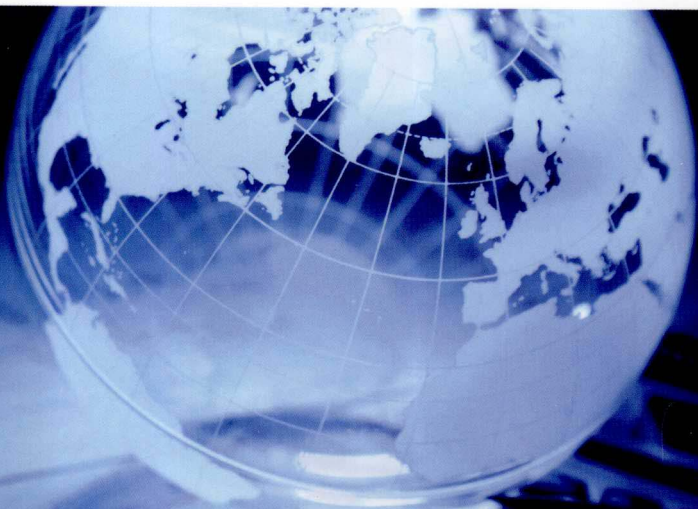


中国国际避税 治理问题研究

Research on Governance of
China's International Tax Avoidance



肖太寿◎著



中国市场出版社
China Market Press

中国国际避税 治理问题研究

Research on Governance of
China's International Tax Avoidance

肖太寿◎著



中国市场出版社
China Market Press

图书在版编目 (CIP) 数据

中国国际避税治理问题研究 / 肖太寿著. —北京: 中国市场出版社, 2012. 1

ISBN 978 - 7 - 5092 - 0850 - 2

I. ①中… II. ①肖… III. ①国际避税 - 研究 - 中国 IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2011)第 280696 号

书 名: 中国国际避税治理问题研究

著 者: 肖太寿

责任编辑: 辛慧蓉

出版发行: 中国市场出版社

地 址: 北京市西城区月坛北小街 2 号院 3 号楼 (100837)

电 话: 编辑部 (010) 68033692 读者服务部 (010) 68022950

发行部 (010) 68021338 68020340 68053489

68024335 68033577 68033539

经 销: 新华书店

印 刷: 河北省高碑店市鑫宏源印刷包装有限责任公司

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16 13.5 印张 240 千字

版 本: 2012 年 1 月第 1 版

印 次: 2012 年 1 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 5092 - 0850 - 2

定 价: 35.00 元

摘 要

国际避税是跨越国界或税境的一种避税行为，有广义和狭义之分。广义的国际避税包括国际税收筹划，本文的国际避税取其狭义，是指纳税人利用两个或两个以上国家的税法和国际税收协定的差别、漏洞、特例和缺陷，通过人为的异常安排，达到规避或减轻其总纳税义务的行为。由于国际避税行为具有形式上合法而实质上是与各国税收立法宗旨和意图相悖的特性，所以国际避税的治理已成为世界性难题，并社会各界广泛关注。西方发达国家对其研究比较早，已取得一定的研究成果为世界各国共享，发展中国家对国际避税的研究比较薄弱，特别是在中国，由于对其研究起步较晚，且大多数是由沿海开放城市税务部门的反避税工作人员从自身的工作实践中进行经验总结，其探讨的理论性、系统性和科学性还有待于进一步完善，所提出的治理措施也在全面性、针对性和实用性上有一定的不足。因此，从理论和实践的结合上就这一问题展开深入研究，既是加强中国在这一领域学术研究的需要，也是指导治理国际避税实践的需要。有鉴于此，本书在借鉴中外学者和税务工作者的研究方法和成果的基础上，进一步从中国国际避税的宏观透析、中国国际避税的实质违法性探析、中国国际避税的治理实践及存在的问题、国际避税治理的国际经验及其借鉴价值、中国国际避税治理的目标、法律原则和手段以及中国国际避税的治理对策等几个方面，对国际避税问题进行全面而深入的研究。

国际避税现象始于我国的改革开放，为了鼓励外商对华投资，我国在税收上对外商投资企业和内资企业实行两套税制，以牺牲国家的权益和利益来换取外商的投资。尽管如此，外商投资企业和外国企业总是采用转让定价的避税方式将企业利润转移到税负相近或高于我国的国家和地区。基于当时正

