

· 中国税网丛书 ·

税收优惠最优方案 设计与点评

SHUISHOU
YOUHUI ZUIYOU FANGAN
SHEJI YU DIANPING

(2011年版)

李 政 主 编



中国税务出版社

· 中国税网丛书 ·

税收优惠最优方案 设计与点评

(2011 年版)

李 政 主编

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收优惠最优方案设计与点评:2011年版/李政主编.

—北京:中国税务出版社,2011.3

(中国税网丛书)

ISBN 978-7-80235-623-8

I. ①税… II. ①李… III. ①税收减免-财政政策-研究-中国
IV. F812.422

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第250175号

版权所有·侵权必究

丛 书 名:中国税网丛书

书 名:税收优惠最优方案设计与点评(2011年版)

作 者:李 政 主编

责任编辑:庄 滨 崔 玮

责任校对:于 玲

技术设计:刘冬珂

出版发行:中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲11号(国宏大厦B座)

邮编:100038

http://www.taxation.cn

E-mail:taxph@tom.com

发行部电话:(010)63908889/90/91

邮购直销电话:(010)63908837 传真:(010)63908835

经 销:各地新华书店

印 刷:北京天宇星印刷厂

规 格:880×1230毫米 1/32

印 张:12

字 数:310000字

版 次:2011年3月第1版 2011年3月北京第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-623-8/F·1543

定 价:30.00元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

主 编 李 政

副主编 李星红 赵国庆

编 委 毛 岚 王文清 雷 楷

王富军 秦文娇 裴林娇

朱 冬 樊建英

审 订 中国税网涉税风险研究室

目 录

综合税收政策篇

1. 投资建新厂需要细算税收账	1
2. 粮食企业资源整合方案选择	5
3. 向员工优惠售房的税收安排	8
4. 双重优惠下的运费支付选择	11
5. 投资基金：分红后赎回更合算	14
6. 关联企业：亲兄弟也要明算账	19
7. 直接投资变产权分立使税负降低	23
8. 混合销售与兼营行为的案例分析	28
9. 个人转让与赠与房屋哪个更划算	32
10. 房地产合作开发四种方式评析	42
11. 残疾人就业优惠适用需综合计划	49
12. 煤炭商贸企业如何承担运费	55
13. 企业盘活旧房的较好选择	59

增值税篇

14. 垃圾发电有了税收优惠	71
15. 为节税变更企业身份得不偿失	74

16. “吸收合并”与“资产收购”缴纳增值税有讲究	76
17. 23.53%——企业运费扣税平衡点	80
18. 正确开具发票是促销筹划的关键	83
19. 选择进货时间找准抵扣时点	88
20. 餐饮企业送餐业务的筹划分析	93
21. 工程外包调整合作模式获双赢	96
22. 购进农产品渠道影响税负	99
23. 进项税能否抵扣关键看合作方式	100
24. 返利销售的节税思路	103
25. 汽车下乡的经营方式选择	104

营业税篇

26. 建筑业混合销售两种筹划方案	110
27. 建筑安装企业纳税筹划要点	113
28. 筹划需准确理解纳税义务发生时间	117
29. 建筑业如何避免重复征税	120
30. 慎用“自建自用”房产免税优惠	123
31. 减征营业税的三种方案	126
32. 如何降低建筑劳务营业税税负	130
33. 营业税筹划中税负平衡点的运用	134
34. 转包工程筹划案例评析	137
35. 装卸搬运按租赁开票税负高	141
36. 卖“楼花”不转权属纳税风险多	142
37. 选择合同签订形式获取节税收益	146
38. 代建房屋的纳税风险不可忽视	152

进出口税篇

39. 出口退税：供应链上的成本节约点	155
---------------------------	-----

40. 选择免抵税时间获取资金占用收益	156
41. 低附加值产品改变出口方式增利润	160
42. 出口企业经营方式的选择	162
43. 少报漏报进口料件退税得不偿失	167

