

论企业所得税反避税的意义与任务

2008年7月，国家税务总局在南京召开全国税务系统企业所得税管理与反避税工作会议，研究部署新形势下加强企业所得税管理和反避税工作。这次会议首次将反避税作为企业所得税管理的一项重要内容，在2004年国家税务总局提出的“分类管理，优化服务，核实税基，完善汇缴”的基础上，又加进了“强化评估，防范避税”八个字作为企业所得税管理工作的总体要求。那么，在当前形势下税务部门为什么要把反避税工作放在如此重要的地位？反避税的一般措施都有哪些？当前我国反避税工作的任务有哪些？本文将就上述问题展开讨论。

一、反避税工作的重要意义

一般认为，避税是纳税人利用税法的漏洞或不明之处，规避、减少或推迟纳税义务的一种不违法的行为。由于各国法律一般不对避税行为进行界定，所以避税的定义大多只出现在学术文献中。从国内外的资料来看，人们有时还将避税分为“可接受的避税”和“不可接受的避税”。前者是指纳税人不违反政府税收立法意图和精神的节税行为，如通过调整经营行为以享受政府的税收优惠；后者则是指纳税人违反政府的税收立法意图和精神、通过钻税法的漏洞和空白并以减少纳税为唯一目的的节税行为。显然，反避税应当仅针对纳税人不可接受的避税行为。不过，在现实生活中，二者之间有时很难划一道明确的界限，纳税人的避税行为是否是可接受的，还要靠司法部门或税务机关根据具体情况来判断。

需要指出的是，纳税人避税通常规避的是所得税等直接税。间接税的纳税人往往可以通过抬高价格将税款转嫁出去，所以避税的动力不大。而所得税税款要由纳税人自己负担，一般无法转嫁。这样，所得税就相当于一种成本，它的大小直接关系到纳税人的切身利益，因此，规避所得税对纳税人来说就至关重要。特别是所得税税款不是税前扣除项目，所以纳税人规避所得税的利益也是免税的，这就更加大了纳税人规避所得税的内在驱动力。

虽然避税与偷税相比是一种不违法的行为^①，但它对一国经济同样具有一定的危害。首先，避税对国家税收收入造成的影响与偷税是相同的，它们都会减少

^① 偷税是指纳税人在纳税义务已经发生的情况下采取欺诈等手段不缴或少缴税款；而避税则是指纳税人通过调整经营行为规避纳税义务的发生。显然，偷税是一种违法（刑法或税法）行为，而避税并不直接违反法律。

税收收入，损害国家的税收利益。其次，纳税人如果成功避税，其税负就会下降，这样就会造成从事同一经济活动的纳税人避税者与非避税者之间税负不平，从而不利于构建公平竞争的税收环境。另外，如果一国避税环境宽松，还会诱使纳税人多从事“税收有效而经济无效”的活动，鼓励他们用减少纳税的办法来发家致富（即所谓“要想富，吃税务”），从而扭曲纳税人的经济行为。

对于纳税人的偷税行为各国的司法界和税务机关一直都是主张给予严厉打击的。但对于避税行为，人们的看法有一个转变过程。在 20 世纪早期，人们普遍认为避税是纳税人的一种权利；而基于尊重个人权利的意识形态，西方国家的司法界也都认为税务机关对纳税人的避税行为不应进行限制，更不应该反避税。但随着社会政治、经济的发展，人们对避税的观念也开始发生变化，避税合法但不合理或不道德的看法开始出现。例如，英国大法官邓宁勋爵（Lord Denning）在 20 世纪 60 年代末就曾指出：“避税可能是合法的，但它并不是一种美德”^①。人们对避税观念的变化导致一些西方国家开始利用“滥用法律”这个理论武器来捍卫国家的税收利益，即“如果某一交易的全部或主要动机是为了避税，则此交易的形式被认为是该纳税人滥用了使用这一形式的权利，而不予认可”^②。此外，还有许多国家根据“实质重于形式原则”、“真实商业目的原则”和“一般反避税规则”（GAAR）等来反制纳税人的避税行为。由于西方国家对纳税人的避税行为从放纵转向了抑制，所以避税行为并没有在这些国家泛滥成灾。

