



TAX
PLANNING

税收策划 36计

(第2版)

作者拥有超过10年的从业经验



庄粉荣◎著

按照投资人的业务操作流程
以专项计策和技巧作为切入点进行税收策划分析

马靖昊

新理财杂志社社长兼总编辑

蔡昌

中央财经大学教授

李亚

理臣(中国)有限公司董事长兼总裁

钟四平

深圳华政长江税务师事务所
有限公司董事长

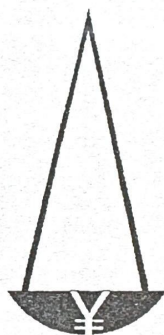
联袂推荐

中国铁道出版社有限公司
CHINA RAILWAY PUBLISHING HOUSE CO., LTD.

税收策划 36计

(第2版)

庄粉荣◎著



图书在版编目 (CIP) 数据

税收策划36计 / 庄粉荣著. — 2版. — 北京: 中国铁道出版社有限公司, 2021.5

ISBN 978-7-113-27726-0

I. ①税… II. ①庄… III. ①税收筹划 IV. ①F810.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2021)第021807号

书 名: 税收策划36计
SHUI SHOU CE HUA 36 JI
作 者: 庄粉荣

责任编辑: 王 佩 编辑部电话: (010) 51873022 电子邮箱: 505733396@qq.com
封面设计: 仙 境
责任校对: 孙 玫
责任印制: 赵星辰

出版发行: 中国铁道出版社有限公司 (100054, 北京市西城区右安门西街8号)

网 址: <http://www.tdpress.com>

印 刷: 国铁印务有限公司

版 次: 2020年4月第1版 2021年5月第2版 2021年5月第1次印刷

开 本: 787 mm × 1 092 mm 1/16 印张: 27.25 字数: 581千

书 号: ISBN 978-7-113-27726-0

定 价: 108.00元

版权所有 侵权必究

凡购买铁道版图书, 如有印制质量问题, 请与本社读者服务部联系调换, 电话: (010) 51873174

打击盗版举报电话: (010) 63549461



2017年5月5日，国家税务总局出台的《国家税务总局关于发布〈涉税专业服务监管办法（试行）〉的公告》（国家税务总局公告2017年第13号）明确涉税专业服务机构可以从事税收策划业务，对纳税人、扣缴义务人的经营和投资活动提供符合税收法律法规及相关规定的纳税计划、纳税方案。同时，中国注册税务师协会2017年1月25日也出台了《税收策划业务规则（试行）》（中税协发〔2017〕004号）。这就为税收策划由理论走向实践提供了法律依据。

一、研究税收策划的技术和方法迫在眉睫

当国家税务总局2017年第13号公告出台以后，税收策划成了合法的涉税咨询产品。于是，各种网络和媒体上推销税收策划产品的广告满天飞。税收策划怎么做？一些“公认”的做法就是在“税收洼地”注册个人独资企业，争取核定征收。这里我们不妨就目前“聪明人”进行“税收策划”的几种情景做一个简要分析（相关案例资料是在网络上随机选取的，这里就事论事仅对文章所描述的涉税问题做讨论，没有其他意图）。

其一，购买“××宝”节税千万是完全不可能的。

我们先来看下关于“××宝”这篇文章的产品推广性描述。

A企业主要进行培训业务，年收入数千万元。企业自有团队主要进行运营、营销、支持等功能，实际讲师大部分是外部聘用的临时讲师，年度成本也有数千万元。讲师和A企业之间签订的都是劳务合同，A企业将劳务费直接支付给讲师。原则上，A企业应该为讲师们代扣代缴个人所得税，但是由于讲师对缴纳高额个人所得税的强势反对和企业对于自己成本的考虑，一直以来A企业都没有进行相关个人所得税的申报和缴纳。

该文章明确相关风险和责任：A企业未能尽到申报劳务人员个人所得税的义务，有承担

罚款和缴纳滞纳金的风险。讲师们没有申报纳税，属于偷漏税行为。A企业存在事实的连带风险。

接着，该文章给出解决方案：A企业选择的“××宝”服务型个人独资企业+核定征收个人所得税产品，其解决方案详情如下。

讲师们首先购买了“××宝”服务型个人独资企业+核定征收个人所得税产品，拥有一个属于自己的工作室，再通过自己的工作室与A企业签约。A企业将约定的金额通过服务费形式打入讲师的工作室账户中，讲师最终从工作室账户中分红获利。

