

关注企业所得税法的变化 把握新的纳税筹划点

王淑霞

修订后的《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称新所得税法)已公布,并将于2008年1月1日起施行。新企业所得税法的最大特点体现为“四个统一,一个过渡”,即内资、外资企业适用统一的企业所得税法;统一并将企业所得税税率适当降低为25%;统一税前扣除办法和标准;统一税收优惠政策,实行“产业优惠为主、区域优惠为辅”的新税收优惠体系。同时,对老企业规定一个五年的过渡期。企业应充分了解新所得税法的主要变化,提前做好所得税筹划。

一、纳税人认定变化

新所得税法统一以法人为单位纳税。原所得税法下,内资企业所得税纳税主体为独立核算单位,外资企业则为法人。新所得税法下,无独立法人主体的分支机构可以汇总缴纳所得税。也就是说,企业在设立分支机构时,设立的分公司可汇总纳税,而设立独立法人的子公司,则要分别纳税。根据这一点,目前存在亏损子公司的企业集团,可考虑通过工商变更,将子公司变更为分公司,汇总缴纳所得税,从而可以互相抵减,降低所得税税负。企业在考虑设置非独立法人的分支机构时,还应考虑设立地地方政府的态度,因为所得税不在分支机构所在地缴纳,地方政府可能不欢迎分支机构的设立,由此可能会对投资环境设立一些地方性政策调整,对此应一并充分考虑。另外,新所得税法规定企业境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利,在汇总纳税时,应予以注意。

二、税率的变化

原内资企业所得税税率为33%(特区、高新技术企业为15%;全年应纳税所得额3万元-10万元的,为27%;3万元以下的,为18%);外资企业所得税税率为30%,外加3%的地方所得税。

新所得税法规定法定税率统一为25%,国家需要重点扶

持的高新技术企业为15%,小型微利企业为20%,非居民企业(未在中国境内设立机构场所)为20%。

应对税率的变化,具备条件的企业应努力向高新技术企业发展,用好用足新所得税法的优惠政策。另外,小型微利企业应注意把握新所得税实施细则对小型微利企业的认定条件,把握企业所得税率临界点的应用。

三、应税收入认定变化

原所得税法规定应税收入为企业的生产、经营所得和其他所得,扣除税法规定准予扣除的项目(纳税人取得与收入有关的成本、费用和损失)后的余额,为应纳税所得额。新所得税法则规定应税收入为企业每一纳税年度的收入总额,减除不征税收入(如财政拨款等)、免税收入(国债利息等)、各项扣除(成本费用等)以及允许弥补的以前年度亏损后的余额,为应纳税所得额。

新所得税法下,应纳税所得额构成变动,所得税申报表的内容也将跟着变化调整,企业应注意应纳税所得额计算内容的变动、有关项目计算口径的变动、收入确定的变动以及税前扣除内容的变动等,准确把握,正确计算缴纳所得税,以免产生纳税风险。

四、税前扣除规定变化

新所得税法对企业税前扣除的规定有较大变化,主要有:

1、取消计税工资规定。

新所得税法取消计税工资制度,对真实、合法的工资支出给予扣除,即对工资的扣除强调实际发生的、与收入有关的、合理的支出。取消计税工资规定对内资企业是一个很大的利好政策,但企业在作税前抵扣工资支出时,一定要注意参考同行业的正常工资水平,如果工资支出大大超过同行业的正常工资水平,则税务机关可能认定为“非合理的支出”,而予以纳税调整。

2、对公益性捐赠扣除放宽。

新所得税法对公益性捐赠扣除在年度利润总额12%以内的部分，允许扣除。原所得税法规定内资企业用于公益性、救济性捐赠，在年度应纳税所得额3%以内的部分，准予扣除，外资企业用于中国境内公益、救济性质的捐赠，可以扣除。

除了扣除比例变化，企业还应注意公益性捐赠扣除的税基不同。原所得税法为年度应纳税所得额，新所得税法为年度利润总额。如果存在纳税调整项目，年度利润总额与年度应纳税所得额是不同的数额，可能差距很大，企业在考虑对外公益性捐赠能否扣除时，一定要注意正确计算扣除基础，准确把握可扣除的量。

