

“营改增”背景下的文化创意企业税务筹划

——以江苏JJ品牌咨询管理有限公司为例

金慧娟

【摘要】 从2013年8月1日起,全国范围内的文化创意类企业执行“营改增”政策,该行业一般纳税人增值税进项税额的抵扣和“营改增”前后税负的增减成为人们关注的焦点。文化创意企业通过专用发票的管理、增加进项税额的抵扣项目等方法进行合理的税务筹划,可以有效地减轻税负。

【关键词】 营改增; 文化创意企业; 税务筹划

【中图分类号】 F275

【文献标识码】 A

【文章编号】 1004-0994(2016)04-0043-3

文化创意产业是一种在经济全球化背景下产生的,以创造力为核心的新兴产业,强调的是主体文化因素依靠个人和团队,通过技术、创意以及产业化的方式开发、营销知识产权的行业。在我国,文化创意产业在产业结构中占有越来越重要的地位。2012年1月1日,以上海为试点实施的“营改增”税费改革政策中就包括文化创意产业所属的部分现代服务业。自2012年8月1日起,试点范围由上海市逐渐扩大至北京市、天津市、江苏省、浙江省、安徽省、福建省、湖北省、广东省八个省、直辖市,以及宁波、厦门、深圳三个单列市。至2013年8月1日,试点范围扩大到全国,即文化创意产业已全面实施“营改增”政策。纳入文化创意服务的包括设计服务、商标和著作权转让服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务。自“营改增”以来,对税费改革是否会降低文化创意企业税负的问题一直存在争论。笔者通过对文化创意企业的走访调查发现,企业如果能合理地利用“营改增”政策进行税务筹划,就可以达到减轻税负的目的。

一、文化创意企业“营改增”政策分析

根据国家税务局的公告,文化创意产业改征增值税后税率为6%,征收率为3%,纳税人应税服务年销售额不超过500万元(包含500万元)的为小规模纳税人。应税服务年销售额,是指纳税人在连续不超过12个月的经营期内累计应征增值税销售额;如果该销售额为含税的,应按照适用税率或征收率换算为不含税销售额。小规模纳税人的应税服务年销售额的计算公式为:应税服务年销售额=连续不超过12个月应税服务收入合计÷(1+3%)。应税服务年销售额超

过500万元的,应向国税主管税务机关办理一般纳税人资格认定。

文化创意企业在“营改增”之前缴纳的是营业税,税率为5%,单从税率上看,“营改增”之后小规模纳税人的税率下降了,而一般纳税人的税率上升了。但是营业税是价内税,计税销售额是包含营业税的;而增值税是价外税,计税销售额中不包含增值税。另外,由于一般纳税人可抵扣进项税额,所以若一般纳税人进行合理的税务筹划是能够减轻税负的。

二、“营改增”之后文化创意企业面临的挑战

“营改增”之后,文化创意企业无论在税率、税制还是征收管理上都和以前有很大的不同,税费的改革使其在会计核算和发票管理上面临着和以往不同的挑战。

1. 会计核算方面。我国企业会计制度与税法之间一直存在着差异,按照税收法规的要求,税务处理与会计处理之间存在差异的,在进行纳税申报时一律按照税法的规定核算,这也就影响了会计核算,增加了会计核算的难度。

各项税费中以增值税和企业所得税的核算最为复杂。增值税一般纳税人涉及增值税销项税额的计算和增值税进项税额的抵扣,以及不可抵扣项目。而“营改增”之前,文化创意企业按5%的税率征收营业税,计入营业税金及附加,计税金额就是含税的销售额,一般不需要换算,核算比较简单。“营改增”之后,对于一般纳税人,要求核算清楚销项税额和进项税额以及不可抵扣税额,计税基础为不含税销售额,在实务中往往需要将含税销售额换算为不含税销售额。因为增值税是价外税,对企业成本没有影响;而营业税是价内税,直接影

【基金项目】 江苏高校哲学社会科学研究基金资助项目“营业税改征增值税对文化创意产业影响研究”(项目编号:2014SJB482)

□ 工作研究

响了营业税金及附加,进而影响企业所得税的计算与缴纳。一般纳税人除了有一般核算,也会有简易征收情况下的核算,需要采用征收率来计算增值税。因此对文化创意企业来说,“营改增”之后如何进行正确的税务处理与会计处理是企业面临的一项挑战。

2. 发票管理方面。营业税的发票管理没有增值税那么严格,因为增值税进项税额可用于抵扣销项税额,因此增值税发票管理非常重要,也有着严格的规定。一般纳税人必须采用税控系统开具增值税发票,根据具体情况开具专用发票或者普通发票。要进行进项税额抵扣必须拿专用发票的抵扣联进行认证,认证的期限是取得专用发票之日起180日内,并在认证通过的次月进行申报抵扣。

