

# 增值税转型的难点与对策

○ 石 坚

自1994年新税制实施以后，改革增值税、实施增值税转型的呼声就存在。当前，中国经济发展进入了一个新的历史时期，客观上要求进一步推进税制改革，对增值税的转型及相应的完善问题作为其中的一项重要内容需要加快改革步伐。

## 推行增值税制是税制建设的一大进步

增值税最早于20世纪50年代由法国创建并实施，至今已半个多世纪。尽管它的历史并不悠久，但生命力却很旺盛，目前已经在120多个国家得以实施，主要原因是由于增值税是一个适应社会化大生产需要的良税。

我国增值税的推行经历了几个阶段，最早于1979年在广西柳州进行试点，随后在两步“利改税”时在部分产品生产环节扩大试行和在商品生产、流通环节全面实施。1994年改革工商税制时，又推出了现行的增值税。增值税制在我国20多年的实践证明：实行增值税取得了巨大的成效，是我国税制建设史上的一大成就。第一，促进了国民经济的健康发展。增值税是一个适应经济专业化、市场化需要的税种，其层层扣税的特点，从根本上消除了过去产品税重复课税的弊端，从税制上有

力地推动了统一市场的形成。第二，促进了财政收入的稳定增长。1994年以来，随着经济的发展以及税收征管的加强，我国的税收收入连年快速增长，连续跨越了5000亿元、10000亿元、15000亿元等三个大的关口，预计今年能达到19000亿元以上，税收收入占GDP的比重，从十年前的10%多，上升到了2002年的16%多，说明税收的聚财功能大大增强，作为税制结构中的第一大税种，增值税的作用功不可没。第三，促进了税收征管的加强。由于增值税凭专用发票计税，使经济信息的真实性和全面性得到强化，不但有利于打击偷税和骗税，也有利于为国家的宏观经济决策提供更为有效、实用的信息。

## 我国的增值税制必须转型

尽管推行增值税取得了很大的成效，但增值税制也存在一系列问题，主要体现在两个方面：一是先天不足。1994年税制改革时，由于担心财政承受能力不足和加剧投资膨胀问题，没有实行消费型增值税，而采用的是生产型增值税。二是管理难度大。虚开增值税专用发票的犯罪行为一度非常严重，加大了税收征管成本。

## 背景资料

### 增值税的类型

增值税，是以商品生产流通和劳务服务各个环节的增值额为征税对象的一种流转税。所谓“增值额”，理论上讲是指纳税人在生产经营活动中所创造的新增价值，即从商品总值中扣除生产经营中消耗掉的生产资料的价值后的余额。在实际应用中，由于各国国情和经济政策不同，以及对增值额概念理解的差异，各国税法规定的计算增值税的扣除项目很不一致，由此计算的增值额的内容也不尽相同。按照增值额内容的不同，增值税可以分为三种类型。

**生产型增值税。**以企业的商品收入或劳务收入减去用于生产经营的外购物质资料价值后的余额为计税增值额，但对固定资产折旧不予扣除。这时的增值额等于工资、租金、利息、利润和折旧之和，从一国范围来看，其内容相当于国民生产总值，故称为生产型增值税。

**收入型增值税。**在生产型增值税计税增值额的基础上减去固定资产折旧作为计税增值额。相当于对国民收入征税，故称为收入型增值税。

**消费型增值税。**在生产型增值税计税增值额的基础上减去当期购入固定资产全部价值作为计税增值额。增值额的内容只包括消费品的价值，而不包括资本品的价值，故称为消费型增值税。

从财政收入角度看，在税率相同的情况下，生产型增值税收入最多，消费型增值税收入最少。从鼓励投资的角度看，消费型增值税效果最好，生产型增值税效果最差。从便于征管的角度看，收入型增值税效果最差。目前，印尼和我国采用的是生产型增值税；阿根廷采用的是收入型增值税；多数国家选择消费型增值税。

从增值税的类型来看,由于改革不彻底,带来了一系列消极的后果:第一,实行生产型增值税,纳税人购进固定资产所含的进项税款不能予以抵扣,不利于鼓励投资。特别是近几年来,我国的民间投资一直难以启动,对经济增长的贡献难以达到预期的目标,除投资环境的因素外,税负过重也是一个原因。第二,不利于鼓励扩大出口。由于固定资产所含的税款不能抵扣,出口退税的产品并没有完全享受到全额的退税,既违背了出口产品零税率的原则,也不利于扩大出口和增强产品在国际市场上的竞争力。目前,我国的进出口贸易总额已经占到GDP的四成多,对外贸易能否健康发展,已经关系到国民经济发展的全局,相应的税收鼓励措施也必须完善,除了出口退税款应及时到位以外,退税不彻底的矛盾也急需解决。第三,不利于国家产业政策的贯彻。从国家产业政策的目标看,需要重点鼓励高新技术产业和中西部地区的发展,但高新技术产业和中西部基础产业所含的固定资产比重大,由于其税款不能抵扣,造成了不同行业 and 不同地区之间的税负不同,本来需要鼓励的产业其实际税负水平反而较重,导致不同政策目标之间的相互制约。

