



查看版面大图

版面导航

理论与探索
改革与发展
财政与税务
金融与理财
业务与技术
案例与分析
审计与CPA
借鉴与参考
教学之研究

财政与税务

“营改增”新政对融资性售后回租的影响
西藏财政支农问题探讨
论破除民生财政实施的若干误区
国有土地使用权转让的税政及税负研究
“营改增”混业经营涉税风险分析与防范

网站首页 期刊首页 本月期刊导航 返回本期目录

文章搜索: (多关键字查询请用空格区分)

2014年第14期
总第690期

财会月刊(下)

财政与税务

“营改增”混业经营涉税风险分析与防范

【作者】

凌世寿(高级会计师)

【作者单位】

(柳州职业技术学院财经与物流管理系 广西柳州 545006)

【摘要】

【摘要】“营改增”后出现了混业经营新概念,一旦纳税人把握不好,就会导致纳税人在资格认定、进项税抵扣、发票的使用与管理、会计核算与纳税方面出现风险。本文从混业经营的概念与税务处理原则入手,分析混业经营各类涉税风险,并提出了相应的对策。

【关键词】混业经营 混合销售 营改增 涉税风险

自2013年8月1日起,在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点,2014年1月1日,又将铁路运输和邮政业纳入试点。在试点过程中,纳税人存在较多疑惑的是财税[2013]106号文件中的“混业经营”这一新概念,由于混业经营业务范围广泛而复杂,会计与税务处理难度大,导致纳税人在执行中引发较多的税务风险,笔者现就混业经营涉税风险与对策做一些肤浅的分析与探讨。

一、混业经营的概念与税务处理规定

根据财税[2013]106号附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》,混业经营是指纳税人兼有不同税率或者征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的行为。由此可以看出,混业经营仅指增值税征税范围内的应税事项的兼有,包括原《增值税暂行条例》及实施细则中规定的销售货物、修理修配劳务及本次“营改增”范围的应税服务。既包括纳税人兼有不同业务适用不同增值税率或者征收率的情况,也包括纳税人同一项业务兼有不同环节适用不同增值税率或征收率的情况。例如,某公司销售药品行业电子专用设备(税率17%),并负责运输(税率11%),提供培训和技术咨询服务(6%),就是属于后一种情况的混业经营。

根据“营改增”试点办法文件规定,混业经营行为的税务处理如下:纳税人从事混业经营的,应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额。未分别核算销售额的,按照以下方法适用税率或征收率:①兼有不同税率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的,从高适用税率。②兼有不同征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的,从高适用征收率。③兼有不同税率和征收率的销售货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的,从高适用税率。

二、“营改增”混业经营涉税风险分析

1. 一般纳税人资格认定的风险。目前,增值税一般纳税人认定标准有超过50万元、80万元和500万元三个标准——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在50万元以上;除此以外的增值税一般纳税人,年应征销售额在80万元以上;“营改增”试点纳税人应税服务额在500万元以上的企业,达到认定标准的纳税人应及时提出一般纳税人认定申请。

根据国家税务总局公告2013年第33号《关于增值税一般纳税人资格认定有关事项的公告》:兼有销售货物、提供加工修理修配劳务以及应税服务的纳税人,应税货物及劳务销售额与应税服务销售额分别计算,分别适用增值税一般纳税人资格认定标准。即混业经营行为,只要有一项(销售货物、提供加工修理修配劳务或提供应税服务)达到认定标准,就应当认定为一般纳税人。相反,如果三项均未达到规定的标准,即使合计的营业额超过某一项规定标准,可不办理增值税一般纳税人资格认定。

实践中,试点纳税人执行这一规定的风险在于,由于对混业经营一般纳税人认定标准把握不当,没有在规定时间内按规定办理一般纳税人资格认定手续,导致纳税人“按销售额和适用税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票”。

2. 进项税额抵扣的风险。根据《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》,目前可抵扣的凭证类型包含:

(1) 税控增值税专用发票。包括税控增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票、税控机动车销售统一发票。既包括一般纳税人自行开具增值税专用发票,也包括小规模纳税人委托税务机关代开增值税专用发票。抵扣金额为税控增值税专用发票上注明的税额。

(2) 海关进口增值税专用缴款书。国家税务总局、海关总署2013年31号公告对海关进口增值税专用缴款书抵扣政策做了重大调整,自2013年7月1日起,由先抵扣后比对调整为先比对后抵扣。对于稽核比对结果相符的海关缴款书,纳税人应在税务机关提供稽核比对结果的当月纳税申报期内申报抵扣,逾期的进项税额不予抵扣。

(3) 农产品收购发票或者销售发票。增值税一般纳税人可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%的扣除率计算进项税额。

(4) 代扣代缴税收缴款凭证,具体包括《税收通用缴款书》及其他税收缴款凭证。

(5) 运输费用结算单据。2014年1月1日,铁路运输纳入“营改增”试点后,运输费用按7%计算抵扣将不复存在。一般纳税人接受试点小规模纳税人提供的运输业服务,必须取得对方税务机关申请代开的增值税专用发票才能申报抵扣进项税额,抵扣金额为发票上注明的税额。

