



教育部经济管理类主干课程教材

Tax
Planning

税务筹划学

(第二版)

▶▶ 主编 盖 地



教育部经济管理类主干课程教材

Tax
Planning

税务筹划学

(第二版)

▸▸ 主编 盖 地

中国人民大学出版社
· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

税务筹划学/盖地主编. —2版. —北京: 中国人民大学出版社, 2011. 11
教育部经济管理类主干课程教材
ISBN 978-7-300-14284-5

I. ①税… II. ①盖… III. ①税务筹划-高等学校-教材 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 179622 号

教育部经济管理类主干课程教材

税务筹划学 (第二版)

主编 盖地

出版发行	中国人民大学出版社	邮政编码	100080
社 址	北京中关村大街 31 号		
电 话	010-62511242 (总编室)		010-62511398 (质管部)
	010-82501766 (邮购部)		010-62514148 (门市部)
	010-62515195 (发行公司)		010-62515275 (盗版举报)
网 址	http://www.crup.com.cn		
	http://www.ttrnet.com (人大教研网)		
经 销	新华书店	版 次	2009 年 11 月第 1 版
印 刷	北京鑫丰华彩印有限公司		2011 年 11 月第 2 版
规 格	185 mm×260 mm 16 开本	印 次	2011 年 11 月第 1 次印刷
印 张	18.75 插页 1	定 价	32.00 元
字 数	405 000		

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

第二版前言

税务筹划是在不违反国家有关法律法规（主要是税收法规）和国际公认准则（惯例）的前提下，为实现纳税人财务目标而进行的旨在减轻、减缓税收负担的一种税务谋划、对策或安排。本书将税务筹划界定为符合税法和不违反税法，即广义的税务筹划。根据现代企业制度的权利义务观，税务筹划应该是纳税人的一项基本权利。税务筹划具有必然性、合理性，税务筹划是智者的文明行为，是新世纪的朝阳产业。

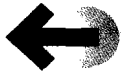
近日媒体报道，美国会计就业人数的增长与美国整体失业率的上升形成了鲜明的对比。美国会计部门目前平均每周工作时间从2011年4月的34.6小时增至34.8小时，雇员薪酬也从4月份的每小时27.3美元提高至30美元。会计师事务所的平均周工作时间从去年5月的36.5小时降至目前的36.2小时，雇员小时薪酬却上涨了，从2010年5月的每小时30.43美元涨至目前的32.06美元。而促使整个会计部门蓬勃发展的最大功臣，源于税务筹划部门和薪酬服务部门的巨额盈利。看来，无论经济形势如何变幻，税收及其筹划都是永恒不变的热门话题。

随着“税感”时代的快速到来，在我国，不仅企业关注自己的税收负担，公民也从对税收无知无觉，开始对税负敏感；从高度关注工薪个税免征额的调整，到对所谓“馒头税”、“月饼税”、“房产加名税”的愤懑，国人开始有点“税感焦虑症”。其实大可不必，只要认真学习税收法规，正确进行税务筹划，完全可以从容应对——缴该缴的税，但不多缴、不早缴。

在构思本书结构大纲时，在充分吸收参编作者意见的基础上，除税务筹划基本理论、国际税务筹划内容外，其余章节基本上按企业经营环节设置，既避免了内容的重复，又基本上与企业财务管理的基本模块相同，可以更好地与其先导课程财务会计、财务管理等进行衔接，使相关专业体系更为系统、完整。

本书于2009年出版后，虽然在2010年第2次印刷时，曾经做过一些小的修改，但因两年来税收制度不断发生变化，作者对相关问题的理解也逐步加深。在本书再版之际，我们对有些内容做了调整，有些地方做了修改。

本书参编作者及其分工是（按章序）：盖地（天津财经大学）撰写第1章、王晓燕



（南京审计学院）撰写第2章、孙莉（南京审计学院）撰写第3章、程莹（南京审计学院）撰写第4章、张孝光（天津财经大学）撰写第5章、李旭红（北京国家会计学院）撰写第6、8章、梁咏（复旦大学）撰写第7、9章；盖地任本书主编，并对全部书稿修改定稿。

