

基于税收契约的 几种税收筹划创新

■ 蔡 昌

一、基于法定税收契约的政策性税收筹划

法定税收契约即税法，是政府与纳税人之间的一种公共契约关系，约定纳税人通过向国家提供规定的税收，获得享受公共产权的资格，如国家安全、基础设施等。其中宽泛意义的法定税收契约是税收程序法，如税收征管法等；具体意义的契约是单项税法，如增值税法、个人所得税法等。

政策性税收筹划是指企业在不违背税收立法精神的前提下，通过与政府的税务、财政等部门协商，达到改变现有对企业（或行业）不适用的法定税收契约的内容，以实现企业利益最大化的筹划活动。政策性税收筹划作为主动出击式的筹划方式，可对国民经济和企业产生宏观和微观的双重效应，在这种模式下，不仅企业的涉税风险小，而且能对完善税收制度发挥重大作用，是对目前税收筹划模式的延伸与扩展。

从经济学角度分析，政策性税收筹划实质上是一种基于税收制度创新的筹划活动，它改变了原来的法定税收契约关系，本质上是一种契约变革性质的税收筹划模式。当企业发现税收制度处于非均衡时，就会产生税收制度创新的需求，政府根据这一需求对税收制度的供给进行调整，以实现税收制度均衡。由于政策性税收筹划是以一种更有效率的

税收制度来替代旧有税收制度的过程，所以与一般的税收筹划策略相比更能发挥纳税人的主动性。

二、基于相关者交易税收契约的税收筹划创新

企业与利益相关者之间的税收契约作为企业契约集合中的一个子契约，是在经济交易中形成、维护并履行的，是通过税收影响各利益相关者收益分配与资源配置的一个强有力的工具。基于相关者交易税收契约的安排，纳税人可以采取创新型的税收筹划策略来达到筹划节税的目的。根据企业及其利益相关者的税收利益关系，税收筹划可划分为以下四种类型：

1. 偏利税收筹划。偏利税收筹划使得企业的涉税风险及税收负担降低，而不对利益相关者产生任何影响，即税收筹划创造出新的价值，且主要分配给筹划者一方，但筹划方案实施过程中可能需要利益相关者的支持和配合。如企业改变交易模式进行税收筹划，可能需要客户在签订交易合同时予以配合，因为交易模式的改变可能会导致交易合同的改变。由于利益相关者没有收益也没有损失，他们并不热衷于这种筹划活动，但出于建立战略联盟或维护良好的合作关系的考虑，他们可能会支持或配合企业的这种筹划活动。当然，纳税人的税收筹划也可能不需要利益相关者参与或

者配合，如企业自身创造条件单方面享受税收优惠政策就属于纯粹的偏利税收筹划。

2. 零和税收筹划。参与零和税收筹划的企业双方的税收利益与税收损失之和为零。也就是税收利益在双方之间的等量转移，体现着双方税收利益的再分配。因此，这种策略在运用中会遇到一定的阻力，但如果企业承诺给予利益相关者一定的补偿或其他利益，也可能使利益相关者接受。例如，税收筹划中的税负转嫁筹划就属于典型的零和税收筹划。

3. 多赢税收筹划。多赢税收筹划能给企业及参与其中的一方或多方利益相关者都带来税收利益。由于企业是主动的，主动获取税收利益、追逐利润是其天性使然；而利益相关者是被动的，被动地享受税收筹划带来的好处。所以，利益相关者非常愿意甚至热衷于参与这种筹划活动。

4. 混合税收筹划。税收筹划因其复杂性及关联性可能带给企业及其利益相关者多重利益结果，即企业的一项税收筹划活动，可能对同一利益相关者产生多层面、多角度的综合影响，可能涵盖上述三种情况中的两种或两种以上的组合。这种情况下完全可以拆解为上述三种情况的组合。

（作者单位：中央财经大学税务学院）

责任编辑 王贵一