



普通高等教育“十二五”规划教材



企业税收筹划



胡绍雨 熊 媛 / 主编



立信会计出版社

LIXIN ACCOUNTING PUBLISHING HOUSE



普通高等教育“十二五”规划教材



企业税收筹划



胡绍雨 熊媛 / 主编



立信会计出版社

ISBN 978-7-309-07111-1 SE

图书在版编目(CIP)数据

企业税收筹划 / 胡绍雨,熊媛主编. —上海:立信
会计出版社,2015.8

普通高等教育“十二五”规划教材

ISBN 978-7-5429-4680-5

I. ①企… II. ①胡… ②熊… III. ①企业管理—
税收筹划—高等学校—教材 IV. ①F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 193791 号

策划编辑 蔡伟莉 赵新民 余 榕
责任编辑 方士华
封面设计 周崇文

企业税收筹划

出版发行	立信会计出版社		
地 址	上海市中山西路 2230 号	邮政编码	200235
电 话	(021)64411389	传 真	(021)64411325
网 址	www.lixinaph.com	电子邮箱	lxaph@sh163.net
网上书店	www.shlx.net	电 话	(021)64411071
经 销	各地新华书店		

印 刷	上海肖华印务有限公司
开 本	787 毫米×1092 毫米 1/16
印 张	20.25
字 数	461 千字
版 次	2015 年 8 月第 1 版
印 次	2015 年 8 月第 1 次
印 数	1—3100
书 号	ISBN 978-7-5429-4680-5/F
定 价	38.00 元

如有印订差错,请与本社联系调换

前 言

税收筹划是在对税收制度和税收政策充分研究的基础上,通过对公司组织结构、筹资方式、投资方向及财务会计制度的设计等途径,或通过对个人纳税人的具体情况分析,为纳税人提供合理的纳税建议,以规避税务风险、合法减轻纳税负担的一门实践性很强的财会专业的应用课程。

我们拟编写的这本《企业税收筹划》教材,将研究的视角立足于进行税收筹划最一般的经济主体——企业,介绍了企业税收筹划的六种基本方法,并对六种税收筹划基本方法在企业不同涉税税种和企业运营实务中的应用做了详细的阐述,最后针对两类具体企业——房地产企业和跨国公司进行了税收筹划的案例分析。本书的特色和应用价值体现如下:

其一,从理论视角阐明了税收筹划的重要性。对于纳税人来说,不管是个人还是企业,其税收支出和税后净利润呈现此消彼长的反比例关系,通过税收筹划,纳税人能减少税收支出,增加可支配的净利润,因此,税收筹划对于纳税人具有绝对的必要性和重要性。同时,税收筹划对于国家税收法律法规的完善,对于政府税收征管水平的提高也具有重要的促进作用。对于税收筹划的积极作用的阐述在本书的基本理论部分有详细介绍。

其二,力求做到国内和国外相结合。随着科技进步和经济发展,西方国家建立了以所得税为核心的税制结构模式,所得税的复杂性使税务代理等咨询业提供税收筹划的业务得到发展;同时,随着跨国企业的增加,对跨国税收筹划也提出了新的要求。本书对税收筹划的介绍同时兼顾国内纳税人和跨国纳税人两个方面,即介绍国内税收筹划,也涉及跨国公司的税收筹划。

其三,改变了一般财税教材惯常的研究视角。一般的财税教材通常从政府角度出发,自上而下地研究政府如何对纳税人进行征收管理;本书从纳税人的角度出发,研究如何适应政府的税收法律法规,如何有效控制纳税人的额外税负,使纳税人被动地接受税收支出转到主动研究纳税策略以获取最大的节税利益。

其四,综合了国内外教材的优点,弥补了各自的不足。本书不仅有税收筹划的理论研究,更增加了大量的税收筹划案例,增加了教材的实践性教学的安排,更便于学生学习和灵活掌握税收筹划的方法和策略。

本书由胡绍雨、熊媛担任主编,负责本书框架的制定,并对初稿进行了审核与修改。



参编人员分工如下:胡绍雨编写第一章、第六章、第九章、第十一章,熊媛编写第三章、第四章、第五章、第十章,陈汉芳编写第八章,胡绍雨、刘小琴编写第二章,胡绍雨、王玉琴编写第七章。全书由胡绍雨负责统稿。

