

“十二五”税务专业精品教材

税收筹划

理论、实务与案例 (第二版)

Tax Planning : theory, Practice and case

蔡 昌 主编



中国财政经济出版社

013046583“十二五”税

F810.423

91-2

税收筹划

(第二版) 理论、实务与案例

Tax Planning : theory, Practice and case

蔡 昌 主编



北航

C1653048



中国财政经济出版社

F810.42

91-2

图书在版编目 (CIP) 数据

税收筹划: 理论、实务与案例 / 蔡昌主编. —2 版. —北京: 中国财政经济出版社, 2013. 2

“十二五”税务专业精品教材

ISBN 978 - 7 - 5095 - 4282 - 8

I. ①税… II. ①蔡… III. ①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 (2013) 第 030154 号

责任编辑: 樊清玉

责任校对: 胡永立

封面设计: 郁 佳

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 23.75 印张 560 000 字

2013 年 3 月第 2 版 2013 年 3 月北京第 1 次印刷

定价: 49.00 元

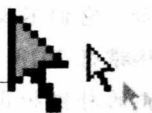
ISBN 978 - 7 - 5095 - 4282 - 8/F · 3472

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前言

qian yan



税收在世界范围内都是一个敏感话题，研究税收问题需要从国际视角出发。近年来，税收备受国际关注，跨国公司寻求减税、合理避税，甚至逃税的现象更加普遍，其迅猛势头有增无减。微软、苹果等世界巨头公司在 21 世纪初期通过多种手段巧妙地减少了税收，这似乎成为一种“时尚”。美国财政部国内税务署前署长唐纳德·亚历山大说，在经济泡沫年代，不惜一切手段增加利润的动力很大，其中一个手段就是把纳税额减少到最低限度……许多世界知名公司为了减税，都建立了强大的税务部门，配备了以前曾在政府税务部门工作过的税务官员或一流税务专家。一批新的华尔街的投资银行家加入了提供税务管理服务的律师和会计师行列。设在纽约的税务信息和软件提供商 RIA 国际公司的税务编辑塞尔瓦·奥泽利说：“一群群律师、会计师和华尔街结构融资专家利用复杂的美国税法、税务条约和全球税务制度巧妙地把美国跨国公司的实际税率降到最低限度。”^①

在美国，由于国会每年都对税法进行反复修订以及一大批游说分子坚持不懈地游说，从而使税收制度变得越发复杂，从而出现更多的漏洞，这也给大公司寻求减税造成了可乘之机。万豪国际集团在世界各地许多令人向往的城市和度假圣地有数千家酒店，当你走进其中的任何一家时，你知道会看到什么吗？从费城到巴黎，豪华的地毯和闪耀的吊灯点缀出雍容典雅。但集团的所作所为却令人感到意外，它竟然投入 6000 万美元巨资购置洗煤机。对一个出色的商务酒店经营者来说，洗煤机听起来不会增加效益，但这种投资是一个不同寻常的营利手段，万豪国际集团利用税法中鼓励从非常规来源生产燃料的减税规定，通过投资购置洗煤机获得超过 1.5 亿美元的减税免税额，其税收获利是最初洗煤机投资的两倍还多，而且还可以在以后年度继续享受减税待遇。

更令人震惊的是，滑稽的逃税游戏在世界各地上演，许多跨国公司微妙地把收入和资产集中到海外低税率地区，把开支转移到高税率地区，其中最极端、最受批评的途径是在百慕大、巴哈马、中国香港、英属维尔京群岛等“逃税乐园”注册成立公司。英属维尔京群岛简直是个“避税天堂”，只要在岛上注册的公司不在当地经营，政府免收任何税款，这一税收待遇点燃各国投资者的激情，在维尔京群岛注册的公司数量已超过 80 万家。遥相呼应的是百慕大，面积约 53 平方公里的弹丸之地，仅国际受控保险公司就多达 1400 多家，原因是在百慕大注册的公司免征公司所得税和个人所得税，也不征销售税。美国税务经济学家马丁·沙利文评价说：“这是公司离开本国的一个较为狡诈

^① 南尼特·伯恩思 (Nanette Byrnes)，路易斯·拉韦尔 (Louis Lavelle)，霍华德·格莱克曼 (Howard Gleckman)：避税“奇招”须防范，《Business week (China)》2003 (5)。

