

交通运输企业增值税纳税筹划要点及方法探究

刘帆, 王树锋*

黑龙江八一农垦大学经济管理学院, 黑龙江 大庆

收稿日期: 2023年6月19日; 录用日期: 2023年6月29日; 发布日期: 2023年7月31日

摘要

交通运输业因其具有牵涉陆水空等多渠道多领域和肩负客货多层次业务承载运输的复杂性, 故成为国家“营改增”的重要试点行业。自2016年5月1日以来, 交通运输业增值税政策得到了全面贯彻落实, 但也普遍遇到企业税负重和财务对税政应用难点多等普遍性问题。为此, 采用实践调研法、指标比较法和案例分析法等, 在阐述国内外学者优秀研究成果基础上, 介绍了交通运输企业增值税纳税筹划的政策依据, 概要阐明了交通运输业纳税筹划的目标, 并依此探讨了交通运输企业投资项目综合考虑财务价值最大化、优选纳税人身份、节税与递延纳税、进项税额抵扣最大化等的纳税筹划技术或策略, 以指导交通运输企业端正纳税筹划思想理念, 科学地开展纳税筹划, 为企业健康持续发展保驾护航。

关键词

交通运输企业, 增值税纳税筹划, 纳税均衡点

Research on the Key Points and Methods of VAT Tax Planning in Transportation Enterprises

Fan Liu, Shufeng Wang*

School of Economics and Management, Heilongjiang Bayi Agricultural University, Daqing Heilongjiang

Received: Jun. 19th, 2023; accepted: Jun. 29th, 2023; published: Jul. 31st, 2023

Abstract

The transportation industry has become an important pilot industry of the national “camp reform” because it involves many channels and fields such as land, water and air, and bears the complexity

*通讯作者。

of multi-level passenger and cargo business. Since May 1, 2016, the transportation industry's VAT policy has been fully implemented, However, there are also common issues such as the heavy burden of value-added tax payment on enterprises and the encountered more difficulties by finance and accounting in implementing the new value-added tax policies. Therefore, by using the methods of practical investigation, index comparison and case analysis, on the basis of expounding the excellent research results of domestic and foreign scholars, this paper introduces the policy basis of VAT tax planning for transportation enterprises, outlines the objectives of tax planning for transportation enterprises, and based on this, discusses the tax planning techniques or strategies for transportation enterprises to comprehensively consider the maximization of financial value, the optimization of taxpayer identity, tax saving and deferred tax payment, and the maximization of input tax deduction, so as to guide transportation enterprises to correct their tax planning ideas and carry out tax planning scientifically, to safeguard the health and sustainable development of enterprises.

Keywords

Transportation Enterprises, VAT Tax Planning, Tax Balance Point

Copyright © 2023 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

交通运输业试行增值税后,因采取进项税额抵扣制度,体现了仅对经营流转产生的增值额征税。从而,消除了重复征税,降低了企业税负。由于交通运输业是国家从 2011 年就开始实行营改增试点行业,其适用税率由原营业税 3% 突然增加到增值税 11% (现调为 9%),人们的关注焦点便都集中在税负变化上;同时,由于增值税制度要素结构复杂性和实行价外计税的特殊性,很多交通运输企业至今仍很难理解该税种分设两种纳税人的政策意图;以及两种纳税人税收待遇差异将给纳税人带来的深远影响;加之很多习惯于原征收营业税简单操作的财会人员,对复杂的增值税学习体会不够深刻,执行应用的适应性差,出现一些错记错纳税现象,也出现大量因发票管理失控造成财会无法做到进项税额应抵尽抵等问题,不仅加重了运输企业的增值税纳税负担,还为企业造成很多不应有的经济损失,也严重地影响了企业资金周转能力,形成一些阻碍企业健康发展的增值税纳税风险和现金流风险。所有这些表明,交通运输业对纳税筹划工作认识不足,对制定实施纳税筹划方案重视度不够,利用纳税筹划为企业谋取经济利益方法欠缺。为此,研究增值税纳税筹划,对激发交通运输企业开展纳税筹划积极性和指导其正确制定实施纳税筹划方案以及提高纳税风险管理水平,具有十分重要的现实意义。

2. 文献综述

在国际上,企业采取比偷税等相关“节税”手段更科学、更能有效化解纳税风险且内容更加丰富的创新手段,那就是基于“善意避税”的纳税筹划活动。这项活动期初多由企业财务部门开展和实施,很早就引起财务专家、有关学术机构和研究工作者的普遍关注。早在十九世纪中叶的 1935 年,英国上议院议员汤姆林就指出:“任何人都能对自己的事务进行筹划,这是他们特有的权力,只要没有挣脱法律的束缚,我们便无权干涉,甚至于强迫他们多缴纳税金。如何从他们自己的规划中取得利益,那便是他们自己的事情”。这一观点很快得到学者认同,并由此掀起关于纳税筹划的研究热潮。Joseph A. Pechman.

