

您的位置: 首页 >> 阅读文章

阅读文章

Selected Articles

更多▲

使用大字体察看本文

阅读次数: 579

国际避税的趋势与反避税法规的完善

林瑞斌

特聘专家

法学所导航

走进法学所

走进国际法中心

机构设置

《法学研究》

《环球法律评论》

科研项目

系列丛书

最新著作

法学图书馆

研究中心

法学系

【摘要】基于对我国加入世贸组织后国际避税活动加剧可能性的分析,预测跨国纳税人未来在我国避税的主要手法与趋势,在此基础上探讨避税、逃税、节税的界定及反避税应遵循的原则,提出建立具有多部门约束力的反避税单行法规,并就法规内容进行探讨。

【关键词】国际避税 趋势 反避税 法规完善

【正文】

随着我国加入世贸组织谈判取得实质性进展,我国加入世贸组织已成必然,按照公认的多边贸易规则,我国将为各国(地区)的贸易伙伴提供更为宽松、透明的投资环境和更加广泛、稳定的市场准入机会。伴随着跨国投资经营者的大量涌入,全球经济一体化所酿就的形形色色的国际避税手法也将在中国获得更为广阔的表演舞台,因此预测跨国纳税人的避税趋势,制定、完善反避税法规并采取相应的措施,是中国政府及税务部门不容忽视的一项重要任务。

一、跨国纳税人避税的趋势

随着商品、资本和劳动力在国际间流动的加快,跨国纳税人在国际经济活动中利用各国税法差异和漏洞进行国际避税手法不断翻新,且愈来愈复杂愈隐蔽,并将随着国际贸易伙伴的大量涌入而在中国滋生蔓延。其主要为:

1. 利用转让定价避税。转让定价方式避税是指跨国纳税人人为地压低中国境内公司向境外关联公司销售货物、贷款、服务、租赁和转让无形资产等业务的收入或费用分配标准,或有意提高境外公司向中国境内关联公司销售、贷款、服务等收入或费用分配标准,使中国关联公司的利润减少,转移集中到低税国家(地区)的关联公司。这种转让定价避税方式自中国改革开放以来即已存在,但至今仍是方兴未艾。究其原因,一是税务当局查询掌握国际市场价格渠道不畅通。要防范转让定价所致利润转移,关键是要掌握国际市场上各种原材料和产品价格,当前我国缺乏统一有效的价格信息中心,以致税务部门因无法准确掌握国际市场价格信息而难以发现及调整关联企业间转让定价问题。二是举证材料真假难辨。目前关联企业所提供的境外采购和销售发票真假混杂,出具伪证不乏其人,使得税务部门不得不根据关联企业自报材料分析判断后进行适当调整,工作仅停留在表面上。三是反避税工作未得到相关部门及地方领导的普遍重视与配合,工作阻力较大。转让定价避税的防范与遏制工作的滞后,必将使转让定价成为跨国纳税人普遍采用的避税手法并继续蔓延。

2. 利用国际避税地避税。国际避税地是指为跨国投资者取得所得或财产提供免税和低税待遇的国家或地区。由于国际避税地良好的“租税乐园”环境,为世界众多跨国投资者所青睐。目前,跨国投资者采用国际上通行的避税手法,通过在避税地建立的基地公司虚拟中转销售、劳务、提供贷款发放等,人为提高进口设备、原材料、劳务和权力价格以及贷款利率,人为压低出口货物价格,加大分配给位于我国境内常设机构的费用,转移企业所得,逃避我国税收。而在我国加入世贸组织后,跨国投资者将可能进一步运用避税地功能,通过在避税地建立不同形式的各类公司,分别处理其不同的业务和收入,通过一系列主体的非移动和客体的转移相结合进行资财信托避税等等。

3. 滥用国际税收协定避税。国际税收协定是两个或两个以上主权国家为解决国际双重征税问题和调整

国家间税收利益分配关系,本着对等原则,经由政府谈判所签订的一种书面协议。为达到消除国际双重征税目的,缔约国间都要作出相应的约束和让步,从而形成缔约国居民适用的优惠条款。截止1998年3月止,我国已同58个国家签订税收协定,其中同50个国家签订的税收协定已生效并执行。然而国际避税活动是无孔不入的,一些原本无资格享受某一特定税收协定优惠的非缔约国居民,采取种种巧妙的手法,如通过设置直接的导管公司、设置脚踏石导管公司、直接利用双边关系设置低股权控股公司而享受税收协定待遇,从而减轻其在中国的纳税义务,这种滥用税收协定避税的行为也将随着我国对外开放的扩大而产生。

