

避税 与 逃税

方式·实例·对策

陈松林 著

最新修订本

Bishui
yu
Taoshui

四川人民出版社

陈松林 著



中财 B0003772

避税与逃税

●方式●实例●对策●

(最新修订本)



436350

(川) 新登字 001 号

责任编辑：何朝霞

封面设计：文小牛

技术设计：何 华

逃税与避税

——方式·案例·对策（最新修订本）

陈松林 编著

四川人民出版社出版（成都盐道街3号）

成都东方彩印厂印刷

开本 850×1168mm 1/32 印张 15.5 插页 2 字数 335 千

1993 年 7 月第 1 版

1994 年 8 月第 2 版

1995 年 6 月第 5 次印刷

ISBN7-220-02138-0/F·189

印数：55001—65000

定价：13.50 元

112302/10

前 言

新税制牵动着亿万人的心。依法纳税是每个公民应尽的义务。我们在这里以新税法为基础，介绍了新税制改革的概况和新税种的内容，并帮助纳税人在遵守税法的前提下区分避税与逃税，揭开避税神秘的面纱，使纳税人的税负最优化。它对各类企业个人特别是财务经营者、财税、审计、经济类师生等各类经济工作者都大有裨益。

愚昧者偷税，糊涂者漏税，野蛮者抗税，精明者避税。随着纳税人的纳税意识的加强，越来越多的精明纳税者为了维护自身的利益精心研究避税，并进行避税实践，以合法的方式，达到减轻税负的目的，给其带来直接的经济利益和潜在的其他利益，使避税手段的运用频率，呈现出一股上升的势头。而我们在这里分析和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，有利于加强税制的建设，实现税收收入有理、有方、有度的标准，做到申报、缴纳、稽核三位一体，更好地树立政府的形象和提高税务部门征收管理的能力和水平。

本书的特色在于实用和新颖。我们在确定避税概念的基础上，

简介了新税制和可能进行避税的思路，并揭示了各种避税逃税的方式，如财务避税，经营避税、政策避税、转让定价、税负转嫁、税收屏蔽、税收筹划与避税，使人们能触类旁通和用实际案例一一映证。另一方面我们在介绍防范措施和企业、个人的避税策略时，不做一般的泛泛而论的叙述，突出介绍了具体的东西，力求文字简洁明了，使我们的税务工作者能采取有效的防范措施。因此它无论对纳税人还是对税务当局，无论对理论和实践都具有独特的意义。

在写作中，参阅借鉴了许多专家学者的论著、论文等科研成果，同时也得到了许多税务专家和同仁的指教，还得到了蒋凌等同志的帮助，在此一并致谢。

陈松林

1994年7月20日

目 录

第一章	避税与逃税	(1)
第一节	避税定义.....	(2)
第二节	避税行为判定.....	(5)
第三节	避税与逃税的区别.....	(9)
第四节	避税逃税的处理方式.....	(12)
第二章	新税制与避税	(15)
第一节	税制改革概况.....	(15)
第二节	新税制内容简介.....	(17)
第三节	新税制与避税.....	(32)
第四节	新税制下避税条件.....	(34)
第五节	新税制效应.....	(40)
第三章	避税诱因	(48)
第一节	避税产生原因.....	(48)
第二节	避税刺激因素.....	(51)
第三节	避税诱因.....	(56)
第四章	经营避税	(59)
第一节	利用税收优惠区避税.....	(59)

第二节	选择组织形式避税	(62)
第三节	补偿贸易避税	(71)
第四节	信托方式避税	(73)
第五节	利用双边税收协定避税	(75)
第六节	调整组织结构避税	(76)
第五章	财务避税方式与案例	(80)
第一节	财务避税方法	(81)
第二节	财务避税的关键：纳税计算与会计处理	(99)
第六章	政策避税	(129)
第一节	税收优惠的一般形式	(130)
第二节	税收优惠避税方法	(136)
第三节	利用税收优惠政策避税逃税案例	(143)
第四节	利用税收优惠政策避税逃税的防范对策	(151)
第七章	转让定价与避税	(156)
第一节	转让定价与其他变量的关系	(157)
第二节	转让定价避税方法	(162)
第三节	转让定价策略	(175)
第八章	税收筹划与税收屏蔽	(179)
第一节	税收筹划节税基本方法	(179)
第二节	国外税收筹划节税案例分析	(184)
第三节	国外个人节税案例分析	(199)
第四节	税收屏蔽案例分析	(204)
第九章	税负转让与避税	(212)
第一节	税负转让与避税的关系	(212)

