铁路运输企业“营改增”及其税务优化管理

——以H铁路局为例

何华芬(副教授)，郦　霞(高级会计师)

【摘要】铁路局是铁路总公司下属的一级法人企业，是完成铁路运输业务的主力军，也是铁路总公司—铁路局—基层站段三级财务管理体制的中间力量。本文以H铁路局2014年“营改增”实施情况为例，分析“营改增”后铁路运输企业所处的困境，并从企业内外部寻求解决途径，进行税务优化管理。

【关键词】营改增；增值税；进项税额；销项税额

【中图分类号】F234　　【文献标识码】A　　【文章编号】1004-0994(2016)07-0075-3

一、前言

铁路局是铁路总公司下属的独立法人企业，其业务涉及铁路客货运输、货运代理、仓储等众多领域，在“营改增”过程中所面临的问题与困难较其他企业更为突出与复杂。实施“营改增”对铁路运输企业的发展产生了多方面的影响，如对税负、营业收入、成本费用的影响，对企业经营成果的影响，对税费缴纳方式、专用发票的开具与管理、进项税额的认证与抵扣等税务管理的影响；并对铁路运输企业的业务结构优化、专业分工、资产管理、资金运用等方面提出了新的挑战。

二、基于铁路局层面的铁路运输“营改增”

实施“营改增”对铁路运输企业的影响如何?如何优化“营改增”后的税务管理?这些问题成为铁路运输企业关注的重点。本文以H铁路局2014年“营改增”情况为例进行分析，并提出税务优化建议。该局2014年相关财务数据如表1所示。

表1　　H铁路局2014年运输收入、支出情况

项　目	金额(万元)
一、运输总收入	6429461
1.客运收入	3279689
2.货运收入	1529098
3.集装箱和行李包裹运输收入	165587
4.路网清算收入	1355742
5.物流辅助服务收入	99345
二、运输总支出	7176828
1.人工成本	1753310
2.折旧支出	1177729
3.大修支出	453570
4.直接生产费	917332
5.货车使用费	179445
6.路网付费支出	1950286
7.间管费	138438
8.财务费用	-457
9.管理费用	607175

(一)“营改增”对运输收入及销项税额的影响

铁路运输企业对外提供运输服务收到的价款为含税价，需要先将其分解为不含税营业额和增值税额，其中，不含税营业额构成运输收入。可见，在实现同等营业收入的情形下，因增值税与营业税的计税依据不同，“营改增”后计算的运输收入将下降。铁路运输收入包括铁路运输服务收入和物流辅助服务收入两大类，主要有：客运收入、货运收入、集装箱和行李包裹运输收入、路网清算收入以及物流辅助服务收入。根据相关税法规定，除物流辅助服务收入的增值税税率为6%外，其余收入项目税率均为11%；铁路运输企业间提供的路网清算收入属于企业内部提供的劳务，不缴纳增值税。根据H铁路局2014年运输收入的相关资料，分析“营改增”对其收入及销项税额的影响，如表2所示。

由表2可知，实施“营改增”后，H铁路局当年确认的运输收入从原先的6982604万元下降为6429461万元，下降幅度高达7.9%；销项税额为553143万元，远高于原应缴纳的营业税税额(170912万元)，如果准予抵扣的增值税进项税额有限，则应缴纳的增值税将大大高于应缴纳的营业税。

(二)“营改增”对运输成本及进项税额的影响

根据《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)相关规定，铁路运输企业

【基金项目】江苏省高校品牌建设工程一期项目(项目编号：PPZY2015C244)

表 2　H铁路局2014年运输收入及销项税额计算

收入项目	2014年实际收入（万元）	还原为“营改增”前收入（万元）	增值税税率	营业税率	销项税额（万元）	原营业税税额（万元）
客运收入	3279689	3640455	11%	3%	360766	109214
货运收入	1529098	1697299	11%		168201	50919
集装箱和行李包裹运输收入	165587	183802	11%		18215	5514
路网清算及收入	1355742	1355742	0	0	0	0
物流辅助服务收入	99345	105306	6%	5%	5961	5265
合　计	6429461	6982604	—	—	553143	170912

“营改增”后购进货物、接受应税劳务支付的进项税额可以抵扣，即购入资产中可以抵扣的进项税额部分计入应纳增值税进项税额，其余部分计入采购成本，因此，“营改增”后资产成本将降低。根据现行政策规定，铁路运输企业成本费用中可以抵扣进项税额的项目主要包括：外购的材料、燃料、电力、水及其他外购支出，支付的专用设备维修费用，部分路网付费支出以及现代服务业支出等。H铁路局2014年进项税额抵扣情况及其对运输成本费用的影响如表3所示。

