

战略性
占戈略性

税收筹划研究

Study on Tax Strategy

梁云凤 / 著



中国财政经济出版社

战略性税收筹划研究

梁云凤 著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

战略性税收筹划研究 / 梁云凤著. —北京: 中国财政经济出版社, 2006.10

ISBN 7-5005-9408-9

I. 战… II. 梁… III. 税收筹划-研究-中国
IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2006) 第 116648 号

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: cfeph@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: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 9.25 印张 217000 字

2006 年 12 月第 1 版 2006 年 12 月北京第 1 次印刷

定价: 20.00 元

ISBN 7-5005-9408-9/F·8163

(图书出现印装问题, 本社负责调换)



作者简介

梁云凤，女，1970年生，经济学博士，曾经在中南财经大学、财政部财政科学研究所学习，获得经济学学士学位、经济学硕士学位、经济学博士学位，现为中国海洋大学副教授、硕士生导师。

学术专长：财税理论与政策，战略税收筹划，企业战略，公司财务。突出贡献是在国内首次提出战略性税收筹划的概念并构建了战略筹划的理论架构。

主持或参与国家及省部级课题八项，其中2003年7月至2004年7月，作为重要骨干研究人员参与由温家宝总理主持的“国家中长期科学和技术发展规划研究（2006~2020）”。近年来，在国家级出版社出版税收筹划著作四部，主编或参编教材三部，在国内外学术刊物上发表财政、税收等学科论文四十余篇，近年来获得科研奖励七项。

策 划：刘 静
责任编辑：张 莹
装帧设计：海 东

序

站在企业角度研究税收筹划问题，并站在战略高度探究企业的涉税选择行为，是我国市场经济进一步发展和企业管理科学化的现实需要，是税收理论和实践研究的深化，也是我国税收文化与环境逐渐走向成熟的表现。而且随着资本配置的全球化，企业竞争国际化的趋势日益明显，在中国与世界的互动过程中，大量外资企业涌入中国，不少国内企业渴望迈出国门，使税收筹划成为国家和企业都面临的课题。

这本《战略性税收筹划研究》是在梁云凤同志博士学位论文的基础上经过修改加工完成的。梁云凤对税收筹划领域的研究可以追溯到1998年，当时，她在财政部财政科学研究所攻读硕士学位，我是她的硕士学位论文的指导教师，根据她对税收筹划的兴趣和认识，我鼓励她在此领域作深入研究。经过努力，2000年，她的第一本著作写出初稿，我对书稿提出了一些修改意见并作序，于是，《税收筹划实务：纳税人节税指南》于2001年3月在经济科学出版社出版，受到理论界和企业界的好评，这也是梁云凤同志在税收筹划领域研究中的奠基之作。经过近十年的努力，梁云凤同志在该领域的研究不断深化，并陆续出版了《所得税筹划策略与实务》（2002年中国财政经济出版社出版），《房地产企业税收筹划》（2006年中国市场出版社出版）等著作，还在《财政研究》、《税务研究》等刊物上发表税收筹划方面的论文三十余篇。2003年，梁云凤同志考入财政部财政

科学研究所的博士研究生，在进行财税理论与政策研究的同时，继续研究税收筹划问题，并最终以前期的研究做了阶段性总结，本书即由此论文脱胎而来。

我认为《战略性税收筹划研究》在以下一些方面具有可读性、创新性和独到之处：

1. 研究税收问题从站在政府的角度转向企业角度，对丰富税收理论和增进我国税收制度的科学性以及税收环境的优化，具有现实意义。传统的税收理念习惯于把税金看作企业对国家应有的贡献，侧重从作为征税主体的国家角度研究税收，研究中往往片面强调税收的强制性、无偿性和固定性，特别突出国家在征纳关系中的权威性，容易忽视作为纳税主体的企业在依法纳税过程中的合法权利。随着社会主义市场经济的发展和国际化、知识化、信息化、法治化需要的增强，注重从纳税主体的角度研究税收问题，探讨企业税收筹划行为的动因及创新，从企业涉税行为选择中发掘优化税收环境的空间和途径，是一种在“实事求是”治学态度下的积极进展。

