

第一章 避税概述

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力参与社会产品分配，强制地无偿取得财政收入的一种手段。在任何国家的任何历史时期，我们都能看见税收的痕迹。英美的名言中很早就有“只有死亡和纳税是逃脱不了的”之类名言；中国唐代诗人杜荀鹤即有名句“任是深山更深处，也应无计避征徭。”当然，国家不同，时代不同，税收也不同，而随之产生的降低税负的手段也就大相径庭。这些手段虽多种多样，无外乎偷税、漏税、逃税和避税等。然而，前三种在任何国家的任何历史时期均属声名狼藉的非法行为，一旦败露必将受到政府的严厉制裁，许多纳税主体和个人为了自己的声誉趋于不愿诉诸于这类风险过大的方式来减轻税负。因为偷漏税和逃税行为一经败露，这对纳税人造成的损害远远大于偷漏税和逃税带来的利益。因此，越来越多的企业法人乃至个人，均精心研究国家税法的漏洞和国际税收间的差异，通过以合法避税的方式，来达到减轻税负的目的。那么，究竟什么是避税呢？首先我们必须弄清楚。

☐ 避税的涵义

避税一般是指纳税人利用税法上的疏漏或税法规定的优惠办法，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，

达到减轻税负的目的。

根据这一定义，我们可以从以下几方面理解“避税”的含义。

● 避税的行为主体是纳税人或企业法人

纳税人为了减轻或解除税收负担，事先往往经过周密安排和决策，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。各国的税收法规内容浩繁而又复杂多变，纳税人不可能做到熟悉或精通税法，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。

● 避税以不违反税法为前提

避税行为的合法与否，其关键是看国家是否承认纳税人有权进行减轻纳税义务的选择，或者是否从法律上对减轻纳税义务的选择明令禁止。法律如果不禁止商品生产经营者对减轻纳税义务的选择，则可认为这种选择是可以接受的。但在实际操作时，纳税人行为必须是在遵守税法，依法纳税的前提下进行。

● 避税的目的是为了税收负担的最小化

从纳税人角度看，避税主要是由于经济方面的考虑。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。

以上我们从总体上把握了避税的含义，接下来将从不同角度来说明：

□ 避税的种类

● 避税按其特征划分为国内避税和国际避税

1. 所谓国内避税是指生产经营者通过各种方法，采取合法的手段，来达到减轻纳税义务和规避税收负担的行为。国内避税的特点就是国内生产经营者（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等方法，从事各种避税活动。避税是一种高超的艺术和有趣的半智游戏，它要求纳税人具有掌握一定避税技巧的能力和洞察与其有密切联系的企业经济组织及纳税人的微妙变化乃至整个社会经济发展变化的能力。

就国内避税的机遇与可能来看，要较国际避税更容易一些，特别是在我们这样一个税法不很健全，税收制度不很完善的国家，税法漏洞与缺陷很多，而且短期内这些缺陷与漏洞又很难发现和纠正，因而为避税者创造了有利可图的机会。从另一方面来看，多数国家对本国税法制定过程及最后结果中固有的缺陷；也并不是象人们想象的那样敏感和拥有充分认识。

2. 国际避税问题一般要较国内避税更普遍，也更为严重

(1) 跨国纳税人的经济活动跨越国界，涉及几个国家，其所得来源渠道、种类等比较复杂，有关国家的任何一方往往都很难做到“应收尽收”，应税所得和在外国已纳税额不易准确认定。同时，各国的税收制度千差万别，同一所得税类的税种名称、范围、征收管理等各不相同。这些都为跨国纳税人提供了可供避税的机会，使其从中逃避大量的税收。

(2) 国际经济活动中的竞争异常激烈，税收负担的轻重往往是跨国纳税人在从事国际经济活动时能否在竞争中立于不败之地的重要因素，因而，尽可能减少税收负担，主要是所得税收负担

的选择，也就不可避免地包括向低税国转移投资，虚拟经营地等内容，借以牟取额外的收益。

(3) 国际税务管理存在很多漏洞，诸如国家之间税收情报的互换、对国际避税问题的处理还远远不够、同国家内部对避税的处理更相差甚远。这一问题正随着国际经济交往的日益扩大而越来越突出。

