

# “营改增”对航空运输企业及其相关产业的效应分析

李 文 刘晓晨

(山东大学经济学院,山东 济南 250100)

**[摘 要]** “营改增”对于航空运输企业及其上游企业——机场企业、飞机融资租赁企业都有不同的正面影响,但“营改增”的某些措施及增值税链条的不完整也给上述企业带来了一定的负面影响。对于航空运输企业的下游客户而言,“营改增”可以提高下游企业的可抵扣税额,但客运服务中所含进项税额无法抵扣使得重复课税仍然存在。因此,我国应当加快增值税扩围的步伐,制定更为合理的“营改增”过渡期增值税抵扣政策,进一步完善融资租赁行业的相关政策规定,建立合理的客运发票抵扣制度,并提高航空运输企业的定价能力,使税负在航空运输相关上下游环节间合理分配。

**[关键词]** 营改增;航空运输企业;机场企业;融资租赁企业;效应

**[中图分类号]** F812.42

**[文献标识码]** A

**[文章编号]** 2095-3410(2014)03-0097-08

2013年8月1日起,对交通运输业和部分现代服务业的“营改增”在全国全面推开,今后还将不断扩大试点行业范围。“营改增”对我国的社会经济有着广泛的影响,这种影响包括对被纳入“营改增”试点范围的行业的直接影响、这些行业之间的相互影响以及对其他相关行业的间接影响。平新乔(2009<sup>[1]</sup>)认为,营业税对商品(服务)的价格效应大于增值税,从而营业税对每一个消费群体产生的福利损害程度都要高于增值税带来的福利损害程度。魏陆(2011<sup>[2]</sup>),贾康、施文泼(2010<sup>[3]</sup>),路春城、李磊(2010<sup>[4]</sup>),姜明耀(2011<sup>[5]</sup>)等认为,营业税存在较为严重的重复征税问题,营业税改增值税能够延长增值税的扣税链条,有利于服务业的专业化分工协作以及制造业和服务业的融合发展,因此,应将增值税扩围至包括交通运输业在内的服务业,而就国际范围而言,税基宽广的增值税在最近几十年的时间里迅速崛起,被各国广泛采用,也与其对产业和经

济的良性效应有关(李文,2012<sup>[6]</sup>)。具体到航空运输业,“营改增”将航空公司以前缴纳的营业税改为了增值税,使得航空公司的税负发生了变化,同时“营改增”也将部分航空公司的上下游产业纳入了改革范围,由于增值税的环环抵扣机制,航空公司与这些企业之间的关系也与之不同。在目前的已有文献中,许多文献对交通运输业“营改增”存在的问题及优化措施进行了分析(王如燕等,2013<sup>[7]</sup>;刘雅,2013<sup>[8]</sup>),有的文献对交通运输业中的明细行业,如物流业等进行了分析(刘松颖,2013<sup>[9]</sup>),但对“营改增”对航空运输业相关效应进行分析的文献很少。本文拟分析“营改增”对航空运输企业本身及其部分上下游企业的效应,并在此基础上,探讨优化“营改增”的政策建议。

## 一、航空运输企业特点及其相关行业简介

本文所说的航空运输企业指主要提供民用航空运输服务的航空公司,与其他交通运输企业相比,其

**[基金项目]** 本文是国家社会科学基金重大项目“深化收入分配制度改革的财税机制与制度研究”(项目编号:13&ZD031)、教育部规划基金项目“发展中国家的税制累进性与再分配——中国再分配税收政策优化”(项目编号:13YJA790052)和山东省软科学项目“‘营改增’对山东省产业发展的影响分析及对策研究”(项目编号:2013RKE27037)的阶段性成果。

**[作者简介]** 李文(1969—),女,山东济南人,山东大学经济学院教授、博士生导师。主要研究方向:财政税收理论与政策。

具有如下特征：

首先,航空运输企业具有高技术、高投入、高风险的特点,其运输工具价格昂贵,设备操作技术性强,投资回收期长,对国内外经济形势十分敏感,运营风险较高,因此各国对航空运输经营主体的资格都做出了严格限制,使航空运输业成为典型的自然垄断行业。其次,就我国而言,航空运输业受政府管制的影响较大,大中型航空公司多是国资委控股的大型骨干企业,发展战略的选择上受国家政策影响,同时航空运输服务及航油的价格决定未完全市场化。再次,航空运输业具有比一般交通运输业更强的规模经济效应、范围经济效应和网络经济效应,较低的边际成本使航空公司具有大规模生产经营的优势,垄断相对更有效率,各航空公司趋向于通过加强相互合作,建立战略联盟,来提高各自的运输能力和效率。

