铁路运输企业营改增后的困境与对策

何华芬(副教授)

(南京铁道职业技术学院经贸学院，南京 210031)

【摘要】本文介绍了铁路运输业营改增基本情况,对营改增后“纳税主体与预缴方式变化引起地方税收格局的变化”和“税负大幅增加,盈利水平急剧降低”两大困境进行分析。并以上市公司广深铁路2013年报数据测算为例,实证分析营改增对铁路企业税负上升、盈利下降的影响及其成因,由此提出帮助企业走出困境的意见与建议。

【关键词】营改增；困境；对策

一、铁路运输企业营改增基本情况

根据财政部、国家税务总局《关于将铁路运输业和邮政业纳入营业税改征增值税试点税收政策的通知》(财税[2013]106号)的规定,自2014年1月1日起,铁路运输业纳入营业税改征增值税(以下简称“营改增”)试点,至此,铁路营改增工作进入实践阶段。

当前,由于铁路运输的生产经营及内部财务管理体制的特点,铁路运输业营改增的具体实施与操作办法有不同的规定,主要内容如下：

1. 纳税人。中国铁路总公司、所属运输企业(含铁路局、专业运输公司、控股合资公司、股改企业)及其所属基层单位(含站段、货运中心、分公司等单位)为铁路运输业增值税纳税单位,由总公司汇总缴纳增值税。

2. 纳税范围。汇总纳税的业务范围包括提供铁路运输服务和与铁路运输相关的物流辅助服务两部分。纳税单位之间铁路运输及物流辅助服务清算,不缴纳增值税。纳税单位与其他铁路运输企业(非控股合资公司、地方铁路企业)之间的铁路运输及物流辅助服务清算,按规定税率计算缴纳增值税。

3. 税率。铁路运输服务适用11%税率,与铁路运输相关的物流辅助服务适用6%税率。

4. 增值税预缴汇缴。铁路运输企业提供铁路运输及物流辅助服务采取所属运输企业、基层单位分别按月预缴,总公司按季汇总计算缴纳方法。目前,铁路局、专业运输公司及其基层单位预缴率为1%,控股合资公司、股改企业及其基层单位预缴率为3%。

5. 增值税票据管理。铁路客货运票据为增值税普通发票,使用客货票信息系统开具,国家税务总局授权总公司管理,维持现有的铁路票据管理制度不变。铁路货运票据通过换开增值税专用发票满足货主的抵扣需求。铁路旅客运输进项税额不得抵扣,铁路客票不作为扣税凭证,也不需要换开专用发票。

6. 增值税会计核算。根据铁路总公司《铁路运输企业增值税会计核算办法》规定,增设了铁路运输企业营改增相应会计科目明细,主要有:“应交税费——应交增值税——汇缴——增值税流转”、“内部往来——增值税流转往来”等,核算汇总缴纳增值税额及其在纳税单位内部各级间税额流转过程。

二、铁路运输业营改增后面临的两大困境

(一)纳税主体与预缴方式引起地方税收格局变化,不利于税收监管

1. 纳税主体变化对地方财政收入影响。纳税主体变化主要表现在纳入汇总缴纳的控股合资公司的纳税资格上。合资铁路是中央、地方政府共同投资、合资兴建的铁路。合资铁路建成后为独立核算、自负盈亏的经营管理机构。因此,营改增前,合资铁路运营业务的纳税人为合资经营管理机构,即控股合资公司。合资公司每季向铁路总公司清算营业收入,并在其机构所在地主管税务机关缴纳相应的营业税款及附加。跨省合资铁路公司根据财政部《关于调整铁路运输企业税收收入划分办法的通知》(财预[2012]383号)文件规定,按比例向注册地和非注册地主管税务机关分别缴纳营业税。

营改增后,控股合资公司纳入汇总缴纳范围,铁路总公司作为铁路运输业汇总纳税人在北京汇总缴纳增值税,控股合资公司的营业收入不再属地纳税。税收收入格局变化,直接影响合资公司注册地税源,在中央对地方税收返还和转移支付没有明确的情况下,将最终影响当地财政收入。

