

国际纳税筹划 操作实务教程

因为专业、原创和权威，所以更好！

中华第一财税网(又名"智董网")，全球最大的中文财税（税务）网站

讲义提纲

- 第 1 讲 国际纳税筹划综述
- 第 2 讲 跨国公司组织结构方面纳税筹划
- 第 3 讲 跨国公司生产经营方面纳税筹划
- 第 4 讲 跨国公司货物贸易方面纳税筹划
- 第 5 讲 跨国公司金融业务方面纳税筹划
- 第 6 讲 跨国公司知识产权转让方面纳税筹划
- 第 7 讲 跨国公司服务贸易方面纳税筹划
- 第 8 讲 跨国公司运输业务方面纳税筹划
- 第 9 讲 跨国公司电子商务方面纳税筹划
- 第 10 讲 跨国企业集团内部运作方面纳税筹划
- 第 11 讲 跨国重组兼并方面纳税筹划
- 第 12 讲 个人国际纳税筹划
- 附录：国际税收竞争
- 专题：国际税负转嫁

试读内容

第二节 国际纳税筹划技法

一、国际纳税筹划基本原理

国际纳税筹划原理与国内纳税筹划原理基本相同,主要有绝对节税原理和相对节税原理两种。

(一) 绝对节税原理

1. 绝对节税原理的概念

绝对节税原理,是指减少纳税绝对总额的节税原理。国际绝对节税原理是指使跨国纳税入世界范围的纳税绝对总额减少的节税原理。

绝对节税原理很简单:在各种可供选择的纳税方案中,选择缴纳税收绝对总额最少的方案,这种减少纳税绝对总额的节税,包括横向绝对节税和纵向绝对节税。

2. 横向绝对节税和纵向绝对节税

横向绝对节税,是指直接减少某一个纳税人在一定时点上的绝对纳税总额。国际横向绝对节税是指直接减少一定时点上跨国纳税入世界范围的纳税绝对总额。

纵向绝对节税,是指直接减少某一个纳税人在一定时期内的纳税绝对总额,比如5年的纳税绝对总额。纵向国际绝对节税,是指直接减少跨国纳税人在一定时期内的世界范围纳税绝对总额。

3. 直接绝对节税和间接绝对节税

(1) 直接绝对节税

直接绝对节税,是指直接减少某一个纳税人纳税绝对额的节税。

例如,某一个公司要建立外国子公司,有可供选择的节税方案3个:方案1为投资A国的方案;方案2为投资B国的方案;方案3为投资C国的方案。A国、B国和C国对投资提供的税收优惠不完全相同,与这个公司的居住国税收相比:方案1:每年净免税20万元,净减税10万元,因税率差异净多纳税额8万元;方案2:每年净免税5万元,净减税8万元,因税率差异净多纳税额10万元;方案3:每年净免税25万元,净减税15万元,因税率差异净少纳税5万元。假定这个公司无论投资哪个国家,其在一定时期取得的税前所得都保持同样水平。这样,按直接绝对节税筹划原理,我们对各方案可以进行如下的分析比较:

解:

1) 方案1:一定时期纳税人的直接绝对节税总额 $\Sigma S_i = \Sigma Se_i + \Sigma Sr_i + \Sigma st_i$
即:直接绝对节税总额=净免税额+净减税额+税率差异净节税额(负数)
=22(万元)

2) 方案2:一定时期纳税人的直接绝对节税总额 $\Sigma S_i = \Sigma Se_i + \Sigma sr_i + \Sigma st_i$
即:直接绝对节税总额=净免税额+净减税额+税率差异净节税额(负数)

$$=3 \text{ (万元)}$$

3) 方案 3: 一定时期纳税人的节税总额 $\Sigma S_i = \Sigma S_{e_1} + \Sigma S_{r_1} + \Sigma S_{t_1}$

即: 直接绝对节税总额 = 净免税额 + 净减税额 + 税率差异净节税额 (正数)
= 45 (万元)

