



单位代码: 10484

编 号: 20212000750

密 级: 公 开

# 河南财经政法大学

## 硕士学位论文

中 文 题 目: 新能源汽车制造行业税收筹划案例——以 N 公  
司为例

英 文 题 目: Tax planning case of new energy battery  
manufacturing industry—Take Company N as  
example

学科、专业名称: 税务

学 位 类 别: 税务硕士

申 请 人 姓 名: 叶志鹏

导师姓名、职称: 徐茂中 副教授

提 交 时 间: 2023 年 5 月 22 日

中国·郑州

## 摘要

近年来我国新能源汽车行业发展迅速，国家对新能源汽车行业的大力支持，新能源汽车在国内汽车市场上占比越来越高，新能源汽车整个行业也趋于成熟。新能源电池产业作为新能源汽车行业的分支产业，也是新能源汽车行业发展的关键产业。目前随着我国的新能源电池行业不断持续高速发展，新能源电池行业的竞争也愈发激烈，加上新冠疫情的影响因素，新能源汽车企业要想在发展中不掉队，这就意味着新能源电池企业就必须开源节流，节省成本，控制好现金流的流动。企业纳税成本作为企业成本的重要组成部分，选择合适的税收筹划方案，减轻企业税负，降低企业的生产成本，可以有效的帮助企业提高税后利润，使企业能再激烈的市场竞争中脱颖而出。

本文选取了新能源电池行业的代表企业 N 公司，N 公司作为新能源电池制造企业中的大型企业，业务较为完整，可筹划点也较多，比较具有代表性。本文以 N 公司的实际情况为基础，再结合税收筹划理论，主要针对 N 公司税收负担中占比较大的两大税种：增值税和企业所得税为筹划方向，主要通过提高 N 公司的税后利润和获取货币的时间价值以保证 N 公司的整体的经济效益的最大化。同时 N 公司在进行税收筹划时，也会存在着诸多风险，本文根据 N 公司税收筹划过程中可能出现的税收筹划风险并提出相应的防范措施，以保证 N 公司在进行税收筹划提升经济效益的同时也能保证自己的正常健康的发展。同时也期望给 N 公司提出的税收筹划建议能给同行业的其他企业提供参考。

**关键词：**税收筹划；新能源电池；增值税；企业所得税

## Abstract

In the recent period, new energy vehicles have developed rapidly in China, the country's strong support for the new energy automobile industry, new energy vehicles in the domestic automobile market accounted for an increasing proportion, the entire new energy vehicle industry also tends to mature. As a branch industry of the new energy automobile industry, the new energy battery industry is also a key industry for the development of the new energy automobile industry. At present, with the continuous and rapid development of China's new energy battery industry, the competition in the new energy battery industry is becoming more and more fierce, coupled with the influence of the new crown epidemic, new energy vehicle companies want to not fall behind in development, which means that new energy battery companies must open source and reduce costs, save costs, and control the flow of cash flow. As an important component of enterprise costs, choosing the appropriate tax planning plan, reducing the tax burden of enterprises and reducing the production costs of enterprises can effectively help enterprises improve after-tax profits and enable enterprises to stand out in the fierce market competition.

This paper selects the head enterprise N company in the new energy battery industry, as a large enterprise in the new energy battery manufacturing enterprise, the business is relatively complete, there are many planning points, and it is more representative. Based on the actual situation of Company N, combined with the theory of tax planning, this paper mainly focuses on the two major taxes that account for a large proportion of the tax burden of Company N: value-added tax and enterprise income tax, mainly by increasing the after-tax profit of Company N and obtaining the time value of money to ensure the maximization of the overall economic benefits of Company N. At the same time, there will be many risks when Company N conducts tax planning, and this article proposes corresponding preventive measures according to the tax planning risks that may occur in the tax planning process of Company N, so as to ensure that Company N can ensure its normal and healthy development while carrying out tax planning to improve economic efficiency. At the same time, this article also hopes that the tax planning suggestions proposed to Company N can provide reference for other enterprises in the same industry.

**Key words:** Tax planning; New energy batteries; Vat; Corporate income tax

## 目 录

|                           |    |
|---------------------------|----|
| 1 引言.....                 | 1  |
| 1.1 研究背景和意义.....          | 1  |
| 1.1.1 研究背景.....           | 1  |
| 1.1.2 研究意义.....           | 1  |
| 1.2 国内外文献综述.....          | 2  |
| 1.2.1 国外研究现状.....         | 2  |
| 1.2.2 国内研究综述.....         | 3  |
| 1.2.3 国内外研究评价.....        | 5  |
| 1.3 研究内容与方法.....          | 5  |
| 1.3.1 研究内容.....           | 5  |
| 1.3.2 研究方法.....           | 6  |
| 1.4 创新点与不足之处.....         | 6  |
| 2 税收筹划相关概念与相关理论 .....     | 7  |
| 2.1 税收筹划相关概念.....         | 7  |
| 2.2 税收筹划相关理论.....         | 7  |
| 2.2.1 博弈论.....            | 8  |
| 2.2.2 战略管理理论.....         | 8  |
| 2.2.3 有效税收筹划理论.....       | 8  |
| 3 N 公司及其所属行业概况与财税状况 ..... | 9  |
| 3.1 新能源电池制造行业现状及特点 .....  | 9  |
| 3.1.1 新能源电池制造行业现状.....    | 9  |
| 3.1.2 新能源电池制造行业特点.....    | 10 |
| 3.2 N 公司财务状况及涉税状况.....    | 10 |
| 3.2.1 N 公司基本情况.....       | 10 |
| 3.2.2 N 公司财务状况分析.....     | 11 |
| 3.2.3 N 公司涉税状况.....       | 13 |
| 4 N 公司税收筹划方案.....         | 15 |
| 4.1 增值税的税收筹划.....         | 15 |
| 4.1.1 供应商身份选择的税收筹划.....   | 16 |
| 4.1.2 销售方式的税收筹划.....      | 18 |
| 4.1.3 运输费用的税收筹划.....      | 20 |
| 4.1.4 收款方式选择的税收筹划.....    | 22 |
| 4.2 企业所得税的税收筹划.....       | 23 |
| 4.2.1 资产处理的税收筹划.....      | 23 |

|                         |    |
|-------------------------|----|
| 4.2.2 扣除项目的税收筹划.....    | 28 |
| 4.2.3 融资方式选择的税收筹划.....  | 34 |
| 4.2.4 子公司和分公司设立的选择..... | 35 |
| 4.3 N 公司税收筹划预期效果.....   | 37 |
| 5 N 公司税收筹划的风险及防范 .....  | 40 |
| 5.1 税收筹划的风险.....        | 40 |
| 5.1.1 财务人员专业素质的风险.....  | 41 |
| 5.1.2 税收政策变动频繁的风险.....  | 41 |
| 5.1.3 税收筹划目标不明确的风险..... | 42 |
| 5.1.4 税企沟通不足的风险.....    | 42 |
| 5.2 税收筹划风险的防范措施 .....   | 42 |
| 5.2.1 提高财务人员的专业素质.....  | 42 |
| 5.2.2 把握国家税收政策变动.....   | 43 |
| 5.2.3 综合考虑税收筹划方案.....   | 43 |
| 5.2.4 注意与税务部门的良性互动..... | 44 |
| 6 结论.....               | 44 |
| 参考文献.....               | 46 |

# 1 引言

## 1.1 研究背景和意义

### 1.1.1 研究背景

汽车制造业一直都是我国制造业里头的重头产业,对我国的经济发展有着中重要的影响,随着近几年国家产业结构的逐渐转型,新能源汽车在国内汽车制造业的占比不断提高,已然成为了国家目前的战略性发展行业,而新能源电池作为新能源电池的核心,更是国家一直重点关注的发展对象。今年来,我国新能源电池产业发展迅速,国家也相继推出各种政策以促进新能源电池产业的进一步发展,但是由于近几年新冠疫情的影响,导致整体经济环境不太乐观,另外再加上国内外的激烈竞争,也使得许多新能源电池企业的发展受阻。因此,新能源电池企业可以选择响应国家税收政策,设计合适自身的税收筹划方案,以此来减轻企业的税收负担,提高企业活力,保持企业竞争力,使得企业在激烈的竞争中得以脱颖而出。

在上述背景和机遇下,为了实现企业的整体效益最大化,企业的财务部门需要提高对企业的纳税成本的重视,合理且有效的降低企业的纳税成本,基于此目的,制定合理的税收筹划方案是企业的必然选择。企业需要保证持续健康的发展,提高企业产品质量,实现企业价值,合理的税收筹划方案可以使企业充分利用税收优惠政策,实现以上目标。现如今,我国的税收制度愈发完善,征管水平也在不断提高,税收筹划的理念也不断渗入到企业的发展管理中。税收筹划的理念不仅可以帮助企业减轻税收负担,还能提高企业的纳税意识,对我国税收制度的发展也展现出了不可忽视的作用。

### 1.1.2 研究意义

在理论层面,本文根据 N 公司的实际情况,再结合税收筹划理论的基础上,对 N 公司的主要涉税税种进行税收筹划,对新能源电池产业的税收筹划进行比较深入的分析研究,在一定程度上可以给国家在税收筹划的相关方面提供了一些参考意见,也完善丰富了新能源汽车前段电池领域的税收筹划的相关研究,对新能源汽车电池制造方面的税收筹划的理论研究具有一定的意义。

在实践层面,N 公司作为新能源电池的龙头企业,在行业上具有一定的引导

地位。本文根据 N 公司近几年的财务报表，分析其财务状况和涉税情况，了解其主要涉税税种为增值税和企业所得税，对这两大税种制定合适的税收筹划方案，降低企业的税收成本，对其财务部门具有一定的指导作用，并且也在一定程度上给新能源汽车行业提供借鉴作用，有利于新能源电池行业的持续发展。

## 1.2 国内外文献综述

### 1.2.1 国外研究现状

西方在 19 世纪的 50 年代，首先提出了税收筹划的相关概念，并且一些意大利的事务所已经开始提供税务方面的策划和咨询等服务。随着税收筹划概念的提出，越来越多的学者对税收筹划进行了更深入的研究，主要分为以下几个方面：

#### （1）税收理论相关研究

Hoffman（1961）表示：研究学者要想让纳税人获得更多的利润，少缴纳税款，就必须高度重视纳税人的经营活动和国家的税收规章制度。来自美国的学者 Sharon Kay（1966）认为制定税收筹划方案时，不仅需要考虑公司的地理位置和经济状况，还得考虑多个方面的影响，例如税收方面的因素。企业在公司选址方面的税收筹划方案上，还需要进行更深入的研究。W.B.Meggs 博士（1985）发表文章说明：美国税种的复杂性一定程度上导致了大多数美国企业通过专门聘请税务专家来进行税务筹划，以此来达到少交税的目的。这些专家一直致力于现行税法对企业经营活动的影响，提供专业的税务服务，除此之外，审计事务所和会计事务所中许多人也提供着类似的服务。Fischer（2003）通过经济学框架对收入效应进行了重点分析，随后对将其应用在税收筹划的理论上。Sandmo（2009）利用税收筹划数学模型对政府和企业利益最大化的问题进行研究。Xynas L（2011）提出了从减少应纳税所得额，延期纳税，降低适用税率和增加抵扣支出四个方面进行税收筹划。Hollis 和 Skaife（2019）通过对比发现了研发费用和税收筹划的内在联系，他认为税收筹划可以明显的降低成本提高利润，可以将研发费用单独列出，以此来减轻其税收负担。Christopher（2019）经过实证分析企业应对市场竞争中的动态变化可以相应的使用动态的税收筹划。

#### （2）税收筹划实务研究

杜克大学教授 Jennifer Louise（2001）通过研究发现：目前关联企业利用税收洼地避税比较常见的避税行为，主要表现在利用贷款，并购和向低税负国家转

移利润。Malhotra（2005）他对税务筹划的时机有自己的看法，认为税务筹划不应着眼于短期目标，而应着眼于企业的长远发展，同时应根据企业的发展进行动态调整，不能盲目的用固定思维去进行税收筹划。Salvaador Barrios（2009）认为由于每个国家的税收制度不同，税收筹划有必要结合每个国家的情况从而采取不同的税收筹划的方法进行减税。Armstrong C S.（2012）认为社会认可的会计准则和会计处理会对税收筹划产生影响，他通过对会计准则和税收筹划进行实证分析，将高管薪酬以及现金储备也纳入实证分析模型中去，且把较多的影响因子也包含在内，得出了税收筹划是税收改进的一个科学模型的结论。Jeffrey L. Rubinger（2014）认为税收筹划方案需要根据公司自己的情况去制定，一套税收筹划方案并不适用于所有公司，并且他还向议会提出了放宽对税收筹划的限制。Martin（2017）通过调查发现大部分中小型公司的税收筹划的意识极其薄弱，忽略了税收筹划给公司带来的经济效益，且这种经济效益还十分可观，因此强烈建议它们增加税收筹划的意识。

## 1.2.2 国内研究综述

### 1. 税收筹划理论研究

唐腾翔、唐向（1994）认为税收筹划是一种事先安排行为，税收筹划往往开始于企业的经济活动之前，主要目的就是给企业争取最大的节税收益。盖地（2003）认为税收筹划时企业需要在不违反税收法律法规法人前提下，企业为了提高企业税后利润和降低企业税收负担，根据税法的先行规定进行的一种企业经济活动。穆亚宁（2010）分别描述了不同环节的税收筹划思路，给出了多个不同经济环境下有效的税收筹划方案。马步峰（2012）认为税收筹划的成功与否主要看企业的经营情况，市场环境以及企业是否遵守了法律法规，蔡昌（2015）对税收筹划进行了多方面的解读，并且通过了产权理论，契约理论博弈论等理论丰富了税收手滑的内涵，优化了税收筹划的架构。盖地（2017）提出了税收筹划的最基本的要求就是减轻非必要的税收负担的同时，也要降低税收筹划的风险，企业也需要光柱财务人员的综合素质，注重企业自身的管理水平，对企业的税收筹划目标作出了较为全面的解释，主要包括税收负担最小化，获取货币的时间价值和税后利润最大化。吴志欣（2019）认为不同公司对税务筹划的披露和说明具有不同的现实意义和应用方法。在不同的税收政策的影响下，企业参考的税收筹划方案也应该



具备灵活性，多参考一些不同的税收筹划方案。刑莉容（2019）指出税收筹划方案应贯穿于企业的整个经营，只有如此，税收筹划才能实现其最终目的。蔡昌（2021）认为税收筹划体现了在研究市场环境下税收权益的合理促进。没有税收利益，税收筹划就没有理性行为；除非合理地促进税收利益，否则就不可能对税收筹划开展任何研究。蔡昌（2021）还从税基，税率，纳税主体和税收优惠等多个方面系统的提出税收筹划方法。何欣（2021）相信随着新的征管模式的出现，税收政策差异化带来的企业选择性差异，将会为我国企业的财务管理活动提供相对较大的税收筹划空间。

