

后“营改增”时代增值税问题及立法建议

罗亚苍

2016年5月1日国家全面推行“营改增”后，增值税立法亟需提上日程。未来增值税法的法律框架中，税收构成要件是其主要内容。增值税构成要件的立法升级是形势所需，因而深刻剖析其既有规范层面的构成要件要素的问题和瑕疵，并以此为基础提出完善的建议，可以为增值税立法提供有益参考。

增值税的纳税主体问题及立法完善

第一，完善一般纳税人制度。这方面主要存在以下问题：一是一般纳税人的法定地位有待立法明确。《增值税暂行条例》为全国人大授权立法，并未对一般纳税人做出明确规定；《增值税暂行条例实施细则》为财税部门联合规章，将“一般纳税人”界定为“小规模纳税人以外的纳税人”。纳税人系构成要件的主体要件，属于法律保留事项，授权立法未作规定，而由部门规章细化存在转授权嫌疑。二是一般纳税人的资格认定

制度存在法律冲突。《增值税暂行条例》规定了应当申请和可申请资格认定两种情形，前者适用小规模纳税人以外的纳税人；后者适用会计核算健全且能够提供准确税务资料的小规模纳税人。国家税务总局2015年《关于调整增值税一般纳税人管理有关事项的公告》将增值税一般纳税人资格由申请认定制变更为登记制，明显违背上位法。建议在《增值税法》中明确一般纳税人的主体地位，并将一般纳税人实行登记制写入税法。

第二，完善小规模纳税人制度。目前存在两个方面的问题：一是标准混乱且逻辑错乱。2009年1月1日起，《增值税暂行条例实施细则》规定小规模纳税人的标准为两类：一类为从事货物生产或提供应税劳务，以及前两种销售额超过应税销售额一半并兼营货物批发或者零售的纳税人，且年应税销售额在50万元以下(含本数)的；第二类为年应税销售额在80万元以下的其他纳税人。而

2009年1月1日以前的标准是，前述第一类应税销售额为100万元以下，第二类为从事货物批发或零售且年应税销售额在180万元以下的纳税人。首先，两个标准的税收客体类型不同导致标准调整缺乏内在一致性；其次，不论50万元以下、80万元以下，还是100万元以下、180万元以下，都存在明显逻辑错误，也就是说如果销售额低于起征点则不应作为增值税纳税人，因而也无须称作小规模纳税人。再次，不论从通货膨胀角度还是从减税效应分析，数额标准不应出现降低趋势。二是标准界限不清且弹性过大。《增值税暂行条例实施细则》规定“视同小规模纳税人”，因前述标准并非简单的数额标准而是税收客体类型+数额的复合标准类型，如何判断实践中极易产生分歧；规定的“选择适用小规模纳税人”，适用于非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，立法用语模糊难以准确把握其内涵，导致实践操作千

军”。要发挥好专员办“驻”的优势，按照财政部党组部署精神，突出重点、关注焦点、突破难点，选择和抓住事关国家重大战略、经济风险防范、社会稳定、民生保障等方面的财政政策执行、财政资金使用情况，通过专项检查、行业清查、上下联查、异地互查等方式方法，开展有力的监督检查和处理处罚，形成检查震动效应和监管威慑力，夯实部门预算基础，严肃财经纪律，维护经济秩序。重点是抓好中央重大财税政策执行

情况监督检查，确保中央政令畅通、令行禁止；抓好中央预算部门预算审核审查，确保预算编制、执行的完整性、严肃性，坚决维护预算法的权威；抓好中央财政转移支付资金跟踪监督，确保安全性、有效性，提高财政资金使用的绩效；抓好地方财政运行跟踪、关注、监控，促进加强地方政府债务管理、推进预决算公开工作、盘活财政存量资金、防范财政风险积聚；抓好财经纪律执行情况监督检查，深化落实中央八项规定

精神，严防“四风”问题发生，积极助力推进党风廉政建设和反腐败斗争；抓好中央企业、金融机构、上市公司、大型会计师事务所等重点行业会计监督检查，落实和维护《会计法》，促进市场主体健全内控机制，夯实管理基础，提高治理水平，推进社会诚信体系建设，保障公平竞争环境，维护社会主义市场经济秩序，促进市场主体稳健、规范、可持续发展。□

责任编辑 刘永恒

差万别。建议小规模纳税人不再区分税收客体类型，而采用年度应税销售额标准，即规定年度应税销售额超过起征点但未达一定金额的为小规模纳税人。

第三，完善税收优惠纳税人制度。区分经营性纳税人和非经营性纳税人，给予非经营性纳税人税收优惠，如政府机关、非营利组织从事应税行为，原则上不作为增值税纳税人，但扭曲市场竞争的除外。

