

增值税避税筹划案例

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，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，以及进口货物金额计算税款，并实行税款抵扣制度的一种流转、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进行征税，所以叫做"增值"税。现行的增值税法已经作了重大变革，更趋于公平和规范，充分体现了主体税制与市场机制协调宜的原则。

□□我国现行增值税具有普遍征收、价外计税、使用专用发票、税简化的特点。现行增值税制充分体现了"道道课征、税不重复"的基本特性，反映出公平、个性、透明、普遍、便利的原则精神，对于抑制企业偷税、漏税发挥了积极有效的作用。然而，税法中的多种选择项目依然为纳税人进行避税筹划提供了可能性。

□□如何充分地利用这些可能性为我们企业的合理避税服务呢?这里将针对纳税人的不同情况通过一个个具体的案例，结合不同的方法，如利用购进扣税，利用增值税的减免规定，利用分散优势，利用联合经营，利用"挂靠"，利用混合销售等等为读者提供实际实践的思路和具体操作的方法。一般纳税人的避税筹划案例、小规模纳税人的避税筹划案例、利用扣税凭证避税筹划案例、进项税额调整避税筹划案例、利用增值税的减免规定避税筹划案例、利用"挂靠"避税筹划案例、利用"分散优势"避税筹划案例、利用"联合经营"避税筹划案例、利用"混和销售"避税筹划案例和购进扣税筹划案例。

一般纳税人的避税筹划案例

□□除特殊委托加工和进口货物的纳税人外均为一般纳税人。一般纳税人应纳税额的基本公式如下：

□□应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

□□这样，一般纳税人的避税筹划具体而言可以从两方面入手。

□□利用当期销项税额避税

□□销项税额指纳税人销售货物或应税劳务，就销售额依照规定的税率计算所销货物或应税劳务的税额。销项税额在价外向购买方收取，其计算公式如下：

□□销项税额 = 销售额 × 税率

□□利用销项税额避税的关键在于：

□□第一，销售额避税；

□□第二，税率避税。一般来说，后者余地不大，利用销售额避税可能性较大。就销售额而言存在下列避税筹划策略：

□□(一)实现销售收入时，采用特殊的结算方式，拖延入账时间，延续税款缴纳；

□□(二)随同货物销售的包装物，单独处理，不要汇入销售收入；

□□(三)销售货物后加价收入或价外补贴收入，采取措施不要汇入销售收入；

□□(四)设法将销售过程中的回扣冲减销售收入；

□□(五)采取某种合法合理的方式坐支，少汇销售收入；

□□(六)商品性货物用于本企业专项工程或福利设施，本应视同对外销售，但采取低价、次品折扣方式降低销售额；

□□(七)采用用于本企业继续生产加工的方式，避免作为对外销售处理；

□□(八)以物换物；

□□(九)为职工搞福利或发放奖励性纪念品，低价出售，或私分商品性货物；

□□(十)为公关将合格品降低为残次品，降价销售给对方或送给对方；

□□(十一)纳税人因销货退回或折让而退还购买方的增值税额，应从销货退回或者在发生的当期的销项税额中抵扣。

□□利用当期进项税额避税

□□进项税额是指购进货物或应税劳务已纳的增值税额。准予从销项税额中抵扣的进项税额，限于增值税税款抵扣凭证上注明的增值税额和购进免税农产品的价格中所含增值税额，因此进项税额避税策略包括：

□□(一)在价格同等的情况下，购买具有增值税发票的货物；

□□(二)纳税人购买货物或应税劳务，不仅向对方索要专用的增值税发票，而且向销方取得增值税款专用发票上说明的增值税额；

□□(三)纳税人委托加工货物时，不仅向委托方收取增值税专用发票，而且要努力争取使发票上注明的增值税额尽可能地大；

□□(四)纳税人进口货物时，向海关收取增值税完税凭证，并注明增

值税额；

□□(五)购进免税农业产品的价格中所含增值税额，按购货发票或经税务机关认可的收购凭据上注明的价格，依照 10% 的扣除税率，获得 10% 的抵扣；

□□(六)为了顺利获得抵扣，避税者应当特别注意下列情况，并防止它发生：第一，购进货物，应税劳务或委托加工货物未按规定取得并保存扣税凭证的；第二，购进免税农业产品未有购货发票或经税务机关认可的收购凭证；第三，购进货物，应税劳务或委托加工货物的扣税凭证上未按规定注明增值税额及其他有关事项，或者所注税额及其他有关事项不符合规定的；

