



会计学会电子期刊-双月刊

第 12 期
2010/12/18



期刊首页

学会动态

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

- [税收筹划] 员工激励制度的税务筹划思路
- [税收筹划] 外资企业多年大面积亏损的背后：假哭穷真避税
- [税收筹划] 外国企业驻华办事处推销关联企业产品应引起关注
- [税收筹划] 设立集团公司应当重点关注的涉税问题
- [税收筹划] 全资子公司改制避免重复征税的税收筹划
- [税收筹划] 企业降低税务成本方式分析
- [税收筹划] 利用中介国际许可公司避税筹划
- [税收筹划] 利用分解营业额进行营业税纳税筹划
- [税收筹划] 跨国理财之税务筹划
- [税收筹划] 将旧房作为改造安置房转让的税收筹划
- [税收筹划] 集团公司持有商业地产如何进行税收筹划？
- [税收筹划] 海外税务筹划案例评析
- [税收筹划] 国外子公司远期外汇业务可筹划
- [税收筹划] 关税纳税筹划案例点评——构建中介国际贸易公司
- [税收筹划] 房地产开发企业土地增值税筹划思路
- [税收筹划] 不动产税关系国家竞争力不能因有避税就免征

主 编： 郭纲

副 主 编： 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑： 黄波 万彪

主管单位： 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位： 江苏省苏州工业园
区会计学会

网 址： www.sipkj.org

联系邮箱： master@sipkj.org

苏州工业园区会计学会 版权所有
苏ICP备10202726号-1

[期刊首页](#)[学会动态](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)

不动产税关系国家竞争力不能因有避税就免征

2010-12-09 作者: 来源: 财税在线 阅读: 3 次

在刚刚结束的土地一级开发热点与实务研讨会上,国土资源部土地利用司副司长束克欣透露,购买第二套住房将可能被征高额不动产税。束司长的发言在网上激起强烈反响,质疑声一片,但大都是从技术的角度来质疑不动产税。其理由主要为,富人阶层可以想各种办法来避税,从而无法征到足够的税;税收部门的基础数据系统尚不完善,法律部门配套措施存在不足,均不具备征收条件。还有人引证一些地方所征收的不动产税,以为并不成功,因此大可不必实施。

这些观点不能说没有道理。但是要看到,世界自产生税收以来,避税行为也就应运而生。但若因为有避税,就放弃征税,岂非因噎废食?

我在这里想强调另一问题,就是高额不动产税的税收激励问题。通常人们会说,所有财产税的目的是实现公平。这种看法有一定道理,但还不够。高额不动产税的一个更基本的目的是抑制不动产的投机,避免泡沫,将资金导向产业经济。一个人有了钱,总得去花。买吃的、喝的、用的,这都是消费,天经地义之事。买一套住房自己用,也是一种消费,没得说。钱多的,去投资农业、工业,或者服务业,这更是一件好事,政府与社会应该给予鼓励。但是投资不动产,尤其是投资生活用房的不动产,却有一种特殊的意义。不动产不比其他产业,本身不创造任何价值,业主只能靠租金赢利。如果不动产市场是面向生产(比如工厂、仓库),而且能够做到完全出清,那么,倒不必对它采取任何限制。但是,如果它面向消费,并且需求远远超过供给——这在中国是必然的,就会出现一个凭租金吃饭的投机市场。这个庞大的投机市场不但“压榨”着租房的工薪阶层,而且使得国家财富中的大部分耗在这种不创造任何实际价值的生活用房租赁市场上。

这个投机市场的危害极其巨大,它就跟中国传统的农地市场一样。农民租田来种,不是农田能够赚到钱,而是找不到工作,又无其他出路,只能租地种,也就是我们所说的佃农。它跟美国的农场主租地种田有着本质的差别,后者一租就是好几百亩,乃至上千亩,目的是追求利润。无地农民多,供需差额极大,导致解放前的地租非常高。地租一高,富人自然就愿意买地了。所以我们看到一个很奇特的现象,那就是在解放前的中国,一个人若是赚了钱,他当然希望这个钱还能保值升值,最稳妥的办法就是买地,这样,农村土地的价格就涨起来,国家的许多财富都耗在了这个上面。

地价远远超过实值,结果就成了泡沫。中国的生活住宅的租赁市场性质与此相同。

主 编: 郭纲**副 主 编:** 李洪秋 陶洁
金大荣**责任编辑:** 黄波 万彪**主管单位:** 江苏省苏州
工业园区财政局**主办单位:** 江苏省苏州工业园
区会计学会**网 址:** www.sipkj.org**联系邮箱:** master@sipkj.org

它们本身都是极其稀缺的不动产，但却都面向消费，而不是生产。如果这个市场上创造的租金过高，这将抽走产业投资。如果这个社会中的人们都不愿意投资产业，而在生活住房上投机，那时的问题就不仅仅是社会公平，而是整个社会的生存与发展。

的确，富人钱多了，或者消费，或者投资产业，都是一件好事。但如果投机于生活用房，损害的将不仅仅是社会公平，更是一个国家的根本竞争力。出台不动产税，不是嫌富人钱多，要劫富济贫，而是抑制富人在生活用房上投机，其意义应该从这个角度来理解。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1

[期刊首页](#)[学会动态](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)

房地产开发企业土地增值税筹划思路

2010-12-09 作者: 来源: 财税在线 阅读: 4 次

房地产开发企业以开发、建设、销售房地产为主营业务,土地增值税是其主要税负之一。土地增值税是指对有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物,取得增值收入的单位和个人征收的一种税。土地增值税实行超额累进税率,增值多的多征,增值少的少征,无增值的不征,最低税率为30%,最高税率为60%。

在房地产开发项目中,增值额小,计税额就小,适用的税率也低,土地增值税税负就轻。因此,土地增值税筹划的基本思路是根据土地增值税的税率特点及有关优惠政策,控制增值额,从而适用低税率或享受免税待遇。

一、开发方式的纳税筹划

(一) 合作建房

税法规定:对于一方出地,一方出资金,双方合作建房,建成后按比例分房自用的,暂免征收土地增值税;建成后转让的,应征收土地增值税。

根据税法规定,企业可充分利用优惠政策,实现双赢。假如A房地产开发公司在某市繁华地段拥有一块土地,拟与B实业公司合作建造办公大楼,资金由B实业公司提供,建成后按比例分房。对B实业公司来说,分得的办公楼不含土地增值税,会降低购置成本。对A房地产开发公司而言,作为办公用房,不用缴纳土地增值税,可节约大量税负,降低房地产开发成本,增强其在市场上的竞争力。这样就实现了出资方和房地产企业的双赢。

(二) 代建房

税法规定:代建房指房地产开发企业代客户进行房地产开发,开发完成后向客户收取代建收入的行为。对于房地产开发企业而言,虽取得了一定收入,但没有发生房地产权属的转移,其收入属于劳务收入性质,故不属于土地增值税的征税范围。

根据税法规定,如不采用代建房方式开发,则房地产属于该房地产开发企业,销售时既要缴纳土地增值税又要缴纳营业税。房地产开发企业可利用代建房方式减轻税负,但前提是在开发之初就能确定最终用户,实行定向开发,从而避免开发后销售缴纳土地

主 编: 郭纲**副 主 编:** 李洪秋 陶洁
金大荣**责任编辑:** 黄波 万彪**主管单位:** 江苏省苏州
工业园区财政局**主办单位:** 江苏省苏州工业
园区会计学会**网 址:** www.sipkj.org**联系邮箱:** master@sipkj.org

增值税。

二、扣除项目的纳税筹划

（一）利用利息支出的扣除规定

税法规定：房地产企业的利息支出，纳税人能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明的，利息允许据实扣除，但最高不得超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额，即：可扣除的房地产开发费用=利息+（取得土地使用权所支付的金额+房地产开发成本）×5%以内。

纳税人不能按转让房地产开发项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构贷款证明的，房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本之和的10%以内计算扣除，即：可扣除的房地产开发费用=（取得土地使用权所支付的金额+房地产开发成本）×10%以内。

根据税法规定，房地产企业据此可以选择：如果企业预计利息费用较高，开发房地产项目主要依靠负债筹资，利息费用所占比例较高，则可计算应分摊的利息并提供金融机构证明，据实扣除；反之，主要依靠权益资本筹资，预计利息费用较少，则可不计算应分摊的利息，这样可以多扣除房地产开发费用。

假设某房地产开发企业进行一个房地产项目开发，为取得土地使用权而支付金额300万元，房地产开发成本为500万元。

如果该企业利息费用能够按转让房地产项目计算分摊并提供金融机构证明，则其他可扣除项目=利息费用+（300+500）×5%=利息费用+40（万元）；

如果该企业利息费用无法按转让房地产项目计算分摊，或无法提供金融机构证明，则其他可扣除项目=（300+500）×10%=80（万元）。

对于该企业来说，如果预计利息费用高于40万元，企业应力争按转让房地产项目计算分摊利息支出，并取得有关金融机构证明，以便据实扣除有关利息费用，从而增加扣除项目金额；反之同理。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

学会动态

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

关税纳税筹划案例点评——构建中介国际贸易公司

2010-12-09 作者: 来源: 阅读: 3 次

某国跨国集团公司在国内有一制造总公司, 在国外有一销售子公司, 制造和销售两家公司独立核算, 各自缴纳公司所得税, 而且所在国所得税税率高达30%, 结果当制造公司将产品卖给国外子公司时, 高价卖和低价卖同样无效, 因为两边都是同样高的税率, 结果该跨国公司为此专门在避税地设立了一家中介国际贸易公司, 将制造公司的产品低价卖给中介公司, 中介公司再高价卖给销售公司, 销售公司再按市场竞争价销售给其他非关联公司, 结果两家公司都减少了大部分应纳税所得额, 中介公司利润大增, 然而中介公司处于避税地, 不缴或少缴所得税, 这样给集团公司带来了巨大的税收利益。

主 编: 郭纲
副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣
责任编辑: 黄波 万彪
主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局
主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会
网 址: www.sipkj.org
联系邮箱: master@sipkj.org

分析 制造公司制造出产品再由销售子公司在国外销售时所需要的避税安排如图30-1所示。实际上, 如果制造公司为国外关联公司提供原材料或中间产品, 再由国外关联公司加工制造成产品出售, 也需要上述避税安排, 因为上述两个公司都位于高税区的情况下, 制造公司无论是按高价还是按低价向关联公司提供中间产品或原材料, 都与出售产成品时一样, 总要有有一个公司实现较多的利润, 负担较重的税收, 如果采取避税地中间贸易公司转售的办法, 问题就可以得到解决。这时, 对于中介贸易公司的定价策略而言, 同样是低价进、高价出。当然, 如果上面所说的销售子公司或关联制造公司处在一个税率很低的国家, 也可以考虑不通过中介贸易公司转售, 而由高税国的制造公司直接以低价将产品或中间产品销售给它, 并使利润积累在低税的外国销售子公司或关联制造公司账上。