应当说，避税在我国一直没有生存和滋生的法律土壤，甚至在早期社会舆论把避税也视为是一种偷税。但长期以来，我国税务部门一直把反偷税作为企业所得税管理的一项重要任务，而对反避税工作却重视不够。这其中的主要原因有二：一是，过去企业的偷税问题远远比避税问题严重；二是，在经济相对封闭的情况下企业的国际避税问题并不十分突出。但在改革开放 30 年后的今天，反避税在企业所得税的管理工作中就显得日益重要。一方面，经过长期的实践，我国已经形成了一套完整的反偷税的法律法规，税务机关在反偷税斗争中也积累了丰富的经验，并形成了一支训练有素的税务稽查大军。在这种情况下，纳税人偷逃企业所得税的风险极大，许多企业特别是大企业因而把节税的重点转向了避税。与此同时，我国在反避税方面的税收立法却相对滞后，税务部门专职的反避税人员十

^① Vern Krishna, *Tax Avoidance: The General Anti-Avoidance Rule*, Carswell, 1990, p8.

^② 国家税务总局税收科学研究所译：《偷税与避税》，中国财政经济出版社，1992 年 8 月版，第 14 页。

分稀缺（据统计目前还不足 100 人）。这就为纳税人开展避税活动打开了方便之门。另一方面，随着对外开放的不断深入，我国“请进来”和“走出去”的企业越来越多，企业的国际避税问题日渐突出。据统计，截至 2007 年末，我国非金融领域吸引外商直接投资项目数已达 63 万多个，实际利用外资金额共计 7424 亿美元；同期，我国对外直接投资金额也已达 1076 亿美元^①。另根据《中国企业国际化战略报告 2007 蓝皮书》提供的数据，截至 2006 年底，我国 5000 多家境内投资主体设立对外直接投资企业近万家。而有资料显示，我国企业“走出去”的目的地，绝大多数是国际上公认的无税或低税的避税地。例如，截至 2006 年底，我国企业对外投资的前三大目的地分别是香港、开曼群岛和英属维尔京群岛，这三大目的地的投资就占到了我国对外投资净额的 81.61%。^②企业到避税地投资设立子公司，可以轻而易举地将利润转移到避税地子公司去实现，从而达到避税的目的。

二、反避税的一般措施

由于避税的性质，所以政府不能象对待偷税那样对待纳税人的避税行为，只能根据避税的特点来制定反避税措施。这些措施包括：

1. 填补税法的漏洞，不给纳税人避税提供可乘之机

由于避税是纳税人利用税法的漏洞或不明之处来规避纳税义务的行为，所以政府反避税最基本的措施之一就是完善税法，堵塞漏洞，不给纳税人留有避税的空间。特别是在成文法的国家，纳税人通常要按“法无明文禁止即可行”的“法谚”行事，这样税法条文的严密性就显得更为重要。例如，我国过去一度对内资企业取得的捐赠所得不征税，这样企业就可以通过取得捐赠收入而非销售（营业收入）的手段尽量减少企业所得税的纳税义务。2003 年国家税务总局下发《关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》（国税发〔2003〕45 号），明确规定“企业接受捐赠的货币性资产，须并入当期的应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税；企业接受捐赠的非货币性资产，须按接受捐赠时资产的入帐价值确认捐赠收入，并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税”。这样，税法就堵住了企业可以利用取得捐赠收入规避纳税义务的漏洞。^③实际上，我国

^① 资料来源：《中国统计年鉴（2007）》和国家外管局、商务部网站。

^② 资料来源：根据《中国统计年鉴（2007）》的数据计算求得。其中，在香港的投资占 56.34%，开曼群岛占 18.94%，英属维尔京群岛占 6.33%。

^③ 我国新企业所得税法第六条也规定，企业接受捐赠收入属于应纳税所得额。

新企业所得税法中象这种堵漏洞性质的条款还有许多。例如，新企业所得税法第三十四条规定：“企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免”。企业所得税法实施条例第一百条还规定，上述“专用设备的投资额的 10% 可以从企业当年的应纳税额中抵免，当年不足抵免的，可以在以后 5 个纳税年度结转抵免”。如果光有上述条款，企业就可以通过买进后马上再卖出上述专用设备的办法进行避税。因为这样做企业可以得到两方面的税收利益：一是用设备投资额的 10% 冲抵了一部分所得税；二是设备买卖差价扣除折旧后的净损失可以冲减一部分应税所得。这两部分的税收利益有可能会超过其低价销售设备所遭受的损失。正是为了防止出现税法漏洞，企业所得税实施条例第一百条还规定：“享受前款规定的企业所得税优惠的企业，应当实际购置并自身实际投入使用前款规定的专用设备；企业购置上述专用设备在 5 年内转让、出租的，应当停止享受企业所得税优惠，并补缴已经抵免的企业所得税税款”。

