

从增值税原理谈我国“营改增”的重大意义

张志萍(副教授)

(济源职业技术学院经济管理系 河南济源 459000)

【摘要】按照国家规划,我国“营改增”分三步走,首先在部分行业、地区进行试点,然后选择部分行业在全国范围内进行试点,最后在全国范围内实现“营改增”。本文对增值税含义、纳税原理、“营改增”意义及主要业务会计处理等方面进行解析,以明确“营改增”意义,更好地推进税制改革。

【关键词】增值税 营业税 营改增 意义

一、增值税原理

1. 增值税的产生与发展。增值税是对商品生产、流通、劳务服务中多个环节的新增价值或商品的附加价值征收的一种流转税。1954年,增值税在法国一炮打响,很快便风靡全球。

1984年我国建立起具有中国特色的增值税,1994年规范了“生产型增值税”,2004年开始推行增值税转型改革试点,2009年1月1日起在全国实施增值税转型改革,将生产型增值税转变为消费型增值税。

增值税具有不重复征税、逐环节征税、税基广等特点,其收入占我国全部税收的60%以上,是目前税收种类里

最大的税种。就购入固定资产的进项税额是否可以抵扣为依据将增值税分为:生产型增值税、收入型增值税、消费型增值税。

2. 增值税纳税原理。由于消费型增值税从商品和劳务销售额中扣除当期购进的固定资产总额,税基最小,所以我国采用消费型增值税。

例如,假设甲公司生产A产品,甲公司向乙公司销售A产品收款234万元(含税),乙公司付款234万元购入A原料生产B产品,乙公司销售B产品给丙公司收款1 006.2万元(含税),则乙公司交纳增值税原理和计算过程如下图1(金额单位:万元)所示。

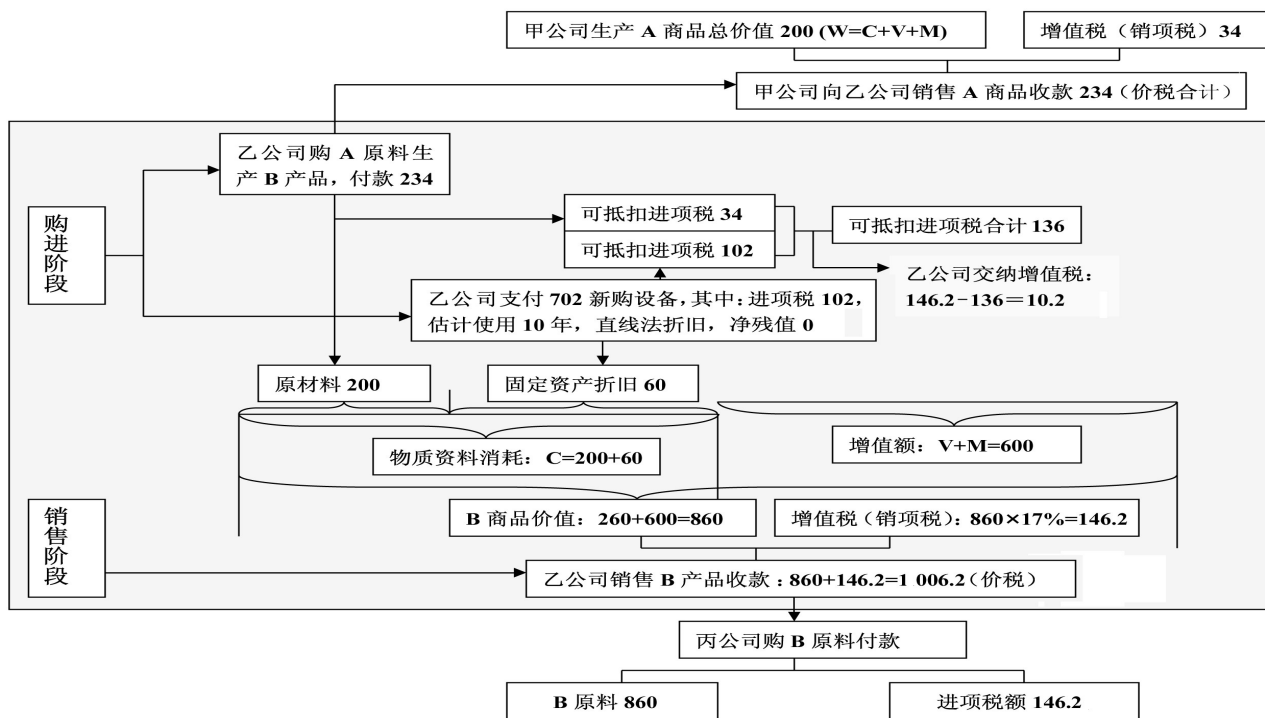


图1 我国消费型增值税原理示意图

二、“营改增”的影响及重大意义

在我国增值税和营业税并行的税制体系下,这两个税种一直难免税负失衡。营业税是对一笔业务的营业额征税,不管这笔业务是否赚钱,赚多少钱,都按统一比例征税。随着市场经济发展,社会分工越来越细,尤其是在高技术的服务业领域,转包、分包现象很普遍,而营业税是“雁过拔毛”,每多一道程序,就多征一遍税,有违税收负担公平原则。从事营业税劳务企业购进材料、固定资产不能抵扣,制造业企业购进营业税劳务不能抵扣,从事营业税劳务企业之间相互提供劳务也不能抵扣等,而增值税仅对增值额征税,其税负较轻。下面以某广告公司为例说明“营改增”意义。