□□(七)在采购固定资产时，将部分固定资产附属件作为原材料购进，并获得进项税额抵扣；

□□(八)将非应税和免税项目购进的货物和劳务与应税项目购进的货物与劳务混同购进，并获得增值税发票；

□□(九)采用兼营手段，缩小不得抵扣部分的比例。

□□以上两大类策略，是从可供避税筹划的实际操作的角度着眼而提出的。从本质上说可归纳为：一是争取缩小销项税额；二是争取扩大进项税额，其效果是从两个方向压缩应缴税额。

小规模纳税人的避税筹划案例

□□对不符合一般纳税人条件的纳税人，由主管税务机关认定为小规

模纳税人。小规模纳税人销售货物或者应税劳务，按照销售额和征收率 6% 计算应纳税额，不得抵扣进项税额。

□□增值税对一般纳税人和小规模纳税人的差别待遇，为小规模纳税人与一般纳税人进行避税筹划提供了可能性。对于小规模纳税人而言，可以利用纳税人身份认定这一点进行避税筹划。

□□人们通常认为，小规模纳税人的税负重于一般纳税人。但实际并非尽然。我们知道，纳税人进行避税筹划的目的，在于通过减少税负支出，降低现金流出量。企业为了减轻税负，在暂时无法扩大经营规模的前提下实现由小规模纳税人向一般纳税人的转换，必然要增加会计成本。例如，增加会计账簿，培养或聘请有能力的会计人员等。如果小规模纳税人由于税负减轻而带来的收益尚不足以抵扣这些成本的支出，则宁可保持小规模纳税人身份。

□□除受企业会计成本的影响外，小规模纳税人的税负也并不总是高于一般纳税人。以下的案例可以说明这一点。

□□假定某物资批发企业，年应纳增值税销售额 300 万元，会计核算制度也比较健全，符合作为一般纳税人条件，适用 17% 增值税率，但该企业准予从销项税额中抵扣的进项税额较少，只占销项税额的 10%。在这种情况下，企业应纳增值税额为 45.9 万元 ($300 \times 17\% - 300 \times 17\% \times 10\%$)。如果将该企业分设两个批发企业，各自作为独立核算单位，那么，一分为二后的两个单位年应税销售额分别为 160 万元和 140 万元，就符合小规模纳税人的条件，可适用 6% 征收率。在这种情况下，只要分别缴增值税 9.6 万元

($160 \times 6\%$)和 8.4 万元($140 \times 6\%$)。显然,划小核算单位后,作为小规模纳税人,可较一般纳税人减轻税负 27.9 万元。

利用扣税凭证避税筹划案例

□□如前所述,一般纳税人的避税筹划可以从两方面入手:缩小销项税额;扩大进项税额。对于后者,应该注意合理利用扣税凭证进行避税筹划。我们来看以下的案例。

□□某木材公司从东北某林业机构调进一批原木,受长期计划体制的影响,该林业单位属事业机构,为非增值税一般纳税人,因此不得开具专用发票,而且长期以来,该林业机构调出木材只开具专用收据而无开具发票的习惯。

□□木材公司收到该收据后,无法按正常的程序扣税,也不得按农产品收购凭证扣税。经与该林业机构协商,林业机构同意向当地税务机关申领普通发票,并给木材公司开具了普通发票,林业机构由于其调出的原木属自产自销,因而无论开收据还是普通发票,均不需交纳增值税。而对于木材公司来说,根据现行政策,一般纳税人从小规模纳税人处购进农副产品(原木属农产品)可凭普通发票按 10% 抵扣进项税金,解决了进项税金的抵扣矛盾,合理降低了税收负担。

