

# M农副产品加工公司税收筹划研究

## 摘 要

纳税筹划是企业 在遵从税法的基础上，穷尽税法提供的一切税收优惠，以期获得纳税筹划最大收益的经济行为。中国特色社会主义建设的新时期，习近平总书记提出：乡村振兴，重点是产业要兴旺。全面推进乡村振兴被列为“十四五”规划和 2035 年远景目标纲要的重要目标，2021 年政府工作报告中指出：全面实施乡村振兴战略，促进农业稳定发展和农民增收。助力乡村产业振兴成为 2021 年“两会”的热点问题，乡村振兴离不开种养殖业的发展，农副产品加工业是连接种养殖和消费端的纽带，对农业生产机械化智能化的改进作用不可忽视。农副产品加工业在加快农业产业化发展的同时，稳定脱贫攻坚的胜利成果，顺应乡村振兴经济布局，提高农业的产出能力方面作用重大。

通过对 M 公司经济往来过程中详细的发票数据了解其真实经营状况，通过 M 公司全部的纳税申报数据分析其纳税现状，通过分析对比其关键的纳税数据来解释说明其纳税筹划中存在的问题。依据最新的税收政策和最新的税收优惠政策，运用提出的纳税筹划具体的方法和理论对 M 公司纳税筹划过程中的问题展开分条缕析的说明，最后根据 M 公司纳税筹划过程中的问题提出纳税筹划的改进措施。

首先介绍了本文写作的背景和意义，参考了国内外关于纳税筹划的概念理论。主张遵从国家法律作为纳税筹划的前提，在事前通过经营方式、交易方式或契约方式的变化有计划的实施纳税筹划。再次阐述了纳税筹划的相关概念和方法。罗列了纳税筹划方法论的基本框架，纳税筹划的工具方法主要是三种，归纳演绎法、税收链法和企业战略法。详细说明了如何利用企业所得税优惠政策进行纳税筹划，以及农副产品加工业增值税纳税筹划方式。从次介绍了 M 公司纳税筹划现状。详细论述 M 农副产品加工公司的具体经营情况和以往的纳税筹划情况，罗列了主要商品的销售情况，按地域划分上游发票的主要来源，分析了该公司整体的税负，对不合理的纳税数据进行了原因找寻。研究了 M 公司主要的财务指标数据，对相关指标的科学性给出定论。

分析问题解决问题。建立线性回归模型，分析纳税数据，剖析 M 公司主要纳税数据和经营数据之间关联关系。增值税应纳税额为零的月份过多，和该公司的月销售额不在线性关系。其次是找寻 M 公司纳税筹划过程中的问题。借助财务报表寻找问题线索数据，从增值税月度纳税申报表和企业所得税汇算清缴年度申报表的纳税数据中发掘问题，M 公司在增值税发票取得的风险防范上缺乏预防机制和措施，忽视对于增值税留抵退税最新优惠政策的纳税筹划，对于具体的企业所得税缺乏研究开发费用的投入，更缺

乏对于研发费用的加计扣除的纳税筹划。最后是提出纳税筹划的改进措施，根据 M 公司纳税筹划中的提出针对性的纳税筹划措施，重点陈述了 M 公司纳税筹划过程中涉及到的增值税和企业所得税具体的纳税筹划改进措施。

通过对 M 农副产品公司的案例分析，得出以下结论：一是 M 公司需加强对增值税最新优惠政策的纳税筹划，防控增值税发票风险，合理的筹划增值税纳税义务发生时间，防范增值税税额连续为零的纳税风险。二是 M 公司加强对企业所得税的纳税筹划，利用企业所得税优惠政策，做好对研发费加计扣除和不征税收入的纳税筹划，理顺固定资产加速折旧的纳税筹划。三是防范违反税收管理规定的风险，维持较高的纳税信用等级。最后，提出纳税筹划的理想状态是既不多纳税也不少纳税，达到税法执行的最优效果，企业勇于承担纳税的社会责任。

关键词：纳税筹划 增值税 企业所得税 农副产品加工

## Abstract

Tax planning is an economic behavior in which an enterprise, on the basis of complying with the tax law, exhausts all the tax incentives provided by the tax law in order to obtain the maximum benefits from tax planning. In the new era of building socialism with Chinese characteristics, General Secretary Xi Jinping has put forward that the focus of rural revitalization is to thrive industries. Comprehensively promoting rural revitalization has been listed as an important goal in the 14th Five-Year Plan and the 2035 Vision Goals Outline. In the Government Work Report of 2021, it is pointed out that: comprehensively implementing the rural revitalization strategy, promoting the steady development of agriculture and increasing farmers' incomes. The rural revitalization is inseparable from the development of breeding and breeding industry. The processing industry of agricultural and sideline products is the link between breeding and breeding and consumption, and plays a significant role in the improvement of mechanization and intellectualization of agricultural production. The processing of agricultural and sideline products plays an important role in accelerating the development of agricultural industrialization, stabilizing the achievements of poverty alleviation, conforming to the economic layout of rural revitalization and improving the output capacity of agriculture.

Through the detailed invoice data in the process of economic transactions of M Company, the real operating conditions of M Company are understood. Through the analysis of all the tax declaration data of M Company, the tax status of M Company is analyzed. Through the analysis and comparison of its key tax data, the problems existing in its tax planning are explained. According to the latest tax policies and the latest tax preferential policies, the problems in the process of tax planning of M Company are analyzed by piecemes and continuously by using the proposed specific methods and theories of tax planning. Finally, the improvement measures are proposed according to the problems in the process of tax planning of M Company.

This paper first introduces the background and significance of the writing of this paper, referring to the concept of tax planning theories at home and abroad, analysis methods mainly include literature, cases, data, comparative analysis methods. Advocate to comply with

national laws as the premise of tax planning, in advance through the mode of operation, transaction or contract changes in the planned implementation of tax planning. Again expounds the related concepts and methods of tax planning. The basic framework of tax planning methodology is listed. The tools and methods of tax planning are mainly three kinds: induction, deduction, tax chain and enterprise strategy. It explains in detail how to use the preferential policy of enterprise income tax to make tax planning and the way of VAT tax planning for agricultural and sideline products processing industry. Thirdly, it introduces the present situation of M Company's tax planning. The specific operation situation and previous tax planning of M agricultural and sideline products processing company were discussed in detail, the sales situation of main commodities was listed, the main sources of upstream invoices were divided by region, the overall tax burden of the company was analyzed, and the reasons for unreasonable tax payment data were searched. This paper studies the main financial index data of M Company, and gives a conclusion on the scientific nature of the related indexes.

Analyze problems and solve problems. Establish a linear regression model, analyze the tax payment data, and analyze the correlation between M company's main tax payment data and business data. There are too many months in which the VAT payable is zero and there is no linear relationship with the company's monthly sales. The second is to find the problems in the tax planning process of M company. Eviews8 analysis is used to derive the key index data as the guide, with the help of financial statement data, search for clues to the problem from the monthly VAT tax returns and pay taxes of enterprise income tax payable or refundable amount annual return data to discover problems, M company in VAT invoice on the risk prevention of lack of prevention mechanism and measures, the lack of preferential policies for tax left to refund the latest tax planning, the lack of research and development of specific enterprise income tax expenses, less for r&d of claim additional deduction of tax. Finally, it puts forward the improvement measures of tax planning. According to the targeted tax planning measures proposed in the tax planning of M company, the paper mainly states the specific tax planning improvement measures of value-added tax and enterprise income tax involved in the tax planning process of M company.

Through the case analysis of M Agricultural and Sideline Products Company, the

following conclusions are drawn: First, M Company should strengthen tax planning for the latest preferential policies of VAT, prevent and control the risk of VAT invoice, reasonably plan the occurrence time of VAT liability, and prevent the tax risk of continuous zero VAT amount. Second, Company M should strengthen the tax planning of corporate income tax, make use of the preferential policies of corporate income tax to do a good job in the tax planning of additional deduction of R&D expenses and non-taxable income, and straighten out the tax planning of accelerated depreciation of fixed assets. The third is to prevent the risk of violating the tax administration regulations and maintain a higher tax credit rating. Finally, it is proposed that the ideal state of tax planning is to pay neither more nor less tax, so as to achieve the optimal effect of the implementation of the tax law, and the enterprise has the courage to bear the social responsibility of tax payment.

Key words: Tax planning Value added tax Corporate income tax Agricultural and sideline products processing

# 目 录

中文摘要.....	III
英文摘要.....	V
目 录.....	VIII
一、绪 论.....	1
(一) 选题的背景和意义.....	1
1. 选题的背景.....	1
2. 研究意义.....	2
(二) 国内外研究现状.....	2
1. 国外研究现状.....	2
2. 国内研究现状.....	3
3. 文献综评.....	4
(三) 研究方法和研究内容.....	5
1. 研究方法.....	5
2. 研究内容.....	6
(四) 创新与不足.....	7
1. 研究创新.....	7
2. 研究不足.....	7
二、概念界定及相关方法理论.....	9
(一) 纳税筹划的概念.....	9
(二) 纳税筹划的主要方法.....	9
1. 归纳、演绎方法.....	9
2. 税收链法.....	9
3. 纳税筹划战略法.....	10
4 数据分析法.....	10
(三) 纳税筹划应该坚持的原则.....	11
1. 合法性原则.....	11
2. 前瞻性原则.....	11

3. 全局性原则.....	11
4. 可操作性原则.....	12
（四）其他相关理论.....	12
1. “理性人”假设.....	12
2. 税负转嫁.....	12
三、M 农副产品加工公司纳税筹划概况.....	14
（一）M 农副产品加工公司简介.....	14
1. M 农副产品加工公司概况.....	14
2. M 公司主要产品销售情况.....	16
3. M 农产品加工公司的财务状况分析.....	17
（二）M 农副产品加工公司纳税筹划概况.....	17
1. M 农副产品加工公司主要税种纳税筹划.....	17
2. M 农副产品加工公司增值税进项税额情况.....	20
3. M 农副产品加工公司企业所得税汇算清缴情况.....	22
四、M 农副产品加工公司相关纳税数据分析.....	24
（一）销售收入同主要税种纳税额之间的回归分析.....	24
（二）利用 Eviews 进行数据分析.....	24
1. 检验多重共线性.....	25
2. 模型分析.....	28
3. 变量的显著性 t 检验.....	28
（三）M 农副产品加工公司相关纳税数据分析.....	29
1. M 农副产品加工公司税负率分析.....	29
2. M 农副产品加工公司发票数据分析.....	29
五、M 农副产品加工公司税收筹划过程中的问题.....	31
（一）缺乏对于企业所得税优惠政策的筹划.....	31
1. 缺乏对于固定资产加速折旧的纳税筹划.....	31
2. 忽视研发费用的加计扣除优惠政策的运用.....	32
3. 对于政府财政拨款等不征税收入没有进行单独归集.....	33
（二）增值税纳税筹划中存在问题.....	34
1. 增值税税额连续为零的的月份过多.....	34

2. 缺乏对于增值税留抵退税优惠政策的纳税筹划.....	34
3. 增值税发票取得过程中存在的问题.....	35
(三) 申报缴纳税款过程中存在零星少报漏报行为.....	36
六、M 农副产品加工公司纳税筹划改进措施.....	37
(一) M 企业关于增值税的纳税筹划.....	37
1. 利用好增值税进项税额留抵退税优惠政策.....	37
2. M 农副产品加工公司进项税额核定扣除纳税筹划.....	38
3. 科学选择上游开具免税发票的自产农产品供应商.....	38
4. 关于增值税进项税额转出的纳税筹划.....	38
(二) M 公司关于企业所得税的纳税筹划.....	39
1. 做好资产折旧、摊销及纳税调整的税收筹划.....	39
2. 做好不征税收入和研发费加计扣除的税收筹划.....	39
(三) M 公司其他纳税筹划措施.....	40
1. 选择直接租赁的方式税负更经济.....	40
2. 减少不必要的半成品销售.....	40
3. 选择纳税信用高的企业进行交易.....	41
4. 和谐的税企关系也是纳税筹划的一部分.....	41
七、结论与展望.....	42
(一) 结论.....	42
(二) 展望.....	42
参考文献.....	44
致    谢.....	47
攻读学位期间取得的科研成果清单.....	48



# 一、绪 论

## （一）选题的背景和意义

### 1. 选题的背景

2020 年“新冠”疫情的发生，人民对身体健康愈加重视，张文宏教授对于早餐喝牛奶的倡导深入人心。《国民营养计划（2017-2030 年）》的印发，对人民健康水平的发展做了长远规划。乳制品因含有多种人体需要的微量元素，乳制品农副加工业伴随着消费升级不断成长发展壮大。我国作为乳制品的进口国，乳制品的进口量 2020 年同比增长百分之十以上，人民对乳制品营养的需求日益上升，为国内以牛奶为原料的农副产品加工公司带来强劲发展的契机。

2021 年乡村振兴成为继脱贫攻坚后的新征程，W 县作为刚刚脱贫的国家级贫困县，农村产业振兴提上日程。位于平原地带的自然环境适宜连片种植，设施农业已经呈现一定的农业基础，富足的地方劳动力亟待转换为生产力，农业生产的附加值的提升有待提高，“人少地多”的单一种植土地利用现状为第一产业的发展提供了先天条件，农产品深加工引领种养殖业的协同发展成为了可能。M 公司作为农副产品加工知名公司，带来了资本和先进的种养殖生产技术，乳制品的高标准以及成熟的营销渠道，为 W 县的发展创造了较大的经济效益和社会效益。参照西方发达国家的营养标准，例如美国每年人均摄入奶制品 300 公斤。我国由于乳制品行业发展滞后人口较多的缘故，乳制品的人均饮用量还处于较低水平。第一产业是国民经济的基础性产业，贫困县第一产业的发展更关乎是否全面脱贫，是否顺利实现全面小康水平。营改增以来，党中央国务院特别重视农业的税负状况，农产品生产销售的税收优惠政策涵盖广泛。近些年关于增值税税率的下调，税费改革带来的减税降费系列惠企税收优惠政策的出台，在经济下行的背景下，为企业减少税负负担，让农副产品加工企业应享尽享“减税降费”的红利，保证企业发展拥有足够的资金，促进农副产品加工企业长远持久发展。

M 公司作为在 A 股上市企业在县域地方设立的独立核算的分公司，主要经营乳制品的生产加工。税（费）种认定主税主要是：增值税及附税、企业所得税。M 公司 2019 年全年增值税销售额高达 12 亿元，为地方年贡献税收上千万元，为完善地方农业基础设施建设丰富农业产业链起到至关重要的作用。农副产品加工业作为连接普通种养殖业和消费端的桥梁，对相对贫困地区乡村振兴起到突出作用，促进了农民增收和就近就业。

