

SHUISHOUCHOUHUA

税收筹划 与 企业战略

YU
QIYEZHANLUE

李树奇 著

云南大学出版社

SHUISHOUCHOUHUA
YU
QIYEZHANLUE

税收筹划与 企业战略

李树奇 著

图书在版编目 (CIP) 数据

税收筹划与企业战略/李树奇著. —昆明: 云南大学出版社, 2007. 6

ISBN 978 - 7 - 81112 - 333 - 3

I. 税… II. 李… III. 企业管理—税收筹划—研究
IV. F810. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2007) 第 064649 号

税收筹划与企业战略

李树奇 著

责任编辑: 石 可 蔡红华

封面设计: 薛 峥

出版发行: 云南大学出版社

印 装: 云南大学出版社印刷厂

开 本: 850mm × 1168mm 1/32

印 张: 10.25

字 数: 266 千

版 次: 2007 年 6 月第 1 版

印 次: 2007 年 6 月第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 81112 - 333 - 3

定 价: 26.00 元

社 址: 云南省昆明市翠湖北路 2 号云南大学英华园内

邮 编: 650091

电 话: 0871 - 5033244 5031071

网 址: <http://www.ynup.com>

E-mail: market@ynup.com



作者简介

李树奇，男，1975年9月生，黑龙江人。云南财经大学讲师，经济学硕士。

主要教学和科研方向是财税理论政策与企业税收筹划战略研究。迄今为止，共在核心期刊和其他刊物公开发表论文十多篇，主持和参与国家级和省、校级课题5项。

近年来重点研究企业税收筹划战略，与税务机关、科研机构和企业保持长期合作关系。曾为省内外多家税务局和多家企业开设财会税收专题培训与讲座，社会反响较好。

前 言

税收筹划是一门融税收政策法令、企业战略管理、财务会计及税收筹划技能为一体的综合性、应用性很强的学科，是指税收主体——政府和纳税人就征管事务和税款缴纳事务所进行的筹划，主要研究纳税人在经营理财中减轻、减缓税收负担的税务谋划的一般规律和技术方法。政府要多征税，纳税人要少缴税，就形成了税收征纳过程中政府与纳税人之间的税收博弈。实质上，政府与纳税人对税收的博弈，就是征纳双方对税收的筹划过程。

本书重点研究的企业税收筹划与政府税收筹划之间的关系可以表述为：此消彼长中的相互博弈，知己知彼后的从容应对。如何把政府税收杠杆的制约导向功能有机地融汇于企业战略决策过程，以期优化企业的价值判断取向和行为观念，并通过战略思维观念的更新，促进企业理财和纳税行为的更新与优化，在合法或不违法地实现企业税收筹划的目标（即税收负担最小化和税后利润最大化）的基础上，最终达成企业战略目标（即企业价值最大化）与政府税收筹划目标（即优化税制税法和税收收入稳健增长）同步、协调的博弈双赢局面，成为本书撰写的立意宗旨。

本书共分十二章：第一章对税收筹划作了理论界定，并分析了税收筹划与企业战略的辩证关系；第二章是税收筹划产生与存在的制度分析，重点从税收制度博弈的角度分析了为什么政府税收筹划和企业税收筹划必然存在；第三章用经济学的分析方法对

纳税人税收筹划的效应和税收筹划的社会效应做了研究，并从有效税收筹划的角度提出了评价税收筹划效应的标准；第四章具体研究了成功进行税收筹划应具备的原则、条件、方法和步骤，并从企业战略的高度分析了税收筹划应该注意风险防范等问题；第五章至第十一章的主要内容，是结合企业整个生命周期，系统地分析了企业组建战略、筹资战略、投资战略、生产经营战略、财务成果分配战略、产权重组战略、跨国经营战略的决策实施过程中的税收筹划问题；第十二章是政府税收筹划研究，具体分析了政府税收筹划的理论界定、产生与发展、效应、政府税制筹划和政府税收政策筹划等问题。

