

避 税 与 反避税

主编
侯梦蟾
何乘材

现 代 出 版 社

一九九四·四

避税与反避税

11207156

主 编 侯梦蟾 何乘材

副主编 胡学民 宋建军

现 代 出 版 社

1 9 9 4

图书在版编目 (CIP) 数据

避税与反避税. —北京: 现代出版社, 1994.3

ISBN 7—80028—209—0

I. 避… II. Ⅲ. 税收管理 IV. F810.42

中国版本图书馆CIP数据核字 (94) 第02090号

装帧设计: 左 右

责任编辑: 张俊国

责任校对: 吕 沙

避税与反避税

侯梦蟾 何乘材 主编

•

现代出版社出版

(北京安华里504号 邮码100011)

新华书店总店北京发行所发行

北京市友联印刷厂印刷

•

开本: 850×1168毫米 1/32 字数: 752千字 印张: 28

1994年4月第1版 1994年4月第1次印刷

印数0—5,000册

ISBN7—80028—209—0/F.013

定 价: 27.80元

编写者

何乘材

宋建军

赵 珊

范 刚

张文春

李 伟

常向东

童志刚

宋广辉

刘 宏

查力刚

刁建华

欧阳勇华

前 言

依法纳税是每个企业和个人应尽的义务。纳税人必须依照税法规定办理税务登记，设置帐簿，根据合法、有效凭证记帐、算帐，按税法规定办理纳税申报，及时缴纳税款，接受税务机关的检查。纳税人在承担这些义务的同时，也享有相应的权利，诸如合法避税权、合法减免税权、税务诉讼权和检举权等。在强调纳税人义务的同时，也不应忽视纳税人的权利。因为纳税人权利意识的增强，也有利于他们自觉履行纳税义务。纳税人权利观念的淡薄，在一定程度上会影响其履行纳税义务的自觉性，同时，也助长了税务机关执法过程中各种违法现象的产生。当然，纳税人首先必须遵纪守法，只有在遵守税法的前提下，其合法的权利和经济利益才能得以维护。

1994年1月1日，新税制开始实施。随着税收制度的不断完善和税收申报、代理、稽查三位一体征管格局的建立，纳税人自觉申报纳税、自我约束的机制也必将建立起来，公民的纳税意识也将增强。偷税、漏税、逃税等违章行为将大大减少。但是，避税现象的存在是不可避免的。虽然合法避税是纳税人的权利之一，但我们并不提倡。纳税人只有努力经营，不断提高经济效益，才能取得更多的经济利益。从政府角度来说，应当尽快建立起严格的税务稽核制度。在普遍推行纳税申报和税务代理制度后，税务机关的主要力量应转向日常的、重点的税务稽核。对不按税法规定申报纳税和不据实申报纳税行为，均视为偷税逃税行为，依法严惩。对合法的避税行为，税务机关要认真分析其形成的原因，制定出相应的反避税措施。同时，在实践中找出税法的缺陷和漏洞所在，并及时对税制进行修正和完善。

目 录

前言	(1)
第一章 避税概述	(1)
第一节 避税的概念	(1)
第二节 避税产生的原因	(7)
第三节 避税的后果	(13)
第二章 避税的法律分析	(16)
第一节 避税的法律特征	(16)
第二节 避税的合法性	(17)
第三节 反避税的法律措施	(22)
第三章 国内避税的方式	(31)
第一节 税基式避税	(31)
第二节 税率式避税	(57)
第三节 税额式避税	(81)
第四章 国内避税与反避税的方法	(83)
第一节 消费税的避税与反避税	(83)
第二节 增值税的避税与反避税	(95)
第三节 营业税的避税与反避税	(104)
第四节 法人所得税的避税与反避税	(106)
第五节 个人(经营)收入的避税与反避税	(114)
第六节 其他各税的避税与反避税	(119)
第五章 税负的转嫁和归宿	(124)
第一节 税负转嫁与避税	(124)
第二节 转嫁与归宿的概念与分类	(126)
第三节 商品课税的转嫁	(128)

