

新编税法改革实务应用系列丛书

本套丛书根据财政部和国家税务总局
新发布的税收法规、政策编写。

企业 纳税筹划优化

设计 方案

翟继光 著

一本依靠专家
对税法的理解进行纳税筹划的书

一本介绍如何在
法律允许的范围内最大限度地减轻税收负担的书



电子工业出版社

PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY
<http://www.phei.com.cn>

新编税法改革实务应用系列丛书

本套丛书根据财政部和国家税务总局
新发布的税收法规、政策编写。

企业 纳税筹划优化



翟继光 著

一本依靠专家
对税法的理解进行纳税筹划的书

一本介绍如何在
法律允许的范围内最大限度地减轻税收负担的书

电子工业出版社

Publishing House of Electronics Industry

北京·BEIJING

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目（CIP）数据

企业纳税筹划优化设计方案 / 翟继光著. —北京：电子工业出版社，2009.6
（新编税法改革实务应用系列丛书）

ISBN 978-7-121-08813-1

I. 企… II. 翟… III. 企业管理—税收筹划 IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2009）第 073267 号

责任编辑：刘淑敏

印 刷：北京机工印刷厂

装 订：三河市鹏成印业有限公司

出版发行：电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本：720×1000 1/16 印张：31.5 字数：727 千字

印 次：2009 年 6 月第 1 次印刷

定 价：63.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：（010）88254888。

质量投诉请发邮件至 zlts@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线：（010）88258888。



前言

纳税筹划是在法律允许的范围内，或者至少在法律不禁止的范围内，通过对纳税人生产经营活动的一些调整和安排，最大限度地减轻税收负担的行为。纳税筹划是纳税人的一项基本权利，是国家应当鼓励的行为。税收是对纳税人财产权的一种合法剥夺，纳税人必然会采取各种方法予以应对，其中，纳税筹划就是纳税人的一种合法应对手段，而偷税、抗税、逃税等则是纳税人的非法应对手段。既然纳税人有这种需求，国家与其让纳税人采取非法的应对手段，不如引导纳税人采取合法的应对手段。

纳税筹划不仅对纳税人有利，对国家也是有利的。纳税人有了合法的减轻税负的手段，就不会采取或者只会较少地采取非法的减轻税负的手段，这对国家而言是有利的。纳税筹划的基本手段是充分运用国家出台的各项税收优惠政策。国家之所以出台这些税收优惠政策正是为了让纳税人从事该政策所鼓励的行为，如果纳税人不进行纳税筹划，对国家的税收优惠政策视而不见，那么，国家出台税收优惠政策就达不到其预先设定的目标了。可见，纳税筹划是国家顺利推进税收优惠政策所必不可少的条件。但纳税筹划也会利用税法的一些漏洞，通过避税等手段获取一些国家本来不想让纳税人获得的利益，从表面看来，这种纳税筹划对国家不利，其实不然。纳税人的种种纳税筹划方案暴露了国家税法的漏洞，这本身就是对国家税收立法的完善所做出的重要贡献，如果纳税人不进行纳税筹划，怎么能凸显出这么多的税法漏洞呢？税法的漏洞不凸显出来，又如何能够通过税收立法来完善相关的税收法律制度呢？发达国家的纳税筹划非常发达，其税法也非常完善，二者有没有必然的联系呢？我认为有的，正因为其纳税筹划比较发达，税法的各种漏洞暴露无遗，国家才能采取应对纳税筹划的方案，使得税法制度越来越完善。而税法制度的完善又使得纳税人逃避税收负担比较困难，因而必须由专业人士从事纳税筹划，这又推动了纳税筹划作为一门产业的兴旺和发达。

我国还有很多人对纳税筹划存在错误的认识，包括纳税人和税务机关的工作人员。其实，纳税筹划是构建和谐税收征纳关系所必不可少的润滑剂。与发达国家相比，我国的纳税筹划产业并不发达，但我国的偷税行为却远较发达国家普遍。如果国家能

够大力推行纳税筹划产业,相信我国纳税人的偷税行为就会大大减少。当然,我一直强调纳税筹划是在法律允许范围内的活动,有些人以纳税筹划为幌子,进行税收违法行为,这是真正的纳税筹划专业人士所反对的。纳税筹划靠的是专家对税法的理解,靠的是专家的智慧,而不是靠非法手段。

