

# 试析营业税法中的明显漏洞

付春

(江西外语外贸职业学院 南昌 330029)

**【摘要】** 现行营业法规中存在几个较为明显的漏洞,给纳税人带来了一定的筹划空间。本文借助案例,在逐一阐述漏洞的基础上,对其形成原因进行了深刻分析,并提出了相关改进建议。

**【关键词】** 营业税 视同销售 漏洞

## 一、营业税规定的几个漏洞

1. 根据《财政部、国家税务总局关于股权转让有关营业税问题的通知》(财税[2002]191号)的规定:以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,不征收营业税。在投资后转让其股权的,也不征收营业税。关联方企业,非常容易利用该漏洞来进行税收筹划,以达到节税目的。

例1:甲企业持有乙企业70%的股份,2013年8月18日,甲企业、乙企业达成协议,甲企业欲将A生产线转让给乙企业。截至2013年6月30日,与该生产线有关的资产、负债如表1所示。

甲企业、乙企业位于2008年12月31日之前未纳入增值税抵扣范围试点地区,均为增值税一般纳税人,机器设备为2008年6月25日购进,表格中涉及增值税应税货物的金额均不含增值税,假定不考虑相应的城建税及教育费附加。

核算。此外,外部环境在不断变化,项目也由于各种原因在不断变化中,项目的总成本也在不断地变化,这就要求企业相关部门经常进行测试,可以每隔半年或者每季度进行一次检查。

将这三种确认完工百分比的方法的适用条件和优缺点归纳如下:①第一种方法的适用条件:可以进行专业测量的项目;方法的优缺点:专业测量,相对精确,但应用面较窄。②第二种方法的适用条件:成本构成主要是人工及其相关费用;方法的优缺点:只需要预测总的劳务量,根据已发生的劳务量计算比例即可。③第三种方法的适用条件:成本构成除了人工及相关费用,还包括一定比例的材料成本;方法的优缺点:需进行完整的成本预算,对项目管理水平要求较高。

在实务中,科技服务型企业一般以中小企业为主,因为规模较小,项目管理还不是很全面,财务制度也可能不是很完善,项目总成本通常难以可靠估计,这种情况下可以借用生产企业的定额成本方法进行简化处理。可以根据项目的历

表1 与该生产线有关的资产、负债明细 单位:万元

资产、负债	购置原值	账面价值	评估价值
存货	600	400	450
机器设备	1 200	720	600
厂房	1 500	560	1 800
土地使用权	2 000	1 260	3 500
应收账款		300	
应付账款		400	
应付职工薪酬		100	
合计	5 300	3 740	6 350

若甲企业选择一般性方案转让生产线时,通常会将存货、机器设备、厂房及土地使用权等按评估价出售给乙企业,同时收回应收账款、付讫应付账款,然后结清相关人员的工资薪酬,让其与乙企业重新签订劳动合同。则该方案下的税务处理为:应纳增值税为88.5万元( $450 \times 17\% + 600 \times 4\% \div 2$ ),应

史平均毛利率设定相对固定的成本比例,再按合同金额来确定项目的预计总成本。使用这种方法应经常性地检查设定的成本比例,以确保这个比例的相对合理性。

总之,各种完工百分比确定方法均有一定局限性,所以科技服务型企业应根据企业的实力和项目管理的一些特征,选用适合的方法。

## 主要参考文献

1. 财政部.企业会计准则2006.北京:经济科学出版社,2006
2. 财政部会计资格评价中心.中级会计实务.北京:中国财政经济出版社,2010
3. 新企业会计准则重点难点解析编写组.新企业会计准则.北京:企业管理出版社,2006
4. 卞庆珍,戴大勇.科技服务企业收入确定模式探讨.财会月刊,2013;7
5. 何丽蓉.建造合同会计核算采用完工百分比法存在的问题.财会月刊,2009;11

纳营业税为90万元 $[(1\ 800-1\ 500)+(3\ 500-2\ 000)\times 5\%]$ 。

若甲企业利用上述营业税漏洞,可采取以下方案:以存货、机器设备、厂房及土地使用权等投资设立一个丙公司,其中投资资产均按照评估价值,然后甲企业将丙公司的全部股权以6 150万元的价格转让给乙企业。则该方案下的税务处理为:将购进的货物作为投资提供给其他单位,在增值税上应按视同销售货物处理,需要计算相应的增值税销项税额,应纳增值税为88.5万元 $(450\times 17\%+600\times 4\%\div 2)$ 。根据财税[2002]191号文,应纳营业税为0,从而节税90万元。

2. 根据《关于纳税人资产重组有关营业税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第51号),自2011年10月1日起,纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人,不属于营业税征收范围,其中涉及的不动产、土地使用权转让,不征收营业税。与此相关联的政策,是之前国家税务总局出台的《关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告》(国家税务总局公告2011年第13号)。该规定要求自2011年3月1日起,纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,不属于增值税的征税范围,其中涉及的货物转让,不征收增值税。企业可以结合利用上述两项漏洞来进行税收筹划,以达到节税目的。

