

High-Tech Enterprises Based on the Life Cycle of Tax Planning

Shaoping Li, Chunyu Yang

The Research Institution of Economics and Management, Northeast Petroleum University, Daqing

Email: dqlishaoping@126.com

Received: Jul. 30th, 2011; revised: Aug. 26th, 2011; accepted: Sep. 11th, 2011.

Abstract: New enterprise income tax law, the new value-added tax, consumption tax, business tax regulations have been implemented throughout the country, for the rapid rise of high-tech enterprises, the full use of the relevant policies of the new tax law to do tax planning work is an important issue to be concerned about. Compared with the general business, high-tech enterprises have their particularities in the process of tax planning. Based on the new tax law and the tax planning features of high-tech enterprises, from the point of value-added tax, business tax, corporate income tax, this paper discusses tax planning ideas of the high-tech enterprises in different stages of life cycle.

Keywords: The Life Cycle; High-Tech Enterprises; Tax Planning

基于生命周期的高新技术企业纳税筹划研究

李绍萍, 杨春雨

东北石油大学石油经济与管理研究所, 大庆

Email: dqlishaoping@126.com

收稿日期: 2011年7月30日; 修回日期: 2011年8月26日; 录用日期: 2011年9月11日

摘要: 新企业所得税法, 新增增值税、消费税、营业税暂行条例已在全国范围内开始实施, 对于迅速崛起的高新技术企业而言, 充分利用新税法的相关政策做好纳税筹划工作, 是必须关注的重要问题。与一般企业相比, 高新技术企业在进行纳税筹划的过程中具有其特殊性。论文基于新税法以及高新技术企业的税收筹划特点, 分别从增值税、营业税、企业所得税的角度探讨高新技术企业在生命周期不同阶段中的纳税筹划思路。

关键词: 生命周期; 高新技术企业; 纳税筹划

1. 引言

在知识信息时代, 高新技术企业的发展在经济发展中的作用举足轻重, 2008年1月1日开始施行的《企业所得税法》及《实施条例》(以下简称新企业所得税法), 2009年1月1日开始施行的《增值税暂行条例》及《实施细则》(以下简称新增增值税条例)、《消费税暂行条例》及《实施细则》(以下简称新消费税条例)、《营业税暂行条例》及《实施细则》(以下简称新营业税条例), 对高新技术企业研发新产品、生产更多具有自主知识产权的产品等方面起到了良好的激励作用,

对高新技术企业的税收产生了巨大影响。同时, 也为其纳税筹划提供了更为广阔的空间。因此, 从高新技术企业纳税筹划的特殊性出发, 依据新税法的有关规定, 对于处于不同生命周期的高新技术企业进行纳税筹划, 进而降低税收成本, 实现企业价值最大化, 已经成为学界和高新技术企业普遍关注的重要课题。

2. 高新技术企业纳税筹划的特殊性

由于高新技术企业具有与其他企业不同的特点, 在适用一般企业纳税筹划方法的同时, 对纳税筹划的

重点与方法必然有其特殊的要求。

2.1. 注重对流转税的筹划

为了适应经济发展需要,我国自2009年1月1日开始在全国范围内推行消费型增值税,为了配合增值税转型需要,对消费税和营业税也进行了修订。虽然给予高新技术企业一定的税收优惠,但由于自身特点高新技术企业仍然负担着较重的流转税。因此,由于流转税制度对高新技术企业仍实行一定的优惠政策,加之目前实行的增值税与营业税并行的商品课税制度,充分利用优惠政策,同时处理好混合销售和兼营等问题,降低流转税负担,应该是高新技术企业纳税筹划必不可少的内容。

2.2. 重视无形资产及技术开发费用所得税筹划

为了体现国家支持高新技术企业发展的政策导向,新企业所得税法对高新技术企业给予了诸多优惠。无形资产是高新技术企业的重要资产,对无形资产的计价、价值摊销、投资转让进行合理筹划,是有效降低高新技术企业的所得税负担的重要途径。

