



## 增值税改革对交通和物流业影响分析（第一部分）

### 背景

目前上海的增值税改革正在进行中。北京、天津和重庆也有望在今年7月1日开始试点，其他省份也力争在2013年初开始试点工作。上海的很多企业已经进行了改革后的增值税纳税申报，随之出现的是在改革中诸多具有挑战性的实际问题。对于交通和物流业而言，挑战是巨大的，涉及增值税的方方面面，例如：不同类型的服务适用不同的增值税税率，进项税金抵扣涉及以增值税发票抵扣，销售额减除项目抵扣，部分进项税额无法抵扣的问题；某些劳务是否可以享受零税率、免税还是在应税范围之内；是否需要履行代扣代缴义务以及复杂的会计核算和发票开具流程。

交通运输和物流辅助服务业所出现的这些复杂问题是由一系列因素造成的。

交通运输业的税率发生了明显的变化，从以前按3%的税率缴纳营业税变成了按11%的税率缴纳增值税。物流辅助服务业的税率变化相对较小，由以前按5%的税率缴纳营业税变成了按6%的税率缴纳增值税。

交通运输和物流辅助服务业从性质上来说，都涉及人或者货物在不同地区之间的移动。然而，目前仅在上海一个地区进行增值税试点改革。

交通和物流行业通常仅有很小的利润空间,如果其增值税负不能全部转嫁给消费者,那么这本来就很小的利润空间将会受到重大的影响。

这些行业的另外一个特点是市场细分,这就意味着一个运输过程会涉及到不同的服务提供商,并由此产生不同的增值税合规要求。

交通运输和物流辅助服务业企业改交增值税后,在对外提供服务时会有增值税销项税产生,但除非他们购买新的运输工具或者固定资产,否则不会有较大金额的进项税额来进行抵扣。

我们看到上海的税务机关正在积极帮助相关企业来解决这些问题。实践中已经出台相关政策,对由于增值税改革导致税负上升的企业给予财政补贴。下文将对此进行具体讨论。

本期中国快讯旨在评估增值税改革对上海的交通运输业和物流辅助服务业所产生的一些影响,探讨与之相关的一些问题并提出可能的解决方案。第一部分的讨论(即本期中国快讯)着眼于试点政策下交通运输业和物流辅助服务业的范畴。第二部分的讨论(将于六月份以中国快讯的形式发出)重点探讨增值税改革对该行业内不同服务提供商的具体影响。

## 试点范围

### 交通运输业和物流辅助服务业之比较

对于任何类型的服务提供企业,首先要对改革所涵盖的范围加以考虑,尤其要考虑本企业是否会被归入交通运输业还是物流辅助服务业,或者两者的性质兼而有之。之所以要先做这样的区分是因为,交通运输业要按11%的税率缴纳增值税,而物流辅助服务业则适用6%的税率。

根据财税[2011]111号文件的规定,交通运输业是指使用运输工具将货物或者旅客送达目的地,使其空间位置得到移动的业务活动,包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务,但暂不包括铁路运输服务。我们将改革中涉及的交通运输服务总结如下:

交通运输服务类型	试点政策中列明的项目(不完全列举)
陆路运输服务	指通过陆路(地上或者地下)运送货物或者旅客的运输业务活动,包括公路运输、缆车运输和索道运输。
水路运输服务	指通过江、河、湖等天然、人工水道或者海洋航道运送货物或者旅客的运输业务活动,也包括海洋运输的程租和期租业务。 程租业务,是指海洋运输业企业为租船人完成某一特定航次的运输任务并收取租赁费的业务。 期租业务,是指海洋运输企业将配备有操作人员的船舶承租给他人使用一定期限,承租期内听候承租方调遣,不论是否经营,均按天向承租方收取租赁费,发生的固定费用均由船东负担的业务。
航空运输服务	指通过空中航线运送货物或者旅客的运输业务活动,也包括航空运输的湿租业务。
管道运输服务	指通过管道设施运输气体、液体和固体物质的运输业务活动。

试点政策对物流辅助服务的范围做了一般性地界定,具体来说包括以下服务:

物流辅助服务类型	试点政策中列明的项目 (不完全列举)
航空服务	包括安全检察服务、停机坪管理服务、飞机清洗消毒服务、飞机起降服务、飞行通讯服务、地面信号服务、飞机安全服务、飞机跑道管理服务、航空摄影和航空测量服务。
港口码头服务	包括船舶通讯服务、航道管理服务、航道疏浚服务、灯塔管理服务、船舶引航服务, 理货服务、海上船舶溢油清除服务和水上交通管理服务。
货运客运场站服务	包括货物配载服务、运输组织服务、中转换乘服务、车辆调度服务、票务服务和车辆停放服务。
打捞救助服务	包括船舶人员救助、船舶财产救助、水上救助和沉船沉物打捞服务。
货物运输代理服务	指接受货物收货人、发货人的委托,以委托人的名义或者以自己的名义,在不直接提供货物运输劳务的情况下,为委托人办理货物运输及相关业务手续的业务活动。
代理报关服务	指接受进口货物的收、发货人的委托,代为办理报关手续的业务活动。
仓储服务	指利用货场或者其他场所代客贮放、保管货物的业务活动。
装卸搬运服务	指使用装卸搬运工具或者人力、畜力将货物在运输工具之间、装卸现场之间或者运输工具与装卸现场之间进行装卸和搬运的业务活动。

判断某项服务是归属交通运输服务还是物流辅助服务有时会存在一定的困难。根据原营业税规定,使用自有的运输工具所提供的服务属于交通运输范畴(具体规定,请参见国税发[2003]121号文件)。试点政策下应该也是按照这样的规定来操作的。因此,我们可以大概做出这样的推断,即:如果某项服务过去按3%缴纳营业税,那么这项服务就很可能归入交通运输范畴,如果以前是按5%缴纳营业税,那么就很可能属于物流辅助服务。

如果一个企业同时提供交通运输和物流辅助服务,就需要分别进行核算。否则,所有的服务都将适用11%的增值税税率。

#### 增值税差额征税

在原营业税框架下,交通运输业按3%缴纳营业税,而物流辅助服务业的适用税率为5%。值得注意的是,二者都是按差额缴纳营业税的。也就是说,二者的营业税不是按照收入总额征收,而是按照收入净额征收的。实践中,在计算缴纳营业税时,允许交通运输业和物流辅助服务业从收入中扣除部分费用。允许扣除的费用种类在沪地税一[1995]60号,沪地税一[1999]86号和沪地税货[2010]28号以及国家税务总局发布的国税发[2003]121号文件中进行了规定。但需要注意的是,不同的省份可能会有不同的扣除标准。

这些法规现在看来仍然十分重要。试点政策基本延续了这些法规的精神,只是基于增值税立法原理稍微做了一些修改。原则上,如果这些费用应交增值税,那么就可以作为进项税直接予以抵扣。但是,如果这些费用应交营业税,则通过对销售额抵减进行抵扣,但前提是这些费用属于原营业税政策下可扣除的项目。

很明显,一旦增值税改革在全国范围的所有行业中铺开,这些问题出现的几率就会大大降低。



## 跨境服务

增值税试点和财税[2011]131号文件给予跨境服务很多优惠政策。这些规定看似简单,但在执行中却存在很多复杂的问题。我们将相关优惠政策总结如下:

服务类型	条件	税务处理
完全在境外提供的应税服务	尚未明确	
国际运输服务-许可类	国际运输服务提供者需取得相关的国际运输经营许可证	零税率
国际运输服务-非许可类	国际运输服务提供者未取得相关的国际运输经营许可证	免税
物流服务出口	<ul style="list-style-type: none"><li>• 储存地点在境外的仓储服务</li><li>• 向境外单位提供的物流辅助服务(仓储服务除外)</li></ul>	免税
服务进口	在境内未设有营业机构的境外单位或个人向其上海的客户提供服务	以其代理人为增值税扣缴义务人;若无代理人,则由接受方代扣代缴。如果接受方是增值税一般纳税人且提供相关文件资料,可以抵扣增值税进项税。

上述规定在实践执行中产生了如下问题:

- 如果有部分服务在中国境内提供应该如何处理?所有的服务是否就不再属于增值税应税劳务了?举例来说,如果有一艘船进入上海的港口取货或者交货,这是否可以被认定为部分服务在中国境内提供?如果对整个服务的境内部分单独收费,那么剩余的部分是否会被认定不在增值税应税范围之内?
- 如果境外的单位向其上海的客户 provide 交通运输或者物流辅助服务且接受方为营业纳税人,该接受方是否需代扣代缴增值税?如果其客户是小规模纳税人又该如何处理?如果扣缴,适用的税率又是多少?接受方在进行增值税进项税抵扣的时候,又该需要提交哪些文件?
- 纳税人如要享受服务出口的优惠政策该提交哪些文件?是否需要税务机关的预先批准?

