

经济管理类课程教材

· 税收系列 ·

企业税务筹划

原理与方法

朱青 编著

本书还可作为
税务专业硕士
会计专业硕士
工商管理硕士
教学用书。

 中国人民大学出版社

Tax

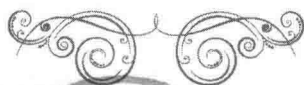
经济管理类课程教材

税收系列

企业税务筹划

原理与方法

朱青 编著



中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

企业税务筹划：原理与方法/朱青编著. —北京：中国人民大学出版社，2017.1

经济管理类课程教材·税收系列

ISBN 978-7-300-23574-5

I. ①企… II. ①朱… III. ①企业管理—税收筹划—高等学校—教材 IV. ①F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2016) 第 270380 号

经济管理类课程教材·税收系列

企业税务筹划：原理与方法

朱青 编著

Qiyè Shuìwù Chóuhuà: Yuánlǐ yú Fāngfǎ

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

电 话 010-62511242 (总编室)

010-62511770 (质管部)

010-82501766 (邮购部)

010-62514148 (门市部)

010-62515195 (发行公司)

010-62515275 (盗版举报)

网 址 <http://www.crup.com.cn>

<http://www.ttrnet.com>(人大教研网)

经 销 新华书店

印 刷 北京七色印务有限公司

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

版 次 2017 年 1 月第 1 版

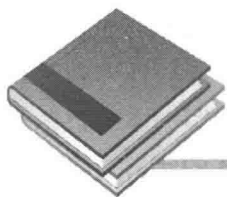
印 张 12.75

印 次 2017 年 1 月第 1 次印刷

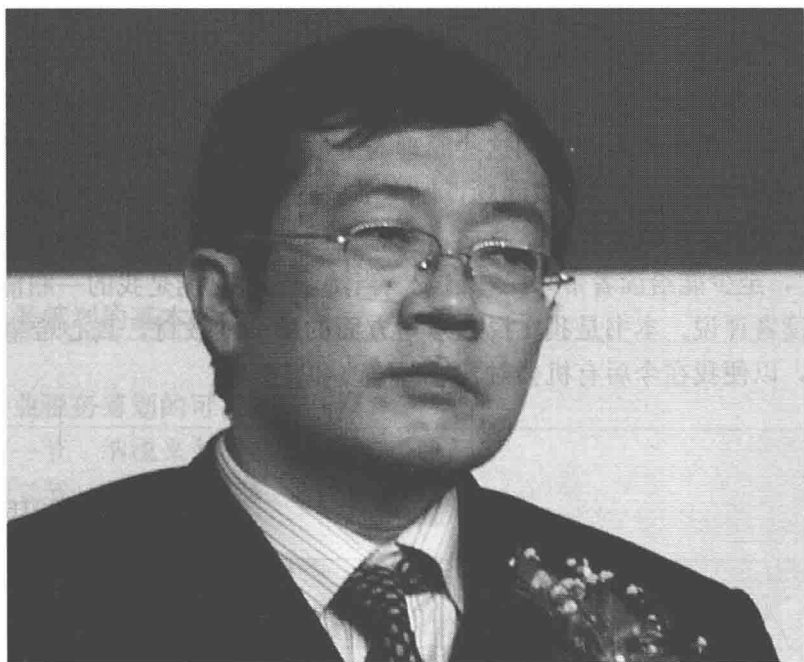
字 数 258 000

定 价 38.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换



前 言



朱青，现任中国人民大学财政金融学院学术委员会主任、教授、博士生导师；主要研究领域包括财政税收理论、中国税制、国际税收、税务筹划及社会保障；早年曾在欧盟委员会预算司和关税司实习，并在美国纽约州立大学管理学院和美国加州大学伯克利分校经济系作高级访问学者；目前还兼任中国财政学会常务理事、中国国际税收研究会常务理事兼学术委员会副主任、中国税务学会理事和北京市税务学会副会长；同时担任国家税务总局特邀评论员、国家税务总局全国税务领军人才导师、国家税务总局扬州税务进修学院特聘教授；编著（含合著）有《税收经济学》《国际税收》《企业转让定价税务管理操作实务》《税收管理》等多部税收领域的教材。



