

# 捐赠固定资产纳税筹划例解

易梅欢

(长沙广播电视大学 长沙 410005)

**【摘要】** 固定资产在企业经营活动中处于重要地位,加强固定资产的纳税筹划越来越受到企业的重视,出现了不少有关企业固定资产纳税筹划的理论和方法。本文在参考了诸多研究的基础上,结合财务管理的现金流量管理及企业价值最大化目标,从现金流量管理的角度,运用实例说明捐赠取得固定资产的纳税筹划。

**【关键词】** 捐赠 固定资产 纳税筹划

企业接受捐赠的固定资产,应按税法规定确定的入账价值确认为捐赠收入,并计入当期应纳税所得额,计算缴纳企业所得税。企业取得的非货币性资产捐赠收入金额较大(接受捐赠的所得占应纳税所得额总额 50%及以上的),并入一个纳税年度缴纳税款确有困难的,可以在不超过 5 年的期间内平均计入各年度的应纳税所得额。接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值,是指根据有关凭据等确定的应计入应纳税所得额的接受非货币性资产的价值和由捐赠企业代为支付的增值税进项税额,不含按会计制度及相关准则规定应计入受赠资产的由受赠企业另外支付或应付的相关税费。

固定资产的取得涉及企业所得税、增值税、营业税、城市维护建设税、教育费附加等税种的缴纳。固定资产取得的纳税筹划是企业总体纳税筹划的内容之一,与广泛意义上的纳税

本,应尽量在劳务合同完成时确认收入。

(3)平时零星承接的施工项目,承建部门向建设单位预收或收取工程款时,应尽量开具收款收据,最后决算时再换开建筑安装业发票,以延缓纳税义务发生时间。

5. 规范成本核算。营业税中分包额的扣除和所得税中成本的认可都需要以有效的财务会计资料为依据,尤其是要有合法票据,因此施工企业特别要把握好发票的合法性问题,对取得的大额发票、外地发票和因污损、褶皱、揉搓等原因无法辨认的发票,尤其要认真审核,以免产生不必要的涉税纠纷。企业在日常采购原材料时,材料的采购地要与发票的开具地一致,且要与购销合同中的原材料品种、价款等项目相符,对于大额发票的价款支付要尽可能采取转账支付方式结算货款,以便充分证明企业在取得发票上的真实、合法。

6. 利用集团的优势进行合理的纳税筹划。子公司必须单独缴纳企业所得税,其盈亏不能汇总到总公司统一缴纳,分公司的盈亏则合并到总公司统一缴纳企业所得税。

(1)不同的施工合同的利润空间是不一样的,企业集团可以将利润高的施工任务分配给企业所得税率低的子公司或分配给处于亏损期的子公司承担,利用子公司的不同税率或利

筹划在原则、目标、方法与技巧上有着共同点。本文运用实例,对接受捐赠固定资产如下四种情况的纳税筹划作介绍。

## 一、受赠生产设备为企业不需固定资产,取得该资产捐赠收入金额小于企业当年应纳税所得总额的 50%

例 1:乙公司总资产 1 800 万元,其中股东权益 1 080 万元,负债 720 万元(其中有息负债 420 万元),年利息 32 万元,贝塔值为 2,市场风险溢价为 5%,无风险利率为 2%,当年应纳税所得额为 367 万元,企业适用所得税税率为 30%。

假设乙公司能够保持目前的资本结构和风险程度,能够继续按目前的负债成本融资。某年年末甲公司准备向其捐赠一台生产设备,假设在乙公司不打算使用该生产设备且乙公司在受赠时既不将该生产设备作为固定资产入账,也不将该生产设备纳入公司固定资产范围进行管理,而受赠的同时能

润弥补亏损的政策,达到降低整个集团公司税负的目的。

(2)合理分配总机构的管理费用。税法规定,企业集团总部为其下属公司提供服务,有关的管理费用可以分摊给下属公司。因此,集团公司可以给税率高的子公司或盈利多的子公司多分配管理费用,给税率低或处于亏损状态的子公司少分配管理费用,达到降低企业整体税负的目的。

## 主要参考文献

1. 财政部.关于印发《施工企业会计核算办法》的通知.财会[2003]27,2003-09-25
2. 国务院.营业税暂行条例.国务院令第 136 号,1993-12-13
3. 财政部、国家税务总局.增值税暂行条例实施细则.财政部令第 50 号,2008-12-15
4. 曹聪慧.浅议施工企业成本控制及正确核算问题.经济师,2009;4
5. 曾忠伟.浅议施工企业营业税的会计处理.管理与财富,2006;6
6. 蓝永华.施工企业纳税筹划之我见.财会月刊(综合),2007;9

