

# 跨地区经营汇总纳税的所得税筹划

陶璐 刘初旺(博士)

(浙江财经大学财政与公共管理学院 杭州 310018)

**【摘要】**跨地区经营汇总纳税企业因总分部所在地不同而可能适用不同的所得税税率,本文主要依据国家税务总局公告2012年第57号的相关规定,分析如何用好西部大开发税收优惠政策,从而在分支机构间合理分配资源,最终降低集团总体税负。

**【关键词】**跨地区经营 汇总纳税 所得税筹划

## 一、跨地区经营汇总纳税所得税筹划空间

企业跨地区经营现象比较普遍,按照业务发展的需要,一般跨地区经营企业早期实行人员外派,然后设立办事处,再是设立分公司,最后考虑设立子公司。

以上几种跨地区经营形式在企业所得税的处理上有很大的不同。在实行人员外派和设立办事处的情况下,外地人员所发生的费用都归入公司总部,一般在外地不存在企业所得税纳税义务的发生,所以在早期的市场拓展阶段,外地业务还没有形成稳定的收入流,这种情况下采取人员外派和设立办事处最有利;如果外地业务已经形成稳定的收入流,且收入减去成本费用后有盈利,那么就可以考虑设立子公司,子公司和公司总部一样是独立的企业所得税纳税人。本文重点讨论在外地设立分公司的情形。

《企业所得税法》第五十条规定,居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的,应当汇总计算并缴纳企业所得税。这就决定了分公司的企业所得税应当由总公司汇总计算。

同时,按照国家税务总局公告2012年第57号《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》(以下简称“57号公告”)规定的“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”原则,总机构和分支机构需要按照规定的比例计算出应纳税企业所得额后就地预缴,年终由总机构汇总计算应缴应退税额,再按照规定比例在总机构和分支机构间分摊应缴应退税额,由总机构和各分支机构分别就地办理退补税款。在总机构和分支机构所处地区企业所得税税率不同的情况下,这种计算方法就给了纳税人一定的筹划空间。

当然,现行企业所得税法已经取消了大部分的地区性税率优惠,过渡期税率优惠于2012年底到期终止,目前

仅剩下西部大开发税率优惠,因此,跨地区经营的企业总部设立地点选择,以及在总部和各二级分支机构之间合理分配资产、人员、营业收入,以充分享受西部大开发税收优惠政策,具有一定的纳税筹划空间。

## 二、跨地区经营汇总纳税所得税筹划依据

跨地区经营汇总纳税企业所得税筹划的主要依据就是57号公告,下文案例分析中需要用到的条款主要包括第六条、第十三条、第十四条、第十五条和第十八条。

其中第六条、第十三条、第十四条规定了总机构和分支机构分摊的比例及分摊计算公式。汇总纳税企业按照《企业所得税法》规定汇总计算的企业所得税,包括预缴税款和汇算清缴应缴应退税款,50%在各分支机构间分摊,各分支机构根据分摊税款就地办理缴库或退库;50%由总机构分摊缴纳。

总机构按以下公式计算分摊税款:总机构分摊税款=汇总纳税企业当期应纳税额 $\times$ 50%。分支机构按以下公式计算分摊税款:所有分支机构分摊税款总额=汇总纳税企业当期应纳税额 $\times$ 50%;某分支机构分摊税款=所有分支机构分摊税款总额 $\times$ 该分支机构分摊比例。

57号公告第十五条规定了分支机构分摊比例的计算公式。总机构应按照上年度分支机构的营业收入、职工薪酬和资产总额三个因素计算各分支机构分摊所得税款的比例;三级及以下分支机构,其营业收入、职工薪酬和资产总额统一计入二级分支机构;三因素的权重依次为0.35、0.35、0.30。

计算公式如下:某分支机构分摊比例=(该分支机构营业收入/各分支机构营业收入之和) $\times$ 0.35+(该分支机构职工薪酬/各分支机构职工薪酬之和) $\times$ 0.35+(该分支机构资产总额/各分支机构资产总额之和) $\times$ 0.30。

本文阐述筹划方法最主要的依据是57号公告第十八

条。对于按照税收法律法规和其他规定,总机构和分支机构处于不同税率地区的,先由总机构统一计算全部应纳税所得额,然后按本办法第六条规定的比例和按第十五条计算的分摊比例,计算划分不同税率地区机构的应纳税所得额,再分别按各自的适用税率计算应纳税额后加总计算出汇总纳税企业的应纳税所得总额,最后按本办法第六条规定的比例和按第十五条计算的分摊比例,向总机构和分支机构分摊就地缴纳的企业所得税款。

