

# 财会月刊

AIKUI YUEKAN 邮发代号:38-2

本刊学术顾问所在单位

财政部	北京大学	中国注册会计师协会
国家审计署	清华大学	中国总会计师协会
中国会计学会	复旦大学	中国内部审计协会
中国人民大学	南京大学	北京国家会计学院
华中科技大学	武汉大学	中南财经政法大学
西安交通大学	厦门大学	上海财经大学
华南理工大学	中山大学	西南财经大学
北京交通大学	南开大学	东北财经大学
对外经贸大学	四川大学	中央财经大学
首都经贸大学	湖南大学	天津财经大学
北京工商大学	暨南大学	江西财经大学
武汉理工大学	西北大学	南京财经大学
上海理工大学	兰州大学	广东财经大学
中国海洋大学		



2014.5上

查看版面大图

### 版面导航

- 学术交流
- 改革探索
- 工作研究
- 审计园地
- 案例分析
- 会计电算化
- 税法法规
- 参考借鉴
- 疑难解答
- 会计考试

### 参考借鉴

- 反观知名房企土地增值税欠税之争
- IASB准则变革中“控制”概念的转变及影响
- 从理论到实务推解资产负债表债务法
- 控股权取得日合并资产负债表编制解析
- 生产企业出口货物“免、抵、退”税问题研究
- 以历史成本计量的外币非货币性项目期末余额调整
- 企业取得非经常性收益的账务处理
- 交通运输企业“营改增”后税负为何不降反升

文章检索:  检索标题 检索内容

2014年第9期  
总第685期

财会月刊(上)

参考借鉴

## 交通运输企业“营改增”后税负为何不降反升

【作者】

陈林

【作者单位】

(杭州职业技术学院金都管理学院 杭州 310018)

【摘要】

【摘要】“营改增”基于我国目前“结构性减税”大背景而推进,试点改革使大部分中小企业实现了减负目标,但部分交通运输企业“营改增”之后却出现了税负“不降反升”现象。本文基于增值税税负原理,阐明交通运输企业税负增加的内在机理,找出蕴含于内的深层原因。

【关键词】营改增 税负原理 销项税额 进项税额

### 一、研究背景

增值税和营业税两税并存显现出不少弊端,为了完善税制,促进产业发展和经济调整,简化税收征管,在“结构性减税”的改革大背景下,2012年1月上海首先拉开“营改增”的序幕,随后全国不少省市加入试点,到2013年8月改革进入提速期,试点扩容按照行业在全国逐步推开,预期营业税在“十二五”期间将退出历史舞台。

“营改增”作为我国历史上一次非常重大而影响深远的税制改革,其对企业税负增减影响成为首要关注点。交通运输业是首批进行试点改革的行业之一,改革对交通运输企业税负产生了不小的影响。具体来看,其影响效应具有双面性,既有正向效应,也有负向效应。正向效应下部分企业税负下降,主要集中在小规模纳税人企业,达到了减负目的;负向效应下部分企业税负未降反升,主要集中在一般纳税人企业,据测算,短期内50%以上企业税负有所增加。

### 二、增值税税负原理

增值税对货物和劳务流转过程中产生的增值额课税,是一种价外税,国际上普遍采用购进扣税法计税,增值税具有道道征税、环环抵扣的特征。增值税税负的衡量指标有两个,一个是绝对数,另一个是相对数。

增值税税负绝对数是企业向税务机关实际缴纳的增值税额,等于销项税额减去进项税额。相对数是指在一定时期内,企业实际缴纳的增值税额与同期企业收入总额的比率。税负相对数=(销项税额-进项税额)/企业总收入,进一步表示为:(销售额×税率-进项税额)/企业总收入。相对数将企业总收入考虑在内,也就是考虑企业对税负的承受能力,以此来考量税负更具科学性。

影响企业增值税税负的因素不具单一性,需要进行多维度探析。首先需要考虑企业总收入变化情况,如果企业收入快速增加,则具备承担更多税收的能力,税款如果与收入同步增加,企业的税负也不全明显提升;如果企业收入不变或有所下降,则承受税款的压力上升,税款稍有增加,税负就会加重。

如果先将税率这个因素抽象化,那么销项税额和进项税额两者之间也存在多种状态。假设销项税额的变动为M,进项税额的变动为N,则存在如下四种状态:①当M和N均增加时,如果M>N,那么税负增加;如果M<N,那么税负下降。②当M和N均下降时,如果M>N,那么税负下降;如果M<N,那么税负上升。③当M上升、N下降时,税负上升。④当M下降、N上升时,税负下降。

在考虑企业增值税税负影响时,最为重要的是要考虑企业部分购进项目的持续可使用性,某些购进项目会成为未来相当长时间内的成本支出,例如购进固定资产,采购额度往往较大,发生在当期时一次性扣除税款,这会直接导致当期税负大幅度变化甚至出现税额为负的情形。换言之,分析税负影响必须考虑当前国家及企业的经济状况

以及固定资产采购情况。

### 三、“营改增”对交通运输企业税负的影响剖析

在分析“营改增”对交通运输企业税负的影响时，本文只考虑企业单独提供交通运输劳务并取得运输收入，不存在其他取得收入的项目，那么在考量税负的相对数这一指标时，企业的销售额与企业总收入基本等同。

1. 假定短期内企业总收入不变。短期内，社会经济对交通运输劳务的总需求基本呈稳态，不会因为“营改增”而发生数量变化，因而可以假定，全社会对劳务的需求总量是一定的。在既定的劳务需求总量下，企业收入主要受价格因素影响，在市场经济条件下，价格是供给和需求博弈的产物。