3. 纳税人的避税安排一旦具备了某种涉外因素从而与两个或两个以上国家的税收管辖权产生了联系，就构成了国际避税。国际避税产生的原因是多种多样的，但有一点可以确定，这就是由于各国税收制度的差异而造成的国际税负的不同，为国际避税的产生提供了客观上的可能性。

● 从税收法规的角度分类

1. 利用选择性条文避税。这种避税形式主要是指税法对同一征税对象同时作了几项并列而不同的规定，纳税人选择任何一项规定都属合法，如《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》（以下简称外企所得税法）规定：外商投资企业和外国企业缴纳所得税和地方所得税，按年计算，分季预缴，季度终了后十五日内须缴；年度终了后五个月内汇算清缴，多退少补。这样，在同一个纳税年度内，纳税人可以根据资金运动状况，自行选择预缴税款的日期，从而使税款入库的时间人为地延长了，递延了应纳税款。又如，《外商投资企业所得税法实施细则》中规定，固定资产的折旧，应当采用直线法计算，需要采用其他方法计提折旧的，可以由企业提出申请，经当地税务机关审核后，逐级上报国家税务局批准；此外，还指出，固定资产由于特殊原因需要缩短折旧年限的，可以由企业提出申请，经当地税务机关审核后，逐级上报国家税务局批准。这样纳税人在固定资产折旧的选择上就有很大的余地，从而直接影响同一纳税年度的利润水平，加之一般的外商投资企业都是设立在经济特区，经济特区内生产资料的价

格受国内、国际市场供求变化的影响很大，波动也较大，使得纳税人完全可能通过事先测算，选择有利的计算方式来实现避税。

2. 利用不明晰条文避税。这一避税类型主要是指税法的有关规定过于抽象，纳税人可以从自身利益角度加以理解并据此执行，同时得到税务机关的默认或许可，从而实现避税。比如《中华人民共和国个人所得税法》规定：在中华人民共和国境内居住满一年的个人，从中国境内和境外的取得，应依法缴纳个人所得税，居住未满一年，只承担有限的纳税义务，仅就从中国境内取得的所得纳税。在我国对居民个人身份的认定采用的是时间标准，这样纳税人可以利用各国之间关于确定居民身份的居留期限长短不一的规定、达到变更原来个人居民身份的目的，从而逃避有关国家的税收管辖。

3. 利用伸缩性条文避税。这一避税类型主要是指税法的有关规定在具体执行中，纳税人加以简单化，从而实现避税。

4. 利用矛盾性或冲突性条文避税。这一类型的避税主要是利用税法的具体规定相互矛盾的方面进行避税。

以上几种类型的避税，有的是纳税人的永久避税，带来了额外的收益；而有的则仅是纳税人利用时间差，暂时递延了纳税义务，从一个较长时期来看，某一时期所避的税款在以后逐期返还，纳税人仅获得资金营运上暂时的好处。但这并不是说，暂时性避税就可以忽视了，应该看到，这种暂时性避税在国家修改税法，对已实现的暂时性避税没有溯及力时，可能转化为永久性避税。

● 从避税的性质分类

1. 税收筹划。这是纳税义务人为了达到避税的目的而制定的税收规划，并将此做以企业财务管理的一个有机组成部分。从事经营活动，最直接的目的是为了获取盈利，当然盈利的获取有的是直接的，有的是间接的，而盈利的多少又与税负的轻重有着直接的内在联系。越来越多的投资经营者已经逐渐认识到了这一问

题，并想尽一切办法，精心研究税收制度间的差异及法律上的漏洞，以合法的方式，规避税收，达到减轻税负的目的。而许多精通国际税务和国内税务的职业税务顾问们为纳税人在税务当局没盯紧的地方打开一条通道，并逐渐使这项业务专门化。实际上，税收贯穿于企业生产经营活动的全过程，每一个环节的实现都必然伴随着税收的影子，企业在经营中依据税收的固定征收的特征，将其纳入企业成本的管理当中，为减轻税负进行有效的财务筹划。

