



BEPS 体系下的国际避税与反避税问题研究 RESEARCH ON INTERNATIONAL TAX AVOIDANCE AND ANTI-AVOIDANCE UNDER BEPS SYSTEM

吕备LYU BEI*

郎平 博士LANG PING;Dr.**

摘 要

自 2013 年 9 月 G20 国启动《国际税基侵蚀与利润转移项目》以来，陆续公布的 OECD 调查报告见证了各国“合作税收”的成果。但是针对滥用税收协定、人为构建常设机构、转让定价问题今后仍然是各国联合反避税的重点合作领域。随着“一带一路”倡议的推进，在 BEPS 体系下各国应给如何合作，怎么合作成为焦点。因此，本文以国际避税与反避税的新趋势为视角，从各国应该如何规制跨国集团国际避税“新”手段进行分析思考，借助“一带一路”经济发展的理念，对今后各国在 BEPS 体系下的税收合作提出了反避税完善建议。

关键词 一带一路 税收合作 反避税规则 数字经济 完善建议

ABSTRACT

since the G20 countries launched the "International tax Base erosion and profit transfer Project" in September 2013, the OECD survey reports published one after another have witnessed the results of "cooperative taxation". However, in view of the abuse of tax treaties, the issue of transfer pricing is still the key area of joint anti-tax avoidance cooperation in the future. With the advance of Belt and Road's initiative, under the BEPS system, how to cooperate and how to cooperate becomes the focus. Therefore, from the perspective of the new trend of international tax avoidance and anti-avoidance, this paper analyzes and ponders over how countries should regulate the "new" means of international tax avoidance of transnational groups. With the help of Belt and Road's concept of economic development, this paper puts forward some suggestions on tax cooperation under BEPS system in the future.

*LYU BEI, Doctoral Student, Panyapiwat Institute of Management, Thailand.
E-mail: peter1983123@hotmail.com

**LANG PING;Dr. Lecturer of Faculty of Law, Hexi University, P. R. China. E-mail: 563998016@qq.com

Keywords: Belt and Road; tax cooperation; anti-tax avoidance rules; digital economy; perfect suggestions

一、国际避税与反避税的新趋势

自经济全球化以来，各国为加速本国经济发展，一方面制定相关政策、法律为跨国主体的贸易往来、资本通融、企业发展营造良好氛围，另一方面则依赖经贸主体的频繁经济活动来增加税收，充实国库，争抢税源成为各国的首要选择。但这些从事跨境交易活动的主体却利用各国之间税收规定不同的漏洞，通过避税港、转让定价、滥用税收协定、电子商务、改变居民身份等手段来转移利润，实现避税。这些避税行为严重侵害到了各国的税基，但由于这些避税行为主要是通过人为手段将应税收入从实际经济活动发生地转移到那些低税区，这种人为操控的避税行为具有跨境性、隐蔽性、复杂性等特征。因此，各国现已无法凭借国内法律法规、双边税收协定等对其进行规制。基于此，G20 国本着提高税收的透明度、加强税收的确定性、重视税收的实质性，通过协调各国税制来保障其国内的财政收入，进而实现维护国际税收秩序的目的。在 2013 年 9 月 G20 国启动《国际税基侵蚀与利润转移项目》，委托 OECD 出具调查报告，中国也积极加入了该行动计划。该行动计划主要包括数对数字经济、混合错配、受控外国公司、利息扣除额其他财物支出、税收协定滥用、人为规避构成常设机构、转让定价等方面进行相关税务数据的搜集调查。2015 年 10 月 5 日，OECD 公布了第十五项行动计划(具体内容见图一)。这些报告中可以总结出跨国主体选择的避税手段新动向：一是跨国主体滥用双边税收协定的避税趋势呈现下降趋势。二是转让定价倍受跨国主体青睐，所占避税比重最大。三是利用常设机构避税成为其跨国避税的新“港湾”。不难看出，跨国主体已从双边国家的避税问题发展为涉及多边国家避税问题、甚至是全球性避税问题。因此，国际反避税也呈现出新的发展趋势——各国国际税收从“抢税”的竞争局面转向国际税收合作。在税基侵蚀与利润转移体系下，G20 国致力于协调税收一致的国际税收改革，从《税基侵蚀与利润转移计划》、《多边税收征管互助公约》、自动情报交换展开合作，力争落实“税收与实质经济活动相匹配”，来解决跨国主体的全球避税问题。