进项税金调整避税筹划案例

□□ 一般纳税人在计算进项税金时，应仅限于从三种进货凭证进行：
一是从增值税专用发票，即按专用发票记载的增值税金确定；二是从海关增值税完税凭证，即按完税凭证记载的增值税金确定；三是从免税农业产品进货发票进行计算。

□□ 一般纳税人在购入货物时，如果能判断出该货物不符合进项税金具备的前提和不符合规定的扣除项目，可以不进行进项税金处理。但在许多情况下纳税人不能在货物或劳务购入时就能判断或者能准确判断出是否有不予抵扣的情形(例如不能判断今后一定会发生非常损失等等)。这样，进项税金处理一般采取先抵扣，后调整的方法。因此，纳税人应掌握正确的调整方法。

□□ 进项税金调整额针对不同情况按下列方法进行计算：

□□1．一般纳税人在购入货物既用于实际征收增值税项目又用于增值税免税项目或者非增值税项目而无法准确划分各项目进项税金的情况下：

□□ 进项税金调整额 = 当月进项税金 × (免税、非应税项目合计 / 全部销售额合计)

□□2．一般纳税人发生其他项目不予抵扣的情况下：

□□ 进项税金调整额 = 货物或应税劳务购进价格 × 税率

□□3．非正常损失的在产品、产成品中的外购货物或劳务的购进价格，需要纳税人结合成本有关资料还原计算。

□□例 1．某增值税一般纳税人，2 月基本建设项目领用货物成本为 30000 元，产成品因风灾损失价值 100000 元，其中损失价值中购

进货物成本 70000 元，进项货物税率全部为 17%，则

$$\square\square \text{进项税金调整额} = (30000 + 70000) \times 17\% = 17000(\text{元})$$

□□例 2．某增值税一般纳税人生产甲乙两种产品，其中甲产品免征增值税，2 月份支付电费 20000 元，进项税金 3400 元；支付热电力费 10000 元，进项税金 1700 元，本月购入其他货物进项税金为 60000 元。上述进项税金的货物全部共同用于甲、乙两种产品生产。当月共取得销售额为 1500000 元，其中甲产品为 500000 元，则进项税金调整额为：

$$\square\square \text{进项税金调整额} = (3400 + 1700 + 600000) \times (500000 / 1500000) = 21700(\text{元})$$

利用增值税的减免规定避税筹划案例

□□关于增值税的减免规定有几大类，我们将从以下二个方面进行讲解，以说明如何利用增值税的减免规定进行避税筹划。

□□对增值税相关减免规定的说明

□□(一)免征增值税的项目

□□1．农业生产者销售的自产农业产品(包括种植业、养殖业、林业、牧业和水产业生产的各种初级产品)，这里的农业生产者包括从事农业生产的单位和个人；

□□2．避孕药品用具；

□□3．古旧图书，指向社会收购的古书和旧书；

□□4．直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备；

□□5．外国政府、国际组织无偿援助的进口货物和设备；

□□6 . 来料加工，来件装配和补偿贸易所需进口的设备；

□□7 . 由残疾人组织直接进口供残疾人的专用品；

□□8 . 个体经营者及其他个人销售的自己使用过的物品。指游艇、摩托车及应征消费品以外的货物。

□□ (二)关于兼营业务减税、免税的规定纳税人进行兼营，并且单独核算免税、减税项目的销售额，即可获得免税、减税。

□□ (三)对于起征点的规定 税法规定，纳税人销售额未达到财政部的增值税起征点的，免征增值税。增值税起征点幅度如下：

□□1 . 销售货物的起征点为月销售额 600-2000 元。

□□2 . 销售应税劳务的起征点为月销售额 200-800 元。

□□3 . 按次纳税的起征点为每次(日)销售额 50-80 元。

□□这里所说的销售额是指从事货物生产或提供应税劳务，以及以从事货物生产或提供应税劳务为主，兼营货物批发和零售的年应税销售额在 100 万元以下的小规模纳税人。

□□减免税的计算

□□企业全部产品减免税的计算如下：

□□1 . 免税的计算。免税指国家免征企业"应交税金"。企业要照常计算应扣税金、销项税金，进而算出应交税金，该"应交税金"即为免税税额。

□□2 . 减税的计算。减税包括减率征收和减额征收。凡减率征收的产品，仍照常计算应扣税金，只是在结转销项税金时，按减征的税率计算销项税金。减率产品由于销项税金减少而使应交税金相应减