## 进项税额转出

在很多情况下,交通运输业和物流辅助服务业企业需要做进项税额转出。在进行进项税额转出时,通常难以准确划分进项税额。实践中需要做进项税转出的情形包括:

- 向本企业员工提供交通运输服务
- 接受的旅客运输服务
- 提供的交通运输服务或者物流辅助服务免缴增值税（例如：某些服务的出口）
- 提供完全在境外消费的交通运输服务或者物流辅助服务
- 与非正常损失相关的服务
- 自用的交通运输工具

### 财政补贴

上海税务机关在最近公布的沪财税[2012]5号文件中规定，对于改革前后，企业实际税负确实是有所增加的，可向财税部门提出实施财政扶持政策的申请。虽然目前对可以申请补贴的企业范围尚未加以限定，但我们预测，最终能够成功申请到财政补贴的企业将集中在交通运输业和物流辅助服务业。有消息表明许多交通运输业和物流辅助服务业的纳税人在税改后税负有所上升。据我们所了解的情况，许多交通运输业纳税人已经成功申请到财政补贴。

我们将在下个月出版的中国快讯中探讨改革对交通运输业和物流辅助服务业领域中不同服务提供商所产生的具体影响，敬请期待。

# 联系我们

## 何坤明

税务服务主管合伙人  
中国和香港特别行政区  
电话: +86 (10) 8508 7082  
khoonming.ho@kpmg.com

## 北京/沈阳

### 凌先肇

税务服务主管合伙人  
华北区  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## 青岛

### 彭晓峰

电话: +86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## 上海/南京

### 卢奕

税务服务主管合伙人  
华中区  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## 杭州

### 吴智广

电话: +86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## 成都

### 周咏雄

电话: +86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## 广州

### 李一源

电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## 福州/厦门

### 李瑾

电话: +86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## 深圳

### 孙桂华

税务服务主管合伙人  
华南区  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## 香港

### 杨嘉燕

电话: +852 2143 8753  
karmen.yeung@kpmg.com

## 华北区

### 凌先肇

税务服务主管合伙人  
华北区  
电话: +86 (10) 8508 7083  
david.ling@kpmg.com

## 冯栢文 (Vaughn Barber)

电话: +86 (10) 8508 7071  
vaughn.barber@kpmg.com

## 邱占广

电话: +86 (10) 8508 7512  
roger.di@kpmg.com

## 古军华

电话: +86 (10) 8508 7095  
john.gu@kpmg.com

## 贾肖肖

电话: +86 (10) 8508 7517  
jonathan.jia@kpmg.com

## 马源

电话: +86 (10) 8508 7076  
paul.ma@kpmg.com

## 彭晓峰

电话: +86 (10) 8508 7516  
+86 (532) 8907 1728  
vincent.pang@kpmg.com

## 黄伟光

电话: +86 (10) 8508 7085  
michael.wong@kpmg.com

## 延峰

电话: +86 (10) 8508 7508  
irene.yan@kpmg.com

## 张宇

电话: +86 (10) 8508 7511  
leonard.zhang@kpmg.com

## 张豪

电话: +86 (10) 8508 7509  
tracy.h.zhang@kpmg.com

## 赵希尧

电话: +86 (10) 8508 7096  
abe.zhao@kpmg.com

## 赵彤

电话: +86 (10) 8508 7515  
catherine.zhao@kpmg.com

## 李京漠

电话: +86 (10) 8508 7536  
kevin.lee@kpmg.com

## 周重山

电话: +86 (10) 8508 7610  
ec.zhou@kpmg.com

## 华中区

### 卢奕

税务服务主管合伙人  
华中区  
电话: +86 (21) 2212 3421  
lewis.lu@kpmg.com

## 周咏雄

电话: +86 (21) 2212 3206  
+86 (28) 8673 3916  
anthony.chau@kpmg.com

## 池澄

电话: +86 (21) 2212 3433  
cheng.chi@kpmg.com

## 何超良

电话: +86 (21) 2212 3406  
chris.ho@kpmg.com

## 江莉莉

电话: +86 (21) 2212 3359  