(1987)认为, 欧洲和加拿大的税制很先进, 但都难免有缺陷和漏洞, 被纳税人掌握利用, 实现有效避税[1]; 在荷兰国际财政文献局(IBFD, 1987)在国际税收辞典中, 首次界定了纳税筹划的概念: 纳税筹划是缴纳税金的人可以通过安排企业或个人事务的活动, 缴纳较低税额[2]。据此, 学术界纷纷围绕纳税筹划方法、目标和范围等内容开展研究。Kay John 和 Evan Davis (2001)认为, 服务业征收增值税有利于税负公平, 但税率设计容易造成服务业比如运输行业的税负过重。所以, 交通运输业应该重点进行纳税筹划, 设法在基本遵守现有税收规定前提下, 合理减轻增值税负担[3]。Richard M.Bird (2011)认为, 发展中国家增值税率较高, 纳税人负担较重, 特别是在抵扣制度下, 服务行业实际的增值税支付要远远高于制造业和商品流通业。为此, 服务业和日常开支较为节省的交通运输企业制定纳税计划和税务筹划方案, 显得至关重要和十分必要[4]。Scholes M.S.和 Wolfon M.A. (2004)主张(2004)主张, 有效税收筹划应考虑影响规划的所有因素, 所以, 纳税筹划所安排的活动不仅仅要从日常活动中考虑, 也要从企业筹资、投资和资本运营等更高的规划层面深入考虑。[5]

在国内, 学术界近年来对纳税筹划研究十分广泛和深入。张中秀(2000)首次将我国现行税法和纳税筹划方案联系起来, 开启了纳税筹划方法研究的新篇章[5]; 学者盖地(2001)认为, 纳税筹划是指根据现时有效的税法规定的“允许”和“不允许”、项目和内容的“应该”和“不应该”, 沿着二者的边界, 找寻“不允许”和“不应该”的合理空间, 精心筹划经营、投资、融资等活动, 以减轻税收负担[6]; 彭新媛(2013)通过结合案例分析总结出了税基式以及税率式的纳税筹划方法[7]; 田志伟, 胡怡建(2013)通过案例分析指出, “营改增”企业从长期看, 如果不注重进项抵扣, 不善于利用新的政策, 则部分企业的税负反而会上升[8]; 李君梅(2016)通过研究发现, “营改增”企业因部分上下游抵扣链条断裂而税率普遍提高, 或因生产资料成本所占比重偏低而增加税负, 增值税纳税筹划可能有效解决这些难题[9]。吴艳红, 周志勇(2013)也认为, 全面试行“营改增”政策后, 交通运输企业不仅没有减少纳税, 反而增加了纳税支付。但由于平移了许多营业税中的免税制度, 对远洋运输业发展起到的促进作用很大[10]。邓家祺, 闫梅(2018)则站在营改增的减税效应对交通运输企业纳税筹划影响角度, 分析了营改增的差额计税等政策下的减税效应, 为纳税筹划提供了巨大空间。[11]

综上, 国内外很多学者都十分重视纳税筹划理论及其指导实践应用的研究, 有关纳税筹划的定义、性质和目标等基础理论, 都逐渐趋于完善和成熟; 针对增值税纳税筹划的主要环节、重点范围和关键技术方法等的研究成果, 也非常丰富, 能够为本研究提供宝贵的学术思想借鉴。从文献检索情况看, 直接针对交通运输业增值税纳税筹划要点与技术方法的专项研究并不多, 研究层也略欠深入。从而, 为本课题研究创造了巨大空间。

3. 交通运输企业增值税纳税筹划依据与目标

3.1. 交通运输企业增值税纳税筹划的依据

营改增后企业主要执行财税[2016]36号附件三等政策规定, 该政策主要包括以下几个方面: 免税和不征税收入; 不征收增值税项目; 超税负即征即退; 差额计税; 纳税人身份选择标准等。

3.1.1. 免税和不征税收入的相关政策

根据《营业税改征增值税试点有关事项的规定》(财税[2016]36号附件2)规定和财税公告[2022]11号规定: 纳税人提供公共交通运输服务, 包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客运、班车(按固定路线、固定时间运营并在固定站点停靠的运送旅客的陆路运输服务); 发生联运业务的, 企业将运输业务分给其他自开票纳税人的, 可以以扣除支付给其他单位或个人的运输费后的余额为销售额, 支付运费的进项税额可以抵扣。比如甲乙联运货物从A点起运到终点C, 全程运费不含税价10,000元。

双方协定中途 B 地中转, 甲承运 A-B 段收取运费 6000 元, 乙承运 B-C 段, 由甲支付其运费 400 元。那么, 甲的销售额为 $10,000 - 4000$ 即 6000 元, 已开具运费专票注明的税额 360 可以抵扣, 即甲公司应纳增值税额为 $600 \times 9\% - 360 = 180$ 元。但前提是能够取得增值税专票, 其进项税额才可以获得抵扣。所以, 凡是发生境内联运业务, 起运方企业一定联系具有一般纳税人资格的运输公司, 以便支付转运费时可以开回专票。一般纳税人提供客运场站服务, 以其取得的全部价款和价外费用, 扣除支付给承运方运费后的余额为销售额; 航空运输企业的销售额, 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。公式为:

$$\text{销售额} = \text{价款} + \text{价外费用} - \text{代收的机场建设费} - \text{代售其他航运企业客票而代收转付的价款}$$