沿用例1,甲企业可以采用如下方案:将存货、机器设备、厂房及土地使用权等连同相关联的应收账款、应付账款和人员一并转给乙企业。交易合并作价6 150万元 $(450+600+1\ 800+3\ 500+300-400-100)$ 。该方案下税务处理为:应纳增值税及应纳营业税均为0,成功节税178.5万元。

企业在进行上述税收筹划时,还需关注一个重要问题:即重组方案必须是将资产连同与其关联的债权、债务、劳动力一起转让,只有这样才属于“转让企业产权”行为,而该行为不属于增值税或营业税的征税范围。

3. 《营业税暂行条例实施细则》第十六条规定:除本细则第七条规定外,纳税人提供建筑业劳务(不含装饰劳务)的,其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内,但不包括建设方提供的设备的价款。企业可以利用该漏洞来进行纳税筹划,以达到节税目的。

例2:2013年6月甲企业一幢写字楼建筑招标,乙建筑公司以6 000万元的总承包额中标,总承包额中含电梯设备采购价款500万元,则乙企业应纳营业税为180万元 $(6\ 000\times 3\%)$ 。

若乙企业采用如下方案:与甲企业签订《建筑安装工程承包合同》,合同注明工程价款5 500万元,甲企业自行采购电梯设备,价值500万元,则乙企业应纳营业税为165万元 $(5\ 500\times 3\%)$ ,从而成功节税15万元。

企业在进行上述纳税筹划时,亦需注意一个问题:即材

料和设备的划分。因为建设方提供材料必须纳入营业额缴纳营业税,而提供设备是不需要缴纳营业税的。新修订的《营业税暂行条例》及实施细则对材料、设备的划分并没有明确规定,实务中仍然沿用财政部、国家税务总局联合下发的《关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)。根据规定,通信线路工程和输送管道工程所使用的电缆、光缆和构成管道工程主体的防腐管段、管件(弯头、三通、冷弯管、绝缘接头)、清管器、收发球筒、机泵、加热炉、金属容器等物品均属于设备,其价值不包括在工程的计税营业额中。此外,关于设备的具体名单,纳税人需要继续关注国家税务总局和省级地方税务机关的具体规定。

## 二、疑为漏洞的原因分析

1. 关于漏洞之一,根据《营业税暂行条例实施细则》第三条规定,销售不动产是指有偿转让不动产所有权的行为。是否属于“销售”强调两点判定标准,其一是“有偿”。条例中解释“有偿”是指取得货币、货物或者其他经济利益。其二是“转让所有权”。投资方以不动产投资入股,获取了被投资企业的股权,将来按照持股比例参与被投资企业利润分配,共同承担投资风险,符合“有偿”标准。不动产投资后从投资方账面上减少,在被投资方账面上增加,被投资方按会计准则规定提取折旧,符合“转让所有权”标准。同理,以无形资产投资入股,其实质等同于有偿转让无形资产。因此,以不动产、无形资产投资入股都属于“视同销售”。

《营业税暂行条例实施细则》第五条规定:单位或者个人将不动产或者土地使用权无偿赠送其他单位或者个人,视同发生应税行为(即视同销售)要缴纳营业税。以不动产、无形资产对外投资和对外捐赠,都属于“视同销售”,对后者征收营业税,而前者不征,有失公允。不知道财政部和国家税务总局出台此项规定背后的真正意图是什么?难道是为了鼓励企业以不动产、无形资产对外投资?若是鼓励投资,为什么以不动产、无形资产对外投资就不交营业税,但是以动产对外投资却要缴纳增值税呢?在当今房地产价格普遍偏高的形势下,站在国家的角度,岂不是税收收入流失严重?

此外,根据《国家税务总局关于企业股权投资业务若干所得税问题的通知》(国税发[2000]118号)的规定,企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资,应在投资交易发生时,将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资两项经济业务进行所得税处理,并按规定计算确认资产转让所得或损失。再者,根据《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号),资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产,应按规定视同销售确定收入。上述两个文件清晰表明,在所得税上资产对外投资一定要作为“视同销售”;在流转税上,相应的有形动产要缴纳增值税,但无形及不动产却不缴纳营业税,实在有悖常理。

2. 关于漏洞之二,可以理解为国家对资产重组在税收方面的政策支持,对纳税人欲进行资产重组无疑是一重大利好

消息。国家支持企业资产重组的本意是为了提升企业的竞争力,扩大其市场份额,提高企业的整体经济效益。但是,该规定若被企业不正当利用,进行相关的“业务设计”,则有可能在规避巨额税款的背景下,完成资本市场中的某些交易。

