

企业纳税
实务指导丛书
企业所得税书系

企业所得税纳税筹划 88经典案例

王振 著

Qiyе Suodeshui Nashui Chouhua
88 Jingdian Anli

企业纳税
实务指导丛书
企业所得税书系

企业所得税纳税筹划 88经典案例

王振 著



Qiyе Suodeshui Nashui Chouhua
88 Jingdian Anli

图书在版编目 (CIP) 数据

企业所得税纳税筹划 88 经典案例 / 王振著. —大连: 东北财经大学出版社,
2017.7

(企业纳税实务指导丛书·企业所得税书系)

ISBN 978-7-5654-2731-2

I. 企… II. 王… III. 企业所得税-税收筹划-案例-中国 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2017) 第 068590 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连住友彩色印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 185mm×260mm 字数: 304 千字 印张: 16.25 插页: 1

2017 年 7 月第 1 版

2017 年 7 月第 1 次印刷

责任编辑: 田玉海

责任校对: 贝 元

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

定价: 58.00 元

教学支持 售后服务 联系电话: (0411) 84710309

版权所有 侵权必究 举报电话: (0411) 84710523

如有印装质量问题, 请联系营销部: (0411) 84710711

前言

在市场经济发达国家,纳税筹划是纳税人耳熟能详的事情,而在我国,纳税筹划还有待于深入,人们对此有极大的兴趣,但又有所顾忌。实际上,依法纳税是纳税人的基本义务,而与义务相对应,纳税筹划则是纳税人的基本权利。

企业作为创造财富的基本社会单位,其合法的纳税筹划不仅对企业自身有益,更对社会具有积极的意义。

基于以上认识,作者结合多年以来的工作实践,几经修改,总结、提炼出本书,旨在为企业节减税负、创造财富。

本书共分为三部分内容。第一部分为导言,从总体上介绍了企业所得税纳税筹划的要领。第二部分是本书的主体,从九大方面着手,总结了88种纳税筹划的具体思路,并通过一系列的典型案例,逐一分析、介绍了各种纳税筹划的思路和具体操作方法。最后,第三部分以附录形式归纳总结了财政部、国家税务总局的部分企业所得税优惠政策和“营改增”后的增值税税率,供企业在处理涉税业务时参考。

纳税筹划是致用之学,不仅需要清晰的理论框架,更需要较强的操作性。本书来源于实践,应用于实践,是一本操作性很强的实务书。在海量的企业真实案例中,归集成功的筹划经验和失败的纳税教训,萃取精华,对现实中的涉税实务提出有针对性的解决方案。通过分析和归纳,总结出88个主题的纳税筹划案例。希望使读者不仅能掌握纳税筹划的具体做法,更能够得到思路上的启迪,进而在经营中能够根据自身的实际情况,灵活、合理地进行纳税筹划操作,实现企业合法计税、合理纳税、睿智节税。

近年来,国家税法规定、优惠政策变化较快,本书几经调整修改,力求以最新、最及时的素材为企业提供有益的参考。但随着时间的推移和税收政策的改变,某些具体筹划方案可能适用条件以及筹划效果发生改变,但其思路、逻辑仍是有效和有意义的,需要读者灵活应用。

“营改增”试点全面实施后,以往的增值税纳税筹划策略需要进行一定的修正,并且新政策还产生了一些纳税筹划方法,虽然企业直接缴纳的是增值税,但最终对企业所得额也有影响,因此本书选取了几个典型案例收录进来。

本书编写过程中,参考并借鉴了国内已出版和发表的有关企业所得税纳税筹划方面的著述;全国各地的税务专家为本书的写作提供了有益的帮助,他们是:高允斌先生、蔡昌教授、安仲文教授、杨莹莹教授、田雷博士、凌辉贤先生;张晓东博士、周学仁博士、曲春青博士、屈超博士以其精湛的专业知识提供了多方面的建议;东北财经大学出版社的资深编辑田玉海先生为本书设计框架,勾勒铺陈,将本书打磨成器,在此一并表

示感谢。

由于编写时间仓促和作者的水平有限,书中错漏之处在所难免,恳请广大读者批评指正,任何意见欢迎致函 wangzhen@china.com。

作者
2017年夏

目 录

导言 企业所得税纳税筹划要领	1
----------------	---

一、企业设立中的纳税筹划

§1 新设企业筹划	9
§2 分设公司筹划	11
§3 个体私营选择	15
§4 小微企业节税	17
§5 总分公司筹划	20
§6 分拆企业节税	23
§7 中小企业筹划	25
§8 设立地点筹划	28
§9 利润临界筹划	31
§10 巧选获利年度	33

