

避税论

谷志杰 许木 著

——合理避税的方法 途径
及其理论依据

学苑出版社

避 税 论

——合理避税的方法途径
及其理论依据

谷志杰 许 木著

学 苑 出 版 社

避税论

谷志杰 许木著

学苑出版社出版 社址：北京西四颁赏胡同四号

北京仰山印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行

开本787×1092 1/32 印张：8.25 字数：181千字 印数：00001—6500册

1990年1月第1版 1990年1月第1次印刷

ISBN 7-80060-446-2/F·49

定价：3.20元

前 言

在税收经济领域里，从未有象避税这样广泛引起人们兴趣和注意的问题，也从未有象避税这样引起企业、经济组织、纳税者和政府部门、立法机关共同关心、研究、分析的经济现象。产生这种局面的原因并不仅仅表现在避税的经济性特征和神秘性色彩，重要的是它引起的人们之间利益关系的调整 and 产生的难以替代的社会经济后果。

对纳税人来说，研究、分析避税并进行避税实践不仅可以给其带来直接的经济利益和货币收入，使其创造的产品价值和利润有更多的部分留归己有，而且能够帮助纳税人树立法制观念和依法纳税的意识。因为，避税不同于偷税、逃税，它不是对法律的违背和践踏，而是以尊重法律、遵守税法为前提，是在尊重法律、遵守税法的前提下对已有税法的不完善及特有缺陷的利用和显示说明。因而它有助于税法的进一步完善和税收制度的进一步健全，有助于经济生活的规范化和社会生活的规范化。

对政府来说，了解、分析、研究避税活动有利于及时发现税收制度及税法中的缺陷和不健全方面，有益于加强税收制度建设，使税收收入更为公正、合理，实现税收收入的有理、有方、有度标准，防止政府部门和执法机关滥用税法和税收手段，更好地树立政府形象和提高政府管理经济、管理社会的能力和水平。

我国是一个发展中的社会主义大国，随着改革、开放和

商品经济的迅速发展，税收建设及与税收建设密切相关的避税活动日渐成为人们关心和注意的问题。避税实践也必然随着人们法制观念和纳税意识的加强而成为重要的社会经济现象。

本书是一部关于避税实践和理论的专门性著作，旨在帮助读者在依法办事、依法纳税的前提下，掌握有关避税的基本方法和理论，提高纳税质量和纳税人纳税素质。本书作者长期从事税收理论的研究，并具有丰富的实际经验。我相信，广大读者会从中获得有益的帮助和启发。

启东

1989年7月

目 录

前言

第一章 避税的原因及种类	(1)
第一节 实行避税的原因	(4)
第二节 避税的种类	(14)
第三节 避税的法律依据	(20)
第二章 国内避税及其方法	(25)
第一节 转让定价法	(26)
第二节 成本法	(48)
第三节 筹资法	(75)
第四节 租赁法	(82)
第五节 对经济特区及税收优惠的利用	(85)
第三章 国际避税及其方法	(90)
第一节 国际避税产生的条件	(91)
第二节 跨国避税方法之一 ——人员流动法	(106)
第三节 跨国避税方法之二 ——人员非迁移法	(111)
第四节 跨国避税方法之三 ——资金、货物或劳务流动法	(112)
第五节 跨国避税方法之四 ——流动与非流动的结合	(123)
第六节 跨国避税方法之五 ——“避税地”的利用	(127)

第七节 避免国际双重课税方法的运用	(131)
第四章 税负转移及其方法	(147)
第一节 税负转移的基本形式	(147)
第二节 税负转移的基本方法	(154)
第三节 关税转嫁	(162)
第四节 独占商品的税收转嫁	(165)
第五节 税收如何转化为资本	(168)
附录(一) 我国经济特区及税收优惠介绍	(171)
附录(二) 各国经济特区、避税地介绍	(187)
附录(三) 跨国纳税的国际规定	(235)
参考书目	(255)
后记	(256)

