

第一章 导论

企业税收成本由三部分组成：一是企业税收负担，即企业实际缴纳的税款；二是企业纳税成本，即企业执行和遵从税法所负担的管理成本；三是企业税收效率成本，即税制对企业选择造成的扭曲。第三部分的成本主要应由优化税制来解决，按照主流经济学的基本理论假设，企业追求的目标是利润最大化。因此，企业追求税收成本最小化符合理性原则。企业有两种途径使其税收成本最小化，一种是非法途径，另一种是合法途径。非法途径包括偷税、避税、抗税等形式，企业采取非法途径一旦被税务部门查实，必然受到法律制裁，故非法途径的特点是可逆的。合法途径是指企业通过税务管理减少其税收成本，其特点是不可逆的。人们一般认为税务管理属于政府行为，实际上企业同样需要税务管理。

企业税务管理是指企业通过税务决策、计划、组织实施、控制和创新等环节使其税收成本最小化的管理活动。传统理论模糊了企业税务管理与企业税务筹划的界限，把两者视为一体。实际上企业税务筹划（tax planning）只是企业税务管理活动中的一个方面、一个组成部门、一个步骤。国际财政文献局（IBFD）对税务筹划的定义为：税务筹划是纳税人通过经营和私人实务的安排以达到减轻纳税的活动。企业税务筹划侧重于规划如何使企业税

收负担最小化，忽视或不重视企业税务遵从成本。企业为减少其税收成本仅仅停留在税务筹划阶段是远远不够的，企业还必须通过后续一系列的实施，实现其最终目标，一个好的税务筹划如果得不到有效的执行和实施也无法使企业达到目的。古典管理理论认为，应该用科学的工作方法取代经验工作方法，把计划职能同执行职能分开，由专门的部门和组织承担计划职能，由另一部分人承担执行职能。因此，传统理念必须改变或纠正，企业应当从税务筹划上升到税务管理这样一个更高的层次来实现其税务方面的目标。

企业税务管理主要应关注税务筹划和组织环节，控制和创新环节与一般企业管理活动具有相同的性质。企业税务筹划应将企业成长与减轻企业税收负担结合考虑，企业税务筹划的最终目标是通过减轻企业税收负担使企业利润最大化。依据彭罗斯的资源决定论，企业为依据一个管理框架结合在一起的资源聚合体，其边界由管理协调范围及权威沟通决定。企业成长的内部诱因主要来源于企业存在着剩余生产性服务、资源和特别知识，企业成长的内部障碍主要是缺乏足够的扩张所必需的专业化服务，尤其是缺乏规则，实施一个新项目所必须的管理能力与技术时，扩张就受到限制。企业税务筹划可以视为企业的一种特别知识，当它从企业的总体目标入手时，能使企业获得范围经济效果。企业进行税务筹划应分析外部因素与内部因素两方面。外部因素主要分析税制变化的动向、经济形势等。在税制一定的条件下，企业使用适当方法可减轻税收负担，但如果税制发生变化，这种方法不一定有效。比如，目前中国在企业所得税制方面实行内外两套不同

税制，按企业性质不同给予企业不同的税收待遇，企业可以根据这种外部税制环境，采取与外资合作成立中外合资企业获取优于国有企业、私营企业的税收优惠，但中国企业所得税税制未来的发展趋是内外两套税制合并。企业必须考虑这种变化趋势并做出相应调整，从产业方面上而不是从企业性质方面进行税务筹划。再比如，依据中国目前的房产税制（自有自用房产不征房产税），企业可以投资于房地产，如果中国未来对自有自用房产也征房产税，则企业应考虑改变投资方向。内部分析主要包括企业自身竞争优势、企业目前所处行业、企业发展前景、企业研发能力等因素。

