

增值税特殊经营行为税务筹划注册税务师考试 PDF转换可能丢失图片或格式，建议阅读原文

[https://www.100test.com/kao\\_ti2020/645/2021\\_2022\\_\\_E5\\_A2\\_9E\\_E5\\_80\\_BC\\_E7\\_A8\\_8E\\_E7\\_c46\\_645850.htm](https://www.100test.com/kao_ti2020/645/2021_2022__E5_A2_9E_E5_80_BC_E7_A8_8E_E7_c46_645850.htm) id="lpqw"

class="ccvb"> 增值税作为一种流转税具有税负转嫁特性，当市场上供应弹性无限大而需求弹性无限小时，增值税税负全部由消费者承担；当需求弹性无限大而供给完全无弹性时，增值税税负则全部由生产经营者承担。税法明确规定增值税的征税范围为销售或进口的货物和提供的加工、修理修配劳务，同时也对实务中属于增值税征税范围的某些特殊项目或行为做出规定。其中，特殊行为包括兼营销售行为、混合销售行为和视同销售行为。

一、几种特殊经营行为的税收界定

(一)兼营销售行为 兼营在我国不仅仅是指同时经营增值税不同适用税率项目，同时经营增值税应税、免税、减税项目，还包括同时经营增值税和营业税项目。兼营营业税项目是指增值税纳税人在从事应税货物销售或提供应税劳务的同时，还从事非应税劳务(即营业税规定的各项劳务)，且所从事的非应税劳务与某一项销售货物或提供应税劳务并无直接的联系和从属关系。增值税纳税人应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额，对货物和应税劳务的销售额按各自适用的税率缴纳增值税，对非应税劳务的销售额(即营业额)按适用的税率缴纳营业税。如果不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务和非应税劳务销售额的，其非应税劳务应与货物或应税劳务一并缴纳增值税。

(二)混合销售行为 一项销售行为如果既涉及增值税应税货物又涉及非增值税应税劳务(营业税应税劳务)，则为混合销售行为。混合销售行为涉及增

值税与营业税征税范围的划分，其标准是：凡是从事货物的生产、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，应当缴纳增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不缴纳增值税。这里所谓“以从事货物的生产、批发或零售为主，并兼营非应税劳务”，是指纳税人的年货物销售额与非应税劳务营业额合计中，年货物销售额超过50%，非应税劳务不到50%。除此之外，税法对混合销售行为又作了特殊规定：从事运输业务的单位和个人，发生销售货物并负责运输所销售货物的混合销售行为，缴纳增值税；生产销售铝合金门窗、玻璃幕墙的企业、企业性单位及个体经营者，其销售铝合金门窗、玻璃幕墙的同时负责安装的，属于混合销售行为，对其取得的应税收入缴纳增值税。因此，混合销售行为是企业的同一项销售行为既涉及增值税应税货物又涉及营业税的应税劳务，而且提供应税劳务的目的是直接为了销售这批货物而作出的，两者之间是紧密相连的从属关系。它与一般既从事这个税的应税项目，又从事那个税的应税项目，两者之间却没有直接从属关系的兼营行为是完全不同的。混合销售是面向同一购买人的，增值税应税货物和营业税应税劳务是合并定价，不可能分开核算。

(三)视同销售行为 视同销售行为是指一些货物的转移、使用或无偿转让行为，虽没有取得相关销售收入，但视同正常销售，予以缴纳增值税。单位和个体经营者的下列行为，视同销售货物：将货物交付他人代销；销售代销货物；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；将自产、委托加工的货物用于非应税项目；

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；将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。二、兼营行为的税务筹划

(一)兼营不同增值税税率 兼营不同增值税项目是指增值税纳税人同时经营适用不同增值税税率的货物或者应税劳务，同时经营应税和免税、减税项目，同时经营应税和非应税项目。从事兼营业务的增值税纳税人，必须安排好其增值税税务，才不至于增加税负。一个增值税的一般纳税人可能同时经营适用不同增值税税率的应税项目。如果纳税人是兼营不同税率的货物或者应税劳务的，应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额，并按不同税率分别计算应纳税额。未分别核算销售额的，从高适用税率。所谓分别核算，主要是指对兼营的不同税率货物或应税劳务在取得收入后，应分别如实作账，各记各的销售额，并按照不同的税率各自计算应纳税额，以避免适用税率混乱，出现少交税款或多交税款的现象。从高适用税率是指本应按17%或13%高低不同税率分别计税，但由于未分别核算，则对混合在一起的销售总额一律按17%的高税率计税。例如，某企业属于增值税一般纳税人，2009年3月份的经营收入有机电产品销售总额260万元，其中农机销售额80万元。企业当月可抵扣的进项税额为40万元(销售额均为不含税销售额)。

