

会计硕士 (MPAcc) 系列



MPAcc

Corporate Tax Planning Theory

企业税务 and Practice
筹划理论与实务

盖地 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

会计硕士



(MPAcc)系列教材

MPAcc

Corporate Tax Planning Theory

企业税务 and Practice
筹划理论与实务

盖地 主编

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

· 大连 ·

© 盖地 2005

图书在版编目 (CIP) 数据

企业税务筹划理论与实务 / 盖地主编. — 大连: 东北财经大学出版社, 2005.1

(会计硕士 (MPAcc) 系列教材)

ISBN 7 - 81084 - 399 - 0

I. 企… II. 盖… III. 企业管理 - 税收筹划 - 研究生 - 教材 IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2004) 第 021936 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@vip.sina.com

大连海事大学印刷厂印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 454 千字 印张: 21 3/4 插页: 2

印数: 1—4 000 册

2005 年 1 月第 1 版

2005 年 1 月第 1 次印刷

责任编辑: 李智慧 王纪鑫

责任校对: 群 校

封面设计: 沈 冰

版式设计: 钟福建

定价: 36.00 元

前 言

2003年末，国家有关部门正式批准设置会计硕士（MPAcc）专业学位，回首2003年初东北财经大学出版社策划组编这套MPAcc教材的情况，我们为出版社领导及编辑们的胆略、勇气所折服。我们在职会计人员终于有了自己的硕士学位考试和学习机会，会计的天地更广了，会计的前景更加绚丽多彩。MPAcc应该是复合型、应用型的专业人才，本书贯彻了这一目标。

众所周知，税收是国家为了满足公共需要，将纳税人的一部分财富转移到政府手中的一种手段，纳税人都有一种强烈的愿望，希望其纳税负担最小化。如何实现纳税负担最小化？是通过违法手段，还是通过合法或不违法的税务筹划？纳税人当然希望是后者。从学科上看，税务筹划是连接税务会计与财务学的一门边缘性学科；从其目标和作用看，税务筹划应该归属财务学范畴。在实务中，税务筹划作为企业的一种理财活动，是企业财务管理的重要组成部分，它贯穿于企业财务管理的全过程。税务筹划应服从、服务于企业的财务管理目标。企业的发展、壮大都是对规则遵从的结果，税务筹划同样也必须首先做到纳税遵从，然后才能进行真正意义上的筹划。

本书突出以下特点：

(1) 理论与实务并重，强调理论联系实际，在理论上正确界定税务筹划，在实务上正确掌握税务筹划，突出案例教学；

(2) 从横向（分税种）与纵向（按过程）两方面阐述税务筹划的方法和技术；

(3) 国内税务筹划与国际税务筹划相结合，以国内税务筹划为主；

(4) 在主教材内容的基础上，辅以“相关链接”和“补充阅读材料”，增加信息量，以适应读者自学的要求；

(5) 在阐述国内税务筹划时，以我国现行税收法规为主要依据，同时也有涉及我国税制改革的某些前瞻性问题的探讨，若以后有关法规发生变动，应以新法规为准。本书除作为MPAcc教材外，还可以作为财务、会计、审计等在职人员的业务学习用书，也可以作为高校师生的参考用书。

参加本书编写的老师有（按书中章的顺序）：盖地教授（第1章）、卢强博士

2 企业税务筹划理论与实务

(第2、3、4章)、刘植才教授、博士(第5章)、张雅杰博士(第6、8章)、王成秋博士(第7章)、刘荣博士(第9章)。盖地教授任本书主编,负责全书框架设计、大纲拟定和书稿审阅、定稿。由于作者水平所限,书中难免存在缺憾,竭诚欢迎广大读者不吝指正。

