

新会计学书系

ACCOUNTING

征税筹划

贺志东 ● 主编

应对偷税、避税、节税的全新策略

石油工业出版社

□ 新会计学书系

征 税 筹 划

贺志东 主编

石油工业出版社

图书在版编目(CIP)数据

征税筹划/贺志东主编.

北京:石油工业出版社,2002.7

(新会计学书系)

ISBN 7-5021-3823-4

I. 征…

II. 贺…

III. 税收管理-研究

IV. F810.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2002)第 045134 号

石油工业出版社出版

(100011 北京安定门外安华里二区一号楼)

石油工业出版社印刷厂印刷

新华书店北京发行所发行

*

787×960 毫米 16 开本 19.25 印张 358 千字印 1—6000

2002 年 7 月北京第 1 版 2002 年 7 月北京第 1 次印刷

ISBN 7-5021-3823-4/F·178

定价:24.00 元

新会计学书系丛书

编 委 会

主 编:王井富 文 胜

副主编:王敦庆 汪永志

编 委:(以姓氏笔画排列)

丁 立	马文革	尹 伟	王一名
王 平	王 敏	王新民	白晓兰
吴 丹	张士清	张永怀	张玉振
张雯弘	张震华	李 立	卑晓贤
林松涛	罗大清	封若武	贺 飞
徐学锋	郭小凡	郭俊莉	康 强
梁 刚	楼晓梅	潘继平	

序言

税务筹划包括纳税筹划与征税筹划两个方面。近半个世纪以来,国际上对纳税筹划的研究已是如火如荼,纳税筹划成为了许多会计师事务所和税务师事务所的核心业务。随着我国社会主义市场经济体制的逐步确立和发展以及改革开放的深入,企业作为市场竞争的主体,在生产经营活动中必然会越来越关心自身的利益得失。通过纳税筹划来规避或减轻纳税义务,在我国已是客观存在的事实,而且发展迅猛,大有“燎原”之势。

于是,如何对待纳税筹划便成为税务管理工作亟待解决的重要课题。作者认为,对纳税筹划应该采取大禹治水的方法——疏导而非堵塞,在我国开展征税筹划对纳税筹划进行合理引导。

那么,什么是征税筹划呢?

征税筹划是站在征税人角度的一种税务筹划,与纳税筹划相对立。它是指国家充分发挥税收的财政收入职能和经济调控职能,通过不断完善税法和加强税收征收管理,对偷税筹划进行查处,对避税筹划进行制约,对节税筹划进行合理引导的活动。

通过征税筹划,可以堵塞税收漏洞,挖掘潜在税源,维护税法尊严,保证税收足额、及时入库;可以有效地缓解国际税收权益分配方面的矛盾,有利于维护国家权益;可以使税收对经济宏观调控的杠杆作用得到充分发挥,贯彻好税收优惠和寓禁于征的政策;还可以促使税法更加完善,以及创造公平竞争的市场秩序。

为了倡导我国征税筹划工作的开展,促进依法治税,合理引导纳税筹划,作者

通过多年的理论研究并结合实际税收工作经验编写了本书。本书共六章。内容包括:国内征税筹划概论、中国现行各税种的征税筹划技法、税务稽查的强化与创新、国际征税筹划的一般方法、应对全球经济一体化的征税筹划、应对电子商务的征税筹划等。

应当指出,在编写过程中,作者吸收了税收学、心理学、管理学、谋略学、计算机科学等的一些先进成果,并加以理论创新;同时,参考借鉴了众多文献资料,以及得到了石油工业出版社的大力支持,谨此致以衷心的感谢!

