

深圳“营改增”对企业税负的影响

□ 萧艳汾

2012年1月1日开始,我国启动试点营业税改征增值税(以下简称“营改增”),试点范围是交通运输业和现代服务业等六大行业。11月1日,深圳市全面启动“营改增”试点。本文抽取了深圳市2005—2010年连续经营的4682个企业的2006—2011年企业所得税年度申报表的相关数据,测算出5年年度平均新增可抵扣固定资产价值占营业收入的比例。抽取了2702个样本企业填报的2011年的相关数据,分别测算出外购原材料营业收入的比例、修理修配劳务营业收入的比例和其他劳务占营业收入的比例。利用这些数据模拟“营改增”对避免重复征税、减轻企业税收负担等方面的影响。

(一)避免重复征税测算分析。在征收营业税的行业中,其经营成本的外购项目主要包括外购原材料、外购固定资产、外购修理修配劳务以及外购其他劳务项目。其中,购进的原材料、固定资产和修理修配劳务在流通环节已经缴纳了增值税,购进的修理修配以外的其他劳务在流通环节也缴纳了营业税,但由于营业税的计税依据是营业收入,并且没有特别规定不得扣除任何项目,所以这些已征税的外购项目无可避免的会再征收一次营业税。从表1中数据可见,交通运输行业外购项目占销售收入的比例最大,重复征税的情况也最为严重。每100元的营业税收入中,上述外购已征税项目高达64.35元,也就是说,交通运输业的营业税应税销售收入中,

有64.35%被重复征税。研发技术服务业的重复征税情况较少,主要原因是该行业的外购项目较少,仅占销售收入的10.13%。

“营改增”后,企业在计算增值税时,外购项目的已征税款可作为进项税额进行抵扣,即只对本环节所创造的增值额征收增值税,从而避免了重复征税,体现税收公平。

(二)减轻企业税负情况测算分析。税负是税收占增加值的比例,“营改增”后原有的税收优惠将继续沿用,因此,在测算时,本文不考虑税收优惠对税负的影响。则百元营业收入的营业税等于营业税率,营业税税负等于营业税率

除以百元营业收入的增加值;百元营业收入的增值税的销项税额等于百元营业收入的不含税价乘以税率。假设所有外购项目都能取得合法抵扣凭证,外购项目中的“材料”、“机器设备”、“加工修理修配”按17%的税率计算已征税款;外购项目中的“劳务及其他”按最低一档增值税税率6%计算已征税款,那么进项税额等于“材料”、“机器设备”、“加工修理修配”三项之和乘以17%加上“劳务及其他”乘以6%之和,增值税等于销项税额减去进项税额之差。增值税税负等于百元营业收入的增值税除以百元营业收入的增加值。各行业营业税、增值税税负如表2所示。通过表2,可以得出:

表1 外购项目情况表

行业	外购可抵扣项目占销售收入比例				
	材料	机器设备	加工修理修配	劳务及其他	小计
交通运输	31.2	16.93	2.02	14.36	64.35
物流辅助服务	2.09	0.97	0.53	41.94	45.51
信息技术服务	1.97	1.62	0.01	41.93	45.29
文化创意服务	2.59	1.45	0.35	24.53	28.17
鉴证咨询服务	1.48	1.62	0.15	13.91	17.15
有形动产租赁	13.3	22.3	0.21	1.99	37.69
研发技术服务	0.97	5.43	0.03	3.77	10.13

备注:表内数据为含税价格

表2 百元营业收入营业税、增值税税负比较表

行业	销项税额	进项税额	增值税	营业税	增加值	增值税税负	营业税税负
交通运输	9.91	7.45	2.46	3	24.63	9.99	12.18
物流辅助服务	5.66	2.37	3.29	5	11.37	28.94	43.98
信息技术服务	5.66	2.37	3.29	5	37.95	8.67	13.18
文化创意服务	5.66	1.91	3.75	5	29.31	12.79	17.06
鉴证咨询服务	5.66	1.28	4.38	5	55.21	7.93	9.06
有形动产租赁	14.53	5.24	9.29	5	45.85	20.26	10.91
研发技术服务	5.66	1.26	4.4	5	35.89	12.26	13.93

表3 营业税、增值税占销售收入比例比较表

行业	增值税税率	营业税税率	增值税税负★	营业税税负★	税负增减	税负增减程度
交通运输	11%	3%	2.46	3	-0.54	-18.00
物流辅助服务	6%	5%	3.29	5	-1.71	-34.20
信息技术服务	6%	5%	3.29	5	-1.71	-34.20
文化创意服务	6%	5%	3.75	5	-1.25	-25.00
鉴证咨询服务	6%	5%	4.38	5	-0.62	-12.40
有形动产租赁	17%	5%	9.29	5	4.29	85.80
研发技术服务	6%	5%	4.40	5	-0.60	-12.00