2. 发掘并构建税收筹划的支撑性理论体系，首次提出战略性税收筹划概念。作者综合地从经济学、管理学、心理行为学、纳税遵从论、人性假设理论、环境论、博弈论、系统论等不同学科和方法体系中寻求阐释税收筹划行为的理论基础，在深入探究税收筹划行为的产生根源的基础上，为税收筹划的政策引导和实务操作提供前提性的系统认识。作者认为，税收筹划行为是企业作为有限理性的非完全经济人能动地遵从税收环境的涉税选择行为。战略性税收筹划是宏观经济与微观经济的交融，是经济学与管理学的交叉，是局部利益与长远利益的兼顾，是静态与动态的兼容。这充分体现了战略性税收筹划概念下学科交叉融合的理论

特色。

3. 基于战略性税收筹划概念构建战略性税收筹划的理论架构。作者站在全局的战略高度、运用战略思维来研究税收筹划行为, 提出战略性税收筹划的概念内涵以及目标体系, 并在此基础上提出了战略性税收筹划的理论架构和运作机制, 赋予战略性税收筹划一种从理念到实践的条理化认识。以往的税收筹划研究还比较零散, 尚未建立起一个完整的理论体系, 而且多注重短期效益, 容易带上浓重的机会主义色彩。战略性税收筹划研究, 是把税收问题纳入企业战略管理研究: 战略是企业根据内外部环境及可获取资源的情况, 为谋求可持续发展而对企业发展目标以及达到目标的途径和手段进行的长远性、总体性的规划; 战略性税收筹划是企业在战略实施行动之前的涉税能动行为, 是企业在发生经营活动之前制定的, 它不仅体现为一系列的计划, 也体现为一系列对行动的指导。所以对企业来说, 战略性税收筹划是一种谋求长远发展的战略行为, 要通过采取一系列战略措施、手段和方法, 重塑生产经营行为和涉税行为, 使企业能够适应外部市场环境和税收环境的不断变化, 实现企业目标。这对于构建科学完整的税收筹划理论体系具有独到的贡献。

4. 从系统论视角综观探究税收筹划问题, 注重税收文化、税收制度等诸要素构成的税收环境, 从环境与系统互动的角度来研究企业的涉税行为。税收筹划行为作为一种重要的企业行为, 由税收环境引发并受其约束规范。企业在税收筹划运作过程中, 基于自己的利益偏好能动地顺应税收规划和政策, 来整合、创新、协调自身的经济行为, 最容易发现税收环境中可用于节税操作的“资源”, 而且随着涉税行为的推陈出新, 也使企业的经济活动越来越复杂多样, 而制度的相对稳定性和持续性必然使税收制度等税收环境要素出现滞后性, 从这个意义上说, 税收筹划行

为是税收环境发展的重要推动者。另一方面，良好的税收环境是众望所归，不仅是税收筹划健康发展和企业发展所需，更是政府努力的方向。所以，政府如何利用企业在税收筹划运作过程中提供的税收环境信息来动态地完善税收制度环境和引领企业行为，来贯彻政府的调控意图和社会性目标，正是政府的责任。在企业—政府—立法机关互动中，为完善税收环境提供微观支持，便是税收筹划的客观效应。战略性税收筹划的研究可以使我们对形成更为全面、深入的认识，进而更为自觉、有效地推动企业、政府“双赢”。

总之，本书在消化吸收国内外有关税收筹划研究成果的基础上，积极集成经济学和相关学科的相关理论和方法，对战略性税收筹划进行了系统研究，反映了作者多年的研究心得，是理论联系实际结晶，对关心税收筹划的研究者和实际工作者，都将有所助益。因此，在梁云凤同志的专著《战略性税收筹划研究》一书出版之际，写此序言，并希望梁云凤同志以本书作为税收筹划研究的新起点，继续努力，不断进步。



2006年10月

序 二

上个世纪 80 年代中期我国在完成了国有企业利改税的同时也就建立了税制，从此，中国百姓知道了什么叫税收。原来是要改革国有企业与政府之间的收入解纳方式的利改税，事实上却成为了改变各类经济主体与政府间经济联系方式的重大制度变迁，中国市场经济的形成与发展从此有了稳定的税制基础。