点评: 利用中介国际贸易公司避税, 跨国集团公司还需注意两点: ①中介贸易公司应避免在高税的销售子公司所在国设立常设机构, 因为许多国家要根据常设机构标准来确定是否对外国公司来自于本国的经营所得课税, 如果中介贸易公司在这类国家设立了常设机构, 其低价进、高价出所形成的转移利润就可能要在高税国(常设机构所在国)缴税, 从而达不到避税的目的。②中介贸易公司不仅要在避税地或低税国注册成立, 而且其管理机构也应设在这些地区。因为目前许多高税国判定本国居民身份的标准中有管理机构所在地标准, 如果中介贸易公司的实际管理机构不设在避税地或低税国, 中介贸易公司就可能被高税国判定为本国的居民公司, 高税国就要根据居民管辖权对其高额的

转移利润征税, 这样跨国公司的筹划安排就会落空。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1

[期刊首页](#)[学会动态](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)

国外子公司远期外汇业务可筹划

2010-12-09 作者: 来源: 阅读: 3 次

随着世界经济全球一体化,各国国内市场都成为国际市场的有机组成部分,在我国正式加入WTO后,国内市场国际化将大大加速。企业的跨国业务开始蓬勃发展,在某国生产原材料,在另一国加工,在第三国销售已不再困难。跨国公司业务的扩展,不可避免地会产生外币业务。由于各国货币不统一,货币的含金量千差万别,货币间的兑换需要特别的价格体系——汇率来表示。汇率是用一国货币来表示另一国货币的价值。各国经济的跌宕起伏,必然会引起汇率的千变万化。

在国际上,按外币买卖成交后的交割日期不同,汇率可划分为远期汇率和即期汇率。远期汇率的产生主要是源于不同货币间存在的利率差别。在进行外汇交易的过程中,掌握各种国际性汇率的特点,提高汇率的预测水平,关注汇率变动的信息,选择良好而坚挺的外汇,并辅之以有效的套期保值,是防止汇率变动损失的一种较为有效的办法。

根据购销交易发生的期汇合同签订的时间不同,可以将外币套期保值分为两类:一是外币套期保值。外币交易套期保值是指在以外币计价结算的商品交易完成时(货款未收),为避免结算日汇率变动可能发生的外汇风险,向银行买进或卖出与货款等额的远期外汇的业务活动。二是外币约定套期保值。在外币约定套期保值中只是商品购销合同的签订,真实交易则在合同约定日期发生并以外币结算货款。为避免可能发生的外汇风险,在签约时就相应的交易向银行买进或卖出远期外汇进行套期保值。

由于这两种套期保值的会计账务处理方法不同,特别是对损益的处理不同,就为税收筹划提供了可能。

外币交易套期保值,由于商品交易和套期保值业务同期发生,在业务发生时,不仅要相应的交易额按当日市场汇率折算确认销量收入,还要同时确认期汇套期保值业务中的应收期汇合同款的折算额,并将差额记入“递延升水”或“递延贴水”(递延升水和递延贴水是资产负债类账户,不影响损益)。在月末将本年度应负担的损失或收益摊销记入损益科目“贴水费用”或“升水费用”(这两个账户期末结转本年利润,影响损益)。在购销交易中如做卖方,即在未来一定时日后收到一定数量的销货款,在购销业务发生的同时,做一笔期货交易,约定在未来一定时日按期汇合同约定的汇率卖出所得的外币。由于套期保值的影响,对此交易者来讲,其应收外汇账款和应付期汇合同款因汇率变动产生的汇兑损益恰好可以相互抵消。对损益的影响额就只有签订期汇合同时,

主 编: 郭纲**副 主 编:** 李洪秋 陶洁
金大荣**责任编辑:** 黄波 万彪**主管单位:** 江苏省苏州
工业园区财政局**主办单位:** 江苏省苏州工业园
区会计学会**网 址:** www.sipkj.org**联系邮箱:** master@sipkj.org

期汇合同中的远期汇率和即期汇率的差额。反之亦然。

外币约定套期保值, 商品交易合同虽然已签订, 但真实交易并没有发生, 根据收入确认原则, 购销承诺不能确认为交易的实现。所以在当期只确认期汇合同产生的折算差额, 并将此差额记入“递延升水”或“递延贴水”, 不进行摊销。如交易者为期货交易的买方(即在购销合约中为卖方), 期末由于汇率变动的影响, 期汇合同业务中的应付期汇合同业务中的应付期汇合同款所产生的汇兑损益记入“递延汇兑损益”(此账户为资产负债类科目)。在期汇合同到期交易实际发生时, 先按交易时的汇率确认销售收入, 然后确认期汇合同由于汇率变动产生的损益, 最后将整个套期保值业务中产生的所有损益都结转至销售收入账户中。最终调整后的销售收入本币额就等于外币交易额按期汇合同所定远期汇率折算的数额。如为期货交易的卖方, 则以应收期汇合同款承受汇率变动的风险。在交易真实发生时调整其商品销售成本账户, 使商品销售成本的本币额等于外币交易额按期汇合同所定的远期汇率折算的数额。

从以上的分析可以看出, 在外币套期保值业务中由于商品交易的发生时间不同, 对损益的会计处理方法也有所差别。如果套期保值业务跨越了企业的纳税期限, 必然会影响企业所得税的应纳税额。

例: 某企业的日本子公司在1998年12月1日联系到一笔销售业务, 价值1000万美元。此子公司既可以在当期进行实务交易, 也可以在60日后交割。当日市场汇率为1美元: 110日元。此子公司根据其对未来经济形势的了解和对未来的汇率变动的预测, 在签订的期汇合同中设定远期汇率为1美元: 109日元。1998年12月31日的市场汇率为1美元: 109.5日元, 期汇合同到期日的市场汇率为1美元: 108日元。

如果企业决定在当期实现销售收入, 采用外币交易套期保值产生的收益计算如下:

1998年子公司的套期保值交易收益的计算:

按当日的市场汇率确认的销售收入为1000万美元 \times 110=110000万日元;

期汇合同签订时发生递延贴水损失为1000万美元 \times (110—109)=1000万日元;

当期记入贴水费用的摊销额为1000万日元 \div 2=500万日元;

总收益为110000万日元—500万日元=109500万日元;

1999年此业务的收益损失额为剩余摊销额500万日元。

如果企业不在当期实现此销售收入, 采用外币约定套期保值所产生的收益计算如下:

1998年, 由于不能确认销售实现, 期汇合同所产生的损益暂记入资产负债类账户“递延贴水”, 当年的收益额为0。

1999年交易实际发生最终实现的销售收入为1000万美元 \times 109=109000万日元。

由此可见, 不同的套期保值方式其收益实现的时间也不同, 这就为税收筹划提供了空间。

根据以上分析,如果1998年正是此日本子公司的减免年份,则应采用外币交易套期保值增加当期收益。如果此公司通过某种改进,在1999年可以享受到日本的优惠条款,则应采用外币约定套期保值,在1998年与客户签订销售合同,并同时售出期汇合同,1999年确认收入的实现。这样,即保住了销售业务,也享受到了东道国的优惠条款

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1

[期刊首页](#)[学会动态](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)

海外税务筹划案例评析

2010-12-09 作者: 来源: 财税在线 阅读: 3 次

税务筹划在当代西方国家早已普及。通常是指纳税人凭籍律师、会计师、税务专家的精心安排与方案设计,减少或免除依照一般交易方案必须产生的税负。成功的税务筹划能使纳税人大大降低交易成本,然后随着反避税的逐步深化,税务筹划的合法性变得尤为重要,特别是筹划人对税务、法律的精通程度已成为影响税务筹划成功与否的关键。本文撷取海外几宗典型筹划案例,以求掀开税务筹划神秘面纱的一角,供大家借鉴。

IBC v. Duke of Westminster (1936)

基本案情: Westminster 依税务律师筹划,与雇员签订合同,其中约定以非工资形式支付给雇员某笔款项。

英国税务局认为:以非工资形式支付的该笔款项在法形式上虽非为工资,但实质上就是工资,相关税收因此不能以非工资对待征税。

英国上议院判定:英国税务局的主张属“类推征税”,违背了税收法定主义,且将当事人自己确定的法律权利与义务置之不顾。

评析:英国上议院 Westminster 判决确立了著名的 Westminster 税收原则。该项原则在英国近半个世纪的税收历史上扮演了主要角色。本案得以成功筹划的主要原因在于筹划人良好的运用了“税收不能类推”的基本法律原则。同时,筹划人进行设计的交易(纳税人的合同)亦切实存在,并非虚构。换言之,交易形式的细微变化(非工资)不影响交易的实质及双方因此确立的权利义务。由于交易本身是出于当事人真是的意思表示,“征税不能类推”,税收法定主义得以被完全适用。从中,我们可以看出英美法倡导的“契约自由”,在英美法哲学中占据了如何重要的地位。英国上议院也据此确立了著名的 Westminster 税收原则。该项原则在英国近半个世纪的税收历史上扮演了主要角色。

IRC v. Ramsay (1982)

基本案情: 纳税人 Ramsay 公司出售其农场获得资本收益,按英国税法该收益应缴纳资本利得税。为避免缴纳该笔税收, Ramsay 公司聘请律师设计了制造成本损失,从而抵

主 编: 郭纲**副 主 编:** 李洪秋 陶洁
金大荣**责任编辑:** 黄波 万彪**主管单位:** 江苏省苏州
工业园区财政局**主办单位:** 江苏省苏州工业园
区会计学会**网 址:** www.sipkj.org**联系邮箱:** master@sipkj.org

销该笔收益的避税计划。按照避税计划, Ramsay公司购买Cai thmead公司股票, 同一天又向该公司贷款两笔, 金额一样, 利率均为11%, 双方约定贷款条件为: Ramsay公司有权减少其中一笔贷款的利率, 并把减少的利率加到另一笔贷款上。贷款数日后, Ramsay公司行使合同权利, 将一笔贷款的利率减为0, 同时将另一笔贷款的利率增为22%。同一天, Ramsay公司将后笔贷款之债权出售获利, 依英国税法, 该债权证书出售所获收益免缴资本所得税。一周后, Cai thmead公司将前笔贷款归还Ramsay公司。由于上述贷款交易, Cai thmead公司股价下跌, Ramsay公司抛售该公司股票因此受损, 损失与出售债权凭证收益相等。Ramsay公司认为其出售Cai thmead公司股票所受损失能地销其出售农场所获收益, 因此免于缴纳资本所得税。

英国上议院认为: Ramsay公司出售贷款债权证书获益, 与因此引起的估价下跌遭受损失, 貌似两个各为独立的交易行为, 实质上是以避税为唯一目的的设计的整体交易。经过上述系列交易后, Ramsay的经济效果, 财务效果其实绕回原地, 与交易前并无区别。Ramsay既未获利亦未受损。系列交易唯一可能之结果是将最后步骤, 抛售股票产生之损失抵销出售农场的资本收益, 从而免除资本所得税。这种“环形交易”除避税外, 无其他商业目的, 因此Ramsay公司的股票损失不可用以抵销出售农场所获资本收益。