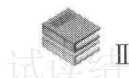
展现在读者面前的这本《企业税务筹划：原理与方法》，是我多年来讲授这门课程的心得体会及所用讲义的浓缩与结晶。自 2007 年开始，我就在校内给会计专业硕士（MPAcc）和 EMBA 的学生讲授企业税务筹划这门课程，因此一直想写一本自己的教材，但苦于整天忙忙碌碌，这个夙愿始终没能实现。转眼已快到退休的年龄，再不动笔恐怕就要终生遗憾了，所以赶紧利用这个暑假，使出了“洪荒之力”，赶写出了这本教材。

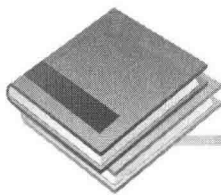
其实，市面上关于税务筹划的书早已铺天盖地，在课堂上指定一两本现有图书作为教材倒不是不可以，但总觉得不如自己写一本：一是在这个领域，自己有一些心得体会，需要总结出来以飨读者；二是过去两次在美国作访问学者时也搜集了一些国外关于税务筹划的资料，希望能从一个比较新的视角来研究一下中国企业的税务筹划问题。

毋庸置疑，税务筹划的书是比较难写的，写虚了不是，写实了也不是。本书就是按照虚实结合的原则来写的，除了把国内外关于税务筹划的原理与方法介绍给读者之外，还尽量辅以案例来佐证和说明这些原理与方法，也就是我们常说的“理论与实践相结合”。税务筹划应是一个实战问题，但本书试图给它增加一点学术性，让读者感到税务筹划也包含一定的理论问题。总之，我想让读者感到，本书中还含有税务筹划的一些“干货”，至少能给读者带来一些启发。当然，这些可能是我的一厢情愿，其效果如何尚有待读者评说。本书是我在税务筹划方面的第一本教材，真心希望读者对其加以批评指正，以便我在今后有机会对其进行修改和完善。

朱 青

2016 年 8 月





目 录

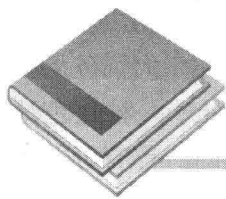
导 言	/1
第一章	税务筹划的基本概念/5
第二章	企业税务筹划的可行性分析/17
	第一节 纳税义务的差异性/17
	第二节 税法漏洞/24
	第三节 税法盲区/29
第三章	税务筹划的原则/33
第四章	税务筹划的基本方法/44
	第一节 避免应税收入（所得）的实现/44
	第二节 推迟纳税义务的发生/49
	第三节 利用关联交易转移收入或分配利润/54
	第四节 通过企业分立降低税负/59
	第五节 控制企业的资本结构/61
第五章	税务筹划的环节/63
	第一节 投资成立企业/63
	第二节 组建企业（选择公司组织形式）/65



	第三节 为企业筹资/68
	第四节 经营企业/69
	第五节 企业出口/71
	第六节 企业重组/75
第六章	国际税务筹划/84
	第一节 国际税务筹划的特殊性/84
	第二节 国际税务筹划的工具及手段/96
	第三节 我国企业“走出去”的税务筹划/109
第七章	反避税/135
	第一节 政府对避税的态度/135
	第二节 反避税的主要措施/140
第八章	转让定价的税务管理/157
	第一节 关联企业的判定/157
	第二节 同期资料/160
	第三节 转让定价方法/166
	第四节 转让定价调查及调整/181
	第五节 预约定价安排/185

主要参考书目/195





导 言

目前，税务筹划（tax planning）在我国企业财务领域已是一个家喻户晓的名词，然而它的确切含义并不是尽人皆知的。实际上，国内外对“税务筹划”一词的含义也是有争议的。

纳税人降低税收负担有三种手段：偷税、避税和税务筹划。对于偷税来说，由于各国在法律上对它都有定义，所以比较好理解。例如，《中华人民共和国税收征管法》（以下简称《税收征管法》）第六十三条规定：“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。”可见，偷税是纳税人通过违反刑法（采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报）或违反税法（多列支出或少列收入）的手段在纳税义务发生后拒不缴纳税款的一种违法行为。

