

外国税收著作翻译丛书 · 3 ·

偷税与避税

国家税务局税收科学研究所 译



· 3 ·

AI GUO SHUI SHOU ZHU ZUO FAN YI CONG SHU

— 国时税经研出版社

外国税收著作翻译丛书(3)

偷 税 与 避 税

国家税务局税收科学研究所 译

中国财政经济出版社

前 言

为了促进与繁荣我国的税收科研事业，并为税务部门、有关科研和教学单位的工作、研究、教学提供参考，国家税务局税收科学研究所将陆续组织翻译并出版一系列外国税收重要著作，并以“外国税收著作翻译丛书”与读者见面。《偷税与避税》是该系列丛书之三。

《偷税与避税》是一本国际会议文集，出版于 80 年代。它反映了各国对这一主题的概念、认识、态度与反避税的措施。虽然近年国际上避税出现了一些新的情况，本书仍以其历史地反映了避税概念的形成发展，以及提出了反避税的一些原则和广泛地反映了各国有关本书主题的各种情况而不失为富有生命力的专著。

从事本书翻译的有：孙志伟（总论）；邵培德（第 2，3，4，5，7 章）；彭澄（第 6，8，9，10 章）；王陆进（第 11—17 章）；葛元力（第 18—20 章）。刘心一审阅了全书。由于原书少数几章是以西班牙、德、法等文字写成，未译出而不能列入本书，甚感不足，待有机会再予补充。

在本书的翻译过程中，虽然我们竭尽全力，但限于经验与水平，不妥之处在所难免，殷切希望读者批评指正。

国家税务局税收科学研究所

1992 年 5 月 15 日

目 录

第一章 总 论	(1)
1—1 引言.....	(1)
1—2 制止国际避税与偷税的一般措施	(11)
1—3 制止国际偷税与避税的特别措施	(21)
1—4 避税	(32)
1—5 滥用税收协定	(38)
1—6 结论	(46)
第二章 阿根廷	(49)
2—1 引言	(49)
2—2 避税的定义	(50)
2—3 偷税的定义	(54)
2—4 滥用税收协定	(58)
2—5 阿根廷所得税法对在国外的本国居民和在阿根廷 的外国居民的特别待遇	(59)
2—6 国际交易中防止偷税的措施	(60)
2—7 结论	(61)
第三章 澳大利亚	(62)
3—1 引言	(62)
3—2 制止避税和偷税的一般措施	(64)
3—3 制止避税和偷税的特别措施	(70)
3—4 避税港的运用与滥用	(74)
3—5 趋向与发展	(77)
3—6 结论	(78)

第四章 巴 西 (80)

4—1 引言 (80)

4—2 制止避税和偷税的一般措施 (81)

4—3 制止避税和偷税的特殊措施 (83)

4—4 避税港 (85)

4—5 滥用税收协定 (86)

4—6 趋向与发展 (86)

4—7 结论 (87)

第五章 加拿大 (88)

5—1 引言 (88)

5—2 制止避税和偷税的一般措施 (91)

5—3 制止避税和偷税的特别措施 (98)

5—4 利用避税港..... (106)

5—5 滥用税收协定..... (107)

5—6 趋向与发展..... (110)

第六章 丹 麦..... (112)

6—1 引言..... (112)

6—2 制止偷税和避税的一般措施..... (113)

6—3 制止国际偷税和避税的特殊措施..... (116)

6—4 避税港..... (119)

6—5 滥用税收协定..... (122)

6—6 趋向与发展..... (123)

6—7 结论..... (124)

第七章 美 国..... (126)

7—1 引言..... (126)

7—2 运用于国际业务的反避税和反偷税的一般措施
..... (127)

7—3 制止避税和偷税的特殊措施..... (130)

7—4 避税港..... (140)

