

# 增值税免税的含义、类别与纳税筹划

梁海光<sup>1</sup>, 王 燕<sup>2</sup>(高级会计师), 王如峰<sup>3</sup>

**【摘要】** 免税政策是增值税法规的重要内容之一。本文首先归纳了增值税免税的两种形式,即有抵扣权的免税和无抵扣权的免税;然后,在对增值税免税的经济后果进行理论分析的基础上指出,通常增值税免税政策能够减轻纳税人的税收负担,而在一些情况下却加重了纳税人的税收负担;最后,以我国现行的增值税法规为依据,设计了一个案例来说明应当如何恰当运用增值税免税政策进行纳税筹划,以提升纳税人的经济利益。

**【关键词】** 增值税免税; 经济后果; 纳税筹划

**【中图分类号】** F275

**【文献标识码】** A

**【文章编号】** 1004-0994(2016)13-0096-4

## 一、引言

近年来,受全球以及我国国内经济增速放缓的影响,我国企业负担加重,发展后劲减弱。我国中小企业发展促进中心发布的《2015年企业负担调查评价报告》显示:希望国家出台税收减免政策的呼声最高,反映此类诉求的企业比例高达80%。为应对经济下行的压力,2015年以来我国实施了多项减免税措施,帮助实体经济(特别是小微企业)降低成本,激发企业的活力。2015年12月18日召开的中央经济工作会议提出,2016年要开展降低实体经济成本的行动,2016年我国减免税的力度将进一步加大。

免税政策一直被我国作为一项减轻纳税人负担的税收优惠措施而广泛运用。根据中央经济工作会议的精神可以预期,在今后几年,我国仍将制定包括增值税在内的大量免税政策,从而减轻纳税人(特别是企业)的税收负担。随着“营改增”范围的逐步扩大,增值税已经成为我国最主要的税种,增值税对国家和纳税人都将越来越重要。所以,当前深入研究增值税免税政策的恰当运用对于增值税免税政策的有效实施和切实保护纳税人的利益具有重要的现实意义。

## 二、增值税免税的含义、类别与经济后果

**1. 增值税免税的含义。**免税是指税法对某些纳税人或征税对象免于征税的规定,是国家为了实现一定的政治、经济目的而给予某些纳税人或征税对象的鼓励或照顾措施,属于税收优惠的形式之一。增值税免税就是指税法对某些纳税人或征税对象免于征收增值税的优惠政策。

**2. 增值税免税的类别。**目前,世界上已有170多个国家和地区开征了增值税,这些国家和地区采用的增值税免税形式可分为有抵扣权的免税和无抵扣权的免税两类。

有抵扣权的免税是指允许享受免税待遇的纳税人不需

缴纳免税环节的增值税,还可以抵扣进项税额。

无抵扣权的免税是指对特定的生产经营项目免征增值税,但不允许纳税人抵扣这些免税项目耗用的投入物所缴纳的税款。也就是说,在无抵扣权的免税形式下,经营者不需要缴纳增值税,但必须负担购入的货物、劳务或服务在以前的阶段缴付的全部增值税税款。无抵扣权的免税又可分为以下两种形式:第一种是对应税项目的生产经营过程中的某一阶段免征增值税,但此阶段之前的各个阶段不予免税;第二种是对特定的纳税人免税,即这些纳税人的所有应税项目都可以享受免征增值税。

**3. 增值税免税的经济后果。**由于增值税采用税款抵扣机制,层层抵扣、环环征税,并以增值税专用发票等税款抵扣凭证作为维持该机制运行的载体。所以,在无抵扣权的免税形式下,纳税人在某一环节享受增值税免税待遇,就意味着增值税抵扣链条中断,该环节上的纳税人丧失了抵扣权,必须负担此前的所有流转环节已由国家征收的增值税款。由此可见,享受增值税免税待遇并不意味着不负担增值税。并且,在免税环节上享受增值税免税待遇的纳税人,在销售免税货物、提供免税劳务或服务时,不能向购买方开具增值税专用发票等税款抵扣凭证,从而导致下一环节的纳税人丧失抵扣进项税额的权利。

