

Research on Legal Regulation  
of the Tax Planning

# 纳税规划及其 法律规制研究

夏仕平 著



中国言实出版社

# 纳税规划及其法律规制研究

夏仕平 著

 中国言实出版社

## 图书在版编目 ( CIP ) 数据

税收规划及其法律规制研究 / 夏仕平著. -- 北京:  
中国言实出版社, 2019.12  
ISBN 978-7-5171-3297-4

I . ①税… II . ①夏… III . ①税法—研究—中国  
IV . ① D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 ( 2019 ) 第 283744 号

出版人 王昕朋  
总 监 制 朱艳华  
责任编辑 代青霞  
责任校对 崔文婷  
出版统筹 史会美  
责任印制 佟贵兆  
封面设计 水岸风

出版发行 中国言实出版社

地 址: 北京市朝阳区北苑路 180 号加利大厦 5 号楼 105 室

邮 编: 100101

编辑部: 北京市海淀区北太平庄路甲 1 号

邮 编: 100088

电 话: 64924853 ( 总编室 ) 64924716 ( 发行部 )

网 址: [www.zgyschs.cn](http://www.zgyschs.cn)

E-mail: [zgyschs@263.net](mailto:zgyschs@263.net)

经 销 新华书店  
印 刷 北京虎彩文化传播有限公司  
版 次 2020 年 1 月第 1 版 2020 年 1 月第 1 次印刷  
规 格 710 毫米 × 1000 毫米 1/16 20.5 印张  
字 数 263 千字  
定 价 39.80 元 ISBN 978-7-5171-3297-4

# 前言

在中国，纳税规划（Tax Planning）理念和避税理念一样都是从西方引进的，从时间上来看，避税理念的引进要略早一些。避税理念进入我国学者视野后，就有“逆法避税”和“顺法避税”的纠结，纳税规划理念引进后，不仅打开了这一心结，而且曾经风靡一时。学者们往往把“顺法避税”称为纳税规划或纳税筹划，把“逆法避税”称作避税。在学者们的推动和鼓噪下，纳税规划理念在中国得以迅速推广，并付诸实践，但政府或官方并不十分认可，在官方的法律、法规里没有涉及这一概念。随着专业中介机构的介入，在纳税规划减轻税收负担的示范效应下，纳税规划发生变异，在实际操作中逐渐模糊了“顺法”和“逆法”的界限，大部分筹划方案演变成一种避税的高级形式。2008年肇始于美国的全球金融危机，引爆了各国政府对激进型纳税规划（Aggressive Tax Planning）进行规制的愿望，激进型纳税规划的研究及规制迅速进入了人们的视野，并很快成为国际税收领域研究的热点之一。

激进型纳税规划事实上是避税的高级形式，其泛化实际上是新自由主义全球化发展的结果。新自由主义对内主张减少国家对经济的管制和干预，推进私有化；对外主张资本全球化、贸易自由化，为资本和技术的跨国输出提供一切便利。新自由主义主张的推广，主导了资本主义全球化的扩张，推动了经济全球化和贸易自由化，促进了资本、技术、人员等的全球自由流动。随着新自由主义的泛滥，虚拟经

济恶性膨胀，发达国家工业空心化；发展中国家政治经济主权受损，产业链条低端化。在税收上表现为“避税天堂”泛化、国家税收主权被削弱、国际税收秩序趋于失衡。

20世纪二三十年年代建立起来的国际税收秩序，在经济全球化，尤其是数字经济的冲击下，与跨国企业不断翻新的经营模式和盈利模式不相适应。首先，数字经济的无形性和可移动性使得确定税收管辖权的连接因素消失或模糊，给传统的居民税收管辖权和来源地税收管辖权的认定标准带来挑战。其次，数字经济模式下所得的定性分类标准越来越不清晰，使得按不同所得类型分别规定不同税基的协调原则变得举步维艰。经济实质和合理商业目的等有关交易所得的定性标准面临严峻挑战。再次，跨国企业全球化经营模式以及不断创新的盈利模式，使不同国家税制因差异引起的冲突加剧，错配范围呈扩大趋势。冲突的典型形式是双重征税，错配的典型形式为双重不征税。企业利用其全球运营网络，借助数字技术进行激进型纳税规划，相关国家税收流失严重，加剧了金融危机之后的财政危机。

