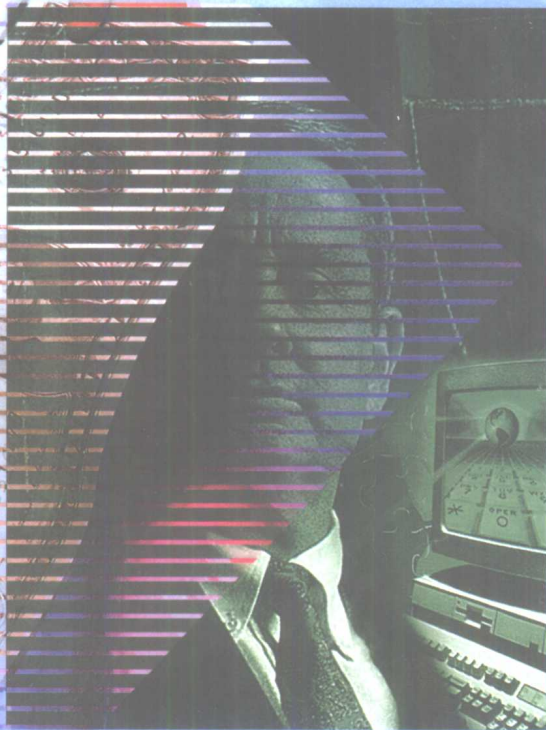


现代企业的 合理避税筹划

任健 陈晓明 楼燕英 编著 HE LI BI SHUI CHOU HUA

张中秀 主编



中华工商联合出版社

现代企业的合理避税筹划

张中秀 主编

任 健
陈晓明 编著
楼燕英

中华工商联合出版社

责任编辑:高晓博

封面设计:冀书学

图书在版编目(CIP)数据

现代企业的合理避税筹划/张中秀主编;任健等编著.
北京:中华工商联合出版社,2000.1

ISBN 7-80100-602-X

I. 现… II. ①张… ②任… III. 公司所得税-税收管理
-基本知识-中国 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 70204 号

中华工商联合出版社出版、发行

北京东城区东直门外新中街 11 号

邮编:100027 电话:64153909

冶金印刷总厂印刷

新华书店总经销

850×1168 毫米 1/32 印张 9.625 230 千字

2000 年 1 月第 1 版 2000 年 3 月第 2 次印刷

印数:5001—9000 册

ISBN7-80100-602-X/F·216

定 价:16.00 元

前言

权利和义务是不可分的。纳税人在尽依法纳税义务的同时,当然也依法享有各种权利。其中非常重要的一点就是:纳税人享有进行纳税筹划的权利。

在此,我们有必要先界定税务筹划的概念。税务筹划包含着两个层面的意思,从征税人的角度而言,他们要进行的是税收筹划;而站在纳税人的立场上,需要进行的则是纳税筹划,这也就是本书的中心内容。

纳税筹划包括了避税、节税和转嫁这几方面的内容。在经济背景下,企业受追求经济效益最大化原则的驱动,减轻税收负担的意识越来越强烈,也就产生了对了解和掌握节税知识、方法和技巧的迫切要求。我们编写这本书正是为了满足广大中小企业在这方面的要求。书虽被定名为《现代企业的合理避税筹划》,但请注意,这里的避税筹划是一个广泛的概念,它包括了上文所提及的避税、节税和转嫁的内容,实际上相等于纳税筹划。之所以这样安排,是因为考虑到广大中小企业在实际操作过程中,很难清楚地区分避税和节税之间的细微差别,如果一定要根据理论上的要求深入进行精确界定,反而会给中小企业家们带来许多不必要的麻烦,也就起不到实用的作用了。

在这本书里,我们从合理合法的原则出发,站在作为纳税人的立场上,对内容作了以下的安排:开篇介绍避税筹划的预备知识,这当中涉及进行避税筹划所必须具备的税法知识,财务、税务处理知识,为纳税人进一步掌握筹划方法打下坚实的基础;第二篇介绍合理避税的一般方法,比如转让定价法、人的流动避税法等等。我们为您介绍的这些方法,尽量从各个方面最大限度地使用合法的

政策技巧、计算技巧和会计处理技巧来达到减少税收支出的目的,阅读本篇后,相信您会大有收获;为了便于您更深一步地了解和学习运用我们介绍的各种方法,在第三篇中,我们将结合一般方法提供大量的避税筹划案例,引领您进入到实践操作的层面。

