混合销售行为下纳税人身份选择的纳税筹划

中国民航大学　陈　珩　中国航空工业集团　刘　兵

混合销售行为是指一项销售行为既涉及货物又涉及非增值税应税劳务。新增值税法对混合销售行为处理的原则是按照纳税人的主营业务统一征收增值税或者营业税。即从事货物的生产、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,应当缴纳增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非增值税应税劳务,不缴纳增值税,缴纳营业税。

而增值税的税率和征收办法与营业税不同，增值税是价外税,一般纳税人采用进销相抵法计算应交增值税,适用税率为17%或13%，而小规模纳税人则采用征收率办法计算应交增值税,即按销售额的一定比例来计算,征收率为3%。营业税则是对营业额计税,税率为3%、5%或5%~20%的幅度税率。增值税与营业税在税率和征收办法上的不同，会导致一般纳税人和小规模纳税人税负的不同,因此可以通过测算增值率平衡点来进行纳税筹划。

假定纳税人销售商品的增值率为R_3，销售额为S,购进项目金额为P,一般纳税人的增值税税率为T_1,营业税税率为T_3,企业所得税税率为T_4。

若纳税人视为销售货物,缴纳增值税,其税负如下：

应纳增值税额=销售额×实际增值率×增值税税率=$S\times R_3\times T_1$

其中,实际增值率R_3=(销售额-购进项目金额)÷销售额=(S-P)÷S×100%。

若纳税人视为销售非增值税应税劳务，不缴纳增值税,缴纳营业税,其税负如下：

应纳营业税额=销售额×(1+增值税税率)×营业税税率=$S\times(1+T_1)\times T_3$

由于营业税大多在“营业税金及附加”或“其他业务成本”等科目核算,因此其具有抵减企业所得税的作用。

企业所得税减少额=应纳营业税额×企业所得税税率=$S\times(1+T_1)\times T_3\times T_4$

当二者税负相等时,则：

$S\times R_3\times T_1=S\times(1+T_1)\times T_3-S\times(1+T_1)\times T_3\times T_4$

$R_3=(1+T_1)\times T_3\times(1-T_4)/T_1\times 100\%$

如果实际增值率小于R_3,则缴纳增值税对纳税人有利，因此要注意使年增值税应税销售额占到其全部销售额的50%以上;反之,如果实际增值率大于R_3,则缴纳营业税对纳税人有利，因此要注意使年增值税应税销售额占到其全部销售额的50%以下。

对于增值税一般纳税人,适用增值税税率为17%,若营业税税率为3%,企业所得税税率为25%,则：

$R_3=(1+T_1)\times T_3\times(1-T_4)/T_1\times 100\%=(1+17\%)\times 3\%\times(1-25\%)/17\%\times 100\%=15.49\%$

如果实际增值率小于15.49%,则缴纳增值税对纳税人有利,因此要注意使年增值税应税销售额占到其全部销售额的50%以上;反之,如果实际增值率大于15.49%,则缴纳营业税对纳税人有利,因此要注意使年增值税应税销售额占到其全部销售额的50%以下。

对于增值税小规模纳税人，增值税征收率为3%(由于增值税是价外税,实际适用税率为2.91%),若营业税税率为3%、企业所得税税率为25%,抵税后实际适用税率为2.25%,纳税人选择营业税纳税人身份更有利；若营业税税率为3%、企业所得税税率为20%,抵税后实际适用税率为2.4%,纳税人选择营业税纳税人身份更有利。若营业税税率为5%、企业所得税税率为25%,抵税后实际适用税率为3.75%,纳税人选择增值税小规模纳税人身份更有利；若营业税税率为5%、企业所得税税率为20%,抵税后实际适用税率为4%,纳税人选择增值税小规模纳税人身份更有利。

用类似的方法可以计算出纳税人适用不同增值税税率和营业税税率的增值率平衡点,见下表：

混合销售行为下增值率平衡点及筹划方法

增值税税率	营业税税率	企业所得税税率	增值率平衡点	筹划方法
17%	5%	25%	25.81%	大于25.81%,选择营业税纳税人身份 小于25.81%,选择增值税一般纳税人身份
17%	3%	25%	15.49%	大于15.49%,选择营业税纳税人身份 小于15.49%,选择增值税一般纳税人身份
13%	5%	25%	32.60%	大于32.60%,选择营业税纳税人身份 小于32.60%,选择增值税一般纳税人身份
13%	3%	25%	19.56%	大于19.56%,选择营业税纳税人身份 小于19.56%,选择增值税一般纳税人身份
3%	3%	25%	–	选择营业税纳税人身份
3%	5%	25%	–	选择增值税小规模纳税人身份

注:由于营业税、增值税对城市维护建设税、教育费附加的影响比例相等,不影响增值率平衡点,因此本文均未考虑。

综上所述,在实际经营中,纳税人应该尽量选择税负最轻、对自己最为有利的增值税或营业税纳税人身份。当然,这种选择可能还会受到企业规模、客户等方面的限制。但基于纳税筹划的角度,纳税人可通过对增值率平衡点的测算来选择不同的纳税人身份,减轻税负,实现企业的财务目标。○