

增值率视角下营改增前后企业税负比较

马秀丽

(广东轻工职业技术学院经济系 广州 510300)

【摘要】“营改增”政策的实行,对不同行业以及不同规模企业整体税负的影响并不相同。本文将从增值率视角,按照所属行业和规模两个维度对“营改增”前后企业整体税负大小进行比较。

【关键词】营改增 增值率 企业整体税负

我国自2012年从上海开始,在部分行业部分地区进行“营改增”试点。具体税率为:在现行增值税17%和13%两档税率的基础上,新增11%和6%两档低税率,交通运输业适用11%税率,部分现代服务业中的研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、鉴证咨询服务适用6%税率,部分现代服务业中的有形动产租赁服务适用17%税率。

“营改增”政策对不同行业、不同规模企业整体税负产生了不同的影响,本文将按企业所属行业和规模两个维度对其影响进行具体分析。为方便论证,在此引入增值率概念,即:增值率=[服务收入-进货成本(或劳务取得成本)]÷[进货成本(或劳务取得成本)]×100%。由增值率的计算公式不难看出,增值率的高低将直接影响企业“营改增”前后的整体税负情况。

一、交通运输业

“营改增”前,交通运输业适用3%的营业税税率,“营改增”后,若企业应税服务的年销售额超过500万元,经申请认定为一般纳税人,适用11%的税率;若为小规模纳税人,则适用3%的税率。

1. 增值税应税服务年销售额超过500万元。设企业增值率为 X_1 ,进货成本(或劳务取得成本)为 a_1 ,且取得同行业增值税专用发票(增值稅税率与本企业一致),下同。

(1)“营改增”前。企业应纳营业税为: $3\%a_1(1+X_1)$;应纳城市维护建设税及教育费附加为: $3\%(7\%+3\%)a_1(1+X_1)$;应纳企业所得税为: $[a_1X_1-3\%a_1(1+X_1)-3\%(7\%+3\%)a_1(1+X_1)]\times 25\%$ 。

应缴纳税费合计为(因不影响比较结果,此处不考虑期间费用等项目,下同): $3\%a_1(1+X_1)+3\%(7\%+3\%)a_1(1+X_1)+[a_1X_1-3\%a_1(1+X_1)-3\%(7\%+3\%)a_1(1+X_1)]\times 25\%=0.27475a_1X_1+0.02475a_1$ 。

(2)“营改增”后。企业应纳增值税为: $11\%a_1X_1/(1+11\%)$;应纳城市维护建设税及教育费附加为: $(7\%+3\%)\times 11\%a_1X_1/(1+11\%)$;应纳企业所得税为: $[a_1X_1/(1+11\%)-(7\%+3\%)\times 11\%a_1X_1/(1+11\%)]\times 25\%=0.24725a_1X_1/(1+11\%)$ 。

应缴纳税费合计为: $(1+7\%+3\%)\times 11\%a_1X_1/(1+11\%)+0.24725a_1X_1/(1+11\%)=0.3318a_1X_1$ 。

若 $0.27475a_1X_1+0.02475a_1>0.3318a_1X_1$,则“营改增”后一般纳税人企业整体税负降低;反之,则上升。即:当增值率 $X_1<43.38\%$ 时,“营改增”会使一般纳税人企业整体税负减轻;当增值率 $X_1>43.38\%$ 时,“营改增”会使一般纳税人企业整体税负加重。

2. 增值税应税服务年销售额不超过500万元。设企业增值率为 X_2 ,进货成本(或劳务取得成本)为 a_2 ,则:

(1)“营改增”前:企业应按3%税率缴纳营业税,其应纳营业税额为: $3\%a_2(1+X_2)$;应纳城市维护建设税及教育费附加为: $3\%(7\%+3\%)a_2(1+X_2)$;应纳企业所得税为: $[a_2X_2-3\%a_2(1+X_2)-3\%(7\%+3\%)a_2(1+X_2)]\times 25\%$ 。

应缴纳税费合计为: $3\%a_2(1+X_2)+3\%(7\%+3\%)a_2(1+X_2)+[a_2X_2-3\%a_2(1+X_2)-3\%(7\%+3\%)a_2(1+X_2)]\times 25\%=0.27475a_2X_2+0.02475a_2$ 。

(2)“营改增”后:该类企业应作为小规模纳税人,按3%的征收率缴纳增值税,其应纳增值税额为: $3\%a_2(1+X_2)/(1+3\%)$;应纳城市维护建设税及教育费附加为: $3\%(7\%+3\%)a_2(1+X_2)/(1+3\%)$;应纳企业所得税为: $[a_2(1+X_2)/(1+3\%)-a_2-3\%(7\%+3\%)a_2(1+X_2)/(1+3\%)]\times 25\%$ 。

