

●赵立军 胡义霞

关于国内避税问题的几点思考

国内避税问题，虽已发现但尚未引起普遍应有的重视。长期以来，国家制定并颁布的税收法规中，只涉及了偷、漏、欠、抗税的处理，而未涉及国内避税问题。

随着我国经济体制改革的不断深入和商品经济的迅猛发展，经济成分发生了重大变化，由过去单一的全民、集体经济发展为现在的全民、集体、私营、个体及股份制企业等多种经济成分并存的经济格局。作为各种经济成分的商品生产者，都有各自的主体利益，同国家征税存在着必然的矛盾。因此，作为纳税人，在不直接违反税收法规的前提下，采取合法手段，通过经营和财务活动的安排，以达到规避或减轻税负，获取更多利益的行为就成为必然的和经常的。加强对国内避税问题的研究已到了刻不容缓的地步。开展此项问题的研究，必将对建立我国科学、严密的税收法规和保护国家财政利益起到积极的作用。本文拟从国内避税产生的原因、危害及避税的手法和反避税的具体措施进行初步探讨。

一、国内避税产生的原因及危害

造成国内避税的原因是多方面的。既有主观上的，也有客观上的；既有税收法规上的，也有税收征管上的；既有历史上的，也有现实上的等等多方面因素的影响。就国内范围来看，主要原因有：

1. 企业主体利益的驱使是产生避税行为的前提。

近几年企业承包经营责任制的全面推行，更使企业承包经营者的目光紧紧地盯在企业效益的高低上。为实现利益最大化目标，有的经营者铤而走险，采取偷漏税的方式，直接违反国家税法；而有的经营者则采取合法的方式来规避和减轻税负，实现利益最大化的目标。

2. 所得税税制不合理，为避税行为创造了条件。

目前，我国现行的所得税制，是按内资企业和外资企业分设的，其中内资企业所得税制又是按企业经济性质制定的，由于全民、集体、个体、私营企业的税收政策不同，税率不统一、税前扣除项目不一致等问题的存在，使不同经济成分的税负水平差异较大。正是由于这种差异的存在，使纳税人可以用来作出有利于减轻税负的选择，把他们的利润和财产从高税企业向低税企业转移，以获取大量的额外收入。

3. 税收征管体系不严密，使避税行为成为可能。

从近几年各地避税情况来看，许多避税行为具有跨地区、跨行业、跨所有制的特点，避税手段和方式日新月异，发展变化极快，而我们的税收征管改革步伐却行动迟缓，没有及时跟上变化了的新形势，常常处于十分被动的状态，使大量避税行为成为可能。

大量避税行为的存在，给国家、企业和职工都带来了十分不利的影响，其危害性主要有：

(1) 直接减少了国家的财政收入，国家建设资金得不到有效保障。由于避税行为不直接

违反税法，其手段又是合法的，因而这种危害是长期的。

(2)严重削弱了税收杠杆调节经济的能力。税收杠杆是国家调节经济的重要手段，它是通过不同的税种、税目和税率来进行的，一征一免都体现了国家鼓励、引导和限制的目的。避税行为的存在使国家该支持的支持不了，该限制的限制不了，严重削弱了税收杠杆的作用。

(3)严重危害着税法的严肃性，不利于国家税务机关执行公务。

(4)易造成跨地区的行业垄断，对公平税负和公平竞争带来不利影响。

(5)助长了纳税人的投机心理，对纳税环境造成不利影响。

二、国内避税的手法及特点

国内避税同国际避税相比具有许多相似之处，避税手法往往与利润转移有紧密的因果关系，一般规律和特点是，利润从高税负企业向低税负企业转移，这就是所谓的“税向低处流”。

1. 通过关联企业不合营业常规的交易形式避税。

①关联企业间商品交易采取压低定价的策略，使企业应纳的流转税变为利润而转移，进行避税。如某橡胶企业是执行高税率产品税企业，为减轻产品税税负，将自制半成品以低价卖给了执行较低产品税的联营企业，虽然减少了本企业的销售收入和产品税，但是却使联营厂多得了利润，企业从中反而多得了联营利润，从而实现了减轻税负的目的。

②关联企业间商品交易采取抬高定价的策略，转移收入，实现避税。有些实行高税率增值税的企业，在向其低税负的关联企业购进产品时，有意抬高进价，将利润转移给关联企业，这样既可以增加本企业增值税扣税额，减轻增值税负，又可以降低所得税负及“两金”的上交额。然后，从低税负的关联企业多留的企业留利中获取不当得利。

