



百家文库
BAIJIA WENKU

基于新《企业所得税法》的 反避税问题研究

JIYU XIN 《QIYE SUODE SHUIFA》 DE
FANBISHUI WENTI YANJIU

何晓蓉 著

湖南大学出版社

基于新《企业所得税法》的 反避税问题研究

何晓蓉 著

湖南大学出版社

2010年·长沙

内 容 简 介

企业所得税的各种避税行为造成国家税收严重流失和企业之间的不公平竞争,特别纳税调整是进行企业所得税反避税的授权性法规。本书从关联交易、资本弱化、受控外国企业和一般反避税条款等方面介绍了企业所得税避税原理和新《企业所得税法》的反避税规定,并在分析我国企业所得税避税现状、反避税实践和国际反避税措施基础上,对加强和完善我国企业所得税反避税工作提出了一些建议。适合企业财务人员和财会专业学生阅读。

图书在版编目(CIP)数据

基于新《企业所得税法》的反避税问题研究/何晓蓉著.

—长沙:湖南大学出版社,2010.5

ISBN 978-7-81113-814-6

I. ①基… II. ①何… III. ①企业—所得税—税收管理—研究—中国

②企业所得税法—研究—中国 IV. ①F812.424②D922.222.4

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第089872号

基于新《企业所得税法》的反避税问题研究

Jiyu Xin《Qiyi Suode Shuifa》de Fanbishui Wenti Yanjiu

作 者:何晓蓉 著

责任编辑:全 健

出版发行:湖南大学出版社

社 址:湖南·长沙·岳麓山

邮 编:410082

电 话:0731-88822559(发行部),88821094(编辑部),88821006(出版部)

传 真:0731-88649312(发行部),88822264(总编室)

电子邮箱:437291590@qq.com

网 址: <http://press.hnu.cn>

印 装:长沙利君漾印刷厂

开本:710×1000 16开

印张:17.5

字数:324千

版次:2010年5月第1版

印次:2010年5月第1次印刷

书号:ISBN 978-7-81113-814-6/F·247

定价:35.00元

版权所有,盗版必究

湖南大学版图书凡有印装差错,请与发行部联系

前 言

企业所得税是以企业取得的生产经营所得和其他所得为征税对象所征收的一种税。企业所得税是我国税制中的主体税种之一，在组织收入、宏观调控和调节分配等方面发挥着不可替代的作用。我国企业所得税收入总额目前仅次于增值税，在 20 多个税种中位居第二。所得税又是世界上公认的计算最复杂、管理最困难的税种，它涉及面广、关注度高、计算复杂、征管核算形式多样、政策水平要求高，既是一个十分重要的税种，又是当前征管中比较薄弱的税种，具有很大的发展潜力和增长空间。

但是，在经济全球化的背景下，随着市场经济的发展，我国企业的所得税避税活动呈现出一种不断增多的趋势。改革开放 30 年来，不仅是外商投资企业和外国企业与境外存在大量的关联关系和关联交易，外资企业跨境避税活动十分猖獗，而且随着我国市场经济的发展，避税活动范围从外资企业延伸到内资企业，从“引进来”的企业延伸到“走出去”的企业，避税活动已经渗透到企业商品交易、劳务交易、无形资产开放与转让、投资、融资、租赁等各方面。对此，我们应该有清醒的认识，我国的税收征管工作正面临着严峻的挑战。长期以来，外资企业避税和反避税一直是热门课题，然而内资企业同样存在利用转让定价、套用税收优惠等手段进行避税的情况，内资企业的避税活动也日趋普遍、日趋复杂。因此，加强国内内资企业避税问题的研究，对建立健全经济秩序具有重要意义。

2007 年 3 月 16 日，第十届全国人民代表大会第五次会议通过了《中华人民共和国企业所得税法》，2007 年 11 月 28 日国务院常务会议通过了《中华人民共和国企业所得税法实施条例》，2009 年 1 月 8 日，国税总局颁布《特别纳税调整实施办法（试行）》，上述法律法规建立健全了我国反避税的法律体系。新税法在原来的反避税规定基础上，借鉴国际惯例，对防止关联方转让定价做了明确规定，同时增加了一般反避税、防范资本弱化、防范国际避税地避税、核定程序和对补征税款按照国务院规定加收利息等条款，强化了反避税手段，有利于防范和

