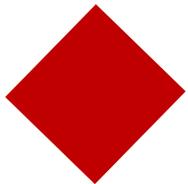


项目四

# 企业所得税税收筹划





**知识目标**

了解企业所得税税法要素的基本知识;  
熟悉企业所得税税收筹划的基本思路;  
掌握企业所得税税收筹划的手段和方式。



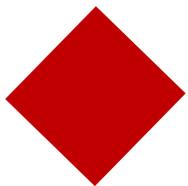
**技能目标**

能够灵活运用各种税收筹划技术筹划企业所得税,达到节税的目的。



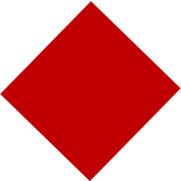
**思政目标**

理解国家税收立法精神,养成依法筹划、依法纳税的思想品质。



# 学习任务

- 01 企业所得税税法要素知识回顾
- 02 企业所得税纳税人身份的筹划
- 03 收入项目的筹划
- 04 税前扣除项目的筹划
- 05 企业所得税税率的筹划
- 06 企业所得税税收优惠的筹划
- 07 税额预缴方式的筹划



# 工作过程

熟悉企业所得税相  
关法律法规知识



提出税收筹划方案



比较各税收筹划方案



选择最佳方案

# 思政案例导入

南京竹桶餐饮服务有限公司成立于2017年，2018年员工平均人数均为100人，资产平均余额为2000万元，应纳税所得额为240万元。2019年平均人数均为120人，资产平均余额为2500万元，应纳税所得额为240万元。请查询《国家税务总局关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》（国家税务总局公告2019年第2号），计算并思考下列问题。



- ( 1) 2018年该公司属于小型微利企业吗?
- ( 2) 2019年该公司属于小型微利企业吗?
- ( 3) 2018年该公司应纳企业所得税多少万元?
- ( 4) 2019年该公司应纳企业所得税多少万元?
- ( 5) 与2018年相比, 该公司应纳企业所得税额有什么变化? 降低了多少? 降低率是 多少?
- ( 6) 《国家税务总局关于实施小型微利企业普惠性所得税减免政策有关问题的公告》 中政策的实施对企业和国家财政收入各有什么影响?
- ( 7) 这项政策体现了国家税改的什么导向?

# 任务一

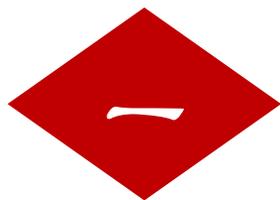
## 企业所得税税法要素知识回顾

企业所得税是对我国境内的企业和其他取得收入的组织的生产经营所得和其他所得征收的一种税。企业所得税的计税依据为应纳税所得额,它以利润为主要依据,但不是直接意义上的会计利润,更不是收入总额。企业所得税是涉及范围较广的一个税种,其应纳税额与收入、成本、费用等密切相关,因此,税收筹划空间较大。企业所得税与流转税相比体现了量能负担的作用,是国家进行经济调节的重要工具之一。





企业所得税是对我国境内的企业和其他取得收入的组织的生产经营所得和其他所得征收的一种税。企业所得税的计税依据为应纳税所得额,它以利润为主要依据,但不是直接意义上的会计利润,更不是收入总额。企业所得税是涉及范围较广的一个税种,其应纳税额与收入、成本、费用等密切相关,因此,税收筹划空间较大。企业所得税与流转税相比体现了量能负担的作用,是国家进行经济调节的重要工具之一。



# 企业所得税的纳税义务人和扣缴义务人

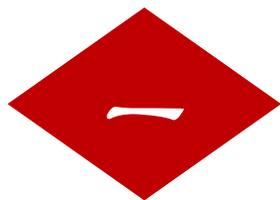
## (一) 纳税义务人

根据《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)的规定,在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人。企业分为**居民企业**和**非居民企业**。

所谓居民企业,是指依法在中国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立但实际管理机构在中国境内的企业,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、社会团体及其他取得收入的组织,但**不包括依照中国法律、行政法规成立的个人独资企业和合伙企业**。

所谓非居民企业,是指依照外国(地区)法律成立且实际管理机构不在中国境内,但在中国境内设立机构、场所的,或者在中国境内未设立机构、场所,但有来源于中国境内所得的企业,包括依照外国(地区)法律成立的企业和其他取得收入的组织。





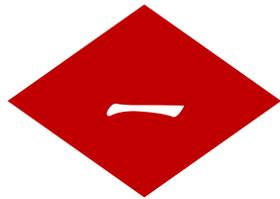
# 企业所得税的纳税义务人和扣缴义务人

## (一) 纳税义务人

所谓实际管理机构,是指对企业的生产经营、人员、账务、财产等实施实质性全面管理和控制的机构。所谓机构、场所,是指在中国境内从事生产经营活动的机构、场所,具体包括:

- (1) 管理机构、营业机构、办事机构。
- (2) 工厂、农场、开采自然资源的场所。
- (3) 提供劳务的场所。
- (4) 从事建筑、安装、装配、修理、勘探等工程作业的场所。
- (5) 其他从事生产经营活动的机构、场所。非居民企业委托营业代理人在中国境内从事生产经营活动的,包括委托单位或者个人经常代其签订合同,或者储存、交付货物等,该营业代理人视为非居民企业在中国境内设立的机构、场所。





# 企业所得税的纳税义务人和扣缴义务人

## (二)扣缴义务人

---

非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的所得应缴纳的所得税,实行源泉扣缴,以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时,从支付或者到期应支付的款项中扣缴。对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税,税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。



## 二

# 企业所得税的征税对象

## (一)居民企业的征税对象



居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。所得包括销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得和其他所得。

## 二

# 企业所得税的征税对象

## (二)非居民企业的征税对象



非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,缴纳企业所得税。所谓实际联系,是指非居民企业在中国境内设立的机构、场所拥有据以取得所得的股权、债权,以及拥有、管理、控制据以取得所得的财产等。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

### 3. 企业所得税的征税对象

- ◆ 销售货物所得
- ◆ 提供劳务所得
- ◆ 转让财产所得
- ◆ 股息、红利等权益性投资所得
- ◆ 利息所得
- ◆ 租金所得
- ◆ 特许权使用费所得
- ◆ 接受捐赠所得
- ◆ 其他所得

## 企业所得税的税率



企业所得税采用比例税率,主要有以下两种税率。

(1)基本税率为25%,适用于居民企业和在中国境内设有机构、场所且所得与机构、场所有关联的非居民企业。

(2)低税率为20%,适用于在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的非居民企业。但是,实际征税时适用10%的税率。企业纳税人身份及适用税率总结如表4-1所示。





## 企业所得税的税率

表 4-1 企业纳税人身份及适用税率总结表

性 质	类 型	源于中国境内的所得		源于中国境外的所得	
		与机构场所有关	与机构场所无关	由境内机构场所获得	与境内机构场所无关
居民企业	依据中国法律成立	纳税, 25%	纳税, 25%	纳税, 25%	纳税, 25%
	依据国外法律设立, 但实际管理机构在中国	纳税, 25%	纳税, 25%	纳税, 25%	纳税, 25%
非居民企业	依据国外法律设立, 但在中国有机构场所	纳税, 25%	纳税, 20%, 实际执行减半征收	纳税, 25%	不需纳税
	依据国外法律设立, 且未设机构场所	—	纳税, 20%, 实际执行减半征收	—	—

## 四

# 企业所得税应纳税所得额的计算

应纳税所得额是企业所得税的计税依据。按照《企业所得税法》的规定,应纳税所得额为企业每个纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除及允许弥补的以前年度亏损后的余额。其基本公式为

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

企业应纳税所得额的计算以权责发生制为原则,属于当期的收入和费用,不论款项是否收付,均作为当期的收入和费用;不属于当期的收入和费用,即使款项已经在当期收付,均不作为当期的收入和费用。应纳税所得额的正确计算直接关系到国家财政收入和企业的税收负担,并且同成本、费用核算关系密切。因此,《企业所得税法》对应纳税所得额的计算做了明确规定。其主要内容包括收入总额、不征税收入、免税收入、各项扣除、允许弥补的以前年度亏损等。

# 1. 应纳税所得额

## 直接法（定义计算法）

**应纳税所得额**

**=收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除-以前年度亏损**

## 间接法（利润调整法）

**应纳税所得额**

**=会计利润+纳税调整增加额-纳税调整减少额**

# 1. 应纳税所得额

收入

收入总额、不征税收入、免税收入

扣除

准予扣除项目、不准扣除项目

亏损

亏损弥补

## 四

# 企业所得税应纳税所得额的计算



## (一) 收入总额



企业的收入总额包括以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,具体有销售货物收入、提供劳务收入、转让财产收入、股息和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、接受捐赠收入及其他收入。

企业取得收入的货币形式包括现金、银行存款、应收账款、应收票据、准备持有至到期的债券投资及债务的豁免等。企业以非货币形式取得的收入包括固定资产、生物资产、无形资产、股权投资、存货、不准备持有至到期的债券投资、劳务及有关权益等。这些非货币资产应当按照公允价值(按照市场价格确定的价值)确定收入额。

## 收入总额的确定

- ◆ 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

### 3.不征税收入和免税收入

收入类别	具体项目
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、政府性基金
	国务院规定的其他不征税收入

### 3.不征税收入和免税收入

收入类别	具体项目
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的与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益
	符合条件的非营利组织的收入

# 四

## 企业所得税应纳税所得额的计算

### (四)各项扣除

#### 1.税前扣除的基本规定

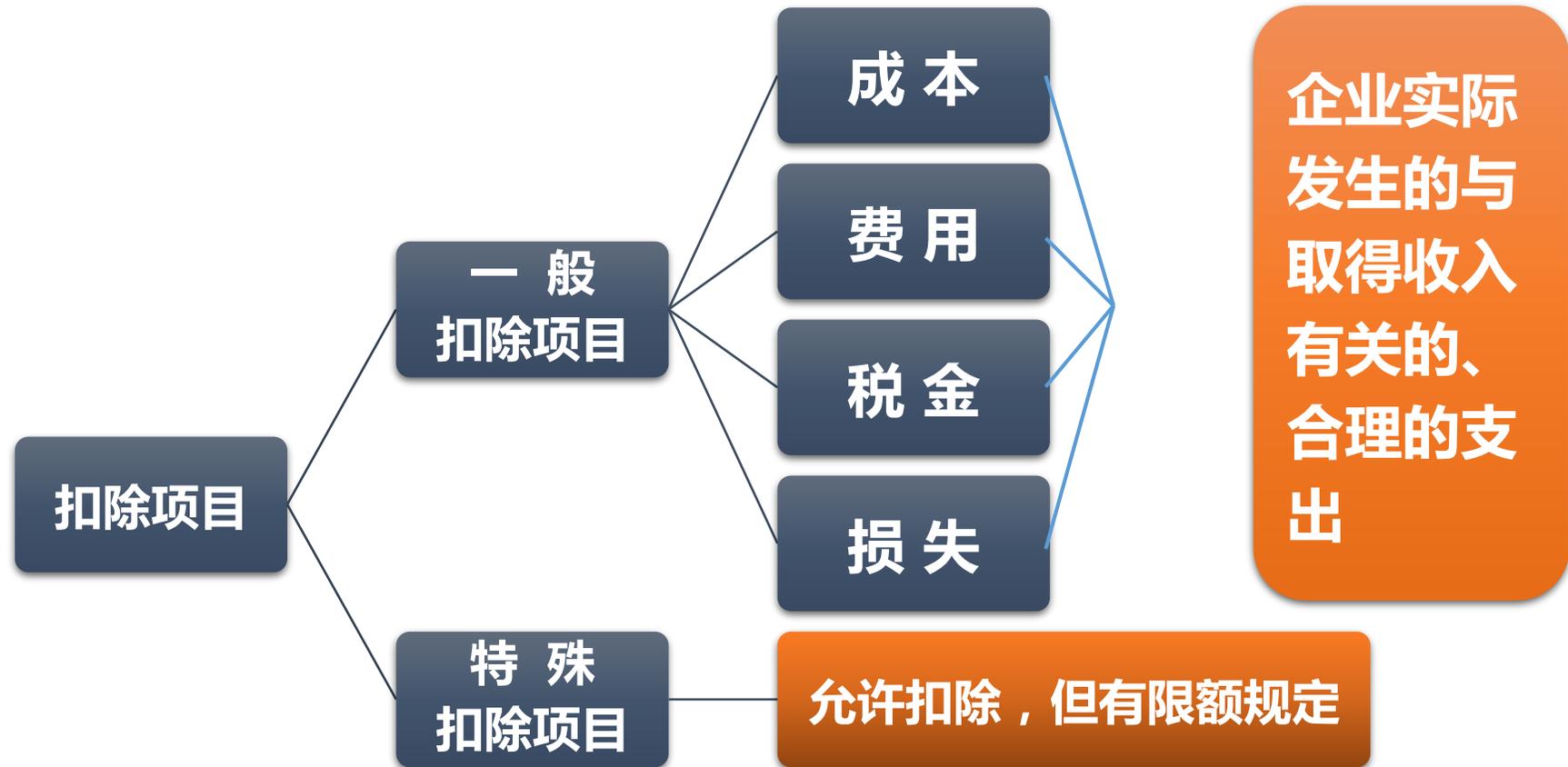
企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。所谓有关的支出,是指与取得收入直接相关的支出;而合理的支出是指符合生产经营活动常规,应当计入当期损益或者有关资产成本的必要和正常的支出。