现在我们来对这些方案进行全面比较, 以便选择最佳节税方案。我们看到: 方案 2 是最不可取的, 因为从一定时期看, 纳税人由免税、减税而节税不多, 而且还被因税率差异而多缴纳的税抵消了不少。方案 1 节减的纳税绝对额尽管也有被抵消的部分, 但这个方案比方案 2 能节减更多的税, 可节减纳税绝对额 22 万元; 方案 3 可节减纳税绝对额 45 万元, 它所节减的税最多, 因此是最佳节税方案。

上面的例子是横向直接绝对节税的例子。纵向直接绝对节税也是一样的。即先设计出多个可选择的节税方案, 然后进行比较, 看哪个节减的一定时期内纳税绝对额最多, 就选择哪个方案。

(2) 间接绝对节税

间接绝对节税, 是指某一个纳税人的纳税绝对额没有减少, 但这个纳税人的课税客体所负担的税收绝对额减少, 从而间接减少了另一个或一些纳税人纳税绝对额的节税。

例如, 一个老人有财产 2000 万元, 他有一个儿子, 一个孙子。他的儿子和孙子都已经很富有。这个老人住所所在国的遗产税税率为 50%。假定这个老人的遗产继承人继承后, 都不增加也不减少遗产价值地再遗赠。那么, 这个老人可以有两个遗产税的纳税方案: 方案 1, 是这个老人的儿子继承财产; 待儿子去世时遗赠给老人的孙子; 待孙子去世时再遗赠给孙子的子女。方案 2, 假定其他情况如上, 但考虑到儿子已经非常富有, 这个老人把其财产遗赠给其孙子。按间接绝对节税筹划原理, 我们对这两个方案可以进行如下的分析比较:

解:

1) 方案 1: 课税客体所负担的纳税绝对额 $\Sigma T = T_1 + T_2 + T_3$

即: 纳税绝对额 = 第一次遗产税 + 第二次遗产税 + 第三次遗产税
= 1750 (万元)

2) 方案 2: 课税客体所负担的纳税绝对额 (节税方案) $\Sigma T_s = T_1 + T_2$

即: 节税后纳税绝对额 = 第一次遗产税 + 第二次遗产税
= 1500 (万元)

说明: 老人把其财产遗赠给其孙子, 使他的财产可以少纳一次税, 从而可以间接节减遗产税 250 万元。

$$S_i = \Sigma T - \Sigma T_s$$

即: 间接绝对节税额 = 不节税方案纳税绝对额 - 节税方案纳税绝对额
= 250 (万元)

(二) 相对节税原理

相对节税原理, 是指一定时期的纳税总额并没有减少, 但因各个纳税期纳税额的变化而增加了收益, 从而相当于冲减了税收, 使纳税总额相对减少的原理。它主要是在纳税筹划中考虑了“货币时间价值”(货币在周转使用中, 由于时间因素而形成的增值, 也称为资金时间价值)。在国外关于纳税筹划的文献中, 有时, 也把这样方式的纳税筹划称为考虑了“现金流”。

运用相对节税原理进行的相对节税,就是指由于纳税时间先后安排原因而增加收益,使得纳税总额相对减少。至于由其他原因而引起的收益增加,使纳税绝对总额减少的,不属于相对节税范畴。例如,一个某国公司的年度目标投资收益率为10%,在一定时期所取得的税前所得相同。如果该国税法允许这个公司某年的某笔费用可以选择三种方法扣除:分期平均扣除;余额递减扣除;一次性扣除。其结果假定是:方案1,公司第1、2、3年都缴纳的所得税200万元,即方案1的 $T_{1-1}=T_{1-2}=T_{1-3}=200$ 万元;方案2的 $T_{2-1}=100$ 万元, $T_{2-2}=100$ 万元, $T_{2-3}=400$ 万元;方案3的 $T_{3-1}=0$ 元, $T_{3-2}=0$ 元, $T_{3-3}=600$ 万元。纳税人采用不同方案在一定时期的纳税绝对总额是相同的:

解:

1) 3年的预期纳税总额 ΣT_i 。

方案1:

$$\begin{aligned}\Sigma T_1 &= T_{1-1} + T_{1-2} + T_{1-3} \\ &= 200 + 200 + 200\end{aligned}$$

