



TAXATION PLANNING
AND INTERNATIONAL TAXATION

税务筹划与国际税务

王素荣 编著



机械工业出版社
China Machine Press

高等院校会计与财务系列
精品规划教材

A large, stylized, black letter 'T' with a decorative, calligraphic flourish on its left side, serving as a logo for the book's title.

TAXATION PLANNING
AND INTERNATIONAL TAXATION

税务筹划与国际税务

王素荣 编著



机械工业出版社
China Machine Press

图书在版编目 (CIP) 数据

税务筹划与国际税务 / 王素荣编著. —北京: 机械工业出版社, 2013. 12
(高等院校会计与财务系列精品规划教材)

ISBN 978-7-111-45031-3

I. 税… II. 王… III. 国际税收—税收筹划—高等学校—教材 IV. F810. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 292004 号

版权所有·侵权必究

封底无防伪标均为盗版

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

本书是站在企业角度讲税收的。它将国内经营的税务筹划与跨国经营涉及的税务问题和税务筹划等内容紧密地联系在一起, 是一本非常实用的教材和参考书。本书强调了企业税务风险控制的重要性, 梳理了我国最新的涉外税收政策。从本书的内容和深度来看, 它不仅适用于与财务、税务相关的研究生教学, 还可作为本科生教育和继续教育的参考书。同时, 本书对跨国经营企业的高管人员也有一定的参考价值。

机械工业出版社 (北京市西城区百万庄大街 22 号 邮政编码 100037)

责任编辑: 吴艳红 黄姗姗 版式设计: 刘永青

北京瑞德印刷有限公司印刷

2014 年 1 月第 1 版第 1 次印刷

185mm × 260mm · 15.5 印张

标准书号: ISBN 978-7-111-45031-3

定 价: 39.00 元

凡购本书, 如有缺页、倒页、脱页, 由本社发行部调换

客服热线: (010) 88379210 88361066

投稿热线: (010) 88379007

购书热线: (010) 68326294 88379649 68995259

读者信箱: hzjg@hzbook.com

前言

《税务筹划与国际税务》这本书，是站在企业角度讲税收的。它将国内经营的税务筹划、跨国经营涉及的税务问题和跨国经营中的税务筹划等内容紧密地联系在一起，是一本非常实用的教材和参考书。本书将税务风险、税务筹划和国际税务的内容有机地统一起来，具有以下四个特点。

第一，本书强调了企业税务风险控制的重要性。为了引导大企业合理控制税务风险，防范税务违法行为，2009年5月5日，国家税务总局发布了《大企业税务风险管理指引（试行）》。本书重点论述了税务风险及其防范机制与防范方法，目的是提醒企业，尤其是跨国经营的企业，在经营决策中重视税务问题与税务风险。

第二，本书内容体现了我国最新的涉外税收政策。关于特别纳税调整、资本弱化、税收协定中受益所有人、执行税收协定股息条款、非居民企业所得税核定征收、外国企业常驻代表机构税收管理、非居民在中国境内承包工程作业和提供劳务等涉外税务的最新文件内容，在本书中都有详细的介绍和解读。

第三，内容新颖。本书介绍了中国企业主要投资国，如美国、加拿大、澳大利亚、巴西、俄罗斯、英国、法国、德国、瑞典、丹麦、新加坡、马来西亚、泰国、菲律宾、韩国等15国的税务规定，还介绍了我国港澳台及国际避税地，如巴哈马、百慕大、开曼群岛、瓦努阿图、英属维尔京群岛、巴巴多斯、塞浦路斯、瑞士、爱尔兰、荷兰、希腊、卢森堡、毛里求斯等低税区的税务规定。本书介绍了30多个国家和地区的最新税务规定，这些都是“走出去”的企业亟需学习的内容。

第四，本书内容具有实用性。“海外投资的税务筹划”一章，不仅介绍了利用转让定价、利用国际税收协定网络、利用资本结构等实用的国际税务筹划方法，还介绍了中国企业投资亚洲、非洲、澳大利亚和欧洲的投资架构。作者期望这部分内容能为“走出去”的中国企业提供一些基本指导，以增强中国企业的国际竞争能力。

这里需要说明的是：作者在写作过程中一直想把世界各国最新的税务知识奉献给读者，但因掌握语言有限，只有一部分国家的数据是从其官网上查到的，没能做到全部国家的数据都从官网上查到，而从其他中文资料查到的数据，不能保证全是最新的。在此致歉！另外，内容上有些想写的内容还没有完全实现，如果能在不同的投资架构下配有具体的案例分析，则会更实用。再版