企业所得税篇

44. “公司 + 农户” 税收优惠分析	172
45. 用好搬迁政策合理降低税负	174
46. 软件生产企业所得税筹划要点	179
47. 广告宣传费节税的另类思路	182
48. 企业所得税加速折旧好处多	185
49. 业务招待费有个税收临界值	189
50. 特殊重组下资产收购的税负测算	193
51. 小型微利企业所得税临界点筹划	199
52. 投资比例对所得税的影响	204
53. 如何计算税前可扣除借款利息	209
54. 农产品来料加工的所得税优惠	214
55. 查账征收 PK 核定征收	216
56. “赞助支出” 税前扣除并非不可能	221
57. 农产品初加工企业亏损不用放弃优惠	224
58. 分离产成品期间费用能享受扣除优惠	227
59. 企业债权损失税前扣除三方案比较	230
60. 非同一控制下控股合并的税务规划	234
61. 用足税收优惠享受股权投资收益	242
62. 如何选择计税成本的核算终止日	245
63. 厂房改造后出租还是出租后改造	249
64. 汇总纳税分支机构所得税优惠应用	253
65. 子公司与分公司如何选择	256

66. 未分配利润影响非居民企业股权转让	261
67. 海外借壳上市如何避免双重征税	265
68. 营销性无形资产如何规避转让定价风险	268
69. 从转让定价的视角看“成本节约”	272
70. 有居民身份才能适用税收协定	275
71. 投资收益免税：居民非居民有差异	278
72. 有了实质性变化可以修订 APA	282
73. 如何测算特许权使用费率	285
74. 外企代表处的税务风险	289
75. 资产减值损失不能人为调控	295

个人所得税篇

76. 中国平安“税务门”：纳税筹划应未雨绸缪	299
77. 个人限售股减持通过 ETF 避税不可靠	303
78. 股权结构变化会影响个人所得税	306
79. 企业奖励员工轿车的纳税筹划	308
80. 董事费按年发还是按月发	312
81. “双薪”停止单独计税税负能减轻	314
82. 个人如何充分运用股权投资政策	318
83. 年终奖金如何发放更节税	321
84. 单位替职工负担个税并不划算	329
85. 向灾区捐赠既是善举又能节税	332
86. 外籍人士如何筹划个人所得税	334

财产行为税篇

87. 例证降低土地增值税税负的两种方法	345
88. 住宅分开核算用以降低土地增值税税负	350

89. 厂区内、外用地税款缴纳不同	354
90. 企业房产税筹划的五种思路	355
91. 免租金期间房产税怎样规划	362
92. 土地增值税，查账清算还是核定清算	365
93. 租赁变仓储能节省房产税	370

综合税收政策篇

1. 投资建新厂需要细算税收账

甲企业由 A、B 股东投资设立，注册资本 8000 万元（A、B 股东持股比例分别为 60% 和 40%），主要从事建筑材料件制造，为增值税一般纳税人。根据 2008 年的经营业绩，预计 2009 年将实现销售收入 20000 万元，应纳增值税 1310 万元，增值税税负为 6.55%。乙企业为科研机构，主要从事新产品的研发，近期研发一款新型建筑材料件，产品符合《财政部、国家税务总局关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知》（财税〔2008〕156 号）关于免征增值税自产货物的规定。2009 年初，甲企业根据企业发展的需要，决定与乙企业共同投资设立丙企业，生产新型建筑材料件。丙企业注册资本 6000 万元，甲企业投入 4500 万元，其中货币资金 4000 万元、生产经营用房 500 万元。乙企业以评估价 1500 万元的新产品生产技术作投入，生产新型建筑材料件。丙企业 2009 年拟购入生产流水线一条（机器、机械设备）3418.8 万元，取得进项税金 581.2 万元。根据市场对产品的规格、性能等方面的需求，该新型建筑材料件年产量的 80% 符合财税〔2008〕156 号文件免征增值税的优惠政策，年产量的 20% 不符合政策，应缴纳增值税。丙企业预计 2009 年实现销售收入 10000 万元，其中免税收入 8000 万元（增值税税率 17%），应税收入 2000 万元，成本 6000 万元，取得进项税金 1020 万元。

