

“营改增”对电信行业的影响分析及应对策略

Replacing Business Tax with VAT in Telecom Industry: Analysis and Strategies

高 萍 徐 娜

GAO Ping

XU Na

(中央财经大学税务学院 北京 100081)

【摘 要】“营改增”作为结构性减税的重要内容，在总体上达到减税效应的同时，对不同行业，处于不同经营期的企业税负会产生有增有减的不同影响。自 2012 年交通运输业及部分现代服务业开展“营改增”试点以来，电信行业于 2014 年 6 月也纳入改革范畴，电信行业“营改增”势必对其税负、经营模式等产生重要影响，笔者对电信行业“营改增”后的税负水平进行估算，并对影响电信行业税负上升的主要因素以及“营改增”对电信行业现行业务模式带来的冲击进行分析，以期提出电信行业应对“营改增”的策略与建议。

【关键词】营改增 电信行业

【中图分类号】F812.42 【文献标识码】A 【文章编号】1000-1549(2014)07-0018-05

2014 年 4 月，《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，以下简称 43 号文），明确从 2014 年 6 月 1 日起，将电信服务业纳入营改增试点范围，提供电信服务的单位和个人作为增值税纳税人，不再缴纳营业税，并区分基础电信服务和增值电信服务分别适用 11% 及 6% 的差异化税率。43 号文对基础电信服务和增值电信服务进行了界定。基础电信服务包括利用固网、移动网、卫星、互联网、提供语音通话服务的业务活动，以及出租或者出售宽带、波长等网络元素等业务活动；增值电信服务包括利用固网、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，以及卫星电视信号落地转接服务。“营改增”政策的“落地”会对电信业的税负产生什么影响，进而对其经营产生什么影响，本文将对此进行分析，并提出相应的应对策略及建议。

一、“营改增”后电信行业的税负测算及主要影响因素分析

以中国移动、中国联通、中国电信三大电信运营商 2012 年年报为数据来源，暂不考虑增值税抵扣前后时点的因素，并假定资本性支出中投资资本抵扣比例为 30%，网络运行、结算及支撑成本中可获取并进行抵扣的进项发票比例为 50%，销售商品成本中可抵扣比例为 90%，对“营改增”后电信运营商的增值税税负测算情况详见表 1。

以 2012 年相关数据测算的税负情况看，电信行业“营改增”之后的税负高于改革前的税收负担。“营改增”影响电信行业增值税税负的主要因素为增值税税率和可抵扣成本占比。其中，可抵扣成本占比取决于成本结构、其他行业的税制改革进展、资本支出、电信企业的运营模式和供应商的管理等因素。由于进项税额发票不能充分取得，以及部分进项项目不可抵扣，必定会使通

【收稿日期】2014-04-25

【作者简介】高萍，女，四川人，中央财经大学税务学院教授，研究方向为税收理论与政策；徐娜，女，山东人，中央财经大学税务学院硕士研究生，研究方向为税收筹划。

感谢匿名评审人提出的修改建议，笔者已做了相应修改，本文文责自负。

信企业进项税额占总成本的比例极大降低。对部分项目按照估定的比例进行测算，电信企业实际可抵扣的成本和资产项目占全部成本资产项目的比例不足 50%（详见表 2）。

进一步对电信企业运营成本结构中无法抵扣项目进行分析，电信企业成本主要有终端等货物成本、水电费、燃油费、设备采购、人工成本、网间结算成本、广告费、房屋租赁费、折旧费、劳务租赁费、修理费等。根据“营改增”相关政策，广告费、维修费、网间结算成本等均在“营改增”

表 1

三大运营商 2012 年“营改增”税负测算表

单位：元

增值税适用税率			应税项目	电信	移动	联通
销项	11%	基础电信服务		94 342 626 379.53	368 025 000 000.00	83 671 812 398.00
		(1) 语音通话服务收入 (2) 出售及出租网络元素收入		14 683 927 717.85		8 701 242 839.00
	6%	增值电信服务		30 726 753 877.56	166 348 000 000.00	58 181 460 294.00
		(1) 短信及彩信服务收入		18 754 270 219.06	14 222 064 277.00	3 280 472 528.00
		(2) 电子数据和信息传输收入		89 840 316 926.56		61 757 076 162.00
		(3) 互联网接入服务收入 (4) 其他增值服务收入				1 193 503 982.00
	17%	其他应税收入 出售商品收入等		5 349 956 010.70	11 817 935 723.00	39 479 181 232.00
	应税收入额			234 229 960 163.77	512 003 971 059.76	234 332 153 874.81
销项税额			19 467 890 967.49	48 409 028 940.25	21 932 595 560.19	
进项	17%	网络运行、结算及支撑成本 维修费、水电取暖、动力费、 广告费等		17 404 984 153.48	86 985 000 000.00	51 197 138 287.00
		销售商品成本		38 043 051 271.67	103 074 414 219.07	45 039 951 157.00
		研发投入支出		75 000 000 000.00	190 200 000 000.00	75 000 000 000.00
	6%	专业服务及咨询费		115 374 351.81	312 597 000.80	136 594 069.00
	进项税额			9 515 086 604.55	28 106 848 336.97	12 886 252 493.10
应纳增值税			9 952 804 362.94	20 302 180 603.28	9 046 343 067.09	
营业收入			253 697 851 131.26	560 413 000 000.00	256 264 749 435.00	
税收占收入比重			3.92%	3.62%	3.53%	