少，这部分减征税金体现在企业的利润中。减额征收，企业照常计算应扣税金、销项税金和应交税金，然后对应交税金减征一定数额，如果企业既生产减免税产品，同时又生产应税产品，由于应扣税金是按购进额计算的，难以按产品分开，因此，通常要按无税生产成本对应扣税金进行比例分摊。

利用"挂靠"避税筹划案例

□□国家往往会制定一些纳税优惠政策，而许多企业并非生来具备享受优惠政策的条件，这就需要企业为自身创造条件，来达到利用优惠政策合理避税的目的，这种方式称为"挂靠"。下面的案例将对"挂靠"避税筹划进行详细的说明。

□□例 1．某钢铁生产企业，以钢材为其主要产品，由于附近并无矿山，因而其生产原料主要为废旧钢铁，而废旧钢铁的主要来源除了外地废旧物资经营单位外，主要从本地的"破烂王"(个体捡破烂的)处收购，从外地废旧物资经营单位购进废钢，由于对方可开具增值税专用发票，因而本企业可抵扣进项税额，而按现行税收政策，从个人(破烂王)处收购废旧物资，除专门的废旧物资经营单位可按收购额 10%计提进项税额外，工业企业是不能按此办法处理的，因而该钢铁企业从"破烂王"处收购的废钢铁无法抵扣进项税额，给企业加重了负担。

□□如何减轻这部分负担?该钢铁企业决策层决定专门成立一个废旧

物资回收公司，独立法人，独立核算，并经工商机关和公安机关批准，执有特种行业(废旧物资经营)经营许可证，所有该钢铁企业从个人收购的废旧钢铁均通过废旧物资回收公司，废旧物资回收公司再按市场价格将收购的废钢铁销售给钢铁企业，并开具增值税专用发票，税率 17%。

□□通过机构处理，钢铁企业购进的所有废钢铁都可以正常的手续足额抵扣进项税额，减轻了钢铁企业的税收负担，而废旧物资经营单位虽然名义税负很高，但依据现行财税政策，在 1995 年内，废旧物资经营单位可享受增值税先征后返的税收优惠政策，由财政返还其应纳税额的 70%，因而其实际税负也并不高。

□□例 2．某大型机械生产企业，生产的 A 类机械属大型笨重商品，一般运费占产品销售额的 20%左右，以往做法，由该机械企业销售机械并提供运输服务，将运费包括在销售额中，全额按 17%计算销项税额，新税制实施一段时间以来，该企业决策层经研究，决定专门成立一个运输公司，独立法人，独立核算，销售的 A 类机械，销售额不再包括运费，运输由运输公司单独开票结算，而运输公司按 3%的营业税税率缴纳营业税，使得这部分运费的税收负担从 17%降到了 3%，而一般购进大型机械均作为固定资产的管理，因而不涉及购货方扣税问题，所以将运费部分单独核算不影响购货方扣税从而也不危及双方购销业务。

□□例 3．某建材企业，生产的某类建材产品属综合利用产品，其原料中掺有 25%的粉煤灰，增值税实施以来，由于其原材料大多为泥

土、砂石及工业企业的废物如粉煤灰，在购进时大都取不到增值税专用发票，因而无法抵扣进项税金，税负较高。

□□1995年以来，依据有关政策规定，对企业生产的原料中掺有不少于30%的粉煤灰、煤矿石、石煤、烧煤锅炉的炉底渣(不包括高炉水渣)的建材产品，在1995年底之前免征增值税，该企业发动科技攻关，在配料比例中将粉煤灰的含量提高到30%以上，又不使该产品的性能受影响。

□□通过这种技术处理，企业一方面享受了税收优惠政策，另一方面，又提高了对废弃资源粉煤灰的利用，利民也利己。

利用"分散优势"避税筹划案例

□□我们先看下面的案例。

□□某乳品厂隶属于菜市商业局，由于计划体制、行政体制的束缚，该企业一直实行大而全、小而全的组织形式，内部设有牧场和乳品加工分厂两个分部，牧场生产的原奶经乳品加工分厂加工成花色奶后出售。

