

境内外上市公司管理 丛书



境内外企业融资上市的

必修课

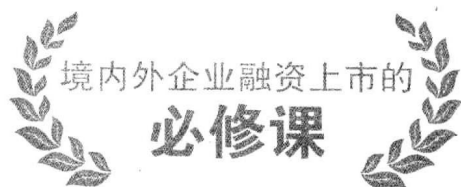
上市公司 税务筹划

一个永恒和新生的课题

TAX PLAN OF LISTED COMPANY
AN ETERNAL AND BRAND NEW THEME

刘李胜◎主编

境内外上市公司管理 丛书



境内外企业融资上市的

必修课

上市公司 税务筹划

一个永恒和新生的课题

TAX PLAN OF LISTED COMPANY
AN ETERNAL AND BRAND NEW THEME

刘李胜◎主编

 中国时代经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

上市公司税务筹划/刘李胜主编. —北京:中国时代经济出版社, 2008.9
(境内外上市公司管理丛书)

ISBN 978 - 7 - 80221 - 728 - 7

I. 上… II. 刘… III. 上市公司—税收筹划 IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP·数据核字 (2008) 第 150173 号

境内外上市公司管理丛书

上市公司税务筹划

刘李胜
主编

出版者	中国时代经济出版社
地 址	北京市西城区车公庄大街 乙5号鸿儒大厦B座
邮政编码	100044
电 话	(010) 68320825 (发行部) (010) 68320498 (编辑部) (010) 88361317 (邮购)
传 真	(010) 68320634
发 行	各地新华书店
印 刷	北京鑫海达印刷厂
开 本	787×1092 1/16
版 次	2009年4月第1版
印 次	2009年4月第1次印刷
印 张	24
字 数	415千字
印 数	1~3000册
定 价	58.00元
书 号	ISBN 978 - 7 - 80221 - 728 - 7

版权所有 侵权必究

导 言



税务筹划对于企业甚至整个国家(地区)来说,都是一个永恒的课题。纳税及其筹划是不可抗拒的社会经济规律。上市公司作为规范的其证券公开发行和交易的公众公司,应当是所有企业中依法纳税的模范,当然也应当是税务筹划的专家。

依法和科学地开展税务筹划,至少有以下方面的好处。首先,有利于强化企业的纳税人意识,实现诚信纳税。纳税人都希望减轻税负。税务筹划的存在和发展为纳税人节约税收开支提供了合法的渠道,在客观上减少了企业税收违法的可能性。其次,有助于优化企业的产业结构和投资方向。企业根据税收的各项优惠政策进行投资决策、企业制度改造、产品结构调整等,客观上是在国家(地区)税收经济杠杆的作用下,走上优化产业结构和生产力合理布局的道路。再次,有助于提高企业自身的经营管理水平,尤其是财务和会计的管理水平。如果一个国家(地区)的现行税收法规存在漏洞,而纳税人却无视其存在,这可能意味着:一方面纳税人的经营水平层次较低,对现有税法没有太深层次的掌握,就更谈不上依法纳税和诚信纳税;另一方面,意味着一个国家(地区)税收立法质量差。最后,有利于完善国家(地区)税制,增加国家(地区)税收。税务筹划有利于企业降低税务成本,也有利于贯彻国家的宏观经济政策,使经济效益和社会效益达到有机结合,从而增加国家(地区)税收。例如,税务筹划中的避税筹划,就是对现有税法的缺陷所作出的昭示,暴露了现有税收法规的不足,国家(地区)则可根据税法的缺陷情况采取相应的措施,对现有税法进行修正,以完善国家(地区)的税收法规。

税务筹划又是一个新生的课题,在任何的情况和形势下,税务筹划都有新的内容和特点。在西方国家,税务筹划已经有很长的历史,不仅被政府认可,而且在会计主体中应用十分普遍。在我国,税务筹划无论是从理论研究还是实践中,都还仅是处于探索、研究和推行的阶段。随着我国市场经济发展和法制完善,人们会越来越认识到税务筹划的重要性,越来越加以普及。“野蛮者抗税、愚昧者偷税、糊涂者漏税、精明者进行税务筹划”的说法,令人们对税务筹划产生诸多的遐想。我们可以回顾一下税务筹划与宏观经济运行环境、国家政策尤其是税收