处于改革开放之初,为了解决国家建设资金不足,促进经济建设发展,我国对国际避税的治理没有进入实质性的阶段,主要实施以规避转让定价避税行为为主的治理措施。“两税合并”后,境外企业在我国依然采用国际避税方式进行避税,同时,内资企业也开始仿效境外企业进行国际避税。于是,发生在我国境内的国际避税方式包括转让定价避税、资本弱化避税、国际避税港避税、滥用国际税收协定避税和电子商务避税。另外,不少自然人,特别是外籍人员也开始注重各种避税方式以达到少缴纳个人所得税的目的。

各种国际避税方式给中国经济造成以下负面影响:减少税收收入,损害国家财政权益;扭曲国际资本的正常流动,助长潜在的金融危机;破坏税收公平,扰乱公平竞争的经济秩序;减弱税收的宏观调控功能;使中方投资者利益受损。根据避税的法理分析,中国国际避税的实质是违法行为。基于中国国际避税的负面经济影响和实质违法性,中国政府应该重视国际避税的治理。中国对国际避税的治理工作起步较晚,经过20世纪80年代以来的国际反避税努力,取得了一定的实践成果,特别是在国际避税的立法方面,吸收和引进了西方发达国家反国际避税的立法成果,结合中国的国情,已经初步建立了治理国际避税的法律体系,使全国税务机关治理国际避税有了一定的法律依据。尽管如此,还是存在一些不足:一是治理国际避税的法律层次较低,缺乏具有可操作性的细化的国际避税应对措施;二是缺乏与国际各国共同治理国际避税的信息共享机制;三是缺乏高标准的、专业化的国际避税治理人才。

针对以上问题,本书介绍了美国、英国、德国、日本和法国等西方发达国家治理国际避税的立法措施,并将西方发达国家治理国际避税的经验总结为两点:一是税收立法是治理国际避税的根本出路;二是针对具体的避税方式采用具体的治理措施,这些具体措施已经形成一种反国际避税的制度,分别是转让定价税制、避税港税制、资本弱化税制、CFC税制和滥用国际税收协定对策制度等国际反避税制度。这些国际避税治理的经验,我国可借鉴的有:一是要注重国际反避税的立法建设。二是针对不同的国际避税方式制定具体可行的应对措施,这些措施不能停留在税收法律上的原则性规定上,应该有明确的针对转让定价避税、国际避税地避税、资本弱化避税、可控外国企业避税和滥用国际税收协定避税的应对制度。三是在治理关联企业转让定价避税时,应灵活使用“实质重于形式”或“实质课税”的原则。四是在开展国际避税治理时,在加强各政府部门间通力合作的同时,必须扩大与世界各国的国际反避税组织的合作力度。

尽管西方发达国家治理国际避税的经验值得中国借鉴,但是,结合中国

的国情,在治理国际避税时,应该明确治理的目标。本书在探讨国际避税治理时,提出我国治理国际避税的目标,该目标分为宏观目标和具体目标两类。其中宏观目标是:维护税收公平,促进公平竞争的经济秩序,兼顾税收公平与税收效率,促进国际资本、技术和人才等生产要素的合理配置,实现税收法治;具体目标是:防止税收流失,追补税收收入,实现企业公平有序竞争等。在宏观目标和具体目标下,开展国际避税治理时,必须在税收法定原则的前提和指导下,遵循“实质重于形式”、“实质课税”、正常交易或独立交易以及纳税人举证责任等法律原则。

基于国际避税治理的理论和实践分析,借鉴西方国家治理国际避税的经验,笔者就中国如何治理国际避税的问题,提出了以下对策性的建议:

(1) 加强国际避税治理的立法并提高立法层次。由于中国现有的反国际避税法只涉及企业所得税而没有涉及流转税,使有关增值税、营业税、消费税、个人所得税和关税的反避税规定处于“真空”状态。有鉴于此,应尽快加强我国反国际避税的立法建设,特别是建立涵盖增值税、营业税、消费税、关税和个人所得税等多税种的反避税体系。同时,尽快制定一部由全国人大通过的税收基本法,并在其中专设“反国际避税法”。把目前我国《企业所得税法》、《企业所得税法实施条例》、《税收征收管理法》、《税收征收管理法实施细则》中的有关反国际避税条款和《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发〔2009〕2号)的反国际避税规定汇集到税收基本法中的“反国际避税法”部分。

