

21 世纪最新税制下的企业纳税筹划技巧丛书

流转税 纳税 筹划技巧

liou chuan shui

chou hua ji qiao

na shui

周华洋 编著

社 会 科 学 文 献 出 版 社

流转税纳税 筹划技巧

周华洋 编著

社会科学文献出版社

图书在版编目(CIP)数据

流转税纳税筹划技巧/周华洋编著. —北京:社会科学文献出版社, 2002. 2

ISBN 7-80149-613-2

I. 流… II. 周… III. 税收管理—基本知识
IV. F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2001)第 072563 号

流转税纳税筹划技巧



编 著: 周华洋

责任编辑: 范广伟 王丽丽

责任印制: 同 非

出版发行: 社会科学文献出版社

(北京建国门内大街 5 号 电话 65139963 邮编 100732)

网址: <http://www.ssdph.com.cn>

经 销: 新华书店总店北京发行所

排 版: 北京中文天地文化艺术有限公司

印 刷: 北京四季青印刷厂

开 本: 850×1168 毫米 1/32 开

印 张: 11.5

字 数: 262 千字

版 次: 2002 年 2 月第 1 版 2002 年 2 月第 1 次印刷

版 数: 0001-5000

ISBN 7-80149-613-2/F·186

定价: 20.00 元

版权所有 翻印必究

引 言

流转税是以流转额为课税对象的一类税收。流转额包括：①商品流转额，指商品交换的金额。对销售方来说，是销售收入额。对购买方来说，是商品的采购金额；②非商品流转额，即各种劳务收入或者是服务性业务收入的金额。

流转税是以商品生产、商品交换过程中发生的交易额为课税对象的税种，只有生产者将产品作为商品出售，产生流转额时才对其课税。因此，流转税是以商品生产和商品交换的产生和发展为经济前提的。在自然经济为主要特征的奴隶制社会里，国家税收以土地税、人头税等古老的直接税为主，流转税始终处于次要的地位。漫长的封建社会里，商品经济发展极其缓慢，由此决定了在封建社会流转税缺乏发展的基础。

资本主义社会由于商品经济占据了主导地位，一方面对商品课税，税款作为价格的附加，易于转嫁并具隐蔽性；另一方面对商品课税，也是新兴资产阶级进一步剥夺封建贵族阶级的一种手段，这些都对资本家有利，客观上适应了资本主义商品经济发展的需要。再加上流转税具有税源广、收入稳定、易于征管的特点，从而决定了对商品流转额课征的流

转税在相当长的时间内成为主导税种。随着商品经济的进一步发展和生产的现代化、社会化和国际化，流转税的主体地位在现代资本主义国家已经不复存在，代之而起的是所得税主体地位的确定。

在我国社会主义条件下，市场经济的发展为流转额课税制度的存在和发展提供了客观条件，也赋予了流转税新的内容和使命。流转税既是国家取得财政收入的重要手段，也是国家调节社会生产、流通和消费的重要经济杠杆。

流转税与所得税、财产税等制度相比具有以下特点：

第一，流转税的课税对象是流转额，与商品生产和商品交换有着密切的联系。商品从生产、流通到最终消费之前，往往要经过多次交易、多个环节，每经过一个环节实现一次交易，也就发生了一次对卖者取得的商品流转额课征流转税的问题，即通常所说的道道征税。由于流转额只能在商品交换、商品生产过程中形成。因此，流转税与商品经济有着本质的联系。

第二，流转税与商品的价格有着密切的联系。流转额的大小取决于税率的高低，也取决于商品的价格和数量，价格的变动或商品销售数量的变化，均会影响流转税。流转税作为商品价格的组成部分，与企业盈利存在着此消彼长的关系，如果说价格、成本不变，流转税与企业盈利成为反比关系。

第三，流转税的税款缴纳者与税款的实际负担人往往是分离的，纳税人可以利用商品的供需矛盾，通过提高价格等途径全部或者部分地将所缴纳的税款转嫁给商品的消费者负担，具有税赋隐蔽，征收阻力相对较小的特征。

流转税是以商品销售收入及劳动服务收入额为计税依据的，因此，我国现行的增值税、消费税、营业税、关税都属于流转税类。

我们针对流转税的特征，根据纳税筹划的基本原则，从选择避税空间大的税种——增值税、营业税、消费税入手，在不违反税法的前提下，利用税法的不完善和意义不明确之处合理安排企业的经营活动，以减少企业纳税额；但我们更主张倡导企业在顺应税法意图，完全不违背立法精神的宗旨下，当存在两种或两种以上的纳税方案时进行优化选择，实现缴纳最少的税款，以达到税后利润最大化的目的。例如《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》第七十七条中规定：外商投资企业于年度中间开业，当年获得利润而实际生产经营不足六个月的，可以选择从下一年度起计算免征、减征企业所得税的期限；但当年获得的利润，应当依照税法规定缴纳企业所得税。显然，当年获利是选择纳税还是选择作为第一个获利年度享受免税，这就是我们所讲的纳税筹划的问题。

