

根据国家最新颁布的
税收法规、新会计法编写

纳税、避税与反避税

Nashui Bishui Yu Fanbishui

刘隽亭 刘李胜 著

- 我国现行税收制度及征管中的法律责任
- 怎样缴纳流转税、所得税、财产税及行为税
- 举案说明如何鉴别合法避税与偷税漏税
- 举例示范企业、个人、个体工商户合法避税的内容及手法
- 我国政府反避税的具体措施及对外资企业反避税对策
- 企业纳税会计及账务处理的实际操作方法

社会科学文献出版社

29.72
LJF

根据国家最新颁布的
税收法规、新会计法编写

纳税、避税与反避税

Nashui Bishui Yu Fanbixui

刘隽亭 刘李胜 著 (第十章由梁学平执笔)

图书在版编目(CIP)数据

纳税、避税与反避税/刘隽亭,刘李胜著. - 1版. - 北京:
社会科学文献出版社, 2000.9
ISBN 7-80050-681-9

I. 纳… II. ①刘… ②刘… III. ①税收理论-研究
②逃税-研究 IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 31939 号

纳税、避税与反避税



著 者: 刘隽亭 刘李胜

营销策划: 张 明

责任编辑: 魏 军

责任校对: 昆 鹏

责任印制: 同 非

出版发行: 社会科学文献出版社

(北京建国门内大街5号 电话 65139963 邮编 100732)

网址: <http://www.ssdph.com.cn>

经 销: 新华书店总店北京发行所

排 版: 北京中文天地文化艺术有限公司

印 刷: 北京四季青印刷厂

开 本: 850×1168 毫米 1/32 开

印 张: 14.25

字 数: 352 千字

版 次: 2000 年 7 月第 3 版 2001 年 2 月第 2 次印刷

ISBN 7-80050-681-9/F·84

定价: 25.00 元

版权所有 翻印必究

序

纳税、避税与反避税是社会主义市场经济研究中的一个重大而困难的课题。研究这一课题，不仅要涉及国内外的投资学、营销学、金融学、会计学 and 法学等学科的知识，而且要求对纳税、避税与反避税的实务有透彻而谙熟的了解。刘隽亭同志经过较长时期的实践和理论研究，对这一课题进行了比较全面、具体和深入的探讨，并撰写成书，这是非常难能可贵的。读完本书不难发现，这是一部具有一定理论高度，且实用价值很大和指导性很强的著作。

随着中国社会主义市场经济体制的建立，税收作为国家宏观调控和微观搞活经济的手段，其地位和作用显得日益重要和突出。1994年的税制改革，既总结了中国的经验，又参照了国际惯例，无论是涉及的范围还是变革的深度，都是空前的。它是一场涉及所有经济部门、所有经济利益实体分配关系的革命，关系到每一个公民、每一个企业的切身利益，因此任何个人和单位都面临着熟悉和掌握最新税收制度和国际税收惯例，以维护国家和自身利益的问题。毫无疑问，广大税务干部尤其是各级税务机关的领导干部也面临着研究税务工作的一系列新情况、新问题的任务，以便充分发挥税收在深化经济体制改革和推动国民经济运行中的作用。

