

混合销售行为的纳税筹划

北京 王学军

案例:某公司为设备制造安装公司。按照该公司营业执照上注明的主营业务,既可以开具增值税专用发票,又可以开具安装业务发票(营业税发票)。该公司经常遇到这样的问题,客户既要求制造,又要求安装,比如设备制造费 500 万元,设备安装费 100 万元,按照税法的规定,这种行为属于混合销售行为,按照“经营主业”的划分原则,只能开具增值税专用发票,不能开具安装业务发票。这样一来,公司税负加重。

对于上述情况,笔者建议其单独注册成立一家独立核算的安装公司。由制造公司与安装公司同时与客户签订两个彼此分立的合同,这样由制造公司缴纳增值税,由安装公司缴纳营业税。原先公司取得安装费收入需缴纳不含税金额 17% 的增值税,采用“分立法”后,只需缴纳含税金额 3% 的营业税。

需要特别指出的是,如果该公司生产的设备符合《国家税务总局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)规定的要求,则无需另行设立独立的安装公司。企业销售自产货物、提供增值税劳务并同时提供安装和调试等建筑业劳务,其性质在税法上属于混合销售行为。国税发[2002]117号文对上述混合销售业务不是简单地按照不同业务收入比重来确定征何种税,而是明确只要具备一定的条件,就应依业务的具体性质分别征收增值税和营业税。

国税发[2002]117号文规定,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,下同)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),如果具备建设行政部门批准的建筑业施工(安装)资质,并且签订的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,应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,对提供建筑业劳务收入(不包括销售自产货物取得的收入和提供增值税应税劳务取得的收入)征收营业税。上述自产货物包括:①金属结构件:包括活动板房、钢结构房、钢结构产品、金属网架等;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。纳税人销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务,应向营业税应税劳务发生地地方税务局提供其机构所在地主管税务机关,国家税务局出具的纳税人属于从事货物生产的单位或个人的证明,营业税应税劳务发生地地方税务局根据纳税人持有的证明按本文件

的有关规定征收营业税。

根据国税发[2002]117号文的规定,对销售自产货物并同时提供建筑业劳务所取得的混合销售收入分别征收增值税和营业税,应同时具备以下条件:①纳税人必须是从事货物生产的单位和个人。②具有建设行政部门批准的建筑业施工(安装)资质。③要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)。④在总包或分包合同中必须单独注明建筑业劳务价款,包括安装、调试自产货物的劳务价款。凡不同时具备上述条件的,纳税人取得的全部收入应征收增值税,不征收营业税。如果企业能够符合以上四个条件,则不必单独设立安装公司也可获得分别征收增值税和营业税的机会。○

六种公益性捐赠 不允许税前扣除

湖北十堰市地方税务局 王家斌

根据《企业所得税法》的有关规定,以下六种情况下的公益性捐赠支出不允许税前扣除:

1. 超过规定比例部分的捐赠不允许税前扣除。《企业所得税法》规定:企业发生的公益性捐赠支出,在不超过年度利润总额12%(含12%)的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。

2. 直接对单位和个人的捐赠不允许税前扣除。公益性捐赠是用于教育、民政等公益事业和遭受自然灾害地区、贫困地区等《公益事业捐赠法》规定的公益事业,但对需要捐赠的对象应当由国家进行统筹安排。所以,直接对单位和个人的捐赠,即便是用来捐赠给应当捐赠的对象,即便是未超过规定的比例,也不允许税前扣除。

3. 对非财税部门确定的公益性社会团体或者非县级以上人民政府及其部门的捐赠不允许税前扣除。《关于公益救济性捐赠税前扣除政策及相关管理问题的通知》(财税[2007]6号)规定,经民政部门批准成立的非营利的公益性社会团体和基金会,凡符合有关规定条件,并经财政税务部门确认后,纳税人通过其用于公益救济性的捐赠,可按现行税收法律法规及相关政策规定,准予在计算缴纳企业所得税时在所得税税前扣除。接受公益救济性捐赠的国家机关必须是县及县以上人民政府及其组成部门,但不需财政税务部门的确认。

4. 票据不合法的不允许税前扣除。财税[2007]6号文规定:具有捐赠税前扣除资格的非营利的公益性社会团体、基金会和县及县以上人民政府及其组成部门在接受捐赠或办理捐赠时,应按照财务隶属关系分别使用由中央或省级财政部门统一印(监)制的公益救济性捐赠票据,并加盖接受捐赠或转

赠单位的财务专用印章。对纳税人未取得或取得非中央或省级财政部门统一印(监)制的公益救济性捐赠票据的,不得税前扣除。

5. 非企业当期实际发生的公益性捐赠支出不允许税前扣除。所谓当期已经实际发生,是指企业在一个纳税年度内实际已将捐赠的资产交到接受捐赠的中间对象的控制范围,即代表所捐赠资产所有权转移的凭证等已经为接受捐赠的中间对象在法律意义上控制。这里需要明确的当期实际发生,也就意味着在捐赠的所属纳税年度予以扣除。对企业捐赠的当年发生亏损的,相应其发生的公益性捐赠支出不允许结转以后年度扣除。

