

营改增背景下对增值税制度的完善思考

姚云霞

(安徽财贸职业学院大位会计学院 合肥 230601)

【摘要】自2012年1月1日起,上海市交通运输业与部分现代服务业开始进行营业税改征增值税试点。从上海市的运行情况看,营业税改征增值税虽然在一定程度上消除了重复征税,降低了税负,但在课税对象的广度、税率的设计、税负的公平性、进项税额的抵扣、一般纳税人的认定标准以及税收征管等诸多方面还存在缺陷,亟待进一步完善。

【关键词】营业税 增值税 改征 缺陷 完善

财政部、国家税务总局于2011年11月16日共同颁布了《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》和《关于在上海市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的通知》,确定自2012年1月1日起在上海市交通运输业和部分现代服务业进行营业税改征增值税试点,由此拉开了自1994年税制改革以来我国流转税制度最重要的一次变革的序幕。

一、营业税改征增值税后增值税制度存在的缺陷

1. 增值税征收的范围受限,广度不够,难以充分发挥其调节经济的作用。增值税是与货物和劳务生产流通关系密切的税种。营业税改征增值税后,我国现行增值税的征收范围已经从货物、加工修理修配劳务扩展到交通运输业、部分现代服务业,但是,对于不动产、无形资产、建筑业、金融业及属于第三产业中的大部分服务业劳务仍然实行营业税制度。这种增值税与营业税并存的税制格局,不仅对服务业内部的专业化分工造成了重复征税,也导致制造业纳税人外购营业税劳务、不动产、无形资产所负担的营业税和征收增值税以外的服务业纳税人外购货物所负担的增值税,均得不到抵扣,各产业之间深化分工协作存在税制安排上的障碍。

2. 增值税的抵扣链不完整,抵扣范围过窄,难以彻底消除重复征税。自2009年1月1日开始,我国增值税由生产型转为消费型,将与企业生产经营活动有关的机器设备等固定资产纳入抵扣税的范围。营业税改征增值税试点方案的相关政策规定,试点前已经购进或自制的固定资产或者固定资产的折旧,均不能作为增值税抵扣项目,试点以后购入的货物(含与生产经营有关的机器设备、运输工具等固定资产)、加工修理修配劳务、交通运输及研发设计、信息技术、广告会展、鉴证咨询等部分现代服务业劳务按规定可以凭票抵扣进项税额。但是,除与生产经营有关的机器设备等以外的房屋建筑物等固定资产、土地等无形资产、职工薪酬、建筑安装劳务、金融服务等,均不能纳入增值税的抵扣范围。按此规定,营业税改征增值税后的交通运输业,可抵扣的项目主要有:购置运输工具、燃油及修理费等所包含的进项税。由于运输工具购置成本

高、使用寿命长(尤其是船舶使用寿命可达20年以上),多数相对成熟的大中型企业,基本上已经完成了设备设施的建设过程,未来几年或更长时间难有大额资产购置,因此,实际可抵扣的固定资产进项税额相对较少。虽然企业接受的交通运输等服务属于可抵扣税额的项目,但服务提供者如果不是一般纳税人,则可抵扣的进项税率也达不到预期,从而使“营业税改征增值税”的交通运输和物流服务企业出现了增值税进项税抵扣链断裂。交通运输企业等出现了较大面积的税负增加,企业整体的实际税负超过了财政部门测算的税负。较为保守地估算,企业按照试点方案所缴纳的增值税与原缴纳的营业税相比,现有的一般物流业务税负增加两成以上,其中公路运输业务税负的增长超过四成、港口业务的税负增长超过一成。而营业税改征增值税后的研发设计、信息技术、广告会展、有形动产租赁、鉴证咨询等现代服务企业,由于其经营成本中的主要构成因素是人力资源成本、路桥费、房屋租金、保险费等,且往往占绝大比重,由于职工薪酬、路桥费、房屋租金、保险费不能抵扣增值税,而这些企业实行营业税改征增值税后,税率又由原来的5%提高到6%,从而导致其税负增加。尽管国家实行财政补贴,但税收是中性调节工具,依赖财政补贴显然不是长久之计,如果只是打补丁、开口子,这会使得税收问题复杂化,最终难以很好地解决这些企业税负过重的问题。