2.3. 关注纳税筹划的综合性

由于国家针对高新技术企业的优惠政策种类繁多,又缺乏系统性,所以企业进行筹划时应时刻注意综合考虑筹划效果,否则可能顾此失彼。比如企业在投产初期考虑是否享受加速折旧优惠时,就应该权衡延期纳税的时间价值与较少利润适用优惠税率造成多交税的大小。

3. 高新技术企业生命周期各阶段纳税筹划的侧重点

所谓企业生命周期,是指企业诞生、成长、壮大、成熟、衰退直至死亡的全过程。一般情况下将企业生命周期过程简化为设立期、成长期、成熟期和衰退期四个明显阶段。由于高新技术企业生命周期的各个阶段各有特点,进行纳税筹划时也应该有所侧重:

3.1. 设立期

在高新技术企业设立期,企业规模较小,产品尚未被人接受,产销量低,且市场开发支出大,所以资金流出量较大,利润多为负数。因此,该阶段的纳税筹划除了投、融资方式的选择外,还需考虑企业组织形式、注册地点、纳税人身份等问题,这些都将对企业未来税负水平产生长远的影响^[1]。

3.2. 成长期

在高新技术企业成长期,由于企业新产品的特性及宣传到位,已有了很大的市场需求,在获得消费者认可后,业务量和销售额开始迅速增长,因此流转税的筹划成为重点工作,应对转让定价、混营兼营等做出合理安排。在成长期,生产能力必然会得到不断追加,销售和生产能力之间的缺口逐渐消失,企业已具备一定的研究开发能力。对于高新技术企业而言,每一项新技术和新产品的研发都有可能在短期内给企业带来巨大的经济利益,所以这些高附加值和高知识性的技术研发对于处于成长阶段的高新技术企业显得尤为重要。因此企业所得税的筹划也是这一阶段的重要内容。

3.3. 成熟期

在高新技术企业成熟期,企业已经逐渐进入了一个快速扩张阶段。由于不断的追加投资,企业总体生产能力也在此时达到高峰。企业硬件建设已趋向成熟,发展速度仍然可以很快,但一般不会以递增的速度发展了。企业生存已经不是主要问题,提高经济效益和获利水平成为企业的首要目标。此时企业扩大规模的纳税筹划具有重要意义。

3.4. 衰退期

在高新技术企业衰退期,公司生产工艺已呈落后状态,产品逐渐老化,生产萎缩,各种负担沉重,亏损严重,财务状况逐步恶化。随着替代产品的成功引入,老企业的增长前景每况愈下,表现为市场占有率和销售增长率均有大幅度降低趋势,这时可能会出现

资不抵债，破产清算的情况，此时企业在节税方面所能做的最后努力，也就是在被并购或实施清算时做出一点合理的纳税筹划安排。

4. 高新技术企业生命周期不同阶段纳税筹划的具体对策

4.1. 高新技术企业设立时期的纳税筹划

高新技术企业的设立时期是企业生命周期的起始阶段，这一时期的纳税筹划通常会对企业具有长远影响，在这一阶段企业将面临在投资行业、投资地区、纳税人身份以及将来拟定获取的企业资质等方面的决策。

1) 通过选择纳税人身份进行增值税筹划

对于规模较小的高新技术企业，设立阶段会面临着一般纳税人和小规模纳税人身份选择的问题。虽然与一般纳税人相比小规模纳税人的进项税额不能抵扣，但小规模纳税人的税负不一定会重于一般纳税人。首先，新增值税条例对小规模纳税人将征收率统一降低至3%。同时工业和商业小规模纳税人应税销售额标准分别从100万元和180万元降为50万元和80万元。该项规定的调整，大大减轻了中小型高新技术企业，尤其是初创期的高新技术企业的税负。其次，高新技术企业的产品多为高附加值产品，增值率高的可达60%以上，但其消耗的原材料少，因而准予抵扣的进项税额较少。第三，企业在暂时无法扩大经营规模的前提下，实现由小规模纳税人向一般纳税人的转换，必然要增加会计成本。如增加会计账簿，培训或聘请高级的会计人员等。如果小规模纳税人由于税负减轻而带来的收益尚不足以抵减这些成本的支出，则仍要保持小规模纳税人的身份。第四，企业购入的专利权、非专利技术等无形资产，被排除在可抵扣的进项税额的范围内，这无疑加重了利用先进技术的高新技术企业税收负担，直接影响了高新技术企业的发展。所以，对于中小型高新技术企业，选择为小规模纳税人较合适；对规模较大的高新技术企业一般纳税人，可以通过分立的形式，尽可能降低分立后各自的销售额，使其具备小规模纳税人条件而变为小规模纳税人，从而取得节税利益^[2]。