评析: Ramsay案例筹划失败, 实则是虚伪表示规则适用范围扩大的结果。对纳税人的各个独立交易, 英国法院一改以往分别审查、割裂对待的做法, 而是结合整体交易的目的与后果, 综合审查。本案所涉各交易步骤, 单独看来, 均未构成虚伪表示。但因各独立交易组合而成的整体交易, 既无商业目的, 又无商业合理性, 反而产生了避税结果。这种类型的交易违背了法律意旨, 不能也不应受到法律保护。从中也可以认识到, 交易有无商业目的与商业合理性, 亦成为认定交易属“真实意思表示”还是“虚伪表示”的重要依据之一。

Furniss v. Dawson (1984)

基本案情: Dawson意欲将其在Opco公司的股票出售给W. B. 公司。如径直出售, Dawson须缴纳资本利得税, 于是Dawson采用了专家提供的避税计划, 即通过中间公司出售股票给W. B. 公司。首先征得W. B. 公司同意后, Dawson与离岸公司G. J. 进行股权交换, Dawson以其在Opco公司的股份换取G. J. 公司的全部股份。同一天, G. J. 公司将换取的Opco公司股票出售给W. B. 公司。按英国税法, Dawson股权交换无资本利得, G. J. 公司出售股票亦不致Dawson负担资本利得税。只有当Dawson出售G. J. 公司股票时应缴纳资本利得税。Dawson公司避税计划的结果首先是延期纳税。

英国法院认为: Dawson通过股权交换形式全资拥有了G. J. 公司。实质上已取得股票销售收入。Dawson通过中间公司将股票出售给买受人, 与其直接将股票直接出售给买受人并无二致。从形式上看来, Dawson采取中间交易前后, 经济结果、财务结果不似环形交易, 发生了变化, 即所谓线形交易。但该中间交易除规避避税收外无商业上的任何目的。因此本案纳税人将股票转由中间人出售买受人应视同纳税人直接出售于买受人, Dawson应缴纳资本利得税。

评析: 本案税务筹划之所以失败在于忽视了Ramsay判例的基础: 系列交易的商业目的与合理性。本案策划之交易, 形式完全不同于Ramsay案, 交易前后纳税人的经营结构、财务状况完全发生了变化。然而本案与Ramsay案不容辩驳的相似点在于, 两案专家设计的系列交易除避税外, 均无任何商业目的与商业合理性。因而Dawson案之系列交易如同Ramsay案一样, 构成虚伪表示, 不能依最后交易结果免除应缴纳的税负。

Craven v. White (1998)

基本案情：纳税人打算处理其A公司股票，他们一方面与Cee-N-Cee公司协议合作，另一方面又与Oriol公司谈判由Oriol公司购买其股票。在Cee-N-Cee公司达成合并意向后，纳税人又决定以离岸公司Millor作为合并工具。于是，纳税人以其在A公司的股票换取Millor公司全部股份，同时与Cee-N-Cee公司继续进行合并谈判。但最后谈判失败。数周后，Oriol下属子公司从Millor公司购买了原纳税人在A公司的股票。Millor公司将出售股票的大部分收入以贷款形式返还纳税人。

英国上议院认为：系列交易如含有至少一个营业目的，或者系列交易的结果非纳税人预先计划，则Ramsay原则不得适用。该案中Oliver勋爵指出，适用Ramsay原则必须符合下列四个基本条件：“（1）系列交易为中间交易步骤插入时，即应规划为预定的结果；（2）该系列交易除了减轻税收负担没有其他目的；（3）于中间步骤插入时，不存在预先规划得系列交易不依预定计划发生的可能性，以致中间步骤不被认为会具有独立性；（4）预先规划的系列交易事实上也确实发生。法官们认为，纳税人与Millor公司股权交换时，并未确定Millor公司将出售股票于Oriol。因此，纳税人与Millor公司股权交换，Millor公司将股票出售于Oriol公司子公司。Millor公司向纳税人贷款，并非预先规划的系列交易，在确认税收后果上不应视为一个整体。

评析：为何仅隔四年，与Dawson案如出一辙的White案判决结果会发生如此翻天覆地的变化？一方面是由于英国法律界有防止Ramsay原则扩大化的倾向，另一方面，也是主要的缘由，是税务专家策划时巧妙地避开了“无任何商业目的与合理性”的地雷，令策划的系列交易与中间步骤存在发生其他交易后果的可能性，制造了产生“交易偏差”的空间。经过如此设计的系列交易不具有排他性，也因此令法院无从认定其具有预先规划的特征，税务设计得以成功实现。

以上四则案例虽然在英国当代史上年代相隔稍为久远，但不难看出，无论两成功案例之间，还是两失败案例之间，不乏共通之处。Duck案与White案的成功均是建立在设计的交易被认为是真的基础之上，而Ramsay案与Dawson案的失败也恰恰是因为策划之交易被法院认定为虚构。但不可否认的是，不同国家、不同政府、不同时代，甚至不同的法官（尤其是判例法国家）面对相似甚至相同的判例，作出的判决也往往不尽相同，甚至大相径庭。成功的税务策划还是必须依靠熟谙当地税务法律法规（国际法的税务策划同时必须熟谙国际法）、政策、法院判例的专家，根据当地具体情况详加分析、指导、设计，才能取得最佳效果。

我国的税收策划领域还处于萌芽阶段。大多数企业对此不予重视，或是即便有所想法，也不知从何下手。鲜有企业想到请律师介入。其实，我国政府一再强调行政机关必须依法行政，任何超越职权的法律解释均为无效。在西方国家通用的某些规则（如前文介绍的“实质高于形式”，“虚伪表示”规则）尚未在我国有关法律法规中确立之前，任何人、任何税务机关、司法机关都无权擅自扩大解释并以此作为执法的依据。因为这种执法行为极可能导致滥用法律，由法治走向人治！极少数部门采用留置、盘问等非法途径，想方设法获取当事人交易真实目的，以求查获避税、逃税大案，其行为与我国法律法规相悖，实际上是在侵犯纳税人的合法权益。若纵容这种违法行为，无意是对不依法行政、滥用职权、类推征税等已为国际社会所谴责行径的肯定。实际上，由于今年外商投资企业避税的兴起，及避税手段的愈加多样化，我国税务部门也采取了各种防止税收流失的举措。我国已于1998年通过了《关联企业业务往来税收管理规程》，对国际上最常见的非法避税，关联企业避税作出了法律规定，为税务机关依法行政提供了明确的依据。相信随着中国加入世贸组织，全球一体化进程的加快，我国逐渐将西方国家先进的征税规则引入中国法律法规亦为期不远。因此我国各企业，进行税收策划时不仅应当充分注意不断变化的税务法规，还应当透过法律专家考量策划的法理基础，使税收策划真正走上健康合法之路。

苏州工业园区会计学会 版权所有
苏ICP备10202726号-1



期刊首页

学会动态

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

集团公司持有商业地产如何进行税收筹划?

2010-12-09 作者: 来源: 财税在线 阅读: 3 次

集团公司持有商业地产如何进行税收筹划?

A集团公司(以下简称A)所有的飞天大厦(以下简称大厦)工程基本完成,大厦的造价约3亿元,大厦的经营及管理已经开始,A集团成立B公司(以下简称B)专门负责大厦的经营。结合大厦的位置、规模、功能等因素,A估算大厦年度收入约5000万元。A与B协商,主要内容为“A决定在10年内收回大厦的大部分投资,每年A需要从B获取纯收益(交纳流转税后)3000万元,经营期限20年”,意见达成一致,并拟签订合同。为了实现A获取纯收益3000万元,实务中可以采取多种经营方式,而考虑到税负情况,对各个经营方案税收筹划非常重要。因A与B是利益相关者,税收筹划的原则应是合法的前提下,使整体税负最小,税后现金净流量最大。

主 编: 郭纲

副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会网 址: www.sipkj.org联系邮箱: master@sipkj.org

一、大厦经营各税收筹划方案的对比

为便于各经营方案的比较,基于A的估算,假设:大厦年经营收入5000万元,B的各项费用为经营收入的25%(全部为现金支出),A与B均不享受税收优惠,企业所得税率25%,营业税率5%,城市维护建设税率7%,教育费附加率3%,契税率3%,房产投资余值扣除率30%,按税法规定最低折旧年限20年,计提年折旧1500万元,折现率8%。

方案一: A与B签订统一委托管理协议

A与B签订统一委托管理协议,协议约定:大厦收入全部由A收取,并开具A发票。A将超过税后收益3000万元(A缴纳营业税及附加由B公司负担)的部分作为B公司的委托管理费用,并由B开具收取委托管理费发票。测算每年净收益、现金净流量具体如表1:本方案的总税负为1018.52万元(81.02+35.50+275+252+375),合计净收益1231.48万元,合计现金净流量273148万元。考虑货币时间价值,A与B的20年合计净收益13058.12万元,现金净流量为28963.52万元。

方案二: A与B签订租赁协议

A与B签订租赁协议,协议约定:大厦收入全部由B收取,并开具B发票。B向A交纳租金,A获取税后收益3000万元(A缴纳营业税及附加由B公司负担),由A向B开具收取租金的发票。测算每年净收益、现金净流量具体如下:

本方案的总税负为1190.92万元, 合计净收益1059.08万元, 合计现金净流量2559.08万元。考虑货币时间价值, A与B的20年合计净收益11230.06万元, 合计现金净流量27135.46万元。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1

[期刊首页](#)[学会动态](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)

将旧房作为改造安置房转让的税收筹划

2010-12-09 作者: 来源: 阳光财会网 阅读: 3 次

《财政部国家税务总局关于城市和国有工矿棚户区改造项目有关税收优惠政策的通知》财税[2010]42号文第二条规定:“企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为改造安置住房房源且增值额未超过扣除项目金额20%的, **免征土地增值税**。”财税[2010]42号文第三条规定:“对经营管理单位回购已分配的改造安置住房继续作为改造安置房源的, **免征契税**。”

根据《土地增值税暂行条例实施细则》等规定,只有“建造”普通标准住宅出售的纳税人,才可适用“增值额未超过扣除项目金额20%的免征土地增值税”政策,非“建造”者不可适用该项政策。财税[2010]42号文将该项政策的适用范围扩大至“转让旧房作为改造安置住房房源”的企事业单位、社会团体以及其他组织。

