

# 全面营改增政策机理研究

黄鑫 张伟

全面营改增后，整个社会交易都进入了增值税链条，涉及百家百业，政策体系十分宏大，也较为繁杂。然而只要厘清增值税政策机理，对营改增政策立法规律进行深入剖析，就如庖丁解牛，政策含义迎刃而解。同样也只有厘清增值税政策机理，对增值税规律达成共识，方能在这个前提下理解营改增、运用营改增，维护企业税收权益、实现企业税收利益最大化。

## 一、增值税是价外税

增值税是价外税的特征需要从三个方面进行把握：

一是当营改增纳税人适用简易计税方法，且征收率与营业税税率相同时，可以保证税负只降不升。在销售回款一致的情况下，营业税按照销售回款直接乘以税率计算税款，而增值税需要进行价税分离换算，因此同税率（征收率）的情况下，增值税税负略低于营业税。如某房地产公司营改增前取得销售回款1亿元，营业税税率为5%，应缴纳500万元营业税；营改增后如果该项目适用简易计税方法，增值税征收率同样为5%，则只需要缴纳476万元 $[10\ 000 \div (1+5\%) \times 5\%]$ 的增值税。

二是当营改增纳税人适用一般计税方法时，销售收入和成本（费用）均要实现价税分离，税负变化需要计算确定。如某广告公司营改增前销售回款为100万元，营业税税率为5%，应当缴纳营业税5万元；营改增后广告服务的增值税税率为6%，假设该公司适用一般计税方法，经过价税分离后，销项税额为5.66万元 $[100 \div (1+6\%) \times 6\%]$ ，这意味着该公司必须从成本中分离出0.66万元以上的进项税额，方可保证税负不上升，由于广告公司支付房租、水电费、办公费等均可以取得进项税额，因此一般来说这0.66万元的进项税额可以取得，当然最终税负的变化还需要进一步计算确定。

三是增值税是价外税，价税分离后对企业收入及相关税种均会产生影响，具体体现在五个方面。（1）利润表中的销售收入降低。例如：房地产开发企业取得100万元的房款，营改增前利润表中销售收入为100万元，营改增后如使用简易计税方法，销售收入为95.24万元 $[100 \div (1+5\%)]$ ，如适用一般计税方法销售收入为90.09万元 $[100 \div (1+11\%)]$ 。（2）房产税减少。例如：某公司出租房屋取得租金100万元，营改增前应当缴纳房产税12万

元 $(100 \times 12\%)$ ，营改增后，无论简易计税还是一般计税，租金收入价税分离后房产税下降；如果按照房产原值缴纳房产税，由于购进不动产也需要进行价税分离，从而导致固定资产原值减少、房产税降低。（3）契税减少。契税按照价税分离后的房产价值缴纳，因此营改增后契税也会减少。这里需要注意的是，房地产开发企业通过招标、拍卖、挂牌取得的土地，虽然允许从销售额中扣减土地价款，实质上相当于进项税抵扣，但由于转让土地时未进行价税分离，因此应按照取得土地支付的全部价款缴纳契税。（4）土地增值税税负略有上升。例如：某房地产开发企业取得开发产品销售收入100万元，营改增前可以扣除营业税5万元，营改增后如果适用简易计税方法，销售收入减少4.76万元 $(100-95.24)$ ，而扣除项目减少了5万元，税负略有上升。而在适用一般计税方法的情况下，假设此时与简易计税同样缴纳4.76万元的增值税，则收入减少9.91万元 $(100-90.09)$ ，扣除项目中营业税部分减少5万元，其他成本费用中应分离出进项税5.15万元 $(9.91-4.76)$ ，而土地增值税的计算过程中成本项目具有加计扣除效应，因此在一般计税

方法下,由于扣除项的降低,导致土地增值税比简易计税税负上升更多一些。(5)印花税有可能降低。如果企业签订的合同中注明合同金额为不含税价款,由于印花税按照不含税价款缴纳,因此在这种情况下印花税税负有所下降。

## 二、增值税的税收负担取决于最终环节的销售金额与税率

增值税作为一种流转税,其真正的负担者为最终消费者。对于中间环节的销售金额与税率,无论链条多长、税率有多少次变化,都不影响整个社会的税负。因此对于中间环节的企业而言,可以通过价格调整机制转嫁税负。

