

# 港口企业的“营改增”政策效果

吴绍寅

(厦门大学会计系 厦门 351000)

**【摘要】** 营业税改征增值税是我国税制改革的重大举措,旨在消除服务业流通领域的重复纳税问题。但具体到不同行业,由于不同行业的特征不同,该政策的现时效应,尤其是在政策过渡阶段,存在明显差异。本文以我国的港口企业为切入点,探析“营改增”在港口企业的税负、财务、企业竞争力等方面的政策效果,并对如何完善相关政策提供一些建议。

**【关键词】** 营改增 港口企业 政策效果

## 一、营改增的改革背景与内容

在我国现行流转税制中,增值税和营业税是最为重要的两个税种,两者相互补充,平行征收。但由于营业税为价内税,按营业额全额征收,易导致其在各个流通环节重复征税,加重企业税负,不利于社会分工。此外,由于两税并存,服务业企业普遍存在进项无处抵扣而导致增值税实际税负偏高的情况。

为了进一步完善税收制度,促进经济结构调整,转变经济增长方式和支持现代服务业发展,2011年11月16日,财政部和国家税务总局发布了经国务院同意的《营业税改征增值税试点方案》等文件,拉开了营业税改征增值税(以下简称“营改增”)的序幕。

试点行业改革前后的具体使用税率有:

(1)一般纳税人:提供有形动产租赁服务(增值税税率17%,改革前营业税税率5%);提供交通运输业服务(增值税税率11%,改革前营业税税率3%);提供部分现代服务业服务,包括研发和技术服务业、信息技术服务业、文化创意服务业、物流辅助服务业、鉴证咨询服务(增值税税率6%,改革前营业税税率5%)。

(2)小规模纳税人:提供应税服务(增值税税率3%,改革前营业税税率5%)。

由于港口企业的主要业务均属于营改增的征税对象,营改增的过程对港口企业有着巨大影响。为能探究营改增的政策效果,笔者拟从港口企业出发,分析营改增对港口企业税负、财务、竞争力等方面的影响,并对如何完善相关政策提出一些建议。

## 二、营改增对港口企业的税负影响

港口企业主要提供货物的装卸、理货、仓储、运输等服务以及延伸的物流辅助服务。营改增后各项服务的税率变化如下:装卸业务原营业税税率为3%,改征增值税后的税率为6%;仓储业务由5%改为6%;理货业务由3%改为11%;运输业务则由3%改为11%。

由于营业税是价内税,可以在所得税前列支,从而抵减一部分所得税;增值税是价外税,不能在所得税前列支,不可以抵减所得税。因此相比之下,改征增值税减少了企业收入的抵减项目而增加了所得税负。而实际增值税税负水平将取决于增值税税率的高低及可抵扣成本在应税营业额中所占比例及进项抵扣税率。对于可抵扣项目较少,或者进项抵扣税率低于销项税率的企业而言,其实际增值税税负很可能高于原实际营业税税负。

港口企业资产的主要特征是:不存在抵扣条件的资本化利息、非流动资产如码头、堆场、土地使用权等比重大,而允许抵扣的燃料、水电、材料、设备修理修配以及备品备件等项目比重小。同时,港口属于先期投入巨大的行业,初建时包括码头的基础建设、作业设备的购买等项目,其成本都是以亿元为单位的;投入使用后,使用期限非常长,短期内更新的可能性及比例都非常小。而存量固定资产按照营改增政策要求目前是不能抵扣的,因此实际可以抵扣的进项税额很少。港口企业还是一个劳动密集型行业。无论是理货业务、代理业务还是装卸业务,人力成本占营运成本的比重相对较高,而职工薪酬却没有进项税额可以抵扣,这也会造成港口企业税负增加。此外,仓储服务也是港口企业提供的主要服务之一,其经营模式大多为租赁业主的房产后再对外出租以赚取利润,租赁费往往占据该业务成本的50%以上。而此次改革只涉及有形动产租赁服务,不动产租赁没有进项抵扣。这意味着港口企业提供仓储服务要多缴1%的税却没有进项来减轻税负。

