新《公司法》实施对企业纳税筹划的影响

吕亮曾珍张鑫

(中国地质大学 武汉 430074)

【摘要】从 2006年1月1日起实施的新《公司法》,有很多规定发生了实质性变化。由于这些变化与企业纳税筹划活动有直接关系,本文拟对影响企业纳税筹划的部分进行分析,主要涉及公司出资、设立主体、盈余的提取与分配、破产清算等几个方面。

【关键词】《公司法》 纳税筹划 影响

一、《公司法》与纳税筹划概述

- 1.《公司法》简介。《公司法》是规定公司法律地位,调整公司组织关系,规范公司在设立、变更与终止过程中的组织行为的法律规范的总称。《公司法》是组织法与行为法的结合,对于公司出资、公司设立主体、公司财务会计制度、公司终止经营等都做出了指导。
- 2. 纳税筹划的概念。纳税筹划,是指纳税人在税法允许的范围内以适应政府税收政策导向为前提,利用税法所赋予的税收优惠或选择机会,对自身经营、投资和分配等财务活动进行科学、合理的事先规划与安排,以达到节税目的的一种财务管理活动。
- 3. 新《公司法》与纳税筹划的关系。税法的调整一般建立在民商法(内含《公司法》)调整的基础之上,税收的调整也要遵循民商法确立的私人交易的规范,不能对司法秩序造成损害。而纳税筹划是在不违反税法的前提下进行的一种经济活动,所以纳税筹划也同样应将不违反民商法作为其基础。

《公司法》的修订实施,体现了促进我国整个市场经济健康发展的法治意图,但不可否认,我国现阶段的税收立法级次还比较低,其权威性不高,各类市场主体往往利用此段过渡时期来进行纳税筹划,趋利避害,提升企业业绩。

二、新《公司法》对纳税筹划的影响

(一)新《公司法》为企业纳税筹划创造的新空间

1. 公司出资规定的变化扩大了纳税筹划的空间。《公司法》第27条规定:股东可以用货币出资,也可以用实物、知识产权、土地使用权等可以用货币估价并可以依法转让的非货币财产作价出资;全体股东的货币出资金额不得低于有限责任公司注册资本的30%,亦即投资者以非货币性资产出资最高可占注册资本的70%。较之旧《公司法》以"工业产权、非专利技术作价出资"的金额不得超过有限责任公司注册资本的20%的规定,此项变更意味着设立公司的方式将比过去大大增加,投资形式和投资手段也更加多元化。从纳税筹划视角而言,新《公司法》对于公司出资的新规定,扩大了公司的纳税筹划空间。

- (1)增值税方面。根据财政部、国家税务总局《关于土地增值税一些具体问题规定的通知》(财税字[1995]48号)的规定,以房地产进行投资、联营的,投资、联营的一方以土地(房地产)作价入股进行投资或作为联营条件,将房地产转让到所投资、联营的企业中时,暂免征收土地增值税。现行《公司法》既然大幅调高了投资者非货币性资产的投资限额,出于节税方面的考虑,在投资组建公司时,投资主体完全可以在非货币性资产尤其是土地使用权、房地产产权上投入较高份额,以规避上述土地增值税。当然,这仍需要考虑所投资公司的主营业务范围,不能仅因节税目的而陷主营业务于被动。
- (2)企业所得税方面。①根据国家税务总局《企业所得税 税前扣除办法》的相关规定,无形资产的摊销费用、固定资产 的折旧费用均可以作为税前扣除项目。若投资方以知识产权、 土地使用权等进行投资,作为公司拥有的无形资产,可以在合 理年限内进行摊销,且摊销额计入税前扣除项目;以机器设 备等实物资产进行投资,其折旧费用亦可以在合理期限内作 为税前扣除项目进行抵扣。运用上述出资方式,可以获得所得 税上的税收优惠。②根据财政部、国家税务总局《关于企业资 产评估增值有关所得税处理问题的通知》(财税字[1997]77 号)的规定,纳税人以实物资产和无形资产对外投资,发生的 资产评估净增值,不计入应纳税所得额。实物资产和无形资产 于产权变动时,重新进行资产评估。资产评估后资产价值上会 发牛变化,而这些评估资产的增值或减值也会对投资方及被 投资方税收产生一定的影响。投资主体在经济利益的驱动下, 基于实现财务最优效果,在对外投资时自然会充分利用新《公 司法》的相关有利规定,进行纳税调整、计税和编报财务报告, 并进行纳税申报,达到节税的目的。
- (3)营业税方面。根据财政部、国家税务总局《关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税字[2002]191号)的规定,对以无形资产、不动产投资人股,参与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税。这也是出资设立公司时可以进行纳税筹划的地方。
 - 2. 取消了公司法定公益金的提取制度。旧《公司法》规

