

题目：青岛永星公司所得税纳税筹划研究

专 业：工商管理

学员姓名：赵洋

学员签名：赵洋

导师姓名：郝心华

导师签名：郝心华

摘要

随着我国税收法制环境逐步完善，企业偷税行为在国家打击和威慑下得到有效遏制，企业避税行为在国家税收法制逐步走向完善和反避税措施日益加强的大背景下，受到很大程度的限制。企业只有进行纳税筹划，才是合法有效享受纳税权益，获取最大收益的正确抉择。纳税筹划是在法律允许的范围内，通过对经营、投资、理财活动的事先策划和安排，对多种纳税方案进行优化选择，以使企业整体利益实现最大化的一种理财行为。税收法律和政策的变化，时刻影响着纳税筹划采用的思路和方法。

2008年新企业所得税法的实施，实现了内外资企业所得税制的统一，营造了内外资企业公平竞争的经济环境，标志着我国税制进一步迈向国际化和法制化，在所得税发展史上具有里程碑意义。本文密切结合新企业所得税法，在认真研究青岛永星公司经营情况和财务状况基础之上，寻求企业纳税筹划的政策空间，制定合法合理的纳税筹划方案，同时通过对各种筹划方案的优劣分析，寻求最优的纳税筹划方案。首先，本文在介绍纳税筹划基础理论基础上，论述了纳税筹划的涵义和特征，阐述了国内外纳税筹划的发展现状，将纳税筹划与偷税、避税进行比较分析，明确纳税筹划的法律界限；其次，制定了纳税筹划的目标、遵循的原则和思路，通过比较分析的方法，找到更适合永星公司所得税纳税筹划方案；最后，在纳税筹划方案具体实施措施、方案绩效评估和风险防范对策等方面提出相关建议。本文指出了偷税、避税和纳税筹划之间的区别，界定了纳税筹划的内涵；通过各个方案的比较分析，确立了最优的纳税筹划方案。

本文对享受过渡优惠期的外商投资企业纳税筹划工作，具有普遍的借鉴意义。

【关键词】 企业所得税；纳税筹划；方案设计

【研究类型】 应用研究

**Title: Research on Tax planning of Enterprise Income Tax
for Qing Dao Yong Xing Company**

Major: Business Administration

Name: Zhao Yang

Singnature: Zhao Yang

Supervisor: Hao Xin Hua

Singnature: Hao Xinhua

Abstract

As China's tax legal system environment is improving progressively, the acts of enterprises tax evasion has been curbed in the government's effort to counter tax evasion. And the activities of tax avoidance are restricted in a large extent with the perfection of state tax legal system and enhanced measures of anti-avoidance in tax collection. Under such circumstances, only by conducting tax planning can enterprises safeguard their interests as taxpayers and gain maximum benefit. Literally, tax planning refers to the financial measures taken by corporate through plan-making and arrangement acts in business operation, investment and finance management activities in order to achieve maximum benefit for the organization within the extent permitted by law. However, changes in tax laws and policies will have a constant impact on ideas and methods applied in tax planning.

The implement of the new Enterprise Income Tax Law in 2008 saw the consolidation of different tax systems for domestic and foreign-funded enterprises and laid a foundation for a fair competitive environment. The adoption of the new enterprise income tax law marks a further step towards internationalization and legislation of the state's tax law system and is a milestone in the development of income tax legal system. By integrating the new enterprise income law, in the basis of careful study of business operation and financial situation of Qingdao Yongxing Company, this paper explores the policy space for tax

planning, introduces possible methods of tax planning and seeks for the best tax planning scheme by anglicizing several optional tax planning schemes. Firstly, this paper briefs on basic theories of tax planning, discusses its implication and features, elaborates developing condition of tax planning in China and abroad, makes comparative analysis between tax planning, tax evasion and tax avoidance; Secondly, in this paper, by setting up aims, rules and ideas, the author drafts several taxing plan for Qingdao Yongxing Company using the comparison method. Finally, in this paper, the author puts forward his suggestions in terms of measures of implementing taxing plan, performance evaluation and risk prevention for Qingdao Yongxing Company. This paper points out the difference between tax planning, tax evasion and tax avoidance , which defines the content of tax planning, and draws up a final tax planning scheme through comparing among the alternative draft taxing plans.

This paper is believed to have common reference significance for foreign-funded enterprises which are at present in transition period from preferential income tax treatment to equal income tax treatment with domestic enterprises.

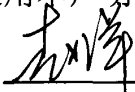
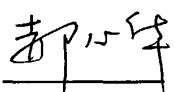
【Key Words】: enterprise income tax; Tax Planning; Project

【Research Type】: Applied Research

西北大学学位论文知识产权声明书

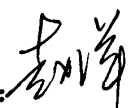
本人完全了解西北大学关于收集、保存、使用学位论文的规定。学校有权保留并向国家有关部门或机构送交论文的复印件和电子版。本人允许论文被查阅和借阅。本人授权西北大学可以将本学位论文的全部或部分内容编入有关数据库进行检索，可以采用影印、缩印或扫描等复制手段保存和汇编本学位论文。同时授权中国科学技术信息研究所等机构将本学位论文收录到《中国学位论文全文数据库》或其它相关数据库。

保密论文待解密后适用本声明。

学位论文作者签名：  指导教师签名： 
2009年12月15日 2009年12月15日

西北大学学位论文独创性声明

本人声明：所呈交的学位论文是本人在导师指导下进行的研究工作及取得的研究成果。据我所知，除了文中特别加以标注和致谢的地方外，本论文不包含其他人已经发表或撰写过的研究成果，也不包含为获得西北大学或其它教育机构的学位或证书而使用过的材料。与我一同工作的同志对本研究所做的任何贡献均已在论文中作了明确的说明并表示谢意。

学位论文作者签名： 
2009年12月15日

1 导论

1.1 选题背景与意义

随着我国市场经济体制日益成熟,尤其是中国加入 WTO 以来,纳税筹划越来越受到国内企业的关注,纳税筹划技术在国内企业中逐步得到实际运用。其实,纳税筹划在国外早已屡见不鲜,已成为企业财务管理的重要组成部分。而我国在 20 世纪 90 年代中期才从西方引入纳税筹划思想,纳税筹划理论和实务都不十分成熟,均处于起步探索阶段。企业经营最重要的财务目标就是追求税后利润最大化,企业所得税款的多少直接影响着税后利润的大小,所以对企业所得税的纳税筹划普遍受到多数企业的高度重视。纳税筹划应依托于特定的社会政治经济环境,税制的变化会带来纳税筹划思路和方法的变化。

2008 年开始实施的新企业所得税法,为实现内外资企业所得税的统一,营造内外资企业公平竞争的经济环境,形成共同发展的双赢格局奠定了税收政策基础,成为中国税制进一步迈向国际化、法制化的重要标志。新企业所得税法从纳税主体制度、税基制度、税率制度、税收抵免制度、反避税制度、税收征管制度等方面进行了多项制度变革,针对新税法的实施,企业进行所得税纳税筹划的思路和方法也应予以调整。另外,会计新准则自 2007 年在上市公司率先实施后,逐步向各个经济领域内渗透,势必会对企业会计活动产生深远影响,而所得税会计是企业财务会计的一个重要组成部分,新会计准则与旧制度相比发生了一定的变化,这些变化对我国所得税会计处理有所影响。新所得税税法和新会计准则的颁布实施,必将对企业所得税纳税筹划带来深远的影响。

2008 年以来,国际金融危机愈演愈烈,已经对各领域各行业产生重大的影响。在世界经济下滑,各国经济流动性普遍过剩的形势下,企业市场竞争日趋激烈,生存和发展压力不断增大,促使企业不断寻找降低成本、费用的方法和途径。纳税筹划就是企业在合法的前提下,尽可能减轻纳税负担,实现企业税后利润最大化的一种有效途径。企业通过纳税筹划,在国家税收相关法律允许的范围内,合理减轻税收负担,增加经营利润,不失为一种增强企业竞争力的有效手段。

在国际经济环境风云变幻,所得税制和会计制度发生重大改革的背景下,作为市场主体的企业如何认真地进行自我剖析,积极主动采取相应措施,进行所得税纳税筹划,实现整体利益最大化,就自然成为摆在企业面前的一个重要

战略性课题。

企业研究所得税纳税筹划的意义主要有：一是有利于降低企业所得税税负，减少企业涉税风险，达到企业整体利益最大化。二是有利于提高企业的经营管理水平，特别是财务管理水平。^[1]三是有助于优化企业产业结构和投资方向。四是有利于企业获取资金的时间价值，取得更大的现金流量。五是有利于减少企业的“偷、欠、骗、抗”税等税收违法行为的发生，倡导纳税遵从，实现诚信纳税。六是有利于征税机关进一步完善税制，堵塞征管漏洞，增加国家税收收入。

1.2 研究内容与方法

本文从文章结构来看，共分为六个部分。主要内容如下：

第一部分为导论，介绍了本文的选题背景及意义、研究内容和方法、研究思路和框架、主要贡献之处。

第二部为纳税筹划的理论概述。阐述了纳税筹划相关理论，国内外纳税筹划研究现状；通过对偷税、避税和纳税筹划的比较分析，界定了纳税筹划的内涵，给出了纳税筹划的定义和特征；简述了8种常用的纳税筹划技术。

第三部为永星公司纳税筹划的现状及其问题分析。一是简述了永星公司原纳税筹划思路和具体筹划的方式方法。该企业主要利用外商投资企业特定的税收优惠政策和运用财务管理对收入、存货计价方法等方面进行纳税筹划。二是指出了在纳税筹划中存在的问题。该企业纳税筹划缺乏系统全盘考虑，对税收政策的理解和运用存在缺陷，部分筹划存在较大的涉税风险，未按照税制的变化及时更新纳税筹划的思路和方法。

第四部分为永星公司所得税纳税筹划方案设计。一是制定了纳税筹划方案设计的目标和原则。二是制订并选出最优纳税筹划方案。从寻找纳税筹划政策空间入手，通过多种纳税筹划方案的比较分析，选定适合本企业的最佳纳税筹划方案。本文主要在资产处理、扣除项目以及利润分配等几方面进行了所得税的纳税筹划。

第五部分为纳税筹划的方案实施及风险防范。一是制定了纳税筹划方案实施的具体措施。包括树立正确的纳税筹划理念、确立纳税筹划的组织保障以及加强纳税筹划的内部控制制度、对纳税筹划方案进行绩效评价等措施。二是提

出了纳税筹划的风险防范对策。

第六部分为结论。通过对纳税筹划相关理论和永星公司的实证研究，得出本文的最终结论，并指出了论文的局限性和需要进一步研究的问题。

本文主要应用 3 种研究方法，分别是定性和定量分析法、成本-收益分析法以及比较分析法。定性和定量分析法，通过对纳税筹划基本理论的阐述，指出了偷税、避税和纳税筹划的区别，界定了纳税筹划的内涵；通过对永星公司生产经营情况、财务状况的分析，制定了多种纳税筹划方案。成本-收益分析法，在研究过程中还运用了成本-效益分析的方法，分析了各种筹划方案所带来的成本和收益。比较分析法，比较各个纳税筹划方案的优劣，选定最适永星公司的纳税筹划方案。

1.3 研究思路与框架

本文在对纳税筹划理论研究的基础之上，深入研究永星公司的生产、经营、投资、理财和组织结构等实际情况，结合新企业所得税法的相关规定，寻找企业纳税筹划空间，设计纳税筹划方案。通过对不同纳税方案的比较分析，找到适合永星公司所得税过渡期期间的纳税筹划方案。最后，对永星公司纳税筹划方案的实施、绩效评价以及风险方法措施提出相关建议。本文的思路框架见下图 1-1。

