

# 企业销售的税收筹划

陈震宇 段培山

在市场经济条件下,企业的产品销售方式繁多,不同的销售方式可能导致税负的差异,从企业经营管理和追求效益最大化的角度出发,有必要对销售方式进行合理的安排。

## 一、企业销售涉及的税收政策

### (一)关于增值税

1、单位或个体经营者的下列行为,视同销售货物:(1)将货物交付他人代销;(2)销售代销货物;(3)设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;(4)将自产或委托加工的货物用于非应税项目;(5)将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者;(6)将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者;(7)将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;(8)将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

2、一项销售行为如果既涉及货物又涉及非应税劳务,为混合销售行为。从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为,视为销售货物,应当征收增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非应税劳务,不征收增值税。纳税人的销售行为是否属于混合销售行为,由国家税务局所属征收机关确定。

3、纳税人兼营非应税劳务的,应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额。不分别核算或者不能准确核算的,其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

4、增值税的征收范围为销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物。转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为,因此,其涉及的应税货物的转让,不属于增值税的征税范围,不征收增值税。

5、纳税人销售旧货(包括旧货经营单位销售旧货和纳税人销售自己使用的应税固定资产),无论是增值税一般纳税

人或小规模纳税人,也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位,一律按4%的征收率减半征收增值税,不得抵扣进项税额。纳税人销售自己使用过的属于应征消费税的机动车、摩托车、游艇,售价超过原值的,按照4%的征收率减半征收增值税;售价未超过原值的,免征增值税。旧机动车经营单位销售旧机动车、摩托车、游艇,按照4%的征收率减半征收增值税。

### (二)关于营业税

1、《财政部、国家税务总局关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)规定:(1)单位和个人在提供营业税应税劳务、转让无形资产、销售不动产时,如果将价款与折扣额在同一张发票上注明的,以折扣后的价款为营业额;如果将折扣额另开发票的,不论其在财务上如何处理,均不得从营业额中减除。(2)单位和个人提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产时,因受让方违约而从受让方取得的赔偿金收入,应并入营业额中征收营业税。(3)金融企业(包括银行和非银行金融机构,下同)从事股票、债券买卖业务以股票、债券的卖出价减去买入价后的余额为营业额。买入价依照财务会计制度规定,以股票、债券的购入价减去股票、债券持有期间取得的股票、债券红利收入的余额确定。(4)金融企业买卖金融商品(包括股票、债券、外汇及其他金融商品,下同),可在同一会计年度末,将不同纳税期出现的正差和负差按同一会计年度汇总的方式计算并缴纳营业税,如果汇总计算应缴的营业税税额小于本年已缴纳的营业税税额,可以向税务机关申请办理退税,但不得将一个会计年度内汇总后仍为负差的部分结转下一会计年度。(5)金融企业从事受托收款业务,如代收电话费、水电煤气费、信息费、学杂费、寻呼费、社保统筹费、交通违章罚款、税款等,以全部收入减去支付给委托方价款后的余额为营业额。(6)经中国人民银行、原外经贸部和国家经贸委批准经营融资租赁业务的单位从事融资租

赁业务的,以其向承租者收取的全部价款和价外费用(包括残值)减除出租方承担的出租货物的实际成本后的余额为营业额。以上所称出租货物的实际成本,包括由出租方承担的货物的购入价、关税、增值税、消费税、运杂费、安装费、保险费和贷款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)。(7)劳务公司接受用工单位的委托为其安排劳动力,凡用工单位将其应支付给劳动力的工资和为劳动力上交的社会保险(包括养老保险金、医疗保险、失业保险、工伤保险等,下同)以及住房公积金统一交给劳务公司代为发放或办理的,以劳务公司从用工单位收取的全部价款减去代收转付给劳动力的工资和为劳动力办理社会保险及住房公积金后的余额为营业额。(8)通信线路工程和输送管道工程所使用的电缆、光缆和构成管道工程主体的防腐管段、管件(弯头、三通、冷弯管、绝缘接头)、清管器、收发球筒、机泵、加热炉、金属容器等物品均属于设备,其价值不包括在工程的计税营业额中。其他建筑安装工程的计税营业额也不应包括设备价值,具体设备名单可由省级地方税务机关根据各自实际情况列举。(9)经地方税务机关批准使用运输企业发票,按“交通运输业”税目征收营业税的单位将承担的运输业务分给其他运输企业并由其统一收取价款的,以其取得的全部收入减去支付给其他运输企业的运费后的余额为营业额。(10)旅游企业组织旅游团在中国境内旅游的,以收取的全部旅游费减去替旅游者支付给其他单位的房费、餐费、交通、门票或支付给其他接团旅游企业的旅游费后的余额为营业额。(11)从事广告代理业务的,以其全部收入减去支付给其他广告公司或广告发布者(包括媒体、载体)的广告发布费后的余额为营业额。(12)从事物业管理单位,以与物业管理有关的全部收入减去代业主支付的水、电、燃气以及代承租者支付的水、电、燃气、房屋租金的价款后的余额为营业额。(13)单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权,以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的,以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。

