

“营改增”企业应税服务出口的纳税筹划

徐田强

(苏州健雄职业技术学院港口物流系, 江苏苏州 215411)

【摘要】 本文结合具体案例,对“营改增”企业提供境外应税服务的纳税筹划思路进行了探讨。研究发现,企业可以通过转换出口身份、经营方式、服务来源方式等途径,来选择对自身最为有利的税收筹划方案,以取得最佳的税后收益。

【关键词】 营改增; 应税服务; 出口; 纳税筹划

为促进我国服务贸易行业的发展,优化对外贸易结构,财政部和国家税务总局于2013年12月12日发布了《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号),并以附件4《应税服务适用增值税零税率和免税政策的规定》的形式,明确了“营改增”企业提供出口应税服务适用零税率的范围和退免税办法,从而为服务出口企业纳税筹划提供了依据。

一、出口主体身份转换的纳税筹划

根据财税[2013]106号文件附件1《营业税改征增值税试点实施办法》的规定:营改增企业纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人两类。两者的划分主要以年应税服务销售额和会计核算是否健全为依据,凡是应税服务年销售额大于或等于500万元,或者会计核算健全的纳税人

为一般纳税人,其他为小规模纳税人。

按照财税[2013]106号附件4的相关规定,两类不同身份的纳税人在应税服务出口时适用的税收政策是不同的。附件4第四条明确规定:境内单位提供适用增值税零税率的应税服务,如果属于适用简易征收办法的(也即属于小规模纳税人),实行免征增值税办法;如果属于一般纳税人计税方法的(指增值税一般纳税人),则实行免抵退税办法。由此可见,不同的出口主体身份,其适用的税收政策是不同的,这就为纳税筹划提供了可能。

例1:苏州明光是一家从事移动终端显示技术的研发与设计公司,已取得“营改增”一般纳税人资格认定。公司下设明星与明晨两家独立核算的研发子公司,主要承接国外市场的显示技术研发服务。2014年,明星公司承接海

供便利的服务。与此同时,A公司可以集中精力和资源在核心业务上,专注于生产、研发以及销售渠道的构建。为了在外包过程中取得可观的收益,A公司必须做到以下四点:第一,与提供物流服务的第三方物流公司保持积极良好的合作关系;第二,建立科学的评价标准,对供应商进行一定绩效考核,并计算企业以往在与该供应商承运物流业务中获取的收益;第三,明确提出A公司的服务要求,并且与第三方物流公司共同制定操作指引;第四,积极建立畅通的沟通渠道,最好是能与其时刻保持联系,提前解决潜在问题。

3. 建立现代信息系统。为了与上游企业或者下游企业进行信息的共享,A公司必须建立完善的信息系统。信息系统一旦构建成功,供应商就可以及时了解到企业的原材料需求计划,以合理的安排原材料的生产和运送。A公司也可以对客户的订单信息进行共享,以提高效率并合理安排生产。从而大大缩减对客户需求的反应时间,保证物品的有序高效的流转,有利于A公司加强对成

本的管理。

主要参考文献

刘广生,丁铃.作业成本法中成本动因的最佳选择方法[J].财会月刊,2011(30).

包红霞,邓春娣.物流成本管理[M].北京:科学出版社,2011.

王华.企业物流成本控制研究[M].北京:北京大学出版社,2008.

孟建华.现代物流管理概论[M].北京:清华大学出版社,2004.

邱坛.作业成本法与剩余生产能力管理[J].会计研究,2005(5).

张晓兰.浅谈作业成本法在产品定价中的作用[J].审计月刊,2009(10).

【基金项目】 中央高校基本科研业务费专项资金资助项目(编号:JUSRP211A66);教育部人文社科研究项目(编号:13YJA790148)

外研发服务,共取得收入300万元(不含税,下同),耗费与研发有关材料、设备等合计100万元,增值税专用发票可抵扣税额共计17万元;明晨公司,取得海外研发服务收入250万元,材料、设备消耗约为80万元,可抵扣增值税额合计13.6万元。由于未达到一般纳税人标准,两家子公司均未申请一般纳税人资格认定(公司适用的增值税率为6%)。

方案1:维持小规模纳税人身份,则两家子公司出口应税服务,适用免征增值税办法。

应税服务出口退税额=0

营业利润合计=[300-(100+17)]+[250-(80+13.6)]=339.4(万元)

方案2:两家子公司合并,由于销售额550万元(300+250)达到一般纳税人认定标准,可申请一般纳税人认定资格,享受增值税免抵退税政策,则:

免抵退税额=(300+250)×6%=33(万元)

应纳税额=0-(17+13.6)=-30.6(万元)

由于留抵税额小于免抵退税额,可得:

应退税额=30.6(万元)

免抵税额=33-30.6=2.4(万元)