二、经营中的纳税筹划

§11 经营过程筹划	39
§12 成本费用筹划	42
§13 管理费用筹划	45
§14 费用巧资本化	47
§15 分摊费用筹划	49
§16 转让定价节税	52
§17 确定节税节点	54
§18 调整折旧政策	57
§19 变更出资方式	60
§20 资产折旧筹划	62
§21 提前更新设备	64
§22 分回利润筹划	67
§23 所得分解节税	69
§24 以销定产节税	71

§25	销售换为租赁	74
§26	集团内部租赁	76
§27	利用闲置设施	78
§28	资产转让节税	80
§29	委托加工节税	82
§30	企业捐赠筹划	85

三、销售中的纳税筹划

§31	代销改为买断	91
§32	代理销售筹划	93
§33	增值税率筹划	95
§34	促销活动筹划	97
§35	打折销售筹划	99
§36	代垫运费筹划	102
§37	自产自销筹划	104
§38	视同销售筹划	106
§39	供应商重选择	108
§40	规避通胀影响	110

四、投融资纳税筹划

§41	企业投资筹划	115
§42	投资核算方法	118
§43	核算股权投资	120
§44	选择筹资方式	124
§45	负债融资筹划	126
§46	租赁融资筹划	128
§47	巧用内部集资	129
§48	间接投资筹划	131
§49	直接投资筹划	135
§50	投资收益筹划	138
§51	短期投资计价	141
§52	企业合资筹划	144
§53	先销售后入股	147
§54	先销售后抵债	148
§55	先销售后采购	149

五、并购重组纳税筹划

§56 关联企业收购	153
§57 企业并购筹划	157
§58 并购亏损企业	160
§59 换股并购筹划	163
§60 重大资产处分	165

六、技术改造纳税筹划

§61 技术改造优惠	171
§62 技术革新时机	174
§63 技术开发方式	177
§64 技术开发费用	179
§65 费用扣除顺序	181

七、利用政策的纳税筹划

§66 利用优惠政策	185
§67 小微企业筹划	188
§68 预提税额筹划	189
§69 利用饶让抵免	191
§70 技术服务比重	193

八、外贸企业纳税筹划

§71 利用汇率趋势	197
§72 避税地点筹划	199
§73 境外纳税抵免	201
§74 避免双重征税	204
§75 降低到岸价格	206
§76 巧用转让定价	209
§77 转口出口节税	212
§78 国际许可公司	214
§79 预提税负筹划	216
§80 来料加工节税	217

九、“营改增”后八大纳税筹划

§81 纳税身份筹划	223
------------	-----

§82	递延纳税期限	225
§83	业务流程再造	228
§84	巧分进项税额	230
§85	衔接中断链条	231
§86	混合销售筹划	233
§87	出口退税筹划	235
§88	报销抵扣归纳	236
附录1 企业所得税优惠政策汇编		238
附录2 最新“营改增”税率表(2017.7.1)		249

导言 企业所得税纳税筹划要领

企业所得税的纳税筹划可以从纳税人身份、适用税率、税前扣除和税收优惠等方面入手，应税收入、成本费用、资本性支出是筹划重点。

企业所得税是指国家对企业的生产经营所得和其他所得依法征收的一种税。现行企业所得税的法律规范是2008年1月1日起实施的《中华人民共和国企业所得税法》（以下简称《企业所得税法》）以及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（以下简称《企业所得税法实施条例》）。修订后的《企业所得税法》贯彻的原则是“简税制、宽税基、低税率、严征管”。

企业所得税的纳税筹划可以从纳税人身份、适用税率、税前扣除和税收优惠等方面入手，其中应税收入、成本与费用、资本性支出的筹划是重点。

1. 纳税人身份及适用税率的纳税筹划

在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织，包括依照中国法律、行政法规在中国境内成立的企业、事业单位、社会团体以及其他取得收入的组织（统称企业），为企业所得税的纳税人。企业所得税的纳税人不包括个人独资企业和合伙企业。

企业所得税纳税人身份、适用税率的筹划主要是通过不同纳税人之间的合并、分立，在集团公司内部设立子公司或分公司，以达到规避高税率、享受税收优惠的目的。

（1）企业合并的纳税筹划

企业合并包括新设合并和吸收合并，是指被合并企业（指一家或多家不需要经过法律清算程序而解散的企业）将其全部资产和负债转让给另一家现存或新设企业（以下简称合并企业），为其股东换取合并企业的股权或其他资产，实现两个或两个以上企业的依法合并。

