

# 铁路运输企业“营改增”问题探讨

谷增军<sup>1,2</sup>

(1.山东工商学院会计学院, 山东烟台 264005; 2.北京交通大学经济管理学院, 北京 100044)

**【摘要】**自2014年1月1日起,营业税改征增值税范围扩大到铁路运输行业,这对于2013年刚完成“政企分开”的铁路运输企业来说是一个新的挑战。本文介绍了铁路运输企业“营改增”后的征税范围及税率,在分析其面临的现实问题基础上,提出了铁路运输企业的应对措施,从而为“营改增”在铁路运输企业更好地实施提供参考。

**【关键词】**营改增; 铁路运输企业; 税率; 抵扣

自2012年1月1日上海启动营业税改征增值税(“营改增”)试点以来,“营改增”已经在全国快速推进,“十二五”期间将在全国范围内实现“营改增”,全面实行增值税,取消营业税。根据“营改增”计划,2014年1月1日起,全国范围内开展铁路运输“营改增”试点,给铁路运输企业(本文如无特别说明,特指国铁运输企业,不含合资铁路、地方铁路和股改上市公司)带来了机遇与挑战,有必要研究其“营改增”过程中面临的问题,以确保“营改增”改革试点工作顺利推行。

目前,铁路会计实行分级核算制,资金按“收支两条线”管理,按照“收入来自市场,旅客运输、专业运输承运结算,普通货运分段计算,提供服务相互清算”的清算思路来确定各铁路局的实际经营收入。因此,铁路运输企业组织结构复杂,应税服务种类繁多,“营改增”实施难度较大。

## 一、铁路运输企业“营改增”简介

1. 铁路运输企业的增值税应税范围。“营改增”后,铁路运输企业的应税服务范围是指铁路运输企业提供应税服务取得全部价款和价外费用。由铁路运输企业的经营范围可以看出,主要包括:

(1) 主营业务收入。铁路运输企业的主营业务收入是指铁路运输企业在办理客货运输业务全过程中,按有关规章向旅客、托运人或收货人核收的票款、运费、杂费和其他与客货运输有关的费用等内容,主要包括客运收入、行包邮运班列高铁快件收入、货运收入等。

(2) 其他业务收入。铁路运输企业的其他业务收入包括销售货物、提供加工修理修配劳务以及提供《应税服务范围注释》所列示的应税服务取得的收入,主要包括与铁路运输有关的其他业务收入(如自备车修理费、非路产专用线代维修费、专用线代管理费、线路检测、设计服务费以及对外提供修理、修配、加工劳务等)和与铁路运输无

关的其他业务收入(如处置废旧物资、建筑安装及施工、对外销售商品等)。

2. 铁路运输企业的增值税税率。根据《营业税改征增值税试点实施办法》(财税[2013]106号)的规定:提供有形动产租赁服务的增值税税率为17%,提供交通运输业服务、邮政业服务的增值税税率为11%,提供现代服务业服务(有形动产租赁服务除外)的增值税税率为6%。

因此,“营改增”后铁路运输企业的涉及多种税率,如下表所示:

铁路运输企业增值税应税服务范围及税率

	“营改增”后 增值税应税项目	增值税 税率	“营改增”前 营业税税率	“营改增”前 增值税税率
一、主营业务				
1	铁路客货运输服务	11%	3%	
	其中:货运站段、物流中心提供的两端物流服务	6%(物流辅助服务) 11%(运输服务)	3%	
2	铁路运输企业间互供运输服务	11%	3%	
3	国际运输服务	0%		0%
二、其他业务				
1	商品销售、供水、供电	17%		17%
2	对外提供机车、客车、货车、动车修理修配	17%		17%
4	销售废旧物资	4%(减半征收)		4%(减半征收)
5	有形动产租赁	17%	5%	
6	信息技术服务	6%	3%(通信业) 5%(服务业)	
7	物流辅助服务	6%	3%	

## 二、铁路运输企业实施“营改增”面临的现实问题

铁路企业架构复杂,管理层级多,工作量巨大,实施“营改增”时间紧、任务重,又要涉及内部业务流程全面调整、信息系统完善开发、大量人员培训、会计核算、票据使用等较多工作。因此,在“营改增”试点后的一段时间内,铁路运输企业将面临挑战。

1. 现行税收政策下税负将增加。“营改增”后,铁路运输业将被认定为一般纳税人,由缴纳3%营业税变为缴纳11%的增值税,无疑会使税负增加。一方面这是因为铁路运输企业稳定的进项抵扣链条尚未建立,名义税率陡然增加了8%,短期内预计税负会提高。另一方面是铁路运输业人工费用较高,可抵扣的项目主要为购置设备和燃油、修理用材料所含的进行税额,而这些可抵扣成本和资产类支出占总成本费用的比例很低。另外,“十二五”期间是铁路大规模建设时期,固定资产投资规模巨大,预计到“十二五”后,铁路固定资产投资规模将趋于平稳,投资金额将有较大幅度的下降,造成可抵扣进项税额大幅减少,预计税负水平还将增加。

