

避税与反避税

郭传章 马兆享 编著



42

东北大学出版社

YAK36/25

97
F810.42
192
Z

避税与反避税

郭传章 马兆享 编著

东北大学出版社

1996年·沈阳

C

383154

图书在版编目(CIP)数据

避税与反避税/郭传章, 马兆亨编著. —沈阳: 东北大学出版社, 1996. 7
ISBN 7-81054-088-2

I. 避… II. ①郭…②马… III. ①避税知识 ②反避
税措施 IV. F810.42

©东北大学出版社出版

(110006 沈阳市和平区文化路3号巷11号)

沈阳市新城子印刷厂印刷 新华书店总店北京发行所发行

1996年7月第1版 1996年7月第1次印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 9.375

字数: 208千字 印数: 1~5000册

定价: 14.00元

前 言

税收是国家为了维持其存在，无偿取得财政收入的重要方式和主要来源。随着社会主义市场经济体制的建立，1994年，我国的税收制度进行了重大的改革，它牵动着亿万人的心。依法纳税是公民应尽的义务，是从事生产经营活动的行为规范，现已成为人们的共识。但是，避税与反避税也从未像今天这样成为广泛引起纳税人、政府部门和立法机关关注、研究的一种经济现象。它不仅表现在避税的经济特征和神秘色彩上，更重要的是会引起人们之间经济利益的调整，产生难以替代的社会经济后果。

鉴于避税与反避税这种经济现象，我们结合国内情况，以现行税收制度为基础，编著了《避税与反避税》一书。一方面，介绍我国现行税收制度和各税种的内容，帮助纳税人了解税法，掌握税法，在依法纳税的前提下，正确理解避税与反避税活动，使纳税人在税收政策允许的范围内获得最佳的税负；另一方面，揭示避税活动给国家财政收入造成的影响。在编著中，作者本着理论联系实际的原则，对避税的成因、分类及纳税技巧和方法进行了阐述，并对我国的避税管理、税收法律依据、会计处理和税收征收管理等内容进行了深入细致的论述，以帮助

纳税人在生产经营活动中遵纪守法，合理纳税，掌握纳税技巧和方法，创造更多的价值和效益，将合理部分留归企业支配使用；同时，通过对避税的揭示，也使税务机关发现税收制度与稽征管理工作中的缺陷和不完善之处，进一步加强税收制度建设，阻塞漏洞，依法治税，公平税负，并防止政府机关和税务人员滥用税法和税收手段，树立政府机关和税务人员的形象，增强管理经济、指导经济和促进经济发展的功能，促进社会主义市场经济规范化，为国民经济健康发展作出贡献。

本书立足国内，力求文字简明、通俗易懂、便于掌握，具有较好的适用性。坚信本书问世后，必将使各类纳税人、财会人员、财税干部、审计工作者和经济类读者等从中获得有益的帮助与启示。

全书共分9章，其中，1，2，3，7，8章由郭传章编著；4，5，6，9章由马兆享编著。最后，全部书稿由马兆享总纂审定。

在编著过程中，作者参阅了一些专家对避税与反避税的论著，并征求了一些税务专家和同行们的意见和建议，在此一并致谢。由于新税收制度的一些具体政策陆续出台，加上编著者水平所限，书中难免存在这样或那样的缺欠，敬请读者和同行批评指正。

编著者

1996年7月

目 次

1 避税概述	1
1.1 避税概念及成因	1
1.2 避税的分类	8
1.3 避税的法律依据	10
1.4 避税的效益	13
2 避税方法(上)	16
2.1 转让定价法	16
2.2 材料算法	18
2.3 费用分配法	25
2.4 折旧算法	26
2.5 租赁法	33
2.6 利润分配法	34
2.7 筹资法	36
2.8 选择技术改造法	41

3 避税方法(下)	47
3.1 新产品法	47
3.2 技术引进法	50
3.3 横向联合法	52
3.4 补偿贸易法	53
3.5 出口退税法	54
3.6 税收优惠法	56
3.7 避税案例分析	60
4 避税管理	67
4.1 完善税收制度	67
4.2 强化反避税立法	71
4.3 加强税收信息传递与交流	74
4.4 提高税务人员素质	78
5 税收法律依据(上)	80
5.1 增值税	80
5.2 消费税	91
5.3 营业税	99
5.4 资源税	106
5.5 印花税	109
5.6 城市维护建设税	114
5.7 土地增值税	116
5.8 固定资产投资方向调节税	119

