

“营改增”背景下电信企业的纳税筹划

彭新媛

(山东经贸职业学院会计系, 山东潍坊 261011)

【摘要】为了进一步完善税制,释放改革红利,2014年4月29日,财政部、国家税务总局共同在财税[2013]106号文件的基础上发布了《关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2014]43号),明确自2014年6月1日起,电信业开始纳入营业税改征增值税试点。本文结合最新税收政策,就“营改增”后电信企业的纳税筹划技巧进行探讨,以期帮助试点纳税人减轻税收负担、防范涉税风险。

【关键词】营改增; 电信企业; 纳税筹划; 案例分析

一、营销策划中的纳税筹划

为维系老客户、发展新客户,电信企业在试点前热衷于采取“存话费送手机”和“购机送话费”等营销策略。“营改增”后,为削减营销费用,部分运营商已停止了“存话费送手机”活动,目前主推“购机送话费”套餐。根据《财政部、国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)的规定,运营商销售手机的同时赠送话费、流量等电信服务,应视同提供应税服务缴纳增值税。针对这种影响,电信企业可以考虑通过折扣销售模式对“购机送话费”套餐进行处理,即将原价和折扣额在同一张发票的金额栏中分别注明,以减轻企业的增值税负担。

例1:2014年国庆节前,中国电信潍坊分公司针对苹果5S推出“购机送话费”合约计划,即用户按市价5000元购机可以获赠1200元话费,该手机购进价格为4000元(以上价格均不含增值税)。在原营业税制下,为获得税收利益,纳税人通常将手机与话费捆绑销售,按照营业税混合销售行为缴纳税款150元(5000×3%)。“营改增”后,假设合约期内话费使用时,基础电信服务占60%,增值电信服务占40%,请对其进行纳税筹划。

方案一:未采用折扣销售模式对“购机送话费”业务进行处理。

增值税销项税额=5000×17%+1200×60%×11%+1200×40%×6%=958(元)

可抵扣增值税进项税额=4000×17%=680(元)

应缴纳增值税=958-680=278(元)

方案二:在制定合约计划和开具发票时,将原价6200元的套餐业务打折销售,折扣额为1200元,且将原价和折扣额在同一张发票的金额栏中分别注明。

折后价格为5000元,可按原公允价值比例拆分为

4032元手机销售收入、581元基础电信服务收入及387元增值电信服务收入。

增值税销项税额=4032×17%+581×11%+387×6%=772.57(元)

可抵扣增值税进项税额=4000×17%=680(元)

应缴纳增值税=772.57-680=92.57(元)

对比可见,采用方案一,该公司比原营业税制下多纳税128元(278-150),而采用方案二,该公司比原营业税制下少纳税57.43元(150-92.57)。因此,中国电信潍坊分公司应当选择方案二作为最佳纳税筹划方案。

案例点评:“营改增”后,电信行业若继续维持原来的粗放营销模式,将极大地增加纳税人的税收负担。因此,电信企业应及时对现行营销策略进行筹划,优化可能存在视同销售的套餐方案,并协同调整计费系统和会计核算方法。

二、积分兑换业务的纳税筹划

为刺激客户消费,电信企业纷纷推出积分兑换业务。例如,以积分兑换形式赠送货物、电信服务等。财税[2014]43号文件规定,以积分兑换形式赠送的电信服务,不征收增值税。而以积分兑换形式赠送的货物、除电信服务以外的应税服务,暂视同销售货物、提供应税服务,按各自适用的税率计算缴纳增值税。这就为电信企业的纳税筹划提供了空间,实务中,纳税人应尽量减少赠送货物或其他应税服务,改为赠送电信服务,以减轻企业的增值税税负。

例2:2014年末,为维系老客户、发展新客户,中国联通北京分公司拟推出积分兑换业务,现有三种方案可供选择:方案一,每10000积分兑换市价100元的鲁花花生油一桶,其购进价格为70元;方案二,每10000积分兑换100元话费;方案三,每10000积分兑换价值100元的手机

软件维护服务,可抵扣进项税额为2元。假设上述价格均不含增值税,请对其进行纳税筹划。

方案一:每10 000积分兑换市价100元的鲁花花生油一桶。

《增值税暂行条例实施细则》第四条规定,将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人,视同销售货物。因此,电信企业以积分兑换形式无偿赠送的实物,暂视同销售货物,计缴增值税。

应纳增值税=100×17%-70×17%=5.1(元)

方案二:每10 000积分兑换100元话费。

财税[2014]43号文件规定,以积分兑换形式赠送的电信业服务,不征收增值税。

应纳增值税=0(元)