企业发生的支出应当区分**收益性支出**和**资本性支出**。收益性支出在发生当期直接扣除;资本性支出应当分期扣除或者计入有关资产成本,不得在发生当期直接扣除。**企业的不征税收入用于支出所形成的费用或者财产,不得扣除或者计算对应的折旧、摊销扣除。**

除《企业所得税法》和《企业所得税法实施条例》另有规定外,企业实际发生的成本、费用、税金、损失和其他支出不得重复扣除。



## 4. 准予扣除项目



## 4. 准予扣除项目

### 税金

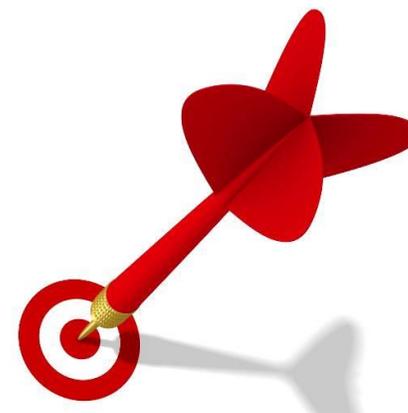
- (1) 5税一费：已缴纳的消费税、城建税、资源税、土地增值税、出口关税及教育费附加；
- (2) 增值税为价外税，不得扣除；
- (3) 企业缴纳的房产税、车船税、土地使用税、印花税等，已计入管理费中扣除的，不再作为税金单独扣除。会计科目变化后均列支应交税费。



等哥有了钱，买房、买车、买地种花！

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）

- ① • 工资薪金支出
- ② • 职工三项经费支出
- ③ • 各项保险费支出
- ④ • 借款费用支出
- ⑤ • 业务招待费支出
- ⑥ • 广告费和业务宣传费支出
- ⑦ • 租赁费支出
- ⑧ • 公益性捐赠支出



## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）

①

### • 工资薪金支出

**企业发生的合理的工资薪金，准予扣除。**

### 附加扣除

**企业安置残疾人员的，支付给残疾职工的工资据实扣除，再加计100%扣除。**

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）

②

### • 职工三项经费支出

项目	税前扣除标准
职工福利费	$\leq$ 工资薪金总额 $\times$ 14%
工会经费	$\leq$ 工资薪金总额 $\times$ 2%
职工教育经费	$\leq$ 工资薪金总额 $\times$ 8% (2018年51号公告新规) 超过部分结转以后年度

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）



### 例题1

某居民企业2018年会计利润为150万元，实际支出的工资、薪金总额为200万元，本期福利费发生额30万元，拨缴的工会经费4万元，已经取得工会拨缴收据，实际发生职工教育经费4.50万元，无其他纳税调整事项，该企业2018年的应纳税所得额为（ ）万元。

A.0      B.157      C.152      D.180

答案：C

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）

③

### • 各项保险费支出

规定范围及标准内的五险一金、财产保险费  
可扣除。

**五险一金：**

**基本养老保险 基本医疗保险**

**失业保险 工伤保险 生育保险**

**住房公积金**

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）

④

### • 借款费用支出

**生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。**

#### **利息支出：**

A.非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出准予扣除；

B.非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分准予扣除。

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）



### 例题2

某公司2019年度实现会计利润总额25万元。经某注册会计师审核，“财务费用”账户中列支有两笔利息费用：向银行借入生产用资金200万元，借用期限6个月，支付借款利息5万元；经过批准向本企业职工借入生产用资金60万元，借用期限10个月，支付借款利息3.5万元。该公司2019年度的应纳税所得额为（ ）万元。

- A.21      B.26      C.30      D.33

**答案：B**

1.向金融机构借款，利息扣除标准=本金\*利率\*期限

2.向非金融机构借款，允许扣除标准：

1) 借款人是非股东，扣除标准=本金\*同期贷款利率\*期限

2) 借款人是股东，扣除标准=不超过该股东权益资金\*2倍的本金\*同期贷款利率\*期限

例如：A公司2021年财务费用中有3笔借款产生的利息费，其中银行借款1000万元，一年期，利率为6%，向职工集资借款1000万元，约定利率为10%，借款期为半年；向甲股东借款4000万元，约定利率为10%，借款期为一年，该股东占A公司股东权益1500万元。该公司会计利润共500万元，假定没有其他调整事项，则其税法利润是多少？

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）

⑤

### • 业务招待费支出

发生的与生产经营活动有关的业务招待费，按照发生额的60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的5‰。

销售（营业）收入：

包括主营业务收入、其他业务收入和视同销售收入，但不包括营业外收入和投资收益。

例：A公司2021年营业收入为8000万元，管理费用中业务招待费支出100万元，会计利润为300万元，假定没有其他调整事项，请问税法利润是多少？

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）

⑥

### • 广告费和业务宣传费支出

**企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费，不超过当年销售（营业）收入15%的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。**

**赞助支出不得税前扣除。**

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）



### 例题3

某制药厂2019年销售收入3000万元，转让技术使用权收入200万元，广告费支出600万元，业务宣传费40万元，则计算应纳税所得额时调整所得是多少？

广告费扣除限额 =  $(3000 + 200) \times 15\% = 480$   
(万元)

广告费实际发生额 =  $600 + 40 = 640$  (万元)

超限额  $640 - 480 = 160$  (万元)

计算应纳税所得额时应调增160万元。

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）

⑦

### • 租赁费支出

**A.经营租赁：根据收益时间，均匀扣除；**

**B.融资租赁：不得扣除，但可提取折旧；**



## 例题

某贸易公司2018年3月1日，以经营租赁方式租入固定资产使用，租期1年，按独立纳税人交易原则支付租金1.2万元；6月1日以融资租赁方式租入机器设备一台，租期2年，当年支付租金1.5万元。计算当年企业应纳税所得额时应扣除的租赁费用为（ ）。

- A. 1.0万元    B. 1.2万元    C. 1.5万元    D. 2.7万元

## 4. 准予扣除项目（特殊扣除项目）

### ⑧ • 公益性捐赠支出

企业发生的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额12%的部分，准予扣除。

## 公益性捐赠支出的税前扣除；

项目	内容
扣除比例	年度利润总额的12%以内（含扣除以前年度）
结转扣除	超过年度利润总额的12%的部分，结转以后三年内扣除
支出认定	通过公益性社会组织、县级以上人民政府及其组织部门和直属机构捐赠
扣除方法	先扣除以前年度结转的捐赠支出，再扣除当年发生的捐赠支出

## 公益性捐赠支出的税前扣除例题1：

序号	项目	金额（万元）
1	当年实际发生	50
2	上年结转未扣除	30
3	当年利润总额	500
4	可税前公益捐赠支出限额	$500 \times 12\% = 60$
5	当年税前扣除捐赠支出	60
6	应作纳税调整的捐赠支出	$50 - 60 = -10$ （调整）
7	结转以后三年扣除的捐赠支出	$30 + 50 - 60 = 20$ （当年发生）

## 公益性捐赠支出的税前扣除例题2：

序号	项目	金额（万元）
1	当年实际发生	50
2	上年结转未扣除	30
3	当年利润总额	400
4	可税前公益捐赠支出限额	$400 \times 12\% = 48$
5	当年税前扣除捐赠支出	48
6	应作纳税调整的捐赠支出	$50 - 48 = 2$ （调整）
7	结转以后三年扣除的捐赠支出	$30 + 50 - 48 = 32$ （当年发生）

## 公益性捐赠支出的税前扣除例题3：

序号	项目	金额（万元）
1	当年实际发生	60
2	上年结转未扣除	50
3	当年利润总额	400
4	可税前公益捐赠支出限额	$400 \times 12\% = 48$
5	当年税前扣除捐赠支出	48
6	应作纳税调整的捐赠支出	$60 - 48 = 12$ （调整）
7	结转以后三年扣除的捐赠支出	12 (3年前未扣除完的5万不能结转)



## 例题

**某纳税人2018年度营业外支出中捐赠支出45万元，其中10万元是通过中国教育发展基金会向农村义务教育捐赠，20万元是通过该纳税人的主管行政机关向灾区进行的捐赠，15万元是该纳税人直接向某中学进行的捐赠。该纳税人当年实现利润总额为200万元。假设无其他调整项目，计算该纳税人允许税前扣除的捐赠支出限额、准予扣除额和应纳税所得额。**



## 特别提醒

对于那些有扣除限额规定的费用或支出，要遵循下列原则：

实际费用  $\leq$  扣除限额的，据实扣除

实际费用  $>$  扣除限额的，按限额扣

## 5.禁止扣除项目：

- 1) 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项
- 2) 企业所得税税款
- 3) 税收滞纳金
- 4) 罚金、罚款和被没收财物的损失
- 5) 赞助支出
- 6) 未经核定的准备金支出
- 7) 企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费，以及非银行企业内营业机构之间支付的利息
- 8) 与取得收入无关的其他支出

## 6. 亏损弥补

**纳税人发生年度亏损的，可以用下一纳税年度的所得弥补；下一纳税年度的所得不足弥补的，可以逐年延续弥补，但是延续弥补期最长不得超过5年，年内不论是盈利或亏损，都作为实际弥补期限计算。为支持高新技术企业和科技型中小企业发展,自2018年1月1日起,当年具备高新技术企业或科技型中小企业资格的企业,其具备资格年度之前5个年度发生的尚未弥补完的亏损,准予结转以后年度弥补,最长结转年限由5年延长至10年。**



