

谈“营改增”对电信业的税负影响

叶前林, 何伦志(博士生导师)

(新疆大学经济与管理学院, 乌鲁木齐 830046)

【摘要】 随着“营改增”在与电信业经营模式相类似的邮政业中的成功试点, 电信业也被纳入“营改增”试点范围。本文对电信业“营改增”试点工作作了简要介绍, 利用税负无差异均衡点抵扣率分析“营改增”下电信业税负变化趋势, 然后在分析电信业实施“营改增”中难点问题的基础上, 提出了几点纳税筹划建议。

【关键词】 电信业; 营改增; 无差异均衡点抵扣率; 税负; 纳税筹划

随着“营改增”在邮政业的不断深入推进和平稳过渡, 经过前期试点的经验积累, 在经营模式与邮政业相似的电信业推进“营改增”试点工作条件已相对成熟。2014年4月30日, 经国务院批准, 财政部和国家税务总局发布了《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), 明确从2014年6月1日起, 将电信业纳入营业税改征增值税(简称“营改增”)试点范围。按照上述文件规定: 纳入“营改增”试点的电信业应税服务范围包括基础电信服务和增值电信服务; 其中, 提供基础电信服务增值税税率为11%, 提供增值电信服务增值税税率为6%。打破多年来统一征收营业税3%的传统。本文就“营改增”对电信业的税负影响进行深入分析, 并提出具有针对性的政策建议。

一、“营改增”对电信业的税负影响

电信业与其他行业不同的是, 不实行按年销售额标准进行小规模纳税人和一般纳税人的分类管理, 而是依据其机构特点、经营模式实行统一征税。《国家税务总局关于发布〈电信企业增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2014年第26号)规定, 总机构及其分支机构, 一律由主管税务机关认定为增值税一般纳税人。

在“营改增”之前, 电信业缴纳3%的营业税。“营改增”之后, 电信业实行两档税率, 基础电信业务缴纳11%的增值税, 增值电信业务缴纳6%的增值税。由于营业税是价内税, 按含税收入全额的3%征收, 其计税公式为: 应缴营业税=含税收入额×3%, 该营业税的实际税率就是3%。“营改增”后, 电信业改征增值税, 征收的是价外税, 以不含税收入为计税基础, 因存在6%和11%两档不同税率, 其计税公式分别为: 应缴增值税=含税收入额÷(1+增值税税率)×6%; 应缴增值税=含税收入额÷(1+增值税税率)×11%, 该增值税的实际税率并不是6%和11%, 其实际税率为: 增值税实际税率=1/(1+增值税税率)×增值税税率。电信业纳

税人“营改增”前后税率变化情况见表1。

表1 电信业纳税人“营改增”前后税率变化情况

税种	“营改增”前	“营改增”后	“营改增”后实际税率	税率变化幅度
营业税	3%		3%	
增值税		6%	5.66%	2.66%↑
		11%	9.91%	6.91%↑

注: “营改增”后实际税率=1/(1+增值税税率)×增值税税率; 税率变化幅度=“营改增”后税率-“营改增”前税率=“营改增”后实际税率-3%; “↑”表示税负上升, 意味着税负较“营改增”前增加。

从表1来看, 不考虑其他因素, 仅从税率变化分析, “营改增”之后, 电信业的实际税率出现大幅度提高, 由“营改增”前营业税实际税率3%提高至“营改增”后增值税实际税率5.66%和9.91%, 实际税负分别增加2.66%和6.91%。与营业税征收所不同的是, 缴纳增值税可以抵扣用于购置设备等固定资产的进项税额, 从而减轻税负, 不能光看表面的实际税率的简单变化而轻言电信业的税负增加, 应根据电信业在提供基础应税服务和增值应税服务中用于可抵扣的进项税额, 来判定电信业的税负变化。接下来, 下文就以“税负无差异均衡点抵扣率”来分析, 可抵扣进项税额究竟占总营业收入总额的多少, 才能保证电信业在“营改增”试点中的税负与“营改增”前税负水平保持一致。