营业税改征增值税后出现上述问题的原因,一是增值税抵扣链断裂,可抵扣的进项税额不足,导致企业税负增加;二是对其他劳务、不动产和无形资产仍只征营业税,从而导致增值税的抵扣范围过窄,进项税额和销项税额的口径不一致,最终导致企业税负不降反增。

3. 税率设置不尽合理,影响增值税征收的深度和公平性。营业税改征增值税之前,我国的增值税一般纳税人税率分别为基本税率17%、低税率13%,小规模纳税人征收率为3%,出口货物实行零税率。营业税改征增值税之后,商业、加工制造业等增值税一般纳税人基本税率和低税率仍为17%和13%,小规模纳税人征收率为3%。对于交通运输业和部分现代服务业,根据改革后试点行业总体税负不增加或略有下降的原则,

改革试点方案从低确定了11%和6%两档低税率,并对出口劳务实行零税率或免税。其中,交通运输业适用11%的税率,研发和技术服务、文化创意、物流辅助和鉴证咨询等现代服务业适用6%的税率。因此,营业税改增值税后现行的增值税一般纳税人基本税率为17%,低税率包括13%、11%和6%。如此税率设置,使同为增值税一般纳税人的商业、制造业和交通运输及现代服务业的基本税率存在较大差距,显失公平。增值税设置多档税率违背其中性税制的本质。

4. 一般纳税人和小规模纳税人的确认标准不统一,影响增值税的公平性,增加征管成本。营业税改增值税之前,从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人(工业企业为主)年应税销售额50万元以上、其他纳税人(商业企业为主)年应税销售额80万元以上,并具有较为规范的会计核算,可以向税务机关提出一般纳税人的申请。营业税改增值税后,从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人(工业企业为主)和其他纳税人(商业企业为主)认定一般纳税人的条件未变,但是,根据《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》第三条规定:交通运输业和部分现代服务业企业应税服务的年应征增值税销售额,达到500万元(含本数),或者应税服务年销售额未超过500万元以及新开业的试点纳税人,同时满足有固定的生产经营场所和能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算,能够提供准确税务资料条件的,可以向主管税务机关申请认定为一般纳税人。这使得增值税一般纳税人确认标准不统一,增加税收征管机关的管理难度和管理成本,也使不同行业的一般纳税人享受不同的待遇,有失增值税的公平性。

5. 地方和中央的税收关系不明确,缺乏协调地方财政收入和中央财政收入的长效机制。营业税是地方税,增值税则是地方和中央共享税,中央和地方按比例分成,其中中央75%,地方25%。由于上海市的国税和地税未分开征管,所以,税收征管矛盾不突出。但是如果营业税改增值税扩围,对于国税和地税分开进行税收征管的地区来说,必须同步出台制度性措施来有效协调国税和地税的税收征管以及地方财政收入和中央财政收入的关系,否则会影响各地方政府的财政收支。

二、营业税改增值税后完善增值税制度的对策

由于营业税改增值税后,增值税在征收的广度和深度、抵扣链、税率的设计及一般纳税人认定标准等诸多方面存在问题,因此,必须进一步完善增值税制度,充分发挥增值税调节经济、合理配置资源、避免重复征税及公平税负和降低税负的作用。

1. 加快解决增值税扩围问题。首先,扩大增值税征收范围。实行营业税改增值税试点后,我国增值税仍将不动产、无形资产、建筑业、金融业及属于第三产业的大部分服务业置于增值税征收范围之外,仍对其征收营业税。因此,应尽快将增值税征收范围扩大到不动产、无形资产、建筑业、金融业及全部服务业领域,克服营业税重复征税的弊端,完善税收制度,促进现代服务业发展,推动第二产业和第三产业的融合,发挥税收优化资源配置,调节经济均衡发展的作用。其次,由于增