本书主要适合国家税收征管人员以及相关财经专业学生阅读或作教材,广大纳税人和注册税务师、注册会计师可参阅以“知己知彼”更好依法开展纳税筹划。

编写本书尚属尝试,但愿能抛砖引玉,敬请学术界前辈、广大读者不吝指正,以便再版时修订。

编者

2002年6月1日

目录

第一章 国内征税筹划概论	1
■ 征税筹划概论	2
■ 我国征税筹划工作中存在的问题	4
■ 我国加强征税筹划工作应采取的措施	6
■ 我国对关联企业转让定价的征税筹划方法	10
第二章 中国现行各税种的征税筹划	15
■ 增值税的征税筹划	16
■ 消费税的征税筹划	38
■ 出口货物退(免)税的征税筹划	52
■ 营业税的征税筹划	61
■ 企业所得税的征税筹划	114
■ 外商投资企业和外国企业所得税的征税筹划	166
■ 个人所得税的征税筹划	182
■ 资源税的征税筹划	211
■ 城镇土地使用税的征税筹划	219
■ 城市维护建设税的征税筹划	221
■ 土地增值税的征税筹划	223
■ 房产税的征税筹划	228
■ 车船使用税的征税筹划	230

■印花税的征税筹划	232
■关税的征税筹划	235
第三章 税务稽查的强化与创新	247
■构建新型税务稽查体系	248
■税务稽查风险的控制	253
■税务稽查的策略与心理素质	265
第四章 国际征税筹划的一般方法	268
■加强单边征税筹划方法	269
■加强单边税务行政管理	271
■征税筹划的国际合作	272
第五章 应对全球经济一体化的征税筹划	277
■对自然人国际纳税筹划的制约措施	278
■对法人国际纳税筹划的制约措施	280
■对滥用税收协定的征税筹划措施	282
■对转让定价的征税筹划措施	284
■对内部企业间贷款的征税筹划措施	289
■外汇管制与防止财政性移居的征税筹划措施	290
第六章 应对电子商务的征税筹划	292
■电子商务对征税筹划提出的挑战	293
■为适应电子商务的发展应采取的措施	297
■征税筹划应遵循的原则	297
■认识和把握电子商务的技术特征和本质	298
■采取有效措施对实行网络贸易的企业加强监管	298
■对常设机构的认定	299
■培养面向“网络时代”的税收专业人才	299
参考文献	300

第一章

国内征税筹划概论

- 征税筹划概论
- 我国征税筹划工作中存在的问题
- 我国加强征税筹划工作应采取的措施
- 我国对关联企业转让定价的

.....征税筹划方法

■ 征税筹划概论

由于市场竞争日益激烈和对利润最大化的追逐,纳税人在遵守国家税法的前提下,通过纳税筹划,合理安排自己的涉税活动达到不缴或少缴税款的目的,是合乎常理的。

同样,征税主体为了依法及时、尽可能多地征税和发挥好税收的宏观经济调控职能,需要通过完善税法和加强税收征管等途径进行征税筹划。在我国加入世贸组织之后,面对国际经济的新形式,我们更要切实有效地强化征税筹划工作。

□ 征税筹划的概念

征税筹划是站在征税人角度的一种税务筹划,与纳税筹划相对立。它是指国家充分发挥税收的财政收入职能和经济调控职能,通过不断地完善税法和加强税收征收管理,对偷税筹划进行查处,对避税筹划进行制约,对节税筹划进行合理引导的活动。由于偷税筹划属非法手段,而避税筹划虽不违法但与税收立法精神相悖,故征税筹划主要是指反偷税筹划和反避税筹划。

□ 征税筹划的意义

在我国开展征税筹划具有如下重要的意义:

(1)通过征税筹划可以使税收及时足额地入库,使资本在国际间正常流动从而有效地缓解国家间税收权益分配方面的矛盾,维护国家权益。

(2)通过开展征税筹划活动,监督纳税人正确进行节税筹划,真正充分体现税收的经济杠杆作用,有利于保证国家宏观经济调控职能的实现。

(3)通过开展征税筹划工作,可以创造良好的纳税环境和秩序,促进公平竞争和优胜劣汰,充分体现税收的公平税负原则。

(4)通过开展征税筹划活动,可以使税务人员在剖析各种纳税筹划手段、研究应对策略的活动中得到锻炼,逐步提高业务水平和管理能力;同时,还可通过国际反避税活动,维护我国税收权益和国家税法的尊严,保护正当的国际经济交往。