避税和税务筹划与偷税之间有明确的分野：一是避税和税务筹划都没有违法（包括刑法和税法），而偷税是违法的；二是避税和税务筹划都是纳税人摆脱纳税义务发生的行为，而偷税是纳税人在纳税义务已发生的前提下拒不缴纳税款的行为。相对比较困难的，是在避税与税务筹划之间加以区分。一种观点认为两者之间有区别，不是一回事：税务筹划是纳税人利用税法中的税收优惠（如减免税、税前扣除、优惠税率等）来减轻纳税义务的行为；而避税是纳税人利用税法中的漏洞、盲区（模糊之处）或者差异规避、减轻或推迟纳税义务的行为。持有这种观点的人认为：税务筹划是政府希望看到的，是一种阳光下的行为；而避税虽然不直接违反法律，却是政府不希望看到的，它是一种“不道德”“不光彩”的行为。加拿大税务局（Canada Revenue Agency）对避税概念的解释十分清晰：“避税是纳税人通过某种或多种交易减少或规避纳税义



务的行为，虽然这种行为符合税法的字面含义，但违反了税法的精神或者初衷。税务筹划也是减免纳税的一种安排，但这种安排与法律的初衷是一致的。加拿大税务局将那些不可接受的或者滥用的税务筹划视为避税。”^①也就是说，避税处于一种灰色地带，它不是政府税收法律明确鼓励的行为，也没有明显违反法律，但随时都有可能被政府认定为不合法（illegal），进而不予承认。用英国伦敦城市大学经济学家理查德·墨菲（Richard Murphy）的话说，区分税务筹划和避税很容易：如果你减少了税务风险，你从事的就是税务筹划，比如把钱放进你的养老金计划里；但是，如果你增加了税务风险，你所做的就是避税，比如你利用了避税地的架构。^②

[例 1] 北京一家饲料企业要扩大生产规模，需要在原料产地设立子公司，备选的地区有东北三省和内蒙古自治区。在选址的过程中，企业的财务总监提出，根据国家西部大开发的税收政策，即《关于深入实施西部大开发战略有关税收政策问题的通知》（财税〔2011〕58号）第二条，“自2011年1月1日至2020年12月31日，对设在西部地区的鼓励类产业企业减按15%的税率征收企业所得税”，企业应当在内蒙古自治区设立子公司。因为根据该文件第四条的规定，内蒙古自治区属于享受15%税率的西部地区，而东北三省不在15%税收优惠之列。最后，企业决策层听取了财务总监的意见，在内蒙古自治区投资设立了生产性子公司。应当说，该企业的上述行为属于一种税务筹划。因为企业在内蒙古自治区享受15%的低税率是税法赋予企业的权利，国家希望通过这种低税率优惠鼓励企业到西部地区投资办厂，拉动当地的经济的发展；企业响应国家的号召到西部去投资完全是一种阳光下的行为，并不构成避税。

[例 2] 江苏的一个企业集团要上一个研发项目。在公司董事会讨论这个问题时，公司的财务总监提出：可考虑让宁夏子公司与江苏母公司共同分摊这笔研发费用，这样在税收上对公司整体有利。其理由是：①税法允许成本分摊，《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）第四十一条规定，“企业与其关联方共同开发、受让无形资产……在计算应纳税所得额时应当按照独立交易原则进行分摊”；②宁夏子公司分摊研发成本后，就可以分享新技术（无形资产）带来的超额利润，而宁夏子公司在当地仅按9%的实际税率缴纳企业所得税 [因为宁夏回族自治区政府按照《企业所得税法》第二十九条的规定减免了企业所得税中属于地方分享的部分，所以在西部大开发15%企业所得税税率的基础上，宁夏回族自治区政府课征的企业所得税实际税率只有9%（=15%×60%）]，此时，如果向宁夏子公司多分配一些利润，公司

① <http://www.cra-arc.gc.ca/gncy/lrt/vvw-eng.html>.

② <http://www.taxresearch.org.uk/Blog/2014/06/06/the-difference-between-tax-planning-and-tax-avoidance-thats-easy/>.



