



经济及社会理事会

Distr.: General
2 August 2016
Chinese
Original: English

国际税务合作专家委员会

第十二届会议

2016 年 10 月 11 日至 14 日，日内瓦

临时议程* 项目 3(b)(二)

采掘业征税

“进出口伪报”及其与“不当转让定价”的关系

秘书处的说明

背景

1. 国际税务合作专家委员会发展中国家采掘业征税问题小组委员会请秘书处编写一份关于“进出口伪报”与“不当转让定价”两者含义比较的简短说明，目的是确定除《联合国发展中国家转让定价实用手册》已经述及的不当转让定价导则外，关于前者的导则在国际税务合作中能有多大的作用。¹
2. 上述请求是在小组委员会 2015 年活动报告中提出的。小组委员会将关于有效审查发票开具和费用的工作列入报告，作为工作计划(已被委员会接受)的组成部分(E/C.18/2015/CRP.2)。
3. “进出口伪报”一词的使用并不统一。该词有时似乎被用作出口商和进口商双方发票一致的不当转让定价(或至少涉及低报货价或高报货价)的同义词，而且就包括许多转让定价情况。² 然而，该词有时被用来指与转让定价不同的一种做

¹ 联合国，《联合国发展中国家转让定价实用手册》(纽约，2013 年)。

² 例如，见南非矿业协会，“Trade Mis-Invoicing-Chamber Response to UNCTAD-Sponsored Report” (25 July 2016)，可查阅 <http://www.chamberofmines.org.za/component/jdownloads/send/24-2016/259-trade-mis-invoicing-chamber-response-to-unctad-sponsored-report>。正征求答复的联合国贸易和发展会议(贸发会议)报告(“发展中国家的初级商品进出口伪报：智利、科特迪瓦、尼日利亚、南非和赞比亚的案例”(2016)，可查阅 <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/suc2016d2.pdf>)确实似乎述跨国公司中的关联方交易。



法。³ 特别是，如下文第 11 段所述，往往被用来表述海关数据显示的出口商与进口商之间的发票不匹配的情况。该词(及相关用词)的一个非常相关的用法可见非洲经济委员会题为“非法资金流动：非洲非法资金外流问题高级别小组的报告”的报告：

- **进出口伪报。**假报进口或出口价格或数量的行为，目的是掩盖在其他管辖区的资金或是在其他管辖区积聚资金。例如，动机可以是逃税、躲避关税、转移回扣或洗钱。
- **滥用转让定价。**操纵转让价格，将利润从一个管辖区转至另一个管辖区，通常从高税管辖区转至低税管辖区。这是一个众所周知的非法资金流动来源，尽管并非所有形式的造成非法资金流动的定价转让滥用情况都是靠。
- **操纵交易价格的。**基于贸易的洗钱。利用进出口伪报隐藏或掩盖非法活动所得收入的手法。

4. 全球财政健全组织在在方面做了大量工作，对进出口伪报的定义如下：⁴

进出口伪报是一种非法跨界转移资金的方法，涉及蓄意在提交海关的发票上假报商业交易价值。进出口伪报作为基于贸易的洗钱形式，是全球财政健全组织计量的构成非法资金外流的最大一部分。

5. 全球财政健全组织提供了一个进出口伪报(国名均为虚构)的假设例子，见下文：

在这个高报进口货价的事例中，[塔里西亚]进口商将 50 万美元非法转出[塔里西亚]。尽管他仅向[卡尔达利亚]出口商购买了价值 100 万美元的二手车，但他利用[闵莎仁]中间商重开了数额高达 1 500 000 美元的发票。[卡尔达利亚]出口商收到 100 万美元款项。剩余的 50 万美元随后被转至塔里西亚进口商拥有的海外银行账户。

6. 在这个例子中，可能不存在不当转让定价，因为塔里西亚进口商可能并不是“正式”的“关联实体”。因此，确认两方都参与的伪报似乎是转让定价没有涵盖的一个重要事项，而且现有信息可能不同。就非关联方事例而言，国别报告等资料可能没有用处。

³ 非洲经济委员会，“非法资金流动：非洲非法资金外流问题高级别小组的报告” (2010)：

“非法资金流动。非法赚取、转让或使用的资金。这些资金通常有三个来源：商业逃税、进出口伪报和滥用转让定价；犯罪活动，包括贩毒、贩运人口、非法军火交易和走私违禁品；腐败政府官员的贿赂和盗窃行为。”。

