

“营改增”后部分企业 税负不降反增的问题分析

韩俊华¹(副教授), 干胜道²(博士生导师)

(1.安徽财经大学会计学院, 安徽蚌埠 233030; 2.四川大学商学院, 成都 610064)

【摘要】本文首先分析了“营改增”企业税负变化的影响因素,即行业税率差异、增值税抵扣链中断、增值率变化等,然后建立价格模型分析“营改增”后税收抵扣链中断、行业税率差距、增值率的价格效应,由此得出结论:缩小行业税率差距(简化、降低税率)、放宽增值税抵扣范围,这样能减少企业税负,实现行业公平。

【关键词】营业税; 增值税; 营改增; 价格效应; 增值率

上海“营改增”改革试点效果明显,截至2012年6月25日,90%的企业税负降低,与2011年同期税负相比,降幅达10%,其中小规模纳税人税负降低尤其明显,降幅达40%。到2012年底上海企业税负减轻166亿元,租赁业、文化产业、鉴证服务、信息技术业税负普遍降低,但物流业、交通运输业税负不降反增,仓储运输业28%的企业税负增幅超过10%,到2013年2月底,试点企业减税550亿元,增负企业由10%下降至5%,并呈逐月下降趋势。

总的看,“营改增”试点的效果可以概括为“三个效应”,即减税效应、财政体制改革倒逼效应、产业发展效应。而“营改增”的少部分企业试点后税负增加,则主要是“营改增”改革对不同行业税负影响不同,因为不同的行业产业链、产品利润率、资本有机构成、税率、税制、税收优惠政策不同。基于此,本文试图分析“营改增”对企业税负的影响以及“营改增”税负的价格效应。

一、“营改增”税负影响因素分析

设A企业销售收入为R,增值税税率为 t_1 ,营业税税率为 t_2 ,购进货物总金额为C,第i种商品或劳务的可抵扣金额为 C_i ;货物没有期初期末余额(不影响结果的正确性),因各种原因可能发生增值税抵扣链中断(如成本构成无法取得增值税发票,增值税发票不符合抵扣要求、免税等); $C > C_i$ 。则:

“营改增”后B企业的税负变化额为:

$$T = t_1 R - \sum t_1 C_i - t_2 R \quad (1)$$

式中: $t_1 R$ 表示销项税额; $\sum t_1 C_i$ 表示所有可抵扣商品的进项税额的合计数; $t_2 R$ 表示“营改增”前应缴纳的营业税额。

则“营改增”税负变化率为:

$$T' = \frac{t_1 R - \sum t_1 C_i - t_2 R}{R} = t_1 - t_2 - \frac{\sum t_1 C_i}{R} \quad (2)$$

设 \bar{t} 表示进项税平均税率,则:

$$T' = t_1 - t_2 - \frac{\sum t_1 C_i}{R} = t_1 - t_2 - \bar{t} \frac{\sum C}{C} \times \frac{C}{R} \quad (3)$$

式中: $(t_1 - t_2)$ 表示“营改增”后税率变动的增(减)税效应; $-\frac{\sum t_1 C_i}{R}$ 表示进项税额抵扣的减税相应; T' 表示“营改增”后税负变化净效应; $\frac{\sum C}{C}$ 表示购进商品增值税进项税额可抵扣比重; $\frac{C}{R}$ 表示销售成本率。

由式(3)可知,“营改增”后服务业税负影响因素包括增值税税率(t_1)、行业税负差距(\bar{t})、营业税税率(t_2)、购进商品增值税进项税额抵扣比重、产品销售成本率(或毛利率、增值率)。

从式(3)各变量因素可以看出,增值税税率越大(当前增值税税率分为17%、13%、11%、6%、3%、0、免税),则购进货物行业税负差距($t - \bar{t}$)越大,企业税负越重;营业税税率越大,企业税负越轻;因购进货物部分增值税进项税额抵扣链中断,则不可抵扣商品金额越大,企业税负越重;毛利率(增值率)越高,企业税负越轻,因为增值税就是对商品增值额增收的税。

当增值税税率较低、营业税税率较高、增值税抵扣链条中断较少、产品增值率较低时,“营改增”后企业税负较轻。反之,企业税负增加。

二、“营改增”税负价格效应分析

(一)“营改增”的税负价格效应

增值税仅对增值额征税,进项税额环环抵扣,与生产环节多少无关;营业税不可抵扣,进入生产成本,生产环节越多,税负越重,导致对生产复杂产品的税收歧视。

上述A公司产品生产经过n个环节, p_i 表示含税销售

价格, \bar{p}_i 表示不含税价格, 即生产价格, i 表示生产或销售环节, $i=1, 2, \dots, n$, $p_i = \bar{p}_i(1+t_i)$, t_i 表示增值税税率。

