

# 交通运输业“营改增”后的 税负变化及对策思考

苏善江<sup>1</sup> 范焱璐<sup>1</sup> 王西鹤<sup>2</sup>

(1.西南大学经济管理学院 重庆 400715 2.上海交通大学安泰经济与管理学院 上海 200240)

**【摘要】**2013年4月10日,国务院常务会议做出扩大营业税改增值税试点的决定。具体来看,不仅前期试点范围自2013年8月扩大到全国,而且把广播影视行业也纳入扩容范围,铁路运输和邮电通信业的改革也会择机推出。本文将部分交通运输业为例来分析“营改增”前后税负的变化,并提出相关的改进建议。

**【关键词】**交通运输业 营改增 税负 增值税

## 一、“营改增”政策回顾

2011年10月26日温家宝总理主持召开的国务院常务会议上决定,从2012年1月1日起,在我国部分地区和行业开展深化增值税制度改革试点,逐步将目前征收营业税的行业改为征收增值税,“营改增”正式拉开帷幕。同年11月16日,财政部和国家税务总局联合发布《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》(财税[2011]110号)和《关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税[2011]111号)。2012年1月1日,上海的交通运输业“营改增”改革试点正式启动。

2012年7月25日召开的国务院常务会议决定扩大营业税改征增值税试点范围,自2012年8月11日起,将交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点范围,分批扩大至北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东和厦门、深圳等10个省市。

2013年继续扩大试点地区,从2013年8月1日起交通运输业和部分现代服务业在全国范围施行“营改增”。试点地区从事交通运输业和部分现代服务业的纳税人自试行之日起,由缴纳营业税改为缴纳增值税。同时在现行增值税17%和13%两档税率的基础上,又新增11%和6%两档低税率,交通运输业适用11%税率,而部分现代服务业则适用6%税率。试点地区和非试点地区现行增值税一般纳税人向试点纳税人购买增值税应税服务,可抵扣进项税额;试点纳税人如果提供符合条件的国际运输服务、向境外提供的研发和设计服务,适用增值税零税率。

交通运输业作为首批“营改增”试点行业,受“营改增”影响最大,本文将部分交通运输业为例来分析“营改增”前后科负的变化,以期政府制定政策提供参考。

## 二、交通运输业成本状况分析

**1. 航空运输业成本构成。**航空公司的主要成本包括航油成本、飞机折旧费、维修费、人工服务费和起降费等。尽管各航空公司的成本略有差异,但是总体上的构成差别不大,如表1所示:

**表1 航空运输业成本构成**

成本费用支出	占总成本比例	成本费用支出	占总成本比例
油料成本	33%	销售费用	6%
职工薪酬成本	13%	租赁费	6%
折旧费	12%	维修费和修理费	4%
其他营业成本	11%	航空餐饮费用	3%
起降费与停机费	10%	行政管理费	2%

航空公司的油料成本和维修成本及起降费可以抵扣,这些项目占到总成本的47%(33%+4%+10%),人工费、折旧费、租赁费、航空与餐饮费及其他费用都不能抵扣。

**2. 公路运输业成本构成。**公路运输业采用11%的税率。公路运输业的主要成本包括燃油成本、通行费、折旧费、人工服务等。总体上的构成如表2所示:

**表2 公路运输业成本构成**

成本费用支出	占总成本比例	成本费用支出	占总成本比例
燃油费	25.72%	养路费	7.27%
通行费	26%	其他费用	7.14%
折旧费	10.72%	其他规定收费	6.04%
人工成本	8%	保险费	2.68%
修理费	7.51%		

根据表2,可抵扣的只是燃料费和修理费,共计33.23%(25.72%+7.51%),人工费与折旧费与通行费都不能抵扣。道路通行费都是取得小额支出汇总收费,这些支出很难获得增值税发票用以抵扣,因而这必将使营改增

后企业的税负有所增加。

3. 铁路运输业成本构成。铁路运输业采用11%的税率。公路运输业的主要成本包括物料水电费、人工费、设备租赁与维修费,以及折旧费等项目。总体上的构成如表3所示:

成本费用支出	占总成本比例	成本费用支出	占总成本比例
材料及水电费	23%	社会综合服务费	13.61%
工资及福利费	20.09%	其他	5.66%
设备租赁与维修费	18.13%	外购劳务	2.47%
折旧费	17.04%		

铁路运输业可抵扣的成本只有水电消耗和外购劳务,大致占企业总成本的25.47%(23%+2.47%)。人工费、设备租赁费、折旧费、社会综合服务费及其他费用支出都不允许抵扣。

4. 水上运输业成本构成。水上运输业采用11%的税率。公路运输业的主要成本包括燃料成本、人工费、维修费和折旧费等。总体上构成如表4所示:

成本费用支出	占总成本比例	成本费用支出	占总成本比例
燃油成本	43.1%	租赁成本	14%
维修成本	5.8%	港口成本	10.2%
人工成本	13.7%	保险费	2.5%
折旧费	14.9%	润物料	2.5%