制止避税行为，维护国家利益。新税法的颁布实施，是中国税制进入新的历史阶段的重要标志，企业所得税进入了一个全新的发展时期。新税法对企业所得税组织收入、调控经济、调节收入分配和保障国家税收权益等职能作用的发挥，将会产生深远影响。

为此，本文将根据我国最新的《企业所得税法》及其《实施条例》、《特别纳税调整实施办法（试行）》等法规的相关精神，总结市场经济体制下企业所得税避税与反避税实践经验和教训，吸收借鉴相关专家学者成果精华，在此基础上结合多年的教学经验和科研成果，研究探讨我国企业国内避税与反避税问题，分析国内避税的概念、动机、手段以及对国内社会经济活动所造成的危害，并就目前国内反避税存在的问题，对改进我国所得税反避税提出建议。

由于写作时间有限、资料收集困难和作者本身水平等原因，书中难免存在纰漏甚至错误，欢迎大家批评指正。

作 者

2010年3月

目次

CONTENTS

第一章 避税与反避税概述 / 001

- 第一节 避税的基本概念 / 001
- 第二节 反避税的基本概念 / 012

第二章 我国企业所得税避税现状分析 / 023

- 第一节 我国企业所得税避税概况 / 023
- 第二节 我国企业避税行为的原因分析 / 026
- 第三节 我国企业所得税避税的主要方法 / 031
- 第四节 企业避税的发展趋势 / 053
- 第五节 企业避税的效应分析 / 055

第三章 我国企业所得税反避税的实践 / 057

- 第一节 我国企业所得税反避税立法回顾 / 057
- 第二节 我国反避税的实践与探索 / 066
- 第三节 内、外资企业所得税统一前我国反避税存在的主要问题 / 075

第四章 新《企业所得税法》主要内容及其创新和影响 / 082

- 第一节 企业所得税概述 / 082
- 第二节 我国企业所得税制度的历史演变 / 083
- 第三节 新《企业所得税法》的主要内容及其变化 / 090

- 第四节 新《企业所得税法》反避税的创新 / 102
- 第五节 新税制对企业避税方法和途径的影响 / 110

第五章 《特别纳税调整实施办法（试行）》解读 / 116

- 第一节 特别纳税调整概述 / 116
- 第二节 关联交易管理 / 118
- 第三节 受控外国企业管理 / 138
- 第四节 资本弱化管理 / 141
- 第五节 一般反避税条款 / 144
- 第六节 “紫金富豪避税门”之特别纳税调整分析 / 147

第六章 反避税措施的国际比较 / 155

- 第一节 发达国家反避税的主要措施 / 155
- 第二节 发展中国家（地区）反避税的主要措施 / 175
- 第三节 国外反避税实践对我国的启示 / 190

第七章 加强和完善企业所得税反避税工作的建议 / 198

- 第一节 新税法时期加强企业所得税反避税工作的指导思想和总要求 / 198
- 第二节 新税法时期我国企业所得税反避税工作面临的挑战 / 204
- 第三节 新税法时期完善我国企业所得税反避税工作的建议 / 207