1. 当征收增值税时, 因为增值税不进入生产成本(价外税), 所以 $\bar{p}_i \bar{p} = \bar{p}_{i-1} + z_i$ 。

设厂商购买原材料为 p_0 金额(含税价), 则:

$$\bar{p}_n = p_0 / (1 + t_1) + z_1 + z_2 + \dots + z_n$$

$T_1 = p_n / \bar{p}_n - 1$, 即:

$$T_1 = \frac{[p_0 / (1 + t_1) + z_1 + z_2 + \dots + z_n](1 + t_1)}{p_0 / (1 + t_1) + z_1 + z_2 + \dots + z_n} - 1 = 1 + t_1 - 1 = t_1 \quad (4)$$

式中, T_1 表示最终产成品的增值税税负。

2. 假如 A 公司产品征收营业税, 而营业税进入生产成本(价内税), 则 $\bar{p}_i = p_{i-1} + z_i$, $p_i = \bar{p}_i(1 + t_i)$, p_i 表示 i 环节的价税合计, t_i 表示营业税税率。

设各环节增值率均为 a , 即 $z_i / p_i = a$, $i=1, 2, \dots, n$,

$p_0 = z_0$, $p_n = \frac{z_n}{a}$, 则:

$$z_i = a(1 + t_i)(p_{i-1} + z_i) = a(1 + t_i) \left(\frac{z_{i-1}}{a} + z_i \right), \text{ 即:}$$

$$z_i = \frac{1 + t_i}{1 - a(1 + t_i)} z_{i-1}$$

设 $\frac{1 + t_i}{1 - a(1 + t_i)} = b$, 则:

$$z_i = b z_{i-1} \quad (5)$$

$$z_1 = a(1 + t_1)(p_0 + z_1)$$

$$z_1 = \frac{1 + t_1}{1 - a(1 + t_1)} p_0 = b p_0$$

由式(5)可知:

$$z_2 = b z_1 = b^2 p_0$$

$$z_i = b^i p_0$$

$$p_n = \frac{z_n}{a} = \frac{b^n p_0}{a}$$

$$\frac{p_n}{\bar{p}_n} - 1 = \frac{\frac{1}{a} b^n p_0}{p_0 + z_1 + z_2 + \dots + z_n} - 1$$

$$= \frac{\frac{1}{a} b^n p_0}{p_0 + b p_0 + b^2 p_0 + \dots + b^n p_0} - 1 = \frac{\frac{1}{a} b^n}{1 + \sum_{i=1}^n b^i} - 1 = \frac{\frac{1}{a} b^n}{\frac{b^{n+1} - 1}{b - 1}} - 1 = \frac{\frac{1}{a} \left(1 - \frac{1}{b}\right)}{1 - b^{-(n+1)}} - 1$$

$$\xrightarrow{n \rightarrow +\infty} \frac{1}{a} \times \left(1 - \frac{1}{b}\right) - 1 = \frac{1}{a} \left[1 - \frac{1 - a(1 + t_2)}{1 + t_2}\right] - 1 = \frac{1}{a} \left(1 - \frac{1}{1 + t_2}\right) \quad (6)$$

可见, 当生产环节 n 很多时(复杂产品), 增值税和营业税的税负差异取决于两种税率的高低和生产环节增值率。当 $a > t_2[(1 + t_2)t_1]$ 时, 产品征收营业税具有税负优势。并且产品各生产环节增值率 a 越大, t_2 越小, 营业税税负越小, 而增值税税率越小, 营业税税率越大, 生产环节间增值率 a 很小时, 营改增越具有税负优势。

(二) 增值税抵扣链中断的税负价格效应

若增值税某环节抵扣链中断, 改征营业税, 则价外税优势变小。设上述 A 公司产品生产经过三个环节, t_1^i 和 t_2^i 的上标 i 表示生产阶段, 并设各环节增值税税率 t_1^i 相等(上标 i 仅用来判别是否重复征税), T_i 表示最终产品税负, $i=1, 2, 3$ 。如式(4)已证明, 当增值税抵扣链没有中断时, 则 $T_i = t_i$ 。