(6) 外贸企业进项税额抵扣证明,指的是税务机关出口退税部门开具的《外贸企业出口视同内销征税货物进项税额抵扣证明》。

混业经营在进项税抵扣方面的风险有两个方面:一是由于混业经营企业业务范围广泛,进项票来源也较为复杂,如果对上述六类进项税抵扣凭证及税务处理不当,必然会引起有些凭证进项税不得抵扣、少抵扣或甚至存在虚开增值税专用发票等方面的风险。二是混兼经营情况下,有可能出现增值税应税事项与营业税应税事项共同负担的进项税额的情况,如处理不当,会引发违反税法而受到税务机关处罚的风险。

3. 发票使用上的风险。混业经营业务范围广泛,涉及的业务发票有增值税专用发票、增值税普通发票、普通发票、货物运输增值税专用发票等。对各种发票的使用管理,国家税务总局都有不同的规定,混业经营纳税人,如果发票使用管理不当,就会带来多交税或少交税甚至偷漏税或者虚开增值税专用发票的风险。特别是混业经营与混合销售、兼营行为的相似性,会造成纳税人开票不当,导致纳税人出现多交税的风险。例如,一般纳税人销售货物并送货上门,“营改增”试点后,属于混业经营,应分别按货物的销售额开具货物增值税专用发票(税率17%),按运输服务开具货运业增值税专用发票(税率11%),如果会计上分开核算,纳税人就可按不同的税率缴税。但如果纳税人混淆,将其作为混合销售,只开一张货物销售增值税专用发票,就应统一按17%的增值税率缴税,这无疑使企业增加了税收负担。

4. 会计核算上的风险。如前所述,混业经营既包括纳税人兼有不同业务适用不同增值税税率或者征收率的情况,也包括纳税人同一项业务兼有不同环节适用不同增值税率或征收率的情况。“营改增”试点文件规定了混业经营的税收处理原则,即分别核算销售额的,分别适用税率或征收率;未分别核算的,从高适用税率或者征收率,在实际操作中,如果混业经营属于第一种情况,分别核算销售额难度不大。如果是第二种情况,要分别核算销售额难度就比较大。混业经营情况下,不同税率的增值税项目的销售额应按照公允价格确定,不同税率增值税项目价格明显不合理的,税务机关有权确定销售额。如果不划分销售额,就要多纳税;如果划分销售额不当,又要面临税务机关调整收入的风险。

5. 纳税风险。尽量减轻纳税负担是每个纳税人的追求。当纳税人存在混兼经营,即当企业兼有不同税率或征收率的货物、提供加工修理修配劳务和应税服务等增值税应税项目,同时兼营有营业税应税项目时,会通过税率选择和税种选择,调节不同税率、不同税种的收入,并分别核算,以达到减轻税收负担的目的。

“营改增”采取的是分步试点办法,也就是说目前仍是营业税和增值税并行,由于有些涉税项目是缴纳营业税还是增值税尚不确定,如果价格确定不当,税种选择不合适,就会存在很大的纳税风险。

三、“营改增”混业经营涉税风险防范对策

1. 吃透“营改增”相关文件精神,准确区分混业经营与混合销售、兼营行为,是做好涉税风险防范的关键。综合现行的增值税、营业税和“营改增”试点制度的相关规定,在概念上,混业经营与混合销售、兼营行为三者之间的区别在于:①混业经营是指纳税人经营行为涉及应征增值税的不同项目,例如货物销售并负责运输,货物销售增值税率为17%,运输增值税率为11%,两者是增值税不同项目。②混合销售是指纳税人一项经营行为既涉及增值税应税项目又涉及营业税应税项目,例如销售电梯并负责安装,销售电梯为增值项目,税率17%,安装电梯属于营业税项目,税率为3%,而且是同一项经营行为中产生。③兼营是指纳税人的非同一项经营行为既涉及增值税应税项目又涉及营业税应税项目,例如,某商厦从事货物销售,也从事餐饮服务。从事货物销售是增值税事项,而从事餐饮服务属于非营改增的营业税事项,两者不是在同一销售行为中产生。

在税务处理上,三者之间的区别在于:①混业经营税务处理原则是,分别核算适用不同税率或征收率的销售额,分别缴税,否则从高适用税率。②混合销售的税务处理原则是,除特殊情形以外,按“经营主业”划分(经营主业的认定为年营业额或货物销售额超过50%),只征收一种税,即:经营主业如纳增值税,则混合销售缴纳增值税,经营主业如纳营业税,则混合销售缴纳营业税。③兼营的税务处理原则为“分别核算、分别征税”,即对销售货物或应税劳务的销售额,征收增值税;对提供非增值服务的服务业征收营业税,否则由税务机关核定其应税行为为营业税。