编 者

2004年11月于天津

欲获取本教材的电子课件
及习题参考答案,请登录
东北财经大学出版社网站
(www.dufep.cn)。

目 录

第 1 章 税务筹划总论	⇨1
学习目标	/1
1.1 税务筹划的概念和分类	/1
1.2 税务筹划的动因和意义	/18
1.3 税务筹划的目标	/25
1.4 税务筹划的原则和特点	/27
1.5 税务筹划的基本技术	/29
1.6 税务筹划的程序和步骤	/35
1.7 税务筹划的经济制度分析	/36
1.8 税务筹划与财务管理、财务报告	/39
总结与结论	/42
练习题库	/42
第 2 章 税收负担与税收成本	⇨56
学习目标	/56
2.1 税负理论	/56
2.2 税负转嫁	/63
2.3 税收成本	/68
总结与结论	/71
练习题库	/71
第 3 章 流转税的税务筹划	⇨75
学习目标	/75
3.1 流转税概述	/75
3.2 增值税的税务筹划	/78
3.3 消费税的税务筹划	/93
3.4 营业税的税务筹划	/100
总结与结论	/110
练习题库	/110

第4章 所得税的税务筹划 ⇨114

学习目标 /114

4.1 所得税概述 /114

4.2 收入的税务筹划 /117

4.3 税前扣除项目的税务筹划(上) /120

4.4 税前扣除项目的税务筹划(下) /128

4.5 所得税税率的税务筹划 /134

4.6 所得税税额的税务筹划(上) /138

4.7 所得税税额的税务筹划(下) /146

总结与结论 /154

练习题库 /154

第5章 其他税种的税务筹划 ⇨160

学习目标 /160

5.1 财产税的税务筹划 /160

5.2 资源占用税的税务筹划 /169

5.3 行为税的税务筹划 /177

总结与结论 /185

练习题库 /186

第6章 企业投资的税务筹划 ⇨187

学习目标 /187

6.1 企业组织形式的税务筹划 /188

6.2 企业投资结构的税务筹划 /199

6.3 企业投资规模的税务筹划 /215

6.4 企业投资决策的税务筹划 /221

总结与结论 /231

练习题库 /231

第7章 企业筹资与经营的税务筹划 ⇨234

学习目标 /234

7.1 企业筹资方式的税务筹划 /234

7.2 企业资本结构的税务筹划 /244

7.3 企业租赁的税务筹划 /250

7.4 企业产销决策的税务筹划 /254

7.5 企业财务成果的税务筹划 /256

总结与结论 /264

练习题库 /264

第 8 章 企业特殊问题的税务筹划	⇨266
学习目标	/266
8.1 企业汇总（合并）纳税的税务筹划	/266
8.2 企业债务重组的税务筹划	/273
8.3 企业购并的税务筹划	/280
8.4 企业分立的税务筹划	/290
8.5 企业清算的税务筹划	/296
总结与结论	/298
练习题库	/299
第 9 章 国际税务筹划	⇨301
学习目标	/301
9.1 国际税务筹划概述	/301
9.2 跨国公司组织形式的税务筹划	/307
9.3 跨国公司经营活动的税务筹划	/317
9.4 国际金融业务的税务筹划	/325
9.5 电子商务的税务筹划	/330
总结与结论	/334
练习题库	/334
主要参考文献	⇨336

第 1 章

税务筹划总论

[学习目标]

学完本章后，应当掌握：

1. 税务筹划的概念、动因和意义；
2. 税务筹划的目标、原则和特点；
3. 税务筹划的基本技术和方法；
4. 税务筹划的基本程序和步骤；
5. 税务筹划的相关经济制度；
6. 税务筹划与财务管理、财务报告的关系。

