

从流转税角度考虑企业拆分问题

奚卫华(教授)

(北京经济管理职业学院财金学院 北京 100102)

【摘要】流转税是对商品和劳务流转过程中所产生的增值额、销售额或营业额所征收的一种税。我国目前的流转税主要是增值税、消费税、营业税。由于这三种流转税具有不同的特点,因此对企业的组织形式和企业拆分有不同的影响。本文就相关问题进行了详细分析,并提出了纳税筹划建议。

【关键词】流转税 重复征税 抵扣链条 拆分

流转税主要包括增值税、消费税、营业税。在实际工作中,很多企业随着经营规模的扩大,往往希望通过企业拆分的方式加强对所属企业的管理,那么流转税对企业组织形式、对企业拆分有哪些影响呢?在本文中我们将以案例的形式加以分析说明。

一、增值税对企业拆分的影响

(一)在抵扣链条完整的前提下,增值税可以避免重复征税

增值税是以商品和劳务流转过程中产生的增值额作为计税依据所征收的一种流转税。目前我国将增值税一般纳税人按照企业规模大小和会计核算是否健全,划分为一般纳税人和小规模纳税人。增值税一般纳税人采用规范化的方式计算应纳税额,即应纳税额=销项税额-进项税额,而小规模纳税人则采用简易征收方法计算应纳税额,即应纳税额=含税销售额÷(1+3%)×3%。

与营业税相比,增值税最大的优点是可以避免重复征税,但增值税避免重复征税有一个重要的前提:抵扣链条是完整的,也就是流转环节的上下游企业均为增值税一般纳税人,此时上游企业销售环节的销项税额成为下游企业采购环节的进项税额,从而达到环环抵扣、避免重复征税的目的。

因此如果企业进行拆分,拆分后交易链条上的企业均为增值税一般纳税人,则不会造成重复征税,不会增加企业的税收负担,企业可以进行拆分;如果拆分后交易链条上的企业出现增值税小规模纳税人,则会造成抵扣链条的弱化,在一定程度上增加企业的整体税收负担,企业要谨慎进行拆分。

【案例1】中通有色金属公司是一家集矿产资源开发、冶炼、加工为一体的大型国有矿山。目前该公司准备进行企业的拆分,将公司拆分为:中通有色矿山公司、中通有

色冶炼公司、中通有色加工公司。

请问该方案是否可行?

【解析】中通有色金属公司的拆分方案是可行的,因为矿产资源的开采、冶炼、加工均属于增值税征税范围,拆分后的企业均可以申请认定为增值税一般纳税人,增值税抵扣链条是完整的,不会出现重复征税,不会增加企业的流转税负担。

(二)利用农产品的税收优惠,合理设计企业架构

1. 农、林、牧、渔业的增值税政策。为了支持农业的发展,我国规定:农业生产者销售的自产农产品免征增值税。其中农业是指种植业、养殖业、林业、牧业和水产业。同时为避免加重农产品流通、加工环节的税收负担,特殊规定增值税一般纳税人购进免税农产品可以按照农产品收购发票或销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算抵扣进项税额。换言之,也就是农业生产者销售的自产农产品无需缴纳增值税,但下一个环节却可以按规定抵扣进项税额。

2. 农、林、牧、渔业的企业所得税政策。企业从事农、林、牧、渔业项目的所得,免征或减征企业所得税。

(1)企业从事下列项目的所得,免征企业所得税:

①蔬菜、谷物、薯类、油料、豆类、棉花、麻类、糖料、水果、坚果的种植;②农作物新品种的选育;③中药材的种植;④林木的培育和种植;⑤牲畜、家禽的饲养;⑥林产品的采集;⑦远洋捕捞。

(2)企业从事下列项目的所得,减半征收企业所得税:①花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植;②海水养殖、内陆养殖。

【案例2】长胜公司是一家从事绿芦笋种植的农业企业,种植面积4 000亩地,每亩地每年产量为1 000斤左右,每斤售价10元。随着公司规模不断扩大,该公司准备

购置40亩工业用地,建造绿芦笋的加工车间,加工、销售芦笋粉。

请问对于新的加工业务该公司应该设立子公司还是设立一个加工车间?