## 2. 税收实务研究

盖地（2008）对增值税的抵扣方式，企业的销售模式和定价方式等多个方面研究了税收筹划的方法。吴祖光（2012）等从企业的角度来看，影响企业内部税负的因素主要包括公司规模、财务杠杆、资本和库存密集度、增长机会和盈利能力。为了衡量企业的税收负担，本文以现金流量表等企业财务报表为基础，对经营活动产生的现金流量、税负比等税收负担进行了若干测定。吴丽芳（2017）认为，“营改增”背景下企业应该建立符合增值税管理所需的会计和税收管理体系，从合理规划纳税时机、合理选择税收计算方法和明确财务管理目标三个角度，通过案例研究进行税务筹划和分析。陈媛媛（2017）认为税收筹划是企业希望在合理范围内减少纳税的计划，重点在于税收筹划计划的提前规划。但是，在规划过程中必须遵守当地税收立法的基本要求。郭建华（2018）认为，国内企业在进行税收筹划时遇到的问题很常见，总结如下：一是管理者需要更加关注税收筹划。二、规划覆盖面不足综合性，仅针对单个环节或单个部门，没有明显的规划效果。三、相关财会人员的综合素质参差不齐。葛萌（2019）通过研究制造业，重点调查分析“营改增”后企业的税收筹划方案和税务风险，发现选择采用合同减轻税负，直接采购选择合作伙伴开具增值税发票，同时也可以使用融资租赁方式。闻芒（2019）建议在税务风险中反映企业税务管理中的非理性因素，分析制造业税收筹划中存在的风险，采取措施完善税收和风险管理制度，构建合理的税收管理体系。周岚等（2019）以集团公司为主要研究中心，专注于业务流程分析，针对相应的风险，为其提出相应的方案建议，注意加强日常财务管理流程、与公司各部门和子公司的内部交易以及跨境交易中的税务筹划风险防范。徐佳学（2020）在之前的税收筹划方法又进行了创新，控制纳税义务发生时间，选择合适的成本费用支出方法。实施实现损益递延的计划，仔细比较不同的付款方式等，使筹划

方案更加科学合理。张仁杰（2022）通过企业财务管理实务，从企业投资经营层面去设计税收筹划方案，分析税收筹划在企业财务管理的作用，并提出了提升相关税收筹划水平建议分析。

### 1.2.3 国内外研究评价

通过对国内外的研究现状分析发现，早期的研究学者对研究税收筹划的研究还不太完善，基本上都是基于理论上的初级分析。不过随着税收筹划的理念逐渐被越来越多的学者所认可并进行关注研究，相关的理论体系也趋于完善，相应的理论成果也逐渐增多。虽然每个国家的国情不一样，但是国外税收筹划的相关研究也为我国新能源电池产业上税收筹划的研究提供了借鉴作用。国内目前的研究虽然也逐渐成熟，但是大部分还是在宏观经济的角度上给出税收筹划的建议，并且国内对新能源电池产业的研究不多，大部分的研究都是与汽车行业相关，与汽车中的新能源汽车电池产业的研究少之又少。

本文结合国内外现有的研究，借鉴现有学者的研究成果，以新能源电池制造企业 N 公司为例，对其主要涉税税种进行具体的案例设计，并对方案的节税效果进行分析，给 N 公司提供合理且可行的税收筹划方案，对 N 公司将来发展具有指导意义，同时也给同产业的其他企业提供借鉴和启示。

## 1.3 研究内容与方法

### 1.3.1 研究内容

本文以新能源电池制造业 N 公司为筹划对象，对 N 公司的基本概况，财务状况和涉税状况进行整理分析，在遵守法律法规的前提下，对 N 公司提出针对性的税收筹划方案，使 N 公司可以提高整体效益，实现利润最大化。本文一共有六个组成部分：

第一部分：引言。其中包括本文的研究背景、研究意义、税收筹划国内外学者有关的研究成果，介绍本文的主要研究内容、研究方法、创新点与不足。

第二部分：理论分析。介绍税收筹划相关理论，为本文的研究提供了理论基础。

第三部分：案例背景。主要讲述了 N 公司的基本概况，财务状况和涉税状况，对 N 公司的基本数据进行了整理分析，将 N 公司的税负情况与同行业其他

公司做对比，可以得知 N 公司还具备较大的税收筹划空间。

第四部分：筹划方案。根据 N 公司涉及的主要税种，主要从增值税和企业所得税两大税种进行筹划分析。增值税主要从供应商身份的选择，销售方式的选择，运输费用的筹划，收款方式的选择；企业所得税主要从资产处理，扣除项目 and 设计环节进行税收筹划，最后用图表总结出各种税收筹划方案的节税效果对比。

第五部分税收筹划的风险与防范，主要分析：N 公司公司在方案实施过程中可能遇到的风险和问题，并且根据相应的风险提出相应对的防范措施。

第六部分：案例结论。总结本文税收筹划案例，最终得出结论。

### 1.3.2 研究方法

#### （1）文献分析法

本文通过收集相关的研究文献，期刊和论文等，为本文的税收筹划思路提供了理论基础。又根据相关文献对新能源汽车电池行业的税收状况和税收筹划情况进行研究分析，最后结合 N 公司的实际情况设计税收筹划方案。

#### （2）案例分析法

本文选取了在新能源电池行业中的龙头企业 N 公司，通过 N 公司近三年的年度报告，对其财务情况和税收状况进行分析，指出 N 公司存在的问题，并给出相应的建议和方案。

#### （3）比较研究法

通过将 N 公司与行业内其他几个相似规模的企业税负情况进行分析对比，进而说明税收筹划的重要性，并将 N 公司出现的一种情况使用多种方案进行计算对比，选择出最适合 N 公司的税收筹划方案。最后将 N 公司筹划前后的税负情况做对比，突出 N 公司税收筹划的意义。

#### （4）定性与定量分析相结合方法

在文中，对 N 公司的具体的财务和税收数据进行整理分析，从收入，成本，费用等方面进行分析计算，用定量分析的方法对出现的具体案例进行税收筹划设计，用定性的方法论述其依据的税收相关法律，最后给出合适且合法的税收筹划方案。

### 1.4 创新点与不足之处

创新点：目前国内外的很多文献都对企业具体的税收筹划进行了研究，但由于新能源汽车近几年才开始迅速发展，所以以往学者对新能源汽车行业的税收筹划研究很少，而新能源汽车行业相关的电池行业作为新能源汽车发展的核心产业，对其研究也并不多，本文弥补该行业的税收筹划领域的研究应用。本文从企业主要涉税税种出发，结合其实际情况设计税收筹划方案，并对其税收筹划前后进行效果对比，使节税效果能够清晰的表现出来。

不足之处：本文是对税收筹划实务研究的论文，选取的企业规模较为庞大，而税收筹划的结果受多方面影响，所以可能在案例进行分析研究中考虑的因素并不全面，导致实际节税效果和预期节税效果存在差异。其次，我国的税收法律更新较为频繁，政策变化大，所以本文设计的税收筹划方案具有一定的历史局限性。

## 2 税收筹划相关概念与相关理论

### 2.1 税收筹划相关概念

税收筹划的概念最早出现在十九世纪五十年代，起源于西方，但是直到二十世纪中叶才从企业独立出来，税收筹划逐渐形成了一套完整的理论体系。在 1935 年，发生了税收筹划领域中著名的“税务局长诉温斯特大公”案，在此次案例中，英国上议院议员汤姆林爵士做出对税收筹划做出了这样的阐述：“任何一个人都有权安排自己的事业。如果依据法律所做的某些安排可以少缴税，那就不能强迫他多缴税收。”这一观点受到当时广泛的专业人士的认可，也正因为此，税收筹划有了案例基础。随着时代的发展，税收筹划传入我国，在前期，税收筹划的阐述也是各式各样，各个学者都有自己不同的理解，不过经过不断的对比分析，大多数学者的核心思想理念其实都是一致的：其实就是在符合国家法律法规的前提下，运用税收筹划的各种方式和技术，制定能达到给企业最大化的减轻税收负担，利益最大化的一种行为。

本文认为税收筹划是在遵守法律法规的前提下，通过合理安排各种企业经营活动，降低企业税收成本或者延缓纳税义务时间发生的一种手段，以此来实现企业利润最大化。

### 2.2 税收筹划相关理论

### 2.2.1 博弈论

博弈论也称对策论，博弈论在多个学科方面都有广泛应用。在税收筹划方面的博弈论主要体现在纳税人和政府两个利益主体之间。因为一方面，纳税人为了保证自身利益最大化，会想办法通过一些手段，在符合法律法规的前提下，尽可能的减轻税收负担；而政府为了国家的发展以及为了提供一些必要公共产品，政府必须保证税款的应收尽收，这就导致了两者产生了冲突，产生了博弈。政府为了企业更好的发展，出台一些税收优惠政策保证企业的发展，而企业也相应的为政府国家创造更多价值，二者在博弈中共同发展。在税收领域，宏观层次的博弈最终一定是趋向利益稳定的，这种结果也被称为纳什均衡。在企业与企业，企业与政府的博弈中，税收筹划是企业的最佳选择。企业通过税收筹划，同时也是充分利用政府的税收政策，相应政府的宏观调控，以此来实现资源配置的最优化。N 公司若想在博弈过程中顺利实施税收筹划方案，则需要和税务机关保持良好的关系，不定期的进行交流，注意税收政策的变动，同时博弈论也为税收筹划方案的实施提供了可行性。

### 2.2.2 战略管理理论

战略发展理论最早由巴纳德在 1938 年提出，巴纳德认为企业管理者可以在组织架构中引入战略管理的因素，以此改变企业的决策机制，自此战略因素正式的出现于大众视野。目前战略管理理论已经发展为多种理论并存的阶段，其中，在税收筹划领域中，战略管理理论主要侧重于税收战略和企业经营战略的有机结合，企业通过制定适合自身的战略目标，选择适合的企业战略，最后提升企业价值，这一点和税收筹划的最终目的也是基本一致的。本文 N 公司从生产加工到最后的销售环节组成了企业战略实施的完整体系，同时在这些环节中也存在着许多可税收筹划的空间，企业可以应用战略的思维模式去制定税收筹划方案，站在企业战略的高度，结合市场经济环境，提高企业管理的有效控制，以此保证税收筹划执行的有效性。

### 2.2.3 有效税收筹划理论

有效税收筹划理论最早由 Myron Scholes 于 19 世纪 90 年代提出，在之前的税收筹划理论中，普遍都以降低纳税成本，减轻税收负担为最终目的，而 Scholes

认为税收筹划的最终目的是税后利润最大化，不能一味的只追求降低纳税成本。目前的有限谁说筹划理论主要由三个方面展开，一是税收筹划要多角度展开，筹划方案不仅要利好企业自身，还要考虑到合作伙伴的利益；二是制定税收筹划方案时，除了显性税收外，还要注意隐性税收，减轻综合税负才是最重要的；三是税收筹划的制定，要全方位考虑，除了纳税成本之外，筹划方案的费用以及一些其他的管理费用，财务费用也要考虑进去。例如 N 公司进行税收筹划时，若筹划产生的费用大于其节税利益的情况，那么就违背了有效税收筹划理论。

### 3 N 公司及其所属行业概况与财税状况

#### 3.1 新能源电池制造行业现状及特点

##### 3.1.1 新能源电池制造行业现状

随着我国的产业结构不断转型，低碳环保的新能源电池产业已然成为国家未来发展的战略性新兴产业之一，不断推动着国内的可持续发展。自 1970 年开始，我国的新能源电池企业认识到未来新能源电池的美好发展前景，随后国内的新能源电池企业数量一直在不断激增。其中 N 公司更是新能源电池产业中的领军企业。伴随着最近新能源电池技术的不断突破创新，N 公司的 CTP 电池包技术、比亚迪的刀片电池技术、国轩高科的 JTM 电池集成技术等都成为了如今新能源电池产业的亮点。目前全球新能源市场的快速增长，新能源电池的装机量从 2017 年的 64.3GWh 增长至 2021 年的 293.7GWh，复合年增长率为 46.2%，目前中国是全球最大的新能源电池市场，预计未来国内新能源装机量还会进一步提升。具体数据如下表所示。

表 3-1 2018 年-2022 年全球及中国新能源电池装机量预测图 单位：GWh

| 年份 | 2018 | 2019  | 2020  | 2021  | 2022E |
|----|------|-------|-------|-------|-------|
| 中国 | 57.0 | 62.2  | 63.6  | 154.5 | 229.9 |
| 全球 | 93.4 | 117.3 | 138.6 | 293.7 | 432.7 |

数据来源：中商产业研究院整理

但是目前在全球范围内的高端新能源电池行业，仍是美国特斯拉起着超主导地位，所用的新能源电池也大都来源于日本松下和韩国 LG 的供货。目前国内新

能源电池行业的厂家们的销售端主要还是中低端市场，导致市场竞争激烈，许多企业因为竞争而降价，利润低下，加上新冠疫情的影响，现如今行业整体竞争十分激烈。如此一来，要想在如此竞争激烈的行业中稳定发展，缩减成本尤为重要，所以企业应该利用税收筹划去减轻税收负担，提高企业的整体经济效益，实现企业的持续发展。

### 3.1.2 新能源电池制造行业特点

随着新能源汽车的快速发展，新能源电池制造行业发展速度呈现井喷态。在遭遇 2020 年疫情的影响之后，2021 年新能源电池制造行业发展呈现出以下几方面的特点：

（1）我国对新能源行业大力的政策支持。我国目前对新能源方面的各种税收政策还在大力实施着，例如税费减免政策，新能源汽车牌照路权政策等。国家从各个宏观层面推进我国的新能源电池的制造阶段到回收阶梯利用的多方面发展。

（2）我国新能源电池行业活跃的市场表现。由于电池作为新能源电池行业的核心零部件，新能源电池的发展和新能源汽车销量息息相关。目前各大新能源电池汽车企业和相应的电池制造企业都在不断攻克技术难关，新能源电池行业投资也在不断提高，由此可预见未来几年的新能源电池还是会处在高速发展期。

（3）新能源电池行业的主要原料稀缺。新能源电池行业的上游产业链，锂、钴、镍等资源目前属于稀缺状态。部分新能源电池企业除了技术方面的研发，也采矿技术方面进行了大量投资。大部分新能源电池企业都在实现一体化发展，行业目前稳定的锂电池技术暂时不会被取代，锂资源也相应的极度稀缺。

