

西南财经大学规划教材建设项目

Shuishou Chouhua Lilun Yu Shiwu

税收筹划 理论与实务

主 编 龙 敏 陈永智
副主编 冯世全 任郁楠 褚德勇



西南财经大学出版社

中国·成都

西南财经大学规划教材建设项目

Shuishou Chouhua Lilun Yu Shiwu

税收筹划 理论与实务



主 编 龙 敏 陈永智
副主编 冯世全 任郁楠 褚德勇



西南财经大学出版社

中国·成都

图书在版编目(CIP)数据

税收筹划理论与实务/龙敏,陈永智主编. —成都:西南财经大学出版社,2018.4

ISBN 978-7-5504-3384-7

I. ①税… II. ①龙…②陈… III. ①税收筹划—教材 IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2018)第 031051 号

税收筹划理论与实务

主 编:龙敏 陈永智

副主编:冯世全 任郁楠 褚德勇

责任编辑:廖韧

助理编辑:张春韵

封面设计:张姗姗

责任印制:朱曼丽

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://www.bookcj.com
电子邮件	bookcj@foxmail.com
邮政编码	610074
电 话	028-87353785 87352368
照 排	四川胜翔数码印务设计有限公司
印 刷	郫县犀浦印刷厂
成品尺寸	185mm×260mm
印 张	16.25
字 数	343 千字
版 次	2018 年 4 月第 1 版
印 次	2018 年 4 月第 1 次印刷
印 数	1—3000 册
书 号	ISBN 978-7-5504-3384-7
定 价	36.80 元

1. 版权所有,翻印必究。
2. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
3. 本书封底无本社数码防伪标识,不得销售。

前言

税收筹划是市场经济发展到一定阶段的产物，是在对税收制度和税收政策充分研究的基础上，通过对纳税人具体情况的分析，为纳税人提出合理纳税安排，以规避税务风险、合法减轻纳税人税收负担的一门实践性极强的课程。“税收筹划理论与实务”是应用型高等院校财经专业的一门核心课程。“税收筹划理论与实务”服务于财会专业人才培养目标，培养具有一定税收筹划知识的应用型人才。本课程坚持“理论与实务”相结合的原则，以税收筹划能力的培养为主线，直接为培养学生从事税收筹划工作应具备的基本知识、基本技能和操作能力服务。

本教材内容包括三篇。上篇包括税收筹划认知、税收筹划方法及其技术；中篇包括增值税的税收筹划、消费税税收筹划、企业所得税税收筹划、个人所得税税收筹划、关税及其他税种的税收筹划；下篇包括企业成长的税收筹划、企业财务管理的税收筹划、企业经营的税收筹划共 11 章，涉及 97 个税收筹划案例。为培养应用型的税收筹划人才，本教材从筹划案例、工作要求、税法依据、筹划思路、筹划过程、筹划结论、筹划点评 7 个方面对税收筹划案例进行分析，突出了税收筹划的实用性和应用性，有利于学生掌握税收筹划的基础理论和提高学生的税收筹划应用能力。

本教材在借鉴大量优秀税收筹划成果的基础上，结合作者对税收筹划理论的认识和多年以来实务工作的经验而编写的，具有以下特色：

（1）实用性、针对性、应用性强。

本教材在介绍税收筹划理论的基础上，更加注重税收筹划的实用性、针对性、应用性。本教材涉及案例 170 多个，案例经典、丰富，让学生能够尽快掌握税收筹划的基本思想。

（2）适合税收筹划应用型人才的培养。

本教材强调“理论与实践”相结合，突出实践性和应用性，力求场景化教学。教材编写的形式与内容适合税收筹划应用型人才的培养。每章开头设置“能力培养目标”，让学生懂得本章学习的基本目标；在每章学习之前，设置“案例导入”，激发学生的学习兴趣；在对筹划案例的讲解过程中，按照“筹划案例”“工作要求”“税法依据”“筹划思路”“筹划过程”“筹划结论”“筹划点评”7 个方面对税收筹划案例进行分析，让学生尽快掌握有针对性的税收筹划思想；每章最后设置了“技能训练”，有利于学生税收筹划能力的提高。

