

孙成刚 编著

企业避税与反避税

中国税务出版社

企业避税与反避税

孙成刚 编著

中国统计出版社

(京) 新登字 041 号

企业避税与反避税

QIYE BISHUI YU FAN BISHUI

孙成刚 编著

*

中国统计出版社出版

(北京三里河月坛南街 38 号 100826)

新华书店北京发行所发行

北京友谊印刷经营公司印刷

*

850×1168 毫米 32 开本 9.25 印张 19 万字

1994 年 3 月第 1 版 1994 年 3 月北京第 1 次印刷

印数: 1-5000

ISBN 7-5037-1451-4/F·626

定价: 10.80 元

序

避税与反避税，是当前各国与国际间税收工作的热点。这不仅因为避税存在的普遍性，而且还在于避税与反避税的复杂性。在我国，企业避税与反避税早已引起企业、政府部门和立法机关的共同关注。这是因为对企业尤其是跨国经营企业来说，研究分析避税与反避税，并有效地进行国际国内避税活动，可以给其带来直接的经济效益。而深入开展反避税则能帮助企业增强法制观念和依法纳税的意识，积极主动向税务机关依法纳税，从而实现社会主义市场经济体制下的依法治税。

对于国家和政府部门来说，由于我国在向市场经济体制转轨过程中，依法治税面临多重挑战，需要完善税法体系，强化执法手段，培育遵纪守法环境，以期实现新形势下的税收法制建设目标。当前，避税与反避税的斗争日趋尖锐、复杂。外商转移利润避税的手段主要是通过转让定价实现其利润转移；巧立名目提摊各种费用和钻税收优惠政策的空子。对此，必须加强外商投资企业和外国企业税收征管，严格执行《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和国家税务总局制定的有关外商投资企业税收管理办法，采取坚决果断的反避税措施。

总之，在我国向社会主义市场经济转轨过程中，深入研究企业避税和反避税，具有十分重要的意义。只有强化依法治税，铸硬税制刚性，保证国家税款按政策及时足额地收缴入库，才能为发展社会主义市场经济，加快改革步伐。促进对外开放，作出更大贡献。

《企业避税和反避税》是本领域内理论性和实践性都比较强

的一部著作，我受青年学者孙成刚委托，欣然作此序。

胡长清

一九九三年十一月二十六日

前 言

企业避税，作为企业税收策划的一种形式，在西方国家已成为第三产业的一个新兴门类，但在我国则研究较少。随着我国社会主义市场经济机制的确立，企业已开始面向国际市场，参与国际市场竞争。因此，我国的跨国经营公司或企业将如雨后春笋一般发展，企业避税已变得越来越迫切需要。另外，我国目前的中外合资企业、外商独资企业进行着大量的避税活动，已使我国蒙受了巨大的经济损失，国家权益受到损害。因此，开展对涉外企业的反避税活动已成为保障国家主权，增加财政收入，完善国家税法的迫切需要。

本书全面系统地阐述了企业避税的一般概念，企业避税产生的主观条件和客观原因，企业避税与偷漏税或逃税的区别，企业避税的种类和检验标准，企业避税的可行性和法律依据，以及企业在国内和国际上应当采用什么样的具体途径和合理合法的避税方法，使企业能获得最佳的经济利益。

另外，本书还全面介绍了国家税务部门应当怎样防范国内企业避税，以及如何开展对外商投资企业的反避税斗争和应采取的具体措施，国外是如何进行反避税活动的以及采取了什么措施。最后介绍了我国的税收优惠政策以及西方发达国家的公司所得税法。

本书对企业中高层管理者，企业财务会计人员特别是开展对外工程承包，劳务合作、合资经营，进行国际间经济贸易、资金技术等往来的工业及商业企业进行投资和税收决策尤其具有指导意义。此外，本书还适合广大税务人员，审计人员进行反避税活