1.1 税务筹划的概念和分类

可以说，与税收同样历史悠久的是人们对税收负担的抗争。一部税收史，同时也是一部税收抗争史。如何评价税收与税收抗争？这要区分不同社会制度、不同税收法制环境，不能概而论之。我国唐代诗人杜荀鹤的诗中曾经写到：“任是深山更深处，也应无计避征徭。”如果纳税人“有计避征徭”，即如果能够通过税务筹划方式减轻自己的税收负担，则不会去作违反、对抗税法之事。据史料记载，在 19 世纪中叶的意大利，就有税务专家对企业和个人开展税务咨询，而税务咨询大多是有关税务筹划的内容。但在一个相当长的历史时期，“税务筹划”只能说是原始意义上的税务筹划，它从企业计划中独立出来，并逐步形成一套较为完整的理论与实务体系，应该是自 20 世纪 50 年代起。^①

^① 1959 年欧洲成立税务联合会，它是由从事税务咨询的专业人士和团体组成的，其成员遍布英、法、德、意等 22 个欧洲国家。“联合会”明确提出以税务咨询为中心开展税务服务，而税务筹划就是其服务的主要内容。

2 企业税务筹划理论与实务

1.1.1 税务筹划的概念

在发达国家,纳税人对税务筹划(tax planning)早已耳熟能详。而在我国,则处于初始阶段,但不论法人、还是自然人,对税务筹划越来越关注已是不争的事实。何谓税务筹划,又是人言言殊。国际上对税务筹划概念的描述也不尽一致,以下是几种有代表性的观点:

荷兰国际财政文献局(IBFD)《国际税收辞汇》是这样定义的:“税务筹划是指通过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。”

印度税务专家 N.J. 雅萨斯威《个人投资和税务筹划》一书说,税务筹划是:“纳税人通过财务活动的安排,充分利用税务法规提供的包括减免在内的一切优惠,从而享得最大的税收利益。”

另一位印度税务专家 E.A. 史林瓦斯在他编著的《公司税务筹划手册》中写道:“税务筹划是经营管理整体中的一个组成部分……税务已成为重要的环境因素之一,对企业既是机遇,也是威胁。”

美国南加州大学 W.B. 梅格斯与 R.F. 梅格斯合著的、已发行多版的《会计学》中,援引了知名法官勒纳德·汉德在 1947 年的法庭判决书中的陈述:“法庭一再重申,(纳税人)处于尽可能将税负降低到最低的目的而安排自己的活动并无不当。所有纳税人都有权这样做,不论贫富,没有人应当承担多于法律要求的社会义务;税收是强制缴纳的,而不是自愿捐献。以道德的名义要求缴纳更多的税收,不过是侈谈空论而已”的一段名言之后,作了如下阐述:“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。他们使用的方法可称之为税务筹划。”他接着说,“美国联邦所得税已变得如此之复杂,这使为企业提供详尽的税务筹划,成为一种谋生的职业。现在几乎所有的公司都聘用专业的税务专家,研究企业主要经营决策上的税收影响,为合法地少纳税制定计划。”另外还说:“在纳税发生之前,系统地对企业经营或投资行为作出事先安排,以达到尽量少纳税的目的,这个过程就是税务筹划。主要如选择企业的组织形式和资本结构,投资采取租用还是购入的方式,以及交易的时间。”

如果把时间追溯到更早一点,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,作了有关税务筹划的声明:“任何一个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。”汤姆爵士的观点赢得了法律界的认同,英国、澳大利亚、美国等在以后的税收判例中经常援引这一原则精神。

在我国,首先是称谓不同,有“税务筹划”、“税收筹划”和“税收策划”等;其次是含义不同,即“筹划(策划)”是包括征纳双方两类主体、还是仅指纳税人一类主体,至于称为“税务筹划”或是“税收筹划”,还是税务筹划包括税收筹划与纳税筹划,似乎并不是最关键的问题。