（4）新能源电池行业的竞争格局明显。目前新能源电池行业的竞争正处于白热化阶段，电池企业和汽车企业的合作目前越来越紧密。新能源电池企业和其他各方企业聚焦于电池技术的革新，同时各企业也会通过在产能，技术和安全性各方面通过合作进行提升，保证自己的综合竞争力

## 3.2 N 公司财务状况及涉税状况

### 3.2.1 N 公司基本情况

N 公司成立于 2011 年，目前主要专注于新能源汽车电池的研发，生产与销

售,是目前国内新能源电池行业的领军企业,在国际市场也具备着强劲的竞争力。N 公司与 2018 年 6 月再深交所上市,在 2021 年末。N 公司市值突破 1.3 万亿元,遥遥领先与国内其他新能源电池企业。目前 N 公司与国内大部分车企都有紧密的合作,主要的销售模式是和车企进行沟通,根据车企的需求计划进行生产,同时也在探索换电业务。

N 公司主营新能源电池业务,在国内新能源电池上下布局很深,上游布局电池资源,下游绑定车企,在目前三元电池为电动乘用车主流的情况下,占有绝对的领先优势。近几年 N 公司可以受益于电动汽车的确定性发展,保持增长;如果在未来固态电池领域研发跟进,继续保持引领,该公司将继续在新能源电池领域保持领先。N 公司目前属于高新技术发展企业,适用税率为 15%的税收优惠税率,不再适用 25%的普通企业所得税税率。

### 3.2.2 N 公司财务状况分析

#### (1) 发展能力分析

近几年,因为新能源汽车的快速发展,极大的推动了汽车电池制造业的自主研发创新。N 公司主要业务为新能源汽车电池的研发,近几年的经营业绩持续向好。本文对近三年 N 公司的主要财务指标进行了整理收集。通过表 3-2 中数据可以得知,N 公司近三年的资产总额呈上升趋势,其中在 2020 至 2021 年度大幅度增长。在 2019 年至 2021 年,N 公司的营业收入也同样在不断增长,特别是在 2020 至 2021 年度,收入同比增长高达 159.06%。近几年,新能源汽车在不断高速发展,加上国家的大力支持,间接的也促进了汽车电池供应商制造业的发展,并且 N 公司不断创新,攻破各种技术壁垒,使得 N 公司的营业收入在不断提升。公司研发成本也呈现增长趋势,2020 年增长了 66727.02 万元,2019 年增长了 412204.99 万元,每年都在稳定增加研发费用的投入,说明 N 公司对自主创新板块的重视以及其对营业收入带来的回报。从 N 公司近三年的利润表来看看,N 公司的营收能力也在不断增强,年净利润在 2021 年更是达到了 1,786,073.01 万元,并且通过统计报表数据,N 公司营业利润占到了利润总额的 80%以上,说明该公司主营业务增长强劲,发展质量较好,盈利能力较强。通过以上分析,N 公司发展速度较快,整体发展趋势较好。但随着各个新能源汽车公司开始进行价格战以谋求更多客户,其上游的新能源电池的制造企业也将受到一定程度的冲击,



N 公司为了谋求更好更高质量的发展,确保自己在同行业的市场份额,N 公司需要更合适的税收筹划方案。

表 3-2 N 公司 2019 至 2021 年主要财务指标 单位: 万元

| 年份      | 2021          | 2020          | 2019          |
|---------|---------------|---------------|---------------|
| 资产总额    | 30,766,686.09 | 15,661,842.69 | 10,135,197.67 |
| 负债总额    | 21,504,468.64 | 8,742,371.05  | 5,916,410.15  |
| 所有者权益总额 | 9,262,217.45  | 6,919,471.64  | 4,218,787.51  |
| 营业收入    | 13,035,579.64 | 5,031,948.77  | 4,578,802.06  |
| 营业成本    | 9,609,372.23  | 3,634,915.36  | 3,248,276.05  |
| 税金及附加   | 48,653.42     | 29,512.99     | 27,222.81     |
| 销售费用    | 436,786.94    | 221,670.95    | 215,655.35    |
| 管理费用    | 336,893.71    | 176,811.52    | 183,267.39    |
| 财务费用    | -64,120.00    | -71,264.24    | -78,162.13    |
| 研发费用    | 769,142.76    | 356,937.77    | 299,210.75    |
| 所得税费用   | 202,639.90    | 87,863.54     | 74,809.07     |
| 净利润     | 1,786,073.01  | 610,391.81    | 501,267.39    |

数据来源: N 公司 2019-2021 年度报表

## (2) 偿债能力分析

从表 3-3 中数据得知, N 公司抵御短期偿债风险能力较强, 具有较高的短期偿债能力。在 2018 年-2020 年 N 公司的流动比率、速动比率先小幅度下降后上升, 流动比率偏低而速动比率较为正常, 说明企业整体的流动负债规模较小, 偿还短期债务压力小。且在同行业中, 行业普遍资产负债率较高, 资金需求量大, 行业整体发展不容乐观。N 公司目前处于行业平均水平, 说明 N 公司的长期偿债能力也较好

表 3-3 2018-2021 年 N 公司偿债能力指标对比

| 财务指标 | 年份   | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|------|------|------|------|------|------|
| 流动比率 | N 公司 | 1.73 | 1.57 | 2.05 | 1.19 |
|      | 国轩高科 | 1.43 | 1.29 | 1.31 | 1.38 |
|      | 亿纬锂能 | 1.09 | 1.38 | 1.58 | 1.22 |
| 速动比率 | N 公司 | 1.51 | 1.32 | 1.81 | 0.92 |
|      | 国轩高科 | 1.17 | 0.95 | 1.04 | 1.13 |

|     |      |       |       |       |        |
|-----|------|-------|-------|-------|--------|
|     | 亿纬锂能 | 0.81  | 1.19  | 1.34  | 0.97   |
| 资产  | N 公司 | 52.36 | 58.38 | 55.82 | 69.90% |
| 负债率 | 国轩高科 | 58.47 | 64.02 | 60.21 | 55.58% |
|     | 亿纬锂能 | 63.10 | 52.67 | 35.13 | 54.22% |

数据来源：巨潮资讯网

### （3）盈利能力分析

企业的盈利能力是绩效考核的重要指标，从表 3-4 中数据可以得知：企业目前的盈利能力较强，企业自身的经营活动正处于良性的持续发展态势。因为近几年该行业的产能过剩，导致 N 公司的毛利率正在逐年下降。由于行业内的竞争激烈，新能源电池的单价不断下跌，产品的盈利能力大不如前。但是与同行业的企业相对比，N 公司的盈利能力表现还行，但是仍需注意起来企业盈利能力下降的风险。

表 3-4 2018-2021 年 N 公司盈利能力指标对比

| 财务指标 | 年份   | 2018  | 2019  | 2020  | 2021  |
|------|------|-------|-------|-------|-------|
| 毛利率  | N 公司 | 32.79 | 29.06 | 27.76 | 26.68 |
|      | 国轩高科 | 24.96 | 19.88 | 18.3  | 18.61 |
|      | 亿纬锂能 | 26.94 | 25.3  | 23.7  | 21.57 |
| 销售利率 | N 公司 | 11.44 | 9.96  | 11.1  | 12.22 |
|      | 国轩高科 | 3.71  | 1.36  | 1.19  | 0.98  |
|      | 亿纬锂能 | 21.87 | 22.79 | 19.36 | 18.29 |
| 总资产  | N 公司 | 5.48  | 5.21  | 4.33  | 6.86  |
| 报酬率  | 国轩高科 | 0.17  | 0.17  | 0.23  | 0.28  |
|      | 亿纬锂能 | 2.36  | 5.2   | 7.12  | 8.28  |

数据来源：巨潮资讯网

### 3.2.3 N 公司涉税状况

#### （1）N 公司主要税种及税率情况

表 3-5 N 公司日常经营活动所涉及的税种及其税率

| 税种    | 计税依据   | 税率%                |
|-------|--------|--------------------|
| 增值税   | 应税收入   | 13、9、6             |
| 企业所得税 | 应纳税所得额 | 15、8.25、16.5、21-41 |

|         |           |     |
|---------|-----------|-----|
| 城市维护建设税 | 应纳税流转额    | 7、5 |
| 教育费附加   | 实际缴纳的流转税额 | 3   |
| 地方教育费附加 | 实际缴纳的流转税额 | 2   |

数据来源：N 公司 2021 年年度报告

本公司在中国香港、美国以及德国成立的子公司分别适用当地企业所得税税率，分别为 8.25%、16.5%、21%-41%的累进税率

作为新能源汽车制造公司，涉税主要税种包括增值税，城市维护建设税，企业所得税，教育费附加及地方教育费附加。其中 N 公司被认定为高新技术企业，根据《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国企业所得税法实施条例》等相关规定，企业所得税税率享受减按 15%的优惠政策，优惠年度为 2020 年至 2022 年。根据《关于对电池、涂料征收消费税的通知》（财税〔2015〕16 号）有关规定，N 公司及下属从事锂离子蓄电池生产、销售业务的子公司属于免征消费税的项目，享受免征消费税的优惠。近三年主要税种的纳税情况如下：

表 3-6 N 汽车公司 2019 年至 2022 年主要税种纳税情况 单位：万元

| 年份      | 2021       | 2020      | 2019      |
|---------|------------|-----------|-----------|
| 增值税     | 28,839.87  | 26,872.09 | 11,534.56 |
| 企业所得税   | 184,588.75 | 96,474.51 | 79,411.22 |
| 城市维护建设税 | 14,242.42  | 9,283.23  | 9,609.96  |
| 教育费附加   | 6,197.04   | 3,981.34  | 4,118.82  |
| 房产税     | 10,029.45  | 6,861.40  | 5,176.66  |
| 印花税     | 8,522.09   | 3,484.64  | 3,286.19  |

数据来源：N 公司 2019-2021 年度报表

表 3-7 2019 年-202 年 N 公司主要税种占比情况

| 年份      | 2021   | 2020   | 2019   |
|---------|--------|--------|--------|
| 增值税     | 11.33% | 18.04% | 10.02% |
| 企业所得税   | 72.55% | 64.76% | 68.96% |
| 城市维护建设税 | 5.60%  | 6.23%  | 8.35%  |
| 教育费附加   | 2.44%  | 2.67%  | 3.58%  |
| 房产税     | 3.94%  | 4.61%  | 4.50%  |
| 印花税     | 3.35%  | 2.34%  | 2.85%  |

数据来源：N 公司 2019-2021 年度报表计算得出

从表 3-6 和表 3-7 中可以得知, 2019 至 2020 年,N 汽车零部件公司缴纳的税金中, 增值税和企业所得税占比较高, 两个税种占税收总额的平均比重在 2020 年和 2021 年甚至达到 80%以上。从以上数据我们可以得知, N 公司在快速发展的同时也伴随着税收负担的增加, 而通过有针对性的税收筹划方案, 可以有效的帮助 N 公司减轻税收负担, 降低成本。因此, 本文重点对增值税和企业所得税制定税收筹划方案。

## (2) N 公司与同行业税负对比

本文选取了新能源电池行业和 N 公司规模大致相同, 业务大体一致的 4 个企业, 和 N 公司都是新能源电池行业的领先者, 近几年新能源电池的发展竞争激烈, 通过对其他几家新能源电池企业对比, N 公司的实收负担率高于同行业的平均水平, 可以得知 N 公司还具备较大的税收筹划空间。

表 3-8 2021 年同行业公司税负情况 单位: 万元

| 公司   | 支付的各项税费    | 营业收入          | 税收负担率 |
|------|------------|---------------|-------|
| N 公司 | 240,379.75 | 13,035,579.64 | 1.84% |
| 国轩高科 | 21,949.74  | 1,035,608.11  | 2.12% |
| 亿纬锂能 | 3,791.52   | 1,689,980.40  | 0.22% |
| 孚能科技 | 1,967.47   | 350,007.62    | 0.56% |
| 欣旺达  | 9,556.37   | 3,735,872.35  | 0.26% |

数据来源: 各公司年度报告

## 4 N 公司税收筹划方案

税收筹划除了要结合 N 公司的所处行业及实际情况外, 还应考虑各种影响因素, 综合评价筹划方案对公司整体经营情况的影响, 考虑会对公司长期发展造成什么样的影响。同时, 需要考虑方案之间的相互影响关系, 在设计筹划方案的时候, 不能孤立地追求某一方案的效果最大化, 要把握好各种方案之间的平衡, 考虑每种方案之间的影响关系。进行纳税筹划时, 要实现节税效果, 降低企业实际税负, 也可以通过延迟纳税, 缓解企业现金流短缺问题, 充分利用资金的时间价值, 实现整体的效益最大化。具体方案如下:

### 4.1 增值税的税收筹划

### 4.1.1 供应商身份选择的税收筹划

N 公司作为一般纳税人，在采购原材料时可以选择供应商的身份，通过对不同供应商身份的选择，计算出各自的税后利润来确定选择哪种供应商。目前随着 N 公司的快速发展，对原材料的需求也越来越大，这已然是一笔较大的资金流出。本文在此通过三种方案来计算出价格优惠临界点（适用增值税税率为 13%，城市城建税税率为 7%、教育费附加率为 3%、地方教育费附加率为 2%）

方案一：N 公司从小规模纳税人供应商采购原材料，取得增值税普通发票，采购价为 A。

方案二：N 公司从一般纳税人供应商采购原材料，含税采购价格为 B，采购时获得增值税专用发票，计算出扣除流转税后的净价格  $= B - B \times \text{增值税税率} / (1 + \text{增值税税率}) \times (1 + \text{城建税税率} + \text{教育费附加率} + \text{地方教育费附加率})$

方案三：N 公司从小规模纳税人供应商采购原材料，供应商直开或者通过主管税务机关代开税率 3% 的增值税专用发票，计算出扣除增值税后的净价格  $C = C - C \times \text{税率} / (1 + \text{税率}) \times (1 + \text{城建税税率} + \text{教育费附加率} + \text{地方教育费附加率})$

令三种方案的净采购价格相等以此来使以上三种方案给 N 公司带来税负影响相同，建立方程式： $A = B - B \times \text{增值税税率} / (1 + \text{增值税税率}) \times (1 + \text{城建税税率} + \text{教育费附加率} + \text{地方教育费附加率}) = C - C \times \text{征收率} / (1 + \text{征收率}) \times (1 + \text{城建税税率} + \text{教育费附加率} + \text{地方教育费附加率})$