通过这个方案，各个讲师使用了国家对于小微企业的税收优惠政策，从而保证实际税负较低，缴纳的税金能在各个讲师的心理预期范围之内。

同时，各个讲师也会有自己的个人所得税税单，从而将自己的灰色收入阳光化。

该文章认为对于A企业而言，由于改变了交易模式，所以不再需要承担代扣代缴个人所得税的义务，还能从讲师的工作室获得发票以及增值税抵扣，在降低了风险的同时，还提高了经济效益。

案例分析：

在这篇推广文章里，没有描述清楚“××宝”的具体业务模式和流程……其实，讲师都是聪明人，他们应当知道，自己去注册一个“工作室”十分方便，几乎也没有什么成本，完全可以正大光明地自己策划且合法操作，从而实现自己的利益（如果是公务人员的兼职经营问题，不是本书讨论的话题）。如果真的像该文章所说的，去购买了“××宝”，换一句话说使用这个“税务策划工具”，反倒将属于正常的一笔业务策划成没有真实业务的代开发票问题了（其他涉税风险这里就不再赘述了）。如上述分析是真实的话，那么这样操作的“××宝”自身就存在巨大的涉税风险。

其二，通过核定征收解决无票问题无异于饮鸩止渴。

网络上有一篇文章《2020年核定征收案例》介绍了如下情况：北京某建筑公司2020年有一笔2000万元的业务，账面利润1000万元，有300万元是因为进行业务时，上游公司开不了票，导致所得税太高。怎么办？

文章作者认为：如果无票，则需要缴纳较高的企业所得税。于是进行了如下策划分析。

作为公司的业务需要交的企业所得税为75万元（300万元×25%）。但是，如果通过个人独资企业，需要缴纳的税收为：一是增值税为8.74万元（300万元÷1.03×3%），附加税为0.52万元（8.74万元×6%），个人所得税为2.62万元（300万元÷1.03×0.9%），上述各种税费用合计为11.9万元〔（8.74+0.52+2.62）万元〕。

此外，公司通过这种方式就可以解决因为无法拿到票而发生的损失，而且节税还高达90%。最后总结：个人独资企业依法不交企业所得税，而是交“个人生产经营所得税”。并

且特别强调一定要找个人所得税优惠园区去注册个人独资企业，才能达成以上所讲的节税效果。

案例分析：

本案例的基础假设是“上游公司开不了票”，这就出现疑问了，如果业务是真实的，上游公司为什么会开不了票呢？是不是其中存在什么猫腻？如果有猫腻并且按照这个思路操作下去，其实质还是虚构业务虚开票，显然是存在涉税风险的。即使无票业务存在一定的客观合理性，但是，如果缺乏合理的业务流程支持和业务模式的合理安排，同样也会陷入虚拟业务做核定并且虚开发票的陷阱。

其三，通过核定征收解决股权转让过程中的高溢价问题。

通过网络搜集到这样的一个资料：甲公司为一家高新技术制造企业，十年前由 A、B 两个股东投资成立，当时的注册资本为 1 000 万元，由于其产品的技术含量比较高，目前被一家上市公司所属的投资公司看中，准备高价收购。双方谈妥股权转让价格为 11 000 万元。

在这里原股东有 10 000 万元的溢价，因此有 2 000 万元的个人所得税。但是，当事人不愿意承担，于是，投资公司就请来了“税收策划专家”。

据介绍，“税收策划专家”的高招其实也十分简单，先在某个“税收洼地”注册一家个人独资企业，声称这家个人独资企业是得到当地政府“特批文件”的，其税收负担相当低（说白了，就是核定征收个人所得税）。注册了独资企业的后，以低价收购标的企业（甲公司）的股权，然后再将这个股权以最终交易价格转让给投资公司。

这样操作的结果就是将股权溢价留在那家个人独资企业，通过核定征收的方式将本来应当按照 20% 征税所得税的，转化为核定率缴税。

案例分析：

据介绍，上述操作已经是一个公开的秘密，也是一些人利用所谓“地方资源”忽悠人的一个手段。

那么，有人可能会问，这个方法能不能操作呢？笔者认为回答这个问题需要从三个层面上去分析。一是从政策层面上讲，肯定不行，因为我国的主要税种都有明确的反避税条款，如果没有合理的理由，交易价格不能明显偏低。二是得到当地政府“特批文件”的说法客观上不存在，因为税收法定是基本原则，我国税法仅明确国务院、财政部和国家税务总局可以结合经济情况对税收征管做出调整的权力。三是实际操作过程中的情况比较复杂。

