

试析固定资产折旧新政下的纳税筹划利益

孙作林(副教授)

(无锡商业职业技术学院会计金融学院, 江苏无锡 214153)

【摘要】 固定资产折旧税收新政扩大了加速折旧的固定资产范围,增加了符合条件的固定资产购置支出可以一次性计入当期成本费用的规定。这意味着越来越多的企业可以利用税收新政进行纳税筹划。本文分别以应纳所得税额、现金流量和净利润为分析依据,利用资产评估收益法思路来计量延期纳税产生的纳税筹划利益,进而比较出哪一种方法可以获得更大的纳税筹划利益,为企业进行纳税筹划决策提供理论依据。

【关键词】 固定资产; 折旧; 税收新政; 纳税筹划

固定资产折旧方法在企业会计准则和税法中都有相应的规定。《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号,简称“税收新政”)扩大了加速折旧的固定资产范围,增加了符合条件的固定资产购置支出可以一次性计入当期成本费用的规定。这意味着越来越多企业可以利用税收新政进行纳税筹划。

那么,什么样的企业在什么样情况下利用税收新政

可以获得税收利益?允许一次性计入当期成本费用和不允许一次性计入当期成本费用相比能给企业带来多大税收利益?采用缩短折旧年限或加速折旧方法,哪一种方法获得的税收利益更大?这些问题都是企业所需要解决的。以下,本文将分别以应纳所得税额、现金流量和净利润为分析依据,分析正常纳税企业选择哪一种折旧计提方法可以获得最大的纳税筹划利益,为企业进行纳税筹划决策提供理论依据和实践指导。

全国人大根据情况授权国务院,但必须规范、完善授权的程序和内容,同时,对一些重大税种的改革保持一定的灵活性。对于当前涉及税收的一些难点和焦点问题,应抓住改革的时间窗口,兼顾税收法定的原则性与灵活性,让国务院或地方政府在推进改革过程中保留一定的弹性或自主权。如《车船税法》确定了幅度税率,具体适用税额由地方自行决定,这种类似的模式也可以为其他税种的立法所借鉴。政府遭遇紧急情况时,应提请全国人大授权决定,人大的授权应当遵循具体、明确、“一事一议”的原则。

3. 依法治税,全面落实税收法定原则。当前应严格依法治税,全面落实税收法定原则,至少应完善以下三个方面:税收收入合理、合法;财政支出公开、公正;财政监管有序、有责。对于征税过程中的一些问题要积极面对,要坚决取消各种形式的“包税”,不能征“过头税”、“人情税”,也不能擅自免征、减征、缓征,更不能违法乱纪。税收法定的核心是良法善治,着力点应放在权利、义务、程序和责任法定上,必须对收入、支出以及监管等多方面加强监管,以提升国家现代化治理水平。

全面保障纳税人享有知情权、保障权、救济权,同时,要坚持实质高于形式、公平交易原则,实现横向、纵向的

税收公平。除此之外,税收负担的适度性也是国家治理必须考虑的,而不是依靠简单的多数原则的所谓民主决策。在很长一段时期内,我国还是应坚持民主、专业并重,推行“有增有减、以减为主”的结构性减税政策。税收法定的目标是实现良法善治,但这需要进行动态的调整、持续的优化。

主要参考文献

- 熊伟.法治财税:从理想图景到现实诉求[J].清华大学,2014(5).
- 刘剑文.法治财税与国家治理现代化的基础——税收法定原则[J].国际税收,2014(5).
- 俞光远.加快财税法治建设与全面推进依法治国[J].地方财政研究,2015(1).
- 靳文辉.论地方政府间的税收不正当竞争及其治理[J].法律科学,2015(1).
- 刘剑文.论财政法定原则——一种权力法治化的现代探索[J].法学家,2014(4).
- 侯作前.从税收法定到税收公平:税法原则的演变[J].社会科学,2008(9).
- 刘国.税收法定主义的宪法阐释[J].华东政法大学学报,2014(3).

