

“营改增”与我国税收制度改进

吴伟(博士)

(重庆城市管理职业学院, 重庆 401331)

【摘要】 本文从新制度经济学中的租值消散角度解读自2012年开始的“营改增”试点改革。增值税就是政府在与企业的分成合约中所获得的土地租金的组成部分,与营业税相比,权利界定更为清晰,租值消散更少。“营改增”会使租值消散下降,有利于经济继续快速发展。根据这一思路笔者提出了改进建议。

【关键词】 “营改增”; 税收制度; 租值消散; 分成合约

“营改增”最早是2012年1月1日起在上海市交通运输业和部分现代服务业进行,同年8月,试点范围分批扩大到北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东、厦门、深圳等地区。2013年8月1日起,交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点面向全国推广,并新增现代服务业中的6个行业作为试点范围。2014年1月1日起,铁路运输、邮政业的营改增试点全国推行。本文拟从经济学中的租值消散角度来解读该项政策对于效率税制改进的重要意义。

一、租值消散多少是衡量税收制度效率高低的标准

1. 交易费用是租值消散。新制度经济学中的交易费用是指市场交易过程中寻找交易对象、签订合同、执行合约、违约处理等环节所发生的一切费用。较为广义地看,可以理解为市场这种配置资源的方式所产生的所有费用,而市场就像政府计划一样,是一种经济制度,于是交易费用被广义理解为制度费用。由于人与人之间的信息不对称,使得任何一种决定资源配置效率高低的经济制度的运行都不是免费的,这些制度运行的费用需要消耗整个社会的部分稀缺资源。被消耗的稀缺资源越多,说明这种制度越需要改进。从全社会的角度看,资源被制度运行而消耗,会降低资源本身的价值,这就是经济学中的租值消散理念。很显然,租值消散一定是发生在人与人之间的竞争与合作需要协调的社会中。

2. 税收制度可能造成租值消散。税收是政府的行为。政府对整个社会的管理就是在处理人与人之间的关系。政府的运行所产生的费用属于制度费用,也是整个社会的租值消散内容。所以,古典经济学一直极为推崇的“小政府,大市场”其实就是对制度费用和租值消散的最小化的诉求。在新古典经济学中分析政府征税行为时,在横轴表示数量、纵轴表示价格的二维坐标系中对税收的分析所产生的无谓损失,其实是包含政府的征税成本、监督执

行成本、纳税人的遵从成本、逃避成本等多项需要占用、消耗社会稀缺资源的租值消散。比如政府征税,纳税人收入减少100元,政府真正获得的净收入可能是60元,中间差额40元就是租值消散。如果随着税收制度的改进,这个租值消散下降到20元,那么政府在净收入60元不变的前提下,纳税人的收入就只减少80元,跟前面做比较,整个社会就多了20元的收入。因此,税收制度的效率高低,可以用租值消散的大小来衡量。租值消散越小的税收制度就是越有效率的税收制度。

3. 租值消散要从边际上看。如果要准确计算租值消散的总量是多少,需要用没有租值消散的情况和有租值消散的情况做比较。而没有任何租值消散的社会是不存在的,我们所见到的社会都存在租值消散。所以无法计算一个社会租值消散的总量是多少。寻找一个没有任何租值消散的理想标准与现实进行对照不仅无法操作,而且毫无意义。租值消散为零的经济世界根本不存在,人为构造一个这样的世界来进行效率判断是不恰当的研究范式。合理的路径应该是帕累托改进式的,即找到租值消散的原因和条件,通过限制和减少这些因素,从而逐渐减少租值消散。

4. 租值消散主要源于权利界定不清。凡社会,必有竞争。市场经济中,通过竞争可以将资源交到最善用的人手上,这就是资源的优化配置。而这样的优化配置是可以提升资源的价值的,这时租值增加了。那租值消散对应的资源租值减少又是如何发生的呢?最主要原因是产权不清,即资源的使用权和收入权界定不清楚。传统经济学中的公地悲剧就是这样的典型例子。如果某海洋有自然生长的鱼类资源,但是该渔场不归任何人所有,于是所有人都可以前往捕鱼。渔场这个稀缺资源的租值下降表现在两个方面:一是在经济价值上,更适合该渔场养殖的鱼种不会有人投放鱼苗,从而只剩下那些能够自然繁殖和生长

的鱼种,后者的经济价值远不及前者,于是渔场的价值下降;二是参与捕鱼竞争的人放弃了在其他方面的工作收益,这些被放弃的工作收益就是捕鱼的成本,对于整个社会而言,免费渔场的价值被这些捕鱼者们放弃的工作收益所抵消,从而净价值就减少了。另外,如果收入权利界定不清也会出现租值消散。典型的例子是房屋租金被政府管制得远远低于市场价格时,比如某城市一代表性的房屋租金为每月1 000元,政府规定房屋的业主只能收取600元,中间差额400元收入的权利就没有被清楚界定了,这个时候,相关的人都会竞争获取,房屋原来的主人不会再投入主动修葺,他们可能巧立名目,收取钥匙费、家具费,或同时租给多家租户,这些新的方式就是房屋租金下降的表现。