解方程得： $B = 114.78\%A$ ， $C = 103.37\%A$

从上述方程计算结果可以得知，N 公司在采购原材料时，当在小规模纳税人供应商采购含税价格为 A 的原材料时，此时方案二在一般纳税人供应商采购原材料开具的增值税专用发票价格为  $114.78\%A$ ，方案三小规模纳税人直开或者通过主管税务机关代开增值税专用发票价格为  $103.37\%A$  时，三种方案的税负情况并无差别。当一般纳税人供应商的采购价格低于  $114.78\%A$  并且开具增值税普通发票，或者小规模纳税人供应商直开或者通过主管税务机关代开增值税专用发票价格低于  $103.37\%A$  时，此时选择从小规模纳税人供应商采购的税负最低。反之，则从小规模纳税人采购的税负最高。除此之外，近几年国家不断推出减税降费的政策，N 公司购进交通运输服务适用 9% 的税率，现代服务适用 6% 的优惠税率。本文计算出不同供应商采购价格优惠临界点下表所示。

表 4-1 不同供应商采购价格优惠临界点

| 一般纳税人增值税税率 | 小规模纳税人征收率 | 采购价格优惠临界点 |
|------------|-----------|-----------|
| 13%        | 3%        | 111.04%   |
| 13%        | 0%        | 114.78%   |
| 9%         | 3%        | 106.60%   |
| 9%         | 0%        | 110.19%   |
| 6%         | 3%        | 103.28%   |
| 6%         | 0%        | 106.77%   |

数据来源：依据税率和征收率计算得出

案例 1：N 公司 2022 年从小规模纳税人 X 采购原材料塑料粒子 100 吨生产 M 型号电池（塑料粒子为主要原材料且其他材料占比较低可忽略不计），采购价格为每吨 19 万元（含税价格），开具普通发票。此外一家一般纳税人供应商 Y 提供的价格为每吨 21 万元（含税价格），开具税率为 13% 的增值税专用发票，一家小规模纳税人供应商 Z 提供的价格每吨 20 万元（含税价格），由税务机关代开税率为 3% 的增值税专用发票。M 型号电池总计销售收入为 4700 万元。

通过上述三种方案的计算结果可以得出：通过与从一般纳税人供应商 Y 处采购相比较，从小规模纳税人 X、Z 处采购塑料粒子的采购价格优惠临界点分别是  $19 \times 114.78\% = 21.81$  万元（开专票）和  $19 \times 103.37\% = 19.64$  万元（代开专票）。N 公司从一般纳税人 Y 供应商的采购价格每吨 21 万元低于每吨 21.81 万元（开专票）和每吨 19.64 万元（代开专票），N 公司采购塑料粒子的税负会大幅度降低，Y 供应商提供的价格 21 万元低于 21.81 万元，但 Z 供应商提供的价格高于 19.64 万元，故从 Y 公司采购可以使得税负大幅度降低，且如果能长期合作，N 公司还能拿到更低的采购价格。故 N 公司在采购时要根据自己的需求选择最优的供应商身份，对供应商进行综合比较，以此作出最适合自己的采购方案。（本文计算结果统一保留小数点后两位）

在不考虑其他生产成本和期间费用的情况下三种方案的税后利润如下：

方案一：从 X 小规模纳税人购进塑料粒子 100 吨，取得普通发票。

销售 M 型号电池不含税销售额： $4700 / (1 + 13\%) = 4159.29$  万元

销售 M 型号电池缴纳的增值税： $4159.29 \times 13\% = 540.71$  万元

城建税及教育费附加： $540.71 \times (7\% + 3\% + 2\%) = 64.88$  万元

利润总额： $4700 - 540.71 - 64.88 - 1900 = 2194.41$  万元

应交企业所得税： $2194.41 \times 15\% = 329.16$  万元

税后利润：2194.41-329.16=1865.25 万元

方案二：从 Y 一般纳税人供应商购进塑料粒子 100 吨，取得专用发票。

销售 M 型号电池不含税销售额：4700/（1+13%）=4159.29 万元

销售 M 型号电池缴纳的增值税：4159.29×13%-2100/（1+13%）×13%=299.11 万元

城建税及教育费附加：299.11×（7%+3%+2%）=35.89 万元

利润总额：4700-299.11-35.89-2100=2265 万元

应交企业所得税：2265×15%=339.75 万元

税后利润：2265-339.75=1925.25 万元

方案三：从 Z 小规模纳税人供应商购进塑料粒子 100 吨，由税务机关代开专用发票。

销售 M 型号电池不含税销售额：4700/（1+13%）=4159.29 万元

销售 M 型号电池缴纳的增值税：4159.29×13%-2000/（1+3%）×3%=482.46 万元

城建税及教育费附加：482.46×（7%+3%+2%）=57.9 万元

利润总额：4700-482.46-57.9-2000=2159.64 万元

应交企业所得税：2159.64×15%=323.95 万元

税后利润：2159.64-323.95=1835.69 万元

表 4-2 三种方案总体税负和税后利润对比 单位：万元

|     | 纳税总额   | 利润总额    | 税后利润    |
|-----|--------|---------|---------|
| 方案一 | 934.75 | 2194.41 | 1865.25 |
| 方案二 | 674.75 | 2265    | 1925.25 |
| 方案三 | 864.31 | 2159.64 | 1835.69 |

从表 4-2 中可以得出方案二的税收利润最大，更符合税收筹划的目标。

#### 4.1.2 销售方式的税收筹划

N 公司在 2021 年在电池技术方面又有了新的突破，为了新产品的销售，N 公司向各大供应商提供了不同的促销方式，例如赠送优惠券和买赠活动，但是不同的促销方式会对 N 公司的税收利润有不同的影响效果，同时也影响着税收筹划方案的制定。这里通过一个案例进行具体分析。

案例 2.1：2021 年 9 月，在 N 公司订购新型号电池时，可在官网领取一张

2000 元的优惠券，一块新型号电池仅限使用一张优惠券可叠加使用，领取时还需进行身份认证，且优惠券只适用于新型号电池的订购，新型号电池定价 9.88 万元一块（含增值税），每块新型号电池的成本约 5.88 万元，成本包括外购成本 4.88 万（均取得增值税专用发票）和其他成本 1 万，其他成本包括管理费用，制造费用等管理费用和制造费用其相对应的进项税额较低，此处忽略不计，下同），增值税税率 13%，城市城建税税率为 7%，教育费附加率为 3%，地方教育费附加率为 2%。在 2021 年 9 月，N 公司向 6 家供应商售出总计 500 块的新型号电池。根据国税函〔2008〕875 号中规定，企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品的公允价值的比例来分摊确认各项的销售收入。但是企业在使用商业折扣时，要注意将销售额和折扣额在同一张发票上注明，若未在同一发票上注明，则计算销售收入时不允许扣除折扣额，给企业增加税收负担。故在此案例中，计算 N 公司 9 月份新型号电池的销售收入需要减去折扣额 2000 元。

9 月份新型号电池的销售收入： $(9.88-0.2) \times 500=4840$  万元

9 月份新型号电池的总成本： $5.88 \times 500=2940$  万元

9 月份新型号电池的增值税： $4840 / (1+13\%) \times 13\%-4.88 \times 13\% \times 500=239.61$  万元

城市维护建设税： $239.61 \times 7\%=16.77$  万元

教育费附加和地方教育费附加： $239.61 \times (3\%+2\%)=11.98$  万元

利润总额： $4840 / (1+13\%) - 5.88 \times 500 - 239.61 - 16.77 - 11.98=1074.83$  万元

企业所得税： $1074.83 \times 15\%=161.22$  万元

税后利润： $1074.83 - 161.22=913.61$  万元

案例:2.2: 与发放优惠券的活动相呼应，N 公司在 2021 年 9 月份采取的促销方式是买一块新型号电池再赠送价值 2000 元的小型新能源动力电池。在 2021 年 9 月，N 公司共销售 500 块新型电池，新型电池的定价仍然为 9.88 万元一块（含增值税），每块新型号电池的成本约 5.88 万元，成本包括外购成本 4.88 万（均取得增值税专用发票）和其他成本 1 万。小型新能源动力电池的外购成本 980 元（可取得增值税专用发票）和其他成本 420 元，增值税税率 13%，城市城建税税率为 7%，教育费附加率为 3%，地方教育费附加率为 2%。多数促销活动中，买赠的促销方式也是一种特别普遍的促销方式。买赠活动指的是顾客在购买商品时，商家为了促进销售，赠送其他或同种产品。常见的买赠活动形式有买一赠一，



买一赠二等等。根据国税函〔2008〕875号中的规定：通过买一赠一等组合的方式来销售产品，应按照商品的公允价值的比例对销售额进行分摊，赠的商品不属于捐赠的范畴。故在此案例中：计算企业所得税时，以销售新型号电池的销售金额和赠送的小型新能源动力电池的销售金额的总额确认为总收入并计算增值税。

新型号电池销售收入： $9.88 \times 500 = 4940$  万元

新型号电池的不含税成本： $5.88 \times 500 = 2940$  万元

小型号电池的销售收入： $0.2 \times 500 = 100$  万元

小型号电池的不含税成本： $0.14 \times 500 = 70$  万元

确认的总收入： $4940 + 100 = 5040$  万元

销售新型号电池应缴纳增值税： $4940 / (1 + 13\%) \times 13\% - 4.88 \times 500 \times 13\% = 251.12$  万元

赠送小型号电池应交增值税： $0.2 \times 500 / (1 + 13\%) \times 13\% - 0.098 \times 500 \times 13\% = 5.13$  万元

合计应缴纳的增值税： $251.12 + 5.13 = 256.25$  万元

城市维护建设税  $256.25 \times 7\% = 17.94$  万元

教育费附加和地方教育费附加： $256.25 \times (3\% + 2\%) = 12.81$  万元

利润总额： $5040 / (1 + 13\%) - 2940 - 70 - 256.25 - 17.94 - 12.81 = 1163.18$  万元

企业所得税： $1163.18 \times 15\% = 174.48$  万元

税后利润： $1163.18 - 174.48 = 988.7$  万元

将两种促销方式各部分的税额和税后利润进行对比

表 4-3 两种优惠券的各项数据对比 单位：万元

|       | 增值税    | 企业所得税  | 税前利润    | 税后利润   |
|-------|--------|--------|---------|--------|
| 优惠券形式 | 239.61 | 161.22 | 1074.83 | 913.61 |
| 买赠形式  | 256.25 | 174.48 | 1163.18 | 988.7  |

由表 4-3 可知，买赠活动的税后利润高于发放优惠券形式，虽然买赠形式所交的增值税和企业所得税更高，但是买赠形式的税前利润也更高，导致其税后利润也高于发放优惠券形式的税后利润，符合税收筹划的税后利润最大化的目标。故 N 公司以后的促销活动可以选择买赠形式的促销活动来实现公司利益的最大化。

#### 4.1.3 运输费用的税收筹划

案例 3: N 公司在销售新能源电池时,目前 N 公司的货物运输主要是通过第三方物流公司进行运输,需要一笔不小的费用,根据调查,在 2021 年度 N 公司的运输费用高达 12 亿元,由于 N 公司的主营业务是新能源电池,N 公司的运输费用并不以交通运输服务计算,N 公司因运输费用缴纳的增值税为 4800 万元。如若 N 公司通过自己公司运输货物,是否会使 N 公司的税后利润得到提升。本文通过一下三种方案进行分析

方案一: N 公司和原来一样,通过第三方物流公司进行运输货物,支付运费 12 亿元。

方案二: N 公司通过自己公司进行运输货物,产生运费 12 亿且发生相关的物料费 9 亿元。

方案三: N 公司成立子运输公司 D 公司, N 公司向 D 公司支付运输费 12 亿元, D 公司预计产生物料费 3 亿元。

通过算出上述三种方案的临界点,来确定 N 公司的运输方案,以此达到经济效益最大化。假设支付的运费为 X (不含增值税),通过自营方式运输货物产生的物料费用的比重为 Y。N 公司成立运输公司 D 主要的涉税成本包括应付的职工薪酬、保养支出、车辆修理和相关的折旧费等。这些成本费用基本适用于 13% 的增值税税率。

方案一: N 公司需缴纳增值税  $=X \times (13\% - 9\%) = X \times 4\%$

方案二: N 公司需缴纳增值税  $=X \times 13\% - X \times Y \times 13\%$

方案三: N 公司需缴纳增值税  $=X \times (13\% - 9\%) = X \times 4\%$

D 运输公司需缴纳增值税  $=X \times 9\% - X \times Y \times 13\%$

合计缴纳增值税:  $=X \times 13\% - X \times Y \times 13\%$

令方案一、方案二和方案三缴纳的增值税相等 得出  $Y=69.23\%$ 。从计算结果可以得出,当过自营方式运输货物产生的物料费用的比重等于 69.23% 时,三种方案皆无差别。当小于 69.23% 时,此时第三方运输方式缴纳的增值税小于其他两种方案,故应选择第三方运输方式,反之当大于 69.23% 时,应选择自营方式。N 公司原本运输费用需缴纳增值税 4800 万元,本文通过自营方式运输货物产生的物料费用的比重为  $Y=75\%$

此时应缴纳增值税  $120000 \times 13\% - 120000 \times 75\% \times 13\% = 3900$  万元

共节税 900 万元

#### 4.1.4 收款方式选择的税收筹划

税收筹划也可以通过延缓纳税义务发生的时间来达到缓解企业资金压力的目的，这也是税收筹划的一种手段。我们可以利用《增值税暂行条例》和《增值税暂行条例实施细则》规定的不同情形下的增值税纳税义务发生的时间，为 N 公司进行税收筹划，目前 N 公司的收款方式主要有三种，本文通过以下案例来对比三种收款方式对 N 公司经济效益的影响。

案例 4：N 公司在 2021 年 4 月 31 日给 ZX 公司提供了 1400 万（含增值税）的 F 型号电池，N 公司已发出货物，销售过程中的手续皆符合国家规定。由于 ZX 公司目前资金短缺，若 ZX 公司采取直接收款方式，ZX 供应商 4 月只能支付货款的一半，剩下的一半货款在 6 月底结清。若采用赊销和分期收款方式，N 公司可与 ZX 公司签订分期收款书面合同，合同约定 4 月 31 日前支付 700 万，6 月底结清余款项 700 万（考虑货币的时间价值，以月利率为 0.83% 进行折现，下同）。

方案一：N 公司采取直接收款的结算方式，根据《增值税暂行条例实施细则》的规定，采取直接收款方式的，以收到销售款或者索取销售款凭据的当天为纳税义务发生时间，不论货物是否发出。

N 公司 4 月应计提的销项税为： $1400 / (1 + 13\%) \times 13\% = 161.06$  万元

实际上 N 公司在 4 月份只收到了 750 万元的款项，却按照 1400 万元全额计提了 161.06 万元的增值税，显然 N 公司的经济利益受到了损害。故如若采用直接收款方式进行结算却不能当期全额结算的，会导致未结算的那部分货款的纳税义务发生提前，与税收筹划的最终目标不符。

