试析混合销售与兼营行为的纳税筹划

梁文涛

（山东经贸职业学院　山东潍坊　261011）

【摘要】混合销售和兼营行为在企业经营过程中时常发生。不同的税种、不同的税目及不同的税率的存在，为混合销售和兼营行为的纳税筹划提供了可能。本文对此进行了举例分析。

【关键词】混合销售　兼营　纳税筹划

一、混合销售行为的纳税筹划

1. 税法规定。混合销售行为是指一项销售行为既涉及应税货物或劳务又涉及非应税劳务（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。

2. 筹划思路。企业可通过控制应税货物或劳务和非应税劳务所占比例，来选择是缴纳增值税还是缴纳营业税。那么，到底选择缴纳增值税还是营业税，就要看两种税的税负轻重。

若企业最终可认定为一般纳税人，则需要计算出纳税平衡点来作为衡量标准。设纳税人含税销售额为S，含税购进金额为P，含税增值率为R，适用增值税税率为17%，营业税税率为3%。则有：含税增值率R=（S−P）÷S×100%，应纳增值税税额=（S−P）÷（1+17%）×17%=S×R÷（1+17%）×17%，应纳营业税税额=S×3%。若使两税相等，则S×R÷（1+17%）×17%=S×3%。解得R=20.65%，即纳税平衡点增值率为20.65%。

由此可得出结论：当实际增值率等于20.65%时，纳税人缴纳增值税和营业税的税负是一样的；当实际增值率小于20.65%时，纳税人缴纳增值税可以减轻税负，此时，应尽量使年货物销售额超过50%；当实际增值率大于20.65%时，纳税人缴纳营业税可以减轻税负，此时，应尽量使年非应税劳务营业额超过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，按上述公式，增值税与营业税纳税平衡点增值率便有下表所示的几种情况。

增值税税率	营业税税率	纳税平衡点增值率
13%	3%	26.08%
13%	5%	43.46%
17%	3%	20.65%
17%	5%	34.41%

若企业最终可认定为小规模纳税人，只要考虑企业适用的增值税含税征收率与营业税税率的高低，若增值税含税征收率低于营业税税率，纳税人缴纳增值税可以减轻税负，此时，应尽量使年货物销售额超过50%；若增值税含税征收率高于营业税税率，纳税人缴纳营业税可以减轻税负，此时，应尽量使年非应税劳务营业额超过50%。

3. 案例分析。

例1：甲建筑公司可认定为增值税一般纳税人，销售建筑材料并代理装潢业务。2008年5月，公司承包一项装潢业务获得总收入60万元，其中含购进装潢材料款50万元（含增值税）。该公司销售建筑材料的增值税税率为17%，装潢业务收入的营业税税率为3%。请对此进行纳税筹划。

含税增值率R=（S−P）÷S×100%=（60−50）÷60×100%=16.67%

根据前面的结论，由于16.67%<20.65%，因此纳税人缴纳增值税可以减轻税负，此时，企业应尽量使年货物销售额超过50%。下面进行具体验证。

方案一：缴纳营业税。

应纳营业税税额=60×3%=1.8（万元）

方案二：缴纳增值税。

应纳增值税税额=60÷（1+17%）×17%−50÷（1+17%）×17%=1.45（万元）

可见，方案二比方案一少纳税0.35万元（1.8−1.45）。

例2：甲公司可认定为增值税小规模纳税人，2008年5月销售设备10台，取得销售额2.5万元。由于设备的特殊性，同时需由其安装部门为客户提供上门安装服务，取得安装费3万元。请对此进行纳税筹划。

增值税含税征收率=4%÷（1+4%）=3.85%

营业税税率（建筑业税目）=3%

根据前面的结论，由于3.85%>3%，因此，纳税人缴纳营业税可以减轻税负，此时，企业应尽量使年非应税劳务营业额超过50%。下面进行具体验证。

方案一：缴纳增值税。

应纳增值税税额=（2.5+3）÷（1+4%）×4%=0.212（万元）

方案二:缴纳营业税。

应纳营业税税额=(2.5+3)×3%=0.165(万元)

可见,方案二比方案一少纳税0.047万元(0.212-0.165)。

二、兼营不同税种下的应税货物或劳务行为的纳税筹划

1. 税法规定。增值税纳税人在销售应税货物或提供应税劳务的同时,还兼营非应税劳务(属于营业税规定的征税范围),或者是营业税纳税人兼营应税劳务与货物或非应税劳务(属于增值税规定的征税范围),且二者之间并无直接的联系和从属关系,这种经营活动就称为兼营不同税种下的应税货物或劳务行为,简称兼营行为。兼营行为按照纳税人的核算情况,判定是分别缴税还是合并缴税:如果分别核算,则分别缴纳增值税、营业税;如果未分别核算,则合并缴纳增值税,不缴纳营业税。