本文的思路框架图：

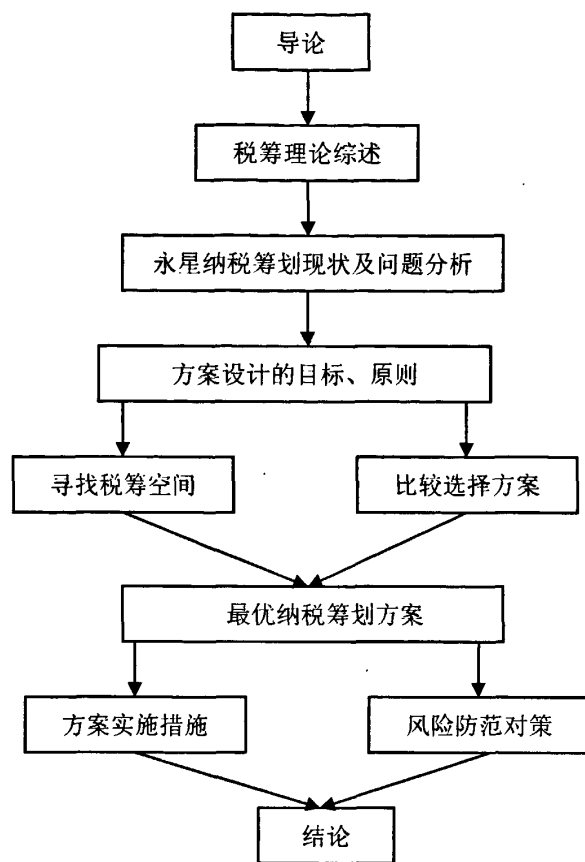


图 1-1 思路框架图

1.4 本文的主要贡献

本文的贡献主要有两个方面。一是通过深入研究纳税筹划相关理论，在界定纳税筹划内涵的基础上，结合新税法的相关规定的变化，制定适合永星公司的纳税筹划方案。二是本文对永星公司进行纳税筹划的思路和方法等方面的研究，对处于享受所得税过渡期优惠的外商投资企业具有普遍的借鉴意义。

2 税收筹划的理论概述

2.1 纳税筹划相关理论简述

在市场经济环境中，纳税筹划的发生存在着天然的动因，我们可以从以下几种经济理论中找到企业纳税筹划的动机，来深入理解纳税筹划产生的客观性。

2.1.1 “经济人”假设理论

税收是国家强制征收的，纳税人必须依法按时足额缴纳的产品的部分剩余价值。由于税收是对纳税人利益的剥夺，尽量少缴或不缴税是纳税人的朴素愿望和理性选择。理性“经济人”假设告诉我们：人都有趋利避害的天性，其行为准则就是经济上是否有效。为了最大限度满足自己的利益，他们会根据外部环境的变化而调整其行为模式^[1]。

税收的无偿性使得税收不具有直接返还性，各经济实体所缴纳的税款并不一定能与其无偿地从政府得到产品或服务相对等，因此，向国家纳税对纳税人来说，是一种货币直接损失或经济福利的直接牺牲。纳税筹划的主体是经济组织，它作为社会经济生活中的一个细胞，扮演着“经济人”的角色，追求着自身利益的最大化，因此，“经济人”总是与政府之间存在着利益冲突与一致的矛盾。政府要在法律规定的范围内尽可能多地收税，纳税人作为“经济人”是以营利为目的从事生产经营活动的独立经济主体，则要在不违法的前提下充分利用其与征税方的会计信息的不对称性，对涉税会计事项进行税收筹划，以谋求税后利润最大化。因此，“经济人”使纳税筹划成为必然^[3]。

2.1.2 契约理论

契约理论是 20 世纪 30 年代以来形成的一种主流的企业理论。现代契约理论将企业视为有投资人、所有人、经理和贷款人等之间订立的一系列契约组成的集合体，契约各方均是追求自身效用或利润的最大化。为最大化税收收益而组织的生产要求考虑各契约方当前和未来的税收状况。为了避免经营中处于竞争劣势，管理者必须理解税收政策的变化将如何影响客户、员工、供应商和竞争对手等的行为。因此，有效税收筹划要求企业为税后收益所进行的交易必须考虑对其他交易方的税收含义^[4]。

2.1.3 “公共品”理论及“免费搭车现象”理论

政府的职能主要是提供社会发展所需要的公共品。按照萨缪尔森给出的定

义，公共品是指将效用扩展于他人的成本为零，因而也无法排除他人共享的商品。例如，每个公民都可以无差别地受益于国防所提供的安全保障，每个人都可以从天气预报得到气象信息等等。公共品有两个重要的特征：一是消费的非排他性，二是消费的非竞争性。公共品的存在给市场机制带来严重的问题，因为每个人都想不付出任何代价来享受公共品提供的服务，这在经济学上称为“免费搭车”现象。一般来说，公共品覆盖的人数越多，“免费搭车”问题越严重，公共品由私人市场提供的可能性越小^[5]。

由于公共品和“免费搭车”现象的存在，使企业不会因为少缴纳税款而减少从公共品中获取的收益。所以作为纳税人在不损失自己公共利益的前提下，都会想尽一切办法减少税收成本，这也为纳税筹划的产生与发展提供了理论依据。

2.2 国内外纳税筹划研究现状

2.2.1 国外研究现状

纳税筹划并不是自古就有的，它是一定历史时期的特定产物^[6]。作为合法增加企业收益的一种手段，真正意义上的纳税筹划节税，在上世纪 30 年代以后，逐步得到西方国家法律界的普遍认同。经过近一个世纪的发展和完善，西方国家的纳税筹划在理论及实践方面都已较为成熟。

最早的纳税筹划可追溯到 20 世纪 30 年代的一个案例。那是在 1935 年，英国上议院议员汤姆林爵士针对“税务局长诉温斯特大公”一案中，他说：“任何个人都有权安排自己的事业，依据法律这样做可以少缴税。为了保证从这些安排中得到利益，不能强迫他多缴税。”汤姆林爵士的观点在当时赢得了法律界认同，纳税筹划成为了合法的事情。从此之后，越来越多的税务专家和学者对纳税筹划有关理论进行研究，纳税筹划在理论和实践方面不断向深度和广度发展^[7]。在纳税筹划历史上，另外一个具有里程碑意义的是欧洲税务联合会的成立，它极大地促进了纳税筹划的实践发展。1959 年在法国巴黎，来自五个欧洲国家的从事税务咨询的专业团体发起成立了欧洲税务联合会，使税务顾问和从事税务咨询及纳税筹划的人员有了自己的行业组织，从此以后，纳税筹划在许多国家得到蓬勃发展^[8]。

荷兰国际财政文献局(LBFD)《国际税收词汇》是这样定义的：“纳税筹划是

指通过纳税人经营活动或个人事务活动的安排，实现交纳最低的税收^[9]。”

印度税务专家 N. J 雅萨斯威《个人投资和税务筹划》一书中说， 纳税筹划是“纳税人通过财务活动的安排，以充分利用税收法律所提供的包括减免税在内的一切优惠，从而获得最大的税收利益^[10]。”

美国南加州大学梅格斯博士在《会计学》中，作了如下阐述：“人们合理而又合法的安排自己的经营活动，使之交纳可能最低的税收。他们使用的方法可称之为纳税筹划……少交税和递延交纳税收是纳税筹划的目标所在。”另外还说：“在纳税发生之前，有系统的对企业经营或经营行为做出事先安排，以达到尽量地减少缴纳所得税，这个过程就是筹划。主要如选择企业的组织形式和资本结构，投资是采取租用还是购入的方式，以及交易的时间^[11]。”

西方国家对纳税筹划的研究起步较早，纳税筹划理论和实践相当成熟。随着经济全球化纵深发展，在日益复杂经济税收环境下，纳税筹划已逐渐成为企业财务管理的重要组成部分。

2.2.2 国内研究现状

尽管税务筹划在我国经过数十年的发展，其在理论研究和实践操作上都取得了一定的成绩，但相比较国外税务筹划发展而言，我国税务筹划无论是理论研究还是实务操作都可以说是处于摸索、研究和推行的初始阶段，尚未形成一套系统的理论框架和比较规范的操作技术，尚未建立起税务筹划健康发展的良性运行机制^[12]。

从管理角度分析税务筹划发展，虽然在纳税筹划的研究和实践方面，我们还处于起步阶段，但随着我国税收制度的日趋完善，尤其是税制和会计制度的分离为纳税筹划提供了空间，纳税筹划越来越受到广大纳税人的重视。

1983 年开始的税制改革，首次出现了税务会计。当时我国税制的变化主要集中在利改税、税利分流对国营工业企业财务会计的影响和变化等问题的研究方面。1994 年，税收制度再次发生重大变革，建立了分税制，实行了生产型增值税，增强了税法规范的专业性和规范性。国家宏观经济形式的变化和税制的改革促成了税务代理的产生，使纳税筹划逐步走入纳税人视野。随着我国加入 WTO 以后，受国际经济环境的影响日益显著，为了遵循国际游戏规则，会计制度日益趋于国际化，进一步和税法相分离，这些为企业纳税筹划提供了足够的

政策空间。

我国对纳税筹划相关研究较早的是唐腾翔，他在 1994 年编著的《税收筹划》中提出在法律规定允许的范围内通过对经营、投资、理财等活动的事先安排和策划取得“节税收益的构想”^[13]。

盖地在《纳税申报与纳税筹划》一书中采用了税务筹划这个概念，并将其定义为：税务筹划是纳税人（法人、自然人）依据所涉及到的现行税法（不限一国一地），在遵守税法、尊重税法的前提下，运用纳税人的权利，根据税法中的“允许”与“不允许”、“应该”与“不应该”以及“非不允许”与“非应该”的项目、内容等，对组建、经营、投资、筹资等活动进行旨在减轻税负的谋划和对策^[14]。

中国税务报社筹划周刊主编赵连志在《税收筹划操作实务》中对税收筹划作了这样的定义：税收筹划指纳税人在税法规定许可的范围内，通过对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排，尽可能地取得节约税收成本的税收收益^[15]。

杨崇才说“税收筹划是纳税人为实现税后收益最大化的财务目标，在税法允许的范围内以适应政府的税收政策为前提，采用税法所赋予的税收优惠或选择机会，对自身经营、投资、分配等财务活动进行科学、合理的事先规划与安排，以达到少交税款目的的一种经管活动”^[16]。

高金平在《税收筹划谋略百篇》写道，税收筹划是指纳税人为了实现利益最大化，在不违反法律、法规（税法及其他相关法律、法规）的前提下，对尚未发生或已经发生的应税行为进行的各种巧妙安排。税收筹划一般应具备“三性”（合法性、筹划性和目的性）^[17]。

周叶在其《税收筹划策略、技巧和案例》中谈到，税收筹划有狭义和广义之分。狭义的税收筹划仅指节税，广义的税收筹划既包括节税又包括避税筹划和转嫁筹划。节税筹划首先被明确地认定为税收筹划，税筹划的行为是合法的，是对自己的日常行为或经济活动进行合理的安排，以降低自己的税收成本。转嫁筹划是纳税人在经济活动中，通过价格的制定、经营活动的安排，将自身所承担的税负向前转移给供应者、向后转移给产品的购买者。避税则是一种非违法的行为，针对这一行为征收税务机关只能采取堵塞税法漏洞、加强征收管理等反避税措施，而很难对其进行处罚。避税问题实质上是纳税人的道德问题，

因此又可将避税分为善意避税和恶意避税。善意避税是那些有道德的纳税人的避税，他们尊重税法，以一种严肃的态度对待税法，他们不是税务机关反避税的对象。恶意避税也没有触犯法律，可是他们以一种不端正的态度对待税法，常常利用信息的不对称给反避税设置碍，是税关反避税的重点^{【18】}。

余文声在他的著作里认为纳税筹划是企业的一种理财活动，是指纳税人为实现经济利益最大化的目的，在国家法律允许的范围内，对自己纳税事项进行系统安排，以获得最大的经济利益。纳税筹划的内容包括避税、节税、规避“税收陷阱”转嫁筹划和实现涉税零风险等五个方面^{【19】}。