所以,增值税免税政策对纳税人有时是有利的,适用免税政策能减轻纳税人的经济负担;有时却不一定有利,适用免税政策反而会加重纳税人的经济负担。

## 三、我国对增值税免税的规定

自1994年1月1日起,我国开始施行《增值税暂行条例》及其实施细则,时至今日,增值税早已成为我国最主要的税种之一。2008年11月国务院修订了《增值税暂行条例》,随后

财政部和国家税务总局相应修改了《增值税暂行条例实施细则》，修订后的《增值税暂行条例》及其实施细则都自2009年1月1日起施行。从2012年1月1日起，我国开始在上海试行“营改增”政策，2013年部分行业的“营改增”试点扩大到全国范围，目前全面“营改增”正逐步施行。在《增值税暂行条例》及其实施细则、“营改增”的有关政策文件，以及我国财政部和国家税务总局发布的部门规章中，先后大量涉及货物、劳务和服务的增值税免税问题，现仅列举如下几个和本文有密切联系的例子。

在《增值税暂行条例》中一直有着“销售免税货物或劳务不得开具增值税专用发票”的规定。

《财政部 国家税务总局关于增值税纳税人放弃免税权有关问题的通知》(财税[2007]127号)中首次规定：生产和销售免征增值税的货物或劳务的纳税人自2007年10月1日起要求放弃免税权的，应当以书面形式提交放弃免税权声明，报主管税务机关备案；纳税人自提交备案材料的次月起按照现行的有关规定计算缴纳增值税；放弃免税权的纳税人被认定为一般纳税人的，其销售的货物或劳务可以开具增值税专用发票；纳税人自税务机关受理放弃免税权声明的次月起12个月内不得再申请免税。

《财政部 国家税务总局关于有机肥产品免征增值税的通知》(财税[2008]56号)规定：自2008年6月1日起，纳税人生产销售和批发、零售有机肥产品，免征增值税；享受上述免税政策的有机肥产品是指符合财政部和国家税务总局规定的特定标准的有机肥料、有机-无机复混肥料、生物有机肥；纳税人销售免税的有机肥产品时应当按规定开具增值税普通发票，不得开具增值税专用发票。

自2009年1月1日起施行的《增值税暂行条例实施细则》将纳税人放弃免税的规定修改为：纳税人销售货物或者应税劳务适用免税规定的，可以放弃免税权，依照条例的规定缴纳增值税，放弃免税权后的36个月内不得再申请免税。

《财政部 国家税务总局关于在上海市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的通知》(财税[2011]111号)规定：纳税人提供应税服务适用免税规定的，可以放弃免税，依照规定缴纳增值税；放弃免税权后的36个月内不得再申请免税。财政部和国家税务总局在此后发布的扩大“营改增”政策实施范围的《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)和《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)中都延续了财税[2011]111号文件的上述规定。

在2007年之前，我国的增值税法规中没有可以放弃免税权的规定，自2007年10月1日起允许纳税人选择放弃免税权的规定是借鉴了欧盟的做法，在一定程度上维护了纳税人的权益，在多数情况下对纳税人是有利的。

纵观我国的增值税法规中关于免税的规定可以发现，我国现行的增值税免税政策都属于无抵扣权的免税，这种免税政策虽有其存在的必要性(甚至无奈)，但也往往对经济运行和纳税人的利益产生消极影响。

#### 四、案例简介

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政策。该企业生产的有机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，这些其他化工企业均为增值税一般纳税人。在享受增值税免税优惠的情况下，该有机化肥生产企业每吨有机化肥的对外售价均为2500元，每吨有机化肥的生产成本为1755元。这1755元中包含从“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”明细账户中转入的255元，也就是因为享受增值税免税优惠政策而导致的原材料被购进后不能抵扣的进项税额。该有机化肥生产企业生产有机化肥所用的原材料均从一般纳税人处采购并取得增值税专用发票，从购入原材料到投入生产直至生产出产成品的时间为七天。该有机化肥生产企业适用25%的企业所得税税率。