根据财税[2017]90 号规定, 航空运输销售代理企业提供境外航段机票代理服务, 以取得的全部价款和价外费用, 扣除向客户收取并支付给其他单位或者个人的境外航段机票结算款和相关费用后的余额为销售额。

按照财税公告 2023 年第 1 号和国家税务总局公告 2023 年第 1 号规定: 自 2023 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日, 对月销售额(含差额计税销售额、房地产出租月均摊收入)10 万元以下(含本数)的增值税小规模纳税人, 免征增值税; 小规模纳税人适用 3% 征收率的应税销售收入, 减按 1% 征收率征收增值税; 适用 3% 预征率的预缴增值税项目, 减按 1% 预征率预缴增值税; 增值税加计抵减办法规定为: 1) 生产性服务业按当期可抵扣进项税额加计 5% 抵减应纳税额。2) 生活性服务业纳税人按当期可抵扣进项税额加计 10% 抵减应纳税额。

3.1.2. 差额计税政策

税务总局公告 2018 年第 42 号规定, 航空运输销售代理企业提供境内机票代理服务, 以取得的全部价款和价外费用, 扣除向客户收取并支付给航空运输企业或其他航空运输销售代理企业的境内机票净结算款和相关费用后的余额为销售额。其中, 支付给航空运输企业的款项, 以国际航空运输协会(IATA)开账与结算计划(BSP)对账单或航空运输企业的签收单据为合法有效凭证; 支付给其他航空运输销售代理企业的款项, 以代理企业间的签收单据为合法有效凭证。航空运输销售代理企业就取得的全部价款和价外费用, 向购买方开具行程单, 或开具增值税普通发票。这是对国内机票“代收点”的计税规定, 并没有纳税筹划必要和空间。

3.1.3. 超税负即征即退

交通运输行业受到很大影响, 由缴纳 3% 到缴纳 11% 再到 9% 的税率变化, 使企业税收成本大幅度上升。国家为了解决这个问题, 出台了相关优惠政策给予即征即退政策或减少对其各项费用的征收等的财政补贴。例如, 一般纳税人提供管道运输服务, 对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。企业应该关注税收政策的最新变化, 根据自身具体情况加以调整经营策略, 选择最优的增值税筹划方案。

3.2. 交通运输企业增值税纳税筹划目标

纳税筹划的首要基本特征就是“超前性”。因为交通运输企业执行“营改增”政策制度, 该政策体系的复杂性和多变性较强, 这意味着税收义务不能自动执行。它会带来或加重企业亏损的危害、注资扭曲的风险和纳税中有效现金不足的风险。这就要求纳税人实时、准确、周全地掌握税法。在税收环境中收集归纳税法, 尽量避免潜在的机会成本。这样, 就要求交通运输企业务必在各项经济业务发生之前, 就搞清楚增值税的相关规定, 并依此谋划其各项活动和业务应实施怎样的运营模式、程序和应如何履行相关财务手续等; 经济业务一经发生或完成, 会计即可正常核算应纳增值税, 避免发生盲目运行业务的

高税负和会计错记错纳税风险;同时,纳税筹划要兼顾企业各方面经济利益,不能简单地考虑“节税”。相反,有时往往需要放弃一定的税收利益,力保企业获取更大财务价值。所以,确保纳税风险最小化和实现财务价值最大化,就成为交通运输企业纳税筹划的最基本目标。其主要目标还应包括。

3.2.1. 增值税负最小化

降低增值税负是包括运输企业在内的所有纳税人的首选目标,也就是业界常说的“节税”。在确保依法纳税前提下,通过精心安排经营活动、资产结构和财务事项,尽可能做到合理纳税,实现一定程度的“节税”。例如企业购买车辆及配件、加油、维修等全部取得增值税专票,就可以保证进项税额抵扣最大化而应纳税金最少化。

3.2.2. 力求递延纳税

假设在一段时间内纳税人的纳税总额并没有明显减少,但是通过税务筹划能够实现延迟纳税,就等同于从政府手中获得了一笔无息贷款。并且递延纳税额越大、时间越长,货币时间价值就越高。在纳税筹划思想中,货币时间价值绝非赚取资金利息那么简单。它更多地表现为企业利用延迟缴纳的税款进行经营周转所获取的利润,或者在资金高度紧张甚至面临资金链断裂危机的关键时刻,帮助企业渡过难关。

3.2.3. 纳税及其筹划成本最低化

国家推行“金税工程”后,纳税人实现网上办税、报税和缴税。从而,大大减轻了企业的直接纳税成本。但如果企业会计核算力量薄弱,就会造成错记错纳税,可能产生申请退税或加收滞纳金甚至罚款的风险。为此,需要加强纳税筹划,避免出现间接纳税成本。但是,纳税筹划同样需要付出一定的物质代价。客观要求会计加强税法学习,及时掌握并恰当运用税收政策,自觉开展纳税筹划,尽可能减少外聘纳税筹划师费用,确保既享受纳税筹划红利,又降低纳税筹划成本。

