

税收征管与反避税

张中秀 编著

改革出版社



税收征管与反避税

张中秀 编著

改革出版社

(京)新登字 053 号

责任编辑 张艳华

封面设计 刘志豪

税收征管与反避税

张中秀 编著

*

改革出版社出版发行

(北京东城安德里北街 23 号)

枣强县华光胶印厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 10.25 印张 260 千字

1994 年 2 月第 1 版 1994 年 2 月第 1 次印刷

印数:7000 册

ISBN 7-80072-549-9/F·308

定价:10.00 元

目 录

1. 国际避税.....	(1)
1.1 什么叫国际避税	(1)
1.2 国际避税之一:人的流动避税.....	(2)
1.3 国际避税之二:人的非流动避税.....	(6)
1.4 国际避税之三:物的流动避税.....	(8)
1.5 国际避税之四:流动与非流动结合避税	(17)
1.6 国际避税之五:避税地综合利用避税	(20)
1.7 国际避税之六:避免国际双重征税	(24)
1.8 国际避税的客观原因分析.....	(37)
1.9 国际避税的刺激因素的分析.....	(40)
2. 国内避税	(49)
2.1 什么叫国内避税.....	(49)
2.2 避税与偷税的区别.....	(50)
2.3 国内直接税避税之一:转让定价避税	(51)
2.4 国内直接税避税之二:最大成本组合避税	(52)
2.5 国内直接税避税之三:筹资技术避税	(56)
2.6 国内直接税避税之四:租赁避税	(58)
2.7 国内直接税避税之五:信托避税	(59)
2.8 国内直接税避税之六:横向联合避税	(59)
2.9 国内间接税避税之一:综合利用避税	(60)
2.10 国内间接税避税之二:技术引进避税.....	(62)
2.11 国内间接税避税之三:补偿贸易避税.....	(63)
2.12 国内间接税避税之四:挂靠科研避税.....	(65)
2.13 国内避税的客观原因分析	(66)
2.14 国内避税的刺激因素分析	(70)

3.	国内偷税	(73)
3.1	国内偷税的特点	(73)
3.2	偷税的成因分析	(76)
3.3	偷税受益与偷税成本的比较	(81)
3.4	权力约束与约束权力	(82)
3.5	反偷税措施	(83)
4.	国际偷税	(87)
4.1	什么是国际偷税	(87)
4.2	国际偷税法之一:隐报应纳税所得	(88)
4.3	国际偷税法之二:虚增投资数额,假报资金来源渠道	(89)
4.4	国际偷税法之三:乱列费用,虚增成本	(89)
4.5	国际偷税法之四:国际走私	(90)
5.	税负转嫁	(92)
5.1	什么是税负转嫁	(92)
5.2	税负转嫁的基本方式	(94)
5.3	税负转嫁具体方法介绍	(100)
5.4	垄断性商品的税负转嫁	(106)
5.5	关税转嫁	(109)
5.6	税负转嫁的一般规律	(112)
6.	国内反避税	(116)
6.1	什么是反避税	(116)
6.2	反避税的主要内容	(117)
6.3	国内反避税的作用	(119)
6.4	反避税标准	(120)
6.5	国内直接税反避税管理	(122)
6.6	国内间接税反避税管理	(127)
6.7	国内反避税管理与税制改革	(142)
7.	国际反避税	(147)

