

电梯安装业务纳税筹划失败案例解析

王晓敏

(郑州航空工业管理学院 郑州 450015)

【摘要】 电梯安装不同于一般电器的安装,电梯的安装收入占销售收入的比例较大。如能改变纳税处理方式,进行合理的纳税筹划,即将安装收入部分单独纳税,可以取得不小的经济收益;但如果处理不当,就会给单位带来不良的经济后果。本文介绍了一起电梯安装业务纳税筹划失败的案例,分析了其纳税筹划失败的原因,并提出了正确的纳税筹划方案,以供电梯销售企业在进行纳税筹划时参考。

【关键词】 混合销售 兼营 增值税 纳税筹划

电梯的销售一般是售后包安装,而电梯的安装不同于一般电器的安装,电梯的安装收入占销售价格的比例较大,如能改变纳税处理方式,进行合理的纳税筹划,将安装收入部分单独纳税,可以取得不小的经济收益,但如果处理不当,就会给企业带来不良的经济后果,本文拟运用案例加以说明。

一、一起纳税筹划失败的案例

中华会计网校的网站上刊登了一则《失败的纳税筹划引起补缴大笔税款》的纳税筹划案例,具体情况如下:2009年底,某电梯销售公司王会计在书店里看到一本《税收筹划大全》书籍,发现书中一个纳税筹划案例与其所在公司情况很相似:近期该公司有一笔业务,销售额近80万元,按该公司以前的做法,销售电梯将全部收入按17%的税率缴纳增值税,以这笔业务80万元的销售额计算,需要缴纳增值税 $=80 \times 17\% \div (1+17\%) = 11.62$ (万元)。

就该笔业务,该公司王会计介绍了自己的纳税筹划方案:根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,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。如果公司与购买方签订合同时把电梯的销售价定为60万元,电梯安装费定为20万元,合同总价同样为80万元,那么应缴纳增值税8.72万元 $[60 \times 17\% \div (1+17\%)]$,营业税0.6万元 $(20 \times 3\%)$,合计9.32万元 $(8.72+0.6)$ 。与11.62万元相比,公司可少缴税款2.3万元 $(11.62-9.32)$ 。这个方案得到了购销双方的认同。

王会计为电梯公司设计的纳税筹划方案可行吗?当地税务部门经过检查给出了否定的回答。在后来的税务抽查中,该电梯公司被列为检查单位,税务人员根据税收法规否定了该交易事项的会计处理,给电梯公司开出了罚单。检查组作出的结论是:“你公司应补缴增值税2.3万元,并将接受相应的其他处罚。”从而宣告了该纳税筹划方案的失败。

那么,该纳税筹划方案失败的原因在哪里呢?

二、纳税筹划方案失败的原因

1. 根据《营业税暂行条例实施细则》第七条的规定:“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,包括:销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为;财政部、国家税务总局规定的其他情形。”该电梯销售公司的经营范围没有电梯安装业务,也没有电梯安装业务的经营资质,所以,该电梯销售公司不能提供电梯安装业务,只能将电梯安装业务委托给具有电梯安装业务资质的安装维保公司承担。在这种情况下,该电梯销售公司不能提供建筑业劳务,同时电梯安装劳务也不属于销售自产货物,所以不适用《营业税暂行条例实施细则》第七条的上述规定。

2. 根据《增值税暂行条例实施细则》第七条的规定:“纳税人兼营非增值税应税项目的,应分别核算货物或者应税劳务的销售额和非增值税应税项目的营业额;未分别核算的,由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。”该电梯销售公司不具有电梯安装资质,不能承担电梯安装劳务,其经营范围不包括销售电梯并兼营电梯安装,所以,也不适用《增值税暂行条例实施细则》第七条的上述规定。

3. 根据《增值税暂行条例实施细则》第六条的规定:“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,包括:销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为;财政部、国家税务总局规定的其他情形。”该电梯销售公司不属于销售自产货物,而且也不提供建筑业劳务,所以不适用《增值税暂行条例实施细则》第六条的上述规定。

4. 根据《增值税暂行条例实施细则》第五条的规定:“一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务,为混合销售行为。除本细则第六条的规定以外,从事货物的生产、

批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为,视为销售货物,应当缴纳增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非增值税应税劳务,不缴纳增值税。”该电梯销售公司是以销售货物为主的企业性单位,其附带进行电梯安装,属于混合销售行为,应当视为销售货物,全额缴纳增值税。根据《增值税暂行条例实施细则》第十三条的规定,企业性单位混合销售行为的征税“销售额为货物的销售额与非增值税应税劳务营业额的合计”,所以,该电梯销售公司应该按 80 万元计算缴纳增值税。

5. 根据《国家税务总局关于电梯保养、维修收入征税问题的批复》(国税函[1998]390号)的规定:“电梯属于增值税应税货物的范围,但安装运行之后则与建筑物一道形成不动产。对企业销售电梯(自产或购进的)并负责安装及保养、维修取得的收入,一并征收增值税;对不从事电梯生产、销售,只从事电梯保养和维修的专业公司对安装运行后的电梯进行的保养、维修取得的收入,征收营业税。”此规定相当明确,电梯的销售包括安装电梯行为一并征收增值税。

那么,该电梯销售公司就销售电梯包安装的业务,有没有纳税筹划的空间?若有的话,该怎样进行筹划呢?

