

学校代码： 10246  
学 号： 15210680308

# 復旦大學 经济学院

中期考核案例（专业学位）

苹果公司海外避税风波

Apple Inc Overseas Tax Avoidance Disturbance

院 系： 经济学院

专业学位类别（领域）： 税务

姓 名： 莫肖雪

指 导 教 师： 徐晔副教授

完 成 日 期： 2016 年 8 月 27 日

# 案例正文

## 苹果公司海外避税风波

### 摘要

随着经济全球化的迅猛发展，避税活动日益受到许多跨国公司的青睐。通过利用国家之间税法的差异，跨国纳税人打“擦边球”，采取各种不违法的手段进行避税活动。虽然，跨国公司的避税行为并没有明确的违反各国的税收制度，但是却引起了许多消极的影响。跨国纳税人刻意安排的避税架构，会引起国际上资本的不正常流动，导致纳税人行为上的扭曲。同时，税收作为国家财政收入的重要来源，避税活动在实质上侵害了国家的利益，造成了国际税收上的不公平。这也会给跨国纳税人带来潜在的税务风险。苹果公司——全球著名的跨国公司龙头企业之一，通过人为地安排，在多个国家搭建避税架构，有目的地实施其全球避税策略，每年避税数额高达数十亿美元。本文围绕苹果公司避税案，分析和分析苹果公司如何利用国家间税收协定、各国国内税法的漏洞、成本分摊协议等转让定价等工具，通过复杂的投资架构安排和关联交易，把巨额利润转移到爱尔兰，实现公司整体税负的降低。经济合作与发展组织（OECD）指出，随着全球化的推进，国际税收的问题日益严峻，税基侵蚀和利润转移（BEPS）应当引起世界各国的关注，这是一个全球性的挑战。本案例通过对苹果公司海外避税策略的分析，引发了对 BEPS 行动计划的一系列思考……

**关键词：**国际避税 税基侵蚀和利润转移（BEPS） 成本分摊协议（CSA） 税收漏洞

## 0 引言

2013 年 5 月 21 日，美国参议院常设委员会就苹果公司避税问题举行听证。当天，苹果公司首席执行官库克，出席听证，并接受议员们的发问。该委员会发布了一篇长达 40 页的调查报告，指控苹果利用税收漏洞和设在爱尔兰的子公司，通过一系列的税收架构，采用自我否定双边税收管辖权、成本分摊协议、转移利润等手段，尽量少向美国政府缴纳税款。参议院委员会主席卡尔认为，苹果公司在 2012 年规避了 90 亿美元税款，避税数额巨大，对美国经济构成了实质性的损害。虽然苹果公司无违法之处，但是该避税行为是不可接受的。

时任苹果公司的 CEO 库克在听证会上表现十分淡定，用轻松而坚定的语气说道“我们缴纳所有应该缴纳的税款，一个美元都不差。我们不但遵守法律条款，并且尊重法律精神”。库克不仅否认了美国税务当局的指控，并且将矛头转向了美国税制。同时，库克表示，美国企业所得税税率高达 35%，对企业来说是一个不小的负担。美国的税率应当设置得更合理一些，对海外转移进入美国的利润实施“一个合理的”税率，并呼吁税改。同时，苹果首席财务官皮特说，苹果公司早在十多年前就与爱尔兰政府签署了预约定价协议，且公司在 30 年前向海外扩张时，就已经安排好了各种交易架构。苹果公司是基于其发展战略所实施的海外架构，是合理合法的。

目前，苹果公司海外避税行为虽引起了美国当局的强烈谴责，但是苹果公司是否需要就其海外避税行文进行补税目前尚未盖棺定论。苹果公司避税案在国际上引起了广泛的讨论。虽然从税收筹划的角度来看，这是一个成功避税的典型案列。但是在国际税收领域，尤其是如何应对 BEPS 所引起的国际反避税问题中，引起了各国税务当局的深入思考。苹果公司的“完美避税”是如何做到的呢？在多年之后，被美国当局调查，又是在哪些方面出了问题？

## 1 公司简介

苹果公司由史蒂夫·乔布斯、斯蒂夫·沃兹尼亚克和罗·韦恩于 1976 年 4 月 1 日创立，总部位于加利福尼亚州的库比蒂诺。苹果公司是美国的一家高科技公司。2007 年，公司由苹果电脑公司更名为苹果公司，核心业务为电子产品。苹果公司 1980 年 12 月 12 日公开招股上市，2012 年创下 6235 亿美元的市值记录，成为世界市值第一的上市公司。根据全球专利数据库统计的数据，截至 2013 年苹果公司共获得 1775 项专利。截至 2014 年 6 月，苹果公司已经连续三年成为全球市值最大公司。2016 年，世界 500 强排行榜中苹果公司在排名第九位。知名的产品有 Apple II、Macintosh 电脑、Macbook 笔记本电脑、iPod 音乐播放器、iTunes 商店、iMac 一体机、iPhone 手机和 iPad 平板电脑等。

苹果公司创始人史蒂夫·乔布斯在 1997 年至 2011 年间,担任苹果公司 CEO。在他的带领下,苹果公司以其独特的创新思维、舒适的用户体验,推出许多世界知名产品。2011 年以后,蒂姆·库克成为苹果公司新一代掌门人。

## 2 谋篇布局搭架构

众所周知,美国是世界上公认的高税国之一,其企业所得税法定税率在联邦层面可高达 35%。若考虑到各个州的税收,其综合平均税率高达 39%。因此相比于其他国家的跨国公司而言,美国的跨国公司有很强的税务筹划动力。而爱尔兰作为欧盟的一员,其企业所得税的法定税率仅为 12.5%,是世界上公认的低税国之一。从税收筹划的角度来看,爱尔兰的税制和美国税制在规定上就存在一些错开的“区域”,刚好形成了国际税收上的漏洞。而美国苹果公司正是利用了这些税收筹划的“客观条件”,成为了美国乃至国际税收上的一条“漏网之鱼”。在美国税务当局对苹果避税活动产生怀疑后,美国的参议院专门委员会对其进行过调查并发布报告,美国证券交易所 SEC 对其也进行过调查,但是他们所给出的结论都是一样的——苹果的整个的税务架构并没有违反美国税收当局的规定,是合法的。苹果公司签署的成本分摊协议,每年也由美国税务局审查并认可。但是,从美国税收当局的角度上来看,这确实对国家财政收入造成了极大的损害。

其实,苹果公司在刚设立的几年后,就开始悄然展开纳税筹划战略和规划布局。经过多年精心的布置与筹划,至今苹果公司的国际架构已经成为一个复杂、完整的跨国避税体系。

### 2.1 苹果公司的总部——苹果美国公司 (API)

苹果公司国际架构的最上层是美国的控股公司——苹果美国公司 (API),成立于 1977 年 1 月 3 日,已经上市超过 30 余年。其注册地为美国加利福尼亚州的库比蒂诺市,是苹果公司的总部。苹果公司是一家从事设计和销售个人电脑、技术、手机和其他高科技产品的公司。其中销售的个人电脑,移动电话和相关设备占苹果的业务 95%,而剩下的 5%来自于销售相关软件和数字媒体。为了保护知识产权,苹果公司把知识产权注册在美国,因此苹果美国公司 (API) 是苹果公司知识产权唯一的法律意义上的所有人。但对苹果架构至关重要,是通过成本分摊协议,API 虽然是主要的知识产权研发者,但其收益仅仅限于美洲地区所对应销售产品的知识产权部分。

