

中国增值税改革中的三大问题

杨志勇

(中国社会科学院,北京 100028)

内容提要:中国增值税已覆盖所有行业,改革正在加快,但还有一系列问题需要处理。文章着重分析了中国增值税改革中的三大问题:第一,增值税的合理定位问题。理想状态下的增值税与作为改革目标的增值税是不一样的。增值税改革不应过多偏离增值税作为中性税种的目标。第二,增值税的税负难题。对于纳税人有意义的是实际税负。改革过多关注名义税负,可能不利于增值税制的深化改革,也容易让改革偏离方向。第三,增值税改革在税制改革进度中的位置问题。文章以金融业为例说明增值税改革应更加注意方案设计的专业性。增值税改革需要在整个税制改革进度中找到合理位置,增值税改革可以为后续的税制改革包括直接税改革提供经验。

关键词:增值税改革 营改增 税负 税收中性 改革进度

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2016)09-0004-05

2016年5月1日,“营改增”开始全面试点。增值税改革牵一发而动全身。“营改增”全面试点遇到了一些问题。税制方面的问题只能靠增值税改革的深化来解决。我们到底需要什么样的增值税制?为此,增值税需要在整个税制中找到合理定位,改革目标的增值税与理想的增值税应有适当的区分。税负问题当是“营改增”所遇到的最大难题,这只是表明,增值税改革不能因为税负之争而迷失了税制改革方向。仅从税负本身来看,降低税负的方案有许多种,何必非要“营改增”?税负问题当然很重要,但绝不应该是问题的全部。为此,需要进一步还原税制改革的初衷。“营改增”是税制改革的重要内容,改革进度对“营改增”提出了要求,但改革更应该注意专业性,避免改革偏离正确方向。关于增值税改革的研究很多。这次增值税改革的问题更多地从增

值税扩大征收范围引发,有不少学者对相关问题作了研究,有的还对更为细致的具体问题作了深入的探讨,例如刘柏惠(2015)对医疗卫生行业税收制度的探讨,又如何代欣(2015)对增值税税率的研究。本文不准备讨论具体的课税问题,而只是对中国增值税改革中的三个大问题进行研究,以期对增值税改革方向的选择有所启示。

一、理想状态下的增值税与作为改革目标的增值税

深化财税体制改革是全面深化改革的重要内容,“营改增”又是深化财税体制改革中的一个重要环节。“营改增”是税制改革的重要内容,是现代财政制度的内容之一。“营改增”与优化税制结构和增值税制的现代化都有内在的联系。

[收稿日期]2016-08-02

[作者简介]杨志勇,财经战略研究院研究员,博士生导师,主要研究方向为财税理论与比较税制。

[基金项目]国家社科基金重大项目“公共经济学理论体系创新研究”(14ZDB121)阶段性成果。

增值税改革基于营业税的重复征税弊病。在“营改增”之前,部分企业实行营业税的差额征收,这在很大程度上解决了重复征税问题。“营改增”要比差额征收好,才有价值。“营改增”之后,增值税抵扣链条更加完整,这是全面推行“营改增”意义之所在。“营改增”之后的增值税应能进入抵扣链条。如果“营改增”之后的“增值税”不能进入抵扣链条,与差额征收的营业税相比,就体现不出优势,而且,更加复杂的征管还会导致征纳成本的提高。无论从经济效率,还是从税收征管上来看,这样的“营改增”意义不大。“营改增”之后,增值税必须只对增值额课税,才能促进重复征税问题的解决。如果出于各种方面的原因(包括担心税收收入下滑),部分购入项目所支付的增值额不能作为进项税额抵扣,那么这样的增值税无法解决重复征税问题。

