

进一步改革增值税的几个主要问题

○ 孙复兴 李 杰

为适应社会经济发展和税制自身优化的要求,我国于1994年对原有增值税进行了重大改革。这次改革对促进社会主义市场经济体制的建立和加强中央宏观调控起了重要作用。但现行的增值税并没有完全发挥其应有的功能,在增值税类型、征收范围、税率和小规模纳税人等方面还存在着诸多问题,这些问题给社会经济发展带来了一定的负面影响,因此进一步改革增值税势在必行。

增值税类型:应由生产型向消费型过渡

根据纳税人所购进的固定资产价值或其已纳税金在计算增值额或应纳税额时的抵扣程度,增值税可分为生产型、收入型和消费型,其抵扣程度分别为不能抵扣、分次抵扣和一次抵扣。相比较而言,消费型增值税最有利于鼓励投资、促进技术进步和提高产品的竞争能力,而生产型增值税所产生的严重的重复征税,使得高新技术等固定资产高投入产业的发展受到限制。所以,在现实中应尽可能避免选择生产型增值税。而且从理论上讲,增值税是对生产经营活动中的增值额课税,非增值部分不课税,其已缴税款应予全部扣除,因此,生产型增值税并不是严格意义上的增值税。

人们一般认为,我国选择生产型增值税的主要原因,一是为了在税制改革之际用生产型增值税来部分地解决投资规模膨胀这一难题,二是为了增加财政收入,改善财政收支紧张的状况。然而,在笔者看来,以上两点并不能成为实施生产型增值税的充分理由。就前者来说,在产权和利益边界不清晰的情况下,各利益主体特别是国有单位争夺社会资源并据为单位和部门所有是必然的,投资饥渴是国有产权运作的内生变量,仅

靠税收抑制投资膨胀或通货膨胀,效果并不明显。两年多的增值税实践证明了一点。而且我国的投资膨胀主要表现为非生产性和竞争性项目的投资膨胀,基础产业和基础部门的投资远远满足不了社会经济发展的需要。现在政府要做的不是全面抑制投资,而是调整并优化投资结构。因此,界定市场主体的利益边界、调整投资结构、利用金融政策等是抑制投资膨胀和通货膨胀的治本办法。靠实行生产型增值税是不能从根本上解决问题的,至多是权宜之计。就后者而论,实际上是如何处理长期目标和短期目标的关系问题。短期来看,生产型增值税有利于增加财政收入,暂缓一时的财政困难,但从长期来看,生产型增值税对技术进步和产品竞争力的抑制可能会导致经济萎缩,财源减少。尤其是在当前国有企业技术设备落后,产品在国际和国内市场上竞争力很弱的情况下,实施生产型增值税有可能使资本技术密集型国有企业税负加重。所以,待财政经济状况有所好转后,适时推进增值税制改革,改目前的生产型为收入型,最终实行消费型增值税。这是经济高质量发展的客观要求,也是实现“两个转变”的需要,就国际惯例来看,世界上也只有极少数国家实施生产型增值税,采用收入型增值税的国家也为数不多,大部分国家都是实行消费型增值税。

征收范围:应扩大到与经济活动密切相关的领域

增值税的作用得以充分发挥的前提条件是征收“链条”的完整性,即征收范围越大,链条越完整,中性特征越明显,税负越公平,其作用也就越能有效发挥。而我国现行的增值税虽然在原增值税的基础上扩大了征收范围,改原来的只对

工业生产的部分产品征收为对整个销售货物、提供加工、修理修配劳务以及进口货物等征收,但仍属非全面型增值税,第三产业的大部分经济交易活动和整个第一产业被排除在征收范围之外,增值税的环环相扣、相互制约的征收链条中断,保持经济高效运行的中性功能减弱,重复征税、行业或产业间税负畸轻畸重的现象依然存在。这既不利于增值税自身的完善和作用的发挥,也不利于公平的税收环境的形成,当然也有碍于市场经济体制的建立和完善。现行增值税征收范围急需解决的问题主要有:

(1) 税负不公问题。现行税制对不同劳务分别征收增值税和营业税,有悖于税收的公平原则。拿交通运输业来说,由于其不属于增值税的征收范围,增值税纳税人发生的运费允许抵扣10%,而计算销项税额时,适用税率却为17%,抵扣严重不充分,纳税人税负加重。而且,因纳税人行业不同,运费也存在着差异,税负也是轻重不等。不仅如此,增值税对自备运输和购进运输使用不同的政策规定,自备运输税负相对较轻,购进运输税负较重,长此下去,将对运输业的专业化发展和资源的优化配置产生不利影响。上述税负不公的类似现象,在其它行业如建筑业、邮电通讯业等也普遍存在,有些还相当严重。

(2) 增值税与营业税的征收边界难以确认。由于征收范围较窄,增值税和营业税交叉并存,同时征收,结果出现了“混合销售”和“兼营行为”。按规定,对从事货物生产、批发或零售的企业、企业性单位和个体经营的混合销售行为,应当征收增值税,纳税人兼营非应税劳务的,应分别核算货物(应税劳务)和非应税劳务的销售额,不分别核算或者不能准确核算的,应统一征收增值税。但在

实施过程中,混合销售和兼营行为难以确认。比如,运输业的货物价值和货物运费、建筑业的提供劳务和销售建筑材料等,都难以划分清楚增值税和营业税的征收边界,尤其是一些集科研、生产和经营于一体的科工贸一体化单位,“两税”的征收边界更是难以划分。由此也造成了“国税”与“地税”的矛盾。增值税归国税局征收,营业税归地税局征收,当出现交叉行为时,双方往往为了各自的利益,相互争执,增加了税务机关之间的摩擦,降低了税务工作效率。