方案二：N 公司采取赊销和分期收款的结算方式，根据《增值税暂行条例实施细则》的规定，采取赊销和分期收款方式销售货物，纳税义务发生时间为书面合同约定的收款日期，无书面合同或没有约定日期，以为货物发出当天为纳税义务发生的时间。

N 公司 4 月计提的销项税为： $700 / (1 + 13\%) \times 13\% = 80.53$  万元

N 公司 6 月计提的销项税为： $700 / (1 + 13\%) \times 13\% = 80.53$  万元

增值税合计： $57.52 + 23.01 + 80.53 = 161.06$  万元

计提增值税销项税现值： $80.53 + 80.53 / (1 + 13\%)^2 = 143.60$  万元

表 4-4 二种收款方式增值税对比 单位：万元

| 收款方式    | 销项税税额现值 | 销项税税额  |
|---------|---------|--------|
| 直接收款    | 161.06  | 161.06 |
| 赊销和分期收款 | 143.60  | 161.06 |

## 4.2 企业所得税的税收筹划

### 4.2.1 资产处理的税收筹划

#### (1) 存货计价方式的税收筹划

N 公司属于新能源电池行业的龙头企业，每年都需要购进大量的原材料，这就代表着 N 公司的存货量会特别大，N 公司的当期应纳税额会受到存货计价方式的影响，根据 N 公司的实际情况，目前主要有加权平均法和先进先出法可供选择，如何利用这两项存货计价方式进行税收筹划，本文根据 N 公司的一次案例进行具体分析。

案例 4：2021 年 N 公司为了生产产品购置塑料制品，上半年购进 670 万，下半年购进 760 万，预计生产的新能源电池分别会在 2022 年和 2023 年用于销售。两批新能源电池价格均为 1200 万，企业所得税税率为 15%。因为 N 公司的存货数量较多且价值较高，故不能选用个别计价法。根据 N 公司的实际情况，对存货采用加权平均法和先进先出法进行计价。

方案一：采用加权平均法

2021 年生产成本 =  $(670 + 760) / 2 = 715$  万元

2022 年生产成本 =  $(670 + 760) / 2 = 715$  万元

2021 年利润总额 =  $1200 - 715 = 485$  万元

2022 年利润总额 =  $1200 - 715 = 485$  万元

2021 年应纳企业所得税 =  $485 \times 15\% = 72.75$  万元

2022 年应纳企业所得税 =  $485 \times 15\% = 72.75$  万元

2021 年净利润 =  $485 - 72.75 = 412.25$  万元

2022 年净利润 =  $485 - 72.75 = 412.25$  万元

2021 和 2022 年合计总利润：824.5

方案二：采用先进先出法

2021 年生产成本 = 670 万元

2022 年生产成本=760 万元

2021 年利润总额=1200-670=530 万元

2022 年利润总额=1200-760=440 万元

2021 年应纳企业所得税=530×15%=79.5 万元

2022 年应纳企业所得税=440×15%=66 万元

2021 年净利润=530-79.5=450.5 万元

2022 年净利润=440-66=374 万元

2021 和 2022 年合计总利润：824.5 万元

通过表 4-5 中数据可以得知，两种计价方法最后的利润总额没有变化，但是使用加权平均法，2021 年的税额是 72.75 万元，而使用先进先出法 2021 年的税额是 79.5 万元。货币是有时间价值的，随着新能源电池行业的不断发展，竞争激烈，导致原材料的价格不断上涨。若 N 公司采用加权平均法，企业消耗的存货以平均单位成本计算，但是由于最近的原材料价格不断上升，此时，N 公司的当期成本也会增加，利润下降，随之企业所得税也会降低，此时就达到了税收筹划的目标。反之，行业如果低迷，则选择先进先出法推迟企业纳税义务的发生，降低企业当期成本。如果原材料的价格不稳定，呈上下波动的情况，应选择加权平均法，以此降低各期成本和利润的波动对企业应纳所得税的影响。针对 N 公司，作为竞争激烈的新能源电池产业，原材料最近价格不断攀升，本文建议其采取加权平均法作为存货的计价方式。

表 4-5 不同存货计价方式下 G 公司净利润指标数据表 金额单位：万元

|      | 加权平均法  |        |       | 先进先出法 |      |       |
|------|--------|--------|-------|-------|------|-------|
|      | 2021   | 2022   | 合计    | 2021  | 2022 | 合计    |
| 销售收入 | 1200   | 1200   | 2400  | 1200  | 1200 | 2400  |
| 生产成本 | 715    | 715    | 1430  | 670   | 760  | 1430  |
| 利润总额 | 485    | 485    | 970   | 530   | 440  | 970   |
| 所得税  | 72.75  | 72.75  | 145.5 | 79.5  | 66   | 145.5 |
| 净利润  | 412.25 | 412.25 | 824.5 | 450.5 | 374  | 824.5 |

## （2）固定资产折旧的税收筹划

固定资产的折旧可以作为费用在税前扣除，作为新能源电池制造企业，创新力较强，产品更新换代速度较强，且 N 公司生产量较大，因而设备需要不断更

新。目前根据 N 公司实际情况, N 公司可选择的固定资产折旧方法有年限平均法、双倍余额递减法和年数总和法, 本文通过 N 公司的一条生产线设备的案例对三种方法进行计算分析(考虑货币的时间价值, 年折现率为 10%)。

案例 5: N 公司 2021 年 1 月购进一条生产线设备, 作为固定资产, 价格为 1200 万元, 且该设备符合《财政部税务总局关于扩大固定资产加速折旧优惠政策适应范围的公告》的要求, 经计算, 该生产线设备使用年限为 10 年, 预计净残值为 120 万。

方案一: 采用年限平均法计提折旧

年折旧率 =  $(1 - \text{预计净残值率}) / \text{预计使用寿命} \times 100\%$

年折旧额 = 固定资产原价  $\times$  年折旧率

表 4-6 年限平均法下各年可抵减所得税额表 单位: 万元

| 年份   | 年折旧额 | 年折旧率 | 可抵减税额 | 复利现值系数 | 可递减税额现值 |
|------|------|------|-------|--------|---------|
| 2021 | 108  | 9%   | 16.2  | 0.9091 | 14.73   |
| 2022 | 108  | 9%   | 16.2  | 0.8264 | 13.39   |
| 2023 | 108  | 9%   | 16.2  | 0.7513 | 12.17   |
| 2024 | 108  | 9%   | 16.2  | 0.6830 | 11.06   |
| 2025 | 108  | 9%   | 16.2  | 0.6209 | 10.06   |
| 2026 | 108  | 9%   | 16.2  | 0.5645 | 9.14    |
| 2027 | 108  | 9%   | 16.2  | 0.5132 | 8.31    |
| 2028 | 108  | 9%   | 16.2  | 0.4665 | 7.56    |
| 2029 | 108  | 9%   | 16.2  | 0.4241 | 6.87    |
| 2030 | 108  | 9%   | 16.2  | 0.3855 | 6.25    |
| 合计   | 1080 | -    | 162   | 162    | 99.54   |

方案二: 采用双倍余额递减法

年折旧率 =  $2 / \text{预计使用寿命} \times 100\%$

年折旧额 = 固定资产净值  $\times$  年折旧率

最后两年每年折旧额 =  $(\text{固定资产原值} - \text{累计折旧} - \text{预计净残值}) / 2$

表 4-7 双倍余额递减法下各年可抵减所得税额表 单位: 万元

| 年份   | 年折旧额 | 年折旧率 | 可抵减税额 | 复利现值系数 | 可递减税额现值 |
|------|------|------|-------|--------|---------|
| 2021 | 240  | 20%  | 36    | 0.9091 | 32.73   |

|      |        |     |       |        |        |
|------|--------|-----|-------|--------|--------|
| 2022 | 192    | 20% | 28.8  | 0.8264 | 23.80  |
| 2023 | 153.6  | 20% | 23.04 | 0.7513 | 17.31  |
| 2024 | 122.88 | 20% | 18.43 | 0.6830 | 12.59  |
| 2025 | 98.3   | 20% | 14.75 | 0.6209 | 9.16   |
| 2026 | 78.64  | 20% | 11.8  | 0.5645 | 6.66   |
| 2027 | 62.92  | 20% | 9.44  | 0.5132 | 4.84   |
| 2028 | 50.33  | 20% | 7.55  | 0.4665 | 3.52   |
| 2029 | 40.67  | -   | 6.1   | 0.4241 | 2.59   |
| 2030 | 40.67  | -   | 6.1   | 0.3855 | 2.35   |
| 合计   | 1080   | -   | 162   | -      | 115.55 |

方案三：采用年数总和法

年折旧率=尚可使用寿命/预计使用寿命的年数总和 $\times 100\%$

N 公司设备预计使用寿命年数总和 $=10 \times (10+1) / 2=55$

年折旧额=(固定资产原价-预计净残值) $\times$ 年折旧率

表 4-8 年数总和法下各年可抵减所得税额表 单位：万元

| 年份   | 年折旧额   | 年折旧率   | 可抵减税额 | 复利现值系数 | 可递减税额现值 |
|------|--------|--------|-------|--------|---------|
| 2021 | 196.36 | 18.18% | 29.45 | 0.9091 | 26.77   |
| 2022 | 176.73 | 16.36% | 26.51 | 0.8264 | 21.91   |
| 2023 | 157.09 | 14.55% | 23.56 | 0.7513 | 17.70   |
| 2024 | 137.45 | 12.73% | 20.62 | 0.6830 | 14.08   |
| 2025 | 117.82 | 10.91% | 17.67 | 0.6209 | 10.97   |
| 2026 | 98.18  | 9.09%  | 14.73 | 0.5645 | 8.32    |
| 2027 | 78.55  | 7.27%  | 11.78 | 0.5132 | 6.05    |
| 2028 | 58.91  | 5.45%  | 8.84  | 0.4665 | 4.12    |
| 2029 | 39.27  | 3.64%  | 5.89  | 0.4241 | 2.50    |
| 2030 | 19.64  | 1.82%  | 2.95  | 0.3855 | 1.14    |
| 合计   | 1080   | -      | 162   | -      | 113.56  |

表 4-9 三种方式的可抵扣税额现值 单位：万元

| 折旧方式  | 年限平均法 | 双倍余额递减法 | 年数总和法 |
|-------|-------|---------|-------|
| 可抵扣税额 | 162   | 162     | 162   |

|         |       |        |        |
|---------|-------|--------|--------|
| 可抵扣税额现值 | 99.54 | 115.55 | 113.56 |
|---------|-------|--------|--------|

通过计算可以得知，三种固定资产的折旧方法的最后的抵减总额是一样的，但是每一年的抵减税额是不同的。年限平均法第一年的抵减税额为 16.2 万元，年数总和法第一年的抵减税额为 29.45 万元，双倍余额抵减法第一年的抵减税额为 36 万元。双倍余额递减法递延纳税效果最好，其次是年数总和法，最后是年限平均法，双倍余额递减法比企业目前使用的年限平均法节省了 16.01 万元。N 公司目前还在属于发展的阶段，应尽量延迟纳税义务发生的时间，所以应采用双倍余额递减法，能让 N 公司的效益最大化，保证公司的发展。

### （3）固定资产大修理的税收筹划

案例 6:2021 年 9 月初 N 公司对其一台涂布机进行维修，该涂布机原值为 300 万，折旧年限为 6 年，无预计净残值，已使用 4 年，本次维修费用 180 万元，维修成功之后可继续使用 3 年，此次维修达到了固定资产大修理支出的认定条件（修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上且修理后固定资产的使用寿命延长 2 年以上），接下来分析两种方案的节税效果。

方案一：采用固定资产大修理

N 公司维修完成后 2021 年的摊销费用= $180/5/12 \times 3=9$  万元

2021 年 N 公司可抵扣税额： $9 \times 15\%=1.35$  万元

2022-2025 年每年摊销费用： $180/5=36$  万元

2022-2025 年每年 N 公司可抵扣税额： $36 \times 15\%=5.4$  万元

2026 年摊销费用： $180/5/12 \times 9=27$  万元

2026 年 N 公司可抵扣税额： $27 \times 15\%=4.05$  万元

N 公司此次固定资产大修理可抵扣税额： $5.4 \times 5=27$  万元

方案二：分两次修理固定资产修理

为了使每次修理费用能一次性扣除，将该涂布机分别于 2021 年年末和 2022 年初修理。修理第一次，支付修理费用 100 万元；修理第二次，支付修理费用 80 万元，两次修理支出 5 可作为费用进行税前直接扣除。

2021 年 N 公司可税前扣除金额：100 万

2021 年 N 公司可抵扣税额： $100 \times 15\%=15$  万元

2022 年 N 公司可税前扣除金额： $80 \times 15\%=12$  万元

N 公司共可抵扣税额： $15+12=27$  万元



由以上计算我们可以得出，虽然最后 N 公司的可抵扣税额是相同的，但是方案二第一年可抵扣税额 15 万元远大于方案一第一年可抵扣额 1.35 万元且第一年可减少 80 万的修理支出，故 N 公司在进行固定资产可以选择将固定资产拆分修理，缓解企业的资金压力，最大化 N 公司的经济效益。

## 4.2.2 扣除项目的税收筹划

### (1) 广告费和业务宣传费费税收筹划

新能源电池产业的迅速发展，市场逐渐趋于饱和，每次 N 公司都会为新型号电池的推广拿出大量的经费。根据《企业所得税法》的第四十四条规定，符合条件的广告费和业务宣传费可在当年营业收入的 15% 以内的可以据实扣除。超过的部分准予结转到以后纳税年度扣除。故 N 公司应该尽量使广告费和业务宣传费在限额内扣除，以达到税收筹划的目的。

案例 7: 2021 年 N 公司研发出 P 型号新能源电池，预计 P 型号电池将于 2022 年投入市场销售，该电池使用寿命预测为 5 年，销售毛利率在 25%，年折现率 10%，N 公司预测未来 5 年的收入为 9000、7000、5000、4000、3000 万元。根据 N 公司的实际情况，目前有两种投入方案。

方案一：N 公司预计第一年投入 1100 万元广告费和业务宣传费，第二年投入 900 万元，第三年投入 700 万元，第四年投入 500 万元，第五年投入 300 万元。

