

QIYE SHUIWU YU NASHUI CHOUHUA  
LILUN YU SHIWU

# 企业税务与纳税筹划 理论与实务

◎ 乔瑞红 黄凤羽 / 编著



经济科学出版社

# 企业税务与纳税筹划 理论与实务

乔瑞红 黄凤羽 编著

经济科学出版社

责任编辑：柳 敏 卢元孝

责任校对：徐领柱

版式设计：代小卫

技术编辑：潘泽新

## 企业税务与纳税筹划理论与实务

乔瑞红 黄凤羽 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：[www. esp. com. cn](http://www.esp.com.cn)

电子邮件：[esp@ esp. com. cn](mailto:esp@esp.com.cn)

富达印刷厂印刷

华丰装订厂装订

880 × 1230 32 开 14.25 印张 380000 字

2006 年 9 月第一版 2006 年 9 月第一次印刷

ISBN 7 - 5058 - 5812 - 2/F · 5073 定价：26.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

# 前 言

西方有一句名言：“税收和死亡一样，每个人都在所难免。”随着我国社会主义市场经济的发展，纳税也同样成为公民逃避不了的事情。但是，公民有依法纳税的义务，也就有合理避税的权利。如何在法律允许的范围内缴纳最少税款，是纳税人关注和应该了解的内容。另外，随着跨国公司的增多，急需大量熟悉跨国业务的经营管理人才，这些人才必须熟悉各国税制内容，了解其差异，掌握有关跨国税收筹划的理论和方法，才能适应现代社会的发展。要掌握这些内容，其基础是非常精通我国现行税制内容和相关纳税筹划理论，本书即是税制和纳税筹划理论与实务的结合。

通过我们以往对税收教学工作的了解，获知以往的著作或教材要么是单独为纳税人论述我国不同税种，要么是单独论述税收筹划方面的研究，但将两者系统联系起来论述的著作较少。基于上述原因，我们完成了《企业税务与纳税筹划理论与实务》一书。本书共分11章，由三部分构成：上篇为基本理论，介绍了税收、税制和纳税筹划的基本概念和基本理论；中篇为企业税制，详细介绍我国流转税制、所得税制、资源税制、行为税制等具体税种内

容；下篇为纳税筹划，以我国现行税制中的主要税种为研究对象，详细介绍不同税制下各具体税种的纳税筹划内容以及国际税收筹划的相关内容。

本书的写作方法，一是坚持实践论，全面系统反映我国现阶段市场经济中税收的现状，做到理论与实践的紧密联系，并据此安排本书的框架结构；二是坚持国际论，特别是纳税筹划部分，尽量吸收与包容世界各国税收筹划实践中升华的理论，这是人类共同的精神财富，要把其加以咀嚼、消化和吸收；三是坚持发展论，力争把税制、纳税筹划中所规定和创造的新制度、新内容、新方法等反映到本书中来，给读者最新的税收知识，最终目标力求即保护了纳税人的应得利益，又使国家财政收入流失较少。

本书的新颖之处，其一是反映最新税收制度、列示最新纳税筹划方法；其二是将税制和纳税筹划内容一一对应论述，做到理论与实践的结合，便于读者理解、掌握和深化。因此，不论是理论还是实务都有较强的实用性。