的方面。它们不仅把总部转移到海外，而且还转移了资产。”^① 瑞士最古老的私人银行韦格林银行2013年1月3日承认帮助100多位美国富人逃避税收，同意为此缴纳5780万美元的补偿和罚金，同时，这家有271年历史的银行宣布将在经营超过两个半世纪后永久歇业^②。法国政府决定从2013年起向年收入超过100万欧元（约合131.6万美元）的个人征收税率为75%的所得税以及提高财产继承税税率，不少富人“闻风外逃”，法国奢侈品巨头路易威登（LV）公司董事局主席兼首席执行官贝尔纳·阿尔诺2012年9月正式向比利时移民局递交入籍申请，法国著名影星热拉尔·德帕尔迪厄2013年1月3日申请加入俄罗斯国籍已获普京总统批准。^③

面对世界范围的避税与逃税浪潮，更多的企业妄想“打擦边球”避税，还冠冕堂皇地称之为“税收筹划”。笔者认为，这是对税收筹划的一种曲解。所谓的“税收筹划”，是指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（包括法人和自然人）的战略模式、经营活动、投资行为、理财涉税事项等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税务规划活动。

“横看成岭侧成峰，远近高低各不同”，对税收筹划的理解与认识也是如此。基于私法自治原则^④，基于对税收利益的追求而法律允许的税收筹划行为，是纳税人享有的一项合法权益。税收法定原则确立了纳税人的税收筹划权，而私法自治使这种权利成为现实。税收筹划是市场经济的必然产物，是纳税人具有法律意识的主动行为，具备合法性的基本要件，体现着民主、正义的税收契约精神。因此，对于显失公平的税收逃避行为必须予以坚决遏制和打击。如果放纵税收逃避行为，就会使“经济生态”失衡。因此，我们需要一个公平、透明的游戏规则，需要缔结一份税收筹划博弈合约。

征税与纳税是一种永恒的、高智商的动态博弈对局，我们经常用“渔网理论”来刻画征纳双方之间的微妙关系：渔民编织渔网出海打鱼。但在打鱼过程中，必然会出现一些漏网之鱼。那么，该如何看待这些漏网之鱼呢？鱼之漏网，原因在网，鱼从网中钻出是鱼渴望生存的天性使然。渔民不应该埋怨鱼，而应该想办法修补好自己的网。其实，将“渔网理论”应用于税收筹划有一定的法律意义：一国税法犹如一张大网，再结实的渔网都有网眼过大乃至破损之处，再完善的税法都有缺陷和漏洞。基于此，税收筹划体现着纳税人捕捉“税法漏洞”、挖掘“税收空间”的洞察力，是纳税人对税收环境的反应和适应。更为重要的是，税收筹划堪称是税收公平与效率的试金石，使政府意识到修补“税法之网”的迫切性，进而演变成一种税制变迁的推动力，引发税制的诱

① 南尼特·伯恩思（Nanette Byrnes），路易斯·拉韦尔（Louis Lavelle），霍华德·格莱克曼（Howard Gleckman）：避税“奇招”须防范，《Business week（China）》2003（5）。

② “瑞士最古老银行被迫永久关门”，《北京日报》2013年1月6日。

③ “富人税吓走富人‘大鼻子情圣’入俄籍”，《北京日报》2013年1月6日。

④ 私法自治原则，建立在19世纪个人自由主义之上，强调国家应严格限制自己的权利范围和权力界限，充分关注个体利益和最大限度地发挥个体的主观能动性和积极性，以实现社会效益的最大化和社会的公平正义。

