

企業權益與合法避稅

古博

山西人民出版社

企业权益与合法避税

古 博

山西人民出版社

(晋)新登字6号

责任编辑 李翔德

封面设计、策划 韦 治

企业权益与合法避税

古 博

山西人民出版社出版发行

(太原并州北路十一号)

开本: 787×1092 1/16 印张: 14 字数: 350 千字

1992年11月第1版 1992年11月太原第1次印刷

印数: 1-5000册

ISBN 7-203-02166-1

G·932 定价: 48元

前 言

在我国以往的经济生活中，企业权益往往被疏忽和被遗忘，人们所关心的是企业为国家创造多少收益，为国家做出多大贡献。尽管这一崇高的愿望和极度的热情曾感动了千千万万的人，但随着时间的推移，人们逐渐发现，国家利益、企业利益是紧紧联在一起而不可偏废的。没有国家利益就没有企业利益，这固然真真切切，但没有企业利益，国家利益也不可能很好维护，这也是的确确实。

传统经济机制中的一个最主要缺陷是：忽视企业利益，忽视个人利益，平调企业利益，淡漠个人利益，不能有效满足企业和个人的正当权益，一味强调国家利益，强调为国家做贡献，结果造成企业缺乏动力、个人缺少积极性，大家都躺在国家身上，等、靠、要，最终国家利益也没有得到有效的满足，甚至遭到破坏和践踏。

随着改革、开放的不断深入和社会主义商品经济制度的逐步建立，企业利益、个人利益受到越来越多的重视，人们不再把企业利益、个人利益同国家利益对立起来，而是看成一个统一体、一个不可分割的矛盾组合。不能有效地满足企业、个人的利益，国家利益必然要受到损失，反之，国家利益得不到维护，企业利益、个人利益也必然受到伤害。在这里，国家和企业、个人的关系不再是依附、顺从关系，而是相互依托、相互制约，互以对方存在、满足为自己存在、满足的条件。国家向企业征收税是国家应有的权利，同时又是企业应尽的义务，而企业获取国家服务，实现生存与发展是企业应有的权利，国家为企业服务、鼓励企业生存、发展则是国家应尽的义务。无论国家还是企业，都不存在没有权利的义务，也不存在没有义务的权利。企业充分享受其应有的权利是充分尽其义务的前提，而充分尽其义务又是企业获取足够权利的条件。显然，企业的权利与义务是互为依托、互为支撑的。纳税作为企业的义务是天经地义之事，而企业谋求自我发展、自我积累、自我改造，充分满足其经济和社会利益是任何人、任何机构不可剥夺的权利。既然如此，企业的权利就须得到法律及社会的保护。

合法避税作为企业的权利是以企业依法纳税，依法尽其义务为基础所产生的企业权利，其前提是企业尽其法定之义务，因而应该受到法律和社会的认可、保护。从税法建设本身来看，合法避税是企业在尊重税法、遵守税法条件下，对税法中“非不允许”或“非不应该”内容的合理运用。因为，在税法中，人们直接得到的“允许”、“不允许”，“应该”、“不应该”的内容实际上使企业得到了“非不应该”、“非不允许”的内容。正是这些法律上的“非不应该”、“非不允许”内容构成企业合法避税的依据和途径。纵观国内、国外合理避税，都是对税法中“非不允许”、“非不应该”的成功利用（值得指出的是，我国有一些企业打着避税的幌子进行偷税、逃税，对此我们应保持足够的警惕和必要的戒心）。对纳税人来说，研究、分析合法避税并不断进行实践不仅可以给其带来直接的经济利益和货币收入，使其创造的产品价值和利润有更多的部分合法留归自己，而且能够帮助纳税人树立法制观念和依法纳税意识。因为，合法避税不同于偷、逃税，它不是对法律的违背和践踏，而是以尊重法律，遵守税法为前提，以对法律和税收的详尽研究为基础，对现有税法不完善及特有

缺陷的发现和利用，因此，它同时有助于促使政府和执法部门及时发现税制及税法中所存在的问题、进一步健全税收制度、完善税法，有助于实现经济生活规范化和社会生活规范化，有助于建立一个健全的法制社会。总之，无论是极力维护企业权益，也无论是申说合法避税的积极意义，它们的最终目的是使政府及企业行为的合法化和规范化，使各方面权益得到法的维护。

在本书中，我们对企业权益与合法避税的分析、说明和方法介绍，决非仅从企业立场，或说主要不是从企业立场出发，而是从公正立场出发、既不偏护企业，也不放纵国家权力。我们相信，随着我国社会主义商品经济的日渐成熟，企业连同企业权益会得到社会及法律的进一步承认和更好的保护。

