如,母公司处于高税率国家,子公司处于低税率国家,母公司向子公司出售技术和劳务时,可采用调低转移定价,以降低子公司的进货成本,从而提高子公司的利润,减少整个公司税负。

3. 税法有效实施,即税收征管水平有很大差异 各国立法技术和执法水平不一,在那些税法制定周密详尽、税务人员业务素质普遍很高的国家里(如美国),税收的征收和管理的措施严密,效率高,纳税人偷税和逃税的可能性小。而一些发展中国家(如泰国),立法技术不高,执法人员实施税法的手段单一,经验不足,各项设施也落后,使得一些在其国家应该缴纳的税收也因本国税务人员业务水平不够高而得以逃税。因此,那些高税收征管水平国家的纳税人得以将所得转移,减少了纳税义务。

4. 存在对反避税态度冷淡的情况 在进行反避税时,由于国家间税务合作困难和跨国法人税收情报交换渠道不通畅等原因,尤其是有的国家或地区,特别是国际避税地(又称避税港)能通过国际避税使自己获得财政上的好处,因而对反避税态度冷淡。税务当局要想得到跨国纳税人在境外活动的详细资料,追踪纳税人的每一宗交易并进行卓有成效的实地调查,以弄清其每一笔款项的来龙去脉是相当困难的。

5. 有避税良机可觅 虽然签订了双边或多边税收协定,即避免双重征税协定的国家日益增多,但跨国公司仍可从协定中所采用的豁免法、抵免法、缓缴法、扣除法中找到避税良机。而且当今还没有哪个国家与所有的国家签订了双边协定,跨国公司绕过税收协定签订国,通过第三国特别是避税地进行避税,双边税收协定则对此鞭长莫及。

6. 国际上对法人公民公司的判定标准不一 实行公民(居民)管辖权的国家对该国公民或公民公司在全球范围内的收入征税,纳税人负无限纳税义务。但是,国际上对法人公民公司的判定标准:一是以登记注册为准;二是以其社会住所,即首脑机构(包括总机构、主要事务所等)所在地为准;三是以管理机构(控制和管理的权力中心机构)所在地为准。跨国纳税人可利用不同标准的国家达到避税目的。例如,美国是以登记注册作为法人公民公司判定

标准的国家,跨国公司可考虑将总机构或管理机构设在此国,注册地设在以管理机构所在地为准的英国、荷兰、比利时等国,或以总机构所在地为准的泰国、新西兰等国。实行地域管辖权的国家对任何国籍的纳税人来源于该国领域内的收入和在该国的财产征税,纳税人负有限纳税义务。跨国纳税人若把居所从实行地域管辖权的高税国移至低税国,或把所得从实行公民管辖权的国家向实行来源地管辖权的国家转移,或以既是行使来源地管辖权又是国际避税地的国家作为根据地,避税就可能成功。

7. 国际间为避免重复征税而采取的抵免措施及国家的税收优惠给避税以机会 为了吸引外国资本进入本国,或鼓励本国富余资本向海外输出,同时体现税收的公平、公正原则,国际间就避免对纳税人的同一笔所得重复征税而签定了许多双边及多边协定。有的国家还采取单方面豁免的办法,允许本国企业或公民在它国已经纳税的所得汇回本国时可以免税。避税人就利用这种规定,先将所得转移到低税国纳税后再汇回国,以此达到避税的目的。

另外,通货膨胀率的提高也是诱发避税的一个因素。由于通货膨胀,使得货币贬值,导致纳税人名义收入的增加(实际购买力并未增长),使原来不需要纳税的转为需要纳税的,原来低税的转为高税,就损害了纳税人的经济利益,刺激其千方百计地逃税或减少纳税。

二、国际避税的措施

1. 利用国际避税地避税 所谓国际避税地又称避税港,即低税区或免税区,可以是一个国家或地区,也可以是一个国家或地区中的一部分区域。由于避税地向外国投资者提供了不承担或少承担国际税负以及极少干预外国投资者经营活动的便利条件,为纳税人在避税地设立子公司、分公司和常设机构并通过利润转移等方式进行国际避税提供了可能。

(1) 在避税地设立总部公司。总部公司在

避税地登记注册,具有法人资格,目的是利用转移价格将利润转移到避税地的总部公司。例如,跨国公司设在国内的公司向设在美国的公司出售商品,可先以低价将商品出售给设在某一避税地的总部公司,尔后由总部公司以高价将该商品出售给在美国的公司。但是,实际上货物并不经总部公司而直接由国内运往美国,通过这种帐面上的周转,使国内公司因“低价出售”和在美国的公司因“高价购进”而均无盈利,

设在避税地的总部公司则一箭双雕，整个公司税负减少，利润增加。

(2) 在避税地设立劳务公司和控制性保险公司。例如，在避税地的总部公司作为避税的根据地，设立劳务公司可以通过分摊管理费和支付劳务等方式，降低营业成本，将所得利润从重税国转移到避税地。又由于重税国一般不允许自我保险费用列支，在避税地建立控制性的保险公司，使跨国公司在获得保险费收益的同时又能增加设在重税国联属公司的保险费开支，使应税利润减少。