2. 预缴方式变化对地方财政收入影响。新的预缴方式对各地财政收入的影响也可以说是财政收入在预缴地重新分配的过程。

(1)营改增前,国有铁路运营业务纳税人为铁道部,

由各铁路站(段)、铁路局汇总进款收入在北京集中缴纳,不需要属地预缴;合资铁路运营业务纳税人为合资公司,在其机构所在地缴纳,也无须预缴。

(2)营改增后,铁路运输业务增值税采取预缴方式,即纳税单位提供铁路运输及物流辅助服务汇总纳税实行所属运输企业、基层单位分别按月预交,总公司按季汇总计算缴纳方法。

目前的做法是:①铁路局、专业运输公司及其基层单位每月按1%向主管税务机关预缴税款,相关附加税费由总公司汇总缴纳。②控股合资公司、股改企业及其基层单位依照车站资产的归属,由取得运输收入的站段按3%预缴税款,相关附加税费及查补税款就地缴纳。具体又分为以下两种情况:一是站段所属营业车站资产全部归属控股合资公司的,由站段按3%向其所在地税务机关预缴控股合资公司的税款,其税款由控股合资公司承担,并相应承担附加税费。二是站段各营业车站资产分别归属受托铁路局和控股合资公司的,由站段向所在地税务机关分别按1%和3%预缴:资产归属铁路局的营业车站按1%预缴,其税款由铁路局承担;资产归属控股合资公司的营业车站按照3%预缴,其税款及附加税费由控股合资公司承担。

可见,营改增后,国家铁路运营收入增值税实行站段、铁路运输企业预缴方式,增加了站段、铁路运输企业税务注册地财政收入;而控股合资公司运营收入实行所属车站预缴,由于预缴站段的税务注册地与控股合资公司注册地往往不一致,不仅影响了合资公司注册地的税收,同时征税机关因财权与事权的不对等带来征纳双方的强烈反响。这种征纳方式的改变,客观上增加了税务监管的难度,也不利于税企双方的协调。

(二)税负大幅增加,盈利水平急剧降低

1. *营改增后税负上升*。自营改增试点以来,铁路运输业税负明显增加。其主要原因有:一是铁路运输业税率从营业税时的3%提高到11%,上升幅度大,这是导致运输业税负上升的最关键因素。二是进项税抵扣金额有限。目前,铁路运输业成本构成中的人工费用、存量资产折旧、财务费用、线路资产大维修支出等主要项目无法抵扣;对于更新周期长、已经完成固定资产更新改造、短期内不需要大规模购置运输设备(如铁路机车、车辆等)的企业,通过购入设备抵扣进项税的作用很有限;铁路点多线长面广,临时应急采购较多,有时无法取得增值税专用发票;还有如建筑业、销售不动产等尚未试行营改增的行业也影响了铁路运输业上下游进项税抵扣链的完整性等等,由此带来进项税额抵扣偏少,税负上升。

三、以广深铁路为例进行实证分析

1. 根据广深铁路公司2010~2011年相关数据测算其实际税率。从表1可以看出,营改增后,广深铁路公司实际税负将翻倍增加。即使其他行业如建筑业、转让无形资产等加入试点,由于公司处于平稳经营期,设备采购、新线建设有限,因此对税负上升的抵消作用也有限。

表1　广深公司2010~2011年实际税率测算　单位:万元

	销项税额	进项税额	应纳税额	不含税收入	实际税率	含税收入
按现行政策计算	151 674	48 423	103 251	1 504 364	6.86%	1 656 038
建筑业、不动产纳入试点后	151 841	62 378	89 463	1 505 881	5.94%	1 657 722
转让无形资产纳入试点后	151 674	51 648	100 026	1 504 364	6.65%	1 656 038

广深铁路公司2014年一季度的财报数据也印证了这一点。据公开披露信息显示,广深铁路公司2014年一季度乃至上半年,由于受到税率急剧变化等影响,税负呈现上升态势。今年1~4月,广深铁路申报销售收入较2013年同期增长20.93%,但应纳增值税较2013年同期营业税增长242%(瞿永忠,2014)。

2. 收入下降幅度远高于成本下降,盈利水平急剧下降。因增值税为价外税,计算销售额时需要剔除增值税,将不含税金额计入营业收入。如表2所示,在营业收入相同的情况下,营改增后,营业收入将下降。

表2　不同税率下因营改增收入下降比率

纳税项目	增值税率	营业收入下降比率
一般商品销售	17%	17÷(1+17%)×100%=14.5%
铁路运输服务	11%	11÷(1+11%)×100%=9.9%
物流辅助服务	6%	6%÷(1+6%)×100%=5.7%

铁路运输企业营业总收入主要包括:客运收入、货运收入、路网清算收入、其他运输服务收入和其他业务收入。根据现行政策规定,客货运收入适用11%税率;汇总缴纳单位间相互提供路网服务取得的清算收入按不含税价格计算,即不计算增值税;其他运输收入主要包括营运服务收入和其他服务收入,税率为6%,其他业务收入主要包括列车维修、存料及供应品销售、列车餐饮、商品销售、劳务服务等收入,假设税率均为17%。据表2所示,仅因营改增,铁路运输服务收入将下降9.9%。

