

混合销售行为纳税筹划的净利润法

郑小平

(东华理工大学经济与管理学院 江西抚州 344000)

一、混合销售行为的相关规定

一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务,则为混合销售行为。除此之外,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。其中,非增值税应税劳务,是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。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,包括以从事货物的生产、批发或者零售为主并兼营非增值税应税劳务的单位和个体工商户在内。这里的“以从事货物生产、批发或零售为主并兼营非应劳务”,是指纳税人年货物销售额与非应税劳务营业额的合计数中,年货物销售额超过 50%,非应税劳务营业额不到 50%。

需要说明的是,混合销售行为所涉及的应税货物和非应税劳务是直接为销售一批货物而做出的,两者之间存在紧密相连的从属关系。

二、净利润法在混合销售行为纳税筹划中的运用思路

思路一:控制应税货物和非应税劳务的比例,以选择是缴纳增值税还是缴纳营业税。

由于混合销售行为根据主营业务的不同而征收不同的税种,所以,当企业年货物销售额与非应税劳务营业额相差不大时,可以通过控制应税货物和非应税劳务的比例选择是缴纳增值税还是缴纳营业税。也就是说,在混合销售为中,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。

1. 企业为一般纳税人时的纳税筹划。假定纳税人含税销售额为 S,含税购进金额为 P,城建税税率、教育费附加率和企业所得税税率分别为 7%、3%和 25%,适用的增值税税率为 T_1 、营业税税率为 T_2 。若缴纳增值税,则净利润为 L_1 ;若缴纳营业税,则净利润为 L_2 。

$$L_1 = (\text{不含税销售额} - \text{不含税购进金额} - \text{城建税和教育费附加}) \times (1 - \text{企业所得税税率}) = [S \div (1 + T_1) - P \div (1 + T_1)] - [S \div (1 + T_1) \times T_1 - P \div (1 + T_1) \times T_1] \times (7\% + 3\%) \times (1 - 25\%)$$

$$L_2 = (\text{含税销售额} - \text{含税购进金额} - \text{应交营业税} - \text{城建税和教育费附加}) \times (1 - \text{企业所得税税率}) = [S - P - S \times T_2 \times (1 + 7\% + 3\%)] \times (1 - 25\%)$$

令 $L_1 = L_2$, 得: $\frac{P}{S} = \frac{T_1 - T_2 - T_1 T_2}{T_1}$ 。当 $T_1 = 17\%$ 、 $T_2 = 3\%$ 时,

$P/S = 79.35\%$ 。若 $P/S > 79.35\%$, 则 $L_1 > L_2$; 若 $P/S < 79.35\%$, 则 $L_1 < L_2$ 。

由此可得出结论: 当含税购销金额比等于 79.35% 时, 纳税人纳增值税和营业税的净利润是完全一样的; 当含税购销金额比大于 79.35% 时, 纳税人缴纳增值税获得的净利润更大, 此时, 企业应尽量使年货物销售额超过 50%; 反之, 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 17% 和 13% 两种, 营业税税率也有 3% 和 5% 两种, 依据上述公式, 增值税与营业税净利润平衡点的含税购销金额比便有下列表所示的几种情况:

| 净利润平衡点含税购销金额比 | | |
|---------------|-------|---------------|
| 增值税税率 | 营业税税率 | 净利润平衡点含税购销金额比 |
| 17% | 3% | 79.35% |
| 17% | 5% | 65.59% |
| 13% | 3% | 73.92% |
| 13% | 5% | 56.54% |

2. 企业为小规模纳税人时的纳税筹划。假定纳税人含税销售额为 S, 含税购进金额为 P, 城建税税率、教育费附加率和企业所得税税率分别为 7%、3%和 25%, 小规模纳税人的增值税征收率为 3%、营业税税率为 T_2 。若缴纳增值税, 则净利润为 L_1 ; 若缴纳营业税, 则净利润为 L_2 。

$$L_1 = (\text{不含税销售额} - \text{含税购进金额} - \text{城建税和教育费附加}) \times (1 - \text{企业所得税税率}) = [S \div (1 + 3\%) - P - S \div (1 + 3\%) \times 3\% \times (7\% + 3\%)] \times (1 - 25\%) = 0.72597S - 0.75P$$

$$L_2 = (\text{含税销售额} - \text{含税购进金额} - \text{应交营业税} - \text{城建税和教育费附加}) \times (1 - \text{企业所得税税率}) = [S - P - S \times T_2 \times (1 + 7\% + 3\%)] \times (1 - 25\%) = (1 - 1.1T_2) \times 0.75S - 0.75P$$

当营业税税率为 3% 时, $L_2 = 0.72525S - 0.75P$; 当营业税税率为 5% 时, $L_2 = 0.70875S - 0.75P$ 。经计算可知, 不管营业税税率为 3% 还是 5%, L_1 恒大于 L_2 。因此, 在任何情况下, 小规模纳税人在发生混合销售行为时, 选择缴纳增值税都可以获得更大的利润, 为此, 企业应尽量使年货物销售额超过 50%。

思路二: 将混合销售行为进行分拆, 分别缴纳增值税或营业税。

由于纳税人的混合销售行为是缴纳增值税还是缴纳营业税,主要取决于税务机关的认定,若预计认定结果对企业不利时(或者说第一种方法不可行时),则可通过分拆技术将混合销售行为分解为销售货物和非增值税应税劳务两项行为,分别缴纳增值税和营业税,以降低企业整体税负。如家电销售企业在销售家电的同时往往提供免费安装服务,此时,家电销售企业可组建具有独立法人资格的专门从事安装维修服务的公司来承接安装服务(家电整体销售价格不变但分解为两部分:零售价格+安装费,且同时开具家电销售零售发票和安装服务发票),这样,一项混合销售行为便分拆成应缴增值税的销货行为和应缴营业税的提供安装服务行为。

