

中国企业避税问题

风险控制与管理实务

Risk Control and Real Management on Appropriate
Tax Avoidance in Chinese Enterprises

■ 叶守光 著

中国税务出版社

中国企业避税问题 风险控制与管理实务

**Risk Control and Real Management on Appro
Priate Tax Avoidance in Chinese Enterprises**

叶守光 著

 中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国企业避税问题风险控制与管理实务 / 叶守光著. — 北京:
中国税务出版社, 2012. 3
ISBN 978 - 7 - 80235 - 778 - 5

I. ①中… II. ①叶… III. ①企业 - 避税 - 风险管理 - 中国
IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 039573 号

版权所有 · 侵权必究

书 名: 中国企业避税问题风险控制与管理实务

作 者: 叶守光 著

责任编辑: 黄 琳

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 35

字 数: 626000 字

版 次: 2012 年 4 月第 1 版 2012 年 4 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 778 - 5

定 价: 72.00 元

如有印装错误 本社负责调换

序

“引进来”和“走出去”的跨国企业都面临税收合规和税收筹划两个问题。

为控制风险，跨国企业需要审慎分析其经营活动的涉税事项，并作出认真的合规性申报和缴交。与此同时，通过税务筹划来降低成本，从而取得竞争优势（或避免劣势），也是企业经营发展战略的重要组成部分。就合规而言，企业关心的是税法是如何规定的，税务机关是如何要求的。就筹划而言，企业研究的是税制之间的差异，税法未加限制的，税务机关无法控制的等等。相比较，合规问题较为清晰可辨，征纳双方经互动磨合，日积月累，应对经验和能力皆较有把握。然而，由于涉及不同法律体系，不同税收管辖原则和运作方式，加之各行业商业运营模式和组织架构的复杂可选性，跨国避税问题是当今各国税务部门面临的最大挑战之一。事关国家之间财政分配，乃至资本流动及社会就业，各国相关立法和执行无不仔细考量，努力行事，以维护自身权益。

我国从1986年深圳第一例反避税调查案以来，反避税工作经历了由试点到立法、由局部探索到全面实施的渐进过程。实务层面也由对加工行业的简单调查，发展到基于全面功能风险分析的双边预约定价谈判。2007年3月全国人大通过的《中华人民共和国企业所得税法》和2007年12月国务院通过的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》，专设了“特别纳税调整”条款，引入了成本分摊协议、受控外国企业、资本弱化、一般反避税等规制。

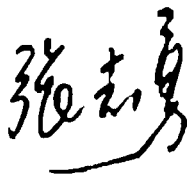
然而，税收规避问题并不由于税法的完善和税务机关能力的提升而消失。企业始终在求解如何既享受税收筹划所带来的经营优势，又把被税务机关调查调整的可能性控制在可容忍的范围内。税务机关则需要通过自己的管理与服务劝导跨国企业审慎安排税务事项，有效控制税收风险，促进商业活动的良好规范。

正是基于这种需要，福州市国家税务局叶守光同志做了一项务实的探索。

作者把握避税与反避税这对矛盾的辩证统一性，从“风险控制”入手进行研究和归纳，编著了《中国企业避税问题风险控制与管理实务》一书。

作者在写作方法上，力求规范与实证相结合，努力吸收国内外最新研究成果，并与当代中国的实践紧密结合，援引了大量翔实、生动的避税与反避税案例。该书既有助于企业正确理解避税问题，在遵从税法的前提下合理地进行投资决策与制度设计，有效地控制和规避税务风险；也有助于税务工作人员正确认识和应对企业避税行为，提升反避税管理能力。因此，此书不论是对从事与特别纳税调整相关的税企双方的专业人员，还是对国家机关的税务人员、企业单位的财会人员、中介机构的会计师律师、大专院校的教学人员等，都有很好的参考价值。

叶守光同志长期从事基层税务工作，既有一定的理论基础，更有丰富的实践经验，在他担任福州市国家税务局国际税收管理处处长和涉外税收管理局局长期间，曾组织编著了《反避税操作实务》、《关联企业间业务往来税务管理审计》。可见眼下的新作是他长期辛勤工作、潜心研究的升华。