我国航空运输企业的主营业务是提供航空运输服务,与其经营联系较为密切的行业主要包括：

1. 上游企业

航空运输企业的上游企业数量较多,本文拟分析的上游企业主要包括机场企业和融资租赁企业。

机场指为航空公司提供飞机起降服务等地面保障配套服务的企业。

融资租赁企业指为航空公司提供飞机融资租赁的专业企业。由于价格昂贵,融资租赁是航空公司运输工具——飞机的重要获得途径。飞机融资租赁即指出租人(融资租赁公司)购买航空公司选定的飞机并将飞机在一定时期出租给承租人(航空公司)使用,租赁期间航空公司按约定支付租金,租期届满后航空公司可以续租,或按市场价格或固定价格优先购买,或按规定条件把飞机偿还给出租人。

2. 下游企业和客户

航空运输企业的下游企业即接受航空运输服务的企业,下游企业中,有生产性企业和服务性企业;此外,航空公司的客运客户还包括大量的消费者个人。

二、“营改增”对航空运输企业本身的影响

(一)“营改增”对流转税税收负担的影响

航空公司以提供航空运输服务为主营业务,此外,各公司根据业务复杂程度的不同,还经营不同规

模的飞机维修、旅游、酒店、广告等业务,由于各航空公司提供航空运输服务的收入基本都在营业收入的90%以上,因此,本文主要分析航空公司的航空运输服务。在“营改增”前后,有些收入项目适用税种、税率保持不变,但更多的项目则发生了变化,表1—表3对“营改增”前后航空公司的流转税相关情况进行了简要总结:表1是“营改增”前后政策变化,表2、表3是“营改增”后航空公司能够抵扣的费用项目。

表 1 “营改增”前后收入项目适用政策的变化

收入项目	“营改增”前	税率	“营改增”后	税率
国内运输收入	营业税(交通运输业)	3%	增值税	11%
国内燃油附加	营业税(交通运输业)	3%	增值税	11%
国际运输收入	营业税(交通运输业)	0%	增值税	0%
国际燃油附加	营业税(交通运输业)	0%	增值税	0%
国际安全附加	营业税(交通运输业)	0%	增值税	0%
飞机湿租收入	营业税(交通运输业)	3%	增值税	11%
退票费改期收入	营业税(交通运输业)	3%	增值税	11%
逾重行李收入	营业税(交通运输业)	3%	增值税	11%
地面延伸服务收入	营业税(交通运输业)	3%	增值税	6%
飞机资产租赁收入	营业税(服务业—租赁业)	5%	增值税	17%

表 2 “营改增”后可抵扣的直接运营成本

直接运营成本项目	合法抵扣凭证	可抵扣税率
航空油料耗费	增值税专用发票	17%
餐食及机供品	增值税专用发票	17%
机务维修成本	增值税专用发票、进口 增值税专用缴款书	17%
飞机租赁费	增值税专用发票	17%
机场起降服务费	增值税专用发票	6%
飞机进口(25 吨以上)	进口增值税专用缴款书	5%
其他飞机资产进口	进口增值税专用缴款书、 增值税普通发票	17% 或 0%

表 3 “营改增”后可抵扣的其他成本和期间费用

其他成本和期间费用项目	合法抵扣凭证	可抵扣税率
信息技术服务费、系统服务费	增值税专用发票	6%
宣传广告费、会展会务费	增值税专用发票	6%
审计咨询费	增值税专用发票	6%
货物运输费	增值税专用发票	11%
通用固定资产采购	增值税专用发票	17%
低值易耗品、办公用品、 劳保制服采购	增值税专用发票	17%
其他维修费用	增值税专用发票	17%
水费	增值税专用发票	13%

我们获取了某中型规模上市航空公司的年报,根据其2011年、2012年的业务发生情况,分别适用原营业税政策和“营改增”后的增值税政策测算其税负,其“营改增”前后的税负水平如表4所示。

根据2011年的业务状况和财务数据,在营业税政策下,该航空公司的税负率为2.91%,之所以低

表 4 某航空公司“营改增”前后的税负水平(万元)