因此,政府的税收制度作为一种存在租值消散的制度安排,要减少其中的租值消散,可以从权利清晰界定的角度予以操作。

二、“营改增”与租值消散

(一)增值税对着清晰的权利界定

1. 增值税是分成合约中对收入权利的界定。现在从产权角度来理解增值税的性质。首先,企业的生产、加工等活动会带来价值的增加,增加部分就是企业通过组织多种生产要素进行生产所获得收入部分,以一般纳税人为例,政府(含中央政府和地方政府)分享17%的比例。这里不是一个绝对数,而是一个相对数,因此这就是一个分成合约,这是对收入权利非常清晰的界定。这不同于前面所举的房屋租金管制例子,那个例子中有400元收入是不知道归谁所有的,即收入权利界定不清。因此,从权利界定的清晰特征看,增值税造成的租值消散会较小。

2. 增值税是政府土地租金两步定价法的组成部分。增值税本质上就是政府与企业之间的一份分成合约,那么政府凭什么参与企业生产增加值的分成呢?政府为生产活动提供了什么生产要素呢?土地。因为,我国的土地所有权归属政府。在我国境内的任何生产加工等活动,必定会占用、使用土地,政府的增值税其实是企业使用土地需要付出的租金。所以,增值税的本质应该是土地租金,准确地说不应该称之为税。这里需要说明的一点是,企业使用政府的土地付出的代价不仅仅是增值税部分,还应该包括购买土地或房屋的付出部分。前者(增值税征收标准和税率等要求)是全国所有企业都完全一样,后者的单位价格可能相差很大。所以,企业使用土地的总租金我们可以称之为两步定价法:第一步,购买房地产的付出部分;第二步,加工生产活动的产出分成部分,即增值税。从合约的角度看,政府收取增值税的原因和结构都有着清晰的产权界定。

3. 增值税对经济发展不是中性的。从上述的分析可见,将土地租金以增值税的形式来收取是一个美妙的分

成合约,在权利的界定上可以非常清晰,租值消散也会随着大幅度下降。同时,既然增值税可以理解为土地租金,这就意味着随着经济不断发展、繁荣,土地的租金也会随着上升,外部表现出来就是增值税总额的不断增长。经济发展得越好,增值税就会越多,政府显得越“庞大”。因此,从这个角度来看,说增值税对经济发展是中性的是不恰当的,更正确的理解应该是促进作用。同时,经济学传统说“小政府,大市场”利于经济发展就成了教条。鉴于增值税的独特性质,计算税负时,应该将增值税剔除。

4. 一般纳税人比小规模纳税人更能体现经济效率。根据上述分析,在增值税征收时,一般纳税人比小规模纳税人更体现经济效率原则,因为前者是中规中矩的非常清晰的分成合约,而后者呢?为了简易征收,产权的界定变得有些模糊。同时,因为一般纳税人能开出增值税专用发票,加上增值税缴纳的抵扣政策,这会强化分成合约的性质和作用,同时鼓励一般纳税人之间开展更多的业务往来。同样,小规模纳税人之间更乐意进行业务往来,但是一般纳税人与小规模纳税人之间的业务往来会减少。

(二)营业税可能造成租值消散

营业税是对我国境内的单位和个人所取得的营业额征收的一种税。营业额是指在提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。营业税的征收对象是流转中的营业额,并且流转一次就征收一次,比如面粉厂营业额为100万元,它的下游企业面条厂营业额为120万元,营业税在征收时,这两个属于上下游关系的企业的营业额就会被重复征收。随着分工的程序更加细化,可能被重复征收的可能性和额度都会随之大幅度上升。

同样是比例税,征收营业税跟增值税相比,权利界定上是同样清晰的吗?答案是否定的。因为营业额不像增值额,后者是参与生产的所有要素的共同产出,增值税是土地这种生产要素从中获得的收入部分,前者对应的营业额本身不是产出,不能理解为分成。营业额只是对生产活动规模大小的一种衡量方式,不是收入,这时对其按比例征收,算不上是对收入权利的界定。虽然是比例税,但不能理解为分成合约,因此营业税相关的权利界定是模糊的。根据租值消散的理念可知,模糊的权利界定会造成租值消散。

(三)“营改增”会减少租值消散

由前文对增值税和营业税的性质分析,“营改增”会在产权的界定上更为清晰:将更多的生产和服务活动所创造的价值作为征税对象,收入权利界定更为清晰,分成合约的特征更加明显,这些改革政策必定会起到降低租值消散、增加资源租值的作用。

1. 对地方政府的激励。“营改增”之前的营业税归地方政府,这次“营改增”之后的税收收入也不是按照原来

的增值税的分享比例予以分享,而是全部留给地方政府。这有利于地方政府积极推进相关政策。更重要的是长期来看,地方政府作为分成合约的一方,更有动力为企业的生产活动扩大不断创造有利的环境和条件,从而为以后的经济发展增加推动力。