至此,您已经对避税筹划有了从理论到一般方法再到实践的全方位的把握,您将可以利用从本书中所学到的知识,为您的企业的经营运作服务了。如果您在阅读这本书的过程中遇到了问题或发现了不足之处,恳请您向我们提出,我们会不断做出改进。

编 者

1999年11月9日 于人大红楼

目 录

第一篇 合理避税筹划导论

第一章 避税筹划的预备知识	1
第一节 避税筹划的概念及特征.....	2
第二节 避税筹划行为的判定标准.....	3
第三节 避税筹划的法律知识和责任.....	4
第四节 纳税人的权利和义务	25
第五节 纳税要素的避税处理	43
第六节 优惠政策的避税处理	69
第七节 纳税计算的避税处理.....	102

第二篇 合理避税筹划方法

第二章 国内避税筹划方法	123
第一节 转让定价避税筹划法.....	124
第二节 材料计算避税筹划法.....	125
第三节 折旧计算避税筹划法.....	126
第四节 费用分摊避税筹划法.....	128
第五节 技术改造避税筹划法.....	129
第六节 筹资及租赁避税筹划法.....	138
第七节 信托避税筹划法.....	140
第八节 技术引进避税筹划法.....	141
第九节 补偿贸易避税筹划法.....	142
第十节 挂靠科研避税筹划法.....	144

第三章 国际避税筹划方法	146
第一节 人的流动避税筹划法.....	150
第二节 人的非流动避税筹划法.....	157
第三节 物的流动避税筹划法.....	159
第四节 国际避税地避税筹划法.....	172
第五节 适时对策避税筹划法.....	177
第六节 优劣比较避税筹划法.....	178
第七节 所得分散避税筹划法.....	178
第八节 费用否定避税筹划法.....	179
第九节 临界点避税筹划法.....	180
第四章 三资企业避税筹划方法	181
第一节 实物投资避税筹划法.....	181
第二节 中资与外资合谋串通避税筹划法.....	182
第三节 转让出资抽回资金避税筹划法.....	182
第四节 运用转让定价手段避税筹划法.....	183
第五节 隐藏技术转让价款,规避特许权使用费预提 税筹划法.....	184
第六节 利用工程承包规避税款筹划法.....	185
第七节 利用汇率变动差避税筹划法.....	185
第八节 外商利用我国税收征管弹性避税筹划法.....	187
第九节 “三来一补”避税筹划法.....	188
第十节 三资企业避税筹划定量分析案例.....	189

第三篇 合理避税筹划案例

第五章 增值税避税筹划案例····· 194

- 第一节 一般纳税人的避税筹划案例····· 195
- 第二节 小规模纳税人的避税筹划案例····· 197
- 第三节 利用扣税凭证避税筹划案例····· 198
- 第四节 进项税金调整避税筹划案例····· 199
- 第五节 利用增值税的减免规定避税筹划案例····· 200
- 第六节 利用“挂靠”避税筹划案例····· 202
- 第七节 利用“分散优势”避税筹划案例····· 204
- 第八节 利用“联合经营”避税筹划案例····· 205
- 第九节 利用“混和销售”避税筹划案例····· 206
- 第十节 购进扣税避税筹划案例····· 208

第六章 消费税、营业税避税筹划案例 ····· 209

- 第一节 消费税避税筹划案例总汇····· 210
- 第二节 关联企业转移定价的避税筹划案例····· 216
- 第三节 利用兼营的消费税避税筹划案例····· 216
- 第四节 利用连续生产的消费税的避税筹划案例····· 217
- 第五节 利用销售额核算的消费税避税筹划案例····· 218
- 第六节 利用兼营销售和混和销售的营业税避税
筹划案例····· 218
- 第七节 利用应税项目定价的营业税避税筹划案例····· 219
- 第八节 建筑工程承包的营业税避税筹划案例····· 220
- 第九节 利用减免税项目的营业税避税筹划案例····· 221

