

分类号 _____
U D C _____

密级 _____
编号 10741

兰州财经大学

LANZHOU UNIVERSITY OF FINANCE AND ECONOMICS

硕士学位论文

(专业学位)

论文题目 防范跨国互联网企业国际避税问题研究

研究生姓名: 颜静

指导教师姓名、职称: 包智勇 副教授

学科、专业名称: 应用经济学、税务

研究方向: 国际税收

提交日期: 2023.5.31

独创性声明

本人声明所呈交的论文是我个人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。尽我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，论文中不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示了谢意。

学位论文作者签名： 颖 颖 签字日期： 2023.5.31

导师签名： [Signature] 签字日期： 2023.5.31

导师(校外)签名： 姜新录 签字日期： 2023.5.31

关于论文使用授权的说明

本人完全了解学校关于保留、使用学位论文的各项规定， 同意 （选择“同意”/“不同意”）以下事项：

1.学校有权保留本论文的复印件和磁盘，允许论文被查阅和借阅，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存、汇编学位论文；

2.学校有权将本人的学位论文提交至清华大学“中国学术期刊（光盘版）电子杂志社”用于出版和编入CNKI《中国知识资源总库》或其他同类数据库，传播本学位论文的全部或部分内容。

学位论文作者签名： 颖 颖 签字日期： 2023.5.31

导师签名： [Signature] 签字日期： 2023.5.31

导师(校外)签名： 姜新录 签字日期： 2023.5.31

Research on Anti-tax Avoidance of Cross-border Internet Enterprises

Candidate : Yan Jing

Supervisor: Bao Zhiyong

摘要

伴随着互联网高新技术的发展,产生了多种新型的经济发展和商业模式,跨国互联网公司应运而生,相比较传统的跨国公司,突破了时间和地域的束缚。这一特征为世界经济贸易发展提供了新的机遇,跨国交易更加自由和方便,加速全球资源配置的效率和优化了经济发展结构。跨国互联网企业依托于现代通信技术以数字化的知识和信息作为生产要素,对数据信息进行开发和分析利用,有着数据依赖性和高流动性以及交易虚拟性等特征。这些特性对传统的税收制度带来了巨大的冲击,形成了严重的税基侵蚀问题。企业在追求利润最大化的时候,避税成为企业降低成本的一个关键环节。一方面依托于互联网,经济行为趋于隐蔽和虚拟,规避实体的存在,割裂与东道国之间经济关联性,给利用无形资产避税提供可操作空间,另一方面新型的经济形势对传统的征管方式造成冲击,相较于传统的经济模式,互联网公司的经济模式和产品趋于虚拟化,当前的税收法则滞后于新型经济发展模式,在处理跨国互联网企业避税时存在很多规则空白和漏洞,难以应对当前税基侵蚀和利润转移问题。

互联网和大数据的快速发展对传统税收制度造成了巨大的冲击,税基侵蚀和利润转移问题更加严重。传统的避税和反避税理论难以应对当前跨国互联网公司避税问题,税基侵蚀和利润转移情况加剧,国家税收主权受到威胁,税收全球不公平日益严重。在如此严峻的情况下,急需强有力的反避税政策来缓解当前跨国互联网企业税基侵蚀和利润转移问题。

本文基于当前的经济环境和税收制度现状,以跨国互联网企业为研究对象,第一章主要介绍论文选题的背景和意义以及国内外文献综述;第二章介绍了跨国互联网企业国际避税与反避税的相关概念;第三章分析目前互联网跨国企业主要避税手段以及面临的反避税情况,从常规的避税手段和跨国互联网企业特有的国际避税方式分析,分析当前国际反避税措施现状;第四章主要从两个跨国互联网企业的基本情况出发,分析其避税手段以及面临的反避税调查和结果,最后再比较分析这两个案例之间的反避税措施和反避税效果之间的差异;为了应对数字经济背景下的税基侵蚀和利润转移问题我国应借鉴欧盟和 OECD 的反避税的经验,完善我国反避税税收政策。从我国实际情况出发并结合反避税经验,第五章主要针对当前跨国互联网企业反避税措施提出了一系列政策建议:完善我国税收理论

体系和国际税收规则，加强我国反避税法制建设，加强税收征管能力建设，加强国际间税收协调。

关键词： 跨国互联网企业 国际避税 国际反避税

ABSTRACT

With the development of Internet high-tech, a variety of new economic development models and business models have emerged. Transnational Internet companies have emerged at the historic moment. Compared with traditional transnational companies, they have broken through the constraints of time and region. This feature provides new opportunities for the development of the world economy and trade, making cross-border transactions more free and convenient, accelerating the efficiency of global resource allocation and optimizing the structure of economic development. Relying on modern communication technology and taking digital knowledge and information as production factors, transnational Internet enterprises develop, analyze and utilize data information. Compared with traditional economy, they pay more attention to the use of data, and have the characteristics of data dependence, high liquidity and transaction virtualization. These characteristics have brought a huge impact on the traditional tax system, forming a serious problem of tax base erosion. When enterprises pursue the maximization of profits, tax avoidance becomes a key link for enterprises to reduce costs. On the one hand, relying on the Internet, economic behavior tends to be hidden and virtual, avoiding the existence of entities, cutting off the economic relationship with the host country, and providing operational space for tax avoidance using intangible assets. On the other hand, new economic

forms have impacted the traditional tax collection and management methods. Compared with the traditional economic model, the economic model and products of Internet companies tend to be virtual, and the current tax law lags behind the new economic development model, There are many rules gaps and loopholes in dealing with tax avoidance of transnational Internet enterprises, which makes it difficult to deal with the current problems of tax base erosion and profit transfer. Many Internet giants have seized the opportunity of tax avoidance, which not only infringes the interests of both sides of the tax revenue, but also undermines the principle of tax fairness; It also has an impact on international tax rules.

The rapid development of the Internet and big data has caused a huge impact on the traditional tax system, and the problems of tax base erosion and profit transfer are more serious. The traditional theory of tax avoidance and anti-tax avoidance is difficult to deal with the current problem of tax avoidance of transnational Internet companies. The erosion of tax base and the transfer of profits are aggravated, the national tax sovereignty is threatened, and the global tax inequity is increasingly serious. In such a severe situation, there is an urgent need for a strong anti-tax avoidance policy to alleviate the current problem of tax base erosion and profit transfer of transnational Internet enterprises. By improving international tax rules, changing the concept of tax collection

and management, and strengthening international cooperation, we can reduce the loss of government tax revenue and meet the challenge of new enterprises such as transnational Internet enterprises to traditional tax avoidance.

Based on the current economic environment and the current situation of the tax system, this paper takes transnational Internet enterprises as the research object. The first chapter mainly introduces the background and significance of the topic and the literature review at home and abroad; The second chapter introduces the relevant concepts of international tax avoidance and anti-tax avoidance of transnational Internet enterprises; The third chapter analyzes the main means of tax avoidance and the situation of anti-tax avoidance faced by Internet transnational enterprises at present, and analyzes the current situation of international anti-tax avoidance measures from the perspective of conventional means of tax avoidance and the unique international tax avoidance methods of transnational Internet enterprises; The fourth chapter mainly starts from the basic situation of two transnational Internet enterprises, analyzes their tax avoidance measures and the anti-tax avoidance investigations and results they face, and finally compares and analyzes the differences between the anti-tax avoidance measures and the anti-tax avoidance effects between the two cases; In order to deal with the problem of tax base erosion and profit transfer under the background of digital economy,

China should learn from the experience of anti-tax avoidance of the EU and OECD and improve our anti-tax avoidance policy. Based on the actual situation of our country and combined with the experience of anti-tax avoidance, the fifth chapter mainly puts forward a series of policy recommendations for the current anti-tax avoidance measures of transnational Internet enterprises: improve our tax theoretical system and international tax rules, strengthen our anti-tax avoidance legal construction, strengthen the construction of tax collection and management capacity, and strengthen international tax coordination.

KEYWORDS: Transnational Internet enterprises; International tax avoidance; International Tax Anti-Avoidance

目录

1 绪论	1
1.1 研究背景	1
1.2 研究意义	2
(1) 理论意义	2
(2) 现实意义	2
1.3 文献综述	3
1.3.1 跨国互联网企业国际避税的文献综述	3
1.3.2 国际反避税的文献综述	4
1.3.3 文献评述	5
1.4 本文研究方法及其框架	6
1.4.1 研究方法	6
1.4.2 研究框架	6
1.5 创新及不足	8
2 基本概念和理论基础	9
2.1 基本概念	9
2.2.1 跨国互联网企业	9
2.2.2 国际避税	9
2.2.3 国际反避税	10
2.2 理论基础	11
2.2.1 税收风险理论	11
2.2.2 信息不对称理论	11
2.2.3 博弈论	12
3 跨国互联网企业国际避税及面临的反避税情况	13
3.1 跨国互联网企业常规国际避税方式	13
3.1.1 利用国际避税地避税	13
3.1.2 无形资产转让定价	14

3.1.3 成本分摊协议	15
3.1.4 滥用国际税收协定	16
3.2 跨国互联网企业特殊国际避税方式	18
3.2.1 模糊所得性质	18
3.2.2 规避常设机构	19
3.2.3 利用无形资产税收优惠	20
3.2.4 利用进出口免税门槛	20
3.2.5 递延税收	21
3.3 国际反避税措施现状及效果分析	22
3.3.1 我国反避税措施及效果	22
3.3.2 其他国家反避税措施及效果	23
4 跨国互联网企业国际反避税案例比较分析	26
4.1 亚马逊公司的反避税案例	26
4.1.1 亚马逊公司互联网业务基本情况	26
4.1.2 亚马逊公司国际避税情况分析	28
4.1.3 亚马逊公司面临的反避税调查及其结果	31
4.2 微软公司的反避税案例	32
4.2.1 微软公司互联网业务基本情况	32
4.2.2 微软公司国际避税情况分析	33
4.2.3 微软公司面临的反避税调查及结果	37
4.3 案例比较分析及案例启示	37
4.3.1 反避税措施对比分析	38
4.3.2 反避税效果对比分析	39
4.3.3 案例启示	40
5 完善我国跨国互联网企业反避税建议	42
5.1 完善我国税收理论体系和国际税收规则	42
5.1.1 加强我国反避税法制建设	42
5.1.2 完善无形资产转让定价规则	43
5.1.3 完善数字化常设机构利润划分规则	44

5.1.4 扩宽常设机构标准	44
5.2 加强税收征管能力建设	44
5.2.1 转变税收征管理念	45
5.2.2 依托大数据提升税收征管的精准度	45
5.2.3 提升税务执法人员专业素养	46
5.2.4 加强多元主体协同治理	46
5.3 加强国际间税收管理	46
5.3.1 积极参与国际税收事务	47
5.3.2 加强国际间税收合作提升话语权	47
结语	48
参考文献	49
致谢	53

1 绪论

1.1 研究背景

伴随着互联网高新技术的发展,产生了多种新型的经济发展和商业模式,跨国互联网公司应运而生,相比较传统的跨国公司,突破了时间和地域的束缚。这一特征为世界经济贸易发展提供了新的机遇,跨国交易更加自由和方便,加速全球资源配置的效率和优化了经济发展结构。

但从国际税收的角度来看,跨国互联网公司以数字化的知识和信息作为生产要素,以互联网大数据作为载体,有着虚拟性,隐蔽性等特征,为跨国互联网企业避税提供了更多的空间。税基侵蚀和利润转移是由于各国税制差异和税收征管漏洞造成的,但依托互联网和大数据企业的避税模式发生了新的变化,企业在追求利润最大化的时候,避税成为企业降低成本的一个关键环节。一方面依托于互联网,经济行为趋于隐蔽和虚拟,规避实体的存在,割裂与东道国之间经济关联性,给利用无形资产避税提供可操作空间,另一方面新型的经济形式对传统的征管方式造成冲击,相较于传统的经济模式,互联网公司的经济模式和产品趋于虚拟化,当前的税收法则滞后于新型经济发展模式,在处理跨国互联网企业避税时存在很多规则空白和漏洞,难以应对当前税基侵蚀和利润转移问题。众多互联网巨头公司抓住了避税的契机,这不仅侵犯税收双方的利益,破坏税收公平原则;同时也对国际税收规则形成冲击。

互联网和大数据的快速发展对传统税收制度造成了巨大的冲击,税基侵蚀和利润转移问题更加严重。传统的避税和反避税理论难以应对当前跨国互联网公司避税问题,税基侵蚀和利润转移情况加剧,国家税收主权受到威胁,税收全球不公平日益严重。我国作为世界上第二大数字经济体,在国际反避税制度建设中一些不足。面对如此严峻反避税挑战,急需强有力的反避税政策来缓解当前跨国互联网企业税基侵蚀和利润转移问题。通过完善国际税收规则,转变征管理念,加强国际间合作,来减少政府税收流失,应对跨国互联网企业这类新型企业对于传统避税的挑战。

1.2 研究意义

(1) 理论意义

伴随着互联网行业的兴起,传统的国际避税法则很难解决当前数字经济背景下的税收问题。研究跨国互联网企业的国际避税和反避税,是应对新经济形势下对国际税收的更新和修正,有利于解决当前税基侵蚀和利润转移问题,也是对国际税收规则的完善和补充,对于应对新的经济形势和塑造新的国际税收规则具有重要意义。

跨国互联网企业经营和模式和经济特征的变革,给传统国际税收带来了挑战,在这种背景之下,利用无形资产和监管空白进行利润转移,对国家的税收主权造成威胁,侵害国家税收利益。所以,研究跨国互联网企业的国际避税和反避税问题一方面能维护本国税收利益,保障本国税收不被侵蚀,另一方面,是在新的经济形势下对传统国际税收理论的深化和优化,对于维护国际税收秩序,建立新的国际税收规则具有深远意义。

(2) 现实意义

随着数字经济在我国的发展,跨国互联网企业也飞速发展,成为我国经济的重要组成部分,研究跨国互联网企业的国际避税和反避税问题,对于我国税法的完善具有重要意义,推动我国税收体制改革和完善。同时,对于缓解跨国互联网企业税基侵蚀和利润转移也具有重要意义。在当前的背景下,反避税体系的理论滞后于当前经济发展模式,并且存在很多空白和漏洞。随着我国“走出去”战略的形成和发展,我国走出去企业的国际化水平越来越高。为了实现全球税后收益最大化,我国跨国公司更倾向于进行国际避税,进而造成了严重的税基侵蚀与利润转移问题,给我国的反避税制度建设造成了较大压力。我国反避税制度建设起步较晚,虽然近年来我国较为重视反避税制度建设,但是经济的时代背景下,跨国公司的国际避税手段日趋隐蔽和复杂,我国反避税制度还在数字是暴露出了许多问题。本文重点研究我国反避税制度建设能从多大程度上起到遏制跨国公司国际避税的效果,进而提出完善我国的反避税制度的政策建议。研究跨国互联网公司的国际避税与反避税问题,对于我国税收法则的完善和维护本国税收利益具有重要意义。

许多跨国公司利用各国税制差异和漏洞,为了降低成本追求利润最大化进行

避税，互联网交易和数字产品等形式开展业务，无形中为跨国公司提供了便利，为国际避税提供了筹划空间，严重侵害了收入来源国的税基，加剧全球税负分布不均，对全球税收体系造成冲击。跨国互联网企业税基侵蚀和利润转移问题日益突出，推动国际税收改革形成全球共识，成为当前迫切需求。一方面在新冠疫情的影响下，各国财政收支矛盾成为不少国家面临的难题，通过完善国际反避税规则，减少税收流失，对于缓解财政收支矛盾具有重要作用。另一方面，优化国际税收规则也有利于营造稳定国际合作环境，当前各国税收规则参差不齐，政策滞后，加大了国际间经济合作的不确定性，完善反避税法对于构建国际税收新体系和营造稳定国家合作具有重要意义。

