

企业纳税
实务指导丛书
企业所得税书系

纳税筹划 实战指南

—❧— 蔡昌 著 —❧—

Nashui Chouhua Shizhan Zhinan



本书目标：建构纳税筹划思想，指导企业合理筹划、合法纳税、实现税负最小化。

本书依据：最新税收法规文件与最新纳税筹划思想，国家税务总局最新税收优惠政策。

本书特色：提炼作者多年纳税筹划实战精华，真操实练，生动直观。

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press



企业纳税
实务指导丛书
企业所得税书系

纳税筹划 实战指南

— 蔡昌 著 —

Nashui Chouhua Shizhan Zhinan

 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 蔡 昌 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税筹划实战指南 / 蔡昌著. —大连: 东北财经大学出版社,
2012. 11

(企业纳税实务指导丛书·企业所得税书系)

ISBN 978-7-5654-0974-5

I. 纳… II. 蔡… III. 税收筹划-高等职业教育-教学参考资料 IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 212671 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 309 千字 印张: 15 插页: 1
2012 年 11 月第 1 版 2012 年 11 月第 1 次印刷

责任编辑: 田玉海 李 栋 王芃南 责任校对: 毛 杰
封面设计: 冀贵收 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0974-5

定价: 38.00 元

前言

※关于纳税筹划

目前，纳税筹划得到社会各界的广泛关注。出于理财决策和税收利益的需要，企业总裁、财务总监都十分关注纳税筹划的实践运作，不断开拓纳税筹划的前进道路。一些税务师事务所、税务研究机构等也纷纷开展纳税筹划业务，为纳税人提供纳税筹划方案。但总体来看，我国关于纳税筹划的研究和实践还处于初级发展阶段，许多理论与实务问题有待更深入地分析解决，并以此推进中国的纳税筹划事业。

从市场经济的国际经验来看，纳税筹划是早已有之的事实。为了科学理解和运用纳税筹划，有必要对纳税筹划的内涵和外延作出深层解释：

1. 严格意义上的合法筹划，是指既符合税收立法规定，又符合税收立法意图的纳税筹划。许多“钻空子”、“打擦边球”之类的筹划技法其实不是真正的筹划，那是避税乃至偷税、逃税的非法行径。

2. 纳税筹划是纳税人的一项重要权利，它包括三方面的内容：第一，纳税人依法纳税，准确履行纳税义务，进行既不少交税又不多交税的筹划；第二，对企业的战略、经营、投资活动进行合理安排，通过相关的事前筹划做到税负最小化；第三，纳税人合法权益受到侵害时，向税务机关进行维权的筹划，包括通过法律手段保护自身利益。

3. 纳税人通过纳税筹划操作可以减低涉税风险，这涵盖以下四方面的操作：第一，吃透税收政策精神，正确运用税收政策；第二，提高纳税自查的能力，通过纳税检查彻底清查、过滤风险隐患；第三，掌握纳税技巧，提高纳税筹划方案的设计能力；第四，从战略角度审视企业的经营业务，做到战略、经营、财务、税务的协调。

4. 对于违法的避税行为必须进行遏制和打击。纳税人的非法避税行为如果不能有效遏制，就像生态平衡遭到破坏一样，会对经济产生诸多负面影响。在市场经济环境下，我们需要一个公平的环境、透明的游戏规则和博弈合约。中国法律需要对纳税筹划立法，严格界定纳税筹划的游戏规则。

※纳税筹划三大操作技巧

笔者针对纳税筹划实务运作，提出纳税筹划的三大思想，即流程思想、契约思想和转化思想。

1. 流程思想

所有的经济业务都有流程，所谓流程，就是经济业务发生、发展的路线和次序过

2 纳税筹划实战指南

程。流程是可以转变的，主客观因素都可能改变流程。税收是和流程紧密相连的，税收产生于业务流程，不同的业务流程决定着税收的性质和流量。因此，在纳税筹划方案设计时，还要充分利用业务流程再造的优势改变税收，这是一种创造导向的纳税筹划思想。