7—5	滥用税收协定·····	(143)
7—6	趋向与发展·····	(147)
第八章	芬 兰 ·····	(149)
8—1	引言·····	(149)
8—2	制止避税和偷税的一般措施·····	(154)
8—3	制止避税和偷税的特殊措施·····	(158)
8—4	避税港·····	(160)
8—5	滥用税收协定及援助协定·····	(160)
8—6	趋向·····	(161)
8—7	结论·····	(162)
第九章	希 腊 ·····	(163)
9—1	引言·····	(163)
9—2	制止国内和国际偷税的一般措施·····	(165)
9—3	制止国际偷税的具体措施·····	(170)
9—4	避税港·····	(173)
9—5	滥用双边税收协定·····	(176)
9—6	趋向及发展·····	(179)
9—7	结论·····	(180)
第十章	香 港 ·····	(182)
10—1	引言·····	(182)
10—2	制止避税和偷税的一般措施·····	(187)
10—3	制止国际避税和偷税的特殊措施·····	(189)
10—4	避税港·····	(190)
10—5	滥用税收协定·····	(190)
10—6	趋向及发展·····	(191)
10—7	结论·····	(191)
第十一章	以色列 ·····	(193)
11—1	引言·····	(193)
11—2	制止避税和偷税的一般措施·····	(199)

11—3	制止避税和偷税的特别措施	(206)
11—4	避税港	(207)
11—5	滥用税收协定	(208)
11—6	结论	(208)
第十二章	意大利	(209)
12—1	引言	(209)
12—2	制止避税和偷税的一般措施	(211)
12—3	制止避税的特别措施	(217)
12—4	避税港	(219)
12—5	滥用税收协定	(220)
12—6	趋向与发展	(222)
12—7	结论	(222)
第十三章	印度尼西亚	(224)
13—1	引言	(224)
13—2	制止避税和偷税的一般措施	(226)
13—3	制止避税和偷税的特别措施	(228)
13—4	避税港	(229)
13—5	滥用税收协定	(229)
13—6	趋向及发展	(229)
13—7	结论	(230)
第十四章	日本	(232)
14—1	引言	(232)
14—2	制止避税和偷税的一般措施	(234)
14—3	制止避税和偷税的特别措施	(235)
14—4	避税港	(237)
14—5	滥用税收协定	(240)
14—6	趋向及发展	(241)
14—7	结论	(242)
第十五章	墨西哥	(243)

15—1	引言	(243)
15—2	制止避税和偷税的一般措施	(244)
15—3	制止避税和偷税的特别措施	(250)
15—4	结论	(256)
第十六章	挪 威	(257)
16—1	引言	(257)
16—2	制止国际避税和偷税的一般措施	(258)
16—3	制止国际避税和偷税的特别措施	(259)
16—4	运用避税港	(261)
16—5	滥用税收协定	(262)
16—6	趋向及发展	(263)
16—7	结论	(263)
第十七章	新西兰	(265)
17—1	引言	(265)
17—2	制止避税和偷税的一般措施	(268)
17—3	制止避税和偷税的特别措施	(270)
17—4	避税港	(274)
17—5	滥用税收协定	(275)
17—6	趋向及发展	(276)
17—7	结论	(276)
第十八章	荷 兰	(277)
18—1	引言	(277)
18—2	制止避税和偷税的一般措施	(282)
18—3	制止避税和偷税的特别措施	(285)
18—4	避税港	(290)
18—5	滥用税收协定	(293)
18—6	结论	(296)
18—7	趋向	(297)
第十九章	英 国	(299)

19—1	引言	(299)
19—2	制止避税和偷税的一般措施	(301)
19—3	制止国际避税和偷税的特别措施	(310)
19—4	运用避税港	(315)
19—5	税收协定	(315)
19—6	结论	(318)
第二十章	瑞 典	(320)
20—1	引言	(320)
20—2	制止国际偷税和避税的一般措施	(321)
20—3	制止国际避税和偷税的特殊措施	(324)
20—4	运用避税港	(328)
20—5	税收协定	(332)
20—6	发展趋向	(335)
20—7	结论	(336)

第一章 总 论

1—1 引 言

主题涉及的范围

涉及的问题

最近十年，法学家、国际机构与组织对国际避税与偷税的关注有日益增长的趋势。作为经济衰退的直接后果，国际偷税与避税的重要性日益增加。它鼓励一部分纳税人以减少纳税作为新的财力来源。同时，出于其他理由，政府已通过对偷税及避税的斗争，以及整顿国家预算政策来强行收回损失的税收收入。

在税收边界两边纳税人之间的关系日益紧密与扩大，以及从税收总额与净额上来讲，跨越边界交易的重要性在增长，都证明了这种趋向。这种逐步升级的情况可能是由于存在资本、资产及人员跨越税收边界的交易使得隐瞒应税事件变得容易，而却增加了税务主管当局的稽征难度这一事实。