恳切希望读者对本书提出批评、意见。

作者

1992年8月1日于深圳

目 录

第一章	企业权益与避税之法理	(1)
一、	企业权益的内涵	(1)
二、	避税是企业的合法权利	(3)
三、	避税的法律依据	(5)
第二章	避税的原因及发展状况	(8)
一、	实行避税的原因	(9)
二、	避税的种类	(14)
三、	避税的发展现状及特点	(16)
第三章	避税的基本方法	(19)
一、	转让定价法	(19)
二、	成本调整法	(22)
三、	筹资运用法	(23)
四、	对低税区的利用	(23)
五、	其它方法	(24)
第四章	国内避税及其运作	(25)
一、	国内避税的特点	(25)
二、	转让定价在国内避税中的运用	(26)
三、	成本调整在国内避税中的运用	(39)
四、	筹资方法在国内避税中的运用	(56)
五、	租赁方法在国内避税中的运用	(60)
六、	对经济特区及税收优惠政策的利用	(62)
第五章	国内避税范例分析	(65)
一、	投资项目选择与避税	(65)
二、	融资租赁与避税	(72)
三、	筹资与避税	(75)
四、	风险决策与避税	(77)
五、	价格标准与避税	(78)
六、	产销结构与避税	(80)
七、	固定资产投资中的避税	(83)
八、	价内税对企业的影响	(90)
第六章	国际避税及其运作	(95)

一、	国际避税的条件	(95)
二、	跨国避税方法之一—人员流动法	(104)
三、	跨国避税方法之二—人员非流动法	(106)
四、	跨国避税方法之三—财务或劳务流动法	(106)
五、	跨国避税方法之四—流动与非流动的结合	(112)
六、	跨国避税方法之五—对避税地的利用	(114)
七、	避免国际双重课税方法的运用	(116)
第七章	收入与费用分配的国际惯例	(124)
一、	国际收入与费用的类别	(124)
二、	国际收入与费用分配的作用和原则	(125)
三、	国际收入与费用分配的标准	(131)
第八章	税负转移及其方法	(135)
一、	税负转移的基本形式	(135)
二、	税负转移的基本方法	(138)
三、	关税转嫁	(142)
四、	独占商品的税收转嫁	(143)
五、	税收如何转化为资本	(145)
附录 (一)	国内外低税区、避税地介绍	(147)
附录 (二)	反避税的有关内容介绍	(182)

第一章 企业权益与避税之法理

一、企业权益的内涵

什么是企业权益？企业权益的内涵是什么？这并非是一个十分明确的概念。在相当一些人眼中，企业权益就是国家认可的企业利益，是国家根据社会再生产的需要所确定的企业收益及与之相适应的权利；还有一些人认为，企业权益包含在国家及全体民众权益之中，是国家及全体民众权益的组成部分；更有少数人认为，企业不应追求自身权益，企业权益已经溶于社会主义国家权益之中，提企业权益就对小团体利益、对扩大了的个人利益的追求，有背于国家利益的实现。的确，在高度集中统一的经济体制下，企业权益得不到应有的认可和重视，企业只是国家经济运行中一个零部件，很少有或者不存在独立的企业权益。

企业权益是经济发展一定阶段的产物，这个一定阶段是指：首先，经济社会允许并确实出现了独立的企业法人，这个独立的企业法人有根据市场及经济社会需要自由决定生存、发展的权利，即它是根据自己的意愿并结合社会需要确定成立与否、发展与否，而不是根据他人意愿，更不是依据权力所有者或国家意愿决定其行为及活动。其次，这个独立的企业法人所要追求的目标首先是如何最大限度地、合理合法地满足自己的经济利益，而不是他人、它部门的利益，更不是国家利益。第三，经济社会（不是国家，也不是政府）充分认可并保护企业权益，将企业权益视为经济社会发展之客观必然，具有客观事物的内在质及量的规定性，具有社会发展的阶段性特征。这就是说，企业权益有其内在、客观的质、量标准，且这一标准不得脱离经济社会发展的阶段性。由此可见，企业权益不是凭空产生的，也不是企业、国家或政府随意确定的，而是社会发展的产物，是社会发展的客观需要。同理，这种产生于社会发展一定阶段的企业权益从一开始便积极促进社会向更高层次、更高水平发展。因为，企业权益的满足是以社会需要满足为条件（互为条件），无论企业创立和发展都反映的是社会需要，企业生产的产品只有为社会接受才能补偿企业生产耗费及企业对利润的追求。社会对企业生产的产品不承认、不接受，企业生产产品就无法让渡出去、企业生产耗费无法弥补，利润也无法实现，自然企业也就无法生存和发展，也就谈不到企业权益。从这个角度讲，任何一次企业权益的满足都是社会权益的满足，无数个企业获得其应有的权益，经济社会就大踏步地向前发展，社会产品就丰足，人民生活就日趋改善，水平就日渐提高。

企业权益说到底企业的权益和利益，无论从法律角度、还是从企业行为来说，它们都是不可分割的统一体。纵观正、反两个方面经验教训，不难认为，企业权益的内涵应当是：

1、企业自由选择生存、发展的权利及由此产生的利益。

企业自由选择生存、发展的权利及由此产生的利益是指企业拥有自由确定自身生存与否及如何生存、发展与否及如何发展的权利和与之相关的利益。在现代经济社会里，企业的建立、经营范围及发展方向的确是由企业依据市场及社会需要自由、自主决定，而不