当然，纳税筹划不是财会人员简单的计划，而是一项复杂的系统工程，尽管在这个“系统工程”中财会人员处于中心位置，但我们还是必须重点强调以下三个方面：一是税收法规、政策是经过上上下下反复探讨、研究才制定出来的，在一定的时期，有其一定的适用性、相对的规范性和严密性，不是财会部门的人员简单的记账和算账，就能筹划的，它还要涉及到企业的供应部门、生产部门、销售部门、劳资部门等部门的相互配合，构成合法的经营才能实现纳税筹划；二是税收是调节经济的重要杠杆，国家对行业或各货物品种所制定的税率或对某一特定地区（如西部地区）制定的税收优惠政策是具体的、明确的、对任何人都是一视同仁。因此，纳税人要进行纳税筹划就必须与本身资金实力、技术因素、人力资源等密切联系起来加以综合考虑和筹划，同时还必须考虑投资环境、产品结构、销售市场、销售成本

等，这样才能既达到避税的目的，又达到企业最大经济收益的目的；三是对于跨国企业要进行纳税筹划，还必须了解母公司及以下属所有子公司所在国的税收法规、政策、同时也要考虑产品销售市场和产品生产、销售的成本等因素。纳税人要实现合法、合理的避税、就必须加强企业自身成本和财务管理，只有这样企业才能真正立于竞争不败之地，这就是作者写本书的主旨所在。



周华洋

1962年生于江西省瑞昌市,会计本科毕业,会计师,中国注册会计师。现任君洋(深圳)财务中心总会计师。

1985年毕业后,曾从事职业财会教学教研工作,先后在《会计研究》、《珠算》、《特区财会》、《九江财会》等9种全国及地方性刊物上发表论文28篇。1990年起曾出版《新会计处理方法》、《基础会计学自学考试题库与题解》、《最新税收优惠政策与企业税务会计操作》、《珠算速算法》等8部专业书籍。

1994年起相继供职于深圳华强集团有限公司、柯电实业(中国)集团有限公司、民生实业集团有限公司等5家大型企业,历任财务部长、财务副总经理和财务总监等职,解决企业资金筹措、纳税筹划、财务预算和会计决算等问题,积累了丰富的实践经验,现今仍受聘于欧陆不锈钢制品(深圳)有限公司等4家大中型企业财税顾问。

目 录

第 一 章	增值税基本概况·····	1
第 二 章	增值税优惠政策·····	86
第 三 章	增值税避税筹划技巧·····	112
第 四 章	增值税避税筹划技巧案例解析·····	122
第 五 章	运用案例依法点击偷税伎俩·····	134
第 六 章	消费税基本概况·····	151
第 七 章	消费税的优惠政策·····	189
第 八 章	消费税避税筹划技巧·····	195
第 九 章	消费税避税筹划技巧案例解析·····	201
第 十 章	对照税法说纳税案例剖析·····	208
第 十 一 章	最新营业税基本概况·····	221
第 十 二 章	营业税的优惠政策·····	230

2 流转税纳税筹划技巧

第十三章	最新交通运输业的营业税筹划技巧·····	239
第十四章	最新建筑业的营业税筹划技巧·····	252
第十五章	最新金融保险业的营业税筹划技巧·····	265
第十六章	最新邮电通信业的营业税筹划技巧·····	285
第十七章	最新文化体育业的营业税筹划技巧·····	297
第十八章	最新娱乐业的营业税筹划技巧·····	305
第十九章	最新服务业的营业税筹划技巧·····	311
第二十章	转让无形资产的营业税筹划技巧·····	316
第二十一章	销售不动产的营业税筹划技巧·····	321
第二十二章	营业税避税筹划技巧·····	325
第二十三章	营业税避税筹划技巧案例解析·····	332
第二十四章	掀开偷税面纱的案例解析·····	346