时一定加上更多案例分析的内容。

从本书的内容和深度来看，它不仅适用于与财务、税务相关的研究生教学，还可作为本科生教育和继续教育的参考书。同时，本书对跨国经营企业的高管人员也有一定的参考价值。

在本书出版之际，我要感谢机械工业出版社的编辑黄姗姗、陈竹瑶，是她们的辛勤工作，才使这本教材高质量地出版。

为了出版一本让读者满意也让自己满意的教材，在本书写作过程中，作者花费了大量的时间，认真编写全部内容。虽然作者详细修改，以求内容准确无误，但各国的税收制度一直都在不断地改革和完善中，资料难以收集全面，因此疏漏之处在所难免。在此，作者恳请读者朋友将发现的问题通过邮箱 nvbsh@126.com 反馈。欢迎批评指正！

王素荣

2013年10月

前言

第 1 章 税务筹划基础	1
1.1 我国现行税种	1
1.2 税务风险及其防范	4
1.3 税务筹划基本理论	16
第 2 章 境内业务的税务筹划	22
2.1 筹资业务的税务筹划	22
2.2 经营业务的税务筹划	25
2.3 投资业务的税务筹划	28
2.4 收益分配的税务筹划	33
第 3 章 特殊业务的税务筹划	36
3.1 企业重组涉及的税务问题	36
3.2 设立与收购的税务筹划	44
3.3 合并与债务重组的税务筹划	51
3.4 分立与清算的税务筹划	54
第 4 章 国家间的税务问题	58
4.1 所得税的税收管辖权	58
4.2 国际重复征税及其减除	69
4.3 国际税收协定的基本内容	74
4.4 我国签订的国际税收协定	78

第5章 我国涉外税务规定	90
5.1 我国针对反避税的规定	91
5.2 进出口业务税务规定	107
5.3 境内所得汇出的税务规定	115
5.4 境外所得的税务规定	122
第6章 主要投资目标国税务规定	129
6.1 美国、加拿大、澳大利亚、巴西、俄罗斯的税务规定	129
6.2 英国、法国、德国、瑞典、丹麦的税务规定	148
6.3 新加坡、马来西亚、泰国、菲律宾、韩国的税务规定	162
第7章 港、澳、台及低税区税务规定	178
7.1 港澳台的税务规定	178
7.2 低税区的税务规定	193
第8章 海外投资的税务筹划	207
8.1 利用转让定价进行税务筹划	207
8.2 利用国际避税地进行税务筹划	210
8.3 利用国际税收协定网络进行税务筹划	229
8.4 利用合理的资本结构进行税务筹划	231
8.5 利用公司组织形式进行税务筹划	236
8.6 海外投资架构设计	238
参考文献	242

第1章 税务筹划基础

税务筹划是指纳税人在不违反税法及其他相关法律、法规的前提下,对企业的经营活动、投资活动、筹资活动及兼并、重组等事项做出筹划和安排,以实现最低税负或延迟纳税的一系列策略和行为。成功的税务筹划,需要很多方面的知识,既包括税收知识、法律知识,还包括会计、财务、管理和战略等知识。通过阅读本章,读者即可在了解我国现行各税种基本内容的基础上,理解企业的税务风险及其防范措施,达到知晓税务筹划意义、掌握税务筹划基本方法的目的。

1.1 我国现行税种

我国税制是以间接税和直接税为双主体的税制结构,根据历年的税收收入统计资料,我国增值税、消费税、营业税等间接税占全部税收收入的比例达50%左右,企业所得税、个人所得税等直接税占全部税收收入的比例为25%左右,其他辅助税种虽然数量较多,但占税收收入比重不大。

我国现行税收法律体系是经过1994年工商税制改革逐渐完善而形成的,现有税种按其性质和作用大致分为四大类。

1.1.1 流转税

流转税包括增值税、消费税、营业税三个主体税种,是我国税收收入的主要来源。流转税在商品的生产、流通或者服务业中发挥着调节作用。

增值税是对在我国境内销售货物,提供应税服务,以及进口货物的单位和个人,就其货物销售额或提供服务营业额,以及货物进口金额为计税依据计算税款,并实行税款抵扣制的一种流转税。

增值税只就增值额征税,如果相同税率的商品的最终售价相同,其总税负就必然相同,而与其经过多少个流转环节无关。我国现行增值税是消费型增值税,其征税范围主要包括境内销售货物,从境外进口货物,提供加工、修理修配劳务,提供交通运输业服务,提供现代服务业服务,视同销售行为等。

增值税纳税人是指有增值税应税行为的单位和个人，即在我国境内销售货物或提供应税服务以及进口货物的单位和个人。按规模大小和会计核算是否健全，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。一般纳税人实行凭增值税专用发票抵扣的间接计税法。增值税专用发票是增值税一般纳税人销售货物或者提供应税劳务开具的发票，是购买方支付增值税额并可按照增值税有关规定据以抵扣增值税进项税额的凭证，增值税专用发票的使用具有严格的规定。小规模纳税人实行根据普通发票销售额简易计算的直接计税法。

