

商业连锁经营企业所得税筹划研究

Research on Income Tax Planning of Commercial Chain Operation Enterprises

刘华明

Huaming Liu

步步高商业连锁股份有限公司

中国·湖南 湘潭 411100

Better-Life Commercial Chain Co., Ltd.,
Xiangtan, Hunan, 411100, China

【摘要】对于中国境内跨地区经营的连锁企业集团，企业所得税是直接税，是企业纳税的主要税种之一。企业集团总体缴纳企业所得税税额的多少，直接影响着企业的最终利润。集团企业应该通过合法合理的方式对企业所得税进行筹划，以实现企业税后收益最大化。论文通过分析中国现行《企业所得税税法》，研究企业所得税税收筹划空间，针对中国的商业连锁经营企业集团所涉及的企业投资决策、利润转移、企业合并分立、用足税收优惠政策等方面进行阐述，并结合作者所在企业的具体实例，探讨企业所得税的筹划应用，目的在于合理合法的进行税收筹划，实现降低企业所得税税负，提升企业盈利能力。

【Abstract】For chain-operated enterprise groups operating across regions, corporate income tax is a direct tax and one of the main taxes for corporate taxation. The total amount of corporate income tax paid by an enterprise group directly affects the final profit of the enterprise. Group companies should plan corporate income tax in a legal and reasonable way to maximize corporate income after tax. The paper analyzes the current corporate income tax law and studies the taxation space for corporate income tax and expounds the aspects of enterprise investment decision, profit transfer, business merger and separation, and full tax incentives involved in commercial chain operation enterprise groups. Combined with the specific examples of the author's company, the paper discusses the application of corporate income tax, aiming at rational and legal tax planning, reducing corporate income tax burden and improving corporate profitability.

【关键词】所得税；税收优惠；税收筹划；税负

【Keywords】Income tax; tax incentives; tax planning; tax burden

【DOI】<https://doi.org/10.26549/cjygl.v3i1.1178>

1 引言

目前，随着阿里巴巴和腾讯两大互联网巨头为首的线上交易金额迅猛提升，2017 年中国电子商务交易金额达到 29.16 万亿，其中网络购物交易金额达 7.18 万亿，同比增长 32%，继续迎来高增长^[1]。中国第十三届全国人民代表大会常务委员会第五次会议于 2018 年 8 月 31 日才通过了《中华人民共和国电子商务法》，电子商务这么多年以来的野蛮生长，对从事实体经营商业连锁集团带来了巨大的冲击，形成了

不正当的竞争，商业连锁经营行业的盈利能力持续下降，商业连锁经营集团企业所得税的日益增加引起了企业的重视。

论文主要在归纳总结前人研究成果的基础上，运用自己的专业知识和实践经验，总结作者所在集团公司存在的问题，以及对企业已解决的方案和正在进行规划解决的方案，进行详细具体的介绍、分析和研究后，从集团投资决策、用足税收优惠政策等方面，论述了企业所得税税收筹划方法，为其他同行业企业提供参考。

2 商业连锁集团企业所得税现状

第一，由于商业连锁集团企业每年需要拓展新市场，在不同的地区开设新的商场或其他实体公司。由于绝大部分企业由于不能实现按省汇总交纳，同时也受当地政府财政及社会零售额统计的影响，基本上都是每个地市设立一家具有独立法人的子公司，公司在新的市场开展业务，不可避免地加大市场费用投入，来培育消费者忠诚度，引领消费市场等，而在全国各地市成立的新法人子公司，绝大部分会因目前销售业绩达不到预期，子公司亏损金额也越来越大，市场培育期也越来越长，能实现次年盈利的子公司一定是凤毛麟角。

第二，由于传统的马克思主义政治经济学认为“商业不创造价值，其分配的价值只是工业价值的转移”，因此在各地招商及税收政策一般不予鼓励，所以基本上没有重大的行业税收优惠政策；

第三，商业行为是非常薄利一个非常薄利的传统的劳动力密集的行业，需要大量的劳动力，没有太多的技术，行业的门槛较低，竞争也是很充分。所以员工的薪资也很低，包括财务人员的薪水也低，自然财务人员的素质也达不到很高水平，这样就引起商业连锁行业企业不一定能掌握税收优惠政策并运用到工作当中。

3 企业对外投资股权投资的决策

3.1 新设立商业子公司还是商业分公司决策

根据中国现行的《企业所得税法》和国家税务总局公告 2012 年第 57 号印发《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》之规定，企业跨地区经营设立分公司，其企业所得税是可以享受汇总纳税的，无论是分公司亏损还是盈利，均可以合并到集团公司总部进行统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算，规避新的分公司亏损额不能抵减集团的盈利的风险而提前缴纳企业所得税，对于整个集团的企业所得税税负率平衡非常有利；所以，在新的地市，原则上集团公司要采用成立分公司的方式进行会计核算。