将该生产设备出售的情况下,乙公司以后年度均盈利。那么根据双方确认捐赠生产设备的价值(公允价值)为175.5万元(含增值税25.5万元),甲公司提供的发票列明价格为125万元,增值税税额为25.5万元。乙公司接受该捐赠生产设备需支付装卸费1万元,乙公司出售该生产设备的市价为150万元(不含销项税额25.5万元),出售该生产设备需支付清理费用2万元。

1. 乙公司将受赠设备立即以市价出售。乙公司因接受捐赠应纳相关所得税=175.5×30%=52.65(万元)。则:

出售该受赠资产损益=150-(150+1)-2=-3(万元)。

处理该受赠资产损失节税=3×30%=0.9(万元)。

因乙公司未将该生产设备纳入固定资产范围进行管理,且并未使用,所以其进项税额可以抵扣,那么其应纳增值税税额=25.5-25.5=0(万元)。

乙公司因取得并出售该生产设备承担的税负总额=52.65-0.9=51.75(万元)。

乙公司因取得并出售该生产设备现金流入合计=150+25.5-2-1-51.75=120.75(万元)。

2. 假设因该设备确为乙公司不需用固定资产,经协商,甲公司同意改为捐赠同等价值的货币资金175.5万元。则:

(1)乙公司因受赠货币资金应纳相关所得税=175.5×30%=52.65(万元);

(2)乙公司因受赠货币资金现金流入量=175.5-52.65=122.85(万元)。

3. 假设甲公司同意改为捐赠货币资金,但捐赠金额只限于出售该生产设备后所得的货币资金,甲公司出售该生产设备所得价款为175.5万元(含增值税25.5万元),支付清理费2万元,则甲公司出售该生产设备所得资金为173.5万元(150+25.5-2),即乙公司可得捐赠货币资金173.5万元。则:

(1)乙公司因受赠货币资金应纳相关所得税=173.5×30%=52.05(万元);

(2)乙公司因受赠货币资金现金流入量=173.5-52.05=121.45(万元)。

由以上分析可知,在上述条件下,乙公司三种受赠方式税负水平及现金流量如下:

受赠方式	税负(金额)	现金流入量
实物	51.75	120.75
同等价值货币资金	52.65	122.85
售后取得货币资金	52.05	121.45

由表1可以看出,当取得资产捐赠收入金额小于企业当年应纳税所得税总额的50%时,乙公司受赠方式的最优方案是接受捐赠同等价值的货币资金,其次是受赠后出售该生产设备取得货币资金。

二、受赠生产设备为企业不需用固定资产,取得该资产捐赠收入金额不小于企业当年应纳税所得税总额的50%

例2:承上例,假设双方确认捐赠生产设备的价值(公允

价值)为198.9万元(含增值税28.9万元),甲公司提供的发票列明价格为170万元,增值税税额为28.9万元。

1. 乙公司可以将该生产设备出售、出租,但考虑到出租回收资金慢,目前公司又需资金投入,故准备以市价198.9万元(含增值税28.9万元)出售,支付清理费3万元。则:

股东期望报酬率=2%+2×(5%-2%)=8%。

乙公司综合资金成本=420÷1800×32÷420×(1-30%)+1080÷1800×8%=6%。

乙公司因取得的捐赠收入金额198.9万元大于该公司当年应纳税所得总额367万元的50%,可以在5年内平均计入应纳税所得额,那么乙公司每年计入应纳税所得额的金额=198.9÷5=39.78(万元)。

乙公司接受捐赠应纳所得税税额现值=39.78×[(P/A, 6%, 4)+1]×30%=39.78×(3.4651+1)×30%=53.29(万元)。

出售该受赠资产损益=170-170-3=-3(万元)。

处理该受赠资产损失节税=3×30%=0.9(万元)。

因乙公司未将该受赠生产设备纳入固定资产范围进行管理,且并未使用,所以其进项税额可以抵扣,那么其应纳增值税=28.5-28.5=0(万元)。

乙公司取得并出售该生产设备承担的税负总额=53.29-0.9=52.39(万元)。

乙公司取得并出售该生产设备现金流入合计=170+28.9-3-52.39=143.51(万元)。

2. 假设因该生产设备确实为乙公司不需用固定资产,经协商,甲公司同意改为捐赠同等价值的货币资金198.9万元。那么乙公司接受捐赠货币资金只能并入当年应纳税所得额中交纳所得税。则:

(1)乙公司因受赠货币资金应纳相关所得税=198.9×30%=59.67(万元);

(2)乙公司因受赠货币资金现金流入量=198.9-59.67=139.23(万元)。

3. 假设甲公司同意改为捐赠货币资金,但捐赠金额只限于出售该生产设备后所取得的货币资金,甲公司出售该生产设备所得价款为198.9万元(含增值税28.9万元),支付清理费3万元,则甲公司出售该生产设备所得资金为195.5万元(170+28.9-3),即乙公司可得捐赠货币资金195.5万元。则:

(1)乙公司因受赠货币资金应纳相关所得税=195.5×30%=58.65(万元);

(2)乙公司因受赠货币资金现金流入量=195.5-58.65=136.85(万元)。

由以上分析可知,在上述条件下,乙公司三种受赠方式税负水平及现金流量如下:

受赠方式	税负(金额)	现金流入量
实物	52.39	143.51
同等价值货币资金	59.67	139.23
售后取得货币资金	58.65	136.85

由表 2 可以看出,当取得资产捐赠收入金额大于企业当年应纳税所得总额的 50%时,乙公司受赠方式的最优方案是接受捐赠实物,其次是受赠同等价值货币资金。

### 三、受赠生产设备为企业需用固定资产,取得该资产捐赠收入金额小于企业当年应纳税所得总额的 50%

例 3:承例 1,假设双方确认捐赠生产设备的价值(公允价值)为 175.5 万元(含增值税 25.5 万元),甲公司提供的发票列明价格为 125 万元,增值税税额为 25.5 万元。乙公司接受捐赠该设备需支付装卸费 1 万元。该设备每年可为公司带来增量收入 100 万元,从第 3 年起乙公司每年需支付维护费用 0.5 万元,该设备可使用 10 年,第 10 年乙公司可收回残值 20 万元(不考虑其他清理费用)。市场上存在同类更先进的设备,价值 200 万元(不含增值税 34 万元),每年可为乙公司带来增量收入 120 万元,从第 3 年起乙公司每年需支付维护费用 0.8 万元,该设备可使用 10 年,第 10 年乙公司可收回残值 30 万元(不考虑其他清理费用)。税法规定该类设备折旧年限为 10 年,残值率为 5%。乙公司可以 175.5 万元(含增值税 25.5 万元)将受赠设备售出,但须支付清理费用 2 万元。

股东期望报酬率=2%+2×(5%-2%)=8%。

乙公司综合资金成本=420÷1 800×32÷420×(1-30%)+1 080÷1 800×8%=6%。

1.假设乙公司接受该设备并投入使用。乙公司因接受捐赠应纳相关所得税=175.5×30%=52.65(万元)。则:

受赠固定资产入账价值=175.5+1=176.5(万元)。

税法规定受赠固定资产的年折旧金额=176.5×(1-5%)÷10=16.77(万元)。

该固定资产折旧抵税现值=16.77×(P/A,6%,10)×30%=16.77×7.360 1×30%=37.03(万元)。

因该设备第 10 年末残值收入为 20 万元,则按税法规定残值=176.5×5%=8.83(万元),收回残值收益应纳所得税=(20-8.83)×30%=3.35(万元)。

则该设备残值收入净额现值=(20-3.35)×(P/S,6%,10)=16.65×0.558 4=9.3(万元)。

乙公司支付维护费用净额现值=0.5×(P/A,6%,8)×(1-30%)×(P/S,6%,2)=0.5×6.209 8×70%×0.89=1.93(万元)。

与该受赠设备有关的税负现值合计=100×(P/A,6%,10)×30%+52.65+3.35×(P/S,6%,10)-0.5×(P/A,6%,8)×30%×(P/S,6%,2)-37.03=220.8+52.65+3.35×0.558 4-0.5×6.209 8×30%×0.89-37.03=237.46(万元)。

乙公司获得的现金流入量合计=100×(P/A,6%,10)×(1-30%)-52.65+37.03+9.3-1.93=515.21-52.65+37.03+9.3-1.93=506.96(万元)。

2.假设乙公司仍可选择第一种情况的三种受赠方式,并补充差额资金于年末购置先进设备后投入使用,我们只需要计算使用先进设备给公司带来的现金流量,再结合三种受赠方式下现金流入量即可得出最优方案。

购置新设备现金流出量 234 万元,新设备年折旧额=234×(1-5%)÷10=22.23(万元)。则:

(1)新设备折旧抵税现值=22.23×(P/A,6%,10)×30%=22.23×7.360 1×30%=49.08(万元);

(2)新设备第 10 年末残值收入 30 万元,税法规定残值=234×5%=11.7(万元);

(3)残值收益净额=30-11.7=18.3(万元);

(4)残值收益应纳所得税=18.3×30%=5.49(万元);

(5)残值收益净额现值=(30-5.49)×(P/S,6%,10)=24.5×0.558 4=13.69(万元);

(6)支付维护费用净额现值=0.8×(P/A,6%,8)×(1-30%)×(P/S,6%,2)=0.8×6.209 8×70%×0.89=3.09(万元);

(7)与该设备有关的税负现值合计=120×(P/A,6%,10)×30%-49.08+5.49×(P/S,6%,10)-0.8×(P/A,6%,8)×30%×(P/S,6%,2)=264.96-49.08+5.49×0.558 4-0.8×6.209 8×30%×0.89=264.96-49.08+3.07-1.33=217.62(万元);

(8)乙公司获得的现金流入量合计=120×(P/A,6%,10)×(1-30%)+49.08+13.69-3.09-234=618.25+49.08+13.69-3.09-234=443.93(万元)。

因此,乙公司接受捐赠生产设备后将其售出再购入先进设备时,其现金流量合计=443.93+120.75=564.68(万元)。

税负合计=217.62+51.84=269.46(万元)。

接受捐赠同等价值货币资金并购入先进设备时,乙公司现金流量合计=443.93+122.85=566.78(万元)。

税负合计=217.62+52.65=270.27(万元)。

接受捐赠售后所得货币资金并购入先进设备时,乙公司现金流量合计=443.93+121.45=565.38(万元)。

税负合计=217.62+52.05=269.67(万元)。

由以上分析可知,在上述条件下,乙公司四种不同处理方式的税负水平及现金流量如下:

处理方式	税负	现金流入量
受赠后使用	237.46	506.96
受赠后出售并购入新设备	269.46	564.68
受赠同等价值货币资金购入新设备	270.27	566.78
受赠设备变卖款后购入新设备	269.67	565.38

由表 3 可知,在上述条件下,存在更为先进的设备时,企业应选择使用新设备更为有利。

### 四、受赠生产设备为企业需用固定资产,取得该资产捐赠收入金额不小于企业当年应纳税所得总额的 50%

例 4:承例 1,假设双方确认捐赠生产设备的价值(公允价值)为 198.9 万元(含增值税 28.9 万元),甲公司提供的发票列明价格为 170 万元,增值税税额为 28.9 万元。乙公司接受该捐赠生产设备需支付装卸费 1 万元。该生产设备每年可为公司带来增量收入 100 万元,从第 3 年起公司每年需支付维护费用 0.5 万元,该生产设备可使用 10 年,第 10 年公司可收回残值 20 万元(不考虑其他清理费用)。市场上存在同类更先进的设备,价值 234 万元(含增值税),每年可为公司带来增量收入 120 万元,从第 3 年起公司每年需支付维护费用 0.8 万元,

该设备可使用 10 年,第 10 年公司可收回残值 30 万元(不考虑其他清理费用)。税法规定该类设备折旧年限为 10 年,残值率为 5%。公司可以 175.5 万元(含增值税 25.5 万元)将受赠生产设施售出,但须支付清理费用 2 万元。

股东期望报酬率=2%+2×(5%-2%)=8%。

乙公司综合资金成本=420÷1 800×32÷420×(1-30%)+1 080÷1 800×8%=6%。

1. 乙公司因取得的捐赠收入金额 198.9 万元大于该公司当年应纳税所得额 367 万元的 50%,可以在 5 年内平均计入应纳税所得额,故乙公司每年计入应纳税所得额的金额=198.9÷5=39.78(万元)。

乙公司接受捐赠应纳税所得额现值=39.78×[(P/A,6%,4)+1]×30%=39.78×(3.465 1+1)×30%=53.29(万元)。

受赠固定资产入账价值=198.9+1=199.9(万元)。

税法规定受赠固定资产的年折旧金额=199.9×(1-5%)÷10=18.99(万元)。

该固定资产折旧抵税现值=18.99×(P/A,6%,10)×30%=18.99×7.360 1×30%=41.93(万元)。

因该设备第 10 年末残值收入为 20 万元,则按税法规定其残值=199.9×5%=10(万元),收回残值收益应纳税所得额=(20-10)×30%=3(万元)。

则该设备残值收入净额现值=(20-3)×(P/S,6%,10)=17×0.558 4=9.49(万元)。

乙公司支付维护费用净额现值=0.5×(P/A,6%,8)×(1-30%)×(P/S,6%,2)=0.5×6.209 8×70%×0.89=1.93(万元)。

与该受赠设备有关的税负现值合计=100×(P/A,6%,10)×30%+53.29+3×(P/S,6%,10)-0.5×(P/A,6%,8)×30%×(P/S,6%,2)-41.93=220.8+53.29+3×0.558 4-0.5×6.209 8×30%×0.89-41.93=233.01(万元)。