结合《财政部国家税务总局关于廉租住房经济适用住房和住房租赁有关税收政策的通知》(财税[2008]24号)相关规定,目前为止,企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为廉租住房、经济适用住房、改造安置住房房源且增值额未超过扣除项目金额20%的,均免征土地增值税。如果企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房不是用于上述三种房源的,则即使增值额未超过扣除项目金额20%,也应就其全部增值额按规定计税。而经营管理单位回购已分配的改造安置住房只有继续作为“改造安置房源”的,才能免征契税。如果回购已分配的改造安置住房不是作为“改造安置房源”,或者所回购“住房”不是“已分配的改造安置住房”,如上述企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房即使将其作为“改造安置房源”,均不能适用上述免征契税政策。

【案例】

某企业因搬迁拟于2010年6月份转让一栋2005年购买的房子,企业购房发票注明购买金额为300万元,购买时已按税法规定缴纳契税15万元(能提供契税完税凭证)。现有一商场想在此开连锁店和一改造安置房经营管理单位想将此房作为改造安置住房房源,他们均出价500万元,该企业转让的房子不能取得评估价格。请分析有关的土地增值税。

【分析】

(1) 法律依据

主 编: 郭纲

副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局

主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会

网 址: www.sipkj.org

联系邮箱: master@sipkj.org

根据《财政部、国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知》（财税[2006]21号）规定，纳税人转让旧房及建筑物，凡不能取得评估价格，但能提供购房发票的，经当地税务部门确认，可以将《土地增值税暂行条例》第六条第（一）项规定的取得土地使用权所支付的金额和第（三）项规定的旧房及建筑物的评估价格的金额，按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算。《国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知》（国税函[2010]220号）规定，计算扣除项目时“每年”按购房发票所载日期起至售房发票开具之日止，每满12个月计一年；超过一年，未满12个月但超过6个月的，可以视同为一年。

（2）土地增值税的处理

如果转让给商场，则：

1、扣除项目包括房地产原价、转让环节税费。房地产原价包括原房地产权属登记价格，以及转让方原购入该房地产时缴纳的印花税、契税和支付的登记费、中介费。转让环节税费为转让方在本转让环节缴纳的营业税、印花税、城建税、教育费附加，以及转让房地产支付的交易服务费、中介费，假设共计345万元。

2、加计扣除金额=300×5%×5年=75万元

扣除项目金额合计：345+75=420万元。

3、土地增值额=500-420=80万元，增值率=80÷420×100%=19.05%，应纳土地增值税=80×30%=24万元。

如果转让给经营管理单位，由于增值额未超过扣除项目金额20%，则上述24万元土地增值税可以免征。也就是说，企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房，如果以市场价格分析，旧房的增值额未超过扣除项目金额20%的，在符合当地政策条件的情况下，可考虑转让旧房作为改造安置住房、廉租住房、经济适用住房房源，以便于充分享受税收优惠政策，获取更多利益；如果旧房的增值额稍微超过扣除项目金额20%的，也存在筹划将转让价格降低，使旧房的增值额不超过扣除项目金额20%的空间。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

学会动态

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

跨国理财之税务筹划

2010-12-09 作者: 来源: 中华会计网校 阅读: 3 次

随着WTO的加入,我国经济进一步与世界经济融合,企业必将走出国门,组建越来越多的跨国公司,参与全球经济竞争。税收作为影响企业竞争力的重要因素之一,在当今跨国投资和经营中备受关注。要想在激烈的世界竞争中立于不败之地,加强税务筹划是我国跨国公司的紧迫课题之一。

一、跨国公司税务筹划的特性

(一) 目的性

跨国公司税务筹划的最终目的是在国际经营中实现税负最低、跨国公司整体利益最大化。具体目的通常有:(1)减轻税负。通过对跨国公司在各个国家的税务筹划来降低整体税负;(2)延期纳税。通过对纳税时间的筹划,获得税款的时间价值收益;(3)降低纳税成本,可相应增加税务筹划收益;(4)实现涉税零风险。恰当履行纳税义务,保证纳税及时足额,规避税务风险。

(二) 合法性

各国税法是各国政府明确纳税人权利和义务的法律准绳,跨国公司税务筹划是在遵守各国税法的前提下,利用各国税收差异所做的纳税方案选择,以避免法定纳税义务之外的任何纳税成本的发生。如果偏离了合法性,就可能演变为避税或偷逃税,跨国公司将面临涉税风险,受到各国政府的惩处,给企业带来经济和名誉的双重损失。

(三) 综合性

跨国公司下属公司所在的各个国家有涉税问题,每个公司内部各生产经营环节有涉税问题,各公司之间的税负相互联系,各税种的税基也相互关联。这些千丝万缕的联系使得跨国公司一方面税负的减少可能带来另一方面税负的增加;近期税负的减少可能带来远期税负的增加;整体税负的下降可能带来其他方面的负面影响。因此,跨国公司必须综合考虑各下属公司、各生产经营环节、各个时期的涉税事项,并结合企业的发展目标、经营方向、社会形象等方面,进行全方位、多层次的整体运筹和安排,才能筹划出能增加跨国公司整体和长远利益的纳税方案。

(四) 专业性

跨国公司税务筹划的综合性,决定了它是一项高智能的筹划活动。这对税务筹划人员的素质提出了很高的专业化要求:(1)要精通各个国家的税法及国情,并能充分预计其税法变动趋势;(2)要熟悉各国的财务会计制度及其与税法的关系;(3)要熟悉各公司生产经营状况及其涉税事项;(4)要熟悉各公司之间的税务联系及各税基的相互关系。另外,国际税收环境日趋复杂,单靠跨国公司自己进行税务筹划已显得力不从心。为

主 编: 郭纲

副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会网 址: www.sipkj.org联系邮箱: master@sipkj.org

此, 跨国公司可将税务筹划工作委托给各国从事税务代理、咨询及筹划业务的专业人员和专业机构去做, 这样即可以降低税务筹划成本, 也可以获得更好的税务筹划方案。

(五) 超前性

税务筹划不是在应税行为发生之后设法减轻税负, 而是在跨国筹资、投资决策时运用财务预测、分析等方法进行事先筹划, 即对公司的应税经济行为事先进行规划、设计和安排, 测算比较不同经济行为下的税负并择优, 具有超前性。

二, 跨国公司税务筹划的途径

(一) 跨国公司税务筹划的客观基础

国际间税收待遇的差异, 是跨国公司税务筹划的客观基础。这些差异主要有:

1. 税收管辖权差异。各国对本国税收管辖权的规定有所不同, 有的按属地主义原则确定, 即仅对纳税人来源于本国境内的各种应税收入纳税; 有的按属人主义原则确定, 即对纳税人境内境外的各种应税收入均征税; 还有的国家按属地主义与属人主义相结合的原则确定税收管辖权。

2. 税种税率差异。各国的国情不同, 设置税种的种类、名称不尽相同, 同一税种的税率也高低不一。如: 美国的税种就特别多, 相比之下, 我国的税种要少得多; 有的国家对个人收入设置综合税种, 有的则按个人劳务收入、股利收入、资本利得收入等分别设置税种; 有的虽然税种名称相同, 但征税对象和计税方法有很大差别; 有的国家采用比例税率, 有的采用超额累进税率; 有的国家企业所得税税率高达50%以上, 有的则低于30%。这些差异使得各个国家税负轻重不一, 这也正是跨国公司税务筹划的主要切入点。

3. 税基差异。由于各国规定的税收减免和优惠各不相同, 即使同一税种的征税对象相同, 税基高低也不同, 使得同种收入的纳税人在不同国家的税负也不相同。

4. 避免国际重复纳税上的差异。为了促进国际经济贸易的发展, 各国都采取了一些措施避免或消除国际重复征税, 但方法有所不同。有的采用免税法, 对国外所得免于征税; 有的采用扣除法, 将国外已纳税所得从应税所得中扣除; 有的采用抵免法, 将国外已纳税额从应纳税额中扣除。由此造成税负抵免的差异。

5. 国际避税地。是指为了吸引外资, 以免征某些税收或压低税率的办法, 为国外投资者提供不纳税或少纳税条件的国家或地区。显然, 其税负远低于其他国家和地区。

此外, 各国税法不可避免地存在覆盖面上的空白点, 衔接上的间隙处和掌握尺度上的模糊界限等, 都为跨国公司的税务筹划提供了机会。

(二) 跨国公司税务筹划途径

跨国公司税务筹划主要是通过对投资国家的选择、投资组织形式的选择、应税收入的转移等途径来降低税负的。具体方式有:

1. 将公司居所设在低税国或避税地以降低税负。需注意的是, 各国确定公司居所的标准也有差异, 如许多欧洲国家认为公司实施控制和管理的主要地点是公司居所, 而美国认为公司注册地为公司居所。因此, 即使在高税国有投资经营行为, 有时也可通过公司居所避免来降低税负。

2. 选择适当的投资组织形式来降低税负。跨国直接投资的组织形式有分公司和子公司两种, 分公司隶属于总公司, 不是独立法人; 子公司是依照当地法律注册登记成立的法人。两种组织形式在纳税上的主要差异如表1所示:

表1 两种组织形式税负比较表				
组织形式	经营亏损抵免	双重征税的可能性	股利汇回征收预提税	东道国与其他国家签定的税收优惠协议
母(总)公司	盈利			
子公司	不能	有	征收	可享受
分公司	能	无	不征收	不可享受

跨国公司需要根据各国的具体情况, 比较两种组织形式的税负加以选择。

3. 转移应税收入来降低税负。跨国公司内部或多或少地存在各种交易和联系, 利用这种内部交易可将高税国的一部分应税收入转移到低税国, 实现总体税负下降。如通过转移定价来转移利润而降低企业所得税; 通过调节贷款利率转移利息收入而降低利息所得税; 通过利润分配方式转移股利收入而降低股利所得税等。

4. 通过信托投资或其他受托协议来降低税负。通过国外信托投资公司投资而不是直接投资, 获得的投资收益可隐藏在信托投资公司名下, 这样, 只需向信托投资公司支付较低的费用, 即可避免这部分投资收益向居住国政府纳税。

5. 避免成为常设机构来降低税负。许多国家对非居民公司的“常设机构”的利润课税, 在短期跨国经营活动中, 尽量不要成为东道国的“常设机构”, 则可避免向东道国纳税。目前国际上判断“常设机构”的主要依据是: 对于在东道国从事建筑、安装工程的外国公司, 以其经营活动是否暂时(联合国建议的时间界限为6个月)为依据; 对于在东道国从事其他经营活动的公司, 以其是否是一个法人为准。

6. 通过子公司积累利润延期纳税。一些国家规定, 国外子公司在没有汇回股利之前, 母公司不必为这笔股利缴纳所得税。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1

[期刊首页](#)[学会动态](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)

利用分解营业额进行营业税纳税筹划

2010-12-09 作者: 来源: 财税在线 阅读: 3 次

营业税的计税原理比较简单,应纳税额等于应税营业额乘以税率。在决定纳税人应纳营业税额的两个因素中,营业税税率比较固定,在一般情况下,从税率上节税的可能性很小,只有在特定条件下才能成为节税的因素,而营业额则要灵活得多,经营双方可以面议价格,这给纳税人提供了节税的空间。如果纳税人采取较低的定价或者尽量降低价外费用,减少不必要的收费,就可以降低应纳税额,达到节税的目的。

