

扩大煤炭生产企业增值税抵扣范围的思考

唐龙海^{1,2} 高双喜²

1.厦门大学财政系 2.华北科技学院

【摘要】煤炭生产企业属于自然资源开采行业,其产品成本构成存在特殊性,使得煤炭增值税负很高,仅次于烟草行业位列第二。一方面,生产中大量投入不能取得扣税发票,存在技术型重复征税;另一方面,在取得的扣税发票当中,很多也不能纳入抵扣范围,存在类型差异型重复征税。扩大煤炭生产企业增值税抵扣范围,消除重复征税,需对煤炭生产过程中的实际增值额进行实质课税,这对实施结构性减税具有重要意义。

【关键词】煤炭; 增值税; 重复征税; 实质课税

一、引言

(一)煤炭生产企业增值税重复征税严重,税负沉重

在增值税抵扣链条完整的情况下,销货发票与进货发票的差额等于商品实际增值额,凭票抵扣就使得增值税具有公平、中性、税不重征的突出特点。然而,在煤炭企业,一方面,生产过程中大量投入的资源性物品,如煤炭资源、土地,企业在支付了相应煤炭资源价款和土地塌陷补偿费、村庄搬迁费后,不能取得扣税发票而使销进货发票的差额大于实际增值额,使企业多交增值税,存在技术型重复征税;另一方面,在能够取得扣税发票的情况下,目前政策将煤炭企业矿井与巷道资产列入增值税非应税项目,致使煤炭企业不能抵扣相应进项税额,从而存在类型差异型重复征税。

由于这两种类型的重复征税,煤炭生产企业增值税税负严重。增值税转型前,煤炭开采和洗选业的增值税负在国家统计局分的39个行业中,仅次于烟草制品业、石油和天然气开采业而位居第三。2009年转型后,全国平均增值税负下降,但煤炭行业增值税负上升到了第二位。见表1国有及国有控股工业企业分行业增值税税负情况表。

(二)煤矿巷道增值税问题引起广泛关注,人大代表提案反映呼声

在煤矿矿井整个生命周期内,投入巷道的资金占煤矿全部资本性投入很大比例,然而,这些煤矿巷道巨额投入中包含的进项税额却无法抵扣。一方面,由于建井劳务征收营业税,矿井商业性开采前由建井企业转交过来的矿井巷道,煤矿企业无法取得增值税专用发票而不能抵扣其包含的增值税。另一方面,矿井商业性开采后由煤矿自行掘进的巷道,按目前规定属于不动产在建工程的构筑物而不能抵扣进项税额。

巷道增值税抵扣问题征纳双方争议较大。人大代表4632号提案提议将煤矿的矿井与巷道纳入增值税抵扣范围。财政部以财税函[2010]121号文件的形式给予了答复。《答复》认为提案对煤矿矿井与巷道的分析有道理,并将提供给相关部门参考,并表明《固定资产分类与代码》正在重新修订中。《答复》同时认为“煤矿由于不动产建设等资本性投入较多,不能抵扣问题较为突出”,提出“将结合增值税扩大征税范围改革,统筹研究‘矿井、巷道及其附属设备与设

表1 国有及国有控股工业企业分行业增值税税负情况表

行 业	2004年	2005年	2006年	2007年	2008年	2009年	2010年
全国平均	4.86%	4.79%	4.86%	4.85%	4.59%	4.29%	4.30%
烟草制品业	11.51%	11.62%	11.77%	12.24%	12.41%	11.69%	12.03%
煤炭开采和洗选业	8.03%	7.86%	7.70%	7.63%	7.98%	8.14%	8.25%
石油和天然气开采业	9.62%	9.95%	9.85%	8.97%	9.51%	7.32%	7.98%
黑色金属矿采选业	7.63%	7.70%	6.71%	7.03%	6.79%	6.79%	4.60%
有色金属矿采选业	3.91%	4.42%	5.06%	5.05%	4.20%	3.62%	4.27%
食品制造业	3.83%	4.32%	3.96%	4.12%	3.75%	4.69%	3.84%
纺织业	2.88%	3.29%	3.44%	3.08%	3.29%	2.90%	2.77%
文教体育用品制造业	3.61%	3.11%	2.60%	2.86%	3.07%	3.40%	1.97%
医药制造业	6.26%	5.87%	5.96%	5.66%	5.93%	5.89%	5.30%
通用设备制造业	3.37%	3.21%	3.54%	3.21%	2.83%	3.24%	3.91%
专用设备制造业	2.47%	2.47%	2.71%	2.70%	2.07%	2.59%	2.98%
电力热力生产供应业	6.31%	5.96%	6.24%	6.20%	5.60%	4.16%	4.00%