=600 (万元) 方案2:

$$\begin{aligned}\Sigma T_2 &= T_{2-1} + T_{2-2} + T_{2-3} \\ &= 100 + 100 + 400\end{aligned}$$

=600 (万元) 方案3:

$$\begin{aligned}\Sigma T_3 &= T_{3-1} + T_{3-2} + T_{3-3} \\ &= 0 + 0 + 600\end{aligned}$$

=600 (万元)

2) 把预期纳税总额按目标投资收益率折算成现值 $PW\Sigma T_i$ 。

方案1:

$$\begin{aligned}\text{预期纳税总额现值 } PW\Sigma T_1 & \\ &= 200 + \frac{200}{1.10} + \frac{200}{(1.10)^2} = 547.11 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

方案2:

$$\begin{aligned}\text{预期纳税总额现值 } PW\Sigma T_2 & \\ &= 100 + \frac{200}{1.10} + \frac{200}{(1.10)^2} = 521.49 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

方案3:

$$\begin{aligned}\text{预期纳税总额现值 } PW\Sigma T_3 & \\ &= 0 + 0 + \frac{600}{(1.10)^2} = 495.87 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

3) 各节税方案的相对节税额 ΣS_i 。

方案2相对节税额 $\Sigma S_2 = PW\Sigma T_1 - PW\Sigma T_2 = 25.62$ (万元)

方案3相对节税额 $\Sigma S_3 = PW\Sigma T_1 - PW\Sigma T_3 = 51.24$ (万元)

说明:从上面的计算我们可以看出,尽管三个方案中这个公司一定时期的纳税绝对总额都是600万元,但由于货币时间价值,方案2和方案3就如取得一笔无息贷款,可以使纳税人在本期有更多的资金用于投资,将来可以获得更大的投资收益,相对节减了税额,所以我们要选择方案2和方案3。而在方案2和方案3中,我们又选择方案3,因为它比方案2相对节减更多的税额。

二、纳税筹划基本技术

国际纳税筹划技术与国内纳税筹划技术基本相同，主要是节税基本技术。关于节税技术，中外专家有不少论述，技术分类有粗有细，技术种类有多有少，但从税法要素角度解析国际节税技术，可以把国际节税即国际纳税筹划基本技术大致归纳为以下 8 大类。

（一）免税技术

免税技术 (tax exemption technique)，是指在合法和合理的情况下，使纳税人成为免税人 (exempt persons)；或使纳税人从事免税活动 (exempt activities)；或使征税对象成为免税对象而免于纳税的技术。免税人包括免税自然人、免税公司 (exempt companies) 和免税机构 (exempt establishments) 等。国际纳税筹划的免税技术主要是尽量争取或争取更多的免税待遇，尽量使免税期最长化。

免税技术适用于跨国企业和跨国自然人的国际绝对节税。比如：A 国对高科技产业是按普通税率征收所得税的；B 国出于鼓励高科技发展政策目的，对新办高科技企业制定有从开始经营之日起 3 年免税的规定；C 国出于同样的目的，对高科技企业规定了 5 年免税的待遇。那么，如果其他条件基本相似或利弊基本相抵，一个企业完全可以把它的高科技企业办到 C 国去，从而在合法和合理的情况下，实现绝对节税。

免税实质上相当于财政补贴，但各国一般有两类不同目的的免税：一类是属于税收照顾性质的免税，它们对纳税人来说，只是一种财务利益的补偿；另一类是属于税收奖励性质的免税，它们对纳税人来说，才是真正的税收利益。照顾性免税，往往是在非常情况或非常条件下才取得的，而且一般也只是弥补损失，所以不能利用其来达到国际绝对节税目的；只有取得有关国家奖励性免税，才能达到国际绝对节税的目的。

