

新企业所得税法下的纳税筹划研究

江苏徐州师范大学管理学院 张英明

一、纳税人身份的筹划

新企业所得税法规定: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。企业分为居民企业而非居民企业。居民企业承担全面纳税义务,就其境内外全部所得纳税;非居民企业承担有限纳税义务,仅就其来源于中国境内的所得纳税。新企业所得税法对居民企业的判断采用了“登记注册地”和“实际管理控制地”相结合的标准,规定“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。”

“登记注册地”标准较易确定,因此筹划的关键是“实际管理控制地”。实际管理控制地,一般以股东大会的开会场所、董事会的开会场所以及实际行使指挥监督权力的场所等来综合判断,《企业所得税法实施条例》将“实际管理机构”定义为: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。外资企业要想避免成为中国的居民企业、享受非居民企业拥有的税收优惠待遇,就要注意不仅要在国外注册,而且还要把实际管理机构设在国外,比如股东大会、董事会会议要在国外举行,经营管理的重大决策在国外做出,或在国外设立重大管理决策机构等。

新企业所得税法将纳税人界定为“企业和其他取得收入的组织”,同时又规定:“个人独资企业、合伙企业不适用本法。”此规定非常接近国际上通行的《法人所得税法》或《公司所得税法》中的规定,即以法人组织和营利性所得为标准来确定纳税义务人。新企业所得税法规定: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。这意味着总分机构要合并纳税,而母子分公司则要分别纳税,这也为企业进行纳税筹划提供了一定的空间。母公司可以将亏损的子公司改设为分公司,分公司亏损和母公司利润可以进行抵销,从而减少应纳税所得额,减轻企业所得税税负。当然,企业设置分公司的决策还需要考虑分公司所在地的具体情况,在所得税抵免与地方优惠政策之间进行权衡。

二、降低所适用的企业所得税税率

新企业所得税法规定的企业所得税税率有四档,即:基准税率25%与三档优惠税率10%、15%和20%。企业应尽可能创造条件,以满足适用优惠税率的要求。

1. 设立自主创新型高新技术企业。高新技术企业是提升产业结构,促进经济发展的重要推动力量,其发展状况决定了一个国家长期的经济增长潜力和国际竞争力,因此,新企业所得税法明确规定了对高新技术企业减按15%的税率征税的优

惠政策。在新企业所得税法出台之前,只有在国家级高新技术产业开发区内注册的高新技术企业,才能享受15%的优惠税率,为此,原来许多不在此类地区的高新技术企业在纳税筹划时,通过公司分立或将科技产业进行地区间的迁移,或通过关联交易将利润转移给位于此类地区并享受税收优惠的关联企业,甚至采取“区内注册、区外经营”的方式来谋求税负的减轻。新企业所得税法实施后,企业应将纳税筹划的重点从筹划高新技术企业的纳税地点转移到自主创新、培养核心竞争力上来。为此,企业应设立自己的研发机构,组建稳定的研发队伍,制订中长期研发计划,自主研发新产品、新技术,并及时向科技主管部门报备立项,形成研发成果档案。这既符合企业的发展要求,又符合新企业所得税法的立法精神。

2. 小型微利企业的纳税筹划。中小型企业对于解决社会就业问题、促进技术创新具有重大作用,包括我国在内的世界上许多国家都制定了专门的《中小企业促进法》,从提供投融资方便条件和公平税负等角度,鼓励中小企业的发展。新企业所得税法规定,符合条件的小型微利企业,减按20%的税率征收企业所得税。这比一般法定税率降低了5个百分点。对小型微利企业的界定,新企业所得税法改变了过去仅以年度应纳税所得额为标准的做法,采用了年度应纳税所得额、从业人数和资产总额三个指标相结合的确切标准。因此,小型企业在设立时首先需认真规划企业的规模和从业人数,规模较大或人数较多时,可考虑设立为两个或多个独立的纳税企业;其次要关注年应纳税所得额。

3. 预提所得税的筹划。《企业所得税法实施条例》规定:在中国境内未设立机构、场所,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,应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税,并适用10%的优惠税率。这与新企业所得税法实施之前预提所得税适用的10%的优惠税率相一致。因此,仅有股息、租金等间接所得的非居民企业在境内不应设机构场所,或取得的间接所得应尽量不与其境内机构、场所发生联系,以享受10%的优惠税率。

新企业所得税法取消了外国投资者从投资企业取得的股息、红利免征预提所得税的优惠政策,直接加重了外商投资企业的税负,但这部分外商投资企业可以利用税收协定进行纳税筹划。根据新企业所得税法的规定,同外国政府订立的税收协定与新企业所得税法有不同规定的,依照协定的规定办理。而在一般税收协定中,预提所得税税率不超过10%。据此,外国投资者可以选择与中国签有税收协定并且预提所得税税率

