

COMPILATION OF TAX PLANNING METHODS

纳税筹划 (2006年版) 方法集萃

北京税收与市场调查研究中心 编



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS



F810.423

9

:2006

2006

COMPILATION OF TAX PLANNING METHODS

纳税筹划 (2006年版) 方法集萃

北京税收与市场调查研究中心 编



机械工业出版社
CHINA MACHINE PRESS

本书内容紧扣时代脉搏、反映当前税收筹划的热点，又有付诸实践并取得良好效果的筹划方法、筹划时机、筹划区域、税种筹划介绍。另外，本书还为读者讲解了部分案例，适合所有纳税人员、征税人员、财经类院校师生及税务研究人员阅读。

图书在版编目(CIP)数据

纳税筹划方法集萃：2006年版/北京税收与市场调查
研究中心编. —北京：机械工业出版社，2006.3
ISBN 7-111-18861-6

I. 纳... II. 北... III. 税收筹划 IV. F810.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2006)第031751号

机械工业出版社(北京市百万庄大街22号 邮政编码100037)

责任编辑：任淑杰 责任校对：李汝庚 责任印制：李妍

北京铭成印刷有限公司印刷

2006年5月第1版第1次印刷

170mm×239mm · 12.5印张 · 1插页 · 311千字

0001—5000册

定价：36.00元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

本社购书热线电话(010)68326294

编辑热线电话(010)88379001

封面无防伪标均为盗版

序 言

2004 年底,《纳税方法研究》编辑部从其 2004 年各期发表的文章中精选出 43 篇,结集出版,书名为《纳税筹划方法集萃》,由机械工业出版社于 2005 年 3 月出版,很受读者欢迎。笔者有幸为该书撰写了前言。今年,我有幸又被编辑部邀请为 2006 年版本的《纳税筹划方法集萃》撰写序言。这次本书共收集 61 篇文章,分为筹划热点、筹划方法、筹划时机、筹划区域、税种筹划、案例分析六个部分。纵观这次收集的文章,不论在数量上还是在质量上,都有所提高,主要由两个特点:一是紧扣时代脉搏,如《面对欧美对华贸易壁垒我国出口企业应尽快调整战略》(王世忠),《外贸体制与出口退税改革下的税收筹划》(邓远军),《外商投资企业采购国产设备的税收筹划》(任善涛)等文章,从不同侧面反映了入世以后,我国外贸出口、外商投资等领域面临的新形势、新问题及其税收对策问题。二是反映当前热点,如《从小汽车消费税政策的变化看纳税筹划的风险》(谭光荣等),《高科技企业如何享受税收优惠》(葛淑平),《中小企业的税收筹划》(李玉周等),《中小企业税收筹划中的常用方法》(谢永清),《中小企业在投资核算及风险投资中的税收筹划》(侯可峰等),《房地产开发企业“自用”房产的税收筹划》(胡俊坤

等),《房地产开发企业预缴税款的会计处理》(刘玉章),《捐赠和接受捐赠涉及的税务调整》(许海波)等,都是今年的热点问题,都需要我们去认真解读有关税收政策,寻求应对办法。

我相信,广大读者会从本书中找到感兴趣的文章,并从中受到启发,有所领悟。愿本书能够成为读者的良师益友。同时,我想说,书中收集的文章也会有缺憾,也会有局限性。各位编辑竭诚欢迎大家批评指正。

2005年11月中旬,由全国会计专业硕士(MPAcc)学位教育指导委员会主办、天津财经大学商学院承办的“税务筹划”课程研讨会在天津举行,这既是一次专业课程教学研讨会,也是一次税务筹划的学术讨论会。笔者在会上就“税务筹划的几个基本理论问题”作了大会发言,旨在阐明:我们既要重视对税务筹划实务的探讨,也要重视对税务筹划理论的研究,两者不可偏废,两者互相促进、缺一不可。以下就是在我提交研讨会论文中的最后一部分——“税务筹划的法律与道德”的基础上略作充实调整,作为本“序言”的组成部分,也是我对这个问题的基本认识,愿与各位读者切磋。