动，开展税收审计也有很大帮助。

本书在写作过程中，得到了丁承厚教授、张以宽教授、谢治华博士，财政部林波会计师国家税务总局王焕彬会计师的帮助，特别是英国兰开夏大学工商管理硕士李纯副教授曾给予了本书很好的建议并提供了部分资料。承蒙国家税务总局办公室胡长清主任在百忙之中为本书作序，在此谨向他们致以衷心的感谢。

作 者

一九九三年十一月于北京

目 录

第一章 企业避税概论

——避税的可行性及与偷漏税的区别	(1)
第一节 企业避税的定义及原因、避税与偷漏税的区别	(1)
第二节 企业避税的检验标准和种类	(10)
第三节 企业避税的合法性与非法性	(15)
第四节 企业避税的可行性和作用	(19)

第二章 企业国内避税 (上)

——国内避税的成因、类型及转让定价法等	(23)
第一节 企业国内避税的成因及类型	(23)
第二节 转让定价法	(25)
第三节 成本计算法	(32)
第四节 资产租凭法	(39)

第三章 企业国内避税 (下)

——国内避税的资金筹集法、税赋转移法及对 国家税收优惠政策的利用	(44)
第一节 资金筹集法	(44)
第二节 税赋转移法	(50)
第三节 对经济特区及经济技术开发区税收优惠的利用	(57)

第四章 企业国际避税（上）

——国际避税产生的原因、刺激因素及企业 进行国际避税应采取的具体措施	(60)
第一节 国际避税的概念及作用	(60)
第二节 国际避税产生的原因及刺激因素	(61)
第三节 跨国经营企业的国际避税措施	(69)
第四节 企业国际税收策划	(77)

第五章 企业国际避税（中）

——企业进行国际避税运用的有关方法	(80)
第一节 人员流动法	(81)
第二节 资金、货物或劳务流动法	(85)
第三节 人员非流动法和资金、货物或劳务的非流动法	(94)
第四节 流动与非流动的结合	(96)
第五节 转让定价法	(99)

第六章 企业国际避税（下）

——对国际避税“天堂”——避税港的利用	(104)
第一节 避税港的定义及种类	(104)
第二节 避税港的特点和作用	(109)
第三节 企业利用避税港进行避税的主要方法	(111)
第四节 世界著名国际避税港简介	(113)

第七章 反避税（上）

——国际上对避税的防范措施	(152)
第一节 国际避税防范措施产生的条件和一般形式	(152)
第二节 国际避税防范的具体措施	(155)
第三节 各国政府为防范国际避税采取的合作措施	(162)

第八章 反避税（中）

——西方发达国家的反避税措施.....	(168)
第一节 日本的反避税措施	(168)
第二节 美国对国际避税的防范措施	(173)
第三节 比利时和德国的反避税措施	(178)
第四节 英国和意大利的反避税措施	(181)
第五节 法国的反避税措施	(184)

第九章 反避税（下）

——我国应采取的反避税措施.....	(188)
第一节 我国反避税的若干理论问题	(188)
第二节 我国对国内避税的防范措施	(192)
第三节 我国对国际避税应采取的防范措施	(196)
第四节 对企业利用转让定价避税应采取的防范措施	(203)
第五节 预提所得税的避税成因、手法及其防范措施	(212)

附录:

附录一 我国经济特区及税收优惠介绍	(216)
附录二 世界主要国家公司税（所得税）简介	(231)
附录三 中华人民共和国政府和美利坚合众国政府关于 对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定	(270)

第一章 企业避税概论

——避税的可行性及偷漏税的区别

第一节 企业避税的定义及原因、 避税与偷漏税的区别

一、企业避税的定义

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力参与社会产品分配，强制地无偿取得财政收入的一种手段。在任何国家的任何历史时期，税收既是政府履行其社会管理者职能的财力基础，又是纳税人必须对社会承担的经济义务。由于交税的结果必然是减少纳税人的所得，所以每个纳税人都会关心其自身税赋的轻重问题，千方百计寻求降低税赋的具体办法和对策。