本书与一般的纳税筹划书相比具有如下特点。

1) 全面系统。本书全面介绍了企业所涉及的主要税种、主要生产阶段及主要产业进行纳税筹划的基本思路和方法。

2) 实用性强。本书的纳税筹划方案全部来自现实生活,而且可以直接应用到现实生活中去,具有非常强的实用性。

3) 简洁明了。本书的纳税筹划重在方法的阐述和操作步骤的介绍,不深究相应的理论基础,主要方法均通过典型的案例予以讲解,让普通纳税人一看就懂。

4) 合法权威。本书介绍的纳税筹划方案完全是在法律允许的范围内进行的,纳税人按照本书介绍的方法进行纳税筹划,不会涉及违反法律规定的问题,更不会涉及违法犯罪问题。

本书立足现行有效的最新税收政策,阐述了 150 余种企业纳税筹划的思路和策略,列举了近 200 个典型的企业纳税筹划案例,同时对每种纳税筹划方法进行了详细的讲解并列出了所依据的法律法规,可谓企业进行纳税筹划的宝典。全书分为 16 章,包括企业纳税筹划原则与风险防范、企业投资决策纳税筹划、企业经营决策纳税筹划、企业融资决策纳税筹划、企业再投资与结业决策纳税筹划、企业跨国经营纳税筹划、企业薪金发放纳税筹划、企业增值税纳税筹划、企业消费税纳税筹划、企业营业税纳税筹划、房地产业纳税筹划、物流业纳税筹划、新闻出版业纳税筹划、金融业纳税筹划、餐饮业纳税筹划,以及商务服务业纳税筹划。

作者虽然进行了大量的调研,收集了大量的资料,研读了大量的法律文件和相关论著,但书中仍难免有错误和疏漏之处,恳请广大读者和学界专家批评指正,以便再版时予以修正。

翟继光

目 录

第 1 章 企业纳税筹划原则与风险防范	1
1.1 纳税筹划的概念	1
1.2 纳税筹划的基本原则	2
1.3 纳税筹划的社会环境	3
1.4 偷税的定义与构成要件	4
1.5 避税的定义与构成要件	6
1.6 偷税与避税的联系与区别	6
1.7 纳税筹划与偷税、避税的联系与区别	7
1.8 纳税筹划的法律风险及其防范	8
第 2 章 企业投资决策纳税筹划	9
2.1 选择公司还是非公司	9
2.2 选择子公司还是分公司	18
2.3 投资国家扶持产业	23
2.4 投资国家扶持区域	29
2.5 投资国家扶持项目	32
2.6 股息分配时机选择	42
2.7 个人投资企业转为企业投资企业	44
2.8 恰当选择享受税收优惠的起始年度	47
2.9 利用国债利息免税的优惠政策	49
2.10 招聘国家鼓励人员进行纳税筹划	52
第 3 章 企业经营决策纳税筹划	58
3.1 分立企业享受小型微利企业税收优惠	58
3.2 充分利用亏损结转政策	60
3.3 将利润从高税率企业转向低税率企业	64
3.4 充分利用固定资产加速折旧政策	66
3.5 将利息支出变其他支出予以扣除	72
3.6 企业捐赠中的纳税筹划	74
3.7 恰当选择企业所得税预缴方法	78
3.8 利用汇率变动趋势进行纳税筹划	81
3.9 巧妙规避固定资产大修理支出	84
3.10 租赁、仓储房产税纳税筹划	86

