

瑞华会计师事务所
组织编写



上市公司税收筹划 与案例解析



中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

上市公司税收筹划 与案例解析

瑞华会计师事务所 组织编写

中国财经出版传媒集团
中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

上市公司税收筹划与案例解析 / 瑞华会计师事务所组织编写. —北京: 中国财政经济出版社, 2019. 2

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8524 - 5

I. ①上… II. ①瑞… III. ①上市公司 - 税收管理 - 中国 ②上市公司 - 税收筹划 - 中国 ③上市公司 - 税收管理 - 案例 - 中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2018) 第 213382 号

责任编辑: 郭爱春

责任校对: 徐艳丽

封面设计: 陈宇琰

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 010 - 88191537

北京时捷印刷有限公司印刷 各地新华书店经销

787 × 1092 毫米 16 开 29.25 印张 483 000 字

2019 年 2 月第 1 版 2019 年 2 月北京第 1 次印刷

定价: 88.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 8524 - 5

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88191661 QQ: 2242791300

瑞华会计师事务所

瑞华会计师事务所（特殊普通合伙）是一家专业化、多元化、国际化的大型会计师事务所，是我国第一批被授予 A + H 股企业审计资格的会计师事务所，系美国 PCAOB（公众公司会计监督委员会）登记机构，始终怀揣“专业报国、服务社会、成就员工”的使命情怀，不忘初心，砥砺奋进，连续多年位居行业前列，是我国最大的民族品牌会计师事务所之一，为中国注册会计师行业提供专业领跑的力量。

瑞华所总部设在中国北京，在全国设有 40 个分所，具有雄厚的专业技术力量，凝聚了一大批具备深厚专业素养、丰富实践经验、良好沟通能力及团队精神的行业精英。事务所现有从业人员近万人，注册会计师 2,500 人，合伙人 350 人，全国会计领军人才 27 人。1 人担任全国政协常委，17 人担任各级人大代表、党代表和政协委员，多人担任财政部、证监会、国资委、中国注册会计师协会等机构的专家委员。

瑞华所具有广泛的客户基础，服务的客户包括近 40 家国务院国资委直属中央企业，近 1,000 家行政事业单位，近 400 家上市公司、近 1,000 家新三板公司和多家 A + H 股、A + S 股企业，客户分布制造业、电力、采掘、石油、房地产、建筑、金融、水利、交通、航运、农林、教育、医药、信息与通讯等行业，业务涉及股票发行与上市、公司改制、企业重组、资本运作、财务咨询、管理咨询、税务咨询等领域，具有丰富的执业经验。多年来，瑞华高度重视技术研发，坚持专业引领，并将技术研发和实务操作紧密结合，出版专业著作多部，为行业发展贡献了力量！

在新的起点上，瑞华所将以高起点谋划全局、高标准开展工作、高水平推动发展、高要求砥砺精神，持续推进制度创新，拓展多元业务，培育高端人才，强化风险管控，深化信息建设，倡导技术引领，构建合伙文化，擦亮专业品牌，努力将瑞华所打造成全球信赖的专业服务机构！

前 言

《上市公司税收筹划与案例解析》一书选取了五个特定的专题——特定行业“营改增”专题、行业税收政策优惠专题、资产重组税务筹划专题、员工持股计划与股权激励专题、涉外业务税务管理专题，重点以案例分析的形式对不同专题下所涉及的税务问题进行探讨，以期为企业的税务实践提供参考。

第一，特定行业“营改增”专题。2016年5月1日，我国全面推开“营改增”，在“营改增”的过程中，仍然面临着一些需要深入探讨和解决的问题。本书选取了农业、融资租赁业务、建筑服务和房地产业，对其“营改增”过程中面临的税务问题进行了深入的探讨与分析。形成了《农业企业营改增的税务管理与筹划》《营改增下融资租赁业务的税务管理》《建筑服务“营改增”的税务管理与筹划》和《房地产业“营改增”的税务管理与筹划》四章内容。

第二，行业税收政策优惠专题。通过对高新技术产业、资源综合利用产业和影视产业进行了税收政策的梳理和分析，为处于高新技术产业、资源综合利用产业和影视产业的企业，对其所处的税收优惠环境形成一个综合认识。

