

“营改增”后交通运输业税负变化

——兼谈过渡性财政扶持政策

陈 镔(副教授) 杨森平(教授)

(广东水利电力职业技术学院 广州 510635 暨南大学经济学院 广州 510632)

【摘要】交通运输业“营改增”试点已在全国推行,“营改增”后部分交通运输企业的综合税负不降反增,对这类企业进行财政扶持十分必要。本文分析了“营改增”前后交通运输企业税负,并引入衡量企业税改前后税负水平的“综合税负”概念,最后提出了改进过渡性财政扶持政策的建议。

【关键词】营改增 交通运输业 综合税负 财政扶持

一、影响交通运输企业税负的因素分析

我国出台“营改增”方案的初衷是试点行业总体税负不增加或略有下降,基本消除重复征税。“营改增”实施后,交通运输行业缴纳的流转税由营业税改为增值税,虽然消除了重复征税,但并没有完全实现税负降低的目标,不少交通运输企业的税负反而增加了,主要原因如下:

1. 增值税税率设计较高。交通运输企业原来适用营业税税率3%,改征增值税后一般纳税人的税率为11%,如要保持税负不变或下降,抵扣水平至少要达到8%,而目前交通运输企业普遍存在抵扣税不足的问题。

2. 进项税抵扣不足。①交通运输企业的成本结构中,人力成本、房屋(库房)租赁成本、路桥费保险费等占有成本比重较大,这些成本按税法规定是不能抵扣的。②交通运输企业由于大部分运输设备是在“营改增”前采购完成,这部分固定资产进项税额已经无法抵扣。③由于交通运输企业通常会在运输途中加油或修理,一般难以取得增值税专用发票: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;二是司机嫌开发票手续繁杂等而没有取得专用发票;三是多数装卸搬运队是实行松散管理的,无法提供增值税专用发票。

此外,还必须考虑试点企业综合税负的变化:①营业税改征增值税后对企业负担的城建税及教育费附加的影响;②由于“营改增”后外购物料所含进项税和缴纳增值税不能在税前扣除等原因对企业所得税造成的影响;③“营改增”后交通运输收入所含销项税不作为应税收入而对企业所得税造成的影响。

二、“营改增”前后税负的实例分析

1. 以交通运输企业(含增值税小规模纳税人和一般纳税人)为例进行税改前后的综合税负比较分析。

例1:甲运输公司为增值税小规模纳税人,甲向乙公司提供运输劳务,2013年8月份取得收入103万元(含税)。除税金外,假设甲公司税改前后允许所得税前扣除的成本费用不变。

税改前甲公司应缴纳税款:按照3%征收率应纳营业税=1 030 000×3%=30 900(元),应纳城建税和教育费附加=30 900×(7%+3%)=3 090(元),由于营业税、城建税及教育费附加允许税前扣除而影响企业所得税(减少)=(30 900+3 090)×25%=8 497.5(元),应纳税影响额总计=30 900+3 090-8 497.5=25 492.5(元)。

税改后甲公司应缴纳税款:按照3%征收率应纳增值税=1 030 000/(1+3%)×3%=30 000(元),应纳城建税和教育费附加=30 000×(7%+3%)=3 000(元),由于城建税及教育费附加税前扣除而影响应纳企业所得税(减少)=3 000×25%=750(元),由于运输收入所含销项税不作为应税收入而影响企业所得税(减少)=[1 030 000-1 030 000/(1+3%)]×25%=7 500(元),影响应纳企业所得税合计数(减少)=7 500+750=8 250(元),应纳税影响额总计=30 000+3 000-8 250=24 750。

如果只对比营业税税额和增值税税额,甲公司纳入试点后应纳税额减少900元(30 900-30 000),但综合考虑所有受影响的相关税种,甲公司纳入试点后综合税额减少742.5元(25 492.5-24 750)。

例2:丙运输公司为试点增值税一般纳税人,丙公司向丁公司提供运输劳务,2013年8月份取得收入111万元(含税),外购汽油、物料等40万元(不含税),均取得增值税专用发票。除税金外,假设丙公司税改前后允许所得税前扣除的成本费用不变。

税改前丙公司应缴纳税款:按照3%的税率应纳营业

税=1 110 000×3%=33 300(元),应纳城建税和教育费附加=33 300×(7%+3%)=3 330(元),由于营业税、城建税及教育费附加允许税前扣除而影响企业所得税(减少)=(33 300+3 330)×25%=9 157.5(元),由于外购物料所含进项税允许税前扣除而影响企业所得税(减少)=400 000×17%×25%=17 000(元),影响应纳企业所得税合计数(减少)=9 157.5+17 000=26 157.5(元),应纳税影响额总计=33 300+3 330-26 157.5=10 442.5(元)。

