

税务方法与实战案例丛书·知识更新版

洞
悉
局
势

险
中
求
胜

税务风险揭秘

SHUIWU FENGXIAN JIEMI 蔡 昌 编著



中国财政经济出版社

税务方法与实战案例丛书 ·



税务风险揭秘

蔡昌 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

税务风险揭秘/蔡昌编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2011. 1

(税务方法与实战案例丛书·知识更新版)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2512 - 8

I. ①税… II. ①蔡… III. ①税收管理 - 风险管理 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 189880 号

责任编辑: 樊清玉

责任校对: 王 英

封面设计: 郁 佳

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

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

E-mail: ckfz@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: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 10.75 印张 165 000 字

2011 年 1 月第 1 版 2011 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 28.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2512 - 8/F·2138

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

前言



税务风险其实是商业风险的一种，它隐蔽的很深，在企业经营活动的各个环节都可能出现，其危害性之大，令纳税人不得不防。所谓税务风险，即企业的涉税行为因未能正确遵守税法规定而可能导致的未来经济利益的损失，税务风险具体表现为企业涉税行为影响纳税准确性的不确定因素，其结果导致企业多缴了税而造成经济损失，或者少缴了税而遭到税务机关的惩罚。

企业面对复杂多变的税收环境，其税务风险不容忽视。税务风险不仅存在，而且和我们朝夕相伴。孔子曰：“临事而惧，好谋而成。”其意思是说，当面对重要的决策时一定要要有危机意识，要好好谋划才能最终成功。因此，税务风险需要科学决策好好谋划，增强防范意识，加强管理，有效的税务风险管理能够为企业创造价值，这已成为一种共识。

本书以全新的视角，观察、审视和发掘税务风险管理的最新策略与模式，从税务风险管理框架、税务风险管理方法、博弈规则与税务风险、税收筹划风险控制、税务风险法律防范等角度，对企业税务风险管理的诸多方面进行研究，试图给出税务风险管理的操作性框架，为纳税人控制



税务风险揭秘

税务风险提供借鉴。总之，本书以企业税务风险为研究对象，注重实务操作，试图把风险管理的思想纳入到税务风险管理的框架中去。由于税务风险的多样性和复杂性，以及国内对税务风险的研究工作尚处于起步阶段，本书更多的只是一种尝试。书中不足之处，敬请广大读者批评指正。

蔡 昌

记于中央财经大学

目 录



第 1 章

税务风险及其分析模型 1

- 1.1 偷税、避税与税务风险 1
- 1.2 税务风险分析模型 17
- 1.3 税务风险管理框架与制度 24

第 2 章

税务风险管理系统与操作流程 34

- 2.1 税务风险管理系统 34
- 2.2 税务风险管理方法 39
- 2.3 企业税务风险管理评价体系 61

第 3 章

博弈规则与税务风险管理 70

- 3.1 税务风险与税企博弈规则 70
- 3.2 税务风险管理策略与方法 77

第 4 章

税收筹划风险控制 96

- 4.1 税收筹划的涉税风险分析 96
- 4.2 税收筹划风险的管理方法 100

税务风险揭秘

- 4.3 税收筹划的内部控制 102
- 4.4 内部纳税检查 106

第5章

税务风险的法律防范 113

- 5.1 纳税人的权利与义务 113
- 5.2 莫在税务登记方面栽跟头 120
- 5.3 警惕发票管理引发税务损失 125
- 5.4 把握税款缴纳技巧 128
- 5.5 正视税务纠纷 133

附录1

安永会计公司在美国的避税方案 139

附录2

十大税务问题参考答案 142

附录3

大企业税务风险管理指引（试行） 146

附录4

企业税务风险评估问卷 152

策划人语 165

第 1 章

税务风险及其分析模型



1. 1

偷税、避税与税务风险

1. 1. 1 偷税、避税与税收筹划的比较

(1) 偷税 (Tax Evasion)

偷税是指负有纳税义务的纳税人，故意违反税法，通过对已发生的应税经济行为进行隐瞒、虚报等欺骗手段以逃避交纳税款的行为。偷税也可以称为逃税，具有明显的欺诈性和违法性。

在我国税收实践中，偷税被解释为：“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。”^① 偷税可以概括为以下五种形式：

