

# 生产企业采购废旧物资的纳税筹划

梁文涛

(山东经贸职业学院 山东潍坊 261011)

**【摘要】** 随着科学技术的快速发展,很多废料的利用程度越来越高,以废旧物资作为原材料的生产企业越来越多。本文主要探讨了生产企业采购废旧物资的纳税筹划问题。

**【关键词】** 废旧物资 采购 纳税筹划

生产企业采购废旧物资一般有三种途径:一是由本企业收购部门自行收购;二是从其他废旧物资回收公司采购;三是本企业设立废旧物资回收公司,由自设废旧物资回收公司收购废旧物资然后再卖给本企业。

## 一、“由本企业收购部门自行收购废旧物资”与“从其他废旧物资回收公司采购废旧物资”的选择

根据税法规定,生产企业(增值税一般纳税人)购入废旧物资回收公司销售的废旧物资,可按照废旧物资回收公司开具的由税务机关监制的普通发票注明的金额的10%计算抵扣进项税额。而生产企业从其他单位收购的废旧物资,其进项税额不能抵扣。

这种情况的纳税筹划思路应从两个方面来考虑:一方面,从采购价格来讲,由生产企业收购部门自行收购废旧物资的价格往往低于从其他废旧物资回收公司采购废旧物资的价格;另一方面,从税收优惠来讲,从废旧物资回收公司采购废旧物资可按照普通发票上注明的金额的10%计算抵扣进项税额,而生产企业收购部门自行收购的废旧物资不享受进项税额抵扣的优惠。那么到底是选择“由本企业收购部门自行收购废旧物资”,还是选择“从其他废旧物资回收公司采购废旧物资”呢?这便需要通过计算来进行比较。

当生产企业为一般纳税人时,我们需要先计算出两种收购方式孰优的临界点。假设自行收购价格为 $P_1$ ,现金流量为 $F_1$ ,从其他废旧物资回收公司采购废旧物资的价格为 $P_2$ ,现金流量为 $F_2$ ;再假设其他进项税额为零,其产品销售价格为 $S$ (以上价格均含税);又假设增值税税率为17%,城建税税率为7%,教育费附加为3%。那么:

现金流量=销售价格(含税)-原材料采购价格(含税)-应交增值税-城建税和教育费附加-企业所得税

$$F_1 = S - P_1 - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - 0] - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - 0] \times (7\% + 3\%) - \{S \div (1 + 17\%) - P_1 - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - 0]\} \times 25\%$$

$$F_2 = S - P_2 - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - P_2 \times 10\%] - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - P_2 \times 10\%] \times (7\% + 3\%) - \{S \div (1 + 17\%) - P_2 \times (1 - 10\%) - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - P_2 \times 10\%]\} \times 25\%$$

令 $F_1 = F_2$ ,得 $P_1 = 0.89P_2$ 。若 $P_1 > 0.89P_2$ ,即 $P_1/P_2 > 0.89$ ,则 $F_1 < F_2$ ;若 $P_1 < 0.89P_2$ ,即 $P_1/P_2 < 0.89$ ,则 $F_1 > F_2$ 。

从以上分析可以得出结论:①当生产企业收购部门自行收购废旧物资的价格为从其他废旧物资回收公司采购废旧物资的价格的89%时,两种废旧物资采购方式的现金流量是一样的,这种情况下选择哪一种采购废旧物资的方式都可以。②当生产企业自行收购废旧物资的价格大于从其他废旧物资回收公司采购废旧物资的价格的89%时,企业应该从其他废旧物资回收公司采购废旧物资;反之,企业应该由其收购部门自行收购废旧物资。③当生产企业为小规模纳税人时,由于进项税额不能抵扣,应该由其收购部门自行收购废旧物资,从而使现金流量最大。

例1:甲造纸厂2008年由其收购部门收购造纸原材料(废纸)共计金额1 170万元,销售收入2 340万元。由于废纸都是自行从个人手中收购的,因而无法取得增值税专用发票,也就是说没有进项税额可以抵扣。若从其他废旧物资回收公司采购原材料,假设采购价格为1 350万元(以上价格均含税)。现对这种情况进行纳税筹划。根据前面推导的结论,由于 $P_1/P_2 = 1 170 \div 1 350 = 0.87 < 0.89$ ,因而应该由生产企业收购部门自行收购废旧物资。具体验证如下:

方案一:由生产企业收购部门自行收购废旧物资。

$$F_1 = S - P_1 - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - 0] - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - 0] \times (7\% + 3\%) - \{S \div (1 + 17\%) - P_1 - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - 0]\} \times 25\% = 2 340 - 1 170 - [2 340 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 0] - [2 340 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 0] \times (7\% + 3\%) - \{2 340 \div (1 + 17\%) - 1 170 - [2 340 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 0]\} \times 25\% = 597(\text{万元})$$

方案二:从其他废旧物资回收公司采购原材料。

$$F_2 = S - P_2 - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - P_2 \times 10\%] - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - P_2 \times 10\%] \times (7\% + 3\%) - \{S \div (1 + 17\%) - P_2 \times (1 - 10\%) - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - P_2 \times 10\%]\} \times 25\% = 2 340 - 1 350 - [2 340 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 1 350 \times 10\%] - [2 340 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 1 350 \times 10\%] \times (7\% + 3\%) - \{2 340 \div (1 + 17\%) - 1 350 \times (1 - 10\%) - [2 340 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 1 350 \times 10\%]\} \times 25\%$$

=573.38(万元)。

比较方案一与方案二可知 $597 > 573.38$ ,从节税的角度考虑,甲造纸厂采购废旧物资应该由其收购部门自行收购。

## 二、“由本企业收购部门自行收购废旧物资”与“设立废旧物资回收公司采购废旧物资”的选择

这种情况的纳税筹划可以这样考虑,生产企业可投资设立一个废旧物资回收公司,先由此废旧物资回收公司收购废旧物资,然后再加价卖给本企业。这样做的好处是:自行设立的废旧物资回收公司可以享受免征增值税的优惠,可以根据废旧物资回收公司开具的普通发票计算抵扣进项税额,从而降低企业的税负。但它的缺陷是:设立废旧物资回收公司每年需多支出一定的费用。那么到底是选择“由本企业收购部门自行收购废旧物资”,还是选择“设立废旧物资回收公司采购废旧物资”呢?这也需要通过计算来进行比较。

当生产企业为一般纳税人时,我们需要先计算出两种收购方式孰优的临界点。假设本企业收购部门自行收购废旧物资的价格为 $P_1$ ,现金流量为 $F_1$ ,从本企业设立的废旧物资回收公司采购废旧物资的价格也为 $P_1$ 。又假设本企业设立的废旧物资回收公司按其采购废旧物资的价格加价10%卖给本企业,则本企业购进废旧物资的价格为 $P_1 \times (1+10\%)$ ;再假设本企业现金流量为 $F_3$ ,因设立废旧物资回收公司每年需多支出的费用为 $M$ ,本企业设立的废旧物资回收公司的现金流量为 $F_4$ ,则该生产企业总的现金流量为 $F_3+F_4$ ,设其他进项税额为零,其产品销售价格为 $S$ (以上价格均含税)。再假设增值税税率为17%,城建税税率为7%,教育费附加为3%。那么:

现金流量=销售价格(含税)-原材料采购价格(含税)-应交增值税-城建税和教育费附加-所得税-其他费用。

$$F_1 = S - P_1 - [S \div (1+17\%) \times 17\% - 0] - [S \div (1+17\%) \times 17\% - 0] \times (7\%+3\%) - \{S \div (1+17\%) - P_1 - [S \div (1+17\%) \times 17\% - 0] \times (7\%+3\%) \} \times 25\%$$

$$F_3 = S - P_1 \times (1+10\%) - [S \div (1+17\%) \times 17\% - P_1 \times (1+10\%) \times 10\%] - [S \div (1+17\%) \times 17\% - P_1 \times (1+10\%) \times 10\%] \times (7\%+3\%) - \{S \div (1+17\%) - P_1 \times (1+10\%) \times (1-10\%) - [S \div (1+17\%) \times 17\% - P_1 \times (1+10\%) \times 10\%] \times (7\%+3\%) \} \times 25\%$$

$$F_4 = P_1 \times (1+10\%) - P_1 - M - [P_1 \times (1+10\%) - P_1 - M] \times 25\%$$

$$F_3 + F_4 = S - P_1 \times (1+10\%) - [S \div (1+17\%) \times 17\% - P_1 \times (1+10\%) \times 10\%] - [S \div (1+17\%) \times 17\% - P_1 \times (1+10\%) \times 10\%] \times (7\%+3\%) - \{S \div (1+17\%) - P_1 \times (1+10\%) \times (1-10\%) - [S \div (1+17\%) \times 17\% - P_1 \times (1+10\%) \times 10\%] \times (7\%+3\%) \} \times 25\% + P_1 \times (1+10\%) - P_1 - M - [P_1 \times (1+10\%) - P_1 - M] \times 25\%$$

