

# 改征增值税对服务业企业 固定资产投资的涉税影响分析

李红艳

(郑州大学西亚斯国际学院商学院 河南新郑 451150)

**【摘要】** 营业税并入增值税改革将对服务业企业固定资产投资涉及的税收产生影响。本文提供了一个理论分析框架,分别分析了税改对固定资产投资涉及商品税和所得税的影响。

**【关键词】** 增值税 营业税 所得税 固定资产投资

## 一、引言

为了解决货物和劳务税制中的重复征税问题,完善税收制度,支持现代服务业发展,2011年10月26日召开的国务院常务会议作出决议,从2012年1月1日起,在部分地区和行业开展深化增值税制度改革试点,逐步将目前征收营业税的行业改为征收增值税,纳入改革试点的纳税人缴纳的增值税可按规定抵扣。

固定资产投资是企业的一项重大经济行为,以上改革措施将对服务业企业固定资产投资以及与其相关的折旧、维修行为涉及的税收产生影响,具体影响有多大、影响程度和哪些因素有关系,本文将提供一个理论分析框架,并进行简单分析。

## 二、模型假定和分析思路

税改前,服务业企业与固定资产投资有关的商品税是营业税,税改后其相关税收是增值税,与固定资产投资相关的涉税行为有投资、折旧、维修等。为了使问题简化,本文只对固定资产投资、折旧、维修三项涉税行为进行分析,具体内容为:税改对固定资产投资涉及的商品税的影响分析;税改对固定资产投资涉及的所得税的影响分析。

下文只对与研究目的有关的条件作了假设,与研究目的无关的条件一概省略。

1. 假设有一家服务业企业X,在现行税收制度下缴纳营业税,税率为 $t_1$ 。

2. 深化增值税改革之后,X缴纳增值税,可以认定为增值税一般纳税人,税率为 $t_2$ 。

3. 假设X的年度营业额(销售额)由市场供求状况决定,税改前后不发生变化,设为S。

4. 当年年初外购固定资产,不含税价格为F,进项税率为 $t_{21}$ ,符合进项税抵扣条件且可以在当年销项税中全部抵扣。固定资产使用年限为n年,期末无残值,使用直线法计提折旧,会计折旧与税法折旧政策一致。固定资产每年的维修服务从市场采购,不含税费用为M,进项税率为 $t_{22}$ ,符合进项税抵扣条件。

5. X的企业所得税税率为 $t_3$ ,假设税前无亏损,应纳税所得额为正。

6. 假设X没有其他税收。

从要素构成来看,营业收入=营运成本+营运费用(包括外付的修理费)+固定资产折旧+劳动者报酬+营业税费净额+营业盈余。

营业税对营业收入征收,营业税中与固定资产投资有关的是固定资产折旧和外购的固定资产维修费用价值所对应的部分。

从理论上讲,增值税对企业的法定增值额征收,在实务中,增值税的征收采用销项税额抵扣进项税额的方法。其中,增值税销项税额=不含税营业收入(销售收入)×增值税税率。根据我国目前采用的增值税类型,可以抵扣的进项税额包括外购固定资产、外购材料、外购劳务等包含的进项税额。与固定资产投资有关的销项税额包括固定资产折旧与固定资产的修理费对应的销项税额,相关的进项税额是外购固定资产以及外购修理劳务中所包含的进项税额。

企业所得税对营业盈余征收,沿用上述分析,营业盈余=营业收入-[营运成本+营运费用(包括外付的修理费)+固定资产折旧+劳动者报酬+营业税费净额],与固定资产投资相关的涉税事项有固定资产折旧、固定资产修理费用以及固定资产投资相关的营业税费。

## 三、分析过程

1. 营业税改增值税对固定资产投资涉及商品税的影响分析(见表1)。

在整个固定资产的寿命周期内,增值税改革为企业商品税带来的税收影响为:

$$[F \cdot (1+t_{21}) + n \cdot M(1+t_{22})] \cdot t_1 + F \cdot (t_{21}-t_2) + n \cdot M(t_{22}-t_2) \quad (1)$$

该影响程度取决于固定资产的含税价格 $F \cdot (1+t_{21})$ 、固定资产寿命周期内的全部含税维修费用 $n \cdot M(1+t_{22})$ 、企业目前的营业税率 $t_1$ 、固定资产的不含税价格F、外购固定资产的进项税税率 $t_{21}$ 与税改后企业适用的销项税税率 $t_2$ 的差额

**表 1 营业税改增值税对固定资产投资涉及商品税的影响分析**

	现行税制 (营业税) ①	改革后的税制 (增值税) ②	改革对企业税负的影响③ =①-②
固定资产购进当年 相关税负(第1年)	$[\frac{F \cdot (1+t_{21})}{n} + M(1+t_{22})] \cdot t_1$	$-F \cdot t_{21} + \frac{F}{n} \cdot t_2 + M(t_2 - t_{22})$	$[\frac{F \cdot (1+t_{21})}{n} + M(1+t_{22})] \cdot t_1 + F \cdot t_{21} - \frac{F}{n} \cdot t_2 + nM(t_{22} - t_2)$
固定资产以后使用年度 相关税负(第2~n年)	$[\frac{F \cdot (1+t_{21})}{n} + M(1+t_{22})] \cdot t_1$	$\frac{F}{n} \cdot t_2 + M(t_2 - t_{22})$	$[\frac{F \cdot (1+t_{21})}{n} + M(1+t_{22})] \cdot t_1 - \frac{F}{n} \cdot t_2 + nM(t_{22} - t_2)$
$\sum_{i=1}^n$	$[F \cdot (1+t_{21}) + n \cdot M(1+t_{22})] \cdot t_1$	$F \cdot (t_2 - t_{21}) + n \cdot M \cdot (t_2 - t_{22})$	$[F \cdot (1+t_{21}) + n \cdot M(1+t_{22})] \cdot t_1 + F \cdot (t_{21} - t_2) + n \cdot M(t_{22} - t_2)$