税改后丙公司应缴纳税款:应纳增值税=1 110 000/(1+11%)×11%-400 000×17%=42 000(元),应纳城建税和教育费附加=42 000×(7%+3%)=4 200(元),由于城建税及教育费附加允许税前扣除而影响企业所得税(减少)=4 200×25%=1 050(元),由于运输收入所含销项税不作为应税收入而影响企业所得税(减少)=[1 110 000-1 110 000/(1+11%)]×25%=27 500(元),影响应纳企业所得税合计数(减少)=27 500+1 050=28 550(元),应纳税影响额总计=42 000+4 200-28 550=17 650(元)。

如果只对比营业税税额和增值税税额,丙公司纳入试点后应纳税额增加8 700元(42 000-33 300),但综合考虑所有受影响的相关税种,丙公司纳入试点后综合税额增加7 207.5元(17 650-10 442.5)。

2. 根据上述案例计算过程,可推导出“综合税额计算公式”,以便分析企业税改前后综合税负的变化情况:

(1) 小规模纳税人(城建税率7%、教育费附加3%)。

税改前综合税负影响额=营业税+城建税及教育附加-企业所得税减少额=含税销售额×营业税税率+含税销售额×营业税税率×10%-含税营业额×营业税税率×25%-含税营业额×营业税税率×10%×25%

税改后综合税负影响额=增值税+城建税及教育附加-企业所得税减少额=含税营业额/(1+征收率)×征收率+含税营业额/(1+征收率)×征收率×10%-[含税营业额-含税营业额/(1+征收率)]×25%-含税营业额/(1+征收率)×征收率×10%×25%

(2) 一般纳税人(城建税率7%、教育费附加3%)。

税改前综合税负影响额=营业税+城建税及教育费附加-企业所得税减少额=营业税+营业税×10%-购进负担进项税额×25%-营业税×25%-城建税及教育费附加×25%=含税营业额×营业税税率+含税营业额×营业税税率×10%-购进负担进项税额×25%-含税营业额×营业税税率×25%-含税营业额×营业税税率×10%×25%

税改后综合税负影响额=增值税+城建税及教育附加-企业所得税减少额=增值税+增值税×10%-(含税营业额-不含税营业额)×25%-增值税×10%×25%=[含税营业额/(1+增值税税率)×增值税税率-购进负担进项税]+[含税营业额/(1+增值税税率)×增值税税率-购进负担

进项税]×10%-[含税营业额-含税营业额/(1+增值税税率)]×25%-[含税营业额/(1+增值税税率)×增值税税率-购进负担进项税]×10%×25%

三、完善过渡性财政扶持政策的建议

从以上案例可以看出,“营改增”后丙公司负担的增值税额和综合税额都增加了。为了保证试点企业不因“营改增”而增加税负,顺利推进“营改增”工作,根据国务院统一部署,各试点地区财政部门都出台了过渡性财政扶持政策。广东省粤财预[2012]121号规定的财政扶持对策是:“营改增”后应交增值税比按原营业税政策计算的营业税月平均增加1万元以上的试点企业。而上海规定了试点企业应纳税额季度增加超3万元的门槛,其他地区情况也大致差不多。

另外,目前存在财政扶持政策地区差别较大的问题,如天津市津财税政[2013]1号规定申请财政扶持资金的试点企业必须为增值税一般纳税人;厦门市厦财税[2012]19号规定流转税负(含增值税、城建税、教育费附加、地方教育附加)高于原营业税政策规定计算的流转税负(含营业税、城建税、教育费附加、地方教育附加)的试点企业方可申请财政扶持资金。

不管是上海版还是广东版的过渡性财政扶持政策,都只考虑增值税和营业税比较,而且都设置税负增加额门槛。虽然厦门版考虑了流转税税负,但并不全面。由此导致例2中的丙公司(税改后税负增加)在上海和广东很可能都无法“享受”财政扶持资金,而在厦门和天津则可能得到财政资金扶持。因此,建议各地财政部门修改过渡性财政扶持政策。首先,财政扶持不应设税负增加额的门槛,否则对中小企业不公平;其次,税负增减与否不应只考虑增值税额与营业税额,而应考虑税改前后综合税额变化情况(包括企业所得税、城建税和教育费附加等税种),综合税额的计算可参考上述“综合税额计算公式”;最后,财政部和国家税务总局应制定统一的财政扶持资金管理辦法,避免各地区政策差异过大。

当然,对企业采取财政扶持政策只是权宜之计,从长远看,应该是不断完善“营改增”方案以降低企业税负,如考虑优化降低交通运输企业的增值税率、适当扩大进项税抵扣范围等,允许交通运输企业发生的保险费、路桥费和人工成本按一定比例(如7%)进行抵扣。

主要参考文献

1. 任高飞,陈瑶瑶.例解“营改增”对试点企业税负的影响.财会月刊,2013;2
2. 闫秀丽.营改增对企业利税的影响与对策.财会月刊,2012;12
3. 刘梦婷.营改增对我国交通运输业的影响.财会月刊,2013;6