(3) 在实行便利船籍和公开登记制度的避税地国家登记船籍并悬挂该国国旗。这样既可以通过租赁或提高运输费的方法将税负从重税国移至避税地，又可以利用这些国家普遍存在的低登记费用、低工资成本、低技术要求水平和管制措施少的特点，节约开支。

(4) 在国际避税地设信托财产机构。例如，高税国的公司在避税地开设一家信托子公司，然后把自身的所得和财产信托给这家子公司。这样，公司的所得、财产就同原所有人分离，逃避了高税国的税收。

2. 利用转让定价或分摊避税 转让定价是指联属公司在交易中，为谋求最大限度的利润，人为地确定不受市场供求关系所左右的交易价格，将利润转向境外避税。转让定价分为有形产品转移定价和无形产品转移定价两种。它是目前国际上最为流行的避税方法。其具体做法主要有以下几种：

(1) 由于半成品市场价格很难确定，有些收费标准和劳务、专利更难找到可比价格。联属公司可自定收费标准，相互间出售半成品，提供租赁、劳务服务，转让知识产权(包括专利和专有技术的转让)，收取商标使用费、技术使用费、管理费、佣金等。

(2) 联属公司间相互融资，包括转让贷款、转移贷款利息、自订利率、代付款、借款、改变公司间成本。

(3) 联属公司之间联手“高进低出”或“低进高出”，从而获得非税利润。

(4) 在原来的低工资、低费用的基础上，适当提高派出人员工资和费用标准，增加对外成本。

(5) 跨国纳税人可根据实际情况，权衡利弊，通过联属公司相互之间变换性质，如分公司变为子公司，子公司变为分公司达到避税目的。

3. 利用税收协定避税 目前，越来越多的国家签订了免除双重征税协定，以保证该国投资者在国外缴纳所得税后，得到本国政府的税收抵免。但是，跨国公司仍可采用以下方法避税。

(1) 协定中一般都规定缔约国只能对常设机构的经营所得征税。跨国公司的联属公司可在缔约国之间并在一定的时间范围内变更机构所在地，这时所获得的营业利润将被看成是偶尔所得而不予征税。

(2) 可利用一些协定在原则确定和运用上存在的差距避税。例如，英国、日本、美国等国为防止联属公司转让价格转移利润，规定了正常交易原则，而且还制定了跨国纳税人转让定价时重新核定其利润的多种计价方法。但是在实际运用中却很难掌握包括国外会计资料在内的非受控价格资料的来源和准确确定正常交易价。

4. 通过将一般所得转变为资本利得来避税 有些国家(地区)对资本利得不征税，有些国家(地区)制定的所得税率高于资本利得率，跨国公司可努力将流动性收入转变为资本利得，避税额将是极其可观的。

5. 用收购亏损企业之法避税 设在高税管辖权国家的总公司，为了减轻税负，从低税国购进被清盘的公司，以此折减所得。例如，某公司原计税所得为1000万元，税率为50%。它向税率为10%的某国购入一亏损300万元的公司，这样就可以少纳所得税 $300 \times 50\% = 150$ 万元，如果购进价为100万元，就等于不用成本净得50万元，算上它向出卖国支付的 $300 \times 10\% = 30$ 万元的税收，也净得20万元。

6. 自然人为了减少纳税，摆脱高税国的

税收管辖权，多采用变更居住地的办法来避税 采用居住地原则纳税的国家，判断纳税人的标准为是否在该国居住满一定时期。我国规定外国人只要在中国居住满一年即视为居民

而纳税。纳税人就采用旅游的方式，把在一国停留的时间压缩到短于征税规定的天数，有的纳税人甚至不购住所，住在旅馆、船舶上，以逃避税收管辖，即所谓的“税收难民”、“税收流浪汉”。

三、我国三资企业的避税问题及对策

改革开放以来，由于我国对外商投资的限制逐渐放开，投资环境也日趋完善，更由于我国实行了比较优惠的税率，吸引了更多的国际投资者来我国设立独资、合资和合作企业。这两年因开放的步子加快，三资企业发展势头更猛，据统计目前已达 8.4 万家，利用外资 1068.9 亿美元。这对我国吸收外资来弥补建设资金的不足，加快企业的技术改造及解决就业等方面起了非常重要的作用。但是，三资企业存在的大量避税现象也不能不引起重视。深圳 1987 年涉外工业企业共 419 家，亏损的 139 家，高达 33%，这其中固然有因经营管理不善而导致的亏损，更多的却是这些企业避税而人为制造的。国家税务局估计我国现有 60% 的三资企业有避税行为（见《中国财经报》1993 年 9 月 18 日），每年税收流失上千亿元，给我国财政造成很大损失。