三、文化创意企业税务筹划的视角

1. 考虑供应商能否提供增值税专用发票。“营改增”之后成为增值税一般纳税人文化创意企业,其增值税进项税额可以从销项税额中抵扣,因此对企业来说,购进时取得增值税专用发票非常重要。企业在考虑供应商时除了要考虑商品的价格,还要考虑供应商是否能提供增值税专用发票。如果供应商是小规模纳税人,为了增加竞争力,可能会考虑降低商品或服务的价格,以此提供销售。所以,文化创意企业在选择供应商时可以进行税务筹划,比较一般纳税人供应商的价格和小规模纳税人供应商的价格,同时将可抵扣项目考虑进去,计算税负平衡点,以此选择供应商。

2. 增加抵扣项目。将部分现代服务业纳入增值税征收范围后,生产领域和服务领域连接在了一起,完善了增值税链条。作为一般纳税人,“营改增”前增值税税率高于“营改增”后营业税税率,要想降低税负还是要增加可抵扣的项目。例如除购买电脑等固定资产外,购买办公用品也尽可能地取得增值税专用发票,增加可抵扣项目。在委托外单位加工时,尽量选择一般纳税人,取得应税劳务或服务的增值税专用发票。再如委托加工广告标志牌的劳务费,运输广告牌的运输费,都可以取得增值税专用发票用以抵扣销项税额。此外,“营改增”之后文化创意企业的增值税税率为6%,如能取得加工或生产企业适用税率为17%的专用发票,或者是取得交通运输业适用税率为11%的专用发票进行抵扣,则对降低税负能起到非常大的作用。

除此之外,根据《增值税暂行条例》的规定,企业自2009年1月1日之后购进的固定资产进项税额可以抵扣。文化创意类企业固定资产中所占比重最大的就是各种电子设备,如电脑、打印机、投影仪和各种视频制作设备,这类设备更新速度较快,有的企业为提高工作效率,一至两年就会更换一次。“营改增”之前,企业更新电子设备往往较慢,因为没有抵税的效果;“营改增”之后,特别是成为一般纳税人之后,企业可以根据需要每年更换一批电子设备,既提高了办公的效率又增加了增值税可抵扣项目,降低了税负。文化创意企业对电

子设备的性能要求比普通办公电子设备的要求更高,因而价格也比普通办公电子设备的高,由于可以抵扣进项税额,企业在购买或更换电子设备时的顾虑更少。

3. 考虑产品或服务的定价。文化创意企业成为增值税一般纳税人后适用6%的税率,在对所提供的服务或产品定价时要考虑税率变化的影响。“营改增”前文化创意企业适用的税率为5%,如果提供服务的价格是100万元,则其中约4.76万元为营业税;“营改增”之后,100万元服务的增值税销项税额为5.66万元。因此,企业在改征增值税后定价时要考虑税率变化的影响,合理制定应税服务的价格。

4. 充分利用税收优惠政策。企业税务筹划最有效、最合理的方法就是充分利用税收优惠政策。国务院发布的《关于推进文化创意和设计服务与相关产业融合发展的若干意见》(国发[2014]10号)中规定,对纳入增值税征收范围的文化服务出口实行增值税零税率或免税。财政部、海关总署、国家税务总局联合发布的《关于继续实施支持文化企业发展若干税收政策的通知》(财税2014[85号])中规定:除另有规定外,自2014年1月1日至2018年12月31日,新闻出版广电行政主管部门(包括中央、省、地市及县级)按照各自职能权限批准从事电影制片、发行、放映的电影集团公司(含成员企业)、电影制片厂及其他电影企业取得的销售电影拷贝(含数字拷贝)收入、转让电影版权(包括转让和许可使用)收入、电影发行收入以及在农村取得的电影放映收入免征增值税。一般纳税人提供的城市电影放映服务,可以按现行政策规定,选择按照简易计税办法计算缴纳增值税。

此外,自2013年8月1日起,对增值税小规模纳税人中月销售额不超过2万元的企业或非企业性单位,暂免征收增值税。

四、江苏JJ品牌咨询管理有限公司的税务筹划

江苏JJ品牌咨询管理有限公司(简称“JJ公司”)是集品牌战略规划、文化咨询、形象设计、传播推广于一体的综合全案类创意型智业服务机构。该公司于2001年创立于常州,在南京、北京、上海三地设有分支机构,已发展成为以综合、金融、城镇、文化品牌服务为主导的企业,目前已有员工150余人。该公司在常州的总公司于2012年10月江苏省开始试点执行“营改增”政策时就已经申请认定为一般纳税人,经过不断地摸索和改进,该公司在增值税纳税申报和税务筹划方面积累了一些经验。下面以该公司接受某制药有限公司的导视制作安装业务为例来进行纳税筹划分析。

某制药有限公司委托JJ公司为其设计导视牌,如果只进行导视牌设计工作而不负责制作与安装工作,则服务价款为100000元;如果既设计导视牌,又负责制作与安装,则服务价款为310000元。

1. 经营业务的税务处理分析。若只进行导视牌设计,项目总金额只有100000元,但是相应的成本也较少。因为文化创意企业设计服务部分的成本主要是人工成本,即员工的工