(3) 时效性强。

本教材是在自2016年5月1日起全面推开“营改增”试点的背景下,即以最新税法和会计准则为依据编写的,除了传统的税收筹划内容之外,融入了“营改增”相关内容的税收筹划,尽量使税收筹划理论与实务与时俱进。

本教材适合于财务管理、会计、财政、工商管理、审计、项目管理、税务等专业的本科教学,也可以作为研究生教育的参考阅读资料,对于从事税务咨询、税收筹划和企业财务管理的工作者也具有参考价值。本课程的先行课程是财务管理、财务会计、税务会计、税法等。本教材所依据的是我国现行税收法规,若税法有变,应当以新税法为准。

本教材由龙敏、陈永智任主编,负责全书写作大纲的拟定和编写的组织工作。冯世全、任郁楠、褚德勇任副主编,负责全书的修改定稿。编写具体分工如下:第1章由陈永智执笔,第2、3、10章由龙敏执笔,第4、5章由冯世全执笔,第6、9章由任郁楠执笔,第11章由褚德勇执笔,第7章由时君燕执笔,第8章由冯世全与褚德勇执笔。

本教材在编写过程中,参阅了大量与本学科相关的著作、论文与教材,在此向其作者表示深深的谢意。由于编者能力和水平有限,加之我国税法一直处在不断改革和完善的进程中,本教材中定有不当之处,敬请广大读者批评指正。

编 者

目 录

上篇 税收筹划概论

第 1 章 税收筹划概述	(3)
1.1 税收筹划涵义	(3)
1.2 税收筹划的基本前提、原因和实施条件	(11)
1.3 税收筹划的目标与原则	(15)
1.4 税收筹划成本与效益分析	(20)
1.5 税收筹划的基本思路与步骤	(22)
1.6 税收筹划的风险及其防范	(27)
第 2 章 税收筹划模型与技术	(32)
2.1 税收筹划模型	(32)
2.2 税收筹划技术	(46)

中篇 国内税种的筹划

第 3 章 增值税的税收筹划	(57)
3.1 增值税纳税人的税收筹划	(57)
3.2 增值税销项税额的税收筹划	(69)
3.3 增值税进项税额的税收筹划	(78)
3.4 增值税税率的税收筹划	(83)
3.5 利用增值税税收优惠政策的税收筹划	(87)

第 4 章	消费税的税收筹划	(93)
4.1	消费税计税依据的税收筹划	(93)
4.2	消费税税率的税收筹划	(98)
4.3	消费税纳税时机或方式的税收筹划	(102)
第 5 章	企业所得税的税收筹划	(110)
5.1	企业所得税纳税人的税收筹划	(110)
5.2	企业所得税计税依据的税收筹划	(113)
5.3	企业所得税税率的税收筹划	(121)
5.4	利用企业所得税税收优惠政策的税收筹划	(123)
第 6 章	个人所得税的税收筹划	(131)
6.1	个人所得税纳税人的税收筹划	(131)
6.2	个人所得税计税依据的税收筹划	(135)
6.3	个人所得税税率的税收筹划	(138)
6.4	个人所得税应税项目转换的税收筹划	(141)
6.5	利用个人所得税政策税收优惠的税收筹划	(145)
第 7 章	关税及其他税种的税收筹划	(150)
7.1	关税的税收筹划	(150)
7.2	城市维护建设税的税收筹划	(155)
7.3	资源税的税收筹划	(157)
7.4	房产税的税收筹划	(159)
7.5	车船税的税收筹划	(163)
7.6	车辆购置税的税收筹划	(166)
7.7	城镇土地使用税的税收筹划	(168)
7.8	印花税的税收筹划	(170)
7.9	契税的税收筹划	(174)
7.10	土地增值税的税收筹划	(177)