在我国的纳税人结构中，企业始终占据主导地位，截止到今年，个人所得税占税收总额的比重仍不足 6%，在所得税收中企业所得税所占比重接近 80%，而企业缴纳的流转税占税收总额比重高达 60% ~ 70%。显然，企业的纳税行为、纳税意识和纳税方式，对中国税收状况有着特殊重要的作用。必须关注的是，伴随着企业结构和企业组织形式以及企业规模的变动，我国企业的纳税理念和行为准则正在悄然转变。现在任何一个企业都认为纳税是义务，但又都认为纳税同样需要筹划，因为大家都认识到税收数目不菲，客观地说中国的名义税率确实也在世界上也属高水平，特别是综合税负。因此，人们逐步展开了税收筹划研究。

经济学是致用之学，这点在税收筹划研究中得到了充分体现，有关税收筹划的著述日渐增多，起初是简单的理论概述，其后是筹划方式、筹划组织活动等的归纳，时至今日税收筹划的研究发展到了不同类型企业、不同行业企业、不同税种的深入探讨。这些研究归结起来有两个特点：一是侧重于技巧分析，告诉

人们如何进行税收筹划，如何使纳税最小化；二是把税收征纳双方放在不同的利益集团市场上去研究问题，因而把税收筹划等同于微观经济行为主体的利益追求活动。

应该承认，这种思维逻辑从动机角度看是合理的。但同样必须思考的问题是，对经济现象的分析单纯从动机角度进行是不能够得出完整结论的，大量的经济结果表明，动机诱导和最终结果往往是不统一的，很多情况下只是相对的统一，最直观的事实是每一个进入商场逐利的人动机都是唯利是图、利益独占，但结果或是失败或是与他人均沾利益。这说明真正决定经济行为结果的是多重复杂因素的交互作用，动机就如同理想，能否“变现”取决于经济移动主体对客观条件的把握。因此，我们必须从多个角度去研究税收筹划。

梁云凤同志从教十几年，一直致力于税收筹划研究，《战略性税收筹划研究》一书是她的新作。该书试图从新的视角去研究税收筹划，把税收筹划与整体企业战略联系起来考察，从而拓展了此类研究的宽度，将企业管理学和税收筹划学连接在一起。统观全书，本人认为该书的具体新意有三点：一是分析了税权与税收筹划权之间的关系，以往人们在研究税权时大多忽略了企业视角，单纯把纳税看做是企业的义务。但事实是企业即在即定的税收法规条件下总有自己的纳税筹划行为，很多企业甚至会因税收因素而设计企业组织结构、财务管理模式和总部地点。也正是缘于此，地方政府之间也展开了税收优惠竞争以吸引企业。作者基于这种普遍现象，干脆把税收筹划权列为企业权力，可说是一种客观的概括，符合科学研究的从现象到理论原则；二是较为全面地总结了战略性税收筹划的内容。关于战略性税收筹划的研究在我国应该说尚属初期，但现实情况是很多企业已经跳出了短期效益思维框定的税收筹划思路，开始把税收筹划作为一个系统来看

待，所制定的方案越来越具有完整性、长期性。作者把战略性税收筹划列入研究重点无疑是对现实有感而发。书中内容表明，作者关于战略性税收筹划的研究是较为全面的，涉及到了战略性税收筹划的概念界定、目标、运作机制等，尽管这是一个理论框架，但毕竟是清晰的梳理、客观的概括，对今后他人的研究具有启发性；三是提出了加强税收筹划立法的政策建议。目前人们对税收筹划的认识比较混乱，税收筹划方式也层出不穷，这连带出了一个问題：如何从法律角度界定税收筹划的性质和合理性。现实情况是，在税收行政诉讼案中人们总是很难强有力地说明什么是偷漏税，什么是税收筹划。本书明确分析了税收筹划的立法必要性和准则、预裁决制度，确属有的放矢，值得学术界关注。

