

# 国际避税技巧

主编 章昌裕 储祥银

执行主编 李新实

副主编 韩琪 付锐

GUOJIBISHUIJIQIAO  
国际避税技巧

梁 蓓 编著

国际商务运作丛书之六

# 国际避税技巧

梁 蓓 编著

对外贸易教育出版社

---

## 国际商务运作丛书编委会名单

|       |           |     |     |
|-------|-----------|-----|-----|
| 主 编   | 章昌裕       | 储祥银 |     |
| 执行主编  | 李新实       |     |     |
| 副主编   | 韩 琪       | 付 锐 |     |
| 编 委   | (以姓氏笔划为序) |     |     |
|       | 门 明       | 毛 涌 | 王震宇 |
|       | 付 锐       | 向广宏 | 刘晓惠 |
|       | 余运高       | 李新实 | 武 齐 |
|       | 俞子荣       | 梁 蓓 | 章昌裕 |
|       | 韩 琪       | 韩菁菁 | 储祥银 |
| 总 策 划 | 李新实       |     |     |

## 前 言

本书主要介绍国际经营中的避税技巧,注重操作性、实用性。您想知道全球范围内有哪些国家和地区是合理避税地?它们分为几类?其实质内容有哪些?你作为资本输入方如何以税收为杠杆吸引外资?作为资本输出方如何避免成为一国居民(或居民公司),尤其是避免成为高税国居民(或居民公司)?如何加强资产的流动性?如何通过上述有效、合理手段的选择,最终达到增加相对利润、减少税负的目的?阅读本书,你将恍然大悟。

---

# 目 录

|                                   |      |
|-----------------------------------|------|
| <b>第一章 国际税收的概念</b> .....          | (1)  |
| 一、国际税收的概念 .....                   | (1)  |
| 二、所得税制及征收 .....                   | (5)  |
| 三、财产税及其税种.....                    | (16) |
| <b>第二章 税收管辖权和国际双重纳税</b> .....     | (21) |
| 一、税收管辖权.....                      | (21) |
| 二、国际双重征税.....                     | (26) |
| <b>第三章 国际避税与逃税常规</b> .....        | (30) |
| 一、国际避税与逃税的概念.....                 | (30) |
| 二、国际避税与逃税产生的动机.....               | (32) |
| 三、国际避税基本方式.....                   | (38) |
| 四、国际逃税方式.....                     | (49) |
| 五、反国际避税和逃税的措施.....                | (50) |
| <b>第四章 国际避税地及避税方式</b> .....       | (51) |
| 一、国际避税地的形成条件.....                 | (51) |
| 二、国际避税地的类别.....                   | (52) |
| 三、利用避税地避税的手段.....                 | (55) |
| 四、国际避税地的功能.....                   | (61) |
| <b>第五章 跨国公司内部划拨价格中的避税技巧</b> ..... | (65) |
| 一、内部划拨价格成因.....                   | (65) |

|                       |      |
|-----------------------|------|
| 二、内部划拨价格的优势·····      | (67) |
| 三、内部划拨价格的种类·····      | (71) |
| 四、各国内部划拨价格制度的比较·····  | (75) |
| 五、各国政府对内部划拨价格的管制····· | (77) |

## 第六章 国际租赁中的避税技巧 ····· (80)

|                        |      |
|------------------------|------|
| 一、国际租赁的形式·····         | (80) |
| 二、国际租赁中避税的基本方法·····    | (82) |
| 三、跨国公司在国际租赁中的避税·····   | (82) |
| 四、出租方与承租方受到的税收受益·····  | (83) |
| 五、租赁给非盈利机构带来的税收减免····· | (85) |
| 六、租赁带来的避税港·····        | (86) |

## 附录

|                                         |       |
|-----------------------------------------|-------|
| 一、IECD 组织《关于对所得和财产避免<br>双重征税的协定范本》····· | (87)  |
| 二、联合国《关于发达国家与发展中国家<br>间双重征税的协定范本》·····  | (110) |
| 三、若干国家的税收制度概况 ·····                     | (136) |
| 四、若干国家关于居民(或公民)纳税人<br>确定标准的税法规定 ·····   | (144) |
| 五、若干国家关于境内财产的确定标准 ·····                 | (148) |
| 六、若干国家非居民(或非公民)境内<br>所得及财产的征管规范 ·····   | (151) |
| 七、若干国家关于居民(或公民)境外<br>所得及财产的征管规范 ·····   | (162) |
| 八、关于国际税收的其它征管规范 ·····                   | (167) |
| 九、英汉名词对照表 ·····                         | (172) |