3.2 新设有税收优惠政策的子公司决策

现在智慧零售、新零售、线上线下融合、会员等大数据、商场空间管理等新技术的应用日益广泛，企业进行信息化建设的投入越来越大，包括对企业所需要各类 ERP 系统及系统融合技术的研发，大型商业集团企业可以考虑将企业信息技术开发部门独立出来，新设一个软件开发子公司，依中国财税 [2012]27 号规定，集团公司的软件开发子公司可享受企业所得税两免三减半的税收优惠；当然这只是软件开发子公司一个案例，其他类似行业均可以参照进行筹划。

4 企业合并分立重组的税收筹划

4.1 法人公司之间资产内部划转的处理

为进一步鼓励企业资产重组，中国财政部、国家税务总局曾在 2014 年出台了《财政部国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知》（财税 [2014] 109 号），但该通知在执行的过程中有些细节问题不够明确，所以中国国家税务总局近日又下发了《关于资产（股权）划转企业所得税征管问题的公告》（国家税务总局公告 2015 年第 40 号），对相关问题作了进一步明确，规定对 100% 直接控制的居民企业之间，按账面净值划转股权或资产，划出方企业和划入方企业可以均不确认所得。所以对跨地区经营的商业连锁企业，一般会设立了若干子公司，每个子公司有盈利或亏损，根据经营所在地区的招商引资政策情况和税务机关对增值税汇总纳税的审批意见，对总机构吸收合并子公司和由总机构分立出一个子公司，进行综合评估之后，在不增加企业总体税负做出企业合并分立重组的决策，为企业减少管理层级和管理费用。

4.2 被合并方公司的留存收益的处理

吸收合并子公司还需注意一点就是，先要将子公司的未分配利润分配回总机构。根据中国国家税务总局《关于落实企业所得税法若干税收问题的通知》（国税函 [2010]79 号）第三条规定，转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。同时，根据中国《国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告》（国家税务总局公告 2011 年第 34 号）第五条规定，投资企业从被投资企业撤回或减少投资，其取得的资产中，相当于被投资企业累计未分配利润和累计盈余公积按减少实收资本比例计算的部分，应确认为股息所得；股息所得为“免税收入”，因此，吸收合并子公司时，需要先分配子公司的未分配利益。

4.3 合并方公司对被合并方股权投资损失的处理

由于被合并方子公司存在亏损，通过将被吸收合并方公司的资产和负债全部划转之后，就没有实质性的业务，是需要注销，税务清算和工商注销完成之后，累计亏损额可以在母公司列支为股权投资损失。根据中国国家税务总局发布《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》的公告（2011 年第 25 号）中规定，另外根据中国国家税务总局公告 2018 年第 15 号《国家税务总局关于企业所得税资产损失资料留存备查有关事项的公告》规定在申报资产损失只需留存备查即可申报损失。因为企业资产损失资料是证明企业资产损失真实发生的重要依据，也是税务机关有效监管的重要抓手。因此，企业应当完整保存资产损失相关资料，保

证资料的真实性、合法性，否则要承担《中华人民共和国税收征收管理法》等法律、行政法规规定的法律责任。

5 不动产交易的税收筹划

5.1 不动产重组交易

集团内部为进行资产重组，需要将不动产在集团内部不同法人公司间进行转移，重组的目的不在于将不动产置换为货币，而在于资产管理权的内部重新分配。不动产重组可采用不同的方式，可概括为 4 类：货币销售、作价投资、企业合并、无偿划转，不动产的货币销售买卖双方涉及增值税及附加、土地增值税、契税、印花税、企业所得税；与之相比，不动产作价投资和企业合并可以依据国家税务总局公告 2011 年第 13 号《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》可以减免增值税、依据财税〔2018〕17 号《财政部 税务总局关于继续支持企业事业单位改制重组有关契税政策的通知》可以减免契税，根据财税〔2018〕57 号《财政部 税务总局关于继续实施企业改制重组有关土地增值税政策的通知》之规定可以减免土地增值税，根据财税〔2009〕59 号《财政部国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》也可以减免企业所得税；无偿划转除了不能申请减免土地增值税之外，其余税种包含企业所得税均可以申请减免，所以企业内部重组时，可以依据实际情况选择以不动产作价投资或企业合并为最优方案。

5.2 不动产对外处置交易

不动产对外处置交易一样可以采用货币方式直接销售；卖方先行将不动产作为投资，设立一个新公司，卖方再将新公司的股权转让买方，买方收购之后再合并；单从买方看，直接购买房地产是最简单的选择：操作成本少，不确定因素少，实施快，买方税负不是太高（契税和印花税），但是卖方的税负最重，增值税及附加、土地增值税、企业所得税和印花税都需要交纳，特别是评估价是实际成本价几倍时，土地增值税和企业所得税占销售额的比例非常大，所以实际操作上，买卖双方均是采用后一种方法进行税收筹划来降低企业所得税和土地增值税。但是对买方而言，税负有点不公平，原因在于股权溢价不能逐年抵减应税利润，只能等待未来出售该股权时才能在税前扣除。

