

|会|计|工|匠|大|讲|堂|系|列|丛|书|

最新税收筹划

经典案例与深度解析

ZUI XIN SHUI SHOU CHOU HUA
JING DIAN AN LI YU SHEN DU JIE XI

主编 ◇ 陈茂芬

根据最新法律法规编写
会计领域领军人才亲自撰稿
来自企业一线的真实案例
提供方法，拓展思路

非
外
借

SPM

南方出版传媒
广东经济出版社

|会|计|工|匠|大|讲|堂|系|列|丛|书|

最新税收筹划

经典案例与深度解析

ZUI XIN SHUI SHOU CHOU HUA
JING DIAN AN LI YU SHEN DU JIE XI

主编 ◇ 陈茂芬

SPM

南方出版传媒

广东经济出版社

——广州——

图书在版编目 (CIP) 数据

最新税收筹划经典案例与深度解析 / 陈茂芬主编. —广州: 广东经济出版社, 2017. 5

ISBN 978 - 7 - 5454 - 5285 - 3

I. ①最… II. ①陈… III. ①税收筹划 - 案例 - 中国 IV. ①F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 035398 号

出 版 人: 姚丹林

责任编辑: 郑秋瑛

责任技编: 许伟斌

出版 发行	广东经济出版社 (广州市环市东路水荫路 11 号 11 ~ 12 楼)
经销	全国新华书店
印刷	广州家联印刷有限公司 (广州市天河区东圃镇吉山村坑尾路 3 - 2 号)
开本	730 毫米 × 1020 毫米 1/16
印张	9. 5
字数	105 000 字
版次	2017 年 5 月第 1 版
印次	2017 年 5 月第 1 次
印数	1 ~ 4 000
书号	ISBN 978 - 7 - 5454 - 5285 - 3
定价	27. 00 元

如发现印装质量问题, 影响阅读, 请与承印厂联系调换。

发行部地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 38306055 37601950 邮政编码: 510075

邮购地址: 广州市环市东路水荫路 11 号 11 楼

电话: (020) 37601980 营销网址: <http://www.gebook.com>

广东经济出版社新浪官方微博: <http://e.weibo.com/gebook>

广东经济出版社常年法律顾问: 何剑桥律师

• 版权所有 翻印必究 •

会计工匠大讲堂系列丛书编委会成员

主 任：陈茂芬

编委会委员：胡乃忠 姚丰全 谢吉运 温光远
魏倩婷 张 李 李 娟 孙红梅
常 征 李春友 管金明 李建军
崔 佳 王亲燕 孙宗彬 王 燕
刘学钰 陈文涛 隗景湖 张世军
王桂兰 孟凡军 胡志江 王笃海
王宗佩 姜振平

目 录

业务合并的税收筹划	(1)
房地产企业土地增值税的税收筹划	(6)
利用股权转让方式合理避税	(13)
物流与合同流、资金流、发票流不一致抵扣增值税的合同 签订技巧	(15)
特殊税务处理的酸与甜	(21)
月薪与全年一次性奖金的最佳组合	(25)
土地增值税检查案例浅析	(29)
土地使用权转让的税收筹划	(36)
国有企业委托民营房地产开发企业建设职工活动中心的税收 筹划	(41)
销售商品的税收筹划	(44)
ABC 公司拟以实物资产设立×××公司的涉税分析	(48)
企业经营方式的税收筹划	(55)
农产品生产型出口企业的退税问题	(57)
青岛 ABC 有限公司的税收筹划方案	(62)
提前开具发票的税务风险控制及税收筹划	(70)
公司重组业务的税收筹划	(75)
技术研发费的税收筹划	(83)

关于企业改制兑付账务处理及涉税问题的建议	(86)
个人所得税的税收筹划	(96)
促销活动的税收筹划	(104)
长期股权投资退出的税收筹划	(109)
集团公司的税收筹划	(113)
房地产开发商对许诺赠送的装修、家私等支出的核算方法 及税负选择	(115)
合作建房的税收筹划	(117)
股权转让个人所得税的税收筹划	(121)
化工装置转让的税收筹划	(126)
A 公司与 B 有限公司资产重组咨询启示	(130)
土地增值的税收筹划	(141)
营改增后母子公司所得税的税收筹划	(145)



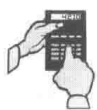
业务合并的税收筹划

背景资料

A 股份有限公司（以下简称 A 公司）是一家在证券交易所上市的股份有限公司，主要经营包括传统燃油汽车和新能源汽车在内的汽车业务、手机部件及组装业务，以及二次充电电池及光伏业务。其中 C 电子有限公司（以下简称 C 公司）是其从事手机部件的子公司，A 公司持有 C 公司 96% 的股份，A 公司的另一全资子公司 D 锂电池有限公司（以下简称 D 公司）持有 C 公司 4% 的股份。

