

“营改增”对电信运营商的影响

张泽华(博士)

(重庆重邮信科通信技术有限公司 重庆 400065 重庆邮电大学 重庆 400065)

【摘要】“营改增”在通信业推广试行已是势在必行。本文在比较“营改增”前后运营商纳税特点的基础上,测算电信运营商收入及税负水平的变化,分析“营改增”对电信运营商基于业务支撑系统的企业管理的影响,最终提出税务优化建议。

【关键词】营改增 电信运营商 增值税 营业税

2013年8月起,交通运输业和部分现代服务业“营改增”在全国推广试行。2013年12月,国务院宣布从2014年1月1日起,将铁路运输和邮政服务业纳入营改增试点。营改增在通信业的推广,已是势在必行。截至发稿前,原本争取在2014年4月1日实施的电信业“营改增”方案存在争议因已被延后至今年年中。目前三大运营商(电信、移动、联通)都已接到“营改增”方案的通知,分析“营改增”对电信运营商的影响具有重要的现实意义。

一、“营改增”前后电信运营商的纳税特点

目前,我国的电信运营商主要就其通信服务收入缴纳营业税,税率为3%。在“营改增”的前期方案中,面临几种可能的增值税税率方案:①11%的较高税率;②6%的较低税率;③对不同的业务采取差异化税率,如对语音业务采用11%的税率,而对数据业务则定义为现代服务业,采用6%的税率。由于差异化税率的情况较为复杂,实施可能性也较低,后文测算中将不考虑这一方案。

无论是计税原理还是实务操作,增值税和营业税都有着很大的不同,具体如表1所示。

表1 增值税与营业税的区别

	增值税	营业税
计税原理	价外税,仅对流转中的价值增值部分征税,有利于服务业的内部专业管理	价内税,每增加一次流转都须全额计缴营业税,因此有重复征税
计税基础	收入=营业额-销项税额	收入=营业额
应纳税额	销项税额-进项税额(以票控税)	营业额×税率
税率	17%,13%,11%,6%	3%,5%
发票	分增值税专用发票和普通发票	无专用发票和普通发票的区分

二、“营改增”对电信运营商收入的影响

由于增值税是价外税而营业税是价内税,因此,营改

增后,电信运营商的收入会下降:原适用11%营业税税率的业务,其收入将下降: $1-(1\div 1.11)=9.91\%$;原适用6%营业税税率的业务,其收入将下降: $1-(1\div 1.06)=5.66\%$ 。

三、“营改增”后电信运营商可抵扣进项税的分析

电信运营商的可抵扣进项税,即是其向上游供应商的支出中可获得增值税专用发票的部分。总体而言,运营商目前可从两个方面获得可抵扣项:一是营业成本中的部分业务可获得增值税进项;二是资本开支中的设备购置部分。表2是对电信运营商各项主要成本的可抵扣增值税进项税分析。

表2 电信运营商的成本分析

成本项目	可否抵扣	说明
人工成本	不可以	雇员无法提供增值税发票
网络维护费		①建筑行业还未纳入营改增范围;②基站使用的房屋、土地的租赁费不能抵扣;③运营商的实际运营主体是各地省公司,而运营网点则深入市、县、农村,存在的非标准化业务运营会给增值税专用发票的获取带来困难;④基站维护的小型供应商可能难以提供增值税专用发票
折旧摊销	不可以	是营业成本的主要构成部分之一,但不能产生可抵扣项
电路租费	可以	属于有形动产租赁,但须注意取得增值税专票
网间结算支出	可以	营改增后可以抵扣增值税
销售&管理费用	部分可以	在获得增值税专票的前提下:①广告费可抵扣;②给分销商的渠道佣金可抵扣;③作为补贴的手持终端进销价差可抵扣
资本开支	部分可以	①房屋、无形资产购置不可抵扣;②设备购置费可抵扣;③部分基础设施若被分类为不动产而非设备,则不可抵扣

四、“营改增”对电信运营商流转税税负水平的影响

1. 测算原理。为便于测算,考虑运营商可获得进项税专用发票的支出总额与其营业成本的关系,可以定义:可抵扣进项税支出占营业成本的比重(以下简称“可抵扣成本占比”) = 能获得可抵扣项的总支出/营业成本。

为简化计算,假设:①所有的可抵扣成本均能获得有效的增值税专用发票;②营业成本中的可抵扣成本暂只考虑电路租费和网间结算支出,广告费等销售费用、管理费用中的可抵扣成本总额占比较小,暂忽略。因此有:

