

谈新企业所得税法下的纳税筹划

中央财经大学税务学院 朱 纯

【摘要】 新《企业所得税法》的颁布,实现了内、外资企业所得税法规的合并。本文从纳税义务人范围、税率调整、税前扣除规定、税收优惠政策及特别纳税调整五个方面解读新旧《企业所得税法》之间的重要变化,研究如何进行纳税筹划,以谋求企业利益最大化。

【关键词】 新企业所得税法 纳税筹划

2008年1月1日《企业所得税法》(以下称为“新企业所得税法”)将正式施行。企业为了追求纳税筹划利益最大化,需要对新企业所得税法进行解读,根据自身战略发展目标和经营管理特点,有针对性地调整和筹划各种涉税活动,依法、有效地降低税负,以谋求企业利益最大化。

一、纳税义务人的范围

《企业所得税暂行条例》规定中国境内实行独立经济核算的企业或者组织,为企业所得税的纳税义务人。《外商投资企业和外国企业所得税法》规定的纳税人为外商投资企业和外国企业。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(以下统称为“企业”)为企业所得税纳税人。企业分为居民企业和非居民企业。

与现行企业所得税法的规定不同,新企业所得税法中引入了居民和非居民的概念。该法中所称的居民是指依法在中

资源(资产)和负债是企业形成利润的前提;另一方面,利得和损失反映企业某一时期“财富”(资产和负债)的流量,但如果不先了解“财富”在期初的存量(财务状况),如何判断财富的变化,又如何确认利得和损失?所以必须首先定义资产和负债。首先定义资产和负债就是首先确定企业与交易相关的“财富”存量,从而为利润的概念提供经济基础。因此,首先定义资产和负债,然后将利得和损失的定义建立在资产和负债定义的基础之上,不仅是首先定义资产和负债比首先定义利润更加合理,更为重要的是只有这样才符合企业经营的实际情况——这才是采用资产负债观的必然性。因此,财务报表的重心理应是资产负债表,资产负债表是理所当然的第一报表。综上所述,反对资产负债观的第一种观点显然是不正确的。

第二种观点的典型代表是 Ernst 和 Young 于 1993 年发表的《英国财务报告的未来方向》一文,认为英国会计准则委员会(ASB)为英国财务报告指引了一个错误的方向。Ernst 和 Young 的主要观点就是不认同资产负债观将利润视为除业主影响之外的企业价值的增加,即排除业主影响之后企业期初期末价值的差额;但是资产负债表不能完全反映企业的价

国境内成立,或者依照外国(地区)法律成立,但是其管理机构在中国境内的企业。即对居民判断标准从单一的“登记注册地标准”过渡到“登记注册地标准”和“实际管理控制地标准”相结合。这一新标准对于那些通过将资金转到境外再投资境内的“返程投资”方式来达到享受外国企业的所得税优惠的企业来说至关重要。因为它们受到“实际管理控制地标准”的制约,就需要对其来源于境内、境外的所得纳税,而不仅是对其来源于境内的所得纳税。外资企业面对这一新的变化,要想被认定为非居民纳税人,享受税收优惠政策,可以进行一定的纳税筹划。如将企业的经营管理重大决定和决策地点设在海外、董事会议在国外举行等。

现行企业所得税法下内资企业以“独立核算单位”纳税,外资企业以“法人”为单位纳税,新企业所得税法下内、外资企业统一以“法人”为单位纳税。所有具有法人资格的企业或组

值,因为它无法反映所有带来未来现金流的企业资源(如人力资源等)。的确,由于计量等方面的限制,资产负债表目前还不能完全反映企业的价值,但是市场可以反映企业的价值,财务报表只是为市场估计企业价值提供信息。公允价值计量模式的引入就可以在一定程度上解决这一问题。国际通行的公允价值的定义是,在自愿交易的双方之间进行现行交易,在交易中所达成的资产购买、销售或负债清偿的金额。在市场经济条件下,最能够代表公允价值的,是可以观察到的、由市场价格机制所决定的市场价格。因此,通过将符合确认标准的资产和负债纳入报表并且利用合适的计量基础,资产负债表能够更全面地反映企业价值,更有效地追踪企业价值的变化,市场也因此能够获得更多的评估企业价值所需的信息。因此,第二种观点也不应成为反对资产负债观的理由。