【解析】如果长胜公司将绿芦笋的加工业务设置为企业的一个加工车间,也就是将由一个公司从事农产品的种植、深加工及加工后产品的销售业务,则企业销售的芦笋粉属于深加工产品,应该按照17%的税率计算增值税的销项税额,而该公司的进项税额寥寥无几,主要是种植绿芦笋的种子、化肥、农药、加工设备等的进项税额;而且该公司很难享受企业所得税的免税优惠。

如果长胜公司将绿芦笋的加工业务单独设置为一个独立的法人企业,也就是设置为长胜公司的子公司,则此时长胜公司属于从事绿芦笋种植的农业企业,其销售的绿芦笋享受免征增值税政策,种植、销售绿芦笋获得的所得享受免征企业所得税的政策。

将绿芦笋销售给加工子公司后,子公司可以按照买价的13%抵扣进项税额,可以抵扣的进项税额约为5200000元(4000×1000×10×13%),增加了子公司进项税额的抵扣;而且购入价格可以计入企业的生产经营成本,达到降低企业应纳税所得额的目的,从整体上降低企业所得税负担。因此该公司应该将绿芦笋的加工业务单独设立为子公司。

3. 结论。对于从事农业、林业、牧业、渔业产品的种植、养殖、深加工、销售业务的企业,应该将农业、林业、牧业、渔业产品的深加工业务设立为一个独立的公司,在上游环节享受税收优惠的条件下,增加下游加工环节进项税额的抵扣和成本,从而达到降低企业整体税负的目的。

(三)一般纳税人和小规模纳税人身份的选择

1. 一般纳税人和小规模纳税人的认定标准。我国目前将增值税纳税人划分为一般纳税人和小规模纳税人,划分的主要依据是企业的规模大小和会计核算是否健全。具体规定是:

(1)从事货物生产或者提供加工、修理修配劳务的纳税人,以及以从事货物生产或提供加工、修理修配劳务为主,并兼营货物批发或零售的纳税人,年应征增值税销售额(以下简称“年销售额”)在50万元以下的,为小规模纳税人;年销售额在50万元以上的,应申请认定为一般纳税人。

(2)从事货物批发或零售的纳税人,以及以从事货物批发或零售为主的纳税人,年销售额在80万元以下的,为小规模纳税人;年销售额在80万元以上的,应申请认定为一般纳税人。

(3)提供交通运输服务(铁路运输除外)、研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形

动产租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务的纳税人年销售额500万元以下的,为小规模纳税人,年销售额在500万元以上的,应申请认定为一般纳税人。

(4)年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税。

(5)非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。

(6)年应税销售额未达到一般纳税人标准,但会计核算健全,能够提供准确税务资料的,可以向主管税务机关申请认定为一般纳税人。

2. 一般纳税人和小规模纳税人的选择。

(1)按照现行税法的规定,增值税一般纳税人与小规模纳税人采用了不同的征收办法。一般纳税人按照17%、13%、11%、6%的税率、以销项税额抵减进项税额的方式计算应纳税额,小规模纳税人则以销售额乘以3%征收率的方式计算应纳税额。那么究竟是一般纳税人的税收负担重,还是小规模纳税人的税收负担重呢?