消费税是对在我国境内从事生产、委托加工和进口消费税暂行条例规定的消费品的单位和个人，以及国务院确定的销售消费税暂行条例规定的消费品的其他单位和个人，就其销售额或销售数量，在特定环节征收的一种税。我国消费税的征税范围有限，在对所有商品普遍征收增值税的基础上，只选择部分应税消费品再征收一道消费税，确切地说，我国消费税是对特定消费品、特定消费行为征收的一种流转税。

我国消费税的征税环节是在生产销售环节、委托加工环节和进口环节，但金银首饰应缴纳的消费税在零售环节征收。卷烟除在生产环节缴纳消费税外，另在批发环节再征收一道消费税。现行消费税税目共有 14 个项目，包括烟、酒及酒精、化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮和焰火、汽车轮胎、摩托车、小汽车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、成品油等。消费税纳税人包括生产应税消费品的单位和个人，进口应税消费品的单位和个人，委托加工应税消费品的单位和个人。个人携带或者邮寄入境的应税消费品的消费税，连同关税一并计征，由携带入境者或者收件人缴纳消费税。

营业税是对在我国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人所取得的营业额征收的一种流转税。随着营改增进一步扩大范围，营业税将逐渐被取消。

1.1.2 流转环节小税种

流转环节小税种包括城市维护建设税、关税、资源税、土地增值税、烟叶税。无论企业是盈利还是亏损，流转环节小税种都在商品的生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

城市维护建设税（简称城建税）是对从事工商经营，缴纳增值税、消费税和营业税的单位和个人，以其实际缴纳的“三税”税额为依据征收的一种税。城建税没有独立的征税对象或税基，而是以实际缴纳增值税、消费税、营业税的税额之和为计税依据，随“三税”同时附征，是一种附加税。所以，城建税的纳税人是负有缴纳增值税、消费税、营业税“三税”义务的单位和个人。城建税实行地区差别比例税率，其征税范围包括城市、县城、建制镇，以及税法规定征收“三税”的其他地区。

关税是海关依法对进出关境的货物和物品征收的一种商品税，其征税对象是准许进出境的货物和物品。关税对进口货物的收货人、出口货物的发货人、进出境物品的所有人征收。按征税对象关税分为进口关税和出口关税。

资源税是对部分资源性企业在流转环节征收的税种，主要在我国境内开采应税矿产品及生产盐的单位和个人征收。为了发展低碳经济，资源税的征税范围会逐渐扩大，并且由从量征收改为从价征收。

土地增值税是对转让国有土地使用权、地上建筑物及附着物并取得收入的单位和个人，

就其转让房地产取得的增值额征收的一种税。土地增值税的征税范围包括转让国有土地使用权和地上的建筑物及其附着物连同国有土地使用权一并转让的行为，其征税范围的界定，以转让的土地是否为国有、产权是否发生转让、是否取得了收入为判定标准。对于土地使用权出让和未转让土地使用权、房产产权的行为，不征收土地增值税。

取消农业税后，为调节卷烟类产品，我国自2006年4月起，征收烟叶税。烟叶税的纳税人是在中华人民共和国境内收购烟叶的单位。烟叶税实行比例税率，税率为20%。

1.1.3 所得税

所得税包括企业所得税和个人所得税，主要是在国民收入形成后，对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

企业所得税是对我国境内的企业和其他取得收入的组织的生产经营所得和其他所得征收的所得税。企业所得税的纳税人是在境内取得收入的企业或组织，不包括个人独资企业和合伙企业。企业所得税的纳税人按照纳税义务的不同，分为居民企业和非居民企业。居民企业负全面纳税义务，非居民企业负有限纳税义务。居民企业和境内有机构、场所且所得与机构、场所有关联的非居民企业，适用基本税率25%；在境内不设机构、场所的非居民企业，或虽设立机构、场所但取得的所得与境内机构、场所没有实际联系的，只就来源于中国境内的所得依据20%的低税率（或按税收协定减为10%）缴纳企业所得税。国家需要重点扶持的高新技术企业，减按15%的税率缴纳企业所得税。

影响企业所得税应纳税额的制度有三项，即关联企业制度、亏损结转制度和税收抵免制度。这三项制度体现了既要避免双重征税，又要防止逃税，还要给予税收鼓励的精神。

个人所得税是以自然人取得的各类应税所得为征税对象征收的一种所得税，是政府利用税收对个人收入进行调节的一种手段。个人所得税的征税对象不仅包括个人，还包括自然人性质的企业。个人所得税的纳税人包括中国公民、个体工商户（个人独资企业和合伙企业的投资者），以及在中国境内有所得的外籍人员和香港、澳门、台湾同胞。依据住所和居住时间两个标准，个人所得税的纳税人分为居民纳税人和非居民纳税人。居民纳税人负无限纳税义务，应就其来源于中国境内、境外的全部所得，依法缴纳个人所得税。非居民纳税人负有限纳税义务，仅就其来源于中国境内的所得，缴纳个人所得税。

