

李 凌 编著

避税与防范

BISHUIYU FANGFAN



经济管理出版社

避 税 与 防 范

李凌 编著

经济 管理 出版 社

(京)新登字 029 号

责任编辑:安晓枫

避税与防范

李凌 编著

出版:经济管理出版社

(北京市西城区新街口红园胡同 8 号 邮政编码:100035)

发行:经济管理出版社总发行 各地新华书店经销

印刷:北京丰华印刷厂

787×1092 毫米 32 开 9.5 印张 213 千字

1994 年 1 月 第 1 版 1994 年 1 月北京第 1 次印刷

印数:1~10100 册

ISBN 7-80025-907-2/F·759

定价:9.80 元

目 录

第一章 避税概述	1
第一节 避税的概念.....	1
第二节 避税的种类.....	8
第三节 避税的成因	15
第四节 避税的依据及其功能	23
第二章 避税的方法	29
第一节 费用分配避税法	29
第二节 转让定价避税法	37
第三节 投资融资过程中的避税	47
第四节 利润分配中的避税	64
第五节 租赁经营中的避税	71
第六节 利用税收优惠条款避税	75
第七节 “三来一补”企业的避税	83
第八节 我国外商投资企业避税	89
第三章 跨国经营活动中的避税	94
第一节 跨国投资经营活动中税收的作用	94
第二节 国际避税地概述.....	102
第三节 利用国际避税地避税的主要方法.....	112
第四节 国际避税地的作用与评价.....	130
第五节 滥用国际税收协定避税.....	143

第四章 避税的防范..... 151

 第一节 完善税收制度..... 151

 第二节 加强反避税的立法..... 155

 第三节 调整转让定价..... 170

 第四节 强化税收征管..... 180

 第五节 加强税收情报的交流与交换..... 192

 第六节 提高征管人员的素质..... 199

附录

 一、部分国际避税地情况简介 203

 二、跨国经营的纳税规定 220

 三、与避税有关的名词术语 239

第一章 避税概述

第一节 避税的概念

当前,无论是在国内还是在国际上,避税问题都很突出,也越来越引起人们的普遍关注。避税是随着税收产生而产生的,但是避税作为一种普遍的经济现象又是商品经济发展到一定阶段的产物。早在唐代著名诗人杜荀鹤诗句中就有“任是深山更深处,也应无计避征徭”之句。当然,唐代的避税与现代避税有天壤之别,但是避税可以说是自古有之,而于今为烈。尽管减少费用,降低成本,增大盈利是每一个经营者的责任,在经济活动和政府行为要求每一个商品生产经营者必须按照市场规则和准则,以及政府为保障商品经营正常进行所规定的法规来从事生产经营活动。但这些自发形成的规则和政府颁布的法规不可能覆盖社会经济生活的全部,也不可能尽善尽美,难以防止和杜绝生产经营者有效地避开这些规则 and 要求的管制和约束,从而商品生产经营者就可以成功并富有成效地躲避各种应尽义务和承担的法律 responsibility,其中成功而有效地规避应尽的纳税义务,就是属于避税行为。

一、避税的含义

什么是避税,如何定义避税,不同的人有不同的理解,下面我们就例示一下专家学者及其权威机构对避税含义的界定。

国内学者葛惟熹教授在其修改后的《国际税收教程》中将国际避税定义为：“国际避税是指跨国纳税人利用各国税法规定的差别，采取变更其经营方式或经营地点等种种公开的合法手段以谋求最大限度减轻其国际纳税义务的行为；而国际逃税则是指跨国纳税人利用国际税收管理合作的困难与漏洞，采取种种隐蔽的非法的手段，以谋求逃避有关国家税法或税收协定规定的应承担的纳税义务。”

在李九龙教授主编的《国际税收》一书中，将国际避税界定为：“国际避税就是指跨国纳税人或征税对象通过合法方式跨越税境，逃避相关国家税收管辖权的管辖而进行的一种减少税收负担的行为。在此我们引进了税境这个新的概念，它是指一国税收管辖权能够有效发挥作用的界限，是有关税收管辖权实施范围的理论概括。当国际避税行为发生时，就意味着纳税人或征税对象已从一个国家税收管辖权的控制范围转移到另一个国家税收管辖权的控制范围之内，而后一个范围，为他或它提供的是更为良好的税收待遇，使之承受的税收负担为零或低于在前一个范围内承受的税收负担。由于在各国的现行税制中，大多规定对本国居民的境外所得和对外国居民来源于本国的所得要予以征税，以体现本国税收管辖权的作用，从而使税境和国境不相一致的内容。”