(2) 建立和完善中国国际反避税制度。主要针对我国现有的国际反避税制度的不足,提出有关转让定价、预约定价、资本弱化、国际避税港和可授控外国企业等反避税制度的修改意见。

(3) 加强国际反避税的合作。国际反避税合作是西方发达国家常用的治理国际避税的方法,作为世界经济中的一员,中国在对待国际避税治理问题上,也应该在开展国际税收情报交流、加强签订双边和多边国际税收协定上进行努力,以便更好地进行国际税收合作,共同治理国际避税。在此基础上,还应加强国内各有关政府部门在反国际避税方面的合作,特别是要完善和调整我国目前的外汇和外贸政策。由于国际避税活动涉及资本的跨境流动,跨国纳税人进行国际避税的经验丰富,手段多样化,方法隐蔽,单靠税务机关进行反避税工作是不够的。这就要求海关、外贸、金融、保险、工商、外汇管理等各种管理部门都要有相互配套的管理法规和办法,通力协作,加强信息交流,从各方面堵塞税收漏洞,维护国家税收利益不受损失。因此,对国际避税的治理是政府各部门共同参与治理的一项系统工程,完善与调整外汇和

外贸政策有利于促进国际避税治理目标的实现。

(4) 加强国际避税治理的基础性条件建设。国际避税的治理离不开良好的基础条件, 需要加强以下基础条件的建设: 健全国际税源管理体制和国际反避税管理体制; 加强治理国际避税的人员配备和培训; 加快建立反避税信息库, 实现税收信息化管理; 建立行业分析师制度和专家小组会审制度。

(5) 建立管理、服务和核查三位一体的防控体系。其中管理是指税务当局对企业实行的税务管理, 主要包括税务登记、变更登记、注销登记, 转让定价的跟踪管理, 境外企业“引进来”和境内企业“走出去”的数量动态变化登记和税务年检管理, 国际税源管理等。服务是指税务当局给企业提供的纳税服务, 包括税收法律政策宣传, 税务咨询, 税务审计, 日常的税务服务, 预约定价的申请、磋商, 谈判和签订合同全过程的服务, 纳税申报, 纳税支付证明的开具等。核查是指税务当局对企业实施的日常税务检查、反避税调查等。这种管理、服务和核查三位一体的防控体系的主要功能是通过税务当局为企业提供的税务管理、服务和核查活动, 在和谐税收的理念下, 打消企业的避税动机, 起到防患于未然的作用, 把国际避税的问题消灭在萌芽状态。此防控体系实质上是治理国际避税的一种疏导策略, 即所谓的“消防警察”的治理模式, 其特点是从源头上控制和防范国际避税。

目 录

- **第一章 导 言 001/**
 - 1.1 问题的提出及主题的由来 001/
 - 1.2 相关概念界定 004/
 - 1.3 文献研究综述 011/
 - 1.4 研究框架和方法 023/
 - 1.5 创新之处及存在的不足 028/
- **第二章 中国国际避税的宏观透析 031/**
 - 2.1 中国国际避税的现状 031/
 - 2.2 中国国际避税的主要手法 034/
 - 2.3 中国国际避税的产生原因 044/
 - 2.4 中国国际避税的经济影响 052/
- **第三章 中国国际避税的实质违法性探析 061/**
 - 3.1 避税的法理分析 061/
 - 3.2 避税形式合法性与税收法定原则 069/
 - 3.3 避税实质违法性与税收公平原则 071/
 - 3.4 中国国际避税的实质违法性 072/
- **第四章 中国国际避税治理的实践及存在的问题 077/**
 - 4.1 中国国际避税治理的立法回顾 078/