③关联企业间采取无偿借款或支付预付款的方式，转移利息负担，以实现避税目的。有些资金比较宽裕或贷款来源较畅的企业，由于其税负相对较重，往往采用无偿借款或支付预付款的方式给其关联企业使用，这样，这部分资金所支付的利息全部由提供资金的企业负担，增加了成本、减少了所得税负及“两金”的上交额，还有的国营企业将产品让厂办企业经营，而长期不结算，利息却由提供产品的企业负担，减少了利润，增加了集体积累留利。

④关联企业间劳务提供采取不计收报酬或不合常规计收报酬的方式，转移收入避税。如某些企业在向其关联企业提供销售、管理、行政或其他劳务时，不按常规计收报酬，采取或是不收，或是少收，或是多收的策略相互转移收入进行避税。当对哪一方有利时就向哪一方转移。当前尤为突出的是某些国营企业的富余人员大量从事厂办经济或第三产业，但工资报酬仍由原企业支付，减轻了原企业所得税负，增加了新办企业的利润。

⑤关联企业间通过有形资产的转让或使用，采用不合常规的价格转移利润进行避税。有些企业（特别是国营大中型企业）将更新闲置的固定资产以不合常规的低价销售或处理给某些关联企业（主要是乡镇企业和个体、私营企业），其损失部分由企业成本负担，减轻了所得税负。还有的国营企业在租赁关联企业有形资产时，以不合常规的高价支付，将高额利润转移给了关联企业，然后，从中再获取个人和集体的好处。

⑥关联企业间通过无形资产的转移和使用，采用不计收报酬或不合常规价格，转移收入，实现避税。有些国营企业将本企业的生产配方、生产工艺技术、商标和特许权无偿或低价提供给一些有关联关系的乡镇企业，其报酬不通过技术转让收入核算，而是从对方的企业

留利中获取好处。这样，既减少了税收，又可为企业解决福利及其它方面的需要。

2. 利用不合理的税制结构和税收优惠政策进行避税。

①利用所得税税法的不统一进行避税。目前，国内企业所得税分国营、集体、私营、个体四种所得税。由于税政不统一、税目税率差异较大和税前扣除不同，使纳税人有机会作出减轻税负的选择。有些企业采取直接或间接变更经济性质的手段，选择较有利的纳税方式，以减轻或规避应纳的税收。

②利用政策性减免税进行避税。目前，国家在产品税、增值税、营业税、国营企业所得税、集体企业所得税等几个主要税种的文件、细则中，制定了近百项减免税政策，其中政策性减免占有较大比重，如新办企业减免条款、福利企业减免条款、待业知青减免条款和校办企业减免条款等，由于上述优惠条款过多过滥，加上我们立法经验不足，造成税收“漏洞”较多。有些纳税人就千方百计地钻税收政策的空子，以达到减轻税负的目的。

③利用困难性减免税进行避税。为了追逐更大的财务利益，减轻税收负担，一些企业采取“虚亏实盈”的策略，利用困难性减免税定性不准的空子，骗取税务部门的同情，以达到减免税的目的。还有的企业（特别是一些企业集团）通过转移业务给关联企业的手法，转移收入和利润，造成本企业微利或亏损。然后，通过困难性减免税达到避税之目的。

④利用企业的组建、分拆、嫁接、兼并、合并进行避税。有些老企业将盈利较高的车间新组建成具有法人资格的企业，或嫁接成三资企业，利用国家对新建企业和三资企业的税收优惠，实现避税。还有的企业通过兼并、合并亏损企业，减少税基，扩大企业自有财产。另外，还有的国营企业将自己盈利大的产品让给其关联企业经营，减少本厂利润，增加关联企业的企业留利。

3. 利用各地税收征管人员的素质和征管能力的差别进行避税。

由于地理位置和社会的原因，各地税务征管人员的素质和征管能力存在着较大的差别。有的基层税务人员工作多年还不会查帐，一般偷漏税问题尚且查不清楚，更不用说去发现那些复杂的避税问题。有的税务人员不认真学习税法，遇到问题时随便解答，自行处理，给工作带来损失。更有一些地区税务部门之间缺乏信息交流，对税收政策理解不一致，具体执法时，宽严标准差异较大，给纳税人有机可乘，从而使纳税人可以避实就虚、避重就轻，公然进行避税。