4. 利用电子商务避税。电子商务是指交易双方利用国际互联网、局部网、企业内部网进行商品和劳务的交易。目前全球已有52%的企业先后进行电子商务活动,据国际电信联盟统计,1997年全球电子商务的营业额已高达500亿美元,预计到2001年可能会达到3000亿美元。电子商务活动具有交易无国籍无地域性、交易人员隐蔽性、交易电子货币化、交易场所虚拟化、交易信息载体数字化无形化、交易商品来源模糊性等特征,而这些特征使得国际税收中传统的居民定义、常设机构、属地管辖权等概念无法对其进行有效约束,无法准确区分销售货物、提供劳务或是转让特许权,因而电子商务的迅速发展既推动世界经济的发展,同时也给世界各国政府当局提出国际反避税的新课题。

二、避税行为界定与反避税原则

跨国纳税人避税手段的多样性,避税活动的跨国性,避税成因的复杂性,决定了中国政府未来所面临的仍是棘手、复杂、艰巨的反避税斗争。为在反避税中既维护国家经济权益,又不因工作差错而挫伤遵纪守法的跨国投资者积极性,客观需要准确界定避税、逃税、节税界线,在此基础上,遵循一定的原则,积极有效的防范遏止跨国纳税人的避税行为。

1. 国际避税、逃税、节税是性质不同的概念。避税是指跨国纳税人利用各国税法的差别和漏洞,通过人或资财的国际流动或不流动,减轻或规避纳税义务的行为。逃税是指跨国纳税人利用国际税收管理合作的困难和漏洞,故意违反税收法规,采取种种隐蔽的欺诈的手段,偷漏国家税收的行为。虽然避税与逃税的客观效果都是损害国家财政利益及扭曲公平税负,但两者又有着明显的区别:(1)减轻纳税义务行为所依托的条件不同。避税主要是以各国税法的差别和漏洞为依托;逃税主要是以各国税务合作的困难和漏洞为依托。(2)运用的手段不同。避税一般是运用如转让定价,通过人或资财移动等等较公开的手段进行;而逃税一般是通过欺骗、迷惑、不陈述、隐匿等等较隐蔽且欺诈的手段进行。(3)法律的判定与处理不同。对避税行为,各国基于本国财政经济政策及法律标准,合法与违法的判定兼有之,但在处理上,对避税一般是补税而不加以惩罚;而对逃税各国都判定为违法行为,除补税外还要依法加以处罚。由此可见,避税与逃税是两个性质不同的概念。此外,避税与节税也是一对内涵不同且易混淆的概念,对此我国理论界实务界亦是“仁者见仁,智者见智”。笔者认为,节税指的是在税法规定的范围内,当存在多种纳税方案的选择时,纳税人以税收负担最低的方式来处理财务、经营、交易事项,此种以着眼于纳税人总体决策,以税制为主要参数所进行的合法合理的策划行为通称为“节税”,前提是其符合国家税收政策导向;而避税是纳税人钻税法漏洞,通过经营活动和财务活动安排来达到规避或减轻税收负担的目的,其行为虽没有直接触犯税法,但与国家税收政策导向相悖,且破坏公平竞争的赋税环境。

2. 反避税斗争应遵循的原则。借鉴国际反避税经验,我国反避税斗争应遵循的原则是:第一,有理有据的原则。即必须建立一套完整的、行之有效的反避税法规,在处理避税案件时必须注重确凿的避税证据,并按国际惯例及法规规定调整应税所得。第二,国民待遇的原则。即对同一性质的避税活动应同等处理,而不能因跨国纳税人的国别(地区)或经营行业不同而有所区别。第三,原则性与灵活性相结合的原则。由于避税的复杂性,反避税中必须注重避税证据,而证据的取得并非是件易事,因此虽然所有的非节税性质的避税活动均应列入反避税范围,但对偶尔避税且避税金额不大的,可依据各地征管力量、征管水平灵活处理。第四,符合国际惯例的原则。由于避税、节税与逃税在实践中难以界定,在处理避税案件时应根据国际惯例,对节税性质的避税,征收机关不得调整与处罚,而应侧重于修正本国税法及有关法律,倘若符合国家产业经济政策的,则应以予支持鼓励;对非节税性质的避税,税务机关应依法合理调整应税所得,补税而不加以处罚。

