

增值税兼营和混合销售行为的区别及筹划技巧

□ 沈建明 姚华祖 刘志耕

一、兼营和混合销售行为的区别

增值税兼营行为是指纳税人在主营的缴纳增值税业务以外又从事其他业务的经营行为。兼营行为分为两种情形,一种是兼营不同税率的货物或应税劳务,另一种是在从事增值税应税业务时兼营非应税劳务。混合销售行为是指一项销售行为既涉及增值税应税货物又涉及非应税劳务。从上述概念可以看出,兼营行为的第一种情形都是适用增值税,与非应税劳务无关,比较容易确认;第二种情形的特征为企业在主营缴纳增值税的业务以外兼营非应税劳务,而混合销售行为的特征为既涉及增值税应税货物又涉及非应税劳务,两者都与非应税劳务有关,但一个“兼营”,一个“涉及”,如何区分呢?这是一些企业会计人员甚至是税务人员进行日常税务处理的难点所在,实务中也往往容易混淆。笔者认为对此问题主要从是否有从属关系的角度予以区别。

混合销售行为涉及的货物销售和非应税劳务仅是针对一起销售行为,或者说,非应税劳务是为了销售相应的货物而发生,是从属于货物销售的行为,两者之间有着紧密的从属关系。而兼营非应税劳务是指增值税纳税人在从事应纳增值税货物销售或提供增值税应税劳务的同时,所从事的非增值税应税劳务与其提供的货物销售或增值税应税劳务并无直接联系和从属关系。

例如,某电动机厂全年取得1050万元的销售收入,其中1000万元为销售增值税税率为17%的电动机的销售收入,50万元为向购买方提供电动机运输服务

而收取的属于营业税税目3%税率的运输费收入。电动机厂所取得的50万元运输收入是由于其在销售电动机的同时为客户提供电动机的运输服务,这种服务从属于电动机的销售行为,且运输业务收入在1050万元总收入中所占的比例没有超过50%,符合税法对混合销售行为“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%”的限定,所以,该销售收入是典型的混合销售收入,50万元运输收入应并入电动机收入一并缴纳17%的增值税。再如,某公司为了提高资产利用率,将其闲置的场地和仓库对外承接仓储业务,某年度取得仓储业务收入229万元。该公司年销售总收入为3085万元,其中销售建筑材料的收入为2856万元。此例中该公司取得的仓储业务收入与其销售建筑材料的业务没有任何联系和从属关系,对于该公司而言,提供仓储服务属于典型的兼营行为,所以,对销售建筑材料的收入和取得的仓储收入应分别适用17%的增值税税率和5%的营业税税率。

二、兼营和混合销售行为纳税筹划的技巧

1. 对兼营行为的筹划

为了避免将税率高低不同的货物或应税劳务的销售额与非应税劳务的营业额混在一起,出现按照低税率计税而少缴税款的现象,增值税暂行条例规定,纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务,应当分别核算销售额,未分别核算的,从高适用税率。如某企业既销售税率为17%的食品,又销售税率为13%的食

用植物油,如果该单位不能分别核算食品和食用植物油的销售收入,则食用植物油的销售收入将并入食品的收入一并缴纳17%的增值税。增值税暂行条例还规定,纳税人兼营非应税劳务,不能分别核算或不能准确核算的,其非应税劳务的销售额应并入应税货物和应税劳务一并缴纳增值税。如某企业既从事应缴纳17%增值税的化工机械设备的销售,又从事应缴纳5%营业税的旅店业和餐饮业的业务。如果该企业不能将化工机械设备的销售收入与旅店业、餐饮业的销售收入分开核算,则旅店业、餐饮业的收入将并入化工机械设备的销售收入一并缴纳17%的增值税。由此可见,纳税人必须健全账簿,规范会计核算行为,准确核算兼营不同税率的货物销售、应税劳务或非应税劳务各自的收入,正确申报应纳税额,这是纳税人对兼营应进行的最合理的基本纳税筹划策略。

2. 对混合销售行为的筹划

一些纳税人在对混合销售行为进行税务筹划时,人为将年增值税货物销售额占年度销售总额的比例压低到50%以下,目的是想将混合销售行为视为销售非应税劳务而不缴增值税来降低税负,这既是违法行为,实际上也是一种片面的认识。笔者从两方面进行分析。

(1)应考虑增值税和营业税税负相等即税负平衡时的增值率(为方便理解和计算,假设在正常持续经营状态下,进项税全额抵扣,且不考虑其他因素的影响)。举例如下:某企业的业务收入为1000万元,增值税税率为17%,营业税税率为5%,营业税税负=1000×5%=50(万元),则税负平衡点的增值率=50÷

$17\% \div [1000 \div (1+17\%)] \times 100\% = 34.41\%$ 。
该计算公式的含义是：将营业税税负额视同增值税税额，按照17%的增值税税率，倒算出增值额，即 $50 \div 17\% = 294.12$ (万元)；将含税销售收入1000万元换算成不含税销售收入，即 $1000 \div (1+17\%) = 854.7$ (万元)；两者相除，即等于增值率34.41%。也就是说，当销售行为的增值率为34.41%时，营业税和增值税的税负相等，均为50万元。