2. 契约思想

诺贝尔经济学奖得主罗纳德·科斯（Coase）认为，公司的实质是一系列契约的联结。我们从契约角度考察税收关系，至少包括以下两个层面：一是公司与税务当局之间，存在着一种法定的契约关系，是依靠双方对税法的遵从来维护的，其实税法本身就是一种契约，属于公共契约。二是公司与各利益相关者（包括股东、债权人、供应商、顾客、雇员等）之间存在着微妙的博弈、竞争与合作关系，这是一种纯粹的市场契约。对纳税人来说，利用契约思想，可以在更大范围内、更主动地实现统筹规划，并按签订的契约统一安排纳税事宜。

3. 转化思想

纳税筹划的本质是在税制约束下寻找税收空间，即讲求规则约束之下的变通、转化与对策。古人云：穷则变，变则通，通则久。在纳税筹划方案设计的过程中，要引入转化思想。转化思想体现着一种创新思维模式，蕴涵着一种大智慧，是冲破税收制度和环境约束的最佳选择。

转化思想在纳税筹划方案设计时，主要表现为以下三种技术手段：其一，业务形式的转化；其二，业务口袋的转化；其三，业务期间的转化。转化思想孕育着业务模式的转变，不同的业务模式适用不同的税收政策，具有迥然不同的税收特征，自然形成不同的税收负担和风险责任，这其中就蕴涵着巨大的节税空间。

※关于本书

本书站在纳税人的角度，以纳税筹划为研究对象，从实践的角度深度解密纳税筹划的运作方法与技巧，因此可以说本书是对纳税筹划实践的总结与升华。本书主要从流程角度分析纳税筹划的操作方法，基本涵盖了投资活动、融资活动、采购活动、生产活动、销售活动、薪酬激励、并购重组等企业经营管理环节的纳税筹划操作技巧，能够给读者一个清晰的税收分析框架与操作模式，引导大家学习和增强纳税筹划实操技能。

笔者曾经出版《税收筹划方法与案例》、《最优纳税方案设计——税收筹划思想与实践》、《税收筹划实战》等一系列纳税筹划类著作。本书是对纳税筹划操作实践的进一步深化，更重视从实践层面解析纳税筹划的实操方法。需要提醒读者注意的是，根据笔者的经验和理解，纳税筹划是一种实践性很强、综合性很强的纳税技巧，书中的许多方案都是一定实践环境下的产物，不可生搬硬套。当税收环境因素发生变化（譬如国家税收政策发生变化、企业的实际情况发生改变），都有可能使本来合法有效的纳税筹划方案失效。也就是说，纳税筹划有着较大的操作风险，请读者务必持谨慎态度，最好借助税务中介及专家的力量来设计纳税筹划方案。

在本书出版之际，感谢社会各界的朋友多年来对我的支持和厚爱。我出版的税收系

列著作受到社会各界的广泛关注，许多单位来信来函，和我探讨一些税收方面的深层次问题。国内一些大学还选用我的著作作为教科书；许多单位老总和高层管理者热衷于研读我的著作；还有许多研究机构和会计师事务所的专业人士也对我所讲解的纳税筹划实践案例感兴趣。在此，对多年来关心、支持和帮助我的人表达我最诚挚的谢意。本书也借鉴和参考了国内外出版的有关纳税筹划的重要文献，这些研究成果给了我极大的启发和帮助，在此也向这些文献的作者表示衷心的感谢。

本书的适合读者包括：企业总裁、高级管理人员、财务总监、税务经理、税务机关工作人员，以及财经院校师生和相关研究人员。本书初稿的校对工作由王坚、马微、牛鲁鹏、崔爱丽、刘玢、任旭飒、高斌、朱汾丽等负责，在出版过程中得到了东北财经大学出版社的大力支持，在此一并致谢。由于作者水平有限，书中疏漏和错误在所难免，希望广大读者批评指正，不吝赐教。

蔡 昌

2012 年夏于北京

目 录

第一篇 基础篇

第一章 纳税筹划操作空间	3
第一节 走近纳税筹划	3
第二节 “第三种眼光”的视野	5
第三节 纳税筹划不是偷税、避税	6
第二章 纳税筹划实战方法	12
第一节 纳税筹划的战略思想	12
第二节 纳税筹划的风险思想	15