2020年新冠疫情的发生，疫情期间税收优惠政策的实施，企业税收筹划面临复杂的社会经济环境。农副产品加工业的不断发展推进，应税产品以多种不同形式出现，农产品增值税核定扣除政策的推进，为整个农副产品生产加工产业链提出了更高的纳税筹划要求。

## 2. 研究意义

本文基于农副产品加工业的案例纳税筹划分析研究，具有理论意义和实践意义。

### (1) 理论意义

国内外对于纳税筹划的研究文献很多，为确保数据的有效性，本文选取了最近5年M公司的有效数据，致力于农副产品加工普遍性问题研究。根据矛盾关系的普遍性与特殊性，没有特殊性就没有普遍性。因此，本文在借鉴前人经验的基础上，结合纳税筹划的方法解决农副产品纳税筹划中的具体问题，对农副产品加工业的纳税筹划具有一定的理论意义。

### (2) 实践意义

本文对M农副产品加工公司纳税筹划过程中的问题分析，对农产品核定扣除企业增值税纳税筹划进行了剖析，主张利用好增值税进项税额留抵退税优惠政策，进项税额核定扣除纳税筹划，增值税进项税额转出的纳税筹划等纳税筹划措施。企业所得税的纳税筹划上主要是做好资产折旧、摊销及纳税调整的税收筹划，对不征税收入和研发费进行加计扣除。本文对M农副产品加工公司纳税筹划的研究对于相关行业的中小企业具有借鉴意义，对农产品进项税额核定扣除企业的纳税筹划提供新的视角。

## (二) 国内外研究现状

### 1. 国外研究现状

现代税收筹划最早出现在西方，18世纪工业革命的开展引发了生产力的急剧变革，现代社会契约论的产生和运用，资产阶级民主政权的建立，为了社会公共利益需要，以契约为基础的公平条件下的征税行为，以法律为准绳的纳税筹划随之而产生。

在纳税筹划的定义方面。美国南加州大学W.B.梅格斯博士《会计学》(1987)认为税收筹划是指：纳税人合理又合法地安排自己的经营活动，使其负担的税收达到最低。荷兰国际财政文献局(International Bureau of Fiscal Documentation, IBFD)在《国际税收辞汇》(1988)对税收筹划的定义是：“税收筹划是指纳税人通过对经营活动和个人经济活动的安排，达到实现自身最低税负的目的”。同时定义了避税，避税指的是

用在法律契约范围内最大程度的减少纳税。

N. J. 雅萨斯威（2013）在所著的《个人投资和税收筹划》一书中说，税收筹划是纳税人通过财务活动的合理安排，以充分享受税收法律法规所提供的包括减免税在内的一切优惠，以期获得最大的税收利益。<sup>①</sup>Slernrod(2004)认为纳税筹划能为股东带来利益，促进企业的可持续经营。

## （2）在纳税筹划的主要路径方面

作为海洋法系国家的英国，“税务局长诉温斯特大公”案是比较经典的税收筹划诉讼法案，雇主和雇员私下达成默契，从而改变工资支付的契约关系，以达到最大程度税前扣除目的，最终达到减少纳税的目的。

德国的马勒泰克（1980）认为税收筹划应该纳入企业单独的发展规划，提高纳税筹划部门在企业中的地位，应该独立于财务部门而存在，有属于纳税筹划单位单独的纳税规划、税收控制和企业发展方向，使企业经营达到预定的节税目标。

西方的研究观点建立在资本主义较为成熟的法律体系框架基础上，目前研究较成熟。通过对事前经济行为有目的有计划的安排，实现合法的最低税负，主张在法律的范围内享尽税收优惠。对于纳税筹划和避税的边界问题很难准确区分，“打擦边球”的纳税行为很难度量控制。因各国税制差异较大，作为最大发达国家的美国不存在增值税这一税种，对于不同的研究观点应该从该国的税种和现实国情去比较分析。

## 2. 国内研究现状

纳税在我国可追溯到战国年代，人头税在我国历史上长期存在。现代纳税筹划的出现和工业大生产密切相关，我国由于工业化的进程较晚，改革开放后为方便和国际接轨，税制不断完善，2018年税务征管体制改革以来，我国税收立法工作不断推进。

### （1）纳税筹划的应用路径

盖地（2005）认为，对缴纳税款导致经济利益流失而做出的系列合法抵触行为，实际上就是纳税筹划思想。税收筹划实际上和会计计量紧密相连，根据税收法律法规中如何进行计算量化的标准，将税收进行合理整合计算的一个过程。盖地（2012）认为税收筹划是为了企业可支配财务利益的最大化，在合法履行各项纳税义务的基础上，降低在最终实现税收交付过程中的纳税成本，获取在税款上解销号前的税金时间价值，减轻包括整个纳税过程的最终税收负担。

蔡昌（2016）认为，纳税筹划存在税收博弈的基础，企业作为参与市场经济活动的

<sup>①</sup> N. J. 亚萨斯威. 个人投资与税收筹划[M]. 北京出版社. 2013

主要经济体，通过有计划的安排其经营活动、财务收支和纳税项目，目的是实现节约税款或者获得纳税的货币时间价值，达到企业税后企业价值最大的博弈行为。蔡昌（2021）在纳税博弈和法律规制中，对现实中的纳税博弈行为以“范冰冰逃税案”进行了举例论述。

李为人（2019）在行为经济学视角下提出，规模越小的企业对于纳税筹划的敏感性越大，主张给与参与市场活动的微型主体税收优惠。在一定纳税筹划收益下，规模越大的企业对纳税筹划的敏感性越小，主张加强对成熟上市公司经营主体的纳税监管。

### （2）在企业所得税优惠政策利用方面

胡绍宇（2019）指出纳税筹划指导企业生产经营事前安排，通过对纳税义务发生时间的综合筹划获取税款缴纳的时间价值，从而减轻企业融资费用，增加企业会计利润。谭光荣 黄保聪（2020）提出：国家应该给地方充分的税务自主权，给与企业更多的税收优惠政策，促进企业发展。在优惠政策的享受方面，税收政策的制定机关应给予解释说明，税务机关应辅导企业充分享受税收优惠。蔡昌（2021）提出“五免五减半”的企业所得税优惠及多种税收返还政策冲击着我国的税制体系。指出税收筹划方法论就是如何开展税收筹划活动、解决税收筹划问题的一整套方法体系。

### （3）在税务风险防范方面

孙嫣和王茜媛（2021）认为企业应该密切关注税务管理制度的变化，深入了解税务政策变化，注意纳税筹划带来的税务风险。王勇（2021）主张引入人才，企业应加强组织学习纳税人的权利和责任，树立风险意识，通过预警机制防范涉税风险。杨健（2021）纳税筹划和企业的票据往来密切相关，在同上下游市场主体票据往来的过程中容易出现票据违法的涉税风险，对企业持久健康发展存在威胁，切勿将税务筹划等同于“偷税漏税”。赵勤阳（2021）认为现金税务法律法规还不是很健全，企业对相关法律法规的理解程度有限，税务执法规范性不是很高，企业应及时了解税务法律资讯，提高企业经济效益，防范纳税风险。李为人（2018）提到了在税收风险防控过程中引入人工智能，为纳税筹划提供更加科学、高效、有力的工具。

## 3. 文献综评

### （1）国内外研究贡献

本文参考了近几年国内外关于纳税筹划的研究观点，国内外关于纳税筹划的定义具有相似之处，都将遵从国家法律作为纳税筹划的前提，穷尽税法给与的优惠政策，权衡纳税筹划的成本和效益，考虑纳税筹划企业付出的经营成本。都以企业利益最大化作为

纳税筹划的主要目的，在事前通过经营方式、交易方式或契约方式的变化有计划的实施纳税筹划，通过不交或缓交达到节税的目的。恶意的“逃税”行为则不能够称之为纳税筹划，违背国家税法实现的逃税会面临不可预知的涉税风险。

国内对企业所得税的纳税筹划研究比较充分，注意对纳税筹划风险的防控，企业所得税的纳税筹划集中在固定资产加速折旧、费用的加计扣除和优惠政策的运用等方面。国内关于增值税的研究主要是在营改增前后较为密集，对比营改增前后的税负变化情况，缺乏对于涉农企业纳税筹划的研究，对于中小企业农产品核定扣除的纳税筹划存在较大的空白。

## （2）国内外研究局限性

国内外关于纳税筹划的研究主要聚焦成熟上市公司，例如：苹果公司。腾讯、阿里巴巴等世界 500 强内地企业，对于成熟上市公司的研究缺乏普适性。成熟上市公司亦有专业的纳税筹划部门，财务共享的实施更偏向于数据化处理，纳税情况更加的客观真实可控。国外的研究更多的基于契约精神下纳税筹划研究，前提是纳税人高度的税法遵从度，没有考虑行政因素对纳税筹划的影响。由于增值税改革进程仍在持续，国内对于增值税纳税筹划的研究缺乏明确的纳税筹划的思路和体系。

## （三）研究方法和研究内容

### 1. 研究方法

研究方法对研究结果有直接的影响，本文主要以定量分析和静态分析为主，以开具或接收的增值税发票的品目、税率、销售额和税额为数据分析对象，根据已经发生的涉税业务结合税收政策进行梳理分析，以历史业务为分析对比对象。

#### （1）文献分析法

通过对国内外有关纳税筹划理论知识的学习总结，总结提炼得出纳税筹划概念，根据纳税筹划理论发展史上著名观点，有前瞻性的使用适应中型农产品加工企业纳税筹划的理论。知晓我国现今税制的形成史，关注国税和地税合并税务征管体制改革的情况，认真研读近些年出台的系列涉税法律法规，了解相关涉税政策出台的背景，分析相关文件的实施细则，剖析官方发布的系列涉税案例解析，在丰富理论知识的基础上做好 M 公司的纳税筹划。

#### （2）案例分析法

本文选取了县域地方招商引资的大型农副产品加工企业 M 公司进行案例分析，详

细介绍 M 公司具体经营状况，对 M 公司主要财务指标数据进行了剖析。列举了 M 公司近三年商业来往间票据分析数据，总结了主要票据往来的区域。将农产品核定扣除、企业所得税免税、企业近三年的税负、核定扣除相关数据、固定资产折旧等方面嵌入到针对 M 公司的纳税筹划当中进行案例分析。

### （3）比较分析法

纵向比较分析 M 公司近几年的经营状况和纳税情况，根据 M 公司增值税发票开具情况分析企业经营区域、经营项目、产业链的构建，用数据分析法分析企业的近些年的税负，重点针对 M 企业开具或取得农产品可抵扣发票数据进行统计分析。根据企业财务报表数据分析该企业各项财务指标，通过 eviews 软件来比较分析企业的相关纳税数据，简要分析相关财务指标的合理性，通过不合理的财务数据探索纳税筹划的空间。

### （4）归纳总结法

本文对案例公司进行分析，提炼出纳税筹划存在的风险，并考虑农副产品加工行业特点，提出该行业存在哪些风险，并以此提出风险管控措施比较分析不同税种纳税额之间的变化趋势，分析同一税种不同时间段纳税情况，对 M 公司实际的纳税数据进行归纳总结。比较分析增值税纳税额的变化趋势同企业所得税应纳数额的变动趋势之间的差异，分析纳税额变动趋势不一致甚至有差异的原因。将税收策划后的节税数据同实际纳税数据相对比分析，得出纳税筹划后的节税数据分析。假设将 M 公司部分业务剥离，对比分析部分业务剥离前后的纳税情况。根据企业所得税的纳税情况比较分析三年企业所得税免税额变化情况。

## 2. 研究内容

本文主要涉及 M 农副产品加工公司纳税筹划的经验，主要涉及农产品增值税进项核定扣除税收政策的运用，利用固定资产加速折旧、预交企业所得税的不同方式、选用税收优惠政策等不同的方式进行企业所得税纳税筹划，适当描述涉及到的财产行为税的纳税筹划。

第一章绪论：对当前社会经济环境做了简要说明，了解最新的产业发展的政策，概括农副产品加工业当前宏观经济环境。分别从国内外不同视角阐释了纳税筹划的概念及相关研究理论和研究思路，为后面的纳税筹划提供了参考依据。

第二章相关的理论研究：首先阐释了纳税筹划的概念以及纳税筹划的方法和理论，其次对纳税筹划应坚持的原则做分析说明，最后简要说明了 M 公司涉及到的经济学理论。

第三章 M 公司概况及涉税情况：描述 M 公司近三年基本的发展经营情况，用主要财

务指标数据加以说明。以增值税销项发票的开具数据分析 M 公司购进增值税应税产品和非应税产品的情况。根据企业所得税汇算清缴数据结合财务报表分析 M 公司具体的企业所得税纳税筹划。

第四章分析数据。对月度增值税应纳税额、企业所得税应纳税额二者和销售额关系进行回归分析并进行 t 检验。检验增值税应纳税额和企业所得税应纳税额解释变量之间是否存在多重共线性。

第五章分析 M 农副产品加工公司存在的纳税筹划问题。针对 M 企业纳税筹划过程中的问题进行说明，对零星违规纳税被税务处罚的问题进行了陈述，对增值税以往纳税中存在的优惠政策可享受未享受问题进行了分析，从以往企业所得税汇算清缴申报表的真实数据分析企业所得税总结纳税筹划中的瑕疵。

第六章 M 农副产品加工公司的纳税筹划。以 M 公司纳税筹划中的问题为出发点，用纳税筹划的方法，详细说明增值税的纳税筹划改进措施，对企业所得税的纳税筹划进行了分条缕析的说明。

#### 第七章结论与展望

通过对国内外文献的梳理研究，结合上文的研究方法，本文研究思路如图 1.1 所示。

### （四）创新与不足

#### 1. 研究创新

研究视角紧跟农业发展的现代化，具有重要的现实意义。本文站在最新的乡村振兴的时代大背景下，在传统分析方法的基础上，选取了 M 农副产品加工公司进行纳税筹划的案例分析。从企业增值税发票数据出发，结合财务报表、一般纳税人申报表和企业所得税系列报表数据，从商品品目、税率、销售额和税额等细微的发票数据来分析，不仅立足本企业更着眼上下游整个产业链，从企业整体综合视角进行综合纳税筹划。

#### 2. 研究不足

本文在研究方法上主要采用的是静态分析法，缺乏行政因素对纳税筹划影响的分析，以及在行政因素影响下如何遵从税法的纳税筹划方法。对纳税筹划的预测和方向指导，缺乏对税收制度不完善的可行性建议。

