

# 兼营与混合销售的纳税筹划

重庆财经职业学院 戴生雷

## 一、兼营与混合销售纳税筹划的原理

纳税人在进行筹划时,主要是对比一下增值税和营业税税负的高低,然后选择低税负的税种。一般情况下,大家认为增值税税负高于营业税税负,但实际上未必如此。增值税一般纳税人的计税原理是,应纳税额等于企业经营的增值额乘以增值税税率,增值额和经营收入的比率称为增值率,所以应纳增值税税额也等于经营收入总额乘以增值率再乘以增值税税率。为比较二者税负高低,设经营收入总额为 $Y$ ,增值率为 $D$ ,增值税税率为 $T$ ,营业税税率为 $R$ ,则有:应纳增值税税额= $Y \times D \times T$ ,应纳营业税税额= $Y \times R$ ,当两者税负相等时有 $Y \times D \times T = Y \times R$ ,则 $D = R \div T$ 。

由此可以得出结论:当实际的增值率大于 $D$ 时,缴纳营业税比较合算;当实际的增值率等于 $D$ 时,缴纳增值税和营业税税负完全一样;当实际的增值率小于 $D$ 时,缴纳增值税比较合算。实际增值率计算公式为:纳税人实际增值率=增值额÷经营收入总额=(经营收入总额-允许扣除项目金额)÷经营收入总额。

房、钢结构房、钢结构产品、金属网架等产品;②铝合金门窗;③玻璃幕墙;④机器设备、电子通讯设备;⑤国家税务总局规定的其他自产货物。

根据国税发[2002]117号文件的规定,我们可以看出,纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务时,除了销售的自产货物必须属于文件中规定的自产货物范围,还必须同时具备该文件中规定的两个条件才可以分别计算缴纳增值税、营业税。否则,纳税人应就其销售货物和提供建筑业劳务取得的全部收入缴纳增值税。

在【例 13-28】中,甲公司生产销售的电梯显然属于国税发[2002]117号文件中规定的自产货物范围,并且我们根据题意假定甲公司已经同时满足了该文件中规定的两个条件。则根据《增值税暂行条例实施细则》和《营业税暂行条例实施细则》的规定,案例中的甲公司应当分别核算电梯的销售额和提供电梯安装劳务的营业额,并根据其销售电梯的销售额计算缴纳增值税,根据提供电梯安装劳务的营业额计算缴纳营业税。

因此,在【例 13-28】中,笔者认为有两处不妥:

(1)甲公司应将电梯的销售收入和安装收入同时开具在一张增值税专用发票上,显然不妥。笔者认为,正确的做法应该是:甲公司应按电梯的销售额 980 000 元和根据电梯销售额计算的增值税销项税额 166 600 元( $980\,000 \times 17\%$ )开具一张

营业收入总额。

上面分析了兼营和混合销售纳税筹划的原理,纳税人在实际运用时,还受到税法对这两种经营行为征税规定的限制。下面结合有关征税规定,说明其原理的具体运用。

## 二、兼营的纳税筹划

兼营是指纳税人既销售增值税的应税货物或提供增值税的应税劳务,又从事营业税的应税劳务,并且这两项经营活动并无直接的联系和从属关系。

税法规定对兼营行为的征税办法是:纳税人若能分开核算的,则分别征收增值税和营业税;不能分开核算的,一并征收增值税,不征营业税。这一征税规定说明,在兼营行为中,属于增值税的应税货物或劳务不论是否分开核算,都要征增值税,没有筹划余地;而对营业税的应税劳务,纳税人可以选择是否分开核算,来选择是缴纳增值税还是缴纳营业税。

兼营行为的产生有两种可能:①增值税的纳税人为加强售后服务或扩大自己的经营范围,提供营业税的应税劳务。②营

业纳税人销售电梯,按电梯的销售收入 20 000 元另开具一张建筑业发票,缴纳营业税。

(2)甲公司只对销售电梯的销售额应缴纳的增值税进行了会计处理(见电梯销售实现时的第一笔分录),而对提供电梯安装劳务的营业额应缴纳的营业税未进行会计处理。这样处理,显然也是不妥当的。笔者认为,应在确认安装费收入并结转成本时,再增加一笔确认甲公司应缴纳营业税的会计分录。

甲公司应缴纳的营业税= $20\,000 \times 3\% = 600$ (元)。借:营业税金及附加 600 元;贷:应交税费——应交营业税 600 元。

经过对比分析,我们可以看出,【例 13-28】中的处理不仅造成了甲公司当期损益(营业税金及附加)计算错误,而且也造成了国家税款的流失。

在【例 13-29】中,甲公司对其电梯销售收入和电梯安装收入既然无法进行区分,显然不能满足国税发[2002]117号文件规定的“签订建设工程施工总包或分包合同中单独注明建筑业劳务价款”这一条件。因此,甲公司提供电梯安装劳务取得的收入不能单独核算缴纳营业税,而应该和电梯的销售额一起缴纳增值税。所以,笔者认为,甲公司应按其销售电梯和安装电梯取得的全部收入 1 000 000 元和根据全部收入计算的增值税销项税额 170 000 元( $1\,000\,000 \times 17\%$ )开具一张增值税专用发票,不需再另行开具建筑业发票。因此,在【例 13-29】中不能再沿用【例 13-28】的发票开具方法。○