第二篇 方法篇

第三章 企业设立的纳税筹划	21
第一节 居民企业与非居民企业	21
第二节 子公司与分公司的设立与筹划	24
第三节 个人独资企业、合伙企业与公司制企业的选择与筹划	27
第四节 私营企业和个体工商户的选择与筹划	27
第四章 融资决策的纳税筹划	29
第一节 多种融资渠道的选择	29
第二节 租赁筹划	30
第三节 偿债方式的筹划技巧	33
第四节 财政性资金的筹划技巧	34
第五章 投资决策的纳税筹划	36
第一节 投资地点选择的纳税筹划	36
第二节 投资行业选择的纳税筹划	39
第三节 投资方式选择的纳税筹划	44
第四节 投资出资形式选择的纳税筹划	56
第五节 投资企业组织形式选择的纳税筹划	59
第六节 投资规模的纳税筹划	71
第六章 采购活动的纳税筹划	75
第一节 采购发票	75

2 纳税筹划实战指南

第二节	规避采购税收陷阱	75
第三节	增值税进项税额的筹划	76
第四节	材料购进的安排	78
第五节	购货对象的选择	79
第六节	购货运费的纳税筹划	80
第七节	物资采购的结算方式	84
第八节	选择委托代购方式	84
第九节	增值税转型后固定资产采购的纳税筹划	85
第七章	生产活动的纳税筹划	87
第一节	存货发出计价方法	87
第二节	固定资产折旧方式的纳税筹划	88
第三节	销售使用过的固定资产的纳税筹划	90
第四节	设备租赁的纳税筹划	91
第五节	委托加工与自行加工的纳税筹划	92
第八章	销售活动的纳税筹划	94
第一节	混合销售与兼营行为的纳税筹划	94
第二节	营销模式的改变	96
第三节	促销手段的纳税筹划	97
第四节	商业捐赠的纳税筹划	100
第五节	捆绑销售方式	101
第六节	成套产品销售方式	101
第七节	代理销售方式	102
第八节	销售结算方式	104
第九节	销售返利的纳税筹划	106
第十节	预估折扣率的筹划	106
第十一节	设立销售公司的纳税筹划	107
第十二节	转让定价的纳税筹划	108
第九章	研发活动的纳税筹划	110
第一节	技术服务与技术转让	110
第二节	技术指导与技术培训	110
第三节	技术开发费的加计扣除	111
第四节	转让商誉的纳税筹划	113
第十章	薪酬激励的纳税筹划	115
第一节	薪酬激励筹划应把握的方向和原则	115
第二节	薪酬激励的主要形式	116
第三节	薪酬激励筹划方法	117

第十一章 利润分配的纳税筹划	127
第一节 企业税后利润的处理	127
第二节 企业盈余及其分配的纳税筹划	128
第十二章 并购重组的纳税筹划	132
第一节 采用企业合并分立方式进行纳税筹划的意义	132
第二节 企业并购的纳税筹划	132
第三节 企业分立的纳税筹划	141
第四节 企业清算的纳税筹划	143
第三篇 案例篇	
第十三章 纳税筹划操作案例	149
案例一 促销模式的纳税筹划	149
案例二 租赁模式的纳税筹划	152
案例三 利用组织形式筹划	153
案例四 销售价格与费用筹划是关键	155
案例五 不同土地开发项目如何核算更好	157
案例六 控制增值“分水岭”	160
案例七 土地多次转让 税收大幅下降	162
案例八 终止经营的税收策略	164
案例九 购房送装修的筹划	166
案例十 转让在建项目筹划方案	168
第十四章 综合纳税筹划方案	170
案例一 南方图腾机械有限责任公司纳税筹划方案	170
案例二 人和商贸连锁公司纳税筹划方案	173
案例三 云锦服装公司纳税筹划方案	178
案例四 天马机械公司纳税筹划方案	185
案例五 惠民连锁股份公司纳税筹划方案	193
案例六 北方木业公司纳税筹划方案	201
案例七 北京恒隆置业公司纳税筹划案例	206
附 录	222
一、合同及相关财税资料一览表	222
二、财税政策与法规	222
三、案例阅读与思考	223
参考文献	232

第一篇 基础篇

第一章 纳税筹划操作空间

人们合理安排自己的活动以降低税负，这是无可指责的。每个人都可以这样做，不论他是富人，还是穷人。

——美国大法官 汉斯

第一节 走近纳税筹划

20 世纪 90 年代以来，纳税筹划在中国取得了长足的发展。《中国税务报》在千年之交开设《筹划周刊》，推动纳税筹划在微观经济层面的发展，以税务师事务所、律师事务所以及税收研究机构等为代表的诸多中介机构也将纳税筹划作为主流推广项目。国内财务、税收领域不断涌现出纳税筹划专家，他们也在推波助澜，为争取企业的相关合法权益而努力。

