解决增值税多档税率并存引发税负转嫁问题的新思路

周冶芳[1](教授)，侯 辉[2]

（1.武汉科技大学湖北省中小企业研究中心，武汉 430081；
2.湖北省信产通信服务有限公司科技咨询分公司，武汉 430079）

【摘要】随着“营改增”的全面推进，出现的最关键、最棘手的问题是多档增值税率并存导致的抵扣不足、不能抵扣及超额抵扣，并由此引发税负在上、下游企业之间转嫁的问题。本文对多档税率并存产生的问题进行了深入分析，提出了一种解决此问题的新思路。

【关键词】增值税；多档税率；抵扣；税负转嫁

目前，“营改增”正在全面推进，限于客观的现实情况，形成了多档增值税率并存的税收制度。随着三次产业的全面融通，多档税率并存而引发的问题已经日益显现出来，其中最关键的问题是多档增值税率并存导致进项税额抵扣不足、不能抵扣和超额抵扣的问题，并由此引发税负在上、下游企业之间的转嫁、一般纳税人和小规模纳税人之间交易壁垒、不公平竞争等问题。本文就解决这些问题提供了一种新的思路，设计出一种新的方法，旨在使“营改增”在目前多档税率并存的情况下能够在税负公平的基础上顺利进行。

一、我国增值税相关制度规定及其后果分析

为了准确地对多档税率并存引发的问题的原因进行分析，找到切实可行的解决办法，我们首先要了解相关的制度法规。本文就增值税相关制度规定及其存在的问题进行概述，并对多档税率并存产生的后果进行分析。

（一）现行的增值税相关制度规定及其存在的问题

限于本文的篇幅，笔者只将与所讨论的主题相关的制度规定简要地予以汇总归纳如下：

1. *纳税人的划分及计税方法*。我国增值税将纳税人按其经营规模及会计核算健全与否划分为一般纳税人和小规模纳税人。“营改增”后，小规模纳税人的划分标准暂定为连续12个月的含税销售额在500万以下，采用简易计税方法（进项税额不予抵扣），即应纳税额=销售率×征收率3%；一般纳税人采用一般计税方法，即应纳税额=（销售额-买价）×适用税率。

2. *税率方面*。基本税率17%、低税率为13%（粮食、植物油、自来水、暖气、石油、图书、报纸、饲料、农产品、音像制品、电子出版物等）、零税率（出口货物）。此次“营改增”后新增11%和6%两档低税率，交通运输业、建筑业等适用11%税率，其他部分现代服务业适用6%税率。另外，租赁有形动产适用17%税率，服务贸易进出口方面，进口国内环节征增值税，实行出口零税率或免税制度。国家对某些一般纳税人生产的特定产品也有实行3%低税率的情况。

3. *进项税额抵扣*。只有下列进项税额准予从销项税额中抵扣：①从销售方或提供方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。②从海关取得的海关进口专用缴款书上注明的增值税额。③购进农产品，除上述两种情况以外，可以按农产品的收购发票或销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算进项税额即进项税额=买价×扣除率。

4. *发票使用*。小规模纳税人只能开具普通发票，增值税专用发票只能由一般纳税人领购使用。

从以上规定可以看出，目前增值税处在0、3%、6%、11%、13%、17%等多档税率并存的状态之中。仔细分析一下不难看出，现行的增值税制度至少存在以下值得探讨的问题：一方面，现行增值税法要求一般纳税人采用的是一般计税方法，即应纳税额=（销售额-买价）×适用税率；另一方面，在准予进项税额抵扣的规定里又要求必须是从销售方或提供方取得的增值税专用发票上注明的增值税额才可以抵扣。实质上是按对方的税率计算的增值税额，而不是按自己的适用税率计算的，换句话说，这两种规定是自相矛盾的。这种错误的制度设计是问题产生的根源。

假定一个适用税率是11%的企业购进材料，卖方的适用税率为17%。按计税方法，它只能抵扣11%，按进项税额抵扣规定，它却能抵扣17%。这样一来，企业最终缴纳的税款就不是按国家规定的税率计算的，而取决于这个企业和谁在发生交易，进项税额的抵扣呈随机状态。实际上在

综合了上游单位各种不同的税率之后计算出来的应纳税额,却往往不是按计税方法的要求计算出来的那个数,可能大于它,也可能小于它。计税方法的规定形同虚设。面对两个自相矛盾的东西,二者选其一是必然的选择。既然在当前的现实情况下,无法采用单一税率,那么,就只能选择改变进项税额抵扣方式。

(二)多档税率并存产生的后果

现行的多税率并存条件下进项税额抵扣方式的制度设计,必然导致税负转嫁。极端情况下,企业可能有增值额却不用交税,或者因进项税额不能抵扣而税负暴增。下面我们对极端情况和一般情况下所产生的不同后果进行具体的分析:

1. *极端情况下的后果*。此处假定上例中提到的这个税率为11%的企业,面对的材料供应商绝大部分是17%的税率。那么,在这种情况下,很容易导致进项税额大于销项税额,产生的直接后果是:企业有增值额却不用交税,且应交税金为负数,这已经完全背离了增值税的本质特征。

例如,建筑企业的一项工程不含税总收入为1亿元,其销项税额按11%计算,为1 100万元,总成本9 000万元,其中材料及设备使用费为5 400万元,其中90%和一般纳税人交易,适用税率均为17%,可抵扣的进项税额为826.2万元;3 150万元人工成本,其中2 500万元分包给其他建筑公司,按11%计算,可抵扣275万元。就算其余的成本都不能抵扣,其进项税额也大于销项税额,明明有增值额,却不用交税。这种情况目前就存在,"营改增"后,企业更可能会刻意选择与高税率的企业交易以达到规避纳税的目的。

另一种极端情况是,企业的主要材料供应商大多都是小规模纳税人。由于小规模纳税人不能开具增值税专用发票,进项税额完全不能抵扣,这时情况就会发生逆转,该企业的进项税额可抵扣数可能很少,税负就会相应暴增。如建筑行业,原来营业税率仅为3%,"营改增"实施后,增值税率为11%,如果交易对象小规模纳税人比重很大的话,进项税额得不到合理的抵扣,它的税负就会大幅度上升。

2. *一般情况下的后果*。除了上述两种极端情况,一般情况是企业既和一般纳税人交易,又和小规模纳税人交易;既和高税率企业交易,也和低税率企业交易。不同的税率之间的抵扣差额就会转嫁到下游企业,也就形成了税负在上、下游企业之间的转嫁,造成严重的税收负担不公平分配。最后造成的结果是:高税率的企业承担了抵扣不足带来的损失,低税率的企业享受了超额抵扣带来的好处。

与此同时,多档税率并存还会产生一个连带后果:作为小规模纳税人的小微企业将面临更加残酷的竞争。在价格方面小微企业毫无疑问地要做出更大的让步,因为小微企业不能开增值税专用发票,其交易对手可能会选择其他有税收抵扣的企业进行交易。对于小微企业来说,伴随增值税征收税率减半(由6%降为3%)优惠而来的是它们业务交易量的大幅度萎缩,甚至是锐减。一般纳税人更倾向于和一般纳税人进行交易,从而限制了小规模纳税人和一般纳税人之间的经济交易,形成了一般纳税人和小规模纳税人之间的交易壁垒。

那么,为什么工商业企业的增值税没有这种情况呢?原因主要有两点:一是"营改增"之前,工商企业面对的税率比较单一,一般都是17%;二是原来的小规模纳税人划分标准不同,工业企业划分标准为年应税销售额50万元,商业企业为80万元。工商企业经营业务本身的特点也决定了它们和小规模纳税人之间交易相对较少,影响也较小。"营改增"实施后,将服务行业纳入进来,情况就完全不同了。

鉴于以上对增值税相关制度法规及其后果的分析,笔者认为:这种制度的设计本身就是有重大缺陷的。如果一种税收制度让国家财政收入如此不稳定,让企业的税负如此充满不确定性,就很难说它是一种科学合理的制度安排。

二、目前已提出的相关解决方案及分析

(一)相关解决方案

由于多税率并存引发的税负转嫁的问题已经成为"营改增"中最关键也是最棘手的问题,专家学者们对此进行了广泛的研究,提出的解决方案大致有如下几种:取消会计核算健全作为一般纳税人的认定标准、取消小规模纳税人的简易征收率制度、大幅度提高一般纳税人的比重、以单一税率取代多档税率、统一使用增值税专用发票等等。

(二)相关解决方案的可用性分析

笔者认为,确定一种方法是不是可用,主要看两个方面:一是看其是否有效;二是看它的税收征管成本是不是足够小,具有实际可操作性。

取消小规模纳税人的简易征收率制度和大幅度提高一般纳税人比重这两种方法没有实际可操作性,因为由此带来的税收征管成本和会计核算成本是相当大的。目前我国小规模纳税人数量庞大,根据国家相关统计数据显示,小规模纳税人占企业总数的80%以上。对数量如此巨大的小规模纳税人,包括小微企业,取消简易征收率制度,要求它们聘用专职会计,提供健全的会计核算资料,其成本是很难想象的,也没有必要。

取消会计核算是否健全作为一般纳税人的认定标准,实质上就是降低一般纳税人的要求,本质上和前两种做法没有多大区别。

以单一税率取代多档税率也有局限性,虽说单一税

率从长远来看,有一定优势,但是从目前情况来看,不太现实。它会导致所有行业一刀切,事实上,行业差距是客观存在的、无法回避的问题。单一税率不利于国家对不同行业之间的利益调整,不便于制定扶持或限制特定行业发展的相关税收政策。

统一使用增值税专用发票,倒是值得探讨的一种方法。因为从某种程度上,它起到了联结一般纳税人和小规模纳税人之间的桥梁的作用。但多税率并存带来的抵扣不足、超额抵扣及税负转嫁问题依然没有解决。所以,仅仅统一使用增值税专用发票是不够的。

三、解决多档税率并存引发税负转嫁问题的新思路

(一)解决税收转嫁问题的新思路

既然在相当长的时期内,基于现实的考虑,只能选择多档税率并存,我们就必须改变进项税额的抵扣方式。那么,怎样改变才能既高效、低成本,又具有实际可操作性?