值税实行以票控税,增值税进项抵扣需要增值税发票,这就造成试点地区的企业能够开具增值税发票而别的地区不能,必然会形成洼地效应,使得企业转出地的地税受到影响。因此,应迅速将营业税改增值税由上海等九个试点省市扩展到全国,解决地区之间税负不公问题,使增值税抵扣链在不同地域间相互衔接。

2. 实行完全的消费型增值税,彻底消除重复征税。综观世界各国的增值税实践,增值税分为生产型、收入型和消费型三种类型。我国自2009年1月1日开始,将生产型增值税转变为消费型增值税,将与生产经营有关的机器设备类固定资产纳入进项税额的抵扣范围。2012年1月1日和8月1日分别在上海和北京、天津、江苏、安徽等全国十个地区进行营业税改增值税试点,将交通运输业和部分现代服务业纳入增值税征收范围,但与企业生产经营有关的不动产、无形资产、职工薪酬、路桥费、房屋租金、保险费等均不能抵扣增值税,从而使现行消费型增值税名不符实,仍存在重复征税。因此,只有将形成企业生产经营成本的各项因素均纳入进项税额的抵扣范围,才能彻底消除重复征税,并真正实现完全的消费型增值税。

3. 计算营改增后企业期初存货、机器设备等的已征税款,按规定作为进项税额准予抵扣,完善企业的增值税抵扣链。凡认定为增值税一般纳税人营业税改增值税企业,首先必须进行存货和机器设备等大额资产的盘点,并报主管国税机关备案。主管国税机关应进行专项稽查,以确保其数字的真实性和正确性。然后将期初的存货、机器设备等资产分别不同情况计算出所包含的已征税款,并采取相应的处理方法准予作为进项税额抵扣。

(1)对于营业税改增值税企业期初库存的存货所含的已征税款,先将存货的实际采购成本进行价税分离,再按不含税采购成本和税率进行计算,从存货的采购成本中分离出已征税款,转入“长期待摊费用——期初进项税额”账户挂账,在三年内按每年实际动用的存货,每年末一次性予以抵扣。

(2)对于机器设备等大额资产,分别2009年1月1日前购入使用和2009年1月1日后购入使用两种情况处理。对于2009年1月1日前购入使用的机器设备等大额资产,其包含的已征税款,不予抵扣。对于2009年1月1日后购入使用的机器设备等大额资产,其包含的已征税款,应按大额资产的账面价值(原值减累计折旧)和增值税税率(17%)进行计算,转入“长期待摊费用——期初进项税额”账户挂账,并规定在营业税改增值税后的五年时间内分期予以抵扣。

只有准予将期初存货和机器设备等大额资产所包含的已征税款抵扣,才能使营业税改增值税后交通运输业、部分现代服务业的增值税抵扣链完整,统一其销项税额和进项税额的口径,解决进项税额不足问题,真正降低企业税负。

4. 合理设计增值税税率,统一征税深度,公平税负,减轻企业税负。增值税税率是衡量增值税征税深度的重要指标,也是衡量增值税税负是否合理的重要尺度。营业税改增值税后,一般纳税人的增值税税率有17%、13%、11%和6%四档,这一

关于会计账户的若干理论研究

唐来全

(山东轻工业学院 济南 250100)

【摘要】 本文借鉴逻辑学、系统理论,对账户概念及相关问题进行了研究:目前会计界对账户并未形成统一认识;会计科目不是账户的必要名称;“会计科目是对会计对象进行的分类”与“账户包括账户名称和账户结构”说法存在错误;反映单个或多个账户中数额之间关系的等式可以使用“账户等式”来指称。

【关键词】 会计对象 会计账户 账户等式

账户是什么?迄今为止仍然众说纷纭、莫衷一是。此外,尚存在与账户相关的若干问题需要研究。比如,会计科目是对会计对象进行的分类吗?会计科目是账户的必要名称吗?账户包括账户名称和账户结构吗?如果说账户是根据会计科目设置的,那么,会计科目又是根据什么设置的?本文试对上述问题进行研究。

一、账户是什么?