下篇 企业经济活动中的税收筹划

第 8 章 企业成长的税收筹划	(183)
8.1 企业设立的税收筹划	(183)
8.2 企业扩张的税收筹划	(185)
8.3 企业重组的税收筹划	(189)
8.4 企业清算的税收筹划	(198)
第 9 章 企业财务管理的税收筹划	(203)
9.1 企业筹资的税收筹划	(203)
9.2 企业投资的税收筹划	(206)
9.3 企业分配的税收筹划	(211)
9.4 企业会计核算的税收筹划	(213)
第 10 章 企业经营的税收筹划	(220)
10.1 企业采购活动的税收筹划	(220)
10.2 企业生产过程的税收筹划	(225)
10.3 企业销售过程的税收筹划	(228)
10.4 企业非货币资产交换的税收筹划	(238)
第 11 章 企业财务成果的税收筹划	(243)
11.1 收入组织的税收筹划	(243)
11.2 收益分配顺序的税收筹划	(245)
11.3 保留盈余的税收筹划	(248)
参考文献	(251)

上篇 税收筹划概论

第1章

税收筹划概述

培养能力目标

- (1) 理解税收筹划的含义和特点;
- (2) 理解税收筹划产生的原因;
- (3) 掌握税收筹划的目标与原则;
- (4) 能进行税收筹划的成本与收益分析;
- (5) 懂得税收筹划的基本步骤;
- (6) 熟悉税收筹划的风险及其防范。

案例导入

税收筹划的案例认知

甲公司因生产经营困难,打算连同厂房、设备一起出租给乙公司,双方谈定厂房连同设备一年的租金是1 000万元,然后双方签订了租赁合同。公司的出租行为以及为此而签订的租赁合同都要产生纳税义务。

工作要求 请对上述业务进行税收筹划。

案例解析 见本章的1.1。

1.1 税收筹划的内涵

1.1.1 税收筹划的概念

在经济发达的西方国家流行着这样一句富有哲理的名言:“世界上有两件事是不可避免的,那就是死亡和税收。”在我国,税收已经渗透到社会经济活动和人民日常生活的各个方面,发挥着越来越重要的作用,尤其与纳税人的自身经济利益息息相关。任何纳税人都有着强烈的规避税负的愿望和动机,纳税人要求以最小的投入,获得最大的产出,这是税收筹划的经济基础和现实客观条件。

税收筹划、纳税筹划、税务筹划都是根据英文“Tax Planning”翻译而来,在此不做具体区分。为了统一,本书采用“税收筹划”一词进行表述,下面是国内外一

些学者或词典对税收筹划的解释。

荷兰国际财政文献局 (IBFD) 编写的《国家税收词汇》一书中认为: “税收筹划是通过对纳税人经营活动或个人事务活动的安排, 实现缴纳最低的税收。”

美国加州大学 W. B. 梅格斯博士在与他人合著的《会计学》一书中, 对税收筹划的阐述是: “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收。他们使用的方法可能被称为税收筹划……少缴税和递延纳税是税收筹划的目标所在。” 另外还说: “在纳税发生之前, 系统地对企业经营或投资行为做出事先安排, 以达到尽量少缴所得税的目的, 这个过程就是税收筹划。”

印度税务专家 N. J. 雅萨斯威在《个人投资和税收筹划》一书中指出: “税收筹划时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。”

以上三种解释在国外较为权威, 通过仔细分析, 他们之间存在一些细微的差异。印度税务专家 N. J. 雅萨斯威的税收筹划定义实际上是建立在利用税收优惠的基础之上的, 是严格意义上的节税; 荷兰国际财政文献局的定义过于强调缴纳最低税收, 忽略了纳税人的整体利益; 美国加州大学 W. B. 梅格斯博士的定义较为全面, 但着重强调税负最低这一单一目标。

