

“营改增”后中央与地方增值税分享比例的重新测算

潘 罡

(青岛酒店管理职业技术学院 青岛 266100)

【摘要】由于“营改增”的结构性减税影响,即使改革后收入仍返还地方,地方政府税收也将缩减,这将加剧地方政府事权、财权的不对称性,而且同一税种两种分享制度也将影响税收制度的统一性,这都要求必须对目前75:25的增值税分享比例进行政策。经过重新测算,新的中央分享比例应当介于37.68%~62.32%区间,中间值为51%左右。

【关键词】营改增增值税 营业税 分享比例 地方政策

2012年1月1日,“营改增”首先在上海市交通运输业等行业进行试点,随后陆续扩围至其他省份和行业,对绝大多数参与改革试点的企业都产生了积极影响,基本达到了消除重复征税、降低企业税负的改革初衷。然而,与之相关的税收收入分配制度并没有进行相应变革,占地方政府税收收入三成以上的营业税改征增值税后,若继续执行原先国内增值税75:25的中央与地方分享比例,将对地方政府产生显著性不利影响,因此,亟须对中央政府与地方政府之间的增值税分享比例进行重新设定。

一、原有分享比例存在的问题

在原有的税收收入分享机制下,进口环节增值税全部为中央级收入,国内增值税由中央政府和地方政府按照75:25的比例共享,是当前我国第一大税种,营业税除铁路总公司、各银行总行等集中缴纳的部分外全部为地方政府收入,并且是地方政府的重要财政支柱。本文以除港、澳、台以外的其他31个省(自治区、直辖市)和5个计划单列市(深圳、厦门、宁波、青岛、大连)为测算样本,分析36个样本2007~2011年营业税在其税收收入中的比重,确定其营业税依赖度(见表1)。

通过表1的数据分析,25个地方营业税占比达到了35%以上,占36个样本的70%。增值税全面扩围后,如果按照原先增值税收入的75:25的分享比例,大多数地方政府将承受26.25%以上(75%×35%)的损失,这将影响地方政府的财政收支平衡。即使在营业税改革后该部分税收收入全部返还地方,考虑减税效应,与中央政府相比,地方政府损失要多些,这是因为中央政府税收收入并没有因为营改增而减少,由此将加剧中央政府与地方在财权、事权上的不对等性。

表1 2007~2011年营业税在地方税收收入中的比重均值

分 组	各省、自治区、直辖市、计划单列市占比				
45%~50%	西藏	海南	重庆		
	49.75%	47.78%	45.60%		
40%~45%	宁夏	四川	广西	湖南	北京
	44.31%	43.30%	42.13%	41.25%	41.17%
35%~40%	江西	大连	安徽	天津	深圳
	39.96%	39.27%	38.72%	38.35%	38.07%
	上海	厦门	浙江	青岛	陕西
	37.33%	37.28%	36.60%	36.53%	36.51%
	湖北	福建	青海	甘肃	贵州
	36.46%	36.30%	35.95%	35.89%	35.49%
	新疆	吉林			
35.26%	35.05%				
30%~35%	广东	河南	云南	江苏	河北
	34.88%	34.19%	33.89%	33.86%	33.79%
	辽宁	内蒙古	宁波	山东	
32.85%	32.45%	32.36%	30.06%		
25%~30%	黑龙江	山西			
	29.17%	25.72%			

注:相关数据来源于中国税务年鉴(2008~2012),比值采用五年比值的简单平均值,下同。

二、“营改增”后增值税分享比例的测算

“营改增”后,原先的分享机制已不能保障地方财政收入的稳定性,无法缓解中央与地方在财权、事权分配上的不对等性,容易对税收制度的进一步改革产生较大阻力,这要求对增值税分享比例进行重新测算和设定。

1. “营改增”后税收收入总额不变情况下的测算。营改增若不改变收入总额,仅对税收结构产生影响,那么,中央政府与地方政府博弈的最终结局将是双方财政收入

的基本不变,也就是说,既不减少地方级税收收入,也不减少中央级税收收入。如此,重新测算的前提便包括如下三点:第一,新的分享比例不会引起中央财政收入的减少;第二,新的分享比例不会引起地方财政收入的减少;第三,新的分享比例不考虑减税影响。

