探究纳税筹划中税基递延实现原理失效

於流芳　张　萍

（湖北汽车工业学院经济管理学院　湖北十堰　442002　十堰职业技术学院　湖北十堰　442000）

一、延期纳税理论引出税基递延实现原理

企业总是期望支付的税款尽量少，或者在税款不能够尽量少时期望税款支付的时间能够尽量延迟，因为货币自身是有时间价值的，而且这些被延迟支付的税款在被延迟期间可以用于再投资获取投资收益也可以用于减少企业的筹资降低筹资成本，取得相对收益，所以一般来讲，延期纳税可以节减税负。也正基于此，理论界总结出相对收益筹划原理，相对收益筹划原理就是纳税人一定时期内的纳税总额并没有减少，但通过对纳税义务的递延，取得递延税额的时间价值，从而取得了相对收益。也正是基于相对收益筹划原理，因为税额=税基×税率，税率通常一旦确定就法定不变，所以如果说税额递延实现能够取得相对收益，那么我们使税基递延实现就能够实现税额的递延实现，从而取得相对收益。所以我们因此可以引出税基递延实现原理。但税基递延实现原理在实务中使用却出现了矛盾，如下例。

例：某企业现在有以下三种纳税筹划方案。方案一：第一年应纳税所得额100万元，第二年应纳税所得额100万元，第三年应纳税所得额100万元；方案二：第一年应纳税所得额50万元，第二年应纳税所得额100万元，第三年应纳税所得额150万元；方案三：第一年应纳税所得额50万元，第二年应纳税所得额50万元，第三年应纳税所得额200万元。该企业的所得税税率为25%，目标投资收益率为10%。要求：哪种纳税筹划方案最优？

依据税额递延实现原理，作出如下的分析：方案二相对方案一而言，有50万元的税基递延到第三年实现，因此方案二优于方案一；方案三相对方案二而言，第二年有50万元递延到第三年实现，因此方案三又优于方案二。这样因为方案二优于方案一，方案三优于方案二，所以方案三是最优的。

但是如果我们比较三个方案的税后利润的现值却得出如下结论：

方案一税后利润=100×(1−25%)×(P/A,10%,3)=187(万元)

方案二税后利润=50×75%×(P/F,10%,1)+100×75%(P/F,10%,2)+150×75%(P/F,10%,3)=150(万元)

方案三税后利润=50×75%×(P/F,10%,1)+50×75%(P/F,10%,2)+200×75%(P/F,10%,3)=147.1(万元)

通过比较，我们知道税后利润最大的方案一是最优的。这个结论就与前述利用税额递延实现原理得出的方案三最优的结论相互矛盾。到底在实务中哪一种结论是最优的？实务中企业该如何有效地利用该理论，规避该理论的缺陷。

二、剖析税基递延实现原理失效缘故

税额递延实现原理的想法是正确的，但是当把税额递延实现引申到税基递延实现时，由于税基的递延收入也递延了，甚至有些情形下收入递延带来的损失大于税额递延带来的收益，出现越筹划经济利益流出越多，得不偿失。

比如前例中的第三种方案税基是应纳税所得额，税基的递延直接导致税后利润也递延，而且税后利润是税基的75%，税额是税基的25%，在税后利润和税额同时递延时，由于税后利润的比例更大，所以税后利润递延的效果会大于税额递延的效果。而税后利润带来的是经济利益的流入，税额是经济利益的流出，两者相比，那就相当于第三种方案经济利益流入给递延了，而企业通常都是期望经济利润流入尽早实现，这就与纳税筹划的出发点相互违背，因此方案三不可能是最优方案，方案一才是最优的方案，这个结论与现值计算得出的结论是一致，是实务中应该选择的方案。

三、实务中规避税基递延实现原理失效的措施

如果在具体筹划方案设计中我们期望使用税基递延实现原理来实现纳税筹划的目标的话，那我们该如何规避税基递延实现的缺陷？笔者认为，可以从以下几个层面来考虑：第一，如果具体实例中税基的递延只有成本费用这些经济利益流出项目的递延的话，那大可放心使用税基递延实现原理；第二，如果具体实例中税基的递延实现需要递延收入等经济利益流入项目的话，那就得比较税额递延带来的收益与收入等递延带来的损失的大小关系了，当前者大于后者，税基递延实现原理是恰当；当前者小于后者，税基递延实现原理就失效了，纳税筹划方案应当从其他角度考虑了。那实务中如何去比较税额递延带来的收益与收入等递延带来的损失的大小关系呢？笔者认为可以通过分析税额占税基的比例，因为税率等于税额除以税基，所以直接看税率的大小也是可行的，如果税率大于50%的话，税基递延实现原理有效，反之则无效。

我们再拓展一下：我们国家除了土地增值税等少数税种的税率会大于50%，其他均小于50%，因此我们可以得出这样的结论：当我们期望税额递延时同时导致税基递延，那通常税基递延实现原理是无效的。

【注】本文系湖北省会计学会“企业会计准则实施问题研究”（项目编号：HBKJ201143）的阶段性研究成果。○