

# 完善我国增值税 课税制度的建议

● 李大明

我国 1982 年开始试行增值税并在实践中不断加以完善,形成了目前这种凭发票抵扣进项税额的生产型增值税。实践证明,无论是从财政的角度还是从经济的角度,它都对我国经济体制改革和市场化进程起到了极大的推动作用。由于我国增值税的产生和发展是在经济体制由计划经济向市场经济转变这样一个特定的历史时期进行的,新旧体制转换过程中的增值税设计势必要受到各种因素的制约,因而存在着一定的局限性。随着经济改革的逐步发展和人们认识的不断深化,增值税还需在实践中不断完善。

## 一、现行增值税课税制度存在的主要问题

1. 生产型增值税损害经济运行效率。增值税按照对外购固定资产所含税金的扣除处理不同分为三种类型,即生产型增值税、收入型增值税、消费型增值税。我国实行的是生产型增值税,外购固定资产所含税金不允许扣除,这给经济运行带来的效率损害是非常明显的。其一,生产型增值税的课税对象

并不都是商品的增值额,还包含了固定资产的价值额,对固定资产的重复课税,直接影响着纳税人的经营行为,限制了企业技术改造与技术进步,尤其是对资本有机构成较高的高新技术企业和能源交通基础产业的发展产生了消极影响。其二,生产型增值税对出口货物实行的零税率不是真正意义的零税率,因为外购固定资产所含税金并未退税,削弱了我国出口商品在国际上的竞争能力。同时进口商品与国内商品也不能处于平等竞争地位,进口商品冲击国内商品。这一出一进,从两个方面影响着我国对外贸易和经济的发展。

2. 征税范围狭窄限制了增值税作用的发挥。现行增值税只对货物的生产经营以及加工修理修配劳务征税,在流转环节存在着增值税与营业税并行的情况,营业税的征税范围与增值税的征税范围在划分与衔接上存在着矛盾,主要表现在:其一,兼营、混合销售的界定在实践中受到国税与地税利益分配的影响,难以划分增值税与营业税的征税范围和征税权,导致征管矛盾和征管漏洞。其二,由于征税范围狭窄,未纳

入征税范围的相关行业仍存在着重复课税和税负不公的问题,如交通运输业、邮电通讯业、建筑业,而这些行业又正是我国目前需要发展的重要产业,这与增值税避免重复课税和实现税负公平的原则是相违背的,制约了增值税作用的发挥,与市场经济的发展不相适应。

3. 征税管理办法超越了现阶段我国政府征税能力,税收流失严重。任何一个税种的成功无不依赖于有效的征管办法,我国增值税在运行中出现的很多问题都是因为征管办法不妥而形成的。现行增值税实行凭发票抵扣进项税额制度,其管理的重点在于专用发票以及税款抵扣联的审核,如果发票管理有漏洞或管理不力,增值税的运行就会出现紊乱,税收流失严重。因此要求政府有较强的征税能力,有一支高素质的税收征管与稽查队伍,有严密的税收监控系统,有政府各部门的有效配合与大力支持,有良好的依法治税的社会环境等。但是由于受到各种因素的制约,我国政府目前的税收征管能力有限,对于虚开代开增值税专用发票的违法行为

还没有一套有效的手段和方法加以审核,在过分依赖“以票管税”的征管方式下,致使违法行为愈演愈烈,防不胜防。另外,扣税凭证还包括一些普通发票,而普通发票的印制、使用、缴销等都达不到专用发票的管理力度,直接削弱了专用发票的内控机制,产生了税收漏洞,为了查处偷税行为,不得不投入大量人力物力进行税务稽查,税收征管效率不高。

## 二、完善增值税课税制度的几点建议

1. 由“生产型”增值税改为“收入型”增值税。1994年税制改革时我国选择“生产型”增值税,主要考虑确保财政收入规模和控制固定资产投资规模,这在当时的财政经济形势下是必要的可行的。但从现在情况来看,这两个因素都发生了变化:期初挂账税金在1999年抵扣完成,涉外企业超税负返还政策1999年执行结束,其它许多过渡性税收优惠亦在这一年取消,国家财政有可能为增值税转型提供一定的财力保证;同时我国目前投资规模膨胀主要是非生产性项目投资膨胀和竞争性项目投资膨胀,而基础性项目的投资却远远不能满足社会经济发展的需要,当前政府的任务不在于全面抑制投资,而在于调整和优化投资结构,加大和鼓励基础产业和高新技术产业的投资。而“生产型”增值税却不利于基础产业发展和科技进步。因此放弃“生产型”增值税是必要的,选择“收入型”增值税的条件和时机已经基本成熟。