当下，要全面落实“税收与实质经济活动相匹配”的税收方案，除了各国的协调一致之外，了解跨国主体新兴的避税原由，尤其是避税路径的识别成为关键因素，因此笔者在对跨国集团可能会选择避税方法进行分析时，对于如何规制跨国集团的避税行为在思考之后，提出了新的解决方向。



图示一：BEPS 行动计划中英文一览表

序号	中文		英文	
1	应对数字经济的挑战		Addressing the challenges of the digital economy	
2	抵消复合错配安排的作用		Counteracting the role of compound mismatch arrangements	
3	强化 CFC 规定		Strengthen CFC regulations	
4	对通过利息扣除和其他款项支付实现的税基侵蚀予以限制		Limit the erosion of the tax base achieved through interest deductions and other payments	
5	结合考虑透明度和实质性，更为有效地对抗有害税收行为		A more effective way to combat harmful tax practices in conjunction with considerations of transparency and substance	
6	防止协定滥用		Prevention of abuse of agreements	
7	防止人为规避常设机构身份		Prevention of human circumvention of permanent establishment status	
8	确保转让定价的结果与价值创造相一致	无形资产	Ensure that transfer pricing results are consistent with value creation	immaterial assets
9		风险与资本		Risk and capital
10		其他高风险交易		Other high-risk transactions
11	明确收集并分析涉及税基侵蚀和利润转移的资料方法，并确定有针对性的行动		Clear collection and analysis of information on base erosion and profit shifting, and identification of targeted actions	
12	要求纳税人披露其过度税收筹划安排		Requiring taxpayers to disclose their excessive tax planning arrangements	
13	转让定价相关资料复查		Review of transfer pricing data	
14	使争议解决机制更加有效		Making dispute resolution mechanisms more effective	
15	确定多边工具		Identification of multilateral instruments	

二、国际避税“新”手段规制的思考

根据汤森路透关于全球 BEPS 准备情况调查报告（汤森路透，[online]，2018）显示，转让定价、人为规避常设机构所占比重仍居首位，尽管与 2015 年相比有明显的下降趋势，这离不开各国在 BEPS 体系下集中对避税地的打击。滥用税收协定、转让定价、利用常设机构避税是跨国集团惯用的避税手段（伦纳德·瓦格纳著，陈新译，2015），在面对各国税收合作中对企业合规所要求的信息透明度和可访问性新标准的避税措施之下，使得跨国集团在选择避税“温床”时必须慎重，这也成为其在制定企业战略决策时的思考重心，而这恰恰是税收与实质经济活动相匹配落实的关键。因此，对于国际避税“新”手段的规制笔者提出以下三点思考。

一是跨国企业对其价值链^{*}中的能力和资源，往往借助基本活动和支持活动的不同组合。尽管这种能力和资源是分析企业价值链必须具备的要素，但是这种基本活动和支持活动的不同组合由于跨越国境，必然会涉及到不同国家的税收优惠政策，这些税收优惠政策成为企业“滥用税收协定”的致命诱惑，而各国在对其征税时，却很难识别并确定其税收要素，进而导致税源流失。（吴青伦，2015）因此，跨国企业所制定的这种“滥用税收协定”的全球战略决策，可否成为各国税务机关确认税收与实质经济活动是否相匹配的依据？如果可以，那么如何制定相关法律来保证获取跨国企业全球战略决策的合法性呢？