政策的变化的密切关系的变化。

1992 年我国确立了建立社会主义市场经济体制的目标。为适应市场经济发展的要求,1994 年我国启动了新中国成立以来规模最大、范围最广、内容最深刻、力度最强的工商税制改革。全面改革流转税,对内资企业实行统一的企业所得税,统一个人所得税,并且调整、撤并和开征其他一些税种。例如,调整资源税、城市维护建设税和城镇土地使用税;取消集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、奖金税和工资调节税;开征土地增值税、证券交易印花税;盐税并入资源税,特别消费税并入消费税。

1994 年我国工商税制改革初步确定了在市场经济条件下我国税收制度的基本格局。在此后的十几年间,随着社会主义市场经济不断完善,结合国内、国外经济形势的变化,我国又推行了以“费改税”、内外资企业所得税合并、增值税的转型为主要内容的税制改革。

其中最引人注目的可以说是内外资企业所得税的合并。为维护国家的税收主权,制定适应我国市场经济发展要求和国际发展趋势的企业所得税法,2007 年 3 月 16 日,第十届全国人大第五次会议审议通过了《企业所得税法》,这部法律自 2008 年 1 月 1 日起施行。新的《企业所得税法》结束了企业所得税法律制度对内外资分立的局面,逐步建立起一个规范、统一、公平、透明的企业所得税法律制度。诺贝尔经济学奖得主、美国哥伦比亚大学教授斯蒂格利茨对此给与了高度评价,称中国统一内外资企业所得税是一个正确的方向,将推动经济增长从出口导向转为内需导向。

其次,就是对增值税的暂行条例进行重新修订,把生产型的增值税转为消费型的增值税。企业用于资本支出,购买固定资产的机器设备的增值税将允许作为增值税的进项额来抵扣企业的增值税。这一块预计国家每年会有 1200 亿元的支出。这 1200 亿元国家之所以拿出来,也是愿意让企业从中受益,增加企业的竞争力。如何对于购买设备中支出进行合理的管理,对于企业是否能够取得国家 1200 亿元税收的优惠是关键的因素。

宏观经济环境也是影响企业税务筹划的重要因素之一。2008 年爆发了由美国次贷危机引发的世界性金融风暴,并进一步波及到实体经济。全球无数的企业面临现金短缺、产品滞销、出口受挫等困难。我国政府意识到全球经济形势的严峻情况,在制定税收政策的时候,采取了积极的财政和税收政策,来刺激企业的经济增长。从去年以来,出台了很新多的税收政策,从出口退税到增值税再到所得税,都说明了这一点。企业也必须想尽一切办法开源节流,降低成本,才有可能成功度过经济难关。在这种情况下,税务筹划变得越来越重要。

最后一点就是政府的税收政策,这是企业在税收筹划时必须考虑的重要因素。政府总是会在某一特定政治、经济和社会发展条件下,对某些特定的征税对象、纳税人或者地区给予税收照顾措施,以鼓励投资、激励创新、支持创业,来引



导和促进经济增长、就业扩大和社会发展。这种税收优惠措施大体包括:税收减免、税收豁免、税收抵免、税收扣除、优惠退税、优惠税率、盈亏互抵、加速折旧、延期纳税等,具有涉及税种多(以所得税优惠为主)、税收优惠方式多样(以直接优惠为主)、税收优惠面向各类型经济(以外向型优惠为主)、实行区域化、产业化的税收优惠(以区域化优惠为主)等特点。

充分利用上述的税收优惠,并且创造性地对既有的税制、税法进行统筹组合,不仅符合国家的产业政策、区域发展政策,从而最大限度地发挥税收的经济杠杆作用,促进产业结构优化和资源合理配置,并从整体上涵养税源,促进经济与社会的长期发展和繁荣;还有助于强化纳税人的法治意识与纳税观念,抑制各种偷逃税的违法行为,客观上保障其合法权益,防范并化解纳税风险,最大限度地规避不必要的损失。另外,很重要的一点是,有助于企业练好内功,自主提高经营管理和会计核算水平,尤其是财务管理和成本核算,以实现资金、成本、利润的最优效果,从而在竞争中稳操胜券。