### 2.2 第一层爱尔兰公司——苹果国际运营公司 (AOI)

爱尔兰作为欧盟的一员,享受欧盟有特殊的税收优惠,其与欧盟其他成员

国之间的交易，免缴所得税。同时，由于爱尔兰的企业所得税仅为 12.5%，是名副其实的低税之国，远低于美国和其他欧盟国家。因此 1980 年，苹果在爱尔兰建立了苹果国际运营公司（AOI）——第一层爱尔兰公司。AOI 自设立以来并没有雇员，只有三个自然人董事——Gene Levoff、Gary Wipfler、Cathy Kearney。值得注意的是，Gene Levoff 和 Gary Wipfler 都居住在美国，且是 API 的员工。Cathy Kearney 居住在爱尔兰，是苹果国际分销公司（ADI）的员工。AOI 的实际管理机构并不在爱尔兰，因为公司没有固定的办公场所。并且根据至少到 2013 年的记录，公司共召开了 33 次董事会会议。但是，其中有 32 个在苹果公司总部所在地美国加州库珀蒂诺举行，只有 1 个会议在科克举行。从公司的资产营运来看，AOI 在爱尔兰没有开设任何银行账户，其 AOI 在美国纽约开设了银行账户，并将其资产（主要是现金）存入其中。同时，AOI 的资产由 API 位于美国内华达州的一家专门从事资产管理的子公司负责管理，AOI 的全部会计账簿和财务记录由位于美国德州的苹果财务会计共享服务中心负责维护和管理。这样一来，苹果公司就在爱尔兰构建了海外关联公司组织结构的第一层关联公司，并扮演了苹果在美国境外最高持股公司的角色。此外，苹果还设立了苹果欧洲运营公司（AOE）、苹果国际分销公司（ADI）、苹果国际销售公司（ASI），苹果南亚公司（ASA），以及苹果零售欧洲控股公司。这些公司的持股人都是 AOI。

表一 AOI 董事

AOI 董事及总裁	居住地	雇主	职位
Gene Levoff（董事/秘书）	美国	API	法律总监
Gary Wipfler（董事）	美国	API	副总裁兼公司财务
Cathy Kearney（董事）	爱尔兰	ADI	欧洲业务副总裁

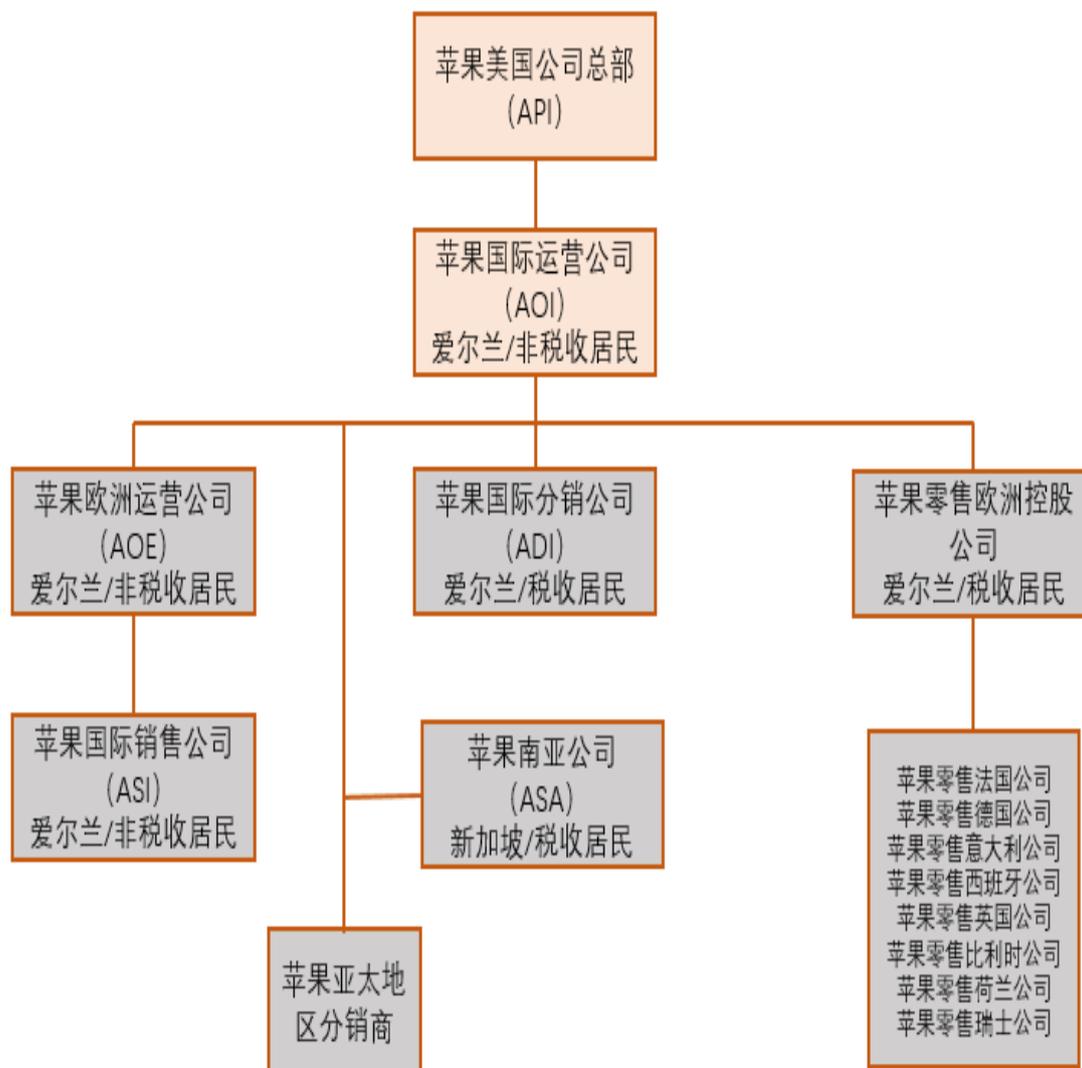
### 2.3 第二层爱尔兰公司——苹果欧洲运营公司（AOE）

苹果公司为了实现其避税目的，在爱尔兰注册设立了一家非居民企业——苹果欧洲运营公司（AOE）。AOE 公司由 AOI 公司持股控制，并作为其成本分摊协议的部分参与者而存在，虽然仅占极少部分。AOE 公司在爱尔兰仅仅有一个非常小的生产基地，且在 2012 年以前，其雇员人数极少。直到 2012 年之后，其雇员人数才增至 400 名。

## 2.4 第三层爱尔兰公司——苹果国际销售公司（ASI）

此外，苹果还在爱尔兰设立了苹果国际销售公司（ASI），并由 AOE 直接控股。但是在 2012 年以前，ASI 也没有自己的员工；直到 2012 年，其雇员才增加至约 250 名。同样，公司自 2006 年 5 月至 2012 年 3 月，共计 33 次董事会会议都在美国加州召开。ASI 公司虽注册成立在爱尔兰，但并非爱尔兰的居民企业，只是作为成本分摊协议的重要角色而存在。它与 API 签署成本分摊协议，表示与 API “共同研发” 知识产权。根据风险受益的原则，ASI 享有美洲地区以外知识产权的收益权。值得注意的是，该部分收益约占苹果公司整体收益的 60%。由于 ASI 的实际经营活动和管理控制所在地不在爱尔兰，因此并不是爱尔兰的居民纳税人身份。但同时，ASI 不注册在美国，也不承认是美国的税收居民。

图一 苹果海外组织结构



## 3 步步为营避企税

### 3.1 结合两国税收规定，巧妙避开税收管辖

苹果公司选择在爱尔兰设立公司，不仅仅是因为爱尔兰企业所得税的法定税率比美国低很多，更多的是利用了两国税法在税收管辖权上划定标准的差异。2015年1月1日之前，爱尔兰税法规定，按照公司的实际管理机构所在地作为居民企业判定的唯一标准。AOI, AOE 和 ASI 虽然都在爱尔兰注册成立，但是它们的实际管理机构所在地并不在爱尔兰。根据爱尔兰税法规定，这三个公司应判定为爱尔兰的非居民企业。然而，美国税法的税务居民规则一般只看公司的注册地，并不看公司的实际管理机构所在地。根据美国税法规定则这三个公司并不是美国的居民企业。