国家税务总局《关于跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理若干问题的通知》(国税函[2009]221号)(以下简称“221号文”)第二条规定:除国务院《关于实施企业所得税过渡优惠政策的通知》(国发[2007]39号)、财政部、国家税务总局《关于企业所得税若干优惠政策的通知》(财税[2008]1号)和财政部、国家税务总局《关于贯彻落实国务院关于实施企业所得税过渡优惠政策有关问题的通知》(财税[2008]21号)有关规定外,跨地区经营汇总纳税企业不得按照上述总分机构处于不同税率地区的计算方法计算并缴纳企业所得税,应按照企业适用统一的税率计算并缴纳企业所得税。221号文的上述条款实际上是杜绝企业采用不同分摊比例计算公式来进行纳税筹划,但是57号公告废止了221号文,说明税务机关允许企业利用西部大开发的优惠税率进行纳税筹划。

这一点也可以从国家税务总局公告2012年第12号《关于深入实施西部大开发战略有关企业所得税问题的公告》中得到确认。该公告规定:自2011年1月1日至2020年12月31日,对设在西部地区以《西部地区鼓励类产业目录》中规定的产业项目为主营业务,且其当年度主营业务收入占企业收入总额70%以上的企业,经企业申请,主管税务机关审核确认后,可减按15%税率缴纳企业所得税。

其中特别提到,在优惠地区内外分别设有机构的企业享受西部大开发优惠税率问题的处理意见:总机构设在西部大开发税收优惠地区的企业,仅就设在优惠地区的总机构和分支机构(不含优惠地区外设立的二级分支机构在优惠地区内设立的三级以下分支机构)的所得确定适用15%优惠税率。在确定该企业是否符合优惠条件时,以该企业设在优惠地区的总机构和分支机构的主营业务是否符合《西部地区鼓励类产业目录》及其主营业务收入占其收入总额的比重加以确定,不考虑该企业设在优惠地区以外分支机构的因素;同时,对总机构设在西部大开发税收优惠地区的企业也提出了优惠享受办法,即仅就设在优惠地区的总机构和分支机构(不含优惠地区外设立的二级分支机构在优惠地区内设立的三级以下分支机构)的所得确定适用15%优惠税率。

因此,跨地区经营汇总纳税企业所得税筹划的思路包括两个方面:第一,将总机构设立在非西部地区,同时,

在西部地区设立分支机构,然后在各分支机构之间合理分配资产、人员、经营收入,以扩大西部地区分支机构的分摊比例;第二,将总机构搬迁到享受西部大开发优惠税率的地区,而在非西部地区设立分支机构。以下分别举例说明。

### 三、跨地区经营汇总纳税所得税筹划举例

第一种情况:将总机构设立在非西部地区,而在西部地区设立分支机构。

例1:甲公司为总机构设在广州的一家企业,在全国设有A、B、C三个跨省市二级非法人分支机构。其中A和B分支机构设立在非西部地区,而C分支机构设立在西部地区。设2013年各总分机构利润总额为5000万元。2012年1~12月各分公司经营收入、职工工资和资产总额指标如表1所示,假定总机构2013年度适用企业所得税税率均为25%。

表1 筹划前各分公司经营收入、职工工资和资产总额  
(金额单位:万元)

分公司	经营收入	占比(%)	工资总额	占比(%)	资产总额	占比(%)	实际税率
A	4500	45	900	45	8500	42.5	25%
B	3500	35	720	36	7200	36	25%
C	2000	20	380	19	4300	21.5	15%

(1)甲公司2013年应纳税所得额=5000(万元)。

(2)计算各分公司分摊比例:A公司分摊比例=45%×0.35+45%×0.35+42.5%×0.3=44.25%;B公司分摊比例=35%×0.35+36%×0.35+36%×0.3=35.65%;C公司分摊比例=20%×0.35+19%×0.35+21.5%×0.3=20.1%。

(3)计算各分公司分摊的应纳税所得额:各分公司分摊的应纳税所得额总额=5000×50%=2500(万元)。A公司分摊的应纳税所得额=2500×44.25%=1106.25(万元);B公司分摊的应纳税所得额=2500×35.65%=891.25(万元);C公司分摊的应纳税所得额=2500×20.1%=502.5(万元)。

(4)各分公司按分摊的应纳税所得额计算的税额:A公司税额=1106.25×25%=276.56(万元);B公司税额=891.25×25%=222.81(万元);C公司税额=502.5×15%=75.38(万元)。

甲公司税额=2500×25%=625(万元)。该总分机构共应缴纳企业所得税额=625+276.56+222.81+75.38=1199.75(万元)。

例2:按照57号公告的规定,各分支机构所分摊的应纳税所得额取决于该分支机构上年度经营收入、工资总额、资产总额,由于C公司实际税率为15%,所以可以将经营收入、工资总额和资产总额在A、B、C三个分支机构之间进行重新分配,目的是提高C公司分摊比例。

**表2 筹划后各分公司经营收入、职工工资和资产总额**  
(金额单位:万元)

分公司	经营收入	占比(%)	工资总额	占比(%)	资产总额	占比(%)	实际税率
A	2 000	20	500	25	4 000	20	25%
B	2 000	20	300	15	2 000	10	25%
C	6 000	60	1 200	60	14 000	70	15%

