

经济管理类课程教材

· 税收系列 ·····

Tax

税收筹划

(第二版)

· 梁俊娇 主编



 中国人民大学出版社

经济管理类课程教材·税收系列

税收筹划（第二版）

梁俊娇 主编

中国人民大学出版社

· 北京 ·

图书在版编目 (CIP) 数据

税收筹划 / 梁俊娇主编. 2 版. —北京: 中国人民大学出版社, 2012. 3

经济管理类课程教材·税收系列

ISBN 978-7-300-15103-8

I. ①税… II. ①梁… III. ①税收筹划—高等学校—教材 IV. ①F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 281536 号

经济管理类课程教材·税收系列

税收筹划 (第二版)

梁俊娇 主编

Shuishou Chouhua

出版发行 中国人民大学出版社

社 址 北京中关村大街 31 号

邮政编码 100080

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

印 刷 北京密兴印刷有限公司

版 次 2009 年 7 月第 1 版

规 格 185 mm×260 mm 16 开本

2012 年 2 月第 2 版

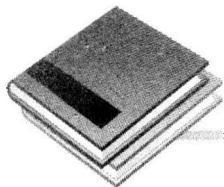
印 张 16.75

印 次 2012 年 2 月第 1 次印刷

字 数 386 000

定 价 29.00 元

版权所有 侵权必究 印装差错 负责调换

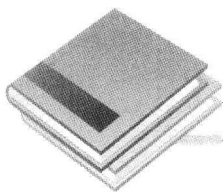


总 序

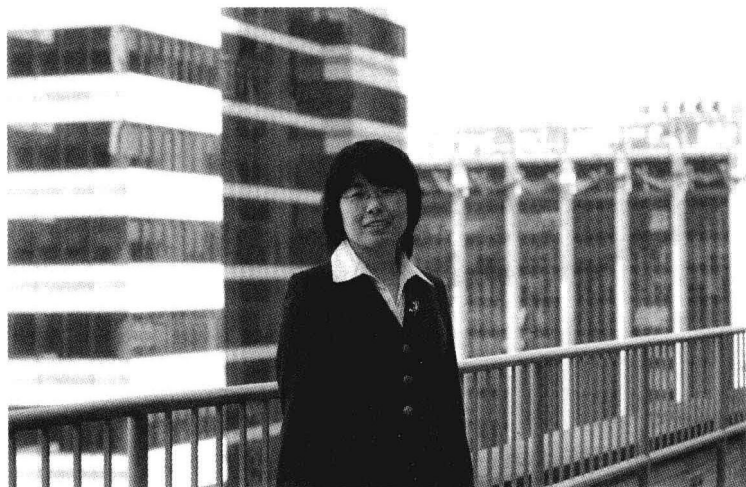
为了促进我国经济管理类学科建设,提高教学质量,规范教学内容,编写出一套高水平、高质量、上台阶,融理论与实务、知识性与启发性于一体,适合我国经济管理类各专业教学需要的真正的“21世纪课程教材”,在教育部高教司的直接领导下,我们组织国家税务总局、中国社会科学院、中国人民大学、中央财经大学、中南财经政法大学、东北财经大学、厦门大学、会计师事务所等“政产学”界的专家教授积极开展调查研究,征求各方意见,讨论教材编写大纲和知识点。教材初稿完成后,分别审查了各门教材的初稿,并进行了认真修改和完善,最后定稿。这套教材是教育部重点项目“财税课程主要教学内容改革研究与实践”重要成果之一。它倾注了专家教授的智慧,是集体智慧的结晶。

这套教材与同类教材、出版物相比,具有很高的权威性、准确性、实用性和针对性。我们希望全国各高等院校经济管理专业的广大教师继续关心和支持这项工作,同时将使用这套教材中遇到的问题和改进意见向各位主编反映,以供修订参考。

教学指导委员会



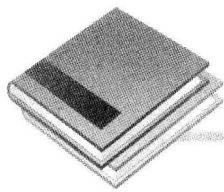
第二版前言



梁俊娇，中央财经大学税务学院教授，曾主编《纳税检查》、《财政与税收》、《税法》、《中国税收制度与管理》等多部教材，并在《税务研究》、《中国税务》、《税务与经济》、《中国税务报》等发表论文三十多篇。

