

## 避税的性质、危害与对策

中国人民大学中国财政金融政策研究中心 朱青

避税是随着我国税收法制不断强化而出现的一种新的税收行为。过去，纳税人为了少缴税往往采用偷税的手段，但随着税务机关对偷税行为打击力度的不断加大，纳税人偷税的风险也越来越大。在这种形势下，很多纳税人开始寻求不违法的避税。但什么是避税，其实很多人心里并不十分清楚。有的纳税人打着避税的旗号行偷税之实；也有的纳税人实际上偷了税还以为自己是在避税。由于各国一般都不在法律层面上给出避税的定义，所以人们对避税的认识也是仁者见仁，智者见智。

### 一、什么是避税？

#### （一）避税与偷税

各国的法律对偷税都是有界定的。例如，我国《税收征管法》第63条和《刑法》第201条都规定：“纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。”但各国法律一般都没有避税的定义，我国也不例外。不过，国内外的学术界对避税有自己的看法，可以归纳为：避税是纳税人利用税法中的漏洞或不明之处，规避、减少或推迟纳税义务的一种不违法的行为。可以看出，避税与偷税有两个本质的区别：一是，避税并没有违反法律（包括税法和刑法），而偷税是以违反刑法（欺诈行为）或违反税法（多列支出、不列或少列收入）为前提的，因而是一种违法行为；二是，避税是纳税人通过改变经营行为或经营方式不让纳税义务发生，而偷税是在纳税义务已经发生的情况下通过篡改发票或账簿等手段隐瞒纳税义务。例如，著名的维基百科（Wikipedia）对避税和偷税的区别就有类似的表述：“避税是纳税人合法地利用税收制度为我所用，以便减少税法所要求其缴纳的税款的数量。而偷税是个人、企业和其他组织用违法的手段逃避税收。偷税一般要求纳税人向税务机关弄虚作假，虚报或假报其经营情况，从而达到减少纳税义务的目的。”美国华盛顿大学税收专家斯特温·J·赖斯教授也认为：避税的基本思想是安排纳税人的经营活动以尽可能地避免税法的影响；这种在经营活动发生前的避税行

为要求决策制定者在日常的经营活动中必须随时留意各种节税方案；避税的第一要求是经营决策者要通晓税务，而不在于税务专业人员的税务技巧。<sup>①</sup>

其实，在早期，人们对避税与偷税并不作区分。1860年英国有一个诉讼案（*Fisher v Brierly*），法官特纳（L.J.Turner）建议用偷税（tax evasion）来代表纳税人合法地少纳税，而用“税收违法”（tax contravention）表示今天人们所说的偷税行为。而现代意义上“避税”和“偷税”的概念最早是从美国开始使用的。1916年 *Oliver Wendell Holmes in Bullen v Wisconsin* 案中使用了这两个概念，后来英国也开始接受这两个概念。到1950年代，英国的学者和作者也开始使用“tax evasion”（偷税）和“tax avoidance”（避税）。但直到1970年代，美、英等国家还有许多人将这两个概念混用，将合法的节税说成是“tax evasion”（偷税）。所以为了防止误会，今天很多人还使用“合法避税”和“违法偷税”来强调二者的区别。

### （二）可接受的避税与不可接受的避税

从国内外的资料来看，人们有时还将避税分为“可接受的避税”和“不可接受的避税”。前者是指纳税人不违反政府税收立法意图和精神的节税行为，如通过调整经营行为以享受政府的税收优惠；后者则是指纳税人违反政府的税收立法意图和精神、通过钻税法的漏洞和空白并以减少纳税为唯一目的的节税行为。在国外，有人又把“可接受的避税”称为“节税”（tax mitigation），而只将与税收立法意图相违背的“不可接受的避税”行为称作“避税”。“避税”与“节税”的上述区别首先是由经济学家在1970年代提出的，1986年英国的 *IRC v Challenge* 诉讼案中也使用了这两个概念。

显然，税务机关反避税应当仅针对纳税人不可接受的避税行为。不过，在现实生活中，二者之间有时很难划一道明确的界限，纳税人的避税行为是否是可接受的，还要靠司法部门或税务机关根据具体情况来判断。

### （三）避税与税务筹划

目前人们对避税与税务筹划（tax planning）的关系也存在不同认识。有人将税务筹划与“可接受的避税”划等号，也有人认为税务筹划就是避税的一种好听的说法。例如，英国经济学家西蒙·詹姆斯在他的《税收经济学》一书中就指出：在英国，“会计师们把避税称为税务筹划，以强调这种行为的合法性”。

<sup>①</sup> Steven. J. Rice, *Introduction to Taxation*, 1994 Edition, South-Western Publishing Co., 1994.

