

# 企业合并 在纳税筹划中的应用

山东经贸职业学院 梁文涛

企业合并是企业产权重组的一种重要类型。企业合并的原因很多,如获取营运上的规模经济、追求优势互补、降低经营成本、通过多元化经营降低经营风险、获得高新技术、收购低价资产以谋利等,而获取涉税方面的利益也往往是企业合并的一个动因。

## 一、通过合并来获取可抵扣的增值税进项税额

根据税法的规定,应纳增值税=增值税销项税额-增值税进项税额。也就是说,增值税进项税额可抵扣本期的销项税额,不足抵扣的部分可结转下期继续抵扣。

筹划思路:如果目标企业有大量的期初存货可以用于抵扣,则合并企业在合并当期的应纳增值税税额就会减少,从而充分利用了货币的时间价值。

例 1:乙公司期初有价值为 220 万元的原材料可以用于抵扣(上期留抵税额),乙公司本期预计销售额为 50 万元,预计本期不再购入原材料。甲公司本期预计销售额为 200 万元(以上均为不含税金额),可抵扣的增值税进项税额为 4 万元。此时,假设甲公司有机会合并乙公司,且是否合并乙公司对自身经营基本没有影响。请进行纳税筹划。

方案一:甲公司不合并乙公司。

甲公司应纳增值税=200×17%-4=30(万元);乙公司应纳增值税=50×17%-220×17%=-28.9(万元),即乙公司本期不交增值税,28.9 万元的增值税进项税额留待下期抵扣。甲公司与乙公司应纳增值税税额合计=30+0=30(万元)。

方案二:甲公司合并乙公司。合并后的集团公司应纳增值税=(200+50)×17%-4-220×17%=1.1(万元)。

可见,方案二比方案一本期少交增值税 28.9 万元(30-1.1),因此,应当采取合并的方式。

## 二、通过合并变“外购原料”为“自行加工”

从 2001 年 5 月 1 日起,对外购或委托加工已税酒和酒精生产的酒,其外购酒及酒精已纳税款或委托方代收代缴的消费税税款不再予以抵扣。

筹划思路:一方面,合并会使原来企业间的购销环节转变为企业内部的原材料领用环节,从而递延部分消费税税款。如果两个合并企业之间存在着原材料供应关系,则在合并前,企业之间原材料供应关系为购销关系,应该按照正常的购销价格缴纳消费税。而在合并后,企业之间原材料供应关系转变为企业内部的原材料领用关系,因此,这一环节不用缴纳消费税,而是递延到销售环节再缴纳。另一方面,如果后一环节的消费税税率较前一环节的低,则可直接减轻企业的消费税款

负。因为前一环节应该征收的税款延迟到后面环节再征收,由于后面环节的消费税税率较低,企业的销售额在合并后适用了较低的税率从而减轻了税负。

例 2:某地区有两家大型酒厂甲企业和乙企业,它们都是独立核算的法人企业。甲企业主要经营粮食类白酒,以当地地产的大米和玉米为原料进行酿造,按照税法的规定,适用 20%的比例税率,粮食白酒的定额税率为每 500 克 0.5 元。乙企业以甲企业生产的粮食白酒为原料,生产系列药酒,按照税法的规定,适用 10%的税率。甲企业每年要向乙企业提供价值 10 000 万元共计 2 500 万千克的粮食白酒。假定药酒的销售额为 20 000 万元,销售数量为 2 500 万千克。此时,假设甲企业有机会合并乙企业,且是否合并乙企业对自身经营基本没有影响。请进行纳税筹划。

方案一:甲企业不合并乙企业。

甲企业应纳消费税=10 000×20%+2 500×2×0.5=4 500(万元);乙企业应纳消费税=20 000×10%=2 000(万元);合计应纳税款=4 500+2 000=6 500(万元)。

方案二:甲企业合并乙企业。合并后应纳消费税=20 000×10%=2 000(万元)。

可见,方案二比方案一本期少交消费税 4 500 万元(6 500-2 000)。因此,应当采取合并的方式。

## 三、通过合并转变为“混合销售行为”

混合销售行为是指一项销售行为既涉及增值税应税货物或劳务又涉及营业税的劳务。需要解释的是,这只是针对一项销售行为而言的,两者之间是紧密相连的从属关系。混合销售行为原则上依据纳税人的“经营主业”判断是征增值税还是征营业税。在纳税人年货物销售额与非应税劳务营业额的合计数中,若年货物销售额超过 50%,则征增值税;若年非应税劳务营业额超过 50%,则征营业税。

筹划思路:适用征收率为 4%或 6%的增值税小规模纳税人,可以考虑与适用税率为 3%或 5%的营业税纳税人合并,从而使其销售行为转变为以税率低的税种为经营主业的“混合销售行为”,以便合并后按照低税率纳税。