人们普遍关心的一个问题,是税务筹划是否就等价于单纯的税收优惠政策运用呢?为了回答这个问题,试看下面两个例子。

例1:1999年下半年,国家将纺织原料及制品的增值税出口退税率调高至15%,服装出口享受更高的增值税出口退税率17%。某出口企业结合自身技术实力,认真研究国际市场需求后,将出口主导产品由各种纺织面料改为服装,从而获得更高的出口退税,降低税负成本后,在国际市场上竞争力大为提高,出口创汇显著增长。

例2:某企业兼并另一企业时,因没有税务筹划意识,忽略了被兼并企业尚有数百万元未缴纳的税款,而只能自食苦果。殊不知,只要事前稍有筹划观念,在合同中注明该税负仍由原被兼并企业缴纳,上述问题便根本不会存在。

从以上两例中可见,前者是运用了税收优惠政策,后者则是“功夫在诗外”,通过税法之外的条件来降低自身税负的。因此,税务筹划,仅仅满足于掌握现行的税种是远远不够的,即使进一步了解了各项税收优惠,也还不能说完全可以实施税务筹划,尽管税收优惠的掌握是税务筹划极为重要的一部分。除此之外,上市公司的管理者还必须掌握税收立法程序、税收征管制度、税收立法权与执法权的划分、税收收入归属、税务行政复议及诉讼、税务代理等相关制度的内容,并能相应预测未来税制改革、发展的方向和趋势。只有这样,才能进行有效的税务筹划,为上市公司创造效益。

在现实生活中,常常有些纳税人一方面无意识地或甚至热衷于偷逃税,而且手法过于拙劣粗陋;另一方面,却连税法规定的基本的税收优惠政策也没用足。这就是说,一方面可能被稽查罚款,甚至处以刑事处罚;另一方面,却连送上门的利益也不知道伸手去拿。优劣之间,怎一个税务筹划了得!以此本末倒置,岂不令人扼腕叹息!



作为财务管理的一项重要内容的税务筹划,依据其原理的不同,可以通过避税、节税、税负转嫁三个方面的内容,运用如下的方法和手段:(1)纳税人身份选择;(2)组织形式的选择和变更;(3)财务筹划或会计核算政策选择;(4)转移定价;(5)合法递延纳税;(6)税收优惠条款的运用;(7)国际避税地的运用;如此等等。无论具体如何运用,都需要与其他财务管理决策一样,遵循成本效益原则,即只有当筹划方案创造收益大于执行成本时,才是成功的税务筹划。这也就是说,税务筹划必须目的明确,包括:(1)维护自身合法权益;(2)直接减轻税收负担;(3)获取资金时间价值;(4)实现涉税零风险;(5)追求经济效益最大化。其根本目的在于经济效益的最大化,也就是说,税后净利润更大并不要求一定要税负支出最小,当多支出一部分税负而又能获得更多的净利润,何乐而不为呢?但是,也许有很多人却把二者对立起来,以短视的目光对待纳税成本。所以,正确地对待税务筹划,会让企业(包括上市公司)获得很多意想不到的收益。

本书力求从企业特别是上市公司的经营实际出发,务求以简明通俗的语言和生动鲜活的案例,来全面介绍、重点讲解税务筹划的理论和实务。全书共分18章。前4章分别介绍了税务筹划的概念及相关认识、一般要求与方法,以及税务代理的权利与责任划分和法定程序,使读者对之有个全面深入的了解与认识,不至于一叶障目不见泰山。接下来的7章,从税种方面具体阐述了税务筹划的方法与技术,分别包括增值税、消费税、营业税、企业所得税、关税及出口退税,进行了详实精练的归纳和梳理,以及其他诸如资源税、房产税、印花税、土地增值税等公司实务中常见而又不占主体的税种,也作了常用税务筹划方法的具体而又典型的讲解。这是上市公司实务横截面的税务筹划的分析。之后的6章,则从上市公司实务纵剖面来分析,即从上市公司日常经营甚至包括从设立、重组到清算的业务流程,讲解税务筹划在上市公司业务核算中的直接运用,以使读者能够更加直观具体地把握这一财务管理技术。这一部分的内容与此前7章的内容相结合,能使读者对该领域形成一个纵横交织的知识网络,使读者不至于只执一端,不及其他,而能辨证地对待这一问题而不走极端。最后1章,则将前两个部分的内容延展扩充至对外经济活动即国际税收的税务筹划。将这一最近几十年来才产生发展起来的新生事物,按其业务上的相应地位扼要地加以陈述,并将实务中的主流方法择其要点加以归纳,使读者用中国加入WTO后的全球视角来观察和处理此类问题。

