

新世纪研究生教学用书
会计系列

含 MPAcc
及MBA、EMBA财会方向

盖地 主编

企业税务筹划理论与实务

Corporate Tax Planning Theory and Practice

(第三版)

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



新世纪研究生教学用书
会计系列

含 MPAcc
及 MBA、EMBA 财会方向

盖地 主编

企业税务筹划理论与实务

Corporate Tax Planning Theory and Practice

(第三版)



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

大连

© 盖 地 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

企业税务筹划理论与实务 / 盖地主编. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 2

(新世纪研究生教学用书·会计系列)

ISBN 978-7-5654-0680-5

I. 企… II. 盖… III. 企业管理-税收筹划-高等学校-教材
IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 001774 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)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm 字数: 412 千字 印张: 20 插页: 1
2012 年 2 月第 3 版 2012 年 2 月第 6 次印刷

责任编辑: 李智慧 高 铭 责任校对: 何 群 那 欣
封面设计: 张智波 版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-0680-5

定价: 38.00 元

前 言

本书第二版出版后经过多次印刷，其间虽有修改，但仍然赶不上频繁变化的税收制度。本次改版，我们根据截至 2011 年年底税收法规制度和相关会计准则、制度，对全书进行了修改、调整。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、会计准则为主要依据，同时也涉及我国税制改革的某些前瞻性问题探讨。

就在本书修订之际，看到 2011 年 11 月 21 日《人民日报》刊登的记者朱剑红撰写的题为《民企普遍反映税费负担较重》的文章。该文指出：“由中国民主建国会中央委员会企业委员会、妇女委员会与中国企业家调查系统联合发布的《2011 年千户民营企业跟踪调查报告》显示，目前我国民营企业面临的主要困难，除了成本上升、企业融资难等老问题外，民营企业还普遍反映企业税费负担较重。”我认为，目前我国企业普遍存在税（费）负较重的现象，只不过民营企业更为突出（美国企业的平均寿命长达 40 年，而我国民营企业的平均寿命仅有 2.9 年，这是否与其税费负担较重有关）。在税制不变或未变的情况下，企业降低税负的理性选择当然是税务筹划（税务筹划的基本理念和方法也同样适用于降低企业的费用负担）。因此，本书除主要作为研究生教材外，还可以作为企业高管、财务、会计、审计、税务等在职人员以及会计、税务、法律等中介机构从业人员的业务学习用书。

本书的作者及分工是（按章的顺序）：盖地教授（第 1 章）、卢强博士（第 2、3、4 章）、刘植才教授（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）。盖地担任本书主编，并负责全书框架设计、大纲拟定

2 企业税务筹划理论与实务

和书稿审阅及定稿。

囿于作者水平，书中难免存在缺憾，竭诚欢迎广大读者不吝指正。

盖 地

2011 年 12 月

于天津财经大学会计与财务研究中心

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 /20
- 1.3 税务筹划的目标 /27
- 1.4 税务筹划的原则和特点 /29
- 1.5 税务筹划的基本技术 /31
- 1.6 税务筹划的程序和步骤 /37
- 1.7 税务筹划的经济制度分析 /37
- 1.8 税务筹划与财务管理、财务报告 /41

