

## 征税制度改变对企业的财务影响

---南江塑胶公司 (A)<sup>1</sup>

本案例的主题<sup>2</sup>，是将征税制度与环保产业相联系，讨论征税制度或税收优惠政策改变时，对环保企业的经济影响后果及导致环保企业行为模式的转变。

案例中涉及的税项“增值税”（Value-added Tax, VAT），本身并不属于环境税，但所述及的专项征税制度及其改变，是专门针对环保产业的（具体说，针对废旧物资回收和加工企业）。本案例的分析是基于一家废旧物资回收经营企业。

案例研讨目的在于：探讨政府征税机关在改变征税制度之前，应当就其实施后果、公平性和有效性进行的事先评估。

案例包含三个部分：针对废旧物资回收经营企业的增值税（VAT）征税制度及近年来的变化；案例企业介绍；征税制度改变对案例企业的财务影响测算。

### 1. 案例背景：针对废旧物资回收经营企业的增值税（VAT）征税制度及近年来的变化

废旧物资的回收利用，既有利于减轻自然资源和环境负担，又有利于减轻环境污染，所以相关产业在当今发达社会都备受鼓励（譬如作者在美国加州曾经访问过的 BFI，就是一家以回收处理家居废物为主业的公司，并且在纽约证券交易所挂牌上市 <http://www.bfi.com>）。废物在得以重新被利用之前，首先要经过‘回收’和‘加工’两个阶段。处在这两个阶段的企业，即本案例所涉及的废旧物资回收经营企业。

中国的废旧物资回收经营企业，就其具体业务可以分为三类：专营废物回收、专营废物加工、废物回收与加工兼营。在第一、二两类企业之间，存在着市场化的‘原料供应’行为和买卖关系，第三类企业则‘合二而一’，自我供应加工所需原料。这样一个理解起来很容易说清楚的问题，加入‘增值税’及其优惠因素就变得十分复杂起来，并引致本案例所讨论的问题以及分析。复杂之处既在于‘增值税’及其优惠因素本身，还在于其产业后果。

为了鼓励废旧物资回收经营企业发展，自从 1994 年中国税制改革开始，中国政府财政部和税务总局就对‘废旧物资回收经营企业’单独制定税务政策，不可谓不重视。不过，令人费解的是，这种重视却表现为‘朝令夕改’，反复无常。财政部、税务总局曾经在此问题上作过多次调整。

**第一次**，在 1994 年的税制改革中，4 月 12 日财税第 12 号文件规定，对从事废旧物资回收经营的一般纳税人，如果收购废旧物资不能取得增值税发票，根据主管税务机关批准使用的普通发票，可以按 10% 的抵扣税率计算进项税金，出售废旧物资时开具 17% 的增值税发票。回收经营企业当时意见很大，抵扣 10% 而交 17%，回收经营企业认为税负过重（一般行业的增值税率，进项税率和销项税率都是 17%）。

**第二次**，1995 年 5 月 4 日，为解决废旧物资回收经营企业在新旧税制转换过程中的实际困难，财政部发布财税第 24 号文件规定，对他们所交的税款按照实际交付数再返还企

<sup>1</sup> 作者：王立彦 北京大学光华管理学院 电子信箱：[lywang@gsm.pku.edu.cn](mailto:lywang@gsm.pku.edu.cn)

<sup>2</sup> 编写本案例得到了中华税务咨询信息网、中国纳税人论坛组委会、北京金瑞君安税务师事务所，南江塑胶有限公司协助。

业 70%（即，销项税 17% 抵扣进项 10% 以后的差额，上缴以后再返还 70%），实施期间为 1995 年 1 月 1 日起至当年年底止。实际执行中，该文件的实施有效期一再延长：1996 年发布 21 号文件，宣布该文件执行到 1997 年年底。1998 年又下文件宣布，延续执行到 1998 年年底。1999 年继续发布 1 号文件，延续执行到 2000 年年底。

在这个过程中，税收当局逐渐认为，该办法既不规范，又有漏洞，于是有了 2001 年财税 78 号文件，宣告上述办法执行到 2001 年 4 月底为止，并同时规定，从 2001 年 5 月 1 日起启用新办法。