资、加班费或差旅费。设计并制作安装项目的价款较高,但是成本相应也较高,除了设计部分的成本,还有制作成本和安装成本。企业在考虑采用何种方式接受这笔业务时除了要考虑项目成本,还要考虑可抵扣的增值税进项税额。

JJ公司为增值税一般纳税人,适用6%的税率。公司如果只负责设计工作,成本虽然较少,但是增值税可抵扣的项目也较少,目前人工成本是不可抵扣的,差旅费中的客运和住宿费还没有纳入“营改增”范围,也无法进行进项税额抵扣,只有办公用品的进项税额可用于抵扣,但数额较小。而负责设计并制作安装业务的营业收入高,同时成本也会相应增加,但是如能取得增值税专用发票,增加抵扣项目,则可以降低应纳增值税额。

2. 税务筹划。笔者对此业务进行成本分析,并通过税务筹划来说明文化创意企业“营改增”后通过增加抵扣项目可以降低税负。

该项目人工成本约为20000元,办公用品5000元(取得增值税专用发票),制作成本192580元,其中30390元可取得17%抵扣率的增值税专用发票,162190元可取得3%抵扣率的增值税专用发票。假设以上数字都是含税的。同时,假设方案一为设计项目,方案二为设计并制作安装项目,两种方案的成本与利润如表1所示。

采用方案一,收入为100000元,人工成本20000元,办公费5000元,利润为75000元。采用方案二,收入为310000元,人工成本20000元,办公费5000元,制作成本192580元,利润为92420元。

项目	营业收入	成本			利润
		人工成本	办公费	制作成本	
方案一	100000	20000	5000	-	75000
方案二	310000	20000	5000	192580	92420

	方案一	方案二
增值税销项税	5660.38	17547.17
可抵扣进项税额:		
办公费	283.01	283.01[5000÷(1+6%)×6%]
制作成本中17%抵扣部分进项税额	-	4415.64[30390÷(1+17%)×17%]
制作成本中3%抵扣部分进项税额	-	4723.98[162190÷(1+3%)×3%]
小计	283.01	9422.63
应纳增值税	5377.37	8124.54

方案一的增值税销项税额为5660.38元[100000÷(1+6%)×6%],因为可抵扣项目只有办公费,可抵扣进项税额只有283.01元(5000÷(1+6%)×6%),应交增值税5377.37元;方

案二的增值税销项税额为17547.17元[310000÷(1+6%)×6%],办公费可抵扣的进项税额为283.01元,制作成本中的可抵扣的进项税额共9139.62元,应交增值税8124.54元。

方案二因为销售额比方案一多210000元(310000-100000),销项税额也增加了11886.79元(17547.17-5660.38),但实际应交的增值税比方案一只多了2747.17元(8124.54-5377.77)。原因在于,方案二的制作安装成本中该公司取得可抵扣的增值税专用发票,其中有30390元是适用17%的税率的进项税,而该公司用于计算销项税额的税率为6%,这样进项税税率与销项税税率之间的落差就为该公司的税务筹划提供了空间。方案一的增值税实际税负率为5.38%,方案二的增值税税负率为2.63%,如果该公司在制作安装中能取得更多的增值税专用发票,减少和小规模纳税人的交易,尽量取得适用税率为17%或11%的纳税人提供的专用发票,那么在扩大经营范围、提高营业收入的同时还可以起到减税的效果。

五、结语

由以上的分析可以发现,“营改增”之后,作为一般纳税人的文化创意企业通过增加可抵扣项目,可以达到减轻税负的目的。随着“营改增”政策的不断扩围,第二产业和第三产业的增值税链条不断完善,企业可抵扣的项目也在逐渐增加。

文化创意企业如只提供设计服务,则经营范围较窄,增值税可抵扣项目少,“营改增”之后的减税效果并不明显。但如果提供设计、制作、安装一条龙服务,则不仅扩大了经营范围,而且与第二产业衔接,可以取得制作过程中的增值税专用发票。购进原材料、委托加工过程中的劳务费取得的专用发票税率为17%,运输过程中取得的交通运输业增值税专用发票税率为11%,这两类发票的税率都高于文化创意类企业所适用的增值税税率6%,很大程度上降低了企业的应纳增值税税额。但是企业在经营过程中选择提供设计服务还是设计制作安装一条龙服务不能只考虑增值税的影响,而要综合考虑业务能力和利润水平等各方面的因素。

主要参考文献:

张欣月.“营改增”对试点现代服务业企业的影响及应对策略探讨[J].经营管理者,2013(7).

孙淑萍,牛娟,李娟.现代服务业“营改增”税务筹划[J].财会通讯,2015(5).

张钟月.以现代服务业为视角:营改增全面试行后存在的问题探析及建议[J].理论界,2014(3).

李翠平.“营改增”后现代服务业税务风险的控制[J].山西财税,2015(3).

作者单位:常州纺织服装职业技术学院,江苏常州213000