中国人民大学教授著名税务专家张中秀认为，纳税筹划包括两个方面：纳税筹划和税收筹划。纳税筹划主要是站在纳税人的角度而言的，进行纳税筹划的主要目的是通过合法合理的方式以减轻自身税负；而税收筹划是站在征税人角度而言的，它的目的与纳税筹划的目的正好相反，它主要能够不断完善税法、避免纳税筹划的成功，以多征税。这两者是矛盾的，但在市场经济条件下，这两者统一在税法的旗帜下，因而两者不可分割，纳税筹划越成功，则必将促进税收筹划的改进^{【20】}。

综合以上各种观点，多数专家及研究人员认为纳税筹划是合法行为，有的又将纳税筹划进行细分，分为广义纳税筹划和狭义纳税筹划来理解。广义纳税筹划的看法是税收筹划指一切利用合法和非违法手段进行的纳税方面的策划和有利于纳税人的财务安排，主要包括非违法的避税筹划、合法的节税筹划与运用价格手段转移税负的转嫁筹划和涉税零风险。而狭义的纳税筹划指企业合法的节税筹划。这种观点不允许纳税人利用税收政策法规的缺陷和漏洞来做税收筹划，即把违背国家立法意图，但又不违反税法的避税手段排除在税收筹划的范围之外。

本文采用狭义的纳税筹划概念，认为纳税筹划是企业财务管理的一个有机组成部分，贯穿于企业财务管理的全过程，应以符合国家立法精神为原则。本文只讨论合法节税的筹划问题，不研究避税和及其他违法筹划问题。

2.3 纳税筹划的内涵与技术

2.3.1 纳税筹划的基本概念

目前尚难以从词典和教材中找出对纳税筹划概念十分权威或者全面的解释，

国外国内专家学者们对其各有论述。国际财政文献局在 1998 年版《国际税收词汇》中是这样表述“税务筹划”的:税务筹划是使一个经营和(或)私人事务缴纳尽可能少的税收的安排。这里所讲的“人”,可以是自然人,也可指法人或其他组织^{【21】}。

笔者认为税收筹划的定义应为:纳税义务人为了实现企业税后利润最大化的目标,在充分理解税收法律法规基础之上,通过对经营、投资、理财活动的事先策划和安排,对多种纳税方案进行优化选择,以使企业整体利益最大化的一种财务管理活动。

2.3.2 纳税筹划的特征

a. 纳税筹划具有合法性

纳税筹划的合法性是税收筹划的前提,也是税收筹划的本质特点^{【22】}。也是区别于避税、偷逃税行为基本标志。所谓合法性是指税收筹划不违反国家的税收法律规定前提下,顺应国家的立法意图,在多种纳税方案中选择一种最优纳税方案,使企业达到整体利益最大化的目的。

b. 纳税筹划具有前瞻性

纳税筹划是对企业的生产经营活动事前进行的策划与安排。企业的纳税义务相对于各项经营行为具有滞后性,纳税筹划不是在纳税义务发生之后进行筹划,而是在应税行为发生之前就进行科学的筹划来寻找最优纳税方案的行为。

c. 纳税筹划具有目的性

纳税筹划的目的性是指企业进行纳税筹划的根本目的在于获取最大的经济效益。纳税人所实施的纳税筹划,一定要能达到预期的经济目的。

d. 纳税筹划具有综合性

纳税筹划具有综合性是应着眼于企业总体利益的最大化,而不是局部利益最大化,要有全局观念,通过纳税筹划化获得整体最大利益化。

e. 纳税筹划具有专业性

纳税筹划是一项复杂的财务管理经济活动,需要精通财务和税法的专业人员进行设计和实施。随着国际、国内税收经济环境的不断变化,纳税筹划逐渐受到广大企业的青睐,同时也日益呈现科学化和专业化特点。

2.3.3 纳税筹划与偷税、避税的区别

减轻税负对企业来讲是一个具有永恒魅力的话题，减轻税负意味着税收利益的获得、税后利润的增加、市场竞争力的加强，所以，企业会想法设法通过各种途径减轻税负。减轻税负达到少缴税之目的主要手段有三种，合法纳税筹划即节税、避税和偷税。从法律角度来看，纳税筹划具有合法性，避税具有不违法性，而偷税具有违法性。开展纳税筹划必须正确理解和准确把握纳税筹划与避税、偷税的界限，达到合法的降低税负和涉税风险的目的。

偷税是指纳税人伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，或者在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的行为。偷税是为了逃脱已成立的纳税义务，不缴或少缴应纳税款而采取的各种欺诈性行为，具有突出的违法性。偷税行为以牺牲国家税收利益为代价增加集体或者个人利益，故又具有不合理性。对此，应按照《税收征收管理办法》和《刑法》等有关规定对其进行处罚，包括追缴偷税税款、加收滞纳金、处以罚款，对数额较大，情节较严重的偷税行为，还要追究其相关人员的刑事责任。

纳税筹划是纳税人在税收法律、法规允许的范围内，通过事先安排其经营、投资和财务活动，将其纳税义务的时间和地点，以适当的形式发生，它着眼于企业的总体决策和长远利益，符合国家的政策导向，获取的利益是合法的、正当的，国家对于纳税筹划是允许并给予鼓励和支持的。

避税是企业利用税收法律、法规或各国税收协定的不完善之处，采取不正当手段，故意钻税法的空子，通过经营和财务上的安排，以达到规避或减少税收负担的目的。它虽然在一定的时间内可取得一定的利益，但对企业长远发展并无益处。避税虽然也不违法，但是有悖于国家税收政策的意图和导向，违背依法治税的原则，是一种不道德的行为。而且，避税行为在法律、法规没有限制前是合法的，一旦做出限制就是一种违法行为，就要受到打击和制裁^{〔22〕}。

偷税的概念和范围较容易界定。而纳税筹划与避税之间较容易混淆，为了更好的理解和把握纳税筹划和避税的关系，我们可以从以下五个层次来理解纳税筹划和避税之间的区别。

表 2-1 纳税筹划与避税的区别

内容	纳税筹划	避税
立法本意	完全符合	背道而驰
法律角度	合法	不违法
税法角度	善意利用	破坏性利用
政府态度	引导和鼓励	不提倡、不支持
操作特点	专业性、综合性	片面性、短暂性

在进行纳税筹划时,要在正确区分纳税筹划与避税、偷税界限的基础上,及时、全面、准确地理解、掌握国家经济政策和税法的规定,关注宏观经济环境和企业自身经营活动的变化,并密切保持与税务部门的联系与沟通,充分发挥纳税筹划的作用,避免避税行为出现,杜绝偷税行为发生,从而达到涉税风险最小、税负最轻、税后利润最大化的目标^[23]。

2.3.4 纳税筹划技术

纳税筹划是企业的一项理性涉税行为,属于财务管理的研究范畴。企业科学运用税收筹划技术是开展税收筹划的关键。纳税筹划技术是合法合理的减轻纳税人税收负担的技术手段与运作技巧。纳税筹划的基本技术方法主要包括八种,即免税技术、减税技术、税率差异技术、分割技术、扣除技术、抵免技术、延期纳税技术和退税技术。可以单独运用纳税筹划技术方法,也可以联合运用。但如果联合运用纳税筹划技术时,要注意各种纳税筹划技术之间的相互作用及影响。

a. 免税技术

免税是指国家对某个特定的地区、行业、企业或特定的项目所给予的免征全部或部分税收的照顾性和鼓励性措施,免税包括法定免税、特定免税、临时免税三种方式。免税可以说是国家的一种税收照顾方式,也可以说是国家处于政策需要的一种税收奖励方式。

b. 减税技术

减税是指国家对某些地区、行业、项目等的纳税人给予的减征部分应征税款的照顾性或鼓励性的措施。减税技术就是指在税收法律允许的范围内,使纳税人减少应纳税收而直接节税的纳税筹划技术。

c. 退税技术

退税是指税务当局按规定对纳税人已纳的税款的全部或部分予以退还，在中国主要包括流转税的出口退税和退还符合国家退税条件的已纳税款。退税技术是指在税收法律法规规定的框架下，尽量争取退税机会并使退税额最大化的纳税筹划技术。

d. 税率差异技术

税率差异是指性质相同的税种适用不同的税率，如国家对不同企业组织形式规定不同的所得税税率，对不同地区的纳税人规定不同的税率。税率差异是各国税收制度中普遍存在的问题，具体体现了国家对特定组织形式和地区的税收鼓励和倾斜的政策。税率差异技术是指在税收法律允许的范围内，利用适用税率的差异而直接节减税收的纳税筹划技术。

e. 分割技术

分割是指把一个纳税人的应税所得或应税财产分成多个纳税人的应税所得或应税财产的行为。分割技术是指在税收法律允许的范围内，使应税所得、应税财产在两个或多个纳税人之间进行分割而直接节减税收的纳税筹划技术。

f. 扣除技术

扣除技术是指在税收法律允许的范围内，使扣除额、宽免额、冲抵额等尽量增加而直接节减税收，或调整各个计税期的扣除额而相对节税的纳税筹划技术。

g. 抵免技术

税收抵免是指从应纳税额中抵扣税收抵免额，具体包括税收优惠性或奖励性税收抵免和基本扣除性抵免，如投资抵免、研究开发费用抵免等。税收抵免技术是指在税收法律允许的情况下，使税收抵免额增加而绝对节税的纳税筹划技术。

h. 延期纳税技术

延期纳税是指在法定纳税期限后再延缓一定时期缴纳税款。而延期纳税技术是指在税收法律允许的范围内，使纳税人延期缴纳税收而取得相对收益的税收筹划技术^{【25】}。

3 青岛永星公司纳税筹划的现状存在问题

3.1 青岛永星公司简介

青岛永星有限公司，1997 年在青岛开发区注册成立的外商投资企业，由韩国永星公司株式会社投资 100 万美元。厂区占地面积 30 余亩，厂房面积 5000 平方米，员工 1000 人。永星公司年销售额约 1.2 亿元，主要贸易方式有来料加工、进料加工、一般贸易出口和内销等，出口销售额约占总销售额的 80%。主要生产销售电子元器件及模具部件，主要产品有汽车防水开关、手机电池保护器、轻触开关、手机开关、遥控器等。产品主要销往美国、香港、台湾等国家和地区。有独立的品牌，产品附加值较高，在同行业中具有明显的竞争优势。

表 3-1 青岛永星公司近三年的部分财务情况表 单位（万元）

项目	2006	2007	2008
收入	10100	11300	12400
期间费用	1330	1410	1540
利润总额	690	710	820
应纳税所得额	1360	1430	1619
适用税率	15%	10%	10%
所得税	204	143	162

本文以永星公司为研究对象，在充分分析其财务报表的基础上，对其所得税的纳税筹划问题进行探讨，结合新颁布的企业所得税法和会计准则进行纳税筹划，通过不同纳税筹划方案的比较分析，做出适合本企业的纳税筹划方案。

3.2 青岛永星公司纳税筹划现状

青岛永星公司对纳税筹划已有一定的认识，针对企业的实际经营情况和税收相关政策作了一些纳税筹划。主要集中在对外商投资企业特定的税收优惠政策利用方面的筹划和运用财务管理对收入、存货计价方法和成本分摊等方面进行纳税筹划。

3.2.1 关于特定税收优惠政策的纳税筹划

改革开放初期，为了吸引外商投资企业对我国的直接投资（FDI），我国在税收法律规定了大量的优惠政策以吸引外资，外资企业在税收政策方面一直享

有超国民待遇。

一是永星公司利用投资于特定区域税收优惠税率政策进行纳税筹划。税法规定在经济特区、沿海经济开发区、国家级经济技术开发区以及高新技术开发区设立企业，享受减免税以及低税率的优惠。设在经济技术开发区的生产型外商投资企业减按 15%税率征收企业所得税。

二是永星公司利用外资企业“两免三减半”外商投资优惠政策进行筹划。原外商投资企业所得税法规定，生产性外商投资企业经营期 10 年以上，从获利年度开始，2 年免征，3 年减半征收企业所得税的期限优惠。永星公司充分利用“两免三减半”的期限优惠，合理安排企业的盈利期，推迟获利年份，达到少交所得税或递延缴交所得税的目的。原外资企业所得税法还规定，从事外商投资举办的产品出口企业，在依照税法规定免征、减征企业所得税期满后，凡当年度出口产品产值百分之七十以上的，可以按照税法规定的税率减半征收企业所得税。在经济开发区或经济特区已按百分之十五的税率缴纳企业所得税的产品出口企业，按百分之十的税率征收企业所得税。永星公司进行了纳税筹划，外销销售额比例一直控制在 70%以上，“两免三减半”结束后享受 10%的低税率，充分的使用了该税收优惠政策，达到了节税的目的。