二、利用“无差异均衡点抵扣率”分析税负变化趋势

无差异均衡点抵扣率是指可抵扣进项税额占总营业收入的比重, 用此指标来衡量税负的临界点, 并以此临界点来判定可抵扣率位于哪个范围, 从而确定税负变化。如比值越大, 其税负越轻; 比值越小, 其税负越重。下面举例分析。

假设某省移动通讯商年营业收入额为10亿元, “营改

增”前营业税为**3%**,该移动通讯商用于可抵扣的进项税额占年营业收入的比重固定不变,成正相关关系,比例系数为 α ;并假设其以**17%**的固定进项成本的税率进行抵扣。按照电信业缴纳增值税的公式:应缴增值税=销项税额-进项税额,可知,要保持“营改增”前后税负水平一致,可利用税负水平无差异均衡点抵扣率来计算表达。公式为:“营改增”前营业税=“营改增”后增值税,因电信业按照提供增值电信服务和基础电信服务分为**6%**和**11%**两档税率,其详细公式为:营业收入 $\times 3\%$ =销项税额 $\times 6\%$ -营业收入 $\times \alpha \times 17\%$ 或营业收入 $\times 3\%$ =销项税额 $\times 11\%$ -营业收入 $\times \alpha \times 17\%$ 。

(1)计算该移动通讯商“营改增”前后税负无差异均衡点抵扣率,即移动通讯商在“营改增”前后税负不变时可抵扣金额占营业收入的百分比;并依此税负无差异均衡点为临界点,分析高于或低于临界点的移动通讯商税负变化情况。

第一种情况:提供**6%**税率增值应税服务时,税负无差异均衡点抵扣率 α 为:

$$10 \times 3\% = 10 \times 6\% - 10 \times \alpha \times 17\%$$

$$\text{解得: } \alpha = 0.1765 \text{ 或 } 17.65\%$$

第二种情况:提供**11%**税率基础应税服务时,税负无

差异均衡点抵扣率 α 为:

$$10 \times 3\% = 10 \times 11\% - 10 \times \alpha \times 17\%$$

$$\text{解得: } \alpha = 0.4706 \text{ 或 } 47.06\%$$

根据上述两种不同税率情况分析,该移动通讯商在**6%**税率下,税负无差异均衡点抵扣率为**17.65%**,表明该移动通讯商可抵扣进项税额占营业收入比重为**17.65%**时,“营改增”前后税负一致。移动通讯商在**11%**税率下,税负无差异均衡点抵扣率为**47.06%**,表明该移动通讯商可抵扣进项税额占营业收入比重为**47.06%**时,“营改增”前后税负一致。

(2)设置几档不同的税负无差异均衡点抵扣率,分析该移动通讯商“营改增”前后的税负变化情况。

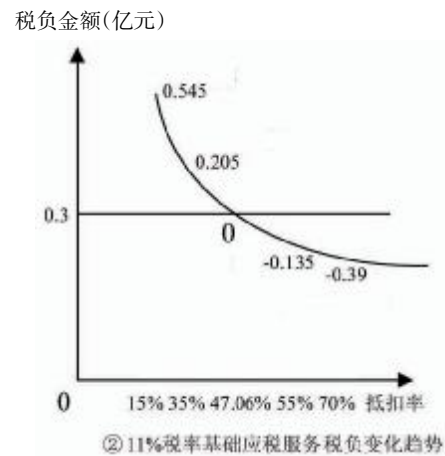
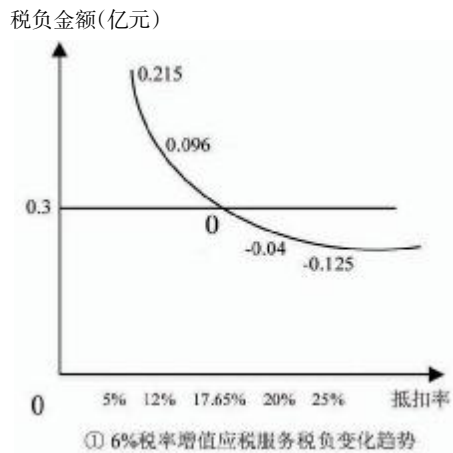
我们还是按照上述两种不同应税服务税率,以**17.65%**和**47.06%**为临界点,分别设置两组四档大于或小于税负无差异均衡点抵扣率(**5%、12%、17.65%、20%、25%**)和(**15%、35%、47.06%、55%、70%**),来分析移动通讯商“营改增”前后的税负变化情况(见表2)。

