

电厂粉煤灰税收政策问题思考

卜艳艳

(日照职业技术学院 山东日照 276826)

【摘要】 本文在阐述税收政策沿革的基础上,对粉煤灰发生纳税义务时间的确定及其他相关问题作了探讨,为电厂粉煤灰相关涉税处理提供借鉴。

【关键词】 粉煤灰 增值税 企业所得税 关联方交易

随着技术进步,过去是电厂废弃物的粉煤灰可以作为水泥厂的原料,从而具有了使用价值,目前粉煤灰可应用于墙体材料、建筑建材材料、水泥生产、混凝土和砂浆、筑路、回填等领域。对于电厂来说,充分利用粉煤灰,能有效缓解电厂灰场的压力,延长电厂灰场的使用寿命,同时也节省了排灰系统设备的维护费用,既能产生经济效益,又能起到环保作用。

粉煤灰的性能基本上是两种情况:一是有直接利用价值,直接或通过自设的三产公司销往水泥厂等做原料。二是无直接利用价值,水泥厂等无法直接利用,不但要无偿赠送,还要花钱雇人负责处理。对于第一种情况,按照销售价格计算征收增值税;对于第二种情况,销售价格不易合理确定。

实践中,关于粉煤灰的税收政策在执行过程中一直存在着较大争议,国家税务总局2011年5月19日下发的2011年第32号公告,明确无偿赠送粉煤灰需要征税,并要求无偿赠

率为25%,不考虑其他税费):

$$(1\ 200-200-270-470)\times(1-25\%)=195(\text{万元})$$

(5)B厂的税后利润(假如B厂的加工烟丝成本仍为75万元,继续加工成甲类卷烟成本为150万元,所得税税率为25%,不考虑其他税费):

$$(270-75-150)\times(1-25\%)=33.75(\text{万元})$$

方案三:若上述条件不变,A厂将购入的价值200万元的烟叶自行加工成甲类卷烟,不含税销售收入为1200万元,假如所得税税率为25%,不考虑其他税费。

(1)应纳消费税为: $1\ 200\times 50\%=600(\text{万元})$

我国现行《消费税暂行条例》规定:工业企业自制产品销售时,按产品的适用税率,依销售收入计算缴纳消费税。

(2)假如加工成本、分摊费用共计250万元:

税后利润为: $(1\ 200-200-250-600)\times(1-25\%)=112.5(\text{万元})$

(3)假如加工成本、分摊费用共计260万元:

税后利润为: $(1\ 200-200-260-600)\times(1-25\%)=105(\text{万元})$

(4)假如加工成本、分摊费用共计245万元:

送粉煤灰价格按照《增值税暂行条例实施细则》第十六条核定视同销售价格。然而对粉煤灰粗灰的无偿赠送,由于既缺乏可比价格也缺乏成本资料,无法适用《增值税暂行条例实施细则》,其视同销售价格如何确定仍然值得深入探讨。

一、税收政策沿革

1. 粉煤灰的增值税政策。

(1)《财政部 国家税务总局关于部分资源综合利用及其他产品增值税政策问题的通知》(财税[2001]198号)文件规定:在生产原料中掺有不少于30%的煤矸石、石煤、粉煤灰、烧煤锅炉的炉底渣(不包括高炉水渣)及其他废渣生产的水泥,可以实行增值税即征即退的政策。2007年以前,很多从事粉煤灰生产的企业享受增值税即征即退政策,但2007年以后该项优惠政策停止执行。

(2)《国家税务总局关于粉煤灰(渣)征收增值税问题的批

税后利润为: $(1\ 200-200-245-600)\times(1-25\%)=116.5(\text{万元})$

结论:对比可以看出,加工方式不同,企业获得的经营利润也会不同。在被加工材料成本相同、最终售价相同且两个企业加工技术和能力相同的情况下,对两个企业来说,第二种方案比第一种方案更有利;若自制产品销售,当A厂自制的成本等于250万元(支付给B厂的费用加上继续自制的成本)时,第三种方案和第一种方案对于A厂的税收负担是相同的,如果A厂自制的成本高于250万元时,则采用第一种方案比较有利,如果A厂自行加工的成本低于250万元时,则采用第三种方案比较有利。但是与第二种方案相比,税收负担仍然比较重,由此可得出第二种方案是最佳选择。所以,在符合税法规定的“委托加工的应税消费品”的条件下,企业在选择应税消费品加工方式时,宜采用委托加工产成品的方式。

主要参考文献

1. 翟继光.新税法下企业纳税筹划.北京:电子工业出版社,2010

2. 中国注册会计师协会.2010年度注册会计师全国统一考试辅导教材——税法.北京:经济科学出版社,2010

复》(国税函[2007]158号)政策的出台,才使得有关粉煤灰增值税优惠政策问题得以落实。国税函[2007]158号文明确规定:粉煤灰(渣)是煤炭燃烧后的残留物,可以用作部分建材产品的生产原料,属于废渣产品,不属于建材产品。纳税人生产销售的粉煤灰(渣)不属于《财政部 国家税务总局关于对部分资源综合利用产品免征增值税的通知》(财税[1995]44号)规定的免征增值税产品的范围,也不属于《财政部 国家税务总局关于调整农业产品增值税税率和若干项目免征增值税的通知》(财税字[1994]4号)规定的按照简易办法征收增值税产品的范围。对纳税人生产销售的粉煤灰(渣)应当按照增值税适用税率征收增值税,不得免征增值税,也不得按照简易办法征收增值税。基于此,原实行粉煤灰增值税即征即退优惠政策的企业,均无法再继续享受了。

