

NA SHUI REN BI SHUI

YU SHUI WU FAN BI SHUI

魏修明
主
编

納稅人避稅



稅務反避稅

湖

版
社

99
F812.42
300

纳税人避税 与税务反避税



3 0101 4869 4

湖北人民出版社

纳税人避税与税务反避税

魏修明 主编

出版：湖北人民出版社
发行：

地址：武汉市解放大道新育村 33 号
邮编：430022

印刷：孝感市教育印刷厂
开本：850 毫米×1168 毫米 1/32
字数：292 千字
版次：1998 年 12 月第 1 版
印数：1—6000

经销：湖北省新华书店
印张：12
插页：2
印次：1998 年 12 月第 1 次印刷
定价：20.00 元

书号：ISBN 7-216-02453-2/F·427

《纳税人避税与税务反避税》编委会

顾问:胡金山 刘楚汉 覃先文

刘 勇 刘克强

主 编:魏修明

副主编:魏 莉

成 员:陈 棋 周宗龙 黄东斥 程友安

陈道友 姜永欢 胡泽生 孙荣洲

万久章 许泽新 张有斌 甘良斌

胡玉珊 王树叶 李平安 谭幼光

胡成强 马庆斌 陈善家 傅光明

吴国威 梁业国 魏 军

序

随着社会主义市场经济的逐步建立和完善,我国的社会经济生活发生了深刻变化。特别是新的所有制形式的出现,三资企业的大量涌入、新税制的实施运行,给社会各个经济层面的利益分配格局带来了新的调整 and 变化,出现了前所未有的新情况、新矛盾和新问题。在新的形势下,避税作为一种新的经济现象在我国企业界已经出现,并呈蔓延发展之势,对我国的税制建设和税收征管提出了严峻挑战。与之相适应,反避税已不可避免地摆上了各级税务机关的议事日程,日益成为税务工作者和有识之士关注、研究的热点问题。

研究避税与反避税是一个国际性的命题,也是一个国际性的难题。避税行为具有一定的普遍性、关联性和表面形式上的合法性,决定着反避税工作的长期性、艰巨性和复杂性。各国税收理论界对这一纷繁复杂的经济现象在理论和实践上远未形成共识。我国的避税与反避税研究工作也只是刚刚破题,没有形成较为成熟的理论体系,在反避税实践上尚需进一步研究、探索。因此,从这种意义上讲,《纳税人避税与税务反避税》一书的出版,对于加强避税与反避税的理论研究,填补避税与反避税研究领域的真空,研究新税制条件下反避税工作思路和对策有一定的现实意义。同时,对于纳税人掌握避税与偷税的界限,促其合法经营,规范纳税,对于促进税务机关遵循国际惯例,开展反避税实践,推进依法治税也是有所裨益的。

通观《纳税人避税与税务反避税》全书,我感觉到其主要特色是角度新颖、资料翔实和可操作性强。作者分别从纳税人和征税人

的角度,较为详尽地介绍了新税制条件下可能进行避税的基本思路,揭示了纳税人避税的主要形式、手段和基本规律,并通过典型避税案例的剖析,探寻税收立法、制度方面存在固有的缺陷和漏洞,从而有针对性地提出进一步加强税收法制建设、推进税制改革和征管改革、加大税务稽查力度等行之有效的反避税措施。全书语言平实,文字简洁,案例丰富,注重实务,无论是对纳税人还是对税务机关,无论是在理论上还是在今后的工作实践中,都不失为一部推介、普及、研究避税与反避税知识的好教材。

由于避税与反避税研究在我国尚处于起步阶段,再加上作者受种种客观条件的局限,书上有些观点还不太成熟,这在研究、探索过程中是允许和可以理解的。

刘楚汉

1998年9月16日

前 言

依法纳税是公民的义务。我国改革后的新工商制度,从1991年开始实施,已经走过了五个春秋。经过五年的实践证明。新工商税收制度一方面为严格执行税收政策,积累国家税收收入,促进经济发展起到了巨大作用;另一方面也显现出了一些值得认真研究的问题。依法纳税是每个公民应尽的义务。公民纳税意识的增强,既体现了人们法律意识和文明素质的提高,同时也能反映社会的不断进步。本书以提高公民的税收意识为指导,为轴线,从理论和实践上介绍了税收制度,开展避税和反避税等方面的知识和内容,仅供读者在实践中参考。

