

增值税的筹划

【学习目标】

1. 熟练掌握增值税纳税人的法律规定、一般纳税人与小规模纳税人筹划的基本原理及筹划方法。
2. 掌握营业税纳税人与增值税纳税人筹划的基本原理及筹划方法、销项税额与进项税额的税收筹划方法、利用税收优惠政策的税收筹划方法。
3. 掌握兼营销售、混合销售、委托代销方式销售行为筹划的基本原理。
4. 能够有针对性地对案例进行分析,并提出筹划方案。



3.1 纳税人的筹划

增值税是指对在我国境内销售货物、提供加工修理修配劳务以及进口货物的单位和个人就其取得的增值额所征收的一种税。

关于增值税纳税人的筹划主要包括两方面内容:第一,增值税一般纳税人与小规模纳税人身份的筹划;第二,增值税纳税人与营业税纳税人身份的筹划。

3.1.1 增值税一般纳税人与小规模纳税人身份的筹划

1. 法律规定

我国增值税实行的是凭增值税专用发票进行抵扣税款的制度,对于增值税纳税人会计核算是否健全,能否准确核算销项税额、进项税额以及应纳增值税额有较高要求。为保证对专用发票的正确使用和安全,按生产经营规模的大小、会计核算是否健全两个标准来分类,可将增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。一般情况下,一般纳税人可领用增值税专用发票,可抵扣进项税金;小规模纳税人不能利用增值税专用发票,也不得抵扣进项税金。

会计核算健全,是指能够按照国家统一的会计制度、规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算。



(1) 一般纳税人与小规模纳税人的认定标准

小规模纳税人的认定标准为：①从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主，并兼营货物批发或者零售的纳税人，年应征增值税销售额（以下简称应税销售额）在 50 万元以下（含本数，下同）的。②从事货物批发、零售的纳税人，或者以批发零售为主，并兼营货物生产或提供增值税应税劳务的纳税人，年应税销售额在 80 万元以下的。③年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税；非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。

除此之外的纳税人为一般纳税人。小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关申请资格认定，不作为小规模纳税人，可按一般纳税人的有关规定计算应纳税额。

以从事货物生产或者提供应税劳务为主，是指纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应税销售额的比重在 50% 以上。以批发零售为主，是指纳税人的年货物的销售额占年应税销售额的比重在 50% 以上。

除国家税务总局另有规定外，纳税人一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。

下面两种情形应按销售额依照增值税税率计算应纳税额，不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票：一般纳税人会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料的；除上述第③条之外的纳税人，若销售额超过小规模纳税人标准，未申请办理一般纳税人认定手续的。

(2) 一般纳税人与小规模纳税人的计税方法与征收管理

① 计税方法

一般纳税人应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

其中：

销项税额 = 不含税销售额 × 适用税率

进项税额 = 当期购进金额 × 适用税率（或抵扣率）

小规模纳税人采用简易办法计算，公式为：

小规模纳税人应纳税额 = 不含税销售额 × 征收率

一般纳税人与小规模纳税人的适用税率为：一般纳税人的基本税率为 17%，低税率为 13%；小规模纳税人的征收率为 3%。

② 征收管理

一般纳税人可以到指定的主管税务机关领购增值税专用发票，在对外销售货物或提供应税劳务时，可以开具增值税专用发票；购进货物或接受应税劳务时，有权向销售方索取增值税专用发票，并依据取得的专用发票（及税法规定的其他扣税凭证）上注明的税额抵扣进项税金。一般纳税人须及时申请办理认定手续，健全会计核算制度，按规定保管、使用专用发票。

