“营改增”对航空公司的影响及应对措施

孙继湖(教授)　穆晓玲

(中国民航大学经济与管理学院　天津　300300)

【摘要】航空运输业被纳入“营改增”试点行业,多方面都受到这次改革的影响。本文以航空运输(物流)服务为例,具体分析“营改增”对航空公司税负、固定资产投资、国际竞争力的影响,并提出航空公司相关的应对措施。

【关键词】营改增　航空公司　应对措施

为了进一步完善我国税收制度,经国务院批准,2011年财政部、国家税务总局联合下发《营业税改征增值税试点方案》。方案规定:从2012年1月1日起,在上海交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点。其中,交通运输业包括陆路、水路、航空、管道运输;部分现代服务业包括研发和技术服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务等。截至2013年8月1日,“营改增”范围已推广到全国试行。从2014年1月1日起,将铁路运输和邮政服务业纳入“营改增”试点。至此,交通运输业全部纳入“营改增”范围。此次重大税制改革对交通运输业尤其是航空公司影响较大,本文旨在分析“营改增”对航空公司税负、固定资产投资和国际竞争力的影响,并提出航空公司的应对措施。

一、“营改增”政策摘要

营业税改征增值税是我国流转税制的一次重大改革,是消费型增值税改革的发展与推进。其内容实质是在商品、劳务流转环节全面征收增值税,改变之前按照行业类别分别征收营业税和增值税的税制。目前,世界上有一百多个国家实行增值税税制,因此,营业税改征增值税符合国际惯例,是我国税制改革的必然选择。

1. 根据财政部、国家税务总局的规定,“营改增”政策要点包括:①试点纳税人。试点纳税人分为增值税一般纳税人和小规模纳税人,其中连续12个月内提供应税服务的销售额超过500万元的,为一般纳税人;未超过的单位和个人为小规模纳税人。②税率。一般纳税人在现行增值税17%标准税率和13%低税率基础上,新增11%和6%两档低税率。其中交通运输业由之前缴纳3%的营业税改为缴纳11%的增值税;研发和技术服务、信息和技术服务、文化创意、物流辅助、鉴证咨询由之前缴纳5%的营业税改为缴纳6%的增值税;有形动产租赁业由之前缴纳5%的营业税改为缴纳17%的增值税。小规模纳税人提供应税服务的征收率为3%。

2. 航空公司相关税制变动情况。此次税制改革在税种、税率等方面均有较大变化,航空公司涉及的相关税制变动情况如表1所示。

表1　航空公司税制变动情况

服务类型	具体税目	改革后增值税税率(征收率)	改革前营业税税目	税率
航空运输服务	航空运输服务	11%(税率)、3%(征收率)	航空运输	3%
物流辅助服务	航空服务	6%(税率)、3%(征收率)	航空运输	3%
有形动产租赁服务	有形动产融资租赁	17%(税率)、3%(征收率)	融资租赁	5%
	有形动产经营租赁	17%(税率)、3%(征收率)	租赁业	5%

资料来源:《关于将铁路运输业和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税[2013]106号)。

二、“营改增”对航空公司的影响分析

1. 对税负的影响。这次税制改革的主要目的是消除营业税的重复征税,进行结构性减税。营业税实行普遍征收,计税依据为全部营业额,即营业税=营业收入×营业税税率。由于对每个流转环节都要全额征税,营业税存在重复征税的问题,因此,营业税税负较重。

而增值税只需要对本环节中商品或劳务增值的部分进行征税,进项税额可以抵税,即增值税=销项税-进项税=营业收入×增值税税率/(1+增值税税率)-可抵扣成本×增值税税率/(1+增值税税率)。可见增值税消除了营业税的重复征税,降低了税负。

正是由于以上效益,“营改增”降低了我国航空公司税收负担。从2012年“营改增”试点以来,我国三大航空公司东方航空、中国航空、南方航空的应交税费与2011年相比都有所下降。具体的应交税费情况如表2所示:

表 2　三大航空公司应交税费　单位:亿元

	2011-6-30	2011-12-31	2012-12-31	2013-6-30
东方航空	16.38	20.02	17.56	15.51
中国国航	20.74	27.56	4.45	4.41
南方航空	11.41	13.55	6.57	3.59

数据来源:三大航空公司2011年半年度财务报告、2011年年度财务报告、2012年年度财务报告、2013年半年度财务报告。

为了更加直观地看出三大航空公司应交税费变动情况,将2012年年末应交税费与2011年年末应交税费比较,将2013年中期应交税费与2011年中期应交税费比较。具体比较情况见表3。