由于编者水平有限,加之时间仓促,本书错误和不妥之处在所难免,遗漏和不足之处恳请读者、专家批评指正,以便我们进一步改进和完善。

胡绍雨

2015年6月

目 录

第一章 税收筹划导论	1
第一节 中国现行税制简介	2
第二节 税收筹划的概念	5
第三节 税收筹划的类型	14
第四节 税收筹划的必要性	24
第五节 税收筹划的可能性	29
第六节 税收筹划的原则	32
习题	34
第二章 税收筹划的基本方法	35
第一节 税制要素与基本方法的提出	35
第二节 规避纳税义务	37
第三节 税负转嫁	41
第四节 缩小税基	47
第五节 适用低税率	49
第六节 税收递延	52
第七节 充分利用税收优惠政策	54
习题	58
第三章 增值税的税收筹划	59
第一节 增值税规避纳税义务的筹划	59
第二节 增值税的税负转嫁筹划	66
第三节 增值税缩小税基的筹划	68
第四节 增值税适用低税率和征收率的筹划	75
第五节 混合销售行为和兼营行为的税收筹划	79
第六节 增值税延迟纳税的筹划	80



第七节 增值税充分利用税收优惠政策	83
第八节 “营改增”试点	85
习题	86
第四章 营业税的税收筹划	87
第一节 营业税规避纳税义务的筹划	88
第二节 营业税缩小税基的筹划	91
第三节 营业税适用低税率的筹划	94
第四节 营业税的延迟纳税筹划	97
第五节 营业税充分利用税收优惠政策的筹划	98
习题	101
第五章 消费税的税收筹划	103
第一节 消费税规避纳税义务的筹划	103
第二节 消费税缩小税基的筹划	105
第三节 消费税适用低税率的筹划	111
第四节 消费税充分利用税收优惠的筹划	117
习题	121
第六章 企业所得税的税收筹划	123
第一节 企业所得税规避纳税义务的筹划	124
第二节 企业所得税缩小税基的筹划	128
第三节 企业所得税适用低税率的筹划	156
第四节 企业所得税的延迟纳税筹划	159
第五节 企业所得税充分利用税收优惠政策的筹划	162
习题	178
第七章 个人所得税的税收筹划	179
第一节 个人所得税规避纳税义务的筹划	179
第二节 个人所得税缩小税基的筹划	182
第三节 个人所得税适用低税率的筹划	189
第四节 个人所得税充分利用税收优惠政策的筹划	194
习题	197



第八章 其他税种筹划	198
第一节 关税的税收筹划	198
第二节 土地增值税的税收筹划	202
第三节 印花税的税收筹划	210
第四节 房产税的税收筹划	215
第五节 契税的税收筹划	218
第六节 城市维护建设税的税收筹划	221
第七节 资源税的税收筹划	222
第八节 城镇土地使用税的税收筹划	223
习题	224
第九章 企业运营实务的税收筹划	225
第一节 企业融资活动的税收筹划	225
第二节 企业投资决策的税收筹划	234
第三节 企业重组活动的税收筹划	246
第四节 企业利润分配的税收筹划	255
习题	267
第十章 房地产企业税收筹划	269
第一节 房地产企业的纳税概况	269
第二节 房地产企业规避纳税义务策略的应用	274
第三节 房地产企业缩小税基策略的应用	278
第四节 房地产企业适用低税率策略的应用	285
第五节 房地产业的政策变动与利用	289
习题	290
第十一章 跨国公司的税收筹划	292
第一节 跨国公司税收筹划概述	292
第二节 国际双重征税及其规避	295
第三节 跨国公司组织形式的税收筹划	300
第四节 跨国公司经营活动中的税收筹划	311
习题	314
参考文献	315

第一章 税收筹划导论

税收筹划在我国被称为“朝阳产业”，但在西方国家，税收筹划早在 20 世纪 30 年代就已经得到社会的关注和法律上的认可。早在 1935 年，英国上议院议员汤姆林爵士在“税务局长诉讼温斯特大公”一案中，就明确提出：“任何一个人都有权安排自己的事业，依据法律可以少缴税。为了保证从这些安排中得到利益……不能强迫他多缴税。”^①1947 年，美国法官勒纳德·汉德在判决一件税务案件中，也表述了与汤姆林爵士类似的观点：“法院一再声称，人们安排自己的活动以达到低税负的目的，是无可指责的。每个人都可以这样做，无论他是富翁，还是穷光蛋，而且这样做是完全正当的，因为他无须超过法律的规定来承担国家赋税，税制是强制课征的，而不是自愿捐献，以道德的名义要求税收，不过是侈谈空论而已。”^②此后，英国、美国、澳大利亚等国家在税收案件判例中经常援引汤姆林爵士和勒纳德·汉德法官的这一原则精神。目前在西方经济发达国家中，税收筹划几乎家喻户晓，税收筹划活动开展得相当普遍。例如，世界上最大的国家会计与咨询公司之一的 BDO 公司，就在全球 95 个国家设有 500 多个办事处，专业从事税收筹划活动。而我国对税收筹划的认识比较晚，税收筹划在过去较长时期内被人们视为神秘的地带，直到 1994 年唐腾翔与唐向合著的《税收筹划》一书由中国财政经济出版社出版后，才揭开了税收筹划的神秘面纱。6 年后即 2000 年，在国家税务总局主管的全国性经济类报纸《中国税务报》上出现了“筹划讲座”专栏。税收筹划由过去的不敢说、偷偷说，到现在的敢说而且在媒体上公开讨论，是我国社会观念和思维的一次质的飞跃。