二是对规制转让定价避税行为的思考。2010 年 7 月 22 日 OECD 价指南新增的第九章“商业重构”（Business restructure）（OECD，[online]，2018），但是笔者更倾向于将其译为“企业重组”。对于一家企业而言，从企业战略管理的角度而言，企业资源无非分为有形资源、无形资源和人力资源。而这种有形资源并不单纯的包括有形资产，还包括企业的财务资源，如应收账款、有价证券等，而这种无形资源由于无法用货币精确度量，却是企业核心竞争力的主要来源，企业中人力资源在发挥决策作用时，更倾向于企业的无形资源的利用，以实现企业避税、提升企业竞争优势双重目的。而对于企业无形资源在跨境转移中产生的协同效应成为各国税法规制的难点。（Richard T. Ainsworth & Andrew B. Shact，2010）对此，在长臂交易原则下，目前各国学者在传统的规制转让定价的方法上提出了交易净利润法（TNMM）、利润分割法（PSM）、可比利润法（CPM），全球公式分配法，甚至对预约定价制度（APA）中提出了扩大关键性假设范围的建议。但是，跨国企业通过企业并购重组来转让定价避税趋势并未得到遏制。2015 年 11 月 18 日，汤森路透与毕马威联合发布了第一次在全球范围内的《2015 年全球贸易管理调查》报告，调查对象中的大型出口

^{*}价值链：迈克尔波特在《竞争优势》一书中引入了“价值链”概念，即企业所有的互不相同的但又相互关联的生产经营活动，构成创造其价值的动态过程。价值链分析将企业生产经营活动分为基本活动和支持活动两种。基本活动包括内部后勤、生产经营、外部后勤、市场销售、服务；支持活动包括采购、技术开发、人力资源管理、基础设施。



商对转让定价问题很是担心，因为OECD发布的《税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划》报告提出了对海关合规的建议，这种合规建议的主要做法是对价格进行追溯性调整。这种追溯性调整为这些进口商带来了意外的海关风险。基于此，许多企业已开始重新考虑其转让定价的避税策略和供应链结构，主要目的是使这种转让定价的避税行为更为隐蔽复杂。通常对于企业而言，在为转让定价寻觅更为隐蔽复杂的避税温床时会考虑到的是企业并购重组的复杂性，无形资产转让定价的隐蔽性，并且还有可能会将企业并购重组与无形资产转让定价相结合，进而逃避“反避税”侦查。可见，对于企业跨国并购重组中的资产转让定价的避税问题今后将仍然是各国目前反避税规制措施完善的重点领域。因此，各国政府在制定税收方案时，能否在确定课税要素的前提下，制定税收分配方案时，将跨国公司对其利润重新分配的税收动机考虑在内呢？**

三是利用常设机构避税问题。在传统的国际贸易往来中，一般情况下都是企业的利润在其所在国纳税，但是确有例外，即企业通过设在来源地国的常设机构在来源地进行营业的除外。因为在这种情况下，来源地国对居民国企业在本国境内的营业利润有权行使税收管辖权。目前，国内学者针对人为规避构成常设机构的避税行为提出的完善建议是完善常设机构的定义。但是跨国集团总是能根据新的反避税措施采取新的避税手段。因此，笔者认为，既然跨国集团人为的构建常设机构来实现避税目的，那么，所构建的这种常设机构是否应该从以下两个层面去考虑：第一，惯常的常设机构的识别都是以固定营业场所为其认定标准的，这种常设机构的“固定营业场所”是以实物状态存在的，这种以实物状态存在的常设机构经过跨国集团人为构建，将其安排在某一避税地，实现表面的小额避税，但是却在其他避税地实现其真正的避税目的，在该真正的避税地却很难找到其“固定营业场所”，致使享受税收管辖权的国家的税基受到侵蚀。尽管海因克斯和斯卡提出了“虚拟常设机构”，但是最终在各国税收中却未得到实践，当下，能否将常设机构的“经济存在”（Leonardo F.M. Castro, 2012）形态纳入常设机构的定义中，作为对其行使税收管辖权的依据呢？第二，能否在区域合作范围内搭建一个税基、利润共享的税收协作平台，借助该平台一方面可以实现规制跨国企业利润转移的避税行为，另一方面实现各国的税基维护。