是或不应该是由企业的外部力量决定，国家也无权决定（公有制企业的建立和发展也是所有者根据市场及社会需要来确定，而不是依据国家意志）。既然是企业自由、自主的决定，与其相关的利益也就寓于这种决定之中，并由企业享有了，否则，企业自由、自主选择的权利就成为一句空话，企业也就不成为企业了。

2、企业维护其利益的权利及属于维护权利本身带来的利益。

企业维护其利益的权利是指企业在发展过程中所产生的对其利益具有主观意识的维护需求。这种有意识的维护利益的需求及相应的行为是企业权利的重要内容。

我们知道，无论一个物体（有生命的物体）或是一个经济实体，一旦诞生便有维护自己生存、发展和满足自己需要的意识（或潜意识），这种意识源于物体或实体的生存本能和对既得利益追求的本能，没有这种本能及这种意识，其生存和发展便成为不可能。对企业来说，生存与发展的自由选择权利伴随维护生存、发展的利益需要；这些利益需要体现为企业意识或企业意志的产物，剥夺这种意识或剥夺企业意识意味着对企业生存、发展权利的剥夺，意味着对企业的扼杀。

有人讲，利益与权利是同一回事，讲企业利益就不必要讲企业权利和企业意志了。其实不然，企业利益是企业权利派生出来的，它们并非一回事，更不是同一概念的不同表述。企业利益是由企业权利派生的，有权利就有利益，任何利益都产生于一定的权利。如果说利益和权利是一回事，那么由什么或由谁来确定企业利益呢？是由国家确定、企业明确，还是由政府确定？由企业决定显然既不会符合国家利益，也不符合理论分析，同样，由国家或政府决定也不会使企业满意，更不符合实际。显然，只有以企业利益的产生源决定，即由企业权利决定。因为，企业权利是客观存在的，它不是由人们单纯主观意识或主观臆造出来，而是由企业赖以生存的社会经济条件及企业承担的义务决定的。有什么样的社会经济条件，有什么样的企业义务，就有什么样的企业权利及由此权利派生出的企业利益。

3、法的力量所规定的企业权利及相关的利益。

企业权利作为社会经济发展一定时期的产物，其内在质、量的规定性要由这种内容的形式表现并明确下来，这种形式就是法律。企业权益尽管有其客观的内在标准，但任何一个企业都不能以这种内在的标准来行使自己的权利，也不能凭借这种标准维护自己的利益。所能依据的是法律形式和由法律规定的企业权益。既然拥有客观质量内容的企业权益是由它们外在形式——法律表现和界定的，这就不可避免造成形式（法律）与内容（企业的应有权益）之间可能产生的不协调，同时也可能造成企业权益的法律形式（非企业主观方面）和企业权益拥有者——企业（企业主观方面）在对待企业权益方面产生不合协。前者的不协调以法律界定为标准具有强制性，后者的不合协则不然，尽管在依法办事方面与前者没有区别，但在行动解释上却可以找到既符合法律形式，又符合企业权益需要的种种辩护和说辞上。大家知道，权利从来就有两方面的内容，一方面是法的规定，它对权利拥有者来说可视为属于客观方面（即前面所说非企业主观方面）；另一方面指权利拥有者在主观上的能动行为，它可称为权利拥有者的主观方面。即法的规定和人们的主动行为在社会生活中的统一实现，就是我们所说的权利。法形式对权利的规定是实施权利的前提，但还必须有人遵照法的规定主动地实现自己需要的要求（否则，以社会为基础的法规定便先去其存在的社会价值），这里的主动是指：（1）权利享有者有意识的行为，即法意识行

为，它对自己行为的内容和后果有所了解，能够通过这种行为实现自己的某种利益和愿望。(2) 权利享有者的主动行为，即发动行为动机的动力是其行为所带来的实际利益，从而使其行为成为一种主动追求的过程。合法避税就是这样一种具有法意识的主动行为。

4、拥有实在内容而非空洞虚无的社会经济权利和利益。

在我国，权利和利益常常为一些空洞虚无的解释所困扰，缺乏一个明确的概念，因而无法界定企业权益的内容。譬如，我国对权利的解释是“权利是国家保证实施的某种行为的可能性”“在法定必要行为规范的范围内人们从事某种行为的可能性”。可能性能否变成现实，可能性又包括哪些内容则莫衷一是。事实上，在法制社会中，权利的内容是十分明确和公开的，没有半点虚无、神秘色彩。企业权利不仅包括生存权、发展权、而且有财权、物权、用人权、借债权、索债权、避税权、经营决策权、产品开发权……等等，所有这些权利及相应的利益就是企业权益的实实在在内容，是企业权益外在形式得以表现的质的规定。

二、合法避税是企业应有的权利

合法避税是企业应有的权利至少应从这样几个方面认识、理解：

首先，合法避税是企业生产经营活动中的基本权利，属权利一般的范畴。

我们知道，企业的基本权利是在正常的社会、经济、文化生活中不可缺少并具有普遍性的权利，它由宪法规定。企业基本权利的确定标志着企业和社会、经济生活中的地位，是企业与国家之间最基本的法的联系。合法避税之所以首先视为企业的基本权利，是因为：它是企业法律上生存权利、自由权利及发展权利决定的，具有法的规定性。在商品经济社会，生存，自由，发展是最普遍、最基本的权利，是商品经济制度及商品经济社会的质所决定的。在这个社会及这个制度下，任何人（包括自然人和法人）都有在法律允许的范围内从事社会经济活动，获取合法收益的权利；在这个社会及这个制度下，企业有权选择生存和发展、有权选择破产和倒闭，可以自主地决定经营范围和发展方向，可以选择少纳税（遵守税法前提下）、也可以选择多纳税（遵守税法前提下）。合法避税作为未违法行为属于企业基本权利，合法避税取得的收益属合法收益。