(一) 纳税筹划的政策法律依据

1、财税[2003]16号的规定

主 编: 郭纲**副 主 编:** 李洪秋 陶洁
金大荣**责任编辑:** 黄波 万彪**主管单位:** 江苏省苏州
工业园区财政局**主办单位:** 江苏省苏州工业园
区会计学会**网 址:** www.sipkj.org**联系邮箱:** master@sipkj.org

《财政部 国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)第三条关于营业税问题,对营业税可以实行抵扣的情形进行了如下明确规定:

(1) 单位和个人提供营业税应税劳务、转让无形资产和销售不动产发生退

款,凡该项退款已征收过营业税的,允许退还已征税款,也可以从纳税人以后的营业额中减除。

(2) 单位和个人在提供营业税应税劳务、转让无形资产、销售不动产时,

如果将价款与折扣额在同一张发票上注明的,以折扣后的价款为营业额;如果将折扣额另开发票的,不论其在财务上如何处理,均不得从营业额中减除。

电信单位销售的各种有价电话卡,由于其计费系统只能按有价电话卡面值入账并按有价电话卡面值确认收入,不能直接在销售发票上注明折扣折让额,以按面值确认的收入减去当期财务会计上体现的销售折扣折让后的余额为营业额。

(3) 单位和个人提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产时,因受让方违约而从受让方取得的赔偿金收入,应并入营业额中征收营业税。

(4) 单位和个人因财务会计核算办法改变将已缴纳过营业税的预收性质的价款逐期转为营业收入时,允许从营业额中减除。

(5) 保险企业已征收过营业税的应收未收保费, 凡在财务会计制度规定的核算期限内未收回的, 允许从营业额中减除。在会计核算期限以后收回的已冲减的应收未收保费, 再并入当期营业额中。

(6) 保险企业开展无赔偿奖励业务的, 以向投保人实际收取的保费为营业额。

(7) 中华人民共和国境内的保险人将其承保的以境内标的物为保险标的的保险业务向境外再保险人办理分保的, 以全部保费收入减去分保保费后的余额为营业额。

境外再保险人应就其分保收入承担营业税纳税义务, 并由境内保险人扣缴境外再保险人应缴纳的营业税税款。

(8) 金融企业(包括银行和非银行金融机构, 下同)从事股票、债券买卖业务以股票、债券的卖出价减去买入价后的余额为营业额。买入价依照财务会计制度规定, 以股票、债券的购入价减去股票、债券持有期间取得的股票、债券红利收入的余额确定。

(9) 金融企业买卖金融商品(包括股票、债券、外汇及其他金融商品, 下同), 可在同一会计年度末, 将不同纳税期出现的正差和负差按同一会计年度汇总的方式计算并缴纳营业税, 如果汇总计算应缴的营业税税额小于本年已缴纳的营业税税额, 可以向税务机关申请办理退税,

(10) 金融企业从事受托收款业务, 如代收电话费、水电煤气费、信息费、学杂费、寻呼费、社保统筹费、交通违章罚款、税款等, 以全部收入减去支付给委托方价款后的余额为营业额。

(11) 经中国人民银行、外经贸部和国家经贸委批准经营融资租赁业务的单位从事融资租赁业务的, 以其向承租者收取的全部价款和价外费用(包括残值)减除出租方承担的出租货物的实际成本后的余额为营业额。

以上所称出租货物的实际成本, 包括由出租方承担的货物的购入价、关税、增值税、消费税、运杂费、安装费、保险费和贷款的利息(包括外汇借款和人民币借款利息)。

(12) 劳务公司接受用工单位的委托, 为其安排劳动力, 凡用工单位将其应支付给劳动力的工资和为劳动力上交的社会保险(包括养老保险金、医疗保险、失业保险、工伤保险等, 下同)以及住房公积金统一交给劳务公司代为发放或办理的, 以劳务公司从用工单位收取的全部价款减去代收转付给劳动力的工资和为劳动力办理社会保险及住房公积金后的余额为营业额。

(13) 邮政电信单位与其他单位合作, 共同为用户提供邮政电信业务及其他服务并由邮政电信单位统一收取价款的, 以全部收入减去支付给合作方价款后的余额为营业额。

(14) 中国移动通信集团公司通过手机短信公益特服号“8858”为中国儿童少年基金会接受捐款业务, 以全部收入减去支付给中国儿童少年基金会的价款后的余额为营业额。

(15) 经地方税务机关批准使用运输企业发票, 按“交通运输业”税目征收营业税的单位将承担的运输业务分给其他运输企业并由其统一收取价款的, 以其取得的全部收入减去支付给其他运输企业的运费后的余额为营业额。

(16) 旅游企业组织旅游团在中国境内旅游的, 以收取的全部旅游费减去替旅游者支付给其他单位的房费、餐费、交通、门票或支付给其他接团旅游企业的旅、游费后的余额为营业额。

(17) 从事广告代理业务的, 以其全部收入减去支付给其他广告公司或广告发布者(包括媒体、载体) 的广告发布费后的余额为营业额。

(18) 从事物业管理的单位, 以与物业管理有关的全部收入减去代业主支付的水、电、燃气以及代承租者支付的水、电、燃气、房屋租金的价款后的余额为营业额。

(19) 单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权, 以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。

单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的, 以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。

2、财税[2009]77号的规定

《财政部 国家税务总局关于中国移动通信集团公司中国联合网络通信集团有限公司中国电信股份有限公司与中国华侨经济文化基金会合作项目营业税政策的通知》(财税[2009]77号) 规定, 自2009年4月1日起, 对中国移动通信集团公司、中国联合网络通信集团有限公司、中国电信股份有限公司通过手机特服号“10699996”为中国华侨经济文化基金会接受捐款业务, 以全部收入减去支付给中国华侨经济文化基金会的价款后的余额为营业额, 计算征收营业税。

3、国税函[2009]224号的规定

《国家税务总局关于中国联合网络通信有限公司及所属分公司与联通新时空移动通信有限公司及所属分公司联合开展电信业务营业税问题的通知》(国税函[2009]224号) 规定, 自2009年1月1日起, 联通有限公司及所属分公司应就其向电信用户收取的全部收入减去支付给联通新时空及所属分公司价款后的余额为营业额缴纳营业税, 联通新时空及所属分公司从联通有限公司及所属分公司取得的电信业务收入按照“邮电通信业”税目缴纳营业税。

4、国税函[2009]223号的规定

《国家税务总局关于中国移动通信集团公司及所属分公司与中国移动有限公司及所属子公司联合开展TD-SCDMA网络通信业务营业税问题的通知》(国税函[2009]223号) 规定, 自2009年1月1日起, 移动有限公司及所属子公司应就其向TD-SCDMA用户收取的全部收入减去支付给移动集团及所属分公司价款后的余额为营业额缴纳营业税, 移动集团及所属分公司从移动有限公司及所属子公司分得的TD-SCDMA业务收入按照“邮电通信业”税目缴纳营业税。

5、《中华人民共和国营业税暂行条例》的规定

《中华人民共和国营业税暂行条例》第五条规定, 纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。但是, 下列情形除外:

(1) 纳税人将承揽的运输业务分给其他单位或者个人的, 以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位或者个人的运输费用后的余额为营业额;

(2) 纳税人从事旅游业务的, 以其取得的全部价款和价外费用扣除替旅游者支付给其他单位或者个人的住宿费、餐费、交通费、旅游景点门票和支付给其他接团旅游企业的旅游费后的余额为营业额;

(3) 纳税人将建筑工程分包给其他单位的, 以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位分包款后的余额为营业额;

(4) 外汇、有价证券、期货等金融商品买卖业务, 以卖出价减去买入价后的余额为营业额;

(5) 国务院财政、税务主管部门规定的其他情形。

6、《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》的规定

《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》第十五条规定, 纳税人发生应税行为, 如果将价款与折扣额在同一张发票上注明的, 以折扣后的价款为营业额; 如果将折扣额另开发票的, 不论其在财务上如何处理, 均不得从营业额中扣除。

7、国税函[2009]520号的规定

国家税务总局《关于政府收回土地使用权及纳税人代垫拆迁补偿费有关营业税问题的通知》(国税函[2009]520号)第二条规定, 纳税人受托进行建筑物拆除、平整土地并代委托方向原土地使用权人支付拆迁补偿费的过程中, 其提供建筑物拆除、平整土地劳务取得的收入应按照“建筑业”税目缴纳营业税; 其代委托方向原土地使用权人支付拆迁补偿费的行为属于“服务业——代理业”行为, 应以提供代理劳务取得的全部收入减去其代委托方支付的拆迁补偿费后的余额为营业额计算缴纳营业税。

(二) 纳税筹划技巧

基于以上政策法律的规定, 营业税纳税人要真正分解营业额进行计算营业税, 必须具备一些法律凭证的东西, 如各种制度和合同。

【案例】

2010年4月份, 某展览公司在市展览馆举办产品推销会, 参展的客户共有400家, 共取得营业收入3500万元。该展览公司取得收入后, 要支付给展览馆租金等费用1500万元。请问应怎样进行纳税筹划使税负更轻?

【分析】

(1) 纳税筹划前的税负分析:

由于该展览公司取得的收入属于中介服务收入, 应按“服务业”税目计算缴纳营业税, 其应缴营业税=3500×5%=175(万元)。

(2) 纳税筹划方案:

该展览公司在发出办展通知时, 可以规定参展的客户分别交费, 其中2000万元服务收入汇到展览公司, 由展览公司给客户开具发票, 另外1500万元直接汇给展览馆, 由展览馆给客户开具发票。但是, 改变收款模式可能会给展览馆增加收款工作, 双方可以洽谈回报方式。

(3) 纳税筹划后的税负分析:

经过纳税筹划后, 1500万元营业额经过形式上的转换则不需要缴纳营业税, 该展览公司只需就取得的提供服务的收入2000万元缴税, 其应缴纳营业税: $2000 \times 5\% = 100$ (万元)。在保证双方收入不变、客户和展览馆的税负不变的前提条件下, 该展览公司可少缴纳营业税75 (即 $175 - 100$) 万元。