随着税收对经营、投资、理财等经济活动的影响越来越大，纳税人对税收政策的关注度日益提高，以及我国税务机关对纳税人税收筹划的认可，我国出现了大量有关税收筹划的刊物和书籍，其中影响力最大的当属《中国税务报》的《筹划周刊》。此外，在北京、上海、深圳、天津、大连等经济发达地区还涌现出不少提供专业税收筹划服务的网站，其中，具有较大影响力的网站有“中华税网”（北京）、“中国税务专家咨询网”（北京）、“中国税务筹划网”（上海）、“广东财税咨询网”（深圳）、“中国国际税收筹划网”（天津）、“税务顾问网”（大连）等。它们预示着税收筹划已经为人们所接受和重视，并被广泛地运用到纳税人的生产经营决策中。新世纪以来，我国税务师事务所蓬勃发展，执业注册税务师人数日益增多。而在税务师事务所所承接的业务中，税收筹划是很重要的一项，不少注册税务师凭借巧妙的筹划案例，成为

① 梁云凤：《税收筹划实务》，经济科学出版社 2001 年版。

② 方卫平：《税收筹划》，上海财经大学出版社 2001 年版。



全国知名的税收筹划专家。这些都说明,税收筹划正在逐渐成为纳税人减轻或规避税收负担的主流形式。

第一节 中国现行税制简介

为了实现财政与宏观调控的目的,国家针对不同的类型的经济活动、不同的纳税人以及不同的纳税时期,规定了高低不同的税收负担,这也是税收筹划产生的客观原因。可以说,税收筹划是归因于税收制度、提升于税收制度的。只有了解税收规则,才能在允许的范围内进行游戏,甚至对游戏规则进行改进,使结果按照预想的方向发展。因此,本章首先简要介绍了我国的现行税制。了解我国的现行税制是前提,在此基础上才能使税收筹划做到有法可依。

一、税制构成

税收制度简称“税制”,是各项税收法规和征收管理制度的总称,是国家向纳税人征税的法律制度依据和纳税人向国家纳税的法定准则。税收制度有广义和狭义之分。广义的税收制度是指国家以法律形式规定的税种设置及各项税收管理制度,一般包括税法通则,各税种的基本法律、法规、条例、实施细则、具体规定和征收管理办法等。狭义的税收制度是指国家设置某一具体税种的课征制度,由纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、税收优惠、违章处理等基本要素组成。制定税收制度的目的就在于明确国家与纳税人之间的征纳关系,把这些关系法律化、规范化,成为国家和纳税人必须共同遵守的法律准则。

税制要素是构成税收制度最基本的元素,每个要素的具体规定就决定了税收的具体形式,形成了各具特色的税收种类。不同的税制要素征收不同税种的税,既可以对企业征税,也可以对个人征税;对企业征收,可以对应税所得额征收 25% 的企业所得税,也可以对商品在流通环节中征收 17% 的增值税;同样是征收企业所得税,可以作为高新技术企业减按 15% 的税率征收,也可作为小型微利企业征收 20% 的税率。

根据税种的基本要素和特征,可以将我国现行税收体系按照不同的标准进行分类。目前普遍认可的标准有课税对象、课征环节、计税依据和税收收入的支配权限等。例如,以课税对象为标准,可将我国税种划分为流转额课税、收益额课税、资源占用课税、财产额课税与特定行为课税;以课税环节为标准,分为生产环节征税、流通环节征税、分配环节征税、消费环节征税、投资环节征税与财产转让环节征税;以计税依据为标准,分为从价税和从量税;以税收收入的支配权限为标准,可分为中央税、地方税和中央与地方共享税。而按照国家税务总局的划分方法,则将我国税种分为货物和劳务税、所得税、财产税以及特定行为与目的税。以下将根据国家税务总局的划分方法来介绍我国的税制构成。

货物和劳务税又称流转税类,包括增值税、营业税、消费税、关税等。这类税收是在企业生产经营及销售环节征收的,以商品、劳务的销售额或营业额作为计税依据,一般不受生产、经营、成本和费用变化的影响。也就是说,该类税收的征缴与企业的盈利与否、盈利多少无关,只是对商品、劳务的销售额或营业额较为敏感。正是由于增值税、营业税和消费税等流



转税具有以商品、劳务的销售额或营业额作为计税依据这种特点,造成我国企业承担流转税税负过重,以致不少企业生存困难。因此,对增值税、营业税和消费税等流转税进行筹划,必然成为纳税人税收筹划的重点。