能解决重复征税问题的理想的增值税制应该是所有行业的增值额普遍征收,且实行单一税率。这样的具体税制是理想状态下的增值税制。它更多的是纯粹理论推演的结果。如果真的做到的话,那么增值税的中性作用就会得到最大的发挥。间接税扭曲社会分工和资源配置问题将在最大限度上得到避免。这样的理想税制在现实中很难做到。增值额的确定本身就是一个难题。哪些因素所致的增值才应该作为增值税的计税依据本身就存在争论。时下流行的劳动力因素所导致的增值才是增值税的课税对象。从劳动创造价值来看,这是应该的,但是,这也带来了资源配置中的劳动力税收歧视问题,即纳税人为了减轻负担应该将更多的资源配置在非劳动力因素上。显然,这样的结果不利于充分就业之公共政策目标的实现。物价上涨因素所带来的价值的名义增加通常也作为增值额进行课税,这显然是不合理的,但具体税制通常不考虑这个因素所致的“虚假增值”,这样,增值税的中性作用就被打了一定的折扣。某些行业的增加值确定本身就是难题,这突出地表现在金融业内。也正因为如此,即使金融业征收增值税的国家,也采取了极为谨慎的做法。非单一税率的增值税制做不到中性,是因为它会鼓励税负向低税率环节转移,从而在一定程度

上扭曲了资源配置。

理想的增值税制虽然不能在现实中实现,但是它应该作为改革目标的参照系。这样,作为改革目标的增值税制,应该是覆盖的行业面越宽越好,进项税额抵扣越充分越好,税率越少越好,增值额的确定分歧越少越好。“营改增”全面试点,意味着上述的覆盖面问题基本上得到解决。新增不动产进项税额可以抵扣,也意味着抵扣的充分性在增加。这是试点方案已经表现出来的优点。其他方面则还有进一步的完善空间。

作为改革目标的增值税制,不得不服从于税收的财政原则要求。增值税作为中国第一大税种,提供了超过40%的税收收入。增值税改革方案的确定不能影响财政收入的充分性,即不能影响公共产品和公共服务的提供。这一目标和宏观经济政策目标之间需要权衡取舍。改革是在特定的宏观经济背景下进行的。当前的宏观经济形势决定了中国需要选择积极财政政策(即扩张性财政政策),需要在减税上有所作为。增值税是第一大税种,减税不减增值税是说过不去的。这样,“营改增”就与减税联系起来,也就让增值税税率的确定有了进一步的探讨空间。

深化税制改革的目标中也有逐步提高直接税收入比重的要求。增值税减税显然有助于这一目标的实现。也就是说,增值税改革方案应该与税制结构优化的目标联系起来。基于税制结构优化可能需要较长过程的认识,增值税减税应该与直接税收入的增加联系起来。企业所得税占税收总收入的比例偏高,个人所得税收入虽然增长较快,但是,这距离直接税收入比例提高的目标还有较大的差距。只要直接税收入增加,增值税减税就应该有新的动作,仍然应该作为原则性要求,相关的增值税改革随时准备启动。

竞争性减税虽然已经作为20国集团组织(G20)的一个问题提出,但是任何一国税制设计不可能不考虑国际税收竞争因素。国际社会不需要“竞争性减税”,但是减税仍然受到较大的欢迎,只是减税应该有国际协调,减税不应该是损人利己

的。作为改革目标的中国增值税制,不能不考虑亚太地区的增值税税率多为10%及以下的现实。具体可参见何杨、王文静(2016)。欧盟以及世界其他地区的增值税税率虽高,但是中国处于亚太地区,增值税税率更应该向本地区看齐。另外,在税率结构的选择上,符合中国实际的可能是一档基本税率加一档低税率的税率结构,再辅以适当的免税和零税率。税率结构的选择上,采用单一税率的国家和地区占了近一半,一档基本税率加一档低税率也超过40%,只有少数国家和地区例外。中国既然选择了增值税,那么更应该偏向税率越少越好的税率结构,这不仅从理论上更能站得住脚,而且也可以兼顾公共政策目标的实现。^①

“营改增”全面试点表明中国选择的是现代型增值税制。要发挥这样的税制类型的长处,中国还需要进一步完善税制,尤其需要跳出无谓的税负之争,并不断适应变化的现实的需要。

二、“营改增”需要跳出无谓的税负之争

“营改增”全面试点强调行业税负不增加,是要最大限度地减少税制改革的负面影响,从总体上保证改革的成效,促进各行业的稳定发展。但是,行业内不同企业所面临的经营条件不同,所处的生产经营周期不同,当期进项税额的多与少将直接决定企业的当期实际税负。新增不动产进项税额抵扣的影响更是不可低估。同一行业内,有新增不动产进项税额可以抵扣的,与没有这一抵扣项目的,实际税负当然会有天壤之别。如规定单一企业税负不增加,则可操作性极差,也容易让减税政策流于形式。行业税负对比显然比单一企业税负更具有可比性。^②

