

增值税免税权放弃与否的筹划思考

姚鹿鸣

(厦门大学管理学院 厦门 361005)

【摘要】 本文通过对2010年注册会计师《税法》考试一道综合题的分析和解答,结合对相关政策的介绍,解释了题中涉及的某些特殊企业放弃增值税免税权的税务筹划问题。此外,本文还阐述了笔者从这道综合题中体会到的注会考试变化趋势的一些信号。

【关键词】 增值税 免税权 税法 税务筹划

2010年注册会计师《税法》考试有这样一道综合题:

某有机化肥生产企业为增值税一般纳税人,其生产的化肥一直享受增值税免税优惠。该企业所生产化肥既作为最终消费品直接销售给农业生产者,又作为原材料销售给其他化工企业(增值税一般纳税人)。假定销售给农业生产者和其他化工企业的比例为3:7,每吨化肥的不含税售价为2500元、成本为1755元(含从“进项税额转出”转入的255元)。该企业生产化肥的原材料均从一般纳税人处采购并取得增值税专用发票。

近日,该企业的总经理与甲会计师事务所某注册会计师

现值两者中较低者作为租入资产的入账价值,将最低租赁付款额作为长期应付款的入账价值,其差额作为未确认融资费用。可见,税法并未要求计算最低租赁付款额的现值,而是采用相对简化的处理方式,以出售前原账面价值作为计税基础。这比会计准则的规定更直观、简单。

上例中,会计上该固定资产的账面价值按照最低租赁付款额的现值3092520元确认,但是税法上该固定资产的计税基础按照出售前原账面价值2600000元确认,由此造成会计和税法2010年到2012年每年计提的折旧不同。2010年到2012年会计计提折旧金额分别是830736.92元(1030736.92-200000)、830736.92元(1030736.92-200000)、831046.16元(1031046.16-200000),2010年到2012年税法允许计提的折旧金额分别是866666.67元(2600000÷3)、866666.67元、866666.66元。因此,2010年到2012年应当分别在会计利润基础上作纳税调减35929.75元、35929.75元、35620.5元。

(2)融资利息的纳税调整。第13号公告规定,租赁期间,承租人支付的属于融资利息的部分,作为企业财务费用在税前扣除。《企业会计准则第21号——租赁》规定,未确认融资费用应当在租赁期内各个期间进行分摊。承租人应当采取实际利率法计算确认当期的融资费用。可以看出,在售后回租业务中,第13号公告允许承租人将支付的高于售价的部分相当

会谈,期间讲了是否放弃享受的增值税免税优惠的问题。为提请董事会讨论这一问题并作决策,总经理发了一封电子邮件,请注册会计师对于一些问题给予回答。总经理所提问题如下:

(1)对销售给农业生产者和化工企业的化肥,放弃免税优惠与享受免税优惠相比,增值税的计算有何区别?

(2)以100吨化肥(30吨售给农业生产者,70吨售给化工企业)为例,分别计算免税销售、放弃免税销售情况下这100吨化肥的毛利,从而得出放弃免税销售是否更为有利?(说明:因农业生产者为非增值税纳税人,放弃免税后,为不增加农民负担,销售给农业生产者的化肥含税售价仍为2500元/吨,

于承租人融资所负担的融资利息作为财务费用在税前一次扣除,而会计上需要以实际利率法计算融资利息并在租赁期分期摊销。因此,第13号公告规定的处理方法比会计准则的简单,但是造成税法和会计的差异。

上例中,按照第13号公告在2010年确认税法上的融资利息的金额为400000元(1200000×3-3200000),税法上允许作为财务费用一次扣除,2011年和2012年不再扣除。按照会计准则2010年到2012年以实际利率法计算确认的财务费用分别为247401.60元、171193.73元、88884.67元(见表2)。因此,2010年应当在会计利润基础上纳税调减152598.4元,2011年和2012年应当在会计利润基础上分别纳税调增171193.73元、88884.67元。

综上所述,第13号公告很好地解决了按原有融资租赁方式取得的货物无法进行增值税抵扣的问题,减轻了企业的税负,促进了融资租赁企业的发展,同时按照笔者所述的方法,企业可以顺利完成相关会计处理和纳税调整工作。

主要参考文献

1. 国家税务总局. 关于融资性售后回租业务中承租方出售资产行为有关税收问题的公告. 国家税务总局公告2010年第13号,2010-09-08

2. 财政部. 企业会计准则2006. 北京:经济科学出版社,2006

销售给化工企业的不含税售价为2 500元/吨。)

(3)假定销售给农业生产者的化肥含税售价仍为2 500元/吨,销售给化工企业的不含税售价为2 500元/吨,以销售总量100吨为例,请计算对农业生产者的销售超过多少时,放弃免税将对企业不利?

