



安徽人民出版社

BISHUI YU
FAN BISHUI DE
LILUN YU SHIWU

避税

与



反避税



的理论与实务

主编/张书箱 江家银



《避税与反避税的理论与实务》

主 编:张书箱 江家银

副主编:汤益民 林培富 韩 杰 鲍文前

编委会成员(以姓氏笔划为序):

王朝晖	王建平	王正发	田 丰	江家银	李世杰
李姚矿	张书箱	张鲁毅	张绍新	沈光继	汤益民
汤爱民	邵 勋	邵东驰	经本良	林培富	庞 祝
罗 虹	洪建国	徐秀霞	胡黎明	徐 雪	徐光伟
唐延正	黄 平	韩 杰	韩爱翔	程 泰	童大龙
鲍文前	裴 育				

撰稿人(以姓氏笔划为序):

王朝晖	汤益民	张绍新	邵 勋	邵东驰	林培富
庞 祝	徐光伟	韩 杰	程 泰	鲍文前	裴 育

序 言

避税是当今世界各国税收征管中普遍存在的一个问题。我国也不例外。

随着经济活动日益国际化,任何一个国家都不可能在封闭的环境中求得生存和发展。我国自从实行改革开放政策以来,外国资本的流入量迅速增加,外商投资企业在我国发展很快,这对我国经济发展起到了很大的促进作用。但与此同时,外商投资企业在我国的避税活动也越来越频繁。一些外商利用我国涉外税收法规的不完善和税收征管上的漏洞,采取种种手段转移利润、逃税、避税,致使企业亏损,外商盈利。外商投资企业的避税行为不仅严重损害了中方合营者的利益,减少了国家应得的那部分财政收入,也降低了我国利用外资的经济效益和社会效益,同时对我国内资企业起了消极的示范作用。

内资企业的避税问题,过去我国经济界很少提到。但不提并不说明不存在。随着我国新税制的严格实施和税收征管的加强,加之经济日益国际化的影响,内资企业的避税问题也愈益突出,对此同样必须引起高度重视。

避税是对国家税收管辖权的侵犯,严重影响了国家的财政收入,有害于国家经济秩序的正常运行,因此必须旗帜鲜明地反不正当避税,采取切实有效的措施,做好反避税工作。

由张书箱、江家银同志主编的这本《避税与反避税的理论与实

务》，全面系统地阐述和介绍了避税与反避税的基本理论和方法，针对税制改革后出现的新情况、新问题，从反避税的角度，就如何完善和健全税法，加强税法宣传，增强企业和个人的纳税意识，堵塞税收制度上的漏洞，进行了有益的探讨。它的出版，对于广大经济工作者更好地理解避税这一经济现象，对于强化国家财政、深化税制改革、加强反避税研究和更好地运用反避税手段，是大有裨益的。

避税与反避税问题对于大多数人来说还是一个新的课题，在许多方面还有待于进一步研究和探索。我相信，经过大家结合工作实践进一步深入研究，一定会取得更多更好的成果，把反避税工作做得更好。

匡炳文

1995年1月

前 言

我国自从实行改革开放政策以来,外资流入量急剧增加,外商投资企业在我国发展很快,这对我国经济的发展起到了很大的促进作用。但也应看到,外商投资企业避税现象比较普遍,而且有越来越严重的趋势。与此同时,随着我国新税制的实施和税收征管工作的加强,国内经济界过去很少提到的内资企业避税问题也日益突出,逐渐引起社会的关注。反避税工作已提到议事日程,需要采取有效措施,切实加以解决。

为此,我们以最新颁布的税收法律法规为依据,并参阅了国内外大量的有关资料和文献,编写了这本《避税与反避税的理论与实务》。全书共十章,前四章系统阐述了避税的基本理论(包括避税概念的界定、避税的法律依据与判断标准、避税的动机与效应等),第七、八章着重阐述了反避税的意义和反避税管理,第五、六、九、十章详细介绍了国内外避税与反避税的基本方法,并辅以案例分析。本书体系完整,结构紧凑,内容丰富,通俗易懂,可操作性强,具有较高的实用价值,既可作为各级财政、税务干部及大中专院校有关专业师生的学习研究资料,也可供经济主管部门和企业有关人员在工作中阅读参考。

参加本书编写的有安徽省财政科学研究所汤益民、鲍文前,安徽省信托投资公司林培富,安徽省国家税务局韩杰、徐光伟、邵东驰,安徽省国有资产管理局邵勋、程泰,中国人民银行安徽省分行