2022 年 N 公司税前毛利润： $9000 \times 30\% = 2700$  万元

N 公司税前准予扣除的广宣费： $9000 \times 15\% = 1350$  万元

1350 万元 > 1100 万元，则可税前全额扣除广宣费

N 公司应交企业所得税： $(2700 - 1100) \times 15\% = 240$  万元

税后净利润： $2700 - 1100 - 240 = 1360$  万元

税后净利润现值： $1360 \times (P/A, 10\%, 1) = 1236.36$  万元

2023 年 N 公司税前毛利润： $7000 \times 30\% = 2100$  万元

N 公司税前准予扣除的广宣费： $7000 \times 15\% = 1050$  万元

1050 万元 > 900 万元，则可税前全额扣除广宣费

N 公司应交企业所得税： $(2100 - 900) \times 15\% = 180$  万元

税后净利润： $2100 - 900 - 180 = 1020$  万元

税后净利润现值： $1020 \times (P/A, 10\%, 2) = 842.96$  万元

2024 年 N 公司税前毛利润： $5000 \times 30\% = 1500$  万元

N 公司税前准予扣除的广宣费： $5000 \times 15\% = 750$  万元

750 万元 > 700 万元，则可税前全额扣除广宣费

N 公司应交企业所得税： $(1500 - 700) \times 15\% = 120$  万元

税后净利润： $1500 - 700 - 120 = 680$  万元

税后净利润现值： $680 \times (P/A, 10\%, 3) = 510.89$  万元

2025 年 N 公司税前毛利润： $4000 \times 30\% = 1200$  万元

N 公司税前准予扣除的广宣费： $4000 \times 15\% = 600$  万元

600 万元 > 500 万元，则可税前全额扣除广宣费

N 公司应交企业所得税： $(1200 - 500) \times 15\% = 105$  万元

税后净利润： $1200 - 500 - 105 = 595$  万元

税后净利润现值： $595 \times (P/A, 10\%, 4) = 406.39$  万元

2026 年 N 公司税前毛利润： $3000 \times 30\% = 900$  万元

N 公司税前准予扣除的广宣费： $3000 \times 15\% = 450$  万元

450 万元 > 300 万元，则可税前全额扣除广宣费

N 公司应交企业所得税： $(900 - 300) \times 15\% = 90$  万元

税后净利润： $900 - 300 - 90 = 510$  万元

税后净利润现值： $510 \times (P/A, 10\%, 5) = 316.67$  万元

表 4-10 N 公司未来 5 年税收净利润现值 单位：万元

| 年份   | 营业收入 | 税前毛利<br>润 | 广宣费  | 准予扣除<br>的广宣费 | 应纳企业<br>所得税 | 税后净利<br>润 | 净利润现<br>值 |
|------|------|-----------|------|--------------|-------------|-----------|-----------|
| 2022 | 9000 | 2700      | 1100 | 1100         | 240         | 1360      | 1236.36   |
| 2023 | 7000 | 2100      | 900  | 900          | 180         | 1020      | 842.96    |
| 2024 | 5000 | 1500      | 700  | 700          | 120         | 680       | 510.89    |
| 2025 | 4000 | 1200      | 500  | 500          | 105         | 595       | 406.39    |
| 2026 | 3000 | 900       | 300  | 300          | 90          | 510       | 316.39    |
| 合计   | -    | 8400      | 3500 | 3500         | 735         | 4165      | 3312.99   |

N 公司 2022 年至 2026 年净利润现值合计：3312.99 万元

方案二：在广告费和业务宣传费预算总额不变下，N 公司准备在前三年进行宣传，后两年不计划再进行宣传，预计第一年投入广告费和业务宣传费 1600 万元，第二年 1200 万元，第三年投入 700 万元。

2022 年 N 公司税前毛利润： $9000 \times 30\% = 2700$  万元

N 公司税前准予扣除的广宣费： $9000 \times 15\% = 1350$  万元

1350 万元  $<$  1600 万元，则可税前扣除广宣费 1350 万元

N 公司应交企业所得税： $(2700 - 1350) \times 15\% = 202.5$  万元

税后净利润： $2700 - 1600 - 202.5 = 897.5$  万元

税后净利润现值： $897.5 \times (P/A, 10\%, 1) = 815.91$  万元

2023 年 N 公司税前毛利润： $7000 \times 30\% = 2100$  万元

N 公司税前准予扣除的广宣费： $7000 \times 15\% = 1050$  万元

1050 万元  $<$  1200 万元，则可税前扣除广宣费 1050 万元

N 公司应交企业所得税： $(2100 - 1050) \times 15\% = 157.5$  万元

税后净利润： $2100 - 1200 - 157.5 = 742.5$  万元

税后净利润现值： $742.5 \times (P/A, 10\%, 2) = 613.64$  万元

2024 年 N 公司税前毛利润： $5000 \times 30\% = 1500$  万元

N 公司税前准予扣除的广宣费： $5000 \times 15\% = 750$  万元

750 万元  $>$  700 万元，则可税前全额扣除广宣费

N 公司应交企业所得税： $(1500 - 700) \times 15\% = 120$  万元

税后净利润： $1500 - 700 - 120 = 680$  万元

税后净利润现值： $680 \times (P/A, 10\%, 3) = 510.89$  万元

2025 年 N 公司税前毛利润： $4000 \times 30\% = 1200$  万元

N 公司应交企业所得税： $1200 \times 15\% = 180$  万元

税后净利润： $1200 - 180 = 1020$  万元

税后净利润现值： $1020 \times (P/A, 10\%, 4) = 696.67$  万元

2026 年 N 公司税前毛利润： $3000 \times 30\% = 900$  万元

N 公司应交企业所得税： $900 \times 15\% = 135$  万元

税后净利润： $900 - 135 = 765$  万元

税后净利润现值： $765 \times (P/A, 10\%, 5) = 475.00$  万元

表 4-11 N 公司未来 5 年税收净利润现值 单位：万元

| 年份   | 营业收入 | 税前毛利 | 广宣费  | 准予扣除<br>的广宣费 | 应纳企业<br>所得税 | 税后净利<br>润 | 净利润现<br>值 |
|------|------|------|------|--------------|-------------|-----------|-----------|
| 2022 | 9000 | 2700 | 1600 | 1350         | 202.50      | 897.5     | 815.91    |
| 2023 | 7000 | 2100 | 1200 | 1050         | 157.5       | 742.5     | 613.64    |

|      |      |      |      |      |     |        |         |
|------|------|------|------|------|-----|--------|---------|
| 2024 | 5000 | 1500 | 700  | 700  | 120 | 680.0  | 510.89  |
| 2025 | 4000 | 1200 | 0    | 0    | 180 | 1020.0 | 696.67  |
| 2026 | 3000 | 900  | 0    | 0    | 135 | 765.0  | 475.00  |
| 合计   | -    | 8400 | 3500 | 3100 | 795 | 4105   | 3112.11 |

N 公司 2022 年至 2026 年净利润现值合计：3112.11 万元

根据计算可得方案一的税后利润现值大于方案二，我们可以得知广告费和业务宣传费尽量在各年间分摊，避免超过规定限额。以此使企业的经济效益最大化。

## （2）捐赠和赞助支出的税收筹划

根据税法规定，企业年度利润总额的 12% 以内的公益性捐赠，可以在计算应纳税额时准予扣除；但是非广告性赞助不允许税前扣除，N 公司应尽量将非广告性赞助支出转化为广告费。

案例 8: N 公司 2021 年度实现利润 1786073.01 万元，N 公司发生捐赠额 2030 万元，其中直接向受助者捐赠 45.5 万元，除了直接向受助者捐赠的 45.4 万，其他皆符合扣除标准，也在利润总额的 12% 之内，可税前扣除。因此，公司需调增  $45.5 \times 0.15 = 6.825$  万元。如果 N 公司通过有关部门进行捐赠，例如市红十字会。则 N 公司可以少交税款 6.825 万元。N 公司预计 2022 年向 Q 市一贫困县捐赠路灯电池用于 Q 市的建设（这部分捐赠符合企业所得税的扣除原则，允许年度利润总额为基数的 12% 限额以内进行扣除），捐赠的路灯电池市场价 450 万元（不含增值税），成本 270 万元。针对 N 公司的捐赠，本文通过实物捐赠，现金捐赠和混合捐赠三种方案进行对比，制定最合适 N 公司的税收筹划方案。

### 方案一：实物捐赠

根据规定，对非货币性的实物捐赠视同销售

N 公司应确认的销售收入：450 万元

N 公司应结转的销售成本：270 万元

N 公司可抵扣进项税： $270 \times 13\% = 35.1$  万元

N 公司调增利润： $450 - 270 = 180$  万元

视同销售应缴纳的增值税： $450 \times 13\% - 35.1 = 23.4$  万元

需要缴纳的城建税及教育费附加： $23.4 \times (7\% + 3\% + 2\%) = 2.81$  万元

N 公司确认的捐赠支出为： $270 + 23.4 = 293.4$  万元

可以抵扣的企业所得税税额： $(293.4 + 2.81 - 180) \times 15\% = 17.43$  万元

## 方案二：现金捐赠

N 公司直接向 Q 市捐赠 450 万元,由于 N 公司年度利润总额的 12%大于 450 万,且公司的捐赠渠道也符合税法捐赠扣除的规定,因此 450 万元可在税前全额扣除。

可以抵扣的企业所得税税额:  $450 \times 15\% = 67.5$  万元

## 方案三：实物和现金混合捐赠

N 公司向 Q 市捐赠现金 225 万元,同时捐赠市场价格 225 万元(不含增值税)的路灯电池,成本为 135 万元。N 公司的 225 万元现金捐赠符合税法的扣除规定且未超过年度利润的 12%,故可全额扣除。另外 225 万元的实物捐赠视同销售进行收入结转。

N 公司应确认的销售收入: 225 万元

N 公司应结转的销售成本: 135 万元

N 公司可抵扣的进项税:  $135 \times 13\% = 17.55$  万元

N 公司调增利润:  $225 - 135 = 90$  万元

视同销售应缴纳的增值税:  $225 \times 13\% - 17.55 = 11.7$  万元

需要缴纳的城建税及教育费附加:  $11.7 \times (7\% + 3\% + 2\%) = 1.40$  万元

N 公司确认的捐赠支出为:  $225 + 135 + 11.7 = 371.7$  万元

可以抵扣的企业所得税税额:  $(371.7 + 1.40 - 90) \times 15\% = 42.47$  万元

表 4-12 三种捐赠形式税额对比 单位: 万元

| 捐赠形式 | 其他税费  | 可抵扣的企业所得税 |
|------|-------|-----------|
| 实物捐赠 | 26.21 | 17.43     |
| 现金捐赠 | 0     | 67.5      |
| 混合捐赠 | 13.1  | 42.47     |

通过计算可以得出,对于 N 公司来说现金捐赠不仅抵扣的企业所得税最多,而且还避免了其他税费的缴纳。因此企业在进行捐赠时,不仅要注意的捐赠金额,也要注意捐赠的渠道,符合国家税法的规定,其次就是捐赠形式最好采用现金捐赠,如此一来可以保证企业的经济利益最大化。

## (3) 研究开发费用的税收筹划

根据《财政部 税务总局关于进一步完善研发费用税前加计扣除政策的公告》(2021 年第 13 号): 制造业企业开展研发活动中实际发生的研发费用,未形成无形资产计入当期损益的,在按规定据实扣除的基础上,自 2021 年 1 月 1

日起,再按照实际发生额的 100%在税前加计扣除;形成无形资产的,自 2021 年 1 月 1 日起,按照无形资产成本的 200%在税前摊销。N 公司属于新能源电池制造业,适用此规定。

案例 9:2021 年,公司为了保持行业市场份额,准备进行技术和设备的更新,经过,企业经过商讨,通过以下两种方案进行企业的技术设备的更新。

方案一:用 1800 万元直接向 G 公司购买其已经研发出来的专利技术,认定为无形资产。(该无形资产预计摊销期为 6 年,无残值)

每年的税前抵减额:  $1800/6=300$  万元

方案二: N 公司对研发部门加大投入,预计未来 3 年公司每年投入 610 万元  
每年的税前抵减额:  $610 \times 200\%=1220$  万元

表 4-13 公司各年税前抵扣额(假设折现率为 10%)单位: 万元

| 年份  | 2021    | 2022     | 2023    | 2024   | 2025   | 2026   | 合计       |
|-----|---------|----------|---------|--------|--------|--------|----------|
| 外购  | 300     | 300      | 300     | 300    | 300    | 300    | 1800     |
| 现值① | 272.73  | 247.93   | 225.39  | 204.90 | 186.28 | 169.34 | 1306.58  |
| 自研  | 1220    | 1220     | 1220    | 0      | 0      | 0      | 3660     |
| 现值② | 1109.09 | 1 008.26 | 916.60  | 0      | 0      | 0      | 3033.96  |
| ①-② | -836.36 | -760.33  | -691.21 | 204.90 | 186.28 | 169.34 | -1727.38 |

总计方案二少缴纳企业所得税:  $(1220 \times 3 - 1800) \times 15\% = 279$  万元,折算成现值方案二比方案一少缴纳  $1727.38 \times 15\% = 259.11$  元,故选择方案二,加大研发投入,可以使企业整体效益最大化。

#### (4) 借款费用的税收筹划

根据国家税务总局的《企业所得税税前扣除办法》企业为购置、建造和生产固定资产、无形资产而发生的借款,在有关资产购建期间发生的借款费用,应作为资本性支出计入有关资产的成本;

案例 9: N 公司近几年因为扩大生产所以对资金的需求较大,故不断的有借款发生,这次新的生产设备需要资金 6500 万元,目前公司有以下两种方案获得资金。

方案一: N 公司选择向金融机构借款来取得 6500 万元的资金,借款利率为 4.35%,期限为两年。(中国人民银行规定的 1-5 年的基准率为 4.35%)

N 公司向金融机构的借款产生的财务费用可以在计算企业所得税时据实扣

除。

方案二：N 公司选择向非金融机构和员工内部集资 6500 万元，利率为 4.70%。

选择向非金融机构借款产生的借款费用，超过金融机构利率产生的利息的那一部分，不能在税前扣除。

表 4-14 两种方案借款费用对比 单位：万元

| 年份    | 2021   | 2022   | 合计    |
|-------|--------|--------|-------|
| 金融机构  | 282.75 | 282.75 | 565.5 |
| 非金融机构 | 305.5  | 305.5  | 611   |

由上表可知，N 公司如若选择方案二，不仅要调增企业所得税  $45.5 \times 15\% = 6.83$  万元，还需要多支付 45.5 万元的财务费用，使得 N 公司的总体经济效益降低了 52.33 万元。因此选择方案一向金融机构借款可以使企业的整体效益最大化，达到税收筹划的目的。

#### 4.2.3 融资方式选择的税收筹划

目前我国的新能源电池行业的业内竞争十分激烈，N 公司目前急需大量的资金来稳定自身的发展需求。结合 N 公司的实际情况，权益筹资和债权投资是最适合 N 公司募集资金的方式，因为目前企业的自有资金受股东利润分配的要求，无法满足目前 N 公司庞大的资金需求。根据《企业所得税法》的规定，企业向投资者支付的股息，红利等权益性投资收益款项税前不得扣除。故采用权益筹资的方式，不能减轻企业的税收负担。但是如果完全使用债权投资，会使得企业的资产负债率过高，对企业的长远发展有着不利的影响。税收筹划的目标是从企业长远的发展出发，综合考虑企业的整体效益。本文通过三种融资方案来对企业进行税收筹划。