的整体税负就会下降；③宁夏子公司取得的利润在当地按9%的税率缴纳完企业所得税后，将税后利润再向江苏母公司进行分配时，江苏母公司不用再就其进行补税，因为这笔收入属于《企业所得税法》第二十六条中规定的免税收入（即符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入）；④尽管税法要求企业在执行成本分摊协议时应遵照实际分享的收益与分摊的成本相配比的原则，但实际执行中宁夏子公司究竟应分享多少利润仍属于转让定价问题，属于“模糊地带”，最多会接受税务部门的特别纳税调整而构不成偷税。经过一番激烈的争论，最终董事会采纳了财务总监的意见，由江苏母公司与宁夏子公司共同出资研发新技术。上述案例就属于一个避税的案例。因为江苏母公司完全可以自主研发这项新技术，只是出于税收上的考虑才让宁夏子公司参与研发，虽然这种做法也利用了西部大开发和少数民族地区的税收优惠政策，但这种利用与例1中的利用完全不同；企业的这种研发安排并没有真实的商业目的，完全是为了“投机取巧”（即避税），这是国家不希望看到的。

当然，也有观点认为：税务筹划和避税其实是一回事，只是税务筹划叫起来好听而已。例如，英国税收经济学家西蒙·詹姆斯在《税收经济学》中就指出：在英国，“会计师们把避税称为税务筹划，以强调这种行为的合法性”^①。不仅在英国，在世界其他国家（包括中国），一些专业的会计师事务所或税务师事务所有时也帮助企业避税，这是中介机构很重要的一块业务，但在这个行业里都把它称作税务筹划或者节税，而不叫避税。显然，如果中介机构只帮助企业（也包括个人）享受税收优惠，恐怕就没有多少业务可做了。因为税收优惠政策都是公开的，在互联网如此普及的今天，纳税人一般都十分清楚自己能够享受到哪些税收优惠，没有必要再花很高的价钱去聘请专业人士为其指点迷津。而避税就不一样了，它要利用税法的漏洞或者缺陷，利用一些税收政策的盲区来减轻纳税义务，这就具有一定的“技术含量”了，不是人人都能做得到的，所以才需要专业人士、专业机构从事这项工作。当然，无论叫什么名字，各国税务部门都有自己的底线，即使人们叫它税务筹划，但如果这种行为过于偏重纳税人的税收利益，不具有真实的商业目的，税务部门也要对这种行为加以纠正，并对由此带来的税收后果进行调整。目前，国际上把这种税务筹划称为恶性税务筹划（aggressive tax planning）。有的国家（如澳大利亚）对这种税务筹划不仅要进行纳税调整，甚至还要对纳税人处以罚款。

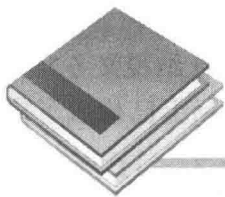
那么，作为会计专业硕士（MPAcc）学位的一门必修课，企业税务筹划应当讲什么？是从利用税收优惠的角度讲（可以将其称为良性税务筹划），还是从避税的角度讲（可以将其称为恶性税务筹划）？其实，这门课程的目的主要是帮助企业降低税收成本并提高投资的税后收益率，而上述两个角度的税务筹划都可以起到这个作用；所以，从这个意义上说，这门课程的内容不应当局限在某一个方面。此外，良性税务筹划与

① Simon James, *The Economics of Taxation*, Pearson Education Limited, 2000, p. 100.



恶性税务筹划之间有时也没有很确切的边界，在很多情况下需要司法机构出面加以判定，因为税收优惠利用过度就会演变成避税。例如，如果企业到西部地区进行投资并享受 15% 的优惠税率，同时利用与西部地区关联企业进行的关联交易人为地向后者转移利润，这种行为就构成了避税。出于以上考虑，本书所指的税务筹划应当是一种广义的税务筹划，其内容将涉及所有不违法的降低税收成本的措施，既涵盖政府可接受的良性税务筹划，也包括政府不可接受的恶性税务筹划（避税）。当然，对于后者，政府有权加以制止，即通常所说的反避税。避税和反避税是矛与盾的关系，如果纳税人要避税，必须了解税务部门的反避税措施；同样，税务部门要想反避税，也需要知道纳税人避税的手段。正是出于这种考虑，本书在后面两章专门介绍了税务部门反避税的措施。