张绍新,中国银行安徽省分行王朝晖,合肥市国家税务局直属二分局庞祝。安徽省财政厅纪检组长张书籍,省税收、财务、物价大检查办公室常务副主任江家银担任本书的主编和总审,由编写组集体研究、分工撰写。汤益民、林培富负责本书的整体构思与框架设计。汤益民承担了全书的统稿和编改工作,林培富、韩杰、鲍文前参与统稿。

安徽省财政厅厅长兼省地方税务局局长匡炳文同志对本书的编写给予了大力支持,并为本书作序,在此谨致谢意。

由于时间仓促和作者水平有限,书中不足之处在所难免,敬请读者批评指正。

编 者

1994 年 12 月

目 录

(11288/24)

序言	(1)
前言	(1)
第一章 避税概念的界定	(1)
1.1 避税的规定性	(1)
1.2 避税与偷税	(7)
1.3 避税与漏税	(10)
1.4 避税与抗税	(11)
1.5 避税与欠税	(12)
1.6 避税与节税	(14)
1.7 避税与税式支出	(18)
1.8 避税与税负转嫁	(21)
第二章 避税的法律依据与判断标准	(25)
2.1 法律依据	(25)
2.2 判断标准	(34)
第三章 避税动机分析	(46)
3.1 国内避税动机分析	(46)
3.2 国际避税动机分析	(60)
第四章 避税效应分析	(74)
4.1 避税的收入效应	(74)
4.2 避税的分配效应	(80)
4.3 避税的价格效应	(84)

4.4	避税的法律效应	(87)
4.5	避税的转嫁效应	(90)
4.6	避税的逃税效应	(93)
第五章	国内避税手法	(96)
5.1	投资方案避税法	(96)
5.2	转让定价避税法	(115)
5.3	成本避税法	(125)
5.4	“三来一补”避税法	(144)
5.5	个人所得避税法	(150)
第六章	国际避税手法	(163)
6.1	人的流动避税法	(163)
6.2	人员非流动避税法	(168)
6.3	物的流动避税法	(169)
6.4	流动与非流动结合避税法	(179)
6.5	利用国际避税地避税法	(181)
6.6	利用税收协定避税法	(190)
6.7	国际避税案例	(193)
第七章	反避税概论	(197)
7.1	反避税的规定性	(197)
7.2	反避税与公平	(208)
7.3	反避税与效率	(212)
第八章	反避税工作的程序和管理	(219)
8.1	反避税工作的程序	(219)
8.2	加强反避税工作的管理	(227)
第九章	国内反避税方法与案例	(236)
9.1	流转税类反避税方法	(237)
9.2	所得税类反避税方法	(247)

9.3	涉外税类反避税方法	(251)
9.4	财产与行为税类反避税方法	(257)
9.5	转让定价税制	(259)
9.6	国内反避税案例	(270)
第十章	国际反避税方法与案例.....	(273)
10.1	通过法律措施反避税.....	(273)
10.2	通过税收征管过程反避税.....	(294)
10.3	通过各国政府间的合作反避税.....	(307)
10.4	国际反避税案例.....	(317)

第一章 避税概念的界定

避税这一税收现象由来已久,而避税成为一种普遍的经济现象却出现在商品经济高度发展时期。

新中国成立 40 多年来,由于法制不健全、执法不严等原因,避税问题并未引起人们注意,人们关心的焦点在于偷漏税方面。而当中国政府进行改革开放,逐步完善各项法规、制度之时,偷漏税也随之越来越困难,于是许多单位和个人(包括外商)开始着眼于如何避税,避税问题才日益成为人们关注的焦点。社会主义市场经济体制目标的确立,要求法制更加健全规范,无论是政府、企业、个人,还是学术界,也都更加关注以前被人们忽视的避税问题。由于政府颁布的各项法规不可能覆盖社会经济生活的全部,也不可能尽善尽美,难以防止和杜绝生产经营者有效地避开这些法规的管制和约束,从而商品生产经营者就可以成功并富有成效地躲避各种应尽义务和承担的法律义务,其中成功而有效地逃避应尽的纳税义务就属于避税。避税的直接后果是导致国家财政收入的损失,间接后果会导致税收制度有失公平乃至社会腐败。所以,如何认识避税现象和问题?如何研究它?如何采取措施防止它?这一系列问题已提到议事日程。

1.1 避税的规定性

一、什么是避税?