年份	营业税	增值税			税负变动比例
		销项税额	进项税额	应交增值税	
2011 年	27730.83	91603.35	70244.27	21359.08	下降 22.98%
2012 年	31599.18	104381.67	93133.90	11247.77	下降 64.40%

资料来源:根据某航空公司 2011、2012 年年报整理计算。于法定税率 3%,是由于存在适用免税政策的国际运输业务。若实施“营改增”,在同等条件下,该航空公司的税负率将降至 2.24%,减税效果明显。根据 2012 年的业务状况和财务数据,在营业税政策下,该航空公司的税负率仍为 2.91%,与 2011 年基本相同,可见该航空公司的业务结构稳定性较强。而假定推行“营改增”政策,其税负率则仅为 1.04%,税负水平下降 64.4%,较 2011 年减税效果更加突出,这主要是由于 2012 年该航空公司新增固定资产数目大增,尤其是飞机、发动机及高价周转件的增加数较高。由此可以看出,在相同的业务情况下,增值税因加入了进项税额的抵扣机制,较之原营业税,将明显降低该航空公司的税负,尤其是在固定资产采购较为集中的年份,减税效果特别明显。

当然,前述税收测算都是基于最理想的情况,假设税法允许扣除的进项税额全部都能扣除,但在现实中,虽然与其他行业相比,航空公司能够获得法定扣税凭证的比例较高,但仍有可能在某些情况下无法获得法定扣税凭证,所以其实际增值税税负可能会稍高于理想状态下的税负。

通过对某航空公司“营改增”前后税负的测算与比较可以看出,“营改增”对航空运输企业的减税效果十分明显。由于我国航空运输企业受政府部门的严格控制,其在成本结构方面具有极大的相似性,因此,“营改增”带来的减税效应在我国航空运输企业中应当较为普遍。“营改增”之所以能够在航空运输企业取得显著的减税效应,主要是因为增值税进项税额抵扣机制的引入。营业税以企业的营业收入为计税基础,不考虑流转成本的高低。增值税在以收入为计税依据计算销项税额的同时能够抵扣企业部分运营成本所含的进项税额,考虑了企业的成本因素,从而避免了重复课税。航空运输业资本有机构成高,行业增值率低,购进项目基本来自于增值税一般纳税人,一般均能取得增值税专用发票,这些因素使得航空运输企业可抵扣进项税额数量较高,

从而能够降低增值税应纳税额,获得较为显著的减税效果。

但同时也应注意到,经过“营改增”改革后,我国的增值税抵扣链条仍不够完整。目前“营改增”试点区域虽然已推广至全国,但试点行业还仅限于交通运输业和部分现代服务业,因此,仍有一部分外购服务不能进行进项税额抵扣。具体到航空运输企业,其客票代理手续费、飞机保险费以及利息费用等,因相关行业未被纳入“营改增”的范围,仍无法抵扣,存在重复课税之处,对行业发展带来一定不利影响。

(二)“营改增”对企业利润的影响

企业往往追求利润最大化,营业税改征增值税后,税种、税负及核算方式的变化会对航空运输企业利润产生一定影响。从收入确认的角度看,改革前企业缴纳的营业税是价内税,利润表中的营业收入等于企业提供航空运输服务所收取的全部价款。“营改增”后,企业缴纳增值税,增值税是价外税,企业对外提供运输服务收到的价款均为含税价,利润表中的收入为营业收入去除增值税销项税额后的金额。因此,在营业收入相同的情况下,改征增值税后,企业的营业收入应有所减少。同时,“营改增”后,部分营业成本也要扣除所含的可抵扣增值税进项税额,因此营业成本也会有所降低。此外,营业税通过营业税金及附加核算,在计算利润时扣除,而“营改增”后,增值税作为应交税费由资产负债表披露,与企业损益无关,对营业利润将有正面影响。城市维护建设税和教育费附加以增值税、营业税和消费税为税基,“营改增”后这一税基发生改变,也会引起企业税负的变化,进而影响企业利润。因此,“营改增”后企业利润是上升还是下降,主要取决于上述各项销项税额、进项税额及其他税负变动的综合影响。

目前,我国正处于物价上行期,营业税按营业收入全额计提税款,商品或劳务流转过程中道道课税,叠加到最后,初始销售额已被多次课税,因而也把价格上涨的效应进一步放大了。而增值税道道抵扣进项税额,则把价格上涨的效应逐层缩减了,这在物价上行期能够减轻企业扩张的成本。并且,改征增值税在企业亏损的情况下,不仅不会恶化企业的财务