纳税人要认真吃透文件精神,准确把握上述混业经营与混合销售、兼营行为的区别,才能做好混业经营各种涉税风险防范。

2. 准确把握混业经营一般纳税人认定标准,及时办理一般纳税人资格认定,防范税务

风险。如前所述,混业经营纳税人,只要有一项经营业务的年应税销售额或应税服务额超过规定的标准,就应当认定为一般纳税人。根据财税[2013]106号文件附件1《营业税改征增值税试点实施办法》第五条及第二十九条的有关规定,符合一般纳税人条件的纳税人应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定,未申请的,应当按照销售额和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。

另根据《增值税一般纳税人资格认定管理办法》第五条及第八条规定,选择按照小规模纳税人纳税的不经常发生应税行为的企业,也应当按时向主管税务机关报送《不认定增值税一般纳税人申请表》,经认定机关批准后不办理一般纳税人资格认定。

这些规定提醒混业经营纳税人,要时刻关注各项业务的年应税销售额或服务额,一旦达到标准,就应主动到主管税务机关办理一般纳税人资格认定。即使年应税销售额或服务额未达到一般纳税人标准,选择作为小规模纳税人,也应当向税务机关提出不认定的申请。

3. 加强进项发票的管理,合理控制进项税抵扣风险。①加大对业务部门及其经办人员增值税专业知识特别是增值税发票管理方面的培训力度,准确把握六类进项税额抵扣凭证的规定,培养有关人员索取合法增值税抵扣凭证意识,确保进项税抵扣充分。②在规定的时间内及时前往税务机关认证取得进项专用发票。③注意审查抵扣凭证的真实性、合法性、合规性,确保业务内容真实有效,合法、合规。若发现取得的增值税抵扣凭证明显不符合规范的,有权拒收,对开票内容模糊的,建议附上服务项目明细清单及能够说明业务真实内容的证明材料。④合理划分增值税应税事项与营业税应税事项共同负担的进项税额。混业经营企业一般涉及的经营范围较为广泛,特别在混兼经营情况下,既有增值税应税业务,也有营业税应税业务,因此合理划分增值税应税项目与营业税应税项目,对于准确计算当期准予抵扣的进项税额,规避税收风险,显得尤为重要。

4. 制定混业经营发票使用管理制度,从制度上防范发票填开与使用风险。混业经营纳税人要根据国家发票管理办法与实施细则等,结合混业经营的实际情况,针对各类业务的特点,建立健全合同签订、收付款、增值税发票的开具与取得、纳税申报等管理制度,明确各类业务适用的发票种类。同时要制定增值税专用发票、增值税普通发票、普通发票、货物运输增值税专用发票等各类发票在填开与使用上的具体管理规定,明确发票管理人员、业务经办人员、财务人员、各级主管领导等在发票使用上的职责,通过实施精细化、制度化管,防范税务风险。

5. 加强与完善会计核算,提高纳税水平,防范纳税风险。①混业经营业务范围广泛而复杂,实际上带来了整个会计核算体系的改变,核算要求也相应提高。因此,企业需要在合理范围内适时增加或调整会计人员的配备,提高会计人员的专业素质和业务水平,同时相应调整企业会计核算管理制度,以防范税制改革带来的涉税风险。②针对混业经营必须分开核算的要求,健全财务核算,做好账,对不同税率或征收率的业务、应税增值业务和营业税业务在会计核算、收入成本确认、纳税计算、税务申报各环节做好分类核算工作,防范核算上的风险。③针对同一项业务兼有不同环节适用不同增值税率或征收率混业经营业务分开核算困难,纳税风险大的问题,建议企业要积极适应税收政策的变化,对经营模式予以调整,通过机构的分立、整合,合理设置核算单位和内部经营结构,规范细化核算项目和记账科目设置,彻底解决混业经营分开核算、分开纳税的难题,规避纳税风险。④有相当多的混业经营企业营业执照经营范围广泛,营业税与增值税征收范围并存,但在实际中只经营营业税项目或只经营增值税项目,为防范涉税风险,建议企业考虑优化调整经营范围,减少税收风险。

四、结束语

综上所述,混业经营是“营改增”中难以理解和把握的概念,加上混业经营企业经营范围广泛而复杂,会计核算与税务处理难度大,极易引发各类涉税风险。对混业经营企业而言,“营改增”涉及企业方方面面的工作,需要企业领导、财务人员、业务人员认真学习领会税收精神,从纳税人身份认定、进项抵扣凭据、发票使用、会计核算、业务调整等方面进行统筹谋划,全面考虑,积极应对,才能有效控制与防范企业的税务风险。

主要参考文献

1. 李凤.营改增后几种销售行为销售额的确定及会计处理.中国乡镇企业会计, 2013; 10
2. 王国林.“营改增”试点企业混业经营的税收筹划.税收征纳, 2013; 5
3. 王化敏.浅谈“营改增”一般纳税人的税务风险控制.现代商业, 2013; 7
4. 张佳, 蔡晓旭.试论“营改增”税制改革下企业税务风险.财经视线, 2013; 25



