

增值税改革对企业税负的影响

王 涵

中国海洋大学, 中国·山东 青岛 266000

【摘 要】增值税是构成我国税收体系的主体税种之一, 增值税制度的改革对企业的税负结构产生了很大影响并且是持续的。本文对增值税改革的制度演进逻辑进行梳理, 分析税率调整、抵扣机制完善和纳税人类别划分等政策变量对企业税负的影响机理, 发现改革在不同的行业、不同的规模企业中所产生的减负效应是不一样的。在此基础上, 提出优化税率结构、扩大抵扣范围、完善留抵退税制度和健全征管服务机制等系统的对策, 给企业增值税改革时期税负合理优化提供理论基础和政策借鉴。

【关键词】增值税改革; 企业税负; 税率结构

引言:

增值税改革属于中国现代财税体制改革的关键部分, 它同微观经济主体的税收负担以及经营决定存在直接联系。近些年来, 增值税制度在税率层次简化、抵扣链条完备、期末留抵退税常态化等地方出现明显改善, 企业所处的税收环境发生结构性改变。税负水平是决定企业成本核算的重要因素, 也是决定市场环境和资源分配效率的因素。增值税制度改革改变税率参数、扩大税基范围、改善征管方式等各方面, 对企业的实际税负造成多层叠加的影响。

1 增值税改革的历史沿革与制度逻辑

1.1 增值税改革的制度变迁脉络

中国增值税制度从1994年分税制改革开始就一直存在, 经历了生产型向消费型转变、营业税和增值税并行、全面营改增过渡、多档税率向简并税率转变的四个阶段。2004年东北地区率先开展增值税转型改革试点, 允许企业抵扣购进固定资产所含的进项税额, 这是生产型增值税向消费型增值税转变的一个标志。2009年该政策在全国范围内推行, 消除重复征税的制度障碍, 降低企业资本性支出的税收成本。2012年开始实行营改增试点, 2016年在全国范围内推广, 营业税彻底退出历史舞台, 增值税的抵扣链条深入到服务业, 产业链上下游之间的税收梗阻被打通。2017年以后增值税税率从原来的四档简并成三档, 2019年又把制造业等行业16%的税率降到13%, 交通运输业和建筑业等10%的税率降到9%, 6%的税率档次不变。该系列制度调整体现的是增值税改革由扩围增量转向结构优化, 政策目标也由原来的筹集财政收入转变为调节经济结构、减轻实体企

业负担。

1.2 税率调整与抵扣机制的政策内核

增值税改革的主要政策手段主要是对税率参数进行调整、对抵扣范围进行界定这两个方面。税率上按照简并税率档次、降低基本税率的基本原则, 减少税率层次来降低企业在销项税额和进项税额核算上的遵从成本, 同时下调基准税率直接缩小法定税负空间。2019年深化增值税改革方案中, 生产制造领域适用税率从原来的16%降低到现在的13%, 降低了3个百分点, 明显降低了货物生产流通环节的税收提取比例。从抵扣方面来说, 改革把不动产纳入到进项抵扣范围之中, 允许企业分期抵扣不动产购置所包含的增值税, 消除资本性支出环节的重复课税因素。旅客运输服务纳入抵扣、邮政电信和现代服务业等行业进项抵扣规则不断健全, 抵扣链条越来越完整。税率参数和抵扣范围的协同调整是增值税减税政策的主要逻辑, 即通过降低销项端税率、扩大进项端抵扣两个方面来压缩企业的应纳税额空间, 从而达到降低实际税负的目的。

1.3 改革对企业财务行为的制度约束

增值税制度改革一方面可以减轻企业的税负, 另一方面也会对企业财务核算、发票管理以及纳税申报等行为提出更高的制度要求。税率调整需要企业及时修改内部财务系统中有关税率的参数设置, 将不同的适用税率的销售业务分开核算, 防止由于税率使用不当造成税务风险。抵扣范围扩大之后, 企业就要创建起更为细致的进项凭证管理体系, 保证各种抵扣凭证合法、真实、完整, 尤其是差旅费、运输费等日常经营支出所涉及的小额零散进项税额,

给企业凭证归集能力带来考验。留抵退税制度实行以后,企业要准确计算出期末留抵税额,在合理安排退税申请时间、次数的同时,才能改善自身的现金流状况。增值税改革在制度设计上为企业减负创造了条件,但是减负效果的实现需要企业的财务管理系统和税务合规能力同步提升,制度红利从政策层面到企业实际税负层面的传导要经过企业内部管理能力的过滤和转化。

