

交运业改增值税后对商品流通 一般纳税人的影响

潘文超 宋文达

按照财政部、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)要求,2012年1月1日起在上海市进行营业税改征增值税试点工作。根据《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》(以下简称《试点实施办法》),试点的交通运输业企业分为一般纳税人和小规模纳税人,前者采用11%的增值税税率,后者采用3%的增值税征收率。根据《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》(以下简称《试点有关事项的规定》),原增值税一般纳税人(指按照《中华人民共和国增值税暂行条例》缴纳增值税的纳税人,下同)接受试点纳税人提供的应税服务,取得的增值税专用发票上注明的增值税额为进项税额,准予从销项税额中抵扣。原增值税一般纳税人接受试点纳税人中的小规模纳税人提供的交通运输业服务,按照从提供方取得的增值税专用发票上注明的价税合计金额和7%的扣除率计算进项税额,从销项税额中抵扣。对于未进行税改仍缴纳营业税的交通运输企业,

现行《中华人民共和国营业税暂行条例》第二条规定,交通运输业营业税税率为3%。现行《中华人民共和国增值税暂行条例》第八条(四)规定,一般纳税人发生购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,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额,准予从销项税额中抵扣。进项税额计算公式:进项税额=运输费用金额×扣除率。

从上述相关法规可以看出,交通运输业税改试点单位由税改前统一按3%缴纳营业税,改为一般纳税人按11%税率、小规模纳税人按3%征收率缴纳增值税。由此,一般纳税人(包括全国其他地区与之有业务发生的,下同)企业,在购进或者销售货物以及在生产经营过程中需使用交通运输服务时,可选择的交通运输企业由原来的一种类型变为三种类型:第一种是税改后为一般纳税人的交通运输企业,其按照结算运输费用的增值税专用发票上注明的增值税额(运输费用合计金额的11%)计算进项税额,并准予从销项税额中抵扣。第二种是税改后为小规模纳税人的交通运输企业,其按

照结算运输费用的增值税专业发票上注明的价税合计金额和7%的扣除率计算进项税额,并准予从销项税额中抵扣。第三种是未进行税改仍缴纳营业税的交通运输企业,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算进项税额,准予从销项税额中抵扣。

那么,上海市交通运输业税改后,一般纳税人企业需使用交通运输服务时,应如何选择这三种交通运输业纳税人及运价呢?笔者以商品流通一般纳税人A公司接受上述三种交通运输业纳税人应税运输商品服务,并取得结算运输费用的增值税专用发票和营业税发票为例,对比分析给A公司的可抵扣进项税额和应列营业费用额及相关项目带来的影响。

假设三种纳税人提供的不含增值税的运输价格相等,都为1000元,具体分析见表1。

从表1可以看出,在不含增值税的运输费用价格相等的情况下,不管是选择一般纳税人还是小规模纳税人,都比选择未税改纳税人的应列营业费用额有所增加,继而影响A公司的利润。那么,税改后的交通运输业提供不含增值税的运

表1

单位:元

项目	一般纳税人	小规模纳税人	未税改纳税人	一般纳税人比未税改 +、—	小规模比未税改 +、—
不含增值税运输费用(销售)额	1 000	1 000	1 000	0	0
增值税额	$1\,000 \times 11\% = 110$	$1\,000 \times 3\% = 30$	0	+110	+30
含增值税运输费用(销售)额	1 110	1 030	1 000	+110	+30
A可抵扣进项税额	110	$1\,030 \times 7\% = 72.10$	$1\,000 \times 7\% = 70$	+40	+2.10
A应列营业费用额	1 000	$1\,030 - 72.10 = 957.90$	$1\,000 - 70 = 930$	+70	+27.90