□ 我国征税筹划力度加大

“九五”时期,我国反避税工作取得了突出成绩。1996—2000年,我国税务机关

共对 3 800 余户企业进行了反避税重点调查审计,反避税调查审计户平均每年增长 37.2%,调整应纳税所得额年均增长 63.7%,调整征税额年均增长 50.5%,一年迈上一个新台阶。

“九五”期间我国反避税法制度不断完善,对反避税工作实施了分类管理、分类指导,推行了反避税工作目标考核制,促使了转让定价税收管理逐步走上规范化、程序化、科学化的轨道。全国绝大多数地区都开展了反避税工作,一些省市还建立了反避税的专职机构,有力地保障了反避税工作广泛、深入的进行。

在反避税工作中,还实行了全国联查、协查的新办法。这个办法,重点突出,统一行动,提高了威慑力,保证了同一跨国公司在不同地区投资公司税务调整的一致和协调,大大提高了工作绩效。2000 年,全国反避税调查审计户就达 1 043 户,调整应征所得税税款 2.59 亿元,增长 68.9%。

●《税收情报交换管理规定》的发布

随着全球经济一体化的深入发展,纳税人跨国交易行为越来越多。一些纳税人往往利用不同国家间税收征管上的差异和漏洞,特别是一国税务部门对纳税人跨国交易情况掌握不够准确的现实进行偷避税。因此,在国家间的税收协定中,基本上都规定了为防止偷避税而交换情报的条款。2001 年初,国家税务总局发布了《税收情报交换管理规定》(国税发[2001]3 号),对实施税收情报交换的工作做出了明确规定。进一步规范了我国和其他国家交换税收情报的有关事项,也意味着我国将更多地利用国际税收情报查处跨国偷避税案件。对此,纳税人有必要予以注意。

●先进管理信息系统的引入

随着我国利用外资工作实现“三个转变”和我国加入 WTO,反避税工作面临的压力更大,需要健全各级反避税机构,加快人才培养,改善反避税工作的工作手段。在 10 多年反避税工作的实践中,反避税人员遇到的最大问题是有关反避税必备的法规、国际协定、企业资料及案例等信息资料仅靠手工收集、整理、使用,速度慢、不准确、不规范,严重影响了反避税工作的全面开展。为此,国家税务总局推出了反避税管理信息系统,是针对反避税工作实际需要,严格按《关联企业间业务往来税务管理规程》的规定,由国际税务司提出业务需求,信息中心经国家税务总局领导批准委托深圳市地税局设计、开发完成的,深圳市地税局为此投入了很多的人力、物力。反避税管理信息系统的广泛使用将极大提高我国反避税工作的水平。

反避税管理信息系统主要解决转让定价的税收管理问题,而转让定价的税收管理是目前我国反避税工作的中心。反避税管理信息系统由两部分构成,第一部分是业务信息管理,主要是建立和完善反避税工作的基础资料,包括法律法规、税

收协定、案例信息、商品(产品)价格与费用标准信息、外汇汇率以及企业资料等,为对具体企业进行转让定价调查、调整提供了丰富的资料;第二部分是业务操作管理流程,包括关联关系认定及交易额认定、调查审计对象的选择、调查审计实施、举证和举证核实、调查方法的选择、税收调整的实施等部分构成,使转让定价的选案、调查及调整遵循统一的标准、规范的流程,可以大大提高反避税工作的准确性、科学性和效率。例如,在审计选案中,系统设计了18个单项指标,反避税人员可以选出一些指标组合成综合指标,再输入若干企业的资料,系统就会自动排列出符合标准的企业名单,作为进行转让定价调查的对象。

■我国征税筹划工作中存在的问题

近几年来,随着改革开放的深入,特别是税收征管法、企业所得税法、反避税有关法规公布以来,我国各级税务机关的征税筹划工作,取得了一定的成效。但相对而言我国的征税筹划工作还是一个薄弱环节,仍然存在着许多问题。

我国征税筹划工作中,主要存在如下主要问题。

□对征税筹划工作思想认识上不足

有人认为,如果采取严格的制约纳税筹划措施,对纳税人的经营活动和财务活动予以过多的监督检查,会影响“税企”之间的关系,挫伤投资积极性。他们把征税筹划工作与改革开放对立起来。还有些地区为吸引外资,争相为外商提供优惠的税收政策,加大了外商的避税机会。