3.2.2 关于销售收入的纳税筹划

在合法的情况下，企业应尽量延期缴纳税款。纳税人延期缴纳税款相当于无息贷款，可以使纳税人获得资金的时间价值。在符合税法规定的条件下推迟实现销售收入不失为一种较好的获得资金时间价值的方法。

税法对不同结算方式销售货物的收入及纳税义务确认时间的规定有所不同。对采取直接收款销售方式的纳税义务时间，是以收到销货款或取得索取销货款凭据并将提货单交给购买方的当天作为确认收入的时间。赊销和分期收款以合同约定的收款日期为收入的确认时间。预收款以货物发出日期确认收入的实现时间。

永星公司根据客户的特点和需求制订了利用不同的收款方式进行纳税筹划，以达到最大限度的推迟纳税义务的时间，获取最大的时间价值的筹划思路。对采用直接收款的客户，如果销售业务发生在月末或年末，尽量延缓销售至次月或次年。对采用分期付款的客户，分期付款销售商品以实现合同约定收款日期

与具体实际收款日期可以不一样。经过精心筹划,可以达到既及时回笼资金,又推迟收入的实现的目的。

3.2.3 关于存货计价方法的纳税筹划

新企业会计准则规定,存货是指企业在正常活动中持有以备出售的产成品或商品,处在生产过程中的在产品、在生产过程或提供劳务过程中耗用的材料和物料等,具体包括原材料、在产品、半成品、产成品、商品以及周转材料如包装物、低值易耗品等。该准则第14条规定,企业应当采用先进先出法、加权平均法或个别计价法确定发出存货的实际成本,取消了旧准则中的后进先出法。按照税法规定,纳税人各项存货的发生和领用,按实际成本价计算,计算方法可以在个别计价法、先进先出法和加权平均法中任选一种。计价方法一经选用,一定时期内不得随意变更,如确需变更的,应在下一纳税年度开始前报主管税务机关备案。否则,税务机关有权调整其应纳税所得额。

我国会计制度在规范企业会计行为的同时,也为企业提供了可供选择的会计政策。不同会计政策的选择将导致抵税成本、纳税时间分布的不同,最终导致企业的应纳税所得额的不同,这为企业提供了纳税筹划的现实空间。永星公司根据国际和国内市场原材料价格的波动比较大,且近年来总体趋势上升的特点,从原来的存货成本先进先出法计价,采用了更适合本公司的后进先出法。因07年新会计准则的实施,又改为加权平均的方法。而且永星公司根据税法的规定,及时在下一年度开始之前向税务当局进行了备案,合法的进行了税收筹划,有效的规避税收筹划的风险。

3.3 青岛永星公司纳税筹划存在的问题分析

永星公司在投资和经营过程中做了一些纳税筹划工作,也为企业多获得了税后利润,有效地起到节税的目的。但是,纳税筹划缺乏系统的全盘的考虑,对税收政策的理解和运用还有缺陷,纳税筹划的研究尚处于初级阶段,部分筹划存在较大的涉税风险。另外,未对纳税筹划实施动态管理,随着国家税收政策的变化,纳税筹划所依托的税收环境发生改变,需要及时更新纳税筹划的思路和方法。

成功的纳税筹划必须建立在对税收政策的正确掌握和运用的基础之上,永星公司虽然已有纳税筹划的意识,但对税收政策的把握还不够,尤其体现在和

财务管理工作的衔接上，纳税筹划的思想没有落实到具体工作中。比如税法规定，同时从事来料加工和进料加工的企业，无法准确划分采购辅助原材料的进项税额的，在取得进项发票抵扣时按照销售额比例进行抵扣。可抵扣的进项税公式如下：

$$\text{可抵扣的进项税额} = \text{进料加工销售额} / (\text{来料加工销售额} + \text{进料加工销售额}) \times \text{进项税额}$$

因为在相同的销售额情况下，来料加工所耗用的辅助材料远大于进料加工。所以从税法规定可以看出对无法划分进项税额抵扣问题，税法的规定还是比较宽松的，这为实施税收筹划建立了空间。永星公司在抵扣进项税时是按照无法划分辅助材料进项税额来计算抵扣进项税的，但部分辅助材料却在出入库单据中和账务处理时做了准确划分。导致税务机关在审计时，根据《财政部国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税【2005】165号）规定，使用辅助原材料进项税额账面已经准确划分，但计算不得抵扣进项税额时按销售收入比例处理，应做进项税额转出10万元。从该问题可以看出企业的税收筹划缺乏系统性、连续性，对税法没有很好的把握，既浪费了时间和精力去划分部分进料和来料的使用去向，又丧失了企业的经济利益。

纳税筹划依托于税收法律环境，随着税法的变化税收筹划也应做以调整，应关注税法变化的过渡期的税收筹划。原外企所得税税法规定，外商投资企业的外国投资者从企业取得的利润直接增加该企业注册资本，或者作为资本投资开办其他外商投资企业，经营期不少于五年的，经投资者申请，税务机关批准，可退还其再投资部分已缴纳的40%的所得税税款（按比例退税）。如果外国投资者将从外商投资企业取得的利润在中国境内直接再投资举办、扩建产品出口企业或者先进技术企业，经营期不少于5年的，经过投资者申请，税务机关批准，可以全部退还再投资部分所缴纳的所得税税款（全额退税）。税法又规定，外国投资者从投资企业取得的利润是免征所得税。2008年随着两法合并后，再投资退税政策取消。新企业所得税法规定，居民企业向国外非居民企业支付利润、股息等要缴纳10%的预提所得税。永星公司截止2007年底，账面未分配利润1000万元，而且已经好几年未向国外支付利润。企业既没有通过再投资或增加注册资本来获取退税，也没有在新法执行前向投资方支付利润，错过了纳税筹划的

最佳时机。

纳税筹划是一项专业的财务管理活动，尤其是跨国境的税收筹划，它涉及各个国家的税收法律规定和税务当局对税收筹划的态度等因素，更是具有复杂性和多变性，具有较大风险。永星公司在对转让定价税收筹划上就出了问题。永星公司在转让定价筹划时只考虑了最大利益的实现，却没有把握好税收政策，忽视了纳税筹划的风险。韩国永星公司在香港设立了一家香港永星公司，香港公司主要功能是采购永星公司的产品销往世界各地，与此同时永星公司的客户还有韩国永星公司和英国、美国等零散客户。永星公司在香港设立公司的目的，就是利用香港公司的所得税免税政策，实施转让定价纳税筹划。香港企业所得税法规定，只对来源于港内的收入所得课税，而对来源于香港以外的收入所得免征所得税。企业在具体操作中，同时期同类型产品对香港采取了特别优惠的价格，用以转移利润。由于忽视了纳税筹划风险，导致税务机关的反避税调查和调整，调增应纳税所得额 900 万元，补缴税款 90 余万元。

综上所述，永星公司纳税筹划存在的问题主要集中在三个方面：一是对某些税收政策的理解和把握能力不够，导致企业做出失效的纳税筹划。二是未对纳税筹划实施动态管理，没有及时关注税收政策的变化对纳税筹划的影响，错过纳税筹划的最佳时机。三是片面强调纳税筹划所带来的收益，忽视纳税筹划风险的存在，极易遭到税务机关调查和纳税调整。

4 青岛永星公司纳税筹划的方案设计

4.1 青岛永星公司纳税筹划原则和目标

4.1.1 所得税纳税筹划原则

a. 合法性原则

任何企业在进行纳税筹划时，首先要考虑的就是纳税筹划方案应在遵守国家的各项法律、法规、规章制度等的前提下进行筹划。纳税筹划只能在税收法律许可的范围内进行，同时还要密切关注国家法律、法规的调整和变更。纳税筹划都是在一定的时间、一定的法律环境下，以一定的企业经营活动为背景。当税法或其他相关法律做出修订后，纳税筹划的手段也要随之发生变化。

b. 成本效益原则

纳税筹划会给企业带来收益的同时，也会增加其成本，而纳税筹划的目的是增加企业整体的经济利益，所以企业在纳税筹划过程中必须进行“成本—收益”分析，只有当获得收益大于成本支出时，该项纳税筹划才取得了成功。企业财务管理者在评价纳税筹划方案时，要引进机会成本和资金时间价值等理念，把不同的纳税筹划税收负担折算成现值来加以比较，选择成本收益率最大的方案作为企业的首选纳税筹划方案。

c. 事先筹划原则

纳税筹划是企业对经营、投资、理财活动进行事先的筹划与安排，发生在纳税义务发生以前，尽可能地减少应税行为发生，降低企业税收负担的行为。如果企业纳税义务已经产生，此时再进行纳税筹划，再想减轻企业的税收负担，那就是偷税的违法行为，而不是真正意义的纳税筹划。事后纳税筹划不是我们所指的税收筹划，而是偷税行为。所以，我们在进行纳税筹划时务必把握事先筹划的原则。

d. 防范风险原则

纳税筹划具有很强的专业性，也蕴含着很大的风险性。企业在进行纳税筹划时，必须充分关注税制的变化和防范税收政策是否能正确把握的风险。只有树立正确的纳税筹划风险意识，并正视风险的存在，才能在企业生产经营过程和涉税事宜中始终保持对筹划风险的警惕性，尽可能减少纳税筹划所带来的风险成本。

4.1.2 所得税纳税筹划目标

纳税筹划目标是指企业通过纳税筹划想要达到目的,即达到在一定税负状态下实现经济利益的状况,这是纳税筹划研究中应当解决的首要问题。税收筹划目的不明确很可能导致企业经营风险。关于税收筹划的目标问题,目前主要的观点有“最大限度地降低税收负担”、“实现涉税零风险”、“实现企业价值最大化”、“获取资金时间价值”等。^[26]

笔者认为,永星公司的纳税筹划目标是实现财务管理的目标即“节税”,达到整体利益最大化。这表现在三方面:一是降低企业税收成本,提高资本回报率;二是延迟缴纳税款,获取资金时间价值;三是在满足前两条的基础上,应尽可能的降低税收筹划的风险。

4.2 青岛永星公司所得税纳税筹划方案设计

我国企业所得税法规定,在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织为企业所得税的纳税人,依照税法的规定缴纳企业所得税。企业的所得税应纳税额为企业的应纳税所得额乘以适用税率,减除税收优惠的减免和抵免税额后的余额。而企业应纳税所得额为企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入、免税收入、各项扣除及允许弥补亏损的以前年度亏损后的余额。

本文主要从影响企业应纳税所得额计算的税前扣除、资产的税务处理和税收优惠等几个方面,对永星公司的企业所得税进行纳税筹划。

4.2.1 资产税务处理的纳税筹划方案设计

新企业所得税法及其实施条例已于2008年1月1日起正式实施,新企业所得税法有关固定资产的界定、计价、折旧方法、折旧年限、后续支出等的税务处理,与原内、外资企业所得税法相比,都存在较大的变化。这些变化在限制企业会计政策选择的同时,也为纳税人提供了广阔的纳税筹划空间。

a. 固定资产折旧的纳税筹划

(1) 固定资产折旧的纳税筹划空间

1) 政策依据

中华人民共和国企业所得税法第三十二条规定,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。所得税法实施条例第九十八条规定,企业所得税法第三十二条所称可以采取缩

短折旧年限或者采取加速折旧的方法的固定资产，包括：一是由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产；二是常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于本条例第六十条规定折旧年限的 60%；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或年数总和法。

中华人民共和国企业所得税法实施条例第五十九条第二款规定，企业应当根据固定资产的性质和使用情况，合理确定固定资产的预计净残值。固定资产的预计净残值一经确定，不得变更。