三、完善我国反避税法规

我国现行防范、遏制国际避税活动主要依据的是《外商投资企业和外国企业所得税法》中反避税条款及财税机关依据这部分条款所规定的相关办法,虽然这些条款办法在防范遏制外商企业避税行为方面发挥积极作用,但与中国加入世贸组织后反避税工作的要求尚有较大差距。第一,现行反避税条款仅针对跨国纳税人通过境外附属企业转让定价避税的问题作出相应的约束,实际上,跨国纳税人在我国的避税活动不仅有转让定价形式,还有诸如利用地区税收倾斜政策,利用新办企业优惠条款避税,利用避税地基地公司避税,通过电子商务活动避税等等。第二,跨国纳税人在我国的避税活动的多样性,决定了我国必须建立以税务部门为主,工商行政管理、外经贸、海关、银行、审计等有关部门配合的反避税网络。为使反避税网络的正常运行,客观要求反避税工作必须以国民经济管理法规为法律保障,以协调规范各部门行动,但由于我国现行反避税条款作为所得税法的组成部分,尚属财政金融法规范畴,其调节规范的作用必然是有限的。第三,现行涉外企业所得税法的反避税条款缺乏全面性、系统性、规范性。例如,实施细则第四章第52条至第58条,

对关联企业业务往来只做原则性规定;又如实施细则第53条第2款规定:“企业有义务就其与关联企业之间的业务往来向当地税务机关提供有关的价格、费用标准等资料”,但对如何提供、程序如何却缺乏具体的规定;再如实施细则第54条关于调整转让定价的方法规定过于笼统,操作中所需的调整公式都未列出。第四,现行个人所得税法没有反避税条款,而实际上来华的跨国纳税人亦有避个人所得税的现象存在。

基于上述各项问题,笔者认为,我国有必要制定一套较系统和完整的反避税单行法规。具体做法可分两步走:第一步,分别制定外商企业和外国个人的两个单行反避税法规;第二步,经过一段时期实践,再把两个反避税法规合并为统一的单行反避税法规。借鉴国外反避税法规的立法经验及我国的实际情况,对跨国纳税人的单行反避税法规应包括:(1)总则。包括对避税的定义、避税行为的认定、反避税法规的适应范围、对关联企业的确定标准。(2)纳税人举证的法律责任。应包括纳税人延伸提供税收情报的义务及对国际避税案件有事后提供证明的义务。笔者认为,对某些国家规定的“纳税人对某些交易行为有事先取得政府同意的义务”的做法,我国可不采取这种做法,因为这一规定被大多数国家认为是严厉的立法方式并受到抨击。(3)税务机关的权力。包括税务机关对避税案件的调查权、立案权和处置权等等。(4)避税的税款调整与处理。现行所得法及实施细则仅对关联企业转让定价的调整作出原则性规定,既不全面又不利于具体操作。为此,反避税单行法规制订时,一要尽可能把各种避税活动的调整纳入法规中;二要把调整的原则、程序、计算公式尽可能详细规定。(5)有关部门的权利与义务。跨国纳税人避税活动的客观原因主要是我国税收法规存在漏洞,但与有关部门经济法规及部门的控管措施亦有一定的关系,为此应在修订部门经济法规的同时,依照部门职责,在反避税法规中明确有关部门反避税的权利与义务,例如:外经委、工商行政管理部门对跨国公司开业审批及注册登记的权利与义务;会计师事务所对跨国公司资产评估与经营业务审核的权利与义务;海关对进出口物资、材料控管的权利与义务;银行对跨国纳税人往来帐户管理及为税务机关提供资料的权利与义务等。(6)罚则。参照国际惯例,对违反法规的行为加以约束和防范,该补税的补税,该处罚的处罚,不仅对纳税人适用,而且对不按反避税法规规定承担义务的有关部门也适用。

此外,随着电子商务在国际上的广泛运用,我国政府在研究制定电子商务税收的同时,应针对电子商务活动可能存在的种种避税手法,制定符合国际规范的反避税条款,以适应我国全方位反避税工作的需要。

【作者简介】集美大学财税系

【参考资料】

- [1]朱洪仁.国际税收筹划[M].上海:上海财经大学出版社,2000.
- [2]葛惟熹.国际税收学[M].北京:中国财政经济出版社,1994.
- [3]萧承龄.各国转让定价法规与国际利润归属问题[J].税务研究,1998,(4):55-57.
- [4]沈焯.电子商务环境中的跨国营业所得征税问题[J].税务研究,2000,(3):35-40.

来源:经济法网

[网站简介](#) | [招聘信息](#) | [投稿热线](#) | [意见反馈](#) | [联系我们](#)

Copyright © 2003 All rights reserved 中国社会科学院法学研究所版权所有 请勿侵权

地址:北京市东城区沙滩北街15号 邮编:100720

[RSS](#)