□税务人员征税筹划经验不足

到我国投资的外商,不少是跨国公司的经营者,他们有着丰富的国际避税经验,还有专门研究我国税收法律的行家为其出谋划策,而我国税务人员目前的业务水平有待提高,对有关涉外税收业务缺乏丰富的经验,不能完全适应反避税工作的要求。

□纳税人纳税意识淡薄,存在着侥幸攀比心理

国内外总有一些纳税人的纳税意识相当淡薄,加上我国各地税收执行政策不一,有宽有严,造成纳税人税负不一,这样纳税人容易相互攀比,对依法纳税抵触情

绪较严重。有的存在侥幸心理,他们认为即使被税务机关查着了,该补缴的补缴税款了事,查不着就赚了。

□查询掌握国际市场价格资料的渠道不畅通

当前外商投资企业的避税手法,最常见、最大量的是采取转让定价来转移利润。要防范利润转移,维护国家权益,关键问题是掌握国际市场上各种原材料和产品的价格。现在外商投资企业购销大权基本上为外商垄断,且都通过其关联公司进行,企业的中方人员一般无权过问,也无法弄清,因而难以及时发现外商投资企业在与关联企业的业务往来中存在的问题。

□电子商务对税收征管的挑战

我国电子商务的兴起,对传统的国际税收的属地原则和属人原则的使用带来了新的挑战,无法实施源泉扣缴和交叉审计,生产者和消费者之间的中间商在电子商务中已经几乎不复存在,增值税是适用对商品和劳务的最终消费进行课税,确认目的地是税务机关依法征税的关键,在互联网上,销售者不知其用户的所在地,不知其服务是否输往国外,也就是不知是否应申请出口免税。同时,电子商务使经营更加隐蔽。

□纳税人财务造假和违法乱纪活动十分严重

目前财务造假和经济领域违法乱纪活动已经到了十分严重的地步,经济信息失真,不法分子作乱,腐败分子惟利是图、巧取豪夺,经济秩序被搅乱,人心被搞乱,社会风气遭破坏,政府调控经济的能力下降,财经法纪受到侵害。在财务造假的掩护下,大量灰色收入、隐蔽分配、小金库开支等避开了国家税务部门的监管,偷逃了应上缴给国家的流转税、所得税等税收。

□现行涉外税法尚待进一步完善

我国现有涉外税法,对与关联公司不按独立企业的常规定价,而减少其应纳税所得额的,虽然赋予税务机关可以进行合理调整的权力,但在实际征收管理中极难执行。首先要判定何种情况是合理的,但在市场经济条件下,供求关系决定价格与成本倒挂的情况时有发生,不能把“三资”企业(包括关联企业)出现的这种倒挂都

认为是避税而作调整。其次是认定困难,国际避税中转让定价的形式很多,税务机关需要进行大量的调查、取证,才能认定是否实行转让定价,这给调整工作带来很大难度。

■我国加强征税筹划工作应采取的措施

□提高税务人员对征税筹划工作的认识

对于怕采取严格的防范避税的措施会挫折纳税人的积极性的顾虑是完全没有必要的。我国宏观税率是较低的,而且在我国的许多企业尤其是外商投资企业和外国企业还享受种种优惠政策,其实际税负大大低于名义税率,加上外商等投资者看中的主要还是稳定的政治环境、广大的市场、丰富的劳动力资源等。我国遵循国际经验,进行适当的、合理的、有节制的征税筹划,纳税人是能够理解和接受的,能够吓跑的只是不法投资者。维护国家的利益,不让国家的每一分税款流失是每个税务人员义不容辞的职责。

□提高税务征管人员的素质

无论多么完善的税法,无论多么具体的征税筹划措施,离开了训练有素、经验丰富税务人员的贯彻执行,都不过是一纸空文。所以,税务人员的素质是提高征管水平,防范避税现象发生的重要条件。目前我国税收征管力量十分薄弱,新手多、经验不足。