**表 2 营业税改增值税对固定资产投资涉及所得税的影响分析**

	现行税制 (所得税) ①	改革后的税制 (所得税) ②	改革对企业所得税的影响③ =①-②
固定资产购进当年 相关税负(第1年)	$-[\frac{F \cdot (1+t_{21})}{n} + M \cdot (1+t_{22})] \cdot (1+t_1) \cdot t_3$	$-(\frac{F}{n} + M) \cdot t_3$	$-[\frac{F \cdot (1+t_{21})}{n} + M \cdot (1+t_{22})] \cdot (1+t_1) \cdot t_3 + (\frac{F}{n} + M) \cdot t_3$
固定资产以后使用年度 相关税负(第2~n年)	$-[\frac{F \cdot (1+t_{21})}{n} + M \cdot (1+t_{22})] \cdot (1+t_1) \cdot t_3$	$-(\frac{F}{n} + M) \cdot t_3$	$-[\frac{F \cdot (1+t_{21})}{n} + M \cdot (1+t_{22})] \cdot (1+t_1) \cdot t_3 + (\frac{F}{n} + M) \cdot t_3$
$\sum_{i=1}^n$	$-[F \cdot (1+t_{21}) + n \cdot M \cdot (1+t_{22})] \cdot (1+t_1) \cdot t_3$	$-(F+n \cdot M) \cdot t_3$	$-[F \cdot (1+t_{21}) + n \cdot M \cdot (1+t_{22})] \cdot (1+t_1) \cdot t_3 + (F+n \cdot M) \cdot t_3$

$t_{21} - t_2$ 、固定资产的使用年限  $n$ 、每年发生的维修费  $M$  以及维修费的进项税税率  $t_{22}$  与税改后企业适用的销项税税率  $t_2$  的差额  $t_{22} - t_2$ 。

$t_2$  越小,其他因素取值越大,税制改革对企业税负的有利影响就越大;反之,税制改革对企业的有利影响就越小。当企业的销项税税率和各项进项税税率一致,即  $t_2 = t_{21} = t_{22}$  时,(1)式变为:

$$[F \cdot (1+t_2) + n \cdot M(1+t_2)] \cdot t_1 \quad (2)$$

该结果恰好是目前税制下固定资产整个寿命周期内涉及的全部营业税税负。这说明,税改后如果统一增值税税率,固定资产投资不会给企业带来增值税负担,税改将降低企业的商品税税负。

进一步地,从(1)式可以看出,如果增值税采取多档税率,且进项税税率大于销项税税率时,固定资产投资会在(2)式的基础上给企业带来进一步的税收优惠;反之,当进项税税率小于销项税税率时,企业享受到的税收好处将在(2)式的基础上有所下降。

**2. 营业税改增值税对固定资产投资涉及所得税的影响分析(见表 2)。**

在整个固定资产的寿命周期内,增值税改革为企业所得税带来的税收影响为:

$$-[F \cdot (1+t_{21}) + n \cdot M(1+t_{22})] \cdot (1+t_1) \cdot t_3 + (F+n \cdot M) \cdot t_3 \quad (3)$$

该式恒为负,说明增值税改革加重企业所得税负担,其影响程度取决于固定资产的不含税价格  $F$ 、企业目前的营业税税率  $t_1$ 、外购固定资产的进项税税率  $t_{21}$ 、固定资产的使用年限  $n$ 、固定资产每年发生的维修费  $M$ 、维修费的进项税税率  $t_{22}$  以及企业所得税税率  $t_3$ 。

以上各因素取值越大,税改对企业所得税的不利影响就越大;反之,税改对企业的不利影响就越小。

**四、结论和不足**

营业税并入增值税改革后,固定资产投资将导致企业商品税负担下降,所得税负担上升,而综合影响将取决于二者之间的对比关系。影响的大小与固定资产投资规模、固定资产使用年限、和固定资产有关的维修费用以及企业目前的营业税税率、增值税税率、所得税税率等因素有关。

本文结论是基于模型的假设条件得出的,如果企业实际情况与本文假设出入过大的话,结论会有一定偏颇。另外,本文只做了静态分析,如果进行动态分析,结论将更有价值。

**主要参考文献**

1. 梁发蒂. 营业税并入增值税的意义. 中国经济时报, 2011-11-07
2. 王红扣. 我国交通运输业统计指标体系的建立与分析. 上海海运学院, 2001
3. 韩忆芳. 关于营业税并入增值税的思考. 东方企业文化, 2012;1