

营业税改征增值税对 交通运输企业的税负影响

肖兴祥

(华数数字电视传媒集团有限公司 杭州 310012)

【摘要】2011年11月财政部和国家税务总局联合发布了《营业税改征增值税试点方案》，将在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点。本文对税改政策的剖析和营业税改征增值税前后企业税负的对比分析，旨在使各类交通运输企业了解营业税改征增值税对自身税负影响大小，以便企业制定相应对策，适应政策变化。

【关键词】税改 交通运输业 税负影响

2011年11月16日，经国务院同意，财政部和国家税务总局联合发布了《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》(财税[2011]110号)和《关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》(财税[2011]111号)，从2012年1月1日起，在上海市的交通运输业和部分现代服务业开展深化增值税制度改革试点，逐步将目前征收营业税的行业改为征收增值税。这两个文件对营业税改征增值税的指导思想和基本原则、改革试点的主要内容、上海试点实施办法、试点过渡政策等作出了具体规定。

一、营业税改征增值税新规要点

1. 税率。在现行增值税17%标准税率和13%低税率基础上，新增11%和6%两档低税率。租赁有形动产等适用17%税率，交通运输业、建筑业等适用11%税率，其他部分现代服务业适用6%税率。

2. 计税方式。交通运输业、建筑业、邮电通信业、现代服务业、文化体育业、销售不动产和转让无形资产，原则上适用增值税一般计税方法。金融保险业和生活性服务业，原则上适用增值税简易计税方法。

3. 计税依据。纳税人计税依据原则上为发生应税交易取得的全部收入。对一些存在大量代收转付或代垫资金的行业，其代收代垫金额可予以合理扣除。

4. 服务贸易进出口。服务贸易进口在国内环节征收增值税，出口实行零税率或免税制度。

5. 税收优惠政策过渡。国家给予试点行业的原营业税优惠政策可以延续，但对于通过改革能够解决重复征税问题的，予以取消。试点期间针对具体情况采用适当的过渡政策。

6. 增值税抵扣政策的衔接。现有增值税纳税人向试点纳税人购买服务取得的增值税专用发票，可按现行规定抵扣进项税额。

根据上述规定，凡被认定为增值税一般纳税人交通运输企业，其所提供的陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务、管道运输服务等交通运输业服务将按收入总额(不含

税额)的11%计算增值税销项税额，货物运输代理企业、仓储服务企业等提供的物流辅助服务需按收入总额(不含税额)的6%计算增值税销项税额，同时对交通运输企业和物流辅助企业当期因购进货物或者接受加工、修理修配劳务和应税服务，支付或者负担的增值税税额作为进项税额，凭增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或销售发票、运输费用结算单据、税收通用缴款书等增值税扣税凭证允许从当期销项税额中予以抵扣，纳税人按当月增值税销项税额减去当期进项税额后的差额缴纳增值税，若当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

对上述企业中的小规模纳税人则按3%的增值税征收率适用简易计税方法计税，即对其提供服务按收入总额(不含税额)的3%计算增值税应纳税额，并不得抵扣进项税额。

二、营业税改征增值税对交通运输企业税负的影响

根据所提供服务的种类的不同，交通运输企业可分为以下五类：以承运业务为主的企业、以转包业务为主的企业、以装卸搬运业务为主的企业、以提供运输代理和仓储等其他物流辅助服务为主的企业及各种运输业务兼营型企业。

由于本次试点方案根据交通运输企业的年销售额大小和会计核算规范程度，将交通运输企业分为一般纳税人和小规模纳税人，对一般纳税人采用“应纳税额=销项税额-进项税额”的一般计税方法，对小规模纳税人采用“应纳税额=销售额×3%征收率”的简易计税方法，因此本文将分别按一般纳税人和小规模纳税人两大类对交通运输企业营业税改征增值税前后的税负进行对比分析。

其中，将一般纳税人交通运输企业又按其提供的主要业务分为实际承运企业、运输转包企业、装卸搬运企业、代理和仓储等物流辅助服务企业、各种运输业务兼营型企业等五类来进行对比分析；将小规模纳税人交通运输企业则按其税改前缴纳的营业税税率分3%(实际承运企业、运输转包企业、装卸搬运企业)和5%(代理、仓储等物流辅助服务企业)两种来

