

# 供给侧改革背景下国有企业所得税税收筹划有关问题及防治措施

王银柳

(中国中煤能源股份有限公司,北京 100120)

**摘要:**在国有企业全面深化改革和税收征管数字化改革的背景下,企业面临的监管越来越严格,对国有企业的税务筹划要求也越来越高,本文基于实务经验,对国有企业所得税税收筹划路径从战略架构、商业模式和税务管理三个层面进行了探析。

**关键词:**国有企业;所得税;税收筹划

**【DOI】**10.12231/j.issn.1000-8772.2022.02.112

税收筹划是指纳税人在遵循国家税收法规的前提下,在税法允许范围内,通过对企业生产、经营、融资和投资等经济活动进行事前筹划,尽可能地降低企业整体税负的经济行为。主要是通过选择最低税负方案和合理延长纳税时间两种方式来实现税务成本最低。

近年来国有企业以供给侧结构性改革为主线,全面深化改革,不断攻克去产能、压减法人层级、加强参股管理和“处僵治困”等专项任务,发展质量明显提升,经营质量明显改善。随着供给侧结构性改革深入推进,国有企业改革三年行动的开展,不少国企通过兼并重组,调整优化管理体制,推动区域化、专业化和一体化管理。同时,国家税务总局正在深化税收征管数字化改革,推行智慧税务建设,企业参与经济活动的信息更加透明。在这样的背景下,税务筹划面临的问题更复杂、监管更严格。本文结合上述背景,总结目前国企税务筹划常见问题,提出了供给侧改革背景下国有企业所得税税收筹划的可参考路径。

## 1 目前国企税收筹划的常见问题

(1)事前筹划不到位,企业决策、采购、生产、销售和财务等部门间以及上下级企业间沟通不充分,缺乏整体的联合税务筹划;企业重组改制中没有选择最优交易方式,造成企业税收负担较重。

(2)所属法人企业间盈亏不能相抵,导致整体税负较高。

(3)对国家税收优惠政策运用和执行不够全面,对研发支出加计扣除、高新技术企业和西部大开发等税收优惠政策,因核算不规范、手续不完备、备案不及时、与税务机关沟通不畅等因素没有全面落实享受。

(4)日常成本、费用和损失管理不够规范,导致部分成本费用不能取得合法凭证,无法税前扣除。

## 2 国有企业税收筹划的面临的新挑战

(1)税收筹划环境的改变。税收征管数字化改革后,将从原来的“以票管税”向“以数管税”精准监管转变,大数据技术手段使得企业数据更加透明化,建立了各部委、人民银行

以及银行等参与机构之间信息共享和核查通道,税收征管变得更科学、更精准同时也更加严格。税收筹划作为企业财务管理的工作重点,面临着更加严格的监管环境,这就意味着必须在确保合规的前提条件下进行筹划。

(2)税收筹划要求更严格。供给侧改革和税收征管数字化改革对税务人员的素质要求更高,需要主动迎合时代发展新要求,强化专业知识,通过有效开展税收筹划活动,保证税收筹划方案的可行性。税务人员需要在全面熟练掌握大数据时代纳税风险防控体系重点和最新税务政策,树立涉税风险防控新理念,业财结合重点落实企业纳税安全策略。

(3)税收筹划方式多样化。面对新背景下的挑战,企业需要从多元化角度入手,形成一套规范性的税务筹划方案,以更好满足新时期发展要求。在供给侧改革和税收征管数字化改革背景下,税务筹划方式多样化,通过灵活运用各种税收政策,保证税务筹划的科学性、合法性,可以满足企业集团税务筹划管理需求,提高企业经营实力,促进企业集团更好发展。

## 3 税收筹划原则

税收筹划的目标是合理合法减轻税收负担,需遵循的主要原则有:

第一,合法性原则。税收筹划要在税法允许的范围内,通过对企业的各项资源进行合理安排,选择税负最轻的纳税方案。这是税收筹划的根本性原则,也是税收筹划和偷税漏税行为的本质区别。