① 伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证。对于本条争论最多的是取得的发票等原始

^① 《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条。

税务风险揭秘

凭证是否属于本条所列举的行为。

从法律条文的字面含义理解，的确未明确载明“原始凭证”字样，根据法无明文规定禁止即不为违法的原则，这样的理解有一定的道理。但是，根据这一理解，在实际运用中会得出一个悖论：纳税人只要保持记账凭证上的记载数据等于所附原始凭证的汇总数据，就不存在伪造、变造记账凭证的问题。纳税人取得伪造、变造的原始凭证即使可能造成偷税，但是仍不属于本条所列举的偷税手段，不构成偷税，只能按照未按规定取得发票处罚。显然，这种从字面推理出来的含义不是立法的真实意图。

最高人民法院于2002年11月5日对此行为专门进行了司法解释：纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁用于记账的发票等原始凭证的行为，应当认定为刑法第二百零一条第一款规定的伪造、变造、隐匿、擅自销毁记账凭证的行为。此司法解释补充完善了这一立法漏洞。

②在账簿上多列支出或者不列、少列收入。对于本条争议较多的是对于纳税人取得的虚开增值税专用发票并且进项税额已入账是属于哪一种偷税手段，有的观点认为应当属于伪造记账凭证，另一种观点认为《中华人民共和国税收征收管理法》中未列出这种偷税手段，根据法无明文规定不是违法的原则，对于取得虚开的增值税专用发票的行为不应确定为偷税行为。

对此国家税务总局以规章的形式进行了界定：纳税人非法取得虚开的增值税专用发票上注明的税额已经记入“应交税金”作进项税额，构成了“在账簿上多列支出……”的行为，应确定为偷税。

③经税务机关通知申报而拒不申报纳税。在这一条上，税务干部普遍存在的一种理解是：纳税人应申报而未申报，经税务机关通知申报而仍不申报。在实务操作上，为避免可能会有争议，通常情况下，通知的方式还主要表现在书面通知上。税务机关这么操作，当然是无可非议的。但是，对于这一条的理解也存在重大偏差。

最高人民法院在对《中华人民共和国刑法》中关于偷税罪的本项偷税手段的司法解释中指出：

具有下列情形之一的，应当认定为刑法第二百零一条第一款规定的“经税务机关通知申报”：纳税人、扣缴义务人已经依法办理税务登记或者扣缴税款登记的；依法不需要办理税务登记的纳税人，经税务机关



依法书面通知其申报的；尚未依法办理税务登记、扣缴税款登记的纳税人、扣缴义务人，经税务机关依法书面通知其申报的。

根据上述规定，我们能够得出以下结论：第一，对于依法办理了税务登记的纳税人、办理扣缴税款登记的扣缴义务人，只要其已办理了登记就视同税务机关已完成通知申报的程序。第二，对于依法不需要办理税务登记的纳税人以及尚未依法办理税务登记、扣缴税款登记的纳税人、扣缴义务人，必须经税务机关依法书面通知其申报。

④进行虚假纳税申报。与这一概念相关联的是“编造虚假的计税依据”，两者在表现上极其相似。但由于两者是不同性质的违法行为，其所受处罚也有很大的不同：“进行虚假的纳税申报”按照偷税处罚，“编造虚假的计税依据”可处以5万元以下的罚款。

最高人民法院的司法解释指出：“虚假的纳税申报”，是指纳税人或者扣缴义务人向税务机关报送虚假的纳税申报表、财务报表、代扣代缴、代收代缴税款报告表或者其他纳税申报资料，如提供虚假申请，编造减税、免税、抵税、先征收后退还税款等虚假资料等。主要表现为申报表、申报资料与纳税人账簿记载的内容不一致。

根据国家税务总局税收征管司的释义，纳税人编造虚假计税依据，是指编造虚假的会计凭证、会计账簿或者通过修改、涂抹、挖补、拼接、粘贴等手段变造会计凭证、会计账簿或者擅自虚构有关数据、资料编制虚假的财务报告或者虚报亏损等。

编造虚假计税依据可能有两种结果：一种结果是编造虚假计税依据，造成不缴或少缴应纳税款。对于这种行为，应该认定为偷税。应按《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条的规定，“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，并处不缴或者少缴税款50%以上5倍以下的罚款”。