通过以上资料的分析我们可以发现，目前我国财税咨询市场迫切需要一部系统性研究税收策划思路和方法的专著。

二、《税收策划 36 计》首版上市受到热议

目前还没有一部系统性研究税收策划方法的专著面市，导致税收策划理论与实践的脱节。于是，各种违法操作被当作税收策划，比如接受虚开发票、虚列成本和费用等，这些明确是

偷税的手段也被部分人当作低成本策划的方法在运用；利用“税收洼地”搞核定或者利用“招商引资”做财政返还，这种打“擦边球”的方式也许能够操作成功，但是不具有持续性，当然也就不能算作税收策划。

当然这里还有一个与税收策划有关的话题，即避税。对于国际避税，虽然有国际组织在做反避税的工作，但是由于国际差异客观存在，专业协调太复杂，所以国际避税无法避免，也不可能杜绝。问题是在国内是否存在避税的可能？可以肯定的讲是没有机会的，因为主要税法都已经明确规定了反避税条款。但实际上客观存在，笔者就曾经看到过这样一个案例，某外商将甲公司的利润通过关联交易转移了70%到“蓄水池”乙公司，由于该产品的交易价格当期没有可比性，主管税务机关在没有取得任何证据证明相关业务合理性的条件下，根据税法规定的组成计税价格的规定核定并查补相应的增值税款。显然，这个外商利用政策阈值（即税法规定可容忍的范围）进行了所谓的“成功”的操作，但是笔者认为，这个操作不是税收策划，而是避税。

每当某些当事人求证前述“策划方案”的可行性的时候，笔者有时也只能“顾左右而言他”……这样的咨询电话接得多了，笔者就在思考：如何才能避免“伪策划”？唯一的办法就是拿出真正有效的策划思路和方法以及相关的合法合规税收策划产品。那么，是不是需要对税收策划方法做一个系统性的研究？

笔者自1988年开始从事税务管理，感受到纳税人的需求，于是，便从理论层面研究税收对经济的作用。先后于1992年和1993年发表《围绕税收职能研究促产增收》《论税收政策的原则性与灵活性》等论文，由此奠定了本人研究税收策划的理论基础。后来又在会计事务所从事涉税咨询七八年，从而在操作层面上理解税收策划的客观性，并于2001年出版《实用税收策划》一书，相对系统而完整地归纳出税收策划的概念、原则和方法。后来经过20多年纳税评估和检查以及涉税咨询的实践，从实务层面选择不同的行业和专题对税收策划进行专题研究，先后出版专著30余部，2000多万字。其中，有独创性的还有《纳税检查应对技巧》（后来拓展成《“纳税检查应对丛书”》）。另外，为了推广税收策划理论，笔者还在国内率先用小说的形式演绎税收策划思路。

在过去的30年里，立足于操作，致力于让纳税人在理解税收策划原理的基础上掌握更多的操作技巧，从而增加投资和经营活动的效益，是笔者的追求。在研究过程中笔者发现，税收策划的技巧及方法随着政策的变化而变化，即使是在同一个政策背景下，某些事项的涉税处理在不同的区域、不同的行业、不同的纳税人而存在差异。因此，税收策划千变万化……但是，税收策划也是有一定的规律。笔者通过研究发现，税收策划的基本方法有4个，即争取税收优惠、利用政策差异、争取纳税递延和实现税负转嫁。而在此基础上又可以演化为36个策划技法。于是便将这些操作技巧归纳出来，从而形成《税收策划36计》并于2020年初出版。

《税收策划 36 计》上市后，立即得到财税界人士的强烈响应，给予了高度评价。如武汉大学恒大管理学院副教授张宏点评道：《税收策划 36 计》是一本相当精彩、耐人寻味的税收策划指南书。它从一个全新的视角来分析税收策划，每个章节都介绍了一个策划妙计。与大多数人一样，我开始也以为税收策划一定要把所有的税收政策倒背如流才能做好税收策划。但事实是只有真正地理解了税收策划的思想和方法才能以不变应万变。

书中所列举的 36 计涉及增值税、消费税、企业所得税、个人所得税以及其他各税种策划问题。而且读起来流畅毫不费力，因为它并没有讲枯燥的理论，而是以轻松、有趣的故事和案例作为切入点引导读者理解并运用这 36 计。在每个计策中分析了最新的税收相关政策，引导读者做更加深入的思考。