(3)《关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知》(财税[2008]156号)第一条规定:对销售下列自产货物实行免征增值税政策:生产原料中掺兑废渣比例不低于30%的特定建材产品,特定建材产品是指砖(不含烧结普通砖)、砌块、陶粒、墙板、管材、混凝土、砂浆、道路井盖、道路护栏、防火材料、耐火材料、保温材料、矿(岩)棉。该文后附《享受增值税优惠政策的废渣目录》注明“粉煤灰属于其他废渣”。因此,粉煤灰属于生产建材产品的原材料,不属于建材产品,不能享受增值税税收优惠。

2. 粉煤灰的企业所得税政策。

(1)《企业所得税法》第三十三条规定:企业综合利用资源,生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入,可以在计算应纳税所得额时减计收入。《企业所得税法实施条例》第99条规定:《企业所得税法》第三十三条所称减计收入,是指企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料,生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入,减按90%计入收入总额。前款所称原材料占生产产品材料的比例不得低于《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的标准。

(2)《财政部 国家税务总局 国家发展改革委关于公布资源综合利用企业所得税优惠目录(2008年版)的通知》(财税[2008]117号)规定:《资源综合利用企业所得税优惠目录(2008年版)》,已经国务院批准,现予以公布,自2008年1月1日起施行。2004年1月12日国家发展改革委、财政部、国家税务总局发布的《资源综合利用目录(2003年修订)》同时废止。根据上述税收政策可以看出,利用粉煤灰生产的商品粉煤灰属于税收优惠目录规定范围,相关企业可以享受收入减计10%的企业所得税优惠政策。

二、发生纳税义务时间的确定

《增值税暂行条例》、《增值税暂行条例实施细则》对此项业务没有具体规定纳税义务发生的时间,根据《增值税暂行条例》第一条规定,货物所有权发生转移之日即为销售收入确认之时,具体包括:①商品销售与劳务交换的合同已经签订,企业已将与商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方(提供劳务方),电厂已将与“粉煤灰”的所有权相关的主要风

险和报酬转移给购货方(提供劳务方);②企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有实施有效控制,电厂对已售出的“粉煤灰”同时获取相应的劳务,既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权,也没有实施有效控制;③收入的金额能够可靠地计量,电厂对已售出的“粉煤灰”同时获取相应的劳务,按照售出的“粉煤灰”的公允价值或提供劳务的公允价值确定,但通常可以按照售出的“粉煤灰”公允价值确定收入的金额;④已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算,电厂销售的“粉煤灰”和获取的“清理粉煤灰场地”的非增值税劳务等所发生的成本,通过对销售的“粉煤灰”和获取的“清理粉煤灰场地”的非增值税劳务等价交换,或扣除补价因素,确认接收“清理粉煤灰场地”的非增值税劳务的成本计入生产费用进行税前扣除,同时为销售“粉煤灰”而发生的固定资产折旧、人工等耗费作为其销售“粉煤灰”的成本;对于购进“粉煤灰”的单位(同时提供清理场地劳务)来说,实际取得的销售款项作为销售“粉煤灰”的收入,清理粉煤灰场地而发生的支出如折旧、人员工资等作为其成本。

为此,电厂销售“粉煤灰”同时接收“清理粉煤灰场地”的非增值税劳务,其“粉煤灰”销售同时具备上述特征即为所有权发生转移之日确认销售收入实现。

三、相关问题探析

1. 能否视同销售。粉煤灰是一种废弃物即垃圾,不是自产的货物,如是货物就应是企业的资产,会计准则定义资产是预期能够给企业带来经济利益流入的资源。电厂生产产品是电而不是垃圾,粉煤灰预期无法给企业带来经济利益的流入,因此其不属于公司资产。由于该垃圾一旦形成后,就直接归属于垃圾清运者,电厂不再对其拥有所有权和控制权,所以也没有发生“赠送”行为,同时为了保证正常生产,还需将其清理,支付一定的清理费用,因此不能认定为视同销售行为,不适用《增值税暂行条例实施细则》第四条视同销售货物中第八款规定:“将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人”。

粉煤灰原灰视同销售价格确定无法适用《增值税暂行条例实施细则》第十六条:①由于电厂并没有出售粉煤灰粗灰业务,且其他公司也没有出售粉煤灰粗灰业务,因此缺乏可比价格。②按照成本加成法,粉煤灰粗灰的成本无法从电厂成本中分离出来,因此无法对其进行核算。

2. 可将粉煤灰原灰按照关联方交易对待。由于粉煤灰公司所有的原料均来源于电厂,因此可以认定粉煤灰公司与电厂为关联企业,按照《税收征收管理法实施细则》第五十五条规定,对于关联方交易可以按照“其他合理非方法”进行纳税调整,因此避开《增值税暂行条例实施细则》第十六条,而是按照关联企业纳税调整来进行调整。

主要参考文献

1. 国家税务总局.关于粉煤灰(渣)征收增值税问题的批复.国税函[2007]158号,2007-02-05
2. 财政部,国家税务总局.关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知.财税[2008]156号,2008-12-09