简言之,避税是钻法律漏洞,达到不纳税或少纳税、减轻税收

负担的目的。那么,何谓违反税法规定?何谓钻法律漏洞?其实对此不易加以界定。美国著名的法官荷姆式(Mr justice Homes)曾经说过,我们不敢轻易断言逃税,因为当法律划出一条界线作为判定准绳时,任何一桩税务案件,不是被摆在界线的这边,就是被摆在界线的那边。如果某一案件被摆在“安全的这一边”时,该案件的当事人就能享受法律允许的诸多利益;反之,当某种行为被判定摆在“错误的另一边”时,该行为就被视为逃税行为。因此,美国某参议员戏称:当一个人走进一条有两座桥可供通过的大河时,若其中一座为征收过桥费的桥,另一座为免费的桥,则当他通过那收费桥而不缴付过桥费时,这就是“逃税”行为;反之,他若选择通过免费的桥则属“避税”行为。

尽管如此,避税仍是可界定的,只是其界定必须以既定的法律为前提。

那么,如何给避税下一个完整的定义呢?目前,不同的人有不同的理解,主要列示如下:

1. 葛惟熹教授在《国际税收教程》中将国际避税定义为:“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轻其国际纳税义务的行为。”

2. 李九龙教授在《国际税收》一书中将国际避税定义为:“国际避税是指跨国纳税人或征税对象通过合法方式跨越税境,逃避相关国家税收管辖权的管辖而进行的一种减少税收负担的行为。在此我们引进了税境这个新的概念,它是指一国税收管辖权能够发挥作用的界限,是有关税收管辖权实施范围的理论概括。当国际避税行为发生时,就意味着纳税人或征税对象已从一个国家税收管辖权的控制范围转移到另一个国家税收管辖权的控制范围之内,而后一个范围为他或它提供的是更为良好的税收待遇,使之承

受的税务负担为零或低于在前一个范围内承受的税务负担。”

3. 王铁军在《国际避税与反避税》一书中将国际避税界定为：“国际避税是以合法方式通过人(个人或法人)，或没有独立法人资格的团体或资金(货币或资金)跨越税境(tax boundary)的流动或非流动，来减少或消除纳税义务。”

4. 国际经济合作与发展组织的税务委员会则认为，避税应具备以下条件：(1)与避税有关的各种安排缺乏基本的商业和经济目的；(2)必须具有保密的特征；(3)避税的形式是利用法律的漏洞和模糊之处。

5. 《国际税收词汇》一书中将避税解释为：“避税一词，指以合法手段减少其纳税义务，通常含有贬意。例如该词常用以指个人或企业通过精心安排，利用税法的漏洞，或其他不足之处来钻空取巧，以达到避税的目的。”等等。

通过以上列示，我们可以看出其中一个共同的认识：无论是国际避税，还是国内避税，都是在既定的法律条件下，在税收法规许可的范围内，通过各种手段达到逃避缴税或减轻负担的目的。至此，我们可以给避税下这样的定义：所谓避税就是指纳税义务人(个人或法人)，在既定的税收法规范围内，通过对经营活动和财务活动的精心安排，利用法律的漏洞或模糊之处，达到规避纳税义务、减轻税收负担的目的。

二、避税的本质

作为纳税义务人，他所规避的，不仅仅是应纳的税额，从广义上说是纳税义务的大小，因为在一个税收管辖权下，符合此管辖权标准范围内的每一个人(自然人或法人)都是纳税义务人，而不论他是否负有实际应纳税义务。比如：一个打算从事经营活动尚未实际经营的人，可能出于避税的动机，筹划以何种方式进行其经营活动，是采用公司的形式，还是合伙关系的形式。这时，经营尚未开

始,他还不是经营上的纳税人,但是他进行了避税活动,因此,他就是打算进行经营的所在地税收管辖权下的纳税义务人。

自然,每个纳税人也都是某一税收管辖权下的纳税义务人,但反过来则不一定是。一个税收管辖权对一个具体的纳税义务人的实施,是通过税法来进行的。纳税义务人如果具有税法规定的应税事实,则应据此事实依法纳税,也就具有了实际的纳税义务。