## 例题

**A企业2005——2011年度应纳税所得额分别为：-100、-30、20、20、20、30、40万元，问2011年的应纳税所得额是多少？**

## 任务1-3：掌握企业所得税应纳税额的计算

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率}$$



## 例题

**某企业2019年度取得销售收入4000万元；接受捐赠收入8万元；国债利息收入11万元；当年各项支出总计为3600万元，其中业务招待费为23万元，工商罚款支出4万元，其他项目不作调整。试计算企业应纳的企业所得税税额。**

**解析：**

**(1) 企业会计利润 = 4000 + 8 + 11 - 3600 = 419 万元**

**(2) 准予扣除的业务招待费限额 = 23 × 60% = 13.8 万元**

**4000 × 5‰ = 20 万元**

**超标的业务招待费 = 23 - 13.8 = 9.2 (万元)**

**(3) 罚款支出4万元不准扣除；**

**(4) 国债利息收入不计税；**

**(5) 应纳税所得额 = 419 + 9.2 + 4 - 11 = 421.2 (万元)**

**(6) 应纳所得税额 = 421.2 × 25% = 105.3 (万元)**



## 例题

假定某企业为居民企业，2019年经营业务如下：

- (1) 取得销售收入2500万元。
- (2) 销售成本1100万元。
- (3) 发生销售费用670万元（其中广告费450万元）；管理费用480万元（其中业务招待费15万元）；财务费用60万元。
- (4) 销售税金160万元（含增值税120万元）。
- (5) 营业外收入70万元，营业外支出50万元（含通过公益性社会团体向贫困山区捐款30万元，支付税收滞纳金6万元。）
- (6) 计入成本、费用中的实发工资总额150万元、拨缴职工工会经费3万、支出职工福利费18万元和职工教育经费11万元，共计32万元。

要求：计算该企业2019年度应纳税所得额。

(1) **会计利润总额** = 2500 + 70 - 1100 - 670 - 480 - 60 - 40 - 50 = 170 ( **万元** )

(2) **广告费和业务宣传费调增所得额** = 450 - 2500 × 15% = 450 - 375 = 75 ( **万元** )

(3) **业务招待费调增所得额** = 15 - 15 × 60% = 15 - 9 = 6 ( **万元** )

$2500 \times 5\% = 12.5$  ( **万元** ) >  $15 \times 60\% = 9$  ( **万元** )

(4) **捐赠支出应调增所得额** = 30 - 170 × 12% = 9.6 ( **万元** )

(5) **职工三费扣除限额** = 150 × 24% = 36 ( **万元** ) ,

**实际支出是32万 , 职工三费不需调整 ;**

(6) **应纳税所得额** = 170 + 75 + 6 + 9.6 + 6 = 266.6 ( **万元** )

(7) **2019年应缴企业所得税** = 266.6 × 25% = 66.65 ( **万元** )

**某制药企业某年销售收入为8000万元，会计利润为1000万元，全年发生的业务如下：**

- (1) 职工200人，其中残疾职工50人，企业已在费用中列支的工资总额为600万元，其中残疾职工工资为95万元。**
- (2) 提取职工福利费70万元，用于职工福利支出50万元。**
- (3) 提取职工教育经费15万元，用于职工教育支出10万元**
- (4) 业务招待费支出50万元。**
- (5) 发生广告费支出1900万元，业务宣传费支出80万元；**
- (6) 通过某市政府为公益事业捐款150万元。**
- (7) 研究开发新产品，在费用中列支研究开发费用320万元**
- (8) 购置环境保护设备，价款100万元。**

**要求：计算该企业当年应缴纳的企业所得税。**

## 参考答案

- 1. 残疾人工资加计扣除100%，纳税调减95
- 2. 福利费扣除限额是 $600 \times 14\% = 84$  纳税调增 $70 - 50 = 20$
- 3. 教育经费扣除限额 $600 \times 8\% = 48$  调增 $15 - 10 = 5$
- 4. 业务招待费扣除限额是 $50 \times 60\% = 30$ ， $8000 \times 0.005 = 40$  纳税调增 $50 - 30 = 20$
- 5. 广告费和业务宣传费扣除限额 $= 8000 \times 15\% = 1200$  纳税调增 $1900 + 80 - 1200 = 780$
- 6. 公益性捐赠扣除限额是 $1000 \times 12\% = 120$  纳税调增 $150 - 120 = 30$
- 7. 研究开发费用320万元可加计扣除100%，纳税调减320
- 8. 购置环境保护设备投资额的10%，可以直接抵免应纳税款，可以抵税10万元
- 应纳税所得额 $=$ 会计利润 $+$ 纳税调增 $-$ 纳税调减 $= 1000 - 95 + 20 + 5 + 20 + 780 + 30 - 320 = 1440$ （万元）
- 故应纳税额 $=$ 应纳税所得额 $\times$ 税率 $-$ 抵免额 $= 1440 \times 25\% - 10 = 350$ （万元）

## 习题

某建材企业某年自行申报的产品 销售收入为4000万元，利润总额为220万元，有以下业务：

- (1) 年初接受捐赠设备价值10万元，当年计入资本公积；
- (2) 因偷税8万元被处以2倍罚款，计入营业外支出；
- (3) 建办公楼向其他单位借款100万元，年利率7%，利息为建造期支付，但支付的利息比银行同期同类利率高2%；
- (4) 本年广告费和业务宣传费开支658万元；
- (5) 从联营企业甲分回利润25万元，从联营企业乙分回利润60万元（甲适用25%，乙适用15%的所得税税率）。

要求：计算该企业当年应缴纳的企业所得税。

## 7. 境外所得抵扣税额的计算

1. 居民企业来源于中国境外的应税所得。
2. 非居民企业在中国境内设立机构、场所，取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得。

**抵免限额：按企业所得税法计算的应纳税额**

**抵免时限：5年**

**抵免规则：分国不分项**



## 例题

**某企业2018年度境内应纳税所得额为100万元，适用25%的企业所得税税率。另外，该企业分别在A、B两国设有分支机构（我国与A、B两国已经缔结避免双重征税协定），在A国分支机构的应纳税所得额为50万元，A国企业所得税税率为20%；在B国的分支机构的应纳税所得额为30万元，B国企业所得税税率为30%。两个分支机构在A、B两国分别缴纳了10万元和9万元的企业所得税。**

**要求：计算该企业在我国应缴纳的企业所得税税额。**

**(1) 该企业按我国税法计算的境内、境外所得的应纳税额。**

$$\text{应纳税额} = (100+50+30) \times 25\% = 45 \text{ (万元)}$$

**(2) A、B两国的扣除限额：**

$$\text{A国扣除限额} = 45 \times [50 \div (100+50+30)] = 12.5 \text{ (万元)}$$

$$\text{B国扣除限额} = 45 \times [30 \div (100+50+30)] = 7.5 \text{ (万元)}$$

**在A国缴纳的所得税为10万元，低于扣除限额12.5万元，可全额扣除。在B国缴纳的所得税为9万元，高于扣除限额7.5万元，其超过扣除限额的部分1.5万元当年不能扣除。**

**(3) 汇总时在我国应缴纳的所得税 = 45 - 10 - 7.5 = 27.5 (万元)**

# 六

## 企业所得税的征收管理



### (一) 纳税地点



(1)除税收法律、行政法规另有规定外,居民企业以企业登记注册地为纳税地点;但登记注册地在境外的,以实际管理机构所在地为纳税地点。企业注册登记地是指企业依照国家有关规定登记注册的住所地。

(2)居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的,应当汇总计算并缴纳企业所得税。企业汇总计算并缴纳企业所得税时,应当统一核算应纳税所得额,具体办法由国务院财政、税务主管部门另行制定。

# 六

## 企业所得税的征收管理



### (一) 纳税地点



(3)非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,以机构、场所所在地为纳税地点。非居民企业在中国境内设立两个或者两个以上机构、场所的,经税务机关审核批准,可以选择由其主要机构、场所汇总缴纳企业所得税。非居民企业经批准汇总缴纳企业所得税后,需要增设、合并、迁移、关闭机构、场所或者停止机构、场所业务的,应当事先由负责汇总申报缴纳企业所得税的主要机构、场所向其所在地税务机关报告;要变更汇总缴纳企业所得税的主要机构、场所的,依照前款规定办理。

# 六

## 企业所得税的征收管理



### (一) 纳税地点



(4)非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,以扣缴义务人所在地为纳税地点。

(5)除国务院另有规定外,企业之间不得合并缴纳企业所得税。

# 六

## 企业所得税的征收管理



### (二) 纳税期限



企业所得税**按年计征,分月或者分季预缴,年终汇算清缴,多退少补**。企业所得税的纳税年度自公历1月1日起至12月31日止。企业在一个纳税年度的中间开业,或者由于合并、关闭等终止经营活动,使该纳税年度的实际经营期不足12个月的,应当**以其实际经营期为1个纳税年度**。企业清算时,应当**以清算期间作为1个纳税年度**。

企业自年度终了之日起**5个月内**,向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表,并汇算清缴,结清应缴应退税款。

企业在年度中间终止经营活动的,应当自实际经营终止之日起60日内,向税务机关办理当期企业所得税汇算清缴。

# 六

## 企业所得税的征收管理

### (三) 纳税申报



**按月或按季预缴的,应当自季度终了之日起15日内**,向税务机关报送**预缴**企业所得税 纳税申报表,预缴税款。

企业在报送企业所得税纳税申报表时,应当按照规定附送财务会计报告和其他有关资料。

企业应当在办理注销登记前,就其清算所得向税务机关申报并依法缴纳企业所得税。依照《企业所得税法》缴纳的企业所得税,以人民币计算。所得以人民币以外的货币计算的,应当折合成人民币计算并缴纳税款。

企业在纳税年度内**无论盈利还是亏损**,都应当依照《企业所得税法》规定的期限,向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表、年度企业所得税纳税申报表、财务会计报告和税务机关规定应当报送的其他有关资料。

# 1.企业所得税税收优惠政策

- **免征与减征优惠**
  - **农、林、牧、渔业项目的所得（花卉、茶、其他饮料作物和香料作物；海水养殖、内陆养殖）**
  - **国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营所得（免三减三）；**
  - **符合条件的环境保护、节能节水项目的所得（免三减三）；**
  - **符合条件的技术转让所得：一个纳税年度内，居民企业技术转让所得不超过500万元的部分，免征企业所得税；超过500万元的部分，减半征收企业所得税。**

# 1.企业所得税税收优惠政策

- 加计扣除优惠
  - “三新”的研究开发费：加计**100%**扣除；
  - 安置残疾人支付的工资：加计**100%**扣除；
- 创投企业的优惠
  - 股权投资投资于未上市的中小高新技术企业**2年以上**的，按照投资额的**70%**抵扣应纳税所得额。

# 课程思政作业

思考：结合案例和书中资料，高新技术企业能享受什么优惠？技术转让政策对我国技术创新、发明有何鼓励？

你理解万众创新战略的意义吗？

## 任务小结

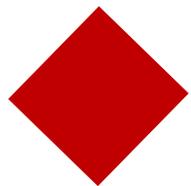
全面认识和掌握企业所得税税法要素  
能为后续进行企业所得税税收筹划储备  
必要知识。



# 任务二

企业所得税纳税人身份的筹划





## 情景 1

企业设立分支机构时选择子公司还是分公司的筹划

## 税收法律法规依据



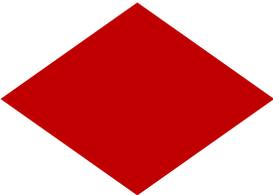
企业投资设立分支机构时,可采取子公司和分公司的组织形式。子公司是以独立的法人身份出现的,因而可以享受子公司所在地提供的包括减免税在内的税收优惠。

但是,设立子公司手续繁杂,需要具备一定的条件;子公司必须独立开展经营、自负盈亏,独立纳税,在经营过程中还要接受当地政府部门的监督管理等。分公司不具有独立的法人身份,因而不能享受当地的税收优惠。但是,设立分公司手续简单,有关财务资料也不必公开,分公司不需要独立缴纳企业所得税,并且分公司这种组织形式便于总公司管理控制。

## 税收法律法规依据



设立子公司与设立分公司的税收利益孰高孰低并不是绝对的,它受到税收制度、经营状况及企业内部利润分配政策等多种因素的影响。通常而言,在投资初期,分支机构发生亏损的可能性比较大,宜采用分公司的组织形式,其亏损额可以和总公司损益合并纳税;当公司经营成熟后,宜采用子公司的组织形式,以便充分享受



