

基于税种协调的增值税改革思考

山东财经大学 | 高凤勤

增值税作为我国第一大税种，在经济社会发展中发挥着重要作用。经过2009年增值税转型和2016年全面营改增后，2017年增值税税率四档并三档，2018年和2019年又先后两次调低其税率，增值税改革一直在前进。“十四五”时期结合高质量发展的目标要求，讨论增值税改革不能就“增值税”论“增值税”，还应分析增值税与企业所得税和个人所得税等税种的关系，在税种协调的基础上实现深化增值税改革的目标。

增值税与企业所得税的关系分析

从增值税和企业所得税的本质来看，两者都是对增值的部分课税，只是由于两者对增值部分的确认不同，从而造成计税环节和计税依据不同。但是其税源基础是相同的，都对企业利润征税，故而造成了税制性重复征税，不同点就是企业所得税允许公司内源性人力投入成本的税前扣除。目前世界上很多国家的税制设计都非常注重增值税和企业所得税的规模协调，未来，我国既要稳定经济增长，又要稳定就业，也应持续关注增值税是否会对高人力投入企业的发展产生影响。

从增值税和企业所得税的职能分工看，两者除了都具有筹集财政收入、配置资源、调整产业结构和推动经济增长等作用外，增值税还应在提升企业国际竞争力方面与企业所得税相互配合。经济全球化和数字化背景下，如何通过制度创新提升企业国际竞争力已成为各国政府关注的焦点。税收触及企业从生产到销售的各个环节。政府通过税制改革可对企业的产品价格、资本集聚、技术创新等产生影响，从而影响其国际竞争力水平。因此，提高企业国际竞争力成为各国税制改革的主要目标之一，又被称为税制改革的国际竞争力原则。我国也不能忽视增值税对企业国际竞争力的影响。就传统工业而言，我国虽然工业门类齐全，规模居世界

首位，但在关键基础材料、核心基础零部件及元器件、先进基础工艺等方面还存在“卡脖子”的现象，影响了我国制造业的转型升级和国际竞争力的提升。通过“强基”提升企业国际竞争力离不开增值税支持，如何加以落实需要深入思考。就新兴产业而言，其生产方式由产业链条式变为网络协同式，对增值税的传统抵扣链条产生影响，也会对我国企业的国际竞争力产生影响。

另外，企业的国际竞争力不仅受到增值税本身设计的影响，也会受到其在税制结构中地位的影响。增值税的直接承担者主要是企业，虽然可以通过价格转嫁给消费者，但税金由企业缴纳，税金的多少直接影响了企业的现金流。因此，增值税占比对企业国际竞争力的影响不容忽视。自1994年分税制改革以来，增值税一直是我国的第一大税种，2017年国内增值税收入占税收收入的比重为39.05%，2018年为39.34%，如果将海关代征的进口环节增值税也计算在内的话，增值税的占比要达到或超过40%。从国际经验看，OECD成员国2010—2018年货劳税（含增值税）占税收收入的平均比重基本维持在32%左右。增值税占比比较高，增加了企业的现金流负担，会影响企业国际竞争力的提升，掣肘产业的发展。

增值税与个人所得税的关系分析

增值税主要面向企业征收，经过税负转嫁，其最终负担者往往个人。而个人所得税主要面向个人征收，其税负一般不能转嫁，最终负担者也是个人。所以，应关注增值税与个人所得税的协调，即如何协调配合，共同发挥税收制度对公平再分配的促进作用。

个人所得税作为直接税的一种，其主要功能是调节收入再分配，但如果个人所得税收入占比较低，则会影响其公平分配功能的发挥。与OECD等相比，我国

个人所得税收入占税收收入的比重相对较低。2009—2015年,我国个人所得税占比基本上在7%以下;2016—2018年,虽然超过了7%但依然较低,分别为7.74%、8.29%和8.87%,而OECD同期的个人所得税占比基本上在24%左右。2019年个人所得税改革后,提高了生计费用扣除标准,增加了子女教育、赡养老人等六项专项附加扣除,进一步导致个人所得税占比下降。在个人所得税占比较低的情况下,作为第一大税种的增值税改革显然不能忽视公平分配问题。