熟练掌握这 36 计，在工作中遇到有关问题才能迎刃而解。

我给这本书打五星，希望这本书能被更多的人看到，让更多的读者受益。

更多的朋友则以行动说话：大连注册税务师协会集中采购该书 100 册，分发给所属税务师事务所；扬州高朋律师事务所趸购 100 册赠送给会员客户企业；上市公司绝味食品确保公司财务人员人手一册；大型企业上海易初莲花、中建达丰等数十家集团公司也纷纷加入集中采购的行列。

三、《税收策划 36 计》的修订和完善

《税收策划 36 计》虽然集中了笔者 30 多年的实践和研究的成果，是在《纳税策划实战精选百例（第 6 版）》基础上的升级和完善，但是，那毕竟只是个人智慧的体现，而且成书过程比较短，部分文字和案例还缺乏推敲，存在一些瑕疵……好在当该书面世以后，在财税领域掀起了一股研究税收策划的热情，大家从不同的角度对该书的进一步完善提出了大量的意见和建议，同时考虑到政策的变化，于是笔者跟出版社编辑商量对《税收策划 36 计》进行修订和再版。

《税收策划 36 计（第 2 版）》在原稿的基础上有了很大的提升，主要体现以下 4 个方面。

一是兼收并蓄，博采众长。吸收了各方面专家的建议，特别是中央财经大学教授蔡昌、会计界著名学者马靖昊、原华润集团旗下公司 CFO 李汉柱等以及其他专家的意见，进一步完善了税收策划技巧、方法和理论体系。

二是精雕细琢，不断完善。对本书的核心内容“妙计精要”和“本计内容”表述税收策划原理、方法和技巧的内容做进一步详细论述，对部分策划思路和技巧进行了修正。此外，东北农垦的马树强等先生对本书文字的处理等事项也进行了指导。

三是与时俱进，开拓进取。结合新政策分析最新的实务案例，不断推陈出新，对部分案例也进行了调整和更新。

四是强化交流，相得益彰。本版采纳了读者建议，对部分案例中的表述艺术和文字差错进行完善和更正。

本书按照投资人的业务操作流程作为谋篇布局的基础。在表述形式上，每一计以“妙计精要”“本计内容”“案例注释”作为结构框架；在“案例注释”下，又引用三个案例来对相应计策做诠释。而在案例表达方式上，一般先行介绍事件情况，然后进行“业务分析”和“政策分析”，并将“策划分析”“策划结论”“策划点评”等税收策划必须经历的程序分别列示，部分案例对“操作难点”也做了提示，从而便于读者通过案例来体会策划计算和技巧的操作原理。

以专项计策和技巧作为切入点进行税收策划分析，在业内还是第一次尝试。目的是希望从多重角度去研究税收策划的实务和操作，同时增加可读性。当然，由于笔者水平有限，相信本书还存在许多可以进一步完善的地方，期待读者一起参与，不吝赐教！

