从税收中性原则看我国营改增试点

苏 彦

(韩山师范学院 广东潮州 521041)

【摘要】税收中性是西方税收学界所倡导和推行的,也是我国现代税制所必须遵守的一条重要原则。"十二五"期间我国将对税制作重大调整,即用中性税收——增值税取代营业税。我国2012年在上海开启了"营改增"试点改革,此项改革进一步促进了增值税的税收中性,但是短期内对个别行业会产生一些不利影响。本文认为,根据税收中性原则,扩大增值税税收范围、合理设置税率等措施,进一步完善"营改增"改革,以使我国的增值税制更加合理。

【关键词】税收中性 营业税 增值税 营改增 试点改革

一、税收中性理论

税收中性是指国家课税对经济生活的影响应仅以征税数额为限,不能让纳税人或社会承受其他经济牺牲或超额负担,并且应避免对市场有效配置资源的机制产生不利影响。那些纳税人负担而不会扭曲市场经济条件下资源有效配置的税收政策被认为是中性的。

税收中性的思想最初体现于英国古典经济学家亚当·斯密的赋税理论,他提倡征税不应改变私人经济的配置,折射出税收中性的思想。19 世纪末, 英国新古典经济学派的阿弗里德·马歇尔正式提出税收中性理论。他利用供需曲线和消费者剩余的概念,指出当税收因素加入市场后,各种经济活动的成本和效益之间的关系将被破坏,引发"税收额外负担"问题,从而使资源配置遭到扭曲。因此政府征税应尽量减少对经济的不正当干扰,尽量使纳税人的超额负担为零。

自20世纪20年代末开始, 凯恩斯主义的国家干预经济理论盛行,税收被用作政府积极调控经济的工具,"税收中性"原则受到冷遇。直到20世纪70年代,税收中性原则被再次着力提倡。现代古典学派,特别是供给学派推崇"次优原则",肯定国家干预经济的必要性,论证在市场存在某些缺陷的条件下,应合理选择税种和安排税收结构, 最大限度地减少税收对经济的负面影响。这即是税收相对中性理论。

事实上,绝对的税收中性只是一个理想境界。在现实经济环境中,受到各种外在因素的制约,税收中性原则只能是相对意义的中性。

倡导税收中性的实际意义在于: 一是尽可能减少因征税给纳税人或社会承受带来额外负担的"量";二是税制的设计应尽可能减少对市场机制的影响, 税收不应成为影响资源配置和纳税人经济决策的主要因素。因此,以税收中性原则为指导的税制建设应当简化税制, 以税收中性原则为指导而设置的税种应扩大税基,降低税率,减少优惠,降低税收成本,提高税收效率。

二、税收中性理论在增值税制中的体现

1. *增值税的税收中性功能*。增值税是以增值额为课税对象所征收的一种税,其增值额可以遍及社会经济的各部门、各行业和各企业。而且增值税只对销售额中属于本生产经营单位创造的尚未征过税的那部分价值征税, 从而避免了一般流转税按销售额全值征税所产生的重复征税问题。增值税既使企业在税负方面更为平等,又促进企业的专业化分工,提高经济效率。因此,增值税以其自身的内在优势,与税收中性理论的要求相契合。

增值税建立的初衷就体现税收中性原则。它包含三个方面的内容:①增值税是对增值额课税,有增值额的才课税,无增值额的不课税;②增值税征税范围愈广,税基愈宽,越能发挥增值税的中性功能; ③税收中性原则要求不同商品和劳务的增值税税率应该尽可能是一致的。

2. *我国增值税的税收中性功能实现现状*。我国现行的税制仅对加工、修理、修配劳务征收增值税,而对除加工、修理、修配以外的劳务征收营业税。营业税是以营业收入为征税对象而征收的一种税。其税率虽比较低,但税负却容易向下游转嫁, 重复征税现象严重。由于各经营业务的盈利水平高低不同,在实际税负设计中,往往采用不同行业、不同经营业务设立不同税率的方法。