什么是避税?这是一个新的研究课题。自从改革开放以来,随着我国社会主义市场经济体制的逐步建立和新工商税收制度的贯彻执行,在社会上特别是在广大纳税人中,谈论避税问题的人越来越多,而且越来越普遍。纳税人在研究避税,税务机关在研究反避税。“两个”研究有先有后,交错进行。这是一种好的现象,它有利于社会税收意识的提高。那么,什么是避税?避税到底是合法还是不合法?当前渴望明晰这两个问题答案的人愈来愈多,而且愈来愈迫切。如果诸位真正对这两个问题有着浓厚兴趣的话,请认真仔细读一读《纳税人避税与税务反避税》这本书,它会给予您一个明确的回答。本书的发行对象,是广大纳税人、财税机关和广大财税执法人员,各类会计事务所、税务事务所、律师事务所、大专院校和财税科研人员。这是一本难得的好书。

避税问题在当今世界上,特别是在西方各国,早已不是什么稀奇古怪的新问题、新事物,而是属于屡见不鲜的比较普遍问题。避

税在新中国出现的时间较晚,主要是长期受计划经济体制的产品经济和老工商税制存在大量减免税优惠政策的影响,以及商品意识、竞争意识差的缘故所致。自改革开放的政策方针实施后,大量的三资企业和外籍人员不断进入中国,随之国外的经营管理、财务管理、财务核算的经验也进入国内,再加上国内多种经济成分的出现,国内企业和纳税人受到外资企业的启发,避税问题开始在新中国萌生,并逐步活跃发展起来。但与国际上的避税活动严密化、规范化、组织化相比较,当然还需要有一个逐步认识和发展的过程。

愚昧者偷税,糊涂者漏税,野蛮者抗税,精明者避税。本书除向纳税人简要介绍了新税制及各税种的主要内容和依法纳税的知识外,还详细具体地介绍了进行避税相关的知识和方法,如政策避税、转让定价避税、材料避税、费用避税、财务避税,等等。随着纳税人税收意识的不断提高,越来越多的精明者为了维护自身的利益,认真学习和深刻研究税法知识,充分运用税法的缺陷研究避税,并进行卓有成效的实践,以合法的形式达到少交税或减轻税负的目的。有避税才有反避税。反避税是针对避税而言,先有避税而后才有反避税。本书还详细介绍了税务机关依法征税和开展反避税的有关知识,策略和方法。如反避税的判断检验标准,反避税的内容和措施,等等。反避税的方法和措施很多,但最主要、最根本的措施是完善税收制度,改进政策上的缺陷,堵塞漏洞。同时,切实加强税收管理也是反避税行之有效的方方法之一。从这个意义上讲,避税的存在具有明显的两重性。即:一方面避税对财政收入产生不利影响,另一方面避税对于完善税法,加强征收管理具有很大的促进作用,反过来又有利于财政增收。

本书的编著,用了近两年的时间,在编写过程中笔者深入学习研究了现行税收政策法规,参阅借鉴了许多专家、学者的论著和论文,还深入地进行了调查和收集了大量的资料。本书第一章、第二章、第三章和第十三章由魏莉同志执笔,其他章节由魏修明同志编

写并负责总纂。同时,在本书编写过程中,还得到了许多税务专家、学者的关心指导和大力支持,在此一并致以衷心感谢。本书的问世,一定存在许多缺点和不足,望读者指教和谅解。

魏修明

1998年7月于武昌

目 录

第一章	避税概论	(1)
第一节	避税的概念	(1)
第二节	避税产生的可能性	(1)
第三节	避税实现的客观性	(5)
第四节	避税的种类	(7)
第五节	避税、偷税、逃税、漏税的区别	(14)
第六节	避税的效应	(17)
第二章	企业权益与合法避税	(20)
第一节	企业权益与合法避税	(20)
第二节	合法避税是企业应有的权利	(23)
第三节	避税的法律依据	(27)
第三章	国内企业避税逃税方式	(32)
第一节	国内企业避税方式	(32)
第二节	企业逃税方式	(13)
第四章	增值税避税方法	(47)
第一节	增值税避税的客观现实性	(47)
第二节	一般纳税人销项和进项税额的避税	(48)
第三节	利用调整进项税额避税	(55)
第四节	利用增值税减免规定避税	(56)
第五节	利用分散经营避税	(58)

