

论国际税收的竞争与合作共赢

王建伟

随着G20成员各国领导人背书并委托经济合作和发展组织开展全球范围内的打击国际避税和偷逃税的税基侵蚀和利润转移行动计划制定以来,发达国家间以及发达国家与发展中国家间的信息交换和征管合作出现了一些新变化,国际税收合作共赢新时代似乎已经来临,但笔者认为,竞争仍是国际税收的主题,如何在竞争主旋律中寻求合作,维护自身利益,是我国目前应研究的课题。

国际税收本质是国家间的税收分配关系

国际税收是国家间对跨国所得、财产的税收分配关系,通俗地讲就是国际税收利益的你多我少的占有支配关系、利益争夺关系。尽管国际社会已经形成所谓的国际税收利益分配规则,即经合组织和联合国税收协定两个范本所指引的国际税收利益分配的精神和管辖权划分规则。但是,两大范本是基于经合组织范本精神基础上形成的,由发达国家主导的国际税收利益分配的规则框架,实质是发达国家国内税收政策在国际范围内延伸和集合的产物。发展中国家尽管在联合国范本中争取到了一些超越经合组织范本的利益,但反映发达国家税收利益主张的基本分配规则没有变。国际间税收利益争夺依然是国际税收的主流,主要发达国家主导国际税收利益分

配规则的基本面没有动摇。

西方主要国家和经济组织的国际税收利益争夺

追溯国际税收总体环境,长期以来,美国已经形成以本国利益高于一切的国际税收政策体系。例如,除行使来源地和居民税收管辖权外,美国还行使公民税收管辖权,对具有美国国籍的公民来源于世界范围内的全部收入以及存在于世界范围内的财产行使课税权力;本国税法中对居民个人身份的认定追溯既往,只要非居民在连接本年的三个年度内在美国停留加权平均超过183天,也成为美国税收居民。这种严格、宽泛的税收居民认定使得美国纳税人在全球各国获得的税收优惠的利益尽入政府囊中,其本质上是其他国家将放弃或减少对美国纳税人征税的税收优惠交给美国政府,等于一个主权国家向另一个主权国家纳税。在对跨国公司利润征税上,美国法院支持国内税务部门单边使用全球利润分配公式法,把其他国家关联方的收入重新划入美国企业账面上,加大了其他国家征税的难度;在收取无形资产费用的税收利益争夺上,不仅防范国内纳税人低价无形资产转让,还使用“超级使用费”条款,对无形资产转让后对国外纳税人带来的“超额利益”要求长期分享,相反却大量否定其他国家在无形资产形成和使用上的价值贡献;非

居民在境外进行利润分配时,只要其分配的利润以前是来自于美国的,美国就要求分享税收利益;同样只要非居民在境外进行财产转让,只要该财产价值主要由美国境内的财产所组成的,一样要在美国纳税;在反避税的跨国转让定价调整上,各国很难得到美国政府相应调整的调整,使本国实施的转让定价调整障碍重重;对其他国家税务部门和纳税人签订的跨境交易的预约定价协议也不予法律上的支持;如此等等不胜枚举。

除美国外,主要发达国家紧随其后,占据国际税收利益圈的高地,以规则制定者的身份抛出所谓的国际惯例,来影响和左右国际税收利益分配的局面。主要经济组织成员国在内部抱团,相互间的税权争夺在内部解决。如欧盟各国由于所得税负的不同,所得在不同国家实现和征收税负就会不同,为此欧盟通过了《公司所得税统一税法》,使各成员国的所得税税基按统一规则实施,各国仍可以自行规定自己的税率。在内外兼顾上,经合组织利用其税收协定范本和《跨国企业和税务机关转让定价指南》等主要工具来影响全球税收利益分配,对发展中国家的征税权和利益实现确认、价值确认加以许多限制。该指南得到以美国为首的发达国家的高度支持。相反,一些新兴经济体根据自身的价值创造,主张自身利益的声音很难为主要经济体所接受。近年来我国税



务部门在参与编写联合国《发展中国家转让定价手册》中提出了“成本节约”、“市场溢价”等概念。在经合组织主导的BEPS行动方案中再次提出“成本节约”、“市场溢价”等概念，但很难为美国为首的主要发达国家所接受。

说到OECD的BEPS项目给全球带来的合作共赢，对非主流国家只不过是国际税收利益的一个名惠而实难致的诱饵。反避税是国际税收内容的方面之一，要求纳税人体现公平合理的税收负担符合公平分配准则，本身没有错。但要其他国家配合反避税，增加大量其他国家的税收管理成本。以美国的《外国账户税收合规法案》为例，光全球范围内配合美国的《外国账户税收合规法案》的实施，各国预计所付出的实施成本将超过美国通过该法案增加的税收收入。这样的合作给其他国家带来的是超额负担。如果说有什么共赢，就是其他国家可以互惠地获取美国向他们提供本国纳税人在美国的涉税信息。基于经济总量和本国跨境投资与美国远不在一个水平上，就难以反映平等互

惠。反避税领域的合作共赢主要在双重不征税和不当获取税收优惠(包括滥用关联方不合理交易定价)等方面有所作为，这会使税收的蛋糕增大，但其受益方主要是发达国家，中国等发展中国家在获取纳税人跨境交易的涉税信息上远落后于主要经济体。