## 典型案例

### 【案例4.1】



某集团2017年成立的A公司,从事生物制药及高级投资等盈利能力强的项目, 2020年盈利1000万元,新华集团将其注册为独立法人公司。该集团另有一家法人公司B公司,常年亏损,但集团从整体利益出发不打算将其关闭, B公司2020年亏损300 万元。试分析该集团应如何

→ 如何进行税收筹划以减轻税负。

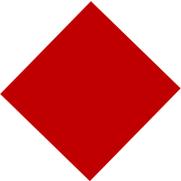
## 典型案例



### 税收筹划分析

按照现有的组织结构模式, A公司、 B公司都是法人单位,应独立缴纳企业所得税。2018年A公司应纳企业所得税250万元( $1000 \times 25\%$ )。B公司亏损,应缴纳企业所得税为零。A公司、 B公司合计缴纳企业所得税250万元。

若该集团进行筹划,将B公司变更登记为A公司的分支机构,则B公司不再是独立法人,就不再作为独立纳税人,而由A公司汇总纳税。2020年A、 B公司合计缴纳企业所得税175万元[( $1000-300$ ) $\times 25\%$ ]。经过税收筹划,该集团少缴纳企业所得税75万元( $250-175$ )。



## 情景 2

外国企业选择居民纳税人与非居民纳税人身份的筹划

## 税收法律法规依据



企业所得税纳税人分为居民企业和非居民企业,居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。非居民企业在中国境内设立机构、场所的,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得,缴纳企业所得税。以上情况纳税企业按基本的25%税率纳税。非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税,实际预缴企业所得税时减半征收,即相当于按照10%的税率计算纳税。

## 典型案例

### 【案例4.2】



香港某视频制作有限公司近年来随着香港娱乐资本北移,也有意开拓内地市场。现有两个业务发展方案:一是在上海设分公司,预计每年来自内地的应纳税所得额为2 000万元;二是仅在内地投放广告,承接业务,预计每年来自内地的应纳税所得额也是 2000万元。如果不考虑其他因素的影响,请为该视频制作有限公司做出市场开拓业务发展的 税收筹划。

## 典型案例

### 税收筹划分析



若采用方案一,则该视频制作有限公司属于在境内有分支机构的非居民纳税人,应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得,按基本的25%税率缴纳企业所得税。

故其每年应纳所得税=2000×25%=500(万元)

若采用方案二,则该视频制作有限公司属于在中国境内未设立机构、场所的非居民企业,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税,实际减半征收,即相当于按照10%的税率计算纳税。

故其每年应纳所得税=2000×10%=200(万元)

由于方案二与方案一少纳税300万元,因此,该视频制作有限公司应该采用方案二开拓内地市场。

## 任务小结

企业在投资设立分支机构时,要考虑纳税主体的身份与税收之间的关系,因为不同身份的纳税主体会面对不同的税收政策。现有企业集团可以对内部成员公司进行身份变更,以实现公司之间盈亏互抵,降低集团整体税负。

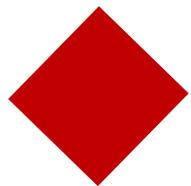
非居民企业在中国境内开拓业务时,要考虑纳税主体的身份与税收之间的关系,因为不同身份的纳税主体会面对不同的税收政策。如果仅从节税角度考虑,应采用不设分支机构,仅承揽业务获取收入的方式,但企业更应该从长远角度考虑,从国际环境,公司战略规划、行业竞争等角度综合考虑,以决定业务开展方式。



# 任务三

企业所得税纳税人身份的筹划





# 情景 1

应税收入确认金额的筹划

## 税收法律法规依据

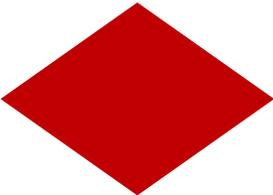


纳税人来源于中国境内、境外的生产经营收入和其他收入。收入确认金额即收入计量,是在收入确认的基础上解决金额多少的问题。商品销售收入的金额一般应根据企业与购货方签订的合同或协议金额确定,无合同或协议的,应按购销双方都同意或都能接受的价格确定;提供劳务的总收入,一般按照企业与接受劳务方签订的合同或协议的金额确定,如根据实际情况需要增加或减少交易总金额的,企业应及时调整合同总收入;让渡资产使用权中的金融企业利息收入应根据合同或协议规定的存、贷款利息确定;使用费收入按企业与其资产使用者签订的合同或协议确定。

## 税收法律法规依据



但是,在收入计量中,还经常存在各种收入抵免因素,这就给企业在保证收入总体不受大的影响的前提下,提供了税收筹划的空间。例如,各种商业折扣、销售折让、销售退回,出口商品销售中的外国运费、装卸费、保险费、佣金等于实际发生时冲减了销售收入;销售中的现金折扣于实际发生时计入财务费用,也就等于是抵减了销售收入。这都减少了应纳税所得额,也就相应地减少了应纳税所得额,前者还减少了流转税的计税依据。



## 典型案例 【案例4.3】

某大型商场为增值税一般纳税人,企业所得税实行查账征收方式,适用税率为 25%。假定每销售100元商品,其平均商品成本为60元。2020年末,商场决定开展促销活动,拟定“满100送20”,即每销售100元商品,送出20元的商品(所有价格均为含税价格)。具体方案有如下五种。

方案一:顾客购物满100元,商场送8折商业折扣的优惠。

方案二:顾客购物满100元,商场赠送折扣券20元(不可兑换现金,下次购物可代币 结算)。

方案三:顾客购物满100元,商场另行赠送价值20元的礼品。

方案四:顾客购物满100元,商场返还现金大礼20元。

方案五:顾客购物满100元,商场送加量,顾客可再选购价值20元的商品,实行捆绑 式销售,总价格不变。

试分析为使税负最低,该商场应选择哪种方案。

## 典型案例



### 税收筹划分析

方案一:顾客购物满100元,商场送8折商业折扣的优惠。企业销售100元商品收取80元,只需在销售票据上注明折扣额,销售收入可按折扣后的金额计算。

假设商品增值税税率为13%,企业所得税税率为25%。

应纳增值税=80÷(1+13%)×13%-60÷(1+13%)×13%=2.30(元)

销售毛利润=80÷(1+13%)-60÷(1+13%)=17.70(元)

应纳企业所得税=17.70×25%=4.43(元)

税后净收益=17.70-4.43=13.27(元)



## 典型案例

### 税收筹划分析

方案二:顾客购物满100元,商场赠送折扣券20元(不可兑换现金,下次购物可代币结算)。

企业销售100元商品,收取100元,但赠送折扣券20元,如果规定折扣券占销售商品总价值不高于40%(该商场销售毛利率为40%,规定折扣券占商品总价40%以下,可避免收取款项低于商品进价),则顾客相当于获得了下次购物的折扣期权,商场该笔业务应纳税及相关获利情况如下。

$$\text{应纳增值税} = 100 \div (1 + 13\%) \times 13\% - 60 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 4.60(\text{元})$$

$$\text{销售毛利润} = 100 \div (1 + 13\%) - 60 \div (1 + 13\%) = 35.40(\text{元})$$

$$\text{应纳企业所得税} = 35.40 \times 25\% = 8.85(\text{元})$$

$$\text{税后净收益} = 35.40 - 8.85 = 26.55(\text{元})$$

但是,当顾客下次使用折扣券时,商场就会出现按方案一计算的纳税及获利情况。因此,方案二仅比方案一多了流入资金增量部分的时间价值而已,也可以说是延期折扣。

## 典型案例

### 税收筹划分析



方案三:顾客购物满100元,商场另行赠送价值20元的礼品。

企业的赠送礼品行为应视同销售行为,应计算销项税额;同时,由于其属非公益性捐赠,赠送的礼品成本不允许税前列支(假设礼品的进销差价率同商场其他商品)。相关计算如下。

$$\text{应纳增值税} = 100 \div (1 + 13\%) \times 13\% - 60 \div (1 + 13\%) \times 13\% + 20 \div (1 + 13\%) \times 13\% - 12 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 5.52(\text{元})$$

$$\text{销售毛利润} = 100 \div (1 + 13\%) - 60 \div (1 + 13\%) - 12 \div (1 + 13\%) - 20 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 22.48(\text{元})$$

$$\text{应纳企业所得税} = [22.48 + 12 \div (1 + 13\%) + 20 \div (1 + 13\%) \times 13\%] \times 25\% = 8.85(\text{元})$$

$$\text{税后净收益} = 22.48 - 8.85 = 13.63(\text{元})$$

## 典型案例



### 税收筹划分析

方案四:顾客购物满100元,商场返还现金大礼20元。商场返还现金行为也属于非公益性捐赠,返还的现金不允许税前列支,与方案三相比只是不需要考虑对增值税的影响,相关计算如下:

$$\text{应纳增值税} = 100 \div (1 + 13\%) \times 13\% - 60 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 4.60(\text{元})$$

$$\text{销售毛利润} = 100 \div (1 + 13\%) - 60 \div (1 + 13\%) - 20 = 15.40(\text{元})$$

$$\text{应纳企业所得税} = (15.40 + 20) \times 25\% = 8.85(\text{元})$$

$$\text{税后净收益} = 15.40 - 8.85 = 6.55(\text{元})$$

## 典型案例



### 税收筹划分析

方案五:顾客购物满100元,商场送加量,顾客可再选购价值20元的商品,实行捆绑式销售,总价格不变。商场为购物满100元的商品实行加量不加价的优惠,此时收取的销售收入没有变化,但由于实行捆绑式销售,避免了无偿赠送,因而加量销售部分应与正常销售部分按照公允价值比例分摊确认收入,成本也可以正常列支。相关计算如下:

$$\text{应纳增值税} = 100 \div (1 + 13\%) \times 13\% - 60 \div (1 + 13\%) \times 13\% - 12 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 3.22(\text{元})$$

$$\text{销售毛利润} = 100 \div (1 + 13\%) - 60 \div (1 + 13\%) - 12 \div (1 + 13\%) = 24.78(\text{元})$$

$$\text{应纳企业所得税} = 24.78 \times 25\% = 6.20(\text{元})$$

$$\text{税后净收益} = 24.78 - 6.20 = 18.58(\text{元})$$

综合考虑增值税和企业所得税,五个方案的对比如表4-2所示。

## 典型案例

表 4-2 不同销售方案的税收筹划对比

方 案	应纳 增值税/元	应纳企业 所得税/元	应纳税额 合计/元	税后 净利润/元	销售收入综合 税负率/%	销售 净利率/%	优先次序
方案一	2.30	4.43	6.73	13.27	9.51	18.74	2
方案二	4.60	8.85	13.45	26.55	14.07	30.00	1
方案三	5.52	8.85	14.37	13.63	16.24	15.40	4
方案四	4.60	8.85	13.45	6.55	16.33	7.51	5
方案五	3.22	6.20	9.42	18.58	10.64	21.00	3

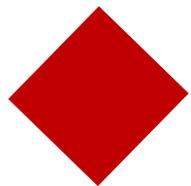
注：销售收入综合税负率=销售行为应纳税额合计/不含税收入×100%，本例为了便于比较筹划方案优劣而计算的指标，和实际税负率的含义不同。

## 典型案例



### 税收筹划分析

综上所述我们可以判断,方案二是最优方案,如果顾客下次消费时利用折扣优惠券,就会出现方案一这种纳税和获利结果,不过与同期方案一销售相比,该商场获得了提前流入资金的好处,所以综合比较,方案二优于方案一。方案五是第三优方案,方案五为购物赠物方案,赠送商品在增值税征收规定视同销售,要缴纳增值税,在企业所得税征收规定则属于非公益性捐赠,对应的成本不允许税前扣除。最差方案就是方案四,方案四为购物返现营销方式,一般企业促销不采取这种方式。



