

# 增值税扩围改革的相关思考

吕献荣

(山东经贸职业学院财政金融学院 山东潍坊 261011)

**【摘要】**随着上海市营业税改征增值税试点的开展,扩大增值税征收范围改革的步伐正式迈开,然而要想通过改革消除重复征税、优化税制结构、减轻税收负担,还需要解决许多问题。本文从增值税的扩围顺序、税款抵扣、税率设定、税源分配等方面提出了自己的见解。

**【关键词】**征收范围 税收负担 税率 税源

上海市自2012年1月1日起开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点,此试点指导思想是:建立健全有利于科学发展的税收制度,促进经济结构调整,支持现代服务业发展。试点实施办法规定的税率:提供有形动产租赁服务的税率为17%,提供交通运输业服务的税率为11%,提供现代服务业服务(有形动产租赁服务除外)的税率为6%,财政部和国家税务总局规定的应税服务的税率为零。

政策的本意是消除对货物和劳务分别征收增值税与营业税所产生的重复征税问题,优化税制结构,减轻税收负担,为深化产业分工和加快现代服务业发展提供良好的制度支持,有利于促进经济发展方式转变和经济结构调整。但是调查发现,并不是所有企业都能从新政策中获取税收成本减少的恩惠,尤其是交通运输业和物流企业。

## 一、“营改增”试点存在的问题

**1. 交通运输企业。**避免重复征税是推出此税改的主要目的,然而这只适合前后环节都有抵扣的企业,尤其是生产型服务企业,如果是实业服务企业如公路运输企业,其税收会增加。交通运输业11%的税负到底是增还是减,主要取决于货物、燃油采购费用等占全部业务收入的比例,交通运输企业除燃油费用以及运输设备购置成本等能够抵扣外,其他能够抵扣的成本并不多,其主要成本构成中固定成本和人工成本比例很高,如果这些成本不能产生进项税的话,抵扣比重就很小。如果燃油以及运输设备的购置等成本较低,增值税抵扣的利好就不足以弥补因为增加增值税税率所产生的额外税负。

**2. 物流企业。**物流企业营业税税率为3%,对于“营业税差额纳税试点”企业,在缴纳3%的营业税之前可以抵扣转包环节产生的运输费用,这样公司最终的税率还不到3%,再加上城建税、印花税等其他税收项目,公司一年缴纳的税收约占营业收入的4%。有的企业物流与经营性出租业务所需运输设备金额较大,使用年限较长,比如购买一艘船舶动辄需要上亿元,使用年限可能超过20年,这些企业此后多年可能不再有大额的设备购置支出,将3%的营业税改为11%的增值税,如果不对过去的固定资产进项税额予以抵扣,则企业的税收负

担将急剧增加。

上海市试点企业反映出的问题只是一小部分,如果将增值税改革范围扩大到全国,由于各地经济发展不平衡,会出现很多矛盾。

## 二、增值税征税范围扩大应解决的问题

**1. 扩围的顺序问题。**上海市试点范围是交通运输业和部分现代服务业(包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、有形动产租赁服务和鉴证咨询服务)。如果在全国推广,是将建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、其他服务业、娱乐业、转让无形资产、销售不动产等一次性全部纳入还是分批纳入增值税征收范围?

笔者认为应吸取试点的经验教训,第一步先将交通运输业和建筑业纳入增值税征收范围,因为交通运输业虽为第三产业,但与货物销售的关系最为密切,是生产过程的延伸和流通中不可分割的一部分,对交通运输业征收增值税能更好地体现增值税的立税原则。建筑业和制造业同属于第二产业,建筑业中的安装、装饰、修缮劳务与增值税中的加工、修理修配劳务经营性质相似,对建筑业征增值税,原材料中所含增值税可以抵扣,由于建筑业使用的机器设备磨损大、更新快,可以抵扣的增值税额也比较大,改为征收增值税可减轻其税负。

第二步可以考虑将转让无形资产、销售不动产纳入增值税征收范围,将不动产纳入增值税征收范围后,企业的固定资产入账就不用区分生产用机器还是非生产用机器处理了,可以简化会计处理;无形资产的研发成本比较高,将研发成本作为无形资产的初始成本,采用摊销的方式进行进项税抵扣,使企业的所有资产都按相应的规则进行税款抵扣,达到公平税负的目的,对高科技企业来说是减轻税负的重要途径。

第三步再将金融业、邮电通信业、现代服务业等抵扣额比较小而营业收入比较大的行业纳入增值税征收范围。

最后将文化体育业,娱乐业,服务业中的住宿、餐饮业、旅游业等直接面向消费者的行业纳入增值税征税范围,因为这些行业面对广大消费群体,增值税征税成本非常高,容易产生偷逃税现象。这样可以有效控制改革的负面影响,但增值税改