第四节	关税的转嫁问题·····	(132)
第五节	社会主义市场经济条件下的税负转嫁与归宿·····	(134)
第六章	偷税、漏税、逃税与避税案例及分析·····	(141)
第一节	偷税、漏税、逃税与避税比较·····	(141)
第二节	避税案例及分析·····	(145)
第三节	偷漏税案例及分析·····	(174)
第七章	国际避税的概念及产生条件·····	(195)
第一节	国际税收相关知识·····	(195)
第二节	国际避税的概念及其产生条件·····	(227)
第八章	国际避税常见方法·····	(254)
第一节	人员流动法·····	(254)
第二节	人员非流动法·····	(262)
第三节	资金、货物或劳务流动法·····	(264)
第四节	流动与非流动结合避税法·····	(309)
第五节	逆向避税·····	(314)
第九章	国际避税地·····	(321)
第一节	国际避税地的含义和特征·····	(321)
第二节	避税地的产生·····	(326)
第三节	避税地的选择·····	(330)
第四节	利用避税地的方法·····	(333)
第五节	避税地的优势·····	(341)
第六节	避税地在国际金融中的作用·····	(357)
第七节	国际避税地经济源析·····	(360)
第十章	避税地情况简介·····	(364)
第十一章	国际反避税的方法·····	(418)
第一节	国际反避税的一般方法·····	(418)
第二节	国际关联企业之间收入和费用的分配原则和	

标准.....	(432)
第三节 避税港对策税制.....	(444)
第四节 转让定价税制.....	(458)
第五节 防止逆向避税.....	(487)
第六节 发达国家的国际反避税立法.....	(489)
第七节 反避税的国际合作.....	(505)
第十二章 涉外税收中的避税与反避税.....	(511)
第一节 涉外税收简介.....	(511)
第二节 涉外避税与反避税.....	(516)
附录 I 避税与反避税有关术语.....	(533)
附录 II 工商税收基本法规.....	(647)

第一章 避税概述

第一节 避税的概念

一、什么是避税

避税一般是指纳税人利用税法上的漏洞或税法允许的办法，作适当的财务安排或税收筹划，在不违反税法规定的前提下，达到减轻或解除税负的目的。

根据这一定义，我们可以从以下几方面来理解“避税”的概念。

首先，避税的主体是纳税人。纳税人为了减轻或解除税收负担，事先往往经过周密的安排和决策，对税法的缺陷及固有漏洞有着深入的洞察，利用税法的不完善、不健全来达到尽可能少纳税的目的。由于各国一般都实行复税制，税收法规内容繁浩而又复杂多变，纳税人不可能做到熟悉并精通税法，于是，一批精通税法的“税务专家”便纷纷充当纳税人的税务“顾问”，为纳税人在税收方面献计献策，提供咨询甚至代理服务。

其次，避税以不违反税法为前提。纳税人虽然减轻或解除了税收负担，有效地避开了纳税义务，但这种行为又是在遵守税法、依法纳税的前提下进行的。这样一来，避税便成了一种神秘而又令人向往的经济生活彼岸，特别是政府对避税产生和发展所特有的无能为力的态度，及其采取的尽乎疲软的相应措施，往往加剧了纳税人对避税尝试和对避税的探究。

第三，避税的目的是为了税收负担的最小化。从纳税人角度看，避税主要是出于经济方面的考虑。避税尽管在形式上是对税

法的挑战，但实际上是对经济利益追求的体现。从政府角度看，纳税人的避税侵蚀了政府收入，但在很大程度上又不能追究其法律责任。政府所能做到的，往往是根据避税情况所显示出来的税法缺陷采取相应的措施，对现有税法进行修改和完善。

二、避税的类型

避税可以从不同角度进行分类。从法律角度看，避税可分为顺法意识避税和逆法意识避税。所谓顺法意识避税就是纳税人的避税行为及其产生的结果符合税法意图。例如，一些国家的税法规定征收污染排放税，纳税人为了少缴或免缴污染排放税，就会自觉地控制污染物的排放。又如我国的固定资产投资方向调节税，旨在贯彻国家产业政策，控制投资规模，引导投资方向，加强重点建设。纳税人若因此而放弃固定资产投资项目，则可避免交纳固定资产投资方向调节税。纳税人若改变投资方向，本打算投资于电子行业生产家用电器产品，现改为投资于原材料工业的普通耐火材料，则税收负担由原来的30%减轻为5%，仅相当于原来的六分之一。又比如我国开征的烧油特别税，旨在节约使用原油，增加出口，多创外汇收入，并促使我国能源（煤、油）使用结构的合理化。纳税人若放弃烧用原油，改烧原煤，就可以避免缴纳烧油特别税。纳税人所作的上述避税选择虽然减轻了纳税负担甚至躲避了纳税义务，从政府角度看，其直接后果是减少了财政收入。但是，这些避税行为及其结果从本质上与税法设置的初衷一致或相吻合，纳税人和公众及国家都能从中受益。当然，这种顺法意识避税在经济上的结果与逆法意识的避税的结果完全一致，它不会产生税收收入，也不能产生税收收入。

