

GUOJI BISHUI YU FAN BISHUI

国际避税 与反避税

王铁军 编著

中国财政经济出版社

国际避税与反避税

王铁军 编著

中国财政经济出版社

国际避税与反避税

王 编著

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

通县西定安印刷厂印装

*

787×1092 毫米 32 开 10 印张 205,000 字

1987 年 3 月第 1 版 1987 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1— 10,100

统一书号: 4166·818 定价: 1.90 元

目 录

导 言	(1)
第一章 国际避税的定义、原因、刺激因素和范围	(4)
第一节 避税与偷漏税的区别	(4)
第二节 国际避税的定义及国际避税产生的	
客观原因	(10)
第三节 对国际避税的刺激因素	(14)
第四节 影响国际避税范围的各种因素	(24)
第二章 国际避税的方式	(34)
第一节 人的流动	(36)
第二节 人的非流动	(43)
第三节 资金、货物或劳务的流动	(44)
第四节 资金、货物或劳务的非流动	(85)
第五节 流动与非流动的结合	(86)
第三章 国际避税的活动中心——避税地	(91)
第一节 避税地的概念和分类名单	(91)
第二节 避税地的产生	(95)
第三节 避税地的税收功能	(106)
第四节 对经营活动和财产提供的保密与保护	(136)
第五节 飘乎不定的避税地前景	(142)
第四章 国际反避税的一般方法	(146)
第一节 法律措施的范围	(147)

第二节	税收管理过程	(163)
第五章	若干发达国家的反避税措施	(172)
第一节	美国的反避税措施及为抑制避税地的吸引力所做的努力	(172)
第二节	英国采取了某些反避税的决定性步骤	(183)
第三节	独树一帜的联邦德国反避税措施	(189)
第四节	法国投入反避税的战斗	(204)
第六章	各国政府间的合作	(217)
第一节	国际联盟在解决双重征税和偷漏税方面的工作	(217)
第二节	单边措施	(220)
第三节	双边合作	(222)
第四节	多边合作	(232)
附 录:	若干避税地情况简介	(238)
	巴哈马	(238)
	百慕大	(247)
	英属维京群岛	(256)
	开曼群岛	(263)
	海峡群岛	(276)
	列支敦士登	(284)
	卢森堡	(292)
	荷属安的列斯	(300)
	瓦努阿图(旧称新赫布里底)	(307)
	特克斯和凯科斯群岛	(310)
参考书目		(314)

导 言

在国际税收领域中，国际避税 (International tax avoidance) 和国际偷漏税 (International tax evasion) 问题与国际双重征税问题关系密切，酷似一枚硬币的反正面。一方面，随着各国间经济联系的不断加深，国际交易中的税务处理日渐重要，国际双重征税为国际经济活动设置的障碍，很早就引起了各国政府的关注。如今，经世界上许多国家历时数十年的共同努力和协调，在国际双重征税这一纷乱的迷宫中，基本上已理出了几条可循之径。尤其是经济合作与发展组织制定的《关于对所得和资本重复征税的协定范本》（以下简称为“经合范本”）和联合国提出的《发达国家与发展中国家关于避免重复征税的协定建设草案》（以下简称为“联合国范本”）相继问世，为各国间以双边条约或协定的方式来解决这方面的大部分难题提供了钥匙。

另一方面，随着各国经济交往和人员交流的扩大，尤其是第二次世界大战后跨国公司的兴起和迅猛发展，为各国国内早已存在的偷漏税和避税活动开辟了更为广阔的天地，使这类活动国际化的色彩越来越浓。第二次世界大战后，许多国家的税率和实际税负呈现出上升趋势，于本世纪七十年代末达到了顶峰。这就使来自国际偷漏税和国际避税的潜在收益也随之增加。然而，偷漏税在各国均属声名狼藉的非法行