三、完善 BEPS 体系下的反避税建议

（一）树立税基共建、利润共享的税收理念

自 2013 年习近平总书记提出“一带一路”新“丝绸之路”经济发展倡议以来，“一带一路”始终坚持共商、共建、共享原则，运用中国儒家文化精髓的“仁、义、礼”构建

** JCT, Present Law and Background related to Possible Income Shifting and Transfer Pricing, supra note 5 at 105.



“公平、正义、文明”的新普世价值观，与沿线各国、参与国共同打造开放、包容、均衡、普惠的区域合作架构，全方位推进务实合作，打造政治互信、经济融合、文化包容的利益共同体、命运共同体和责任共同体。在贸易领域、金融领域、涉外投资等领域实现了中国与沿线国家经济的快速发展，不仅击破了美国的“中国威胁论”、“中国霸权论”，而且将“人类命运共同体”的发展理念深深根植于世界人民心中。金融是经贸发展的“源泉”，税收则是稳定经贸有序发展的根本。这与 2013 年 9 月 G20 国启动《国际税基侵蚀与利润转移项目》不谋而合。因此，中国在大力发展经济的同时，经济秩序的稳定发展是关键，而良好的税收秩序是稳定经济发展的关键，在“一带一路”经济发展倡议的“利益共同体、命运共同体、责任共同体”理念指引下，中国一直致力于在税基保护与经济合作之间找到一个平衡点，争取调整不均等的税收利益分配格局。面对跨国企业的避行为，一方面要重点考虑中国自贸区、中国与沿线国家的经济合作发展问题，另一方面要考虑这些经贸合作领域会不会今后成为跨国集团避税的“庇护所”，进而从根本上推动全球经济走向包容性增长，扭转跨国集团对其全球价值链中的基本活动和支持活动进行不等价交换，以及大量的剩余价值以利润转移的方式流向低税率区的局面，并积极参与 BEPS 行动计划，在与世界对话的同时，加强与“一带一路”合作国家、世界各国的税收合作。

可见，中国在积极参与国际税收改革的行动中，始终坚持以“一带一路”共享经济、共享利益理念为指导，思想指导行动，在这种理念指引下，中国也逐步形成了税基共建，利润共享的税收理念。所谓税基共建，利润共享，即通过特别居民、税收优惠区、行业安全港等机制实现税收确定性、公平性，进而实现对经贸领域、基础设施建设领域、金融领域的利益伙伴实现税基保护与经济合作之间双赢，重新构建全球税收分配秩序，实现全球经济的良性发展。

（二）搭建国际税收情报交换信息共享平台

当下，国际社会已经进入了数字经济时代，金融领域金融技术的广泛应用就是标志，完全改变了传统以刷卡、现金交易的模式。但是数字经济由于其自身具有的网络效应、软件及数据使用的依赖性，使得其在所进行的交易活动中具有无形性、流动性、更新快的特点，这些独特的特点尤其为跨国集团创造了“无形”的商业价值。这些价值包括：一是能够使跨国企业能够充分利用价值链分析，从多边经营模式获取外在自由产品的价值进行远程控制。例如，企业可以以人为的方式不设立常设机构，通过网络销售数字化产品，将应税所得地与实质经营活动地相割裂，这就为企业利用常设机构避税提供契机。二是利用数据价值的不确定性，转移利润，达到避税目的。能使跨国集团利用数据价值的不确定进行避税的漏洞主要是：一方面由于在交易中没有一个统一的定价规则，所以类似的数据在不同交易中定价不同，另一方面加之各国的计算标准不一，使得跨国企业可以完全利用各国税收规则中的“漏洞”，通过转移利润来实现避税。



因此，在 BEPS 体系下搭建国际税收情报交换信息共享平台显得尤为重要。首先，该信息平台的搭建应该树立税基共建、利润共享的税收理念，在该理念的指引下，将目前跨国集团惯用的滥用税收协定、人为构建常设机构、转让定价作为重点打击对象。如何很好的实现反避税目的，离不开信息的快捷化，对话的及时性。因此，在该税收理念的指引下，第二步就是解决如何搭建该信息共享平台。这可以从两哥方面来考虑：一是就国内层面而言，应该采纳 OECD《BEPS 第 12 项行动计划报告》中的建议——各国应在国内税收法律中纳入建立强制信息披露制度。根据该报告内容，各国应在建立强制信息披露制度时应注意规则的简洁有效性、披露信息的有用性，除此之外还要考虑纳税人与税务机关的利益平衡问题（曾琪云，2016）。二是从国际层面来看，各国应该积极协作建立税收情报交换信息共享平台。以前各国为维护税基，制定了专项情报交换机制，但当下在 BEPS 体系下各国已从税收竞争转向税收合作，而这种转向情报交换机制已经无法适用于 BEPS 体系下的反避税合作。