状况,反而可能会有缓解亏损的作用。

### (三)“营改增”对企业发展的影响

首先,“营改增”有利于促进航空运输企业固定资产投资的增长。我国增值税转为消费型增值税后,企业当期购入固定资产付出款项中所包含的进项税额可以在当期一次性抵扣。因此,营业税改征增值税后,企业更愿意进行固定资产和设备的更新,这会促进固定资产投资的增长,有利于扩大生产规模,提高生产效率。但企业在不同的发展阶段对固定资产购置的需求也是不同的。近几年,我国国内大多数航空公司正处于成长阶段,随着经营规模的扩大,机队规模也在逐渐扩大,飞机等固定资产本身价格昂贵,其采购所产生的进项税额较多,使航空公司“营改增”后税负下降明显。就长远而言,航空公司属于固定资产比重较高的企业,可以抵扣较多的固定资产进项税额,相当于政府为其承担了大量的固定资产购置费用,因此,“营改增”必定会对航空公司的设备购置产生积极效应。

其次,对国际运输服务收入的零税率政策可能构成对中小型航空公司的歧视。营业税改征增值税后,国内航空公司从事国际运输服务取得的相关收入实行零税率的优惠政策,这是国家鼓励民航业发展的一项重要措施,有利于降低企业的经营成本,鼓励企业拓展国际线路,扩大经营规模。但从不同规模企业的业务结构角度考虑,这项优惠政策更有利于降低国际航线较多的大型航空公司的税负,对国际运输收入较少的中小型航空公司不利。因为虽然经营国际航线发生的航空油料成本、飞机起降费等不允许抵扣进项税额,但进口飞机、发动机、高价周转件等所包含的进项税额仍可以抵扣。因此从事国际运输服务不需要就相关收入计算销项税额,但仍可以得到部分进项税额的抵扣。我国的中小型航空公司以营运国内航线为主,国际与地区航线多为短程航线,占比极小,而中国国际航空公司、南方航空公司、东方航空公司等大航空公司国际与地区航线和国内航线的比重基本在1:2到1:4左右。基于成本利润等多方面的考虑,我国中小型航空公司对开辟国际航线的主观需求较小,就客观而言,目前我国航空公司开辟国际航线受到民航局的严格控制,中小型航空公司开辟国际航线也较为困难。这将导致

中小型航空公司的实际税负率高于国际航线较多的大型航空公司,使中小型航空公司的发展面临相对劣势的环境,不利于提升其竞争力。

### 三、“营改增”对航空运输企业上游企业的影响

#### (一)对机场企业的影响

机场企业主要为国内外航空运输企业提供航空地面服务,在“营改增”后,其主营业务属于“物流辅助服务”税目,适用税率为6%。

##### 1. 正面影响

在原营业税政策下,机场外购产品和服务发生的增值税和营业税均得不到抵扣,同时机场为航空运输企业提供航空地面服务产生的营业税在航空运输企业也得不到抵扣,两个环节都存在重复征税。机场企业实行营业税改征增值税,可以消除营业税重复征税的弊端,使行业间的税负得到清晰的界定和分配,促进产业链的有序发展。增值税抵扣链条的完善,能够有效推动生产性服务业与生产企业、生产性服务业之间的融合发展,从长远看,能够减轻航空运输业的整体税负。

增值税政策下,为进一步完善抵扣链条,增强企业竞争力,机场企业势必在资源配置、运营模式和管理架构上进行更多创新,整合企业的业务资源和服务能力,促使具有机场特色的专业化服务走向市场,如可以为航空运输企业以外的其他大型企业提供专业化管理服务或安全、通讯技术支持等,这将有助于企业做强、做大其核心业务。此外,机场企业“营改增”后,能够把更多的内部专业化服务活动转为由外部提供,发挥市场上专业化服务单位的作用,使机场企业能够将更多精力放在其核心业务的发展上,促进机场业务能力的全面提升。随着外包服务的推广,机场企业对更多专业化服务的需求将会增加,从而促使产业链的不断延伸和各环节的不断精化细化。