致性制度变迁^①。

关于税收筹划的起源,根据已有文献记载,最早可以追溯到19世纪中叶的意大利,当时意大利的税务咨询业务中已存在税收筹划行为,这可以看作是税收筹划的最早萌芽。税收筹划的正式提出始于美国的财务会计准则,FASB在《SFAS109——所得税的会计处理》中提出了“税收筹划战略(Tax-planning Strategy)”。欧洲税务联合会于1959年在法国巴黎成立,当时由5个欧洲国家的从事税务咨询的专业团体发起成立,其主要业务就是为纳税人进行税收筹划。迈伦·斯科尔斯与马克·沃尔夫森(2008)提出“有效税收筹划理论”^②,其税收筹划思想体现了一般均衡的战略思想,旨在建立一个透视税收规则如何影响税务决策、资产定价、资本结构和财务战略的理论框架。自从罗纳德·H. 科斯获得诺贝尔经济学奖以后,产权契约经济学思想逐步渗透进税收筹划领域,税收筹划被视为“由社会多方契约关系制约的、多方契约力量之合力推动的一种经济行为”(蔡昌,2008)。在承认理性经济人的逐利本性、契约的不完备性和利益博弈均衡为基础等前提下,契约各方当事人(涵盖经营者、投资者、供应商、代理商等利益相关者)便有动机、有条件利用交易契约进行税收筹划运作,在更大范围内、更主动地灵活安排理财涉税事项,以达成契约各方的共赢局面。美国税务学会主席萨利·琼斯、谢利·罗兹-盖特那奇(2010)敏锐地指出:“税收代表一种经营成本,而且要像产品成本、雇员工资、财务成本等一样进行管理。将税收作为一种战略规划变量,特别强调其在经营决策制定中的角色。”她们在《高级税务管理》一书中系统阐述“战略税收筹划理论”,并对税收战略、经营战略、企业成长和扩张的战略、资本交易等按照对交易各方的净现金流量、利润表和资产负债表的影响进行深入分析。

税收筹划在西方有“皇冠上的明珠”之美誉。近10年来税收筹划在中国发展迅速,受到社会各界的广泛关注,备受推崇。以税务师事务所、税务研究机构、律师事务所为代表的中介组织积极推出高端税收筹划服务,更多的理论研究者和实务界人士加入研究者的行列,一些大型企业集团开始尝试设立税务部开展税收筹划工作。面对如火如荼的税收筹划大潮,笔者只想澄清一点:税收筹划不是万能的,谨防税收筹划的风险。税收筹划方案带有客观环境的明显烙印,切忌生搬硬套,务求谨慎思考、灵活运用。

《税收筹划》作为财经类专业的主干课程,是一门建立在会计学、税收学、管理学等基础上的交叉性学科,具有实践操作性强、专业难度大等突出特点。本书以《企业会计准则》和税法为依据,借鉴经济学、管理学的最新研究成果,以企业经营流程为主线,结合大量实践案例,系统阐述税收筹划的相关理论、方法与前沿发展。本书并不拘泥于税制结构和税收政策的细节,而是把税收筹划放到一个更为开阔的空间里,从更普遍的意义上探讨税收筹划的理论体系、操作技术及实践应用,从更深层次上构建一个理

① 诱致性制度变迁是与强制性制度变迁相对立的一种制度演进模式。著名经济学家林毅夫教授认为:“诱致性制度变迁指的是一群(个)人在响应由制度不均衡引致的获利机会时所进行的自发性变迁;强制性制度变迁指的是由政府行动来加以促进。”(参见林毅夫:《关于制度变迁的经济学理论:诱致性变迁与强制性变迁》,载《财产权利与制度变迁》,上海三联书店、上海人民出版社1994年版,374页)。

② 参见迈伦·斯科尔斯、马克·沃尔夫森:《税收与企业战略》,中国财政经济出版社2004年版。

解税收筹划与战略规划、经营模式、资本交易、财务决策之间彼此影响的分析框架。

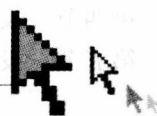
本书由蔡昌主持编写，负责拟定大纲，并总纂定稿。本书第一版于2009年出版后被国内多所高等院校选作教材或参考书。随着时间的推移，会计与税制改革进入了一个新的时期，应广大读者要求，本书进行再版修订。本次修订了税法变动及错漏之处，增补了税收筹划理论的最新发展及典型案例。参与再版修订工作的有王爱清、李梦娟、高斌、刘玢、朱汾丽、邢希洁、孙兴业等。本书编著过程中，还参阅了国内外专家学者出版的相关论著，未能一一列明，在此表示诚挚的谢意。本书适用于财政与税收、会计与财务管理等专业本科生的教学（建议本科教学讲授上篇前一章、第三章、第四章至第十一章，学有余力的同学可参阅第二章、第十二章、第十三章以拓宽视野），也可作为财税专业研究生及MBA、EMBA、MPACC（研究生教学重点讲授上篇的第二章至第六章、第十二章、第十三章，以及下篇的内容）和继续教育的指导用书，同时对税务干部、企业财务人员和从事财税研究的科研工作者也有一定的参考价值。限于我们的学识水平，书中疏漏在所难免，恳请读者批评指正，以便再版时进一步充实和提高。