行业税负对比更容易进行并不等于税负比较就容易操作。参照系的选择就是一个大问题。改革前后名义税负的比较容易就会产生误导。税负对纳税人来说,有意义的是实际税负,而不是名义税负。名义税负容易计算,实际税负的确定却不太容易。不管怎么样,名义税负和实际税负越轻,对纳税人

越有利。减税就是要减轻税负,是要呵护纳税人,让政府与纳税人共渡难关。毕竟,这是一盘大棋,下起来不会那么容易。有些问题很复杂,方案设计时可能都没有考虑到。有些问题可能考虑到,但不够周全。试点提供了纠错的机会。从这一点上看,试点是在为增值税立法打基础。

“营改增”全面试点之后,增值税17%和11%两档基本税率、13%和6%两档低税率以及3%、5%和1.5%三档征收率的设计,更多考虑的是改革前后税负的衔接因素。全面试点改革不仅仅是增值税覆盖面的扩大,而且新增不动产进项税额也列入进项抵扣范围,就增值税制的完善来说,这标志着2009年开始的中国的增值税制从生产型向消费型的转型正进入收官阶段。从营改增前后税负对比来看,只要有新增不动产,那么纳税人的税负下降就几乎没有悬念。

从“营改增”全面试点方案的设计来看,降低税负的目标不容置疑,但是税负真正下降是需要行为前提条件的。新增不动产进项税额抵扣,所涉金额肯定不小,但是纳税人是否新增不动产需要遵循经营规律。不动产占用资金多,不是想买就能买的。在经济下行压力大时,企业本来就可能需要放慢不动产投资的步伐,这样,新增不动产减税的目标就不容易实现,试点方案所设想的相当一部分减税行为就不会发生。减税的落实需要特定行为的配合,否则目标就难以实现。

对于那些原先缴纳营业税的,实际税负远远低于名义税负的,可以摆上台面和新的增值税税负进行比较的是名义税负,比较的结果很可能是“营改增”后企业税负下降了,但是企业实际感受到的税负可能不降反升。有人认为,“营改增”之后的税收征管因此更加规范,适当付出代价是值得的。如果企业能够存在下去,那么结果确实是税收征管会更加规范,但是倘若企业受不了实际税负增加而关门呢?这显然不是积极财政政策实施的初衷。企业关门,至少不利于就业。而且,原先的税源也会因此消失。

更难的税负归宿问题,还是值得下一番功夫来讨论。对于纳税人来说,名义税负和实际税负都只

^①当然,公共政策目标的实现不仅仅依靠增值税,甚至连作为整体的税收也只是政策工具箱中的一个。

^②“营改增”试点2012年在上海起步时曾强调企业税负不增加。

代表纳税人经手了多少税收,而不代表实际承担了多少税收。这就是税负转嫁与归宿问题。税制改革方案的设计者不能不在此多用点心。试点中也应密切关注这一点。行业税负是一个很有意思的话题。现实中存在的各行各业都是社会所需要的。从全行业来说,税负确实可能向其他行业或消费者转嫁。因此,行业税负水平高,有时并不能说明纳税人实际承担的税负重。对于纳税人来说,更有意义的是资本的税后回报率。企业追求更多的利润或更高的利润率。投资者追求更高的回报。现实中不乏这样行业,所缴纳的税收多,税负重,但行业中的企业日子好过。最典型的莫过于烟酒行业。社会上要找到比烟酒行业税负更重的行业,不是那么容易做到的。中间行业的税负本来也是可以转嫁的。这么说来,似乎一切税负都要落到最终消费者身上。事实也不是如此。