1. 若在第二生产环节增值税抵扣链条中断, 则产品税负为:

$$\begin{aligned} T_2 &= p_3 / \bar{p}_3 - 1 = p_3 / (\bar{p}_1 + z_2 + z_3) - 1 \\ &= \frac{[\bar{p}_1(1 + t_1^1) + z_2](1 + t_2^2) + z_3(1 + t_3^3) - 1}{\bar{p}_1 + z_2 + z_3} \\ &= \frac{(\bar{p}_1 + z_2 + z_3) + (\bar{p}_1 t_1^1 + \bar{p}_1 t_1^2) + (\bar{p}_1 + z_2) t_2^2 (1 + t_1^1) - 1}{\bar{p}_1 + z_2 + z_3} \\ &= t_1^3 + \frac{\bar{p}_1}{\bar{p}_1 + z_2 + z_3} t_1^1 (1 + t_2^2) (1 + t_1^1) + \frac{\bar{p}_1 + z_2}{\bar{p}_1 + z_2 + z_3} t_2^2 (1 + t_1^1) \\ &= t_1^3 + \frac{\bar{p}_1}{\bar{p}_1 + z_2} \times \frac{\bar{p}_1 + z_2}{\bar{p}_1 + z_2 + z_3} t_1^1 (1 + t_2^2) (1 + t_1^1) + \frac{\bar{p}_1 + z_2}{\bar{p}_1 + z_2 + z_3} \\ &\quad \times t_2^2 (1 + t_1^1) \quad (7) \end{aligned}$$

式中, $T_2 > T_1$, 说明第二生产阶段增值税抵扣链中断税负较重。因为在第二生产环节增值税抵扣链中断, 发生了重复征税。

式(7)各符号的含义是: 第一项 t_1^3 表示产品的增值税税负(因为 $t_1^3 = t_1$), 后面两项表示第二生产环节增值税抵扣链中断出现的重复征税, 并且重复征税是通过中间环节投入传递的。

2. 若在第三生产环节增值税抵扣链条中断, 则产品税负为:

$$\begin{aligned} T_3 &= p_3 / \bar{p}_3 - 1 = p_3 / (\bar{p}_2 + z_3) - 1 \\ &= \frac{\bar{p}_2(1 + t_2^2) + z_3(1 + t_3^3) - 1}{\bar{p}_2 + z_3} - 1 = \frac{[(1 + t_1^1)\bar{p}_2 + z_3](1 + t_2^2) - 1}{\bar{p}_2 + z_3} - 1 \\ &= t_2^3 + \frac{\bar{p}_2}{\bar{p}_2 + z_3} \times (1 + t_1^1) t_1^1 \quad (8) \end{aligned}$$

式中: T_3 和 T_1 的大小不能确定, 主要受增值税率和营业税率及第二生产环节增值率的影响。若 $t_2 > a / (1 - a)$, 则 $T_3 > T_1$ 。若增值率 a 较大, 营业税率 t_2 较低, 则 $T_1 > T_3$ 。同样 T_3 也发生了重复征税。但上述 T_1 与 T_3 的对比分析不确定因素太多, 导致分析结果不明朗。对于制造业和商业企业而言, 一般增值税税率 $t_1 = 17\%$, 低税率为 13% , 营业税率 $t_2 = 5\%$ 。

设 $T_1 = T_3$, 则:

$$t_1 = t_2 + \frac{p_2}{p_2 + z_3}(1 + t_2)t_1$$

$$17\% = 5\% + \frac{p_2}{p_2 + z_3}(1 + 5\%) \times 17\%$$

$$z_3/p_2 = 48.75\% \quad (9)$$

同理可计算得出:当 $t_1=13\%$ 时, $z_3/\bar{p}_2=70.63\%$ 。

可见,如此高的成本加成率,对于制造业和商业企业都是不可能的,之所以出现这种情况,是因为第三生产阶段增值税抵扣链条中断发生了重复增税,所以 $T_3 > T_1$ 。

(三)两税税负价格效应结论

营改增后税负差异包括三个因素:两种税率的差别、增值率和生产环节多少。如果生产中间环节增值税抵扣中断(征收营业税),最终产品税负大于非中断税负(T_1)。如果增值税抵扣链在最后环节中断,增值税和营业税两种税负不能确定,当增值率较小、营业税税率较高时,增值率较小产品营改增税负较轻,但存在重复征税。在当前税率情况下,根据企业的实际情况,增值税最后环节抵扣链中断情况下税负较重,因为发生了重复征税。