所得税包括企业所得税、个人所得税等。与流转税不同,所得税的征税对象是扣减成本费用后的利润,虽然其税负不易转嫁,但收入来源形式复杂,成本费用的扣除标准和方法多样,因而具有较大的筹划空间。虽然所得税的征收会减少纳税人的实际利润,但所得税的征税对象是经营利润,对纳税人的影响程度要远远小于流转税对纳税人的影响。同时,鉴于大多数发达国家的税制以所得税为主,我国未来税制改革的方向也应该是逐步提升所得税的地位。因此,对所得税进行筹划也是我国未来税收筹划发展的方向。

财产税包括房产税、城镇土地使用税、耕地占用税、资源税、契税、车船税、船舶吨税等。这类税是对纳税人所拥有的特定财产征收的,体现了公平税负和缓解财富分配不均的政策导向。该类税收具有税源分散、征管难度较大、区域性显著等特点。财产税虽然不像前两类税种那么普及,但对于特定单位来说,认真做好这方面的筹划工作,其收益也是不菲的。

特定行为与目的税包括印花税、车船购置税和固定资产投资方向调节税(目前已停征)等,是为满足国家一定时期的客观需要而制定的一类税种,具有很强的时效性,有时还要因地制宜地决定开征与否。该类税种具有税源分散、政策性强、调节范围明确、税收负担较轻、难以转嫁等特点。

二、税制特点

我国现行税制是1994年大规模税制改革之后延续至今的,期间虽有改革,但变动不大。随着我国市场经济改革的不断深入,现行税制的一些问题逐渐暴露出来,制约了国内企业的发展,这也促使国内企业寻求合法途径,特别是税收筹划方法,以减轻税收负担。总的来说,我国现行税制有如下几个方面的特点。

1. 流转税比重较大,所得税比重较小

我国的税制结构以间接税为主体,间接税主要包括增值税、营业税和消费税。历年来,这三大类流转税收入占税收总收入的比重都很高,近年来虽然比重有所下降,但三大流转税收入占税收总收入的比重仍然保持在50%左右。从各个税种来看,增值税收入对我国税收收入的贡献无疑是最大的。近年的变化情况显示,这三大类税种的收入占税收收入的比重都有所下降。造成流转税比重下降的原因主要有:一是随着会计和统计制度的健全,税收征收机关对所得税的征收效率有所提高;二是近年来我国经济增长速度较快,企业经营利润也有较大幅度增加,从而增加了企业所得税计税依据;三是根据我国现行财政体制,财产税与特定行为与目的税收入基本上属于地方财政收入,地方税收征收机关加强了对这类税收的征收与管理,其收入也有所增加;四是我国进行了增值税由生产型向消费型的转型试点和正式推行,造成大部分地区增值税收入增长速度放慢,占税收收入的比重下降。

我国的直接税主要包括企业所得税和个人所得税,两项所得税占税收总收入的比重在20%以上,但相比较而言,仅为三大类流转税收入的一半。



流转税的特点决定了流转税对企业的影响是十分显著的。因为流转税是对商品或劳务流转额进行征税,不论企业经营状况好坏,只要发生了商品或劳务的销售,就要缴税,并且在我国目前状况下企业承担的流转税税负还很重。而所得税则不同,它仅对企业的利润征税,只有在企业盈利的情况下才需要缴税。也就是说,企业所得税最多是让企业少赚一点,还不至于造成或加剧企业的亏损,但流转税的存在则可能引起处在盈亏平衡点的企业出现亏损,因而使得纳税人在出售商品或提供劳务时就需要考虑值不值得卖,以及税后利润是否大于零的问题。尽管我国一直努力进行着以所得税为主体的税制结构改革,但由于我国企业会计、统计水平还不高,税务机关征收与管理技术有限,因此,在将来较长的一段时期内,我国税制还会以间接税为主。面对目前的状况,企业积极寻求税收筹划方法以减轻税收负担,特别是减轻流转税税收负担是非常实在的行为。

2. 税收增长很快,纳税人税负较重

我国国内生产总值保持着强劲的增长势头,近几年来增长率一直在10%左右,使我国成为全球经济发展最快的国家之一。在国民经济快速增长的基础上,税收收入增长率也呈现惊人的增长,增长幅度大大超过GDP的增长率。