此外，企业在税务筹划活动中还应考虑税务筹划的重点。比如，目前中国共有 29 种税，主要分为七类。一是流转税，包括增值税、消费税、营业税和关税 4 种。这些税种通常是在生产、流通或者服务领域中，按照纳税人取得的销售收入、营业收入或者进出口货物的价格（数量）征收的。二是所得税类，包括企业所得税（适用于国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业等各类内资企业）、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税 3 种。这些税种是按照生产、经营者取得的利润或者个人取得的收入征收的。三是资源税类，包括资源税和城镇土地使用税 2 种。这些税种是对从事资源开发或者使用城镇土地者征收的，可以体现国有资源的有偿使用，并对纳税人取得的资源级差收入进行调节。四是财产税类，包括房产税、城市房地产税和遗产税（其中遗产税没有立法开征）3 种。五是特定目的税类，包括城市维护建设税、耕地占用税、固定资产投资方向调节税（固定资产

投资方向调节税目前暂停征收)、土地增值税、车辆购置税、燃油税和社会保障税(燃油税和社会保障税没有立法开征) 7种。这些税种是为了达到特定目的,对特定对象进行调节而设置的。六是行为税类,包括车船使用税、车船使用牌照税、船舶吨税、印花税、契税、证券交易税(证券交易税没有立法开征)、屠宰税和宴席税 8种。这些税种是对特定行为征收的。七是农牧业税类,包括农业税(含农业特产税)和牧业税 2种。这些税种是对取得农业收入或者牧业收入的企业、单位和个人征收的。对工业企业、加工修理等企业、商业企业而言,其税务筹划的重点应放在增值税和企业所得税上。

企业税务管理组织是指企业在税务管理活动中确定所要完成的任务、由谁完成任务以及如何管理和协调这些任务的过程。企业可以通过组织活动实现税制遵从或执行成本。企业在组织环节主要考虑两方面的选择。一是在企业组织内部是否单独设立税务部门负责企业税务事宜。现在不少企业所有的税务事宜全部交由财务部门负责。企业究竟采取哪种组织结构主要应根据企业自身资源而定。二是在与税务部门打交道时是否交由税务中介组织办理,如果由企业自己办理,又有多种选择,比如是上门办理纳税申报,还是邮寄申报纳税等方法。

企业税务管理活动除使其税收成本最小化外,还有另一个目标就是如何使其税收风险值降为零。企业采取非法途径减轻其税收成本存在潜在税收风险,一旦被查实,将面临处罚,有的企业还因税务问题破产。从长远看,企业应通过科学的税务管理活动减少税收成本,同时又使税收风险值降为零。

第二章 增值税务筹划与管理

第一节 增值税的相关政策与管理

增值税有三类：生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。1994 年至今，中国基本上推行的是生产型增值税。2004 年下半年，中国在东北地区部分行业推行消费型增值税改革试点。中国增值税未来的改革方向是全面推行消费型增值税。目前，在中国，增值税是税制结构中主体税种之一。

一、关于纳税义务人、扣缴义务人

在中华人民共和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，为增值税的纳税义务人。境外的单位或个人在境内销售应税劳务而在境内未设有经营机构的，其应纳税款以代理人为扣缴义务人；没有代理人的，以购买者为扣缴义务人。这条规定明确了增值税的纳税主体包含自然人和法人。其中也包括外资企业。

二、税率和征收率

税率有 17%、13% ，还有零税率。零税率与免税是有区别的，零税率的进项税额可以办理退税或留抵，而免税货物则不可。征

收率有 6% 和 4%。

增值税税目、税率表

税 目	征 收 范 围	税 率 (%)
一、出口货物	各类出口货物，但是规定的部分货物（如黄金、铂金、原油、原木、稀土金属矿、天然石墨、山羊绒、鳃鱼苗、某些援外货物等）和国家禁止出口的货物（如天然牛黄、麝香、铜和铜基合金等）除外	0
二、农业产品	粮食、蔬菜、烟叶（不包括复烤烟叶）、茶叶（包括各种毛茶）、园艺植物、药用植物、油料植物、纤维植物、糖料植物、林业产品、其他植物、水产品、畜牧产品、动物皮张、动物毛绒和其他动物组织	13
三、粮食复制品	切面、饺子皮、馄饨皮、面皮、米粉等	13
四、食用植物油	芝麻油、花生油、豆油、菜籽油、葵花籽油、棉籽油、玉米胚油、茶油、胡麻油和以上述油为原料生产的混合油	13
五、自来水		13
六、暖气、热气、热水、冷水	利用工业余热生产、回收的暖气、热气和热水	13
七、煤气	焦炉煤气、发生炉煤气和液化煤气	13
八、石油液化气		13
九、天然气	气田天然气、油田天然气、煤田天然气和其他天然气	13
十、沼气	天然沼气和人工生产的沼气	13
十一、居民用煤炭制品	煤球、煤饼、蜂窝煤和引火炭	13