第七章 企业所得税避税筹划案例	224
第一节 利用计提固定资产折旧避税筹划案例.....	225
第二节 利用资产评估增值的避税筹划案例.....	229
第三节 利用坏账损失处理的避税筹划案例.....	229
第四节 利用股票投资核算方法的避税筹划案例.....	231
第五节 利用亏损弥补的避税筹划案例.....	233
第六节 利用企业所得税减免税政策的 避税筹划案例.....	235
第八章 外商投资企业和外国企业避税筹划案例	238
第一节 避免成为居民纳税人的避税筹划案例.....	239
第二节 利用所得来源地认定的避税筹划案例.....	240
第三节 利用源泉扣缴预提税的避税筹划案例.....	242
第四节 利用应纳税所得额计算原则的避税筹划案例	242
第五节 利用纳税年度有关规定的避税筹划案例.....	245
第六节 利用亏损弥补的税收优惠政策的 避税筹划案例.....	246
第七节 利用成本费用和损失列支计算的 避税筹划案例.....	247
第八节 利用坏账准备的避税筹划案例.....	251
第九节 利用“免二减三”税收优惠的避税筹划案例.....	253
第十节 利用再投资优惠政策的避税筹划案例.....	253
第九章 个人所得税避税筹划案例	255
第一节 利用纳税人身份认定的避税筹划案例.....	255
第二节 利用附加减除费用的避税筹划案例.....	256

第三节	利用分项申报纳税的避税筹划案例·····	257
第四节	利用扣除境外所得的避税筹划案例·····	258
第五节	利用捐赠抵减的避税筹划案例·····	259
第六节	利用账面调整的避税筹划案例·····	260
第七节	利用资产处理的避税筹划案例·····	261
第八节	利用应纳税所得额计算的避税筹划案例·····	264
第十章	关税的避税筹划案例·····	267
第一节	关税的简单介绍·····	267
第二节	利用关税优惠政策的避税筹划案例·····	270
第三节	完税价格的避税筹划案例·····	272
第四节	进口商品时的增值税避税筹划案例·····	276
第五节	进口商品时的消费税避税筹划案例·····	278
第六节	增值税出口时的避税筹划案例·····	279
第七节	反倾销税的避税筹划案例·····	280
第八节	利用保税制度的避税筹划案例·····	282
第九节	回国探亲时的避税筹划案例·····	284
附 录	本书主编就合理避税筹划问题答企业家问 ·····	285

第一篇

合理避税筹划导论

第一章 避税筹划的预备知识

依法纳税是每个纳税人应尽的义务。纳税人必须依照税法规定办理税务登记,设置账簿,根据合法有效凭证记账、算账、按税法规定申报纳税,及时缴纳税款,接受税务机关的检查。纳税人在承担以上纳税义务的同时,也享有各种各样的权利,这些权利从世界的角度看主要有:知情权、确实权、公正权、筹划权、上诉权、保密权和隐私权。从我国现行税收征收条例看主要有:延期申报权、延期纳税权、申请减免权、多缴申请退还权、承担索赔责任权、索取收据或清单权、委托税务代理权。在上述纳税人的基本权利中,筹划权

最需要纳税人懂得法律知识,税务知识,以及财会知识,纳税人要做好纳税筹划工作,其核心是减轻纳税负担,要达到上述目的,又要避税而不违法,就必须懂得避税筹划知识,因为在各种纳税筹划中,以避税筹划最为敏感,也最有争议。本章从全方位角度提供纳税人筹划前的预备知识。

第一节 避税筹划的概念及特征

避税是以合理的手段来达到减少纳税的经济行为。在相当的程度上,避税危及国家税法,直接后果将导致国家财政收入的减少,间接后果是税收制度有失公平,造成社会腐败。故而,同反逃避一样,需要反避税。

总的说来,避税筹划具有以下几大特征:

1. 非违法性。即避税是以非违法的手段来逃避纳税义务。因此,针对避税,只能采取措施堵塞税法漏洞,加强征管等反避税措施,一般不能依法制裁。事实上,究竟何为“非法”何为“非违法”,何为“合法”,完全取决于一国的国内法律。没有超越国界的法律的统一标准。在一国为非法的事,也许到了另一国却成了天经地义的合法行为。所以离开了各国的具体法律,很难从一个超脱的国际观点来判断哪一项交易、哪一项业务、哪一种情况是非法的。

2. 反避税性。虽然避税是非违法的,但仍然要反避税,其原因在于避税的非违法性是就法律而言,就经济影响而言,避税会影响国家的财政收入,因此反避税的深层次理由源于经济而非法律。

3. 低风险性、高效益性。避税是一种非违法的行为,因此避税筹划不会给企业带来不良的经济、社会和法律后果,相反,就企业自身而言,它减少企业的应交税金,相应增加净收益。