感谢中国人民大学出版社及本书策划编辑陈永凤老师，同时，也感谢本书的执行策划、责任编辑、封面设计、版式设计等所有为本书做出贡献的人！

盖 地

于天津财经大学会计系/会计与财务研究中心

目 录

第 1 章	税务筹划理论概述	1
	1.1 税务筹划的概念与意义	1
	1.2 税务筹划的动因与目标	6
	1.3 税务筹划的原理、原则与特点	11
	1.4 税务筹划的基本手段与方法	14
	1.5 税收法律责任与税务代理	22
第 2 章	企业筹资的税务筹划	38
	2.1 企业筹资方式的税务筹划	39
	2.2 企业筹资结构的税务筹划	44
	2.3 企业负债筹资的税务筹划	47
	2.4 企业权益筹资的税务筹划	62
第 3 章	企业投资的税务筹划	68
	3.1 企业组织形式的税务筹划	68
	3.2 企业投资地点的税务筹划	82
	3.3 企业投资方向的税务筹划	86
	3.4 企业投资方式的税务筹划	91
	3.5 企业投资规模的税务筹划	98
	3.6 投资时间结构的税务筹划	103
	3.7 企业投资决策的税务筹划	106
	3.8 企业清算的税务筹划	113
第 4 章	企业经营的税务筹划	117
	4.1 企业采购活动中的税务筹划	118
	4.2 企业生产过程中的税务筹划	132
	4.3 企业销售过程中的税务筹划	137
第 5 章	会计政策选择的税务筹划	155
	5.1 会计政策选择的税务筹划概述	155
	5.2 资产会计政策的税务筹划	156
	5.3 成本、费用会计政策的税务筹划	179



第 6 章	企业收益分配的税务筹划	189
	6.1 工资薪金的税务筹划	189
	6.2 劳务报酬的税务筹划	196
	6.3 股息、红利的税务筹划	199
	6.4 特殊企业收益的税务筹划	202
第 7 章	企业重组的税务筹划	209
	7.1 企业重组的税收因素	209
	7.2 股权收购的税务筹划	214
	7.3 资产收购的税务筹划	217
	7.4 企业合并的税务筹划	220
	7.5 企业分立的税务筹划	225
	7.6 债务重组的税务筹划	231
	7.7 跨境重组的税务筹划	233
第 8 章	企业转让定价的税务筹划	236
	8.1 转让定价概述	236
	8.2 转让定价的调整方法	240
	8.3 转让定价调整方法的适用范围	253
	8.4 预约定价安排	260
	8.5 转让定价税务筹划的其他相关内容	262
第 9 章	国际税务筹划	269
	9.1 国际税收的基本概念	269
	9.2 境外投资架构的税务筹划	274
	9.3 融资架构的税务筹划	284
	9.4 资金回收的税务筹划	287
	9.5 境外业务的税务筹划	289
	参考文献	295

第 1 章

税务筹划理论概述

学 习 目 标

1. 掌握税务筹划的基本含义、目标、原理、原则
2. 理解税务筹划的基本手段和方法
3. 了解税收法律责任

无论对法人还是对自然人，纳税都是不可避免的现实。平心而论，“谁也不喜欢纳税，然而如果谁也不纳税，政府就无法运转”^①。说明从情感上，没有人愿意纳税；但在理智上，任何人都知道应该纳税。

如何做到既依法纳税、体现税法遵从，又不多缴税、不早缴税，或者能够降低自己的税收负担呢？那就要事先对自己的经济行为进行合理安排、精心策划，即本书将要阐述的税务筹划。

1.1 税务筹划的概念与意义

1.1.1 税务筹划的概念

税务筹划亦称税收筹划^②、纳税筹划（tax planning）。在西方发达国家，税务筹划对纳税人是耳熟能详，而在我国，则处于初始阶段。人们对此有极大的兴趣和需求，但又似乎有所顾忌。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。

^① 罗纳德·杜斯卡等：《会计伦理学》，北京，北京大学出版社，2005。

^② 众所周知，税务会计与税收会计是两类不同的会计主体，因此，为了与会计的称呼一致，纳税人的会计是“税务会计”，纳税人的筹划应是“税务筹划”，而非“税收筹划”。



荷兰国际财政文献局（IBFD）的《国际税收词典》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，达到缴纳最低的税收。”