2016年年初，该有机化肥生产企业的管理层讨论了是否放弃享受增值税免税优惠的问题。有关的资料如下：假设放弃享受增值税免税优惠后，为了不影响销售量，销售给农业生产者的有机化肥的含税售价仍为2500元/吨；但由于放弃享受增值税免税优惠政策后购买方能够取得该有机化肥生产企业开具的增值税专用发票用于抵扣进项税额，所以把销售给其他化工企业的有机化肥的价格提高为不含税售价2500元/吨。以销售总量为100吨为例，对农业生产者的销售量超过多少时，和享受增值税免税优惠相比，放弃增值税免税优惠将对该有机化肥生产企业不利？

#### 五、业务处理

设对农业生产者的销售量为 $x$ 吨，则对其他化工企业的销售量为 $(100-x)$ 吨。为了便于解答和易于理解，以如下的相关会计分录作为辅助的分析工具，并且不考虑除增值税和企业所得税之外的其他税费。

1. 享受增值税免税优惠。在这种情况下，该有机化肥生产企业不需要计算增值税销项税额，也不能抵扣增值税进项税额，相关的会计分录如下：

(1) 购进1吨原材料，作会计分录：

借：原材料	1755
贷：银行存款(或应付账款等)	1755

(2) 把购入的1吨原材料转入生产，作会计分录：

借：生产成本	1755
贷：原材料	1755

(3) 向农业生产者销售1吨有机化肥，作会计分录：

借：银行存款(或应收账款等)	2500
贷：主营业务收入——销售给农业生产者的收入	2500

## □ 说法读规

向其他化工企业销售1吨有机化肥,作会计分录:

借:银行存款(或应收账款) 2500  
贷:主营业务收入——销售给其他化工企业的收入 2500

(4)结转1吨有机化肥的销售成本(不考虑原材料之外的其他成本项目),作会计分录:

借:主营业务成本 1755  
贷:库存商品(或生产成本) 1755

2. 放弃增值税免税优惠。在这种情况下,该有机化肥生产企业应当计算增值税销项税额,并且可以抵扣采购原材料等负担的增值税进项税额,相关的会计分录如下。

(1)购进1吨原材料,作会计分录:

借:原材料 1500  
应交税费——应交增值税(进项税额) 255  
贷:银行存款(或应付账款等) 1755

(2)把购入的1吨原材料转入生产,作会计分录:

借:生产成本 1500  
贷:原材料 1500

(3)向农业生产者销售1吨有机化肥,作会计分录:

借:银行存款(或应收账款等) 2500  
贷:主营业务收入——销售给农业生产者的收入  
2212.39[2500÷(1+13%)]

应交税费——应交增值税(销项税额)  
287.61[2500÷(1+13%)×13%]

向其他化工企业销售1吨有机化肥,作会计分录:

借:银行存款(或应收账款等) 2825  
贷:主营业务收入——销售给其他化工企业的收入  
2500

应交税费——应交增值税(销项税额)  
325(2500×13%)

(4)结转1吨有机化肥的销售成本(不考虑原材料之外的其他成本项目),作会计分录:

借:主营业务成本 1500  
贷:库存商品(或生产成本) 1500

## 六、纳税方案评价

评价不同的纳税方案时,可以使用不同的评价指标,这些指标可能都有其合理之处。在本例中尝试采用以下几种评价指标进行决策。

1. 采用应交增值税额作为决策评价指标。对纳税方案的分析如下:

在享受增值税免税优惠的情况下,有机化肥生产企业不需计算增值税销项税额,也不能抵扣进项税额。所以其应交增值税额为: $T_1=0$ 。

在放弃增值税免税优惠的情况下,有机化肥生产企业应当计算增值税销项税额,并且可以抵扣采购原材料等负担的进项税额。所以,其应交增值税税额为: $T_2=[2500÷(1+13%)×$

$13%-255]x+(2500×13%-255)(100-x)=7000-37.39x$ 。

当 $T_2>T_1$ 时,增值税税负增加,放弃增值税免税优惠对有机化肥生产企业不利。此时有: $7000-37.39x>0$ ,并且 $0≤x≤100$ ,解得 $0≤x≤100$ 。

也就是说,在销售总量为100吨的条件下,企业对农业生产者的销售量为0~100吨的区间内任意一个数值时,放弃增值税免税优惠导致的应交增值税税额都大于0,故放弃增值税免税权对该有机化肥生产企业不利。