7.1	国际反避税背景	(147)
7.2	通过法律措施反避税	(148)
7.3	通过税收裁决和税收妥协反避税	(156)
7.4	通过税收征管反避税	(157)
7.5	通过各国政府间的合作反避税	(163)
7.6	美国国际税收制度的基本框架	(177)
7.7	美国反避税措施	(187)
7.8	英国反避税措施	(195)
7.9	德国反避税措施	(199)
7.10	法国反避税措施	(211)
8.	反偷税案例	(221)
8.1	增值税偷税案例	(221)
8.2	增值税偷税分析	(224)
8.3	营业税偷税案例	(225)
8.4	营业税偷税手法小结	(230)
8.5	企业所得税偷税案例	(231)
8.6	企业所得税偷税分析	(235)
8.7	个人所得税偷税案例	(237)
8.8	个人所得税反偷税小结	(239)
8.9	涉外税收偷税案例	(240)
8.10	我国涉外偷税特点及对策	(242)
9.	避税与反避税专题	(244)
9.1	税基侵蚀的原因	(244)
9.2	税基侵蚀对国家能力的影响	(250)
9.3	防止税基流失的对策	(253)
9.4	“三资”企业的避税	(255)
9.5	针对“三资”企业的反避税措施	(261)
9.6	跨国公司与转让定价	(265)
9.7	利用转让定价的非税务动机	(268)

9.8 利用转让定价的税务动机	(269)
附录 1 世界著名避税地介绍	(273)
附录 2 跨国纳税的国际规定	(301)
附录 3 最高人民法院、最高人民检察院《关于办理 偷税、抗税刑事案件具体应用法律的若干问 题的解释》	(318)

1. 国际避税

1.1 什么叫国际避税

国际避税，是指跨国纳税义务人为维护和实现其最大的经济利益和业务收入，利用国与国之间税收方面的差异，躲避其应履行国际税收义务的经济现象和经济行为。

跨国纳税人躲避国际纳税义务与国内纳税人躲避国内纳税义务有较大区别。一般来说，国际税收所涉及的纳税人多是指在两个或两个以上国家获取收入，并在这些国家均负有纳税义务的法人和自然人；或者纳税人虽然没有在两个或两个以上国家获得收入，但却在这些国家负有纳税义务的法人和自然人。例如北京恒达公司在中国大陆从事生产经营活动的同时，也在荷兰创办一家分公司，并同时在中国大陆和荷兰获得经营收入，按照中国和荷兰法律规定，北京恒达公司具有双重纳税义务。即它既要在中国大陆依中国税法规定纳税，也要根据荷兰税法规定向荷兰政府纳税。这里存在这样一个问题：恒达公司在中国政府和荷兰政府履行纳税义务时，怎样确定它的应税金额。这个问题的存在造成了国际双重课税的根源。同时也为国际避税奠定了基础。通常认为，纳税人只有在两个或两个以上国家都获得收入，才会承担这些国家的纳税义务，从而成为国际税收所涉及的纳税人。但是在某种情况下，只从一个国家获取收入的个人或法人，也会因其经济利益或经营活动涉及到两个或两个以上国家，导致其在两个国家均负有纳税义务。比如美国税法规定：凡属美国公民不论他居住在

哪一个国家,都必须就其来自世界各地的收入向美国政府纳税。此乃所谓居民管辖权,世界绝大多数国家不仅使用居民(公民)管辖权理论行使征税权力,而且同时使用地域管辖权理论行使税收地域管辖权,即凡是来自本土的收入都必须向所在地政府纳税,而不论你是哪国公民或居民。由于世界范围内缺少税收管理体制的协调,世界各国的单边措施和双边税收协定中减免措施,导致了世界各国税收的千差万别。一方面,税收管辖权理论导致国际重复征税严重;另一方面,千差万别的税收漏洞,无不刺激纳税人利用巧妙的手段,通过避税来减轻纳税义务。

在实践中,国际避税的表现形式千差万别,涉及范围极其广泛。有些与国际逃税没有明显的区别,有些与国内避税也没有泾渭分明的界线。为了研究方便,下面按人与物两大类分别加以介绍。

1.2 国际避税之一: 人的流动避税

以人员流动方法躲避跨国纳税的内容十分广泛,并不仅仅限于自然人或法人的国际迁移,也包括国内纳税人身份的改变。换句话说,一个人在一国中设法改变其居民身份的方向和避免成为居民的做法,也属人员流动。如果这种改变主观意图是避税的话,那么也属于人员流动避税。