第一章 增值税基本概况

增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，以及进口货物的单位和个人，就其取得的货物或应税劳务销售额，以及进口货物金额计算税款，并实行税款抵扣制的一种流转税。从计税原理上看，增值税是对商品生产和流通中各环节的新增价值或商品附加值进行征税，所以叫做“增值税”。然而，由于新增价值或商品附加值在商品流通过程中是一个难以准确计算的数据，因此在增值税的实际操作上采用了间接计算办法，即从事货物销售以及提供应税劳务的纳税人，要根据货物或应税劳务销售额，按照规定的税率计算税款，然后从中扣除了上一道环节已纳增值税税款，其余额即为纳税人应缴纳的增值税税款。

现行增值税的基本规范，是1993年12月13日国务院颁布的《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）。财政部1993年12月25日发布的《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《实施细

则》)是对《增值税暂行条例》的解释与补充。

如前所述,增值税是对在我国境内从事销售货物或者是提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人就其增值额征收的一种税。所谓增值额是指企业或其他经营者从事生产经营(或提供劳务)而在购入商品(或取得的劳务)的价值额上新增加的价值额。

对增值额的含义,可以从不同的角度去理解。

①从单个生产经营单位看,增值额是指这个生产经营单位实现的商品销售收入额或经营收入额高于其购入的商品或劳务等金额之上的差额,相当于该单位劳动者新创造的价值额。

②从商品生产经营过程看,增值额是指一个商品的最后销售额同该商品在生产和流通过程中各环节的增值额之和是相等的。

③从理论方面分析,增值额是指一定时期内劳动者在生产经营过程中新创造的价值额,即商品价值扣除了物化劳动转移价值额之后的那一部分价值,亦即 $V + M$ 部分。其理论内容主要包括工资、利润、利息、股息、租金等项目。

④从税收实际征纳活动来看,增值额则具体表现为法定额,即商品销售收入额或经营收入额减去税法规定的扣除项目金额之后的差额。这个差额同理论上的增值额可能会有差异,因为实行增值税的国家和地区出于各自不同的政治经济状况和实施不同的税收政策,各自税法规定的扣除项目同理论上应扣除的扣除项目往往不一致。这种情况不仅在不同的国家和地区之间存在,就是在各个国家和地区的不同时期也可能存在。主要体现在对外购固定资产价值的扣除处理上的差异,由于此项扣除的不同,将增值税划分为三种类型,即生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。

我国现行增值税与原增值税及其他流转税相比具有如下特点：

①实行价外税，使增值税的间接税性质更为明显。规范化的增值税均属于由生产经营者或销售者缴纳，而由购买者或消费者负担，税款可能转嫁的间接税。采用价外税办法，即税金不包含在销售价格内，将税款和价款明确划开，好处是更鲜明地体现增值税的转嫁性质，明确企业只是税款的缴纳者，消费者是税款的最终负担者，增强国家和企业之间分配关系的透明度。另外，在零售环节出售商品和对消费者提供劳务时，价格和税金不分开标明，这符合我国群众的消费心理，但并未改变增值税实行价外计税的间接税性质。

②统一实行规范化和购进扣税法，即凭发票注明税款进行抵扣的办法。实行凭发票注明税款进行扣税的办法，销货企业在开出的专用发票上，不仅要注明价款，还要注明税款。这样，对进货企业来讲，进项税额是发票上注明的，而非自己计算的，从而大大减轻了纳税人计算进项税金的工作量，而且使抵扣税金更加准确。也体现了增值税在征收上的普遍性和连续性。

③采用“生产型”增值税，对企业外购的原材料、燃料、动力、包装物和低值易耗品等进项税款都有准予抵扣，对固定资产的税金不予抵扣。

④对不同经营规模的纳税人，采取不同的计税方法。增值税按照销售额大小和会计核算健全与否，将纳税人划分为两类：一类为一般纳税人，采用购进扣税法计税；另一类是小规模纳税人，采用征收率的特殊办法征收。这样，既有利于增值税制度的推行，又有利于简化征收，强化征管，尤其是使基层税务机关能够集中较多的力量加强对大中型企业纳税人的管理，抓好收入重点。

第一节 增值税纳税义务人

增值税纳税义务人，是指法律规定负有缴纳增值税义务的单位和个人。根据《增值税暂行条例》的规定，在中国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人为增值税的纳税义务人。因此，必须首先正确掌握“境内销售货物”、“境内提供加工、修理修配劳务”和“进口货物”这几个概念，即明确增值税的征税范围，才能正确掌握增值税纳税义务人。