另一种结果是，并未产生实际的不缴或少缴税款的事实，但却影响了申报的真实性，可能造成以后纳税期的不缴或少缴税款。如编造虚假计税依据后，增加了亏损额，但还没有造成实际的不缴或少缴。对于这种行为，根据《中华人民共和国税收征收管理法》第六十四条的规定，税务机关有权责令纳税人、扣缴义务人在规定的时间内改正编造的虚假计税依据，同时处5万元以下的罚款。

由此可见，纳税人编造虚假计税依据的，视其是否造成不缴或少缴

税务风险揭秘

税款的情况，分别按《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条或第六十四条进行处理，不应同时适用两条规定。

⑤缴纳税款后，以假报出口或者其他欺骗手段，骗取所缴纳的税款。这容易与骗取出口退税混淆，两者的主要区别在于纳税人是否缴纳了税款。可分为以下三种情况：

第一，纳税人先缴纳了税款，然后以假报出口或者其他欺骗手段骗取所缴纳的税款。这种情况下，应当认定为偷税。

第二，纳税人未缴纳税款，以假报出口或者其他欺骗手段骗取国家出口退税。这种情况下，应当认定为骗取出口退税。

第三，纳税人先缴纳了税款，然后以假报出口或者其他欺骗手段骗取比所缴纳的税款数额要多的税款。如纳税人先缴纳了100万元的税款，然后骗取150万元的税款。在这种情况下，应当分别认定：对于骗取的出口退税款中与纳税人缴纳数额相等部分，如本例中的100万元，认定为偷税；对于超过已缴纳的税款部分，如本例中的50（150 - 50）万元，认定为骗取出口退税。

在理解本条时应当想到，如果骗取的出口退税与已缴税款之间有着同一笔业务的因果联系，可以认定为偷税。否则，即使纳税人其他货物缴纳了增值税、消费税，也应当被认定为骗取出口退税。

《中华人民共和国刑法》规定如下：纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，致使税务机关无法追缴欠缴的税款，数额在1万元以上不满10万元的，处3年以下有期徒刑或者拘役，并处或者单处欠缴税款1倍以上5倍以下罚金；数额在10万元以上的，处3年以上7年以下有期徒刑，并处欠缴税款1倍以上5倍以下罚金^①。

十一届全国人大常委会第七次会议表决通过《刑法修正案（七）》，立法机关对不履行纳税义务的定罪量刑标准以及刑法规定中的相关表述方式进行了较大幅度的修改。其中，用“逃避缴纳税款罪”表述代替“偷税罪”表述，对逃避缴纳税款罪以及罚金不作具体数额和比例的规定，增加“初犯补税免罪”的规定。《刑法》第二百零一条对逃避缴纳税款罪规定如下：

（第一款）纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申

^① 《中华人民共和国刑法》（2009年2月28日最新修正版）第二百零三条。

报，逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额 10% 以上的，处 3 年以下有期徒刑或者拘役，并处罚金；数额巨大并且占应纳税额 30% 以上的，处 3 年以上 7 年以下有期徒刑，并处罚金。

扣缴义务人采取前款所列手段，不缴或者少缴已扣、已收税款，数额较大的，依照前款的规定处罚。

对多次实施前两款行为，未经处理的，按照累计数额计算。

（第二款）有第一款行为，经税务机关依法下达追缴通知后，补缴应纳税款，缴纳滞纳金，已受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，5 年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予二次以上行政处罚的除外。

提醒读者注意的是，《刑法》新规定中增加了“补缴税款不予追究刑事责任”的条款，其实这是一种有条件的初犯免责机制。对于因符合免责条件而免于追究刑事责任的纳税人，事实上已构成了犯罪，只不过在某些条件下，可以免于追究其刑事责任，这也是罪刑法定主义在《刑法》中的体现。按照以往正常的工作程序，税务机关在要求逃避缴纳税款的纳税人补缴税款，并对其进行行政处罚和罚款后，会将案件移交公安机关，再由公安机关进一步移交检察机关立案。

依据以上法律解释，偷税是一种违法行为，采用这种行为来获取经济利益，其结果必然会受到法律的追究。因而偷税的风险和成本都是非常高昂的。

偷税的主体是纳税人。偷税是在纳税人的实际纳税义务已发生并且确定的情况下，采取不正当或不合法的手段逃避其实际纳税义务的行为，其结果是减少应纳税款，是对其应有税收负担的逃避。在偷税情况下，由于纳税人的纳税地位是已经确定的，在偷税过程中，其纳税地位也不发生变化。因而，其手段往往是不公开的，具有欺诈性与隐瞒性。