所谓逆法意识的避税是指纳税人的避税行为及其产生的后果与税法意图相背离，即纳税人利用税法的不完善或漏洞进行避税。比如过去的产品税，采取按销售收入在出厂环节征收的办法，对结

构复杂、出厂环节多的产品形成重复征税现象,使得同一产品的税负在全能厂轻于非全能厂,不利于生产向专业化、协作化的方向发展,不利于劳动生产率的提高。在产品税制度下,纳税人从减轻产品税税负角度出发,自然会选择建立全能厂而非协作厂。又比如,在我国涉外税收活动中,外商常常利用中方不了解国际市场行情,通过境外关联企业高价进口设备、原辅材料,或是压低价格将企业产品销往境外关联企业。外商的这种“高进低出”避税行为虽然有悖于税法意图,但并未触犯税法,而只是利用了税法本身的漏洞。

从纳税主体看,避税可分为国内避税和国际避税。国内避税是指国内纳税人通过各种合法的方式、途径和手段减轻或解除国内纳税义务的目的。例如,国内纳税人在国内的关联公司之间进行商品交易时,通过“高进低出”或“低进高出”的转让定价,将利润从高税负企业向低税负企业转移,以达到避税的目的。

国际避税则是指纳税人跨越一国税收管辖范围的避税行为,即跨国纳税人利用合法的手段跨越税境,通过人和资金、财产的国际流动,减少以至免除其纳税义务。这里,税境是指一个国家税收管辖权能够有效发挥作用的界限。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,就意味着纳税人或课税对象从一个国家税收管辖权的控制范围转移到另一个国家的控制范围之内,而在后一个范围内,为它提供的是更为有利的税收待遇,使之承受的税收负担低于在前一个范围内的税收负担甚至免除其税收负担。由于各国都是根据本国的政治、经济状况实行不同的税收管辖权,因此,往往出现税境和国境不一致的现象。在各国的现行税制中,大多规定对本国居民的境外所得和对外国居民来源于本国的所得都要予以征税,即既采用来源地管辖权又采用居民管辖权,以体现本国税收管辖权的作用。在这些国家,税境可以大于国境,本国居民到国外从事经营业务活动,仍受本国

税收管辖权的约束。在仅采用来源地管辖权的国家，税境可以等于国境，来源于本国国境以内的所得，要承担该国的税收义务，而来源于本国国境以外的所得，无论取得者是否本国居民，均无需承担本国的税收义务。在完全免征税收的国家，则会出现税境小于国境的情况。

在经营活动尚未普通国际化的情况下，避税活动一般限于国内。随着国家间经济交往的扩大和纳税人跨国流动的增多，避税活动逐渐走向国际化。尤其是第二次世界大战后，伴随着跨国公司的大量出现和迅猛发展，国际避税活动变得更为活跃。国内避税一般只涉及到纳税人和本国政府之间收入的分配，纳税人税收负担的减轻直接减少了政府的财政收入。国际避税所涉及的分配关系则进一步复杂化，它不仅涉及跨国纳税人和本国、外国政府之间的收入分配，而且还涉及到政府之间税收收入的分配。举例来说，某公司的总部设在A国甲地，分公司设在A国乙地，甲、乙两地所得税税率分别为40%和33%，总公司所得为10,000元，应纳税额为 $10,000 \times 40\% = 4,000$ 元，若总公司通过高价向分公司出售原材料，或低价向分公司出售产品，将利润的一半转移到分公司，则总公司在甲地应纳税额为 $5,000 \times 40\% = 2,000$ 元，分公司在乙地应纳税额为 $5,000 \times 33\% = 1,650$ 元，总税额为 $2,000 + 1,650 = 3,650$ 元，整个公司可少缴税额 $4,000 - 3,650 = 350$ 元，A国政府收入减少350元。不过，这部分收入仍留在本国，只不过为本国纳税人所拥有。但是，在国际避税条件下，情况就不相同了。仍以上例来说明。若公司总部设在A国，分公司设在B国，A、B两国所得税税率分别为40%和30%，总公司所得为10,000元，这时，在A国的纳税义务为 $10,000 \times 40\% = 4,000$ 元。若总公司通过“高进低出”的办法，使一半收入转移到其所在B国的分公司，则总公司在A国负有纳税义务为 $5,000 \times 40\% = 2,000$ 元，分公司在B国负有纳税义务为 $5,000 \times 30\% = 1,500$ 元，对跨国纳税人来