依法纳税是每个企业和个人应尽的义务。纳税人必须按照税法规定办理纳税申报，及时缴纳税款，接受税务部门的检查。当

税收申报、代理、稽查三位一体的格局建立后，纳税人的依法纳税意识将会大大增强，偷税、漏税、逃税等违法行为将相应减少。但是，避税现象的存在往往又是不可避免的。因为不论是国内避税还是国际避税，实质上是纳税人在履行应尽法律义务的前提下，运用税法（包括利用各国税法的差异和漏洞）明确加以限制的权利保护自身既得利益的手段。从法的观点来看，权利和义务是一对相互依存、相辅相成的矛盾。法律上的权利和义务的矛盾运动，造成了许多经济上以及社会上的后果，避税就是这些后果在经济上的表现之一。纳税人在依法履行纳税义务的前提下，试图依据法律上“非不允许”和未加限定的内容进行行为抉择，来减轻自己的税负。尽管这种行为在形式上没有违反法律，没有越出法律的“雷池”一步，但在某些场合与政府的方针、政策可能发生一定程度的不一致，而且其导致的经济后果与偷税和漏税的经济后果并无区别，都会导致财政收入的减少和歪曲经济活动的公平。按照国家法律的本意，并不提倡避税，更不鼓励避税。政府解决这一问题的关键，在于依靠以后对税法的调整、修正，来加速税法的不断完善，以此堵塞漏洞，反避税（或者说避免避税现象的发生）。由于避税是对税法不完善及固有缺陷的发现和利用，同时在客观上也就对税法的完善和健全提供了具体的指向。从这个意义上说，避税与完善税法起着正向的相互促进作用。税法越是健全的国家，避税的方法、技巧就越高超，避税的理论就越丰富，从而为税法的进一步完善又开辟了新的途径。可以预料，我国社会主义市场经济越发展，国内经济与国际惯例接轨越快，避税现象将会越普遍。故而我们反避税的注意力，不应该简单地放在否定避税、贬责避税和攻击避税上，而应当不失时机地千方百计地总结经验，完善税收法规，才能把可能出现的避税控制在最小的范围内，并通过征税过程中的避税与反避税的矛盾运动，使税法和税制日臻完善，这几乎可视为一种必然的社会

经济过程。

作者在这部著作中，正是根据上述主导思想，对纳税、避税与反避税问题，从理论与实践的结合上作了合乎逻辑的阐述。首先，作者介绍了我国税收的基本原理和现行税收制度，使纳税人明确为什么要纳税，以及如何纳税等一系列问题；接着，在尊重法律、遵守税法的前提下，引出避税的理论与实际，通过具体案例一一分析了企业避税方式、方法以及国际避税的内容和手段；最后针对纳税人的种种避税方式和方法，提出了各种切实可行的反避税对策和措施。全书虚实兼容，语言明快，论述精当，结构合理，既能把实践上升到一定的理论高度，又能使理论贴近实践。其主要特点可以概括如下：①全面性，即把依法纳税、避税与反避税有机地结合在一起论述，前后照应，融会一体，这种结构在同类书中尚属鲜见；②实用性，该书着重对如何按照我国新税制和国际税收操作惯例进行论述，对于理解具有一定难度的问题则举案例示范，并附以数学公式，使不同文化层次的读者都容易接受；③新颖性，该书吸取了大量国内外有关这一课题的最新研究成果，反映了纳税、避税与反避税的最新动向及未来趋势，书中提出的理论见解和对策措施具有一定程度的超前性。

可以肯定，如能全面掌握本书所介绍和讨论的具体内容，则无论是对依法纳税、还是对避税和反避税，都会从中受到教益和启示，有兴趣的读者不妨可以一读。

谷书堂于南开大学

目 录

第一章 我国现行税收制度	1
第一节 税收概念及一般特征	1
第二节 税收制度的构成要素	7
第三节 税收在社会主义市场经济中的地位和作用	26
第二章 流转税的缴纳	35
第一节 流转税制概述	35
第二节 增值税	37
第三节 消费税	51
第四节 营业税	60
第五节 资源税	68
第六节 关 税	76
第三章 所得税的缴纳	89
第一节 所得课税概述	89

第二节	企业所得税	93
第三节	外商投资企业和外国企业所得税	112
第四节	个人所得税	125
第四章	财产税和行为税的缴纳	140
第一节	财产行为课税概述	140
第二节	房产税	145
第三节	城镇土地使用税	148
第四节	土地增值税	152
第五节	契 税	164
第六节	车船使用税	166
第七节	城乡维护建设税	170
第八节	印花税	175
第五章	我国现行税收征管体制	184
第一节	税收征管体制概述	184
第二节	税务登记	194
第三节	纳税申报	198
第四节	税款征收	202
第五节	纳税检查	207
第六节	帐簿凭证管理	212
第七节	税收征管中的法律责任	220
第八节	税收征管体制改革展望	223
第六章	国际税收	232