我国实行分类所得税制，设置11个税目，包括工资、薪金所得，个体工商户的生产、经营所得，对企事业单位的承包经营、承租经营所得，劳务报酬所得，稿酬所得，特许权使用费所得，利息、股息、红利所得，财产转让所得，财产租赁所得，偶然所得和经国务院财政部门确定征税的其他所得。个人所得税改革在即，减少税目、简化税率是必然的。

1.1.4 财产税和行为税

财产税和行为税包括房产税、车船税、土地使用税、印花税、契税、车辆购置税、耕地占用税，主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

房产税是以房产为征税对象，依据房产价格或房产租金收入向房产所有人或经营人征收的一种税。房产税以房产为征税对象，以城市、县城、建制镇和工矿区经营性房产为征

税范围，以房产的计税价值或房产的租金收入为计税依据，以城市、县城、建制镇和工矿区的房屋产权所有人为纳税人。

车船税是指在中华人民共和国境内的车辆、船舶的所有人或者管理人，按照《中华人民共和国车船税暂行条例》应缴纳的一种税，其征税范围是依法应当在我国车船管理部门登记的车船。

城镇土地使用税是以开征范围内的土地为征税对象，以实际占用的土地面积为计税依据，按规定税额对拥有土地使用权的单位和個人征收的一种税，其征税范围包括在城市、县城、建制镇和工矿区内国家所有和集体所有的土地。

印花税是对经济活动和经济交往中书立、使用、领受具有法律效力的凭证的单位和個人征收的一种税。凡是在中国境内书立、领受和在中国境外书立但在中国境内具有法律效力、受中国法律保护的下列凭证，均属于印花税纳税范围，具体包括经济合同及具有合同性质的凭证、产权转移书据、营业账簿和权利许可证照。

契税是对以所有权发生转移变动的不动产为征税对象，向产权承受人征收的一种财产税。契税的征税对象是境内转移土地、房屋权属，具体包括国有土地使用权出让、土地使用权转让、房屋买卖、房屋赠与、房屋交换和承受国有土地使用权支付的土地出让金。对在我国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人按照3%~5%的幅度税率征收。但对企业改革中的公司制改造，企业合并，企业分立，股权重组，国有、集体企业出售，企业注销、破产，经国务院批准实行债转股的企业，契税规定有优惠政策。

车辆购置税是以在中国境内购置规定的车辆为课税对象，在特定环节向车辆购置者征收的一种行为税。车辆购置税以汽车、摩托车、电车、挂车和农用运输车为纳税范围，以车辆的计税价格为计税依据，以我国境内购置应税车辆的单位和个人为纳税人，实行10%的比例税率。

耕地占用税是国家对占用耕地建房或者从事其他非农业建设的单位和个人，就其实际占用的耕地面积一次性征收的一种税。耕地占用税以境内占用耕地建房或者从事非农业建设的单位或者个人为纳税人，以建房或者从事其他非农业生产建设所占用的耕地为征税对象，实行差别定额税率。

1.2 税务风险及其防范

企业经营过程中，税务风险是固有的，也是企业必须面对的。在现时的中国，税收法规不断完善，税收新政不断出台，经济发展需要税收以持续高增长作为保障。税收征管信息化程度越来越高，税务机关发现违法行为的时效性提高，企业遭遇税务稽查的概率与日俱增。因此，在经营过程中，如果企业对涉税业务处理不当或不及时，就会存在税务风险。这里主要介绍税务风险的概念和种类，税务风险的形成原因，税务风险的防范制度与方法，并分析具体案例中的税务风险。

1.2.1 税务风险

2009年的“税务稽查风暴”，很多企业还记忆犹新，大多数企业都为自己有意或无意的

不规范行为交了学费。在2010年2月9日的全国税务稽查工作会议上，国家税务总局副局长解学智表示：2009年，全国税务稽查部门共检查纳税人31.3万户，查补收入1192.6亿元，入库1176.1亿元，比1985年全年税收总额还多。其中，通过组织重点税源企业自查和全面检查，查补收入688.4亿元，占全年查补收入总额的57.7%；全年共立案查处税收违法案件22.6万件；查处百万元以上税款案件5263件，查补收入229.9亿元，比2008年增加49.2亿元。站在企业角度，在税务稽查中，企业增加的税收滞纳金、罚款、罚金等额外支出就是企业的税务风险。那么，到底什么是税务风险呢？

税务风险，也称涉税风险，是指企业涉税业务或涉税行为给企业带来的不确定性，造成企业增加税收滞纳金、罚款、罚金等额外支出，或因多交税款、未用足税收优惠政策等而减少应得经济利益的可能性。