再如,锅炉生产企业在销售锅炉的同时往往提供免费的安装和维修服务(保修期内的维修服务),此时,锅炉生产企业可组建具有独立法人资格的专门从事安装维修服务的公司来承接安装服务(锅炉整体销售价格不变但分解为两部分:零售价格+安装费,且同时开具锅炉销售发票和安装服务发票),这样,一项混合销售行为便分拆成应缴增值税的销货行为和应缴营业税的提供安装服务行为。那么,纳税筹划时就可通过比较两种方案下净利润的大小进行决策。

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。2011 年施工收入为 500 万元,木制地板砖含税销售收入为 600 万元。生产木制地板砖所需材料的购进金额为 300 万元(含增值税)。该厂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%,城建税税率、教育费附加率和企业所得税税率分别为 7%、3%和 25%,假设该厂 2012 年生产经营状况与 2011 年基本相同。该厂有两套方案可供选择:方案一,维持 2011 年的现状;方案二,将施工收入增加到 600 万元,地板砖销售收入降低为 500 万元。运用净利润法对其进行决策。

含税购销金额比 $P/S=300/600=50\%$,根据前面的结论,由于 $50\%<79.35\%$,因此,纳税人缴纳营业税可以获得更多的利润。此时,企业应选择方案二。具体验证如下:

方案一:根据增值税的有关规定,该厂的生产经营属于混合销售行为,由于增值税销售收入大于施工收入,因此全部收入应当缴纳增值税,此时净利润= $\{1100\div(1+17\%)-300\div(1+17\%)-[1100\div(1+17\%)\times 17\%-300\div(1+17\%)\times 17\%]\times(7\%+3\%)\}\times(1-25\%)=504.10$ (万元)。

方案二:根据营业税的有关规定,该厂的生产经营属于混合销售行为,由于缴纳营业税的施工收入大于增值税销售收入,因此全部收入应当缴纳营业税,此时净利润= $[1100-300-1100\times 3\%\times(1+7\%+3\%)]\times(1-25\%)=572.78$ (万元)。

可见,方案二比方案一可多获净利润 68.68 万元(572.78-504.10)。

例 2:沿用例 1 资料,假定该木制品厂的财务经理根据以往惯例估计在 2012 年度税务机关极有可能将企业的生产经营认定为应缴增值税的混合销售行为,请对其进行纳税筹划。

方案一:维持现状。此时净利润=504.10(万元)。

方案二:分立企业,将现有的施工服务部组建为具有独立法人资格的装潢公司(为木制品厂的全资子公司),在财务上实行独立核算、独立纳税,在业务上为木制品厂销售的木质地地板砖提供配套服务。

此时,根据税法相关规定,装潢公司的施工收入应缴纳营业税,木制品厂的销售收入缴纳增值税。企业整体获得的净利润= $\{600\div(1+17\%)-300\div(1+17\%)+500-500\times 3\%-[600\div(1+17\%)\times 17\%-300\div(1+17\%)\times 17\%+500\times 3\%]\times(7\%+3\%)\}\times(1-25\%)=551.66$ (万元)。

可见,方案二获得的净利润要大于方案一。也就是说企业应考虑将现有的施工服务部独立出来,组建具有独立法人资格的装潢公司。

例 3:某大型家电城在销售家电的同时提供免费安装与维修服务(保修期内的维修服务),其 2011 年度销售各种型号的空调 5 243 台,含税销售收入为 1 586 万元,其中包含的安装服务收入为 96 万元;销售热水器 4 365 台,含税销售收入为 857 万元,其中包含的安装服务收入为 47 万元;全年支付给安装服务人员的工资为 66 万元;城建税税率、教育费附加率和企业所得税税率分别为 7%、3%和 25%。预计 2012 年度的营业状况与 2011 年基本一致。

该家电城对于未来的经营模式提出了两套方案:方案一,维持现状;方案二,分立企业,将现有的安装服务部组建为具有独立法人资格的专业服务公司,在财务上实行独立核算、独立纳税,在业务上与生产厂商直接挂钩,为家电城提供配套服务。运用净利润法对其进行决策。

方案一:维持现状。根据增值税有关规定,该家电城的家电销售行为属于混合销售行为,全部销售收入应当缴纳增值税,与安装服务有关的净利润= $[(96+47)\div(1+17\%)-66-(96+47)\div(1+17\%)\times 17\%\times(7\%+3\%)]\times(1-25\%)=40.61$ (万元)。

方案二:组建具有独立法人资格的安装服务公司,并对安装服务收入进行独立核算。根据营业税有关规定,安装服务公司为家电城提供的配套服务取得的安装服务收入应缴纳营业税,与安装服务有关的净利润= $[(96+47)-66-(96+47)\div 3\%\times(1+7\%+3\%)]\times(1-25\%)=54.21$ (万元)。

通过计算可知,方案二的净利润要大于方案一,家电城应当选择方案二。从企业整体利益的角度看,企业的净利润增加了 13.6 万元(54.21-40.61)。

此外,运用分拆技术对混合销售行为进行纳税筹划时应注意:①组建具有独立法人资格的专业服务公司,必然会发生一定的开办费用以及后续的管理费用;②对混合销售行为进行分拆不一定能得到购买方的认可。

主要参考文献

1. 梁文涛. 纳税筹划实务. 北京:清华大学出版社,2012
2. 翟继光. 企业纳税筹划优化设计方案. 北京:电子工业出版社,2009
3. 罗平实. 混合销售纳税筹划对净利润的影响. 财会月刊,2011;13