

·21 世纪法学文库·

纳税、避税与反避税

(修订版)

刘隽亭 刘李胜 著

社会科学文献出版社

图书在版编目(CIP)数据

纳税、避税与反避税(修订版)/刘隽亭,刘李胜著.-2版.
-北京:社会科学文献出版社,2000.1
(21世纪法学文库)
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

·21 世纪法学文库·

纳税、避税与反避税(修订版)



著 者: 刘隽亭 刘李胜
责任编辑: 胡恩中 卫 星 魏 军
责任校对: 昆 鹏
责任印制: 盖永东

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 65139961 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: 北京春华秋实文化艺术有限公司
印 刷: 北京春雷印刷厂

开 本: 850×1168 毫米 1/32 开
印 张: 11.875
字 数: 286 千字
版 次: 2000 年 1 月第 2 版 2000 年 1 月第 1 次印刷
印 数: 0001-5000

ISBN 7-80050-681-9/F·84

定价: 19.80 元

版权所有 翻印必究

《21 世纪法学文库》总序

人类即将告别 20 世纪，进入 21 世纪。在世纪之交。我们决定遴选国内外优秀法学著作，由以“创社科经典，出传世文献”为己任的社会科学文献出版社出版《21 世纪法学文库》。

将要过去的 20 世纪，对于中国法学具有特别重要的意义。中国历史悠久，拥有丰富的法律文化遗产，但现代意义的法学研究是从 20 世纪初开始的。可以说，20 世纪是现代中国法学从初创到发展并逐步走向成熟的时期。无疑，中国法学发展的道路是曲折的，它曾受到过摧残，也曾被迫停止前进的脚步。但是，社会主义中国的法学终于以 1978 年开始的改革开放为契机而重建，并伴随改革开放而大步向前发展了。经过 20 多年的建设，中国法学已经从整体上摆脱了“幼稚”状态，并初步具有了成熟的丰采。包括法理学、法制史学、法律思想史学、宪法学、行政法学、民法学、商法学、经济法学、知识产权法学、刑法学、诉讼法学、国际公法学、国际私法学、国际经济法学等学科在内的门类比较齐全的法学体系已经形成。各学科领域都出现了不少具有较高学术品位的科研成果。法学研究为社会主义法律建设乃至依法治国提供了理论指导和智力支持，发挥了前所未有的作用。当然，现代中国法学以较健全的法制支撑的历史毕竟短智，它在 20 世纪还是留下了许多遗憾。但值得欣慰的是，现代中国法学在 20 世纪的发展，已经为它在 21 世纪的繁荣与辉煌奠定了坚实的基础。

21 世纪对于中国以及中国法学将是一个伟大的世纪。2010 年，中国将建立比较完善的社会主义市场经济体制。同时，将形成比较完善的有中国特色的社会主义法律体系。到 21 世纪中叶，共和国建立一百周年时，中国将基本实现现代化，并建成富强民主文明的国家。这一切，需要法学的发展，也必定促进法学的发展。就全世界而言，21 世纪也将是一个不平凡的世纪。其中，最引人瞩目的是经济、科技的“全球化”，而这一趋势也将影响到法学领域。不同法系的差别将缩小，国内法和国际法的距离将缩短。这将促使和激励中国法学迅速接近世界的高水平。现在可以充满信心地预言，在 21 世纪，中国法学将出现空前的繁荣，并将毫无愧色地昂首进入世界法学殿堂。

《21 世纪法学文库》是一套站在新世纪的法学文库。它的任务，是在 21 世纪全面推动中国法学的学科建设和研究事业。它将及时反映中国法学在 21 世纪的成就。同时，它也会把回顾的目光投向即将成为历史的 20 世纪乃至早已成为历史的更久远的以前。《21 世纪法学文库》立足于中国，但不局限于中国，外国优秀法学著作无疑也包容在它的视野之中。作为一套大型文库，《21 世纪法学文库》不仅收入法学传统学科的著作，而且也收入法学新兴学科和边缘学科的著作。