进行对比分析。

(一)一般纳税人交通运输企业营业税改征增值税前后的税负对比分析

为便于比较,现将一般纳税人交通运输企业税收相关指标统一设定如下:①I为交通运输企业当期实现的应纳增值税的收入总额(含税);②C为交通运输企业当期发生的成本和费用总额(含税,且暂不考虑成本费用的发生时间、票据的认证抵扣时间与其损益归属期之间的时间性差异);③Rc为交通运输企业的成本费用率,即成本费用总额占收入总额(含税)的比率, $R_c=C/I$;④Ro为成本费用可抵扣率(即成本费用中可取得增值税扣税凭证并可用于抵扣进项税额的费用占总费用的比率)。

1. 实际承运企业的税负对比分析。实际承运企业发生的成本费用以油费、过路过桥费、车辆折旧、车辆修理费、人工费为主。在这些成本费用中,企业能取得增值税扣税凭证并可用于抵扣进项税额的费用占总费用的比率较高,取得的增值税扣税凭证以17%的进项税税率为主;税改后企业的增值税销项税率为11%,税改前的营业税税率为3%。

(1)营业税改征增值税前企业的营业税税负分析:

企业应缴纳的营业税税额= $I \times 3\%$

(2)营业税改征增值税后企业的增值税税负分析:

企业当前的销项税额= $\frac{I}{(1+11\%)} \times 11\%$

企业当前的进项税额= $\frac{C \times R_o}{(1+17\%)} \times 17\%$

企业当期应缴纳的增值税税额= $\frac{I}{(1+11\%)} \times 11\% -$

$\frac{C \times R_o}{(1+17\%)} \times 17\%$

(3)营业税改征增值税前后税负敏感性分析:

$\frac{I}{(1+11\%)} \times 11\% - \frac{C \times R_o}{(1+17\%)} \times 17\% = I \times 3\%$

$\Rightarrow \frac{11\%}{111\%} - \frac{17\%}{117\%} \times \frac{C}{I} \times R_o = 3\%$ (1)

因 $\frac{C}{I} = R_c$ (成本费用率),将其代入(1)式,可得:

$\frac{11\%}{111\%} - \frac{17\%}{117\%} \times R_c \times R_o = 3\%$

$\Rightarrow R_c \times R_o = 47.55\%$

$\Rightarrow \sqrt{R_c \times R_o} = 68.96\%$

通过以上计算可知,此类企业在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积等于47.55%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均等于68.96%)时,税改后企业缴纳的增值税额与税改前缴纳的营业税额相等,即营业税改征增值税前后企业税负相同;在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积大于47.55%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均大于68.96%)时,税改后企业缴纳的增值税额小于税改前缴纳的营业税额,即营业税改征增值税后企业的税负有所下降,并且成本费用率和成

本费用可抵扣率的乘积越大,企业税负的下降程度也越大;在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积小于47.55%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均小于68.96%)时,企业缴纳的增值税额大于原缴纳的营业税额,即营业税改征增值税使企业税负有所上升,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越小,企业的税负上升程度越大。

2. 运输转包企业的税负对比分析。运输转包企业发生的成本费用以因转包而需支付给实际承运企业的运输费为主。在企业发生的成本费用中,企业能取得增值税扣税凭证并可用于抵扣进项税额的费用占总费用的比率较高,取得的增值税扣税凭证以11%的进项税税率为主;税改后的增值税销项税率为11%,税改前的营业税税率为3%。

(1)营业税改征增值税前企业的营业税税负分析:

企业应缴纳的营业税税额= $I \times 3\%$

(2)营业税改征增值税后企业的增值税税负分析:

企业当前的销项税额= $\frac{I}{(1+11\%)} \times 11\%$

企业当前的进项税额= $\frac{C \times R_o}{(1+11\%)} \times 11\%$

企业当期应缴纳的增值税税额= $\frac{I}{(1+11\%)} \times 11\% -$

$\frac{C \times R_o}{(1+11\%)} \times 11\%$

(3)营业税改征增值税前后的税负敏感性分析:

$\frac{I}{(1+11\%)} \times 11\% - \frac{C \times R_o}{(1+11\%)} \times 11\% = I \times 3\%$