印度税务专家 N. J. 雅萨斯威在《个人投资和税务筹划》一书中认为，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. 史林瓦斯在其编著的《公司税务筹划手册》中说道：“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、R. F. 梅格斯在其合著的《会计学》中，在援引知名法官勒尼德·汉德的一段名言——“法院一再声称，人们安排自己的活动以达到低税负的目的，是无可指责的。每个人都可以这样做，不论他是富翁还是穷光蛋。而且这样做是完全正当的，因为他无须超过法律的规定来承担国家赋税；税收是强制课征的，而不是靠自愿捐款。以道德的名义来要求税收，不过是奢谈空论而已”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，使之缴纳尽可能少的税款。他们使用的方法可称为税务筹划。……少纳税和递延缴纳税款是税务筹划的目标所在。”他们接着说：“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。”此外，他们还说：“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，以达到尽量减少缴纳所得税，这个过程就是筹划。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。”在美国的海文营诉格雷戈里一案中，勒尼德·汉德法官在陈述时，有一句名言：“任何人都可以安排他的事务以使其税赋尽可能地低；在选择缴税的最佳方式时，他不受约束，甚至也没有一种爱国的义务要求增加他的税赋。”^①

当代著名经济学家萨缪尔森在其《经济学》中，分析美国联邦税制时指出：“比逃税更加重要的是合法地规避税赋，原因在于议会制定的法规中有许多‘漏洞’，听任大量的收入不纳税或以较低的税率纳税。”

如果把时间追溯到更早，1935年英国上议院议员汤姆林爵士就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：“任何人都有权安排自己的事业，依据法律这样做可以少纳税。为了保证从这些安排中得到利益……不能强迫他多纳税。”^② 汤姆林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。

本书认为，税务筹划是纳税人依据所涉及的税境，在遵守税法、尊重税法的前提下，规避涉税风险，控制或减轻税负，以有利于实现企业财务目标的谋划、对策与安排。

^① 凯文·E·墨菲、马克·希金斯：《美国联邦税制》，大连，东北财经大学出版社，2001。

^② Arthur Young, Taxation in Hongkong, 447.



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,又包括避税和税负转嫁。在税务筹划实务中,节税与避税(详见本章1.4节)往往难以严格划分,因此,本书所述税务筹划是广义的税务筹划。

税务筹划的权利主体是纳税人(企业法人、自然人),其本身可以是税务筹划的行为人,也可以不是税务筹划的行为人,而是代理税务筹划的税务顾问。

1.1.2 税务筹划的意义

税务筹划不仅对纳税人有积极意义,而且对政府也不能只看其消极作用,它同样也有积极意义。

1. 有助于增强纳税人的法制观念,提高纳税人的纳税意识

社会经济发展到一定阶段后,企业开始重视税务筹划,税务筹划与纳税意识的增强具有同步性和客观一致性。

企业要想进行税务筹划,只有深刻理解、掌握税法,才能领会并顺应税收政策导向,作出理性抉择。税收意识增强的基本前提是,学习税法,认识税法,实现税法遵从。税务筹划以经济利益为目标,能引导企业自行完成这一过程。在一般情况下,税务筹划做得好的企业往往也是纳税意识比较强的企业。

税务筹划与纳税意识的一致性关系体现在:

其一,税务筹划是企业纳税意识提高到一定阶段的表现,是与经济体制改革发展到一定水平相适应的。只有税制改革与税收征管改革取得了一定的成效,税法的权威才能得以体现,否则,该收的税收不上来,而对逃避缴纳税款的违法行为的处罚也仅局限于补缴税款。这无疑会助长企业逃避缴纳税款的倾向,企业纳税意识淡薄,因为无须进行税务筹划即能取得较大税收利益。

其二,企业纳税意识强与企业进行的税务筹划具有共同点,即企业税务筹划所安排的经济行为必须合乎税法条文和立法意图或不违反税法,而依法纳税更是企业纳税意识强的应有之义。

其三,设立完整、规范的会计账表和正确进行会计处理是企业进行税务筹划的技术基础。会计账证健全规范,也为以后提高税务筹划效率奠定基础;同时,依法建账也是企业依法纳税的基本要求。