（二）减税技术

减税技术 (tax reduction technique)，是指在合法和合理的情况下，尽量争取减税待遇，使减税最大化和减税期最长化的技术。减税技术适用于跨国企业和跨国自然人的国际绝对节税。比如 A、B、C、D 四个国家公司所得税的普通税率基本相同，其他条件基本相似或利弊基本相抵。一个 A 国企业生产的商品 90% 以上出口到世界各国，A 国对该企业所得是按普通税率征税；B 国出于鼓励外向型企业发展的目的，对此类企业减征 30% 的所得税，减税期为 5 年；C 国对此类企业减征 50% 所得税，减税期为 3 年；D 国对此类企业则减征 40% 所得税，并规定给予无限期减税。那么，对于一个打算长期经营此项业务的企业来说，完全可以考虑办到 D 国去，从而在合法和合理的情况下，使它节减的税收最大化。

减税实质上相当于财政补贴，各国一般同样是出于两类不同的目的：一类属于税收照顾性质的减税，它们对纳税人来说，只是一种财务利益的补偿；另一类属于税收奖励性质的减税，它们对纳税人来说，才是真正的税收利益。照顾性减税，往往是在非常情况或非常条件下才取得的，而且一般也只是弥补损失，所以不能利用其来达到国际绝对节税目的；只有取得有关国家奖励性减税，才能达到国际绝对节税的目的。

（三）税率差异技术

税率差异技术 (rates difference technique)，是指在合法和合理的情况

下，尽量利用各国税率的差异，以节减税收的技术。税率差异指各国之间有关税种的税率差异。只要不是出于避税目的，而是出于真正的商业理由(not to avoid tax but for bona fide commercial reasons)，在全球经济一体化情况下，一个企业完全可以决定自己的投资国。同样，在当今世界，自然人也有选择他们居住国、甚至国籍国的自由。

与按高税国税率纳税相比，在低税国按低税率纳税而少负担的税收就是节减的税收。国际节税的税率差异技术，主要是在有关国家之中，尽量寻求税率相对最低化，以及相对最低化税率的稳定性和长期性。

税率差异技术适用于跨国企业和跨国自然人的国际绝对节税。比如 A 国的公司所得税税率是 33%；B 国的公司所得税的税率为 40%；C 国的公司所得税税率为 36%。那么，在其他条件基本相似或利弊基本相抵的条件下，一个投资者到 A 国开办企业，就可以节减税收，并使节减的绝对税额最大化。

（四）分劈技术

分劈技术 (splitting technique)，是指在合法和合理的情况下，使所得、财产在两个或更多纳税人之间分劈而节减税收的技术。

税率差异技术与分劈技术的区别在于：前者不是通过减少计税基数来节税，而后者则是通过分劈，使纳税人的计税基数合法和合理地减少而节税；前者主要是利用国家的财经政策节税，而后者则主要是利用国家的社会政策节税。

国际节税的分劈技术可用于绝对节税。出于调节收入等社会政策的考虑，各国的所得税和一般财产税一般采用累进税率：计税基数越大，适用的最高边际税率也越高。合法和合理地使所得、财产在两个或更多纳税人之间进行分劈，可以使计税基数降至低税率税级，从而降低最高边际适用税率，以节减绝对税额。比如，有一对住所在英国的老夫妇，丈夫在英国拥有 57 万英镑的应税财产，他们有一个儿子。如果丈夫先去世，将财产留给妻子，妻子去世后，将财产留给儿子，那么，丈夫的财产在他去世留给妻子时免税，而在妻子去世留给儿子时，要就超过 28.5 万英镑的部分按 40% 的税率向英国缴纳 11.4 万英镑的遗产税。鉴于英国所得税和遗产税都是实行夫妇分别申报纳税制度的，如果丈夫先把 57 万英镑财产分劈成两部分，把其中的一半，即 28.5 万英镑财产划到妻子名下。并且作好这样安排：在丈夫去世时，把自己名下的那部分财产留给儿子；他妻子去世时，再把她那部分财产留给儿子。这样，这对夫妇的财产，就不再要向英国缴纳遗产税，即节减了 11.4 万英镑的税收。

出于调节收入、解决失业、促进经济增长等基本同样的社会和经济政策理由，许多国家对不同规模的企业、不同规模的销售或营业收入等，也往往规定不同的税率或其他不同的税收待遇。比如，英国规定，年利润超过 150 万英镑的公司税税率为 30%，年利润 30 万~150 万英镑的公司税税率在 19%~30% 之间，年利润 5 万~30 万的公司税税率为 19%，年利润 1 万~5 万英镑的公司税税率在 0~19% 之间，年利润不超过 1 万的公司税税率为 0。

