

设甲公司包装物自身的成本为 140 元/件,甲公司对此销售行为应当如何进行纳税筹划(根据现行税法的规定,汽车轮胎适用的消费税税率为 3%)?

结合《梁文》中的筹划思路,分析如下:

方案一:采取包装物随同产品一并销售的方式。包装物作价随同产品一并销售的,应并入应税消费品的销售额征收增值税和消费税。此时,企业与包装物有关的销售收入 $=1 \times 234 \div (1+17\%)=200$ (万元),与包装物有关的销售成本 $=1 \times 140=140$ (万元),与包装物有关的增值税销项税额 $=1 \times 234 \div (1+17\%) \times 17\%=34$ (万元),与包装物有关消费税 $=1 \times 234 \div (1+17\%) \times 3\%=6$ (万元),与包装物有关的税后利润 $=200-140-34-6=20$ (万元)。

方案二:采取收取包装物押金的方式。在这种方案下,企业对每件包装物单独收取押金 234 元,押金不并入应税消费品的销售额征税。这又分为两种情况:

(1)包装物押金 1 年内收回。《梁文》中没有考虑到包装物自身的成本问题。此时,企业与包装物有关的销售收入为零,与包装物有关的销售费用 $=1 \times 140=140$ (万元),与包装物有关的增值税销项税额、消费税为零,与包装物有关的税后利润 $=0-140-0-0=-140$ (万元)。在这种情况下,与方案一相比,甲公司减少了 160 万元的利润,而不是像《梁文》中所说的可少缴增值税、消费税共计 40 万元。

(2)包装物押金 1 年内未收回。在这种情况下,1 年后甲公司与包装物有关的销售收入 $=1 \times 234 \div (1+17\%)=200$ (万元),与包装物有关的销售费用 $=1 \times 140=140$ (万元),补缴的与包装物有关的增值税销项税额 $=1 \times 234 \div (1+17\%) \times 17\%=34$ (万元),补缴的与包装物有关消费税 $=1 \times 234 \div (1+17\%) \times 3\%=6$ (万元),与包装物有关的税后利润 $=200-140-34-6=20$ (万元)。与方案一相比,企业的税后利润都是 20 万元,但是,与包装物有关的增值税和消费税是在 1 年以后补缴的,延缓了企业的纳税时间,充分利用了资金的时间价值。

例 2:甲公司 2008 年 1 月销售产品 0.1 万件,每件价格 1 170 元(含增值税),另外收取包装物租金 234 元/件。此包装物一般 1 年内即可收回。假设甲公司包装物自身的成本为 140 元/件,甲公司应当如何进行纳税筹划?

结合《梁文》中的筹划思路,分析如下:

方案一:采取收取包装物租金的方式。由于包装物租金属于价外费用,应视为含税收入,在征税时应换算为不含税收入再并入销售额。与包装物有关的租金收入 $=0.1 \times 234 \div (1+17\%)=20$ (万元),与包装物有关的成本 $=0.1 \times 140=14$ (万元),与包装物有关的增值税销项税额 $=0.1 \times 234 \div (1+17\%) \times 17\%=3.4$ (万元),与包装物有关的税后利润 $=20-14-3.4=2.6$ (万元)。

方案二:采取收取包装物押金的方式,且包装物押金在 1 年内可以收回。与包装物有关的收入为零,与包装物有关的销售费用 $=0.1 \times 140=14$ (万元),与包装物有关的增值税销项税额为零,与包装物有关的税后利润 $=0-14-0=-14$ (万元)。与方案一相比,甲公司减少了 16.6 万元的利润,而不是像《梁文》中所说的可少缴增值税 3.4 万元。

由此可见,对包装物的纳税筹划,正确的筹划思路是:包装物既不作价随同产品出售,也不收取租金,而应采取收取押金的形式,同时对包装物的收回设置极为苛刻的条款,以保证包装物押金不被退回。但如果购买方是增值税一般纳税人,这样的筹划方案是很难被对方所接受的。○

对外购商誉后续处理的看法

山东大学威海分校商学院 郭琳 韩永 向冰清

非同一控制下的企业合并有三种方式:吸收合并、新设合并和控股合并。吸收合并是指合并后注销被合并方的法人资格,由合并方持有被合并方的资产和负债,并在新的基础上继续经营。新设合并是指参与合并的各方在企业合并后法人资格均被注销,重新注册成立一家新的企业,由新设企业持有参与合并各方的资产、负债在新的基础上继续经营。控股合并是指合并方通过交易或事项取得被合并方的控制权,并在合并后通过控制权主导被合并方的经营决策并从事其经营活动中获益,被合并方在合并后仍然维持其独立法人资格继续经营。

现行会计准则没有区分这三种方式下商誉的处理,只是笼统地规定将合并差价确认为商誉,并于每期期末进行减值测试。而笔者认为,应区分三种不同合并方式下对商誉的后续计量,即根据合并后对被合并方商誉的影响程度的不同选择不同的处理方法。

对于吸收合并和新设合并,由于在合并时都涉及资产重组,合并商誉也就面临和自创商誉重组融合的过程。此时对合并商誉的处理,笔者认为不应按照现行会计准则中规定的用商誉的未来现金流进行减值测试,因为这时企业拥有的商誉并不能区分外购商誉和自创商誉。因此,对吸收合并和新设合并的商誉应该采用摊销法进行摊销,最终实现自创商誉和外购商誉内涵的统一。

对于控股合并,笔者认为,既然合并过程中没有涉及资产的重组,即使是合并方可以通过控制被合并企业的经营决策影响企业的经营,但是新商誉的形成是一个缓慢的过程,那么合并商誉在一定时间内仍能体现被合并企业的超额盈利能力,用减值测试法对其进行后续计量与商誉的内涵趋同。因此,笔者认为,在对合并商誉的后续处理上应混合使用减值测试法和摊销法。这种做法从理论上来说使实务处理更接近商誉的内涵,也只有内涵与实务处理达到统一时,才能真正解决商誉的会计处理问题。当然,这样做并不能消除减值测试法和摊销法各自的不足之处,也有可能两种方法的混合使用会带来更大的混乱,对此还需要做进一步的研究,对相关问题予以有效解决。○