自2008年1月1日新的《中华人民共和国企业所得税法》颁布实施开始，新一轮的税制改革便正式拉开了序幕，期间经过了《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》以及《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》的修订，个人所得税费用扣除额的提高，工资、薪金所得适用税率及个体工商户生产、经营所得适用税率的调整等。面对税收政策的变化，税收筹划的方法需要及时更新。为此，我们对本书进行了全面的修订和补充，冀望本书中的筹划方法更具操作性，筹划案例更切合实际。本书的修订工作由梁俊娇、何晓、陈松南、曾昊飞、张越、马婧、申畅、任凤珠完成，并由梁俊娇最终定稿。作者在此感谢读者多年来对本书的关心和支持，恳请读者在使用过程中再次提出宝贵意见！





第一版前言

税收筹划是一门集税收政策、财务制度、公司法律制度为一体，融经济学、管理学、运筹学、社会学、心理学等多学科知识，研究纳税人在其公司理财过程中如何实现税后利益最大化的一门新兴学科。在新的市场经济条件下，纳税人如何在依法纳税的前提下，恰当而合理地利用税收政策，实现自身利益最大化的目标，成为每一位市场主体所追求的财务目标。本书站在微观经济学的角度，关注税收法规对企业行为的含义，探求税收筹划的基本原理、筹划技术及各税种的筹划原理和筹划方法等。

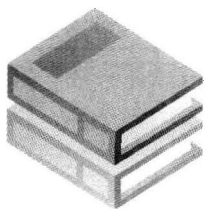
本书共分9章，第1章为税收筹划基础，主要介绍税收筹划的基本理论、税收筹划的概念、税收筹划产生的原因、税收筹划的种类以及税收筹划的工作步骤等；第2章为税收筹划方法，主要介绍税收筹划的基本方法，探讨纳税人的筹划、计税依据的筹划、税率的筹划、优惠政策的筹划等税收筹划的基本原理与一般方法，为进一步学习税收筹划操作技巧、提升税收筹划实务操作能力奠定基础；第3章为增值税纳税筹划，对增值税纳税筹划的原理及方法做了较为系统的介绍，并针对具体问题给出了纳税筹划案例的解答；第4章为消费税纳税筹划，针对消费税的单环节、有选择征收的特点，对消费税的纳税范围、纳税人、计税环节、计税依据的纳税筹划原理与方法进行了介绍；第5章为营业税税收筹划，介绍了交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、服务业等各行业的筹划要点；第6章为企业所得税筹划，按照纳税人的筹划、计税依据的筹划、税率的筹划、优惠政策的筹划等方面介绍了企业所得税的最新政策及税收筹划方法；第7章为个人所得税筹划，从纳税人身份、征税范围、计税依据、税率等不同角度介绍了个人所得税的筹划内容和筹划方法；第8章为其他税种的筹划，介绍了土地增值税、资源税、房产税、城镇土地使用税、印花税、车船税、车辆购置税、契税等税种的相关法律规定及筹划技巧和筹划方法；第9章为税收筹划综合模拟与解析，在全书各税种筹划方法的基础上，模拟企业的实际综合业务情况，包括投资、并购、经营等多种活动，系统解析了多环节、多税种的综合筹划方法与技巧。



本书按照现行税制的分类，以税种顺序排列章节，线条比较清晰，符合本科学生及学者的认知习惯，有助于读者的学习和掌握。本书的编写人员全都是长期从事税收筹划研究及税收筹划教学的一线教师，积累了多年科研和教学工作经验，并结合自己的科研和教学过程实践对税收筹划的教材提出了新的构架思路，主要体现在：一是在结合案例讲解的条件下，每章还配备了贯穿全书知识点的案例，以助于学生对该章内容综合知识点的掌握；二是本书最后一章模拟企业错综复杂的经营情况，配备了综合案例，以助于学生对企业整体税收筹划方案的理解和练习；三是根据教学课时调整了章节结构及内容的安排，使教材的内容与本科教学中税收筹划这门课程的教学课时相一致。