什么是纳税筹划，如何认识纳税筹划？学术界对于纳税筹划的认识，存在着以下五种称谓：税务筹划、税收筹划、纳税筹划、税收策划^①、税收规划^②，其实这些说法并无本质差别，尤其是前三个概念基本上是混用的。但国内对英文中的“tax planning”一词大多译为“税收筹划”，《中国税务报》开设的周刊也称之为“税收筹划”。但是也存在不同的看法，盖地教授认为“税务筹划”与“税务会计”相对应，称为税务筹划对于纳税人更为妥当。^③

黄凤羽教授针对“税收筹划”与“税务筹划”的概念之争，发表了如下见解：“从一个侧面说明了国内从事税收筹划研究的学者，所遵从的两种不同研究范式与分析线索。‘税收筹划’观点主要体现了以税收学中的税收管理和税收制度为基础的分析范式，‘税务筹划’观点主要代表了以会计学中的税务会计和财务管理为基础的研究思路。在某种程度上，二者体现了殊途同归的学术思想，也是国内税收筹划研究‘百家争鸣、百花齐放’的发展趋势所使然，都是值得加以肯定的……循着研究传承的逻辑一致性，既然在‘tax planning’一词引入我国之初就将其译为‘税收筹划’，况且这种译法也没有什么不妥之处，并能够更好地体现纳税人减轻税收负担的中性结果，今后也

^① 庄粉荣所著的《实用税收策划》（西南财经大学出版社，2001）把税收筹划称为“税收策划”。

^② 在由刘心一、刘从戎所著《税收规划——节税的原理、方法和策略》（经济管理出版社，2006）中，把税收筹划称为“税收规划”。

^③ 盖地所著的《税务筹划》（高等教育出版社，2003）、《税务会计与税务筹划》（中国人民大学出版社，2004）、《企业税务筹划理论与实务》（东北财经大学出版社，2005）等书中，书名都明显体现出了“税务筹划”的称谓。

不妨继续沿用约定俗成的规范用语。”^①

关于纳税筹划的主体，目前有“征纳税双方”^②与“纳税人一方”两种观点。纳税筹划的主体仅包括纳税人一方的观点是主流观点，大量的文献都支持这一观点。笔者认为，所谓的征税筹划，其实是不存在的，其实质上只不过是征税计划或征税规划，即针对不同性质、不同表现的纳税人，税务机关采取不同的监控方式和征管模式，以实现税款征收管理的计划性和有效性。

一、纳税筹划的学科定位

关于纳税筹划的学科定位及与其他学科的关系，学术界普遍认为纳税筹划应属于财务管理的范畴。纳税筹划是财务管理的重要组成部分，纳税筹划的目标与财务管理的目标应该一致。从财务管理的角度看纳税筹划，纳税筹划的预期目标应该包括三个部分：降低实际税收负担、防范纳税风险、实现整体财务收益。对于税务会计与纳税筹划的关系，盖地教授有着精辟的见解：“在会计专业中，税务筹划可以不作为一门独立的学科，而是作为税务会计的组成部分。”^③查尔斯·T·亨瑞格等著的《会计学》一书中更是一语破的：“税务会计有两个目的：遵守税法 and 尽量合理避税。”但是，纳税筹划是一门新兴的复合型、应用性学科，融财务学、会计学、税收学、法学、管理学知识为一体。纳税筹划学科本身自成体系，所以许多学者还是倾向于把它单独作为一门学科。对于纳税筹划与管理会计的关系，许多学者认为，纳税筹划实际上也可归为管理会计范畴，因为不仅有着涉税会计决策，而且也给企业管理提供有效的内部会计信息。

二、纳税筹划的概念

关于纳税筹划的概念可谓众说纷纭，目前尚难从词典和教科书中找出权威的说法。下面是国内外学者的一些代表性观点：

荷兰国际财政文献局（IBDF）编写的《国际税收词汇》中是这样定义的：“纳税筹划是指纳税人通过经营活动或个人事务活动的安排，实现缴纳最低的税收。”