水上运输业可抵扣的成本只有燃料消耗,占总成本的43.1%。维修费、人工费和设备租赁费及折旧费都不允许抵扣。

我们通过对成本构成的分析,能够得出大致各个交通运输行业的成本构成,从中分析出哪些成本是能够凭票抵扣销项税额,然后从中计算出“营改增”以后应纳增值税额。

### 三、交通运输业营改增税负变化分析

1. 研究样本。交通运输业主要包括公路运输、铁路运输、航空运输、水上运输和管道运输五类。因为管道运输并没有上市公司数据,所以本文仅采用了公路运输、铁路运输、航空运输、水上运输四类运输途径的有代表性的上市公司2013年第一季度数据(见表5),以此分析交通运输业税负情况。

2. 计算过程。通过前面对各类型交通运输业行业的成本结构分析,我们总结出成本中有哪些项目可以凭票抵扣增值税销项税额,进而我们可以计算出“营改增”后应纳增值税额,再与假设未“营改增”前所纳营业税金额进行对比,分析出“营改增”对企业的税负的变化及对企业的影响。

计算过程如下:

表5 部分上市交通运输业公司2013年第一季度营业收入与营业成本

名称	代码	类别	2013年第一季度营业收入	营业成本
富临运业	002357	公路	101 652 906.9	39 927 501.18
江西长运	600561	公路	642 275 287.13	579 974 942.46
长航凤凰	000520	航空	464 222 793.80	656 792 694.13
中信海直	000099	航空	242 565 918.20	197 023 773.97
南方航空	600029	航空	23 586 000 000	23 684 000 000
东方航空	600115	航空	20 659 524 000	21 398 555 000
外运发展	600270	航空	869 860 280.29	869 583 844.69
中国国航	601111	航空	22 719 031 000	22 575 438 000
海南航空	600221	航空	7 291 210 000	5 725 948 000
中国远洋	601919	水路	15 234 414.20	17 099 328 322.34
中海发展	600026	水路	2 633 077 653.77	3 090 327 325.75
长航油运	600087	水路	1 178 054 333.656 69	1 272 032 632.75
中昌海运	600242	水路	103 639 020.03	132 342 601.47
中远航运	600428	水路	1 741 577 031.40	1 788 889 558.72
宁波海运	600798	水路	238 723 099.19	266 972 709.20
亚通股份	600692	水路	152 835 887.91	148 302 140.12
中海海盛	600896	水路	267 305 784.02	344 208 566.94
中海集运	601866	水路	7 931 248 891.08	8 624 001 815.43
海峡股份	002320	水路	175 750 158.50	138 729 640.16
铁龙物流	600125	铁路	1 029 543 526.06	878 670 467.42
申通地铁	600834	铁路	171 454 814.66	141 036 240.91
广深铁路	601333	铁路	3 710 285 901	2 923 098 709

$$(1) \text{销项税额} = \text{主营业务收入} / (1 + 11\%) \times 11\%$$

$$(2) \text{进项税额} = \text{主营业务成本} \times \text{成本中可抵扣的比例} / (1 + 17\%) \times 17\%$$

$$(3) \text{应纳增值税额} = \text{销项税额} - \text{进项税额}$$

$$(4) \text{应纳营业税} = \text{主营业务收入} \times 3\%$$

$$(5) \text{增值税与营业税的差(税负变化)} = \text{应纳增值税} - \text{应纳营业税}$$

$$(6) \text{营改增试点企业实际税负} = \text{应纳增值税} / \text{主营业务收入}$$

通过下页表6的计算,营改增试点的22家企业中,只有一家税负略有降低,其他21家企业税负都有所上升。

### 四、实施建议

“营改增”的这项增值税扩围政策本意是要降低税负,然而通过我们上述的计算分析,交通运输行业大部分企业在“营改增”之后税负都有所上升,“营改增”反而加重企业的负担,这就违背了改革的初衷。因此笔者建议:

1. 进一步调低交通运输业的增值税税率。从上文中我们测算出,大部分交通运输业企业税负不减反而加重,这不利于产业结构的调整和经济的快速发展,因而必须要加以调整,适当地降低几个百分点,使“营改增”后税负不至于加重。

