

中日企业的避税行为与 BEPS 应对 ——以国际合作与制度差异为视角

李婷

外交学院, 北京 100037

摘要: 随着纳税人跨境投资规模与数量的增加, 国际避税问题日益严重。国际社会为应对国际避税问题, 推出了一系列重要措施, 其中包括 BEPS 行动计划。中国近两年提出国际国内双循环的发展模式, 但出口依赖性和投资导向型的经济模式短时间内并不会产生巨大变化, 不少学者认为日本是内需依存性经济, 但是出口在日本贸易中仍占有较大比重和重要地位。中日两国跨国企业数目繁多, 范围广泛, 涉及汽车制造、电机、医药、化学、金融等, 本文以国际合作与制度差异的视角探讨中日两国企业的避税行为与 BEPS 应对。

关键词: BEPS 对策; 中日企业; 国际避税

1 BEPS 项目的概要与背景

BEPS, 即 Base Erosion and Profit Shifting, 指跨国纳税人利用国际税收治理体系的不完善及各国间国情、税制差异等, 将利润由高税地区转移到避税地, 减少其全球总税负, 导致对居住国或所得来源国税基的侵蚀, 损害税收利益。传统的避税手法是进入低税率国家, 通过利润转移进行税收逃避, 常见手法如业内部子公司间货物低价出售。

例如, 某跨国企业集团旗下有两家子公司, A 公司在法国负责生产某商品, 当地企业所得税率达 30%; B 公司则在爱尔兰负责销售该商品, 这里的税率仅 10%。A 公司单件生产成本为 10 美元一件, 正常市场价是 100 美元一件, A 公司利润 90 美元, 应该缴税 27 美元, 为了降低税负, A 将 10 美元的产品以 50 美元的低价卖给 B 公司, 这样一来, A 公司应缴税 12 美元; 而 B 公司以市场价 100 美元转售商品, B 公司利润 50 美元, 按爱尔兰较低的税率 10% 进行纳税, 即 5 美元。通过这种操作, 该跨国企业单件商品应缴税额从 27 美元降低至 17 美元。

2015 年前, 巨型跨国公司使用另一种手

段进行避税, “双爱尔兰荷兰三明治”方法, 利用国家间制度的差异进行避税。根据 2011 年英国国会资料和 2013 年美国国会资料, 跨国公司谷歌因避税问题进行听证。谷歌 2012 年净利润约 110 亿美元, 谷歌在爱尔兰的子公司 Google Ireland Ltd. 管理全球广告收入, 以“专利使用费”名义支付给谷歌位于荷兰的子公司 Google Netherlands Holdings BV., 利用荷兰税法对“欧盟内部特许权使用费”不征税的规则, 让资金免税过境, 再转移给位于爱尔兰的另一家子公司 Google Ireland Holdings, 由于 Google Ireland Holdings 注册在爱尔兰, 但实际管理地在百慕大(避税天堂), 爱尔兰不向其征税, 从而降低税负。爱尔兰官方于 2015 年关闭相关规则漏洞, 该结构现已部分失效, 但类似操作仍被跨国企业调整后使用^[1]。

OECD 于 2014 年启动 BEPS 项目, 旨在解决跨国公司利用近年来全球商业模式结构性变化导致跨国公司实际活动与各国税收制度和国际税收规则之间的差距, 人为操纵应税收入和逃税问题。其 15 项行动计划包中, 第一项的《应对数字经济的税收挑战》, 第五项的《考虑透明度和实质性因素, 有效打击有害税

收实践》与第六项的《防止税收协定优惠的不当授予》与中国企业密切相关，国内外研究发现，中国上市公司存在多种避税方式，部分还可能违法。常见的避税手法包括将注册地迁至低税率地区，比如 2007 年地方取消“先征后返”政策后，企业就忙着寻找新的税收洼地；在集团内部操纵子公司交易价格转移利润，但过度转移会使子公司业绩下滑；在税率调整前，“突击支出”或延迟确认收入，2007 年企业所得税税率改动前，不少高税率企业就提前转移利润；还有企业通过政商关系获取税收减免。更有一些激进避税甚至违法逃税案例，如利用跨境架构转移利润避税，虚假申报高新资质等。第七项的《防止人为规避构成常设机构》与第十三项《转让定价文档和国别报告》与日本企业亦密切相关，根据日本银行的调查，截至 2014 年底，日本在知名的避税天堂开曼群岛共投资了 63 万亿日元，这一数量仅次于美国。2013 年，巴拿马文件泄密，使用避税天堂的避税者的清单被泄露，其中不乏日本名人和公司名称，包括电通，夏普以及大和証券等^[2]。

