

营改增对我国交通运输业的影响

刘梦婷

(西南财经大学会计学院 成都 611130)

【摘要】上海市率先从2012年1月1日起在交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点工作。9月1日,北京市也正式开始了试点,我国增值税改革大步前进。在此背景下,本文分析了营改增对交通运输业购买固定资产和运输劳务的企业行为,以及对企业税负、财务核算等方面的影响,并提出参考建议。

【关键词】营改增 交通运输业 现代服务业 税收转型

一、前言

1994年税制改革后,交通运输业一直被列为服务业征收营业税,但其在性质上属于生产或生产过程的延伸,征收营业税与税收普遍性原则和税收中性特征相悖。在我国经济快速增长的背景下,制造企业与交通运输企业的联系日趋紧密,社会所需交通运输劳务规模不断扩大,导致交通劳务以全额计征营业税与增值税抵扣链条之间的矛盾日益突出,相关企业税负加重,不利于国民经济的发展。

出于提高增值税抵扣链条的完整性和结构性减税的目的,财政部和国家税务总局发布了《营业税改征增值税试点方案》,规定从2012年1月1日起,率先在上海市交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点工作。

2012年9月1日,北京营业税改征增值税试点工作也正式启动。根据国务院常务会议部署,2012年年底,营改增还将扩大至天津、江苏、浙江、安徽、福建等多个省(直辖市、计划单列市)。

二、营改增对我国交通运输业的影响

1. 影响企业行为,促进规模化专业化发展。交通运输业是规模经济型产业,平均成本随运输总产量的扩大而下降,因此,交通运输业要发展壮大应当走规模经济之路。交通运输企业的外购货物、劳务和新增固定资产大约占其营业收入的52.8%,改征增值税后,其可抵扣税款的外购货物、劳务及新增固定资产占收入比约为47.20%(甘启裕,2011)。

在营业税制下,作为增值税一般纳税人制造业和商品流通企业,通常采用两种方式获取运输服务,即购买专门的运输公司劳务或选择自主提供运输服务形成以增值税为主的混合销售行为。如果选择外购运输劳务,则按照运费的7%作为进项税额抵扣。如果企业在销货的同时使用内部的运输工具提供运输,按照增值税一般纳税人混合销售行为的规定,企业取得的货款和运输费一并作为货物销售额,按照适用税率征收增值税,对取得的运输收入不再单独征收营业税。因此,

运输成本涉及的增值税进项税也可以全额抵扣,但企业的管理成本会相应增加。

企业进行选择时,通常会对两种方式进行评估比较,在后一种方式更有利的情况下,“内部劳务”就会挤出“外部劳务”,最终有碍交通运输劳务的专业化发展,不利于一体化物流企业规模的扩大。

交通运输业改征增值税后,完善了抵扣链条,企业为节省管理成本,更可能选择购买外部运输劳务,这有助于交通运输业劳务的专业化发展。

2. 部分交通运输企业税负不减反增,试点方案尚待完善。根据上海市试点方案的规定,现行增值税在17%和13%两档税率的基础上,增加了11%和6%两档低税率,交通运输业适用11%的税率,代替3%的营业税,在计税方式上适用增值税一般纳税法。

转型前企业应纳营业税以及在此基础上核算的城市维护建设税及教育费附加(以下合为X),营业税税负为营业收入乘以3%的税率。

转型后企业应纳增值税以及在此基础上核算的城市维护建设税和教育费附加(以下合为Y),应交增值税为增值税销项税额减去企业购买存货和生产用固定资产所支付的增值税进项税额。

假设某交通运输企业劳务收入为S,可抵扣的项目之和为C(C主要指当期购进的固定资产或固定资产折旧额以及取得增值税发票的物料消耗),则:

$$X=S \times 3\% \times (1+7\%+3\%);$$

$$Y=(\frac{S}{1+11\%} \times 11\% - \frac{C}{1+17\%} \times 17\%) \times (1+7\%+3\%)$$

令 $X=Y$,解得 $C \approx 0.4765S$ 。即:当 $C > 0.4765S$ 时, X 大于 Y ,反之则 X 小于 Y 。

通过简单的计算可以看出,在交通运输业提供劳务取得收入一定的条件下,营改增后税负变化的关键点在于可抵扣

项目金额占营业额的比重。而试点方案实行以来,交通运输业企业普遍存在进项税额抵扣不足的问题。如路桥费是运输成本构成的重要部分,占到总成本的30%~40%。但是,按照上海的试点方案,路桥费并不在抵扣范围。又如,运输企业的固定资产多在试点方案之前购买,按照规定只能提折旧不能直接抵扣。