目前增值税多采用比例税率,由于边际消费倾向递减,低收入者承担的税负明显高于高收入者,使其在调节收入分配方面具有累退性。多项实证研究也表明,在初次分配中,增值税具有累退性,而且由于增值税占比较大,导致流转税总体上扩大了收入差距,从而导致我国税制调节税收收入分配的功能较弱。全面营改增后,尽管增值税税率进行了简并降低,但这些改革并不能改变增值税的累退性,从而导致低收入群体承担的税负相对较重,尤其是针对缺乏需求弹性的食品、药品等生活必需品更是如此。因此,如何降低增值税累退性给公平分配带来的负面影响也是今后增值税改革应注意的问题之一。

基于税种协调的增值税改革建议

(一)基于与企业所得税协调的增值税改革。增值税与企业所得税的协调主要应解决两个方面的问题:一是缓解增值税和企业所得税并存带来的经济性重复课税问题,也就是完善人力成本不能在增值税前抵扣的问题。二是要关注如何通过增值税改革提升企业国际竞争力问题。

针对第一个问题,应继续完善人力成本抵扣的相关政策,缓解两税的经济性重复课税。进项税额是影响企业增值税税负的主要因素之一。从现行增值税进项税额的抵扣范围看,纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产的进项税额凡是符合抵扣条件的均可扣除,但由于人力成本不在外购范围内,造成了人力成本占比高的企业税负相对较重。企业购进国内旅客运输服务可以抵扣进项税额,虽然可以在一定程度

上降低企业的增值税税负,但由于该政策仅针对国内旅客运输而不适用国际旅客运输,势必会影响政策效果,建议将国际旅客运输也纳入抵扣范围,这不仅有利于降低企业税收负担,更有利于吸引国际人才到中国“安家落户”。除此之外,未来增值税的改革,还要考虑企业成本构成特征,对于人力投入成本偏大的企业给予适当的加计抵减、即征即退等优惠举措,从而缓解人力成本不可抵扣缺陷,避免重复课税。

针对第二个问题,应继续简并税率并强化产业税收优惠,助力企业提升国际竞争力。一是建议在借鉴国际经验的基础上,将增值税税率简并为两档。目前很多国家的增值税制度采用单一税率模式,且标准税率多为10%。考虑到财政收入状况和税制国际竞争力,简并后的标准税率可以设置为12%以下,低档税率设置为6%。二是增强产业税收优惠力度。除了目前的科技类、环保类等产业税收优惠政策外,建议进一步增加对关键基础材料、核心零部件及元器件、先进基础工艺、产业技术基础(简称工业“四基”)和基础软件等货物或服务的税收支持力度。可以借鉴企业所得税的做法,对企业采购的高端技术设备等固定资产的进项税额加计抵扣。另外,需要注意的是,提高企业国际竞争力不能一味地减免税,应配合征管水平的提升。针对数字经济交易的隐蔽性和多样性,适时推出数字服务增值税,确立B2C交易消费地课征原则,并充分利用数字经济平台和国际合作强化税收征管。

(二)基于与个人所得税协调的增值税改革。从个人所得税与增值税的协调看,主要是如何促进公平分配的问题,具体到增值税而言,也就是如何降低增值税累退性的负面影响。国际经验表明,针对增值税累退性影响收入分配的问题,通常的做法是对生活必需品等进行低税或免税政策。为此,建议在进一步降低增值税税率的同时,扩大对民生类产品的税收优惠范围。例如对普通衣物、日常食品、日化用品、非保健药品、医用品、图书报纸杂志等居民生活必需品,采取免税政策,从而降低中低收入者购买生活必需品的价格,通过减轻中低收入者负担达到调节收入分配的目的。□

责任编辑 张蕊