第一章 避税的原因及种类

避税作为一种普遍的经济现象是商品经济发展到一定阶段的产物，它是社会经济发展到这样一个高度，即经济活动和政府行为要求商品生产者依据一定规则和准则从事生产经营活动，而这些规则和准则又很不完善，难以防止和杜绝生产经营者有效地避开这些规则和要求的管理和约束，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义务。避税的确切含义是指：纳税人利用合法手段和方法，通过资金转移、费用转移、成本转移、利润转移等方法躲避纳税义务，以期达到少纳税和不纳税的一种经济行为。因此，无论从理论上还是从实际生活中来看，避税都是纳税人对现有税法的缺陷及固有漏洞的成功发现，这种发现不仅使纳税人有效地避开了纳税义务，而且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避税探究的狂热追求。不应否认，避税是对已有税法的公然挑战，因为它不是违法行为，而是以守法为基本条件。这样一来，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。它是对已有税法不完善及其特有缺陷所作的显示说明，即通过纳税者合理避税行为来标明税法的不健全特征。税务当局往往要根据避税

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。因此说避税不仅不会有害于国家经济发展，而且还是有益于国家税收制度的完善，有助于社会经济的进步和发展。

从避税的动机来看，它主要是从经济方面所作各种考虑的结果，而不是从法律方面着眼，也就是说，避税在形式上或在表面上对税法的挑战，实际上是对经济利益追求的体现。避税之所以能够成功，又不受各国政府法律方面的追究，也正是因为政府同纳税人一样清楚，即现行税法是不完善、不健全的，避税是不可避免的。

避税最初产生的缘由是纳税人为抵制政府过重的税收压迫，维护既得利益而进行各种偷、逃税受到严厉法律制裁之后寻求更为有效避税方法的结果。纳税人常常发现，在逃避政府纳税要求及躲避各种纳税义务的过程中，往往会出现这样一种结果：有些逃避纳税义务的人受到了政府严厉的制裁，有些人则十分坦然，轻松地面对政府的各项税收检查，最终顺利过关，不受任何损失和惩罚。究其原因，无外乎这些聪明的纳税人和有识的法律顾问，常常能够卓有成效地发现并利用税法本身的庇漏和缺陷，较为顺利而又轻松地实现少纳税而又不触犯法律。这种同途殊归的结果越来越为人们所关注，以至避税成为人们趋之若鹜的追求目标，政府也不得不将其注意力集中到完善税法的各种努力上。令人欣喜的是，这种对税法的一避、一堵大大加快了税收制度本身的建设，加速了税法完善的进程。因此无论对政府还是对纳税人来说，避税都是一件有趣而又十分有益的社会经济现象和经济行为。

从法律意义上讲，避税与偷税、逃税有着本质的区别。

避税是在遵守税法，拥护税法的前提下，利用法律不及的缺陷进行的减轻税负，少纳税的实践活动。而偷税、逃税则是公然违犯，践踏税法，与税法对抗的一种行为。避税一般受到政府的默许和保护，偷税、逃税则要受到打击和严惩，这种区别在任何一个国家都是十分明确的。但是法律方面的区别并不能掩盖它们在经济方面的共同特征，即在追求经济利益方面，避税和偷、逃税的客观效果是一致的，它们都是为了维护、增加和扩大纳税者的既得经济利益，增加纳税者利润收入，减少纳税数额，使企业利润和个人收入分配有利于纳税企业和纳税个人，而不利于收税者。因此政府对避税问题十分敏感，并且总是不断地根据经济社会发展及已有的避税现象适时地对税法进行补充、修订、调整。这方面最明显的例子是美国。第二次世界大战以后，由于经济发展及各种税务事务所、律师事务所的出现和普遍，避税已成为十分普遍的社会经济现象，美国政府不得不对税法进行经常性补充修正。然而每次修订和补充后，税务专家和经济学家及纳税者又很快地找出新的税法漏洞和不完善的地方，依旧可以以这样或那样的方法、途径躲避纳税义务，使自己所纳税款降至到最小程度。因此经常不断地对税法进行修订使美国税法条例及规定成为世界上少有的繁杂、浩瀚的大集成，以至任何一个美国税务专门人员、法律专家及经济学家不得不以数卷，甚至更多的税法工具书作为办税、纳税、避税的参照物，从而使美国的避税活动成为十分高超的艺术和经济技巧，避税手段向尽善尽美方向发展。同时美国税法和税收制度也在更高水平上向尽善尽美方向发展。