发票难以取得也是抵扣不足的重要原因,运输企业中车辆在外途中发生加油或修理费用是常见现象,但却难以取得增值税专用发票的问题:一是小型加油站或修理厂可能没有开具增值税专用发票的资格,二是发票取得手续繁杂,司机为减少麻烦,不愿意去开具增值税专用发票。凡此种种,都造成了企业进项少,税负增加。

上述分析中预先假定了劳务收入不变,从而得出了税负增加的结论,因此有必要继续分析劳务收入是否能有所提高从而弱化税负增加。从供给方看,交通运输业是资金密集型产业,初始投资大、建设周期长、运力储备风险大,在短期内难以调整运力,所以供给价格弹性相对较小。从需求方看,运输方式选择的多样化和运费所占比重的提高都将增加需求价格弹性。所以,如果交通运输企业企图通过提高运输价格来弥补因纳税而造成的损失,则会使需求锐减,造成更大的损失。因此,在短期内,运输服务的价格不会大幅上涨,劳务收入不会迅速提高。在维持原有均衡状态下,交通运输企业只能自己承担增加的税收。

3. 影响企业的营业收入和营业成本核算,很可能增加报表利润。

(1)从营业收入来看,转型前企业交纳营业税(价内税),故利润表中的营业收入基本等同于企业提供交通运输劳务所取得的收入,转型后企业交纳增值税(价外税),企业对外提供服务所收到的价款为含税价款,因此要从中除去应交增值税金额后再作为营业收入记入利润表。在一定时期内,交通运输业对外提供劳务的价格是稳定的,在业务量基本维持,劳务收入不变的情况下,改征增值税后,利润表上的营业收入理论上会有少量减少。

(2)从营业成本来看,成本分为变动成本和固定成本,对交通运输业而言,变动成本是指营运生产过程中实际消耗的燃料费和人工费等。在原先征收营业税的情况下,交通运输业记入变动成本的部分没有扣除增值税进项税额,营改增后,增值税进项税额可予以抵扣,因此变动成本要扣除可抵扣的增值税进项税额,即变动成本降低。

(3)从营业税金及附加来看,营业税是价内税,在计算利润时应当扣除,而营改增后,增值税作为应交税费由资产负债表披露,从这一角度来看是与企业损益无关的税费。企业利润表中不再有营业税这一较大的扣除项目,营业利润由此大幅

提高。城市维护建设税及教育费附加的税基是增值税、营业税和消费税,在一定的税率下,营改增后这一税基发生改变,引起税值的改变,进一步引起利润的变化。利润究竟变多还是变少则取决于增值税与营业税的差额。

4. 小结。营业税改征增值税后,营业收入减少,营业成本也减少,单从这一方面来看,难以比较利润增减情况。然而,按照会计准则核算营业利润时,在扣除营业税金这一项时不再扣除占到劳务收入3%的营业税,金额相当可观,因此最终会使企业在会计报表上增加了营业利润。

三、对策分析

交通运输业是国家基础服务行业,关系到国家的民生问题,其税收改革的每一步都牵动人心。笔者根据上述分析和观察到的试点现状,提出以下建议:

1. 应当考虑进一步降低税率。按照试点方案“改革试点行业总体税负不增加或略有下降”的指导思想,政府对交通运输业进行税制转型时,至少应保证转型后的企业利益不受侵害。因此在交通运输业上应当采用较低的增值税税率。这样的做法在国际上也有借鉴,比如法国税法规定,海运、铁路、公路客运及行李运输等附属劳务适用低税率;奥地利、比利时、德国、希腊、卢森堡、荷兰、葡萄牙、西班牙等国均对客运实行低税率。

我国虽在17%的基本税率下对交通运输业设置了一档11%的较低税率,但是由于实际中进项抵扣的缺乏,相对而言11%仍然是一个较高的税率,在进项抵扣范围不变的条件下,下一步的试点工作中应当考虑继续降低税率,或实行相应的税收优惠政策。

2. 可以考虑扩大进项税抵扣范围。交通运输业试点前的营业税税率为3%,本着税负基本不变的原则,试点后企业的实际税负也应不高于3%,因此若将交通运输增值税税率定为11%,则应当进一步扩大进项税抵扣的范围。建议采用创新性的方式方法适当增加进项税抵扣项目,将占有企业较大成本比例的过路过桥费、燃油费等纳入进项税抵扣范围。

主要参考文献

1. 段洪菲.我国交通运输业改征增值税问题研究.浙江财经学院硕士论文,2012
2. 肖应祥.营业税改征增值税对交通运输企业的税负影响.财会月刊,2012;6
3. 赵富明,上官鸣.营业税改征增值税实质及改征对交通运输业的影响.财会月刊,2012;5
4. 甘启裕.将交通运输业纳入增值税征收范围的思考.税务研究,2011;6
5. 邵瑞庆.国外交通运输业的增值税政策及其启示.涉外税务,2009;9