$\Rightarrow \frac{11\%}{111\%} - \frac{11\%}{111\%} \times \frac{C}{I} \times R_o = 3\%$ (2)

因 $\frac{C}{I} = R_c$ (成本费用率),将其代入(2)式,可得:

$\frac{11\%}{111\%} - \frac{11\%}{111\%} \times R_c \times R_o = 3\%$

$\Rightarrow R_c \times R_o = 69.73\%$

$\Rightarrow \sqrt{R_c \times R_o} = 83.50\%$

通过以上计算可知,此类企业在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积等于69.73%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均等于83.50%)时,税改后企业缴纳的增值税额与税改前缴纳的营业税额相等,即营业税改征增值税前后企业税负相同;在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积大于69.73%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均大于83.50%)时,税改后企业缴纳的增值税额小于税改前缴纳的营业税额,即营业税改征增值税后企业的税负有所下降,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越大,企业的税负下降程度也越大;在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积小于69.73%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均小于83.50%)时,企业缴纳的增值税额大于原缴纳的营业税额,即营业税改征增值税使企业税负有所上升,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越小,企业的税负上升程度越大。

3. 装卸搬运企业的税负对比分析。装卸搬运企业发生的成本费用以设备折旧费、人工费、办公费等费用为主。在这些成本费用中,企业能取得增值税扣税凭证并可用于抵扣进项税额的费用占总费用的比率较低,取得的增值税扣税凭证以17%的进项税税率为主;税改后的增值税销项税率为6%,税改前的营业税税率为3%。

(1) 营业税改征增值税前企业的营业税税负分析:

$$\text{企业应缴纳的营业税税额} = I \times 3\%$$

(2) 营业税改征增值税后企业的增值税税负分析:

$$\text{企业当前的销项税额} = \frac{I}{(1+6\%)} \times 6\%$$

$$\text{企业当前的进项税额} = \frac{C \times R_o}{(1+17\%)} \times 17\%$$

$$\text{企业当期应缴纳的增值税税额} = \frac{I}{(1+6\%)} \times 6\% -$$

$$\frac{C \times R_o}{(1+17\%)} \times 17\%$$

(3) 营业税改征增值税前后的税负敏感性分析:

$$\frac{I}{(1+6\%)} \times 6\% - \frac{C \times R_o}{(1+17\%)} \times 17\% = I \times 3\%$$

$$\Rightarrow \frac{6\%}{106\%} - \frac{17\%}{117\%} \times \frac{C}{I} \times R_o = 3\% \quad (3)$$

因 $\frac{C}{I} = R_c$ (成本费用率), 将其代入(3)式, 可得:

$$\frac{6\%}{106\%} - \frac{17\%}{117\%} \times R_c \times R_o = 3\%$$

$$\Rightarrow R_c \times R_o = 18.31\%$$

$$\Rightarrow \sqrt{R_c \times R_o} = 42.79\%$$

通过以上计算可知,此类企业在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积等于18.31%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均等于42.79%)时,税改后企业缴纳的增值税额与税改前缴纳的营业税额相等,即营业税改征增值税前后企业税负相同;在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积大于18.31%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均大于42.79%)时,税改后企业缴纳的增值税额小于税改前缴纳的营业税额,即营业税改征增值税后企业的税负有所下降,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越大,企业的税负下降程度也越大;在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积小于18.31%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均小于42.79%)时,企业缴纳的增值税额大于原缴纳的营业税额,即营业税改征增值税使企业税负有所上升,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越小,企业的税负上升程度越大。

4. 代理、仓储和其他物流辅助服务企业的税负对比分析。此类企业发生的成本费用以人工费、办公费、场租费等管理费用为主。在这些成本费用中,企业能取得增值税扣税凭证并可用于抵扣进项税额的费用占总费用的比率较低,取得的增值税扣税凭证以6%的进项税税率为主;税改后的增值税销项税率为6%,税改前的营业税税率为5%。

(1) 营业税改征增值税前企业的营业税税负分析:

$$\text{企业应缴纳的营业税税额} = I \times 5\%$$

(2) 营业税改征增值税后企业的增值税税负分析:

$$\text{企业当前的销项税额} = \frac{I}{(1+6\%)} \times 6\%$$

$$\text{企业当前的进项税额} = \frac{C \times R_o}{(1+6\%)} \times 6\%$$

$$\text{企业当期应缴纳的增值税税额} = \frac{I}{(1+6\%)} \times 6\% - \frac{C \times R_o}{(1+6\%)} \times 6\%$$