值得注意的是,我国现行的增值税税率分为两档,即17%和13%,小规模纳税人按3%的征收率缴纳,加上允许对购进农产品、废旧物品按13%的扣除率抵扣进项税额和运费7%的扣除率,对一些项目实行免税政策,实际上我国的增值税属于多档税率、优惠众多。这导致不同产品的最终税负出现差别,不利于资源的配置,有违增值税的税收中性原则。

三、从税收中性原则看"营改增"试点改革的效果

从2012年1月1日起, 上海市交通运输业和部分现代服务

业开展营业税改征增值税试点。此次试点改革在现行税率的基础上,新增11%和6%两档低税率,交通运输业适用11%的税率,信息技术服务等部分现代服务业适用6%的税率;在试点期间税收收入归属不变,原归属试点地区的营业税收入,改征增值税后仍全部归试点地区。此次试点改革将对企业和税务机关产生长足影响。

(一)对企业税收负担的影响

1. 改革试点的整体效果。营业税的计税依据是营业收入,营业额越高,要缴的税越多。随着各类生产要素成本的上涨,营业收入高不一定利润就会高,但营业税却在增加,这实际上压缩了企业的利润空间。而增值税的税收负担除了与纳税人的营业收入有关以外,还与纳税人成本中可以抵扣的购进项目有关。因此,成本中可以抵扣的购进项目占收入的比重越高,纳税人承担的税负越低。"营改增"以后,作为增值税一般纳税人企业将可以抵扣原来在营业税中不能抵扣的购进项目,消除多环节重复缴税的现象。特别是一些固定资产投入较大的服务企业,若其上下游客户关系能够形成比较完整的增值税抵扣链条,其税负会明显下降。

而在这次改革试点中,近七成的试点企业为小规模纳税人,交通运输业的营业税适用税率为3%,服务业的营业税适用税率为5%。小规模纳税人的试点企业现按营业收入的3%缴纳增值税,税负不高于或低于试点前所缴纳的营业税,税收负担下降幅度明显。

据统计,截至2012年3月底,上海市"营改增"试点企业共12.9万家。这些试点企业的应纳增值税税款累计为49.3亿元。与原来实行营业税税制相比,其在2012年一季度整体减轻税收负担超过20亿元。其中,年销售额超过500万元的一般纳税人为4.1万户,占31.8%。原增值税一般纳税人的税负因进项税额抵扣范围增加而普遍下降。年销售额低于500万元的小规模纳税人8.8万户,占68.2%。他们的税负从原先的5%营业税直接降至改革后的3%增值税,税负幅度降低了40%。

2. 对个别行业的影响。"营改增"试点改革使企业避免重复纳税,在整体上减轻了企业的税收负担,但是并不是每个行业、每个企业都受益。由于企业所处行业和自身规模、业务规模等因素制约,试点后的某些企业税负反而加重了。上海市发展改革研究院课题组发布的《2012年一季度上海服务业重点监测企业问卷调查报告》指出,35.7%的企业反映"营改增"后税负有所增加,50.2%的企业认为税负基本不变。从行业分类看,认为税负有所增加的企业主要集中在交通运输业。36家运输仓储业中,有63.9%的企业认为税负有所增加,其中税负增加10%以上的企业占27.8%。

新增加的针对交通运输业的11%低税率目的是对行业的特殊支持,从而减轻企业的税负。但是目前交通运输企业可以抵扣的项目主要是购置运输工具和燃油、修理费所含的进项税额。这些运输工具购置成本高、使用年限长,不必经常更新购买,实际可抵扣的固定资产所含进项税很少。交通运输业的税率由营业税率的3%上调到增值税率11%,上调幅度大,实际可抵扣项目少,实际税收负担增加。

一些研发和技术服务、文化创意、鉴证咨询等现代服务业企业的固定资产投入少,物化成本少,运营成本主要由人工费、房屋租金和物业管理费等构成,这部分支出不能抵扣,导致税基过高,不足以抵消税率增加1%带来的负面影响,实际税负也有所增加。