不超过 10% 的国家内注册企业,再由该企业在我国进行投资,这样就可以有效地规避较高的预提所得税税负。

三、合理增加准予扣除项目的金额

新企业所得税法在一定程度上放宽了税前允许扣除的成本费用的标准,从而扩大了纳税筹划的空间。

1. 工资薪金筹划。新企业所得税法规定: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。这意味着原实施多年的计税工资制度已被取消,工资薪金已从限额扣除转变为全额据实扣除,工资扣除可大大地增加,相应以工资总额为计提基础的工会经费、职工福利费和职工教育经费等的扣除限额也提高了。

另外,《企业所得税法实施条例》规定:企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额 2.5% 的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。这意味着职工教育经费也可全额扣除。针对上述有关规定,企业从获取节税利益角度,可采取以下一些措施:①适当提高职工工资标准,超支福利以工资形式发放;②加大教育投入,增加职工教育、培训的机会,努力提高职工素质;③兼任企业董事或监事职务的内部职工,可将其报酬计入工资薪金;④持有本企业股票的内部职工,可将其应获股利改为以绩效工资或年终奖金形式予以发放。

2. 公益性捐赠的筹划。新企业所得税法规定:企业发生的公益性捐赠支出,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。这与原内资企业所得税法规定的只允许在年应纳税所得额的 3% 范围内扣除的规定相比,不仅使得企业捐赠限额的计算更加简便,而且提高了扣除标准,使企业捐赠公益事业越多、获得的税收优惠也越多,有利于激发企业参与公益事业的积极性。企业可根据自身的经济实力和发展战略,决定公益性捐赠的额度,从节税角度考虑,一般不宜超过税前允许扣除的比例(年度利润总额的 12%)。如果因为一些特殊原因,需要超过,也可以“先认捐、后支出”,即将超支部分的公益性捐赠支出安排到下一年度,力争税前扣除。

3. 广告费、业务宣传费和业务招待费的筹划。《企业所得税法实施条例》规定:企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出,除国务院财政、税务主管部门另有规定外,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。上述规定较以前的广告费扣除标准(2% 或 8%)有所提高,较以前的业务宣传费扣除标准(5%,且不能向以后年度结转)有明显提高。因此,企业为降低广告成本,可将部分广告费支出转为业务宣传费支出,即不通过广告公司策划,而是由企业的公关部门或销售部门策划,将企业自产或经委托加工的、印有企业标志的产品当作礼品赠送给客户,以达到广告宣传的目的。

《企业所得税法实施条例》规定:企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出,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%。此规定较以前的业务招待费扣除标准有所下降,因此,筹划时对业务招待费应给予

特别关注。另外,不要将其他开支混入业务招待费,例如会务费、差旅费等。因为纳税人发生的与其经营活动有关的合理的差旅费、会务费,只要能够提供证明其真实性的合法凭证,均可获得全额扣除。

四、合理利用税收优惠政策

新企业所得税法按照“简税制、宽税基、低税率、严征管”的基本原则,对我国的税收优惠政策进行了调整,使原来企业所得税以区域优惠为主的格局,转变为以产业优惠为主、区域优惠为辅、同时兼顾社会进步的新税收优惠格局,明确规定对重点扶持和鼓励发展的产业和项目给予企业所得税优惠,企业可利用这些优惠政策进行纳税筹划,可采取的措施有:

1. 谨慎选择投资方向。新税法强调产业优惠,对能促进产业结构调整、节能降耗、环境保护及社会公平的产业或项目给予税收优惠,特别鼓励基础设施建设、农业开发、环境保护和节能节水项目建设。企业可根据新企业所得税法的政策导向,适当调整企业发展战略,调整企业的投资和经营方向,抓住机遇,多上一些节能节水、环境保护、农业开发、公共基础设施、技术创新等项目,充分利用新税法提供的优惠政策。

2. 加大技术开发投入、促进技术创新。新企业所得税法特别鼓励自主创新,相应的税收优惠政策主要有:

(1)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。

(2)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,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的 50% 加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的 150% 摊销。

(3)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。

(4)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 2 年以上的,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。

(5)企业的固定资产由于技术进步等原因,确需加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。

企业应当顺势而动,设立自己的研发机构,加大研发经费投入,努力获得研发成果,从而享受上述税收优惠。

3. 合理利用过渡期优惠政策。新企业所得税法规定:原享受低税率优惠的企业,在新企业所得税法施行后 5 年内逐步过渡到新法规定的税率;原享受“两免三减半”、“五免五减半”等定期减免税优惠的企业,继续按原税收优惠政策的规定享受至期满为止,但因未获利而未享受税收优惠的,其优惠期限从 2008 年度起计算。西部大开发企业所得税优惠政策将继续执行。因此,为获得节税利益,企业可根据自身发展战略,考虑继续在西部地区设立新企业,也可通过与原相关企业合并的方式,享受过渡期税收优惠政策。

