

流转税纳税筹划误区及指正

夏仕平

(湖北第二师范学院 武汉 430205)

【摘要】 本文以现行法律、法规为基础,分析了流转税纳税筹划中普遍存在的滥用税收临界点、以不变应万变、就税种论税种以及滥用转让定价等四个筹划误区。

【关键词】 流转税 纳税筹划 误区

流转税是以商品和劳务的流转额为课税对象的一系列税种的集合。本文针对流转税纳税筹划中普遍存在的四个筹划误区作一探究。

误区一:滥用税收临界点

税收临界点筹划法在流转税的纳税筹划中得到了广泛的运用,主要包括:纳税人身份的选择,废旧物资的采购,销售已使用过的固定资产,组织运输,混合销售行为,兼营不同税率的产品,起征点等。不可否认,税收临界点对于我们分析税负情况、进行纳税筹划有一定的参考价值。但是,如果忽视税收临界点的影响因子的特性,将其盲目地运用于纳税筹划中,就会陷入误区。

首先,税法中的临界点是一个法定的固定比例或数额,是

套措施之一。②财务报告指引对应“合理保证财务报告及相关信息真实完整”目标。保证财务报告的真实性和可靠性是内部控制的一项主要目标,财务报告指引对财务报告事前、事中、事后每个环节可能存在的风险以及控制措施做出了比较详细的规定,是对财务报告的全过程控制。③社会责任指引对应“合理保证企业经营管理合法合规”和“促进企业实现发展战略”两大目标。企业履行社会责任是《公司法》等多部法律法规对企业提出的基本要求,同时,积极履行社会责任有利于提升企业自身的形象,逐渐形成企业的一种无形资产和核心竞争力(王志永,2008),最终促进企业实现发展战略目标。

2. 重视内部环境要素的基础性作用。我国2008年6月发布的《基本规范》借鉴了美国的做法,将内部环境作为内部控制的首要要素,新增了组织架构、人力资源、企业文化三个内部环境类指引。①合理、健全的组织构架是制定、实施、调整发展战略的组织基础,组织架构应用指引着力解决企业应如何进行组织架构设计和运行,最终促进企业实现发展战略;②人力资源应用指引明确了人力资源如何引进、开发、使用和退出等,其核心是如何建立一套科学的人力资源制度和机制,实现人力资源的合理配置;③企业文化应用指引总结了企业文化建设中可能出现的风险,并提出了应对措施。

3. 控制活动要素指引仍居核心地位。控制活动是内部控

立法者立法意图的体现。税收强调的是固定性和连续性,而影响临界点的因子,由于受企业生产经营活动、市场环境、宏观经济环境等因素的影响,是一个变数。要控制临界点,就要求企业有较强的预测能力和调控能力。其次,纳税筹划的目标是实现企业利润和企业价值最大化,在流转税中控制临界点,很显然,无法实现上述目标。如龚厚平、李明玉在《R=23.53%是金科玉律吗》一文中对运费临界点23.53%进行了详尽分析,认为“是否设立单独的运输公司,考虑的运费中可抵扣增值稅的物耗比(R)影响因素有增值稅、營業稅、企業所得稅等,而且企業所得稅的優惠直接影響了R值”。其結論是:運輸公司是否分設,以運費中可抵扣增值稅的物耗比為依據是不充分的,應依據不同方案的折現稅後淨利潤來判斷。再次,仔細

制的主要对象,体现了内部控制措施与业务流程的相互结合(池国华,2009),是实现内部控制目标的必要措施,历来是内部控制的重点。正式出台的应用指引增加了对无形资产的内部控制,主要涉及资产管理、研究与开发两个指引。原因在于:21世纪是知识经济的时代,无形资产已经无可辩驳地成为企业核心竞争力的来源,加强对无形资产的管理日益重要。

4. 意识到信息与沟通要素指引的支撑作用。财政部增加了内部信息传递应用指引,突出强调了内部信息传递的重要方式即内部报告的形成、使用和评估,并提出了传递过程应当关注的主要风险以及相应的管控措施。为了及时、高效地传递内部信息和对外报告财务信息,信息系统是必不可少的技术手段,目前信息化管理已成为企业核心竞争力的重要内容。国际上历来重视信息技术在内部控制中的作用,此次财政部专门出台了信息系统指引,强调从战略的高度进行企业信息化建设,控制企业在信息系统开发、运行与维护环节中的风险,全面提升企业现代化管理水平。

主要参考文献

1. 池国华. 企业内部控制规范实施机制构建战略导向与系统整合. 会计研究, 2009; 9
2. 刘玉廷. 全面提升企业经营管理水平的重要举措. 会计研究, 2010; 5

分析利用临界点进行筹划的案例不难发现,其采取的均为历史数据,由此计算出来的增值率只能代表过去,并不能代表未来。而纳税筹划是对未来的筹划,依此展开纳税筹划很显然是滥用了税收临界点,是一种误导。

误区二:以不变应万变

一切纳税筹划方案都是在一定的环境下选择确定并组织实施的。正因为如此,在有关纳税筹划的教材、论著和论文中,大多以现行税收政策及运行环境为背景展开论述。虽然从理论上是在对现有政策十分了解的基础上进行最有利的涉税规划,但事实上却把学习者或使用者的引入了误区。因为从征纳博弈的角度看,税务机关是纳税筹划“游戏规则”的制定者,处于主动地位,而纳税筹划者相对地处于被动地位。如果纳税筹划方案不是以未来税收政策及运行环境为基础,以不变应万变的纳税筹划很可能是徒劳的。