蔡 昌

2013年春记于中央财经大学

目 录

mu lu



上 篇

第一章 税收筹划基础理论	(3)
第一节 微观意义上的税收筹划	(3)
第二节 宏观视野下的税收筹划	(22)
第二章 税收筹划思想与前沿发展	(27)
第一节 税收筹划的战略思想	(27)
第二节 税收筹划的风险思想	(31)
第三节 税收筹划的管理思想	(34)
第四节 税收筹划的设计思想	(35)
第五节 税收筹划的前沿发展	(41)
第三章 税收筹划方案设计方法	(58)
第一节 税收筹划方案设计基础	(58)
第二节 税收筹划方案设计思路	(62)
第三节 税收筹划方案设计流程	(66)
第四节 税收筹划方案设计技术	(69)
第四章 企业设立的税收筹划	(87)
第一节 居民企业与非居民企业	(87)
第二节 分支机构的设立与税收筹划	(90)
第三节 各类经济组织的选择与税收筹划	(94)
第五章 投资决策的税收筹划	(99)
第一节 投资地点选择的税收筹划	(99)
第二节 投资行业选择的税收筹划	(102)
第三节 投资方式选择的税收筹划	(106)

第四节	投资出资形式选择的税收筹划	(115)
第五节	投资规模及结构的税收筹划	(118)
第六章	融资决策的税收筹划	(125)
第一节	资本结构与税收政策	(125)
第二节	融资渠道选择的税收筹划	(134)
第三节	基于债务契约的税收筹划	(139)
第七章	采购活动的税收筹划	(144)
第一节	采购发票及税款抵扣的税收筹划	(144)
第二节	采购控制的税收筹划	(149)
第三节	运费的税收筹划	(152)
第八章	生产活动的税收筹划	(157)
第一节	存货计价与资产折旧的税收筹划	(157)
第二节	生产设备租赁的税收筹划	(159)
第三节	委托加工与自行加工的税收筹划	(160)
第四节	技术改造及设备大修的税收筹划	(161)
第五节	产销规模的税收筹划	(162)
第九章	销售活动的税收筹划	(167)
第一节	混合销售与兼营行为的税收筹划	(167)
第二节	促销行为的税收筹划	(169)
第三节	销售模式及结算方式的税收筹划	(173)
第四节	销售返利及佣金的税收筹划	(177)
第五节	销售活动的其他税收筹划方法	(180)
第十章	技术研发的税收筹划	(185)
第一节	技术服务、技术培训与技术转让	(185)
第二节	技术研发费的加计扣除	(186)
第三节	转让商誉的税收筹划	(188)
第十一章	薪酬激励的税收筹划	(191)
第一节	工资薪金筹划的基本方法	(191)
第二节	年金的个人所得税政策与税收筹划	(198)
第三节	股票期权的税收筹划	(200)
第四节	个人所得税的其他筹划方法	(204)

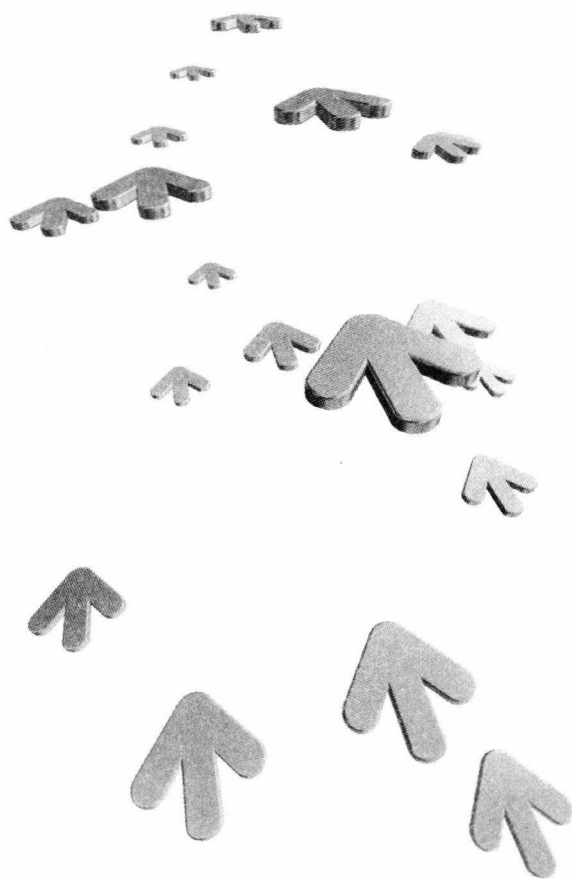
第十二章 资本交易的税收筹划	(209)
第一节 企业并购的税收筹划	(209)
第二节 企业分立的税收筹划	(216)
第十三章 利润分配的税收筹划	(222)
第一节 企业税后利润的税收筹划	(222)
第二节 企业分配活动的税收筹划	(224)