小规模纳税人不能领用增值税专用发票，也不得抵扣进项税金。

2. 筹划案例

由于一般纳税人与小规模纳税人的适用税率、计税方法及征收管理都不同，那么在销售收入相同的情况下，究竟是当一般纳税人多缴税，还是当小规模纳税人多缴税呢？也即当一

一般纳税人合算还是当小规模纳税人合算呢？

从两种增值税纳税人的计税原理来看，一般纳税人的增值税的计算是以增值额作为计税基础，而小规模纳税人的增值税是以全部收入（不含税）作为计税基础。在销售价格相同、作为一般纳税人时销售额和购进额的适用税率相同的情况下，税负的高低主要取决于增值率的大小。一般来说，对于增值率高的企业，适于选择作为小规模纳税人；反之，则选择作为一般纳税人税负较轻。在增值率达到某一数值时，两种纳税人的税负相等。这一数值我们称为无差别平衡点增值率。

（1）不含税销售额无差别平衡点增值率的计算

一般纳税人应纳增值税额 = 销项税额 - 进项税额

$$= \text{不含税销售额} \times \text{税率} - \text{可抵扣购进项目金额} \times \text{税率}$$

因为增值率 = $(\text{不含税销售额} - \text{可抵扣购进项目金额}) \div \text{不含税销售额}$ ，所以：

$$\text{一般纳税人应纳税增值税额} = \text{不含税销售额} \times \text{增值税税率} \times \text{增值率}$$

$$\text{小规模纳税人应纳增值税额} = \text{不含税销售额} \times \text{征收率}$$

当一般纳税人应纳增值税额 = 小规模纳税人应纳增值税额时，其增值率为无差别平衡点，即

$$\text{不含税销售额} \times \text{增值税税率} \times \text{增值率} = \text{不含税销售额} \times \text{征收率}$$

$$\text{增值率} = \text{征收率} \div \text{增值税税率}$$

当增值税税率为 17%，征收率为 3% 时，增值率为 17.65% $(3\% \div 17\%)$ 。这说明，当增值率为 17.65% 时，两种纳税人的税负相同；当增值率低于 17.65% 时，小规模纳税人的税负重于一般纳税人，适宜选择作为一般纳税人；当增值率高于 17.65% 时，一般纳税人的税负高于小规模纳税人，适宜选择作为小规模纳税人。

同理，可以计算出一般纳税人增值税税率为 13%、小规模纳税人的征收率为 3% 时的无差别平衡点增值率，如表 3-1 所示。

表 3-1 无差别平衡点增值率（不含税销售额）

单位：%

一般纳税人税率	小规模纳税人征收率	无差别平衡点增值率
17	3	17.65
13	3	23.08

（2）含税销售额无差别平衡点增值率的计算

$$\text{一般纳税人应纳增值税额} = \frac{\text{含税销售额}}{1 + \text{税率}} \times \text{税率} \times \text{增值率}$$

$$\text{小规模纳税人应纳税额} = \frac{\text{含税销售额}}{1 + \text{征收率}} \times \text{征收率}$$

当两种纳税人税额相等时，即：

$$\frac{\text{含税销售额}}{1 + \text{税率}} \times \text{税率} \times \text{增值率} = \frac{\text{含税销售额}}{1 + \text{征收率}} \times \text{征收率}$$

此时的增值率即为无差别平衡点增值率。

当一般纳税人的税率为 17%、小规模纳税人的征收率为 3% 时，由上式可得出无差别平衡点增值率为 20.05%。

这说明，当增值率为 20.05% 时，两种纳税人的税负相同；当增值率低于 20.05% 时，成



为一般纳税人可以节税;当增值率高于 20.05% 时,一般纳税人的税负高于小规模纳税人,适宜选择作为小规模纳税人。

运用同样的方法可以计算出一般纳税人税率为 13%、小规模纳税人的征收率为 3% 时的含税销售额的无差别平衡点增值率,如表 3-2 所示。

表 3-2 无差别平衡点增值率(含税销售额)

单位: %

一般纳税人税率	小规模纳税人征收率	无差别平衡点增值率
17	3	20.05
13	3	25.32

纳税人可以计算企业产品的增值率,按适用的税率及销售额是否含税查表,若增值率高于无差别平衡点增值率,可以通过企业分立并选择成为小规模纳税人;若增值率低于无差别平衡点增值率,可以通过企业合并选择成为一般纳税人。

【例 3-1】 某生产性企业,2009 年不含税销售额为 98 万元,会计核算制度比较健全,符合一般纳税人条件,适用 17% 的税率。该企业年购货金额为 35 万元(不含税),可取得增值税专用发票。问:该企业应怎样进行增值税纳税人的筹划?

