

再论最终消费环节增值税价税分离必要性

——以增值税率和电价调整影响为例

胥 玲

(中国财政科学研究院,北京 100142)

内容提要:本文以 2019 年增值税政策调整和电价调整对大工业用电企业运营成本增加为例,阐述增值税最终消费环节价税分离的必要性。分析指出,正是由于未能在多个环节,尤其是最终消费环节实现价税分离,才导致相关政策的变动对一类企业运营成本产生不利影响。针对这一结论,笔者建议,在我国进一步深化增值税改革的同时,要将增值税最终消费环节价税分离作为税制改革的必要配套,充分体现增值税价外税的特征和优势。

关键词:增值税 价外税 价税分离 大工业用电企业 电价调整

中图分类号:F812 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2020)12-0086-05

作为大规模减税降费的重要举措,2019 年我国对增值税税率进行了新一轮的调整。随后,为完成国务院关于一般工商业企业电价再降低 10% 的要求,国家发改委以税率调整对国家电网企业形成的政策红利为因,发文要求全国各地调低一般工商业企业电价,而保持大工业用电企业电价不变,但是这两项政策调整却实际上造成大工业用电企业运营成本的增加。本文试图分析这一奇怪现象产生的原因,并提出相关对策建议。

一、价外税是增值税的基本特征

(一)价外税的基本概念

何为价外税?价外税是对流转税特征的一种描

述,根据流转税与应税商品价格的关系,流转税可以被分为价内税和价外税。顾名思义,价外税是税款不包含在商品价格内的税。价外税最典型的代表就是对增值额征收的增值税。

价外税是商品经济的产物,其理论依据是西方经济学。一般的,在市场经济条件下,商品的生产价格由生产成本加平均利润组成,而国家对流通中的商品征税,作为商品价格的附加,形成价外税。价外税的优点是在商品价格之外形成,不影响商品的价格决定和企业的经营决策,因此属于“中性”税制。根据西方经济学税负转嫁理论,价外税由最终消费者承担,中间商品的生产商可以通过商品交易,层层转嫁税负,在最终消费环节,由消费

[收稿日期]2020-08-03

[作者简介]胥玲,副研究员,经济学博士,研究方向为财税理论与政策。

者承担税负。

增值税是典型的价外税。增值税的概念最初由美国提出,但是最先在法国实践。与中国的情形类似,法国的增值税也是从按照营业额全额、多环节征收的营业税改革而来,改革的目的是为了重复征税,使得税收相对独立于企业会计利润核算,即由价内税向价外税的转变。可以说,价外税是增值税的天然属性。

(二) 增值税价外税特征在企业会计核算中的体现

增值税对商品增值额征收,以中间商品生产为例,假设一定时间内,A企业购进商品原材料共计800元,经企业加工后出售,售价为1000元,那么该商品在A企业的增加值为200元(1000-800),假设商品适用增值税税率为 t ,则期末该企业应交增值税为 $200t$ 元。

但是实践中,很难计算特定商品在某个企业的具体增值额,增值税税额的计算采取间接的方法,即通过进项税额和销项税额相抵扣的方法。仍以A企业为例,假设购进原材料也适用相同税率,那么企业购进原材料等的进项税额为 $800t$ 元,销项税额为 $1000t$ 元,则该企业这一期间内应交增值税税额为 $200t$ 元($1000t-800t$)。结果与直接计算增值额,然后乘以税率一样。

企业会计核算中,增值税的列示方式也充分体现了价外税的特征。企业会计科目中应交税金科目下设应交增值税,应交增值税下设应交增值税进项税额、应交增值税销项税额。购进原材料等时借记应交税金-应交增值税(进项税额),出售商品时贷记应交税金-应交增值税(销项税额)。期末应交增值税科目账户进项税额和销项税额差额为企业应交增值税税额。

表 1 企业购进原材料和售出商品会计分录

购进原材料等时	售出商品时
借:原材料 800	借:银行存款或现金 $1000(1+t)$
应交税金 - 应交增值税(进项税额) $800t$	贷:主营业务收入 1000
贷:银行存款或现金 $800(1+t)$	应交税金 - 应交增值税(销项税额) $1000t$