众所周知，纳税是企业应尽的义务，这种义务适应企业的权利需要。当企业尽其义务后，相应的权利也就获得了。企业依法纳税后便是企业的依法收益。合法避税作为依法少纳税行为是法律规定所允许的，也就是法律所允许的企业权利。

其次，合法避税是企业对其财产、收益的正当维护，属企业应有的经济权利。

在商品经济社会，企业的建立、发展是以追求经济目标为主要目的，任何一个企业、经济组织脱离了对经济目标的追求，其性质就发生了根本的转变，权利与义务也就改变了。正因为如此，维护企业权利在很大程度上是维护企业的经济权利、维护企业的财产、收益和对经济利益追逐的权利。在这里，凡企业在依法前提下对经济利益的追求和对经济利益的维护均属企业应有的经济权利。鉴于合法避税的前提是合乎法律规定，它所产生的收益为合法收益，因此，对合法避税采取的任何攻击、围剿、批判及惩罚都是非法的，都是对企业经济权利的剥夺和侵犯。

经济实体对经济利益的追求是一种本能，具有明显的排它性和为己特征，为经济利益斤斤计较，不断地讨价还价，最大限度地维护自己利益是十分正常和必需的。过去我们一

味要求企业多贡献，多上缴，凡企业斤斤计较、讨价还价便视为企业本位主义、利己主义，视为企业挖国家墙角，结果造成国家或政府大大超越企业应尽义务的界限，深入企业权利腹地，对企业构成伤害。事实上，无论企业权利，还是企业义务，它们都有各自的范围和边界，超越企业权利的范围和边界，必然构成对企业义务的违背、践踏，而超越企业义务的范围和边界又必然构成对企业权利的破坏和侵犯，就避税而言，它始终是在企业权利的边界内，始终没有突破企业权利范围，与其它企业权利内容不同的是，它始终游离在企业权利的边界线上，人们极易认为它将陷入企业义务之中。的确，从法律角度讲，权利与义务的界限就是权利和义务的交接点，或说是权利、义务范围的共同边线，互相不得超过。对任何一个人来说（包括自然人和法人）遵守权利界限是其应承担的义务，坚守义务的界限又是其应有的权利。尽管避税经常游离于企业权利范围的边界上，似乎有跨越界限的可能，但它毕竟没有超越企业权利的范围，仍属企业的正当权利。

第三、合法避税是企业对社会赋与其权利的运用，属企业应有的社会权利。

企业的社会权利是指法律规定并允许的受社会保障的权利，它不管企业性质、企业经营状况、企业为国家贡献大小而平等享有。不难理解，在商品经济社会，企业与国家、与政府的关系是相同的，它不该有远近，亲疏差别，不论企业是什么性质，在履行义务及享有权利方面不应受到歧视，国内企业、国外企业、国营企业、私营企业、独资企业、合资企业均不应单独享受其它企业所没有的特权（或说特殊权利）。合法避税作为企业权利不权国外企业、跨国公司可以享有，国内企业、境内公司也可以有；不仅外资企业、合资企业可以享有；内资企业也可以享有；不仅私营企业、个体经济可以享有，国营企业、集体企业也可以享有。总之，它是一项企业均可享有的权利，具有社会普遍性特征。

从合法避税的现状看，它已成为当今国内外企业经营与发展过程中的一项重要活动，为国际社会所承认，既然如此，它就不应当为某些企业或某类企业独占，这一点在我国表现比较突出。在我国，外资企业、中外合资企业从事避税活动往往受到政府的默许和认同，而对国内企业则不然。究其原因，在很大程度上是由人们的错误意识决定的。在相当一些人眼中，外资企业、中外合资企业实行避税属国际惯例所允许的，而国内企业过去没有这种惯例，也不应存在这种惯例。结果使国内避税活动受到打压，而偷、逃税及抗税现象就比较普遍。从这个角度讲，鼓励企业依法纳税、遵守税法的最好办法是让孩子充分享受其应有的权利、包括合法避税的权利，而不是剥夺其应有权利，促其挺而走险。