(1)“营改增”前,运营商缴纳营业税,应纳税额=营业收入×3%。

(2)“营改增”后,运营商缴纳增值税,应纳税额=[营业收入÷(1+销项税率)]×销项税率-[营业成本×可抵扣成本占比÷(1+进项税率)]×进项税率。

(3)假设运营商在“营改增”前后的流转税税负水平不变,则应有:营业收入×3%=[营业收入÷(1+销项税率)]×销项税率-[营业成本×可抵扣成本占比÷(1+进项税率)]×进项税率。

整理得:可抵扣成本占比=[销项税率÷(1+销项税率)-3%]×(1+进项税率)÷进项税率÷(1-毛利率)。

2. 对三大运营商流转税税负变化的测算与分析。以2012年的财务数据为例进行测算,表3是三大运营商公开发布的2012年财务报告中的一些主要财务数据。据此可测算得出三大运营商增值税的可抵扣成本占比情况,如表4所示。

表3 三大运营商2012年的年报数据 单位:万元

	收入	成本	毛利率	电路租费及网间结算支出	设备增量
中国移动	560 413	409 891	26.86%	35 049	112 474
中国电信	283 073	261 887	7.48%	66 003	44 824
中国联通	256 265	179 108	30.11%	51 197	83 970

表4 运营商可抵扣成本占比情况

	营业成本中可抵扣项占比	资本开支可抵扣项占成本比	可抵扣成本占比	税负水平不变时的可抵扣成本占比		进项税缺口(负数为结余)	
				11%	6%	11%	6%
中国移动	8.55%	27.44%	35.99%	65.02%	25.03%	29.03%	-10.96%
中国电信	25.20%	17.12%	42.32%	51.40%	19.79%	9.09%	-22.53%
中国联通	28.58%	46.88%	75.47%	68.04%	26.20%	-7.42%	-49.27%

由表4容易看出,若通信业增值税税率定为11%,则中国移动面临较大的进项税缺口,缺口比例高达29.03%,中国电信次之,缺口率为9.09%;而当增值税税率定为6%时,则三大运营商均有较多的进项税结余,无须上缴增值税。因此,根据2012年的财务数据,若增值税税率

定为6%,则三大运营商的流转税税负水平均会显著降低,运营商的减税效应明显;而若增值税税率定为11%,则三大运营商的流转税税负水平会出现明显分化,其中中国移动的税负水平可能会上升,而中国联通的税负水平则仍然下降。需要注意的是,由于我们的测算基于对实务操作较为乐观的假设,而实务中由于供应商资质管理及税务管理的原因,有时无法取得足够的增值税专用发票,因此该测算结果可能会比实际情况略为乐观。

五、“营改增”对电信运营商业务支撑系统的影响

电信运营商的业务支撑系统主要包括三大领域:电信业务支撑系统(BSS)、运营支撑系统(OSS)、管理支撑系统(MSS)。业务支撑系统是支持通信运营商的客户服务和市场营销过程的计算机系统,运营支撑系统支持通信运营商的资源配置和网络运营管理,管理支撑系统支持通信运营商的人力、财务、工程等企业管理。

由于增值税在政策规定、税款计算和发票管理等方面都较营业税远为复杂,因此,一旦“营改增”政策在电信业开始实施,运营商需要重新制定制度、流程来对增值税管理工作进行规范,从而对业务支撑能力产生更高的要求。因此,为了有效应对这一要求,运营商还须对业务支撑系统进行相应的调整改造,至少包括:①业务受理系统中的客户管理系统需要实现对客户的标示;②集中收入管理系统、集中计费系统、ERP核心系统、集中PRM系统、综合结算系统、报账管理系统等需要实现价税分离;③如果根据业务种类采用差别化税率,还需在集中收入管理系统、集中计费系统、ERP核心系统中实现对相关业务的合理、准确划分。

六、运营商的增值税税务优化建议

应该认识到,“营改增”绝不仅仅是税务管理或财务会计处理核算的简单改变,而是将影响企业管理各个方面的重大变革,为此,运营商必须合理规划、统筹安排,积极进行增值税的税务优化。

1. 可抵扣进项税额的有效管理——开源。对运营商而言,对可抵扣进项税额的获取具有较大的挖掘潜力与空间,可通过供应商管理、采购模式、租赁业务改善等具体方式,实现对可抵扣进项税额的有效管理:

(1)对现有的设备、建设、IT等供应商进行全面梳理,在招投标的采购决策中,给予一般纳税人供应商以政策倾斜,调低小规模纳税人的交易价格,逐步淘汰小规模纳税人供应商。