假设改革前国内增值税收入为A万元,地方级营业税收入为B万元,不考虑其他税种,按照原先增值税75:25的分享比例,中央政府税收收入为0.75A万元,地方政府税收收入为(0.25A+B)万元,并假设改革后新的中央与地方分享比例为 $\delta:1-\delta$,则改革后中央政府税收收入为 $\delta(A+B)$ 万元,地方政府税收收入为 $(1-\delta)(A+B)$ 万元。根据以上前提,将得到如下不等式:

$$\delta(A+B) \geq 0.75A \quad (1)$$

$$(1-\delta)(A+B) \geq 0.25A+B \quad (2)$$

$$\text{解(1)得: } \delta \geq \frac{0.75A}{A+B}; \text{解(2)得: } \delta \leq \frac{0.75A}{A+B}。$$

$$\text{因此,测算的中央分享比例 } \delta = \frac{0.75A}{A+B}。$$

经过分析,在改革不影响收入总额的情况下,新的分享比例将取决于改革前国内增值税与地方级营业税的构成结构,即国内增值税占国内增值税与营业税之和的比例 $\frac{A}{A+B}$,该比值在各个地方政府税收收入中并不一致,相关数据见表2。

表2 地方政府国内增值税占营业税与国内增值税之和的比例

分组	各省、自治区、直辖市、计划单列市占比				
75%以上	山西	黑龙江	山东		
	83.09%	78.70%	75.19%		
70%~75%	青海	河北	宁波	内蒙古	新疆
	73.94%	73.73%	73.31%	72.61%	72.01%
	甘肃	陕西	江苏	吉林	云南
	71.98%	71.72%	71.69%	70.49%	70.38%
	广东	河南			
65%~70%	湖北	贵州	辽宁	浙江	安徽
	68.92%	68.91%	68.30%	68.24%	67.31%
	江西	天津	湖南	青岛	厦门
	67.06%	66.81%	66.54%	66.54%	66.32%
	福建				
60%~65%	65.61%				
	深圳	宁夏	广西	上海	大连
60%以下	64.65%	64.39%	64.14%	63.25%	60.03%
	四川	重庆	西藏	北京	海南
	59.63%	57.72%	55.10%	49.31%	48.13%

通过表2的数据分析,绝大多数地方政府的国内增值税收入占比在60%以上,属于国家的第一大税收来源,以

占比最高的陕西省为例,新的分享比例为62.32%,而占比最低的海南省新的中央分享比例为36.10%。然而,鉴于分享比例标准的统一性,根据各个地方的占比不同而制定不同的分享比例的方式将影响税收收入分配上的公平性,因此,分享比例的重新设定应当在满足绝大多数地方政府税收收入利益的条件下进行。根据表2,本文选取36个地方政府比值的中位数进行测算,可以得知其中位数为68.27%(辽宁省与浙江省比值的平均数),则新的中央分享比例 δ 等于51.20%。若以全国各地地方政府国内增值税与营业税收入总额为依据,全国各个地方2007~2011年各年国内增值税占比均值为68.16%,新的中央分享比例将为51.12%。

2. “营改增”后税收总额发生变化情况下的测算。营改增作为对企业的一项结构性减税优惠,改革后的必然导致地方财政收入减少(上文中税收总额不变情况下的测算仅仅是对以往年度税收收入在假定改革后的重新分配)。“营改增”后,原先的营业税将改征为增值税,收入规模将减少,与中央政府相比,地方政府承担了税收收入的相对性损失。为避免地方政府财权、事权不对称性状况的加剧,中央政府应当给予适当弥补。若不考虑“营改增”对企业所得税等其他税种的影响,中央政府对地方政府的弥补也将通过增值税分享比例的重新测算和设定进行。

在当前中央与地方之间财权与事权分配体制下,若中央政府向地方政府弥补比例过少,必将加剧双方政府在财权与事权分配上的不对等性,同时也将影响地方政府改革的积极性;若中央政府向地方政府弥补比例过多,则对中央财政支出产生不利影响,因此,新的分享比例应尽量保障中央与地方政府的财政收入利益,必要时应采取其他弥补渠道以提高地方政府的改革积极性。

实际上,在不改革目前财权、事权分配体制的前提下,若保证“营改增”后中央政府税收收入与地方政府税收之比与营改增前之比相等,将实现中央政府与地方政府的损失共担,有利于减少改革阻力,此时中央政府与地方政府税收收入的减少幅度相等。因此,测算的前提条件便包括如下两点:①财权、事权分配体制不变;②“营改增”后中央政府税收收入与地方政府税收收入之比等于“营改增”前两者之比。