从供给方看，根据交通运输企业的行业属性，交通运输业投入运营的首要条件是运输工具的配备，在运输工具投入上所需初始资金量大、增加投资费用多，运力调整难度大，并且对技术改进要求相对较小，竞争者数量众多，因而在短期内企业通常只能在现有的运力下提供运输劳务，所以供给价格缺乏弹性，短期内企业运力和经营情况变动不大。

从需求方看，在既定的需求下，市场提供运输劳务的企业众多，消费者的选择面很广，因而交通运输企业的需求价格弹性较大，消费者对价格变动较为敏感。倘若交通运输企业通过提高运输价格来弥补税收损失，会导致消费者对本企业的运输需求减少，导致企业总收益下降更快，损失更大。因此在短期内，交通运输企业的运力不会出现太大变动，企业所收取的运费也不会大幅上涨，因此运输收入也不会有太大变化。

基于以上分析，我们可以将企业收入的细微变动模糊化，认为在短期内，交通运输企业的收入不变。并以此作为我们分析的基本假设。

2. 销项税额方面。基于前文的假设，可知纯交通运输企业销售额等于企业总收入，在企业总收入不变的假设前提下销售额也不会发生变动。所以，企业销项税额增加主要归于试点改革前后交通运输企业的税率变化较大。

改革前，交通运输企业提供的运输劳务缴纳营业税，适用税率3%；试点改革后，对增值税一般纳税人企业运输劳务征收增值税，适用税率11%。比较“营改增”前后的税率变化，交通运输企业一般纳税人税率上升了8%，这是导致销项税额上升的重要因素。

3. 进项税额方面。根据前文的理论分析，税负是否增加取决于销项税额与进项税额的变动关系，在总收入既定不变、税率一经政策确定也不会发生随意变动的情况下，进项税额变动成为影响税负变动的最主要因素。

进项税额是企业购进货物及劳务所承担的增值税税款，对进项税额进行分析，首先要分析交通运输企业的成本结构。交通运输企业成本分为外购成本以及内部成本两大部分，其中：外购成本包括外购货物和外购服务两大类，外购货物包括外购运输设备、办公用品、成品油、水电煤等，外购服务包括修理修配、港口码头装卸搬运、仓储服务等；内部成本主要集中在人力成本，包括人员工资、福利费等。

(1) 固定资产的影响。通过对交通运输企业的成本结构分析可知，固定资产在企业成本核算中占比大，直接影响到企业可抵扣的进项税额。那么在“营改增”期间，交通运输企业是否大量购进固定资产？

通过对部分试点企业进行调研，发现试点改革后企业并没有大张旗鼓添置固定资产，主要是基于以下原因：首先，固定资产有其使用周期。交通运输企业所购入的运输、办公等类型的固定资产通常使用年限较长，在试点之前企业就已经投入使用，目前阶段并无更新需求，所以不会大规模购置，也就不会出现进项税额的大额抵扣。其次，出于自身财务状况及成本控制的考虑，企业也不会纯粹为了享受进项税额抵扣而大量购进固定资产。

(2) 未实现抵扣的进项税额的影响。如果不考虑固定资产所占比重，通过对交通运输企业进行成本测算，油费和修理费等占企业总成本的30%~40%、过路过桥费等占30%~40%、人力成本占30%~40%。其中只有外购符合抵扣条件并且取得相应抵扣凭证的进项税额才属于抵扣范围，如油费和修理费等。根据现行《增值税暂行条例》规定，过路过桥费和人力成本不属于抵扣范围之内，从测算比例来看不可抵扣项目的占比达到了6~8成。

如果考虑固定资产所占比重，通过成本测算，固定资产所占比重约为40%~50%、油费和修理费占8%~10%、过路过桥费占5%~10%、人力成本约占10%~20%，粗略估算，可抵扣部分接近6~7成，不可抵扣部分占到3~4成。

那么，需要考虑在增值税条例规定可抵扣项目中企业有多少实现了抵扣。通过调研发现，由于交通运输企业的行业特性，某些本可以抵扣项目由于没有取得抵扣凭证，导致不得抵扣。这些项目主要是修理费用和加油费等，其无法抵扣有以下原因：通常情况下，一般纳税人要申请抵扣需取得增值税专用发票。但在实务中由于交通运输企业

多从事跨地区运输业务，发生的可抵扣费用支出具有随意性，经常出现可抵扣项目难以取得增值税专用发票的情况。例如修理费，如果交通运输企业选择小规模纳税人提供修理服务，那么通常就无法直接开具增值税专用发票；另外的加油费，如果是小型加油站，可能没有资格开具增值税专用发票，或者由于开具发票手续繁杂，驾驶员为减少麻烦，并未将营业执照复印件等证明材料随身携带，通常不愿意开具增值税发票。

由上可知，交通运输企业“营改增”后税率上升，固定资产采购规模并未大幅度增加，不可抵扣项目占比较高，同时本该抵扣项目由于未取得抵扣凭证而不得抵扣，以上诸多原因导致了税负不降反升的现象。

#### 主要参考文献

1. 白景明. 增值税税负与价格的基本关系. 价格理论与实践, 2013; 2
2. 夏杰长, 管永昊. “营改增”之际的困境摆脱及其下一步改革, 2013; 6
3. 潘文轩. “营改增”试点中部分企业税负“不减反增”现象分析. 财贸研究, 2013; 1
4. 贾廉. 为何我国营业税要改征增值税. 中国财经报, 2011-11-22

 [立即下载](#)

[下一篇](#)

[返回本期](#)

[返回标题](#)