庄粉荣

2020年12月



策划技巧之一：地点有选择 人和亦重要 / 1

国际巨星说梅西 国际避税麻烦多 / 5

跨境销售慎操作 利益落实有难度 / 6

利用洼地做策划 操作得当可获利 / 9

策划技巧之二：行业有优惠 企业可选择 / 14

利用行业议税收 农业免税风险多 / 16

软件企业层次高 税收优惠有力道 / 18

集成电路政策明 操作思路要厘清 / 21

策划技巧之三：无限或有限 税收差异现 / 25

创业投资办企业 有限无限细分辨 / 27

合伙公司两企业 费用政策存差异 / 31

农民专业合作社 税收策划有说法 / 35

策划技巧之四：开业分公司 中途来转轨 / 39

经营平台一朝定 根据发展做运筹 / 40

子分公司想变换 税收方案有三种 / 43

企业性质做调整 会计处理应讲究 / 48

策划技巧之五：放下身份 降低负担 / 52

企业不大想讨巧 纳税身份可运筹 / 53

物流企业要税改 身份策划先安排 / 59

小微企业流转税 利用政策有作为 / 61

策划技巧之六：经营选模式 税负可商议 / 64

设备运营有模式 纳税方法受约束 / 65

农业产品税让利 公司流程加农户 / 68

卷烟加工方式变 税收负担有差异 / 71

策划技巧之七：建账有技术 核算讲技巧 / 75

不同项目共开发 税收需要巧安排 / 77

企业建账是趋势 困难时期可权宜 / 80

兼营业务税负高 分别核算很重要 / 83

策划技巧之八：税制差异 争取利用 / 85

承包方案可选择 操作得当降成本 / 87

间接投资多渠道 基金投资不可少 / 89

企业发展再投资 策划得当增效益 / 93

策划技巧之九：流程再造 策划重点 / 98

生产方式若不同 白酒税负有差别 / 99

业务流程再调整 企业节税又增效 / 105

产品属于上下游 协同操作利增厚 / 109

策划技巧之十：虚晃一枪 税负下降 / 112

增设公司谋空间 广告费用细盘算 / 113

招待费用限额多 增加基数困惑除 / 115

混合销售难分清 机构整合出效益 / 118

策划技巧之十一：栈道跑道 各有其要 / 121

租赁贷款利不同 操作不济存风险 / 122

售后回购为融资 运营失当税赋重 / 124

租赁筹资需比较 背景不同利存异 / 130

税收政策理边界 小微企业当心雷 / 208

企业经营利润紧 业务招待细盘点 / 214

策划技巧之十九：纳税申报 有其奥妙 / 217

经营业务搞核定 实际毛利需弄清 / 218

隐瞒利润不足取 如实申报得实惠 / 219

进场服务去申报 税务机关定平销 / 222

策划技巧之二十：节外生枝 帮人利己 / 226

公司服务有个性 招聘司机需讲究 / 227

股权转让真交易 节外生枝引注意 / 231

包装方法讲技巧 用计策略有奥妙 / 233

策划技巧之二十一：加计扣除 操作有度 / 236

生产购进农产品 加计扣除勿忘记 / 237

开发资格是资源 扣除政策成金牌 / 240

研发产品有操作 税收因素为关键 / 244

策划技巧之二十二：流动非流动 税收各不同 / 249

常规思维大家做 逆向节税一招鲜 / 251

不管李逵和李鬼 税负降低真可为 / 255

无形资产来转让 价格确定有弹性 / 262

策划技巧之二十三：转让定价 掌握幅度 / 265

各国税率有差异 转让定价存空隙 / 267

地点转移税不同 货物过境需策划 / 269

经营结果有红利 经销差价来作抵 / 274

策划技巧之二十四：合同值千金 签订需用心 / 276

公路客运算公益 简易计税有风险 / 277

经营活动协议始 条款腾挪定流程 / 282

资产投资非货币 投资协议需思虑 / 285

策划技巧之十二：特殊条款 巧妙运用 / 134

稀有产品好节税 完税价格巧运行 / 135

高新企业有优惠 亏损弥补有讲究 / 138

特殊条款有乾坤 策划适当增金银 / 142

策划技巧之十三：采购商品 巧选货主 / 145

票款抬头不一致 业务流程有问题 / 146

实物信息不相符 纳税策划泡了汤 / 148

企业经营无资格 借道进口抵税款 / 150

策划技巧之十四：经营搞促销 税收有奥妙 / 154

让利送券和返利 谁对老板更有利 / 155

促销奖励定制度 营运不合来事故 / 161

“买一赠一”通常用 方法不同税有别 / 164

策划技巧之十五：代理销售 方法讲究 / 167

代销方式怎么定 税收负担有影响 / 168

房产代销好复杂 厘清思路无风险 / 173

复合模式做销售 联营扣点理思路 / 178

策划技巧之十六：税负转嫁 微观运作 / 182

微观环节搏利益 上下转嫁有技巧 / 183