本书编写分工如下：第1章、第9章由中央财经大学税务学院梁俊娇教授编写；第2章、第6章由中央财经大学税务学院蔡昌副教授编写；第3章、第4章由中央财经大学税务学院黄桦教授编写；第5章、第7章、第8章由中央财经大学税务学院张美中博士编写。李淑云、庞淑芬负责部分资料整理及文字编辑工作，全书由梁俊娇教授总纂并定稿。





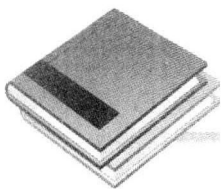
目 录

第 1 章	税收筹划基础/1
	1.1 税收筹划的概念/2
	1.2 税收筹划产生的原因/9
	1.3 税收筹划的种类/15
	1.4 税收筹划的原则和步骤/19
	1.5 税收筹划的意义及应注意的问题/25
第 2 章	税收筹划方法/30
	2.1 纳税人的筹划/31
	2.2 计税依据的筹划/36
	2.3 税率的筹划/42
	2.4 优惠政策的筹划/46
	2.5 其他税收筹划方法/48
第 3 章	增值税税收筹划/55
	3.1 增值税纳税人的税收筹划/56
	3.2 增值税计税依据的税收筹划/63
	3.3 增值税税率的税收筹划/77
	3.4 增值税税收优惠政策的税收筹划/77
	3.5 增值税出口退税的税收筹划/80
	3.6 增值税其他规定的税收筹划/86

第 4 章	消费税税收筹划/90
	4.1 消费税纳税人的税收筹划/91
	4.2 消费税计税依据的税收筹划/93
	4.3 消费税税率的税收筹划/96
	4.4 针对特殊条款的筹划/100
第 5 章	营业税税收筹划/105
	5.1 营业税纳税人的筹划/106
	5.2 营业税计税依据的筹划/108
	5.3 营业税税率的筹划/115
	5.4 营业税优惠政策的筹划/116
	5.5 上海营业税改征增值税试点情况/122
第 6 章	企业所得税税收筹划/125
	6.1 纳税人的筹划/125
	6.2 计税依据的筹划/134
	6.3 税率的筹划/145
	6.4 优惠政策的筹划/149
	6.5 合并分立与资产重组的筹划/153
第 7 章	个人所得税筹划/164
	7.1 个人所得税纳税人的筹划/165
	7.2 个人所得税计税依据的筹划/171
	7.3 个人所得税税率的筹划/199
	7.4 个人所得税税收优惠政策的筹划/202
第 8 章	其他税种的筹划/209
	8.1 土地增值税的税收筹划/210
	8.2 资源税的税收筹划/218
	8.3 房产税的税收筹划/220
	8.4 城镇土地使用税的税收筹划/223
	8.5 印花税的税收筹划/224
	8.6 车船税的税收筹划/227
	8.7 车辆购置税的税收筹划/229
	8.8 契税的税收筹划/232
第 9 章	税收筹划综合模拟与解析/236

参考文献/255





第 1 章

税收筹划基础

[学习提示] 本章主要介绍税收筹划的基本理论，是本书的基础章节。通过本章的学习，学生应掌握税收筹划的概念，明确税收筹划与偷税、欠税及骗税的区别以及违法行为应承担的法律责任，了解税收筹划产生的原因、税收筹划的种类以及税收筹划的工作步骤等。

案例导入

王先生有 100 000 元人民币计划投资于债券市场，现有两种债券可供选择：一种债券是年利率为 5% 的国家债券，另一种债券是年利率为 6% 的企业债券。王先生该如何选择呢？

[分析] 王先生在做投资方案选择时，如果仅从票面利率上看，企业债券利率（6%）高于国家债券利率（5%），但由于国家对这两种债券的税收政策不同，因此必然会影响到它们的税后收益率。对王先生来说，税后收益率才是他的净收益率。