本书由乔瑞红和黄凤羽共同编著，每人各完成一半书稿内容。

限于作者水平有限，书中难免存在缺憾，敬请广大读者不吝赐教。

编 者

2006年6月



## 上篇 基本理论

|                             |        |
|-----------------------------|--------|
| <b>第一章 企业税制基础知识</b> .....   | ( 2 )  |
| 1.1 税收与税法的基础知识 .....        | ( 2 )  |
| 1.1.1 税收概念 .....            | ( 2 )  |
| 1.1.2 税收的特征 .....           | ( 4 )  |
| 1.1.3 税收的分类 .....           | ( 5 )  |
| 1.1.4 税收与税法的关系 .....        | ( 7 )  |
| 1.1.5 我国税法的制定与实施 .....      | ( 8 )  |
| 1.2 税收法律制度的基础知识 .....       | ( 11 ) |
| 1.2.1 建立适合国情的税收制度的意义 .....  | ( 11 ) |
| 1.2.2 我国税收制度的沿革 .....       | ( 13 ) |
| 1.2.3 我国现行税制仍存在的问题和发展 ..... | ( 19 ) |
| 1.2.4 税制构成要素 .....          | ( 21 ) |
| 1.2.5 我国现行税制的具体分类 .....     | ( 25 ) |
| <b>第二章 纳税筹划基础知识</b> .....   | ( 27 ) |
| 2.1 纳税筹划的概念和特点 .....        | ( 27 ) |
| 2.1.1 纳税筹划的概念 .....         | ( 28 ) |
| 2.1.2 纳税筹划的特点 .....         | ( 30 ) |
| 2.1.3 纳税筹划的积极作用 .....       | ( 32 ) |

|                                   |        |
|-----------------------------------|--------|
| 2.2 纳税筹划的产生与发展 .....              | ( 36 ) |
| 2.2.1 纳税筹划市场发展的现实可行性 .....        | ( 36 ) |
| 2.2.2 纳税筹划市场发展的制约因素 .....         | ( 38 ) |
| 2.3 纳税筹划与其他相关概念的区别 .....          | ( 41 ) |
| 2.3.1 纳税筹划与税务筹划、税收筹划的区别与联系 .....  | ( 41 ) |
| 2.3.2 纳税筹划与其他相关范畴的区别与联系 .....     | ( 43 ) |
| 2.4 我国纳税筹划市场的历史回溯与未来展望 .....      | ( 46 ) |
| 2.4.1 发展纳税筹划市场在我国社会转型期的特殊意义 ..... | ( 46 ) |
| 2.4.2 当前我国纳税筹划市场发展的障碍分析 .....     | ( 49 ) |
| 2.4.3 中国纳税筹划市场的发展方向 .....         | ( 51 ) |
| 2.4.4 发展我国纳税筹划市场的政策建议 .....       | ( 51 ) |

## 中篇 企业税制

|                        |         |
|------------------------|---------|
| 第三章 流转税制 .....         | ( 54 )  |
| 3.1 增值税 .....          | ( 56 )  |
| 3.1.1 增值税的特点 .....     | ( 56 )  |
| 3.1.2 增值税的种类 .....     | ( 57 )  |
| 3.1.3 增值税的基本内容 .....   | ( 59 )  |
| 3.1.4 增值税应纳税额的计算 ..... | ( 66 )  |
| 3.2 消费税 .....          | ( 78 )  |
| 3.2.1 消费税的基本内容 .....   | ( 78 )  |
| 3.2.2 消费税应纳税额的计算 ..... | ( 87 )  |
| 3.3 营业税 .....          | ( 98 )  |
| 3.3.1 营业税的基本内容 .....   | ( 98 )  |
| 3.3.2 营业税应纳税额的计算 ..... | ( 112 ) |
| 3.4 关税 .....           | ( 122 ) |
| 3.4.1 关税理论 .....       | ( 122 ) |

