

企业集团内售后租回纳税筹划举例

罗丽娟 郑桂华

(重庆钢铁集团矿业有限公司 重庆 400080 重庆重钢矿产开发投资有限公司 重庆 400080)

【摘要】2009年9月增值税转型后企业购进的设备均可抵扣进项税额,新投资项目公司建成投产后有较大的可抵扣进项税额,在运营初期由于销量小、成本高等因素很难将其全额抵扣。笔者将通过实例来分析企业集团内如何通过售后租回业务来冲减留抵税额,以使企业集团降低税负。

【关键词】集团 售后租回 纳税影响

增值税转型后,企业购进设备的进项税额可以抵扣而不再计入设备成本,在此时间后新建的企业由于购进的设备多,在运营初期销量小、成本高,短期内无法消化进项税额,企业处于亏损状态。假设该企业为某一集团的成员企业,那么从整个集团的角度考虑,能否利用其他成员企业消化这部分进项税额,从而降低整体税负呢?下面笔者将举例说明。

案例背景:C企业为一家大型集团企业,其下属A企业和B企业均为全资子公司。A企业成立于2010年,2012年建成后投产,由于产销量低、成本高等使企业处于亏损状态;B企业已进入成熟期,产品进销差价大,利润稳定。A企业和B企业企业所得税由其独立缴纳,且企业所得税税率相等。针对这种情况,考虑可将A企业的设备出售给B企业后再通过向

其支付租金的形式取得设备的使用权,从而冲转A企业账面部分留抵增值税并减少B企业增值税和企业所得税,以达到双向节税的目的。此售后租回方案对C企业合并整体损益影响不大。以下就该方案进行具体的分析。

一、纳税筹划方案

1. 出售设备:A企业清理可抵扣进项税额的设备后与B企业签订销售合同出售设备。

2. 租回设备:A企业每月向B企业支付租金以取得出售设备的使用权。

3. 融资租赁:B企业取得A企业设备所有权后以融资租赁的方式融通资金(是否选择此步骤取决于B企业的筹资安排,故后面的分析均不涉及该步骤)。

购买方可辨认净资产公允价值份额的差额(负商誉),应计入合并当期损益(计入营业外收入)。控股合并与吸收合并两者对该差额的具体处理是不一样的。在控股合并情况下,该差额应在合并财务报表中列示为商誉(如果是负商誉,则列入合并当期合并利润表);在吸收合并情况下,该差额是购买方在其账簿及个别财务报表中应确认的商誉(如果是负商誉,则列入合并当期购买方的个别利润表)。

站在准则原来规定的角度,从合并财务报表层面上看,购买方为进行企业合并发生的各项直接相关费用,实际上是作为商誉或负商誉金额的调整数。特别是当合并中相关费用比较大时,将会增加合并资产负债表中的商誉价值。商誉的价值本身就难以计量,通过合并中发生的相关费用来调整商誉价值,这明显有违谨慎性原则。正是基于这方面的考虑,才有了《企业会计准则解释第4号》第一条的解答。

因此,如果非同一控制下企业合并是吸收合并,《企业会计准则解释第4号》要求对企业合并中发生的相关费用,于发生时进行费用化处理,将其计入当期损益,以免作为购买日确认的商誉或者负商誉的调整,充分体现了谨慎性原则,很显然合理的。在控股合并下,从合并财务报表层面上看,涉及通过合并取得的被购买方净资产价值的计量,而不是单项的资

产或负债价值的计量,因此合并中发生的相关费用也应该计入当期损益,以免合并财务报表中通过虚增商誉价值,而虚增净资产价值;但从个别财务报表层面上看,仅涉及长期股权投资这一项资产的初始计量问题,将合并中发生的相关费用计入长期股权投资成本,并不违背谨慎性原则。因此,没有必要将合并中发生的相关费用在个别财务报表层面就计入管理费用。反之,如果强制性地将在合并中发生的相关费用从长期股权投资成本中剔除,是不是有过分谨慎之嫌?