1.未分别核算。应纳增值税额=260×17%-40=4.2(万元)

2.分别核算。应纳增值税额=(260-80)×17%+80×13%-40=1(万元)

可见，分别核算可以为该企业降低增值税税负3.2万元(4.2-1)。

(二)兼营应税和免税项目 一个增值税纳税人可能同时经营应税和免税项目。我

国税法规定，纳税人兼营免税、减税项目的，应分别核算免税、减税项目的销售额，未分别核算销售额的，不得免税、减税。所以，当一个企业兼营免税、减税项目时，通过分别核算不同项目销售额可以降低税负。例如，某工业企业为增值税一般纳税人，主要以聚氯乙烯为原材料加工生产塑料盆和农用塑料薄膜。该企业当月的塑料盆含税销售额为100万元，塑料薄膜的含税销售额为60万元。当月购进聚氯乙烯的增值税专用发票注明价款50万元，税款8.5万元，要求按税负不能通过提价转嫁进行税务筹划。

1.未分别核算。应纳增值税额 $= (100 + 60) / (1 + 17\%) \times 17\% - 8.5 = 23.25 - 8.5 = 14.75$ (万元)

2.分别核算。应纳增值税额 $= 100 / (1 + 17\%) \times 17\% - 8.5 / (100 + 60) \times 100 = 14.53 - 5.31 = 9.22$ (万元)。分别核算可以为企业降低增值税税负5.53万元(14.75-9.22)。

### 三、视同销售的税务筹划

对视同销售行为征收增值税的目的在于：保证增值税税款抵扣制度的实施，不致因该类行为而造成税款抵扣环节的中断；尽量避免因发生该类行为而造成货物销售税收负担不平衡的矛盾，防止以此逃避纳税的现象。视同销售行为中的某些行为由于不是以资金的形式反映出来的，会出现无销售额的现象，因此，税法规定，对于视同销售征税而无销售额的按下列顺序确定销售额：按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；按组成计税价格确定，即组成计税价格 $= \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$ 。

(一)代销与委托代销的税务筹划

代销行为是视同销售行为中比较典型的特殊销售行为，代销通常有两种方式：收取手续费方式和视同买断方式，收取手续费方式是受托方根据所代销的商品数量向委托方收取手续费，这对受托方来说是一种劳

务收入；视同买断方式由委托方和受托方签订协议，委托方按协议价收取所代销的货款，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，这种销售仍是代销，委托方只是将商品交给受托方代销，并不是按协议价卖给受托方。因此，明确了企业的代销方式，有助于合理选择对企业有利的代销方式，达到税务筹划的目的。例如，A企业为一般纳税人生产企业，B企业为一般纳税人商业企业，A企业欲同B企业签订一项代销协议，由A企业委托B企业代销产品，不论采取何种销售方式，A企业的产品在市场上以每件0.1万元的价格销售。代销协议方案有两个：一是采取代销手续费方式，B企业以每件0.1万元的价格对外销售A企业的产品，根据代销数量，向A企业收取20%的代销手续费，即B企业每代销一件A企业的产品，收取0.02万元手续费，支付给A企业0.08万元；二是采取视同买断方式，B企业每售出一件产品，A企业按0.08万元的协议价收取货款，B企业在市场上仍要以每件0.1万元的价格销售A企业的产品，实际售价与协议之间的差额，即每件0.02万元归B企业所有。假定到年末，A企业的进项税额为12万元，B企业售出该产品1000件。A、B企业应当采取哪一种方案较为适合？