2、纳税人以签订建设工程施工总包或分包合同(包括建筑、安装、装饰、修缮等工程总包和分包合同,下同)方式开展经营活动时,销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务(包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业,下同),同时符合以下条件的,对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税,提供建筑业劳务收入(不包括按规定应征收增值税的自产货物和增值税应税劳务收入)征收营业税:(1)具备建设行政主管部门批准的建筑业施工(安装)资质;(2)签订建设工程施工总包或分包合同中单独注明建筑业劳务价款。凡不同时符合以上条件的,对纳税人取得的

全部收入征收增值税,不征收营业税。此处自产货物是指:金属结构件,包括活动板房、钢结构房、钢结构产品、金属网架等;铝合金门窗;玻璃幕墙;机器设备、电子通讯设备;国家税务总局规定的其他自产货物。

3、营业税的征收范围为有偿提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的行为。转让企业产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为,其转让价格不仅是由资产价值决定的,与企业销售不动产、转让无形资产的行为完全不同。因此,转让企业产权的行为不属于营业税征收范围,不应征收营业税。

4、住房专项维修基金是属全体业主共同所有的一项代管基金,专项用于物业保修期满后物业共用部位、共用设施设备的维修和更新、改造。鉴于住房专项维修基金资金所有权及使用的特殊性,对房地产主管部门或其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住房专项维修基金,不计征营业税。

### (三)关于企业所得税

1、企业的一切收入,包括向买方收取的各种价内外基金(资金、附加)和收费,除国务院或财政部、国家税务总局明确规定不征收企业所得税的项目外,都应并入企业的收入总额,依法计征企业所得税。企业收取和交纳的各种价内外基金(资金、附加、收费),属于国务院或财政部批准收取,并按规定纳入同级财政预算内或预算外资金财政专户,实行收支两条线管理的,不征收企业所得税,并允许企业在计算交纳企业所得税时做税前扣除;企业收取和交纳的各项收费,属于国务院或财政部会同有关部门批准以及省级人民政府批准,并按规定纳入同级财政预算内或预算外资金财政专户,实行收支两条线管理的,不征收企业所得税,并允许企业在计算交纳企业所得税时做税前扣除。

2、纳税人在基本建设、专项工程及职工福利等方面使用本企业的商品、产品的,均应作为收入处理;纳税人对外进行来料加工装配业务节省的材料,如按合同规定留归企业所有的,也应作为收入处理。

3、企业将自己生产的产品用于在建工程、管理部门、非生产性机构、捐赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利奖励等方面时,应视同对外销售处理。其产品的销售价格,应参照同期同类产品的市场销售价格;没有参照价格的,应按成本加合理利润的方法组成计税价格。

## 二、企业销售的税收筹划

### (一)促销方式的税收筹划

对于商场而言,常用的促销方式有让利销售、赠送购物券、返现现金等,在不同的促销方式下,税收负担是不同的。

让利销售方式下,税法规定如果销售额和折扣在同一发票上分别注明,可按折扣后的余额作为销售额计算增值税;如果将折扣额另开发票,无论其在财务上如何处理,均不得从销售额中扣减折扣。在具体操作中可以直接按照让利后的销售价格开具发票,既未违反税法,又提高了销售业绩。赠送购物券,其实质是在发生销售的基础上进一步赠送商品,赠送的商品属于视同销售的范围,在财务上应作销售处理,同时应代扣代缴个人所得税。而这部分个人所得税一般是由商场承担的,因而加重了税收负担。在企业所得税方面,赠送物品及商场承担的个人所得税是不得在税前扣除的。至于返还现金,一是要代扣代缴个人所得税,二是该支出不得税前扣除,其实质是企业净利润的流出,与赠送购物券销售方式相比,将会承担更大的税负。因此,从税负角度分析,让利销售应该是商场首选的促销方式。