2012年4月

目 录

第1章 避税概论

1

- 1.1 避税概述/1
 - 1.1.1 避税定义/1
 - 1.1.2 避税基本原理/4
 - 1.1.3 避税法律特性/7
- 1.2 避税与偷逃税理论分析/14
 - 1.2.1 避税成因分析/14
 - 1.2.2 避税效应分析/20
 - 1.2.3 避税与偷逃税比较分析/24
- 1.3 合理避税/29
 - 1.3.1 合理避税概述/29
 - 1.3.2 合理避税筹划/35
 - 1.3.3 合理避税实施/45
 - 1.3.4 合理避税管理/52

第2章 避税方法

57

- 2.1 合理避税方法/57
 - 2.1.1 利用会计政策避税/58
 - 2.1.2 利用投资筹资避税/63
 - 2.1.3 利用规避税收临界点避税/65
 - 2.1.4 利用税法空白避税/67
 - 2.1.5 利用税收管辖权避税/73
- 2.2 一般避税方法/74

- 2.2.1 滥用税收优惠避税/75
- 2.2.2 滥用税收协定避税/79
- 2.2.3 滥用公司组织形式避税/86
- 2.2.4 利用避税港避税/89
- 2.2.5 利用其他不具有合理商业目的的安排避税/94
- 2.3 特别避税方法/95
 - 2.3.1 利用转让定价避税/97
 - 2.3.2 利用成本分摊协议避税/101
 - 2.3.3 利用受控外国企业避税/103
 - 2.3.4 利用资本弱化避税/106

第3章 反避税制度

112

- 3.1 国际反避税制度/112
 - 3.1.1 反避税制度的产生和发展/113
 - 3.1.2 各国规制避税经验/117
 - 3.1.3 国际反避税措施/128
 - 3.1.4 全球反避税新趋势/138
- 3.2 我国反避税立法演变/140
 - 3.2.1 反避税基本法律法规/140
 - 3.2.2 反避税管理规程/142
 - 3.2.3 反避税一般规范性文件/145
 - 3.2.4 反避税制度新框架/148
- 3.3 我国反避税程序及技巧/152
 - 3.3.1 关联申报/152
 - 3.3.2 同期资料管理/173
 - 3.3.3 调查及调整/187
 - 3.3.4 跟踪管理/200

第4章 反避税管理

202

- 4.1 转让定价管理/202
 - 4.1.1 可比非受控价格法/206
 - 4.1.2 再销售价格法/209
 - 4.1.3 成本加成法/212

- 4.1.4 交易净利润法/216
- 4.1.5 利润分割法/229
- 4.1.6 其他符合独立交易原则法/239
- 4.2 成本分摊协议管理/251
 - 4.2.1 成本分摊协议概述/251
 - 4.2.2 成本分摊协议内容/252
 - 4.2.3 成本分摊协议执行/254
- 4.3 受控外国企业管理/258
 - 4.3.1 受控外国企业税制概述/258
 - 4.3.2 受控外国企业税制内容/260
 - 4.3.3 受控外国企业税制执行/263
- 4.4 资本弱化管理/269
 - 4.4.1 资本弱化税制概述/269
 - 4.4.2 资本弱化税制内容/272
 - 4.4.3 资本弱化税制执行/279

第5章 一般反避税管理

286

- 5.1 一般反避税条款概述/286
 - 5.1.1 一般反避税条款/286
 - 5.1.2 一般反避税与特别反避税差异/289
 - 5.1.3 一般反避税规则法理分析/290
- 5.2 一般反避税管理/292
 - 5.2.1 一般反避税条款国际借鉴/292
 - 5.2.2 一般反避税管理条款/296
 - 5.2.3 一般反避税管理困境及措施/302
- 5.3 一般反避税管理方法/307
 - 5.3.1 滥用税收优惠避税管理/307
 - 5.3.2 滥用税收协定避税管理/309
 - 5.3.3 滥用公司组织形式避税管理/318
 - 5.3.4 利用避税港避税管理/327
 - 5.3.5 利用其他不具有合理商业目的的安排避税管理/337

第6章 预约定价安排管理

344

- 6.1 预约定价安排概述/344
 - 6.1.1 预约定价安排定义/344
 - 6.1.2 预约定价的产生和发展/347
 - 6.1.3 预约定价安排的法律地位/350
- 6.2 预约定价安排管理/354
 - 6.2.1 预约定价安排制度/354
 - 6.2.2 预约定价安排谈签程序/359
 - 6.2.3 单边预约定价安排/364
 - 6.2.4 双（多）边预约定价安排/376
- 6.3 预约定价安排对税企双方影响/397
 - 6.3.1 预约定价安排的益处/397
 - 6.3.2 预约定价安排的不足/399
 - 6.3.3 预约定价安排应关注的问题/403