美国著名大法官汉斯有一段精辟的论述：“人们合理安排自己的活动以降低税负，是无可指责的。每个人都可以这样做，不论他是富人，还是穷人。纳税人无须超过法律的规定来承担国家税收。税收是强制课征的，而不是自愿的捐款。以道德的名义来要求税收，纯粹是奢谈。”

美国南加州大学 W. B. 梅格斯博士在与别人合著的《会计学》一书中，对纳税筹划作了如下阐述：“人们合理而又合法地安排自己的经营活动，使之缴纳可能最低的税

^① 黄凤羽、马蔡琛：《从“消极避税”到“阳光筹划”：中国税收法制化的路径选择》，天津财经大学 2005 年税务筹划教学研讨会交流论文。

^② 张中秀在其所著的《公司避税节税转嫁筹划》（中华工商联合出版社，2001）一书中认为“税收筹划=税收筹划+征税筹划”。贺志东所著的《征税筹划》一书，站在税务机关的角度，专门对征税筹划进行探讨。刘建民等在其所著的《企业税收筹划理论与实务》一书中阐述，税收筹划的内容主要涉及两个方面：一是站在税收征管的角度进行的税收筹划；二是站在纳税人减少税收成本的角度进行的征税筹划。

^③ 盖地：《税收筹划几个基本理论问题探讨》，天津财经大学 2005 年 MPACC 税收筹划教学研讨会论文。

收。他们使用的方法可称之为税收筹划……少缴税款和递延纳税是税收筹划的目标所在。”另外，他还在其著作中表述道：“税制的复杂性使得为企业提供更详尽的税收筹划成为一种谋生的职业。现在几乎所有的公司都聘用专业的税务专家，研究企业主要经营决策上的税收影响，为合法地少纳税制订计划。”

唐腾翔、唐向在《税收筹划》一书中写道：“税收筹划指的是在法律规定许可的范围内，通过对经营、投资、理财活动的事先安排和筹划，尽可能地取得‘节税’（tax savings）的税收利益。”^①

盖地在《税务筹划》一书中，把税收筹划定义为“纳税人依据所涉及的税境（tax boundary）和现行税法，在遵循税法、尊重税法的前提下，以规避涉税风险，控制或减轻税负，有利于实现企业财务目标的谋划、对策和安排。”^②

从上述观点来看，虽然纳税筹划没有一个统一的概念，但大家存在一些共识，即纳税筹划是在法律许可的范围内合理降低税收负担和税收风险的一种经济行为。笔者认为：纳税筹划是纳税人或扣缴义务人在既定的税制框架内，通过对纳税主体（法人或自然人）的战略模式、经营活动、投资行为等理财涉税事项进行事先规划和安排，以达到节税、递延纳税或降低风险为目标的一系列谋划活动。

对纳税筹划宜从多个角度去观察，从多个层面去理解，切忌呆板和僵化，正所谓“横看成岭侧成峰，远近高低各不同”。实际上，在税收征纳对局中，纳税筹划是纳税人对税收环境的反应和适应，这种反应和适应不仅仅是减轻税负，还有降低纳税风险的要求。所以，纳税人应该分析中国税收环境的特征，掌握不同层面税收政策的差异性，了解税务当局的征税信息，有针对性地开展纳税筹划活动。

第二节 “第三种眼光”的视野

一、用“第三种眼光”看筹划

《中国税务报》曾对笔者的著作《税收筹划——策略、技巧与运作》进行专题报道，并称笔者的这些筹划思想为“用第三种眼光看筹划”。下面援引这段文字：“税收筹划是企业管理的当然构成内容，不能离开企业的整体战略来谈筹划，筹划应服从企业的整体战略。成功的筹划离不开理论的指导，理论必须与企业的实际问题结合，在共性中寻求每个企业的个性方案，我们把这种认识称为‘第三种眼光看筹划’。”^③

笔者曾在一些文章和著作中提及用“第三种眼光”看纳税筹划。笔者对纳税筹划思想与实践情有独钟，在著作《税收筹划八大规律》一书中曾有一段精彩的论述：“纳税筹划是致用之学，其实践性很强，归纳和研究纳税筹划规律是一种捷径，可以起到举一反三的作用。随着经济环境的不断变化和日趋复杂，纳税筹划运作逐步深入到企业的

