

# 企业所得税纳税筹划之我见

李雷

(辽宁石油化工大学顺华能源学院 辽宁抚顺 113001)

**【摘要】** 所得税的筹划是企业纳税筹划的一个重要组成部分。本文根据新企业所得税法,主要从企业组织形式、企业所得税计税依据和企业所得税的减免三个层面对企业所得税纳税筹划进行初步探讨。

**【关键词】** 企业所得税 纳税筹划 企业组织 计税依据 所得税减免

纳税筹划是纳税人在法律许可范围内,根据政府的税收政策导向,通过经营活动的事先筹划或安排,进行纳税方案的优化选择,以尽可能地减轻税收负担而获利的合法行为。在企业进行纳税筹划的过程中,所得税的纳税筹划是非常重要的。常用的所得税纳税筹划方法很多,本文根据新企业所得税法,主要从企业组织形式、企业所得税计税依据和企业所得税的减免三个层面对企业所得税的纳税筹划进行初步探讨。

## 一、企业组织形式层面的纳税筹划

由于经营管理的需要,企业设立分支机构时,应考虑以下几个方面:

1. 设立的难易程度。设立子公司程序比较麻烦,条件要求比较高;设立分公司程序相对简单,条件要求比较低。

2. 纳税义务是否有限。子公司是独立的法人,要承担全面纳税义务;分公司不是独立的法人,只承担有限纳税义务。

3. 公司间亏损能否冲抵。子公司的亏损不能冲抵母公司的利润;分公司的亏损可以冲抵总公司的利润,减轻税收负担。

4. 纳税筹划难易程度。分公司是母公司的一部分,且其与总公司之间的资本转移因不涉及所有权变动,享有不必缴纳税款等优惠政策,因而分公司进行纳税筹划相对容易;子公司进行纳税筹划相对较难。

5. 承受的经营风险。分公司不能独立承担民事责任,只能以总公司的名义对外从事经营活动。如果分公司管理不善,经营风险要由总公司来承担。子公司能独立承担民事责任,经营风险相对较小。

6. 组织形式的转换。在进行纳税筹划时,企业可以通过分公司与子公司组织形式的相互转换来实现减轻企业税负的目的。一般来说,当外地的营业活动处于初始阶段时,母公司可在外地设立一个分支机构(分公司),使外地的经营亏损能在汇总纳税时减少母公司的应纳税款;当外地的经营活动开始盈利时,母公司就有必要建立一个子公司,以享受外地税率低于母公司所在地税率的税收优惠政策。

例 1:假设海华集团由总公司 A 和子公司甲、子公司乙组成。2008 年总公司本部实现利润 100 万元,子公司甲实现利润 10 万元,子公司乙亏损 15 万元,所得税税率为 25%。计算

海华集团的应交企业所得税。

解析:总公司本部应交所得税=100×25%=25(万元),子公司甲应交所得税=10×25%=2.5(万元),子公司乙由于当年亏损,该年度无须缴纳所得税。公司整体税负为:25+2.5=27.5(万元)。如果甲和乙不是子公司而是分公司,则公司整体税负为:(100+10-15)×25%=23.75(万元),即当其组织形式是母公司与分公司时,公司整体税负将比组织形式为母子公司时少缴 3.75 万元。

## 二、企业所得税计税依据层面的纳税筹划

企业所得税计税依据层面的纳税筹划主要从收入的确定和扣除项目两个方面进行。在收入确定过程中,主要考虑通过推迟计税依据事项和设法压缩计税依据来进行筹划,如采取分期收款销售、推迟获利年度、合理分摊汇兑收益以及通过企业的兼并、合并,使成员之间的利润和亏损相互冲抵等,使收入控制在有利于降低应纳税额的范围内。在收入总额既定的前提下,扣除项目的筹划空间比较大,可以通过增加准予扣除项目的金额达到减少应纳税所得额、减少应交所得税的目的。

1. 固定资产折旧方式的纳税筹划。固定资产的折旧方法有直线折旧法和加速折旧法。不同的折旧方法计算出来的各期折旧额不一致,从而影响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,应纳税所得额减少,能充分享受货币时间价值所带来的税收收益。折旧方式的选择应立足于使折旧费用的抵税效应得到最大限度的发挥。对盈利企业来说,由于折旧费用都能从当年的所得中进行税前扣除,即折旧费用的抵税效应能够得到充分发挥,因而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。对享受所得税税收优惠政策的企业来说,由于减免税期内折旧费用的抵税效应可全部或部分地被减免税收优惠所抵消,因而应选择减免税期折旧少、非减免税期折旧多的折旧方法。

企业还可以利用折旧年限进行纳税筹划。缩短折旧年限有利于加速成本回收,使后期成本费用前移,从而使前期会计利润后移。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,这相当于获得了一笔无息贷款,从而降低了纳税人

的所得税税负。可享受所得税税收优惠政策的企业,应选择较长的折旧年限,这样有利于企业充分享受税收优惠政策,从而使税收优惠政策对折旧费用抵税效应的抵消作用降到最低,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,以保证折旧费用的抵税效应得到最大限度的发挥。

例2:假设中兴机械公司2008年购入一条生产线,原值400 000元,残值率为3%,折旧年限是5年。假设税法允许企业采用直线法、双倍余额递减法或年数总和法计提折旧。若该企业每年税前利润均为100万元,适用所得税税率为25%,采用何种方式计提折旧时的所得税税负最轻?