(1)甲公司2013年应纳税所得额=5 000(万元)。

(2)计算各分公司分摊比例:A公司分摊比例=20%×0.35+25%×0.35+20%×0.3=21.75%;B公司分摊比例=20%×0.35+15%×0.35+10%×0.3=15.25%;C公司分摊比例=60%×0.35+60%×0.35+70%×0.3=63%。

(3)计算各分公司分摊的应纳税所得额:各分公司分摊的应纳税所得额总额=5 000×50%=2 500(万元)。A公司分摊的应纳税所得额=2 500×21.75%=543.75(万元);B公司分摊的应纳税所得额=2 500×15.25%=381.25(万元);C公司分摊的应纳税所得额=2 500×63%=1 575(万元)。

(4)各分公司按分摊的应纳税所得额计算的税额:A公司税额=543.75×25%=135.94(万元);B公司税额=381.25×25%=95.31(万元);C公司税额=1 575×15%=236.25(万元)。

甲公司税额=2 500×25%=625(万元)。该总分支机构共应缴纳企业所得税额=625+135.94+95.31+236.25=1 092.5(万元)。

在此例中,将C公司分摊的比例由20.1%上升到筹划后的63%,该总分支机构少缴纳企业所得税额107.25万元(1 199.75-1 092.5)。

第二种情况:将总机构搬迁享受西部大开发优惠税率地区,而在非西部地区设立分支机构。

例3:甲公司为总机构设在重庆的一家企业,产业及营业收入满足享受西部大开发优惠的条件。在全国非西部地区设有A、B、C三个跨省市二级非法人分支机构。设2013年各总分支机构利润总额为5 000万元。2012年1~12月各分公司经营收入、职工工资和资产总额指标如表3所示,假定总机构2013年度适用企业所得税税率为15%。

**表3 各分支机构经营收入、职工工资和资产总额情况**  
(金额单位:万元)

分公司	经营收入	占比(%)	工资总额	占比(%)	资产总额	占比(%)	实际税率
A	4 500	45	900	45	8 500	42.5	25%
B	3 500	35	720	36	7 200	36	25%
C	2 000	20	380	19	4 300	21.5	25%

(1)甲公司2013年应纳税所得额=5 000(万元),各分公司分摊比例及应纳税所得额分配同例1。

(2)计算各分公司分摊的应纳税所得额,结果同例1。

(3)各分公司按分摊的应纳税所得额计算的税额:A公司税额=1 106.25×25%=276.56(万元);B公司税额=891.25×25%=222.81(万元);C公司税额=502.5×25%=125.625(万元)。

甲公司税额=2 500×15%=375(万元)。该总分支机构共应缴纳企业所得税=375+276.56+222.81+125.625=999.995(万元)。

和例2相比,将总部搬迁到西部地区可以节约企业所得税款92.545万元(1 092.54-999.995)。

#### 四、跨地区经营汇总纳税企业所得税筹划原则及注意事项

根据前面三个案例分析的结果,我们可总结出跨地区经营汇总纳税企业所得税筹划的基本原则:将总部设立在西部地区最优。在不能将总部设立在西部地区的情况下,可以在西部地区设立分支机构,同时,尽量提高西部地区分支机构的经营收入、职工工资、资产总额,从而相应提高其分摊比例,降低企业所得税总体负担。

需要注意的是,西部地区优惠税率的享受还有一定的条件限制:①产业要求。即企业的主营业务必须是符合《西部地区鼓励类产业目录》范围的产业。但是鉴于国家发改委至今还没有公布《西部地区鼓励类产业目录》,国家税务总局2012年第12号公告表示,在《西部地区鼓励类产业目录》公布前,企业符合《产业结构调整指导目录(2005年版)》、《产业结构调整指导目录(2011年版)》、《外商投资产业指导目录(2007年修订)》和《中西部地区优势产业目录(2008年修订)》范围的,经税务机关确认后,其企业所得税可以按15%税率缴纳。②主营业务收入要求。即来自符合条件的产业的主营业务收入要占全部营业收入的70%以上。③管理要求。不管是总机构还是分支机构享受15%税率优惠的,第一年需报主管税务机关审核确认,第二年实行备案管理。因此,企业需要将能够证明其享受15%税率优惠的相关材料在享受优惠前报送总机构或分支机构所在地主管税务机关审核确认。④西部地区的范围问题。按照国发[2000]33号文件规定范围,西部地区包括重庆市、四川省、贵州省、云南省、西藏自治区、陕西省、甘肃省、宁夏回族自治区、青海省、新疆维吾尔自治区和内蒙古自治区、广西壮族自治区。同时,财税[2013]第4号文件规定,江西省的赣州市从2012年1月1日起执行西部大开发的优惠税率,赣州也可以享受西部地区政策优惠。

【注】本文系教育部人文社会科学研究规划基金资助项目(编号:11YJA790082)的研究成果。

#### 主要参考文献

刘初旺.税收筹划.北京:清华大学出版社,2012