2 中国企业在 BEPS 背景下的行为与政策应对

2.1 VIE 架构

在中国国内，企业上市对股东的关联关系管控和审核得非常严格，20 世纪 90 年代到 2010 年前后，中国部分行业限制或禁止外商投资，而本国的资本市场难以完全满足中国企业的融资需求。因此出现通过将公司注册在开曼群岛后，以协议收购或控股等方式在海外管理国内的公司，然后再前往香港或者美国上市的方式。这种方式称为“VIE 架构”，也称为“协议控制”。VIE，即可变利益实体（Variable Interest Entities），是一种经济实体（或企业）的组织构架，严格来说是一种法律业务结构。在法律形式上将企业的控制权保留在中国本地的创业者或投资者手中。可变利益实体架构

是我国企业实现境外上市的重要方式^[3]。

2.2 腾讯与华为两大跨国企业的对策分析

2020 年，华为全年营收 8913 亿，净利润 646 亿，纳税是 903 亿。而腾讯的营收是 4820 亿，净利润是 1598 亿，纳税却仅有 199 亿。华为营收是腾讯营收的近两倍，净利润不足腾讯的一半，纳税却高出腾讯的 4 倍以上。华为的注册地是广东深圳，而腾讯的注册地则是在开曼群岛。腾讯通过 VIE 架构将公司注册在开曼群岛等离岸金融中心，每年只需要缴纳少量的管理费。

华为公司在 BEPS 背景下综合采用五大避税方法，国际避税地+低税率国家+国际税收协定+调整资本结构+中间控股公司。华为在荷兰、新加坡、香港、印尼、日本等国家和地区设立了设计、开发、生产、销售、投资等性质的子公司，并在荷兰成立了一个全球控股中心，控股架构转换前，海外欧洲区域的各子公司如果将股息汇回国内，需要交纳 10% 的预提所得税；而寡浓通过控股架构的设置，增加了中间控股公司，欧洲区域子公司的预提所得降为 0。税法上，对利息和股息的差别对待使借款利息可以在税前扣除，而股息则只能在税后分配。华为的做法是通过对海外子公司借款的方式，使海外子公司享受到利息支出税前扣除带来的整体税负降低^[4]。

2.3 对应 BEPS 的一系列举措

2015 年起，中国出台了一系列反避税政策。一方面，参与国际税收征管合作，遏制跨国企业全球税基侵蚀行为；另一方面，针对国内避税问题，制定了不少针对性政策，像细化合理商业目的判定标准、规范非商业避税安排、加强境外支付费用管理、完善“受益所有人”规则等。如今已初步形成反避税机制。在税收合作上，借助“一带一路”积极推动税务合作协定的建立^[5]。

3 日本企业的应对与制度变化

3.1 难以参与规则制定

与欧美跨国企业在利用避税天堂进行“税收筹划”相比，日本的跨国企业继续缴纳相对较高的税款。其背景是上世纪 80 年代日本企业在美国经历的一系列打压以及对日本企业国际税法的消极态度。结果，日本企业不仅在世界各地缴纳高额税款，还经常征收附加税，而且很少在法庭上进行彻底的斗争。日本跨国企业面临的另一个课题是“不能参与国际规则的制定”。欧美有很多积极制定规则战略的跨国企业，而日本在这一方面比较薄弱。因此，日本往往不得不接受对本国不利的规章制度和制度。

3.2 软银的股权操作

2019 年，软银集团（SBG）被曝光通过复杂的股权操作进行避税。2016 年，软银斥资 3.3 万亿日元收购英国芯片巨头 ARM 后，通过三步操作达到避税目的：首先，将 ARM 的 75% 股份以分红形式转移至集团内部子公司，导致 ARM 账面价值大幅下降；接着，把贬值后的 ARM 股份转给软银愿景基金，由此产生巨额账面亏损；最后，利用免税的分红收入和制造出的亏损，抵消其他业务利润，大幅降低整体应纳税额。