(1) 利用个人居所的变化避税。

许多国家把拥有住所并在该国居住一定时间的人确定为纳税义务人。因此,以各种方法避免自己成为某一国居民,便成为躲避纳税义务的关键。由于各国对居民身份的确定标准不一样,有以居住期超过1年,半年或3个月为标准的,也有的以有永久性住宅为标准的。这些不同居民身份确定标准之间往往存在一些漏

洞，使一些跨国纳税人自由地游离于各国之间，确保自己不成为任何一个国家的居民。目前一些国家为了防止跨国避税而以税收条约进行限制。即使如此，跨国纳税人仍可借助某些手段和方式躲避纳税义务。如纳税人可以在一个较长时间内流动作业，在不同国家，不同旅馆从事不超过规定期限的活动，亦可以利用短期纳税人的身份，享受所在地给予的税收优惠。甚至跨国纳税人可以住在船上或游艇上，避免居所对他的纳税限制。

除此之外，纳税人还可以通过迁移居所的方法躲避或减轻纳税义务。例如居住在高税区国家的可以设法迁移到低税区的国家，以实现减轻所得税、遗产税和财产税等直接税的目的。这种出于避税目的的迁移，常常被视为“纯粹”移民，逃避重税负也是各国允许的。不过，采用居所迁移多是两类人：一类是已离退休的纳税人，这些人从原来高税区居住地搬到低税区居住地，以便在支付退休金税收和财产、遗产税收方面获得好处（如将居所搬到避税地或自由贸易区，经济开发区和特区等）；另一类是在某一国居住，而在另一国工作（如在日本工作，在新加坡居住等），以躲避高税负的压迫。从总的情况讲，以迁移居住地的方式躲避所得税，不会涉及过多的法律问题，只要纳税居民具有一定准许迁移手续就可以。而赠与税和遗产税的有效躲避，则需要一些技术和法律技术。例如向避税地或自由港的公司、信托公司转移赠与财产和遗产，然后再以避税地、自由港的公司名义实现赠与和遗留等。

以居所搬移或移民方式实现避税的居民必须使自己成为，至少在形式上成为“真正”的移民。避免给政府一个虚假移民或部分迁移的印象。所谓虚假移民，通常是指纳税人为了获得某些收入和某些税收上的好处而进行的短期移民（例如迁移时间仅有几个月或一两年）。对这种短期旨在回避纳税义务的移民，许多国家都有一些相应的限制措施。如荷兰政府明确规定：凡个人放弃荷兰居所而移民到国外，并在1年内未在国外设置住所而回荷兰的

居民应属荷兰公民，在此期间发生收入所得一律按荷兰税法纳税。其它国家虽在具体规定上与荷兰不同，但在基本出发点上保持一致。因此，跨国避税必须防止短期移民或虚假移民。所谓部分迁移，是指迁移者并未实现完全迁移，仍然与原居住国保留某种社会和经济关系。例如在原居住国仍保留住所，保留银行帐户，参与某些社会经济活动等。这些不彻底的迁移往往为政府留下课税的口实，使跨国避税破产，甚至“偷鸡不成，蚀把米”，冒双重课税的危险。

当个人被派往到其他国家从事临时性工作时，常常可以享受某些优惠税收待遇。提供这些优惠税收待遇的国家，往往是根据这些被派出临时性和非居住性决定具体的优惠内容。有些国家对临时性和非居住性的确定，是以人员在这些国家逗留时间长短为标准，有些则以是否拥有固定住所为标准。各国对临时入境者和非居民提供的税收优惠很多，免税项目占很大比重。如美国政府规定，凡外来者在美国居住期不超过3个月，对其获得的收入免于征税。又如巴基斯坦规定，凡在巴基斯坦居住期限少于9个月者一律免征其有关的收入所得税。此外还有一些国家对未有本国正式居民或公民身份的人一概称为“临时入境者”。这些人在被确认为“完全”的公民身份或居民身份之前一概不负有纳税义务。比如美国对居民实行绿卡制，未获得绿卡者均为“临时入境者”。美国税法对“临时入境者”并没有规定任何纳税义务，所以凡以“临时入境者”进入美国境内的外国人可以不须对其在美国获得收入纳税。