刘李胜

2009年3月9日

于北京金融街



[目 录]

CONTENTS

导 言	/1
第 1 章 税务筹划概述	
第 1 节 税务筹划概念与偷税、骗税、抗税、欠税的区别	/2
第 2 节 上市公司税收环境	/8
第 3 节 税务筹划与财务管理	/12
第 2 章 税务筹划基本原理	
第 1 节 税务筹划基本原理	/16
第 2 节 税务筹划原则	/22
第 3 节 税务筹划基本方法	/23
第 4 节 税务筹划技术	/26
第 5 节 税务筹划的程序	/32
第 3 章 税收征收管理	
第 1 节 税务征管	/36
第 2 节 税务行政处罚	/44
第 3 节 税务行政复议	/46
第 4 节 税务行政诉讼	/48
第 5 节 税务行政赔偿	/50
第 4 章 税务代理	
第 1 节 税务代理主体	/54
第 2 节 税务代理人和税务代理机构	/60
第 3 节 税务代理机构的业务范围及程序	/67
第 4 节 税务代理的法律责任	/70



第5章 增值税税务筹划

- 第1节 增值税税制概述 /74
第2节 增值税税务筹划详解 /85

第6章 消费税税务筹划

- 第1节 消费税税制概述 /102
第2节 消费税税务筹划详解 /108

第7章 营业税税务筹划

- 第1节 营业税税制概述 /118
第2节 营业税税务筹划详解 /124

第8章 出口货物退税税务筹划

- 第1节 出口货物退税税制概览 /134
第2节 出口退免税的税务筹划 /136

第9章 关税税务筹划

- 第1节 关税税制概览 /146
第2节 关税税务筹划详解 /150

第10章 企业所得税税务筹划

- 第1节 企业所得税概述 /156
第2节 所得税税务筹划详解 /163

第11章 其他税种的税务筹划

- 第1节 其他主要税种税制概览 /188
第2节 其他税种税务筹划详解 /202

第12章 公司设立的税务筹划

- 第1节 公司性质和组织形式的税务筹划 /214
第2节 从属机构的税务筹划 /216
第3节 公司注册地和经营范围的税务筹划 /218



第4节	公司汇总(合并)纳税的税务筹划	/221
-----	-----------------	------

第5节	其他方面的税务筹划	/222
-----	-----------	------

第13章 公司筹资的税务筹划

第1节	不同筹资方式的税收效应	/230
-----	-------------	------

第2节	负债筹资的税务筹划	/231
-----	-----------	------

第3节	权益筹资的税务筹划	/238
-----	-----------	------

第4节	租赁筹资的税务筹划	/240
-----	-----------	------

第5节	其他筹资方式的税务筹划	/245
-----	-------------	------

第14章 公司投资的税务筹划

第1节	固定资产投资的税务筹划	/252
-----	-------------	------

第2节	设备更新的税务筹划	/258
-----	-----------	------

第3节	股权投资的税务筹划	/261
-----	-----------	------

第4节	再投资退税的税务筹划	/262
-----	------------	------

第5节	投资中的其他税务筹划	/265
-----	------------	------

第15章 公司重组的税务筹划

第1节	公司合并的税务筹划	/272
-----	-----------	------

第2节	公司分立的税务筹划	/276
-----	-----------	------

第3节	公司清算的税务筹划	/280
-----	-----------	------

第4节	股权重组的税务筹划	/282
-----	-----------	------

第16章 上市公司日常经营的税务筹划

第1节	上市公司购销活动中的税务筹划	/286
-----	----------------	------

第2节	上市公司日常经营管理的税务筹划	/301
-----	-----------------	------

第3节	上市公司进出口业务税务筹划	/318
-----	---------------	------

第17章 不同行业的税务筹划

第1节	工业企业的税务筹划	/322