第7章 避税争议法律责任

406

- 7.1 避税争议遵从准则/406
 - 7.1.1 企业权利和义务/406
 - 7.1.2 税务机关保密义务/408
 - 7.1.3 转让定价遵从准则/410
- 7.2 避税争议解决机制/422
 - 7.2.1 税收协定/422
 - 7.2.2 跨国涉税争端解决机制/428
 - 7.2.3 同期税务检查及“安全港”/438
- 7.3 行政复议及诉讼/441
 - 7.3.1 行政复议/442
 - 7.3.2 行政诉讼/445
 - 7.3.3 行政复议及诉讼案例分析/449

第8章 避税风险与防范

460

- 8.1 避税风险概述/460
 - 8.1.1 避税风险定义/460
 - 8.1.2 避税风险成因/462

8.1.3	避税风险种类/464
8.2	避税风险管理/467
8.2.1	避税与反避税风险博弈/467
8.2.2	避税风险防范与控制/473
8.2.3	“走出去”企业如何防范避税风险/477
8.3	避税风险化解/483
8.3.1	如何规避避税风险/483
8.3.2	谨慎应对反避税调查/489
8.3.3	关注避税法律责任/501
8.4	结束语/504

附录： 反避税法律法规体系及规范性文件	506
----------------------------	------------

参考文献	543
-------------	------------

后记	547
-----------	------------

第1章

避税概论

本章主要介绍避税的定义、构成要件、基本原理和法律特性以及学术界对避税的不同观点；通过对避税的成因和效应分析、避税与偷逃税比较，厘清它们之间的本质区别；并重点介绍了什么样的避税是合理避税，合理避税对企业的意义，企业在避税筹划过程中应具备条件、遵循原则、实现目标、掌握技术和实施步骤。

1.1 避税概述

1.1.1 避税定义

避税是一个颇有争议的概念，各国法律都没有明确的定义，在理论界和实务界有许多不同的观点，认识差异很大。因此，有必要从理论和实务上对避税进行探讨和界定。

1906年，英国第一次出现“合法避税”（Legal Avoidance）的概念，说明避税概念与偷逃税（Tax Evasion）概念在定义上有所不同。联合国税收专家小组对避税的解释是：“避税相对而言是一个不甚明确的概念，很难用能够被人们所普遍接受的措辞对其作出定义。但是，一般来说，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义务，来减少其本应承担的税收数额。虽然避税行为可能被认为不道德，但避税所使用的方式是合法的，而且纳税人的行为不具

有欺诈的性质。”这一解释再次强调了避税方式的合法，同时指出避税行为“不道德”和“不具有欺诈性”。

经济合作与发展组织（以下简称 OECD）税务委员会认为，避税应具备以下情形：与避税有关的各种安排缺乏基本的商业和经济目的；必须具有保密的特征；避税的形式是利用法律的漏洞和模糊之处。美国当代著名经济学家萨缪尔森在《经济学》一书中分析美国税制时指出：比逃税更加重要的是合法的规避赋税，原因在于议会制定的法规有许多漏洞，听任大量的收入不上税或以较低的税率上税。从这里可以看出两点含义：一是避税是合法的；二是避税似乎有悖于道德上的要求，比如利用税法漏洞，钻取税法空子等等。凯文·E. 墨菲等所著的《美国联邦税制》一书认为：避税是使用税法允许的合法方法使纳税义务最小化。避税通常是筹划计划中的交易以便得到一种特殊的税收待遇。进一步说，避税是建立在与一项交易的纳税处理有关的、公开的相关事实的基础上。

1992 年出版的《偷税与避税》（国家税务局税收科研所译）一书中是这样概括的：“避税可以定义为规避、降低或延迟纳税义务的一种方法，但不是用……偷税与节税的方法。……节税是用法律并不企图包括的方法来使纳税义务降低；而避税是对法律企图包括但由于这种或那种理由而未能包括进去的范围加以利用。”

国际财政文献局《国际税收词汇》（1988 年版）中解释避税：“避税一词，指以合法手段（by Legal Means）减少其纳税义务（Tax Liability），通常含有贬义。例如该词常用以描述个人或企业，通过精心安排，利用税法的漏洞、特点，或其他不足之处来钻空取巧，以达到避税的目的”。这种解释强调了避税手段的合法性，而未就其本质是否合法进行界定。