企业员工工作服饰费用 涉税问题分析

景春平 刘志耕

国家税务总局2011年第34号公告《关于企业所得税若干问题的公告》(以下简称34号公告)第二条规定:“企业根据其工作性质和特点,由企业统一制作并要求员工工作时统一着装所发生的工作服饰费用,根据《企业所得税法实施条例》第二十七条的规定,可以作为企业合理的支出给予税前扣除”。随着该文件的出台,关于企业员工服饰费用究竟应作为“职工福利费”还是作为“劳动保护费”的争论就此消弭,但许多地区在实际执行中又出现了两个极端,要么对发生的服饰费用全部认可税前扣除,要么对税前扣除过于苛刻,同时关于企业为统一着装发生的增值税进项税额是否可以从销项税额中抵扣、企业是否需要就发放给员工的服饰代扣代缴个人所得税等问题也被重新提出。笔者拟对此问题进行分析。

一、关于统一着装服饰费用企业所得税税前扣除的问题

从34号公告对企业员工统一着装发

生服饰费用的规定可以看出,服饰费用的税前扣除实际上限定了四大前提:一是“企业根据其工作性质和特点”;二是“由企业统一制作”;三是“要求员工工作时统一着装”;四是“作为企业合理的支出”。

1. 企业根据其工作性质和特点

笔者认为,“企业根据其工作性质和特点”包含了两方面的要求:一是性质要求,即企业生产经营活动的具体性质决定了必须统一着装,即具有必要性;二是特点要求,即必须针对企业生产经营活动的具体特点对服饰进行统一设计和安排,服饰必须符合企业生产经营的特点和需求,即要具有针对性。

具体而言,符合此项要求的服饰包括:一是保障员工人身安全、身体健康,或有利于工作,如许多生产型企业生产车间工人穿戴的各种劳动保护服饰(包括衣服、口罩、面罩、护目镜和手套等),各类接触特殊商品人员必须穿戴的防护服饰等。但必须注意的是,如果发放的服饰不适合一线工人,如给矿工、建筑

工、电焊工、检修工、装配工、机械操作工等发放西服,则不应属于劳动保护服饰。二是保证产品质量,如食品、饮料、药品等生产企业为保证产品质量的安全和卫生,要求员工工作时必须统一穿戴的卫生隔离衣帽。三是为了特殊工种的工作便利,如一些企业特殊工种的工作人员必须穿戴的工装服,如防火服、防高温服等。四是树立企业形象和宣传企业文化,商品流动、金融、保险、证券、航空及各种服务性企业要求统一穿戴的职业装或西服等。

但34号公告开始执行后,一些地区对企业发生的员工服饰费用的税前扣除又过于宽松,如仅从形式上审核相关的税前扣除资料,或只要企业申报都允许全额税前扣除。笔者认为,对企业发生的员工服饰费用可根据其工作性质和特点合理把握并适当宽松,但绝不能不辨明其工作性质和特点就直接全额扣除。

2. 由企业统一制作

笔者认为,“统一制作”实际包含了

输服务价格为多少时,才能不影响A公司的利润(不考虑其他因素)?以本例为例:当选择一般纳税人时,其不含增值税的运输费用额就是应列营业费用额,即选择未税改交通运输企业时的营业费用额930元。因此,此时的不含增值税的运输服务价格应为930元($1\ 000 \times 93\%$)。换言之,当一般纳税人不含增值税价格等于未税改交通运输业交通费用价格的93%时,A公司的应列营业费用额与选择税改时的

金额相等,继而不影响A公司的利润。当大于或小于该比率时,A公司应列营业费用额同比例增减。当选择小规模纳税人时,征收率为3%、进项税额计算扣除率为7%,假设小规模纳税人的应列营业费用额为930元,不含增值税运输费用价格为X,则 $X + X \times 3\% - (X + X \times 3\%) \times 7\% = 930$ (元),解得 $X = 970.87$ (元),因此,此时的不含增值税的运输服务价格为970.87元($1\ 000 \times 97.87\%$)时,即小规模纳税人不

含增值税价格等于未税改交通运输业费用价格的97.87%时,A公司的应列营业费用额与税改前金额相等,不影响A公司利润。当大于或小于该比率时,A公司应列营业费用额同比例增减。当然,在实际工作中,除考虑各公司的报价外,还需要结合税费等各种因素综合权衡后决定。■

(作者单位:佳木斯大学经济管理学院 黑龙江省拜泉县地方税务局)

责任编辑 李卓