2) 筹划空间

固定资产折旧主要涉及折旧方法、折旧年限和预计净残值三个方面。由于存在多种折旧方法可供选择,这为企业进行纳税筹划提供了可能。尤其是新企业所得税法的规定,企业具有折旧年限、预计净残值的可选择性,这为固定资产折旧问题开辟了新的税收筹划空间。

企业应当根据固定资产所包含的经济利益预期实现方式,合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法。前两种方法称为直线法,后两种方法称为加速折旧法。在直线法下,计入各期的折旧额相同,从而对各年损益的影响均等。在加速折旧法下,前期折旧多而后期折旧少,从而使企业前期的利润减少而后期的利润增加。年数总和法又称变率递减法,是以呈递减的年数分数对成本进行分配的方法。双倍余额递减法也称倍率余额递减法,是双倍的直线折旧率和递减的折旧基础对成本进行分配的方法。在固定资产使用年限内,折旧影响纳税金额总额相同,但由于资金存在时间价值,加速折旧法滞后了纳税期,企业将因此获得资金时间价值收益和承担不同的实际税负水平。而新企业所得税法规定,在确定折旧方法时,若该项固定资产属于税法规定可采用加速折旧法计提折旧的特殊设备,应采用加速折旧法计提折旧,为固定资产折旧提供了纳税筹划空间。

新企业所得税法规定,企业可根据固定资产的性质和使用情况,合理确定固定资产的预计净残值,因此企业应合理低估净残值;另外,企业应按税法规定的最低限额确定固定资产使用年限,并按税法规定的可缩短折旧年限的最大限额缩短折旧年限;固定资产净残值和折旧年限的减少、以及加速折旧法的应用,使固定资产折旧额在使用前期较多的计提,成本在使用期限内加快得到补

偿, 后期成本费用前移, 前期应纳税所得额后移, 从而减少前期应纳税所得额提前发挥税收挡板作用, 达到递延纳税的效果。

基于固定资产折旧的抵税效应, 不同折旧方法下折旧不同直接影响企业的所得税负担水平, 因此税法所规定的折旧方法中进行选择, 充分考虑折旧方法对纳税人应纳税额的实际影响, 为纳税筹划提供了空间。

(2) 固定资产折旧的纳税筹划方案设计

固定资产不同的折旧方法对纳税企业会产生不同的税收影响。采用不同折旧方法的年折旧额提取, 将直接影响到企业利润额受冲减的程度从而影响企业的应税所得额。

本文以永星公司 2008 年新购入 200 万元生产器具(各种模具等)为例, 探讨固定资产在折旧方法上的节税效应。该批生产器具具有产品更新换代较快, 适用年限较短等特点。生产器具的预计使用年限为 5 年, 预计净残值率 5%。永星公司是外资投资企业, 根据税法规定享受过渡期税收优惠政策, 所得税率 2008 年为 18%, 2009 年 20%, 2010 年 22%, 2011 年 24%, 2012 年 25%。假设企业今后五年的应纳税所得额同 2008 年相同, 2008 年企业应纳税所得额为 1619 万元。

加速折旧法的依据是固定资产效用递减, 即固定资产的效用随着其使用寿命的缩短而逐渐降低, 因此, 当固定资产处于较新状态时, 效用高, 产出也高, 而维修费用较低, 所取得的现金流量较大。按照配比原则的要求, 折旧费用应当呈递减的趋势。方案一和方案二是分别采用加速折旧法中的年数综合法和双倍余额递减法计提折旧。

方案一 采用加速折旧之年数总和法计提折旧

年数总和法又称年限合计法, 是以固定资产的原值减去预计净残值后的净额乘以一个逐年递减的分数计算每年折旧额的方法。这个分数的分子代表固定资产的尚可使用年数, 分母代表使用年限的逐年数字总和。

$$\text{年折旧额} = (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{年折旧率} \quad (4.1)$$

$$\text{年折旧率} = \text{尚可使用年限} / \text{预计使用年限的年数总和} \times 100\% \quad (4.2)$$

表 4-1 年数总和法各年计提折旧情况表

年度	2008	2009	2010	2011	2012	合计
年折旧率	5/15	4/15	3/15	2/15	1/15	——
年折旧额	63.33	50.67	38	25.33	12.67	190
账面净值	136.67	86	48	22.67	10	——
所得额	1593.67	1606.33	1619	1631.67	1644.33	8095
适用税率	18%	20%	22%	24%	25%	——
所得税	286.86	321.27	356.18	391.6	411.08	1766.99

方案二 采用加速折旧之双倍余额递减法计提折旧

双倍余额递减法是指在不考虑固定资产净残值的前提下,根据每期期初固定资产账面和直线法折旧率的双倍计算固定资产折旧的一种方法。

年折旧额=期初固定资产账面净值 \times 2/预计折旧年限 (4.3)

年折旧率=2/预计折旧年限 \times 100% (4.4)

永星公司年折旧率=(2 \div 5) \times 100%=40%

年折旧额=固定资产账面净额 \times 年折旧率 (4.5)

表 4-2 双倍余额递减法各年计提折旧情况表

年度	2008	2009	2010	2011	2012	合计
年折旧率	40%	40%	40%	40%	40%	——
年折旧额	80	48	28.8	16.6	16.6	190
账面净值	120	72	43.2	26.6	10	——
所得额	1577	1609	1628.2	1640.4	1640.4	8095
所得税	283.86	321.8	358.2	393.7	410.1	1767.66

方案三 采用直线法计提折旧

直线法也称平均年限法,它是将固定资产原值减去净残值(净残值扣除清理费用的净额)后的余额,按照预计年限均衡地分摊到各期的方法。

计算公式:

固定资产年折旧额

$$= (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) / \text{固定资产预计使用年限}$$

$$= \text{固定资产原值} \times (1 - \text{预计净残值率}) / \text{固定资产预计使用年限} \quad (4.6)$$

固定资产年折旧率

$$= \text{固定资产年折旧额} / \text{固定资产原值} \times 100\%$$

$$= (1 - \text{预计净残值率}) / \text{预计使用年限} \times 100\% \quad (4.7)$$

永星公司固定资产年平均折旧额：

$$= 200 \times (1 - 5\%) / 5 = 38 \text{ 万元}$$

固定资产年折旧率：

$$= 38 / 200 = 19\%$$

表 4-3 直线法各年度计提折旧情况表

年度	2008	2009	2010	2011	2012	合计
年折旧额	38	38	38	38	38	190
账面净值	162	124	86	48	10	
所得额	1619	1619	1619	1619	1619	8095
所得税	291.42	323.8	356.18	388.56	404.75	1764.71

由以上计算表可以看出，永星公司采用直线法计提折旧，每年的应纳税所得额相同，由于适用税率的逐年递增，每年应纳税所得额成递增趋势。

由以上三个方案比较可以看出，方案三是最佳方案。三个方案的折旧总额和应纳税所得额总额相同，只是在各个年度不同，从而导致每一年度的应纳税所得额不同。一般来说，加速折旧方法比直线法对企业的经营更为有利，可以很好的获取资金的时间价值。但在水资企业享受所得税过渡优惠期时却是个例外，这也是在纳税筹划时需要我们特别关注政策环境的原因之一。

另外，永星公司从 2012 年开时，开始实行 25% 的稳定比例税率，在进行纳税筹划时，我们应着重采用税收递延的方法，考虑尽量使用加速折旧法来缓缴税款，给企业带来资金的时间价值。

b. 固定资产计价的纳税筹划

(1) 固定资产计价的纳税筹划空间

1) 政策依据

中华人民共和国企业所得税法实施条例第五十八条第二款规定，自行建造

的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。

2) 筹划空间

会计准则规定，自建固定资产的成本由建造该项资产达到预定可使用状态前所发生的必要支出构成。在会计处理上，已达到预定可使用状态但尚未办理竣工结算的固定资产，应当按照估计价值确定其成本，并计提折旧。待办理竣工结算后，再按实际成本调整原来的暂估价值，但不需要调整原已计提的折旧额。

新企业所得税法沿用了原内、外资企业所得税法的有关规定，自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础。在税务处理上，已达到预定可使用状态但尚未办理竣工结算的固定资产，按照估计价值确定其成本并计提折旧不能在税前扣除，应进行纳税调整。而应在办理竣工结算后，再按实际成本确定其计税基础，计提折旧并在税前扣除。

在纳税筹划时，企业可以利用“竣工结算”日与“预定可使用状态”日的不同，实现企业的税收筹划的目标。

(2) 固定资产计价的纳税筹划方案设计

永星公司由于业务量增加，需要提高产能，正在筹备建设 2 期工程，建筑面积约 5000 平方米，造价约 4000 万元的厂房。预计 2009 年 7 月开工建设，2011 年 7 月可达到预定可使用状态。假设 2012 年的应纳税所得额同 2008 年相同，为 1619 万元。

方案一 按照原 1 期工程的竣工验收速度计算所得税

该企业 1 期工程达到预定可使用状态后，经过了 1 年半的时间才进行了竣工验收。

根据税法规定，已达到预定可使用状态但尚未办理竣工结算的固定资产，按照估计价值确定其成本并计提折旧的应进行纳税调整，因而该公司 2012 年的应纳税所得额为 $1619+200=1819$ 万元，应纳企业所得税 $1819 \times 25\%=454.75$ 万元。

方案二 加快验收速度 提前一年办理竣工验收手续

如果该公司加强在建工程管理和工程进度控制，提前做好竣工结算准备，提前一年就办理完竣工结算手续，竣工验收后所计提的折旧允许税前扣除，则 2012 年的应纳税所得额为 1619 万元，应纳企业所得税为 $1619 \times 25\%=404.75$

元。

方案二在实施纳税筹划的情况下，企业当年度少交企业所得税 50 万元，有效的获取了资金的时间价值。

c. 固定资产修理的纳税筹划

(1) 固定资产修理的纳税筹划空间

1) 政策依据

中华人民共和国企业所得税法第十三条第三款规定，在计算应纳税所得额时，企业发生的固定资产的大修理支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除。中华人民共和国企业所得税法实施条例第六十九条规定，企业所得税法第十三条第三项所称固定资产的大修理支出，是指同时符合下列条件的支出：一是修理支出达到取得固定资产时的计税基础 50%以上；二是修理后固定资产的使用年限延长 2 年以上。

2) 筹划空间

根据新企业所得税法的规定，固定资产的一般修理支出，不作为长期待摊费用摊销，而是当作收益性支出当期予以扣除。税法对日常修理和大修理的不同处理办法，在固定资产后续支出过程中，蕴藏着纳税筹划的机会。在固定税率的前提下，如果纳税人能够在盈利年度，及时安排好固定资产的修理，而不是等到其快要瘫痪时才进行大换血，从而将固定资产的大修理尽可能转化为固定资产的日常修理或分解为几个年度的几次修理，便能获得可观的税收筹划收益。而对永星公司处于优惠税率时期，变日常修理为大修理也是节税的一种有效手段。

(2) 固定资产修理的纳税筹划方案设计

固定资产发生后续的维修支出时，企业应尽量将这部分后续支出作为大修理支出计入长期待摊费用，将可扣除金额递延至正常纳税期间以获得更多的抵税效用，避免因分次修理费用化而使该部分可扣除金额在低税率期内扣除。若该项固定资产每次维修费用均不足其原值的 50%，而其累计支出超过 50%，企业应将分次修理改为集中大修，使其满足大修理的确认条件，并将相关支出作为长期待摊费用，在固定资产尚可使用的期间内均匀扣除。固定资产修理支出作为长期待摊费用，增加了维修费用发生当期的应纳税所得额，使更多的可抵扣金额递延到优惠期结束以后的各个纳税期间，降低了低税率对可扣除项目抵税

效用的抵消作用，充分享受优惠税率给企业带来的收益。

2008 年 11 月，永星公司有一条生产线使用到了维修期，需要进行修理，该生产线的入账金额（计税基础）为 200 万元，发生修理费用约 30 万元；另外，为了提高该生产线的产能和质量，公司还计划 2009 年年初更新其中一台核心设备，价值 80 万元，更换设备后可延长该生产线的使用寿命 3 年。2008 年永星公司应纳税所得额 1619 万元，扣除此项目的应纳税所得额 1649 万元。假设 2009 年应纳税所得额也为 1619 万元，则扣除购买设备的为 1699 万元。

