

兼营增值税免税或非应税项目 不得抵扣的进项税额计算之改进

张晓冬

(浙江瑞安市国税局 浙江瑞安 325200)

【摘要】 本文对《增值税暂行条例实施细则》中兼营免税项目或非应税项目不得抵扣进项税额的计算方法提出了异议,并进行了详细的举例说明。

【关键词】 进项税额 免税项目 非应税项目

《增值税暂行条例实施细则》第二十六条规定:一般纳税人兼营免税项目或非增值税应税劳务(下称“非应税项目”)而无法划分不得抵扣的进项税额的,按下列公式计算不得抵扣的进项税额:不得抵扣的进项税额=当月无法划分的全部进项税额×当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计÷当月全部销售额、营业额合计。

笔者认为此规定存在弊端。

(一)

1. 假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元,当月无法划分的全部进项税额为 170 万元,当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元,则:不得抵扣的进项税额=170×240÷1 200=34(万元)。显然合理。

2. 假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元,当月无法划分的全部进项税额为 340 万元(因为当月进项税额是按当月购进货物而取得的增值税专用发票上注明的增值额确定的,而每个月的增值税进项税额会随着每月购进货物和劳务的量而变动),当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元,则:不得抵扣的进项税额=340×240÷1 200=68(万元)。相比第 1 种情况,不得抵扣的进项税额增加了一倍。

3. 假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元,当月无法划分的全部进项税额为 85 万元,当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元,则:不得抵扣的进项税额=85×240÷1 200=17(万元)。相比第 1 种情况,不得抵扣的进项税额减少了一半。

可见,如果其他项目不变,而当月进项税额发生变化,则不得抵扣的进项税额也随之变化,而当月进项税额和当月其他项目之间没有严格的、有规律的必然联系,所以当月不得抵扣的进项税额随着当月进项税额的变化而发生同比例的变化显然是不合理的。

(二)

1. 假设全年无法划分的全部进项税额为 1 700 万元,全年免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 6 000 万元,全

年全部销售额、营业额合计为 12 000 万元。

当第一个月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 50 万元,无法划分的全部进项税额为 600 万元,全部销售额、营业额合计为 1 000 万元时:

第一个月不得抵扣的进项税额=600×50÷1 000=30(万元)

而其他各月每月无法划分的全部进项税额为 100 万元,免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 541 万元,全部销售额、营业额合计为 1 000 万元。则:

其余 11 个月每月不得抵扣的进项税额=100×541÷1 000=54.1(万元)

全年不得抵扣的进项税额合计=30+54.1×11=625.1(万元)。

假设其他条件不变,每月无法划分的全部进项税额为 141.7 万元,每月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 500 万元,每月全部销售额、营业额合计为 1 000 万元,即全年各因素项目之和不变。则:

全年不得抵扣的进项税额合计=141.7×500÷1 000×12=850.2(万元)

两项差额=850.2-625.1=225.1(万元)

可见,当每月无法划分的全部进项税额和每月免税项目销售额、非应税项目营业额合计及每月全部销售额、营业额合计起变化时,即使全年无法划分的全部进项税额和免税项目销售额、非应税项目营业额合计及全部销售额、营业额合计等因素总和不变,全年不得抵扣的进项税额也会随之发生变化。在当今避税和反避税矛盾日益尖锐的情况下,《增值税暂行条例实施细则》第二十六条的规定明显存在漏洞,有违税收的固定性原则,可能导致纳税人合法避税或加重其负担。

(三)

当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计×增值税税率=当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计的销项税额=(当月免税项目销售额、非应税项目营业额的购进额+利润)×增值税税率=当月免税项目销售额、非应税项目营业

额的购进额 $\times(1+\text{利润}\div\text{成本})\times\text{增值税税率}=\text{当月免税项目销售额、非应税项目营业额的购进额}\times(1+\text{当月成本利润率})\times\text{增值税税率}=\text{当月不得抵扣的进项税额}\times(1+\text{当月成本利润率})$

上式经调整后可得:

当月不得抵扣的进项税额 $=\text{当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计}\div(1+\text{当月成本利润率})\times\text{增值税税率}$

显然公式中的成本是指购进成本, 增值税税率是指适用税率, 当月成本利润率是指当月成本毛利率。将公式中的增值税税率和当月成本利润率变为增值税适用税率和当月成本毛利率, 则有:

当月不得抵扣的进项税额 $=\text{当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计}\div(1+\text{当月成本毛利率})\times\text{增值税适用税率}$ 基于该公式, 有:

1. 假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元, 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元, 当月无法划分的全部进项税额为 170 万元, 当月成本毛利率为 20%, 增值税适用税率为 17%, 则: 当月不得抵扣的进项税额 $=240\div(1+20\%)\times 17\%=34$ (万元)。显然合理。