资料来源：2012 年三大运营商年报。

表 2 三大运营商实际可抵扣项目占全部成本资产项目比重

	全部成本项目 (1)	实际可抵扣项目 (2)	(2) / (1)
中国电信	226 283 948 077.13	100 913 320 840.30	44.60%
中国联通	254 108 178 878.00	120 756 661 632.49	47.52%
中国移动	600 091 000 000.00	279 320 093 255.87	46.55%

资料来源：各大电信运营商 2012 年年报。

政策范围之内，其发生之后可凭票抵扣进项税额^[1]。但电信行业成本结构存在特殊性，有大量成本费用无法实现有效的进项抵扣，例如由于固定资产年度折旧费用与人工成本等占比大，这使得“营改增”后运营商的税负加重。经测算，折旧及

摊销、销售管理费用和人工成本占到通信企业日常经营成本的 60% 左右（见图 1），这将造成电信行业无法得到进项税额抵扣的项目过多，从而增大通信企业的税负水平。对运营成本结构中无法抵扣项目的具体分析如下：

（一）整体人工成本较高，且部分开支不可抵扣

电信企业每年需要的专业或维护人员较多，人工成本比例占 12.81%，但企业的人工成本不能取得增值税专用发票。此外，在人工成本中，除了企业正式员工外还包括部分外包人员的工资，而劳务外包并未纳入“营改增”试点范围，因此这项人

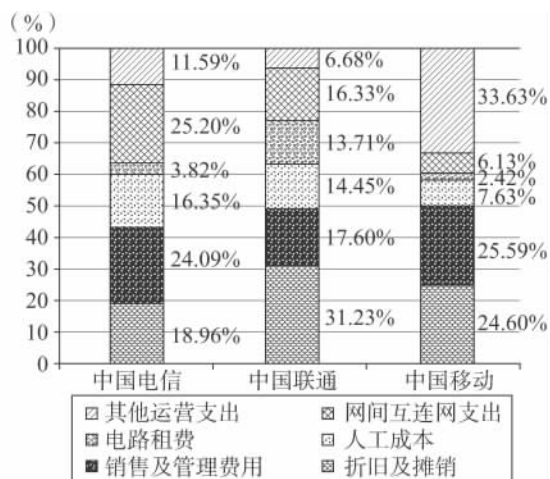


图1 电信行业运营商运营成本结构

资料来源：各大电信运营商 2012 年年报。

工成本不能够作为增值税的进项抵扣税额。

（二）专用发票的获取有限

电信企业在运营中，能否从上一个环节取得符合要求的增值税专用发票是影响其实际税负水平的重要因素。由于电信运营商的上游企业除设备供应商外，其他合作商、代理商大都为小规模纳税人或个体工商户，这使得运营商大部分运营成本很难取得增值税专用发票，从而减少支付成本中进项税抵扣的金额，导致企业税负不减反增^[2]。另外，由于增值税征管范围尚未涵盖所有行业，电信企业成本中店面租金、建筑安装费用等项目暂时无法实现进项税额的抵扣，也会造成可抵扣进项税额的项目较少，使收入下降的速度快于成本下降的速度，短期内税负增加。

（三）固定资产大规模投资结束后税负会显著增长

我国增值税 2009 年由生产型转变为消费型，对于拉动投资、推动产业升级具有积极意义。“营改增”后，企业购入的固定资产、设备等可凭票抵扣，在减轻税负的同时提高了企业推动技术进步的积极性，但通信企业购买机器设备，投资固定资产的开支与其发展周期关联较大，企业税负会较大程度受到发展周期的影响。在资本开支较高的阶段，由于企业增值税进项抵扣额度增加，可以减轻企业税收负担，但大规模投资期结束以后，企业负担会加重。近些年，电信行业三大运营商发展迅速，移动通信技术、互联网技术、数据技术等逐渐

成为当前电信行业的主攻方向，如目前正在进行的“4G”建设等，有利于减轻企业税负，但大规模投资期结束以后，企业逐渐进入收益阶段，产生的大量销项税又无相应的进项税抵扣，税负会加重。