(2)对合同范本进行修订,合同中须明确约定发票类型与开具时间、技术服务条款、运输条款等涉税事宜。

(3)由于目前营改增分行业、分地区试点的状况仍将在一定时期内持续,因此,应尽量减少对未开展营改增试点地区、未试点行业的非一般纳税人企业的采购,从而最

视同销售会计方法选择影响企业税利吗

方飞虎(教授) 郑宝凤

(浙江经贸职业技术学院财务会计系 杭州 310018)

【摘要】 企业所得税视同销售行为会计上存在确认收入与不确认收入的区别,两种不同会计处理方法下税法的相关扣除待遇不同。笔者通过对四种情况的比较分析得出,有关视同销售行为会计方法的选择与会计利润无关,但是否会影响企业所得税要视情况而异,并提出了自己的见解与建议。

【关键词】 视同销售 会计方法 税利 影响

一、问题的提出

《企业所得税法实施条例》第25条规定:“企业发生非货币性资产交换,以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,应当视同销售货物、转让资产或者提供劳务,但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。”《国家税务总局关于企业处置资产所得税处理问题的通知》(国税函[2008]828号)进一步强调了“企业将资产移送他人,如将自有资产用于市场推广或销售、交际应酬、职工奖励或福利、股息分配、对外捐赠或其他改变资产所有权属的用途等情形应视同销售”的规定。

大限度地获得可抵扣进项税额。

(4)集中采购模式下,统谈、统签、统付的业务操作模式难以实现增值税进项税的充分抵扣,因此须变为统谈、分签、分付。

(5)加强水电费的发票管理,与水力电力部门或物业、出租方等协商,通过水电表独立等各种可能方式,获取水电费的增值税专用发票。

(6)加强对租赁业务的管理,如同时租赁设备等网元和铁塔等不动产时,应明确网元租赁的价格并明确应提供增值税专用发票;同时在总价不变的情况下,还可考虑尽量降低不动产部分的租赁价格,以尽量多地获得增值税进项税额。

2. 销项税额的有效管理——节流。运营商主营的语音和数据业务的税率固定,调整空间较小,但由于增值税政策特点的不同,其仍然可以通过调整现有的部分业务模式,以期实现销项税额的有效降低:

(1)减少代销行为、赠送行为,如预存话费送手机业务,按目前营业税规定,上述捆绑业务属于营业税混合销

“视同销售”是一个税收概念,会计制度并无明确界定视同销售行为,也不存在专门针对视同销售做出具体会计处理的规定。但《企业会计制度》对于企业发生的将自有资产用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的,不确认销售收入,而将发生的支出直接列入相关的成本费用,但《企业会计准则》对包括非货币性资产交换,将货物、财产、劳务用于偿债、集资、职工福利和利润分配等用途的,确认销售收入,按公允价值结转销售收入,同时结转业务成本。

可见,所得税法上“视同销售”事项对于执行《企业会计制度》的企业来说,在会计处理上均不确认销售收入,

售,按邮电电信业3%税率缴纳营业税。营改增后,送手机部分将视同销售,适用税率为17%,如不改变这类业务模式,运营商的税负明显加重。

(2)积分换话费回馈制度、大客户维系支出等,在营改增后都将采用视同销售原则,应进行业务模式调整,如可考虑将赠送模式改为折扣方式,尽量减轻额外税负。

(3)加强税务管理。相对于营业税,增值税的管理更为成熟,其监管更为严格,因此,运营商需要更加注意核算方式与税务管理的问题,建立起新的核算方式与税务管理模式。例如,增值税是凭票缴纳和抵扣的,营改增后,运营商的发票管理量将更加庞大,一方面,在与上下游的合作工程中,要及时督促发票的开具,另一方面,运营商应妥善保存并及时梳理发票单据。

主要参考文献

1. 艾华,王震.营业税改征增值税试点政策与实务处理.北京:中国税务出版社,2012

2. 平新乔,张海洋,梁爽等.增值税与营业税的税负.财政与金融,2010;3

而对执行《企业会计准则》的企业来说,对非货币性资产交换,将货物、财产、劳务用于偿债、集资、职工福利和利润分配等用途的5个“视同销售”事项与所得税法规定不存在差异,其主要差异表现在“捐赠、赞助、广告、样品”这4个用途的“视同销售”事项上。

不管是执行《企业会计制度》还是《企业会计准则》,会计与所得税法均存在“确认收入”与“不确认收入”的差异。基于视同销售确认收入与否对企业税利的影响,实务界一直存在争议。为此,笔者拟选取将自制资产用于捐赠进行实例分析(捐赠事项执行《企业会计制度》与《企业会计准则》)。