本书突出体现以下几个方面的特点：

(1) 内容体系的创新开拓性。本书对税收筹划存在所作的制度分析，目前这方面的论著还不多；本书论述了税收筹划的主体不仅仅是纳税人，还包括了政府，本书第十二章全面系统地对政府税收筹划进行了分析，在其他论著中也是罕见的；本书中提出的有效税收筹划的理念也是比较新颖的，该理念认为实现了税收负担最小化的税收筹划不一定就是有效的，有效的税收筹划不仅要实现税收负担最小化或税收利益最大化的直接筹划目标，而且还必须服从和服务于企业价值最大化这一企业战略管理的终极目标。

(2) 研究方法的创新开拓性。本书把博弈论引入税收主体的行为分析中，渗透着税收筹划理论与实践的最新进展；本书试图将税收筹划与企业战略结合起来，将有效税收筹划看做企业战略设计这个更大的问题的一部分，思考如何将税收筹划作为一种科学的方法实际运用于各种复杂的企业战略经营环境，努力构建税收筹划战略决策的静态和动态模型，赋予税收筹划一种实践运用手段和战略管理理论的双重身份。

(3) 启示性。理念的现代化是行为优化的先决性前提。基

于这种意图和指导思想,笔者在问题的确立与分析过程中,理论联系实际,力求超越个体事项中税收筹划运作过程及所谓方法的机械评述,强调不能单纯为筹划而筹划,而是借鉴了启示性分析方法,透过孤立的事项,深入到理论的纵深层次,揭示出税收筹划的内在机理,并使这种运行机理融汇于企业行为观念之中,通过对企业战略决策者思维观念的启发,使其能够站在企业战略这一更高的层次上思考税收筹划问题,从而达到企业经营理财决策和纳税行为更新与优化的目的。

(4) 实用性。本书注重运用案例分析,从简单的案例到综合性复杂案例的设计,从标准解决方案的给出到结论开放式案例的讨论,其目的就是注重培养读者思维的逻辑性,以有效地增进读者对理论的学习和理解,进而增强读者的创新思维和灵活解决实际涉税问题的能力。此外,本书紧紧围绕企业战略决策实务展开税收筹划论述。因此本书既可作为高等院校相关专业本科和研究生层次开设税收筹划课程的教材,也可以作为企业管理决策者、从事税收筹划咨询业务人员和具体筹划人进行税收筹划实务操作时的参考书。

必须指出,为了实现企业战略的终极目标——企业价值最大化而采取的税收筹划方法,不管是利用税法漏洞的逆法避税还是充分利用税收优惠的顺法节税,都必须依据现行税法和企业会计制度准则。当税法和企业会计制度准则调整变化后,本书所采用的税收筹划方法可能就不再适用,必须结合新企业会计制度准则,重新探寻新的筹划空间和筹划方案。

由于目前我国对税收筹划的研究还不成熟,税收筹划的实践也处于探索过程之中,因此有很多理论与实际问题有待更深入地去研究、去实践、去完善、去总结。本书在撰写过程中力求既在理论上有所创新和突破,具备一定的学术研究价值,又对企业各项战略决策的实施和具体税收筹划有指导作用,具备一定的教学

与实践的使用价值。但由于笔者研究和实践的不足,本书肯定有不成熟和不完善之处,诚望同行和广大读者批评指正,共同研讨。

本书内容体系既有笔者自身教学和研究的成果,也大量借鉴和参考了许多著作、教材和相关文章的内容和案例,这些研究成果给了笔者极大的启发,在此,一方面对这些著述的作者表示诚挚的感谢,另一方面也尽可能全面地在注释和书后的参考文献中一一列出,如有遗漏敬请海涵。

本书在写作过程中,得到了全国知名财政学者廖楚晖博士的悉心指导和大力支持,在此表示衷心的感谢!另外,还要特别感谢云南财经大学和云南省教育厅高校学术著作出版基金对本书的高度重视和支持。最后对云南大学出版社为本书的编辑出版所付出的辛勤劳动和高效工作表示由衷的感谢和敬意。