（2）避税（Tax Avoidance）

①避税的概念。联合国税收专家小组对避税的解释为：避税是一个比较不甚明确的概念，很难用能够为人们所普遍接受的措辞对它作出定义。但是，一般地说，避税是纳税人采取利用法律上的漏洞或含糊之处的方式来安排自己的事务，以减少其他应承担的纳税数额，但这种做法并没有违犯法律。虽然避税行为可能被认为是不道德的，但使用的方式是合法的，而且纳税人的行为不具有欺诈的性质。

税务风险揭秘

国际财政文献局在 1988 年版的《国际税收辞汇》中解释为：“避税”一词，指以合法手段减少其纳税义务，通常含有贬意。例如该词常用以描述个人或企业通过精心安排，利用税法的漏洞，或其他不足之处钻空取巧，以达到避税目的。法律中的规定条款，用以防范或遏制各类法律所不允许的避税行为者，可以称之为“法避税条款”。

《中国税务百科全书》中对避税的解释是：避税是指负有纳税义务的单位和个人在纳税前采取各种合乎法律规定的方法，有意减轻或解除税收负担的行为。

避税定义各有不同，但都说明了避税是用合法手段或不违法手段减轻纳税义务的一种行为。避税有其存在的合理性。各国法律和税收实践对避税界定也存在较大差异。例如，在美国，避税与偷税实际上并没有明确界限，避税被广泛解释为除偷税以外使税务负担最轻的技术，人为的避税技术并不是为了经济或业务发展的需要，经常与偷税紧密联系，因此应加以制止。格拉斯哥大学税务学访问教授汤姆·林奇（Tom Lyrich）对避税有一段精辟的评论：“‘避税’一词不幸地被冠以一种不守规矩的含义，事实上，它涵盖了很多方面的内容，比如，不仅包括对简单和现实的业务的重新组合，而这种组合安排显然是合理而方便的，还包括复杂的组合策略。这些组合安排并无实际的影响——除了减轻纳税负担外并无其他实质意义，这些人为的规划并不违法，但许多人认为这种行为应该受到惩罚，而且，更重要的是避税会潜在地导致无效率。”^①在巴西，只要不违反法律，纳税人有权选择使其缴税最少的经营模式，但纳税人这种选择必须在纳税义务法律事实发生之前进行。

但越来越多的国家认为避税是错用（misuse）或滥用（abuse）税法的行为，是纳税人通过个人或企业事务的人为安排，利用税法的漏洞（loopholes）、特例（anomalies）和缺陷（deficiencies），来规避或减轻其纳税义务的行为，避税也已成为一种政府制止的活动。究其原因，避税虽以非违法的手段来达到逃避纳税义务的目的，但其结果与逃税一样危及国家税收，直接后果是将导致国家财政收入的减少，间接后果造成

① 汤姆·林奇：《税务实务中的道德》，原载《会计师》杂志 1987 年 11 号（The Accountant's Magazine, November 1987: 27, 28. Reprinted with the permission of the Editor of CA Magazine, Published by the Canadian Institute of Chartered Accounts, Toronto, Canada. 转引自（加）莱昂纳多·J. 布鲁克斯所著《商务伦理与会计执业道德》（中信出版社 2004 年版）P311。



了税收制度的有失公平。

总之，避税是指纳税人在不违反法律的前提下，通过对生产经营活动及财务活动的安排以期达到纳税义务最小化的经济行为。由于避税的行为并不违法，所以在我国税收实践中，对避税并没有严格的法律界定和明确的法律责任，但对于纳税人利用税法漏洞和缺陷来人为减少税负支出的避税行为，税务机关可采取强制性的反避税措施，来调整纳税人的财务结果并要求补缴税款。

通过对避税概念的探讨，可以看出避税具有以下显著特征：

第一，合法性，或称非违法性。即避税所使用的方式是合法的或是非违法的，纳税人没有行使欺诈行为，这一点明显区别于偷税或逃税。联合国税收专家小组也认为：“避税相对而言是一个比较不明确的概念，很难利用人们所普遍接受的措辞对它作出定义。但是，一般地说，避税可以认为是纳税人采取利用某种法律上的漏洞或缺陷减少其本应承担的纳税数额的行为。虽然避税行为可能被认为是不道德的，但避税使用的方式是合法的，而且不具有欺诈性质。”^①