税务风险包括主观性风险和客观性风险。主观性风险是指由于纳税人采用了一些主动的、激进的税务管理或规划方法所带来的税务风险，也包括因对税收法规理解差异而导致税务管理或税务规划方面的风险；客观性风险是指未采取任何主观性的税务管理或规划行为，但因对税收政策、法规变化的不敏感或不理解所导致的税务风险。

1994年，我国税制改革后实行公开纳税，要求纳税人必须自行按照税法规定进行纳税申报，并在规定期限内自行缴纳税款。现在，税收政策都挂在国家税务总局和各地税务主管机关的网站上，新政的出台和实施，不一定有人通知企业，只是通过媒体宣传。如果企业没有关注税收政策，按照最新政策应该纳税的业务没有纳税，税务机关检查时发现企业存在少缴税的情况，这时，不会考虑企业是主观原因导致还是客观原因导致，一律按逃避纳税处理，除补缴税款外，还要加收滞纳金，并处以罚款。

| 案例 1-1 |

乙公司购买甲公司“烂尾楼”，谈妥的价格是一次性支付1.8亿元。后来考虑到转让过程中的税务问题，双方决定联建，建成后对外销售。为了各自的利益，合同条款中明确约定：乙公司按照合同约定投入资金，直至楼房建成为止。楼房建成后对外出售，出售房款收回后先行支付甲方1.2亿元。

在合同执行过程的当年，税务稽查局随机抽查，抽查到乙方。稽查局在检查乙方往来账时，发现其他应收款剧增，对应的是大量现金流出。企业财务人员告诉稽查人员是合作建房业务。稽查人员要求检查合作建房合同，稽查人员在合同中发现“先行支付甲方1.2亿元”的保底条款，因此，认定企业的行为不属于投资合作，而是变相出售。因为“合同中不存在风险共担，共享盈亏的条款”，故要求乙方按照购房交易行为，缴纳契税 $1.8\text{亿元} \times 3\% = 0.054\text{亿元}$ ，即540万元。

解析：此税务风险是因对税法理解不透彻而产生。企业签合同一般都有律师把关，但律师签合同时，一般只从法律角度考虑问题，以委托方企业不吃亏为第一目的，不考虑税务问题。因为很多律师对民法、刑法、刑事诉讼法等很熟悉，但对税法并不太熟悉。税法有形式上要求，企业签订合同时必须达到税法规定的形式上要求。要想减少税务风险，企业应该设立独立税务部或税务筹划部，有专人处理企业的税务问题。

外资企业都非常重视税务问题，可口可乐进入中国后，没有在中国招聘财务总监，而是先在中国招聘5个税务总监。英特尔公司则高薪聘请了某市税务局的人员，使这些懂税的人员变成英特尔公司的财税骨干。IBM、惠普、诺基亚、壳牌等公司对税务问题也非常重视，在中国境内都设有专职的税务经理。很多企业的失败是由于企业内部管理薄弱所致，而对于大多数来说，内部管理薄弱环节中税务管理薄弱所占比例近1/3，税务管理问题也应该受到国内公司的重视。

税务风险是纳税人面对纳税问题而可能涉及的风险，包括多缴税风险和少缴税风险。多缴税风险包括政策信息风险、业务流程风险、灵活处置风险等导致企业多缴税而给企业带来的经济利益损失。少缴税风险包括故意逃避纳税风险、空白漏洞风险、弹性寻租风险、政策信息风险等，企业少缴税行为所蕴含的风险在一定期限内存在。

| 案例 1-2 |

某外商在安徽投资一个板材厂，主要生产高档板材。该板材厂的原材料有1/3来自自己的原材料基地（长江沿岸征收20万亩荒山作为原料基地），另外2/3则是向当地乡政府的收购站购买，收购站是从农民手中收购的原木。该企业存在什么风险呢？

解析：该企业业务流程存在税务风险。因为：种植树木属于既有增值税优惠政策，又有所得税优惠政策的林业，而这些优惠政策都要求享受优惠的企业必须是单一的林业生产型企业，而该板材厂兼有林业生产和木材加工，不符合税收优惠的条件。另外，从当地乡政府手中收购的那部分原材料，因乡政府不能开具符合税法要求的抵扣票据，所以，不能抵扣13%的进项税额。