1. 营业税制与增值税制比较。

例1:某广告公司采购原材料10万元,提供广告收入40万元,其“营改增”前后的现金流入情况对比计算过程见下图。

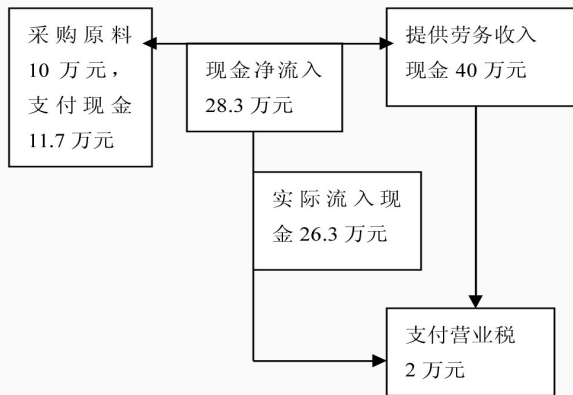


图2 “营改增”前广告公司现金流入

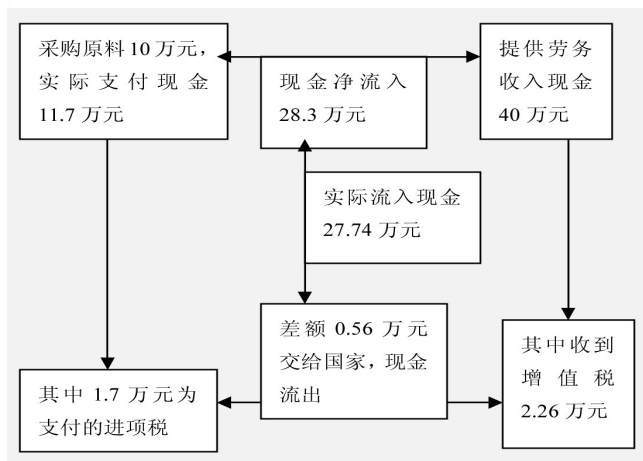


图3 “营改增”后广告公司现金流入

由图2、图3可知,在“营改增”前企业实际流入现金26.3万元(40-11.7-40×5%),而“营改增”后企业实际流入现金27.74万元{40-11.7-[40÷(1+6%)×6%-1.7]},差额1.44万元(27.74-26.3)是“营改增”后多流入的现金。

例2:某广告公司向客户提供一笔广告业务,报价2000元,该广告公司适用增值税税率为6%,假定原营业税税率为5%。“营改增”前后有关收入、成本、纳税等情况对比如表1所示(金额单位:元)。

表1 “营改增”前后有关收入、成本、纳税情况对比

项 目		营业税	增值税	
广告公司 (劳务 提供方)	销售劳务(报价)	2 000	2 000(含税)	2 000(不含税)
	流转税	100	销项税:1 887× 6%=113	销项税:2 000× 6%=120
	向客户收的款	2 000	2 000	2 120
	销售收入	2 000	2 000÷(1+6%) =1 887	2 000
	营业税金	-100	0	0
购买广告 (劳务 购买方)	实际付款	2 000	2 000	2 120
	可抵扣金额	0	113	120
	广告费用成本	2 000	1 887	2 000

假设该广告公司采购一批广告业务用原料400元,增值税68元,则利润及税金缴纳情况如表2所示(金额单位:元)。

表2 “营改增”前后利润形成情况对比

项 目		营业税	增值税(广告 费含税)	增值税(广告 费不含税)
购买物资 和劳务	进价	400	400	400
	进项税	68	68	68
	实际付款	468	468	468
销售劳务(报价)		2 000	2 000	2 000
流转税		营业税:2 000 ×5%=100	销项税:113	销项税:120
向客户收款		2 000	2 000	2 120
销售收入		2 000	2 000÷(1+6%) =1 887	2 000
营业税金及附加		-100	0	0
营业利润		1 432(2 000- 468-100)	1 487(2 000- 400-113)	1 600(2 000- 400)
所得税		-358	-372	-400
净利润		1 074	1 115	1 200
税金交纳	流转税	100	113-68=45	120-68=52
	所得税	358	372	400
	合计	458	417	452

由表1、表2可知:“营改增”前该广告公司销售收入为2000元,营业利润1432元,需缴纳营业税100元、所得税358元,故净利润1074元。

“营改增”后若广告收入2000元(含税),则销项税额113元,营业利润1467元,需缴纳所得税372元,故净利润1115元。

“营改增”后若广告收入2000元(不含税),则销项税

额120元,营业利润1600元,需缴纳所得税400元,故净利润1200元。

“营改增”后按广告收入是否含税净利润分别增加41元(1115-1074)、126元(1200-1074)。可见,营业税存在重复征税现象,税负相对较重,增值税不存在重复征税且税负较轻,由此造成了制造业与服务业之间的税负水平差异,不仅使得增值税和营业税陷入“非中性”状态,而且对于产业结构产生了“逆向调整”效应。