税负转嫁大胆做 转让定价难作为 / 186

税费转嫁纳税人 国家利益未受损 / 189

策划技巧之十七：巧妙操作 纳税递延 / 192

资金流动道不同 税收待遇存差异 / 193

纳税递延做融资 增值税里有天地 / 198

投资创业有风险 技术入股税递延 / 200

策划技巧之十八：临界点 做文章 / 204

采购供应有主体 价格分析藏税收 / 206

策划技巧之二十五：租赁活用 利益传递 / 291

- 利益转移难运筹 租赁策划用技巧 / 293
- 销售定价有风险 通过租赁寻空间 / 295
- 集团内部交易定 租赁费中有税收 / 298

策划技巧之二十六：无中生有 意外增利 / 300

- 无中生有办企业 目的为享税优惠 / 301
- 加工业务无风险 无中生有划层次 / 305
- 钻研技术税负重 技术转让变轻松 / 308

策划技巧之二十七：费用巧策划 曲径可通幽 / 312

- 银行借款税无路 融资租赁可通幽 / 313
- 费用支出有渠道 处理不当存风险 / 316
- 研发产品能操作 税收因素是关键 / 319

策划技巧之二十八：折旧处理 酌情选择 / 323

- 年限确定有讲究 折旧结果税不同 / 324
- 折旧方法好确定 操作结果难安排 / 325
- 加速折旧好政策 经营班子未必认 / 329

策划技巧之二十九：业务分拆 负担下降 / 332

- 混合业务定销售 税收策划走前头 / 333
- 业务分拆不合理 补税罚款损信誉 / 336
- 流程分割有方法 策划得当可节税 / 337

策划技巧之三十：项目计税异 策划可转换 / 341

- 租赁仓储巧转换 双赢策划天地宽 / 342
- 费用分离有技术 关键流程要合理 / 344
- 聪明之人捡芝麻 不慎丢失大西瓜 / 347

策划技巧之三十一：跨越高坎 分步实施 / 351

- 大楼转让有奥妙 巧妙策划税收少 / 352

异地销售是道坎 调整模式能闯关 / 356

白酒产品税负高 分步销售乐逍遥 / 360

策划技巧之三十二：费用抵减 降低税收 / 362

加计抵减是否行 综合分析年终利 / 363

分国分项好复杂 仔细考量有税差 / 370

税法规定理清楚 扣除抵免两相宜 / 374

策划技巧之三十三：宁走十里远 不走一里险 / 377

重构业务建流程 协调纳税无争议 / 378

直接到达系违法 绕道行驶方安全 / 381

经营方式不妥当 亿元货款难入账 / 384

策划技巧之三十四：进口出口 税收策划 / 387

国际市场多风险 全局策划利保全 / 388

进口设备为创业 善于策划添效益 / 391

进料来料可选择 税收成本为重点 / 394

策划技巧之三十五：捐赠讲技术 争名又获利 / 398

小微企业做慈善 节税增收两不误 / 399

老板员工做慈善 税收策划有技巧 / 401

企业乐意做公益 会计操作讲章法 / 405

策划技巧之三十六：打包出售 走为上策 / 410

企业歇业时发生 清算环节讲税理 / 412

资产转让有门道 厘清政策很重要 / 416

清算公司和撤资 留存收益现差异 / 420

策划技巧 之一：

地点有选择 人和亦重要

【妙计提要】

地理税境有高低，政策选择存差异；税收策划好运筹，随心所欲做生意。

【本计内容】

中国有一句古话，叫作“谋事在人，成事在天”。古人还说：成事讲究天时、地利、人和。

应天时，讲地利，这个说法最早是在军事上的运用。利用天时、地利，弥补了兵力数量的不足，成就了绝代战役的案例不少。我国古代最著名的有“赤壁之战”“巨鹿之战”和“泜水之战”，等等。

赤壁之战是三国时期最有名的战役。当年刘琮受降，九万大军尽归曹操麾下，加上他带来的二十万大军，曹军就有近三十万的兵马。而刘孙的联军，仅有十万不到。因曹操的兵马来自北方，不熟水性，士兵们容易晕船。他们就用铁索把战船连成一环，使船受河浪影响变小，在船上的士兵们如履平地，战斗能力大大增强。

然而，东吴名将黄盖识破了铁锁连环的弱点，便向周瑜献计，让他们用火船对战曹操的连环船。曹操的连环船因为被铁锁连起来，一艘船遭殃，其他也纷纷中招。在这样的情况下，曹操失败，退守北方……

而巨鹿之战则是项羽的成名之作，利用地利条件以不到五万的兵力解决了秦国王离、章邯的四十万大军。

兵家讲究天时、地利、人和，其实，做生意搞经营也是如此，从事税收策划更不例外。

税收策划这门学科能够诞生，与我国的改革开放不无关系。“十一届三中全会”以后，我国由计划经济体制向社会主义市场经济体制过渡，为税收策划业务的产生提供了“天时”条

件，我国已经确立了社会主义市场经济机制，在市场经济条件下，投资人的正当利益通过法律可以得到保护。国家税务总局公告 2017 年第 13 号中明确税收策划是一个涉税业务，所以，在法治社会里进行税收策划，正值天时也！

