

# 营改增对航空运输企业的财务影响及对策

徐曼丽

(天津财经大学研究生院 天津 300222)

**【摘要】**财政部和国家税务总局于2011年底联合发布了《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),对于航空运输企业而言,这是一大利好政策,应当把握机遇,充分运用此次税改的优势扩大利润,提高自身的竞争力,运用合法合规的手段达到节税的目的。本文从财务角度分析“营改增”给航空运输企业带来的影响,并提出应对策略。

**【关键词】**营业税改增值税 航空运输企业 财务影响

2011年11月16日财政部、国家税务总局联合发布了《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)以及《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》(简称《实施办法》)、《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》(简称《试点规定》)和《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》,明确规定从2012年1月1日起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。

交通运输业营业税改征增值税是大势所趋。根据财政部、国家税务总局2012年7月31日发布的财税[2012]71号文件,交通运输业营业税改征增值税的试点范围已由上海市分批扩大至北京市、天津市、江苏省、安徽省、浙江省(含宁波市)、福建省(含厦门市)、湖北省和广东省(含深圳市)。

众所周知,增值税最大的优点在于不论商品流转环节多少同一种商品税负相同,不再重复征收。营业税改增值税,其实就是为了消除重复征税,因为重复征税不利于专业分工、不利于产业链延伸,阻碍了经济的发展,所以营业税要改增值税。增值税的核心特征就是抵扣机制,其功能就是避免重复征税。很显然,征营业税时,营业税对所得税有减税效应,而改征增值税后,进项税额能否抵扣、能抵扣多少将直接影响企业的收入、成本、整体税负和利润。

本文以某航空公司的实际财务数据为例,经简化处理测算“营改增”对航空运输企业财务的影响和整体税负的增减变动。下面将逐项分析测算“营改增”对企业收入、成本、资产、税负和税后利润的影响,并对航空运输企业纳税筹划提出相关的建议,以对试点企业财务管理有所帮助。

## 一、“营改增”对航空运输企业财务的影响

### (一)对收入的影响

征收营业税以航空公司应税营业收入为计税依据,而改革后增值税是价外税,以不含税营业收入为计税依据。增值税具有转嫁性,产品周转环节税通过价格转嫁至消费者,但短期

内航空运输服务收入不会有明显升降。因此,假定改革前后营业收入水平不变,则:不含税价格=含税价格÷(1+增值税税率);不含税价格比含税价格下降比例=(含税价格-不含税价格)÷含税价格×100%=增值税税率÷(1+增值税税率)×100%。可见,由于增值税税率不同,换算成不含税价格的收入比含税价格有所下降,其下降比例取决于增值税税率的大小。

航空运输企业收入构成大致包括国内运输收入、国际运输收入、地面服务、旅游收入以及其他收入,其中国内运输收入营业税税率为3%,其他收入营业税税率为5%,而国际运输业务适用零税率。根据《实施办法》规定,改征增值税后,国内运输收入增值税税率为11%,国际运输收入适用零税率,而地面服务属于物流辅助服务项下的航空服务——航空地面服务,适用税率为6%。“营改增”之后国内运输服务收入减少10% $[11\% \div (1+11\%)]$ ,地面服务收入减少5.7% $[6\% \div (1+6\%)]$ 。

以某航空公司财务数据为例,2012年一季度营业收入为2 000 000万元,其中,国内运输收入1 250 000万元,地面服务收入56 000万元,国际运输服务收入624 000万元,其他收入70 000万元,营业税金及附加40 000万元,其中,税改后不征增值税的其他收入所缴纳的营业税为3 800万元。

那么,营业税改增值税后,其不含税国内运输收入=1 250 000÷(1+11%)=1 126 126.13(万元);不含税地面服务收入=56 000÷(1+6%)=52 830.19(万元);增值税销项税额=1 126 126.13×11%+52 830.19×6%=127 043.68(万元)。