本书认为,在征纳双方法律地位平等但不对等的情况下,对公法来说,应遵循

“法无授权不得行”的原则，如果征管方也可进行“筹划”，则会造成对公法的滥用。对纳税人来说，可遵循“法无明文不为过（罪）”。因此，涉税筹划只应（能）是纳税人（企业、单位和个人）的“筹划”或策划（只能是这一类主体），即纳税人进行税务筹划是其一项基本权利（详见下节），而对征管方来说，只能是依法征管、依法治税。在明确筹划主体的前提下，再根据会计理论与实务来划分，既然税务会计与税收会计是两类非常明确的会计主体，因此，纳税人的纳税筹划称“税务筹划”较妥。^① 基于上述认识，本书认为税务筹划有狭义与广义之分。狭义的税务筹划仅指节税，广义的税务筹划既包括节税、又包括避税，还包括税负转嫁。节税的天地并不宽，税负转嫁仅限于间接税，手段比较单一，而避税的弹性和空间则比较大。^② 在企业税务筹划实务中，节税、避税、税负转嫁既可单独采用、也可同时采用。本书所述税务筹划是广义的税务筹划，而且从下一章起，不再刻意区分节税与避税。

根据上述理解与认识，本书认为：税务筹划是纳税人依据所涉及的税境（tax boundary）和现行税法，遵循税收国际惯例，在遵守税法、尊重税法的前提下，根据税法中的“允许”、“不允许”以及“非不允许”的项目和内容等，对企业涉税事项进行的旨在减轻税负、有利于实现企业财务目标的谋划、对策与安排。从学科建设的角度分析，税务筹划既可以是税务会计的一个组成部分，也可以单独作为一个学科，因为不论税务会计、还是税务筹划，都是涉及两门以上学科知识而形成的现代边缘学科。如果将税务筹划视为一门新兴的边缘学科，它应该属于财务学的范畴（即财务专业的专业课）。

1.1.2 税务筹划的分类

根据不同的划分标准，税务筹划可以有不同的分类，一般有以下分类：

1) 按税务筹划的主体分类

根据本书对税务筹划含义的理解，税务筹划的主体只能是纳税人，它包括企业（含事业单位，下同）和个人两类。税务筹划的行为人既可以是税务筹划的主体，也可以是其聘请的税务顾问（注册会计师、注册税务师、财务分析师等）。

企业税务筹划是企业通过其投资活动、融资活动和日常经营活动等涉税财务事项，在现行税法等有关法律环境下，采用税务筹划的技术和方法进行的、有利于实现其财务目标的税务筹划。

个人税务筹划是个人通过精心安排其个人投资、经营和消费活动等，以求实现减轻税负的行为。

2) 按税务筹划的期限分类

按税务筹划的期限分类，可以分为短期税务筹划和长期税务筹划两类。长短期

^① 尽管英语中“税务会计”与“税收会计”不分（都是 Tax Accounting），税务筹划、税收筹划与税收计划不分（都是 Tax Planning）。

^② 在理论界，对避税的争议较多，有认为避税有合法、违法之分，有认为税务筹划不包括避税。

4 企业税务筹划理论与实务

的划分一般以1年或一个经营周期为界。

短期税务筹划主要运用于税务筹划主体的日常经营活动和短期投、融资活动，主要追求的是少缴税以达降低税负的目的。

长期税务筹划主要运用于税务筹划主体的长期投资、融资决策和长期营销战略，主要追求的是其最终财务目标、可持续发展潜力。

3) 按税务筹划的区域分类

按税务筹划的区域分类，即按税收管辖权分类，可以分为国内税务筹划和国际税务筹划两类。

国内税务筹划是在一国的税境下，税务筹划主体利用所在国税法规定的差异性和某些特殊条款，精心安排其经营活动、投资和融资活动等，以达到降低税负的目的。

国际税务筹划是跨国纳税人在国际税收环境下，利用各国税法规定的差异性和国际税收协定的具体条款，通过人的流动和非流动、物的流动和非流动等的策划，以期达到最大限度地规避税负，使其全球（整个集团）利益最大化。

【相关链接 1—1】

纳税人为实施其收入转换而各显神通，这些转换方式包括：(1) 从一种形式转变为另一种形式；(2) 从一个口袋转移到另一个口袋；(3) 从一个纳税期限转到另一个纳税期限（另一个角度的税务筹划分类）。