2 增值税改革对企业税负的多维作用

2.1 税率下调节节点的税负递减效应

增值税基税率下调会使企业销售货物或者提供应税劳务所适用的销项税率降低,在进项税额不变或者没有同步变化的情况下,企业应纳增值税额会呈等比例递减趋势。制造业企业的适用税率从原来的16%降到现在的13%,那么每百元不含税销售额所对应的销项税额就会减少3元,如果企业的进项税额没有发生变化的话,那么应纳税额也会随之减少,实际税负率也就是应纳税额和销售额的比值就会降低。税率下调的减负效应具有普惠性特点,所有的适用该档税率的企业都能从中受益,不受行业属性或者企业规模的影响。但是减负幅度在不同的企业之间存在差异,它是由企业的进销项匹配程度以及增值率水平决定的。增值率高的企业由于进项税额少,税率下调带来的纳税额边际变化更加明显;增值率低的企业减税效果也较为温和。税率下调节节点是增值税减税政策最直接的作用途径,它的效应传导速度快、覆盖面广,可以在短时间内使企业的税负实质性下降。

2.2 进项抵扣范围扩大的减负传导机制

进项抵扣范围的制度性扩大,从增加企业可以扣除的进项税额基数入手,间接减少应纳税额的计税依据,进而对企业的税负产生降低的影响。营改增全面实行之后,不动产购置支出所包含的增值税可以分期抵扣,该政策改变使得企业在开展固定资产投资时可以把资本性支出里的税金部分从销项税额里扣除,从而防止企业重复纳税影响到投资的积极性。旅客运输服务纳入抵扣范围之后,企业的差旅成本中的增值税部分被释放出来,减少了企业的经营费用层面的隐性税负。进项抵扣范围扩大的减负效应是“多抵则少缴”,即增加一类可抵扣项目,企业应纳税额就减少相应金额。该种传导机制的正常运转要依靠抵扣凭证的全面获取和合法认证,企业采购时应优先选择能开具合规

增值税专用发票的供应商,保证进项税额的全额抵扣。进项抵扣范围扩大可以降低企业的税负绝对水平,也改善了上下游企业之间税收的公平性,减少由于抵扣链条断裂造成的税负扭曲。

2.3 纳税人类别调整的差异化税负影响

增值税纳税人分为一般纳税人、小规模纳税人,不同的企业类型受到不同的税负影响。一般纳税人采用进销项抵扣计税方法,其实际税负由销项税额和进项税额之差决定,税率调整、抵扣范围变化等都会对它的税负产生直接影响和影响。小规模纳税人采用简易计税方法,按销售额乘以征收率计算应纳税额,不进行进项抵扣,所以税率调整、抵扣范围扩大对其税负没有直接的影响,其税负变化主要是由征收率的调整引起的。2019年增值税改革把小规模纳税人的免税标准从月销售额3万元提高到10万元,直接降低了小规模纳税人的税收负担,但是对一般纳税人没有实质性的影响。纳税人类别的划分标准也在改革中有所改变,连续12个月销售额500万元以下的企业可以选择登记为小规模纳税人,给企业按照自身经营情况选择纳税人身份提供一定的自由度。不同的纳税群体在增值税改革过程中所遭遇的税负变动轨迹是不一样的,制度设计要考虑到各个企业实际的税负承受能力以及税收公平的要求。

3 深化增值税改革优化企业税负的具体路径

3.1 完善多档税率结构以增强减税精准度

现行增值税税率结构虽然经过简并调整仍然保留了13%、9%、6%三个基本税率和零税率,但是多档税率并存造成行业间税负横向失衡的问题没有得到根本解决,部分行业由于适用较高的税率而承受了相对偏重的税收负担。优化税率结构的首要方向就是简化税率档次,考虑把13%和9%两档税率逐步合并成两档税率,减少由于税率档次过多造成的产业间税负扭曲效应。税率简并可以借鉴国际经验,确定标准税率和低税率两个档次,标准税率适用于制造业等主要生产领域,低税率适用于农产品、民生服务等政策性扶持领域。减税精准度的提高要依靠行业增值率差别来执行差异化税率规划,对增值率较高行业的税率加以削减,对增值率较低的行业则可维持较高的税率来维持税收中性。税率结构的改善还要考虑中小企业承受能力,在税率简并时同时改变小规模纳税人的征收率标准,使各个企业的税负水平趋于合理。经由对税率结构实施细致的调整之