6 税收法律依据(下)	124
6.1 企业所得税	124
6.2 个人所得税	140
6.3 外商投资企业和外国企业所得税	151
6.4 房产税	162
6.5 车船使用税	164
6.6 城镇土地使用税	165
6.7 耕地占用税	168
7 税收会计处理(上)	171
7.1 增值税的会计处理	171
7.2 消费税的会计处理	205
7.3 营业税的会计处理	220
7.4 关税的会计处理	230
8 税收会计处理(下)	236
8.1 企业所得税的会计处理	236
8.2 个人所得税的会计处理	246
8.3 外商投资企业和外国企业所得 的会计处理	249
8.4 农(牧)业税的会计处理	252
8.5 财产征税的会计处理	254
8.6 资源征税的会计处理	260
8.7 特定行为征税的会计处理	264

9 税收征收管理	269
9.1 税务征收管理制度	269
9.2 税款征收缴纳	274
9.3 税收法律责任	275
9.4 税务争议及其处理	279
9.5 税务行政复议申请	281
9.6 税务行政诉讼	282
9.7 税务代理	284
编后记	289

1 避税概述

1.1 避税概念及成因

1.1.1 避税的概念

避税是企业管理的一个重要方面，是企业管理水平和政策水平的集中表现，也是企业综合实力和综合素质的外在形式。避税不同于偷税、抗税、逃税和骗税等税收违法活动，它是利用税法的不完善和缺陷，采取各种变通的、公开的和合法的手段，达到谋求最大限度地回避纳税的目的。

人们习惯上所讲的避税，可以高度概括为：避税是指商品生产经营者在税收法律、法规许可的限度内，通过对经营活动和财务活动的巧妙安排，达到规避和减轻税收负担的管理活动。由此可见，避税具有以下几层涵义：

(1) 避税的主体

避税的主体是纳税人，即在一定税收管辖权范围内的人，它既包括中国的自然人和法人，也包括在中国境内进行经营活动的外国人，因为中国实行的是属人主义管辖权和属地主义管辖权相结合的税收管辖权。

(2) 避税的前提条件

避税的前提条件是在税收法律、法规许可的限度内，即是合法的。若超出税收法律、法规许可的范围，则是税收的违法活动。国际上通常讲的避税，就是在税收法律许可的范

围内进行的。目前,中国的税收法律很不健全,也不完善,法律效力不高,刚性不强,稳定性较差;除了《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和《中华人民共和国税收征收管理法》以外,其他税种的税收政策均是以条例、规定、办法等行政法规的形式出台的。

(3) 避税的客体

避税的客体是经营活动和财务活动,而避税必然是经营活动与财务活动的有机结合、系统筹划,既要合理安排生产经营的时间、地点、方式、数量和合同等,又要巧妙采取结算、收款、取证、记帐等方式方法,使二者互相配合,协调一致。

(4) 避税的最终目的

避税的最终目的,就是选择某一税收管辖权,实施程度最低的位置,使税收负担最小。也就是说,在遵守和拥护税法,得到政府默许和保护的前提下,通过减轻纳税人的税收负担,相应增加企业的经营资金,进而通过经营资金的有效运用,提高纳税人的生产经营效益和效率。

(5) 避税的属性

避税的属性是一种管理活动,是企业管理者 and 决策者,在充分研究税收法律和法规的基础上,运用科学的方法和巧妙的手段进行企业的生产经营管理。因此,它要求企业的管理者和决策者真正把握税收法律、法规具体规定的背景、前提、条件、办法、相互关系和法律后果,用活用足国家税收政策。

1.1.2 避税的成因

避税的产生是逐渐形成的,而避税的原因是多种多样的,

但从总体而言，纳税人避税的原因可归结为主观和客观原因两个方面。

(1) 避税的主观原因

在西方，最先提出税收的古典经济学家亚当·斯密指出：“税收是人民拿出自己的一部分收入，给君主或国家，作为一笔公共收入。”由于税收具有强制性、无偿性和固定性，所以从纳税人的角度来看，纳税是纳税人直接经济利益的一种损失、转移和牺牲。为了保持和维护其眼前、暂时和既得利益，纳税人就会采取一定的方式和手段进行避税，所以从主观上看，利益机制的驱使是避税的根本所在。

社会主义市场经济体制的建立和发展，客观上要求转变政府职能，转变企业经营机制，增强企业活力，使企业真正成为自主经营、自负盈亏、自我约束、自我发展的法人实体和市场实体，规范和理顺国家与企业、中央与地方的分配关系，使以行政干预为主的分配关系转向以法律手段和经济手段为主的分配关系。过去，纳税人采取偷漏税的方式实现利润最大化，其所付出的代价不大。现在，税法逐步完善和严厉，如果纳税人再采取偷漏税的方式实现利润最大化，其付出的代价太大。因此，纳税人就转向采取合法的方式，来减轻纳税负担。