3、广告费用扣除变化。

原税法规定广告费支出不超过销售收入2%的，可据实扣除，超过部分可无限期向以后纳税年度结转(国税发[2000]84号)；新税法没有具体规定广告费的扣除比例，在实施细则中应会规定。企业应充分注意广告费的认定条件，注意与赞助费的区别，新税法明确规定赞助支出不得税前扣除。

4、资产扣除变化。

原相关税法规定纳税人可扣除的固定资产折旧的计算，采取直线法折旧(国税发[2000]84号)。新所得税法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。企业可在实行新税法的当年，对技术进步等原因引起折耗较大的固定资产采取加速折旧，增加税前扣除，以减少所得税支出。

五、税收优惠政策调整

1、保留的优惠政策。

新所得税法保留国家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的政策，保留从事农、林、牧、渔业、公共基础设施、环保、节能节水等项目的所得减免企业所得税的优惠。还有企业开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用可以加计扣除。

企业应熟悉优惠政策，确定投资方向；另外，在日常核算时应注意开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用的认定条件，单独归集核算，并归档保存相关证明材料，以充分享受加计扣除的优惠政策。

2、取消的优惠政策。

新所得税法适当削减区域优惠，取消经济特区和经济技术开发区15%的优惠税率等。

3、扩大的优惠政策。

在原有优惠政策的基础上，新所得税法对原有优惠项目扩大了使用范围或对象。

(1)对高新技术企业的优惠。新所得税法规定对国家需要

重点扶持的高新技术企业给予15%的优惠税率。原所得税法规定要在国家级高新技术产业开发区的高新技术企业才能享受15%的优惠税率，新法取消了地域限制。因此，企业应密切关注国家对高新技术企业的认定条件，包括高新技术企业的认定标准及程序。

(2)对创业投资企业的税收优惠。新所得税法增加了创业投资企业从事国家需要重点扶持和鼓励的创业投资，可以按投资额的一定比例抵扣应纳税所得额的规定。原所得税法对此无规定，但《关于促进创业投资企业发展有关税收政策的通知》(财税[2007]31号)对创业投资企业规定了优惠政策。该文规定，新设一个创业投资企业，对投资中小型高新技术企业的投资额的70%可以抵减所得税。企业应注意新所得税法实施细则对创业投资企业的认定条件，参照原各地的规定(如对注册资本的规定，对投资对象为中小型高新技术企业的认定等)，及时进行调整，争取享受税收优惠。

4、替代的优惠政策。

这部分优惠对象不变，但以新的计算方法替代原有的计算方法，包括：

(1)安置残疾人等就业从减免企业所得税变为对安置人员工资的加计扣除。新所得税法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，即把优惠政策与人头挂钩。原所得税法规定，企业安置“四残人员”占生产人员总数的10%以上的，减半征收企业所得税，达到35%，免征企业所得税，达到50%，增值税即征即退。

(2)对资源综合利用生产产品取得的收入减免税改为减计收入。新所得税法规定，企业综合利用资源生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入，可以在计算应纳税所得额时减计收入。原所得税法对该部分收入给予减免税。

(3)购买国产设备投资额抵免税改为购买专用设备投资额抵免税。新所得税法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的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。原税法规定凡在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目的企业，其项目所需的国产设备投资的40%可以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(财税字[1999]290号)。

新所得税法对购买专用设备投资抵免的规定更加简洁，且无购买对象限制。

六、增加对居民与非居民企业的税收规定

企业首先应明确对居民与非居民企业的判断及其纳税规定。

居民企业包括境内所有企业以及境外设立但实际管理机构在境内的企业。居民企业应税所得为来源于全球所得，适

用25%的税率。非居民企业包括境外企业在境内设置机构场所以及在境内无机构场所,但有来源于境内所得的企业。前者的应税所得为境内所得、境外与机构场所有联系的所得,适用25%的税率;后者应税所得为来源于境内的所得,适用20%的税率。企业应了解“居民企业”和“非居民企业”的概念,熟悉居民、非居民企业不同所得来源的纳税规定。