第二，避税的手段是巧妙地利用税法漏洞来减轻税负。纳税人交易的安排不纯粹是出于正常交易动机，或者纯粹是出于税收动机，或者既包含商业动机，也包含税收动机。

第三，避税行为往往与税收立法意图相违背，可能被认为是不道德的。但避税行为的不道德性只是一种可能因为避税方式多种多样，很难明确界定。

避税形式多种多样，譬如原来我国对香皂征收消费税，因其属于护肤护发品系列，而肥皂不征消费税。对此有一厂商钻该项政策的空子，生产了一种名为“阿尔贝斯皂”的介于肥皂和香皂之间的产品，这一做法显然带有避税倾向。在国际领域，避税最常见、最一般的手法是利用“避税港”（指一些无税收负担或税收负担极低的特殊区域）虚设经营机构或场所转移收入、转移利润，以及利用关联企业之间的转让定价转移收入和利润，实现避税。由于通常意义上的避税行为有悖税法精神，也可以说是对税法的歪曲或滥用，故世界上多数国家对这种行为采取不接受或拒绝的态度，往往针对较为突出的避税行为，通过单独制定

^① 苏晓鲁：《偷漏税及其防范》，中国劳动出版社1994年版。

税务风险揭秘

法规或在有关税法中制定特别条款来加以限制。

②避税的分类。避税行为在经济领域普遍存在，从本质上讲，避税和税收筹划其实有着密切的联系，正如一枚硬币有正反两面一样。避税是从政府角度定义，侧重点在于规避纳税义务；而税收筹划是从纳税人角度进行的界定，侧重点在于减轻税收负担。由于征纳双方立场不同，纳税人从个体利益最大化出发，在降低税收成本（包括税收负担和违法造成的税收处罚）而进行筹划的过程中会尽量利用现行税法，当然不排斥钻法律漏洞；而税务当局为保证国家财政收入，贯彻立法精神，必然反对纳税人避税筹划的行为。但这种反对仅限于道义上的谴责，正如劳德·邓宁所说的那样：“避税可能合法，但不道德。”所以，只要没有通过法定程序完善税法，就不能禁止纳税人在利益驱动下开展避税活动^①。根据避税活动的行为方式及其影响，可以把避税分为以下两类：灰色避税和中性避税。

灰色避税是通过改变经济活动的本来面目来达到少缴税款的行为，或者是企业会计核算和纳税处理中所反映的信息不符合经济事实。

〔案例分析〕

王某兄弟二人开办一个私营公司，将其已赋闲养老的父母均聘作公司员工，王老夫妇二人工作甚为轻松，但报酬优厚。如果王某兄弟二人不将父母聘入公司，则王某兄弟要先获得较高的个人收入（包括工资、薪金收入和红利所得），在扣缴了个人所得税后，用税后所得去赡养二老。现在让王老夫妇“上班”，并获得与其劳动明显不相称的工资收入，显然是利用了中国传统的家族关系，将本属于王某兄弟的个人收入分解部分到其父母名下，这里只是利用了对公司人事安排和薪酬决策的权力，变相地转移了收入。对于这种情况，在税收检查中很难发现，即使发现了也很难处理。但是，这种行为表象与事实不符，是现行税收法规所不支持的。对于灰色避税行为，笔者认为属于违背道德伦理的行为，应该受到道德的谴责，同时，税务机关在掌握了有关证据后也可以

^① 虽然有些避税行为没有触犯法律，可以被社会所接受。但另一方面，对于不合理的避税行为，如果道德约束无力，则会给社会增添许多交易成本，这些交易成本可能来自于税务稽查成本、税法修订成本和避税案件调查成本等。

进行反避税。

中性避税主要是利用现行税制中的税法漏洞或缺陷，或者是利用税收政策在不同地区、不同时间的差异性，通过对经济活动的周密策划和适当安排，从而将应税行为改变为非税行为，将高税负活动改变为低税负活动。