方案一 费用按修理费一次性扣除

按照永星公司目前的计划实施，2008 年维修费用和 2009 年的更新设备都达不到原固定资产计税基础的 50%，所以计入当期损益。

表 4-4 修理费一次性扣除各年度纳税情况表

年度	2008	2009	2010	2011	2012(2013)	合计
修理费用	30	80	0	0	0	110
所得额	1619	1619	1619	1619	1619	9714
适用税率	18%	20%	22%	24%	25%	——
所得税	291.42	323.8	356.18	388.56	404.75	2169.46

方案二 费用按大修理计入长期待摊费用分次扣除

如果永星公司不在 2008 年 11 月份进行修理，而是改在 1 月份和购进设备一起修理。则修理支出为 110 万元，占计税基础的 55%，且符合延长使用寿命两年的要求，故可以按照大修理计入长期待摊费用分 5 年摊销。

表 4-5 修理费分次扣除各年度纳税情况表

年度	2008	2009	2010	2011	2012(2013)	合计
修理费用	0	22	22	22	22	110
所得额	1649	1677	1597	1597	1597	9714
适用税率	18%	20%	22%	24%	25%	——
所得税	296.82	335.4	351.34	383.28	399.25	2165.34

经过方案二的纳税筹划，日常修理转为固定资产大修理，则可直接获得

4.12 万元税收利益。

当然，在永星公司结束优惠过渡期后，如果再发生类似业务，我们将尽量将固定资产大修理转为日常修理，若修理支出大于其原值的 50%，应将该项维修工程拆分为两期或多期并在不同的会计年度内进行，将每年维修费用控制在其原值的 50% 以内，使其不满足确认为固定资产大修理支出的条件，维修费在其所发生的当年度税前扣除。与维修费用作为大修理计入长期待摊费用相比，分期维修可以减少维修期间的应纳税所得额，可以增加企业资金的流动性，获取资金的时间价值。

d. 闲置固定资产的纳税筹划

(1) 闲置固定资产的纳税筹划空间

1) 政策依据

根据《中华人民共和国企业所得税法》第十一条第一款规定，在计算应纳税所得额时，房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产不得计算折旧扣除。

2) 筹划空间

按照税法规定，闲置未使用的固定资产不得计提折旧，不得税前扣除。但是，以经营租赁方式出租的固定资产却可以计提折旧并税前扣除。于是，可以考虑将闲置的固定资产出租，即获取一部分其他业务收入，也可计提相关折旧，一举两得，不失为一种较好的税收筹划方法。

(2) 闲置固定资产的税收筹划方案

永星公司闲置固定资产 102 万元，其中 2 台闲置设备 80 万元，旧电脑等闲置电子设备 22 万元。闲置设备折旧年限为 10 年，已计提折旧 3 年，净残值率 10%。因生产规模的原因，近期设备无法投入使用，可能待新厂房建成后，方能投入使用。根据税法规定未计提折旧进行税前扣除。电脑等设备按照原税法规定按照 5 年计提折旧，已使用 3 年，现在已无使用价值，但仍在计提折旧，净残值率 10%。

方案一

永星公司按照税法规定，对闲置资产未计提折旧，只对电脑等设备每年计提折旧 3.96 万元。

方案二

将机器设备出租，以经营租赁的方式计提折旧。该设备出租后每年的收入约 6 万元。出租后每年可计提折旧 7.2 万元。

缴纳营业税： $6 \times 5\% = 0.3$ 万元

城建税： $0.3 \times 7\% = 0.021$ 万元

教育费附加： $0.3 \times 3\% = 0.009$ 万元

以上税费合计 0.33 万元

永星公司利润= $6 - 7.2 - 0.021 - 0.009 = -1.23$ 万元

表面看来，企业取得租金收入比计提折旧还少，似乎企业损失了利益。但是，该项业务可带来净现金流入，而且可以抵减当年度的应纳税所得额 1.23 万元。再者，闲置设备具有被淘汰等商业风险，所以从税收筹划的角度来讲，应出租该机器设备。

永星公司应将闲置电脑设备等做报废处理，减少应纳税所得额，从而减轻所得税税负。按照税法的相关规定，对电脑设备做报废处理，报税务机关备案。假设无固定资产处置收入，该企业可抵扣当年度应纳税所得额 10.12 万元。

4.2.2 扣除项目的纳税筹划方案设计

新企业所得税法的颁布实施，对所得税纳税筹划的思路产生了较大的影响。纳税筹划的着眼点从原来的对税收优惠的纳税筹划，转向对所得税扣除项目更多的税收筹划。

a. 业务招待费的纳税筹划

(1) 业务招待费的纳税筹划空间

1) 政策依据

根据中华人民共和国企业所得税法实施条例第四十三条规定，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%。所得税法实施条例第四十四条规定，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。税法相关政策规定，企业的差旅费、董事会费等费用，只要是与企业经营活动有关真实、合理的有合法凭证，则不受限制，可据实扣除。

2) 筹划空间

业务招待费又称“交际应酬费”，是企业为了联系业务、促销或处理社会关系等目的，在经营过程中发生的招待费用。业务招待费用在核算中要按规定进行科目归集，与生产、经营直接相关的业务招待费，比如企业因为销售业务真实发生的招待费，可以计入“业务招待费”科目。但是，在实际工作中，哪些支出属于业务招待费的范畴，财务会计制度和税收制度都没有准确的界定。税务机关通常将业务招待费的支付范围界定为招待客户的餐饮、住宿费以及香烟、茶叶、礼品、正常的娱乐活动、安排客户旅游等发生的费用支出。

对业务招待费进行筹划时，一是考虑部分可以转化成业务宣传费税前扣除。一般来讲，外购礼品用于赠送的，应作为业务招待费。但如果礼品是纳税人自行生产或经过委托加工，对企业的形象、产品有标记及宣传作用的，也可作为业务宣传费。企业因产品交易会、展览会等发生的餐饮、住宿费等也可以列为业务招待费支出。二是区分差旅费、董事费等项目，不要作为业务招待费处理，占用扣除限额。

(2) 业务招待费的纳税筹划方案设计

除了对业务宣传费和差旅费进行筹划外，鉴于永星公司是一个生产性企业，主要业务为出口等特点，可以设立永星外贸公司，专门从事销售永星的产品，达到分摊永星公司部分费用，提高扣除限额的筹划目的。

永星公司 2008 年实现销售收入 12011 万元，“管理费用”向下列支业务招待费用 150 万元，应纳税所得额 1619 万元。

方案一 未设立外贸公司

根据税法规定，2008 年永星公司的业务招待费的扣除金额：

$$150 \times 0.6 = 90 \text{ 万元}$$

招待费扣除限额：

$$12011 \times 0.5\% = 60.55 \text{ 万元}$$

永星公司 2008 年可以税前扣除业务招待费 60.55 万元，可扣除额超出扣除限额 29.45 万元。该企业 08 年应纳所得税 1619 万元。

方案二 设立外贸公司

永星集团公司再成立一家外贸公司，将永星公司的外销的货物销售给该外

贸公司，再由外贸公司将货物销售给国外客户。以 2008 年销售情况为例，外销比例大约占总销售额的 80%，即 9600 万元。假设设立外贸公司后，永星公司的销售额降为 11000 万元，永星公司的招待费为 75 万元；外贸公司的销售额为 9600 万元，外贸公司的招待费用为 75 万元。

根据所得税税法规定，2008 年永星公司的业务招待费的扣除金额：

$$75 \times 0.6 = 45 \text{ 万元}$$

招待费扣除限额：

$$11000 \times 0.5\% = 55 \text{ 万元}$$

所以永星公司 2008 年可以税前扣除业务招待费 45 万元。

2008 年永星外贸公司的业务招待费的扣除金额：

$$75 \times 0.6 = 45 \text{ 万元}$$

招待费扣除限额：

$$9600 \times 0.5\% = 48 \text{ 万元}$$

永星外贸公司 2008 年可以税前扣除业务招待费 45 万元。

比较两个方案可以看出，方案二比方案一多扣除业务招待费 29.45 万元，按照 08 年所得税优惠税率 18% 计算，可以节税 5.03 万元。若在全额征税年度，适用税率为 25%，则方案二则会比方案一节税 7.36 万元。

b. 捐赠的纳税筹划

(1) 捐赠的纳税筹划空间

1) 政策依据

根据中华人民共和国企业所得税法第九条规定，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。

2) 筹划空间

随着现代企业发展进程的逐步加快，社会对企业提出了更高的要求。企业在对利润最大化的追求的同时，也注意到实现社会价值的最大化。捐赠是指将资产无偿出让所有权的行为。捐赠是企业承担社会责任的一种具体表现。

原外资企业所得税法规定，企业的公益性捐赠允许全额扣除，因此企业不需要进行过多的纳税筹划即可全额税前扣除。新企业所得税法对扣除限额的规定是以利润总额为基数进行计算，同时规定必须按照国家统一的会计制度的规

定计算年度利润总额，但会计准则相关规定的可选择性，为纳税筹划提供了空间。

(2) 捐赠的纳税筹划方案设计

08 年我国汶川发生 7.8 级大地震，灾区人民的生命和财产蒙受了巨大的损失，为了给他们送去关怀和温暖，帮助他们重建家园，各种组织、社会团体、企业和个人纷纷向灾区捐款捐物。永星公司为了奉献爱心和扩大企业知名度等原因，先后两次共向捐款 120 万元。公司计划 2009 年再向灾区捐献 80 万元。2008 年企业账面利润 820 万元。因去年以来的国际经济形势的影响，永星公司被动取消了大量的订单，公司计划本年度的销售会计利润降为 600 万元。每年计提的各项减值准备合计 300 万元。

永星公司在 08 年的捐赠中未做纳税筹划，主要原因是受到特殊税收政策的影响，即针对汶川地震的捐赠国家出台了特殊优惠政策，即在 2008 年底前企业向灾区的公益性捐赠，准予企业在计算企业所得税时据实税前扣除，但扣除的捐赠数不得超过企业本年度实现的会计利润。

方案一

2009 年度企业捐赠税前扣除限额：

$$600 \times 12\% = 72 \text{ 万元} < 80 \text{ 万元}$$

所以该项捐赠支出在 2009 年计算年度应纳税所得额时仅能税前扣除 72 万元。

方案二

2009 年少提减值准备 100 万元，则实现会计利润 700 万元。

$$700 \times 12\% = 84 \text{ 万元} > 80 \text{ 万元}$$

所以 2009 年捐赠支出在计算年度应纳税所得额时能税前扣除 80 万元。

方案二利用调整企业会计利润来增加捐赠的计算基数，以达到多扣除的税收筹划目的。减少应纳税所得额 8 万元，按永星公司 09 年享受过渡税率 20% 计算，节税 1.6 万元。

c. 研发费的纳税筹划

(1) 研发费的纳税筹划空间

1) 政策依据

根据中华人民共和国企业所得税法第三十条规定，企业的开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用可以在计算应纳税所得额时加计扣除。根据中华人民共和国企业所得税法实施条例第九十五条规定，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。

2) 筹划空间

新企业所得税法规定，开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用可以在计算应纳税所得额时加计扣除，对于应该费用化的研发费用计入当期损益税前扣除，对于应该资本化的应计入无形资产进行摊销扣除。纳税筹划思路是在正确掌握新企业所得税法关于“三新”研究开发费用税前加计扣除的具体操作办法以外，还可以利用研究活动与开发活动的交叉与模糊性，恰当掌握形成无形资产，即资本化的资金额度，通过提前的加计扣除，获取资金的时间价值，以最大限度的使用该项税收优惠政策。

(2) 研发费的纳税筹划方案设计

永星公司 2010 年计划发生“三新”研发支出 500 万元，其中：研究阶段支出 50 万元，开发阶段符合资本化条件前发生的支出为 50 万元，符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为 400 万元。摊销期限为 10 年。