第一章

税务筹划的基本概念

税务筹划的英文为 tax planning，其实这个概念是个舶来品。那么，它的确切含义是什么？它与避税和偷税的概念有何不同？企业为什么要进行税务筹划？相信打开这本教材后，萦绕在读者脑海里的首先就是这几个问题，下面将做一些解答。

一、税务筹划的定义

世界各国的法律中很少有税务筹划以及避税的定义，我国也不例外。翻开我国的《税收征管法》，其中第六十三条是“偷税”的定义，即“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税”。然而，我国的任何一部法律中都没有税务筹划以及避税的定义。^① 归纳总结国内外一些学者的观点，我们可以给出税务筹划的学术定义，即税务筹划是指纳税人在不违反法律（刑法和税法）的前提下，利用税法^②的差异、漏洞或不明之处，规避、减少或推迟其纳税义务的一种不违法的行为。从这个定义可以总结出以下四点：

第一，税务筹划绝没有违反国家的法律，它并不是靠弄虚作假或者违反税法规定来实现的，这一点决定了税务筹划与偷税有着本质的区别。

第二，税务筹划利用的是税法的差异^③、漏洞或者盲区，而它们在任何国家的税

^① 我国《企业所得税法》第六章的题目为“特别纳税调整”，其内容均为反避税条款，但由于我国税法中没有“避税”的定义，所以该章的题目不能称为“反避税”。

^② 本书中提到的税法，包括立法机构颁布的税收法律以及政府行政部门制定的税收行政法规。

^③ 税收优惠本身就会带来税收的差异。



法中都或多或少地存在，从而可能会被纳税人利用。

第三，税务筹划是在纳税义务产生之前发生的行为，其目的是不让纳税义务发生或推迟其发生，而不是在纳税义务已发生的前提下少缴税款（这实际上已构成了偷税）。

第四，税务筹划的含义既可以是纳税人从事的符合政府立法意图的节税行为，也可以是其从事的违背税法精神和立法初衷的恶性税务筹划（即通常所说的避税）。

二、税务筹划的特征

▶▶▶ (一) 税务筹划是一种不违法的行为

纳税人必须在各种法律允许或不明确禁止的范围内进行活动，其行为与刑法或税法均不能发生冲突。特别是像我国这类成文法（也称“制定法”）的国家，有一个通行的法律谚语，叫作“法无明文禁止即可为”。也就是说，对企业和个人而言，凡是法律没有明文禁止的，都是可以做的，并不应受到法律的限制。正如李克强总理所说的：“我们要努力做到让市场主体‘法无禁止即可为’，让政府部门‘法无授权不可为’。”^①根据这个法律原则，如果税法没有明确规定纳税人的特定纳税义务，纳税人就有权选择对自己有利的税收处理办法，这就是税务筹划，其行为并不构成偷税。美国著名的财政学家乔纳森·格鲁伯在《公共财政与公共政策》中就举了两个很有意思的税务筹划案例。第一，英国有一个船舶设计师，他为了规避英国的不动产税，把自己的住房建在了一座浮桥上。当税务官员想对他的住房征收不动产税时，这个设计师就让浮桥在河面上飘来飘去，并且给税务机关提供了很多其住房的地址，最后迫使税务机关放弃对其住房征税的计划。第二，泰国政府对商铺门脸前面悬挂或摆放的标牌（如小吃店、洗染店等）课税，税率取决于标牌上的文字：如果是纯泰文的，税率最低；如果是纯英文的，税率最高；泰、英两国文字混合的，税率居中。泰国商家为了招揽外国游客，同时少缴税，纷纷悬挂或摆放写有巨大英文字体且右上角写有很小泰国字体的标牌，以享受中档税率。因为泰国的税法没有具体规定附有多大泰国字体的泰、英两国文字的标牌属于混合文字的标牌，所以在写有巨大英文字体的标牌上写有很小的泰国字就可以享受中档税率。^②当然，我国也有很多这方面的案例。

[例 1] 宁夏某纳税人想开一家音乐茶座，根据宁地税（流）发〔2000〕79号文的规定，音乐茶座属于娱乐业，要缴纳17%的营业税。随后，有人建议该纳税人在音乐茶座的基础上加进餐饮，开办一家茶餐厅，这样就可以按饮食服务业缴纳5%的营业税。当然，2016年5月1日以后由于全面实行了“营改增”，娱乐服务和餐饮住宿

① <http://cpc.people.com.cn/pinglun/n/2014/0225/c241220-24459846.html>.