表 3　三大航空公司应交税费变动情况

	2012年末比2011年末应交税费减少	2012年年末应交税费下降幅度	2013年中期比2011年中期应交税费减少	2013年中期应交税费下降幅度
东方航空	2.46亿	12.28%	0.87亿	5.31%
中国航空	23.11亿	83.85%	16.33亿	78.74%
南方航空	6.98亿	51.51%	7.82亿	68.54%

从表3可以看出,“营改增”税制改革的实施,确实使三大航空公司的应交税费都呈现一定程度的下降。其中中国航空公司税费下降幅度最大,2012年下降幅度高达83.85%。由此可见“营改增”的减税作用。

2. 对固定资产投资的影响。航空公司的固定资产主要有飞机、飞机发动机、高价周转件、建筑物、机器设备等。其中飞机是航空公司最大的资本性支出,价值较高。并且航空公司的机队结构对于其竞争力的大小有着重大意义。

“营改增”税制改革之前,航空公司购买飞机缴纳的增值税只能计入飞机成本,不能进行抵扣,增加了支付成本。而“营改增”之后,航空公司购买飞机缴纳的增值税可以作为进项抵扣,减少公司的增值税应纳税额,减轻税收负担。此外,飞机租赁业的租赁业务在此次税制改革前缴纳营业税,改革后改征增值税,航空公司租赁飞机缴纳的增值税也可以作为进项抵扣减少增值税应纳税额。因此,这次税制改革会促进航空公司扩充机队,加快飞机的更新换代,完善机队结构。这对于航空公司争取新航线、提升竞争力有重要意义。

但是,航空公司在改革前购入飞机缴纳的增值税在“营改增”后不能抵扣。如果航空公司在改革前购入大量金额巨大的飞机,而这部分固定资产的进项税额在“营改增”后不能抵扣,这会增加航空公司的税负压力。因此,“营改增”前成立的纳税人和“营改增”后新设立的纳税人会处在不公平的税收待遇之下。

3. 对国际竞争力的影响。近几年来,随着全球经济逐渐复苏,我国民航运输业市场景气持续回升。但是,我国航空公司与国外同业相比,竞争力仍较弱,在国际市场中份额较小。民航运输产业属于环境敏感型产业,而税收政策是民航运输产业政策环境的重要体现。航空公司适用的税收政策对民航运输产业的发展有着重大影响。一个国家的税收政策可以直接影响该国航空公司的税收负担,进而影响该国航空公司的国际竞争力。

世界各国根据本国国情,分别建立了符合本国经济发展需要的税制结构体系。在不同的税制结构体系下,各国航空公司的税收负担也存在较大差异。在我国进行“营改增”改革前,美国、日本、新加坡、欧盟与我国航空公司税费情况如表4所示:

表 4　我国航空公司与外国航空公司税费比较

	美国	日本	新加坡	欧盟	中国
进口环节增值税和关税	0	0	0	0	5%-22.85%
营业税或消费税	4%(转嫁给旅客)	5%	5%(允许抵扣进项税额)	0	3%(运输收入) 5%(其它收入)
企业所得税	≧15%	30%	20%	25%~35%	25%
租赁业务预提所得税	0	0	0	0	6%~10%
民航基础设施建设基金	0	0	0	0	按照航空公司飞行航线分类、飞机最大起飞全重、飞行里程以及规定的征收标准计算征收

从我国与外国航空公司承担税费比较中可以看出,我国航空公司承担的税负过重,运营成本过高,这制约了我国航空公司的快速发展,削弱了我国航空公司的国际竞争力。

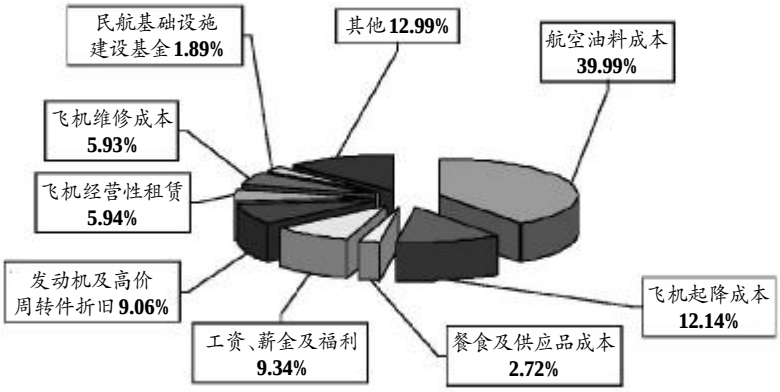
我国航空公司使用的干线飞机几乎全部需要从国外引进。引进飞机有三种形式:购买、融资租赁、经营租赁。在“营改增”之前,我国航空公司购买和融资租赁飞机需要缴纳关税、增值税;融资租赁和经营租赁需要缴纳营业税、预提所得税。航空公司引进飞机缴纳的增值税不能抵扣,增加了资产购买成本,加大了航空公司支出负担。此外,航空公司的运输收入还要缴纳营业税。这给航空公司造成了重复征税,加重了税负负担,最终导致航空公司运营成本过高。