一、固定资产折旧政策简述

1. 企业会计准则关于固定资产折旧的规定。《企业会计准则第4号——固定资产》第十七条规定：企业应当根据与固定资产有关的经济利益的预期实现方式，合理选择固定资产折旧方法。可选用的折旧方法包括年限平均法、工作量法、双倍余额递减法和年数总和法等。固定资产的折旧方法一经确定，不得随意变更。但是，符合本准则第十九条规定的除外。

《企业会计准则第4号——固定资产》第十九条规定：企业至少应当于每年年度终了，对固定资产的使用寿命、预计净残值和折旧方法进行复核。使用寿命预计数与原先估计数有差异的，应当调整固定资产使用寿命。预计净残值预计数与原先估计数有差异的，应当调整预计净残值。与固定资产有关的经济利益预期实现方式有重大改变的，应当改变固定资产折旧方法。固定资产使用寿命、预计净残值和折旧方法的改变应当作为会计估计变更处理。

2. 税收法律政策关于固定资产折旧的规定。税收新政规定：①对生物药品制造业，专用设备制造业，铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业，计算机、通信和其他电子设备制造业，仪器仪表制造业，信息传输、软件和信息技术服务业等6个行业的企业2014年1月1日后新购进的固定资产，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。对上述6个行业的小型微利企业2014年1月1日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备，单位价值不超过100万元的，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；单位价值超过100万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。②对所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备，单位价值不超过100万元的，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；单位价值超过100万元的，可缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。③对所有行业企业持有的单位价值不超过5000元的固定资产，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。缩短折旧年限的，最低折旧年限不得低于企业所得税法实施条例第六十条规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可采取双倍余额递减法或者年数总和法。除此之外的企业固定资产加速折旧所得税处理问题，继续按照企业所得税法及其实施条例和现行税收政策规定执行。

二、税收新政下的企业纳税筹划利益

1. 税收新政下的固定资产价值一次性计入当期成本费用为企业带来的利益。假设新语公司是正常纳税企业，2015年初购进不需安装的研发设备，价值在100万元以内，入账价值为C，预计使用年限为n年，无残值。税收新政实施前计算应纳税所得额时只能按直线法计提折旧予

以扣除，税收新政实施后可以在购进当期一次性计入成本费用扣除。应纳税所得额=(收入-除新购置固定资产折旧之外的成本费用-新购置固定资产折旧)×所得税税率。税收新政实施前后其他因素没有变化，收入和除新购置固定资产折旧之外的成本费用与决策无关，无需考虑，从而只要考虑税收新政实施前后该企业购置固定资产应纳税额、净利润和现金流量的差额，具体计算如表1。

表1 税收新政实施前后新购固定资产导致的相关项目差额

项目	年份			
	1	2	……	n
税收新政实施前折旧	C/n	C/n	……	C/n
税收新政实施后一次性计入成本费用	C	0	……	0
税收新政实施前后折旧差额	C-C/n	-C/n	……	-C/n
税收新政实施前后所得税差额	0.25(C/n-C)	0.25C/n	……	0.25C/n
税收新政实施前后净利润差额	0.75(C/n-C)	0.75C/n	……	0.75C/n
税收新政实施前后现金流量差额	0.25(C/n-C)	0.25C/n	……	-0.25C/n

如果以应纳税额为分析标准，在n年中两种处理方式缴纳所得税总额相同，只是缴纳时间上存在差异，所以利益也就是延期纳税产生的。如果企业资金成本率为r，以此为折现率，则所得税差额现值可以表示为： $0.25(C/n)(P/A, r, n) - 0.25C(P/F, r, 1)$ ；净利润差额现值可以表示为： $0.75(C/n)(P/A, r, n) - 0.75C(P/F, r, 1)$ ；现金流量差额现值可以表示为： $0.25C(P/F, r, 1) - 0.25(C/n)(P/A, r, n)$ 。

假设C为100万元、n为5年、r为10%，则：所得税差额现值=-3.77(万元)，现金流量差额现值=3.77(万元)，净利润差额现值=-11.31(万元)。因此，以应纳税额和现金流量为分析标准，实施税收新政给企业带来一定的延期纳税利益，但会导致企业当期净利润减少，以后期间净利润增加，净利润总数相同。

2. 税收新政下缩短折旧年限或采取加速折旧方法为企业带来的利益。税收新政规定符合条件的固定资产可以采取缩短折旧年限方法的，最低折旧年限不得低于《企业所得税法实施条例》第六十条规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。如果企业选择不同的固定资产折旧方法，是否会产生纳税筹划利益？如果有纳税筹划利益，又该如何计量呢？哪一种折旧方法能产生更大的纳税筹划利益？下面针对这些问题来进行分析。