1.3 文献综述

1.3.1 跨国互联网企业国际避税的文献综述

面对新的经济形势带来的变革，对传统的国际税收规则带来了冲击和挑战，新的经济模式也加剧了税务机关与企业之间信息不对称程度，给国际避税给了更多的筹划空间。众多学者认为当前经济形势下，国际避税更加隐匿和多样化，国际避税的筹划空间更大。涂玉玲（2021）认为在数字经济的模式下面，企业可以将研发、生产、销售等各个功能进行完全地剥离在不同的国家，通过更加复杂的交易方式使得企业应税收入减少，将利润保留在更低的国家中^[41]。蔡昌（2022）认为互联网平台下，不再依赖客观物理实体的存在，大数据隐秘性进一步增强，其避税行为更加隐蔽，更不易被境内外税务机关发现^[14]。李聪（2022）认为数字经济的快捷性，对数据高度依赖极大地拓展了税收全球筹划和利润转移的空间，企业避税模式发生变化，对国际税收规则和税收秩序面临着巨大挑战，也让全球范围内税负和发展的不公平性越演越烈^[31]。Sury（2017）分析了印度公司国际避税所采用的方法，比如转让定价、避税天堂避税、滥用税收协定等，在审视印度税法改革的历史之后，认为印度应当制定更严格的法律并且严格执行，进而从根本上解决国际避税问题^[12]。王丽娜（2020）认为在数字经济的背景下，由于出现新型贸易形式、经济实体与价值创造模式，造成常设机构难以准确判定、利润分配存在较多争议，导致跨国公司更倾向于通过利用各国的税制差异进行国际避税，

变相助长了跨国公司的无形资产转让定价。可以通过优化税制、加强人才培养、加强信息化建设和深化国际合作等方面来提升跨国公司的税收遵从度^[42]。商冠杰（2020）认为由于无形资产的不容易估计价值、流动性强与非实物形态等特性，跨国公司能通过无形资产的关联交易进行国际避税，比如通过向外无偿提供无形资产以转移利润等，给我国税收征管造成了巨大的压力。可以通过加强国际税收合作、加快反避税规则和畅通信息获取机制来防止税基侵蚀^[40]。

1.3.2 国际反避税的文献综述

当前对反避税的研究主要结合数字经济与双支柱的时代背景展开。针对国际避税的研究聚焦于对跨国公司无形资产转让定价、避税地避税、资本弱化等避税方式，许多研究认为虽然跨国公司为谋求利润最大化进行避税，但是从长远来看，国际避税会对公司长期发展造成负面的影响。在新形势下反避税工作面临挑战，急需优化和及时更新国际避税和反避税法则和构建全球反避税防控体系。众多学者认为当前急需重视国际反避税问题，不仅能够保障我国税收利益，也能有利于构建和谐稳定税收体系。众多学者提出了适合我国的针对性建议。曾昭孔（2020）认为在国内外经济形势变化之下，我国反避税工作面临诸多新挑战，构建反避税管理新格局对于维护国家税收权益具有重要意义。从多渠道加强反避税管理，梳理行业可能存在的避税问题进行披露，聚焦企业利润分配和转移^[16]。胡泽世（2019）认为数字经济所带来的各种税基侵蚀的问题并非无迹可寻，可以通过加强国际间税收征管的沟通，强化对跨国公司信息的披露以及对传统税制的补充来缓解当前的情况^[26]。

众多学者梳理整理了国外反避税的政策，面对税基侵蚀，许多国家也采取了相应的措施：英国针对跨国公司转移利润开征了“利润转移税”，法国将常设机构的认定范围进行拓展，同时还针对互联网公司境内所收集的数据进行课税，除此之外还要求关联企业之间的无形资产转移以独立交易原则为前提。贺燕（2020）全面梳理《欧盟反避税指令》离境税等五方面内容与原有规则的联系与区别，并且对《欧盟反避税指令》进行了评析^{错误!未找到引用源。}。曾昭孔等（2020）通过梳理日本《2018年相互协商程序报告》、OECD《应对数字化经济的税收挑战》等国际反避税新动态，提出中国应当丰富方式方法，实现管理服务转型升级并将

反避税领域拓宽至个人所得税、金融和数字经济等领域^{错误!未找到引用源。}。何杨和鞠孟原(2020)重点分析“全球反税基侵蚀”方案的主要内容,梳理经合组织最新发布文件的观点,并对该方案的政策前景与效果进行了评析^[20]。Marques 和 Pinho (2016)通过从法律规定和执法情况两大方面构建转让定价框架的指数,在法律层面重点考虑法律规定和资料要求情况,如转让定价规定数量、同期文件细化要求;在执法方面重点考虑协助执法的机制和惩罚机制,如年度转让定价报告信息、税务当局转让定价专业团队、税务当局开展转让定价审计情况、税务审计覆盖转让定价领域和未遵循文档要求的罚息、纳税调整等方面^[10]。

伴随“双支柱”方案的出台,众多学者认为我国应积极响应和参与其中,借此推动我国反避税制度的完善,从而减少税基侵蚀和利润转移的发生。邓力平(2021)认为“双支柱二”是应对当前数字经济挑战的一项改革方案,能够抑制主权国家有害税收竞争行为,压缩跨国企业的避税空间。该方案的提出就是为了弥补现行反避税规则的不足,构建 BEPS 计划“兜底”条款^[43]。徐梦妮(2020)认为欧盟开始逐渐重视数字经济中用户的价值创造,一方面是提出“显著经济存在”对现行税收规则进行了补充,同时设置了 3%的数字服务税,对世界其他国家提供了一些参考^[45]。霍军(2021)认为我国应积极参与支柱 2 的国际税收规则持续改革工作,为发展中国家争取更公平的国税收环境,还应及时更新国内税法对接“双支柱”国际税收新规则^[28]。

1.3.3 文献评述

以上文献陈述国内外对于互联网国际避税和国际反避税这两个方面的研究现状,国内外学者均认同在数字化无纸化的背景下国际避税趋于隐蔽化,在此背景下,国际避税具有更大的筹划空间。通过分析当前互联网企业这种新兴的商业模式,再结合案例和数据,分析互联网企业的避税问题,在此基础上提出应对的税收策略。国内相较国外在国际避税和反避税的研究起步较晚,但经过多年努力和研究,也取得了一定的成果,在反避税层面,国内的研究集中于无形资产的转让定价和避税地等领域。在借鉴 OECD、欧盟等在互联网税收方面的理论与实践并结合我国国情提出解决思路。而国外的研究相对比较成熟,主要从法律数量、惩罚力度、税务审计力度等方面量化反避税制度本人将通过两个不同类型的跨国

互联网案例进行比较分析。

1.4 本文研究方法及框架

1.4.1 研究方法

(1) 文献研究法。通过对国内外研究综述进行整理归纳,梳理当前数字经济下互联网企业的特征和当前这类企业所采取的避税方式,从中归纳总结当前在反避税中存在的漏洞和不足,为后续的针对性建议提供理论基础。

(2) 案例研究法。通过搜集亚马逊和微软这两个跨国互联网企业避税案例,从中比较分析其避税手段和避税原理,为我国防范避税提供借鉴和经验。

(3) 比较分析法。比较分析两个不同公司的避税案例,梳理其他国家应对国际避税的反避税政策,对我国完善反避税规则提供借鉴。

1.4.2 研究框架

本文基于当前的经济环境和税收制度现状,以跨国互联网企业为研究对象,第一章主要介绍论文选题的背景和意义以及国内外文献综述;第二章介绍了跨国互联网企业国际避税与反避税的相关概念;第三章分析目前互联网跨国企业主要避税手段以及面临的反避税情况,从常规的避税手段和跨国互联网企业特有的国际避税方式分析,分析当前国际反避税措施现状;第四章主要从两个跨国互联网企业的基本情况出发,分析其避税手段以及面临的反避税调查和结果,最后再比较分析这两个案例之间的反避税措施和反避税效果之间的差异;为了应对数字经济背景下的税基侵蚀和利润转移问题我国应借鉴欧盟和 OECD 的反避税的经验,完善我国反避税税收政策。从我国实际情况出发并结合反避税经验,第五章主要针对当前跨国互联网企业反避税措施提出了一系列政策建议:完善我国税收理论体系和国际税收规则,加强我国反避税法制建设,加强税收征管能力建设,加强国际间税收协调。本文的研究思路逻辑图如图 1.1 所示:

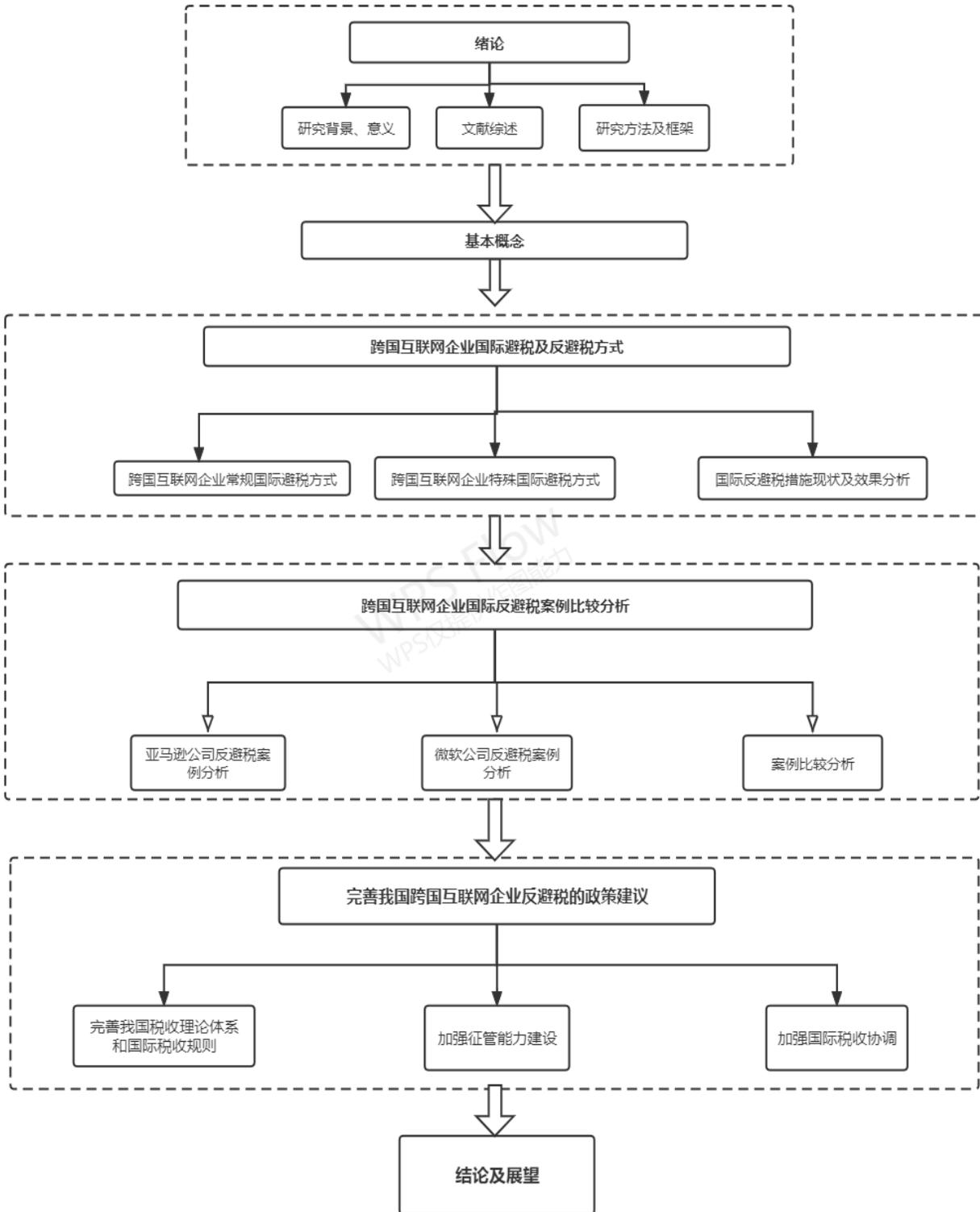


图 1.1 论文研究思路图

1.5 创新及不足

目前针对国际避税和反避税的研究大多从宏观层面来进行研究,本文以跨国互联网企业作为切入点,跨国互联网企业具有高度数据依赖性以及交易隐匿性,这些特性对传统税收制度带来巨大冲击。本文从微观层面,以当前新型的经济模式的代表公司作为切入点,以案例的形式分析当前我国当前的反避税情况,并从我国实际情况出发并结合反避税经验完善我国反避税税收政策。本文选取两个不同类型的跨国互联网企业,通过案例分析介绍这种新型经济的主要特征,分析其背后的避税原理和运作机理,并比较分析二者避税手段的异同,通过对案件的分析 and 梳理,罗列出当前跨国互联网企业采取的避税手段,为我国针对性的反避税提供思路。

本文选取两个跨国互联网公司进行梳理和分析,仅从两个公司分析很难将我国目前跨国互联网企业避税手段和方式完全揭露,对于避税方式和手段分析不够充足和全面,从而在根据现有手段提出相关建议时可能不够全面。在案例分析时,对于案例公司的资料收集整理有限,资料 and 数据的收集很难获得第一手资料,只能依赖一些间接统计数据,受到这些因素影响,分析的准确性和全面性会受到一些影响。对目前现有税收制度和反避税措施的梳理和分析不够全面,对一些文章中的观点和论述的理解得不够深入和透彻,对跨国互联网企业的反避税研究的广度和深度不够。

2 基本概念和理论基础

2.1 基本概念

2.2.1 跨国互联网企业

伴随着全球数字经济的兴起，形成了一批跨国互联网企业，可以狭义地理解为在线平台以及通过在线平台开展各种业务活动，广义上是通过数字化依托于互联网开展各种业务的经济形态。跨国互联网企业主要是以数字化的知识和信息为依托，在现代信息技术和通信技术的帮扶下开展经济活动。相较于传统的经济模式，突破了时间和地点的限制，摆脱了对传统地点和物理存在的依赖，对信息的开发和挖掘取代了传统的交易模式。高度依赖数据是跨国互联网企业的主要特征，传统的税收制度基于对公司的实体存在进行征税，但是跨国互联网无需通过设置业务实体就可以开展业务，摆脱对地理位置和国界的限制，通过互联网平台为全球提供信息服务，同时对平台的用户信息和数据进行分析和加工并获得大量利益。

跨国互联网企业依托于互联网平台对全球提供信息服务，对数据高度依赖，主要以数据作为生产要素，对数据的开发和挖掘产生巨大的商业价值，对于这一部分的真实价值的估计与衡量存在较大的操作难度。同时这一类企业以数据作为生产要素，这些数据具有较强的无形性和流动性，不利于税务机关的监督和管理。交易方式也与传统交易存在较大差异，不论是商品的展示还是交易模式以及使用的货币都具有虚拟性，交易记录存在篡改的可能性，跨国互联网企业出于节约成本的考虑，它的特性为其避税提供便利，对传统的税法法则带来了很大挑战，不仅侵害本国税收，也不符合税收公平法则，不利于建立和谐稳定的国际税收关系。

2.2.2 国际避税

国际避税是指跨境纳税人通过利用两个或者两个以上的国际的税法和国际税收协定的差别、漏洞、特例和缺陷，规避纳税主体和纳税客体的纳税义务，不

纳税或少纳税。国际避税区别于偷逃税这种行为，都是通过合法的形式，在法律层面没有违法行为，主要是通过税收法律的漏洞或者是缺陷进行逃避纳税义务或者减少纳税额，对待国际避税行为，税务机关只能通过完善税收法规，减少税收漏洞等方式进行打击。