五、关注特别纳税调整

新企业所得税法借鉴了国内外反避税工作的经验,在强

一般目的与特殊目的审计报告要素的差异分析及改进建议

湖北襄樊 吕均刚

【摘要】根据现行注册会计师执业准则的规定,一般目的与特殊目的审计报告要素既有联系又有区别,本文通过比较分析,认为一般目的与特殊目的审计报告要素的名称与内容不够恰当,并提出了改进建议。

【关键词】一般目的审计业务 特殊目的审计业务 审计报告要素

一般目的审计业务是指注册会计师对被审计单位的整套通用财务报表进行审计并出具审计报告的业务。特殊目的审计业务是指注册会计师接受委托,对下列财务信息进行审计并出具审计报告的业务:①按照企业会计准则和相关会计制度以外的其他基础(简称“特殊基础”)编制的财务报表;②财务报表的组成部分;③合同的遵守情况;④简要财务报表。

一、一般目的与特殊目的审计报告要素的比较

根据财政部发布的《中国注册会计师审计准则第 1501 号——审计报告》和《中国注册会计师审计准则第 1601 号——对特殊目的审计业务出具审计报告》的规定,一般目的和特殊目的(除对简要财务报表出具的审计报告外)审计报告的要害如下表所述:

一般目的与特殊目的审计报告要素之比较

报告要素	标题	收件人	引言段	管理层对财务报表的责任段	注册会计师的责任段	范围段	审计意见段	注册会计师的签名和盖章	会计师事务所的名称、地址及盖章	报告日期
一般目的	√	√	√	√	√	√	√	√	√	√
特殊目的	√	√	√			√	√	√	√	√

从上表的比较中可以看出,一般目的与特殊目的审计报告

包括七个相同的要素,然而这里的引言段和审计意见段仅仅是报告要素的名称相同,两者所表述的内容是不同的。因此,一般目的审计报告要素的引言段、管理层对财务报表的责任段、注册会计师的责任段和审计意见段与特殊目的审计报告要素的对应内容是不同的。

由于一般目的与特殊目的审计报告发表审计意见的对象不同,因此两者在审计意见段上所表述的内容不同是可想而知的,对此,不需再行比较分析。我们仅对一般目的审计报告要素的引言段、管理层对财务报表的责任段和注册会计师的责任段与特殊目的审计报告要素的引言段和范围段的内容进行比较分析,以揭示其差异,并进行必要的改进。

1. 一般目的审计报告。

(1)引言段。“我们审计了后附的 ABC 股份有限公司(以下简称‘ABC 公司’)的财务报表,包括 20×8 年 12 月 31 日的资产负债表,20×8 年度的利润表、股东权益变动表和现金流量表以及财务报表附注。”

(2)管理层对财务报表的责任段。“一、管理层对财务报表的责任。按照企业会计准则和《××会计制度》的规定编制财务报表是 ABC 公司管理层的责任,这种责任包括:①设计、实

调独立交易原则的基础上,引进了预约定价安排制度、受控外国企业规则和反资本弱化规则等,使得以节税为目的的纳税筹划的风险加大。

1. 独立交易原则。新企业所得税法扩大了独立交易原则的适用范围,将原企业所得税法中仅限定关联企业之间因业务往来而收取或者支付价款、费用的情况,扩大到关联企业之间的一切业务往来。新企业所得税法还明确规定了企业与其关联方共同开发、受让无形资产,或者共同提供、接受劳务发生的成本,也应按照独立交易的原则进行分摊,加大了税法对无形资产及劳务关联交易避税的调整力度。

2. 预约定价安排。新企业所得税法规定:企业可以在关联交易发生之前,向税务机关提出申请,就企业与其关联方之间业务往来的定价原则、计算方法及其相关的税收问题进行协商,达成原则性协议,从而给企业和投资者一个确定性的预期。灵活运用这一规定,有利于企业就关联交易等降低涉税风险。

3. 受控外国企业规则。新企业所得税法规定:由居民企业,或者由居民企业和中国居民控制的设立在实际税负明显低于我国法定税率水平的国家(地区)的企业,并非由于合理的经营需要而对利润不作分配或者减少分配的,上述利润中应归属于该居民企业的部分,应当计入该居民企业的当期收入。此规定将限制企业通过在避税地建立公司进行避税的行为,有此类行为的企业需特别关注此项规定,及时进行纳税筹划方法的调整。

4. 反资本弱化规则。新企业所得税法规定:企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出,不得在计算应纳税所得额时扣除。相关标准由国务院财政、税务主管部门另行规定。此规定将使那些企图通过关联企业之间的大额资产交易达到避税目的的行为受到限制,企业在选择融资方式时需随时关注国务院财税主管部门制定的相关标准。○