

税法“营改增”案例教学：以电信行业为例

李启平, 曹晨

(湖南科技大学 商学院, 湖南 湘潭 411201)

摘要:营业税因重复征税而倍受诟病, 增值税因税收中性而显扩围之势。为了税务公平和鼓励服务业发展, 促进产业结构调整和就业, 营业税改征增值税的速度正在提速, 电信服务已经纳入“营改增”的范围, 给税法课程的教学带来了深刻的影响。为了让学生加深对“营改增”的理解, 可在税法教学中借助税收理论和相关公式, 对“营改增”进行深入探讨, 以电信服务为例, 演练“营改增”税额的计算, 培养学生分析和解决实际问题的能力。

关键词:税法; 营业税; 增值税; 案例教学; 电信业务

中图分类号: G642

文献标志码: A

文章编号: 1674-5884(2015)04-0030-04

中国经济发展正处在转型期, 用税收制度来调整经济结构, 是市场经济国家最常用的手段。中国经济经过 30 余年的高速增长, 取得了巨大的成就, 人均 GDP 进入中等收入国家行列。但一、二、三产业不匹配, 服务业发展相对滞后。这种局面造成的直接后果就是中国的就业困境难以从根本上缓解。为了从制度层面减轻税负对服务业的不利影响, 财政部和国家税务总局对增值税和营业税相关内容进行多次修改, 逐步扩大增值税的征税范围, 缩小营业税的征税范围, 将部分服务业变更为增值税的征税对象, 人们称之为“营改增”。这一变革给税法教学带来了相当大的冲击, 单纯的理论教学已不能满足学生的需要。税法教学为了跟上社会发展的步伐, 有必要更新教学内容, 将“营改增”案例教学融入到课堂教学中, 以培养学生分析问题和解决问题的能力, 让学生深刻认识到税法这门课程的重要性。同时, 通过对电信业务的案例讲解, 让学生真正明白“营改增”的经济学内涵和法理依据。

1 电信业“营改增”范围

“营改增”之前, 电信行业属于营业税的征税对象, 实行 3% 的营业税税率, 尽管 3% 的税率在营业税中属于低税率, 但营业税的计税依据是营业额, 只要纳税人有营业额, 就要征收营业税, 存在重复征税的现象^[1]。与征收增值税的纳税人相比, 征收营业税的纳税人税收负担过重, 阻碍了相关产业的发展壮大^[2]。这次对营业税进行改革, 将交通运输业、邮电通信业和部分现代服务业纳入增值税的征收范围。其中电信业“营改增”实行差异化税率。“营改增”之前, 增值税暂行条例规定, 一般纳税人销售的产品适用 17% 的税率, 部分产品适用 13% 的低税率, 一般纳税人按简易办法征收增值税的, 适用 6% 的征收率, 小规模纳税人适用 3% 的征收率。“营改增”的项目没有适用 17% 的税率, 主要考虑到被改革行业的实际情况与国家税收状况, 设置 11% 和 6% 的低税率^[3]。这样的制度安排, 对于电信行业的一般纳税人来说, 据此计算的销项税额较低, 而购买固定资产所享受的进项税额是依据 17% 的税率计算得到的, 因此, 可抵扣的进项税额相对来说较多, 要缴纳的增值税就较少, 有利于降低企业税负, 使整个行业更具活力。

财税[2014]43 号文件规定^[4], 将电信业服务纳入增值税应税服务范围, 电信业根据业务内容进行划分, 包括基础电信服务和增值电信服务。基础电信服务是指利用固网、移动网、卫星、互联网, 提供语

音通话服务的业务活动,以及出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动。增值电信服务则是指利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络,提供短信和彩信服务、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活动。提供基础电信服务的主要是三大电信运营商,而从事增值电信服务的企业有 2 万多家。实施“营改增”后,具体落实到不同的企业,税负可能有增有减。但由于增值税进项税额可以抵扣,将电信业纳入增值税的征税范围,与整个电信行业有紧密联系的下游企业可以获得更多抵扣,从整个产业链来看税负是减轻的。将电信业纳入营改增试点范围,有利于进一步完善增值税链条,让更多的企业分享“营改增”的制度红利。

2 电信业“营改增”后的计税依据和税率规定

增值税的计税依据是销售额,销售额是指纳税人向购买方收取的全部价款和一切价外费用。对于一般纳税人来说,应纳增值税 = 当期销项税额 - 当期进项税额。当期销项税额 = 销售额 × 增值税税率。从公式可以看出,应缴纳增值税的多少取决于当期销项税额减去当期进项税额后的余额。在销售额不变的情景下,可以抵扣的进项税额的数字越大,则应缴纳的增值税越少,如果可抵扣的进项税额的数字越小,则应缴纳的增值税越多。在实务操作中,销售额的确定最为关键。这次改革存在税率的差异见表 1,从中可知,基础电信服务适用 11% 的比例税率,它主要包括“通道”建设,需要铺设光缆、建基站。建设这些基础设施,需要购买大量的通信设备,取得大量的增值税专用发票,因此,可以抵扣的进项税额就较多。相比之下,从事增值服务的电信企业,属于虚拟经济和现代服务业,购买实物较少,可以抵扣的进项税额很少,相对税率较低,为了平稳过渡,适用 6% 的税率征收增值税^{[5][6]}。