**第三次变动**，2001 年财税 78 号文件规定，从当年 5 月 1 日起，对废旧物资回收经营企业销售的其收购的废品免征增值税（即原来回收企业交 7% 又返还 70% 的作法取消：不交增值税，自然也就不存在增值税返还问题，当然在销售时也就不开增值税发票）。从政府方面看，78 号文件规定对废旧物资回收经营业是支持的，第一个环节废旧物资回收经营企业的增值税全免，从而其销售交易价格得以下降<sup>3</sup>；第二个环节生产企业虽然在购入原料时没有获得增值税发票，但是原料购进价格降低了，而且还可以凭借废旧物资回收经营企业开具的、由税务机关监制的普通发票上注明的金额，按 10% 计算抵扣进项税额。

初看起来，78 号文件对废旧物资回收经营企业应该是有利的，其实不尽然，引出了一系列不同反应。对于专营废物回收企业、专营废物加工企业、以及兼营废物回收与加工的单个企业，如前所述，78 号文件只是导致废旧物资回收和加工链条中的购销交易价格下降，换句话说，应该没有特别的财务影响。而对于兼营废物回收与加工的集团企业，则产生了不同的财务影响。集团企业内部既有专营废物回收企业又有专营废物加工企业，由于前者不能对后者开出增值税专用发票，导致后者不能获得进项税待扣，这使得集团整体的税负相对加重，本案例企业南江塑胶有限公司即属于此。

## 2. 案例企业介绍

废旧物资的回收、加工和生产，对于减少资源浪费和加强废品物资的再生利用，起到了很大作用。近年来中国的废旧物资回收行业发展相当快。在这个行业里，有些是生产企业为满足生产所需原料，自己组建废旧物资回收经营公司，自行收购废品（不通过其他废旧物资回收公司），而且企业本身也有废品（譬如废品、下脚废料以及二次提炼的矿渣）；有些是私人经营的个体企业，其中不排除有些小公司甚至没有营业执照。他们的经营手段很简单；还有些是合资经营、合作经营、联合经营（这种形式的企业全国大约占 60% 至 70%）。总体说来，这个行业有些个体户非常赚钱，国有国营回收公司就很困难。

本案例中作为分析对象的南江公司（以下简称南江公司），具有三个显著特征：第一，是一个民营企业集团公司；第二，属于环保产业，其经营业务范围为回收废旧塑料物资，经过分类处理，主要以废旧塑料为原料加工生产塑料包装袋环保型塑料袋；第三，在同行业中的规模，位居全中国以至东南亚最大，在中国国内市场占有率达 30% 以上。

南江公司设立于 1987 年。先后于 1991 年、1995 年、1998 年分别设立了 LM 华江、SP 华江、LH 华江三家塑胶公司及附设回收公司（企业结构见表 1）。企业主要生产塑料包装袋及环保型塑料袋，目前年产量 15 万吨，国内市场占有率大 30% 以上。其产品可降解塑料袋在生产中应用光降解技术，可以在阳光、土壤、空气中逐渐被分解和吸收，不会对环境造成污染危害，符合政府环保标准要求。生产用主要原料 90% 是废旧塑料，年利用量大 10 万吨以上。企业目前是中国以至东南亚该行业中规模最大的企业，员工总人数达 1.5 万（该行业属于劳动密集型，全国范围内以小规模企业为多）。

<sup>3</sup> 即回收企业的原来应缴纳的增值税额。至于回收企业是否会将出售价格下降同样幅度，引出了另一个问题：回收企业由于免缴增值税的好处，如何在回收企业和加工企业之间分享。

表 1 南江塑胶有限公司

企业名称	企业关系	核算形式	纳税人性质	
南江塑胶有限公司	母公司			
SP 华江塑胶有限公司	子公司	独立核算	一般纳税人	
LH 华江塑胶有限公司		子公司		子公司
SP 华江废旧物资回收有限公司				
LH 华江废旧物资回收有限公司				
LM 华江塑胶有限公司				
LM 华江废旧物资回收有限公司				