主要参考文献

1. 葛家澍. 财务会计理论方法准则探讨. 北京: 中国财政经济出版社, 2002
2. 葛家澍. 创新与趋同相结合的一项准则——评我国新颁布的《企业会计准则——基本准则》. 会计研究, 2006; 3
3. 财政部. 企业会计准则. 北京: 中国财政经济出版社, 2006

织为纳税人。分公司与母公司汇总缴纳企业所得税,子公司单独缴纳企业所得税。这样就为企业纳税筹划提供了途径。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相互抵销,从而减少应纳税所得额,减轻企业所得税负。但是,企业在设置分公司的同时,还要考虑当地政府的的态度。因为分公司的所得不在当地缴纳企业所得税,地方政府可能不欢迎其在当地设立分支机构,投资政策方面不予以优惠。因此,企业应该在税收优惠和政策照顾之间进行权衡。

二、税率调整

现行内资企业所得税实行33%的比例税率,考虑利润水平较低的小型企业在分别设置了18%、27%两档照顾税率。外商投资企业和在我国境内设立机构场所的外国企业实行30%的税率。特殊行业地区采用15%、24%的优惠税率及另收3%的地方所得税。未在我国设立机构场所,却又来源于我国所得的外国企业目前减按10%征预提所得税。新企业所得税法规定,企业所得税税率为25%,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,其来源于中国境内所得的所得税税率为20%。高新技术企业为15%,小型微利企业为20%。

“两税合并”的核心是税率的统一。现行企业所得税法由于减免税优惠和税前列支标准项目不同,造成内资企业税负明显重于外资企业。“两税合并”后,内资企业适用的企业所得税税率下降了8%(33%-25%)。因此,在过渡期的2007年,应该尽量减少其应纳税所得额,将其推迟到2008年以享受较低的税率,减轻企业税负。根据此思路,企业可以进行纳税筹划。措施有推迟收入的确认或提前确定成本、费用。具体的方法有:①采取赊销和分期收款方式销售货物,订立合同时约定次年收取货款。②采用支票、银行本票和汇兑结算方式销售货物,将收入延迟到2008年确认。③选择合适的存货计价方法,2007年物价总体水平呈上涨趋势,可采用加权平均法,销售成本中含后期较高价格进货的部分成本,相应期末结存存货成本较低,这样就可以将利润和纳税递延至以后年度,进而达到延迟缴纳企业所得税的目的。

对于所得税税率提高的外资企业来说,则应该尽量在2007年实现收入,将税前准予扣除的项目尽量推迟到下一纳税年度确定。具体的纳税筹划方法有:①在收入确认方面。采用直接收款方式销售货物,尽早实现收入,避免采取赊销和分期收款方式;提前对外销售,从而提前实现收入;对发货后一时难以回笼的货款,可采取托收承付和委托银行收款方式销售货物,发出货物并办妥托收手续,在2007年确认收入。②税前准许扣除项目方面。在物价上涨的情况下,存货成本的计价方法可以选择先进先出法,将后期高价买入的存货成本滞后到高税率纳税年度;选择对企业有利的固定资产折旧年限,延长折旧年限,获得节税的税收收益效果。

新企业所得税法还规定,原享受低税率优惠的,可在本法施行后五年内,逐步过渡到本法规定的税率。享受低税率企业如果有新业务要新设公司,可考虑暂不新设,用老企业做新业务,或通过买壳的方式接受一家名存实亡的企业,通过工商变

更作为子公司,以享受五年过渡期的优惠。新企业所得税法规定,享受定期减免税优惠的,在本法施行后继续享受到期满为止,但因未获利而尚未享受优惠的,优惠期限从本法实行年度起计算。因此,对原享受“两免三减半”优惠的企业,可加快新办企业投产进度,加紧实现盈利,充分享受税收优惠。因为“两免三减半”从投产年度起算,过渡期未获利未享受优惠的,优惠期限从新企业所得税法施行的2008年计算,2008年尚未获利的,则当年无法享受免税优惠。