早在2006年9月，OECD（经济合作与发展组织，简称“经合组织”）第三次税收征管论坛，对快速蔓延的激进型纳税规划给予了重点关注，并把应对激进型纳税规划的工作计划写入了《首尔宣言》。该计划包括：（1）进一步完善《OECD激进型纳税规划方案手册》，持续关注激进型纳税规划行为，跟踪和掌握其发展趋势，提出积极的应对措施。（2）调查研究税务中介在税收不遵从和激进型纳税规划中所起的作用。根据上述两项计划内容，OECD专家小组经过一年多的研究，于2008年发布了《对税务中介作用的研究（2008年）》，对激进型纳税规划的基本特征进行了描述，即“可能导致税法被滥用而出现立法者无法预见后果的纳税规划”和“有利于纳税人的、对与纳税申报相关的重大事项是否合法存在的不确定性不进行披露的纳税规划”。

该研究报告还针对激进型纳税规划提出了一系列应对措施。2013年，OECD推出的“税基侵蚀和利润转移行动计划”（以下简称“BEPS行动计划”），在G20圣彼得堡峰会上，各国领导人进行了背书。该计划的15项子计划于2015年已全部完成，并在G20安塔利亚峰会上获得核准。从理论上讲，BEPS行动计划将产生三个层次的规则协调：一是对各国国内税收立法的建议；二是涉及所得税方面的国际规则的修订，包括OECD税收协定范本及其注释的修订，OECD转让定价指南的更新；三是形成多边法律工具，进行多边税收协调。三个层次的协调不仅涉及经济贸易中的所得税政策的协调，而且会直接影响或调整资本、技术和人员等生产要素的跨境流动。可以说，BEPS行动计划的实施将指引国际税收秩序的重大调整和变革，国际税务合作出现历史转折点。

为遏制和防范激进型纳税规划行为的蔓延，有关国家对税制安排进行了重新审视，制定或修订反避税规则，中国也毫不例外，修订和制定了一系列反避税规则。尤其是2014年11月16日，习近平主席在澳大利亚举行的G20领导人第九次峰会上关于加强全球税收合作、打击国际逃避税等讲话，标志着中国从借鉴国际税收规则逐步转向参与制定国际税收规则。

解读、吸收、消化这些反避税规则变得十分紧迫，我们试图从激进型纳税规划行为及其规制的维度，对反避税的过去、现在及未来进行探究，为纳税人开展纳税规划、税务机关开展反避税提供指引。

本书以我国税收理论和实践为基础，吸收了BEPS行动计划的合理成分，梳理了纳税规划在我国的演进过程，并进行了法理学分析。通过对大量的避税或纳税规划案例分析，筛选出了典型的激进型纳税规划行为，并分别从资本弱化、混合错配、滥用税收协定、受控外国公司、转让定价、强制信息披露等视角分析了激进型纳税规划的

基本路径或模式，通过文献研究，评析了相关国家对激进型纳税规划的规制措施的着力点及经验，重点分析了我国现行的法律、法规及规章对激进型纳税规划的规制，并提出了相应的完善措施。但由于本人的研究能力有限，研究的广度和深度不够，如有不足之处，敬请批评指正。

本书是教育部人文社会科学研究规划基金项目（《恶意税收筹划行为及法律规制研究》项目编号：14YJA790063）的主要研究成果之一，由教育部人文社会科学研究规划基金资助完成研究工作。