一、税务筹划是一种制度安排

新制度经济学派更多地关注特定体制形态内的相互作用,而不是综合性的政治规则结构(菲吕伯顿、瑞切特,1980;弗雷,1984),因此,新制度经济学将制度划分为三种类型,即宪法秩序、制度安排(institutional arrangement)和规范性行为准则。制度安排是指约束特定行为模式和关系的一套行为规则,它可能是正规的、长久的,也可能是非正规的、暂时的。经济人的利己本性无所谓好坏善恶,关键在于用什么制度去向什么方向引导。税务筹划的“制度安排”,必须置于其所涉税境的税收制

度环境下，在特定税收制度下，纳税人通过时机的选择、事项的运筹、税务会计要素的确认、计量等有效设计，进行税务筹划。因此，“税收筹划是使私人的经营及（或）私人事务缴纳尽可能少的税款的安排。^①”税务筹划的实施手段主要有节税、避税和税负转嫁，而争议最大的是避税，有人认为避税是税务筹划的最主要实施手段，而有人却认为避税不属于税务筹划，“应该拒绝”。

二、避税体现的是现代法治原则

有人根据避税“通常含有贬义”而得出“税收筹划不是避税，避税不是税收筹划的内容。因此，税收筹划拒绝避税”的结论（鲍时付：税收筹划拒绝避税，中国税务报，2005-7-4）。我们要问：是政府，还是纳税人认为避税是贬义词？难道别人不乐见的事，我们就不能做吗？换言之，你要做的事就能够保证他人人都乐意吗？我想不论对谁、不论是法人还是自然人（含主张者本人）都难以做到。试问，包括《中华人民共和国税收征收管理法》在内的各国税法，哪个国家税法规定避税是违法的，从而给予惩处^②？既然不违法，为什么不可以做呢？

我们是法治社会，法治社会要讲法治原则，那就是：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（包括法人）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

① 国家税务总局税收科学研究所译：国际税收辞汇，中国财政经济出版社，1992。“私人”应包括自然人、法人。（引者注）

② 当然也没有规定避税是合法的，从而给予保护。政府可以制定反避税措施，但不能禁止纳税人避税。

序。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作用，如纳税人利用税收的起征点避税等。逆法意识的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。

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其既得利益的手段。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惟一正确的办法。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、谴责避税。退一步说，即使不承认避税是合法的、是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。

世界上第一例对纳税人的税务筹划行为进行法律认定是在 1935 年，

① 国家税务总局税收科学研究所译，偷税与避税，中国财政经济出版社，1992

当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，作出了如下声明：“任何一个人都有权依据法律安排自己的事业，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。”汤姆林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。

美国最高法院法官伦德·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；税收是强制征收的，而不是自愿捐献。以道德的名义要求缴纳更多的税收，不过是侈谈空论而已。”在美国的海文营诉格雷戈里一案中，勒尼德·汉德法官在陈述时，有一句名言：“任何人安排他的事务以使其税负尽可能的低；在选择纳税的最佳方式时，他不受约束，甚至也没有一种爱国的义务要求增加他的税负。”

由于各国、各地区的税收法律环境不同，同样的筹划方法，有的可能被认定是合法或不违法行为，有的可能被认定是违法行为，正所谓“橘在淮南为橘，逾淮为枳。”由此可见，是否违法，关键看税务筹划的涉税环境，基本上与道德无涉。“只要公司的做法符合税收法规的规定，那么这种尽量减少当期税收支付的目标是完全合法的，也是道德的。”^①

