

以中国联通为例 看“营改增”对电信业的财务影响

唐云慧, 许纪校(副教授)

(河海大学商学院, 南京 211100)

【摘要】本文首先从理论角度对“营改增”对电信业的财务影响做出分析,再以中国联通为例,在其2013年年报数据的基础上做静态模拟测算,分析“营改增”对其财务状况的影响,得出“营改增”在短期内会提高电信企业税负、降低其利润的结论。最后,本文从税收政策制定者和企业管理者两个角度提出对策建议。

【关键词】营改增; 电信业; 中国联通; 财务影响

2014年6月1日,电信业正式被纳入“营改增”的范围之内,这标志着我国税制改革又成功地向前迈进了一步。“营改增”是我国税收领域的重大改革措施,将原先在交通运输业、邮电业、建筑业、金融保险业等九大产业实施的营业税逐步变为全面征收增值税。

营业税和增值税同为流转税,但征收原理不一样。营业税是价内税,对营业额全额征税;增值税是价外税,采取购进扣税法,只对该环节增值部分征税。“营改增”可以有效地避免重复征税问题,也避免了对商品和劳务征税标准的不一致。通过“营改增”完善增值税二、三产业之间的抵扣链条,促进流通领域全面增值税化,有利于优化我国税制,从长远上对我国各产业尤其是第三产业的健康发展有着重大的促进意义。

电信业是我国信息服务部门的重要支柱产业之一,主要为社会提供通话、网络接入以及数据传输等各种信息服务,已深入到组织和个人生活的方方面面,因而其具有覆盖面广、影响力大、服务公共性强等特点。由于电信业的稳定和发展具有重大意义,本次“营改增”对于电信业的影响受到广泛关注。本文以中国联通为例,分析“营改增”对电信企业的财务影响,并提出相关对策建议。

一、理论分析

从已经实施“营改增”的交通运输业和部分现代服务业的经验数据来看,其影响具有不确定性,交通运输业、鉴证咨询、信息技术和有形动产租赁服务业的税负总体上升,物流辅助业的税负总体下降,行业内部由于纳税人的性质以及企业成本构成、内部管理不同,实际税负的增减情况也有所差异,对其财务状况造成不同的影响(戴罗仙、彭凝,2013)。电信业是典型的服务性行业,服务面向社会公众,基础设施投资巨大。本文首先从理论上分析“营改增”对电信企业收入、成本费用、资本投资以及利润

方面的影响。

1. 对收入和成本费用的影响。“营改增”对电信企业收入和成本费用的影响,是在假设服务价格不变的前提下,测算价税分离的财务影响。

根据财政部和国家税务总局发布的《关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》,电信业采取差异化税率:基础电信业务税率11%,增值电信业务税率6%,为境外单位提供电信业服务免征增值税。基础电信业务主要包括语音通话、出租或出售带宽、波长等网络元素等业务;增值电信业务主要包括短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务。对于基础电信业务,营业收入将下降9.91% $[1 - 1/(1+11\%)]$;对于增值电信业务,营业收入将下降5.66% $[1 - 1/(1+6\%)]$;对于销售商品、租赁设备,应当按照17%的税率计算销项税额。另外,还要考虑“视同销售”的影响。企业在赠送一些实物商品时,虽然没有取得实际收入,但仍应作为“视同销售”处理,计算缴纳增值税。

“营改增”后,电信企业的成本费用可以按照适用税率做增值税进项税额抵扣处理。如按17%税率抵扣(如租赁有形动产),成本费用下降14.53% $[1 - 1/(1+17\%)]$;如按11%税率抵扣(如电信企业之间的支付),成本费用下降9.91% $[1 - 1/(1+11\%)]$;如按6%税率抵扣(如广告服务),成本费用下降5.66% $[1 - 1/(1+6\%)]$ 。但是与工业企业相比,其能抵扣进项税额的成本费用较少,同时还涉及很多如建筑安装等尚未纳入增值税抵扣链条的劳务成本,总体来说抵扣相对较少。