李树奇

2006年3月于昆明

目 录

第一章 税收筹划的理论界定	(1)
第一节 税收筹划的定义与特征	(1)
第二节 税收筹划的类型	(10)
第三节 与税收筹划有关的其他涉税行为	(23)
第四节 税收筹划与企业战略的辩证关系	(35)
第二章 税收筹划产生与存在的制度分析	(45)
第一节 税收筹划的产生与发展	(45)
第二节 税收筹划存在的制度分析	(49)
第三章 税收筹划效应分析	(61)
第一节 纳税人税收筹划效应	(61)
第二节 税收筹划的社会效应	(66)
第三节 用有效税收筹划理念评价税收筹划效应	(73)
第四章 税收筹划的原则与方法	(79)
第一节 税收筹划的原则	(79)
第二节 税收筹划的条件	(85)
第三节 税收筹划的方法	(92)
第四节 税收筹划的步骤	(100)
第五节 结合企业战略决策进行税收筹划应注意的问题	(101)

第五章 企业组建战略中的税收筹划	(114)
第一节 企业组织形式的筹划	(114)
第二节 企业注册地的筹划	(131)
第六章 企业筹资战略中的税收筹划	(134)
第一节 企业筹资方式的资金成本分析	(134)
第二节 企业不同筹资方式的筹划	(138)
第三节 各种筹资方式的税收效果分析	(151)
第七章 企业投资战略中的税收筹划	(157)
第一节 税收对企业投资战略决策的影响	(157)
第二节 投资行业的选择与税收筹划	(159)
第三节 投资方式的税收筹划	(162)
第四节 投资结构的税收筹划	(171)
第五节 投资核算方法的税收筹划	(176)
第八章 企业生产经营战略中的税收筹划	(179)
第一节 企业成本管理战略决策中的税收筹划	(179)
第二节 企业购销活动中的税收筹划	(190)
第三节 影响企业经营决策的市场相关因素的税收筹划	(199)
第九章 企业财务成果分配战略决策中的税收筹划	(204)
第一节 财务成果的含义	(204)
第二节 财务成果分配的税收筹划	(207)
第十章 企业产权重组战略决策中的税收筹划	(218)
第一节 企业合并中的税收筹划	(218)

第二节	企业分立中的税收筹划	(226)
第三节	企业清算中的税收筹划	(230)
第十一章	企业跨国经营战略决策中的税收筹划	(234)
第一节	国际税收筹划概述	(234)
第二节	国际税收筹划的操作平台	(238)
第三节	国际税收筹划方法之一：避免国际双重 纳税	(241)
第四节	国际税收筹划方法之二：回避税收管辖权	(248)
第五节	国际税收筹划的其他方法	(263)
第十二章	政府税收筹划	(270)
第一节	政府税收筹划概述	(270)
第二节	税收博弈、税制变迁与政府税制筹划	(284)
第三节	政府税收政策筹划之一：设计和调整税收 优惠政策条款鼓励顺法节税	(291)
第四节	政府税收政策筹划之二：通过反避税筹划 遏制逆法避税	(296)
参考文献		(315)

第一章 税收筹划的理论界定

第一节 税收筹划的定义与特征

一、税收筹划的定义

数千年来,税收作为历朝政府以为社会提供公共产品为由而索取的补偿价值,可谓无人不知,无处不在。中国自古就有“皇粮国税”之说,西方国家也很早就有“只有死亡和纳税是任何人都逃脱不了的”之类的名言,这说明所有纳税人都生活在税收之中,税收和每一个人的利益都直接相关。税收作为一定时期劳动者新创价值的一部分,政府为何要索取?怎样来索取?应该索取多少?纳税人为何要交税?怎样来交税?应缴纳多少税才算合适?这一系列问题,历代人士作了不懈的探讨,寻求到不少的理论依据和运行规律,也取得了众多的研究成果。但是,把税收作为纳税人生产经营活动中的筹划对象,在世界历史进程中的时间却很短。在20世纪30年代,税收筹划产生于西方个别发达国家,但发展速度之快令人惊叹,在短短几十年中,税收筹划在西方纳税人领域可谓家喻户晓。

20世纪90年代初,纳税人实施的税收筹划活动进入我国。最初,政府难以接受,认为税收筹划有偷税之嫌,甚至有人担心,如果鼓励和发展税收筹划,容易助长纳税人逃避税收的歪

风，影响税收征管质量，造成大量的税收流失。但是，在市场经济体制运行的客观态势下，税收筹划活动不以人们的意志为转移而像雨后春笋般茁壮成长。客观地评价，税收筹划存在于纳税人的经营活动中，从未有过今天的“火爆”，几乎所有的纳税人都在梦想着运用税收筹划的手段来为自己谋求最大的收益。