定,公司在未弥补亏损和提取法定盈余公积金、法定公益金之前不得向股东分配利润。公司分配当年税后利润时,应当提取利润的10%列入公司法定公积金,并提取利润的5%~10%列入公司法定公益金。新《公司法》规定:公司分配当年税后利润时,应当提取利润的10%列入公司法定公积金。这与旧《公司法》的规定相比发生了重大变化,即不再强制要求公司提取公益金。同时,为了保持企业间财务政策的一致性,国有企业以及其他企业一并停止实行公益金制度。

取消公益金制度会给公司带来较多的自由现金流量,将会增大上市公司内部融资的可能性,有助于上市公司资本结构的优化。同时等于取消了公司对外投资比例的限制性条款,使得公司向外投资的环境更加优化。公司可以将纳税筹划的方向转移到"用取消公益金制度带来的现金流量投资"这个方面来,此变更增加了纳税筹划的项目。

3. 公司破产财产中法定补偿金的规定的变化。旧《公司法》规定,公司在正常清算时,其财产能够清偿公司债务的,分别支付清算费用、职工工资和劳动保险费用,缴纳所欠税款,清偿公司债务后的剩余部分再分配给股东。新《公司法》则扩大了公司清算的税前清偿范围,明确除职工工资外,社会保险费和补偿金也在公司清算时优先受偿。虽然在总体上并没有改变公司清算时财产的清偿顺序,但是规定了社会保险费用和法定补偿金(是指公司因解散而提前与职工解除劳动合同,依据有关劳动法律规定给予职工的一次性赔偿金额)优先于税款受偿,即破产财产的税前清偿范围由过去的三项增加到四项。这是对税收优先权行使范围的一次重大调整,在一定程度上减少了清算公司的应纳税所得额。

此外,根据国家税务总局《关于国有企业职工因解除劳动合同取得一次性补偿收入免征个人所得税问题的通知》(国税发[2000]77号),对于企业依照国家有关法律规定宣告破产,企业职工从该破产企业取得的一次性安置费收入,免征个人所得税。

所以,公司的职工团体以及公司的高管,完全可以利用这一变化来进行纳税筹划:①公司破产清算时少交税;②职工个人在公司破产时多获得补偿并且不用交个人所得税。

- 4. 新《公司法》中允许股东在不损害外部当事人利益的情况下,对公司的某些事项做出自愿的特别安排。新《公司法》充分体现了公司、股东意思自治的理念。如第 15 条、第 16 条、第 27 条、第 35 条、第 42 条、第 167 条等条款中,都赋予股东较为宽泛的意思自治范围,允许他们在不损害外部当事人利益的情况下,对于公司的转投资限制、投资形式、新增资本认购、股东会会议召开的通知、利润的分配比例等,做出自愿的特别安排。根据利益主体假设,可以认为,国家和国民都是利益主体,都有各自不同的利益。根据有限理性假设,各类税法主体为了自己的税收利益,必然从事利己行为。根据博弈行为假设,只要存在不同的利益主体,就会存在理性主体为私利而从事的博弈行为。因此,各企业往往都会在投资和转投资形式等方面进行纳税筹划,选择少纳税的形式。
 - 5. 新《公司法》所提出的"承担社会责任"、"公司法人人