从企业会计科目应缴增值税可以看出,期末应交增值税科目余额为 $200t$ 元($1000t-800t$)。

二、最终消费环节增值税价税分离的必要性

增值税自1979年在我国试点开始,已经有四十年的实践历史,期间进行了多次改革,包括增值税“转型”和“扩围”,至今已经成为我国税制体系中不可或缺的组成部分,在我国经济生活中发挥了非常重要的作用。国内各界对于增值税的认识也逐渐成熟,但仍存在一些问题讨论至今,其中包括增值税是否构成企业的税收负担。虽然从理论上已经厘清,增值税税负由最终消费者负担,但是实践中企业对增值税税率非常关注,反而是最终消费者对增值税改革和税率变动不大关注。笔者认为最大的原

因是在经济生活中,大家还没有真正将增值税理解为价外税,大家关注的都是产品价格和增值税的合计数。首先,在生产领域,大多数企业还延续了习惯思维,将增值税和价格合计考虑,对外商品报价都是价税合计数,因此增值税税率调整会对商品报价产生影响,继而影响企业的销售,故而生产商普遍关注增值税制度和政策调整。其次,在最终消费环节,经过“营改增”之后,不论是增值税专票还是普票都将增值税税额标示在发票上,实现了价税分离。但是实践中,多数最终消费者并不需要商家开具发票,往往只拿到商品销售小票,而在商品销售小票中并没有将增值税列在上面,最终消费者也因此并不关注增值税制度和政策调整。

在最终消费环节真正实现增值税价税分离是增值税制度改革的必要配套措施,最终消费环节价

税分离的好处在于,首先,能够充分体现消费者承担商品和服务在流转环节承担的税负,将纳税人与消费基本公共服务的权利有效衔接起来;其次,强化增值税“中性”税制特征,增值税在理论上不构成生产企业的税收负担,虽然在实践中由于各种原因,增值税会对企业造成一定负担,但是最终绝大部分税负仍由最终消费者负担,逐渐弱化生产商对增值税制度和政策调整的关注度;再次,增值税价税分离的方式也可以将增值税链条从企业成本利润核算中彻底分离出来,避免造成增值税制度和相关政策调整对企业运营成本的不利影响。

三、增值税价税合计习惯的不利影响——以增值税税率调整和电价调整影响为例

增值税在最终消费环节以价税合计为报价,会影响增值税相关政策的制定,继而对企业经营活动产生不利影响。下面以 2019 年增值税税率调整改革和电价调整对企业运营成本产生影响为例,阐述增值税在最终消费环节价税分离的必要性。

(一)我国非居民用电电价制度

我国电价实行国家定价制度,具体价格由各级发改委确定。非居民销售电价实行两部制电价制度,将与容量对应的基本电价和与用电量对应的电量电价结合起来。以用户分,我国非居民用电价格分为一般工商业用电、大工业用电,农业生产用电。以内容分,我国非居民用电价格分为电度电价和电容电价。此外,城区非居民、郊区非居民,经济技术开发区电价还略有不同。

但是需要指出的是,与其他商品最终消费环节公示销售价格一样,我国电网企业公示销售电价亦为价税合计数,即该价格包括企业成本、利润,以及企业需要缴纳的增值税税额。以北京公示的非居民销售电价表为例,北京市城区非居民销售电价表中,其公布的电度电价和基本电价均为用电企业需要支付给电网公司的总金额,为用电价格和增值税的含税价格。表 2 中城区非居民大工业用电 110 千伏高峰时段电度电价为 0.9334 元,其中不含税价格为 0.8261 元($0.9334/(1+13\%)$),增值税为 0.1073 元($0.9334/(1+13\%)*13\%$)。