(2) 公司法人居所变动避税法。

与个人利用居所变化避税相似，公司或有关机构确定其居所在哪里，主要以该公司或机构的控制管理部门设在什么地方为标准。比如一家在法国注册的公司可以是中国的居民公司，而在中国注册的公司可以是法国的居民公司。由此可见，一个公司在别国税收管辖权范围内可以作为居民公司对待，同时也不应妨碍该

公司母国也将其作为居民公司看待。因此，利用居所变化躲避纳税义务的一个重要核心，就是消除使其母国或行为发生国成为控制和管理地点的所有实际特征。实现公司居所“虚无化”。例如法国某钢铁股份有限公司以下列方式和手段避免在英国具有居所和成为英国纳税义务人：①该公司中的英国股东不允许参与管理活动，英国股东的股份与影响和控制公司管理权力分开，他们只享有收取股息，参与分红等权力；②选择非英国居民做管理工作，如经理、董事会的成员等；③不在英国召开董事会或股东大会，所有与公司有关的会议、材料、报告等均在英国领土外进行，档案工作也不放在英国国内；④不以英国电话、电讯等有关方式发布指示、命令；⑤为应付紧急情况或附带发生的交易行为等特殊需要，该公司在英国境内设立了一个单独的“服务性”公司，并按照核准的利润率缴纳公司税，以免引起英国政府的极端仇恨。事实表明，法国某钢铁股份有限公司这些作法十分正确和有效。据报导从 1972 年至 1992 年这几年期间，该公司成功地回避了英国应纳税款 8137 万美元。

在利用公司居所变化进行避税的过程中，人们还可借助“信箱”公司或中间操作等方式进行。“信箱”公司是指那些仅仅具有法定的组织形式及完成居住所在国法定登记手续的公司。这些公司名义上所应从事的各项工作活动，均由在其他国家的公司或分支机构实行。这些公司或分支机构，多是指设在有投资税收优惠和奖励的国家中的法人组织和实体，或者那些故意制造帐面亏损，希望以后年度利润可以相互抵销的公司和实体。这些公司和实体往往不仅在名义上享受各种税收优惠，而且还有其他方式转移收入。中间操作与“信箱”公司不太一样，它是通过在所得来源所在地或利润来源所在地，与最终所得人或受益人中间设置一个中心机构。该机构通常设在避税地、自由港或拥有某些税收优惠规定的国家等地方。当该中心机构收入和利润积累到一定程度和规模时，可用作再投资或作它用。“中间操作”公司的避税作用主要

体现在所得、股息、利息、红利、不动产及有价证券方面。对有税收条约的国家来说，“中间操作”方法更为重要。

在大多数欧洲国家，判定一个公司是居民公司还是非居民公司，要看它在本国有无居所，而判定就其全球范围内有所得并负有缴纳公司税义务的居民公司居所的重要标准，是公司实施控制和管理的主要地点。这是一个基于事实的标准，比如在英国，可以看到这样的情况：一家在英国注册的公司可以是别的国家的居民公司，而在别的国家注册的公司则可能是英国的居民公司。事实上，一个公司在另一个管辖权下被作为居民公司对待，并不妨碍根据控制和管理所在地（居所）的原则也将它作为居民公司对待。因而居所避税意味着在有关国家中，消除使之成为主要控制和管理地点的所有实际象征。

居所转移，从财务观点看，将一个公司的居所转移到低税或无税国，一般是劳民伤财之举，一个企业真的想撤营拔寨，有许多东西是无法带走的，有些虽能带走但因拆装和运输成本太高而划不来。这就要在当地加以变卖，税务当局就企业由此产生的资本利得而查定的大量税款，是企业必须依法缴纳的，除非公司有大量财务损失可冲抵资本利得。这一点有力抑制高税国中的居民公司进行财政性移居。同样道理，也是这一点导致在移居过程中伪造财务损失，而冲抵资本利得来避税。总的看来，通过居所转移避税不易采取，且有得有失。

