

煤炭地质勘查行业“营改增” 税负变化及政策建议

邱单单

(北京大地高科煤层气工程技术研究院, 北京 102600)

【摘要】“营改增”导致煤炭地质勘查企业税负增加。本文首先分析了“营改增”前后煤炭地质勘查行业税负的变化,并计算出企业“营改增”的税负平衡点;然后进一步分析了“营改增”导致企业税负增加的具体原因以及“营改增”对煤炭地质勘查行业的影响。为了促进煤炭地质勘查行业的健康发展,本文提出以下建议:对该行业予以相应的财政扶持;对该行业特殊支出项目适用计算抵扣办法;加快增值税改革步伐;进一步提高该行业的涉税管理水平。

【关键词】煤炭地质勘查行业;营改增;税负

一、引言

税收在国民经济中扮演着非常重要的角色,每次税制改革都会对企业的生产经营活动产生非常重要的影响。1994年税制改革,出于各方面的考虑,对在我国境内从事生产经营活动的单位和个人,根据其生产经营活动的项目和内容设计了两个流转税种,即增值税和营业税。在我国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务及进口货物的单位和个人应缴纳增值税,而在我国境内提供交通运输、金融保险、建筑安装、邮电通信、文化体育、娱乐、服务业七大劳务及转让无形资产或销售不动产的单位和个人应缴纳营业税,这种“两税并征”的形式有一定的必要性,但也产生了很多问题。

随着社会不断发展,分工、协作日益细化,暴露出来的相关问题也越来越突出,最核心的问题就是重复课税。重复课税会导致货物、劳务间税负不公平,扭曲纳税人的生产经营决策,而且对混合销售和兼营行为的税务处理会给纳税人或税务机关带来很多的不便。由此,2011年11月16日,财政部和国家税务总局发布了经国务院批准的《营业税改征增值税试点方案》,明确规定从2012年1月1日起,在上海市部分现代服务业开展“营改增”试点,并把“工程勘察勘探服务”明确列入其中的“研发与技术服务”项目中,即地质勘查勘探行业作为现代服务业,被纳入“营改增”的试点范围内。

增值税扩大征收范围后,煤炭地质勘查企业生产所外购的油料、管材、泥浆材料、水泥、钻头等主要材料、配件及维修、搬迁及运输、固定资产、分包工程项目等所含的进项税额都可以抵扣,减少了重复课税,有利于鼓励企业增加投资、淘汰低效高耗资产、购置更为环保的高效低耗资产,推动企业采用新技术、新工艺,增强企业的核心

竞争力。

二、煤炭地质勘查行业“营改增”方案及其影响

地质勘查行业主营业务是野外地质勘查、勘探施工,“营改增”前,根据《营业税税目注释》第二条第五款之规定,钻井(打井)勘探、爆破勘探应当归为“建筑业——其他工程作业”范围,其适用的营业税税率为3%。所以长期以来煤炭地质勘查、勘探钻井施工项目按照3%的营业税税率申报缴纳营业税,而实验测试、测量、化验、计算机软件服务、资产租赁、技术服务、技术咨询等项目按照5%的营业税税率申报缴纳营业税。“营改增”后,煤炭地质勘查企业主要合同服务项目适用税率由原营业税税率3%、5%调整为增值税税率3%(小规模纳税人适用)或6%(一般纳税人适用),而根据生产经营规模和会计核算水平,按照相关规定,煤炭地质勘查单位基本上都应被认定为一般纳税人。

实务中我国一般纳税人的增值税采用购进扣税法,应纳税额等于当期销项税额减去当期进项税额。在销售额或营业额既定的前提下,一个企业应纳增值税的数额取决于当期可以抵扣的进项税额。对于煤炭地质勘查行业的一般纳税人,“营改增”将税率从3%、5%上调到6%,调整的幅度虽然不大,但是由于该行业可以抵扣的项目相对较少,因此会导致企业实际税负增加。另外,“营改增”对煤炭地质勘查企业的财务会计系统也提出了更高的要求,增值税的会计核算、专用发票的取得、开具和保管以及纳税申报表和附报资料等项目要求比营业税复杂得多,对会计人员也提出了更高的要求,将增加企业的人力资源成本和财务会计管理成本。当然,“营改增”是大势所趋,是税制的完善和进步。从长远看,必将对煤炭地质勘查企业产生积极影响。