B 科技股份有限公司（以下简称 B 公司）是一家在证券交易所上市的股份有限公司，主要从事触摸屏和液晶显示屏等电子产品的生产和销售工作，在触摸屏和中小尺寸液晶显示屏方面市场地位领先。

A 公司目前主要业务聚中于汽车特别是新能源汽车业务的发展，手机电子件业务不属于公司未来战略发展重点，为充分发挥市场协调效应和战略共赢，A 公司拟将手机部件、LCD、Camera 等手机电子件业务转让给 B 公司。2015 年 2 月 12 日双方签订《战略合作暨非公开发行股份及支付现金购买资产框架协议》，A



公司拟向 B 公司出售全资子公司 C 公司 100% 的股权。在 A 公司与 B 公司交易之前，A 公司拟将 LCD、Camera 业务的全部经营性资产、负债以及其相关生产、研发、采购和销售人員等一并注入 C 公司，在完成上述业务整合之后，A 公司再向 B 公司出售 C 公司 100% 的股权。

上述涉及两个交易事项，即 B 公司的发行股份及支付现金购买资产的重大资产重组事项，以及 A 公司将 LCD、Camera 业务注入 C 公司的同一控制下业务合并事项，本案例仅就业务合并的涉税事项进行讨论。

一、D 公司持有 C 公司的股权转让涉税事项

鉴于 A 公司拟向 B 公司出售子公司 C 公司 100% 的股权，为了便于操作，需要先将 D 公司持有的 C 公司的 4% 的股权转让给 A 公司。目前 C 公司的未分配利润约为 3.8 亿元，D 公司持有 C 公司的 4% 的股权的账面价值为 1600 万元，根据重组协议交易对价约定，C 公司 2012 年（含）之前的未分配利润由 A 公司享有，A 公司决定对这部分未分配利润先进行分配，分配股利后，D 公司持有 C 公司的 4% 的股权于 2015 年 2 月按照账面价值转让给 A 公司。

转让对价是否公允的问题缘于 D 公司应享受 C 公司的分红。关于股权转让，需符合以下两点才能适用财税〔2009〕59 号和财税〔2014〕109 号的特殊税务处理：

- （1）转让的股权比例要达到 50% 以上；
- （2）股权对价占总转让对价的比例需达到 85% 以上。



D 公司转让 C 公司的 4% 的股权以现金支付对价，不符合财税〔2009〕59 号和财税〔2014〕109 号的规定，不能适用特殊税务处理。另外，根据财税〔2014〕109 号规定，“100% 直接控制的居民企业之间划转股权，可以选择特殊税务处理”。这里的划转应为无偿划转，鉴于此，D 公司应确认应纳税所得额，在这种情况下，A 公司在将 C 公司的股权转让给 B 公司时，其处置成本也会随之提高。由于 D 公司的适用税率低于 A 公司，因此在 D 公司层面缴纳所得税会使得 A 公司整体税负略有减轻。

基于以上分析，C 公司可将 2012 年（含）之前的利润进行分配，分配之后再将 D 公司持有的 C 公司的股权转让给 A 公司。税务处理上 D 公司先确认应纳税所得额，并就股权转让事项与当地税务局沟通并备案。

二、A 公司将 LCD、Camera 业务整合注入 C 公司的过程中存在的涉税事项

方案一：A 公司将与 LCD、Camera 业务相关的固定资产、存货以销售形式转让给 C 公司，其中固定资产约 1.6 亿元，存货约 2.47 亿元。

1. 流转税事项。

A 公司将与 LCD、Camera 业务相关的固定资产、存货以销售形式转让给 C 公司，会形成相应的增值税事项。鉴于固定资产中部分按照 2% 简易征收，A 公司产生的相关的增值税销项税额约为 6000 万元，C 公司购买该部分固定资产和存货，相关的增值税进项税额因存在 2% 简易征收部分，会小于 A 公司的销项税额，两者之间的差额形成不得抵扣的纳税损失。



2. 所得税事项。

A 公司将与 LCD、Camera 业务相关的固定资产、存货以销售形式转让给 C 公司，不能够按照账面价值销售，需要按照公允价值进行销售，公允价值和账面价值形成 A 公司的应纳税所得额，B 公司以固定资产和存货的公允价值作为计税基础。

方案二：按照同一控制下的业务合并，A 公司将固定资产 1.6 亿元、存货 2.47 亿元，与业务相关的其他资产、负债类项目的差额 1.7 亿元，共计 5.77 亿元划转到 C 公司，C 公司按照账面价值接受这部分业务的相关的资产和负债。

1. 流转税事项。

按照国家税务总局公告〔2011〕第 13 号、第 51 号文件的相关规定，纳税人在资产重组过程中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人，不属于增值税和营业税的征税范围，其中涉及的货物、不动产和土地使用权的转让，不征收增值税和营业税。