为，许多跨国公司为了本公司的声誉趋于不愿诉诸于这类风险过大的方式来减轻税负。它们意识到，偷漏税行为一经败露，这对公司信誉造成的损害远甚于偷漏税带来的盈利。因而，越来越多的法人乃至个人，精心研究各国税收间的差异及法律上的漏洞，以合法方式逃避税收，达到减轻税负的目的。这就使得对国际避税手段的运用“频率”呈现出一股上升的势头。促使国际避税活动规模越来越大的另一重要因素，是一些国家和地区出于发展本国（或地区）经济等多方面的考虑，相继扮演了避税地的角色，为国际避税提供了活动中心，吸引了巨额国际流动资本。国际避税活动的大量存在，对许多国家的财政收入和纳税人心理状态产生了重大影响，甚至引起国际上资本的不正常流动。当一些高税国发现自己腰包里一部分钞票顺着有形和无形的漏洞哗哗地流得不知去向时，不由发出阵阵惊呼，于是各种打补丁堵窟窿式的反避税立法应运而生。然而，随着一扇扇旧的避税大门被关死，许多精通国际税务的职业税收顾问们却为纳税人在税务当局没盯紧的地方又打开了新的通道。随着岁月流逝，避税与反避税的斗争已经从局部的“冲突战”逐渐升级为区域以至世界“大战”，在国际避税与反避税的广阔战场上，许多国家的税务当局与纳税人之间展开了一场旷日持久的攻防战。

在这场持久战中，许多国家已经意识到，仅靠本国的单边反避税措施颇有孤掌难鸣之感，因为主要对手的活动已经大大国际化了，而本国的权仗却只能在国境内舞动。纳税人在国外使出的种种“障眼法”会使税务当局对其经营情况两眼一抹黑；即使税务当局发现了纳税人在国外有本应回国纳税

的所得，国境之隔往往令税务当局只能顿足摇首，望“钱”兴叹！为了更有效地与国际偷漏税和国际避税活动做斗争，许多国家之间主要以情报交换的形式，逐步开展了双边合作，某些国际组织从本世纪七十年代中期开始，对这方面的问题进行了深入研究。例如，经济合作与发展组织（以下简称经合组织）财政事务委员会于1977年1月建立了关于避税和偷漏税问题的一个工作小组，称为第八工作小组，从1981年开始，陆续发表了一些报告。1980年3月5日至7日，欧洲委员会在法国的斯特拉斯堡举行了关于国际避税和偷漏税的会谈，大约有200多名其成员国的议员、政府官员、专家和一些国际组织的代表参加了会谈。

随着我国对外开放政策的实行，对外经济活动日益扩大，越来越多地涉及国际税收方面的问题，我国政府已陆续与一些国家签订了税收协定。为了在对外经济往来中维护我国主权和经济利益，加强对国际避税和反避税的了解并研究吸取国外这方面的经验教训，具有很重要的政治意义和经济意义。同时，对掌握国际税收的研究动态，进行这方面的国际学术交流也大有助益。

本书参考了国外有关资料，试图对国外这些方面的研究成果做一概括性的介绍，使读者对国际避税和反避税的概貌能有一个初步的了解。虽然我们选择了“国际避税与反避税”来作为本书的题目，但由于国际偷漏税与国际避税宛如一对形影不离的手足同胞，故不便在书中硬为前者竖一道禁止通行的路牌。所以国际偷漏税问题常常会“光顾”本书的某些章节，不时出没在本书的字里行间。

第一章 国际避税的定义、原因、 刺激因素和范围

第一节 避税与偷漏税的区别

国际避税和国际偷漏税，是各国国内避税和偷漏税在国际范围内的延伸和发展，若要划清前二者之间的界限，必须从区分后二者入手。

偷漏税 (Tax evasion) 和避税 (Tax avoidance)，是两个常常引起争论的概念，各国看法不尽一致。^① 不过，关于偷漏税的含义，似乎有某些一致的看法。加拿大卡特委员会1966年的一份著名报告宣称：偷漏税是非法的。即偷漏税以非法手段减少纳税义务。因而，逻辑推理似乎可以表明，避税是合法的。否则，若说避税也是非法的，那么这两个术语之间的区别就毫无意义了。这样一来，避税被说成是以合法手段减轻税负。那么，究竟何为“非法”何为“合法”呢？这完全取决于法律——国家的法律。由于各国之间的法律不