2. “营改增”会计核算发生改变。铁路运输企业会计核算实行总公司、铁路运输企业两级核算制,铁路运输企业是运输收入管理和核算的主体,站段是运输收入核收与报账的主体,会计核算相对其他企业较复杂。“营改增”后,其会计核算方法也应相应改变,应缴纳的税金不再直接通过“营业税金及附加”科目核算,而应通过“应交税费——应交增值税”科目核算。

另外,基层站段既有为主营客货运输提供的劳务,也有为地方铁路、合资铁路提供的劳务,因此日常业务中的购进材料、有形资产租赁费、不动产租赁费、运费、水电费、设备维修费、不动产维修费、建安成本、购进现代服务业服务支出等要分别核算,分主营业务成本和其他业务成本分别进行相应的进项税抵扣,同时也涉及到进项税转出的问题,这就给基层站段的成本核算带来了挑战。

3. 铁路基本建设分账核算问题。目前,国有铁路基本建设项目采用建营分离管理模式,即成立项目指挥部来组织管理建设,并根据国有建设单位会计制度进行会计核算,按照建安投资、设备投资、待摊投资和其他投资核算建设成本。待初验合格达到投产条件时,资产暂估入账。经验收、竣工决算后正式组固,将全部财务会计资料和建设资料组卷移交铁路局,然后撤销项目指挥部。这种建营分离、分账核算的模式造成基建项目中可抵扣进项税额无法转入国铁运营中抵扣,增加了铁路总公司的总体税负,因此有必要采取统一核算。

另外,按照现行税法,基建项目新增的固定资产中,大部分需安装的机器设备、在建工程购料均由施工企业纳入工程总额,取得的多是施工方建筑安装业服务发票,使基建购置(建)资产增值税进项抵扣范围大幅度缩减。

4. 增值税征收管理问题。由于铁路的行业特性,“营改增”试点时,在发票开具、进项税发票认证、增值税缴纳、发票管理等方面也需要加强管理。目前铁路直接面向货主的货运营业网点达3 200个以上,如果每个网点都要设置增值税税控系统,再加上由于开具增值税专用发票工作量巨大,而开具票据的为货运员,非专业人员,对于增值税发票的使用和管理存在风险。另外,各基层站段数量众多、业务量也较大,对增值税专用发票进项税抵扣将会成为复杂而困难的工作。再者,增值税专用发票的作废、冲减等流程操作非常严格,发生取消运输或者因变更运输需部分退款及发生折让等原因需要在税控系统中以销项负数开具红字货运专票,这将给货主带来很大麻烦,不利于铁路货运业务的开展。

5. 铁路线路资产抵扣问题。铁路运输企业的线路指正线、站线、岔线、特别用途线等,包括路基、线路上部建筑、线路附属设备、桥隧建筑物、道口和线路固定防护设施。按照《关于固定资产进项税额抵扣问题的通知》(财税[2009]第113号)规定,用于线路的物资消耗和劳务,其进项税额不能抵扣。而铁路运输业基建项目其线路资产投资规模占据了项目总投资规模的大部分。因此,如线路资产不能抵扣进项税,铁路基建项目可抵扣范围将很小。

6. 其他实际操作问题。铁路运输企业“营改增”试点工作时间紧、任务重、责任大。在实际试行过程中可能会面临各种各样的问题,如由于铁路局跨省设置而需要增值税专用发票跨省领购、使用问题,增值税防伪税控系统的认证、抄报税等工作也不支持跨省操作,带来实际征收管理上的困难。再如货运运输收入与销项税应税收入不一致问题、客货运输作业服务项目界定问题、税控装置与现有系统衔接问题等实际操作中可能遇到的问题,都需要制定政策或措施。

## 三、铁路运输企业实施“营改增”的建议

1. 积极进行纳税筹划。相比营业税,增值税有更多可以进行税务筹划的空间。在实务操作中,财务人员应对与进项税抵扣相关的合同进行必要的询问和审查,审查合同中是否明确要求“供货方提供合法的增值税专用发票”,同时要重视增值税对现金流的影响,提前做好税务筹划和资金预算。此外,铁路运输企业在运用增值税纳税筹划策略的过程中,除了要了解各种决策外,还必须注意税法的变动,加强对增值税相关规定的深入挖掘,充分利用增值税规定下的筹划空间,进行科学的“节税”筹划。