案例1:A公司到E公司构成了增值税链条上的所有公司,E公司将产品销售给最终消费者,各环节税收待遇如表1所示。

税务分析:由于增值税的链条传导机制,上游企业的销项税额是下游企业的进项税额,因此在最终环节之前的各环节所计算的增值税,唯一的作用就是为了让增值税链条传导下去,实际上最终环节的销售额和税率一经确定,国家最终收取的税金就固定下来了。本例中最终环节E公司的销售收入为100万元,适用税率为11%,决定了国家最终收取的增值税为11万元,恰好等于各个环节缴纳增值税的总和(留抵以负数列示)。

本案例意在说明,中间环节某企业的税负上升不影响国家最终收取的增值税税款,处于同一产业链的上下游企业相互之间可以通过价格调整的方式进行税负转嫁。正是因为增值税具有环环相扣、链条传递、有利于社会化分工的优点,使得增值税成为具有税收中性的“优良税种”。由此可见,营改增不仅仅是简单的税制转换,更重要的是有利于消除重复征税,减轻

企业负担,促进工业转型、服务业发展和商业模式创新。

## 三、中间环节的免税和简易计税导致全社会税负上升

营改增前企业享有免税待遇意味着利润增加、税负下降。营改增后,中间环节的免税和简易计税,对于整个社会来讲,税负不是下降而是上升,只有最终环节的免税或者简易计税才有可能使企业真正获得税收利益,因此对待免税或简易计税方法要客观看待,正确选择有利于本企业的税收待遇。

案例2:M公司为增值税一般纳税人,研发一项新技术花费成本(费用)1000万元(价税合计),其中为研发该项技术购进材料、服务所取得的增值税专用发票上注明的增值税额合计为100万元。2016年10月,M公司将该项技术转让给A公司,收到款项2120万元。

税务分析:

1.《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》明确:“纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务”,可以选择免征增值税。如果M公司选择免税,则M公司利润=2120-1000=1120(万元);A公司购进该项技术的成本为2120万元。

2.假设M公司选择放弃免税政策,则M公司利润=2120÷(1+6%)-(1000-100)=1100(万元),下降20万元;但A公司购进该项技术的成本为2000万元,利润增长120万元。

由此可见,M公司放弃免税选择一般计税方法时,A公司和M公司合计税负下降100万元、利润增长100万元。这是因为M公司适用免税时,其取得的100万元进项税额无法抵扣,增值税链条被截断,造成了社会整体税负上升。

案例3:M公司为增值税一般纳税人,

主要业务为购进水泥加工成混凝土出售,根据税法规定,商品混凝土可以选择简易计税方法,按照3%的征收率缴纳税款。M公司购进水泥支付价款117万元,增值税专用发票上注明的增值税为17万元。假设该公司将混凝土以154.5万元的价格(价税合计)出售给A建筑公司,A建筑公司系一般纳税人,且适用一般计税方法。

税务分析:

1.当M公司选择简易计税方法时,M公司的利润=154.5÷(1+3%)-117=33(万元);A公司购进混凝土的成本为150万元[154.5÷(1+3%)].

2.当M公司选择一般计税方法时,M公司的利润=154.5÷(1+17%)-100=32(万元),比选择简易计税方法时减少1万元;但A公司购进混凝土的成本降低为132万元[154.5÷(1+17%)],利润增加18万元。

由此可见,当M公司选择一般计税方法时,双方合计利润增加17万元。与免税情形类似,这同样是由于采用简易计税方法导致17万元的进项税额无法抵扣,造成社会整体税负上升。

由于中间环节的免税或简易计税会造成整体税收利益流失,整个社会税负上升,所以中间环节的免税或简易计税对企业而言并非绝对有利。

理解这一点,还要把握三个方面:一是选择放弃免税或简易计税方法时,应伴随着谈判涨价,以达到双赢的目标,一般计税的利益不能由交易对手“独吞”,例如案例2中,M公司的利益折损20万元,而A公司利润上升120万元,势必需要进行价格重塑,重塑的结果为上下游共享100万元的政策红利。如果下游企业“寸土不让”,便会使M公司选择免税或简易计税,导致双方“两败俱伤”。二是此处的中间环节是指下游交易对手可以抵扣进项税额的环节,不是指其在国民经济

表1 增值税链条各环节税收待遇表 单位：万元

序号	项目	A公司	B公司	C公司	D公司	E公司	合计
1	销售收入	20	40	65	80	100	—
2	税率	13%	17%	11%	6%	11%	—
3	销项税额	2.6	6.8	7.15	4.8	11	—
4	进项税额	0	2.6	6.8	7.15	4.8	—
5	增值税(留抵)	2.6	4.2	0.35	-2.35	6.2	11