二 “营改增”对电信行业现行业务模式的影响分析

（一）“营改增”会对现有销售模式产生冲击

目前，电信业三大运营商为了占领市场份额，吸引消费群体，推出了一系列的销售策略，而“营改增”将会冲击电信企业现有的业务及营销模式。电信运营商常采用预存话费赠送终端、送话费、送套餐或其他产品服务促销手段。依据营业税相关规定，上述捆绑销售属于营业税中的混合销售业务，均按邮电通信业 3% 的税率缴纳营业税。但在增值税制度下，一旦发生应税服务或货物所有权转移，即使未取得实际收入，仍要视同销售计算其销项税，征收增值税。依据财税〔2014〕43 号通知第四款的规定，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进行分别核算，按各自适用的税率计算缴纳增值税。因此，营改增实施后，电信行业多样的营销活动中所涉及的部分捆绑销售业务要面临从不征营业税到视同征收增值税转变的冲击。

（二）电信企业兼营多种业务，会面临从高征税的风险

目前，用户能够在同一家电信企业内获取固定通信、增值业务等多项通信服务，依据财税〔2003〕16 号文件，电信单位提供的电信业务（包括基础电信业务和增值电信业务）均按“邮电通信业”税目适用 3% 的税率征收营业税。“营改增”后，由于存在不同业务适用不同税率的情况，纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务未分别核算销售额或营业额的，要从高适用税率。电信企业兼营多种业务，如果“营改增”后不同类型的业务需适用不同税率，行业如果不依据相关政策对计费规则进行调整，在综合业务开展过程中会出现税收损失的风险。

三、电信行业应对“营改增”的对策建议

上述分析可见，由于增值税有价外税、视同销

售、以票控税等特点，其对电信运营商的影响涉及到营销、内部管理、成本控制以及产业链合作等多个方面，因此，电信行业应从多个角度积极应对“营改增”带来的挑战。

（一）调整原有的营销模式

由于“营改增”在总体上达到减税效应的同时，对不同行业，处于不同经营期的企业税负会产生不同的影响，为了减轻“营改增”对行业的冲击，政府会相应制定一系列的税收优惠政策，电信企业也会出现更多的税收筹划空间，企业应积极调整业务模式，充分利用税收优惠政策，达到减轻税负的目的。

电信行业在征收营业税改为征收增值税的情况下，由于增值税视同销售规则的存在，在制定营销模式时要考虑可能被税法视为视同销售的情形，以防止增加额外的税负。例如转变实物赠送模式，采取销售折扣的方式，并在开具发票时，将销售额和折扣额在同一张增值税专用发票上分别注明，满足销售折扣情形以折扣后的金额计税的条件。制定套餐业务时，考虑到套餐业务同时涉及到销售终端与电信服务的业务，应合理、明确地划分二者的价格，按照相应的税率计算销项税，以避免由于不能准确划分不同类型的收入导致一并从高征税的后果。

（二）加强增值税相关业务管理

是否有大额进项税的抵扣是影响企业税负的关键，这就要求电信企业梳理现有的业务，明确涉及到增值税的业务，对现有供应商进行分析，在确定外部供应商时要尽量选择一般纳税人作为合作方，确保交易方提供真实、准确的增值税专用发票。如果供应商是小规模纳税人，则应要求小规模纳税人在价格上给予足够的优惠，以避免因不能取得专用发票造成的经济损失。增值税的计税特点决定了增值税专用发票的管理比营业税发票更为复杂和严格，增值税专用发票使用的不规范会直接带来税务稽查的风险，虚开、伪造专用发票还会面临刑事责任，因此加强增值税专用发票的管理至为重要^[4]。此外，从财会管理角度看，营业税税制下的会计处

理较为简单，“营改增”后，原有营业税的账务处理方式已经不再适用，这就要求电信企业在梳理业务流程的基础上，结合纳税评估、风险控制等方面，尽早设计出一套适合当前税务管理的新系统，提高税务管理水平。

（三）合理安排好固定资产的投资期间

“营改增”后，企业购入的固定资产、设备等已纳增值税可凭票抵扣，但通信企业购买机器设备，投资固定资产的开支与其发展周期关联较大，企业税负会较大程度受到发展周期的影响，在资本开支较高的阶段，由于企业增值税进项抵扣额度增加，可以减轻企业税收负担，但大规模投资期结束以后，企业负担会加重。近几年，电信行业三大运营商发展迅速，移动通信技术、互联网技术、数据技术等逐渐成为当前电信行业的主攻方向，如目前正在进行的“4G”建设，未来投资额较大的“5G”建设等，会产生大量的可抵扣进项税额，有利于减轻企业税负。但大规模投资期结束以后，企业逐渐进入收益阶段，产生的大量销项税又无相应的进项税抵扣，税负会加重。因此，电信企业要合理安排好固定资产的投资期间，在经营管理过程中考虑不同区域、不同主体、不同时间的投资，以实现税负和利润的最优化。^[5]

