

# 论税务筹划的理论体系

齐金勃(教授) 赵国杰 高志英

(中央司法警官学院 河北保定 071000 天津大学管理学院 天津 300072 河北农业大学商学院 河北保定 071001)

**【摘要】** 本文通过对我国税务筹划理论的研究文献进行收集、整理和统计分析,探讨了税务筹划理论研究存在的问题及产生的根源。同时得出以下结论,税务筹划是多学科交叉的产物,具有经济学、管理学、税收学和法学等多学科属性及特点,经济学、管理学、税收学和法学共同构成税务筹划的理论基础。

**【关键词】** 税务筹划 理论基础 理论体系

系统的税务筹划理论是进行税务筹划的基础。税务筹划只有建立在系统的税务筹划理论基础之上,才能科学地指导税务筹划实践,有效地防范和化解风险,达到预期的目标。

## 一、税务筹划理论研究现状

1. 资料的收集和整理。①数据资料来源。数据主要来源于中国优秀博硕士学位论文全文数据库、中国期刊全文数据库。本文数据检索时间为1999年到2009年10月28日。②数据资料检索。关键词选取“税务筹划”。③检索结果。中国优秀博硕士学位论文全文数据库检索到关键词为“税务筹划”的学位论文130篇;中国期刊全文数据库检索到发表于各期刊关键词为“税务筹划”的文章1865篇。④检索结果处理。将网上检索结果转换为Excel文件。

2. 资料的统计分析。统计分析在检索结果处理后的Excel文件中进行。

(1)设计统计标志。为全面分析从1999年到2009年的130篇税务筹划博硕士学位论文的研究学位专业、研究理论基础、研究行业、研究内容、研究方法、研究领域(财务领域、会计领域、法律领域、税务领域)、研究税种等研究状况,特别在检索网络设置的序号、中文题名、作者姓名、网络出版投稿人、学位年度、论文级别等标准格式后,增设了“学位专业”、“研究理论基础”、“研究行业”、“研究内容”、“研究方法”、“研究领域(财务领域、会计领域、法律领域、税务领域)”等几个统计标志。通过网上在线阅读检索到的中国优秀博硕士学位论文全文数据库中的130篇博硕士学位论文,按设置的10个统计标志进行了统计。

(2)统计。运用Excel软件对税务筹划学位论文检索结果统计表进行分析。通过制作的数据透视表及图表报告等,分别就“税务筹划”研究的发展趋势、研究领域、研究院校及学科专业、研究论文级别、论文研究的理论基础及其与所学专业的相关性、税务筹划行业、研究视角(经济、管理、法律、税务)等进行了统计,得出“税务筹划”学位论文研究年份及数量分布(2000~2008年)(见图1)、“税务筹划”学位论文研究专业分布(见图2)和“税务筹划”理论基础研究分布(见图3)。