湖北第二师范学院 夏仕平

2019年10月

# 目 录

<b>1. 纳税规划的税收法理学分析</b>	
1.1 纳税规划在中国	1
1.2 纳税规划的内涵及外延	6
1.3 纳税规划的正当性分析	13
<b>2. 激进型纳税规划行为</b>	
2.1 激进型纳税规划问题的提出	25
2.2 激进型纳税规划的成因及危害	33
2.3 激进型纳税规划行为征兆	40
2.4 激进型纳税规划的典型行为	44
<b>3. 激进型纳税规划行为的规制原则</b>	
3.1 税收法定原则	74
3.2 实质重于形式原则	80
3.3 合理商业目的原则	92
<b>4. 转让定价的纳税规划及其法律规制</b>	
4.1 转让定价相关概念	99
4.2 激进型转让定价纳税规划行为	105
4.3 转让定价的法律规制	115
4.4 转让定价法律规制的发展趋势	130

<b>5. 受控外国公司的纳税规划及其法律规制</b>	
5.1 受控外国公司及其税制的界定	140
5.2 受控外国公司典型的激进型纳税规划行为	144
5.3 受控外国公司激进型纳税规划的法律规制	153
5.4 中国对受控外国公司的法律规制	158
<b>6. 税收协定滥用的纳税规划及其法律规制</b>	
6.1 税收协定的形成与发展	174
6.2 滥用税收协定的纳税规划行为	177
6.3 规制滥用税收协定的主要措施	190
6.4 防止税收协定滥用的最新趋势	200
6.5 中国对滥用税收协定的规制	205
<b>7. 资本弱化的纳税规划及其法律规制</b>	
7.1 资本弱化的含义	210
7.2 资本弱化产生的原因	211
7.3 资本弱化的影响	213
7.4 资本弱化的纳税规划	216
7.5 资本弱化规制规则梳理	219
7.6 完善中国资本弱化规则的建议	234
<b>8. 混合错配的纳税规划及其法律规制</b>	
8.1 混合错配安排的含义	242
8.2 混合错配安排的一般类型	243
8.3 混合错配的激进型纳税规划	245
8.4 混合错配安排规制研究梳理	252
8.5 中国混合错配安排法律规制的完善	256

<b>9. 税收信息披露对激进型纳税规划的法律规制</b>	
9.1 企业税收信息披露·····	260
9.2 强制性披露制度·····	268
9.3 中国对税收信息披露的规制·····	274
<b>10. 数字经济对税收的挑战及应对</b>	
10.1 数字经济的内涵及其发展 ·····	281
10.2 数字经济的基本特征 ·····	284
10.3 数字经济的主要商业模式及其对税收的挑战 ·····	286
10.4 数字经济背景下激进型纳税规划空间 ·····	290
10.5 数字经济背景下规制纳税规划的策略 ·····	296
10.6 中国对数字经济背景下纳税规划的规制 ·····	302
<b>参考文献</b> ·····	311

# 1. 纳税规划的税收法理学分析

纳税规划作为纳税人的一项基本权利，有其存在的法理基础。纳税人在生产经营活动中可以基于各国税收管辖权的差异，有对纳税范围及方式、税率的适用性、税收优惠、避免双重征税的方法、反避税措施以及税收征管水平等自由选择的权利。但是纳税规划是否合法，税收理论界和各国政府认识不一致，有的认为纳税规划是合法的，应受到法律保护；有的认为纳税规划是不合法的，应予以打击；有的认为纳税规划既不违法，也不合法。正因为这种认识上的差异，各国政府对纳税规划采取了不同的法律规制措施。我们认同纳税规划在法理上有其存在的基础，但作为一种权利是否在法律上予以保护，应遵循各国的法律规制措施。

## 1.1 纳税规划在中国

纳税规划理念自 20 世纪 80 年代引进到中国后，在理论研究和税收实践中，大致经历了四个阶段，即纳税规划的酝酿期、形成期、发展期和反思期。<sup>①</sup>

第一阶段：中国纳税规划的酝酿期（1994 年以前）。中国在改革开放之前，实行的是高度集中的计划经济体制，国有经济占主导地位，国有企业利润上缴是财政收入的主要形式，税收职能作用的发挥受到了极大限制。改革开放以后，为了积极应对对外开放给税收制度提