### (二) 代销的税收筹划

常见的代销方式有两种:一是收取手续费,即受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费,销售价格由委托方决定,这对受托方来说是一种劳务收入。另一种是将手续费包含在销售价格中,即视同买断,由委托方和受托方签订协议,委托方按协议价收取货款,实际售价可由双方在协议中明确规定,也可由受托方自定,实际售价与协议价之间的差额归受托方所有。手续费体现的方式不同,对应的税负也不同。如果采用第一种单独收取手续费方式,那么对受托方所取得的手续费就要征收营业税;如果采用第二种手续费包含在货物销售价格中,那么对受托方取得的手续费就要连同货物一起征收增值税。在双方都是增值税一般纳税人且实际销售价格一致的情况下,收取手续费方式的整体税负要偏高一些,主要原因是在整个销售过程中增加了营业税。从双方共同利益出发,应选择视同买断的代销方式,与第一种相比,双方合计缴纳的增值税是相同的,但是不用缴纳营业税。

### (三) 混合销售的税收筹划

税务机关对混合销售行为一般是按“经营主业”来确定征税的,具有事先约定的特点,一旦确定很难改变,其税收筹划思路有以下几种:

1、经营符合混合销售条件的业务时,在企业成立之前要进行税负测算,以选择对自己有利的“经营主业”。如销售材料同时提供安装的企业就可以按照这种方式进行选择。

2、企业已经成立,无法改变“经营主业”,可以通过业务分拆进行运作,即将混合销售行为分解为单一的缴纳增值税的销售货物行为和缴纳营业税的提供应税劳务行为,这种分拆往往要成立新的企业,如锅炉厂将其设计、安装部门分离出来成立独立核算的安装公司,并由安装公司负责缴纳税款。一般情况下,分拆出来的公司的收入对应的进项税额很

少,但其适用税率则下降了许多,因此具有较大的节税空间。类似情况,也可以根据《国家税务总局关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知》(国税发[2002]117号)文件进行操作。但是,如果对方需要增值税专用发票进行抵扣,那么该方案的可操作性就会大大降低。

## 三、案例分析

### 案例一: 货物移库是否应视同销售?

某钢厂为便于销售,在各地设立了仓库(不在同一县市),并派出工作人员负责管理、联络、协助销售这些钢材,派出工作人员的费用支出以及销售发票的开具和货款的回收均由该钢厂负责。当地税务局稽查后认为,货物在总分机构间的移送应视同销售缴纳增值税,并要求该钢厂对上述移送的货物补缴税款并处以罚款。该钢厂认为其在外地租用的仓库不属于机构,在钢材发往各地仓库时,货物能否售出、售给谁、售价是多少均不能确定,所以在货物移送时不应做销售处理。那么货物移库是否应视同销售?

《增值税暂行条例实施细则》第四条第三款规定,设有两个以上机构(相关机构设在同一县、市的除外)并实行统一核算的纳税人,将货物移送其他机构用于销售的,应当视同销售,按规定计算缴纳增值税。该规定强调两个条件:一是统一核算,二是用于销售。如果是该钢厂与外地仓库各自独立核算,则应按照正常销售的有关规定分别计算纳税。但在该例总分机构统一核算的情况下,关键看是否用于销售。《国家税务总局关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》(国税发[1998]137号)规定,《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条视同销售货物行为的第(三)项所称的用于销售,是指受货机构发生以下情形之一的经营行为:(1)向购货方开具发票;(2)向购货方收取货款。受货机构的货物移送行为有上述两项情形之一的,应当向所在地税务机关缴纳增值税;未发生上述两项情形的,则应由总机构统一缴纳增值税。如果受货机构只就部分货物向购买方开具发票或收取货款,则应当区别不同情况计算并分别向总机构所在地或分支机构所在地缴纳税款。国税函[2002]802号文件进一步补充规定,纳税人以总机构的名义在各地开立账户,通过资金结算网络在各地向购货方收取销货款,由总机构直接向购货方开具发票的行为,不具备国税发[1998]137号文件规定的受货机构向购货方开具发票、向购货方收取货款两种情形之一,其取得的应税收入应当在总机构所在地缴纳增值税。在该例中,该钢厂设在外地的仓库并不开发票也不向购货方收取货款,因此不具备“用于销售”的条件。既然不是用于销售,也就不构成视同销售,因此不用缴纳增值税。