要严把税务人员质量关,提高税务人员标准。要加强现有人员的培训,针对跨国纳税人的各种避税筹划手法,为税务人员开设特别课程,教授其发现偷漏税和避税的技术方法及发现后应相应采取的对策。还应建立合理的奖惩制度,对在征管中有创新和特殊贡献的人员,对反避税、反偷漏税有功的人员要给予特殊奖励;对玩忽职守,违反纪律,不按税法规定行事,给国家造成损失者,应予必要的惩罚。

□把税收举证责任转移给纳税人

不少国家在税收立法中有一个重要突破,即把举证责任转移给纳税人。根据各国民法的原则,在刑事诉讼中,原告若指控被告有罪,举证责任落在原告一方。举证责任的含意是:原告必须提供充足的证据,法院才判被告有罪。这一原则若适

用于税务争端,必然使税务部门处于十分不利的地位。因为如果税务局发现纳税人申报不实,在法庭上指控其有逃税行为,或宣称其某项费用不可扣除,往往要花费大量人力、物力来提供足够的证据。为了使税务部门在征税筹划工作中摆脱这样被动的局面,一些国家在税收立法中规定,将举证责任转移给纳税人,准许税务当局在调查过程中将责任加在纳税人身上,如果发现纳税人没有按照税务局的要求提供有关事实,法院可以根据自己的判断做出判决,而无需提供进一步证据,我国税法应借鉴这一做法。

□普遍地严格实行纳税申报制度

纳税义务人自行如实申报,是征税工作起初的基本环节。几乎所有国家在税法上都明确规定纳税人要按期向税务机关申报有关税收事项的各类报表,包括资产负债表、损益表和现金流量表。了解纳税人的经营活动及其财产状况,对于制约纳税人进行纳税筹划,具有十分重要的意义。

另外,外商投资企业和外国企业均应于纳税年度终了后及时如实向当地主管税务机关报送《企业与其关联企业业务往来情况年度申报表》。

□强化税务稽查,实行重点稽查制度,控制税务稽查风险

我国应制定出科学严谨、简便实用的税务稽查制度,调整机构,充实力量,加快培养高素质的税务稽查人才,并赋予税务稽查机构必要的权力,明确其职责,以确保征管新体制的顺利而有效地执行。配合纳税申报评审制度的建立,我国有必要借鉴发达国家的先进经验,将现行的税务检查制度改为重点稽查制度。税务稽查对象通过计算机选案系统生成,数据来源于评税系列录入的企业纳税申报情况;检查过程采用税务稽查工作底稿,建立规范的审理程序,不能流于形式;在加大处罚力度的前提下,缩小检查面,对所有结案的偷税企业在电视、报纸等新闻媒体上曝光,从而达到有效打击偷逃税以及降低税收成本之目的。

税务稽查风险从广义角度来看是指税务稽查人员在执行整个税务稽查业务中面临的风险,它包括税务稽查人员判断失误的风险以及被稽查对象和环境因素造成的税务稽查人员受到损失或不利的可能性。如税务稽查人员玩忽职守或徇私舞弊,未查出被稽查对象重大税收违法行为而应承担相应的责任等。狭义的税务稽查风险是指被稽查对象存在税收违法行为,其会计报表、纳税申报表存在重大错报或漏报,而税务稽查人员进行稽查后发表不恰当税务稽查意见的可能性。它包括固有风险、控制风险和检查风险。在税务稽查风险中,固有风险和控制风险是只能

评估而不能控制的,税务稽查人员控制税务稽查风险是通过实施稽查程序控制检查风险来达到的。我们要提高税务稽查人员的自我素质,优化税务稽查的外部环境和条件,强化税务稽查人员的风险意识,选派好税务稽查人员,制定严密科学的税务稽查计划,收集充分可靠的税务稽查证据,加强税务稽查质量检查,搞好税务稽查工作底稿风险控制。