我国自改革开放以来, 特别是 20 世纪 90 年代以来, 学术界也对税收筹划概念进行了深入研究。比较有代表性的观点主要有以下几种: 一种观点认为, 税收筹划时纳税人依据所涉及的现行税法, 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“允许”与“不允许”、“应该”与“不应该”以及“非不允许”与“非应该”的项目、内容等, 对组建、经营、投资、筹资活动进行旨在减轻税负的谋划和对策。第二种观点认为, 税收筹划应包括一切采用合法和非违反手段进行的纳税方面的策划和有利于纳税人的财务安排, 主要包括节税筹划、避税筹划、转嫁筹划和实现涉税零风险筹划。第三种观点认为, 税收筹划是指纳税人在税法规定许可的范围内, 通过对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排, 尽可能地取得节约税收成本的税收利益。

【例 1-1】导入案例解析

【税法依据】房产出租的, 房产税采用从租计征方式, 以租金收入作为计税依据, 按 12% 税率计征。

【筹划思路】在厂房、设备一起出租的情况下, 应当将厂房与设备的租金分开核算, 分开签订合同, 从而可以降低房产税从租计征的计税依据。

【筹划过程】

方案 1: 厂房连同设备一年的租金是 1 000 万元, 统一签订合同。

甲公司应缴纳的房产税 = $1\,000 \times 12\% = 120$ (万元)

方案 2: 将统一签订的合同改为两个合同签订, 即签一份 300 万元的厂房出租合同, 同时签一份 700 万元的设备出租合同, 总计租金仍为 1 000 万元。

甲公司应缴纳的房产税 = $300 \times 12\% = 36$ (万元)

【筹划结论】方案2比方案1少缴纳房产税84万元 ($120 - 36 = 84$ 万元), 因此应当选择方案2。

【筹划点评】纳税人将厂房与设备及附属设施一并出租收取租金时, 应当就厂房与设备分开签订租赁合同。这样, 在一般情况下, 可以降低房产税的计税依据, 达到降低税负的目的。但要注意应以事实为依据, 注重合理性。

因此, 结合我国实际情况, 我们认为: 税收筹划是指纳税人在纳税行为发生之前, 在不违反国家税收法律、法规及其相关法律、法规的前提下, 通过对纳税人的经营活动或投资活动等涉税事项进行事先的安排, 以实现税收利益即以经济利益最大化为目标的一系列谋划活动。

1.1.2 税收筹划的特点

从上文对税收筹划的含义可以看出, 税收筹划具有以下主要特点。

1. 合法性

合法性是税收筹划最本质的特点, 也是税收筹划区别于逃避税行为的基本标志。税收筹划的合法性是指纳税人根据国家税收法律、法规和政策导向, 通过对投资、融资、供应、生产、销售和利润分配等经营活动的合理安排, 达到减轻或延迟纳税义务的一种合法行为, 即只能在法律许可的范围内进行。也就是说, 对于纳税人而言, 其行为不仅在形式上合法, 在实质上也顺应了政府的立法意图; 对于税务机关而言, 应该依法征税, 保护和鼓励税收筹划。

2. 遵从性

税收筹划应该在税务机关认可的条件下进行。《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)规定: 税务机关依照法律、行政法规的规定征收税款, 不得违反法律、行政法规的规定开征、停征、少征、提前征收、延缓征收或者摊派税款。其中, 《税收征管法》第33条规定: 纳税人可以依照法律、行政法规的规定书面申请减税、免税。减税、免税的申请需经法律、行政法规规定的减税免税审查机关审批。因此, 任何纳税人的税收筹划都必须遵从三条原则: 一、纳税人制定的税收筹划方案应得到税务机关的认可, 只有在税务机关认定合法的前提下, 才能付诸具体行动; 二、要向税务机关提出相应的书面申请, 由税务机关进行审查审批; 三、特殊的税收筹划方式, 应在与税务机关达成共识后方可操作。