七、新增反避税条款

新所得税法新增的反避税条款(即第六章特别纳税调整)包括:

1、对企业交易事项的安排是否具有合理商业目的的认定。

新所得税法第四十七条规定,对企业实施的其他不具有合理商业目的的安排,而减少其纳税收入或者所得额的,税务机关有权按照合理方法调整。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,并有充分的理由与证据,策划的交易事项应具有商业实质。

2、对关联企业业务往来的规定。

对关联企业业务往来,新所得税法第四十二条规定,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、确认后,达成预约定价安排。

特别对两头在外的来料加工企业,事先达成预约定价,可减少税务机关重新定价产生纳税风险,甚至对一些特殊原材料还可享受高成本加成的预约定价优惠。

另外,新所得税法第四十四条规定,企业不提供与其关联方之间业务往来资料,或者提供虚假、不完整资料,未能真实反映其关联业务往来情况的,税务机关有权依法核定其应纳税所得额。因此,有关联业务往来的企业,还应密切关注即将出台的《关联企业间业务往来资料管理办法》,按照

要求妥善管理关联企业间业务往来资料。

八、规定过渡性政策

新所得税法同时在附则中规定了过渡期优惠政策的衔接,包括:

1、低税率优惠的过渡。

新所得税法规定,原享受低税率优惠的,有五年的过渡期,逐步过渡到新税率。即从新所得税法发布之日(2007年3月16日)之前批准设立的企业享受低税率优惠的,可以在新税法施行后五年内,逐步过渡到新税率。享受低税率的企业如果有新业务要新设公司,可考虑暂不新设,用老企业来做新业务,或通过买壳的方式接受一家名存实亡的低税率企业,通过工商变更作为子公司,以享受5年过渡期的低税率优惠。

新所得税法延续“企业纳税年度发生的亏损,准予向以后年度结转,用以后年度的所得弥补,但结转年限最长不得超过五年”的规定。因此,低税率企业在弥补亏损的设计上,尽量利用高税率年份的盈利余额弥补低税率年份的亏损以节税。

2、定期减免税优惠的过渡。

新所得税法规定:“享受定期减免税优惠的,按照国务院规定,可以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,优惠期限从本法施行年度起计算。”

对原新设高新技术企业的“两免三减半”优惠,企业应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,过渡期未获利而未享受优惠的,优惠期限从新法施行的2008年度起计算,如果2008年度尚未盈利,则当年无法享受免税优惠。■

(作者单位:厦门市财政审核中心)

责任编辑 崔洁

●广告

晋升国际会计师高研认证班

作为全球五大会计师团体之一的国际会计师公会(AIA)最新推出了权威核心课程认证班——《国际会计与中国企业会计准则高研认证班》,学员需要完成三门最核心的课程,通过考试后即可获得国际会计师公会会员资格。课程联合国内与国际,将全球通用的国际会计准则与国内实行的新企业会计准则结合起来,实战性极高,直达目前会计应用课程的核心。本次课程不仅仅是高端研修课程,同时也是考取“国际会计师”资格认证的捷径。

本次课程正是在国际会计准则大框架下学习新企业会计准则,中西结合、融会贯通,实现前沿知识与权威认证的完美结合。使学员可以节省三分之二的学费,真正物超所值。对合格学员来说,加入国际会计师行列今年应该是一个好的机会。

适用对象: 企业负责人、财务总监、总会计师、财务经理、公司高管、金融投资机构部门负责人

联系单位: 国际会计师公会 AIA 北京教育中心(北京工商大学西区综合楼 906)

获得资格: ① 人事部全国企业经营管理人才《国际会计管理》资格证书

② 国际会计师公会(AIA)资格证书

报名咨询电话: 010-68988265、68988250、68984008、13521670468 www.lcspc.com www.fchfp.com