

中央空调安装业务税务筹划探讨

姚 飞

现行《增值税暂行条例实施细则》第五条及《营业税暂行条例实施细则》第六条可综合表述为以下规定：一项销售行为如果既涉及货物又涉及应税劳务，为混合销售行为。除特殊规定外，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，缴纳增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为提供应税劳务，缴纳营业税。

目前国内中央空调行业的销售政策均为售后包安装，销售价格里已包含安装费用，根据现行增值税政策，销售货物并负责安装、调试取得的收入属于混合销售行为，全额计征增值税。

相对于一般家用空调，中央空调的安装收入占销售价格的比例较大，如能改变纳税处理方式，合理进行税务筹划，将安装收入部分单独纳税，可以有效规避税收风险，切实增加经济效益。

主要涉及税种及税率：增值税：一般纳税人，税率17%；营业税：建筑安装业务，税率3%；主营业务税金及附加：城建税7%，教育费附加3%，合计10%；企业所得税：税率25%。

一、空调生产企业的安装业务税务筹划

目前中央空调生产企业的销售方式主要包括：

1. 空调生产企业在各地成立办事处，负责产品的销售及安装；
2. 空调生产企业在各地成立销售公

司或授权当地代理商，负责产品的销售及安装；

3. 空调生产企业在各地成立办事处负责销售，授权当地代理商负责安装。

筹划方案一：将混合销售行为统一缴纳增值税转化为“兼营”销售行为，分别缴纳增值税和营业税。

筹划依据：《增值税暂行条例实施细则》第六条：纳税人“销售自产货物并同时提供建筑业劳务”的混合销售行为，应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额，并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税，非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税。《营业税暂行条例实施细则》第七条：纳税人“提供建筑业劳务的同时销售自产货物”的混合销售行为，应当分别核算应税劳务的营业额和货物的销售额，其应税劳务的营业额缴纳营业税，货物销售额不缴纳营业税。

筹划要点：空调生产企业营业执照经营范围增加空调安装项目，销售业务与安装业务分离，成为企业相对独立的经营活动。但须同时满足两个条件：企业取得建设行政部门批准的建筑业施工（安装）资质；销售合同单独注明工程安装价款。由企业销售并负责安装的中央空调，向客户同时提供销售发票和建安发票，销售收入根据销售发票缴纳增值税，安装收入根据建安发票单独核算，缴纳营业税。

示例1：A空调生产企业年产10万套中央空调，销售额15亿元，进项税额

1.5亿元，由公司销售给终端用户并负责安装，安装费收入2.2亿元（为便于计算，以下示例销售额均为含增值税销售金额；计算结果均保留小数点后一位）。

假定A企业经营范围增加空调安装业务，并取得建安资质。

筹划前：应纳增值税=150 000 / (1+17%) × 17% - 15 000 = 6 794.9（万元），应纳城建税及教育费附加=6 794.9 × 10% = 679.5（万元），合计7 474.4万元。

筹划后：应纳增值税=（150 000 - 22 000） / （1+17%） × 17% - 15 000 = 3 598.3（万元），应纳营业税=22 000 × 3% = 660（万元），应纳城建税及教育费附加=（3 598.3 + 660） × 10% = 425.8（万元），合计4 684.1万元。

筹划对比：税金减少（7 474.4 - 4 684.1） × （1 - 25%） = 2 092.7（万元），税后净利增加2 092.7万元。

从示例来看，企业的资金流向未发生变化，在未增加资金需求压力的同时有效降低了税赋。但是，该筹划方案仅适合于空调生产企业的自产自销，即空调生产企业直接销售给终端客户，并负责中央空调的安装。其他销售方式均无法采用该筹划方案，因为不管是成立空调销售公司还是代理商，均拿不到空调生产企业所在地主管税务机关开出的自产证明，不能适用“自产货物”的规定。即使申请到相关资质，也仍然视为混合销售，统一征收增值税。

那么，这种情况下，空调生产企业采用哪种方式降低税赋更为合理呢？成立

一家新公司,负责安装业务是一个不错的选择。

筹划方案二:将增值税与营业税业务完全分开,成立单独的装修公司,负责产品的安装业务。

筹划依据:《营业税暂行条例实施细则》第十六条:“除本细则第七条规定外,纳税人提供建筑业劳务(不含装饰劳务)的,其营业额应当包括工程所用原材料、设备及其他物资和动力价款在内,但不包括建设方提供的设备的价款。”《营业税暂行条例》第五条第(三)款:“纳税人的营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产收取的全部价款和价外费用。但是,下列情形除外……(三)纳税人将建筑工程分包给其他单位的,以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位的分包款后的余额为营业额。”