□□新税制实施之初，该企业在原有的组织形式下税负增加很大，因为依据新增值税有关政策的规定，该厂为工业企业，不属于农业生产者，其最终产品也非农产品，因而其加工出售的产品不享受农业生产者自产自销的免税待遇，而依据增值税条例的规定，该企业可以抵扣的进项税额主要是饲养奶牛所消耗的饲料，包括草料及

精饲料，而草料大部分为向农民收购或牧场自产，因而收购部分可经税务机关批准后，接收购额的 10% 扣除进项税额，精饲料由于前道环节(生产、经营饲料单位)按现行政策实行免税，因而乳品厂购进精饲料无法取得进项税额抵扣凭证--增值税专用发票，所以，纵观乳品厂的抵扣项目，仅为外购草料的 10% 以及一小部分辅助生产用品，但是该企业生产的产品花色奶，适用 17% 的基本税率，全额按 17% 税率计算销项税额，销项减去进项税额为该企业的应交税金。该企业 1994 年税负达到了 30% 以上，大大超过实施新税制之前的税收负担，也影响了企业的正常生产经营。

□□1995 年伊始，该企业及上级主管部门经研究，决定将牧场和乳品加工分厂分开独立核算，分为两个独立法人，分别办理工商登记和税务登记，但在生产协作上仍按以前程序处理，即牧场生产的鲜奶仍供应给乳品加工厂加工销售，但牧场和乳品加工厂之间按正常的企业间购销关系结算，这样处理，将产生以下效果：

□□作为牧场，由于其自产自销未经加工的农产品(鲜牛奶)，符合农业生产者自销农业产品的条件，因而可享受免税待遇，税负为零，销售给乳品加工厂的鲜牛奶价格按正常的成本利润率核定。

□□作为乳品加工厂，其购进牧场的鲜牛奶，可作为农产品收购处理，可按收购额计提 10% 的进项税额，这部分进项税额已远远大于原来草料收购额的 10%，销售产品，仍按原办法计算销项税额。

□□由于目前牛奶制品受国家宏观调控计划的影响，属微利产品，在牧场环节按正常的成本利润率核算后，乳品加工环节的增值额已很

少，因而乳品加工厂的税负也很低。

□□经过以上的机构分设，解决了原来企业税负畸重的矛盾，而且也不违背现行税收政策的规定。

利用"联合经营"避税筹划案例

□□避税筹划可以利用分散优势，同样可以利用联合经营达到目的。

□□某电子器材公司，最近组织到一批国外先进的寻呼通信机，在国内销售预计利润率将很高，该公司领导层经过研究，决定改变目前的经营形式，主动与邮电局某三产企业联营，成立一个专门寻呼台，由三产企业和该公司共同投资设立。三产企业以寻呼网络投资，而电子公司则以该批寻呼机作为投资，该寻呼台经过电信管理部门批准正式开始营运，销售该批寻呼机并提供寻呼服务，按照现行税收政策规定，经过电信管理部门批准设立的机构，既销售寻呼器材，又为客户提供有关的电信劳务服务的，不缴纳增值税而缴纳营业税。而单独销售寻呼器材，不提供有关的电信劳务服务的应缴纳增值税。这样，经过联合，电子器材公司销售该批寻呼器材，仅按3%的营业税税率缴税，税负大大低于预计的缴纳增值税的税负；邮电局下属三产企业通过与电子公司联合，开辟了新的就业渠道，为下岗人员提供了就业机会，双方相辅相成，各有所得。

利用"混合销售"避税筹划案例

□□一项销售行为，如果既涉及增值税应税货物又涉及非应税劳务，称为混合销售行为。需要解释的是：出现混合销售行为，涉及到的货物和非应税劳务是直接为销售一批货物而做出的，两者之间是紧密相连的从属关系。它与一般既从事这个税的应税项目，又从事那个税的应税项目，两者之间都没有直接从属关系的兼营行为，是完全不同的。这就是说混合销售行为是不可能分别核算的。