第二,事前筹划原则。纳税义务随着生产经营活动的产生而产生,因此税收筹划的实施须在经济行为发生之前。企业要未雨绸缪,提前合理安排经济行为。

第三,综合性原则。税收筹划要有全局观,一项经济行为往往涉及多个税种,须对不同方案进行综合评估,然后选择整体税负最轻的筹划方案。

## 4 开展税收筹划的可参考路径

随着税制的逐步改革,面对改革发展中的新形势和环境,为达到增加企业现金流量,重塑企业价值链,维护企

业形象,使企业价值最大化的目的,税务筹划越来越注重前瞻性和全局性。目前税务筹划路径主要分为三个层面:

一是战略架构层面。如集团企业内部组织架构的安排、设计并购重组方案、总分机构还是母子公司模式的选择、供应链筹划与管理、集团内部业务的整合、注册地的选择等。

二是商业模式层面。如厘定企业融资模式、选择资产剥离方式、拟定重大交易中涉税条款等。

三是税务管理层面。主要是争取成本费用扣除最大化和充分享受税收优惠政策。

## 5 供给侧改革背景下国企税收筹划的具体措施

### 5.1 战略架构层面的税收筹划

为进一步推动供给侧改革工作,加强国企区域管理,从节约税务成本角度,可将条件成熟的上下游企业以吸收合并或者总分机构(汇总缴纳企业所得税)等形式合并为同一法人主体,在优化资源配置、实现扁平化管理和提高运营管理效率的同时,最大限度实现亏损企业与盈利企业的盈亏互抵,降低整体税负。同时,还可以享受国家在企业吸收合并重组方面的优惠政策(如:被合并企业累计亏损可作为股东的投资损失来抵减所得税,被合并企业未抵扣完的增值税由合并企业继续抵扣)。此外,由于减少了销售环节和合同签订,使得印花税和水利建设基金等负担也得以减轻。吸收合并重组方式还可节省增值税、土地增值税、契税等相关税费。

例如,某国有企业投产了上下游关系的煤矿和煤化工企业,一方面产业间协同效应使得整体盈利能力和抗风险能力得到增强;另一方面该区域的煤矿与煤化工企业之间也存在较大额度的内部交易。这种管理机制的问题主要有:一是受产品销售价格和原材料采购价格波动等影响,各企业亏损或盈利不一,存在亏损企业、盈利企业并存现象,但由于企业是法人单位盈亏不能相抵,导致所得税税负较重;二是内部购销环节增加,使得按照合同缴纳的印花税、以销售收入为基础征收的水利建设基金等相应增加,增加了企业的整体税收成本;三是企业管理成本增加,每户企业均要配备配强管理团队,日常运营开支增加;四是内部企业之间的沟通协调也耗费大量的精力。

如将上下游煤炭和煤化工企业以吸收合并或者总分机构方式合并为同一个法人主体,既可盈亏互抵,达到少交或者不交所得税的效果,同时减少内部交易环节,使得印花税和水利建设基金的负担也得以减轻,降低税收成本,又可进一步优化和完善管理体制,理顺管理关系,降低日常管理成本,实现集团企业整体利益最大化。

企业合并的实践中,需要注意以下重要政策:根据财税[2009]59号、财税[2009]60号以及国税总局公告2010年第4号等文件,企业发生重组业务时,股东按照一般性税务处理确认股权转让损益的情况下,被合并方的亏损不得在合并企业结转弥补。在满足一定条件时也可选择按特殊性税务处理,股东不确认股权转让损益,被合并方的亏损在限额内可在合并企业结转弥补,被合并方可弥补亏损限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末