各个纳税义务人具有的应税事实不同,因此,他们的实际纳税义务可以不同,也就是说,税收管辖权对他们的实际实施程度是不同的,这种实施程度就决定了纳税义务人的实际税收负担。我们把纳税义务人的这种差别称为其在税收管辖权中的纳税地位。只要税收管辖权实施中体现的税收法律存在一种可能,若纳税义务人能够对其纳税地位做出选择时,纳税义务人便会选择其处于税收管辖权实施程度最低的地位,即在他成为纳税义务人时,税收负担最轻或最小化,这就构成了避税的本质。

三、避税的种类

从不同的角度进行划分可以将避税划分为不同的种类。主要有以下两种划分标准:

1. 按避税的特征进行划分可分为国内避税和国际避税。所谓国内避税是指纳税人通过各种方法,采取合法手段,来达到减轻纳税义务和规避税收负担的行为。其特征是国内纳税人利用国内税法所提供的条件和可能,根据财务、会计制度的各种具体要求,以转让产品定价、转移产品成本和利润及实行不同费用摊销、调整内部组织结构等方法,从事各种避税活动。而国际避税的突出特征是跨国纳税人利用国家(或地区)间的税收制度差异、税收管辖权差异等,通过人流、物流、流动与非流动相结合,利用国际避税地等手法从事各种避税活动。

2. 从避税的性质来看,避税又可分为税收筹划、税收规避和

税收法规滥用三种。所谓税收筹划是指纳税人为了达到避税的目的,想尽一切办法,精心研究税法间的差异和法律上的漏洞,从而做出规划,以合法的方式规避税收。所谓税收规避是指纳税人利用税法本身存在的漏洞或不完善之处而做出有利于减轻自己税负的税收安排。所谓税收法规滥用是指纳税人利用税法与税收条文的某些优惠和漏洞,人为减轻本不应该由其享有的优惠待遇,并使自己的应纳税事实符合税法和税收条约的有关规定,从而达到减轻税负的目的。

四、避税产生的原因

纳税义务人实行避税的原因虽然很复杂,但归纳起来,不外乎以下两个方面的原因:

1. 税法的不完善、不健全及各种法规制度中存在着缺陷。当税法等规定中疵漏过多或不够严密时,纳税义务人主观避税愿望就有可能通过对这些税法不足之处的利用得以实现。税法上的缺陷和漏洞常常由以下几方面构成:

(1)国民经济的不同行业、部门所规定的不同税收待遇。当纳税义务人处于两种或两种以上行业、部门之间时(对国际跨国纳税人来说是处于两个或两个以上国家之间时),他就会选择有利于自己的税收规定纳税。

(2)税法中根据不同的经济情况而规定不同的税收待遇,因此,纳税义务人就利用税收内容的差异实现避税。

(3)分属不同纳税对象的关联企业会根据本关联企业内部部分的纳税圈的税负轻重选择利润转移的方向,税负重的必然会想办法将利润转移到税负轻的关联企业去。

2. 税法及税收法规中本身存在缺陷,如税率过高,纳税对象过于具体,税法细则过细等,这些缺陷往往是税法设计过程中难以很快解决的问题。主要表现如下:

(1)税法细则在内容上规定得过于具体、详细。因为任何具体的东西(包括法规和条文)都有其难以克服的缺陷,税法细则永远不会将与税法有关的所有方面都十分全面、准确、细致地予以规定和限定,它的完善和全面只能是相对的。因此,税务部门很难阻止纳税人利用这些缺陷和不完善的地方进行避税。例如,1962年美国国会通过修正税法,禁止企业之间以低于市价的方式转移货物,却导致了纳税人与海外自由港、避税地中的企业、经济组织之间的联合,使美国境内的一些企业、纳税人以低于美国国内商品市价的方式将产品转移到海外低税区。在这过程中,有些美国企业甚至到海外低税区建立独立法人结构,以此充当国内企业利润转移和产品转让、价格转让的接受点,以求实现顺利避税的目的。可见制度详细的税法细则并不一定能将纳税人纳税行为政府意志化,相反,倒有可能违背政府的初衷,迫使政府不得不再对有关法律和决定进行调整。