总结与结论 /44

练习题库 /44

补充阅读材料 /45

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 /62
- 2.3 税收成本 /66

总结与结论 /70

练习题库 /70

补充阅读材料 /71

第3章 流转税的税务筹划 ⇨74

学习目标 /74

- 3.1 流转税概述 /74
- 3.2 增值税的税务筹划 /77
- 3.3 消费税的税务筹划 /92
- 3.4 营业税的税务筹划 /99

总结与结论 /106

2 企业税务筹划理论与实务

练习题库 /106

补充阅读材料 /107

第4章 所得税的税务筹划 ⇨110

学习目标 /110

4.1 所得税概述 /110

4.2 纳税人身份的税务筹划 /113

4.3 收入的税务筹划 /115

4.4 税前扣除项目的税务筹划（上） /117

4.5 税前扣除项目的税务筹划（下） /123

4.6 所得税税率的税务筹划 /125

4.7 所得税税额的税务筹划 /126

4.8 转让定价的税务筹划 /131

总结与结论 /141

练习题库 /141

补充阅读材料 /142

第5章 其他税种的税务筹划 ⇨146

学习目标 /146

5.1 财产税的税务筹划 /146

5.2 资源占用税的税务筹划 /155

5.3 行为税的税务筹划 /163

总结与结论 /169

练习题库 /169

第6章 企业投资的税务筹划 ⇨170

学习目标 /170

6.1 企业组织形式的税务筹划 /171

6.2 企业投资结构的税务筹划 /179

6.3 企业投资规模的税务筹划 /191

6.4 企业投资决策的税务筹划 /193

总结与结论 /203

练习题库 /203

第7章 企业筹资与经营的税务筹划 ⇨206

学习目标 /206

7.1 企业筹资方式的税务筹划 /206

7.2 企业资本结构的税务筹划 /216

7.3 企业租赁的税务筹划 /222

7.4 企业产销决策的税务筹划 /226

7.5 企业财务成果的税务筹划 /228

总结与结论	/234
练习题库	/235
第8章 企业特殊问题的税务筹划	⇨237
学习目标	/237
8.1 企业汇总纳税的税务筹划	/237
8.2 企业债务重组的税务筹划	/247
8.3 企业购并的税务筹划	/253
8.4 企业分立的税务筹划	/262
8.5 企业清算的税务筹划	/272
总结与结论	/274
练习题库	/275
第9章 国际税务筹划	⇨278
学习目标	/278
9.1 国际税务筹划概述	/278
9.2 跨国公司组织形式的税务筹划	/284
9.3 跨国公司经营活动的税务筹划	/293
9.4 国际金融业务的税务筹划	/302
9.5 电子商务的税务筹划	/306
总结与结论	/310
练习题库	/311
主要参考文献	⇨312

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纳税人对税收负担的抗争。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，不能一概而论。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^①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，应该是在 20 世纪 50 年代^②。

^① 在现代税制产生以前，“税法”并非“法定”意义的税法，而是“钦定税法”。

^② 1959 年欧洲税务联合会成立，它由从事税务咨询的专业人士和团体组成，其成员包括英、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。

1.1.1 税务筹划 (tax planning) 的概念

在发达国家,纳税人对税务筹划早已耳熟能详,而在我国,税务筹划尚处于初始阶段,但不论是法人还是自然人,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)《国际税收词汇》是这样下定义的:“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. 雅萨斯威编写的《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,从而获得最大的税收利益。”

美国华盛顿大学税收教授斯特温·J. 赖斯认为:“你可以把税务筹划看成是挖掘现行税法中的理论漏洞并设计自己的交易行为以利用这些漏洞的过程。”

美国南加州大学 W. B. 梅格斯与 R. F. 梅格斯合著的《会计学》中,在援引最高法院法官伦德·汉德在 1947 年国内税收特派员对纽曼诉讼案中的陈述“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,不过是侈谈空论而已”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,从而缴纳可能最低的税收。他们使用的方法可称之为税务筹划。”书中接着说:“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,为合法地少纳税制订计划。”另外,书中还说:“在纳税发生之前,系统地对企业经营或投资行为做出事先安排,以达到尽量少纳税的目的,这个过程就是税务筹划,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。”

再向前追溯,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。

在我国理论界,有关税务筹划概念的认识和理解也不相同。兹将有代表性的观点列示如下:

“税收筹划是一门涉及法学、管理学和经济学三个领域中的税收学、税法学、财务管理学、会计学等多门学科和知识的新兴的现代边缘学科……税收筹划是指制定可以尽量减少纳税人税收的纳税人的税务计划,即制定可以尽量减少纳税人税收的投资、经营或其他活动的方式、方法和步骤。”(方卫平:《税收筹划》,上海,上海财经大学出版社,2001)

“税收筹划是纳税人在不违反现行税法的前提下，在对税法进行精细比较后，对纳税支出最小化和资本收益最大化综合方案的纳税优化选择，它是涉及法律、财务、经营、组织、交易等方面的综合经济行为。”（王兆高：《税收筹划》，上海，复旦大学出版社，2003）

“税收筹划是市场法人主体在遵守税法及其他法规的前提下，运用纳税人的权利和依据税法中的‘允许’与‘不允许’、‘应该’与‘不应该’以及‘非不允许’与‘非不应该’的项目和内容等，对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排，以获取最大税收利益。”（黄衍电：《税收政策与筹划》，北京，经济科学出版社，2002）

“税收筹划是指纳税人为实现自身价值最大化和使其合法权利得到充分的享受和行使，在既定的税收环境下，对多种纳税方案进行优化选择的一种理财活动。”（宋献中等：《税收筹划与企业财务管理》，广州，暨南大学出版社，2002）

“企业税收策划换言之就是纳税人在现行税制条件下，通过充分利用各种有利的税收政策，适当安排投资行为，通过合理的财务协调和有机的会计处理，巧妙地安排纳税方案，在合法的前提下，以实现税后利益最大化为目标的涉税经济行为。”（庄粉荣：《税收策划实务》，上海，立信会计出版社，2003）