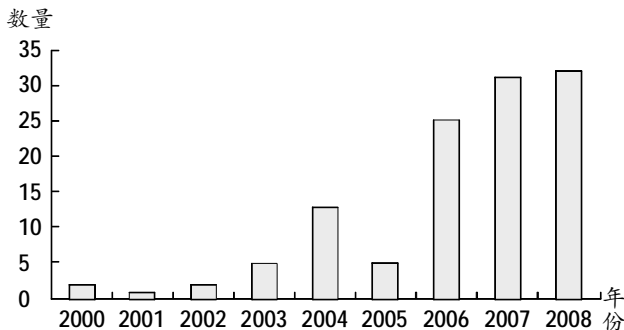


图1 “税务筹划”学位论文研究年份及数量分布

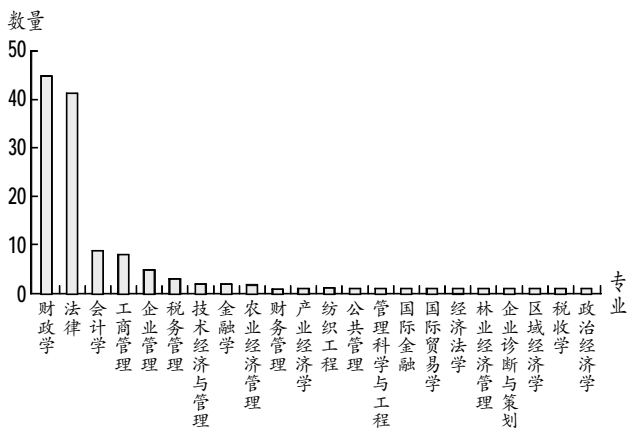


图2 “税务筹划”学位论文研究专业分布

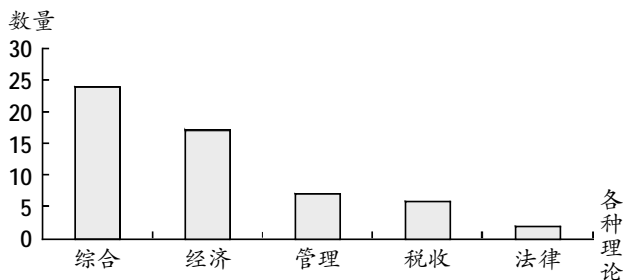


图3 “税务筹划”理论基础研究分布

从图1可以看出,2000年至今,进行“税务筹划”研究的学位论文逐年增多,尤其是近3年增长较快;撰写“税务筹划”相关学位论文的有53所高等院校,主要分布在会计学、工商管理、企业管理、财政学和法律等22个专业;“税务筹划”研究运用的理论基础主要有经济学、管理学、税收、法学和综合理论(含有经济、管理、税收、法律、财政、系统论、会计学、数学等两门以上的理论)。其中以综合学科理论作为依据的占43%。

3. 税务筹划研究现状。通过对图1、图2、图3进行分析,结合税务筹划研究统计表,可以得出如下结论:

第一,研究者数量快速增长。我国对“税务筹划”的研究时间虽短,但发展速度很快,特别是近年随着我国经济的迅速发展,“税务筹划”已成为研究的热点。

第二,对税务筹划多角度、全方位的研究态势已经形成。据不完全统计,全国已有近53所高等院校的22个专业的博士研究生对“税务筹划”展开了研究,主要分布在会计学、工商管理、财政学、企业管理、法律和税务管理等专业。

第三,税务筹划的理论基础研究呈现两个特点。①研究理论基础呈多样性。有研究认为,经济学是税务筹划的理论基础;也有研究认为,管理学是税务筹划的理论基础;还有研究认为,税收是税务筹划的理论基础。②研究理论基础由单一趋向综合。2006年前多运用单一理论基础进行研究,近两年多采用综合理论进行研究,且认为综合理论(含有经济、管理、税收、法律、财政学、系统论、会计学、数学等两个或两个以上的理论)是税务筹划的理论基础。

## 二、税务筹划研究存在的主要问题及原因分析

1. 税务筹划的理论基础尚未统一,但逐步走向综合。在检索到的130篇“税务筹划”学位论文中,仅有56篇进行了理论基础研究。其中,采用单一经济学、单一管理学、单一税收或单一法学作为理论基础进行研究的有32篇,且多分布于2006年以前;而综合采用经济学、管理学、税收、法律(或其中2个)作为理论基础研究的有24篇,多分布于近两年。

笔者分析发现,我国对税务筹划的研究起步比较晚,目前正处于探索阶段,因此在税务筹划理论基础研究方面呈现出多样性的特征。理论基础研究主要分为两大类:单一学科类和综合学科类。在单一学科类中,经济学和管理学所占比重比较大,税收学则是近3年才开始作为理论基础的,而以法律作为理论基础研究数量在逐年下降。采用综合学科类作为理论基础研究也是近3年才发展起来的,并且已经成为一种趋势。在检索到的论文中,2000~2006年中涉及综合学科的只有3篇论文,而在2007~2009年有21篇论文以综合学科理论作为理论基础。

2. 局部理论研究比较系统,但理论体系研究严重不足。税务筹划的理论基础及其体系是税务筹划的基石,无理论体系指导的税务筹划缺乏系统性和严谨性。综观目前的税务筹划理论研究,所收集到的130篇“税务筹划”学位论文中,仅有56篇进行了理论基础研究。这些论文中虽然存在理论基础,或是单一学科或是综合学科,但它们只是简单地罗列理论,并没有把理论与所做的研究结合起来。

在检索到的130篇学位论文中,涉及理论研究的有7篇,而涉及理论基础研究的只有广西大学丘艾莉的硕士论文。遗憾的是,丘艾莉只是按照一般理论体系的构建原则、构建规律和构成要素对税务筹划理论体系框架进行了构建,对税务理论体系的具体构成内容没有进一步阐述。

理论研究基础的多样性、税务筹划理论体系研究的缺乏,导致税务筹划方法不一致,缺乏系统性。但具体的税务筹划是对特定单位实施的,筹划人应该最大限度地利用一切可以利用的合法手段,不仅包括税法、会计、管理等提供的筹划空间和方法,还应使其有机结合,不能单纯地用此弃彼。否则,缺乏税务筹划理论体系指导的税务筹划会出现负面效应,影响筹划效果及其合法性。