应缴纳税费合计为: $3\%a_2(1+X_2)/(1+3\%)+3\%(7\%+3\%)a_2(1+X_2)/(1+3\%)+[a_2(1+X_2)/(1+3\%)-a_2-3\%(7\%+3\%)a_2(1+X_2)/(1+3\%)]\times 25\%=0.024a_2+0.274a_2X_2$ 。因为 $0.27475a_1X_1+0.02475a_1>0.024a_2+0.2740a_2X_2$ 一定成立,所以“营改增”后若企业为小规模纳税人,则其整体税负必然降低。

二、部分现代服务业

1. 增值税应税服务年销售额超过500万元。设企业增值率为 X_3 ,进货成本(或劳务取得成本)为 a_3 。

(1)“营改增”前:该类企业应按5%税率缴纳营业税,其应纳营业税额为: $5\%a_3(1+X_3)$;应纳城市维护建设税及教育费附加为: $5\%(7\%+3\%)a_3(1+X_3)$;应纳企业所得税为: $[a_3X_3-$

$5\%a_3(1+X_3)-5\%(7\%+3\%)a_3(1+X_3)]\times 25\%$ 。应缴纳税费合计为： $5\%a_3(1+X_3)+5\%(7\%+3\%)a_3(1+X_3)+[a_3X_3-5\%a_3(1+X_3)-5\%(7\%+3\%)a_3(1+X_3)]\times 25\%=0.04125a_3+0.29125a_3X_3$ 。

(2)“营改增”后：作为增值税一般纳税人，应按 6% 的税率缴纳增值税，其应纳税额为： $6\%a_3X_3/(1+6\%)$ （其原纳营业税的营业额为含税收入，计算增值税前应予以还原）；应纳城市维护建设税及教育费附加为： $(7\%+3\%)\times 6\%a_3X_3/(1+6\%)$ ；应纳企业所得税为： $[a_3X_3/(1+6\%)-(7\%+3\%)\times 6\%a_3X_3/(1+6\%)]\times 25\%$ 。

应缴纳税费合计为： $6\%a_3X_3/(1+6\%)+(7\%+3\%)\times 6\%a_3X_3/(1+6\%)+[a_3X_3/(1+6\%)-(7\%+3\%)\times 6\%a_3X_3/(1+6\%)]\times 25\%=0.2967a_3X_3$ 。

若 $0.04125a_3+0.29125a_3X_3>0.2967a_3X_3$ ，则“营改增”后一般纳税人企业整体税负降低；反之，则上升。即：当增值率 $X_1<756.88\%$ 时，“营改增”会使一般纳税人企业整体税负减轻；当增值率 $X_1>756.88\%$ 时，“营改增”会使一般纳税人企业整体税负加重。

2. 增值税应税服务年销售额不超过 500 万元。设企业增值率为 X_4 ，进货成本（或劳务取得成本）为 a_4 ，则：

(1)“营改增”前：该类企业应缴纳税费情况与应税服务年销售额超过 500 万元的情况相同。

(2)“营改增”后：该类企业为小规模纳税人，应按 3% 的征收率缴纳增值税，其应纳增值税额为： $3\%a_4(1+X_4)/(1+3\%)$ ；应纳城市维护建设税及教育费附加为： $3\%(7\%+3\%)a_4(1+X_4)/(1+3\%)$ ；应纳企业所得税为： $[a_4(1+X_4)/(1+3\%)-a_4-3\%(7\%+3\%)a_4(1+X_4)/(1+3\%)]\times 25\%$ 。

应缴纳税费合计为： $3\%a_4(1+X_4)/(1+3\%)+3\%(7\%+3\%)a_4(1+X_4)/(1+3\%)+[a_4(1+X_4)/(1+3\%)-a_4-3\%(7\%+3\%)a_4(1+X_4)/(1+3\%)]\times 25\%=0.024a_4+0.274a_4X_4$ 。则 $0.04125a_4+0.29125a_4X_4>0.024a_4+0.274a_4X_4$ 一定成立，即“营改增”后若企业为小规模纳税人，其整体税负必降低。