同理,购入或接受劳务、服务所支付的金额也分为两部分:不含税价款和进项税,其中进项税直接抵扣销项税,不再计入资产或服务成本,使购入资产或服务成本下降。

铁路运输企业营业成本项目主要包括:路网付费支出、工资及福利、物料及水电消耗、固定资产折旧等项目,由于占比最大的付费支出、人工成本、存量资产折旧费又不能抵扣,可以抵扣的项目主要有物料及水电消耗,还有部分管理费用和其他项目购入。总体看抵扣金额偏低,成

本降低也有限，收入下降幅度高于成本降低，最终影响企业盈利水平。仍以广深铁路2014年一季度财报数据为例，因受营改增影响，广深铁路一季度营业收入为35.14亿元，同比下降5.30%；净利润仅为9 717.92万元，同比大幅下降63.82%。

3. 以广深公司2013年年报数据为例，分析营改增对企业税负及盈利水平的影响。

表3　广深公司2013年度收入及营改增后销售额

单位：万元

	客运收入	货运收入	路网清算收入	其他运输服务	其他业务收入	合计
2013年实际收入	805 829	160 329	332 653	170 813	110 441	1 580 067
换算为不含税收入	725 972	144 440	332 653	161 144	94 394	1 458 603
税率	11%	11%		6%	17%	
销项税额	79 857	15 888	0	9 669	16 047	121 461

广深公司2013年成本费用相关资料见表4所示。假设物料及水电消耗购入均能抵扣，税率为17%，因2013年没有大规模的固定资产购置及建设项目，暂不考虑设备购置项目抵扣。

表4　广深公司2013年度成本费用及营改增后相关影响

单位：万元

项目名称	2013年实际数据	营改增后
路网付费支出	422 233	422 233
工资及福利	341 638	341 638
物料及水电消耗	192 580	164 598
固定资产折旧	140 803	140 803
其　他	142 269	142 269
营业税金及附加	39 492	9 347
管理费用	111 703	111 703
财务费用（净额）	5 000	5 000
所得税费用	43 067	57 599
营业外支出	14 736	14 736
合　计	1 453 521	1 409 926

根据广深公司2013年报财务数据（表3、表4资料），营改增之后，营业收入将从1 580 067万元下降到1 458 603万元；销项税121 461万元，进项税27 982万元（192 580/1.17×17%），应纳增值税额93 479万元（121 461-27 982），城建税与教育费附加9 347万元。因增值税额不计入营业税金及附加，营业税金及附加降低30 145万元（39 492-9 347）；营业成本降低27 982万元（192 580-164 598）。所得税从43 067万元增加到57 599万元［（43 067/25%+27 982+30 145）×25%］，增加14 532万元。

因此，公司总体税负（包括流转税和所得税）从2013年的82 559万元（39 492+43 067），增加到160 425万元（93 479+9 347+ 57 599），增加94.3%；净利润从2013年的127 384万元，下降到48 677万元（1 458 603-1 409 926），下降61.79% 。

四、铁路运输企业走出营改增困境的对策思考

铁路运输业在营改增实施过程中面临的困境，已影响了营改增政策平稳、有效、长久推进，需要政策层面、实施层面各方的共同努力，进一步完善现行税制，帮助企业走出困境。

（一）调整汇缴、预缴方式

与缴纳营业税时相比，目前的汇缴、预缴方式改变了原有税收格局，打破了地方税源的平衡，增加了税收监管难度。笔者认为，以下两种方式可供选择：

一种方式是调整铁路总公司汇总缴纳范围，将控股合资铁路公司增值税改为属地缴纳。理由是这些控股合资公司作为独立法人企业，其资本结构、财务管理模式、资产管理方式等与铁路运输企业有较大差别，让其自主纳税，更利于税企双方的协调与沟通；可以尽量减少因缴纳地变化对税收格局的影响，利于税制改革。

另一种方式是调整现行预缴方式。基于平衡税改前后税收格局考虑，调整现行预缴主体及预缴比例，将原先由合资公司所属车站属地预缴3%调整为合资公司属地预缴2%，所属车站预缴1%方式，均衡各地财政收入，使税务部门的事权与财权相对统一。

（二）适当调整税率水平与结构

本次营改增，为平衡各行业税制改革前后税负的均衡性，增加了11%、6%两档税率，加上原先的基本税率17%和低税率13%，共有4档税率。实际上，过多地考虑各行业成本结构、中间投入比率等方面的差异，设置多档税率，会加剧行业间税负不公平，也增加了税收征管难度（王建平，2005）。

建议取消13%税率，保留11%、6%两档税率，调整17%税率为16%，将本次营改增加入的行业与现代服务业适用6%税率，原适用13%税率的调整为11%，有形动产租赁适用11%。