第六节	转移增值额避税	(60)
第七节	联合经营避税	(60)
第八节	调整内设机构避税	(61)
第九节	完善扣税凭证避税	(62)
第十节	创造条件享受减免政策避税	(63)
第十一节	增值税异常申报避税	(63)
第十二节	一般纳税人运用法律保护自己的合法权益	(67)
第五章	消费税避税方法	(73)
第一节	纳税期避税策略	(73)
第二节	纳税环节避税策略	(71)
第三节	纳税义务发生时间避税策略	(74)
第四节	纳税地点避税策略	(75)
第五节	利用消费税计算公式避税策略	(75)
第六节	以外汇销售应税消费品避税策略	(77)
第七节	包装物避税策略	(77)
第八节	扣除外购已税消费品避税策略	(78)
第九节	扣除材料已纳税消费税避税策略	(79)
第六章	营业税避税方法	(80)
第一节	利用减免税政策避税	(80)
第二节	确定营业额避税	(81)
第三节	运输企业避税	(81)
第四节	建安企业避税	(85)
第五节	金融保险企业避税	(86)
第六节	娱乐业避税	(88)
第七节	转让无形资产和销售不动产避税	(89)

第七章	国内企业所得税避税方法	(91)
第一节	利用应税所得额避税	(91)
第二节	利用应税所得额计算避税	(92)
第三节	利用资产处理避税	(94)
第四节	利用成本费用损失列支避税	(97)
第五节	企业所得税计算公式避税	(101)
第六节	境外所得税避税	(103)
第七节	利用帐面调整避税	(106)
第八章	外商投资企业和外国企业所得税避税方法	(108)
第一节	利用居民纳税人避税	(108)
第二节	利用所得来源地的认定避税	(109)
第三节	利用源泉扣缴预提税避税	(111)
第四节	利用应纳税所得额计算避税	(111)
第五节	利用纳税年度有关规定避税	(113)
第六节	利用外资企业亏损弥补避税	(114)
第七节	利用各行业所得税计算公式避税	(115)
第八节	利用成本费用损失列支避税	(117)
第九节	利用坏帐准备金避税	(120)
第十节	利用“两免三减”优惠政策避税	(121)
第十一节	利用再投资避税	(122)
第十二节	外资企业综合避税与反避税方法	(121)
第九章	个人所得税避税方法	(132)
第一节	个人所得税要领	(132)
第二节	利用居住天数避税	(134)
第三节	利用计算原则避税	(136)

第十章	进出口关税避税方法	(142)
第一节	关税避税机会	(142)
第二节	利用优惠政策避税	(143)
第三节	利用完税价格避税	(115)
第四节	进口商品增值税避税	(148)
第五节	进口商品消费税避税	(152)
第六节	增值税消费税出口商品避税	(151)
第七节	进口环节纳税期避税	(159)
第八节	利用保税制度避税	(162)
第十一章	避税的法律知识	(168)
第一节	避税的法律知识	(168)
第二节	税务行政复议	(169)
第三节	税务行政诉讼	(178)
第四节	税务行政赔偿	(185)
第五节	税务行政复议诉讼案例	(188)
第六节	税务执法违法的法律责任	(190)
第七节	纳税人的法律责任	(195)
第八节	征纳双方的权利和义务	(207)
第十二章	国内反避税的方法	(217)
第一节	反避税的概念	(217)
第二节	反避税的特点	(217)
第三节	反避税的判断检验标准	(219)
第四节	反避税管理的主要内容	(221)
第五节	反避税的方法及措施	(224)
第六节	反避税的效应	(227)

第十三章 国际避税与反避税	(230)
第一节 国际避税的产生.....	(230)
第二节 国际税收构成要素简介.....	(233)
第三节 国际避税的主要方法.....	(239)
第四节 国际转让定价避税.....	(244)
第五节 国际避税地的避税与案例.....	(249)
第六节 跨国纳税人避税计划.....	(256)
第七节 国际逃税主要方式.....	(258)
第八节 国际反避税的方法及措施.....	(259)
第十四章 新税制与减免税政策介绍	(264)
第一节 新税制综合简介.....	(264)
第二节 增值税简介.....	(268)
第三节 消费税简介.....	(293)
第四节 营业税简介.....	(302)
第五节 资源税简介.....	(312)
第六节 企业所得税简介.....	(315)
第七节 外商投资企业和外国企业所得税简介.....	(330)
第八节 个人所得税简介.....	(346)
第九节 固定资产投资方向调节税简介.....	(356)
第十节 印花税简介.....	(360)
第十一节 土地增值税简介.....	(361)

第一章 避税概论

第一节 避税的概念

一、避税的定义

避税作为一种经济现象,是市场经济和商品生产发展到一定阶段的产物。当商品生产发展到一定的阶段时,社会的统治者要求社会经济和商品生产者都要依据一定的规则 and 标准从事生产经营活动。而这些规则 and 标准又很不健全和完善,难以防止和杜绝生产经营者有效地避开这些规则 and 标准的管制和约束,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 responsibility。