由金鑫、许毅主编的《新税务辞海》中把避税定义为：纳税人以不违反税法规定为前提而减少纳税义务的行为。

在我国《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征管法》）第五章“法律责任”中所列举的各种税务违法行为和《刑法》第 201~210 条界定的“涉税犯罪”行为中，均未见“避税”条款，说明避税在性质上不等同于涉税犯罪。从《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）及其实施条例中对给予“特别纳税调整”的处罚性条款也可以看出，它的“处罚”形式和内容，与《税收征管法》《刑法》中规定的“处罚”形式和内容是有区别的。

因此，对避税概念的理解主要有以下三种观点：

其一，避税与税收筹划相同，具有非违法性。英国经济学家西蒙·詹姆

斯在他的《税收经济学》一书中就曾指出：“会计师们把避税称为税收筹划，以强调这种行为的合法性”。这种观点认为避税指向的行为是税收筹划行为，税收筹划是从纳税人角度界定，侧重点在于减轻税收负担；而避税则是从政府角度定义，侧重点在于回避纳税义务。避税筹划简称避税，包括广义和狭义两种。狭义的避税筹划是指纳税义务人自身或委托其税务代理人通过精心安排，利用税法的漏洞或缺陷，规避或减轻其税收负担的非违法、不能受法律制裁的行为。从本质上看，它既不合法，亦不违法，而是处于合法与违法之间的状态，即非违法。广义的避税筹划则还包括最大限度地有效利用税收优惠政策的节税筹划。

其二，避税与节税同义。所谓节税，学术界通常称之为顺法避税。这种观点认为，避税是在税法规定的范围内，当存在多种纳税选择时，纳税人以税收负担最低的方式处理商业或财务事项。有学者认为避税是指纳税人在熟知相关税收法规的基础上，在不直接触犯税法的前提下，通过对筹资活动、投资活动、经营活动等巧妙安排，达到规避或减轻税负的行为。

其三，避税区分为合法与非法。这种观点认为，以政府是否承认纳税人有权进行减轻纳税义务的选择为标准，避税实际上可分为合法避税与非法避税，合法与非法取决于该国的国内法是否对某种避税行为进行限制和打击。

从避税理论发展演变看，合法说与非法说此消彼长。但是，随着实践认识和理论探讨的深入以及立法实践的加强，避税更多地被视为一个违反税法精神而需要立法加以防杜的法律问题。目前实务界对待避税问题多从贬义上使用，无论是德国税法的一般性反避税条款还是美英国家的个别性反避税条款，其立法取向和意图均清楚地对这种利用法律漏洞来规避法律适用的行为，予以否定性评价并辅之以法律的适当调整。

从避税发展的历史看，避税更多地被视为一个违反税法公平而需慎重立法加以防范和规制的行为，其外延已经在历史的沿袭使用中逐步受到限制和缩小。

从实践中国际上对避税价值取向的主流来看，避税的概念应该是独立的，既不同于税收筹划、节税，也有区别于偷逃税。税收筹划具有正当性，是按照税法的意图、国家的政策目标进行税收设计。避税应该说是一种架空交易实质的税务设计，其设计目的在于规避税法从而达到不缴或少缴税的目的。偷逃税是违法行为，对其处理具有补偿性和惩罚性。避税形式上没有违反税收法律法规，对其处理仅仅是补偿而已。

从经济学的角度看，避税是企业钻税法的漏洞，通过对经营和财务活动的安排，达到规避或减轻税收负担的目的。

从法学的角度看，避税是企业利用各国税法的差别，或者是一国内不同地区间、不同行业间税负的差别，采取非法律所禁止或法律未禁止的方式最大限度地减轻其纳税义务的行为。它虽不直接违法，但它违反税法的立法精神，是与税收的政策导向相悖的。

从企业的角度看，避税是利用税法的漏洞，采取规避税收管辖权的手段，减少税收就意味着直接增加投资收益。

从对国家宏观经济的影响看，企业避税成功会减少国家税收收入。

从税务机关的征管看，因为避税是一种非违法的行为，所以不会受到“严打”，只是采取堵漏或根据税法规定进行特别纳税调整。

通过上述分析，本书可以给避税作出如下定义：避税是指企业在既定的税收法规范围内，利用税法等有关法律的差异、漏洞和不完善，通过对财务活动、经营活动、融资活动、投资活动以及企业组织形式等相关涉税事项的精心安排达到规避或减轻税收负担的行为。避税是对已有税法的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。税务机关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。

