

人们普遍认为,跨国纳税人的国际避税活动是按照“收入向高税国转移,费用向低税国转移”的要求来进行的,因为唯有如此才真正构成“尽可能减轻跨国纳税义务”的行为,且视之为国际避税的一般规律。但就跨国公司的国际避税而言,则又并非完全如此。这就提出了国际避税到底是否存在这样一个一般规律的问题。

1. 跨国公司的经营活动与国际避税

从跨国公司的经营活动来看,其最基本的经营特点在于把“全球”作为战略目标^①,即以整个世界为目标来安排投资、生产、销售以及科研等经营活动。跨国公司在作出经营决策时,所考虑的不是某一家子公司局部的得失,而是整个公司的最大利益;它不仅考虑公司的现在,而且要考虑公司将来的发展。相应地,它的经营策略也是全球性的。众所周知,跨国公司的内部定价策略是其经营策略的一个非常重要的组成部分,这种内部定价策略的集中体现便是转让价格。所谓转让价格,是指关联企业(即跨国公司所属企业)之间转让产品、半成品、原材料或相互提供服务、专有权利、秘密配方、资金信箱等活动所确定的企业集团内部价格。由于转让价格不受市场一般供求关系的影响,而只服从于跨国公司全球战略目标的需要,因而常常是偏离市场价格的。众所周知,利用转让价格是跨国纳税人进行国际避税的最常见的手法,但跨国公司仅仅是出于避税的目的或主要是出于避税的目的而利用转让价格的情况并不多见。实际上,跨国公司利用转让价格的目的是多方面的,就其主要的而言,除了逃避税收之外,大致还有:(1)调节利润。即跨国公司为了使它新建的子公司在竞争中具有较高的信誉、易于在当地销售证券或取得信贷,往往通过转让价格使它的子公司显示出较高的利润率。反之,跨国公司也可能利用转让价格使它的子公司显示出较低的利润率。(2)转移资金。即有些国家对当地子公司汇出利润有一定的限制,跨国公司就通过转让价格将它赚得的利润调回母国。(3)控制市场。即跨国公司利用转让价格来支持国外子公司的竞争,在市场竞争激烈的地区,母公司向子公司的供应往往给以极低的价格。^②不过,即使跨国公司利用转让价格的本来目的并不在于逃避

国际避税存在一般规律吗?

厦门大学经济学院 王陆进(博士研究生)

税收,但由于转让价格常常偏离了市场价格,也会导致收入与费用在国家与国家之间发生不合理的分配,形成一种特殊的避税现象:跨国公司在一国的子公司少缴纳了该国的税收(即避税),当然其关联企业就多缴纳了另一国的税收,而跨国公司整体却由此多负担了税收。

2. 逆向避税的提出

对于前述跨国公司因实施内部定价策略,利用转让价格实现非避税目的而形成的特殊避税现象,笔者采用了“逆向避税”^③这一概念来形象地予以描述。所谓逆向避税是指,跨国纳税人借助避开低税管辖区而进入高税管辖区,以谋求最大限度的利益的行为。下面以跨国公司利用转让价格实现转移资金的目的为例来说明。例如,甲国(公司所得税税率为30%)A公司在乙国(公司所得税税率为20%)开办了一家子公司B。某年度A公司需从B公司调回一部分利润以补充其资金,但由于乙国对当地子公司汇出利润有一定的外汇管制限制,A公司难以从B公司直接调回资金。在这种情况下,A公司利用转让价格使B公司少实现利润,便可达到从B公司转移资金的目的。该行为的结果必然是A公司向甲国多纳税,而B公司向乙国少纳税(即避税)。由于甲国的公司所得税税率高于乙国,从跨国公司整体来说,反而多负担了税金。假定B公司少实现应税所得100,A公司相应地多实现应税所得100,那么B公司少向乙国纳税20($100 \times 20\%$),而A公司要多向甲国纳税30($100 \times 30\%$),因而从跨国公司整体来说多负担了税金10($30 - 20$)。

仔细分析上述现象不难发现,跨国公司选择了避开低税管辖区(乙国)而进入高税管辖区(甲国),出现了避税问题即B公司在乙国避税。但这与一般的国际避税刚好反向,跨国公司要承担税金损失即多负担了税金。笔者认为,采用逆向避税这一概念是