中国参与BEPS行动方案的建议

基于中国作为G20背书国，在参与税基侵蚀和利润转移行动计划中要清晰地意识自身的利益影响和定位，充分研究各种政策调整 and 变化带来的可预期结果。

中国对利润分割法、全球公式分配等方法的推荐使用未必能提升中国自身的国际税收利益份额。就利润分割法而言，发达国家要求从经济活动中取走全部无形资产的价值回报。而归属于无形资产的范围无限扩大，凡美国企业向境外企业提供与该范围相关的授权或使用，均应确认无形资产所得，并且对所得的标准要

进行检验和测试。而对境外企业收取美国公司的特许权使用费明确在许多条件下不予认可，如美国企业承担合约制造者身份的不允许向境外企业支付特许权使用费。外国政府对境内美国企业特许权使用费进行调整的频繁引发美国政府的说三道四。由于发展中国家普遍税负低，又有广阔的市场潜力，发达国家纳税人普遍愿意在经济活动所在国纳税。但基于利润分割法的做法，发展中国家很难在其中得到大头。

再看全球公式分配法，该方法是美国国内立法中形成的，以前推行于全球，招致主要发达国家反对，原因是利益要重新分配回美国企业。此次OECD的BEPS项目再度反对全球公式分配法的运用，也是基于欧盟和日本等发达经济体区域范围内大量美国企业的收入会被重新调整回美国。连欧盟和日本等发达经济体都不愿意接受全球公式分配法，中国又有什么理由指望该方法运用能增加自己的收入呢？中国是以实体经济和制造业为主的国家，由于跨国公司总机构主要在境外，加上各种资产、交



易额等以外币(如美元)计价,依据企业资产、营业收入和员工工资等因素进行的全球利润公式分配方法会削弱中国在总利润中的份额,也就削弱自身的税收利益。就税基侵蚀和利润转移行动计划对中国的影响而言,不能清楚地计算好自己的大账,自己的推荐可能会害了自己。BEPS项目的目前情况进展对包括中国在内的发展中国家虚的成分很多,甚至可能其本身是发达国家进一步蚕食国际税收利益的工具。

保持自身的清晰判断,表达自身的利益诉求,是当前中国参与国籍税收规则制定应有的基本要求。BEPS行动计划是近期国际社会对国际税收部分重大规则的补充、修订和调整的大动作,其中包括影响巨大的经合组织转让定价指南。BEPS项目也是各国高度敏感关注的主题,截止期为2015年底,经合组织将完成所有方案的制定。留给中国争取自身利益和伸张自己主张的时间非常有限。

中国在参与BEPS项目中,尽管主张了“成本节约、市场溢价”等概念,但

由于前期的专门集中力量、整合资源和进行大数据分析等基础工作没有及时开展,要拿出有分量的让国际社会可接受的现实数据,目前可能非常困难。如具体分析中国的价值创造、实现及与其他各国在税收利益分配上的份额究竟是一个什么样的现状;分配的份额是否合理,现实依据是什么;无形资产价值在中国创造和增值的份额究竟有多大,中国又取得多少来自于无形资产价值创造的税收份额;中国有无自己的无形资产定价的有说服力的、含各种不同假设条件下的可比的具体适用指南,及含不同适用方法的解释性报告的合理计算方法;包括依据美国的概念和做法,研究中国的劳动力集合、员工技能、市场及客户关系(客户关系属于美国税法中的营销性无形资产)的价值计量方法及计算依据是什么;境内企业承担的功能、风险和合理回报的价值计量方法又有那些,等等。如果拿不出在主要领域令人信服的数据,又怎能让其他国家接受一个没有基础资料和数据支撑的抽象概念呢?国家迫切需要整合各个部门、各方

面专业人才、各种资源,早日开展、研究形成自己的数据分析基础和运用方法,这是极为重要的当务之急。只有向国际社会提供扎实的实际数据情况及其支持数据的基础信息、方法呈现给国际社会,才能让世界认清和接受中国的主张。否则,很难撼动形成已久的国际社会的分配规则。

另外,如果依据主要发达国家过去形成的利润分割法和全球公式分配法原有做法,中国依然不会在其中分得多少好处。要适用这种方法,中国需要的是增加影响利润因素中中国的因素成分,最大的因素就是中国市场对利润实现和价值创造的真正影响。这是中国在改变利润分割法和全球公式分配中利润计算依据的关键因素,是中国应该在BEPS行动方案最终形成前力争的。即使BEPS行动方案没有接纳中国的意见,中国作为重要市场所在地,对跨国企业有足够的吸引力。中国也可以出台单边的反制规则,如类似于印度的“安全港”规则。该规则表面看是针对纳税人的,实则是与其他国家争夺税源。因为纳税人关心的是自身全球总税负,而具体国家间如何分配税收利益不是纳税人关心的主要问题。只要中国实际税负水平不提高,在BEPS行动方案背景下,许多跨国企业本身会逐步离开避税地。“安全港”规则在此大背景下不会多大程度上影响纳税人的投资活动。现在的问题是究竟跨国企业有多少利润是在中国实现的,又有多少利润留在中国,这个家底要尽快摸清。

国际税收利益分配的大国博弈是国际税收规则形成的主基调,只要存在独立的国家主权利益及排他性,合作共赢至少不是中国国际税收可以简单接受的概念。□

(作者单位:南京财经大学财政与税务学院)

责任编辑 张蕊