2) 通过投资选择进行企业所得税纳税筹划

新企业所得税法对现行税收优惠政策进行了整合，将现行企业所得税以区域优惠为主的格局，转为以产业优惠为主、区域优惠为辅、兼顾社会进步的新的税收优惠格局，并重点向高科技、环保等企业倾斜。例如，对高新技术企业按照15%的税率征收企业所得税；创业投资型企业如果投资于中小型的高新技术企业满2年以上，可以加计抵扣应纳税所得额^[3]。因此，企业在选择行业时，根据自身条件，尽可能向《高新技术企业认定管理办法》规定的行业靠拢，尽量取得有关部门的认定，从而享受高新技术企业的税收优惠。

由于税收待遇的地域性差异，使设立时期的高新技术企业对注册地点进行税收筹划成为可能。对于高新技术企业而言，这种地区差异主要体现在高新技术产业开发区和经济特区内。例如，《国务院关于印发经济特区和上海浦东新区新设立高新技术企业实行过渡性税收优惠的通知》规定：在深圳经济特区2008年1月1日(含)之后完成登记注册的国家需要重点扶持的高新技术企业，在经济特区内取得的所得，自取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年按照25%的法定税率减半征收企业所得税。由此可见，国家对于高新技术企业的税收优惠政策很大一部分是限制于高新技术产业开发区和经济特区内的，对于高新技术企业来说，不论是出于税收筹划的目的还是为了更好的发展环境，入住高新技术开发区和经济特区都是最佳选择^[4]。

4.2. 高新技术企业成长时期的纳税筹划

1) 通过兼营与混合销售收入分离进行增值税筹划

对于高新技术企业来说，其产品的附加值较高，单位成本较低，往往后续的技术服务收入也作为产品价格的一部分。如何正确的区分兼营与混合销售并利用好税法对兼营与混合销售的有关政策，是企业关注的问题^[5]。根据新增值税条例的有关规定：一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务，则属于混合销售行为；兼营是指纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务。按上述规定，混合销售行为是按经营主业来确定征税。即经营主业缴纳增值税，其混

合销售行为缴纳增值税，反之则缴纳营业税。所称以从事货物生产或者提供应税劳务“为主”，是指纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应税销售额的比重在 50% 以上。高新技术企业应结合高新技术产品的定价特点，正确利用好税法关于兼营和混合销售的有关规定，合理区分技术性服务收入与产品收入，将技术性服务收入按照低税率的营业税收入进行申报，同时又不放弃增值税混合销售部分的进项税抵扣，这样可以明显降低企业综合税负。此外，选择分设子公司、收入调整等方式对技术性服务收入进行分离，以降低税负，实现企业价值最大化，都是企业的明智选择。

2) 通过无形资产投资入股优惠进行营业税筹划

《公司法》规定“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%”，这相当于允许非货币出资额可以达到 70%。新营业税条例规定：以无形资产投资入股，参与接受投资方的利润分配、共同承担投资风险的行为，不征收营业税。在投资后转让其股权的也不征营业税。可见，以无形资产作价出资，不但可以解决投资者在投资时遭遇到的资金短缺问题，而且以无形资产作价对外投资、以投资入股的方式进行无形资产所有权转移、参与对方的利润分配，不征收营业税，也可以降低税负。投资者对无形资产进行纳税筹划，可以更好地实现自己的经营目标。