理由是：目前营改增行业中，除了交通运输业、邮政业、电信业税率为11%，有形动产租赁17%，其余的均为6%，但邮政业的邮政普遍服务、邮政特殊服务免税，电信业未来发展的主要业务——增值电信业务适用6%税率。从税率设置看，交通运输业和有形动产租赁是税率最高的两大行业（服务），行业间存在税负的不公平性。从发展趋势看，如果不调整税率，引起税负增加的主要因素将不会消除，这有悖于税制改革的减税初衷。

（三）加强企业内部管理与挖潜，降低税负

截止到2013年底，我国高速铁路总营业里程达到11 028公里，占世界高铁里程的一半，已成为世界上高速铁路投产运营里程最长的国家。铁路业不再是劳动密集型行业，人力成本在总成本中的比重应该呈下降趋势，成

EPC工程企业中亚经营的税收筹划

肖 峰[1]，王 琳[2]

（1.中国石油工程建设公司，北京 100120；2.普华永道中天会计师事务所，北京 100120）

【摘要】如何进行税收筹划、合理避税、减少境外税收风险是“走进中亚”企业面临的一项重要课题。本文根据多年来参与中亚EPC工程项目实践，对中亚特色的税收筹划问题进行分析并提出建议，以期能为在中亚经营的中国国际工程企业税收筹划起到一定的借鉴作用。

【关键词】国际EPC工程企业；中亚；税收筹划

随着习近平主席“丝绸之路经济带”战略构想的提出，资源富集的中亚五国再一次成为中国企业对外经营合作的新热点。“走出去”的企业在海外工程承包中取得长足进步的同时，也面临着境外账务处理不规范、税务风险认识不足、国际税收筹划未能有效开展等一系列问题。笔者多年来参与中亚EPC工程项目实践，对中亚特色的税收筹划问题进行分析，现提出几点建议。

一、中亚国家税收制度环境对EPC工程企业纳税筹划的影响

1. 中亚国家税收法律体系的不健全。现阶段，中亚国家处于社会转型时期，体制不够完善，法制不够健全，执法不够规范，政策干预的随意性较大，经济开放度较低，有关国际合作和开发等领域的文件约束力不强，在基础设施、投资环境、金融服务和政府管理等方面还存在诸多的障碍和问题。在解决具体问题时，中亚国家经常以“总统令”、内阁规定等文件来调整规范外国投资企业在其国内的经济活动，具有政策多变性和执法随意性的特点，企业很难确定所进行的税收筹划活动是否处于当地法律所允许的范围内，从而无法区分企业的行为是税收筹划还是违法逃税或漏税，企业税收筹划面临着诸多风险。

2. 中亚各国税务环境的复杂化及易变性。中亚国家税务环境非常复杂，而且税法更新较快，财税不分家，并

本构成中因人工成本不能抵扣带来的影响将逐渐降低，考虑到将来全行业全国范围实施营改增，抵扣链越来越完整，因此除人工成本外的其他项目能否充分抵扣将直接影响企业应纳增值税额。因此，企业应从加强内部管理入手，把好采购关，做足抵扣链，最大限度地争取抵扣金额，降低税负。如加快物资采购平台建设，对站段、车间日常消耗物料和抢修备料尽可能实行集中采购，选择信誉好、质量高的一般纳税人企业供货等措施。

五、结语

铁路作为我国国民经济的重要基础设施，是交通大动脉，其为经济的发展、社会的进步、提高人们的生活质量方面做出了巨大贡献。铁路营改增是我国实施结构性减税政策的重点内容之一，它通过消除重复征税，化解制约服务业发展的税制瓶颈，提高上下游企业专业化分工程度，加快现代服务业和先进制造业的融合发展作用显著（潘文轩，2013）。

铁路运输业营改增能否平稳、顺利、有效、长久实施，有赖于相关政策的完善与落实，希望相关部门关注铁路业营改增实施，并为其平稳过渡给予政策支持。

主要参考文献

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.财税[2013]106号，2013-12-12.

中国铁路总公司.增值税汇总缴纳实施办法（试行）.铁总财[2014]77号，2014-03-20.

潘文轩.企业“营改增”税负不减反增现象分析[J].商业研究，2013(1).

张彦英.铁路运输企业“营改增”税负变化预测——以大秦铁路为例[J].财会月刊，2014(S1).

财政部会计司.企业会计准则讲解(2010)[M].北京：人民出版社，2010.

陈云芳.营改增对企业发展的影响研究[J].现代经济信息，2014(2).

高明明.浅谈“营改增”对交通运输业的影响[J].当代经济，2014(2).

【基金项目】江苏高校哲学社会科学研究课题“消费型增值税与企业技术创新能力关系的研究”（编号：2011SJD630043）