第四，完善起征点纳税人制度。截止2013年7月，国外有关增值税纳税人的起征点情况是：法国为81500欧元，德国为17500欧元。相较而言，我国的增值税起征点过低，大量小企业成为增值税纳税人，导致征管成本过高。有人建议大幅提高起征点，并取消小规模纳税人制度，超过起征点即为一般纳税人。笔者更加赞同缓和的良性改良方案，在现阶段不取消小规模纳税人制度，建立起征点与纳税人衔接制度，即超过起征点一定数额的为小规模纳税人，其他的为一般纳税人。

增值税的税收客体问题及立法完善

首先，统一提炼增值税的税收客体。全面“营改增”后，原营业税税收客体的规定与原增值税税收客体规定存在重叠甚至冲突，亟待融合抽象出增值税的税收客体。增值税为流转税，税收客体为财产与财产性权利的流转行为，用资产替代财产和财产性权利。立法上应明确增值税税收客体为：（1）资产流转行为。即国内提供资产、资产性劳务或进口资产。（2）视同应税行为。将以货易货、以旧换新、自供资产、自供劳务等行为，税法上明确为视同应税行为。

其次，统一规定增值税的免税客体。目前《增值税暂行条例》和《营业税暂行条例》均采用正列举式规定免税项目，逻辑混乱、例举随意，缺乏内在统一性和免税价值共通性。具体表现：将

免税客体与税基扣除混为一谈，如将“门票收入”作为免税项目；将税收客体与具体对象混同，如将“产品”或“物品”作为免税项目等。建议增值税立法应统一规定免税客体，类型如下：第一类是保障基本生存需要的免税项目。第二类是基于特定群体权益保障的免税客体，如农业生产者销售的自产农产品等。第三类是基于特定政策目标的免税客体，包括计划生育国策、生态保护、促进农业发展和保护出口贸易等。第四类是基于公益性活动的免税客体，如养老服务、医疗服务、教育劳务、文化宗教活动等。第五类是基于其他特定理由规定的免税项目，如提供古旧图书、销售自用物品、一定金额内的赠品。

再次，统一界定增值税不征税客体。指不具有经济上或法律上可税性的客体，增值税立法应当明确规定为不征税对象：如偶然交易、赠与、满足一定条件的无偿交易、私人爱好或没有经营和商业内容的慈善活动、提供直接用于政治国防外交等劳务或产品。

增值税的税基问题及立法完善

一方面，完善销项税基确认的一般规则。《增值税暂行条例》规定的“销售额”指向购买方收取的全部价款与价外费用（销项税额除外），“组成计税价格”=关税完税价格+关税+消费税。《营业税暂行条例》规定营业额对应税基，指提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产取得的全部价款和价外费用，也规定了特定项目的差额征税，如承揽运输业务分包的扣除支付第三方的运输费等。建议立法时统一税基确认的一般规则，即增值税税基为资产移转行为收取的全部价款和价外费用，不包括向买方收取的销项税额，具体包括：价款、增值税以外的消费税、关税等其他税收、价外费用（运输费等）和其他追加费用。排除项目应包括：增值税税额、符合规

定的折旧额和可扣除的利息、罚金等。

另一方面，完善进项税额抵扣制度。《增值税暂行条例》规定，当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣的，不足抵扣部分可结转下期继续抵扣。条款设置内容相对简单且含义不明确，“下期”是下一个纳税期间还是以后所有纳税期间，存在模糊空间。建议完善进项税额抵扣制度：允许纳税人自由选择当期不足抵扣的进项税额结转下一个纳税期间抵扣或申请退税；设定强制结转期间，以年度或季度为单位，未抵扣完的进项税额在强制结转期内不得申请退税，期满后才可申请退税；强制规定纳税人存在逃避缴纳税款或应缴未缴税款情形的，不得申请退税；设置风险导向的税务管理制度，加强对进项税额的审查和申请退税管理，发现虚增进项税额或伪造其他资料以骗取退税的，严格查处。

税率问题及立法完善

2016年5月1日起，全面推行“营改增”试点，将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业纳入试点范围。“营改增”后保留原小规模纳税人适用3%征收率、一般纳税人适用17%、13%和0%征收率3档税率；“营改增”的纳税人适用17%、11%、6%征收率3档税率。《财政部 税务总局关于简并增值税税率有关政策的通知》规定，自2017年7月1日起，简并增值税税率结构，取消13%的增值税税率。现代增值税国家，一般采用“标准税率+较低税率”的组合方式，同时尽量减少低税率和零税率的适用范围。因此，建议在增值税立法中保留原标准税率17%，较低税率降至11%，低税率为6%；小规模纳税人适用简易征收率3%；考虑社会经济发展情况、社会公益等因素对某些经济活动、交易行为适用零税率。□

（作者单位：湖南省地方税务局）

责任编辑 喻胜强