筹划要点:新成立的装修公司应申请建筑业施工(安装)资质,营业税纳税人资格,由生产企业授权,负责该品牌中央空调特定区域的安装业务。空调生产企业在销售产品时销售价格不含安装费用,即公司不负责产品的安装,由单独的装修公司负责安装。销售方与购买方签订销售协议,安装方与购买方签订安装工程协议,向客户开具发票时,不同发票由不同经营主体开具:销售发票由空调生产企业开具,缴纳增值税;建安发票由空调装修公司开具,缴纳营业税。

示例2:B空调生产企业年产10万套中央空调,销售额15亿元,进项税额1.5亿元,由公司当地代理商负责销售及安装业务,安装费总收入2.2亿元,支付安装费用2亿元。假定B企业成立C安装有限公司,负责B企业国内市场中央空调的安装,C公司已取得建安资质,营业税纳税人。

筹划前:B企业应纳增值税=150000/(1+17%)×17%-15000=6794.9(万元),应纳城建税及教育费附加=6794.9×

10%=674.5(万元),合计7474.4万元。

筹划后:B企业应纳增值税=(150000-22000)/(1+17%)×17%-15000=3598.3(万元),应纳城建税及教育费附加=3598.3×10%=359.8(万元),合计3958.1万元;C安装公司应纳营业税=(22000-20000)×3%=60(万元),应纳城建税及教育费附加=60×10%=6(万元),合计66万元。

筹划对比:B企业税金减少(7474.4-3958.1)×(1-25%)=2637.2(万元);税后净利增加2637.2万元;C安装公司税金增加66×(1-25%)=49.5(万元),税后净利减少49.5万元;税金合计减少2637.2-49.5=2587.7(万元),税后净利合计增加2587.7万元。

二、空调销售企业的安装业务税务筹划

很显然,空调销售企业同样是不符合相关实施细则规定的“自产货物”的要求的,那么,就必须采用筹划方案(二),唯一不同点在于新成立的安装企业业务是自营模式还是分包模式,如采用自营模式,营业税计税基础将按安装收入总额计税。

示例3:D空调销售公司年销售8000套中央空调,销售额1.5亿元,进项税额1500万元,由公司负责安装业务,安装费总收入2200万元,支付安装费用2000万元。假定D公司成立E安装有限公司,负责D公司指定区域所销售中央空调的安装,E公司采用分包模式,已取得建安资质,营业税纳税人。

筹划前:D公司应纳增值税=15000/(1+17%)×17%-1500=679.5(万元),应纳城建税及教育费附加=679.5×10%=68.0(万元),合计747.5万元。

筹划后:D公司应纳增值税=(15000-2200)/(1+17%)×17%-1500=359.8(万元),应纳城建税及教育费附加=359.8×10%=36.0(万元),合计395.8万元。

E公司应纳营业税=(2200-2000)×3%=6(万元),应纳城建税及教育费附加=6×10%=0.6(万元),合计6.6万元。

筹划对比:D公司税金减少(747.5-395.8)×(1-25%)=263.8(万元),税后净利增加263.8万元;E公司税金增加6.6×(1-25%)=5.0(万元),税后净利减少5.0万元;合计影响金额:税金减少263.8-5.0=258.8(万元),税后净利增加258.8万元。

示例4:D空调销售公司年销售8000套中央空调,销售额1.5亿元,进项税额1500万元,由公司负责安装业务,安装费总收入2200万元,支付安装费用2000万元。假定D公司成立F安装有限公司,负责D公司指定区域所销售中央空调的安装,F公司采用自营模式,已取得建安资质,营业税纳税人。

筹划前:D公司应纳增值税=15000/(1+17%)×17%-1500=679.5(万元),应纳城建税及教育费附加=679.5×10%=68.0(万元),合计747.5万元。

筹划后:D公司应纳增值税=(15000-2200)/(1+17%)×17%-1500=359.8(万元),应纳城建税及教育费附加=359.8×10%=36.0(万元),合计395.8万元。

F公司应纳营业税=2200×3%=66(万元),应纳城建税及教育费附加=66×10%=6.6(万元),合计72.6万元。

筹划对比:D公司税金减少(747.5-395.8)×(1-25%)=263.8(万元),税后净利增加263.8万元;F公司税金增加72.6×(1-25%)=54.5(万元),税后净利减少54.5万元;合计影响金额:税金减少263.8-54.5=209.3(万元),税后净利增加209.3万元。