### (二)对成本的影响

营业税下的成本是价税合计数,所以要进行价税分离,一部分是营业成本,一部分是进项税额,改征增值税后可以按照取得的增值税专用发票的进项税额抵扣销项税,这样,航空运输企业的成本费用便会大幅下降。

航空运输企业的成本一般包括航空油料消耗、飞机起降服务费、飞机经营性租赁费、飞机发动机维修及航空件消耗、销售代理手续费、系统服务费、运输服务费、餐食机供品、民航建设基金、发动机折旧费等。

飞机起降费、飞机经营性租赁费、销售代理手续费及系统服务费和运输服务费均已经纳入此次税改的应税服务范围,在“营改增”之后均可以获得增值税专用发票,相应的增值税进项税额可以获得合理抵扣。其中飞机起降费属于物流辅助服务税目中航空服务子目,税率为6%;飞机经营性租赁费属于有形动产租赁服务,适用17%的税率;销售代理手续费及系统服务费属于物流辅助服务和信息技术服务,适用税率为6%;运输服务费属于交通运输服务,适用税率为11%。

航空油料消耗、飞机发动机维修及航空件消耗和餐食机供品等成本的进项税额在“营改增”之后也可以获得抵扣,不再计入成本。航空油料消耗是航空运输企业营业成本的主要构成之一,约占总成本的37%,是营业成本中的直接运营成本,从成本形态上讲是属于变动成本,随着业务量(飞行班次、飞行小时数)变化而变化。航空公司的航油成本随着国际油价的涨幅通常会有较大变化,航空公司购入航空煤油要缴纳17%的增值税;飞机发动机维修及航空件消耗和餐食机供品适用的增值税税率均为17%。

所以,航空油料消耗、飞机发动机维修及航空件消耗、餐食机供品和飞机经营性租赁费等成本在税改后还原成不含税价格后成本将减少14.5% $[17\% \div (1+17\%)]$ ;飞机起降费、销售代理手续费和系统服务费等成本项目还原成不含税价格后成本将减少5.7% $[6\% \div (1+6\%)]$ ;而运输服务费成本将减少10% $[11\% \div (1+11\%)]$ 。

承前例,若该航空公司2012年一季度营业成本为1860000万元,其中,航油消耗688200万元,飞机起降服务费204600万元,飞机经营性租赁费104160万元,飞机发动机维修及航空件消耗93000万元,餐食机供品50220万元,销售代理手续费68820万元,系统服务费24180万元,运输服务费3720万元,民航建设基金等成本623100万元。

那么,营业税改增值税后:航油消耗、飞机经营性租赁费、飞机发动机维修及航空件消耗以及餐食机供品的不含税成本 $= (688200+104160+93000+50220) \div (1+17\%) = 799641.03$ (万元);飞机起降服务费、销售代理手续费和系统服务费的不含税成本 $= (204600+68820+24180) \div (1+6\%) = 280754.72$ (万元);运输服务费的不含税成本 $= 3720 \div (1+11\%) = 3351.35$ (万元);可以抵扣的进项税额 $= 799641.03 \times 17\% + 280754.72 \times 6\% + 3351.35 \times 11\% = 153152.91$ (万元)。

### (三)对资产的价值及折旧的影响

“营改增”后,以前期间购入的固定资产(飞机、发动机、高价周转件、房屋及建筑物和其他设备)的折旧不允许计算抵扣进项税,但是当期新购入的飞机、发动机、高价周转件和其他设备的进项税额可以抵扣,而房屋及建筑物和其他设备的进项税额仍然不能抵扣。一般航空运输企业进口飞机及发动机和高价周转件可享受增值税优惠,税率为4%。这样,新购入设备可以抵扣4%的进项税,设备价值将降低3.85%(这里只考虑设备初始购置价值,不考虑后续支出),所以,在设备使用期内折旧额也会减少相同比例。