税务风险是税务方面的不确定性。税务领域里的不确定性是由很多因素所造成的，包括税法本身的不明确性、税法在应用上的不明确性以及企业日常运作所产生税务上的不确定性。税务风险还产生于企业没有遵守税务管理的时间要求、资料上报、备案要求等。企业税务给整个企业所带来的不利影响有时会非常严重，因此，企业一定要进行税务风险管理。企业税务风险管理就是要了解税务风险的产生，对如何处理作出判断，并采取有效措施应对。

| 案例 1-3 |

某高尔夫球场位于一个旅游城市的郊区。高尔夫球场票价210元/张，其中包括门票、出租球具和出租球鞋三项。按照原税法规定，这210元全部要缴纳20%的营业税。高尔夫球场经营者张总与一位税务专家交流后，得知婚庆公司出租服装的租金缴纳5%的营业税。张总受到启发，对高尔夫球场进行税务筹划，将210元的票价均分成3份，印刷成3张小票，门票、出租球具、出租球鞋各70元。而后，将出租球鞋的租金申报5%的营业税。

当月，税务机关从高尔夫球场税负率的变化中发现了问题，税务局长找张总约谈。张总如实告诉局长自己的企业进行了税务筹划，因为税法中没有规定高尔夫球场出租球鞋不得按照5%税率缴纳营业税。局长回到局里后立即让有关部门查找税法规定，确实没有发现高尔夫球场出租球鞋如何纳税的规定。第二天，局长向国家税务总局请示，国家税务总局经研

究后批示：高尔夫球场的全部收入，包括出租球鞋的收入，一律适用 20% 的税率缴纳营业税。

解析：此税务风险来自税法本身的不明确。如果高尔夫球场对政策变化不敏感，继续按照 5% 税率缴纳营业税，则存在税务风险。如果能够及时得知税收政策的变化，将全部收入都按照 20% 的税率缴纳营业税，则不存在税务风险。企业利用税法的空白之处少缴税，这种避税行为在税法明确后不再实施，就不应受到法律的制裁，因为“法无明文规定不治罪”。

| 案例 1-4 |

有一个民营集团，以上海为中心，在全国设立了 60 多家分店。该集团财务核算的模式是统购统销，即外部采购的发票必须到上海总部财务入账。由于经办人员和采购人员在发票管理方面不是特别懂，发票邮到上海总部进行税务认证时，有些发票无法认证，所以，每年上海总部都有 1 000 多万元的发票没有入账。该集团是 2003 年成立的，累计 1 000 多万元的增值税发票超过了 90 天没有办理认证手续就不能做进项税额抵扣。

解析：此税务风险产生的原因是没有遵守税法的发票管理要求。发票管理是企业税务管理中非常重要的内容之一，如果企业有虚开发票、代开发票、接受虚假发票等情况，就会招来税务机关对企业的全面检查，检查期限至少连续 3 年，在检查中也许还会发现其他税务问题。所以，也许只是一张发票，就会给企业带来很大的税务风险。

这里还要谈一个问题，老总与税收的关系。老总是公司的决策者，公司的发展、业务的开拓都会受到老总决策的影响，如企业组织结构的设置和重要合同的签订。很多老总都认为，税收是财务部门的问题，与其他部门没有关系，与自己更没有关系。其实不然，老总的决策会产生大量的税务风险。因为合同决定业务过程，业务过程产生税收，财务部门只是依法计算和缴纳税收。合同白纸黑字写的条款，营销部门营销方案陈述的做法，就决定了企业的税务成本，如果财务部门没有按照合同或营销方案的内容如实申报纳税，企业就会有很大税务风险。短视者认为当期没有纳税，占了国家的便宜，但从长远看，一旦被查出来，连本带利一起付，另加罚款或罚金，再加上企业的名誉损失和信用损失，结果往往得不偿失。因此，老总们不能只看到税收的缴纳过程，看不到税收的产生过程。企业只有加强业务过程的税务管理，才能真正规避税务风险。

1.2.2 税务风险防范

企业应清晰了解直接被税务稽查的原因，了解税务机关如何选择确定稽查对象，并采取有效措施降低被稽查的可能，重视因税务稽查给企业带来的影响。企业应采取有效措施，形成长效的税务风险防范机制。

2009 年 5 月 5 日，国家税务总局发了《大企业税务风险管理指引（试行）》，以引导大企业合理控制税务风险，防范税务违法行为，依法履行纳税义务，避免因没有遵循税法可能遭受的法律制裁、财务损失或声誉损害。

《大企业税务风险管理指引》（简称《指引》）中明确指出，企业税务风险管理的主要

目标包括：(1) 税务规划具有合理的商业目的，并符合税法规定；(2) 经营决策和日常经营活动考虑税收因素的影响，符合税法规定；(3) 对税务事项的会计处理符合相关会计制度或准则以及相关法律法规；(4) 纳税申报和税款缴纳符合税法规定；(5) 税务登记、账簿凭证管理、税务档案管理以及税务资料的准备和报备等涉税事项符合税法规定。这5项目标都强调“符合税法规定”，另外，《指引》中强调“税务规划具有合理的商业目的”。《企业所得税法实施条例》第120条中明确规定：“不具有合理商业目的”是指以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。同时还在第123条中规定：企业与其关联方之间的业务往来，不符合独立交易原则，或者企业实施其他不具有合理商业目的安排的，税务机关有权在该业务发生的纳税年度起10年内，进行纳税调整。