2. 有利于实现纳税人财务利益的最大化

企业作为市场经济的主体,在产权界定清晰的前提下,追求自身利益的最大化是其天性。在总收入一定的情况下,要实现财务利益的最大化,就必须使总成本最小化。在税收契约执行过程中,理性的企业就会充分利用其与征税方的会计信息的不对称性以及契约的不完备性,对涉税会计事项进行管理控制,以谋求自身税收利益最大化。从这个意义上说,税务筹划的最大功效是满足了企业降低纳税成本的需要,也是国家会计政策和税收法规完善的市场动力。



税务筹划不仅可以降低纳税人的纳税费用，还可以防止纳税人陷入税法陷阱（tax trap）。税法陷阱是税法漏洞的对称。税法漏洞的存在给纳税人提供了避税的机会；而税法陷阱的存在又让纳税人不得不非常小心，否则会落入看似漏洞或优惠、实为陷阱的圈套。纳税人一旦落进税法陷阱，就要缴纳更多的税款，影响自身财务利益。税务筹划可以防止纳税人陷入税法陷阱，不缴不该缴纳的税款，有利于纳税人财务利益最大化。

3. 有助于提高企业的财务与会计管理水平

资金、成本、利润是企业经营管理和会计管理的三大要素。税务筹划有利于规范企业的行为，作出正确的财务决策，使企业的财务活动健康有序运行，经营活动实现良性循环，即实现资金、成本和利润的最优效果，从而提高企业的经营管理水平。企业进行税务筹划离不开会计，会计人员既要熟知会计准则、会计制度，更要熟知现行税法，要按照税法要求设账、记账、计税和填报纳税申报表及其附表，从而也有利于提高企业的财务与会计管理水平。

4. 有利于提高企业的竞争力

企业进行税务筹划，减轻了企业税负，增强了企业活力，有利于提高企业竞争力。从长远和整体上看，企业发展了，收入和利润增加了，税源丰盈，国家的收入自然也会随之增加。因此也可以说，税务筹划不仅不会减少国家的税收总量，甚至可能增加国家的税收总量。

5. 有利于塑造企业的良好形象

随着我国法制建设的不断健全和完善，社会成员法律意识、平等竞争意识日益增强，逃税等违法行为不仅会受到法律的惩处，还会因其破坏平等竞争环境而受到社会各方面的谴责，使其名誉受损。在社会主义市场经济条件下，失去信誉的企业将无法在竞争中生存。因此，企业既要努力保持其在社会上的良好纳税形象，又要最大限度地增加自身税收利益，税务筹划就是必然的选择。

6. 有助于优化产业结构和资源的合理配置

税务筹划有利于贯彻国家的宏观调控政策。纳税人根据税法中税基与税率的差别，根据税收的各项优惠政策，进行投资决策、企业制度改革、产品结构调整等，尽管在主观上是为了减轻税负，但在客观上却是在国家税收的经济杠杆作用下，逐步走向了优化产业结构和生产力合理布局的道路，体现了国家的产业政策，有利于促进资本的流动和资源的合理配置。

7. 有助于不断健全和完善税制

税务筹划有的可能是利用现行税制的疏漏和缺陷，这样，可以促使国家及时改进和修订税法，从而不断健全和完善税制。

1.1.3 税务筹划的风险与成本

1. 税务筹划的风险

在市场经济条件下,企业的任何经济活动都存在一定的风险,都需要一定的成本费用支出,企业纳税以及税务筹划也不例外,它可能给企业带来相应的风险。

一是投资扭曲风险。建立现代税制的一项主要原则应是税收的中立性,即中性原则。纳税人不应因国家征税而改变其既定的投资方向。但事实并不是这样,纳税人可能会因税收因素而放弃最优的甲投资方案而改为次优的乙投资方案,这种因课税而使纳税人被迫改变投资行为从而给企业带来的机会损失的可能性,即为投资扭曲风险,这种风险源于税收的非中立性。可以说,税收非中立性越强,投资扭曲风险程度越高,相应的扭曲成本也就越大。