正因为爱尔兰的居民企业管辖权规则与美国的居民企业管辖权规则的“完美”差异，使得苹果公司轻而易举的就实现了其双重非税务居民的目的，这也是实现其避税宏图的重要一步。

### 3.2 通过成本分摊协议，完美实现利润转移

苹果公司将全球市场划分为美洲市场和美洲以外市场两大部分。其中，美洲市场包括美国本土、加拿大、拉丁美洲和加勒比地区等美洲地区；美洲以外市场主要面向中国、欧洲和亚太地区。在此基础上，苹果公司精心建立了其全球的组织架构和运营网络。

从苹果公司的运营架构来看，API 和 ASI 并不自己生产苹果商品，他们仅仅是负责从第三方制造商处，以低廉的价格进行第一手购买。在 API 从第三方制造商处买入商品所有权后，就会直接将苹果商品销售给美洲市场上的消费者，或者转售给苹果加拿大、拉丁美洲和加勒比地区等美洲地区的关联分销公司，之后由其再销售给该区域的消费者。同样，ASI 在购入苹果商品后，会直接把苹果商品转售给苹果国际分销公司（ADI），由 ADI 再转售给分布在欧洲各国的关联分销公司。或者，ASI 把苹果商品转售给苹果南亚公司（ASA），再由 ASA 转售给分布在亚太区各国的关联分销公司，由这些关联分销公司通过各自的方式和渠道把苹果商品最终销售给欧洲和亚太区各国的消费者。简而言之，API 主要负责美洲市场，而 ASI 主要负责美洲以外的市场。虽然在上述交易中，苹果商品的法律所有权因一连串的合同或订单而发生多次转移，但实际上其在物理空间上并没有那么麻烦。苹果商品由第三方合约制造商的工厂起运，被直接地、一次性地运到终端消费者所在的国家，交付给当地第三方销售商或消费者手中，这样节约了苹果的大量物流成本。

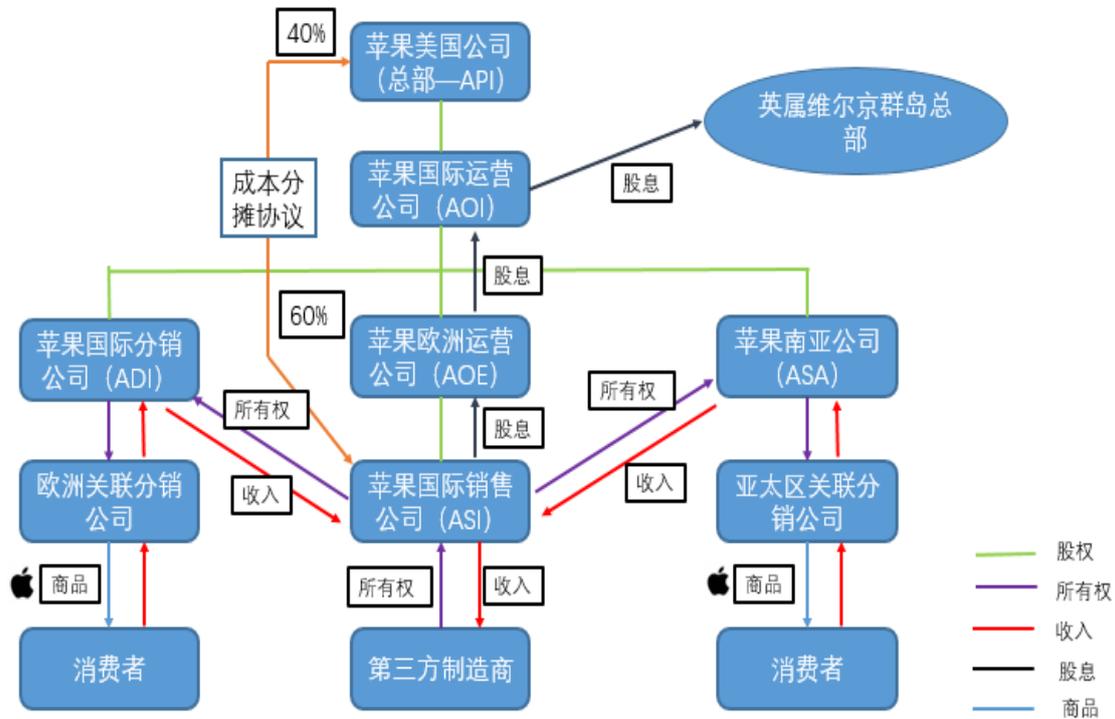
从采购模式来看，苹果公司采用的是全球化的采购模式。苹果公司按照自己

的需求，在全球范围内进行产品零配件的采购。由于苹果公司处于上游，并且具有价值上的竞争优势，因此要成为苹果公司的供应商并非易事。苹果公司正是利用了供应商之间的竞争，实现其采购成本的大幅降低。苹果全球采购而来的零配件和部件，将会全部运往与其签订制造合约的第三方制造商，如中国合约制造商。第三方合约制造商依据与苹果达成的《合约加工服务协议》向苹果提供合约制造服务。在第三方合约制造商将零配件和部件等进行一系列的装配、测试、包装等一系列专业操作后，其就会将生产好的苹果商品销售给 API 和 ASI。

从价值链的设计上来看，苹果公司的最具价值部分就是在核心知识产权的研发上，而这一部分工作都在美国进行。API 与 ASI 其本身并不进行产品的生产加工。那苹果公司的最终商品是由谁来生产的呢？实际上，苹果公司通过与第三方签订制造合同，将其生产活动几乎全部外包，委托第三方来进行生产。也就是说，美国负责研发苹果商品最核心的价值——知识产权，而第三方负责生产。其中，API 和 ASI 苹果公司资产、功能和风险的主要承担者，因为他们拥有苹果价值链中最有价值的核心部分：知识产权。相比之下，第三方合约制造商承担装配的简单工作，只是个价值不高的小配角。虽然苹果商品由其最终制成，但赚取的利润是很低的。因为第三方合约制造商与 API、ASI 签订的《合约加工服务协议》中明确约定——合约制造服务提供商的地位和功能，承担有限的产品制造风险。因此第三方合约制造商虽然生产了苹果商品，但只能取得有限的利润。API 和 ASI 能够以很低的价格从第三方合约制造商购买苹果商品。但是，当 API 把苹果商品转售给美洲市场的关联分销公司，ASI 把苹果商品转售给欧洲和亚太地区的关联分销公司时，就会附上很高的加价。

此外，API 的最终控股公司是知识产权唯一的法律意义上的所有人，但是从经济意义上不是。API 和爱尔兰公司 ASI 签署了成本分摊协议，双方共同投资、分担风险来开发知识产权。API 仅仅有权利来收取苹果产品在美洲地区产品销售所获得的收益；ASI 可以获得在世界其他地方销售美国产品所获得的收益。这样就使得 API 和 ASI 在与各区域关联分销公司的关联交易定价中，以“主宰者”的角色居于整个苹果价值链和转让定价交易的核心。通过关联交易，API 和 ASI 实现低成本、高售价的贸易方式，来实现利润的积累。同时，API 与 ASI 所签署的成本分摊协议，又很顺利地实现了苹果公司的整体收益在美国和爱尔兰这两个地方间的分配。