前述 2001 年财税 78 号文件公布实施以后，南江公司感受到了自身在纳税负担方面的变化，并调查同行业其他企业的纳税负担变化情况，从而认为自己受到了不公平对待：其一，本企业集团整体实际增值税税负比以前加重了，其二，本行业一般纳税人和小规模纳税人两类企业之间的税负不公平性变得更为严重了。

华江塑胶有限公司是大规模利用废旧物资进行生产的集团企业，属于增值税一般纳税人。2001 年 5 月 1 日以前，该公司实际增值税税负为 6.6%。同行业小规模纳税人的增值税税负为 6%。2001 年 4 月 28 日财政部颁布了财税（2001）财税 78 号文件，该文件规定的政策对废旧物资回收企业减轻增值税税负的同时，实质上大幅度提高了利用废旧物生产的企业的税负。执行财税 78 号文件后，华江公司的实际增值税税负由 6.6% 增至 10.2%，比执行财税 78 号文件前提高了 3.6%，提幅高达 54.5%。而同行业的小规模纳税人的税负不受财税 78 号文件影响，仍为 6%。也就是说，实施财税 78 号文件以后，南江公司及一般纳税人与同行业小规模纳税人的增值税税负率相比的差别，由 0.6%（6.6% - 6%）扩大为 4.2%（10.2% - 6%），差率提高幅度达 7 倍（4.2% / 0.6%）。

南江公司的困惑在于，政府并没有任何指令要提高废旧物加工企业的增值税税率，仍然是鼓励提高废旧物资利用率。而财税 78 号文件导致的后果，事实上是生产企业税负的加重，这与政府鼓励废物利用的一贯政策不相一致，也违背了 78 号文所宣称的减轻和保持废旧物资回收利用行业增值税税负的初衷。

### 3. 征税制度改变对案例企业的财务影响

如前所述，2001 年财税 78 号文件公布实施以后，南江公司感受到了自身在纳税负担方面的变化，生产加工企业增值税税负比以前加重了。这可以由所属华江公司的有关财务数据对比给出佐证。

为了确认自己的感受和计算，南江公司聘请“JRA 税务师事务所”作为税务顾问，该事务所的两位注册税务师以华江公司 2000 年经营和财务数据为依据，作出了如下财务影响分析：

#### （1）参考数据来自 2000 年经营

华江公司所属回收公司收购废旧物资年平均价格为 3925.9 元/吨；回收公司出售给南江公司所属生产公司废旧物资年平均售价为 3963.15 元/吨；生产公司出售产品的年平均售价为 6469.34 元/吨；生产公司年耗用废旧物资量为 99735 吨。

#### （2）实施财税 78 号文件之前的增值税纳税

华江公司所属回收公司销售废旧物资每吨实际应缴纳增值税：71.26 元，年应交纳增值税额：696.46 万元。

华江公司所属生产公司使用废旧物资出售所生产产品每吨实际应缴纳增值税：426.05 元，年应交纳增值税额：4164 万元，实际税负：6.6% (426.05 万元/ 6469.34 万元)。

企业集团应交纳增值税额：4860.46 万元 (696.46+4164 万元)，企业集团整体税负：7.7% [(71.26 + 426.05) ÷ 6469.34]。

### (3) 实施财税 78 号文件之后的增值税纳税

华江公司所属回收公司销售废旧物资：免税

华江公司所属生产公司使用废旧物资出售所生产产品每吨实际应缴纳增值税：659.44 元，年应交纳增值税额：6445.04 万元，实际税负：10.2% (659.44 万元/ 6445.04 万元)

企业集团应交纳增值税额：6445.04 万元，企业集团整体税负：10.2%

### (4) 实施财税 78 号文件前后的增值税纳税对比

华江公司所属生产公司在财税 78 号文件实施后，以 2000 年经营状况模拟计算，多缴纳增值税款 2281.04 万元 (6445.04 万元 - 4164 万元)。实际增值税税负由 6.6% 提升至 10.2%，比执行财税 78 号文件前提高了 3.6%，提幅 54.5%。从南江企业集团看，年度实际交纳增值税额由 4860.46 万元增加为 6445.04 万元，实际增值税税负由 7.7% 提升至 10.2%，比执行财税 78 号文件前提高了 2.5%，提幅 32.5%。

