

# 从税款抵扣制度看增值税免税权的运用

李宝锋

(河南科技大学管理学院 河南洛阳 471023)

**【摘要】** 本文从增值税税款抵扣制度入手,运用现金流量法分析了企业、消费者、征税机关在不同免税方式下经济利益的变化,提出了企业合理运用增值税免税权的建议。

**【关键词】** 税款抵扣制度 免税 现金流量法

免税(duty-free)是指国家以减轻或免除纳税人税收负担为目的,免于征收生产、流通、分配中某环节或全部环节税收的行为,这是国家放弃一定的财政收入而给予纳税人的优惠照顾。由于增值税税款抵扣制度的特殊性,对某环节产品免税,相关企业不一定真正受益,反而利益还可能受到损害,同时国家税收收入不一定减少,反而还可能增加,这就是增值税的“免税陷阱”。作为纳税人,需要认真考量如何合理运用增值税免税权。

## 一、增值税税款抵扣制度探析

增值税是我国第一大税种,占全部税收收入的30%以上;从世界上范围来看绝大多数国家都开征增值税;增值税更是一个年轻的税种,从1954年在法国开征到现在刚刚60年。那么,增值税何以能在世界范围内推广,并在税收体系中占据如此重要的地位呢?这不能不从增值税的税款抵扣制度说起。

增值税税款抵扣制度实行逐环节征税,逐环节扣税,对以前环节已纳税款予以扣除,这适应了近现代经济发展的需要,有利于协作化生产和社会分工的细化,从而促进了经济和社会的进步。下面通过一个例子来加以分析。

例1:某商品的生产加工需要经过三个阶段,甲企业是产业链中最上游的企业,生产A产品以100元卖给乙企业,乙企业继续加工成B产品以200元卖给丙企业,丙企业继续加工成C产品以300元卖给最终消费者。

分析:如果不实行税款抵扣制度,简单地对商品课税,若税率为10%,那么该商品的整体税负  $T=100 \times 10\% + 200 \times 10\% + 300 \times 10\% = 60$ (元)。

如果实行税款抵扣制度,对增值额课税,若税率仍然为10%,那么该商品的整体税负  $T=100 \times 10\% + (200-100) \times 10\% + (300-200) \times 10\% = 30$ (元),也就是最终售价300元的10%。

之所以税负T前后相差30元,是因为对商品课税存

在严重的重复征税,产品A和B分别多征了两道和一道销售税。产品生产、加工与销售的链条越长,商品税制下可能存在的重复征税情况就越严重。企业应对重复征税的办法只能是变协作化生产为自给化生产,向生产销售链条的上下游延伸,每个企业的业务范围都尽可能涵盖从最初原材料的开采到生产加工的全过程,再到建立零售渠道把产品送到最终消费者手中,不然的话就会存在严重的重复征税问题,在竞争中处于不利地位。

而实行税款抵扣制度,逐环节征税,逐环节扣税,那么不管产品生产、加工与销售的链条有多长,税负T只与卖给消费者的最终售价相关,并由消费者承担。只要最终售价不变,则总体税负就不变,这极大地克服了重复征税问题。企业可以自由地通过协作化生产方式加强上下游企业的协作,每个企业都专注于最擅长的领域,这样更有利于充分利用资源,提高生产效率和产品质量,不断降低生产成本,并最终促进经济和社会的发展。增值税之所以能够在短短的几十年时间里快速地在全球推行,秘诀就在于此。

## 二、不同环节增值税免税的影响分析

对不同环节的产品实行增值税免税政策,结果会如何呢?下面通过现金流量法对上面例子中的各个利益主体,包括甲企业、乙企业、丙企业、消费者及征税机关等进行分析。

### (一) 不免税情况下各利益主体现金流量分析

	销售现金流	采购现金流	税款现金流	净现金流量
甲企业	110	0	-10	100
乙企业	220	-110	-10	100
丙企业	330	-220	-10	100
消费者		-330		-330
征税机关			30	30

如表1所示,甲企业是最上游的企业,不需要购入原材料,销售A产品取得含税收入为110元,增值税销项税额10元,进项为0,应纳税款为10元,因此净现金流量=110-10=100(元)。

乙企业从甲企业购入A产品支付现金110元,销售B产品取得含税收入为220元,增值税销项税额为20元,进项税额为10元,应纳税款为10元,因此净现金流量=220-110-10=100(元)。

丙企业从乙企业购入B产品支付现金220元,销售C产品取得含税收入为330元,增值税销项税额为30元,进项税额为20元,应纳税款为10元,因此净现金流量=330-220-10=100(元)。