注:依据国家统计局国有及国有控股工业企业主要指标的统计数据计算得到,部分行业因税负较低而未列入表中。

施’等进项税额的抵扣问题,以进一步使相关行业的增值税负担更加合理”。

二、煤炭增值税重复征税分析

(一)煤炭产品的增值额分析

理论上,增值税征税中的增值额是企业在生产经营过程中所创造的那一部分价值,它相当于商品价值 C+V+M 扣除生产经营过程中消耗的生产资料转移价值 C 之后的余额,即劳动者新创造的 V+M 部分。增值额在财务会计上的含义为产品销售收入扣除投入到产品生产过程中的非人工投入或劳动资料和劳动对象的投入。

煤炭生产企业煤炭产品的增值额应当是煤炭销售收入扣除投入到煤炭生产过程中的不包含人工费用的成本。目前原煤成本主要由物资与电力耗费、固定资产折旧、人力资源费、资源耗费、环境治理补偿费、专项储备支出和其他支出构成。其中专项储备为非当期投入,目前政策规定可作为当期成本。因此,

$$\text{吨煤实际增值额} = \text{吨煤售价} - \text{吨煤物资与电力耗费} - \text{吨煤固定资产折旧} - \text{吨煤资源耗费} - \text{吨煤环境治理补偿费} - \text{吨煤其他支出} \quad (2-1)$$

(二)煤炭增值税计税分析

按照购进扣税法:

$$\text{吨煤增值税} = \text{吨煤售价} \times \text{增值税税率} - \text{吨煤可抵扣项目成本} \times \text{增值税税率} \quad (2-2)$$

目前实务中,煤炭企业可抵扣的只有物资与电力耗费及机械设备的进项税额。即:

$$\text{吨煤增值税} = \text{吨煤售价} \times \text{增值税税率} - (\text{吨煤物资与电力耗费} + \text{吨煤机器设备折旧}) \times \text{增值税税率} \quad (2-3)$$

在这种抵扣范围内:

$$\text{吨煤计税增值额} = \text{吨煤售价} - \text{吨煤物资与电力耗费} - \text{吨煤机器设备折旧} \quad (2-4)$$

因此,公式(2-4)中的吨煤计税增值额远高于公式(2-1)中的吨煤实际增值额。

煤炭计税增值额中包含了资源成本、环境成本、非机器设备的固定资产折旧和其他成本。

由于抵扣范围过窄,增值税征税中的增值额已经不是煤炭开采过程中的实际增值额了,已将企业实际支付的资源成本、环境成本、巷道支出和其他支出也作为了增值额。

(三)原煤成本结构分析

随着资源、环境有偿使用的实施和煤炭产品成本核算的完善,煤炭产品的成本日益真实。目前原煤成本主要由物资与电力耗费、固定资产折旧、人力资源费、资源耗费、环境治理补偿费、专项储备支出和其他支出构成。其中资源耗费包括矿业权价款摊销、资源税、矿业权使用费和矿产资源补偿费,环境治理补偿费包括环境治理补偿费、环境治理保证金、土地治理补偿费、搬迁费用、煤矸石排放费、矿井水排放费和其他环境支出,专项储备支出包括安全生产费、维简费和转产发展基金等。根据中国煤炭经济研究会某代表性大型煤炭企业的调查,该企业近几年原煤成本构成如表2。