由此可知, 对某些要支付租金的营业活动, 可以通过分解应税营业额。或者减少纳税环节, 达到合法节约税收之效

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

学会动态

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

利用中介国际许可公司避税筹划

2010-12-09 作者: 来源: 财税在线 阅读: 3 次

香港公司要向设在美国的子公司转让专利使用权, 由于香港与美国之间没有税收协定, 因而美国要对该子公司向香港母公司支付的特许权使用费征收30%的预提税。

为了避免这笔预提税, 香港母公司可以在荷属安的列斯建立最终许可公司, 在荷兰建立二级许可公司, 然后把这项专利卖给设在荷属安的列斯的最终许可公司, 这样, 香港母公司可以通过在荷属安的列斯和在荷兰的附属两级许可公司把专利使用权转让给美国的子公司。由于美国与荷兰有税收协定, 美国对本国公司向荷兰公司支付的特许权使用费预提税率改为零; 而荷兰国内税法就规定对向非居民支付的特许权使用费不征预提税, 这样, 特许权使用费从美国子公司流向设在荷属安的列斯的最终许可公司可以免除任何预提税。不过, 由于荷兰征收的公司所得税较高, 所以在荷兰二级许可公司实现的利润不能过大, 要尽可能把从美国子公司收取的特许权使用费转移到设在荷属安的列斯的最终许可公司, 否则上述许可结构虽规避了较高的预提税, 但却又使收取的特许权使用费面临较高的公司税, 达不到彻底避税的目的。

分析: 跨国公司向国外公司转让某些知识产权: 如商标权, 专利权和专有技术等, 往往会面临外国政府课征的特许权使用费预提税。尤其是在没有税收协定的情况下, 一些国家对本国公司向国外非居民支付的特许权使用费要征收很高的预提税。例如, 法国特许权使用费预提税税率为33.3%, 美国该税率为30%, 英国、德国、加拿大为25%。不过, 世界上也有一些国家不征收特许权使用费的预提税, 如荷兰、挪威、瑞士、瑞典等。为了减轻特许权转让的税收负担, 跨国公司可以采取以下许可结构: 即在一个纯避税地设立拥有最终许可权的公司, 然后在一个拥有广泛税收协定并且不对特许权使用费课征预提税的国家设立二级许可公司, 由该公司负责利用许可权。二级许可公司所在国如果课征较高的公司所得税, 则其对外转让特许权所收取的使用费差额(二级特许的使用费收入减去向最终许可公司支付的特许权使用费后的余额)就应尽可能小, 也就是说要把大量的使用费转移给设在低税区的最终许可公司。

点评:

主 编: 郭纲

副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会网 址: www.sipkj.org联系邮箱: master@sipkj.org

(1) 该案例可用下图表示: (略)

(2) 母公司与最终许可公司之间是紧密型关联关系, 且要设在避税地。

(3) 最终许可公司与二级许可公司的关系是"信箱公司"关系, 也就是说, 要求二级许可公司人员少、费用低, 并利用在地的税收协定。

(4) 最终许可公司, 将特许权转让给二级许可"信箱公司"时, 可采用转让定价, 避免二级信箱公司交过多的所得税。

苏州工业园区会计学会 版权所有
苏ICP备10202726号-1

[期刊首页](#)[学会动态](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)

企业降低税务成本方式分析

2010-12-09 作者: 来源: 中华会计网校 阅读: 8 次

企业从事生产经营的目的就是获取利润的最大值。利润的高低是受收入与成本决定的制约,而成本主要是由生产成本与税务成本构成。生产成本降低的对面就可能是管理成本与技术成本的提高,且在一定时期达到一定程度后较难找到降低空间,继而投资者与经营者就把主要的目光转向降低税务成本,将其作为重要的渠道来开辟。

一、降低税务成本的中性形式

降低税务成本的中性形式是指纳税义务人通过精心安排,利用税法的漏洞或缺陷,规避或减轻其税收负担的非违法、不能受法律制裁的行为。从本质上看,它既合法,亦不违法,而是处于合法与违法之间的状态,即“非违法”,通常称其为“避税”。

避税行为产生的直接后果是减轻了纳税义务人的税收负担,使其获得了更多的可支配收入;国家税收收入减少,将导致国民收入的再分配。纳税人有权依据法律“非不允许”进行选择 and 决策。国家针对避税活动暴露出的税法的不完备、不合理,采取修正、调整举措,也是国家拥有的基本权力,这正是国家对付避税的惟一正确的办法。如果用非法律的形式去矫正法律上的缺陷,只会带来不良的后果。因此,国家不能借助行政命令、政策、纪律、道德、舆论来反对、削弱、责怪避税。

(一) 避税产生的客观原因

避税产生的主观原因是利益的驱动,避税形成的客观原因主要有以下几个方面:

1. 税收法律、法规和规章本身的漏洞。如纳税义务人定义上的可变通性、课税对象金额上的可调整性、税率上的差别性、起征点与各种减免税的存在诱发避税。

2. 法律观念的加强,促使人们寻求合法途径实现减轻税收负担的目的。在“人治”大于“法治”的税收环境中,纳税人会倾向于用金钱贿赂政府官员、用美色引诱政府官员、用人情软化税务官员、靠背景和托关系向税务人员施压等不正当途径来达到减轻税负的目的。

3. 纳税义务人避税行为的国际化,促使国际避税越来越普遍。产生国际避税的原因是沉重税收负担、激烈的市场竞争、各国税收管辖权的选择和运用不同、各国间课税的程度和方式不同、各国税制要素的规定不同、各国避免国际重复征税方法不同、各国税

主 编: 郭纲**副 主 编:** 李洪秋 陶洁
金大荣**责任编辑:** 黄波 万彪**主管单位:** 江苏省苏州
工业园区财政局**主办单位:** 江苏省苏州工业园
区会计学会**网 址:** www.sipkj.org**联系邮箱:** master@sipkj.org

法实施有效的程度不同、其他非税收方面法律上的不同。

（二）避税的特征

避税与偷税相比具有以下几大特征：

1. 非违法性。避税是以“非违法”手段来规避或减轻税收负担的，它没有违法，从而不能采用像对待逃税行为那样的法律制裁。对避税，只能采取堵塞税法漏洞，加强税收征管等反避税措施。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，也许到另一国却成了合法的事。因此，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. 高收益性。避税是一种非违法行为，它一定能给纳税人带来极大的经济效益，并且与违法行为的偷税的风险性极不相同，避税基本上可以说极低风险或无风险。

3. 策划性。由于避税涉及企业生产经营的各个方面，况且现行的税法制度和征管水平也在不断提高，因此要做好非违法的避税，一定要有策划意识。首先，要了解税法，尊重税法；其次，要了解税法的漏洞或缺陷及征管中的漏洞；再次，要对自己的企业经营进行妥善安排，使之符合避税的要求；最后，要精通财务会计知识和其他法律知识，才不致于将避税变成了逃税。

受经济利益的驱动，一些经营者铤而走险采取了降低税务成本的偷税等非法形式。偷税，即逃税或称税收欺诈，国际财政文献局《国际税收辞汇》上的解释为“偷税一词指的是以非法手段逃避税收负担，即纳税人缴纳的税少于他按规定应纳的税收。偷税可能采取匿报应税所得或应税交易项目，不提供纳税申报，伪造交易事项，或者采取欺诈手段假报正确的数额”。《征管法》第六十三条规定：纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。从上述定义可以看出，“偷税”的基本特征有两个：一是非法性，即偷税是一种违法行为；二是欺诈性，也就是说，偷税的手段往往是不正当的。这与避税完全不同。

二、降低税务成本的积极形式

降低税务成本的积极形式是指纳税义务人依据税法规定的优惠政策，采取合法的手段，最大限度地享用优惠条款，以达到减轻税收负担的合法行为，通常分为“节税”与“转税”两种形式。

（一）节税

节税与避税的区别在于节税符合政府的法律意图和政策导向，是应当鼓励的一种税收行为，而避税相反。节税的目的是为了减轻纳税人的税收负担，其实现途径是利用税法中的优惠政策和减免税政策。节税与“非违法”的避税相比具有以下特征：

1. 合法性。从法律角度看，避税是采用“非违法”的手段来达到少缴税或不缴税，而节税则采用的是“合法”的手段来达到上述目的，其合法的最主要标志就是节税是利用税法中的优惠政策，而优惠政策本身并不是税法中的漏洞，它是立法者的一种政策行为，节税者的节税行为符合立法者当初的立法意图。

2. 道义性。避税则是利用税收立法上存在的漏洞或不完善之处，以达到少缴税的目的，在道义上通常有不正当之嫌。节税是充分利用国家规定的优惠政策符合国家调整产

业导向的行为,是正当的行为。

3. 趋同性。避税较多地受制于税法 and 征管漏洞或缺陷,而这些漏洞则是税务当局当初始料不及的,也是在未来的立法和征管中要加以克服的;相反,节税则是立法者和税收征管者希望纳税义务人去做的,纳税义务人的节税行为几乎完全在税务当局的预料之中 and 期望之中。

4. 调整性。节税的关键是享受税收优惠政策,为此,纳税义务人要能灵活应变,有敏锐的洞察力,想方设法通过经营决策的调整达到享受税收优惠的条件。

避税和节税其实是一个问题的两个方面,节税是从纳税人角度进行的界定,侧重点在于减轻税收负担;而避税则是从政府角度定义,侧重点在于回避纳税义务。由于征纳双方立场不同,纳税人从个体利益最大化出发,在降低税收成本(包括税收负担和违法造成的税收处罚)而进行筹划的过程中会尽量利用现行税法,当然不排除钻法律漏洞;而税务当局为保证国家财政收入,贯彻立法精神,必然反对纳税人避税的行为。但这种反对仅限于道义上的谴责。只要没有通过法定程序完善税法,就不能禁止纳税人在利益驱动下开展此类活动。因此可以说,对节税和避税的严格区分,仅仅是体现了一方当事人即政府的意志。如果考虑另一方当事人,则这种区分不仅变得毫无意义。而且,在实际中也难以操作。由于避税和纳税筹划之间界限相当模糊,对于一项节税计划中是否有避税因素,常常是众说纷纭、莫衷一是。

(二) 转税

转税是税负转嫁筹划的简称,它是指纳税人在不愿或不堪忍受税负的情况下,通过提高价格或降低价格等方法将税收负担转移给消费者或供应商的行为。

转税一般具有以下几个特征:

1. 转税从本质上来说是纯经济行为。偷税、避税以及节税在性质上属于一定程度上的法律行为,只是有“违法”、“非违法”以及“合法”程度上的不同,而转税则是纳税义务人通过价格自由变动的一种纯经济行为。

2. 转税能否成功取决于价格。没有价格的自由浮动,转税也就不存在。由此可见,价格自由变动是转税赖以实现的前提条件。商品供求弹性的不同所导致的价格对厂商供应量的影响以及对消费者消费量的影响,在很大程度上决定了转嫁税款归宿的方向和程度。

3. 转税不影响国家税收收入。逃税、避税和节税的结果都会在不同程度上导致国家税收收入的减少,只是避税是被迫减少,节税是主动减少,而转税的结果是导致税款的归宿不同,不一定减少税收收入。

三、降低税务成本的筹划意义

降低税务成本的筹划即纳税筹划,主要是站在纳税人角度而言,进行纳税筹划的主要目的是通过不违法的、合理的方式以规避或减轻自身税负、防范和化解纳税风险,以及使自身的合法权益得到充分保障。纳税筹划主要包括避税、节税与转税三种筹划形式。纳税筹划不仅能减轻企业的税负,还有其他积极的意义。

