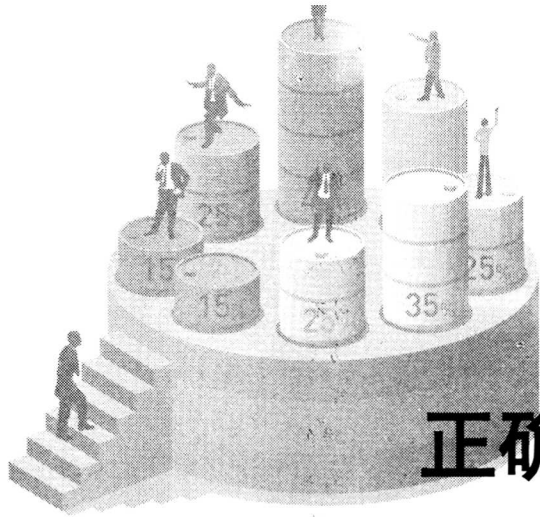




正确理解价外费用

——兼与冯建荣、周成东老师商榷

曹远战

价外费用是税法中的一个重要概念,增值税、消费税、营业税、车购税均有涉及。实践中对价外费用的理解并不统一,本文通过分析《中国税务报》2011年4月11日刊发文章《转让特许经营权的流转税分析》(作者:冯建荣、周成东)中的案例,就如何正确理解价外费用谈一点自己的看法。

原文中的案例如下:

甲公司主要从事长途客运业务。2010年10月,甲公司将2006年度购进的豪华客车4辆以及随车客运线路经营权出售给乙公司。豪华客车原值850万元,累计折旧350万元,线路经营权原值150万元,累计摊销48万元。目前,豪华客车市场价格550万元,线路经营权市场价格250万元。对于此项业务,有两种出售方式可供甲公司选择:方式一,将豪华客车和客运线路经营权一并作价,以800万元的价格出售给乙公司;方式二,将豪华客车以550万元的价格、线路经营权以250万元的价格分别出售或转让给乙公司。

原文作者认为:方式一中甲公司将豪华客车和客运线路经营权一并作价,以800万元的价格出售给乙公司,是销售客车的同时出让线路经营权的一项销售行为。甲公司在销售客车的同时一并向乙公司收取的线路经营权价款,符合《增值税暂行条例实施细则》对价

外费用征收增值税的规定,属于细则第二十六条中规定的其他各种性质的价外收费。因此,甲公司该项业务的销售额为800万元,并就此缴纳增值税。

笔者对此持不同意见,理由如下:

1. 从“价外费用”的字面分析。价外费用,顾名思义,就是正常价款以外的价外收费。正常价款指本身价值加一定的合理利润。案例中的“客运线路经营权”有其自身公允价值250万元,并非销售豪华客车公允价值550万元以外的价外收费。

2. 从自由裁量权方面分析。尽管增值税、消费税、营业税、车购税对价外费用的规定都采取了正列举加概括式肯定再加反向排除的立法模式,但这并不代表对价外费用的认定属自由裁量权范畴。行政自由裁量权是指行政主体在法律规定的幅度和范围内,依据法定职权和法定条件,在各种可能采取的措施中进行选择的权利。法律规定的幅度和范围应该是明确的,行政主体根据具体情况从中选择适用就是自由裁量权的行使,尽管在特殊情况下可以作出适当扩大或缩小的解释,但绝对禁止类推适用。对某项费用认定为价外费用征税是对事实的认定,应由有权机关(制定该法律的机关或其授权的机关)进行认定。案例中“转让客运线路经营权”未经有权机关认定为

价外费用,任何其他人、其他机关无权认定为价外费用并对其课税。

3. 从“价外费用”的实质特征分析。归纳增值税、消费税、营业税、车购税关于价外费用的列举项目,价外费用应具有如下一般特征:①非独立性。价外费用在增值税中依附于货物或增值税应税劳务,在营业税中依附于营业税的应税行为,在消费税中依附于应税消费品,主辅之分明显。价外费用与主业务具有某种意义上的不可分割性,不能独立存在,离开主业务,价外费用便失去了其存在的基础,成为无源之水、无本之木。②非配比性。价外费用无相对独立的成本,不能单独计算成本,无对应成本与之正常配比。③强制性。价外费用是卖方利用自身优势或地位,在正常定价以外强制性额外获取的部分利益。④附加性。价外费用是主业务的附加权利,与主业务价款一并收取,附之于主业务的重量或价值之上,或按比例或按定额收取,但一般只占主业务价款的极小比例。⑤标的的唯一性。价款与价外费用只存在于一个标的之上。

案例中销售豪华客车和转让客运线路经营权,是两个销售行为,具有各自独立性,不具明显的依附关系;具有配比性,收入成本均可各自配比;不具强制性,体现市场价值规律,各有各的

价值和实用价值,各有各的历史成本,各有各的公允价值;不具有附加性,不是附之于主营业务的重量或价值之上收取,而是单独定价,且收费金额接近主营业务价款的一半;标的不具有唯一性,两个行为各自具有标的。因此,案例中转让客运线路经营权收取的款项不符合价外费用的一般特征。

既然不属于价外费用,那么,甲公司出售豪华客车及客运线路经营权是不是属于增值税中的混合销售行为或兼营行为呢?