国家债券的税后收益率 = 5%^①

企业债券的税后收益率 = 6% × (1 - 20%) = 4.8%^②

因此，王先生应购买国家债券以获得较大的投资回报。王先生的这种选择行为就是利用税收优惠政策对自己的投资活动进行了合理安排，从而实现了较大的税后收益。

税收既能影响投资的税前收益率，也能影响投资的税后收益率。税前收益率是指在缴纳所得税之前的收益率，即税前利润与投资额的比例。为什么现实生活中有许多人像王先生一样会选择投资于低税前收益率的项目呢？

^① 根据《中华人民共和国个人所得税法》（中华人民共和国主席令 [2007] 第八十五号）第四条第二款的规定，国债和国家发行的金融债券利息免征个人所得税。

^② 根据《中华人民共和国个人所得税法》（中华人民共和国主席令 [2007] 第八十五号）第二条、第三条第五款及第六条第六款的规定，企业债券利息所得的个人所得税税率为 20%，在计算个人所得税时以每次收入额为应纳税所得额。

由于纳税人从事的经营行为的类型不同,因而会被课征不同的商品与劳务税。例如,从事货物销售的经营行为会被课征增值税,从事服务业的经营行为会被课征营业税,而增值税与营业税的计征方法及税率的不同会影响到投资行为的税前收益率。另外,纳税人的经营组织形式以及经营地点的不同也会带来所得税的差异,比如有限责任公司的所得税税率为25%,而合伙企业却适用5%~35%的五级超额累进税率;与此同时,位于避税地国家或地区的纳税人会面临较低的所得税税率等,以上这些税收差异都会影响到税后收益率。^①

由于不同国家、不同地区、不同行业、不同行为等的涉税政策不同,企业或个人在涉税行为的安排上也会面临不同的选择。纳税人如何根据税收政策对自己的涉税行为进行合理的安排,以实现税后利益最大化,这是每一个纳税人迫切而又渴望知道的答案。

1.1 税收筹划的概念

1.1.1 税收筹划的概念

从历史上看,税收筹划活动由来已久,尤其是在西方发达国家,它们对税收筹划的研究日趋深入,对税收筹划的概念也有不尽相同的描述。下面是几种颇具代表性的观点。

荷兰国际财政文献局编写的《国际税收词典》对税收筹划是这样描述的:税收筹划是指纳税人通过经营活动或对个人事务活动的安排,以达到缴纳最低税收之目的。

印度税务专家 N. J. 雅萨斯威在《个人投资和税收筹划》一书中认为,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。

美国南加利福尼亚州立大学 W. B. 梅格斯博士在与他人合著的、已发行多版的《会计学》中对税收筹划做了如下阐述: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。他们使用的方法可被称为税收筹划……少纳税和递延缴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,有系统地对企业的经营或投资行为做出事先安排,以达到尽量少缴所得税,这个过程就是税收筹划。税收筹划主要是选择企业的组织形式和资本结构、投资采用租用还是购入的方式以及交易的时间等。

近年来,我国学术界也开始对税收筹划进行研究。有的学者认为,“税务筹划是纳税人依据所涉及的现行税法(不限一地一国),遵循税收国际惯例,在遵守税法的前提下,运用纳税人的权利,根据税法中的‘允许’、‘不允许’以及‘非不允许’的项目、内容

^① 税收筹划的税后收益率与纳税人的边际税率息息相关。假如一个纳税人的税前收益率为10%,边际税率是15%,则其税后收益率为8.5% [=税前收益率×(1-所得税税率) = 10%×(1-15%)]。假定另一个纳税人的边际税率是25%,在税前收益率相同的情况下,则其税后收益率为7.5% [=10%×(1-25%)]。



等，对企业组建、经营、投资、筹资等活动进行的旨在减轻税负、有利财务目标实现的谋划与对策。”^① 还有的学者认为，“税收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、转退筹划和实现涉税零风险。”^② “税收筹划指纳税人在税法规定许可的范围内，通过对投资、经营、理财活动事前进行筹划和安排，尽可能地取得节约税收成本的税收收益的理财活动。它包括投资税收筹划、经营税收筹划和分配税收筹划。”^③ “税收筹划是指纳税人在取得税收法律制度支持和税务机关认可的前提下，运用科学的技术方法，通过参与经营策划，使经济活动能够沿着最低税负方向和延期纳税结果运行的一系列谋划活动。它是企业经营管理策划的重要组成部分，是立足于取得税收利益的经营管理策划。”^④