方案三:每10 000积分兑换价值100元的手机软件维护服务。

根据财税[2013]106号文件的规定,企业以积分兑换形式赠送的除电信服务以外的应税服务,暂视同提供应税服务,缴纳增值税,相应取得的进项税额按规定进行抵扣。

应纳增值税=100×6%-2=4(元)

对比可见,方案二比方案一少缴纳增值税5.1元,比方案三减轻增值税税负4元。因此,电信企业应尽量减少积分兑换实物和其他应税服务,改为兑换电信服务,从而减轻税收负担,获取较大的税后利益。

案例点评:“营改增”后,电信企业合理筹划积分兑换业务,不仅能够减轻增值税税负,还能扩大电信服务的市场占有率,可谓一举两得。

三、分别核算不同类型电信业务的纳税筹划

根据财税[2014]43号文件的规定,电信业提供基础电信服务,采用11%的税率缴纳增值税;提供增值电信服务,采用6%的低税率缴纳增值税。财税[2013]106号文件附件一《营业税改征增值税试点实施办法》规定,纳税人提供适用不同税率或者征收率的应税服务,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额;未分别核算的,从高适用税率。因此,电信业试点纳税人应当分别核算不同类型电信服务的销售额,从而避免适用较高的增值税税率。

例3:中国铁通天津分公司系电信业试点一般纳税人,2014年10月,该公司共取得电信业服务收入5 818万元,其中:利用卫星、互联网提供语音通话服务和短信服务,分别取得含税收入3 330万元和530万元;出售或出租波长、带宽等网络元素,取得含税服务收入1 110万元;提供互联网接入服务,取得含税收入848万元。根据上述情况,请对其进行纳税筹划。

方案一:该公司未分别核算不同类型的电信业务。

应按“提供基础电信服务”11%的税率从高计征增值

税。

应纳增值税=5 818÷(1+11%)×11%=576.56(万元)

应纳城建税及教育费附加=576.56×(7%+3%)=57.66(万元)

合计纳税=576.56+57.66=634.22(万元)

方案二:该公司试点后健全会计核算制度,对不同类型电信业务分别核算。

利用卫星、互联网提供语音通话服务,出售或出租波长、带宽等网络元素属于“提供基础电信服务”,适用税率为11%;利用卫星、互联网提供短信服务,提供互联网接入服务属于“提供增值电信服务”,适用税率为6%。

应纳增值税=(3 330+1 110)÷(1+11%)×11%+(530+848)÷(1+6%)×6%=518(万元)

应纳城建税及教育费附加=518×(7%+3%)=51.8(万元)

合计纳税=518+51.8=569.8(万元)

对比可见,方案二比方案一减轻税收负担64.42万元(634.22-569.8)。因此,中国铁通天津分公司应当选择方案二作为最优筹划策略。

案例点评:分别核算不同类型的电信业务,虽然在一定程度上会加大核算成本,但如果节税效果明显,还是非常值得的。

四、一般计税方法与简易计税方法选择的纳税筹划

“营改增”后,电信业一般纳税人提供应税服务,采用一般计税方法计征增值税,但财政部和国家税务总局规定的特定应税服务除外。财税[2014]43号文件规定,在2015年12月31日以前,境内单位中的一般纳税人通过卫星提供的语音通话服务、电子数据和信息的传输服务,可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税。因此,对于电信企业提供的特定应税服务,如果试点后可抵扣进项税额较少,就可考虑适用简易计税方法缴纳增值税,以达到合理节税的目的。

例4:中国移动威海分公司系“营改增”试点一般纳税人,2014年12月,通过卫星提供语音通话服务,取得价税合计收入1 332万元,可抵扣进项税额40万元;通过卫星提供电子数据和信息的传输服务,取得价税合计收入636万元,可抵扣进项税额10万元。请对其进行纳税筹划。

方案一:该公司选择一般计税方法计征特定应税服务的增值税。

通过卫星提供语音通话服务属于“提供基础电信服务”,适用税率为11%;而通过卫星提供电子数据和信息的传输服务属于“提供增值电信服务”,适用税率为6%。

应纳增值税=1 332÷(1+11%)×11%-40+636÷(1+6%)×6%-10=118(万元)

方案二:该公司选择简易计税方法计征特定应税服务的增值税。

应纳增值税=(1 332+636)÷(1+3%)×3%=57.32(万元)

对比可见,方案二比方案一少缴纳增值税 60.68 万元(118- 57.32)。因此,中国移动威海分公司选择简易计税方法更有利于节税。

案例点评:“营改增”后,电信业一般纳税人通过卫星提供语音通话服务等特定应税服务,一旦选择适用简易计税办法缴纳增值税,在 36 个月内就不得变更了。因此,企业应当综合考虑各种因素,谨慎选择计税方法。