“税法漏洞”是指所有导致税法失效、低效的政策条款。税法漏洞由于税制体系内部结构的不协调性或不完善性而难以避免，这些条款往往自身规定矛盾或在具体规定中忽视某个细小环节，抑或存在较大的弹性空间和不确定性。缺陷性条款多表现在法治程序、定额税、转让定价及税收管辖权等方面，在国际税收领域，因各国利益及税收制度的诸多差异而广泛存在。

〔案例分析〕

2003年春季，中国大陆爆发了一场特殊的“非典”灾难。为了支持“抗非典”工作，财税〔2003〕101号《财政部、国家税务总局关于非典型肺炎疫情发生期间个人取得的特殊临时性工作补助等所得免征个人所得税问题的通知》规定：对于非典型肺炎疫情发生期间，在医疗机构任职的个人取得的特殊临时性工作补助等所得免征个人所得税。根据这个政策，一些医疗机构及相关单位乘此机会大搞奖金分配和福利补助，从形式和内容上都与“抗非典”工作结合起来，规避个人所得税。避税成功的主要原因在于这是税制中的一个漏洞。在这种特定的条件下，纳税人主动规范和界定自己的行为，利用税法漏洞避税。再如，政府对白酒征收较高的消费税，纳税人为规避高税负减少对白酒的消费，而增加了对啤酒和红酒的消费。这种因为税收改变其行为模式的避税之举属于中性避税，在法律上不受约束，在道德上也不受谴责。

笔者认为，避税行为在实践中有着极大的机会主义倾向，通常采取微妙的、狡猾的欺骗性形式。避税又与不完全信息联系在一起，信息不对称助长并强化了避税行为，避税极易走向信息扭曲、误导、曲解、模棱两可或混乱等故意行为。如灰色避税就带有典型的机会主义倾向，应该受到商业伦理的约束。而中性避税是纳税人的一种适应性行为，是对税收环境的一种敏感反应，不仅应该受到法律保护，而且也与商业伦理

税务风险揭秘

并不相悖，是一种市场利益驱动下的正常现象。

市场经济是以制度为基础的法制经济，但市场经济的运行离不开伦理基础，社会经济秩序的维护在一定程度上也依靠着伦理的力量，因为伦理实际影响着人类的实际行为。避税行为存在着道德压力，而不仅是法律问题。避税行为是否触及伦理道德，不一而足，必须将其放在特定的经济制度与环境中，透过博弈过程来考察，正所谓“橘生淮南则为橘，生于淮北则为枳”。

（3）税收筹划（Tax Planning）

①税收制度是税收筹划的基础。有政府征税才有纳税人的税收筹划，换言之，如果政府不征税或者企业不需要缴税，当然也就无需税收筹划。

税收制度强调税收法定主义。税收法定主义最早产生于英国。1215年，英国《大宪章》在世界历史上第一次对国王征税权作出限制。1689年国会制定《权利法案》，规定国王不经国会同意而任意征税是非法的，只有国会通过法律规定，才能向人民征税。这正式确立了近代意义上的税收法定主义。所谓税收法定主义，是指税法主体的权利义务必须由法律加以规定；税收的各种构成要素必须由法律予以明确规定；没有法律依据，任何主体不得征税或减免税，任何人不得被要求纳税。

从税收法定主义角度观察，税收制度的法定性越强，税收筹划的预期性越明确，税收筹划的技术、方法就越具稳定性和规范性。正是税收的法定性要求才催生了税收筹划。税收筹划要求遵从税收制度的约束，但纳税人只要符合税收规则，就可以打“擦边球”，这也是税收法定主义给我们带来的启示。

政府征税产生了税收制度，也才出现了纳税人的税收筹划，税收制度与税收筹划可谓是一对“孪生兄弟”，两者有着密切的联系：一方面，健全、合理、规范的税收制度，将大大缩小纳税人偷逃税款等违法行为的空间，从而促使其通过税收筹划寻求自己的税收利益；另一方面，税收制度作为贯彻国家权力意志的杠杆，不可避免地会在其立法中体现国家推动整个社会经济运行的导向意图，会在税负公平、税收中性的一般原则下渗透税收优惠政策。而税收优惠政策的存在，使得同一种税在实际执行中的差异形成了非中性的税收制度，这无疑为企业选择自身利益最大化的经营理财行为，即进行税收筹划提供了客观条件。