② Jonathan Gruber, *Public Finance and Public Policy*, Third Edition, Worth Publishers, 2011, pp. 593-594.



服务都适用6%的增值税，因而上述筹划方法也就失去了意义。

[例2] 某农业公司的主要业务为收购周边农户和小型养鸡场的肉鸡，然后对外出售，税务机关没有将其认定为“农业生产者”。《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）第十五条第（一）款规定，农业生产者销售的自产农产品免征增值税。由于该公司不是农业生产者，而且是从农户手里购买肉鸡后再销售，所以不符合增值税免税的条件。《财政部、国家税务总局关于印发〈农业产品征税范围注释〉的通知》（财税字〔1995〕52号）第一条规定：“‘农业生产者销售的自产农产品’，是指直接从事植物的种植、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人销售的注释所列的自产农产品；对上述单位和个人销售的外购的农业产品，以及单位和个人外购农业产品生产、加工后销售的仍然属于注释所列的农业产品，不属于免税的范围，应当按照规定税率征收增值税。”但是，该文对于委托加工收回的农产品是否属于自产农产品没有明确规定，而《国家税务总局关于纳税人采取“公司+农户”经营模式销售畜禽有关增值税问题的公告》（国家税务总局公告2013年第8号）明确指出，采取“公司+农户”经营模式从事畜禽饲养属于农业生产者销售自产农产品。经人指点后，该公司与农户签订了养殖合同，并向农户提供鸡苗、饲料及疫苗等，而农户将肉鸡交付公司销售。在这种委托养殖模式下，主要的养殖成本由公司负担，同时公司向农户支付劳务费。在经营模式转变后，当地税务机关根据国家税务总局公告2013年第8号认定该公司为“农业生产者”，委托农户养殖的肉鸡属于“自产农产品”，这样该公司对外销售肉鸡就可以享受免征增值税的政策。国家税务总局公告2013年第8号指出：“目前，一些纳税人采取‘公司+农户’经营模式从事畜禽饲养，即公司与农户签订委托养殖合同，向农户提供畜禽苗、饲料、兽药及疫苗等（所有权属于公司），农户饲养畜禽苗至成品后交付公司回收，公司将回收的成品畜禽用于销售。在上述经营模式下，纳税人回收再销售畜禽，属于农业生产者销售自产农产品，应根据《中华人民共和国增值税暂行条例》的有关规定免征增值税。”除了畜禽饲养，制种企业提供亲本种子委托农户繁育并从农户手中收回，再经烘干、脱粒、风筛等深加工后销售种子，也属于农业生产者销售自产农产品，根据有关规定可以免征增值税（国家税务总局公告2010年第17号）。

（二）税务筹划的背后往往没有真实的商业目的

税务筹划是纳税人规避税收义务的行为，所以从事税务筹划的纳税人注重税后果而非经营后果。美国学者丹尼尔·N·莎菲罗就指出：“典型的公司税避税行为包括大量的纸面交易（paper shuffling），而很少有或根本没有经济效果，它只是创造了有

利的税收结果。”如果纳税人的一种行为主要是出于经营管理角度考虑的，但客观上也减少了自己的纳税义务，那么这种行为不能算作税务筹划。正因为如此，国外税务机关在判断纳税人的行为是否构成避税时，都把合理商业目的或经济实质作为其中很重要的标准。例如，英国税务局的反避税组（AAG）列出了避税的几大标识（list of signposts），以供税务人员判定纳税人是否有避税行为，其中包括：①纳税人从事的交易（或安排）没有或只有很小的经济实质，或者这种交易（或安排）的税收后果与纳税人经济地位的变化不成比例；②纳税人的交易（或安排）不会带来或带来很少的税前利润，而这些交易完全或主要是为了取得预期的减税，从而获取大量的税后利润；③纳税人从事的交易没有或很少有商业上、经营上等非税方面的动因；④纳税人的交易（或安排）所带来的收入、收益或支出等与发生的经济活动或在英国的增加值不成比例；⑤纳税人从事的交易（或安排）包括一些人为谋划、瞬间性、预定的或商业上不必要的措施或步骤；⑥纳税人的交易（或安排）导致在以下方面出现不吻合的情况，即法律形式或会计处理与经济实质之间、交易各方之间的税务处理、不同管辖权之间的税务处理。^①