附 录 / 222

- 附录一 企业所得税新旧税法对照表 / 222
- 附录二 特别纳税调整实施办法（试行）/ 243

参考文献 / 269

第一章

避税与反避税概述

第一节 避税的基本概念

2009年9月18日,《华夏时报》以“紫金富豪借灰色通道减持避税超10亿”为题,报道了国内H股、A股上市公司福建紫金矿业集团股份有限公司(601899SH/2899HK)的几大自然人股东利用税收监管盲区避税的事件。记者调查认为,这件“紫金富豪避税门”背后的神秘灰色通道,就是将股份从应纳企业所得税的企业法人手上转让给免征个人所得税的自然人。上市公司发起人法人股东先以成本价将原始股转让给属于关联方的自然人,再由自然人股东在二级市场套现,从而逃避企业所得税和个人所得税金额超过10亿元。“紫金富豪避税门”事件一时间闹得沸沸扬扬,成为众多媒体和理论界瞩目的焦点。为堵塞此避税漏洞,2009年12月31日晚间,经国务院批准,财政部、国税总局、证监会发布财税[2009]167号《关于个人转让上市公司限售股所得征收个人所得税有关问题的通知》,自2010年1月1日起,对个人转让上市公司限售股取得的所得按20%税率征收个人所得税。

那么,什么是避税?政府税务主管部门如何进行反避税?要解决这一问题,首先要明确避税的定义,界定其内涵和外延,这是正确认识反避税问题的基础和关键。在此基础上,阐明反避税的必要性,分析反避税行为的性质,完善反避税的立法和实践工作。

一、避税的定义

避税,即税收规避的简称,在用语上,不同的国家和地区有其独特或习惯称

谓。在英美国家一般称为 tax avoidance，而日本和中国台湾地区则常称为租税规避或租税回避。除不同的称谓外，更为复杂的是避税概念的界定，当前在各国的税法上尚无明文规定，理论界和实务界的意见及看法差距较大。世界各国理论界或是实务界对避税概念的理解均可归入狭义与广义两类。

（一）狭义概念的避税

狭义的避税，仅指不正当避税，不正当避税也称不可接受避税或逆法避税，指纳税人违背国家的课税意图，利用税法的漏洞和含糊之处，曲解税法，通过人为的、异常的法律上安排，规避纳税义务，减轻税负的各种不正当行为。比如，跨国企业通过在境外避税港设立关联企业，控制国内外资企业的原材料购入和产成品销售，将利润转移到低税负的关联企业，从而逃避企业所得税纳税义务的关联交易行为。不正当避税不是法律所鼓励或期待的行为，其行为结果会减少一国财政收入，损害主权国家的税收管辖权，影响政府宏观调控的效果，因此一般为各国立法所否认，也是反避税的规制对象。

（二）广义概念的避税

在广义上较为一致的看法是，避税是指为了规避税法、避免纳税义务成立而采取的各种正当的和不正当的行为。一般进一步将广义避税区分为正当避税与不正当避税。

其中正当避税又称合法避税或顺法避税，也即理论界通常所指的节税概念，是指纳税人依据税法规定所作出的符合税法立法精神、旨在减轻纳税义务的各种正当行为。即纳税人根据国家的税收政策导向，通过对纳税方案进行优化选择，利用法律规定的税收优惠或通过成为税法并不打算征税的事项的方法，精心安排自己的生产经营、筹资、投资和利润分配等经济事项，以减轻税收负担，取得正当的税收利润。比如，法律可能为纳税人提供税收减免（tax exemption）或税收扣除（tax credit），从而使纳税人避免承担纳税义务或获得税收优惠（tax preferences）。税法也可能允许某些税务筹划，如出于税收考虑，商业组织可能在公司、合伙企业、个体工商户等组织形式中进行选择；同理，增值税纳税人可能在一般纳税人和小规模纳税人身份中进行选择。正当避税因符合税法宗旨和政策意图，因此常为各国政府所鼓励和提倡。

（三）对避税的狭义和广义概念的评价

目前理论界和国际组织大部分都持狭义概念的避税观点。

荷兰国际财政文献局（IBFD）《国际税收辞汇》对避税所下的定义是：“避税一词指的是用合法手段以减少税收负担。该词含有贬义，通常表现为纳税人通过个人或企业活动的巧妙安排，钻税法上的漏洞和缺陷，以谋取税收利益。”