解析:经过计算,不同折旧方法下的年折旧额见表1所示:

表1 各种折旧方法下的年折旧额 金额单位:元

折旧方法 \ 年份	2008	2009	2010	2011	2012
直线法	77 600	77 600	77 600	77 600	77 600
双倍余额递减法	160 000	96 000	44 000	44 000	44 000
年数总和法	129 333	103 467	77 600	51 733	25 867

虽然不同折旧方法下的总折旧额合计数相等(388 000元),但不同折旧方法下各年的折旧额不同,导致各年应纳税所得额不同,各年应交所得税也就不同。

2. 选择合理的资产租赁方式。租赁分为融资租赁和经营租赁两大类。融资租赁是指实质上转移了与资产所有权有关的全部风险和报酬的租赁。纳税人以融资租赁方式从出租方取得的固定资产,其租金支出不得税前扣除,但可按规定提取折旧费用。经营租赁是一种以提供租赁物件(设备)的短期使用权为特点的租赁。以经营租赁方式租入固定资产的租赁费可按实际数扣除。

对承租人来说,租赁可以获得双重好处,即可以避免因长期拥有设备而承担的风险,可以在经营活动中以支付租金的方式冲减企业利润,从而减少计税依据、降低税负。若出租人和承租人同属一个利益集团,采用租赁这一形式最终会使该利益集团所享受的税收待遇最优、税负最低。若出租人和承租人属于关联企业,一方盈利而另一方亏损,则亏损方可以利用租赁形式把某些设备租赁给盈利方,减少盈利方利润,从而获得节税收益。尤其在双方使用的税率有差别的情况下,使利润流向适用税率较低的一方,节税效果会更加显著。

对出租人来说,租赁方式不同其税收待遇也不同。在经营租赁方式下,其租金收入按5%的税率缴纳营业税;在融资租赁方式下,税法规定对经中国人民银行批准经营融资租赁业务的单位所从事的融资租赁业务,无论租赁货物的所有权是否转让给租赁方,均按5%的税率缴纳营业税。其他单位从事的融资租赁业务,租赁货物的所有权转让给承租方的,征收增值税;租赁货物的所有权未转让给承租方的,征收营业税。由于每种租赁方式的税收待遇不同,出租人在现实生活中可选择适当的租赁方式,以获取较好的收益。

3. 选择合理的筹资方式。通常情况下,企业自我积累筹

资所承担的税负要重于企业向金融机构贷款所承担的税负,企业之间相互拆借筹资所承担的税负要重于企业内部集资所承担的税负。从总体上看,企业内部集资与企业之间相互拆借筹资的效果最好,向金融机构贷款的效果次之,企业自我积累筹资的效果最差。这是因为企业内部集资与企业之间相互拆借涉及的部门和机构较多,容易使企业的利润分散,从而减轻税负。

筹资活动不可避免地涉及还本付息问题。若利用利息摊入成本的不同方法和双方资金往来关系以及企业在经济活动中所处的不同地位进行筹划,往往可起到节税的作用。

纳税筹资并不是一个孤立的行为,在进行筹资的纳税筹划时,应着重考虑两个方面:一是资本结构的变动是如何对企业业绩和税负产生影响的,二是企业应当怎样进行资本结构的配置,从而在有效降低税负的同时实现投资者税后收益最大化的目标。资本结构的构成与变动主要取决于负债与资本金的比例。负债与资本金的比例越高,意味着企业的税前扣除额越大,节税效果也就越明显,但同时企业的经营风险也就越大。因此,在利用筹资方式进行纳税筹划时,不能仅从税收上考虑,还要注意筹资风险,要充分考虑企业自身的特点及其抗风险能力。

例3:假设某股份制企业共有普通股400万股,每股10元,没有负债。由于产品市场前景看好,企业准备扩大经营规模,该公司董事会经过研究,商定了三个筹资方案。方案1:发行股票600万股(每股10元),共6 000万元;方案2:发行股票300万股,债券3 000万元(债券利率为8%);方案3:发行债券6 000万元。该公司适用的企业所得税税率为25%,该公司预计下一年度的资金盈利概率见表2所示。

表2 企业下一年度的资金盈利情况

盈利率	10%	14%	18%
概率	30%	40%	30%

解析:企业预期盈利率=10%×30%+14%×40%+18%×30%=14%,预期盈利=(400×10+600×10)×14%=1 400(万元)。

方案1:企业应交所得税=1 400×25%=350(万元),税后利润=1 400-350=1 050(万元),每股净利=1 050÷1 000=1.05(元)。

方案2:利息支出=3 000×8%=240(万元),企业应交所得税=(1 400-240)×25%=290(万元),税后利润=1 400-240-290=870(万元),每股净利=870÷700=1.24(元)。

