

# 运输企业改征增值税的涉税调整和财务影响分析

李丹

(北京服装学院 北京 100029)

**【摘要】** 本文建议运输企业由征收营业税改征增值税,具体说明了改征增值税后在支付运费抵扣进项税、用于非增值  
税应税项目不得从销项税额中抵扣的进项税额、混合销售行为、税率和出口退税等五个方面的涉税调整,并分析了营业税  
改征增值税对运输企业财务报表产生的影响。

**【关键词】** 运输企业 增值税 涉税调整 财务影响

从2009年1月1日起在全国所有地区,所有行业实行消费型增值税。但是,我国目前的增值税制度还存在着货物销售与营业税应税劳务之间抵扣链条的“中断”,削弱了增值税制通过“环环相扣”的抵扣链条发挥其对各环节的内在制约作用。国际上多数实行增值税的国家把增值税的征收范围延伸到了整个服务行业。因此,政府将考虑扩大增值税的税基,将部分行业营业税改为增值税。

现行增值税税基包括凡从事货物销售、提供加工和修理修配应税劳务和进口货物的单位和个人,只要取得增值额都要缴纳增值税。现行营业税是以在我国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产单位和个人所取得的营业额为课税

对象而征收的一种商品劳务税。两者之间是平行关系,一般交纳增值税的就不交营业税,交纳营业税的就不交增值税。而扩大增值税的税基就是把目前征收营业税的交通运输业、建筑安装业等行业纳入到增值税纳税范围中。

## 一、运输企业改征增值税后的涉税调整

### 1. “支付运费抵扣进项税”条款的调整。

(1)涉税条款调整。建议取消“购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运费的,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算的进项税”的现行规定,允许运输费用金额的7%计入进项税额。因为现行政策允许运输费用金额的7%计入进项税额只能解决部分重复纳税的问

税额可以抵扣。

对于本文与在建工程相关的会计分录加以总结,见下表。

会计分录汇总表

	领用工程物资	领用原材料	领用自产产品
自行建造设备等动产	进项税额抵扣(不转出)	进项税额抵扣(不转出)	不确认销项税额(原理类似于用半成品加工成品)
	借:工程物资,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:银行存款等。 借:在建工程;贷:工程物资	借:原材料,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:银行存款等 借:在建工程;贷:原材料	借:在建工程;贷:库存商品
自行建造不动产	进项税额不允许抵扣(已确认需转出)	进项税额不允许抵扣(转出)	确认销项税额
	借:工程物资;贷:银行存款等。 借:在建工程;贷:工程物资	借:原材料,应交税费——应交增值税(进项税额);贷:银行存款等 借:在建工程;贷:原材料,应交税费——应交增值税(进项税额转出)	借:在建工程;贷:库存商品,应交税费——应交增值税(销项税额)

## 四、在建工程领用自产产品

### 1. 自行建造设备等动产。

例3:某一般纳税人将自己生产的产品用于自行建造一台生产经营设备,产品成本为100000元,销售价格为150000元,该产品的增值税税率为17%。领用时,借:在建工程100000;贷:库存商品100000。

2. 自行建造厂房等不动产。承例1,假如将自己生产的产品用于建造厂房。会计处理如下:领用时,借:在建工程125500;贷:库存商品100000,应交税费——应交增值税(销项税额)25500。

## 五、小结

经以上分析,可知现行增值税计税原理是:将来会产生销项税额的,其进项税额可以抵扣;将来不可能产生销项税额的,其进项税额不能抵扣。

1. 建造的不动产。在未来不会产生销项税额,所以其建造过程中领用购进的原材料进项税额不能抵扣,应该转出计入自产成本;领用自产产品应该确认销项税额;购进工程物资的进项税额不能抵扣,直接计入工程物资的入账价值。

2. 建造生产经营用动产。未来处置时需要交纳增值税,所以其建造过程中领用购进的原材料进项税额可以抵扣,不用转出;领用自产产品不确认销项税额;购进工程物资的进项

题,并不能完全消除重复纳税。例如,10 000元运费中,要交3%的营业税,即300元营业税,这部分不允许抵扣而全额进成本,那么货物销售价格当中就含有这部分成本,运费成本的销项税额为 $300 \times 17\% = 51$ (元),即每10 000元运费中就要重复纳税51元。扩大税基后,运输企业也统一采用增值税的购进扣税法。假定运输费用按7%的增值税率,运输企业将按发票上注明7%确认为销项税额,接受运输劳务的企业就可以按照7%的税额作为进项税额抵扣,完全消除了重复纳税现象。

(2)会计科目调整。扩大增值税税基的企业应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“应抵扣运输劳务增值税”明细科目,并在该明细科目下增设“运输劳务进项税额”、“运输劳务进项税额转出”、“已抵扣运输劳务进项税额”等专栏。“运输劳务进项税额”专栏记录企业购入运输应税劳务等而支付的、准予抵扣的增值税进项税额。企业购入运输应税劳务支付的进项税额用蓝字登记;退回支付运输劳务应冲销的进项税额用红字登记。“运输劳务进项税额转出”专栏记录企业购入运输应税劳务因某些原因不能抵扣而按规定应转出的进项税额。“已抵扣运输劳务进项税额”专栏记录企业已抵扣的购入运输劳务增值税进项税额。