---

<sup>①</sup> 夏仕平. 纳税筹划误区研究综述 [J]. 当代经济, 2011 (03). 收入本书时有修改。

出的新要求，中国财税部门在思想上、理论上全面贯彻党的十一届三中全会精神，实事求是地总结了新中国成立以来税制建设的经验和教训，从当时的实际情况出发，提出了包括开征国营企业所得税和个人所得税等内容的税制改革基本设想，并确定配合对外开放政策、税制改革优先解决对外征税问题。这一时期，纳税人谋求减轻税负的主要手段是偷税、漏税、欠税。1993年1月1日，《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）正式实施，这是我国第一部统一的税收方面的法律，标志着中国税收征管工作从此进入法制化、规范化的轨道。随着对偷税、漏税、欠税行为打击的加强，避税尤其是逆向避税逐渐成为减轻税负的一种新型手段。这一时期税收理论和实践的研究主要集中在建立和完善税制以及防止税收流失等问题上，避税问题的研究开始成为热点。虽然这一时期关于避税与反避税方面著作的大部分内容是国外研究成果的“移植”，但这些研究无疑为纳税规划理念的引进打下了基础。搜索这一时期国内对纳税规划的研究，以“纳税规划”“税收筹划”“纳税筹划”为主题词的文献几乎没有，而以“避税”为主题词的文献有100多条。因此，可以说这一时期理论界和实务界开始对避税和反避税问题进行研究，但在对避税问题性质的界定上，争议较大，关于避税“合法”“非法”“既不违法也不合法”三种观点各执一词；在内涵和外延上未能对避税进行明确的界定，其明显表现就是没有将避税与偷税、逃税、节税等相关概念明确区分，也没有体现避税的本质特征。“近年来，在研究加强税收征管的过程中，常有人把逃税、避税、节税相混同，认为避税就是逃税，节税也是避税。应当肯定，逃税、避税、节税之间的界限确有不清晰之处，但也绝非等同。”中国政府一直以来都不提倡避税，并致力于通过完善税法、堵塞漏洞等反避税措施来加以防范。鉴于此，一些学者把避税分为合理（合法）避税与不合理（不合法）避税，将符合国家立法意图、符合

税收政策法规并达到减轻税收负担目的的行为视为合理（合法）避税，不符合国家税收立法精神、钻税收法律漏洞的行为视为不合理（不合法）避税，并试图用节税和纳税规划的概念取代合理（合法）的避税。因此，这一时期通过对避税行为的研究，中国试图开拓一个新的研究领域——纳税规划。

第二阶段：中国纳税规划的形成期（1994—2001年）。1994年，中国进行了分税制改革。分税制改革后，中国的税收程序法和实体法逐步完善，市场配置资源的作用逐渐增强，其对于纳税规划的市场需求也明显增加；税务代理作为一个行业逐步形成，税务代理中介纷纷建立，中国出现了第一批注册税务师，但这一阶段由于中介行业和税务机关的业务及行政隶属关系尚未完全理顺，所以代理中介的主要职能是业务代理，以具体涉税事项为主。唐腾翔、唐向（1994）所著的《税务筹划》是国内第一本提出纳税规划概念并进行系统研究的专著，该书指出税收筹划是在法律规定许可的范围内，通过对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排，尽可能地取得“节税”的税收收益。“该定义在我国税收筹划研究领域中起到了奠基的作用，但限于当时的经济体制，从事理论研究与实践运用的企业和个人少之又少。”与此同时，有关法律、法规的出台为税收筹划的研究和运用做了法律层面的铺垫。如1993年颁布了《税收征管法》、1994年国家税务总局制定的《税务代理试行办法》，这些法律和规范性文件的出台标志着我国政府对税务代理及其行为在法律地位上的认可，为税收筹划的研究做了铺垫。1999年11月，由原浙江财经学院承办的国家教育部“面向21世纪财政专业教学内容和课程体系改革项目”第二次研讨会在舟山顺利召开，与会代表认为，《税收筹划》作为财政专业的教材是一个新的尝试，但要写得好，难度很大，其作为主干课尚不够成熟，宜先作为选修课，待条件成熟后再考虑定为必修课。与会代表认为，从纳