不少人以为增值税制的设计就是要让税负层层转嫁,而且是价格和税收分开的,怎么会有税负转嫁做不到的事呢?如果增值税税负能彻底转嫁出去,那么我们就不会遇到企业抱怨增值税税负重的问题。对于消费者或者其他买方来说,购买决策取决于所要支付的金额,至于支付金额是价格还是税收不一定会过多考虑。当然,可以用于抵扣当期销项税额的增值税一般纳税人,对价格和税收可能分开处理。但是,无论企业的会计账务如何处理,价格和税收都改变不了成本费用的属性。行业税负整体轻,对行业发展是有利的。国际间的比较可以看得更清楚。行业税负也是现实中行业利益代表者为本行业利益代言的原动力。一般情况下,同一行业的不同的供给方之间存在市场竞争关系。在商品和服务同质的条件下,价格越低的一方越占优势。成本费用低,低价的可能性才越大。任何一家企业,都不可能长期将价格定在低于成本费用的水平上。行业内的不同企业会在竞争中分化,形成具有不同竞争力的企业。只要社会需要这一行业,那么这一行业中的竞争力排在前列的企业就越有活力。也就是说,在一国内部,最终决定市场成败的是企业核心竞争力,而不是税收。

“营改增”的全面试点不能不关心纳税人税负。

但是,从技术可操作性来看,对于纳税人最有意义的个性化的税负因素无法得到个性化的考虑。这是包括税收政策在内的公共政策的局限性。整体税负下降,对于所有企业来说肯定是好消息,但是,企业最终总有好坏之分。“营改增”全面试点的减税主要考虑的是试点前后的税负比较问题,由于其中有诸多不可操作因素,就让税负的强调失去了其应有的意义,不要让“营改增”陷入无谓的税负之争,而忘记了增值税改革的初衷是要建立一个中性的税制。

三、从税制改革进度看“营改增”

有一段时间,不少人认为财税体制改革进展太慢。这些人希望税制改革进行得更快些,希望全面深化改革任务早日完成。无疑,这些期盼都是合理的。回应这些声音,加快税制改革是有必要的,但是,税制改革有客观规律可循,改革必须按照税制演变的逻辑进行。否则,草率进行的税制改革看似进两步,却可能要付出退三步甚至更多的代价。

需要说明的是,社会上看不到具体的税制改革举措,并不代表税制改革没有任何进展。税制改革的功夫很大程度上应放在方案设计上。尽可能缜密的财税改革方案,可以让改革更加平稳。有些争议性较大的财税改革领域,更需要小心设计改革方案。方案的设计应尽可能吸收不同观点和意见,让方案尽可能完美。良好的财税改革方案设计可以起到事半功倍的作用。但是,财税改革不可能长期停留在酝酿状态,停留在方案的不断论证上。行胜于言。不够完善的改革方案需要通过试点以进一步完善。试点本来就是发现问题的过程。改革试点中,各种不同的声音不应一味地扼杀。建设性的意见需要吸收。有些甚至看上去不太合理的观点,也应以包容的态度视之,要做到有则改之无则加勉。“营改增”全面试点中的各种观点都可能启发决策者,帮助决策者进一步思考改革方案的问题甚至其他相关问题。“营改增”全面试点既然是试点,就意味着改革方案本来就有进一步完善的空间。对试点方案提出建议,从总体上看是有助于方案的完善的。

“营改增”全面试点的进行,将会让财税改革进行得更快。“营改增”全面试点,是税制改革的一件

大事。增值税本来就是中国第一大税种。吸纳地方第一大税种营业税之后,增值税的重要性更是进一步提高。对涉及如此重要的一个税种进行制度改革,本身就说明税制改革在大踏步前进。但是,税制改革毕竟是专业性很强的事,需要在方案设计上下大功夫,以保证方向的准确性。不积跬步,无以至千里。在具体事务的认识上多下功夫,实际上是磨刀不误砍柴工。

金融业征收增值税本来就是难题。最近闹得沸沸扬扬的金融业税负问题,本来不应该存在。^①如果看到世界金融业增值税的状况,我们对金融业“营改增”采取更加谨慎的措施,那么问题就不会存在。可是,试点已经推开,路只能往下走下去。过去金融业提供了不少营业税收入,但是金融业说白了只是中间行业,多征税的结果只会让金融业想方设法转嫁税负。改革中如果只是考虑税负的平移,那么这实际上没有发挥增值税应该发挥的中性税收作用。事实上,为了获得增值税改革的良好效应,金融增值税该免的就要免,该不收的就不要收,不要过多地受到旧税制的束缚。改革不应该只是税负的平移。金融业一段时期以来利润较多,但是增值税制的设计理念不应该是劫富济贫,抽肥补瘦的事应该由其他税种来做。