分析:该企业增值率=(不含税销售额-可抵扣购进项目金额)÷销售额

$$=(98-35) \div 98 \times 100\%$$

$$=64.29\%$$

查表 3-1 发现,该企业增值率较高,超过无差别平衡点增值率 17.65%,应选择当小规模纳税人。但根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十条规定,对符合一般纳税人条件,但不申请办理一般纳税人认定手续的纳税人,应按照销售额依照增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票。因此,若既想当小规模纳税人,又不想受处罚,该企业只能将自己一分为二(在不考虑分立成本的情况下),分立成两个企业。假定分立后的两个企业的年不含税销售额都为 49 万元,都符合小规模纳税人的条件,则可适用 3% 的征收率,此时,

$$\text{两个企业共应纳增值税} = 49 \times 3\% \times 2 = 2.94(\text{万元})$$

$$\text{而未分立之前按一般纳税人的身份计算的应纳增值税} = 98 \times 17\% - 35 \times 17\%$$

$$= 10.71(\text{万元})$$

由此可见,若该企业通过分立的方式来改变纳税人的身份,能使增值税税收负担大大降低。

【例 3-2】 A、B 两企业均为生产打火机的企业,由于两企业都未达到一般纳税人标准,税务机关把它们认定为小规模纳税人。具体经营情况如下: A 企业年不含税销售额为 49 万元,年可抵扣货物的不含税进价为 42 万元; B 企业年不含税销售额为 48 万元,年可抵扣货物的不含税进价为 40 万元;两企业的进项都能取得增值税专用发票。A 企业年应纳增值税=49×3%=1.47(万元),B 企业年应纳增值税=48×3%=1.44(万元)。两企业年共应纳增值税=1.47+1.44=2.91(万元)。

A 企业的增值率=(49-42)÷49=14.29%,小于无差别平衡点增值率 17.65%,若选择作为一般纳税人则税负较轻。B 企业的增值率=(48-40)÷48=16.67%,也小于无差别平衡点增值率 17.65%,若选择作为一般纳税人则税负也较轻。因此,A、B 两个经营业务范围相同的企业若通过合并的方式组建为一个独立核算的纳税人,则年应税销售额达到 97 万元,符

合一般纳税人的认定资格。

企业合并后,年应纳增值税 $= (49+48) \times 17\% - (42+40) \times 17\% = 2.55$ (万元),比分开时两企业合计应纳的增值税少0.36万元。

(3) 其他注意事项

需要指出的是,上述选择纯粹从纳税人税收负担轻重角度出发,而没有考虑到某些实际情况。在选择纳税人身份时,还必须考虑以下因素。

① 企业财务利益最大化的要求。企业经营的目标是追求利润最大化,这就决定了企业需根据市场需求不断扩大生产和经营规模。这种情况限制了企业做小规模纳税人的选择权。另外,一般纳税人要有健全的会计核算制度,需要培养和聘用专业会计人员,这将增加企业的财务核算成本;一般纳税人的增值税征收管理制度复杂,需要投入大量的人力、物力、财力,会增加纳税人的税收成本等。

② 企业产品的性质及客户的类型。企业产品的性质及客户的要求决定着企业进行纳税人筹划空间的大小。如果企业产品销售对象多为一般纳税人,决定着企业受到开具增值税专用发票的制约,必须选择做一般纳税人,才有利于产品的销售。如果企业产品的销售对象多为小规模纳税人,不受发票类型的限制,则筹划空间较大。