例3:A公司是一上市公司,B公司持有A公司70%股份,C公司是一家非上市公司,D公司持有C公司70%股份,E公司持有C公司30%股份。2010~2012年A公司连续亏损,但C公司经营业绩持续攀升,2013年6月D公司欲收购A公司,然后剥离其全部资产与负债,同时将C公司优良资产注入A公司,以达到“借壳上市”。该重组交易步骤、重组后果及会计处理如表2所示,重组交易双方的税务处理如表3所示。

表2

重组主体	重组步骤	重组后果	重组主体的会计处理
D	1、D公司将持有C公司股权与A的全部资产、债权、负债、劳动力交换	A公司持有C公司70%股份	借:资产—A公司 贷:股权—C公司 负债—A公司
	2、D公司将取得A公司的资产、债权、负债、劳动力与B公司持有A公司的股权交换	D公司持有A公司70%股份,并且剥离A公司的全部资产、负债	借:股权—A公司 负债—A公司 贷:资产—A公司
A	3、A公司向E公司定向增发股票,以收购其持有C公司的股权	A公司持有C公司30%股份,A公司共持有C公司100%股份	借:股权—C公司 贷:股本—E公司
	4、A公司吸收合并C公司,C公司全部资产、负债注入到A公司	C公司借A公司的“壳”上市	借:资产—C公司 贷:负债—C公司

表3

重组步骤	重组交易双方税务处理	
1	C公司为非上市公司,D公司转让C公司股权不征营业税	依据总局公告2011年第13号及第51号规定,A公司转让资产不征增值税、营业税
2	依据总局公告2011年第13号及第51号规定,D公司转让资产不征增值税、营业税	A公司为上市公司,B公司转让A公司股权要征收营业税
3	A公司不涉及增值税、营业税	C公司为非上市公司,E公司转让C公司股权不征营业税
4	A公司不涉及增值税、营业税	依据总局公告2011年第13号及第51号规定,C公司转让资产不征增值税、营业税

通过以上分析可知,企业在重组中利用上述漏洞,既可以达到重组目的,又能避免巨额税款,真可谓“一举两得”。

3. 关于漏洞之三,在实务中施工方提供设备存在两种方式,即自产或外购。

若是自产,其税务处理遵循《营业税暂行条例实施细则》第七条规定。该规定明确纳税人提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为属于混合销售行为,应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额,其应税劳务的营业额缴纳营业税,货物销售额不缴纳营业税;未分别核算的,由主管税务机

关核定其应税劳务的营业额。

若是外购,依据《营业税暂行条例实施细则》第六条规定进行税务处理。将外购货物用于建筑业劳务既涉及应税劳务又涉及货物,同样属于混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为,视为销售货物,不缴纳营业税;其他单位和个人的混合销售行为,视为提供应税劳务,缴纳营业税。因此,施工方提供设备不论是自产或外购,其均要纳税,或纳增值税或纳营业税。那为什么建设方提供设备却不纳税呢?这让人迷惑不解。

此外,对于建设方而言,自己提供设备能控制主要设备的进货渠道,节约采购成本且保证工程施工质量,同时还可以减少施工方的资金垫付压力,因此目前建安行业大多数工程的设备一般都由建设方供应。从征税角度上看,若建设方提供设备不纳税,建设方可谓赚了个“盆满钵满、满载而归”,但国家却流失了巨额税款,有悖税收立法精神。

### 三、相关建议

针对漏洞之一,笔者建议修改为:以无形资产、不动产投资入股,参与接受投资方利润分配,共同承担投资风险的行为,应作为视同销售,投资转让时按评估价征收营业税。对股权转让不征收营业税。投资时应征收营业税,前已分析,不再赘述。股权转让不征营业税是为了保持税法规定的前后一致。根据《营业税暂行条例实施细则》第十八条规定,自2009年1月1日起,无论金融企业或非金融企业转让金融商品(包括股票)均要缴纳营业税。由此可知,转让股权并不在营业税征税范围之内,因此以无形资产、不动产投资入股换取的股权在转让时不征营业税。

针对漏洞之二,为防止企业以“资产重组”之名,行“借壳上市”之实,规避税收,建议针对国家税务总局2011年第13号及第51号规定,制定相应的补充细则。具体可参照两部委联合下发的《关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知》(财税[2009]59号)。譬如,重组具有合理的商业目的,且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的,被重组的企业连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动等。

针对漏洞之三,建议修改为:纳税人提供建筑业劳务,其营业额不包括建设方提供的设备的价款,建设方提供的设备(自产或外购)应按规定缴纳增值税。因为设备为动产,属于增值税征税范围。建设方提供的设备用于在建工程,应作为视同销售,依据《增值税暂行条例实施细则》规定,按销售使用过的固定资产进行纳税。这样从国家角度来看,设备未纳入营业额缴纳营业税,但缴纳了增值税,税款总量并未减少,从而堵塞了漏洞。

### 主要参考文献

1. 国务院. 营业税暂行条例. 国务院2008年第540号, 2008-11-10
2. 财政部 国家税务总局. 营业税暂行条例实施细则. 财税2008年52号令, 2008-12-15