对这种特殊避税现象的一种形象描述。需要特别指出的是,跨国公司的这种避税现象从根本上说是违背了前述所谓国际避税的一般规律的。然而这并非是一种偶然现象。如前所述,利用转让价格构成了跨国公司的一种重要的经营策略,因而不论其本来目的是否在于避税,都将导致避税活动的发生。而如果形成的是一种非本来目的的避税活动,则常常都是逆向避税。

那么,跨国公司为什么会选择逆向避税呢?毫无疑问,这服从于跨国公司的“全球”战略目标,说到底是其谋利最大化目标。在前面的例子中,跨国公司选择逆向避税,虽承担了税金损失10,但实现了资金转移,这作为其经营策略的一个重要内容,预期将会给它带来一定的利益。可以想见,只有在通过这一资金转移给它带来的利益大大超过其税金损失的情况下,跨国公司才会选择这种逆向避税方式。

3. 逆向避税是不是国际避税?

逆向避税是一种特殊的国际避税,属于国际避税范畴。准确地说,应称之为逆向国际避税。但初一看,一般的国际避税指的是跨国纳税人尽可能减轻跨国纳税义务的行为,而逆向避税则不仅不能减轻跨国纳税义务,相反地还会加重这种义务,只不过就一国而言跨国纳税人进行了避税活动,因而逆向避税似乎不构成国际避税。其实不然。笔者认为,国际避税确实与跨国纳税人是否减轻了跨国纳税义务直接相关,但这作为一种税收结果,并非国际避税的根本点之所在。国际避税的根本点在于跨国纳税人在一国减轻了纳税义务。实际上,国际避税虽然涉及两个或两个以上的国家,但其落脚点只能是单个国家,尤其是跨国纳税人减轻纳税义务的所在国。而有关国家之所以要防范国际避税,也只是看跨国纳税人是否减轻了在本国的纳税义务,而并不考虑跨国纳税人是否在整体上减轻了跨国纳税义务。由此看来,逆向避税无疑构成国际避税,其理由起码有二:其一,该项活动导致一国减少了税收,已构成避税;其二,该项避税活动系跨国纳税人所为,涉及国际社会两个或两个以上的国家。不难看到,逆向避税与一般的国际避税在性质上是相同的,只是结果不同而

已。就通过国际合作防范国际避税而言,在做法上也是完全一致的。

4. 认识这一问题的意义

上面由跨国公司的避税活动指出了逆向避税这一特殊的国际避税问题。笔者认为,全面地认识并深入地研究这一问题,有着十分重要的意义。首先,从国际避税活动中认识广泛存在的逆向避税现象并相应拓宽国际避税的范围,这是国际税收理论面向实际的需要。其次,不论是从一国单方面地防范国际避税、还是从谋求国际合作防范国际避税来看,认识和研究逆向避税都是非常必要的。就一国而言,认识和研究这一特殊的国际避税问题,有利于针对性地对此予以防范。而就国际社会而言,香港税务局局长欧阳富先生在中国1991年国际税收研讨会上的发言令人深思:“一般人可能认为,因为香港是奉行地域性的征税制度和低税率,故此转让定价对我们不会成为问题。实际上,更有一些税务当局表示在一定程度上,香港是这类定价安排的受益者,而使他们蒙受税务上的损失。……国际企业利用我们税制中的特点,与他们在其他地方经营业务所做的安排大致相同。我想,在应付经营跨国业务的纳税人时,所有税务当局都会遇上难题,香港亦不例外。”^④无疑,认识和研究逆向避税这一问题,将有助于改变现有观念,促进国家(或地区)之间的积极合作。

5. 结束语

从跨国公司的避税活动来看,广泛存在着逆向避税问题,这从根本上否定了前述所谓国际避税的一般规律。实际上,跨国公司的国际避税纷繁复杂,已远超出了税收问题本身,因而如果说要总结出一个一般规律的话,无疑只能是“谋利最大化”,就是说,国际避税是跨国纳税人最大限度地谋求所需利益的行为。为此,我们必须充分重视逆向避税问题。

注释:

①②唐维霞、陈锐:《跨国公司》,经济科学出版社,1985年版。

③见王陆进所作《逆向避税论》,《税务研究》,1993年第7期。

④见《涉外税务》,1991年第11期。