企业合法避税权利与其它企业权利一样有其特定的界限，超过这个界限就不再是企业权利，而沦为违背企业义务。这就是说，企业权利与义务不仅是相辅相成、互为条件，而且可以转换。转换的条件是：（1）当税法中特有的缺陷被纠正或税法中不明确的东西被明确后，企业相应的避税权利就会转换成纳税义务。譬如：在企业所得税率实行累进税率制度时，纳税企业可以用不超过某一累进级为手段躲避因超过该累进级而缴纳较多的税，实现合法少纳税。而当所得税法修正为一律实行固定比例税时，企业利用累进税率实现少纳税的权利便失去，以固定比例纳税便成为无法躲避的义务了。（2）当税收政策中的某些特定内容取消后，合法避税的条件随之消失，企业的避税权利便转换成企业义务了。如，当政府或国家宣布给某一区域或某一部门（行业）的低税优惠政策时，企业有利用这一税收优惠政策的权利，到低税区（或部门）从事生产经营活动。一旦政府取消这些税收优惠，企业在低税区实行少纳税的权利也自然消失，少纳税的权利顷刻成为正常纳税的义务了。

(3) 当国家或政府对税法的某一项条款或内容的解释不清或不当时, 依据这种解释, 企业可以享受少纳税或不纳税的权利, 而在国家或政府对此条款或内容重新解释并明确其适用范围时, 企业原有的权利就可能转变成企业义务。譬如, 当国家规定对从事长途贩运生活资料和生产资料的人减征或征流转环节税而未对人的概念作出解释时, 自然人、企业法人均可享受此项规定, 拥有相同权利。随后当国家或政府对从事长途贩运的人做出解释并明确规定只限于自然人时, 企业法人就不能再享有这项规定的权利。这时, 企业若再从事长途贩运便就有纳税义务了。(4) 当企业实施避税权利而对其它经济实体、个人的正常权利构成伤害时, 企业的避税权利就要受到节制, 就要转变为尊重别权利的义务。这就是说, 企业权利的行使是以不伤害, 不妨得他人权利使为前提。譬如, 当某个企业实行避税后获取较多利润、使其竞争力大增从而危胁到其它企业正常生产经营, 甚至生存时, 这种避税就会受到法律及政策的约束, 尊重别人生存权利、维护其它企业正常经营活动就会成为社会所强制的义务。

总而言之, 合法避税是企业的权利, 这个权利有其固有的界限, 超越界限就不再合法, 无论这种超越是主动超越还是被动超越。

三、避税的法律依据

我们讲避税是在尊重税法、依法纳税的前提下对纳税义务的躲避。那么, 是否所有避税行为和避税活动都应该受到法律认可和保护呢? 对这个问题的回答要求我们必须站在法律的角度上, 而不是站在纳税人角度、也不是站在政府或国家的角度上分析、理解。

从法律角度来讲, 避税行为有顺法意识避税和逆法意识避税两种类型。顺法意识避税是指避税产生的结果及避税活动与税法的法意识相一致, 它不影响或消弱税法的法律地位, 也不影响或消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作法又是出于纳税原因。再如我国的奖金税、建筑税等, 纳税人可以以不达到征税点的办法而躲避纳税义务。这些避税从本质上与税法设置的初衷一致或相吻合, 与法意识的要求一致。但是, 这种顺法意识的避税在经济上的结果与非顺法意识(逆税法意识)的结果完全一致, 即它不会, 也不能产生税收收入。逆法意识的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, 它不影响和消弱税法的法律地位, 对法意识也没有干预和破坏作用, 但对国家税收收入及税收职能作用却有一定影响。比如将一纳税人分成若干个分散、众多的纳税人, 缩小税源规模, 冲减纳税基础等。

从严格意义上讲, 顺法意识的避税活动不属于真正的避税范畴。因为顺法意识的避税是对税法成熟和成功部分的承认和遵守, 它没有显示和说明税法的缺陷与不足, 无益于税法的进一步完善和修正。逆法意识的避税则不然, 它是对税法的挑战和已有税法不完善、不成熟的显示说明, 是通过纳税者避税行为来指出税法建设和税制改革的方向和具体方面。逆法意识的避税不是对已有税法的法律地位所作的挑战, 而是以法的形式对法的形式所作的挑战, 即以法律上的“非不应该”与法律上的“应该”进行对峙。因而税法与避税(逆法意识的避税)在法律地位上处于同等地位, 拥有同等效用。虽然有人认为税法不完善有多种原因, 事实上也确实存在这样或那样的原因。但是法律本身不承认这些原因, 也就是说, 法律不承认“应该怎样”和“不应该怎样”, 它只根据法规规定怎样和不怎样来判断某一

事件的合法与不合法。法律允许的就是允许的，法律不允许的就是不允许的；法律非不允许的就是允许的，法律非不允许，但也非不允许的也是允许的。在这些方面，法律和法意识可能一致，也可能不完全一致（即法律没有充分表示法意识），法意识是法规规定和法律本身的先导意识，只有当法意识达到一定程度和广度并为相当人数接受和理解后，法律条文及法规才可能制定和实施。一旦法意识变成法律规定，任何人都要遵守，而不论谁有法意识，谁没有法意识，即理解的要遵守，不理解的也要遵守。相反，若没有明确和正式的法律规定，那么即使有法意识或者这样、那样的标准，也不具有法律效用。有些人指责避税行为损害了国家利益，体现不出来纳税人是社会主义国家主人翁的精神状况。其实持这种观点的人大错特错了。首先他们不了解、不明白避税行为对法律完善与法律建设的重要性，只看到避税给纳税人带来的短期效益，未看到避税给国家和社会带来的长期好处。其次他们不懂得什么是法，法制观念在这些人身上并没有深深扎根或者说，提这种问题的人本身就缺少法律常识。