表 2 北京市城区非居民销售电价表

单位:元/千瓦时

用电分类	电压等级	电度电价				基本电价	
		尖峰	高峰	平段	低谷	最大需量 (元/千瓦·月)	变压器容量 (元/千伏安·月)
一、一般工商业	不满 1 千伏	1.4660	1.3367	0.8110	0.3113		
	1-10 千伏	1.4430	1.3147	0.7960	0.3023		
	20 千伏	1.4360	1.3077	0.7890	0.2953		
	35 千伏	1.4280	1.2997	0.7810	0.2873		
	110 千伏	1.4130	1.2847	0.7660	0.2723		
	220 千伏及以上	1.3980	1.2697	0.7510	0.2573		
二、大工业用电	1-10 千伏	1.0761	0.9864	0.6770	0.3766	48	32
	20 千伏	1.0611	0.9724	0.6670	0.3706	48	32
	35 千伏	1.0451	0.9584	0.6570	0.3646	48	32
	110 千伏	1.0181	0.9334	0.6370	0.3496	48	32
	220 千伏及以上	0.9951	0.9104	0.6170	0.3316	48	32
三、农业生产用电	不满 1 千伏		0.9292	0.6255	0.3378		
	1-10 千伏		0.9142	0.6105	0.3218		
	20 千伏		0.9062	0.6035	0.3158		
	35 千伏及以上		0.8982	0.5955	0.3088		

(二)电价调整及对企业的影响

为了进一步降低一般工商业企业经营成本,2019年国务院《政府工作报告》中明确要求进一步降低一般工商业用电价格。国家发改委为落实国务院降低电价的要求,发布了《国家发展改革委关于电网企业增值税税率调整相应降低一般工商业电价的通知》,其中明确电网企业增值税税率由16%调整为13%后,省级电网企业含税输配电价水平降低的空间全部用于降低一般工商业电价。随后各省迅速出台相关文件,纷纷调整电价,主要内容是降低一般工商业用电价格,保持大工业用电电价不变。其政策本意是在保证国家电网企业利益不受损的情况下,降低一般工商业企业用电价格。

在笔者看来,国家发改委的发文中包含几层含义。首先,增值税是企业的税收负担,国家电网企业适用增值税税率降低后,国家电网税负降低,由于

税负降低可以考虑适当降低用电价格,让利于企业;其次,延续价内税的思维方式,将增值税和商品价格合计数作为整体,由国家通过调整税收政策来调节国家和企业、不同企业之间的经济利益关系。

但是事实上,这一政策的调整却对大工业用电企业造成了不利的影响。在其他条件不变的情况下,保持大工业企业电价不变,其含义是:大工业企业用电价格和包含的增值税价税合计数保持不变。当国家电网企业适用增值税税率调低之后,价税合计数中的增值税税额减少,合计数不变就意味着不含税电价的上涨。换句话说,在电价调整和增值税税率调整这两个政策背景之下,大工业用电企业含税电价虽然没有变化,但是进入企业成本核算的不含税电价却上涨了,涨幅还不低。

仍以北京非居民用电价格为例。较之增值税调整前,大工业用电110千伏高峰时段电度电价上涨了0.0214元(详见表3)。

表3 税率调整前后北京城区大工业企业用电110千伏高峰时段电度电价不含税价格变化

单位:元

税率	增值税税率 (电网企业适用增值税税率)	含税电价 (国家定价)	不含税电价 (含税电价/(1+税率))	增值税进项税额 (含税电价-不含税电价)
调整前	16%	0.9334	0.8047	0.1287
调整后	13%	0.9334	0.8261	0.1073

这一变化体现在企业的会计核算中为:

税率和电价调整之前:

借:制造费用-电费 0.8047 元

应交税金-应交增值税-进项税额 0.1287 元

贷:现金/银行存款 0.9334 元

税率和电价调整之后:

借:制造费用-电费 0.8261 元

应交税金-应交增值税-进项税额 0.1073 元

贷:现金/银行存款 0.9334 元

由此可见,因为增值税税率的调整和大工业用电企业公示电价(含税电价)保持不变,进入企业成本利润核算的大工业用电企业的不含增值税的电度电价实际上是由调整前的0.8047元上涨到0.8261,涨幅为2.66%。同理,电容电价的列示价格也是含税

价格,因为增值税税率的调整和电价的调整,大工业企业用电成本中的不含税电容电价也会上涨。

大工业用电企业成本的增加意味着其运营成本增加,企业价格竞争力会因此降低,尤其是对于用电量非常大的大工业企业,其中不乏大量我国参与国际竞争的高端制造业企业。实践中,企业对其运营成本的增加也是深有体会,尤其是用电量较大的工业企业。以北京某高端制造业企业为例,该企业为我国某领域的龙头企业,目前在全国拥有多条生产线,该企业生产线执行大工业用电电价。由于产业特点,该企业生产用电量非常大,各生产线年用电量最低在两亿度左右,最高在九亿度左右,因此电费成为运营成本中比较重要的一项。2019年4月开始执行的增值税税率调整和电价调整致使该

