

新世纪研究生教学用书

会计系列

含 MPAcc
及MBA、EMBA财会方向

企业税务筹划理论与实务

Corporate Tax Planning Theory and Practice

(第四版)

盖地 主编

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



新世

含 MPAcc
及MBA、EMBA财会方向

企业税务筹划理论与实务

Corporate Tax Planning Theory and Practice

(第四版)

盖地 主编

F810.423-43
07-10

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

大连

© 盖 地 2015

图书在版编目 (CIP) 数据

企业税务筹划理论与实务 / 盖地主编. —4 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2015. 1

(新世纪研究生教学用书·会计系列)

ISBN 978-7-5654-1762-7

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 (2014) 第 301222 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

大连图腾彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm

字数: 410 千字

印张: 20

2015 年 1 月第 4 版

2015 年 1 月第 9 次印刷

责任编辑: 李智慧 高 铭

责任校对: 那 欣 孙 萍

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

定价: 38.00 元

第四版前言

本书第三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，我们根据截至修改稿日的税收法规制度和相关会计准则，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) 按税种与按经营内容（过程）两个角度分别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，同时也涉及对我国税制改革的某些前瞻性问题的探讨。

税务当局是投资者与管理者之间的契约中不请自来的一方当事人，向各方纳税人施加了一系列的契约条款（税收规则），并对纳税人税收遵从情况实施审计。契约的表现形式有税收法律、税收行政法规、税务规章等。作为税收契约的另一方，纳税人缴纳的税金不应超过其法定的纳税义务。他们有权事先通过精心安排其经济活动，努力将税收带来的“伤害”降到最低，以实现其税后收益最大化目标。

由于税收法规与会计准则存在差异，管理当局通常希望向投资人报告高水平的盈利，同时又希望向税务机关报告低水平的收入。要实现向税务机关报告低水平的收入，就需要税务筹划。正确合理的税务筹划会给企业带来实实在在的经济利益。但是，税务筹划与其他财务行为一样，是有成本、有风险的。理性的纳税人应该牢记成本效益原则和风险收益均衡原则。追求利益是以不违法为前提的，一旦突破底线，就会受到法律的惩处。

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。

本书的作者及分工如下（以章为序）：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，张雅杰修改）、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