1.从增值税中的混合销售行为来分析。一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务,为混合销售行为。非增值税应税劳务(营业税应税劳务),是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。把握混合销售行为时应注意以下几点:①同一项销售行为中既包括销售货物又包括提供营业税应税劳务;②销售货物和提供营业税应税劳务的价款是同时从一个购买方取得的;③除另有规定外,或征增值税或征营业税,只征收一种税;④货物销售行为和提供营业税应税劳务行为,是事实上的两项行为,具有两个标的,会计上完全可实现分别核算。但因两者具有牵连关系及先后承继关系,税法出于保护税基的目的,规定无论是否分别核算,均作为一项销售行为,是法律上的一项行为。

案例中销售豪华客车虽属增值税中的货物销售行为,但转让客运线路经营权却不属混合销售中规定的提供非增值税应税劳务(营业税应税劳务)行为;销售豪华客车和转让客运线路经营权是事实上的两项销售行为,可各自定价、分别转让,不具有牵连关系和先后承继关系;两个标的不一定转让给同一个购买方,两项价款也不一定从一个购买方取得。因此,案例中销售豪华客

车和客运线路经营权不属于《增值税暂行条例》所规定的混合销售行为。

2.从增值税中的兼营行为来分析。纳税人兼营非增值税应税项目的,应分别核算货物或者应税劳务的销售额和非增值税应税项目的营业额;未分别核算的,由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。非增值税应税项目,是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。把握兼营行为时注意以下几点:①纳税人的经营范围至少包含这“两”项业务,既包括销售货物或提供增值税应税劳务,又包括提供非增值税应税项目;②销售货物或提供增值税应税劳务和提供非增值税应税项目一般不同时发生在同一购买者身上,也就是说不是发生在同一销售行为中;③兼营行为如分别核算,分别征收增值税和营业税。对兼营行为未分别核算的,由主管税务机关核定货物或者增值税应税劳务的销售额;④兼营行为具有平行关系,事实上完全可以做到分别核算。

案例中销售豪华客车和转让客运线路经营权,均非纳税人的经营范围所包含项目,均为非正常经营业务;销售豪华客车属增值税中的货物销售行为,转让客运线路经营权却不属于《增值税暂行条例》对兼营行为规定的非

增值税应税项目,也不属于《营业税暂行条例》对兼营行为规定的营业税应税行为。《营业税暂行条例》规定,提供本条例规定的劳务、转让无形资产或者销售不动产,是指有偿提供本条例规定的劳务、有偿转让无形资产或者有偿转让不动产所有权的行为(以下称应税行为)。转让无形资产仅指转让土地使用权、商标权、专利权、非专利技术、著作权、商誉。转让客运线路经营权不属于列明的六项无形资产之一,就不属于营业税转让无形资产税目范围,也不属于征收营业税的应税行为。因此,销售豪华客车和转让客运线路经营权不属于《增值税暂行条例》所规范的兼营行为。

通过以上分析,笔者认为:案例中转让客运线路经营权不属于增值税中的价外费用;销售豪华客车和转让客运线路经营权既不属于增值税中的混合销售行为,也不属于增值税中的兼营行为。销售豪华客车属于增值税中的销售应税货物行为,应当按照规定对其征收增值税;转让客运线路经营权既非增值税应税劳务,又非营业税应税行为,对其如何征税,征何种税,尚有待进一步明确。

(作者单位:山东省淄博市国家税务局)

责任编辑 刘莹

● 短讯

一款专门针对公司与机构客户发行的理财产品——“浦发银行利多多公司理财计划2011年ZQ005期”近日正式在该行官网上公开发售,标志着该行“利多多”公司理财服务实现了网上全流程一站式自助服务。自“利多多”公司理财服务推出以来,浦发银行陆续推出了投资于信托贷款、信贷资产、票据资产、债券等多种资产以及各种类型资产组合资产包的对公理财产品,得到了公司及机构客户的广泛认可。

(本刊通讯员)