③ 纳税人身份受法律制约。在法律上,不同身份之间的转换会受到不同的影响。从小规模纳税人转换成一般纳税人相对而言是允许的。但是,从一般纳税人转化成小规模纳税人,则要受到限制。《中华人民共和国增值税暂行条例》第三十三条规定,除国家税务总局另有规定外,纳税人一经认定为一般纳税人后,不得转为小规模纳税人。对符合一般纳税人条件,但不申请办理一般纳税人认定手续的纳税人,应按照销售额依照增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票。这个规定对那些已达到一般纳税人规模,而不申请办理一般纳税人认定手续的小规模纳税人来说,是比较严厉的。因此,纳税人完全依据税负来选择身份有时候并不是自由的。

3.1.2 增值税纳税人与营业税纳税人身份的筹划

1. 法律规定

按照税法的规定,纳税人销售货物和提供加工、修理修配劳务应缴纳增值税;提供除加工、修理修配之外的劳务应缴纳营业税。但在实际经营中,有时货物的销售和营业税劳务的提供难以完全分开。因此,税法对涉及增值税和营业税的混合销售行为和兼营行为的征税方法做出了规定。在混合销售行为中,企业要选择营业范围并考虑缴纳增值税还是营业税;在兼营行为中,企业要分清货物销售额与营业税劳务的营业额大小,分别计算缴税。

一项销售行为,如果既涉及增值税应税货物又涉及非应税劳务,则被称为混合销售行为。所谓非应税劳务是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。需要解释的是:混合销售行为中涉及的货物和非应税劳务是直接为销售一批货物而作出的,两者之间有着前因后果的关系。如市区的商场在销售大型家用电器的同时还负责将该电器送到郊县的顾客家中,但要按距离收取一定的运费。这时就发生了既销售货物的行为又发生了营业税运输劳务的行为,这两种



行为之间有着密切的从属联系。

税法对混合销售的处理规定是,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,从事货物的生产、批发或零售为主,并兼营非应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为,视为销售货物,征收增值税;但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,征收营业税。其中,“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%。发生混合销售行为的纳税人,应看自己是否属于从事货物生产、批发或零售的企业、企业性单位。如果是,统一缴纳增值税;如果不是,则需缴纳营业税。

但下列混合销售行为应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缴纳增值税,非增值税应税劳务的营业额不征增值税(即征营业税的意思);未分别核算的,由主管税务机关核定货物的销售额:①销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为;②财政部、国家税务总局规定的其他情形。

混合销售行为要与兼营非应税劳务的行为严格分开。纳税人在生产经营活动中,既存在属于增值税征收范围的销售货物或提供应税劳务的行为,又存在不属于增值税征收范围的提供非应税劳务(即营业税劳务)的行为,且两者之间没有直接联系或从属关系,不是一项销售行为,则是兼营非增值税应税劳务的行为。如某宾馆既开商场又经营住宿业务,就分别涉及增值税的销售货物、营业税的服务业,但两者之间没有从属关系,所以属于兼营非增值税应税劳务。

纳税人兼营非增值税应税劳务的,应分别核算货物或增值税应税劳务的销售额和非增值税应税劳务的营业额,分别计算征收增值税和营业税;未分别核算的,由主管税务机关核定货物或应税劳务的销售额。

2. 混合销售行为的筹划方法

从两种纳税人的计税原理来看,一般纳税人的增值税的计算是以增值额作为计税基础,而营业税纳税人的营业税是以全部收入作为计税基础。在销售价格相同的情况下,税负的高低主要取决于增值率的大小。一般来说,对于增值率高的企业,适宜作为营业税纳税人;反之,则选择作为增值税纳税人税负会较轻。在增值率达到某一数值时,两种纳税人的税负相等。这一数值我们称为无差别平衡点增值率。其计算公式为:

$$\begin{aligned}\text{一般纳税人应纳增值税额} &= \text{销项税额} - \text{进项税额} \\ &= \text{不含税销售额} \times \text{增值率} \times \text{增值税税率} \\ \text{营业税纳税人应纳营业税额} &= \text{含税销售额} \times \text{营业税税率} \\ &= \text{不含税销售额} \times (1 + \text{增值税税率}) \times \text{营业税税率}\end{aligned}$$