其实国家在进行税收制度设计时,是根据一般纳税人的税收负担率设计的小规模纳税人的征收率,所以总体而言,增值税一般纳税人与小规模纳税人的税收负担是基本相同的。但是在总体税收负担基本相同的情况下,由于企业的具体情况不同,所以对于不同类型的企业而言,一般纳税人和小规模纳税人的增值税税收负担是不同的。

一般纳税人应纳税额=销项税额-进项税额=含税销售额/(1+增值税税率)×增值税税率-可抵扣项目金额×增值税税率

小规模纳税人应纳税额=含税销售额/(1+增值税征收率)×增值税征收率

从上述公式我们可以看到,可以抵扣的进项税额越多,按照一般纳税人纳税税负越轻;可以抵扣的进项税额越少,按照小规模纳税人纳税税负越轻。但是随着营业税改征增值税范围的逐步扩大,增值税的税率类型有所增加,因此在计算一般纳税人应纳税额时计算销项税额所用的税率和计算可以抵扣的进项税额所用的税率可能是不同的。

例如一家贸易公司销售产品适用的增值税税率是17%,购进产品适用的增值税税率是17%,所获得的鉴证咨询服务、物流辅助服务适用的增值税税率是6%,所获得的运输服务适用的增值税税率是11%,因此上述计算公式中的增值税税率是不同的,需要根据实际情况进行确定,因此不能合并同类项,无法计算一般纳税人和小规模纳税人的税负平衡点,需要企业根据实际情况分别计算一般纳税人的税负和小规模纳税人的税负,并进行比较。

(2)增值税纳税企业在成立之初,在决定是否办理一

一般纳税人资格认定时需要注意以下问题:

除个人外,如果年销售额超过一般纳税人的标准,则纳税人没有任何选择的余地,一定要根据国家的规定及时办理一般纳税人的认定手续,否则企业将按照增值税一般纳税人适用税率计算应纳税额,且不得抵扣进项税额,而且不得使用增值税专用发票。而且企业一旦被认定为一般纳税人,除另有规定外,不得转为小规模纳税人。

因此如果企业在经营过程中可以抵扣的进项税额较少,增值额较高的话,那么按照一般纳税人纳税税负较重,如果企业不想被认定为一般纳税人,需要提前将企业拆分成若干个小规模纳税人。只有纳税人的销售额低于一般纳税人的认定标准,且会计与税务核算不健全时,以及非企业性单位、不经常发生应税行为的企业,纳税人才有选择的余地。

在纳税人有选择余地时,需要根据下列因素进行选择:①企业原材料种类、获得服务的类型、采购途径及所获得的增值税扣税凭证情况。企业从一般纳税人采购,取得增值税专用发票时可以按照税率抵扣进项税额;企业从小规模纳税人处购入的原材料,即使能够取得税务机关代开的增值税专用发票,也只能按照购进价格的3%抵扣进项税额,如果只能取得普通发票,则无法抵扣进项税额。因此原材料的种类、获得服务的类型、采购途径及所获得的增值税扣税凭证情况直接影响企业的进项税额抵扣,直接影响增值税税负。②企业的客户。如果企业的客户以一般纳税人为主,则企业在销售的过程中就需要向客户开具增值税专用发票,如果企业本身不是一般纳税人,无法开具增值税专用发票,可能会在一定程度上影响企业的产品销售。企业只有全面考虑以上因素后,经过权衡,才能对纳税人的身份做出正确决策。

【案例3】2013年12月,澳大利亚ABC保健品公司拟在中国北京设立一家商贸公司专门从事其保健品在中国的销售业务。中国境内的商贸子公司会计核算健全,可以准确提供相应的税务资料。2014年1月1日开始运营,预计2014年保健品的年含增值税销售额为75万元人民币,销售对象是具有增值税一般纳税人资格的大型百货商场;采购额折合人民币40万元(含关税但不含进口增值税),采购全部来自澳大利亚。假设无其他进项税额。

请问:①此种情况下是否允许该商贸公司申请增值税一般纳税人资格?②如允许,从获利角度看,该商贸公司选择按小规模纳税人纳税还是申请一般纳税人更为有利?