格否认"等规定,并没有对税款的补缴与征收提供帮助。新《公 司法》第5条明确要求,公司从事经营活动,必须承担社会责 任,而且在分则中设计了一套充分强化公司社会责任的具体 制度。但所谓的公司社会责任,在我国还是一个比较模糊的概 念,在法律界也颇有争议,这只能是一条"重倡导、轻操作"的 条款,而分则中的社会责任没有提及公司应承担的纳税责任。 新《公司法》增设了"公司法人人格否认"制度,以防公司制度 被滥用。规定当公司股东利用公司法人独立地位和股东有限 责任逃避债务时, 该股东即丧失以其出资额为限对公司承担 有限责任的权利,而应对公司的全部债务承担连带责任。这一 规定,为防范滥用公司制度的风险、保证交易安全、保障公司 债权人的利益,提供了必要的制度安排。但遗憾的是,该制度 是为保护公司债权人安排的,从严格意义上讲,并没有涉及公 司的纳税责任。尽管从法律的调整对象划分,公司的纳税责任 应当由税收法律法规来规范和调整,但基于我国税收法制建 设的现状, 以及我国现行的税务管理模式, 在税务执法实践 中,税务管理干部常常会遇到要追究漏管户税款时,其已经通 过资本运作金蝉脱壳的情况。

因此,这又给纳税筹划发挥作用提供了有利条件,使公司完全可以规避对欠缴税款的补缴。假如新《公司法》在保护公司债权人条款上把承担"民事责任"改成"社会责任",或"公司债务"改成"公司责任",这样就能为税务执法干部追究"换壳了"的公司的税款提供法律依据。

(二)新《公司法》对企业纳税筹划的限制

1. 一人有限责任公司出现带来的税负变化。新《公司法》 增加了一人有限责任公司这种公司形式,明确了自然人、法人 都可以作为投资主体设立有限责任公司。一人有限责任公司, 是指只有一个自然人股东或者一个法人股东的有限责任公 司,也就是所谓的"形式意义上的一人公司"。

当一人有限责任公司惟一股东为自然人时,就会出现对公司利润征收企业所得税,对惟一分配利润的股东征收个人所得税的经济性双重征税问题。而且,一人有限责任公司的注册资本最低限额为人民币10万元,高于一般性有限责任公司。因此,自然人设立一个一人有限责任公司,其税负加重,进行纳税筹划的难度也加大。

事实上,为了减少此类经济性双重征税带来的负效应,许 多国家都规定了相应的税务处理办法,如采取分率制或归集 抵免制等方式消除或削弱双重征税问题。而我国目前还没有 这方面的税收政策,这正需要相关部门制定切合实际并具有 可操作性的制度加以解决。

2. 新《公司法》所要求的"强制审计",限制了纳税筹划的 手段与操作空间。新《公司法》第 165 条规定:公司在每一个会 计年度终了时需编制财务会计报告,并依法经会计师事务所 审计,财务会计报告应该按法律法规制定。也就是说,从 2006 年 1 月 1 日开始,无论公司规模大小都必须由会计师事务所 审计每个会计年度报表。

这一变革,将会促进公司采取更加合法与规范的会计处理和纳税筹划手段,使得那种"打擦边球"、虚拟经济业务减少

刍 议 手 表 的 纳 税 筹 划

贺飞跃

(湖南财经高等专科学校 长沙 410205)

【摘要】2006年3月,财政部和国家税务总局调整和完善了消费税政策,包括对高档手表开征消费税。由于手表消费税设置了起征点,可运用纳税禁区模型进行纳税筹划,该筹划属于选择筹划;由于手表消费税在初始环节征收,可运用集团 抉择模型进行纳税筹划,该筹划属于避税筹划。