(3)账务处理调整。例如,甲企业从国内乙企业采购材料物资供生产部门使用,为购进材料物资所支付的运输费用为5 000元,取得发票。则运输费用可抵扣增值税为: $5\ 000 \times 7\% = 350$ (元)。

现行政策下支付运输费用的账务处理:借:物资采购 4 650,应交税费——应交增值税(进项税额)350;贷:银行存款 5 000。改征增值税后账务处理为:借:物资采购 5 000,应交税费——应交增值税(进项税额)350;贷:银行存款 5 350。

目前,企业支付运输允许抵扣的增值税是含在支付价格中,支付的银行存款5 000元中包含可从抵扣的运输费用的进项税额,这是因为营业税是“价内”税。而改征增值税后,企业支付的运输费用5 000元不包含负担的增值税,这是因为增值税是企业代政府征收的税款,代消费者缴纳的税款,增值税税基是不含税价格,增值税是“价外税”。

2.“用于非增值税应税项目不得从销项税额中抵扣的进项税额”条款调整。建议调整《增值税暂行条例》中“用于非增值税应税项目购进的货物或者应税劳务,不得从销项税额中抵扣的进项税额”的规定。这里的“非增值税应税项目”指的是营业税应税项目。营业税以营业额全额为计税依据,而不是按照价差来征税。以运输服务业为例,其服务所消耗购进货物承担的增值税不能扣除。例如外购运输设备,按现行规定不能作为进项税额抵扣,所以服务业承担了营业税和增值税的双重负担。扩大税基后,服务业购进的货物就可以作为进项税额抵扣,从而增强了增值税制通过“环环相扣”的抵扣链条发挥其对各环节的内在制约作用,消除增值税和营业税在征税范围上重复交叉的问题。

账务处理调整举例:甲运输企业从国内乙企业采购运输设备一台用于运输,专用发票上注明价款500 000元,增值税85 000元,以银行存款支付。账务处理为:借:固定资产 500

000,应交税费——应抵扣固定资产增值税(固定资产进项税额)85 000;贷:银行存款 585 000。

3.混合销售行为调整。目前,除《增值税暂行条例实施细则》第六条的规定外,从事货物生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为,视为销售货物,应当缴纳增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非增值税应税劳务,不缴纳增值税。

扩大税基后有以下变化:其一,统一缴纳增值税;其二,如果销售货物和运输业务增值税税率档次不同,应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额,未分别核算销售额的,从高适用税率。

4.税率的调整。扩大税基后,除了保持17%这个基本税率,下面还要设置几档税率,分别对应不同行业。例如,运输业突然跨度到增值税的税率,很多企业可能会无法承受,故建议税率适度调低。

5.出口退税调整。出口适用零税率是国际通行的做法,但我国运输业适用营业税,在出口时无法进行退税,导致运输服务含税出口。与其他对服务业课征增值税的国家相比,我国的运输服务出口在国际竞争中处于劣势。

## 二、运输企业改征增值税对财务报表的影响

1.对资产负债表的影响。运输企业改征增值税,企业外购汽车等支付的增值税可以作为进项税额抵扣,不再计入固定资产成本,企业资产负债表中固定资产价值降低,流动负债减少,净资产不变。可见,企业当期的销售业绩越好,产生的销项税额越多,实际上可以抵扣的进项税额也越多,能够起到节省货币资金的作用。原计入“营业税金及附加”中的营业税将体现在资产负债表“应交税费——应交增值税”科目中。

### 2.对利润表的影响。

(1)改征增值税后,汽车等固定资产的原值降低,折旧费用相应减少,营业利润增加。企业利润总额的增加,虽然会使所得税增长,但并不影响净利润绝对数的上升。

(2)现行交通运输业务的营业税计税依据是交通运输营业收入,税率是3%。改征增值税后,计税依据是交通运输业务的增值额,假设征收率是7%。一般企业营业收入远远大于增值额,则上交税额减少,利润有所增加。

(3)改征增值税后营业收入中不含增值税,增值税也不能作为费用进入利润表,利润会因此而增加一部分。在利润表中反映的营业收入是不包括销项税额的销售额,存货、营业成本等科目按不含增值税金额记录和列报。营业税不再从利润表中所得税税前扣除,即营业税乘以25%的所得税税率的部分不能再抵减所得税,将导致多交所得税。

(4)由于增值税采取在销售地缴纳的方式,跨地区商品贸易会引起增值税税负在地区之间的转嫁,容易导致地区间利润调节。

### 主要参考文献

- 1.盖地.税务会计学.北京:中国人民大学出版社,2009
- 2.盖地.增值税会计:税法导向还是财税分离.会计研究,2008;6