在其他条件不变的情况下，纳税人的税后净收益与其纳税数额是互为消长的：上交的税金多了，税后净收益就会减少；反之，上交的税金少了，税后净收益就会相对增加。所以，利益的诱导，使得纳税人既要开源节流，增加收入、减少成本费用开支，又要研究税法，钻税法的空子，进行合理避税。因为中国目前的税种除了增值税外，均为价内税。税金、成本和利润共同组成了产品的价格，当市场价格不变时，

只要能合理避税，就能相对增加利润。这既不违法，也不存在道义谴责问题，这是纳税人自我管理的组成部分。

(2) 避税的客观原因

纳税人避税之所以能取得成功，关键在于客观上存在避税的条件。归结起来，避税的客观原因主要有以下几个方面：

①纳税对象的可变性。任何一个税种都是针对特定征税对象而做出法律上的规定，而且只要税法不变，其征税对象就保持不变。但是，作为具体纳税人，到底应是哪种税的征税的对象是可以自主改变的，只要能证明自己不是某种税的纳税人，那么自然也就无须承担该种纳税负担。例如，消费税的纳税人是在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口应税特定消费品的国营企业、集体企业、私营企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会集团及其他单位和个人，其特定消费品包括烟、酒及酒精、化妆品、护肤护发品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮烟火、汽油、柴油、汽车轮胎、摩托车、小汽车。如果某纳税人原来以橡胶为原料生产汽车轮胎，是消费税的纳税对象，现在改为以橡胶为原料生产非机动车轮胎，那么就不是消费税的纳税对象。再如，某纳税人原来生产的面包车为 22 个座位，是消费税的纳税对象，现在将面包车改成 24 个座位，那么就不是消费税的纳税对象。

②计税依据的可调性。任何税种都明确规定了计税依据，并且根据计税依据和适用税率计算应纳税额。但计税依据又是可变的，纳税人可以通过计税依据的改变而调节纳税负担。例如，企业所得税是以计税所得额为计税依据的，但企业的坏帐损失、无形资产摊销、递延资产摊销、低值易耗品摊销、固定资产折旧等允许抵减计税所得额，在税前列支，那么纳

税人就可以改变提取标准、摊销期限、摊销方法和折旧计提方法改变计税所得额。再如，个人所得税中的工资、薪金所得，如果月收入扣除差旅费补贴、独生子女补贴、午餐费补贴后，超过 800 元就应交纳个人所得税，但是如果把一个月的工资、薪金分成几个月发放，或者加大差旅费补贴，午餐费补贴份额，那也就失去了计税的依据。

③税率的差异性。当今世界各国的税制，一般都采用复合税制。而在复合税制下的不同税种，采取了不同的税率。即使是同一税种，为了体现区别对待的原则，也实行了不同的差别税率，这样纳税人就可以通过自身行为的调整，使其达到适用低税率的客观条件，从而改变纳税负担。例如，企业所得税规定的基本税率为 33%，同时执行两档优惠税率，即对年计税所得额在 3 万元以上、10 万元以下的，适用 27% 的比例税率；对年计税所得额在 3 万元以下的，适用 18% 的比例税率。例如，某纳税人在年终汇算清缴企业所得税前，计算出计税所得额为 11 万元，那么纳税人完全有权购置 1.1 万元办公用品，并采取一次摊销法，使计税所得由 11 万元减少到 9.9 万元，这样适用税率就由 33% 降到 27%。再如，某纳税人过去生产化妆品适用消费税率为 30%，现在该纳税人在产品售价不变的条件下，改变该产品的两种原料投入，减少两道加工环节，使其产品由化妆品转为护肤护发品，那么其适用税率就由 30% 降到 17%。

④税收优惠的差异性。税收为了达到其效率、规范和理顺分配关系，择优扶植税源，往往实行各种不同的税收优惠，以便减轻纳税人的税收负担。纳税人可以利用税收优惠政策，调整自身的生产经营情况，使之符合优惠条件，从而达到避税的目的。例如，企业所得税规定对经济开发区和国家批准

的高新技术开发区的纳税人实行 15% 的所得税率，那么，纳税人就可以通过破产、兼并、解散和废业等形式，使企业进入经济开发区和国家批准的高新技术开发区，从而使所得税减按 15% 的税率计税。再如，某纳税人为塑料生产企业，过去其塑料产品按 17% 的比例税率计算销项税额，抵扣进项税额后交纳增值税。现在企业利用原有材料和设备，将工艺略加改进，生产农用薄膜，其增值税率就由 17% 的基本税率改按 13% 的低税率。