《21 世纪法学文库》将长期出版下去。它的生存和成功有赖于法学家们的爱护。我们热诚地希望法学家们把它当成朋友，不断地给予支持。

编 者

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	34
第一节 流转税制概述	34
第二节 增值税	36
第三节 消费税	50
第四节 营业税	58
第五节 资源税	66
第六节 关 税	74
第三章 所得税的缴纳	85
第一节 所得课税概论	85
第二节 企业所得税	89
第三节 外商投资企业和外国企业所得税	100
第四节 个人所得税	111
第四章 财产税和行为税的缴纳	127
第一节 财产行为课税概论	127

第二节	房产税	132
第三节	土地使用税	135
第四节	土地增值税	139
第五节	契 税	152
第六节	车船税	154
第七节	城乡维护建设税	157
第八节	印花税	163
第五章	我国现行税收征管体制.....	171
第一节	税收征管体制概述	171
第二节	税务登记	182
第三节	纳税申报	185
第四节	税款征收	189
第五节	纳税检查	194
第六节	帐簿凭证管理	199
第七节	税收征管中的法律责任	207
第八节	税收征管体制改革展望	210
第六章	企业避税方式、方法的鉴别.....	219
第一节	避税概念的界定	219
第二节	避税产生的条件	222
第三节	偷漏税的鉴别	225
第四节	企业避税种类及方式的鉴别	234
第五节	企业避税种类及方式	239
第七章	国际避税的内容及手段.....	276
第一节	国际避税问题的提出	276
第二节	国际避税产生的原因	277

第三节	国际避税方式	287
第四节	避免国际双重征税及税收协定	303
第五节	外商在我国的避税手法	314
第八章	反避税对策	324
第一节	国内反避税的一般要求	324
第二节	国际反避税的一般惯例	337
第三节	国际反避税的具体措施	349
第四节	对外商投资企业反避税对策	354

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，是国家凭籍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，国家征税凭籍的是政治权力。国家取得任何一种财政收入，总是要凭籍国家的某种权力。例如，国家的土地收入、国有企业利润收入凭籍的是国家对土地和其他生产资料的所有权；特定收入凭籍国家是山林、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籍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：财权力力和政治权力。国家取得各种财政收入，所凭籍的不是财产

权力，就是政治权力。国家征税凭籍的是政治权力。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

国家凭籍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制限制，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

税收作为国家凭籍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，凭籍政治权力强制征收，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它特性的基础，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、税收与其它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

第一章 我国现行税收制度

人的办法最为简便，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分参与的分配，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和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

成，这些要素可以分为实体要素和程序要素两类。

一、纳 税 人

纳税人也称课税主体，是税法上规定的直接负有纳税义务的单位和个人。

纳税人可以是自然人，也可以是法人。自然人一般是指公民或居民个人。法人是指依法成立的具有一定组织机构和财产，能够以自己的名义进行经济活动，并能独立地行使法定权利和承担法律义务的社会组织，如社会团体、企业事业单位等。

法定纳税人负有直接缴纳税款的义务。一般地说，他是所纳税款的实际负担者即负税人，纳税人与负税人是一致的。但是，在某种情况下，纳税人可以通过一定的方式把缴纳的税款转嫁给他人负担，这样，纳税人就不是所纳税款的实际负担者，从而与负税人不一致。税法通常只规定纳税人和扣缴义务人而不规定负税人。

所谓“扣缴义务人”是国家为了保证财政收入，简化纳税环节和计征手段，加强税收的源泉控制，对某些税目规定由支付单位在支付款项时负责代扣和代缴纳税人应缴纳的税款。例如，个人所得税规定由支付所得单位代扣代缴。这种代扣代缴虽然也表现为纳税人和负税人不一致，但与通过税收转嫁引起的纳税人与负税人的分离，性质完全不同。因为前者只是税收征纳关系的改变，而后者则改变了分配关系。

