

厦会财经研报

2022年
第8期
(总第16期)



厦门国家会计学院
XIAMEN NATIONAL ACCOUNTING INSTITUTE



“一带一路”财经发展研究中心
RESEARCH CENTER FOR THE BELT & ROAD FINANCIAL AND ECONOMIC DEVELOPMENT

2022年6月26日

俄乌冲突中的税收制裁困局与突围

摘要：随着俄乌冲突持续升级，美欧各国对俄罗斯的制裁不断加码，其中也涉及税收领域，包括对俄寡头开展税务调查、中止与俄税收情报合作、增加对俄关税壁垒、将俄列入“避税灰名单”等。对此，俄罗斯也通过实施税收优惠政策，利用其经济、税制特点及良好的财政状况进行反制，降低美欧制裁的影响。基于对美欧国家与俄罗斯之间制裁与反制裁措施的分析，研究者结合我国实际提出如下政策建议：**一是**进一步增强我国财税反制裁的韧性；**二是**利用税收制裁“不对称性”特征，把握美欧制裁的政策取向；**三是**坚持系统思维，认真汲取俄罗斯反制裁经验，丰富我国税收政策工具箱。

俄乌冲突中的税收制裁困局与突围

王智烜¹ 戴思佳 李梦洁²

自 2014 年克里米亚危机以来，以美欧为代表的西方发达国家开始对俄罗斯实施制裁。2022 年 2 月，随着俄乌冲突的进一步升级，美欧各国对俄罗斯制裁的力度、范围都在不断加大。基于此，本报告以税收视角为切入点，总结当前阶段美欧国家和俄罗斯制裁与反制裁的税收政策运用，并结合实际得出对我国的启示。

一、美欧对俄实行税收制裁困局

2022 年俄乌冲突升级之后，美欧国家在多方面对俄罗斯采取了制裁措施。在税收制裁方面，至少可以从以下四个角度进行分析。

（一）美欧对俄罗斯寡头进行税务调查，旨在影响俄罗斯内部政治稳定。2022 年 3 月，美国及其盟友通过成立专门的“多边工作组”来收集、共享俄罗斯寡头的相关信息，并专门负责制裁俄罗斯寡头。在此背景下，美国税务局主要调查俄罗斯寡头的税务违法活动，只要证实俄罗斯寡头从事犯罪活动，美方便可依据《民事资产没收改革法》（Civil Asset Forfeiture Reform Act），对其财产进行冻结或罚没。美国制裁的目的在于让俄罗斯寡头的资金流出现断裂，进而造成俄

¹ 王智烜：厦门国家会计学院“一带一路”财经发展研究中心副主任，副教授。

² 戴思佳、李梦洁：厦门国家会计学院在读研究生。

罗斯精英阶层的资产流失。俄罗斯当前实施的是宪政民主体制，其中精英政治是其政治体制的重要特征。通过影响俄罗斯精英的国外资产，造成俄罗斯国家内部政治动荡，进而实现美欧国家战略目标是当前美欧税务调查的重要内因。

（二）美欧国家中止与俄罗斯的税收情报合作，达到削弱俄罗斯税收主权的目的。2022 年 3 月 17 日，英国宣布暂停与俄罗斯交换和共享税务信息。同期，美国国税局也暂停了与俄罗斯税务当局的税务信息交换。在数字经济时代，世界各国政府一直在深化税收情报交换合作，并制定实施国际税收透明度政策和情报交换标准，这对打击偷逃税、避免国际双重征税至关重要。美欧将俄罗斯剔除出国际税收情报网会给俄罗斯带来国际税收征管的困难，进而危害俄罗斯的税收主权，甚至会影响未来国际税收格局的发展。