---

|            |                             |              |
|------------|-----------------------------|--------------|
| 3.4.2      | 关税的基本内容 .....               | (129)        |
| 3.4.3      | 关税应纳税额的计算 .....             | (137)        |
| <b>第四章</b> | <b>所得税制 .....</b>           | <b>(142)</b> |
| 4.1        | 企业所得税 .....                 | (143)        |
| 4.1.1      | 企业所得税的基本内容 .....            | (143)        |
| 4.1.2      | 企业所得税应纳税额的计算 .....          | (152)        |
| 4.2        | 外商投资企业和外国企业所得税 .....        | (163)        |
| 4.2.1      | 外商投资企业和外国企业所得税的基本内容 .....   | (163)        |
| 4.2.2      | 外商投资企业和外国企业所得税应纳税额的计算 ..... | (173)        |
| 4.3        | 个人所得税 .....                 | (184)        |
| 4.3.1      | 个人所得税的基本内容 .....            | (184)        |
| 4.3.2      | 个人所得税应纳税额的计算 .....          | (197)        |
| <b>第五章</b> | <b>企业资源税制 .....</b>         | <b>(214)</b> |
| 5.1        | 资源税 .....                   | (214)        |
| 5.1.1      | 资源税的基本内容 .....              | (215)        |
| 5.1.2      | 资源税应纳税额的计算 .....            | (219)        |
| 5.2        | 城镇土地使用税 .....               | (221)        |
| 5.2.1      | 城镇土地使用税的基本内容 .....          | (221)        |
| 5.2.2      | 城镇土地使用税应纳税额的计算 .....        | (228)        |
| <b>第六章</b> | <b>企业行为税制 .....</b>         | <b>(229)</b> |
| 6.1        | 印花税 .....                   | (229)        |
| 6.1.1      | 印花税的基本内容 .....              | (230)        |
| 6.1.2      | 印花税应纳税额的计算 .....            | (237)        |
| 6.2        | 契 税 .....                   | (237)        |
| 6.2.1      | 契税的基本内容 .....               | (238)        |
| 6.2.2      | 契税应纳税额的计算 .....             | (243)        |
| 6.3        | 车船使用税 .....                 | (243)        |
| 6.3.1      | 车船使用税的基本内容 .....            | (244)        |
| 6.3.2      | 车船使用税应纳税额的计算 .....          | (248)        |



|                    |       |
|--------------------|-------|
| <b>第七章 其他税制</b>    | (249) |
| 7.1 土地增值税          | (249) |
| 7.1.1 土地增值税的基本内容   | (250) |
| 7.1.2 土地增值税应纳税额的计算 | (254) |
| 7.2 房产税            | (258) |
| 7.2.1 房产税的基本内容     | (259) |
| 7.2.2 房产税应纳税额的计算   | (263) |

## 下篇 纳税筹划

|                             |       |
|-----------------------------|-------|
| <b>第八章 流转税的纳税筹划</b>         | (266) |
| 8.1 增值税的纳税筹划                | (266) |
| 8.1.1 一般纳税人与小规模纳税人的身份选择     | (266) |
| 8.1.2 避免资产被认定为固定资产          | (271) |
| 8.1.3 增值税的兼营与混合销售行为         | (273) |
| 8.1.4 销售中的折扣方式与增值税筹划        | (278) |
| 8.1.5 适当代销方式的选择             | (280) |
| 8.1.6 企业分立的增值税筹划            | (283) |
| 8.1.7 针对关联企业间增值税纳税时间进行的纳税筹划 | (288) |
| 8.1.8 关注“视同销售”行为,避免超额税收负担   | (290) |
| 8.1.9 增值税优惠政策与纳税筹划          | (291) |
| 8.2 消费税的纳税筹划                | (292) |
| 8.2.1 独立核算销售机构是筹划消费税的捷径     | (293) |
| 8.2.2 兼营行为中的消费税筹划           | (295) |
| 8.2.3 包装物押金的纳税筹划            | (297) |
| 8.2.4 没有实际成交价格时的消费税筹划       | (299) |
| 8.2.5 “以物易物”时避免消费税陷阱        | (302) |
| 8.2.6 卷烟厂可以针对差别税率进行纳税筹划     | (304) |

