



企业流转税筹划空间的国际比较

西安交通大学管理学院 王 静 蒙正魁

纳税筹划是税收征纳双方在为各自税收利益进行博弈的过程中纳税方理性选择的结果。尽管企业的纳税筹划首先应以不违反法律为前提,但由于国家出于宏观调控目的而设定税收优惠条款以及国家制定的税法本身存在不完善之处,在客观上给企业纳税筹划提供了空间。鉴于流转税在我国税制结构中的主导地位,本文试就企业的流转税纳税筹划三大空间进行分析,并把我国和主要发达国家及地区进行比较。

一、流转税避税空间的国际比较

企业的避税主要是通过税收减免规定和税制规定的漏洞来实现的,各国对企业流转税的优惠减免规定和税制规定缺陷决定了企业可以利用的流转税筹划空间的大小。

欧洲国家基本上都实行以增值税为主的流转税体系,一般只对商品(人民生活必需品)实行零税率或低税率优惠,而不对特定的企业实行优惠,企业从事同一种生产和经营活动所面临的增值税待遇是相同的。美国的流转税基本上不针对第三产业,各州几乎都对食品、处方药、非处方药实行免税,对其余商品实行在零售环节征收销售税,并且在征收方式上采取价外税由消费者直接负担的办法。生产和批发企业从事经营活动无需缴纳销售税,所以在美国谈不上税务筹划。零售企业从事经营活动一律按各州统一的税率就其销售额纳税,基本上没有什么可筹划的空间。

我国的情况与国外有很大差异:首先,我国现行的流转税制度不仅存在对产品和劳务的优惠,而且还存在大量的对企业的优惠。同时,由于现阶段我国采取较为宽松的财政政策来促进经济发展,税收优惠政策较多。所以,生产或销售同一产品的企业相互之间增值税税负就有可能不同,这种税收优惠政策必然会使税负重的企业在流转税特别是在增值税的筹划上争取到很大的空间。其次,增值税税制中存在缺陷。增值税是我国流转税的主体税种,对整个流转税起着举足轻重的作用。我国现行的增值税税制主要存在以下问题:第一,增值税范围较窄,局限于工业生产领域。交通、邮电、金融和房地产三类产业尚未纳入其中,增值税和营业税互不交叉且由不同的机关征管,这就不可避免地出现了税收征管的空白区域。第二,增值税专用发票管理上的漏洞及其引起的“零申报”,即进项税额等于甚至大于销项税额造成税收流失。第三,增值税的地区间税源转移引起税收收入的流失。第四,出口退税管理不健全。

二、流转税节税空间的国际比较

企业获得流转税筹划的节税空间主要是通过流转税税制的差异性规定来获得的。税制的差异性规定包括许多方面,如

地区差异、行业差异、产品差异、企业属性差异、组织结构差异、经营环节差异、收入来源差异、征收方式差异、纳税人主体差异等,这些差异性规定使纳税人需要对税负高低作出选择。

我国的流转税体系和发达国家相比,呈现出明显的过渡性。当前我国处于由传统的计划经济向有中国特色的社会主义市场经济过渡、由传统的农业大国向工业化国家过渡、由条块分割的国内市场向国际市场过渡的阶段。我国流转税税制的差异性规定反映了我国的经济现实,同时也使得流转税筹划的节税空间与发达国家相比差距较大。就现行税法而言,影响流转税节税空间的因素主要有:

1. 增值税和营业税的差异形成节税空间。我国税制把我国产业部门在流通环节的基本税种划分为互不交叉的两块,即对货物流转和提供加工、修理修配劳务征收增值税,对大部分劳务的提供和不动产、无形资产的销售征收营业税。我国的增值税税负水平和营业税税负水平具有明显的差异,属于增值税范围的产业的税负水平比属于营业税范围的产业的税负水平一般要超出1倍。在企业多元化经营、经营方式日益创新的今天,涌现出了混合销售、兼营销售、电子商务往来等多种经营方式,使得增值税与营业税的征税范围的界限变得很模糊。由于税法对企业的应税行为的规定是抽象的,而企业的实际经营活动却是具体灵活的,致使企业在不违反税法规定的前提下,利用流转税税制的税负差异进行纳税筹划的空间就很大。

2. 一般纳税人和小规模纳税人的差异形成节税空间。与其他实行增值税的国家一样,我国也将增值税的纳税人划分为一般纳税人和小规模纳税人。尽管各国在划分标准上存在差异,但是各国几乎都对小规模纳税人采取简化征收的办法,有的是纳入增值税范围从简征税,有的是在增值税范围之外从简征税。这些办法具体包括:①对流转额低于某一标准的潜在纳税人实行免税;②对免税小企业的供应商额外征收平衡税;③对小业主的销售额估算征收输出税;④对小业主实行一定的税收优惠,减征一定额度的增值税。

与纳税人身份相关的纳税筹划包括两个方面:

第一,利用纳税人身份的不同选择。由于一般纳税人和小规模纳税人的计税方法不同,可以推算当增值率在39%以上时,从事生产的一般纳税人的税负要高于小规模纳税人的税负,而当增值率在39%以下时则相反;同样,当增值率在26%以上时,商业性的一般纳税人的税负要高于小规模纳税人的税负,而当增值率在26%以下时,情况也正好相反。因此,增值税纳税人身份的选择就构成了影响流转税纳税筹划的重要因