2. 针对某种避税形式制定特别反避税条款

企业所得税的避税除了纳税人钻税法的漏洞外，通常还有其它一些避税形式，如滥用转让定价、资本弱化、设立基地公司等。这些避税形式通常被纳税人用来进行国际避税。对付这种类型的避税行为，往往需要政府在所得税立法中加进专门针对某种避税形式的特别反避税条款，以牵制住纳税人，使其在使用这些避税形式时不能得心应手，更不能为所欲为。例如，我国新的企业所得税法在借鉴发达国家反避税立法的基础上，专门设立了“特别纳税调整”一章。该章对企业在跨国关联交易中利用转让定价向境外转移利润，通过在避税地设立受控外国子公司并将利润长期滞留在海外，以及向关联企业大量借债从而在税前多列利息费用等避税手段进行了限制。^①

3. 制定一般反避税规则

一般反避税规则（GAAR）是应对多项避税交易的一般性原则。它与特定的反避税条款相比，最大的特点是能够用于反制多种避税行为和避税交易，适用范围比较广泛。许多国家都是在制定了大量特定反避税规则但仍不能堵住避税漏洞的情况下出台一般反避税规则的。由于该规则具有“包治百病”的功效，所以被

^① 这些措施的具体内容可参见朱青：“《新企业所得税法》‘特别纳税调整’亮点解析”，《涉外税务》，2008 年第 2 期。

国外许多税务专家看作是反避税的最后手段 (last resort)。

虽然各国的一般反避税规则有不同的模式和表述,但它们都有两个共同的内容。一是,一般反避税规则所针对的是纳税人为取得税收利益而进行的交易安排;也就是说,只有当纳税人的交易行为是以减少或推迟纳税为唯一目的时,一般反避税规则才能适用。二是,它授权税务机关对于避税的纳税人可以重新确定其纳税义务,包括将评估的收入重新计入纳税人的应税所得或者不承认纳税人申报的税前扣除等。例如,澳大利亚 1981 年在所得税评估法 (ITAA) 中加进了一般反避税规则 (177A-177G 节), 授权税务机关可以不承认纳税人在一项完全为税收目的而实施的计划中所取得的税收利益。又如, 1988 年加拿大修改所得税法, 加进了第 245 节。该节规定, 如果纳税人成功地进行了没有真是商业目而只取得了税收利益的交易活动, 则税务机关对上述纳税人的税收利益可以不予承认。^①

我国新的企业所得税法一改过去没有一般反避税规则的做法, 在第六章“特别纳税调整”中加进了第四十七条, 即“企业实施其他不具有合理商业目的的安排而减少其应纳税收入或者所得额的, 税务机关有权按照合理方法调整”。企业所得税法实施条例第一百二十条又进一步规定: “企业所得税法第四十七条所称不具有合理商业目的, 是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的”。一般认为, 上述条款构成了我国企业所得税的一般反避税规则, 它是企业所得税反避税的兜底性条款。

三、当前反避税工作的任务和工作重心

1. 进一步完善税法, 增强税收法规的可操作性

根据避税的性质可以看出, 一国税法的漏洞或不明之处越多, 纳税人从事避税活动的空间也就越大。因此, 当前加强反避税工作, 首要任务之一就是继续完善税法, 填补税法的空白, 堵塞税法的漏洞。从新企业所得税法及其实施条例的条文来看, 目前仍有一些亟待完善和明确之处。例如, 新企业所得税法根据注册地标准或实际管理机构所在地标准来判定企业的居民身份, 因此, 那些在境外注册成立但实际管理机构设在我国境内的企业也属于我国的居民企业, 其要就全球所得向我国政府申报纳税。但什么是企业的实际管理机构? 企业所得税法实施条例第四条只规定“实际管理机构, 是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等

^① Nabil Orow, *General Anti-Avoidance Rules: A Comparative International Analysis*, Jordan Publishing Limited, 2000, p65-p69.