当前的国际避税方式主要有转让定价、利用国际避税地避税、滥用国际税收协定避税、成本分摊协议等等，跨国企业追求利润最大化的时候，国际避税成为降低成本的一个关键环节。一方面依托于互联网，经济行为趋于隐蔽和虚拟，规避实体的存在，割裂与东道国之间经济关联性，给利用无形资产避税提供可操作空间，另一方面新型的经济形势对传统的征管方式造成冲击，相较于传统的经济模式，互联网公司的经济模式和产品趋于虚拟化，当前的税收法则滞后于新型经济发展模式，在处理跨国互联网企业避税时存在很多规则空白和漏洞，难以应对当前税基侵蚀和利润转移问题。除了跨国纳税人在利益的驱使下减轻税收负担这个主观原因之外，还存在一些客观原因导致跨国纳税人国际避税，各国税制存在差异，有的国家税收负担重，有的国际税收负担轻。各国的征管水平存在差异，各国征管水平不一样也会导致纳税人的税负不同。众多互联网巨头公司抓住了避税的契机，这不仅侵犯税收双方的利益，破坏税收公平原则；同时也对国际税收规则形成冲击。

2.2.3 国际反避税

国际反避税是指跨国企业纳税义务国通过税收调查，对跨国企业避税手段进行分析和梳理，从而分析出税法漏洞并采取修补措施的管理行为，其目的是对跨国纳税人避税行为进行制止，保护本国的税收权益，减少税收流失的现象。反避税以税务实施主体，对违反税法意图和逃避税收的行为进行制止的行为。对待跨国纳税人的避税行为不仅仅涉及一个国家，牵扯的是多个国家的经济利益，在处理起来牵涉多个国家，情况较为复杂，各个国家之间相互合作达成共识共同应对国际避税显得尤为重要。

跨国纳税人出于降低企业成本的考虑，又加上跨国互联网企业经济行为具有隐蔽性和虚拟性，给跨国互联网企业避税提供了可操作空间。这种高度依赖数据和互联网的特征极大地拓展了全球筹划和利润的空间，企业的避税模式发生改变，

传统的税收制度难以应对当前新型的避税模式,对当前的国际税收规则和税收秩序面临着巨大的挑战,不仅侵犯国家的税收利益,也造成国家之间税负不公平的现象愈演愈烈。当前我国反避税工作面临诸多挑战,构建反避税管理对于维护国家权益具有重要意义。国际反避税的推进对于世界范围内的经济活动都有重要意义,有利于保障国家财政收入,对维护税法公平正义也具有重要意义。从根本上保障国家财政收入不流失,从而更大程度发挥财政收入的宏观调控作用。

2.2 理论基础

2.2.1 税收风险理论

税收风险是企业没有依照税法履行义务时,会面临补缴税款和滞纳金等情况。税务风险主要有三个方面:首先是税收立法的税务风险,在税法不完备或者税法更新太快会使得纳税人无法掌握到最新的税收信息;其次是税务机关存在税务风险,是因为税务机关和企业之间信息存在信息不对称;最后是纳税人经营的税务风险,是纳税人在开展避税行为时而导致的税务风险。跨国互联网企业通过国际避税谋求利益最大化,该企业可能会面临税务机关反避税调查的风险。而跨国互联网企业的风险管理水平与税务机关反避税水平息息相关,完善的反避税制度会加大跨国互联网企业的风险管理意识,会减少国际避税行为,从而达到提高反避税征管效率的问题。

2.2.2 信息不对称理论

信息不对称理论是指在经济活动中,市场活动参与方掌握的信息有所差异,掌握充分方在市场交易中处于有利地位,反之处于不利地位。在跨国互联网企业国际避税中主要存在三种类型的信息不对称:一是税务机关与跨国互联网企业之间存在信息不对称,跨国互联网企业依托于现代通信技术以数字化的知识和信息作为生产要素,对数据信息进行开发和分析利用,有着数据依赖性和高流动性以及交易虚拟性等特征,这使得税务机关很难全面掌握跨国互联网企业的涉税信息;二是税务机关与国内部门之间存在信息不对称,多部门之间信息沟通不畅,税务机关在向其他部门进行涉税信息共享时,其他部门会以各种理由拒绝提供相关信

息。税务机关和其他涉税机关之间税收信息沟通不畅，税务机关对纳税人信息不对称程度增加，给纳税人避税提供了可乘之机；三是我国税务机关与外国税务机关之间存在信息不对称，跨国互联网企业的国际避税涉及到多个国家或者地区的税收利益，需要加强和不同国家的涉税信息共享。

2.2.3 博弈论

博弈论是一种决策理论，可以用来描述和分析主体的行为和行为的相互作用。跨国互联网企业通过国际避税降低成本谋求更多利益，而税务机关希望确保足额征税，税务机关和跨国互联网企业作为博弈的双方。跨国互联网企业和税务机关之间存在信息不对称，双方的决策都是在对方行为的预期下制定的。跨国互联网企业不选择用成本分摊协议等方式进行国际避税，那么税务机关无需对跨国互联网企业进行反避税调查。相反，如果跨国互联网企业利用其经济行为趋于隐蔽和虚拟，加大无形资产避税的可操作空间，税务机关会加大对跨国互联网企业的反避税调查力度，提升反避税稽查能力，从而达到遏制跨国互联网企业国际避税的效果。

3 跨国互联网企业国际避税及面临的反避税情况

3.1 跨国互联网企业常规国际避税方式

3.1.1 利用国际避税地避税

伴随着经济全球化的深入发展,跨国互联网公司利用国际避税地避税的现象层出不穷,很多跨国互联网企业纷纷选择在国际避税地注册,这些企业依托于国际避税地的各种税收优惠来降低企业税负。国际避税地对于跨国企业避税尤为重要,可以称之为“避税天堂”,在国际避税地对于所得税和财产税的征收税率低于其他国家或者地区。国际避税地一般来说税率较低,社会经济发展较为稳定,各种金融政策较为宽松。

国际避税地的形成原因较为复杂,有很多国际避税地的形成和早期的殖民历史息息相关,很多著名的国际避税地的前身是殖民地,当资本主义国家在殖民地开展经济活动时,为了在此获得更大利润,殖民地对资本主义国家实行较为宽松的税收制度,低于正常的税收水平或者免税。除了历史因素之外,很多地区没有自己的支柱产业,经济发展较为落后,为了改变这一局面,通过宽松的税收管理政策吸引大量公司和企业来投资,从而推动本国或者是本地区的经济发展。

国际避税地的形成由来已久,为了满足企业长期发展的要求,一方面降低对企业的注册要求,另一方面对企业的注册信息严格保密,加上稳定的经济环境,吸引众多跨国企业国际避税地注册。有着众多著名的国际避税地,比如说开曼群岛,我国较多著名的公司选择在开曼群岛注册。众多企业之所以选择在国际避税地注册,是当前国际避税的发展较为成熟能够从经济政治上满足企业长期稳定发展的需要。国际避税地具有稳定的政治环境,企业选择避税地时首要考虑安全稳定,稳定的政治环境才可以保障企业财产和收入的安全,所在地区如果政局不稳定,很难成为国际避税地。除了政治稳定之外,良好的投资环境也是吸引企业的一个重要因素,完善的基础设施对于一个企业的运作十分重要。最后是完善的法律制度,完善的法律制度能够保障投资者的权益,保障企业经济活动的正常开展。长久以来,以开曼群岛和维尔京群岛为代表的国际避税地,因其完善的法律,

较低的税率，受到众多投资者的青睐，很多跨国公司都在国际避税地通过设立空壳公司来达到少缴或者是免缴税款的目的。国际避税地除了能够满足避税动机，还有宽松的金融环境和便捷的服务，跨国企业在国际避税地能够达到更优的融资效率。

3.1.2 无形资产转让定价

公司集团内部机构之间或者是关联企业之间相互提供专利、商标、国际品牌、专有技术等特许权来进行的内部交易作价机制，其目的是通过相互之间提供专利费、商标等进行转移定价从而实现减轻税负的目的。跨国互联网企业出于降低企业成本的考虑，又因为该企业高度依赖数据和信息技术，给该企业实现降低税负成为可能。跨国互联网企业利用无形资产转让定价的思路是将所得或者是利润由高税率国家或者地区转移到低税率地区。各个国家之间的税制存在差异，国家之间税率也不相同，再加上不同地区之间税收管理水平存在较大差异，这些因素给跨国企业实现无形资产提供可操作空间。设置在税率较高的国家的公司将无形资产以较低的价格转移到税率较低国家的关联企业。跨国企业将利润从税率较高的国家转移到税率较低的国家，从而实现降低税负降低企业成本的目的。当前有四种较为常见的转让定价避税方式：第一种是通过关联公司以低于市场的价格将利润转移到低税率地区，以较低的价格将产品或者劳务销售给低税率国家，将利润转移到低税率地区从而达到避税的效果。第二种是通过贷款的方式来转移公司利润从而达到避税的目的，高税率国家的企业贷款给低税率地区的关联公司，作为债权国可以不及时索取利润从而达到延期纳税的效果。第三种是在税收洼地设立新的公司组织形式，通过关联企业之间分摊费用和成本从而达到避税的效果。第四种是从境外引进先进的无形技术或者资产，以高于市场的价格支付特许权使用费，税务机关对于这种无形资产的真实价格的衡量缺乏参考值，无法准确估算其真实价值。

在数字经济大背景下的跨国互联网企业的交易活动具有虚拟化数字化的特征，不再局限于物理存在的限制，跨境经营模式依托于数据、信息，这种无形和虚拟的经营模式对当前的税收管辖权产生了很大的冲击。传统的税收规则在应对跨国企业无形资产转让定价时为了更加公平，平衡两个国家之间的税收利益，提

出了无形资产转让定价调整原则，目前被普遍接受的调整方法主要有以下五种：可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法和利润分割法。其中可比非受控价格法是以两个非关联企业进行同类或者类似交易时的价格作为公平价格。在实际使用中，可比非受控价格这种调整方式很少使用，找到可比非受控交易具有较大难度，转让的无形资产的功能及其盈利能力以及物品特征要具有可比性，而现实中很难被适用。再销售价格法是指将商品销售给关联企业之后，关联企业之后将产品销售给非关联企业，用销售的价格减去合理的利润之后的价格用以调整无形资产转让定价中不合理的价格。成本加成法是用关联企业生产产品时发生的合理成本加上利润之后的价格作为调整的依据。交易净利润是以非关联企业在可比交易中的利润率来测算调整价格，由于无形资产较为特殊，与具有物理存在的实体资产存在较大的差别，有众多因素影响利润的大小，跨国互联网高度依赖网络和信息化交易，税务机关缺乏无形资产价值衡量的参考依据。

3.1.3 成本分摊协议

最早的成本分摊协议出现在美国，最初的目的是关联企业之间分摊成本和风险并共享收益，最初无形资产成本分摊协议的目的是帮助企业降低企业成本，并将风险在各个关联企业之间进行分摊。随着信息化和数字化的不断发展，无形资产在经济活动中占比越来越大，企业也加大了对无形资产的研发。成本分摊协议逐渐成为跨国企业的一种避税的手段，利用这种方式将利润转移到其他地区。成本分摊协议可以定义为：企业与其关联方共同开发、受让无形资产，或者共同提供、接受劳务时，按照独立交易原则达成的协议。目前成本分摊协议较多地运用在跨境企业的无形资产的研发过程中，在其使用过程中呈现以下几个特点：首先是风险和成本分摊，按照各参与方的收益或者是付出的成本的比例对该项活动的收益进行分配。第二是活动的参与方都将获得开发、受让无形资产的收益权，在活动开始之前会签订协议，协议中明确指出各参与方可获得的收益，并且在这个过程中无需向其他参与方支付额外费用。

无形资产成本分摊协议的核心要素主要有参与方、各方所作出的贡献、预期收益、成本分摊，这些因素将会对最终的利润分配产生影响。其中较为重要的两个因素是贡献和预期收益，这二者决定了利润分配的多寡，从而影响最终税基的

转移。在进行无形资产成本分摊协议时，首先要遵循独立交易原则，在签订条款时参考类似独立企业之间达成的条款签订成本分摊协议，关联公司之间的每一笔交易都要参照非关联企业相同或者类似交易的财务数据以保证交易的公平性。在满足了独立交易这个前提之后，按照各关联方所作出的贡献分摊成本和分配利润，要达到各关联成本付出与收益成正比。当出现成本与收益不匹配时，需要通过一些指标去调整，参考各关联方的营业利润、销售收入、单位能耗进行适当的调整。无形资产区别于传统的实体资产，具有虚拟性和依赖数据性，线上交易的模式会使得纳税人隐藏资金的来源和交易，对传统的税收征管模式带来挑战，互联网跨国企业的隐蔽性和虚拟性导致税务机关很难判断企业价值来源和交易数目。跨国互联网企业利用数字化虚拟化的特征，无形资产的真实价值的估量存在较大的难度，从而将无形资产的相关税基在各关联方之间分配，通过无形资产成本分摊协议将利润转移到低税率地区，将成本尽可能分配到高税率的国家，侵害税负高的国家的税收利益。成本分摊协议在操作上具有灵活性给了跨国互联网企业较大的操作空间，当前的税收征管模式无法应对这种新型的经济模式所带来的税收问题，跨国互联网公司利用这一税收漏洞和成本分摊协议转移利润逃避税收，对各国的税基进行侵蚀。

我国对于成本分摊协议的研究相较其他国家而言较晚，主要经历了三个阶段：第一阶段是 2004 年首次在一份非正式的税务文件中明确成本分摊协议这一概念，这是成本分摊协议在我国首次得到官方认可。第二阶段是正式立法阶段，2007 年成本分摊协议首次作为法律条款出台，经过两年的发展完善，2009 年税务总局出台了成本分摊协议详细的法律法规，为我国企业使用成本分摊协议提供了具体操作流程。第三阶段是完善阶段，自 2013 年以来，我国税务局积极推进成本分摊协议的修改工作，更加注重流程简化和后续的管理问题，并结合国际新动态进行调整和修改。

3.1.4 滥用国际税收协定

国际税收协定是一种以国家间税收权益分配关系为调整对象的国际公法层面的法律规范。国际税收协定可以理解为两个或者两个以上的国家签订的协定，协议可以更好地帮助国家之间调整税收分配关系，促进经济交流。在协议中会对

特定的征税对象给予税收优惠，以此来促进经济交流和避免双重征税。企业出于降低成本的考虑，会让自己成为满足税收协定的特定对象，适用税收优惠和较低的税率。纳税人在利益的驱使下，通过各种方式使得自己满足协定中特定对象的条件，从而获得税收减免或者使用优惠税率来减轻税负。滥用税收协定是在人为因素的影响下，获得将本不该享受的税收优惠，从而规避税收义务。

目前滥用税收协定的方式主要有设置导管公司和利用双边关系这两种。当两个国家之间没有签订双边协定或者签订了双边协定但不包括投资者的项目时，投资者在利益的驱使下会设置一个新的公司，这个新的公司满足税收协定的优惠条件从而得到税收优惠。这个新设立的公司就是导管公司，导管公司可以分为直接导管公司和间接导管公司，二者的使用原理一致，间接导管公司操作中会加入多个中介公司，中介公司被赋予不同的国家身份，避税行为较直接导管公司更复杂。导管公司并没有实质性的经营活动，也并不从中受益，并且在缔约国能够享受较低的税率符合缔约国税收优惠特定对象的条件。除了设立新公司可以滥用税收协定之外，还可以从缔约国居民身份入手，改变纳税人的居民身份，从而满足税收协定的条件来获得税收优惠。在这种方式中身份的转变依托于设置控股外国低股权的控股公司，例如对于不满足税收优惠的股东，可以先设立一个全资子公司，全资子公司少量的持有实体公司的股权，通过持有股权来获得税收优惠。当税收优惠中规定了持股比例，当纳税人持股比例高于这个比例而不能享受税收优惠时可以同时设立多家子公司来分散持股权从而满足税收优惠条件。跨国企业在滥用税收协定时最常见的是以上两种方式，除此之外还有一些其他方式：人为降低股息预提税额的部分利息转移交易、劳务外包、合同拆分等等。