3. 超前性

超前性是指事先规划、事先设计、事先安排的意思。在经济生活中, 纳税行为相对于纳税人的经济行为而言, 具有滞后的特点。纳税人在经济行为发生之后, 才产生纳税义务, 纳税人在收益实现或分配之后, 才计算缴纳所得税; 纳税人在取得财产之后, 才会缴纳财产税。因此, 税收筹划应在纳税人的纳税义务发生之前, 进行规划设计, 事先安排, 测算出税收筹划的效果。若是在纳税人的纳税义务已经发

生或发生之后,再做所谓的筹划,那就不是税收筹划,而是逃税或避税了。

4. 综合性

税收筹划是一门很复杂的实践艺术,纳税人在进行一种税的筹划时,还要考虑与之有关的其他税种的税负效应,进行整体筹划、综合衡量,以求整体税负最轻、长期税负最轻,防止顾此失彼、前轻后重。因为,有时税收筹划的节税目标与企业整体理财目标也会出现矛盾。一是税收支出与其他成本支出的矛盾。税收支出少,但如果其他成本高,节税就不能带来资本总体收益的增加。二是节税与现金流量的矛盾。如果一个纳税人的现金前松后紧,滞延纳税时间将不利于纳税人资金收支的管理,会加剧后期现金流动的紧张,造成纳税人资金运动困难。三是如果纳税人在实施税收筹划过程中片面地追求节税及自身效益的提高,则会扰乱正常的经营理财秩序,导致纳税人内在经营机制的紊乱,并最终导致纳税人更大的潜在损失。这些情况的出现和发生都有违于税收筹划的初衷。因此,将税收筹划看作是一种单纯的节税行为是不可取的,应当进行综合考虑。

5. 时效性

税收法律、法规和相关政策处在不断的发展变化之中,尤其是目前我国正处在经济发展较快的时期,一些税收法律、法规、政策将会发生较大变动,这就使得税收筹划必须面对现实,及时把握税收法律、法规和政策所发生的变化,使之更适应经济和税收工作的特点,适时筹划方能获得更大的经济利益。否则,税收法律、法规、政策变化后的溯及力很可能使预定的税收筹划策略失去原有的效用,“变质”避税甚至逃税,给纳税人带来纳税风险。在利用税收优惠政策筹划时尤其要注意这一点。

6. 专业性

专业性是指税收筹划已经形成一项专门的服务,税收筹划涉及税收学、管理学、财务学、会计学、法学等学科,这需要由专业人员来进行。面临社会大生产,全球经济日趋一体化,国际经贸业务日益频繁,规模也越来越大,而各国税制也越来越复杂,仅靠纳税人自身进行税收筹划已经显得力不从心,作为第三产业的税务代理、税务咨询便应运而生。现在世界各国,尤其是发达国家的会计师事务所、律师事务所纷纷开辟和发展有关税收筹划的咨询业务,说明税收筹划向专业化发展的特点。

1.1.3 税收筹划的分类

税收筹划根据不同的标准,主要可以划分为以下不同的类型。

1.1.3.1 根据税收筹划服务的对象不同分类

税收筹划服务的对象不同,可以分为法人税收筹划和自然人税收筹划两大类。

法人税收筹划是把经济运行主体——法人作为税收筹划对象,对法人的组建、分支机构的设立、筹资、投资、运营、核算、分配等方面进行税收筹划来达到经济利益最大化的目标。本教材以法人作为税收筹划研究和实施的主要内容。

自然人税收筹划主要是在个人投资理财领域进行的。目前我国税制模式决定了自然人不是税收的主要缴纳者,虽然涉及自然人的税种不少,但纳税总量不大,因此自然人的税收筹划需求相对于法人(企业)的税收筹划要小一些。随着经济的发展、个人收入水平的提高以及个人收入渠道的增多,我国自然人的税收筹划需求也会相应增加。