究竟何为税收筹划？在近几十年来纳税人为何对它如此感兴趣？这是值得深入研究的。多年来，国内外不少学者，对税收筹划的解释在理论界有许多论述，但到现在仍难以寻找到可以概括税收筹划本质属性而又统一且权威的定义。为了对其进行比较及研究分析，现就当前国内、国外颇具代表性的解释表述如下：

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，作了有关税收筹划的声明：“任何人都有权安排自己的事业，依据法律这样做可以少缴税，为了保证从这些安排中得到利益……不能强迫他多缴税。”汤姆林爵士的观点赢得了当时法律界的广泛认同，英国、澳大利亚、美国等在以后的税收判例中经常援用这一原则精神。

荷兰国际财政文献局（IBFD），在其编著的《国际税收辞汇》中对税收筹划下的定义是：“税收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。”^①

印度税务专家 N. G. 雅萨斯威在《个人投资和税收筹划》一书中称：“税收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。”^②

美国南加州大学的 W. B. 梅格斯博士在与 R. F. 梅格斯合著的，已发行多版的《会计学》中写道：“人们合理又合法地安排

① IBFD: *International Tax Glossary*, 1988, P46.

② N. Gaxawawy: *Personal Investment and Tax planning*, P. 49.

自己的经营活动,使之缴纳尽可能最低的税收,他们使用的方法可称之为税收筹划……少交税和递延交纳税收是税收筹划的目标所在。”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,这个过程就是税收筹划。”^①他认为,“美国联邦所得税变得如此之复杂,这使得为企业提供详尽的税务筹划,可以成为一种谋生的职业,去研究企业经营决策上的税收影响,为合法地少缴税制订计划”。

唐腾翔、唐向在《税收筹划》一书中称:“税收筹划指的是在法律规定许可的范围内,通过对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排,尽可能地取得节税的税收收益。”^②

邵晓平在《财经贸易》1994年第9期《我国企业税收筹划初探》一文中称:“税收筹划又称节税,是指在税法许可的范围内,当同时存在多个纳税方案的选择时,纳税人有意识地选择税负最轻或税后利益最大的一种纳税设计行为。”^③

天津财经学院盖地教授在东北财经大学出版社2001年出版的《税务会计与纳税筹划》一书中称:“税收筹划是纳税人(包括法人和自然人)依据所涉及的现行税收法规(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,对经营、投资、筹资等活动进行旨在减轻税负的谋划和对策。”^④

中国人民大学张中秀教授在他主编的《纳税筹划宝典》一

① W. B. Meigs and R. F. Meigs: *Accounting*, P. 738.

② 唐腾翔、唐向:《税收筹划》,中国财政经济出版社1994年版,第16页。

③ 邵晓平:《我国企业税收筹划初探》,《财经贸易》1994年,第9期。

④ 盖地:《税务会计与纳税筹划》,东北财经大学出版社2001年版,第12页。

书中采用了“纳税筹划”这个概念，称纳税筹划应包括一切采用合法和非违法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、退税筹划和实现涉税零风险。^①

综合以上多种有关税收筹划的解释可以看出，尽管他们对税收筹划具体含义的认识不尽相同，但是都认可了税收筹划具有三个共同特性：第一，税收筹划的前提是遵守或者说至少不违反现行税收法律规范，如梅格斯博士在其定义中使用“合理而又合法”，唐腾翔、邵晓平、盖地等在其定义中均限定“在税法许可的范围内”进行描述；第二，税收筹划的目的十分明确，就是“交纳最低的税收”，或者“获得最大的税收利益”；第三，税收筹划具有事前筹划性，它通过对公司经营活动或个人事务的事先规划和安排，达到减轻税负的目的。

前面诸多学者对税收筹划的定义有其符合客观实际的成分，但笔者认为仍有较重大的地方需要商榷。

前述定义都有一个共同的缺陷，即把税收筹划太简单化、狭义化了，一般都认为税收筹划的目标只是纳税人想要达到少缴纳税款或获取税后的最大利益，而缺少对税收的本质及作为征税主体的政府的职能作用的再认识。我们通过简要剖析可以知道，税收本质上属于经济范畴，它不但来源于经济，同时又反作用于经济，这一基本理论是众所周知的。既然税收能反作用于经济，就必然存在着具体的运行模式和实施方案，税收征纳双方在合法的前提下自由选择其所实施的方案，这是无可非议的。而税收筹划即是对税收进行策划、研究、安排或计划，多少年来由于纳税人的经济人动机，这种活动无论是在我国还是在外国，从来都没有间断，而且也不可能间断。与此同时，各国政府也都在想方设法