三、煤炭地质勘查行业“营改增”的税负变化:税负平衡点测算

2013年“营改增”《应税服务范围注释》对照表对工程勘察勘探服务的具体界定,是指在采矿、工程施工以前,对地形、地质构造、地下资源蕴藏情况进行实地调查的业务活动,以及测量测绘、工程勘察、地质钻探、矿产地质勘查、岩矿测试、地下管线测量、地质报告编制等,但地基处理基础施工除外。

“营改增”前,煤炭地质勘查企业所从事的野外施工项目,按照3%的税率申报缴纳营业税。在实践中地质勘查企业与业主签订的合同主要归为以下三类:一是纯地质勘探合同;二是地质勘探同时提供地质技术服务合同;三是纯地质技术服务合同。纯地质勘探合同主要是指地质勘探工程施工为主,以保质、保量完成一定实物工作量为目的的工程施工类合同,比如采用单一手段钻井工程施工、地震采集施工等类合同;纯地质技术服务合同主要是指通过技术服务、技术支持,最终提交技术成果资料和报告的一类合同,比如补充勘探报告编制、储量核实报告编制等技术服务类合同;地质勘探同时提供地质技术服务合同指的就是兼具上述两种合同情形的一类合同,比如对某一勘查区进行普查、详查、勘探等不同阶段采用综合勘查手段完成一定实物工作量,达到地质目的,最终提交地质成果报告的合同。

(一)增值税税率为17%时的税负平衡点测算

根据我国《增值税暂行条例》的规定,纳税人销售货物或者提供应税劳务,应缴纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额,即当期应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。企业可抵扣的进项税额越多,应纳增值税额就越少,从而在收入水平既定的情况下,企业的税负高低取决于可以抵扣项目金额的高低。下面对煤炭地质勘查行业“营改增”前后的税收负担进行分析。

假设某地质勘查企业为一般纳税人,适用税率为6%,为便于分析,假设采购项目适用税率均为17%。销售收入为X(不含税),采购项目中可以取得进项税额发票进行抵扣的含税成本(以下简称“可以抵扣成本”)为Y。

则“营改增”前应纳税额的计算式为:

$$\text{应纳的营业税税额} = X \times (1 + 6\%) \times 3\%$$

“营改增”后应纳税额的计算式为:

$$\text{应纳的增值税税额} = X \times 6\% - [Y \div (1 + 17\%)] \times 17\%$$

令“营改增”前后应纳税额相等,则有:

$$X \times (1 + 6\%) \times 3\% = X \times 6\% - [Y \div (1 + 17\%)] \times 17\%$$

计算可得:Y/X=19.41%。

19.41%即为煤炭地质勘探企业“营改增”的税负平衡点。那么,纳税人取得可以抵扣成本占不含税收入的比重等于19.41%时,税负将持平;当取得可以抵扣成本占不含税收入的比重小于19.41%时,税负将会加重;当取得可

以抵扣成本占不含税收入的比重大于19.41%时,税负将会减轻。

(二)多个增值税税率时的税负平衡点测算

以上测算的“营改增”前后的企业税负平衡点是建立在企业采购项目均适用17%税率的假设上。这种假设过于极端,现实中很少有这种情况,例如煤炭地质勘查企业接受交通运输劳务适用11%的税率,接受其他现代服务业项目适用6%的税率。在这种情况下,税负平衡点更高。将采购项目适用税率从17%分别调整为11%、6%,计算得出的税负平衡点分别为28.46%和49.82%。

但分别以17%、11%、6%计算的税负平衡点仍然与现实不符。在实务中,采购项目不可能全部适用一个税率档次,而应该是由不同税率档次的项目构成。根据煤炭地质勘查行业的特点,其主要成本构成大致可以分为工资及福利、材料采购、配件及维修、搬迁及运输、委托业务、设备折旧、管材摊销、青苗补偿、管理费用等。根据中国煤炭某集团公司下属的数个企业的成本支出情况,计算分析得出有可能取得增值税专用发票予以抵扣的项目,包括以下几项:

1. 材料采购,一般占全部成本支出的30%~33%。材料采购中消耗较大的油料、钻头、泥浆材料、管材等多采用集中采购,通常都可以取得增值税专用发票;但是小的五金配件、临时性使用的一些材料,偏远的山区或无人的荒郊野外的油料,施工用水(尤其是水钻),水泥、泥浆材料等,一般都是在施工地点的乡镇或县城就近购置,这部分采购一般是不能取得增值税专用发票的。根据以往经验,材料采购中约有46%可以采用招投标的方式进行集中采购,并取得17%税率的增值税专用发票。

2. 配件及维修支出,一般占全部成本支出的5%~8%。实务中,配件方面,主要是进口钻机、进口设备的配件及国产大型机器设备的配件,需要从厂家订购。从厂家订购的这部分配件中,进口的配件可以取得海关开具的增值税完税证明,凭此完税证明可以抵扣进项税额;国内大型设备的配件一般也都可以取得可以抵扣的增值税专用发票。目前约有50%的配件可以取得17%税率的增值税专用发票。由于其他的小型配件大多是在附近的乡镇或县城购置,难以取得增值税专用发票,无法进行税款的抵扣。维修方面,厂家或者正规的维修店提供设备的正常维修,是可以取得增值税专用发票的;其他的日常维修,多是本单位配置的基本维修人员进行的常规维修,遇到配置的维修人员解决不了的问题,会到就近的乡镇或县城去维修设备,这部分支出一般难以取得增值税专用发票。目前约有50%的维修支出可以取得17%税率的增值税专用发票。整体上看,配件及维修的支出中大约有50%可以取得17%税率的增值税专用发票。

3. 搬迁及运输,一般占全部成本支出的5%~7%。实

务中,搬迁及运输方面,要考虑企业成本支出问题,以及偏远的山区或无人的荒郊野外没有正规运输公司。即使有少数的运输公司,大多也都因运输地点过于偏僻或者是运输的东西过于沉重,要求企业加价,一般加价都是按正常价格的10%~20%,所以一般企业会为了减少成本支出,而选择采用私人运输。“营改增”后,有些企业也尝试寻找正规的运输公司,通过谈判议价的方式来争取合理的价格,以期长期合作,从而获取更多的货物运输业增值税专用发票。当前搬迁及运输方面约有55%的支出,可以取得11%税率的交通运输业增值税专用发票。

4. 委托业务,一般占全部成本支出的9%~12%。委托业务,“营改增”前按照5%的税率缴纳营业税,“营改增”后按照现代服务业6%的税率缴纳增值税,委托业务目前多是购买相关企业的服务,例如,固井服务、录井服务、测井服务、二维地震施工等。实务中,在报价相同的情况下,以及在保证工程服务质量的前提下,一般企业会选择有一般纳税人资格的企业作为合作伙伴,这样就可以取得6%税率的服务业增值税专用发票。当前委托业务中约有65%的支出可以取得服务业增值税专用发票。

根据煤炭地质勘查行业经济运行的实际情况,可重新测算税负平衡点。假设某地质勘查企业为一般纳税人,适用税率为6%,销售收入为S(不含税),总成本占总收入的比重为p,则总成本为 $S \times p$,为便于分析,各项采购占总成本的比重都按照最高比重,实际采购中各项可以取得进项税额发票进行抵扣的税额为 $\{[(33\% \times 46\% \times S \times p + 8\% \times 50\% \times S \times p)] \div (1 + 17\%) \times 17\% + (7\% \times 55\% \times S \times p) \div (1 + 11\%) \times 11\% + (12\% \times 65\% \times S \times p) \div (1 + 6\%) \times 6\%\}$ 。

则“营改增”前应纳税额的计算式为:

应纳的营业税税额 $=S \times (1 + 6\%) \times 3\%$

“营改增”后应纳税额的计算式为:

应纳的增值税税额 $=S \times 6\% - \{[(33\% \times 46\% \times S \times p + 8\% \times 50\% \times S \times p)] \div (1 + 17\%) \times 17\% + (7\% \times 55\% \times S \times p) \div (1 + 11\%) \times 11\% + (12\% \times 65\% \times S \times p) \div (1 + 6\%) \times 6\%\}$