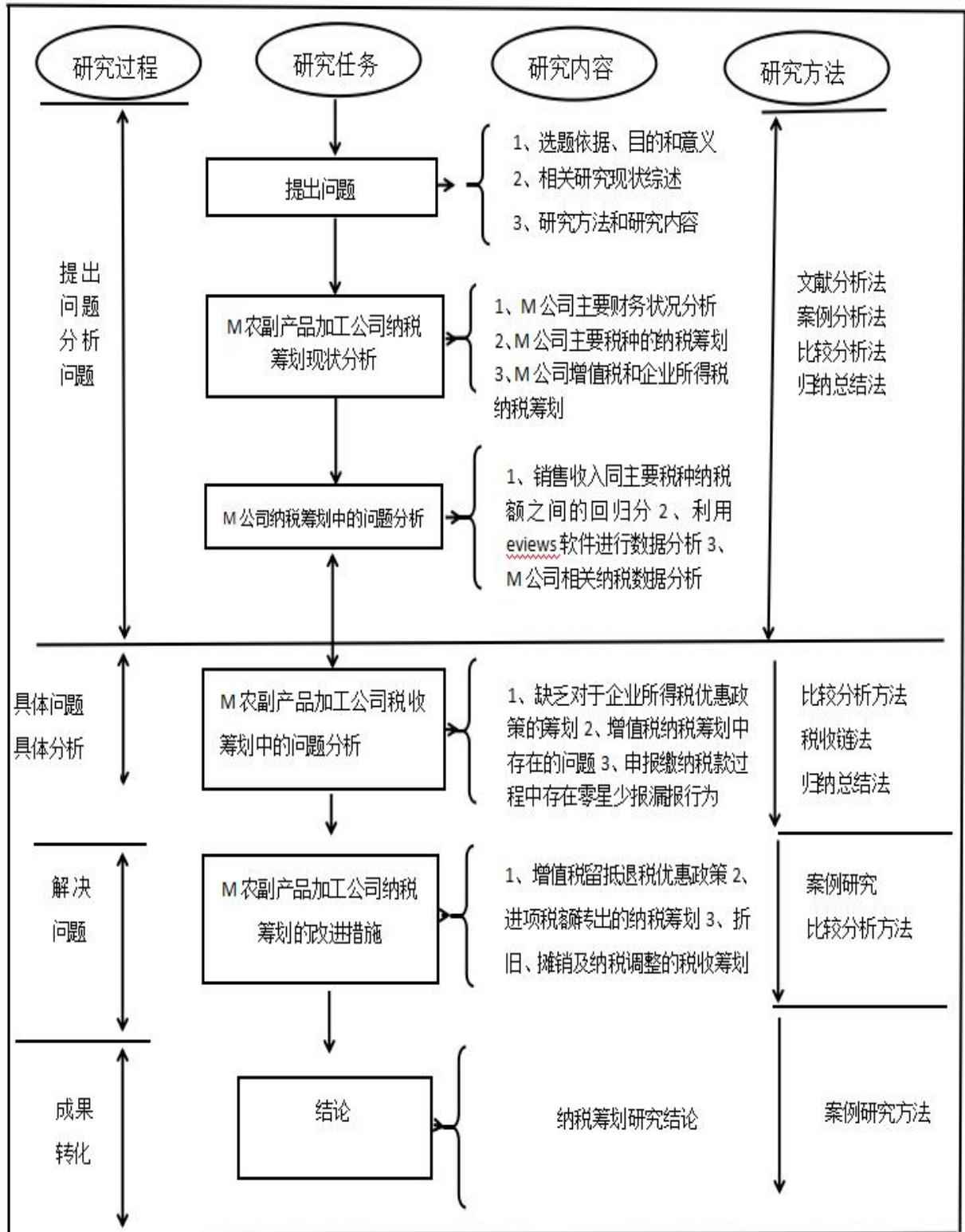


图 1-1 思维导图



## 二、概念界定及相关方法理论

### （一）纳税筹划的概念

众多学者对纳税筹划的研究各有方向，对纳税筹划缺乏公认的权威定义，因我国的国情社会主义市场经济体制和经济发展阶段尚处于社会主义阶段，在我国纳税筹划是为了更好的遵从国家税法，享受国家税务部门的纳税辅导，树立税法的权威性严肃性，严格执行税法的纳税义务，穷尽税法在依法纳税下的税收红利。

税务筹划的概念一般包括以下几点。首先，强调了“税法”为主要的法律概念，重点是守法。纳税筹划的核心是法律法规，但不仅限于税务法律法规，在法律允许范围内开展纳税筹划，并为税务有关法律法规提出改进意见。其次，纳税筹划的目的是使税法的执行达到一种理想化的状态，在税法的执行上高度的契约化，通俗讲就是既不多纳税也不少纳税。最后，纳税筹划是企业端实现经济健康发展的微观调控。结合纳税人自己预期纳税的实际，合理筹划自身的纳税方式和方法，最终实现税收征纳双方利益平衡，为社会贡献经济力量，达到企业长远发展的目的。

### （二）纳税筹划的主要方法

税收筹划方法论来自于对税收筹划理论与现实问题的研究与探索。

#### 1. 归纳、演绎方法

税收筹划方法论其实就是归纳、演绎方法在税收筹划实践领域的引入。归纳、演绎的方法一般和马克思主义哲学唯物主义辩证法的分析方式类似，纳税筹划分析遵从特殊性和普遍性相互联结的方法，纳税筹划在不同的筹划阶段和筹划过程上拥有其特殊性，纳税筹划在最终目的上具有普遍性。利用归纳、演绎的方法，使纳税筹划遵从从特殊中来在到普遍性中去的方法，利用不同的纳税义务发生时间综合筹划主税和附税的纳税。借鉴其他行业纳税筹划的思路，寻找纳税筹划相同的筹划方法。实践中的纳税筹划可以借鉴不同行业的纳税筹划思路，借鉴不同税种的纳税筹划方法，比如：不同税种间纳税义务发生时间虽不同，对不同税种的筹划均离不开对法定纳税时间点的筹划，对法定纳税时间点的筹划具有思路的一致性，就是尽可能晚的缴纳税款。

#### 2. 税收链法

基于“税收链”工具的税收筹划方法，其实就是一种系统筹划观，即从整体和全局

出发，并非考虑局部环节税收负担或个别利益相关者的税收利益，而是以一种开阔的思维、宽广的视域，考虑整个业务流程的税收负担以及利益相关者的税收行为选择。广义的价值链可能涵盖整个财务报表的有关内容，收入的取得、成本的计算范畴、费用的产生等。企业是存在复杂价值链的市场主体，在参与市场交易的过程中买卖频繁，上游供应商开具发票的种类和税率直接影响双方的交易行为，同理，下游销货方同样会选择纳税筹划最优的供应企业。税收链法的纳税筹划不仅仅表现在税负转嫁或者增值税的完整抵扣链上，还体现税法遵从度一致性的链条，对税法的敬畏也存在链条，比如虚开发票也具备违法链条特性。税收链法的筹划要求企业寻找纳税信用度高，生产商品品质高物美价廉，具有持续长久经营能力的企业。

### 3. 纳税筹划战略法

盖地教授指出：税收筹划研究从单纯的节税论向经营战略论的转变是一个新的研究方向。<sup>①</sup>从战略管理视角分析，企业纳税筹划因有个长远地目标，达到一种纳税筹划的目的，这种目的主要是让本企业既不多纳税也不少纳税。外部有利因素是国家级会议对经济发展前景的有条不紊的规划，国家法治不断健全，“扫黑除恶”后的营商环境不断改善。外部经营环境好的时候，一般也是企业经营的成熟期和上升期，往往对企业纳税提出更多的要求，对企业纳税的监管比较细致和强烈。外部威胁主要分析我国的税收法律法规法制环境，纳税人对税法的遵从度和认可度，以及经济发展的灰天鹅因素。在外部经济环境比较恶劣的时候，国家往往放松对企业纳税的监管，出台系列的优惠政策，帮助企业减轻纳税负担。比如：2021年两会期间，李克强总理宣布将小规模纳税人的月度起征点提高到15万元。内部优劣势分析主要是企业所处的行业发展前景，主要从企业人、财、物、地、时等方面进行分析。

### 4 数据分析法

本文数据分析方法是最小二乘法，利用一元一次线性模型和多元线性回归模型对最小二乘法进行解释。多重共线性检验方法，检验多个税种纳税额之间是否存在多重共线性。对比数据分析方法，分析随机变量之间是否是趋势分布，正常情况下，相互独立的随机变量之间经标准化后呈正态分布。以时间维度为脉络，以数据变动为支撑，数据分析变现为横向分析和纵向分析，简单的时间维度的对比方法主要是同比和环比。分类数据分析方法，将不同类别的数据分类处理进行比，将不同类别的税种区分，研究不

<sup>①</sup> 盖地. 税务会计与纳税筹划[M]. 东北财经大学出版社, 2000

同税种不同的趋势的不同变动。

### （三）纳税筹划应该坚持的原则

#### 1. 合法性原则

合法性原则是纳税筹划的最重要的原则。首先，纳税筹划追逐利益动机合法，在税法范围合理筹划纳税，是否履行纳税义务在税法要求的范围内判定，而不是冒着违法的风险，用偷、逃、骗、抗税的方式不缴、少缴或抗拒缴纳税款。其次，程序合法，时刻关注会计准则和会计法律法规变动，注意新出台的税收政策相匹配的会计记账方式变动；按照税法的相关规定，设置符合一般纳税人要求的账簿，会计核算细致准确，按开票要求开具发票，不跨省转移空白发票；需要提前在税务网厅办理税收优惠的项目及时办理享受税收优惠的具体备案；按要求留存备查材料；按时申报纳税，及时清卡缴纳税款，接收纳税辅导和监督。最后是结果合法，顺利实现纳税筹划的节税目的，确保不因纳税筹划而受到纳税约谈、纳税评估和税收稽查。

#### 2. 前瞻性原则

税收筹划应坚持前瞻性原则。前瞻性表示应该在客观要件发生之前进行计划、安排和实施，纳税筹划应建立在已知的经济活动基础上，遵循经济发展的规律，以企业发展的客观情况为条件。纳税筹划应根据以往的经济活动适当的预测未来的经济活动，根据已知的税收法律法规，在可预见的范围内适当前瞻性的进行纳税筹划。如果纳税义务时间已经发生，既定的纳税事实已经成立，如果这时进行纳税筹划则更多是为了逃避缴纳税款。企业应该充分预见未来自身的业务发展情况，考虑未来企业业务的拓展方向，行业的景气程度，业务范围拓展的区域。可以获取的利润的高低，在充分预测未来经济发展状况的基础上，进行有计划的纳税筹划。

#### 3. 全局性原则

税收筹划坚持整体和部分的原则。税收筹划要从各个税种整体出发，在考虑某一税种纳税筹划的同时，考虑其他相关税种的纳税筹划经济利益，在考虑增值税税负的同时，还要筹划增值税相关的附加税。企业还要考虑企业的总体税负，单一税种的筹划可能会影响其他税种的筹划，应该从企业总体税负降低的角度，整体筹划企业的纳税情况。企业不仅要考虑本企业自身的税负，还要考虑上下游企业的纳税情况，税负转嫁在一定程度上会影响正常的商业利益关系，在同上下游企业交易的同时，要考虑对方企业的纳税情况。一般情况下，因企业取得的增值税普通发票的税额不能作为进项抵扣，但这部分

普通发票的增值税税额一般可以列入当期损益，直接影响企业所得税的缴纳，

#### 4. 可操作性原则

纳税筹划的方式方法要和企业的实际经营状况相匹配，纳税筹划的方案要实事求是，税收筹划不仅和企业具体的税收情况相一致，也要和企业的发展方向步调统一，更要经得起企业发展中税务筹划的检验。完善的税收团队的确可以更好的税收筹划，正常情况下，税收人力资源越充分税收筹划工作越好。但是企业的纳税筹划应该和企业的体量相匹配，这里首先要考虑纳税的综合成本。

### （四）其他相关理论

因纳税给企业带来的负担不仅仅是税收，还有税收外的超额纳税负担，即纳税人为了纳税筹划改变原有的资源配置使市场经济效率受损，税收具有调节国民经济增长的功能，通过制定税收政策来调节资源配置，税收优惠政策的制定为企业提供更好的纳税筹划环境。

#### 1. “理性人”假设

参与市场活动的主体都是以追求利益而参与市场竞争，面对不同的选择总是以自身利益最大化为最优选择，市场主体在面对通过国家强制手段对多种分配方式下消费品利益实现掠夺时，一定会出现抵触。想尽办法规避国家税收，但是违背国家税法和暴力抗税均需要付出巨大的代价。作为市场主体的“理性人”会被迫承担社会责任，尽量采用和谐纳税筹划这一手段来实现自身利益的最大化。

#### 2. 税负转嫁

当国家降低增值税税率时，话语权较小的企业被迫将减税额体现在降低产品售价上，而话语权较大的企业则会维持原销售价格，虽然增值税的征收是在商品不同的增值环节进行征税，但是“减税降费”效应会向话语权更大的企业集中，造成税负的转嫁，因增值税是毛利所得税，在进销项抵扣环节不具有时效性和一致性，所得税一般是净利所得税，增值税较所得税更容易发生税负转嫁。增值税作为间接税更容易发生税务转嫁，最直接的是企业可将增值税征税价格转移到商品价格上，消费者一般为增值税的最终承担者。税负转嫁容易在思想上发生转嫁，下游企业良好的纳税遵从度会引导上游企业更好的执行税法，上游企业良好的纳税遵从度会给下游企业的税收筹划带来更低的纳税成本。反之，下游企业企业经营决策可能受税收政策的影响，从而导致企业经营决策暂时脱离正常的商业思维。



### 三、M 农副产品加工公司纳税筹划概况

#### (一) M 农副产品加工公司简介

##### 1. M 农副产品加工公司概况

M 农副产品加工公司登记类型为中外合作经营企业，注册资本 2 亿元，坐落在北方温带季风气候的平原地带，种养殖环境优越，劳动力价格比较低，上游配套企业完善，可提供大量原材料。该公司投资方为成立于百慕大的外资 M 公司和在 A 股上市的 M 股份有限公司投资成立，分别持股 26%和 74%。该公司主要产品为液态奶，拥有先进的液态奶处理设备，采用严格的防疫检疫制度，节能减排低碳生产，采用机械化、智能化、自动化的生产灌装方式，进口灌装机效率高，自动处理草料机喂养，最大程度上节约人力资源，平均每名员工对应公司销售额的高达 250 万元。