综上所述，本书认为，税收筹划是指在纳税行为发生之前，在税法允许的范围内，通过对纳税主体的经营活动或投资行为等涉税事项做出事先安排，以达到少缴税和递延缴纳税收的一系列谋划活动。

税收筹划早已被美国法庭所认可。例如，在著名的 1947 年法庭判决书中，法官勒尼德·汉德（Learned Hand）陈述道（类似的陈述也出现在其他国家的官方文件中）^⑤：

法庭一再重申，（纳税人）出于尽可能将税负降到最低的目而安排活动并无不当。所有纳税义务人都有权这样做，无论贫富，没有人应当承担多于法律要求的社会义务；税收是强制的征收，而不是自愿的捐献。以道德的名义要求缴纳更多的税收仅仅是形而上学的说教之词。

[税收委员会诉纽曼案，159F.2d8489CA-2，1947]^⑥

1.1.2 税收筹划的特点

1.1.2.1 合法性

税收筹划的合法性是指税收筹划必须在税收法律许可的范围内。这里的合法性具有两层含义：一是遵守税法；二是不违反税法。任何违反法律规定、逃避纳税责任的行为都不属于税收筹划的范围。在有多种纳税方案可供选择时，纳税人做出缴纳税负较低的决策是纳税人的正当权利。用道德的名义要求纳税人选择高税负，不是税收法律的本义。

1.1.2.2 事先性

税收筹划的事先性是指税收筹划是在纳税义务发生之前对涉税事项所做的规划和安

① 盖地：《税务筹划》，北京，高等教育出版社，2003。

② 张中秀：《税收筹划宝典》，2版，北京，机械工业出版社，2002。

③ 倪俊喜：《税收筹划学》，天津，天津大学出版社，2007。

④ 王树锋：《税收筹划》，上海，立信会计出版社，2007。

⑤ 参见（美）迈伦·斯科尔斯等：《税收与企业战略》，北京，中国财政经济出版社，2004。

⑥ 这一段引文是法庭诉讼的标准范本。关于法庭诉讼引用证据的格式的更详细资料，参见 Pope, Anderson and Kremer (2001), chapter 15, especially pages 17-22。

排。在经济活动中，纳税义务通常具有滞后性。企业在交易行为发生之后才产生货物和劳务税纳税义务，在收益实现或分配之后才产生所得税纳税义务，在财产取得之后才发生财产税纳税义务等，这就为纳税人在纳税义务发生之前进行事先筹划提供了可能性。如果纳税义务已经发生，纳税人再通过种种手段减少应纳税款，则被认定是违法行为。

1.1.2.3 风险性

由于税收筹划是在纳税义务发生之前进行的，这就使未来的结果带有一定的不确定性：有可能由于国家宏观经济形势的变化，纳税人的经营行为未取得预期的效果；也可能是由于国家税收政策的调整，使得本来的最优方案变成次优方案。另外，纳税人在筹划时由于对税收政策理解不透（税法在某些条款上的模糊性）等而面临违法及纳税调整的风险等。

1.1.3 税收筹划与偷税、欠税、骗税的区别

1.1.3.1 税收筹划与偷税^①

(1) 偷税的法律界定及法律责任。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。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^②，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

《中华人民共和国刑法》第二百零一条规定：“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账簿上多列支出或者不列、少列收入，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的手段，不缴或者少缴应纳税款，偷税数额占应纳税额的百分之十以上不满百分之三十并且偷税数额在一万元以上不满十万元的，或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处偷税数额一倍以上五倍以下罚金；偷税数额占应纳税额的百分之三十以上并且偷税数额在十万元以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处偷税数额一倍以上五倍以下罚金。”