由于增值税是价外税,从价计征并实行税款抵扣机制,所以,增值税税额的增加往往伴随着收入的增加。但是,应纳增值税税款的增加并不意味着纳税人获得的可支配经济利益减少。因此,以应交增值税税额作为评价指标往往不能反映出纳税方案对纳税人的总体影响,应当使用具有综合衡量功能的评价指标,例如销售毛利润、销售产生的净利润、现金净流量等。

2. 采用销售毛利润作为决策评价指标。对纳税方案的分析如下:

在享受增值税免税优惠的情况下,有机化肥生产企业获得的销售毛利润( $R_1$ )为销售收入减去销售成本,即: $R_1=[2500x+2500(100-x)]-1755[x+(100-x)]=74500$ (元)。

在放弃增值税免税优惠的情况下,该有机化肥生产企业获得的销售毛利润为: $R_2=[2500÷(1+13%)x+2500(100-x)]-[1500x+1500(100-x)]=100000-287.61x$ 。

当 $R_1>R_2$ 时,获得的销售毛利润相对减少,放弃增值税免税优惠对该有机化肥生产企业不利。此时有: $74500>100000-287.61x$ ,并且 $0≤x≤100$ ,解得 $88.66<x≤100$ 。

所以,如果采用销售毛利润作为决策评价指标,且销售总量为100吨,则当企业对农业生产者的销售量超过88.66吨时,放弃增值税免税权对该有机化肥生产企业不利。

由上述求解过程可以推出: $0≤x<88.66$ 时, $R_1<R_2$ ,也就是说,如果采用销售毛利润作为决策评价指标,且销售总量为100吨,则当企业对农业生产者的销售总量小于88.66吨时放弃增值税免税权对该有机化肥生产企业是有利的。

3. 采用销售产生的净利润作为决策评价指标。销售产生的净利润=销售毛利润×(1-企业所得税税率),对纳税方案的分析如下:

在享受增值税免税优惠的情况下,有机化肥生产企业获得的销售产生的净利润为: $P_1=74500×(1-25%)=55875$ (元)。

在放弃增值税免税优惠的情况下,有机化肥生产企业获得的销售产生的净利润为: $P_2=(100000-287.61x)×(1-25%)=75000-215.71x$ 。

当 $P_1>P_2$ 时,获得的销售产生的净利润相对减少,放弃增值税免税优惠对该有机化肥生产企业不利。此时有: $55875>75000-215.71x$ ,并且 $0≤x≤100$ ,解得 $88.66<x≤100$ 。

所以,如果采用销售产生的净利润作为决策评价指标,

企业销售总量为100吨,则当企业对农业生产者的销售量超过88.66吨时,放弃增值税免税权对该有机化肥生产企业不利。

由上述求解过程可以推出: $0 \leq x < 88.66$ 时, $P_1 < P_2$ ,也就是说,如果采用销售产生的净利润作为决策评价指标,且销售总量为100吨,则当企业对农业生产者的销售量小于88.66吨时,放弃增值税免税权对该有机化肥生产企业有利。

4. 采用现金净流量作为评价指标。假设该企业全部是现金销售并且每次购买原材料都支付现金,又因为从购入原材料到投入生产直至生产出产成品只需要7天,所以计算现金净流量时不需要进行折现。

现金净流量的计算公式为:现金净流量=收到的含增值税的销售收入产生的现金流入量-支付购买材料等生产成本(或销售成本)导致的含增值税的现金流出量-缴纳的增值税-缴纳的企业所得税。

在享受增值税免税优惠的情况下,有机化肥生产企业获得的现金净流量为: $F_1 = 2500 \times [x + (100 - x)] - 1755 \times [x + (100 - x)] - 0 - R_1 \times 25\% = 74500 \times (1 - 25\%)$ 。

在放弃增值税免税优惠的情况下,有机化肥生产企业获得的现金净流量为: $F_2 = [2500x + 2825(100 - x)] - 1755 \times [x + (100 - x)] - (7000 - 37.39x) - R_2 \times 25\% = (100000 - 287.61x) \times (1 - 25\%)$ 。