-----	-----------	------

第2节	商业企业的税务筹划	/327
-----	-----------	------

第3节	文化教育出版印刷企业的税务筹划	/341
-----	-----------------	------



第4节 城市房地产企业的税务筹划

/348

第18章 国际税务筹划

第1节 利用国际避税地的税务筹划

/352

第2节 跨国公司的税务筹划

/355

第3节 利用电子商务进行税务筹划

/364

第4节 利用转让定价进行税务筹划

/368

后 记

/372



第 1 章 税务筹划概述

第 1 节 税务筹划的概念及其与偷税、骗税、抗税、欠税的区别

第 2 节 上市公司税收环境

第 3 节 税务筹划与财务管理



税收从本质上说是一种政府行为，政府为了实现其职能，需要筹集财政收入，以满足财政支出。对什么征税，征多少税，怎么征税，无一不体现政府的意志。但是，这种意志绝不是随心所欲的。一国（地区）的经济运行模式和经济发展水平制约着该国（地区）的税制结构、税赋水平和税收征管方式。税收制度一旦建立，以征纳双方构成的税收关系便起着支配性的作用。共同的守则是以法治税，即政府依法征税，人民依法纳税。

在合乎税法规定的前提下，纳税人往往面对着一个以上的纳税方案的选择。不同的方案，税负的轻重程度往往不同，甚至是相差甚远。例如，纳税人甲经营一家服装店，年盈利 40 万元，该店如按合伙人课征个人所得税，设缴纳个人所得税（税率 40%）后，甲净得税后收益 24 万元（即 $40 - 40 \times 40\%$ ）。这家商店如按公司课征所得税（税率 30%），税后利润 28 万元全部作为股息分配，纳税人甲还要缴纳一道个人所得税 11.2 万元（即 $28 \times 40\%$ ）。这样，他税后净得的收益只有 16.8 万元。与前者相比，多负担所得税 7.2 万元（即 $40 \times 30\% + 28 \times 40\% - 40 \times 40\%$ ）。面对公司税负重于合伙企业税负的情况，纳税人作出了不组织公司，而办合伙企业的决策。纳税人甲的这一举动是法律法规所许可的，也是在纳税行为未发生之前的事先筹划，并达到了节税的效果。要注意的是，对于举办公司对筹资和承担有限责任的好处，在这儿暂时不予考虑。

既然可以在合法的情况下减轻税收负担，那么，进行有效的税务筹划也就非常必要。那么，到底什么是税务筹划呢？税务筹划与节税、偷税、漏税、骗税、抗税、欠税、避税的区别又是怎样的呢？本章将对这些问题展开探讨。

第 1 节 税务筹划的概念及其与偷税、 骗税、抗税、欠税的区别

税务筹划概述

税务筹划（tax planning）也称税收筹划、纳税筹划等。对“税务筹划”概念的定义，国际上还没有形成一致。但是，专家学者从不同的角度，对税务筹划进行了定义。

荷兰国际财政文献局（IBFD）《国际税务辞汇》中是这样定义的：“税务



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。”

印度税务专家 N·J·雅萨斯威在《个人投资和税务筹划》一书中说,税务筹划是“纳税人通过财务活动的安排,以充分利用税收法规所提供的包括减免税在内的一切优惠,从而获得最大的税收利益”。

美国南加州 W·B·梅格斯博士在与别人合著的、已发行多版的《会计学》中说道:“人们合理而合法地安排自己的经营活动,使之缴纳可能最低的税收。他们使用的方法可称之为税务筹划……少缴税和递延缴纳税收是税务筹划的目标所在。另外他还说:“在纳税发生之前,有系统地对企业经营或投资行为作出事先安排,以达到尽量地少缴所得税,这个过程就是税务筹划。”

根据以上相互接近的表述,可作这样的概括,即税务筹划指的是纳税人(法人、自然人)依据所涉及到的现行税法(不限一国一地),在遵守税法、尊重税法的前提下,运用纳税人的权利,根据税法中的“允许”与“不允许”、“应该”与“不应该”以及“非不允许”与“非不应该”的项目、内容等,通过对自身经营、投资、理财等活动的事先安排和筹划,充分利用税法提供的优惠和差别待遇,进行旨在减轻税负(少缴税、不缴税或缓缴税),从而取得税后利益最大化的谋划和对策。

税务筹划的特性

税务筹划的目的是合法地降低税收成本,增加经济效益。一般来讲,税务筹划具有八个特性,即合法性、筹划性、目的性、政策导向性、形式多样性、过程的多维性、专业性与综合衡量性。