在商品经济社会里，避税和税法的不断改进、完善实际上是一对矛盾的关系。避税是对税法不完善及固有缺陷的

发现和利用，同时又对税法的完善和健全提供了方向和具体方面。同样税收制度及法令的制定是针对纳税者应履行义务和有可能逃避这种义务所作的行为规范要求，同时它也为纳税者利用税法的缺陷和不完善之处提供了方向和具体方面。避税与税法完善相辅相成、互相促进，使对方向更高水平、技巧和更完善、健全方面发展。税法越是健全的国家，避税的方法、技巧就越高超，避税理论就越丰富。不难想象，在一个偷税、逃税、抗税不缴等违法现象十分普遍的国家里，税法及税收制度建设能达到较高水平。因为在没有法制观念的国家中，法律建设只能是混乱和低水平的。

在我国避税问题尚未引起政府及纳税者等社会各方面的广泛注意和重视。赤裸裸地逃税、偷税、抗税等现象十分严重。显然这种公开直接践踏税法的现象肯定要随着法律制度的不断健全和执法机关工作效率的提高而逐渐减少、消失。避税将很快成为纳税企业、经济组织、个人最为关心的问题，并最终成为政府面临挑战的重要方面。纳税人怎样有效、合理地回避纳税义务而又不违犯法律，政府应对哪些避税行为予以注意和重视，应采取哪些反避税措施，都必然要求它们充分掌握和研究避税这一重要经济现象。

第一节 实行避税的原因

纳税者实行避税的原因主要有三个方面，即主观原因、客观原因和税收本身方面的原因。

实行避税的主观原因起源于大多数纳税者均有的逃避纳税义务的愿望和要求，即多数纳税者都想通过一定方式和

手段达到少纳税和不纳税的目的。据美国联邦收入局1983年对1034企业（含生产企业、服务性企业和商业企业）就到税收优惠地区从事经营活动愿望所做的调查显示，有934个企业表示愿意到税收优惠地区去从事他们的生产经营活动，且原因主要是税负轻，纳税额少。可见纳税者为躲避纳税义务所持有的愿望是多么普遍和强烈。同样1987年我国在对大陆境内143个国营企业、集体企业、个体经营者所做的同样调查表明，有112个企业有到经济特区、开发区及税收优惠地区从事生产经营活动的愿望和要求，且主要原因也是税负轻，纳税额少。

对纳税者来说（无论是纳税企业还是纳税个人），无论纳税怎样公正、正当、合理，它都是纳税者直接经济利益的一种损失，都是对纳税者劳动的一种社会占有（或称社会剥夺），不管这种观点在政府看来是多么不正确，它都是一种客观存在。“为什么要纳税”，这是纳税者时常提问和关心的问题。当然，你可以给他讲述纳税的必要性和重要作用。但是纳税者往往又以“我感觉不到税收的这些作用”来对答。事实上纳税者往往不是很容易地感觉到纳税给自己带来的直接社会经济利益（尽管政府十分注意和强调这一点，尽管在税款利用过程中，纳税者利益返还占其很大比重，但许多纳税者对此都不予以承认和认识）。许多纳税者指出，“我们向政府纳税已有十年、二十年，甚至更长的时间，可是为什么我们得不到回报。”言外之意是政府未为纳税者提供相应的、充分的服务。在他们看来，税收意味着政府占有，是一种只取不予的政府行为。这种意识普遍存在于世界各国的一些纳税者头脑中，特别是那些不惜动用大批财力、物力为少数人及某些特殊阶层大肆兴建豪华、奢侈场所的国家，