假设新语公司是正常纳税企业,2015年初购进不需安装的研发设备,价值超过100万元,入账价值为C,预计使用年限为n年,无残值。税收新政实施前计算应纳税所得额时只能按直线法计提折旧予以扣除,税收新政实施后可以采取缩短折旧年限或加速折旧方法计提折旧。直线法下各年计提折旧额分别为: $d_1=d_2=\dots=d_n=\frac{C}{n}$ 。折旧年限缩短为60% n 情况下各年计提折旧额分别为: $d_1=d_2=\dots=d_{60\%n}=\frac{C}{60\%n}$, $d_{(60\%n+1)}=d_{(60\%n+2)}=\dots=d_n=0$ 。年数总和法下各年计提折旧额分别为: $d_1=\frac{nC}{1+2+\dots+n}$, $d_2=\frac{(n-1)C}{1+2+\dots+n}$, \dots , $d_n=\frac{C}{1+2+\dots+n}$ 。双倍余额递减法下各年计提折旧分别为: $d_1=\frac{2C}{n}$, $d_2=\frac{2C}{n}-(\frac{2}{n})^2C$, $d_3=[C-\frac{2C}{n}-\frac{2C}{n}-(\frac{2}{n})^2C]\times\frac{2}{n}$, \dots , $d_{(n-1)}=C-d_1-d_2-\dots-d_{(n-2)}/2$, $d_n=(C-d_1-d_2-\dots-d_{(n-2)})/2$ 。

(1)缩短折旧年限之后的直线法与直线法比较。按照缩短折旧年限之后的直线法和直线法计算的折旧差额、应纳税所得额差额、净利润差额和现金流量差额见表2。

表2 缩短折旧年限之后的直线法与直线法计算新购固定资产折旧导致的相关项目差额

年份 项目	1	2	.....	0.6n	0.6n+1	.....	n
直线法下折旧	C/n	C/n	.....	C/n	C/n	.....	C/n
缩短折旧年限之后折旧	$\frac{C}{0.6n}$	$\frac{C}{0.6n}$	.....	$\frac{C}{0.6n}$	0	.....	0
折旧差额	$\frac{C}{0.6n}-\frac{C}{n}$	$\frac{C}{0.6n}-\frac{C}{n}$	.....	$\frac{C}{0.6n}-\frac{C}{n}$	$-\frac{C}{n}$	.....	$-\frac{C}{n}$
所得税差额	$0.25(\frac{C}{n}-\frac{C}{0.6n})$	$0.25(\frac{C}{n}-\frac{C}{0.6n})$	.....	$0.25(\frac{C}{n}-\frac{C}{0.6n})$	$0.25\frac{C}{n}$	.....	$0.25\frac{C}{n}$
净利润差额	$0.75(\frac{C}{n}-\frac{C}{0.6n})$	$0.75(\frac{C}{n}-\frac{C}{0.6n})$	.....	$0.75(\frac{C}{n}-\frac{C}{0.6n})$	$0.75\frac{C}{n}$	.....	$0.75\frac{C}{n}$
现金流量差额	$0.25(\frac{C}{0.6n}-\frac{C}{n})$	$0.25(\frac{C}{0.6n}-\frac{C}{n})$	.....	$0.25(\frac{C}{0.6n}-\frac{C}{n})$	$-0.25\frac{C}{n}$	.....	$-0.25\frac{C}{n}$

以现金流量为分析依据,将折旧年限缩短为60% n 计提折旧与以直线法计提折旧的现金流量差额现值可以表示为: $0.25(\frac{C}{60\%n}-\frac{C}{n})(P/A,r,60\%n)-0.25\frac{C}{n}(P/A,r,40\%n)\times(P/F,r,60\%n)$ 。

以应纳税所得额为分析依据,将折旧年限缩短为60% n 计提折旧与以直线法计提折旧的应纳税所得额差额现值可以表示为: $0.25(\frac{C}{n}-\frac{C}{60\%n})(P/A,r,60\%n)+0.25\frac{C}{n}(P/A,r,40\%n)\times(P/F,r,60\%n)$ 。

以净利润为分析依据,将折旧年限缩短为60% n 计提折旧与以直线法计提折旧的净利润差额现值表示为: $0.75(\frac{C}{n}-\frac{C}{60\%n})(P/A,r,60\%n)+0.75\frac{C}{n}(P/A,r,40\%n)\times(P/F,r,60\%n)$ 。