承前例,若该航空公司当期新购入飞机、发动机和高价周

转件等固定资产为194000万元(假设均为进口),其他收支净额为82000万元,那么,营业税改增值税后:新购入飞机、发动机和高价周转件不含税成本 $= 194000 \div (1+4\%) = 186538.46$ (万元);新购入飞机、发动机和高价周转件等可以抵扣的进项税额 $= 186538.46 \times 4\% = 7461.54$ (万元)。

### (四)对企业税负及税后利润的影响

1. “营改增”对企业税负的影响体现在对流转税的影响和对所得税的影响。税改前,营业税计入损益类科目“营业税金及附加”,会从收入中扣除,对所得税有抵减效应。“营改增”后,增值税作为价外税是通过“应交税费——应交增值税”科目核算的,对所得税没有抵减效应。至于税改前后所得税的增减取决于税改前后应税所得的增减,应税所得增加,所得税增加;应税所得减少,所得税减少。

2. “营改增”后税后利润的增减则取决于收入、成本减少的比例以及营业税金及附加减少的程度。承前例:

“营改增”之前:企业应纳税所得额 $= 2000000 - 1860000 - 40000 + 82000 = 182000$ (万元);应纳所得税额 $= 182000 \times 25\% = 45500$ (万元);净利润 $= 182000 - 45500 = 136500$ (万元)。

因为税改前进项税(不考虑新增固定资产折旧所含进项税部分)计入成本,营业税(不包括税改后继续缴纳的营业税)可以在税前抵扣,因而可少缴营业税额 $= (153152.91 + 40000 - 3800) \times 25\% = 47338.23$ (万元);承担的流转税及因流转税影响所得税的总税额 $= 153152.91 + 40000 - 3800 - 47338.23 = 142014.68$ (万元)。

“营改增”之后:应纳增值税 $= 127043.68 - 153152.91 - 7461.54 = -33570.77$ (万元)(此负数说明本期留有33570.77万元抵税款,可办理退税或者结转下期继续抵扣);应纳税所得额 $= (1126126.13 + 52830.19 + 694000) - (799641.03 + 280754.72 + 3351.35 + 623100) - 3800 + 82000 = 244309.22$ (万元);应纳所得税额 $= 244309.22 \times 25\% = 61077.31$ (万元);净利润 $= 244309.22 - 61077.31 = 183231.91$ (万元)。

3. 税负变化的情况。“营改增”后,航空运输企业的税负发生了明显的变化,主要体现在如下三个方面:

由于进项税(不考虑新增固定资产折旧所含进项税部分)可以抵扣,但不能计入成本,因而多缴所得税 $= 153152.91 \times 25\% = 38288.23$ (万元)。

由于原缴纳的部分营业税不再扣除,因而多缴所得税 $= (40000 - 3800) \times 25\% = 9050$ (万元)。

由于营业收入减少127043.68万元 $[2000000 - (1126126.13 + 52830.19 + 694000)]$ ,因而少缴所得税 $= 127043.68 \times 25\% = 31760.92$ (万元)。

承担的流转税及因流转税影响的所得税总额 $= -33570.77 + 38288.23 + 9050 - 31760.92 = -17993.46$ (万元)。

由此可见,税改使得试点企业净利润增加46931.91万元 $(183231.91 - 136500)$ ,增长34%,同时税收负担也大大减轻,减少160008.14万元 $(142014.68 + 17993.46)$ 。“营改增”使得航空运输企业的成本大大降低,使得企业税负减轻,净利润大大增加,这对航空运输企业来说无疑是一个利好政策。但是,

# “融资票”的利弊、银企利益关系与监管建议

王晓娜 蒋利强

(石家庄经济学院研究生院 石家庄 050031 中国人民银行邯郸市中心支行 河北邯郸 056002)

**【摘要】** 银行承兑汇票近几年呈现出逐步增长的态势,然而这种“繁荣”的背后隐藏着一些不可忽视的问题,即一些企业利用承兑汇票变相的融资,加上监管方面存在的一些漏洞,致使“融资票”风险积聚。本文以近期查处某商业银行“融资票”为引线,分析了“融资票”中各方的利益关系,同时提出了监管建议。