1. 合法性

合法性表示税务筹划只能在法律许可的范围内。合法性是税务筹划的本质特点,是筹划与偷税等行为区别开来的根本所在。违反法律规定,逃避税收负担,属于偷逃税,显然要坚决加以反对和制止。纳税义务人要依法缴税,负责征税的税务机关也要依法征税,纳税人偷逃税是触犯法律的行为。不过在有多种纳税方案可供选择时,纳税人作出选择低税的决策,是无可非议的,征税人不应当加以反对。

2. 筹划性

筹划性表示事先规划、设计、安排的意思。这是税务筹划的显著特征。在经济活动中,纳税义务通常具有滞后性。企业交易行为发生后才缴纳增值税或销售税;收益实现或分配之后,才缴纳所得税;财产取得之后,才缴纳财产



税。这在客观上提供了对纳税事先作出筹划的可能性。另外，经营、投资和理财活动是多方面的，税收规定也是有针对性的。纳税人和征税对象的性质不同，税收待遇也往往不同，这在另一个方面为纳税人提供了可选择较低税负决策的机会。如果经营活动已经发生，应纳税收已经确定而去偷逃税或欠税，都不能认为是税务筹划。

3. 目的性

目的性表示纳税人要取得“节税”的税收利益，他做税务筹划具有很强的减轻税负，取得节税收益的动机。这有两层意思：一是选择低税负。低税负意味着较低的税收成本，较低的税收成本意味着高的资本回收率；另一层意思是滞延纳税时间（不是指不按税法规定期限缴纳税收的欠税行为）。纳税期的推后，也许可以减轻税收负担（如避免高边际税率），也许可以降低资本成本（如减少利息支出）。不管是哪一种，其结果都是税收成本的节约，即节税。

4. 政策导向性

政策导向性是指税务筹划符合政府的政策导向，具有反避税性。从政策工具上看，税收是政府调节经济产业和生产经营者及消费者行为的一种有效经济杠杆。政府可以根据企业经营者和消费者追求最大利润的动机，以税收优惠加以引导。刺激投资者和消费者采取符合政策导向的行为，从而实现政府要达到的经济和社会目的。

5. 形式多样性

形式多样性的意思是由于各个国家的税法不同，会计制度也有一定差异，一定国情下产生的税务筹划行为就会区别于其他国家，从世界范围看，税务筹划也就呈现多样性。同时，一个国家的税收政策在不同产业、地区间也存在差别，总的来说，一个国家的税收政策在地区之间的差别越大，税务筹划的形式就越多。

6. 过程多维性

过程多维性是指：首先，从时间上看，税务筹划贯穿于生产经营活动的全过程，任何一个可能产生税金的环节，均应进行税务筹划。不仅生产经营过程中规模的大小、会计方法的选择、购销活动的安排需要税务筹划，而且在设立之前、生产经营活动之前、新产品开发设计阶段，都应进行税务筹划，选择具有节税效应的注册地点、组织类型和产品类型。其次，从空间上看，税务筹划活动不仅限于本企业，应同其他单位联合，共同寻求节税的途径。

7. 专业性

专业性是指税务筹划不仅是专业性很强的跨税收学、法学、财务管理的综



合性学科,而且从事税务筹划业务的专业人员应具有专业技能,需要较丰富的从业经验。近半个世纪以来,税务筹划的专业化趋势十分明显。面对着社会化的大生产和日益扩大的世界市场,以及复杂的国别税制,仅靠纳税人自身进行税务筹划已经显得不够,作为第三产业的税务代理便应运而生了。现在世界上有许多会计师、律师和税务事务所纷纷开辟和发展有关税务筹划的咨询业务。

8. 综合衡量性

综合衡量性从小的方面说,是指进行税务筹划时,不能把眼睛只盯在某一个环节上,或某一税种上,因为一种税少交了,另一种可能要多交,因而要着眼于整体税负的轻重。从大的方面说,则是指税务筹划要求总体收益的增加。如果取得了某种税收优惠,却因其他经营条件欠缺而造成总收益的下降,就不符合税务筹划的这一特性。如果有多种的税收选择,总体收益最多但纳税并非最少的一种方案应视为理想方案。只有从总体上把握,注意税收对经济运营、资金运动的影响,并仔细比较、综合衡量,才可能使税务筹划方案科学合理。综合衡量性还指所进行的税务筹划必须与企业的战略目标相匹配,不是为了筹划而筹划,当税收目标与企业目标发生冲突时,应以企业目标作为首要选择。择优弃劣,避害趋利始终是税务筹划的根本原则。