6 用足税收优惠政策税收优惠

6.1 新招登记失业人员享受定额抵减应交税金

根据中国《财政部国家税务总局人力资源社会保障部关于继续实施支持和促进重点群体创业就业有关税收政策的通知》（财税〔2017〕49 号）第二条规定，按实际招聘人数

予以定额依次扣减应纳税款。定额标准为每人每年 4000 元，最高可上浮到每人 5200 元。

6.2 西部地区鼓励类产业可以享受 15% 优惠税率

根据中国《国家税务总局关于深入实施西部大开发有关企业所得税问题的公告》（2012 年第 12 号）的规定，对设在西部地区以鼓励类产业项目为主营业务，且其年度主营业务收入占企业收入总额 70% 以上的企业，可减按 15% 的税率缴纳企业所得税。中国国家发改委发布的西部地区鼓励类产业目录中包括商业连锁经营企业，所以在西部地区经营的连锁经营商业企业无论是子公司还是分公司，均可以享受 15% 优惠税率。

6.3 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

根据中国《国家税务总局关于深入实施西部大开发有关企业所得税法》第三十条第（二）项企业安置残疾人员所支付的工资加计扣除，是指企业安置残疾人员的，在按照支付给残疾职工工资据实扣除的基础上，按照支付给残疾职工工资的 100% 加计扣除。残疾人员的范围适用《中华人民共和国残疾人保障法》的有关规定。

6.4 新购进的设备、器具一次性计入当期费用支出

根据中国《财政部税务总局关于设备器具扣除有关企业所得税政策的通知》（财税〔2018〕54 号）规定企业新购进的设备、器具，单位价值不超过 500 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。对于处于扩张期的商业连锁经营集团，每新开一家综合性超市，所采购的设备器具在 2000 万左右，可递延到以后年度再交纳企业所得税 500 万左右，大大缓解公司的资金压力，降低公司的财务成本。

6.5 设立专业服务类公司降低应纳税额

依照法律规定，将公司的一部分专业服务业务分离出来新成立一个公司。例如，将公司采购业务独立出来成立采购代理服务公司人，物流仓储业务独立成专业的现代物流公司，财务核算可以独立成专业财务共享服务公司，人事业务独立成一家专业的劳务派遣公司等，既可以通过关联定价交易来平衡各子公司的税负情况，也可以通过分立使原本适用高税率的企业分化成两个和两个以上适用低税率的企业，使整体税负得以减轻。将小型微利企业的年应纳税所得额上限由 50 万元提高至 100 万元，对年应纳税所得额低于 100 万元的小型微利企业，其所得减按 50% 计入应纳税所得额，按 20% 的税率缴纳企业所得税。通过专业性小微企业降低企业所得税税率，从而降低应纳税额。

7 建立起商业连锁经营集团集中集权的税务管理体制

7.1 设立集团总部税务管理部

商业连锁经营集团公司的核心竞争力就是以公司 ERP 加上互联网技术, 实时信息管理为技术基础的集中采购、统一配送、集中管理所带来的规模成本递减。在集团总部建立一个税务管理总部, 负责制定统一的税收工作流程。跨地区经营分、子公司的高度统一化和中国政府税制的高度集权体制, 决定了集中的专业化管理可以有效地降低人力资源成本, 并为分子公司提供更专业化的税务服务^[2]。

7.2 加强集团内部税务管理团队能力建设, 做好企业所得税的筹划

税务经理人的职责首先是保护企业的权利, 其次是控制企业的税收成本。商业连锁企业需要关注细节, 税务管理同样关注细节, 深入商业连锁经营业务细节, 发现所有改进税收成本的空间, 实现税收的精细化管理。

8 结语

综上所述, 尽管对于商业连锁经营行业而言, 企业所得税可以筹划的空间不是很大, 但企业税务经理人的努力, 也并非无意义。首先要尽可能将所有的经营实体注册成非独立核算的分公司, 实现统一汇总纳税; 其次要在集团内部对亏损子公司进行吸引合并重组, 将子公司的亏损进行抵减应纳税额; 税务经理人要经常学习税法, 除做好日常性的税务管理工作之外, 也要掌握所有税收优惠政策并用足, 降低企业税负率; 通过努力, 在控制好企业的税务风险的前提下, 控制好企业的税收成本, 提升企业的盈利能力的, 促进企业持续稳定的增长。

参考文献

- [1] 中国互联网发展报告 2018[R]. 中国互联网协会 .2018.
- [2] 吴克红. 零售企业税务总监 [M]. 北京: 清华大学出版社 .2007.1.1.