甲、乙企业有两种投资方案。方案一，甲、乙企业共同投资设立丙企业。方案二，甲企业购入设备后，派生分立出丙企业，乙企业再以新技术入股的方式对丙企业进行投资。现对两方案的

税收负担分析如下：

【方案一】甲、乙企业直接投资设立丙企业。

1. 甲企业应纳税费

①增值税：建筑材料件应纳增值税为 $20000 \times 6.55\% = 1310$ (万元)。

②营业税：《财政部、国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税〔2002〕191号)规定，以无形资产、不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征收营业税。因此，甲企业将厂房 500 万元用于投资入股，不缴纳营业税。

③城市维护建设税、教育费附加： $1310 \times (5\% + 4\%) = 117.9$ (万元)。

应纳税合计： $1310 + 117.9 = 1427.9$ (万元)。

2. 丙企业应纳税费

①增值税：《增值税暂行条例实施细则》第二十一条规定，条例第十条第(一)项所称购进货物，不包括既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)，也用于非增值税应税项目、免征增值税(以下简称免税)项目、集体福利或者个人消费的固定资产。

2009 年购入生产用机器设备 3418.8 万元，取得进项税金 581.2 万元，可全额抵扣。

应纳增值税为 $(2000 \times 17\%) - [(1020 + 581.2) - (8000 \div 10000 \times 1020)] = -445.2$ (万元)。

②契税： $500 \times 5\% = 25$ (万元)。

③城市维护建设税、教育费附加为零。

方案一、方案二印花税差额不大，故忽略不计。

丙企业增值税为留抵税款，所以应纳税合计 25 万元。

【方案二】甲企业购入设备后派生分立出丙企业，乙企业再以新技术入股丙企业。

甲企业投入厂房 500 万元、货币资金 4000 万元，购置 3418.8 万元的生产用流水线一条（机器、机械设备），新上新型建筑材料件生产线，取得进项税金 581.2 万元。项目建成后，甲企业的股东决定采取派生分立的方式将新增的项目生产线分立出去，设立丙企业，丙企业注册资本 4500 万元，A、B 股东持股比例分别为 60% 和 40%。根据客户对产品规格、性能的需求，增值税应税部分产品继续由甲企业生产，丙企业只负责免税部分产品的生产。甲企业分立后，乙企业再以新技术作为无形资产，以评估价为 1500 万元对丙企业进行股权投资。乙企业投资后，丙企业的 A、B、乙股东持股比例分别为 45%、30% 和 25%。

1. 甲企业应纳税费

①增值税：建筑材料件应纳增值税为 $20000 \times 6.55\% - 581.2 = 728.8$ （万元）。

《增值税暂行条例》及其实施细则规定，在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依照本条例缴纳增值税。

企业分立是企业整体资产、债权、债务及劳动力的分立行为，企业分立的不仅是资产。同时，被分立企业的股东取得分立企业的对价也不是由被分立企业资产的价值所决定的，企业分立与企业销售货物的行为完全不同，不属于增值税征收范围。

所以，甲企业采取企业分立的方式设立丙企业，涉及的设备、存货的转让，不属于增值税的征税范围，不征收增值税。

②营业税：《营业税暂行条例》及其实施细则规定，在中华人民共和国境内提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人，为营业税的纳税人，应当依照本条例缴纳营业税。条例中规定的提供劳务、转让无形资产或者销售不动产，是指有偿提供劳务、转让无形资产和转让不动产的行为。有偿，是指取得货币、货物或者其他经济利益。企业分立是整体企业资产、债权、债务及劳动力的同时转移，其涉及的不动产和

无形资产的转移，不属于条例中规定的销售不动产、转让无形资产的行为。甲企业分立业务涉及的房屋转让，不征收营业税。

③城市维护建设税、教育费附加： $728.8 \times (5\% + 4\%) = 65.59$ （万元）。

④企业所得税：根据《财政部、国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》（财税〔2009〕59号）的规定，甲企业分立重组业务具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