1.3 国际避税之二： 人的非流动避税

人的流动避税法以其万花筒般的变幻形式，在国际税收的“大舞台”上演了一出出令各国税务当局目不暇接的避税剧。相比之下，人的非流动避税法只不过是耍一些套路单调的小把戏，主

要是通过信托或其他受托协议来避税。根据流动和非流动的概念对避税方式加以正式系统的分类，特别有助于分析外国信托或其他受托协议。这里的基本问题是最终所有人并不离开他的国家或实际移居出境，而是呆在本国不动。与此同时指使别人在另一国为其创造一个媒介，通常是采取信托的形式，藉此来转移一部分所得或财产，造成法律形式上所得或财产与原所有人分离。此举目的在于，在最终所有人的居住国避免就这部分所得或财产缴纳所得税或继承税和赠与税。这种避税手法被称之为：“虚设信托资产”，是避税地的典型活动之一。

借用信托形式转移财产，造成法律形式上所得或财产与原所有人的分离，并且分离出去的部分所得或财产仍受法律保护。如新西兰朗伊桥公司为躲避本国的所得税，将其年度利润的 70% 转移到巴哈马群岛的某一信托公司，由于巴哈马群岛是世界著名自由港和避税港，税率比新西兰低 35%~50%，因此，朗伊桥公司每年可以有效地躲避 300 万美元到 470 万美元的税款。

在实际避税活动中，除了信托形式之外，还有其他类似形式。例如一国纳税义务人与某一银行签订信托合约，该银行受托替该纳税人收取利息。当该受托银行所在国与支付利息者所在国签订有双边税收条约时，按此条约规定，利息扣缴税率享有优惠待遇，则该纳税人即可获得减免税好处。比如日本和美国签有互惠双边税收协定，日本银行从美国居民手中获取利息支付可以减轻 50%（美国规定利息税率为 20%，日本银行可以按 10% 支付）。当中国某一公司与美国某一公司发生借贷关系时（中国公司是贷款提供方，美国公司是贷款需要一方），中国公司便可委托日本某一银行代替中国公司向美国公司收取贷款利息，这样就可实现少纳 50% 税款的好处。同理，中国公司若是贷款的需要者，也可以利用这一相似方法减少纳税。

在跨国避税活动中，许多纳税法人总想通过在海外建立自己的办事机构和分支机构的办法实现避税。但是事实表明，相当一

些海外办事机构和分支机构在行政管理上有许多不便，耗资多且效率低。因此，不如在海外中转国或其他地方找一个具有居民身份的银行来帮助处理业务。利用银行居住国与借主和最终贷主双方所在国签订的税收条约，为双方提供方便。

1.4 国际避税之三： 物的流动避税

在国际避税中，资金、货物或劳务的重要性毫不亚于人的流动，在某些方面反倒略胜一筹。人的流动似乎有点过于显眼而被税务当局盯得很紧，在种种严格规定的束缚下，变得有些笨手拙足。相比之下，在某些避税活动中，资金、货物或劳务流动产生的效益有时比人员流动产生的效益还要好。正因为如此，跨国纳税人对资金、货物或劳务流动避税法予以越来越密切的关注和研究。

(1) 避免成为常设机构避税法。

绝大多数国家利用“常设机构”的概念作为对非居住个人或非居住者公司征税的依据。“常设机构”的含义是指企业进行全部或部分经营活动的固定场所。例如生产管理场所、办公室、工厂等有形物质，且存在时间不宜过短等。此外，当一个自然人或法人代表非本国居民纳税人签订合同，接受订单时，也可以视为非居民纳税人在本国设置的常设机构。这样看，事实上的常设机构要想避免以常设机构身份出现是十分困难的。但是在实际生活中，事情并不是这样。由于各国税法中有许多大量减免规定存在，给避税活动带来了大量的机会。例如在我国分别与美国、加拿大、比利时、丹麦、泰国、新加坡等国签署的“关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定”中明确规定，对于下列内容不能视为常设机构：