1.1.2 避税基本原理

1. 避税的构成要件

从法理上讲，弄清避税的构成要件非常重要。避税的构成要件既是税收法定主义的具体要求，也是在实践中判定和处理避税行为的依据，用以防止主观随意、滥用职权损害企业利益。避税的构成要件包括以下三个：

(1) 纳税义务尚未产生。避税必须是在纳税义务产生之前就进行相关的安排，一旦纳税义务产生，纳税人所能做的只能是按照税法的规定履行自己应当履行的义务，任何减轻自己纳税义务的行为（除合法减免税以外），均有可能构成偷税，而不可能属于避税。而在纳税义务产生之前，纳税人无论进行什么样的行为，均不会构成偷税。

(2) 通过不为法律所明确禁止的行为对其交易进行安排。无论在纳税义务产生前，还是产生后，纳税人均不能从事法律所明确禁止的行为，这是法治的一般要求，无需论证。但是，除法律所明确禁止的行为以外，纳税人可以从事任何行为，即“法无禁止均可行”。无论纳税人出于什么目的从事这种行为，也无论纳税人所从事的这种行为多么不可理解，只要不是法律所明确禁止的行为，纳税人都可以实施。

(3) 导致纳税义务不产生或者减轻纳税义务。纳税人所从事的行为必须导致纳税义务不产生或者减轻纳税义务,才属于避税。如果纳税人所从事的行为没有导致上述结果,而是和没有进行上述安排导致相同的纳税义务或者产生了更多的纳税义务,则该行为不属于避税。

2. 学术界对避税构成要件的观点

关于避税的构成要件,目前学术界有多种说法。

(1) 二要件说,认为避税的构成要件有二即足够:一是行为要件,即滥用法律的形成可能性;二是效果要件,即规避税负的经济效果,二者均属客观要件。

(2) 三要件说,认为避税的构成要件可分三部分:一为主观要件,税收规避之意图;二为行为要件,法律的形成可能性之滥用;三为效果要件,规避税负之经济效果。

(3) 四要件说,认为避税的构成要件可分四部分:一是为把握某一个经济上事实关系,税法与法的形成可能性相联结;二是法的形成可能性的滥用;三是税法规定的规避;四是规避的意图。

(4) 五要件说,认为避税构成要件如下:一是与课税要件相联结的类型化法律形式,无法涵盖经济实质的各种具体表现;二是纳税人滥用了私法上的形成权,即选择与其经济实质不相等的法律形式;三是手段与目的之间具有因果承接关系,即不等的法律形式必须被选择用以达成规避税法之目的;四是必须经由规避行为在结果上获得税法上的利益;五是纳税人必须存在避税意图,即避税必须是具有规避意图(有故意的、欺瞒的)的行为,如果人们因为误解法律、欠缺经验等,而选择不等的法律形式时,则不属于避税所把握的范围。

避税不是一般行为,一旦确定,企业要负法律责任和承担一定的法律后果。因此,对避税的构成要件必须有明确、谨慎、周详的规定。避税的实质是企业利用合法形式达到规避税法目的,而采取合法形式的交易并不一定都具有合理的商业目的。由此,避税应当由主体、客体、主观、客观四要件构成。

其一,避税主体,是指纳税人,其行为人既可以是纳税人自己,也可以是税务代理人。

其二,避税客体,是指国家税法和各项税收管理制度。

其三,避税主观要件,是指避税活动内在的心理表示,即纳税人谋求减轻、免除税负或取得其他税收利益的意图,主要包括两个层面的内容:第一,税收规避行为的意思表示,指纳税义务人受规避税负的动机支配,为实现减轻、免除税负或取得其他税收利益而滥用法律允许的自由,实施异常、不正

当的行为方式的心理状态。换言之，就是必须具有规避意图而为之的行为，不相当的法律形式必须出于规避税法的企图，必须有害于国家，这才构成避税规避之滥用。第二，税收规避行为的认知。税收规避行为的认知，即指纳税人对自己避税行为的法律意义和后果的认识。避税行为目的的形成绝非是自发育目的过程，它源于纳税人对税法的认知水平、分析能力，源于纳税人对避税行为的意义、后果的认识与判断。由此可知，纳税人必须在认识税收规避的情况下，采取其选择的异常的法律形式。若因误解法律、欠缺经验、不成熟而选择不恰当的法律形式时，则不属于税收规避的范围。