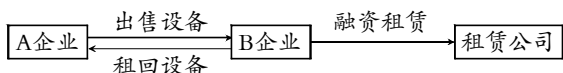
三、结论

我们认为在具体执行《企业会计准则解释第4号》第一条时,对于吸收合并下的发生直接相关费用计入当期损益,而对于控股合并,在个别财务报表层面仍然应将其计入长期股权投资成本,只是在编制合并财务报表时再将其中的相关费用予以调整出来即可。这样处理既能在个别财务报表中体现实际成本计价原则,又能在合并财务报表中体现谨慎性原则。

主要参考文献

1. 财政部会计司编写组.企业会计准则讲解.北京:人民出版社,2010

2. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006



4. 资金流向: B企业向A企业支付设备价款后由A企业将该价款转付至C企业集团并由其将该价款平衡至B企业,也可以通过C企业内部清算银行划拨。A企业每月将设备租金直接支付给B企业或通过C企业内部清算银行划拨。

二、基于纳税筹划方案的税收及损益分析

1. 销售设备时。A企业按净值销售设备不影响损益并可抵扣账面留抵税额无税费缴纳; B企业按净值购入设备可抵扣销项税额后减少增值税及附加税, 附加税减少带来利润的增加从而略微增加企业所得税。此步骤是本方案最大的节税点。

2. 租赁设备时。此步骤将A企业计提的折旧转至B企业, 由于B企业为独立法人企业所得税在当地缴纳, 对B企业而言税前利润影响为租金净额减折旧; 在该方案下A企业不再计提设备折旧, 转为支付租金费用。因此租金费用与折旧费用的差额, 影响A企业的损益。A企业转入B企业的折旧与A企业向B企业支付的租金相抵减后的净额, 只会改变A、B企业的税前利润。由于A、B企业所得税税率相同, 从C企业合并报表来看, 不会对C企业集团产生影响。

3. 终末时。终末转出的固定资产余值对C企业总体利润无影响, 因A、B企业所得税税率相同, 对A、B企业也无影响。在设备购销及租赁过程中B企业及A企业均会产生印花税, 因其税率较低对损益的影响较小分析时忽略不计。

各环节、各单位纳税及损益影响详见表1、表2。

表1 售后租回损益影响表

项目	分类	A企业	B企业	C企业	备注
销售设备	收入	无	无	无	净值销售无影响
	成本	无	无	无	
租回设备	收入	无	有	无	回租设备合并报表抵销不影响损益, 折旧转至B企业计提
	费用(租金)	有	无	无	
	费用(折旧)	无	有	有	
融资租赁	费用(利息)	无	有	有	该业务是否采用取决于B企业
利润总额		对合并报表利润总额基本无影响(不考虑融资租赁)			

注: 上表均未考虑因税费的附加对利润总额的影响。

表2 售后租回纳税影响表

项目	分类	A企业	B企业	C企业	备注
销售设备	增值税	销项税	进项税	无	A企业留抵税额大, 无需缴纳
	印花税	有	有	有	0.5‰购销印花税
租回设备	营业税及附加	无或有	有	有	5%营业税A企业无, 营改增后有
	印花税	有	有	有	1‰租赁印花税
融资租赁	增值税	无	进项税	有	借款费用进项税
	印花税	无	有	有	0.5‰购销及1‰租赁印花税
企业所得税		因A企业折旧转至B企业, 在年折旧额高于年租金净额的情况下均可减少所得税缴纳			

三、数据分析

1. 基础资料。经统计至2012年6月, A企业共签订设备合同约63份, 总额约4900万元(不包括完工后转入的施工准备费), 不含税金额4188万元, 进项税额712万元, A企业平价将上述设备出售给B企业后, A企业产生的销项税额712万元可抵减留抵增值税, B企业取得上述设备所有权后可抵扣销项税额712万元, 设备销售后A企业每月以支付租金的形式取得B设备使用权。

2. 分析的假设条件: ①A企业将持续经营不会存在重组或并购等非正常经营事项所引起的资产清理等事项; ②设备折旧年限统一为10年, 残值率5%, 无纳税差异, 终末时设备残值全部转入营业外支出; ③假定税率不存在变化统一为: 增值税17%、营业税5%(营改增前)或17%(营改增后)、附加税为流转税额10%、企业所得税15%; ④设备租金及折旧每年固定不存在中途调整。