(3)现行的征收范围加大了征管成本。根据增值税原理,在发票扣税法下,只有把所有交易行为都纳入增值税体系,才能保证增值税环环相扣的链条作用不被破坏,才能使交易双方在自身利益驱使下,保证发票上税额的真实性和准确性,使交易行为本身起到内在稽核的作用。这种内在的自动稽核机制可以大大减少征管成本,体现税收效率。而现行的征收范围使链条约束失效,自动稽核机制受损,在目前主要靠人工征管的条件下,税务机关要查对数量众多的交易行为的真实性,税务行政费用将大大增加。即使使用现代化征管手段,在非增值税纳税人与增值税纳税人进行交易时,由于前者使用普通发票,虚开发票侵蚀税款的现象根本无法避免。

那么,我国目前是不是可以实行全面型增值税呢?笔者以为,条件还不成熟。我国的市场经济体制刚刚建立,经济的市场化、交易的信用化、收入的货币化程度不高,经济发展水平还较低,而且法制建设较落后、公民的纳税意识淡薄,再加上征收手段和工具的原始,若征收范围过大,很可能适得其反。所以目前把征收范围扩大到与经济活动密切相关的交通运输业、建筑业、邮电通讯业等,是较为合适的。待各方面的条件成熟后,第三产业的绝大部分经济交易活动和第一产业的部分经济交易活动也要纳入增值税的征收范围。

税率:应由多档税率向单档税率转变

理想的增值税应是单档税率。单档

税率的优点主要是:(1)使税负不因生产和流通环节的多少而有所改变,分环节征收的累计税负与最终环节一次征收的税负相同,对经济运行不产生扭曲,因而有利于生产和流通的专业化协作以及市场机制的高效运行。(2)对纳税人的进项税金全额抵扣,不存在税收歧视,税负公平,有利于纳税人的公平竞争和充分发挥市场机制的优胜劣汰作用。(3)简单明了,征纳双方都容易理解和掌握,大大减少了征管费用。(4)在发挥增值税的内在稽核作用方面,单档税率杜绝了纳税人通过税率进行违法活动的可能性,因此,稽查作用更为明显。也正是因为单档税率比多档税率更能发挥增值税的中性、公平、组织收入等作用,世界上很多国家(如英国、印尼、新西兰等)的增值税都实行单档税率。

我国现行的增值税除一般纳税人有17%、13%、零税率外,还有小规模纳税人6%的征收率,以及对电力产品增设的一个定额税率和三个不同档次的区域性征收率等,为解决运费和废旧物品收购进项抵扣问题,又增设了10%的抵扣率,各地区还有自定的税率。这使增值税这一体现效率的中性税种变得非中性化,成了“弹性税种”。我国实行多档税率的原因大致有三:一是现行增值税由产品税改制而来,税负应基本与原产品税相同;二是国际上确有一些国家为缓解分配不公的矛盾,实行多档税率;三是现实中有些行业或产品需要给予扶持和优惠。笔者认为,通过多档税率难以达到扶持和优惠的目的,因为低税率并不必然给相应的产品带来高利润,虽然少交税能够增加产品的利润,但决定利润高低的主要因素是市场供求状况。解决社会分配不公和贫富悬殊的矛盾,利用所得税、消费税、财政补贴等手段要比实行多档税率的增值税有效得多。对确实需要扶持和优惠的行业或产品,采取“即征即退”、“先征后退”等办法,既不会破坏增值税链条,体现了税法的严肃性,又减少了征管难度,防止了税款流失。因此,为了使增值税真正发挥作用,实行单档税率是较为现实的选择。

需要说明的是,对出口产品应有专

门的税率。根据实施增值税较早的欧共体的做法,出口产品增值税都采用零税率。零税率主要是为了提高本国产品在国际市场上的竞争力。像我国这样生产力不够发达、产品成本较高、国际市场竞争能力较弱的国家,对出口产品实行零税率是扩大产品出口的最好选择。

小规模纳税人:是排除在外,还是纳入其中

我国增值税条例规定,销售额在一定标准以下、会计制度不健全的纳税人为小规模纳税人,其征收率为6%。这一规定至少给小规模纳税人带来了两个问题:一是税负与税改前相比大约增加一个百分点,而大多数一般纳税人的税负降低超过一个百分点;二是在与一般纳税人进行业务往来时,由于没有可供抵扣的增值税专用发票,其生产经营活动受到限制。虽然后来税务部门采取了一些补救措施,但并没有从根本上解决问题,致使小规模纳税人逃税、偷税现象十分严重,其中,通过“挂靠”增值税一般纳税人逃税、偷税的现象相当突出。如何处理好小规模纳税人问题,不仅是创造公平竞争的税收环境的要求,而且也是增值税自身完善的需要。

目前,世界上有很多国家的增值税制度将小企业排除在增值税征收范围之外。但是我国的小企业发展至今,一直是经济增长点,具有较强的活力。因此,不能仅从税收的角度而应从对社会经济发展的促进作用方面看待小企业,税收应为小企业的发展创造更为宽松的环境,以充分发挥小企业的作用,不能因其对增值税贡献较小,就把它们排除在征收范围以外。对小规模纳税人可以采取如下措施:一是适当降低小规模纳税人的征收率,可以考虑为4%左右,以体现税负公平原则;二是继续由税务机关代开发票,并帮助小规模纳税人尽快建账建制,向一般纳税人过渡;三是只把财务核算水平作为认定一般纳税人的标准,对经营规模不作严格规定,使会计制度健全的小规模纳税人尽可能取得一般纳税人资格。