（四）加强与决策部门沟通，推动“营改增”顺利进行

“营改增”会对电信行业带来一定的冲击，税负的增加势必造成可支配财富的减少，从行业发展角度出发，电信企业有必要时刻关注税收政策动向，积极向税务部门咨询在业务活动中涉及到的问题，例如如何分配附带赠送货物的营业额问题，预付费和后付费营改增后的税收问题等，43号文均没有给予明确，而这些涉税事项在实际执行中存在很大的税收风险。因此，电信业“营改增”的试点过程中，企业要加强与财政、税务部门的沟通，适时就改革中遇到的实际问题提出建议和意见，提高改革效率，保证“营改增”的顺利进行。

参考文献：

- [1] 饶柳，付忠，禹权. 电信运营商如何应对营改增 [J]. 人民邮电，2013，(08).
- [2] 杨思维. “营改增”对电信运营商的影响程度有待具体税率的确定 [J]. 通信世界，2013，(15).
- [3] 余友河. 营改增对电信企业的影响研究 [J]. 现代商业，2013，(02).

- [4] 孙利春. 营改增对电信业的挑战及对策——基于某电信运营商省公司的分析 [J]. 中国总会计师月刊, 2013, (11).
- [5] 孙金怀. 营改增对电信业的影响分析 [J]. 经营管理者, 2013, (10 上).

Abstract: As an important part of structural tax reduction, replacing Business Tax with VAT brings different effects on tax burden in different industries while achieving the effect of tax reduction in general. Following the pilot reform in transportation industry and part of modern service industry, telecom industry has also been included in the category of replacing Business Tax with VAT reform in June 2014, which will bring about influences on telecom industry's taxes, business model, and so on. This paper probes into the main factors causing tax rise based on the calculation on tax burden after the reform, and put forward some suggestions on how do respond to challenges brought about by the reform in telecom industry.

Keywords: Replacing business tax with VAT Telecom industry

(责任编辑: 孙亦军)

(上接第 17 页)

参考文献:

- [1] 国家税务总局税收科学研究所课题组. 国外税制改革发展方向与经验的研究 [J]. 经济社会体制比较, 2012, (6).
- [2] 韩毅. 外国近现代经济史 [M]. 北京: 高等教育出版社, 2010.
- [3] 胡秋红等. 巴西州际税收协调及其借鉴 [J]. 税务研究, 2010, (8).
- [4] 吕银春. 经济发展与社会公正——巴西实例研究报告 [M]. 北京: 世界知识出版社, 2003.
- [5] 林跃勤等. 金砖国家经济社会发展报告 (2011) [M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2011.
- [6] 罗伟林著, 郭存海译. 赤道之南——巴西的新兴与光芒 [M]. 北京: 中信出版社, 2011.
- [7] 塞尔索·富尔塔多著, 徐亦行, 张维琪译. 巴西经济的形成 [M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2002.
- [8] 斯蒂芬·罗博克著, 唐振彬等译. 巴西经济发展研究 [M]. 上海: 上海译文出版社, 1980.
- [9] 苏振兴等. 巴西经济 [M]. 北京: 人民出版社, 1983.
- [10] 周志伟. 巴西崛起与世界格局 [M]. 北京: 社会科学文献出版社, 2012.
- [11] José Teófilo Oliveria and Ana Carolina Giuberti. Tax Structure and Tax Burden in Brazil: 1980—2004 [R]. Working Paper of Initiative for policy Dialogue, 2009, (10).
- [12] Lemgruber-Viol A. A Guideline for Tax Administration Reform: Using Information Technology to Modernize the Traditional Way We Pay Taxes in Developing Countries, [R] Working Paper of OECD, 2004, (9).
- [13] Racardo Varsano and Consultant, Tax Reform in Brazil: The Long Process in Progress [R] Working Paper of Institute of Applied Economic Research, Riode Janeiro, 2003, (4).
- [14] Rubem Mauro and Silva Rodrigues. Tax Reform in Brazil [R] Working Paper of Maastricht University, 2009, (6).

Abstract: Brazil's taxation structure has transformed from the pattern of "indirect tax as the main body" to a Dual-Subject pattern during the past 100 years; and since the 1980s, it has been a "basically stable and structural adjustment" taxation structure of "income tax and GST as Dual-Subject". With the economic development and improvement of tax administration, Brazil accomplished the process of taxation transformation by "improving direct taxes and optimizing indirect taxes". Based on the comparison of China-Brazil taxation structure, we then propose four revelations on the necessity, the direction, the timing and paths of China's taxation structure optimization.

Key words: Goods and services tax The characteristics of taxation Structure Transformation revelation

(责任编辑: 孙亦军)