可见,“营改增”避免了抵扣链中断,税负较轻,产品降价空间增大;“营改增”对部分增值税扩围行业的产品税负不确定,当增值率较小、营业税税率较高时,增值率较小产品“营改增”税负较轻。

三、完善“营改增”的政策建议

1. 缩小行业间税负差距。当前,我国增值税设置多档税率,通常税率17%,低档税率13%,远高于世界平均水平。亚太经合组织其余17个增值税成员国平均税率为11.15%。我国低档税率高出平均税率近2个百分点。也远高于原营业税税率5%(如有形资产租赁业)和3%(如交通运输业),这正是交通运输业和租赁业在“营改增”试点中税负不减反增的重要原因。

试点中新增设的两档税率11%和6%也远高于原营业税税率,因为新增两档税率是在“营改增”全面推行后,进项税额完全抵扣的条件下计算的税率,而当前“营改增”范围有限,进项税额能抵扣部分较少,所以税率偏高。当前税率档次较多,影响行业税负公平。应简并、下调增值税税率,以缩小行业税负差距,降低企业税负,同时还可以降低税制设计成本。

2. 放宽增值税抵扣范围。现行增值税税制、税率是根据生产性企业设计的,企业产品、原材料、生产用固定资产购进均能取得进项税额发票,不存在抵扣链中断问题。而我国服务业、交通运输业、(生产企业外)其他第二产业等成本构成与生产性企业差异较大,除建筑业外,企业行业成本构成中很难取得增值税进项税额发票。如交通运输业的成本构成包括运输工具、租赁费、维修费、外包费、过桥过路费、油料成本、保险费、搬运费、人工工资,除运输工具外均不能取得进项税额发票,造成抵扣链中断,导

致重复征税。这也造成了部分交通运输业企业“营改增”税负不降反升。

由于鉴证咨询、文化业、信息技术、物流辅助、研发等服务业成本以无形资产和人力资本为主,成本均不能取得进项税额发票,因而放宽人力资本、无形资产的进项税额抵扣办法可以采用加计扣除法。如交通运输业当前成本抵扣率是40%,则加计抵扣90%,建筑业成本抵扣率是55%,则加计抵扣40%。交通运输业2009年以后购进的生产用固定资产,按净值分期抵扣。

3. 完善增值税收入分配体制。根据中央与地方财政分配原则,“营改增”后行业的增值税归中央征收,但因其是地方税,地方财政也有份。于是增值税收入分配出现两种情况:①第三产业增值税收入划归地方财政所有;②第二产业增值税由中央和地方共享。这样税收征管较复杂,既按中央和地方比例分配,又按产业类别分配。这会造成国税、地税、财政部门工作量加大,并影响各利益主体的工作积极性和税收及时入库。

本文认为,中央和地方对增值税收入分配原则应当有一个新思路,应根据财权和事权对等原则计算,来确定一个合理的分配比率,不能按照产业类别分配。国家税务总局负责征收“营改增”企业税额,然后在中央和地方之间按比例分配,并考虑各地方的财政能力、公共需要、消费水平、人口规模等,重点向西部地区倾斜,缩小地方政府财力差距,这有利于地区之间发展平衡。

主要参考文献

- 何春艳,陈欣欣.“营改增”对企业经济的影响调研[J].财会月刊,2013(19).
- 李梦娟.“营改增”试点行业税负变动的制约因素探析[J].税务研究,2013(1).
- 魏陆.上海“营改增”试点政策效应的分析及完善[J].税务研究,2013(4).
- 潘文轩.“营改增”试点中部分企业税负“不减反增”现象分析[J].财贸研究,2013(1).
- 平新乔,梁爽等.增值税与营业税的福利效应研究[J].经济研究,2009(9).
- 程子建.增值税扩为改革的价格影响与福利效应[J].财经研究,2011(10).
- 何鑫.完善“营改增”政策问题的探讨[J].税务研究,2013(1).
- 时军.“营改增”税负变化对企业财务影响研究[J].财会通讯,2014(4).
- 夏杰长,管永昊.“营改增”之际的困境摆脱及其下一步[J].改革,2013(6).
- 【基金项目】国家社科基金项目(项目编号:13BJY015)和安徽财经大学本科教学质量与教学改革项目(项目编号:acjy2014047)