① 唐腾翔、唐向：《税收筹划》，14页，北京，中国财政经济出版社，1994。

② 盖地：《税务筹划（修订第三版）》，13页，北京，首都经济贸易大学出版社，2009。

③ 邹国金：《用“第三种眼光”看筹划》，载《中国税务报》，2003-07-01。

多个层面，筹划方案的系统性、技巧性要求越来越高。许多好的筹划方案源自于一种灵感，大气磅礴，浑然天成，看不到一丝雕琢的痕迹。”

笔者所提倡的用“第三种眼光”看纳税筹划的核心思想有以下三个：

- (1) 从战略规划的角度谈筹划，而不是局限于细节。
- (2) 从会计管理的角度谈筹划，而不是只盯着税收。
- (3) 从理论联系实际的角度谈筹划，而不是纸上谈兵。

二、纳税筹划的深层理解

从市场经济的国际经验来看，纳税筹划早已有之，在西方有“皇冠上的明珠”之美誉。为了科学理解和运用纳税筹划，这里对纳税筹划做进一步诠释。

(1) 严格意义上的合法筹划，是指既符合税收立法规定，又符合税收立法意图的纳税筹划。许多“钻空子”、“打擦边球”之类的筹划技法其实不是真正的筹划，而是避税乃至偷税、逃税的违法行为。

(2) 纳税筹划是纳税人的一项重要权利，涵盖三个方面的内容：第一，纳税人依法纳税，但同时又有避免多缴税的权利；第二，纳税人可以合理谋划其涉税事项，尽可能实现税负最小化；第三，纳税人需要维护其正当权益，采用经济手段抑或法律手段都是正当的、适宜的，纳税人的合法权益理应受到社会的普遍关注。

(3) 纳税人通过纳税筹划防范和降低涉税风险，这可以从以下四个方面操作：第一，吃透和领悟税收政策，正确运用税收政策；第二，提高纳税自查的能力，在纳税申报之前进行全面的检查、过滤，排除隐患；第三，掌握纳税技巧，提高纳税方案的设计能力；第四，从战略角度审视企业的财税业务，做到战略、经营、财务、税务的协调。

第三节 纳税筹划不是偷税、避税

一、偷税 (tax evasion)

偷税是指负有纳税义务的纳税人，故意违反税法，通过对已发生的应税经济行为进行隐瞒、虚报等欺骗手段以逃避缴纳税款的行为。偷税也可以称为逃税，具有明显的欺诈性和违法性。

在我国税收实践中，偷税被解释为：“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。”^①《刑法修正案（七）》已经把“偷税罪”修改为“逃避缴纳税款罪”。对于偷税，可以概括为以下五种形式：

^① 《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条。

1. 伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证

最高人民法院于2002年11月5日对发票违法行为进行司法解释：纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁用于记账的发票等原始凭证的行为，应当认定为刑法第二百零一条第一款规定的伪造、变造、隐匿、擅自销毁记账凭证的行为。

2. 在账簿上多列支出或者不列、少列收入

对于本条争议最多的是纳税人取得的虚开增值税专用发票并且进项税额已入账是否属于偷税行为。对此国家税务总局以规章的形式进行了界定：纳税人非法取得虚开的增值税专用发票上注明的税额已经记入“应交税费”作进项税额，构成了“在账簿上多列支出……”的行为，应确定为偷税。

3. 经税务机关通知申报而拒不申报纳税

最高人民法院在对《中华人民共和国刑法》中关于偷税罪偷税手段（与《中华人民共和国税收征收管理法》中的表述是一致的）的司法解释中指出：具有下列情形之一的，应当认定为刑法第二百零一条第一款规定的“经税务机关通知申报”：纳税人、扣缴义务人已经依法办理税务登记或者扣缴税款登记的；依法不需要办理税务登记的纳税人，经税务机关依法书面通知其申报的；尚未依法办理税务登记、扣缴税款登记的纳税人、扣缴义务人，经税务机关依法书面通知其申报的。

4. 进行虚假纳税申报

最高人民法院的司法解释指出：“虚假的纳税申报”是指纳税人或者扣缴义务人向税务机关报送虚假的纳税申报表、财务报表、代扣代缴、代收代缴税款报告表或者其他纳税申报资料，如提供虚假申请，编造减税、免税、抵税、先征收后退还税款等虚假资料等。主要表现是纳税申报表、申报资料与纳税人账簿记载的内容不一致。