续表

税 目	征 收 范 围	税 率 (%)
十二、图书、报纸、杂志	不包括邮政部门发行的报刊	13
十三、饲料	单一饲料、混合饲料和配合饲料。不包括直接用于动物饲养的粮食和饲料添加剂	13
十四、化肥	化学氮肥、磷肥、钾肥、复合肥料、微量元素肥和其他化肥	13
十五、农药	杀虫剂、杀菌剂、除草剂、植物生长调节剂、植物型农药、微生物农药、卫生用药和其他农药原药、农药制剂	13
十六、农业机械	拖拉机、土壤耕整机械、农田基本建设机械、种植机械、植物保护管理机械、收获机械、场上作业机械、排灌机械、农副产品加工机械、农业运输机械（不包括三轮农用运输车以外的农用汽车）、畜牧业机械、渔业机械（不包括机动渔船）、林业机械（不包括森林砍伐机械和集材机械）、小农具（不包括农业机械零部件）	13
十七、农用塑料薄膜		13
十八、金属矿采选产品	黑色金属矿和有色金属矿采选产品	13
十九、非金属矿采选产品		13
二十、煤炭	原煤、洗煤、选煤等	13
二十一、原油	天然原油和人造原油	17
二十二、井矿盐		17

续表

税 目	征 收 范 围	税 率 (%)
二十三、其他货物	纳税人销售或者进口的除上述货物以外的其他货物	17
二十四、加工与修理、修配劳务		17

资料来源：刘佐，中国税制概览经济科学出版社，2004

三、一些具体规定

1. 银行销售金银的业务和缝纫，应当征收增值税。其中一般金融服务业就其交易额缴纳营业税。金融业是否全面推行增值税尚存在较大争议，其主要原因是进项抵扣问题难以解决，中国目前还不存在将金融业纳入增值税征税范围的可能。

2. 货物期货交易是一种较特殊的交易行为。交割时采取由期货交易所开具发票的，以期货交易所为纳税人。交割时采取由供货的会员单位直接将发票开给购货会员单位的，以供货会员单位为纳税人。货物期货交易增值税的纳税环节为期货的实物交割环节。货物期货交易增值税的计税依据为交割时的不含税价格（不含增值税的实际成交额）。期货交易所增值税按次计算，其进项税额为该货物交割时供货会员单位开具的增值税专用发票上注明的销项税额，期货交易所本身发生的各种进项不得抵扣。

3. 关于发行报刊税收问题，不少纳税人把握不准，引发不少严重后果。邮政部门发行报刊，征收营业税；其他单位和个人发行报刊征收增值税。有的杂志社、报社除委托邮政部门发行报刊

外，还自行销售一部分报刊，对这部分销售，有的企业不交税，有的企业错交营业税。另外，对出版单位委托发行图书、报刊等支付给发行单位的经销手续费，在征收增值税时按“折扣销售”的有关规定办理，如果销售额和支付的经销手续费在同一发票上分别注明的，可按减除经销手续费后的销售额征收增值税；如果经销手续费不在同一发票上注明，另外开具发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除经销手续费。需要指出的是利用图书、报纸、杂志等形式为客户做广告，介绍商品、经营服务、文化体育节目或通知、声明等事项的业务，属于营业税“广告业”的征收范围，其取得的广告收入应征收营业税。但纳税人为制作、印刷广告所用的购进货物不得计入进项税额抵扣。因此，纳税人应准确划分不得抵扣的进项税额；对无法准确划分不得抵扣的进项税额，按《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的规定划分不得抵扣的进项税额。

