

“营改增”对通信行业的影响

蔡欢

(浙江电信财务共享服务中心 杭州 310006)

【摘要】继2012年“营改增”改革试点后,2013年通信行业也被列入“营改增”范围,这对通信行业来说无疑是一大挑战。本文结合通信行业的特点,分析通信行业在“营改增”后面临的工作重点和难点,并试图结合行业特点对相关税务风险点进行控制。

【关键词】营业税 增值税 营改增 通信行业

2013年我国“营改增”进入新阶段,自8月1日起将交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点范围由部分省市扩大到全国,并适时将邮电通信、铁路运输、建筑安装等行业纳入改革试点。

通信行业是为全社会传递信息的生产组织,具有其特殊性:①通信行业的产品不具有实物形态,主要是以提供服务为主,服务的提供和消费过程具有同时性,即消费者使用通信服务的过程就是通信企业提供服务的过程。②通信行业具有空间上的分散性和地域上的广阔性,要求在各地设立分公司,组织架构复杂。③通信行业属于技术和资金密集型企业,资本投入规模大,固定资产占比大,投资回报周期比较长,技术更新快,产品和服务升级换代的周期比较短。因此,“营改增”后税负是否能降低,以及如何有效利用增值税的优点来减轻税负,对通信行业来说无疑是一大课题。

一、营业税与增值税的比较

营业税是对在我国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人所取得的营业额征收的一种商品和劳务税。营业税一般以营业全额为计税依据,税额不受成本费用影响,按行业设计税率,不同行业税率不同,实行比例税率,计征简便,为价内税。

增值税是对销售或者进口货物,提供加工、修理修配劳务货物以及提供应税服务的单位和个人就其实现的增值额征收的一种税。

增值税具有以下特点:①对应税事项新增的价值额征收,而非全额征收;②其核心是税款的抵扣,我国增值税采用凭专用发票抵扣,实行以票管税,强调增值税发票管理;③价外税,附加在价格以外自动向消费环节转嫁,最终由消费者承担。

“营改增”后,通信行业的税收模式发生本质改变,主要体现在纳税人类型、计税依据、税率、应纳税额和发票管理等方面发生变化(见下表)。

通信行业“营改增”前后纳税要素比较

项目	营业税	增值税
纳税人类型	营业税纳税人	一般纳税人或小规模纳税人
计税依据	通信业提供电信等相关业务取得的收入,一般以收入全额为计税依据	通信业提供增值税应税劳务各环节新增的价值额
税率	一般是3%	11%
应纳税额	应纳税额=应税营业额×适用税率	应纳税额=销项税额-进项税额
发票管理	开具通信行业服务业发票	以票管税,按开票交税,取得合规的发票并在规定时间内认证,认证之后才能进行抵扣
纳税义务发生时间	提供应税服务,并收讫营业收入款或者取得索取营业收入款项票据的当天	一般规定,纳税人销售货物或者应税劳务,其纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天
税款缴纳	电信单位提供电信业务的营业税纳税地点为电信单位机构所在地,由地税部门负责征管	向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。总、分支机构不在同一县(市)的,应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税,经相关机构批准,可以由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关申报纳税。由国税部门负责征管

二、“营改增”对通信行业的影响分析

(一)销项税的确认难点

销项税额是纳税人销售货物或提供应税劳务,按照销售额和相应税率计算并向购买方收取的增值税额。通信行业销项税的确认难点主要在以下几方面:

1. 产品组合的影响。电信业务除了最基本的电信业务,即基础电信业务和增值电信业务,针对不同的需求,不断涌现各种复合业务,如终端销售、电子商务平台服务、资源出租业务和综合信息应用服务、ITV业务、信息系统集成服务等。从业务实质分析,有些业务应当归属于现代服务业范畴;在业务形式上,为满足消费者的不同需求,除传统的单产品

业务外,合理搭配各类产品提供融合套餐业务,这导致在计算销项税额时可能在一项业务中存在不同的增值税税率。

流转税业务中,存在混合销售和兼营两种特殊情况。混合销售是指一项销售行为既涉及货物又涉及非增值税应税劳务,强调销售货款及劳务价款是同时从一个购买方取得的,包含增值税混合销售、营业税混合销售。兼营是纳税人既涉及增值税应税劳务,同时也从事营业税的应税劳务,但这两项经营活动间并无直接联系或从属关系,其强调这两类经营项目不是在同一销售行为中发生,即销售货物和应税劳务不是同时发生在同一购买者身上。当纳税人兼营不同税率的应税项目时,应当分别核算不同税率应税项目的销售额;未分别核算销售额的,从高适用税率。因此,“营改增”后通信企业需要做好相应业务归属税目的分类,特别是对融合套餐做好不同产品的业务收入拆分,以争取最低的税负。