同时，新营业税条例规定：对单位和个人从事技术转让、技术开发业务和与之相关的技术咨询、技术服务业务取得的收入(简称“四技”收入)，免征营业税。营业税减免强调的“四技”收入是一个“总额”的概念，企业应正确核算收入，其价款应与技术转让(或开发)的价款是开在同一张发票上，并且与技术开发、技术转让和与之相关的技术咨询、技术服务必须体现在同一份合同中。高新技术企业在合同签订、财务核算、发票开具等业务实施的全过程要反映“四技”收入的整体性。

3) 利用“三新”技术开发费加计扣除进行企业所得税筹划

新企业所得税法规定：企业开发新技术、新产品、新工艺开发(简称“三新”)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。

在新税法下如何对研发费用进行归集，并根据《企业会计准则》的要求，对研发项目的实施情况进行判断、选择研究开发费用的入账方式，是实施加计扣除工作中的重点和难点。在企业所得税减免优惠期间，由于减免税的存在，采用资本化处理方式可少缴纳企业所得税。在企业所得税非减免税期间，费用化方式可在比较年度的第一年时为企业带来现金流量的增加，虽然以后年度会有所抵减，但由于时间价值的作用，会为企业带来一定的现值净收益。如果企业处于不享受“两免三减半”优惠政策期间且有利润，应该优先选择尽快确认开发费用，无形资产只需按依法申请时发生的注册费、律师费等费用入账，从而获得税收收益；如果企业开发无形资产时处于免税期或亏损状态，则可以选择归集研发费用，并在开发成功后作为无形资产进行摊销。如果在购入无形资产的同时，也同时购进固定资产，其相关费用的分摊是具有弹性的，纳税人应事先测算，正确判断，获取税收利益。

4) 通过技术转让优惠进行企业所得税筹划

新企业所得税法规定：一个纳税年度内，居民企业技术转让所得不超过 500 万元的部分，免征企业所得税，超过 500 万元的部分，减半征收企业所得税。技术转让所得是一个“差额”的概念，并且每年免税额最大是 500 万元，企业可以将其视为对技术转让所得按两级超额累进税率征收企业所得税的一种形式。筹划的重点是把握“差额”的临界点，企业可以根据所转让技术的状况采取技术分割转让等方法，将超过 500 万元的所得顺延在下一个纳税年度实现，享受免缴所得税。技术转让税收减免为备案类减免，企业发生减免税业务时，应向有关部门提供报备材料。例如京国税发[2009]47 号对符合减免所得税条件的技术转让所得规定的减免备案资料为：居民企业间境内技术转让，应报送技术转让合同，相关科技部门出具的技术合同登记证明；居民企业向境外转让技术，应报送技术出口合同(副本)，商务部门出具的技术出口合同登记证、技术出口许可证；技术转让所得归集、分摊、计算的相关资料；实际缴纳相关税费的证明资料；主管税务机关要求报送的其他资料。因此，税收减免的备案和报批工作也是税收筹划的重要组成部分^[5]。

4.3. 高新技术企业成熟时期的纳税筹划

处于成熟期的高新技术企业经济效益水平较之前期有很大的提高,为了扩大规模,发展业务,设立分支机构再投资是一个重要渠道,此刻便面临着子公司或分公司的选择,这两种企业形式在税收方面的影响是不同的。若原公司位于国家认可的开发区内,已享受税收优惠,分支机构应选择分公司形式;若设立子公司适用的所得税税率与原企业的税率相同,且新设立的子公司或分公司预计会发生亏损,分公司的形式应为首选。相反的,若原公司未达到高新技术企业条件或没有注册于税法规定的开发区内,那么设立在开发区内的分支机构应选择子公司形式;而对于不能设在开发区内一开始就能盈利的新设子公司来说,当子公司适用的税率更低时,为了能享受税收优惠,应该设立子公司。在进行纳税筹划时,还可以通过把分公司与子公司进行转换来减轻企业税负。一般而言,母公司可在高科技开发区内设立一个分公司,利用公司扩张成本抵冲总公司利润,使初创阶段的亏损能在汇总纳税时减少母公司的应纳税款。此后,当分公司营业活动开始盈利,为保证分支机构享受开发区内的税收优惠,这时就有必要转换成一个子公司。

