

增值税在中国：改革历程与展望

蔡昌 | 李梦娟

50

增值税的产生

增值税的概念最早是由美国耶鲁大学的托马斯·亚当斯在1917年提出的，时称“营业毛利税”。1921年德国企业家西蒙斯在《改进的增值税》中正式提出增值税的名称并完整阐释其税制原理，但当时并未引起政府当局的关注。直到1954年，法国政府率先采用增值税并取得成功，增值税才正式登上历史舞台，并在很短的时间内就以其独有的魅力和优势风靡全球。目前，世界上已有160多个国家和地区实行增值税。增值税不仅成为构成各国流转税的主体税种，而且也成为大多数发展中国家财政收入的主要来源。

我国增值税改革历程

（一）建立增值税制度

我国于1979年下半年开始引进增值税并在极少数地区试点。试点行业是机械、农机配件、汽车、船舶制造等行业；计征方法也从加法、减法、实耗扣额法、购进扣额法、扣税法五种统一为购进扣额法和扣税法两种，并且采用价内计税法。

从1983年1月起，在全国范围内

对机器机械、农业机具制造两大行业和电风扇、缝纫机、自行车三种产品试行增值税。结合国营企业第二步利改税对原工商税进行了改革，将其划分为产品税、增值税和营业税。1984年10月，全国人大常委会授权国务院发布《中华人民共和国增值税条例（草案）》，标志着增值税制度在我国正式确立。1986年，财政部颁发《关于完善增值税征税办法的若干规定》，完善了增值税的计税方法，使增值税向着统一和简化的方向迈进了一步。但是从1984年到1993年，我国增值税一直局限于生产环节并且仅对部分工业产品征税，并实行产品税、增值税不交叉征收的税制结构，尚未完全体现出普遍征收原则、中性原则和简化原则，距国际规范化的增值税相差甚远，所以并不是真正意义上的增值税。

1994年，建立了规范的“生产型增值税”。1993年12月13日，国务院发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》，12月25日，财政部下发了《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》，二者同时于1994年1月1日起施行。新增值税对原有的增值税进行了全面彻底的改革，按照国际通行做法建立了规范化的“生产型增值税”，并以增值税改革为核

心建立了新的流转税制格局，即在对生产或者销售货物、提供加工、修理修配劳务普遍征收增值税的基础上，选择少数消费品交叉征收消费税，对不实行增值税的劳务交易征收营业税，从而确立了增值税、消费税、营业税并存的流转税格局。自1994年以来，增值税一直在财政收入中占据主导地位，成为名副其实的第一大税。

（二）增值税转型改革

为促进经济发展，在2006年至2010年期间，在全国范围内实现增值税由生产型转为消费型的转型改革。生产型增值税改为消费型增值税，主要是通过允许抵扣购进的机器设备等固定资产的进项税额，减少增值税的税基，从而降低增值税的税收负担，减轻重复征税，减少税收对市场机制的扭曲。

其实，从2004年7月1日起，财政部已经选择在东北地区部分行业实施增值税转型改革试点，试点只采用了进项税额增量抵扣，即纳税人当年准予抵扣的所列进项税额一般不超过当年新增增值税税额，当年没有新增增值税税额或新增增值税税额不足抵扣的，未抵扣的进项税额应留待下年抵扣。

从2007年7月1日起，选择在中部

六省的26个老工业基地城市的八大行业实行扩大增值税抵扣范围的试点改革。2008年7月4日,又将东北老工业基地的扩大增值税抵扣范围试点政策适用于内蒙古东部地区,试点行业仍然选择了从事装备制造业、石化工业、冶金业、船舶制造业、汽车制造业、高新技术产业、军品工业和农产品加工业的一般纳税人;8月1日,为支持汶川地震灾后重建,四川、甘肃和陕西三省极重灾区和重灾区的51个县(市、区)被纳入增值税转型改革试点范围。

上述试点改革中对有关行业、区域的限制,导致增值税抵扣复杂,税收管理难度有所增加。同时,由于美国次贷危机引发了世界性金融危机,影响到欧洲、亚洲、美洲等区域和国家经济增长,我国经济也受到波及。为扩大国内需求,降低企业设备投资的税收负担,促进企业技术进步、产业结构调整和经济增长方式转变,我国自2009年1月1日起在全国范围实行增值税转型改革,即全国所有地区、所有行业推行增值税转型改革:允许企业抵扣新购入设备所含的增值税,同时,取消进口设备免征增值税和外商投资企业采购国产设备增值税退税政策,将小规模纳税人的增值税征收率统一调低至3%,将矿产品增值税税率恢复到17%。增值税由生产型向消费型的全面转型,有利地缓解了重复征税的问题,在全国范围内推广实施能够保证抵扣链条的完整性,从而还原了增值税的中性原则。

(三)增值税“扩围”改革

虽然增值税从生产型转向消费型,对机器设备等实施抵扣制度,有利于减轻企业税负。但这次转型并不彻底,增值税与营业税并存的局面使得经济中存在大量重复征税问题。扩大增值税征收范围、消除营业税重复征税现象,促进第三产业的发展,是我国增值税转型改革后的又一个重要改革方向。增值税