4. 增值税筹划要点及方法

4.1. 基于财务价值最大化的纳税筹划

4.1.1. 投资项目决策综合考虑税负与投资收益

不拘泥于减轻税负,综合考虑财务价值最大化,是交通运输企业等投资追求的最优战略,也是纳税筹划的基本目标之一。在经济生活中,有很多投资项目或经营业务,其自身的盈利空间巨大。比如服务于生产生活的现代服务业,特别是第三方物流企业等,投资小见效快收益高,只要经营安排得当,管理得法,便很容易实现预期盈利目标。所以,企业投资决策优选的首要考虑,应是项目或业务的市场空间、经营持久性和创造利税能力。换言之,企业发展可持续和创造高额利润回报,才是投资追求的最高境界。而纳税则只是一种客观的贡献价值和社会责任。比如当企业同时存在多个投资项目选择时,应考虑周转速度最快、盈利能力最强的目标,哪怕其纳税额也最高。换言之,面对收入高、成本低、盈利空间大的经营项目,即使其纳税负担较重,纳税筹划也应怀着积极为国家贡献税收的乐观态度,支持企业坚定不移地锁定该目标;再如,当企业亟待更新废旧运营车辆而又资金不足时,运输公司财务就可以考虑延缓缴税。这样,虽然会依法支付一定的税收滞纳金,但却保证了公司运营不受影响。可见,追求财务价值最大化,往往比节税筹划更为重要。为此,客观要求作为经营策划重要组成部分的纳税筹划,不应过度强调“节税”效应,只要纳税不侵蚀资本,就应更加注重投资项目或业务的盈利空间分析和创利税水平论证,并综合地考察其投资回报能力和投资回收期等重要指标。

【例如】某市区内一家物流公司申请购置公司外围仓坑洼地 20,000 m² (土地使用税 16 元/m²),建造仓库,专用于存储中转货物,部分仓库可对常年委托公司外运货物的制造企业租赁。预计投资 1780 万元,

年取得租赁收入 180 万元, 促进货运业务收入增长 450 万元; 年固定资产折旧费 189 万元, 人工费消耗 40 万元, 电力消耗 18 万元, 维修费 10 万元。根据财税[2016]36 号规定, 纳税人出租 2016 年 5 月 1 日后取得的不动产及在建工程, 适用税率 9%; 交通运输业适用税率 9%; 增值税附加征收率分别为: 城建税 7%, 教育附加费 3%, 地方教育附加 2%。基于上述条件, 可计算得出企业年应纳增值费、房地产税、税前税后利润、静态投资回收期等指标。

1、应纳增值税及其附加税费共 55.31 万元

销售额 = 租赁收入 + 货运收入 = $(180 + 450)/(1 + 9\%) = 165.14 + 412.84 = 577.98$ 万元

应纳增值税额 = $577.98 \times 9\% - 18/(1 + 9\%) \times 9\% + 10/(1 + 13\%) \times 13\% = 52.02 - 2.64 = 49.38$ 万元

附加城建税、教育费附加和地方教育附加 = $49.38 \times (7\% + 3\% + 2\%) = 5.93$ 万元

2、从租房产税与土地使用税合计 35.82 万元

年房产税额 = 租金收入 $\times 12\% = 165.14 \times 12\% = 19.82$ 万元

根据财税公告[2023]第 5 号规定, 专业从事物流、仓储或运输的专业物流企业, 自 2023 年 1 月 1 日起至 2027 年 12 月 31 日止, 其自有(包括自用和出租)或承租的大宗商品仓储设施用地, 减按所属土地等级适用税额标准的 50% 计征城镇土地使用税。则:

应纳城镇土地使用税额 = $16 \times 2 \times 50\% = 16$ 万元

3、投资回报

1) 利润总额 = $577.98 - 189 - 40 - 18 - 10 - 5.93 - 19.82 - 18 = 277.23$ 万元

根据财税公告和税务总局公告[2023]6 号规定, 该公司符合小微企业条件, 其年所得不超过 100 万元部分, 按 25% 计入应税所得, 个体户减半征税; 财税公告[2022]13 号规定, 2022~2024 年间, 年所得超过 100 万元但不超过 300 万元部分, 减按 25% 计入应税所得额, 适用 20% 税率。

2) 应纳企业所得税额 = $277.23 \times 25\% \times 20\% = 13.86$ 万元

3) 净利润额 = $277.23 - 13.86 = 263.37$ 万元

4) 综合负税率 = $(55.91 + 35.82 + 13.86)/577.98 \times 100\% = 18.16\%$

5) 静态投资回收期

投资总额/年现金净流量, 适用企业所得税率 25%

年现金净流量 = $(收入 - 付现成本) \times (1 - 20\%) + 折旧额 \times 20\%$

静态投资回收期 = $1780/[(577.98 - 58) \times 80\% + 189 \times 20\%] = 1780/437.24 = 3.92$ 年