永星公司 2010 年发生的研发支出中，按照会计规定应予费用化的金额为 100 万元，即研究阶段的费用支出与开发阶段符合资本化条件前发生的费用支出之和。形成无形资产的成本为 400 万元，即符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出，该支出形成无形资产的计税基础为 400 万元。

方案一

按照上述发生业务，我们可以计算费用 and 无形资产加计扣除额。为方便计算从 2010 年开始计算摊销数。

2010 税前扣除金额：

$$100 \times 50\% + 100 = 150 \text{ 万元}$$

无形资产加计摊销扣除：

$$400 \div 10 = 40 \text{ 万元}$$

$$40 \times 50\% + 40 = 60 \text{ 万元}$$

表 4-6 研发费对各年度税前扣除及影响所得税情况

年度	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
扣除额	210	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
适用税率	22%	24%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%
少缴所得税	46.2	14.4	15	15	15	15	15	15	15	15	15

按照方案一计算研发费，合计可以在所得税前扣除 750 万元，少缴企业所得税款 180.6 万元。

方案二

我们利用研究费用与开发费用的交叉情况，有意识地将一部分的开发费用计入研究费用。将 100 万原本资本化的研发费费用化，按照新企业所得税法的规定，费用化的费用共计 200 万元应该通过管理费用账户进行核算，可以在所得税前扣除，同时在年终汇算清缴时可以享受加计扣除 50% 的优惠政策。

2010 税前扣除金额

$$200 \times 50\% + 200 = 300 \text{ 万元}$$

无形资产加计摊销扣除金额

$$300 \div 10 = 30 \text{ 万元}$$

$$30 \times 50\% + 30 = 45 \text{ 万元}$$

表 4-7 研发费对各年度税前扣除及影响所得税情况

年度	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
扣除额	345	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
适用税率	22%	24%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%	25%
少缴所得税	75.9	10.8	11.25	11.25	11.25	11.25	11.25	11.25	11.25	11.25	11.25

以上合计可以在所得税前扣除 750 万元，少缴企业所得税 176.7 万元。

比较方案一和方案二，虽然受过渡期税率变化影响，方案二比方案一多缴纳税款 3.9 万元，但考虑货币的时间价值，尤其是 2010 年方案二比方案一少缴 29.7 万元，所以方案二要优于方案一。另外，若企业在 2012 年以后再发生研发费支出，把资本化支出的部分挤入费用化支出，以获取货币的时间价值，增加企业总体收益的效应将更加明显。

4.2.3 利润分配的纳税筹划方案设计

a. 利润分配的纳税筹划空间

(1) 政策依据

根据中华人民共和国企业所得税法第三条第三款规定，非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。根据中华人民共和国企业所得税法实施条例第九十一条规定，非居民企业取得的上述所得，减按 10% 的税率征收企业所得税。

(2) 筹划空间

原外资企业所得税法规定，外国投资者投资在中国境内成立的企业，从中国企业取得的分配利润免征企业所得税。新企业所得税法实施后，被投资企业从中国派出利润时需要在中国缴纳 10% 的预提所得税，税款由被投资企业代扣代缴。按照中央政府和香港特区签署的税收优惠协议，注册地为香港特区的公司从内地派出股息时，只需向内地税务部门缴纳 5% 的所得税即可。因此，可以考虑通过设立中间控股公司的方式进行内地投资的税收筹划。

b. 设立香港控股公司的纳税筹划方案设计

永星公司计划除去经营用及扩大再生产的资金以及每年留存的盈余公积外，每年向国外分配利润约 500 万元。

方案一 未设立中间控股公司

按照现在集团组织架构，企业直接向国外分配利润，每年需支付 50 万元预提所得税。

预提所得税支付金额： $500 \times 10\% = 50$ 万元

方案二 设立中间控股公司

在香港设立中间控股公司，香港只对来源于港内的收入课税，而对来源于国内的收入免征所得税，这就减少了永星集团的总体税负。

预提所得税支付金额： $500 \times 5\% = 25$ 万元

通过在香港设立控股公司，可以节税 25 万元，可以有效的实现纳税筹划的目标。

总之，在新旧企业所得税法交替的特殊时期，永星公司应结合自身所处的税法环境及税率变动情况，并结合企业的战略目标和资金的运作情况，选择适合的纳税筹划方案，实现企业的整体利益最大化。

5 青岛永星公司纳税筹划方案实施及风险防范

5.1 青岛永星公司纳税筹划方案的实施措施

5.1.1 树立正确的纳税筹划理念

纳税筹划是纳税人围绕税收负担而进行的税务策划,其核心是在正确理解税收立法精神和法律、法规前提下,科学的进行财务安排,以达到减少税收负担,降低涉税风险,提高企业整体利益的目的财务活动。永星公司为了更好的制定和贯彻执行纳税筹划方案,应该树立正确的纳税筹划理念。首先,要增强法制观念和纳税意识,通过对依法纳税的正确理解,明确纳税筹划是纳税人享有的维护自身利益的正当权力。其次,纳税筹划要紧跟税收政策的变化而变化,一个纳税筹划方案是在特定的经济法律环境下制定的,一旦税收政策发生变化,纳税筹划方案也要及时修正。最后,企业要树立纳税筹划贯穿于企业生产经营全过程的理念。纳税筹划应体现在企业生产经营活动的方方面面和各个时期。纳税筹划人员应及时恰当的运用税收政策于日常的经营和财务管理活动中,事前安排、周密部署,以达到节税目的。还要注意企业的总体利益最大化,不能为纳税筹划而纳税筹划,纳税筹划方案应具有整体性和系统性,以实现企业整体效益最大化。

5.1.2 确立纳税筹划的组织保障

组织结构是组织各部分排列顺序、聚集状态,空间位置、联系方式及各要素之间相互关系的一种模式,它为协调组织中不同成员的活动提供了一个架构机制,在该组织架构的基础上,企业中的物流、信息流、人流、价值流得以顺畅流动。合理的组织结构和专业性的组织分工可以为纳税筹划工作提供组织和人力资源方面的保障。永星公司应在组织机构和人员配备方面作以调整。

一是重构永星公司的组织结构。在企业内部设立税务部。新设立的税务部平行于财务部门,直接受财务总监领导。只有提高税务部的组织机构层次,才能提高纳税筹划方案的思想高度和贯彻力度,更好的实现公司整体利益最大化的目标。

二是调拨和招聘税务部工作人员。税务部的人员,可以从财务部门调拨部分高素质的财务人员,并招聘一名具有注册税务师资格的既懂财务又熟悉税收筹划的人员,担任纳税筹划部门的负责人。这样有利于纳税筹划部门的人员即

了解企业的经营情况又能较好的贯彻纳税筹划方案，而且还可以根据税收政策的变化及时调整纳税筹划方案。当然，必要的时候可以向专业的注册税务师事务所寻求帮助。

永星公司税务部应承担的主要职责有：一是制定纳税筹划方案，并根据政策环境的变化及时调整纳税筹划方案。二是对企业整体税负及涉税业务进行分析报告。三是纳税风险防范机制与防范策略的研究。四是制定企业战略的纳税规划与内部税务计划。五是办理纳税申报与税款缴纳等涉税事宜。

5.1.3 加强纳税筹划的内控制度保障

内部控制是以实现企业发展战略作为工作目标，紧紧围绕经济效益的提高，防范经营风险为目的，不断规范企业的各种业务流程为内容，成立的一套责任体系。内部控制贯穿于企业经营管理活动的各个方面，企业从事经营活动和管理活动，都需建立并逐步完善相应的内部控制制度。企业可以通过借助完善的内控制度将纳税筹划贯通于经营管理的各个层级，有利于企业实现利益最大化的目标。不断完善企业内部控制制度，进行有效的纳税筹划，对企业提高整体经济利益具有积极的意义。

纳税筹划活动具有一定的风险性，永星公司应建立有效的内部治理机制防范纳税筹划风险，保证纳税筹划方案的合理合法性，并保证筹划方案的及时有效实施。在进行以纳税筹划为目的的内控机制设计时，应注重收集相关的有用信息，减少来自各方面不确定因素的影响，设计多种可行方案，在其中选择最为合理有效的方案实施，并通过内部控制机构和相关岗位人员对实施过程中出现的各种情况进行绩效评价，及时发现企业内控制度中存在的问题，及时修改完善内部控制制度，使其更好的服务于纳税筹划。

加强永星公司纳税筹划内控制度的具体措施：一是设置纳税筹划部门和人员的权限和确立制衡关系。对于纳税筹划的运作，可以明确授权并形成制衡关系，确保企业财务管理和纳税筹划决策的科学性，尽量规避涉税风险。二是建立纳税筹划的控制与审批制度，明确涉税环节各部门和人员的岗位职能。三是定期制定适合永星公司的税务计划。税务部要根据纳税的要求和税收政策的变化制定相应税务计划，要求尽可能详尽。

5.1.4 纳税筹划方案的绩效评价

绩效评价是企业财务管理的一项重要内容, 纳税筹划作为企业财务管理的重要组成部分, 客观上也需要科学评价其筹划绩效, 建立规范的纳税筹划绩效评价指标体系是提高企业财务管理水平的客观需求。纳税筹划绩效评价指标分为两个层次: 一是可以进行量化的财务指标评价标准, 可以根据企业的财务数据进行分析 and 评价。二是不可量化的非财务指标评价标准, 需要企业按照一定的判断标准和环境因素来进行判断和分析。永星公司应充分重视绩效评价的重要性, 制定适合本企业的纳税筹划绩效评价指标, 评价指标应充分反映企业纳税筹划各个时期的筹划绩效, 包括筹划方案实施事前、事中、事后的绩效评价。在对纳税筹划方案进行绩效评价的基础之上, 及时调整改进纳税筹划方案, 使其有利于实现企业利益最大化的目标。

5.2 青岛永星公司纳税筹划风险防范对策

随着纳税筹划在企业经营活动中的价值体现, 纳税筹划风险也受到更多的关注, 因为只要存在纳税筹划活动, 就存在纳税筹划风险。纳税筹划风险是指企业在进行纳税筹划时因各种不确定因素的存在, 使筹划收益偏离预期结果的可能性。企业的经营环境错综复杂, 影响纳税筹划的各因素具有很强的不确定性, 致使纳税筹划蕴涵着较大风险。纳税筹划的风险主要包括三方面内容: 一是对税收政策理解、整体把握不够, 形成的涉税风险。二是税收政策变更没有及时变更纳税筹划方案, 形成的涉税风险。三筹划收益与筹划成本得不偿失的风险。面对纳税筹划的风险, 只有积极采取措施化解筹划风险, 才能达成纳税筹划的目标。针对这些问题永星公司可以采取以下措施加以防范纳税筹划风险。

一是树立纳税筹划风险防范意识, 密切关注税收政策的变化趋势。永星公司在做出纳税筹划决策时, 应充分考虑纳税筹划风险。税务部应收集和整理与企业经营相关的税收政策, 及时了解和掌握税收政策变动情况, 准确把握法律法规及政策宗旨, 适时调整纳税筹划方案, 确保纳税筹划的合法性和有效性。税收相关法规随经济变化具有经常性变动的特点, 应力求纳税筹划方案与税收政策导向相一致, 这是税务筹划赖以生存的前提条件, 也是衡量纳税筹划成功与否的重要标准。因此, 要及时关注与企业经营密切相关的法律法规, 做到准确理解和全面把握政策的内涵, 时时关注税收政策的变化趋势, 务必使纳税筹划方案具有合法性, 这是纳税筹划成功的基本保证。

二是管理层高度重视，各部门协调配合，切实提高纳税筹划方案的贯彻力度。企业纳税筹划工作贯穿生产经营活动的始终，企业的业务链在客观上反映了企业的纳税义务链。企业采购链、生产链、销售链等都和纳税筹划高度相关，涉税风险遍及企业生产经营的各部门各环节。企业管理层应该高度重视纳税风险的防范，这不但要体现在制度上，更要体现在管理理念中。另外，企业纳税筹划风险的防范不仅仅局限于企业财务和税务部门，其他部门对企业的理财、运营也会产生不同程度的影响，进而影响企业的纳税方案的选择和实施。永星公司应以税务部牵头，其他部门业务部门密切配合，才能贯彻落实好制定的纳税筹划方案。