随着技术进步和信息化社会的发展,金融创新不断,金融产品日新月异,金融行业界限也不断模糊。在这样的背景之中,金融规制不断地打破,利率市场化进程也在持续加快,金融业利差收入在不断减少,金融业经营环境的变化,意味着过去的“暴利”在逐步地消失。与此同时,金融服务实体经济的要求在不断地得到强调。试想,如果金融业自身的可持续发展都成问题,那么金融业还能担负得起其他功能吗?

金融业税负平移设计思路只是解决眼前问题,而对金融业的中长期发展考虑不周。实际上,就短期来看,金融业因为“营改增”所需要增加的遵从成本也会相应提高^②,当然,这些成本的提高不是金融

服务涨价的理由,但是当“营改增”在一定程度上影响了业务开展,那么这个问题就不能不加以考虑。税负平移设计思路对正在发生变化的金融业发展趋势考虑不足。

事实上,不仅仅是金融业,其他行业过多的个性化税负设计方案,也应尽快结束试点。行业界限日趋模糊,不同的行业税负只会鼓励更多的纳税筹划,鼓励不公平的竞争。是到强调“营改增”最初目标的时候了!“营改增”必须考虑税负,否则税源都成问题。但是,增值税存在的价值就在于它的中性特征,就在于它对专业化生产和社会分工的积极推动作用,就在于它能最大限度地减少税收对市场配置资源的影响。按此,下一步增值税改革应致力于税制的完善,让增值税制改革方案的设计不过多地纠缠于名义税负,让增值税更趋向真正意义上的增值税。这样的增值税税率档次应该少,只有这样,增值税的重复征税问题才会少。只要存在多个税率和征收率,增值税的中性作用就不可能得到充分发挥。强调减税实际上有更简便的做法,即直接降低税率。增值税选择基本税率10%和低税率5%两档税率比较合适。这主要考虑了两个因素:一是税率合并只能就低不就高。17%和11%只能选择偏向11%。13%和6%只能选择6%。二是亚太地区的增值税税负本来就不高。10%在亚太地区已经够可以了。对应地,低税率就应该选择5%或者更低的税率。

总之,增值税改革应该考虑的是总体税负下降,不应纠缠于具体企业税负和行业税负。只要经济活力因此得到充分的释放,税源丰富了,税基扩大了,税收就不愁有。风物长宜放眼量。增值税改革至少需要“下棋看三步”。税制改革的专业性决定了我们必须对税收作用有充分的认识,不要指望税收能够取代市场,增值税应该在其应该发挥作用的领域发挥作用。税制改革具有综合性,影响社会各个方面,增值税以及其他间接税制改革的经验和教训,值得总结,这可能对后续的难度更大的直接税制改革也会有进一步的启示。这也可以视为“营改增”对税制改革进度的贡献。

(下转第14页)

^①2016年7月27日国务院常务会议强调金融业税负只减不增,就是对试点中问题的积极回应。

^②如设备更新、系统改造、专业人员配置等等。

全面营改增

整体过渡方案。在这个方案中,最高税率 17%按照每年降低一个百分点的幅度下降至 12%;13%的税率在前四年保持不变而到最后一年再降低为 12%;11%的税率在前两年税率保持不变而从第三年开始提高到 12%;6%的税率在前四年按照每年增加一个百分点的幅度逐年提高而到第五年增加 2 个百分点。四档税率在第五年最终并轨,统一到 12%。设计这个方案的基本原则有二:一是在纵向上每一档次税率的增减变动比较缓和,目的是使税率调整的阻力尽可能最小;二是在横向上每年的税率“有增有减有稳”,使总体税负保持相对稳定。例如,在第一和第二年,13%和 11%的税率保持稳定不变,最高税率 17%和最低税率 6%都分别比上年下降或上升一个百分点。在第三年,实现 13%税率的行业继续保持稳定,但实行 11%税率和 6%税率的行业的税率都上升一个百分点,17%税率的行业税率下降一个百分点。在第四年,不同行业的增值税税率差别已经非常接近了,从而第五年的税率并轨就顺理成章了。