例 3:丙商业企业为增值税小规模纳税人,20×8 年专门销售新型护肤品 1 000 件,共取得销售额 100 万元。由于产品的特殊性,须同时由专业的美容公司丁为客户提供产品使用指导服务,取得服务费 50 万元,并且丙企业的年销售额大于丁公司的年营业额。此时,假设丙企业有机会合并丁公司,且是否合并丁公司对自身经营基本没有影响。请进行纳税

# 增值税视同销售业务 与进项税额转出业务之核算

中南财经政法大学会计学院 杨婧涵

现行企业会计准则对增值税视同销售业务与进项税额转出业务的核算做出了具体详细的规定。然而,会计实务工作者对于这两类业务中是应确认“销项税额”还是计入“进项税额转出”,是确认“收入”还是按成本结转仍难以区分。本文拟结合税法的相关规定,并联系实际工作中的典型例子,对该问题进行简要的分析。

## 一、增值税的核算原理与视同销售业务及进项税额转出业务的本质

增值税是国家对企业在流通环节的价值增值征收的一种流转税,其征税对象主要是企业商品生产、销售、加工、修理与修配等过程中的价值增值部分。增值税本应以“增值额×税率”来进行计算。但会计上由于缺乏与“增值额”直接对应的会计科目,只能取得采购成本与销售收入的金额,因此往往采用“销售收入×税率-采购成本×税率”来进行间接计算。这种间接计算增值税的思想就导致了增值税销项税额与增值税进项

筹划。

方案一:丙企业不合并丁公司。则丙企业应纳增值税= $100 \div (1+4\%) \times 4\% = 3.846$ (万元);丁公司应纳营业税= $50 \times 5\% = 2.5$ (万元);丙企业与丁公司应纳税额合计= $3.846 + 2.5 = 6.346$ (万元)。

方案二:丙企业合并丁公司,从而使其销售行为转变为以“销售货物”为经营主业的“混合销售行为”。则合并后的集团公司应纳增值税= $(100+50) \div (1+4\%) \times 4\% = 5.769$ (万元)。可见,方案二比方案一少交税 0.577 万元 ( $6.346 - 5.769$ ),因此,应当采取合并的方式。

## 四、通过合并变“销售(购买)不动产”为“转让(购买)企业产权”

转让企业产权是整体转让企业资产、债务及劳动力的行为,其转让价格不仅仅是由资产价值决定的。所以,企业转让产权与企业销售不动产、销售货物及转让无形资产的行为完全不同,既不属于营业税征税范围,又不属于增值税征税范围。股权转让中涉及的以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配,共同承担风险的行为不征收营业税,在投资期内转让其股权的也不征收营业税。

筹划思路:企业合并可以改变企业的组织形式及内部股权关系,通过企业合并,可以减少关联企业或上下游企业间的流通环节,合理规避流转税,这是企业合并的优势所在。以股

税额的产生,而应缴纳的增值税税额则等于销项税额扣除进项税额后的余额。

按照增值税的会计核算原理,同一商品的增值税销项税额与进项税额应该是一一对应的。一般而言,如果商品的加工生产与销售环节未中断,则表明增值环节是完整的,该商品的销项税额扣除进项税额后的余额便是该商品应缴纳的增值税。

但如果该商品在生产加工与销售环节中出现中断,如商品出现毁损等,则商品无法出售,即增值环节中断,该商品的“销项税额”无法产生。此时,如不对“进项税额”进行转出处理,便会出现该商品的“进项税额”与其他商品的“销项税额”进行抵销的情况,导致企业的“销项税额”与“进项税额”的对应关系发生错位。为了避免此种情况的出现,现行企业会计准则规定了进项税额转出的处理规则。

此外,有时商品在未发生销售时,企业也可能因为其他原

权或者产权交易代替不动产交易,可以规避销售不动产环节的高额税负。

例 4:A 公司 20×7 年 12 月 31 日,资产总额 9 800 万元(其中不动产 8 000 万元),负债 10 000 万元,净资产-200 万元。A 公司股东决定清算并终止经营。B 公司为扩大规模,决定出资 10 000 万元购买 A 公司全部资产,A 公司将资产出售收入全部用于偿还债务和缴纳欠税,然后将 A 公司解散。A 公司在该交易中涉及销售不动产(即 B 公司购买不动产)共 8 000 万元。请进行纳税筹划。

方案一:A 公司采取销售不动产的方式。A 公司应纳营业税= $8\,000 \times 5\% = 400$ (万元);应纳城市维护建设税及教育费附加= $400 \times (7\% + 3\%) = 40$ (万元)。

方案二:通过合并变“销售不动产”为“转让企业产权”。对于上述交易,如果 B 公司采用购买 A 公司企业产权的方式,则不必缴纳营业税和相应的城市维护建设税及教育费附加。可见,方案二比方案一少交营业税和相应的城市维护建设税及教育费附加 440 万元 ( $400 + 40$ ),因此,应当采取合并的方式。

总之,合并在企业纳税筹划中有着广泛的运用。但是需要注意的是,我们不能只考虑税负因素,还应对于诸如信用关系、货物质量、洽谈成本、售后服务等因素进行综合考虑,以做出正确的决策。○