计算表明, 物流公司投资购置土地新建仓库, 依托货运经营拓展仓储物流业务, 年创利税额可达到 368.36 万元($263.37 + 55.31 + 35.82 + 13.86$), 可以在四年内回收全部投资。特别是仓库建设期短, 可以在一年内完成建设并投入运营仓储业务, 资金占用期较短, 容易盘活资产; 虽然每年纳税达到 104.99 万元, 税负率高达 18.16%。但仓储经营每年可获得净利润 263.37 万元, 但投资净利润率可达到 14.8% ($263.37/1780$), 经营销售利润率更是高达 45.57%。所以, 纳税筹划应支持企业投资兴办这项税负较高但盈利能力更强的仓储项目建设。

4.1.2. 混业经营项目兼顾创利税能力

现代企业多数都实行多元化经营和混业经营。在增值税实行分享计征体制下, 货物与劳务增值税仍适用增值税暂行条例及其实施细则规定, 服务业和资产转让类增值税则主要适用财税[2016]36 号文规定; 同时, 还有国家财政、税务等主管部门制定发布的一些相关政策性规定。这样, 有关产品、服务和资产等的增值税适用税率、计征方法等有很大差异。从而, 为交通运输业混业经营纳税筹划提供了巨大空间。首先, 应恰当选择混业项目, 例如仓储和维修, 从征收范围看, 仓储属于现代服务中的物流业税目, 使

用税率 6%；维修属于修理修配劳务税目，适用税率 13%。税率是税负的体现。就税率比较看，交通运输公司应该选择仓储服务。但是，纳税筹划的基本目标是促进企业财务价值最大化。所以，就不能单纯地依据税负轻重做出决策，而应进一步分析拟投资项目的创造收入和盈利能力。倘若某项目创收能力强，创利税水平高，即使税负重一些也应该坚定不移地支持投资决策。

【案例分析】某市一出租公司新增汽车维修站，在公司外围租赁店面 1550 m²，开设维修站，专营汽车维修、装配等业务。每年预计支付租赁费 80 万元，账面记录购入配件备件 460 万元(当年实际耗用 280 万元)，人工费 100 万元，水电成本 145 万元，设备折旧和工具分摊费用 5 万元；年销售额预计 700 万元，其中配件销售 380 万元，维修费 320 万元。要求：分步计算年应纳增值税及其附加、年利润额和企业所得税额。

1、应按增值税及其附加(提供服务、配件销售增值税应按 13% 计算)

进项税额 = $80/(1+9%) \times 9% + (460+145) \times 13% = 73.39 \times 9% + 78.65 = 85.26$ 万元

应纳税额 = $700 \times 13% - 85.26 = 5.74$ 万元

附加税费 = $5.74 \times (7% + 3% + 2%) = 0.69$ 万元

增值税及其附负担率 = $(5.74 + 0.69)/700 = 22.89/353.98 = 0.92%$

2、年利润额和所得税

年利润总额 = 预计收入 - 租赁费 - 购入配件成本 - 人工和水电 - 折旧和工具分摊 - 税费 = $700 - 73.39 - 280 - 100 - 145 - 5 - 0.69 = -95.92$ 万元

企业所得税额 = $95.92 \times 25% = 23.98$ 万元

综合负税率 = $(5.74 + 0.69 + 23.98)/700 = 4.34%$

从资料信息和计算指标结果看，该维修站属于小微企业。按其销售规模 700 万元，需要认定一般纳税人；维修项目的外购成本 489.39 万元($73.39 + 280 + 145$)，占销售额比重即增值税扣除率为 71.2%，明显高于税负均衡点的 46.15%，说明其选择做一般纳税人较为有利；若选择做小规模纳税人，其年纳增值税及其附加将达到 101.92 万元[$700 \times 13% \times (1 + 12%)$]，税负反而偏重到 14.56% ($101.92/700$)。但是，综合维修站年应纳税所得额、资产规模和用工数量等指标水平看，完全符合税收定义的小微企业标准，可按规定申报享受小微企业的所得税优惠政策。其年所得额未超过 100 万元，应按照 20% 计算应纳税所得额，并使用 20% 税率，即：

应纳企业所得税额 = $95.92 \times 25% \times 20% = 4.8$ 万元

综合负税率 = $(5.74 + 0.69 + 4.8)/700 = 1.6%$ ，较前述计算结果降低 2.74 个百分点。

对比看出，经过纳税筹划设计，维修站设为一般纳税人，将比设立小规模纳税的增值税负降低 13.64 个百分点(0.92%~14.56%)，每年节税额达到 92.56，节税率为 93.47%；同时，财务应掌握国家有关小微企业所得税政策，懂得正确计算员工数并填报企业基本信息，便可按小微企业优惠办法计税，从而大幅度降低小微企业所得税负多达 20 个百分点($25% - 25% \times 20%$)。为此，得出结论：该出租公司设立维修站，应该选择认定增值税一般纳税人，并按小微企业申报缴纳企业所得税。