《指引》中还指出企业税务风险管理制度包括的内容和组织，同时将企业税务风险管理提到了一个前所未有的高度：企业董事会负责督导并参与决策。董事会和管理层应将防范和控制税务风险作为企业经营的一项重要内容。至此，税务风险管理走出了财务部的房门，登上了董事会的舞台。

《指引》中明确指出，企业可结合生产经营特点和内部税务风险管理的要求设立税务管理机构和岗位，明确岗位的职责和权限。总分机构组织，在分支机构设立税务部门或者税务管理岗位；集团型企业，在地区性总部、产品事业部或下属企业内部分别设立税务部门或者税务管理岗位。

《指引》中还明确指出，企业税务部门应参与企业战略规划和重大经营决策的制定，并跟踪和监控相关税务风险。企业战略规划包括全局性组织结构规划、产品和市场战略规划、竞争和发展战略规划等。企业重大经营决策包括重大对外投资、重大并购或重组、经营模式的改变以及重要合同或协议的签订等。可见，大企业的税务风险管理在还没有正式亮相企业舞台前就已经被定格在了名角的看板上。

国家税务总局公布了45户企业（集团）作为总局定点联系企业。其中，约2/3为大型国有企业、1/3为民营企业与外资企业。国有企业通常是涵盖垄断性行业的企业，而民营企业则有万科、复星等作为代表。外资企业中可以看到三星、沃尔玛、诺基亚、汇丰以及麦当劳等的身影。国家税务总局的大企业司主要负责对大企业的事前服务与指导，从职能上看，就是作为大企业应诉所有税务纠纷的统一出口，并帮助企业共同完税以及规避各种税务风险；从组织架构上看，该司已在各省设立大企业处，下一步或下延至地市级。

防范税务风险，就是要转变经营理念，增强税务风险意识，建立税务风险防范机制，掌握税务风险防范方法，在企业的重要决策中考虑税务风险。

1. 税务风险防范机制

建立税务风险防范机制，应主要从以下几个方面做起。

第一，按照《指引》的要求，设立税务管理机构和岗位，明确岗位的职责和权限。在财务部内或者独立设置税务部门，有专人管理企业的税务事项，诸如转移定价、关联交易、收购或处置资产、重大重组项目等的税务规划都涵盖在税务部门的职责范围内。设置专门的团队或人员负责，能较好地防范税务风险。

第二，持续关注税收征管动态和税收新规。在国家税务总局上年工作总结会上，总局领

导都会对下年工作重点进行部署，税务人员要及时了解征管动态信息。另外，税务人员还要充分掌握与自己所在企业相关的重要税收政策，特别是新出台的政策，清楚政策的适用范围，并采取措施，应对新政策给企业带来的不利影响。对于新的税收优惠政策，应及时办理要求的手续，享受新政策给企业带来的实惠。

第三，定期的分析和报告制度，实时跟踪报表项目及各项申报数据的变化情况。税务机关选案重点关注的指标有税收负担率、单位产品原材料（含能耗）耗用率、总资产周转率、关联销售比率及其变动率、关联采购比率及其变动率、融通资金关联交易金额、关联劳务交易额等，企业应定期分析这些指标，看是否有异常变化，并分析变化的原因。

极易触发税务稽查的重要信息包括：营业额大但长期亏损或微利经营；长期亏损但生产经营规模不断扩大；营业额大且微利经营但销售对象或订单来源单一；常规判断有边角料、废品等出售但无其他业务利润；长期不作盘盈盘亏处理；有直接长期股权投资或其他关联关系但不进行关联往来申报；税收优惠期间利润高，优惠期满后利润率下降较大；增值税税负波动大或连续3个月零申报，长期税负水平低于同行业；增值税税负高但所得税税负低；资本公积项目余额大；其他应收等往来项目余额大；预收、预付账款项目余额大；存货项目余额出现负数；企业赢利能力强但个人所得税申报金额较低；拥有不动产（尤其是土地）但进行股权转让的企业；未分配利润项目余额大幅度下降的；在年度内发生重组并购交易的等。企业对以上报表项目或申报数据的变化应加以关注。

第四，关联企业间的定期沟通。利用关联交易避税是集团公司常用的手段，因此，关联企业之间的业务往来一直是税务检查的重点。新企业所得税法第六章“特别纳税调整”中强调：企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时，应当就其与关联方之间的业务往来，附送年度关联业务往来报告表。税务机关在进行关联业务调查时，企业及其关联方，以及与关联业务调查有关的其他企业，应当按照规定提供相关资料。企业不提供与其关联方之间业务往来资料，或者提供虚假、不完整资料，未能真实反映其关联业务往来情况的，税务机关有权依法核定其应纳税所得额。因此，企业应该定期与关联企业沟通，防止由于关联交易处理不当而引发税务风险。