（国际财政文献局在1988年出版的经济合作与发展组织的税务委员会认为，避税应具备：（1）与避税有关联的各种安排缺乏基本的商业和经济目的；（2）必须具有保密的特征；（3）避税的形式是利用法律与漏洞和模糊之处。）

《国际税收词汇》一书中将避税解释为：“避税一词，指以合法手段减少其纳税义务。通常含有贬意。例如该词常用以描述个人或企业，通过精心安排，利用税法的漏洞，或其他不

足之处来钻空取巧,以达到避税的目的。用以防止或遏止各类法律所不容许的避税行为规定,可称为反避税条款或对付合法避税条款。”

我们认为,所谓避税是指商品生产经营者(应纳税义务人),在税收法规许可的范围内,通过对经营活动和财务活动的安排,达到规避或减轻负担的目的。

二、避税的实质

避税的主体是应纳税义务人,它所规避的,不应仅指应纳税的税额,从更加广泛的意义上说,是纳税义务的大小。因为在一个税收管辖权下的符合此管辖权标准的范围内的每一个人,都是此税收管辖权的应纳税义务人,而不论他(自然人或法人),是否负有实际应纳税义务。这种应纳税义务人在实行居(公)民管辖权的国家(地区),即是这个国家(地区)的每一个居(公)民,而在实行来源地域管辖权的国家(地区),即拥有来源于该国家(地区)所得的一切人。比如,一个打算从事经营活动尚未实际经营的人,可能出于避税的目的,筹划以何种方式进行其经营活动,是采用公司的形式,或是合伙关系的形式。此时,经营尚未开始,他还不是此经营上的纳税人,但是他进行了避税活动。但他是打算进行经营的所在地税收管辖权下的应纳税义务人。自然,每个纳税人也都是一个税收管辖权下的应纳税义务人,但反过来则不一定是。一个税收管辖权对一个具体的应纳税义务人的实施,是通过税收法律来实施的。应纳税义务人如果具有税法规定的应税事实,则应据此事实依法纳税,亦即有了实际的纳税义务。各个应纳税义务人具有的应税事实不同,因而,他们的实际纳税义务也不同,或者说,税收管辖权对他们的实际实施程度也是不同的,这种实施程度就决定了应纳税义务人的实际税收负担。我们把应纳税义

务人的这种差别称为其在税收管辖权中的纳税地位。当作为税收管辖权实施的体现的税收法律存在一种可能,即使应纳税义务人能够对其纳税地位作出选择时,应纳税义务人就会选择其处于税收管辖权实施程度最低的地位,即在他成为纳税人时税收负担最轻,或即税收负担的最小化,这就构成了避税的本质。

三、避税行为合法吗?

避税行为的合法与否,其关键是看国家是否承认应纳税义务人有权进行减轻纳税义务的选择,或者是否从法律上对减轻纳税义务的选择明令禁止。法律如果不反对商品生产经营者减轻纳税义务的选择,则可认为这种选择是可以接受的。但是我们不能说由于这种减轻纳税义务的行为采取了合法的手段,避税就是合法的。比如对于税收筹划问题,它是商品生产经营者在其生产经营活动中,事先选择有利的经营行为,来达到减轻税收负担,减少纳税义务的活动,对此,法律上并没有规定禁止和反对,或要对其后果进行追究。德国有一个判例,最终结束时有这样一句话:“纳税义务人基于规避税收负担之目的而选择一项法定的经济形态,是可以被认定是符合真实之法律规定要素。此点是与以欺骗方式滥用税法条文有别的。”这等于法律承认,即使是应纳税义务人以避税为目的而选择一项法定的经济形态,法律也认为是正当的。但另一方面,比如对关联企业的内部转让定价,要进行税收上的调整。现在美国要对不正当转让定价给予处罚,都是众所周知的。这就是说,从法律上对其纠正与限制,因而它也就失去了存在合法的依据,至少,在税收上是这样。

另外,值得我们在研究避税问题引起注意的是,避税通常所采用的方法,往往并不总是属于税法所规范的范围,甚至完

全超出了税收法规所界定的范围,诸如象转让定价问题,这是商法中的问题,而且商品生产经营者有权在商品交易活动中选择和确定交易的价格,这是市场经济运行的一般规则。因此,我们通常无法去判断这些方面本身是否合法,而是去关心其税收后果如何,商品生产经营者是否减轻本身应承担的纳税义务,减少了税收负担,且这种减轻或减少的幅度或数额能否被税务机关所接受,如果是不可接受的,则去纠正它或从法律上去限制它,而不必再去分辨其避税是否合法。因而,反避税措施也不应以肯定避税是否合法和不合法为唯一的理论基础,应更重视对税收缴纳的后果的判定。只要这些后果对政治、经济、社会是不利的,是不符合改革开放的要求和政策导向的,那么为了完满贯彻税收管辖权的实施,纠正避税产生的不良后果,我们就要对那些从税收上看来是不可接受的,或不可容忍的避税行为进行反避税,采取相应的反避税措施。