业税的纳税人为增强获利能力也销售增值的应税商品或提供增值的应税劳务。在前一种情况下,若该企业是增值税一般纳税人,则选择分开核算分别纳税有利;若该企业是增值税小规模纳税人,则要比较一下增值税的含税征收率和该企业所适用的营业税税率,如果企业所适用的营业税税率高于增值税的含税征收率,选择不分开核算有利。在第二种情况下,由于企业原来是营业税纳税人,转而从事增值的货物销售或劳务提供时,一般是按增值税小规模纳税人方式来征税,因此可参照增值税小规模纳税人提供营业税的应税劳务的筹划方法进行处理。

【案例1】某软件公司是增值税小规模纳税人。该公司既销售计算机硬件,又从事软件的开发与转让。某月硬件销售额为360 000元,另接受委托开发并转让软件获得收入40 000元,硬件销售的增值税税率为4%,转让无形资产的营业税税率为5%。

(1)不分开核算:应纳增值税=400 000÷(1+4%)×4%=15 385(元)。

(2)分开核算:应纳增值税=360 000÷(1+4%)×4%=13 846(元);应纳营业税=40 000×5%=2 000(元)。

可见,不分开核算可以为该公司节税461元[(13 846+2 000)-15 385]。

【案例2】某钢材生产企业属于增值税一般纳税人,6月份销售甲材料200万元,增值税税率为17%;同时又销售农机34万元,增值税税率为13%。

(1)不分开核算:应纳增值税=(200+34)÷(1+17%)×17%=34(万元)。

(2)分开核算:应纳增值税=200÷(1+17%)×17%+34÷(1+13%)×13%=33(万元)。

可见,分别核算可以为该企业节税1万元(34-33)。

【案例3】名豪集团8月份实现销售货物收入100万元,增值税税率为17%;同时又经营快餐食品,收入为20万元,营业税税率为3%。

(1)不分开核算:应纳增值税=(100+20)÷(1+17%)×17%=17.44(万元)。

(2)分开核算:应纳增值税=100÷(1+17%)×17%=14.53(万元),应纳营业税=20×3%=0.6(万元),总共应纳税额=14.53+0.6=15.13(万元)。

可见,分别核算可以为该公司节税2.31万元(17.44-15.13)。

### 三、混合销售的纳税筹划

混合销售行为是指企业的同一项销售行为既涉及增值税应税货物又涉及营业税应税劳务,而且提供应税劳务的目的是直接为了销售这批货物,二者之间是紧密相连的从属关系。混合销售是面向同一购买人的,增值税应税货物和营业税应税劳务是合并定价的,二者不可能分开核算。

对混合销售的税务处理办法是:从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者以及以从事货物的生产、批发或零售为主,并兼营非应税劳务的企业、企业性单位

及个体经营者的混合销售行为,视为销售货物,应当征收增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为提供非应税劳务,不征收增值税。这里所谓“以从事货物的生产、批发或零售为主,并兼营非应税劳务”,是指纳税人的年货物销售额与非应税劳务营业额的合计中,年货物销售额所占比例超过50%,非应税劳务营业额所占比例不到50%。

纳税人可以通过控制应税货物销售额和应税劳务营业额的所占比例来达到选择缴纳增值税或营业税的目的。因为在实际经营活动中,纳税人的兼营和混合销售往往同时进行,纳税人只要使应税货物的销售额占到总销售额的50%以上,则缴纳增值税;反之,若应税劳务的营业额占到总销售额的50%以上,则缴纳营业税。

【案例4】腾龙建材装饰城,在主营装饰材料批发和零售的同时,还兼营对外承接安装、装饰工程劳务。该装饰城是增值税一般纳税人,增值税税率为17%。本月对外发生一笔混合销售业务,销售建材并代客户安装,这批建材的购入价是200万元,该企业以230万元的价格销售并代为安装,营业税税率为3%。该企业如何进行纳税筹划?

企业实际增值率=(230-200)÷230×100%=13.04%,而D=3%÷17%×100%=17.65%,企业实际增值率小于D,选择缴纳增值税合算,可以节税1.8万元[230×3%-(230×17%-200×17%)]。

【案例5】腾龙装饰公司主营装饰工程施工业务,同时也兼营装饰材料的批发与零售。当年承接某单位的办公大楼装修工程,双方议定由腾龙装饰公司包工包料,合并定价,工程总造价为600万元。工程完工后,装饰公司在施工中使用的装饰材料按市场价折算为500万元,但该公司的实际进价为400万元,工程装修施工费为100万元。营业税税率为3%。该公司如何进行纳税筹划?

该装饰材料销售的实际增值率=(500-400)÷500×100%=20%,D=3%÷17%×100%=17.65%,企业实际增值率大于D,选择缴纳营业税合算。即要使该公司当年总销售额中应税劳务营业额的所占比例达到50%以上,可以节税16万元[(600×17%-400×17%)-600×3%]。

如果发生混合销售行为的企业或企业性单位同时兼营非应税劳务,应看非应税劳务营业额是否超过总销售额的50%,如果非应税劳务年营业额大于总销售额的50%时,则该混合销售行为不纳增值税;如果非应税劳务年营业额小于总销售额的50%时,则该混合销售行为应纳增值税。

从事兼营业务又发生混合销售行为的纳税企业或企业性单位,如果当年混合销售行为较多,金额较大,企业有必要增加非应税劳务营业额,并超过总销售额的50%,就可以降低混合销售行为的税负,不缴纳增值税,从而增加企业的现金流量。不过,纳税人的销售行为是否属于混合销售行为,要由国家税务总局所属征收机关确定。企业在有条件进行纳税筹划时,千万不要忘了获取相关税务机关的批准,以使自己的纳税筹划活动名正言顺。○