表2可以用简单直观图形表示(见下图)。

表2 移动通讯商不同税负抵扣率下的税负变化 单位:亿元

不同应税服务	营业收入	抵扣率	“营改增”前后	税负金额	税负率	税负率差	税负变化
提供 6% 税率增值应税服务	10	5%	“营改增”前	0.3	3%	2.15%	0.215
			“营改增”后	0.515	5.15%		
		12%	“营改增”前	*	*	0.96%	0.096
			“营改增”后	0.396	3.96%		
		17.65%	“营改增”前	*	*	0	0
			“营改增”后	0.3	3%		
		20%	“营改增”前	*	*	-0.4%	-0.04
			“营改增”后	0.26	2.6%		
		25%	“营改增”前	*	*	-1.25%	-0.125
			“营改增”后	0.175	1.75%		
提供 11% 税率基础应税服务	10	15%	“营改增”前	0.3	3%	5.45%	0.545
			“营改增”后	0.845	8.45%		
		35%	“营改增”前	*	*	2.05%	0.205
			“营改增”后	0.505	5.05%		
		47.06%	“营改增”前	*	*	0	0
			“营改增”后	0.3	3%		
		55%	“营改增”前	*	*	-1.35%	-0.135
			“营改增”后	0.165	1.65%		
		70%	“营改增”前	*	*	-3.9%	-0.39
			“营改增”后	-0.09	-0.9%		

注:*表示“营改增”前税负金额(0.3亿元)和税负率(3%)数值均不变。



不同税负抵扣率下的税负变化趋势图

根据表2和该移动通讯商不同税负抵扣率下的税负变化趋势图可知,该移动通讯商在第一种提供6%税率增值应税服务情况下,抵扣率5%、12%均小于税负无差异均衡点抵扣率17.65%时,“营改增”之后,该电信企业的税负分别增加0.215(5%)、0.096(12%),抵扣率越大,税负增加越小;反之,抵扣率越小,税负越重。当抵扣率处于税负无差异均衡点抵扣率17.65%时,即可抵扣进项税额占总营业收入的比重达到17.65%，“营改增”前后税负相等。当抵扣率20%、25%均大于税负无差异均衡点抵扣率17.65%时,“营改增”之后,该电信企业的税负分别减少0.04(20%)、0.125(25%),抵扣率越大,税负减轻越多;反之,抵扣率越小,税负减轻越少。

从该移动通讯商提供增值应税服务和基础应税服务税负变化趋势曲线也可以看出:该移动通讯商的税负与抵扣率成负相关关系,随着抵扣率的上升而下降;反之,随着抵扣率的降低,税负将增加。对于该移动通讯商在第二种提供11%税率基础应税服务情况下的分析也是相似的,在此不赘述。

通过对该移动通讯商提供11%税率基础电信服务和6%税率增值电信服务的税率情况分析,我们可以得出:当可抵扣率小于税负无差异均衡点率时,税负增加明显,即取得增值税专用发票用于可抵扣进项税额所占营业收入比重越小,税负增加越多;反之,当可抵扣率大于税负无差异均衡点率时,税负下降越多,即取得增值税专用发票用于可抵扣进项税额所占营业收入比重越大,税负下降越多。