四、避税与偷税、逃税和节税

避税一般来说是在遵守税法,拥护税法的前提下,利用税法的不健全,减轻纳税义务、减少税收负担的行为。而偷税、逃税则是公然违犯、践踏税法,与税法对抗的一种行为。偷税是在纳税人的实际纳税义务已发生并且确定的情况下,采取不正当或不合法的手段逃脱其实际纳税义务,其手段往往是不公开的,具有欺诈性与隐蔽性,与避税有着严格的区别,在具体实践活动中,也易于辨别清楚。避税与逃税存在着一定的联系。一般来说,避税和逃税都是对已发生的应纳税义务和责任的一种规避。因此,二者都应成为税法所应规范的对象。不同的是,逃税是对一项已发生的应税经济行为的实现形式和过程进行某种人为的安排和解释,使之成为非税行为,因此,逃税往往也是采用最直接的欺诈和隐蔽的手法;而避税则需要

根据有关法律的规定,采取比较巧妙的办法,对经济活动的方式进行组织安排。在结果上逃税直接表现为全社会税基总量的减少,而避税却并不改变为全社会税基总量,而仅仅造成税基中适用高税率的那部分向低税率或免税的那部分转移。

避税一般会受到政府的默许和保护,偷税、逃税则要受到打击和严惩,这种区别在任何一个国家都是十分明确的。但是法律上的区别并不能够掩盖三者在经济方面的共同特征,即在追求经济利益方面,三者的最终结果都是一致的,它们都是为了维护、增加和扩大纳税者的既得经济利益,增加纳税者利润收入,减少纳税数额,使企业利润和个人收入分配更有利于纳税企业和纳税个人。

节税是在税法规定的范围内,当存在着多种纳税方案的选择时,纳税人以税收负担最低的方式来处理财务、经营、交易事项。它是有以下几个特点:一是不违反税收政策法规。节税是在合法的条件下进行的,是在对政府制定的税法进行精细比较后进行的纳税优化选择。二是它是一种普遍存在的经济现象。从世界各国税收制度的现状来看,任何一个国家的税收制度无论如何周全严密,税收负担在不同纳税人、不同征税对象、不同征税期、不同地域之间总是有差别的,这就给纳税人提供了寻找低税负的机会。三是符合政府政策导向。从宏观经济调节来看,税收是调节经营者、消费者行为的一种有效的经济杠杆。政府可以根据经营者和消费者谋取最大利润的心态,有意识地通过税收优惠政策,引导投资者和消费者采取符合政策导向的行为,以实现政府某些经济或社会目的。四是表现形式多样化。由于各个国家的税法不同,会计制度也有一定差异,从世界各国的节税行为来分析,也各有不同。总的来说,一个国家的税收政策在地区之间、行业之间的差别越大,

可供纳税者选择的余地就越大,节税的形式也更多。

一般来说,节税的形式主要包括:

1. 经营单位的组建形式。经营者在企业新建中,可以有多种选择组建企业或公司,选择恰当的组建形式对组建者来说具有很大的潜在的利益,其中就包括税收利益。比如是设立分公司还是通过控股形式组建子公司,就有很大的不同。因为分公司不是一个独立法人,它实现的盈亏要同控制公司(即母公司)合并计算纳税,而子公司是一个独立法人,母、子公司应分别缴税,且子公司只有在税后利润中才能按股东占有的股票份额进行股利分配,一般说来,如果组建的公司一开始就可盈利,设立子公司会更为有利,如果组建的公司在经营初期发生亏损,那么组建分公司会更为有利。

2. 企业财务筹划。有经验的企业会计在处理企业的帐务时,通过会计科目的调整等合适的核算方法,可以达到少承担纳税义务的目的。例如,企业进行产品生产,必须要购入一定的原材料,并进行适当的库存准备,而一般来说,企业购入的原材料是分批购进的,由于市场物价的变动,同一种原材料或同一规格的原材料,其进货的时间不同、价格也会存在一定的差别,这样,有经验的会计就可以选择“先进先出法”抑或选择“后进先出法”来核算材料成本,调整企业年度内或跨年度所实现的利润,使帐面上所体现的利润数符合企业的节税要求。