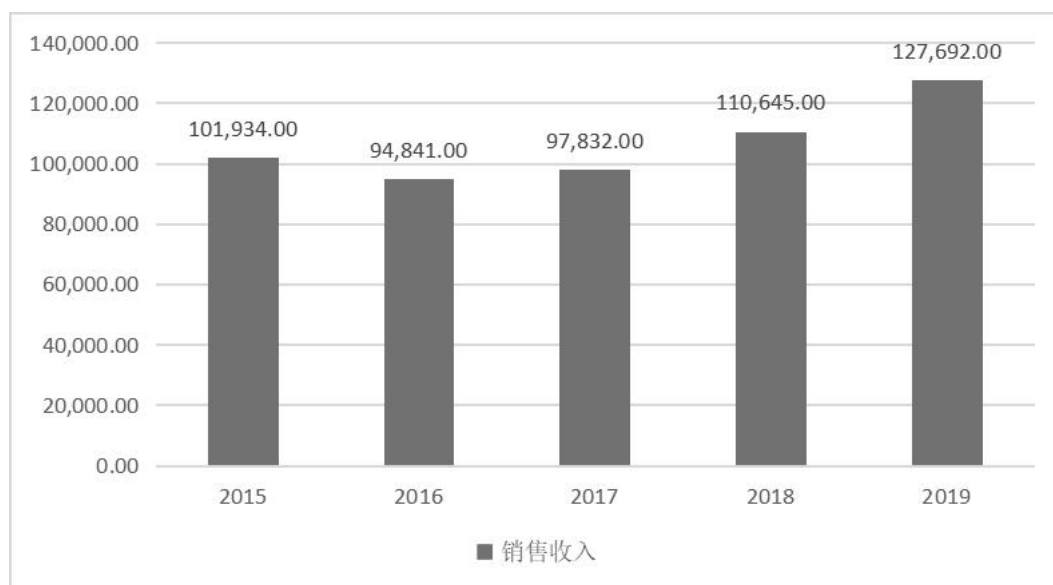


图 3-1 M 公司 2015 年-2019 年销售收入变化图

通过图 3-1 中的数据可以看出，2016 年较 2015 年的销售收入有所下降，一方面 M 企业 2016 年受产品线调整的影响，产品部分由低端产品逐步向高端产品过渡，产品线的改造影响了部分产能，高端产品市场认可度需要时间来验证，暂时得不到市场购买者认可，销量暂时受影响，产品生产线不能全速运转。再一方面是，受地区销售分区的影响，运费是 M 公司销售产品的重要支出，公司部分产品销售区域的变更使产品的运输更加经济，但销售分区的变更，新区域市场认可度暂时较低，影响了 M 公司的产品销量。随着国民经济的稳定增长，国民收入的增长，人民整体消费水平的提高，从 2016 年-2019

年 M 公司的销售收入有很大的提升，并且增速逐年递增，M 企业部分产品的升级和区域市场的开拓取得了良好效果。

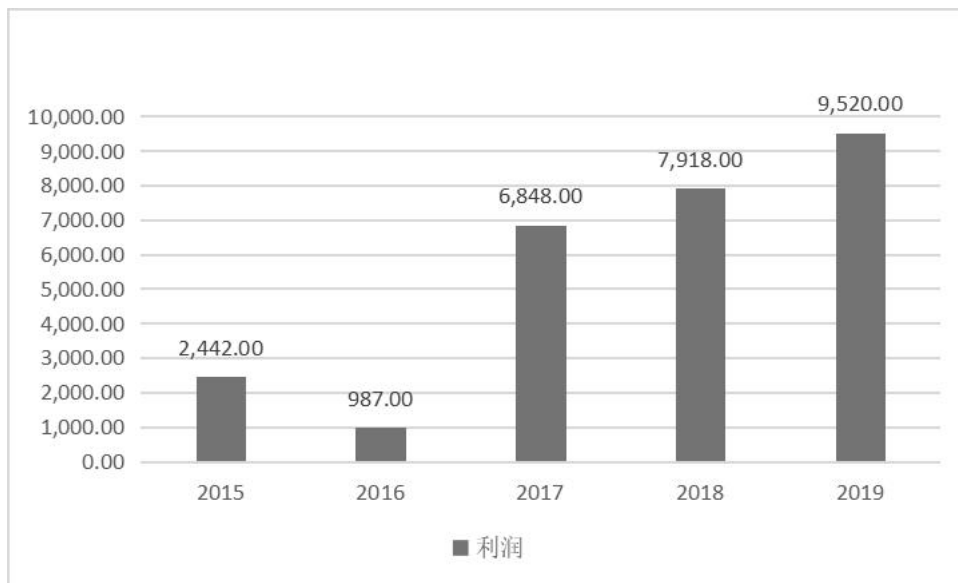


图 3-2 M 公司 2015 年-2019 年利润变化图

对比上述利润和销售收入的增长图，虽然在增长速率上有所差异，利润的变化趋势基本和销售收入的变化相一致。M 公司产品线的调整的确更适应新一代青年人对于产品口味的追求，在营养成分上更能满足各个年龄段消费者对产品的需求，产品销量的提升带来了利润的提高。2016 年“营改增”的稳步推进，受益于增值税税率的下调变动，M 公司整体税负有了很大程度的下降，M 公司受益于“减税降费”，主动接受税务机关的纳税辅导，了解最新的征纳税口径政策，节省了大量的税费，企业现金流量更加充裕，客观上也促进了 M 公司的经营发展。

表 3-1 M 农副产品加工公司资产负债情况

单位：万元

指标	2017 年	2018 年	2019 年
总资产	55177.51	65528.85	77569.37
流动资产合计	32598.57	41135.06	51456.15
其中：货币资金	0.04	145.06	145.51
应收账款	10167.30	10743.48	14024.74
非流动资产合计	22578.94	24393.78	26113.22
其中：固定资产净额	21437.80	18926.82	21258.12
负债合计	8879.34	12426.57	16444.71
流动负债合计	8879.34	12361.16	1555.79
非流动负债合计	0.00	65.4077	886.78

所有者权益	46298.16	53.10	6.11
盈余公积	4698.75	32382.89	6922.73
未分配利润	26599.40	0	39201.93

数据来源：企业内部数据

自 2017 年开始，M 公司的总资产在以每年 18% 的速度稳定增长，而 M 公司负债以 30% 以上的速度递增，虽然 M 公司的负债的增长速度远大于总资产的增长速度，但是因资产绝对数值比较大，负债的绝对数值比较小。M 公司的资产负债率不到 20%，处于一个比较低的水平，负债的增长速度较高，非流动资产增长速度较快是主因，对短期内 M 公司的经营管理影响较小。反而在 M 公司每季度预交和年终汇算清缴均存在所得税税款的情况下，合理的负债起到了良好的企业所得税的税盾作用。M 公司应收账款在 2019 年度增长较快，较上一年度增长了约 30%，究其原因，2019 年较 2018 年销售收入和销售利润有了大幅度的提高，企业相应的季度欠款也相应的有所提高。

## 2. M 公司主要产品销售情况

公司 2017、2018、2019 年三年的销售收入共计约 33.7 亿人民币，其中销售额主要集中在龙头产品上。2019 年公司销售额约为 12.78 亿元，较 2018 年 11.1 亿元的销售额增长了 15%。

表 3-2 2018-2019 年 M 公司主要产品销售情况

单位：万元

产品品目	销售额
纯牛奶苗条装 250ml×12 盒	84822
谷粒调制牛奶康美苗条装 250ml×12 包	45172
纯牛奶利乐包 250ml×24 盒	37246
精选牧场高钙牛奶纷美苗条装 250ml×12 包	30373
牧场原奶半成品	26293
零乳糖全脂型苗条装 250ml×12 盒	20921
零乳糖全脂型苗条装 250ml*12 盒	20841
慢燃纤维奶昔牛奶康美笑脸包 250ml×10 包	12260
精选纯牛奶利乐包 250mlx12 包	12035
合计	289963

数据来源：企业内部数据

公司 2017、2018、2019 年三年的主要产品增值税销项税额共计 4.2 亿元，因 2018 和 2019 年增值税税率下调，公司销售的乳制品主要涉及两个档次的增值税税率，巴士灭菌乳按照销售初级农产品低税率征税，其他奶制品按照高税率征税。

表 3-3 2018-2019 公司增值税各税率销项税额

税率	增值税销项税额
----	---------



17%	16%	13%	2.58 亿
11%	10%	9%	1.62 亿
	6%		40 万

数据来源：企业内部数据

### 3. M 农产品加工公司的财务状况分析

表 3-4 M 农产品加工公司的主要财务指标

年份	流动比率	资产负债率	营业净利率	固定资产周转率	权益净利率
2017	3.67	0.16	0.06	4.56	0.13
2018	3.32	0.19	0.06	5.84	0.13
2019	3.31	0.21	0.06	5.93	0.13

数据来源：企业内部数据

由上表分析可以得出：M 公司的流动比率大于 2，流动资产数值大于流动负债的 2 倍以上，企业短期的偿债能力较强。M 公司的营业净利率近三年来比较稳定且处于一个较低的水平，因为是乳制品加工行业的缘故，M 公司乳制品生产龙头行业，肩负着国计民生。有些低税率乳制品的销售单价较低，企业乳制品的价格在一定程度上处于较低的水平。固定资产周转率处在一个比较高的水平，而且逐年递增，M 公司对现有固定资产的利用效率较高，利用已有的生产设备生产液态乳制品的效果较佳。权益净利率稳定在 13%，销售净利率和总资产周转率是影响权益净利率的主要因素，13%的权益净利率充分说明了 M 企业股东的利益有充分的保障。M 企业的权益乘数为 19%，处于一个较低的水平，M 公司的财务风险不高。

## （二）M 农副产品加工公司纳税筹划概况

### 1. M 农副产品加工公司主要税种纳税筹划

因 M 公司产品全部为内销，不涉及出口退税。城镇土地使用税和房产税，因这两个税种的应纳税额的缴纳有事实依据可循，前者的纳税依据比较固定；后者以租赁房产的租金和房产原值为计税基础，几乎没有可筹划性。城镇维护建设税是以增值税和消费税为计税基础，城镇维护建设税税率只是在不同地域有所差异。

表 3-5 M 公司销售产品主要涉及的税种情况 (2019)

缴税项目	缴税品目	税率
增值税	其他食品加工制造业	0.17; 0.16; 0.13
企业所得税	应纳税所得额	0.25
印花税	货物运输合同	万分之五
印花税	资金账簿	万分之五
印花税	其他营业账簿	5

印花税	权利、许可证照	5
印花税	加工承揽合同	万分之五
	购销合同	万分之三
印花税	财产保险合同	千分之一
印花税	财产租赁合同	千分之一
城市维护建设税	非市区、县城、县属镇	百分之一
城市维护建设税	镇	百分之五
资源税	地下水水资源税	0.1

数据来源：企业内部数据

表 3-6 2017-2019 各个税种的纳税情况

单位：万元

时间	增值税	企业所得税	城市维护建设税	教育附加费	水资源税	印花税
2017	1051	7,12	10.51	31.51	40.36	41.12
2018	489	1047	4.89	14.67	91.6	48.51
2019	700	778	35.03	21.01	173.55	44.03

数据来源：企业内部数据

通过上表可清晰的看出，在 M 公司销售收入不断增长的情况下，增值税和企业所得税的整体税负不断下降，主要受 2018 年以来“减税降费”税收政策的影响，M 公司的增值税税负有了明显下降。2019 年的城市维护建设税和教育附加费较上两个年度有较大幅度的增长，但这两个税种作为增值税附加，应该和增值税的增长幅度一致。2019 年城镇维护建设税的较上年增长幅度远大于增值税纳税额较上年增长幅度，究其原因，2019 年度 M 公司所在地已经撤乡设镇，城市维护建设税的税率由百分之一上升到了百分之五，相应的城市建设维护税大幅度上升。

表 3-7 2017-2019 增值税缴纳税额情况

单位：万元

年份	进项税额	销项税额	进项税额转出	应纳税额
2017	12894	13599	220	1051
2018	14345	14308	293	489
2019	13560	14137	316	700

数据来源：企业内部数据

表 3-7 详细列举了 2017、2018 和 2019 的增值税进销项税额，虽然 2018 年和 2019 年增值税税率有所变动，但是三年的增值税纳税额波动较大，对比三年的进项税额，其中 2018 年的进项税额增加较多，分析对比购进商品构成结构，发现购进了的较多的品

名为“纷美包包材苗条”的商品，涉及进项税额 652 万。因 2018 年增值税税率的降低，企业因签订的供应合同为 17% 的税率，经与供货企业协商，为避免因税率下调带来的价格和开票税额的带来的纠纷，M 公司提前在申报表中申报了无票收入，方便后期开具适用较高税率的发票，用来匹配合同要求的开具原税率发票。

表 3-8 M 企业 2019 年度投入产出法月度允许抵扣农产品进项税额

月份	允许抵扣农产品进项税额 (单位：万元)	当月销售额 (单位：万元)	比例
1	699.54	11707.74	0.0598
2	586.93	9474.67	0.0619
3	380.65	9924.87	0.0384
4	352.59	8973.39	0.0393
5	576.79	11840.80	0.0487
6	385.78	10460.44	0.0369
7	563.87	106,25.83	0.0531
8	509.68	10485.10	0.0486
9	476.26	9626.44	0.0495
10	620.58	11484.12	0.0540
11	593.22	10730.80	0.0553
12	741.62	12469.45	0.0595
合计	6487.57	127803.70	0.0508

数据来源：企业内部数据

表 3-8 主要是说明 2019 年各月销售核定扣除进项和税额的商品占当月总销售额的比重，主要用来分析 M 公司当月销售纯应税产品的比例。上表显示的允许抵扣农产品进项税额栏次主要是核定扣除下的进项税额，不包括当月增值税认证专用发票的税额。这一栏次的金额基本和当月的销售额成比例关系，各月比例基本维持在 5% 左右。2019 年农历年份春节过后的月份，涉及农历年关因素，适用核定扣除的进项税额占当月全部销售额的比重比较低，因纳税申报较交易的滞后性显示的时间存在滞后性，上图说明 M 公司在年关时节销售纯粹的应税产品比较多。

表 3-9 2017-2019 企业所得税纳税情况

单位：万元

项目	金额 (2017)	金额 (2018)	金额 (2019)
营业收入	97829	110509	126117
营业成本	84841	96637	109523
税金及附加	129	233	401
销售费用	5027	5252	5278

管理费用	1261	1428	1437
财务费用	-251	-328	-83
资产减值损失	6	0	0.00
利润总额	6848	7918	95,20
纳税调整后所得	6858	7673	71,49
所得减免	3987	3485	40,36
应纳税所得额	28,70	41,87	31,12
应纳税额	7,12	10,47	7,78