表6 部分交通运输业营改增前与改增后税负表

名称	2013年一季度收入	2013年一季度成本	营业税	销项	抵扣比	可抵扣的成本	增值税	增值税与营业税差	实际税负
富临运业	101 652 906.9	39 927 501.18	3 049 587.207	10 073 711.49	33.23%	13 267 908.64	8 614 241.544	5 564 654.3	0.08
江西长运	642 275 287.13	579 974 942.46	19 268 258.61	63 648 902.33	33.23%	192 725 673.4	42 449 078.26	23 180 820	0.07
长航凤凰	464 222 793.80	656 792 694.13	13 926 683.81	46 004 060.65	47%	308 692 566.2	12 047 878.36	-1 878 805	0.03
中信海直	242 565 918.20	197 023 773.97	7 276 977.546	24 038 063.97	47%	92 601 173.77	13 851 934.85	6574957.3	0.06
南方航空	23 586 000 000	23 684 000 000	707 580 000	2 337 351 351	47%	11 131 480 000	1 112 888 551	405 308 551	0.05
东方航空	20 659 524 000	21 398 555 000	619 785 720	2 047 340 216	47%	10 057 320 850	941 034 922.7	321 249 203	0.05
外运发展	869 860 280.29	869 583 844.69	26 095 808.41	86 202 370.12	47%	408 704 407	41 244 885.35	15 149 077	0.05
中国国航	22 719 031 000	22 575 438 000	681 570 930	2 251 435 505	47%	10 610 455 860	1 084 285 360	402 714 430	0.05
海南航空	7 291 210 000	5 725 948 000	218 736 300	722 552 342.3	47%	2 691 195 560	426 520 830.7	207 784 531	0.06
中国远洋	15 234 414 656.20	17 099 328 322.34	457 032 439.7	1 509 716 768	43.10%	7 369 810 507	699 037 612	242 005 172	0.05
中海发展	2 633 077 653.77	3 090 327 325.75	78 992 329.61	260 935 623.3	43.10%	1 331 931 077	114 423 204.8	35 430 875	0.04
长航油运	1 178 054 333.66	1 272 032 632.75	35 341 630.01	116 744 123.2	43.10%	548246064.7	56 437 056.04	21 095 426	0.05
中昌海运	103 639 020.03	132 342 601.47	3 109 170.601	10 270 533.52	43.10%	57 039 661.23	3 996 170.781	8 870 00.18	0.04
中远航运	1 741 577 031.40	1 788 889 558.72	52 247 310.94	172 588 714.8	43.10%	771 011 399.8	87 777 460.84	35 530 150	0.05
宁波海运	238 723 099.19	266 972 709.20	7 161 692.976	23 657 244.06	43.10%	115 065 237.7	11 000 067.92	3 838 374.9	0.05
亚通股份	152 835 887.91	148 302 140.12	4 585 076.637	15 145 898.8	43.10%	63 918 222.39	8 114 894.339	3 529 817.7	0.05
中海海盛	267 305 784.02	344 208 566.94	8 019 173.521	26 489 762.38	43.10%	148 353 892.4	10 170 834.22	2151660.7	0.04
中海集运	7 931 248 891.08	8 624 001 815.43	237 937 466.7	785 979 619.8	43.10%	371 6944 782	377 115 693.8	139 178 227	0.05
海峡股份	175 750 158.50	138 729 640.16	5 272 504.755	17 416 682.37	43.10%	59 792 474.91	10 839 510.13	5 567 005.4	0.06
铁龙物流	1 029 543 526.06	878 670 467.42	30 886 305.78	102 026 835.9	25.47%	223 797 368.1	77 409 125.43	46 522 820	0.08
申通地铁	171 454 814.66	141 036 240.91	5 143 644.44	16 991 017.67	25.47%	35 921 930.56	13 039 605.31	7 895 960.9	0.08
广深铁路	3 710 285 901	2 923 098 709	111 308 577	367 685 990.2	25.47%	744 513 241.2	285 789 533.7	174 480 957	0.08

2. 进一步增加抵扣范围。从上文我们可以看到,税负增加最主要的原因是成本中能够抵扣进项税额的比例过少,或者说能够抵扣进项税额的成本过少,建议把人工费、过路过桥费、保险费纳入抵扣范围,同时要对燃料成本和固定资产折旧的适应比例纳入抵扣范围,以减轻企业的税收负担。

3. 完善增值税抵扣链条。“进项税额=运输费用金额×扣除率”的设置不科学,如果发票开具方是一般纳税人,运输费用适用的税率是11%,而索取发票方的一般纳税人只能抵扣7%,这是明显不公平也不合理的。如果发票开具方是小规模纳税人,则运输费用适用的征收率是3%,而索取发票方的一般纳税人却能够抵扣7%,明显多抵扣4%的税额,因此可能造成大量虚开运输费用发票。综上所述,进项税额计算公式应改为:

进项税额=运输费用金额×发票开具方的适用税率或征收率

同时,因为增值税进项税额是凭票抵扣,那么如果消费者以不开发票为由要求商家降低价格,而企业不开票可以减少税负,双方一拍即合的话,增值税链条必然在这个环节断掉,偷税也就成为必然。因而要加强完善增值税的抵扣链条的管理。

## 五、结语

总而言之,营业税改征增值税对推进经济结构调整具有重要意义,这项政策的顺利实施和平稳过渡将有利于交通运输行业完善税制,消除重复征税,从而推动交通运输行业的长期繁荣发展。对于“营改增”,一方面企业应做好积极的准备,谨慎改变经营战略,进而有效地降低税负;另一方面政府要深入调研,出台“营改增”相应配套政策,给予企业适当补贴,推动交通运输行业健康发展。

### 主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知.财税[2013]37号,2013
2. 财政部,国家税务总局.关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知.财税[2011]111号,2011
3. 闫秀丽.营改增对企业利税的影响与对策.财会月刊,2012;34
4. 冷琳.改征增值税后交通运输企业会计处理及税负变化.财会月刊,2012;4
5. 高东芳.“营改增”试点企业税负增加的原因及对策.财会月刊,2013;14