案例 10：N 公司计划募集 4000 万设立新机构，根据预测，未来几年的平均息税前利润约为 800 万元。本文通过一下三种方案对 N 公司的融资方式进行筹划，以此选择出最合适的税收筹划方案

方案一：权益筹资比例 100%，将 4000 万元全部作为权益资本，面向社会公开发行的股票 1000 万股，每股 5 元。（2021 年商业银行 5 年以上的贷款利率为 4.65%，N 公司准予在 4.65% 的利率基础上上下浮动，假设 N 公司的借款年利率皆为 4.8%，N 公司近年每年发放固定股利每股 0.3 元，下同）

利润总额=800 万元

税后利润=800×(1-15%)=680 万元

发放股利=0.3×1000=300 万元

利润留存=680-300=380 万元(无借款故无借款利息)

方案二: 权益筹资比率为 70%, 债务筹资比率为 30%, 向社会公开募股发行股票 700 万股, 每股 4 元, 再向银行借款 1200 万元。

借款利息=1200×4.8%=57.6 万元

利润总额=800-57.6=742.4 万元

税后利润=742.4×(1-15%)=631.04 万元

发放股利=700×0.3=210 万元

利润留存=631.04-210=421.05 万元

方案三: 权益筹资比率为 30%, 债务筹资比率为 70%, 向社会公开募股发行股票 300 万股, 每股 4 元, 再向银行借款 2800 万元。

借款利息=2800×4.8%=134.4 万元

利润总额=800-134.4=665.6 万元

税后利润=665.6×(1-15%)=565.76 万元

发放股利=300×0.3=90 万元

利润留存=565.76-90=475.76 万元

表 4-15 净资产收益率 单位万元

| 权益: 负债 | 1: 0 | 7: 3   | 3: 7   |
|--------|------|--------|--------|
| 权益资本额  | 4000 | 2800   | 1200   |
| 净利润    | 680  | 631.04 | 565.76 |
| 企业所得税  | 120  | 111.36 | 99.84  |
| 利润留存   | 380  | 421.05 | 475.76 |
| 净资产收益率 | 17%  | 22.54% | 47.15% |

从上表可知, 方案一的税后净利润最高, 但是由于存在股利支付的情况, 方案三的利润留存是最多的, 如果站在企业的投资者的角度来看, 净资产收益率是衡量企业整体经济效益的不错指标。方案三的净资产收益率最高, 不论是财务管理角度还是本文侧重的税收筹划的角度, 方案三均是最优的选择, 使得企业的整体经济效益最大化。

#### 4.2.4 子公司和分公司设立的选择



一般企业的子公司在设立初期都会存在较高的成本费用,而大多数子公司在成立初期由于市场份额占比较少,所以都会出现亏损的情况。根据《企业所得税法》的相关规定,企业纳税年度发生的亏损,在五年之内,准予向后结转,用以后纳税年度的所得进行弥补。N公司现在正处于发展的关键阶段,由于公司发展的需要,N公司需要设立新的分支机构,而在设立子公司的初期,需要购买大量的设备和支付相关的租金。而设立的分支机构的性质不同也就代表着N公司的税收负担也会有所不同。

案例 11: 由于 N 公司的规模不断扩大,业务不断增多,N 公司计划投入 7000 万元成立一个负责新业务客户的相关分支机构 F 公司。由于该分支机构在初期,需要大量的资金投入,并且初期盈利并不太理想,故需要对其进行未来几年的利润预测,假设未来五年该分支机构还是符合高新技术企业的资格,企业所得税率为 15%,未来五年 N 公司,子公司 D 公司和分支机构 F 公司的利润预测如下表。

表 4-16 各公司利润预测表

|      | 2022 年 | 2023 年 | 2024 年 | 2025 年 | 2026 年 |
|------|--------|--------|--------|--------|--------|
| N 公司 | 5000   | 6000   | 7000   | 8000   | 10000  |
| D 公司 | 1500   | 2000   | 2500   | 3000   | 4000   |
| F 公司 | -1700  | -900   | -200   | 100    | 500    |

方案一: 将 F 公司作为 N 公司的分公司

F 公司作为 N 公司的分公司,两者为统一纳税主体,发生的亏损由总公司 N 公司进行弥补。

表 4-17 N 公司预计近五年企业所得税税负(设折现率为 10%)单位: 万元

|      | 2022 年 | 2023 年 | 2024 年  | 2025 年  | 2026 年  | 合计      |
|------|--------|--------|---------|---------|---------|---------|
| N 公司 | 495    | 765    | 1020    | 1215    | 1575    | 5070    |
| D 公司 | 225    | 300    | 375     | 450     | 600     | 1950    |
| 合计   | 720    | 1065   | 1395    | 1665    | 2175    | 7020    |
| 现值   | 654.55 | 880.17 | 1048.08 | 1137.22 | 1350.50 | 5070.52 |

如上表所示,考虑货币的时间价值,N 公司近五年需要负担的企业所得税总额是 5070.52 万元。

方案二: 将 F 公司作为 D 公司的分公司

F 公司作为 D 公司的分公司,两者为统一纳税主体,发生的亏损由 D 公司

进行弥补，第一年未弥补完的 200 元万可以由 D 公司第二年继续弥补。

表 4-18 N 公司预计近五年企业所得税税负（设折现率为 10%）单位：万元

|      | 2022 年 | 2023 年 | 2024 年  | 2025 年  | 2026 年  | 合计      |
|------|--------|--------|---------|---------|---------|---------|
| N 公司 | 750    | 900    | 1050    | 1200    | 1500    | 5400    |
| D 公司 | 0      | 135    | 345     | 465     | 675     | 1620    |
| 合计   | 750    | 1035   | 1395    | 1665    | 2175    | 7020    |
| 现值   | 681.82 | 855.37 | 1048.08 | 1137.22 | 1350.50 | 5073.00 |

如上表所示，考虑货币的时间价值，N 公司近五年需要负担的企业所得税总额是 5073.00 万元。

方案三：将 F 公司作为 D 公司的子公司

F 公司作为子公司，则是独立的一个纳税主体，前几年的亏损只能由自己承担，也只能由自己弥补。

表 4-19 N 公司预计近五年企业所得税税负（设折现率为 10%）单位：万元

|      | 2022 年 | 2023 年 | 2024 年  | 2025 年  | 2026 年  | 合计      |
|------|--------|--------|---------|---------|---------|---------|
| N 公司 | 750    | 900    | 1050    | 1200    | 1500    | 5400    |
| D 公司 | 225    | 300    | 375     | 450     | 600     | 1950    |
| F 公司 | 0      | 0      | 0       | 0       | 0       | 0       |
| 合计   | 975    | 1200   | 1425    | 1650    | 2100    | 7350    |
| 现值   | 886.36 | 991.74 | 1070.62 | 1126.97 | 1303.93 | 5379.63 |

如上表所示，考虑货币的时间价值，N 公司近五年需要负担的企业所得税总额是 5379.63 万元。

综上所述，方案三的企业所得税税负远高于方案一和二，方案一和方案二虽然最后的税负是一样的，但是考虑货币的时间价值，方案一最合适，N 公司的整体税负最低，企业整体效益最高。

### 4.3 N 公司税收筹划预期效果

本文主要通过 N 公司的增值税和企业所得税两大税种的筹划，为 N 公司提高了税后利润或延期纳税，获得货币的时间价值，保证 N 公司更稳定的发展。为了能更直观的展示出本文对 N 公司税收筹划的效果和筹划思路，本文制作了税收筹划效果图对各个环节的税收筹划思路和节税效果进行了总结，如表 4-20 所示：

表 4-20 N 公司税收筹划预期效果对比图

| 税种  | 筹划项目           | 筹划思路   | 筹划效果                      |
|-----|----------------|--|---------------------------|
| 增值税 | 供应商身份的选择       | 对三种不同供应商的身份（小规模纳税人取得普票，一般纳税人取得专票，小规模纳税人取得专票）的角度上计算出采购价格优惠临界点，确定从一般纳税人采购且开具增值税专票的方式最适合 N 公司 | 税后利润提高了 89.56 万元          |
| 增值税 | 新产品的销售活动促销方式选择 | 从买赠和赠送优惠券的两种方式计算出 N 公司需要缴纳的增值税和其对应的税后利润，对比之后确定采用买赠的形式更适合 N 公司                              | 税后利润提高了 75.09 万元          |
| 增值税 | 运输费用的选择        | 通过对比继续通过第三方运输和自营运输的方式运输产品所需要缴纳的增值税确定出 N 公司自营方式运输货物更合适 N 公司                                 | 增值税节税 900 万元              |
| 增值税 | 收款方式的选择        | 通过计算两种收款方式（直接收款和分期和赊销收款）相对应的所缴纳的增值   | 获得了货币的时间价值，延期纳税 161.06 万元 |

|       |                     |   |                                       |
|-------|---------------------|---|---------------------------------------|
|       |                     | 税来确定出选择预收<br>款的结算方式最适合<br>N 公司  |                                       |
| 企业所得税 | 存货计价<br>方式的选择       | 根据 N 公司的<br>实际情况对比两种存<br>货计价方式（加权平<br>均法和先进先出法）<br>的税后利润从而确定<br>采用加权平均法更适<br>合 N 公司             | 获得了货币时间价值，<br>延期纳税 6.75 万元            |
| 企业所得税 | 固定资产<br>折旧方式的选<br>择 | 通过对比三种固<br>定资产折旧方法（年<br>限平均法、双倍余额<br>递减法和年数总和<br>法）相对应所需要的<br>所得税和税后利润确<br>定双倍余额递减法更<br>适合 N 公司 | 获得了货币的时间价<br>值，企业所得税现值节税<br>16.01 万元  |
| 企业所得税 | 资产大修<br>理方式选择       | 从一次性修理和<br>拆分修理两种方式所<br>需要的所得税确定固<br>定资产拆分修理更适<br>合 N 公司  | 获得了货币的时间价<br>值                        |
| 企业所得税 | 广宣费的<br>税收筹划        | 对比广宣费的两<br>种支出方式相对应的<br>税后利润现值确定出<br>在各年间合理摊分更<br>适合 N 公司                                       | 税后净利润现值增加<br>200.88 万元，获得了货币的<br>时间价值 |
| 企业所得税 | 捐赠和赞<br>助支出的税收      | 对比现金捐赠，<br>实物捐赠和混合捐赠  | 企业所得税可抵扣额<br>增加 50.07 万元，且减少了         |

|       |                       |   |   |
|-------|-----------------------|---|---|
|       | 筹划                    | 的三种方式各自最后<br>需要的税费总和确定<br>出现金捐赠最适合 N<br>公司                  | 其他税费支出                                    |
| 企业所得税 | 研发费用<br>的税收筹划         | 对比外购和自研<br>的所需缴纳的企业所<br>得税确定出自研的方<br>式更适合 N 公司              | 企业所得税节税<br>259.107 万元                     |
| 企业所得税 | 借款费用<br>的税收筹划         | 通过对比向金融<br>机构和非金融机构借<br>款的两种方式确定<br>向金融机构借款更适<br>合 N 公司     | 企业所得税节税 6.83<br>万元且节省财务费用 45.5<br>万元      |
| 企业所得税 | 融资方式<br>的选择           | 根据权益筹资比<br>例的改变, 确定权益<br>筹资和债务筹资相结<br>合的方式为最适合 N<br>公司的筹划方案 | 企业所得税节省 20.16<br>万元, 且利润留存提高了<br>95.76 万元 |
| 企业所得税 | 子公司和<br>分公司的设立<br>的选择 | 根据分支机构设<br>立的性质确定出将分<br>支机构作为 N 公司的<br>分公司                  | 企业所得税现值减少<br>了 309.11 万元, 获得货币<br>的时间价值   |

从上表对比可以得知, 本文基于 N 公司的增值税和企业所得税的两大税种进行设计税收筹划方案, 仅主要就其当年某一时点的业务而言, 共节税 1805 万元, 延期纳税 595.31 万元, 同时节省相关财务费用 125.5 万元, 如若扩大到 N 公司当年全部同类业务, 筹划效果会大幅度提升。

## 5 N 公司税收筹划的风险及防范

### 5.1 税收筹划的风险

### 5.1.1 财务人员专业素质的风险

近几年因为疫情,我国出台了许多税收优惠政策帮助我国许多企业渡过这两年难关,但是这也就代表着我国的税收政策更新较快,所以财务人员必须时刻关注着我国税收政策的变化,这就给财务人员造成较大的压力。一些财务人员的专业素质不高,对税收政策了解的不透彻,可能会导致给企业涉及筹划方案时,信息具有滞后性,导致设计出来的税收筹划方案可能不仅不能使用还可能触犯税收法律法规。其次,当前大多数企业财务人员对税收方面的知识储量普遍偏低,税收方面的专业人士更少,甚至还有一些财务人员从未接触过税收方面的相关知识。即使企业请专业的税收专家设计相应的税收筹划方案,可能也会导致在执行过程中出现问题,特别涉及到一些税收与会计有着不同处理政策的时候,一些财务人员会以会计的视角是处理问题,导致违背了税收的相关规定,从而税收筹划方案失效,甚至可能会给企业的发展带来严重的不良影响,例如企业声誉受损,纳税信用等级下降。在本文中根据问卷调查,N公司作为新能源汽车电池的头部企业,财务人员中认为自己具备良好税收知识储备的占比也仅仅在10%左右,专门了解过税收筹划方面知识的财务人员更是只有3%,故财务人员专业素质带来的风险不能小觑。

### 5.1.2 税收政策变动频繁的风险

我国目前的税收制度还在不断地完善当中,这就导致了我国的税收政策变化频繁的特点。企业在进行税收筹划时,一定要注意税收法律法规的变动。目前我国还正在处于产业不断升级的阶段,未来我国的税收政策还会不断发生变更,也不断地出台新的税收政策,而正是新旧政策的微小差异就可能使税收筹划方案处于违反税收法律法规的危险处境之下。一些长期的税收筹划的金额往往较高,更应该注意税收政策频繁的变动,并且如果政策的变动还会导致税收筹划的调整,而调整产生的费用会导致税收筹划的效果变弱甚至无效的情况。例如近几年的增值税经过两次调整从17%到13%,疫情期间的各种小规模纳税人的优惠政策颁布和变动都给税收筹划带来了不少的风险和麻烦。本文的N公司就需要时刻注意关于高新技术企业方面的税收政策的变动和高科技企业认定的变动,这些政策的变动都可能会给N企业带来风险。