假设C为1500万元、n为5年、r为10%,则:现金流量差额现值=26.55(万元),应纳税所得额差额现值=-26.55(万元),净利润差额现值=-79.65(万元)。因此,以应纳税所得额和现金流量为分析标准,实施税收新政为企业带来一定的延期纳税利益,但会导致企业前期净利润减少,以后期间净利润增加,净利润总数相同。

(2)年数总和法与直线法比较。按照年数总和法与直线法计算的折旧差额、应纳税所得额差额、净利润差额和现金流量差额见表3。

以现金流量为分析依据,以年数总和法计提折旧比直线法计提折旧现金流量差额现值可以表示为: $0.25(\frac{nC}{1+2+\dots+n}-\frac{C}{n})(P/A,r,1)+\dots+0.25(\frac{nC}{1+2+\dots+n}-\frac{C}{n})(P/F,r,n)$ 。

以应纳税所得额为分析依据,以年数总和法计提折旧与以直线法计提折旧的应纳税所得额差额现值可以表示为:

$$0.25(\frac{C}{n}-\frac{nC}{1+2+\dots+n})$$

$$(P/A,r,1)+\dots+0.25(\frac{C}{n}-\frac{nC}{1+2+\dots+n})(P/F,r,n)$$

以净利润为分析依据,以年数总和法计提折旧与以直线法计提折旧的净利润差额现值可以表示为:

$$0.75(\frac{C}{n}-\frac{nC}{1+2+\dots+n})$$

$$(P/A,r,1)+\dots+0.75(\frac{C}{n}-\frac{nC}{1+2+\dots+n})(P/F,r,n)$$

假设C为1500万元、n为5年、r为10%,则:现金流量差额现值=17.975(万元),应纳税所得额差额现值=-17.975(万元),净利润差额现值=-53.925(万元)。因此,以应纳税所得额和现金流量为分析标准,实施税收新政为企业带来一定的延期纳税利益,但会导致企业前期净利润减少,以后期间净利润增加,净利润总数相同。

(3)双倍余额递减法和直线法比较。按照双倍余额递减法和直线法计算的折旧差额、应纳税所得额差额、净利润差额和现金流量差额见表4。

表 3 年数总和法与直线法计算新购固定资产折旧导致的相关项目差额

年份 项目	1	2	……	n
直线法折旧	C/n	C/n	……	C/n
年数总和法折旧	$\frac{nC}{1+2+\dots+n}$	$\frac{(n-1)C}{1+2+\dots+n}$	……	$\frac{C}{1+2+\dots+n}$
折旧差额	$\frac{nC}{1+2+\dots+n} - \frac{C}{n}$	$\frac{(n-1)C}{1+2+\dots+n} - \frac{C}{n}$	……	$\frac{C}{1+2+\dots+n} - \frac{C}{n}$
所得税差额	$0.25(\frac{C}{n} - \frac{nC}{1+2+\dots+n})$	$0.25[\frac{C}{n} - \frac{(n-1)C}{1+2+\dots+n}]$	……	$0.25(\frac{C}{n} - \frac{C}{1+2+\dots+n})$
净利润差额	$0.75(\frac{C}{n} - \frac{nC}{1+2+\dots+n})$	$0.75[\frac{C}{n} - \frac{(n-1)C}{1+2+\dots+n}]$	……	$0.75(\frac{C}{n} - \frac{C}{1+2+\dots+n})$
现金流量差额	$0.25(\frac{nC}{1+2+\dots+n} - \frac{C}{n})$	$0.25[\frac{(n-1)C}{1+2+\dots+n} - \frac{C}{n}]$	……	$0.25(\frac{C}{1+2+\dots+n} - \frac{C}{n})$