后, 增值税的税收中性特点被加强, 企业税负在各个行业之间的分配更为均匀, 资源配置的效率也随之得到提升。

3.2 扩大进项抵扣范围并简化抵扣流程

进项抵扣范围的制度边界直接影响到企业的实际税负水平, 虽然目前抵扣规则已经将不动产、旅客运输服务纳入抵扣范围, 但是贷款服务利息支出中包含的增值税没有被纳入抵扣范围, 金融服务的增值税抵扣链条还存在断裂环节。把贷款利息支出纳入进项抵扣范围, 是进一步降低企业融资成本的重要制度空间, 企业在生产经营过程中发生的融资利息支出如果可以抵扣, 就会直接减少应纳税额, 降低资金使用成本。人工成本占比较高的行业, 例如信息技术服务、文化创意等, 进项税额自然偏低, 应纳税额较高, 对这些行业可以探索允许按一定比例视同抵扣人工成本所含进项税额, 从而缓解因抵扣不足造成的税负偏高问题。抵扣流程的简化也十分重要, 目前进项抵扣需要逐张发票认证、逐笔录入核算, 对于业务量大、交易频繁的企业来说负担较重。推进增值税发票电子化改革, 使进项发票信息可以系统自动归集、智能匹配, 从而大大降低企业抵扣操作成本。实行进项税额预缴和年度清算相结合的抵扣方式, 在年度内各个时期之间可以调剂抵扣额度, 防止由于抵扣时点集中而造成当期税负波动。

3.3 优化留抵退税制度以缓解企业资金压力

期末留抵税额是企业进项税额大于销项税额而产生的, 在退税制度不完善的条件下, 留抵税额会占用企业的资金, 造成隐性的税收负担。2019年增值税期末留抵退税制度全面实行之后, 符合规定的纳税人可以申请退还增量留抵税额, 该制度安排有效地减轻了企业的现金流压力, 对初创期企业、研发投入密集型企业以及固定资产投资规模大的行业具有明显的纾困作用。留抵退税制度进一步优化的方向有扩大全额退税的行业适用范围, 对先进制造业、高新技术企业等政策重点扶持领域实行增量留抵税额全额退税, 缩短退税周期; 降低退税申请的连续纳税期限门槛, 使更多的中小企业符合退税条件; 建立留抵退税和出口退税的协调机制, 防止两类退税在办理过程中出现重复或者冲突的情况。留抵退税的常态化运行要健全风险防控体系, 加强对于退税申请真实性审核, 防止单位虚增进项、虚增进项税额等骗税行为破坏制度效力。经由退税流

程的电子化改良, 达成退税申请的在线递交, 系统自动审核, 并且税款迅速到账的目的, 削减企业办理退税所花费的时间以及人力成本, 从而使得留抵退税制度的减负作用得以充分发挥。

3.4 健全小规模纳税人税收征管与服务机制

小规模纳税人的增值税税率是由征收率和免税额来确定的, 而征管方式对于纳税人的税负和税负感受有着重要影响。小规模纳税人免税标准的动态调整机制要建立起来, 现行月销售额10万元以下的免税标准要根据物价指数、平均工资水平的变化来定期评价并合理提高, 保证免税政策的覆盖范围同经济发展水平相匹配。征收率的确定要兼顾税收收入需求与小规模纳税人的实际承受能力, 可以参照一般纳税人适用的低税率水平, 将小规模纳税人征收率由目前的3%下调至1%或者2%, 切实减轻小微企业和个体工商户的税收负担。征管服务机制的改善应当从简化纳税申报程序、缩减报送次数、创建方便的办税途径等处着手, 实行小规模纳税人按季申报或者按年申报制度, 削减其税务合规成本。税务机关应当就小规模纳税人开展有针对性的纳税辅导、税收政策宣传工作, 使小规模纳税人正确理解增值税改革的相关政策内容, 提高纳税申报的准确性、及时性。

结束语:

增值税改革以税率下调、抵扣范围扩大、留抵退税制度建立、纳税人分类管理优化等众多政策手段为企业减税降负。经过研究发现, 税率变动给制造业等标准税率适用行业的减负效果最好, 抵扣范围扩大使得资本密集型企业税收负担减轻, 留抵退税制度减轻了企业资金被税收占用的压力。但是目前增值税制度税率结构是否合理、抵扣链条是否完整、退税制度是否方便、小规模纳税人征管是否适应等还存在改进的空间。

参考文献:

- [1] 唐辉. 增值税改革对中小企业税负及经营绩效的影响[J]. 纳税, 2024, 18 (23): 25-27.
- [2] 李文. 增值税税率下降对中小企业绩效的影响研究[D]. 山东大学, 2024.
- [3] 孙榕. 增值税对资源配置的影响: 基于企业税率和抵扣链条的研究[D]. 中央财经大学, 2024.