1.1.3.2 根据税收筹划涉及的区域分类

根据税收筹划涉及的区域分类,税收筹划可以分为国内税收筹划和国际税收筹划两大类。

国内税收筹划是指非跨国纳税人对在国内从事生产经营、投资理财活动进行的税收筹划。国内纳税人进行的国内税收筹划的主要依据是国内的税收法律法规及其国内的相关政策。

国际税收筹划是指跨国纳税人利用国家(地区)与国家(地区)之间的税收政策差异和国际税收协定的条款进行的税收筹划。随着我国对外开放的扩大,我国纳税人所涉及的国际税收筹划需求将会越来越多,目前主要是针对对外贸易和对外投资活动领域。可以预见,随着我国“一带一路”战略的实施,我国将会出现更多真正的国际化企业,他们在境外从事的投资和贸易活动日益频繁,会真正需要国际税收筹划,这将是税务师事务所重要的业务领域。

1.1.3.3 根据税收筹划供给主体的不同分类

根据税收筹划供给主体的不同分类,税收筹划可以分为自行税收筹划和委托税收筹划两大类。

自行税收筹划是指由税收筹划需求主体(纳税人)自身为实现税收筹划目标所进行的税收筹划。自行税收筹划要求需求主体拥有具备税收筹划的专业人员。对于企业而言,自行税收筹划的供给主体一般是以财务部门及财务人员为主。自行税收筹划的成本与风险是比较大的,而且成本与风险自行承担,因此自行税收筹划的效果不是很理想,一般采用比较少,主要适用于较为简单和可以直接运用税收优惠的税收筹划项目。

委托税收筹划是指需求主体委托税务代理人或者委托第三方进行的税收筹划。由于受托税收筹划的税务代理人具有较强的专业知识和较强的税收筹划能力,制订的税收筹划方案成功率相对较高。尽管需要支付一定的费用,承担一定的风险,但成本与风险相对自行税收筹划要低一些。问题税收筹划主要适用于企业的大型税收筹划项目和业务发展、难度较大的税收筹划项目。在我国,受托提供税收筹划服务的主要是税务师事务所、会计师事务所以及其他提供税务代理服务的中介机构。

1.1.3.4 根据所涉及的税种不同分类

每一个税种都有特定的征税对象,税收按照不同的征税对象可以分为商品劳务税、所得税、财产税、资源税和行为税等几大类。与之相对应,税收筹划根据所涉及的税种不同分类,可以分为商品劳务税的税收筹划、所得税的税收筹划、财产税

的税收筹划、资源税的税收筹划、行为税的税收筹划等。我国目前税制结构中的主体税制为商品劳务税制和所得税制两大类，因而，纳税人进行的税收筹划也主要针对这两大类税制。

商品劳务税税收筹划主要是围绕纳税人身份、销售方式、货款的结算方式、销售额、适用税率、税收优惠等方面进行税收筹划。但由于商品劳务税属于间接税，相对于所得税而言弹性较小，因此税收筹划的空间相对于所得税要小得多。

所得税税收筹划主要是围绕纳税人收入的实现、经营方式、成本核算、折旧方法、捐赠、筹资方式、投资方式、投资方向、设备购置等方面进行税收筹划。所得税相对于商品劳务税而言弹性较大，税收筹划的空间也相对较大，税收筹划的效果也比较明显。

1.1.3.5 根据税收筹划适用的公司生产经营的不同阶段分类

根据税收筹划适用公司的生产经营的不同阶段来划分，可以分为公司投资决策中的税收筹划、公司生产经营中的税收筹划、公司成本核算中的税收筹划和公司成果分配中的税收筹划。

公司投资决策中的税收筹划是指公司将税收作为投资决策中的一个重要因素，在投资决策中全面考虑税收的影响，从而选择税负最合理的投资方案的行为。投资影响因素的复杂多样性决定了投资方案的多样性，然而不同的投资方案的实施存在不同的纳税义务。因此，公司就得衡量不同投资方案的税负水平，选择最优的投资方案投资。