3. 分析说明。假设原来适用5%营业税税率, 营改增后适用17%增值税税率。

(1) 营改增前适用5%营业税税率下, 对税收及损益的影响见表4。

(2) 营改增后适用17%增值税税率下, 对税收及损益的影响见表5。

(3) 汇总分析: 此方案的节税总额主要由三部分组成: 销售时的增值税、第1~10年中的租赁相关税费及终末时固定资产的残值抵税, 其中, 销售时和终末时的税费是固定不变的, 租赁时税费随租金的变化而变化。通过表4和表5可以发现, 在租赁期内, 如果营业税税率为5%时, 租金为折旧的76.24%税款流出为零, 超过该比例会导致税款的净流出; 营改增后税率改为17%时, 租金为折旧的52.48%税款流出为零, 超过该比例会导致税款的净流出。这两个节税平衡点应作为租金定价的重要依据, 超过该平衡点, 会导致租赁期内的税款净流出, 进而侵蚀销售设备时节约的增值税及附加。

表3 1~10年租赁时税款流出占折旧比例表

租金占折旧比	0.1	0.2	0.3	0.4	0.5	0.6	0.7	0.8	0.9	1	
税率	5%	-0.130	-0.111	-0.092	-0.073	-0.054	-0.035	-0.016	0.003	0.022	0.041
	17%	-0.121	-0.093	-0.065	-0.037	-0.009	0.019	0.047	0.075	0.103	0.131

四、方案实施中应注意的问题

1. 前提条件: 在A企业持续经营且不产生资产重组的情况下可以实施该方案, 如若中途清理资产, B企业则会上缴增值税, 其在此方案中最大的增值税节税作用将消失。

2. 应在资产建成投产后实施该方案以取得单台设备的价值从而完善合同。

3. 重点关注营业税转增值税试点的实施时间, 并在实施该方案时B企业和A企业应与各自的税务机构进行沟通以避免纳税风险。

4. 应加强对资产的管理和合同的订立、完善。

5. 当B企业所得税税率高于A企业时此方法可为企业带来更高的节税效果。

表 4 方案实施前后对比表(5%营业税税率)

年份	业务事项	项目	公式	方案实施前合并情况	方案实施后									方案前后对比		
					租金为折旧的66.24%			租金为折旧的76.24%			租金为折旧的86.24%			租金为折旧的66.24%	租金为折旧的76.24%	租金为折旧的86.24%
					B企业	A企业	C企业	B企业	A企业	C企业	B企业	A企业	C企业			
初始	销售设备	增值税	1	0.00	-712.00		-712.00	-712.00		-712.00	-712.00		-712.00	-712.00	-712.00	-712.00
		增值税附加	2=1×10%	0.00	-71.20		-71.20	-71.20		-71.20	-71.20		-71.20	-71.20	-71.20	-71.20
		附加所得税影响	3=-2×15%	0.00	10.68		10.68	10.68		10.68	10.68		10.68	10.68	10.68	10.68
		税款流出	4=1+2+3	0.00	-772.52	0.00	-772.52	-772.52	0.00	-772.52	-772.52	0.00	-772.52	-772.52	-772.52	-772.52
第1~10年	租赁设备	租金收入	5	0.00	263.52		263.52	303.31		303.31	343.09		343.09	263.52	303.31	343.09
		租金费用	6	0.00		263.52	263.52		303.31	303.31		343.09	343.09	263.52	303.31	343.09
		租金营业税	7=5×5%	0.00	13.18		13.18	15.17		15.17	17.15		17.15	13.18	15.17	17.15
		营业税附加	8=7×10%	0.00	1.32		1.32	1.52		1.52	1.72		1.72	1.32	1.52	1.72
		折旧	9	397.86	397.86		397.86	397.86		397.86	397.86		397.86	0.00	0.00	0.00
		利润总额	10=5-6-7-8-9	-397.86	-148.84	-263.52	-412.36	-111.24	-303.31	-414.55	-73.64	-343.09	-416.73	-14.50	-16.69	-18.87
		企业所得税	11=10×15%	-59.68	-22.33	-39.53	-61.86	-16.69	-45.50	-62.19	-11.05	-51.46	-62.51	-2.18	-2.51	-2.83
		净利润	12=10-11	-338.18	-126.51	-223.99	-350.50	-94.55	-257.81	-352.36	-62.59	-291.63	-354.22	-12.32	-14.18	-16.04
	税款流出	13=7+8+11	-59.68	-7.83	-39.53	-47.36	0.00	-45.50	-45.50	7.82	-51.46	-43.64	12.32	14.18	16.04	
终末	设备残值	设备残值	14	209.40	209.40		209.40	209.40		209.40	209.40		209.40	0.00	0.00	0.00
		残值税款流出	15=-14×15%	-31.41	-31.41	0.00	-31.41	-31.41		-31.41	-31.41		-31.41	0.00	0.00	0.00
1~10年税款流出合计		16=4+13×10年+15	-628.21	-882.23	-395.30	-1 277.53	-803.93	-455.00	-1 258.93	-725.73	-514.60	-1 240.33	-649.32	-630.72	-612.12	