以上是用 2000 年经营数据的模拟计算结果。实际情况如何呢？以 2001 年前半年的生产经营和增值税计缴看，结果的确与上面的分析一样（见表 2）。5-6 月与 1-4 月相比较，税负增重了 37.12% (5.43% ÷ 3.96%)。

表 2 生产企业增值税税负对照表

	2001 年 1-4 月		2001 年 5-6 月		实际增值税税负	
	销售收 入	实际缴 税	销售收 入	实际缴 税	2001 年 1-4 月	2001 年 5-6 月
SP 公 司 和 LH 公 司	29800 万元	15260 万元	1180 万 元	829 万 元	3.96%	5.43%

导致南江公司不满和申述的另一原因是，本行业一般纳税人和小规模纳税人两类企业之间的税负不公平性变得更为严重了。废旧物资回收利用企业象其他产业一样，也分一般纳税人和小规模纳税人。78 号文只允许一般纳税人抵扣 10% 的增值税，加重了一般纳税人的税负，而小规模纳税人一点都没有增加，这样必然造成税负的不公平。

从华江塑胶有限公司的生产企业执行财税 78 号文件后的结果看，实际增值税税负由 6.6% 增至 10.2%，比执行财税 78 号文件前提高了 3.6%，而同行业的小规模纳税人的税负不受财税 78 号文件影响，仍为 6%。也就是说，实施财税 78 号文件以后，南江公司及一般纳税人与同行业小规模纳税人的增值税税负率相比的差别，由以前的微弱不公平性 0.6% (6.6% - 6%)，猛然扩大为 4.2% (10.2%-6%)，差率提幅达 7 倍 (4.2% / 0.6)。这必然会对企业在同行业的竞争能力受到很大负面影响，这让南江公司愤愤不平。

南江公司管理层和税务顾问基于以上计算对比，对于财税 78 号文件给利用废旧物资作为原料的生产企业发展带来的负面效应，提出了如下几点分析。

第一、财税 78 号文件的政策，不符合多增值多纳税，少增值少纳税，不增值不纳税的原则。按财税 78 号文件的规定，一般纳税人购入废旧物资生产的产品，即使按购入价出售也要负担 7% 的税负（比以前的税负 6.6% 还要高）。

第二、正常情况下，一般纳税人的税负应略低于小规模纳税人。而财税 78 号文件的规定，却使利用废旧物资生产的一般纳税人的税负明显高于小规模纳税人，这会逼迫该行业的一般纳税人产生向小规模纳税人转化的倾向。而部分小规模纳税人无帐或核算不健全，偷逃税现象较为严重，税收控管难度较大。财税 78 号文件的执行使利用废旧物资生产的一般纳税人的税负大大高于小规模纳税人，不利于鼓励发展一般纳税人。

第三、财税 78 号文件的实施，使利用废旧物资生产的一般纳税人与小规模纳税人之间的税负不公平程度加大。明显偏高的税负使一般纳税人与小规模纳税人之间的市场竞争显失公平。而且，虽然使利用废旧物资生产的一般纳税人的税负提高了，却未必会导致政府税收的增加，相反，倒可能会导致一般纳税人在被动的情况下，不堪重负而采取种种消极应对措施，导致税源萎缩。财税 78 号文件出台的目的原本是堵塞原税收政策的漏洞，但随即产生的一个后果是，生产规模较大的一般纳税人将在同行业中降低甚至逐步失去竞争能力，而小规模纳税人因为这个政策的优惠得以发展，这个政策效应应该不是财税 78 号文件的初衷。

第四，从环境保护与提高资源回收利用率的角度分析，政府以税收优惠鼓励废旧物资回收很重要，但鼓励废旧物资的利用更为重要。仅回收不再利用，回收再多也不会产生什么价值。如果减轻了废旧物资回收企业的税负，却提高了利用废旧物资生产企业的税负，必然会影响生产企业积极性，使回收与利用的供求关系失衡，造成回收企业的销售量下降，相应会影响废旧物资的回收量，这样的税收政策并未起到鼓励废旧物资回收的作用，甚至使废旧物资回收利用率下降。财税 78 号文件的实施也不利于环保事业的发展，导致废旧物资回收利用发生萎缩，浪费可利用再生资源。如果政府鼓励利用废旧物资，即使不降低利用废旧物资生产的一般纳税人的税负，也不应大幅度提高税负。只有“轻负”前进，公平待遇，才有利于企业的发展，有利于企业的公平竞争。