滥用税收协定是通过人为的操作获得不该享受的税收优惠，这一行为导致的缔约国的税收收入减少，本该获得的税收收入减少，侵犯了缔约国的税收主权。除此之外也违背了缔约国签订税收协定的初衷，缔约国双方的税收优惠政策被非缔约国使用，对缔约国是一种不公平。长期以来，会破坏缔约国签订税收协定的积极性，也不利于国际税收秩序的发展。滥用国际税收协定侵害缔约国税收主权破坏国际税收秩序，伴随着数字经济的发展，滥用税收协定也呈现多元化、隐蔽化的特征。为了减少滥用税收协定带来的危害，各个国家很早之前就出台了政策和法律来规避滥用税收协定，但到目前为止滥用税收协定的现象仍然存在。这一

现象层出不穷的根本原因是相关法律制度不完善,国际上很多国家都出台了专门防止税收协定滥用的法规,但是这些法规都比较模糊,不具有实质性有操作性的内容。国际上仅有少数国家针对滥用税收协定出台法律,大部分以法规的形式进行约束,法规内容较为抽象和模糊,在具体案件的操作中相对困难,反避税效果不理想。专门立法的形式可以从根本上制约滥用税收协定的行为,但立法时间早,法律条文碎片化不成体系,并且难以应对当前新型的避税手段,存在一定的滞后性。国家税务机关在对跨国纳税人进行征管时,对于跨国纳税人滥用税收协定的行为很难界定,涉及多个国家且避税行为很复杂,对跨国纳税人的征管难度较大。国家之间文化政治差异较大,在处理跨国企业滥用税收协定时,需要获得缔约国税务机关相关资料和信息,但在交流合作中很难从中获得相关信息和情报,给反避税工作带来阻碍。

3.2 跨国互联网企业特殊国际避税方式

3.2.1 模糊所得性质

传统经济背景下的生产要素是有形的,依托于实体的,跨国互联网企业依托于网络技术,具有数据依赖性和交易虚拟性等特征。在这两种特征的影响下,该类型的企业实现了产品和经营场所的无形化,其巨大的商业价值体现在对数据信息的挖掘和利用。跨国互联网企业将用户信息产生的数据进行分析再加工,这些数据被赋予价值,二次开发利用给予这些数据巨大的商业价值。企业的运行不再依托实体,通过互联网线上平台在线咨询下一系列服务,使得实时交易成为可能,也提高了企业与消费者之间沟通的效率。这种新型的企业模式规避了传统的经营机构等实体场所。跨国互联网企业的核心发展模块是隐性价值的开发,大多依赖数据和技术优化,税务机关对该类企业的估值存在难度。

传统经济背景下的税收规则已不再适用,这种新型的商业模式脱离物理实体也可以在全球进行商业活动,突破了时间和地域的约束,同时交易存在虚拟性和数据的可篡改性,如何认定跨国互联网企业的收入性质成为当前的一大难点。全新的商业模式下,企业所得性质的界定标准不明晰,面对数据二次开发所产生的巨额利润该如何认定成为税收征管机关的难题。这种商业模式模糊了产品和服务

的界限，特许权使用费和营业利润之间划分标准不明晰，以及跨国互联网企业产生的巨额利润的多少都存在人为操作的空间。税务机关在面对跨国互联网企业的所得性质划分时缺乏明确的标准将其区分，对于营业利润的估算也存在较大的难度。在这种数字经济的背景下，跨国互联网企业高度依赖数据和交易虚拟性，这些特征又为跨国互联网企业进行利润转移提供了便利。跨国互联网企业利用当前征管漏洞，模糊所得性质，隐藏真实所得来规避税收的现象层出不穷。其主要原因是当前税收征管系统的信息化程度低，缺乏一个将消费者、生产者、税务机关有机结合的电子发票管控系统以及不可篡改的数据库，如实地掌握资金往来和账簿是税务机关准确估值和判定所得的前提和基础。

3.2.2 规避常设机构

常设机构这一概念最早出现在德国，是对所得来源国享有优先征税权的规定，主要目的是避免双重征税。常设机构主要用来确定企业在某国或某地区是否具有纳税义务，从而使该国或者地区能对归属于常设机构的所得进行征税。常设机构是税收协定的重要条款，它主要和营业利润结合起来限制所得来源国的征税权。常设机构一般指的是企业进行全部或者部分营业的固定营业场所，这个营业场所社会具有固定性和持续性的，但是不包括专门从事准备性、辅助性活动的机构。一些专门用于仓储、展览等的准备性固定场所，不被认定为常设机构。跨越时间和国界约束的跨国互联网企业的经营模式相较于传统经济模式发生了重大变革，可以在经营过程中规避物理实体，这样的特征对现行的税收征管政策造成了挑战和冲击，传统的征税政策中强调物理实体存在，并且物理实体要满足一定的条件，一些用于仓储、展览的准备性场所不具备时间和空间的连续性，传统的征税政策认为这些准备性场所不能构成经济关联从而不被认定为纳税实体。

跨国互联网企业依托于大数据和互联网，业务模式的创新使其经营活动不再依托实体场所，可以直接通过网络终端进行商品交易，这种新型的商业模式为跨国互联网企业避税提供了条件。跨国互联网企业不再需要实体的经营场所就可以实现全球的经济贸易往来，传统的常设机构认定也不再适用新型的商业模式，很多跨国互联网企业利用这一税收漏洞规避税收。现行的税收制度中对常设机构的定义过于狭窄，未能将新经济模式产生的辅助性场所囊括在内，所得来源国的征

税权遭受侵蚀。跨国互联网企业的业务活动只需辅助性活动场所便可保障经营活动的正常开展,以本地仓库为代表的辅助性场所已经成为跨国互联网企业业务的核心,这样的商业模式加剧了税基侵蚀和利润转移。

3.2.3 利用无形资产税收优惠

跨国互联网企业高度依赖数据和网络,无形资产是这类企业的核心业务和价值来源。无形资产作为重要的资产,是跨国互联网企业的价值驱动引擎。伴随着高新数字技术的飞速发展,这种经济模式对社会和经济的影响很深远,对于产业结构的转型和激发经济活力具有重要意义。在通信和数字技术的广泛应用下,传统的经济不再受时间和地域的约束,经济交易和发展更加便捷。创新对于一个企业至关重要,为了促进这类企业的发展和 innovation,无形资产研发的众多税收优惠出台,跨国互联网企业广泛获得无形资产研发带来的税收红利。在市场经济下,国家激励企业将技术转化为生产力和商品,为了激励这种转化,各个国家会针对研发无形资产出台税收优惠政策。

美国是最早出台相关政策并且取得成就最大的国家,在互联网企业刚刚兴起时,美国政府为了鼓励和扶持这类企业的发展,对这类企业不收税费。除此之外,很美国很重视企业研发创新,出台了抵免政策来激励企业来减轻企业负担。韩国对于这类企业出台了两大类优惠政策,第一类是加速设备的折旧,第二类是对企业研发成果所产生的消费税给予减免。日本在很早就出台了一系列完善且系统的税收激励政策,和韩国的税收政策相似,给予这类企业 12%的税收抵免额度,研发费用加计扣除。美国、韩国、日本为代表的国家很重视这类企业的发展,出台了系统且完善的税收政策来激励企业的发展。大部分国家都没有制定完善的税收优惠政策,大多国家相关政策分散,没有形成系统性的法律法规,在覆盖面上较窄。税务机关在面对相关案件的处理时,存在较大的自由量裁权,很多企业会利用法律漏洞,过度使用税收优惠来规避税收。

3.2.4 利用进出口免税门槛

为了促进国际贸易的发展,简化进出口程序,最低免税申报额制度应运而生。设置最低免税申报额,一方面可以减少海关处理的书面工作,提升货物运输效率,

另一方面，低于最低免税申报额的货物将不征收关税及其他税费。满足进出口免税门槛的货物无需通过申报程序即可享受免征进口税费。跨国互联网企业依托于大数据和互联网，业务模式的创新使其经营活动不再依托实体场所，直接在互联网终端平台实现货物的付款与交付，整个交易流程均可在线上完成。跨国互联网公司会在目标群体所在地区设立仓储场所或者从国内发货至客户所在地区，当前的进出口免税门槛给予跨国互联网企业税收优惠，很大程度上减轻其税收负担，对这类企业的发展起到正向激励作用。相对传统的商务而言，跨境互联网企业交易范围广并且交易信息较为隐蔽，交易用户和数据可以篡改，各个企业为了争取最大利益，篡改商品交易价格或者通过多单分散商品价格来满足进出口免税门槛来进行避税。

3.2.5 递延税收

递延纳税是指纳税人在经济活动的当期不确认或者延迟确认纳税义务，使其通过延迟缴税获得税款的时间价值，通过延迟缴纳税款获得隐藏式的税收优惠。企业实现利润最大化有两个筹划方向，降低绝对税额和推迟纳税期，后者在企业的税收筹划中用的比较少，相当于一笔隐性负债，在未缴纳期间无需支付利息，在此期间可以获得资金的时间价值。通过延迟纳税，企业可以增加公司内部资金存量，提高企业周转效率，有利于企业在投资的关键时刻抓住投资机会。最初的递延税收是递延纳税人纳税义务发生时间，所产生的所得额会在税收递延纳税年度一并缴纳，但在实际操作中税收递延政策发生扭曲，这种税收优惠政策相对来说较为隐蔽，税务机关对这一税收政策的监管难度增大，部分跨国互联网企业利用本身虚拟性和隐蔽性的特征，再结合递延税收管理难度大的特点，递延税收也逐渐成为跨国互联网企业规避税收的一种方式。以美国的税收政策为例，美国实行的是全球征税制度，美国的居民企业要将全世界的收入在美国缴纳税收，将其境内和境外的所得之和在美国缴税。在这种严苛的税收制度的背景下，美国税法出台了一项政策，受控外国公司在境外获得的收益如果是以股东分配利益的形式分配，这笔在境外分配回来的收益需要在美国进行缴税。但如果这笔收益没有进行股利分配，在这种情况下无需向美国政府缴税。在美国国内适用较高的税率，税收压力较大，在这种情况下选择受控外国公司递延纳税制度为跨国互联网企业

提供了避税动机和避税条件。

3.3 国际反避税措施现状及效果分析

跨国互联网公司利用各国税制差异和漏洞,为了降低成本追求利润最大化进行避税,互联网交易和数字产品等形式开展业务,无形中为跨国公司提供了便利,为国际避税提供了筹划空间,严重侵害了收入来源国的税基,加剧全球税负分布不均,对全球税收体系造成冲击。跨国互联网企业税基侵蚀和利润转移问题日益突出,推动国际税收改革形成全球共识,成为当前迫切需求。国际反避税对缓解当前税基侵蚀和利润转移具有重要意义,同时也能推动税收体制改革和完善。

3.3.1 我国反避税措施及效果

企业避税严重侵害了我国税基,对我国税收体系造成冲击,为打击企业避税行为,完善我国税收体系,我国陆续出台了很多反避税相关的公告和管理办法,在反避税管理上取得一定成效。1987年深圳市政府颁布了《深圳特区外商投资企业与其关联公司交易业务税务管理的暂行办法》,主要是针对深圳地区外商避税行为。1991年以立法的形式对反避税做出相关规定,明确了企业之间交易要满足独立交易原则。1993年颁布的《中华人民共和国税收征收管理法》系统地对企业反避税做出相关规定,并引入了预约定价制度。2008年的企业所得税法和相关条例的颁布对之前的反避税法律进行了补充。2009年颁布的《特别纳税调整实施办法》一直沿用至今,里边对避税中涉及的成本分摊协议、预约定价、资本弱化等事项作出了详细的规定,在2009年到2017年期间不断修改和调整,奠定了我国反避税工作的基础。但这些都是零散的、碎片化的规定,并没有针对反避税形成专门的法律体系,存在很多法律缺失和空白地带。我国自2013年积极参与BEPS计划,该计划主要是防止税收协定滥用、防止规避常设机构等避税行为,并主动推进计划的实施,经过四年的努力,在2017年签订BEPS多边公约,并积极修订税收协定。加入BEPS公约之后,我国仍积极推进反避税管理工作的完善,在2019年颁布《电子商务法》,首次将微商、直播销售等新型经济形式纳入管理,对常见的避税行为进行了调整。但这部法律对跨境商务缺乏细节性,特别是跨境管理这一模块。《一般反避税管理办法》于2015年颁布,主要针对

跨境交易，明确了反避税措施的适用范围和具体标准以及调整方法，有利于税务机关在工作中掌握反避税措施的尺度，减少过度使用自由裁量权的使用。伴随数字经济的发展，传统的税收征管制度滞后于当前经济发展模式，国家税务总局逐步颁布其他规范性文件进行更新和完善。重点关注受控外国企业利润分配和债资比等问题，也对无形资产价值准确估量提供思路，将地理位置、使用年限、研发阶段这些因素综合纳入考虑。我国积极推进涉税信息的交换，与多个国家签署双边协议来交换涉税信息，提升跨境交易的透明度。

为保证税收来源和完善税收体制改革，反避税机制的建设成为国家税制改革的重点内容。我国积极响应反避税工作的推进，积极推进我国反避税工作的开展，同时加强和国际交流，打击国际避税行为。我国相较于国际上其他国家而言，对反避税的研究起步较晚，内容和体系不完善。从法律层面来看，尚未形成完整的体系，对于避税行为的限制只是零散的碎片化地出现在规章制度中，多以规范性文件的形式出现。总体来说，我国反避税制度在逐步完善，反避税工作也在有序开展，但我国对于国际发避税的法律法规还处于水平较低的层面，税收法律数量少，大多以规范性文件出现，法律约束力低。规范性文件中对于反避税的相关实施细则过于抽象，还需要进一步完善和补充。

3.3.2 其他国家反避税措施及效果

西方国家在反避税的起步较早，相关法律制度更加完善。以美国为例，美国作为数字经济大国，反避税体制比较完善，有力打击了国际避税的行为。美国的很多反避税做法取得了预期效果，对于海外经营的跨国企业获得的利润都应缴纳税收，不论这笔利润是来自国内还是国外。除此之外，对国外的无形资产也要征收所得税，由此产生的关联收益也需要缴纳税收。无形资产具有高流动性和高度依赖数据等特征，税务机关对其真实估值难以衡量，交易信息不透明。税收情报收集和交换对于当前数字化交易模式具有重要意义，美国颁布法案加强海外税收信息的披露，提升跨境交易信息的透明度，便于监察和管理。法案首先规定了海外机构的信息披露要求，需要结合税收、法律等多个关系进行披露和公开。除此之外，大额资产需要向美国税务局进行资产申报，可以对大额资产进行监管。到目前为止，已有 100 多个国家与美国达成协议进行信息交换。美国国情特殊，州、

联邦、地方三级政府都拥有独立的地方税收主权，这三级政府之间税收征管存在差异，为了减少税收差异造成的避税问题，美国通过立法的形式简化各区域的销售税制，并利用大数据和互联网建立税收征管数据库。

2015年英国为了应对税基侵蚀和利润转移问题，针对利润跨境分配提出了利润转移税这一方案。跨境企业会将利润转移到税率较低的国家或者地区，英国为了避免国家税基遭到侵蚀，规定跨国企业在英国产生的利润在转移出境外时必须向英国税务局缴纳税收。以被转移的利润为计税基础。税率为25%，可以有效防止跨境企业通过规避常设机构进行避税，也可以防止跨境企业通过空壳公司进行避税。这项举措为英国收回了大量的利润转移税，缓解了税基侵蚀和利润转移问题。但这种擅自开征新税种的行为会扰乱整个国际税收体制，不利于税收体制长期稳定发展。英国于2018年发布数字服务税的意见征询稿，初步试行数字服务税，但由于数据产生的巨额利润无法准备估量，英国以2%的税率征收临时数字服务税。经过两年的探索与研究，数字服务税在2020年4月开始实施。各个国家对数字服务税的接纳程度不一致，数字服务税的开征面临很多现实困难，各成员国出于自己的利益考虑，无法在适用范围和税率等方面达成一致。而且以美国为首的跨境电商大国对数字服务税的开征持反对态度，数字服务税的开征短期内难以推进。英国在2017对特许权所得费进行改革，对特许权所得费开征预提税，在这次改革中将特许权使用费来源地的范围进行修改，将原来狭窄的范围扩大，只要是在英国获得相关收入，即使不是英国居民，也应向英国缴纳税收。这一政策的修改对跨境企业转移利润进行避税的行为有明显的反避税效果。