^① Tax evasion 一词又译作逃税，英文中对 Tax evasion 解释不尽一致，但其共同点是指明它是一种非法行为，是以非法手段减轻税负，并没说明使用非法手段是否有意识。我国对偷税、漏税有着明确的解释，前者系指纳税单位和个人违反税收法规，用欺骗、隐瞒等方式逃避纳税的违法行为。后者系指纳税单位和个人无意识发生的疏漏或少缴税款的行为。但二者均属违反国家税收法令的行为。从目前情况看，我国税法 and 有关规定对避税尚无明确定义。

同，因而会出现这样的现象：在 A 国表现为非法之举的事，在 B 国也许是天经地义的合法行为。所以离开了各国的具体法律，很难从一个超脱的国际观点上来断定哪一项交易、哪一项业务、哪一种情况是非法的。此外，并非所有的国家都在偷漏税与避税之间划一道泾渭分明的界线。在某些国家中，任何使法律意图落空的做法也总是被当作触犯法律。所以在这样的国家中，偷漏税与避税之间没有明显的区别。当然，为了研究上的方便，我们还是按照偷漏税与避税二者有别的思路研究下去。

仅以“合法”二字使避税有别于偷漏税，这显然是不够的。既然说避税为合法，为何又要反避税呢？其实，避税的合法性是从法律上而言，若就经济分析而言，也就是从对财政收入和经济活动的影响来看，合法的避税与非法的偷漏税之间的区别毫无意义，因为二者在减少财政收入和歪曲经济活动方面可谓是异曲同工。所以说，反避税的理由源于经济而非法律。

为了使反避税得以顺利进行，还应对避税包括的范围做进一步的分析。当国家对酒类开征一种重税时，某人减少了对白兰地和葡萄酒的消费而增加了对低税营养饮料的消费；当烟草税高时，某君戒烟了。使用上述定义，可以说这些人正在避税。显然，把这类行为也列入反避税“炮头”的射程内，会使打击面太大了。于是，国外有人提出了将避税区分为可以接受的和不可以接受的两类，以是否违背法律意图来做为分界线。但这样做常常会引起混淆。还有一种提法，认为应缩小避税概念，避税一词将用于称呼那些与法律意图相

悖，在税前达到减轻税负目的的行为。例如，一个人若仅仅是为了给其继承人留下尽可能多的财富，而挖空心思以各种方式分割其产业并将产业转换成不同类型的财产，试图在国家对其征收资本转移税以前达到目的。由于资本转移税的立法精神是从收入和控制资产转让等方面考虑的，所以此人的所做所为违背了法律意图，因而构成了反避税的目标。相比之下，烟酒税的立法意图中包括抑制饮酒和抽烟的因素，故减酒、戒烟是与立法精神相一致，不在打击之列。

要识别应当加以反对的避税方案是有可能的。这类方案的主要特征是旨在将纳税义务降低到立法打算施加的税负水平之下。其典型特征如下：

1. 表现出处心积虑的人为安排，在方案涉及的种种安排中，不乏税收因素。

2. 这类方案常常大钻法律上的漏洞或违背法律条款的原意而利用这些条款（例如，本来设计用来鼓励设备更新的条款被用于租赁目的）。

3. 保密可能是这类方案的一个共同点，税务顾问们“出售”现成的避税计划，销售合同中的一个条件是纳税人应尽可能对交易加以保密。

如果接受了前面对避税的进一步定义，那么，接下来的问题是，如何判断避税呢？常见的标准有五条：

一、动机检验

这一标准是对一个纳税人的经济活动或安排的法律特征或其他特征进行检验，看其主要或部分目的是否在于减少或完全逃避纳税义务。在实践中，这是一条难以行得通的主观

检验标准，因为动机蕴于纳税人头脑之中，是无法直接检验的。税收动机的存在只能由客观事实来证明，只能借助于分析纳税人在有关经济事务的处理上是否正常、合理，来间接推断其动机。