关于“账户是什么”,目前有多种说法。有学者认为,账户就是在账簿中开设的户头。在现代汉语中,账有“账簿”之意,户有“户头”之意,即账册上称有账务关系的个人或团体。显然,“户头说”是根据“账户”一词的字面意思来解释的。按照上述定义和解释,账户指的是账簿中与特定主体有账务关系的个人或团体的名称的记录。事实上,账户不仅仅是户名的记

录,而且“户头说”并不能解释那些非人名账户。可见,按照字面意思定义账户并不能正确表达账户的科学概念。

也有学者认为,账户是对会计对象的具体内容进行科学分类、反映、监督的一种方法或手段。不过学界普遍认为,设置账户是一种会计方法。将“账户”再界定为一种“方法或手段”,似乎不妥。

又有学者认为,账户是对会计对象要素的增减变动及其结果进行分类记录、反映的工具,是会计信息的“储存器”。在现代汉语中,工具是指人们进行生产劳动或为达到某种目的所使用的器具或事物。“工具说”认为,账户是会计人员对经济活动产生的数据进行分类处理的一种工具或中介,处于主体和客体之间。按照“工具说”,账户仅仅是用以系统、连续记录会计对象要素的一种表格或形式,不包括在账户中记录的反

方面会因为商业、制造业与交通运输业和部分现代服务业税率不一致,而对于商业、制造业有失公平;另一方面,交通运输业和部分现代服务业的增值税税率设置太高。比如:交通运输业和物流辅助服务业的增值税税率分别为11%和6%,原来的营业税税率分别为3%和5%,尽管政策规定其进项税额准予抵扣,但由于交通运输业和物流辅助服务业的行业特点,导致可抵扣的进项税额非常有限,从而实际税率普遍提高,增值税税负增幅较大,企业不堪重负。笔者认为,应将交通运输业税率统一到与部分现代服务业一样的6%,这样既能使得绝大部分物流企业的税负降低,同时也有利于税率统一,达到税收中性的要求,并有利于简化报税征税程序,减少报税征税的遗漏和成本。

5. 统一和简化一般纳税人认定标准,设置增值税起征点,取消小规模纳税人,规范增值税征管。营业税改增值税后,除一般纳税人的认定标准,工业、商业和交通运输业、部分现代服务业企业年应税销售额(应税服务销售额)不一致外,工业、商业和交通运输业、部分现代服务业企业的一般纳税人适用税率也不同。这一政策规定,使得税收征管中,一是要将纳税人区分为小规模纳税人和一般纳税人;二是要区分不同行

业的增值税一般纳税人认定标准;三是要区分不同行业一般纳税人适用的税率。这大大增加税务机关的税收征管难度,也使不同行业的一般纳税人享受不同的待遇,降低了增值税征管的公平性。因此,笔者认为,可以设置增值税起征点,取消小规模纳税人。起征点以下的纳税人不征税,达到增值税起征点的纳税人一律按一般纳税人征管。这样既统一了一般纳税人的认定标准和适用税率,保证增值税公平合理,同时也便于规范和强化增值税的税收征管,有效降低增值税征管成本。

6. 明确增值税扩围后保障地方财政收入的措施。目前上海营业税改增值税的税收依然全部由地方支配,但是未来如果试点范围和行业都扩大,就必须有制度性安排,相应调整国税、地税征管范围,重新调整中央和地方税收分成的比例,确保营业税改增值税后地方财政收支的平衡不受影响。

主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.关于印发《营业税改征增值税试点方案》的通知.财税[2011]110号,2011-11-16
2. 翟继光,熊晓青.中华人民共和国增值税、消费税、营业税暂行条例释义与实用指南及案例精解.上海:立信会计出版社,2008