3.11 减少名义租金降低 房产税.....	88	5.5 个人投资转化为企业 投资.....	136
3.12 减少出租房屋的附属 设施,降低租金.....	89	5.6 先分配股息再转让股权.....	138
3.13 自建自用房产的纳税 筹划.....	91	5.7 调整企业清算日期进行 筹划.....	141
第4章 企业融资决策纳税筹划	96	第6章 企业跨国经营纳税筹划	143
4.1 巧用个人接受捐赠免税 政策.....	96	6.1 外国公司直接投资转化为 常设机构直接投资.....	143
4.2 适当增加债权性融资比例 进行节税.....	97	6.2 投资于避税地进行纳税 筹划.....	144
4.3 长期借款融资的纳税 筹划.....	101	6.3 利用不同组织形式的税收待 遇进行纳税筹划.....	148
4.4 借款费用利息的纳税 筹划.....	106	6.4 避免成为常设机构.....	150
4.5 增加负债,降低投资进行 纳税筹划.....	108	6.5 将利润保留境外,减轻 税收负担.....	158
4.6 融资租赁的纳税筹划.....	110	6.6 利用不同国家之间税收协定 的优惠政策.....	160
4.7 企业职工融资的纳税 筹划.....	117	6.7 利用税收饶让抵免制度获得 相关税收利益.....	163
4.8 融资阶段选择的纳税 筹划.....	119	6.8 利用受控外国公司进行 纳税筹划.....	165
4.9 关联企业融资的纳税 筹划.....	120	第7章 企业薪金发放纳税筹划	168
第5章 企业再投资与结业决策纳 税筹划	128	7.1 工资与劳务报酬的转化.....	168
5.1 分公司与子公司灵活转化, 以充分利用税收优惠 政策.....	128	7.2 平均发放工资薪金.....	172
5.2 通过兼并亏损企业进行 纳税筹划.....	130	7.3 降低名义工资,增加其他 收入.....	173
5.3 外国企业选择是否设立机 构场所.....	133	7.4 年终奖金发放的纳税 筹划.....	176
5.4 境内不动产转让纳税 筹划.....	134	7.5 工资奖金最佳搭配方案.....	180
		7.6 避免超额发放年终奖的 恶果.....	185
		7.7 股票期权发放的纳税 筹划.....	188
		7.8 工资奖金股票期权联合 纳税筹划.....	191

第 8 章 企业增值税纳税筹划 ····· 195	9.4 利用连续生产不纳税的规定进行纳税筹划····· 269
8.1 选择纳税人身份的纳税筹划····· 195	9.5 利用外购已税消费品可以扣除的规定进行纳税筹划····· 271
8.2 巧选供货人类型,降低增值税负担····· 199	9.6 利用委托加工消费税由受托方收税的规定进行纳税筹划····· 274
8.3 利用办事处的不同身份进行纳税筹划····· 201	9.7 兼营行为的纳税筹划····· 275
8.4 兼营销售的纳税筹划····· 203	9.8 利用联合企业的纳税筹划····· 277
8.5 混合销售的纳税筹划····· 206	9.9 出口应税消费品的纳税筹划····· 278
8.6 企业运输费用的纳税筹划····· 208	9.10 以外汇结算应税消费品的纳税筹划····· 280
8.7 折扣销售的纳税筹划····· 209	9.11 包装物的纳税筹划····· 281
8.8 将实物折扣变成价格折扣进行纳税筹划····· 211	9.12 自产自用消费品的纳税筹划····· 283
8.9 销售折扣的纳税筹划····· 212	9.13 包装方式的纳税筹划····· 285
8.10 利用不同的促销方式进行纳税筹划····· 214	第 10 章 企业营业税纳税筹划 ····· 287
8.11 利用购进扣税法进行纳税筹划····· 216	10.1 利用不同税目的差异进行纳税筹划····· 287
8.12 充分利用市场定价自主权进行筹划····· 222	10.2 工程承包公司纳税筹划····· 290
8.13 充分利用农产品免税的政策进行纳税筹划····· 225	10.3 降低原材料成本进行纳税筹划····· 292
8.14 巧用起征点进行纳税筹划····· 242	10.4 安装工程纳税筹划····· 294
8.15 销售使用过的固定资产的纳税筹划····· 243	10.5 合作建房纳税筹划····· 295
8.16 废旧物资回收经营单位纳税筹划····· 246	10.6 利用营业税征免范围优惠进行纳税筹划····· 297
8.17 销售软件产品的纳税筹划····· 250	10.7 利用营业税税率的差异进行纳税筹划····· 300
第 9 章 企业消费税纳税筹划 ····· 255	10.8 利用营业税减免税项目进行纳税筹划····· 302
9.1 征收范围的纳税筹划····· 255	10.9 利用营业税起征点进行纳税筹划····· 308
9.2 计税依据的纳税筹划····· 266	10.10 娱乐业营业税的纳税筹划····· 310
9.3 利用对生产制作环节纳税的规定进行纳税筹划····· 267	