税人角度研究纳税规划问题很有必要，也很重要，是培养 21 世纪财经人才的必需。这无疑成为纳税规划研究的号角，纳税规划开始成为热点。2000 年，《中国税务报》率先开办了“筹划周刊”，公开讨论税收筹划问题，这是一次社会观念与思维的质的飞跃。2001 年 1 月，由全国各地近百家税务师事务所联合承办的全国首家税收筹划方面的专业网站——中国税收筹划网（www.ctaxplan.com）在大连正式上线运行。关于纳税筹划的文章、专著如雨后春笋般涌现。这一时期虽然出版了不少书籍，但原理性的介绍居多，理论和技巧大多是引用国外的成果，没有根据我国的国情和税法体系形成一套成型的理论，可行性较差。通过文献检索，这一时期以“纳税规划”“税收筹划”“纳税筹划”“节税”为主题词与以“避税”为主题词的文献旗鼓相当，且绝大部分文章都以概念辨析、性质界定、成因分析为主。

第三阶段：中国纳税规划的发展期（2001—2007 年）。这个阶段的起始标志是 2001 年 5 月 1 日新的《税收征管法》的颁布和实施。这一阶段，随着全国税务机关法制化、规范化建设的逐步深入及税务中介改制的全面完成，纳税规划在中国开始迅速发展、全面展开。这一阶段的研究有以下几个特点。

1. 构建了有中国特色的纳税规划基础理论框架。学者们在纳税规划的界定、法律分析、原则和基本原理等方面进行了详细的研究，并在总体方面达成共识。

2. 研究视野开阔，形成了三个纳税规划类别的研究：一是围绕税种类别展开的研究；二是围绕企业经营活动的不同方式展开的研究；三是纳税规划的理论研究，从契约理论、博弈理论、比较利益学说和系统论等角度剖析纳税规划的理论渊源，对纳税筹划的必要性、可行性、约束性和过程等从理论上进行揭示。此外，这一阶段还对纳税规划的风险及防范进行了广泛的探讨。

3. 纳税规划交流平台多样化,形成了四种交流平台:一是《中国税务报》《税务研究》和《涉外税务》等主要税收理论报纸、刊物分别开辟的“税收筹划”专栏而形成的报刊平台;二是以中国税收筹划网等开办的专门进行税收筹划理论研讨和案例交流的网络平台;三是以电视、广播开办的专门的纳税筹划论坛平台;四是以各种纳税规划讲座和研修班为载体的直接交流平台。

4. 各高等院校相继开出了税收筹划课程。许多高校财务管理专业和相邻专业纷纷开设了税收筹划课程,税收筹划逐步进入普及阶段。

5. 研究成果丰硕,范围不断扩展。专著、编著、论文数量急剧增加,与此同时中国也开始了对纳税规划误区的研究。“尽管纳税筹划已渐渐地深入到人们的生活中,但很多人仍然对于纳税筹划没有很明确的认识,往往将纳税筹划与税务筹划、避税,甚至偷税等同起来,而且,现在许多纳税人所做的筹划方案很不规范,其中一部分实际是偷漏税。这些都说明我们纳税筹划已经走入误区。”<sup>①</sup>

第四阶段:中国纳税规划的反思期(2008年至今)。2008年,《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)颁布以后,纳税规划进入了一个新的发展阶段。一方面,《企业所得税法》及其实施细则的颁布使我国在所得税的实体法上与国际更加接轨,传统的纳税规划手段迫切需要调整。另一方面,2009年我国颁布了《特别纳税调整实施办法(试行)》,以理论界学者、企业税务顾问和中介为代表的纳税规划从业人员开始了理性的回归。夏仕平在2010—2013年期间对纳税规划的误区进行了研究,形成了《流转税纳税筹划误区及指正》(2010)、《企业所得税纳税筹划误区及指正》(2010)、《利用固定资产折旧进行纳税筹划的误区指正》(2010)、《我国纳税筹划误区研究

<sup>①</sup>智敏等. 纳税大思维——走出纳税筹划的误区[M]. 北京:机械工业出版社, 2002.