2. 加大会计人员培训。铁路“营改增”对铁路会计人员是一项新的挑战,尤其是基层站段以前较少涉及到税务知识,增值税对于他们来讲很陌生。因此,要对全路会计人员开展试点政策、申报办法、增值税涉税会计核算培训,开展防伪税控开票系统(含网上报税)操作以及货运发票税控系统操作培训,开展网上申报操作培训等,使他

# “营改增”对不同类型建筑项目税负的影响

张小富, 张晓兵

(安阳师范学院建筑工程学院, 河南安阳 455002)

**【摘要】** 建筑业实施“营改增”后, 建筑施工企业税负可能增加或减少。本文通过分析商品房项目和地基处理项目两个具体案例, 测算营改增对建筑业中不同业务类型项目税负的影响。研究得出的结论为: 对具体的建筑企业不同业务类型的工程施工项目, 根据取得进项税票的多少, “营改增”后对建筑企业税负影响是不同的, 并在此基础上提出相关建议。

**【关键词】** 营改增; 建筑业; 税负; 影响

## 一、引言

营业税改征增值税扩展范围已将建筑业纳入税制改革进程, 但是由于建筑行业本身行业规模巨大, 处在产业链下游, 涉及行业较多, 地域范围广, 考虑到营业税改增值税的影响, 国家迟迟未将建筑行业正式纳入试点运行。对于建筑业实施“营改增”税制改革, 其影响是多方面的, 但最终体现在对税负影响上。直接受到影响的主要在纳税方式、专用的发票管理、合同定价、会计核算等方面上。

们更快适应新税制下的工作。

3. 健全完善规章制度。在铁路“营改增”试点工作逐步深入的过程中, 要结合实际健全完善中国铁路总公司合同管理办法、中国铁路总公司增值税专用发票管理办法、中国铁路总公司进项税抵扣考核办法、中国铁路总公司增值税税款缴纳办法等规章制度, 规范内部操作流程, 使各项工作有章可循、有律可依、规范运行。同时, 建立“营改增”试点阶段考核机制和考核办法, 强化“营改增”工作行政考核, 避免基层站段采购过程中不取得增值税专用发票造成不抵扣或少抵扣以及进项税转出而不转出的行为发生, 减少涉税风险。

4. 适当增加可抵扣范围。依据现行增值税法, 销售不动产属于非应税项目, 且用于非应税项目的购进货物或应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。铁路线路资产在现有《固定资产分类与代码》中归为“构筑物”, 而铁路钢轨、道岔等设备抽换频繁, 实质上属于动产设备, 建议将铁路线路作为专用设备, 其新建线路资产和用于线路修理的物资消耗和劳务产生的进项税额作为进项税抵扣。另外, 考虑到目前铁路的债务规模, 财务费用是铁路运输成本增加的最主要项目, 建议国家税务总局出台相关政策, 参考财税[2013]106号文件中有形动产租赁扣除贷款

但是对建筑业实施营业税改征增值税的税负影响不能一概而论, 不同业务类型, 会因取得增值税进项税票的多少而对税负产生不同影响。

目前, 对于“营改增”对建筑业税负的影响, 有几种看法: 一是增加税负; 二是减少税负; 三是增值税具有中性特点, 不会增加税负。实际上这三种看法都不尽然, 需要具体情况具体分析。依据“营改增”试点方案的相关规定, 本文以建筑业中两种不同业务类型项目具体案例进行测

利息后作为销售额的政策, 将财务费用纳入可抵扣范围。

5. 加强“营改增”后续研究。在铁路运输业“营改增”试点工作中, 铁路总公司要深化宣传引导, 编写培训教材和操作指导手册, 积极同税务部门沟通、协调。同时做好税负情况分析, 防控涉税风险。在试点工作逐步深入的同时, 注重纳税申报流程、会计核算方法、盈亏考核方案、预算方案的研究, 不断总结完善措施, 确保“营改增”试点工作圆满完成。

6. 适时适度补贴或退税。根据测算, 铁路运输企业实行“营改增”将增大税负, 按照《国务院关于组建中国铁路总公司有关问题的批复》(国函[2013]47号)中的“对企业设立和重组改制过程中涉及的各项税收政策, 按照国家规定执行, 不增加铁路改革成本”文件精神, 同时考虑到铁路运输企业目前的财务经营状况也没有能力承担更重的税负, 建议实行“营改增”后, 对铁路运输企业增值税实际税负超过原有税负的部分实行即征即退或财政补贴政策。

## 主要参考文献

陈子忻. 铁路运输企业实施增值税问题研究[D]. 北京交通大学会计硕士学位论文, 2013.

肖江涛. 铁路运输企业“营改增”的影响及对策[J]. 铁道运输与经济, 2014(1).