表 3　H铁路局2014年运输成本费用及进项税额计算

项目名称	2014年实际数据（万元）	实际抵扣进项税额（万元）	还原为“营改增”前数据（万元）	实际抵扣率（%）	进项税额抵扣对运输成本费用的影响（%）
人工成本	1753310	0	1753310	0	0
折旧支出	1177729	0	1177729	0	0
大修支出	453570	51526	505096	11.36	−10.20
直接生产费	917332	101273	1018605	11.04	−9.94
货车使用费	179445	0	179445	0	0
路网付费支出	1950286	0	1950286	0	0
间管费	138438	3586	142024	2.59	−2.52
财务费用	−457	0	−457	0	0
管理费用	607175	12723	619898	2.10	−2.05
合　计	7176828	169108	7345936	7.99	−2.30

从H铁路局2014年的运营情况看，在运输成本费用构成中能够进行进项税额抵扣的主要有四大类项目：直接生产费、大修支出、管理费用、间管费。全年合计抵扣进项税额169108万元，实际抵扣率为7.99%；进项税额抵扣使运输成本降低了2.3%，远低于运输收入的降低幅度（7.9%）。如果单纯考虑成本费用中的进项税额抵扣比例，则全年可以抵扣的进项税额只占运输成本费用的2.4%（169108/7176828），对于税率为11%的铁路运输企业而言，这个比重明显偏低。进项税额抵扣率低的主要原因有：①准予抵扣进项税额的项目少，占比较大的固定资产折旧支出、职工薪酬支出无法抵扣，且“营改增”前发生的存货不得抵扣；②允许抵扣进项税额的项目的实际抵扣率仅为7.99%，说明铁路局内部对取得增值税专用发票的管理还有较大的提升空间，大部分的购入商品或接受劳务行为因未取得合法有效的抵扣凭证而无法抵扣。

（三）“营改增”对铁路运输企业增值税税负的影响

通过上述销项税额与进项税额的计算与确认可得H铁路局2014年“营改增”前后税负比较，如表4所示。

表 4　“营改增”对铁路运输企业税负的影响

2014年实际数据	运输总收入（不含税）（万元）	6429461
	运输总支出（万元）	7176828
	应纳增值税（万元）	384035
	增值税税负率（%）	5.97%
还原为“营改增”前数据	运输总收入（含税）（万元）	6982604
	运输总支出（万元）	7345936
	应纳营业税（万元）	170912
	营业税税负率（%）	2.45%
“营改增”税负率差异（%）		3.52%

由表4可见，H铁路局实施“营改增”后，假设不考虑其他因素的影响，实际税负率将从2.45%上升到5.97%，升幅明显。

笔者认为，增值税税负较高的主要原因为：①税率上升幅度过大。较之于之前3%的营业税税率，改革后，铁路运输企业适用11%的税率，名义税率上涨了8%，升幅巨大。②进项税额未实现充分抵扣。目前铁路运输企业准予抵扣的进项税额范围窄、项目少，成本费用中占比较大的折旧支出和人工成本不得抵扣；且因内部税务管理水平不高，进项税额抵扣不彻底，如间管费、管理费用抵扣率只有2%左右，距离本单位7.99%的实际抵扣率还有较大差距。

三、铁路运输企业“营改增”后的增值税优化建议

综上所述，就铁路运输企业而言，要减轻增值税税负，则提高进项税额抵扣率是“营改增”后税务管理的关键所在。下面将根据H铁路局2014年数据，从实际支出部门与购入资产对象两个方面分析进项税额抵扣情况，并提出优化建议。

（一）实际支出部门进项税额抵扣情况分析及管理建议

1. 实际支出部门进项税额抵扣情况分析。H铁路局2014年各部门进项税额抵扣情况如表5所示。

表 5　实际支出部门进项税额抵扣情况

序号	实际支出部门	金额（万元）	比重（%）
1	大修部门	51526	30.47
2	运输部门	14577	8.62
3	机务部门	74086	43.81
4	工务部门	440	0.26
5	电务通信部门	1674	0.99
6	车辆部门	12430	7.35
7	供水供电部门	6561	3.88
8	其他部门	7814	4.62
合计		169108	100

由表5可见，2014年各支出部门可抵扣的进项税额共计169108万元，其中机务部门和大修部门合计抵扣进项税额占比超过70%，主要涉及内燃机车用油、电力机车运行用电等方面。抵扣占比较低的是工务部门和电务通信部门，各自的抵扣占比不到1%，其他部门不超过9%，均和管理要求存在较大差距。究其原因，工务部门和电务通信部门购入的商品主要用于线路等固定资产修理，按现行政策规定，不属于进项税额抵扣范围。其他部门主要是内部管理方面的问题：①应取得而未取得增值税专用发票，如汽车用油支出、直接支付给地方供电企业的电费支出等往往不能取得增值税专用发票；②增值税专用发票的认证抵扣不彻底，如部分小额零星购物支出、小额运输费用等，有的单位虽已取得增值税专用发票，但未进行认证抵扣；③难以取得增值税专用发票，如部分站段、车间（站）地处偏远地区，出于采购便利性、节约采购成本以及突击性抢修等诸多原因，部分消耗性物料就地临时购买，因供应商资质问题难以取得增值税专用发票。