|                               |              |
|-------------------------------|--------------|
| 8.3 营业税的纳税筹划 .....            | (305)        |
| 8.3.1 混合销售与兼营行为中的营业税筹划 .....  | (305)        |
| 8.3.2 不动产或无形资产投资中的营业税筹划 ..... | (307)        |
| 8.3.3 分包与转包的营业税筹划 .....       | (308)        |
| 8.3.4 有针对性地降低应税营业额 .....      | (309)        |
| 8.3.5 利用纳税义务发生时间筹划营业税 .....   | (311)        |
| 8.3.6 利用营业税中的优惠政策筹划税负 .....   | (313)        |
| <b>第九章 所得税的纳税筹划 .....</b>     | <b>(315)</b> |
| 9.1 企业所得税的纳税筹划 .....          | (315)        |
| 9.1.1 设立形式的企业所得税筹划 .....      | (315)        |
| 9.1.2 运用费用扣除标准实现纳税筹划 .....    | (321)        |
| 9.1.3 折旧计提中的企业所得税筹划 .....     | (332)        |
| 9.1.4 存货计价方法选择中的所得税筹划 .....   | (336)        |
| 9.1.5 对外捐赠可以筹划企业所得税 .....     | (340)        |
| 9.1.6 收入确认时间的企业所得税筹划 .....    | (341)        |
| 9.1.7 关联企业的转移定价 .....         | (343)        |
| 9.1.8 企业利润分配和收入环节的所得税筹划 ..... | (345)        |
| 9.1.9 小型企业照顾性税率政策的应用 .....    | (346)        |
| 9.1.10 利用优惠政策筹划企业所得税 .....    | (350)        |
| 9.2 外商投资企业和外国企业所得税的纳税筹划 ..... | (350)        |
| 9.2.1 组织形式的纳税筹划 .....         | (351)        |
| 9.2.2 开始获利年度的调整与选择 .....      | (352)        |
| 9.2.3 外企再投资可以筹划所得税 .....      | (356)        |
| 9.2.4 预提所得税的筹划方式选择 .....      | (362)        |
| 9.2.5 生产性外商投资企业的特殊筹划方法 .....  | (365)        |
| 9.2.6 运用税收优惠政策实现外企所得税筹划 ..... | (368)        |
| 9.3 个人所得税的纳税筹划 .....          | (368)        |
| 9.3.1 纳税人身份认定中的纳税筹划 .....     | (368)        |
| 9.3.2 灵活选择兼职收入形式 .....        | (370)        |

|             |                         |              |
|-------------|-------------------------|--------------|
| 9.3.3       | 劳务报酬所得的化整为零 .....       | (372)        |
| 9.3.4       | 充分利用所得中的相关支出项目 .....    | (374)        |
| 9.3.5       | 注册公司帮助高工资者筹划个人所得税 ..... | (376)        |
| 9.3.6       | 个人捐赠的筹划途径 .....         | (377)        |
| 9.3.7       | 利息所得的个人所得税筹划 .....      | (379)        |
| 9.3.8       | 扣缴义务人避免承担不必要的税负 .....   | (380)        |
| 9.3.9       | 利用税收优惠筹划个人所得税 .....     | (381)        |
| <b>第十章</b>  | <b>其他税种的纳税筹划 .....</b>  | <b>(382)</b> |
| 10.1        | 土地增值税的纳税筹划 .....        | (382)        |
| 10.1.1      | 售价适中是筹划土地增值税的捷径 .....   | (382)        |
| 10.1.2      | 充分记录“扣除项目”金额 .....      | (386)        |
| 10.1.3      | 销售收入化整为零 .....          | (387)        |
| 10.1.4      | 利息费用扣除中的土地增值税筹划 .....   | (389)        |
| 10.1.5      | 充分运用税收优惠 .....          | (391)        |
| 10.2        | 契税的纳税筹划 .....           | (393)        |
| 10.2.1      | 房屋交易方式的纳税筹划 .....       | (393)        |
| 10.2.2      | 利用优惠和特殊政策筹划契税 .....     | (394)        |
| 10.2.3      | 应特别关注契税的地方性优惠 .....     | (397)        |
| 10.3        | 印花税的纳税筹划 .....          | (398)        |
| 10.3.1      | 金额暂时无法确定时的筹划方法 .....    | (398)        |
| 10.3.2      | 分别核算不同性质的经济事项 .....     | (400)        |
| 10.3.3      | 利用印花税优惠政策的纳税筹划 .....    | (401)        |
| <b>第十一章</b> | <b>国际税收筹划 .....</b>     | <b>(403)</b> |
| 11.1        | 税制结构差异是国际税收筹划的前提 .....  | (403)        |
| 11.2        | 税收管辖权与国际税收筹划 .....      | (406)        |
| 11.2.1      | 税收管辖权及其国际实践 .....       | (406)        |
| 11.2.2      | 税收管辖权纳税筹划的实施 .....      | (407)        |
| 11.3        | 跨国公司的机构设置与纳税筹划 .....    | (412)        |
| 11.3.1      | 设置国际控股公司 .....          | (412)        |