降低税赋的手段是多种多样的，主要有偷税、漏税、逃税和避税等。然而，偷漏税和逃税在任何国家的任何历史时期均属声名狼藉的非法行为，一旦败露必将受到政府的严厉制裁，许多纳税主体或个人为了自己的声誉趋于不愿诉诸于这类风险过大的方式来减轻税赋。因为偷漏税和逃税行为一经败露，这对纳税人造成的损害远远大于偷漏税和逃税带来的利益。因此，越来越多的企业法人乃至个人，均精心研究国家税法的漏洞和国际税收间的差异，通过以合法避税的方式，来达到减轻税赋的目的。

那么，究竟什么是避税呢？对于这个问题，国内外学者有各自不同的观点。

国内学者谷杰、许木在其《避税论》中认为：所谓避税是指纳税人利用合法手段和方法，通过资金转移、费用转移、成本转移、利润转移等方法躲避纳税义务、以期达到少纳税或不纳税的一种经济行为。

国内学者、北京商学院汤谷良副教授在《股份制企业财务管理与会计核算》中认为：避税是指在深入研究和透彻把握税收法规的基础上，充分利用政策上的优惠，通过各种合法手段，避开重税，达到减轻或解除税收负担的财务策略和艺术。

国际财务文献局在 1988 年版《国际税收词汇》中解释为：“避税一词，指以合法手段（by legal means）减少其纳税义务（tax liability），通常含有贬意。例如该词常用以描述企业或个人，通过精心安排，利用税法的漏洞，或其它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，可称之为反避税条款或对付合法避税条款”。

而 Barry Bracewell-milins 等在其《国际避税》（International Tax Avoidance）一书中把避税定义为：“避税是指以合法的（Legal）或正当的（Legitimate）方法，经由人员（法人或个人）或其他不具有独立法人资格之团体或资金（现金或其他资产）之迁移或不迁移至其他的税收管辖权地区，以减免其纳税义务而言。”该书并提出：“不正当或滥用性质之税收规避，系指以不合法或不正当的方法，经由人员（法人或个人）或不具有独立法人资格之团体或资金（现金或其他资产）之迁移或不迁移至其他税收管辖权地区，以减免其纳税义务而言。”

国内外其他一些学者见解还包括：国内学者王洪金认为，“避税是指纳税人以合法的手段，即不使纳税义务人负有处罚或刑事程序责任的手段，而减少纳税义务的行为。简单地说，避税实际上是以不破坏法律为前提而躲避税务的行为。”英国特拉恩克莱德大学（The University Strathclyde）的克里斯托费·诺布斯认为“避税是指在没有违犯法律的情况下，纳税人采取合法手段减少

其纳税义务。会计师强调避税的合法性，将避税称为“税捐计划”的（Tax Planning）或“税捐减少”（Tax Miligation）。

上述各种观点，概括起来有如下一些共同或相似之点：

1. 避税行为的主体，国内外学者一般认为是纳税人或企业法人。

2. 避税采用的手段，是合法的，或者是“正当的”或“不正当”的，或是通过对经营活动与财务的安排，而不提及此类安排是否合法问题。

3. 避税凭借的是利用税法规定上的漏洞、不足或差异。

4. 避税的目的表达包括：减少纳税义务，少交税，减轻纳税负担，或逃避应缴纳的税。

5. 避税与偷税的区别在于采取的手段是否合法，前者采用的手段是合法的，而后者采用的手段是非法的。有些学者根据手段合法与否，进一步认为避税是合法的，而偷漏税则是违法的。

这些论断在相当程度上表达了避税的一些重大特征，但并未道出问题的本质。对国内外各种避税的定义进行分析综合，我们可以得出下列结论：

1. 避税的本质。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纳税事实，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纳税事实不同，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，而作为税收管辖权实施的体现，税收法律存在一种可能，即如果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，也就是说，在他成为纳税人时，使其税收负担最轻，或者使其税收负担最小化。应纳税义务人采用一定的手段或安排使其纳税地位最