笔者认为,最好的解决方法是:全社会范围内即一般纳税人和小规模纳税人统一使用增值税专用发票,同时更重要的是,变更增值税专用发票的标准格式,开辟买卖双方的增值税栏,按买卖双方各自的适用税率计算各自的进项税额或销项税额,互不相扰。也就是说,在现有格式的基础上增加一栏,买方增值税栏,这一栏不计入实际付款总数,只是附加说明栏,仅作为一般纳税人的买方抵扣进项税额使用。

买方按专用发票上买方增值税栏确定的纳税金额进行抵扣。买方应抵扣金额和实际支付给卖方的增值税或销项税额的差额记入专门设置的科目“增值税抵扣差额”,月末按应抵扣金额计算企业应交的增值税款。“增值税抵扣差额”科目的余额期末予以转出。

这样一来,由于多档税率并存所带来的税负转嫁问题就迎刃而解了,而且基本上不需要增加额外的成本。

(二)新思路下的会计处理

购进时,按增值税专用发票上买方税率计算的进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,此科目核算企业的应抵扣进项税额;按实际支付的价款,贷记“银行存款”或“应付账款”等科目;按两者之差额,记入“增值税抵扣差额”科目。这个账户专为反映企业应抵扣进项税额和实际支付给卖方的增值税之间的差额而设置。

在抵扣不足时,贷记“增值税抵扣差额”科目;在超额抵扣时,借记“增值税抵扣差额”科目。账户核算方法类似材料成本差异的核算方法。值得注意的是,“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目只核算按买方适用税率核算的应抵扣进项税额。

月末,“增值税抵扣差额”科目贷方余额表示该会计期间的超额抵扣额;相反,“增值税抵扣差额”科目借方余额表示该会计期间的不足抵扣额。月末转损益类账户,记入“主营业务税金及附加”科目,若为贷方余额,则从借方转出,确认抵扣收益,贷记“营业税金及附加”科目;借方余额则从贷方转出,确认抵扣损失,借记“营业税金及附加”科目。虽然说增值税的核算只通过“应交税费——应交增值税”科目来核算,不通过“营业税金及附加”科目核算,但这种抵扣差额本质上不是增值税本身,可以理解为多档税率并存背景下,为了正确计算或抵扣进项税额而发生的费用。

(三)新思路下小规模纳税人的税务处理方法

小规模纳税人继续沿用简易计税方法,以节约税收征管成本和会计核算成本。尽管小规模纳税人不需要进行抵扣,但它必须规范使用增值税专用发票,作为联结抵扣链条的桥梁,使抵扣链条不至于在它这里断裂,以促进小规模纳税人与一般纳税人之间的交易。

小规模纳税人和一般纳税人发生交易时,如为买方,不能将一般纳税人卖方的销项税额进行抵扣;如为卖方,必须要按一般纳税人买方的适用税率计算填列买方的进项税额,方便一般纳税人进行抵扣,同时按实际征收率计算填列小规模纳税人应交增值税款。

小规模纳税人和小规模纳税人发生交易时,作为买方,不抵扣;作为卖方,也要按其征收率计算填列应交增值税款。但不用填列买方的增值税,因为小规模纳税人不抵扣。

为什么要求小规模纳税人作为卖方要按自己的征收率计算填列应交增值税款呢?

这样做有两个作用:一是一般纳税人和小规模纳税人交易时,能获得3%的抵扣,高于不开增值税时的零抵扣,使实际抵扣数和应该抵扣数之间的差额减少;二是由于增值税专用发票的税控系统自动编号,这样可以了解其实际销售额,方便检验税务部门核定的销售额是否准确,并作为税务部门以后核定小规模纳税人销售额的依据,使小规模纳税人的税收征管更加准确、规范。

综上所述,此方法至少有以下三个方面的好处:①解决了多档税率并存的条件下,税负转嫁的问题;②高效、低成本,比其他任何一种方法都更有实际可操作性;③避免了由于小规模纳税人不能开具增值税专用发票而导致抵扣链条的断裂;④促使税务机关对小规模纳税人的税收征管更加规范。

主要参考文献

李青,方建潮.增值税全面“扩围”的税率设定探讨[J].经济理论与经济管理,2014(4).

李林木.小微企业增值税课征模式的比较与选择[J].税务研究,2014(3).

刘爱明,俞秀英.“营改增”对建筑企业税负及盈利水平的影响[J].财会月刊,2015(1).