4.2 中国国际避税治理取得的成果 083/

4.3 中国国际避税治理存在的问题 085/

• **第五章 国际避税治理的国际经验及其借鉴价值 99/**

5.1 美国治理国际避税的措施 99/

5.2 英国治理国际避税的措施 102/

5.3 法国治理国际避税的措施 104/

5.4 日本治理国际避税的措施 106/

5.5 德国治理国际避税的措施 109/

5.6 国际避税治理的国际经验总结 111/

5.7 国际避税治理的国际经验的借鉴价值 118/

• **第六章 中国国际避税治理的目标、法律原则和手段 119/**

6.1 中国国际避税治理的目标 119/

6.2 实质重于形式与实质课税原则的理论分析 124/

6.3 中国国际避税治理的法律原则 134/

6.4 中国国际避税治理的手段 141/

• **第七章 中国国际避税的治理对策 145/**

7.1 加强国际避税治理的立法并提高立法层次 145/

7.2 建立和完善中国国际反避税制度 148/

7.3 加强国际反避税的合作 158/

7.4 建立管理、服务和核查三位一体的防控体系 163/

7.5 加强国际避税治理的基础条件建设 168/

• **第八章 中国国际避税治理的个案分析 175/**

8.1 特别纳税调整中有关加收利息的案例分析 176/

8.2 转让定价国际避税治理的案例分析 178/

8.3 成本分摊的案例分析 186/

8.4 资本弱化避税治理的案例分析 189/

• **参考文献 195/**

• **后 记 205/**

第一章 导 言

1.1 问题的提出及主题的由来

1.1.1 问题的提出

随着经济全球化、一体化的发展，世界资本、技术和人才等生产要素在全球范围内频繁流动，这在一定程度上加速了跨国企业在世界市场上寻找最有利的投资场所的步伐。为了降低税收负担，众多跨国企业往往利用世界各国税收制度、金融制度、外贸制度的差异，进行转让定价、避税港、资本弱化及滥用税收协定等形式，进行合理避税，把其世界范围内的纳税负担降至最低，这正是在经济全球化背景下国际避税形势的主要特点。在对外开放不断深化和国际经济贸易一体化、地区化的今天，发生在中国境内的国际避税问题也越来越频繁。我国境内的国际避税主体不仅有跨国企业而且有自然人，已经造成了一定程度的税收流失，损害了税收公平。

为了维护国家税收管辖权，防止税收流失，加强国际税源管理，世界发达国家和一些发展中国家，包括中国政府非常重视国际避税的治理工作。为应对 2008 年爆发的全球国际金融危机给世界经济造成的影响，以美国、德国和法国为首的发达国家对国际避税进行治理的呼声越来越高。例如，2009 年 2 月 22 日，欧盟主要经济体领导人在德国柏林举行特别峰会。与会各方一致主张对“不合作”的避税天堂地区进行惩罚。2009 年 3 月 1 日，阿根廷总统克里斯蒂娜表示，阿根廷将在伦敦召开的 20 国集团金融峰会上建议彻底取消避税天堂，加强对国际金融体系的监管。2009 年 3 月 3 日，法国和德国财政部长表示，希望 20 国集团成员终止与“不合作”的避税天堂国家在金融领域的双边协议。法国总统萨科齐强调，要从此“封杀”避税天堂。同时，美国政府准备出台《禁止利用税收天堂避税法案》，这是美国

单个国家试图对国际避税行为进行打击和限制而通过的特别国内法措施。2009年4月2日,在伦敦举行的20国集团峰会期间,各国领导人向世界作出一项承诺:联手打击国际避税天堂。这是本次峰会达成的重要共识之一。随后,基于哥斯达黎加、菲律宾、乌拉圭以及马来西亚在税务交换数据方面拒绝履行国际标准的原因,经济合作与发展组织将这四个国家列入避税天堂“黑名单”。

中国从20世纪80年代起开始重视国际避税的治理工作。国家税务总局先后颁发了《关于印发〈关联企业间业务往来税务管理规程(试行)〉的通知》(国税发〔1998〕59号)、《关于修订〈关联企业间业务往来税务管理规程(试行)〉的通知》(国税发〔2004〕143号)和《关于印发〈关联企业间业务往来预约定价实施规则(试行)〉的通知》(国税发〔2004〕118号)等政策性法规,针对外商投资企业和外国企业常用的转让定价避税行为进行反避税工作,取得了一定的成就。