消费者从丙企业购入最终消费品C,支付价税合计330元。

税务机关从甲、乙、丙三个企业各征税10元,共收到税款30元。

### (二)对A产品免税情况下各利益主体现金流量分析

对A产品免税,假设甲企业销售A产品的不含税售价仍为100元,则分析结果见表2。

表2 A产品免税情况下各利益主体现金流量 单位:元

	销售现金流	采购现金流	税款现金流	净现金流量
甲企业	100	0	0	100
乙企业	220	-100	-20	100
丙企业	330	-220	-10	100
消费者		-330		-330
税务机关			30	30

如表2所示,甲企业销售A产品取得收入为100元,增值税销项税额为0元,进项为0元,应纳税款为0元,因此净现金流量为100元。

乙企业从甲企业购入A产品支付现金100元,销售B产品取得含税收入为220元,增值税销项税额为20元,进项税额为0元,应纳税款为20元,因此净现金流量=220-100-20=100(元)。

丙企业、消费者现金流与不免税时完全相同。

甲企业应纳税额为0,乙企业应纳税额为20元,丙企业应纳税额为10元,因此税务机关共收到税款30元,虽然税收来源有所变化,但总额相同。

从上面分析可以看出,对A产品免税,丙企业、消费者的现金流完全相同。甲企业、乙企业及税务机关虽然现金流有所变化,但净现金流量都为100元,经济利益没有发生变化,也就是免税对各方都没有影响。为什么会出现这种情况呢?对甲企业来说,免税下虽然销售时少收了10元增值税,但也少交10元增值税,因此净现金流量仍为100元。对乙企业来说,虽然购买材料少付10元增值税,但因为没有进项税额,多交了10元增值税,净现金流量仍为

100元,也没有变化。

### (三)对B产品免税情况下各利益主体现金流量分析

对B产品免税,假设乙企业销售B产品的不含税售价仍为200元,则分析结果见表3。

表3 B产品免税情况下各利益主体现金流量 单位:元

	销售现金流	采购现金流	税款现金流	净现金流量
甲企业	110	0	-10	100
乙企业	200	-110	0	90
丙企业	330	-200	-30	100
消费者		-330		-330
税务机关			40	40

如表3所示,甲企业、消费者现金流与不免税时完全相同。

乙企业从甲企业购入A产品支付现金110元,销售B产品取得收入200元,增值税销项税额为0元,由于是用于生产免税货物B而购入的A产品,进项税额不能抵扣,应纳税款为0元,因此净现金流量=200-110=90(元)。

丙企业从乙企业购入B产品支付现金200元,销售C产品取得含税收入为330元,增值税销项税额为30元,进项税额为0元,应纳税款为30元,因此净现金流量=330-200-30=100(元)。

甲企业应纳税额为10元,乙企业应纳税额为0元,丙企业应纳税额为30元,因此税务机关共收到税款40元。

从上面分析可以看出,对B产品免税,甲企业、消费者的现金流完全相同。丙企业因为没有进项税额,因此多交了20元税款,但购进B产品时也少付增值税20元,因此整体经济利益没有影响。乙企业享受了免税优惠,不交增值税10元,但销售时现金流减少20元,因此净现金流量减少10元。征收机关虽然对乙企业免税10元,但丙企业应纳税额增加了20元,整体多收10元增值税。

为什么对乙企业免税,乙企业利益反而受损,税务机关出台免税政策,反而征收的税款会增加呢?原因还是在于增值税的税款抵扣制度,对B产品免税,但不含税售价没有提高,同时购进原料所支付的增值税得不到抵扣,计入到材料成本,因此乙企业利润反而有点减少。同样,由于在B产品这个环节抵扣链条中断,B产品之前缴纳的增值税得不到抵扣,造成增值税重复征税问题,征收机关反而多征了10元的税款。

那么能否通过提高B产品售价以弥补乙企业的损失呢?答案是否定的。因为对B产品免税,下游的丙企业并没有得到好处,购入B产品的实际成本仍为200元。如果乙企业提高B产品售价,势必影响丙企业的利益,丙企业可以选择其他不享受免税的企业购买B产品。

### (四)对C产品免税情况下各利益主体现金流量分析

对C产品免税,假设丙企业销售C产品的不含税售

价仍为300元,则分析结果见表4。

表4 C产品免税情况下各利益主体现金流量 单位:元

	销售现金流	采购现金流	税款现金流	净现金流量
甲企业	110	0	-10	100
乙企业	220	-110	-10	100
丙企业	300	-220	0	80
消费者		-300		-300
征税机关			20	20

如表4所示,甲企业、乙企业现金流与不免税时完全相同。

丙企业从乙企业购入B产品支付现金220元,销售C产品取得收入为300元,增值税销项税额为0元,由于是用于生产免税货物C而购入的B产品,进项税额不能抵扣,应纳税款为0元,因此净现金流量=300-220=80(元)。