高新技术企业发展的核心问题是技术创新，由于技术创新的高风险性，需要政府通过税收政策影响企业技术创新的成本和收益以及降低技术创新风险，从而弥补创新主体损失，就成为政府承担技术创新一部分风险的显性表现。随着经济的高速发展，我国面临资源、环境等一系列问题，解决上述问题，是保障经济和社会持续、稳健发展的前提。

《资源综合利用行业税收优惠》一章探讨了我国制定的与资源综合利用相关的税收立法以及一系列税收优惠配套的政策，希望通过税收政策引导更多生产型企业提高资源综合利用水平。近年来，国家为了大力扶持影视产业制定了支持文化企业发展的若干经济政策。《影视行业税收优惠》一章对影

视行业的税收政策进行了梳理,使影视行业企业对其所处的税收优惠环境形成一个综合认识,从而能更好地促进影视行业企业进行税务管理与筹划。

第三,资产重组税务筹划专题,通过案例的形式详细探讨和分析了企业在合并、分立、股权收购、资产收购、债务重组以及资产(股权)划转过程中的税收筹划,从而帮助企业有效降低其在企业合并、分立、股权收购、资产收购、债务重组以及资产(股权)划转的税收成本,使得企业自身利益最大化。

在企业合并的决策及实施过程中,税收是一个不可忽视的重要因素。从整个企业合并过程来看,税收筹划可以发挥重要作用,减少企业在合并重组业务中的税收负担。企业分立,一方面有利于发挥生产专业化、职能化的优势,促进企业管理效率、提高资源利用效率、突出企业的主营业务;另一方面,运用企业分立的手段可以有效地进行纳税筹划,使分立后的各新企业所纳税总额小于原企业所纳税总额,从而达到在总体上减轻企业税收负担的目的。

股权收购是资本市场发展到一定阶段的产物,是企业实现快速做强做大的最重要的一种外部发展手段,股权收购因此成为了企业并购重组活动中非常普遍的一种并购方式。资产收购是公司寻求其他公司优质资产、调整公司经营规模、推行公司发展战略的重要措施。债务重组在上市公司的运营过程中发挥着重要的作用,选择恰当的债务重组方式、运用好债务重组也成为在我国目前特殊时期对上市公司改造的有力手段。资产(股权)划转是一项非常独特的资源整合手段,对于充分合理地调整经济资源,转变原有的经济格局和传统的组成都有非常重要的作用。符合我国相关税收政策规定的股权收购、资产收购、债务重组以及资产(股权)划转将会获得一定程度的税收优惠,从而能够有效降低企业税负。

第四,员工持股计划与股权激励税务管理与筹划专题,分为《员工持股平台税收筹划》和《股权激励税务管理与筹划》两章,探讨了员工持股平台税收筹划和股权激励的税务管理。《员工持股平台税收筹划》一章,深入分析和探讨了员工持股平台在有限责任公司型持股平台和有限合伙企业型持股平台进行选择时所涉及的不同税收政策,对于公司如何进行持股平台的设计有着较强的税收方面的参考意义。《股权激励的税务管理》一章,分析了股权激励不同形式的优缺点、适用情况和注意问题。分析了股权激励的企业所得税政策和个人所得税政策,对股权激励的个人所得税政策和企业所得税

政策进行了综合梳理。

第五，涉外业务税务管理专题，探讨了跨境应税行为所涉及增值税的税务管理、跨国公司或集团公司利用区域优惠政策进行税收筹划以及利用资本弱化和转移定价所面临的税收风险，另外还涉及中国企业进行跨境投资，境外所得税收抵免的税收问题。