6. 手续不齐全的不允许税前扣除。财税[2007]6号文规定:纳税人在进行公益救济性捐赠税前扣除申报时,不仅应附送由具有捐赠税前扣除资格的非营利的公益性社会团体、基金会和县及县以上人民政府及其组成部门出具的公益救济性捐赠票据,同时还应当附送接受捐赠或办理转赠的非营利的公益性社会团体、基金会的捐赠税前扣除资格证明材料,以及主管税务机关要求提供的其他资料。○

事业单位销售折扣和折让会计处理之我见

山东科技大学 王树玲 王鹏程

《事业单位会计制度》(以下简称《制度》)规定,事业单位经营收入是指事业单位在专业业务活动及辅助活动之外开展非独立核算经营活动取得的收入。同时规定,“单位为取得经营收入而发生的折让和折扣,应当相应冲减经营收入。”笔者以为上述规定有两点不妥:

1. 在现实经济生活当中,销售折扣包括商业折扣和现金折扣。商业折扣是指购货方购买的商品或劳务的实际发票价格是在原价基础上扣除一定百分比后的价格,其主要目的是鼓励客户一次性大量购买商品。由于商品交易活动是以发票价格为基准开展的,因此这种折扣并不对单位的会计记录产生影响。单位销售实现时,只要按扣除商业折扣后的净额确认销售收入即可,不需单独进行账务处理。现金折扣是指销货方在销售货物或提供应税劳务后,为了鼓励购货方及早偿还货款,而许诺给予购货方的一种折扣优待,发生在销货之后,是单位的一种融资性质的理财费用,其折扣额不得从应税销售额中予以扣减。由于我国会计实务中采用以未扣除现金折扣额的销售收入入账,因此需要对现金折扣进行单独的账务处理。因为只有现金折扣需进行单独的账务处理,所以《制度》中所指“折扣”应仅指现金折扣而不包括商业折扣。

2. 现金折扣和销售折让是有着本质区别的,因此,不应一概作冲减经营收入处理。如上所述,现金折扣只是为鼓励客户尽早付款而给予的一种债务减让,发生在销货之后,是单位的一种融资性质的理财费用。尽管单位给予了购货方以现金折扣,但其应税销售额并不会因此而发生改变,因此,其折扣额不得从应税销售额中予以扣减。该项费用在企业会计中通过“财务费用”科目进行核算,在事业单位会计中则应通过“经营支出”科目进行核算。而销售折让,则是指单位发出商品以后,由于发出商品的品种、规格、质量不符合购货合同中有关条款的规定或其他原因,经双方协商同意由销货方在售价上给予的减让。尽管销售折让同样发生在销货之后,但该行为却是对原销售额的一种调整,不具备费用的属性,因此应据以冲减单位的经营收入。对此,税法有严格的规定,可分两种情形处理:一是单位可以依据退回的增值税专用发票或购货方主管税务机关开具的“进货退出及索取折让证明单”重新开具发票,并按照折让金额冲减原销售额,同时相应减少应纳流转税;二是如果单位未能索取到退回的增值税专用发票,或未能提供购货方主管税务机关开具的“进货退出及索取折让证明单”,则不能从销售额中扣减这部分折让额从而少缴流转税。既然如此,单位在进行账务处理时也就应该根据实际情况的不同而有所区别:在第一种情形下,单位可按发生的折让金额冲减经营收入和应交增值税;而在第二种情形下,单位则只能将发生的折让金额全部冲减经营收入。

据此,笔者建议对《制度》中有关事业单位销售折扣和折让会计处理的规定作如下修订:事业单位为取得经营收入而发生的现金折扣,应全部列入单位的经营支出。而事业单位为取得经营收入而发生的销售折让,若收到购货方退回的增值税专用发票或购货方主管税务机关开具的“进货退出及索取折让证明单”,可相应冲减单位的经营收入和应交增值税;若未收到购货方退回的增值税专用发票或购货方主管税务机关开具的“进货退出及索取折让证明单”,则全部作冲减单位的经营收入。○

对外承包工程建设单位 必须代扣营业税吗

武汉 熊彬

案例:某市公路管理局,主要承担公路修建、维护、养护等职责。日前,该市稽查局对该局未办理扣缴税款登记的行为下达了《责令限期改正通知书》,责令该局限期办理扣缴税款登记,同时对其未按规定办理扣缴税款登记的行为依法做出罚款1500元的处理。另外,该局从2007年1月1日至12月31日期间对外承包的工程,在支付工程款时未履行代扣代