“收入型”增值税适合我国现阶段税制结构。我国目前是以商品劳务税为主体的税制结构,虽然商品劳务税的比重过大,在今后的改革中需要逐步、适当调整商品劳务税与所得税的比例,充分发挥两类税各自的作用,但在相当长的时期内我国财政收入在很大程度上仍需依赖于增值税。采用“收入型”增值税,一来可以缓解重复课税和税负不公的矛盾,二来财政也可以基本承

受。如果采用“消费型”增值税,在每年增加上千亿元固定资产的情况下,将对我国财政收入造成巨大的威胁。有人提出,为了解决“消费型”增值税导致财政风险问题,可以采取提高税率增加收入的办法,我认为这是不妥的。一是因为提高税率必然导致最终消费品价格的普遍上涨,社会风险成本太大,在我国目前众多下岗职工生活比较困难的形势下,这种提高税率的改革应尽可能不用;二是从世界各国增值税税率水平来看,我国目前增值税税率17%及13%已是属于较高水平的税率结构,再要提高税率也不妥。中国的改革只能是一个稳步渐进过程,增值税由“生产型”向“消费型”的转变必需经历“收入型”这一阶段,待条件成熟再采用“消费型”增值税。

2. 适当扩大增值税征税范围。增值税本应具有普遍课税的特点,但我国现行增值税并未充分体现这一特征。当前出现的诸多税款抵扣方面的矛盾,很大程度上是由于增值税课税链条的残缺甚至中断所致,主要原因在于税基偏窄,与营业税发生矛盾。因此,调整增值税与营业税的课税范围,通过扩大增值税征税范围来扩大增值税税基,是解决矛盾的根本措施。

为了保证改革的顺利进行,降低改革难度,适应现阶段征管水平,扩大增值税征税范围可以先在营业税征税范围中选择一部分行业实行。首先应考虑那些与生产经营关系密切、购进货物量较大、税负矛盾突出、非直接消费且便于规范化管理的行业,如目前属于营业税征税范围的交通运输业、邮电通讯业、建筑业、销售不动产、仓储等行业,可以改征增值税,其它项目暂仍征收营业税,待条件成熟后再逐步纳入增值税征税范围。目前尚不宜扩大到所有劳务。

3. 采用符合我国实际的征税管理办法。税收征管是由征收、管理、稽查三个相对独立、相互联系、相互制约的环节构成的一个完整的体系,忽视或削

弱其中任何一个环节,都会导致税收的流失。增值税的征管也必须加强这三个环节的管理。如果只把重点放在稽查上而放松征收与管理,必然使稽查不堪重负。有人认为西方税收征管的重点是稽查,我们也应把重点放在稽查上,须不知西方的重点稽查是建立在严密的日常管理的基础上的,而且公民纳税意识强、财务会计管理水平高、管理手段先进。我国国情不同,决不可照搬西方模式,要从实际出发,通过加强税源和税基监督控制来建立适合现阶段我国国情的增值税征管办法。

严格控制一般纳税人的数量规模。按照凭发票抵扣制度的要求,纳税人必须具备健全的财务管理和严密的会计核算条件,否则税务机关难以正确实施征税与稽查。而现行办法认定一般纳税人过宽,形成一般纳税人过多,会计管理良莠不分,其中许多企业根本不能提供准确的税务资料,“以票管税”也难以奏效。通过控制一般纳税人的数量,凭发票抵扣税款的制度才可能实施。

加强纳税人账务管理、实物管理、发票管理,在征管中做到“账实结合”、“账账结合”、“账票结合”。在目前尚不能做到计算机全国联网和全面交叉稽核的情况下,增值税征管应在进一步严格发票管理的基础上,充分重视对纳税人的账务管理,严格控制税基,堵住偷税源头。

对于为数众多的小规模纳税人在继续采用简易征收办法的前提下,可以适当降低征收率,以平衡与一般纳税人的税收负担。据测算,一般纳税人销售环节的征收率平均水平为5%,普遍低于小规模纳税人。我国现已对小规模商业企业降低了征收率,为4%,对其它小规模工业纳税人也应调低征收率,以5%为宜。再结合税务机关按17%税率代开专用发票的办法,则可解决长期以来两类纳税人之间税负不平和经营交易困难的问题。

(作者单位:中南财经大学财税系)