5 年期整体过渡方案的优势在于对经济社会的冲击较小,能减缓增值税对财政收入、企业税负、物价等方面的影响,为政府、企业及社会各界提供调整适应期,以做好充分的准备迎接增值税税率简并改革。“有增有减有稳”的税率改革模式对不同产业的影响程度不同,在一定程度上可支持结构性减税、优化产业结构。对于适用 6%的服务业来说,有增有减的税率变化,会增加其销项税额、减少其进项税额,形成双重的改革影响,使企业短期内的税负剧增。为了缓解服务业税负的短期加重,可以设

置一个财政补助方案,在过渡期内对税负增加的部分给予补助或者税收返回。增值税税率形式和水平的统一,难免会面临许多阻碍,因此需要凝聚共识,明确目标并制定切实可行的实施方案。

参考文献:

- [1] 禹奎, 陈小芳. 我国建筑业营改增的税率选择与征管[J]. 税务研究, 2014, (12): 31-35.
- [2] 付江峰. 我国增值税改革问题探析[J]. 税务研究, 2015, (11): 42-46.
- [3] 李青, 方建潮. 增值税全面“扩围”的税率设定探讨[J]. 经济理论与经济管理, 2014, (14): 68-75.
- [4] 梁季. 我国增值税税率简并: 与市场资源配置机制的对接、改革设想与路径分析[J]. 财政研究, 2014, (9): 8-14.
- [5] 陈晓光. 增值税有效税率差异与效率损失——兼议对“营改增”的启示[J]. 中国社会科学, 2013, (8): 67-84.
- [6] 王建平. 增值税改革中税率问题的探讨[J]. 税务研究, 2005, (9): 36-38.
- [7] 李星, 刘红艺. 增值税“扩围”的税率现在和居民福利变动研究[J]. 统计与决策, 2012, (11): 164-167.
- [8] 汪冲. 增值税“扩围”、单一税率改进与效率得益[J]. 税务与经济, 2011, (3): 81-87.
- [9] 崔军, 胡彬. 我国增值税改革的路径选择[J]. 税务研究, 2015, (16): 62-65.
- [10] 刘建徽, 周志波. 营改增的政策演进、现实困境及政策建议[J]. 经济体制改革, 2016, (2): 160-165.
- [11] 谭郁森, 朱为群. 增值税改革的税率选择[J]. 税务研究, 2013, (1): 51-54.
- [12] 王朝才, 许军, 汪昊. 从对经济效率影响的视角谈我国增值税扩围方案的选择[J]. 财政研究, 2012, (7): 28-33.

【责任编辑 寇明凤】

(上接第 8 页)

参考文献:

- [1] 何代欣. “营改增”最优税率问题: 评估及建议. 地方财政研究, 2015 年第 4 期.
- [2] 何杨, 王文静. 增值税税率结构的国际比较与优化. 税务研究, 2016 年第 3 期.
- [3] 刘柏惠. 增值税扩围背景下医疗卫生行业税收制度选择. 地方财政研究, 2015 年第 6 期.
- [4] 杨志勇. “营改增”还需要加快增值税立法. 中国经济周刊, 2016 年 5 月 16 日第 19 期.
- [5] 杨志勇. “营改增”慢些走. 21 世纪经济报道, 2015 年 9

月 8 日.

- [6] 杨志勇. 理解“营改增”全面试点: 加快财税体制改革的杠杆. 21 世纪经济报道, 2016 年 4 月 28 日.
- [7] 杨志勇. 税制改革的进度、难度与准确度. 中国财经报, 2015 年 11 月 24 日.
- [8] 杨志勇. 现代财政制度探索: 国家治理视角下的中国财税改革. 广东经济出版社, 2015 年.
- [9] 杨志勇. 营改增全面试点更要关注实际税负. 东方早报·上海经济评论, 2016 年 4 月 26 日.
- [10] 杨志勇. 增值税改革更需“下棋看三步”. 东方早报·上海经济评论, 2016 年 7 月 19 日.

【责任编辑 连家明】