三、电梯销售公司安装业务的纳税筹划

1. 筹划方案。将一项既涉及货物又涉及非增值税应税劳务的混合销售行为分拆,拆成一项销售货物的交易和一项提供建筑业劳务的交易,即将原来的一份销售包安装合同变为两份合同,一份电梯销售合同和一份电梯安装合同。在电梯销售公司与客户谈好电梯的销售价格签订销售合同时,与客户同时签订一份电梯安装委托合同,即电梯销售公司受客户委托与电梯安装公司签订电梯安装合同,分别签订电梯销售合同和电梯安装工程合同,电梯销售合同只包含销售电梯的价款,不包括安装费用。电梯销售公司向客户提供电梯销售发票,电梯安装公司向客户提供建安发票。

本方案实施的前提条件是取得客户的同意,客户出于对电梯产品将来运行出现问题的责任归属不清、相互扯皮的担忧,可能会不同意委托签订补充合同的做法,这就需要电梯销售公司在销售合同中明确其责任,想办法解决客户的疑虑。当然,如果该电梯销售公司业务量比较大的话,也可以考虑自己成立一个独立核算的安装公司,专门负责电梯产品的安装业务。其前提条件是:新成立的安装公司应申请建筑业施工(安装)资质,这样的话,可能更有利于打消客户的顾虑。

2. 筹划方案对各有关单位的影响。

(1)对电梯销售公司的影响。在进行筹划前,电梯销售公司与客户签订了销售包安装合同,不管合同的内容如何签订,都需要按合同的总金额计算缴纳增值税。由于该电梯销售公司不具有电梯安装资质,且营业执照的经营范围也没有电梯安装业务,故电梯销售公司还需要与电梯安装公司签订安装工程协议,委托电梯安装公司进行安装,然后由电梯安装公司给电梯销售公司提供建安发票,电梯安装费用作为电梯销售公司的成本费用列支。在进行筹划后,电梯安装费用直接从电梯销售价款中扣除,同样的支出,筹划后可以直接缩小应该

缴纳增值税的税基,即可以不用负担电梯安装费用需要缴纳的增值税。就本案例而言,假定该电梯销售公司 80 万元的销售业务中有电梯价款 60 万元、安装费用 20 万元,在筹划前,需要缴纳增值税 11.62 万元 $[80 \times 17\% \div (1+17\%)]$,在筹划后,需要缴纳增值税 8.72 万元 $[60 \times 17\% \div (1+17\%)]$,同样是 20 万元的安装费用,但筹划后节省税金 2.9 万元 $(11.62-8.72)$,直接增加税前收益 2.9 万元。

(2)对电梯安装公司的影响。筹划前,电梯安装公司的客户是电梯销售公司,筹划后,电梯安装公司的客户是购买电梯的单位,筹划前筹划后,其收入不变,业务内容及工程实施地点也不变,所变的只是其服务对象变了,其提供发票的抬头变化了,所以,上述筹划方案对电梯安装公司没有影响。

(3)对电梯购买单位涉税业务的影响。根据《财政部、国家税务总局关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(财税[2009]113号)的规定:“以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施,无论在会计处理上是否单独记账与核算,均应作为建筑物或者构筑物的组成部分,其进项税额不得在销项税额中抵扣。附属设备和配套设施是指:给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施”。因购进电梯的进项税额不得在销项税额中抵扣,不管取得的是增值税专用发票还是建安发票,其交易额均纳入固定资产原值核算,所以,上述筹划方案对电梯购买单位的涉税业务没有影响。

四、案例启示

这起纳税筹划失败案例给我们的启示是:

1. 进行纳税筹划要熟悉税法。本案例之所以造成筹划方案的失败,最主要的原因是没有把握好该纳税筹划方案的要领,法律条文适用错误。对电梯销售公司来讲,把电梯安装业务从电梯销售业务的混合销售中分离出来,该分离并不是仅仅在销售合同上把销售价款和安装费用分别注明就行了,而应该将电梯的销售业务与安装业务完全分离开来,否则,只能按一并缴纳增值税的混合销售来处理。

2. 进行纳税筹划不能生搬硬套,别人成功的纳税筹划方案不一定适合自己的企业,要结合企业的具体情况进行纳税筹划。比如本例中,若该电梯销售公司不仅具有销售业务资质,而且具有电梯生产业务资质,其经营范围既包括电梯销售业务,又包括电梯安装业务,那么,根据《增值税暂行条例实施细则》第六条和《营业税暂行条例实施细则》第七条的规定,该电梯销售公司就不会被追缴税款并受到处罚。

主要参考文献

1. 国务院.增值税暂行条例.国务院令第 538 号,2008-11-10
2. 财政部,国家税务总局.增值税暂行条例实施细则.财政部、国家税务总局令第 50 号,2008-12-18
3. 国家税务总局.关于电梯保养、维修收入征税问题的批复.国税函[1998]390号,1998-06-29
4. 财政部,国家税务总局.关于固定资产进项税额抵扣问题的通知.财税[2009]113号,2009-09-30