4. 利用外汇价差调节盈亏进行避税。

目前，随着我国对外开放的不断深入，企业经营自主权不断扩大，许多企业享有外贸出口权，开展自营出口业务，创汇额也越来越大，随之而来的避税行为也日益活跃。有的企业针对我国外汇市场存在外汇牌价（国家公布）和外汇调剂价（随着供求需要而变化）的现状，在征税期，采用不出售外汇的策略，推迟获利年度，伺机进行避税。

5. 利用财务制度规定不统一进行避税。目前，我国财务制度是根据不同经济成分分别制定的，不同经济成分企业的财务制度规定（如固定资产折旧年限和方法、有关费用的开支范围和标准等）都不尽相同。财务制度的不统一，为企业避税创造了条件。我国现行企业所得税制规定，各种经济成分的企业所得税税基都要根据各自法规所依据的财务制度确定。这种税法离不开财务制度的规定，给利用财务制度避税的纳税人以可乘之机。

三、防范国内避税的对策

国内避税，在我国已是客观存在的事实。随着我国改革开放的深入，避税问题必将越来越突出。如何对待国内避税已成为今后税务管理需着重加以研究的课题。国内避税不同于国内偷漏税，在我国，避税属于一种不违法的行为，并不受法律的制裁。所以，对国内避税问题，在对策上不能采取强制措施，而只能采取一些相应的措施加以防范。

1. 统一企业所得税法，为企业公平税负、平等竞争创造良好的外部环境。

建立统一的企业所得税制度，在具体做法上可分两步走，第一步先将现行的国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税、城乡个体工商户所得税和私营企业所得税合并为一个《中华人民共和国国内企业所得税法》。第二步将国内和国外两个企业所得税法合并为一个企业所得税法，建立统一的《中华人民共和国企业所得税法》。统一后的企业所得税法要体现“五统一”，即征税对象的统一、税目税率的统一、企业成本、费用列支范围和标准的统一、减免税优惠政策的统一和税收征管办法的统一。

2. 完善税收法规，制订反避税条款。

这是防范避税行为最基本的措施。由于现行税法本身存在着许多漏洞，给纳税人进行避税提供了许多可乘之机。为此，我们要尽快完善税收法规，在借鉴国际反避税法规的基础上，结合我国国内避税的实际情况，在税法中单独制订反避税条款。其主要内容包括：

①明确关联企业的概念。为开展反避税斗争提供法律依据。

②制定防范转让定价避税的法规。在制定法规时，可参考国际通用的正常交易原则，举证转嫁原则和税收妥协原则等。

③明确税务机关在掌握充分资料和确凿数据的情况下，有权作出调整和处罚的决定。

④制定对纳税人不与税务机关及税务人员配合，不提供税务机关所需资料的处罚规则。

⑤明确有关部门在反避税中的配合位置，制定对有关部门不配合及违章的处罚条款。

3. 完善税收征管，强化征管机制。

科学严密的税收征管体系是防范避税行为强有力的保障。目前，我们应在总结“征管与检查两分离”和“征、管、查三分离”试点经验的基础上，加快税收征管改革步伐。为防止出现各地区的不平衡，国家税务局应从整体性出发，全方位、多层次考虑改革的步骤、方法和目标，要注意整体改革的同步性，争取尽快建立起科学严密的具有中国特色的税收征管体系。同时，我们还要切实强化税收监督检查机制，充分发挥税务监督检查的作用，真正做到以法治税。对不执行税法的纳税人必须严惩，只有严惩，才能使纳税人有一种不敢越雷池半步之感，税法才具有威慑力，避税行为才有可能得到有效控制。

4. 确立长期反避税思想，训练一支有良好素质的税务干部队伍。

5. 各地税务部门要加强信息的搜集和交换工作。

随着企业横向联合的不断发展，各种经济联合体不断涌现。如，企业集团，联营公司，股份制企业 and 合资合作制企业等，使企业的业务经营活动遍及全国和世界各地。因此，仅靠一个税务机关掌握他们的避税情况是相当困难的，需要依靠国内各地的税务机关之间，进行通力合作，互通信息，才能收到良好的反避税效果。为把这项工作做好，一方面各地税务部门要建立税务信息搜集和交换的专门机构，负责国内外税收信息的搜集和交换工作。另一方面要建立健全税收信息搜集和交换的制度，以保证此项工作的顺利开展。