“税务筹划是指税收事务参与主体就征收管理事务和税款缴纳事务所进行的策划，以期达到一方面将应收的税款尽可能收上来，另一方面纳税人尽可能在政策法规允许的范围内少缴税款以期减少税务成本。由此可见，税务筹划的主要内容分为以下两个领域：一是站在税收征管的角度进行的税收筹划；二是站在纳税人减少税收成本角度所进行的纳税筹划。”（张中秀：《避税节税转嫁筹划》，北京，中华工商联合出版社，2001）

“税务筹划是指税收事务参与主体就税收征收管理事务和税款缴纳事务所进行的策划，以期达到一方面将应收的税款尽可能收上来，另一方面纳税人尽可能在政策、法规允许的范围内少缴税款，以减少税收成本。可见，税务筹划的内容主要涉及两个方面：一种是站在税收征管的角度进行的税收筹划；另一种是站在纳税人减少税收成本的角度进行的纳税筹划。后者属于纳税筹划的范畴，前者属于税收筹划的范畴。税务筹划包括纳税筹划和税收筹划。”（刘建民等：《企业纳税筹划理论与实务》，成都，西南财经大学出版社，2002）

“纳税筹划是纳税人在法律许可的范围内，以纳税成本和税收支付最小化及税后收益最大化目标为指导，对企业的生产、经营、投资、理财等事项进行事先安排的一系列活动。”（李胜良：《纳税人行为解析》，大连，东北财经大学出版社，2001）

“纳税筹划是纳税人依据所涉及的现行税法，在不违背税法的前提下，运用纳税人的权利，通过合理的非违法的筹划安排，进行的旨在减轻税负的活动。也就是说，纳税筹划是纳税方自身权利的一种体现。而税收筹划则不仅涵盖了纳税方的纳税筹划，同时还包括了征税方的税务机关以征税为对象的税务筹划，包括税收立

法,特别是反避税条款的制定,以及税务机关队伍和制度建设等,从而保障国家的税收收入,维护税法的尊严。可以说,进行税务筹划是征税主体的一种职责。”(管强:《从经济学假设前提看税收筹划》,载《中国税务报》,2003-10-15)

由此可以看出,在我国,首先是称呼不同,有“税务筹划”、“税收筹划”和“税收策划”等称呼;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,似乎不是最核心的问题。

笔者认为,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)”的原则。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”,即纳税人进行税务筹划是其一项基本权利(详见下节),而征管方只能依法征管、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的划分,既然税务会计与税收会计是两类非常明确的核算内容,那么纳税人的纳税筹划称为“税务筹划”似乎更好^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^②;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^③。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。

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,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,进行有利于实现企业财务目标的谋划、对策与安排。税务筹划的基本理念是精心安排企业的财务活动,最大限度地避免税法的影响。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,因为无论是税务会计还是税务筹划,都是涉及两门以上学科知识的现代边缘学科。如果将税务筹划视为一门新兴的边缘学科,那么它应该属于财务学的范畴。

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:

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,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。

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

^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、纳税筹划、税收筹划与税收计划不分(都是 tax planning)。

^② 严格讲,节税不过是考虑了税收后果,并非真正意义上的“筹划”。

^③ 在理论界,对避税的争议较多,有人认为避税有合法、违法之分,甚至还有人认为税务筹划不包括避税。

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,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资、融资活动,主要追求的是少缴税,以达到降低税负的目的。

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、可持续发展能力和企业战略目标。

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。

(〔美〕迈伦·斯科尔斯等:《税收与企业战略:筹划方法》,张雁翎主译,北京,中国财政经济出版社,2004)

1.1.3 节税 (tax saving)

1) 节税的含义

节税是在税法规定的范围内,当存在多种税收政策、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。

税收是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、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的目的。

(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,这就使纳税人节税具有普遍性。

(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、不同行业之间税法也存在差异。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) 利用税收优惠政策^①进行的节税,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 (tax avoidance)

1) 避税的含义

对避税的认识和理解的差异较大,现将有代表性的观点摘录如下:

(1) “避税指以合法手段减少应纳税额,通常含有贬义。例如,此词常用以描述个人或企业,通过精心安排,利用税法的漏洞、特例或其他不足之处来钻空取巧,以达避税目的。法律中的规定条款,用以防范或遏止各类法律所不允许的避税行为者,可以称为‘反避税条款’或‘对付合法避税的条款’。”(荷兰国际财政文献局:《国际税收词汇》,北京,中国财政经济出版社,1992)

(2) “国际避税可以认为是跨国纳税人采取合法手段,利用税法上的漏洞或含糊之处进行税务安排,达到规避或减轻税收负担的行为。”(中国注册会计师教育教材编审委员会:《税法》,大连,东北财经大学出版社,1995)