再者，如果立法者考虑不周，一项国际性交易，可能更具有提供避税机会的特性。

因之，最近几年主要工业化国家及较不发达国家的税收法律都规定了不同的措施以抵制国际偷税与避税。

这一趋势导致财政当局（Fisc）与纳税人之间的冲突尖锐化。因为持续地强化税收立法，会促使纳税人设法利用现存税法上的

漏洞来寻找合法的途径以降低其税收负担。在国际组织中有一种既对不依法纳税行为所采取的各种形式又对其采用的技术予以更严密查核的趋向，借此来抵制不依法纳税行为。欧洲经济共同体在 1975 年 2 月 10 日的理事会决议中首次表现出其对国际避税与偷税关心的增加，并随后为成员国税务当局之间相互支援的指令所响应（1977 年）。

1980 年经济合作与发展组织财政委员会公布了一个报告（“偷税与避税”），提出了各成员国对涉及偷税与避税及为反对偷税与避税而提出的法律与征管措施上进行活动的范围。在发达国家与发展中国家间税收协定的专家小组进行了卓有成效的工作之后，联合国认识到在抑制不依法纳税行为上国际合作的重要性，并在 1980 年敦促该专家小组（被重新命名为“税务国际合作专家专门委员会”）加快其关于避税与偷税课题的工作进程。

同年，欧洲议会以欧洲议会大会所接受的决议为基础，举行了国际避税与偷税的会谈。最后，但不是最不重要的，是在 1982 年，税收征管者中美洲中心（CIAT）在其 16 届大会上将主题集中于因“不依法纳税”而产生的问题，同时，非官方机构对此问题也给予了密切注意，“避税与偷税”是国际律师协会（International Bar Association）1980 年及 1981 年度年会所完成的调查主题。1982 年比较法律 11 届国际会议探讨了类似的课题：“国际贸易征税引起的资金外逃”。

国际偷税与避税是国际财政协会（International Fiscal Association）曾考虑多年的一个主题，但只是附带的，或只在有限的范围内。只是在最近——在 1971 年及 1975 年——研究了关联公司间的所得与费用项目的分配问题，但未提出避税技术及有关反对滥用法律等这样一些特殊领域的判别标准问题。后一问题，直到 1980 年 IFA（国际财政协会）的巴黎研讨会上才以“对避税地的

运用与滥用的研究”为题予以探讨。

本文旨在提供不同国家对避税与偷税的不同态度的调查，并涉及为各国立法者（与税务当局及法庭）所接受的一般性措施及这些现象的国际方面的特殊法律规定。

涉及的国家

本次会议主题在理论与实践方面及其在世界范围上的重要性，在此是从 IFA 的大多数成员国的观点上加以探讨的。

现在有 32 个国家有 IFA 的分会，下述国家和地区向大会提出了它们的报告：阿根廷、澳大利亚、奥地利、比利时、巴西、加拿大、丹麦、芬兰、法国、联邦德国、希腊、香港、印度尼西亚、以色列、意大利、日本、卢森堡、墨西哥、荷兰、新西兰、挪威、葡萄牙、西班牙、瑞典、瑞士、英国、美国。总共 27 个国家和地区，其中来自欧洲的有 16 个，拉丁美洲 3 个，北美 2 个，香港、日本、澳大利亚、新西兰、以色列、印尼各一个。

不依法纳税行为的量度

在不同国家，政府部门或私人团体均进行了研究，以量度由于不依法纳税行为产生的收入上的损失、地下经济的增长及其全部重要性。

大多数所评述的国家认为，由于偷税与避税造成的（税基侵蚀）收入的损失已达到巨大的程度，并且，这种现象还在逐年增长。

但是可信数据大多是揭露偷税金额的。例如，荷兰 1975 年的研究揭示，在个人所得税上偷税为 1.9 亿美元，其他国家研究表明偷税占国民产值（national product）的比例已达重要程度：瑞典估计偷税数字为占 GNP 的 3.8—5.5%；芬兰占年税收收入的

3%；美国为来自所得税的潜在税收收入（900 亿美元）的 10%；在加拿大为缴库所得税的 10%（这一估计只涉及部分研究）；在比利时这一收入损失金额估计为 1000 亿比利时法郎（1975 年结束的纳税年度）与 2000 亿比利时法郎（1979 年）；在英国隐瞒不报或少报造成的收入损失据认为在每年 30—35 亿英镑之间；香港报告说在 1982 税收年度进行的审计表明，少申报所得为 5090 万美元，而核定的税收及罚金合计收入只有 1260 万美元；法国财政部最近估计有 23% 的所得税因偷税而损失掉了。