纳税人这种感觉特别明显。由此可见，对政府来说以什么方式在多长时间为纳税者提供服务，使纳税者感觉到纳税带来的社会经济好处，是有效抑制纳税者逃避纳税义务的关键。经济理论对税收的作用、效果的论述虽已达到十分完美的程度，但这些理论不应作为向纳税者宣传纳税重要意义的文字游戏。还应从实处，即从纳税者既得利益方面多多考虑。实际上纳税者主观上的避税意识在很大程度上取决于政府运用税款究竟能给纳税者带来多少直接、间接利益。如果这种利益能为纳税者感觉到，并使纳税者在一个不太长的时间内感觉和看到纳税的积极作用，纳税者的纳税意识就会加强，躲避税收的意识就会有所淡化。否则，避税意识就会加强。

谁都不可否认，避税的成功首先是纳税者主观智慧的结果。但是有避税意识并不意味着可以成功地避税。有避税意识并能成功实现避税，需要纳税者对税法的熟悉和充分理解。否则避税就要失败，甚至有可能与逃税、偷税沦为同类，成为违法行为。由此可见，凡想取得成功避税的纳税者须具备这样一些条件：一是要具有一定的法律知识，能够了解什么是合法、什么是非法，以及合法与非法的临界点，在总体上确保自己经营活动和有关行为的合法性；二是纳税人须具有一定的经营规模和收入规模，值得为有效避税花费代价（在很大程度上，避税需要有专门人员的帮助和必要的费用开支，如果已有的经营规模或收入规模产生的经济效益仅够支付有关避税方面的开支，产生的避税效益不足以使纳税者动情，这种避税努力就应该放弃）；三是纳税人应对政府征收税款的具体方法有很深的了解，知晓税收管理中的固有缺陷和漏洞。总之，主观上的避税愿望必须最终由主观上具有

必须的税收知识、财务知识、法律知识使之变为避税行动，否则愿望永远是一种不能实现的幻想。

避税得以成功光有纳税人主观条件和愿望还不行，还须具有客观条件。致使避税成功的客观原因主要是税法及有关法律方面的不完善、不健全及各种法律和规章制度中的缺陷，也就是说，当税法等规定漏洞过多或不够严密时，纳税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这样一些方面构成：首先，当纳税人处于不同经济发展水平条件下，税法规定有相应不同偏重和待遇的内容时，容易造成不同经济发展水平的企业、经济组织及纳税人利用税收内容的差异实现避税。譬如对经济开发区或对投资促进区做的税收优惠及减免税照顾，常常使人们产生利用这些税收优惠和照顾，实现少纳税或不纳税的目的，即纳税人通过一定方法将这些区域外的投资及有关经济活动变成或在形式上变成税收优惠地区的投资或经济活动。其次，行业、部门间的不同税收待遇常常使介于两种或两种以上行业、部门间的企业、经济组织及纳税人选择有利于自己的税收规定纳税。例如铝制品厂生产的产品为个人购买时，营业税仅为百分之三，而为社会集团购买时，税率为百分之十。显然纳税人要尽可能使购买者在形式上成为个人购买的消费者，在纳税上达到避重就轻的目的。第三，分属不同纳税对象的联属企业会根据本联属企业内部部分属的纳税圈的税负轻重择为利润转移的导向，税负重者必然会想办法将利润转移到税负轻的兄弟企业去。比如一个生产、销售的工贸联合体以一个独立法人身份出现，当生产企业享受的税收待遇重于销售企业适用的税收待遇时，该联合体就必然会努力将生产利润转变为销售利润。反之，

销售企业也会将它的利润转移到生产企业中去。

在从事跨国经济贸易活动中，国与国之间的税收差别也是纳税人躲避国际纳税（跨国纳税）的重要客观条件。一般来说，每个国家都有自己特有的生产力水平、文化历史背景、传统习俗和发展需要，因此它们各自的税收制度和税法规则也各具特色并存在某些差异。这些独特特色和差异主要表现在：首先，对纳税人有不同的纳税规定。有些国家仅对来自本国的收入或发生在本国的经营活动行使征税权力；有些国家则对本国公民来自各国的收入或在各国从事的经济活动行使征税权力；还有的国家对纳税人或从事经营活动的企业、经济组织及个人来自本国及国外的收入和所从事的各种海内外经营活动一并行行使征税权力。所有这些不同的征纳税规定常常在客观上成为迫使和促进纳税人选择最有利于自己的纳税制度和法律规定，以回避不必要的纳税义务。其次，各国对同质同量的应税收入和营业收入所采取的高低不同税率，也造成了跨国纳税人对纳税避重就轻的选择。就多数国家的情况而言，国与国之间对同质同量收入或营业收入采取同一税率的现象很少见，税率高低不同倒是十分普遍的事。这样跨国纳税人就可以利用这种差异，通过利润转移等方式将税率高的国家或地区的利润转移到税率低的国家或地区去，有助于实现避税。第三，税务司法方面的差异。尽管各国对纳税者履行纳税义务作了各种规定，但是这些规定在很大程度上要由执法部门根据他们的理解及执行情况来确定贯彻实施的好坏。司法人员的素质、水平、能力的不同对避税状况也有一定影响。