企业运营成本增加,据测算,不含税电价上涨直接导致其年运营成本增加约 8853 万元^①。运营成本的增加直接导致企业价格竞争力下降,在当前世界经济竞争加剧,尤其是高端制造业等高精尖技术企业竞争尤其激烈之时,对企业造成了不良影响。

(三)大工业企业运营成本增加的主要原因

笔者认为,此次政策调整对大工业企业的不利影响,最主要的原因是政策制定各方未能充分考虑国家电网企业销售价格为含税价格,是商品价格和增值税的合计数。如果政策出台之前能够将国家电网企业销售价格分为不含税电价和增值税额,在保证一般工商业企业不含税电价不变的情况下,将国家电网企业因为增值税调整而形成的政策调整空间全部给一般工商业企业,就不会出现对大工业企业进入企业成本利润核算的不含税电价的影响,继而对企业运营成本产生影响。

经济发展进入新的历史时期之际,公共政策的变动要至少保证企业负担不增加,仅仅因为政策调整导致大工业用电企业经营成本的增加与我国公共政策的初衷背道而驰。尤其当前国际竞争瞬息万变,用电量较大的大工业用电企业中不乏高端制造业企业,其竞争力代表国家的竞争力,是当前国际竞争的关键所在。

四、增值税最终消费环节价税分离的政策建议

在最终消费环节实行价税分离是增值税改革的重要配套要求。我国建国初期有过多年的计划经济体制实践,根植于计划经济的价内税思维仍存在着深远的影响。虽然在理论上增值税价外税的讨论已经比较成熟,但是在政策制定者、企业纳税人、最终消费者等政策关联方,还没有完全将增值税看作价外税。因此,笔者认为很有必要从多个方面加深增值税价外税的认识,其中最重要的一环就是在最终消费环节实现增值税价税分离。

首先,在全国范围内,要求各类销售凭证上将增值税和商品不含税销售价格分列。常见的销售凭

证一般包括正规的用于报销的发票和超市等门店出具的销售小票。目前,我国的正规发票,无论是增值税专用发票还是增值税普通发票,都已经在发票中分列了商品销售价格和增值税税额。但是生活中,大部分的最终消费者并不要求商家开具正规发票,而是由商家主动提供销售小票,销售小票是大多数最终消费者能够看到的销售凭据。因此笔者认为,要实现最终消费环节的价税分离,就应该要求超市等商家出具的销售小票上,将增值税和商品不含税价格分列。在国际实践中,增值税在消费环节将增值税和商品价格分列已经是通行做法。例如,日本遍布街头小巷的百元店,其百元指的就是商品不含税销售价格为 100 元,当消费者购买一件 100 元商品结账时,不仅要支付 100 元的商品价格,还要支付由最终消费者负担的增值税。

其次,在超市等销售场所,要求商家列示商品价格时,将商品不含税价格和增值税分列。增值税面临很多理解问题都是没有将增值税价外税充分理解引致的,在最终消费环节商品价格逐渐扭转为不含税价格,不仅可以解决增值税价税合计导致的很多问题,打破增值税“在生产环节是价外税,在最终消费环节是价内税”的理解误区,也可以让消费者树立自己是流转税负纳税人的意识,便于大众理解增值税,理解国家税收。

再次,通过各种渠道,加强宣传,鼓励各类商家在交易报价中,逐渐改变价税合计报价的习惯,让增值税在生产流通各个环节实现价税分离,体现增值税价外税的基本特征,真正实现增值税“中性”优势。

参考文献:

- [1] 2019 年国务院《政府工作报告》。
- [2] 梁季.理解增值税:辨析价内税和价外税[N].中国财经报,2019.06.25.
- [3] 生晖等.最终消费环节实行价税分离模式的研究[J].对外经贸,2017(5).
- [4] 熊振宇,陈琦.最终消费环节实施增值税价税分离模式的探讨[J].税收经济研究,2015(4).

【责任编辑 陆成林】

^①数据来源:北京某企业调研资料。