国家发行的最长期限的国债利率。因此企业进行并购重组时需要比较股权转让损失和能结转至合并方的可弥补亏损限额孰大孰小,再进行选择。

例如:A集团所属的B企业主要负责某地区的煤炭生产、煤化工和电力等业务,B企业持续盈利,后来A集团将同区域同行业的所属C企业划转给B企业,C企业持续亏损,B和C企业间盈亏很不平衡。2020年,B企业合并层利润总额10亿元,其中:B企业盈利20亿元,C企业亏损10亿元。为推进供给侧改革,针对B企业内部的盈亏不平衡问题,A集团制定了由B企业吸收合并C企业的方案,截至2020年底,C企业净资产账面价值和公允价值均为9亿元,B企业对C企业的投资成本为20亿元,吸收合并时如按照一般性税务处理,B企业的股权转让损失为投资成本高于C企业净资产的部分11亿元,按照25%所得税税率计算可抵减所得税2.75亿元。如选择特殊性税务处理,截至2020年末国家发行的最长期限(5年期)的国债利率为3.97%,C企业亏损可结转至B企业本部继续抵扣的亏损限额为 $9 \times 3.97\% = 0.36$ 亿元,比选择一般性税务处理确认的投资损失少10.64亿元。因此权衡比较后,选择一般性税务处理可最大程度降低B企业整体税负。

### 5.2 商业模式层面的税收筹划

为保障项目建设和股权投资的资金需求,企业集团中的总部企业往往需要安排较大规模的外部融资,由于资金主要用于投资以及向所属企业提供内部(委托)贷款,内部(委托)贷款又存在着资金借入、贷出有时间差等原因,总部承担着巨额的财务费用。如果总部企业仅具有管理职能,剔除不征收企业所得税的投资收益后,便会存在巨额税务亏损,造成总部企业和所属企业间严重的盈亏不平衡。总部企业可考虑内部资产重组转移利息负担,加强盈利企业收益分配管理,市场化确定内部借款利率,合理分摊总部费用和优化集中管理商业模式、合理确定集中销售利润等综合优化方案。具体如下:

#### 5.2.1 内部资产重组转移利息负担

从优化资源配置和生产布局、发挥企业比较优势的角度出发,并结合区域管理的调整,将总部企业持有的部分子企业和参股企业股权转让给其他相关子企业。转让对价资金主要由所属企业取得外部借款或总部提供(委托)内部贷款解决,可在加强区域化、专业化和集约化管理的同时,转移总部企业的利息负担至盈利企业。

#### 5.2.2 加强盈利企业收益分配管理

加强对所属盈利企业收益分配管理,应分尽分。分红所得资金用于总部企业偿还借款或者进行投资,如下属企业有资金需求,再以委托(内部)贷款方式提供资金支持。

#### 5.2.3 市场化确定内部借款利率

按照资金成本、效益和风险匹配的原则,根据各下属单位的信用评级,参考同地区同行业企业的贷款利率水平建立利率定价模型,市场化确定内部贷款利率,既能督促所属企业合理确定投资回报水平和经营效益预期,又能增加总

部企业的利息收入。

#### 5.2.4 合理分摊总部费用

总部企业会承担一些统筹管理内部单位的费用支出,该类费用应该按比例在所属单位间进行分摊,通过与各所属单位签订信息、安全监督指导和生产技术等服务协议,使总部的管理费用得以弥补。

#### 5.2.5 优化集中管理商业模式,合理确定集中销售利润

对于承担着集中销售职能的总部企业,要强化“风险共担,利益共享”的理念,使销售环节的回报能充分体现集中销售所带来的物流、销售、资金保障的价值:企业总部统筹调配铁路资源,降低运输成本;统一开发新客户、新市场,避免生产企业受限于固定区域或单一客户带来的隐性损失,提高市场竞争力;保证货款按时支付、缩短结算周期、降低资金成本,避免坏账损失。企业的生产、销售均是价值链环节,在符合独立交易和获取的利润应与其承担的功能风险相匹配原则下,通过价值链利益共享、风险共担,降低整体税负。