消费者从丙企业购买C产品需支付300元。

甲企业应纳税额为10元,乙企业应纳税额为20元,丙企业应纳税额为0元,因此征税机关共收到税款20元。

从上面分析可以看出,对C产品免税,甲企业、乙企业的现金流完全相同。丙企业享受了免税优惠,少交增值税10元,但销售取得现金流减少30元,净现金流量减少20元。消费者购买C产品实际支出减少了30元。征收机关对丙企业免税10元,税收收入减少了10元。因此,对最终消费品C产品免税,起到了一定的优惠作用,税收收入减少,消费者购买消费品支出下降,但同时不含税价格不变情况下享受免税的丙企业利益却受到损害。

这种情况下丙企业能否通过提价以弥补自身损失呢?答案是肯定的。对最终消费品C免税,消费者得到了实惠,但生产C产品的企业却受到了损失。根据供求规律,生产企业会减少生产,使市场价格上移。对于这个例子来说,最终的均衡价格会保持在320~330元之间,这样消费者和生产企业都能从税收优惠中得到好处。同时,随着丙企业利润的提高,上游的甲和乙企业也会随之受益。也就是说,对最终消费品免税,税收优惠才能真正落到实处,消费者和整个产业链上的各个企业都会受益,而受益的金额和税收收入减少的数量相当。

### 三、企业对增值税免税权的运用

总体来说,对初级产品免税,相关各方经济利益没有影响,税收收入不变;对中间产品免税,因抵扣链条中断,税收收入增加,相关企业(往往是享受优惠的企业)经济利益会受到损害,这种情况也被称之为“免税陷阱”;对最终产品免税,相关企业和消费者会因此受益,同时税收收入减少。因此,“免税有风险,享受需谨慎”。

《增值税暂行条例实施细则》第三十六条规定,纳税人销售货物或者应税劳务适用免税规定的,可以放弃免税,依照条例的规定缴纳增值税。放弃免税后,36个月内

不得再申请免税。企业对于增值税免税政策,要结合自身情况仔细研究,妥当运用免税权,以免陷入“免税陷阱”。

#### (一)对初级产品免税情况下增值税免税权的运用

对初级产品来说,由于没有进项税额,在本环节免税,税款抵扣链条不至中断,因此对相关各方经济利益没有影响。那么生产初级产品的企业,是否要享受免税政策呢?笔者认为需要考虑以下几个因素:

1. 要考虑货币的时间价值。上例中,对A产品免税与否,甲、乙企业的净现金流量没有影响,但现金流发生的时间却有所不同,若考虑货币的时间价值,会对甲、乙企业的经济利益造成影响。

对甲企业来说,免税后销售产品现金流入减少10元,税款少交10元。若销售产品现金流入时间早于交税时间,则不免税情况下企业会获得一段时间,即10元资金的使用权;若销售产品现金流入时间晚于交税时间,则不免税情况下企业会失去一段时间10元资金的使用权。但这个时间相对较短,往往是不超过一个月,可以忽略不计。

对乙企业来说,免税后购入A产品时少支付10元,销售B产品时多交10元税款,因此可以相对稳定地获得一段时间(10元资金的使用权)。这段时间是从购买材料并支付货款,到销售货物并交纳增值税款额,也就是一个营业周期。如果乙企业的营业周期足够长,销售额足够大的话,这个资金的货币价值也将足够大,并且只要乙企业存在,这个资金的使用权将一直存在。

例2:假设乙企业营业周期为1年,一年内购入免税材料的价值为10 000万元,增值税税率为17%,一年期利率为10%。则乙企业会获得1 700万元(10 000×17%)资金的免费使用权,该笔资金一年的货币时间价值为:1 700×10%=170(万元)。若乙企业永远存在下去,则每年都能获得170万元的资金使用收益,170万元永续年金的现值为170÷10%=1 700(万元)。

2. 要考虑与免税所配套的税收政策。初级产品所在的行业往往是弱势产业,需要税收政策的扶持。对该产品免征增值税却起不到应有的效果,需要其他政策配合,我国的农产品就是一个典型的例子。根据增值税相关规定,对农业生产者生产的农产品,销售时免征增值税;对于从农业生产者手中购买的农产品,可以按买价乘以13%的扣除率计算抵扣进项税额。这样对农产品的免税政策就能起到应有的效果,企业应该充分利用这个政策。

例3:某烧鸡生产企业自身饲养肉鸡,待养成后加工成烧鸡后对外销售。每年销售收入为500万元,适用增值税税率17%。进项税额主要有两部分组成:一是每年收购的饲料50万元,可以抵扣13%的进项税额;二是每年公司水费、电费和修理用配件等按规定可以抵扣进项税额8万元。则应纳税增值税额=500×17%-(6.5+8)=70.5(万元),税