2014年11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 /8

1.3 税务筹划的目标 /15

1.4 税务筹划的原则和特点 /17

1.5 税务筹划的基本手段和技术 /19

1.6 税务筹划的程序和步骤 /40

1.7 税务筹划的经济制度分析 /41

1.8 税务筹划与财务管理、财务报告 /44

总结与结论 /47

练习题库 /47

补充阅读材料 /49

第2章 税收负担与税收成本 ⇨58

学习目标 /58

2.1 税负理论 /58

2.2 税负转嫁 /64

2.3 税收成本 /68

总结与结论 /72

练习题库 /72

补充阅读材料 /73

第3章 流转税的税务筹划 ⇨76

学习目标 /76

3.1 流转税概述 /76

3.2 增值税的税务筹划 /79

3.3 消费税的税务筹划 /94

3.4 营业税的税务筹划 /100

总结与结论 /107

2 企业税务筹划理论与实务

练习题库 /108

补充阅读材料 /108

第4章 所得税的税务筹划 ⇨112

学习目标 /112

4.1 所得税概述 /112

4.2 纳税人身份的税务筹划 /115

4.3 收入的税务筹划 /117

4.4 税前扣除项目的税务筹划(上) /119

4.5 税前扣除项目的税务筹划(下) /125

4.6 所得税税率的税务筹划 /127

4.7 所得税税额的税务筹划 /129

4.8 转让定价的税务筹划 /135

总结与结论 /144

练习题库 /145

补充阅读材料 /146

第5章 其他税种的税务筹划 ⇨149

学习目标 /149

5.1 财产税的税务筹划 /149

5.2 资源占用税的税务筹划 /160

5.3 行为税的税务筹划 /166

总结与结论 /172

练习题库 /172

第6章 企业投资的税务筹划 ⇨173

学习目标 /173

6.1 企业组织形式的税务筹划 /174

6.2 企业投资结构的税务筹划 /183

6.3 企业投资规模的税务筹划 /194

6.4 企业投资决策的税务筹划 /196

总结与结论 /206

练习题库 /206

第7章 企业筹资与经营的税务筹划 ⇨209

学习目标 /209

7.1 企业筹资方式的税务筹划 /209

7.2 企业资本结构的税务筹划 /220

7.3 企业租赁的税务筹划 /226

7.4 企业产销决策的税务筹划 /231

7.5 企业财务成果的税务筹划 /233

总结与结论	/241
练习题库	/241
第8章 企业特殊问题的税务筹划	⇨243
学习目标	/243
8.1 企业债务重组的税务筹划	/243
8.2 企业购并的税务筹划	/248
8.3 企业分立的税务筹划	/257
8.4 企业清算的税务筹划	/266
总结与结论	/270
练习题库	/271
第9章 国际税务筹划	⇨273
学习目标	/273
9.1 国际税务筹划概述	/273
9.2 跨国公司组织形式的税务筹划	/279
9.3 跨国公司经营活动的税务筹划	/288
9.4 国际金融业务的税务筹划	/297
9.5 电子商务的税务筹划	/302
总结与结论	/305
练习题库	/306
主要参考文献	⇨308

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。我国应是从 20 世纪 90 年代中期开始研究税务筹划理论与实务的。

^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……税收筹划是指制订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 [M]. 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[M]，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[M]，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[M]，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[M]，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[M]，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[M]，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[M]，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[N].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”、“纳税筹划”和“税收筹划(策划)”等之称;其次是主体不同,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”等,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会计主体,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,以实现税后收益最大化的谋划、对策与安排。也可以说,税务筹划是一种努力寻找纳税人自身经营活动与税收法规契合点的行为,是一种自主行为、自我受益的行为(当然也是自担风险的行为)。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,也可以作为一个独立的学科,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科的范畴。

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

^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。

(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,以便更好地实现筹划主体的财务目标、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,以获得最大的税收利益。

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。

(斯科尔斯,等.税收与企业战略:筹划方法[M].张雁翎,主译.北京:中国财政经济出版社,2004)

4) 按税务筹划采用的手段分类

按税务筹划采用的手段分类,可以将税务筹划分为节税筹划、避税筹划和税负转嫁(内容详见1.5和2.2)

1.1.3 税务筹划是纳税人的基本权益

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。无论从法律还是从企业行为看,企业权益归根到底是企业的权利和利益。企业利益是从企业权利派生的,有权利才可能有利益。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。

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下来。这种形式就是法律。法律对权利的规定是实施权利的前提,但还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后果,事先要有所了解,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。

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。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,其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、经营状况、贡献大小不同而不等。在对待税务筹划上的态度上,政府不能对外资企业与内资企业、国有企业与非国有企业采取不同的态度,不能对某类企业默许或认同,而对其他企业反对或制止。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。

【相关链接 1-2】

纳税人权利保护原则。从社会契约论与交换论的角度看,国家与个人在税收上是平等关系与对等交换关系,但具体到某一纳税行为,就变成了纳税人单方面支付税款给强大的国家(政府)。因而,在征纳税过程中,强调保护纳税人权利显得非常重要。该原则包括量能课税原则、实质课税原则、合理回避税收原则。

企业税务筹划的权利与企业的其他权利一样,都有特定界限,超越(不论主动还是被动)这个界限就不再是企业的权利,而是违背企业的义务,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筹划就不存在了。

(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。如果国家或政府发现后予以重新解释或明确其适用范围,那么,有些纳税人就可能不再享有筹划的权利了,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,企业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,就要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 1-3】

