

“营改增”全国推开后的纳税筹划

梁文涛

(山东经贸职业学院会计学院 山东潍坊 261011)

【摘要】 交通运输业和部分现代服务业“营改增”于2013年8月1日起在全国范围内全面推开,本文通过案例对其纳税筹划进行阐述,以期帮助“营改增”企业用好税收政策,获取税收利益。

【关键词】 营改增 纳税筹划 起征点

一、“营改增”后收入分类核算的纳税筹划

例1:河北省美集公司在“营改增”试点后被认定为增值税一般纳税人,2014年1月共取得营业额(销售额)600万元,其中提供设备租赁取得收入400万元(含税)、对境内单位提供信息技术咨询服务取得收入200万元(含税),当月可抵扣的进项税额为30万元。请对其进行纳税筹划。

筹划思路:纳税人应当尽量将不同税率的货物或应税劳务分别核算,以适用不同的税率,从而规避从高适用税率,进而减轻企业负担。

方案一:未分别核算销售额。应纳增值税=600÷(1+17%)×17%-30=57.18(万元)。

方案二:分别核算销售额。应纳增值税=400÷(1+17%)×17%+200÷(1+6%)×6%-30=39.44(万元)。

由此可见,方案二比方案一少缴纳增值税17.74万元(57.18-39.44),因此,应当选择方案二。

筹划点评:分别核算在一定程度上会加大核算成本,但若分开核算后的节税额比较大,则核算成本的增加是非常值得的。

二、“营改增”后小规模纳税人转化为一般纳税人的纳税筹划

例2:山东省汇信咨询服务公司于2013年8月1日起被纳入“营改增”试点范畴,试点实施前应税服务年销售额为450万元(不含税),试点以后可作为小规模纳税人。而若申请成为一般纳税人,则可抵扣进项税额为18万元。请对其进行纳税筹划。

筹划思路:对于年应税销售额未超过500万元以及新开业的试点纳税人,若经测算发现作为增值税一般纳税人更有利,则应当在满足有固定生产经营场所以及会计核算健全这两个条件的基础上,主动向主管税务机关申请成为一般纳税人。

方案一:仍作为小规模纳税人。则应纳增值税=450×

3%=13.5(万元)。

方案二:在满足有固定生产经营场所以及会计核算健全这两个条件的基础上,主动向主管税务机关申请成为一般纳税人。则应纳增值税=450×6%-18=9(万元)。

由此可见,方案二比方案一少缴纳增值税4.5万元(13.5-9),因此,应当选择方案二。

筹划点评:通过主动创造条件来满足税法规定,是纳税筹划常用的思路。但应当注意的是,企业一旦转化为一般纳税人,就不能再恢复为小规模纳税人。

三、“营改增”后一般计税方法与简易计税方法选择的纳税筹划

例3:陕西省的甲公司是一家设备租赁公司,于2013年8月1日起“营改增”试点,属于增值税一般纳税人。2013年10月1日,甲公司将其2013年2月购进的3台设备对外租赁给乙公司,租期为1年,共收取租赁费100万元(含税),租赁结束时甲公司收回该设备继续用于出租。甲公司2013年10月1日~2014年9月30日可抵扣进项税额共为1万元。请对其进行纳税筹划。

筹划思路:“营改增”试点一般纳税人将该地区试点实施之前购进的有形动产对外提供经营租赁时,由于该有形动产在试点前购进,当时其进项税额不予抵扣,这样在其试点后可抵扣的进项税额较少,因此一般选择适用简易计税方法计算缴纳增值税,可达到节税的目的。

方案一:选择一般计税方法。则甲公司应纳增值税=100÷(1+17%)×17%-1=13.5(万元)。

方案二:选择简易计税方法。则甲公司应纳增值税=100÷(1+3%)×3%=2.9(万元)。

由此可见,方案二比方案一少缴纳增值税10.6万元(13.5-2.9),因此,应当选择方案二。

筹划点评:“营改增”试点一般纳税人在试点期间提供有形动产经营租赁服务,一旦选择适用简易计税方法

计算缴纳增值税,在36个月内就不得变更了。因此,企业应当权衡利弊,综合考虑,慎重选择计税方法。

四、“营改增”后接受运输劳务方式选择的纳税筹划

例4:甲企业为增值税一般纳税人,2013年10月欲接受一家企业提供的交通运输服务,现有以下四种方案可供选择:一是接受乙企业(一般纳税人)提供的运输服务,取得增值税专用发票,发票上注明的价款为31 000元(含税);二是接受丙企业(小规模纳税人)提供的运输服务,取得由税务机关代开的增值税专用发票,价税合计为30 000元;三是接受丁企业(小规模纳税人)提供的运输服务,取得普通发票,价税合计为29 000元;四是接受铁路运输部门提供的铁路运输服务,取得普通发票,金额为30 000元。城建税税率为7%,教育费附加征收率为3%。请对其进行纳税筹划。