表 4 双倍余额递减法与直线法计算新购固定资产折旧导致的相关项目差额

年份 项目	1	2	……	n-1和n都是
直线法折旧	C/n	C/n	……	C/n
双倍余额递减法折旧	$\frac{2C}{n}$	$\frac{2C}{n} - (\frac{2}{n})^2C$	……	$\frac{C-d_1-d_2-\dots-d_{(n-2)}}{2}$
折旧差额	$\frac{2C}{n} - \frac{C}{n}$	$\frac{2C}{n} - (\frac{2}{n})^2C - \frac{C}{n}$	……	$\frac{C-d_1-d_2-\dots-d_{(n-2)}}{2} - \frac{C}{n}$
所得税差额	$0.25(\frac{C}{n} - \frac{2C}{n})$	$0.25[\frac{C}{n} - \frac{2C}{n} + (\frac{2}{n})^2C]$	……	$0.25(\frac{C}{n} - \frac{C-d_1-d_2-\dots-d_{(n-2)}}{2})$
净利润差额	$0.75(\frac{C}{n} - \frac{2C}{n})$	$0.75[\frac{C}{n} - \frac{2C}{n} + (\frac{2}{n})^2C]$	……	$0.75(\frac{C}{n} - \frac{C-d_1-d_2-\dots-d_{(n-2)}}{2})$
现金流量差额	$0.25(\frac{2C}{n} - \frac{C}{n})$	$0.25[\frac{2C}{n} - (\frac{2}{n})^2C - \frac{C}{n}]$	……	$0.25(\frac{C-d_1-d_2-\dots-d_{(n-2)}}{2} - \frac{C}{n})$

以现金流量为分析依据,以双倍余额递减法计提折旧与以直线法计提折旧的现金流量差额现值可以表示为: $0.25(\frac{2C}{n} - \frac{C}{n})(P/F, r, 1) + 0.25[(C - \frac{2C}{n}) \times \frac{2}{n} - \frac{C}{n}](P/F, r, 2) + \dots + 0.25(d_n - \frac{C}{n})(P/F, r, n)$ 。

以应纳所得税额为分析依据,以双倍余额递减法计提折旧与以直线法计提折旧的应纳所得税额差额现值可以表示为: $0.25(\frac{2C}{n} - \frac{C}{n})(P/F, r, 1) + 0.25[(C - \frac{2C}{n}) \times \frac{2}{n} - \frac{C}{n}](P/F, r, 2) + \dots + 0.25(d_n - \frac{C}{n})(P/F, r, n)$ 。

以净利润为分析依据,以双倍余额递减法计提折旧与以直线法计提折旧的净利润差额现值可以表示为: $0.75(\frac{2C}{n} - \frac{C}{n})(P/F, r, 1) + 0.75[(C - \frac{2C}{n}) \times \frac{2}{n} - \frac{C}{n}](P/F, r, 2) + \dots + 0.75(d_n - \frac{C}{n})(P/F, r, n)$ 。

假设C为1 500万元、n为5年、r为10%,则:现金流量差额现值=19.806(万元),应纳所得税额差额现值=-19.806(万元),净利润差额现值=-59.418(万元)。因此,以应纳所得税额和现金流量为分析标准,实施税收新政为企业带来一定的延期纳税利益,但会导致企业前期净利润减少,以后期间净利润增加,净利润总数相同。

三、结论

从上述分析中可以得出如下结论:如果企业属于正常纳税企业,2014年1月1日以后新购符合税收新政中规定的固定资产,以应纳所得税额和现金流量为分析标准,将支出一次性在当期计入成本费用和原有分期计提折旧计入各期成本费用相比,会产生延期纳税利益,但会影响购进当期的净利润;如果不满足一次性计入当期成本费用的条件,企业采用缩短折旧年限或加速折旧方法计提折旧计入各期成本费用比原来以直线法计提折旧计入各期成本费用可以获得纳税筹划利益,而且将折旧年限缩短为原有法定折旧年限的60%,获得的

纳税筹划利益最大。但是以净利润为分析标准,结论却相反。如果企业当期特别关注净利润,应选择原有直线法计提折旧,而不选择缩短折旧年限或加速折旧方法计提折旧。

因此,企业在利用固定资产折旧方法选择来进行纳税筹划时:一要考虑税法是否允许企业采用加速折旧方法计提固定资产折旧;二要考虑企业是处于征税期还是免税期;三要考虑这些做法是否会导致其他额外的税负;四要考虑以净利润还是以现金流量为分析依据。只有进行综合分析,才能使企业获得真正的纳税筹划利益。

主要参考文献

王韬,刘芳.企业税务筹划[M].北京:科学出版社,2009.
孙作林.延期纳税税务筹划利益计量[J].会计之友,2012(8).
只建克,李波,高建华.固定资产纳税筹划浅见[J].财会月刊,2010(25).