### 5.3 税务管理层面的税收筹划

税务管理层面的筹划是最常见的,税务企业人员应在熟悉税法制度、及时掌握政策走向的前提下,积极主动通过加强税务基础工作的管理,科学筹划、降本增效、防范风险。

#### 5.3.1 争取成本费用扣除最大化

按照税法相关要求,税前扣除凭证包括内部凭证和外部凭证,内部凭证指企业自制用于成本、费用、损失等支出核算的会计原始凭证;外部凭证主要是发票、财政票据、完税凭证、收款凭证和分割单等。对方为增值税纳税人,其支出以发票作为税前扣除凭证;对方为依法无需办理税务登记的单位或者从事小额零星经营业务的个人,其支出以税务机关代开的发票或者收款凭证及内部凭证作为税前扣除凭证,如企业聘请外部专家以个人身份进行培训或咨询发生的支出,可用内部凭证进行税前扣除。企业对扣除凭证要严格把关,尽最大可能让成本费用得以税前扣除,降低企业税负。

#### 5.3.2 用好税收优惠政策

为进行经济宏观调控,促进产业结构升级,扶持鼓励特定地区和行业的发展,国家出台了一系列税收优惠政策,主要是通过减免税款、按照已交纳税额退还部分或全部税款等。一方面,企业应当高度重视、用足用好税收优惠政策,降低企业税负;另一方面,企业在整体布局上也积极向国家政策引导方向靠拢,如注重高新技术开发,投资向西部倾斜,增加环保设施投入等,在实现企业高质量发展的同时享受国家的税改红利。目前常用的税收优惠政策如下:

(1)研发费用加计扣除。企业要高度注重在新技术、新工艺方面进行研发投入,利用加计扣除的税收优惠政策,未形成无形资产计入当期损益的,在按规定据实扣除的基础上,在2018年1月1日至2020年12月31日期间,再按照实际发生额的75%在税前加计扣除;形成无形资产的,在上述期间按照无形资产成本的175%在税前摊销。此外,国家对研发费用加计扣除的核算要求严格,企业应按照相关要求,在研发项目立项时设置研发支出辅助账留存备查;年末

汇总分析填报研发支出辅助账汇总表报送主管税务机关。

(2)500万以内固定资产一次性扣除。对于单位价值不超过500万元的,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧,目前该政策执行期限已延长至2023年12月31日。

(3)高新技术企业和西部大开发等优惠政策。根据《企业所得税法》第二十八条规定,国家需要重点扶持的高新技术企业(需通过高新技术企业认定备案),减按15%的税率征收企业所得税。因此,符合相关条件的高新技术企业企业所得税税率比基准税率低10%,税收红利是非常明显的。根据《财政部 税务总局 国家发展改革委关于延续西部大开发企业所得税政策的公告》(财政部税务总局 国家发展改革委公告2020年第23号)规定,自2021年1月1日至2030年12月31日,对设在西部地区的鼓励类产业企业减按15%的税率征收企业所得税。西部大开发的期限再次延长,符合条件的企业可充分享受税改红利。此外,还可以通过入驻海南自由贸易港、上海自贸试验区临港新片区、天津自由贸易试验区以及地方税收优惠园区等享受地方性税收优惠政策。

#### 5.3.3 重视小税种管理

因印花税、房产税和车船税等小税种在税费中占比较小,常常不受重视。近年来,税务机关加强了对小税种(特别是具有“小税重罚”特征的印花税)的稽查力度,企业税务人员应高度重视,查找漏洞,对本企业的小税种进行全面梳理和完善。

## 6 结束语

税务成本已经逐渐成为企业成本中的重要组成部分。随着供给侧改革的逐渐深入,对企业高质量发展的要求也越来越多,在做好税务管理工作基础上,必须高度重视税务筹划,特别是立足全局进行战略架构和商业模式的税收筹划,其方法更灵活、筹划空间更大且更符合税收筹划的本质。在条件成熟的前提下,适时实施上述筹划方案,可降低国有企业的总体税务支出,增加企业现金流入,增加企业净利润,维护企业形象,使企业价值最大化。

### 参考文献

- [1]财政部国家税务总局.财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知.财税[2009]59号.
- [2]财政部.国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知.财税[2009]60号.
- [3]曹瑞刚.新时期下国企高效开展税务筹划工作的途径[J].中国产经,2020.
- [4]高玉.企业集团税务筹划及管理探讨[J].财经,2020(12):223-224.

作者简介:王银柳(1989,6-),女,河北衡水人,硕士研究生,注册会计师,研究方向:公司税务。