## 情景 2

应税收入确认时间的筹划

## 税收法律法规依据

采取下列商品销售方式的,具备收入确认条件的,应按以下规定确认收入实现时间。

(1)销售商品采用直接收款方式的,在收到货款或者取得索取货款的权利凭证时确认收入。

(2)销售商品采用托收承付方式的,在办妥托收手续时确认收入。

(3)销售商品采取预收款方式的,在发出商品时确认收入。

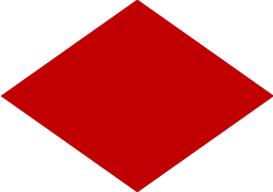
(4)销售商品需要安装和检验的,在购买方接受商品,以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单,可以在发出商品时确认收入。

## 税收法律法规依据



(5)销售商品采用支付手续费方式委托代销的,在收到代销清单时确认收入。

(6)销售商品采用赊销和分期收款销售方式的,按合同约定的收款日期确认收入,如果在约定日期之前实际收款或者收到索款权利凭证,则以实际收款或收到索款



## 典型案例

### 【案例4.4】

某企业属于增值税一般纳税人, 2020年6月发生销售业务5笔, 共计应收账款 2000万元。其中, 有3笔共计1200万元, 10日内货款两清; 一笔300万元, 购销双方协商两年后一次付清; 另一笔500万元, 购销双方协商一年后付250万元, 一年半后付 150万元, 余款100万元两年后结清。该企业增值税进项税额为150万元, 毛利率为 15%, 所得税税率为25%。企业对上述销售业务有以下两种收款方案。

方案一: 企业采取直接收款方式。

方案二: 企业对未收到的应收账款分别在合同中约定货款结算采取赊销和分期收款结算方式。

试分析该企业应选择哪种方案以使税负较低。

## 典型案例

## 税收筹划分析



方案一:企业采取直接收款方式。

计提销项税额=2000÷(1+13%)×13%=230.09(万元)

实际缴纳增值税=230.09-150=80.09(万元)

依据企业毛利率计算应纳所得税=2000÷(1+13%)×15%×25%=66.37(万元)

方案二:企业对未收到的应收账款分别在合同中约定货款结算采取赊销和分期收款  
结算方式。

当期销项税额=1200÷(1+13%)×13%=138.05(万元), 138.05万元<150万元

实际缴纳增值税=0 依据企业毛利率计算应纳所得税=1200÷(1+13%)×15%×25%=39.82(万元)

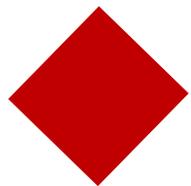
## 典型案例

## 税收筹划分析



由于收入确认的方法不同,方案二较方案一少垫付增值税80.09万元( $80.090=80.09$ ),少垫付所得税26.55万元( $66.37-39.82$ )。

由此可知,企业在不能及时收到货款的情况下,采用赊销或分期收款结算方式,可以避免垫付税款。

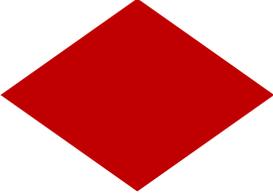


## 情景 3

对股息红利收入的筹划

## 税收法律法规依据

股息、红利等权益性投资收益,是指企业因权益性投资从被投资方取得的税后利润分配,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,按照被投资方做出利润分配决定的日期起确认收入的实现。但由于股息红利属于企业税后利润的分配,为避免重复征税,我国税法规定,符合条件的居民企业间的股息、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的与机构场所有实际联系的股息红利等权益性投资收益,属于免税收入。但企业转让所持有的投资性资产发生的转让损益,则属于应税损益,要按税法规定计算纳税。



## 典型案例



### 【案例4.5】

A公司2016年投资1200万元购买B公司股份, 2020年4月30日B公司宣布分配股利,并将于5月15日正式发放现金股利, A公司可以分得150万元。目前a公司所持股权市值为1800万元,但由于疫情影响, A公司准备出售次股权,以缓解资金周转困难的问题。现在有以下两个转让方案。

方案一:在现金股利发放之前转让股权,转让价按市值1800万元。

方案二:在现金股利发放之后转让股权,转让价为1650万元。

请对A公司转让B公司股权做税收筹划分析。

## 典型案例

### 税收筹划分析



方案一:股权转让收益=1800-1200=600(万元)

转让所得应纳企业所得税=600×25%=150(万元)

转让税后收益=600-150=450(万元)

方案二:股权转让收益=1650-1200=450(万元)

转让所得应纳企业所得税=450×25%=112.5(万元)

转让税后净收益=450-112.5=337.5(万元)

获取总收益=337.5+150=487.5(万元)

方案二比方案一多获取收益37.5万元(487.5-450)。

故企业应在获得股息、红利后再转让股权投资,这样可以获得免税的好处。

## 任务小结

纳税人对收入项目的筹划,主要是采用商业折扣等方式减少收入,以及采用分期收款等方式延迟确认收入的时间,以达到节税的目的。推迟应税所得的实现可以延迟纳税,相当于使用国家的一笔无息贷款。通过销售结算方式的选择,控制收入确认的时间,可以合理归属所得年度,以达到减税或延缓纳税的目的,从而降低税负。对于投资性收益,则注意充分利用免税收益的优惠政策。



# 任务四

## 税前扣除项目的筹划



# 课程思政资料

表4-3为固定资产加速折旧政策比较一览表。

表 4-3 固定资产加速折旧政策比较一览表

时 间	固定资产类别或状况	企业所得税优惠	适用行业
2008年1月1日起	技术进步和更新换代较快、常年处于强震动、高腐蚀状态	可选择缩短折旧年限或加速折旧	所有行业
2014年1月1日起	持有的单位价值不大于5000元的固定资产	可选择一次性扣除	所有行业
	2014年1月1日后新购进固定资产	可选择缩短折旧年限或加速折旧	生物药品制造业,专用设备制造业,铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业,计算机、通信和其他电子设备制造业,仪器仪表制造业,信息传输、软件和信息技术服务业
	2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备,单位价值不大于100万元	可选择一次性扣除	所有行业
	2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备,单位价值大于100万元	可选择缩短折旧年限或加速折旧	

# 课程思政资料

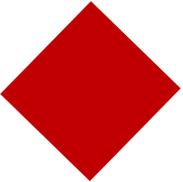
表 4-3 固定资产加速折旧政策比较一览表

时 间	固定资产类别或状况	企业所得税优惠	适用行业
2018年1月1日至 2020年12月31日	在此期间新购进的设备、器具,单位价值不大于500万元	可选择一次性扣除	所有行业
2019年1月1日起	2019年1月1日日后新购进的固定资产	可选择缩短折旧年限或加速折旧	所有制造业

仔细阅读表4-3并回答下列问题。

(1) 国家鼓励企业固定资产折旧可以采取加速折旧法或者缩短折旧年限法,对企业有何影响?对国家财税收入有何影响?

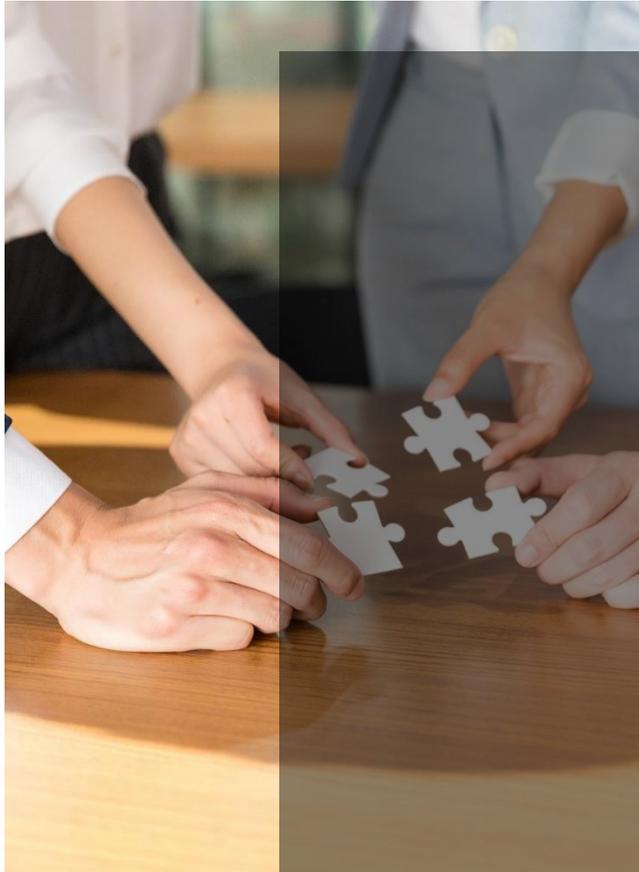
(2) 国家鼓励制造业的发展,是否有助于我国经济发展“脱虚向实”?财税政策是如何引导企业经济行为的?



# 情景 1

固定资产折旧方式的筹划

## 税收法律法规依据



固定资产的折旧方法有直线折旧法和加速折旧法。采用不同的折旧方法,计算出来的各期的折旧额不一致,从而影响到企业的应纳税所得额。加速折旧使企业前期的折旧费用加大,应纳所得税减少,企业能充分享受货币时间价值所带来的税收利益。折旧方式选择的筹划应立足于使折旧费用的抵税效应得到最充分发挥。企业应在税法允许的范围内选择不同的折旧方法,使企业的所得税降低。

对盈利企业来说,由于折旧费用都能从当年的所得额中税前扣除,即折旧费用的抵税效应能够完全发挥。因此,在选择折旧方法时,应着眼于使折旧费用的抵税效应尽可能早地发挥作用。

## 税收法律法规依据



在享受所得税优惠政策的企业中,由于减免税期限内折旧费用的抵税效应会全部或部分地被减免优惠所抵消,应选择减免税期折旧少、非减免税期折旧多的折旧方法。企业在盈利前期享受免税、减税待遇时,固定资产折旧速度越快,企业所得税税负越重。企业在享受减免税期内,应尽可能缩小费用、加大利润,把费用尽可能安排在正常纳税年度摊销,以减少正常纳税年度的应税所得,减轻所得税负担。

企业还可以利用折旧年限进行税收筹划。缩短折旧年限,有利于加速成本回收,可以使后期成本费用前移,从而使前期会计利润后移。在税率稳定或降低的情况下,企业所得税的递延缴纳,相当于企业从国家获得了一笔无息贷款。

## 税收法律法规依据



对盈利企业来说,选择最低的折旧年限,有利于加速固定资产投资的回收,使计入成本的折旧费用前移、应纳税所得额后移,这相当于企业获得了一笔无息贷款,从而相对降低了纳税人的所得税税负。

对享受所得税税收优惠政策的企业来说,选择较长的折旧年限,有利于企业充分享受税收优惠政策,把税收优惠政策对折旧费用抵税效应的抵消作用降到最低,从而达到降低企业所得税税负的目的。