假设改革前国内增值税收入为A万元,地方级营业税收入为B万元,不考虑其他税种,按照原先增值税75:25的分享比例,中央政府税收收入为0.75A万元,地方政府税收收入为(0.25A+B)万元,并假设改革后原营业税部分降低为改革前的 λ ,新的中央与地方分享比例为 $\gamma:1-\gamma$ 。则改革后中央政府税收收入为 $\gamma(A+\lambda B)$ 万元,地方政府税收收入为 $(1-\gamma)(A+\gamma B)$ 万元。根据以上前提,将得到如下等式:

劳务派遣用工单位付给 劳动者相关费用的税务分析

朱敏霞(副教授)

(江苏商贸职业学院管理系 江苏南通 226007)

劳务派遣是指由劳务派遣单位与被派遣劳动者(以下称劳动者)订立劳动合同,与用工单位订立劳务派遣协议,由劳动者向用工单位给付劳动的一种用工方式。劳务派遣最早产生于美国,其实质是“人力租赁”,它显著的特征就是劳动力雇佣与使用的分离。我国《劳动合同法》明确规定了劳务派遣单位、用工单位及被派遣劳动者之间的权利义务,但立法上的身份确立与劳务费用的税务处理定性上有所矛盾。

一、劳务派遣问题相关规定所带来的疑惑

《劳动合同法》规定:劳务派遣单位作为用人单位应当与被派遣劳动者订立劳动合同,劳务派遣单位派遣劳动者应当与用工单位订立劳务派遣协议。由此我们可以理解为劳务派遣单位与劳动者之间存有雇佣关系,劳务派遣单位与用工单位之间有劳务合同关系,但用工单位与劳动者之间没有直接的法律文书约束,双方不存在雇

佣关系。

《关于企业所得税应纳税所得额若干税务问题的公告》(简称“15号公告”)规定:企业雇佣季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用,应区分工资薪金支出和职工福利费支出,并按《企业所得税》规定在企业所得税前扣除。之后,国家税务总局对15号公告作出解读,认为企业雇佣的季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员以及接受外部劳务派遣用工,也属于企业任职或受雇员工的范畴。不再区分劳务派遣用工还是合同用工。

以上规定一个是有关劳务派遣劳工的身份问题,一个是有关用工单位支付给劳务派遣劳工的费用如何计扣问题,在实务中主要有以下几点疑惑:

疑惑一:在日常实务中,用工单位支付给外部劳务派遣劳工发生的费用,主要有两种情形:

$$\frac{0.25A - E}{0.75A} = \frac{(1 - \gamma)(A + \gamma B)}{(A + \gamma B)}$$

$$\text{测算后的中央分享比例为} \gamma = \frac{0.75A}{A - B}$$

因此,即使在税收总额发生变化的情况下,新的中央分享比例仍然为 $\frac{0.75A}{A - B}$, 仍旧取决于营改增之前的国内增值税与地方级营业税的构成比例。同样根据表2,该值将介于36.10%与62.32%之间,若取中位数,中央分享比例将为51.20%,若以全国数据为测算依据,中央分享比例为51.12%。

当然,这一比例区间是在中央政府与地方政府财权、事权分配体制并不进行调整的前提下进行的。如果进行事权、财权的调整,中央政府财政支出大幅度增加的情况下,这一分享比例应当有所提升;在财权、事权大规模下放地方政府的情况下,这一分享比例应当有所下降。

三、结论

将营业税改征增值税后,即使该部分税收仍归地方

政府所有,但由于减税影响,也将缩减地方政府的收入规模,容易进一步加大中央与地方在财权与事权之间的不对等性。

为解决这一问题,有必要对国内增值税分享比例进行改革。经过测算,不论改革后税收收入是否发生变化,新的中央分享比例将取决于改革前国内增值税与国内增值税和地方级营业税之和的比值。由于各省份的税收结构并不相同,该比例将介于36.10%与62.32%区间,中位数为51.20%,若依据全国数据进行测算,该值将为51.12%。当然,新的中央分享比例不可能取最小值,营业税占比较大的地方政府将承担一定的改革损失。在不影响分享标准统一性的前提下,中央政府需采取其他财政措施,弥补这些地方政府的改革损失。

主要参考文献

1. 高凤,宋良荣.增值税扩围后中央与地方分享比例测算.财会月刊,2013;2
2. 徐博.我国共享税与分税制改革初探.财会月刊,2011;9