三、空调购买企业的涉税业务影响

因购进中央空调的进项税额不得在销项税额中抵扣,不管取得的是增值税

关于沪深两市隐性交易成本的分析

徐景峰

在一个有摩擦的证券市场中, 交易成本是影响市场流动性和市场质量不可忽略的重要因素。具体而言, 交易成本可分为显性成本和隐性成本两部分。前者包括印花税、交易佣金等费用, 后者是交易者获取流动性所必须承担的成本。关于市场流动性的度量方法很多, 其中买卖价差是最主要的衡量指标之一, 也是市场微观结构理论和经验研究的重要内容。较高的买卖价差表明该证券市场的流动性较低, 交易者要提供和获取流动性都必须承担较高的交易成本。因此, 也曾经有学者提出可以用买卖价差来度量市场的隐性交易成本的大小。

在报价驱动的交易市场中, 交易者可以按照做市商的买入报价和卖出报价随时买入或卖出证券, 因此做市商的买卖报价价差较为准确地体现了报价驱动市场的隐性交易成本的大小, 但在指令驱动的交易市场中, 委托单簿的最低卖出报价和最高买入报价之差(即指令簿报价价差)只是对指令驱动市场上隐性交易成本的一种粗略衡量, 实际上并不能代表该类市场真正的隐性交易成本(因为

最优买卖报价下的报价深度往往是十分有限的), 这意味着即使投资者愿意承担委托单簿上的价差, 也并不总能实现或只能部分实现自身的流动性需求或买入或卖出证券。因而, 用来表征指令驱动市场中流动性高低的隐性交易成本需要利用相应的模型估计而得。

为对沪深两市的隐性交易成本情况获得一定的了解, 笔者特随机地从上海证券交易所和深圳证券交易所上市的A股中各选150只股票作为本文的样本(样本区间为2008年1月24日至2008年6月24日)。所选取的数据类型为每只股票日内的分笔交易数据。每笔交易的信息包括成交时间、成交价格、成交量、成交金额、五档最优买入价、五档最优卖出价以及每档报价下的买入或卖出量。为消除异常值以确保数据的有效性, 我们设置了以下几个过滤规则对原始数据进行筛选: ①对于所有沪市样本股只取每天9:30—11:00, 13:00—15:00连续竞价时段的交易数据; 考虑到深市每天最后三分钟为集合竞价成交, 对于深市样本股则只取每天9:00—11:00, 13:00—

14:55连续竞价时段的交易数据; ②剔除每只股票在除权、除息、停牌以及休市期间的交易数据; ③报价超出涨跌幅限制的交易数据予以剔除; ④零交易量的交易予以剔除。之后, 笔者采用MRR方法并结合沪深两市2008年1月24日至2008年6月24日期间的日内分笔交易数据对沪深两市的隐性交易成本进行了估计, 并对两市隐性交易成本及其成分的日内变动模式进行跨市比较分析。

研究结果表明, 沪深两市的逆向选择成本、指令处理成本以及隐性交易成本的日内变动模式均呈“L”形, 并且两市的隐性交易成本的日内变动模式较为相似。两市的隐性交易成本主要来自于信息非对称所导致的逆向选择成本。信息效率问题和信息非对称现象仍是制约我国证券市场流动性和资源配置效率高低瓶颈所在。深市每日开盘后连续竞价初期的逆向选择成本相对沪市较高, 这主要是由深市9:25—9:30期间虽接受会员申报但对这些申报不予处理并且没有关于这些申报的任何信息发布。因此我们认为, 对已有的交易信息披露规则的进一步完善应是监管的注意力所在。比如, 对于深市而言, 为了降低开盘后连续竞价初期的逆向选择成本, 应该对9:25—9:30期间进入电子撮合交易系统的申报进行实时信息披露。

(作者单位: 中央财经大学中国精算研究院)

责任编辑 张璐怡

专用发票还是建安发票, 均纳入固定资产原值核算, 以上筹划方案对空调购买企业涉税业务均无影响。

法律依据:《财政部 国家税务总局关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(财税[2009]113号)规定, 以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施

施, 无论在会计处理上是否单独记账与核算, 均应作为建筑物或者构筑物的组成部分, 其进项税额不得在销项税额中抵扣。附属设备和配套设施是指: 给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施。

当然, 上述筹划方案均会涉及空调生产或销售企业纳税地点、税收征管部门等涉税业务的变更, 在此就不一一赘述。

(作者单位: 广东志高空调有限公司)

责任编辑 崔洁