

# 混合销售行为会计处理之探讨

山东烟台职业学院 张培荣 宋芬

笔者在学习 2009 年全国会计专业技术资格考试辅导教材《中级会计实务》的过程中,对该教材中关于混合销售行为案例的处理有异议,特在此提出个人见解,仅供探讨。以下案例摘自该教材第 231 页。

【例 13-28】甲公司与乙公司签订合同,向乙公司销售一部电梯并负责安装。甲公司开出的增值税专用发票上注明的价款合计为 1 000 000 元,其中电梯销售价格为 980 000 元,安装费为 20 000 元,增值税额为 166 600 元。电梯的成本为 560 000 元;电梯安装过程中发生安装费 12 000 元,均为安装人员薪酬。假定电梯已经安装完成并验收合格,款项尚未收到;安装工作是销售工作的重要组成部分,不考虑其他因素。甲公司的账务处理如下:

(1)电梯销售实现时,借:应收账款——乙公司 1 146 600 元;贷:主营业务收入 980 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)166 600 元。

借:主营业务成本 560 000 元;贷:库存商品 560 000 元。

(2)实际发生安装费用时,借:劳务成本 12 000 元;贷:应付职工薪酬 12 000 元。

(3)确认安装费收入并结转成本时,借:应收账款——乙公司 20 000 元;贷:主营业务收入 20 000 元。

借:主营业务成本 12 000 元;贷:劳务成本 12 000 元。

【例 13-29】沿用【例 13-28】。假定电梯销售价格和安装费无法区分。甲公司的账务处理如下:

(1)发生安装费用时,借:劳务成本 12 000 元;贷:应付职工薪酬 12 000 元。

(2)销售实现时,借:应收账款——乙公司 1 170 000 元;贷:主营业务收入 1 000 000 元,应交税费——应交增值税(销项税额)170 000 元。

借:主营业务成本 572 000 元;贷:库存商品 560 000 元,劳务成本 12 000 元。

注册会计师全国统一考试辅导教材《税法》对“混合销售行为”是这样定义的:混合销售行为是指一项销售行为中既涉及增值税应税货物又涉及非应税劳务(非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)。混合销售行为具有以下两个明显特征:一是同一项销售行为中既包括销售货物又包括提供非应税劳务;二是销售货物和提供非应税劳务的款项是同时从一个购买方取得的。

案例中,甲公司销售电梯并负责安装的行为,符合混合销

售行为的概念和特征,属于税法规定的销售自产货物并同时提供建筑业劳务的一种混合销售行为。

经过笔者查阅,关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务的混合销售行为的相关税务处理规定如下:

(1)《增值税暂行条例实施细则》第六条规定:纳税人的下列混合销售行为,应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额,并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税,非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税;未分别核算的,由主管税务机关核定其货物的销售额:①销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为;②财政部、国家税务总局规定的其他情形。

(2)《营业税暂行条例实施细则》第七条规定:纳税人的下列混合销售行为,应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额,其应税劳务的营业额缴纳营业税,货物的销售额不缴纳营业税;未分别核算的,由主管税务机关核定其应税劳务的营业额:①提供建筑业劳务的同时销售自产货物的行为;②财政部、国家税务总局规定的其他情形。

根据上述《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,我们可以知道,对纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务的混合销售行为的处理应为:纳税人应当分别核算货物的销售额和提供建筑业劳务的营业额,并根据其货物的销售额计算缴纳增值税,提供建筑业劳务的营业额缴纳营业税;未分别核算的,由主管税务机关核定其货物的销售额和提供建筑业劳务的营业额。

另外,笔者又查阅了国家税务总局出台的《关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知》(国税发[2002]117号),该政策针对销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为明确作出了如下规定:纳税人以签订建设工程施工总包或分包合同(包括建筑、安装、装饰、修缮等工程总包和分包合同)方式开展经营活动时,销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务(包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业),同时符合以下条件的,对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税,提供建筑业劳务收入(不包括按规定应征收增值税的自产货物和增值税应税劳务收入)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。凡不同时符合以上条件的,对纳税人取得的全部收入征收增值税,不征收营业税。本通知所称自产货物是指:①金属结构件:包括活动板

# 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980000元和根据电梯销售额计算的增值税销项税额166600元( $980000 \times 17\%$ )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20000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= $20000 \times 3\% = 600$ (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1000000元和根据全部收入计算的增值税销项税额170000元( $1000000 \times 17\%$ )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。○