澳大利亚积极参与税收信息公开和共享，积极推动国家之间交换税收情报和信息。建立了打击国际避税的信息交流部门，通过这个部门搜集各个国家税收情报并进行交换，提升跨境交易的透明度，在此基础上协调跨境税收执法工作，提升跨境税收征管的效率。自2018年交换了第一批国别报告之后，越来越多的国家加入，全球化的税收情报体系对当前税收体制改革带来的积极效应显而易见，加强跨境税收监管，从而提高纳税人的税收遵从度。

欧盟发布《反避税指令》对反避税行为进行限制，首先是对企业经营行为进行判定，如果一个企业经营行为是为了获得税收优惠，这一行为会被认定为异常行为。第二是对利息扣除规则进行修改和更新，利息扣除限定最高扣除额。第三

是消除混合错配的规则，当企业由于两国标准不一致发生冲突时，此时由支付国实施扣除权利。除此之外，为了防止企业转移资产到免税天堂，在出口货物时需要以商品售卖价格和生产成本的差额为计税依据进行纳税。OECD 为应对税基侵蚀和利润转移问题，在 2019 年 1 月提出了“修订利润分配及联结度规则”和“全球反税基侵蚀解决方案”双支柱框架体系，这个作为 BEPS 计划的延伸，目的是建立完善稳定的税法法则增强税收政策的稳定性和操作性。“支柱一”重点在重新构建税收分配机制，主要是对国家之间税收权益再分配，其核心是在国家之间重新分配征税权。“支柱二”旨在解决全球恶性税收竞争问题，确保大型跨国企业有最低水平的纳税义务，这一举措将进一步限制跨国公司的国际避税活动。“双支柱”方案在 2021 年 10 月达成共识，在不同的地区有一些进展但也面临着诸多挑战，“支柱二”的进展快于“支柱一”，“支柱一”涉及各税收管辖权的利益分配，实行起来要兼顾各方利益。

4 跨国互联网企业国际反避税案例比较分析

亚马逊是全球规模最大的电商平台，市值接近 2 亿美元，在赚取巨额利润的同时曾经出现过两年不缴纳联邦所得税的行为，一边是巨额利润，一边却缴纳少量的税收。亚马逊每年创造巨额利润，但是亚马逊公司缴纳的税收却比较少，2009 年至 2018 年的平均税率仅为 3%。这个税率明显低于世界平均税率。微软作为世界 500 强，是全球最大的电脑软件提供商，该公司在中国六年亏损高达 20 亿。亚马逊和微软是通过什么途径转移巨额利润来达到规避税收？微软和亚马逊公司作为全球著名的跨境互联网公司，在获取巨额利润时只缴纳一小部分税收。这两个企业的创造的价值和税源分离的现象日益明显，各国税务部门加强了国际避税的关注。亚马逊和微软避税案例作为国际避税的典型案列，利用多元化和复杂的避税手段和避税模型将税率控制在较低的水平，分析其背后的避税原理和运作机理，并比较分析二者避税手段的异同，通过对案件的分析 and 梳理，罗列出当前跨国互联网企业采取的避税手段，为我国针对性的反避税提供思路。

4.1 亚马逊公司的反避税案例

4.1.1 亚马逊公司互联网业务基本情况

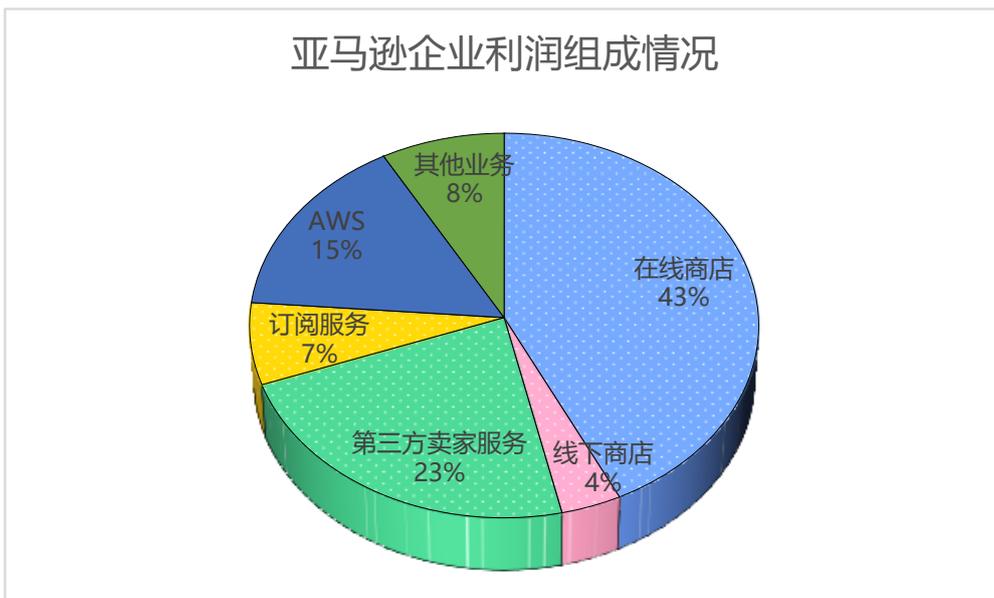
亚马逊公司成立于 1995 年，最初是一家网络书店，后来不断发展为美国最大的网络互联网公司，形成了一定的垄断地位。在 1997 年建立亚马逊网站进行销售产品，但仅局限于本地市场，后期制定业务拓展计划，在与第三方达成协议之后将网站技术对外转移。后期开拓欧洲市场时遇到文化背景不同带来的阻碍，在欧洲设立了欧洲总部，将运营网站业务转移到卢森堡总部公司，在卢森堡设置大型服务器和软件，并配套相关维护人员和高级工程师保障业务正常运行。亚马逊公司实现了从本地市场到多中心的全球经营模式。伴随着大数据和互联网的发展，亚马逊将业务拓展到数字化产品和服务中，凭借这些业务成为美国互联网企业中收入增长较快的公司。目前亚马逊公司全球净收入，主要来源于在线商店、线下商店、第三方卖家服务、订阅服务、AWS（云计算业务）和其他广告投入。

表 4.1 2019—2022 年亚马逊全球净收入

(亿美元)	净利润	在线商店	线下商店	第三方卖家服务	订阅服务	AWS	其他业务
2019 年	2805.3	1412.5	171.9	537.6	192.1	350.3	140.9
2020 年	3860.7	1973.5	162.3	804.6	252.1	453.7	214.5
2021 年	4698.2	2220.8	170.8	1033.7	317.7	622	333.2
2022 年	5139.7	2200.04	189.63	1177.16	352.18	800.96	419.73

数据来源：亚马逊年报

根据亚马逊 2019 年至 2022 年全球净收入分布表可知，亚马逊企业净利润主要来源于在线商店销售所得，2022 年在线商店销售收入占总利润的 43%。AWS 业务占总利润的比例也呈现上升趋势。



资料来源：亚马逊年报

图 4.1 2022 年亚马逊利润组成

亚马逊的净利润主要来自在线商店销售和第三方卖家服务，如图 4.1 2022 年亚马逊利润组成所示，两者占比相加达到 66%，AWS 业务占亚马逊净利润的 15%，AWS 业务也在逐步发展壮大，AWS 业务占比从 2019 年的 13%逐步扩大到 2022 年的 15%。数字经济和互联网的快速发展刺激了亚马逊数字化产品的发展，互联网和大数据作为推动经济发展的巨大引擎，亚马逊企业 2019 年到 2022 年净利润逐年增长。亚马逊企业注重云计算效率的提升和基础硬件的提升，并在全球拓宽云计算业务。从数据上也能看出来，近三年 AWS 业务销售收入逐年增长，加大对云计算业务的投入也为亚马逊公司带来了巨额的经济效益。

亚马逊线上商店由不同的站点组成，其中市场份额较大几个站点分别是：美国、德国、日本、法国。卖家只需在亚马逊网站上建立账户便可以向站点所在用户销售产品，亚马逊企业在大数据和信息化的帮助下建立了智能分拣系统，提高货物分拣效率，除此之外在主要客源所在国建立海外仓库，提升货物配送效率降低货物储备成本。各国的税率和税收政策存在较大差异，这种跨区域的商业模式可以选择灵活多变的避税方式来规避税款。

4.1.2 亚马逊公司国际避税情况分析

亚马逊每年创造巨额利润，但是亚马逊公司缴纳的税收却比较少，2009 年至 2018 年的平均税率仅为 3%。这个税率明显低于世界平均税率。亚马逊是美国本土企业，美国的税收政策是对居民企业全球所得进行征税，并且所得税税率较高，出于降低成本创造更多利润的考虑，避税成为亚马逊公司降低成本的首选方式。“税收洼地”的存在和国内高税率为亚马逊企业提供了强烈的避税动机。美国的高税率为企业增加了负担，为减轻企业税负，美国对受控外国公司出台了税收递延制度。跨境企业在境外获得的收益如果在汇入境内时没有进行股利分配，则这一部分收益无需向美国政府纳税。在这种税收优惠的刺激下，亚马逊公司利用税收制度的漏洞来进行避税。再加上亚马逊企业本身的特殊性，作为跨境互联网企业，高度依赖互联网和数据，不再依赖物理实体。交易的隐蔽性和虚拟性进一步加强，跨境交易信息难以公开透明，加剧了税务机关和企业之间的信息不对称性，企业的避税行为趋于隐蔽不容易被税务机关发现，在这种信息不对称的情

况下助长了企业避税动机,2016年至2019年,亚马逊公司受到多个国家的控诉,其中以2017美国的反避税调查最为完整和系统。

亚马逊公司在2006年在卢森堡设立欧洲控股技术公司,并通过业务重组将该公司成为控股公司。在业务重组中将无形资产给卢森堡公司使用,双方签订成本分摊协议,亚马逊美国将和市场运营相关的网络技术、软件、知识产权等无形资产转移给卢森堡壳公司,卢森堡壳公司向亚马逊美国公司支付少量的费用,通过这个成本分摊协议,亚马逊美国成功对外转移无形资产,卢森堡壳公司获得各项无形资产所有权。卢森堡经营主体与卢森堡壳公司通过签订秘密协议的方式获得网络技术、软件、知识产权等无形资产的所有权,并支付大额费用。卢森堡是著名的避税地,法律监管比较灵活且拥有较多的税收优惠。设立卢森堡壳公司,并利用非卢森堡税收居民可以免征税收这一优惠,将卢森堡壳公司注册为合伙企业从而达到避税的目的。这样操作之后,亚马逊公司将大量利润转移到卢森堡壳公司,少量的利润流向美国,这部分利润汇回美国时可以享受CFC延迟纳税制度不需要缴纳税收。卢森堡经营主体将90%以上的利润进行转移,只需缴纳极少的税收。而掌握大部分利润的卢森堡壳公司是有限合伙企业不是纳税主体从而达到在美国和欧洲双重不纳税。

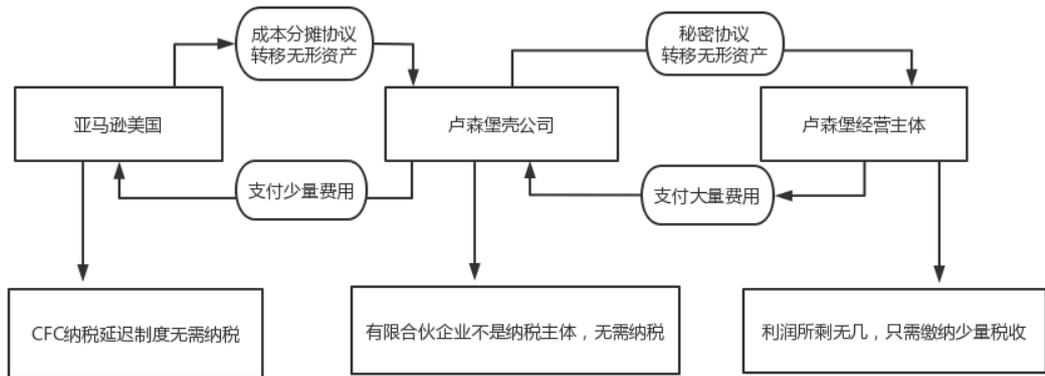


图 4.2 亚马逊避税结构

亚马逊公司通过上述避税结构成功避税,侵蚀了多个国家的税基,其缴纳的税款相对巨额利润而言微乎其微,低于正常企业的税负,经过测算,2009年至2018年年间亚马逊企业平均税负仅为3%,远远低于各国平均水平。亚马逊公司在进行规避税收时选择了多种避税手段的结合,利用税法的漏洞和监管空白,成

为跨国企业避税的典型代表。第一是选择了著名的国际避税港，卢森堡作为著名的经济中心，拥有灵活的法律制度和宽松的监管环境，良好的投资环境吸引了众多投资者。亚马逊在卢森堡设立卢森堡经营主体和卢森堡壳公司，一方面享受卢森堡的税收优惠政策和税收协定，另一方面利用卢森堡对非税收居民不征税的政策，将卢森堡壳公司注册为合伙企业规避税收。第二是规避常设机构的认定，亚马逊作为跨境互联网企业，经济模式发生了改变，更多地依赖互联网和大数据，不再依托于传统的物理实体。传统的常设机构需要满足空间上的有形性和经营的长期性和实质性，将仓储、配送这类准备性和辅助性的场所排除在外。跨境互联网打破了国界和时间的限制，现行的税收制度中对常设机构的定义过于狭窄，未能将新经济模式产生的辅助性场所囊括在内，所得来源国的征税权遭受侵蚀。跨国互联网企业的业务活动只需辅助性活动场所便可保障经营活动的正常开展，以本地仓库为代表的辅助性场所已经成为跨国互联网企业业务的核心，这样的商业模式加剧了税基侵蚀和利润转移。大数据和互联网的发展让传统的常设机构作为征税依据不再适用，这部分税法存在滞后性，为不再依赖实体的跨境企业的国际避税提供了条件。第三是利用无形资产知识产权跨境交易进行避税，跨境互联网企业的巨额利润主要来自无形资产的开发和利用，无形资产的监管难度大加剧了国际避税行为的产生。亚马逊美国将无形资产以低价的形式转移给卢森堡壳公司，卢森堡壳公司与卢森堡经营主体签订秘密协定，卢森堡经营主体将 90% 以上的利润以特许权使用费转移给卢森堡壳公司，卢森堡壳公司是合伙企业无需向卢森堡政府纳税，从而实现欧洲和美国的双重不纳税。第四是综合利用“打钩规则”和 CFC 税收递延规则，CFC 税收递延规定境外收益如果在汇回美国时没有进行股利分配，则不需要缴纳税收。众多美国跨境企业利用该条款进行避税，侵害了美国的税收权益，造成了美国的税收流失。为了减少税款流失，美国政府将 CFC 排除在外，不再享受税收递延政策。但同时，美国的“打钩规则”让卢森堡的两个公司和亚马逊美国公司认定为同一实体，同一实体之间的资金往来不进行纳税。这个规则中列举了被认定为“实质性公司”的名单，列表中没有的公司如果只有一个所有者，则被认定为无视实体，等同于分支机构之间的经济活动。第五是以股票期权的方式代替员工薪资，对应的股票期权价值可以作为成本抵扣。