(3) “国际避税是指跨国纳税人利用各国税法规定的差别,采取变更其经营方式或经营地点等种种公开的合法手段以谋求最大限度减轻其国际纳税义务的行为。”(葛惟熹:《国际税收学》,北京,中国财政经济出版社,1999)

(4) “国际避税就是指跨国纳税人或征税对象通过合法方式跨越税境,逃避相关国家税收管辖权的管辖而进行的一种减少税收负担的行为。”(李九龙:《国际税收》,武汉,武汉大学出版社,1990)

(5) “避税可以定义为规避、降低或延迟纳税义务的一种方法……节税是用法律并不企图包括的方法来使纳税义务降低;而避税则是对法律企图包括但由于这种或那种理由而未能包括进去的范围加以利用。”(《偷税与避税》,国家税务局税收科学研究所译,北京,中国财政经济出版社,1992)

^① 但税收优惠政策不得叠加享受。

(6) “避税是指纳税人利用合法的手段,在税收法规的许可范围内,采取一定的形式、方法或手段,通过经营和财务活动的安排,逃避纳税义务的行为。”(刘隽亨、刘李胜:《纳税、避税与反避税》,北京,社会科学文献出版社,2000)

(7) “会计师们强调避税的合法性,将避税称为税务筹划或税收减轻。”([英] S. 詹姆士、C. 诺布斯:《税收经济学》,北京,中国财政经济出版社,1988)

(8) “避税是使用税法允许的合法方法使纳税义务最小化。避税通常是筹划计划中的交易以便得到一种特殊的税收待遇。进一步说,避税是建立在与一项交易的纳税处理有关的、公开的相关事实的基础上。”([美] 凯文·E. 墨菲等:《美国联邦税制》,解学智等译,大连,东北财经大学出版社,2001)

(9) “纳税人利用法律上的漏洞或模糊之处来安排自己的涉税事务,以减少本应承担的纳税数额。纳税人的避税行为一旦与两个或两个以上的国家的税收管辖权产生了联系,就构成了国际避税。”(李齐云、王剑峰:《国际避税的概念与方式》,载《中国税务报》,2002-09-10)

由此可见,避税的概念差异较大,有的称合法避税、有的称非违法避税、有的称违法避税。

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(非违法)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。简言之,避税是利用税法的疏漏,规避税法,以求免除或减轻纳税人负担的行为。

研究避税最初产生的缘起,不难发现,避税是当初纳税人为抵制政府过重的税政、维护自身的利益而进行各种逃税、抗税等受到政府的严厉制裁后,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,不外乎这些充满智慧的纳税人(还包括注册会计师、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不触犯法律的目的。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，如纳税人利用税收的起征点避税等。逆法意识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。企业既然有订立最有利的契约以达到追求其商业利益的权利，则同样也有选择某种法律行为方式以达成最低税负的权利。

阿根廷宪法规定：“不应强迫阿根廷的居民去做法律没有规定的事情，同时也不能禁止他们去做法律没有禁止的事情。”德国的法庭在审判过程中承认：“只要法律上没有禁止，纳税人就可按自己的意愿来从事经营，特别是从缴税最少的角度来有效地组织经营。”^①

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，也不会导致滥用税法。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、谴责纳税人避税。退一步说，即使不承认避税是合法的、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，避税还可以有以下分类：

（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和存在的可能性等进行的避税。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，从纳税人的角度来看，当然是为了追求企业（公司）利润。从客观条件看，

^① 《偷税与避税》，国家税务总局税收科学研究所译，北京，中国财政经济出版社，1992。

国际避税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，同时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、管理经验等而制定的税收优惠政策。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。它是纳税人从税法中某一项目、某一条款并列规定的内容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。它是针对税法在执行中有弹性条款，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（反映在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，如国家在该期间修改了税法，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）按政府对避税的态度分类

这种分类是政府根据纳税人的税务筹划行为是否违背立法意图进行的分类。它可以分为：

①可接受的避税：是指不违背法律意图的避税，也就是广义概念下的避税。如当国家对烟酒课以重税时，人们通过戒烟、戒酒而规避纳税；再如，当国家对某些以金属为原材料的产品课以重税时，企业通过技术革新，改用非金属材料生产同样性能的产品而规避纳税。

②不可接受避税：是指违背法律意图的避税，即狭义概念下的避税。企业所进行的避税一般均指这种类型的避税，而各国政府所采取的反避税措施一般也都是针对这类避税。对政府而言，这类避税是“不可接受（或不愿接受）的避税”，但在法律的界定上，它又是不违法的行为。从这种意义上说，纳税人的避税行为是不以政府的意志为转移的行为。

在避税种类上，还有一种税负转移避税，即税负转嫁（详见1.1.5）。