A、B 股东按原持股比例取得丙企业的股权符合规定的比例，甲企业分立重组后不改变原来的实质经营活动，股东取得的股权支付金额为其交易支付总额的 100%，大于财税〔2009〕59 号文件规定的 85%，甲企业重组中取得股权支付的 A、B 股东在重组后连续 12 个月内，不转让所取得的丙企业的股权。

因此，甲企业分立重组业务符合财税〔2009〕59 号文件第五项对特殊性税务处理的规定，丙企业接受甲企业资产的计税基础，以甲企业原有的计税基础确定，甲企业对交易中股权支付不确认有关资产的转让所得或损失，甲企业分立出去资产相应的所得税事项由丙企业承继。

应纳税合计： $728.8 + 65.59 = 794.39$ （万元）。

2. 丙企业应纳税费

①增值税：分立后的丙企业生产的产品免征增值税，所以，丙企业增值税为零。

②契税：《财政部、国家税务总局关于企业改制重组若干契税政策的通知》（财税〔2008〕175 号）规定，企业依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上投资主体相同的企业，对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属，不征收契税。

应纳税合计为零。

【方案分析】 方案二中甲企业节约税款 $1427.9 - 794.39 = 633.51$ （万元），丙企业节约税款 25 万元，方案一中丙企业的进

项税留抵对于方案二生产免税产品来说无任何影响。从方案二中可以看出，甲企业的税款节约不是真正意义上的节约，只不过是暂时享受了提前抵扣固定资产进项税，因为甲企业在以后年度生产应税产品时已没有相应的固定资产进项税可抵扣了，此时节约了的增值税又得以实现。

2. 粮食企业资源整合方案选择

多年来，地处J县的Q公司致力于做大做强，积极协助政府抓农业结构调整，引导全县农民发展优质稻的种植。该公司地处优质大米产地，历史上该地生产的桥米曾向皇家纳贡，具有一定名气。桥米具有很强的地域性，已取得原产地保护。由于无序竞争，桥米的品牌优势并未显现出来。Q公司是一家改制的粮食加工企业，有一定知名度，被列入省“一袋米”工程，得到国家的资金支持。但Q公司也有苦恼，公司所在地的许多小米厂同Q公司争夺有限的优质稻米原料，无序竞争扰乱了市场，影响了优质米的声誉。Q公司想进行资源整合，与当地政府一拍即合。Q公司如何利用税收优惠政策进行资源整合，实现做大做强，值得筹划。

【基本情况】J县有近100个行政村，每村都有一家小米厂，各乡镇也有一定规模的米厂，这些米厂成了Q公司发展的绊脚石。为了与这些米厂竞争，Q公司被迫在各乡镇设置临时收购点，支付仓库租赁费。为了节约成本，Q公司雇用适合农村运输的农用三轮车，走村串户收购稻谷，支付集并运费（乡村的农用三轮车车主一般不会为公司开具运输发票），同时要支付收购人员的工资、下乡补助、误餐费等，上述费用合计2000万元。同时，Q公司也在打造高端品牌，准备恢复曾是朝贡的御米——桥米的生产，自行繁育古老稻种“阳西早”的种子，共计100万元，免费提供给桥米核心原产地的农户进行生产。此外，公司实

行“公司+农户”模式，对种粮户免费提供化肥、农药、农机等合计100万元。

通过论证，Q公司决定实行3种办法进行资源整合：第一种是对乡镇米厂实行资产收购，收购金额3000万元，其中碾米设备金额2000万元。第二种是将全县100家小米厂并入农业合作社。第三种是为农户免费提供农业生产资料。