□强化信息采集,加强税收情报交流

税务机关有必要提高税收情报搜集整理工作的深度和广度,获取准确信息,加大查处力度,使避税者取得税收利益要付出更高的成本,从而放弃避税而选择足额纳税。

防范避税,提高征税效率需要提高税务机关对信息的占有程度,显然此举会增加信息成本占收入的比重,但这是必须的。可以预见,这部分支出占收入的比重,将随征管效率的进一步提高和税收秩序的进一步规范先上升后下降。

目前推行新的税收征管模式,重点突出计算机网络开发,为加强税务信息的收集、整理、分析、反馈提供了必要的技术保障。

要加强国内征税筹划合作。征税筹划涉及社会经济生活的各个部门,单靠税务机关来加强税收的防范工作是不够的。这就要求海关、外贸、金融、保险、商检、工商、外汇等各种经济管理部门以及注册会计师、审计师事务所各方面都要有相互配套的涉外企业管理法规和方法,通力协作,经常加强信息交流,及时解决出现的问题,从各方面堵塞税收漏洞,维护税法尊严,保护国家利益不受损失。

要充分认识经济全球化下国际税务协作的重要性,积极进行国际征税筹划合作,加强税收情报交流。经济全球化下跨国经济活动日益频繁,国际税务协作的重要性也日益突出。例如:经济全球化下关联企业间转让定价越来越广泛,关联企业的转让定价涉及相关国家的税收收入,必须加以调整和规范,这对各国的税收协调提出了更高的要求。要求我国税务机关同外国税务机关互换税收情报和相互协助监控,深入了解纳税人境内、境外住处,这些都需要进一步加强国际税务协作。只有依靠国与国之间双边的和多边的协作,互通情报,才能更好地取得征税筹划的效果。

□发挥会计师事务所在征税筹划工作中的作用

首先,要在税法中有明确的征税筹划条款或法规,使会计师查账时有法可依。其次,要制定会计师事务所法规,明确会计师事务所征税筹划义务。此外,还可建立

会计师事务所机制,由当地税务部门通过一定形式,如内部通报、行业会议等,公布各会计师事务所履行征税筹划义务情况,还可公开宣布对信得过的会计师事务所所用的查账报告不予复查,对信不过的会计师事务所的查账报告要全面复查等,以促使会计师事务所认真履行征税筹划义务。

通过充分地发挥会计师事务所的作用,不仅可以部分地弥补我国目前税务人员不足,素质不高的问题,而且能更好地收到征税筹划工作的效果。

□加强对电子商务税收征管问题的研究

加入 WTO 后,基于全球互联网的电子商务将迅速发展,制定相应的征税办法并实施有效的税收征管是摆在税务部门面前的重要课题。虽然电子商务的出现,不能改变原有的课税原则,但必须建立与电子商务相应的税收征管对策。

我们要建立专门的电子商务税务登记制度;建立商务的外汇汇出代扣税制度,对境内居民(自然人)汇出外汇,实行外汇用途申报,对其中属于商务性的,可由汇出邮局或银行代扣一定比例的税费;依托计算机网络技术,开发自动征税软件,并逐步实行在同城企业的智能型服务器上设置有追踪统计功能的征税软件,在每笔交易进行时自动记录交易类别和数量。从长远看,需要开发一种完善的电子税收系统,从而完成“无纸税收”。

□搞好财务造假的防范与甄别

我们要认真研究对策,搞好财务造假的防范与甄别,如从单位负责人、财务主管人员、会计人员素质,社会环境,内部控制制度,会计查账等方面着手。目前首要的是要建立健全企业内部控制制度,实施自动防错、查错和纠错,实现自我约束、自我控制,税务稽查中可以借鉴制度基础审计方法。

□进一步完善涉外税法

主要是将现行税法中有关反避税条款具体化。例如,将税法中“企业有义务就其与关联企业之间的业务往来,向当地税务机关提供有关价格、费用标准等资料”的条款具体化,这包括事前、事后两类义务。事前义务是指规定跨国纳税人必须向居住国延伸提供税收情报,即在税法中以单独条款规定具体的报告义务,它的内容是具体的。事后义务是指,跨国纳税人在国际偷逃税案件案发后,有事后提供准确、有效的举证义务。