法不是政策、道德，也不是感情。法作为国家意志的体现，由国家制定或认可，它体现的是统治阶级的意志，是以国家强制力保证其实施的行为规则的总和。法的制定是指成文形式的法规和条文，是国家机关根据某一方面社会生活需要，遵循一定的程度起草、审议、批准、颁布的行为规则。法的认可是指国家对社会上已有和已经存在的行为规则予以承认，因而使这些业已存在的行为规则具有法律效力。税法就是这样一种获得国家由国家制定和认可的社会规范。它是调整人们经济利益和收入分配方面的重要行为规则之一，它将在一定社会制度下、人与人之间、企业、个人与国家之间的收入分配关系规范化、制度化、法律化（当然，这里并非仅税法一种法形式，还有其它法形式的作用），明确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职责，同时纳税人也应当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即得利益的手段。从法的观点来看，权利与义务是一对相互依存、相辅相成的矛盾。义务以权利为基础，权利又以义务为条件。没有光承担义务，而没有权利的法律规定，也没有光规定权利、而没有义务的法律规定。纳税者的纳税义务是建立在纳税者应有权利基础上的法律要求，纳税者的应有权利又是在履行纳税义务条件下的法律规定。法律上的权利与义务的矛盾运动酿成许许多多法律上、经济上及社会上的后果。避税就是这些后果在经济方面的表现之一。从法律义务方面来看，避税就是这些后果在经济方面的表现之一。从法律义务方面来看，避税是在履行纳税者纳税义务前提下从事的经济活动，它没有，也绝不会不履行法律规定的各项义务，任何避税活动都不是对法定义务的抵制和对抗，因此，它应该受到法律的保护。同时也应看到，避税也是纳税者应当享有的权利，即纳税者有权依据法律上“非不允许”及未规定的内容进行选择并采取行为，并且这种选择和所采取的行动也应该受到法律的保护。同样国家针对避税活动显示出的税法缺陷及税制不健全方面采取的一系列对税法的修正、调整等改进措施也是国家拥有的基本权利，而且是国家唯一对付避税所享有的受法律保护的权利。如果国家不是借助这一法定权利抵销或缩小避税的影响，国家就要在法律方面犯错误。因为这样做意味着国家用非法的形式矫正法律上的缺陷，这种矫正不仅不具有法律上的效力反而是对原有法律的违抗和破坏。这时应追究法律责任的就不是纳税人，而是国家了。

法律与政策、道德、习惯、纪律等不同。尽管它们都是约束人们行为的社会规范，并都反映统治阶级的意志，但是政策、道德等均无须经过一定国家机关，按一定程序制定，而法律则必须经过一定国家机关（立法机关），并按一定程序制定。因此法律具有“国家意志”的特性，政策、道德等不具有这种特性。其次，法律具有国家强制性，任何人的违法行为都要受到国家的制裁，而政策和道德等不具有这一特点。违犯政策和道德的人只会受到批评、教育和舆论的责备。第三，法总是以国家的名义规定人们在一定的关系中禁止怎样行为、应当怎样行为、可以怎样行为的行为规范，确定人们在一定关系中的权利和义务，而政策、道德等虽然也具有规范人们行为的属性，但往往不是明确、具体的，多为比较原则的方针和号召，灵活性比较大，而且不具有法律效力。可见法律和政策、道德等范畴在本质上是有很差别的。因此人们在实际生活中不应该用政策、道德来调整和弥补法律方面的不足，也不应将法律视为政策、道德的标准。避税是从法的方面着眼说明它的合法性，尽管在某些场合与政府政策发生一定程度上的不一致，但是这种不一致是法律允许和保护，人们对它的指责至少在法律上是不成立的。从世界各国的情况来看，避税都享有合法地位，各国政府对待避税的态度从来不是借助行政命令、政策及道德的力量去削弱和减少它，而都是依靠对税法的调整、修正、改进等措施一系列反避税法律方法，加速和促进税法的完善和建设。没有哪个国家是靠非法的措施针对避税行为和避税活动的。也没有哪个国家靠舆论等来责怪避税者的行为的。相反，公众舆论都支持或赞同避税活动和避税行为，都将避税视为完善税法的重要途径。由此可见，我们应当承认并公开声明，避税是合法的，是受法律保护的经济行为，任何对避税的指责都是不成立的。

随着我国改革、开放的深入和商品经济的日趋发展，避税问题也越来越为政府和纳税人重视，政府和国家税务机关领导多次强调要研究避税问题，研究反避税的法的措施。我们相信，在十分重视和强调法制的今天，人们会以法的观念，法的尺度去衡量自己的言行，并以法的观念，法的意识作经济活动，经济行为的基本指导思想和准则。