2. 税收规避。这种避税行为往往是由于税法本身存在漏洞，使纳税人能够利用税法不完善之处作出有利于减轻税负的安排。纳税人的这种避税行为，与在一种税收管辖权的范围内（即国内税收范围内）由于税法结构或法规上存在漏洞、缺陷，而在国际范围内，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。比如，一个美国人，在交纳个人所得税后，通过将自己的一部分所得捐赠给慈善机构，于是按照美国税法的规定，享有在计算缴纳个人所得税时对这一捐赠的扣除，扣除后的应税所得，降到了累进税率表中的较低档次中，于是减轻了税负，实现避税。再比如，关联企业之间提供商品、贷款、劳务和租赁设备中，利用转让价格，从而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价格的标准以前，投资者按照自己的意图自行定价，不能认为它是违法的或是不合法的。在法律上，也不能说它是合法的，只有当确定关联企业转让价格的标准经过立法施行后，关联企业之间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。但是从跨国经营和投资角度看，商品交易中的价格确定，其高低难以找到一个公认的标准。所以说，将所有避税行为都不加分析地笼统地概括为“合法的”，显然不符合实际。纳税人利用税法漏洞进行的这种避税，国家财政

会蒙受损失，但在法律上又缺少确凿的依据，税务当局不可能象对待偷税、逃税那样予以法律制裁。为了防止税收继续流失，只有通过完善税收立法，以堵塞漏洞。

3. 税法的滥用。它是纳税义务人利用税法与税收条约的某些优惠和漏洞，人为减轻本不应由其享有的优惠待遇，并使自己的应纳税事实符合税收法规和税收条约的有关规定，从而达到减轻税负的目的。这种类型的避税，往往是在合法外衣的掩盖下，用欺诈手段进行偷税的违法行为。比如，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。这些规定给外商以可乘之机，我国外商投资企业，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。又比如，我国对海外华侨回国进行投资提供更为优惠的税收鼓励，这样外商往往在国外雇请中国的华侨，并以其名义回大陆进行投资，实际上这完全是外国商人的一种避税措施。在实际生活中，这种现象经常发生，它已与“合法的避税”有本质区别，与一般偷税已无太大区别。

避税的原因分析

如果你月收入只有 200 元，此外别无所获，你会不会关心避税的方法？如果税制简单到每人按月征 20 元，你有没有避税的欲望？如果对逃税的惩罚严到逃 20 元即判刑，你有多大可能避税？任何事物的出现总是有其内在原因和外在刺激因素。如果把上面问句中的“如果”句去掉，问题也就变得截然不同了，也只有在这种时候，在这种“如果”仅仅是假设而没成现实的时候，我们才有必要来搞清楚避税究竟是什么和为什么要避税。

● 避税形成的主观原因

企业主体利益的驱使是产生避税行为的前提，避税的形成是物质利益刺激的结果。纳税人由于税收取走了他的一部分收入，使他的可支配收入减少了，因此有着强烈的欲望来减轻自己纳税义务。而在实现其欲望的种种“选择”中，避税是一种最为“安全”或“保险”的办法。偷税是违法的，要受法律制裁；漏税须补交；欠税要还；抗税要追究刑事责任。这样看来，“避税”有了责无旁贷的责任。

避税能否成功，直接取决于纳税者主观智慧发挥的程度，但是有意识地进行避税还不能保证避税的成功。有避税意识并能成功实现避税，需要纳税人对税法的熟悉和充分理解。否则避税就不可能成功。甚至有可能与偷税论为一类，成为违法行为。为避免这种情况的发生，实现成功的避税，纳税人必须具备这样的条件：

1. 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。

2. 纳税人必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，因为在一般情况下，避税是需要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，产生的避税收益不足以使纳税人动情，避税就不可能进行。

3. 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要的税收知识、财务知识、法律知识使之变成避税行为，否则愿望永远是一种不能实现的幻想。