2. 结算方式的影响。现行增值税条例规定的总原则:纳税人销售货物或者应税劳务,其纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。

通信行业提供服务的方式不像销售货物一样,往往在时间上具有连续性,预收话费等预收款形式极其普遍。缴纳营业税时,企业往往根据会计准则的权责发生制原则,分期确认收入,按照营业额计提营业税,并按时缴纳。但是增值税强调“以票管税”,要求按所开增值税发票交税。对于预存款,理论上应开具预存款收据或普通发票,增值税专用发票只能在服务完成时提供,但实际工作中存在一些非个人客户缴纳预收款时要求开具发票的情况,这便产生一系列难题:预收款是否可以开具增值税发票?如果是融合产品套餐,应该根据何种税率开票?开票后如何缴纳税款?这些都将成为通信行业在实际工作中的难点。

3. 视同销售的影响。为防止逃税,避免抵扣链条中断,《增值税暂行条例》规定了八大视同销售行为:将货物交付其他单位或者个人代销;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至其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目;将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费;将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户;将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;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。

通信企业在销售终端业务上,很多时候会委托其他单位如实业公司、代理商等代销手机等终端产品;通信企业存在各种分公司或子公司,为了盘活企业资源,存在不同主体之间调拨库存和资产等行为;另外,在营销活动、客户维系等活动中,会采取一些无偿赠送的方式,如无偿赠送宽带猫、终端等。这些行为极可能会被税务机关认定为视同销售,需要缴纳增值税。

(二)进项税的确认难点

进项税指购进货物或接受应税劳务时,所支付或者负担的增值税额。可抵扣进项税主要有两个关键控制点:第一,是否为可抵扣项目;第二,是否取得合规的可抵扣发票。

1. 可抵扣进项税的判断。通信企业以提供服务为主,它提供的服务基于大规模资本投入所形成的有线传输、无线传输、移动通信和交换设备等固定资产。现行增值税为消费型增值税,对于购入的用于生产经营用的固定资产,其增值税可以抵扣,不动产和自用的车辆除外。通信企业属于技术和资金密集型企业,固定资产比重大,这使得购入生产用固定资产成为一大主要的抵扣途径。但由于固定资产投资回报周期长,企业不可能为了抵扣而经常更新资产,因此通过这一方式实现的抵扣又是有限的,如何充分有效地利用资本性投资的可抵扣性对通信企业来说非常重要。

通信企业成本支出中,固定资产的维修费、电费占企业运营成本的很大比重。根据《增值税暂行条例》规定,修理修配属于增值税应税事项,对生产经营设备的修理修配可以抵扣,对不动产及构成不动产构筑物、附着设施维修,如中央空调维修,不可抵扣。购买电力服务同样需要区分办公、生产和食堂用电,对办公和生产用电,可以抵扣;对食堂和其他用于员工福利方面的用电,相应的进项税额应予以转出。这使企业对维修费和用电的管理提出了高要求,准确区分用途是关键。

另外,通信企业中某些资产是否可抵扣仍存在争议:一是通信用铁塔、基站附属房屋;二是综合布线。由于这两类资产比重不小,直接影响企业的税负,因此还需要进一步研究。

2. 可抵扣发票的获取。按照《增值税暂行条例》规定,能够抵扣的发票主要有:①从销售方或者提供方取得的增值税专用发票;②从海关取得的海关进口增值税专用缴款书;③购进农产品的收购发票或者销售发票;④接受交通运输业服务的相关发票和运输费用结算单据等。

需注意的是,通信企业的固定资产大多不是直接购入就可以使用的,它需要安装或者建造,资本性支出一般主要由设备购货款和施工建设等服务费两部分构成。通信行业基本不生产原材料,因此设备基本从制造商处采购而来,在设备采购方面,应该选择一般纳税人类型的企业,以获取增值税专用发票;对于服务费,由于建筑安装企业虽然被列入“营改增”范畴,但还未正式实行,无法取得增值税专用发票,这要求企业合理安排“营改增”过渡期间的投资大小,并实时关注改革动态,做好相关的投资安排。

主要参考文献

1. 中国注册会计师协会.税法.北京:经济科学出版社,2013
2. 全国注册税务师执业资格考试教材编写组.税法.北京:中国税务出版社,2013
3. 廖梅.“营改增”对通信行业的影响及应对措施.财会研究,2013;4