2. 所得税事项。

根据财税〔2009〕59 号、财税〔2014〕109 号的相关规定，A 公司将 LCD、Camera 业务无偿划转到 C 公司，是可以享受所得税特殊税务处理的。

注：上述被合并业务，相关债权债务以差额方式合并，是基于公司经营的实质而确定的，合并以前相关的债权和债务由原来主体催收或清偿，并不影响业务合并的事实。



三、结论

综上所述，A 公司可以先将 D 公司持有的 C 公司的 4% 的股权受让，D 公司确认股权转让所得，A 公司再将 LCD、Camera 业务作为同一控制下业务合并无偿划转到 C 公司。此方案无论从流转税还是所得税方面来说，都是较优且便于操作的。



房地产企业土地增值税的税收筹划

国家税务法规是税务部门征税的法律依据，企业进行税务筹划时，首先应立足于国家税务法规，立足于税法规定的税收优惠政策。在房地产税费中，土地增值税引人关注，原因一是税率较高，税负重；二是筹划余地较大，可以节省较多税金支出。

土地增值税税法规定，纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额 20% 的，可以享受免征土地增值税的优惠政策。

根据上述土地增值税的优惠政策，我们可以制订以下“临界点”筹划方案：

房地产开发公司开发一个项目，总要获得一定的利润，而利润高低又涉及土地增值税的多少，利润越大缴税越多，导致房价越高。因此，如何在行业中做到房价最低、应缴土地增值税最少、所获利润最多是房地产公司应该认真考虑的问题，这就涉及增值税的“临界点”问题了。

一、“临界点”

税法规定，纳税人建造普通标准住宅出售，增值额（转让收



入减除税法规定的扣除项目金额后的余额) 未超过扣除项目金额 20% 的, 免征土地增值税; 增值额超过扣除项目金额 20% 的, 应就其全部增值额按规定计税。这里的“20% 的增值额”就是“临界点”。

二、基本思路

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。土地增值税税率实行四级超额累进税率, 税率从 30% 到 60% 不等, 增值额越多, 税率越高。因此, 增值额成为税率的决定因素, 土地增值税筹划的关键点就是合理合法地控制、降低增值额。

控制增值额, 必须从税法规定的五个扣除项目入手: 取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、房地产开发费用、与转让房地产有关的税金、财政部规定的其他扣除项目(主要是指从事房地产开发的纳税人允许扣除取得土地使用权所支付金额和开发成本之和的 20%)。必须注意, 税法允许扣除的项目比企业自己实际核算中涉及的项目要少, 计算增值额时必须以税法的规定为准。

税法规定, 纳税人建造普通标准住宅出售, 如果增值额没有超过扣除项目金额的 20%, 免于征收土地增值税。纳税人既建造普通标准住宅, 又进行其他房地产开发的, 应分别核算增值额; 不分别核算增值额或不能准确核算增值额的, 其建造的普通标准住宅不享受免税优惠。房地产企业如果既建造普通住宅, 又进行其他房地产开发, 分开核算与不分开核算税负会有差异, 这取决于两种住宅的销售额和可扣除项目金额。在分开核算的情况下,



如果能把普通标准住宅的增值额控制在扣除项目金额的 20% 以内，从而免缴土地增值税，则可以减轻税负。

三、案例分析

1. 案例分析一：

某房地产开发企业 A，销售收入为 1.5 亿元，其中普通住宅销售额为 1 亿元，豪华住宅销售额为 5000 万元。税法规定的可扣除项目金额为 1.1 亿元，其中普通住宅为 8000 万元，豪华住宅为 3000 万元。

(1) 不分开核算应缴纳的土地增值税。

增值率： $(15000 - 11000) \div 11000 \times 100\% = 36\%$

适用税率：30%

应纳税额： $(15000 - 11000) \times 30\% = 1200$ （万元）

(2) 分开核算应缴纳的土地增值税。

①普通住宅：

增值率： $(10000 - 8000) \div 8000 \times 100\% = 25\%$

适用税率：30%

应纳税额： $(10000 - 8000) \times 30\% = 600$ （万元）

②豪华住宅：

增值率： $(5000 - 3000) \div 3000 \times 100\% = 67\%$

适用税率：40%

应纳税额： $(5000 - 3000) \times 40\% - 3000 \times 5\% = 650$ （万元）

两者合计应纳税额： $600 + 650 = 1250$ （万元）

如上所述，分开核算比不分开核算多支出税金 50 万元。原因在于普通标准住宅的增值率为 25%，已经超过 20%，仍须缴纳土



地增值税。因此，必须通过进一步筹划，适当减少销售收入，使普通住宅的增值率控制在 20% 以内，从而达到免缴土地增值税、降低房价（或提高房屋质量、改善房屋配套设施等）的目的，在激烈的销售战中取得优势。下面，我们对上例给出的条件做一点改动，然后再来计算土地增值税的税负和企业的收益情况。