判断一项行为是不是真正的税务筹划,必需用以上的特性进行衡量。

税务筹划与节、避、偷、抗、欠、骗税的概念区分

税务筹划由于其目的和结果就是获取“节税”收益,因此,我们通常把税务筹划与节税看作一致,不再进行细致区分。

虽然偷税、骗税、抗税、欠税等行为也都是为了使纳税人少缴纳税款,但它们与税务筹划有着本质的区别。

偷税是在纳税人的纳税义务(应税行为)已经发生并且能够确定的情况下,采取不正当或不合法的手段以逃脱其纳税义务的行为。实质上是纳税人有意违反税法的规定,使用欺骗、隐瞒的手段,不缴或减少税款缴纳的违法行为。IBFD《国际税收辞汇》有一个比较完整的表述:“偷税一词指的是以非法手段(unlawful means)逃避税收负担,即纳税人缴纳的税收少于他按税法规定应纳的税收。偷税可能采取匿报应税所得或应税交易项目,不提供纳税申报,伪造交易事项,或者采取欺诈手段假报正确的数额。偷税与避税(tax avoidance)的区别在于是否非法。”我国1992年9月4日颁发的《中华人民共和国税收征收管理办法》第40条中给出的定义是:“纳税人采取伪造、变造、



隐匿、擅自销毁帐簿、记帐凭证，在帐簿上多列支出或者不列、少列收入，或者进行虚假的纳税申报的手段，不缴或少缴应纳税款的，是偷税。”

骗税是采取弄虚作假和欺骗手段，将本来没有发生的应税（应退税）行为虚构成发生了的应税行为，将小额的应税（应退税）行为伪造成大额的应税（应退税）行为，即事先根本没有向国家缴过那么多税，而从国库中骗取了退税款。这是一种非常恶劣的违法行为。

抗税是指以暴力、威胁方法拒不缴纳税款的行为。认定抗税罪不是以数额的大小为标准，而是以是否采取暴力、威胁方法为标准。如拒不按税法规定进行税务登记和纳税申报，拒不执行税法规定缴纳税款，采取聚众闹事、威胁围攻税务机关和税务干部等，均属抗税行为；唆使、包庇上述违法行为的，也属于抗税行为。抗税罪只能由具备刑事责任能力、负有纳税、扣缴义务的自然入构成，单位不能构成抗税罪。

欠税是纳税人超过税务机关核定的纳税期限而发生的拖欠税款的行为。造成欠税的原因较多，有主观原因，也有客观原因。若是因主观原因造成的欠税，属于故意欠税；若是因客观原因造成的欠税，属非故意欠税。但无论故意欠税还是非故意欠税，都属于违反税法的行为。

在实际运用中，对于企业的行为是税务筹划还是偷税时常需要根据这些区别来进行具体分析。

例如，某工业企业 2000 年以前一直采用全月一次加权平均法核算存货的发出成本，2001 年初，在税务顾问的指导下，针对生产用料市场价格不断上涨的趋势，改用后进先出法核算并向主管税务机关备案。到 2002 年初，经汇算，2001 年全年收入总额 8000 万元，税法规定的准予扣除项目金额 6000 万元，应纳税所得额 2000 万元，应纳所得税额 $2000 \times 33\% = 660$ （万元）。经过财务分析发现，如果仍采用原全月一次加权平均法，税法规定的准予扣除项目金额 5800 万元，应纳税所得额 2200 万元，应纳所得税额 $2200 \times 33\% = 726$ （万元）。可见，改变存货发出成本的计价方法后，企业少纳税 66 万元，即获得延期纳税 66 万元的好处。这种行为是税务筹划还是偷税呢？

按规定，纳税人各项存货的发出或领用的成本计价方法可以采用个别计价法、先进先出法、加权平均法等。如果纳税人正在使用的存货实物流程与后进先出法相一致，也可采用后进先出法确定发出或领用存货的成本。因此，如果企业只是核算上采用后进先出法，而实际存货实物流程与后进先出法不一致，则属于“变造账簿、记帐凭证，或者在账簿上多列支出”，构成偷税，偷税额 66 万元。如果企业核算上采用后进先出法与实际上存货实物流程一致，则属