另外,按照新企业所得税法的规定,预提所得税税率从10%提高到了20%,增加了1倍。同时,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政策,直接加重了外国投资者的税负,这迫使外国投资者进行纳税筹划。新企业所得税法规定,中国政府同外国政府订立的有关税收的协定与本法有不同规定,依照协定的规定办理。而在一般税收协定中,预提所得税的税率不超过10%。根据这条规定,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低于20%的国家注册企业,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、税前扣除规定

现行企业所得税法规定,纳税人支付给职工的工资,按照计税工资扣除;纳税人的公益性捐赠支出,在年度应纳税所得额的3%以内部分准予扣除;纳税人每一纳税年度发生的广告费支出,除特殊行业另有规定外,不超过销售(营业)收入2%的,可据实扣除,超过部分可以无限期向以后纳税年度结转;纳税人可扣除的固定资产折旧的计算采用直线折旧法。新企业所得税法下企业工资支出准予在计算应纳税所得额时扣除;企业发生的公益性捐赠支出,在年度利润总额12%以内的,准予在计算应纳税所得额时扣除;企业按照规定计算的固定资产折旧准予扣除,企业的固定资产由于技术进步等原因,确实需要加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采取加速折旧法。

工资扣除方面,外资企业工资扣除方法没有改变,准予在税前按实际发生的数额据实扣除,而内资企业“两税合并”后将取消税前扣除的限制。这样内资企业在2007年实发工资超过计税工资标准的,其超支的部分就形成永久性差异,不可在以后纳税年度补扣。内资企业鉴于这一点,可将2007年的超支工资推迟到2008年发放,这样就能规避所得税税负。

“两税合并”前,内资企业的广告费扣除有扣除限制,超支部分可在以后年度结转。外资企业广告费税前扣除没有限制。新企业所得税法对广告费支出统一为有扣除限制。因此,对内资企业而言,其变化可能不大。但对于外资企业来说,其广告费扣除从无限制变为有限制,对于预计广告费将长期超标,并且处于纳税年度的外资企业而言,可在2007年加大广告费支出,将以后年度会发生的广告费支出在合理的情况下提前支付。

“两税合并”前,内资企业的公益性捐赠支出税前扣除标准是应纳税所得额的3%,外资企业公益性捐赠支出的税前扣除没有限制。“两税合并”后,内、外资企业公益性捐赠支出在

年度利润总额 12% 以内的部分准予扣除, 扣除比例和扣除税基都发生了改变。内资企业如果存在纳税调整项目, 年度利润与年度应纳税所得额之间的差额可能会很大, 企业应该考虑自身的情况, 决定公益性捐赠的量。对于扣除限额将因此而扩大的内资企业, 则可以将该年超支的公益性捐赠支出推迟到下一纳税年度进行。外资企业由于公益性捐赠扣除数从无限制变为有限制, 并且以后年度的公益性捐赠支出有可能超支的, 则可以提前在 2007 年实现公益性捐赠支出。

“两税合并”后, 企业在法律规定的范围内可根据具体情况, 选择一定年限的直线折旧法或加速折旧法。一般情况下, 在创办初期且享有减免税优惠待遇时, 企业可通过延长固定资产折旧年限, 将计算的折旧递延到以后纳税年度扣除。对于正常纳税年度且不享有税收优惠政策的企业, 可采用加速折旧或缩短折旧年限的方法, 将折旧计入当期成本。在税前扣除, 达到后期成本前移、前期利润后移的避税效果。这种方法在物价高涨、固定资产技术进步等情况下尤为实用。

四、税收优惠政策

现行企业所得税法规定, 高新技术产业开发区的高新技术企业可减按 15% 的税率征收所得税; 安置城镇待业人员的就业服务企业和安置“四残”人员的社会福利生产单位安置上述人员达到一定标准, 可减免所得税; 技术改造国产设备投资的 40%, 可从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。新企业所得税法规定国家重点扶持的高新技术企业给予 15% 的优惠税率; 对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给予加计扣除; 企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额, 可以按一定比例实行税额抵免。