⁴ 见全球财政健全组织，“进出口伪报”，可查阅 <http://www.gfintegrity.org/issue/trade-misinvoicing/>。

7. 值得指出的是，在典型的不当转让定价事例中，两个关联方各自的发票会有相同的不正确价格，而且全球财政健全组织用来确定伪报行为的数据不会显示该交易，因为该数据关注进出口两方发票价值不同的情况。这是通常(尽管并非总是)不用该词指转让定价问题的另一个原因。高级别小组的报告以下所说的显然指的是需进行转让定价分析的集团内部交易：

致使非洲非法资金流出的另一个普遍使用的手段是伪报服务和无形物，如集团内部贷款以及知识产权和管理费。此类做法正日益助长非法资金流动。其部分原因是服务业在全球贸易中的份额不断提高。其他推动因素是技术不断变化和缺乏比较价格信息。信息和通信技术的发展使人们点击鼠标就能转移巨额资金，同时还能制造形形色色的伪发票。用正常交易原则比较容易确定商品的适当价格，但并不那么容易确定使用品牌名称等知识产权的适当价格。同样，也很难限制关联公司可相互提供的咨询服务，或确定它们可相互借贷的最大数额。

8. 高级别小组的报告提及不当进出口定价这一相关概念，见下文：

不当进出口定价是出于各种目的伪造交易货物的价格、质量和数量值。这些目的包括蓄意逃避关税和国内课税以及试图向海外出口外汇等等。高报进口货价是各种进口商多年来采用的做法，因此已有若干非洲国家进行发运前检验，以发现此类做法。我们确定，低报出口货价的做法在非洲相当普遍，特别是在自然资源部门。此类做法的意图是减少汇给出口国的这笔销售资金数额。

[……]类似关切问题使利比里亚采取对木材出口作标记的做法。专家小组发现这一措施非常有效，因此帮助利比里亚与遇到同样挑战的刚果民主共和国建立了联系。

9. 这似乎是一个非常宽泛的词，与转让定价和非转让定价案例均相关。该报告最终将进出口伪报视为与转让定价不同的问题，并提出以下建议：

非洲国家应确保制定明确和简洁的法律和规章，将故意不正确或不准确表述货物和服务的价格、数量、质量或贸易的其他方面以便将资本或利润转至其他管辖区或操纵、逃避或躲避关税和消费税等任何征税形式的行为定为非法。

征税的第一步是确保不论大小的所有公司都要为了上税的目的而进行注册。除现有的注册要求外，各国可考虑在规范公司或小企业注册的各个法案中作出规定，大意是没有税务登记证明就不予注册。在一些国家，没有税务登记证明不能开设企业银行账户。为了避免公司注册方面的不必要延误，相关机构必须建立处理此类注册的适足能力。我们还建议公司注册办公室的数据库与税务局的数据库挂钩。非洲各国的海关当局应利用关于世界货物

贸易可比定价的现有信息数据库分析进出口物品，并确定需要进一步审查的交易。各国还应开始收集贸易交易数据，并根据上述信息建立数据库，然后可在数据库中进行搜索，并与其他国家分享，以便形成更健全的地方和区域可比信息数据集。

10. 全球财政健全组织对不当进出口定价作了宽泛定义(并作为开具发票的问题)，但对质量和数量问题提得不那么明确，见下文：⁵

假报进出口价格：指故意高报进口货价或低报出口货价，通常是为了逃税。这一做法是非法资金外流的重要构成部分，也是发展中国家居民向海外非法转移资金的主要渠道。

11. 全球财政健全组织向发展筹资协调秘书处表示，它也对各种用语感到同样的困惑。它将进出口伪报(在它看来亦可称为进出口欺诈)视为非法活动所致。鉴于全球财政健全组织用来估算贸易的数据不支持审查个体交易，该数据无法确定交易各方是否有关联，因此不能确定伪报是否属于滥用转让定价。然而，正如上文所述，关联方不可能持“进出口伪报”一词通常隐含的进出口两方不匹配的发票。全球财政健全组织表示，它不使用“不当转让定价”一词，因为它要么将转让定价视为“转让定价”(合法活动)，要么视为“滥用转让定价”(非法活动，但须由法院认定其滥用性质)。

12. 《联合国实用手册》承认转让定价是一种正常的国际商务做法，即必须在关联实体之间确定交易价格，而对不当转让定价则解释如下：

就本手册而言，“不当定价”一词系指不符合正常交易标准的定价的简称。该词并非用于暗示具体事例中必然存在避税或逃税动机。从国家发展角度来看，非正常交易定价的影响并不取决于是否存在上述意图，尽管这当然会影响国家应对此种行为的方式。