三、电信业在“营改增”中的难点问题

依据国家税务总局2014年第26号公告规定,电信业应缴增值税=销项税额-进项税额,进项税额部分用以抵扣取得增值税专用发票的成本支出,达到避免重复征税、实现结构性减税、促进电信企业发展壮大的目的。下面按照可抵扣进项税额和销项税额具体分析电信业在“营改增”中存在的难点问题。

1. 可抵扣进项税额难点分析。电信企业进项税额部分涉及行业性质、渠道酬金、终端设备安装、基站建设及水电费支出等项目。第一,电信业属于资本技术密集型服务行业,对劳动力需求大,资金需求丰厚,尤其在劳动力报酬部分属于缴纳个人所得税范围,不属于增值税征收范畴,无法取得增值税专用发票用于占据较大部分劳动力报酬的支出。第二,电信业的渠道酬金占据成本支出比例较大,且渠道酬金属于营业税纳税范畴,也无法取得增值税专用发票予以合理抵扣。第三,终端设备安装的建安安装业暂时还未纳入“营改增”范围,无法取得增值税专用发票抵扣进项税额。第四,基站建设及水电费支出大多属于私人承包,尤其是偏远山区,很难提供水电费增值税专用发票。这类进项税额没能进行抵扣大多是由于上游

个人或企业无法开具增值税专用发票,进而可抵扣进项税额减少,造成电信业经营成本支出增加,税负加重。

2. 销项税额难点分析。存话费送话费、附带赠送用户识别卡、电信终端等货物、积分兑换商品、公益性赠送电信服务或者电信业服务的,“营改增”前,并不缴纳营业税;然而,在此次“营改增”税制改革中,这些存话费送话费、存费送卡和物等电信服务的项目都将为视同销售行为,应将其取得的全部价款和价外费用进行分别核算,按各自适用的税率计算缴纳增值税。

在“营改增”之前,这些视同销售项目不属于营业税征税范畴,在“营改增”后纳入到增值税销项税额范畴,原电信业营业税税率为3%,目前电信业实行按提供基础和增值电信服务分别征缴6%和11%的增值税,这就可能造成销项税额增加,可抵扣进项税额减少,被减数和减数“一增一减”可能造成电信业的税负短期内有所增加。

四、电信业纳税筹划建议

根据上文的分析,电信企业应从进项税额、销项税额和企业会计管理水平等方面采取有效措施,确保电信业在“营改增”中减轻税负,提高企业的盈利水平。

1. 规范管理进税项目,增加可抵扣税额。跟踪分析影响进项税额的采购方案,对其进行整理、归类,尽量选择能开具增值税专用发票的上游和下游企业进行合作,以免减少可抵扣项目金额,增加电信运营企业的税负。对进税项目渠道酬金、设备安装可以向国家争取纳入到增值税范畴试点,取得政策上支持;对基站水电费支出,可以纳入到县、市一级水电供应公司统一管理,取得增值税专用发票,以提高可抵扣进项税额在总营业收入中所占比重,减轻电信企业的税负。

2. 改变视同销售策略,实现合理避税。对待诸如预存话费、存费送卡或物等影响销项税额的视同销售项目,应从降低企业的税务成本出发,重新调整电信企业以往的营销策略和经营方式。虽然电信企业纳税人提供电信业服务时,附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信业服务的,应将其取得的全部价款和价外费用分别进行核算,按各自适用的税率计算缴纳增值税。但是,以积分兑换形式赠送的电信业服务,不征收增值税;境内单位和个人向中华人民共和国境外单位提供电信业服务,免征增值税。电信企业应按照财税[2014]43号文件和国家税务总局2014年第26号公告精神,领会税改精髓,合理规避销售纳税方式,尽量实施“走出去”战略,参与国际电信市场服务竞争,提高我国电信企业的国际竞争力。

3. 改造计税系统,提升会计核算水平。征缴税制改变以后,以前的征税系统需要重新更换,对已经适应缴纳营业税的电信企业财务管理人员而言是一次挑战。相对于营业税的财务会计核算系统,增值税的计税系统、业务系统都复杂得多。第一,“营改增”后,增值纳税申报周期、