总之，本书在税收筹划研究方面迈出了新的步伐，从新的视角分析问题形成了独到的看法，确实是一本值得阅读的专著。希望作者今后继续研究，力争推出惊世之作。

白景明

2006年11月13日

前 言

税收是国家存在及经济发展的命脉，对社会经济发展以及公民个人生活的影响广泛、深入，税收及其相关管理问题一直以来就是经济学界和管理学界关注的焦点。税收本质上说是一种利益分配关系，其本质决定当事人不是单一的，征税人与纳税人共生税收才存在。站在纳税人角度研究税收问题，站在战略高度探究企业的涉税选择行为，是我国市场经济进一步发展和企业管理科学化的现实需要，是全面深入进行税收理论和实践研究的需要，也是税收环境日益走向成熟的需要。随着资本配置的全球化发展，企业竞争国际化的趋势日益明显。在中国与世界的互动过程中，大量外资企业涌入中国，不少国内企业渴望迈出国门，使税收筹划成为国家和企业都面临的课题。

税收作为外力因素渗透于企业，构成了企业的税收环境。随着经济发展的全球化和快速化，经济环境的复杂化、动态化特征凸现，作为企业重要而特殊的环境之一的税收环境更呈现出了更迭的相对频繁，尤其是在我国处于经济转轨的发展阶段，税收环境的不完善、与时俱进等要求，使得我国的税收环境的复杂性和动态性特征更加浓重。税收筹划是企业能动的遵从税收环境的理性反映，是一种纳税选择行为。在战略性竞争显著的市场经济时代，任何行为都不可能是静态的。运用战略思维研究问题，站在战略高度从事行为，是时代赋予我们的使命。

战略税收筹划是基于具有复杂性、不确定性税收环境的适应性、能动性的经济管理战略,是企业以税收环境为因变量,在战略愿景的驱动下,通过企业战略调整,在战略调整过程中采取一系列措施和方法,通过运用税收优惠政策等重塑企业的经济行为,对企业资源进行系统性协调,在追求企业可持续发展的目标引导下实现恰当纳税的过程。战略税收筹划重视税收在经济运行和经济行为中的作用,主张通过经济资源的有效集成来实现博弈方的利益协调,从而达到社会福利最大化的理想境界。

本书是在我的博士学位论文的基础上经过修改加工完成的。全书在消化吸收国内外有关税收筹划方面的成果的基础上,有效集成经济学和管理学的相关理论和方法,针对税收环境的复杂性、动态性以及不可控性等特点,站在战略高度运用系统分析方法来研究税收筹划问题,从税收筹划行为的形成机理阐述到战略税收筹划的理论架构再到关键实践领域的应用,赋予税收筹划一种从理念到实践的完整概念,对丰富税收筹划理论、指导税收筹划实践具有重要意义。

本书适合于企业管理人员、财务总监作为研究税收筹划的专业知识读本,也适合于作为政府税收决策人员作为完善税收环境的指导材料,同时可作为 MBA 以及经济管理专业的研究生作为参考教材使用。

由于时间仓促,水平有限,书中疏漏不足在所难免,望广大同仁及读者关注并一如既往的支持我。

中国海洋大学 梁云凤

2006 年 9 月 6 日

摘 要

税收从本质上说是一种利益分配关系，因此，必然会涉及到两方或多方主体的反应。企业是市场经济的主体，我们通常称之为微观主体，是税收利益分配关系中除政府一方外的最重要的部分。从系统论角度来看，企业属于开放系统，税收作为外力因素渗透于企业，构成了企业的税收环境。随着经济发展的全球化和快速化，经济环境的复杂化、动态化特征凸现，作为企业重要而特殊的环境之一的税收环境更呈现出了更迭的相对频繁，尤其是在我国处于经济转轨的发展阶段，税收环境的不完善、与时俱进等要求，使得我国的税收环境的复杂性和动态性特征更加浓重。市场经济的利益驱动机制使企业天然具有追求利益的内驱力。税收筹划是企业能动的遵从税收环境的理性反映，是一种纳税选择行为。