第二章 避税的原因及发展状况

避税作为一种普遍的经济现象是商品经济发展一定阶段的产物，它是社会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和要求的管理和约束，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义务。避税的确切含义是指：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，以期达到少纳税和不纳税的一种经济行为。因此，无论从理论上还是从实际生活来看，避税都是纳税人对现有税法的缺陷及特有漏洞的成功发现，这种发现不仅使纳税人有效地避开了纳税义务，而且这种行为又是在遵守税法、依法纳税的前提下进行的。这样一来，避税便成了一种神秘而又令人向往的经济生活彼岸，特别是政府对避税产生和发展所特有的无能为力态度及其采取的近乎疲软的相应措施往往加剧了纳税人对避税的尝试和探索的狂热追求。不应否认，避税是对已有税法的公然挑战，因为它不是违法行为，而是以守法为基本条件。这样一来，似乎又给人一种错觉，认为避税是捉弄税法、玩弄税法的一种手段。其实不然，避税既不是违法行为，也不是对税法的捉弄。它是对已有税法不完善及其特有缺陷所作的显示说明，即通过纳税者合理避税行为来标明税法的不健全特征。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。因此说，避税不仅不会有害于国家经济发展，而且还是有益于国家税收制度的完善，有助于社会经济的进步和发展。

从避税动机来看，它主要是从经济方面所作各种考虑的结果，而不是从法律方面着眼，也就是说，避税在形式上或在表面上对税法的挑战，实际上是对经济利益追求的体现。避税之所以能够成功，又不受各国政府法律方面的追究，也正是因为政府同纳税人一样清楚，即现行税法是不完善、不健全的，避税是不可避免的。

避税最初产生的缘由是纳税人为了抵制政府过重的税收压迫，维护既得利益而进行各种偷、逃税受到严厉法律制裁之后寻求更为有效避税方法的结果。纳税人常常发现，在逃避政府纳税要求及躲避各种纳税义务的过程中，往往会出现这样一种结果：有些逃避纳税义务的受到了政府严格的制裁，有些人则十分坦然、轻松地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，究其原因，无外乎这些聪明的纳税人和有识的法律顾问，常常能够卓有成效地发现并利用税法本身的漏洞和缺陷，较为顺利而又轻松地实现少纳税而又不触犯法律。这种同途殊归的结果越来越为人们所关注，以至避税成为人们趋之若鹜的追求目标，政府也不得不将其注意力集中到完善税法的各种努力上。令人欣喜的是，这种对税法的一避、一堵大大加快了税收制度本身的建设，加速了税法完善的进程。因此说，无论对政府还是对纳税人来说，避税都是一件有趣而又十分有益的社会经济现象和经济行为。

从法律意义上讲，避税与偷税、逃税有着本质的区别。避税是在遵守税法，拥护税法的前提下，利用法律不及的缺陷进行的减轻税负，少纳税的实践活动，而偷税、逃税则是

公然违犯，践踏税法，与税法对抗的一种行为。避税得到政府的默许和认可，偷税、逃税则要受到打击和严惩，这种区别在任何一个国家都是十分明确的，但是，法律方面的区别并不能掩盖它们在经济方面的共同特征，即在经济利益追求方面，避税和偷、逃税的客观效果是一致的，它们都是为了维护、增加和扩大纳税者的即得经济利益，增加纳税者利润收入，减少纳税数额，使企业利润和个人收入分配有利于纳税企业和纳税个人，而不利于收税者。因此，政府对避税问题十分敏感，并且总是不断地根据经济社会发展及已有的避税现象适时地对税法进行补充、修订、调整。这方面最明显的例子是美国。第二次世界大战以后，由于经济发展及各种税务事务所、律师事务所的出现和普遍，避税已成为十分普遍的社会经济现象，美国政府不得不对税法进行正常性补充修正。然而每次修订和补充后，税务专家和经济学家及纳税者又很快地找出新的税法漏洞和不完善的地方，依旧可以以这样或那样的方法、途径躲避纳税义务，使自己所纳税款降至到最小程度。因此，经常不断地对税法进行修订使美国税法条例及规定成为世界上少有的繁杂、浩瀚的大集成，以至任何一个美国税务专门人员、法律专家及经济学家不得不以数卷、甚至更多的税法工具书作为办税、纳税、避税的参照物，从而使美国的避税活动成为十分高超的艺术和经济技巧，避税手段向尽善尽美方向发展，同时美国税法和税收制度也在更高水平上向尽善尽美方向发展。

在商品经济社会里，避税和税法的不断改进、完善实际上是一对矛盾和盾的关系。避税是对税法不完善及特有缺陷的发现和利用，同时又对税法的完善和健全提供了方向和具体方面。同样税收制度及法令的制定是针对纳税者应履行义务和有可能逃避这种义务所作的行为规范要求，同时它也为纳税者利用税法的缺陷和不完善之处提供了方向和具体方面。避税与税法完善相辅相成、互相促进，使对方向更高水平、技巧和更完善、健全方面发展。税法越是健全的国家，避税的方法、技巧就越高超，避税理论就越丰富。不难想象，在一个偷税、逃税、抗税不缴等违法现象十分普遍的国家里，税法及税收制度建设不可能达到较高水平。因为在没有法制观念的国家中，法律建设只能是混乱和低水平的。