由政府计算出来的官方统计数字更为严格，所以科学的谨慎态度应该是对所列的数字仔细的评价与衡量。因为各个国家所采用的标准在某种程度上是特殊的，未加规范化的数字不能进行直接比较。当然，这些对偷税/避税的量度可能是基于部分吻合而又部分冲突的方法。按照一个众所周知的宏观经济学方法，一类特定人群的所得流量用两种不同的标准量度，一种以税源为基础，另一种则与税收无关。这一不同的结果，可能使得这些数据在具体的国家中与不依法纳税行为互不相干。

这种比较是复杂的，因为需要在税源与非税源的所得数字间进行调整，税收上特定类别的所得概念可能和会计上的概念不同，数字来源在时间上也可能是不同的，等等。

微观经济学的方法——这一方法是基于由税务当局进行的对已往征管回顾与研究发展出来的，也要受广泛的误差的制约；这一量度是基于有选择的审计，并要求从一开始就把纳税居民样本化来作为对选择的一种直接估价。

不管选那一种方法，当国际交易（跨边境业务）构成研究的对象并必须与其他交易区分开时，则量度的相关性总是个重要问题。内部与外部投资的数据、资本出口，以及包括在跨越边界的业务中的其他变量都是很难评估的，而从所提供的货币统计中把

所得自资本交易中区分出来并不容易。

所以要作上面的回顾，并不是对使用的统计方法提出批评，而是为了对评估所提供的统计数字的困难加以提醒。

不同国家间数字的不可比性，还在于缺少共同的标准：用了不同的方法、强调在直接税上而非间接税上的管辖权（在两者中间接税隐蔽的规模及容易程度更高），等等。

不管这种相对性，应该认为对避税偷税的量度在对不依法纳税行为作斗争中仍然是重要的与有用的武器。所得到的结果可以使我们观察这一现象的动态，评价措施的有效性，增强税收控制效能。同时，对国民收入的实际规模与增长的不准确资料也干扰了经济决策的可靠性。基于这些理由，国际组织应该在不依法纳税行为程度的量度方法与途径上力求合作，以求得建立有效的国际性的可比方法。

税收负担最小化的形式

一般而言，避税与偷税的概念包括范围广泛的直接使税收负担最小化的税收行为。其中一部分是财政当局及立法者所不感兴趣的。

节税

例如，即使按正常生活方式，一个纳税人也可以置身在纳税义务之外。一个极端的例子是一个避而不用某些产品（因而避免缴纳购买税）的个人或者为了避免获得较大的、将为税收取走大部分的所得而故意放慢其工作的人。

上面所述意义上的节税，当然在一切国家都是合法也是正当的现象，因为它们与征税不发生关系，因而为立法者所完全不顾（尽管不是从经济观点而是从法律观点上讲的）。在所有这些实例

中，纳税人进入一个立法者所不希望去控制或不认为是与财政有关的行为领域。正如后面将指出的，立法的意图是确定区分节税与避税的标准。因为在避税的情况下，纳税人进入的行为领域是立法者希望予以控制但不能成功的办到的领域，这是法律措词上的缺陷及类似问题产生的后果。因之，这种区别（特别是在德国）在于财政上能自由行事的范围与“立法上的漏洞”。

偷税

原则上，偷税的概念是很清楚的：纳税人避不缴纳那种并未逃脱的纳税义务的税款，因而逃避了那些按税收管辖权法律毫无问题是应纳的税款，甚至于违犯法律条文的字义。上述定义，并非一切国家共同采用。

按更为精确与准确的说法，偷税是直接违背税法条款，并且以其无形的作用对财政收入造成有害的影响。

为了本文的目的，我们采用本节开始给出的定义，因为，避免实际缴库而并没有逃脱纳税义务肯定符合所有国家法律系统对偷税的定义。

尽管从概念与科学的立场上讲，这一定义是明显的简单了，对偷税仍然要仔细的研究，并作为理论问题对待，而不仅仅是从大多数法律制度对其后果要作出刑法制裁这一点出发。

近年，立法者、法庭及学者更集中注意于避税现象。偷税被认为是从法律观点上说已经圆满解决的一个概念。出于比较研究，要对判定偷税的特性及各国税制对此问题的态度及其区别给予相当的注意。对那些其税基被侵蚀有所增长的国家，避税的后果也是应加以考虑的。作为一种反应，新近在国内税制中已经体现（或趋向体现）一种自动的与有机的刑法制裁。