二、人为状态检验

这是在税收问题上借用的一项民法中的概念。这就是说，如果可以发现立法机关具有在一定范围内开征一种税的意图，而纳税人有时可能使用一种在表面上遵守税收法规，但实质上与立法意图相悖的合法形式来达到自己的目的。在这种情况下，合法形式背离了立法机关欲对之征税的经济或社会实际状况，那么，这种合法形式通常称为人为状态。这意味着人为状态在变态意义上是与正常状态对立的。也可以将人为状态检验标准表述为：缺乏“合理”或有说服力的经营目的或其他非税收目的。尽管借助于这一标准，可能表明纳税人希望使税收法规的目的和意图落空，但把它作为一个独立的判断标准来使用尚有很大困难。因为它作为一条判断标准的相对重要性，必须完全从特定条款或法规条款中的意图和目的来判定，而这些意图和目的并非总是表现得十分清晰明确。

三、受益检验

从实行某种安排而减少的纳税额或获得的其他税收上的好处，构成了第三种检验标准的特征。在一项税收上的好处可能是一特定交易的唯一结果与一项税收上的好处是某一交易的主要或仅是一部分结果之间，必须做出区别。受益检验标准的一个优点是其客观性，看起来简单明了，但在试图发

现正确的因果关系上，会引起严重的困难。所考虑的一项单独交易实际上是受益的唯一原因吗？要分清主要原因和次要原因常常是很困难的。

四、由规则来确定

在特定的环境下，是否存在“不可接受”的避税，判定的权柄基本上落在税务当局的手中，由它们去酌情处理。这种处理权的大小，可能取决于或受限于税收法规中的特殊标准，在某些情况下，税务当局甚至可能具有完全自由的自行处置权。从法律面前人人平等的观点看，有的专家认为后一种情况在原则上是不公平的，因为纳税人没有权力去影响局面，完全处于俯首听命的被动地位。尽管时常可以听到对后一种情况的尖刻批评声，但一些国家仍趋向于给收入当局以更大的自由处置权。一个典型的例子是，在英国的1970年所得税和公司税法令第482节中，包含了针对公司迁移出境的规则。法令中没有具体包含判定公司迁移出境的税收动因和非税收动因的标准，而是规定纳税人必须去财政部办手续。财政部可以宣布什么算是不可接受的避税，由此可以拒绝公司迁移出境的要求。

五、由排除法确定

最后一条判断标准，焦点集中在避税的某些做法是普遍的，还是不普遍的。如果一种避税方法在大多数纳税人中盛行，出于这一缘故，这种避税方法变得为立法机关、财政当局、法院或其他有关方面所不容，避税就可能被确认为“不可接受”，甚至会随着新立法的出现而转化成为非法的偷漏税。然而，如果避税是由能够对选举施加重大影响的强大

势力集团所实施，就会仍然被归类为可接受的。相反，若避税是由没有巨大政治影响的选民所为，就会被打入不可接受的“另册”。可能以三种方式运用这一检验标准。第一，立法机关可能考虑应当通过一项新的反避税规定来堵住“漏洞”。第二，一个税务法官可能使用某项原则作为一项证据，来支持判定纳税义务存在的裁决。第三，税务当局可以运用原则，对以前当有关做法没有盛行时本不应被课征的纳税人，现在征税。

这两条判断标准具有不同于前三条标准的一个特色，其政治色彩多于原则特征。

上述五种检验标准时常重迭和冲突：一项交易可能被不止一种检验标准认为是不可接受的避税，而按另一种检验标准来判断则又属于可以接受的避税。

与动机检验标准和人为状态检验标准不同，受益检验标准使得避税的概念取决于征税的税率。人为状态检验标准可能与排除检验标准冲突。例如，企业免费提供午餐是一种避税的人为状态，但由于这种安排的受益人数众多，也就被原谅了。

最后，有一点要说明的是，避税和偷漏税在某些情况下是可以相互转变的。例如，按原来的税法是合法的行为，在新税法下可能是非法的，反之，按一条严格的税法规定为非法的事，随着这一规定的放宽或取消，就会成为合法的事。

上述检验标准对判定国际避税也有很大的参考作用。

第二节 国际避税的定义及国际避税产生的客观原因

一、国际避税的定义

从上节的介绍可以看出，仅就国内避税而言，其定义和判断标准尚难统一，在对国际避税的定义上，分歧之大就可想而知了。然而，为了研究上的方便，有必要从理论上提出具有一定参考价值的国际避税的抽象概念，来作为进一步研究的出发点。