第一节	国际税收的形成与研究对象	232
第二节	税收管辖权	238
第三节	国际双重征税	248
第七章	国内避税方式、方法的鉴别	266
第一节	避税概念的界定	266
第二节	避税产生的条件	269
第三节	偷漏税的鉴别	272
第四节	企业避税方式的鉴别	281
第五节	企业避税方法	286
第六节	个体工商户与个人避税方式	321
第八章	国际避税的内容及手段	326
第一节	国际避税问题的提出	326
第二节	国际避税产生的原因	327
第三节	国际避税方式	336
第四节	避免国际双重征税及税收协定	353
第五节	外商在我国的避税手法	367
第九章	反避税对策	376
第一节	国内反避税的一般要求	376
第二节	国际反避税的一般惯例	390
第三节	国际反避税的具体措施	403
第四节	对外商投资企业反避税对策	408

第十章 企业纳税会计及帐务处理	417
第一节 企业流转税的会计核算	418
第二节 财产、行为税的会计核算	429
第三节 企业所得税的会计核算	433

第一章 我国现行税收制度

第一节 税收概念及一般特征

一、税收定义

税收是国家政治权力主体为了实现其职能，按照法定标准，无偿取得财政收入的一种手段，是国家凭藉政治权力参与国民收入分配和再分配形成的一种特定分配关系。

这个定义包含以下内容。

1. 税收目的

税收是为实现国家的职能和任务服务的，这是所有国家税收的共性。历史上的任何一种国家，不论其性质如何，为了维持自身的存在和发展，必须耗用一定的物质和资金，因而必须采用适当的方式取得财政收入。税收就是在一定的客观经济条件下取得财政收入的一种方式。

2. 征税主体

征税主体是国家，国家征税凭借的是政治权力。国家取得任何一种财政收入，总是要凭借国家的某种权力。例如，国家的土地收入、国有企业利润收入凭借的是国家对土地和其他生产资料的所有权；特定收入凭借国家是山林、水产、矿藏等资源的拥有者；向被征服的民族或国家收取贡品和战争赔款凭借国家是胜利者和征服者等等。国家的权力归根结蒂不外乎两种：财产权力和政治权力。国家取得各种财政收入，所凭借的不是财产

权力，就是政治权力。国家征税凭借的是政治权力。当然，从根本上说，国家的任何财政收入，包括以财产权力为依据的各种财政收入，都离不开政治权力，都带有一定程度的政治强制性，但比较而言，税收是最典型的以政治权力为依据的财政收入。

3. 征税标准

国家凭借政治权力把劳动者创造的一部分产品用税收的形式集中到国家手中，是按照法定的标准进行的。国家征税一方面以承认社会产品归不同所有者占有为前提；另一方面又否定不同所有者占有社会产品的不可侵犯性。如果社会产品本来就是国家直接占有的，就无所谓征税。如果不同所有者占有的社会产品是神圣不可侵犯的，当然也就不能征税。正因为税收具有不受所有限制，并对不同所有者普遍适用的性质，所以，它才是国家用法定的标准取得财政收入最稳定的形式。

4. 税收实质

税收是一种特定的分配关系，属于分配范畴。分配是把社会产品和国民收入分为不同的份额，并规定各个份额归谁占有。国家通过征税参与社会产品和国民收入的分配，把一部分社会产品或国民收入强制性地转化为国家所有，然后根据国家的意志支配、使用。这种分配必然引起社会成员之间占有社会产品和国民收入比例的变化，即一部分社会成员占有的比例会增加，另一部分社会成员占有的比例会减少。所以，税收体现了一种特定的分配关系。

二、税收的基本特征

税收作为国家凭借政治权力进行的特殊分配，作为国家取得财政收入的一种特殊方式，具有某些显著的特征。这些特征是税收区别于其他财政收入方式的基本标志。

1. 强制性

国家征税是通过颁布法律、法令，凭借政治权力强制征收，任何单位和个人都必须依法缴纳，否则会受到法律的制裁。因为在商品经济条件下，征税的结果必然引起有关当事人物质利益的损失。作为纳税人，往往有着尽力保护自身收入的本能，而离开强制性，税收这种分配活动就无法进行。当然，国家为了征税，要制定一系列税收法律和法令，并纳入国家法律的组成部分。国家为了保证税法的贯彻与实施，在宪法和有关法律中都有税收条款。例如，我国宪法中有“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”的条款。《中华人民共和国刑法》修改后在第二编第三章第六节规定了“危害税收征管罪”（第201条至第212条）。可见，纳税是纳税人必须履行的法定义务，不依纳税人的意志为转移。