联合国税收专家小组的解释与此类似：避税是一个比较不明确的概念，由于各国社会经济、文化背景的差异，难以用人们所普遍接受的措辞对它作出定义。一般地说，避税可以认为是纳税人采取利用某种法律上的漏洞或含糊之处的方式来安排自己的事务，以减少他本应承担的纳税数额。虽然避税行为可能被认为是不道德的，但避税所使用的方式是合法的，至少是不直接与法律相抵触的。避税是对已有税法不完善及其特有缺陷所作的显示说明，它说明了现有税法的不健全特征。税务当局往往要根据避税情况所显示出来的税法缺陷采取相应措施对现有税法进行修改和纠正。所以通过对避税问题的研究可以进一步完善国家税收制度，有助于社会经济的进步和发展。

日本和中国台湾地区税法学者也大多明确将避税与节税相区分，认为避税仅是滥用法律形成的方式谋求不正当减轻租税负担的行为。

如日本税法学者金子宏从滥用私法形式、背离立法意图的角度来界定税收规避现象。他认为，税法所规定的课税要件已把各种经济活动乃至经济现象类型化，这些经济活动乃至经济现象在意思自治和契约自由原则规制下，可以自行选择某种法律形式以达成一定经济目的或实现一定经济性成果。如果纳税人选择通常所不用的法律形式，不但在实质上实现了所预想的经济目的乃至经济性成果，而且还回避掉了通常所采用的法律形式相对应的课税要件，从而减轻或排除了他们的税收负担，此即为避税。

清永敬次认为：“税捐规避乃指纳税人不选择税法上所考量认为通常之法形式（交易形式），却以选择与此不同的迂回行为或多阶段行为或其他异常的法形式，来达成与选择通常的法形式之情形基本上同一的经济上效果，而同时减轻或排除与通常的法形式相联结之税捐上负担。”

我国台湾地区学者认为，纳税义务人以明显不合常规的安排，规避或减少纳税义务的行为是避税。陈清秀认为，“税收规避乃脱法行为之下位案型，所谓脱法行为乃是存在于：某人所为之行为，虽然符合或抵触法律之目的，但在法律上却无法加以适用的情形”；“税捐规避乃是指利用私法自治契约自由原则对于私法上法形式之选择可能性，从私经济交易之正常观点来看，欠缺合理之理由，而选择通常所不使用之法律形式，于结果上实现所意图之经济目的或经济成果，但因不具备对应于通常使用之法形式之课税要件，因此减轻或排除税捐负担”。

北京大学法学院刘剑文教授认为，避税是指纳税人滥用法律形成的可能性，

通过法律所未预定的异常的行为安排达成与通常行为方式同一的经济目的,谋求不正当减轻税负的行为。

持狭义观点者,一般将避税与节税以及偷逃税行为截然分开,认为节税是合理又合法的行为,而避税是形式合法但实质违法的行为,偷逃税则是以虚伪、假装以及隐匿之情事逃避已经成立的纳税义务的违法行为,其实质是税收欺诈,属法律严厉禁止和处罚的行为。

从使用避税概念的历史来看,上述两种解释曾先后占有重要地位,特别是避税初露端倪时,将其视为合法行为曾是主流意见,正当避税与不当避税通常被合并讨论。随着避税行为的逐渐规模化,其对法律尊严的危害性逐渐显露并加剧,此时,人们的认识逐渐倾向于严格区分合法节税与不当避税,并日渐将不当避税直接称之为避税。“法律上有必要对避税进行限缩界定,即取其狭义。”对避税概念的认定,应专指滥用法律事实选择的可能性,进行违反税法的目的的异常行为安排,以实现规避税负的不当行为。

当前,随着实践认识和理论研究的深入及立法实践的加强,避税更多地被视为一个违反税法公平而须慎重立法加以防范和规制的行为。各国立法的实践虽然还没有对避税进行法律界定的立法先例,但无论是德国税法的一般性条款还是美英国家的个别性规制,其立法的取向和意图,均是明白地对这种利用法律漏洞规避税法适用的行为予以否定性评价,并辅之以法律的适当调整。我国虽然没有否认税收规避的一般立法,但还是存在一些特别的防范规定。如原《外商投资企业和外国企业所得税法》中关于关联企业独立交易原则的规定,《增值税暂行条例》和《消费税暂行条例》中关于视同销售行为的规定,《企业所得税法》关于特别纳税调整的规定等。这说明,我国对税收规避原则上也是持否认态度的。