方案1：A企业应纳增值税额 $=1000 \times 0.1 \times 17\% - 12 = 5$ (万元)。B企业应纳增值税额 $=1000 \times 0.1 \times 17\% - 1000 \times 0.1 \times 17\% = 0$ 。B企业应纳营业税额 $=1000 \times 0.02 \times 5\% = 1$ (万元)。A企业与B企业应纳税流转税额合计为6万元(5+1)。方案2：A企业应纳增值税额 $=1000 \times 0.08 \times 17\% - 12 = 1.6$ (万元)。B企业应纳增值税额 $=1000 \times 0.1 \times 17\% - 1000 \times 0.08 \times 17\% = 3.4$ (万元)。A企业与B企业的应纳流转税额合计5万元(1.6+3.4)。方案2与方案1相比

: A企业应纳增值税额减少3.4万元(5-1.6), B企业应纳流转税额增加2.4万元(3.4-1), A企业与B企业应纳流转税额合计减少1万元。因此, 作为A企业而言应当选择方案2, 作为B企业而言应当选择方案1; 作为A、B企业的共同利益而言应当选择方案2。在实际运用时, 视同买断代销方式会受到一些限制: 首先, 采取这种方式的优越性只能在双方都是一般纳税人的前提下才能得到体现, 如果一方为小规模纳税人, 则受托方的进项税额不能抵扣, 就不宜采取这种方式。其次, 节约的税额在双方之间如何分配可能会影响到该种方式的选择。从上面的分析可以看出, 与采取收取手续费方式相比, 在买断方式下, 双方虽然共节约税款1万元, 但A企业节约3.4万元, B企业要多缴2.4万元。所以A企业如何分配节约的3.4万元, 可能会影响B企业选择这种方式的积极性。A企业可以考虑首先要全额弥补B企业多缴的2.4万元, 剩余的1万元也要让利给B企业一部分, 这样才可以鼓励受托方选择适合双方的代销方式。来源: www.examda.com来源: 考试大来源: 考试大的美女编辑们

## (二) 行政区划变更的税务筹划

我国《增值税暂行条例实施细则》规定, 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, 移送环节视同销售, 但相关机构设在同一县(市)的除外。这一视同销售的规定, 是以县(市)区划为界限的, 因此, 统一核算的机构间的货物调拨就有税务筹划的可能。随着一些地区经济的发展, 地区的行政级别往往被提升, 比较普遍的是县改市、县改区、县级市升格为地级市等。有时, 相邻两个地区会发生行政区划的合并或分立, 从而导致行政区划的变更。行政区划的变动便为增值税的税务筹划提供了空间。例如, B

县的甲企业是一家饮料企业(一般纳税人),其产品主要通过甲企业在A市的各个区设立的统一核算的分支机构销售,预计销售成本为200万元,进项税额为25万元,企业销售总额为300万元,各分支机构的销售总额为350万元,后经批准A市将邻近地区的B县划入其管辖范围,并将B县升格为A市的B区。B县行政区划的变更对甲企业的增值税税负有多大的影响?

1.B县在划入A市前:应纳增值税额=300×17%-25-350×3%=36.5(万元)。因为甲企业调拨给A市的各分支机构的饮料,尽管未销售,还在分支机构,但都要作销售处理。同时由于其分支机构不是一般纳税人,进项税额不能抵扣,要按3%的征收率缴纳增值税(2009年增值税转型后,小规模纳税的征收率统一为3%),便形成了“双重”征税。

2.B县在划入A市后:随着行政区划的调整,B县变成A市的B区,甲企业和其分支机构处在同一市内,甲企业调拨给分支机构的货物不属视同销售,分支机构不用“双重”纳税,甲企业将所有产品交由分支机构出售,保证了较好的利润。应纳增值税额=350×17%-25=34.5(万元)。

来源:考试大来源:考试大来源:考试大本文章来源:百考试题网百考试题论坛百考试题 - 全国最大教育类网站(www.Examda.com)从上面分析可以看出,企业运用行政区划的变动,合理设置关联机构,从而降低增值税税负2万元(36.5-34.5)。纳税人应当注意的是:虽然《增值税暂行条例实施细则》规定的机构间移送货物视同销售,以县(市)为界限,但各地在执行中对县(市)范围的规定是有区别的,如有的直辖市规定在全市范围内移送货物,都不作为视同销售,没有县、区的区别。

100Test 下载频道开通,各类考试题目直接下载。详细请访问 [www.100test.com](http://www.100test.com)