所谓税负转嫁是指纳税人通过一定方式将税收负担通过各种途径部分或全部转嫁给他人负担的经济现象。商品经济的发展是税负转嫁产生的客观经济条件。税收是个分配范畴，又是个历史范畴。自从有了税收必然存在税收负担，但这并不意味着有了税收必然存在税负转嫁。在以自给自足的自然经济为基础的社会里，一般生产物不经过市场交换直接从生产领域进入消费领域，

国家不可能对商品或商品流转额进行课税，国家征自土地生产物的税收只能由土地所有者或生产者自己负担，这也排除了税负转嫁存在的可能性。随着社会生产力的发展，商品交换突破时间和地域的限制而大规模地发展起来，一切商品的价值都要通过货币形式表现为价格，一切对商品流转额的征税必然与商品价格形成紧密的联系，这就为税负转嫁提供了可能。因此，税负转嫁是商品货币关系发展到一定阶段的产物，只要存在商品经济且价值规律发挥作用，必然会伴随着商品的价格运动而发生税负转嫁问题。当然，在不同的社会制度下，税负转嫁的表现形式和作用范围是有所不同的。

1. 资本主义条件下的税负转嫁形式

在资本主义制度下，资本家转嫁税负的目的在于摆脱自己的应纳税额，以追求最大限度的利润。从税负转嫁的基本形式看，大体有三种：

第一种是前转或称顺转，即通过提高商品销售价格达到转嫁税负的目的。具体影响过程是：交纳税额增加了单位产品的实际生产费用，从而使税收成为生产成本的一个组成部分。在这种情况下，厂家为了获得同以前一样的利润，就必然比照税额，抬高价格。在价格无法提高时，由于生产费用提高，一部分厂家将退出该领域的生产过程，资本转嫁到其它生产领域，这样引起该产品的生产量减少，价格又上升。此时，这部分税款也就随着价格的提高而转嫁给消费者。

第二种是后转或称逆转，即通过压低原材料的收购价格或本企业的劳动力价格，或者两者兼而有之，以达到转嫁税负的目的。这样，即使在出厂价不变甚至有所降低的情况下，纳税人也能不负担或少负担税款。

第三种是混合转，即将前转与后转结合起来进行。如果现实的经济状况不允许纳税人以上述一种方式转嫁全部税额，这时资

资本家往往采取混合转嫁方式。按照这种转嫁方式，当提价或压价的总额超过其应纳税额时，还可以得到额外利润。由于该种方式比其它方式更具有隐蔽性，因而在实际上被普遍运用。

第四种是消转，即对已缴纳的税额，纳税人既不前转也不后转，而是自己把它“消化”。当然，消转需要具备一定的条件，如生产成本下降、商品销量尚有扩大的弹性等，由课税商品在生产和流通中增加的利润来抵销税负。

资本家转嫁税负的基本手段表明，税负转嫁必然伴随着价格背离价值的运动。不管资本家是以提价还是压价，或以两者结合的方式实现税负转嫁，其共同点都是以价格背离价值的那部分差额来补偿其应纳税额的。同时，税负转嫁除了需要具备自由订价的基本条件外，还需要根据经济的景气状况、商品供求关系以及商品本身的特点（例如该项商品是必需品还是非必需品，有无代用品以及与代用品的比价关系）等客观情况而定，而不能恣意妄行。

2. 社会主义条件下的税负转嫁

社会主义社会是否存在税负转嫁问题，理论界有两种不同的观点。第一种观点是“绝对转嫁论”，认为税收决定价格，只要价格中含税，就是“转嫁税”。换言之，这种观点把税收完全看成的价格以外的附加，“有税即提价，加税即加价”，一切对商品课征的税收，都不是来自企业创造的纯收入，而是来自对消费者的收入的再分配。另一种观点是“绝对不转嫁论”，认为价格决定税收，因为一切重要商品的价格有相当一部分是由国家统一制订的，企业无权变动，无论国家加税还是减税，都不会随商品价格运动而发生税负转嫁。我们认为，这两种观点都有偏颇之处。要弄清社会主义条件下是否存在税负转嫁，应该从课税形式、税收同价值与价格形成的关系上进行剖析。

从课税形式方面来说，按流转额课税有价内税和价外税两