一、征税范围

我国增值税的征税范围包括：

1. 境内销售或者进口的货物

征收增值税的“货物”，是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。有形动产是相对无形资产和不动产而言的，是指具备实物形态，能够代经济利益的可移动的资产。电力、热力、气体等产品，本来不属于有形动产，但因为其在生产销售等方面，与无形资产有着本质的区别，而与有形动产有许多相似之处，因此税法也将其列入“货物”的范围，对其征收增值税。除了有形动产以外的其他货物，如建筑物等不动产，以及土地使用权、专利权、著作权、专有技术、商标权、商誉等无形资产，都不属于增值税的征收范围。

税法所称“销售货物”是指有偿转让货物的所有权。在这里，无论向对方收取货币、实物，还是取得其他经济利益，都是属于“有偿”的范畴。需要注意的是，有些行为虽然不是一般意义上的销售行为，但为了平衡税负，税法将其

规定为“视同销售货物行为”，并纳入增值税的征收范围。单位或个体经营者的下列行为，都属于视同销售货物，应缴纳增值税：

- ①将货物交付他人代销；
- ②销售代销货物；
- ③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同县（市）的除外；
- ④将自产或委托加工的货物用于非应税项目；
- ⑤将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；
- ⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；
- ⑦将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；
- ⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

税法中还确定了两种属于增值税征税范围的特殊行为：

一是混合销售行为。从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者发生混合销售行为，视为销售货物，应当征收增值税。

二是兼营非应税劳务行为。增值税一般纳税人兼营非应税劳务，如果不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务的销售额和非应税劳务的营业额的，其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税（详见本章第四节）。

税法所称“境内销售货物”是指货物的起运地或所在地在我国境内。例如，如果将境内的货物通过销售出口到国外，由于货物起运地在我国境内，所以属于“境内销售货物”，应属于增值税的征税范围；但实际上由于我国有“出口退税”的规定，所以对出口货物不但不征税，还退还其在

以前环节所缴纳的税款（详见本章第五节）。又如国际运输经过中国的海港、空港和铁路的货物，由于其起运地或所在地都不在我国境内，所以不属于增值税的征收范围，不需缴纳增值税。

2. 境内提供加工、修理修配劳务

税法所称“加工”，是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物应收取加工费的业务；税法所称“修理修配”，是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。这里所说的有偿，包括从购买方取得货币、实物或其他经济利益。

所谓境内提供加工、修理修配劳务，是限定只有发生在我国境内的劳务才征收增值税。根据规定，凡在我国境外发生的劳务，不论结算地或核算地是否在我国境内，都不属于增值税的征收范围。

3. 税法中规定属于增值税征税范围的一些特殊项目

①货物期货（包括商品期货和贵金属期货）属于增值税征税范围，在期货的实物交割环节纳税。

②银行销售金银的业务属于增值税的征税范围。

③基本建设单位和从事建筑安装业务的企业附设的工厂、车间生产的水泥预制构件，其他构件或建筑材料，用于本单位或本企业的建筑工程的，应在转送使用时征收增值税。但对其在建筑现场制造的预制构件，凡直接用于本单位或本企业建筑工程的，不征收增值税。

④典当业的死当物品销售业务和寄售业委托人销售物品的业务，均应征收增值税。

⑤集邮商品的生产、调拨，以及邮政部门以外在其他单位和个人销售集邮商品，均征收增值税。集邮商品包括邮

票、小型张、小本票、明信片、首日封、邮折、集邮袋、邮票目录、护邮票、贴片及其他集邮商品。

⑥邮政部门以外的单位和个人发行报刊征收增值税。

⑦缝纫业务应当缴纳增值税。

⑧代购货物的，凡同时具备以下条件的，不征收增值税；不同时具备以下条件的，无论会计制度规定如何核算，均征收增值税：

- 受托方不垫付资金；

- 销货方将发票开具给委托方，并由受托方将该项发票转交给委托方；

- 受托方按销售方实际收取销售额和增值额（如系代理进口货物则为海关代征的增值税额）与委托方结算货款，并另外收取手续费。

4. 税法中规定不属于增值税征税范围的一些特殊项目

①供应或开采未经加工的天然水（如水库供应农业灌溉用水，工厂自采地下水用于生产），不征收增值税。

②因转让著作权所有权而发生的销售电影母片、录像带母片、录音磁带母片的业务，以及因转让专利技术和非专利技术的所有权而发生的销售计算机软件的业务，不征收增值税。

③体育彩票的发行收入不征增值税。

④融资租赁业务，无论租赁货物的所有权是否转让给承租方，均不征收增值税。

⑤国家管理部门行使管理职能，发放执照、牌照和有关证书等取得的工本费收入，不征收增值税。

二、纳税义务人

税法规定，凡在中华人民共和国境内销售货物或者提供