二是经营损益风险。政府课税(尤其是所得税)体现为对企业既得利益的分享,而并未承诺相应比例经营损失风险的责任。尽管税法规定企业在一定期限内可以用以后实现的利润(税前利润)弥补前期发生的经营亏损,这样,政府在某种意义上成为企业不署名的“合伙者”。企业盈利,政府通过征税获取一部分;企业亏损,政府因允许企业延期弥补亏损而相应承担了部分风险。但这种风险是以企业在以后限定期间内拥有充分获利能力为假定前提,否则,一切风险损失将完全由企业自己承担(以税后利润弥补亏损)。即使是前一种情况,由于抵补损失的来源并非来自企业以前年度盈利时已缴税款的返还(我国税法不允许亏损前溯),而是企业以后年度实现的利润,这说明国家税收的立法意识在总体上是倾斜于政府的。因为已纳税款不能返还,意味着税款是提前缴付,也就意味着企业税负的相对加重。弥补前期亏损的结果,企业承担了大部分损失(若按现行25%的企业所得税税率,企业承担的则是75%)。

三是税款支付风险。纳税作为企业对政府“负债”的偿还,具有单向、强制、完全现金支付的刚性约束。它不同于企业其他一般性债务的偿还。其他债务的偿还具有非完全现金支出的特点,有时可以不动用现金即可结清所欠债务,如双方互为债权债务、新旧债务调换、债务重组等。而企业所负的税收债务不可能采取与政府间债权债务互抵的途径予以结清,企业必须无条件用现金履行纳税义务,按期申报、缴纳税款;非经特别批准,不得展期缴纳;即使对已获纳税申报延期的企业,也必须按照税务机关核定的额度预缴税款。企业一旦现金不足而又无法融通时,不但要接受税务机关的经济惩罚(滞纳金、罚款,实行纳税抵押或提供纳税担保限制条件的纳税成本增加),而且要承受因企业信誉的降低而可能导致其市场价值潜在的有形、无形损失,这种潜在的损失是长期的,可能比前者更大。

2. 税务筹划成本

税务筹划成本是企业因进行税务筹划而增加的成本。税务筹划成本可分为显性成本和隐性成本。显性成本是指在税务筹划中实际发生的相关费用,包括纳税

成本、财务成本和管理费用等；隐性成本是指纳税人因采用某一税务筹划方案而放弃的潜在利益，因此，隐性成本是一种机会成本。

企业要在有关法律的约束下，通过内在经营机制的优化而谋取最大限度的利益增值，这是企业经营理财（含税务筹划）的行为准则和根本出发点。税务筹划作为企业维护自身利益的必要手段，不能仅考虑税负的减轻，还应将减轻税负置于企业的整体理财目标中，为此，要充分考虑（分析）：

（1）企业采取怎样的行为方式才能达到最佳的税务筹划效果，即有利于企业财务目标的最大化。

（2）税务筹划的实施对企业当前和未来发展是否会产生现实的或潜在的机会损失。

（3）企业取得的税务筹划效应与形成的机会成本配比的结果是否真正有利于企业内在经营机制的优化和良性循环。

（4）企业税务筹划行为的总体实施是否具有顺应动态市场的应变能力，即具有怎样的结构弹性、可能的结构调整成本及风险程度。

（5）企业进行的税务筹划是否存在受法律惩处的可能性，一旦筹划不利将给企业带来什么后果等。

如果单纯为筹划而筹划，就可能降低筹划的效果，甚至可能出现以下负效应：

（1）筹划的即时显性收益不能弥补筹划的即时显性成本（筹划费用过大，收不抵支）。

（2）筹划的即时显性收益虽然大于相应的即时显性成本，但其即时显性净收益低于机会成本。

（3）筹划的即时显性净收益虽然超过了机会成本（损失），但因片面筹划动机导致的筹资、投资或经营行为短期化，使企业资金运动的内在秩序受干扰，影响企业资金未来的获利能力，形成潜在损失。

（4）存在触犯法律的可能性，形成有形或无形的潜在机会损失（隐性成本）。

由此可见，单凭主观动机或愿望并不一定就能减轻税负、降低税收成本，只有将主观动机与决策素质（水平）较好地融会于具体的经营理财行为中，并通过对客观条件（现行税制）的深刻理解与充分把握，在对未来国家经济政策、市场环境准确预测的基础上，才能有效地进行税务筹划。