【方案一】资产收购方式。

乡镇米厂的设备是在实行消费型增值税前购入的，未抵扣增值税，《财政部、国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170号）第四条规定，2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产，按照4%征收率减半征收增值税。乡镇米厂的旧设备不能开具17%的增值税专用发票，公司也就不能抵扣进项税340万元。固定资产不能抵扣进项税额，将会加重公司税负，情况果真如此吗？答案是否定的。收购农产品时，直接按收购金额的13%计提进项税额，销售时在进行价税分离后按13%计提销项税额，由于计算口径有一定的差异，造成农产品企业增值税“低征高抵”现象。如果农产品经营企业毛利率低于14.9%的话，根本不用缴税，加上电费、固定资产、机物料的抵扣，还会产生大量的留抵税额。此外，由于近年来无序竞争，Q公司大米的加工利润很低，本身也产生了大量的留抵税额，再加上2009年消费型增值税的实施，公司新上了大米加工设备，企业留抵税金有1500万元，至于公司收购乡镇米厂的2000万元设备，其340万元进项税额不抵扣也是可以的。

【方案二】小米厂转入合作社方式。

通过与各级政府合作，将村里的小米厂转入所在地的农业合作社，实行贴牌生产，Q公司收购合作社生产的大米进入自己的营销网络进行销售。这样处理：一是可以增加农业合作社的收

人；二是通过农业合作社加工大米，加工增值部分也可以免税；三是公司购进农业合作社加工增值的大米，可以将公司过去收购稻谷不能抵扣的仓储费、集并运费、员工工资、补助费、误餐费等 2000 万元全部进行抵扣，抵扣进项税 260 万元。

上述处理的政策依据是，《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）规定，大米属农业产品。《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）规定，（1）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。（2）增值税一般纳税人从农民专业合作社购进的免税农业产品，可按 13% 的扣除率计算抵扣增值税进项税额。

【方案三】免费提供农业生产资料方式。

Q 公司培育“阳西早”稻种 100 万元，免费提供给农户种植。

《增值税暂行条例》第十五条第一项的规定，农业生产者销售自产的农业产品免征增值税。第十六条规定，纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算销售额的，不得免税、减税。

Q 公司免费赠送种子，未作收入处理，导致多纳税近 11.5 万元。同样，企业将外购的农药、化肥、农机无偿赠送给农户，根据《财政部、国家税务总局关于若干农业生产资料征免增值税政策的通知》（财税〔2001〕113 号）规定，自 2001 年 8 月 1 日起，批发和零售的种子、种苗、化肥、农药、农机免缴增值税。尽管赠送的是免税货物，但公司未作收入处理，根据《增值税暂行条例》第十六条及《增值税暂行条例实施细则》的规定，应补缴增值税 11.5 万元。无偿赠送 200 万元的农业生产资料，根据《企业所得税法实施条例》第二十五条规定，企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞

助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。因此，Q 公司应缴纳企业所得税 50 万元。

【方案分析】Q 公司不如换一种思路，将免费赠送转换成有偿销售农业生产资料，同时为农户免费提供农业技术服务的方式。具体做法是，公司为全县 100 个村每村聘请 1 名农技员，免费为农民提供农业技术指导，农技人员的工资由公司支付，每人支付 2 万元，共计支出 200 万元。从上述分析来看，将无偿赠送生产资料改为有偿销售，可免缴增值税 23 万元。企业所得税方面，可节税 50 万元。《企业所得税法》第八条规定，企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出，包括成本、费用、税金、损失和其他支出，准予在计算应纳税所得额时扣除；《企业所得税法实施条例》第二十七条规定，企业所得税法第八条所称合理的支出，是指符合生产经营活动常规，应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。公司支付农技人员的工资 200 万元，让农技人员免费为农民服务，是为了加强公司与农户的紧密联系，目的是为了获得优质稻谷原料，应该属正常合理的支出，是可以计入费用的，企业就可以因此节约所得税 50 万元。

3. 向员工优惠售房的税收安排

2008 年，A 房地产公司房产滞销，为缓解资金紧张局面，决定面向公司内部员工优惠销售商品房一批。对于有 5 年以上工龄的公司员工，以正常销售价格的 60% 为内部优惠价格；对于 5 年以下工龄的公司员工，以正常销售价格的 80% 为内部优惠价格。假定该公司房产正常的销售价格为 4500 元/平方米，平均建造成本为 3000 元/平方米。

一、营业税

8