以2007年为例,全国税收收入累计完成49 449亿元,增长31.4%,大大高于GDP的增长率11.4%,税收收入占GDP的比重达到20.05%。为什么税收增幅远远高于GDP的增幅?学者研究认为,是以下几个原因造成税收收入增幅远远高于GDP增幅:其一,税收与GDP的核算方法存在差异。税收是按照现价征收的,其增长率也是按照现价计算的,而统计局核算公布的GDP增长率是按照不变价核算的。由于通货膨胀工业品出厂价格和居民消费价格分别上涨,测算的现价GDP增长率高于不变价GDP。其二,外贸进口对GDP与税收的影响不同。GDP核算的是进出口净额,外贸进口在GDP核算中是减项,进口越多对GDP的贡献越少;但在计算税收时,进口越多进口税收增加就越多。其三,累进税率制度对税收具有加速增长的作用。随着计税依据的增长,适用税率随之提高,税收收入也呈现跳跃式增长。随着我国企业效益、城乡居民收入水平的提高和房地产价格上涨,使所得税、土地增值税的适用税率随之提高,在一定程度上带来了税收更快的增长。其四,加强税收征管提高了税收收入的增幅。近年来,随着税收信息化建设的发展,税收征管手段有了明显改善,征管力度不断加大,税收征管质量和效率不断提高,税收流失不断减少。其五,税收政策的调整导致税收收入快速增长。税收政策对税收收入的影响有增无减,如从2007年8月15日起,储蓄存款利息个人所得税率由20%下调至5%,减少税收约100亿元;但从2007年5月30日起,证券交易印花税税率由1%上调至3%,增加证券交易印花税收入1 130亿元等。^①

尽管税收法定税负并未向上调整,但我国企业和居民明显感受到实征税收负担一步步提升了,其对人们生产生活的影响也越来越大。因此,通过各种各样的方法规避或减轻税收负担,争取税后收益,就显得尤为重要。随着国家税收征管体制的完善和征管力度的加强,利用偷税、避税等方式逃避税款的缴纳,风险较大,而且一旦被查处,相关的处罚常常使得纳

^① 舒启明:《三大原因导致税收收入增幅高于GDP增幅》,中国财经信息网,2008-01-11。



税人得不偿失。进行税收筹划,不仅符合纳税人减轻税收负担的需求,而且顺应了国家的立法意图,受到社会的认可、鼓励甚至是提倡。

3. 税权高度集中

改革开放以来,我国在税收立法和税收政策制定方面一直强调税权集中、税法统一。在这种思想的指导下,我国的税收立法呈现出高度的集中性特征,无论是中央税、中央地方共享税还是地方税,基本上是由中央统一立法。地方政府只能在税收法律、法规明确授权,并且与其不相抵触的情况下,对某些地方税种,如房产税、车船税等行使制定实施细则的权限,一般无权自定地方性税收法规。

在我国目前的税收法律体系中,税收法律、法规、规章及规范性文件基本上出自中央。税收法律、法规按法律效力的大小依次为:由全国人民代表大会及其常委会制定的税收法律,由国务院根据全国人民代表大会及其常委会授权制定的具有法律效力的税收暂行规定或条例,国务院制定的税收行政法规,国务院税务主管部门制定的税收部门规章等。

但是,我国真正以法律形式存在的税种很少,大部分都是税收暂行规定或条例,这就使税种的征收存在很大的随意性。税种的开征与停征需要通过的程序很少,给企业的经营带来很大的不确定性,也影响着企业税收筹划方案的实施,特别是税务机关内部文件的不稳定性和不透明使企业财会人员感到无所适从。同时,地方政府没有税收立法权,财政收入主要依赖中央的政策决定,也影响了地方政府发展经济的积极性。我国现行税制带来的税收调控缺乏灵活性、税收管理体制僵化、税收征管效率低下等诸多问题在很大程度上制约了税收职能作用的发挥,与社会主义市场经济的发展在一定程度上不相适应。

第二节 税收筹划的概念

税收作为国家凭借其政治权力,对纳税人创造的财富的再分配,但毕竟不是纳税人的自愿捐款,因而对纳税人来讲,想方设法降低自己的税收负担是一种必然的经济行为。而我国的纳税人,由于目前承担的税收负担很重,降低其税负是一种尤为迫切的需求。纳税人减轻税收负担的方法,通常有偷税、骗税、抗税、欠税和避税等手段。其中,偷税、骗税、抗税、欠税属于违法行为。在各种税收违法行为中,偷税是最为普遍也是影响最恶劣的行为;抗税是手段最恶劣、情节最严重、影响最坏的行为。很显然,通过违法行为来减轻或规避税收负担,纳税人是要承担相应的法律责任的。因此,纳税人不应通过违法行为来获取相关经济利益。避税则与偷税、骗税、抗税、欠税等不同,其行为没有违反国家相关税法的规定,是一种合法的税收行为。虽然避税行为可以减轻或规避纳税人的税收负担,但不同的避税行为对社会经济的影响是不同的。有的避税行为符合政府的政策导向,较好地促进了社会经济的发展;有的避税行为则不符合政府的政策导向,扰乱了正常的社会经济秩序。这就涉及顺法避税和逆法避税问题。