换一个角度来讲，作为投资人，将投资项目放在哪里也是要讲地利的。如何利用各地有利的政策进行税收策划是本计的主要内容，所以在这里我们略加展开对其作一个分析。

从税收策划的角度考虑地利，就是看哪里的税收负担相对比较轻。投资在哪里税收上优惠最多。

世界之大，税境复杂。各个国家由于其政治、历史、文化和自然条件不同，其税收政策差异很大。如果站在世界经济的角度来看税收策划，纳税人关注的不仅仅只是自己的经营情况，还需要联系自身所在地与投资所在地在税收等方面的情况。其策划的结果也不仅仅是一个企业的利益，它直接关系到国与国的利益分配，从而影响到相关国家的利益。

税收是各国产业政策的体现手段之一，同时又关系到人们的切身利益。为什么说对税收本身的固有特点进行研究，并针对税收政策的规定，在法律允许的范围内采取必要的手段，就可以使自己的税收负担最大限度地降低呢？从国际税收的角度讲，主要有五个方面的客观因素。

其一，各个国家所使用的税收管辖权有所不同。税收管辖权是一国政府在征税方面所实行的管理权力。税收管辖权有三种：即居民管辖权、公民管辖权和地域管辖权。每个国家由于其国体或政体不同，导致其管理国家的方式和方法有所不同，反映在税收的管理上，各国对税收的管辖权的规定上往往千差万别。因为国与国之间的差异，在国际之间的衔接上就可能形成某种重叠和漏洞，从事国际贸易或在国际间设立跨国公司经营，就可以利用这些差别和漏洞，将自己的税收负担降到最低水平。从这个角度讲，就从三个方面为税收策划留下了可能性：一是两个国家实行不同税收管辖权所造成的跨国税收策划。比如 A 国实行地域税收管辖权，B 国实行居民税收管辖权，那么 A 国的居民从 B 国获得的所得就可以躲避所有纳税义务。二是两个国家同时实行所得来源管辖权造成的跨国税收策划。各国确定所得来源的标准不同，有的国家根据所得支付者的来源确定，若所得支付者是本国自然人或法人，则该所得来源于本国，否则该所得并非来源于本国；有的国家则根据其他标准来断定一项所得是否来源于本国；这样，对待涉及两个国家的同一笔所得，当这两国认为这笔所得的支付者与获得者不属于本国自然人或法人时，该笔所得就可以躲避纳税义务。三是两国同时行使居民管辖权所造成的跨国税收策划。由于各个实行居民管辖权的国家对自然人和法人是否为本国居民有不同的确认标准，比如，当确定一自然人是否为本国居民时，有的国家采用住所标准，有的国家采用时间标准（即以居住时期超过一定期限为准），有的国家采用居住场所标准，还有的国家采用意愿标准，即询问自然人是否愿意成为本国居民；当确定一法人为本国居民时，有的国家采取登记注册标准，有的国家采取机构所在地标准。因此，跨国纳税人有可能同时避开在两个及以上有关国家的纳税义务。

其二，具体执法环节税收执法效果上的差别。

有的国家虽然在税法中规定有较重的纳税义务，但由于征管工作不力，工作中漏洞百出，给逃税、避税造成许多可乘之机，从而造成税负的名高实低。对国际避税来说，这些差别是十分重要的，明显的例子就是在执行税收条约或规定的情报交换条款的各有关税务当局管理效率上的差别。如果某一缔约国的管理水平不佳，会导致该条款大打折扣，反而有了更好的国际避税条件。

其三，各国的税法对税收要素等方面的界定不同。

由于各国的自然资源禀赋不同，生产力发展水平差异较大。处于具体条件下的国家必须采取与之相适应的措施和办法，反映在有关税收法规上，也将会出现明显的差别。这样的差别主要表现在以下几个方面。一是税种的差异，有的国家开征甲税，有的国家征收乙税，而有的国家则除了征甲、乙税以外，还征收丙税等；二是税基和税种类型的差异。虽然多数国家都开征了某种税，但其税基和类型都有所区别。例如，许多国家都开征了增值税，但是在增值税的具体设置和管理环节上，各国的情况各不相同，增值税的发源地法国在流转环节实现普遍征收，而我国从2016年5月1日才实行全面的营业税改征增值税，另外通过消费税作重点调节。此外还有税率差异、征税对象差异、纳税人差异、税收征收管理方式的差异和税收优惠内容与形式上的差异，等等。