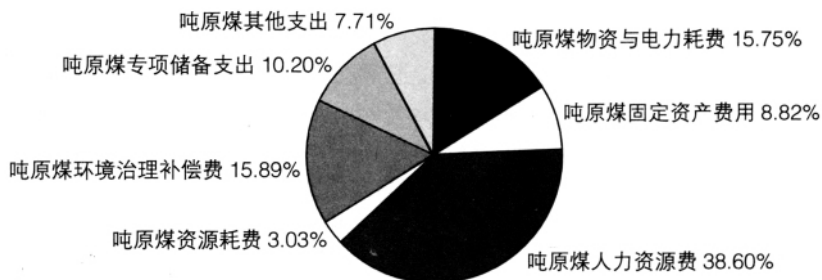


图1 某煤炭企业近年平均原煤成本构成图

从图1可以看出,该企业资源耗费和环境治理补偿费在原煤成本中占据了近19%,而目前无法取得扣税发票。这些费用大部分是企业支付给了国家,而国家是征税的主体,如果从国家手中取得抵扣发票,那国家又成了纳税主体,实际上国家不可能成为纳税主体,这样一来,企业投入就无法抵扣,重复征税就成了必然。

(四)煤炭增值税重复征税计量

煤炭生产企业的煤炭计税增值额和煤炭生产实际增值额之间的差异越来越大,煤炭增值税税负越来越高,越来越扭曲。笔者研究设计了增值额差异率来衡量煤炭生产企业煤炭产品增值税税负扭曲程度。

$$\text{煤炭生产企业增值税负扭曲度} = \frac{\text{吨煤计税增值额} - \text{吨煤实际增值额}}{\text{吨煤实际增值额}} \times 100\%$$

表2 某煤炭企业原煤成本构成

成本项目	2008年	2009年	2010年	2011年上半年	平均
吨原煤物资与电力耗费	21.61%	15.39%	15.14%	11.88%	15.75%
吨原煤固定资产折旧费用	9.52%	8.61%	9.28%	8.01%	8.82%
吨原煤人力资源费	45.37%	35.99%	36.80%	37.18%	38.60%
吨原煤资源耗费	3.13%	2.84%	3.13%	3.04%	3.03%
吨原煤环境治理补偿费	7.65%	18.72%	16.37%	19.51%	15.89%
吨原煤专项储备支出	2.87%	11.19%	11.32%	14.22%	10.20%
吨原煤其他支出	9.85%	7.26%	7.96%	6.16%	7.71%
原煤成本	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

注:依据中国煤炭经济研究会调查数据计算得到。

$$= \frac{\text{吨煤非机器设备类固定资产折旧} + \text{吨煤资源成本} - \text{吨煤售价} - \text{吨煤电力物资耗费} - \text{吨煤固定资产折旧} + \text{吨煤环境成本} + \text{吨煤其他成本}}{\text{吨煤资源成本} - \text{吨煤环境成本} - \text{吨煤其他成本}} \quad (2-5)$$

煤炭生产企业的非机器设备类固定资产主要包括地面建筑物和井下的矿井建筑物。根据该公式,上述被调查煤炭企业2010年增值税税负扭曲度超过了30%,意味着该企业实际负担的增值税超过了理论应该负担增值税的30%。

三、消除煤炭增值税重复征税的理由及建议

(一)明确商业性开采后煤矿自建巷道纳入抵扣范围

1.从政策的规定性来看,自建巷道不符合构筑物的定义,应可以抵扣

财税[2009]113号文件规定《增值税暂行条例实施细则》所称的构筑物,是指人们不在其内生产、生活的人工建造物,具体为《固定资产分类与代码》(GB/T14885-1994)中代码前两位为“03”的构筑物,包括“矿井”与“巷道”。

而煤矿的巷道属于煤矿职工在其内生产的场所,与113号文件所述构筑物的定义不相符。113号文附件所指的“巷道”,不应该包括生产矿井的巷道。

2.增值税抵扣链条是完整的,应该允许抵扣,否则就存在重复征税

煤炭企业作为增值税纳税人,自行掘进巷道用于生产煤炭这种增值税应税产品而不是营业税应税项目,也不是用于最终消费和免税项目。因此,不存在增值税抵扣链条断裂问题,抵扣链条是完整的,故用于巷道的购进货物进项税额是应该纳入抵扣范围的。

3.从引导企业行为,促进煤矿安全生产来看,自建巷道纳入抵扣范围有重要意义

根据国家安全生产监督管理总局网站资料,2005年1月—2009年6月全国煤矿事故统计数据,煤矿事故发生次数最多的为顶板事故,占事故总发生次数的44%,死亡人数仅次于瓦斯事故,居第二大类型。