1.1.3 节税

1) 节税的含义

节税（tax saving）是在税法规定的范围内，当存在着多种税收政策、计税方法可供选择时，纳税人以税负最低为目标，对企业经营、投资、筹资等经济活动进行的涉税选择行为。

2) 节税的特点

(1) 合法性

节税是在符合税法规定的前提下，在税法允许、甚至鼓励的范围内进行的纳税优化选择。

(2) 符合政府政策导向

税收作为有力的宏观调控手段（杠杆），各国政府都会根据纳税人谋求利润最大化的心态，有意识地通过税收优惠、鼓励政策，引导投资、引导消费，纳税人在实现节税目的的同时，政府也实现了其政策导向。

(3) 普遍性

各国的税收制度都强调中性原则，但它在不同纳税人、缴纳对象（范围）、缴纳期限、地点、环节等方面，总是存在差别的，这就为纳税人节税提供了普遍性。

(4) 多样性

各国的税法不同，会计准则、会计制度、汇率政策等也不尽相同，同一国家的

不同时期,其税法、会计准则、会计制度等也有变化,而且在不同地区、不同行业之间也存在差异。这种差异越大、变动越多、越频繁,纳税人节税的余地也越大、形式也越多。

3) 节税的形式

(1) 利用税收照顾性政策、鼓励性政策进行的节税,这是最基本的节税形式。

(2) 在现行税法规定的范围内,选择不同的会计政策、会计方法以求节税。

(3) 在现行税法规定的范围内,在企业筹建、经营、投资与筹资过程中进行旨在节税的选择。

1.1.4 避税

1) 避税的含义

在我国,对避税(tax avoidance)概念的理解差异比较大,有的称合法避税,有的称非法避税。

根据笔者的理解,避税应是纳税人在熟知相关税境的税收法规的基础上,在不直接触犯税法的前提下,利用税法等有关法律的差异、疏漏、模糊之处,通过对经营活动、融资活动、投资活动等涉税事项的精心安排,达到规避或减轻税负的行为。

研究避税最初产生的缘起,不难发现,当初纳税人是为抵制政府过重的税收、维护自身的利益而进行各种偷税、逃税、抗税等受到政府的严厉制裁后,为寻求更为有效的规避办法的结果。纳税人常常会发现:有些逃避纳税义务的纳税人受到了政府的严厉制裁,损失惨重,而有些纳税人则坦然、轻松地面对政府的各项税收稽查,顺利过关,不受任何损失或惩罚。究其原因,不外乎这些聪明的纳税人(包括注册会计师、注册税务师、法律顾问等)常常能够卓有成效地利用税法本身的纰漏和缺陷,顺利而又轻松地实现了规避纳税或少纳税而又未触犯法律。这就使越来越多的纳税人对避税趋之若鹜,政府也不得不将其注意力集中到不断完善、健全税制上。这种对税法的避与堵,大大加快了税收法制建设,使税制不断健全、不断完善,有助于社会经济的进步和现代文明的发展。因此,避税是一种高超的智力竞赛、有益的社会经济现象和经济行为。

【相关链接 1—2】

最令人气愤的是要比自己的邻居多缴税。——威廉·佩蒂

别对你征税,也别对我征税;对树后那个家伙征税。——拉塞尔·隆

避税可能合法,但不道德。——劳德·邓宁

2) 避税的法律依据

从法律的角度分析,避税行为分为顺法意识避税和逆法意识避税两种类型。顺法意识避税活动及其产生的结果,与税法的法意识相一致,它不影响或削弱税法的法律地位,也不影响或削弱税收的职能作用,如纳税人利用税收的起征点避税等。逆法意识的避税是与税法的法意识相悖的,它是利用税法的不足进行反制约、反控