高校大部制改革下的财务资产数字化平台建设

——以中国矿业大学为例

高 勇

(中国矿业大学财务资产部, 江苏徐州 221116)

【摘要】 本文分析了我国高校财务、资产信息化管理方面存在的问题,探讨在高校大部制改革背景下,如何建立一种基于经济业务流程再造的专业、高效的数字化平台,以求用信息化手段提升学校招标、采购、财务、资产管理水平,为学校领导提供最清晰的财务、资产数据。

【关键词】 高校; 大部制; 财务管理; 资产管理; 数字化平台; 财务资产

一、财务资产数字化平台建设的背景

1. 高校大部制改革。随着政府大部门体制改革的深入推进,高校也开始展开大部制改革尝试,按照责权一致的原则,明确各部门的职责权限和职能分工,将职能相近、业务范围相似、事项相对集中的部门合并,实现管理的扁平化,最大限度地减少机构职能交叉、多头管理,通过调整和精简达到办事高效、运转协调、行为规范、服务第一的目标。

以中国矿业大学为例,2012年4月学校推行大部制改革,成立财务资产部、教务部、科学研究院等大部门。财务资产部由原财务处、国资处、招投标管理办公室、设备处四个部门组建而成,旨在减少财务、资产、采购等部门间的业务重叠,优化业务程序、简化办事流程、提高办事效率,达到决策科学、执行到位、沟通顺畅、反馈及时的目标,更好地服务广大师生。

2. 数字化校园建设。近年来,国家对高校信息化建设提出了新的要求,各高校积极展开数字化校园建设,积极

建设办公系统、教务系统、财务系统、图书系统、学生系统等软件系统,通过整合学校的资源,构建数字化的共享协同业务服务体系,实现教学手段和行政管理的现代化,努力实现高校校园的数字化、信息化和智能化。中国矿业大学也于2011年11月启动了数字化校园建设项目,对校园网的发展建设进行全面设计,做到统一领导、统一规划、统一部署、统一平台。

在高校大部制改革及数字化校园建设的浪潮中,作为高校的财务资产管理,不得不思考如何建立一种基于业务流程再造、专业与高效的数字化平台,以求用信息化的手段提升学校财务、资产管理水平。

二、财务、资产信息化管理现状

我国大部分高校在财务管理、资产管理方面基本上实现了信息化,以教育部直属高校中国矿业大学为例,财务管理方面已建成的软件主要有:财务核算系统、预算管理系统、工资管理系统、学生收费系统、网上预约报账系统、无现金报账系统、财务综合查询平台等。资产管理方

征收主管税务机关等都与营业税不同。“营改增”前,营业税是由各地分支机构分别向当地税务机关申报纳税,税改后增值税由各地省、计划单列市总分支机构汇总向国家税务总局申报缴纳。第二,基础电信服务和增值电信服务涉及两档不同税率,为实行打折销售,销售额和折扣额需要反映在同一张增值税专用发票上,这需要改造现有的业务系统。这些挑战需要电信企业加强在财务管理、纳税系统管理等方面的学习,提高电信企业财务管理人员水平,尽量采取合理避税措施,降低企业税负,降低企业经营成本,提高企业的利润。

主要参考文献

胡芸玮.“营改增”对我国电信业的影响[J].财会月刊,

2013(22).

赵顺娣,张十根.“营改增”对广播影视服务业的税负影响[J].财会月刊,2014(4).

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.

国家税务总局.电信企业增值税征收管理暂行办法的公告.国家税务总局公告2014年第26号,2014-05-14.

吴俊玮.“营改增”对移动通信行业的影响及对策分析[J].财经界,2013(12).

【基金项目】 教育部人文社科研究项目“推动新疆文化产业成为国民经济特色产业研究”(项目编号:13JJD790029)