本人也认为，避税与税务筹划是一回事，人们很难在二者之间做明确的区分。因为，“顺法”和“逆法”在现实中有时是说不清的。例如，财政部、国家税务总局在2002年下发《关于下岗失业人员再就业有关税收政策问题的通知》（财税[2002]208号），规定新办的服务型企业当年新招用下岗失业人员达到职工总数30%以上（含30%），并与其签订3年（后改为1年）以上期限劳动合同的，经劳动保障部门认定，税务机关审核，3年内免征营业税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税。此文一下，很多企业注册成立咨询公司或信息公司，大量招收下岗职工，同时享受优厚的减免税待遇，那么这种行为是避税还是税务筹划呢？从顺法的角度看，这些企业确实响应了国家的号召帮助解决下岗职工的再就业问题，企业的行为应当属于“税务筹划”；而从逆法的角度看，企业招收下岗职工可能不是为了帮助国家缓解下岗职工就业问题，而完全是为了享受税收优惠，减少纳税义务，其行为应当属于“避税”。可见，在实践中，有时确实不好区分顺法的“税务筹划”与逆法的“避税”，在这种情况下，硬要在二者之间划一道分界线可能就比较武断了。

## 二、避税的危害

避税虽然不直接违法，但它对国民经济发展和国家的税收利益也有一定的危害。这些危害主要表现在以下几个方面：

1. 避税对国家税收收入造成的影响与偷税是相同的，它们都会减少税收收入，损害国家的税收利益。特别是国际避税，纳税人在东道国从事经济活动，享受该国的公共服务，但却将税收转移到其他国家，使后者得到经济利益。这就违反了基本的税收“交换说”。早在17世纪人们就探讨国家课税理由的问题，当时比较流行的看法是，纳税人向国家交了税，同时可以从国家那里得到一定的公共服务，就像人们在市场上花钱买东西一样。人们把国家征税的这种理由称为“交换说”。时至今日，“交换说”也是人们对国家征税理由的一种通俗解释。从这个角度看，一个经营者在甲国生产经营，享受当地政府的公共服务，甚至在当地污染环境，但却要通过避税手段把其应在甲国缴纳的税款转缴到乙国，显然这是不公平的，也是不符合“交换说”的。

2. 纳税人如果成功避税，其税负就会下降，这样就会造成从事同一经济活动的纳税人避税者与非避税者之间税负不平，从而不利于构建公平竞争的税收环

境。因为，在国家财政资金需求一定的情况下，如果张三少交了税，那么李四就要多交，也就是说，避税者会把自己的税收负担转嫁给其他纳税人来承担，这显然是很不公平的。

3. 如果一国避税环境宽松，还会诱使纳税人从事“税收有效而经济无效”的活动，鼓励他们用减少纳税的办法来发家致富（即所谓“要想富，吃税务”），从而扭曲纳税人的经济行为。一国的税收制度应当有利于纳税人做到依法纳税，如果税制设计漏洞过多或管理不严，使纳税人可以轻松地滥用法律以至绕开税法不缴或少缴税款，那么这种税制就会诱使纳税人挖空心思地规避纳税义务，从避税中获取经济利益，而不再把注意力放在加强经营管理、提高生产经营效率上。

### 三、国外对避税的态度

从历史上，各国政府对避税的态度也发生了很大的变化。在 20 世纪早期，人们普遍认为避税是纳税人的一种权利，而基于尊重个人权利的意识形态，西方国家的司法界也都认为税务机关对纳税人的避税行为不应进行限制，因而更不应该进行反避税。例如，美国大法官汉德（Hand）在 1946 年曾经说过一段话：“法院曾反复强调，纳税人安排自己的事务以尽量少纳税这一点并没有什么不对，每个人实际上都这么做，无论富人还是穷人，大家的做法都没有错，因为没有人有一种公共义务使自己支付比税法所要求的更多的税款。税收是强制性的征收，并不是自愿的募捐，以道德的名义要求人们多纳税只能是不真诚的奢谈。”<sup>②</sup>1955 年英国的 Radcliffe 委员会在审查英国税收制度的报告中指出，避税并不意为着它在任何情况下都是一件令人讨厌的事。1966 年加拿大卡特（Carter）委员会在一份报告里也指出，使用避税安排远不应当遭到普遍的批评和谴责。

随着社会政治、经济的发展，人们对避税的观念也开始发生变化，避税合法但不合理或不道德的看法开始出现。例如，英国大法官邓宁勋爵（Lord Denning）在 20 世纪 60 年代末说过一句名言：“避税可能是合法的，但它并不是一种美德”。从 1970 年代开始，发达国家对避税行为越来越重视。这是因为，在此之前避税行为并不普遍，而且对政府的税收收入影响不大，但是从 1970 年代起，避税行为开始猖獗，美国、加拿大、英国、澳大利亚、新西兰等国家的公众对避税的态度开始变化，最终导致这些国家颁布了各种各样的反避税法规。尽管避税

---

<sup>②</sup> Steven. J. Rice, *Introduction to Taxation*, 1994 Edition, South-Western Publishing Co., 1994.,page 1-5.