第二节	税负转嫁的一般形式.....	(214)
第三节	税负转嫁的基本方法.....	(221)
第四节	独占商品的税负转嫁.....	(228)
第五节	关税转嫁问题.....	(231)
第六节	税负转嫁的一般规律.....	(234)
第十章	个人避税逃税.....	(238)
第一节	个体户避税方式.....	(239)
第二节	个体户避税逃税案例.....	(244)
第三节	个人避税方式(一).....	(254)
第四节	个人避税方式(二).....	(263)
第五节	个人逃税案例及防范.....	(283)
第十一章	企业避税逃税.....	(291)
第一节	企业避税方式.....	(291)
第二节	企业逃税方式.....	(302)
第三节	主要税种的避税方式.....	(311)
第十二章	企业避税逃税案例与稽查.....	(322)
第一节	收入帐目中避税逃税与稽查技巧.....	(322)
第二节	成本费用帐目中避税逃税与稽查技巧.....	(335)
第三节	财务成果帐目中避税逃税与稽查技巧.....	(360)
第四节	商业企业逃税避税与稽查技巧.....	(377)
第十三章	涉外企业避税.....	(397)
第一节	涉外企业避税手法及案例.....	(397)
第二节	涉外企业转让定价避税及其调整.....	(409)
第三节	逆向避税.....	(418)
第四节	针对涉外企业的反避税措施.....	(426)
第十四章	国际避税.....	(429)

第一节	国际避税产生的原因	(430)
第二节	国际避税的主要方法	(432)
第三节	国际避税与转让定价	(440)
第四节	国际避税地避税与案例	(452)
第五节	国际税收(避税)计划	(461)
第六节	国际逃税方式	(464)
第七节	国际反避税措施	(465)
第十五章	税务行政复议	(470)
第一节	税务行政复议	(470)
第二节	税务行政诉讼	(478)

第一章 避税与逃税

避税与反避税是当前税收工作的一个热点，这不仅因为避税存在的普遍性，而且还在于避税与反避税的复杂性。一方面对避税这一纷乱迷宫中的一些基本问题远未达成认识上的一致。诸如，避税的概念、避税是否合法的界定、避税与偷税的区别，是反避税还是防避税及其理论依据、需要解决的理论与实务问题等等，另一方面避税与偷税产生的结果同样都会使政府收入减少，使纳税人的税负不公平，但是对避税与偷税的社会反应却大不一样。对于偷税一概认为是非法的，因而正当的纳税人对偷税是避之不及的。可是对避税则大不相同，不论企业或个人都堂而皇之地搞，有办期刊、出书籍，授之避税之道，更有甚者，有的避税地政府发宣言、作保证、登广告、宣传其在避税上的作用优越性，纳税人对待避税的态度，与对待偷税截然相反，是趋之若鹜。

不过如果没有反避税，则并无研究避税的必要，而对避税又不应当全作为反避税之列。若要反避税就要对于具体避税事实判定、性质划分（是节税、税收规避、税法或税收条约的滥用）以及反避税应该或可以采取的措施，都要有客观的法律上或经济上的标

准为依据而作出。尤其是涉外企业避税事件，影响到国与国的权益分配，影响到不同税收管辖区之间（或国与国之间）的经济关系。所以更要有一定的共同认识与准则，也才可能在实际执行中行得通，比如，关于关联企业内部转让价格的独立市场价格原则，等等。这就要求我们进一步对有关避税与反避税的方方面面进行一些理论探讨。

第一节 避税定义

确定避税的概念是采取反避税措施的前提，也是界定避税与偷漏税的基础，因此我们首先应确定避税的概念。概念是反映一种事物本质和形式的概括，必须先有事物的客观存在，然后才能在观念上形成概念。所以研究避税的概念，必须力求切合避税的客观实际。避税有国内避税和国际避税之分，国内避税是指本国纳税人（公民和法人）在国内的避税行为；国际避税是指本国的和跨国经营纳税义务人的避税行为。二者在手法上既有区别也有联系。为了切合实际我们着重研究外商投资企业和国内企业的避税。

什么是避税，如何定义避税，国内外学者有不同的表达。国际财政文献局在1988年版《国际税收词汇》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。用以防止或遏制各类法律所不容许的避税行为规定，可称为反避税条款或对付合法避税条款。”

巴里·蒂雷塞韦尔—米利斯等在其《国际避税》一书中定义

国际避税为：“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（现金或其他资产）的迁移或不迁移至其他之税收管辖权地区，以减免其纳税义务而言。”

《国际税收教程》（葛惟熹主编）中定义“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其国际纳税义务的行为，而国际逃税则是指跨国纳税人利用国际税收管理合作的困难与漏洞，采取种种隐蔽的非法手段，以谋求逃避有关国家税法或税收协定的应承担的纳税义务。”

国内一些学者的见解，如：“避税指纳税人用合法手段，在税收法规的许可范围内，通过经营和财务活动的安排，达到规避或减轻税收负担的目的。”“避税是负有纳税义务的单位或个人，在纳税前采取各种合乎法律规定的方法，有意减轻或解除税收负担的行为。”