^① 2008年7月25日首次提请全国人大常委会审议的刑法修正案（七）草案修改了偷税罪的定罪量刑标准，删去了偷税罪的具体数额标准，并规定在一定条件下初犯可免刑事责任。引人关注的是，草案中的“偷税”一词也被“逃避缴纳税款”所取代。刑法修正案（七）草案将刑法中的相关条款修改为：纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报，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，并处或者单处罚金；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。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，并且接受行政处罚的，不予追究刑事责任；但是，5年内曾因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关给予2次以上行政处罚的除外。

^② 根据《中华人民共和国税收征收管理法》（中华人民共和国主席令[2001]第四十九号）第三十二条的规定，纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（国务院令[2002]362号）第七十五条的规定，加收滞纳金的起止时间，为法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的税款缴纳期限届满次日起至纳税人、扣缴义务人实际缴纳或者解缴税款之日止。



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，数额占应缴税额的百分之十以上并且数额在一万元以上的，依照前款的规定处罚。

对多次犯有前两款行为，未经处理的，按照累计数额计算。”

(2) 税收筹划与偷税的区别。是否违法是税收筹划与偷税之间最本质的区别，偷税是触犯了国家相关税收法律的行为，其最大的特点是违法甚至犯罪，要承担相应的法律责任，构成逃避缴纳税款罪的，还要承担刑事责任；而税收筹划则是在不触犯国家法律情况下的一种涉税行为，纳税人在进行税收筹划时所涉及的收入、支出等的安排，则是在税法未禁止的框架下进行的。

【案例 1—1】

某纳税人 2011 年度新购进一项固定资产，假如按照税法的规定既可以采用直线折旧法也可以采用加速折旧法，并且该纳税人根据自己未来生产、经营情况所做的预计是，未来所适用的所得税边际税率将会上升，则纳税人选择了直线折旧法，平均每年计提折旧，以享受折旧抵税所带来的所得税节税效应。纳税人因折旧方法的选择而引起的应缴税款的减少属于税收筹划的范围。如果该纳税人将购买固定资产的资本支出作为费用性支出一次性在所得税前扣除，以加大当期费用扣除的金额，则属于偷税行为。

分析：

第一，折旧方法的合理选择。纳税人根据税法的规定所做的折旧方法的选择未违反税法的规定，因此该行为属于税收筹划范围。纳税人之所以做出这种选择，是因为当边际税率上升时，费用的抵税效应会更大。假设该项固定资产采取直线折旧法，则每年的折旧费用为 100 000 元；若采取加速折旧法，则第一年的折旧费用为 150 000 元，第二年的折旧费用为 100 000 元，第三年的折旧费用为 50 000 元。该纳税人预计第一、二年的所得税税率为 20%，第三年的所得税税率将上升为 25%，则（在不考虑货币时间价值的情况下）：

采用直线折旧法将产生抵税金额 = $100\,000 \times 2 \times 20\% + 100\,000 \times 25\% = 65\,000$ （元）

采用加速折旧法将产生抵税金额 = $150\,000 \times 20\% + 100\,000 \times 20\% + 50\,000 \times 25\%$
= 62 500（元）

采用直线折旧法比采用加速折旧法节税的金额 = $65\,000 - 62\,500$
= 2 500（元）

因此，在预计边际税率会上升时，纳税人会选择能得到最大抵税效果的费用计算方法，以享受费用抵税的节税收益。

第二，资本性支出费用化。根据《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）的规定，固定资产的支出作为资本性支出不得一次性在税前扣除，按照规定计算的固定资产折旧准予在税前扣除。^① 企业把资本性支出作为费用性支出，加大了当期的费用扣除金额，属于多列支出的行为。该行为是违反税法规定的，属于偷税行为。

① 参见《中华人民共和国企业所得税法》（中华人民共和国主席令 [2007] 第六十三号）第十一条。

1.1.3.2 税收筹划与欠税

(1) 欠税的法律界定及法律责任。纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，妨碍税务机关追缴欠缴的税款的，由税务机关追缴欠缴的税款、滞纳金，并处欠缴税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。^①