1.2 税务筹划的动因与目标

众所周知，税收是随着国家和私有财产制度的产生而产生的。正如马克思所指出的，“国家存在的经济体现就是捐税”^①。可见税收对国家的重要性。但现代意义上的税收应该是在税法规范下的税收，即税收法定主义。这是社会经济发展到一定历史阶段的产物。在这个阶段，要求经济行为人依据一定规则和规范从事相

^① 《马克思恩格斯全集》，中文1版，4卷，342页，北京，人民出版社，1958。

关活动，而这些规则和规范又不会十分完善，难以防止或杜绝经济行为人为有效地规避这些规则、规范的管制和约束，从而使其能够有效地规避某些应尽的义务或应承担的法律责任。

1.2.1 税务筹划是纳税人应有的权益

在市场经济条件下，国家承认企业的独立法人地位，企业行为自主化，企业利益独立化。企业作为独立法人所追求的目标是如何最大限度地、合理合法地满足自身的经济利益。企业权益不是凭空产生的，不是国家或政府想给就给、不想给就不给，企业想要就要、不想要就不要，而应是社会发展的必然产物，是社会发展的客观需要。应该看到，企业权益的满足是以社会需要的满足为条件的，企业的创建、企业的发展应该是社会的需要，企业生产的产品只有为社会所接受，才能补偿其生产经营耗费并实现盈利；否则，企业就无法生存和发展，自然也就谈不上企业应有的权益。

任何利益都产生于一定的权利。企业权利是客观存在的，是由企业赖以生存的社会经济条件及企业承担的义务决定的。可以说，有什么样的社会经济条件，就有什么样的企业义务，就有什么样的企业权利以及由此派生出来的企业利益。

在法制社会中，企业权利不应仅仅是“国家保证实施的某种行为的可能性”或“在法定必要行为规范的范围内人们从事某种行为的可能性”，而应是具体的企业设立权、发展权、人权、财权、物权、借贷权、经营决策权、产品开发权以及税务筹划权等。这些权利以及相应的利益是企业权益的实实在在的内容，是企业权益的外在形式得以体现的质的规定性。

企业权利作为社会经济发展一定时期的产物，其内在质与量的规定性要由这种内容的形式表现并明确。这种形式就是法律。尽管企业权益有其客观的内在标准，但任何一个企业都不能以这种内在标准行使自己的权利，也不能凭借这种内在标准去维护自己的利益，所能依据的只能是法律形式和法律所规定的企业权益。权利有两方面的含义：一是法的规定，它对权利拥有者来说属于客观方面（非企业主观方面）；二是权利拥有者在主观上的能动行为（这是权利的主观方面）。这就可能造成企业权益的法律规定与企业权益的应有内容之间产生不协调，企业权益的法律形式与企业对待企业权益方面产生不协调。前者的不协调以法律界定为标准，它具有强制性；后者尽管在依法办事方面与前者没有区别，但在对行动的解释上却可以找到既符合法律又符合企业权益需要的种种说辞。法律对权利的规定是实施权利的前提，但需要企业在遵守法律的同时，主动地实现其需求，即企业对自己采取的主动而有意识的行为及其结果事先要有所了解，能够预测将给企业带来的利益。税务筹划就是这种具有法律意识的主动行为。

税务筹划是纳税人的一项基本权利。纳税人在法律允许或不违反税法的前提下，有从事经济活动、获取收益的权利，有选择生存与发展、兼并与破产的权利。税务筹划所取得的收益应属合法收益；承认纳税人的税务筹划权是法制文明的体现。

税务筹划是企业对其资产、收益的正当维护，属于企业应有的经济权利。作为经济人的纳税人对经济利益的追求可以说是一种本能，具有明显的排他性和为己的特征，最大限度地维护自己的利益是十分正常的。税务筹划应是在企业权利的边界内或边界线上；超越企业权利的范围和边界，必然构成对企业义务的违背、践踏，而超越企业义务的范围和边界，又必然构成对企业权利的破坏和侵犯。对纳税人来说，遵守权利的界限是其应承担的义务；坚守义务的界限又是其应有的权利。税务筹划没有超越企业权利的范围，应属于企业的正当权利。