一是除有形动产租赁业外,“营改增”后各行业税负均有所下降。其中,有形动产租赁业的增值税税负提高至20.26%,提高的幅度高达85.80%,除此以外,其他行业增值税税负均有所下降。且行业增值率越低,“营改增”后税负降低的幅度越大,增值率越高,营改增后税负降低的幅度越小。如物流辅助业,增值率为11.37%,在各行业中最低,原先营业税税负高达43.98%,”营改增”后增值税税负为28.94%,尽管仍然在各行业中为最高,但是税负已经下降了34.20%,是所有行业税负下降幅度最大的行业。又如鉴证咨询服务业,增值率高达55.21%,营业税税负为9.06%,”营改增”后增值税税负为7.93%,只下降12.47%,下降的幅度相对较小。

二是增值税税率高,税负不一定高;增值税税率低,税负不一定低。如交通运输业,增值税税率为11%,比大部分服务行业的税率高,但是增值税税负率仅为9.99%,在各行业中税负相对较低;又如有形动产租赁业,增值税税率高达17%,为各大行业的最高税率,但是增值税税负率为20.26%,在各行业中并不是最高。而增值税税率较低的物流辅助业,尽管增值税税率最低,但是增值税税负高达28.94%,为各行业最高。

三是同等税率条件下,增值率较高税负较低,增值率较低税负较高。如鉴

证咨询服务业和信息技术服务业增值率相对较高,分别为55.21%和37.95%,增值税税负仅为7.93%和8.67%;而物流辅助业增值率较低,为11.37%,增值税税负高达28.94%。

(三)税收占销售收入比例测算比较。测算税收占销售收入的比例比较容易,日常税收工作中不少人把税收占销售收入的比例作为税负进行比较。本文根据这种观点测算了“营改增”前后流通环节的税收占销售收入的比例(以下简称“税负★”),如表3所示。

从表3可见,就税率而言,增值税的税率虽较营业税的税率为高,但就企业的实际税负★来说,在“营改增”后,除有形动产租赁业外,其他行业的税负★均普遍下降。其中物流辅助业和信息技术服务业的下降幅度较大,达到34.2%,其次是文化创意产业,税负★下降了25%。可以说,“营改增”对物流辅助业、信息技术服务业和文化创意产业较为有利。“营改增”后,有形动产租赁业的适用税率为17%,其税负★更大幅上升85.8%,是营改增中“受灾”行业。针对这种情况,财政部、国家税务总局《关于交通运输和部分现代服务业营业税改征增值税试点若干税收政策的补充通知》规定,有形动产租赁业纳税人在试点期间可选择适用简易计税方法计算缴纳增值税,简易征收的征收率为3%,较之前5%的营业税税率下降幅度较大,

企业税负★也随之大幅度下降。

从历史数据分析得出,“营改增”是有助于实现税收公平与减轻企业负担的,但是在实际操作中仍然存在不少问题。特别是由于“营改增”企业的增值税税率高于相应的营业税税率,如果增值税进项税额不能顺利抵扣,税收负担不但不会减少,反而会增加。

(一)取得增值税专用发票方面。目前“营改增”只在部分地区、部分行业进行,而现代经济社会分工越来越细,不同地区之间、不同行业之间、同行业企业之间联系愈发密切,如果不能在所有行业和企业之间的流通环节实行统一的增值税,那么这些征收增值税的企业向没有实行“营改增”企业购进的外购项目(包括原材料、外购服务等)就不能取得有效抵扣凭证,从而增加了“营改增”企业的税收负担,同时降低了没有参加“营改增”企业的竞争力。

(二)区域均衡发展方面。不同区域实行“营改增”的时间和实行范围不一致,增值税一般纳税人到没有实行“营改增”地区外购原材料或者外购服务不能取得可以用于抵扣的增值税专用发票,增加经营成本,企业为了自身的利益必然选择到可以取得抵扣凭证的区域购买原材料或者服务,从而降低那些没有实行“营改增”地区企业的竞争力,不利于地区之间均衡发展。

(三)税款核算方面。首先,计算增值税应纳税额比计算营业税应纳税额要繁琐得多,对企业财务人员要求较高,提高了企业的纳税成本。其次,我国现行税制中,对抵扣凭证的要求极其苛刻。“营改增”企业在税率提高、纳税成本提高等情况下,如果进项税额抵扣没有保障,“营改增”后企业的经济负担不但不能减轻,反而会增加。

(作者单位:深圳市国家税务局信息中心)

责任编辑 李永佩