4. 一些税目适用税率需单独明确。淀粉不属于农业产品的范围，应按照 17% 的税率征收增值税。骨粉、鱼粉按照“饲料”征收增值税。洗净毛按 17% 的税率征收增值税。

5. 一些纳税人有时错误理解有关建筑和安装业务税收政策。纳税人从事建筑、修缮、装饰工程作业，无论与对方如何结算，其营业额均应包括工程所用原材料及其他物资和动力的全部价款。铝合金门窗属于建筑工程中所用的原材料，其价款不能从工程承包额中扣除或分割开来分别征税，更不能以此作为划分确定混合销售只征一种税。如果生产铝合金门窗的纳税人是承包工程的分包或转包人，其应纳的营业税已由总承包人代扣缴，对其不再征

收营业税。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，应在移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。这一规定对建筑安装企业制售铝合金门窗产品同样适用，无论其制作地点距施工地远近，企业会计核算应一律照章征收增值税。对增值税一般纳税人生产销售的商品混凝土，按规定应当征收增值税的，自 2000 年 1 月 1 日起按照 6% 的征收率征收增值税，但不得开具增值税专用发票。

6. 对饮食店、餐馆等饮食行业经营烧卤熟制食品的行为，不论消费者是否在现场消费，均应征收营业税；而对专门生产或销售食品的工厂、商场等单位销售烧卤熟制食品，应当征收增值税。饮食店、餐馆（厅）、酒店（家）、宾馆、饭店等单位附设门市部、外卖点等对外销售货物的，按兼营行为的征税规定征收增值税。

7. 凡增值税一般纳税人，无论是否有购销行为，因购买货物而从销售方取得的各种形式的返还资金，均应依所购货物的增值税税率计算应冲减的进项税金，并从其取得返还资金当期的进项税金中予以冲减。应冲减的进项税金计算公式如下：

$$\text{当期应冲减进项税金} = \frac{\text{当期取得的}}{\text{返还资金}} \times \frac{\text{所购货物适用}}{\text{的增值税税率}}$$

8. 对纳税人倒闭、破产、解散、停业后销售的货物，应按规定征税。

9. 代购货物行为，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的销售额和增值税额（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。另外，代理进口货物的行为，属于增值税条例所称的代购货物行为，应按增值税代购货物的征税规定执行。但鉴于代理进口货物的海关完税凭证有的开具给委托方，有的开具给受托方的特殊性，对代理进口货物，以海关开具的完税凭证上的纳税人为增值税纳税人。即对报关进口货物，凡是海关的完税凭证开具给委托方的，对代理方不征收增值税；凡是海关的完税凭证开具给代理方的，对代理方应按规定征收增值税。

10. 其他应注意的规定。工业企业年销售收入超过 100 万、商业企业年营业收入超过 180 万的，如果未被认定为增值税一般纳税人，应按 17% 的税率征税，且进项税额不得抵扣，故达到上述标准的企业应主动申请认定增值税一般纳税人。供应或开采未经加工的天然水不征收增值税融资租赁业务不征收增值税。邮政部门、集邮公司销售（包括调拨在内）集邮商品，一律征收营业税，不征收增值税。对体育彩票的发行收入不征增值税。因转让著作所有权而发生的销售电影母片、录像带母带、录音磁母带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。

四、有关管理问题

（一）纳税申报

有关政策对增值税纳税申报（增值税一般纳税人和小规模纳

税人)做了统一规定,各地在此基础上对增值税一般纳税人申报进行了补充和细化。现以深圳为例。

1. 增值税一般纳税人进行纳税申报必报资料:《增值税纳税申报表(适用于增值税一般纳税人)》及其《增值税纳税申报表附表资料》;使用防伪税控系统的纳税人,必须报送记录当期纳税信息的IC卡(明细数据备份在软盘上的纳税人,还须报送备份数据软盘);《资产负债表》和《利润表》;《成品油购销存情况明细表》(发生成品油零售业务的纳税人填报);《海关完税凭证抵扣清单》及其电子数据的软盘(或其他存储介质);《增值税运输发票抵扣清单》及其电子数据的软盘(或其他存储介质);《废旧物资发票开具清单》及其电子数据的软盘(或其他存储介质,废旧物资回收经营单位报送);《废旧物资发票抵扣清单》及其电子数据的软盘(或其他存储介质,接受可抵扣废旧物资发票的纳税人报送);《企业税源状况月报表(适用于一般纳税人)》;主管税务机关规定的其他必报资料。