# 第一章 国际税收的概念

## 一 国际税收的概念

### (一) 国际税收的形成

税收是一个经济范畴,也是一个历史范畴,它的发展是受社会生产力发展水平制约的。在奴隶社会和封建社会,由于生产力水平低下,生产的食物只能自给自足,没有剩余的产品出卖,因此,在这种封闭的自然经济条件下,也就不可能有跨国界的生产经营活动。

随着社会生产力的发展,人类历史从封建社会进入到资本主义社会。资本主义社会的经济是商品经济,其标志是生产水平的提高,设备的先进,生产的产品有剩余,因此,生产者的目的是为了出售商品而进行生产,这样生产者或商品的供应者对市场的依赖性就很强。劳动生产率水平越是提高,商品生产越是发达,它所需的市场就越大越多,因之,当国内市场满足不了这一需求的时候,商品流通就必将跨出国界,从国内市场扩展到国外市场。当这种国际流通是个别现象时,尚不会出现税收的问题,但当人类社会进入机器工业时代,生产力水平大幅度提高,商品输出开始增加。商品流通进入国际市场,将税收引进了国际轨道。由于19世纪70年代开始的第二次技术革命,使得各国对国际市场的争夺更加激烈,各国都将税收做为保护本国经济和争夺世界市场的有力武器,相互间展开了“关税战”,纷纷建立“关税壁垒”,缔结“关税同盟”,税收的国际关系问题已成为世界各

国十分关注的国际问题。但是,此时的国际税收关系只涉及对流转额的课征,如:关税。而流转额课税是按收入实现地交纳,不会造成复杂的财政利益的纠纷。因此,这时尚未形成国际税收。

当资本主义进入了垄断时期,资本输出成为资本主义的特征,许多垄断组织在日益加强对市场控制的同时,把大量的资本向国外输出,争夺有利可图的投资场所。这时,许多纳税人的生产经营活动跨出了国界。尤其是在第二次世界大战后,世界上出现了第三次科学技术革命,社会生产力以更高的速度发展,国际分工进一步加深,国际投资等国际经济技术交往更加频繁。在这种情况下,跨国的经济活动增加,跨国的收入在增加,出现了众多的跨国纳税人,跨国纳税人在两个或两个以上的国家内取得收入,面临着对多个国家纳税的问题,而有关国家由于某些概念不同,产生了对跨国纳税人的重叠征税问题,进而导致了国家之间的税收权益的分配关系问题。这时才形成了国际间的税收。

综上所述,国际分工是产生国际税收的前提,纳税人所得的国际化使国际税收成为可能。

## (二)国际税收的概念

国际税收是指两个或两个以上国家的政府,依据各自的税收管辖权对跨国纳税人的课征。由此会产生各国政府与跨国纳税人之间的税收征缴关系;国家与国家之间的税收分配关系。

例如:A国的M公司(母公司),投资到B国有子公司 $m_1$ ,C国有子公司 $m_2$ ,这样,M公司的所得就形成了跨越A、B、C三国的事情,于是M公司就是跨国纳税人。它既要自己以自己在A国的所得纳税,同时 $m_1$ , $m_2$ 也要在B国、C国纳税,甚至于 $m_1$ 和 $m_2$ 的所得在上交到M公司后(按投资比例上交)还要在A国纳税。这样,就会出现两个方面的关系:本是各国政府同跨国纳税人的关系。各国政府有权在自己政权管辖的范围内对纳税人征

税,但由于纳税人成为跨国纳税人,政府与纳税人的关系就比较复杂了。是否征税,征多少税,关系到有关国家的财政收入和纳税人的税负水平;二是有关国家之间的税收利益关系。如果 A 国向跨国纳税人多征了税,就可能影响 B 国、C 国的税收收入;若是 C 国向跨国纳税人多征了税,A 国和 B 国征的税就会减少。

由此可见,国际税收不是一种独立的税收,而国家税收在国际范围内的运用。跨国纳税人是国际税收的一个关键因素。国际税收的实质是国家与跨国纳税人之间的征纳关系,和国家与国家之间的税收分配关系,有本质的不同。国际税收不仅包括了国家税收的分配关系,而且还包括同样拥有政治权力、相互独立的国家之间的税收分配关系。正因为如此,才使国际税收的内容变得复杂而丰富。