4. 策划性。避税筹划涉及企业生产经营的各个方面,况且现行的法律制度正逐步完善,因此企业要做好非违法避税,不致于将避税弄成非法逃税就需要作全面的筹划。

第二节 避税筹划行为的判定标准

避税从本质上不同于偷税。避税筹划行为,至少就单纯分散的行为而言,它与事实和税法条文有着至少是形式上的一致。避税的事实往往是明白地摆在税务部门面前的。因此,对“避税筹划”的判定,形象地说是一种“挖掘”。避税筹划就是钻法律的空子,即要把纳税人所有的涉及避税的事实或行为自纳税人所认为或所希望将此事实与行为所依附的税法条款上剥离下来。这首先需要解决的问题是如何来解释与运用法律条款,即某一税法条款怎样对事实是有效的和实用的。在法律对事实运用性上历来就存在不同的见解:

1. 只要事实符合字面的解释,法律就是有效运用的;
2. 既要事实符合法律的字面解释,又要符合法律的立法意图,法律才是有效运用的;
3. 法律对事实或行为的应用上要合乎逻辑及前后采用一致的方法;
4. 要依据法律的经济上或社会上的目的,或是依据税法整体内容来判断某一税法条款,对于一件具体事实或行为的运用性与符合性。

目前在对付避税上,许多国家并不拘泥于第一种见解,而普遍采用第二和第四种观点,即用立法意图的观点来解释税法。也就是说,一项经济行为的形式虽然与法律规定在字面上是吻合的,但其后果与立法的宗旨相悖,则在课税目的上仍不予承认。如果我们从反避税的角度出发,上述解释税法的方法仍有不足,应该采用如下两个专门判断避税筹划是否存在的标准:即税法是否被滥用的标准和实质重于形式的标准。税法不得滥用标准,是指法律准则的运用明显地与该准则的目的、意义及运用范畴显著抵触的情

况,而对于税法的滥用,有些形成了共同接受的作法,诸如关联企业内部转让定价的概念及其处理原则,对连续交易的透视原则或整体考虑原则等,具体国家也各有自己的标准。实质重于形式这一标准是依据法律的立法意图,而不只是法律的条文来作为判断问题的标准:①检验经济上的实质关系与法律上形式条文是否一致;②是否存在虚伪因素;③有无经营上的目的;如果没有合理的经营上的目的,则此类交易上的行为即为税收法律上所不可接受的。对于税收实质重于形式直接运用于避税案件上,有些国家,如德国、法国是从法律上明订条款作为执法依据的,而另外一些国家,如比利时、荷兰是以判例为标准。我国大陆则是内容重于形式,以税务局认可作为标准。

第三节 避税筹划的法律知识和责任

一、法律责任的范围

避税必须在法律责任的范围内进行,因此每个纳税人都必须充分地了解有关纳税的权利和义务,避税是纳税人的权利,缴税是纳税人的义务,两者看似矛盾的双方在法律责任的范围内求得统一。

法律责任是对征纳双方具有同等约束力的词语,它是指新税制中违反税收征管法和实施细则所应承担的法律责任,它对征纳双方都有约束力,即包括对纳税人、扣缴义务人及其他当事人违反税法的处罚,也包括对税务征管人执法过程中违法行为的处罚。

法律责任是法律的主体因其违法行为所应承担的法律后果。它与违法行为是联系在一起的。法律责任与法律义务是有区别的。义务相对于权利而言,履行义务的主体违背其应尽的义务,就是违法,就要承担法律责任。因为法律责任是由违法引起的,所以

也就不同于一般的社会责任。法律责任与社会责任的区别在于：第一、法律责任是法律上事先就明确规定的，什么样的行为，要负什么样的责任，而其他社会责任，一般没有明确规定。第二，法律责任的追究即是以国家的名义对违法者进行制裁，而其他社会责任无需由国家出面加以追究。第三、法律责任的承担具有国家强制性，而一般社会责任的承担则没有国家强制的性质。如果在一个法律中缺乏法律责任的规定，就难以有效地保证法律中规定的权利和义务的实现，从而使该法形同虚设。法律关系主体承担法律责任的基本形式主要可以分为刑事责任、行政责任及民事责任。

税收是国家征税机关无偿课征的，具有强制性。如果没有对当事人违法行为的处罚，就难以保证征税行为的实现，该征的课税就会征不上来，税收的职能就无法实现。税收征管法和实施细则的法律责任主要是对纳税、扣缴义务人不能正确履行义务而规定的。纳税人、扣缴义务人不正确履行义务要承担实施细则法律责任规定的当事人违反税法所应承担的行政法律责任，而当事人所应承担的刑事法律责任则由司法机关依照刑法等有关法律追究。