● 国内避税形成的客观原因

1. 税法自身的原因

(1) 纳税人定义上的可变通性。任何一种税都要对其特定的纳税人给予法律的界定。这种界定，理论上包括的对象和实际包括的对象差别极大。这种差别的原因在于纳税人的变通性。正是这种变通性诱发纳税人避税行为。特定的纳税人交纳特定的税收，如果能说明不使自己成为该税的纳税人，那么自然也就不必成为该税的纳税人。例如我国营业税是指在中华人民共和国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的行为按其营业额征收的一种税。也就是说，凡是在中华人民共和国境内从事应税劳务、转让无形资产、销售不动产的单位和个人，只要经营的项目属于国家税法列举的征税项目，就是按其营业额的金额和规定的税率纳税。现在某企业从事销售不动产业务，但该企业熟知纳税人是营业税中列举的征税项目的产品，那么，只要该企业能证明它的业务不属于列举范围，他就不是营业税的纳税人。这种不成为纳税人一般有三种情况：一是该企业确实转变了经营内容，过去是营业税的纳税义务人，由于经营内容的变更，成为非纳税人；二是内容和形式脱离。企业通过某种手法手段使其形式上证明了不属于营业税的纳税人，而实际上经营内容仍应交纳营业税；三是该企业通过合法形式转变了内容和形式，使企业无须交纳营业税。在这三种情况下都是通过改变纳税人而成为非纳税人。其中第一种情况合情合理也合法。第二种情况虽然在情理之中，但由于手法非法属于“不容忍避税”，是反避税打击的目标。第三种情况有时属于“不容忍避税”，列在打击之内，有时是合法避税，只能默认。

(2) 课税对象金额上的可调整性。税额的计算关键取决于两个因素：一是课税对象金额；二是适用税率。税额就取决于金额的大小和税率的高低。纳税人在既定税率前提下，由课税对象金额派生的计税依据愈小，税额也就愈小，纳税人税负也就愈轻。为

此，纳税人想方设法尽量调整课税对象金额使其税基变小。如企业按销售收入交纳营业税时，纳税人尽可能使其销售收入变小。由于销售收入有可扣除调整的余地，从而使有些纳税人在销售收入内任意扣除不应扣除的项目。又如，我国中间产品应纳税额的计算，须计算组成计税价格，而组成计税价格与成本成正比，因此，企业可通过人为缩小成本，来缩小计税价格，从而达到减税额的目的。

(3) 税率上的差别性。税额的多少，一方面取决于课税对象金额，另一方面取决于税率，在课税对象金额一定的前提下，税率愈低税额愈小。税率正是征纳双方征纳数额的焦点，称为税制构成要素的核心。税率与税额密切相关性诱发纳税人尽可能避开高税率。税制中不同税种有不同税率，同一种税种不同税项也有不同税率，“一种一率”和“一目一率”上的差别性，为避税提供了客观条件。

(4) 起征点存在诱发避税。起征点是指课税对象金额最低征收费额。低于起点可免征。由此派生出纳税人尽可能将自己课税对象金额申报为起征点以下。如筵席税本意是通过征收筵席税抑制公款吃喝的目的，增加税收收入。然而由于起征点是 300 元，导致 299 元无须交税，这样，纳税人通过合法途径来避税十分方便。如果筵席税规定凡公款吃喝一律征收 10% 税，则难以避税，除非没有证据。又比如，对有些个体户每月销售收入或服务收入达不到规定的起征点的，可免于征收营业税和所得税，但由于两项收入额各有不同的起征点，所以不能加以确定，而应通过换算来确定是否征税。如果一个同时有销售收入额和服务收入额，其中一项达到起征点，则要对两项计算税额；如果两项都在起征点以下，则按比例换算成一项来衡量是否达到起征点。如果换成一项后达到了起征点，则两项都要征税。由此派生出纳税人尽可能通过合法形式使某一项或两项合并后的收入额在起征点以下，以便避

税。为此对起征点应反复核实是征税中一大难点。

3. 非税因素

(1) 技术因素。技术因素，一方面刺激避税使手段更为高明，偷税更易成功；另一方面又是反避税的有力杠杆和武器。技术因素导致避税与反避税在更高水平上对抗。技术因素可以帮助纳税人在票证上作有利的处理以及选择有利的纳税地点等。