说, 可少缴税款350元。但是, 跨国纳税人的这一避税行为使得A国政府减少税收收入 $(10,000 - 5,000) \times 40\% = 2,000$ 元, 而同时使B国政府增加税收收入 $5,000 \times 33\% = 1,650$ 元。如果说, 国内避税的结果是“肉烂在自己锅里”, 那么, 国际避税的结果导致了“肥水外流”。这或许是目前一些国家与政府并不十分关心国内避税问题, 而对国际避税问题较为敏感的主要缘故吧。

从利润转移方向看, 避税可分为顺向避税和逆向避税。我们在第三章将要看到, 利润转移是一种重要的避税手段。一般来说, 在关联企业内部, 利润通常是由高税管辖区向低税管辖区转移。无论是国内避税还是国际避税, 纳税人常常尽可能避开高税管辖区而选择低税管辖区。纳税人避开高税管辖区而进入低税管辖区所进行的避税称为顺向避税。但也存在着纳税人避开低税管辖区而进入高税管辖区的情况, 这种情况大多发生在国际税收领域里。纳税人避开低税管辖区而进入高税管辖区, 以最大限度地谋求所需利益, 这种避税称为逆向避税。下面, 我们对逆向避税作一个简要介绍。

逆向避税的主体通常是跨国纳税人。跨国纳税人进行逆向避税, 最终是为了最大限度地谋求所需利益, 这与跨国纳税人的谋求利润最大化目标相一致。例如, 甲国某企业A到乙国开办一家合营企业B, 并负责原材料进口和产品出口。按协议, 税后利润的40%归企业A所有, 60%归企业B的乙国方所有。某纳税年度, 企业B本应实现利润100,000元。根据税法规定, 甲国所得税税率为55%, 乙国所得税税率为35%。于是, 企业B应向乙国家交纳所得税额为:

$$100,000 \times 35\% = 35,000 \text{ 元}$$

企业B税后利润为:

$$100,000 - 35,000 = 65,000 \text{ 元}$$

税后利润在企业A和企业B的乙国方间进行分配, 企业A应得

利润为：

$$65,000 \times 40\% = 26,000 \text{元}$$

企业B的乙国方应得利润为：

$$65,000 \times 60\% = 39,000 \text{元}$$

但由于企业A操纵了企业B原材料进口和产品出口，使企业B实现应税所得额仅为50,000元，其余50,000元利润转移到甲国的企业A。于是，企业B应交纳所得税额为：

$$50,000 \times 35\% = 17,500 \text{元}$$

企业B税后利润为：

$$50,000 - 17,500 = 32,500 \text{元}$$

企业B税后利润在企业A和企业B的乙国方间进行分配，企业A应得利润为：

$$32,500 \times 40\% = 13,000 \text{元}$$

企业B的乙国方应得利润为：

$$32,500 \times 60\% = 19,500 \text{元}$$

企业A因所得额增加50,000元，应多交纳所得税额为：

$$50,000 \times 55\% = 27,500 \text{元}$$

企业A税后利润增加额为：

$$50,000 - 27,500 = 22,500 \text{元}$$

从表面看，企业A的这种行为不仅不能减轻国际纳税义务，相反，会加重国际纳税义务。但是，由于企业A独享所增加的税后利润22,500元，将会实现净利润最大化。企业A最终所得的利润额为：

$$13,000 + 22,500 = 35,500 \text{元}$$

与逆向避税行为发生前相比，企业A所得利润增加额为：

$$35,500 - 26,000 = 9,500 \text{元}$$

这里，跨国纳税人多纳税额为：

$$50,000 (55\% - 35\%) = 10,000 \text{元}$$

甲国增加税收收入27,500元,乙国减少收入为:

$$50,000 \times 35\% = 17,500 \text{元}$$

企业B的乙国方减少应得利润为:

$$39,000 - 19,500 = 19,500 \text{元}$$

从量上来看,企业B的乙国方所减少的应得利润正好是跨国纳税人多纳税额和企业A所增加的利润额之和。

这里,跨国纳税人逆向避税之所以能够取得成功,从客观原因来说,是由于企业管理存在问题。具体来说,是由于合营企业的乙国合营者未能有效地牵制外方。

第二节 避税产生的原因

一、内部原因

避税产生的原因是多方面的,我们可以把它们概括为内部原因和外部原因。

纳税人实行避税的内部原因在于,税收取走了他的一部分收入,使他的可支配收入减少了,因此,纳税人有着减轻自己纳税义务的强烈愿望。税收是国家为满足一般社会需要对社会产品(主要是剩余产品)进行的强制、无偿分配。税收具有强制性、无偿性和固定性三个形式特征。强制性是指国家征税依据的是政治权力,这是一个抽象的概念,对纳税人来说,国家征税的依据是什么,他并不关心。这里,起关键作用的是税收的无偿性。国家对纳税人征税,既不直接偿还,也不付任何代价。这一点,对纳税人来说,不再是抽象的了,而是实实在在的。政府实实在在地从纳税人手中取走了一部分收入,并且没有付出任何直接的代价。从纳税人角度来说,他“损失”了一部分收入,而并没有得到直接的“回报”。因此,每个纳税人都有减轻自己纳税义务的欲望。为了使这一欲望得以实现,纳税人表现出各种不同的选择:偷税、