三、有形动产租赁

1. 增值税应税服务年销售额超过 500 万元。设企业增值率为 X_5 ，进货成本（或劳务取得成本）为 a_5 ，则：

(1)“营改增”前：有形动产租赁属于服务业，应按 5% 税率缴纳营业税，其应纳营业税额为： $5\%a_5(1+X_5)$ ；应纳城市维护建设税及教育费附加为： $5\%(7\%+3\%)a_5(1+X_5)$ ；应纳企业所得税为： $[a_5X_5-5\%a_5(1+X_5)-5\%(7\%+3\%)a_5(1+X_5)]\times 25\%$ 。

应缴纳税费合计为： $5\%a_5(1+X_5)+5\%(7\%+3\%)a_5(1+X_5)+[a_5X_5-5\%a_5(1+X_5)-5\%(7\%+3\%)a_5(1+X_5)]\times 25\%=0.04125a_5+0.29125a_5X_5$ 。

(2)“营改增”后：若企业被认定为一般纳税人，应按 17% 的税率缴纳增值税，其应纳增值税额为： $17\%a_5X_5/(1+17\%)$ （其原纳营业税的营业额为含税收入，计算增值税前应予以还原）；应纳城市维护建设税及教育费附加为： $(7\%+3\%)\times 17\%a_5X_5/(1+17\%)$ ；应纳企业所得税为： $[a_5X_5/(1+17\%)-(7\%+3\%)\times$

$17\%a_5X_5/(1+17\%)]\times 25\%$ 。

应缴纳税费合计为： $17\%a_5X_5/(1+17\%)+(7\%+3\%)\times 17\%a_5X_5/(1+17\%)+[a_5X_5/(1+17\%)-(7\%+3\%)\times 17\%a_5X_5/(1+17\%)]\times 25\%=0.3699a_5X_5$ 。

若 $0.04125a_5+0.29125a_5X_5>0.3699a_5X_5$ ，则“营改增”后一般纳税人企业整体税负降低；反之，则上升。即：当增值率 $X_1<52.45\%$ 时，“营改增”会使一般纳税人企业整体税负减轻；当增值率 $X_1>52.45\%$ 时，“营改增”会使一般纳税人企业整体税负加重。

2. 增值税应税服务年销售额不超过 500 万元。设企业增值率为 X_6 ，进货成本（或劳务取得成本）为 a_6 ，则：

(1)“营改增”前：该类企业应缴纳税费情况与应税服务年销售额超过 500 万元的情况相同。

(2)“营改增”后：该类企业为小规模纳税人，应按 3% 的征收率缴纳增值税，其应纳增值税额为： $3\%a_6(1+X_6)/(1+3\%)$ ；应纳城市维护建设税及教育费附加为： $3\%(7\%+3\%)a_6(1+X_6)/(1+3\%)$ ；应纳企业所得税为： $[a_6(1+X_6)/(1+3\%)-a_6-3\%(7\%+3\%)a_6(1+X_6)/(1+3\%)]\times 25\%$ 。应缴纳税费合计为： $3\%a_6(1+X_6)/(1+3\%)+3\%(7\%+3\%)a_6(1+X_6)/(1+3\%)+[a_6(1+X_6)/(1+3\%)-a_6-3\%(7\%+3\%)a_6(1+X_6)/(1+3\%)]\times 25\%=0.024a_6+0.274a_6X_6$ 。因为 $0.04125a_6+0.29125a_6X_6>0.024a_6+0.274a_6X_6$ 的不等式一定成立，所以“营改增”后若企业为小规模纳税人，则其整体税负必降低。

四、结论

企业增值率的高低会直接影响“营改增”前后的整体税负，且对不同行业与规模的企业影响并不相同，具体影响情况本文进行了归纳并列表如下：

“营改增”前后企业税负对比

	交通运输业		部分现代服务业		有形动产租赁	
	应税服务年销售额超过 500 万元	应税服务年销售额不超过 500 万元	应税服务年销售额超过 500 万元	应税服务年销售额不超过 500 万元	应税服务年销售额超过 500 万元	应税服务年销售额不超过 500 万元
整体税负下降	增值率 < 43.38%	任何增值率	增值率 < 756.88%	任何增值率	增值率 < 52.45%	任何增值率
整体税负上升	增值率 > 43.38%	—	增值率 > 756.88%	—	增值率 > 52.45%	—

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. 财政部，国家税务总局. 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. 财税[2011]111 号, 2011-11-16
3. 国家税务总局. 关于启用货物运输业增值税专用发票的公告. 国家税务总局公告 2011 年第 74 号, 2011-12-15
4. 国家税务总局. 关于营业税改征增值税试点有关税收征收管理问题的公告. 国家税务总局公告 2011 年第 77 号, 2011-12-26