

混合销售纳税筹划对净利润的影响

罗平实

(重庆城市管理职业学院 重庆 401331)

《增值税暂行条例实施细则》第五条规定: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。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。税法对混合销售行为是按“经营业主”来确定征税的,只选择一个税种:增值税或营业税。

在纳税筹划时,人们往往通过控制应税货物和应税劳务的所占比重来达到选择作为低税负税种的纳税人的目的。如果企业选择缴纳增值税,只要使应税货物的销售额占到总销售额的50%以上即可;如果企业选择缴纳营业税,只要使应税劳务的销售额占到总销售额的50%以上即可。现举例说明:

例:腾龙装饰公司主营装饰工程施工业务,同时兼营装饰材料的批发与零售。当年承接某单位的办公大楼装修工程,双方约定由腾龙装饰公司包工包料,合并定价,工程总造价为600万元。工程完工后,腾龙装饰公司在施工中使用的装饰材料按市场价折算为500万元,但该公司的实际进价为400万元,工程装修施工费为100万元。适用营业税税率3%。该公司如何进行纳税筹划?

该装饰材料销售的实际增值率 $=\frac{600-400}{600}\times 100\%=33.33\%$, $D=3\%\div 17\%=17.65\%$,企业实际增值率大于D,选择缴纳营业税合算。即使使该公司当年总销售额中应税劳务营业额的所占比例达到50%以上,便可以节税16万元 $[(600\times 17\%-400\times 17\%)-600\times 3\%]$ 。对净利润的影响分析如下:筹划前缴纳增值税34万元,筹划后缴纳营业税18万元,可以节税16万元。为了简化起见,假设腾龙装饰公司成本项目只包括材料成本、工程装修施工费和营业税金及附加,适用所得税税率25%。

筹划前缴纳所得税 $=[600-400-(100+3.4)]\times 25\%=24.15$ (万元)

筹划前净利润 $=600-400-(100+3.4)-24.15=72.45$ (万元)

筹划后缴纳所得税 $=[600-400-(100+1.8+18)]\times 25\%=20.05$ (万元)

筹划后净利润 $=600-400-(100+1.8+18)-20.05=60.15$ (万元)

筹划后比筹划前净利润减少12.3万元 $(72.45-60.15)$ 。

虽然筹划后可以节税16万元,使税负率下降2.67%,但净利润减少12.3万元,使销售净利率下降2.05%。

节税金额与净利润减少金额之间究竟有什么关系呢?

假定纳税人增值率为R,销售额为S,购进额为P,适用增值税税率17%,适用营业税税率3%,适用流转税附加税税率10%,适用所得税税率25%,则增值率可表示为: $(S-P)/S\times 100\%$,节税金额 $=S\times R\times 17\%-S\times 3\%$,净利润的减少金额 $=[S\times 3\%\times (1+10\%)-S\times R\times 17\%\times 10\%]\times (1-25\%)$ 。令二者相等,解出节税金额与净利润减少金额平衡点为: $R\approx 30\%$,即此时节税金额与净利润减少金额相等,二者比值为1,节税以损失同等金额的净利润为代价。

如果增值率 $R>30\%$,节税金额大于净利润减少金额,二者比值大于1,随着增值率的上升比值越来越大,节税优势越来越明显;当 $17.65\%<R<30\%$ ($17.65\%=3\%/17\%$,即增值税与营业税无差别平衡点)时,节税金额小于净利润减少金额,二者比值小于1,随着增值率的上升比值逐渐增大,节税优势逐渐显现。对某一特定企业,用同样的方法,根据其具体的税率,可以计算出无差别平衡点增值率。

根据上例,笔者选取了十个不同的增值率来分析节税金额与净利润减少金额之间的关系,计算后列表如下:

节税金额与净利润减少金额的关系

增值率(R)	节税金额 (万元)	净利润减少金额 (万元)	节税金额与净利润 减少金额的比值
18%	0.36	13.47	0.03
20%	2.4	13.32	0.18
25%	7.5	12.94	0.58
28%	10.56	12.71	0.83
30%	12.6	12.56	1
32%	14.64	12.40	1.18
35%	17.7	12.17	1.45
40%	22.8	11.79	1.93
45%	27.9	11.41	2.45
50%	33	11.02	3

从节税金额与净利润减少金额的关系可以看出:节税金额随着增值率的上升而呈较大幅度增加;净利润减少金额随着增值率的上升下降幅度较平稳。当 $17.65\%<R<30\%$ 时,随着增值率的上升,净利润减少金额与节税金额之间的差额逐渐缩小;当 $R=30\%$ 时,节税金额与净利润的减少金额相等;当 $R>30\%$ 时,随着增值率的上升,节税金额超过净利润减少金额,且差额逐渐扩大。○