物流行业是一个跨行业、跨部门的综合性新兴产业。试点前涉及营业税税目的有交通运输业、邮电通信业、服务业。试点后,交通运输业从3%的税率提高到11%,物流辅助业从5%提升到6%,税率都有所提高。而且,部分物流企业在整个价值链中处于弱势地位,很难将增值税转嫁给其下游企业。根据中国物流与采购联合会的一项调查报告显示,营业税改增值税在上海试点几个月以来,物流企业尤其是运输型物流企业普遍反映"税负增加了"。据官方统计,在2008~2010年三年间物流企业的年均营业税实际负担率为1.3%,据此来推断在实行营业税改增值税以后,物流企业的实际增值税负担率会增加到4.2%,上升幅度为123%。

(二)对企业分工的影响

营业税改征增值税,消除了重复征税。企业可以走专业化细分和升级换代的道路,优化分工,从而提高产品和服务的质量,提高经济效率。例如试点前,一个物流企业的多项服务所含的营业税不能抵扣,该物流企业便将所有环节全部内化减少流通环节;试点后,该企业可将业务分包给仓储、运输或者其他相关企业,扣除分包业务的进项税额,以减轻自身税负。分工越细的纳税人税收负担减轻。企业还可以将自身优势不太明显的服务活动外包出去,给更为专业的企业来做。

因此,"营改增"试点促进企业采取专业化协作方式生产,有助于加快生产性服务外包发展,促进行业分工细化和资源优化配置,推动第二、第三产业的互动发展,进一步提升行业发展水平,提高经济效率。

四、完善增值税法、实现税收中性的政策建议

"营改增"改革在长期和整体上产生的效应有利于趋向增值税的中性特征,但是从短期试点出现的问题看,我国现阶段还应进一步深化增值税改革。

1. 扩大增值税征收范围。

(1)扩大增值税行业征税范围。根据税收中性原则,增值税应尽量扩大税基、扩大征税范围。继上海、北京等地的改革之后,接下来的改革应当进一步扩大增值税的征收范围,最终过渡到将所有商品和劳务都列入征税范围,将营业税完全改为增值税。否则,营业税只征不扣的税收机制对增值税的道道征税、环环扣税的机制会直接破坏增值税的征扣链条,不利于增值税税收中性功能的发挥。

(2)扩大征收范围的顺序。鉴于将增值税完全替代营业税的改革力度较大,引起作为地方税收体系的主体税种营业税征税范围的缩减,使得中央与地方之间的财政分配关系发生

较大变动,不利于经济稳定。因此,扩大增值税范围的改革应该遵守平稳过渡、分步实施的原则逐步开展。

目前我国已将交通运输业和部分服务业纳入试点行业,接下来应将建筑安装业等与生产经营活动关系密切相关的行业并入增值税,在条件成熟时再将销售不动产、娱乐业等行业纳入增值税征收范围,仅将比较难于管理的金融保险业暂时保留征收营业税。改革的进程也不能拖得太长,否则会加大税收管理成本,影响改革效果。

另外,由于试点地区纳税人购买应税服务进项税额可以得到抵扣,纳税人会尽可能从试点地区的企业采购服务,试点周边地区的纳税人也会尽可能向试点地区转移。因此,扩围改革先期选择经济辐射效应明显、改革示范作用较强的地区开展试点,然后应尽快扩至全国范围,促进相关行业在全国范围内的良性循环和健康发展。

2. 合理设定增值税税率。按照增值税的中性原则和国际惯例,增值税的税率档次越少越清晰。多档税率会使产品的最终税负出现差别,干扰经营者的决策,不利于资源的有效配置。而且多档税率使税务机关征税时需要掌握多档税率的信息更多,增值税申报表越复杂,所需的征管费用也就越多,纳税人更容易出现差错。因此,增值税"中性化"功能的最终发挥要求简化增值税税率结构。