lily.kang@kpmg.com

## 梁新彦

电话: +86 (21) 2212 3488  
sunny.leung@kpmg.com

## 吴智广

电话: +86 (21) 2212 2881  
+86 (571) 2803 8081  
martin.ng@kpmg.com

## 大谷泰彦

电话: +86 (21) 2212 3360  
yasuhiko.otani@kpmg.com

## 王军

电话: +86 (21) 2212 3438  
john.wang@kpmg.com

## 翁晔

电话: +86 (21) 2212 3431  
jennifer.weng@kpmg.com

## 王磊 (Lachlan Wolfers)

电话: +86 (21) 2212 3515  
lachlan.wolfers@kpmg.com

## 谢忆璐

电话: +86 (21) 2212 3422  
grace.xie@kpmg.com

## 许子冲

电话: +86 (21) 2212 3404  
zichong.xu@kpmg.com

## 张日文

电话: +86 (21) 2212 3415  
william.zhang@kpmg.com

## 董诚

电话: +86 (21) 2212 3605  
cheng.dong@kpmg.com

## 黄及时

电话: +86 (21) 2212 3605  
david.huang@kpmg.com

## 郑達隆

电话: +86 (21) 2212 3080  
dylan.jeng@kpmg.com

## 饶戈军

电话: +86 (21) 2212 3208  
amy.rao@kpmg.com

## 周波

电话: +86 (21) 2212 3458  
michelle.b.zhou@kpmg.com

## 华南区

### 孙桂华

税务服务主管合伙人  
华南区  
电话: +86 (755) 2547 1188  
eileen.gh.sun@kpmg.com

## 何晓宜

电话: +86 (755) 2547 1276  
angie.ho@kpmg.com

## 李瑾

电话: +86 (755) 2547 1128  
+86 (592) 2150 888  
jean.j.li@kpmg.com

## 李雁

电话: +86 (755) 2547 1198  
jean.li@kpmg.com

## 李一源

电话: +86 (20) 3813 8999  
lilly.li@kpmg.com

## 廖雅芸

电话: +86 (20) 3813 8668  
kelly.liao@kpmg.com

## 杨彬

电话: +86 (20) 3813 8605  
bin.yang@kpmg.com

## 香港

### 刘麦嘉轩

税务服务主管合伙人  
香港特别行政区  
电话: +852 2826 7165  
ayasha.lau@kpmg.com

## 艾柏熙 (Chris Abbiss)

电话: +852 2826 7226  
chris.abbiss@kpmg.com

## 包迪云 (Darren Bowdern)

电话: +852 2826 7166  
darren.bowdern@kpmg.com

## 甘毅信 (Alex Capri)

电话: +852 2826 7223  
alex.capri@kpmg.com

## 霍宁恩 (Barbara Forrest)

电话: +852 2978 8941  
barbara.forrest@kpmg.com

## 甘兆年 (Charles Kinsley)

电话: +852 2826 8070  
charles.kinsley@kpmg.com

## 孔達信 (John Kondos)

电话: +852 2685 7457  
john.kondos@kpmg.com

## 梁愛麗

电话: +852 2143 8711  
alice.leung@kpmg.com

## 伍耀辉

电话: +852 2143 8709  
curtis.ng@kpmg.com

## 潘嘉礼 (Kari Pahlman)

电话: +852 2143 8777  
kari.pahlman@kpmg.com

## 譚培立 (John Timpany)

电话: +852 2143 8790  
john.timpany@kpmg.com

## 陈伟德 (Wade Wagatsuma)

电话: +852 2685 7806  
wade.wagatsuma@kpmg.com

## kpmg.com/cn

本刊所载资料仅供一般参考用,并非针对任何个人或团体的个别情况而提供。虽然本所已致力提供准确和及时的资料,但本所不能保证这些数据在阁下收取本刊时或日后仍然准确。任何人士应在没有详细考虑相关的情况及获取适当的专业意见下依据本刊所载资料行事。

© 2012 毕马威会计师事务所 — 香港合伙制事务所, 是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。© 2012 毕马威企业咨询(中国)有限公司 — 中国外商独资企业, 是与瑞士实体 — 毕马威国际合作组织 (“毕马威国际”) 相关联的独立成员所网络中的成员。版权所有, 不得转载。毕马威的名称、标识和 “cutting through complexity” 均属于毕马威国际的注册商标。