本文所研究的避税与反避税,即建立在狭义的避税概念基础上。

(四) 避税与相关类似概念的关系

1. 避税与逃税 (tax evasion) 的区别与联系

逃税一般是指纳税人以非法的手段逃避纳税义务的行为,这类行为包括偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税等。

根据1997年《刑法》第二百零一条对偷税罪的规定,偷税是指纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证,在账簿上多列支出或者不列、少列收入,经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报的手段,不缴或少缴应纳税款的行为。逃避追缴欠税是指纳税人欠缴应纳税款,采取转移或者隐匿财产的手段,妨碍税务机关追缴欠缴的税款。骗取出口退税是指纳税人以假

报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款。

2009年2月28日，第十一届全国人民代表大会常务委员会第七次会议表决通过了《刑法修正案（七）》，修订后的《刑法》对第二百零一条关于不履行纳税义务的定罪量刑标准和法律规定中的相关表述方式修改为：“纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，逃避缴纳税款……”自此，“偷税”将不再作为一个刑法概念存在，《刑法修正案（七）》用“逃避缴纳税款”的表述取代了原法律条文中“偷税”的表述。刘剑文教授认为，“偷”是指将属于别人的财产据为己有，而在税收问题上，应缴税款原本是属于纳税人的财产，之所以发生过去所说的“偷税”行为，是因为纳税人没有依法履行缴纳税款的义务，因此有必要将这种行为与平常概念中的盗窃行为加以区别。

从主观特征来看，逃避缴纳税款、逃避追缴欠税与骗取出口退税都是纳税人主观故意的行为。从客观特征来看，这三种行为都是具有欺诈性的违法行为。从法律后果来看，骗取出口退税与前两者有一定的区别，前两种行为是纳税人通过违法手段，逃避自己应尽的纳税义务；骗取出口退税则是纳税人通过违法手段，将其他纳税人已经缴入国库的税款再骗出来。

显然，避税与逃避缴纳税款都是纳税人主观故意的行为，都是为了减轻自己的税收负担。但是它们的区别也是很明显的，逃避缴纳税款活动采取的手段或方法是违法的，属于法律上明确禁止的行为，是对税法的公然违反和践踏，一旦败露就要承担法律责任，受到法律制裁；而避税活动采取的手段或方法至少在形式上是不违法的，不能对其追究法律责任。不过，避税行为的不违法性是相对于具体的法律而言的。如果就经济分析而言，即从纳税人行为对财政收入和经济活动的影响来看，避税与逃避缴纳税款是没有什么不同的，它们在造成国家税收流失、破坏税收公平、歪曲经济生活方面的作用，可谓是异曲同工，这也是国家要反避税的原因。此外，具体的法律会因时间的推移或地点的变化而变化，避税行为也可能转化成为逃避缴纳税款行为。

2. 避税与节税（tax saving）的区别与联系

节税是指纳税人在税法允许的范围内，根据国家的税收政策导向，通过精心安排自己的经济事务，以减轻税收负担、争取正当税收利益的活动。纳税人对税收优惠政策的运用就是典型的节税活动。例如，原《外商投资企业和外国企业所得税法》对外商投资企业规定有低税率、“两免三减半”、再投资退税、出口企业退税等多项税收优惠，如果一家原来不能享受这些优惠的内资企业能引入符合规定的外国合作伙伴，并持有25%以上的股份，则其身份变更为外资企业，相应地也可以享受外企的各项税收优惠了。显然，企业引入外国合作伙伴的资金、技