(2)税率过高。税率过高意味着纳税人收入中的较多部分将被政府以税收形式拿走,以至引起纳税人的反感和抵制。税率过高一般表现为平均税率过高和边际税率过高两种形式。平均税率过高鼓励纳税人从高税区到税收优惠区去从事生产经营活动。边际税率高是指在实行累进税率制度下,纳税税率随纳税收入阶距的增高而以更快的速度增长,当税率的增长超过一定限度时形成纳税收入每增加一个百分点,纳税增长幅度以超过一个百分点的速度提高,多收入部分的增长速度抵不上多纳税的增长速度。因此,边际税率过高的结果是:或是纳税人在收入达到一定水平之后,不再工作或减少工作的努力程度,以免再增加工作获得的收入中包含较多的税收;二是使纳税人千方百计将收入或利润进行转移,以降低自己的应税收入档次,降低税率,减少纳税义务。

(3)征税方法中存在的问题也使避税者有可乘之机。比如:以

前的流转税规定商品在每一流通环节上都要纳税,因此,纳税人只要有效地减少商品流通环节便可实现避税的目的。

(4)保税对象的交叉和重叠。对保税对象,即对财产、收益额、流转额确定的不同,其最终承担的纳税额就不相同。对多数纳税人来说,其取得的财产收益和经营利润收入在一定程度上是可以相互转换的,因此政府对不同保税对象所规定的不同税率,在很大程度上成为纳税人避税的途径。

总之,税收因素本身为避税活动创造的条件是其他措施所不能弥补的。从理论上讲,只有一部完善而又全面的税法细则才有可能避免或消除纳税人的避税行为。然而事实上任何国家都不可能有这样一种完善、健全、天衣无缝的税法细则,而且只要这种细则是社会经济产物,是由一些具体的人制订和实施的,它就不可能没有缺陷。从这个意义上讲,只要有避税的动机,就有缝可钻。

1.2 避税与偷税

避税一般来说是指纳税人在法律允许的范围内,利用税法的不健全,采取一定的形式、方法或手段,减轻其纳税义务,减少其税收负担的行为。而偷税则是指在纳税人的实际纳税义务已发生并且确定的情况下,采取不正当或不合法的手段逃脱其实际纳税义务,减少其税收负担的一种行为。由此可见,避税与偷税既有共同点又有区别,其共同之处在于二者从主观上看都是有意识的,从客观上看都导致国家税收收入的减少;区别在于偷税的手段是违法的,而避税的手段是合法的。

这里讲的“合法手段”是指在不违反法律的前提下,利用税法的漏洞,或利用两个地区、两个国家税收制度的差别,或利用避税地等条件达到少纳税或不纳税。非法手段正好相反,简言之即隐

瞒、虚报等欺诈手段。《中华人民共和国税收征收管理法》第四十条将偷税规定为：“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，在帐簿上多列支出或者不列、少列收入，或者进行虚假的纳税申报手段，不缴或少缴应纳税收的是偷税。”

具体来看，避税与偷税的区别如下：

1. 使用的手段不同：偷税常常采用最直接的欺诈的隐瞒手段，它是对一次已发生的应税经济行为的全部或部分的否定。避税则需要根据有关法律的规定，采用比较巧妙的办法，对经济活动的方式进行组织安排。它是对某项应税经济行为的实现形式和过程进行某种人为的安排和解释，使之变成少税或非税行为。

2. 产生的后果不同：由于偷税是违法的，因而一旦被有关部门查明属实，纳税人就要为此承担相应的责任。对此各国税法的规定都是一致的。根据偷税情节的轻重，有关部门可以对当事人做出行政、民事以及刑事等不同性质的处罚。这里说的情节轻重，一般取决于偷税行为造成的客观危害以及行为本身的恶劣程度。在我国对偷税行为的处罚除补缴所偷税款外，还要处以所偷税款 5 倍以下的罚款。在美国，纳税人如被确认为以欺诈的方式偷漏了联邦所得税或其他税收，除受法律所规定的处罚外，还要被判处犯有重罪，处一万美元以下的罚款，或 5 年以下有期徒刑，或两者并用。

避税是否合法，关键在于国家是否承认应纳税义务人有权进行其纳税地位的选择，或者从法律上对这种选择原则上明令禁止。所以，不能说采取了合法手段避税就是合法的。正如前述，纳税人的避税行为是在遵守税法、拥护税法的前提下，利用法律的缺陷进行减轻税负，少纳税或不纳税的实践活动。因此，避税的合法性有两种情况，一是法律规定可以允许因而予以保护的，比如：少抽或不抽烟可以少纳或不纳因抽烟而负担的高额消费税；一是法律不加反对、也没有采取措施予以禁止或纠正的，比如：资金、成本的转