3. 合理利用税收优惠。为了保证税法的统一性和灵活性的结合,使税收的征收适合复杂、多变的经济形势,各国在税收政策上都规定了一系列的税收优惠措施,而如何巧妙地利用这些优惠,以达到节税的目的,则大有文章可做。比如,我国税法规定,经营期在10年以上的,且从事生产性行业的外商投资企业,从获利年度起,可享受“二免三减”的税收优惠,即

头二年免交所得税,后三年减半征收所得税。这样,如何准确计算和确定盈利年度则是至关重要的。企业在开办初期,由于市场占有率、知名度、生产规模等都比较差,使盈利往往处于微利状态。这时企业往往控制自己的经营规模和产品销量,使企业帐面上处于零利润或亏损状态,待企业产品销路、生产规模扩展了,进入较高盈利时期,企业才开始享受减二免三的優惠。

然而节税与避税的区别是比较困难的,但二者也存在一定的区别。避税行为一般认为虽不直接触犯税法,但与税收政策导向相违背。在本书中,一般也将节税划入到避范围内,不做以明确区别。

第二节 避税的种类

一、避税按其特征可分为国内避税和国际避税

国内避税问题,虽已发现但尚未引起应有的重视。长期以来,国家制定并颁布的税收法规中,只涉及了偷、漏、欠、抗税的处理,而未涉及国内避税问题。所谓国内避税是指商品生产经营者通过各种方法,采取合法的手段,来达到减轻纳税义务和规避税收负担的行为。国内避税的特点就是国内商品生产经营者(纳税人)利用国内税法所提供的条件和可能,根据财务、会计制度的各种具体要求,以转让产品定价、转移产品成本和利润及实行不同费用摊销等方法,从事各种避税活动。避税是一种高超的艺术和有趣的半智游戏,它要求纳税人必须具有掌握一定避税技巧的能力和洞察与其有密切联系的企业经济组织及纳税人的微妙变化乃至整个社会经济发展变化的能力。

随着我国经济体制改革的不断深入和市场经济的迅猛发展,经济成分发生了重大变化,由过去单一的全民、集体经济发展为现在的全民、集体、私营、个体及股份制企业等多种经济成分并存的经济格局,作为市场经济运行主体的商品生产经营者,都有各自的主体利益,同国家征税存在着必然地矛盾。因此,作为纳税人,在不直接违反税收法规的前提下,采取合法手段,通过经营和财务活动的安排,以达到规避或减轻税负,获取更多利益的行为就成为必然的和经常的。

就国内避税的机遇与可能来看,要较国际避税更容易一些,特别是在我们这样一个税法很不健全,税收制度很不完善的国家,税法漏洞与缺陷很多,而且短期内这些缺陷与漏洞又很难发现和纠正,因而为避税者创造了有利可图的机会。从另一方面来看,多数国家对本国税法制定过程及最后结果中固有的缺陷,也并不是象人们想象的那样敏感和拥有充分认识。

国际避税问题一般要较国内避税更普遍,也更为严重。其一,跨国纳税人的经济活动跨越国界,涉及几个国家,其所得来源渠道、种类等比较复杂,有关国家的任何一方往往都很难做到“应收尽收”,应税所得和在外国已纳税额不易准确认定。同时,各国的税收制度千差万别,同一所得税类的税种名称、范围、征收管理等各不相同。这些都为跨国纳税人提供了可供避税的机会,使其从中逃避大量的税收。其二,国际经济活动中的竞争是异常激烈的,税收负担的轻重往往是跨国纳税人能否在竞争中立于不败之地的重要因素,因而,促使跨国纳税人在从事国际经济活动时进行尽可能地减少税收负担,主要是所得税负担的选择,其中不乏包括向低税国转移投资、虚拟经营地等内容,借以牟取额的收益。其三,国际税务管理存在很多漏洞,诸如国家之间税收情报的互换,对国际避税问题

的处理等还远远不够,同国家内部对避税的处理更相差甚远,使这一问题随着国际经济交往的日益扩大越来越突出。

避税一旦超出了国境,就是说纳税人的避税安排一旦具备了某种涉外因素从而与两个或两个以上国家的税收管辖权产生了联系,就构成了国际避税,国际避税现象产生的原因是多种多样的,很难予以一般性的概括。因为,从纳税人来说,进行国际避税可能是出于各种具体因素的考虑,有时甚至是出于那种商人追求利润的本能。不过,透过问题的表面现象,有一点可以确定,这就是由于各国税收制度的差异而造成的国际税负的不同,为国际避税的发生,提供了客观上的可能性。