由于许多国家对低所得企业都规定了低得多的税率，于是许多跨国公司便通过企业分立，使所得在两个或更多企业之间进行分割，企图以此降低适用税率，规避或减轻跨国企业的总纳税义务。不过，由于这种企业所得的分割是在跨国关联企业之间进行的，被许多国家认为不是出于真正的商业目的，而是出于避税目的，因此，往往被有关征税当局引用反避税条款处理。

（五）扣除技术

扣除技术 (deduction technique), 是指在合法和合理的情况下, 使税收扣除额增加而节减税收, 或调整各个计税期的扣除额而相对节税的技术。在同样多收入的情况下, 各项扣除额、宽免额和亏损额等冲抵额越大, 计税基础就会越小, 应纳税额也越小, 所节减的税款就越大。国际节税的扣除技术, 就是尽量使扣除项目最多, 扣除金额最大, 扣除时间最早。

扣除技术适用于跨国企业和跨国自然人的绝对节税和相对节税。比如: A 国允许扣除国内顾客招待费; B 国允许扣除国内顾客招待费的 40%; C 国不允许扣除国内顾客招待费。那么, 一个每年要花费很多顾客招待费的贸易公司, 在其他条件基本相似或利弊基本相抵的条件下, 选择到 A 国开办公司就能节减税收, 并使节减的税收最大化。又如: 投资者欲开办一个高科技企业, 供他选择的投资国的情况是: A 国对购买科技设备的支出规定折旧年限不得少于 10 年, 只能采用直线法 (残值规定忽略, 下同); B 国对购买科技设备的支出规定折旧年限不得少于 5 年, 只能采用直线法; C 国对购买科技设备的支出规定折旧年限不得少于 5 年, 允许采用直线法、双倍余额递减法; D 国对购买科技设备的支出规定允许作为当年费用一次性扣除。这样, 在其他条件基本相似或利弊基本相抵的条件下, 尽管总的扣除额基本相同, 但一个投资者到 D 国开办此类企业, 在投资初期就可以缴纳最少的税收, 从而将有更多的资金用于再投资, 以取得更多的收益去冲抵税收。由此增加的税后所得, 相当于节减的税收。

各国税法关于各种扣除的规定虽然具有相对的确定性, 但也最为琐细, 其适用范围也最广, 变化也最多、最大; 而且它既可以用于绝对节税, 又可以用于相对节税。所以, 国际节税的扣除技术, 是最为复杂的国际节税技术。

（六）抵免技术

抵免技术 (tax credit technique), 是指在合法和合理的情况下, 使税收抵免额尽量最大化的技术。各个国家往往规定了多种税收抵免, 除了已纳国外税收抵免、国外税收饶让抵免、已纳国内预提税抵免等消除重复征税或保证国外税收优惠落实到纳税人身上的抵免外, 还有诸如投资抵免、研究开发抵免等。对于自然人还有诸如夫妇抵免、子女抵免、勤劳所得抵免、抵押贷款利息抵免等政策鼓励性抵免。

税收抵免额越大, 冲抵应纳税额的数额也会越大, 应纳税额则会越小, 而所节减的税款就越大。国际节税的抵免技术是尽量使抵免项目最多化和抵免金额最大化。

抵免技术适用于跨国企业和跨国自然人的国际绝对节税。比如 A 国规定公司委托科研机构或大学进行科研开发, 支付科研开发费用的 65% 可直接抵免应纳公司所得税, 还规定公司当年科研开发费用超过过去 3 年平均数 25% 的部分, 可直接抵免当年的应纳公司所得税, 而 B 国则无此类规定, 那么, 一个必须不断进行科研开发才能求得生存发展的企业, 在其他条件基本相似或利弊基本相抵的条件下, 选择到 A 国开办公司, 就可以节减税收。