这种操作之所以可行，是因为日本税法虽允许用亏损抵消利润，但未禁止人为制造亏损，且对“人为避税交易”的判定标准模糊。同时，日本现有税法规则仅针对特定情况，法院判例也不统一，企业难以预测交易是否合规。相比之下，G7 其他国家通过引入一般反避税规则（GAAR），能直接否定无商业实质的避税交易，而日本缺乏类似条款，导致企业避税空间较大。软银的避税行为暴露了日本税法在应对复杂避税手段上的滞后性，未来亟需借鉴国际经验，完善相关规则，维护税收公平。

3.3 对应 BEPS 的税制改革

日本遵循 2015 年发布的税基侵蚀和利润转移（BEPS）最终报告的形式，基于该报告的建议推进国内的法制化等工作。在 2015 年度的税制改革中，对于在行动 1 中已获得各国认可的部分，即对跨境服务提供的消费税课税进行了重新审视；作为对行动 2 的回应，在该报告公布之前就推进了对外国子公司股息收益金不计入制度的重新审视。在 2016 年度的税制改革中，作为对行动 13 的回应，完善了与转让定价税制相关的文档化制度。在 2017 年度的税制改革中，作为对行动 3 的回应，对外国子公司合并税制进行了重新审视。在 2018 年度的税制改革中，作为对行动 7 的回应，对常设机构（PE）的范围进行了重新审视。在 2019 年度的税制改革中，作为对行动 4 的回应，对过度支付利息的税制进行了重新审视；作为对行动 8 至行动 10 的回应，推进了转让定价税制的修订。关于行动 6、行动 14、行动 15，在 2017 年 6 月签署了多边条约之后，随着该条约于 2019 年 1 月 1 日生效，已进行了相应的应对措施。此外，关于行动 5，已确定由现有的税制来进行应对。

4 中日企业 BEPS 应对的异同分析

在应对税基侵蚀和利润转移（BEPS）问题上，中日企业既有相似之处，也存在诸多差异。

一方面，中日两国均重视国际规则并积极参与应对。另一方面，两国企业都在一定程度上面临着国内反避税制度有待优化的情况。在政策导向与监管方式上，中国以行政主导加强监管，政府主动作为，积极参与国际税收征管合作，出台一系列针对性政策打击企业避税行为，对企业避税行为的查处力度较大；而日本则以制度规范和企业自律为主，通过完善国内税制引导企业合规纳税，主张完善税制引导。从企业具体避税手段和应对策略来看，中国企业由于国情，避税活动往往基于 VIE 架构；日本企业避税案例相对集中在大型企业，如软银

集团通过复杂股权操作，利用集团内部股份转移制造亏损以避税，多数日本企业纳税相对规范，但在国际规则制定参与度低，处于被动遵守的地位。

中日两国在应对 BEPS 问题上各有特点。未来，两国可相互借鉴经验，中国可学习日本完善制度规范的做法，日本可参考中国强化行政监管的举措，共同提升应对国际避税问题的能力，维护公平的国际税收秩序。

结语

BEPS 行动计划的出台，对中日两国企业

都产生了深远影响。它促使两国企业重新审视自身税务策略，也给企业运营带来了新的挑战与机遇。对于中国企业而言，在积极应对国际税收规则变化时，既要调整海外布局与税务筹划方式，又要适应国内不断强化的反避税监管环境。日本企业则需在维持纳税规范性的基础上，突破现有税制局限，增强在国际税收领域的话语权。未来，中日应携手合作，凭借双方在经济领域的重要地位，积极发声，推动构建更公平合理、适应数字经济发展的国际税收新秩序。

参考文献

- [1]张菊平. BEPS 行动计划对我国的影响及应对研究[J]. 现代营销(下旬刊), 2024, (10): 16.
- [2]康少青. 我国上市公司避税的影响因素与经济后果研究[D]. 厦门大学, 2021.
- [3]潘圆圆. VIE 架构: 概念、利弊和政策含义[J]. 国际金融, 2023, (07): 74.
- [4]申发伟. 企业集团的全球税务筹划——华为全球税务筹划的经验与启示[J]. 中国总会计师, 2017, (09): 122-123.
- [5]国家税务总局深圳市税务局课题组, 李伟, 贺燕. 再论避税行为的法律定性[J]. 税务研究, 2024, (10): 76-83.