## 目 录

---

|                             |       |
|-----------------------------|-------|
| 11.3.2 设置国际贸易公司 .....       | (417) |
| 11.3.3 设置国际金融公司 .....       | (419) |
| 11.3.4 设置其他机构 .....         | (422) |
| 11.3.5 分支机构与子公司的选择 .....    | (424) |
| 11.4 国际避税地与国际税收筹划 .....     | (426) |
| 11.4.1 国际避税地及其国际实践 .....    | (426) |
| 11.4.2 国际避税地纳税筹划的基本方法 ..... | (429) |
| 11.5 国际税收筹划中的税收屏蔽 .....     | (429) |
| 11.5.1 税收屏蔽及其国际实践 .....     | (429) |
| 11.5.2 税收屏蔽的主要运作方式 .....    | (431) |
| 参考文献 .....                  | (435) |

---

上 篇

**基 本 理 论**

---

# 第一章 企业税制基础知识

## 1.1 税收与税法的基础知识

### 1.1.1 税收概念

企业税务活动的出现，是在税收的基础上产生的，税收是最早出现的一个财政范畴，它随着国家的产生和社会经济的发展而产生和发展。税收的产生要具备两个前提条件：一是国家的产生和存在；二是私有财产制度的存在和发展。这两个条件相互影响、相互制约，只有社会上同时存在这两个条件时，税收才能产生。因此，税收是国家和私有制并存这样一种特定历史条件下的产物。首先，税收是国家实现其职能（主要是行政管理职能）的物质基础，国家为了行使其职能，必然需要一定的物质资料，而其又不是物质资料的生产者，为了满足这种需要，国家就要向社会成员征税。另外，税收是以国家为主体，征税的主体是国家，国家凭借其政治权利才使税收的产生成为可能。其次，国家取得财政收入，可以有多种形式，但用哪种方式，要受客观经济条件的制约。税收是国家凭借政治权利而不是财产权利采取的分配形式，只有社会上存在着私有财产制度，而国家又需要将一部分不属于国家所有或不能直接支配使用的社会产品转变为国家所有的情况下，这种分配形式才有必要采取。

从古至今，税收的缴纳形式无非是实物或者货币。从这个角度来看，税收的物质形态就是实物或货币，只不过作为税收的实物或货币，是国家用特殊方式取得的。可以说，税收是国家采用特殊方式取得的实物或货币。纵观历史来看，税收缴纳形式的发展经历了如下过程：实物缴纳——实物和货币二者兼有缴纳——货币缴纳。

对于什么是税收，古今中外都有不少学者给出了自己的定义，但这些定义表述很不一致。这除了每人对税收理解的角度不同和表述方面的文字差异外，主要是由于税收本身是一个发展的概念，因此，不同时期的学者对税收的认识和理解自然就有差异，而这种差异在很大程度上反映了税收的发展过程。例如 1776 年亚当·斯密在《国富论》中把税收定义为“人民拿出自己一部分私人收入给君主或国家，作为一笔公共收入”，并强调国家经费的大部分必须取自于各种税收。这一定义除说明了税收的纳税主体是“人民”外，侧重反映了税收是一种“公共收入”，以满足国家经费之需。1892 年英国财政学家巴斯特希尔则进一步认识到税收是一种强制性征收。他认为，“税收是人民或私人团体为供应公共机关的事务费用而被强制征收的财富。”日本学者汐见三朗则指出了税收是凭借“财政权”征收的，而且论述角度也从纳税主体转向征税主体，他在其《租税之基本知识》一书中对税收作如下定义：“租税乃是国家及公共团体为了支付其一般经费，依财政权向一般纳税人民强制征收之财。”显然，这里的“财政权”所指的是区别与“财产权”的行政权力。而英国学者西蒙·詹姆斯等在 1978 年初版、1983 年再版的《税收经济学》中将税收的无偿性纳入定义，认为“税收是由政权机构实行不直接偿还的强制性征收”。我国自改革开放以来，对税收理论的研究十分活跃，对税收含义的认识方面，在吸收西方税收理论成果的基础上，又进一步强调了税收的法律特征。至此，对税收的定义虽然在文字表述上仍有出入，理解的角度也同样存在差异，但对税收含义的认识已基本达成共识：第一，税收的征收主体是国家，征收客体是单位和个人。第二，税收的征收