美国在 20 世纪 50 年代就发生过一起著名的税务筹划案例。美国沃特曼轮船公司（Waterman Steamship Corporation）拥有两家全资子公司，即泛大西洋公司和佛罗里达海湾公司，前者从事水运，后者从事装卸。沃特曼轮船公司在这两家子公司的投资成本为 70 万美元。后来，有一家汽车运输企业想从沃特曼轮船公司手中收购这两家子公司的股权。由于多年来子公司累积的未分配利润和利润再投资，这两家子公司的股价市值已经涨到了 350 万美元。收购方（汽车运输企业）本来打算一次性支付 350 万美元现金给沃特曼公司，但沃特曼公司却要求收购方支付 70 万美元的现金，同时要求两家子公司向自己分配并支付 280 万美元的股息、红利。最终，收购方同意了这个方案。在年终纳税合并所得税申报表时，沃特曼轮船公司根据《美国所得税法》第 243 节的规定没有将 280 万美元的股息分配额纳入当年的应税所得。然而，美国联邦税务局认为，沃特曼轮船公司的收购方案是在耍花招（subterfuge），它要求子公司在自己出售股权之前向自己做利润分配却没有合理的商业目的，所以应当把这 280 万美元的股息、红利作为股权价格的一部分，从而对沃特曼轮船公司征收资本利得税。最终，这场纠纷被弄上了税收法院，而税收法院支持沃特曼轮船公司将股息从应税所得中扣除的做法，认为股息分配是在股权交易之前进行的，而美国税法规定母轮船公司从子公司取得的股息是免税的；至于沃特曼轮船公司刚刚取得了股息就把股权卖掉，税收法院认为：纳税人有权合法地减少自己的纳税义务，所以也有权选择这种处心积虑的出售（contemplated sale）。^②

① Richard Krever and John G. Head, *Tax Reform in the 21st Century*, Kluwer Law International, 2009, pp. 536-537.

② http://scholarship.law.upenn.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=5872&context=penn_law_review.

我国《企业所得税法》第四十七条规定：“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的，税务机关有权按照合理方法调整。”《企业所得税法实施条例》第一百二十条指出：“企业所得税法第四十七条所称不具有合理商业目的，是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。”这实际上已经表明，税务筹划的一个本质特征是不具有真实或合理的商业目的。对于具有这种特征的税务筹划（避税）行为，税务机关可以不予认可，并对其采取反制措施。所以，《企业所得税法》第四十七条又被称为一般反避税条款。

【例3】 新加坡A公司想持有我国重庆C公司31.6%的股权，但它并没有直接持有，而是花100新加坡元在新加坡注册了一家子公司（B公司）。B公司通过银行贷款（由新加坡A公司担保）筹集到一笔资金，然后购买了重庆C公司31.6%的股权。2008年，新加坡A公司计划退出中国的业务，并将其持有的新加坡B公司100%的股权出售给重庆的D公司。由于新加坡A公司认为它并没有直接出售中国居民企业的股权，所以没有缴纳我国的企业所得税。但是，重庆国税局认为：新加坡A公司间接持有重庆C公司的股权是一种不可接受的税务筹划行为，因为它通过新加坡B公司间接持有重庆C公司股权的做法并没有合理的商业目的；新加坡B公司只有很少的注册资本，只是一个“壳”公司，是一个“面纱”，在税务处理时应当看穿这层“面纱”，即认为新加坡A公司直接持有重庆C公司31.6%的股权。经过反复交涉，最终重庆国税局在2008年10月根据我国与新加坡签订的税收协定第十三条第五款的规定对新加坡A公司取得的股权转让所得征收了98万元人民币（约14.5万美元）的预提所得税。