很显然,这道题是想让考生认识到题中的有机化肥生产企业在销售化肥的过程中,面对农业生产者和化工企业两种不同的客户,应当在计算增值税的过程中权衡是否放弃增值税免税权,以达到税务筹划的效果。而在这一互斥方案决策的分析过程中,两种客户销售比例的确认尤为重要。

一、关于增值税纳税人放弃免税权的探究

增值税纳税人可以放弃免税权这一规定源于2007年9月25日财政部、国家税务总局下发的《关于增值税纳税人放弃免税权有关问题的通知》(财税[2007]127号)。该文件规定,生产和销售免税货物或劳务的纳税人可以选择放弃增值税免税权,但以书面形式提交声明,报主管税务机关备案,且其所放弃的免税权应当是覆盖纳税人生产销售的全部增值税应税货物或劳务,即不得有选择性地放弃。

那么,为何某些增值税纳税人要放弃国家给予的免税优惠呢?仔细考虑增值税的计算特点之后,其实也不难理解。

众所周知,我国目前的增值税计算方法是购进扣税法,属于间接计税。纳税人应纳的增值税税额=销项税额-进项税额。而用于免税项目的购进货物或者应税劳务,其进项税额不得从销项税额中抵扣,销售时也一律不得开具增值税专用发票。以题中的有机化肥生产企业为例,如果享受免税优惠,则应纳税=0(万元);如果放弃免税优惠,则应纳税=2 500×13%-255=70(万元)。这正是题中第(1)小问的答案。

从数字上看,似乎放弃免税优惠并非明智之举。但这只是分析了有机化肥生产企业的增值税应纳税额,而没有考量企业的最终利润。仅仅根据应纳税额的多寡,无法判断出企业利润水平的高低。特别是当该有机化肥生产企业面对的客户主要是化工企业时,情况会变得更为复杂。

放弃免税优惠,从企业的角度来看,如果进项税额较为可观,可换来进项税额的扣减,使得生产成本明显下降。从客户的角度来看,由于销售给化工企业的化肥并非最终产品,而是下一环节纳税人的生产原材料,因此,一旦化肥享受了免税优惠,反而会导致其包含的以前环节已经缴纳的增值税不能向以后的环节转移,而是沉淀为产品成本的一部分。这势必使得下一环节的纳税人提高产品的销售价格,以维持原有的利润水平。反过来,在同等条件下,此时下一环节的纳税人显然会更偏好于放弃免税优惠的原材料,以获得可以抵扣的增值税专用发票。

以对题中第(2)、(3)小问的解答为例说明如下:

第(2)小问,放弃免税优惠时,有机化肥生产企业的毛利=[2 500/(1+13%)-(1 755-255)]×30+[2 500-(1 755-255)]×70=91 371.68(万元);享受免税优惠时,有机化肥生产企业的毛利=(2 500-1 755)×(30+70)=74 500(万元)。所以,放弃免税权更为有利。

第(3)小问,设销售给农业生产者的销售量为S吨,列出不等式:

$$[2 500/(1+13%)-(1 755-255)] \times S + [2 500-(1 755-255)] \times (100-S) - (2 500-1 755) \times 100 < 0$$

解得S>88.66,即当对农业生产者的销售超过88.66吨时,放弃免税权将对企业不利。

在上题中,88.66吨是放弃免税权与否的临界值。但在实务中,企业不仅要考虑毛利,还要考虑放弃免税权所带来的对于销售的促进作用,甚至还要顾及其他相关利益。

题中暗含的一个假设是化肥的销量不变。实际上,如上文所述,企业若选择享受免税优惠,则必然会流失很大一部分的化工企业客户。如果因为享受免税优惠而使得销售情况欠佳,进而引发产能过剩、存货积压、员工士气低落和现金流断裂等潜在风险,那就更是得不偿失了。而对于以题中的化工企业为代表的客户,往往也会主动给予原材料的供应商或劳务的提供方适当的补偿。此外,企业还应当考虑到放弃免税优惠之后正常向当地政府上缴的利税,从而拉近政企关系等隐性收益。

值得一提的是,不论企业是否决定放弃增值税免税权,都应当慎重决策。因为根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,放弃免税权后,36个月(原为12个月)内不得再申请免税。这就要求企业在选择是否放弃增值税免税权时,不仅要清楚当前所处的状况,还要能够合理预期到未来2~3年企业内外部环境的变化。

从立法上看,增值税法的体系虽是基于普遍性征税范围之构造,却也仍有必要设置一定的减免范围。但是,鉴于免税项目不一定能够使纳税人受益,制度上应安排允许纳税人放弃免税权。即在设置减免范围的同时,保留一定的弹性。很多国家的增值税法都明确规定了纳税人可以放弃免税权,如土耳其、奥地利、荷兰、瑞典、法国、德国等。

二、注会考试变化趋势的信号

首先,该题在2010年注册会计师《税法》考试中被列为综合题的第一题,共有9小问。在这9小问中,仅有前3问(上文所解答过的小问)属于计算性题目,其余皆为对法律法规认知的简单考查,且完全可以直接独立作答。这种提问形式的安排,与历年的税法综合题差异很大,颇有经济法考试综合题的影子。

其次,此题在计算增值税的过程中同时考查了考生对于税务筹划的理解,打破了此前普遍认为税务筹划问题难以在注会考试特别是在综合题中进行较为深入的考查的看法。本次涉及的增值税免税权,虽然属于比较特殊的税务筹划问题,但计算并不难。假设下次涉及的是诸如高管薪酬等情况更为复杂也更为常见的税务筹划问题,那么对于广大注会考生特别是缺乏实务经验的考生来说,难度是可想而知的。

最后,这道考题也反映了注会考试越来越贴近实务的趋势。一些题目乍一看很熟悉,但却难以找到对应的法律条文,而是需要考生基于对法理的认识作答。

主要参考文献

叶姗.论增值税的立法.税务研究,2009;8