从经济观点出发，可以假定纳税人试图将其税后所得最大化。倘若如此，就可以将其纳税行为称作纳税最优化。纳税人将在导致纳税最优化的一种形式或另一种形式之间权衡利弊，并选择使其税后所得最大的形式。纳税最优化行为的合法与非法形式之间的唯一区别，是非法形式要冒触犯法律的风险，因而代价更高而且更不稳妥。为纳税最优化而制定的计划叫做税务计划。当纳税人的活动有国际背景时，这种税务就称作“国际税务计划”。从某种意义上讲，它与国际避税方案是同义语。综合国外有关文献中的观点，可以归纳出国际避税的一种定义：国际避税是以合法方式，通过人（个人或法人）或没有独立法人资格的团体或资金（货币或资产），跨越税境（tax boundary）的流动或非流动，来减少或消除纳税义务。

这是一个客观的定义，其用语对各国税务当局关于国际避税的不同见解或公众当中的不同观点未予考虑。在定义中

以合法二字划清了与国际偷漏税的法律界限。税境一词的内在含义是指税收管辖权的界限，流动是指跨越税境从一个税收管辖权向另一税收管辖权范围内转移。税境与国境不同，并没有赫然醒目的界碑和明晰可见的地理标志为它划一道固定的有形界线。由于各国奉行的税收原则和政策的不同，可能会出现税境小于、等于或大于国境的不同情况。在严格实行属地主义原则，坚持来源地管辖权的国家，税境可能会等于国境，如设在国内立完全免税的无税区，则会形成税境小于国境的局面。在奉行属人主义原则，坚持公民（国民）和居民管辖权的国家，会出现税境大于国境的情况，居民的全球范围收入均处于该国的税收管辖权之内，其公民只要保留公民身分不变，不论他（她）走到天涯海角，仍走不出该国的税境。例如，一个美国公民来到中国工作，尽管离美国已是万里之遥，但在美国仍负有纳税义务。

二、国际避税的客观原因

任何一种事物的出现，总是有其内在因素和外在原因的，国际避税自然也不例外。国际避税的内在动机，可以从纳税人尽可能减轻税负的强烈欲望中得到根本性的答案。那么，什么是造成国际避税的客观原因呢？笼统地说，就是国家间的税收差别。若各国税制宛如一个模子铸出的产品，国际避税的可能性就会化为乌有。国家间税收差别的存在，意味着人、收入来源或资金的流动会影响纳税义务和实际税负。这些差别可以分为以下七种情况：

（一）各国税制中，人的纳税义务的概念不尽一致，在国际背景中有三条主要原则：

1. 如果一个人作为一国的居民，就必须在其居住国纳税。

2. 如果一个人拥有来源于一国的所得或资金，在来源国就必须纳税。

3. 如果一个人是一国的国民（或公民），在该国就必须纳税。

在1和3的情况下，通常是就人的全球范围所得课税。在2的情况下，通常仅就其来源于该国的所得和投资于该国的资产课税。

（二）课税的程度和方式在各国间不同。一些国家对所得、财富或财富转让不课税。大多数国家对个人和公司所得课税。一般对于个人而言，财产税不多，资本利得税也寥寥无几。现存税种之间的关系（象个人所得税和公司所得税）从一国到另一国也是变化很大的。

（三）运用税率上的差别。例如，同样都是征收所得税，甲国实行比例税率，乙国和丙国则实行超额累进税率。乙国最高税率可能高达70%，而丙国的最高税率则可能不超过35%。简单地比较一下各国的税率表，就会发现这方面存在的巨大差异。

（四）税基上的差别。例如，所得税税基为应税所得，但在计算应税所得时，各国对各种扣除项目的规定可能差异很大。显然，给予各种税收优惠会缩小税基，而取消各种税收优惠则会扩大税基。在税率一定的情况下，税基的大小决定着税负的高低。

（五）避免国际双重征税方法上的差别。为了消除国际