注:营业税的计税依据为全部销售额。

当两者税负相等时,其增值率则为无差别平衡点增值率,即

$$\begin{aligned}\text{不含税销售额} \times \text{增值税税率} \times \text{增值率} &= \text{销售额} \times (1 + \text{增值税税率}) \times \text{营业税税率} \\ \text{增值率} &= (1 + \text{增值税税率}) \times (\text{营业税税率} \div \text{增值税税率})\end{aligned}$$

当增值税税率为 17%,营业税税率为 5%时,

$$\text{增值率} = (1 + 17\%) \times (5\% \div 17\%) = 34.41\%$$

这说明,当增值率为 34.41% 时,两种纳税人的税负相同;当增值率低于 34.41% 时,营业税纳税人的税负重于增值税纳税人,适于选择作为增值税纳税人;当增值率高于 34.41% 时,增值税纳税人的税负高于营业税纳税人,适于选择作为营业税纳税人。

同理,可以计算出增值税纳税人增值税税率为 13%、营业税纳税人的税率为 3% 时的无差别平衡点的增值率,如表 3-3 所示。

表 3-3 无差别平衡点增值率(增值税一般纳税人与营业税纳税人) 单位: %

增值税纳税人税率	营业税纳税人税率	无差别平衡点增值率
17	5	34.41
17	3	20.65
13	5	43.46
13	3	26.08

企业出现混合销售行为时,应依据以上分析的结论,以自身经营项目的实际增值率状况来判断选择哪种税收负担更轻一些。在此基础上,通过控制销售额比重来达到筹划目的。具体来说就是通过控制货物销售额与非应税劳务营业额所占总销售额的比重来达到选择纳税人身份的效果。年货物销售额超过 50%,缴纳增值税;非应税劳务营业额,或者说营业税应税项目营业额超过 50%,则要缴纳营业税。

【例 3-3】 某装修公司 A 常年替客户进行室内装修业务,所有的装修业都包工包料(所有的装修材料都由装修公司自己去建材市场采购)。2009 年,该公司承包的装修工程总收入为 234 万元,为装修购进材料 200 万元(含 17% 增值税)。该公司销售建筑材料的增值税税率为 17%,装修工程的营业税税率为 3%。问:如何对该公司进行纳税筹划?

该公司增值率 = $(234 - 200) \div 234 = 14.53\%$, 小于无差别平衡点增值率 20.65%。该项混合销售行为缴纳增值税可以节税。

$$\text{应纳增值税} = 234 \div (1 + 17\%) \times 17\% - [200 \div (1 + 17\% \times 17\%)] = 4.94 (\text{万元})$$

$$\text{应纳营业税} = 234 \times 3\% = 7.02 (\text{万元})$$

$$\text{缴纳增值税可以节税} = 7.02 - 4.94 = 2.08 (\text{万元})$$

为了能使自己缴纳增值税,该公司在和客户签合同时,应通过筹划,使增值税销售额占总收入的比例在 50% 以上,并报请税务机关批准缴纳增值税,以降低混合销售行为的税负,从而达到节税的目的。

要注意的是,装修公司 A 在为客户装修时,若提供的建材为自己单位生产的,则不能按上述办法处理,而应分开核算:销售货物的销售额缴纳增值税,非增值税应税劳务的营业额不征增值税(即征营业税的意思)。未分别核算的,由主管税务机关核定货物的销售额,货物的销售额核定后仍然缴纳增值税。