2. 无偿性

国家作为统治阶级的代表，征税以后不再把税款直接还给纳税人。国家无需付出任何代价，也不必向纳税人提供某种相应的服务或某种特许权力。这样做，有利于国家把分散的资财集中起来，统一安排使用。因此，它是集中国家财力的最有效方式。同时，这种无偿分配方式还能在一定范围和程度上，改变社会财富分配的不合理状况，以贯彻国家各项方针、政策。税收的无偿性是税收其他特性的基础，因为只有无偿征收，才能体现财政的职能作用；而要无偿取得收入，就必须辅之以一定的法律保证。如果税款有借有还，纯粹属于双方自愿，也就用不着任何强制手段了。

3. 固定性

国家在征税前，以法律形式预定了征税对象及统一的比例或数额，并按照预定标准征收。税收的固定性表现在两个方面，其一是国家和纳税人在分配关系上的固定，税收通过法律形式规定了纳税环节、征税范围、征税对象和征收比例等。这样一来，经

济组织和个人应该不应该纳税、纳什么税、纳多少税、应在什么时间纳税等，都是固定的，不是可以随意变更的。其二是纳税人只要取得了税法规定的应税收入，或者发生了应税行为，拥有了应税财产等，都必须按规定的比例或定额如数纳税，一般不受客观因素的影响；同样，国家对纳税人也只能按照预定的标准征税，不能任意降低或提高征收标准。税收的这一特征，也是同无偿征收分不开的。因为既然是无偿征收，就同纳税人的经济利益关系极大，如果没有一定的预定标准，任意征收，苛求不已，必然遭到纳税人的反对。通过固定性，既限制了国家不能无限度地任意征收，也限制了纳税人不能随意改变这个标准。这个标准一经确立，就有连续性的含义，除非税法有所改变。

税收的上述特征只是税收在形式上与其他财政收入的区别，并不反映不同社会制度下税收体现的不同经济关系。因此，在不同的社会制度下，尽管税收体现的经济关系不同，但其特征则是共同的。鉴别一种财政收入是不是税收，不是看它的名称，只能看它是否同时具备税收的三个特征。凡同时具备这三个特征的就是税收，否则就不是税收。

三、税收与其他财政收入形式的区别

1. 税收与国家财政发行的区别

国家通过财政发行来取得财政收入，也能够无偿地分配一部分国民收入，它也具备无偿性，它的强制性表面上不明显，实际上是很强的，人们又叫它“隐蔽的税收”。财政发行与税收的最大区别，就在于税收是以社会总产品作为基础，是国民收入的一部分，有物质保证；而增加纸币发行，则没有相应的社会产品作基础。在商品数量和货币流通速度不变的情况下，物价高低与货币多少成正比例，滥发纸币，造成虚假的购买力，必然导致货币贬值，物价上涨，社会经济生活紊乱。虽然增发货币取得财政收

入的办法最为简便，收款也最快，但其后果却很严重。所以，一般国家都不敢贸然采用此法。只有税收才是筹集财政资金的正常渠道和基本手段。

2. 税收与国家信用的区别

发行公债和向国外借款虽然也是一种聚财之道，但一般不能从根本上改善国家的财政收支状况。因为不论是募集公债还是利用外资，都属于信用关系，必须有借有还，并支付利息。一般称之为“税收的预征”。税收则既不需要偿还，又不支付利息，它是当年实际的财政收入，反映一个国家的真实财力。从强制性方面来看，公债作为一种信用关系，发行公债者与认购公债者双方在法律上处于平等地位，因此只能坚持自愿认购的原则，不能强行推销。税收则是强制征收，必须坚持依法办事、依率计征的原则，而不管是否出于纳税人的自愿。从无偿性方面来看，公债认购者与国家是一种债权债务关系，公债认购者作为债权人自然以到期后能收回本息作为贷款条件，这种有借有还的原则，与税收显然不同。从固定性方面来看，认购公债既然是认购者出于自愿，债权人与债务人双方遵循协商办事的原则，当然不可能具有像税收那样固定的特性。