2. 增值税一般纳税人备查资料:已开具的普通发票存根联;符合抵扣条件并且在本期申报抵扣的增值税专用发票抵扣联;海关进口货物完税凭证、运输发票、购进农产品普通发票及购进废旧物资普通发票的复印件;收购凭证的存根联或报查联;代扣代缴税款凭证存根联;主管税务机关规定的其他备查资料。

3. 纳税人应在规定期限内向主管征税机关“申报受理”窗口申报缴纳增值税,并按相应的填表说明填报本办法规定的纳税申报纸质资料(一式两份)和报送有关电子数据的软盘(或其他存储介质),纸质资料加装“增值税一般纳税人增值税纳税申报资料

汇总簿封面”后递交税务机关，税务机关签收后，将纸质资料一份退还纳税人，其余留存；纳税人取得的防伪税控系统增值税专用发票，属抵扣范围的，应按规定在申报期前报主管税务机关认证。

4. 纳税人应按月进行纳税申报，申报期为次月 1~10 日，遇最后一日为法定节假日的，顺延 1 日；在每月 1~10 日内有连续 3 日以上法定节假日的，按节假日天数顺延。

（二）增值税一般纳税人资格认定

凡具备以下条件之一的企业，均可申请认定为增值税一般纳税人。

（1）开业满一年的企业，应符合以下条件年增值税销售额（包括出口销售额和免税销售额，以下简称年应税销售额），达到或超过以下规定标准：工业企业年应税销售额在 100 万元以上；商业企业年应销售额在 180 万元以上。

（2）会计核算健全，年应税销售额在上述规定标准以下的下列小规模企业：年应税销售额在 30 万元以上的工业企业；年应税销售额在 50 万元以上的商业企业。

（3）新办企业自开办之日起 3 个月内，符合以下条件的，可申请办理一般纳税人认定手续。经税务机关测算预计年应税销售额超过小规模企业标准的，可暂认定为一般纳税人。暂定期最长为 1 年（自批准之月起满 12 个月计算）。

会计核算健全。

预计年应税销售额超过小规模企业标准。

具有固定生产经营场所。

(4) 具有进出口经营权的出口企业。

(5) 持有盐业批发许可证并从事盐业批发的企业。

(6) 水电经销企业。

(7) 企业总分支机构不在同一县(市)，且实行统一核算，如总机构已为增值税一般纳税人，分支机构也可申请办理一般纳税人。

(三) 增值税一般纳税人年审办法

1. 年审对象

所有经市国税机关批准认定的增值税一般纳税人(不含认定未满12个月的临时一般纳税人)。

2. 年审内容

(1) 一般纳税人上一年度生产、贸易、劳务提供的应税销售额实现情况。

(2) 财务人员的配置与会计核算状况。

(3) 纳税申报、销售票据使用以及税务资料提供等情况。

3. 年申报送资料

(1) 《增值税一般纳税人资格审验申请表》一式三份。

(2) 《一般纳税人资格证书》。

(3) 《税务登记证》副本。

(4) 《增值税专用发票领购簿》。

(5) 法人代表、会计、办税员的身份证件及办税员上岗合格证明。

- (6) 上一年度财务年终报表及增值税纳税申报资料。
- (7) 上一年度和本年度经营场所的证明材料。
- (8) 其他规定报送的资料。

第二节 增值税税务筹划

一、总分支机构合并统一缴税

企业设立分支机构有两种情况：一是分支机构向机构所在地工商管理部门申领营业执照，向税务部门申领税务登记证，同时，申请认定为增值税一般纳税人，领购增值税专用发票，在银行开立结算账户；二是分支机构一般仅作为总机构在异地的办事机构或联络机构，领取营业执照和税务登记证，但不开立银行账号，不领取增值税专用发票。第二种情况的分支机构实际上没有独立对外发生业务往来，其总机构、业务单位间移送货物，由总机构统一缴纳增值税。

