

增值税免税产品进项税转出

涉及的税负公平问题

四川绵阳
杨红菊
邓仁清

案例：某线缆企业是一家同时生产军民两用产品的企业。该企业军民品存在通用材料，军品作为免税产品，在做进项税金转出时，直接按照《增值税暂行条例实施细则》第二十三条规定的公式进行计算。稽查局在税务检查后，依据《国家税务总局关于分摊不得抵扣进项税额时免税项目销售额如何确定问题的批复》（国税函[1997]529号）和《国家税务总局关于印发〈增值税问题解答（之一）〉的通知》（国税函发[1995]288号），提出该企业军品耗用材料进项税金转出计算错误，民品销售额应为不含税收入，而该公司计算时作为含税收入。同时认为该公司月度购销不均衡，应对军品进项税金转出按年度进行清算，由此认为，公司少交了增值税，公司对此存在异议。针对上述案例，本文就免税产品进项税金转出的计算标准及产品购销均衡问题对税负公平的影响做出探讨。

《增值税暂行条例实施细则》第二十三条规定，“纳税人兼营免税项目或非应税项目（不包括固定资产在建工程）而无法准确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”。国税函[1997]529号文件规定：“纳税人在计算不得抵扣进项税额时，对其取得的销售免税货物的销售收入和经营非应税项目的营业收入额，不得进行不含税收入的换算。”

1. 在《增值税暂行条例实施细则》中对兼营免税项目或非应税项目（不包括固定资产在建工程）无法准确划分不得抵扣的进项税额部分规定了计算公式，但是对免税项目销售额、非应税项目销售额是否为含税销售额没有明确解释，致使部分企业对应税销售额采用含税销售额计算。虽然在国税函[1997]529号文件中做出了不得进行价税分离的解释，但一概采用会导致部分企业税负不实。本例中军品属于高科技、高附加值产品，其材料占收入比重远低于一般民用产品，按照《增值税暂行条例实施细则》第二十三条规定的公式计算，会导致企业税负偏重。

为更加清晰地了解上述公式中销售额是否含税对企业税

负的影响，我们做进一步推导：根据税法对免税产品进项税金转出的界定，第二十三条规定的公式中销售额之比应换算为实际耗用原材料之比，假定免税产品耗用材料占其销售额比重为A，应税产品耗用材料占其销售额（不含税，下同）比重为B，则有：免税产品销售额×A÷（免税产品销售额×A+应税产品销售额×B）=免税产品销售额÷（免税产品销售额+应税产品销售额×B÷A）。由此得出：

（1）当 $1 < B/A < 1.17$ 时，若采用第二十三条规定的公式按不含税销售额计算会导致企业实际转出的进项税金大于应转出的进项税金。此种情况下，企业应尽量对免税产品耗用材料进行明确区分，直接按实际耗用材料计算进项税金转出额，以充分享受国家对免税产品的税收优惠政策。

（2）当 $B/A \geq 1.17$ 时，即应税产品材料占销售额比重大于或等于免税产品材料占销售额比重1.17倍时，免税产品销售额÷（免税产品销售额+应税产品销售额×B÷A）≤免税产品销售额÷（免税产品销售额+应税产品含税销售额），公司在免税产品耗用材料不能明确区分的情况下，对第二十三条规定的公式中“应税产品销售额”采用含税销售额计算会更合理，更接近真实的免税产品材料耗用应转出进项税金。

（3）当 $B/A \leq 1$ 时，公司对免税产品耗用材料不做明确区分，采用第二十三条规定的公式计算，则会导致实际转出进项税金比免税产品耗用材料应转出进项税金少，客观上造成企业逃税的假象。

2. 关于购销不均衡问题的探讨。国税函发[1995]288号文件规定，“对于纳税人月度之间购销不均衡，按上述公式计算出现不得抵扣的进项税额不实的现象，税务征收机关可采取按年度清算的办法，即：年末按当年的有关数据计算当年不得抵扣的进项税额，对月度计算的数据进行调整。”

实际执行情况：若一概按上述规定的情况执行，部分企业可能会出现进项税金转出偏离真实应转出金额。本例中该企业2006年免税产品耗用材料应转出进项税金2 272 513.25元，与稽查局按月度计算的转出数据基本相符；按年度计算全年免税产品耗用材料应转出进项税金2 993 873.44元，两者差异721 360.19元。从数据上分析，可能认为企业购销不均衡或者进行了人为调整，但实际上按月度计算的数据与本年免税产品实际耗用材料应转出进项税金基本相符，说明企业并未少转出进项税金。鉴于企业的实际情况，稽查局应从税负公平角度正确运用裁量权，认定该企业军品进项税金转出是均衡的。

笔者认为，对国税函发[1995]288号文件条款的适用范围，视情况而定：①对免税产品毛利率与应税产品毛利率差异不大并且免税产品耗用材料占产品成本的比重与应税产品耗用材料占产品成本的比重差异不大的企业，如果因进行了月度进项税金和销售收入人为调整而导致进项税金转出不实，采取按年清算合理的。②对免税产品耗用材料占销售额比重小于应税产品耗用材料占销售额比重的企业，采取按年清算将会出现偏离公司真实税负的情况。企业应根据所在行业，充分测算免税产品、应税产品耗用材料占销售额比例，合理确定免税产品耗用材料应转出进项税金。○