【解析】从上述一般纳税人与小规模纳税人的划分标准中,我们可以看到,澳大利亚ABC保健品公司在中国设立的商贸子公司虽然预计销售额未达到一般纳税人标

准,但是由于其会计核算健全,可以准确提供相应的税务资料,因此可以申请认定为一般纳税人。

澳大利亚ABC保健品公司在中国设立的商贸子公司,可以在一般纳税人和小规模纳税人身份中进行选择。

(1)如果申请认定为一般纳税人。

应纳增值税=75/1.17×17%-40×17%=4.10(万元)

应纳城建税、教育费附加=4.10×(7%+3%+2%)=0.49(万元)

利润=75/1.17-40-0.49=23.61(万元)

(2)如果按照小规模纳税人计算纳税。

应纳增值税=75/1.03×3%=2.18(万元)

应纳城建税、教育费附加=2.18×(7%+3%+2%)=0.26(万元)

利润=75/1.03-40×1.17-0.26=25.75(万元)

从上述计算过程看,我们可以看到,该企业按照小规模纳税人计算纳税,利润较高,因此单纯从税收负担、利润角度看,应该选择按照小规模纳税人纳税。但是企业在进行纳税人身份选择时,还需要注意对客户的影响,由于该企业面对的客户主要是商场——一般纳税人。如果企业在销售时只能开出普通发票或由税务机关代开3%的增值税专用发票,将影响客户进项税额的抵扣,进而影响产品的销售和企业未来的发展,因此企业应该在综合考虑的基础上作出合理的决策。

二、营业税对企业拆分的影响

营业税是以在我国境内提供营业税应税劳务、转让土地使用权、销售不动产所取得的营业额为计税依据征收的一种税。营业税属于传统流转税,一般情况下计税依据为营业额全额。由于营业税以营业额全额为计税依据,很少实行差额纳税,因此营业税存在重复征税,流转环节越多,税收负担越重。因此如果企业进行拆分,拆分后交易链条上的企业出现了营业税纳税人,则随着流转环节的增多,将增加企业的整体税收负担,企业不宜进行拆分。

【案例4】麦德乐餐饮公司是北京市一家大型连锁餐饮公司,下设上百家门店,年营业额50亿元。该餐饮公司由总部统一采购食品原料,之后配送到各个门店,由各个门店做成精美的美食供应给客户。

随着公司规模的逐渐扩大,公司董事会商议成立麦德乐餐饮集团,将公司原有的业务“一拆为三”:①麦德乐餐饮公司——负责向客户供应美食;②麦德乐贸易公司——负责采购食品原料,供应给麦德乐餐饮公司;③麦德乐物流公司——负责仓储、运输食品原料。

请问麦德乐餐饮集团的拆分方案是否可行?

【解析】麦德乐餐饮集团“一拆为三”后,麦德乐贸易公司从事的是食品原料的购销业务,属于增值税的征税范围,可以申请认定为增值税一般纳税人;麦德乐物流公

司所从事的仓储、运输服务均属于增值税的征税范围,可以申请认定为增值税一般纳税人;麦德乐餐饮公司提供的是餐饮服务,属于营业税征税范围。

麦德乐餐饮集团“一拆为三”后,只要餐饮公司的营业额不变,则麦德乐餐饮公司每年缴纳的营业税与拆分前整个公司缴纳的营业税相等,而只要麦德乐贸易公司、麦德乐物流公司进行经营活动产生增值额,就需要缴纳增值税,而这部分增值税又无法在麦德乐餐饮公司的应纳税额中进行抵扣,从而从整体上增加企业的流转税负担,也就是麦德乐餐饮集团的拆分方案是不可行的。之所以不可行,根本原因在于麦德乐餐饮集团“一拆为三”后,其交易链条上既有增值税一般纳税人,又有营业税纳税人,导致增值税抵扣链条中断,从而出现流转环节增加税负增加的结果,即贸易公司和物流公司需要缴纳的增值税是拆分后增加的税收负担。