筹划思路:由于交通运输业在全国推行“营改增”后,以前的按运输费用结算单据计算进项税额的方式已无必要。《财政部 国家税务总局关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]37号)取消了财税[2011]111号文件规定的两项运输费用进项税额的抵扣政策:①取消了试点纳税人和原增值税一般纳税人,按交通运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算进项税额的政策;②取消了试点纳税人接受试点小规模纳税人提供的交通运输服务,按增值税专用发票注明金额和7%的扣除率计算进项税额的政策。财税[2011]111号文件的上述政策被取消后,纳税人除了取得铁路运输费用结算单据外(由于2013年8月1日之后交通运输业中只有铁路运输未实行“营改增”),将统一按照增值税专用发票的票面税额抵扣进项税额。

接受运输劳务的企业应当综合考虑接受运输服务的价格和可抵扣的进项税额两方面因素。对于存在的可抵扣的进项税额(会使增值税税负减轻),又会相应地减少城建税和教育费附加。这样我们可通过比较不同方案下的现金净流量或现金流出量的大小,最终选择现金净流量最大或现金流出量最小的方案。

方案一:接受乙企业(一般纳税人)提供的运输服务,取得增值税专用发票,发票上注明的价款为31 000元(含税)。则甲企业现金流出量 $=31\ 000-31\ 000\div(1+11\%)\times 11\%\times(1+7\%+3\%)=27\ 620.721$ (元)。

方案二:接受丙企业(小规模纳税人)提供的运输服务,取得由税务机关代开的增值税专用发票,价税合计为30 000元。则甲企业现金流出量 $=30\ 000-30\ 000\div(1+3\%)\times 3\%\times(1+7\%+3\%)=29\ 038.835$ (元)。

方案三:接受丁企业(小规模纳税人)提供的运输服务,取得普通发票,价税合计为29 000元。则甲企业现金

流出量 $=29\ 000$ (元)。

方案四:接受铁路运输部门提供的铁路运输服务,取得普通发票,金额为30 000元。则甲企业现金流出量 $=30\ 000-30\ 000\times 7\%\times(1+7\%+3\%)=27\ 690$ (元)。

由此可见,方案一比方案二现金流出量少1 418.114万元($29\ 038.835-27\ 620.721$),方案一比方案三现金流出量少1 379.279万元($29\ 000-27\ 620.721$),方案一比方案四现金流出量少69.279万元($27\ 690-27\ 620.721$),因此,应当选择方案一。

筹划点评:选择接受运输服务的方式时,不能仅考虑价格和税负因素,还应考虑对方提供的运输服务的质量、信用、耗用时间等多种因素。

五、“营改增”后起征点的纳税筹划

例5:个体工商户李某为“营改增”试点小规模纳税人,2013年10月取得咨询服务收入20 601元(含税),当地规定的增值税起征点为20 000元。请对其进行纳税筹划(假设不考虑城建税和教育费附加)。

筹划思路:在涉及起征点的情况下,若销售收入刚刚达到或超过起征点,则应减少收入使其在起征点以下,以便享受免税待遇。

方案一:将月含税销售收入额仍保持为20 601元水平。则不含税销售收入额 $=20\ 601\div(1+3\%)=20\ 000.97$ (元),超过当地规定的增值税起征点20 000元,则李某应纳增值税 $=20\ 000.97\times 3\%=600.03$ (元),税后收入 $=20\ 601-600.03=20\ 000.97$ (元)。

方案二:将月含税销售收入额降至20 599元。则不含税销售收入额 $=20\ 599\div(1+3\%)=19\ 999.03$ (元),未超过当地规定的增值税起征点20 000元。因此,免征增值税,税后收入 $=20\ 599$ (元)。

由此可见,方案二比方案一少缴纳增值税600.03元($600.03-0$)、多获取收入598.03元($20\ 599-20\ 000.97$),因此,应当选择方案二。

筹划点评:起征点的纳税筹划仅适用于小规模纳税人销售额刚刚达到或超过起征点的情况,其在实务中的应用空间较小。

【注】本文系2013年山东省软科学研究计划资助项目“营业税改征增值税后的相关企业税收政策应用研究”(项目编号:2013RKA07010)的阶段性成果,以及2012年山东省软科学研究计划资助项目“小微企业税收政策应用研究”(项目编号:2012RKA07040)的阶段性成果。

主要参考文献

1. 戴琼. 营业税改征增值税操作实务与技巧. 北京: 中国经济出版社, 2012
2. 梁文涛. 纳税筹划实务. 北京: 清华大学出版社, 2012