2008年1月1日,我国开始实施新的《中华人民共和国企业所得税法》,该法第六章明确规定了“特别纳税调整”条款,这是自新中国成立以来我国第一次较全面的治理国际避税的立法。其不仅包括我国实践多年的针对转让定价和预约定价的规定,还借鉴国际经验,首次引入了成本分摊协议、受控外国企业、资本弱化、一般反避税以及对避税调整补税加收利息等规定。国家税务总局在总结我国转让定价和预约定价管理实践并借鉴国外治理国际避税的立法和实践经验的基础上,对有关反避税的规定进行了解释和细化,于2009年1月8日颁布了《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发〔2009〕2号),对反避税操作管理进行了全面规范。随着国税发〔2009〕2号文件的发布实施,我国已经形成了较全面的治理国际避税法律框架和管理指南,为税务机关执法和纳税人遵从提供了法律依据,将有力推动我国治理国际避税工作科学规范的进程,显示了我国在维护国家税收权益和强化国际税源管理方面的信心和决心。但是,国税发〔2009〕2号文件中的某些治理国际避税的规定过于抽象,缺乏具体的可操作性,有待今后继续细化。特别是随着电子商务的发展,国际互联网贸易及其导致的国际避税问题已成为有关国际组织和各国政府关注的焦点。有关电子商务和国际互联网贸易等电子贸易形式所形成的国际避税问题应如何解决,都有待于继续研究。

为治理国际避税造成的负面影响,以美国为首的西方发达国家从20世纪60年代开始,对国际避税问题进行了深入的研究探讨。许多国家站在规制的立场上,加强对相关法律的修改,制定各种行政措施对国际避税问题进行治理,并有针对性地制定一系列的反避税税制,如避税港对策税制、转让定价

税制、防止滥用税收协定的措施及资本弱化税制等，这些反避税税制的贯彻执行有效地抑制了跨国投资者的国际避税活动，同时也为其他发展中国家开展国际避税治理工作提供了可借鉴的经验。由于我国改革开放之初，资金短缺，经济欠发达，为了吸引外资参与国内经济建设，国家给予外商投资企业和外国企业不少税收优惠政策。尽管如此，外商投资企业和外国企业还是借助各种避税手段，逃避在我国的纳税义务。基于平衡各利益集团相互关系的考虑，国家在改革开放之初的国际避税治理力度是有限的，在一定程度上放松了国际避税治理的工作。目前，中国依法承诺履行加入世界贸易组织以来的各项义务，“两税合并”使中外企业在平等竞争环境里共同竞争；同时，改革开放 30 多年来积累的经济发展成就，使我国银行储蓄、外汇储备和民间资本充足，国家综合国力强大，基本上不存在改革开放初期的资金不足现象，所以没必要像改革开放初期那样，放松对跨国企业国际避税的规制。有鉴于此，有必要对中国国际避税的治理问题进行深入研究。

1.1.2 主题的由来

国际避税对一个国家乃至世界造成的负面影响是显而易见的，它破坏税收公平的社会竞争环境，扭曲国际资本的正常流动，损害国家的财政权益，已经得到众多国家的关注和重视。为了规避国际避税对社会造成的危害，建立反国际避税制度尤为重要。反国际避税制度或国际避税治理制度起源于 19 世纪 60 年代的美国，以美国为代表的西方发达国家治理国际避税的工具是税收立法，依据税收法律建立转让定价税制、资本弱化税制、国际避税港税制和防止滥用税收协定的税收制度，在治理国际避税的过程中取得的成效是显著的，并对发展中国家治理其本国的国际避税行为有重要的借鉴意义。

自改革开放到 2007 年 12 月 31 日期间，我国为了鼓励外商对华投资，在税收上提供了最大的优惠，对外商投资企业和内资企业实行两套税制，依据两个税法，从某种程度上说是牺牲国家的权益和利益来换取外商的投资。尽管如此，外商投资企业和外国企业总是采用转让定价的避税方式将企业利润转移到税负相近或高于我国的国家和地区。这种“逆向避税”的根源在于我国税收管理漏洞多，外商通过这种逆向转移，虽然可能多交一些税款，但可避免税后利润与对方分享，从而获得更大的税收好处。基于我国当时正处于改革开放之初，为了解决国家建设资金不足，促进经济建设发展，我国对国际避税的治理没有展开实质性的行动，而是主要在深圳、厦门、广州和苏州等沿海经济开放区试行以规避转让定价避税行为为主的治理措施，对于我国