⑤起征点的诱惑性。起征点是指征税对象金额最低征收额，低于起征点的数额可以全额免税，而达到起征点的数额应全额征税。这样，纳税人就有可能通过调整征税对象的金额，使其减少到起征点以下，从而达到避税的目的。例如，筵席税本来是想通过征收筵席税抑制公款吃喝、铺张浪费，增加财政收入。然而，由于起征点定为 300 元，这样纳税人就可以通过一桌分成两桌，使其每桌餐费减少到 299 元以下，从而不纳筵席税。再如，为了鼓励纳税人进行技术转让，扩大高新技术出口，提高企业产品的技术含量，规定对纳税人年技术转让收入在 30 万元以内时，免征转让无形资产的企业所得税，这也为纳税人将技术转让费化整为零减轻所得税负担打开了方便之门。

⑥税收征管上的差别性。税收政策法规出台后，虽然法规是一致的，但是各地区在执行上却不完全一致。有的地区征管严密，有的地区征管松弛，有的地区惩罚力度大，有的地区惩罚力度小，这也为纳税人避税创造了一定的机会。例如，增值税改革后，由于一般纳税人和小规模纳税人的两条划分标准都不够严密，所以有的地区对一般纳税人掌握较松，有的地区对一般纳税人控制较严，而一般纳税人与小规模纳

税人的实际税负又不完全相同,有时一般纳税人的税负重于小规模纳税人,有时小规模纳税人税负又重于一般纳税人,这样纳税人就可以通过地区的变动来调整纳税人的类别,从而达到避税的目的。再如,对小规模纳税人委托税务所代开增值税专用发票,有的地区执行按17%代开发票,按6%的征收率交纳增值税,而有的地区则执行按6%代开发票,按6%的征收率交纳增值税,这也为纳税人选择纳税地区提供了机遇。

⑦税法的滞后性。税法公布实施后,在一定时期内应保持相对稳定,以利于纳税人公平竞争。但是,税法自身也存在一定的不适应性、矛盾性和滞后性,这就为纳税人避税开了方便之门。例如,个人所得税规定实行源泉控制,但并没有明确代扣责任,如果不实行代扣应承担何种责任,则必将造成应扣不扣,造成纳税人推卸责任的现状。再如,个人所得税中的个体工商户生产经营所得和劳务所得,划分界限不十分严谨,而其适用的所得税率前者实行5级超额累进税率,即5%~35%;而后者适用的所得税率为20%的固定比例税率,这也给纳税人选择纳税负担最小点创造了方便。

⑧惩处的轻微性和灵活性。为了保证税法的贯彻执行,加大对税收违法行为的打击力度,国家不仅在各种税法中都设有罚则条款,而且还单独制定了综合性惩处办法。但在实际执行惩罚时,往往根据不同情节在惩罚区间内选择一点,如罚款2000元以上,10000元以下,判处3年以上、7年以下有期徒刑,这就为减轻处罚留下了活口。再如,增值税改革后,对利用增值税专用发票偷漏税款的违法行为至今没有专门的惩处立法。这样,当纳税人采取合法方式避税不成功时,就会抱着侥幸的心理触犯法律。

1.2 避税的分类

避税从不同角度和侧面，可以划分为不同的种类，但通常按以下标志进行分类：

1.2.1 按避税的地域范围分为国内避税和国际避税

国内避税就是国内商品生产经营者利用国内税法条件和可能，通过合理安排生产经营活动和财务活动，采取各种有效的方法和途径，回避纳税义务的活动。国内避税不仅机遇很多，而且可能性也较大，所以企业管理者和决策者可以利用国内避税的手段，相对增加其经济利益。

国际避税就是跨国纳税人利用各国税收法律、法规的差别和税务管理存在的漏洞，回避和减轻纳税的活动。在国际上，由于同一属性的税种其名称、范围、纳税人和征收管理等不尽相同，应税所得在国外已纳税额很难确定，国际间税收情报交换很不及时和完整等，使国际避税的机会更多，特别是发达国家在国际贸易中避税极为普遍。从某种意义上讲，国际避税程度是一个国家文明发展程度的表现。据统计，目前发达国家的实际税收负担为发展中国家的 40%~80%，而其获利能力和机会却是发展中国家的 1.3~7 倍。

1.2.2 按避税的形式划分为利用选择性条文避税、利用不明晰性条文避税、利用伸缩性条文避税和利用矛盾性条文避税

利用选择性条文避税，是指在税法对同一征税对象同时作了几项并列而又不同的规定时，纳税人可以选择其中一项