术和管理经验的上述活动符合当时税收法律的立法意图或政策意图,有利于国家经济政策目标的实现,因此其享受税收优惠也是政府鼓励和提倡的。

避税与节税的相同点是不与现存的法律法规相冲突,采取的手段或方法都具有不违法性,行为目的也都是为了减轻税收负担。它们的区别在于,节税行为符合税收政策导向和法律规定的指引,不与税法立法精神相悖,是法律允许和鼓励的,行为后果不会损害社会公众的整体利益。而避税行为则违背税法宗旨、课税意图或政策意图,与税法立法精神相悖,会妨碍国家的经济政策或社会政策目标的实现,会损害社会公众的整体利益。

3. 避税与税负转嫁 (tax shifting) 的区别与联系

税负转嫁是指纳税人为了达到减轻税负的目的,在缴纳税款之后,通过价格的调整和变动,将自己的税收负担转嫁给他人。税负转嫁的形式有前转(顺转)、后转(逆转)、混转(散转)、消转(税收的转化)和税收资本化等。

避税与税负转嫁有相同之处,它们都可以减轻纳税人的税收负担,都具有不违法性。二者的区别在于,税负转嫁是在纳税人履行了纳税义务之后,税收负担在纳税人与负税人之间的再分配活动,虽然它会影响税负的最终归宿,但是并不会影响国家的税收利益和社会公众的整体利益,而且在许多情况下税负转嫁对社会财富分配的影响,符合国家的经济政策和社会政策,因而税负转嫁具有合法性,是法律允许和保护。而避税行为则没有履行纳税义务,会损害国家的税收利益和社会公众的整体利益,显然没有哪个国家的法律明文确定避税是合法行为,并予以保护。

4. 避税与税务筹划 (tax planning) 的区别与联系

在现实经济生活中,纳税人能否实现既定的经营目标,受到其内部管理决策能力和外部理财环境两方面因素的影响。外部理财环境是企业内部经营决策难以改变的外部约束条件,税收环境因素是其中的重要组成部分,它给定了纳税人的行为空间,纳税人只能去适应它们的要求和变化。因此,纳税人在经营决策中,有必要认真考虑和分析税收环境因素的影响,寻求在全面税收约束的市场环境下实现自己的经营管理目标的方法,这种活动就是税务筹划。

税务筹划是指在全面税收约束的市场条件下,纳税人为了更好地适应外部理财环境,实现其经营管理目标和维护自身的合法权益,对涉税事务进行的一种筹划活动。它所涉及的内容远不止避税和节税,还包括:如何正确运用税收优惠政策;如何规避“税收陷阱”或“涉税风险”,避免缴纳不必要的税收或给纳税人造成其他不必要的损失;在定价策略上,如何合理地运用税负转嫁技术;在有税的市场环境下,如何实施有效的现金管理,寻求偿债能力与盈利能力的平衡;在

税收争议中如何依法维护纳税人的合法权益，等等。

可见，税务筹划是纳税人的一种财务管理活动，目的是帮助纳税人适应外部的税收环境，实现其经营目标和维护其合法权益；而避税是一种纳税现象，是税务筹划活动中可能涉及的一种情况，目的是规避纳税义务，它们不属于一个层面的事物。我们不能因为税务筹划活动中有避税行为，就全盘否定税务筹划；也不能因为支持税务筹划活动，就无视其中存在的避税现象。正确的态度应该是正视税务筹划活动中存在的避税问题，并采取积极的反避税措施。

上述几种概念的涉法性质可以用表 1-1 表示。

表 1-1 各种涉税行为是否违法的判断

涉税行为 \ 涉法性质	违法	非违法（脱法）	合法
偷、漏、欠、抗、骗税等	√		
避税		√	
税务筹划			√

二、避税行为的法律性质

关于避税行为的法律性质，法学界曾有合法、违法与脱法的不同观点。

一是避税合法说。其理由是避税行为并不违反税法的文义规定，且是私法上适法有效的行为，选择何种行为方式是纳税人的行为自由，具有合法性。由于避税行为越演越烈导致的税收功能实现的严重障碍和避税规制的现实必要性，这种观点渐渐被多数学者所摒弃。