由上可以看出,增值税的转型问题,已经成为了下一步增值税改革的第一大问题,务必推进。尤其是现在的经济运行情况与十年前相比有了根本性的变化。当时是投资和消费双膨胀,而现在则是有效需求不足和经济结构失衡,需要从指导思想重新确立改革的原则,并制定出有针对性的改革措施。

进一步从实证的情况考察,目前已经实行增值税的120多个国家中,90%以上的国家都实行消费型增值税,只有中国、印度尼西亚、摩洛哥等少数几个国家实行生产型增值税,由此也说明前者的适应性要大于后者。

### 增值税转型的难点分析

从客观必要性而言,增值税必须转型。一般来说,增值税转型可以采取两种不同的方法,一是在增值税转型时,维持原来的税负水平;二是在增值税转型之后,再相应调高增值税税率。不管采取哪一种方法,都会遇到一定的困难:采取前一种方法,国家财政收入会相应减少,在三至五年内对财政收入冲击较大;采取后一种方法,短期内对纳税人冲击较大。当然,从长远看,由于征纳税机制有了改变,转型是有利于纳税人的生产经营活动的,不利影响也会逐渐缩小。所以不管采取什么方法,都需要兼顾财政和纳税人的承受能力,这些承受能力又包括短期和长期两个层次,其判断标准是不能造成经济和社会的波动。

为了兼顾政府和纳税人的承受能力,在确定增值税

转型的具体方案和步骤时,可以有不同的方案:

第一种方案,只允许部分税款在销项税款中予以抵扣,同时不调整增值税税率。这种方法对税收收入有一定影响但不大,关键是看允许扣除的范围有多大。如果只允许抵扣购进设备所含税款的部分,据估算对当年财政收入的影响在350至400亿元之间,这种方案的有利面是企业的税负有所降低,不利面是改革不彻底。

第二种方案,分期分批地有选择地予以抵扣。其中对于期初购进固定资产的部分,原则上不予考虑,对于新增固定资产,可以根据国家产业政策的导向,对如高新技术产业、能源、电力产业等,先期实行消费型增值税。对其他一般产业,分批推行消费型增值税,同时,分步提高进项税款的抵扣比例,建议用5年左右的时间来推进增值税的转型。具体计划是:第1至2年允许从销项税款中抵扣当期固定资产进项税款的50%,第3至4年抵扣当期固定资产进项税款的75%,第5年起可以全部抵扣当期固定资产进项税款。

第三种方案,一次性全面转型增值税,不分行业,不留尾巴。即全面实施消费型增值税,允许纳税人本期购进固定资产所含税款全部在销项税款中予以抵扣。具体又可以采取两种办法,一是全面转型的同时,对现行的增值税税率不作调整,由此所产生的收入损失完全由政府财政承担。二是在增值税转型的同时,适当提高增值税税率1个或2个百分点,由此所产生的收入损失由财政和纳税人共同承担,但主要由政府承担。

相比而言,第三种方案最为理想,能够较为彻底地解决现行增值税中所存在的一系列问题,其不足之处是财政压力太大。

如何解决这一问题?笔者认为,可以立即从2004年起实施增值税的转型,并分两步实施:先在产业政策鼓励的行业实施消费型增值税,所用时间为两年,然后再推行到所有增值税的纳税人,所用时间为三年;同时,不提高增值税税率。这样,既实现了增值税的转型,又考虑了财政的承受能力,应该是一个切实可行的方案。

如上所述,尽管从时间上考虑了财政的承受力,但对税收收入影响同样存在。为了尽可能地消除这种不利影响,在实行增值税转型的同时,应当做好相关的配套改革:一是要完善增值税的管理,充分运用现代化的信息手段,大力提高税收征管效率;二是要进一步优化税制结构,不断提高直接税的比重,逐步缩小增值税、消费税和营业税等间接税的比重,近一个时期要大力完善和加强个人所得税的征管;三是要适时开征一些新税种,诸如社会保障税、环境保护税等,以减轻财政压力,促进经济稳定协调发展。

(作者单位:国家税务总局税收科学研究所)