由以上分析可知,营改增对港口企业的税务有着巨大影响,它普遍存在着销项税额单方面增加而抵扣环节却没有相应完善的缺陷。

以厦门港务为例,经测算,只有当可抵扣成本大于营业收入的18.61%,即当外购燃料材料和修理修配劳务及购置机器设备等动产大于营业收入的18.61%时,才会实现税负降低;反之上升。具体测算如下:

金额单位:元

主营业务项目	主营业务收入	估算销项税额
码头业务	344 319 484.34	20 659 169.06
代理劳务	189 680 647.22	11 380 838.83
拖轮助靠业务	220 652 873.01	13 239 172.38
理货业务	63 312 489.81	6 964 373
物流延伸服务及其他	5 554 822.27	333 289.34
运输劳务	128 050 537.46	14 085 559.12
合计	951 570 854.11	66 662 402.61

改革前营业 税额	估算改革后 销项税额	改革税负 平衡点进 项税额	外购燃料材 料等可抵 扣成本	可抵扣成 本占营业 收入比重
36 545 565.21	66 662 402.61	26 951 212.91	158 536 546.5	16.67%

从整个行业来看,这种进项抵扣不足导致税负上升的情况普遍存在。此前唯一的试点港口企业——上港集团,尽管可以沿用洋山港保税区的免征营业税优惠政策,并且免税业务占其收入的90%,在这样的情况下,集团整体税负仍是略有增加,集团下的50多家单位税负则有增有减;若没有洋山税收优惠政策,营改增后集团税负增加明显。这样的结果显然和改革降低税负的初衷不符。这主要是因为港口企业原本多处在生产链的上游,重复征税的现象并不明显,所以仅就征收营业税来看,税负相较其他服务行业而言尚属正常水平。但是在改征增值税之后,税率上升而行业特征导致抵扣不足,在这种情况下企业反而税负加重。

### 三、营改增对港口企业的财务影响

1. 营业收入方面:现行港口业务指导价格是由国家制定和颁布的,各港口企业的收费均以此为基准。营改增之后,国家对相应的业务指导价格还未作出调整,港口企业仍按此指导价格作为定价标杆,会造成税基被高估,增值税负增加;由于增值税是价外税,所以企业在定价时要考虑所收价款是否为含税价。如果是含税价,那么还要对价款进行还原,即计税价格为收费标准/(1+增值税税率)。这就意味着企业要牺牲一部分的营业收入作为增值税的销项税额。由于港口业务竞争激烈,企业的定价话语权并不高,无法轻易抬价,即无法通过提高收费来弥补收入的减少。

2. 成本费用方面:港口企业的固定资产投资规模巨大,(一个300米集装箱专用泊位,包括水工基建、设备、土地、堆场及配套设施等往往需要10亿元左右)。在营改增之前,这些用于非增值税应税项目的自制或外购的固定资产是没有进项税额而计入固定资产初始成本的。港口企业在定价时通常需要考虑补偿这部分固定成本。前文已经述及,港口业务的指导价格由政府统一制定,但在实际执行中,由于业务竞争激烈,港口企业的业务收费大多低于指导价格。在此种情况下,大额的折旧费用无疑进一步挤压企业的利润空间。对于这部分在现行消费型增值税制下本应抵扣的成本加成导致虚高的定价,

在改征增值税之后将不合理地增加企业的销项税额,同时增加由增值税为计税基础的城建税、教育费附加等费用。当然,我们应该看到,由于外购燃料材料、机器设备和机械修理等费用所含的增值税可以抵扣,这在一定程度上降低了企业的日常经营成本。

此外,对港口企业而言,营业税往往占到营业税金及附加的绝大部分(以厦门港务为例,2011年财报显示这个比例达到78.96%,其中营业税36 545 565.21元,营业税金及附加46 285 318.14元)。因此营业税取消之后,作为企业一项成本的营业税金及附加会大幅减少。