表 5 方案实施前后对比表(17%增值税税率)

年份	业务事项	项目	公式	方案实施前	方案实施后									方案前后对比		
					租金为折旧的42.48%			租金为折旧的52.48%			租金为折旧的62.48%			租金为折旧的42.48%	租金为折旧的52.48%	租金为折旧的62.48%
					B企业	A企业	C企业	B企业	A企业	C企业	B企业	A企业	C企业			
初始	销售设备	增值税	1	0.00	-712.00		-712.00	-712.00		-712.00	-712.00		-712.00	-712.00	-712.00	-712.00
		增值税附加	2=1×10%	0.00	-71.20		-71.20	-71.20		-71.20	-71.20		-71.20	-71.20	-71.20	-71.20
		附加所得税影响	3=-2×15%	0.00	10.68		10.68	10.68		10.68	10.68		10.68	10.68	10.68	10.68
		税款流出	4=1+2+3	0.00	-772.52	0.00	-772.52	-772.52	0.00	-772.52	-772.52	0.00	-772.52	-772.52	-772.52	-772.52
第1~10年	租赁设备	租金收入	5	0.00	144.44		144.44	178.45		178.45	212.45		212.45	144.44	178.45	212.45
		租金费用	6	0.00		144.44	144.44		178.45	178.45		212.45	212.45	144.44	178.45	212.45
		租金营业税	7=5×17%	0.00	24.55	-24.55	0.00	30.34	-30.34	0.00	36.12	-36.12	0.00	0.00	0.00	0.00
		营业税附加	8=7×10%	0.00	2.46	-2.46	0.00	3.03	-3.03	0.00	3.61	-3.61	0.00	0.00	0.00	0.00
		折旧	9	397.86	397.86		397.86	397.86		397.86	397.86		397.86	0.00	0.00	0.00
		利润总额	10=5-6-8-9	-397.86	-255.88	-141.98	-397.86	-222.44	-175.42	-397.86	-189.02	-208.84	-397.86	0.00	0.00	0.00
		企业所得税	11=10×15%	-59.68	-38.38	-21.30	-59.68	-33.37	-26.31	-59.68	-28.35	-31.33	-59.68	0.00	0.00	0.00
		净利润	12=10-11	-338.18	-217.50	-120.68	-338.18	-189.07	-149.11	-338.18	-160.67	-177.51	-338.18	0.00	0.00	0.00
	税款流出	13=7+8+11	-59.68	-11.37	-48.31	-59.68	0.00	-59.68	-59.68	11.38	-71.06	-59.68	0.00	0.00	0.00	
终末	设备残值	设备残值	14	209.40	209.40		209.40	209.40		209.40	209.40		209.40	0.00	0.00	0.00
		残值税款流出	15=-14×10%	-31.41	-31.41	0.00	-31.41	-31.41	0.00	-31.41	-31.41	0.00	-31.41	0.00	0.00	0.00
1~10年税款流出合计		16=4+13×10年+15	-628.21	-917.63	-483.10	-1 400.73	-803.93	-596.80	-1 400.73	-690.13	-710.60	-1 400.73	-772.52	-772.52	-772.52	

主要参考文献

1. 财政部.关于印发《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》的通知.财会[2012]13号,2012-07-05
2. 财政部,国家税务总局.交通运输业和部分现代服务业

营业税改征增值税试点实施办法.财税[2011]111号,2011-11-16

3. 财政部,国家税务总局.关于印发《营业税改征增值税试点方案》的通知.财税[2011]110号,2011-11-16