一、顺法避税与逆法避税

避税应是纳税人在熟知相关税收法律的基础上,在不直接触犯税法的前提下,利用税法



等有关法律的差异、疏漏、模糊之处,通过对经济活动、融资活动、投资活动等涉税事项的精心安排,达到规避或减轻税负的行为。然而,现代税收早已经不只是取得财政收入的一种手段,每个税种的设立都具有敛财之外的立法意图,如调整产业结构、对社会收入再分配、引导消费和保护环境等。因此,纳税人的避税行为有可能符合税法的立法意图,也有可能悖于税法的立法意图。按照避税行为与税收法律意图的关系,纳税人避税行为可以分为顺法避税与逆法避税。随着国际反避税措施的实行和我国反避税制度而逐步建立,对顺法避税、逆法避税和税收筹划加以区分显得十分必要。

(一) 顺法避税

所谓顺法避税,就是纳税人根据国家的税收政策导向,通过对经营活动、融资活动、投资活动等涉税事项的安排,寻求未来税负相对最轻、经营效益相对最好的决策方案的行为^①。虽然顺法避税与逆法避税在结果上都表现为纳税人税收负担的减轻与规避,但他们对社会经济活动所产生的影响是完全不同的。由于纳税人顺法避税是根据国家税收的法律、法规意图,来安排自己的经济活动,其活动结果不仅不会影响和削弱税收法律、法规的法律地位,而且正好使国家税收的法律、法规意图得以实现。可以这样说,如果没有纳税人顺法避税意识,国家的税收政策目标就不可能实现。

例如,1993年12月13日我国颁布的《中华人民共和国企业所得税暂行条例》(以下简称《企业所得税暂行条例》)第8条规定:民族自治地方的企业,需要照顾和鼓励的,经省级人民政府批准,可以实行定期减税或者免税。这是国家为了鼓励或吸引企业家到民族自治地方进行投资,而采取的所得税优惠政策。纳税人如果到民族自治地方进行投资,就可以享受这一税收优惠政策,并由此而少缴纳企业所得税。国家虽然减少了税收收入,但纳税人的行为符合国家政策的意图,从长远来看,可以促进民族自治地方区域经济的发展。又如,为了吸引外资,引进先进生产、管理技术,加快经济发展,我国政府先后出台了多项税收优惠政策,国外投资者通过比较分析,认为在我国投资税负较轻,盈利水平高,于是将资本投向我国。这样一来,在我国投资的外商享受了多项税收优惠,获得了可观的利润,而我国也达到了吸引外资的目的。

顺法避税行为及其结果从本质上与税法设置的初衷一致或相吻合,纳税人和国家都能从中受益。显然,这种顺法避税行为是政府所希望的,对这种行为,税收征管部门应给予支持和鼓励。税收筹划属于顺法避税的范畴,正因为如此,政府不仅应该,而且必须支持企业的税收筹划。

(二) 逆法避税

与顺法避税不同,某些纳税人有意违背政府税法的立法意图,利用税法漏洞或者缺陷,来安排经营活动与财务活动,以规避或减轻纳税义务,这种避税行为称为逆法避税,纳税人的逆法避税行为,虽然有悖于国家税法的立法意图,但根据大陆法系和英美法系都有“法律无明文规定者不为罪”的原则,它在形式上又是合法的。例如,为了吸引外资、引进先进技术,我国政府颁布了一系列的税收优惠政策。于是,一些内资企业便利用各种手段,把自己

^① 宋效中:《企业纳税筹划》,机械工业出版社2007年版。



变成所谓的外资企业。这些假外资企业虽然也能够享受外资企业的税收优惠待遇,减轻自己的税收负担,但对整个国家而言,并没有达到吸引外资、引进先进技术的目的。这类企业的避税行为就不符合我国税法的立法意图,属于逆法避税。

1. 逆法避税的负面影响

逆法避税虽然在形式上是合法的,但对社会造成的负面影响是严重的,其影响具体表现在以下三个方面:

(1) 减少了国家财政收入。不管是从纳税人主观意识,还是从纳税人行为结果来看,逆法避税与偷税并无区别,都表现为恶意少纳我国国家税款。根据国家统计局“利用外资与外商投资企业研究”课题组研究报告表明,在所调查的亏损外商投资企业中,约 2/3 为非正常亏损,这些企业通过转让定价给我国造成的税款损失达 300 亿元^①。然而,在外资企业哭穷的同时,它们却不断地向中国追加投资。这说明外资企业亏损是假,避税是真。