在国际社会中客观存在的高税区（国家）和低税区（国家）成为跨国纳税者避税的重要信号导向。低税国、低税地

区近二十年的发展表明它们具有很强的吸引力和诱惑性。鉴于此，许多国家开始效法，它们为增加本国、本地区的投资和经济繁荣，纷纷对本国已有的税收制度及税法规定进行调整，甚至确定一系列经济特区、开发区、投资优惠区，以吸引越来越多的外国和本国经济人和经济组织，这样做的结果，使跨国避税的条件和机会大大改善和增加了。

具有讽刺意味的是，各国政府实行的这些税收优惠及税收松动管制的同时，竟是它们对纳税人有效避税无能为力并作出种种声明之际。可见政府是怎样一种矛盾心理。事实上绝大多数国家都会针对避税活动采取相应的反避税措施，而同时绝大多数国家也会为社会经济的目的而在税收制度及税法规定上为纳税者避税创造条件。例如许多国家对“合资”经营企业（即本国经营者与外国经营者联合经营的企业）给予税收优惠，结果造成大批“合资”企业的出现，其中相当一部分是以“合资”为名，避税是实，但从法律上都不能追究这些“合资”企业的责任，因为他们是根据法律规定建立的。

造成纳税人避税的第三个原因是税法及税收规定中本身的缺陷，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建设过程中难以很快解决的问题。

税率过高可以说是纳税者偷、逃税及避税的主要原因。税率过高意味着纳税者收入中有较多的部分为政府以税收的形式拿走，以至引起纳税者的反感和抵制。税率过高一般有两种形式：一是平均税率过高，二是边际税率过高。平均税率过高是指一项税收收入占应纳税利润收入或应纳税营业收入的比重过高。比如我国个人收入调节税税率如表一所示，收入1000元的纳税人，纳税人就要缴纳税额：

表一 我国个人收入调节税税率表

收 入 额	税 率
400元—500元	20%
500元—600元	30%
600元—700元	40%
700元—800元	50%
800元以上	60%

$$\begin{aligned}
 & (1000\text{元} - 800\text{元}) \times 60\% + (800\text{元} - 700\text{元}) \times 50\% \\
 & + (700\text{元} - 600\text{元}) \times 40\% + (600\text{元} - 500\text{元}) \times 30\% \\
 & + (500\text{元} - 400\text{元}) \times 20\% = 260\text{元}
 \end{aligned}$$

税负为26%。这与其它国家相比，特别是和同等经济发展水平和同等收入的国家、地区相比，我国税负已是明显过重。这样高的平均税率显然要迫使纳税者逃避纳税义务，或者鼓励纳税者从内地到税收优惠地区去从事其所要从事的活动。边际税率高则是指在实行累进税率制度下，纳税税率随纳税收入级距的增高而以更快的速度增长，当税率的增长超过一定范围时就形成纳税收入每增加一个百分点，终税增长幅度就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。例如纳税人甲年收入为3600元，其适应的所得税税率如表二所示，那么该纳税人纳税的增长幅度就明显大于他收入的增长幅度。第二个收入级距比第一个收入级距的收入翻了一番，税率也翻了一番。第三个收入级距比第二个收入级距翻了半番到一番，相应税率却翻了一番多。第四个收入级距只比第三个收入级距翻了不到半番，相应税率却增长近一倍。可见高边际税率意味着在既