“两税合并”以前, 只有特定区域内的高新技术企业才可以减按 15% 征收企业所得税。因此, 一些不在此类地区的高新技术企业在纳税筹划时, 可以通过公司分立或将科技产业进行地区间迁移, 或通过关联方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, 谋求税收优惠。“两税合并”后, 任何地区的高新技术企业都减按 15% 征收企业所得税。因此, 企业应该注意国家对高新技术企业的认定条件, 包括高新技术企业认定标准和程序。企业纳税筹划的重点应该转移到产业发展战略和企业性质的筹划上。可以通过设立和完善专门的研发机构和组建一支研发队伍; 制定企业中长期发展战略, 增加科研经费投入和科研项目规划; 对新产品、新技术、新工艺等研究开发, 向科技主管部门报告立案, 形成科研成果等。

“两税合并”以前, 特定企业安置“四残”人员和待就业人员达到一定比例可以减免企业所得税。“两税合并”以后, 新企业所得税法规定所有企业只要安置规定人员, 都可以享受加计扣除的税收优惠。企业可以通过以下措施进行纳税筹划。如根据本企业用工的特点, 分析哪些岗位是和安置“四残”人员和待就业人员有关的; 录用人员与一般人员工资薪酬成本上的变化; 录用人员的劳动技能培训费用、劳动生产率; 建立严格完善的管理制度, 并建立“四表一册”, 报经主管税务机关审

核批准。

购买国产设备投资额抵免改为购买专用设备投资额抵免。现行企业所得税法允许抵免的国产设备是指国内企业生产的生产经营性设备, 不包括从国外直接进口的设备, 以“三来一补”方式生产制造设备。新企业所得税法只规定企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备, 没有要求产地。可见, 新企业所得税法对购买专用设备投资抵免的规定更加详细, 且无购买对象限制。企业纳税筹划的重点是企业生产的绿色指标。从节约能耗、加强资源综合利用和“三废”治理、劳保安全等方面出发, 促进产品的升级换代, 降低成本。购置专用设备时, 应考虑递延纳税效应对购置成本的影响, 选择合适的专用设备。

五、特别纳税调整

根据现行《外商投资企业和外国企业所得税法》和《企业所得税暂行条例》的规定, 企业与其关联方之间的业务往来, 未按独立企业之间的业务往来收取或支付价款、费用, 而减少其应纳税所得额的, 税务机关有权进行合理调整。新企业所得税法则扩大了独立交易原则的适用范围。明确规定企业与其关联方共同开发、受让无形资产, 或共同提供、接受劳务发生的成本, 在计算应纳税所得额时应该按照独立交易原则进行分摊。企业可以向税务机关提出与其关联方之间业务往来的定价原则和计算方法, 税务机关与企业协商, 以达成预约定价安排。

“两税合并”后, 扩大了“独立交易原则”的适用范围, 而且明确了预约定价制度, 将事后调整的模式变为实现的协议并配之以一套完整的监管制度, 从而对以往关联企业之间采用转让定价来转移利润, 达到避税的纳税筹划手段设置了障碍。因此, 企业以节税为目的的纳税筹划一定要在税法允许的范围内进行, 并且要有充分的理由与证据, 策划的交易事项应具有商业实质。另外, 企业可以权衡预约定价的利弊, 根据自身情况, 事先达成预约定价, 以减少税务机关重新定价产生的纳税风险。

新企业所得税法的变化既对企业转让定价加强了管理, 也为转让定价创造了机遇。按以前的规定, 如果被投资方适用的税率低于投资方, 则投资方分回的利息、红利需要补税。而新企业所得税法规定, 符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益为免税收入, 根据此项规定, 居民企业之间可以通过转让定价来转移利润。如母公司将利润转移到享受低税率优惠的子公司, 以减轻企业集团的税负。

主要参考文献

1. 高允斌. 新法新规下如何进行纳税筹划. 企业管理, 2007; 7
2. 孙钢. 我国企业所得税优惠政策的设计思路. 中国财政, 2007; 1
3. 王险峰. 新企业所得税法下企业所得税纳税筹划. 财务与会计导刊(上半月·实务版), 2007; 7
4. 邹国金. “两法”合并, 所得税筹划展露新机. 财政与税务, 2007; 6