4.1.3 亚马逊公司面临的反避税调查及其结果

亚马逊公司 2008 年到 2018 年平均税率仅为 3%，相较于每年的巨额利润亚马逊公司缴纳的税收微乎其微，远远低于世界各国的平均水平，引起多个国家对亚马逊避税行为的指控。据统计，2017 年亚马逊公司的实际税负率为 2.5%，当年公司净利润为 56 亿美元，美国税务局（IRS）认为亚马逊公司存在逃税行为，对其进行了调查。IRS 认为亚马逊公司转移的无形资产的价值被低估，经过税务机关通过整体估值可以达到 36 亿美元，而亚马逊集团评估价格为 2.5 亿美元，双方就无形资产的估值价值产生分歧。双方在无形资产的评估方法、无形资产的寿命和贬值方式以及无形资产的开发成本存在争议。IRS 主张对多项无形进行整体估值，但是法院反对这种估值方法，这种会将一些劳动力、商誉等因素包含在内，会导致价值虚高。IRS 主张无形资产是永续使用寿命，纳税人认为是有限寿命并提供了有力的证据驳回了 IRS 的观点。纳税人和 IRS 的另一个争议是无形资产开发成本的确定，IRS 主张将“技术和内容”的全部支出要纳入成本分摊费用进行核算，纳税人主张将其纳入成本分摊费用不合理，驳回 IRS 的指控。美国税务法庭在听取双方意见之后进行考察，最终因为证据不充分在 2017 年 3 月判决美国税务局败诉。其根本原因是无形资产的估值是一项复杂且繁琐的工作，无形资产加剧了企业与税务机关的信息不对称性。

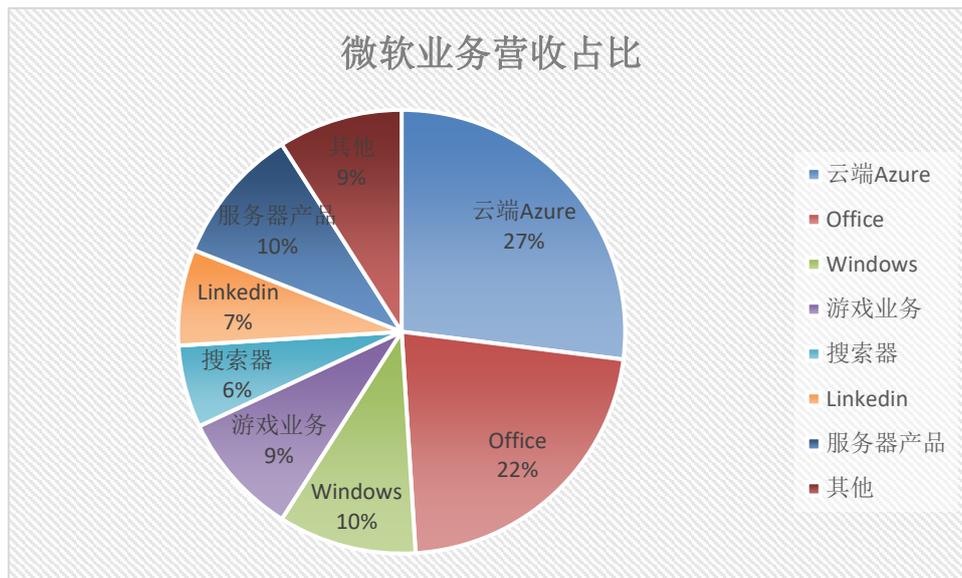
亚马逊在全球范围内进行国际避税，其税率低于世界各国的平均水平，受到多个国家对亚马逊避税的指控。欧盟对亚马逊公司进行了为期三年的调查取证，取得了充足的证据证明亚马逊企业的避税是不合法的，并要求亚马逊企业补缴 2.5 亿欧元的税款。欧盟指控亚马逊在卢森堡设立空壳公司进行转移利润是出于自身利益人为地夸大了特许权使用费，不符合经济独立交易的原则，欧盟认为亚马逊公司在为卢森堡提供非法国家援助。除此之外，欧盟认为亚马逊公司在规避常设机构的定义来避税，跨境互联网新兴的经营模式不再受到国界和时间的限制，更多地依赖互联网和服务器，在经营过程中仅需要储存、配送的辅助性场所即可开展业务。而传统的税收征管政策中这种提供储存、配送的准备性和辅助性场所不被视为常设机构，亚马逊公司利用税收法制的滞后性在卢森堡仅设立准备性场所，以非税收居民的身份在欧洲开展业务。甚至将欧洲其他国家的收入转移至卢森堡进行避税，违背了税收公平原则，侵害了多个国家的税收权益，受到欧盟多

个国家的联合抵制。

4.2 微软公司的反避税案例

4.2.1 微软公司互联网业务基本情况

微软公司是美国的一家跨境科技企业，于 1975 年 4 月在华盛顿成立。该公司主要业务为研发、制造、授权和提供电脑软件服务，其中最著名的产品是 Windows 操作系统和 Office 软件系统。具体的经营范围主要涉及五个方面：操作系统、办公软件、平板、游戏机、云服务。从图 4.3 可以看出微软公司主要利润主要来源云计算和 office 软件的开发。微软公司现在是全球最大的电脑软件提供商，该公司注重专利技术的研究与开发，大部分产品都由微软公司自主研发，微软公司在美国完成了 85% 以上的研发，通过开发无形资产微软公司获得了巨额利润，成为 IT 界的商业巨头。



资料来源：微软年报

图 4.3 微软业务 2022 年营收占比

微软公司截至 2022 年最新财报，营收获得 527 亿美元，同比增长 2%，其中生产力和流程部门和智能云部门对营收贡献最大，生产力和流程部门营收为 170 亿美元同比增长 13%，智能云部门营收为 215 亿美元，同比增长 17%。如图 4.4 所示：

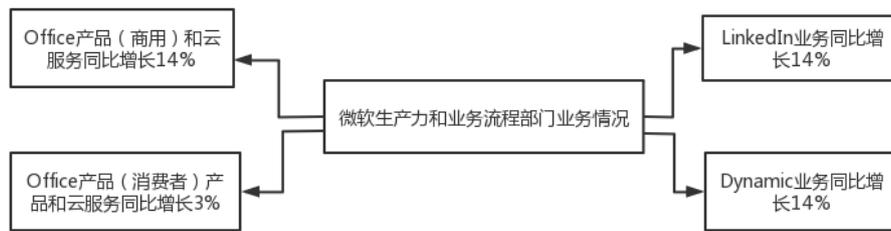


图 4.4 微软生产力和业务流程部门业务情况

截至 2022 年底的财务报表，营收同比增长 2%，但低于市场预期，微软公司应对这种业绩下滑采取了两个措施：一是精简在智能云的员工组成来节约成本，二是加大广告板块的投入，未来广告营收入也是微软主要盈利来源。

4.2.2 微软公司国际避税情况分析

从上个世纪 90 年代开始，微软公司在全球范围内构建区域运营组织推动全球业务的开展。微软产品主要通过四个渠道进行销售：在线销售、经销商、分销商和 OEM 业务。其中 OEM 主要是授权电脑制造商在个人电脑上安装操作系统，该业务产生的收入由美国通过合并企业所得税申报表缴纳税收。零售业务是除了 OEM 以外的业务，由新加坡、爱尔兰等区域运营中心负责，该业务产生的收入在各区域运营中心缴纳税收。微软公司为了将大部分利润留在国外，从而达到逃避税收的目的，进行了一系列的错综复杂的税收筹划。微软选择了三个运营中心，分别为爱尔兰运营中心、新加坡运营中心、波多黎各运营中心，图 4.4 将对这三个运营中心进行简单介绍：

	成立时 间	市场范围	分支机构
爱尔兰运营中 心	1986 年	欧洲、中东和非洲 地区	环岛公司 (RIO) 爱尔兰机构 (MIR) (成本分摊) 爱尔兰运营有限公司 (MLOL) (生产销售)
新加坡运营中 心	1998 年	亚太地区	新加坡控股有限公司 (MSHPL) (资金支持) 亚洲岛公司 (MAIL) (成本分摊) 微软运营有限公司 (MOPL) (市场销售)
波多黎各运营 中心	2005 年	北美、南美	波多黎各运营公司 (MOPR) (销售和成 本分摊)

图 4.4 微软生产力和业务流程部门业务情况

微软公司分别与上述三个营运中心签订成本分摊协议，共同分摊无形资产研发资金，并通过区域之间的操作微软公司将大部分收入留在海外从而达到避税的效果。微软公司在爱尔兰运营中心设置了三个实体，其中包括环岛公司(RIO)、爱尔兰机构 (MIR)、爱尔兰运营有限公司(MLOL)。RIO 在爱尔兰注册成立但实际管理机构在百慕大地区，爱尔兰将实际管理机构作为税收征管权的判断依据，因此，RIO 在爱尔兰被认定为非税收居民，在爱尔兰无需履行税收义务。但从美国税法角度出发 RIO 在爱尔兰注册就应该被认定为爱尔兰税收居民，美国与爱尔兰签订了双边税收协定，RIO 可以享受该税收协定从而获得相应的税收优惠。爱尔兰机构 (MIR) 主要负责与微软美国签订成本分摊协议进行利润转移，MIR 是由 RIO 设立的一个子公司，该公司在爱尔兰注册且实际管理机构也在爱尔兰，MIR 利用“打钩规则”让其成为非独立实体，这样 MIR 可以将收入汇入 RIO 公司一并纳税。除此之外，MIR 与微软美国签订成本分摊协议来转移微软美国开发的无形资产，在协议的作用下这种行为被视为母子公司之间的合作研发行为，满足 CFC 规则的豁免条件。爱尔兰运营有限公司 (MLOL) 主要负责产品的销售，向区域内的经销商销售商品，最终由经销商销售到客户手中。MIR 通过成本分摊协议获得无形资产的所有权之后并不直接从事商品的生产与销售，而是通过 MLOL 这个关联受控外国公司完成生产和销售，这样可以利用美国税法中关联受控外国公司

与子公司之间支付的特许权使用费不交税的税收规定来规避税收。其中 RIO 与微软美国之间签订的成本分摊的比例是 30%，但实际上大部分无形资产都是微软美国开发的，RIO 参与研发的不足 1%。具体模式如 4.5 所示：

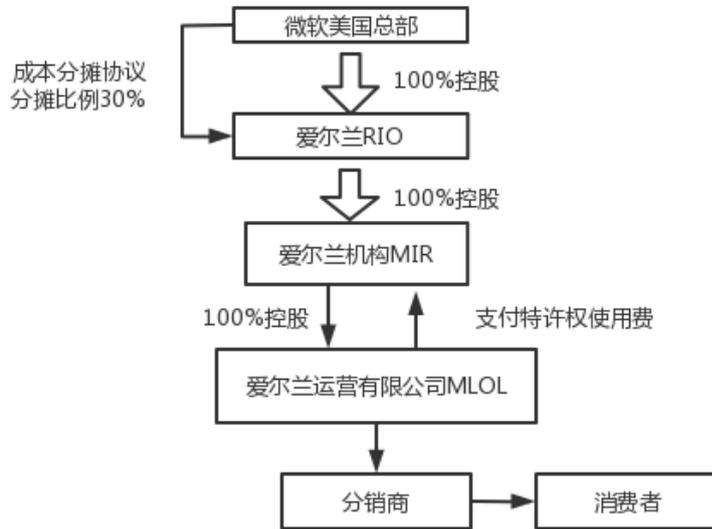


图 4.5 微软公司在爱尔兰地区避税框架图

新加坡区域运营中心（MSHPL）于 1998 年成立，主要负责亚太地区的业务，主要设立两家公司：亚洲岛公司(MALL)和微软运营有限公司(MOPL)。MALL 主要负责与微软美国签订成本分摊协议，其成本分摊比例为 10%，该公司作为一个导管公司不参与实际的生产经营活动。亚洲岛公司主要负责中国、日本等亚太地区的销售，MOPL 在获得 MALL 无形资产的授权之后负责具体的商品生产，并将产品销售给经销商，其具体的税务操作与爱尔兰地区类似。

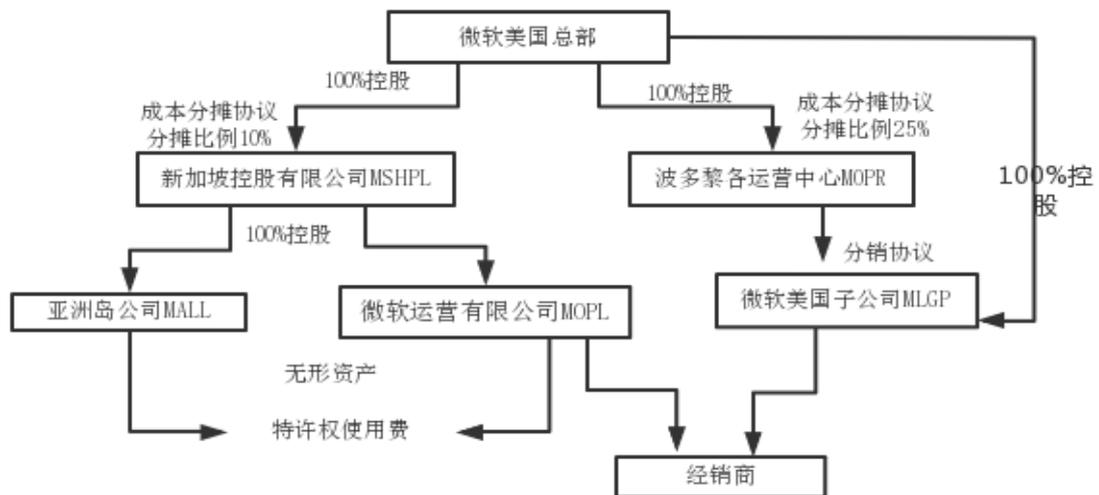


图 4.6 微软美国避税框架

通过上述的税收安排，避税模式如图 4.6 所示：微软美国通过成本分摊协议将大部分利润转移到上述三个区域，成功实现了无形资产的转移，在无形资产转移之后收取大量的特许权使用费，从而实现大部分利润的转移。微软公司在进行税收筹划时主要采取了以下三种方法：第一是利用避税地进行避税，第二是利用成本分摊协议将无形资产和利润转移到境外，第三是利用 CFC 制度和打钩规则的缺陷。首先是利用“避税洼地”进行避税，微软公司设置的三个运营中心，这三个运营中心设置实体在新加坡、爱尔兰和百慕大。这些都是比较著名的避税天堂，具有较低的税率和宽松的法律环境还有丰富的税收优惠，在这样的背景下增加了微软税收筹划空间。第二签订成本分摊协议转移无形资产和利润，美国税法中规定美国公司转让无形资产给外国公司，所获得的收入都应该计入应纳税额。但是微软美国在全球设立运营中心并与之签订成本分摊协议，通过成本分摊协议，各个运营中心按照比例分摊成本并共同享有无形资产的所有权。在美国被视为母子公司之间共同研发，无需向美国政府缴纳税收，成功将巨额利润转移到低税率地区。第三是利用 CFC 规则和打钩规则，打钩规则是纳税人在填写纳税申请表时可以选择境外受控公司的组织形式，如果是选择非独立实体，则可以和美国母公司汇总纳税。微软在境外获得的特许权使用费属于 F 部分所得必须按时向美国缴纳税收。但打钩规则中将股息、特许权使用费还有租金这些消极收入不列为“外国个人控股公司所得”，从而需要根据 F 部分纳税。这两个税收规则的共同作用下，

微软公司的税收筹划空间得到进一步拓宽。当跨境企业将其关联受控外国公司选择为非独立实体，就可以规避税收，我国的微软公司是作为一个非独立实体将巨额利润转移到其他地区的。具体表现为下图 4.7：