欠缴税款数额较大的纳税人在处分其不动产或者大额资产之前，应当向税务机关报告。^②

欠缴税款的纳税人因怠于行使到期债权，或者放弃到期债权，或者无偿转让财产，或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形，对国家税收造成损害的，税务机关可以依照合同法第七十三条、第七十四条的规定行使代位权、撤销权。

税务机关依照前款规定行使代位权、撤销权的，不免除欠缴税款的纳税人尚未履行的纳税义务和应承担的法律责任。^③

欠缴税款数额较大，是指欠缴税款5万元以上。^④

欠缴税款的纳税人或者其法定代表人在出境前未按照规定结清应纳税款、滞纳金或者提供纳税担保的，税务机关可以通知出入境管理机关阻止其出境。阻止出境的具体办法，由国家税务总局会同公安部制定。^⑤

县级以上各级税务机关应当将纳税人的欠税情况，在办税场所或者广播、电视、报纸、期刊、网络等新闻媒体上定期公告。^⑥

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，数额在一万元以上不满十万元的，处三年以下有期徒刑或者拘役，并处欠缴税款五倍以下的罚款；数额在十万元以上的，处三年以上七年以下有期徒刑，并处欠缴税款五倍以下的罚款。^⑦

对于企业事业单位犯有以上罪行的，判处罚金，并对负有直接责任的主管人员和其他直接责任人员，处三年以下有期徒刑或者拘役。^⑧

(2) 税收筹划与欠税的区别。欠税是指纳税人超过税务机关核定的纳税期限而发生的拖欠税款行为。例如，根据《中华人民共和国增值税暂行条例》的规定，增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。纳税人以1个月或者1个季度为1期纳税的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次

① 参见《中华人民共和国税收征收管理法》（中华人民共和国主席令 [2001] 第四十九号）第六十五条。

② 参见《中华人民共和国税收征收管理法》（中华人民共和国主席令 [2001] 第四十九号）第四十九条。

③ 参见《中华人民共和国税收征收管理法》（中华人民共和国主席令 [2001] 第四十九号）第五十条。

④ 参见《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（国务院令 [2002] 362号）第七十七条。

⑤ 参见《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（国务院令 [2002] 362号）第七十四条。

⑥ 参见《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》（国务院令 [2002] 362号）第七十六条。

⑦ 参见《全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》（中华人民共和国主席令 [1992] 第六十一号）第二条。

⑧ 参见《全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》（中华人民共和国主席令 [1992] 第六十一号）第三条。



月 1 日起 15 日内申报纳税并结清上月应纳税款。假设某纳税人被主管税务机关核定的增值税纳税期限为 1 个月，则该纳税人必须在次月 15 日内申报纳税，缴纳增值税税款。如果该纳税人 15 日内尚未缴纳或未足额缴纳，则构成欠税行为。

与欠税不同，税收筹划是指通过不违法的筹划手段实现少缴税款或递延缴纳税款的行为。通过实施税收筹划方案，可使某项涉税行为免于应税义务，或产生较小的应税义务，或推迟其应税义务的发生时间等，而欠税是指已经发生了应税义务而未按期履行缴纳税款的行为。

.....

[案例 1—2]

某洗衣机厂为增值税一般纳税人（增值税纳税期限为一个月），2011 年 6 月销售 10 台洗衣机给某电器商店，货物已经发出，货款是在 10 月份该电器商店将洗衣机销售出去后才收到。如果该纳税人采取直接收款方式，则其应在 7 月 15 日之前对该销售行为申报缴纳增值税，否则就构成欠税行为。如果该纳税人经过筹划，在得知电器商店不能及时偿付货款的情况下，把销售合同由直接收款合同改为委托代销合同，则其纳税义务的发生时间则推迟到 11 月 15 日之前，该推迟缴纳税款的行为不属于欠税的范围。

分析：

(1) 直接收款方式销售行为。根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）及《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《增值税暂行条例实施细则》）的有关规定，纳税人销售货物或者应税劳务，其纳税义务的发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。^① 采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。^② 在本例中，该洗衣机厂在 6 月份虽未收到货款，但已发生了税法规定的纳税义务，所以应按税法规定的纳税期限申报纳税，否则便构成欠税。