(2) 心理因素。作为心理因素刺激避税主要表现在两种心态：一种是从众心理；二是依靠心理。所谓从众心理是指人的行为受大多数人的行为的影响。大多数人都有一定的从众心理。如果避税成风，又没有相应处罚或处罚不力，必然使原来不打算避税的人也想方法避税。从众心理有两种效应，一是诱发避税越来越多的效应；二是诱导避税越来越少效应。这里关键是税收处罚是否得力。

所谓依靠心理是指一般弱者都有寻求靠山的心态。这种心理源于人的安全需要，就纳税人而言，征纳双方关系上，纳税者是弱者，征税者是代表政府的强者。因此，一般所见的避税动机是官员依仗强者地位，对纳税人进行“苛索”，一个贿赂，一个苛索，征纳双方勾结，避税势属必然。

● 国际避税形成的客观原因

1. 各国税利中，人的纳税概念不尽一致导致避税。针对人们纳税义务的概念，国际社会有三个基本原则：

- (1) 一国公民必须在该国纳税。
- (2) 一国公民必须在该居住国纳税。
- (3) 一个人如拥有源于一国的所得或财产，在来源国就必须纳税。

由于上述三个原则运用上的不同以及公民、居民概念上的差别，为国际避税带来大量的机会。如果 A 是甲国公民，居住在乙国，同时有来源于丙国的所得，第一种情况是三国都运用上述三

种原则,则 A 须在三国交税;第二种情况甲国用第(2)原则,乙国用第(1)原则,丙国又是避税港,则 A 几乎不用交税。因此,选择不同居住国不同收入来源地可能具有极大避税上的好处。其中弹性之大从均须交税到几乎不交税可见一斑。

2. 课税程度和方式各国不尽相同。大多数国家对个人和企业法人所得都要征个人所得税和法人所得税,但对财产转移税则不一样,有些国家则不征收财产转移税。而在所得税征收方面,各国税率税负各异,有些国家或地区甚至不征所得税。故人们可以选择在避税港谋求职业或投资,可以少交或不交所得税,避免在财产转移税较高的国家发生赠与、买卖、办遗产转移等行为,从而避开财产转移税。

3. 税率上的刺激因素。我们先说明两个概念:

(1) 边际税率。是对任何税基下,一个单位适用的税率,通俗点讲,就是对每一新增应税所得额适用的税率。对比例税而言,边际税率不发生变化,对累进税或累退税而言,边际税率随所得额的大小和税率结构而变化。

(2) 平均税率。构成避税最终原因的负担是高边际税率。纳税人对边际税率很敏感,他们总是关心自己每增收一元钱会被征去多少钱。当征去的数额在 50% 以内时尚可忍受,一旦超过,即政府拿大头,势必会刺激纳税人千方百计寻求避税。因而实际中往往出现边际税率降低,税收收入反而上升;边际税率提高,税收收入反而下降。

20 世纪 60 年代和 70 年代,许多国家的最高税率和最高税负都有所提高。以英国为例,在 60 年代和 70 年代中期,所得税边际税率对劳动所得曾达到 80%,对非劳动所得达到 98%。1979~1980 年,应纳税所得达到 25000 英镑的劳动所得,最高边际税率为 60%,对同一数额的非劳动所得为 75%。当积累资产转让达到 201000 英镑时,资本转移税最高边际税率达到 75%。不

过，最高税率的提高作为对避税的一种影响，其重要性是有限的。对避税来说，更为重要的是最高税率水平。可以用一个例子来说明。假如有两个国家同时宣布提高最高税率，甲国提高 20%，乙国提高 10%。从提高的幅度看，甲高出乙一倍。但甲国原来最高税率为 40%；乙国为 50%。这样提高后，甲、乙两国的税率分别为 48% 和 55%，后者成为让人望而生畏的高税率。在税率为总所得 50% 的情况下，纳税人在所得或资本边际上的利益与政府的利益相等。如果纳税人仅受税后所得或净资本的影响，应税所得增加 2% 和负税增加 1% 对纳税人来说是一回事。下面的例子是与税率相关的多倍增加：设税率为 98%，那么负税增加 10% 或应税所得增加 56%，这对纳税人来说没有什么区别。可是这样一个大的倍数为避税提供了一个强有力的刺激。例如，以负税增加 10% 来代替应税所得增加 56%，从表面上看增加的比率降低了 40%，但纳税人仍将获得相同的利益！避税的潜在好处如此之大，真是太诱人了！这样一来，采取移居国外或在其生活方式中作出重大转变的手段来达到这一目的。