4.2. 力求递延纳税的增值税筹划

恰当运用增值税优惠政策递延纳税，是交通运输企业纳税筹划的重要目标和手段。企业持续经营期间，难免遭受天灾人祸，有时也发生资金链过度紧张情况。根据税收征管法及其实施细则规定，纳税人因纳税确有困难，可以申请延期 1~3 个月申报纳税。纳税困难分为两种情况，一是自然灾害和不可抗力给企业造成了损失无力缴税或者无法申报纳税；二是纳税人出现因账户资金扣除职工工资和保险费外不足以支付税金等特殊困难。企业如果受到不可抗力因素、自然灾害或者人为因素影响，或者资金周转高

度紧张, 致使其无力或无法按期申报纳税。此时, 就可以向税务机关主张申请延期纳税权利。经过省级税务机关审批后可以在不超过 3 个月期限内延期申报纳税。凡是经过批准的延期纳税, 不加收滞纳金。

【例如】某运输公司因当地遭遇特大洪涝灾害, 其承运业务受到严重影响, 企业利润受损, 导致资金不足, 当期应纳上月增值税额 19.87 万元无法筹足资金缴纳。此时, 企业就可以向当地税务机关递交延期纳税书面申请书。该运输公司因“天灾”影响, 首先应自行评估损失申报, 并根据实际经营受损状况以及账户资金余额情况, 在向所在地主管税务机关提出延期纳税的书面申请后, 由所在地的县区级税务机关委派税管员核查属实后, 层层上报省级税务局批准最终的延期纳税具体期限, 比如 2 个月。但在获批延期纳税期满后, 不论任何情况, 申请延期纳税企业都必须缴纳税款。这样, 运输公司就可以有效地减缓其当期 19.87 万元的税金支付压力, 也为抗灾自救和尽快恢复经营争取了资金周转效力。

4.3. 注重节税的纳税筹划

4.3.1. 合理选择纳税人身份

1) 两种纳税人的税负均衡点估测

由于增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人两种。通常, 外购成本越高或内部增值率越低, 企业做一般纳税人就更合算; 相反, 外购成本越低或内部增值率越高, 当小规模纳税人就越合算。交通运输业是服务行业, 但其需耗用外购车辆、燃油和修理修配劳务。这样, 就需要其准确地测算运营收费价格中所包含的外购成本含量。其中, 车辆价格应按规定使用年限平均分摊计算外购成本; 维修费用因车辆状况不同而存在前少后多的分布差异, 故应按照企业实际计提账面数确定; 燃油费则按照每公里各期实际消耗量平均计算。这样, 在纳税人运营收费标准或销售额既定(可设为 100)的条件下, 设外购货物和劳务成本为 PC , 便可测定两种不同纳税人身份的税负均衡点。

一般纳税人应纳税额 = 小规模纳税人税负

$$\frac{\text{销项税额} - \text{进项税额}}{\text{销售额}} \times 100\% = \frac{\text{销售额} \times \text{适用征收率}}{\text{销售额}} \times 100\%, \text{整理得}$$

$$\text{销项税额} - \text{进项税额} = \text{销售额} \times \text{适用征收率}$$

$$100 \times 9\% - PC \cdot 13\% = 100 \times 3\%, \text{解得: } PC = \frac{100 \times (9\% - 3\%)}{13\%} \approx 46.15$$

相应地, 增值额 = $100 - 46.15 = 53.85$; 若用百分率表示, 即为扣除率 46.15%, 增值率 53.85%。

计算表明, 当运输公司外购成本为 46.15 (扣除率 46.15%) 或者增值额 53.85 (增值率 53.85%) 时, 两种纳税人身份的税负基本均等。这种情况下, 企业就考虑哪种税外支付费用更低, 便是优选。比如做小规模纳税人实行委托会计代理记账, 可降低一笔管理成本, 便可选择做小规模纳税人; 如果考虑一般纳税人更容易获得较大的运营市场, 即可选择之。但是, 如果 PC 明显小于 46.15 或扣除率明显低于 46.15%, 表明外购成本过低而可抵扣进项税额过少, 相对其增值率就特别高, 则选择做小规模纳税人更划算; 反之, 则适宜选择申请认定一般纳税人就更有利可图。

【例如】某货物运输公司销售额 870 万元左右, 其中运输和配送收入 775 万(含配送收入约 350 万元), 仓储收入约 95 万元; 年支出机车修理修配费 120 万, 燃料费 168 万, 取得增值税专票注明可抵扣进项税额为 28.59 万元。则:

$$\text{全年应纳增值税额} = \frac{775}{1+9\%} \times 9\% + \frac{95}{1+6\%} \times 6\% - 28.59 = 38.44 \text{ 万元}$$

$$PC'' = \frac{120+168}{870} = 33.1 < 46.15$$

表明进项税额抵扣份额低, 做一般纳税人的纳税负担重。为此, 建议该公司将原企业名称注销, 保

留其中消耗车辆、配件、维修和燃料较多的远程运输业务,重新命名为货运公司;其仓储和短程货物配送业务,则与运输业务分开分立,单独注册成立“物流公司”。这样分立后,货运公司年销售额425万元,物流公司年销售额445万元(350+95),均不超过500万元,可认定为小规模纳税人,适用3%征收率。其结果:

$$\text{年应纳税增值额} = (425 + 445) \times 3\% = 26.1 \text{ 万元}$$

$$\text{节税额} = 26.1 - 38.44 = -12.34 \text{ 万元}, \text{节税率} = 12.34/38.44 \times 100\% = 32.1\%$$