令“营改增”前后应纳税额相等,则有:

$S \times (1 + 6\%) \times 3\% = S \times 6\% - \{[(33\% \times 46\% \times S \times p + 8\% \times 50\% \times S \times p)] \div (1 + 17\%) \times 17\% + (7\% \times 55\% \times S \times p) \div (1 + 11\%) \times 11\% + (12\% \times 65\% \times S \times p) \div (1 + 6\%) \times 6\%\}$

计算可得: $p = 78.12\%$ 。

78.12%即为煤炭地质勘探单位“营改增”接近实际的税负平衡点。也就是说,纳税人生产经营的总成本支出占不含税收入的比重等于78.12%时,税负将持平;当总成本支出占不含税收入的比重小于78.12%时,税负将会加重;当总成本支出占不含税收入的比重大于78.12%时,税负将会减轻。而根据煤炭地质勘查行业当前的实际情况来看,税负增加是必然的。

首先,从煤炭地质勘查行业近两年财务报表的数据

来看,总成本采购支出占经营收入的比重均低于78.12%,这说明“营改增”后,行业税负有所增加。

其次,根据中国煤炭某集团公司资产财务部的初步测算,以企业税负平衡为目标,地质勘查及其延伸业成本支出中,可以扣除进项税额的进项业务发生额所占比重至少要达到50%以上,才能与改革前的税负相同。如果低于这个比例,“营改增”将加重地勘企业的税收负担。根据上述计算税负平衡点公式可知,经营支出中,可以取得增值税专用发票的成本费用为 $30.83\% \times p$,这由 $[(33\% \times 46\% \times S \times p + 8\% \times 50\% \times S \times p) + (7\% \times 55\% \times S \times p) + (12\% \times 65\% \times S \times p)]$ 计算得到,即经营采购中可以取得增值税专用发票的成本占总成本的30.83%。这还是根据各项采购占总成本的比重都按照最高比重计算的,实务中应该比这个比例更低。

四、煤炭地质勘查行业税负增加的原因

(一)煤炭地质勘查企业施工特点的影响

一是煤炭地质勘查企业施工的地方多为野外偏远的山区及荒野地区,施工的难度一般比较大,施工条件一般也比其他行业艰苦,不可控制的影响因素也比较多,这些特点导致施工成本难以得到控制和降低。

二是施工所需要材料的采购难以比价,一般只能就近采购,因各施工阶段有所不同,施工质量的差异也比较大,有时甚至是单井施工,所以施工所需的材料品种比较繁多,但是用量不一定很多,考虑工期及运费等原因,企业通常会选择就近购买所需材料,这就难以避免买到价高质次的材料,而且还常常无法取得增值税专用发票。

三是使用民工和部分外包小工程同样无法取得可抵扣的增值税专用发票,从而导致企业税负增加。实务中,材料采购支出中只有钻头、泥浆材料、套管和部分油料可以采取集中采购,取得相应的增值税专用发票,其他的材料一般都是就近采购。由于施工地点多在野外偏远地区,就近采购也只能到附近的乡镇,销售方多数为小规模纳税人,难以取得增值税专用发票。

(二)煤炭地质勘查企业特殊行为支出

煤炭地质勘查行业中,道路维修及占用补偿费、青苗赔偿费、土地污染补偿费、协调费等支出在总成本中占比越来越高,而且基本上无法取得增值税专用发票,直接导致企业税负增加。实务中,这部分支出一般会占到整个项目成本支出的5%~8%。为项目服务的道路维修,往往是组织施工工人或者就近的村民,需要运用机器做工时,也都是就近找一些建筑施工队伍临时施工。所以,在现行政策下,这部分费用是无法进行进项税额抵扣的。青苗补偿费、土地污染补偿费及协调费等支出受到地域、施工地村民综合素质等影响逐年攀高,这部分费用大概占到总成本的1.52%~2.47%。有些地方的村民漫天要价,在施工的一些项目中,这部分费用占到整个项目成本支出的10%以