下 篇

第一部分 单项税收筹划方案	(231)
案例 1 星海大酒店的税收筹划	(231)
案例 2 “补偿款”性质转化的税收筹划	(232)
案例 3 变出售为投资的税收筹划	(234)
案例 4 销售大楼的税收筹划	(235)
案例 5 购房送装修的税收筹划	(236)
案例 6 转让在建项目的税收筹划	(237)
案例 7 待售开发产品转作经营性资产的税收筹划	(239)
案例 8 分立方式下土地增值税的税收筹划	(241)
案例 9 房产税的税收筹划：转租、转出和代销	(241)
案例 10 “烂尾楼”的税收筹划	(244)
案例 11 转让无形资产的税收筹划	(246)
案例 12 房地产投资的税收筹划	(247)
案例 13 终止经营的税收筹划	(249)
案例 14 不同房产项目的税收筹划	(250)
案例阅读与思考	(256)
第二部分 综合税收筹划案例	(263)
案例 1 南方图腾机械公司税收筹划方案	(263)
案例 2 人和商贸连锁公司税收筹划方案	(266)
案例 3 云锦服装公司税收筹划方案	(271)
案例 4 惠民连锁股份公司税收筹划方案	(278)
案例 5 北方木业公司税收筹划方案	(287)
案例 6 北京恒隆置业公司税收筹划方案	(292)
案例阅读与思考	(307)

综合案例阅读与思考	(309)
附录	(315)
附录 1 会计规则与税收筹划	(315)
附录 2 公司治理、契约安排与税收筹划	(340)
附录 3 遵从税制约束的征纳博弈分析	(349)
附录 4 产权框架下的税收筹划	(358)
参考文献	(368)

上 篇



第一章

税收筹划基础理论

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。纳税人无须超过法律的规定来承担国家税收。

——美国大法官 汉斯

第一节 微观意义上的税收筹划

一、税收的概念与本质

税收是什么？列宁说：“所谓税赋，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”^① 税收从本质上说是一种政府行为。税收是较早出现的一个财政范畴，随着国家的产生而产生。税收的本质是国家凭借其政治权力，无偿地征收实物或货币，以取得财政收入的一种工具。

税收的历史与国家的历史一样久远。数千年前的古希腊、古罗马和古埃及就已存在税收。中国五千年的文明史，从来都是和税收紧密联系在一起。只不过商品经济不发达时期的税收多采用实物形式，而不是我们现在所熟悉的货币形式。如果注意到“税”字的结构，你就会发现：“税”字的左边是禾木旁，右边是一个“兑”字，从“税”字构成来看，税收最早是和农业联系在一起的，我们可以对“税”作出如下解释：税取之于民，民以禾为兑。税收最早起源于农业，而且是以农产品形式缴纳的。只是到了后来，税收才逐渐扩展到制造业、商业、服务业等各个领域，并演变成按货币形式缴纳。

从历史发展来看，我国最早出现的确实是农业税，从夏代开始就有“任土作贡”，即按土地的好坏分等级征税之说。《孟子》一书中就有这样的记载：“夏侯氏五十而贡，殷人七十而助，周人百亩而彻，其实皆什一也”。这里的“贡”、“助”、“彻”都属于比较原始的土地税征收形式。“五十”、“七十”、“百亩”均是计算征税土地的数量单位，而“其实皆什一也”一句，则是说当时的征收率均为1/10的定额税。