对亏损企业来说,选择折旧方法和折旧年限应同企业的亏损弥补情况相结合,保证折旧费用的抵税效应能够最大限度地发挥。

## 典型案例



### 【案例4.6】

某企业固定资产原值为80000元,预计残值为2000元,使用年限为5年,企业所得税税率为25%。企业扣除折旧前的利润如表4-4所示。

试分析该企业应如何进行税收筹划以减轻税负。

表 4-4 企业扣除折旧前的利润表

年 限	扣除折旧前的利润/元
1	50 000
2	62 000
3	53 000
4	50 000
5	32 000
合计	247 000

## 典型案例



### 税收筹划分析

(1)非贴现方法。分别运用直线折旧法、双倍余额递减法,计算每年的应纳税所得税额。

① 直线折旧法。

$$\text{年折旧率} = 1/5 \times 100\% = 20\%$$

$$\text{年折旧额} = (80000 - 2000) \times 20\% = 15600(\text{元})$$

$$\text{累计折旧额} = 15600 \times 5 = 78000(\text{元})$$

$$\text{累计应纳税所得税额} = (247000 - 78000) \times 25\% = 42250(\text{元})$$

## 典型案例



### 税收筹划分析

② 双倍余额递减法。

$$\text{折旧率} = 2 \times 1/5 \times 100\% = 40\%$$

$$\text{第1年折旧额} = 80000 \times 40\% = 32000(\text{元})$$

$$\text{第2年折旧额} = (80000 - 32000) \times 40\% = 19200(\text{元})$$

$$\text{第3年折旧额} = (80000 - 32000 - 19200) \times 40\% = 11520(\text{元})$$

$$\text{第4年、第5年改用直线法计算出的折旧额} = (80000 - 32000 - 19200 - 11520 - 2000) \div 2 = 7640(\text{元})$$

$$\text{累计折旧额} = 32000 + 19200 + 11520 + 7640 + 7640 = 78000(\text{元})$$

$$\text{应纳所得税额} = (247000 - 78000) \times 25\% = 42250(\text{元})$$

# 典型案例

## 税收筹划分析



(2) 贴现方法。两种折旧方法计算得出的各年应纳税额及贴现表如表4-5所示 (此处折现率假定为10%)。

表 4-5 两种折旧方法下的应纳税额及贴现表

年限	平均年限法			双倍余额递减法		
	应纳税所得额/元	应纳税额/元	应纳税额现值/元	应纳税所得额/元	应纳税额/元	应纳税额现值/元
1	34 400	8 600	7 817.40	18 000	4 500	4 090.50
2	46 400	11 600	9 581.60	42 800	10 700	8 838.20
3	37 400	9 350	7 021.85	41 480	10 370	7 787.87
4	34 400	8 600	5 873.80	42 360	10 590	7 232.97
5	16 400	4 100	2 546.10	24 360	6 090	3 781.89
合计	169 000	42 250	32 840.75	169 000	42 250	31 731.43

说明:1年期、2年期、3年期、4年期、5年期利率的10%的复利现值系数分别为0.909、0.826、0.751、0.683、0.621。

## 典型案例



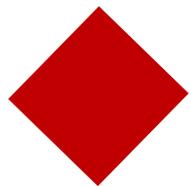
### 税收筹划分析

从表4-5中可以看出,双倍余额递减法(加速折旧法)下,折旧初期提取的折旧额比较多,相应的税基少,应缴纳所得税也就少;折旧后期折旧额较少,相应的应缴纳所得税就多。虽然整个折旧摊销期间,总的应纳税所得额和应纳所得税是一样的,但各年应缴的税款不一样。从各年应纳税所得额现值的总额来看,双倍余额递减法较直线折旧法节税1109.32万元(32840.75-31731.43)

## 小贴士

采取缩短折旧年限方法的,最低折旧年限不得低于规定折旧年限的60%。对于不能计提折旧又不需要的固定资产应加快处理,尽量实现财产损失的税前扣除。





## 情景 2

期间费用的筹划

## 税收法律法规依据



企业生产经营中的期间费用包括销售费用、管理费用、财务费用,这些费用的大小直接影响着企业的应纳税所得额。为了防止纳税人任意加大费用、降低应纳税所得额,《企业所得税法实施条例》对允许扣除项目做了规定,结合会计核算的费用项目划分需要,将费用项目分为税法有扣除标准的费用项目、税法没有扣除标准的费用项目等。

# 税收法律法规依据



(1)税法有扣除标准的费用项目包括职工福利费、职工教育经费、工会经费、业务招待费、广告费和业务宣传费、公益性捐赠支出等。这类费用一般采用以下筹划方法。

- ① 原则上遵照税法的规定进行抵扣,避免因纳税调整而增加企业税负。
- ② 区分不同费用项目的核算范围,使税法允许扣除的费用标准得以充分抵扣。
- ③ 费用的合理转化,将有扣除标准的费用通过会计处理,转化为没有扣除标准的费用,加大扣除项目总额,降低应纳税所得额。

## 税收法律法规依据



(2)税法没有扣除标准的费用项目包括劳动保护费、办公费、差旅费、董事会费、咨询费、诉讼费、租赁及物业费、车辆使用费、长期待摊费用摊销等。这类费用一般采用以下筹划方法。

- ① 正确设置费用项目,合理加大费用开支。
- ② 选择合理的费用分摊方法。例如,对低值易耗品、无形资产、长期待摊费用等摊销时,要视纳税人不同时期的盈亏情况而定:在盈利年度,应选择使费用尽快得到分摊的方法,使其抵税作用尽早发挥,推迟所得税纳税时间;在亏损年度,应选择使费用尽可能摊入亏损能全部得到税前弥补的年度,不要浪费费用分摊的抵税效应;在享受税收优惠的年度,应选择能使减免税年度摊销额最小、正常年度摊销额增大的摊销方法。

## 典型案例



### 【案例4.7】

某房地产开发企业在上海某黄金地段开发楼盘,广告费扣除率为15%,预计2020年销售收入为70 0 0万元,宣传费用开支为12 0 0万元。企业围绕宣传费用开支1200万元,制订了以下两个税收筹划方案。

方案一:在当地电视台黄金时间每天播出4次、间隔播出10个月和在当地报刊连续刊登12个月,需支出广告费1200万元。

方案二:在当地电视台每天播出3次、间隔播出10个月和在当地报刊刊登广告,需支出9 0 0万元;雇用少量人员只在节假日到各商场和文化活动场所散发宣传材料,需支出 3 0万元;建立自己的网站和在相关网站发布售房信息,发布和维护费用需支出2 7 0万元。

从节税的角度出发,该房地产开发企业应该选择哪套方案?



## 典型案例



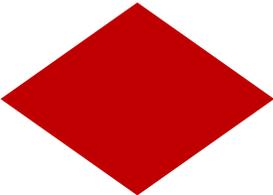
### 税收筹划分析

在方案一的情况下,因广告费超支额需调增应纳税金额= $(1200-7000 \times 15\%) \times 25\% = 37.5$ 万元。

在方案二的情况下,不需要调增广告费应纳税金额,且网站发布和维护费用可以在管理费用中列支(税法未对此项广告宣传费用限制,一般作为管理费用中的其他项目列支)。

因此,方案二各项支出均可在各项规定的扣除项目限额内列支,无须纳税调整,比方案一节税37.5万元。由此可知,该房地产开发企业应该选择方案二。





## 典型案例



### 【案例4.8】

关于业务招待费的筹划。南京太古公司2020年预算营业收入为20000万元,根据往年经验,预计业务招待费为100万~500万元。请为南京太古公司做税收筹划。



## 典型案例



### 税收筹划分析

很多企业为了加强客户联系,通常会在客户来访时招待客户,或者提供住宿、餐饮、小礼品、娱乐活动等,一般情况下,这些费用计入业务招待费,在税法中是属于有扣除标准的费用项目。税法规定该费用标准是当年业务招待费实际发生额的60%,同时不超过年营业收入的5‰,超过部分不可在税前扣除。企业要充分发挥该政策的应用,就要控制业务招待费的总额,不能超支过多,从而提高企业的实际税负。一般情况下,企业应控制业务招待费的总额,使其不超过营业收入额的8.33‰。

表4-6为不同业务招待费开支情况税收负担分析表。

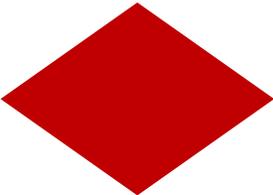


# 典型案例



表 4-6 不同业务招待费开支情况税收负担分析表

方 案	业务招待费/万元	业务招待费的60%/万元	年营业收入的0.5%/万元	税收扣除限额/万元	超支业务招待费/万元	纳税调增金额/万元	增加企业所得税/万元	实际成本费用代价/万元	每百元业务招待费的实际成本费用率
一	100	60	$20\,000 \times 0.5\% = 100$	$60 < 100$ , 故限扣 60	$100 - 60 = 40$	40	$40 \times 25\% = 10$	$100 + 10 = 110$	$110 \div 100 \times 100\% = 110\%$
二	167	100	100	100	67	67	16.75	183.75	110%
三	200	120	100	100	100	100	25	225	112.50%
四	300	180	100	100	200	200	50	350	116.67%
五	400	240	100	100	300	300	75	475	118.75%
六	500	300	100	100	400	400	100	600	120%



## 典型案例



### 税收筹划分析

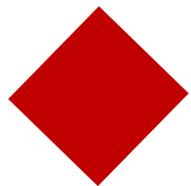
通过比较可知,在业务招待费的发生不影响营业额的情况下,业务招待费越少越好。若将业务招待费控制在营业额的8.33%以内,企业这项费用的实际代价为110%;若超过此比例,企业成本代价会上升,从而增加企业的实际税负。



## 小贴士

企业的业务招待费通常实行总额控制，一般在实际费用发生时，在企业所在地发生的餐饮、住宿、礼品等招待客户的支出按业务招待费报销；企业在外地发生的餐饮、住宿、礼品等支出通常计入差旅费，为了维护与客户的关系，企业也可以通过召开企业年会等形式邀请客户，这样的开支就可以计入会议费，既避开了业务招待费项目，又可以达到维系客户的目的。





## 情景 3

公益性捐赠的筹划

## 税收法律法规依据



公益性捐赠是纳税人承担社会责任的表现,税法对此予以鼓励。《企业所得税法》规定,企业发生的公益性捐赠支出,在年利润总额12%以内的部分准予在计算应纳税所得额时扣除。企业在符合税法规定的情况下,可以充分利用捐赠政策,分析不同捐赠方式的税收负担,在不同捐赠方式中做出选择,达到既实现捐赠又降低税负的目的。

## 典型案例



### 【案例4.9】

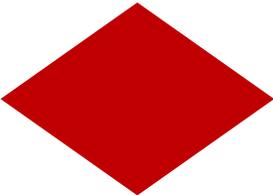
某企业每年的会计利润可达1150万元(未扣除捐赠额)。企业为树立良好形象,扩大知名度,拟于2020年底向贫困地区捐赠150万元。企业适用的所得税税率为25%,假定无其他纳税调整因素。现有以下两种方案。

方案一:公司直接向贫困地区捐赠150万元。

方案二:公司通过当地民政局捐赠150万元。

试分析该企业应选择哪种方案以使税负较低。





## 典型案例



### 税收筹划分析

方案一:公司直接向贫困地区捐赠150万元。根据税法规定,纳税人未通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门直接向受捐人进行的捐赠,不能享受税前扣除待遇。

因此,企业捐赠的150万元不允许在税前扣除。具体计算如下。

应纳所得税额=1150×25%=287.5(万元)

企业净利润=1000-287.5=712.5(万元)



## 典型案例

### 税收筹划分析



方案二:公司通过当地民政局捐赠150万元。

企业会计利润=1150-150=1000(万元)根据税法规定,企业通过当地民政局的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。

企业捐赠扣除限额=1000×12%=120(万元)

企业超过扣除限额部分的30万元不得扣除,因此,企业应纳所得税额=(1000+30)×25%=257.5(万元)。

企业净利润=1000-257.5=742.5(万元)

由此可见,方案二比方案一节税30万元(287.5-257.5)。因此,该企业应选择方案二。



## 任务小结

税前扣除项目的筹划思路主要是充分利用税收法规的规定加大税前扣除力度,如采用固定资产加速折旧的方式、合理的捐赠方式及将有扣除标准的费用转化为没有扣除标准的费用,加大扣除项目总额,降低应纳税所得额等。