《跨境应税行为的增值税税务管理》一章针对跨境应税行为适用增值税零税率和免税的规定进行深入探讨与区分，从而帮助企业准确界定哪些行为适用增值税零税率和增值税免税的规定。《利用区域优惠政策的税务管理》一章，以案例的形式分析了企业如何利用区域优惠进行税收筹划。同时指出，由于区域关税所处的层面不同，和部分区域在区域进程执行上的差异，使得按区域进程可稳定的关税政策变的不稳定，因此，跨国公司对区域关税政策的研究和把握就显得十分重要。《利用资本弱化的税务管理》一章，分析了资本弱化的避税原理，由于资本弱化侵蚀了国家的税收利益，很多国家纷纷出台反资本弱化的政策，这就为企业利用资本弱化税收筹划带来了税务风险。本章以案例形式分析了资本弱化所带来的税收风险，指出企业在利用资本弱化时要注意防范由此带来的税收风险。《利用转让定价的税务管理》一章，以案例形式分析了显失公允的转让定价和操纵性转让定价会使得跨国公司或者集团公司面临较大的税务风险。转让定价一方面要达到跨国公司或集团公司的一些目标，另一方面又要经得起税务部门的审计，所以企业必须对转让定价有足够的了解并做好充分准备。《境外所得税收抵免的税务管理》一章以居民企业为背景，以案例的形式重点分析了企业在境外设立分公司、设立子公司、在境外未设立分支机构但有来源于境外所得的税收抵免政策以及企业如何利用税收协定，从而为越来越多的“走出去”企业提供境外所得税收抵免指导。

2019年1月

目 录

第一部分 特定行业“营改增”专题

第一章 农业企业“营改增”的税务管理与筹划	3
一、农业产品的界定	3
二、农业产品销售方的税务处理	5
三、农产品购买方的税务处理	11
第二章 “营改增”下融资租赁业务的税务管理	16
一、融资租赁在我国的发展	16
二、融资租赁常见形式	17
三、“营改增”下融资租赁的税收政策梳理	21
第三章 建筑服务“营改增”的税务管理与筹划	30
一、建筑服务“营改增”基本政策	30
二、“营改增”后建筑施工企业增值税的特殊规定	38
三、“营改增”后建筑施工企业增值税的税务筹划	40
第四章 房地产业“营改增”的税务管理与筹划	48
一、房地产业“营改增”一般税收政策梳理	48
二、房地产开发企业“营改增”税收政策梳理	54
三、房地产开发企业“营改增”后面临的税务问题	56
四、房地产企业“营改增”后的税务筹划	72

第二部分 行业税收政策优惠专题

第五章 高新技术企业行业税收优惠	85
一、高新技术企业税收优惠政策的效应分析	85
二、高新技术企业所得税优惠政策梳理	89
三、高新技术企业增值税税收优惠政策梳理	95
四、软件行业如何享受税收优惠	103
五、其他税种优惠政策梳理	114
第六章 资源综合利用行业税收优惠	118
一、资源综合利用增值税税收优惠政策	118
二、资源综合利用企业所得税税收优惠	131
三、资源综合利用消费税优惠政策	134
第七章 影视行业税收优惠	136
一、电影产业链简介及“营改增”后的纳税义务	136
二、为什么影视业扎堆霍尔果斯?	140
三、影视业税收优惠政策解析	145
四、霍尔果斯主要税收优惠政策	154
五、霍尔果斯为什么这么火?	159

第三部分 资产重组税务筹划专题

第八章 企业合并税收筹划	167
一、企业合并	167
二、企业合并的所得税处理	169
三、企业合并案例解析	174
四、企业合并税收筹划综述	181
第九章 企业分立的税务筹划	182
一、企业分立	182

二、企业分立的所得税处理	184
三、企业分立案例解析	188
四、企业分立纳税筹划综述	195
第十章 股权收购的税收筹划	197
一、股权收购	197
二、股权收购的所得税处理	200
三、股权收购案例解析	203
四、股权收购纳税筹划综述	210
第十一章 资产收购税收筹划	212
一、资产收购	212
二、资产收购的所得税处理	214
三、资产收购案例解析	217
四、资产收购纳税筹划综述	220
第十二章 债务重组的纳税筹划	222
一、债务重组	222
二、债务重组的所得税处理	223
三、债务重组案例解析	226
四、债务重组纳税筹划综述	228
第十三章 资产（股权）划转纳税筹划	230
一、资产（股权）划转	230
二、资产（股权）划转的所得税处理	232
三、资产（股权）划转案例解析	236
四、资产（股权）划转纳税筹划综述	241
 第四部分 员工持股计划与股权激励税务管理与筹划专题	
第十四章 员工持股平台税收筹划	245
一、员工持股计划	245