没有违法，但一些西方国家认为避税是纳税人滥用法律的行为，并开始在法律中规定反滥用条款，即如果某一交易的全部或主要动机是为了避税，则此交易的形式被认为是该纳税人滥用了使用这一形式的权利，对此税务机关可不予认可。此外，还有许多国家根据“实质重于形式原则”、“真实商业目原则”和“一般反避税规则”（GAAR）等来反制纳税人的避税行为。由于西方国家对纳税人的避税行为从放纵转向了抑制，因而避税行为并没有在这些国家泛滥成灾。

#### 四、我们应如何应对避税

避税在我国一直没有生存和滋生的法律土壤，甚至在早期社会舆论把避税也视为是一种偷税。但长期以来，我国税务部门一直把反偷税作为企业所得税管理的一项重要任务，而对反避税工作却重视不够。这其中的主要有两个原因：一是过去企业的偷税问题远远比避税问题严重；二是，在经济相对封闭的情况下企业的国际避税问题并不十分突出。但随着我国税收法制环境不断完善以及税务部门对偷税行为稽查力度的逐渐加强，纳税人偷税的风险也越来越大。在这种情况下，放弃偷税而改走避税之路，就成为许多纳税人的一种理性选择。应当说，纳税人放弃偷税而选择避税，是其在依法纳税方面的一种进步，也是我国税收法制建设进一步完善的一个标志，因为毕竟偷税是违法的而避税是不违法的。当然，这里所说的避税，是严格意义上的避税行为，纳税人打着避税旗号的偷税行为并不在此列。税务部门对于纳税人的避税行为应采取何种措施？我认为应区分以下两种情况。

1. 在税法存在明显漏洞的情况下，要抑制住纳税人的避税行为就必须先完善税法，堵住税法漏洞，不给纳税人提供可乘之机。例如，我国营业税条例规定，纳税人在我国境内转让土地使用权等无形资产要缴纳营业税。但国税发[1993]149号文又规定：“以无形资产投资入股，参与接受投资方的利润分配、共同承担投资风险的行为，不征收营业税。但转让该项股权，应按本税目征税。”财税[2002]191号文则更进一步规定对股权转让也不征收营业税。这样，纳税人如果有偿转让一块土地的使用权，则可以先与土地使用权的受让方合资兴办一家企业，以土地使用权投资入股，然后再将该企业的股权转让给受让方（合资方），取得现金，从而达到有偿转让土地使用权而免纳营业税的目的。显然，对于纳税人的上述避税（营业税）行为，税务机关只能通过完善营业税法的办法来加以抑

制。例如，可以规定，纳税人以土地使用权投资入股的，其三年（或五年）内转让该项股权应缴纳营业税，这样就可以堵住上述避税通道。

2. 在税法中设置反避税规则，包括特定反避税规则和一般反避税规则<sup>③</sup>。针对纳税人的避税手段，税法中可以设置转让定价、资本弱化、受控外国公司等特定反避税规则，用这些税法条款牵制住纳税人，使其在使用这些避税形式时不能得心应手，更不能为所欲为。另外，在税法中规定一般反避税规则，即税务机关对纳税人不具有真实合理商业目的行为可以不予认可并对其由此导致的收入（利润）偏差有权进行合理调整，也是有效遏制纳税人避税的重要手段。

反避税的内容包括国内避税和国际避税，从维护国家税收权益和防止税收流失的角度看，对这两种类型的避税行为国家都应当加以抑制。但当前反避税工作的重点则应当放在抑制国际避税上，因为国际避税会使我国的税收利益流向境外，它涉及到我国的税收主权。尤其是随着我国对外开放的不断深入，外商投资企业还会越来越多，<sup>④</sup>如果对“请进来”和“走出去”的企业国际避税问题管不住，则在我国税收制度中就会形成一个巨大的黑洞，税收流失问题就会日益严重。当然，重视国际避税问题，并不意味着要对国内避税放任自流。由于国内避税的空间很多都与税法不完善有关，因此，应对国内避税的有效方法应当是与时俱进，随着纳税人经济活动形式的变化适时地修改和完善税收法律法规。

#### 参考文献：

1. Vern Krishna, *Tax Avoidance: The General Anti-Avoidance Rule*, Carswell, 1990
2. Nabil Orow, *General Anti-Avoidance Rules: A Comparative International Analysis*, Jordan Publishing Limited, 2000
3. Steven. J. Rice, *Introduction to Taxation*, 1994 Edition, South-Western Publishing Co., 1994
4. 国家税务总局税收科学研究所译：《偷税与避税》，中国财政经济出版社，1992年8月版
5. 国家税务总局：《新企业所得税法解读》，中国税务出版社，2008年1月

---

<sup>③</sup> 我国新企业所得税法第六章“特别纳税调整”已包括这些内容。

<sup>④</sup> 据统计，截至2007年末，我国非金融领域吸引外商直接投资项目数已达63万多个，实际利用外资金额共计7424亿美元；同期，我国对外直接投资金额也已达1076亿美元。资料来源：《中国统计年鉴（2007）》和国家外管局、商务部网站。