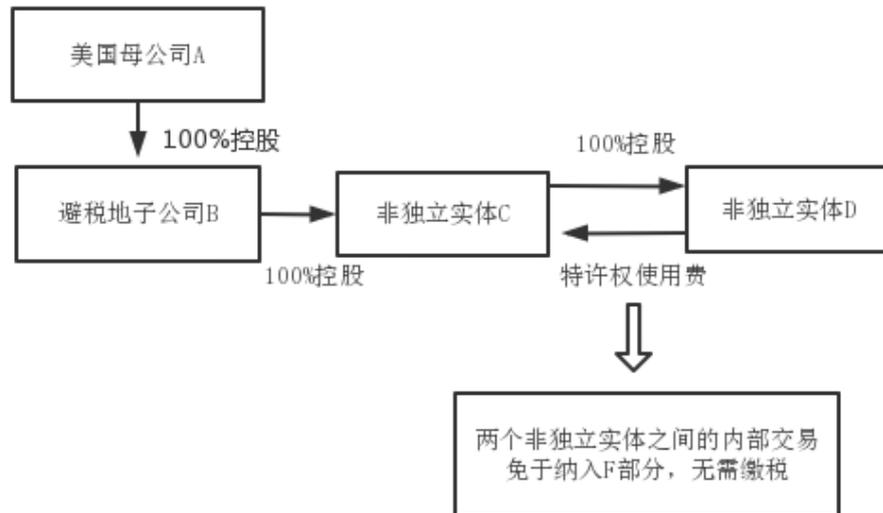


图 4.7 非独立实体之间内部交易避税原理

4.2.3 微软公司面临的反避税调查及结果

微软公司作为全球最大的电脑软件提供商，但其在中国设立的子公司一直是亏损状态，这种异常的行为引起了我国税务局的注意，并对微软公司进行反避税调查。经过长期的调查取证，税务机关发现长期的亏损是因为在我国获得的利润都转移了，以特许权使用费的方式支付给美国，从而规避在我国的税收。在大量的证据面前，微软公司承认了不合理避税并补缴税款 8.4 亿元。

4.3 案例比较分析及案例启示

亚马逊和微软作为互联网企业的巨头，重点开发和利用无形资产来获取巨额利润。这两个企业在互联网和大数据的依托下，加剧了企业和税务机关的信息不对称，各国税务机关的征管难度加大，在税法规则滞后和监管空白的双重作用下，拓宽了跨境互联网企业的避税空间。但这类行为严重侵蚀各国税基，扰乱国际税收征管法则。针对这些国际避税行为，各国着重关注这类企业的避税问题，并通

过反避税减少不合法的逃税行为，以下将从这两类企业面临的反避税措施和效果进行对比分析。

4.3.1 反避税措施对比分析

微软和亚马逊公司作为全球著名的跨境互联网公司，在获取巨额利润时只缴纳一小部分税收。这两个企业的创造的价值和税源分离的现象日益明显，各国税务部门加强了国际避税的关注，逐步出台反避税措施来制止不合理的避税行为。这两个公司在面临税务机关的反避税调查时，双方政府实施的反避税措施有一定的共同点。

首先是注重信息的登记与税收情报交换，互联网企业特殊的经营方式加剧了税务机关和企业之间的信息不透明，对企业实际经营的信息掌握情况参差不齐。信息交换对税收监管至关重要，美国政府积极推进税收信息公开和税收信息交换机制。无形资产具有高流动性和高度依赖数据等特征，税务机关对其真实估值难以衡量，交易信息不透明。税收情报收集和交换对于当前数字化交易模式具有重要意义，美国颁布法案加强海外税收信息的披露，提升跨境交易信息的透明度，便于监察和管理。法案首先规定了海外机构的信息披露要求，需要结合税收、法律等多个关系进行披露和公开。除此之外，大额资产需要向美国税务局进行资产申报，可以对大额资产进行监管。到目前为止，已有 100 多个国家与美国达成协议进行信息交换。我国政府也积极推进税收情报交换系统的建立，积极与多个国家签订税收信息交换协议。在掌握了这两个企业的相关信息之后才能对其避税行为的合法性进行分析，我国对微软企业进行为期三年的取证，在充分掌握证据的情况下证明了微软的不合理避税，从而胜诉获得微软的补缴税款。美国政府经过长期取证来控诉亚马逊企业的非法避税行为。

第二是在对待无形资产成本分摊协议时注重经济实质，微软和亚马逊在使用成本分摊协议时符合相关法律规定，但从经济实质的角度出发不符合独立交易原则。成本分摊协议应满足成本与收益呈比例，而微软和亚马逊都借助境外公司分摊成本但并未实际参与研发，但大部分利润都转移到了境外公司，这种行为不符合独立交易原则。税务机关在发现这种不合理行为之后对其国际避税行为进行跟进和关注，在掌握证据之后对避税企业进行指控。

二者在对跨境互联网企业进行反避税调查时也存在一些差异,主要表现在涉税信息透明度反避税措施上,美国反避税体制比较完善,有力打击了国际避税的行为。美国的很多反避税做法取得了预期效果,税收情报收集和交换对于当前数字化交易模式具有重要意义,美国颁布法案加强海外税收信息的披露,提升跨境交易信息的透明度,便于监察和管理。法案首先规定了海外机构的信息披露要求,需要结合税收、法律等多个关系进行披露和公开。提升涉税信息透明度有助于反避税工作的展开。我国相较于美国而言,对反避税的研究起步较晚,内容和体系不完善。从法律层面来看,尚未形成完整的体系,对于避税行为的限制只是零散的碎片化地出现在规章制度中,多以规范性文件的形式出现。总体来说,我国反避税制度在逐步完善,反避税工作也在有序开展,但我国对于国际发避税的法律法规还处于水平较低的层面,税收法律数量少,大多以规范性文件出现,法律约束力低。规范性文件中对于反避税的相关实施细则过于抽象,还需要进一步完善和补充。

4.3.2 反避税效果对比分析

美国国家税务局指控亚马逊存在不合理避税行为,并对亚马逊公司进行反避税调查,但由于证据不足败诉。欧盟在进行为期三年的取证之后,在证据充足的情况下仍然败诉,只是要求亚马逊向卢森堡政府补缴 2.5 亿欧元的税款。我国对微软的指控获得胜诉,并补缴 8.4 亿的税款。国际避税会造成税源流失,扰乱国际税收制度,以亚马逊、微软为代表的跨境互联网公司采取多元化的避税手段,利用税收监管空白和各国税收差异逃避税收,侵害了多个国家的税收权益。二者在反避税的效果都是短期的,未形成长期有效机制。为了打击国际避税行为,各国出台了和反避税相关的公告和管理办法,逐步加强反避税工作管理。但就目前的反避税状况而言,缺乏完整的反避税法律体系,内容碎片化的出现个规范性文件中。反避税制度在逐步完善,反避税工作也在有序开展,但对于国际法避税的法律法规还处于水平较低的层面,税收法律数量少,大多以规范性文件出现,法律约束力低。规范性文件中对于反避税的相关实施细则过于抽象,针对性不强,在具体处理案件时自由裁量度高,还需要进一步完善和补充。虽然各国已经在推进国别报告交换和税收情报交换机制,但税务合作的关系的建立是一项复杂且繁

琐的工作，各国的政治文化背景存在差异，各国利益存在冲突的地方，这些都会增加信息交换的难度。尽管各国在积极推进反避税工作的推进，跨境互联网依托云计算和互联网，加剧了税务机关与企业的信息不对称，跨境企业国际避税的现象仍然层出不穷。在数字经济背景下反避税工作面临诸多挑战，急需优化和及时更新反避税法则，重塑全球反避税防控体系。

4.3.3 案例启示

以亚马逊、微软为代表的跨境互联网企业采取多元化的避税手段，利用税收监管空白和各国税收差异逃避税收，侵害了多个国家的税收权益。二者在反避税的效果都是短期的，未形成长期有效机制。

在以上的案例中，缺乏完整的反避税法律体系，大多数以碎片化的出现个规范性文件中。建立完整的反避税法律体系对于我国反避税进程具有重要意义，我国的国际法避税的法律法规还处于水平较低的层面，税收法律数量少，大多以规范性文件出现，法律约束力低。规范性文件中对于反避税的相关实施细则过于抽象，针对性不强，在具体处理案件时自由裁量度高，还需要进一步完善和补充。在面对具体的案件时，由于缺乏完整的反避税法律体系，给跨国互联网公司国际避税提供了可操作空间。

注重信息的公开和披露，上述案例中利用无形资产具有高流动性和高度依赖数据等特征进行国际避税。税务机关对其真实估值难以衡量，交易信息不透明。税收情报收集和交换对于当前数字化交易模式具有重要意义，要加强海外税收信息的披露，提升跨境交易信息的透明度，便于监察和管理。

对待无形资产成本分摊协议时注重经济实质，微软和亚马逊这两个案例在使用成本分摊协议时符合相关法律规定，但从经济实质的角度出发不符合独立交易原则。微软和亚马逊都借助境外公司分摊成本但并未实际参与研发，但大部分利润都转移到了境外公司，这种行为不符合独立交易原则。在无形资产转移定价中判断一项经济活动是出于商业目的还是避税目的，以独立交易原则作为参考依据。在对无形资产所有权分配时要注重成本与收益相匹配的原则，微软和亚马逊在美国的公司总部承担了90%以上的研发工作，通过与境外公司签订成本分摊协议的方式将无形资产的所有权进行共享，但这些境外公司几乎对研发没有贡献，跨国

企业成员在利用无形资产所获得收益要与开发无形资产的成本相匹配。

5 完善我国跨国互联网企业反避税建议

5.1 完善我国税收理论体系和国际税收规则

近年来我国积极推进反避税工作，但我国反避税缺乏完整的税收理论体系，尤其在应对跨境互联网这类新型经济模式时，急需完整和系统的反避税法则。完善我国税收理论体系和国际税收规则是解决国际避税的根本出路，一方面可以减少企业在中国的避税行为，减少税收的流失，另一方面有利于推进我国税收体制改革和完善。从众多的跨境避税案例来看，利用当前的税收漏洞和空白进行避税的现象层出不穷，比如利用常设机构进行避税。要推进国际避税工作的开展，首先是完善税收理论体系和国际税收规则，其次是加强税收征管能力建设。

5.1.1 加强我国反避税法制建设

税收领域遵循税收法定原则，当征纳双方产生异议时，税法是解决争议的最佳依据。亚马逊和微软在避税过程中利用 CFC 税收递延规则和打钩规则的漏洞规避了纳税义务，完整系统的税收征管法对于反避税至关重要。我国虽然一直积极推进反避税的建设，但缺乏系统的反避税法律体系。关于反避税的内容大多零散地出现在规章制度中，一方面关于反避税的规定不够系统和完整，漏洞和法律空白较多，难以应对当前多元化复杂化的避税模式；另一方面法律约束力低，在实施起来缺乏权威，影响实施效果。

国际避税和反避税伴随着经济发展也面临着新的挑战，商业模式的转型和升级让交易活动更加隐蔽和虚拟，国际避税在数字经济背景下不断创新国际避税方式，避税思路和方式发生改变。发避税制度发展滞后，难以应对当前的多元的避税方式。我国新型税收的相关规定较少，给跨境企业避税提供了广阔的筹划空间。例如我国关于无形资产的限定范围较小，难以囊括新型的无形资产，很多细节和条例规定的比较模糊，在具体的执法过程中容易产生争议，也会给企业避税提供筹划空间。完善我国反避税法规建设，查缺补漏，完善当前的不足之处，从而推动我国反避税工作的开展。

5.1.2 完善无形资产转让定价规则

在数字经济背景下,利用无形资产转让定价是跨境企业避税的常见方式。亚马逊公司在卢森堡设立壳公司,壳公司与亚马逊公司签订协议获得无形资产的所有权,壳公司只需给亚马逊公司少量的费用,通过这种方式转移利润。微软公司设立三个运营中心,并通过非独立实体之间的交易无需纳税的原则将无形资产产生的巨额利润转移到海外低税率地区。无形资产的范围以及真实价值估量是当前各国税务局面临的难题,要规范无形资产转让定价规则,首先要拓宽无形资产的范围,当前我国在《中华人民共和国企业所得税法实施条例》规定了无形资产的范围,伴随经济模式的改变,衍生出了新的无形资产,原有的限定范围已不再适用,如若不加以及时补充和更新,滞后的税收规则难以调整无形资产转让定价问题,加剧国际避税。我国应明确无形资产的范围和定义,将新兴的无形资产及时纳入范围中,可以结合目前的避税案例以及其他国家的先进经验。在对无形资产进行定义时可以补充列举无形资产的种类。其次是当前我国对无形资产转让定价的调整规则不具有系统性和完整性,内容分散且不成体系,在处理具体案件时具有较大自由裁量权,也容易引起双方争议。在法律法规中细化转让定价的调整方法,将该方法的适用条件、具体做法、使用顺序详细说明。在无形资产转移定价中判断一项经济活动是出于商业目的还是避税目的,以独立交易原则作为参考依据。在对无形资产所有权分配时要注重成本与收益相匹配的原则,微软和亚马逊在美国的公司总部承担了90%以上的研发工作,通过与境外公司签订成本分摊协议的方式将无形资产的所有权进行共享,但这些境外公司几乎对研发没有贡献。跨国企业成员在利用无形资产所获得收益要与开发无形资产的成本相匹配,衡量各方的价值贡献对判断不合理避税具有重要意义,在BEPS中着重列举了价值贡献的分析方法,而我国在分析价值贡献这一块缺乏完整的体系,也没有统一的标准,税务机关在面对具体案件时难准确计算价值贡献,反避税工作难以开展。我国可以借鉴国外先进经验将无形资产的法律所有权和经济所有权分离,并引入利润归属六部分分析法。

5.1.3 完善数字化常设机构利润划分规则

常设机构是对跨国企业征税的重要依据,主权国有权对非居民企业的利润进行征税。传统的税收法则中常设机构一般指的是企业进行全部或者部分营业的固定营业场所,这个营业场所社会具有固定性和持续性的,但是不包括专门从事准备性、辅助性活动的机构。一些专门用于仓储、展览等的准备性固定场所,不被认定为常设机构。企业新的背景下创造了新的价值创造模式,依赖互联网和现代通信技术摆脱了对物理实体的依赖。对数据的充分挖掘和在此利用创造了跨境物联网企业的巨额利润,核心技术和数字信息创造了企业价值,新背景下应将准备性和辅助性的场所纳入常设机构,这些辅助性和准备性的场所之前的价值贡献不在征税范围,将企业的价值创造和纳税义务分离开来,我国应关注新型常设机构的利润归属划分问题,通过设置最低税率或者预提税将其税收利益和征税权固定在价值创造地。

5.1.4 扩宽常设机构标准

在数字经济的背景下经济活动具有虚拟性和跨空间性,传统的常设机构的定义过于狭窄,将新兴经济下承担价值创造的场所排除在外。传统的税收法则中常设机构一般指的是企业进行全部或者部分营业的固定营业场所,这个营业场所社会具有固定性和持续性的,但是不包括专门从事准备性、辅助性活动的机构。一些专门用于仓储、展览等的准备性固定场所,不被认定为常设机构。跨境物联网企业不再依赖实体的常设机构便可正常开展业务,设置准备性场所结合互联网便可正常开展业务。亚马逊和微软依赖互联网或者服务器,对常设机构的否认避免了纳税义务。为了维护利润来源国对跨境交易获得的利润的征税权,应拓宽常设机构的范围,将准备性和辅助性场所也纳入常设机构的范围,未形成机构和场所的非居民纳税人通过互联网等方面从事跨境交易获得利润也应确定征税权。

5.2 加强税收征管能力建设

数字经济下交易的隐蔽性和跨国性导致税务机关很难判断企业真实的价值来源,加剧了税务机关与纳税人的信息不对称。跨境互联网企业可以将研发、生

产、销售等部门设立在全球各地,通过多元化的避税手段将利润转到低税率地区,高度依赖数据和无形资产拓宽了税收筹划的空间。跨境互联网这类企业的兴起对传统的税收征管带来了挑战和冲击,新兴的商业模式具有虚拟性和无形性等特征,无形资产价值和交易数据可以篡改,税务机关无法对跨境纳税人进行有效监管。提升税务机关征收管理能力,对反避税建设具有重要意义。