2. “营改增”的意义。

1994年形成的增值税和营业税并存的税制格局,是与我国当时的产业链短、服务业不发达、税收征管水平不高等相适应的。但随着改革开放的深入,增值税和营业税并存的问题日益突出,它制约了各产业之间的专业化分工和协作,影响了经济结构优化升级,客观上造成了鼓励制造业、限制服务业的结果。当前,我国正处于加快转变经济发展方式的攻坚时期,大力发展第三产业,尤其是现代服务业,对推进经济结构调整和提高国家综合实力具有重要意义。

第一,“营改增”打通了抵扣链条,可以避免重复征税。由图4可以看出,试点生产企业给试点和非试点地区服务业提供设备、材料、水电等可以抵扣进项增值税;非试点地区生产企业给试点地区服务业提供设备、材料、水电等也可以抵扣进项增值税,“营改增”使市场细分和分工协作不受税制的影响,加强了服务业招商引资的能力,有利于生产性服务业发展,促进二三产业融合。增值税的实质是对生产经营各环节的增值额部分征收,实行“营改增”后,消除了重复征税现象,促进了专业化协作。

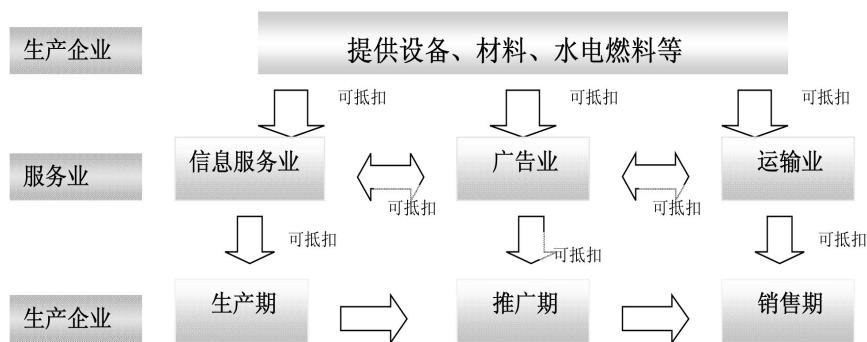


图4 “营改增”后二三产业融合发展增值税抵扣图

第二,“营改增”借鉴国际经验可以及时稳定组织财政收入。法国是增值税的发起者,也是“营改增”的典范。法国原来实行的是营业税,为了克服重复征税的矛盾,1954年正式出台增值税取代营业税。目前,世界上已有170多个国家和地区将原来不同形式的税种转换为增值税,征税范围大多覆盖所有货物和劳务,对及时稳定组织

财政收入起到了很好的作用。

第三,“营改增”是一项减税措施。“营改增”前,上游服务业开具的营业税发票,下游工商业企业不能抵扣增值税;“营改增”后,上游服务业税负变化不大,但服务业开具的增值税发票同时能作为下游工商企业的进项抵扣;企业当期购入固定资产所付出的款项,可以不计入增值税的征税基数,从而免征增值税。

在现行增值税适用税率17%、13%的基础上,“营改增”决定了两档较低的适用税率,即交通运输业的适用税率为11%,其余部分现代服务业(除有形动产租赁服务适用税率为17%外)的适用税率为6%;小规模纳税人征收率由5%降为3%,其委托税务机关代开的增值税专用发票下家可以抵扣,大大减轻了小规模纳税人税负;出口服务适用零税率,免征增值税,有利于增强国际竞争力、扩大服务贸易出口。

第四,“营改增”是政府推动经济结构调整的重要手段。随着增值税转型改革的推进和完成,为了推进服务业的发展进而调整产业结构,让增值税“吃掉”营业税,从而在整个商品和服务流转环节统一征收增值税,便成为一种推进经济结构调整的自然选择。

第五,“营改增”关系国家宏观调控成败。“营改增”是在国际金融危机背景下,基于实施结构性减税的意图而启动的,随着时间的推移和形势的变化,“营改增”对于宏观调控体系的重要意义也日趋凸显。

三、结论

从以上分析可知,“营改增”最突出的特点就是减少重复纳税,促进社会良性循环。截止到2012年6月15日申报期结束,上海共有13.5万户企业纳入“营改增”试点范围,税负下降的有12万户,占比9成,其中小规模纳税人申报缴纳增值税7.2亿元,与营业税相比,减税4.9亿元,降幅40%。可见,“营改增”的减税效应,不仅从服务业看,从全产业链角度来看也是十分明显的。当然,对“营改增”后增税过多的企业国家实行财政补贴等政策也是十分必要的。

主要参考文献

1. 田莉.营业税改增值税对企业的影响.中国外资,2013;13
2. 闫秀丽.营改增对企业利税的影响与对策.财会月刊,2012;34
3. 蒋娅娅.“营改增”试点区域扩围.解放日报,2012-07-26