##### 2. 存在的问题

机场行业是高投入、高风险、低产出的行业,由于其行业特点,“营改增”对机场行业也有一些负面影响。机场属于服务行业,在其成本费用构成中,外购原材料所占比重很小,成本费用构成以劳动力、折旧摊销和利息支出为主,主要涉及建筑业、低技术含量的劳动密集型行业(如保洁等)及金融保险业等。

然而上述行业尚未实行“营改增”改革,仍征收营业税,因此机场企业成本费用产生的可抵扣进项税额非常有限。这在“营改增”背景下,不利于机场企业服务外包的发展,加大了机场优化成本结构和运营模式的阻力。在固定资产的购置方面,机场企业固定资产中机器设备较少,而生产性不动产(如候机楼、停机坪、跑道等)较多,但此类固定资产几乎不能产生可抵扣进项税额。此外,机场投资和建设有一定的周期性,“营改增”推行时,机场企业均已处于运营状态,期初存量固定资产所包含的进项税额也不能抵扣。上述状况可能会导致机场企业流转税负的提高。

机场企业也属于广义的航空运输业,航空运输业的某些行业惯例和特点,也为“营改增”政策效应的发挥带来了一定的阻力。首先,航空运输业的定价机制给机场企业带来了一定困惑。我国机场企业实行行业指导价格制度,行业收费标准由民航总局出台相关文件规定。“营改增”后,行业指导政策尚未发生相应变化,这将导致产业链上下游企业,也即机场和航空公司之间的争议,如收费标准是否为含税价格等问题,使税负无法在上下游企业间得到合理分配。其次,在收入结算方面,机场企业也不同于一般的生产性或服务性企业。目前我国机场企业的起降服务费、地面服务费、航路费、指挥费等均通过民航局清算中心结算,收入的确认一般以一个月度为区间,业务发生、收入确认和发票开具存在一定时间差,从而易造成销项税额计算的歧义和误差。

(二)对飞机融资租赁行业的影响

飞机融资租赁目前已成为世界各国航空运输企业飞机取得的主要手段之一,也是我国航空运输企业所采用的最为普遍的飞机取得方式。飞机融资租赁不仅能够解决我国航空运输企业扩充规模资金不足的问题,也提高了资金的使用效率,对我国航空运输业的发展起到了很大的促进作用。我国飞机融资租赁行业起步较晚,由于资金的限制和外部法律、监管条件的不完善,发展一直较为缓慢。

有形动产租赁业是我国营业税改征增值税试点的重要行业之一,“营改增”后税收政策变化较大(见表5)。“营改增”推行后,经营有形动产融资租赁的单位成为增值税纳税人,其中,一般纳税人的税

率为17%,小规模纳税人的征收率为3%,对经批准从事有形动产融资租赁业务的一般纳税人,其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退的过渡政策,同时,纳税人在“营改增”政策实施前签订的尚未执行完毕的租赁合同在合同到期之前继续按照以往营业税政策的规定缴纳营业税。

表5 “营改增”前后有形动产融资租赁适用政策

公司类型		“营改增”前	“营改增”后
经中国人民银行、商务部等批准的融资租赁公司		按照“金融业”,差额缴纳营业税	旧合同到期前继续执行原营业税政策;一般纳税人新发生的有形动产融资租赁业务,应按17%的税率计算缴纳增值税,对其增值税实际税负超过3%的部分享受增值税即征即退政策;小规模纳税人实行简易征收办法,征收率为3%。
未经批准的融资租赁公司	转移货物所有权	按照销售货物缴纳增值税	旧合同到期前继续按照营业税政策全额征收营业税;一般纳税人新发生的有形动产租赁业务,应按17%的税率计算缴纳增值税,不享受“增值税实际税负超过3%的部分即征即退”;小规模纳税人实行简易征收办法,征收率为3%。
	未转移货物所有权	按照“服务业—租赁业”,全额缴纳营业税	

资料来源:根据《财政部 国家税务总局关于在全国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税收政策的通知》等文件的部分内容整理。

1. 正面影响

首先,在融资租赁行业实行“营改增”改革,使得增值税的税收链条得到了进一步完善。飞机融资租赁业,作为航空运输企业重要的上游企业,其增值税抵扣链条的接续将大大促进航空运输业的税负均衡和健康发展。同时,“营改增”也使整个融资租赁行业的税负得到了更为公平的分配,有助于增强飞机融资租赁的吸引力,推动我国融资租赁行业向更加繁荣的方向发展。