二是避税违法说。其理由是避税虽然表面上没有违反税法和有关国际税收协定，但实际上却是逃避税法上规定的纳税义务的行为，减少了相关国家的税收收入，造成税负不公平和不平等的竞争环境。持违法观点者认为避税虽形式合法但实质违法，它违反了税法的宗旨，不符合量能课税的公平原则，有损税法的实质正义，因此应定性为违法，并予以法律规制。

三是避税脱法说。所谓脱法行为，是指行为虽抵触法律的宗旨，但却无相应法律加以适用的情况。脱法行为的本质，在于利用法律上的漏洞，实现一定的目标。持脱法观点者认为避税既非合法行为也非违法行为，而是一种行为虽抵触法律的目的，但在法律上却无法加以适用的脱法行为。避税没有违反税法的条文，

但却违反了税法的目的和宗旨，以及量能课税原则。因此不能对这种行为进行处罚，而只能进行调整。反避税的措施应该主要通过税法自身的完善、对税法自身漏洞的弥补来实现。

本文同意第三种观点，认为不能简单地把避税定性为合法或是违法。避税行为表面上并不违反法律的形式规定或文义规定，且是私法上适法有效的行为，因而具备形式的合法性；但其行为结果客观上造成税收收入的不当流失，使其他守法诚信的纳税人的平等负担权利受到侵犯，因此其实质是违反税法宗旨的，具有实质违法性。这种形式的合法性兼具实质的违法性的双重特性，使得避税行为不能简单地归之于合法或是违法，而具有边界性或者中间性。这是纳税人利用税法的漏洞，选择立法者未曾考量而立法不曾涵盖的法律行为进行税负的规避造成的，它脱离、溢出了税法的文义规定，无法得到法律的直接适用，因而是一种脱法行为。

三、避税的行为特征

综上所述，从法律的角度及其实践看，避税这种脱法行为具有以下特征：

（一）主观故意性

从主观动机看，纳税人必须存在避税意图，避税者是有意钻税法的漏洞。避税者想要在不违法的前提下，既达到减轻税负的目的，又不受税法的追究，这就必然蓄意寻找避税的机会和办法，钻税法的空子或打政策的擦边球，以达到避税的目的。如果人们因为误解法律、欠缺经验、不成熟等，选择不相当的法律形成时，则不属于税收规避之否认规定所调节的范围。

（二）形式合法性

避税是纳税人利用私法自治、契约自由原则对于法律形式的形成可能性，在欠缺合理的理由的情况下，而选择与正常私经济交易的常规形式相异的法形式，达成与通常交易形式同一的经济结果，同时因规避了对应于通常使用的法形式的课税要件，实现减轻或免除税收负担的行为。这种行为表面上并不违反法律的形式规定或文义规定，且是私法上适法有效的行为，因而具备形式的合法性。国家和政府对纳税人的避税行为，只能是修改有关税收法规，以堵住可能为纳税人再次利用的漏洞，或修订法律，把避税行为归属为违法，再追究其法律责任。

（三）实质违法性

为了减轻税负而采取了脱法手段的避税行为并不违法，但不能因此认定其是合法行为，因为其毕竟是利用各国法律上的漏洞所为，人为地事后割断私法和税法的连接点，导致原本应当成立的纳税义务未能成立，未尽到一个诚信纳税人应尽的义务，其行为结果客观上造成税收收入的不当流失，使其他守法诚信的纳税人的平等负担权利受到侵犯，因此其实质是违反税法宗旨的，具有实质违法性。而且，纳税人避税造成国家应收税款减少，损害了国家的财政利益，违背了税法的意图与导向，所以必须对避税行为有所限制。