(2) 影响国家调控目标的实现。为了改善残疾人就业状况,我国政府明文规定:对民政部门举办的福利工厂和街道办的非中途转办社会福利生产单位,凡安置“四残”人员占生产人员总数 35% 以上,暂免征收所得税。凡安置“四残”人员占生产人员总数的比例超过 10% 未达到 35% 的,减半征收所得税(财税字[1994]001 号)。有些企业则利用给残疾人员挂空名的办法,仅付少量工资,不让残疾人参加生产劳动,以便享受国家的这项税收优惠政策。这些企业虽然享受了国家税收优惠政策,减轻了企业税收负担,但国家利用这一税收政策鼓励残疾人员参加社会劳动的目标却未能实现。

(3) 扰乱了社会经济秩序。纳税人通过精心策划,成功实现逆法避税,减轻了税收负担,但对另一些守法的纳税人来讲,则要承担较多的税收负担。这样就会造成社会竞争的不公平。如果政府对这种状态听之任之,就会促使更多的纳税人加入逆法避税的行列。因此,政府对逆法避税行为必须旗帜鲜明地予以反对与制止。

2. 企业常用的逆法避税方法

虽然我国已经注意到逆法避税,也意识到逆法避税对我国社会经济造成的危害,但在税收征管过程中对逆法避税的认定还存在一些模糊点。为了清楚地了解企业的逆法避税,本书有必要对企业的逆法避税方法进行简单介绍。一般来说,企业常用的逆法避税方法主要有以下三种:

(1) 利用有伸缩性的税法条款避税。例如,我国对新办的独立核算的从事交通运输、邮电通信业的企业或经营单位,自开业之日起,第一年免征所得税,第二年减半征收所得税(财税字[1994]001 号),其目的在于鼓励纳税人投资兴办交通运输、邮电通信等企业。但有些纳税人,为了规避或减轻税收负担,开办企业至减免期,就将企业关闭再以新的名义开业,以达到继续享受减免税的优惠政策。又如,为了促进下岗失业人员再就业和社会的和谐,财政部、国家税务总局联合下文规定:对下岗失业人员从事个体经营(除建筑业、娱乐业以及广告业、桑拿、按摩、网吧、氧吧外)的,自领取税务登记证之日起,3 年内免征营业税、城市维护建设税、教育费附加和个人所得税(财税[2002]208 号)。于是,在我国江苏、浙江等地,就出现

^① 《跨国企业“避税”的两种手段》,管理人网 2008-08-11。



了身价不菲的私营老板拿着下岗证和相关文件,要求税务机关给予税收优惠的情况。由于这些老板的所有手续都是合法的,税务机关只好按文件办理。但这些私营老板的行为,并不符合国家税法的立法意图。

(2) 利用资本弱化避税。资本弱化又称为资本隐藏、股份隐藏或收益抽取,是指投资者以贷款方式替代募股方式进行投资或融资的活动。其显著特点是企业注册资本与负债的比例不合理。按照我国税收法律规定,股东通过股份投资取得的股息是企业税后利润的分配,而投资人以贷款方式融资的利息可以在税前扣除。由于税收待遇存在着区别,设立外资企业时,外方投资者往往不以自有资金投资,而是通过境外母公司向企业提供贷款以满足企业营运资金的需要,造成外资企业资本过少。这样,外资企业就可以将贷款利息计入成本,减少了在中国的税负,而将利润转移到外国关联企业。

(3) 利用转让定价避税。所谓转让定价,是指跨国公司、集团公司内部母公司与子公司或者子公司与子公司等关联企业之间,为了获得更多的经济利益而在商品销售、劳务或技术交易时进行的价格转让。这种价格的制定一般不取决于市场供求状况,而是取决于公司的整体利益。转让定价是外资企业最常见的避税方法,跨国公司利用转让定价避税的主要方式有四种:一是通过关联企业之间的购销业务往来转移利润;二是通过关联企业之间的资金融资业务转移利润,主要是关联企业相互将资金无偿借给对方使用;三是通过设立新公司进行费用不合理分摊,利用税收优惠政策来转移利润;四是通过向境外关联企业支付技术使用费的形式转移利润。其中,通过关联企业之间的购销业务往来转移利润,是我国外资企业经常使用的避税方式,其一般做法是境外关联企业控制境内企业的购销权,高价进,低价出,将应在我国境内体现的利润转移到境外去,人为地减少境内企业的应纳税所得额。跨国公司的利润被转移至境外,扭曲了境内公司的实际经营情况,不仅影响了国家政策的制定,而且造成了国家税款的流失,这十分不利于企业间的公平竞争,并对国家经济发展是百害无益。