上,但是这部分费用往往也是无法取得合规票据的,不仅不能抵扣税款,而且还会带来其他的税务风险。

(三)煤炭地质勘查企业人工成本支出

由于野外施工环境非常艰苦,再加上近几年人员成本费用持续走高,所以工资薪金及其他补贴等成本占比呈快速上升趋势。实务中,职工的工资福利及野外津贴占全部成本支出的16.46%~35.53%,根据现有的相关政策,这些成本支出没有纳入增值税的抵扣链条中,无法进行抵扣,这也是间接导致企业税负增加的一个原因。

(四)煤炭地质勘查企业其他日常支出

运输费、差旅费、业务费、房租费、水电费、不可预见费用、潜规则费用等成本较高。

煤炭地质勘查企业多在野外施工,相应的搬迁运输费用、差旅费用等支出会占到全部成本支出的4.87%~6.6%,而且呈逐年增长趋势。以前,煤炭地质勘查企业为了节省开支,搬迁运输多雇用当地个人出租的车辆,从个人那里很难取得搬迁运输费用的正规发票,尤其难以取得增值税专用发票。

另外,房租费支出属于营业税的范围,不属于增值税的抵扣链条范围,也无法抵扣。实务中,施工地点只有在靠近村子或县城时,才有这部分支出,占全部成本支出的0.8%~1.2%。这部分费用虽然占比不高,但是每年呈逐步增长趋势,对企业也是不小的开支,关键是这部分支出根本无法进行税额的抵扣。

水电费支出,占全部成本费用的1.6%~2.3%。只有靠近县城的施工地点,才有可能取得水电费支出发票,在偏远的野外山区,水电费凭据多是收据,这部分费用也无法从抵扣。

不可预见费用主要是指施工过程中,施工当地的村民制造各种障碍阻止生产正常进行,为解决这些问题所产生的费用支出。企业的潜规则费用多指与甲方及甲方监理产生的一些非常规费用支出,例如,甲方监理在施工现场的一切支出都由生产单位承担。实务中,不可预见费用及潜规则费用支出占全部成本支出的0.7%~1.1%。这部分费用支出几乎也是不能抵扣的。

(五)煤炭地质勘查企业施工期限

煤炭地质勘查企业一般施工期限较长,有些项目甚至有可能跨几个年度施工。在开始施工的时候还没有“营改增”的规定,在进行当年的施工成本核算时,也没有按照增值税的要求取得可以抵扣的增值税专用发票,或者是虽然取得少量的增值税专用发票,但大多已经过了认证期(认证期是180天)。待项目完工结算时,按照常规,甲方企业会要求企业给其开具发票,双方企业挂账处理。按照现行规定,在“营改增”之前签订的施工合同,仍然可以按照合同约定开具3%的建筑业普通发票,进行营业税申报。但是,此时甲方往往会要求施工企业开具6%税率的

增值税专用发票。而按照甲方的要求开具增值税专用发票,煤炭地质勘查企业的销项税额在短时间内会增加很多,但与其相对应的成本采购中,没有或者只有少量的进项税额可以抵扣,这样企业应缴纳的增值税税额短时间内就会增加很多,从而导致企业税负增加。

(六)煤炭地质勘查企业混业经营

随着市场需求的变化,煤炭地质勘查企业经营业务呈多元化发展趋势,目前除主营的勘查业务外,还涉及固定资产的租赁、仓储服务、技术推广与服务、计算机软件服务、鉴证服务等业务。新涉入的延伸和拓展业务,大多为服务业,“营改增”前,按照服务业申报并缴纳营业税,税率为5%;“营改增”后,按照现代服务业申报并缴纳增值税,税率为6%(除有形动产租赁外,有形动产租赁税率为17%)。

通过对以上诸业务的成本费用分析,可知这部分业务主要的成本费用支出为人员工资薪金、有形动产的租赁设备折旧、销售费用等。在这些成本费用支出中,根据现有的税收相关政策的规定,人员工资薪金是无法进行抵扣的;有形动产的租赁服务按照17%的税率缴纳增值税,但是与其对应的成本是该设备的折旧额,虽然税法规定,2009年以后购置的固定资产可以进行进项税额抵扣,但是当时企业并没有相关的增值税应税项目,这部分税款也就无从抵扣。即使2013年“营改增”实施办法也没有对这种情况进行新的规定及相关解释,所以在实务中,企业一般都是按照17%的税率缴纳增值税,使得企业税负增加。另外,销售费用项目中,虽然有少部分进项税额可以进行抵扣,但是大部分费用都是无法进行抵扣的。