【例4】 开曼T公司在2005年10月与其他两家开曼公司M公司和W公司共同出资在开曼注册成立了一家C公司，开曼C公司成立后不久（2005年11月）便收购了香港G公司100%的股权。香港G公司成立于1997年12月，并于2004年4月与内地另一家企业合资在内地注册成立了H公司，香港G公司持有H公司95%的股权。2005年10月，H公司承揽了所在省的某政府基础设施项目。从上述控股架构看，该基础设施项目实际上是由开曼的T公司和其他两家公司通过合资企业开曼C公司共同参与的。后因开曼T公司对该基础设施项目不再感兴趣，便于2011年9月将其持有的开曼C公司的股份转让给了开曼M公司，并取得了一笔股权转让所得。由于开曼T公司属于间接转让我国H公司的股权，其转让股权的所得是否应当按照国家税务总局于2009年下发的《关于加强非居民企业股权转让所得企业所得税管理的通知》（国税函〔2009〕698号）缴纳我国的预提所得税，就成为一个值得研究的问题。国税函〔2009〕698号文第六条规定：“境外投资方（实际控制方）通过滥用组织形式等安排间接转让中国居民企业股权，且不具有合理的商业目的，规避企业所得税纳税义务的，主管税务机关层报税务总局审核后可



以按照经济实质对该股权转让交易重新定性，否定被用作税收安排的境外控股公司的存在。”^① 该条款表明，如果境外纳税人（非居民企业）为了规避中国的企业所得税而间接转让中国居民企业的股权，中国税务机关可以采用“看穿”的原则，视为境外纳税人直接持有和转让中国居民企业的股权，从而对其征收股权转让的企业所得税。由于我国与开曼没有签订税收协定，所以开曼公司转让我国境内企业股权所取得的股权转让所得，应依据《企业所得税法实施条例》第七条的规定判定为来源于我国，我国有权对其征收企业所得税。在本案例中，H公司所在地区的主管税务机关坚持认为开曼T公司转让开曼C公司的股权属于一种避税行为，根据国税函〔2009〕698号文的规定要对开曼T公司的股权转让所得征收10%的预提所得税。本案的焦点在于开曼T公司间接转让中国居民企业H公司的股权是不是一种避税（没有真实商业目的）行为。如果是避税行为，则当地税务机关根据国税函〔2009〕698号文当然有权对其征税，否则就不应当征税。分析这个问题的关键是看开曼T公司和其他两家开曼公司当初合资成立开曼C公司以及之后让C公司收购香港G公司100%股权的最终目的是什么？该举措是否有真实合理的商业目的？在本案中，H公司从当地政府拿到基础设施项目与开曼C公司注册成立几乎就是前后脚；换句话说，当初开曼三家公司合资成立C公司的目的就是要参与该项基础设施的建设。那么，开曼这三家公司当时为什么不直接收购香港G公司的股权，而是通过成立C公司间接持有香港G公司的股权？这主要是因为香港G公司在1997年以后在国际资本市场上融资有较大的困难，而基础设施项目的建设需要大笔的资金，开曼三家公司不直接持有香港G公司的股权，而是合资成立开曼C公司并通过C公司持有香港G公司的股权，主要是想让开曼C公司承担在国际资本市场上筹资的功能，并将筹集到的资金再融给基础设施项目使用。另外，开曼C公司要参与我国H公司的基础设施项目建设为什么非要通过香港的G公司？答案是，H公司是香港G公司早在2004年4月与内地一家公司共同投资成立的，G公司在其中占95%的股份，在香港G公司不愿意向开曼C公司出售H公司股权的情况下，开曼三家公司只能采取让子公司收购香港G公司股权的办法来间接控制H公司的股权，借以参与基础设施项目的建设。可见，开曼T公司与其他两家开曼公司间接持有中国居民企业H公司的股权，具有合理的商业目的，并不是为了避税；此后，开曼T公司间接转让H公司股权所取得的财产转让所得，也不适用国税函〔2009〕698号文第六条的规定，不必缴纳我国的预提所得税。

^① 根据《国家税务总局关于非居民企业间接转让财产企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告2015年第7号），该条款自2015年2月3日起失效。国家税务总局公告2015年第7号的第一条取代了该条款，它规定：“非居民企业通过实施不具有合理商业目的的安排，间接转让中国居民企业股权等财产，规避企业所得税纳税义务的，应按照企业所得税法第四十七条的规定，重新定性该间接转让交易，确认为直接转让中国居民企业股权等财产。”