归纳避税的这些定义，它们有如下一些共同点：第一，避税行业的主体，国内学者一般认为是纳税人，国外学者未提及。第二，避税采用的手段，是合法的，或者是“正当的”与“不正当的”，或是通过对经营活动的财务安排，而不提及此类安排是否合法的问题，表现出处心积虑的人为安排。第三，避税利用的是税法规定上的漏洞，不足或差异。避税方案是钻法律漏洞而利用这些条款。例如，本来设计用来鼓励设备更新的条款被用于租赁目的。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，避税与偷税的区别在于采取的手段是否合法。前者采用的手段是合法的或不违法或表面合法，而偷税采用的手段是不合法的。有的还把避税与节税分开，与减免税、税负转嫁

是有区别的。

这些共同点在相当程度上揭示出了避税的一些重大特征，但并未道出问题的本质，我认为：

1. 避税的行为主体，是应纳税义务人，而不只是纳税人。在一个税收管辖权下的符合此管辖权管辖标准范围内的每一个人，都是此税收管辖权的应纳税义务人，而不论他（自然人或法人）是否负有实际应纳税义务，这种应纳税义务人在实行居（公）民管辖权的国家（地区）即是这个国家（地区）的每一个居（公）民，而在实行来源地管辖权的国家（地区），即拥有来源于该国家（地区）所得的一切人。

为什么说避税行为的主体是应税义务人而不只是纳税人？举例说明：一个打算从事经营活动尚未实际经营的人，可能出于避税的目的，筹划以何种方式进行其经营活动，是采用公司的形式，或是合伙关系的形式。此时，经营尚未开始，他还不是此经营上的纳税人，但是他开始了避税活动，他是打算进行经营的所在地税收管辖权下的应纳税义务人。自然，每个纳税人也都是一个税收管辖权下的应纳税义务人，但反过来则不一定是（下面应纳税义务人简称纳税人）。

2. 避税的本质是什么？应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，亦即有了实际的纳税义务。各个应纳税义务人具有的应税事实不同，因而，他们实际纳税义务也不同，或者说税收管辖权对他们的实际实施程度也是不同的，这种实施程度就决定了应纳税义务人的实际税收负担。从经济的观点出发，可以假定应纳税义务人试图将其税后所得最大化。倘若如此，就可以将其纳税行为称作纳税最优化，纳税义务人将在导致纳税最优化的一种形式或另一种形式之间权衡利弊，在遵守税

法，依法纳税的前提下，利用一定的手段或方法，通过对经营和财务活动的安排，并选择其税后所得的最大形式，以期达到规避或减轻税负的目的，这就是避税的本质。

因此，避税可表述为：纳税义务人利用税法漏洞缺陷和一定的手段，通过对经营及财务活动的安排，以期达到纳税义务最小的经济行为。

第二节 避税行为判定

有人把避税行为笼统地定义为“合法的”，这未免有失偏颇，这样不能概括所有避税的现象和实质。我们把花样繁多，越来越隐蔽的避税现象，按其本质概括为三种情况，即节税、税收规避、税法（或税收条约）滥用。这三种类别的划分可以概括种种避税行为的全貌，反映各类避税行为的实质。有利于立法机关和税务当局区别不同情况采取不同的防范措施。

第一种是节税，也称税务筹划。它是指在税法规定的范围内，当存在着多种纳税方案的选择时，纳税人以税收负担最低的方式来处理财务、经营、组织、交易事项。节税的特点：一是不违反政策法规。从法律角度讲，节税是在对政府制定的税法进行精细比较后的纳税优化选择。二是符合政府政策导向。政府往往根据经营者和消费者“节约税款，谋取更大利润”的心态，有意识地通过税收优惠政策，引导投资者或消费者采取符合政策导向的行为，以实现政府某些经济或社会目的。三是表现形式多样化，一个国家的税收政策在地区之间，行业之间的差别越大，可供纳税人选择的余地就越大，节税的形式也更多。