# 任务五

## 税率的筹划



## 课程思政资料



小型微利企业主体是民营企业，企业的创立和发展对于创造大量自我就业机会、扶助弱势群体、促进经济发展和保持社会稳定都具有积极作用。我国政府一直努力营造比较宽松的政策环境，支持小型微利企业的创立和发展。表4-7为我国小型微利企业政策比较一览表。

# 课程思政资料

表 4-7 我国小型微利企业政策比较一览表

适用期间	判断标准(国家非限制、禁止行业)				优惠政策(法定优惠税率为 20%)			
	行业标准	年均从业人数/人	资产平均总额/万元	年应纳税所得额/万元	适用行业	应纳税所得额/万元	计征比例/%	实际税负率/%
2008年1月1日至 2011年12月31日	工业	100	3 000	30	所有行业	$\leq 30$	100	20
	其他	80	1 000					
2012年1月1日至 2013年12月31日	工业	100	3 000	30		$\leq 6$	50	10
	其他	80	1 000			(6, 30]	100	20
2014年1月1日至 2014年12月31日	工业	100	3 000	30		$\leq 10$	50	10
	其他	80	1 000			(10, 30]	100	20
2015年1月1日至 2015年9月31日	工业	100	3 000	30		$\leq 20$	50	10
	其他	80	1 000			(20, 30]	100	20
2015年10月01日至 2016年12月31日	工业	100	3 000	30		$\leq 30$	50	10
	其他	80	1 000					
2017年1月1日至 2017年12月31日	工业	100	3 000	50	$\leq 50$	50	10	
	其他	80	1 000					
2018年1月1日至 2018年12月31日	工业	100	3 000	100	$\leq 100$	50	10	
	其他	80	1 000	100				
2019年1月1日至 2021年12月31日	所有行业	300	5 000	300	$\leq 100$	25	5	
					(100, 300]	50	10	

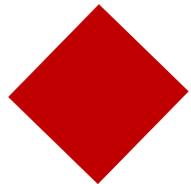
## 课程思政资料



仔细阅读表4 7并回答下列问题。

(1) 我国对小型微利企业的优惠政策规定,你看到了什么趋势?

(2) 2014年9月夏季达沃斯论坛上李克强总理提出,要在约960万平方千米土地上掀起“大众创业”“草根创业”的新浪潮,形成“万众创新”“人人创新”的新势态。“大众创新”“万众创业”被首次提出。他说,当今时代,创业创新不再是少数人的专利,而是多数人的机会,要通过“双创”使更多的人富起来,实现人生价值。对创新创业的呵护和扶助,是最现实、最长远的发展之道和惠民之策。大力解放和发展生产力,有助于社会最终实现共同富裕。小型微利企业优惠政策能否对我国民营资本的发展壮大起到保驾护航的作用?



# 情景 1

利用小型微利企业低税率的筹划

## 税收法律法规依据



根据《企业所得税法》的规定,企业所得税的具体税率为25%,考虑到许多利润水平较低的小型微利企业的实际情况,对符合条件的小型微利企业,减按20%的税率征收企业所得税。按最新标准,小型微利企业是指从事国家非限制和禁止行业,并符合年度应纳税所得额不超过300万元,从业人数不超过300人,资产总额不超过5000万元的企业。

目前对于小型微利企业,企业所得税的优惠政策如表4-7所示。企业所得税税率的差异为纳税人提供了充分的筹划空间。在纳税人可以预测到应纳税所得额刚好超过临界点300万元时,可以事先增加一些合理的费用支出,从而使得应纳税所得额不超过临界点,以减轻税收负担,防止出现所得增加不多,税款增加更多的“税收陷阱”现象。

## 典型案例



### 【案例4. 10】

甲企业的资产总额为4900万元,有职工180人。该企业在2020年12月前预测 2020年将实现应纳税所得额300. 1万元。现有以下两种方案。

方案一:不进行任何调整。

方案二:在2020年12月31日前安排支付一笔0. 2万元的费用。

从节税的角度出发,甲企业应选择哪种方案?

## 典型案例



### 税收筹划分析

方案二:公司通过当地民政局捐赠150万元。

企业会计利润=1150-150=1000(万元)根据税法规定,企业通过当地民政局的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。

企业捐赠扣除限额=1000×12%=120(万元)

企业超过扣除限额部分的30万元不得扣除,因此,企业应纳所得税额=(1000+30)×25%=257.5(万元)。

企业净利润=1000-257.5=742.5(万元)

由此可见,方案二比方案一节税30万元(287.5-257.5)。因此,该企业应选择方案二。

## 典型案例



### 税收筹划分析

方案一:不做任何调整,则甲企业不属于小型微利企业,不能享受优惠待遇。

2020年应纳企业所得税额=300.1×25%=75.025(万元)

方案二:在2020年12月31日前安排支付一笔0.2万元的费用,则甲企业属于小型微利企业,可以享受优惠待遇。

2020年应纳税所得额=300.1-0.2=299.9(万元)

2020年应纳企业所得税额=100×25%×20%+199.9×50%×20%=24.99(万元)

由此可知,方案二比方案一少缴纳企业所得税50.035万元(75.025-24.99),相当于多创造净利润50.035万元。因此,甲企业应当选择方案二。

## 小贴士

税收陷阱：囿于立法技术，现行税制中多个税种存在全额累进税率效应，导致征纳报缴过程中出现税负增加额大于计税依据增加额的税收陷阱问题。识别并规避税收陷阱是经济理性的纳税人有效行使纳税筹划权的前提。经测算，小型微利企业的税收陷阱是年应纳税所得额在300万元至366.67万元之间，即如果中小微企业预测当年应纳税所得额在此范围内，则可以适当增加合理费用，使应税所得额降至300万元，或者增加收益，使应税所得额超过366.67万元。



## 典型案例



### 【案例4.11】

甲公司下属两家分公司,假定每个分公司都有员工120人,平均资产2000万元,预计2020年每个分公司应纳税所得额为95万元。现在业务整合,提出以下两个方案。

方案一:分别注册为子公司,假设注册所需相关费用忽略不计。

方案二:还按原来的组织形式。

请分析该公司应该怎么筹划,以降低企业税负。

## 典型案例

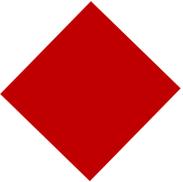


### 税收筹划分析

方案一: 分别注册为子公司, 这样每个子公司都符合小型微利企业标准, 可以享受税收优惠, 故2020年两家公司合计应纳企业所得税额= $(95 \times 25\% \times 20\%) \times 2 = 9.5$ 万元。

方案二: 还按原来的组织形式, 则甲公司仍然符合小型微利企业认定标准, 仍可以享受税收优惠待遇, 但由于总的应纳税所得额超过100万元, 因此2020年甲公司应纳企业所得税额= $100 \times 25\% \times 20\% + (95 \times 2 - 100) \times 50\% \times 20\% = 14$ 万元。

方案二比方案一多纳企业所得税4.5万元(14-9.5)。由此可知, 甲公司应该重新划分业务, 分别注册为子公司, 充分享受最大的优惠。



## 情景 2

创造条件成为国家重点扶持的高新技术企业、  
技术先进型服务企业的筹划

## 税收法律法规依据



国家需要重点扶持的高新技术企业减按15%的税率征收企业所得税。  
国家需要重点扶持的高新技术企业是指拥有核心自主知识产权,并同时符合下列条件的居民企业。

(1)企业申请认定时须注册成立一年以上。

(2)企业通过自主研发、受让、受赠、并购等方式,获得对其主要产品(服务)在技术上发挥核心支持作用的知识产权的所有权。

(3)产品(服务)属于《国家重点支持的高新技术领域》规定的范围。

## 税收法律法规依据



(4)企业近三个会计年度(实际经营期不满三年的按实际经营时间计算,下同)的研究开发费用总额占同期销售收入总额的比例符合如下要求:

- ① 最近一年销售收入小于5000万元的企业,比例不低于5%。
- ② 最近一年销售收入在5000万元至2亿元(含)的企业,比例不低于4%。
- ③ 最近一年销售收入在20000万元以上的企业,比例不低于3%。其中,企业在中国境内发生的研究开发费用总额占全部研究开发费用总额的比例不低于60%。

## 税收法律法规依据



(5)近一年高新技术产品(服务)收入占企业同期总收入的比例不低于60%。

(6)企业从事研发和相关技术创新活动的科技人员占企业当年职工总数的比例不低于10%。

(7)企业创新能力评价应达到相应要求。

(8)企业申请认定前一年内未发生重大安全、重大质量事故或严重环境违法行为。

## 小贴士

国家重点支持的高新技术领域包括八大领域：电子信息技术、生物与新医药技术、航空航天技术、新材料技术、高技术服务业、新能源及节能技术、资源与环境技术、高新技术改造传统产业。



## 典型案例



### 【案例4. 12】

某公司成立于2015年,经过5年的发展,该公司2020年想申请成为国家需要重点扶持的高新技术企业。已知该公司除不满足研发人员占企业当年职工总数的10%以上这一条件外,其他条件均具备。该公司当年职工总数为100人,其中研发人员9人。该公司2020年预计应纳税所得额为500万元。请对其进行税收筹划。

## 典型案例



### 税收筹划分析

方案一:保持企业原状,不能成为国家需要重点扶持的高新技术企业。

应纳企业所得税额=500×25%=125(万元)

方案二:创造条件成为国家需要重点扶持的高新技术企业。通过分析发现,该公司只是不满足研发人员比例条件。公司可以再招聘2名研发人员,就符合研发人员占公司当年职工总数的10%以上的条件了,由此便可以申请成为国家需要重点扶持的高新技术企业。

应纳企业所得税额=500×15%=75(万元)

由此可知,方案二比方案一少缴纳企业所得税50万元(125-75)。因此,该公司应当选择方案二。

## 任务小结

纳税人可以创造条件成为小型微利企业或国家重点扶持的高新技术企业，以享受低税率优惠。



# 任务六

## 企业所得税税收优惠的筹划



## 课程思政资料



《中国制造2025》(国发〔2015〕28号)指出：“制造业是国民经济的主体,是立国之本、兴国之器、强国之基。”40多年的改革使我国成为全世界唯一拥有联合国产业分类中全部工业门类的国家。但是长久以来,“made in China”却被视为“低劣品”的标签,我国人民付出辛勤劳作、承受着环境恶化的代价,却处于世界制造产业链条的低端环节,如何从“中国制造”到“中国智造”再到“中国创造”,是我国加快推进产业结构调整,适应需求结构变化趋势,完善现代产业体系,积极推进传统产业技术改造,加快发展战略性新兴产业,全面提升产业技术水平和国际竞争力的一项重要发展战略。国家财税政策在鼓励企业创新研发等方面起到了很好的引导和推动作用。在企业所得税方面,除了我们前面介绍的固定资产加速折旧、一次性扣除政策,符合条件的高科技企业税前亏损弥补期延长5年,到高新技术(服务)企业适用低税率等,还有研发费用加计扣除、技术转让所得减免政策、创投企业投资额抵扣政策等。而且这些优惠政策可以叠加使用,充分体现了鼓励创新、宽容失败、支持企业留足后劲的政策导向。

## 课程思政资料



随着我国税收法律越来越完善,以及大数据技术在税收征收管理中的应用,风险控制比降低税收成本更重要,税收筹划最重要的就是不要引起税务机关的关注,税收筹划的最高境界是用好、用足国家的税收政策。平时企业需对适宜自身发展的税收政策信息做好及时整理和更新,若符合享受税收优惠政策的条件,企业须到当地税务机关办理税收优惠备案手续,以及时、充分地享受优惠政策,获得税收政策红利。