方案3:利息支出=6 000×8%=480(万元),企业应交所得税=(1 400-480)×25%=230(万元),税后利润=1 400-480-230=690(万元),每股净利=690÷400=1.725(元)。

由此可见,随着负债筹资额的增加,企业的每股净利也随之增加,但同时企业的经营风险也随之增加。所以,企业在筹资时,不能仅从税收上考虑,应对筹资成本、财务风险和经营利润进行综合考虑,选择最佳结合点。

### 三、企业所得税减免层面的纳税筹划

企业所得税的优惠政策多种多样,企业应当充分了解各

# 谈加强政府非税收入管理

姜 静 王 静

(延安职业技术学院 陕西延安 716000 西安财经学院 西安 710061)

**【摘要】** 政府非税收入是政府财政收入的重要组成部分。本文以陕西省政府非税收入管理为例,在对该省政府非税收入规模与来源情况进行统计分析的基础上,指出政府非税收入管理中存在的问题,并提出相应对策。

**【关键词】** 非税收入 预算管理 分税制

分税制改革后,非税收入增长迅速,成为财政收入的重要来源和弥补经费不足的重要途径。例如,2000年陕西省非税收入为108.3亿元,到2007年非税收入规模达到383.38亿元,2005~2007年年均增长24.97%,而且非税收入的相对规模不断增大。到2007年,纳入一般预算收入的非税收入达到119.74亿元,占当年地方一般预算收入的25.2%。

从结构上看,行政事业性经费收入、政府性基金是非税收入的主要来源。2005~2007年,上述两项收入之和占非税收入的比重基本保持在70%以上,在非税收入中占据绝对主体地位。从收支和管理角度看,预算管理力度有待加强,2007年预算外资金占非税收入的47.68%。这些预算外资金虽纳入财政专户管理,接受财政监督,但是很难形成可调控的财力,财政

项减免税政策的法律规定,注意减税和免税政策的界限,在组建、注册、经营方式上充分利用所得税的免税优惠政策,尽可能多地利用所得税的减税优惠政策,以降低税负。

**1. 正确把握亏损弥补期限。**税法规定,纳税人发生年度亏损,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以弥补的,可以逐年延续弥补,但是延续弥补期最长不超过5年。弥补亏损对企业来说非常重要,因为企业发生亏损后,是否可以在以后5年内将全部亏损弥补完,直接影响到企业的经济利益。纳税人发生年度亏损,必须在年度终了后5个月内,将本年度纳税申报表和企业税前弥补亏损申报表报送当地税务机关审核。因此,纳税人在进行亏损弥补时,应最大限度地弥补,以免丧失亏损抵税的利益。

**2. 正确选择投资项目。**投资项目是多种多样的,不同项目所享受的税收待遇也是不一样的,企业可以根据税法规定,结合自身具体情况,选择国家鼓励发展的投资项目,在获得更多收益的同时减轻自身税收负担。如可以选择免征、减征企业所得税的农、林、牧、渔业项目进行投资。“三免三减半”的公共基础设施项目和环保、节能节水项目都是自项目取得第一笔生产经营收入的纳税年度起,第1~3年免征企业所得税,第4~6年减半征收企业所得税,企业在投资此类公共基础设施项目时,应尽量控制收入的取得时间。

能够集中的预算外资金收入数量非常有限。

## 一、政府非税收入管理中存在的问题

**1. 认识错误。**早在2004年7月,财政部就出台了《关于加强政府非税收入管理的通知》,把非税收入定位于政府财政收入的重要组成部分,指出无论是经营性收费、行政性收费还是其他类别的非税收入,无论是财政直接征收还是委托其他部门征收,均为政府财政资金。但是部分单位和执行人员对政府非税收入的财政属性缺乏正确的认识,固守传统的“谁所有、谁支配”的错误思想,对政府非税收入管理改革产生抵触情绪,以部门利益至上,全然不顾及非税收入管理改革大局,造成了恶劣的影响。

**2. 法制不健全,监督机制缺失。**目前,我国在政府非税收

**3. 正确表述享受税收优惠政策的经营行为。**税收优惠政策的要求比较严格,企业在实际运用中有时可能会由于语言表述不确切,而使本应享受税收优惠政策的免税合同变为征税合同。税法规定,在一个纳税年度内,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。这个税收优惠政策要求企业所签订的技术转让合同必须先经过技术部门认定,然后才能到税务机关办理相关的减免税手续。

税务机关在进行认定时,关键要审核合同中表述的有关内容是否符合税法的要求。如果企业在实际运用这项政策时,未将担当载体的货物价值与技术转让收入分开表述,则会被税务机关认定为不能享受税收优惠政策,免税合同将变为征税合同。对于可以享受免征、减征企业所得税待遇的企业,应当将从事的行业、主要产品名称和确定的经营期等情况报当地税务机关审核;未经审核同意的,不得享受免征、减征企业所得税待遇。

## 主要参考文献

1. 王素荣. 税务会计与税务筹划. 北京: 机械工业出版社, 2008
2. 杨志清. 纳税筹划案例分析. 北京: 中国人民大学出版社, 2007