当 $F_1 > F_2$ 时,企业获得的现金净流量相对减少,放弃增值税免税对该有机化肥生产企业不利。此时有: $74500 \times (1 - 25\%) > (100000 - 287.61x) \times (1 - 25\%)$ ,并且 $0 \leq x \leq 100$ ,解得 $88.66 < x \leq 100$ 。

所以,如果采用现金净流量作为决策评价指标,企业销售总量为100吨,则当企业对农业生产者的销售量超过88.66吨时,放弃增值税免税对该有机化肥生产企业不利。

由上述求解过程可以推出: $0 \leq x < 88.66$ 时, $F_1 < F_2$ ,也就是说,如果采用现金净流量作为决策评价指标,且销售总量为100吨,则当企业对农业生产者的销售量小于88.66吨时,放弃增值税免税权对该有机化肥生产企业有利。

在上述求解过程中,采用销售毛利润、销售产生的净利润、现金净流量分别作为评价指标所求得的结果和结论是相同的,但这纯属巧合,是由本例的前提假设导致的。

## 七、总结

1. 增值税免税政策可能会导致纳税人的税负增加。我国现行增值税法采用抵扣计税的方式,设定的增值税免税的规定属于无抵扣权的免税,涉及能否抵扣增值税进项税额的问题。但不同于其他税种的免税规定,增值税免税政策通常能够减轻纳税人的税收负担,但在另一些情况下却会加重纳税人的税收负担。对纳税人来说,如果税法允许纳税人选择是否放弃免税权,则享受免税优惠不一定真的更加优惠,放弃免税权也不见得对企业不利。

2. 税法规定的选择性条款为纳税筹划提供了空间、可能和思路。筹划者可以根据税法规定的选择性条款设计出多个纳税筹划方案并从中选择对纳税人最有利的方案。

3. 纳税筹划方案的效果可以采用不同的指标进行评价。这些不同的评价指标可能导致纳税人做出不同的选择,甚至会误导纳税人的决策。所以,应当根据不同涉税业务的特点,选择和设置最合适、最科学的评价指标。

例如,纳税人针对是否放弃享受增值税免税政策进行纳税筹划时,需要根据不同的筹划目标设计不同的方案并使用不同的评价指标。如果仅仅是为了减少增值税的支出,那么纳税筹划的着眼点应当是考虑增值税应税项目放弃免税之后,应计的销项税额与可以抵扣的进项税额之间的数值对比。如果是为了提高纳税人的整体经济效益,那么纳税筹划方案应当力争促使纳税人的整体经济效益最优,并使用具有综合性的评价指标,如销售毛利润、销售产生的净利润或现金净流量等。

对本文所列举的案例,在进行纳税方案评价时,分别使用了应交增值税税额、销售毛利润、销售产生的净利润、现金净流量作为评价指标。当对农业生产者的销售量 $x$ 取值为 $0 \leq x < 88.66$ 时:如果采用应交增值税税额作为评价指标,则会得出此时放弃增值税免税对该有机化肥生产企业不利的结论;如果采用销售毛利润、销售产生的净利润或现金净流量作为评价指标,则会得出此时放弃增值税免税权对该有机化肥生产企业有利的结论,四者的结论不完全一致。就这四个评价指标相比较而言,应交增值税税额这个指标只考虑了增值税因素,不具有综合性,无法反映纳税筹划方案的总体经济效果。而销售毛利润、销售产生的净利润和现金净流量这三个评价指标具有一定的综合性,可以更全面地反映纳税方案的总体经济效果。

4. 纳税行为和会计反映之间关系紧密。在多数情况下,借助会计账务处理程序和会计账务处理方法可以更清晰地看出纳税筹划所产生的节税效果。这也是税务会计学科存在的原因之一。

## ——主要参考文献——

庞凤喜,薛钢,高亚军. 税收原理与中国税制[M]. 北京:中国财政经济出版社,2006.

盖地. 税务会计理论研究[M]. 北京:清华大学出版社,2015.

盖地. 税务筹划学[M]. 北京:中国人民大学出版社,2015.

作者单位:1.广西大学商学院,南宁530004;2.中国财政科学研究院,北京100142;3.中国海洋大学管理学院,青岛266100