五、“营改增”对煤炭地质勘查行业的影响

(一)对煤炭地质勘查企业财务管理的影响

1. “营改增”可能带来企业利润水平的变化。“营改增”前,煤炭地质勘查企业的主营业务收入包含应缴纳营业税的含税收入额;“营改增”后,要把含税收入先做价税分离,变成不含税收入,分别记入“主营业务收入”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目,这样收入的金额与“营改增”前相比变小了。另外,“营改增”前,成本费用是按实际支出额全额核算列支的;“营改增”后,成本费用要根据取得进项税额发票的情况,分别记入相关存货或成本费用科目,以及“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,先做价税分离后再扣除。利润的增减主要取决于成本费用中对应的可抵扣进项税额的多少,这种可抵扣进项税额越多,企业的利润增加的就越多。

2. 煤炭地质勘查企业中,部分企业除了经营主营业务外,还兼营其他业务。这种兼营行为或混业经营行为,增加了财务核算工作的难度。“营改增”政策规定,“混业经营行为在不能明确区分各类业务销售额的前提下,从高适用税率征收”。本来政策是为降低税负,但是会计核

算不健全或核算不准确的企业,应该分别核算的没有按照相关要求分别核算,导致其税负不降反升。

(二)对煤炭地质勘查企业经营决策的影响

1. “营改增”增加了纳税人的遵从成本。“营改增”前,尽管煤炭地质勘查企业的业务种类繁多,但都是缴纳营业税,而且营业税计算方便、简单易行,项目结算时,按照全额结算收入乘以适用的税率即可。“营改增”后,煤炭地质勘查企业涉及的主要税率为3%、6%,部分延伸的业务还涉及11%、13%和17%的税率。另外煤炭地质勘查行业的延伸业务中有部分业务缴纳营业税,主要涉及建筑业3%的税率。所以,“营改增”后,地质勘查行业涉及多个不同的税率档次,要分别计算相关业务的应税收入,还要区分营业税应税项目与增值税应税项目,分别确认企业的纳税义务。而对于增值税应税项目,当期可以抵扣的发票应及时认证抵扣,如果取得发票没有及时登记、管理比较混乱,就有可能当期应该抵扣的没有抵扣,不应抵扣的却抵扣了,这样就会导致企业当期多缴纳税款或少缴纳税款,存在一定的纳税风险。增值税纳税申报表也比营业税申报表复杂,根据国家税务总局2013年32号文件,增值税一般纳税人申报材料需要提交《增值税纳税申报表》、《增值税纳税申报表附列资料(一)》(本期销售情况明细)、《增值税纳税申报表附列资料(二)》(本期进项税额明细)、《增值税纳税申报表附列资料(三)》(应扣除项目明细)等六项资料及附表。除了上述必报资料外,还有六项留存备查资料。所以,对会计从业人员要求也提高了。另外,企业也要重新购入金税工程软件的相关设备,主要包括金税盘、报税盘、IC卡等软件设备,还有相配套的打印设备、计算机等硬件设备。“营改增”后,对票据的管理要求更专业,主要是票据取得、识别和鉴定都有些难度,业务量也相应增加,因而要求从业人员要具备相关的知识和业务能力。以上这些都增加了企业成本,从而降低了企业的经济利润。

2. “营改增”为企业提供了议价、提价的可能。对于购买本企业劳务服务的甲方(假设是增值税一般纳税人),可在合理的范围内提高价格。“营改增”前,缴纳营业税时,企业对外工程报价都是含税的,假设为P,以向甲方收取的工程含税报价P确认收入,甲方则按照含税的报价P列成本费用,甲方现金流出也是含税的P;“营改增”后,如果还是按照之前的含税报价P,甲方列成本费用为 $P/1.06$,与“营改增”前相比,甲方单位的利润也增加了;另外,甲方还可以取得 $P/1.06 \times 6\%$ 可抵扣的进项税额,甲方企业不仅税负降低了,同时也由于少支付税款而减少了现金流出。“营改增”后,对于煤炭地质勘查企业的甲方来说,是完全利好的。作为煤炭地质勘查企业,可以通过友好协商、实现共赢合作,保留与甲方议价的空间,共享“营改增”的利好。