当企业合并时，可以利用税法中的具体规定，结合合并时企业的具体情况进行纳税筹划。例如，税法规定，合并企业支付给被合并企业或其股东的收购价款中，除合并企业股权以外的现金、有价证券和其他资产（简称为非股权资产），不高于所支付的股权票面价值20%的，经税务机关审核确认，当事各方可选择按下列规定进行所得税处理：被合并企业不确认全部资产的转让所得或损失，不计算缴纳所得税。被合并企业合并以前的全部企业所得税纳税事项由合并企业承担，以前年度的亏损，如果未超过法定弥补期限，可由合并企业继续按规定用以后年度实现的与被合并企业资产相关的所得弥补。计算公式为：

$$\text{某一纳税年度可弥补被合并企业亏损的所得额} = \frac{\text{合并企业某一纳税年度未弥补亏损前的所得额}}{\text{被合并企业净资产公允价值} \div \text{合并后合并企业全部净资产公允价值}} \times (\text{被合并企业净资产公允价值} - \text{被合并企业净资产公允价值})$$

根据该规定，有两条优惠政策可利用：一是被合并企业不确认全部资产的转让所得或损失，不计算缴纳所得税；二是满足条件的被合并企业的亏损可继续由合并企业于税前弥补。

(2) 企业分立的纳税筹划

企业分立包括被分立企业将部分或全部资产分离转让给两个或两个以上现存或新设的企业,为其股东换取分立企业的股权或其他资产。

《企业所得税法》第二十八条规定,从事国家非限制和禁止行业,并符合一定条件的小型微利企业,减按20%的低税率征收企业所得税。利用这条规定,可通过企业分立,分解所得额、从业人数、资产总额,以适用更低税率的方法来实现合法节税。

当然,分立可能会带来其他税负和经营成本的增加,另外还应考虑投资人的经济实力,要符合公司法的相关规定,只有当各种条件允许且总净收益最大时,才可以采用此方法。

2. 应税收入的纳税筹划

企业以货币形式和非货币形式取得的各种收入总和,为收入总额,包括销售货物收入,提供劳务收入,转让财产收入,股息、红利等权益性投资收益,利息收入,租金收入,特许权使用费收入,接受捐赠收入,其他收入。

收入总额中的下列收入为不征税收入:财政拨款、依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、依法收取并纳入财政管理的政府性基金、国务院规定的其他不征税收入。

企业的下列收入为免税收入:国债利息收入;符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益;在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益,不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益;符合条件的非营利组织的收入。

应税收入确认的纳税筹划具体包括以下方面:

(1) 充分利用税收优惠

如果收入总额中有免税收入的规定,企业在开展生产经营活动时应充分考虑,以做出对企业自身有利的决策。例如,购买国债所取得的利息收入免税,而购买企业债所取得的利息收入则不免税。居民企业持有居民企业公开发行的股票达12个月以上的权益性投资收益属于免税收入,居民企业在持有和转让居民企业股票时,应考虑12个月的时间界限,只有持股超过12个月,才能享受免税的优惠。

(2) 合理调整收入入账时间,减轻所得税税负

税法规定,一般的收入采用权责发生制确认收入的实现,但对于有些收入项目的确认,可不遵循此原则。无论哪类收入项目,企业均可以通过生产经营活动的巧妙安排,结合本企业各年度的实际情况来调整收入的确认时间,从而达到延期纳税或适用优惠税率的目的。

3. 成本、费用的纳税筹划

《企业所得税法》规定,准予税前扣除的项目包括成本、费用(销售费用、管理费用、财务费用)、税金、损失以及其他支出;限制税前扣除的项目包括补充保险、利息、职工福利费、工会经费、职工教育经费、业务招待费、广告费和业务宣传费、环境保护与生态恢复等方面的专项资金、境内机构与所分摊境外总机构费用、公益性捐赠支出。此外,税法还明确规定了一系列禁止税前扣除的项目,具体包括股息等17项。

成本、费用税前扣除的纳税筹划方法主要包括：

(1) 选择有利的成本费用会计核算方法

① 存货计价方法的合理选择

根据税法的规定，应纳税所得额的公式为：

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} - \text{不征税收入} - \text{免税收入} - \text{各项扣除} - \text{允许弥补的以前年度亏损}$$

从以上公式可看出，应纳税所得额与各项扣除反方向变动，即当扣除项目金额增大时，应纳税所得额减少，所得税税负减轻；当扣除项目金额减少时，应纳税所得额增大，所得税税负增加。因此，合理增加当期扣除项目金额，是减轻当期所得税税负的途径之一。