研发支出会计处理方法的分析及建议

华南理工大学 杨丽萍

各国现行的有关研发支出会计处理的规定不尽相同,归纳起来主要有全部费用化和部分资本化两种方法。本文试对这两种方法存在的问题作些分析,以提出改进建议。

一、当期全部费用化

这种方法即在研发支出发生的当期将其全部计入损益,不确认为无形资产。目前,我国采用的就是这种方法。我国2001年颁布的《企业会计制度》规定:在研究与开发过程中发生的材料费、直接参与开发人员的工资及福利费、开发过程中发生的租金及借款费用等,直接计入当期损益。美国在研发支出资本化方面的规定与我国基本一致,采用了严格限制的方法,只是在具体的支出项目上稍有不同,如规定为研发活动而发生的材料费、购置的设备及设施等如可用于其他项目,则可予以资本化。此外,用于软件开发的支出在满足一定条件时也可予以资本化。

(一)采用费用化的原因及其适用环境

我国及其他一些国家之所以采用这种较为谨慎的处理方法,主要是基于研发活动本身的不确定性。该方案通过近

素,企业可以根据其生产经营特点选择较低的税负。在税收征管中,由于我国对小规模纳税人实行价内征税的办法,并且征收范围未延伸到劳务领域,税收征管不连贯,使得两类纳税人的税负差异相当明显,从而导致筹划空间较大。

第二,利用一般纳税人和小规模纳税人进行业务往来时的不同选择。在我国,对一般纳税人实行税款抵扣制,使用增值税专用发票,而对小规模纳税人实行简化征收,不使用增值税专用发票,当一般纳税人向小规模纳税人购进商品时,会出现一般纳税人因无法取得增值税专用发票而无法抵扣进项税额的情况。尽管我国允许小规模纳税人申请税务所代开增值税专用发票,但是持有该发票的一般纳税人只能按6%作为进项税额抵扣,因此会出现进项税额抵扣不足的情况。我国的一般纳税人在进行采购活动的税务筹划时不得不考虑这一因素,毕竟两者的税率相差了11%之多,形成了一个明显的税务筹划空间。

3.当前我国生产型增值税和消费型增值税并行所构成的筹划空间。2003年10月,十六届三中全会通过的《关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》提出:逐步推行增值税由生产型向消费型转变,在东北地区部分行业先行试点。这样,我国出现消费型增值税和生产型增值税并行的局面。尽管国家尚未出台相关的具体实施准则,但是如果按照现行的法规,由东北地区的企业购买固定资产,然后将其按照“已使用

乎苛刻的处理方式保证了会计盈利及资产数据的可靠性。同时,近乎刚性的规定也有利于维护政策的统一性。

在早期主要靠企业规模和市场竞争取胜的时代,企业的研发投入有限,研发支出是否计入当期损益对企业的影响不大,所以费用化的处理方式成为较优的选择。

(二)环境变迁及费用化产生的问题

知识经济时代,企业的创新能力成为企业可持续发展的保障,自创核心技术受到空前重视,企业将自主研发活动越来越多地提升到战略层面,从而不断加大对研发的投入。在这种背景下,企业研发支出信息与投资者决策的相关性日益凸显,研发支出费用化处理方式存在的问题也就日渐显露。归纳起来,有如下几点:

1.扭曲企业的财务信息。由于研发活动本身的特点,项目前期的投入一般较大,但其产生效益往往在项目成功后一段时间。如果严格按照收入与费用配比原则,则对于成功的项目,研发支出应该在时滞期后再分期计入费用。而全部费用化方式则正好相反,在项目还没有产生收益的期间就计入费用。对于那

的固定资产”销售给东北地区以外的企业,则东北地区的企业按17%计算进项税额,按4%计算销项税额,而东北地区以外的企业的购买成本会因此大大降低,这样就使双方的应交增值税大大减少,形成一个客观的纳税筹划空间。国际上,绝大多数国家实行消费型增值税,还没有国家并行使用两种类型的增值税,因此要利用增值税类型的差异达到节税的效果是很困难的,甚至是不可行的。

三、流转税缓税空间的国际比较

流转税的缓税空间是指纳税人通过税款的延期缴纳,使税款现金流出与企业的现金流量相配合,从而使企业获得货币时间价值。我国对延缓缴税的控制较严,《税收征管法》将其审批权限限定为省级以上税务机关,且最长不超过一个月,超过期限要按照每天5‰缴纳滞纳金,相当于18%的资金成本,这说明国家给予纳税人进行流转税筹划的缓税空间比较狭小。

但是,根据有关规定,自2003年3月1日起,增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票的,自该专用发票开具之日起90日内到税务机关认证,在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申报抵扣。这说明,增值税一般纳税人购买货物取得防伪税控系统开具的增值税专用发票时,可以选择在未来的3个纳税月份之一来抵扣,这就相对地给企业的纳税筹划提供了一个较大的选择空间。□