### (三)国际税收的形式

税收可分为三大体系:对商品流转额的课征——流转税,对所得收益额的课征——所得税,对财产的课征——财产税。

国际税收所涉及的税种包括所得税和财产税,但从国际税收的历史沿革和目前状况看,国际税收的主要形式是所得税的国际课征。这是因为所得税在各国税收制度和财政收入中占据着重要地位;所得税的课征涉及到收入与费用的计算、分摊问题;所得及有关费用的发生存在于纳税人广泛的经济活动网络之中,各国所得税征收权益的矛盾十分突出。由此而引发出,如何减轻国际重复课税的法律规范及计算方法,如何利用合法的手段进行国际避税,如何利用转移价格来减少所得收益,国际避税地的选择以及如何反国际避税与偷漏税的法律规范。这也是本书所要探讨的主线,对跨国纳税人的所得征税既是国际税收的主要形式,也是形成这一主线的导因。

#### (四)国际税收的发展

国际税收的出现,距今只有不到 200 年的历史。国际协调是解决国际税收问题的基本方式,我们以国际税收的国际协调为标志,纵观国际税收的发展,可以将其划分为三个阶段:

##### 1. 国际税收的萌芽阶段

在 1843 年比利时和法国签订全世界第一个双边税收协定以前,国际税收是处于一个萌芽阶段。在这个时期,所得税已经创立,一些纳税人的活动跨出了国界,随之而来的国际税收问题已经出现了。但这时纳税人所得的国际化还没有成为一种普遍现象,相关国家之间的财权利益矛盾还处于个别的、偶然的、不太重要的状态,所以,在这个阶段,对国际税收问题的处理,一般是从一国的角度,针对国际间的税收问题,单方面做出一些有关的规定。

##### 2. 非规范化的税收协定阶段

国际税收涉及到国家与国家之间的关系,只靠一国单边解决是不够的,尤其是随着纳税人所得的国际化成为普遍现象以后,单边解决国际税收的作法基本上就失去了其存在的价值。以 1943 年比利时与法国签订互换税收情报的双边税收协定为标志,国际税收进入了非规范化的税收协定阶段。在这个时期,有关国家针对出现的国际税收问题,经过双边或多边谈判,共同签订书面的协议,来协调相互间在处理跨国纳税人征税事务和国家间税收权益关系。这种由有关国家政府共同签订的书面协议,就是国际税收协定。由于国际税收协定能够解决国际税收中的一些问题,进而处理好有关国家间的财权利益关系,许多国家之间纷纷签订了税收协定。然而,这个时期内签订的国际税收协定,都是有关国家根据各自的情况签定的,由于认识上的不统一,使之仍不是规范化的。

### 3. 税收协定的规范化阶段

在国际税收的实践中,许多国家感到,国际税收协定作为国际公法的一个重要组成部分,应该实行规范化。在国际税收双边协定出现后的 100 多年里,有关国家不断总结经验,税收协定由单项向综合、从双边向多边发展,逐步向规范化演进。1921 年,国际联盟根据 1920 年布鲁塞尔国际财政会议的要求,开始组织研究国际双重征税问题,在 1935 年和 1943 年制定了几个关于国际税收协定的范本,为国际税收协定的规范化奠定了很好的基础。

第二次世界大战以后,以 24 个主要资本主义国家为成员国的经济合作与发展组织(OECD)于 1963 年公布了《关于对所得和财产避免双重征税协定范本》,这个范本的公布,标志着国际税收协定进入了规范化阶段。1977 年,经济合作与发展组织公布了经过修订的新的协定范本。联合国为了解决发展中国家与发达国家在国际税收中出现的一些问题,于 1979 年通过了《关于发达国家与发展中国家间避免双重征税协定范本》。经济合作发展组织的范本和联合国的范本,是国际间处理国际税收关系经验的总结,标志着国际税收的发展进入了较成熟的阶段。

## 二 所得税制及征收

### (一)所得税制的分类

目前,世界上各国实行的所得税制度大体有以下两种:

#### 1. 综合所得税制度

这种制度的特点是对纳税人的各种类型的所得基本上按照同一种征收方式和同一税率征收。实行这种税制的国家一般设置两种主要所得税种,一种是个人所得税,一种是公司所得税种或法人税。一些国家虽设置一种所得税,但对公司纳税人和个人

纳税人仍分别实行不同的征收方式和不同税率。有些国家则根据公司纳税人的不同性质和特点,分别设置几种公司所得税,按照不同税率征收。目前,我国就采用的这种所得税制。将公司所得税按企业性质不同分为五种类型,税率不同。

## 2. 分类所得税制度

这种制度的特点是对纳税人的不同类型所得设置不同税种,或虽以同一税但实行不同的课征办法和不同税率予以课征。例如:我国的香港地区按照所得的类型分别设置四种所得税,有薪金税、利息税、利润税和财产收益税。又如,玻利维亚征收的个人所得税将应税所得分为五类:①不动产所得;②经营所得;③独立劳务所得;④其它财产及投资所得;⑤非独立劳务所得。对这上述五类所得分别制定不同的费用扣除规定、不同征收办法和不同税率进行课征。