**【关键词】** 融资票 商业银行 中央银行

近期,笔者在对某地方性商业银行票据业务检查中发现,该行贴现的票据中有近一半金额由其总行票据中心承兑,贴现日期相当接近,基本上在承兑当天或间隔一两天,贴现票据基本上没有经过背书转让就贴现,即出票人给收款人后收款人直接变身为贴现人拿来贴现。而且,有些贴现人直接将贴现后剩余资金在当天又转给了出票人,很明显,这种承兑汇票纯粹被当作一种融资工具在使用。

对于利用承兑汇票进行融资的行为,主管部门应当引起重视,因为在票据融资滥用的背后,反映了银企双方复杂的利益关系和监管中存在的漏洞,也反映了商业银行考核体制中存在着单纯业务指标等弊端,亟须改进。本文拟对票据融资中各方利益及监管漏洞做简单梳理。

凡事都是机遇与挑战并存,任何税制改革在给企业带来好处的同时也会带来风险,比如涉税风险。所以,企业在沐浴着改革春风的同时也应有防范风险的对策。

## 二、航空运输企业的应对策略

1. 企业在运用营业税改增值税相关政策规定时应注意取得合法的增值税专用发票,考虑到有的小规模纳税人不能开具增值税专用发票,企业可能有一部分进项税额不能抵扣(本文案例未考虑此项)。所以,企业应尽量选择与具有一般纳税人资格的企业合作,最大限度地获得进项税额的抵扣。

2. 航空运输企业应注意分开核算不同税率、不同征收率的销售额以及征税收入与不征税收入。《试点规定》规定:“试点纳税人兼有不同税率和征收率的货物、提供加工修理修配劳务或者应税服务的,应当分别核算适用不同税率或征收率的销售额,未分别核算销售额的,从高适用税率。”财政部和国家税务总局2011年12月29日发布《关于交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的通知》(财税[2011]133号)规定:“航空运输企业提供的旅客利用里程积分兑换的航空运输服务、根据国家指令无偿提供的属于《实施办法》第十一条规定的以公益活动为目的的航空运输服务以及试点航空运输企业已售票但未提供航空运输服务

## 一、银行方面的利弊分析

对于银行而言,自身没有动力去审核交易背景。这是因为:首先,出于成本方面的考虑,商业银行要想真正了解企业交易背景一般需要投入一定数量的人力、物力和财力,这样势必会增加成本,影响其收益。其次,商业银行关注的是自身资金的安全性和营利性。签发银行承兑汇票的企业一般都是在该行开立结算账户并办理过贷款业务的客户,银行对客户的基本情况有一定的了解,并会提出一定比例的保证金要求,同时对敞开部分要求提供相应的担保或第三方保证,对于一些中小企业甚至会要求追加股东等自然人作为担保人。由此可以看出,商业银行在保证该笔资金安全性的前提下,不会花费太多的精力去审核该笔交易是否真实。

取得的逾期票证收入,均不征收增值税。”所以试点企业应该注意分别核算不同税率的销售额并且将应税收入与不征税收入分开核算,以免从高适用税率导致多缴税款。

3. 对于即将被纳入试点的企业,税改前可以考虑推迟购买固定资产和试点服务,税改后尽量从试点地区及试点行业购买劳务,以获得相应的进项税额的抵扣,这将给企业带来相较于非试点企业额外的竞争优势。

4. 对于已成为试点和即将成为试点的企业来说,应大力开展学习与宣传,认真研究新政策的规定,模拟测算税改对企业自身财务的影响,重点关注税后净利的变化。并且培养具有专业素质的会计税务人才,做好企业会计核算和纳税管理工作,尽量降低企业涉税风险,提高企业竞争力。

## 主要参考文献

1. 财政部 国家税务总局.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,2011-11-16
2. 桑广成,焦建玲.营业税改增值税对建筑企业财务的影响及对策.建筑经济,2012;6
3. 李晓灿.浅议营业税改增值税后公路运输企业的纳税筹划.现代商业,2012;8