（七）延期纳税技术

延期纳税技术 (deferral payment technique), 是指在合法和合理的情况下, 尽量使税收可以延期缴纳的技术。纳税人延期缴纳本期税收, 就等于得到一笔无息贷款, 使纳税人在本期可以有更多的资金用于投资。由于通货膨胀、货币贬值的原因, 今天的 1 元要比将来的 1 元更值钱, 将来缴纳今天的税, 相当于少

缴纳了税收，节减了税；同时，由于货币时间价值，今天多投入的资金所产生收益，可以在将来获得更多的税后所得，相当于节减了税款。

国际延期纳税技术要求使延期纳税项目最大化、税额最大化和纳税延长期最长化。它适用于跨国企业和跨国自然人的国际相对节税。比如，投资者欲开办一个必须经常更新营业设备的资本密集型企业，每次更新会有一些的资本利得。供他选择的投资国的情况是：A 国对处置营业设备的资本利得要在处置当年征收 25% 的企业所得税；B 国对处置营业设备的资本利得有这样的规定，如果处置收入用于重置营业设备，处置营业设备的资本利得可以延期纳税，直到以后处置设备后不再重置时才缴纳。这样，在其他条件基本相似或利弊基本相抵的条件下，这个投资者会选择到 B 国开办此类企业。因为他只要不断地重置营业设备，那么，处置营业设备的应纳资本利得税就可以一直延期下去，从而有更多的资金用来再投资，将来也因此可取得更多的收益去冲抵税收，增加税后所得，相对节减了税收。

（八）退税技术

退税技术（tax repayment technique），是指在合法和合理的情况下，尽量争取退税待遇和使退税额最大化的节税技术。一些国家对某些投资、某些已纳预提税等有退税规定，在已缴纳税款的情况下，退税无疑是偿还了缴纳的税款，节减了税收，所退税额越大，节减的税收也越多。

国际节税的退税技术是尽量争取退税项目最大化和尽量使退税额最大化。它适用于跨国企业和跨国自然人的国际绝对节税。比如 A 国规定企业用税后所得进行再投资，可以退还已纳公司所得税税额的 50%，B 国无此类规定。那么，一个想不断扩大经营规模的公司。在其他条件基本相似或利弊基本相抵的条件下，选择在 A 国开办企业，无疑可以节减税收。

小资料

国际纳税筹划的技术原理

纳税筹划的主要技术原理是：

（一）转让定价。

它可以把跨国公司的利润转移到低税国去，或把公司的所得聚集到某避税地居民子公司的帐户中。

（二）“套用”国际税收协定

它可以使股息、利息和特许权使用费为形式的投资所得，享受低税优惠。

在很多情况下，公司还可以把自己的经营活动转移到避税地去，在低税国创造利润，从而达到税收最小化的目的。

个人国际纳税筹划广泛利用的是自然人和非公司法人财产的信托管理。

三、国际纳税筹划的常用方式

税收是国家对纳税人（纳税主体）和征税对象（纳税客体）进行的课征。因此要规避税收，就要避免成为纳税主体和纳税客体。国际纳税筹划的基本方式就是跨国纳税人通过借用或滥用有关国家税法、国际税收协定，利用它们的差别、漏洞、特例和缺陷，规避纳税主体和纳税客体的纳税义务，不纳税或少纳税。基本方式和方法主要有以下几类：

（一）通过纳税人的国际转移进行

纳税人（包括公司、合伙企业和个人）的国际转移，是指一个国家税收管辖权的纳税人，以规避或减轻其总纳税义务的国际纳税筹划方式。如纳税人从高税国迁往低税国成为低税国的居民。

（二）通过征税对象的国际转移进行纳税筹划

征税对象的国际转移，是指一个国家税收管辖权下的征税对象转移出该国，成为另一个国家税收管辖权下的征税对象，或没有成为任何一个国家税收管辖权下的征税对象，以规避或减轻纳税人总纳税义务的国际方式，这类方式花样很多非常复杂，如通过建立免税常设机构转移应税所得。目前，许多国家的双边税收协定都对跨国纳税人常设机构的经营活动规定了大量免税待遇。这些经营活动包括货物仓储、存货管理、货物购买、广告宣传、信息提供或其他准备性、辅助性营业活动等。这样，跨国纳税人就可以把设在没有这类免税待遇的国家的常设机构所从事的货物购买、存储等活动，转移到有免税规定的有关国家的常设机构中去，以转移应税所得，达到避税的目的。