2. 对实际支出部门进项税额抵扣管理建议。对于因企业内部管理原因造成的进项税额抵扣不充分，建议采取以下措施：①在进项发票管理方面，财务部门应加强与各业务部门的联系，通过税务宣传、评价与考核、奖优罚劣等办法，完善进项发票的取得、认证和抵扣。②建立集中采购平台，选择信誉好、质量高的具有增值税一般纳税人资格的企业作为集中供货对象，要求站段、车间的日常消耗物料和抢修备料必须在平台进行集中采购，这样既能降低采购成本，又能解决难以取得增值税专用发票的问题。③对于剩余少量零散采购或紧急抢修急需料的采购，应尽量选择具有一般纳税人资格的供应商。在选择小规模纳税人供货时，应要求其提供当地税务部门代开的增值税专用发票。

（二）各资产项目进项税额抵扣情况分析及管理建议

1. 各资产项目进项税额抵扣情况分析。H铁路局2014年资产构成如表6所示。

表6　H铁路局2014年资产构成情况

序号	资产项目	金额（万元）	比重（%）
1	线路	24894786	55.89
2	土地	43320	0.10
3	房屋	2739413	6.15
4	建筑物	1685101	3.78
5	通信设备	476207	1.07
6	信号设备	1253003	2.81
7	传导设备	569235	1.28
8	电气化供电设备	1808458	4.06
9	机车车辆	9571018	21.49
10	机械动力设备	353674	0.79
11	运输设备	180187	0.40
12	仪器仪表	164677	0.37
13	工具及器具	173152	0.39
14	信息技术设备	412271	0.93
15	高价互换配件	215919	0.48
合　计		44540421	100

从资产项目分析，H铁路局接近70%的资产属于线路、房屋、建筑物等不动产，按现行政策规定是不允许抵扣进项税额的。2014年可抵扣进项税额的资产项目主要集中在机车车辆、供电设备、通信信号、机械动力设备购入与维修方面。因抵扣范围的限制，铁路运输企业进项税额抵扣比例不高。

2. 对资产项目进项税额抵扣管理建议。从各资产项目进项税额抵扣情况来看，抵扣范围狭窄是造成抵扣比例偏低的主要原因。但从现有资产的增值税处理来看，有的非抵扣项目的合理性有待斟酌，如线路资产不得抵扣问题。铁路运输服务的产品是货物或旅客的位移，其重要生产工具是线路及车辆，其中线路资产占总资产比重超过50%。现行税法规定线路资产进项税额不得抵扣，但线路资产在处置时不是按照“一般纳税人销售自己使用过的属于《增值税暂行条例》规定不得抵扣且未进行抵扣的固定资产，按简易办法依4%征收率减半征收增值税”，而是按销售废旧物资缴纳17%的销项税额。因此，线路资产购入时不得抵扣进项税额，使得这部分资产的增值税抵扣链条不连续，财税处理的双重标准进一步加重了“营改增”后铁路运输企业的税收负担。线路资产中的轨道、道岔等资产按现行政策规定是不按照固定资产计提折旧的，但这部分材料支出对应的进项税额却不予抵扣。

笔者认为，线路资产作为企业为取得客货运输收入而投入的重要物资资源，直接进入铁路运输生产环节，而非最终消费环节。当提供铁路运输服务取得的客货运收入缴纳了增值税后，处于生产环节的主要物资资源所对应的进项税额却不能抵扣，显然不符合增值税抵扣链条完整性原则。所以，目前线路、钢轨等资产进项税额不得抵扣的规定有悖于增值税抵扣链条连续性和完整性原则，不尽合理，建议铁路总公司加强与国家税务总局的沟通，使其纳入增值税抵扣范围。

四、结论

综上所述，铁路运输企业实施“营改增”后，其增值税税负加重，主要原因为：客观上税率提高、抵扣范围过窄；主观上企业内部税务管理存在不足。在“营改增”实施以来，笔者希望通过对铁路运输企业在“营改增”过程中存在的问题进行剖析，优化税务管理，最大限度地减少“营改增”带来的负面税务影响，使国家税制改革能够平稳、顺利地推进。

主要参考文献：

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).

作者单位：1.南京铁道职业技术学院经贸学院，南京210031；2.上海铁路局，上海200071