2. 假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元, 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元, 当月无法划分的全部进项税额为 340 万元, 当月成本毛利率为 20%, 增值税适用税率为 17%, 则: 当月不得抵扣的进项税额 $=240\div(1+20\%)\times 17\%=34$ (万元)。不得抵扣的进项税额没有随进项税额变动而变动。显然合理。

3. 假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元, 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元, 当月无法划分的全部进项税额为 85 万元, 当月成本毛利率为 20%, 增值税适用税率为 17%, 则: 当月不得抵扣的进项税额 $=240\div(1+20\%)\times 17\%=34$ (万元)。显然合理。

4. 假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元, 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 100 万元, 当月成本毛利率为 10%, 增值税适用税率为 17%, 则: 当月不得抵扣的进项税额 $=100\div(1+10\%)\times 17\%=15.4545$ (万元)。显然合理。

5. 假设当月全部销售额、营业额合计为 1 500 万元, 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 500 万元, 当月成本毛利率为 15%, 增值税适用税率为 17%, 则: 不得抵扣的进项税额 $=500\div(1+15\%)\times 17\%=73.9$ (万元)。显然合理。

(三)1 中假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元, 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元, 当月无法划分的全部进项税额为 170 万元, 当月成本毛利率为 20%, 增值税适用税率为 17%, 则当月应负担的进项税额 $=\text{当月全部销售额、营业额合计}\div(1+\text{当月成本毛利率})\times\text{增值税适用税率}=1\,200\div(1+20\%)\times 17\%=170$ (万元)。当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元, 占当月全部销售额、营业额合计数的 20%($240\div 1\,200\times 100\%$), 而 170 万元乘以 20%恰好等于 34 万元。

(三)2 中假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元, 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万

元, 当月无法划分的全部进项税额为 340 万元, 当月成本毛利率为 20%, 增值税适用税率为 17%, 则当月应负担的进项税额为: $1\,200\div(1+20\%)\times 17\%=170$ (万元)。当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元, 占当月全部销售额、营业额合计数的 20%, 而 170 万元乘以 20%恰好等于 34 万元。

(三)3 中假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元, 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元, 当月无法划分的全部进项税额为 85 万元, 当月成本毛利率为 20%, 增值税适用税率为 17%, 则当月应负担的进项税额为: $1\,200\div(1+20\%)\times 17\%=170$ (万元)。当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 240 万元, 占当月全部销售额、营业额合计数的 20%, 而 170 万元乘以 20%恰好等于 34 万元。

(三)4 中假设当月全部销售额、营业额合计为 1 200 万元, 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 100 万元, 当月成本毛利率为 10%, 增值税适用税率为 17%, 则当月应负担的进项税额为: $1\,200\div(1+10\%)\times 17\%=185.4545$ (万元)。当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 100 万元, 占当月全部销售额、营业额合计数的 8.333 3%($100\div 1\,200\times 100\%$), 而 185.454 5 万元乘以 8.333 3%恰好等于 15.454 5 万元。

(三)5 中假设当月全部销售额、营业额合计为 1 500 万元, 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 500 万元, 当月成本毛利率为 15%, 增值税适用税率为 17%, 则当月应负担的进项税额为: $1\,500\div(1+15\%)\times 17\%=221.739$ (万元)。当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计为 500 万元, 占当月全部销售额、营业额合计数的 33.333 3%($500\div 1\,500\times 100\%$), 而 221.739 万元乘以 33.333 3%恰好等于 73.9 万元。

由上述分析可见, 新公式较为科学, 而每月进项税额受多种因素的影响而变动较大, 且与全部销售额、营业额及免税项目销售额、非应税项目营业额缺乏严格的、内在的、必然的比例关系, 因而原公式不可靠, 也不符合实际。同时可以从当月凭证、账簿、报表、进(销)项发票、购(领、发)货台账等多种渠道求得当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计数和成本利润率(成本毛利率)、增值税税率(适用税率)。笔者建议用公式“当月不得抵扣的进项税额 $=\text{当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计}\div(1+\text{当月成本利润率})\times\text{增值税税率}$ ”或“当月不得抵扣的进项税额 $=\text{当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计}\div(1+\text{当月成本毛利率})\times\text{增值税适用税率}$ ”代替公式“不得抵扣的进项税额 $=\text{当月无法划分的全部进项税额}\times\text{当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计}\div\text{当月全部销售额、营业额合计}$ ”。

新公式与原公式相比虽然稍微麻烦一点, 但准确性、均衡性、稳定性大大提高, 有明确的理论依据, 并且在新的形势、新的情况、新的问题面前有一定的针对性。

主要参考文献

吴坚真. 现行会计准则下增值税结转及上缴的账务处理. 财会月刊(综合), 2008; 9