制的行为，但并不影响或削弱税法的法律地位。

避税实质上就是纳税人在履行应尽法律义务的前提下，运用税法赋予的权利保护既得利益的手段。避税并没有、也不会、也不能不履行法律规定的义务，避税不是纳税人对法定义务的抵制和对抗。避税是纳税人应该享有的权利，即纳税人有权依据法律的“非不允许”进行选择 and 决策。政府针对纳税人避税活动暴露出的税法的不完备、不合理，采取修正、调整等举措（如在税法中加入反避税条款的内容，尽管税法中都未明写），也是国家拥有的基本权力，这正是国家对付避税的唯一正确的办法。如果用非法律的形式去矫正法律上的缺陷，只会带来诸多不良后果。因此，国家不能借助行政命令、政策、纪律、道德、甚至舆论来反对、削弱、责怪、谴责避税。退一步说，即使不承认避税是合法的、是受法律保护的经济行为，但它肯定应是不违法、不能受法律制裁的经济行为。

【相关链接 1—3】

法治两大原则：(1)“凡法律未禁止的，都是允许的。”此原则目的是充分调动个人的积极性，赋予公民广泛的自由。(2)“凡法律未允许的，都是禁止的。”不能做法律不允许的事，否则就是违法。此原则目的是维护正常的社会经济秩序。

3) 避税的分类

避税可以从不同角度分类，前述从法律的角度，可以将避税分为顺法意识避税与逆法意识避税，在税务筹划中，前者称为节税，通常所指避税即指后者。此外，还可以有以下分类：

(1) 按避税涉及的税境分类

①国内避税。国内避税是纳税人利用国内税法所提供的条件、存在的可能进行的避税。一般情况下，从事国内避税比国际避税要容易些。

②国际避税。国际避税比国内避税更普遍、更复杂。纳税人的避税活动一旦具备了某种涉外因素，从而与两个或两个以上国家的税收管辖权产生联系，就构成了国际避税，即国际避税是在不同税境（国境）下的避税。国际避税产生的原因很多，从纳税人的角度，当然是为了追求企业（公司）利润。从客观条件看，主要是因为各国税制存在的差异（税收管辖权、税率、获利机会等），税收的国际协调不够，国家之间的政治、经济以及税收方面的合作、协定不同。有的国家为了吸引外资推动本国经济发展，在税收上制定了一些特定的优惠政策，加之各国税收征管的力度不等，这些都为国际避税提供了机会。发达国家往往认为国际避税产生的原因是发展中国家为吸引外资、技术、管理经济等而制订的税收优惠政策，这种看法有失偏颇。因为企业的获利除了税收因素外，还有资金及资源供给、管理基础、技术、公共基础设施等诸因素，实际上发达国家企业的获利能力和机会是发展中国家的 40%~83%（据联合国与世界银行的资料）。

(2) 按避税针对的税收法规制度分类

①利用选择性条款避税。它是针对税法中某一项目、某一条款并列规定的内

容, 纳税人从中选择有利于自己的内容和方法, 如纳税期限、折旧方法、存货计价方法等。

②利用伸缩性条款避税。它是针对税法中有的条款在执行中有弹性, 纳税人按有利于自己的理解去执行。

③利用不明确条款避税。它是针对税法中过于抽象、过于简化的条款, 纳税人根据自己的理解, 从有利于自身利益的角度去进行筹划。

④利用矛盾性条款避税。它是针对税法中相互矛盾、相互冲突的内容, 纳税人进行有利于自己的决策。

上述几种避税行为, 有的可以使纳税人实现永久性避税(只要税法不变、不改), 给企业带来长远利益; 有的则仅使纳税人利用了时间差, 暂时递延了纳税义务(财务会计上是先发生递延税款贷项), 使纳税人获得资金营运上的好处(尽管是暂时的), 因为这等于企业从政府获得了一笔无息贷款。而且, 暂时性的避税利益也可能转化为永久性利益, 如国家在这期间修改了税法, 并对已实现的暂时性避税利益不再追溯。因此, 企业要根据各种条件, 随时注意变化的各种情况, 运用可能运用的一切避税形式寻求企业利益。