“营改增”之后,航空公司纳入到改征增值税试点范围。航空公司的运输服务从之前缴纳营业税改为缴纳增值税,同时,航空公司引进飞机缴纳的增值税可以抵扣销项税额。因此“营改增”消除了航空公司的重复征税,减轻了税收负担,对于我国航空公司国际竞争力的提升有着重要意义。

三、航空公司的“营改增”应对措施

“营改增”对我国航空公司是一个重要的机遇与挑战，如果能制定并实施适当的应对措施，航空公司会从中获得很大效益。在此提出几点建议：

1. 合理选择供应商。在航空公司的成本结构中，可以抵扣的项目有：航空油料成本、飞机起降成本、经营及融资租赁成本、飞机维修成本、餐食及供应品成本以及飞机购置成本。这些支出如果可以获得增值税专用进项发票则可以抵扣销项税额。而工资、薪金及福利、飞机发动机及高价周转件折旧、航空公司支付的民航基础设施建设基金不能取得增值税进项发票，不能抵扣。航空公司成本中可以抵扣的项目占大部分。东方航空公司**2012**年运输成本结构见下图：



东方航空公司2012年运输成本结构图

数据来源：东方航空公司**2012**年年报

由上图可知，东方航空公司成本中可抵扣的项目占**66.72%**。如果这部分支出均可以取得增值税进项发票，则可以抵扣大量增值税销项税额。可以抵扣的金额直接影响到航空公司的实际税负。因此，航空公司在“营改增”后应合理选择供应商，完善对供应商的管理。航空公司在采购环节应尽量选择能够开具增值税进项专用发票的增值税一般纳税人。如果由于产品质量、采购量等原因只能从小规模纳税人处采购，则应要求小规模纳税人申请主管税务局代开增值税专用发票。

2. 提高会计核算精度。财税[**2013**]**106**号规定：试点纳税人兼有不同税率或者征收率的销售货物、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。

根据现行规定，航空公司提供的旅客利用里程积分兑换的航空运输服务，不征收增值税；航空公司提供的根据国家指令无偿提供的航空运输服务，属于《营业税改征增值税试点实施办法》第十一条规定的以公益活动为目的服务，不征收增值税。

另外，试点航空企业的应征增值税销售额不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款；试点航空企业已售票但未提供航空运输服务取得的逾期票证收入，不属于增值税应税收入，不征收增值税。

因此，航空公司应该进一步提高会计核算精细程度，将应税收入与不征税收入进行严格区分，分别核算不同税率的销售额，以避免公司从高适用税率导致多缴纳税款。

3. 做好政策学习研究和宣传工作。增值税比营业税涉及业务环节更多，计算更加复杂。营业税的核算只涉及到销售收入，而增值税的核算不仅涉及到销售收入销项税的计算，还涉及到购进固定资产、原材料、委托加工修理修配等进项税的计算。另外还需要区分应税收入与不征税收入，区分可以抵扣进项税与不可抵扣进项税。因此，航空公司改征增值税后的纳税筹划需要更多业务部门的支持和配合。

航空公司的财务部门应密切关注营改增相关政策的发布，安排相关人员深入学习，全面掌握政策规定，理解政策的操作要点。此外，财务部门还应该做好向相关业务部门宣传“营改增”政策的工作。例如，航空公司财务部门可以开展一些政策宣讲会，向业务部门普及税收知识，使业务人员明确税务管理要求，从而使公司的税收政策和筹划方案落到实处。

主要参考文献

1. 财政部，国家税务总局.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，**2013-12-12**

2. 陈俣秀，于剑，崔婷.中外航空公司税费成本比较研究.交通企业管理，**2012**；**5**

3. 黄朝华.“营改增”对民航机场的影响.财经界（学术版），**2013**；**18**

4. 徐曼丽.营改增对航空运输企业的财务影响及对策.财会月刊，**2012**；**32**