营业利润合计=(300+250)-(100+80)=370(万元)

从上例可见,两家子公司合并,由小规模纳税人转换为一般纳税人后,除可获得30.6万元的退税款外,营业利润还增加30.6万元(370-339.4)。显然,对该公司而言,选择方案2,实现出口主体身份转换,对企业经营更为有利。

二、出口经营方式转换的纳税筹划

在财税[2013]106号附件4中,国际运输服务适用增值税零税率政策,但不同经营方式适用的退税政策存在差异。以承租方为国内客户为例,附件4第三条规定:运输单位将自己的交通工具出租,用于提供程租服务,并从事国际运输服务的,可按规定申请适用增值税零税率政策;若提供的是期租或湿租服务,由承租方提供国际运输的,需由承租方申请适用零税率,出租方则按一般计税办法征税。

由上述规定可知,运输企业通过租赁的方式提供国际运输服务,在服务性质、免退税政策上存在差异,纳税人应通过应纳税额计算、税后收益比较,来选择对自身最为有利的经营方式,以实现税负最轻或税后收益最大化的目的。

例2:上海振兴远洋运输公司,主要从事欧美航线货柜运输业务,已取得一般纳税人认定资格。2014年11月,国内某海运企业因业务需要,欲租赁振兴公司货轮从事某固定航线近洋运输业务,租赁期内(1个月)需完成3次航运任务,每次运费为100万元,共计300万元。如选择按期租赁,则租期为30天,日租金10万元。承租期内,预计发生增值税抵扣税额20万元。

方案1:振兴公司选择提供程租服务,则所提供近洋运输业务适用增值税零税率。

免抵退税额=300×11%=33(万元)

应纳增值税额=0-20=-20(万元)

应退增值税额=20(万元)

期末免抵税额=33-20=13(万元)

税额合计=0

方案2:振兴公司选择提供期租服务,则该业务属于国内服务,不适用增值税零税率。

当期应纳增值税=300×11%-20=13(万元)

城建税及教育费附加=13×(7%+3%)=1.3(万元)

税额合计=13+1.3=14.3(万元)

从上例来看,在收入额相同的情况下,方案1比方案2税负少14.3万元,对企业来说更为有利。因此,国内运输企业在提供国际运输服务时,应对不同经营方式下的纳税负担进行测算、比较,以选择对自身最为有利的方案。

三、服务外购与自制的成本差异纳税筹划

财税[2013]106号附件4第四条明确规定:外贸企业外购研发或设计服务出口,实行免退税办法;自行开发研发或设计服务出口,视同生产企业实行免抵退税办法。因此,外贸企业在从事相关业务时,可通过自制与外购税负成本的比较,来选择对自身最为有利的纳税筹划方案。

例3:苏州明远是一家从事广告设计、创意策划服务的外贸企业。2014年11月与国外某客户签订总额500万元的广告设计合同。若委托国内广告公司设计,则需支付318万元(含税,下同)设计费用;若自行设计,预计发生总费用支出310万元(材料消耗40万元,增值税发票进项税额6.8万元,人工及其他设计费用263.2万元)。已知广告设计退税率为6%。

方案1:委托国内广告公司设计,则该业务属于外购广告设计业务,适用免退税办法。

增值税退税额=318÷(1+6%)×6%=18(万元)

服务采购成本=318-18=300(万元)

方案2:自行从事广告业务设计,则适用服务出口零税率政策,执行免抵退税办法。

免抵退税额=500×6%=30(万元)

应纳增值税额=0-6.8=-6.8(万元)

增值税退税额=6.8(万元)

广告设计成本=310-6.8=303.2(万元)

在本例中,尽管自行设计的总费用支出要小于外购设计成本,但综合退税额及税后成本考虑,采用外购服务方式可比自行设计减少成本支出3.2万元(303.2-300),因此,该外贸公司选择方案1对自身经营更为有利。

四、收入核算方式选择的纳税筹划

目前我国应税服务出口和货物出口适用的税收法规是不一样的。应税服务出口,依据财税[2013]106号附件4

有关规定执行,而货物出口则主要依据《出口货物退(免)税管理办法》及其他有关退(免)税规定进行管理,二者在退免税范围、免抵退税额计算依据、出口退税率等方面都有很大的不同。

因此,“营改增”企业在同时涉及服务与货物出口的情况下,应比较收入不同核算方式对当期出口退税额、税收负担及收益的影响,以选择对自身最为有利的方案。

例4:苏州辰星是一家以从事医疗器械研发与生产为主的科技型企业,具有增值税一般纳税人资格。2014年,接受国外客户委托从事某医疗器械研发与产品生产出口业务。共取得研发收入500万元,与研发有关的实验耗材支出200万元,取得可抵扣增值税进项税额发票34万元;医疗器械出口取得收入1000万元,生产所耗原材料500万元,取得可抵扣进项税额发票85万元(研发服务税率为6%,产品出口退税率为15%,国内征收率为17%)。