(一) 有利于提高纳税人纳税意识

纳税人进行纳税筹划与纳税意识的增强一般具有客观一致性和同步性的关系。因企

业进行纳税筹划的初衷的确是为了少缴税和缓缴税,但这一目的达到是通过采取合法或不违法的形式实现的,而要使这一形式的有效实现,纳税人就必须熟知税法,搞清楚什么该为什么不该为,在此过程中不由自主的就提高了其纳税意识。

(二) 有利于实现纳税人经济利益的最大化

纳税筹划不但可以减少纳税人税收成本、实现节税功能,还可以防止纳税人陷入税法陷阱(显性背后的隐性陷阱)。税法陷阱是税法漏洞的对称。税法漏洞的存在,给纳税人提供了避税的机会;而税法陷阱的存在,又让纳税人不得不小心,否则会落入税务当局设置的看似漏洞,实为陷阱的圈套(这也是政府反避税的措施之一)。纳税人一旦落入税法陷阱,就要缴纳更多的税款,影响纳税人正常的收益。纳税筹划可防止纳税人陷入税法陷阱,不缴不该缴付的税款,有利于纳税人财务利益最大化。

(三) 有利于税收经济杠杆作用的发挥

纳税人根据税法中的税基与税率的差别,根据税收的各项优惠、鼓励政策,进行投资、筹资、企业改造、产品结构调整等决策,尽管在主观上是为了减轻自己的税收负担,但在客观上却是在国家税收经济杠杆的作用下,逐步走向了优化产业结构和生产力合理布局的道路,有利于促进资本的合理流动和资源的合理配置。

(四) 有利于国家税制的日趋完善

纳税筹划是针对税法中的优惠政策及税法中没有规定的行为而进行的,因此在税务人员进行税收征管过程中会针对企业进行的纳税筹划工作而发现税法中存在的完善的地方,这些问题通过正常的渠道进行反馈可作为完善税法的依据,有利于税法的逐步完善。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

学会动态

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

全资子公司改制避免重复征税的税收筹划

2010-12-09 作者: 来源: 中华会计网校 阅读: 3 次

A公司是湖北省的一家以建筑安装为主导产业的大型集团企业,该集团总公司下设建筑安装公司、钢结构公司、混凝土公司、门窗加工厂、预制构件公司五家子公司。该集团总公司顺应国家对税收政策的调整,对集团公司进行了全面的整合:对原有的全资子公司一律改组改制为非法人的分支机构。通过机构的整合,全年共节约税收成本上千万元。

根据原营业税的相关政策规定,对纳税人自己生产的货物用于建筑安装,应当在货物移送时征收增值税,同时对其货物价款还必须并入建筑业计税营业额,再征收一道增值税,这样就形成了重复征税。

新《营业税暂行条例实施细则》第七条规定,对纳税人在提供建筑业劳务的同时销售自产货物的混合销售行为,应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额,其应税劳务的营业额缴纳营业税,货物销售额缴纳增值税,未分别核算的,由主管税务机关核定其应税劳务(或应税货物)的营业额(或销售额)。但分别纳税的前提必须是建筑企业自己生产的货物。对建筑企业外购的货物用于建筑安装,根据《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定,其营业额仍然应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内。

因为该集团公司下设的子公司为法人公司,对建筑安装公司从其他子公司购入的货物用于建筑安装的,子公司应当缴纳增值税,同时,对建筑安装公司在计算“建筑业”营业税时,还必须包括支付给子公司的货物价款。通过将子公司全面改组改制为非法人的分支机构后,对各分支机构生产的货物用于建筑安装,就构成了“自产货物自用”的事实,在计算“建筑业”营业税时,其计税营业额就不再包括自产货物的价款,从而避免了重复征税。

主 编: 郭纲

副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会网 址: www.sipkj.org联系邮箱: master@sipkj.org

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

学会动态

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

设立集团公司应当重点关注的涉税问题

2010-12-09 作者: 来源: 中华会计网校 阅读: 3 次

随着公司规模的不断壮大和竞争的加剧,进行集团化资产重组越来越被公司决策者重视,进行集团化重组自然会给企业带来许多益处:提高规模效益、优化公司运营模式、健全法人治理结构、优化会计报表、提高企业整体再融资能力等等,并且集团内部通过价格等安排可以合理节税。目前,因为税务问题而出现问题的公司比较多,不仅使公司的形象大打折扣,而且其造成的经济损失也是非常巨大的,一旦公司被认定为偷税,除被限期补税,还需承担罚金和滞纳金。

一、明确集团公司的税务战略

集团公司重组中应当合理架构集团下属公司的税务流程,主要关注以下三点:第一、降低纳税风险;特别是集团公司内部有上下游关系的公司,应当制定合理的内部交易价格,防止价格异常被税务机关认定为关联交易;第二、合法节税;特别应当避免集团内部相互提供劳务或产品时容易出现的重复缴纳流转税的情况;第三、提高效率,避免过于复杂的税务流程,容易造成额外增加人力成本,并出现错误。

二、提前设计税收筹划方案

实践证明,无论事前、事中、事后的税收筹划,都应是超前的。首先要从时间上考虑税收筹划的超前性,尽快地进行前期调查和方案设计。主动性的事前设计税收筹划方案,具有较强的现实意义。因此,建议提前安排整体税收筹划事宜。其理由有以下几点:

1、公司即将组建企业集团。财税工作是企业集团发展战略的重要组成部分,而面临着一系列地问题需要解决。

2、新《企业所得税法》及其实施细则正式实施,需要密切关注和研判与之相配套的税收新政,并尽早制定相应的对策。在政策调整之际,我们需要认真研究新税法所体现的政策导向,及时调整投资行为。

3、充分利用有利的税收政策,特别是税收优惠政策。如投资的税收优惠,应予以密切关注。

主 编: 郭纲

副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园区
会计学会网 址: www.sipkj.org联系邮箱: master@sipkj.org

4、税收筹划是纳税人的一项基本权利。税收筹划的实质就是减轻纳税人的负担。纳税人通过税收筹划可以减少纳税错误,用足用活税收优惠政策,灵活地把握和运用税收政策差异,用最小的代价获取最佳的、合理的筹划方案,并取得可观的节税效益和合法受益。

5、前期性的涉税准备工作量大事杂。包括收集税收政策法规、制定方案、人员组成、双方配合、事前调查研究、同税务机关沟通等。

三、及早预见财税政策法规调整方向

成功的筹划,需要在现有法规限制的范围内寻找筹划空间。比如,要为企业筹划一个年终红利分配方案,就应该用现代企业产权制度的理念,确定分配关系,适当考虑员工劳动分红,尤其要考虑人力资本的收益问题。如果囿于现行《公司法》规定的“谁投资谁受益,不出资不受益”分配理念的限制,只考虑股东利益,不考虑人力资本收益,这样的分配方案不是最优的。税收筹划要及早预见法规调整方向,根本原因在于现实经济的活跃性、超前性与法律稳定性、滞后性的矛盾。税收筹划的超前性,决定了税收筹划的高风险性。在实际工作中,我们必须把握程序上的合法性,最大限度地降低操作风险。

四、提前运用法律规范管理制度

在中国企业的管理中,存在各种各样的情感色彩,企业成为员工情感交流的重要场所,随之产生了友情化的企业管理模式。这种模式迫使税收筹划过多考虑当事人的情感理念,而忽视引入法制化的制度理念。正确的做法是把二者结合起来,在处理涉税诉讼、行政复议事项时,既要充分考虑双方当事人的情感理念,又要按法律程序办事。商讨问题时提前考虑法律规范,然后再考虑情感因素,这样便于沟通,促成双方妥协;在程序上提前考虑法律因素,以防范风险。

五、具体运作上要有预见性

运作上超前,要求税收筹划在实际工作中,妥善处理“情、理、法”的关系,摆脱固有理念的约束,用新的“情、理、法”理念认识问题,处理问题,解决问题。

实现产权清晰是企业改革的一个老问题,所以在处理产权问题时,操作上必须有预见性,而从产权清晰标准来看,要预见到民营企业的产权在现实中保护不够充分。

面对这种情况,对民营企业进行税收筹划时,既要从“情”和“理”上考虑,对民营企业中存在的一些制度特别是产权制度予以理解,更要从法律要求的角度,对民营企业的“土制度”采取一些补救措施,以防范涉税风险,为企业解决实际困难。

综上所述,集团公司的设立条件比较严格,程序比较复杂,需要注意许多问题特别是涉税问题。因此,集团公司最好设置税务总监职位,或是聘请注册税务师做税务顾问,对日常涉税事项进行规范的、有效的、合法的处理。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1



期刊首页

学会动态

财税动态

法规信息

企业服务

实务探讨

税收筹划

有问必答

会计人生

外国企业驻华办事处推销关联企业产品应引起关注

2010-12-09 作者: 来源: 中华会计网校 阅读: 3 次

经济全球化已经不可避免地对各国政治、经济和社会发展产生了深刻影响,也给涉外税收征管,尤其是反避税工作带来日益严峻的挑战。下面结合某跨国公司(以下称A公司)的一起成功的税收筹划,对此问题进行分析。

A公司主要生产M系列产品,在多个国家建立了生产基地。对A公司而言,实现其产品进入中国市场的战略目标有两种基本方式:1. 直接推销产品,能避免直接投资所需要的大量前期投入;2. 直接投资设厂,前期投入较大,但从长远看有利于降低产品生产成本,并享受中国政府给予生产性外商投资企业的税收优惠。A公司对中国市场和法律环境进行了全面分析,认为中国市场具有巨大潜力,应该有长期的规划,而不仅仅是推销产品;而且设立生产性企业可享受较多的税收优惠。因此,A公司决定直接投资,但以推销产品为主,二者有机结合,将推销产品的非生产性业务纳入生产性企业的业务框架,充分享受生产性外商投资企业的税收优惠。

第一步,A公司于1992年在B市独资设立了一家外商投资企业(以下称C公司),并将“为关联企业推销产品提供宣传服务”写入营业执照,使作为生产性企业的C公司得以合法地从事“协助”推销关联企业产品这一非生产性业务,而事实上这将是其主要业务。采用这种含糊的提法,而不直接提销售关联企业产品,也是很高明的:容易获得政府批准,税务部门在征税时又不好界定,并无碍推销业务的开展。