3. 对供应商和服务商的选择具有约束性。“营改增”后,煤炭地质勘查企业税负不仅没有降低,反而增加了。根据前面的分析可以得知,无法取得增值税专用发票或取得有限的增值税专用发票,是税负增加的主要原因。为了改善这一现状,就要尽可能多地取得可抵扣的进项税额,因而企业在选择供应商和服务商的时候,会优先选择增值税一般纳税人,将会对供应商和服务商的选择产生约束。随着更多的供应商相继加入“营改增”队伍,各行业内可以抵扣的整体进项税额也会继续增加,以后企业在选择供应商时,应尽可能选择那些财务制度健全的一般纳税人,这样就能取得增值税专用发票,从而通过进项税额抵扣政策来降低企业自身的税负。

4. 增值税专用发票开具要求与营业税相比更加严格,进一步增加了企业的涉税风险。增值税专用发票相比营业税发票,无论是在企业内部管理,还是在税务稽查方面都有更严格的要求。增值税专用发票与企业增值税的应纳税额息息相关,它既影响企业对外提供服务产生的销项税额,又影响其日常的材料采购、接受服务等各个环节所产生的进项税额,所以增值税专用发票的开具、使用和管理就更加严格。我国《刑法》对增值税专用发票做了专门规定,对于虚开、伪造和非法出售与违规使用增值税专用发票行为都要受到相应的处罚。该规定要求企业必须依法从事生产经营活动,在无形中也增加了企业的涉税风险。

六、针对煤炭地质勘查行业“营改增”的政策建议

(一)对煤炭地质勘查行业予以相应财政扶持

根据京财税[2012]2149号规定,为了平稳有序推进“营改增”试点改革,国家“改革试点行业总体税负不增加或略有下降,基本消除重复征税”的明确税制改革原则,经北京市政府批准,决定从2012年9月1日起,对试点改革过程中确因新老税制转换增加税负的企业,按照“企业据实申请、财税按月监控、财政按季预拨、资金按年清算、重点监督检查”的方式实施过渡性财政扶持政策。

财政扶持的对象是:在“营改增”试点以后,按照新税制(即试点政策)规定缴纳的增值税比按照老税制(原营业税政策)规定计算的营业税确实有所增加的企业。该类企业可按季度向财税部门申请专项资金扶持。财政部门根据所审核企业申请的情况,将财政扶持资金按季及时预拨至试点企业。财税部门根据试点企业全年缴纳增值税情况和享受财政扶持资金情况,在年度结束后三个月内清算财政资金,多退少补。

上述规定仅适用于北京市企业,而且其中没有明确规定企业可以享受补贴的幅度和金额。根据煤炭地质勘查行业的特点及企业实际税负增加情况,建议可以对该行业超过税负的部分进行全额财政补贴,或者按照一定的比例给予补贴,或者比照融资租赁的规定,对企业的实

际税负超过3%的部分实行即征即返。需要制定具体政策和具体申请程序,由财政部下发全国执行。

(二)对行业特殊支出项目适用计算抵扣办法

对于煤炭地质勘查行业成本支出中,由于客观情况难以取得增值税专用发票的业务支出,例如部分无法取得增值税专用发票的青苗补偿、道路维修及占用补偿费、协调费、潜规则费用等支出,可以统一设计计算抵扣的比例予以计算扣除,有效降低该行业的税收负担。例如可以比照原农产品采购和运费支出的方法,对此类项目统一规定,按照6%的比例计算扣除。另外,由于本行业固定资产投资比较大,且使用周期较长,对“营改增”前购入的固定资产和设备、原材料,如用于“营改增”之后的项目,应设计一个可供合理抵扣的比例,如果一刀切地规定“新项目新办法”,一律不允许抵扣进项税额,有失公允。建议对2009年以后购入的固定资产类项目,“营改增”后用于增值税应税服务的,可以按照会计净值金额计算扣除进项税额,同时调减固定资产净值。以上两种建议,都可以降低企业因非常规支出所增加的税负,所以希望有关部门,实地调查取证,尽快出具相关政策。