在现代社会里,经济、政治和社会制度的不同,决定了国家税收制度的差别。即使在那些经济地位和社会制度相同的国家,其税收制度也有较大的差异。发达国家的一些国际税收学者在论述国际避税的原因时,往往归之于发展中国家为吸引外资和技术所制订的某些减税或免税等税收优惠。这种看法有失偏颇。我们知道,获利机会的大小一般是由资金供给、资源状况、技术先进程度、社会基础设施好坏、风险危害的可能性等一系列因素构成。一般来说,凡经营基础较好,生产力水平较高、资金及资源供给都比较充足的国家,获利的机会就相应地多,各项投资均会有较为可靠的法律及社会保证。而经济水平较为低下,社会基础设施不好的国家,则由实际存在的缺陷供给垄断和现代技术的缺乏,使获利机会较小。根据联合国和世界银行的统计,发达工业国家的企业获利能力和机会是发展中国家的 1.3~7 倍,而他们的实际负担却是发展中国家的 40~80%。

二、从税收法规的角度看,避税又可分为以下几种

1. 利用选择性条文避税。这种避税形式主要是指税法对

同一征税对象同时作了几项并列而又不同的规定,纳税人选择任何一项规定都属合法,如《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》(以下简称外商投资企业所得税法)规定:外商投资企业和外国企业缴纳企业所得税和地方所得税,按年计算,分季预缴,季度终了后十五日内预缴;年度终了后五个月内汇算清缴,多退少补。这样,在同一个纳税年度内,纳税人可以根据资金运动状况,自行选择预缴税款的日期,从而使税款入库的时间人为地延长了,递延了应纳税款。又如,《外商投资企业所得税法实施细则》中规定,固定资产的折旧,应当采用直线法计算,需要采用其他方法计提折旧的,可以由企业提出申请,经当地税务机关审核后,逐报上级国家税务局批准;此外,还指出,固定资产由于特殊原因需要缩短折旧年限的,可以由企业提出申请,经当地税务机关审核后,逐级上报国家税务局批准。这样纳税人在固定资产折旧的选择上就有很大的余地,从而直接影响同一纳税年度的利润水平,加之一般的外商投资企业都是设立在经济特区,经济特区内生产资料的价格受国内、国际市场供求变化的影响很大,波动也较大,使得纳税人完全可能通过事先测算,选择有利的计算方式来实现避税。

2. 利用不明晰条文避税。这一避税类型主要是指税法的有关规定过于抽象,纳税人可以从自身利益角度加以理解并据此执行,同时得到税务机关的默认或许可,从而实现避税。比如《中华人民共和国个人所得税法》规定:在中华人民共和国境内居住满一年的个人,从中国境内和境外的所得,应依法缴纳个人所得税,居住未满一年,只承担有限的纳税义务,仅就从中国境内取得的所得纳税。在我国对居民个人身份的认定采用的是时间标准,这样纳税人可以利用各国之间关于确

定居民身份的居留期限长短不一的规定、达到变更原来个人居民身份的目的,从而逃避有关国家的税收管辖。

3. 利用伸缩性条文避税。这一避税类型主要是指税法的有关规定在具体执行中,纳税人加以简单化,从而实现避税。

4. 利用矛盾性或冲突性条文避税。这一类型的避税主要是利用税法的具体规定相互矛盾的方面进行避税。

以上几种类型的避税,有的是纳税人实现了永久的避税,带来了额外的收益;而有的则仅是纳税人利用时间差,暂时递延了纳税义务,从一个较长时期来看,某一时期所避的税款后在以后逐期返还,纳税人仅获得资金营运上暂时的好处。但这并不是说,暂时性避税就可以忽视了,应该看到,这种暂时性避税在国家修改税法,对已经实现的暂时性避税没有溯及力时,可能转化为永久性避税。

三、从避税的性质来看,避税又可分为税收筹划、税收规避和税收法规的滥用三种

1. 税收筹划。这是纳税义务人为了达到避税的目的而制定的税收规划,并将此做以企业财务管理的一个有机组成部分。从事经营活动,最直接的目的就是为了获取盈利,当然盈利的获取有的是直接的,有的是间接的,而盈利的多少又与税负的轻重有着直接的内在联系。越来越多的投资经营者已经逐渐认识到了这一问题,并想尽一切办法,精心研究税收制度间的差异及法律上的漏洞,以合法的方式,规避税收,达到减轻税负的目的。而许多精通国际税务和国内税务的职业税务顾问们为纳税人在税务当局没盯紧的地方打开一条通道,并逐渐使这项业务专门化。实际上,税收贯穿于企业生产经营活动的全过程,每一个环节的实现都必然伴随着税收的影子,企业在经营中依据税收的固定征收的特征,将其纳入企业成本