## 案例二：处置变卖积压存货是否需要税务机关审批？

某生产企业有一批长期积压造成贬值的存货，账面价值100万元，经估算变卖价值约20万元(不含税)，如果处置将形成损失80万元，该损失税前扣除是否需要税务机关审批？

《企业财产损失所得税前扣除管理办法》(国家税务总局令[2005]13号)第六条规定，企业在经营管理活动中因销售、转让、变卖资产发生的财产损失，各项存货发生的正常损耗以及固定资产达到或超过使用年限而正常报废清理发生的财产损失，应在有关财产损失实际发生当期申报扣除。就是说符合该条规定处置变卖资产形成的损失不用审批，纳税人可以申报扣除。第七条规定，企业因自然灾害、战争等政治事件等不可抗力或者人为管理责任，导致现金、银行存款、存货、短期投资、固定资产的损失，须经税务机关审批才能在申报企业所得税时扣除。根据上述政策，该企业发生的存货损失是否需要审批后才可以扣除呢？该批存货是因长期积压的原因导致损失，没有自然灾害、战争等不可抗力因素的影响，那么该批存货的长期积压是否与人为管理责任有关呢？如果与人为管理责任有关，则应当进行审批，如果无关，则不用审批。笔者认为，是否与管理责任有关的界定尺度是比较模糊的，弹性比较大，在此不能妄下结论，企业如果遇

到类似问题，应当咨询当地税务机关后再进行运作。

另外，需要审批的情况实际上属于非正常销售业务，根据增值税实施细则的规定，已抵扣进项税额的购进货物或应税劳务发生非正常损失(指生产、经营过程中正常损耗外的损失，包括因管理不善造成货物被盗、发生霉烂变质等损失及其他非正常损失等情况的)，应将该项购进货物或应税劳务的进项税额从当期发生的进项税额中扣减。无法准确确定该项进项税额的，按当期实际成本计算应扣减的进项税额。因此形成损失的存货包含的进项税额应当转出13.6万元( $80 \times 17\%$ )，实际损失93.6万元(存货成本损失80万元、进项税额转出13.6万元)，变卖该批存货需要缴纳增值税3.4万元( $20 \times 17\%$ )，须合计缴纳增值税17万元。而不用审批的情况下也就是一笔正常的销售业务，购买该批存货包含的进项税额不用转出，该企业变卖该批存货需要缴纳增值税3.4万元( $20 \times 17\%$ )。从企业最终实现利润的情况看，不要审批比需要审批的情况下少发生损失13.6万元( $93.6 - 80$ )，因此可以多实现利润13.6万元。■

(作者单位：中国人民银行济南分行  
山东齐鲁税务师事务所)  
责任编辑 刘莹

## ● 词条

**垃圾债券**一词译自英文Junkbond，最早起源于美国。20世纪70年代以前，垃圾债券主要是一些小型公司为开拓业务筹集资金而发行的，由于这种债券的信用受到怀疑，问津者较少。20世纪70年代末期以后，垃圾债券逐渐成为投资者狂热追捧的投资工具，到80年代中期达到鼎盛时期。在整个80年代，美国各公司发行垃圾债券1700多亿美元。垃圾债券在美国能风行一时，主要有以下几个原因：一是80年代初正值美国产业大规模调整与重组时期，由此引发的更新、并购所需资金单靠股市是远远不够的，加上在产业调整时期这些企业风险较大，以盈利为目的的商业银行不能完全满足其资金需求。二是美国金融管制的放松，反映在证券市场上，就是放松对有偿证券发行人的审查和管理，造成素质低下的垃圾债券纷纷出笼。三是杠杆收购的广泛运用，即小公司通过高负债方式收购较大的公司。四是80年代后期美国经济复苏，经济景气使证券市场更加繁荣，人们对前景抱有美好憧憬，更多地注意到其高收益而忽略了风险。然而，巨额的垃圾债券像被吹胀的大气泡终有破灭的一天。由于债券质量日趋下降，以及1987年股灾后潜在熊市的压力，从1988年开始，发行公司无法偿付高额利息的情况屡有发生，垃圾债券难以克服“高风险—高利率—高负担—高拖欠—更高风险……”的恶性循环圈，逐步衰退。垃圾债券在美国风行的十年虽然对美国产生过积极作用，但也遗留下了严重后果，包括储蓄信贷业的破产、杠杆收购的恶性发展、债券市场的严重混乱及金融犯罪增多，等等。■