（三）美欧国家增加对俄罗斯的关税壁垒，试图将俄罗斯彻底从全球产业链供应链中剔除。2022 年 3 月，世贸组织已收到 14 个成员国的联合声明，要求剥夺俄罗斯的“最惠国待遇”地位。随后，美国宣布来自俄罗斯的进口商品不符合目前适用于所有 WTO 成员国进口商品的最惠国关税税率，导致俄罗斯的出口关税税率大约从 3.3% 大幅上升至 32.3% 甚至更高。美欧国家的关税制裁将造成俄罗斯产品国际竞争力持续下降、国际贸易地位进一步削弱，最终达到将俄罗斯彻底从全球产业链供应链中剔除的目标。

（四）欧盟将俄罗斯列入“避税灰名单”，限制国际资本流入俄罗斯。2022年2月，欧盟声称俄罗斯存在有害税收优惠制度（国际控股公司），将其列入2022年税务不合作司法管辖区“灰名单”（以下简称“避税灰名单”）。列入“灰名单”的国家虽不会受到具体惩罚措施的影响，但通过税收手段侵蚀其税收主权，容易引发内部矛盾，对其造成国内压力。同时对其声誉造成一定损害，减少国际资本流入，不利于俄罗斯对国际资本的利用，进而影响俄罗斯政治、经济发展以及战争走势。

二、俄罗斯于税收困局中突围

随着俄乌冲突的不断加剧，俄罗斯遭遇了前所未有的制裁压力。对于美欧国家为其设下的税收制裁困局，俄罗斯也利用一系列反制裁措施和自身经济特征进行突围。

（一）实施一系列税收优惠政策，稳定国家经济。俄罗斯在遭遇美欧国家一系列制裁后，实施了针对企业和个人的一揽子税收优惠政策，试图通过稳定资本、劳动力等重要生产要素来缓解因制裁带来的经济压力。从税收优惠的具体措施来看，俄罗斯将减负重点落在国内企业，不仅对特定企业、行业扩大税收优惠范围，还通过多税种相互配合促使企业的整体税负降低，进而稳住市场经济的基本盘。

表 1 俄罗斯一揽子反危机税收计划

项目		税收优惠方案	
国际层面	国际控股公司 (IHC)	股息收入按 0% 预扣所得税	
		外国人从 IHC 获得的股息收入按 5% 缴纳所得税	
		以受控外国公司形式获得的收入免税	
		接收款 5% 和付款 10% 计入税基	
国内层面	按行业分类	宾馆酒店业	五年免征增值税
		IT 行业	2022 年至 2024 年企业所得税适用零税率
		部分旅游业	2022 年至 2027 年增值税适用零税率
	按税种分类	财产税	计算财产税税基的地籍价冻结在 2022 年 1 月 1 日的水平
		个人所得税	2021-2022 年银行存款和账户余额利息免征个人所得税
			首次注册为个体经营者的自然人转换为简易征税制和专利征税制的, 自注册之日起两年内免税
		企业所得税	2022 年至 2024 年企业外汇汇率变动产生的差额可以依照债务清偿比例计入企业所得税税基
		增值税	对所有未进入破产程序或重组清算程序的企业实行增值税加速退税
		交通运输税	自 2022 年起, 将适用交通税乘法系数的车辆价格门槛上调至超 1000 万卢布 (约合 9.7 万美元)

资料来源: <http://duma.gov.ru/en/>

(二) 为国际控股公司 (IHC) 提供税收优惠, 抑制资本活动。2018 年 8 月, 俄罗斯开始通过在特别行政区 (SAD) 鼓励设立 IHC 来限制离岸经济活动, 抑制资本外流。基于

2018 年以来的实践经验，俄罗斯在 2022 年 3 月通过法案，一方面，扩大了 IHC 的认定范围，使得俄罗斯本土企业也有资格获得 IHC 身份；另一方面，对 IHC 可享受的税收优惠范围也相应扩大。俄罗斯希望通过相关税收优惠政策进一步冲抵美欧制裁对国际资本的影响。从当局关键时期对 IHC 的使用来看，进一步扩大 IHC 税收优惠政策是俄罗斯应对制裁危机的重要一环。