#### 讨论问题：

1、你同意案例资料中的财务影响计算方法和结果吗？若不同意，请提出不同的计算过程、以及所导致的不同结论。

2、案例分析隐含的政策意义。

#### 案例 teaching note

##### 1、关于“一般纳税人”和“小规模纳税人”

一般纳税人与小规模纳税人的区分标准，是企业的销售规模。两者缴纳增值税的方式不同。一般纳税人缴纳增值税的方式是建立在分别计算、记录进项税和销项税的基础上（税率一般均为 17%）。小规模纳税人则直接按照销售额计算、记录和交纳增值税（税率一般均为 6%）。

##### 2、案例分析启示及相关政策建议

华江公司因财税 78 号文件而遇到一系列需要研究的问题，应当说是中国在转轨经济发展中如何进一步完善财税调节和促进企业公平竞争、以便体现政府必要政策导向的一个非常好的案例。对这个案例进行深入分析很有价值，对华江公司有帮助，对中国的企业法律框架以及经济整体运行都有帮助。通过本案例分析，我们可以得到很多启示和认识。就此本案例特别提出以下建议。

**（1）征税机关在改变征税制度之前，应当就其实施后果、公平性和有效性进行充分的事先评估**

目前从全国范围看，对废品利用的需求非常大（譬如每年进口大量废钢铁），但是废品回收环节力量太过薄弱。中国的废品回收率与发达国家相比很低，强化废品回收环节，对废品回收环节给予一定的政策优惠，有其必要性。从这个意义来讲，财税 78 号文件并没有错。问题是生产企业不服，提出了税负增加问题。

税务部门与财政部门在制定税收政策时关注点，首先想到的是税款收入减少，那就要考虑如何从其他的方面将这部分失去的收入补回来。78 号文原本应该对回收企业还是生产企业都有利，而经过计算对生产企业并非有利，原因是忽略了或原本就不了解现实状况。如果华江在这个行业中是龙头老大，这个文是财政部门发出的，有关部门在此前是否到华江作测算，

建议财政部和税务总局，对全行业进行认真调查和测算，检验财税 78 号文执行过程中生产企业的负担变动，是否真正保护了国家的税源，同时又没有加重企业税负。

## **（2）建立税务政策听政会制度，严肃税务政策，规范政府行为**

政策调整与政府理财现在已经越来越分不开，因而在政策制订过程中应当增加一个有效环节，即政策听政会制度。在政策文件发布实施之前，应当在涉及行业中作一个听证会，请各该行业具有代表性的主要企业参加。要知道，在一个文明社会里，纳税人既有依法纳税的义务，也应当享有知情权、置疑权和参与权。政府除了接受来自立法机构和民众的具体的、实质性的监督和磋商过程之外，也要让社会大众和纳税主体有渠道了解相关情况。如果财税 78 号文件早一点让华江公司知道，提早作代表企业的测算和对帐，考虑因素就会比较周全，各方就能形成共识，政策制定方案的水平就会提高，政策实施就会更加顺当。

政府的政策制定、颁布和实施具有多变性，朝令夕改，在中国各级政府机关已经习以为常，由来已久。一个常见不鲜的现象就是，政府今天出来一个制度明天就会出一个补充，后天出一个紧急通知，再后天就出一个紧急通知的补充，再后来又会出现一个对企业的某某复函，都会要求企业执行，财税领域尤其如此。同一政策文件年年、月月改是常事，甚至主管机关已经下发修改意见了，基层企业还没有收到原始文件。殊不知，这种痼疾不但破坏经济运转，更严重损害政府形象，表明政府机关的涣散、懒惰、无能和不负责任。建立税务政策听政会制度，将会有助于规范税政和严肃税务政策。