沿海地区的税务机关积累反国际避税经验，并给国家税务总局提供反国际避税的素材以供研究有着重要的理论和实践意义。

全国人大通过的新的《中华人民共和国企业所得税法》从2008年1月1日起开始实行，在中国境内的所有内外资企业须统一缴纳25%的所得税。这部被大家称为“两税合并”的法律，意味着外资企业开始逐步失去多年以来的“国家补贴”。尽管如此，境外的跨国企业还是没有停止以往的国际避税活动，并且国内的内资企业也纷纷仿效外商投资企业和外国企业，开始进行国际避税活动。从基本判断来看，目前，我国国内的国际避税方式主要是关联企业间的转让定价避税、资本弱化避税、国际避税地避税和滥用税收协定避税。这些避税方式给我国造成一定的经济影响：直接减少税收收入，损害国家的财政权益；扭曲国际资本的合理流动，损害中方投资者的利益。

我国对国际避税的治理始于20世纪80年代，在实践中对国际避税的治理进行了积极的摸索和研究，虽然取得一些成效，但也存在不少问题。随着中国经济的发展，我国国内企业与境外企业的接触和交流越来越频繁，在世界经济一体化的今天，为了保护我国的经济安全，维护税收公平，促进公平竞争的社会环境，实现“税收法治”目标，应结合中国现阶段的社会经济发展情况，重视国际避税的治理工作。

基于以上考虑，本书从中国国际避税的现状、手段、产生原因和经济影响着手研究，分析我国当前治理国际避税的必要性，针对我国治理国际避税实践中存在的问题，参照西方发达国家治理国际避税的经验措施，提出了中国国际避税治理的目标、法律原则、手段和具体思路，希望能够为政府决策部门今后规范境内外企业和自然人在中国实行的国际避税行为，提供理论和实践的探索。

1.2 相关概念界定

为了保证分析的一致性和系统性，笔者首先对书中涉及的几个关键概念进行界定。

1.2.1 避税、逃避缴纳税款、漏税、抗税、逃税、骗税和节税

1. 避税

避税是指纳税义务人（个人或法人），在既定的税收法规范围内，通过对

经营活动和财务活动的精心安排,利用法律的漏洞或模糊之处,达到规避纳税义务、减轻税收负担的目的^{[1]3}。避税有两种基本类型:顺法意识避税和逆法意识避税。所谓顺法意识避税是指那些既未违背法律规定,又不违背立法意图的避税行为^{[1]25}。因此,顺法意识避税的突出特征有两个:一是纳税人主动按照税法规定行事;二是纳税人的行为不违背国家的立法意图。而逆法意识避税是指那些虽未违背法律规定,却违背了立法意图的避税行为^{[1]29}。例如,国家为取得财政收入,同时也为了调整收入分配而对遗产予以课税。如果财产所有者在死前把财产转移出去,在没有其他税收办法的情况下,就可以达到减轻或解除税负的目的。这种避税行为不是国家所期望的,是违背立法意图的,从而也是国家不能接受的。因此,逆法意识避税的突出特征有二,一是纳税人主动按照税法规定行事;二是纳税人的行为违背了国家的立法意图。

2. 逃避缴纳税款(偷税)

逃避缴纳税款是指纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报,逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额10%以上的;扣缴义务人采取欺骗、隐瞒手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,数额较大的即构成逃避缴纳税款罪^[2]。新修订的《中华人民共和国刑法》规定,如果纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报,逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额10%以上的,处三年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金;数额巨大并且占应纳税额30%以上的,处三年以上七年以下有期徒刑,并处罚金。扣缴义务人采取前款所列手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,数额较大的,依照前款的规定处罚。对多次实施前两款行为,未经处理的,按照累计数额计算。基于此规定,有第一款行为,经税务机关依法下达追缴通知后,补缴应纳税款,缴纳滞纳金,已受行政处罚的,不予追究刑事责任;但是,五年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。

3. 漏税

漏税是指纳税人无意识地漏缴或者少缴税款的行为。漏税是由于纳税人不熟悉税法规定和财务制度,或者由于工作粗心大意等原因造成的。如错用税率,漏报应税项目,少计应税数量,错算销售金额和经营利润等。税法规定,对漏税者,税务机关应当令其限期照章补缴所漏税款,逾期未缴的,从

[1] 张书箱,江家银.避税与反避税的理论与实务[M].合肥:安徽人民出版社,1995.