三、消费税对企业拆分的影响

消费税是对在我国境内生产、委托加工和进口消费品暂行条例规定的消费品的单位和个人,以及国务院确定的销售消费品暂行条例规定的消费品的其他单位和个人所征收的一种税收。

目前我国仅对烟、酒及酒精,化妆品,贵重首饰,鞭炮、焰火,成品油,汽车轮胎,摩托车,小汽车,高尔夫球及球具,高档手表,游艇,木制一次性筷子,实木地板等14大类消费品征收消费税,而且除卷烟在批发环节加征5%的消费税,金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品改在零售环节征收消费税外,其他应税消费品仅在生产、委托加工和进口环节征收消费税,批发、零售环节不征收消费税。因此从事应税消费品生产的企业可以通过设立销售子公司的方式,降低企业的消费税负担。

但需要注意生产企业将自产应税消费品销售给销售公司时,需要注意所确定的价格应符合独立交易原则,否则可能被税务机关进行纳税调整。尤其是白酒生产企业销售给销售单位的白酒,生产企业消费税计税价格最好不要低于销售单位对外销售价格70%,因为一旦低于销售单位对外销售价格70%的,税务机关有权核定消费税最低计税价格。

【案例5】醉千年白酒公司是一家集白酒的生产、销售为一体的企业,年产白酒50万斤,每斤酒的不含增值税销售价格为100元,增值税进项税额为510万元。现在该公司正在筹划设立销售子公司,设立销售子公司后,准备将企业生产的白酒以70元/斤的价格销售给销售子公司,之后销售子公司再以100元/斤的价格销售给经销商。

请分析设立该销售子公司对公司税负的影响。

【解析】

1. 设立销售子公司之前,醉千年白酒公司每年需要

缴纳的税收。

应纳增值税=50×100×17%-510=340(万元)

应纳消费税=50×100×20%+50×0.5=1 025(万元)

2. 设立销售子公司之后,醉千年白酒公司每年需要缴纳的税收。

(1)生产公司:

应纳增值税=50×70×17%-510=85(万元)

应纳消费税=50×70×20%+50×0.5=725(万元)

(2)销售子公司:

应纳增值税=50×100×17%-50×70×17%=255(万元)

销售子公司销售白酒无需缴纳消费税。

(3)整体税收负担:

应纳增值税=85+255=340(万元)

应纳消费税为725万元。

对于醉千年白酒公司而言,由于公司拆分后,上下游企业均为增值税一般纳税人,所以增值税的税收负担不变,仍旧为340万元;而由于消费税仅在生产环节缴纳,销售环节无需缴纳,因此企业的整体税收负担下降了300万元(1 025-725)。

四、结论

通过上述分析,我们可以得到如下结论:①如果企业进行拆分,拆分后交易链条上的企业均为增值税一般纳税人,不会造成重复征税,不会增加企业的税收负担,企业可以进行拆分;②如果拆分后,上下游企业均为增值税一般纳税人,而且上游企业为免税单位,下游企业可以按规定抵扣进项税额时,拆分可以降低企业的整体税收负担,企业适宜拆分;③消费税的纳税人适合通过拆分降低企业整体税负;④如果拆分后交易链条上的企业出现增值税小规模纳税人、营业税纳税人,则拆分会造成抵扣链条的弱化或中断,在一定程度上将增加企业的整体税收负担,企业不宜进行拆分。

【注】本文系北京市职业院校教师素质提高工程资助项目。

主要参考文献

1. 奚卫华.新增增值税纳税操作手册.北京:机械工业出版社,2009
2. 国务院.增值税暂行条例.国务院令第538号,2008-11-10
3. 财政部,国家税务总局.关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知.财税[2013]37号,2013-05-24
4. 国务院.营业税暂行条例.国务院令第540号,2008-11-10
5. 国务院.消费税暂行条例.国务院令第539号,2008-11-10