公司生产经营中的税收筹划是指公司在生产经营过程中全面考虑税收因素，进而选择有利于使自身税负最轻的生产经营行为。公司生产经营中的税收筹划主要通过产品价格的确定、公司从事产业的选择、生产经营方式的选择来使公司生产经营处于理想状态。对公司而言，应纳税额等于税基与税率的乘积，当税率一定时，税基越小，应纳税款越少；反之亦然。因而在进行生产经营税收筹划时，要仔细计算分析因产业方向的选择、经营方式的选择导致的税率和税基的变化而产生的税负变化，再做出生产经营决策。

公司成本核算中的税收筹划是指公司对社会经济形势的预测及其他因素的综合考虑，选择恰当的会计处理方式以利于公司获得最大经济利益的行为。不同的会计处理方式对公司纳税是有影响的，比如固定资产折旧方法、存货计价方法等。就公司固定资产折旧方法而言，有直线折旧方法和加速折旧法；就存货计价方法而言，目前有先进先出法、加权平均法、个别计价法等。公司选择不同的固定资产折旧方法和存货不同的计价法会改变公司的税基，进而影响纳税。

公司成果分配中的税收筹划是指公司在对经营成果分配时充分考虑各种分配方案的税收影响，选择税负最轻的分配方案的行为。公司税收筹划主要是结合国家税收政策，通过筹划合理归属所得年度来进行。合理归属所得年度是指利用合理手段将所得归属在税负最轻的年度里，其途径是合理提前所得年度或合理推迟所得年度，

从而起到减轻税负或延迟纳税的作用。

1.1.4 税收筹划与偷税、逃税、骗税、抗税、避税的区别

每个纳税人从主观上讲,都希望少缴纳税收,但使用的手段多种多样。税收筹划的基本特征之一是合法性,它与偷税、骗税、抗税有着本质的区别。因此,纳税人要进行正确的税收筹划,一定要识别偷税、骗税、抗税等违法行为,要认识其界定依据及其相关的处罚规定。

1. 税收筹划与偷税

偷税是在纳税人的纳税义务发生并且能够确定的情况下,采用不正当或者非法的手段逃避其纳税义务的行为。偷税具有故意性、欺诈性,是一种违法行为,国家将严厉打击。

我国修改前的《中华人民共和国刑法》第二百零一条规定: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,偷税数额占应纳税额的10%以上不满30%并且偷税数额在1万元以上不满10万元的,或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚有偷税的,处以3年以下有期徒刑或者拘役……而《税收征管法》第六十三条规定: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。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,并处不缴或者少缴的税款50%以上5倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

需注意的是,2009年2月第十一届全国人大常委会第七次会议表决通过了《中华人民共和国刑法修正案(七)》。修正后的刑法对第二百零一条关于不履行纳税义务的定罪量刑标准规定中的相关表述方式进行了修改,用“逃避缴纳税款”取代了“偷税”。但目前《税收征管法》中还没有做出相应的修改。

目前,纳税人在进行税收筹划时存在两个误区:一是不懂得避税与偷税的本质区别,把一些实为偷税的手段误认为是避税;二是明知故犯,打着税收筹划的幌子实为偷税。但在实践当中,二者的区分的确很难把握,关键在于度的把控。有时,纳税人避税力度过大,就成了不正当避税,在法律上可能被认定为偷税。

2. 税收筹划与逃税

逃税是许多国家常用的术语,一般是指纳税人采取漏报、谎报、隐瞒、欺骗等各种非法手段,不缴纳或少缴纳税款以及妨碍税务机关追缴欠缴税款的税务违法行为。对于逃税行为,《税收征管法》规定,由税务机关追缴欠缴的税款、滞纳金,并处欠缴税款50%以上5倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。逃税与税收筹划的区别在于:第一,性质不同。逃税违法、不合理,而税收筹划合法、合理。第二,发生时间不同。逃税往往发生在纳税义务之后,而税收筹划则发生在纳