例如关于增值税纳税人身份的筹划,依据修订后的《增值税暂行条例》及其实施细则,只有小规模纳税人向一般纳税人转换具有可能性,而一般纳税人向小规模纳税人转换基本上是不可能的,除非解散后重新设立。一般纳税人身份只有经过授权的税务机关认定才有效,而且一经认定具有不可逆性。又如关于混合销售行为中增值税纳税人和营业税纳税人选择的筹划问题,只要符合《增值税暂行条例实施细则》第六条、《营业税暂行条例实施细则》第六条和有关法律以及《国家税务总局关于调整新增企业所得税征管范围问题的通知》(国税发[2008]120号)的要求,就可以分别缴纳营业税和增值税,常用的企业分立筹划就没有必要了。再如生产企业废旧物资采购的筹划,根据《财政部 国家税务总局关于再生资源增值税政策的通知》(财税[2008]157号)的相关规定,废旧物资经营单位销售废旧物资扣除率由10%变为17%。对用废企业来说,进项税额的抵扣增加7%,降低了税负;而对废旧物资经营单位却由免税变为应税,税率为17%,虽然有增值税先征后返的规定,毕竟是按70%、50%返还,增值税税负大为增加。因此,如果在财税[2008]157号文件出台之前进行了筹划,按新的文件精神,不是降低税负,而是增加税负。

由此可见,纳税筹划不能以不变应万变。要进行有效的纳税筹划,不仅要吃透税法,还要对税法的变化有充分的预见性,只有在此基础上的筹划才具有可行性。

误区三:就税种论税种

在研究流转税纳税筹划案例时不难发现,纳税筹划者在制定和实施纳税筹划方案时,往往就税种论税种,忽略了税种之间的内在联系和达到筹划效果所必须具备的条件,从而形成了纳税筹划误区。如在增值税纳税人筹划中,“对小规模纳税人来说,如果增值率不高并且销售对象主要为一般纳税人,经判断成为一般纳税人对企业有利,但经营规模一时难以扩大,可联系若干个相类似的纳税人实施合并,使其规模扩大而成为一般纳税人”。又如,“消费税是针对特定的纳税人而征收的,如果对相关业务往来的企业采取并购的方式,就会因为纳税人的改变而给企业带来纳税筹划空间,使原来企业间按照正常购销价格缴纳消费税的购销环节,转变为不用缴纳消费

税的企业的内部原材料转让环节,从而递延到销售环节再缴纳这部分消费税款”。

上述筹划思路从单个税种来看似乎是可行的,但是仔细分析,它会把我们带进纳税筹划的误区。首先,合并或并购并不是轻而易举的事,至少要履行《公司法》、《公司登记管理条例》等有关法律、法规所规定的程序。其次,即使依法合并后,其所需要的管理人才、技术人才、资金、设备等也会相应增加,会加大运行成本,可能使筹划得不偿失。再次,忽略了税种之间的联系。增值税虽然和企业所得税没有直接联系,但是它通过销售收入与企业所得税相关,销售收入与应纳税所得额成正比,与应税所得率成反比。而消费税、营业税与企业所得税直接相关,其本身是企业所得税的一个扣除项目。即便合并后会少缴流转税,但可能缴纳更多的企业所得税,最终可能达不到整体税负和长期税负最轻之目标。

误区四:滥用转让定价

转让定价是国内、国际避税中最通用、最普遍的方式之一,常用于所得税的避税安排。我国学者在研究纳税筹划时,也将其避税原理移植于流转税纳税筹划中,如用于对多环节生产中的增值税筹划、用于对消费税纳税环节选择的筹划、用于对关税的筹划等。尽管研究者们注意到了《税收征收管理法》第三十六条的有关规定,但仍认为有利用转让定价进行筹划的必要。

这实际上是对转让定价的滥用。首先,部分纳税筹划研究者曲解了跨国公司转让定价安排的动机。避税并不是跨国公司利用转让定价的唯一目的,跨国公司进行转让定价安排在很多情况下是出于获得竞争优势、避免汇率和政治风险及绕过东道国的各种管制措施等目的。其次,漠视我国及大多数国家税务当局对转让定价的反制措施。如我国从2002年起正式引入了预约定价制度并提升为法律级次,2004年国家税务总局发布《关联企业间业务往来预约定价实施细则(试行)》,对关联企业转让定价管理进行了规范,要求纳税人向税务机关提出预约定价安排申请,由税务机关对该企业转让定价原则和计算方法、预期公平交易价格或利润值域等方面进行审核后,用于所得税和其他税种。2009年国家税务总局发布了《特别纳税调整实施办法(试行)》,进一步强化了对转让定价的管理和反制。除此之外,《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》、《消费税暂行条例》等对价格明显偏低的情形也做出了相应的规定。再次,转让定价的结果是利润在利益集团的重新分配,单纯从流转税的角度进行筹划,可能出现少缴了流转税而更多地缴纳了所得税的情况,最终得不偿失。

【注】本文系湖北省教育厅人文社会科学研究项目“纳税筹划误区研究”(项目编号:2010d110)的研究成果。

主要参考文献

1. 王晓灿,邹国金.筹划“临界点”简便又易行.中国税务报,2003-06-03
2. 查方能.纳税筹划.大连:东北财经大学出版社,2009
3. 毛夏鸾.纳税筹划.北京:机械工业出版社,2009
4. 计金标.税收筹划.北京:中国人民大学出版社,2010