其次,如表5所述,“营改增”之前,不同的融资租赁公司其同类业务的适用税种、税基和税率存在很大不同,“营改增”在相当程度上统一了不同经营融资租赁业务的单位的税率和相关政策,向税负公平并为企业营造公平的发展环境方向迈出了重要一步。

2. 存在的问题

首先,在“营改增”之后相当长一段时间,不同经营主体的同一经营行为按照两个不同税种征税的问题依然存在。“营改增”之后,全部经营融资租赁

业务的单位,若存在试点前签订的尚未执行完毕的租赁合同,在合同到期之前继续按不同税目征收营业税,试点后签订的新合同执行增值税政策。从目前我国飞机融资租赁的发展情况看,从事飞机融资租赁的企业一般规模较大,且飞机融资租赁合同的期限一般都在12年以上,因此,增值税和营业税并行的状态在飞机融资租赁行业还将存在较长的一段时间,这将使“营改增”政策效应的发挥受到局限。“两税”并存也将使经营飞机融资租赁的企业在较长一段时间内需要同时向国税部门和地税部门纳税,增加相关人员的配置和办税成本。并且,旧合同继续执行营业税政策,只能开具普通发票,承租人不能进行进项税额的抵扣,其下游的航空运输企业也将在较长时期无法充分享受“营改增”的积极效应。此外,“营改增”后,税收政策对融资租赁的同一经济业务仍然区别对待,只有经批准从事融资租赁业务的单位,才能享受增值税实际税负超过3%的部分即征即退的过渡政策,使得经批准和未经批准经营融资租赁业务的增值税一般纳税人税收待遇不同。

其次,由于税率的提高,“营改增”后,飞机融资租赁企业面临税负上升的风险。飞机融资租赁的标的物全部来自进口,通常,由国内融资租赁公司从境外购进飞机,再租赁给国内航空运输企业。此种融资租赁方式下,大多数航空运输企业需要自行报关,进口增值税发票通常直接开具给航空运输企业,而租赁公司无法取得合法抵扣凭证,因而融资租赁公司在缴纳销项税额的同时,自身却无进项税额可抵扣,增加了税负。同时,即使是能够享受“实际税负超过3%的部分增值税即征即退”政策的经批准的融资租赁公司,也由于“即征即退”政策本身的缺陷,而未获得实质性的优惠,原因主要是现行政策对3%的基数缺乏明确规定,各地税务部门认定不一,有的按息差,有的按租息,有的则按租金全额即本息和,常常导致计算出的退税标准太高,融资租赁企业无法受益,而融资租赁本身为低利润行业,尤其是售后回租业务,其利润率一般还不到3%,因此“营改增”可能造成融资租赁业税负过高,产生亏损。这种状况不利于飞机融资租赁业务在我国的发展。

#### 四、“营改增”对航空运输企业下游客户的影响

由于我国航空货运发展尚不充分,我国航空公司的下游客户大部分是旅客,并有一小部分接受航空货运服务的企业。这使得航空公司在航空运输产业链中处于偏下端的位置。

##### (一)航空公司向下游转嫁税负可能性分析

增值税是价外税,在市场经济条件下,企业可以向消费者转嫁增值税税负。“营改增”后,航空运输业是否会借税收政策改变之机提高服务价格,是社会普遍关注的问题。

首先,近年来,随着行业政策环境的优化,以及经济发展对交通运输业提出的更高要求和更多需求,各航空公司得到了快速扩张和发展,这同时也提高了航空公司之间的竞争程度。激烈的竞争下,各航空公司为扩大市场份额往往没有向下游转嫁税负的动机和空间。其次,随着高铁在客运方面、高速公路在货运方面对航空运输业的替代和冲击,我国航空运输业的市场环境日益严峻。作为航空运输服务的提供者,航空公司的资本投入和运营成本巨大,因而其价格供给弹性较小,而航空运输服务的消费市场,则面临多样化的选择,航空运输服务的需求价格弹性很大。航空运输业在我国被定位为高端运输服务业,与大众化的交通运输方式相比本就不具有竞争优势,若转嫁税负,将进一步促使下游客户选择可替代其他交通运输方式,侵蚀已有的客户群体。此外,我国航空运输企业的利润率相对较低,从侧面反映了其定价能力较差,虽然这一价格目前受政府部门的控制,但仍可将我国整个航空运输业视为一个整体评价其定价能力。定价能力越差,其转嫁税负的能力也就较差。因此,“营改增”其实根本无法直接影响企业的价格策略。