根据国家税务总局税收征管司的释义，纳税人编造虚假计税依据，是指编造虚假的会计凭证、会计账簿或者通过修改、涂抹、挖补、拼接、粘贴等手段变造会计凭证、会计账簿或者擅自虚构有关数据、资料编制虚假的财务报告或者虚报亏损等。

编造虚假计税依据可能有两种结果：一种是编造虚假计税依据，造成不缴或少缴应纳税款。对于这种行为，应该认定为偷税。应按《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条的规定，“对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴税款50%以上5倍以下的罚款”。

编造虚假计税依据的另一种后果是，并未产生实际的不缴或少缴税款的事实，但却影响了申报的真实性，可能造成以后纳税期间不缴或少缴税款，如纳税人编造虚假计税依据，增加了亏损额，但还没有造成实际的不缴或少缴税款。对于这种行为，根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十四条的规定，“税务机关有权责令纳税义务人、扣缴义务人在规定的时间内改正编造的虚假计税依据，同时处5万元以下的罚款”。

5. 缴纳税款后，以假报出口或者其他欺骗手段，骗取所缴纳的税款

这里容易与骗取出口退税混淆，两者的主要区别在于纳税人是否缴纳了税款。这主要需区分以下三种情况：

第一，纳税人先缴纳了税款，然后以假报出口或者其他欺骗手段骗取所缴纳的税款，这种情况下，应当认定为偷税。

第二，纳税人未缴纳税款，以假报出口或者其他欺骗手段骗取国家出口退税的，这种情况下，应当认定为骗取出口退税。

第三，纳税人先缴纳了税款，然后以假报出口或者其他欺骗手段骗取比所缴纳的税款数额要多的税款，如纳税人先缴纳了 100 万元的税款，然后骗取 150 万元的税款。在这种情况下，应当分别认定：对于骗取的出口退税款中与纳税人缴纳数额相等部分，如本例中的 100 万元，认定为偷税；对于超过已缴纳的税款部分，如本例中的 50 万元（150-50），认定为骗取出口退税。

在理解本条时应当注意到一点，就是骗取的出口退税与已缴税款之间有着同一笔业务的因果联系，这时可以认定为偷税。否则，即使纳税人其他货物缴纳了增值税、消费税也应当认定为骗取出口退税。

二、避税 (tax avoidance)

1. 避税的概念

联合国税收专家小组对避税的解释为：避税是一个不甚明确的概念，很难用能够为人们所普遍接受的措辞对它进行定义。但是，一般地说，避税是纳税人采取利用法律上的漏洞或含糊之处的方式来安排自己的事务，以减少其他应承担的纳税数额，但这种做法并没有违犯法律。虽然避税行为可能被认为是不道德的，但使用的手段是合法的，而且纳税人的行为不具有欺诈的性质。

国际财政文献局在 1988 年版的《国际税收辞汇》中将避税解释为：“避税一词，指以合法手段减少其纳税义务，通常含有贬义。例如，该词常用以描述个人或企业通过精心安排，利用税法的漏洞，或其他不足之处钻空取巧，以达到避税目的。法律中的规定条款，用以防范或遏制各类法律所不允许的避税行为者，可以称之为‘法避税条款’。”

《中国税务百科全书》中对避税的解释是：避税是指负有纳税义务的单位和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。

虽然对于避税的定义各有不同，但上述对避税的解释都说明了避税是用合法手段或不违法手段减轻纳税义务的一种行为，有其存在的合理性。从各国法律界定和税收实践看，也存在较大差异。例如，在美国，避税与偷税实际上并没有明确界限，避税被广泛解释为除偷税以外的种种使企业税务负担最轻的技术，人为的避税技术并不是为了经济或业务发展的需要，经常与偷税紧密联系，因此应加以制止。格拉斯哥大学税务学访问教授汤姆·林奇 (Tom Lyrich) 对避税有一段精辟的评论：“‘避税’一词不幸地被冠以一种不守规矩的含义，事实上，它涵盖了很多方面的内容，比如，不仅包括对简单和现实的业务的重新组合（这种组合安排显然是合理而方便的），而且包括复杂的组合策略。这些组合安排并无实际的影响——除了减轻纳税负担外并无其他实质意义，这些人