# 税收法律法规依据



## 一、农、林、牧、渔减免税优惠政策

(一)企业从事下列项目的所得,免征企业所得税

(1)蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植。

(2)农作物新品种的选育。

(3)中药材的种植。

(4)林木的培育和种植。

(5)牲畜、家禽的饲养。

(6)林产品的采集。

(7)灌溉、农产品初加工、兽医、农技推广、农机作业和维修等农、林、牧、渔服务业项目。

(8)远洋捕捞。

# 税收法律法规依据



## 一、农、林、牧、渔减免税优惠政策

(二)企业从事下列项目的所得,减半征收企业所得税

(1)花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植。

(2)海水养殖、内陆养殖。企业从事国家限制和禁止发展的项目,不得享受以上规定的企业所得税优惠。

## 小贴士

在税收筹划中要注意,对实现的不同种植项目作物的所得必须要独立计量和核算,不能把征税作物、减税作物和免税作物的所得混在一起,否则就要从高适用税率。



# 税收法律法规依据



## 二、其他减免税优惠政策

1.从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得  
企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目的投资经营的所得,从项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收企业所得税。企业承包经营、承包建设和内部自建自用以上项目,不得享受本项企业所得税优惠政策。

## 小贴士

企业从事国家重点扶持的公共基础设施项目指《公共基础设施项目企业所得税优惠目录》规定的港口码头、机场、铁路、公路、城市公共交通、电力、水利、饮水工程新建项目 等项目。



# 税收法律法规依据



## 二、其他减免税优惠政策

### 2.从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得

符合条件的环境保护、节能节水项目,包括公共污水处理、公共垃圾处理、沼气综合开发利用、节能技术改造、海水淡化等,具体条件和范围由国务院财政、税务主管部门同有关部门共同制定,报国务院批准后公布施行。

企业从事以上规定的符合条件的环境保护、节能节水项目的所得,从项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收企业所得税。

上述享受减免税优惠的项目,在减免税期满时转让的,受让方自受让之日起,可以在剩余期限内享受规定的减免税优惠;减免税期满后转让的,受让方不得就该项目重复享受减免税优惠。

# 税收法律法规依据



## 二、其他减免税优惠政策

### 3. 符合条件的技术转让所得

符合条件的技术转让所得免征、减征企业所得税,是指一个纳税年度内居民企业转让技术所有权所得不超过500万元的部分免征企业所得税,超过500万元的部分减半征收企业所得税。

## 小贴士

企业对预计当年技术转让所得超过500万元的情况,可以采取递延技术转让所得的方式,将超过500万元的部分所得分摊到以后年度,从而可以完全利用免征企业所得税的优惠政策。



# 税收法律法规依据



## 三、加计扣除优惠政策

企业的下列支出可以在计算应纳税所得额时加计扣除。

### 1. 开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用

企业为开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定实行100%扣除的基础上,按照研究开发费用的75%加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的175%摊销。

### 2. 安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资

企业安置残疾人员的,在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上,按照支付给上述人员工资的100%加计扣除。

# 税收法律法规依据



## 四、创业投资额抵扣政策

创业投资企业采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业(包括处于种子期、初创期的企业)满2年的,可以按照其投资额的70%在股权持有满2年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额;当年不足抵扣的,可以在以后纳税年度结转抵扣。有限合伙制创投企业中的法人合伙人从有限合伙制创业投资企业分得的所得同样可以享受该政策。

# 税收法律法规依据

## 五、减计收入优惠政策

企业综合利用资源生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入,可以在计算应纳税所得额时减计收入。所称的减计收入,是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料,生产非国家限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入,减按90%计入收入总额。



# 税收法律法规依据

## 六、税额抵免政策

企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的,其设备投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免;当年不足抵免的,可以在以后5个纳税年度结转抵免。

必须注意的是,享受该项企业所得税优惠的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备,应当是企业实际购置并自身实际投入使用的设备;企业购置上述设备在5年内转让、出租的,应当停止执行本条规定的企业所得税优惠政策,并补缴已经抵免的企业所得税税款。税法界定“环境保护、节能节水、安全生产”实行投资抵免,支持对社会层面的投资,而不是简单企业层面(如增加效能、增加产量)的技术改造,扩大了外延,更具广泛性和针对性。



## 典型案例



### 【案例4.13】

某农场从事种植业, 2020年该农场全部土地用来种植红薯和甘蔗, 当年实现所得额600万元。该农场拟扩大种植规模, 但在种植大豆还是种植花卉上难以决断。假定种植大豆或种植各种花卉均能实现所得额200万元。从节税的角度出发, 分析该农场应种植大豆还是花卉。



## 典型案例



### 税收筹划分析

依照《企业所得税法》,企业种植红薯和甘蔗的所得600万元免征企业所得税。

方案一:企业选择种植大豆,种植大豆的所得额免征企业所得税。

方案二:企业选择种植花卉,种植花卉的所得额可以减半征收企业所得税。

当年应纳企业所得税额=200×25%×50%=25(万元)

由此可知,农场通过投资于免税的农业项目大豆,可减轻税务负担25万元,所以 应选择种植大豆。



## 典型案例



### 【案例4.14】

甲企业2020年12月15日以1600万元的价款转让某技术。其中,技术转让成本和相关税费为600万元,则技术转让所得为1000万元,请对其进行税收筹划。



## 税收筹划分析典型案例



方案一: 2020年12月15日签订直接收款的技术转让合同。

2020年应纳税所得额 =  $1600 - 600 - 500 = 500$ (万元)

2020年应纳企业所得税额 =  $500 \times 25\% \times 50\% = 62.5$ (万元)

方案二: 签订分期收款合同, 合同约定2020年12月15日收取800万元, 2021年1月15日再

800万元, 则600万元的技术转让成本与相关税费也相应地在两个年度均分。

2020年应纳税所得额 =  $800 - 300 - 500 = 0$ (万元)

2020年应纳企业所得税额 = 0(万元)

2021年应纳税所得额 =  $800 - 300 - 500 = 0$ (万元)

2021年应纳企业所得税额 = 0(万元)

由此可知, 方案二比方案一少缴纳企业所得税62.5万元(62.5-0)。因此, 甲企业应当选择

## 典型案例



### 【案例4. 15】

某企业因业务发展需要招聘20名新员工,所以每年需要多支付30万元工资, 2020年该企业预计实现未扣除工资前的应纳税所得额为500万元。

请对其进行税收 筹划。

## 典型案例

### 税收筹划分析



方案一:招聘20名身体健全的人员作为新员工。

应纳企业所得税额= $(500-30) \times 25\% = 117.5$ (万元)

方案二:在不影响企业业务正常开展的情况下,招聘20名残疾人员作为新员工。

应纳企业所得税额= $(500-30 \times 2) \times 25\% = 110$ (万元)

由此可知,方案二比方案一节税7.5万元(117.5-110)。

因此,该企业应当选择 方案二。 企业可以在不影响正常经营的情况下,招聘部分残疾人员。这样,一方面可以 关爱弱势群体,另一方面可以加大企业所得税税前扣除金额,进而降低企业所得税 税负。

## 任务小结

在国家税法体系越来越完善以及大数据分析背景下,企业最好的税收筹划就是用好、用足国家的税收优惠政策。利用优惠政策进行筹划企业业务活动,是国家鼓励的行为。



# 任务七

## 税额预缴方式的筹划



# 税收法律法规依据



《企业所得税法》规定:企业所得税分月或者分季预缴。企业应当自月份或者季度终了之日起15日内,向税务机关报送预缴企业所得税纳税申报表,预缴税款。企业应当自年度终了之日起5个月内,向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表,并汇算清缴,结清应缴应退税款。企业在报送企业所得税纳税申报表时,应当按照规定附送财务会计报告和其他有关资料。

《企业所得税法实施条例》规定:企业所得税分月或者分季预缴,由税务机关具体核定。企业分月或者分季预缴企业所得税时,应当按照月度或者季度的实际利润额预缴;按照月度或者季度的实际利润额预缴有困难的,可以按照上一纳税年度应纳税所得额的月度或者季度平均额预缴,或者按照经税务机关认可的其他方法预缴。预缴方法一经确定,该纳税年度内不得随意变更。

基于以上政策规定,企业可从以下方面进行税收筹划。

# 税收法律法规依据



(1)尽量采用按照季度预缴企业所得税。虽然根据税法规定,企业所得税分月或者分季预缴由税务机关具体核定,但是应尽量向当地的税务机关申请核定按照季度预缴企业所得税。

(2)根据企业的实际情况,确定最佳的预缴方法。例如,企业预计今年的效益比上一年度要好,则可以选择按上一年度应纳税所得额的一定比例预缴;相反,则应按实际数预缴。又如,企业受任务或季节因素的影响,其收入存在一定的不确定性,特别是会出现上半年有收入,下半年没有收入只有支出的情况。由于发票已经开出了,确认了收入必须纳税,结果到年终发现企业多交税了,虽然《中华人民共和国税收征收管理法》规定了企业多缴纳的税收可以向当地的税务机关申请退税,但退税手续复杂而麻烦,在实践当中经常只能在下一年度预缴税款时进行抵扣。这在某种程度上占用了资金的使用价值。因此,企业可以在有收入的时期多列支一些费用,在没有收入的时期少列支一些费用,但总体不突破税法规定的扣除标准。国家税务总局规定,企业在预缴中少缴的税款不作为延期缴纳税款处理。

## 典型案例



### 【案例4. 15】

某企业不符合小型微利企业认定条件,应纳税所得税适用的税率为25%,经当地税务局核定是按照季度申报缴纳企业所得税。2020年第一季度该企业生产任务相对集中,产品正值销售旺季,按照正常的费用列支,不存在费用超标问题,则第一季度的应纳税所得额为100000元,而第二季度是生产的淡季,请问该如何进行税收筹划?



# 典型案例

## 税收筹划分析



方案一:按照正常费用列支。

第一季度该企业应预缴企业所得税=100000×25%=25000(元)

方案二:第一季度给职工多发奖金5000元、多列支业务招待费2000元,则该企业第一季度应纳税所得额减少7000元。

第一季度少预缴企业所得税=7000×25%=1750(元)

少预缴的企业所得税1750元,将在2021年5月31日之前的年终汇算清缴时进行纳税调增。纳税义务的滞后,使企业获得了这笔税款的时间价值,相当于享受了国家的无息贷款。



## 任务小结

纳税人采用何种税额预缴方式,要根据每个年度的经营状况来决定。但企业应尽量向当地税务机关争取采用按照季度预缴企业所得税,以延迟纳税,获取税款的时间价值。



## 项目小结

企业所得税的纳税人有居民企业和非居民企业两类。居民企业负担全面的纳税义务，而非居民企业负担有限的纳税义务。

子公司具有独立法人资格，是企业所得税的独立纳税人。分公司不具有独立法人资格，不是企业所得税的纳税人。分公司作为总机构的分支机构，应当和总机构汇总计算合并缴纳企业所得税。



## 项目小结

企业所得税计税依据的筹划包括收入的筹划和扣除项目的筹划。

企业所得税的税率包括三档：一般企业适用25%的基本税率，小型微利企业适用20%的低税率，国家需要重点扶持的高新技术企业适用15%的低税率。税率的筹划主要是创造条件享受低税率政策的筹划，对于符合小型微利企业认定标准其他条件的企业，尤其要避免税收陷阱。

投资于基础农业，如蔬菜、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植；牲畜、家禽的饲养，农作物新品种的选育等可以享受免征企业所得税的待遇。投资于高收益的花卉、茶，以及其他饮料作物和香料作物的种植等可以减半征收企业所得税。纳税人可以充分利用税收优惠政策减轻税负，获取税收筹划的效益。

税收优惠政策可以叠加享受，企业要充分分析可以享受的优惠政策，用好用足税收政策的红利，既使自身效益最大化，又符合国家对经济的引导方向。

谢谢观看