在战略性竞争显著的市场经济时代，任何行为都不可能是静态的。运用战略思维研究问题，站在战略高度从事行为，是时代赋予我们的使命。本书在消化吸收国内外有关税收筹划方面的成果的基础上，有效集成经济学和管理学的相关理论和方法，对战略性税收筹划进行了系统研究。针对税收环境的复杂性、动态性以及不可控性等特点，运用战略思维，提出了一个系统的税收筹划研究框架。对税收筹划的支撑性理论、税收筹划行为的形成机理、税收筹划权的界定、战略性税收筹划的内涵以及思维特征、

战略性税收筹划的运作机制等问题进行了系统而深入的研究,同时对战略性税收筹划理论在实践中的应用进行了实证分析。本书的研究目的是通过研究环境主体基于自身目标对环境影响的主动行为,在实现自身目标的同时实现与环境的互动,促使环境的改善和环境主体目标实现的协调。本书所做的创新性研究工作可以概括为以下四个方面:

1. 研究税收问题从站在政府的角度转向企业角度,对丰富税收理论的研究具有重要意义,对我国税收制度的科学性以及税收环境的优化具有实际意义。传统的税收理念习惯于把税收看作企业对国家应有的贡献,侧重从作为征税主体的国家角度研究税收,片面强调税收的强制性、无偿性和固定性,特别突出国家在征纳关系中的权威性,忽视了作为纳税主体的企业在依法纳税过程中的合法权利。随着社会主义市场经济的发展并逐步国际化、知识化、信息化、法制化,深入纳税主体研究税收问题,探讨企业税收筹划行为的动因及创新,从企业涉税行为选择中发掘税收环境的优化途径,应该具有更加切实的意义。

2. 发掘并构建了税收筹划的支撑性理论体系,分别从经济学、管理学、心理行为学、纳税遵从论、人性假设理论、环境论、博弈论、系统论等不同学科和方法体系中寻找税收筹划行为的理论基础,既回答了税收筹划行为的产生根源问题,又为战略税收筹划的实务操作提供了线索和基础。本书认为税收筹划行为是企业作为有限理性的非完全经济人能动地遵从税收环境的涉税选择行为。战略性税收筹划是宏观经济与微观经济的交融,是经济学与管理学的交叉,是局部利益与长远利益的兼顾,是静态与动态的兼容,本书充分体现了战略性税收筹划的学科交叉融合的理论特色。

3. 在国内首次提出战略性税收筹划的概念,并构建了战略

性税收筹划的理论架构。站在战略高度、运用战略思维来研究税收筹划行为，提出战略性税收筹划的内涵以及目标体系，并在此基础上提出了战略性税收筹划的理论架构和运作机制，赋予战略性税收筹划一种从理念到实践的完整概念。传统的税收筹划研究比较零散，尚未建立起一个完整的理论体系，而且多注重短期效益，具有浓重的机会主义色彩。战略性税收筹划研究，是把税收问题纳入到企业战略管理的框架中，属于战略性研究。战略是企业根据内外部环境及可获取资源的情况，为谋求可持续发展而对企业发展目标以及达到目标的途径和手段进行的长远性、总体性的规划。战略性税收筹划是企业在行动之前的涉税能动行为，是企业在发生经营活动之前制定的，它不仅体现一系列的计划，也体现一系列的行动。对企业来说，税收筹划本身是一种谋求长远发展的战略行为，通过采取一系列战略措施、手段和方法，重塑涉税行为，使企业能够适应税收环境的不断变化，实现企业目标。本书对于构建科学完整的税收筹划理论体系具有方向性指导意义。

4. 从系统论视角综观探究税收筹划问题，将税收文化、税收制度等诸要素构成的税收环境作为作用于企业系统的环境要素，从环境与系统互动的角度来研究企业的涉税行为。税收筹划行为是企业行为，由税收环境引发并受其约束规范，在税收筹划运作过程中，企业能动的并具有一定利益偏好的运用税收政策整合创新协调自身的经济行为，最容易发现税收环境的缺失，而且随着涉税行为的推陈出新，也使企业的经济活动越来越复杂多样，制度的相对稳定性和持续性必然使税收制度等税收环境各要素出现滞后，从这个意义上说，税收筹划行为是税收环境发展的推动者和引领者。更进一步，良好的税收环境可以说是众望所归，不仅是税收筹划健康发展所需、企业发展所需，更是政府努