10.11 混合销售行为的纳税筹划·····	312
10.12 代理销售的纳税筹划·····	313
10.13 通过降低转手费用进行纳税筹划·····	315
10.14 委托代销方式的纳税筹划·····	317
10.15 改变运费收取方式,减轻税收负担·····	319
第 11 章 房地产业纳税筹划 ·····	321
11.1 利用临界点进行纳税筹划·····	321
11.2 利息支付过程中的纳税筹划·····	323
11.3 代收费用处理过程中的纳税筹划·····	325
11.4 通过增加扣除项目进行纳税筹划·····	326
11.5 利用土地增值税的优惠政策进行纳税筹划·····	328
11.6 开发多处房地产的纳税筹划·····	331
11.7 通过费用分别核算进行纳税筹划·····	332
11.8 将出租变为投资进行纳税筹划·····	334
11.9 通过两次销售房地产进行纳税筹划·····	336
11.10 将房产销售改为股权转让·····	338
11.11 转换房产税计税方式的纳税筹划·····	340
11.12 土地增值税清算中的纳税筹划·····	342
第 12 章 物流业纳税筹划 ·····	352
12.1 利用货物进出的时间差进行增值税筹划·····	352
12.2 将转销变为代理进行增值税筹划·····	354
12.3 通过将杂费并入运输费进行增值税筹划·····	356
12.4 将机器租赁变为异地作业进行营业税筹划·····	357
12.5 通过分散企业经营规模进行纳税筹划·····	359
12.6 通过分别开具发票进行营业税筹划·····	361
12.7 通过分别核算进行营业税筹划·····	362
12.8 严格遵守税法规定进行纳税筹划·····	364
12.9 通过购置免税运输工具进行纳税筹划·····	366
第 13 章 新闻出版业纳税筹划 ·····	369
13.1 利用增值税低税率和先后返政策进行纳税筹划·····	369
13.2 利用县级以下新华书店的优惠政策进行纳税筹划·····	373
13.3 利用软件产品的税收优惠政策进行纳税筹划·····	374
13.4 选择适当的进项抵扣办法进行纳税筹划·····	377
13.5 利用古旧图书免征增值税政策进行纳税筹划·····	379
13.6 利用小型企业的税率优惠政策进行纳税筹划·····	381
13.7 严格区分业务招待费与业务宣传费·····	382

13.8	严格区分会务费、差旅费 与业务招待费·····	384	15.6	利用餐饮企业自身优势, 降低名义工资进行纳税 筹划·····	416
13.9	通过设立子公司增加扣除 限额进行纳税筹划·····	386	15.7	转变为小型微利企业享 受低税率优惠·····	418
13.10	通过兼并亏损企业进行 纳税筹划·····	387	15.8	分别核算进行营业税纳 税筹划·····	419
第 14 章	金融业纳税筹划 ·····	391	15.9	从高税率项目向低税率 项目转移利润·····	420
14.1	以固定资产抵债过程中 的纳税筹划·····	391	第 16 章	商务服务业纳税筹划 ·····	423
14.2	销售免税保险产品进行 纳税筹划·····	393	16.1	个人服务转为公司服务·····	423
14.3	贷款利息收入的纳税 筹划·····	397	16.2	课酬尽可能转向培训 费用·····	425
14.4	金融企业捐赠过程的 纳税筹划·····	398	16.3	多雇员工降低公司利润·····	426
14.5	股东投资银行的纳税 筹划·····	400	16.4	适当雇用鼓励人员增加 扣除·····	428
14.6	加速固定资产折旧的 纳税筹划·····	402	16.5	恰当选择开票时机·····	429
14.7	业务招待费转为业务宣传 费的纳税筹划·····	403	16.6	尽量争取小型微利企业 待遇·····	431
第 15 章	餐饮业纳税筹划 ·····	406	16.7	员工开支尽量转为公司 开支·····	433
15.1	变有限责任公司为个人 独资企业,降低企业 实际税负·····	406	16.8	培训资料选择有利核算 方式·····	434
15.2	将家庭成员作为合伙人, 降低企业适用税率·····	409	16.9	恰当选择合作培训模式 降低营业额·····	436
15.3	利用下岗失业人员税收优 惠政策进行纳税筹划·····	411	附录 A	国家重点支持的高新 技术领域 ·····	438
15.4	促销活动中的纳税筹划·····	414	附录 B	高新技术企业认定 管理工作指引 ·····	470
15.5	利用投资者与员工身份 的转换进行纳税筹划·····	415	参考文献 ·····	493	

企业纳税筹划原则与风险防范

1.1 纳税筹划的概念

纳税筹划有狭义和广义之分，狭义的纳税筹划是指在法律允许的范围内，或者至少在法律不禁止的范围内，通过对纳税人生产经营活动的一些调整 and 安排，最大限度地减轻税收负担的行为。广义的纳税筹划是指纳税人通过对生产经营活动的调整和安排，达到减轻税收负担的行为。广义的纳税筹划并不强调在法律允许的范围内或者法律不禁止的范围内，即使是法律所禁止的行为，只要纳税人能够达到减轻税收负担的目的并且没有因此被追究法律责任就属于纳税筹划。本书所阐述的是狭义的纳税筹划。