①以专为储存、陈列和交付本企业货物或商品为目的而使用的设施。

②以专为储存，陈列和交付为目的而保存本企业货物或商品的仓库。

③以专为另一企业加工为目的而保存本企业货物或商品的库存。

④以专为本企业采购货物和商品，或搜集情报的目的而设的固定营业场所。

⑤以专为本企业进行其他准备性或辅助性活动为目的所设的固定营业场所。

⑥专为①～⑤所述活动的结合所设的固定营业场所，如果由于这种结合使该固定营业场所全部活动属于准备性质或辅助性质。

这些协定还明确指出：缔约国一方企业仅通过经纪人，一般佣金代理人或任何其他独立代理人，在缔约国另一方进行营业，如果这些人照常进行其业务，不应认为该缔约国一方企业在缔约国另一方设有常设机构。同时缔约国一方居民公司，控制或被控制于缔约国另一方居民公司，或者在该缔约国另一方进行营业的公司，也不能据此认为任何一方公司构成另一方公司的常设机构。

上述内容为跨国纳税人提供的好处是，他们可以根据所从事的一项或多项免税活动实现避税，也可以利用服务公司避税。如果跨国纳税人的母公司是建立在避税地或一个没有税收条约或协定的国家，这些作法的效果就会更为明显。例如 1992 年西班牙利尔德纺织服装有限公司在荷兰鹿特丹市建立一个机构，其作用是为该公司搜集北欧国家纺织服装信息。根据西班牙政府与荷兰政府签署的双边税收协定，这种专门用于信息、情报搜集的办事机构不属于常设机构，因而不承担纳税业务。然而该公司仅 1972 年一年就根据荷兰纺织服装市场的供求信息，为利尔德公司成交两笔生意，价值 2120 万元的适销产品很快运达荷兰鹿特丹市。在这

过程中，尽管利尔德纺织服装公司驻鹿特丹市办事处承担所有有关供货合同和确定订货数量的谈判和协商，但是由于该办事机构最终没有在合同和订单上代表利尔德公司签字，荷兰财税部门也毫无办法。只得眼睁睁地让其避税。

近几年，由于不需设置常设机构的经营活动越来越多，技术水平的提高和产品生产周期的缩短，相当一些企业可以在政府规定的免税期内实现其经营活动，并获得相当可观的收入。这种突击式的短期经营方式给各国税务部门带来麻烦。例如韩国一些海外建筑承包公司在中东、拉美国家承担数量很多的建筑工程。由于中东、拉美一些国家规定，非居民公司在半年以内获得的收入可以免税，韩国海外建筑承包公司常常设法在半年以内完成其建筑工程，免缴这些国家的收入所得税。又如日本在 70 年代兴建了许多海上流动工厂车间，这些工厂车间全部设置在船上，可以流动作业。80 年代，这些流动工厂先后到亚洲、非洲、南美洲等地流动作业，海上工厂每到一国，就地收购原材料，就地加工，就地出售，整个生产周期仅为一两个月。加工、出售完毕，开船就走，无须缴纳 1 分钱税款。仅税款一项，日本海上工厂就获得成千上万美元，这方面的资料数据日方从未公布过，据估计从 70 年代到 80 年代末，日本海上流动工厂躲避各国税收总额数亿美元之巨。1991 年日本一公司到我国收购花生，该公司派出它的一个海上车间在我国港口停留 27 天，把收购的花生加工成花生米，把花生皮压碎后制成板又卖给我国。结果我国出售花生的收入，有 64% 又返还给日本。而日本公司获得花生皮制板的收入之后，未交分文税款。造成这一现象的直接原因，就是我国和其它多数国家都对非居民公司的存留时间作了规定，日本公司就善于利用这一时间规定，来合理合法避税。

(2) 收入成本转移避税法。

收入和成本的转移，是国际物的流动避税法中最常用的方法，戏称“避税的魔术”。它是各国税务当局目光盯得最紧之处。正是