

现金净流量法在混合销售纳税筹划中的运用

山东经贸职业学院 梁文涛

一、税法的相关规定

混合销售行为是指一项销售行为既涉及增值税应税货物或劳务(简称“货物销售”)又涉及非应税劳务(即应征营业税的劳务)。需要解释的是,出现混合销售行为,涉及的应税货物或劳务和非应税劳务只是针对一项销售行为而言的,两者之间是紧密相连的从属关系。混合销售行为原则上依据纳税人的“经营主业”判断是征增值税,还是征营业税。在纳税人年货物销售额与非应税劳务营业额的合计数中,若年货物销售额超过 50%,则征增值税;若年非应税劳务营业额超过 50%,则征营业税。

二、筹划思路

企业可以通过控制应税货物或劳务和非应税劳务的比例来选择是缴纳增值税还是缴纳营业税。也就是说,在混合销售行为中,纳税人年货物销售额与非应税劳务营业额的合计数中,若年货物销售额超过 50%,则缴纳增值税;若年非应税劳务营业额超过 50%,则缴纳营业税。那么,纳税筹划时就要看两种税种下的现金净流量大小。

1. 企业最终被认定为一般纳税人的情况。若企业最终被认定为一般纳税人,这要以计算出的现金净流量平衡点来作为衡量标准。

假定纳税人含税销售额为 S,含税购进金额为 P,适用的增值税税率为 17%,营业税税率为 3%。若缴纳增值税,则现金净流量为 F1;若缴纳营业税,则现金净流量为 F2。

$F1 = \text{含税销售额} - \text{含税购进金额} - \text{应交增值税} - \text{应交城建税和教育费附加} - \text{应交企业所得税} = S - P - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - P \div (1 + 17\%) \times 17\%] - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - P \div (1 + 17\%) \times 17\%] \times (7\% + 3\%) - \{S \div (1 + 17\%) - P \div (1 + 17\%) - [S \div (1 + 17\%) \times 17\% - P \div (1 + 17\%) \times 17\%] \times (7\% + 3\%)\} \times 25\%$ 。

$F2 = \text{含税销售额} - \text{含税购进金额} - \text{应交营业税} - \text{应交城建税和教育费附加} - \text{应交企业所得税} = S - P - S \times 3\% - S \times 3\% \times (7\% + 3\%) - [S - P - S \times 3\% - S \times 3\% \times (7\% + 3\%)] \times 25\%$ 。

令 $F1 = F2$, 得 $P/S = 79.35\%$ 。若 $P/S > 79.35\%$, 则 $F1 > F2$; 若 $P/S < 79.35\%$, 则 $F1 < F2$ 。

由此可得出结论:当 $P/S = 79.35\%$ 时,纳税人缴纳增值税和缴纳营业税时的税负是完全一样的;当 $P/S > 79.35\%$ 时,纳税人缴纳增值税可以降低税负,此时,企业应尽量使年货物销售额超过 50%;当 $P/S < 79.35\%$ 时,纳税人缴纳营业税可以降低税负,此时,企业应尽量使年非应税劳务营业额(即应征营业税的劳务)超过 50%。

由于增值税税率有 13%和 17%两种,营业税税率也有 3%和 5%两种,依据上述公式,增值税与营业税现金净流量平衡点的含税购销金额比便有如下几种情况:

现金净流量平衡点含税购销金额比一览表

增值税税率	营业税税率	现金净流量平衡点含税购销金额比
13%	3%	73.92%
13%	5%	56.54%
17%	3%	79.35%
17%	5%	65.59%

2. 企业最终被认定为小规模纳税人的情况。若企业最终被认定为小规模纳税人,同样需要以计算出的现金净流量平衡点作为衡量标准。

假定纳税人含税销售额为 S,含税购进金额为 P,增值税征收率为 4%,营业税税率为 5%。若缴纳增值税,则现金净流量为 F1;若缴纳营业税,则现金净流量为 F2。

$F1 = \text{含税销售额} - \text{含税购进金额} - \text{应交增值税} - \text{应交城建税和教育费附加} - \text{应交企业所得税} = S - P - S \div (1 + 4\%) \times 4\% - S \div (1 + 4\%) \times 4\% \times (7\% + 3\%) - [S \div (1 + 4\%) - P - S \div (1 + 4\%) \times 4\% \times (7\% + 3\%)] \times 25\% = 0.71827S - 0.75P$ 。

$F2 = \text{含税销售额} - \text{含税购进金额} - \text{应交营业税} - \text{应交城建税和教育费附加} - \text{应交企业所得税} = S - P - S \times 5\% - S \times 5\% \times (7\% + 3\%) - [S - P - S \times 5\% - S \times 5\% \times (7\% + 3\%)] \times 25\% = 0.70875S - 0.75P$ 。

经计算, $F1$ 恒大于 $F2$, 纳税人缴纳增值税可以降低税负,此时,企业应尽量使年货物销售额超过 50%。

同理,当增值税征收率为 4%,营业税税率为 3%时;当增值税征收率为 6%,营业税税率为 3%时;以及当增值税征收率为 6%,营业税税率为 5%时, $F1$ 小于 $F2$, 纳税人缴纳营业税可以降低税负,企业应尽量使年非应税劳务营业额(即应征营业税的劳务)超过 50%。