可见,通过纳税人身份重新规划,将公司重新注册登记并认定为小规模纳税人,其增值税节税率十分明显。倘若再按照小微企业减半征税,则节税效果更加突出。

2) 纳税人身份选择方法

通过纳税均衡点分析,很容易判定投资经营项目或业务适合的纳税人身份类型。但在实践中,要区分不同经济环节进行判定。通常,企业在投资兴办环节,可以按照预先估测的经营规模、发票类型控制和会计核算设计等情况,直接做出有利于减轻税负的倾向性选择即可;对于持续经营企业而言,经过技术比对后如果得出与既定纳税人身份相反的结论,在决定转换纳税人身份时,就需要考虑一些事务周折和成本耗费,包括业务分离划界、新企业注册甚至于原公司法人注销等。所以,纳税人身份选择需要慎重考虑,如果税负差距不是很大,或者经营持续性不强,轻易不要决定转换纳税人身份,以免因小失大。

4.3.2. 努力降低销项税额

企业节约税收的方法是纳税人需要在不违反税法和立法精神的前提下,当有好几种缴纳税金的筹划方案的选择时,可以利用“营改增”政策后许多行业之间的交错业务,来进行不同税率上的转换,以达到销项税额减少的纳税筹划的方案。

1) 严格区分职工福利与工资总额

在企业增值税中,纳税风险最重的是各种视同销售业务。根据财税[2016]36号第十条规定,单位或者个体工商户为聘用的员工提供无偿服务,不属于经营活动。因此,运输企业为员工免费提供通勤运输服务业务,不应视同销售计税;由于该项内部员工通勤服务属于企业为员工提供的福利活动,为此发生的支出,在企业所得税前允许扣除,通勤员工享受该福利免征个人所得税。如果有企业发生员工通勤车服务已经视同销售计提了增值税,应做调整冲减销项税额的账务处理。

实践中,有些交通运输企业利用通勤车接送员工上下班,并向员工收取了一定的通勤车“成本费”,或者仅象征性地收取相当于司乘人员工资的费用。这时,不论该通勤费以什么名义收取和收取多少,都应该按照“交通运输业”税目,核算应纳税增值额。在国家现行规定没有改变条件下,建议交通运输企业对员工全额免费提供通勤服务。所发生的通勤成本费用支出,可通过适当减少节庆日“福利”来对抵。毕竟企业以福利为名按员工人头平均发放的现金或实物,实际属于职工劳动补贴,应依规并入工资、薪金所得税目计算应纳个人所得税。所以,以符合国家规定的员工通勤费用支出抵冲其节庆福利,也是以另一种方式为员工谋福祉。

2) 积极利用增值税优惠规定

根据《关于促进服务业领域困难行业纾困发展有关增值税政策的公告》(财税公告[2022]11号)规定:自2022年1月1日至2022年12月31日,对纳税人提供轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客运、班车七项公共交通运输服务取得的收入,免征增值税。类似这样的优惠政策,每当国家遇到重大疫情或突发性自然灾害等特定时期,都会出台税收应急反应机制。相关交通运输企业,一是要抓住机遇,抢先制定运输服务规划和方案,积极参与抗灾救援或疫情防治物资、装备、人员等的承运业务,不论实际是否可以获得盈利,都可以获得增值税减免税优惠。最重要的,是通过这些公益性活动,

可以产生强大的社会影响力, 为后续经营过程中承揽更多、更广的运输业务积累市场条件。

3) 恰当运用税率调整运营结构和方式

根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务, 属于用于公益事业的服务: 对台湾航运公司、航空公司从事海峡两岸海上直航、空中直航业务在大陆取得的运输收入; 纳税人提供的直接或者间接国际货物运输代理服务。按照国税函[2005]54号文件规定, 国际货运代理企业作为委托方和承运单位的中介人, 受托办理国际货物运输和相关事宜并收取中介报酬的业务。鉴于增值税仅适用于我国境内的客观实际情况, 凡是起运地和货代服务在境外, 即运费和服务费在境外发生, 不能抵扣进项税, 境外发票也不能作为抵扣进项税额的凭证。所以, 有条件的纳税人, 应积极争取在国内投资兴办从事国际航运服务活动的企业, 接受货物收发各方、船舶所有者或经营者以及承租人等委托, 办理货物装卸、搬运、运输、仓储和船舶进出港口、引航、靠泊等相关手续的业务活动。在增值税中, 货物运输代理属于物流辅助服务税目, 所以, 业务实际发生和收费后开具发票应体现为“货运代理费”或者“物流辅助服务费”, 而不能简单填写为“运费”。前者适用税率 6%, 后者适用税率 9%。贪图开票简单, 将多付出运费销售额的 3% (9% - 6%) 代价。当然, 如果企业是小规模纳税人, 就不存在这种差异了。