3. 现金流量方面:营改增之前,营业税计入企业固定资产的初始成本,列支在“购建固定资产、无形资产和其他长期资产所支付的现金”项目中,是投资活动现金流量的组成部分;改征增值税之后,购买固定资产而获得的可抵扣进项税额则是“支付的各项税费”项目的子项,是经营活动现金流量的组成部分。相关税费从投资活动转移到经营活动,对于以现金流量评价港口企业经营成果的财务指标将会产生较大的影响。由于固定资产进项税额在改革后是可以抵扣的,这将刺激企业的固定资产投资,进而放大前述影响。

此外,由于服务业本身性质所致,在港口企业的实际业务中,代收代付的情况极为普遍,其中尤以港口代理业务最为典型:港口企业通常在接受委托时按照实际业务结算的价款开具增值税发票,但是在执行委托业务的时候却因为结算的原因很难从第三方立刻收到所有的增值税发票,即两个环节的结算时点存在差异。而增值税按照要求是按开出的发票缴税,并且凭票抵扣。这就导致港口企业不得不在当期支付一笔实际上不应由其承担的税金,企业通常将其视为一种递延收益处理,但这部分现金流出的确会影响港口企业的日常资金周转。

### 四、营改增对港口企业的竞争力影响

航运业所使用的固定资产使用年限长,如一艘船的法定折旧年限为十年,因此其更新换代的周期至少在十年以上。而财政部此次营改增的假设是固定资产更新周期为3~5年,对企业购进固定资产的抵扣并不溯及以往,因此企业无法在后期摊薄当初的成本。而国外的增值税大多在上世纪70年代便开始推行,涵盖的征税范围更为全面,即外国企业当初购入航运业务设施所支付的成本是不含增值税的。这意味着,与外国企业相比,我国的航运企业在未来至少十年的竞争中都需要缴纳税率更高的增值税,没有成本优势,极大地削弱了国内企业的竞争力。

在营改增之前,企业为了减少流通环节以避免重复征税,并购了许多上游提供辅助服务的企业。复杂的业务对集团的协同管理的要求更高,这在很大程度上占用了企业的资源。改征增值税之后,这种重复征税的情况不复存在,企业就可以分割出部分业务,如物流业务。这有利于第三方物流的发展,促进相关服务有更为细致化的分工,使港口企业获得更好的支持,提高其提供的主营服务的效率。而当企业分割出这些辅

助业务之后,又可以集中资源发展核心竞争力,加强港口基础设施建设,进行区域港口资源整合,以更好的硬件设备去吸引更多的业务量。

由上述分析可以看出,营改增确实可以为企业发展核心竞争力提供机遇,通过资源整合占据价值链的关键环节,为我国港口企业参与国际竞争增加砝码。但是从对竞争力有直接影响的成本来看,我国企业由于存量资产的进项税额无法抵扣使得在成本上始终不占优势。无论现时的政策如何调整,历史原因所带来的影响若不加以肃清,我国的港口企业始终无法以一个更健康的姿态应对国际竞争。

### 五、营改增政策效果评价与建议

从营改增政策实施效果来看,该税制设计总体还是比较合理的,具有一定的前瞻性,有利于解决营业税重复征税的问题,并最终减轻企业税负。但从短期来看,该方案仍太过粗糙,并未认真识别不同行业的特征从而区别对待。这导致有些行业确实受益,有些行业的税负却不降反升。正如前文所分析的,港口企业是一个资本密集型和劳动密集型的行业,大量存量固定资产的存在,增加了处于相对成熟阶段的港口企业的税负,蚕食企业持续发展的资金来源;在人力成本不断攀升的今天,人工成本却无法抵扣将进一步压缩企业的盈利水平。总的来说,企业税负增加,进而无论是在企业财务、运营竞争力方面都带来连锁反应,形势不容乐观。港口企业是交通运输业和物流辅助服务业综合的一个行业,所以透过港口企业我们可以窥一斑而知全豹,这次改革试点方案并不完善。因此需要政府在过渡时期给予相关企业一些扶持,并且有针对性地完善改革方案。笔者试从长短期分阶段对改革方案提出一些建议。