4. 税基方面的原因。税基是征税的客观基础。常见的有以下几种：收入、财产、某些商品的销售。税基的具体性质对各种税的负担的最终着落，起着重要作用。例如税基为收入，即应税所得时，各国对各种扣除项目的规定的差异可能很大。显然，给予各种税收优惠会缩小税基，而取消各种税收优惠时会扩大税基，在税率一定的情况下，税基的大小决定着税负的高低。为此避税者尽可能在两方面利用税基扣除：一是寻找税基项目扣除多的国家作为来源国；二是尽可能将扣除项目用足，使具体税基变小。

5. 通货膨胀方面的原因。在实行累进所得税的国家，若没有对收入或资本或二者兼有的价格指数调整，来提供相应的免税补偿，通货膨胀造成的名义收入增加会把纳税人推向更高份额。从某种意义上说，这种现象是增加税收收入的一条微妙途径。不必

请求国家发布新命令，通货膨胀通过累进税率结构机制，自动使政府收入悄悄地从国民收入的真实所得中取走越来越大的份额。通过膨胀对公司所得税造成的不利影响，大部分是通过按历史成本所做的折旧和纳税扣除不足反映出来的，而不是通过税率结构来体现。通货膨胀使得资产的原始价值没有充分表达出已使用资产和企业利润率所规定折旧的真实成本，据此缴纳公司税就会导致过分课税。显而易见，通货膨胀的这种不良影响对国际偷漏税造成了一种恶性刺激。

6. 技术进步的影响。近几十年来，科学技术有了长足的进步，纳税人毫不含糊地抢着利用高新科技成果。现代交通运输的发展和遍布全球的电讯网，大大加强了纳税人的活动能力，最为明显的是现代化电话和飞机的普遍使用给国际避税者带来方便。例如，如果避税需要纳税人在年度中的不同时间内亲自出现在不同的管理范围内，如今要做到这一点十分便利。此外，国际税务计划的水平和方法在过去的一段时间内不断提高和发展，这有助于纳税人和他们的顾问们。尽管税务当局一直在努力运用这些非财政性发展的成果，但纳税人一方受益相对较大一些。

7. 外汇管制与住所的影响。外汇管制是对以财政手段控制国际避税的替代或补充，除此以外，尚有其他用处。在西方国家，一个自由人通常可以自由离开母国移居他国。在外国建立的住所和取得的户籍，可能有助于资金外移。但是法人不能象自然人那样，可以随意离开一个国家。不论是自然人还是法人，在取得另一个国家的居民身份的过程，总是经过一番周折。这样，外汇管制防止的是资本流出，因而加强了避税的控制。

“住所”的概念，在不同国家有所不同。这就可能出现双重住所以至多重住所的现象，其结果可能导致国际双重和多重征税不能完全加以避免。因为住所的存在意味着纳税人与有关征税管辖权之间的联系牢牢存在。纳税人若能轻易改变住所或消除在某一

管辖权范围内的住所，就会扩大避税的范围，反之，则会缩小避税的范围。

□ 避税效应分析

效应与原因是一个事物的两个方面，体现在避税上就有这样的辩证关系：只知其因不问其果好比和人比武时，你知道别人每一拳的来历、名目，但不知哪一拳是虚招，哪一拳能致命；只知其果不问其因好比你被人一拳打昏在地，醒来时虽知为人所害，却不知是谁？为什么害你？