##### (二)对下游企业专业化经营的影响

增值税实行逐环节抵扣,每一道流转环节的应纳税额等于该环节的销项税额减去上一环节的已纳税额。因此,若上一环节不纳税或者少纳税,则该环节的税款就得不到抵扣或得不到充分抵扣。虽然“营改增”之前,我国已允许企业外购货物运输劳务按照运费的7%抵扣进项税额,但抵扣仍不充分,增加了下游企业接受航空货运服务的成本。“营改增”之后,由于外购运输服务所负担的增值税可以足额抵扣,一些生产制造企业或物流企业将更愿意

采用航空货运服务,促进外包航空运输服务的发展,提高下游企业的专业化分工程度,减轻下游企业税负。“营改增”将引导下游企业选择更有效率的运输方式,集中力量发展自身的竞争优势。

### (三)客票行程单抵扣问题

增值税的扩围延长了增值税的抵扣链条,参与“营改增”的企业在从上游企业取得增值税专用发票的同时,也理应向下游企业开具增值税专用发票,作为下游企业的进项税的合法抵扣凭证。否则,增值税抵扣链条将就此中断,“营改增”的积极效应也将大打折扣。但是《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[2013]37号文附件一)第二十四条规定,纳税人接受的旅客运输服务项目的进项税不得从销项税额中抵扣。这条规定主要是考虑到税务机关往往无法明确划分接受旅客运输劳务的是企业还是个人,易造成国家税款的流失,但这条规定也人为地中断了增值税的抵扣链条,使生产经营性旅客运输劳务的进项税无法得到抵扣,导致重复课税。当前,我国航空公司的主营业务即提供旅客运输服务,航空公司在改征增值税后仍以航空运输电子客票行程单(简称客票行程单)作为旅客的付款凭证和报销凭证,不能作为抵扣进项税的凭证,给下游客户带来很大不便,应当尽快寻求合理的途径加以解决。

## 五、相关政策建议

### (一)加快增值税扩围的步伐

为解决“营改增”改革后,增值税抵扣链条仍不完整的问题,充分发挥增值税的中性作用,“营改增”的试点行业应进一步有序扩大,应在充分考虑“营改增”收益及征管可行性的基础上,将更多的生产性服务业纳入。应逐步将增值税的征收范围扩大到邮电通信业、建筑业、不动产销售、金融保险业等行业,通过进项税额的抵扣消除现存的重重复课税,直接或间接降低航空运输企业及其相关产业的税收负担。如相关行业改征增值税后,航空运输企业发生的客票代理手续费、房屋租赁费、飞行训练费等均可获得抵扣,机场建设相关基础设施也可以按照增值税的相关规定抵扣进项税额,从而间接降低航空运输企业的运营成本,完善整个航空运输业的增值税抵扣链条。

### (二)制定更为合理的“营改增”过渡期增值税抵扣政策

我国当前的“营改增”政策规定对存量固定资产及其折旧不允许抵扣,我国的航空运输业正处于成长期,但是,航空运输企业最主要的固定资产飞机及其配件通常价值高,且折旧时间长,推行“营改增”时尚存的账面价值往往很大,如不能将这部分固定资产所含增值税进行抵扣,将增加航空运输企业的税收负担。因此,应当根据交通运输业,尤其是航空运输业等固定资产比重较高企业的特点,允许抵扣一定比例的存量固定资产所含进项税。

### (三)进一步完善融资租赁行业的相关政策规定

融资租赁行业的业务有其不同于其他行业的特点,且其在我国的发展历史较短,又是现代经济不可或缺的部分,因此,应当对融资租赁行业进行更加深入的调研,改良现行的相关增值税规定,以鼓励其发展。如,重新考虑融资租赁各类业务的税率,研究融资租赁与其他现代服务业一样实行6%税率的可行性;明确“即征即退”政策中,税负3%的计算基数,应当以息差,即租息减去利息支出的差额为基数,以使融资租赁公司真正能够享受到税收优惠待遇。同时,提高退税的审批效率,缩短退税时间,减少融资租赁企业因退税款被占压而增加的资金成本;直租业务无法取得符合条件的增值税专用发票的,允许融资租赁公司在提供一定的证明材料以证明该项业务确属本公司的融资租赁业务后,抵扣购入设备的进项税额。