五、供应商纳税人身份选择的纳税筹划

电信业一般纳税人在购进货物、应税服务时,可以选择不同纳税身份的购货对象。概括起来,主要有三种选择:一是选择可开具增值税专用发票的一般纳税人为供应商;二是选择可申请代开增值税专用发票的小规模纳税人为供应商;三是选择只能开具普通发票的小规模纳税人为供应商。“营改增”后,供应商纳税人身份不同,电信企业承担的税负也不同。实务操作中,电信业一般纳税人应当综合权衡税率、进项税、价格等因素,合理选择供应商的纳税人身份。

例 5:山东华友世纪通讯有限公司系“营改增”试点一般纳税人,主要从事移动互联网增值业务的开发和运营。2015 年 1 月接受网络信息技术服务时,有以下三种方案可供选择:方案一,接受“营改增”一般纳税人艾昂信息技术有限公司提供的服务,含税报价为 70 万元,可取得增值税专用发票,税率为 6%;方案二,接受“营改增”小规模纳税人天成网络科技有限公司提供的服务,含税报价为 68 万元,可取得由税务机关代开的增值税专用发票,税率为 3%;方案三,接受“营改增”小规模纳税人远见信息技术有限公司提供的服务,含税报价为 66 万元,可取得增值税普通发票。当月,华友世纪通讯有限公司提供短信服务、手机图片及铃声下载服务等移动增值业务,共取得含税收入 160 万元。请对其进行纳税筹划。

方案一:接受“营改增”一般纳税人艾昂信息技术有限公司提供的服务。

应纳增值税=160÷(1+6%)×6%- 70÷(1+6%)×6%=5.09(万元)

应纳城建税及教育费附加=5.09×(7%+3%)=0.51(万元)

应纳企业所得税=[160÷(1+6%)- 70÷(1+6%)- 0.51]×25%=21.10(万元)

合计应纳税额=5.09+0.51+21.10=26.7(万元)

税后净利润=160÷(1+6%)- 70÷(1+6%)- 0.51- 21.10=63.30(万元)

方案二:接受“营改增”小规模纳税人天成网络科技有限公司提供的服务。

应纳增值税=160÷(1+6%)×6%- 68÷(1+3%)×3%=

7.08(万元)

应纳城建税及教育费附加=7.08×(7%+3%)=0.71(万元)

应纳企业所得税=[160÷(1+6%)- 68÷(1+3%)- 0.71]×25%=21.05(万元)

合计应纳税额=7.08+0.71+21.05=28.84(万元)

税后净利润=160÷(1+6%)- 68÷(1+3%)- 0.71- 21.05=63.16(万元)

方案三:接受“营改增”小规模纳税人远见信息技术有限公司提供的服务。

应纳增值税=160÷(1+6%)×6%=9.06(万元)

应纳城建税及教育费附加=9.06×(7%+3%)=0.91(万元)

应纳企业所得税=[160÷(1+6%)- 66- 0.91]×25%=21.01(万元)

合计应纳税额=9.06+0.91+21.01=30.98(万元)

税后净利润=160÷(1+6%)- 66- 0.91- 21.01=63.02(万元)

对比可见,方案一税负最轻且税后净利润最大,其次是方案二,最后是方案三。因此,该公司应当选择可开具增值税专用发票的一般纳税人为供应商。

案例点评:电信企业若为小规模纳税人,无论能否取得增值税专用发票,都不能抵扣进项税额。因此,“营改增”后,电信业小规模纳税人在选择购货对象时,主要考虑购进货物、应税服务含税价格的高低,选择报价最低的供应商即可。

通过以上几个案例的纳税分析结果可见,“营改增”后,电信企业通过优化现行营销策略、调整积分兑换业务、合理选择供应商的纳税人身份等手段进行纳税筹划,可取得明显的节税效果。但需要提醒纳税人注意的是,为确保纳税筹划工作顺利进行,电信企业应不断完善会计核算和发票管理制度,以提升税务管理能力、防范涉税风险。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知.财税[2013]106号,2013- 12- 12.

财政部,国家税务总局.关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知.财税[2014]43号,2014- 04- 29.

姚毅.“营改增”对邮政业的影响[J].财会月刊,2014(16).

财政部,国家税务总局.增值税暂行条例实施细则.财政部 国家税务总局第 50 号令,2009- 01- 01.

【基金项目】2014 年山东省高校人文社会科学研究计划项目“山东省‘营改增’试点税负变动效应与纳税筹划方略研究”(编号:J14WG94)