

关于混合销售行为税务处理分析

马锦军 朱恭平

摘要：《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)对混合销售作出定义，与原税收政策相比，对从事销售自产货物并同时提供建筑业劳务的一般纳税人将产生怎样的影响？本文通过案例分析其税负影响，并从完善税收政策和纳税人如何应对政策的变化进行税务筹划两方面提出建议。

关键词：混合销售；税负；完善政策；税务筹划

2016年3月23日，财政部、国家税务总局发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)，其中附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第四十条对混合销售作出定义：“一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物，为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售货物缴纳增值税，其他单位和个体工商户的混合销售行为，按销售服务缴纳增值税。本条所称从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户，包括以从事货物的生产、批发或者零售为主，并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。”该政策的出台标志着增值税一般纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务，从2016年5月1日起，统一按17%税率计算增值税。而根据原《国家税务总局关于纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务有关税收问题的公告》(国家税务总局公告2011年第23号)规定，纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务，按兼营业务税务处理，分别适用17%增值税税率和3%营业税率，计算增值税和营业税，而不按混合销售行为处理。该文件在2016年5月1日后对建筑业劳务征收营业税的规定不再适用。比较两种不同的税务处理规则，对一般纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务，将产生怎样的影响？本文通过案例比较分析，并从完善混合销售税收政策、企业如何应对政策调整两方面提出建议以供决策参考。

一、案例

甲公司从事门窗产品生产、销售与安装业务，属于增值税一般纳税人。2016年2月，甲公司与乙房地产开发有限公司订

立一份加工承揽合同，标的物为加工制作住宅楼门窗并负责安装。工程总价款2000万元。合同明确，甲公司开具门窗增值税专用发票含税价款1696.50万元、安装费发票303.50万元。工程安装日为2016年5月10日，验收时间为2016年6月10日。工程验收合格后，乙方按工程价款的90%支付，其余10%为质保金，从验收合格日起1年后次月一次性支付。假设甲、乙双方均按合同约定履行。甲公司为承接该项工程，采购材料及相关配件成本1100万元(安装业务购进辅料抵扣增值税忽略不计)，均能取得增值税专用发票，无其他可抵扣增值税。现按新旧税收政策分别计算并比较其税负(为便于问题讨论，在计算税负时不考虑城建税和教育费附加)。

1. 按国家税务总局公告2011年第23号规定视同兼营行为计税。甲公司销售货物应交增值税额=1696.50÷1.17×17%-1100×17%=59.50(万元)；建筑安装业务应交营业税额=303.50×3%=9.11(万元)；综合税负率=(59.50+9.11)÷2000=3.43%。

2. 按财税[2016]36号文以混合销售处理。甲公司应交增值税=2000÷1.17×17%-187=103.60(万元)；税负率=103.60÷2000=5.18%。

通过计算比较，第二种比第一种税务处理方法多缴税金34.99万元(103.60-68.61)，增加税负率1.75%(5.18%-3.43%)。

二、完善混合销售政策的建议及税收筹划思路

新一轮营改增税制改革的总体目标是保证所有行业税负只减不增，但也存在部分企业因政策调整税负增加的问题。笔者认为，鉴于现行增值税法两大体系，即原《增值税暂行条例》



图 / 包仁泉

及其实施细则相关规定和财税[2016]36号文等配套政策,建议政策制定部门既要考虑新旧税法之间的有机衔接,实现政策平稳过渡,又要兼顾纳税人税收负担。对增值税一般纳税人销售自产货物同时提供建筑业劳务这一特殊行为,笔者提出如下建议及筹划思路:

1. 仍按国家税务总局公告2011年第23号规定视同兼营行为税务处理,其中一般纳税人销售自产货物适用17%税率计算增值税。对涉及建筑业服务,结合财税[2016]36号文附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第(七)款规定,应区分老项目和新项目,即一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。建筑工程老项目是指:(1)《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日前建筑工程项目;(2)未取得《建筑工程施工许可证》的,建筑工程承包合同注明的开工日期在2016年4月30日前的建筑工程项目。对2016年5月1日以后承接的新项目,按一般计税方法,适用11%税率计算增值税。

接上例,该项目于2016年2月签订合同,适用老项目计税规则,可选择简易计税方法。甲公司应交税金=59.50+303.5÷1.03×3%=68.34(万元),税负率=68.34÷2000=3.42%。与执行国家税务总局公告2011年第23号文相比降低税负率0.01%(3.43%-3.42%)。如该项目在2016年5月1日以后签订并完成安装,适用一般计税规则,按兼营行为计算增值税。

甲公司应交税金=1696.50÷1.17×17%+303.5÷1.11×11%-187=89.58(万元)。税负率=89.58÷2000=4.48%。与财税[2016]36号文相比降低税负率0.70%(5.18%-4.48%)。

2. 纳税人应结合工程业务承接方式、建设单位需求等具体情况积极开展税务筹划。笔者认为,可将业务分拆。如甲公司从事门窗生产与销售,再成立一家全资丙建筑安装工程有限公司,为增值税一般纳税人,分别适用17%、11%税率计算增值税。按财税[2016]36号文附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》第一条第(七)款规定,甲公司销售门窗给乙公司,丙公司为乙公司提供的是甲供工程建筑服务,可以选择适用简易计税方法,按3%征收率计税。其税负率与上述分析的兼营(旧)业务相同。应注意的是,丙公司如选择简易方法计税,乙公司按一般计税方法计税,并要求丙公司开具11%税率的专用发票。在这种情形下,双方会就价款谈判。假设2016年5月,丙公司与乙公司订立建筑工程安装合同,原拟定开具3%征收率专用发票门窗含税价款为A万元。乙公司对取得下列两种不同发票进行税负测算:

一是丙公司开具征收率3%的增值税专用发票,乙公司可抵扣进项税,则减少现金流出=A÷1.03×3%=2.91%A,计入成本费用金额=A-2.91%A=97.09%A,可税前扣除减少企业所得税现金流出金额=97.09%A×25%=24.27%A。乙公司合计现金流出金额=A-2.91%A-24.27%A=0.7282A。

二是丙公司开具11%税率的增值税专用发票时,设调增工程价款金额为X,调整后工程价款为A+X,乙公司可抵扣进项税额,则减少现金流出=(A+X)÷1.11×11%=(A+X)9.91%,计入开发产品成本金额=(A+X)×(1-9.91%)=(A+X)90.09%,可税前扣除减少企业所得税现金流出金额=90.09%(A+X)×25%=(A+X)22.52%。乙公司合计现金流出金额=(A+X)-(A+X)9.91%-(A+X)22.52%=0.6757(A+X)。

假设乙公司取得3%征收率专用发票与取得11%税率专用发票现金流出金额相等,则0.7282A=0.6757(A+X),解得X=7.77%A。也就是说,工程价款增幅7.77%,乙公司接受开具11%税率专用发票与接受3%征收率专用发票的现金流出金额相等,丙公司现金流入金额也相等,双方均可接受。

在对上述业务分拆时,要充分考虑其适用条件。实务中,有的企业通过招投标市场取得工程项目,建设方与中标单位往往以“一揽子价格”的一票结算模式,即销售货物与建筑安装服务均要求与同一家单位结算,如以这种方式承接且业务量较多,不宜采用业务分拆模式。■

(作者单位:江苏省扬州市国家税务局
江苏税联信税务师事务所扬州有限公司)

责任编辑 陈利花