4.4. 高新技术企业衰退时期的纳税筹划

高新技术企业步入衰退期后,企业产品已陈旧老化,销售量与利润急剧下降,甚至发生亏损现象,产品市场占有率大幅下降,从整体上说经营危机已经逼近企业,最后可能会出现资不抵债,破产清算的情况。按照新企业所得税法的规定,纳税人依法进行清算时,应就清算所得计缴企业所得税。因此,企业应充分利用清算过程中的纳税筹划空间,保障企业相关利益者的权益。如新企业所得税法规定,企业按照规定进行清产核资发生的资产评估净增值,不计入应纳税所得额。因此,在其他条件不变的情况下,企业应创造条件进行资产评估,以评估增值后的资产价值作为计提折旧的基础,这样可以多计提折旧,抵减更多的企业所得税,从而切实减轻企业的税收负担。同时,按照新企业所得税法规定,清算期间应单独作为一个纳税年度。因此,当企业准备清算时发现大量的盈利,

则应将清算日期向后推延,使清算期间的清算所得减少,从而达到减轻税负的目的。

5. 高新技术企业纳税筹划注意事项

5.1. 熟悉国家政策力争符合有关规定标准

在高新技术企业认定新办法发布之后,全国范围的高新技术企业数量都有大幅度下滑趋势。高新技术企业行业内的企业应找出问题、完善自身管理、获取该项资质,以达到最大限度的降低企业本身的纳税成本。高新技术企业认定工作涉及到财务部、研发部、人力资源部等多个部门,所以整个认定过程需要各部门之间的良好沟通,以使企业能够符合国家有关规定,使企业享受国家的相关优惠政策。

5.2. 与税务机关保持沟通确保筹划的有效性

一项税收优惠能否获得、税收筹划能否成功,最终取决于当地主管税务机关对税收优惠的审批这一关上。这就要求高新技术企业的相关财务人员和管理人员时常与当地税务部门保持良好的沟通,及时了解和掌握最新信息,适时调整税收筹划策略,这样才能保证筹划的时效性和成功率。

5.3. 保证纳税筹划科学合理尽量规避风险

纳税筹划与偷逃税等违法行为的最根本区别在于其合法性。企业在纳税筹划的设计与实施过程中,都应以遵守法律规定为筹划的限度。具体而言:一是要遵守企业财务制度规定,企业应当保持会计账簿的完整与正确,以满足税务机关检查会计记录的需要;二是不能乱摊成本、费用,不能乱调利润,以免受到税务机关的经济处罚;三是按时纳税,正确进行纳税申报,及时、足额地缴纳税款。

5.4. 与企业发展战略协调实现整体利益最大化

企业的发展是由多个因素共同推动的,税收只是其中的一个。企业的税负减轻并不等于企业的长足发展,企业产品的知名度、产品的质量、人力资源、企

业管理等方面往往起着决定性的作用。企业所采用的纳税筹划方案应以各个因素都发挥最大作用为基础,不能一味地追求企业税收负担的最小化。

6. 结论

高新技术企业进行纳税筹划必须充分重视国家有关规定,与税务部门保持良好的沟通,及时了解和掌握最新政策信息,适时调整纳税筹划策略,才能保证纳税筹划方案的时效性、超前性和成功率。同时,对每一个具体的企业而言,没有一个固定的模式,在筹划过程中,应充分考虑企业不同生命周期的特点,采

用各种科学的方法加以筹划,以实现企业总体经济效益最大化。

参考文献 (References)

- [1] 李嘉明,王延省. 浅析高新技术企业生命周期各阶段的税收策略选择[J]. 科技管理研究, 2007, 27(9): 74-76.
- [2] 田志华,丁红卫. 高新技术企业税收筹划要点分析[J]. 会计之友, 2009, 27(23): 54-55.
- [3] 卢圣可. 我国高新技术企业税收筹划研究[D]. 山东大学, 2009.
- [4] 费佩. 论我国高新技术企业设立中税收筹划[J]. 经营管理者, 2010, 26(13): 47.
- [5] 白绍武. 我国高新技术企业税收筹划研究[D]. 太原理工大学, 2010.