但是,目前我国处于增值税转型、"营改增"试点阶段,增值税税率的确定还必须兼顾政府收入、企业负担、税制特点等因素。为了减少改革阻力,改革试点将我国增值税税率档次由目前的两档调整为四档,是一种必要的过渡性安排,今后将根据改革的需要,适时兼并税率档次,并对一些按照单一税率征收增值税存在困难的纳税人,实行临时的必要财政补贴,以维护增值税制的规范性,从而保持增值税的中性化特征。

3. 减少减免税税收优惠。由于增值税的计税原理不同于传统的间接税,其减免所带来的效应要比传统间接税复杂得多。因此,世界各国对增值税的减免,尤其对最终销售以前各个环节的免税,控制得极为严格。享受增值税减免税优惠政策的纳税人,税收负担会减轻,但同时造成了与未享受减免税优惠政策的纳税人之间的税负不公平。因此,减免税优惠的范围和程度体现了税收非中性化的范围和程度。

增值税的减免税优惠若是设置过多,范围过大,必然使增值税丧失"中性"特征,干预纳税人的经济抉择。因此,应逐步缩小增值税减免税优惠范围,对确实需要减免税的产品和服务,可以由"直接免税"改为"先征后返";对一些过渡性的优惠措施,要认真清理,该取消的要取消。避免对最终销售环节以外的某一环节给予免税,造成增值税征税扣税链条的断裂,使得上一环节减少的税收负担转移到下一个环节。

4. 完善增值税转型改革。真正意义上的消费型增值税是对所有固定资产的进项税额完全抵扣,企业的应纳税额只与增值额有关,与固定资产投资规模无关,减少了对不同行业的企业生产经营行为的干扰,平衡了不同行业的企业税负。而我国于2009年1月1日起在全国范围内实施增值税转型改革,只允许对固定资产中购进的机器设备所含的增值税进行抵扣,而购入房屋、建筑物、运输车辆等项目的税金不纳入抵扣范围。但是在"营改增"试点改革中,交通运输业购进运输车辆却允许抵扣进项税额,导致不同行业新的税负不公平。因此,在试点改革的同时必须继续完善增值税转型改革,以减少改革的阻碍和行业间的政策摩擦。

5. 降低增值税税收成本。从税收征管的角度考虑,通过"营改增"改革和增值税转型改革,最终实行真正意义的消费型增值税,将使抵扣项目大为增加,税务部门的征收和纳税人的缴纳将变得相对简便易行。这有助于减少偷逃税行为的发生,有利于降低税收管理成本,提高征收管理的效率。计算机征管可以大大提高征管的工作质量和效率,税务部门应该继续重视和加强计算机的征管与稽核,加快我国税收征管信息化建设。从长期的税制管理上看,营业税改征增值税最终将有利于理顺征管体系,明确中央、地方的收入归属,规范国税、地税机关的职责分工,进而从根本上理顺中央和地方的分配关系,提高行政效率。

五、结语

"营改增"试点改革整体上使增值税的税基有所扩大,减少企业重复缴税的问题,减轻企业税负,促进企业进行现代化分工,提高经济效率,从长远上也有利于降低纳税人的纳税成本和税务机关的征收成本,向增值税的税收中性原则又迈进了一步,但是在某些行业、某些领域短期内还出现一些有悖于增值性中性原则的环节。我们应坚定改革决心,努力沿着"低税率、宽税基、少减免、严征管"的道路,日益规范和完善增值税,朝着增值税中性原则迈进。

主要参考文献

1. 内蒙古发展研究中心课题组. 营业税改增值税试点政策对我区的影响.北方经济,2012;6

2. 傅翠晓,庄珺,全利平.税改过渡期,喜忧参半——营业税改增值税试试效果专题调查.华东科技,2012;7

3. 夏杰长,管永昊.现代服务业营业税改征增值税试点意义及其配套措施.中国流通经济,2012;3

4. 魏陆. 扩大增值税征收范围改革研究. 经济问题探索,2011;7

5. 黄仰玲. 由相对税收中性原则纵观我国增值税发展之路.生产力研究,2009;20

6. 王春玲.不同类型增值税的税收中性分析.税务与经济,2005;4