【例 3-4】 某木制品厂属于增值税一般纳税人,生产销售木制地板砖,并代为客户施工。一月份承包某工程,工程总价 10 万元,其中销售木制地板砖收入 6 万元,安装收入 4 万元。因为增值税销售额占总销售额的 50% 以上,则应纳增值税税额 = $10 \times 17\% = 1.7 (\text{万元})$ 。如果提高施工收入,使销售地板砖收入为 4 万元,安装收入为 6 万元,因为营业税销售额占总销售额 50% 以上,则应纳营业税,税额 = $10 \times 3\% = 0.3 (\text{万元})$,可节税 1.4 万元。

3.2 计税依据的筹划

从增值税的基本原理来看,增值税是对增值额征收的一种税,其计税依据是增值额。从目前实际情况来看,我国对一般纳税人采用的计税方法是国际上通行的购进扣税法,即先按当期销售额和适用税率计算出销项税额(这是对销售金额的征税),然后对当期购进项目已缴纳的税款(所含税款)进行抵扣,从而间接计算出对当期增值额部分的应纳税额。因此,增值税的计税依据就由增值额,转变为既涉及销售环节的销项税额,又涉及购进环节的进项税额。由于税法的多种规定,纳税人完全可以通过各种合理合法的手段,降低当期销售额,扩大当期购进项目金额,做好增值税的税收筹划。

3.2.1 法律规定

1. 增值税一般纳税人计税依据

税法规定,对增值税一般纳税人按照销项税额减去进项税额确定其计税依据,其计算公式为:

$$\text{应纳增值税} = \text{当期销项税金} - \text{当期进项税金}$$

(1) 销项税金

$$\text{增值税的销项税金} = \text{不含税销售额} \times \text{适用税率}$$

由于适用税率与所售货物有关,一旦货物确定,税率也就确定。因此,当期销项税金的确定关键在于确定当期销售额。

按照《增值税暂行条例》的规定,销售额是指纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用。这里所称“价外费用”,是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资返还利润、奖励费、违约金(延期付款利息)、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。上述价外费用,无论会计制度规定如何核算,都应当并入销售额计税。但不包括向购买方收取的销项税额、受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税、同时符合承运部门的运费发票开具给购买方且纳税人将该项发票交给购买方两个条件的代垫运费。

纳税人如销售货物或者提供应税劳务的价格明显偏低且无正当理由的,以及纳税人有视同销售行为而无销售额者,由主管税务机关按下列顺序核定其销售额: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,公式为:

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$$

对属于应征收消费税的货物,其组成计税价格中应加消费税税额。

混合销售行为,依照规定应当征收增值税的,其销售额分别为货物与非应税劳务的销售额的合计。

(2) 进项税金

一般纳税人进项税额是指纳税人当期因购进货物或应税劳务所支付或负担的增值税

税额。

税法规定允许抵扣的进项税金包括从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税税额；从海关取得的完税凭证上注明的增值税税额；按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算的进项税额；纳税人在购销货物及在生产经营过程中支付运输费用的，按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算的进项税额。

混合销售行为依照规定应当征收增值税的，其涉及的非应税劳务部分对应的进项税额准予抵扣。

不允许从销项税额中抵扣的进项税额的项目包括：用于非应税项目、免税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务；国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；用于上述规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。

2. 小规模纳税人的计税依据

小规模纳税人销售货物或者提供应税劳务，按照不含增值税的销售额和规定的征收率计算应纳税额，不能抵扣任何进项税额。

小规模纳税人销售货物和应税劳务采用销售额和应纳税额合并定价方法的，按照下列公式计算销售额：

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$$

小规模纳税人因销货退回或折让退还给购买方的销售额，应从销货退回或折让当期的销售额中扣减。

3. 进口货物的计税依据

纳税人进口货物，按照组成计税价格和条例规定的税率计算应纳税额。进口的为非应税消费品时，计算公式为：

$$\text{组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税}$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{税率}$$

进口的为应税消费品时，计算公式为：

$$\text{组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税}$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{税率}$$