二、问题分析

某企业(一般纳税人)将自制产品2000件,成本每件100元,市场售价每件150元,通过资格认定的公益性社会团体用于公益性捐赠。该企业增值税税率为17%,所得税税率为25%,假定无其他纳税调整事项,同时不考虑增值税以外的其他流转税费。

1. 假定企业当年捐赠前会计利润为200万元,会计处理方法选择对企业税利的影响如表1所示,具体会计处理如下。①会计上不确认收入。借:营业外支出25.1;贷:库存商品20,应交税费——应交增值税(销项税额)5.1。②会计上确认收入。借:营业外支出35.1;贷:主营业务收入30,应交税费——应交增值税(销项税额)5.1。同时:借:主营业务成本20;贷:库存商品20。

表1

单位:万元

序号	项目	不确认收入	确认收入
1	捐赠前会计利润	200	200
2	捐赠金额	25.1	35.1
3	捐赠业务利润	0	10
4	本年利润总额(1-2+3)	174.9	174.9
5	捐赠税前扣除比例	12%	12%
6	捐赠税前扣除限额(4×5)	20.99 < 25.1	20.99 < 35.1
7	实际享受的捐赠税前扣除额	20.99	20.99
8	捐赠支出纳税调增(2-6)	4.11	14.11
9	视同销售纳税调增	10	0
10	纳税调整后所得(4+7+8)	189.01	189.01
11	所得税税率	25%	25%
12	应交所得税额(9×10)	47.25	47.25

从表1分析可知,在这种情况下,无论会计上确认收入与否都不会影响企业会计利润(本例中均为174.9万元),也不会影响企业缴纳的所得税(本例中均为47.25万元)。为什么两者会一致?这是因为在实际捐赠支出都大于税前扣除限额的前提下,两种会计处理方法的捐赠税前扣除额一致(本例中均为20.99万元)。

2. 假定企业当年捐赠前会计利润为300万元,则会计

处理与前述相同,会计处理方法选择对企业税利的影响如表2所示。

表2

单位:万元

序号	项目	不确认收入	确认收入
1	捐赠前会计利润	300	300
2	捐赠金额	25.1	35.1
3	捐赠业务利润	0	10
4	本年利润总额(1-2+3)	274.9	274.9
5	捐赠税前扣除比例	12%	12%
6	捐赠税前扣除限额(4×5)	32.99 > 25.1	32.99 < 35.1
7	实际享受的捐赠税前扣除额	25.1	32.99
8	捐赠支出纳税调增(2-6)	0	2.11
9	视同销售纳税调增	10	0
10	纳税调整后所得(4+7+8)	284.9	277.01
11	所得税税率	25%	25%
12	应交所得税额(9×10)	71.22	69.25

从表2分析可知,在这种情况下,无论会计上确认收入与否都不会影响企业的会计利润(本例中均为274.9万元),但会影响企业应交的所得税,本例中会计上确认收入比不确认收入节税1.97万元(71.22-69.25)。

为什么两者会不一致?这是因为实际捐赠支出既有大于税前扣除限额的情况(本例中为确认收入情况下35.1 > 32.99),也有小于税前扣除限额的情况(本例中不确认收入情况下25.1 < 32.99),在这种情况下两种会计处理方法的捐赠税前扣除额不一致,其节税额正是会计上确认收入比不确认收入情况下多享受到的捐赠税前扣除额与所得税税率的乘积,本例中为1.97(万元)[(32.99-25.1)×25%]。

3. 假定企业当年捐赠前会计利润为400万元,则会计处理与前述相同,会计处理方法选择对企业税利的影响如表3所示。

表3

单位:万元

序号	项目	不确认收入	确认收入
1	捐赠前会计利润	400	400
2	捐赠金额	25.1	35.1
3	捐赠业务利润	0	10
4	本年利润总额(1-2+3)	374.9	374.9
5	捐赠税前扣除比例	12%	12%
6	捐赠税前扣除限额(4×5)	44.99 > 25.1	44.99 > 35.1
7	实际享受的捐赠税前扣除额	25.1	35.1
8	捐赠支出纳税调增(2-6)	0	0
9	视同销售纳税调增	10	0
10	纳税调整后所得(4+7+8)	384.9	374.9
11	所得税税率	25%	25%
12	应交所得税额(9×10)	96.23	93.73

从表3分析可知,在这种情况下,无论会计上确认收入与否都不会影响企业的会计利润(本例中均为374.9万元),但会影响企业应交的所得税,本例中会计上确认收入比不确认收入节税2.5万元(96.23-93.73)。为什么两者会不一致?原因和表2分析的一样,是因为实际捐赠支出都小于税前扣除限额的情况,两种会计处理方法的捐赠税前扣除额不一致,其节税额就是会计上确认收入情况下比不确认收入情况下多享受到的捐赠税前扣除额与所得税税率的乘积,本例中为2.5万元[(35.1-25.1)×25%]。