2. 对资本投资的影响。电信业需要大量的固定资产投资。如果固定资产视为动产,可以抵扣进项税额,那么价税分离以后不仅可以抵减增值税,资产账面价值减少后折旧费用随之减少,也会为未来利润带来正面影响。例

如,含税价 a 元的动产投资,可以抵扣进项税额 $0.145 3a [17\% \times a / (1+17\%)]$ 元,账面价值为 $0.854 7a$ 元,若平均 10 年折旧,则每年折旧费用下降 $14.53\% [(a/10 - 0.854 7a/10) / (a/10) \times 100\%]$ 。

如果固定资产被视为不动产或附着地面建筑物或建筑物附属设施,根据现行税法的规定,其进项税额不能抵扣,那么不仅不能抵减增值税,折旧费用也不能减少。而电信企业的很多固定资产诸如基站、铁塔、传输管道等,很可能被认定为第二类固定资产。在税率大幅提高的前提下,这些不能抵扣进项税额的资本投资会对企业的税负、利润和现金流产生重大不利影响。

3. 对利润和税负的影响。成本费用和资本投资中进项税额抵扣的水平会直接影响企业“营改增”后的利润和税负水平。如果收入的下降幅度低于成本费用的下降幅度,即抵扣充足,则利润会上升;否则,利润会下降。相对于电信业原本 3% 的营业税税率,11% 和 6% 的增值税税率表面上看是大幅提高了,但只要成本费用和资本投资中存在大量允许抵扣的进项税额,流转税税负就可能有所下降。即使利润减少,随之而来的所得税的减少也可能带来整体税负的减少。这主要取决于各企业中收入、成本费用的构成,资本投资的构成,不能一概而论。

总体来说,由于电信业在收入、成本费用和资本投资中的上述特点,“营改增”对其带来的税负压力相对较大,很可能在短期内对其实际税负率和利润率产生较大的负面影响。

二、案例分析

中国联通是中国三大电信运营商(中国移动、中国联通、中国电信)之一。本文以中国联通为例,在其 2013 年年报数据的基础上做静态模拟测算,分析“营改增”对其财务状况的影响。

根据中国联通 2013 年年报,其总收入中,53% 来自基础业务,25% 来自增值业务,19% 来自电信商品销售业务,3% 来自动产租赁业务。其成本费用中,35.81% 为可抵扣费用,包括网间结算成本、维修费、水电费、广告费、咨询费、商品购进成本等,分别适用 6%、11%、13%、17% 等不同抵扣税率;剩余 64.19% 为以人工成本和折旧费用为代表的不可抵扣费用。中国联通的固定资产投资规模巨大,2013 年新增工程设备和材料 476 亿元,由于报表附注没有披露新购入的工程设备和材料是用作动产建设还是不动产建设,我们不能将其全部看成可作进项税额抵扣的资产,故在下文的分析中我们在不同的假设前提下加以讨论。此外,中国联通在固定资产投资中涉及的建筑业劳务尚未纳入“营改增”范围,相关税额不能抵扣;为简化处理,固定资产建设过程中的建设监理费等费用是否可作抵扣不予考虑。除固定资产投资之外,无形资产(如计算机软件)的购买也会带来可抵扣的进项税额,故在资本投资中还