二、员工持股计划的税收环境	247
三、持股平台在资本市场的适用	264
第十五章 股权激励的税务管理	279
一、股权激励的简介	279
二、股权激励在我国的发展	281
三、股权激励的形式	282
四、股权激励的企业所得税政策	293
五、股权激励的个人所得税政策	294
 第五部分 上市公司涉外业务的税务管理	
第十六章 跨境应税行为的增值税税务管理	305
一、增值税应税行为、境内和境外的概念	305
二、跨境应税行为适用增值税零税率	306
三、跨境应税行为适用增值税免税的规定	309
第十七章 利用区域优惠政策的税务管理	321
一、国际区域优惠政策	321
二、利用区域优惠的税收筹划	335
三、我国的自由贸易试验区	337
四、我国自由贸易试验区的税收优惠	346
第十八章 利用资本弱化的税务管理	350
一、资本弱化的含义及其产生的原因	350
二、资本弱化的避税原理	351
三、利用资本弱化税收筹划的风险	355
四、利用资本弱化税收筹划应注意的问题	359

第十九章 利用转让定价的税务管理	372
一、转让定价简介	372
二、我国关于转让定价的税务管理要求	376
三、利用转让定价的税务风险	389
四、转让定价税收筹划应注意的问题	401
第二十章 境外所得税收抵免的税务管理	405
一、境外所得税收抵免产生的原因	405
二、消除或缓解国际重复（重叠）征税的方法	407
三、境外所得税收抵免所涉的概念	409
四、境外设立分公司等分支机构的税收抵免	414
五、境外设立子公司的税收抵免	424
六、在境外无常设机构，但有来源于境外所得的税收抵免	434
七、简易办法	436
八、税收饶让抵免制度	438
九、税收协定的利用	442
后记	454

第一部分

特定行业“营改增”专题

第一章

农业企业“营改增”的税务管理与筹划

为了保护农业产业，控制基本民生货物税收负担，国家对农业产品给予了税收优惠，在增值税方面主要包括：生产环节的免税，流通环节针对特定产品的免税，低税率11%，取得特定凭证按11%或13%的扣除率计算进项税额抵扣。基于上述税收优惠待遇，因此准确界定农业产品的范畴对于增强增值税的适用性尤为重要。

一、农业产品的界定

（一）适用11%增值税税率农产品的征税范围

根据2017年11月19日《国务院关于废止〈中华人民共和国营业税暂行条例〉和修改〈中华人民共和国增值税暂行条例〉的决定》对《中华人民共和国增值税暂行条例》（第二次修订）附件1中规定：适用11%增值税税率货物范围注释中，对农产品作了较为系统的和全面的界定：“农产品，是指种植业、养殖业、林业、木业、水产业生产的各种植物、动物的初级产品。”具体征税范围暂继续按照《财政部、国家税务总局关于印发〈农业产品征税范围注释的通知〉》（财税字〔1995〕52号）及现行相关规定执行，并包括挂面、干姜、姜黄、玉米胚芽、动物骨粒、按照《食品安全国家标准——巴氏杀菌乳》（GB19645—2010）生产的巴氏杀菌乳、按照《食品安全国家标准——灭菌乳》（GB25190—2010）生产的灭菌乳。

（二）不属于适用11%增值税税率征税范围的货物

农产品的生产销售，基于农产品的特征会进行一些加工，如稻米的去糠、木材的切割、蔬菜的晾晒、茶叶的吹干、药用植物的切片、水产品的冷冻、肉产品的分割、腌制等。对于适用11%增值税税率征税范围的农业产品特指动植物的初级产品，强调简单物理加工。《财政部、国家税务总局关于印发〈农业产品征税范围注释的通知〉》（财税字〔1995〕52号）对农产品征税范围，即种植业、养殖业、林业、木业、水产业生产的各种植物、动

物的初级产品作出了明确的限定。《农业产品征税范围注释》（财税字〔1995〕52号）中将农业产品分为植物类和动物类两大类。植物类包括人工种植和天然生长的各种植物的初级产品，具体征税范围又包括粮食、蔬菜、烟叶、茶叶、园艺植物、药用植物、油料植物、纤维植物、糖料植物、林业产品、其他植物 11 个小类。动物类包括人工养殖和天然生长的各种动物的初级产品。具体征税范围又包括水产品、畜牧产品、动物皮张、动物毛绒和其他动物组织 5 个小类。