狭义的纳税筹划有如下几个基本特征。

（1）符合法律规定

纳税筹划的行为是法律所鼓励的行为或者是法律不禁止的行为，这些行为都可以概括为合法行为。而违法的行为是应当受到法律惩处的行为，即使事实上没有受到法律惩处，也不是纳税筹划行为，只能算侥幸逃脱法律制裁的违法行为。

（2）事先安排

纳税筹划的行为是经过纳税人对生产经营活动的事先安排和调整的行为，纳税筹划不仅要看结果，还要看其行为，即纳税人是否进行了筹划。如果纳税人在进行生产经营活动时根本就没有考虑到税收负担的问题，也没有就税收负担进行任何安排和调整，即使其生产经营的结果达到了最低的税收负担，也不能称为纳税筹划。

（3）减轻税收负担

纳税筹划是减轻纳税人税收负担的行为，通过纳税筹划必须对纳税人的税收负担有所减轻，或者已经达到了最低的税收负担，才能称为纳税筹划，否则，只能称为失败的纳税筹划。

(4) 整体考量

纳税筹划是一种整体性的行为,即应当对纳税人所承担的所有税收负担以及纳税人生产经营的整个过程进行筹划和考虑,而不能仅仅针对某个单独的税种,或者仅仅针对某个单独的环节。

1.2 纳税筹划的基本原则

1. 合法性原则

纳税筹划是一种合法的行为,因此,应当遵循合法性原则。所谓合法性,这里包括两个方面的内容:一是既符合法律的文字规定,也符合法律的本意,是法律所鼓励的行为;二是虽然并不符合法律的本意,但并不违反法律的文字规定,虽然不是法律所鼓励的行为,但也不是法律所禁止的行为。

纳税筹划的第一个步骤就是认真了解税法的相关规定,因为只有了解了税法的规定,才能确保在法律允许的范围内进行纳税筹划。纳税筹划不能曲解法律,更不能违反法律的明确规定。但由于法律的本意很难确定,而且也没有一个明确的标准,因此,纳税筹划可以在一定程度上违反法律的本意。

为了遵守合法性的要求,纳税筹划应当充分利用税法所规定的各种优惠政策。一般而言,税法规定了优惠政策,就是希望纳税人能从事优惠政策所鼓励的行为。纳税人通过从事该行为而享受该优惠政策从而减轻税收负担,不但是合法的行为,而且是税法鼓励的行为,这样的行为纳税人可以放心从事。当然,享受税收优惠政策往往需要具备一定的条件,纳税人应当努力使自身具备这些条件,而不能通过虚假的手段伪造条件,从而骗取税收优惠政策,构成违法行为。

由于税法本身还具有一些漏洞,也就是说,对于某些行为是否应当征税,法律没有明确的规定,根据税收法定原则的要求,既然税法没有明确规定该行为应当纳税,那么该行为就不应当纳税。纳税人从事这些行为虽然并不一定符合法律的本意,但并没有违反法律的明确规定,因而纳税人的这种行为仍可归入纳税筹划的范畴。

2. 筹划性原则

纳税筹划是一种以筹划为前提的行为,因此,纳税筹划应当遵循筹划性原则。所谓筹划性,就是要对自己的生产经营状况进行调整和安排。这种调整和安排既包括地域上的调整和安排,也包括产业和行业上的调整和安排,还包括具体生产经营过程中的调整和安排。其目的是能够满足税收优惠政策所规定的条件,或者满足低税率所规定的条件,或者能够最大限度地减轻税法所确认的交易额、经营额或者收入额。

这种筹划行为应当在纳税义务产生之前进行,如果纳税义务已经产生,则这种筹划行为的空间就非常小,且几乎没有筹划的可能性。因为纳税义务的产生和确定是纳税人所从事的生产经营状况在税法上所产生的必然结果,一旦生产经营状况改变了,纳税义务也可能随着改变,如果生产经营状况没有发生改变,除非税法改变了,否则,