低，或承受税收管辖权对他的实施程度最小，或税赋最轻，这一过程称之为避税，或者说这就是避税的本质。因此，避税的定义可以概括为：避税就是应纳税义务人对税收管辖权对他的实施程度最低的选择，这一选择，包括税收筹划、税收规避与税法（及税收条约）的滥用等手段，其结果是使他的税赋最小化。所以，应纳税义务人所规避的，是应纳税义务的大小，而不是应缴纳的税款，但其最终结果会造成应缴纳税款的减少。

2.避税的行为主体。避税的行为主体，应该是应纳税义务人，而不是纳税人或法人。在一个税收管辖权下的符合此管辖权管辖标准范围的每一个人，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（或地区），就是这个国家（或地区）的每一个居（公）民，而在实行来源地管辖权的国家（或地区），即拥有来源于该国家（或地区）所得的一切人。为什么说避税行为的主体是应纳税义务人而不是纳税人？举例说明：一个打算实际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，经营活动尚未开始，他还不是此经营上的纳税人，但是他却进行了避税活动，而且他也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，每个纳税人也都是某一税收管辖权下的应纳税义务人，但反过来则不一定都是。

3.避税的方式概括起来。避税有三种情况：第一是税收筹划（Tax Planning），这是在应纳税人的实际纳税义务发生之前对纳税地位的低位选择。第二是税收规避（Tax Avoidance），这是应纳税义务人已处在负有实际应纳税义务责任时，对纳税地位的低位选择。这种选择得以进行与实现，在一种税收管辖权的范围内（即国内税收范围内）是由于税法结构或法规上存在漏洞、缺陷。而在国际范围内，还在各国实施税收管辖权原则的不一致、

各国税法上的差别、以及避税港的存在等多种因素有关。不论采用什么避税手段，我们分析起来可以发现，不是发生应纳税义务人的纳税地位的位移（在国内税的情况下），就是发生其纳税地位的转移。所谓纳税地位的位移，就是使应纳税义务人的应税事实经过人为的安排以后，从一个具体的税法规定管辖下，移到了另一税收法规的管辖下，而后的税赋比前一情况要低。譬如，一个美国纳税义务人，在交纳个人所得税上，通过将自己的少部分所得捐赠给慈善机构，于是依法享有在计缴个人所得税时对此一捐献的扣除，扣除后的应税所得，降到了累进税率表的较低档次中，于是税赋减轻，实现避税，这就是纳税地位的位移。所谓纳税地位的转移，就是使应纳税义务人的应税事实，经过人为的安排，从一个税收管辖权地区，转移到另一个税收管辖权地区，而后者，可以使应纳税义务人的税赋减轻。例如，关联企业通过内部转让定价将应税利润转移到避税地子公司，这就是纳税地位的转移。因此，避税的本质特征，不在于采用的手段的性质，而在于是否发生这种纳税地位的位移与转移。第三种避税方式是税法与税收条约的滥用，在这种情况下，可以认为是避税人利用税法与税收条约的某些优惠或漏洞，人为地设置了其纳税地位的低位位置，并使自己的应纳税事实符合这一位置而实现减轻税赋的目的，在这里，同样有纳税地位低位化的变化发生。

二、企业避税产生的客观原因

避税作为一种普遍的经济现象，是经济发展到一定阶段的产物，它是经济发展到这样一个高度，即经济活动和政府行为要求商品生产者依据一定的规则和准则从事生产经营活动，而这些规则和准则又很不完善，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，从而使其成功并富有成效地躲避各种应尽义务和承担的法律責任。