(3) 在避税种类上, 还有一种税负转移避税, 即税负转嫁(详见本节 1.1.5 部分)。

4) 避税的发展趋势

避税作为市场经济的特有现象, 随着各国法制建设的不断完善, 避税将逐渐变成一种高智商的经济技巧和经营艺术:

(1) 国内避税与国际避税相互交织、相互促进, 使避税实践、避税理论将有长足发展。当今避税活动已不是社会少数人的偶然经济行为, 它已成为有理论依据、有操作方法的社会经济活动。

(2) 因各种历史和现实的原因而产生的避税港、低税区, 日渐被纳税人认识和利用, 从而使避税具有国际普遍性特征。从这个意义上讲, 国际避税, 既可追求企业利益, 又可维护国家利益。

(3) 由于避税活动越来越普遍, 又因各国政府的反避税措施越来越有力, 避税不再只是由纳税人自己来运作, 而是要借助社会中介力量, 例如会计师事务所、税务咨询所、律师事务所都将成为企业避税的主要依靠力量, 越来越多的会计人员、税务专家、法律工作者加入这一队伍, 成为避税专家, 把为企业进行避税筹划当作一种职业。

(4) 最初的避税都是通过财务会计手段, 但随着避税条件的不断变化, 利用税法、税收政策、税收征管等进行避税已日益被广泛利用; 因此, 通过财务会计手段的避税已变为财务会计手段与非财务会计手段并用, 避税日渐成为企业的一种经营行为。

各国税收法规制度在不断完善、不断实现税收的国际协调, 作为税务筹划主要

手段的避税也在不断深化，也在既着眼于国内，又着眼于国际。

【相关链接 1—4】

一个自然资源十分匮乏的小岛——仅有 153 平方公里的英属维尔京群岛，居然有 35 万家注册公司，平均每个居民拥有近 20 家企业，真有点匪夷所思。“小岛”为什么有这么大的吸引力？那就不能不想到 1984 年维尔京群岛政府颁布的《国际商业公司法》，正是这个“法”，使该岛获得了“避税天堂”的“美名”。许多国家（政府）将其列入“黑名单”，但企业家却是趋之若鹜。有资料称，在维尔京群岛注册的公司中有约 1 万家与中国有关，维尔京群岛是我国第二大外资来源地，你有何感想？

1.1.5 节税与避税的关系

节税与避税均属税务筹划范畴，两者联系密切，但在理论上还是有别的。

1) 在执行税收法规制度方面

避税是一种逆法意识，节税是一种顺法意识；避税不违反税法或不直接触犯税法，而节税符合税法规定。对节税，在理论和实务中容易界定，也不存在争议。

避税是否合法，学术界和法学界一般认为，避税不会导致滥用税法（法律）。德国的法庭在审判过程中承认这一结论：“不能将所有减少纳税义务的行为都视为偷税。只要法律上没有禁止，纳税人就可按自己的意愿从事经营，特别是从缴纳最少的角度来有效地组织经营；但从民法的角度看，如果纳税人为了达到既定的经济目的，而采取不正当的手段，以及在进行了合理的法律解释和考虑法律的一般目的之后，减税行为仍不为法律所承认，这就会出现严重的滥用法律问题”。在德国的一个著名判例中，其结束语是这样写的：“纳税义务人基于规避税收负担之目的而选择一项法定的经济形态，是可以被认为是符合真实之法律规定要素。此点是与以欺骗方式滥用税法条文有别的”。这说明法律承认，即使是纳税人以避税为目的而选择一项法定的经济形态（关联企业的内部定价除外），法律也认为是正当的。也就是说，从法学角度看，不违反税法就应视为合法。但从另一方面看，各国为了保证会计信息的公允、有效，在会计准则中都对关联方关系及其交易事项的披露作了会计规范；在税法上，对关联企业的内部转让定价，要进行税收上的调整，对不正当的转让定价给予处罚；这就说明，从法律（至少是税法）上要对其纠正或限制，因而也就失去了合法性的依据。从这个角度看，避税应分为合法避税与非法避税两种类型。前者如选择不同行业、不同地点进行投资、避免成为常设机构等方法进行避税，后者如企业与关联企业之间的购销业务，不按独立企业之间的业务往来计价而进行的避税。不过日常（包括本书）所说的避税，主要指前者，而政府的反避税措施，其实主要是针对后者的。