不同国度，不同行业节税的形式和做法也不尽相同。例如：第一，经营单位的组建形式。经营者在新建企业时，可以有多种组建形式，选择适当的形式对经营者有潜在的利益，如跨国公司在境外是设立分公司还是子公司就有文章可做。因为分公司不是一个独立法人，它实现的盈亏要同母公司合并计算交税，而子公司是一个独立法人，母子公司应分别交税。这样跨国公司的境外机构经营初期如果预计会发生亏损，那么还是以办分公司更有利。这样分公司的亏损可以在总公司合并计算时得到弥补（冲抵），不仅可以减轻分公司创办初期的压力，还可以使总公司减少税收负担。相反，如果预期境外机构经营初期便可盈利，它就可能采取组建子公司的形式。因为许多国家规定，子公司税后利润如果不汇回，母公司则不必合计交税，这可以得到递延纳税的好处。有的跨国公司出于税收目的，不设分公司，也不设子公司，而是设立“常设机构”。类似这种避税行为虽对税收有一定影响，但它是在税法（立法本意上）允许的范围内选择税负最优化的取向。第二，企业会计财务筹划。如企业生产所需的原材料通常是分批进货的，由于市场价格的变动，同一种原材料前后进货的价格往往不同，因此会计人员可能选择“先进先出法”或者“后进先出法”来换算材料成本，使年度帐面上的所得符合公司的节税要求。第三，税收优惠的利用和比较选择。如我国税法规定，外商投资企业的税率为30%，而沿海经济开发区的生产性企业的税率为24%设在经济特区的更减为15%，外商如选择税负较轻的地区进行投资，则完全符合政策导向和立法意图，这不仅不应反对，还要加以鼓励。

第二种是税收规避。这种避税行为在一种税收管辖权范围内（即国内税收范围内）往往是由于税法结构或法规上存在漏洞、缺陷；而在国际范围内，还在于各国实施税收管辖权原则的不一致、

各国税法上的差别，以及避税地的存在等因素有关，使纳税人能够利用税法不完善之处作出有利于税负最优化的安排。例如跨国纳税人在关联企业之间提供商品、贷款、劳务过程中，利用转让定价降低或提高商品价格、贷款利率、劳务费用，把高税国的利润转移到低税国，以减少公司的整体税负。这种避税行为，从法律角度看，在税法没有作出确定关联企业转让定价的标准以前，跨国公司按照自己的意图自行定价、不能认定它是违法的或不合法的。只有当确定关联企业转让定价的标准经过立法实施之后，关联公司按照法定标准进行定价才是合法的，不按法定标准定价就是违反税法规定的了。所以把所有的避税行为不加分析笼统地概括为“合法的”，显然不符合实际。这种避税行为是非违法的，但它会使国家蒙受损失，但因于法无据，税务当局不可能像对待偷税一样给予法律制裁，反避税就是在这种行为与事实存在后法律所要采取的亡羊补牢的措施，或是防范同类避税行为的再度发生，或是对已发生的事实进行财政上的补救。

第三种是税法（或税收条约）的滥用。这种避税行为是避税人利用税法与税收条约的某些优惠或漏洞，人为地设置了其纳税地位的低位位置，并使自己的应纳税事实符合这一位置而实现减轻税负的目的。在国际税收中一般是利用税法的差别规定，以合法之名行逃税之实。如利用缔约国进行借贷活动，利用外国控股公司代收所得，通过控股公司进行投资，利用缔约国公民逃避劳务所得应纳的税收等等。

又如：按照我国税法规定，转让技术收到的特许权使用费应缴纳预提税，作为投资进口的设备可以不纳税。这些规定使外商有了可乘之机。我国中外合资企业，大都既有外方投资进口的设备，同时又引进有关的专有技术。他们利用我方不了解设备和技

术的真实价格，从中抬高设备价格，压低技术价格，把技术价款隐藏在设备价款中，以逃避特许权使用费应纳的预提税。

这种减轻税收负担的行为，尽管它与“合法的避税”已有本质的区别，但表面上是合法的；至少就分散、单纯的行为而言，这种行为和税法条文有着（至少是形式上的）一致，似乎在法律上无懈可击，故仍应将这种行为归为避税之例。

当法律要对一件避税行为加以控制或并不打算加以控制时，它首先必须要对一件行为或事实制定为“避税”，并且使这种控制被认为是合乎道理的（比如，这样做是符合税收原则的——像符合公平原则），有合乎法律或事实依据等等。这些事实常常是明白地摆在税务部门面前的（在采用自我申报的征管方式下，这往往就是直接申报给税务机关的“事实”）。故对“避税”的判定，是一种“发掘”，而不是简单地用现在税法条款作为尺子一量就得出来的。制定“避税”，就是要将纳税人所有的涉及避税的事实或行为自纳税人所认为或所希望将此事实与行为所依附的税法条款上剥离下来。这首先碰到的问题，就是如何来解释与运用税法条款，即某一税法条款对怎样的事实是有效与实用的，在法律对事实适用性上历来就存在不同的见解。

1. 只要事实符合法律字面的解释，法律就是有效运用的。
2. 既要事实符合法律的字面的解释，又要符合法律的立法意图，才能有效运用。
3. 法律对事实或行为的应用上要合乎逻辑及前后一致的方法。
4. 要依据法律的经济上或社会上的目的，或是依据税法整体的内容来判断某一税法条款对一件具体事实或行为的适用性与符合性。