企业作为一个独立核算、自负盈亏的财务主体和商品生产经营者，采取避税措施有直接动因和客观条件。

(一) 从直接动因上说, 企业进行避税活动是从经济方面所做各种考虑的后果, 而不是从法律方面着眼。也就是说, 企业避税在形式上或在表面上是对税法的公然挑战, 而实际上是由于经济利益机制的驱动, 对经济利益追求的体现。企业从事生产经营活动的基本目的是追求最大的物质利益。由于企业纳税数额与税后所得是一种此多彼少的消长关系, 企业必然试图使纳税数额最小化而使税后所得最大化, 为了达到这一目标可采用多种手段, 例如, 可以采用偷税、漏税、逃税等手段, 但一经查出, 企业需要承担法律责任, 并将面临受到惩罚、制裁的风险。而企业如果采用避税的方式则十分稳妥, 可以轻松地面面对政府的各项税收检查, 最终顺利过关, 不受任何损失和惩罚。因此, 避税就成为企业扩大自身财务成果的基本手段。

(二) 从企业避税的客观条件来看, 就是税收法律制度的特点。税收法律制度不仅具有强制性, 还具有明显的差异性, 这种差异具体表现在三个方面:

1. 税收法律制度是针对不同的纳税人采取不同的税收办法。比如对某些行业、企业和经营方式, 采取低税和免税的优惠, 而对某些行业、企业和经营方式则采取重税办法。这种行业、企业和经营方式之间的不同税收待遇, 常常使介于两种或两种以上行业 and 经营方式的企业、经济组织及纳税人, 选择有利于自己的税收规定纳税。例如, 我国对中外合资经营企业给予税收优惠, 结果造成许多假中外合资经营企业出现。这些企业名义上是合资经营企业, 实际上是为了在纳税上享受合资经营企业的税收优惠, 从而达到避重就轻, 减免税赋的目的。

2. 税法的原则性与企业经营业务的复杂性的差异性。国家税收法律制度的条款、细则虽然也比较具体、详细, 但仍难以包罗企业经济业务各种具体的细繁的方面, 它的完善和全面只能是相对的。因此, 导致了两者出现某些不适应、不协调的问题, 从而使企业避税成为可能。

3.国家税法的相对稳定性与企业经营业务的瞬息，万变之间的矛盾，使现行的税法条款出现某些迟缓，要求修改、调整税法的某些内容。但是，修改、完善税法总是要有一个过程，这种滞后、迟缓的特点给企业避税又提供了一种可能。

4.纳税对象的差异性，是导致企业避税的另一税收因素。纳税对象就其性质而言有以下几种：财产、收益、流转额。划分纳税对象的性质对税赋最终落实起着十分重要的作用。不能否认，对纳税对象确定口径的不同，其所最终承担的纳税额也不同。对多数企业来说，财产收益和经营利润收入在一定程度和范围内是可以相互转换的。政府对财产收益和经营收入所采取的不同税率，又成为促使纳税者利用这种转换躲避税赋的依据，同样对相同性质的纳税对象所作的具体分类和不同的税收待遇规定，也常常成为纳税者变通手段、躲避纳税义务的借口。

5.征收方法作为税收制度中的一项内容对企业避税也有重要影响。事实上，在税收征收方法上，不仅所得税存在这一问题，财产税、流转税、收益税也存在这样的问题。例如，流转税主要是在商品的流转环节上课税，因此，企业只要有效地减少或削减商品流转环节便可实现避税的目的。比如，在一个从原料粗加工到精加工都包装在内的企业集团内部，生产的各种环节均属于企业内部流转，不构成应纳流转税的环节，因而不必在这些环节上纳税。

税收因素本身为企业避税活动创造的客观条件其他措施所不能弥补的。从理论上讲，只有一部十分完善而又全面的税法细则才有可能防止和消除企业的避税行为，然而事实上世界上任何一个国家都没有这样一种完善、健全的税法细则，而且只要这种细则是社会经济的产物，是由一些具体的人制定和实施的，它就不可能没有缺陷。因此，在有税收的国家一般都必然存在着避税。由于我国也存在着产生避税的各种条件，因此，企业存在或能够避税是毋庸置疑的。而且企业的避税活动将越来越广泛地引