下面，分别对增值率高于或低于税负平衡点增值率时的税负进行测算。首先，假如增值率为50%，此时增值税的应纳税额为 $1000 \div (1+17\%) \times 50\% \times 17\% = 72.65$ (万元)，很显然，此情形下按照增值税征收的税负要远远大于按照营业税征收的50万元税负。再假如增值率为20%，此时增值税的应纳税额为 $1000 \div (1+17\%) \times 20\% \times 17\% = 29.06$ (万元)，显然，此情形下按照营业税征收的50万元税负大于按照增值税征收的税负。

上述两种增值率下的税负明显不同，原因就在于增值率越高，增值税税负就越重，增值率越低，增值税税负就越低，而由于营业税税负与增值率无关，所以营业税税负始终保持不变。因此，企业在筹划混合销售行为纳税的问题上一定要按照应税货物、应税劳务或非应税劳务的适用税率测算的税负平衡点并结合实际增值率进行考虑，只有增值率高于税负平衡点的，按照非应税劳务缴纳营

业税才会降低税负。企业才应该考虑在经营过程中调整营销结构，以实现非应税劳务营业额超过总营业额50%的比例，合法地缴纳营业税进而降低税负。

(2)混合销售行为的非应税劳务营业额超过总营业额50%的比例必须是严格按照财务会计制度核算形成，如果纳税人为了降低税负而故意调整营业额，则是一种偷税行为。

比如，某企业向税务机关申报的总营业额为980万元，其中应纳增值税货物营业额为470万元，非应税劳务为510万元，增值税货物营业额占总营业额的比例为47.96%，企业自行全额申报5%的营业税49万元。实际上该企业为了降低货物销售的比例，少申报已经实现的货物销售额90万元，实际的总营业额为1070万元，货物营业额占总营业额的比例应为52.34%，应该征收增值税。如果该企业全年度应抵扣的增值税进项税为83.68万元，按照17%的增值税税率计算，则应纳增值税额为 $1070 \div (1+17\%) \times 17\% - 83.68 = 71.79$ (万元)，扣除该企业已经申报的营业税49万元，该企业少申报纳税额22.79万元。

由此可见，企业如果想通过控制应税货物和非应税劳务收入的比例来筹划少缴税，首先必须考虑增值率是高于还是低于税负平衡点的问题，其次才是考虑控制货物和非货物营业额占总营业额的比例问题。

三、对兼营和混合销售行为纳税筹划的注意事项

1、考虑筹划的成本和费用

一些企业为了降低税负，将混合销售行为中的非应税劳务划分到新成立的企业进行核算，笔者认为，在做出成立新企业的决定时不仅仅是测算两种情形下税负的大小，而且还要考虑到成立新企业及新企业独立运行的成本和费用。如果扣除筹划所耗费的成本费用后没有多大的余利，笔者认为就不如把精力集中到加强企业经营管理，提高效益的思路上来。

2. 筹划行为最好取得税务机关认可

纳税人在对具体的兼营或混合销售行为进行纳税筹划时，一定要对照税法在兼营或混合销售行为中的具体规定，按照主管税务机关具体的征管要求、征管习惯(或征管惯例)进行初步的分析及判断，拿出一个筹划的可行性方案，但这仅仅是纳税人自己的“如意算盘”，是否可行还必须得到税务机关的认可。所以，企业在筹划兼营和混合销售行为时，应该主动与税务机关沟通，向其说明实际情况及理由，以取得税务机关的认可，不要自以为是，弄巧成拙。

(作者单位：江苏省如皋市国税局
江苏省如皋市地税局
江苏省南通市注册会计师协会)
责任编辑 崔洁

·简讯·

中注协发布 2005 年度 会计师事务所全国百家信息

2003年起，中国注册会计师协会借鉴国际通行做法，发挥拥有行业信息资料的优势，每年发布“会计师事务所全国百家信息”，以使社会各界对我国会计师事务所的规模概况有所了解。

“会计师事务所全国百家信息”采用的指标，除国际会计公司排行通用的年业务收入、注册会计师人数、收入增长率等指标项目外，还结合我国实际，增加了分所收入、审计收入、资产评估收入等分类指标。

2005年是进行会计师事务所全国百家信息发布工作的第三年。从事务所的业务收入、业务收入增长率来看，都较去年

有了大幅提高，前百家事务所业务收入合计数由去年的52.18亿元(约占当年总收入的41%)提高到71.00亿元(约占当年总收入的46%)；人均业务收入也有较大增长，由去年的45.20万元提高到62.90万元。从百家事务所的排名顺序来看，尽管遥遥领先的仍然是“四大”合作所，而且年增长率也高于内地事务所，但也有4家内地事务所的业务收入突破了亿元；与去年相比，有8家事务所因年业务收入增长较快，今年得以跻身百家信息排名。

(本刊通讯员)