数据来源：企业内部数据

M公司2018年的营业收入较上年增长了13%，费用的增加变动不大，而2019年M公司应纳税额较2018年并无相应增长，反而减少了270万，究其原因，M公司2019年调整了产品销售结构，相应的奶类初加工的产品比例上升，享受的所得税减免额额度上升，导致2019年缴纳的企业所得税额降低。

## 2.M农副产品加工公司增值税进项税额情况

表3-10 2017年-2019年M公司取得取得增值税进项发票的上游行业来源情况

单位：万元

序号	行业名称	发票金额	发票税额
1	制造业	31929.22	4903.31
2	批发和零售业	24737.61	3875.55
3	其他纸制品制造	19000.90	2889.28
4	交通运输	9547.93	1089.89
5	普通货物道路运输	3908.83	406.60
6	纸和纸板容器制造	3603.19	603.58
7	包装装潢及其他印刷	3551.25	603.63
8	机动车燃油零售	3310.36	352.85
9	其他未列明制造业	3074.13	456.89

数据来源：企业内部数据

上述数据明显偏小，M公司2017-2019年三年的申报的进项税额在4亿元左右，上述数据只是M公司可用于抵扣的专用发票的金额及税额的统计数据，因M公司属于农副产品加工业，购进的免税农产品价格按照销售货物的单耗数量综合计算进项税额。从上表可以得出，M公司取得增值税专用发票主要是制造业、运输业，还有少量来自批发和零售业的专用发票，专用发票取得的行业集中度较高，这为M公司留抵退税的纳税筹划成为可能。

表3-11 2017-2019年M公司取得进项发票的地域分析（单位：万元）

序号	省份名称	发票金额	发票税额
1	河北省	33508.91	4760.49

2	北京市	25088.95	3767.94
3	江苏省	23984.51	3543.12
4	上海市	19909.48	2919.58
5	内蒙古自治区	13852.87	1802.18
6	天津市	9208.24	1434.55
7	安徽省	2706.02	350.60
8	宁夏回族自治区	1560.65	253.41
9	山东省	1541.45	203.89
10	广东省	950.80	128.27

数据来源：企业内部数据

根据上表 2017-2019 年的数据分析，划分地域来分析 M 公司的进项发票主要货物劳务种类，取得增值税专用发票的数额和地域距离基本呈正相关关系。取得来自河北省本省内的专用发票主要是运费，取得当地燃气公司等提供的能源电力专用发票。取得来自北京市专用发票主要是包装材料，品名为纷美包包材的包装材料，另外还有部分铁路运输开具的专用发票。取得来自江苏省昆山市的专用发票主要是品名为利乐包装的食品制造机械。

表 3-12 M 公司取得进项发票的主要品目分析

单位：万元

序号	商品品目	发票金额	发票税额
1	运费	8594.84	913.13
2	包装盒	6536.51	1016.21
3	纷美包包材苗条装	6358.49	1053.40
4	天然气	3375.50	357.72
5	利乐前处理系统	3355.31	436.19

数据来源：企业内部数据

按 M 公司取得的专用发票主要品目汇总分析，这里的运费区别于国内运输服务。取得专用发票的主要是农产品以外的燃料、包装材料、包装机械和运输费用，发票数据基本符合农副产品加工业的特征。

表 3-13 M 公司 2019 年某月核定农产品进项税额计算表

产品名称	耗用产品名称	单耗数量 (吨)	单价 (元/吨)	销售货物数量 (吨)	扣除率 (%)	允许抵扣农产品进项税额 (元)
-	-	L1	L6	L7	L8	$L9=L7 \times L1 \times L6 \times L8 \div (1+L8)$
甲	牛奶	1.068	4049.8	6261.5027	9%	2,236,144.27
乙	牛奶	1.124	4049.8	4445.9024	9%	1,670,999.16
丙	牛奶	0.88	4049.8	245.2176	13%	100,538.69

丁	牛奶	1.021	4049.8	7068.2625	13%	3,362,306.53
戊	牛奶	0.93	4049.8	106.366	13%	46,236.33
合计	-	5.03	20249.02	18127.25		7,416,224.98

数据来源：企业内部数据

从上表可以看出，高税率的的产品其核定的农产品单耗数量低，低税率的产品核定的单耗数量大，但不代表着高税率产品税负高，低税率的产品税负高，反而这些高税率的产品含有牛奶以外的可以开具专用发票的产品，而9%低税率的产品仅能抵扣核定的允许抵扣的进项税额，比如M公司三年来购进了271万元的小麦粒，进项税额高达42万，销售高税率产品其中的添加物可能已经开具专用发票，相当于高税率产品的一部分税额不仅仅是通过核定扣除的计算方式得出的。

### 3.M 农副产品加工公司企业所得税汇算清缴情况

M公司主要固定资产折旧成本核算法为品种法，根据M公司财务报表和年终汇算清缴情况，列举了2017年-2019年三年的固定资产折旧情况。

表 3-14 2017 年固定资产折旧情况

单位：万元

目录	资产原 值	本年折 旧、摊销 额	累计折 旧、摊销 额	资产计 税基础	税收折 旧额
固定资产	34899	2939	13461	34899	2953
房屋、建筑物	10598	504	2488	10598	505
生产设备	22636	2150	9743	22636	2153
生产器具	141.7	25	95.7	141	25.9
飞机火车轮以外的运输 工具	49	9.5	47.8	49	9.5
电子设备	1473	248	1086	1473	259.7
其他	0	0	0	0	0

数据来源：企业内部数据

表 3-15 2018 年固定资产折旧情况

单位：万元

	资产原 值	本年折 旧、摊销 额	累计折 旧、摊销 额	资产计 税基础	税收折 旧额
固定资产	35023	3044	16096	35023	3298
房屋、建筑物	10604	686	3006	10604	686

生产设备	22665	2191	11741	22665	2378
生产器具	1038	120	742	1038	166
飞机火车轮以外的运输工具	49	0.00	47.8	49	0.00
电子设备	665	45	557	665	65
其他	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

数据来源：企业内部数据

表 3-16 2019 年固定资产折旧情况

单位：万元

	资产原 值	本年折 旧、摊销 额	累计折 旧、摊销 额	资产计 税基础	税收折 旧额
固定资产	42081	3090	19186	42081	5475
房屋、建筑物	10630	518	3525	10630	518
生产设备	29274	2446	14187	29274	4577
生产器具	291	23	142	291	116
飞机火车轮以外的运输工具	49	0.00	47.8	49	0.00
电子设备	1835	100	1282	1835	263
其他	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

数据来源：企业内部数据

比较上述三年的固定资产折旧情况，2017 年度和 2018 年度的会计折旧额和税收折旧额明显处于持平的状态，因为企业所得税固定资产加速折旧口径变化的原因，一定货值的生产设备直接被一次性计入到了生产成本，并没有分年折旧，所以税收折旧额远大于会计折旧、摊销额。

## 四、M 农副产品加工公司相关纳税数据分析

增值税纳税额和企业所得税纳税额占是企业纳税额的比重较大，也是纳税筹划最应该关注的部分，按正常税负来说，企业的销售额和企业税负呈正相关关系，本章主要从增值税企业所得税和销售额之间的关系入手，寻找企业纳税抽中出现的问题。增值税和企业所得税两大税种 60 个月的纳税情况，对增值税纳税额和企业所得税纳税额对 M 公司销售收入的影响进行分析。因 2017 年 9 月以来，企业所得税的预交由月度缴纳改为按季度预缴税款，为方便进行统计分析，本文采取简单平均的方式逐月平均划分当季预缴的企业所得税应纳税额。

### （一）销售收入同主要税种纳税额之间的回归分析

M 公司销售额受产品类型、税收、季节等多种因素的影响。主要分析增值税和企业所得税两大税种对企业销售额的影响，以月份为时间序列提取了 M 公司的销售数据、增值税纳税额和企业所得税纳税额。

以增值税月度纳税额和企业所得税纳税额为解释变量，分别列为 X1 和 X2，以每月销售额为被解释变量列为 Y，建立多元线性回归模型，t 为解释变量的数目， $\beta_j$

(j=1, 2, 3...k) 为回归系数。

$$y_t = \beta_0 + \beta_1 x_{1t} + \beta_2 x_{2t} + \dots + \beta_3 x_{3t} + u_t \quad (t=1, 2, 3, \dots, T)$$

### （二）利用 Eviews 进行数据分析

本文 eviews 分析主要运用了 eviews8 版本，提取 M 公司 2016 年到 2020 年的申报数据，Y 列为 M 公司当月销售额，X1 为当月增值税销售额，X2 为当月企业所得税销售额，为了保证一下数据分析的准确性，减少数据分析的误差，本文直接将相关数据进行了搬运。因近两年“放管服”纳税申报的改革，将 M 农副产品加工公司企业所得税按预缴税款按照月度平均进行了统计划分。相当于选取了 M 公司 60 个月的数据进行了分析说明，为了选取数据的便捷性，为了防止能纳税额为负数，本文没有删除提取数据过程中当月应补应退数额。

表：4-1 M 公司 M 公司 2016 年到 2020 年的申报数据（单位：元）

月份	Y	X1	X2	月份	Y	X1	X2
201601	88487544	1964163	1214287	201807	90428717	0.00	2028977
201602	109012333	4234824	0.00	201808	89876389	1588963	2028977



201603	109012333	4234824	1018175	201809	88828244	874729	2028977
201604	79815281	1758350	0.00	201810	97745553	2290699	2945290
201605	83606523	1872135	5209175	201811	70900093	0.00	2945290
201606	74705387	778061	5443626	201812	81900093	0.00	2945290
201607	73979633	2042347	5993399	201901	88748925	0.00	0.00
201608	71831542	54005	5993399	201902	85704642	0.00	0.00
201609	71831542	53695	5993399	201903	108668933	0.00	0.00
201610	68609984	0.00	6477570	201904	106068107	0.00	1036240
201611	75490883	195611	7357416	201905	101632695	0.00	1036240
201612	73189668	1036472	10148175	201906	117077490	0.00	1036240
201701	83015470	1648762	0.00	201907	94746705	649344	2086981
201702	62774451	709029	581954	201908	99248764	1529863	2086981
201703	93290914	1060051	875379	201909	89733958	2224040	2086981
201704	96928082	1336460	1648693	201910	118408019	1822549	2695647
201705	82207203	1956285	2405642	201911	104604407	651868	2695647
201706	88239918	0.00	2803605	201912	106258322	0.00	2695647
201707	81021270	1293089	3058118	202001	104851095	0.00	0.00
201708	77641601	1818342	3242186	202002	96264411	0.00	0.00
201709	80643452	899434	4324784	202003	114841279	0.00	0.00
201710	73724902	494392	1754264	202004	107308073	123713	1749578
201711	79585562	694610	1754264	202005	124694572	0.00	1749578
201712	77286365	1155015	1754264	202006	116518909	0.00	1749578
201801	83940305	854368	0.00	202007	97284619	0.00	4103806
201802	61416165	0.00	0.00	202008	89173824	0.00	4103806
201803	98020910	0.00	0.00	202009	105287611	2428533	4103806
201804	97772031	0.00	1477700	202010	91989506	121207	3888313
201805	88052537	1715728	1477700	202011	91989506	121207	3888313
201806	85288353	0.00	1477700	202012	100088707	0.00	3888313

数据来源：企业内部数据

### 1. 检验多重共线性

首先简单检验增值月度税纳税额和企业所得税月度纳税额之间是否存在多重共线性。从图 4-1 可以看出 X1 和 X2 之间的  $r=0.07$ ， $r$  值远小于 10 这一临界值，说明 X1 和 X2 之间不存在多重共线性。

再次通过 R 值和 F 值检验增值税纳税额和企业所得税纳税额之间是否存在多重共线性。根据图 4-2 的统计检验结果看， $R^2$  的值为 0.2，F 值为 7，二者值都处于一个较小的数值，而 t 值相较于上述值并不小，说明 X1 和 X2 之间并不存在多重共线性。

根据图 4-3 观察 VIF 值为 1，VIF 值小于 10，则认为增值税纳税额和企业所得税纳

税额之间不存在多重共线性。

Correlation					
	X1	X2			
X1	1.000000	0.071244			
X2	0.071244	1.000000			

图 4-1 检验 X1 和 X2 之间的相关系数 r

利用 Eviews8 软件，采用最小二乘法将上述数据进行多元回归分析，得出回归矩阵结果如图 4-2:

Dependent Variable: Y  
Method: Least Squares  
Date: 02/19/21 Time: 16:04  
Sample: 2016M01 2020M12  
Included observations: 60

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
C	98505141	3061278.	32.17778	0.0000
X1	1.120642	1.701765	0.658517	0.5129
X2	-0.028566	0.007480	-3.819129	0.0003

R-squared	0.205418	Mean dependent var	90854905
Adjusted R-squared	0.177538	S.D. dependent var	14591022
S.E. of regression	13232553	Akaike info criterion	35.68296
Sum squared resid	9.98E+15	Schwarz criterion	35.78768
Log likelihood	-1067.489	Hannan-Quinn criter.	35.72393
F-statistic	7.367918	Durbin-Watson stat	1.264186
Prob(F-statistic)	0.001425		

图 4-2 多元线性回归最小二乘法统计检验

Equation: UNTITLED Workfile: 007::Untitled\

View Proc Object Print Name Freeze Estimate Forecast Stats Resids

Variance Inflation Factors  
 Date: 02/22/21 Time: 16:09  
 Sample: 2016M01 2020M12  
 Included observations: 60

Variable	Coefficient Variance	Uncentered VIF	Centered VIF
C	9.37E+12	3.211217	NA
X1	2.896005	1.647823	1.005102
X2	5.59E-05	2.723334	1.005102