首先就短期内而言,即在政策过渡期内,地方政府如何采取有效的财政补助政策帮助企业渡过难关是营改增平稳实施的关键。根据目前各试点地区政府所公布的改革方案来看,主要做法是企业一定期间的税负累计达到一定金额的时候,由财政部门按照一定比例给予补贴,年底再进行清算。在具体操作过程中,如何确定补贴标准应依据当地财政承受能力而定;而在设定补贴门槛之后,如何避免财政补贴过多地向大企业倾斜,造成补贴不公平的情况产生则要求各地方政府依据“重要性原则”,只有当营改增影响的实际税负水平确有增加,对企业生产经营产生影响时才进行财政扶持。具体来说,要求财税部门收集申报企业“按试点政策规定计算缴纳的增值税”、“按原营业税规定计算缴纳的营业税”和“上年同期营业税”等数据,通过数据分析进行同期比较,确定企业税负增加是由于税制结构变化还是由于企业本身业务增长导致的。同时还要注意的,税负变化可能不是一两个月的事,也许只是业务原因本月进项较少,导致税负急剧上升。因此除了按年度清算之外,地方政府还可以采取政策期满后统一清算的方法,避免企业进行纳税筹划,骗取财政补贴。此外还需要考虑的是原营业税优惠政策的衔接问题,即原优惠政策是

否适用于改征增值税之后的应税劳务,这些都需要政府加以明确。

从长期来看,则要继续深化增值税改革。前文已经多次提到,进项抵扣不足是企业税负水平上升的重要原因,因此完善增值税抵扣链条,实行一个完整的消费型增值税政策是进一步改革的主要方向。笔者认为,应主要从以下几点着手考虑:

其一,适当增加进项税额抵扣项目,对于港口企业而言,人力成本、房屋租金等占到企业经营成本的很大一部分,应将这些纳入进项税抵扣范围。而在实务应用中,对于那些经常会碰到的供应商不愿意提供或提供增值税专用发票有困难的支出,如燃油消耗、修理费等,可以按照行业平均水平测算应抵减比例。

其二,存量固定资产的进项税额抵扣:对于折旧费用直接计入企业主营业务成本的固定资产,对其进项税额可以进行一定比例的抵扣,以使旧固定资产的成本水平与新购固定资产的成本水平基本一致,保证港口企业的竞争力。至于如何抵扣存量固定资产的进项税额是值得商榷的,这里笔者认为主要有两种选择:一是按照年折旧额在固定资产的使用期间内分次申报抵扣,二是按照固定资产的重置成本一次性申报抵扣。考虑到这部分税额金额巨大,会对地方财政产生较大影响。所以如何选择适当的抵扣方法,不仅要考虑申报企业的实际情况,还要考虑地方财政状况,通过地方政府和企业相互协调,以达到双赢的局面。同时在过渡期之后,还应该对服务业的增值税税率进一步细分,适当降低港口服务的增值税税率,保证港口企业的盈利水平。

另外需要引起重视的是,虽然过渡期间由营业税改征的增值税归地方所有,但是从长期来看,由于营业税属地方税收,而增值税则由中央与地方按75:25的比例共享,随着增值税改革从转型到扩围的推进,不仅是税种合并的问题,同时还包含着中央与地方财政收入再划分的问题。如果不理顺这个关系,将会极大地挫伤地方政府扶持和补贴改革企业的积极性。

### 主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.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.财税[2011]111号,2011-11-16
2. 蔡一薇.“营改增”对港口企业的影响浅析.交通财会,2012;9
3. 孙德红.“营改增”使港口企业税负“不降反升”的缘由及补救措施.中国港口,2012;7
4. 其西.面对“营改增”港口的喜与忧.中国港口,2012;9
5. 王柱.营改增对深圳港口企业的影响及对策.交通财会,2012;11
6. 李克亮.试析营业税改增值税对交通运输业的税负影响.经济研究导刊,2012;33
7. 王卫强.对“营改增”试点下企业财务工作的思考.新会计,2012;9