^① 《列宁全集：32卷》，人民出版社1958年版。

商代的井田制在历史上非常有名，什么是井田制呢？即在一块四方形的土地上写一个大大的“井”字，把土地平分为九部分。在九部分里面，最中间的一块是公田，其余八块是私田。公田由耕种私田的八家农户共同耕种。史料记载：公田的所有收入都上缴国家，私田的收入才收归农户所有。只有把公田的农活干完了，农户才能够耕种私田。孟子曾对此有记载：“方里而井，井九百亩，其中为公田，八家皆私百亩，同养公田，公事毕，然后敢治私事。”孟子的这段话讲的就是井田制的基本税赋思想。我们作一个简单的计算，井田制九份土地只有一份土地的收入全部用来缴税，那么，商代农业税的税率其实就相当于 $1/9$ ，这在古代社会也是相当高的。

政府征税，老百姓纳税，从古至今，无论是在中国还是外国都已成为天经地义的事情。英美很早就有“只有死亡和纳税是逃脱不了的”之类的名言；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”。在现代社会，政府征税更是涉及社会经济生活的各个方面。

纳税人向国家缴税，不完全是支付，还可以间接地从国家的公共支出中得到补偿。应当缴的税不缴，是一种违法行为，而且会引发税收负担的失衡，给社会经济带来危害。当然也不能因此向纳税人提出苛求，要求他们偏离税法，作出超税负的缴纳。这是违背税收“固定性”原则的，利弊权衡是弊大于利的。因此，“依法治税”是税收的本质要求，现代税收更不能对此有丝毫的含糊。

二、税收筹划的发展动态与国内外研究状况

（一）国外税收筹划发展动态与研究状况

1. 国外税收筹划的发展动态

从已有的文献记载中探讨税收筹划的起源，最早可以追溯到 19 世纪中叶的意大利，因为在那时，意大利的税务咨询业务中已存在税收筹划行为，意大利的税务专家地位不断提高，这可以看作是税收筹划的最早萌芽。^① 税收筹划的正式提出始于美国的财务会计准则，FASB 在《SFAS 109——所得税的会计处理》中提出了“税收筹划战略（Tax-planning Strategy）”，并将“税收筹划战略”的概念表述如下：“一项目满足某种标准，其执行会使一项纳税利益或营业亏损或税款移后扣减在到期之前得以实现的举措。在评估是否需要递延所得税资产的估价准备及所需要的金额时，要考虑税收筹划策略”。SFAS 109 的表述较为准确地说明了税收筹划与税务会计的关系，尽管现代税收筹划的边界远远超出了 SFAS109 所定义的范围，但税收筹划始终是税务会计的重要组成部分。此外，有三件里程碑式的事件使税收筹划正式进入人们的视野：

其一，早在 1935 年，英国上议院议员汤姆林爵士针对“税务局长诉温斯特大公一案”的发言中对税收筹划有所涉及：“任何一个人都有权安排自己的事业，如果依据法律所做的某些安排可以使自己少缴税，那么就不能强迫他多缴税。”这一观点得到了法律界的普遍认同，税收筹划第一次得到法律的认可，成为奠定税收筹划史上的基础

① 梁云凤：《战略性税收筹划研究》，中国财政经济出版社 2006 年版，第 9 页。

判例。

其二,在著名的1947年法庭判决书中,美国知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。”该判例成为美国税收筹划的法律基石。

其三,欧洲税务联合会于1959年在法国巴黎成立,当时由5个欧洲国家的从事税务咨询的专业团体发起成立,后来规模不断扩大,其主要业务就是为纳税人进行税收筹划。

西方国家关于税收筹划的判例,多半出于“民本思想”的考虑,也即为纳税人着想,更多地站在纳税人的立场上。随着社会经济的发展,国家干预经济活动越来越多,那么纳税人在进行税收筹划时,不可对国家的宏观调控造成过多的负面影响。

2. 国外税收筹划的研究状况

Hoffman (1961)^①很早就指出,税收筹划的研究文献大部分都关注于税收实务的具体操作层面。这在很大程度上是由税收筹划本身的特点所决定的:研究者要使纳税人获得直接的税收利益,就必须时刻跟随纳税人具体经营情况及相关税收法规。