2. 筹划思路。若企业最终可认定为一般纳税人,是否分开核算要看劳务(属于营业税规定的征税范围)中允许抵扣的进项税额是多少,如果允许抵扣的进项税额少,即增值额低,则应分开核算,即分别缴纳增值税和营业税;否则不分开核算。在这里,可借用前文表格的结论。

若企业最终可认定为小规模纳税人,只要考虑劳务(属于营业税规定的征税范围)的增值税含税征收率与营业税税率的高低,若增值税含税征收率低于营业税税率,则最好不分开核算,合并缴纳增值税;若增值税含税征收率高于营业税税率,则最好分开核算,即分别缴纳增值税和营业税。

3. 案例分析。

例3:甲商厦为增值税一般纳税人,2008年5月共销售商品50万元(含增值税),本月与销售商品相关的可抵扣进项税额为5.1万元,同时获得餐饮服务收入20万元,适用的营业税税率为5%,与餐饮服务相关的进货金额为5.85万元(含增值税)。请对此进行纳税筹划。

含税增值率R=(S-P)÷S×100%=(20-5.85)÷20×100%=70.75%

根据前面的结论,由于70.75%>34.41%,因此纳税人分开核算可以减轻税负。下面进行具体验证。

方案一:不分开核算。

应纳增值税税额=(50+20)÷(1+17%)×17%-5.1-5.85÷(1+17%)×17%=4.22(万元)

方案二:分开核算。

应纳增值税税额=50÷(1+17%)×17%-5.1=2.16(万元)

应纳营业税税额=20×5%=1(万元)

应纳税款合计=2.16+1=3.16(万元)

可见,方案二比方案一少纳税1.06万元(4.22-3.16)。

例4:甲计算机公司为增值税小规模纳税人,既销售计算机硬件,又从事软件开发与转让。2008年5月销售硬件收入为50万元,另接受委托开发转让软件取得收入20万元。请对此进行纳税筹划。

增值税含税征收率=4%÷(1+4%)=3.85%

营业税税率(转让无形资产税目)=5%

根据前面的结论,由于3.85%<5%,因此,应当选择不分开核算,合并缴纳增值税。下面进行具体验证。

方案一:分开核算。

应纳增值税税额=50÷(1+4%)×4%=1.92(万元)

应纳营业税税额=20×5%=1(万元)

应纳税款合计=1.92+1=2.92(万元)

方案二:不分开核算。

应纳增值税税额=(50+20)÷(1+4%)×4%=2.69(万元)

可见,方案二比方案一少纳税0.23万元(2.92-2.69)。

三、兼营同一税种下不同税率的应税货物或劳务行为的纳税筹划

1. 税法规定。兼营同一税种下不同税率的应税货物或劳务的,若分别核算不同税率应税货物或劳务的销售额,则按各自的税率分别计算应纳税额;未分别核算的,从高适用税率计算应纳税额。

2. 筹划思路。应尽量分别核算不同税率应税货物或劳务的销售额,以便按各自的税率分别计算应纳税额,避免从高适用税率缴税。

3. 案例分析。

例5:甲公司既经营蔬菜运输服务(适用交通运输业税率3%),又提供餐饮服务(适用服务业税率5%)。2008年5月,该公司蔬菜运输服务收入为20万元,餐饮服务收入为10万元。请对此进行纳税筹划。

方案一:不分开核算。应按5%的税率从高计算营业税。

应纳营业税税额=(20+10)×5%=1.5(万元)

方案二:分开核算。蔬菜运输服务收入按交通运输业3%的税率缴税,餐饮服务收入按服务业5%的税率缴税。

应纳营业税税额=20×3%+10×5%=1.1(万元)

可见,方案二比方案一少纳税0.4万元(1.5-1.1)。

例6:甲农机厂2008年5月生产销售农机(税率为13%)取得收入20万元(不含税),另外从事对外修理修配业务(税率为17%)取得收入10万元(不含税)。请对此进行纳税筹划。

方案一:不分开核算。

应纳增值税税额=(20+10)×17%=5.1(万元)

方案二:分开核算。

应纳增值税税额=20×13%+10×17%=4.3(万元)

可见,方案二比方案一少纳税0.8万元(5.1-4.3)。

最后,需要指出的是,纳税人对混合销售与兼营行为的纳税筹划,需事先得到税务机关的批准与认可,以降低纳税筹划风险,获得正当的节税效益。

主要参考文献

1. 林素潮.兼营与混合销售行为纳税筹划浅析.经济师,2007;7

2. 陈春洁,王伟民.企业理财新理念:纳税筹划.北京:京华出版社,2003