三是规范会计核算和涉税项目操作，夯实纳税筹划基础。永星公司经营决策层必须树立依法纳税理念，建立健全会计核算制度。依法设立完整规范的财务会计账簿、凭证、报表和正确进行会计处理是企业进行纳税筹划的基本前提。不同税种的项目、同一税种的不同税率项目、征免税项目等要分开进行核算，避免因划分不清而带来的涉税风险。对需要报税务机关审批备案后才能扣除的费用、损失、亏损一定要及时报批报备。这样既可以提高企业的财务管理水平，又可以降低涉税风险。

四是遵循成本效益原则，实现企业整体利益最大化。永星公司在选择纳税筹划时，必须遵循成本效益原则，才能保证纳税筹划目标的实现。在选择纳税筹划方案时，应充分考虑企业的长远发展战略，选择能实现企业整体效益最大化的纳税筹划方案。既要考虑纳税筹划的直接成本，也要考虑纳税筹划方案选择比较中所放弃的机会成本。只有当纳税筹划方案的收益大于支出时，该项纳税筹划才是有效的。因此，在进行税收筹划时，必须遵循成本效益原则，对纳税筹划方案进行成本受益分析，探析纳税筹划企业每一项纳税筹划，最终目标是增加企业整体收益。

五是组建和培养一支高素质的纳税筹划团队。纳税筹划是一项高层次的理财活动，要求筹划人员不仅要精通税法和会计，而且还要知晓贸易、投资、金融等专业知识。企业纳税筹划人员还应具备经济前景预测能力、项目统筹谋划能力以及与各部门合作配合的协作能力等素质，否则就难以胜任该项工作。高素质的筹划人才是减少纳税筹划风险的智力保障。永星公司可以通过招聘和内部

培养等方式储备高素质的纳税筹划人才，建立起一支高素质的纳税筹划团队。

六是加强税企沟通，增强税收政策理解的互融性。永星公司要加强与税务当局的联系和沟通，争取在税收法律政策的理解上与税务机关保持一致，取得税务机关的支持是解决企业经营损益风险的有效方法。尤其当新的法律法规出台后，永星公司依托新政策调整后的纳税筹划方案应得到当地税务机关的认可，才能避免可能对立法意图的错误理解导致的无效筹划所带来的风险。另外，由于税收相关法规政策往往存在一定的弹性区间和解释的不清晰不具体的规定，加之各地具体的税收征管方式和措施有所不同，税务机关在执法中具有一定的“自由裁量权”，企业纳税筹划人员对此类问题很难准确把握，必须与主管税务机关沟通后方能防范理解不一致造成的纳税筹划风险。例如，在理论上可以清晰的界定纳税筹划与偷税的区别，但在实际操作中企业纳税筹划的行为却有可能被税务机关认定为偷税。这一方面要求企业正确地理解税收政策的规定、正确应用财会知识，另一方面企业应关注当地税务机关税收征管的特点和具体方法，经常与税务机关保持联系，使企业纳税筹划活动适应主管税务机关的管理特点，或者使企业纳税筹划方案得到当地主管税务部门的认可，从而有效规避企业纳税筹划风险。

总之，企业纳税筹划风险管理是企业管理的一个重要组成部分，永星公司在制定纳税筹划风险控制对策时，必须做到统筹兼顾，尽最大的可能把纳税筹划风险降到最低。

6 结论

6.1 主要结论

纳税筹划是在法律允许的范围内,通过对经营、投资、理财活动的事先策划和安排,对多种纳税方案进行优化选择,以使企业整体利益实现最大化的一种理财行为。纳税筹划是市场经济环境中企业实现整体利益最大化的理性抉择。在国际国内经济形势瞬息变化和所得税制、会计制度发生重大改革的背景下,企业应积极主动采取各种措施,提高企业的市场竞争力,实现整体利益最大化,而实施所得税纳税筹划对企业实现上述目标具有十分现实的意义。当前,多数专家学者认为纳税筹划是合法行为,有的学者又将纳税筹划进行细分,分为广义纳税筹划和狭义纳税筹划。广义纳税筹划指一切利用合法和非违法手段进行的纳税方面的策划和有利于纳税人的财务安排,主要包括非违法的避税筹划、合法的节税筹划与运用价格手段转移税负的转嫁筹划和涉税零风险。而狭义的纳税筹划指企业合法的节税筹划。狭义纳税筹划不允许纳税人利用税收政策法规的缺陷和漏洞来做税收筹划,不违反税法的避税行为不属于纳税筹划的范围。本文采用狭义纳税筹划概念,认为纳税筹划是企业财务管理的一个有机组成部分,贯穿于企业财务管理的全过程,应以符合国家立法精神为原则。本文的研究范围是讨论合法节税的筹划问题,不研究避税和及其他违法筹划问题。

青岛永星公司以往年度也做过一些纳税筹划,起到了一定的节税作用。主要集中在对外商投资企业特定的税收优惠政策利用方面的筹划和运用财务管理对收入、存货计价方法等方面进行纳税筹划。但是,永星公司在纳税筹划中缺乏系统考虑,对税收政策的理解和运用还有缺陷,纳税筹划的研究尚处于初级阶段,部分筹划存在较大的涉税风险,而且部分筹划已经被证明是无效筹划,甚至被当地税务机关纳税调查和纳税调整。另外,永星公司未对纳税筹划应实施动态管理,随着会计准则的变化,特别是新企业所得税的出台,纳税筹划所依托的税收环境发生改变,需要及时更新所得税纳税筹划的思路和方法。

本文深入系统研究了纳税筹划相关理论及国内外纳税筹划现状,理论联系实际,结合新税法的变化制定纳税筹划思路,寻找纳税筹划空间,选择适合永星公司的纳税筹划方案。同时,对纳税筹划方案的具体实施、评价及风险防范

提出了建议。另外,本文对处于享受过渡期优惠的外商投资企业具有普遍的借鉴意义。本文通过对纳税筹划问题的研究得出以下结论:

一是指出了偷税、避税和纳税筹划之间的区别,界定了纳税筹划的内涵。纳税筹划是纳税义务人为了实现企业税后利润最大化的目标,在充分理解税收法律法规基础之上,通过对经营、投资、理财活动的事先策划和安排,对多种纳税方案进行优化选择,以使企业整体利益最大化的一种财务管理活动。

二是通过对青岛永星公司纳税筹划的现状和存在问题分析,结合该公司的实际经营情况,指出企业以前纳税筹划在思路、方法和内容上存在的问题,制定了新的所得税纳税筹划方案,并采用比较分析的方法选择了最佳的纳税筹划方案。

6.2 局限性

本文的局限性在于:一是只对纳税筹划方案在定性上予以评价,并认为该纳税筹划方案是可行的,但未能对纳税方案进行科学化、精细化的绩效评价,也未提出纳税筹划绩效评价的指标体系,只对绩效评价相关内容提出了一些指导性建议。二是关联交易的纳税筹划牵扯到国际相关法律法规协定和各个国家的政治经济环境,纳税筹划需考虑的客观因素较多,再者,因新企业所得税法反避税条款的相关配套政策尚未明确,所以,未对企业关联交易转让定价以及预约定价安排进行纳税筹划。

6.3 进一步研究的问题

本文只从资产处理、税前扣除、利润分配方面对青岛永星公司的所得税进行纳税筹划,并对纳税筹划方案的具体实施、评价及风险防范提出了建议,但是,在对永星公司所得税绩效评价阐述的不够深入,对关联企业交易之间的转让定价行为未进行纳税筹划,使得本文存在一定缺憾,而这也成为本文后续研究的重点:

一是永星公司纳税筹划方案绩效评价的研究。纳税筹划属于企业财务管理的范畴,而绩效评价是财务管理的一项重要内容,建立规范的税收筹划绩效评价指标体系是纳税筹划的客观需求,是实现企业利益最大化的重要保障。所以,如何科学制定税纳税筹划的绩效评价指标体系和不可量化的非财务指标评价标准,进一步完善纳税筹划评价制度,是今后需要进一步研究的问题。

二是关联企业转让定价及预约定价安排纳税筹划研究。关联企业交易研究是所得税纳税筹划的重要部分，而且永星公司在以前也因失误的筹划，导致税务机关的反避税调查和纳税调整，因此，对永星公司转让定价、预约定价安排的纳税筹划有待于下一步认真研究。

参考文献

- 【1】龙舒扬, 刘晓楠. 浅谈税收筹划的积极意义【J】. 财会研究, 2008, (6)
- 【2】杨文士, 张雁. 管理学原理【M】. 北京: 中国人民大学出版社, 2003: 21-22
- 【3】Texas A&M University . Hurley, Sharon Kay. An Investigation of Tax and Non Tax Incentives of Relocation Decisions【M】 , 1997: 11-12
- 【4】张磊. 基于契约理论视角下的企业税收筹划研究【J】. 上海商学院学报, 2008, (1)
- 【5】保罗. A. 萨缪尔森. 经济学【M】. 北京: 中国发展出版社, 1992: 1219-1230
- 【6】冯文征. 纳税筹划在企业运用中的新思路【J】. 商场现代化, 2008, (6)
- 【7】 Arthur Andersen . Tax guide To Europe【M】 . Prentice Hall, 1996
- 【8】涂龙力, 王鸿貌. 税收筹划的法律问题初探【M】. 财经问题研究, 1999: 23-26
- 【9】IBFD . International Tax Glossary【M】 . Prentice Hall . Inc, 1992
- 【10】NJ . Personal Investing and Tax Planning (M) . Macmillan . Inc, 1990
- 【11】张彤, 张继友. 如何做纳税筹划【M】, 大连理工大学出版社, 2000, (8)
- 【12】杨焕玲, 郑少锋, 孙志亮. 中国税务筹划发展的激励与约束机制研究【J】. 中国海洋大学学报, 2008, (1)
- 【13】唐腾翔, 唐向. 税收筹划【M】. 第 1 版. 北京: 中国财政经济出版社, 1994: 3-5
- 【14】盖地. 税务筹划【M】. 第 1 版. 北京: 高等教育出版社, 2002: 34-108
- 【15】赵连志. 税收筹划操作实务【M】. 第 1 版. 北京. 中国税务出版社, 2001: 115-118
- 【16】杨崇才. 税务会计与纳税筹划教程【M】. 第 1 版. 北京: 经济科学出

版社, 2001:22

【17】高金平. 税收筹划谋略百篇【M】. 第1版. 北京: 中国财政经济出版社. 2002:1-8

【18】周叶. 税收筹划【M】. 上海财经大学出版社, 2003:20

【19】余文声. 纳税筹划技巧【M】. 第1版. 广州: 广东经济出版社, 2003:3

【20】张中秀. 合法节税—为企业节省资金【M】. 第1版. 北京: 中国人民大学出版社, 2001:35

【21】陶静, 张少艺. 企业税务筹划中的误区避让【J】. 科技创业, 2008, (2)

【22】张晓雯. 如何认识企业税收筹划【J】. 商场现代化 2008, (6)

【23】张仿超. 税收筹划中的错误认识【J】. 广东科技, 2008, (4)

【24】丁业彬. 税务筹划与避税异同分析【J】. 财务通讯, 2008, (1)

【25】孙志亮, 杨焕玲. 企业税收筹划基本技术方法运用【J】. 税收筹划, 2008, (8)

【26】唐文君. 关于企业税收筹划目标定位的探析【J】. 科技创业, 2008, (6)

致谢

在此，衷心感谢导师郝心华对我论文写作的指导。郝老师在论文的选题、构思、结构、修改等给了我很多启发和帮助。她精深的学识、严谨的治学精神令我感到由衷的敬佩，也必将对我今后的工作和学习产生深远的影响。同时，也感谢西北大学经济管理学院各位老师两年多来对我的培养和帮助。最后，感谢我的家人对我的支持和鼓励。