西方国家税收管理体系十分严密,在数字化管理和严重的法律后果的前提下,逃税在国外几乎是不可能的或者说是一种风险极大的违法行为。可见,在人类社会道德修养群体性地达到相当程度之前,大部分人的行为模式取决于制度设置而不是自身道德修养。

在西方,纳税人纳税之后,其知情权和监督权也是受法律保障的。税款征收之后的用途,除涉及国家机密之外,其财政预算、决算是受到严格监管和控制的,普通市民可以通过登陆政府的公务网站查询一些项目的开支情况,提出质疑,甚至以纳税人的名义提出诉讼,因为他有权怀疑自己交给政府的钱被花得不明不白。

司法实践证明,也正是这种法律制度的设置,使得地方的财政避免了许多滥用或错误开支的情况发生。

在西方税法原理中,国家是由全体社会成员依契约而成立的,公民纳税,如同社区居民交物业管理费一样,纳完税后,就有权利要求政府提供高质量的公共服务。如果政府所提供的公共服务存在瑕疵,给公众造成损害,公众就会通过司法救济要求赔偿。政府将纳税人缴纳的钱花到不正当的地方,纳税人当然也有权利上法院讨个说法。

(黄鸣鹤. 法治的罗马城 [M]. 厦门: 厦门大学出版社, 2009)

【相关链接 1-4】

“米兰达告知”: 20 世纪 60 年代,美国国会批准并沿用至今的一项执法原则。它规定,如果执法相对人在未被告知违法事实和上诉程序的情况下,执法机关做出的处罚结论是不能生效的。一直以来,“米兰达告知”被西方法治发达国家所推崇,并被当做当今世界执法文明与进步的重要标志。该原则目前尚未被大多数中国人所知。令人欣喜的是,2000 年 4 月,青岛成立了我国首家纳税人学校——山东即墨纳税人学校。“米兰达告知”正悄然走近纳税人。该校遵循“穿越心灵阻隔,

共创美好明天”的建校准则，以实现征、纳税成本最小化为办学目标。税法告知正在发挥“倒挤效应”（进一步规范和约束税收执法行为，切实提高税收征管质量和效率）。

（中国税务报，2003-11-10）

● 1.2 税务筹划的动因和意义

1.2.1 税务筹划的动因

根据组织行为学理论，可从行为人的内在心理因素和外在环境因素两方面分析企业进行税务筹划的动因。目前，世界各国的财政收入一般都包括税收收入和规费收入两大类。对企业（纳税人）来说，其所负担的“税”与“费”^①是有差异的：①税收具有对“公共服务”、“公共物品”付费的性质，规费具有对“个人服务”付费的性质；②税收的纳税对象是税法规定范围内的所有纳税人，具有普遍性、统一性，其“支出”与“受益”没有直接的对应性，规费则是针对特定受益者，具有受益与其支出的直接对应性；③税收是政府的集中性收入，一般不具有特定用途，而规费一般具有特定用途。

由于“税”与“费”的上述差异，企业一般更乐意支付与其享受的特定服务有关的收费，或认为缴纳规费是不能避免的，但认为其享受的公共服务、公共物品是抽象的、人人可享的，与其是否纳税和纳税多少没有直接关系，因此，总是希望尽可能地减轻自己的税收负担，即尽可能争取晚纳税、少纳税甚至不纳税，但同时又希望尽可能争取多享受政府提供的公共服务和公共物品。