图 4-3 对 X1 和 X2 进行多重共线性检验

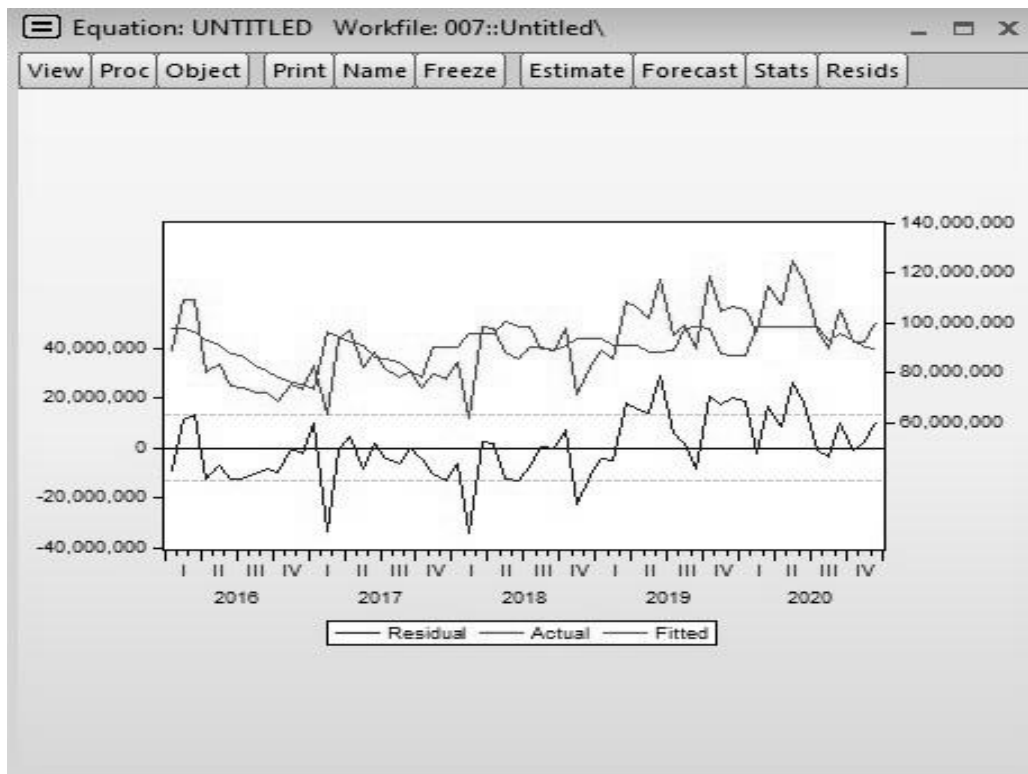


图 4-4 残差图像

Equation: UNTITLED Workfile: 007::Untitled\									
View	Proc	Object	Print	Name	Freeze	Estimate	Forecast	Stats	Resids
Dependent Variable: Y									
Method: Least Squares									
Date: 02/22/21 Time: 19:56									
Sample: 2016M01 2019M04									
Included observations: 40									
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.					
C	79862806	2977978.	26.81780	0.0000					
X1	5.700663	1.887193	3.020710	0.0045					
R-squared	0.193629	Mean dependent var	86709967						
Adjusted R-squared	0.172408	S.D. dependent var	13427367						
S.E. of regression	12215152	Akaike info criterion	35.52296						
Sum squared resid	5.67E+15	Schwarz criterion	35.60740						
Log likelihood	-708.4592	Hannan-Quinn criter.	35.55349						
F-statistic	9.124692	Durbin-Watson stat	1.042417						
Prob(F-statistic)	0.004493								

图 4-5 Y 值和 X1 值一元线性回归 LS 统计分析

## 2. 模型分析

从图 4-2 可以看出，R-squared 样本决定系数值为 0.2，说明模型对多样性数据的拟合能力比较弱。残差图像没有明显的趋势性，残差数值较大，大体上认为其服从正态分布，可以将上述样本进行 t 检验。而对数似然比较小，出现明显的反差，说明模型不是完全正确。究其原因，可能是连续多个月份 X1 的值为零，导致模型准确度受损。剔除 X1 为零的数值，单独对非零增值税纳税额月份和销售额之间的关系进行回归分析。

经过调整，在一元线性回归模型下，由图 4-5 可以看出残差值和对数似然比的值有了一定的优化，但是拟合度并没有提升，这可能和模型的设置有关系，由于增值税具有的时效性和滞后性，该回归模型不能完美的研究增值税纳税额和 M 公司月销售额之间的关系，但是多元线性回归模型仍具有参考价值。

## 3. 变量的显著性 t 检验

显著性检验即根据上述多元线性模型统计量的分布规律来分析 Y 值和 X 值之间的关系，即解释变量 X 是否对因变量 Y 具有显著性影响，设定显著性水平临界概率度为 5%。

假设  $H_0: \beta_j=0$ ,  $H_1: \beta_j \neq 0$

如果原假设成立，表明解释变量增值税纳税额对企业总体销售额没有显著影响。由

图 4-2 可知，解释变量 X1 的 Prob 的值大于 5%，没有通过 T 检验，即原假设不成立，表明 M 公司当月增值税对销售额的影响不显著。在图 4-5 中，剔除增值税额为零的月份后，解释变量 X1 的 Prob 的值小于 5%，通过 T 检验，即原假设成立，增值税额对销售额呈显著性影响。同理：企业所得税对销售额的影响显著。

### （三）M 农副产品加工公司相关纳税数据分析

#### 1. M 农副产品加工公司税负率分析

表：4-2 M 公司近几年税负情况分析

年度	应税销售额 (单位：万元)	应纳税额 (单位：万元)	M 公司	省内同行业 平均税负	所属地市同 行业税负
2019	127840.78	700.65	0.55	1.71	0.55
2018	111029.03	489.13	0.44	2.15	0.44
2017	98137.62	1051.16	1.07	2.34	1.07

数据来源：河北省税务平台网络数据

从 M 公司整体的税负率分析，M 公司同行业全省税负率在不断下降，这和国家推行减税降费的结果密切相关，全省 2020 年的税负较 2017 年下降了约 30%。M 公司的税负率和全省同行业税负率相比处于一个比较低的水平，2018 年到 2020 年 M 公司的税负率处于一个较低的水平，2019 年增值税降低税率的成果在 M 公司没有体现在税负降低上。四年的税负率变动趋势和应税销售额、应纳税额的变动趋势相关性不大。

#### 2. M 农副产品加工公司发票数据分析

从近三年 M 公司 3 万多份专用发票中，提取了 M 公司的异常发票数据。

表 4-3 M 农副产品加工公司问题发票数据分析

单位：元

序号	开票日期	发票类型	异常凭证问题类型	发票状态	金额	税额	日期
1	2016-10-14	增值税专用发票	缺联	正常	112612.61	12387.39	2017-01-20
2	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99998.76	15999.80	2019-03-03
3	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99998.55	15999.77	2019-03-03
4	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99998.55	15999.77	2019-03-03
5	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99998.55	15999.77	2019-03-03
6	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99998.55	15999.77	2019-03-03
7	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99998.54	15999.77	2019-03-03

8	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99998.48	15999.76	2019-03-03
9	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99998.38	15999.74	2019-03-03
10	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99997.83	15999.66	2019-03-03
11	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99996.19	15999.38	2019-03-03
12	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	99996.15	15999.38	2019-03-03
13	2016-12-14	增值税专用发票	属于作废	作废	91000.00	15470.00	2017-01-07
14	2017-09-18	增值税专用发票	属于作废	作废	76114.00	12939.38	2017-10-10
15	2019-02-22	增值税专用发票	属于作废	作废	14161.26	2265.80	2019-03-03
16	2016-12-07	增值税专用发票	属于作废	作废	179.25	10.75	2017-01-03
合计					1394045	219069.89	

数据来源：企业内部数据（日期以筛查出税务风险的日期为准）

以上异常凭证类发票多为作废发票，M公司取得当月开具的专用发票后在当月认证抵扣，但是作为发票购票方的供货企业同样在当月将发票进行了作废，而且2017年M公司在2019年3月3日集中取得100万金额的异常凭证。近三年M公司取得异常凭证涉及到的增值税税款22万元，这给M企业带来较大的涉税风险。

## 五、M 农副产品加工公司税收筹划过程中的问题

### (一) 缺乏对于企业所得税优惠政策的筹划

#### 1. 缺乏对于固定资产加速折旧的纳税筹划

项目	账载金额			税收金额		
	资产原值	本年折旧、摊销额	累计折旧、摊销额	资产计税基础	税收折旧额	享受加速折旧政策的资产按税收一般规定计算的本年折旧、摊销额
	1	2	3	4	5	6
(2+3+4+5+6+7)	348,993,980.22	29,388,197.40	134,615,932.68	348,993,980.22	29,532,775.77	*
产						
(一) 房屋、建筑物	105,984,130.80	5,049,330.66	24,884,279.09	105,984,130.80	5,049,330.66	*
(二) 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备	226,359,458.08	21,504,471.17	97,430,125.02	226,359,458.08	21,531,046.30	*
(三) 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等	1,417,774.55	254,503.46	957,852.26	1,417,774.55	259,284.41	*
(四) 飞机、火车、轮船以外的运输工具	493,642.00	95,360.75	478,832.74	493,642.00	95,360.75	*
(五) 电子设备	14,738,974.79	2,484,531.36	10,864,843.57	14,738,974.79	2,597,753.65	*
(六) 其他	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	*
定						
(一) 重要行业固定资产加速折旧(不含一次性扣除)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(二) 其他行业研发设备加速折旧	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(三) 允许一次性扣除的固定资产(11+12+13)	418,725.47	57,005.13	96,376.86	418,725.47	201,583.50	57,005.13
1. 单价不超过100万元专用研发设备	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
2. 重要行业小型微利企业单价不超过100万元研发生产共用设备	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
3. 5000元以下固定资产	418,725.47	57,005.13	96,376.86	418,725.47	201,583.50	57,005.13
部分						
(四) 技术进步、更新换代固定资产	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(五) 常年强震动、高腐蚀固定资产	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(六) 外购软件折旧	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(七) 集成电路企业生产设备	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

图 5-1 M 公司 2017 年度资产纳税调整明细表

摊销及纳税调整明细表						
项目	账载金额			税收金额		
	资产原值	本年折旧、摊销额	累计折旧、摊销额	资产计税基础	税收折旧、摊销额	享受加速折旧政策的资产按税收一般规定计算的本年折旧、摊销额
	1	2	3	4	5	6
一、固定资产(2+3+4+5+6+7)	420,818,914.14	30,900,636.52	191,864,237.79	420,818,914.14	54,754,422.02	*
所有固定资产						
(一) 房屋、建筑物	106,305,172.09	5,189,028.12	35,258,084.40	106,305,172.09	5,189,028.12	*
(二) 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备	292,745,263.50	24,465,201.47	141,878,078.53	292,745,263.50	45,772,218.04	*
(三) 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等	2,919,705.66	237,232.32	1,425,417.72	2,919,705.66	1,160,394.45	*
(四) 飞机、火车、轮船以外的运输工具	493,642.00	0.00	478,832.74	493,642.00	0.00	*
(五) 电子设备	18,355,130.89	1,009,174.61	12,823,824.40	18,355,130.89	2,632,781.41	*
(六) 其他	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	*
其中:享受固定资产加速折旧及一次性扣除政策的资产加速折旧额大于一般折旧额的部分						
(一) 重要行业固定资产加速折旧(不含一次性扣除)	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(二) 其他行业研发设备加速折旧	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(三) 固定资产一次性扣除	25,817,234.27	1,511,041.51	1,511,041.51	25,817,234.27	25,817,234.27	1,511,041.51
(四) 技术进步、更新换代固定资产	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(五) 常年强震动、高腐蚀固定资产	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(六) 外购软件折旧	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
(七) 集成电路企业生产设备	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

图 5-2 M 公司 2019 年度资产纳税调整明细表

M 公司在固定资产折旧中, 2017 年度 5000 元以下的固定资产部分依旧采取了按直线法折旧的方式。查看 M 公司购进的固定资产发现, 虽然 2018 年新购进了“建筑服务\*污水处理安装工程等”价值 450 万的设备, 生产线工段输送、装箱设备等 230 万的固定资产, 但 M 公司没有及时将上述可一次性扣除的固定资产在当年一次性抵扣。

M 公司相关的财务管理人员, 在针对固定资产折旧方面存在一些简单粗暴的行为,

并没有将所有的固定资产按照最新的税收优惠规范文件进行分类划分，而是将全部固定资产不加以分类的方式，采用一刀切的方式统一进行折旧计算。这种方法虽然在日常财务工作中节省人力物力，简单方便操作，但是给企业带来非常大的税款损失，按照 M 公司适用的企业所得税税率 25% 来直观预测，考虑到公司企业所得税汇算清缴约享受一半的应纳税所得额减免，固定资产加速折旧税收筹划当年可以给企业节省上万元的税款。

## 2. 忽视研发费用的加计扣除优惠政策的运用

2021 年 3 月 24 日，李克强主持召开国务院常务会议，部署实施提高制造业企业研发费用加计扣除比例等政策，会议决定，一是今年 1 月 1 日起，将制造业企业研发费用加计扣除比例由 75% 提高至 100%，相当于企业每投入 100 万元研发费用，可在应纳税所得额中扣除 200 万元。近三年 M 公司研发费只有 2018 年度有研发费用的加计扣除，加计扣除金额约为 80 万，研发费用加计扣除一项大约为 M 公司节约税金 20 万。2017 年度企业所得税纳税汇算清缴申报表没有相应的申报数据，研究开发费用加计扣除金额为零。2019 年度未就研究开发费用加计扣除开展纳税筹划。

三、加计扣除 (26+27+28+29+30)	831,134.09
(一) 开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除 (填写 A107012)	831,134.09
(二) 科技型中小企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除 (填写 A107012)	0.00
(三) 企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动发生的相关费用加计扣除	0.00
(四) 安置残疾人员所支付的工资加计扣除	0.00
(五) 其他	0.00
合计 (1+17+25)	831,134.09

图 5-3 M 公司 2018 年度加计扣除优惠明细表

三、加计扣除 (26+27+28+29+30)	0.00
(一) 开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除 (填写 A107012)	0.00
(二) 科技型中小企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用加计扣除 (填写 A107012)	0.00
(三) 企业为获得创新性、创意性、突破性的产品进行创意设计活动发生的相关费用加计扣除	0.00
(四) 安置残疾人员所支付的工资加计扣除	0.00
(五) 其他	0.00
合计 (1+17+25)	0.00

图 5-4 M 公司 2019 年度加计扣除优惠明细表

M 公司完全符合研发费用加计扣除的条件标准，M 公司每年都有不同口味，不同微量元素含量的新产品推出，产品线与时俱进更新换代较快。而 M 公司并没有组织财务人员进行研发费的归集，虽然 2018 年度因为研发费加计扣除率的上升，M 公司及时对研发费进行了归集，但是其及时利用国家出台的税收优惠政策进行纳税筹划的行动力明显滞



后。

### 3. 对于政府财政拨款等不征税收入没有进行单独归集

纳税筹划往往存在相对成本的误区。相较于 M 公司年十几亿的销售额，纳税筹划预期带来的少量收益可能会被放弃，因纳税筹划会改变原有的会计记账的方式。根据 M 公司整体的企业所得税税负推断，因为少量因取得的不征税收入投入额外大量的财务人力物力进行纳税筹划，会存在得不偿失的错觉。2019 年 M 公司取得的不征税收入大约为 300 万，而 M 公司 2019 年的营业收入为 12 亿，实际缴纳的企业所得税为 778 万，相当于 300 万的不征税收入对应节省的企业所得税为 1.94 万。M 公司应该穷尽纳税筹划的手段，获得最大纳税筹划的收益。