图二 苹果运营架构图



### 3.3 利用美国“打勾”规则，绕开CFC制度

虽然通过成本分摊协议，苹果公司成功将利润转到了爱尔兰，但却面临受控外国公司制度（CFC）的约束。根据美国F分部的规定，美国可以根据本国税法对CFC的未分配利润征税。因为投资者对外投资，如果获得收益要进行纳税；为了避税，投资者可以把所得全部放在境外的公司或者其他工具中不派回来，这样所得就可以将收益一直留在境外，避免因汇回境内而被缴纳高额的企业所得税。如果境外的所得在来源地不纳税或者纳税很少，将所得留在境外利益更大。为避免这样一种扭曲避税行为的出现，美国税法规定，即使没有派回而将其视同派回进行征税。美国税法规定了9类受F分部约束的所得，其中对美国母公司所属外国附属公司影响最大的是外国公司销售(FBC)所得、外国公司服务(FBS)所得以及外国私营公司(FPHC)所得。根据含义，爱尔兰AOI公司会被认定为国外私人控股公司(FPHC)，而爱尔兰ASI公司会被认定为国外销售基地公司(FBSC)。FPHC适用于爱尔兰公司之间的支付，即美国公司的境外公司从另一个境外关联公司获得股息、特许权使用费等消极所得需要在美国纳税。而FBSC制度适用于爱尔兰ASI公司：由于爱尔兰既不是苹果产品的来源地也不是最终销售目的地，ASI销售苹果产品的所得将被受控外国公司制度所涵盖，而需要在美国纳税。

但是，美国的“打勾”规则，又给苹果公司提供了绕开CFC制度的有利条件。

而苹果公司正是利用了“打勾规则”，将消极所得转为积极所得。由于国家间税法制度的差异，美国的税务机关很多时候都无法判定某个境外公司纳税地位。为了避免这样的一个困难，美国财政部在 1997 年前后制定了“打勾规则”。它给予了企业一定的自主权，允许美国公司对境外公司的纳税地位来进行选择——是否将境外公司作为纳税实体。同时，这也会有利于促进美国公司的对外投资。美国的税务机关之所以会做出这样的决定，是因为税务当局认为，境外公司获得的所得迟早要回到美国的。在境外公司将收益汇回美国时，美国税务当局就可以针对该笔收入来进行纳税。

通过“打勾规则”的适用，在苹果公司选择将 AOI 以外的爱尔兰公司均不视为纳税实体，而仅仅被视同 AOI 公司的一部分。因此这些爱尔兰公司之间的支付、包括向 AOI 的支付在税法上视同在一个实体内部划转。即股息、特许权使用费等支付被视同一个单一主体内部的支付。这样一来，在美国税法上则认为是最终消费者向 AOI 公司的直接支付。那么，AOI 所获得的该笔收入就构成了积极所得。因而，也不适用受控外国公司制度。

### 3.4 使用预约定价协议，进一步降低税率

苹果公司虽将利润成功转移至爱尔兰，但也仍将面临在爱尔兰以 12.5% 税率的纳税问题。为进一步降低公司的实际税负，苹果公司巧妙的利用了预约定价协议。AOE 和 ASI 这两个公司与爱尔兰税务当局签署了一份预约定价协议，规定这两个公司按照公司的运营成本的 8%-20% 视同应纳税所得额缴纳企业所得税。这个预约定价协议在签署后长达十多年的时间里都没有做出调整。值得注意的是，这两家公司雇员人数少，办公运营成本非常的低。预约定价协议以营运成本的一定比例来规定企业所得税的应纳税所得额，而非其实际的销售收入，折旧能进一步降低其实际税率，并且，这是与政府所签署的协议，具有法律效力和确定性，存在的后续税收补税风险较小。因此，苹果公司通过预约定价协议以非常合法的方式绕开了爱尔兰税务。爱尔兰在 1991 年到 2007 年期间与苹果公司达成的税务安排，使得 ASI 在 2003 年至 2014 年这十多年里只需就其欧洲利润缴纳不到 1% 或接近于零的税款。

表二 2009-2011 年 ASI 公司全球税收情况

时间	2009 年	2010 年	2011 年	总计
税前收益	22000	12000	4000	38000
全球税收	10	7	4	21
税率	0.05%	0.06%	0.10%	0.06%

单位：百万美元

## 4 东窗事发引风波

苹果公司作为世界最大的跨国企业之一，其全球的收入相当可观。然而，美国税务当局所收到的税款却相对甚少。在察觉到这一现象后，2012 年美国税务当局随即对苹果公司秘密地展开了调查。根据美国参议院 2013 年的调查报告，苹果公司涉嫌利用美国税法漏洞转移利润和避税，使得其海外实际税率极低。2013 年，美国参议院报告显示苹果公司 2011 年的全球有效税率为 24.2%。该税率包括美国联邦税率州税率和海外税率，虽然联邦税率高达 20.1%，但是其海外税率仅为 1.8%。据苹果财务报告显示，2014 年苹果公司在全球的净销售额高达 1827.95 亿元。但从全球来看，其有效税率仅为 26.1%。实际上，苹果公司负担的有效税率更低。2014 年美国参议院报告称，苹果公司 2009、2010、2011 年的海外税率分别是 0.1%、0.06%和 0.05%，也因此避免了应纳给美国税务当局的高昂税额。

欧盟认为苹果公司享受了爱尔兰长期税收优惠，2014 年 6 月，欧洲委员会开展的针对爱尔兰等国家给予苹果公司的税务优惠调查认为，该项优惠涉嫌操作不当且违法，并宣布 11 月 6 日开始正式深度调查程序。据欧洲委员会的报告显示，爱尔兰与苹果公司签订的预约定价协议中，所规定的应纳税所得额较低，没有经济依据。并且，该预约定价协议自签订以来，并未进行修订，执行期限过长。相比于欧盟的其他成员国，其签订的预约定价协议中，所裁定的价格有效期一般是 3 年到 5 年。2014 年 12 月 17 日，受到众多跨国公司避税行为的影响与启发，欧洲委员会宣布将对政府在税收优惠方面的调查扩大到欧盟所有成员国。并且，要求所有成员国提供税收事先裁定操作信息，以及 2010 到 2013 年间接受税收事先裁定的企业名录。2013 年，该项措施已经在欧盟部分国家实施。

虽然苹果认为自己并没有违反任何法律，但是欧盟和美国都认为苹果的避税行为有悖于 OECD 所提倡的“公平原则”。苹果公司利用国家间因税法差异造成的漏洞，国际税收规则的不足，造成对主权国家税基的侵蚀，损害了美国及欧盟的财政利益，是不合理的跨国避税活动。

针对欧盟的指控，爱尔兰税务部门坚称，为苹果公司所提供的税收优惠和预约定价协议是合法的。据爱尔兰税务当局了解，苹果公司在爱尔兰缴纳的税收与其经营活动一致。此外，爱尔兰投资发展局全球首席执行官马丁表示，造成此次避税纠纷的根本原因是各国税制的差异。若因为税制差异所造成的漏洞而问责爱尔兰，显然是不合理的。这不是一个国家的问题，而是涉及全球各个国家。

苹果公司表示尊重法律精神，并且在违法的情况下，基于自身的情况进行了跨国贸易结构的搭建。其在声明中辩称，“公司所有的业务都遵循最高的企业道德标准，符合相关法律及会计准则的要求。我们为本公司的所有贡献感到无

比自豪”。

随着苹果海外避税活动逐步浮出水面，OECD 加快推进完善了国际反避税规则。2013 年，OECD 受二十国集团委托，发起了 BEPS（税基侵蚀和利润转移）行动计划。该计划的根本目的是为了防止跨国纳税人利用国家间税法的差异与漏洞，进行不合理的避税活动，造成对主权国家税基的侵蚀。此次行动将以“税收要与实质经济活动和价值创造相匹配”为原则，重新界定国际税收规则。

2014 年 9 月，《BEPS 行动计划》在 G20 圣彼得堡峰会上得到了各国领导人的支持。OECD 发布了 15 项行动计划中的 7 项成果和针对这些成果的解释性说明，重新定义了转移定价的内涵。参与国同意采取各国独立的税务模式，要求公司在每个国家都要单独报税、利润等。在 G20 圣彼得堡峰会上，该行动计划得到的广泛的支持。共有 44 个国家参与该项目，其中 34 个 OECD 成员国，10 个非 OECD 成员国。中国由财政部和税务总局以 OECD 合作伙伴身份参与 BEPS 行动计划，与 OECD 成员享有同等权利和义务。2014 年 10 月，爱尔兰更改税制，宣布“双重爱尔兰”避税条款不再对新公司开放。