现代企业理论从个人交易行为的角度理解企业，将企业视为“一系列契约的联结，是个人之间产权交易的组织结构”，它是企业与企业（单位）、企业与政府、企业与个人（个人投资者、个人债权人、经营者、职工等）之间的契约，且各契约关系人之间又必然存在利益冲突（博弈）。在承认经济人的逐利本性、契约的不完备性和相当一部分契约是以会计信息为基础等前提条件的情况下，部分契约关系人（如经营者、投资者）便有动机、有条件、有机会进行某种（些）安排（操纵），以实现企业价值或税后利润最大化的目标。因此，只要在税收契约中承认会计确认和计量的某些原则和方法、允许进行某些会计政策选择，只要在税收契约中能够利用会计资料作为计税依据，在税收契约的执行过程中，理性的企业（纳税人）就会具有强烈的意识，追求企业税收利益最大化。纳税人为了税后收益的最大化，必然要充分考虑各契约方当前和未来的税收情况，以及税收政策的变化将如何影响供应商、客户、竞争对手等的行为。

【相关链接 1-5】

税务当局是所有契约中不请自来的一方当事人。税务当局向其他“被迫”

① 本文所指的“费”是符合国家规定项目和标准的收费，而非乱收费、乱摊派之“费”。

加入的各方即纳税人施加了一系列的契约条款（税收规则）。与其他契约方不同，税务当局一般不与每个企业分别协商这些企业条款，因为很明显，这样做的代价太昂贵了。取而代之的是，税务当局宣布纳税人必须接受一系列的标准条款。

（引自《税收与企业战略筹划方法》）

现代经济学研究有两个基本假定前提，即资源是稀缺的，人是理性的。资源的稀缺要求人们对资源的使用应以效率为原则，使之发挥最大效用；经济人假设认为人是理智的、清醒的，即对自身行为的成本收益、风险有清楚的认识，在特定环境下，总是尽可能追求自身利益的最大满足。税务筹划也是遵循现代经济学的这两个基本假定前提。另外，根据信息经济学理论，当信息不对称时，企业既有动机利用其掌握的会计信息进行盈余管理，也有可能充分利用其掌握的会计信息最大限度地寻求自己的税收利益，即存在粉饰效应。

由此可见，不论从组织行为学理论，还是从现代企业理论、经济学理论分析，减轻税负、实现税后利润最大化^①是企业（纳税人）生来具有的动机和不懈追求的目标。既然税收是政府凭借政治权利和公共权力的强制性征收，“没有人负有缴纳法定税款之后再额外多缴税款的爱国义务。相反，纳税人会寻找各种途径（合法（避税）和不合法（逃税））使税后收益最大化。”^②“好的管理者们力图在法律允许的情况下，在最晚的时刻支付最少的所得税。”^③企业（纳税人）恒久存在税务筹划的行为动因，但主观动机最终是否能够通过税务筹划的形式得以实现，则主要取决于企业所处的客观环境和条件。

1.2.2 税务筹划的客观环境和条件

企业减轻税负、实现税后利润最大化的目标可以有多种途径，按其是否违法进行分类，可以分为违法与不违法两类，而税务筹划则属后者。企业能否或愿否通过税务筹划方式实现其财务目标，还需要一定的客观环境和条件。

1) 税收法律制度

健全、合理、规范的税收法律制度将大大缩小纳税人逃税等违法行为的空间，从而促使其通过税务筹划寻求自己的税收利益。这也是企业逐步成熟和行为理性的标志。

影响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、不同经济事项进项税额的抵扣办法，减税、免税、退税政策等。因存在税收的优惠政策（税式支出），同种税在实际执行中的差异并非完全统一（非

^① 税后利润最大化是企业财务目标的观点之一。有关企业财务目标，目前主要还有每股盈余最大化、股东财富最大化、相关者利益最大化、企业价值最大化等。企业财务目标之所以有多种表述，是因为企业的组织形式、治理结构不同，或所站的角度不同。本书不对各种财务目标进行探讨，以利润最大化泛指企业财务目标，但从税务筹划的角度分析，它应是“税后利润最大化”。

^② 克拉尼斯基：《财务会计与税务会计的联系与区别》[J]，会计研究，1995（2）。

^③ 亨格伦，等：《财务会计教程》[M]，北京：华夏出版社，1998。