目的是为了国家实现其职能的需要（西方学者更强调“公共需要”）。第三，税收征收的依据是法律，凭借的是政治权力，而不是财产权力，因此，征税体现了强制性特征。第四，征税的过程是物质财富从私人部门单向地、无偿地转给国家。第五，从税收征收的直接结果看，国家以税收方式取得了财政收入。因此，我们可以给出税收的完整定义如下：税收是国家为实现其职能，凭借其政治权力，按照法律规定向经济单位和个人无偿征收的实物或货币，以取得财政收入的一种方式。

### 1.1.2 税收的特征

税收作为国家财政收入的一种形式，它的本质是国家为了满足社会公共需要而对剩余价值所进行的集中分配。税收具有以下三个基本特征：

（1）强制性。税收是国家凭借政治权力征收的，是以法律形式加以固定的。对纳税人而言，税收是法律上的强制义务，而不是道德上的自愿义务。国家以社会管理者的身份，用法律、法规等形式对征收捐税加以规定，纳税人必须依照税法规定缴税；如有违反，就要受到法律制裁。

（2）无偿性。国家依法向纳税人征税后，使一部分社会产品的所有权发生单向转移，形成了国家的财政收入，无偿地归国家占有和使用。税款一旦缴纳，就不再归还给纳税人，也不支付任何报酬。

（3）固定性。国家在征税之前，就以法的形式预先规定了课税对象、课税额度和课税方法等内容。税收的固定性，有利于保证国家财政收入，也利于维护纳税人的合法权益。

以上三个特征是相互联系、相辅相成、密不可分的。其中，无偿性是其核心，强制性是其基本保障。税收的强制性决定着税收的无偿性，强制性和无偿性又决定和要求征收的固定性。三者缺一不



可，只有同时具备这三个特征，才能称其为税收。

### 1.1.3 税收的分类

#### 1.1.3.1 按征税对象分类

我国现行税种，按征税对象可分为四种：

(1) 对流转额课税。主要包括增值税、消费税、营业税和关税等税种。这类税的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系。对什么商品征税，税率多高，对商品经济活动都有直接的影响，易于发挥对经济的宏观调控作用。

(2) 对所得额课税。主要包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等税种。其特点是可以直接调节纳税人收入，发挥其公平税负、调整分配关系的作用。

(3) 对财产、行为课税。即主要是对财产的价值或某种行为课税。包括房产税、印花税等。

(4) 对自然资源课税。主要是为保护和合理使用国家自然资源而课征的税。我国现行的资源税、城镇土地使用税等税种均属于资源课税的范畴。

这种以征税对象为标志进行的分类，是各国普遍采用的分类方式，也是税制分类中最基本、最重要的方式。

#### 1.1.3.2 按税负是否转嫁分类

税收按税负是否转嫁可划分为直接税和间接税。

税负不能转嫁的税种为直接税；税负能够转嫁的税种为间接税。一般认为，对所得和财产课税属于直接税，对商品课税属于间接税。

税负转嫁是指纳税人将其缴纳的税款，通过各种途径全部或部分地转移给他人负担的经济过程和经济现象。税负转嫁是一种经济