纳税义务是不会发生改变的。倘若在纳税义务产生并且确定以后再进行筹划并且也减轻了税收负担,那么这种行为往往是偷税行为。

3. 减税性原则

纳税筹划是一种减轻税收负担的行为,因此,纳税筹划必须遵循减税性原则。所谓减税性,就是减轻税收负担直至使税收负担最轻。如果纳税人从事了某种事先的安排和调整,但并没有降低其税收负担,而且此时税收负担也没有达到最轻的状态,这种行为就不能属于纳税筹划,如果一定要归入纳税筹划的范畴,那也是一种失败的纳税筹划。

纳税筹划的目的性很明确,就是减轻税收负担。而减轻税收负担有多种具体表现,应纳税额的减少是一种表现,推迟了纳税的时间也是一种表现。

4. 整体性原则

纳税筹划是对纳税人的整体税收负担的一种筹划和减轻,因此,应当遵循整体性原则。整体性原则有两个具体要求:一是要从税收负担的整体出发,不能仅仅着眼于一两种税,一种税收负担减轻了,但同时另外一种税收负担又增加了,增减相抵以后如果整体税收负担并未降低,那么就不是成功的纳税筹划;二是要从纳税人生产经营的整个过程出发,不能仅仅着眼于某一个过程或者某一个阶段,在生产经营的某一个过程或者某一个阶段减轻了税收负担,但是在另一个过程或者另一个阶段又增加了税收负担,增减以后如果整个过程的税收负担并未降低,那么也不是成功的纳税筹划。

当然,在具体设计纳税筹划方案时可以分税种考虑,也可以分阶段研究。但最终做出纳税筹划方案时,必须从整体的税收负担,从整个生产经营过程出发。有时,即使某个税种的税收负担增加了,或者某个阶段的税收负担增加了,也同样有可能是一个成功的纳税筹划方案,因为纳税筹划着眼的是整体,而非部分。

1.3 纳税筹划的社会环境

纳税筹划的社会环境是指进行纳税筹划所必须具备的基本社会条件。纳税筹划并不是在任何条件和环境下都可以进行的。我国在很长一段时期内没有纳税筹划,也不知道什么是纳税筹划,而发达国家却已经在很长一段时期内实践着纳税筹划并已将其发展为一项非常有前途的产业,这种截然相反的状况与是否具备纳税筹划的社会环境有很大的关系。不具备纳税筹划的社会环境也就无法进行纳税筹划,也不容许有纳税筹划的存在,而一旦具备了纳税筹划的社会环境,纳税筹划就会如雨后春笋般冒出来,这同样是不以个人的主观意志为转移的。因此,探讨纳税筹划的社会环境是研究纳税筹划的一个非常重要的基本理论问题。纳税筹划的社会环境主要包括两个方面:税收法治的完善和纳税人权利的保护。

1. 税收法治的完善

税收法治是实现税收法律及依法治税的一种状态。税收法治完善的基本前提是税收立法的完善。税收法治的完善之所以是纳税筹划的社会环境,是因为纳税筹划是在法律所允许的范围内进行的筹划活动。如果没有完备的法律,则一方面无法确定自己所进行的筹划是否处于法律所允许的范围内,无法区分自己的行为是纳税筹划还是违法避税甚至偷税;另一方面,税法不健全,纳税人往往可以通过钻法律的漏洞来达到减轻税收负担的效果,没有必要耗费精力、人力、物力进行纳税筹划。

纳税筹划首先在税收法治比较完善的国家兴起,在某种程度上也验证了这一观点。我国在很长一段时间没有出现纳税筹划,甚至没有人提出纳税筹划,与我国税收法治建设的水平不高有很大的关系。目前,我国正在加紧进行税收法治建设,依法治税的口号也提出了许多年,这在客观上为纳税筹划提供了一个发展的空间。可以相信,在未来20年,我国的税收法治建设将提高到一个较高的水平,因此,纳税筹划的发展前景也是非常乐观的。

2. 纳税人权利的保护

纳税人权利的保护也是纳税筹划的社会环境之一,因为纳税筹划本身就是纳税人的基本权利——“税负从轻权”的基本体现。税收是国家依据法律的规定对具备法定税收要素的人所进行的强制征收。税收不是捐款,纳税人没有缴纳多于法律所规定的税款的必要。纳税人在法律所允许的范围内选择税负最轻的行为既是纳税人的基本权利,也是自由法治国家中“法不禁止即可为”原则的基本要求。如果对纳税人权利都不承认或者不予重视,那么作为纳税人权利之一的纳税筹划权当然得不到保障。世界纳税筹划比较发达的国家都是纳税人权利保护比较完善的国家,而纳税人权利保护比较完善的国家也都是纳税筹划比较发达的国家。