项目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
	1	2	3	4
一、收入类调整项目(2+3+...8+10+11)	*	*	81,180.28	0.00
(一) 视同销售收入(填写A105010)	*	81,180.28	81,180.28	*
(二) 未按权责发生制原则确认的收入(填写A105020)	0.00	0.00	0.00	0.00
(三) 投资收益(填写A105030)	0.00	0.00	0.00	0.00
(四) 按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益	*	*	*	0.00
(五) 交易性金融资产初始投资调整	*	*	0.00	*
(六) 公允价值变动净损益	0.00	*	0.00	0.00
(七) 不征税收入	*	*	0.00	0.00
其中:专项用途财政性资金(填写A105040)	*	*	0.00	0.00
(八) 销售折扣、折让和退回	0.00	0.00	0.00	0.00
(九) 其他	0.00	0.00	0.00	0.00

图 5-5 M 公司 2017 年度纳税调整项目明细表

项目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
	1	2	3	4
一、收入类调整项目(2+3+...8+10+11)	*	*	113,821.03	0.00
(一) 视同销售收入(填写A105010)	*	113,821.03	113,821.03	*
(二) 未按权责发生制原则确认的收入(填写A105020)	0.00	0.00	0.00	0.00
(三) 投资收益(填写A105030)	0.00	0.00	0.00	0.00
(四) 按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益	*	*	*	0.00
(五) 交易性金融资产初始投资调整	*	*	0.00	*
(六) 公允价值变动净损益	0.00	*	0.00	0.00
(七) 不征税收入	*	*	0.00	0.00
其中:专项用途财政性资金(填写A105040)	*	*	0.00	0.00
(八) 销售折扣、折让和退回	0.00	0.00	0.00	0.00
(九) 其他	0.00	0.00	0.00	0.00

图 5-6 M 公司 2018 年度纳税调整项目明细表

项目	账载金额	税收金额	调增金额	调减金额
	1	2	3	4
一、收入类调整项目(2+3+...8+10+11)	*	*	58,022.94	0.00
(一)视同销售收入(填写A105010)	*	58,022.94	58,022.94	*
(二)未按权责发生制原则确认的收入(填写A105020)	0.00	0.00	0.00	0.00
(三)投资收益(填写A105030)	0.00	0.00	0.00	0.00
(四)按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益	*	*	*	0.00
(五)交易性金融资产初始投资调整	*	*	0.00	*
(六)公允价值变动净损益	0.00	*	0.00	0.00
(七)不征税收入	*	*	0.00	0.00
其中:专项用途财政性资金(填写A105040)	*	*	0.00	0.00

图 5-7 M 公司 2019 年度纳税调整项目明细表

M 公司将符合条件的不征税收入列入了其他收入，从上图可看出，近三年的不征税收入 M 公司均填写的零，但从县政府关于财政资金的拨款得知，M 公司每年都有数量客观的财政资金入账。对于财政资金的简单处理，直接增加了 M 公司企业所得税的负担，M 公司应做好相关的企业所得税不征税收入的纳税筹划。

## (二) 增值税纳税筹划中存在问题

### 1. 增值税税额连续为零的的月份过多

根据上述分析增值税纳税额为零的月份过多，和公司整体的销售额不呈线性关系，虽然增值税本身的缺点是具有滞后性和非一致性，尤其是在具有一般纳税人资格的纳税人身上体现较为明显。但这不能成为 M 公司连续半年零增值税纳税额的借口，M 公司作为进行税额核定扣除企业，其当月增值税进项税额和其销售额息息相关，从侧面反映出来 M 公司在核定扣除的体系机制下，相当于每月具有一定量的应纳税额。当然 M 公司可能存在当月取得增值税专票，以专票进项税额抵消销项税额的情况，但是根据 M 公司的整体增值税税负而言，这种情况不可持续。在前面回归分析一元一次模型中，剔除增值税纳税额为零的的月份后，M 公司的销售额和增值税应纳税额呈线性相关关系，M 公司在当月购进应税产品时或许并没有及时取得对方开具的增值税专用发票，M 公司在购进货物时存在集中付款的情况，这说明 M 公司存在取得增值税发票和纳税义务发生时间不一致的可能。

### 2. 缺乏对于增值税留抵退税优惠政策的纳税筹划

表 5-1: M 农副产品加工公司留抵税额数据分析

单位: 万元

日期	销售额	增值税应纳税额	增值税留抵税额	当月可抵扣的专票税额
----	-----	---------	---------	------------

2019年11月	9626.44	0.00	189.10	915.35
2019年12月	10625.83	0.00	166.27	1506.25
2020年01月	10485.10	0.00	88.4	1144.39
2020年02月	9626.44	0.00	120.01	1103.63
2020年03月	11484.12	0.00	20.89	846.09
2020年04月	10730.80	12.37	0.00	827
2020年05月	12469.45	10.84	0.00	0.00
2020年06月	11651.89	0.00	20.19	1035
2020年07月	9728.46	107.51	0.00	1218.44
2020年08月	8917.38	0.00	0.00	1174.01

数据来源：企业月度增值税纳税申报表

M公司缺乏对于留抵退税的纳税筹划。M公司每年纳税信用等级评定均为A级纳税人，A级纳税人说明M公司一直守法经营从未发生过骗税的违法行为，M公司有连续增值税额留抵税额的情况，可筹划的空间比较大。但是M公司没有利用连续6个月有留抵税额的情况进行纳税筹划，而是在预测以后月份缴纳增值税的情况下没有选择享受此项优惠政策。

### 3. 增值税发票取得过程中存在的问题

针对增值税发票的取得存在疏忽，企业有些会计人员对增值税专票和普票的认识不足。临时性雇工获取工资报酬的自然人，本可以向其索要在税务局代开的增值税专用发票支付报酬，经常因为企业会计人员没有强调要求其开具专用发票，将本可以获得专票进行增值税进项税抵扣的票据不能抵扣，虽然这部分增值税税额可以作为费用入账，明显不能抵消多缴纳的增值税及增值税附加费的税款。没有及时取得捐赠票据。2020年发生新冠疫情，M企业积极通过政府或非盈利组织向新冠疫情防控捐献物资，但捐赠过程中忽视了对相关票据取得，不能享受疫情期间捐赠的优惠政策。

存在过量取得增值税普通发票的风险。实质上是取得虚开发票的风险，因交易双方属于利益共同体，私下买卖发票的行为非常隐秘。一是取得的牛奶增值税普通发票单价过高，二是取得过量的免税发票。投入产出法虽然在增值税核定扣除行业的税收制度建设上有很大的进步性，但是涉及到大量免税发票的获取，相关税收风险还是很难控制。税务局批准的相应耗用农产品的核定数量，相当于无形间给企业所得税核定了一个成本

的可靠参考值，而在企业所得税的核算中，相应的购进开具免税产品的初级农产品在耗用后，在会计核算中会列入相关的成本。而上游的生奶生产企业在增值税和企业所得税上基本为免税，这就为 M 公司取得一定数量的增值税免税发票成为可能，虽然取得虚开的增值税普通发票需承担非常大的风险，但在整个行业中绝不是个例，这也就给 M 公司带来了控制企业所得税税负而取得额外增值税普通发票的税务风险。

采购来自非免税企业销售的生奶。虽然 M 公司采用核定扣除方法计算进项税额，对上游开具的含有增值税税款的普通发票的税额也能计入核定扣除的购买单价。M 公司本来可取的免税的农产品节约税款，但经过查阅 M 公司增值税发票，存在购进非自产应税农产品的情况，上游企业开具了含有税款的农产品品目的发票。这类企业往往是税务高风险企业，因为这类企业相较于自产农产品企业要多缴纳一道增值税，按最新的增值税税率，相当于多缴纳了 9% 的增值税，这种不合理的市场行为，为 M 公司购进其商品获取其增值税发票增加了不可预知的税务风险。

### （三）申报缴纳税款过程中存在零星少报漏报行为

2020 年 4 月份，M 公司申报一季度预缴企业所得税收入为 30251.81 万元，和该公司开具发票的数额差值为 194.8 万元，虽然企业所得税和增值税的纳税义务发生时间略有不同，但是相关数据出现大的差值肯定会收到税务部门的约谈询问，如果 M 公司不能自圆其说，将会给企业带来税务稽查风险。

M 公司在 2018 年接受了税务机关 3 次简易行政处罚，原因是因往年个别小税种未能按时准确申报。钻税收征纳信息不同步的漏洞，在税务征管体制不完善的时期，主税和附税之间的纳税额配比出现错误往往会被监管部门忽视。在国地税合并后，税务金三系统的税务风险防控能力得到空前提升，因以前年度未申报未足额缴纳的增值税附加费被要求补缴，因被要求补缴税款的同时还需支付大量的滞纳金，这给企业带来非常大的损失。主要是企业财务人员和办税人员存在侥幸心理和惯性思维，2018 年前绝大部分企业做不到增值税附加不能很好的和增值税缴纳税额很好的匹配，多少存在少交或不交的现象，以前因国地税间数据沟通机制不畅通，税务监管不严，一些企业误以为可以少缴纳税款。恶意的“逃税”行为则不能够称之为纳税筹划，违背国家税法实现的逃税会面临不可预知的涉税风险。

## 六、M 农副产品加工公司纳税筹划改进措施

### (一) M 企业关于增值税的纳税筹划

#### 1. 利用好增值税进项税额留抵退税优惠政策

表 6-1 2019 年 3-12 月份增值税留底税额相关数据

单位：万元

日期	已抵扣进项	已抵扣专票	当期期末留抵税额	当期缴纳税款
2019 年 3 月份	-	-	0.00	-
2019 年 4 月份	1131.74	3755.45	0.00	-
2019 年 5 月份	859.97	329.59	0.00	182.30
2019 年 6 月份	1081.82	425.31	0.00	65.20
2019 年 7 月份	859.97	464.11	337.38	-
2019 年 8 月份	1401.29	789.57	283.66	-
2019 年 9 月份	1095.81	536.45	189.10	-
2019 年 10 月份	915.35	398.74	85.34	-
2019 年 11 月份	1082.44	458.89	0.00	12.37
2019 年 12 月份	1054.91	456.95	166.27	-
合计	9857.86	4624.12	-	-

数据来源：企业增值税申报表数据

根据上述数据，留抵退税的条件，因为 2019 年 3 月 M 公司留抵税额为 0，增值税留抵税额不为负数，最低数额为零，3 月份为零的增值额为留抵退税的纳税筹划打下良好基础。2019 年 4 月份申报已抵扣的专用发票数额较高，相较于以后的月份，这部分集中开具的专用发票数额较正常值高出 10 倍，这说明 4 月份申报了 M 公司集中取得来自供应商开具的降低税率之前的发票。正是由于税率降低的缘故，国家出台了留抵退税政策，从 2019 年 7 月份到 2019 年 12 月份，只有 2019 年 11 月缴纳 123754.69 元的增值税税款，稍加筹划即可满足退税条件。因 M 公司对最新的税收政策不熟悉，事前对于留抵退税的筹划性不强，忽略对于增值税优惠政策的纳税筹划，导致企业不能获得大量的留抵退税带来的现金流。

假设 M 公司纳税筹划 2019 年 11 月份拥有 50 万的留抵退税额，计算 M 公司获得的

留抵退税。首先计算 M 公司的进项税额扣除比例  $46241262.67/98578652.28=0.47$ ；再次计算留抵税额的增量为 1,662,761.16；最后计算 M 公司应退的增量留抵税额： $1,662,761.16*0.47*0.6=467980.68$  元。如果 M 企业有意识的在一点时间内针对增量留抵税额退税，M 企业可以在当期获取 46 万多的现金流量。

## 2. M 农副产品加工公司进项税额核定扣除纳税筹划

企业可以通过开发新产品，申请税务机关重新核定农产品的单耗数量。首先企业应该提供充足的证据，将农产品的单耗数量核定的尽量高。企业可通过添加微量元素以及微生物的方式，结合产品的市场定价，给出信服的证据，调高农产品的单耗数量。添加微量元素或微生物的方式一般会导致农产品的平均购买单价较高，而且销售适用一般税率的产品实行的扣除率较高，有利于提高当月允许抵扣的进项税额。

M 企业可以按照当前牛奶的行情适当增加购进牛奶的品质，因上游企业多开具免税普通发票，提高购进农产品的价格并不会发生税负转嫁，又因上游企业多开具免税发票，购进价格不会增加上游企业的税负。可以通过纳税筹划将购进免税农产品的价格通过混合销售的方式调高，核定扣除额增加，起到纳税筹划的作用。需要注意的是严重背离市场平均价格会引来税务约谈，可能会涉及到逃避缴纳税款等问题。再就是 M 企业可以向税务机关申请提高各销售乳制品核定的单耗数量，稍微添加各种微量果脯等物质，在丰富产品线的基础上，不仅能以新产品的名义申请核定乳制品的单耗数量，还可以带来产品售价的大幅度提高，进而提高企业的利润，减轻增值税销项税额的影响。

## 3. 科学选择上游开具免税发票的自产农产品供应商

在以生奶、鲜牛奶和生鲜乳等为主要原材料供应企业的选择上，尽量选择可开具增值税发票的上游企业，避免自身开具农产品收购发票承担税务风险。购买享有自产农产品免征增值税优惠企业的产品，选择中间商开具的含有税率的农产品销售发票的税额也可以纳入核定扣除，作为购进产品的价格核算投入产出法下的进项税额，但中间商多一些商贸公司，本身税务风险很大，取得来自贸易公司的发票意味着承担着较大的税务风险，如果上游企业失连走逃，自身要承担连带的税务风险。因为原材料的取得需要付出较多的运输费用，M 公司在购进免税农产品为代表的原材料时，尽量选择购进地理区域范围内的企业原材料，取得以市辖区范围内企业开具的免税发票。如果企业购进区域外原材料价格更需要注意发票开具的风险，实地查看其生产能力，查询其纳税信用等级，深入了解对方企业。

## 4. 关于增值税进项税额转出的纳税筹划

关于增值税进项税额转出的筹划，通俗讲就是变更取得或销售发票开具的时间，这里必须是按照增值税纳税应该缴纳税款的时间进行筹划。一方面通过月底先开具发票，将增值税纳税义务提前至前一个月，将赊销货物的合同付款的方式约定在后一个月，目的是降低视同销售商品占全部销售额的比重增高，将当月可取得的进项发票通过调整购进商品纳税义务发生时间方式进行纳税筹划，通俗讲法就是当月少购进甚至不购进开具专票的商品，将视同销售和自用商品销售额增大，减少其他对外销售的商品金额。