为了既不为人所害又能出奇制胜，我们就必须对避税的效应有所认识：

● 避税的直接后果是国家税收收入减少

避税对国家税收收入减少表现为三个方面：

1. 避税本身导致税收收入减少。
2. 避税的不良效应产生国家要投入更多的人力、物力、财力进行反避税。
3. 避税成功后导致更多的偷税和避税。

为了弥补避税偷税所引起的收入流失，确保财政支出的需要，新的增税措施会频频出台，或提税率，或开新税，或两者兼有。这样，就使一国的税收制度日趋复杂化，不便于包括税务人员在内的人对于税收制度的理解，增加征管难度，同时也使税收成本不断提高，造成额外的收入损失。这同时又加剧了避税与反避税的竞争程度。如果偷税避税常有国际性质，那么，这不仅损害资本输出国的税收利益，也妨害吸收外国资金技术的发展中国家预期取得的经济效益。

● 避税的再分配效应

纳税人通过避税可获得更多的税后收入，这种行为本身的直

接效应，一是纳税人收入；二是国家财政收入。这种直接效应联系起来看就是收入再分配效应，即通过减少财政收入来增加纳税人可支配收入。由于避税行为所产生的增加收入要扣除纳税人避税成本，加上财政收入反避税成本，真正的增加量就不是表面上的一增一减那么简单。

另一方面，避税形成了纳税人之间税负失平，违背了税负公平原则，不利于企业之间的公平竞争，加剧了社会分配不公。避税与偷税行为的发生，可使一部分纳税人通过精心筹划而少掏钱，将收入和财富重新分配给那些成功地进行了偷税和避税的纳税人；而另一部分纳税人实实在在地向国家缴纳每一分税款，相对来说，税负增加。在国际市场上，税负轻重直接影响竞争胜负。很显然进行国际避税逃税的纳税人由于其实际税负可能远低于一般正常税负标准，因而获得某种不正当的竞争优势。这样，那些诚实守法的纳税人便处于不利的竞争地位。

● 避税的福利效应

避税会造成经济福利的损失。纳税人须花费一定时间对自己的事务进行调整，虽有利于避税，但花在这方面的努力和重新安排将造成减少经济福利的代价。例如冲淡纳税人精心制定生产经营决策、加强经济核算、降低消耗、提高经济活动效果的念头等等。

● 避税的法律效应

以上所说均是不良效应，但从另一个角度看，避税有其良性效应。避税行为在很大程度上是“钻法律的空子”，因此，纳税人很自然地要研究法律，这样从反面刺激了税法的立法机关制定更为严格、科学的税收法律，从而产生研究法律的社会效果，从这个意义上说，避税还是有其“积极”的一面。

□ 避税的合法性与非法性

合法性是避税行为的一个重要特征。那么，是否所有避税行为和避税活动都应该受到法律认可和保护呢？判断的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。我们谈及避税的合法性是指避税必须采取合法的手段，但这并不说明避税就是合法的。对于现有的事实我们可以看到，对于税收筹划法律没有规定禁止或反对，或对其发生的后果做出纠正。德国有一个判例的判词说：“纳税义务人基于避税目的而选择一项法定的经济形态，是可以被认定为符合真实之法律规定要素。此点是与欺骗方式滥用税法条文有别的。”这等于法律承认，即使是应纳税义务人以避税为目的而选择一项法定的经济形态，法律也认为是正当的。也就是说，承认它是合法的。但另一方面，对于关联企业的内部转让定价，要进行税收上的调整，现在美国更要对不正当的转让定价给予处罚，这就是说，从法律上要对其纠正与限制，因而它也就失去了存在合法性的依据，至少在税法上是如此。

基于上述分析，我们以企业避税为例来界定合法避税与非法避税。

● 企业的合法避税主要体现

1. 选择不同行业进行投资而减少税负。例如我国税法规定：对经营期在 10 年以上的生产性外商投资企业，从开始获利年度起，可享受所得税“二免三减”的税收优惠；从事农、林、牧业的外商投资企业在享受上述减免税期满后，由企业申请，经国务院税务主管部门批准，在以后的 10 年内可以继续按应纳税额减征 15% 至 30% 的企业所得税。这样，外商投资企业的税负因行业的不同就会有三个级次：非生产性企业无任何税收减免优惠，税负