乙公司获得的现金流入量合计=100×(P/A,6%,10)×(1-30%)-53.29+41.93+9.49-1.93=515.21-53.29+41.93+9.49-1.93=511.41(万元)。

2. 假设乙公司仍可选择第二种情况的三种受赠方式,并补充差额资金于年末购置先进设备后投入使用,我们只需要计算使用先进设备给公司带来的现金流量,再结合三种受赠方式下现金流入量即可得出最优方案。

购置新设备现金流出量 234 万元,新设备年折旧额=234×(1-5%)÷10=22.23(万元)。则:

(1)新设备折旧抵税现值=22.23×(P/A,6%,10)×30%=22.23×7.360 1×30%=49.08(万元);

(2)新设备第 10 年末残值收入 30 万元,税法规定残值 234×5%=11.7(万元);

(3)残值收益净额=30-11.7=18.3(万元);

(4)残值收益应纳税所得额=18.3×30%=5.49(万元);

(5)残值收益净额现值=(30-5.49)×(P/S,6%,10)=24.51×0.558 4=13.69(万元);

(6)支付维护费用净额现值=0.8×(P/A,6%,8)×(1-30%)×(P/S,6%,2)=0.8×6.209 8×70%×0.89=3.09(万元);

(7)与该设备有关的税负现值合计=120×(P/A,6%,10)×30%-49.08+5.49×(P/S,6%,10)-0.8×(P/A,6%,8)×30%×(P/S,6%,2)=264.96-49.08+5.49×0.558 4-0.8×6.209 8×30%×0.89=264.96-49.08+3.07-1.33=217.62(万元);

(8)乙公司获得的现金流入量合计=120×(P/A,6%,10)×(1-30%)+49.08+13.69-3.09-234=618.25+49.08+13.69-3.09-234=443.93(万元)。

因此,乙公司接受捐赠生产设施后将其售出再购入先进设备时,乙公司获得的现金流量合计=443.93+143.51=587.44(万元)。

税负合计=217.62+52.39=270.01(万元)。

接受捐赠同等价值货币资金并购入先进设备时,乙公司获得的现金流量合计=443.93+139.23=583.16(万元)。

税负合计=217.62+59.67=277.29(万元)。

接受捐赠售后所得货币资金并购入先进设备时,乙公司获得的现金流量合计=443.93+136.85=580.78(万元)。

税负合计=217.62+58.65=276.27(万元)。

由以上分析可知,在上述条件下,乙公司四种不同处理方式的税负水平及现金流量如下:

表 4 税负水平及现金流量表 单位:万元

处理方式	税负	现金流入量
受赠后使用	233.01	511.41
受赠后出售并购入新设备	270.01	587.44
受赠同等价值货币资金购入新设备	277.29	583.16
受赠设备变卖款后购入新设备	276.27	580.78

由表 4 可知,在上述条件下,存在更为先进的设备时,企业应选择使用新设备更为有利。

#### 主要参考文献

1. 叶子荣,张秀敏.企业税收筹划理论与实务.成都:西南交通大学出版社,2004

2. Jeffery L. Rubinger. Tax Planning Strategies with Equity Derivatives. The Florida Bar Journal, 2002; 4

3. 全国注册税务师执业资格考试教材编写组编.2007 年全国注册税务师执业资格考试教材——税法.北京:中国税务出版社,2007

4. 全国注册税务师执业资格考试教材编写组编.2007 年全国注册税务师执业资格考试教材——税务代理实务.北京:中国税务出版社,2007

5. 中国注册会计师协会编.2006 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——会计.北京:中国财政经济出版社,2006

6. 中国注册会计师协会编.2006 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法.北京:经济科学出版社,2006

7. 中国注册会计师协会编.2006 年度注册会计师全国统一考试辅导教材——财务成本管理.北京:经济科学出版社,2006

8. 曹元汉.企业税费筹划的策略与方法.北京:中国财政经济出版社,2004