负率=70.5÷500×100%=14.1%。

公司可以将整个生产流程改成饲养肉鸡和烧鸡加工两部分,饲养场和加工厂均实行独立核算,饲养场将饲养的肉鸡卖给烧鸡加工厂。分开后,饲养场属于农产品生产单位,按规定可以免征增值税,烧鸡加工厂从饲养场购入的肉鸡可以抵扣13%的进项税额。假定饲养场销售给加工厂的肉鸡售价为350万元,其他资料不变。这时,应纳增值税=500×17%-(350×13%+8)=31.5(万元),税负率=31.5÷500×100%=6.3%,节省增值税额=70.5-31.5=39(万元),节税率=39÷70.5=55.32%。

3. 要考虑生产初级产品所耗用的原料。例1中假设甲企业为生产A产品不需要购入任何原料,也就是没有任何需要抵扣的进项税额。但事实上这样的企业几乎是不存在的,一般情况下都有水电等耗费,因此或多或少存在一定的进项税额。如果对A产品免税,则相应的进项税额得不到抵扣,会增加甲企业的成本。在此情况下,应该放弃行使免税权。

4. 城建税及教育费附加是否转嫁。如果例1中A产品免税,甲企业应纳增值税为0元,不用交城建税及教育费附加;乙企业多交增值税10元,相应会多交城建税及教育费附加。因此免税后甲企业将城建税及教育费附加转嫁给乙企业。因甲、乙企业增值税整体税负没有变化,免税与否,一般情况下,城建税及教育费附加整体负担也没有变化。但如果甲城建税税率和教育费附加征收率大于乙,则免税后整体城建税和教育费附加负担减轻;若甲城建税税率和教育费附加征收率小于乙,则免税后整体城建税和教育费附加负担加重。

### (二)对中间产品免税情况下增值税免税权的运用

对中间产品免税,由于没有销项税额,购买原材料的进项税额也不能抵扣,税款抵扣链条发生中断,导致享受免税的企业经济利益受到损害。因此企业应该放弃行使免税权。

### (三)对最终消费品免税情况下增值税免税权的运用

对最终消费品免税,增值税税基减小,征税机关征税的税款会降低,消费者及相关企业都会因此受益。在此情况下,企业应该行使免税权。

如果企业生产的产品既属于最终消费品,又属于中间产品,且税法规定该产品可以免税,那么该企业是行使免税权,还是放弃免税权呢?下面借用2010年注册会计师《税法》考试的一道原题来进行分析。

例4: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。

从题意可以看出,直接销售给农业生产者的化肥属于最终消费品,此时享受免税优惠更有利;销售给其他化工企业的化肥属于中间产品,如享受免税优惠会造成抵扣链条的中断,增加企业负担,放弃免税权更有利。财税[2007]127号第三条规定:纳税人一经放弃免税权,其生产销售的全部增值税应税货物或劳务均应按照适用税率征税,不得选择某一免税项目放弃免税权,也不得根据不同的销售对象选择部分货物或劳务放弃免税权。

根据题意,若销售100吨化肥,30吨销售给农业生产者,70吨销售给其他化工厂,则:

放弃免税毛利=[2500÷(1+13%)-(1755-255)]×30+[2500-(1755-255)]×70=91371.68(万元)

享受免税毛利=(2500-1755)×30+(2500-1755)×70=74500(万元)

所以,放弃免税权于企业有利。

假设对农业生产者销售额为W吨,建立等式关系:享受免税的毛利=放弃免税的毛利,则:

$$(2500-1755) \times 100 = [2500 / (1+13\%) - 1755] \times W + (2500-1755) \times (100-W)$$

解得:W=88.66(吨)

因此,88.66吨是行使免税权与否的临界值。对农业生产者的销量超过88.66吨的时候,行使免税权对企业更有利;对农业生产者的销量低于88.66吨的时候,放弃免税权对企业更有利。

对这个化肥企业来说,除了利用临界值法进行分析之外,最好的办法是分立筹划法,即将企业分立为两个独立核算的子公司,一个公司生产化肥销售给农业生产者,另一个公司生产化肥销售给其他化工企业。因为分立后是两个独立的纳税义务人,不受财税[2007]127号第三条的限制,销售给农业生产者的公司应该行使增值税免税权,销售给其他化工企业的公司应该放弃免税权。这样既能充分享受增值税免税优惠,又合理地避开了“免税陷阱”,同时该筹划方案也完全符合国家的立法意图,使农业生产者更好地得到税收的优惠。

【注】本文受国家自然科学基金项目(编号:U1204704/G0202),河南省科技厅软科学项目(编号:62520056)的资助。

### 主要参考文献

1. 姚鹿鸣. 增值税免税权放弃与否的筹划思考. 财会月刊, 2011; 4
2. 财政部, 国家税务总局. 增值税暂行条例实施细则. 令第50号, 2008-12-18