表三 BEPS 行动计划 2014 年 7 项成果

行动计划名称	阐述
数字经济	在数字经济背景下，根据订单安排仓储物流配送是否属于辅助性、准备性活动？
混合错配安排	集团利用不同税收管辖区法律规定不同的税务处理，降低交易各方的总体税负
有害税收实践	税收优惠是否有害必须进行经济实质测试，推动各国改变或废除有害的所得税优惠制度
税收协定滥用	对税收协定进行修订，在协定中写入限制性条款
无形资产转让定价指引	法律所有权人的重要性被削弱，营销型无形资产被重新定义和具体阐述
转让定价同期资料和分国信息披露指引	在考虑企业遵从成本的基础上，制定转让定价同期资料通用模板，反映企业经济活动真是面貌和价值创造过程，提高税收透明度
多边工具	建立减少纷争的救济工具，例如签署多边协议，以替换和实施现有双边和多边协定条款中不适当的内容

2016年4月5日，欧盟反垄断机构决定将相关调查延长。因苹果在爱尔兰的避税问题牵涉多个国家，所涉及内容及细节较为繁杂，因此欧盟要求爱尔兰政府配合调查，并提供更多信息。2016年8月30日，欧盟委员会裁定，苹果公司在爱尔兰非法逃税145亿美元，现在苹果必须要这部分税金返还给爱尔兰政府。同日，苹果公司和爱尔兰称，将针对欧盟委员会上述裁决在欧洲法院提起上诉。截至2016年6月底，苹果拥有现金、现金等价物和有价证券总计约合2315亿美元，其中92.8%约2149亿美元位于海外子公司。受欧盟裁决消息影响，苹果股票盘前一度下跌1.94%，成交量约22.2万股，成交量明显放大。此消息之后，苹果股价在法兰克福扩大跌幅至3%。

苹果公司海外避税案涉及多个国家，利益牵扯较为复杂而敏感。该案目前仍然在调查中，结果也尚未盖棺定论。但可以肯定的是，苹果海外避税风波引起了世界各国国际税收上的新思考，也为OECD国家BEPS行动计划的推进与完善提供了更多的新思路……

**（案例正文字数：9129）**

# Apple Inc Overseas Tax Avoidance Disturbance

## Abstract

With the rapid development of economic globalization, tax avoidance has become more and more popular in many multinational corporations. By using the differences between countries of the tax law, playing the "edge ball", transnational taxpayers take a variety of illegal means to realize tax avoidance. Although the tax avoidance behavior of multinational corporations is not clear in violation of the country's tax system, but it has caused many negative effects. The deliberate arrangement of tax avoidance by multinational taxpayers will lead to the abnormal flow of capital in the world, resulting in the distortion of the taxpayer's behavior. Meanwhile, the tax revenue is an important source of national revenue, and tax avoidance activities infringe the interests of the state, resulting in the unfair in international tax. This will also bring potential tax risks to multinational taxpayers. Apple Inc, one of the most famous multinational enterprises in the world, through arrangements on purpose, building the framework in many countries for avoiding the tax. And by implementing the global strategy to tax avoidance, Apple Inc avoid paying the tax amount to billions of dollars to United States Tax Bureau every year. This paper focuses on the research and analysis of tax avoidance case of Apple Inc, explore it how to use tax agreements between countries, tax loopholes, cost sharing agreements, through complex investment arrangement and related transactions, to transferred the huge profits to Ireland and reduce the company's overall tax burden. OECD pointed out that with the advancement of globalization, the issue of international taxation is increasingly severe, and the tax base erosion and profit transfer (BEPS) should attract the attention of countries around the world, which is a global challenge. This case through analyzing the Apple Inc overseas tax avoidance strategy, lead to a series of thinking on the BEPS action plan.

**Key words:** international tax; avoidance tax base erosion and profit transfer (BEPS) ; cost sharing agreement; tax loophole

# 案例正文附件：

## 附件一：苹果公司历史沿革

1976年5月，乔布斯与一家本地电脑商店洽谈，取得第一份苹果电脑的订单，在后来被命名为 Apple I。

1977年，苹果公司推出 Apple II，首度拥有输出单声道声音的架构，成为了人类历史上第一台个人电脑。

1980年，Apple III 型上市，12月12日，苹果公司股票公开上市，在不到一个小时内，460万股全被抢购一空，当日以每股29美元收市。

1984年1月24日，Apple Macintosh 发布，该电脑配有全新的具有革命性的操作系统，成为计算机工业发展史上的一个里程碑。Mac 电脑受到热捧，苹果电脑的市场份额不断上升。

1998年6月，苹果公司推出了自己的传奇产品 iMac 重新定义了个人电脑的外貌，并迅速成为一种时尚象征。1998年12月，iMac 荣获《时代》杂志“1998最佳电脑”称号，并名列“1998年度全球十大工业设计”第三名。

1999年7月，苹果公司推出 iBook，融合了 iMac 独特的时尚风格、最新无线网络功能与苹果电脑在便携电脑领域的全部优势。1999年10月 iBook 夺得“美国消费类便携电脑”市场第一名，还在《时代》杂志举行的“1999年度世界之最”评选中，荣获“年度最佳设计奖”

2001年3月，苹果计算机推出新一代的操作系统 Mac OS X，Mac OS X 的系统稳定性、高处理速度及华丽界面等都成为苹果进行市场宣传的重点所在。

2001年，苹果公司开通了网络音乐服务 iTunes 网上商店。目前 iTunes 已成为全球最为热门的网络音乐商店之一。

2001年苹果公司推出 iTunes 之后，开始着手研发与之相配的便携式存储器随身听 iPod 。它做到了随身听所不曾做到的：超越电子产品的范畴，iPod 成了一种符号、一个宠物以及身份表征。之后，苹果公司不断推出 iPod 的新款型，收获巨大成功。

2007年夏季，苹果推出 iPhone 智能手机。该产品提供音乐播放、电子邮件收发、互联网接入等功能。2009年7月，苹果又推出了 3G 版 iPhone。iPhone 手机成为了全球关注度最高的一款手机。

2010年4月3日，苹果公司推出 iPad 系列产品，将平板电脑制造及普及应用推向了高潮。从纯技术角度来看，iPad 的功能是非常丰富的：9.7英寸彩色触摸屏，支持无线上网、蓝牙和 3G 功能。除了 iTunes Store、App Store 外，iPad 还将拥有 iBook Store 同时，全新制作的 iWork 也令 iPad 拥有良好的办公功能。

## 附件二：苹果公司代表性专利

序号	专利名称	专利号	获得专利日期
1	玻璃楼梯	D478999S	2003年8月26日
2	苹果店内 iPad 支架	D662939S	2012年7月3日
3	iPhone 包装	D596485S	2009年7月21日
4	图像用户界面	D604305S	2009年11月17日
5	iPhone 的机身设计	D593087S	2009年5月26日
6	苹果耳机末端的胶套	8280093	2012年10月2日
7	音乐图标	D668263S	2012年10月2日
8	苹果耳机扣	D577990S	2008年10月7日
9	高触感手套	7874021	2011年1月25日
10	柔性电子设备	No. 8929085	2011年1月6日