### (四)建立合理的客运发票抵扣制度

鉴于接受旅客运输服务项目的进项税额不得从销项税中抵扣的规定给航空运输企业的下游企业带来很多不便,因此我国应当尽快制定合理的客运发票抵扣制度。目前,航空运输企业提供旅客运输服务开具的唯一单据为客票行程单,客票行程单由国家税务总局负责统一管理,套印国家税务总局发票监制章,并纳入发票管理范围。客票行程单是旅客的付款凭证和报销凭证,具有普通发票的性质。由于现有政策的变更需要一个循序渐进的过程,因此,短期内,可以考虑以客票行程单为依据抵扣增值税的方法,一般纳税人根据客票行程单上注明的价款



计算可抵扣的增值税进项税额,并提供相应的资料证明接受旅客运输服务是企业生产经营过程中发生的,而非个人行为。这种方法政策衔接性和可操作性比较强,并且可以减少企业为开具或取得增值税专用发票而付出的成本。

从长期看,为规范我国交通运输业增值税的抵扣制度和专用发票的使用,应逐渐将提供旅客运输服务纳入开具增值税专用发票的范围,下游企业凭借取得的专用发票抵扣进项税额。根据增值税专用发票不能开具给普通自然人的规定,下游企业需向航空运输企业提供税务登记证等相关资料,证明其一般纳税人资格后才能取得专用发票,手续较为复杂。并且航空运输企业客运业务发生频繁,需要开具大量专用发票,对航空运输企业的发票开具系统的维护,以及税务部门的监督和检查都提出了较高的要求,需要企业和税务部门投入较高的成本。对此,可以借鉴税改后的货物运输增值税专用发票,设计旅客运输增值税专用发票,并进行专门管理。旅客运输增值税专用发票除一般的增值税专用发票能够体现的内容外,还应体现旅客的个人信息、与企业的关系、起运地、到达地,以及该项运输服务与企业经营活动的关系等,有关资料应提前在税务部门备案。为防止企业员工将个人费用在企业中抵扣,可以针对不同行业的企业每期设置一定的抵扣限额。

(五)提高航空运输企业的定价能力,使税负在航空运输相关上下游环节间合理分配

“营改增”在航空运输业带来了显著的减税效应,对我国航空运输业的发展是一大利好。增值税是间接税,理论上,纳税人可以轻易将税负向下一环节转嫁,并使税负由最终的消费者承担。但考虑到我国航空运输业价格主要由政府部门掌控的特点,由于航空运输产业链中的企业无法掌握定价权这一转嫁税负的工具,因而税负的变动很难向下一环节转嫁,这也同时意味着“营改增”给航空运输业带来的税收收益通常止于本环节,较少传递给消费者。市场是企业乃至行业生存和发展的根本,“营改增”为航空运输业营造了良好的发展环境,但为在公路、铁路等可替代运输方式中突出竞争优势,政府管理部门应当适当调整航空运输企业的相关价格决定机制与结算方式,给予航空公司更多的自主权,以提高

其航空运输业的市场竞争力,并使税负在航空运输相关上下游环节间得到合理分配。

参考文献:

[1] 平新乔. 增值税与营业税的福利效应研究[J]. 经济研究,2009,(09):66-80.  
[2] 魏陆. 扩大增值税征收范围改革研究[J]. 经济问题探索,2011,(07):139-143.  
[3] 贾康,施文波. 关于扩大增值税征收范围的思考[J]. 中国财政,2010,(19):39-41.  
[4] 路春城,李磊. 现行增值税扩围:理论分析与现实选择[J]. 山东经济,2010,(05):127-131.  
[5] 姜明耀. 增值税征收范围与免税范围探讨[J]. 税务与经济,2011,(05):84-87.  
[6] 李文. 税制改革中的国际竞争力原则:从主要税种变化的视角[J]. 经济与管理评论,2013,(05):98-104.  
[7] 王如燕,吴丽梅,邹展霞,吴蔚. 对交通运输业“营改增”试点问题的思考[J]. 税务研究,2013,(04):21-24.  
[8] 刘雅. 完善交通运输业“营改增”相关政策的建议[J]. 税务研究,2013,(06):26-29.  
[9] 刘松颖. “营改增”对交通运输企业税负的影响及对策分析——以北京某大型国有物流集团为例[J]. 山西财经大学学报,2013,(09):24-25.

(责任编辑:韩 斌)