尽管大多数国家的所得税制度都会在不同程度上兼有综合和分类税制的特点,但作为一个大致的分类,对一个具体国家的所得税制度仍可依据其主要特点归结为综合税制和分类税制。目前,除南美和一些实行国际避税地的国家和地区使用分类所得税制度外,绝大部分国家实行的是综合所得税制度。

### (二)所得税的课征范围

课征范围是指一个国家的课税权所及的纳税人(课税主体)与课税对象(课税客体)的范围。

#### 1. 所得税的纳税人

纳税人是税法规定直接负有纳税义务的人,税法规定的纳税人,可以是自然人,也可以是法人或非法人团体。

法人是指依法成立并能独立地行使法定权利和承担法律义务的经济或非经济的组织或实体。最主要的经济法人形式是股份有限公司。

**非法人团体**是指对外不能独立承担法律责任的经济或非经济组织与实体,如:社团、协会、股份或责任无限公司、合伙组织、信托等。

纳税人与负税人是有区别的。负税人是指实际负担税收的人。纳税人依法纳税后,有可能将税收转嫁出去,比如生产卷烟的企业虽是纳税人,但它把生产卷烟的税款加在香烟的价格内,把税收转嫁给消费者,消费者成为烟税的实际负税人,纳税人与负税人分离。如果在税收不能转嫁出去的时候,纳税人与负税人是一致的。

各国所得税法关于纳税人的规定,以法人和个人作为独立的纳税实体是一致的,但对于非法人团体是否作为独立纳税实体是不同的。

#### (1)采用综合税制的纳税人确定

实行综合所得税制度的国家,在有关税法中对纳税人的确定可分为以下两种:

①公司纳税人的确定是具有法人地位的经济实体。世界上大多数国家都采用这种办法。将具有法人地位的经济实体确立为公司纳税人是因为它与非法人团体对其债权、债务所负有的法律责任不同。若是股份有限公司的投资者对公司的债权、债务仅就其投入的资本部分负责,因而,对股份有限公司与其投资者在税收上也应视为不同的经济实体纳税。若是合伙组织、信托、股份无限公司的投资者或所有人必须对公司或组织的一切债权、债务负责,在各国民法上是不把这类公司或组织视为与其投资者或所有人分离的独立经济实体对待的,因而在税收上也不把它们作为纳税实体,只是对其投资者或所有人的归属所得征税。例如:美国的所得税法规定,联邦所得税的纳税人分别为个人、法人和其它团体。股份有限公司和股份两合公司等是具有法

人地位的经济实体,而社团、合伙组织、信托等则不能作为独立的纳税实体看待。这类非法人团体的所得必须分别归属于所有人、合伙人或信托受益人名下,分别按照个人所得税或公司所得税(如果他们是法人)的有关规定纳税。

②纳税实体的确立不区分各种经济组织的法律地位。有些国家的所得税法规定的纳税人不仅包括具有法人地位的经济实体,也包括不具有法人地位的经济组织或实体。税法中所指的法人与民法中所指的法人是不一致的。例如,澳大利亚所得税法规定的纳税人包括个人和法人,税法上规定的法人是指不论有无法人资格的公司实体。澳大利亚税法将公司分为两类,一类是股票公开上市公司,一类是股票非上市公司。这两类公司及其它营业性团体和协会(但不包括合作社)均为所得税的纳税人。又如,菲律宾的公司所得税法规定的纳税人包括根据公司法组建的法人公司以及不论如何组建的合伙组织、联合经营社团等非法人经济实体。

## (2) 采用分类税制下的纳税人确定

实行分类所得税制度的国家或地区,因其所得税是按照不同类型所得设置的,其着眼点是所得发生的事实,一切经济实体及个人只要发生了某类所得,就应按某一税种的规定纳税。所以,这些国家或地区在税法上对公司实体一般不作区分,既无论是否具有法律地位的经济实体都应是适应税种的纳税人。例如,香港征收的利润税、利息税、财产收益税的纳税人包括各类公司、合伙组织、信托和个人,薪金税的纳税人则为工薪收入者个人。