5.2.1 转变税收征管理念

在数字经济的影响下,应转变传统的税收征收理念。当前我国在税收征管过程中存在一些问题:首先是多部门之间信息沟通不畅,税务机关在向其他部门进行涉税信息共享时,其他部门会以各种理由拒绝提供相关信息。税务机关和其他涉税机关之间税收信息沟通不畅,税务机关对纳税人信息不对称程度增加,给纳税人避税提供了可乘之机。其他涉税机关以信息保密等理由拒绝和税务机关之间进行税收信息共享的做法不利于我国税收体制优化发展,对我国反避税工作也带来了阻碍。我国应加大部门协作治税的宣传,改变涉税机关的观念,积极推进各部门涉税信息共享。第二是不同地区之间统计口径和具体执法标准存在出入,地区之间的差异增加了税务执法人员的工作难度,阻碍了税收区域共同治理。应该加以积极引导,逐渐统一不同地区之间的标准。

5.2.2 依托大数据提升税收征管的精准度

跨境互联网特殊的交易模式加剧了企业和税务机关信息不对称,该企业在利益的驱使下使用多元复杂的避税手段,侵害了多个国家的税收的权益。这类企业高度依赖数据,在避税手段上更加隐蔽。在税收征管中引入大数据和互联网,建立一个全球信息数据库,通过这个数据库充分掌握纳税人信息,实现无死角全面监管,减少税务机关和纳税人之间信息不对称。从而提高国际税收征管的效率,提高税收征管的精准度。并利用当前的技术对纳税人信息进行整理分析和归类,逐步发展成高效全面的税收征管模式。区块链技术具有防篡改的功能,可以将区块链技术运用到电子发票系统中,防止纳税人恶意篡改信息进行避税。除此之外,重点关注支付平台和支付系统,与支付平台建立信息共享机制,获取企业的每一笔交易明细,为国际反避税创造条件。

5.2.3 提升税务执法人员专业素养

反避税税收法律制度发展滞后,难以应对当前国际避税问题,要加快推进反避税制度建设,就需要有熟悉税收理论的复合型人才。仅仅懂得税务知识难以应对当前复杂的避税问题,而我国综合性反避税人员比较匮乏。各税务机关应重视反避税人员专业素养的培养,提升他们的综合能力,只有税务工作人员拥有较高的专业素养,才能将我国反避税政策落到实处。提升税务执法人员专业素养,可以从三个方面入手:一是提高反避税工作人员的准入门槛,在录用税务执法人员时,提高选拔标准,选择复合型人才。二是加强对税务执法人员的培训,定期组织相关理论的学习,及时掌握新避税手段为反避税工作打下坚实的基础。三是加强与国外的交流合作,与国外交流先进的反避税,提高业务能力。

5.2.4 加强多元主体协同治理

在税收征管中,各主体之间缺乏部门沟通意识导致涉税信息沟通不畅,部门之间协调机制僵化。需要各个主体协同治理,而一些政府机关受到传统固有思想的影响,在税务机关进行涉税信息共享时以各种理由拒绝提供数据和信息,税收协同治理很难进行。各个税收主体在面对税收治理时处于分散的状态,协商、合作、共享的税收治理思想尚未形成。税务机关受到传统思想的影响,在具体的业务实施中从管理者的角度出发,对其他社会组织参与协同治税进行干涉。除此之外,金融机关、公众主动参与协同治税的意愿不强,参与度较低。因此要加强多元主体协同治理的宣传,引导各社会主体积极参与税收治理中,通过社会力量增强税收治理的多元化,弥补税务机关单一治理的局限性。

5.3 加强国际间税收管理

跨国互联网这类企业改变了传统的价值创造模式,对当前的税收规则造成了冲击。跨国互联网企业依托于互联网进行线上交易,交易获得和资金流向更加隐蔽,目前也尚未建立国际间的税源监控系统,双方信息不对称程度加深,加大了税收跨境稽查的难度。各国政府之间的涉税信息相对比较封闭,未形成一个统一的平台加大跨境交易的透明度,在这种背景下跨境企业的避税空间增大,侵犯了

各国的税收主权。加强国际间税收协调，加大各国之间跨境涉税信息交流沟通，对国际反避税具有重要意义。

5.3.1 积极参与国际税收事务

伴随着跨境互联网企业的发展，价值创造的方式发生了根本变革，信息技术也逐渐成为经济增长的动力和支柱，对传统的税收规则带来了挑战。在面临这种挑战时，任何国家都不是独立存在的，完善反避税规则和体系是各个国家都追求的事情。我国作为经济大国，虽然我国反避税规则目前不完善，但是，我国可以积极推动国际反避税规则的制定，在面对跨境互联网避税问题时发挥我国经济大国的优势，积极参与国际反避税规则的制定，保护我国的合法税收利益。主动参与国际税收协定的签订，加强与其他国际的交流合作。通过总结当前跨境互联网企业避税方式，结合当前反避税规则的漏洞与不足，再结合国际先进经验，积极提出解决跨境互联网企业国际避税的方案。

5.3.2 加强国际间税收合作提升话语权

税收规则影响一个国家的税基和国际税收协调中的地位，国际税收规则的制定是涉及多个国家的利益，各国在制定时也多次进行博弈。当前国际税收规则制定的主导权由发达国家掌握，我国作为经济大国，也应主动参与国际税收规则的制定，团结发展中国家，保护我国的合法权益。提高我国在国际税收规则制定中的话语权，一方面有利于保障我国合法税收权益，另一方面有助于我国参与国际税收规则的制定，优化国际反避税规则。结合我国实际情况积极推动税收合作机制的建立和金融账户涉税信息交换，在国际税收规则建立中发声，提升我国在国际税收规则建设中的话语权，使得我国在税收分配和规则制定上占据有利地位。

结语

与传统经济相比,跨国互联网企业对数据具有高度的依赖性,交易具有隐匿性等特征,这些特征对传统税收法则带来了很大挑战。对所得性质的界定以及常设机构范围的限定都滞后于当前数字化交易模式,同时高度的依赖网络和信息化交易,税务机关在征税监管中也存在漏洞,企业出于降低成本的角度可能会钻制度和监管的漏洞,侵蚀税基。长此以往,不仅损害本国税收收入,也不符合税收公平法则,不利于建立稳定和谐的国际税收环境。

根据亚马逊避税和微软避税案例,可以反观我国跨国互联网企业的避税问题,为了应对数字经济背景下的税基侵蚀和利润转移问题我国应借鉴其他国家先进反避税的经验,完善我国反避税税收政策。从我国实际情况出发并结合反避税经验,我国应积极参与支柱 2 的国际税收规则持续改革工作,同时及时更新国内税法和支柱 2 进行衔接。除此之外,还应从以下四个方面进行改善:第一,加强我国反避税法治建设,立足于大数据背景,推进数字经济税收立法,可以监管我国互联网企业的发展以及避免互联网企业的避税行为。第二,完善国际税收规则,拓宽常设机构范围,完善无形资产转让定价规则。第三是加强税收征管能力建设,转变税收征管观念,加强税收工作人员业务能力培训。依托大数据,构建智能化税收征管模式。大数据、人工智能对各类涉税信息进行登记并综合分析和运用,在此基础上推行多元主体协同治理。第四是加强国际间税收协调,积极参与国际事务,完善我国税收理论体系和国际税收协定。

参考文献

- [1]Becker J,Davies R B , Jakobs G . The Economics of Advance Pricing Agreements[J].Journal of Economic Behavior & Organization, 2016, 134(FEB.):255-268.
- [2]Beer S , Loeprick J.Profit shifting: drivers of transfer pricing and the potential of countermeasures[J].International Tax and Public Finance.2015, 22(3):426.
- [3]Desai, M.A. and D.Dharmapala.2006.Corporate Tax Avoidance and High-powered Incentives.Journal of Financial Economics, 79(1): 145-179.
- [4]Desai, M.A.and D.Dharmapala.2006.Corporate Tax Avoidance and High-powered Incentives.Journal of Financial Economics, 79(1): 145-179.
- [5]Georg Kofler &Gunter Mayr &Christoph Schlager,Taxation of the Digital Economy:"Quick Fixes"or Long-Term Solution? 57 Eur.Taxn.12,IBFD,2017.
- [6]Gupta,S., K.Newberry,1997. Determinants of the variability in corporate effective tax: Evidence from longitudinal data, Journal of Accounting and Public Policy,16:1-39.
- [7]Ignat I ,Feleaga L .A European Map Regarding the Strictness of the Transfer Pricing Regulations[J].Journal of Accounting & Management Information Systems,2017,16(4):534-559.
- [8]Kim,J.-B.,Y.Li,and L.Zhang.2011.Corporate Tax Avoidance and Stock Price Crash Risk: Firm-level Analysis. Journal of Financial Economics,100 (3) :639~662.
- [9]Lohse T,Riedel N.Do transfer pricing laws limit international income shifting? Evidence from European multinationals[R].Oxford University Centre for Business Taxation, 2013.[9]Zin T,Riedel N, Spengel C. The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations: A Worldwide Overview[J].Intertax.2014,42 (6) :352—404.
- [10]Marques M, Pinho C.Is transfer pricing strictness deterring profit shifting within multinationals? Empirical evidence from Europe[J]. Accounting and Business Research.2016,46 (7) : 703-730.
- [11]Nicolay K , Nusser H , Pfeiffer O.On the interdependency of profit shifting channels and the effectiveness of anti-avoidance legislation[J]. Social Science Electronic Publishing, 2017.

- [12]Sury MM .International Tax Avoidance and Evasion with Special Reference to India[J]. VISION Journal of Indian Taxation, 2017, 4(1).
- [13]Swenson D.L.Tax Reformds and Evidence of Transfer Pricing[J].National Tax Journal.2001,56(1):7-26.
- [14]蔡昌 ,徐艳梅 ,蔡一炜 .全球最低企业税: 重构数字时代国际税收新秩序[J]. 中国财政, 2022(02):77-79.
- [15]陈艺婧. 虚拟常设机构原则在课税权判断中的应用——基于经济存在的数字化发展[J]. 税务研究, 2021(02):89-93.
- [16]景宇. 数字经济背景下的 BEPS 问题对我国税收的影响研究[D]. 北京:首都经济贸易大学, 2018.
- [17]国家税务总局广州市税务局课题组, 曾昭孔, 何莹等. 适应新形势建立反避税“三位一体”新格局的思考[J]. 国际税收, 2020, No. 83(05):75-79.
- [18]韩霖, 高阳, 邓汝宇. 数字经济国际税改“双支柱”方案的历史意义与现实应对——专访中国国际税收研究会会长张志勇及国家税务总局国际税务司司长蒙玉英[J]. 国际税收, 2022(02):3-8.
- [19]韩霖. OECD 应对经济数字化税收挑战的工作计划: 简介与观察[J]. 国际税收, 2019(8):19-24.
- [20]何杨, 鞠孟原. “全球反税基侵蚀”方案的最新发展和评析[J]. 国际税收, 2020(02):33-37.
- [21]何杨, 王路. 2020 年国际税收研究综述[J]. 税务研究, 2021(03):45-51.
- [22]贺燕. 欧盟反避税指令: 欧盟反避税协调的新纪元? [J]. 国际税收, 2020(01):46-52.
- [23]何辉. 挑战与对策: 数字经济下税收征管的思考[J]. 经济研究参考, 2018, No. 2901(53):46-48.
- [24]胡天龙, Shay S. Moyal, 朱春妮. 从 BEAT 到 SHIELD 再到 UTPR: 美国反避税措施的嬗变之策[J]. 国际税收, 2022(05):12-20.
- [25]胡翔. 数字经济背景下落实税收法定原则的价值、难点与对策[J]. 税务研究, 2022(04):90-96.
- [26]胡泽世. 数字经济对我国的反避税挑战以及相关建议[J]. 纳税, 2019, 13(27):6-7.

- [27]黄靖雅. 数字经济下无形资产转让定价的反避税研究[D]. 吉林大学, 2020.
- [28]霍军. 跨境经济数字化与国际税收规则变局[J]. 税务研究, 2021(08):77-83.
- [29]靖蕾. 数字经济下国际避税与反避税研究[D]. 吉林大学, 2020
- [30]康拉德·特雷, 池澄, 王俪儿. BEPS 2.0 时代来临: “双支柱”方案对五大关键领域的深远影响[J]. 国际税收, 2022(02):13-23.
- [31]李聪. 数字经济下税基侵蚀与利润转移问题研究[J]. 财会月刊, 2022, No. 926(10):148-153. DOI:10.19641/j.cnki.42-1290/f.2022.10.018.
- [32]李红霞, 张阳. 数字经济对税制改革的影响及对策建议[J]. 税务研究, 2022(05):68-72.
- [33]李金艳, 胡尚华. 一般反避税规则的趋同与差异: 基于加拿大、澳大利亚和新西兰司法实践的分析[J]. 国际税收, 2021(02):12-21.
- [34]柳灿灿. 跨境电子商务的国际避税问题研究[J]. 商场现代化, 2022, No. 958(01):21-23.
- [35]刘芳雄, 陈虎. 全球反避税形势及中国反避税制度的完善之道[J]. 税务研究, 2019(04):60-64.
- [36]刘丽, 陈高桦. VIE 架构的反避税问题研究[J]. 国际税收, 2021(12):43-50.
- [37]刘予楷. 我国反避税制度对跨国公司国际避税行为的影响研究[D]. 上海海关学院, 2021.
- [38]彭敏娇, 袁娇, 王敏. 数字经济下跨境税收征管问题及路径选择[J]. 国际税收, 2021(06):75-81.
- [39]邱冬梅. 数字经济所得课税国际规则制定的最新进展及中国应对[J]. 税务研究, 2020(10):63-72.
- [40]商冠杰. 防范税基侵蚀 优化无形资产转让定价管理[J]. 中国税务, 2020, No. 431(08):47..
- [41]涂玉玲. 数字经济下的税收征管模式探析[J]. 湖南税务高等专科学校学报, 2022, 35(01):36-42.
- [42]王丽娜. 数字经济对企业税收遵从的影响及对策[J]. 国际税收, 2020, No. 90(12):59-63.
- [43]王智烜, 邓力平. “入世”二十年我国涉外税制的回顾与展望[J]. 税务研究, 2021, No. 442(11):18-24.

- [44]谢雁翎, 骆建升. 促进互联网金融健康发展的税收对策[J]. 税务研究, 2016(02):110-113.
- [45]徐梦妮. 数字经济给所得课税制度带来的挑战及应对[J]. 中国产经, 2020, No. 242(10):65-66.
- [46]许恒瑞. 跨国数字平台企业避税机制研究——兼论经合组织“双支柱”共识的意义[J]. 电子知识产权, 2021(12):76-88.
- [47]薛皓天. OECD 最低税方案的政策目标与我国的实施路径[J]. 税务与经济, 2021(04):11-22.
- [48]张秋林, 马振宇, 刘爽, 杨诗. 境内“税收洼地”引发的避税问题及应对策略[J]. 国际税收, 2021(11):53-56.
- [49]张守文. 数字税立法:原理依循与价值引领[J]. 税务研究, 2021(01):31-38.

致谢

白驹过隙，时光荏苒，三年的研究生生活已接近尾声。回顾这三年，百感交集，万千思绪涌上心头，或喜悦，或悲伤，或遗憾，但更多的是感激。

首先，我要感谢我的导师包智勇老师。他渊博的专业知识，严谨的教学态度影响深远，在论文撰写过程中，给予了我许多指导。在我为论文选题焦虑时给了我很大的灵感，让我明确了论文写作的方向。在论文写作中多次认真审阅我的稿件并提出改善性意见。感谢学院的每一位老师，诸位老师的言传身教、严谨治学使得我终生难忘和受益匪浅。

其次感谢我的父母和家人，感谢父母二十多年的悉心培养，养育之恩，感谢他们在我求学之路上的陪伴与支持，在我成长道路上的照顾和关怀。

最后感谢税务一班的同学们，感谢朝夕相处的室友们，三年来我们在学习上相互鼓励，生活上彼此照顾，一起度过了许多快乐又难忘的时光。

言辞有尽，敬谢无穷，我会带着所有的爱继续前行。