目前，我国三资企业的避税情况有以下几种：

1. 一些外资企业的盈亏由国外的母公司决定 我国外资企业在原材料的供应，产品的销售，作价都由其母公司视生产费用的支出情况而定，把本来按正常国际市场价格应该盈利的产品人为调低销售价，极大地降低了外资企业的利润，以此达到避税的目的，出现了外资企业“年年亏损，年年有余”的奇怪现象。

2. 外资企业把工业利润转移到商业环节 例如，某外资企业的产品由国外某公司包销，售价由企业内部决定，每件产品的平均利润为 1.5 美元，工业利润为 6%。但是如果该企业独立销售的话，每件产品利润可为 2.5 美元，包销商在转手销售后的商业利润为 8%。这样就把工业利润不合理地转移到商业环节，而

我国只能就工业利润向其征税，因此造成税收上的损失。

3. 我国合资、合作企业的外方往往有技术、销售等方面的优势，以此来控制原材料的供应和产品的销售价格，达到转移利润的目的 中方合营者由于不熟悉定价业务，缺乏对国际市场行情的了解，或者从本位主义出发，认为只要产品能销出去，企业有利可图就行，对外方行为听之任之，结果使产品外销权控制在外方手里。外方随意地把利润转移，减少向我国的纳税，以至出现了不少企业“年年无利润，年年又扩大生产”的奇怪局面。

三资企业中存在的避税，无疑损害了我国的国家利益以及国家主权。对此，可以考虑采取以下对策。

1. 将举证责任转移给纳税人 如果象诉讼法的一般原则一样，让税务机关举证来证明三资企业有避税事实，就会因为税务机关很难掌握涉及国外的避税情况而使指控不能成立，使税务机关十分被动。如通过立法将避税的举证责任转移给三资企业，由其来证明自己没有避税行为，有利于控制三资企业中的避税者。

2. 赋予税务机关核定利润征税权 当三资企业以高于正常价从关联企业购进商品，或低于正常价向关联企业出售商品时，税务机关可以依同类产品的市场公开价予以核定利润来征税。对此我国应该健全税收立法，建立严密的涉外税收征管制度，提高征管水平。

3. 加强国际间的合作 我国已与美、日、法等 15 国签有税收的双边协定，这个范围还应不断扩大。在与其他国家签订的避免双重征税的条约中，也应当规定有关反避税合作的条款，

（下转第 15 页）

只是个时间问题。外贸经营主体转向生产企业后外贸企业是否仍有存在之必要? 如何存在? 如何发展? 这是一个非常现实的亟待回答的问题。

笔者认为, 外贸经营主体移位后, 外贸企业将会有如下几种不同的出路。

1. 少数实力较强的专业外贸企业将会在国家财政金融等方面的政策扶植下向综合商社化发展。但由于上文分析的纯贸易型的商社在改善出口商品结构方面的局限性, 这类企业如要在中国对外经贸发展中发挥重大作用, 在利用优惠政策发展自身的同时, 还应以其本身的实力向实业化方向发展, 与一些大中型生产企业联手开展一些开发项目, 进行战略合作, 并以此带动其外贸经营业务的发展。

2. 许多外贸企业的性质将会发生重大变化。随着外贸逐步放开经营及产权交易的规范化、普遍化, 外贸企业与生产企业间的互相兼并将成为一定时期我国企业兼并的一大特色。由于多数生产企业的资金实力强于外贸企业, 因此多数情况下将会是生产企业兼并外贸企业, 最终使外贸企业成为生产企业的—个部门或受控于生产企业的子公司。当然, 一些实力较为雄厚的外贸企业也可能以控股的形式控制一些生产企业。不过在这种情况下, 外贸企业的经营已不是纯粹的外贸业务了, 它实际上已蜕变为产销一体的混合性企业了。

3. 另有一部分外贸企业将仍保留独立商号地位, 内外贸兼营。在对外业务方面, 主要接受委托代理小型企业或专业户的产品出口, 或以买断的形式经营这类产品的进出口, 或通过对一些中小型企业进行少量投资, 取得部分商权以维持其经营。这类企业在业务方面的互相竞争将是异常激烈的, 最终又会有一些转为第二种形式。因为随着外贸经营权的放开, 甚至许多小型企业若能获得理想的商业信息, 在人才条件具备时, 也会自己经营其外贸业务, 所以, 留给这类独立商号的外贸业务量是很有限的。

四、小 结

外贸经营主体的移位将是外贸企业管理制度改革的必然结果, 也是市场经济新体制建立和完善的必然要求。及早认识并正视这一问题, 积极地在宏观上加以引导, 从而使之在外贸正常秩序得以维持的情况下实现平稳过渡, 是我国外贸健康发展的保证。各外贸及生产企业也应及早地对此做好思想准备, 为自身的发展创造良好的条件, 迎接这一新的挑战。

(上接第19页)

还可与有关国家之间进行非正式的情报资料交换, 税务信息交流, 从而有效地控制税源, 防止避税。

此外, 在反避税行为时, 我方应当选派有

经验的管理人员、熟悉业务的人员参与企业的原材料购进、产品外销等工作, 使企业的产、供、销不致于垄断在外方合营者手里, 不给其以避税的机会。