(2) 委托代销行为。根据《增值税暂行条例》及《增值税暂行条例实施细则》的有关规定，委托其他纳税人代销货物，其纳税义务发生时间为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满 180 天的当天。^③ 纳税人以代销方式销售货物，在收到代销清单前已收到全部或部分货款的，其纳税义务发生时间为收到全部或部分货款的当天。因此，洗衣机厂 6 月份发生的这笔业务尚未形成应税义务，在 10 月份收到电器商店的代销清单或收到代销款项时，洗衣机厂才发生纳税义务。

.....

① 参见《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令〔2008〕50号）第十九条。

② 参见《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部、国家税务总局令〔2008〕50号）第三十八条第一款。

③ 参见《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（财政部、国家税务总局令〔2008〕50号）第三十八条第五款。

1.1.3.3 税收筹划与骗税

(1) 骗税的法律界定与法律责任。以假报出口或者其他欺骗手段，骗取国家出口退税款，由税务机关追缴其骗取的退税款，并处骗取税款一倍以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

对骗取国家出口退税款的，税务机关可以在规定期间内停止为其办理出口退税。^①

企业事业单位采取对所生产或者经营的商品假报出口等欺骗手段，骗取国家出口退税款，数额在一万元以上的，处骗取税款五倍以下的罚款，并对负有直接责任的主管人员和其他直接责任人员，处三年以下有期徒刑或者拘役。

前款规定以外的单位或者个人骗取国家出口退税款的，按照诈骗罪追究刑事责任，并处骗取税款五倍以下的罚款；单位犯本款罪的，除处以罚金外，对负有直接责任的主管人员和其他直接责任人员，按照诈骗罪追究刑事责任。^②

(2) 税收筹划与骗税的区别。税收筹划与骗税的区别比较明显，骗税是采取弄虚作假和欺骗手段，虚构本来没有发生的应退税行为，以骗取国家的出口退税款。

1.1.4 税收筹划与避税的区别

(1) 避税的定义。避税是纳税人在熟知法律及其规章制度的基础上，在不触犯税收法律的前提下，通过对筹资活动、投资活动、经营活动等一系列涉税行为的安排，达到规避或减轻税负的活动。避税的最大特点是非违法性，它包括利用合法手段，如各种特定税收条款或税法中缺乏的某些条款（即税法漏洞），而引起的应税义务的减少。^③

从法律角度分析，避税分为顺法意识避税和逆法意识避税两种类型。顺法意识避税也称积极性避税，是顺应税法的立法意图，它不会影响或削弱税法的法律地位，也不会影响或削弱税收的职能作用。例如，纳税人利用税收的起征点避税或设立高新技术产业适用低税率以规避高税率等。再如，在对烟酒实行高税率政策的背景下，纳税人通过减少烟酒的消费量以达到少纳税的目的，这是一种顺法意识的避税行为，与国家的税收政策导向一致。逆法意识避税也称消极性避税，是与税法的立法意图相违背的，甚至是利用税法漏洞进行的规避税负行为。例如，纳税人通过转让定价手段把高税率子公司的利润转移到低税率子公司的行为等。

应用避税最广泛的领域是国际税收领域，避税者利用各国税收管辖权的差异及不同国家或地区的税收制度差异，采用避税港及转让定价等各种手段，以达到减轻税负之目的。国际避税会导致避税者所在国的税收收入减少，其原因是由于一部分税收转化成避税者的超额利润，一部分税收转化为低税国或地区的税收收入，即引起税收收入在国家或地区间的转移。鉴于此，世界上任何国家或地区都有损失和受益两种可能。对于受益大于损失的

^① 参见《中华人民共和国税收征收管理法》（中华人民共和国主席令〔2001〕第四十九号）第六十六条。

^② 参见《全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定》（中华人民共和国主席令〔1992〕第六十一号）第五条。

^③ 参见 *Royal Commission on Taxation*, 1966, p. 538.