×6%

(3) 营业税改征增值税前后的税负敏感性分析:

$$\frac{I}{(1+6\%)} \times 6\% - \frac{C \times R_o}{(1+6\%)} \times 6\% = I \times 5\%$$

$$\Rightarrow \frac{6\%}{106\%} - \frac{6\%}{106\%} \times \frac{C}{I} \times R_o = 5\% \quad (4)$$

因 $\frac{C}{I} = R_c$ (成本费用率), 将其代入(4)式, 可得:

$$\frac{6\%}{106\%} - \frac{6\%}{106\%} \times R_c \times R_o = 5\%$$

$$\Rightarrow R_c \times R_o = 11.67\%$$

$$\Rightarrow \sqrt{R_c \times R_o} = 34.16\%$$

通过以上计算可知,此类企业在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积等于11.67%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均等于34.16%)时,税改后企业缴纳的增值税额与税改前缴纳的营业税额相等,即营业税改征增值税前后企业税负相同;在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积大于11.67%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均大于34.16%)时,税改后企业缴纳的增值税额小于税改前缴纳的营业税额,即营业税改征增值税后企业的税负有所下降,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越大,企业的税负下降程度也越大;在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积小于11.67%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均小于34.16%)时,企业缴纳的增值税额大于原缴纳的营业税额,即营业税改征增值税使企业税负有所上升,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越小,企业的税负上升程度越大。

5. 各种运输业务兼营型企业的税负对比分析。各种运输业务兼营型企业,由于兼营承运业务、运输转包业务、装卸搬运业务、代理和仓储等多种业务,所以会发生各种不同类型的成本费用,如设备折旧、燃油费、过桥过路费、人工费、转包运输费、办公费、场租费等,相应取得的增值税抵扣凭证往往不局限于某一特定税率,而是17%、11%、6%等各种税率兼有,因此这类企业所取得并可用于抵扣的增值税进项税率平均值介于6%~17%之间。该类企业营业税改征增值税的税负敏感点介于上述四种类型企业之间。

(1) 若企业以实际承运、联运、转包业务为主,则税改后其增值税销项税率为11%,取得的增值税扣税凭证以17%和11%的进项税税率为主,即进项税率平均值介于11%~17%之间,所以其营业税改征增值税的税负敏感点为“成本费用率

R_c 和成本费用可抵扣率 R_o 的乘积在 47.55%~69.73% 之间(即 $\sqrt{R_c \times R_o}$ 在 68.96%~83.50% 之间)”。因此,当企业的成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积大于 69.73%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均大于 83.50%)时,税改后企业缴纳的增值额小于税改前缴纳的营业税额,即营业税改征增值税后企业的税负有所下降,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越大,企业的税负下降程度也越大;在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积小于 47.55%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均小于 68.96%)时,企业缴纳的增值额大于原缴纳的营业税额,即营业税改征增值税使企业税负有所上升,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越小,企业的税负上升程度越大。

(2)若企业以装卸搬运、代理和其他物流辅助业务为主,则税改后其增值税销项税税率为 6%,取得的增值税扣税凭证以 17%和 6%的进项税税率为主,即进项税税率平均值介于 6%~17%之间,所以其营业税改征增值税的税负敏感点为“成本费用率 R_c 和成本费用可抵扣率 R_o 的乘积在 11.67%~18.31% 之间(即 $\sqrt{R_c \times R_o}$ 在 34.16%~42.79% 之间)”,即当企业的成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积大于 18.31%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均大于 42.79%)时,税改后企业缴纳的增值额小于税改前缴纳的营业税额,即营业税改征增值税后企业的税负有所下降,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越大,企业的税负下降程度也越大;在成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积小于 11.67%(或成本费用率和成本费用可抵扣率均小于 34.16%)时,企业缴纳的增值额大于原缴纳的营业税额,即营业税改征增值税使企业税负有所上升,并且成本费用率和成本费用可抵扣率的乘积越小,企业的税负上升程度越大。