著名经济学家、诺贝尔经济学奖得主迈伦·斯科尔斯认为:在错综复杂的税收筹划实务及其技术细节之中,隐含着税收筹划的一般规律。迈伦·斯科尔斯(2002)^②提出“有效税收筹划”理论,并阐述该理论的三大特征:一是多边契约方法(multilateral approach):企业在开展税收筹划时,必须考虑所有契约方的税收利益,筹划是基于多边关系的,而不应局限于单边利益;二是隐性税收(hidden taxes)的决策价值:企业在开展税收筹划时,必须考虑综合税收的衡量,而不仅仅是显性税收,隐性税收具有重要的实践意义;三是非税成本(nontax costs)的重要性:企业在开展税收筹划时,必须考虑所有成本,而非仅仅是税收成本。迈伦·斯科尔斯的税收筹划思想体现了一般均衡的战略思想,旨在建立一个透视税收规则如何影响税务决策、资产定价、资本结构和战略管理的理论框架,这在很大程度上促进了税收筹划理论的纵深发展。

(二) 国内税收筹划研究状况动态与发展动态

1. 国内税收筹划发展动态

随着我国社会主义市场经济体制的逐步确立与发展,税收筹划如雨后春笋般破土而出,起初被冠之以“合理避税”、“节税”等称谓,后来“税收筹划”的称谓才正式固定下来。作为“舶来品”,税收筹划只是到了20世纪90年代末期才逐渐被社会所理解和接受。

回顾税收筹划在我国的发展历程,可能大家会有一个疑问:国内和国外税收筹划何以差别如此之大?究其根源,其中一个很重要的原因就是人们对税收筹划这一范畴的内涵

^① William H. Hoffman, Jr. . The Theory of Tax Planning [J] . The Accounting Review, Apr. , 1961, Vol. 36, No. 2: 274 - 281.

^② Scholes, Myron S. et al. . Taxes and Business Strategy: A Planning Approach, 2nd Edition [M] . Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall, Inc. , 2002.

（概念、性质和合法性等）没有正确认识，将税收筹划与偷税、避税、逃税混为一谈，视其为非法行为；二是国民纳税意识淡薄，税务人员素质低下，对征纳双方的权利、义务理解不够；三是由于我国长期处于计划经济体制之下，企业缺乏独立的法人权益和经济利益，不具备产生税收筹划的前提条件。

在建设社会主义市场经济体制和强调依法治税、阳光税收的今天，开展对税收筹划理论与实践问题的探索研究，无疑具有一定的理论价值和现实意义。

2. 国内税收筹划研究状况

我国已有税收筹划研究大多停留在“就税论税、单边筹划”层面，较少考虑经济交易中其他交易方的利益及税收以外的影响（非税因素），更没有结合企业实务与经营战略。

按照研究思路可将研究者分为学院派和实务派。学院派从税收学原理出发，结合税制要素和税收制度分析税收筹划的基本方法和技术，致力于发现税收法规中存在的优惠性待遇或“漏洞”（loopholes）。学院派研究内容偏向于税收筹划方法论的范畴，原理性强、逻辑严谨，能够启迪思维。但是它们与税收实务联系不够紧密，可操作性不强，在实务中往往需要结合具体情况进行验证。尽管学院派试图从企业经营业务的角度出发来加紧与税收实务的联系，但其实质只是将企业经营业务中涉及的不同税种综合考虑，没有考虑实务中税收筹划本身的成本及涉及的非税因素等问题。相反，实务派研究从一开始就注重税收筹划本身的可行性。他们从税收实务的角度出发探索可行的税收筹划操作，并从这些实际的税收筹划操作中总结出一些基本的规律和方法，可操作性强。但是它缺乏原理性分析和方法论基础，容易陷入一事一议的局限，特别在税制变革时容易完全失效。

三、税收筹划的概念与争论

税收筹划概念从西方引进我国，是经济发展和社会进步的必然产物，标志着纳税人税收意识的转变和提高。那么，到底应该如何正确认识税收筹划呢？

1. 税收筹划的争论

学术界对于税收筹划的认识存在着以下五种称谓：税收筹划、税务筹划、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。国内对“tax planning”一词大多译为“税收筹划”，《中国税务报》开设的周刊也称为“筹划周刊”。但也存在不同的看法，盖地教授认为“税务筹划”与“税务会计”相对应，称为“税务筹划”对于纳税人更为妥帖^③。针对“税收筹划”与“税务筹划”的概念之争，黄凤羽认为：“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

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

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

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