三、税务筹划：法律与道德的拷问

古人云：“心中之恶不算恶，行为之恶才是恶；心中之善才是善，

① 罗伯特·安索尼等. 会计学教程与案例. 北京大学出版社, 2004

行为之善未必善。”前者是从法律的角度看问题，后者则是从道德的角度看问题。法律重事实，道德看良心。纳税人进行税务筹划常常会面对法律与道德的拷问。

在市场经济机制(体制)下，企业不再是国家行政机构的延伸，企业家的使命也不再以上缴利税的多少为目标，而如何在竞争中求生存、谋发展，追求企业利润成为企业的优先选择。企业家的责任感、道德感是以如何发展企业、做大做强企业为衡量标志(与计划经济机制下的企业、企业家责任感、道德感有所不同)。企业有权利、更有责任充分利用一切合法的资源(包括经济资源、法律资源等)以求在竞争中发展壮大。众所周知，企业利用经济资源必然会造成对环境的影响，但只要企业的行为遵从环保法的规定，企业家不必因为利用了经济资源而存在道德上的压力。同理，税务筹划是企业利用法律资源，也符合市场经济机制(体制)下的企业家道德标准，不应存在道德压力、道德拷问与道德困惑。近一个时期，人们对银行向“小客户”收取手续费多有责难，认为是“歧视”小客户，果真如此，那就是道德范畴或政治范畴。但银行是企业，从事的是商业活动，为了市场化生存，自然要选择能为其带来更多利润、更小风险的“优质客户”，这是非常正常的现象；为了各自的利益，企业可以选择消费者，消费者也可以选择企业，不必进行道德说教。同理，纳税人可以进行旨在最大化企业利益的税务筹划，税务机关也可以依法加强税收征管、确保国家税款不流失，双方都是在法律的框架内行事，都是依法或不违法行为。

同样是面对税法这张巨网，税务当局总是关注应收的税款是否可能从网眼中漏出去，纳税人则总是希望能够发现网眼，以便从网眼中钻出去。只要不破坏这张巨网，征纳双方都在遵循游戏规则。不能说只有代表国家收税才是高尚的、道德的，而纳税人追求自己的税收利益(税收套利)就应该受到谴责、就不道德，法律范畴的问题不能拿道德标准去

衡量，这是两个不同的范畴。

纳税人在理直气壮地通过税务筹划追求自己利益最大化的同时，也不应该忘记自己的社会责任、应遵循的社会道德和社会规范，既不应以损害国家、损害他人而利自己，也不应以损害环境而利自己，只考虑自身利益是短视行为。

盖 地

2005 年 12 月于天津财经大学商学院

目 录

CONTENTS

序 言

第一部分 筹划热点

未雨绸缪，依法纳税——2005 年度企业所得税汇算清缴

深层解读 蔡昌(3)

实施“走出去”战略与国际税收筹划问题 靳东升(14)

纳税筹划实现的重要手段 刘玉章(18)

老总也要控制税收风险 宋洪祥(30)

从小汽车消费税政策的变化看纳税筹划的风险 谭光荣 王姿兰(33)

面对欧美对华贸易壁垒我国出口企业应尽快调整

战略 王世忠 王云飞(38)

解读税收筹划 钱春杰(42)

第二部分 筹划方法

财税律师谈纳税咨询的方法 张颖(53)

浅析外资企业会计利润与应税所得的差异和调整	钱志文(57)
会计信息失真影响税收的原因及对策	严峻 韩增安(65)
就在你身边的节税方法	吕凤柱(70)
模仿筹划 弄巧成拙	张慧(74)
债务重组会计处理与税务处理的差异	许海波(79)
固定资产优惠政策的利用	王海燕(88)
利用固定资产加速折旧政策进行的纳税筹划	刘玉章(90)
合理避税的最佳做法——价格转移法的运用	余文声(98)
现金折扣方式的税收筹划	江爱东(107)
捐赠和接受捐赠涉及的税务调整	许海波(111)
先有筹划意识 方可节约税款	曹朝霞(116)
坏账准备的会计处理与税法差异协调	周宏奎 杨晔芬(119)
固定资产减值准备的会计处理与纳税调整	许海波(129)
房地产开发企业预缴税款的会计处理	刘玉章(133)
高科技企业如何享受税收优惠	葛淑平(139)
一般出口贸易增值值的账务处理	王传鹏(148)