税务筹划是企业对社会赋予其权利的具体运用，属于企业应有的社会权利。企业的社会权利是指法律规定并允许的受社会保障的权利。它不应因企业的所有制性质、组织形式、经营状况、贡献大小不同而不等。在税务筹划上，政府不能以外资企业与内资企业、国有企业与非国有企业划界，不能对某类企业采取默许或认同态度，而对其他类企业则反对和制止。这既不符合税收国民待遇、税收公平和中性原则，也不符合世界贸易组织（WTO）的世界贸易规则。其实，对企业正当的税务筹划活动进行打压，恰恰助长了逃、抗、骗、欠税现象的滋生。因此，鼓励企业依法纳税、遵守税法的最明智的办法是让企业（纳税人）充分享受其应有的权利（其中包括税务筹划），而不是剥夺其权利、促使其走违法之途。

企业税务筹划的权利与企业的其他权利一样，都具有特定界限。超越这个界限就不再是企业的权利，就不再是合法，而是违法。企业的权利与义务不仅互为条件、相辅相成，而且可以相互转换。在纳税上，其转换的条件是：

（1）当税法中存在的缺陷被纠正或税法中不明确的地方被明确后，企业相应的筹划权利就会转换成纳税义务。如某种税由超额累进税率改为固定比例税率后，纳税人利用累进级距的不同税率而进行的税务筹划就不再存在。

（2）当国家或政府对税法或条例中的某项（些）条款或内容重新解释并明确其适用范围后，纳税人原有的权利就可能转变成义务。由于税法或条例中的某项（些）条款或内容规定不明确或不适当，纳税人就有了税务筹划的权利。如果政府发现后予以重新解释或明确其适用范围，那么，纳税人就可能不再享有该筹划的权利，而且再发生这种经济行为就可能变为纳税义务。

（3）当税法或条例中的某项（些）特定内容被取消后，税务筹划的条件随之消失，纳税人的筹划权利就转换为纳税义务。如某项税收优惠政策（对某一地区或某一行业）取消后，纳税人就不能再利用这项优惠政策进行筹划，而只能履行正常的纳税义务。

（4）当企业因实施税务筹划而对其他纳税人（法人、自然人）的正常权利构成侵害时，企业的筹划权利就要受到制约，转变为尊重他人权利的义务。这就是说，企业税务筹划权利的行使是以不伤害、不妨碍他人权利为前提的。

相关链接

我们强烈反对通过绕弯子和使人困惑的谬论来破坏我们的税收制度。显然，存在滥用的情况，这些问题必须得到有效处理。然而，我们拥有的是一个错综复

杂的税收制度，我们相信纳税人应该有权为了利用预期激励而构建自己的交易项目，不多缴超过法定的税款。（美国注册会计师协会税务执行委员会主席大卫·里夫森向国会作证时的陈述）^①

1.2.2 税务筹划的主观动因

在市场经济条件下，企业作为商品生产经营的主体，有自己独立的经济利益，而无论在理论上对维护企业的共同社会利益定义得多么重要或多么必要，也无论税制本身制定得如何公正、公平与合理，对每个企业而言，纳税毕竟是其既得利益的一种直接减少或是政府对其财务成果的一种无偿占有。企业作为主要纳税人，必然要考虑在其纳税后，是否确实有助于产生一种良好的社会效应，这种预期的社会效应何时在何种程度上显现出来，即使产生了预期的社会效应（社会秩序、公共设施和服务、市场环境等），本企业是否因此得益、得益多少，这些问题都带有不确定性、隐秘性及非对等性。更大的问题还在于纳税的实际结果与税务理论的偏差，一旦纳税的预期效应未能实现，甚至在某种程度上扰乱了企业内在的运行机制，或因为时滞性而使企业久久感受不到社会秩序、市场环境的优化，纳税人会对纳税的必要性产生质疑。况且，企业得益于社会秩序、市场环境的改善具有非计量性、隐秘性的特点，再加之其受益程度与其纳税的多少具有非对等性、非直接相关性，纳税人会认为社会效应对于各个企业通常都是无差别的，对企业的市场地位具有决定意义的还是其自身的竞争实力。上述情况是诱发企业在主观意念上进行税务筹划的根本动机。