(二)小规模纳税人交通运输企业营业税改征增值税前后的税负对比分析

由于提供的服务不同,营业税改征增值税后被认定为小规模纳税人的交通运输企业在税改前的营业税税率也不同,其中提供实际承运服务、运输转包服务、装卸搬运服务的企业所缴纳的营业税税率为 3%,提供运输代理、仓储、报关代理等物流辅助服务的企业所缴纳的营业税税率为 5%。下文根据小规模纳税人交通运输企业提供的运输服务类型,分 3%和 5%两类对小规模纳税人交通运输企业营业税改征增值税前后的税负进行对比分析。

1. 实际承运企业、运输转包企业、装卸搬运企业等税改前缴纳 3%营业税、税改后被认定为增值税小规模纳税人的企业税改前后税负对比分析。设: I 为小规模纳税人交通运输企业当期实现的应纳增值税的收入总额(含税)。

(1)营业税改征增值税前企业运输业务的营业税税负分析:

$$\text{企业应缴纳的营业税税额} = I \times 3\%$$

(2)营业税改征增值税后企业运输业务的增值税税负分析:

$$\text{企业应缴纳的增值税税额} = \frac{I}{(1+3\%)} \times 3\% = I \times 2.91\%$$

(3)营业税改征增值税前后企业税负对比分析(假设收入

不变):

$$\text{税改后的税率 } 2.91\% < \text{税改前的税率 } 3\%$$

$$\text{税负下降的绝对比例} = 3\% - 2.91\% = 0.09\%$$

$$\text{税负下降的相对比例} = \frac{3\% - 2.91\%}{3\%} \times 100\% = 3\%$$

通过以上计算可知,对于被认定为小规模纳税人的实际承运企业、运输转包企业、装卸搬运企业而言,营业税改征增值税后企业的税负从 3%下降至 2.91%,下降了 0.09 个百分点,相对于税改前而言,企业的税负下降了 3%。

2. 运输代理企业、仓储企业、报关代理企业及提供其他物流辅助服务等税改前缴纳 5%营业税、税改后被认定为增值税小规模纳税人的企业税改前后税负对比分析。设: I 为小规模纳税人交通运输企业当期实现的应纳增值税的收入总额(含税)。

(1)营业税改征增值税前企业提供物流辅助服务的营业税税负分析:

$$\text{企业应缴纳的营业税税额} = I \times 5\%$$

(2)营业税改征增值税后企业运输业务的增值税税负分析:

$$\text{企业应缴纳的增值税税额} = \frac{I}{(1+3\%)} \times 3\% = I \times 2.91\%$$

(3)营业税改征增值税前后企业税负对比分析(假设收入不变):

$$\text{税改后的税率 } 2.91\% < \text{税改前的税率 } 5\%$$

$$\text{税负下降的绝对比例} = 5\% - 2.91\% = 2.09\%$$

$$\text{税负下降的相对比例} = \frac{5\% - 2.91\%}{5\%} \times 100\% = 41.80\%$$

通过以上计算可知,对于被认定为小规模纳税人的运输代理企业、仓储企业、报关代理企业及提供其他物流辅助服务的企业而言,营业税改征增值税后企业运输业务的税负从 5%下降至 2.91%,下降了 2.09 个百分点,相对于税改前而言,企业的税负下降了四成多。

三、结论

1. 对于营业税改征增值税后被认定为小规模纳税人的交通运输企业而言,不论提供何种服务,税改后其税负均有不同程度的下降,其中从事运输代理、仓储、报关代理和其他物流辅助业务的企业税负下降较大。

2. 对于营业税改征增值税后被认定为一般纳税人的交通运输企业而言,税改后其税负有可能比税改前高,也有可能比税改前低。税改后企业税负的高低主要取决于企业的成本费用率和成本费用可抵扣率的高低。成本费用率和成本费用可抵扣率越高,税改后企业的税负越低;反之,税改后企业的税负越高。

主要参考文献

1. 王丹惠. 谈谈物流企业的战略成本管理. 财会通讯, 2007; 1
2. 隗娟. 中美物流成本的比较研究. 北方经济, 2007; 10
3. 甘启裕. 将交通运输业纳入增值税征收范围的思考. 税务研究, 2011; 6