## 2. 所得税的征税对象

所得税的征税对象即纳税人的所得,是纳税人在一定期间取得的各项收入扣减相应费用支出后的余额。

由于各国根据各自的政治经济状况和财政经济政策的需要,各国所得税的征税对象范围也不尽相同,大致可分为五类。

### (1)经营所得

经营所得既营业利润,在一些国家税法中也叫做事业所得。经营所得是指个人或公司从事工业、农业、畜牧业、建筑业、金融业、服务业等一切生产性或非生产性经营活动所取得的纯收益。按照各国税法的规定,确定纳税人某项所得是否为经营所得,依据在于纳税人取得该项所得的经济活动是否为其主要经济活动。例如,一家证券公司从事证券投资活动所获股息、利息等收益属经营所得,反之,如果一家制造业公司因其所持股权、债权所获收益则不属经营所得。

### (2)投资所得

投资所得是指个人或公司通过直接投资或间接投资形式所取得的股息、红利、利息、特许权使用费等项收益。股息、红利是由占有公司资本股份或合资经营等非债权关系产生的分享利润的权利取得的所得。利息是由各种债权取得的所得,包括存款、贷款利息、各种债券利息以及因垫付款、延期付款所取得的利息。特许权使用费是指将工业、商业或科学设备和有关情报供人使用,以及将专有技术、专利、商标、设计、图样、配方、程序和著作、电影拷贝、电视磁带、录像带的版权提供给别人使用或允许别人使用而收取的作为报酬的各种款项。投资所得是纳税人凭借占有资产而产生的利润追索权所获得的收益,属无形资产所得。

### (3)劳务所得

劳务所得是指个人从事劳务活动所获取的报酬。劳务所得通常分为独立劳务所得和非独立劳务所得。

独立劳务所得是指自由职业者从事专业性劳务取得的报

酬,如从事独立的设计、咨询、医务、法律、文教、艺术、体育等活动所取得的劳务报酬。

非独立劳务所得是指因雇佣关系所取得的工资、薪金、奖金、津贴等工资性报酬,也包括由过去雇佣关系而取得的退休金、抚恤金、年金等。

#### (4)财产所得

财产所得是指纳税人凭借所拥有的财产或通过销售财产所获取的收益,财产所得又分为两类:

一类是不动产所得和有形动产所得,即纳税人从拥有的不动产(如土地、房屋建筑、森林、矿藏等)和有形动产(如机器设备、船舶、飞机、艺术品等)所取得的定期收益,主要是指这类财产出租所取得的租金收入。

另一类是由财产包括各种动产和不动产的转让过程中所产生的溢价收益,这类所得通常称为资本利得。

#### (5)其它所得

除以上几类主要应税所得外,一些国家规定的应税所得还包括保险赔偿金、奖学金、博彩收入等。少数国家也将遗产继承所得、财产赠与所得等列为应税所得。

所得税作为货币税,其计税标准是货币额。按照各国税法的规定,对于纳税人作为应税所得,如劳务报酬,股息、利息等而获得的物品及有价证券等实物所得,需按照市场价格或其它方式折算为货币额,计入应税所得额。应税所得额是以本币计算的,凡纳税人取得的外币所得均需按本国政府规定的外汇牌价折合为本币计税。

#### (三)所得税的课征方法

所得税的课征方法包括征收办法、纳税年度及纳税期限等内容。

## 1、征收办法

所得税的征收办法有三种：申报课征法、源泉课征法和估计课征法。

申报课征法即由纳税人自行根据税法的规定向税务机关申报所得额，一般需填报税务当局统一印发的专用税收申报表，并附送详细的有关财务资料。纳税人的申报经税务机关审核后，依率计算应纳税额。

源泉课征法即对纳税人取得的所得并不直接向纳税人征收，而是向支付者征收。当所得的支付者将款项支付给收入者时，支付者负有代为扣缴所得税的法律义务。按这种办法征收的所得税称为预提所得税(Withholding incometax)。

估计课征法即由税务当局根据纳税人所得来源的各种外部标志。如，根据企业经营规模的大小，利润的一般水平或土地、房屋面积的大小，来估计应税所得额的大小，并以此作为计税的依据。

目前各国主要采取申报课征法和源泉课征法，由于这两种征收办法在实际运用中各有利弊，在大多数情况下都结合起来使用。

实行源泉法时，因义务扣缴人并不承担税负，在负有扣缴法律责任的情况下一般不会徇情少扣，这既可防止纳税人欺瞒隐瞒，又可保证税收及时入库，同时也可减少税务机关大量的税额计算、核查等繁琐工作。但此法使用的前提是实行分类税制，计税只能采用比例税率。

实行申报法，其最大特点是对纳税人的所得综合课税，实行累进税率，有利于提供各种税收优惠以贯彻公平税负、调节经济等各项社会经济政策。但申报法的最大弊端是纳税人自行申报时难免有隐瞒收入、虚报费用等偷漏税行为，税务当局限于人