[2] 2009年2月28日,全国人大常委会通过了《刑法修正案(七)》,其中对刑法第二百零一条“偷税罪”进行了修订,以“逃避缴纳税款罪”取代了原来的“偷税罪”。

漏税之日起,按日加收一定的滞纳金。

4. 抗税

抗税是指负有纳税义务或者代扣代缴、代收代缴义务的个人或者企业事业单位的直接责任人员,故意违反税收法规,以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的行为。除由税务机关追缴其拒缴的税款、滞纳金外,依法追究刑事责任。情节轻微,未构成犯罪的,由税务机关追缴其拒缴的税款、滞纳金,并处拒缴税款一倍以上五倍以下的罚款(《中华人民共和国税收征收管理法》第六十七条)。

5. 逃税

逃税,又称非法避税,泛指使用不合法的手段企图不支付有关税款。在某些国家,逃税是刑事犯罪,案情严重者可被判处死刑。逃税有广义和狭义之分。广义的逃税是指纳税义务人采用各种手段逃避纳税的一种行为。具体可分为两种:一是采用非法手段少纳或不纳税的行为,在西方国家一般称逃税,在我国称偷税、抗税或漏税;二是采用合法手段少纳或不纳税的行为,称为避税。狭义的逃税指纳税义务人采用非法手段少纳或不纳税的行为。

6. 骗税

骗税是指采取弄虚作假和欺骗手段,将本来没有发生的应税(应退税)行为虚构成发生了的应税(应退税)行为,将小额的应税(应退税)行为伪造成大额的应税(应退税)行为,即事先根本未缴过税,而从国库中骗取退税款的行为。

7. 节税

“节税”一词,目前没有一种非常权威的概念性解释。现行主流观点认为,节税是纳税筹划的核心内容,主要是指纳税人依据税法规定的政策界限,采取合法的手段,最大限度地合理运用税收优惠条款,通过对纳税行为的事先策划与安排,以达到减轻税负的合法经济行为^[1]。节税具有以下特征:

(1) 形式及实质具有合法性。其始终在税法界定的法律框架内活动,其行为不具有税收违法性。它是纳税人在多种营利的经济活动方式中,通过合法选择来降低应纳税负的行为,其实质是若干依法纳税方案的比较优化选择。

(2) 符合立法者的政策意图。国家税收政策的许多具体目标需要通过降

[1] 包伟泓. 关于对节税、避税等几个涉税概念的认识 [EB/OL]. <http://www.zjfic.org.cn/publish/content.php/48184>. 2006-12-31.

低税收负担或者递延纳税等政策来实现，节税筹划有利于国家税收政策目标的实现。节税筹划是税收政策（特别是优惠政策）在税收实践中的综合运用，纳税人的节税行为在税务当局的预料和期望之中。立法者的政策意图、税收的调控职能也会在节税行为的实施中得以体现。

（3）节税有助于诚实信用关系的培育。虽然纳税是企业的法定义务，但企业是趋利的。一方面，纳税人在事先筹划过程中学习税法，以合法合理的方式获取最大的税收利益，杜绝其违法念头，有助于提高纳税人依法纳税的自觉性。另一方面，税务当局应持鼓励与引导的态度，帮助纳税人减轻不必要的税收负担，通过合法手段节税的行为应该被认可。

从以上对避税与逃避缴纳税款、漏税、抗税、逃税、骗税和节税等概念的解读中可以看出，它们的主要区别是：避税和节税是合法行为，是在税法允许的范围内，达到少纳税的目的；而逃避缴纳税款、漏税、逃税和抗税都是违法行为，都采取了与税法相抵触的行为，而达到少纳税的目的。

