

# 混合销售和兼营行为之纳税筹划技巧

中央财经大学财政学院  
肖太寿

## 一、变混合销售为兼营行为,分别核算、分别纳税

生产大型设备的企业,在销售大型设备的同时还负责设备的安装,由此形成混合销售业务。例如,生产流水线设备的企业,要负责流水线的设计安装调试,往往流水线设计安装调试费用占销售收入的比例很大。再如,生产井架的企业要负责井架的安装工程,安装工程量很大,工期很长,费用也很大。如果生产企业与客户签订购销合同,在销售流水线的同时提供安装服务,则该业务属于典型的混合销售业务。安装费收入要并入销售收入计征增值税,这显然加重了企业税负。如何使安装工程从销售业务中独立出来,是纳税筹划的关键所在。纳税人应当最大

限度地利用现有的税收政策,维护自己的合法权益。

《增值税暂行条例实施细则》规定,纳税人销售自产货物的同时提供建筑业劳务的,同时符合以下条件的对销售自产货物征收增值税,对提供建筑业劳务收入征收营业税:①具备建设行政主管部门批准的建筑业施工安装资质;②签订的合同中单独注明建筑业劳务价款。按此规定,设备生产安装企业只要具备安装资质,并在合同中单列安装工程价款,便可以使混合销售业务变为兼营业务,并且在会计核算时分别进行核算,则分别计算缴纳增值税和营业税。

## 二、改变销售关系,将收取运费改为代垫运费

由于企业的销售活动除了销售商品取得销售收入外,往往还会收取一些价外费用。税法规定,这些价外费用应并入销售额计征增值税,从而加重了企业税负。纳税筹划中可以将上述价外费用从销售额中分离出来,采取代垫运费的方式,从而减轻企业税负。

## 三、设立独立核算的专业服务公司,改变混合销售业务的性质

针对生产企业拥有的自有车辆,可以根据自有车辆的多少及运输业务量的大小,从整体收益角度考虑,确定是否可以通过单独设立独立核算的运输公司节税。如果生产企业利用自有车辆单独设立运输公司,生产企业采购、销售的运输业务交由运输公司承担,则生产企业可抵扣7%的增值税,运输公

司只按3%的税率计算缴纳营业税,企业节税率为4%(7%-3%)。

如果不设立运输公司,车辆运营中的物耗可作为进项税额扣除。假定车辆可抵扣物耗金额为M,则物耗可抵扣税金为17%M。设销售额为N,则扣税平衡点为: $M=4\%N\div 17\%=23.53\%N$ 。在 $M<23.53\%N$ 时,设立运输公司有节税空间。

一般来说,当自有车辆可以抵扣的物耗大于23.53%N时,自有车辆无需独立;当自有车辆物耗小于23.53%N时,可以考虑成立运输公司。当然,设立运输公司必须考虑其运营成本。生产企业是否以自有车辆设立运输公司,要看运输业务量的大小,特别要计算对内的运输业务所产生的节税收益能否保证运输公司的基本费用开支。

## 四、变更“经营主业”来选择税负较轻的税种

税法对混合销售行为是按“经营主业”来确定征税的,只选择一个税种:增值税或营业税。在实际经营活动中,企业的兼营业务和混合销售业务往往同时进行。在纳税筹划时,如果企业选择缴纳增值税,只要使应税货物的销售额占到总销售额的50%以上即可;如果企业选择缴纳营业税,只要使应税劳务的销售额占到总销售额的50%以上即可。也就是说,企业完全可以通过控制应税货物和应税劳务的所占比例来达到选择作为低税负税种的纳税人的目的。

例:某锅炉生产厂有职工280人,每年产品销售收入为2800万元,其中安装调试收入为600万元。该厂除生产车间外,还设有锅炉设计室负责锅炉设计及建安设计工作,每年设计费收入为2200万元。另外,该厂下设6个全资子公司,其中有A建安公司、B运输公司等,实行汇总缴纳企业所得税。该厂被主管税务机关认定为增值税一般纳税人,对其发生的混合销售行为一并征收增值税。这主要是因为该厂属于生产性企业,而且兼营非应税劳务的销售额未达到总销售额的50%。由此,该厂每年增值税销项税额为850万元 $[(2800+2200)\times 17\%]$ ,增值税进项税额为340万元,应纳增值税510万元,增值税负担率为10.2% $(510\div 5000\times 100\%)$ 。由于该厂增值税负担率较高,限制了其参与市场竞争,经济效益连年下滑。为了改变现状,对企业纳税进行重新筹划。

由于该厂是生产锅炉的企业,其非应税劳务销售额即安装、调试、设计等收入很难达到销售总额的50%以上,因此,要解决该厂的问题,必须调整现行的经营范围及核算方式。具体筹划思路是:将该厂设计室划归A建安公司,随之设计业务划归至A建安公司,A建安公司实行独立核算,并由A建安公司负责缴纳税款。将该厂设备安装、调试人员划归至A建安公司,将安装调试收入从产品销售收入中分离出来,由A建安公司统一核算缴纳税款。

通过上述筹划,其结果如下:该锅炉厂产品销售收入为2200万元,增值税销项税额为374万元,增值税进项税额为340万元,应纳增值税34万元。

A建安公司应将锅炉设计费、安装调试收入一并计算缴纳营业税140万元 $[(600+2200)\times 5\%]$ 。此时,该厂纳税负担率为3.48% $[(34+140)\div 5000\times 100\%]$ ,比筹划前的降低了6.72个百分点。○