4.3.3. 力求进项税额抵扣最大化

进项税是增值税中必不可少的抵扣环节, 也是运输企业十分珍惜的抵扣环节。根据营改增相关政策规定, 纳税人购进国内旅客运输服务, 其进项税额允许抵扣; 运输业未取得增值税专用发票的, 暂按以下规定确定进项税额:

- 1) 取得增值税电子普通发票的, 为发票上注明的税额;
- 2) 取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的, 按照下列公式计算进项税额:
航空旅客运输进项税额 = (票价 + 燃油附加费) ÷ (1 + 9%) × 9%
- 3) 取得注明旅客身份信息的铁路车票的, 按下列公式:
铁路旅客运输进项税额 = 票面金额 ÷ (1 + 9%) × 9%
- 4) 取得注明旅客身份信息的公路、水路等客票
进项税额 = 票面金额 ÷ (1 + 3%) × 3%

纳税筹划要求, 鉴于旅客运输企业和航空公司提供运输服务中可获得的抵扣外购成本及可获取抵扣凭证极其有限的客观情况, 其接受的车辆维修、车辆和运营装备更新与更换部件采购、燃料动力购买、工作服装订购等, 务必都索取增值税专票; 同时, 针对企业雇工工资属于企业内部增值而非外部采购成本的规定, 客运企业或航空公司可以对司乘和车站点服务以及航空地面服务员工, 实行劳务派遣方式。这样, 既能充分保证员工服务素质和专业修养达标, 还可以通过统一向劳服公司支付接受派遣用工薪酬等劳务派遣费用, 获得劳服公司开具的增值税专票。从而, 促使运输企业获得更多的进项税额抵扣; 最后, 在经营能力和投资条件允许情况下, 运输企业经历充分挖掘经营资源和市场潜力, 努力扩大经营覆盖面, 在充分提高资产利用率的前提下, 努力地扩大进项税抵扣范围。例如: 交通运输业利用物流企业的增值税优惠政策规定, 实行多种经营, 对物流业务扩大到交通运输企业, 既可以为进项税抵扣扩围, 降低企业的纳税成本和增值税负, 又能为运输企业增加利润源

5. 结论

综上, 交通运输企业增值税的纳税筹划是帮助企业有效节税的重要财务工具, 也是助力交通运输业积极探索更佳运营战略模式的科学手段。因此, 预先对多元化经营、混业经营和规模扩张等投资项目, 合理选择其增值税纳税人身份, 对持续经营期间的运输区域、业务内容、承运方式等进行科学规划, 对

运输工具采购、维修养护和更新的供给侧结构性设计和增值税专票或运输业电子发票索取控制等, 积极开展多环节、多维度的纳税筹划意义非常重大; 特别主张交通运输企业要有大局观和战略发展观, 善于跳出“节税”的固有思维模式局限, 努力用超越纳税的思维, 紧密围绕以促进企业财务价值最大化为基本目标的纳税筹划; 同时, 强调纳税人正确理解和深入分析国家有关交通运输业的增值税优惠政策, 确保在没有纳税风险的前提下开展纳税筹划, 或说应在确保依法纳税前提下力求合理纳税, 每一笔节税都要确保万无一失, 能够顺利通过税务检查考验。只有这样, 才能降低纳税筹划风险, 使之成为企业恰当的理财工具, 助力交通运输业务发展鹏程万里。

基金项目

大庆市 2023 年社科规划重点项目《大庆市种粮农民收益保障机制研究》(编号: DSGB2023013)。

参考文献

- [1] Pechman, J.A. (1987) Tax Reform Prospects in Europe and Canada. *The Brookings Review*, **1**, 11-19.
<https://doi.org/10.1257/jep.1.1.11>
- [2] International Bureau of Fiscal Documentation, Translation of IBFD International Taxation Glossary [M]. 中国税务出版社, 2016: 9(7).
- [3] John, K. and Davis, E. (2001) The VAT and services. *The World Bank*, **7**, 173-179.
- [4] Bird, R.M. (2011) Pierre-Pascal Gendron. The VAT in Developing and Transitional Countries. Cambridge University Press, Cambridge, 73-79.
- [5] Scholes, M.S. and Wolfon, M.A. (2004) Elements and Techniques that Should be Mastered in Tax Planning. *International Tax Strategies*, **12**, 17-21.
- [6] 张中秀. 应税项目定价的纳税筹划[J]. 2001(2): 71-72.
- [7] 盖地. 论企业所得税税前扣除财务会计之差异[J]. 甘肃税务, 2001(4): 10-13.
- [8] 彭新媛. “营改增”后物流企业的纳税筹划[J]. 财会月刊(上), 2013(13): 13-14.
- [9] 田志伟, 胡怡建. “营改增”对各行业税负影响的动态分析——基于 CGE 模型的分析[J]. 财经论丛, 2013(4): 29-45.
- [10] 李君梅. “营改增”对企业税负影响及完善对策探究[J]. 黑龙江科技信息, 2016(2): 294-295.
- [11] 吴艳红, 周志勇. “营改增”对远洋和航空运输业的影响[J]. 财会月刊, 2013, 675(23): 102-103.