我国的纳税筹划之所以姗姗来迟,其中一个很大的原因就是重视纳税人权利的保护。目前仍有人没有从纳税人权利的角度认识纳税筹划,而是把纳税筹划认定为纳税人投机取巧、与国家争利益的行为,这是不利于纳税筹划事业发展的。纳税筹划作为纳税人的一项基本权利,应当得到法律的保护,得到整个社会的鼓励与支持。我国纳税人权利保护的水平正在不断提高,因此,纳税筹划也必将在纳税人行使自己权利的过程中不断发展壮大。

1.4 偷税的定义与构成要件

1. 偷税的本质是在纳税义务产生以后违法减轻纳税义务

偷税是比较典型的税收违法行为,但目前学界和实务界并没有形成一个公认的定义。在实定法上,判断偷税的基本依据是《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)第63条的规定:“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。”从法律的规定可以看出，偷税的本质特征是在纳税义务产生以后，通过各种违法的行为，从而减轻纳税义务或者拒不履行纳税义务。但无论是“伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证”、“在账簿上多列支出或者不列、少列收入”，还是“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”，其行为都是违法的行为，虽然行为本身并不能对其本来应当承担的纳税义务产生影响，但是，它们在事实上可以达到减轻纳税义务甚至不履行纳税义务的结果。因此，偷税的本质特征在于纳税义务产生以后通过违法行为减轻纳税义务。

2. 偷税的构成要件

(1) 纳税义务已经产生

纳税义务已经产生是偷税的第一个构成要件，如果纳税义务尚未产生，无论纳税人采取什么行为都不可能构成偷税。而纳税义务是否产生则应当根据相关法律法规所规定的纳税义务的构成要件是否满足来判断，一旦其符合某税种的构成要件，则其纳税义务就已经产生，其后所采取的各种行为，均不能导致纳税义务不产生。

(2) 实施了特定违法行为

纳税义务发生以后，纳税人必须实施了税法所明确规定的特定违法行为，即“伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证”、“在账簿上多列支出或者不列、少列收入”、“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”。除上述三种行为以外，纳税人实施其他任何行为（无论是合法的，还是非法的）均不能构成偷税。

(3) 客观上造成了少缴或者不缴税款的结果

偷税属于结果犯，必须造成了少缴或者不缴税款的结果才能构成偷税，否则，即使纳税人实施了上述三种违法行为，也只能按其他违法行为来认定，而不能认定为偷税。至于偷税结果何时产生，税法并没有明确的规定。但从一般税法理论来看，当纳税义务产生以后，纳税人必须在税法规定的期限内进行纳税申报并缴纳税款。在纳税人缴纳税款以后，就完成了整个纳税行为。如果此时纳税人所缴纳的税款少于根据税法规定所应当缴纳的税款，就应当认定造成了少缴税款的结果。同样，如果在税法规定的纳税期限届满以后，纳税人仍然没有缴纳税款，则应当认定造成了不缴税款的结果。

这里需要强调的是，行为人的主观故意并不是偷税的构成要件，无论行为人出于什么主观目的，只要满足了上述三个构成要件，就构成了偷税行为。这一点从实定法来看是很明显的。《税收征收管理法》第63条在规定偷税行为时并没有指出主观要件，应当视为该法所规定的偷税行为并不需要主观要件。但从实际执法来看，主观是纳税人的内心活动，很难判断。如果规定了主观要件，纳税人则往往会找出各种理由来否认自己具有故意或者过失，这样，该要件实际上反而成了偷税人的“保护伞”。另外，从《税收征收管理法》第63条所规定的三种行为来看，一般都是纳税人故意所为，过失所为的比较少，因此，为了维护整体正义而牺牲个别正义也是可以允许的。

1.5 避税的定义与构成要件

1. 避税的定义

避税的本质特征是在纳税义务产生前进行的规避纳税义务的行为。与偷税相比，避税是一个含义更加不明确的范畴，学界、实务界以及相关法律法规都没有给避税进行明确的界定。一般认为，避税是指纳税人通过对经营活动进行违反一般商业目的的安排，从而能够利用税法的不完善之处来规避税法所规定的纳税义务或较高纳税义务的行为。目前，关于避税的最典型的形式就是关联企业的转让定价行为，也就是《税收征收管理法》第36条所规定的“企业或者外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所与其关联企业之间的业务往来……不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用，而减少其应纳税的收入或者所得额的”行为。与偷税的概念结合起来看，避税的本质特征应当是在纳税义务产生之前所进行的能够减轻纳税义务或者避免纳税义务产生的一系列行为。