13. 因此，在联合国用语中，不当转让定价是不论出于何种原因不反映正常交易标准的定价。选用该词显然是表明并非所有的转让定价都存在问题；然而，该词还表示，客观存在的非正常交易价格会导致根据《联合国发达国家和发展中国家双重征税示范公约》以及《经济合作与发展组织收入和资本税务示范公约》第9条，在国内法和双边条约中进行调整，无须存在滥用意图或滥用过失。这对税务当局的举证责任更严格的国家可能尤为重要。

⁵ 全球财政健全组织，“不当进出口定价造成的隐含税收损失”(2010)，可查阅 <http://www.gfintegrity.org/report/the-implicit-tax-revenue-loss-from-trade-mispricing/>。

总结和结论

14. 为小组委员会的工作起见，主要结论如下：

(a) “伪报”一词没有绝对明确的意思——一些当事方似乎将发票匹配的情况包括在“伪报”内(包括关联方之间)，而其他当事方则指所用的海关数据中更容易显现的不匹配发票。因此，最好避免该词，或至少在使用时说明如何解释；

(b) 如采用不匹配发票的做法，则计算“进出口伪报”的程度时，原则上将包括关联方以及非关联方交易，但实践中不应过多包括不当转让定价，因为这将包含进出口交易双方发票相互匹配的情况；

(c) 采掘部门的非关联方之间会发生通过不匹配的发票进行上述伪报的情况，但似乎没有理由认为这在该领域特别存在。这并不是否认，如果该领域确实发生这种情况，则非常依赖初级商品的发展中国家会尤其受影响，尽管这可能更多地关乎出口而非进口；

(d) 任何影响最可能涉及关税而不是税收，尽管取决于实施的征税和奖励措施，会出现一些避税或逃税行为；

(e) “不当进出口定价”大类目下所涉的问题似乎可涵盖开具发票的问题，包括质量和数量方面，而不仅是价格，可能涉及转让定价和非转让定价两种情况；该领域的实际导则——例如确保开具的发票显示正确的实际质量品位和数量可有助于这两种情况，但将是一项艰巨的工作。

15. 不当转让定价问题由另一个小组委员会处理，即第 9 条(联营企业)：转让定价小组委员会。虽然按照 2015 年商定的，采掘和转让这两个小组委员会会互动，但这项工作可能要到 2017 年而非 2016 年才能认真开始。尽管如此，似乎确有必要制定可与采掘业征税有关的发票开具的适当导则(不直接与不当转让定价有关)。

16. 非洲经济委员会报告述及的一个非转让定价领域是通过高报出口货价的方式利用伪报增加出口税收奖励的情况。如果采掘业初级商品在从价基础上得到此类出口奖励，这会成为一个问题，但这种情况可能不太常见。

17. 另一个可能的领域是低报进口货价。这可能出现在关联方之间，作为不当转让价格安排的组成部分，但也可能涉及与非关联方的交易。然而，如果这些做法仅涉及关税，则可能超出了小组委员会任务所涉的直接范畴。进口物可能被征税(例如，巴西征收各种进口税)。⁶ 小组委员会要讨论的问题将是这对联合国的采掘业导则而言是否是一个足够重要的问题。

⁶ 见 <http://thebrazilbusiness.com/article/how-to-calculate-brazilian-import-duties-and-taxes>。

18. 一些伪报行为的洗钱动机可能不是采掘部门的主要动机，逃避资本管制亦是如此。鉴于它们都不直接涉及税务，因此无论如何，它们可能都不是小组委员会审议的合适主题。

19. 如果存在与采掘业有关的不当转让定价以外的问题，那么制定一个关于如何发现此类伪报并予以解决的导则(或许包括立法建议)会有用。

20. 摘自高级别小组报告的关于确定初级商品出口的数量或质量的节录(见上文第 9 段)所述的基本问题表明，可能有必要制定关于如何检测特别是初级商品贸易发票所列质量、数量、价格和其他方面的准确性的一般导则。这对转让定价和非转让定价情况将均有裨益。这样做时无须重新探讨联合国转让定价工作及其他领域已审议的关于关联方初级商品交易定价的具体转让定价问题。

21. 在这方面，关于高级别小组报告所述实际出口量化等实际问题的讨论，以及关于该报告中打击“不当进出口定价”的实际步骤的讨论(见上文第 9 段)可明确委员会可制定实用导则和小组委员会开展工作的可能领域。然而，这项工作或许无法在委员会成员任期结束的 2017 年年中前完成。