四、避税行为的类型

（一）避税行为的种类

避税行为的种类很多，按不同的标准，可以作出不同的分类。

1. 根据避税行为是否合法可分为合法避税和非法避税

合法避税，是指纳税人采取合法的手段或方法，利用税法存在的不完善性或税法允许的方法躲避纳税的一种经济行为。合法避税，又称节税。

非法避税，是指纳税人采取非法的手段或方法躲避纳税的一种经济行为。非法避税，就是逃避缴纳税款。

2. 根据避税意识不同可分为顺法意识避税和逆法意识避税

顺法意识避税是指避税产生的结果及避税活动与税法的立法意图相一致。它不影响或削弱税法的法律地位，也不影响或削弱税收各项职能及功能。例如纳税人想办法使自己的收入、财产等低于税收起征点，而这种维持收入、财产标准低于税收起征点的做法又是出于纳税原因。又如，对于固定资产投资方向调节税（现已停征），如果纳税人不进行固定资产投资，就不需要缴纳该项税款；如果改变固定资产投资方向，把楼堂馆所项目改为投资于高新技术项目，则税收负担就大为降低。这种避税从本质上看与税法设置的初衷相吻合，与法意识的要求一致，因而是合法的，应受到法律保护。但是，这种顺法意识的避税在经济上的结果与非顺法意识（逆法意识）避税的结果完全一致，即它不会也不能产生税收。

从严格意义上说，顺法意识避税活动不属于真正的避税范畴，因为它是对税法成熟和成功部分的承认和遵守；它没有显示或说明税法的缺陷与不足，无益于税法的进一步完善和修正。

逆法意识避税是指与税法的法意识相悖，利用税法不及的特点进行反制约、

反控制的行为和活动。它不影响或削弱税法的法律地位,但对国家税收收入及税收职能作用却有一定影响,即缩小税源规模,冲减纳税基础,减少国家税收收入。例如外商投资企业中,外商利用中方对国际市场的不了解而高价从国外购进原材料,压低所生产产品在国内的售价,这种高进低出的关联交易行为与税法是相悖的,但又很难界定这是否违法。

逆法意识避税是对税法的挑战,同时也是已有税法不完善、不成熟的表现。纳税者避税行为客观上为税法建设和税制改革指出了方向。逆法意识避税是以法律上的“非不应该”与“应该”或“不应该”进行的对峙。我们知道,法律是严肃的,但也是机械的。税法说明了国家制定收入分配关系的规范化、制度化、法律化。税法明确地告诉人们可以做什么,不可以做什么,可以怎样做,不可以怎样做,即规定了纳税人在税收征纳活动中的权利和义务。纳税人必须依据税法规定的义务向国家履行纳税的职责,同时纳税人也可以根据法律给予的权利保护自己的利益。避税实质上就是纳税人在履行应尽法律义务的前提下,运用税法给予的权利保护既得利益。它没有也不会不履行法律规定的各项义务,因此它应受到法律的保护。

3. 根据避税范围不同可分为国内避税和国际避税

国内避税,是指国内纳税人采用一定的手段或方法躲避国内纳税义务的一种行为。事实上,在同一个国家内,不同的地区也可能有不同的税法及税收规定,因此也就存在不同地区的避税问题。

国际避税,是指跨国纳税人利用不同国家和地区之间税法上的不一致而进行的跨国避税。

不同国家和地区之间税法上的差异主要是由以下三个方面构成的:

(1) 税收管辖权不同。税收管辖权有居民管辖权、公民管辖权、所得来源地管辖权三种,每个国家都可以根据自己的需要,选择最为有利的税收管理制度。居民管辖权是指主权国家仅对居住在本国的居民(包括本国居民和外国居民)行使征税权力。公民管辖权则是指主权国家仅对拥有本国公民身份的纳税人(包括居住在本国和居住在国外的公民)行使征税权力。所得来源地管辖权是根据纳税者所得收入来源地确定其应向谁纳税,实行这种管辖权的国家仅就来自本国境内的收入或因本国境内因素造成的收入行使征税权力。税收管辖权的不同直接关系到纳税人纳税在法律上是否成立。实行居民管辖权的国家中的跨国纳税人若到实行公民管辖权的国家从事经营业务,就会同时躲避两国税收对他的纳税要求。例如:甲国实行居民管辖权,乙国实行公民管辖权,那么甲国公民到乙国去从事经济活动就可以逃避甲国和乙国的对居民和公民的纳税要求,因为这时的甲国公民