第一种情况的分支机构应向所在地税务机关申报缴纳增值税。如果一个企业在异地设立分支机构较多，则会导致企业纳税成本较大。按有关规定，企业总机构和分支机构不在同一县市的，应分别向各自所在地税务机关申报纳税，但经过国家税务总局或国家税务总局授权的税务机关批准，分支机构应纳的税款也可由其总机构汇总向总机构所在地的税务机关申报缴纳。此外，对于连锁商业企业，也可汇总缴纳增值税。按有关规定，跨地区经营的直营连锁企业，即连锁店的门店均由总部全资或控股开设，在总部领导下统一经营的连锁企业，凡是按规定采取微机联网，统一

采购配送商品，统一核算，统一规范化管理和经营，并符合以下条件的，可由总店向其所在地的税务机关统一申报缴纳增值税。一是在本省（自治区、直辖市、计划单列市）范围以内连锁经营的企业，报经本省（自治区、直辖市、计划单列市）国家税务局会同同级财政部门审批同意；二是本县（市）范围以内连锁经营的企业，报经本县（市）国家税务局会同同级财政局审批同意。因此，企业为了节约纳税成本，可依照有关规定，向有关部门申请汇总缴纳增值税。例如，假设某大型化工生产企业在异地（不在同一县市）设立了近 100 个分支机构，各分支机构均申请认定为增值税一般纳税人，并向各所在地税务机关领购增值税专用发票。该企业通过向有关部门申请，其在异地设立的近 100 个分支机构统一汇总在总机构缴纳增值税，可以节约大量纳税成本。

企业选择第一种方式还是第二种方式设立分支机构除要考虑增值税申报缴纳外，还要考虑自身业务发展需要。单纯从增值税申报缴纳角度看，似乎第一种方式优于第二种方式，但是，从企业便于与客户开展业务、与客户发展业务角度看，也许选择第二种方式更优。

如果企业在异地不经常开展业务，只是偶尔到异地销售产品，则不需要在异地设立分支机构，可向其机构所在地主管税务机关申请开具《外出经营活动税收管理证明》。按有关规定，固定业户到外县（市）销售货物应向其机构所在地税务机关申请开具《外出经营活动税收管理证明》，回其机构所在地向税务机关申报纳税。因此，企业可持《外出经营活动税收管理证明》、税务登记证副本原件向销售地税务机关申请报验。需要指出的是，如果企业

未持《外出经营活动税收管理证明》到外县（市）销售货物或应税劳务的，销售地主管税务机关将按征收率计征增值税，并可处以一定的罚款。

二、选择投资低税率和税收优惠政策涉及的行业

企业选择投资方向既是一个战略问题，也是一个技术问题，其出发点是利润极大化。企业选择投资方向需考虑的因素较多，国家宏观经济政策是其需考虑的重要因素。而税收政策又是国家宏观经济政策的重要组成部分。企业选择投资低税率和税收优惠政策一方面可以获得节约税收成本的好处，另一方面还可以获得少缴或不缴附加税的好处（城市维护建设税和教育费附加）。低税率行业或享受税收优惠的行业一般是国家鼓励发展和投资的行业，这个方面的税务筹划也应得到支持和鼓励。

（一）适用 13% 低税率的货物征税范围

纳税人销售或进口下列货物，均采用 13% 低税率。

1. 粮食（包括小麦、稻谷、玉米、大米、面粉等）。
2. 食用植物油（芝麻油、花生油、菜籽油、葵花籽油等）。
3. 自来水（不包括农业灌溉用水、引水工程输送的水等）。
4. 暖气、热水（利用工业余热生产、回收的暖气、热气和热水也属该货物范围）。
5. 冷气。
6. 煤气、石油、液化气、天然气、沼气。
7. 居民用煤炭制品。