考虑部分无形资产。

下表为以中国联通 2013 年年报数据为基础的“营改增”财务影响分析表。

中国联通“营改增”财务影响分析表 单位:元

项 目	“营改增”前	“营改增”后	变化幅度
不考虑资本投资:			
营业收入	303 727 203 182	273 685 930 625	- 9.89%
营业成本及费用	275 021 598 601	258 363 532 573	- 6.06%
营业税金及附加	8 689 393 669	1 511 761 118	- 82.60%
增值税销项税额		30 041 272 557	
增值税进项税额		14 923 661 380	
增值税		15 117 611 178	
税前利润	20 016 210 912	13 810 636 934	- 31.00%
所得税(24.70%)	4 944 004 095	3 411 227 323	- 31.00%
净利润	15 072 206 817	10 399 409 611	- 31.00%
流转税合计	9 786 293 650	15 117 611 178	54.48%
流转税负税率	3.22%	5.52%	71.43%
税额合计	15 708 927 110	20 040 599 618	27.57%
综合负税率	5.17%	7.32%	41.58%
考虑资本投资:			
新增计算机软件等无形资产进项税额(6%)		240 935 013	
新增工程设备和材料进项税额(17%)		6 913 220 729	
工程设备和材料 80% 抵扣的流转税负税率		3.41%	5.98%
其综合负税率		5.00%	- 3.27%
工程设备和材料 50% 抵扣的流转税负税率		4.17%	29.50%
其综合负税率		5.84%	12.84%
考虑不能全部取得专用发票:			
80% 取得专用发票时流转税负税率		4.93%	52.92%
其综合负税率		6.67%	28.89%

首先对表中数据的计算方法做以下说明:假设服务和销售量、价格、成本费用、资本投资规模均没有发生变化,仅考察“营改增”税收制度变化的静态影响。不考虑投资收益、公允价值变动损益、财务费用、营业外收支以及除增值税、营业税、城建税、教育费附加以及所得税之外的税费影响。采用的所得税税率 24.70%,为年报披露的本公司平均税率;城建税按 7% 计;教育费附加按 3% 计。

$$\text{税改前流转税合计} = (\text{城建税} + \text{教育费附加}) / 10\%$$

$$\text{税改后流转税合计} = \text{增值税}$$

$$\text{税额合计} = \text{营业税} + \text{增值税} + \text{城建税} + \text{教育费附加} + \text{所得税}$$

$$\text{税前利润} = \text{营业收入} - \text{营业成本及费用} - \text{营业税金及附加}$$

$$\text{流转税负税率} = \text{流转税} / \text{营业收入}$$

$$\text{综合负税率} = \text{税额合计} / \text{营业收入}$$

$$\text{税改后销项税额} = \text{基础业务} / (1 + 11\%) \times 11\% + \text{增值业务} / (1 + 6\%) \times 6\% + \text{商品销售} / (1 + 17\%) \times 17\% + \text{有形动产租}$$

赁业务/(1+17%)×17%

税改后进项税额=(维护费等运行成本+存货购进成本+电费+办公费等)/(1+17%)×17%+网间结算支出等/(1+11%)×11%+水费/(1+13%)×13%+(广告费+咨询服务费等)/(1+6%)×6% (考虑资本支出时,再加上固定资产和无形资产的可抵扣进项税额)

增值税=销项税额-进项税额

由上表可知:

在不考虑资本投资的情况下,营业收入下降**9.89%**,营业成本及费用下降**6.06%**,营业收入的下降幅度大于营业成本和费用的下降幅度,因此净利润会大幅下降,达**31%**。营业税由增值税代替后,流转税税额上升**54.48%**,流转税税负率由原先的**3.22%**上升至**5.52%**,升幅很大。由于所得税的抵减效应,税额合计上升**27.57%**,综合税负率上升约**2**个百分点。可见,中国联通成本费用中进项税额抵扣不足,导致“营改增”的负面影响较大。

在考虑资本投资时,由于工程设备和材料作进项税额抵扣的不确定性,我们分**80%**可抵扣和**50%**可抵扣来讨论。如果**80%**的工程设备和材料可作进项税额抵扣,那么流转税税负率仅上升约**0.2**个百分点,而综合税负率由**5.17%**下降至**5%**。如果**50%**的工程设备和材料可作进项税额抵扣,那么流转税税负率会上升**1.71**个百分点,而综合税负率会上升**0.67**个百分点。可见,固定资产投资是否可作进项税额抵扣对于电信企业来有着非常重要的意义,足够的抵扣量可以减少企业综合税负,改善其现金流状况。