其四，各国对避税的认可程度及反避税的方法上的差别。

由于国际税收差异的存在，各国也在强化国际间的税收衔接，例如扩大纳税义务、税法中行使公民税收管辖权以及各种国内和国际反避税措施，实行信息交换等。但是反避税是一项非常复杂的工程，各国对反避税的重视程度，反避税的具体实施方法等都大相径庭。跨国纳税人可以通过研究各国不同的反避税方案来制订自己的国际节税策略。

利用税境与国境的差异策划税收。一般而言，税境与国境范围相同，但是当国家在本国设置自由港、自由贸易区和海关保税仓库时，税境就小于国境。对跨国纳税人来说，自由港、自由贸易区是最理想的节税地，也是当今跨国节税的活动中心。自由港、自由贸易区不仅提供关税方面的减免，其他各种税收在这里受到不同程度的减免，它是现存税收制度中的一块“真空地带”。此外，各国出于某种考虑对本国的某一区域设立相对比较低的税率征税，或者政府在“招商引资”名下的税收通过财政返还等，这也为纳税人在国内规避相应的税收负担提供了可能。

其五，其他可以用来策划税收的因素。

在经济生活中，影响经济活动正常运行的因素很多，如通货膨胀、资本的流动限制、外汇管制等，它们对国际节税也有重要影响，这些非税收因素直接涉及国际节税环境的优劣，在一定程度上比税收因素还重要。

利用通货膨胀规律节税。通货膨胀给纳税人造成一定的正面影响，这是因为取得应税所得与实际缴纳税款并不同步，而是存在一个时间差，通货膨胀会使延迟一段时间之后的应付



更多法律电子书尽在 docsriver.com 商家巨力书店

税金真实价值降低。由此，通货膨胀会对应纳税额造成两方面的影响，一方面对纳税人有利，而另一方面对纳税人不利，纳税人可以利用通货膨胀的机理来进行国际节税。

通过资本流动节税。当今资本的流动性越来越大，资本流动的结果造成相当一部分的纳税自然人和法人以各种名义携带资本在国与国之间流动，通过有效的财务和税收策划，最终实现少纳税的目的。

外汇管制的影响。外汇管制是一个国家控制经济参与跨国流动的有效手段，外汇管制的主要内容是禁止外汇的自由交易，是对以财政手段控制国际避税的替代或补充，目的是加强了对避税的控制。因此，外汇管制的松紧程度，影响国际税收策划的空间。

如果从一个国家的情况来看，比如我国，由于其东西、南北的经济差异比较大，为了促进经济的发展，我国采取了差别税收政策。改革开放后，我国曾对经济特区、沿海经济技术开发区、国务院批准的高新技术产业开发区、中西部地区所办实行不同的所得税政策；为了引进外资，对外商投资企业制定了一系列所得税优惠政策。2008年统一所得税法以后，区域性税收优惠政策有所淡化，但是地区差异仍然存在。

至于人和，笔者将其解释为我国传统文化和行为方式，落实到税收策划上就是实际操作环节的税务管理特点。由于区域差异，从而形成税务管理特点上的差异。税务管理的差异主要表现在：税务管理的力度有大有小，税收征管改革的速度有快有慢，自由裁量权有宽有严，地方优惠政策（非国家规定的免征或者返还等税收优惠）有多有少等。这些往往是非书面能够表述的，但是，实际经营活动过程中客观存在。进行税收策划不能离开当地税收征管实际去操作。

在税收策划上讲人和，还表现为当事人对税收策划的认知上。当下还有部分企业人士并没有认识到完善企业内部管理的重要性，还停留在“打关系”的认知上，认为只有跟主管税务机关的主要人员搞好关系，就可以争取到税收上的好处。所以，涉税收服务机构在市场拓展和签署策划合同时往往遭遇尴尬。

当然，在具体操作过程中也不乏各种陷阱，比如，目前网络上宣传的利用“税收洼地”以“核定征收优惠”做策划，等等。这就需要广大投资人和企业家擦亮眼睛，识别真假，同时还需要既懂涉税政策和策划技术，又懂操作业务流程的咨询专家参与……将天时、地利、人和结合起来，就是税收策划的第一要旨！

【案例注释】

税收策划是一门技术性和艺术性相结合的学科，在实务第一线往往更倾向于实务操作。但是，从上述计策表述的内容上看，读者可能还是感觉难以理解。因此，这里我们结合实际案例对有关计策的操作思路做一个简要分析和解释。