因此，为引领国际税收秩序重构和全球经济的复苏与健康发展，推动一带一路经济建设的伟大进程。中国也积极参与到国际税收的改革中，维护国际税收秩序的行动实践中。2017 年 6 月 7 日，中国国家税务总局局长王军于在巴黎签署了二十国集团（G20）/OECD 税基侵蚀和利润转移（BEPS）项目关于《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》（以下简称“《多边公约》”或“多边工具（MLI）”）。此次包括中国在内的 68 个国家和地区签署的《多边公约》标志着全球 3000 个税收协定中的 1100 个税收协定被更新，大量税收规则的更新，不仅完善了全球税收框架，提升了全球税收体系，而且也为各国协调一致的避税行动提供了信息资源和协商合作的契机——建立税收情报交换信息共享平台。该平台的搭建可以以 2013 年 9 制定的《多边税收征管互助公约》中的“自动情报交换全球标准”为蓝本，以《税务信息自动交换信息宣言》这一多边协议为基点，并借鉴美国 2014 年 7 月生效的《海外账户税收合规法案》、2014 年欧盟修订的《对存款所得采用支付利息形式的税收指令》的实践经验，从信息交换的客体范围、交换格式、监察规则等方面来切入，进而有助于保证信息的及时性、税收政策的透明化、对话协商机制的便利性。

（三）完善中国的 BEPS 反避税规则——调整课税要素及征管方式

目前，中国税收协定网络已覆盖全球 106 个国家和地区，与包括“一带一路”沿线国家在内的 116 个国家和地区的主管税务部门建立双边税收合作机制。（国家税务总局办公厅，[online]，2018）随着“一带一路”经济发展倡议的落实，自由贸易区的建立便利了经贸往来，但是这些自贸区有可能将成为跨国集团目标，成为避税地。2017 年 6 月 7 日，中国加入了《多边公约》，签约国 68 个，这仅表明中国积极加入 BEPS，但是，对于 BEPS 体系下的反避税规则应该如何完善，一方面有助于维护中国税基，但是，另一方面却对

“一带一路”中的经贸往来产生影响。该如何在发展经济与“完美的”反避税规则中找到中心位置显得至关重要。因此，有必要借鉴国际他国经验，完善中国的 BEPS 反避税规则。

如何完善中国的 BEPS 反避税规则，首先应对中国当下税收中的所得税与增值税中涉及的 BEPS 的避税问题进行分析。主要涉及两个方面：一方面是所得税方面涉及跨国集团 BEPS 的避税目的：一是借助 BEPS 税收筹划，将其利润转移至避税地，可以实现隐匿收入和扣除最大化的避税目的。二是更多的倾向于数字经济交易模式，进而便利其灵活避税，致使税务机关在征税时面临收入定性困难和常设机构界定困难的问题。另一方面是增值税方面涉及跨国集团 BEPS 的避税问题分析：一是由于中国的税务登记制度^{***}目前已经无法与当下的数字经济时代发展相适应，这将有助于跨国集团人为的构建常设机构实现避税，造成中国税源流失。二是尽管在“营改增”以后税种统一了，但是中国增值税采用的 17%、11%、6% 及 3%，很明显对不同行业的增值税税率规定是不同的。除此之外，数字经济已成为当今时代发展必然趋势，那么对于新兴的 3D 打印课税要素的确定、虚拟货币交易的收入定性在当下税收实务中遇到新的困难（李亚琴，2016）。三是中国对进出口货物和服务的税负规定不一致，但中国对跨进服务的增值税又采用的是目的地原则，因此，只有当供应商在境内时才征税，当国内供应商为境外消费者提供服务时都是免收增值税的。因此，针对跨境服务而言，跨国集团可借此法律规定避税，侵蚀中国税基。