怎样增加当期扣除项目的金额呢？这应该从准予扣除项目的构成说起，准予扣除项目中成本占首要地位，而在成本中最重要的是存货成本。若企业能根据自己的需要来事先调整存货成本，就可以以此来调整当期所得税的税负。

对存货成本企业能否根据自己的实际情况进行调整呢？回答是肯定的。在财务会计核算中，不同的存货计价方法会使当期计入利润中的存货成本不同。因此，纳税人可通过对存货计价方法的选择来调整当期应纳税所得额和所得税税负，进行纳税筹划。

税法规定，纳税人的商品、材料、产成品、半成品等存货的计价应当以实际成本为准，纳税人各项存货的发生和领用，其实际成本的计算可以在先进先出法、加权平均法、个别计价法中任选一种。计价方法一经选用，不得随意变更。

一般来说，纳税人在选择存货计价方法时，应立足于使成本、费用的抵税效应得到最充分、最快的发挥。

② 坏账损失核算方法的选择

税法规定，纳税人发生的坏账损失原则上应按实际发生额据实扣除，可提取坏账准备金。坏账准备金的提取比例一般不超过年末应收账款余额的5%。也就是说，对于坏账损失，企业既可选择直接核销法，也可选择备抵法。而两种方法对企业应税所得额的影响是不一样的。

一般来说，在备抵法下，由于坏账在没有实际发生的情况下，就可按不高于应收款项余额的5%计提坏账准备，而坏账准备计提的同时增加了当期的管理费用，从而冲减了当期的所得额。这就等于采用备抵法可使企业的应纳税款滞后，从而为企业减轻或推迟当期的所得税税负。

③ 低值易耗品核算方法的选择

低值易耗品是存货的一种，其成本通过摊销的方法列支到当期损益中。税法规定，低值易耗品的摊销可采用一次摊销法、“五五”摊销法。摊销方法不同，计入当期损益中的低值易耗品成本就会不一样。因此，企业也可利用低值易耗品摊销方法的选择来进行所得税的筹划。其筹划原理与存货计价方法类似，不再详述。

(2) 均衡、合理地分配不同年份间的成本费用额

根据《企业所得税法》，准予扣除的成本、费用项目很多，但不是所有实际发生的成本、费用均能在税前扣除，有些成本、费用项目规定了税前扣除的标准和范围。对这些项

目而言,当实际发生额超出税前列支标准时,就不得在税前列支,因此不能抵减当期所得额,对纳税人不利。对于同一个成本、费用项目,可能有的年份超出了税前扣除标准,有的年份未达到税前扣除标准,此时纳税人应将这个成本、费用项目,在不同年度间进行均衡、合理地分配,以便得到更多的税前扣除,减轻所得税税负。

(3) 充分利用税前扣除限额

《企业所得税法》第三十条规定,企业安置《中华人民共和国残疾人保障法》规定的残疾人员的,在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上,按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。企业安置国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资的加计扣除办法,由国务院另行规定。

由此可见,企业职工构成也对所得税的税负产生影响。在不影响生产的情况下,企业可以考虑接纳残疾人员、国家鼓励安置的就业人员,以充分利用税前扣除限额。安置此类人员就业既是企业的善举,又为企业自身减轻了税负。

(4) 选择合理的筹资方式

企业主要的筹资方式有:吸收直接投资、银行借款、企业自身积累、企业间的商业信用和相互拆借、企业内部集资、发行债券、发行股票、融资租赁等。不同的筹资方式给企业带来的筹资费用和用资费用不一样。有些筹资费用可在税前列支,如银行借款利息支出;有些筹资方式所带来的支出不能在税前列支,如发行股票而向股东支付的股息、红利。筹资方式不同,税前扣除项目的金额可能就不一样,它会直接导致应税所得额的不同。因此,企业也可以通过筹资方式的选择来进行纳税筹划。

4. 资本性支出税前扣除的纳税筹划

纳税人的固定资产,是指企业为生产产品、提供劳务、出租或者经营管理而持有的、使用时间超过12个月的非货币性资产,包括房屋、建筑物、机器、机械、运输工具以及其他与生产经营相关的设备、器具、工具等。

固定资产折旧的纳税筹划具体包括以下方面:

(1) 固定资产折旧方法的筹划

税法规定,固定资产按照直线法计算的折旧准予扣除。企业的固定资产由于技术进步或处于特殊状态(如强震动、高腐蚀)下,确需加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。采取加速折旧方法的,可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

从以上规定可看出,固定资产的折旧方法一般为直线法,但在特殊情况下,可采用加速折旧法。不同的折旧方法表现为在固定资产的使用年限内,折旧的计提总额相同,但计入各会计期或纳税期的折旧额会有差异,进而影响到各期的营业成本、利润和所得税税负。同时,差异的存在也为折旧的纳税筹划提供了空间。