□□税法对混合销售的处理规定是：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，从事货物的生产、批发或零售为主，并兼营非应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者，发生上述混合销售行为，视为销售货物，征收增值税；但其他单位和个的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不征收增值税。"以从事货物的生产、批发或零售为主，并兼营非应税劳务"，是指纳税人年货物销售额与非应税劳务营业额的合计数中，年货物销售额超过 50%，非应税劳务营业额不到 50%。

□□发生混合销售行为的纳税企业，应看自己是否属于从事货物生产、批发或零售的企业、企业性单位。如果不是，则只缴纳营业税。

□□1. 某大专院校于 1996 年 11 月转让一项新技术，取得转让收入 80 万元。其中：技术资料收入 50 万元，样机收入 30 万元。

□□因为该项技术转让的主体是大专院校，而大专院校是事业单位。该院校取得的 80 万元混合销售收入，只需按 5% 的税率缴纳营业税，不缴纳增值税。

□□如果发生混合销售行为的企业或企业性单位同时兼营非应税劳务，应看非应税劳务年销售额是否超过总销售额的 50%，如果非应税劳务年销售额大于总销售额的 50% 时，则该混合销售行为不纳增值税，如果年销售额小于总销售额的 50% 时，则该混合销售行为应纳增值税。

□□例 2．某木制品厂生产销售木制地板砖，并代为用户施工。1996 年 10 月，该厂承包了飞天歌舞厅的地板工程，工程总造价为 10 万元。其中：本厂提供的木制地板砖为 4 万元，施工费为 6 万元。工程完工后，该厂给飞天歌舞厅开具普通发票，并收回了货款(含施工费)。假如该厂 1996 年施工收入 60 万元，地板砖销售为 50 万元，则该混合销售行为不纳增值税。如果施工收入为 50 万元，地板砖销售收入为 60 万元，则一并缴纳增值税。

□□那么，该行为应纳增值税额如下：

$$\square\square 10 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 1.45(\text{万元})$$

□□从事兼营业务又发生混合销售行为的纳税企业或企事业单位，如果当年混合销售行为较多，金额较大，企业有必要增加非应税劳务销售额，并超过年销售额的 50%，就可以降低混合销售行为的税负，不纳增值税，从而增加企业现金流量。

□□从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位发生混合销售行为，视同销售货物，征收增值税。

□□例 3．立新化工厂为增值税一般纳税人，1 月 1 日销售货物 4 万元，并利用自己的车队为购买方送去货物，运费为 800 元，此项业

务应纳增值税如下：

$$\square\square(40000 + 800) \div (1 + 17\%) \times 17\% = 5928.21(\text{元})$$

购进扣税避税筹划案例

□□购进扣税法即工业生产购进货物(包括外购货物所支付的运输费用)，在购进货物验收入库后，就能申报抵扣，计入当期的进项税额(当期进项税额不足抵扣的部分，可以结转到下期继续抵扣)。增值税实行购进扣税法，尽管不会降低企业应税产品的总体税负，但却为企业通过各种方式延缓缴税，并利用通货膨胀和时间价值因素相对降低税负创造了条件。

□□例．某工业企业 1 月份购进增值税应税商品 1000 件，增值税专用发票上记载：购进价款 100 万元，进项税额 17 万元。该商品经生产加工后销售单价 1200 元(不含增值税)，实际月销售量 100 件(增值税税率 17%)。则各月销项税额均为 2.04 万元。但由于进项税额采用购进扣税法，1-8 月份因销项税额 16.32 万元(2.04×8)，不足抵扣进项税额 17 万元，在此期间不纳增值税。9、10 两个月分别缴纳 1.36 万元和 2.04 万元，共计 3.4 万元(2.04×10-17)。这样，尽管纳税的账面金额是完全相同的，但如果月资金成本率 2%，通货膨胀率 3%，则 3.4 万元的税款折合为 1 月初的金额如下：

$$\square\square 1.36 \div (1 + 2\%)^9 \times (1 + 3\%)^9 + 2.04 \div (1 + 2\%)^{10} \times (1 +$$

3%)10 = 2.1174 (万元)

□□显而易见，这比各月均衡纳税的税负要轻。