（三）特殊规定

《财政部、国家税务总局关于印发〈农业产品征税范围注释〉的通知》（财税字〔1995〕52号）中明确指出了以下产品不属于适用 11% 增值税税率货物征税范围：以粮食为原料加工的速冻食品、方便面、副食品和各种熟食产品；各种蔬菜罐头（罐头是指以金属罐、玻璃瓶和其他材料包装，经排气密封的各种食品。下同）；精制茶、边销茶及掺兑各种药物的茶和茶饮料；各种水果罐头，果脯，蜜饯，炒制的果仁、坚果，碾磨后的园艺植物（如胡椒粉、花椒粉等）；中成药；竹笋罐头；熟制的水产品和各类水产品的罐头；各种肉类罐头、肉类熟制品；各种蛋类的罐头；用鲜奶加工的各种奶制品，如酸奶、奶酪、奶油等；洗净毛、洗净绒等。

随后针对《财政部、国家税务总局关于印发〈农业产品征税范围注释〉的通知》（财税字〔1995〕52号）中在实际执行过程中遇到的需要予以明确是否属于适用增值税低税率的农业产品征税范围，国家税务总局又陆续出台了一些政策。

《国家税务总局关于部分液体乳增值税适用税率的公告》（国税总局公告 2011 年第 38 号）中明确了巴氏杀菌乳、灭菌乳和调制乳的增值税适用税率问题，指出按照《食品安全国家标准——巴氏杀菌乳》（GB19645—2010）生产的巴氏杀菌乳和按照《食品安全国家标准——灭菌乳》（GB25190—2010）生产的灭菌乳，均属于初级农业产品，可依照《农业产品征收范围注释》中的鲜奶按 13% 的税率征收增值税（根据 2017 年 11 月 19 号公布的《中华人民共和国增值税暂行条例》按照 11% 的税率征收增值税）；按照《食品安全国家标准——调制乳》（GB25191—2010）生产的调制乳，不属于初级农业产品，应按照 17% 税率征收增值税。

《国家税务总局关于部分玉米深加工产品增值税税率问题的公告》（国家税务总局公告 2012 年第 11 号）中明确玉米胚芽属于《农业产品征税范围

注释》中初级农产品的范围,适用13%的增值税税率(根据2017年11月19号公布的《中华人民共和国增值税暂行条例》按照11%的税率征收增值税);玉米浆、玉米皮、玉米纤维(又称喷浆玉米皮)和玉米蛋白粉不属于初级农产品,也不属于《财政部 国家税务总局关于饲料产品免征增值税问题的通知》(财税〔2001〕121号)中免税饲料的范围,其适用的增值税税率为17%。

《国家税务总局关于动物骨粒适用增值税税率的公告》(国家税务总局公告2013年第71号)中明确动物骨粒(动物骨粒是指将动物骨经筛选、破碎、清洗、晾晒等工序加工后的产品)属于《农业产品征税范围注释》(财税字〔1995〕52号)第二条第(五)款规定的动物类“其他动物组织”,其适用的增值税税率为13%(根据2017年11月19号公布的《中华人民共和国增值税暂行条例》按照11%的税率征收增值税)。

二、农业产品销售方的税务处理

(一) 农业生产环节的税务处理

1. 农业生产者选择增值税免税

2017年11月19日颁布的《中华人民共和国增值税暂行条例》第十五条规定:农业生产者销售的自产农产品免征增值税。

农业生产者包括其他个人(自然人)、农民专业合作社、“公司+农户”经营模式、企事业单位等其他各类从事初级农业生产并销售的组织。

《财政部 国家税务总局关于农民专业合作社有关税收政策的通知》(财税〔2008〕81号)中明确规定:对农民专业合作社销售本社成员生产的农业产品,视同农业生产者销售自产农业产品免征增值税。本通知所称农民专业合作社,是指依照《中华人民共和国农民专业合作社法》规定设立和登记的农民专业合作社。

(1) 制种企业。《国家税务总局关于制种行业增值税有关问题的公告》(国家税务总局公告2010年第17号)就制种企业销售种子增值税有关问题明确规定:“制种企业在下列生产经营模式下生产销售种子,属于农业生产者销售自产农业产品,应根据《中华人民共和国增值税暂行条例》有关规定免征增值税。一、制种企业利用自有土地或承租土地,雇佣农户或雇工进行种子繁育,再经烘干、脱粒、风筛等深加工后销售种子。二、制种企业提