第三部分 筹划时机

企业混合销售中的纳税筹划	王宇龙(161)
固定资产核算有讲究	段培山(165)
外商投资企业采购国产设备的税收筹划	任善涛(173)
代理巧妙筹划 企业轻松获利	孙百红 孙百千(179)
同为出租房产 所得税负有异	周有明 谭钦(183)
兼营融资有技巧 两种租赁可运筹	庄粉荣(188)
会计处理的技巧——包装费用的筹划	段尊玲(194)
个人激励方式的纳税筹划	谭光荣 蒲琳洁 章映红(196)

增值税纳税检查后企业账务的调整和处理	谢正土(206)
资金筹集中的纳税筹划	蒋守彦(210)

第四部分 筹划区域

中小企业的税收筹划	李玉周 聂巧明(221)
中小企业税收筹划中的常用方法	谢永清(229)
中小企业在投资核算及风险投资中的税收 筹划	侯可峰 王翠云 王帅(235)
房地产开发企业“自用”房产的税收筹划	胡俊坤 杨刚(241)
外贸体制与出口退税改革下的税收筹划	邓远军(244)
制造企业纳税筹划思路点拨	蔡昌 李志芬(252)
服务业税收优惠知多少	沈慕宏(265)
服务业税收筹划	庄建(277)
房地产企业税收筹划思路点拨	蔡昌(285)

第五部分 税种筹划

增值税的税收筹划	刘隽亭(293)
增值税进项税额筹划有诀窍	张美中(301)
消费税的税收筹划	谢永清(306)
企业所得税的筹划技巧	马琳(311)
税后所得个人所得税的处理方法	张晓华 周宏奎(317)

第六部分 案例分析

有形无实,商场内设个体户,如此筹划适当吗 ...	金振龙 石利荣(325)
不懂税法盲目筹划 违规被罚信誉受损	孙百红(332)
多花费八千 少损失十万	孙百红(335)

剖析张某偷税的行政诉讼案	彭志华(338)
石化行业税收检查典型案例分析	陈东宇 何建梁(345)
法定继承人与遗赠继承人清偿欠税有先后	王武(353)
非故意接受增值税专用发票是否补征企业所 得税	严峻 杨义勇(357)
这笔税款应该在哪里缴纳增值税	李鹏洲(360)
查封行为要解除 可得利益不赔偿	李鹏洲(362)
这笔税款应该如何缴纳	王康宁(364)
行使代位权究竟错在哪里	杨淑凡(368)
纳税担保案例解析	肖社会(373)
一个蹊跷的行政判决	万朝晖(378)

第一部分

筹划热点

未雨绸缪，依法纳税——2005 年度 企业所得税汇算清缴深层解读

蔡昌

年度所得税汇算清缴工作是缘于 1983 年的“利改税”，并从此成为纳税人及税务部门每年年终一项阶段性的重要工作。2001 年 5 月 1 日，新的《中华人民共和国税收征管法》实施后，所得税汇算清缴工作的定位、汇算清缴工作的实施形式，以及汇算清缴工作中的税收政策都发生了重大变化。因此，对所得税汇算清缴工作必须从规范税收执法和科学纳税、精细管理角度进行重新认识和解读。本文对此进行了全方位的分析。

解读一，科学定位

开展年度所得税汇算清缴工作，不仅是规范税收执法的客观要求，而且也是纳税人依法纳税的要求，对于纳税人来讲，通过规范的汇算清缴工作，能够起到查缺补漏、维护自身权益的作用。年度所得税汇算清缴工作并不限于纳税人计算、缴纳所有税种应缴、已缴、欠缴税款情况，而更多的是按照税收征管要求及税收执法程序（含税务稽查工作规程）来进行汇算清缴工作，有利于协调国家利益与企业利益之间的关系。

关于汇算清缴，纳税人也可以根据需要自愿委托社会中介服务机构代理申报。纳税人应向代理机构如实提供财务会计报表及有关资料，代理机构应依照税收规定准确进行税收调整，依率计算应缴税款，做到如实申报。