【关键词】手表 消费税 纳税禁区模型 集团抉择模型

一、手表的税收规定

1. 手表的消费税。2006 年 3 月 20 日,财政部、国家税务总局颁布了《关于调整和完善消费税政策的通知》,对消费税税目、税率及相关政策进行了调整,该通知自 2006 年 4 月 1 日起执行。该通知新增了高档手表税目,高档手表是指销售价格(不含增值税)每只在 10 000 元(含)以上的各类手表。高档手表消费税税率为 20%,纳税人为在中华人民共和国境内生产、委托加工、进口高档手表的单位和个人。高档手表全国平均成本利润率暂定为 20%。

因此,高档手表属于消费税的征税范围,应缴纳消费税; 而低档手表不属于消费税的征税范围,无须缴纳消费税。生 产、委托加工、进口高档手表是消费税的纳税环节,而购进高 档手表后销售(包括批发与零售)不是消费税的纳税环节。

2. 手表的增值税。根据《增值税暂行条例》的规定,在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务,以及进口货物的单位和个人,为增值税纳税义务人,增值税税率

为 17%或 13%,征收率为 6%或 4%。不论是高档手表,还是低档手表,均属于货物,均应缴纳增值税。手表增值税税率为 17%,征收率为 6%或 4%。

3. 手表的城市维护建设税(简称"城建税")和教育费附加。根据《城市维护建设税暂行条例》,城建税的纳税义务人是负有缴纳增值税、消费税、营业税(简称"三税")义务的单位和个人,城建税按纳税人所在地的不同,设置了三档地区差别比例税率:7%、5%、1%,城建税的计税依据是纳税人实际缴纳的三税税额。根据《国务院关于修改〈征收教育费附加的暂行规定〉的决定》的规定,教育费附加以各单位和个人实际缴纳的三税税额为计征依据,教育费附加征收比率为3%,分别与三税同时缴纳。

二、运用纳税禁区模型进行手表纳税筹划

案例:某手表厂(增值税一般纳税人)位于市区,当月生产 并销售某型号手表 100 只,每只销售价格为 11 000 元(不含增值税)。当月应纳消费税及附加为:11 000×100×20%×(1+

所交税款等行为面临更大风险。为取得一份"无保留意见"的审计报告,我们有理由相信,公司会更加规范自己的行为,在合法的范围内进行纳税筹划。

3. 企业可进一步进行纳税筹划的领域。投资者投资公司获利的途径一般有两种,一是溢价转让股份或者股票;二是按期收取股利。股东所获得的股利作为投资收益肯定需要支付企业所得税或者个人所得税。但是,《关于〈公司法〉施行后有关企业财务处理问题的通知》(财企[2006]67号)规定:库存股不得参与公司利润分配,股份有限公司应当将其作为所有者权益的备抵项目反映。设某公司是一个股权结构十分分散,话语权掌握在无股权利益的公司高管手中的公众持股公司,则该公司就没有动机去分配税后利润。因为股利的分配,意味着无股权利益或利益较少的公司高管掌握的庞大资源流失,他们肯定会通过种种手段阻止公司税后利润的分配。

公司税后利润的分配与否对于公司及投资者而言一般无纳税筹划利益可言。但是,对于希望获得投资收益并且关注投

资税收成本的投资者而言,就要对投资标的公司包括股权结构、管理层经营意愿在内的各方面做出全方位的评价。这也是对公司投资、筹资、兼并、收购等活动进行纳税筹划的问题提出的新要求。

总之,随着新《公司法》的全面推行,公司税务活动正变得越来越复杂而且更具技术层面的操作性,税务服务市场也将随之不断发展壮大。财政部根据《公司法》对财务会计的新规定,对相关的财务会计准则作了相应的修改,于2006年颁布了新企业会计准则,进一步完善了我国会计准则体系,相关决策部门也应像财政部一样,根据现实情况,尽快制定出与《公司法》相配套的税收法律制度,使得公司税务活动无论在征管缴纳上还是在纳税筹划上,都有法可依、更加规范和具有可操作性。

主要参考文献

- 1. 何芳枝.公司法论.北京:中国政法大学出版社,2004
- 2. 计金标. 纳税筹划. 北京: 中国人民大学出版社, 2004