# 会计教材中的常见错误案例

龙银州

(广东省财政职业技术学校 广州 510445)

**【摘要】** 本文以《会计基础》、《工业企业会计》等教材中的几个案例为基础,对会计教学中几个常见案例的错误会计处理方法进行了分析指正,事实表明会计教材中一些实例解答与实务存在脱节现象。

**【关键词】** 案例 会计教材 会计实务

## 案例一:“短期借款”与“应付账款”两个账户之间不存在对应关系

案例资料:4月27日以前购货所欠的应付账款60 000元到期,但公司暂无款支付,向银行借入短期借款60 000元用于归还前欠货款。

该经济业务属于一项负债增加、另一项负债减少的业务。其中“短期借款”增加记入贷方,“应付账款”减少记入借方,仍然是“有借必有贷,借贷必相等”。其会计分录为:

借:应付账款	60 000
贷:短期借款	60 000

案例评析:很多会计教材在讲解借贷记账法时,为了说明一项负债增加而另一项负债减少的经济业务类型,常常以从银行取得“短期借款”来偿还“应付账款”为例加以说明。这一案例在会计教学中非常普遍,几乎所有的会计基础教材都使用了这一案例。实际上,这是典型的会计教学脱离会计实务的案例。案例资料本身不存在问题,企业流动资金不足,向银行借债偿还欠供应单位的货款。但是,案例的解答却完全不符合实际情况。银行把资金贷给企业,一般是在签订贷款合同后,将所贷款项划拨到借款企业在该银行开立的存款账户里。如果借款企业要将该借入款项用于支付欠其他往来单位的货

革的过渡时间会加长,所以应合理设定改革的时间。

2. 税款的抵扣问题。以票控税是增值税征管的重要手段,上海试点的增值税扣税凭证有增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票、运输费用结算单据和通用缴款书。这只对交通运输业和部分现代服务业适用,如果将增值税征税范围扩大,有些行业很难取得增值税专用发票,如建筑业购建砂石等;金融机构向个体存款人支付的利息,就不能取得增值税专用发票;文化体育业、娱乐业、服务业中的住宿、餐饮业、旅游业等直接面向消费者的行业,税款抵扣额也很难掌握。笔者认为对于建筑业可以按现行增值税中农产品收购的办法,对于购进的砂石按收购发票进行税款抵扣,购置的设备、水泥等可按专用发票采取相应的抵扣方法进行抵扣。对金融业,文化体育业,娱乐业,服务业中的住宿、餐饮业、旅游业等直接面向消费者个人的行业,可实行简易征收办法,以解决税款抵扣的问题。

3. 税率的设定问题。不同行业营业收入和抵扣额的差异比较大,从而造成增值率的差异也比较大,如果税率不合理,可能造成企业税负不均。在设定增值税税率时,应做到不影响国家财政收入,也不加重企业的税负。笔者认为应以现行制造业的增值税平均税负率4%(实际负担的增值税与销售收入之比)为标准,按公式“增值率×增值税税率≤4%”来测算不同行业的增值率(公式中的增值率,可以按行业平均增值率来确定,行业平均增值率可以参考改革前五年国家统计局公布

的平均数计算),应该还是比较公平的。现按上海交通运输业11%的增值税税率来测算,只有增值率达到36.36%,税收负担与现有制造业相等。在11%的增值税率下,运输类企业需要抵扣的成本必须占营业收入的73%以上,仓储类企业要抵扣的成本必须占营业收入的55%以上,否则对企业来说实际上是增加税负而不是减轻税负。

4. 税源的分配问题。2010年全国营业税收入11 158亿元,占地方税收收入的33.8%。如果将营业税改为增值税,对现行分税管理体制势必造成冲击,这是增值税改革最为棘手的问题。对上海来说财政局、国税局、地税局是一套班子,中央和地方收入的分配较易协调。上海以外地区服务业占经济总量比重较低、区域差异化过大,要推广增值税改革,必须考虑不同省份的区域差异性。笔者认为,在分配依据上不仅应考虑各地征收的增值税数额,还应综合考虑各地的人口数量、消费能力、基本公共服务需要以及地方政府的财政收入能力等因素,对于不同区域可以采用不同的分配比例。

### 主要参考文献

1. 刘明慧. 扩大增值税征收范围的难点解析. 税务研究, 2010; 11
2. 魏陆. 扩大增值税征收范围改革研究. 经济问题探索, 2011; 7
3. 贾康, 施文波. 关于扩大增值税征收范围的思考. 中国财政, 2010; 19