其次，针对 BEPS 种的两大避税问题分析，笔者将从以下三个方面对中国的 BEPS 反避税法律法规提出完善建议：一是针对税基侵蚀与利润转移问题，我们可以向美国、加拿大学习，新增转利润转移税，来实现对税基的维护。二是制定与国际接轨的增值税税率、税种等课税要素。尽管中国自 1979 年实行增值税以来，从生产型增值税逐步转型消费型增值税，而对于增值税的课税要素的立法权也从国务院行政法规、财政部规章收归全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会。2016 年 5 月 1 日全面实行“营改增”，取消了营业税，明确中国增值税税率是 17%、11%、6% 及 3% 这四档税率，从根本上落实为企业减负。在 2017 年 4 月 19 日国务院召开常务会议决定取消营改增 13% 这一档税率，并且将农产品、天然气 13% 的增值税税率下调至 11%，这种多档税率的调整实现了与国际接轨，消除了税务机关和纳税人在征缴环节存在“壁垒”，尤其是与境外的纳税人之间的屏障。其后，在 2018 年 5 月 1 日中国对增值税税率又下调了 1%，不仅推动开放式经济的稳定发展，也使得企业成为真正的受益人。但是，税率的档位的调整仅仅是与国际接轨的第一步。除此之外，更应该细化纳税人、征税对象、税率等课税要素，将数字经济时代下新产品也应将纳入征缴范围，明确课税要素。三是针对个人所得税方面，应该完善中国的税务登记制度，允许外国企业进行增值税一般纳税人注册，将外国公司纳入征税系统。

^{***}在中国增值税制度中，相关税收法律法规一般假设规定纳税人有实际的经营的场所，而且境外法人不可以进行增值税注册，即只有在国内进行工商登记的企业才可以注册成为增值税一般纳税人，因此，目前外国公司尚不能进行增值税一般纳税人注册。



在税收征管领域，应该拓宽税收征管方式，尝试逆向征收，补充跨境服务中的“目的地原则”的短板。所谓逆向征收，即对服务接受方收缴的税款，这样可以将增值税剥离到价外，有助于消费者所有国税基的维护。目前，逆向征收已经成为各国税收征管中的普遍做法（周海燕，2011）。可以在借鉴国际经验的基础上与中国的国情、“一带一路”经济发展倡议相结合，在维护各国税收主权的前提下，秉着税基共建、利润共享的反避税理念，制定与中国经济发展步伐一致的逆向征收规则。除此之外，还可以借助 BEPS 体系下的“税收合作”，以落实“税基共建、利润共享”的反避税目标为基点，尝试搭建反避税协作平台，来实现维护各国国内税基的终极目标。尤其是可以在“国际税收协作”的前提下，借助电子计算机技术跟踪跨国集团在全球经济贸易流程中集中模式、分散模式，并将其与国内制定的转让定价规则对比，进而从中识别出反避税“温床”。

参考文献

- 伦纳德. 瓦格纳著，陈新译：OECD 税基侵蚀和利润转移（BEPS）行动计划对发展中国家的影响（下）. [J]. 国际税收. 2015, (8): 33-37
- 汤森路透. “2016 年全球 BEPS 准备情况调查报告” [online],
<http://www.useit.com.cn/forum.php?mod=viewthread&tid=13035>, 2018/4/21
- 李亚琴. 数字经济下税基侵蚀与利润转移问题研究. [D]. 安徽：安徽财经大学，2016
- 吴青伦：BEPS 下各国防止税收协定滥用的最新趋势. [J]. 国际税收 2015 年, (9): :1-19
- 国家税务总局办公厅：《深度参与国际税收改革书写大国税务责任担当——党的十八大以来国际税收改革发展综述》，[online], <http://www.chinatax.gov.cn/n810219n810724/c2853451/content.html>, 2018/4/21
- 周海燕：网络经济时代的税收征管模式创新. [J]. 税务研究, 2011, (4): 66-68
- 曾琪云：税基侵蚀与利润转移（BEPS）法律规制研究. [D]. 大连：大连海事大学，2016
- Leonardo F.M. Castro, Problems Involving Permanent Establishments: Overview of Relevant Issues In Today's International Economy. In: Global Business Law Review Spring, 2012
- OECD. "Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings - Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines" [online]
<http://www.oecd.org/dataoecd/22/54/45690216.pdf>, 2018/4/15
- Richard T. Ainsworth & Andrew B. Shact, Transfer Pricing in Business Restructurings Reasoning from Implausible Assumptions Issue Note 2- (OECD, Discussion Draft), Boston University School of Law Working Paper NO. 10-19, July 19, 2010