① 张中秀：《纳税筹划宝典》，机械工业出版社2001年版。

运用税收这一重要的经济杠杆稳定经济发展、调节资源配置、促进社会就业与公平，这些客观事实是无可置疑的。事实证明，不仅纳税人，政府也在思考，也在对税收进行筹划，怎样才能使税收这一重要的经济杠杆的运行获取最大的效应。

从经济学的角度来说，税收作为客观存在的经济对象，即经济客体，必然存在与之相对应的经济主体，即政府与纳税人。税收来源于生产经营者在一定时期内创造的国民收入，政府获取的税收是国民收入的一部分。在收入总量一定的情况下，政府获取的比例是实现财政收入的关键，比例太低不能满足政府实施其职能的需要，而比例过高又可能影响生产者的积极性，从而影响经济的长期稳定发展。因此，怎样制定并优化税制和税收政策，是政府不可避免的任务。从纳税人而言，缴纳税收是其收益的减少，在收入一定的情况下，怎样运用既定的税收政策或法规制度来减少税收支出，使自身利益增加也是不可能放弃的。因此，无论是政府，还是纳税人，都会对税收进行筹划，为自身谋求利益。然而，作为税收筹划主体所处位置的对立性，其利益的判断和确认的标准必然存在差异。

从法学的角度来说，税收是在法律规范的前提下运行的，失去了规范的法律制度保障，税收秩序必然混乱。作为税收法律就必然存在权利与义务的对称，而权利与义务是由税收法律的征纳主体——即政府与纳税人共同来履行的。不同的是，政府既是税收法律的执行者，又是税收法律的制定者，而纳税人主要是税收法律的被执法者。政府部门为了维护国家的税收收益和达到其预期的政策目标，就必须对税收进行研究和筹划，不断地完善税收制度。因此，税收筹划必然涉及税收法律的双方主体，而非单一的纳税义务人。

政府税收筹划的一个例证是：西方政治家们往往把税收政策的策划作为攻击对手或自己竞选的主要内容之一，如 2000 年 11

月美国总统大选前期，作为当时的总统候选人之一的得克萨斯州州长乔治·布什（小布什），在其竞选演说中就有很讨纳税人喜欢的内容：“如果我们降低税收，我们就会繁荣。我有一个计划，将减少边际税收率以创造更多的就业机会，同时也对挣扎在贫困边缘的家庭给予帮助。我保证我们获得竞选胜利之后，剩余的所有款项都将返还给美国人民，而不能由政府开销。”^①

通过上述分析不难看出，税收筹划不仅仅是纳税人单方面的活动行为，而应该是税收征纳主体双方共同的活动行为。因此，税收筹划的一般定义应按如下表述：税收筹划是指税收征纳主体双方运用税收这一特定的经济行为及其政策和法律规范，对其预期的目标进行事先策划和安排，确定其最佳实施方案，为自身谋取最大效益的活动过程。

笔者将税收筹划如此定义，似乎有些抽象，但它符合税收筹划的客观实际。理解这一定义，要注意以下几个要点：首先，作为税收筹划活动的主体应该包括税收征纳主体双方，既包括纳税人税收筹划也包括政府税收筹划；其二，既然是筹划、谋略或者是策划和打算，就必须在活动产生结果之前考虑，因而它是事前的和预期的；其三，税收筹划的目的是为了谋取自身的最大效益，无论是纳税人还是政府都不例外；其四，筹划主体双方都是围绕税收这一特定经济行为及政策和法律规范来进行的，离开了税收这一特定的经济行为及政策和法律规范，就谈不上税收筹划。

二、税收筹划的特征

所谓特征是指客观存在于某事物内部的本质属性，同时，某事物的特征又是与其他事物相比较而存在的。税收筹划与其他涉

^① 见《北京青年报》，1999年7月19日。