2) 在政府的政策导向方面

节税是完全符合政府的政策导向的，国家不但允许，而且鼓励（体现在税收的优惠政策上）。不论欧洲大陆法系、还是英美海洋法系，都有“法律无明文规定者

不为罪”（法无明文规定不罚）的原则，避税就是遵循这项原则，去寻求纳税人利益，当然不符合政府的政策导向。眼看着纳税人避税成功而不能处罚（因为法律一般没有可追溯性），只能在今后税法修订中弥补。世界上没有哪一个国家在法律上规定避税合法，当然也没有哪一个国家在法律上规定避税非法。

在税务筹划实务中，两者很难严格划分。对纳税人来说，只要能够减轻税收负担、实现税收利益，且又不违反税法，企业肯定乐意为之。正是基于两者密不可分，本书在以后叙述中，不再刻意区分节税与避税。

【相关链接 1—5】

避税和逃税是一对相生相伴的孪生兄弟，虽然人们经常遇上它们，但法律上对两者都没有明确的定义。理论界一般认为，逃税是在纳税义务发生后，不履行法定纳税义务的行为，是对税法的直接违反。避税则是规避纳税义务的发生，通常不违背税法。然而，避税方案总是瞄准税法的空子，其中往往充斥着“暗箱操作”，并且涉嫌违法。所以，有媒体尖锐指出，对避税方案的滥用名为避税，实为逃税，是对国家财富和诚实纳税人的掠夺。

典型的避税方式是通过层层交易形成复合所有权关系和蜘蛛网似的复杂所有权结构。这些交易仅仅是为了谋取税收利益，对纳税人的经济状况不会带来任何有意义的变化。这种交易被称为“滥用避税交易”。这些交易最终的结果一般是：（1）将适用高税率的收入形式转变为适用低税率或能推迟纳税的收入形式；（2）将不可扣除的费用转化为可扣除的费用；（3）把收入隐藏到海外账户或他人的账户上，以躲避申报义务；（4）产生名义上的费用或损失，以抵消真实收益。

法律上的空白既为避税行为提供了空间，也为这种行为带来了巨大的法律风险。因为一旦财政部和税务局发现税法存在可用来避税的漏洞，他们就会尽力堵塞这些漏洞。在英国，法律中一直没有为避税界定一个简单、确切的定义。财政部和法院只能在个案的基础上判断避税行为的合法和非法。所以，对于纳税人来说，原来被认为合法的避税手段可能一夜之间就被贴上了违法的标签。（《中国税务报》2004-03-26）

3) 税负转嫁

税负转嫁是纳税人通过价格的调整与变动，将应纳税款转嫁给他人负担的过程。广义的避税包括税负转嫁，这种避税不是对缴税的回避，也不是对税法不完善及其缺陷的利用，而是在纳税人直接缴纳税款后，再将税负转移他人，最终由他人负担。狭义的避税不包括税负转嫁，视税负转嫁为独立的税务筹划领域。税负转嫁只适用于流转税，即只适用于纳税人与负税人有可能分离的税种。只有在该领域内，通过精心筹划实现纳税人与负税人的分离，从而达到减轻纳税人税负的目的。税负转嫁能否如愿，关键是看其价格定得是否适当，但价格高低归根结底是看其产品在市场上的竞争能力，看供求弹性。

与其他减税方式相比，税负转嫁有以下特点：（1）不影响国家的税收收入总