表 2 2018 年和 2022 年关于 IHC 政策的不同点

	具体政策
2018 年第 290-FZ 号联邦法律与 2022 年第 84991-8 号和第 84923-8 号联邦法律的不同点	不迟于 2018 年 1 月 1 日成立的公司可以迁移到 SAD
	搬迁将不再仅限于在多个州经营的公司
	5000 万卢布的投资期限将从国际公司国家注册之日起六个月延长至一年
	自投资期限届满起，向管理公司提供投资确认文件的时限将从 10 个工作日延长至 30 个工作日
	将外国法人从外国法人登记册中除名的期限从国际公司通过搬迁注册之日起六个月延长至两年
	国际公司可适用国际法的期限将延长至 2029 年 1 月 1 日
	SAD 将向国际私人基金开放

资料来源：https://www.ey.com/en_ru/

（三）俄罗斯利用“内循环”经济与税制结构有效降低制裁影响。经济结构上看，俄罗斯能够有效进行经济“内循环”，从而在美欧多轮制裁下仍能站稳脚。同时，俄罗斯在国际初级产品市场上占据比较优势，可以通过限制相关产品出口达到稳定汇率和经济发展的目的。与之相对应，俄罗斯的

税制结构也具有较强韧性，国际市场上短期较难替代的石油与矿产相关税收收入和国内增值税就占了俄罗斯60%以上的税收收入，这为俄罗斯应对外部风险挑战，特别是美欧税收相关制裁，提供了足够的砝码。

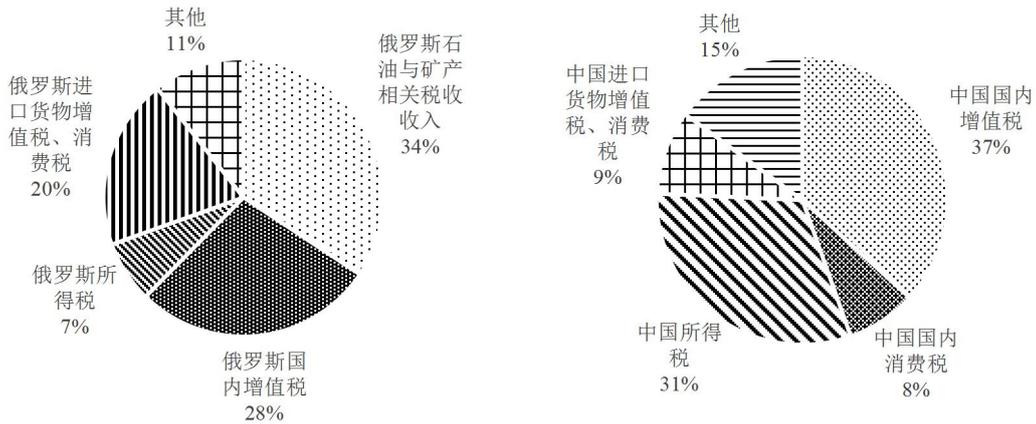


图1 2020年俄罗斯与中国税收结构对比图

数据来源：<https://minfin.gov.ru/ru/>；<http://gks.mof.gov.cn/>

（四）俄罗斯财政平衡和政府债务状况良好，为应对外部冲击留足空间。近年来俄罗斯政府财政平衡状况良好，疫情前，俄罗斯赤字率在不断下降，2018-2019年甚至出现财政净盈余，其占GDP比重为2.9%和2%。从政府债务走势来看，虽然面临美欧制裁，但俄罗斯政府负债依然相对较低，2021年其政府债务总额占GDP比重仅为17.5%，远低于美、日、法、英等世界主要国家，并且俄罗斯的债务以内债为主（2021年内债占比77.8%）。这一局面主要得益于俄罗斯近年来大力推进规划预算、税制结构调整等重要财税改革，建立健全国家财政风险防范机制，强化《预算法典》、《税法