表 1 “营改增”税率表

行业	具体服务	税率/%
电信业	基础电信服务	11
	增值电信服务	6
有形动产租赁服务	有形动产租赁服务	17
交通运输业	陆路(含铁路)运输、水路运输、航空运输和管道运输服务	11
邮政业	邮政普遍服务、邮政特殊服务、其他邮政服务	11
现代服务业	研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、鉴证咨询服务、	6
	广播影视服务	
财政部和国家税务总局规定的应税服务		0
境内单位和个人提供的规定的涉外应税服务		免税
小规模纳税人提供应税服务和一般纳税人提供简易计税服务		3

在会计制度方面要求混业经营分开核算,按照各自适用的税率计算缴纳增值税,如果没有分开核算,税法要求从高适用税率,将所有销售额合在一起缴纳增值税。如纳税人提供“买一赠一”的电信业服务和提供电信服务时附带赠送手机的业务,分开核算才能规避税负风险。

这次“营改增”增加或继续保留以前的优惠政策。纳税人提供的特服号服务,可以继续差额征税,即以其取得的全部价款和价外费用,扣除支付给公益性机构捐款后的余额为销售额。提供特服号服务的是三大运营商,给予税收优惠是为了更好地履行社会责任。为了鼓励企业走出去,对出口货物或提供服务,实行免税的优惠政策。这有利于缓解长期以来我国“实物出口贸易为顺差,无形的服务贸易为逆差”的局面。电信行业的纳税人以积分兑换形式赠送的电信业服务,不征收增值税。这是为了减轻消费者负担,扩大内需,拉动经济增长的目的而制定的政策。小规模纳税人提供应税服务和一般纳税人提供简易计税服务按照 3% 的征收率,计算缴纳增值税,其取得的进项税额不能抵扣^[7]。

3 电信业“营改增”案例分析

3.1 案例展示

某电信集团下属的宏伟公司系增值税一般纳税人。2014 年 10 月发生如下业务:1)从某电信设备

制造公司购进电信设备2套,取得增值税专用发票,注明的价款300万元,增值税51万元,支付运输2万元,取得运输公司开具的运输行业增值税专用发票。2)利用移动网、互联网、有线电视网络,提供通话服务,取得价税合计收入222万元。3)提供短信和彩信服务,取得价税合计收入254万元。4)出租本公司的带宽给江南公司,取得租金收入100万元(含税)。5)提供电子数据和信息的传输及应用服务,取得价税合计收入400万元。6)提供互联网接入服务,取得价税合计收入325万元。7)提供卫星电视信号落地转接服务,取得价税合计收入150万元。8)宏伟公司在提供电信业服务时,还附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信业服务,给客户id提供增值电信服务价税合计80万元。9)本月推出套餐服务:某资费套餐=话音套餐+流量套餐+数据业务套餐。套餐资费58元,共销售10000套。据测算,套餐内基础电信业务资费20元,增值电信业务资费38元,且本月全部消费完毕。10)本月为“宋庆龄基金会”提供特服号服务,取得收入50万元,需要支付给“宋庆龄基金会”40万元。11)为某公司提供IDC业务,双方约定期限2年,每月初支付租金10万元。本月已经收妥租金10万元,并开具普通发票给对方。假设宏伟公司当月取得的增值税专用发票经过税务机关认证,且符合进项税额抵扣规定。试计算宏伟公司10月份应缴纳的增值税是多少?

3.2 案例分析

据案例提供的信息,宏伟公司在10月份既提供基础电信服务,也提供增值电信服务。根据“营改增”有关电信业的相关规定,纳税人应该将基础电信服务和增值电信服务的销售额分开核算。根据各自的税率计算缴纳增值税。提供电信业服务还是接受电信业服务的纳税人,都需要划分基础电信服务和增值电信服务的范围。提供电信业服务的纳税人因销项税额直接影响自身税负水平,不同税率无法正确划分产生税务风险;接受电信业服务的纳税人因获取的进项税额也影响到自身税负水平。对基础电信服务范围的理解要抓住“提供语音通话服务”和“出租或者出售带宽、波长等网络元素”。通过固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络提供语音通话服务都属于基础电信服务。出租或者出售带宽、波长等网络元素要关注“出租或者出售”的对象,如果“出租或者出售”对象属于无实体的“无形”网络元素,应该属于基础电信服务;如果“出租或者出售”对象属于实体设备“网络元素”,应该属于有形动产租赁服务或者出售货物,如IDC业务(是电信部门利用已有的互联网通信线路、带宽资源,建立标准化的电信专业级机房环境,为企业、政府提供服务器托管、租用以及相关增值等方面的全方位服务)中的提供设备租赁。实务中增值电信服务范围较基础电信服务范围更宽,除了基础电信服务,其它都为增值电信服务。从企业价值最大化和降低税负的角度上,对于提供一些范围比较模棱两可的电信业服务,企业应尽可能把一些业务都放到增值电信服务范围。根据以上分析,我们分步计算增值税的销项税额和进项税额:

(1)宏伟公司购买2套设备,取得的增值税专用发票的税款,经税务机关认证后可以抵扣,即购买设备的进项税额 $=51+2\times 11\%=51.22$ 万元。

(2)宏伟公司利用移动网、互联网、有线电视网络,提供通话服务,属于基础电信业务,适用11%的税率,取得的含税收入应换算成不含税销售额,再计算增值税的销项税额。因此,销项税额 $=222\div(1+11\%)\times 11\%=22$ 万元。

(3)提供短信和彩信服务属于增值电信业务,适用6%的税率,提供该项业务的增值税销项税额 $=254\div(1+6\%)\times 6\%=14.38$ 万元。

(4)出租本公司的带宽给江南公司属于基础电信业务,适用11%的税率,出租带宽的增值税销项税额 $=100\div(1+11\%)\times 11\%=9.91$ 万元。

(5)提供电子数据和信息的传输及应用服务属于增值电信业务,适用6%的税率,提供该项业务的增值税销项税额 $=400\div(1+6\%)\times 6\%=22.64$ 万元。

(6)提供互联网接入服务属于增值电信业务,适用6%的税率,该项业务的增值税销项税额 $=325\div(1+6\%)\times 6\%=18.39$ 万元。

(7)提供卫星电视信号落地转接服务属于增值电信业务,适用6%的税率,该项业务的增值税销项

税额 = $150 \div (1 + 6\%) \times 6\% = 84.90$ 万元。

(8)宏伟公司在提供电信业服务时,还附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信业服务,属于混业经营,没有将销售额分开核算,根据税法,从适用税率,按照基础电信业务计算销项税额,所以,该项业务的增值税销项税额 = $80 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 7.93$ 万元。

(9)套餐服务属于混业经营业务。根据题意,销售额可以分开核算,按照各自适用税率计算销项税额,该项业务增值税的销项税额 = $20 \div (1 + 11\%) \times 11\% + 38 \div (1 + 6\%) \times 6\% = 4.13$ 万元。

(10)宏伟公司给“宋庆龄基金会”提供特服号服务,属于增值电信业务,适用税率 6%,以取得的全部价款和价外费用,扣除支付给公益性机构捐款后的余额为销售额。因此,该项业务的增值税销项税额 = $(50 - 40) \div (1 + 6\%) \times 6\% = 0.56$ 万元。

(11)为某公司提供 IDC 业务,属于有形资产的租赁业务,适用 17% 的税率。该项业务的增值税销项税额 = $10 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 1.45$ 万元。

(12)本月应纳增值税 = Σ 销项税额 - Σ 进项税额 = $186.29 - 51.22 = 135.07$ 万元。

若按照营业税暂行条例征收营业税,宏伟公司的营业额为 1 609 万元,适用税率 3%,则应缴纳的营业税 = $1\ 609 \times 3\% = 48.27$ 万元。从缴纳的金额看,“营改增”后税负没有减轻,反而加重了。出现这一现象的原因在于进项税额的抵扣数太少。尽管如此,“营改增”毕竟消除了重复征税的弊端,给整个产业链带来益处。从根本上说,营改增的目的,在于消除重复征税,降低整个产业链的税负。“营改增”最大特点是结构性减税,而并非普遍性减税。

4 结语

税法课程增加的“营改增”内容,与以前的税法知识存在关联性。在我国税制中,增值税和营业税是一种互斥关系,征收增值税的商品或劳务不能同时征收营业税,征收营业税的商品或劳务不能同时征收增值税。将征收营业税的电信业务纳入增值税的征税范畴,是中国经济发展转型的必然要求,是经济结构和产业结构调整的制度创新,是增加就业机会的改革红利。这种制度创新和改革红利,需要教育界共同参与和推动,才能取得预期的效果。税法案例是经济交易、税收政策和税制改革实践的生动体现,通过税法案例教学,突出“营改增”的法学理念,阐明“营改增”背后的经济学逻辑,从而提高教学效果。

参考文献:

- [1] 中国注册会计师协会. 税法[M]. 北京:经济科学出版社,2014.
- [2] 刘怡. 财政学[M]. 北京:北京大学出版社,2013.
- [3] 关于在全国开展营业税改征增值税试点有关征收管理问题的公告[Z]. 国家税务总局公告(2013年第39号),2013-07-10.
- [4] 关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知[Z]. 财政部和国家税务总局通知(2014年第43号),2014-04-29.
- [5] 关于调整增值税纳税申报有关事项的公告[Z]. 国家税务总局公告(2013年第32号),2013-06-19.
- [6] 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[Z]. 财政部和国家税务总局通知(2013年106号),2013-12-12.
- [7] 关于简并增值税征收率政策的通知[Z]. 财政部和国家税务总局通知(2014年第57号),2014-07-01.

(责任校对 龙四清)