实施实质性全面管理和控制的机构”，但它是指企业的最高决策机构（如董事会）还是指日常业务管理机构，该条款并没有明确说明。又比如，非居民企业在我国是否设有常设机构（机构、场所）对于判定其在我国从事经营活动是否需要缴纳企业所得税至关重要。而根据国际税收惯例，营业代理人可以被视为常设机构。新企业所得税法实施条例第五条规定，“非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的，包括委托单位或者个人经常代其签订合同，或者储存、交付货物等，该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所”。与其他国家根据营业代理人的独立性来判定是否属于常设机构的做法不同，我国税法是根据营业代理人是否“经常”为委托人签订合同或者储存、交付货物来判定其是否构成常设机构。但税法却没有给出“经常”的标准，这样一来，非居民企业就很有可能以没有设立常设机构为名而规避在我国的纳税义务。

2. 大力加强反避税队伍的建设

新企业所得税法在反避税立法方面可谓迈出了一大步，无论是反避税的特别条款还是一般反避税规则基本都与国际接轨。但再好的制度和法规也需要由人来执行。目前反避税的法规虽然比较健全了，但执行这些法规的税务人员却存在着“人员少、业务生”等问题。目前税务系统专职的反避税人员还不到 100 人，他们今后要面对 60 多万家外商投资企业。有人测算过，如果按现有反避税人员和转让定价审计调查结案时间来计算，税务部门如要对全部外商投资企业转让定价审计一遍，至少需要几百年。另外，按照新的企业所得税法，反避税工作不仅只是转让定价的审计调查，而且还包括受控外国公司、资本弱化、成本分摊等方面的税务管理以及一般反避税规则的执行，这些工作都需要大量的专职人员。据报道，在美国联邦税务局 9 万工作人员中，从事反避税的大约占 2%，这个比例远远高于我国的税务部门。显然，要强化反避税工作，必须先壮大反避税队伍。与此同时，对税务系统的反避税人员还要加大培训力度。国外有一句名言：“反避税不是技术而是艺术”，这句话高度概括出反避税工作的难度和复杂性。事实上，一个合格的反避税人员，需要有深厚的反避税艺术底蕴，他不仅要精通税法，而且还需要有经济学、管理学、会计学、统计学、信息技术、外语等多个学科领域的知识作支撑。显然，只有加大培训力度，才能在税务系统中培育出一支合格的反避税大军。2008 年 7 月召开的全国税务系统企业所得税管理与反避税工作会

议也高度重视反避税的人才保障，会议要求各级税务机关都要切实加强反避税人才队伍建设，要合理配置人力资源，同时还要分层级、多途径培养实用型的专业人才。

3.抑制国际避税应成为我国反避税工作的重点

避税分为国内避税和国际避税。下一步我国反避税工作的重心应放在抑制国际避税。这主要有以下几点理由。一是，新的企业所得税法取消了地区间的税率差异，各地区的企业所得税税率基本上都统一到 25%（少数民族地区和西部地区除外），所以企业向低税区关联企业转移利润进行避税的可能性大为降低。二是，国内避税如果是靠地区间转移利润实现的，反避税所进行的纳税调整就面临着双重征税或地区间税收利益的冲突问题，而在当前财政体制下，一旦触动地区间税收利益分配问题，反避税工作就很难开展。三是，国内避税许多是利用税法的漏洞和不明之处来进行，而随着税法的不断完善，国内避税的空间会越来越小；而国际避税是随着企业跨国经营活动发生的，由于我国对外开放会不断深入，今后国际避税问题会越来越普遍。四是，国际避税会侵蚀我国的税收权益，如果反避税不力，就会出现“肥水流入外人田”的局面；正是基于这个原因，大多数国家经常性的反避税工作都是针对纳税人的跨国避税，以维护本国的税收权益。

参考文献：

1. Vern Krishna, *Tax Avoidance: The General Anti-Avoidance Rule*, Carswell, 1990
2. Nabil Orow, *General Anti-Avoidance Rules: A Comparative International Analysis*, Jordan Publishing Limited, 2000
3. 国家税务总局税收科学研究所译：《偷税与避税》，中国财政经济出版社，1992 年 8 月版
4. 国家税务总局：《新企业所得税法解读》，中国税务出版社，2008 年 1 月

中国人民大学 朱青