（3）进一步筹划后分开核算应缴纳的土地增值税。

进一步筹划的重点是将普通住宅增值率限制在 20% 以内，有以下两种方法：

①增加可扣除项目金额。

假定上例中其他条件不变，只是普通住宅的可扣除项目金额发生变化，使普通住宅的增值率限制在 20% 以内，那么可扣除项目金额从 $(10000 - Y) \div Y \times 100\% = 20\%$ 等式中可计算出 $Y = 8333$ 万元。此时，普通住宅免税、豪华住宅应缴纳 650 万元，实际总共免税 600 万元；扣除为增加可扣除项目金额多支出的 333 万元，企业可增加收入 267 万元。增加可扣除项目金额的途径很多，比如增加房地产开发成本、增加房地产开发费用等，使商品房的质量进一步提高。

但是，在增加房地产开发费用时，应注意税法规定的比例限制。税法规定，开发费用的扣除比例不得超过取得土地使用权支付的金额和房地产开发成本金额总和的 10%，而各省市在 10% 之内确定了不同的比例，要注意把握。这时，可以采用第二种方法。

②降低房屋价格。

降低房屋销售价格会导致销售收入减少，在可扣除项目金额不变的前提下，增值率自然会降低。这一方法是否适当，关键在于比较减少的销售收入和控制增值率减少的税金支出的大小，从



而做出选择。假定上例中普通住宅的可扣除项目金额不变，仍为 8000 万元，要使增值率限制在 20% 以内，则销售收入从 $(X - 8000) \div 8000 \times 100\% = 20\%$ 中可求出， $X = 9600$ 万元。此时，该企业应缴纳的豪华住宅土地增值税为 650 万元，节省税金 600 万元，与减少的收入 400 万元相比节省了 200 万元，比第一种方法少节省 67 万元。

2. 案例分析二：

2016 年，某集团下属的 B 房地产公司开发并销售普通商品住宅楼 28798 平方米，通过对楼层、采光和成本等多方面考虑决定，将每平方米的平均价格定为 2900 元。假定税法规定的可扣除项目金额为 6836 万元。

我们可以计算得到：

$$\text{增值额} = 28798 \times 2900 - 68360000 = 15154200 \text{（元）}$$

$$\text{增值率} = 15154200 \div 68360000 = 22.17\%$$

此时，增值额超过允许扣除项目金额 20%，但不超过 50%。根据《中华人民共和国土地增值税暂行条例》中关于一般减免税的规定，建造普通标准住宅出售，其增值额未超过扣除项目中取得土地使用权所支付的金额、房地产开发成本、房地产开发费用、与转让房地产有关的税金、财政部规定的其他扣除项目等之和 20% 的，予以免税。增值额超过扣除项目金额之和 20% 的，应就其全部增值额按规定计税。计算得出：土地增值税 = $1515.42 \times 30\% = 454.626$ （万元）。

有没有什么办法能减轻企业的税负呢？如何才能使企业享受国家关于土地增值税的优惠政策呢？经过税收筹划，就可以解决这个问题。我们可以设计这样一个方案，即该房地产公司可以通



过将其销售部门独立出来，成立一家房屋销售公司，将住房以 2800 元的价格卖给销售公司，而后销售公司再以每平方米 2900 元的价格售出。

当每平方米的价格为 2800 元时，计算得出增值率 $= (28798 \times 2800 - 68360000) \div 68360000 = 17.96\%$ ，增值额未超过扣除项目金额的 20%，免征土地增值税。故可以将全部住宅售给销售公司，而免纳土地增值税。同时，销售公司只需要缴纳增值税及其附加税即可。

(1) 筹划前该房地产公司的税负。

假设 68360000 元成本中能够取得 3759800 元 $(68360000 \times 50\% \times 11\%)$ 的进项抵扣税额，则：

应纳增值税： $28798 \times 2900 \times 11\% - 3759800 = 5426762$ （元）

应纳城市维护建设税以及教育费附加： $5426762 \times (7\% + 3\%) = 542676$ （元）

应纳印花税： $28798 \times 2900 \times 0.05\% = 41757.1$ （元）

房地产公司合计应纳税额： $4546260 + 5426762 + 542676 + 41757.1 = 10557455.1$ （元）

(2) 筹划后该房地产公司的税负。

应纳增值税： $2800 \times 28798 \times 11\% - 3759800 = 5109984$ （元）

应纳城市维护建设税以及教育费附加： $5109984 \times (7\% + 3\%) = 510998$ （元）

应纳印花税： $2800 \times 28798 \times 0.05\% = 40317.2$ （元）

房地产公司合计应纳税额： $5109984 + 510998 + 40317.2 = 5661299.2$ （元）

(3) 销售公司的税负。