三、案例分析

例 1:某木制品厂为一般纳税人,生产销售木制地板砖,并代为客户施工。2008 年 8 月,该厂承包了一项地板工程,工程总收入 150 万元。生产木制地板砖所需材料的购进金额为 90 万元(含增值税)。该公司销售建筑材料的增值税税率为 17%,装潢业务的营业税税率为 3%。请对其进行纳税筹划。

含税购销金额比 $= P/S = 90/150 = 60\%$, 根据前面的结论,由于 $60\% < 79.35\%$, 因此,纳税人缴纳营业税可以降低税负,此

进料加工与国内采购材料生产的成本比较分析

江苏丹阳太平橡塑制品有限公司 芮国民

本文拟对企业是采用进料加工方式生产产品出口还是从国内采购材料生产产品出口作一分析。

一、进口材料的成本计算公式

进料加工免税进口料件的组成计税价格=货物到岸价格+海关实征关税+海关实征消费税

内销产品应纳税额=内销产品当期销项税额-[当期进项税额-(当期免抵退税额-当期免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额)]

免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率

免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额=免税购进原材料价格×(出口货物征税率-出口货物退税率)=免税购进原材料价格×出口货物征税率-免税购进原材料价格×出口货物退税率=免税购进原材料价格×出口货物征税率-免抵退税额抵减额。即:免税购进原材料价格×出口货物征税率=免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额+免抵退税额抵减额。

其中,当期免抵退税额与当期免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额的差额计入公司成本。

二、材料全部从国外购入时生产产品出口的应纳增值税及毛利计算

例如,某公司当期从国外购入材料 T 吨,每吨进价 B 万元,企业应尽量使年非应税劳务营业额(即应征营业税的劳务)超过 50%。具体验证如下:

方案一:缴纳增值税,则现金净流量=150-90-[150÷(1+17%)×17%-90÷(1+17%)×17%]-[150÷(1+17%)×17%-90÷(1+17%)×17%]×(7%+3%)-{150÷(1+17%)-90÷(1+17%)-[150÷(1+17%)×17%-90÷(1+17%)×17%]×(7%+3%)}×25%=37.808(万元)。

方案二:缴纳营业税,则现金净流量=150-90-150×3%-150×3%×(7%+3%)-[150-90-150×3%-150×3%×(7%+3%)]×25%=41.288(万元)。

可见,方案二比方案一可多获现金净流量 3.48 万元(41.288-37.808)。

例 2:某商业企业为小规模纳税人(适用的增值税征收率为 4%),2008 年 5 月销售设备 10 台,取得销售额 2 万元,此设备的进价为 1.5 万元。由于设备的特殊性,须由其技术顾问为客户提供使用指导服务(属于服务业),取得指导费 2.5 万元。请对其进行纳税筹划。

美元,人民币对美元的汇率为 b,材料验收入库,上期无留抵税额。当期发生内销收入 C 万元(不含税),出口货物销售折算为人民币收入 D 万元,增值税税率 n%,退税率 m%。为简化计算,假设生产产品的工资及间接费用忽略不计,从国外购入的材料全部领用完,并且全部用于出口产品的生产,则:

免抵退税额抵减额=免税购进原材料价格×出口货物退税率=B×T×b×m%

当期免抵退税额=D×m%-B×T×b×m%

不得免抵额=D×(n%-m%)-B×T×b×(n%-m%)=(D-B×T×b)×(n%-m%)

当期应纳增值税=C×n%-[0-(D-B×T×b)×(n%-m%)]
=C×n%+(D-B×T×b)×(n%-m%)

当期毛利 L1=C+D-B×T×b-(D-B×T×b)×(n%-m%)

三、材料全部从国内购入时应纳增值税及毛利的计算

例如,某公司当期从国内购入原材料 K 万元,进项税额(K×n%)万元,上期无留抵税额。当期发生内销收入 C 万元(不含税),出口货物销售折算为人民币收入 D 万元。增值税税率 n%,退税率 m%。

当期免抵退税额=D×m%

不得免抵额=D×(n%-m%)

当期应纳增值税=C×n%-[K×n%-D×(n%-m%)]

根据前面的结论,若增值税征收率为 4%,营业税税率为 5%,纳税人缴纳增值税可以降低税负,此时,企业应尽量使年货物销售额超过 50%。具体验证如下:

方案一:缴纳营业税,则现金净流量=(2+2.5)-1.5-(2+2.5)×5%-(2+2.5)×5%×(7%+3%)-[(2+2.5)-1.5-(2+2.5)×5%-(2+2.5)×5%×(7%+3%)]×25%=2.064 4(万元)。

方案二:缴纳增值税,则现金净流量=(2+2.5)-1.5-(2+2.5)÷(1+4%)×4%-(2+2.5)÷(1+4%)×4%×(7%+3%)-[(2+2.5)÷(1+4%)-1.5-(2+2.5)÷(1+4%)×4%×(7%+3%)]×25%=2.107 2(万元)。

可见,方案二比方案一可多获现金净流量 0.042 8 万元(2.107 2-2.064 4)。

总之,纳税人在对混合销售行为进行纳税筹划时,主要是对比两种税种下的现金净流量大小,最终选择现金净流量最大的方案。最后,需注意的是,纳税人对混合销售行为进行纳税筹划需事先得到税务机关的批准与认可,以防范纳税筹划风险,获取最大的节税效益。○