## 附件三：公司主要代表产品

硬件代表产品	电脑	手机	个人数位			其他	
			多媒体播放器	平板	其他		
硬件代表产品	Mac Pro	iPhone 5	iPod	iPad	Apple TV	数码相机	
		iPhone 5c	iPod Photo	iPad 2		家用多媒体系统	
	MacBook Pro	iPhone 5s	iPod+HP	iPad Air		彩色扫描仪	
		iPhone 6	iPod Classic	iPad Air 2		微型电脑主机	
	MacBook	iPhone 6 Plus	iPod Mini	iPad mini	Apple Watch	打印驱动	
		iPhone 6s	iPod Shuffle	iPad mini with Retina display		苹果制造的摄像头	
	MacBook Air	iPhone 6s Plus	iPod Nano			iPad mini 3	网络存储设备
		iPhone SE	iPod Touch	无线网络系统			
	软件代表产品	操作系统		专业软件		其他	
		OS X 操作系统	IOS操作系统				
OS X Lion		iOS 6	DVD Studio Pro	App Store			
OS X Mountain		iOS 7	Logic Pro	iTunes Store			
OS X Mavericks		iOS 8	Aperture	iCloud			
OS X Yosemite		iOS9	Logic Studio	Safari			
Mac OS X Puma		iOS10	Xcode	Siri			

## 附件四：苹果避税调查报告（部分）

### III. APPLE CASE STUDY

#### A. Overview

The Apple case study examines how Apple Inc., a U.S. corporation, has used a variety of offshore structures, arrangements, and transactions to shift billions of dollars in profits away from the United States and into Ireland, where Apple has negotiated a special corporate tax rate of less than 2%. One of Apple's more unusual tactics has been to establish and direct substantial funds to offshore entities that are not declared tax residents of any jurisdiction. In 1980, Apple created Apple Operations International, which acts as its primary offshore holding company but has not declared tax residency in any jurisdiction. Despite reporting net income of \$30 billion over the four-year period 2009 to 2012, Apple Operations International paid no corporate income taxes to any national government during that period. Similarly, Apple Sales International, a second Irish affiliate, is the repository for Apple's offshore intellectual property rights and the recipient of substantial income related to Apple worldwide sales, yet claims to be a tax resident nowhere and may be causing that income to go untaxed.

In addition, this case study examines how Apple Inc. transferred the economic rights to its intellectual property through a cost sharing agreement to two offshore affiliates in Ireland. One of those affiliates, Apple Sales International, buys Apple's finished products from a manufacturer in China, re-sells them at a substantial markup to other Apple affiliates, and retains the resulting profits. Over a four-year period, from 2009 to 2012, this arrangement facilitated the shift of about \$74 billion in worldwide profits away from the United States to an offshore entity with allegedly no tax residency and which may have paid little or no income taxes to any national government on the vast bulk of those funds. Additionally, the case study shows how Apple makes use of multiple U.S. tax loopholes, including the check-the-box rules, to shield offshore income otherwise taxable under Subpart F. Those loopholes have enabled Apple, over a four year period from 2009 to 2012, to defer paying U.S. taxes on \$44 billion of offshore income, or more than \$10 billion of offshore income per year. As a result, Apple has continued to build up its offshore cash holdings which now exceed \$102 billion.

# 案例使用说明

## 一、案例目的及意义

本文通过对苹果海外避税案的详细叙述,对苹果公司利用国际税收上的漏洞、利润转移等手段以实现跨国避税的行为逐步进行了理性剖析。通过对该案例的分析与研究,发现苹果海外避税策略,并指出目前国际税收发展现状。结合现实以及国际税收和税收筹划领域的相关理论知识,通过提出问题并深入分析的方法,引出对国际避税和反避税的启示。

本案例分析,有利于让读者更深入地了解苹果海外避税案始末;有利于加深读者对国际税收及税收筹划的理解;有利于引发读者对当前国际避税及反避税的思考;有利于对纳税人避税活动所存在风险的理解与分析……

## 二、理论依据

### 1、转让定价规则

转让定价,是指跨国公司通过关联企业之间的交易,采用低于或高于市场正常交易价格,实现利润的转移,以实现集团整体利益最大化。利用关联企业间转让定价转移收入和费用,是跨国公司国际避税采用的最常见方法。为避免这一现象,各国一般都有转让定价的规则。规则要求关联企业之间交易的定价要符合独立交易原则。本案例主要涉及关联企业之间的专利转让与技术服务的转让定价。专利和技术服务的定价比较复杂,其所涉及到的相关费用的收付具有一定的灵活性。据此,关联公司很容易操控内部的成本和利润。

### 2、受控外国公司

受控外国公司是指那些在避税地设立的由本国居民直接或间接控制的外国公司。一般来说,在境外设立的子公司属于具有独立的法人。从税收的角度来看,也应作为一个独立的纳税实体。因此,子公司的利润在进行股息分配汇回给母公司之前,母公司一般不需要就子公司的利润进行纳税。但是,为了防止跨国公司把利润囤积在基地公司长期不汇回利润,美国税法规定符合一定条件的受控外国公司,即使利润不汇回母公司,也需要视同股息分配,当期在母公司所在国纳税。但是美国国外基地公司所得(Subpart F)有豁免规则,如“同一国家所得排除”规则,生产制造例外。具体而言,和本案例相关的是:①适用受控外国企业规则的基地公司F分部的收入由两部分组成,一是与关联方有关的销售商品、提供服务的积极收入,二是股息利息等消极收入。反之,受控外国公司进行积极营业活动来自非关联方的收入部分不属于Subpart F所得。②受控外国公司自己制造产品然后销售获得的所得不属于Subpart F所得。

### 3、成本分摊协议

成本分摊协议是指参与方共同签署的对开发、受让的无形资产或参与的劳务活动享有受益权、并承担相应的活动成本的协议。参与方使用成本分摊协议所开发或受让的无形资产不需另支付特许权使用费。本文主要涉及无形资产共同开发协议，每一个参与者都可以获得所开发无形资产的一份权利。当参与者对开发的资产拥有所有者权益，且贡献是按适当比例划分时，参与者无需为使用该资产，而支付特许权使用费或其他报酬。后期，针对该无形资产的进一步研发而产生的费用，将根据成本分摊协议，按照参与方的预期收益在各参与方之间进行分摊。

### 4、打勾规则

在美国税法下，除了上市公司会一般被认为属于公司实体外，纳税人可以填一个表格，自己自由打勾选择在税法下的认定：公司、合伙企业或无视实体。美国颁布打勾规则的初衷目的是为了**避免纳税实体认定的复杂问题，减轻纳税人的负担**。但是，美国联邦所得税法中的这一“打勾规则”并不适用于这些海外公司在当地税收和法律身份的判定上。即很多情况下，在其他国家，被视为一个独立的公司所得税纳税人。

## 三、启发思考题

- 1、苹果公司是如何实现美国与爱尔兰双边居民纳税人的自我否定的？从国际上看，此类问题能否避免？
- 2、苹果公司是如何将利润转移至爱尔兰的？使用了什么手段或工具？
- 3、你认为苹果公司的避税行为是否合理？试分析苹果公司此次海外避税案的税收风险。
- 4、苹果公司避税案对于 BEPS 行动计划及国际反避税的启示。

## 四、具体分析

- 1、苹果公司是如何实现美国与爱尔兰双边居民纳税人的自我否定的？从国际上看，此类问题能否避免？

税收管辖权是指主权国家根据其法律所拥有和行使的征税权力，一国采用何种税收管辖权，由该国根据其国家权益、国情、政策和在国际所处的经济地位等因素决定。从全球范围来看，税收管辖权大体分为居民管辖权、公民管辖权和地域管辖权。一般地说，资本技术输入较多的发展中国家，多侧重维护地域管辖权；而资本技术输出较多的发达国家，则多侧重维护居民（公民）管辖权。而大多数国家为维护本国权益，一般都同时行使两种税收管辖权。由于各国同时行使不同的税收管辖权规则，因此会造成国际双重征税或者双重不征税的现象。为尽量避

免这一现象，国际上出现了 WTO 和 OECD 两个税收协定范本。

其中 OECD 的税收协定范本对某国政府征税权给予了规定，明确规定若企业被某一国家根据本国税法规定，而被认定为居民纳税人，则该国具有征税权。但是，若两国都同时判定该企业为居民纳税人的话，则还应该结合其他客观因素来判断。在现实中，各个国家的具体原则和要求差异较大，税收漏洞不可避免。这恰好就为跨国公司提供了避税机会，通人为地安排组织、贸易等架构，实现在国家间均不纳税。BEPS 行动计划也正试图解决这类双重不征税的机制漏洞，是一项国际反避税的重要一步。