4.假如该企业的捐赠不符合公益性捐赠税前扣除的相关条件,或者是非公益性捐赠,其他条件不变,则会计处理与前述相同,会计处理方法选择对企业税利的影响如表4所示。从表4分析可知,在这种情况下,同样无论会计上确认收入与否都不会影响企业的会计利润(本例中利润总额均为174.9万元),也不会影响企业缴纳的所得税(本例中均为52.5万元)。为什么两者也会一致?这是因为全部捐赠支出不允许在税前扣除的情况下,两种会计处理方法的捐赠税前扣除额也是一致的,即税前扣除额均为0。

表4 单位:万元

序号	项目	不确认收入	确认收入
1	捐赠前会计利润	200	200
2	捐赠金额	25.1	35.1
3	捐赠业务利润	0	10
4	本年利润总额(1-2+3)	174.9	174.9
5	捐赠税前扣除比例	0	0
6	捐赠税前扣除限额(4×5)	0	0
7	实际享受的捐赠税前扣除额	0	0
8	捐赠支出纳税调增(2-6)	25.1	35.1
9	视同销售纳税调增	10	0
10	纳税调整后所得(4+7+8)	210	210
11	所得税税率	25%	25%
12	应交所得税额(9×10)	52.5	52.5

5.企业将自制资产用于“赞助、广告、样品”等其他三种用途的“视同销售”事项上,情况与上述用于捐赠的分析类似。

用于赞助,如果是广告性的,按广告费进行会计与税务处理;如果是非广告性的,则不允许在税前扣除,结果和表4所示情况相似。

用于广告,税法也有扣除限额的规定,不同会计方法选择对企业税利影响的结果与表1、表2、表3情况相似。

用于样品,一般属于业务宣传费,税法对广告费与业务宣传费合并计算扣除,税前扣除限额为不超过当年销

售(营业)收入15%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

所以,以上自制资产用于“赞助、广告、样品”三种用途的“视同销售”事项,一般都归集在广告费和业务宣传费中,除会计处理列入“销售费用”与捐赠列入“营业外支出”有所不同外,其余均与表1~表4情况相似,不再赘述。

三、结论与建议

通过以上比较与分析,笔者认为,企业对外捐赠(包括赞助、广告、样品,下同)自制资产等所得税视同销售行为,无论会计上确认收入与否都不会对会计利润产生任何影响,即会计方法选择与会计利润无关,但是否会影响企业所得税,则视情况而异:

在没有足够的利润总额确保企业对外捐赠额都能在税前扣除的情况下,即实际捐赠额≥税前扣除限额(表1所示情形),或捐赠额不允许税前扣除的情况下(表4所示情形),无论会计上确认收入与否都不会影响企业所交的所得税,即会计方法选择与企业所得税无关。

在有足够的利润总额至少能确保会计上不确认收入的情况下企业实际捐赠支出都能在税前扣除的前提下,即实际捐赠额<税前扣除限额(本文表2、表3所示情形),会计方法选择会对企业所得税产生影响,其影响表现为会计上确认收入比不确认收入节税,其节税额恰好等于会计上确认收入比不确认收入情况下多享受到的税前扣除捐赠额与所得税税率的乘积。

笔者认为,在相同条件下企业该交多少所得税应该取决于税法规定,而不应该因会计处理方法不同而改变,企业缴纳税款的多少,应由企业的生产经营活动决定,而不受使用的会计方法的影响(马泽方,2012)。为此建议,不管会计处理方法如何选择,同一捐赠事项的税前扣除政策待遇应该保持一致,这样才能体现税法的公平性。

也有人主张,为了有效减少会计与税法的处理差异,降低税收遵从成本,建议企业都采用会计上确认收入的处理方法处理上述4项视同销售行为,笔者认为这个建议不妥。既然目前还无法完全统一会计收入与税法收入的确认标准,我们就应该承认和尊重两者之间的差异,一味地迎合税法或会计某一方面的需要,都会丧失自身应有的原则与标准,从而影响信息质量。

主要参考文献

- 1.沈士喜.视同销售的会计与税务处理.注册税务师,2012;12
- 2.马泽方.视同销售计税不应受会计方法影响.中国税务报,2012-08-20
- 3.凌虎.企业所得税视同销售行为会计核算差异及影响分析.税收征纳,2010;10