典》等法律约束。因此，良好的财政状况为俄罗斯实施扩张性财政政策以应对美欧制裁和外部压力提供了较大的空间。



图 2 2016-2020 年中国与俄罗斯财政赤字率对比图

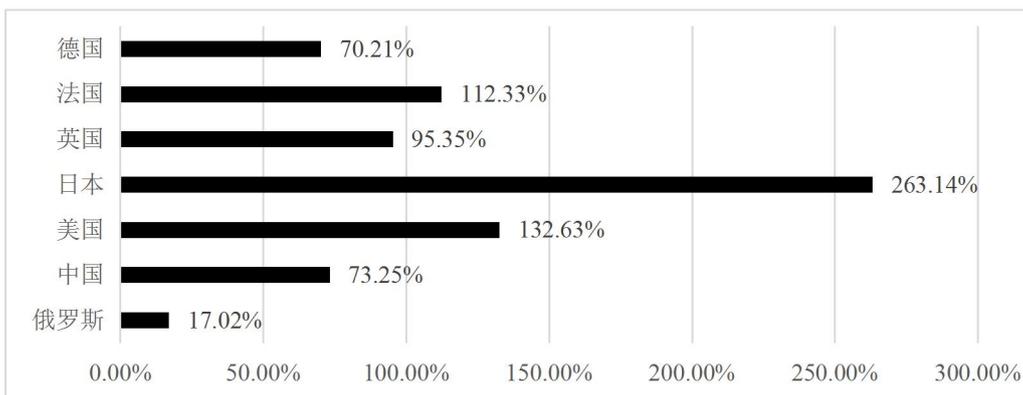


图 3 2021 年主要国家政府债务总额占 GDP 比重对比图

数据来源：IMF 世界经济展望数据库，<https://www.imf.org/en/Publications/WEO/weo-database/2022/April/>

三、俄罗斯反制裁措施对我国的启示

俄乌冲突是百年变局加速演变的重要进程，伴随疫情叠加，国际形势正在发生深刻复杂变化，大国博弈继续向纵深发展。我国须从俄乌冲突中汲取经验，在国际博弈中做好提前准备。仅从税收角度出发，经验有三：

（一）练就内功，进一步增强我国财税反制裁的韧性。

一是俄罗斯以较好的债务水平和具有韧性的税制结构有效应对了美欧的税收制裁。基于上述分析，我国应加强地方政府债务水平，进一步降低债务风险，为未来的外部冲击留足财政应对风险挑战的空间。二是俄罗斯在初级产品方面的税收刚性成为有力武器。我国税制结构与俄罗斯有很大区别，未来既要研究增强国内税制结构韧性以应对风险挑战的路径，也要研究增强我国进一步融入全球产业链，避免“脱钩”的财税政策。

（二）利用税收制裁“不对称性”特征，把握美欧制裁的政策取向。俄乌冲突中，美欧国家灵活运用了税收的“不对称性”制裁，即采取对本国民众福利、国家信誉影响较小的税收制裁，造成被制裁方国内动荡、税收主权受损乃至经济衰退和战争走势偏离等重要影响。目前来看，关税、税收情报以及罚没等手段已经成为美欧对外税收制裁常用的工具箱，但还需基于“不对称性”进一步把握美欧国家的可能税收策略，进而更好地应对未来可能的税收冲突。

（三）坚持系统思维，认真汲取俄罗斯反制裁经验，丰富我国税收政策工具箱。一是在依据《中华人民共和国反外国制裁法》制定我国税收反制裁基本原则和实施路径的基础上，应认真汲取俄罗斯税收反制裁经验。例如俄罗斯 IHC 的做法，提前研究包括香港、澳门特别行政区和海南自贸港、自贸试验区的税收反制裁政策，发挥好自贸试验区先行先试

的作用，评估各项税收优惠政策的有效性，为后续税收反制裁工具箱提供政策储备。二是进一步拓展我国在财经外交上取得的成果。可以通过“一带一路”税收征管合作机制扩面提质，实现我国税收情报来源的多样化，进而应对未来可能的税收情报挑战。三是我们还应借鉴俄罗斯“跳出税收”的经验，丰富我国的反经济制裁工具箱，采取强制汇率结算、资本和出口管制等一系列综合财税金融贸易手段，系统性应对税收制裁。