作为著名的跨国企业，苹果公司正是利用了爱尔兰国内税法与美国税收法典中关于居民纳税人相关规定的差异，避免了在两国居民纳税人的身份。根据爱尔兰的税法，以公司管理和控制的实际所在地为判定标准，判定爱尔兰的税收居民，而非公司注册标准。而美国的税收法典规定，依据公司注册设立的地点来确定居民纳税人的身份。在本案例中，苹果公司将注册成立在爱尔兰的 AOI 和 ASI，通过人为的安排，使得其实际经营和管理控制所在地不在爱尔兰，从而避免被认定为爱尔兰居民纳税人。同时，又因为 AOI 和 ASI 不是在美国注册设立，因此也没有被认定为美国的居民纳税人。

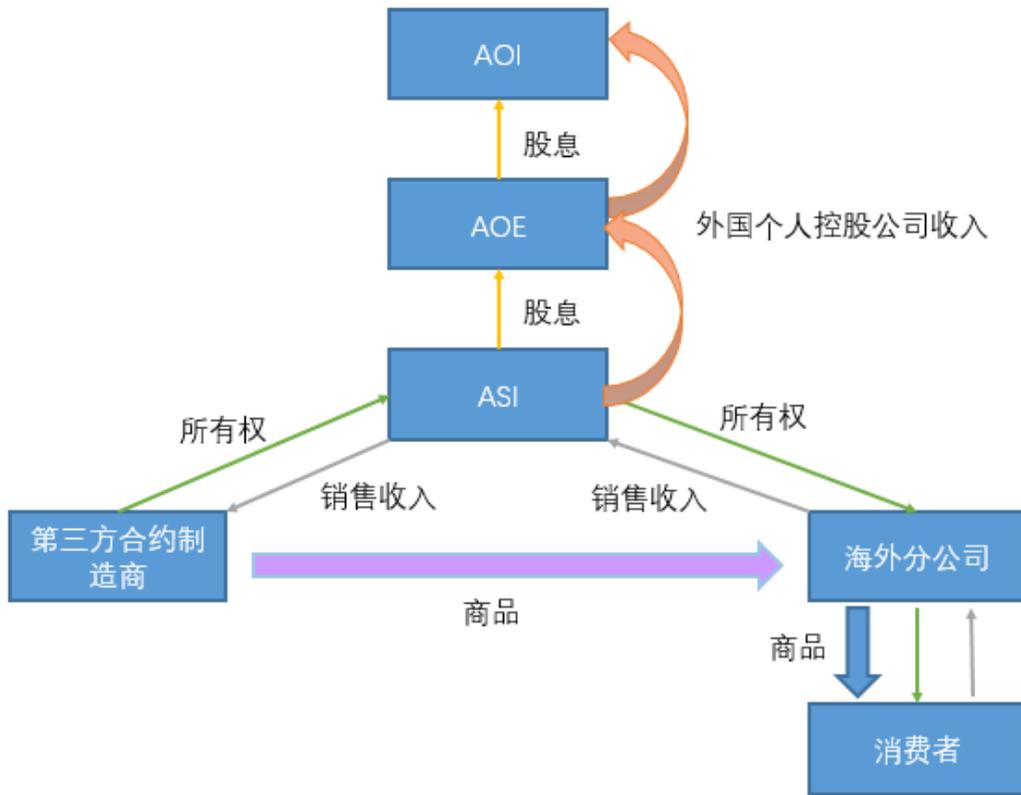
由于国家之间的差异，对于其税法的差异是导致诸多国际税收问题的原因。结合现实情况来看，要想完全避免这类问题是不可能的，除非全世界采用相同的税收制度。但是，我们可以通过制定国际税收协定、国际反避税条框等来尽量避免此类问题纠纷。

## 2、苹果公司是如何将利润转移至爱尔兰的？使用了什么手段或工具？

从苹果公司的全球运营来看，苹果公司向爱尔兰所转移的利润来自于美洲市场之外的其他地区，其利润转移的主要工具就是关联交易和成本分摊协议。

从案例正文中，我们知道苹果公司的商品生产主要来自于第三方合约制造商，API 和 ASI 是不进行生产活动的，它们是苹果公司“无形资产”——知识产权的投资与风险承担者。由于第三方制造商只是进行一些简单的加工、装配等活动，因此也只能获得有限的利润。API 和 ASI 以其竞争优势，能够以较低的价格从第三方制造商购买到苹果产品。然后再加上较高的价格，将苹果产品卖给关联的分销公司。这样一来，其利润就主要累积在了 API 与 ASI。

图三 苹果公司海外分配结构



所谓成本分摊协议是指参与方共同签署的对开发、受让的无形资产或参与的劳务活动享有受益权、并承担相应的活动成本的协议。参与方使用成本分摊协议所开发或受让的无形资产不需另支付特许权使用费。实际上，苹果的研发活动几乎全部都是在美国本土进行，是 API 的工程师和专家完成的。然而，API 与 ASI 所签订的成本分摊协议却使得大部分的收益留置在爱尔兰公司。如表四所示，从 2009 年到 2012 年这四年间，API 承担的研发活动成本总计为 40 亿美元，所获利润为 387 亿美元，其研发活动中的投入产出比约为 1：10。在同一时间段内，ASI 承担的研发活动成本为 49 亿美元，而获得了 740 亿美元的利润，投入产出比达到了 1：15。这样来看，API 的投入产出比比 ASI 的投入产出比要低很多。这有悖于成本分摊协议的初衷。正是通过虽成本分摊协议漏洞的利用，API 在美洲地区所进行的产品销售所获得的收益仅为苹果整个公司收益的 40%，而 ASI 却获得了来自于美洲地区之外收益，占苹果整个公司收益的 60%。

但是，由于美国现行成本分摊协议的漏洞，苹果公司所签署的协议是合法的，并且每年都通过了美国税务当局的审核。随着科技的进步，我们已经步入了数字经济的时代，许多知识产权的研发活动与其生产地是可以分开的。甚至于我们不需要专门的生产设施，通过网络就可以完成许多“无形资产”——知识产权的开发。这样一来，通过人为的安排苹果价值核心的知识产权中的经济权利在关联公

司间的拥有和归属，满足现有转让定价国际通用规则的形式要件，就可以实现利润转移。

表四 2009-2012年 API 与 ASI 研发投入产出情况

时间	API			ASI		
	研发成本	所得利润	投入产出比	研发成本	所得利润	投入产出比
2009年	7	34	7/34	6	40	3/20
2010年	9	53	9/53	9	120	3/40
2011年	10	110	1/11	14	220	4/63
2012年	14	190	7/95	20	360	1/18
合计	40	387	3/29	49	740	1/15

单位：亿美元

### 3、你认为苹果公司的避税行为是否合理？从纳税人的角度，试分析苹果公司此次海外避税案的风险。

从苹果公司的角度来看，在不违法的情况下实现企业价值的最大化是合理的。但是，私人的行为通常会给整个社会、国家甚至全球带来消极的影响。对于苹果公司而言，虽然其跨国的避税架构并没有违反美国和爱尔兰税务当局的规定，但是其行为并不符合美国，甚至违背了国际税收的原则与初衷。苹果公司人为的通过将收入累积到低税地——爱尔兰，避免将其分回美国而缴纳高昂的税收。这造成了国际资本上的不正常流动，侵害了有关国家的税收利益，在国际上是不可认同的。从另一方面来说，这也为苹果公司埋下了一颗定时炸弹。因为苹果公司的避税行为造成了美国甚至于欧盟税务当局的利益损失，虽然并不违法，但是也会对苹果公司形成潜在的风险。