M企业可以借增值税税率降低的机会实现进项税额转出的纳税筹划，2019年4月份，M企业认证了大量的高税率的发票，也就是调低税率前16%税率的发票。M公司可以集中取得专用发票，也可以在当月不取得专用发票，甚至可以将当月可以通过核定扣除带来进项税额的商品通过纳税筹划的方式在当月减小销量，甚至是零销量。总的思路是在划分不可作为进项税额的部分绝对数值尽可能小，这要求M公司在当月视同销售需要做进项税额转出部分的金额占当月总销售额的比重尽可能大。M公司可通过提前开具发票的方式获得自上游企业取得的专用发票，因为将纳税义务发生时间提前大概率不会引发税务风险。2020年M公司4月份取得了超量的增值税专用发票，申报进项税额是正常金额的10倍，在进项税额比较多的月份，可通过纳税筹划在当月不进行进项税额转出的纳税筹划。M公司可以在以后的月份进行进项税额转出的纳税筹划，可借助销售商品免税额比较多月份进项税额转出的纳税筹划。

## （二）M公司关于企业所得税的纳税筹划

### 1. 做好资产折旧、摊销及纳税调整的税收筹划

2019年度M公司固定资产折旧涉及到的固定资产原值为4.2亿，在固定资产折旧纳税筹划时刻留意税会差异。将可一次性扣除的固定资产和其他固定资产相区别，穷尽享受税法关于固定资产折旧的优惠。M公司本年折旧摊销额共3亿元，而筹划后的税收累计折旧、摊销额共5.4亿。固定资产一次性扣除税收政策的加持下，资产的计税基础增加了1000万。在充分享受税收优惠的基础上，M公司经过税收筹划，纳税调整金额可减少2.3亿。

### 2. 做好不征税收入和研发费加计扣除的税收筹划

近三年M公司只有2018年度有研发费用的加计扣除，加计扣除金额约为80万，关于研发费用加计扣除一项大约为M公司节约税金20万。研发费用的归集范围包括相关参加研发的财务工作人员的工资福利，还包括研发新产品过程中使用的设备折旧，直接

投入研发的费用。新研发的乳制品的生产工艺及相关的专利形成资产的，可按相关资产的价值予以加计抵扣，M公司在做好新产品研发的同时，做好研发费的归集，方便研发费加计扣除的申报。M公司相应可以列为不征税收入的财政资金作为不征税收入进行单独归集。M公司不征税收入为当地县级以上政府财政拨款，企业拥有相关款项资金专项用途的资金拨付文件，可以进行单独的归集核算。

### （三）M公司其他纳税筹划措施

#### 1. 选择直接租赁的方式总体税负更经济

在不享受企业所得税免税待遇的企业，一般情况下融资租赁相较于直接租赁更经济。根据M公司历史的开具增值税发票的数据分析，M公司尚未融资租赁业务，从企业整体的税负考虑，融资租赁显示出其税负的不经济。从税收的角度，融资租赁取得的固定资产可以计提固定资产折旧，这部分折旧可以纳入企业费用。考虑到增值税和增值税附税，因融资租赁仅能自第三方提供融资服务的机构取得普通发票，不能用于增值税进项税额的抵扣，这样和直接租赁能取得增值税专用发票用于增值税的抵扣相对比，直接租赁相较于融资租赁税负更低。

假设M公司减免征收企业所得税的销售额占公司总额的一半，从第三章M公司的纳税现状分析得出，上述假设略为保守，实际占比更高。假设M公司融资租赁购买100万的生产设备，这100万的设备纳入固定资产一次性扣除，因非免税部分只占一半，M公司需要交纳12.5万的企业所得税应纳税额，相当于节省下12.5万的税额。M公司如果选择直接租赁的方式，可获得13万的增值税进项税额用于抵扣，M公司可节省13万的增值税税款，如果加上增值税附税，M公司可节省约14万的税额。相较于融资租赁，M公司选择直接租赁的方式，可节省税款1.5万元。这里不需要考虑融资费用的差异，因为直接租赁亦可以通过融资方式租赁，相关的利息费用差异忽略不计。

#### 2. 减少不必要的半成品销售

目前半成品的销售尚未纳入核定扣除，也就相当于销售半成品无法纳入核定扣除，在购进原材料并没有获得专票的情况下，贸然出售含税半成品只会增加M公司的税负。原奶半成品的销售均按9%的税率计算销项税额，这9%的税率将会成为M公司销售原奶半成品的增值税税负，成为M公司的税收负担；另一方面，销售原奶半成品赚取的利润较低，根据增值税核定扣除显示的M公司2019年系列产品的生奶购买单价为每吨4049.8元，但是根据M公司开具的销售原奶半成品的发票显示其单价为每吨不到3800，如果不



考虑原奶质量随时间质量变质的因素，销售原奶半成品是一项不经济的交易行为。

严禁企业可将不合格的半成品初加工后当做成品打折出售，M公司实行的核定扣除，销售特定产品才可以享受核定扣除税额，如果将成品打折出售，无论是通过直接打折的方式，还是通过商业折旧的方式，亦私下里给与其他特定许诺，实质上这和核定扣除的初衷相违背。哪个品种的产品都有其特定的额定扣除单耗数量，将不合格产品当做合格品打折销售，实质上是一种逃税甚至骗税行为。

### **3. 选择纳税信用高的企业进行交易**

纳税信用等级越高，在很大程度上说明企业的纳税遵从度越高，从侧面反衬出企业的诚实信用度越高，往往这类企业生产的产品和提供的服务性价比较高。和信用度高的企业商业往来有利于企业的长期发展，适合建立长远的商业伙伴关系，更能确保双方商业往来间开具发票的真实性，双方分别恪守自己的纳税义务，减少企业间因税务问题产生的摩擦。按照纳税信用评价等级的要求，企业需要按时准确申报，不能出现涉税违法行为，M公司才可以被评为A级纳税人企业。同样，M公司在选择同上游企业交易时，对方纳税信用等级高，说明对方财务制度比较完善，企业管理制度较为科学，企业整体的信用度比较高，管理制度科学从侧面说明企业生产高质量产品的可能性比较大。同理，同纳税信用度高的下游企业进行交易，M公司可及时获得回款的概率大，出现货款拖欠的概率小。总之，同纳税信用等级高的企业进行交易，M公司可获得更大的经济利益。

### **4. 和谐的税企关系也是纳税筹划的一部分**

一方面和谐地方政府和企业的关系方面，不建议使用将公司设立在低税率地区，例如霍尔果斯，利用总分公司非独立核算的形式达到避税的目的，应将主要的纳税地点放置在企业的经营地，为地方财政贡献力量，拉动欠发达地区人口就业，尤其是在一些发展较为落后的地区。本文主要考虑企业应该为自身营造良好的地方社会环境，和谐和地方政府和国家税务局的关系，企业甚至应该有专门的公关部门，专门维护和政府部门间的关系，增进交流，促进互信。

## 七、结论与展望

### （一）结论

纳税筹划是企业实现自身经济利润的一种形式，对于公司的持续稳定健康发展有非常重要的意义。本文基于纳税筹划的理论方法，围绕税收法规，结合其他税种最新的优惠政策，通过对 M 公司详细经营状况的分析，防范纳税过程中的风险，结合 M 公司以往的纳税数据，介绍了纳税筹划在 M 农副产品加工公司的运用。

本文结论主要有以下几点：

1. 纳税筹划是为了更好的遵从国家税法。纳税筹划并不是一味的追求纳税筹划的利润，更不是打税法的“擦边球”，寻求税法中的漏洞，更不是计算缴纳税款的过程中获得违法犯罪的经济利益。税收筹划是为了更好的遵从国家税法，既不多纳税也不少纳税，企业站在微观经济主体的角度配合税法的实施。尊重税法的严肃性权威性，严格执行税法的纳税义务，享受税法下的优惠政策，及时准确的申报纳税缴纳税金，为国家贡献企业的税收力量。

2. 农副产品加工业应做好增值税和企业所得税的纳税筹划。利用好增值税进项税额留抵退税优惠政策，针对 M 公司在留底退税方面的纳税筹划问题进行了剖析。筹划核定扣除过程中的农产品单价和单耗数量，完善关于增值税进项税额转出的纳税筹划。企业所得税的纳税筹划，利用好固定资产加计扣除、加计扣除和不征税收入等方面的纳税政策

3. 纳税筹划有助于防控纳税风险。在增值税免税发票的取得方面，注意防范成本和费用有关发票取得的风险。选择纳税信用高的企业进行交易纳税信用等级越高，在很大程度上说明企业的纳税遵从度越高，从侧面反衬出企业的诚实信用度越高，往往这类企业生产的产品和提供的服务性价比较高。

### （二）展望

由于自身阅历和知识的局限性，对于纳税筹划的理解还处于皮毛阶段，面对科技革命给纳税和征税带来的机遇和挑战，人工智能和大数据给征纳税双方提出了更多的要求。纳税筹划需要丰富的实践来辅导，本人在以后的工作学习中，应认真总结纳税筹划的案例，丰富税法知识，关注纳税筹划最新的研究成果，研读发掘纳税筹划的工具和方

法。今后在税收实践中，重点关注购进自产农产品取得免税发票的企业纳税问题，思考这类企业税务处理问题，对农副产品加工业进行深入的税收征纳研究。

## 参考文献

- [1] Slemrod J B. The Economics of Corporate Tax Selfishness [J]. National Bureau of Economic Research, 2004, 57(4):877-899.
- [2] Steven Howard Smith. Tax Accounting Choice: The Costs of Corporate Tax Aggressiveness [J]. The Arizona State University, 2000(8):108-110.
- [3] Paul A. Samuelson Economics [M], New York: McGraw-Hill/Irwin, 2008(06):18-19.
- [4] Katrina Lewiston. State income tax planning and differential reporting methods [J]. UMIDissertation Services, 2001(3):83-85.
- [5] 盖地. 税务会计与纳税筹划 [M]. 东北财经大学出版社, 2000
- [6] 蔡昌. 税收筹划方法与案例 [M]. 广东经济出版社, 2003
- [7] 胡绍雨. 基于利用税收优惠政策视角的企业所得税纳税筹划探究 [J]. 财税论坛 2015(7):13-14
- [8] 蔡昌. 新时代税收筹划方法论: 思想脉络与框架构建 [J]. 财会月刊 2020(6):1-6
- [9] 盖地, 梁虎. 契约理论视角下的企业税务筹划—基于企业和利益相关者之间契约关系的分析 [J]. 审计与经济研究, 2011(3):17-22
- [10] 刘心一, 刘从戎. 税收规划—节税的原理、方法和策略 [M]. 北京: 经济管理出版社, 2006
- [11] 李林. 农产品增值税进项税额核定扣除法在藏药生产企业的应用 [J]. 中国乡镇企业会计. 2020(09):27-28
- [12] 芦贺. X 食品加工企业纳税筹划的研究 [D]. 首都经济贸易大学, 2018
- [13] 谭光荣, 黄保聪. 财政分权、所有权性质与企业税收规避 [J]. 工业技术经济. 2020(12):99-109
- [14] 张春光. 大企业税收管理问题的若干探讨—基于提高税收遵从度视角下 [J]. 辽东学院学报. 2016(10):86-89
- [15] 岳晓英. 高新技术企业的税收筹划研究—以 T S Z 科技股份有限公司为例 [D]. 首都经济贸易大学, 2018
- [16] 盖地. 税务会计概念框架构想 [J]. 会计研究. 2014(10):3-13
- [17] 孙嫣, 王茜媛. 关于中小企业所得税纳税筹划的思考 [J]. 中国管理信息化. 2021(3):

- [18]王勇. 企业税务筹划中存在的问题及对策研究[J]. 纳税. 2021(01):49-50
- [19]杨健. 纳税筹划对企业财务管理的影响[J]. 纳税. 2021(02):1-2
- [20]赵勤阳. 探析现行企业所得税纳税筹划政策风险路径[J]. 中国乡镇企业会计. 2021(01):30-31
- [21]计金标. 税收筹划[M]. 北京:中国人民大学出版社, 2015
- [22]高铁梅. 计量经济分析方法与建模—Eviews应用及实例. [M]. 清华大学出版社, 2005
- [23]骆剑华. 农产品增值税进项税额核定扣除方法点评[J]. 财会月刊. 2014(10):75-77
- [24]张曼, 罗慧. 农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法与全国现行抵扣规定对比[J]. 纺织服装科技. 2014(7):34-37
- [25]王军. 关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的通知[J]. 农村财政与财务. 2012(07):33-32
- [26]阳华, 周红洁. 试点农产品增值税进项税额按三种方法核定扣除[J]. 中国税务报. 2012(2):22-23
- [27]王树锋, 宋丽艳. 农产品增值税进项税额核定扣除的政策效应评价[J]. 财会学习. 2013(08):53-56
- [28]陈燕惠. 税收筹划、避税和节税[J]. 中国乡镇企业会计. 2011(01):61-62
- [29]戴来贵. 对不得抵扣进项税额新计算公式的几点质疑[J]. 涉外事务. 2006(06):81-82
- [30]李为人, 蔡昌. 行为经济学视域下税收筹划方案评价优化研究[J]. 2019(11):33-42
- [31]胡绍雨. 企业所得税汇算清缴及税务稽查风险防范[J]. 湖南税务高等专科学校学报. 2019(04):30-35
- [32]胡绍雨. 浅析企业所得税汇算清缴及税收稽查的风险防范[J]. 山西财政税务专科学校学报. 2018(12):8-15
- [33]贺飞跃. 关于税收筹划新理念的探讨[J]. 湖南商学院学报. 2005(06):62-64+70
- [34]蓝明. 论模拟炒股在《证券投资学》教学中的运用[J]. 市场论坛. 2013(03):97-98
- [35]杨德刚. 从昭通国寿人力资源管理现状看欠发达地区寿险企业人力资源管理[J]. 云南财经大学学报. 2009(06):88-90
- [36]梁文涛. 纳税筹划的八种境界[J]. 中国内部审计. 2012(11):83-87
- [37]陈莉. 企业加强纳税筹划研究[J]. 财会学习, 2015(17):147-148

[38]张中秀. 公司避税节税转嫁筹划[M]. 中华工商联合出版社, 2001

[39]迈伦·S. 斯科尔斯, 马克·A. 沃尔夫森, 默尔·埃里克森等. 税收与企业经营战略: 筹划方法(第五版)[M]. 北京:中国人民大学出版社, 2020

[40]万桃园. 企业增值税税收筹划问题及处置方法初探[J]. 财会学习. 2021(01):217-21

8