(三)加快增值税改革步伐

从宏观上讲,加快增值税改革将对所有增值税一般纳税人有利,也能使煤炭地质勘查行业从中受益,有效地降低企业税负。

一是“营改增”应继续扩围,覆盖到所有的行业,让增值税抵扣的链条更为完整、畅通,这样煤炭地质勘查企业的所有采购支出均有取得进项税额发票的可能。二是统一和完善一般纳税人的认定标准。“营改增”前,工业企业年应税销售额在50万元以上,商业企业年应税销售额在80万元以上被认定为一般纳税人;“营改增”后,试点纳税人一般纳税人认定标准为应税服务年销售额500万元以上。这个标准是出于“营改增”能平稳过渡考虑的,年应税服务超过500万元的大型企业相对于一般的中小企业,财务管理水平较高,专用发票使用出现问题的可能性较小,有助于“营改增”的顺利实施。但是两套标准金额差距太大,不够公平。所以未来应设置统一的标准,降低一般纳税人的门槛,让更多的企业、行业参与到增值税的抵扣链条当中来,这样煤炭地质勘查企业在材料采购过程中能取得更多的增值税专用发票,有效地降低企业税负。

(四)进一步提高行业的涉税管理水平

煤炭地勘企业应积极应对“营改增”,进一步加强内部控制管理,提高财务管理水平。通过定期对财务人员培训的方式,提高财务人员的专业技能和涉税业务的管理能力。对于“营改增”初期,国家给予的各项优惠政策所涉及的先征后返、免抵退等各种形式的优惠以及相关税收政策,会直接影响企业的现金安排,甚至是税务规划,无论是主观上还是客观上都要求企业对财务管理制度做出

相应调整和完善。由于发票的管理和使用会直接关系到企业减税的效果,所以企业应尽快制定并严格执行发票管理制度。

利用好相关的财税政策降低税负。在企业日常经营活动中,发生各项采购及接受劳务服务时,尽可能选择增值税一般纳税人;必须选择小规模纳税人时,尽量要求对方到税务机关代开发票;确实无法取得增值税专用发票时,应要求对方在一定幅度上降低价格。

加强企业同管辖税务所的沟通,把企业在生产过程中遇到的诸多问题,及时、准确地反映给管辖税务所,以便税务所的专管员能给予积极、正确的指导,降低企业的税务风险。

主要参考文献

- 刘宗林.浅析“营改增”对地勘单位的影响[N].中煤地质报,2013-03-22.
- 杨卫华.营业税改征增值税:问题与建议[J].税务研究,2013(1).
- 韩继深,宋慧.地勘单位如何应对营业税改增值税[J].中国国土资源经济,2013(7).
- 何基泽.“营改增”对地质勘探行业的影响与对策[J].会计之友,2013(4).
- 杨蓉.营改增与企业理财[J].上海国资,2012(9).
- 潘文轩.“营改增”试点中部分企业税负“不减反增”释疑[J].广东商学院学报,2013(1).
- 李建人.“营改增”的进行时与未来时[J].财经问题研究,2013(5).
- 陈晓光.增值税有效税率差异与效率损失——兼议“营改增”的启示[J].中国社会科学,2013(8).
- 杨明.围绕“营改增”做好煤炭企业税收筹划[J].煤炭经济研究,2013(5).
- 张丽峰.营改增对煤炭企业税负及利润影响[J].现代经济信息,2014(22).
- 潘秋英.浅析“营改增”对地勘单位影响[J].行政事业资产与财务,2014(36).
- 李欣蓓.浅谈企业“营改增”的会计核算[J].现代商业,2014(3).
- 朱珍.“营改增”对地勘单位影响[J].现代经济信息,2014(6).
- 张喜瑞.营改增对地勘单位影响及应对措施[J].企业研究,2014(10).
- 张锦霞.试论营改增对地质勘查企业税务统筹的影响[J].现代经济信息,2014(7).
- 贾体俊.“营改增”对地勘单位的预期影响及对策分析[J].内蒙古科技与经济,2014(13).
- 刘静英.初论“营改增”政策对地勘行业的影响和管理实践[J].现代经济信息,2014(8).