3. 税收与国有企业上缴利润的区别

税收与利润上缴都是国家参与企业纯收入分配的形式，但二者有着明显的不同。从适用范围看，税收分配以国家的政治权力为依据，这种形式以国家法律为后盾，所以，不论对何种类型的所有制都适用。只要符合国家法律规定，既可以对国有企业征税，也可以对非国有制的单位和个人征税。利润上缴只能适用于全民所有制内部，因为这是国家以生产资料所有者的身份参与的分配，所以不适用于集体企业、中外合资企业、外国企业和个体户等。从强制性看，税收具有法律强制性质。纳税人必须按期、足额地缴纳税款，否则就要加收滞纳金或罚款。由于利润属于同

一所有制内部的分配，所以无须具备强制性，它使财政收入远不如税收那样及时、稳定和可靠。从固定性看，由于税收是按照预先规定的征收比例或征收数额进行征收，特别是对流转额征收的税，不论企业有无盈利和获利多少，都必须按照规定的统一比例如数缴纳，这样有利于国家稳定可靠地取得收入。利润上缴则是以企业实现的利润为依据，实现利润多的多缴，实现利润少的少缴，无利润和亏损的不缴，而且上缴的比例和数额还经常进行调整，因此，利润上缴的数额很不稳定，这样就使得国家与企业的分配关系也难以稳定下来。

4. 税与费的区别

费的名目很多，大体上可以分为两类：一类是在经济活动中，由于相互交换劳务向企业和个人所收取的费用。例如，企业支付的运输费、保险费、专利费、手续费，医院收取的挂号费、门诊费、住院费等。这些费用纯属经济生活中的劳务报酬性质，有的直接属于业务经营费用，它完全不同于税收，所以无需加以区别。另一类是政府机关为单位 and 居民个人提供某种特定服务或批准使用国家的某些权利等而收取的一种费用。它属于国家财政收入的一种形式，不仅名目繁多，而且有些税费之间还发生重叠，所以有加以区分的必要。从目前各地区、各部门收费的内容来看，大体上可以分为以下三种：第一种是事业收费，如公路部门收取的养路费，房管部门收取的房租，城建部门收取的地段租金，环保部门收取的排污费等；第二种是规费，它包括由公安、民政、司法、卫生和工商管理等部门向有关单位和个人收取的工本费、手续费、诉讼费、化验费、商标注册费和市场管理费等；第三种是资源管理收费，例如石油部门收取的矿区使用费，集体单位经批准开采国家矿藏等资源向国家有关部门缴纳的矿山管理费，沙石管理费等。税与费的主要区别是：税是无偿的，费是向受益者收取的一种代价，是有偿的；凡属于各级税务机关、海关

收取的一般是税，由各经济部门和事业单位收取的一般是费。

5. 税收与罚没收入的区别

罚款和没收同样可以取得财政收入。由于罚没比税收具有更加明显的强制性和无偿性，因而在特定的历史条件下，它可以发挥其独特的政治、经济作用。例如，在井冈山时期，毛泽东提出“打土豪筹款”的财政方针，就是用罚没收入作为筹集红军供应的重要手段。但是，罚没不同于税收，它缺乏固定性，它只是对被处罚人的一次性处分，不存在固定连续取得收入的特性，对取得财政收入缺乏稳定可靠的保证，因而只适宜作为行政管理和财政管理的辅助手段，而不宜作为取得财政收入的经常手段和主要手段。在保证财政收入的意义上，罚没比税收要相差很多，甚至是不可能相比的。但是，它在维护国家各项法律的严肃性，保证税法的顺利实施方面，有着独特的作用。特别是在经济领域打击严重经济犯罪活动方面，罚没手段仍具有一定的威慑力和惩罚作用。

第二节 税收制度的构成要素

税收制度是国家各种税收法令和征收办法的总称，包括税收法律、法规、条例、实施细则、税收管理体制、征收管理办法等，它成为国家法律的有机组成部分，起着规范征税主体和纳税主体之间有关税收征纳的权利义务关系的行为准则的作用。任何一国的税收制度，都同该国的社会制度、经济结构和经济政策密切联系，体现统治阶级的意志，国家运用它为实现自己的职能和经济基础服务。税收制度不仅在不同社会制度的国家有所区别，而且在同一社会制度的国家，甚至在一个国家的不同历史时期，由于当时的政治、经济政策不同，也存在着很大的差异。因此，税收制度是具体的，是不断发展变化的。税收制度由若干要素构