那么,什么是避税,如何界定避税,这是纳税人和征税人首先应该明确的一个概念,也是采取避税和反避税的前提。避税的概念因国内外学者的理解不同而有着不同的表述。国际财政文献局在1988年版《国际税收词典》中解释:“避税一词,指以合法手段减少其纳税义务,该词常用以描述个人或企业通过精心安排,利用税法漏洞、或其他不足之处来钻空取巧,以达到避税的目的。”

巴里·蒂雷塞韦尔 米列斯莱在其《国际避税》一书中对国际避税的定义是:“指以合法的或正当的方法,经由人员(个人或法人)或其他不具有独立法人资格之团体或资金的迁移或不迁移至其他之税收管辖权地区,以减免其纳税义务。”

葛惟焘在他主编的《国际税收教程》一书中定义为：“国际避税，是指跨国纳税人利用各国税法规定的差别，采取变更其经营方式或经营地点等种种公开的合法手段以谋求最大限度减少其国际纳税义务的行为。”

国内学者对避税也有许多的见解。如国家税务总局教材编审委员会 1994 年 1 月出版的全国税务系统岗位培训教材《税收概念》一书中明确：“避税是指纳税人能动地发现税法的缺陷，通过一系列的技术方法，合法地躲避纳税义务，达到少纳税或不纳税的一种经济行为。”同时还明确指出了三点：一是避税是纳税人的一种主动行为。因为避税首先表现为纳税人对税法规定的深入研究，并且将这一深刻研究与自身的经济活动相结合。在这一结合中寻找税法规定不完善或者缺陷与自身经济活动相交叉的“切点”。从而按照这个“切点”约束自身的经济行为，以达到少纳税或不纳税之目的。相比而言，它与我们在日常征管中所说的漏税概念恰恰相反。漏税是指纳税人并非故意不依照税法规定发生未缴纳或少缴纳税款的行为。可是，漏税不是主动的行为，当然漏税是非法的，而且是一种违法行为。二是避税是一种合法的经济行为。避税对纳税人来说是一种合法的经济行为。因为避税本身就是纳税人认真研究税法的缺陷，如课税方法，课税依据，税率等等缺陷的基础上，通过自身经济行为的决策躲避税法赋予的纳税义务。这种利用税法缺陷的本身就是一种合法行为。这与偷税、抗税是完全不同的，偷税是指纳税人以欺骗、隐瞒、弄虚作假等方式逃避应纳税款的违法行为；抗税是纳税人以公开对抗的方式拒绝履行国家税法规定的纳税义务的违法行为。尽管偷税、抗税与避税都是一种主观行为，但它们之间在合法性上是截然相反的。三是避税是通过一系列技术手段来实现的。从形式上看，避税、抗税一样，都是通过一系列技术手段来实现少纳税或不纳税的目的，但是由于其性质上存在着质的差别，所以使用的手段也不尽相同。

从以上这些避税的定义,把它归纳起来有如下一些共同点:第一,避税行为的主体,一般认为是纳税义务人;第二,避税采用的手段,是合法的或正当的;第三,避税利用的是税法规定上的缺陷、漏洞、不足或差异;第四,避税目的包括规避或减少应纳税的义务,少交税,减轻纳税负担。第五,避税是一种合法的经济行为。

这些共同点在相当程度上揭示出了避税的一些重大特征,笔者认为:避税是指纳税人利用税法的缺陷,利用合法手段和方法,通过资金转移、费用转移、成本转移、利润转移躲避纳税义务,以期达到少纳税或不纳税的一种经济行为。

因此,无论从理论上还是从实际经济生活中来看,避税都是纳税人对现有税法的缺陷和漏洞的发现。这种成功的发现不仅使纳税人有效地避开了纳税义务,而且这种避开纳税义务的行为又是在遵守税法、依法纳税的前提下进行的。这样一来,避税便成了一种既公开,而又神秘,又令人向往的经济生活彼岸。特别是有的地方对避税行为表示的无能为力的态度,尽管采取似乎疲软的反避税措施,往往还加剧了纳税人对避税尝试和避税扩充的狂热追求。不可否认,避税是对现行税法的公然挑战,因为它不是违法行为,而是以守法为基本条件,如此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,它是对现行税法不完善及其固有缺陷所作的显示说明,即通过纳税人的合理避税行为来标明税法的不健全特征。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。因此避税的一项重要作用是有益于促进国家税收制度的提高和完善,有助于社会经济的进步和发展。