第二步,在C公司进行前期建设的同时,以C公司名义,在全国设立了办事处近20个,名义上为销售C公司产品作前期宣传,实际上开始进行营业执照所明确的“为关联企业推销产品提供宣传服务”的业务。如果由A公司直接设立代表机构从事该业务,按国税发[1996]165号、国税发[1997]2号文件规定,除非仅为A公司的产品生产、销售以及自营商品贸易了解市场情况、提供商情资料、联络及其他准备性、辅助性活动不予征税外,即使不体现任何收入,也将被要求按经费支出换算征收营业税和所得税,并不享受任何税收减免。A公司即使声称办事处只从事宣传服务等辅助性活动,但也明白就业务内容和费用投向来看,办事处从事的是实实在在的促销活动,因此很难符合上述不予征税的条件;而且外国企业代表机构将分别面对各地税务机关的检查,增加了筹划难度。以C公司名义设办事处成为最佳选择。办事处以C公司名义活动,为非独立核算单位,采用报账制;不直接销售产品,而是以A公司名义销售给境内进口代理商,办事处通过各种促销手段协助代理商实现在境内的最终销售,因此,办事处并不向当地税务机关申报纳税。

主 编: 郭纲

副 主 编: 李洪秋 陶洁
金大荣

责任编辑: 黄波 万彪

主管单位: 江苏省苏州
工业园区财政局主办单位: 江苏省苏州工业园
区会计学会网 址: www.sipkj.org联系邮箱: master@sipkj.org

第三步, C公司投产后, A公司一方面继续以C公司办事处名义不断加大推销关联企业产品的力度, 使A公司M系列产品在中国境内销售额持续上升; 另一方面使C公司保持一定生产能力和销售水平, 维持生产性企业地位, 使其业务能享受生产性企业税收优惠, 实现A公司整体税负最小化, 并通过关联企业间转让定价使获利年度人为推迟。

上述筹划取得了显著的经济效益, 下面仅选取某年C公司损益表的主要数据作简要分析。C公司生产性业务销售额10000万元, 劳务费收入2000万元, 除销售费用(即各地办事处费用)以外的成本、费用5000万元, 销售费用8500万元, 账面亏损1500万元, 加上年结转亏损额1000万元, 累计亏损2500万元, 尚未进入获利年度。C公司承担的税负仅是生产、销售、服务过程中的增值税、营业税及附加, 没有企业所得税, “协助”销售的A公司产品销售额40000万元(当年按5%向A公司收取劳务费2000万元), “协助”A公司实现利润10000万元。就A公司整体而言, 当年在中国市场实现利润8500万元(10000-1500), 这也就是C公司年年亏损, 生产和销售却不断扩大的原因所在。

如果A公司直接设立代表机构从事推销关联企业产品业务, 不与C公司生产性业务合并申报, 则A公司税负将大大上升。以办事处按经费支出换算征税为例, 公式如下: 应税收入=经费支出÷(1-10%-5%) (假定10%为平均利润率), 应纳营业税=应税收入×5%, 应纳所得税=应税收入×10%×33%。为简便起见, 假设办事处费用全部为推销关联企业产品的费用, 则当年A公司应纳营业税500万元(8500÷0.85×5%), 应纳所得税330万元(8500÷0.85×10%×33%)。相应地, C公司减少劳务费收入2100万元和销售费用8500万元, 当年盈利5000万元, 进入获利年度, 缴纳所得税1200万元(按24%税率)。这一有机结合的税收筹划使A、C公司当年少缴税额2030万元, 直接增加了A公司的利润。

A公司税收筹划具有以下特点:

首先, 形式上的合法性。C公司各地办事处均依法设立, 并严格按营业执照规定的“宣传服务”的口径开展业务, 坚持不直接经销A公司产品, 只“协助”进口代理商作辅助性的宣传活动, 保证了经营范围合法。因为这些活动发生了费用, A公司按某种标准给予一定的补偿或报酬, C公司也主动统一向B市税务部门申报。

其次, 整体性和长远性相结合, 而不仅仅是一时一事的筹划。从对C公司经营范围的周密安排, 办事处业务的精心运作, 到C公司生产规模的控制和维持, 无不环环相扣, 使C公司这个生产性企业的形式, 最大限度地服务于A公司的整体战略目标。

但是, 从实质上看, C公司确实为A公司推销产品做了大量工作, 一般情况下, 这些工作应该由A公司的代表机构来完成, 也不能享受减免税待遇。A公司通过上述筹划, 转移了费用和税负, 实际上属于避税行为。

在跨国公司中, 这种筹划方法很普遍, 客观上减少了政府的税收收入。因此税务机关需要进行深入调查, 采取对策。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1

[期刊首页](#)[学会动态](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)

外资企业多年大面积亏损的背后：假哭穷真避税

2010-12-09 作者： 来源：财税在线 阅读：3 次

国家税务总局与联合国开发计划署日前联合举办的反避税专题研讨会披露，2005年外资企业的亏损面高达42.96%，全国税务机关共对300余户外资企业进行了反避税调查，结案70户，调整税款4亿多元。国家税务总局有关负责人表示，我国目前尚没有全面的反避税立法，现行反避税立法仅限于转让定价和预约定价，且条款比较原则，缺乏可操作性（《法制日报》11月14日）。

外资大面积亏损的情况已经持续多年。此前笔者曾经看到的一个数据是：在中国境内的40多万家外企有60%账面亏损，年亏损总额达1200亿元（《中华工商时报》1月4日报道）。外资的大面积亏损令人难以理解：其一，外资的税负轻。目前，外商投资企业的名义税率15%，实际税率是11%；内资企业目前的名义税率是33%，实际税率为25%左右。外资企业的税负不足内资企业的一半。其二，除了税收优惠，外资企业在土地、贷款、用汇等方面，享受着诸多政策优惠与便利。其三，外资企业的技术和管理先进、实力雄厚、品牌含金量高、市场广阔。

从这三个方面来看，外企哪个方面都比国内企业占优，尽管如此，外资企业依然在大面积亏损。这亏损令人费解。按道理说，外资企业在亏损的时候，会重新评估投资的可行性，然而，我们看到的却是另外一幕，在外资企业哭穷的同时，他们不断向中国追加投资。截至今年6月底，我国累计实际使用外资金额达到6508亿美元，来华投资的国家 and 地区近200个，世界500强企业约470家在华投资。

显然，亏损是假，赚钱是真。据统计，从1990年至2004年，中国外商投资企业仅利润的汇出额一项，就高达2506亿美元。2003年外商在华投资工业企业利润率为6.6%，比当年世界财富500强这一指标要高出很多！外资企业通过制造亏损的假象，巧妙地逃避了相当一部分税收责任。要不然就很难理解，为什么外资创造了中国约33%的GDP，却只缴纳了中国约20%的税收。

外企避税危害巨大。它不仅造成了税收收入大面积减少，影响了我国财力的增长，也使民族企业在竞争中处于更加不利的地位，因为外资企业可以用避税多出来的“利润”进一步提高研发能力和抢占市场的资本。同时，外资企业避税，迅速发展壮大，出口迅速增长，给我国带来更多的贸易摩擦。美国《纽约时报》记者戴维·巴尔沃萨所指出：“看上去中国好像从贸易中获得了更大的回报，实际上真正的利润被美国等外国公司所得；没有留下全球化带来的利润。”

主 编： 郭纲**副 主 编：** 李洪秋 陶洁
金大荣**责任编辑：** 黄波 万彪**主管单位：** 江苏省苏州
工业园区财政局**主办单位：** 江苏省苏州工业园
区会计学会**网 址：** www.sipkj.org**联系邮箱：** master@sipkj.org

虽然外企大面积亏损，避税现象严重，由于立法滞后，我们却常常无可奈何。在“2005公安机关侦破十起涉税大案”中，其中没有一家外资企业。这种情形非常令人痛心。避税是纳税者利用税法上的漏洞，达到减轻或解除税负的目的，目前世界上大多数国家为了防止跨国公司的避税活动，都在加紧修订和完善法律，以最大限度地堵住相关漏洞，不给外资企业避税造成可乘之机。

面对享受诸多优惠条件的外资企业的大面积亏损，我们也应该尽快修订和完善法律，加大审计、检查和惩处力度，最大限度地压缩外资企业的避税空间，如果默认这种状况持续下去，后果不堪设想。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1

[期刊首页](#)[学会动态](#)[财税动态](#)[法规信息](#)[企业服务](#)[实务探讨](#)[税收筹划](#)[有问必答](#)[会计人生](#)

员工激励制度的税务筹划思路

2010-12-09 作者: 来源: 中华会计网校 阅读: 6 次

为提高员工的积极性,很多企业设计了不同的员工激励制度,这其中以提高工资薪金待遇、股票期权和职位晋升等。本文着重从税收角度比较股票期权和提高工资薪金待遇之间的差异。

(一) 我国目前股票期权的税收政策

对于股票期权的税收政策,《财政部、国家税务总局关于个人股票期权所得征收个人所得税问题的通知》(财税[2005]35号)规定,企业员工股票期权是指上市公司按照规定的程序授予本公司或其控股企业员工的一项权利,该权利允许被授权员工在未来时间内以某一特定价格购买本公司一定数量的股票。

其中,“某一特定价格”被称为“授予价”或“施权价”,即根据股票期权计划可以购买股票的价格,一般为股票期权授予日的市场价格或该价格的折扣价格,也可以是按照事先设定的计算方法约定的价格:“授予日”,也称“授权日”,是指公司授予员工上述权利的日期;“行权”,也称“执行”,是指员工根据股票期权计划选择购买股票的过程;员工行使上述权利的当日为“行权日”,也称“购买日”。

员工接受实施股票期权计划企业授予的股票期权时,一般不作为应税所得征税。员工行权时,其从企业取得股票的实际购买价(施权价)低于购买日公平市场价(指该股票当日的收盘价)的差额,是因员工在企业的表现和业绩情况而取得的与任职、受雇有关的所得,应按“工资、薪金所得”适用的规定计算缴纳个人所得税。对因特殊情况,员工在行权日之前将股票期权转让的,以股票期权的转让净收入,作为工资薪金所得征收个人所得税。

员工行权日所在期间的工资薪金所得,应按下列公式计算工资薪金应纳税所得额:

股票期权形式的工资薪金应纳税所得额=(行权股票的每股市场价-员工取得该股票期权支付的每股施权价)×股票数量

员工因参加股票期权计划而从中国境内取得的所得,按规定应按工资薪金所得计算纳税的,对该股票期权形式的工资薪金所得可区别于所在月份的其他工资薪金所得,单独按下列公式计算当月应纳税款:

主 编: 郭纲**副 主 编:** 李洪秋 陶洁
金大荣**责任编辑:** 黄波 万彪**主管单位:** 江苏省苏州
工业园区财政局**主办单位:** 江苏省苏州工业园
区会计学会**网 址:** www.sipkj.org**联系邮箱:** master@sipkj.org

应纳税额=（股票期权形式的工资薪金应纳税所得额 / 规定月份数×适用税率－速算扣除数）×规定月份数

上述公式中的规定月份数，是指员工取得来源于中国境内的股票期权形式工资薪金所得的境内工作期间月份数，长于12个月的，按12个月计算；前款公式中的适用税率和速算扣除数，以股票期权形式的工资薪金应纳税所得额除以规定月份数后的商数，对照个人所得税工资薪金所得税率表确定。

苏州工业园区会计学会 版权所有

苏ICP备10202726号-1