首先，因遭到避税调查所造成的补税风险。2012年，苹果公司就遭到了美国税务当局的调查；2013年5月，美国参议院常设委员发布调查报告指控苹果利用税收漏洞和设在爱尔兰的子公司尽量少缴税款，苹果公司首席执行官库克接受美国参议院常设委员会听证；2014年6月，欧盟对苹果在爱尔兰的税务问题展开调查；2014年9月，欧盟已宣布经初步调查认定，爱尔兰政府给予苹果税收优惠构成了非法政府补贴，并对爱尔兰政府表示谴责，称该国绕开了国际税务规则，使苹果得以将上百亿美元的利润避税；2016年8月30日，欧盟委员会裁定，苹果公司在爱尔兰非法逃税145亿美元，现在苹果必须要这部分税金返还给爱尔兰政府。同日，苹果公司和爱尔兰称，将针对欧盟委员会上述裁决在欧洲法院提起上诉，爱尔兰当局认为其税收政策并未违反欧盟规定。虽然，苹果公司与爱尔兰税务当局已经签订了预约定价协议，但是因为苹果公司避税数额巨大，严重损

害了欧盟和美国税务当局的利益。因此，即使有了爱尔兰单方面所签署的具有法律效力的协议，但是也难逃被调查补税的风险。由于此次苹果公司避税案牵涉税额巨大，关系到多方利益，美国对欧盟要求苹果公司补税这一行为提出质疑，认为欧盟此举打击了美国企业海外投资和欧洲商业气氛，危害了“欧美经济伙伴精神”。虽然目前欧盟委员会已经做出了裁定，但是最终的结果如何尚未能确定。

其次，因避税裁决的不确定性而导致的市值缩水风险。苹果公司作为一家上市历史长达 30 多年的跨国企业，其 2016 年市值高达 5710 亿美元。但是，8 月 30 日欧盟委员会做出的裁决使得苹果公司股价在法兰克福跌幅达 3%。此外，如果考虑到其他国家或地区的对苹果公司补税的话，预计其股价还会再次下跌。分析师通常基于其现金流对公司的未来盈利进行预测，一旦苹果公司遭到补税，则会大大影响去现金流，导致公司股票评级的调低，使得苹果公司面临市值缩水的风险。此外，遭到税务当局的调查对于企业而言，也并不是特别光鲜的事，这必定也会在一定程度上影响公司名誉。苹果公司几十年来树立的企业形象已经形成了一项特别富有价值的“资产”——商誉，也因此会使其价值有所下降。

最后，因调查补税而造成的管理风险。我们知道，对于一个企业而言，现金流是个十分重要的指标。一旦苹果公司被追缴税款，所补缴的巨款会大大影响企业当期现金流，从而对公司的整体运营造成极大的负面影响。这就会对公司的管理层提出较大的挑战，若不能很好的解决现金流短缺的问题，则会因一系列的连锁反应，造成公司进一步的损失。

#### 4、对于 BEPS 行动计划及国际反避税的启示。

BEPS 行动计划是由 OECD 提出的一项重要的国际反避税行动，所签署行动计划协议的 44 个国家决定要联合打击跨国逃、避税行为，保护主权国家税基。2008 年金融危机之后，各国为了促进本国经济的恢复与发展，积极的引进外资，促进各国贸易。而税务当局也不断加大其税收征管的力度，以保证或扩大税源，增加财政收入。但是，基于各国国情的不同，对跨国公司所给予的税收优惠、税收协议等会出现各种差异，这就为跨国公司避税提供了客观条件，并导致了双重不征税现象的出现。为打击这一合理行为，BEPS 行动计划根据“税收要与实质经济活动和价值创造相匹配”的原则，提高国际税收的透明度，以修订取得利润与经济实质活动脱节的现象。

BEPS 行动计划共含有 15 个项目，主要分为应对数字经济挑战、协调各国企业所得税税制、重塑现行税收协定和转让定价国际规则、提高税收透明度和确定性、开发多边工具促进计划实施这五大类。BEPS 行动计划期望在 2015 年 12 月之前（两年内）完成。截至 2014 年，已取得了七项重要成果。BEPS 行动计划的

15 个项目并不是独立的，它们关系密切、相辅相成。

首先随着数据经济的快速发展，使得跨国纳税人更容易实现利润的转移。因为数字经济对各行业渗透性较广、对无形资产依赖度较高，通过多种运营模式的搭配和全球价值链的整合错配，就可以轻松实现利润累积与分配的人为安排。而各国税务当局税收征管上的落后和国家间信息交换的不便，导致税基侵蚀的问题愈发严重。而苹果公司正是利用了当今数字经济时代的便利，通过关联交易与成本分摊协议，对其全球利润进行了不合理累积和转移，造成了对美国税务当局税基的侵蚀。因此要避免此类问题的再次出现，美国税务当局应当根据本国实际情况，结合国际税收相关规定，对现行税制做出相应的完善。

其次，要应对数字经济时代对国际税收所造成的巨大挑战，还应当对现行的转让定价规则、税收协定、信息强制披露等做出完善与明确规定。对于本质上属于国内税收的立法与管理，各国应当享有完全的税收自主权；对于多方缔约而形成的税收协定、转让定价等规则，缔约国各方应当基于避免国际双重征税与双重不征税的原则下，进行谈判协商并达成契约成果。例如，防止协定滥用需要从税收协定条款和国内法两个方面制定相应措施；混合错配的存在需要各国协调国内法的制定，采取特别的税收政策处理消除由此造成的双重和多重不征税行为

再次，BEPS 行动计划涉及诸多国家，利益纠纷问题比较复杂，因此实施起来难度很大。OECD 作为财税领域推动国际税收改革、协调国际合作最有国际影响力和实践经验的机构，应当要做到兼顾各方利益，协调参与方协商，促进协议完善与改进。因为要想顺利推进 BEPS 计划，单靠就几个国家之力是无法完成的，需要参与国在政治和技术层面的大力支持和参与。因此，我们应当加强签署协议的各国间的协调，达成共识。

最后，有害税收实践是造成 BEPS 问题的土壤。要改善目前国际税收严峻的环境，我们应当采取措施，从根本上消除 BEPS、减少恶意筹划行为吸引力的必要条件。全球目前已经签署的几千个税收协定，有一部分是与实际税率为零或很低的地区所签署的，其中的限制征税和税收优惠条款容易被用于跨境交易税收筹划而规避纳税。苹果公司与爱尔兰所签订的预约定价协议正是这一力证。由此引发欧盟委员会对爱尔兰税务当局的谴责，并对苹果公司避税数额进行追缴。

## 五、参考文献

- [1] 吕伟. 从美国税法和苹果公司避税案看 BEPS[J]. 《产业与科技论坛》, 2015, 14(16)
- [2] 宁琦, 励贺林. 苹果公司避税案例研究和我国应对 BEPS 的紧迫性分析及策略建议[J]. 《中国注册会计师》, 2014(2):107-113
- [3] 葛柳燕. 从苹果公司透视跨国公司避税及反避税研究——苹果公司避税的启示[J]. 《时代经贸》, 2013(21):148-148
- [4] 国家税务总局. OECD/G20 税基侵蚀和利润转移项目 2015 年最终报告中文版. 2015 年 10 月 10 日
- [5] 朱青. 国际避税地: 不再安全的税收庇护所[J]. 中国税务, 2009
- [6] The Permanent Subcommittee on Investigations (PSI) of the U. S. Senate Homeland Security and Government Affairs Committee, 2013-05-21, EXHIBIT 1a - Subcommittee Memo on Offshore Profit Shifting on Apple.
- [7] Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), 2013-02, Addressing Base Erosion and Profit Shifting report.
- [8] 中国国际税收研究会. 世界税收发展研究报告[R], 2011
- [9] 励贺林. 无形资产转让定价规则发展趋势及对我国应对 BEPS 的启示[J]. 《税务研究》, 2014(08)
- [10] 吴高波. 苹果避税新途径[J]. 新理财, 2015

**(案例使用说明字数: 6318)**