## 三、税务筹划的学科性质及其理论基础

研究税务筹划的理论基础,找出税务筹划成为一门学科的理论支撑,不仅有助于理解和证明税务筹划存在的合法性、科学性、可行性,而且可以指导税务筹划实践。

税务筹划不属于单一学科,而是经济学、管理学、税收学和法学等多学科交叉的综合学科,具有经济学、管理学、税收学和法学等多学科属性。因此,对税务筹划必须同时从多视角研究才能全面、客观地反映税务筹划的理论基础,任何从单一学科视角出发、采用单一理论支撑和单一学科方法对税务筹划进行的研究都是不全面的。

经济学、管理学、税收学和法学均是税务筹划的理论基础,是构成税务筹划理论体系的四大要素理论,它们共同构成税务筹划的理论基础,并且分别以其理论的不同构成内容形成、作用和体现于税务筹划理论体系之中。

## 四、税务筹划理论体系的构建

构建税务筹划理论体系不仅有助于找出税务筹划的一般规律,构建税务筹划方法体系,而且可以使税务筹划方案的制订更加具有科学性、税务筹划方法的选择更加具有可行性、税务筹划的实施更加具有规范性,更能体现税务筹划的不违法性、筹划性、目的性等基本特征,以科学地指导税务筹划实践。

经济学、管理学、税收学和法学在税务筹划中不是孤立的,而是相互联系、相互交叉、相互融合,共同发挥作用。构建税务筹划理论体系,就是要弄清经济学、管理学、税收学和法学在税务筹划中的内在联系及其形成的相互关系。

笔者构建的税务筹划理论体系如图4所示,具体说明如下:

1. 税务筹划理论体系由税务筹划基础理论和税务筹划应用理论两大层次构成。值得注意的是,税务筹划基础理论在先,税务筹划应用理论在后。

2. 税务筹划基础理论由税务筹划环境理论、税务筹划基本理论和税务筹划目标理论构成。经济学、管理学、税收学和法学分别以其不同的理论内容体现其中。

(1)税务筹划环境理论。它是税务筹划产生的诱因,是税务筹划理论研究的起点和税务筹划理论体系赖以建立的基础。根据性质的不同,税务筹划的环境主要包括经济环境、政治环境以及社会文化环境三方面。