煤矿巷道是煤矿工人工作的场所。将煤矿巷道纳入增值税抵扣范围有利于鼓励煤矿加大对支护、维护和翻修巷道的投入,避免巷道片帮和冒顶,从而减少煤矿巷道顶板事故,有助于煤矿安全生产。为了构建煤矿安全的长效机制,国家财税政策应当予以支持。

4.自建巷道纳入抵扣范围有利于降低税收成本

由于煤矿井下生产环节复杂,企业很难准确地区分核算材料、电力等用于巷道不能抵扣的数量和用于回采等其他方面能抵扣的数量,税务机关也难以监督检查。目前情况下,税务人员下井检查也不现实。因此,人为分割既无依据又不科学,势必削弱税收严肃性,加大征管难度和增加企业博弈空间,既增加成本,又损失效率。

(二)建井劳务纳入增值税扩围改革,消除税种差异造成的重复征税

目前,增值税征税范围并没有覆盖到建筑劳务,矿井商业性开采前由专门建井企业为煤矿提供的建井劳务属于营

业税征税范围,这破坏了增值税抵扣链条,造成了重复征税。因此,应当将矿井商业性开采前的建井劳务纳入增值税征税范围,这也符合增值税扩围的趋势。建议将煤炭行业建井劳务作为首批增值税扩围改革试点,解决煤矿建设与生产两个阶段由于税种差异造成的重复征税问题。

(三)探讨煤炭增值额的实质课税,消除凭票抵扣造成的重复征税

1.煤炭企业“凭票抵扣”存在的问题

近年来,随着资源环境的有偿使用,煤炭开采中的必要投入如矿业权价款、土地塌陷补偿费、青苗补偿费、征地迁村费等,在煤炭开采成本中的比例越来越大,由于这些投入不能取得扣税发票,在“凭票抵扣”制度下,这些煤炭开采中隐含的增值税进项税额就不能抵扣,导致这些煤炭开采的必要投入不能在增值额中扣除,煤炭产品增值税的计税增值额越来越偏离煤炭产品的实际增值额。

2.对煤炭产品增值额的实质课税

除保留发票扣税制度外,还须实行实质课税制度,即凡是购进货物取得扣税发票的,在抵扣期限内据实抵扣进项税额;凡是购进货物未取得扣税发票的,采用实耗扣税,也就是按照未来期间实现的销售收入来配比计算应予抵扣的进项税额,没有消耗、未取得对应销售收入的购进货物,不得提前抵扣,真正实现货物交易额、抵扣额和应纳税额相互匹配。实质课税考虑到了抵扣制度在各行各业推广的难度,为增值税“扩围”改革奠定基础。实质课税制度不仅维护了增值税“增值课税”的本质特征,而且实现了税务机关从“管票”向“管税”的转变,真正实现税收征管由“形式管理”转向“实质管理”。

在我国整体实施“凭票抵扣”制度情况下,为了体现增值税对煤炭产品增值额的实质课税,可考虑将不能取得的扣税发票的必要投入,比照从农业生产者手中购进农产品计算抵扣的办理来计算抵扣增值税。支付给政府部门的探矿权价款、采矿权价款以及土地使用权价款,凭政府有关部门开具的专用票据金额,计算抵扣进项税;支付给村镇及农户的村庄搬迁费、青苗补偿费、土地塌陷补偿及治理费,凭乡镇政府开具的专用收据金额,计算抵扣进项税,消除因增值税凭票抵扣制度造成的技术型重复征税。

虽然有观点认为煤炭企业购进这些投入在上一个环节没有缴纳增值税,按照扣税法,上一个环节没有交税,下一个环节就不能抵扣。但是,扣税法是增值税计算税额的一种方法,不能因为计税方法的问题而增加企业增值税负担,扭曲增值税对增值额征税的税收原理,计算税额的方法应该为特定税种的征税原理服务。●

【参考文献】

[1] 王进猛.我国增值税中重复征税现象透析[J].涉外税务, 2000(6).
 [2] 陈小安.国内税收的重复征税问题及改革路径[J].统计与决策, 2007(20).
 [3] 蔡昌.对增值税“扩围”问题的探讨[J].税务研究, 2010(5).