概括地说，税收征管法及其实施细则所规定的法律责任是行政法律责任，其调整对象是纳税人、扣缴义务人、税务代理人及执行税法的税务人员。

税务机关查处税务案件时，必须实事求是、重证据、重调查研究，以事实为依据，以法律、法规为准绳，坚持有法可依、有法必依、执法必严、违法必究的原则，做到实事求是、证据确凿、定性准确、处理恰当、手续完备。

税务违法案件的处理程序是：对违法事实比较清楚、情节轻微、数额较小、不需要组织调查即可定性的税务案件，可不立案，而由主办税务人查清后，提出书面处理意见报经领导和上级机关后处理。对违法行为比较严重、情节恶劣、案情复杂、数额较大、涉及面广、影响较大、需要组织调查处理的案件，都应立案。由办案税

务机关组成调查组进行查证,然后写出调查报告,报经领导及上级税务机关批准,按征收征管法和实施细则的有关规定处理。对税务违法情节达到检察机关受理偷、抗税案件立案标准的,应由县(市)以上税务机关填写税务案件移送书,连同案件有关材料,书面移送检察机关处理。对冲击检察机关,以暴力威胁或围攻、殴打、侮辱税务人员的案件,应由县(市)以上税务机关填写税务案件移送书,书面移送公安机关或检察机关处理。如情况紧急,可先报案,后补办书面移送手续。

为保护纳税人和其他当事人的合法权益不受侵害,税收征管法和实施细则法律责任中规定当事人可以对税务机关的行政行为采取行政复议和提起行政诉讼的措施。

二、税务行政复议

税务行政复议是指避税人对税务机关及其工作人员的具体行政行为不服,依法向上一级税务机关提出申诉,请求上一级税务机关予以纠正;上一级税务机关根据避税人的申请,对引起争议的下级机关的具体行政行为进行审议,并依法作出维持、变更、撤销原具体行政行为或者责令下级税务机关补正,限期履行或重新作出具体行政行为等裁决的行政司法活动。税务行政复议是我国行政复议制度中的一个重要组成部分,是避税主体和纳税人的一项重要权利。

(一)税务行政复议的特点和作用

一般看来,税务、行政复议与其他行政复议比较,有如下特点:

1. 以税务争议为处理对象。所谓税务争议是指国家税务机关与纳税人在税收征纳的过程中,就税法上的权利和义务而产生的争议。税务行政复议的处理对象就是税务争议,没有税务争议就无须复议。税务行政复议的任务就是解决争端,纠正下级税务机关错误或不正当的税务处理决定,维持税务机关的正确处理决

定,从而保证各级税务机关正确行使征税权和行政处罚权,维护当事人的合法权益,减少纠纷和诉讼。

2. 税务行政复议以纳税人、代征人、代扣代缴义务人、直接责任人和其他税务争议当事人不服税务机关征税决定和违章处理决定的前提。包括以下三层含义:一是税务机关已作出某种处理决定,如果税务机关尚未作处理或未作出处理决定,当事人就不能提起复议,因为此时尚不存在争议对象。二是当事人对原税务机关的处理决定不服,认为该处理决定全部或部分违法或不当。三是税务机关的原处理决定是与当事人有直接利害关系的具体行政行为,一般情况下,不是税务机关征税或处罚决定的承受者,无权以自己或他人的名义提起复议。同时,只有税务机关在执法活动中作出的具体行政行为才是行政复议受理的范围。纳税人对税收法律、法规、规章持有异议时,只能依照行政程序提请制定机关研究、修改,但不能申请复议。

3. 税务行政复议根据申请进行。当事人申请税务行政复议是税务行政复议的法定程序。税务行政复议只能由当事人提起,至于上级税务机关在执法监督检查中发现下级税务机关的行政处理决定违法或不当,可按照行政监督程序纠正下级税务机关的原处理决定,但不适用行政复议程序。

4. 税务争议的复议审理由原处理机关的上一级税务机关进行。税务行政复议机构不是国家专门的司法机关,也不是独立的机构,而是设置在税务机关内部的一个专门的审理部门,它代表本级税务机关行使复议权,并与原处理机关具有行政上的隶属关系。

5. 税务行政复议的申请及审理都以书面的形式进行。也就是说,税务行政复议不作公开审理,不需当事人在场,复议机关在复议过程中进行调查、勘验,听取当事人的陈述后,审理以书面进行,以调解为原则。复议机关作出的复议裁决是依据行政权力作