漏税、逃税、欠税、抗税和避税。在众多的选择中，避税是一种最为“安全”或“保险”的办法。偷税、逃税都是违法的，要受到税法的制裁。漏税必须补交，欠税最终总是要“还”的。抗税则情节更严重，要被追究刑事责任。在那些经济较为发达，法制较为健全和征管较为严格的国家，偷、漏税和逃税、抗税往往是十分艰难的。因此，纳税人自然会力图寻找一种不受法律制裁的办法来减轻或免除其纳税义务，这就是避税。

当然，纳税人具有强烈的避税愿望并不表明他可以成功地进行避税。有避税愿望并能成功实现避税，需要纳税人对税法的熟悉和充分的理解。否则避税就要失败，甚至有可能与漏税、漏税和逃税沦为同类，成为非法行为。凡欲获得避税成功的纳税者必须具备一些条件。一是要有一定的法律知识，懂得什么是合法、什么是非法，以及合法与非法的界限，这样，纳税人可以从总体上确保自己经营活动和有关行为的合法性。二是纳税人必须具备一定的财务知识和税收知识，对政府征收税款的方法有很深的了解，知晓税收管理的缺陷。三是纳税人必须具备一定的经营规模和收入规模。因为很多避税活动往往要经过专门的人员筹划和设计，为此，纳税人需要支付一定的费用。如果纳税人生产经营规模过小，收入规模不大，那么，由此而产生的“经济效益”或许只够支付税收筹划和设计人员的劳务费，甚至还不足以支付这部分劳务费，因此，纳税人就会放弃其避税的努力。

在私有制条件下，国家作为资产阶级的代表，其利益和广大纳税人的利益是对立的，税收收入直接为资产阶级利益服务。因此，纳税人为了减轻纳税义务，普遍地实行避税活动。社会主义税收“取之于民”，“用之于民”，纳税人是否会因此而不存在避税活动呢？实际上，“取之于民”，“用之于民”是从总体上来说的。如上文所述，社会主义国家征税，对每一个具体纳税人来说，国家既不付任何代价，也不直接返还。对个人和非国有企业

来说，国家税收“占有”了其一部分劳动，是纳税人直接经济利益的损失，因此，个人和非国有企业便会设法在不违法的前提下减少其损失。即使是对国有企业来说，情况也并不例外。在商品经济条件下，国有企业是相对独立的经济实体，存在着独立的经济利益。为此，企业必须设法获得更多的利润，而这种利润并不是税前利润，而是税后的可支配利润。这样，税收也成了制约国有企业可支配收入的一个重要因素。因此不难理解，为什么避税同样也存在于国有企业。

纳税人避税愿望的强烈程度往往和一国税率的高低密切相关。税率较低，纳税人的可接受程度较高。经验表明，在那些低税率国家，偷税、漏税、逃税和避税活动并不十分普遍，因为偷税、漏税和逃税要冒违法风险，而避税活动虽不违法，仍要在经济上和精力上付出一定代价。因此，纳税人会权衡其利益得失，从而使减轻税收负担的活动受到抑制。税率越高，纳税人的可接受程度就越低，甚至产生反感和抵制现象。因此，在那些高税率国家，偷税、漏税、逃税和避税活动十分普遍。偷税、漏税、逃税虽然要冒违法风险，但是，一旦成功，纳税人可从中获得较多的利益。避税活动的结果，在扣除必要的劳务费后，纳税人仍是有利可图的。观察同一国家不同时期的避税情况，也会获得如下结论：税率越高，避税活动越普遍。税率过高，避税活动甚至会达到疯狂的地步。

和比例课税相比，在累进课税条件下，避税现象会更加严重。我们以下面例子来说明。某国某公司所得额为100,000元，若采用30%的比例税率，该公司应纳税额为30,000元，若采用超额累进课税（税率表如表1—1）。

则该公司应纳税额为：

$$10,000 \times 15\% + (20,000 - 10,000) \times 20\% + (50,000 - 20,000) \times 30\% + (100,000 - 50,000) \times 35\% = 30,000 \text{元}$$