### 5.1.3 税收筹划目标不明确的风险

税收筹划的最终目的是使得企业的税后利润最大化，其中包括了降低税负，延迟纳税等等。但是当税收筹划中太过于追求低税负可能会使得企业税后利润的增高。有些时候会出现税负较高的方案但其税后利润会高于税负较轻的方案，此时我们应该选择使企业税后利润最大化的方案。例如本文中 N 公司促销方式的选择，买赠形式虽然税负较高但是税后利润却也更高。有些企业仅仅从节税效果的高低就判断税收筹划效果的好坏，显然是走入了误区。所以企业只从单一的角度去进行税收筹划是不可行的，要把握住企业整体经济效益最大化的最终目的，多方面考虑进行税收筹划方案，找到最合适的税收筹划方案。切莫违背了最终目标去进行税收筹划，从而导致税收筹划方案失效。

### 5.1.4 税企沟通不足的风险

税收筹划不仅局限于企业的执行，行政机关也是税收筹划中重要的一员。税收筹划是在遵守法律法规的前提下，根据国家的政策进行的合理的税收筹划安排。合法性是税收筹划的重要特征，也是与偷税漏税的本质区别。但是在实务中，识别合法与否最主要的还是看税务机关的监管。如若和税务机关的工作人员沟通不足可能导致税务机关对企业的税收筹划的裁定不正确，使得企业的一些进行正常合法的税收筹划方案实施受限，给企业发展带来严重不良影响，导致企业发展受阻。目前我国的大部分税收筹划的界定并不是一板一眼的，存在着一定的主观性，企业和税务机关人员的沟通不足，可能导致税务机关人员误解税收筹划方案，导致企业筹划受阻。N 公司所处的行业目前也是国家大力发展的行业，有许多国家支持的税收政策，如若不与税务机关建立起良好的沟通，可能导致 N 公司误解国家税收政策，作出不合理的税收筹划方案，对 N 公司的声誉也会造成影响。

## 5.2 税收筹划风险的防范措施

### 5.2.1 提高财务人员的专业素质

税收筹划方案的设计与执行都需要财务人员具备一定的专业基础，财务人员的专业素质直接影响着税收筹划方案的效果和可行性。企业可以通过给财务人员定期培训，组建一支专业的税收团队，把拥有相关税收学历背景的财务人员聚集

起来,或者和社会上的专业机构例如税务师事务所,会计师事务所建立良好的联系,以此保证税收筹划方案的可行性。对于 N 公司这种大型企业来说,更需要内部及时更新传递税收政策的变动,例如 N 公司销售方式的选择的税收筹划往往金额偏大且时间持续性长,所以更应该注重税收政策的更新。企业还可以设立奖励制度,例如对考取相关职业证书的财务人员给与一定的奖励和补贴,提高大家的学习积极性。企业还需要培养财务人员自身的风险防范意识,在税收筹划方案的设计或执行过程中,能够主动的发现存在的风险,靠自身的专业素养去对方案进行调整改善。

### 5.2.2 把握国家税收政策变动

企业可以多关注税务资讯的官方公众号和官网,或者订阅税务类的期刊,以便及时把握税收政策的变更。企业在设计税收筹划方案的时候,一定要注意引用税收政策的使用主体,适用时间等等。根据政策的变动和自身实际情况的变动来及时更新税收筹划方案。涉及到一些复杂且大额的税收筹划方案时,可以选择咨询专业机构,确保税收筹划方案的合理有效,以防违反法律法规。除了国家税务局的税收优惠政策,同时企业也应该注意地方税务局的税收优惠,在获取到最新的税收政策时,应该及时传递给企业内部的每一位财务人员,遇到一些比较大的税收政策变动时,可以举行一些宣讲座或培训会议给财务人员们进行宣传培训。新能源汽车电池行业目前也是国家政策的倾向点,政策多且变化频繁,例如 N 公司研发费用扣除政策就在 2021 年发生了修订,税前扣除的比例从 175%调整到了 200%。企业只有及时把握国家税收政策的变动,具备良好的税务基础,根据国家政策及时调整税收筹划方案,企业才可以将税收筹划的效用发挥到最高。

### 5.2.3 综合考虑税收筹划方案

税收筹划的最终目标是税后利润最大化,所以企业在进行税收筹划的时候最重要的还是要看筹划后的税后利润,因此,企业在进行税收筹划的时候要综合考虑企业自身的实际情况,不仅一味地追求税负的降低,从而忽略了非税成本的增加,顾此失彼,导致税收筹划的效果大打折扣,甚至可能使得筹划后的税后利润降低。除此之外,也要考虑企业的长远利益,不能只顾眼前的利润高低。货币具有时间价值,有些税收筹划方案可能刚开始的税后利润的增长并不明显,但是综



合起来的效果会十分明显,充分利用好货币的时间价值也是税收筹划的目标之一。另外企业还要考虑自身的实际情况,如企业目前资金需求紧张,可以将固定资产修理筹划成普通修理,减少当期的资金支出。如企业近期资金压力轻松,则应从长远利益方向出发。例如 N 公司对于运输费用的筹划,不仅要考虑纳税成本的多少,还要考虑设立专门运输部门所需要的费用成本。企业的税收筹划方案不仅需要合理,还需要合适,以最合适的方案达到企业整理经济效益的最大化。

#### 5.2.4 注意与税务部门的良性互动

税务机关在执法过程中判定企业税收筹划方案合法性的时候,并不是完全一板一眼的,税务机关执法人员会根据企业和自身的经验去判断税收筹划方案的合法性,此时就需要企业和税务机关的执法人员平时多进行沟通交流,有良性的互动。在执行税收筹划方案之前,先与税务机关执法人员沟通好,提前确认一下方案的合法性,让税务机关认可这份方案,和税务机关的执法人员积极进行沟通交流,对方案中出现的问题进行调整,消除双方之间的分歧,使方案能够得到税务机关的认可。平时企业的财务人员也可以和税务机关多进行一下沟通交流,询问一下企业适用的税收政策,实现政府和企业的共同发展。例如本文中的 N 公司作为纳税大户,新能源电池行业作为国家大力支持产业,N 公司和税务机关的沟通更是尤其重要,良好的沟通不仅可以使 N 公司及时了解到税收政策的变化,促进税收筹划方案的顺利实施,还能和地方税务机关争取一些专门的税收优惠,进一步扩大税收筹划空间。当然企业平时也应该确保自己按时纳税,保持自己的纳税信用,给税务机关留下自己诚信纳税的形象,以此来减轻税筹筹划方案的风险。

## 6 结论

本文以新能源汽车电池制造业 N 公司为研究对象,通过 N 公司的财务情况和纳税状况,对比同行业的其他几家企业的税负状况,主要从 N 公司增值税和企业所得税两大税种入手,根据具体的案例,针对性的提出税收筹划方案,最后得出以下结论:

(1) N 公司属于大型的新能源汽车电池制造企业,业务量大且资金需求量大,所涉及的应交税额也很多。N 公司的增值税和企业所得税的占比极高,同

行业的其他企业也是这两种纳税金额占比较高,因此同行业的企业也应从这两大税种进行税收筹划。

(2) 增值税方面,本文主要从供应商身份,销售方式,运输费用和收款方式四个方面进行税收筹划,这四个方面同样适用于其他的新能源电池行业。在供应商身份选择的时候,根据需要购买的金额来确定选择从小规模纳税人还是一般纳税人收购,掌握好供应商采购价格的临界点。对于 N 公司这种大体量的企业,可以采取自营的方式进行运输货物,平时销售的时候尽量采取预收款的方式,以保证货币的时间价值的最大化。平时进行促销时,可以采取买赠的形式进行促销,这样子可以使 N 公司的整体经济效益最大化。

(3) 企业所得税方面,本文主要从资产税务处理,扣除项目的税务处理和设立环节三个大方面进行税收筹划。资产的税务处理主要通过选择合适的存货计价方式(对于 N 公司来说选择加权平均的方法对于 N 公司更有利),固定资产折旧方法的选择(N 公司采用双倍余额递减法可以有效的提升 N 公司的整体经济效益)和 N 公司固定资产大修理方面,采用拆分修理可以达到税收筹划的目的。在扣除项目的税收筹划中,主要从合理分摊 N 公司每年的广宣费,多进行现金捐赠,加大自研力度和向金融机构借款四种方式进行合理筹划,使得 N 公司提高整体的经济效益。在 N 公司设立环节中, N 公司可以采取权益筹资和债权筹资相结合的方式进行融资,设立分支机构主要以设立分公司为主,这样可以有效的帮助 N 公司实现经济效益的最大化,保证 N 公司的长远发展。

(4) 在税收筹划的风险和防范方面,本文主要从四个方面介绍了 N 公司可能设计的筹划风险:财务人员的专业素质;税收政策的频繁变动;税收筹划目标的不明确和税收行政执法不规范四个方面,并相应的从四个方面进行防范:提高财务人员的专业素质;时刻关注税收政策的变动;综合考虑税收筹划方案和多注意和税务部门的良性互动。

N 公司通过税收筹划,不仅减轻了税收负担,而且还大幅度的提升了税后利润,实现了企业的经济效益最大化。本文对 N 公司的税收筹划不仅局限于自身的内部的运营,还涉及到了前段供应和后端销售的环节,对那些和 N 公司经营模式大致相同的企业也同样具有借鉴意义,而 N 公司作为新能源电池行业的头部企业,目前新能源电池行业大部分企业的经营模式也都基本与 N 公司保持一致。新能源电池作为目前国家大力支持发展的行业,利用好国家颁布的税收政策,实现企业和政府的双赢,也对新能源电池行业的发展具有一定的积极作用。

## 参考文献

- [1] 唐腾翔,唐向.税收筹划[M].北京:中国财政经济出版社,1994, 14-17.
- [2] 高颖.税收筹划对企业成本的影响[J].现代商业,2018(33):133-134.
- [3] 邓利梅.加速折旧政策扩围对企业所得税的影响[J].财会月刊,2016(28):11-13.
- [4] 马步峰.2010.浅谈企业纳税筹划[J].会计之友(下旬刊)(07): 108-11.
- [5] 邢俊霞.巧用临界点进行消费税纳税筹划[J].财会月刊,2012,(04):29-30.
- [6] 刘东利.税收筹划风险及其防控研究[D].杭州:浙江财经大学, 2009.
- [7] 盖地.税务筹划[M].高等教育出版社, 2003.
- [8] 葛萌.营改增背景下制造业企业的税收筹划及(风险应对[J].企业改革与管理,2019,(16):111-112.
- [9] 肖美玲.探析企业税收筹划[J].现代经济信息,2017(24):207.
- [10] 闻芒.浅议制造型企业所得税税收筹划研究[J].财会习,2019(32):155-156.
- [11] 钟秋新.企业增值税税收筹划分析[J].会计师,2019(16):26-27.
- [12] 熊斌.工业企业采购活动的增值税税收筹划方法分析[J].北方经贸,2019(11):155-156.
- [13] 许春山.关于企业所得税税收筹划分析[J].纳税,2020,14(03):40+45.
- [14] 齐瑞燕.探析制造企业税务筹划途径[J].财会学习,2018(19):146-147.
- [15] 闫雅雯.制造类企业各环节中的纳税筹划[J].中外企业家,2017(26):65-67.
- [16] 樊乐.大中型制造业企业所得税筹划研究——以江苏 SG 集团有限公司为例[J].中国乡镇企业会计,2016(05):65-67.
- [17] 刘琨.我国制造业成本结构的优化路径探微——来自乘用车制造企业的证据[J].财会月刊,2018(01):95-101.
- [18] 刘聪.B 汽车制造公司纳税筹划研究[D].西安:西安石油大学,2019
- [19] 张蒙.YQ 轿车股份有限公司税务筹划研究[D].沈阳:辽宁大学,2019.
- [20] 郑锐.企业所得税税务筹划分析——以 DF 汽车集团为例[J].中国市场,2016(02):138-139.
- [21] 张舸.A 汽车配件公司纳税筹划方案设计与研究[D].西安:西安石油大学,2017.
- [22] 王兆瑞.制造业增值税涉税风险管控与税负成本降低刍议[J].财税探

- 讨,2019(28):34-37
- [23] 盖地.税务筹划:目标、原则与原理[J].北京工商大学学报(社会科学版),2012,27(05):6-11.
- [24] 张凌宇.关于增值税纳税人财务管理中税收筹划的探讨[J].经济视角(上旬刊),2015(04):39-41.
- [25] 李孟珂.2016.浅析企业所得税税收筹划方法[J].商(28):205.
- [26] 齐乐.关于固定资产纳税筹划的思考[J].冶金财会,2018,37(04):39-43.
- [27] 于欣欣. G 汽车饰件公司税收筹划研究[D].河南大学,2020.
- [28] 韩清轩.基于契约论的纳税筹划有效性的“十维”分析[J].注册税务师,2014(05):35-39.
- [29] 陈虹.企业所得税税务筹划中的常见问题及对策[J].财会学习,2019(09):1-3
- [30] 邓利梅.加速折旧政策扩围对企业所得税的影响[J].财会月刊,2016(28):11-13
- [31] Nor Shaipah Abdul Wahab, Kevin Holland. Tax planning, corporate governance and equity value [J].The British Accounting Review, 2012(44):111-124.
- [32] Hans Gribnau. Corporate Social Responsibility and Tax Planning: Not by Rules Alone [J].Social & Legal Studies, 2015(24):225-250.
- [33] Soufiene Assidi, Khaoula Aliani, Mohamed Ali Omri. Tax optimization and the firm's value: Evidence from the Tunisian context[J]. Borsa Istanbul Review,2016,16(3):177-184
- [34] Zhang Y, Huang J H. Cost-Based Pricing Model With Value-Added Tax And Corporate Income Tax For A Supply Chain Network [J]. Applied Mathematical Modelling, 2014.,38(1).
- [35] Goergen M, Renneboog L. Investment Policy, Internal Financing And Ownership Concentration In The Uk [J]. Journal Of Corporate Finance,2001,7(3).
- [36] Niels Johannesen. Tax avoidance with cross-border hybrid instruments[J]. Journal of Public Economics,2014,112:40-52.
- [37] Garland Bauman C.M Schadewald. Impact of foreign operations on reported effective tax rates: In terplay of foreign 2001, 2 (10):177-196.
- [38] James Alm, Todd Cherry.Taxpayer information assistance services and tax compliance behavior[J].Journal of economic psychology,2010(31):577—586.

- [39] Yaniv G, Tax compliance and advance tax payments; A prospect theory analysis [J]. National Tax Journal, 1999(52):753-764.
- [40] Laplante S K, Skaife H A, Swenson L A, Et Al. Limits Of Tax Regulation: Evidence From Strategic R&D Classification And The R&D Tax Credit [J]. Journal Of Accounting And Public Policy ,2019,38(2).