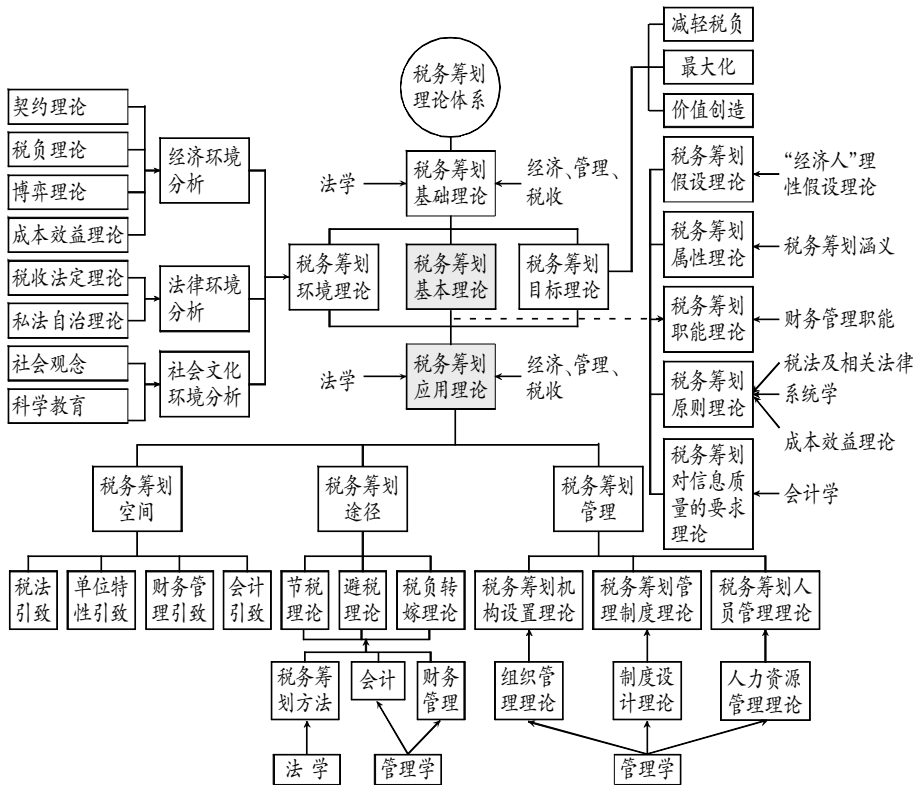


图4 税务筹划理论体系及其构成

经济环境是影响税务筹划产生和发展的基本因素。经济学的税负论、博弈论、成本效益理论、契约理论构成税务筹划经济环境理论,是税务筹划产生和发展的经济学理论。税负论用于阐明企业税务筹划是市场经济的必然产物,企业成为独立的市场主体,是税务筹划产生的前提;博弈论用于解释征纳双方是如何构成博弈关系的,又是如何博弈实现纳什均衡的;成本效益理论不仅用于合理确定税收违法成本,而且为税务筹划的制度设计提供经济分析的基础;契约理论则可帮助不同边际税率的纳税人相互订立契约从而共同受益。

政治环境对税务筹划的影响主要体现在政治体制和法律制度上,法律制度是政治体制的集中表现形式。法学的税收法定理论是保护税务筹划主体顺利进行税务筹划的法律基础。在法律制度中,税法及相关制度规定的影响最大,是税务筹划法律环境的基本内容。

税务筹划作为企业经营管理的一个重要组成部分,必然受到社会文化环境的影响,其中社会观念、科学和教育对它的影响是最为直接和显著的。传统的税收理论认为课税的主体即国家和纳税人的地位是不平等的,从而影响税务筹划在我国的发展;科学的发展对税务筹划的发展和完善起着促进作用,经济学、数学、统计学、现代管理科学、财务行为学、系统论、控制论、信息论等诸多学科理论被引入企业税务筹划,为企业实施税务筹划提供了一个全新的视角,促进了税务筹划水平的提高。

(2)税务筹划基本理论是对税务筹划条件、税务筹划活动范围、税务筹划功能、税务筹划人员行为等所作的具体假设和规定,是保障税务筹划活动顺利进行的重要程序,它贯穿于整

个税务筹划活动之中。税务筹划基本理论是由税务筹划假设理论、税务筹划属性理论、税务筹划职能理论、税务筹划原则理论和税务筹划对信息质量的要求构成:①税务筹划的假设理论,主要涉及经济学的“经济人”理性假设理论。②税务筹划属性理论,体现于税务筹划涵义。③税务筹划实质是一项财务管理活动,因此财务管理的预测、决策、计划和控制的功能理所当然渗透其中。④税法、系统学、成本效益理论构成税务筹划原则理论的具体内容。⑤会计学的相关性、准确性、及时性的一般原则,同样适用于税务筹划对信息质量的要求,它体现了税务筹划对会计核算的依赖和对会计信息质量的要求。

(3)税务筹划目标理论。目标理论对税务筹划的产生与发展起着促进作用。经济学的税负理论、成本效益理论和有效筹划理论诠释了以下观点:降低企业的交易成本、纳税成本最小化、企业利益最大化、利益的驱动是企业进行税务筹划的动力机制。

3. 税务筹划应用理论由税务筹划空间、税务筹划途径、税务筹划方法和税务筹划管理几方面的理论构成。税务筹划空间由税法引致的税务筹划空间、财务管理引致的税务筹划空间、会计引致的税务筹划空间和筹划单位特性引致的税务筹划空间等构成。显然,税务筹划空间源于法学之税法、管理学之财务管理、管理学之会计等。税务筹划途径由节税理论、避税理论、税负转嫁理论构成。税务筹划途径的存在和产生有其法学依据、经济学支撑,从而税务筹划途径由税务筹划方法、财务管理方法、会计方法和管理方法等构成。它们是法学之税法、管理学之财务管理、会计、组织管理、制度设计等在税务筹划中的具体运用。税务筹划管理由税务筹划机构设置、税务筹划管理制度设计、税务筹划人员配备、税务征收管理等构成,是管理学之组织管理理论、人力资源管理理论、制度设计理论在税务筹划中的具体运用。

主要参考文献

1. 戴小莉. 税收筹划纳税人基本权利之一. 税收科技, 2003;6
2. 黄海滨. 企业财务管理过程中的税收筹划策略. 商业研究, 2004;4
3. 胡俊坤. 纳税筹划与会计核算相关性分析. 税收征纳, 2005;11
4. 财政部. 企业会计准则 2006. 北京: 经济科学出版社, 2006