令 $F_1 = F_3 + F_4$ ,得 $P_1 = 8.2645M$ 。若 $P_1 > 8.2645M$ ,即 $P_1/M > 8.2645$ ,则 $F_1 < F_3 + F_4$ ;若 $P_1 < 8.2645M$ ,即 $P_1/M < 8.2645$ ,则 $F_1 > F_3 + F_4$ 。

从以上分析可以得出结论:①当生产企业收购部门自行收购价格因设立废旧物资回收公司而导致每年多支出费用的8.2645倍时,两种废旧物资采购方式的现金流量是一样的,这种情况下选择哪一种采购方式都可以。②当生产企业收购部门自行收购价格大于因设立废旧物资回收公司而导致每年

多支出费用的8.2645倍时,企业应该设立废旧物资回收公司采购废旧物资;反之,企业应该由其收购部门收购废旧物资。③当生产企业为小规模纳税人时,按税法规定,其进项税额不能抵扣,因而企业应该由其收购部门自行收购废旧物资,从而使现金流量最大。

例2:甲造纸厂2008年由其收购部门收购造纸原材料(废纸)共计金额170万元,销售收入2340万元。由于废纸都是从个人手中收购的,因而无法取得增值税专用发票,也就是说没有进项税额可以抵扣。若将其收购部门分立出来设立单独核算的废旧物资回收公司,预计其每年需多支出各项费用100万元。现对这种情况进行纳税筹划。

根据前面推导的结论,由于 $P_1/M = 170 \div 100 = 1.7 > 8.2645$ ,从节税角度考虑,甲造纸厂应该设立废旧物资回收公司采购原材料。具体验证如下:

方案一:由生产企业收购部门自行收购废旧物资,验证方法和结果同例1中的方案一,即 $F_1 = 597$ (万元)。

方案二:将废品收购部门分立出来,设立单独核算的废旧物资回收公司。假设企业设立废旧物资回收公司后,收购170万元废纸并加价10%卖给造纸厂。那么:

$$\begin{aligned} \text{甲造纸厂的现金流量 } F_3 = & S - P_1 \times (1+10\%) - [S \div (1+17\%) \times 17\% - P_1 \times (1+10\%) \times 10\%] - [S \div (1+17\%) \times 17\% - P_1 \times (1+10\%) \times 10\%] \times (7\%+3\%) - \{S \div (1+17\%) - P_1 \times (1+10\%) \times (1-10\%) - [S \div (1+17\%) \times 17\% - P_1 \times (1+10\%) \times 10\%] \times (7\%+3\%) \} \times 25\% \\ = & 2340 - 170 \times (1+10\%) - [2340 \div (1+17\%) \times 17\% - 170 \times (1+10\%) \times 10\%] - [2340 \div (1+17\%) \times 17\% - 170 \times (1+10\%) \times 10\%] \times (7\%+3\%) - \{2340 \div (1+17\%) - 170 \times (1+10\%) \times (1-10\%) - [2340 \div (1+17\%) \times 17\% - 170 \times (1+10\%) \times 10\%] \times (7\%+3\%) \} \times 25\% \\ = & 615.43 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

企业废旧物资回收公司的现金流量 $F_4 = P_1 \times (1+10\%) - P_1 - M - [P_1 \times (1+10\%) - P_1 - M] \times 25\% = 170 \times (1+10\%) - 170 - 100 - [170 \times (1+10\%) - 170 - 100] \times 25\% = 12.75$ (万元)。

甲造纸厂总的现金流量为 $F_3 + F_4 = 615.43 + 12.75 = 628.18$ (万元)。

比较方案一与方案二可知 $597 < 628.18$ ,所以从节税的角度考虑,甲造纸厂应该将废品收购部门分立出来,设立单独核算的废旧物资回收公司来采购废纸。

另外,“从其他废旧物资回收公司采购废旧物资”与“设立废旧物资回收公司自行收购废旧物资”之间也可以进行比较选择,这时只需计算两者之间的孰优临界点便可得出结论,这里不再赘述。

总之,企业在选择废旧物资采购方式时不能盲目决策,而应当进行全面衡量,综合筹划,以选择最佳的采购方式,降低税收成本,获得最大的经济利益。

### 主要参考文献

1. 陈春洁,王伟民.企业理财新理念:纳税筹划.北京:京华出版社,2003
2. 李定安,周娜,曹晓丽等.增值税纳税人购进货物的纳税筹划.财会月刊(综合),2007;5