实际上，企业主观上减轻税负的意识在很大程度上取决于政府对税收杠杆的利用效果，以及征收税款能在多长时间内、多大程度上给企业带来直接或间接的利益增值。如果这种积极作用能使纳税人在预期的时间内切实感受到，就有助于经济和社会效益好、纳税多的企业因此而强化市场竞争能力，真正确立一种优胜劣汰的市场竞争机制，必然有助于企业在强化纳税意识的同时，淡化对履行纳税义务的抵触情绪。

1.2.3 税务筹划的客观条件

税务筹划的主观动因并不意味着企业目的能够实现，要想使税务筹划变为现实，还必须具备某些客观条件。这里所说的客观条件是指税法、税制的完善程度及税收政策导向的合理性、有效性。税收法制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，会在公平税负、税收中性的一般原则下渗透税收优惠政策，如不同类型企业的税负差异，不同产品税基的宽窄，税率的高低，不同行业、不同项目进项税额的抵扣办法，减税、免税、退税等。因税收的优惠政策而使同种税在实际执行中有所差异，造成

^① 罗纳德·杜斯卡等：《会计伦理学》，北京，北京大学出版社，2005。

了非完全统一的税收法制，无疑为企业选择自身利益最大化的经营理财行为，即进行税务筹划提供了客观条件。企业利用税收法制的差异或“缺陷”进行旨在减轻税负的税务筹划，如果仅从单纯的、静态的税收意义上说，的确有可能影响国家收入的相对增长，但这是短期的，因为税制的这些差异或“缺陷”是国家对社会经济结构规模所作的能动的、有意识的优化调整，即力图通过倾斜的税收政策诱导企业在追求自身利益最大化的同时，转换经营机制，实现国家和政府的产业调整意图。从长远发展来看，对企业、对国家都是有利的，这是国家为将来取得更大的预期收益而支付的有限的先期成本。因此，企业利用税制的非完全同一性所实现的税负减轻，与其说是利用了税制的差异和“缺陷”，不如说是对税法意图的有效贯彻和执行。

在税收实践中，除了上述税收政策导向性的差异和“缺陷”，税收法律制度也会存在自身难以克服的各种纰漏，即真正的缺陷或不合理，如税法、条例、制度不配套，政策模糊、笼统，内容不完整等，这也为企业进行税务筹划提供了有利条件。对此，不论国家基于维护其声誉、利益的目的而作出怎样的结论，从理论上说，不能认为企业进行的税务筹划是不合法的，尽管它可能与国家税收立法的意图是背离的。国家只能不断努力完善税收法律、制度。企业也应认识到，税务筹划应该尽可能地长远考虑，过分看重眼前利益可能会招致更大的潜在损失。

1.2.4 税务筹划的目标

税务筹划可以在两个层面上进行：一是在企业目前既定的组织结构和经营条件下，在日常经营活动中，通过对收入、收益、资产、费用等的会计确认，计量和记录方法的选择，以及企业投资、融资活动的筹划，实现减轻税负、提高盈利水平的目标；二是利用税法及相关法律、法规，通过企业兼并重组等方式，达到减轻税负、增加企业营运资金和实现资本扩张的目的。

概言之，税务筹划的基本目标就是减轻税收负担、争取税后利润最大化，其外在表现是纳税最少、纳税最晚，即实现“经济纳税”。为理解税务筹划的基本目标，可以将税务筹划目标细化，具体是：

1. 恰当履行纳税义务

恰当（得当、适当）履行纳税义务是税务筹划的基础目标或最低目标，旨在规避纳税风险、避免任何法定纳税义务之外的纳税成本的发生。为此，纳税人应做到纳税遵从，即依法纳税。这是因为税收具有强制性，如果偏离了纳税遵从，企业将面临涉税风险。税制又具有复杂性、频变性，这就意味着纳税义务不能自动履行，纳税人必须不断学习，及时、正确掌握现行税法，并随之进行相应的筹划，才能恰当履行纳税义务。

2. 降低纳税成本

纳税人为履行纳税义务，必然会发生相应的纳税成本。纳税成本包括直接纳