2. 避税的构成要件

(1) 纳税义务尚未产生

避税必须是在纳税义务产生之前就进行相关的安排，一旦纳税义务产生，纳税人所能做的只能是按照税法的规定履行自己应当履行的义务，任何减轻自己纳税义务的行为（除合法减免税以外），均有可能构成偷税，而不可能属于避税。而在纳税义务产生之前，纳税人无论进行什么行为，均不会构成偷税行为。

(2) 通过不为法律所明确禁止的行为对其交易进行安排

无论在纳税义务产生前，还是产生后，纳税人均不能从事法律所明确禁止的行为，这是法治的一般要求。但是，除法律所明确禁止的行为以外，纳税人可以从事任何行为，即“法无禁止即可行”。无论纳税人出于什么目的从事这种行为，也无论纳税人所从事的这种行为多么不可理解，只要不是法律所明确禁止的行为，纳税人都可以实施。

(3) 导致纳税义务不产生或者减轻纳税义务

纳税人所从事的行为必须导致纳税义务不产生或者减轻纳税义务，才能属于避税。如果纳税人所从事的行为没有导致上述结果，而是和没有进行上述安排导致了相同的纳税义务或者产生了更多的纳税义务，则该行为不能属于避税。

1.6 偷税与避税的联系与区别

1. 偷税与避税的联系

(1) 均为实施不符合一般经营原则的行为

无论是偷税，还是避税，都必须通过实施一定的行为来完成，而该行为往往不符合一般的经营原则，即如果排除税收因素，具有正常理性的人都会认为纳税人的行为

不正常。如果纳税人根据正常的市场交易规则和法律的规定来安排自己的行为,即使造成了减轻税收负担的结果,也不属于偷税或者避税。

(2) 均为造成减轻税收负担的结果

无论是偷税,还是避税,都要造成减轻税收负担的结果,即实际所缴纳的税款少于没有进行相关的安排之前所应当缴纳的税款。如果没有达到这一结果,则不能构成偷税和避税行为(从理论上讲,可以认为构成不成功的偷税和避税行为,但在实定法和实际执法中没有这个概念)。

2. 偷税与避税的区别

(1) 实施行为的合法性不同

为实现偷税目的所进行的行为必须是税法所明确禁止的三种行为,除此以外的任何行为,无论是合法的还是非法的均不能构成偷税。而为实现避税目的所进行的行为必须是法律所明确禁止的行为,这里的“法律”并不限于税法,包括所有的法律。简单地说,为达到偷税目的的行为是特定的违法行为,而为达到避税目的的行为则是不特定的不违法行为(包括合法行为,但不限于合法行为)。

(2) 实施行为的时间点不同

为实现偷税目的所实施的行为必须是在纳税义务产生以后实施,而为实现避税目的所实施的行为必须是在纳税义务产生之前实施。在纳税义务产生之前有可能通过不违法的行为减轻税收负担,但是在纳税义务产生以后,除合法减免税以外,其他均不可能通过不违法的行为减轻税收负担。

(3) 法律责任不同

正因为偷税和避税的行为具有上述不同,因此,其危害性也存在较大差异。偷税行为危害性大,避税行为危害性相对较小。对于偷税行为,除追缴税款以外,还应当加收滞纳金,同时还应当进行处罚(一般为罚款),情节严重构成犯罪的,还要追究刑事责任。而对于避税行为,一般仅调整应纳税额,并不加收滞纳金,更不能进行处罚,也不可能追究刑事责任。因为纳税人所从事的行为是不违法的,如果对纳税人不违法的行为进行处罚,就违反了“罪刑法定”和“处罚法定”的基本原则。

1.7 纳税筹划与偷税、避税的联系与区别

狭义的纳税筹划包括税法鼓励的合法行为以及避税行为,但不包括偷税行为;广义的纳税筹划则既包括税法鼓励的合法行为以及避税行为,也包括偷税行为。狭义的纳税筹划和广义的纳税筹划都强调减轻税收负担,但狭义纳税筹划同时还要求其行为合法或者至少不违法;而广义纳税筹划则并不要求手段合法,只要能减轻税收负担,就都属于纳税筹划。