其四，避税的客观要件包括行为要件和效果要件：行为要件是存在滥用法律的形式可能性的事情。当事人在从事经济活动时，通常有选择自己偏好的具体的法律形式的自由。利用这种司法上选择的可能性，在不具备私人交易固有意义上的合理理由时选择非通常使用的法律形式的课税要件，达到税负的减轻或排除的利益后果，这种行为选择就构成了法律形式可能性的滥用。这种滥用有两层含义，一是存在异常或不相当的法律形式；二是欠缺经济上的合理理由。效果要件是行为要件的佐证，又无税收利益之外的独立的经济理由，需要结合行为要件来考量：其一是通过其异常的法律形式达到了与通常的法律形式相同的经济效果；其二是与此同时实现了税负规避的税收利益。

3. 避税的基本原理

避税的基本原理可分为：绝对避税原理、相对避税原理、风险避税原理、模糊避税原理和组合避税原理等多种。

(1) 绝对避税原理。绝对避税是指直接使纳税绝对总额减少。绝对避税原理很简单：在各种可供选择的纳税方案中，选择缴纳税款最少的方案，这种最少的纳税绝对总额，包括横向的和纵向的。横向绝对避税是指直接减少某一个企业的纳税总额；纵向绝对避税是指直接减少某一个企业在一定时期的纳税总额。

(2) 相对避税原理。相对避税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。相对避税主要是考虑了货币时间价值。货币时间价值是指货币在周转使用中，由于时间因素而形成增值。通常使用的手段有推迟实现应税所得或提前列支扣除项目，这样推迟了税款的缴纳，相当于取得一笔政府无息贷款，可以使企业在本期有更多的资金用于投资和经营活动，将来可以获得更大的投资收益，相对节减了税收。

(3) 风险避税原理。避税是一种经济行为，在错综复杂而不断变化、不断发展的政治、经济和社会现实环境中，所有的经济行为都有风险，只不过

程度不同而已。避税与风险一般成正比，避税金额越多，风险越大。因此，避税除了要考虑货币的时间价值外，大多数情况下还要考虑避税的风险价值。风险价值是指投资者因冒风险进行投资而获取的超过一般投资报酬率的那部分额外报酬。一般风险越大，风险价值也越大。风险避税是指一定时期和一定环境条件下，把风险降低到最小程度去获取超过一般避税所节减的税额。风险避税主要是考虑了避税的风险价值，它与绝对避税原理、相对避税原理并行不悖。

(4) 模糊避税原理。现实生活中存在着许多可能是也可能不是，或者既是又不是的现象。比如，税率降低的同时税基也扩大的税制改革对企业到底是好还是不好？企业到底投资哪个行业好？企业到底投资哪个国家或地区好？企业到底能节减多少税？这类不确定的现象大多数可分为随机现象和模糊现象。在一定条件下，随机现象是在事件发生之前不能确定，但在事件发生之后就能确定的现象。随机现象表现出来的是条件的外在的不确定性，而事件本身具有内在的确定性。世界上大量的不确定现象是模糊现象。模糊性是事物一种内在的不确定性。如有时企业的避税目标、避税方式、避税风险等都会呈现出模糊特征。这种需要用模糊决策来筹划避税的，称为模糊型避税。模糊型避税原理运用系统论、信息论、控制论以及概率统计等专业知识，通过避税函数寻求最优避税方案。

(5) 组合避税原理。企业进行避税不只是为了减少纳税数额，而是实现税后利润最大化。为了达到这个目标，可以采纳的避税方案很多，这些依据不同原理进行避税的方案，看似并不相关，却联系非常紧密，共同影响着企业税后利润最大化目标的实现。因此，企业在进行避税筹划时，可能会同时采用多种避税方案，也就是采用组合避税技术。组合避税技术是指一定时期和一定环境下，通过多种避税方案组合使企业纳税数额最小化，避税风险最小化。组合避税主要是考虑各种避税方案的相互影响。

1.1.3 避税法律特性

避税是市场经济的必然产物，是早已存在、实际存在而且还将继续存在的经济行为，避税将逐渐演变成为一种高智商的经济技巧和经营艺术。作为市场经济的特有现象，避税将与市场经济相伴相生，若试图禁绝避税，无异于取消市场经济。市场经济是法治经济，阳光下的避税与反避税，其判断标准只能是法律，而不是感情涌动和道德评判。

1. 避税性质的界定

避税性质的界定是避税理论的核心部分。避税的“避”应是规避的