通过折旧方法的选择进行所得税筹划,关键是怎样使折旧费用的抵税效应得到最大、最快的发挥。企业可通过选择不同的折旧方法,使自身的所得税税负向后延迟,降低当期所得税税负。

①一般情况下,当企业处于持续盈利状况时,应尽可能地选择加速折旧法。因为加速

折旧法可使企业前期的折旧费用加大, 应税所得额减少, 这样相当于企业得到一笔无息贷款, 免费获得了迟纳税款的使用权。

②当企业处于税收减免优惠期间, 可尽量少提折旧, 而将折旧费推迟扣除, 以便在后期得到更大的抵税效应。

③当企业尚未弥补亏损, 且处在法定弥补亏损年限的最后年份时, 应在当年少提折旧, 增加税前利润, 尽可能地弥补亏损, 而将折旧费推迟扣除, 以获得更大的抵税效应。

(2) 固定资产折旧年限的筹划

税法对于折旧的年限是按固定资产的种类规定最低年限的, 但企业在不违反税法规定的前提下究竟应按多长年限计提折旧? 另外, 税法中也提到, 企业的固定资产由于技术进步或处于特殊状态(如强震动、高腐蚀), 确需加速折旧的, 可以缩短折旧年限或者采用加速折旧的方法。采取缩短折旧年限方法的, 最低折旧年限不得低于税法规定最低年限的60%。

从以上规定可以看出, 由于税法中只规定折旧的最低年限, 而具体的折旧年限一般取决于固定资产的使用年限, 但使用年限本身就是一个主观预计的经验值, 这使得折旧年限有了很多人为了的成分, 为进行纳税筹划提供了可能性。另外, 特殊情况下可缩短折旧年限, 这也为纳税筹划提供了空间。站在纳税筹划的角度, 缩短折旧年限有利于加速成本收回, 可以使后期成本费用前移, 从而使前期会计利润后移, 实现延迟纳税。

①在税率稳定的情况下, 缩短折旧年限, 使所得税递延缴纳, 相当于向国家取得了一笔无息贷款。

②在税率先后高或有税收优惠的年份, 可通过延长折旧年限来节税。

(3) 固定资产预计净残值的筹划

税法规定, 在计提折旧时企业应当根据固定资产的性质和使用情况, 合理确定固定资产的预计残值, 固定资产的预计残值一经确定, 不得变更。

不同折旧方法下, 预计残值是影响每期折旧额的因素之一, 它间接影响着当期所得额。由于预计残值一经确定, 不得变更, 因此其筹划空间较小, 一般要求在固定资产投入使用前做好安排。

5. 应用优惠政策

税收优惠, 是国家在税收方面给予纳税人和征税对象的各种优待, 是政府通过税收制度、按照预定目的, 减除或减轻纳税义务人税收负担的一种形式。国际上, 纳税筹划的一个流派认为纳税筹划就是充分利用法定的税收优惠政策。充分利用税收优惠政策, 于企业而言, 是最便捷、最安全的纳税筹划方式; 于国家而言, 能实现调整产业结构、引导经济行为的目的。因此, 所有纳税筹划中, 利用税收优惠是唯一为政府欢迎、受政府鼓励的方式。

《企业所得税法》实行以产业优惠为主、区域优惠为辅的所得税优惠政策。对现行税收优惠政策进行了整合, 重点向高科技、环保、农林牧等基础产业及国家鼓励投资的项目或产业倾斜。企业所得税的优惠政策具体包括项目所得减免税、民族自治地方企业减免税、加计扣除、创业投资企业投资抵免、加速折旧、减计收入、专用设备投资抵免。

2013年来,中国经济进入“新常态”,调结构、稳增长等成为政策主基调。为此,国家出台了一系列的减税政策以及简化管理政策。企业,尤其是中小企业,在经营管理中多加注意和运用有关政策,将有助于降低税负、增加收入。2016年5月,“营改增”试点全面实施,企业的整体纳税环境进一步优化。这些都对广大企业有着积极影响,也提供了良好的纳税筹划空间,企业如积极利用,必然能够降低纳税支出,增加企业收益。

一、企业设立中的纳税筹划

- §1 新设企业筹划
- §2 分设公司筹划
- §3 个体私营选择
- §4 小微企业节税
- §5 总分公司筹划
- §6 分拆企业节税
- §7 中小企业筹划
- §8 设立地点筹划
- §9 利润临界筹划
- §10 巧选获利年度