增值税采用的是“以票控税”,如果不能取得增值税专用发票,则不能作进项税额抵扣。在假设**20%**不能取得专用发票(此时假设工程设备和材料**80%**可以抵扣)时,流转税税负率由**3.22%**上升至**4.93%**,升幅达**52.92%**;综合税负率也上升了**1.5**个百分点;相对于完全取得专用发票时,其流转税税负率上升**1.52**个百分点。可见,取得增值税专用发票在“营改增”之后显得十分重要,这要求企业在管理流程中加以重视。

三、对策建议

“营改增”实施**1**个月以后,三大电信运营商的**2014**年度半年报中均体现出“营改增”对其财务状况的不利影响。中国联通**2014**年上半年实现净利润**66.9**亿元,同比增长**25.8%**,相比**2013**年上半年**55%**的增长率而言逊色很多。此业绩下滑,除受市场因素的影响之外,“营改增”的负面影响也不容忽视。对此,笔者从税收政策制定者和企业管理者两个角度提出以下建议:

1. 对于税收政策制定者而言。进一步扩大“营改增”范围,完善抵扣链条。“营改增”对电信企业的财务压力,很大程度上是由于抵扣链条不完善、很多成本费用以及资本投资无法作进项税额抵扣造成的。如电信企业在建

设基站和其他通讯设施的过程中需要消费很多建筑业劳务,如果建筑业已经纳入增值税的抵扣链条之中,其进项税额的抵扣水平将有大幅改善。因此,加快“营改增”扩容,完善增值抵扣链条,有利于减轻税负和优化税制。扩大电信企业增值税抵扣范围。电信企业的很多固定资产投资在划分动产和不动产上是比较模糊的,而这直接影响了资本投资的进项税额抵扣量。如果在制定固定资产抵扣细则时,能够将一些划分为不动产的大型通讯设施准则进项税额抵扣,那么对于其税负优化会有积极意义。

2. 对于企业管理者而言。**①**加强流程管理,力争取得增值税专用发票。由上文分析可知,不能取得增值税专用发票对其税负状况存在很大不利影响。企业在日常运营中,应当尽量保证允许抵扣的成本费用均取得专用发票,如尽量与一般纳税人合作、外包部分业务等。**②**积极“走出去”,充分利用免税政策。“营改增”前向境外单位提供电信业服务征收营业税,而“营改增”后向境外单位提供电信业服务免征增值税。这是“营改增”为电信企业带来的一项税收优惠,同时也是鼓励其“走出去”的重大举措。境内电信企业应当充分利用该优惠政策,积极开拓海外业务,在降低税负的同时也能增强其国际竞争力。**③**加快技术更新换代。保持技术的持续进步,一方面会缩短固定资产和无形资产的维护和更新周期,以享受资本投资的进项税额抵扣;另一方面可以利用先进的技术定价上取得一些优势,利用价格将税负的不利影响向下游转移。否则,在激烈的市场竞争中,无故提高价格难以为消费者所接受,税负的不利影响企业只能自己消化。**④**适当改变营销政策。如上文提到的“视同销售”,企业在营销活动中需要考虑其影响。如企业原先“充话费送食用油”的活动,赠送的食用油可能面临视同销售征收增值税的问题;而政策规定以积分兑换形式赠送电信服务,不征收增值税。企业在营销活动中,需要考虑“营改增”后政策的规定,积极合法地避税。

主要参考文献

- 胡伟芸.“营改增”对我国电信业的影响[J].财会月刊,2013(11).
- 张学勇,荆琦.铁路运输业、邮政服务业和电信业在“营改增”后的税负预测[J].税务研究,2014(8).
- 宋玫.“营改增”对电信运营商的影响及财务对策[J].财会月刊,2014(9).
- 李文,刘晓晨.“营改增”后航空运输企业税负变化分析[J].税务与经济,2014(2).
- 李远慧,王晴晴.“营改增”对铁路运输企业的影响预测[J].税务研究,2013(12).
- 魏文静.“营改增”对电信业财务方面的影响[D].北京:首都经济贸易大学,2014.