方案1:星辰公司将研发收入与产品出口收入合并核算,并与对方签订单一产品出口合同,则该业务应作为货物出口,适用《出口货物退(免)税管理办法》及其他出口退税有关规定。

免抵退税额 $= (1\ 000+500) \times 15\% = 225$ (万元)

应纳增值税额 $= 0 - [34 + 85 - (1\ 000 + 500) \times (17\% - 15\%)] = -89$ (万元)

所以,应退税额89万元,其中免抵退税不得免征和抵扣税额30万元,计入成本。

税后收益 $= (1\ 000 + 500) - (200 + 500) - 30 = 770$ (万元)

方案2:星辰公司将研发与产品出口业务分离,单独签订合同,分别核算收入。

研发业务:免抵退税额 $= 500 \times 6\% = 30$ (万元)

应纳增值税额 $= 0 - 34 = -34$ (万元)

研发业务应退税额 $= 30$ (万元)

下期留抵税额 $= 34 - 30 = 4$ (万元)

产品出口业务:免抵退税额 $= 1\ 000 \times 15\% = 150$ (万元)

应纳增值税额 $= 0 - [85 - 1\ 000 \times (17\% - 15\%)] = -65$ (万元)

应退税额 $= 65$ (万元),免抵退税不得免征和抵扣税额20万元,计入成本。

退税额合计 $= 30 + 65 = 95$ (万元)

税后收益 $= (1\ 000 + 500) - (200 + 500) - 20 = 780$ (万元)

从本例来看,方案2比方案1多获得退税6万元(95-89),同时税后收益也增加10万元(780-770),由此可见,对于星辰公司而言,对收入分别核算或者将研发业务独立出来,将获得更大的纳税筹划收益。

五、进项税额核算方式选择的纳税筹划

从出口服务适用的税收政策来看,主要分为两类:一类适用增值税零税率;另一类适用增值税免税政策。适用零税率服务可以申请办理免抵退税,而免税服务在出口

环节不征税,但对所发生的增值税进项税额需做转出处理,并计入成本,以防止企业重复享受税收优惠。一般来说,对于同时涉及两类服务的出口企业,需分别核算进项税额,以保证退税额的准确性。如企业不能分别核算进项税额,则需按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十六条规定中的公式来确定不能抵扣的进项税额。因此,增值税进项税额的不同核算方式,也会对服务出口企业的税负及营业利润产生影响。

例5:苏州华威公司是一家从事显像技术的研发和咨询公司,已取得增值税一般纳税人资格认定。2014年10月,公司取得技术研发服务收入(境外)300万元,技术咨询(境外)收入200万元,另取得与研发和技术咨询相关的材料、设备耗费等增值税发票,进项税额合计20万元。已知当期设备材料耗费80%用于技术研发,另20%用于技术咨询测试,公司适用增值税税率6%。

方案1:分别核算研发与技术咨询服务的进项税额。

研发服务:免抵退税额 $= 300 \times 6\% = 18$ (万元)

应纳增值税额 $= 0 - 20 \times 80\% = -16$ (万元)

应退增值税额 $= 16$ (万元)

当期免抵税额 $= 18 - 16 = 2$ (万元)

技术咨询服务:适用免税政策,材料、设备耗费产生的进项税额需转出,计入成本。

转入成本进项税额 $= 20 \times 20\% = 4$ (万元)

方案2:公司未分别核算不同业务进项税额。

研发服务:免抵退税额 $= 300 \times 6\% = 18$ (万元)

应纳增值税额 $= 0 - 20 \times [300 \div (300 + 200)] = -12$ (万元)

应退增值税额 $= 12$ (万元)

当期免抵税额 $= 18 - 12 = 6$ (万元)

技术咨询服务:适用免税政策。

进项税额转入成本 $= 20 \times [200 \div (300 + 200)] = 8$ (万元)

从本例来看,方案1比方案2多退税4万元,营业成本少4万元。因此,从税负及税后收益等方面考虑,分别核算不同服务进项税额对公司更为有利。

“营改增”企业在向境外提供应税服务时,出口身份、经营方式、服务来源途径、收入核算方式等因素,会对企业的税收负担及经营收益产生影响。为此,企业可结合自身经营实际,从以上几个思路出发,选择对自身经营最为有利的方案,以取得最佳的纳税筹划收益。

主要参考文献

财政部,国家税务总局.关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知.财税[2013]106号,2013-12-12.

财政部,国家税务总局.中华人民共和国增值税暂行条例实施细则.财政部,国家税务总局令第50号,2008-12-18.