再如，跨国公司可以通过关联企业之间的转让定价转移应税所得，从而避税。这是目前跨国公司在世界范围采取的一种非常重要的国际纳税筹划方法。其基本作法是：高税国企业向其低税国关联企业销售货物、提供劳务、转让无形资产、提供贷款时制定低价；低税国企业向其高税国关联企业销售货物、提供劳务、转让无形资产、提供贷款时制定高价。这样，跨国公司的利润就可以从高税国转移到低税国。

（三）纳税人不迁移进行国际纳税筹划

一般来说，纳税人要规避其纳税义务，就要设法迁移。但利用有关国家税法和税收协定的漏洞和缺陷，纳税人有时不迁移也可以规避或减轻其纳税义务。如纳税人虚假迁移其住所，即纳税人法律上已迁出了高税国，但实际上并没在其他任何国家取得住所。如果一个高税国的纳税人有足够证据证明他不是这个国家的居民，而是另一个国家的居民，那么尽管实际上他是这个国家的居民，他的纳税义务还是可以减轻，甚至消除。因为各个国家关于住所或居所的法律规定并不一样，法律解释也不相同，使纳税人利用住所或居所的虚假迁移进行国际避税成为可能。

（四）不转移征税对象进行国际纳税筹划

利用有关国家税法和国际税收协定的漏洞和缺陷，有时不转移征税对象也可以规避或减轻税收负担，如改变企业的组织形式进行避税。不同性质的企业获得所得的性质也不同，不同性质的所得可能会有不同的税收待遇。通过企业组织形式的改变，也可达到避税目的。如作为总分公司，需要就其世界范围的所得合并计算征收所得税，而作为母子公司，是就各自的所得分别计算征收所得税。因此，利用企业组织形式的变化就可以在征税对象不进行国际转移的条件下规避税收。

（五）利用避税地进行国际纳税筹划

避税地亦称“避税港”、“避税乐园”，指国际上轻税甚至无税的场所，即外国人可以在那里取得收入或拥有资产，而不必因之支付税金或只需支付少量税金的地方。这个场所或地方可以是一个国家，也可以是一个国家的某个地区，如港口、岛屿、沿海地区或交通方便的城市，因而也被称为“避税港”。

避税地具有以下几个特点：

（1）有明确的避税区域范围，大多数都是很小的国家和地区，甚至是很小的岛屿。

（2）避税港的地理位置大多靠近实行高税的经济发达国家，交通方便，并便

于形成脱离高税管辖的庇护地。

(3) 避税港提供的税收优惠形式、优惠内容及程度远远超过其他地区。避税港主要是从税务工作角度上对这类地区的命名。

目前，国际上共有 350 多个避税港，遍及 75 个国家和地区。其中国际上著名的避税港有拉丁美洲的巴哈马联邦、我国的香港等。当今世界上大体有 3 种类型的避税地：

(1) 一种是没有所得税和一般财产税的国家和地区，这一类型的避税地常被称为“纯国际避税地”。

(2) 另一种是完全放弃居民（公民）管辖权只行使地域管辖权的国家和地区。

(3) 再一种是在按照各国惯例制定税法的同时，提供某些特殊优惠的国家和地区。

避税港的产生，有历史原因、制度原因和经济原因。如从经济上看，一些国家和地区经济落后，出于振兴本国经济需要，在税收上制订较多的优惠措施，吸引国外资金和技术的流入。一些发达国家则出于缓解国内投资不足的需要，制订某些税收优惠措施，吸引本国资本回流或外国资本流入。跨国公司可以通过多种方式利用避税地进行纳税筹划，例如，选择与总公司所在国签订有可利用的税收协定的国际避税地，建立最适合于避税的常设机构，就是常用的手法。再如通过收入与费用的分配向避税地常设机构转移应税所得等。

……（试读结束啦。欢迎购买！“投资到大脑的钱可以给您今后带来更多的钱，早投资早获益，机遇只钟情于有准备的头脑”。）