当然，除了一致同意偷税意味着肯定纳税义务的存在，各国

对其他一些构成偷税的要素仍然有着态度上的差别。例如，对纳税人为了避免缴纳税款而运用的手段（或行为过程）上态度的差别。纳税人当然会借助于行为上的疏忽这种手段（比如，想不填报所得税申报表、多报对雇员的实付工资、或不提供为核定税额所需之必要的资料），也会借助犯罪行为（作假帐、申报虚构的扣除、不当性质的费用与所得等等）来恣意偷税。

大多数国家把纳税人疏忽及有意的行为都包括在偷税的概念中。疏忽的行为与有意识的行为之间的差别在大多数税收管辖区并不特别重要。例如，在巴西对疏忽性的偷税并不要求考查纳税人的动机，而只就其行为的税收后果来进行核查。出于惩罚性制裁的需要，对发生偷税的各种途径的分析同样可应用到发生不合法行为的地点上。如所周知，某些国家以行为或疏忽的生效地点作为标准，另一些国家则以作用实际实现的地点作为标准，或是不合法行为得以断定的地点为标准。

纳税人行为的类别划分（主要的要素）是立法者及法庭判断及评价纳税人及其行为的合法性的主要因素。在偷税这一点上（纳税义务已经发生），纳税人可以，例如，通过提供虚假的情报来故意欺骗税务当局。

不良的动机表现在不诚实、偷税企图、有意识的行为等等。在其他实例中，一项交易粗看起来可能是有意偷税，但仔细检查后，却表明是诚实的实行了他人误导性的忠告、帐据不合格，或诚实的但错误地解释了适用的税法。

因之，不缴纳税款可能起源于纳税人有意识的行为，但不遵守法律也可能是出于无知（不懂法律）、误差（计算错误）、粗心大意（如未能保护好记录）等。这些不同的情况，正如大多数国家所做的那样，应该带来不同的法律后果。

在所有被调查国家取得的结果说明：在某些税收管辖区（例

如，奥地利、希腊、卢森堡、挪威、法国、丹麦、瑞士、以色列及意大利），定为偷税一般并不要求在纳税人一方有偷税的意图（尽管有意逃避缴税是最典型的偷税形式），不过，进行刑事裁判则必须有偷税意图作为条件。

当要求具有偷税意图作为条件时，有意识偷税的动机要以事实证明是“有意识的”或“故意的（例如，在法国）。在某些国家，偷税意图是由法庭逐案按照刑法适用的一般规则来判定的（例如，以色列、阿根廷、德国）。在阿根廷现已废除但仍作为税务当局的指导原则的法律（11683号法律）中，设定了一系列假设条件，对这些假设纳税人可以辩驳，用以判定纳税人意图。

因之，故意偷税可以用经纳税人保证真实的报告中的虚假数字、帐簿、凭证及其他有关记录间的明显不相符来推断。而在保证真实的报表中所包含的数字可能是申报应税事实不完全等等。

在大多数实例中，非有意偷税只引起对税务当局核定的补税加收利息，而并不课以罚金（例如，以色列）。在其他一些税收管辖区（例如丹麦）在限定的范围内采取了一些措施，这些措施适用于粗心大意（但不完全是粗心大意）引起的偷税。意大利通常不区分有意偷税与无意偷税，也不区分正常的疏忽与严重的疏忽。但是，这些因素在税收法庭上则是要考虑的，税收法庭被赋予在对法律解释不一致时对纳税人不给予处罚的权利。在德国与奥地利，判定偷税则要求有偷税意图（至少是以疏忽的形式表现出来）。在税务当局发现之前自行坦白可免予处罚。综览这些国家的调查之后可以强调地说，无法在合理程度上建立一个共同的标准或一致的概念。

显然，只有某些国家才把偷税经常作为刑事案件，此外，在一些其税收方面有着处罚法则的传统的国家，也发展了这种处罚规定制度建制的管辖区，在定义偷税的概念上对偷税的心理特征