上述销售额要以人民币计算。纳税人以外币结算销售额的，应当按外汇市场价格折合成人民币计算。

3.2.2 筹划案例

1. 增值税销项税金的筹划

增值税销项税金的筹划可以通过不同的销售方式、不同的结算方式、降低销售价格等手段来进行。

(1) 销售方式的税收筹划

在企业的销售活动中，为了达到促销的目的，往往采取多种多样的销售方式。而税法对不同的销售方式规定的计税方法是不同的。



① 折扣销售与销售折扣

折扣销售是指销货方在销售货物或应税劳务时,因购货方购货数量较大等原因,而给予购货方的价格优惠,如购买 10 件该产品,给予价格折扣 10%;购买 20 件该产品,给予价格折扣 20%等。由于折扣是在实现销售时同时发生的,因此,税法规定,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明,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,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。折扣销售仅限于货物价格的折扣,如果销货者将自产、委托加工和购买的货物用于实物折扣的,则该实物款额不能从货物销售额中减除,且该实物应按增值税条例“视同销售货物”中的“赠送他人”计算征收增值税。利用折扣销售筹划的基本思路就是将销售额和折扣额在同一张发票上分别注明,以减少增值税税负。

【例 3-5】 某企业为增值税一般纳税人,适用 17% 的税率。该企业 A 产品每件售价 50 元(不含税),其促销方案规定:凡一次购买 A 产品 100 件以上的给予 10% 的折扣。2009 年 11 月,企业通过上述折扣方式销售产品 6 000 件。在促销时,有两种开票方式:一是将销售额和折扣额分开开票;二是将销售额和折扣额开在同一张发票上。请比较这两种方式下的增值税负担。

方案一:将销售额和折扣额分开开票

$$\text{计算的销项税金} = 6\,000 \times 50 \times 17\% = 51\,000 (\text{元})$$

方案二:将销售额和折扣额开在同一张发票上

$$\text{计算的销项税金} = 6\,000 \times 50 \times (1 - 10\%) \times 17\% = 45\,900 (\text{元})$$

由此可见,将销售额和折扣额在同一张发票上分别注明,可以减少增值税税负。

有不少企业有时因客观情况,无法做到将销售额和折扣额在同一张发票上分别注明,导致销售方无法将折扣额从销售额中扣除,从而多缴纳了增值税。如:有些企业是按照经销商各年实际销售数量分别规定不同标准的折扣额。那么,年初销售时在不知道经销商的实际销售数量的情况下,就无法确定其应按什么标准进行折扣,只能等到年底汇总其实际销售数量后一次性给予折扣,这种折扣数额较大,又无法在各次销售时将折扣额与销售额在同一张发票上分别注明,从而出现多缴纳增值税的情况。

针对这种情况,企业在采用价格折扣销售方式销售时,可以采取预先估计折扣率来解决。即企业向经销商销售时估计一个折扣率,计算出估计的折扣额,与销售额开在同一张发票上,到年底或第二年年初,每一家经销代理商的销售数量和销售折扣率确定后,再进行调整。如果预先估计的折扣额低于实际确定的折扣额,调整部分的折扣额虽然不能再冲减销售收入,但大部分的折扣已经在平时的销售中直接冲减了销售收入;如果预先估计的折扣额高于实际确定的折扣额,表明企业多给了经销商折扣,因此还需从经销商处收取该笔差额,收取的该笔收入可以采取另外预收押金的办法来加以预防,在年底或第二年年初实际折扣额确定后,再补计销售收入和增值税销项税额。

【例 3-6】 某合资电视机制造厂的电视机全部由各大卖场经销。该厂在福建省内有 3 家卖场,在福建省的价格为 2 000 元/台。该厂规定的价格折扣如下:对于年购货额 800~1 000 台(含 1 000 台),给予 2% 的折扣;对于年购货额 1 000~1 300 台(含 1 300 台),给予 5% 的折扣;对于年购货额 1 300~1 600 台(含 1 600 台),给予 8% 的折扣;对于年购货额 1 600 台以上的,给予 10% 的折扣。2009 年年初,由于该合资电视机制造厂不知道各大卖场