(三) 反逆法避税

与顺法避税不同,纳税人利用税法的漏洞或不完备进行逆法避税,不仅会造成国家财政损失,而且还会扭曲社会经济资源的配置,但它又是不违法的经济行为,国家不可能像对待偷税一样,对逆法避税行为给予法律制裁。因此,国家不能借助行政命令、道德、纪律等,来反对、禁止或消除逆法避税。针对纳税人逆法避税所暴露出的税法的不完善与漏洞,国家只能通过完善税收立法来解决问题。例如,在美国,一对已婚夫妇缴纳的所得税比一单身者高,而且一对夫妇的收入越高,税额也越高,不合理的纳税计算规定引起不少已婚夫妇的不满。于是,刚结为伉俪的小学教师肖特与化验员格蕾丝便想出一个妙计。在美国,一对夫妇每年的婚姻状况以12月31日为准,肖特夫妇一到12月初便飞往美洲的某个小国度假,并办理离婚。它们飞回美国后,便可以单身的名义少缴几千美元的税金。而到下一年年初,他俩又在美国民政部门重新登记结婚,宣布破镜重圆。肖特夫妇这一招既逃避了税金,又能去中南美洲饱览热带风光,可谓“一举两得”,因而效仿者甚多。然而好景不长,美国税务局识破了这一妙计,作出了针锋相对的规定:如以逃避税收为唯一目的而到国外离婚,又在下一年年初复婚,必须按已婚夫妇的申报收入并加重征税。一些夫妇由于消息不灵,依然我行我



素,直到税务官找上了门,方知“此路不通”,只好自认倒霉。正是这些寻找立法漏洞的逆法避税行为,为政府进一步调整和完善税收政策法规指明了方向。

针对利用税法漏洞、特例和缺陷进行逆法避税的行为,西方一些国家已在其税法中加入反逆法避税的内容。例如,加拿大政府于1988年9月在加拿大所得税法中引入“一般反避税准则”。这一准则明确指出,要区别合法的税收计划和滥用的避税行为,除非纳税人能够证实他的经营安排没有误用或滥用税法,否则不允许纳税人利用税法获得税收上的好处。为此,该准则规定了对纳税人的动机检验,要求纳税人证明他们的行为是符合税收立法目的和精神的。目前,世界各国反避税的基本方法主要包括以下三个方面:一是建立转让定价税制,控制应税所得向境外转移;二是建立反避税港措施,防止资金和财产向避税港转移;三是防止国际税收协定的滥用,保护正当的税收利益。

在我国,企业逆法避税,特别是外商投资企业逆法避税问题非常严重。仅2007年,我国国税系统就进行了190多起转让定价审计调查,结案170多起,涉及应纳税所得额调整近百亿元。为了维护国家利益和提供纳税人之间公平竞争的环境,我国政府在《增值税暂行条例》、《消费税暂行条例》、《企业所得税暂行条例》等税收法律文件中,都规定了反逆法避税的条例。例如,《增值税暂行条例》第7条明确规定:纳税人销售货物或者应税劳务的价格明显偏低并无正当理由的,由税务机关核定其销售额;《消费税暂行条例》第10条规定,纳税人应税消费品的计税价格明显偏低又无正当理由的,由主管税务机关核定其计税价格;《企业所得税暂行条例》反逆法避税的规定主要集中在第10条,纳税人与其关联企业之间的业务往来,应当按照独立企业之间业务往来收取或者支付价款、费用。而在最新颁布的《企业所得税法》中,则有专门一章“特别纳税调整”用于反避税。“特别纳税调整”是税务机关出于实施反避税目的而对纳税人特定纳税事项作出的税收调整,其具体内容是:引入了“独立交易原则”,按照没有关联交易的交易各方进行相同或类似业务往来的价格进行定价;明确了纳税人提供相关资料的义务,在税务机关进行调查时,纳税人应承担协助义务并证明其关联交易的合理性;在借鉴国外反避税立法经验的基础上,结合我国反避税工作实际,适当增加了一般反避税、防止资本弱化、防范避税地避税、核定程序和对补征税款加收利息等条款。此外,“特别纳税调整”还增加了“成本分摊协议”的内容,进一步完善了转让定价和预约定价立法的内容。即便如此,不论是国内逆法避税还是国际逆法避税,还是会层出不穷,我国税务当局反避税的工作依然任重道远。

对纳税人而言,进行避税活动要注意掌握分寸,一旦纳税人的避税活动超出税法规定,或者国家有新的反避税政策出台,避税行为就极有可能演变为偷逃税行为。而且,随着税法的逐步完善、税收征管的不断加强以及政府间税收合作关系的日益密切,逆法避税行为的作用范围会越来越小,一旦反避税措施出台,纳税人的逆法避税行为将难以避免地受到重大打击。

反过来考虑,逆法避税的存在也并不完全是坏事。因为,不论法律上和理论界对避税如何界定和说明,逆法避税都是对已有税法不完善的和有缺陷的地方的显示。税务当局可以根据避税的情况采取相应的措施,对税法进行修正、改进和完善,实现税法的宏观调控导向作用。