在我国，避税问题尚未引起政府及纳税者等社会各方面的广泛注意和重视，赤裸裸地逃税、偷税、抗税等现象十分严重。显然，这种公开、直接践踏税法的现象肯定会随着法律制度的不断健全和司法机关工作效率的提高而逐渐减少、消失。避税将很快成为纳税企业、经济组织、个人最为关心的问题，并最终成为政府面临挑战的重要方面。纳税人怎样有效、合理地回避纳税义务而又不违犯法律，政府应对哪些避税行为予以注意和重视，应采取哪些反避税措施，都必然要求它们充分掌握和研究避税这一重要经济现象。

一、实行避税的原因

纳税者实行避税的原因主要有三个方面，即主观原因、客观原因和税收本身方面的原因。

实行避税的主观原因起源于大多数纳税者均有的躲避纳税义务的愿望和要求，即多数纳税者都想通过一定合法方式和手段达到少纳税和不纳税的目的。据美国联邦收入局1983年对1034企业（含生产企业、服务业企业和商业企业）就到税收优惠地区从事经营活动愿望所做的调查显示，有934个企业表示愿意到税收优惠地区去从事他们的生产经营活动，且原因主要是税负轻，纳税额少。可见，纳税者为躲避纳税义务所持有的愿望是多

么普遍和强烈。同样，1987年我国在对大陆境内143个国营企业、集体企业、个体经营者所做的同样调查表明，有112个企业有到经济特区、开发区及税收优惠地区从事生产经营活动的愿望和要求，且主要原因也是税负轻，纳税额少。

对纳税者来说（无论是纳税企业还是纳税个人），无论纳税怎样公正、正当、合理，它都是纳税者直接经济利益的一种损失，都是对纳税者劳动的一种社会占有（或称社会剥夺），不管这种观点在政府看来是多么不正确，它都是一种客观存在。“为什么要纳税”，这是纳税者时常提问和关心的问题。当然，你可以给他讲述纳税的必要性和重要作用。但是，纳税者往往又以“我感觉不到税收的这些作用”来对答。事实上，纳税者往往不是很容易地感觉到纳税给自己带来的直接社会经济利益（尽管政府十分注意和强调这一点，尽管在税款利用过程中，纳税者利益返还占其很大比重，但许多纳税者对此都不予以承认和认识）。许多纳税者指出，“我们向政府纳税已有十年、二十年、甚至更多的时间，可是为什么我们得不到回报。”言外之意是政府未为纳税者提供相应的、充分的服务。在他们看来，税收意味着政府占有，是一种只取不予的政府行为。这种意识普遍存在于世界各国的一些纳税者头脑中，特别是那些不惜动用大批财力、物力为少数人及某些特殊阶层大肆兴建豪华、奢侈场所的国家，纳税人这种感觉特别明显。由此可见，对政府来说，以什么方式、在多长时间内为纳税者提供服务，使纳税者感觉到纳税带来的社会经济好处是有效抑制纳税者逃避纳税义务的关键。经济理论对税收的作用、效果的论述虽已达到十分完美的程度，但这些理论不应作为向纳税者宣传纳税重要意义的文字游戏，还应从实处，即从纳税者既得利益方面多多考虑。实际上纳税者主观上的避税意识在很大程度上取决于政府运用税款究竟能给纳税者带来多少直接、间接利益。如果这种利益能为纳税者感觉到，并使纳税者在一个不太长的时间内感觉和看到纳税的积极作用，纳税者的纳税意识就会加强，躲避税收的意识就会有所淡化，否则，避税意识就会加强。

谁都不可否认，避税的成功首先是纳税者主观智慧的结果。因为，有避税意识并不意味着可以成功地避税。有避税意识并能成功实现避税，需要纳税者对税法的熟悉和充分理解。否则，避税就要失败，甚至有可能与逃税、偷税沦为同类，成为违法行为。由此可见，凡想取得成功避税的纳税者须具备这样一些条件：一是要具有一定的法律知识，能够了解什么是合法、什么是非法，以及合法与非法的临界点，使总体上确保自己经营活动和有关行为的合法性；二是纳税人须具有一定的经营规模和收入规模，值得为有效避税花费代价（在很大程度上，避税需要有专门人员的帮助和必要的费用开支，如果已有的经营规模或收入规模产生的避税效益仅足以支付有关避税方面的开支，产生的经济效益不足以使纳税者动情，这种避税努力就应该放弃）；三是纳税人应对政府征收税款的具体征管方法有很深的了解，知晓税收征收管理中的固有缺陷和漏洞。总之，主观上的避税愿望必须最终由主观上具有必须的税收知识、财务知识、法律知识使之变为避税行动，否则，愿望永远是一种不能实现的幻想。

避税得以成功光有纳税人主观条件和愿望还不行，还须具有客观条件。致使避税成功的客观原因主要是税法及有关法律方面的不完善、不健全及各种法律和规章制度中的缺陷，也就是说，当税法等规定庇漏过多或不够严密时，纳税者主观避税愿望就有可能通过对这些税法不足之处的利用得以实现。税法上的缺陷和漏洞常常由这样一些方面构成：首先，当纳税人处于不同经济发展水平条件下，税法规定有相应不同偏重和待遇的内容时，