1.2.2 国际纳税筹划、国际避税和国际逃税

1. 国际纳税筹划

国际纳税筹划是指跨越税境的纳税筹划。而“纳税筹划”目前尚难从词典和教科书中找出权威或者全面的解释，但可以从中外许多财税专家学者的论述中加以概括。

荷兰国际财政文献局在《国际税收词汇》中是这样定义的：“纳税筹划是指纳税人通过经营活动或个人事务活动的安排，实现缴纳最低的税收。”

印度税务专家 N. J. 雅萨斯威在《个人投资和税收筹划》一书中指出，纳税筹划是“纳税人通过财务活动的安排，以充分利用税收法规所提供的包括减免税在内的一切优惠，从而获得最大的税收利益”。

美国 W. B. 梅格斯博士在与别人合著的、已发行多版的《会计学》中写道：“人们合理而又合法地安排自己的经营活动，使之缴纳可能最低的税收。他们使用的方法可称为税收筹划……少缴税和递延纳税是税收筹划的目标所在。”另外他还指出：“在纳税发生之前，系统地对企业经营或投资行为作出事先安排，以达到尽量少缴所得税，这个过程就是税收筹划。”

综上所述，纳税筹划可简单地概括为：在法律规定许可的范围内，通过对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排，尽可能地减少企业应交税款的一种合法经济行为。它的关键点在于“三性”：合法性、筹划性和目的性。

合法性表示纳税筹划只能在法律许可的范围内。违反法律规定，逃避税收负担，属于偷逃税，显然要坚决加以制止。纳税义务人要依法缴税，负责

征税的税务机关也要依法征税,纳税人偷逃税是触犯法律的行为。但是在有多种纳税方案可供选择时,纳税人作出选择低税负的决策,是无可非议的,征税人不应当加以反对。用道德的名义劝说纳税人选择高税负,不是税收法律的要求,因而不值得提倡。

筹划性是事先规划、设计、安排的意思。在经济活动中,纳税义务通常具有滞后性。企业交易行为发生后才缴纳增值税或销售税;收益实现或分配之后,才缴纳所得税;财产取得之后,才缴纳财产税。这在客观上提供了对纳税事先作出筹划的可能性。另外,经营、投资和理财活动是多方面的,税收规定也是有针对性的。纳税人和征税对象的性质不同,税收待遇也往往不同,这在另一个方面为纳税人提供了可选择较低税负决策的机会。如果在经营活动已经发生、应纳税款已经确定的情况下偷逃税或欠税,就不能认定为纳税筹划。

目的性表示纳税人要取得“节税”的税收利益。这有两层意思:一是选择低税负。低税负意味着较低的税收成本,较低的税收成本意味着较高的资本回收率。另一层意思是滞延纳税时间,当然,这不是指不按税法规定期限缴纳税款的欠税行为。纳税期的推后,也许可以减轻税收负担,也许可以降低资本成本。不管是哪一种,其结果都是税收成本的节约。

至此,我们应该明白两种含义:一是避税不同于偷税,前者手段是合法的,后者是非法的;二是避税似乎有悖于道德上的要求,比如利用税法漏洞、钻税收空子等。因此,“避税”与“纳税筹划”相比较,主要区别是:前者虽然不违法,但属于钻税法的空子,有悖于国家的税收政策导向;后者是完全合法的,甚至是税收政策予以引导和鼓励的。区分这两者的关键为是否顺应立法意图和立法主旨。

2. 国际避税

对于国际避税的概念问题,国内外众多学者说法不一,但归纳起来有广义和狭义之说。广义的国际避税包括国际税收筹划,即包括合法或顺法国际避税和“形式上合法实质上违法”的国际避税或逆法国际避税。狭义的国际避税是指跨越一国税收管辖权的避税行为,即指跨国纳税人跨越国境或税境,利用有关国家税法中的某些漏洞或含糊之处,通过人和资金、财产的国际流动,以达到其减轻税负目的的不违法行为。狭义的国际避税行为虽不违法,却是一种不道德的行为;是一种“形式上合法实质上违法”的行为;是一种违背国家立法意图和立法宗旨的行为。本书中国际避税的概念是取其狭义的概念,即“国际避税就是指纳税人利用两个或两个以上国家的税法和国际税收协定的差别、漏洞、特例和缺陷,规避或减轻其总纳