第五，企业内部各部门的充分沟通以及业务人员的税务常识。企业经营中的各项合同决定了企业的业务过程，在业务的发生过程中就产生了应税义务，故只有企业内部各部门的业务人员和合同签订人员熟知税法，才能从源头上控制税务风险。所以，一方面，税务部门应该与各业务部门及时沟通，引导业务人员考虑税务成本；另一方面，企业应该定期对业务人员进行税务知识培训，增强全员的纳税意识。

第六，财务人员良好的职业习惯。良好的职业习惯包括及时复制并保留有关重大事项的决议和文件等资料，保留一切能够证明企业业务处理符合税法要求的资料和图片，并及时转交给企业税务部门。了解同行业的财税状况和税务规划方法，使企业既不会偏离政策导向以至于错失机会，也不至于出现多缴税款、少缴税款等后果，给企业埋下潜在的税务风险。

第七，企业与税务机关的实时沟通。与税务机关的实时沟通是指寻求与税务机关的正当协调。这里的“正当协调”是就具体的事项咨询主管税务机关，特殊的、宏观上影响较大的业务要上面的批文和文件。

另外，在与税务机关沟通过程中，要了解所在地税务主管机关管理企业的一些流程和方法规定，了解企业直接被稽查的原因。A. 举报导致。本企业业务人员、财务人员、股东、合作伙伴或家庭成员及其他高层管理人员等举报导致，企业的客户举报导致，竞争对手举报导致。B. 企业纳税申报的信息异常导致。C. 税务机关的纳税评估、随机抽查等导致。D. 国家税务总局对行业及地区的信息监管分析导致。E. 征管税务机关或其他机构移交、转办，上级部门交办等。F. 取得问题发票导致。G. 业务关联企业被稽查导致。H. 企业涉及的其他经济案件导致。I. 国际税收情报交换导致。J. 其他原因，如专项检查行动、政治原因、与税务机关产生矛盾等。

第八，企业业务流程及内部控制的整合与规范。在某种程度上，业务流程决定了税务成本。良好的业务流程会节约税务成本，如一个白酒加工企业除了缴纳增值税外，还要从量缴纳0.5元/500克和从率缴纳20%的消费税，而一个药酒生产企业只按10%缴纳消费税，若白酒厂与药酒厂合并，则可节省从量缴纳的消费税，而从率缴纳的消费税由20%降低到10%。所以，业务流程的整合与优化很重要。

很多企业都有完善的内部控制制度，但税务检查时还有大量的税务风险存在，究其原因，是其内部控制制度中对税务问题考虑较少，甚至没有涉及税务问题。有一个外商投资的商业零售企业，被税务机关查出补税200多万元，老总非常生气地跟税务专家说：“我这里有财务总监、财务经理，还有20多个财务人员，竟然没有人知道这200多万到底违反了哪条税法，税务机关让我们补税有没有道理？”这说明，在实务中，懂会计的人员很多，可是，既懂会计又懂税的人却少之又少。所以，进一步完善内部控制制度是企业的当务之急。

2. 税务风险防范方法

防范税务风险，具体方法很多，这里主要谈以下四个方面。

第一，预先采取措施。在制定企业发展战略时，不要忘记考虑税务问题，在企业初建期就考虑到以后的税务成本。如某企业因城市规划需要而搬到郊区，取得了1000亩地作为新的生产加工区，会计入账时应注意些什么？按照新会计准则的规定，土地使用权可以单独列为土地使用权，按照旧会计准则，土地使用权应列为厂区房屋的成本。如果列为房屋的成本，以后每年都要缴纳1.2%的房产税，虽然每年可以按期折旧，但同时造成每年大量的现金流出；如果列为土地使用权，每年只需要分期摊销。

在厂区建设过程中，厂房、道路、假山、大门等也需要分别签合同，分别列为固定资产，以减少以后缴纳房产税的基数。此外，需要挖地基安装的固定资产，其安装地基部分的成本最好与设备分别入账，以防以后在集团内部低价转让设备，而税务要求按照固定资产账面价值计算销项税额时的税基较大。

某民营老板要做一个3亿元的项目，问税务专家注册资金为多少合适？现实中，很多民营企业注册资金很少，后来企业需要钱时，老板就以借款形式一点点地投入，因此，账面上的负债累计很高。再后来，老板自己实在没有资金注入，需要银行贷款时，银行发现企业资本负债率太高，根本不符合贷款条件，不给贷款。老板说那都是借我自己的钱，根本不需要还，但企业账面审核结论是贷款的主要依据。民营企业贷款难，有一部分原因就是当初的注册资本金太少。企业自己没有为以后的发展铺平道路，没有考虑税务成本。