表2 M公司采购报价表 单位：万元

序号	公司	报价	发票类型	成本	进项税	销项税	应纳税额	税金及附加 (应纳税额×12%)
1	A公司	117	17%专票	100	17	22	5	0.6
2	B公司	111	11%专票	100	11	22	11	1.32
3	C公司	106	6%专票	100	6	22	16	1.92
4	D公司	103	3%专票	100	3	22	19	2.28
5	E公司	100	普通发票	100	0	22	22	2.64

中处于中间环节。例如当房地产公司老项目选择简易计税方法时，由于房地产公司不能抵扣进项税额，此时建筑企业就处在增值税的最终环节；而当房地产公司老项目选择一般计税方法时，由于可以抵扣进项税额，此时建筑企业处在中间环节。三是最终环节的免税或简易计税对企业而言往往较为有利。因此，面对不能抵扣进项税额的下游客户，上游企业可能希望选择免税或者简易计税，面对可以抵扣进项税额的客户，上游企业可能希望选择一般计税。但是税法规定，纳税人一经选定计税方法，36个月不得变动，因此应谨慎选择计税方法。

#### 四、最终环节是否选择简易计税需要进行税负测算

增值税链条中的最终环节，由于购买服务(不动产)一方为最终消费者，不能抵扣增值税进项税额，意味着税负无法转嫁，当增值税进项税额不足时，应当选择采用简易计税方法。

案例4：M公司是一家专门从事英语培训的教育公司，2016年5月1日

营改增后，预计5~8月的销售收入为1 030万元，能够取得的进项税额为20万元。根据税法规定，M公司可以选择适用简易计税方法。M公司是否应当选择简易计税方法呢？

税务分析：设含税销售收入为X，该公司能够取得的进项税额为Y。则简易计税应当缴纳税款= $X \div (1+3%) \times 3%$ ；一般计税应当缴纳税款= $X \div (1+6%) \times 6% - Y$ 。当两者相等时即为平衡点，即 $X \div (1+3%) \times 3% = X \div (1+6%) \times 6% - Y$ ，由此得出 $Y/X = 2.75%$ ，因此当企业能够取得销售收入(价税合计)的2.75%以上进项税额时，应当选择一般计税，否则应选择简易计税。本案例中进项税额比= $20 \div 1 030 \times 100% = 1.94%$ ，小于2.75%，因此应选择简易计税方法。

#### 五、增值税时代比价采购的决定因素为不含税价

营改增前，购买服务方付款额就是其成本，因此在比价采购中付款少意味着成本少；营改增后，由于付款额需要价税分离，比价采购的决定因

素也由付款额转变为不含税价格。

案例5：M公司在比价采购中收到了五家公司报价(见表2)，假设五家公司提供的增值税发票均合法有效，作为采购经理应当采购哪一家的货物(服务)呢？

税务分析：由表2可以看出，虽然各公司报价存在差异，但通过简单的价税分离计算可以得出，不同报价下M公司的成本均为100万元，也就是说采购五家公司的货物(服务)，对M公司的利润影响是一样的。具体而言，以采购A公司货物(服务)为例，由于需要支付的金额最多，M公司会垫付额外支付金额的“利息”，使企业资金机会成本上升，利润下降；同时由于进项税额为17万元，由此导致M公司缴纳的增值税最少，虽然增值税作为价外税并不影响企业利润，但是增值税作为城建税、教育费附加的税基，其减少会导致城建税和教育费附加的减少，进而使得利润上升。选择采购A公司的货物(服务)，坏处是需要承担部分资金利息，好处是城建税、教育费附加少缴，而选择E公司，两个因素的影响正好相反。由于两个正负因素同时存在，无论选择哪一家公司，从总体上来看对企业利润的影响趋于平衡。

当然上述分析是从社会总体角度而言的，对于不同企业还需要具体情况具体分析。如当M公司当月销项税额较多时，通过购买产品(服务)所取得的进项税额当月可以全额在销项税额中扣除，企业无需额外负担资金利息，却可以少缴纳城建税、教育费附加，因此选择进项税额最多的A公司更加有利。反之，当M公司存在大量留抵税额时，选择付款少的E公司(进项税额为0)更为有利。

(作者单位：国家税务总局稽查局  
河北省国税局稽查局)  
责任编辑 张璐怡