综述》(2011)等阶段性成果,对理论与实际的差异进行了剖析。这一时期,纳税规划的质量开始受到广泛关注,<sup>①</sup>优化纳税、化解风险在学界、业界达成共识,强调纳税规划方案的优劣需要经历实践和时间的检验。陈琍《应对恶意税收筹划措施的国际比较研究及启示》(2011)将“恶意税收筹划”<sup>②</sup>的概念引入中国,对恶意税收筹划的含义、产生的背景以及应对措施进行了介绍,目前围绕“税基侵蚀与利润转移行动计划》”开展了广泛的研究和讨论,核心是如何对恶意税收筹划行为进行有效的反制。

## 1.2 纳税规划的内涵及外延

纳税规划是“Tax Planning”的意译,从单词可以理解为“税收计划”。由于中国税务部门将税收征收任务的安排称为“税收计划”,为避免混淆,在从国外文献中引入这一术语时,将其意译为“纳税规划”“纳税筹划”或“税收筹划”。

究竟什么是纳税规划,国际上也尚无统一、权威的定义。关于纳税规划的产生,中国理论界公认有两件标志性事件:一是1935年英国上议院议员汤姆林爵士在针对“税务局长诉温斯特大公案”时的发言:“任何一个人都有权安排自己的事业,依据法律这样做可以少缴税。为了保证从这些安排中得到利益……不能强迫他多缴税。”二是1947年美国著名法官汉德在“专员V.纽曼案件”中的陈述:“法院一直认为,人们安排自己的活动以达到低税负的目的,是无可指责的,每个人都可以这样做,不论他是富翁,还是穷光蛋。而且这样做是完全正当的,因为他无须超过法律的规定来承担国家税收;税收是强制课征的,而不是靠自愿捐献的。”

①于丽.税收筹划的“质量”开始受到广泛关注[N].中国会计报,2011-10-28.

②“恶意税收筹划”是“Aggressive Tax Planning”的意译,直译为“激进型纳税规划”。

关于纳税规划的表述，在中国引用比较多的有三种：

第一种：国际财政文献局（International Bureau of Fiscal Documentation，简称 IBFD）在《国际税收词汇》（*International Tax Glossary*）中对纳税规划的定义，即“纳税规划是指通过对纳税经营活动或个人事务活动进行安排，以达到缴纳最低税收的目的”。

第二种：印度税务专家 N.J. 雅萨斯威在《个人投资和纳税规划》（*personal Investment and Tax Planning*）一书中对纳税规划的描述，即“纳税规划是指纳税人通过对财务活动的事先安排，借助于对税收法规所提供的包括减免税在内的一切优惠的充分利用，从获取最大的税收利益”。

第三种：美国南加州大学 W·B. 梅格斯博士在与 R·F. 梅格斯合著的《会计学》（*Accounting*）中的解释，即“人们通过既合理又合法的方法安排自己的经营活动，使之缴纳尽可能低的税收。他们使用的方法可称之为纳税规划……少缴和递延缴纳税收是纳税规划的目标所在”。

上述三种界定，其共同点在于：第一，纳税规划的目的是“缴纳最低的税收”或者“获得最大的税收利益”。第二，纳税规划是通过对公司经营活动或财务活动的事先规划和安排。不同点在于：第三种解释强调了纳税规划既要合理，又要合法。第二种描述强调了纳税规划要利用税收法规提供的一切优惠，暗含要合法。而第一种定义没有强调纳税规划是否需要遵守法律、法规。

纳税筹划理念于 20 世纪 80 年代引入中国，有的叫“纳税筹划”，有的叫“税务筹划”，也有的叫“合理避税”。但在对其界定时大多是对上述三种定义的综合，只是表述上有差异而已。如中国纳税规划研究的先驱唐腾翔先生认为：“纳税筹划指的是在法律规定许可的范围内，通过对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排，尽可能获得