“扩围”改革目的是建立健全税收制度,促进经济结构调整。根据财政承受能力和不同行业发展特点,采取逐步推进的办法,最终完成改革后将基本消除商品和劳务流转中的重复征税现象。从改革部署来看,增值税“扩围”基本分为三个阶段:

第一阶段,选择部分行业实行营改增试点。2011年11月16日,财政部和国家税务总局发布《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》,同时印发《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》、《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》和《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》,明确从2012年1月1日起,在上海市交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点。至此,货物劳务税制改革拉开序幕。经过一段时间推行,财政部和国家税务总局决定扩大试点地区范围。2012年7月31日,印发《关于在北京等8省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》,从2012年8月1日起,将交通运输业和部分现代服务业的试点范围扩大到北京、天津、江苏、安徽、浙江(含宁波市)、福建(含厦门市)、湖北、广东(含深圳市)等8个省市。2013年5月24日,印发《关于在全国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税收政策的通知》,明确从2013年8月1日起,在全国范围内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,同时将广播影视服务纳入试点范围。

第二阶段,逐步扩大营改增试点行业范围。在交通运输业和部分现代服务业全国试点的基础上,继续扩大试点行业的范围。2013年12月9日,财政部和国家税务总局联合发布《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点

的通知》,自2014年1月1日起,对铁路运输和邮政业在全国范围内实施营改增试点。2014年4月30日,发布《关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》,自2014年6月1日起,对电信业在全国范围内实施营改增改革。至此,我国已经将交通运输业、部分现代服务业、电信业、邮政业等几个行业全部实行了营改增改革。

第三阶段,全面完成营改增改革。2016年3月23日,财政部、国家税务总局联合发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》,规定从2016年5月1日起,将营改增试点范围扩大到建筑业、房地产业、金融业、生活服务业,并将所有企业新增不动产所含增值税纳入抵扣范围,确保所有行业税负只减不增。

我国全面推行营改增改革完成后,由于抵扣范围的扩大和扣税链条更加完整,将从根本上解决货物与服务税制不统一和重复征税的问题,大大降低商品和劳务流转过程中的重复征税现象,间接减轻企业的税收负担,有力推动我国先进制造业和现代服务业的发展,提升货物贸易和服务贸易出口竞争力,推动整体经济结构转型升级。

后“营改增”时代增值税制度的发展方向

营改增是我国全面财税改革的一个阶段性成果,后“营改增”时代增值税制度凸现如下一些改革方向:

(一)增值税税率的简并。营改增全面实施后,增值税将存在17%、13%、11%、6%等多档税率和3%的征收率。多档次的税率结构设计会增加税收征管的复杂性,降低征管效率。为提高效率,多数国家都会增强增值税的中性,除出口增值税适用零税率外,一般选择2—3档税率。从促进税制简化角度分析,进一步简并税率成为后“营改增”时代必

须考虑的一个重要税制优化问题。由于税收征管手段不断进步,信息技术和大数据技术逐渐在税收征管方面应用推广,可以对不同行业的增值税率进行估算,确定更加合理的增值税率,既要简并税率结构,也要保障各个行业的税负公平。在营改增试点完成后,需要及时总结营改增后增值税运行的经验和存在的问题,制定《增值税法》,把增值税制度确定下来,实现增值税税收法定。

(二) 增值税收入分享体制的调整。由于这次营改增全面推开涉及中央与地方的财政收入分配问题,营改增全行业推开后,必须对增值税收入在中央和地方的分享比例进行调整。由于当前中央和地方在财权和事权方面存在不对称性,地方政府普遍存在财政收支缺

口,后“营改增”时代必须推进中央和地方财政体制的深化改革,重新界定中央与地方的事权,并以新的财权和事权相匹配的原则,重新调整中央与地方的增值税分享比例。

(三) 增值税征管机制协调。为全面推行营改增改革,国税和地税已经建立了协调机制,在纳税人资料转移和信息资源共享方面进行合作。总体上看,营改增完成后,国税部门征管资源短缺现象会更加严重,征管人员面临更大的征管压力。为此,后“营改增”时代,在完善我国地方税体系的基础上,重建国税地税征管组织体系、重新优化配置税收征管资源将成为税务部门的重点工作。

(四) 增值税的国际协调机制。后“营改增”时代,我国全面实施增值税

制度,真正实现商品劳务税制一体化,将会涉及更多的国际税收协调问题。在世界上160多个实行增值税的国家中,我国将成为增值税税基最为宽广的国家,我国独特的增值税制度将金融服务、电子商务中的B2B、B2C、C2C等交易模式全部纳入增值税征税范围,会引起税制的国际协调问题。2015年经济合作与发展组织财委会开始讨论其起草的《增值税/一般消费税指南》,这是一个典型的国际税收协调文件,其目标是最终构建起覆盖所得税和增值税的完整国际税收公认准则。我国如何参与并适应这一规则,应是下一步增值税改革的重点领域。□

(作者单位:中央财经大学 河北大学)
责任编辑 李艳芝