2. 对企业税负和投资规模的影响。“营改增”的实施可以使企业直接减少税收负担,促进企业增加投资,扩大规模。以交通运输业为例,其税负得到有效降低,企业利用营改增的机会实现了行业规模的扩张。因此所谓“营改增”对行业发展基本没有影响的分析是站不住脚的。

3. 促进社会分工。“营改增”后因为减少了重复征收环节,有利于经济中的分工细化。而分工可以促进生产率提高,在宏观经济层面就体现为第三产业的迅速发展和经济的快速增长。比如率先进行“营改增”试点的上海市,2012年国内生产总值增长7.5%,其中最快的是第三产业,增速为10.6%,第三产业的增加值占GDP总量的比值首次突破60%。

4. 促进产业升级。产业升级是指从附加值较低的行业升级为附加值较高的行业,典型如科技企业。如果一个地区科技企业多,与一般工业企业相比,在占用土地较少的情况下可以实现更大的增加值,对应的增值税收入会随着增加,所以地方政府会更乐意引入科技等污染少、增加值更可观的企业或产业。这就无形中推动了产业结构的升级。

5. 促进廉洁、高效政府的建设。“营改增”之前增值税分享比例是中央和地方政府75%:25%，“营改增”之后的税收收入全部归属地方政府。因此,总体来说提升了地方政府的分享比例,这会更加激励地方政府利用好这个政策,加快招商引资,推动地方经济发展。地方政府之间的竞争是多方面的,其中建立更加廉洁高效的政府仍然是投资者很看重的因素,于是地方政府的官员会更为廉洁,运作效率会随之改进。

6. 增值税起征点的制度效应。我国对月销售额(营业额)不超过两万的个体工商户和其他个人免征增值税,这非常有利于小微企业减轻税负,轻装上阵,迅速成长壮大。而小微企业往往是提供就业机会的一个重要渠道,对于我国这样一个人口大国解决就业问题有较大好处。

三、结论及建议

总体来说,因为收入权利、使用权利的更为清晰界定,不增加税负前提下的“营改增”对地方政府和企业都有着极大的激励作用,租值消散的减少表现出来就是资源价值增加、经济继续实现快速增长。为了更充分达到这方面的效果,根据前面的分析,提出以下几个建议:

1. 将“营改增”后税收留给地方政府的政策安排长期推行。“营改增”后的税收收入暂时仍然归属地方政府。然而,因为中央政府的权威,这个规定可能是过渡性、临时

性的,而地方政府以及它们相互的竞争是经济发展的主导因素。因此应该将这一政策尽快固定下来,长期不变,从而给地方政府一个稳定的预期,激励地方政府在追求更多增值税收入时,客观上推动经济发展、产业升级。

2. 降低一般纳税人资格要求。降低认定标准,让更多的纳税主体成为一般纳税人,能够更充分地发挥增值税的激励和推动作用。1994年分税制改革时,关于增值税缴纳主体的身份认定,商业企业和一般企业的一般纳税人认定标准是每年应纳税额超过180万元和100万元,这个标准在2009年时分别调整为80万元和50万元。像这样降低了一般纳税人认定标准,可以使一般纳税人的数量增加,从而有利于增值税正向作用的发挥。同时,随着一般纳税人主体数量的增加,也有利于促进一般纳税人之间经济业务规模的增加,从而进一步推动经济竞争。

而从2012年开始实施的“营改增”政策,对一般纳税人的认定标准是从事应税服务的年销售额超过500万元,相对而言,是把一般纳税人的门槛提高了。庆幸的是,这个额度达不到的纳税主体,可以凭自身健全的财务会计制度和良好的会计核算能力申请为一般纳税人,也算是体现了政策的弹性和灵活性。这个政策有利于那些希望拓展业务规模的企业的业务开展。如果能在保留这个政策灵活性的前提下,再降低一般纳税人的认定标准,对经济发展的促进效果会更好。

3. 完善政策,以形成稳定预期。2011年年末以来,关于营改增试点的政策文件有9个,以公告形式发布的不少于11个;2013年8月,废止政策性文件7个,整合6个政策文件并形成4个附件,以公告形式发布征管类文件5个,这些文件的时效从几个月到一年多。

4. 继续保持增值税政策的灵活性。继续保持弹性灵活的征税模式,保留多种税率,便于对不同行业进行调控。我国免税政策、正常税制、不许抵扣进项税的简易税制等多方面的政策安排,有利于减轻遵从成本、减少税收流失。通过不断深入调查和分析,增值税可能成为政府调控经济的好工具。

主要参考文献

Cheung, Steven.N.S.The Structure of a Contract and the Theory of a Non- Exclusive Resource [J]. Journal of Law and Economics, 1970(13).

何琪.分成合约、地区竞争与中国经济增长[J].财政研究, 2013(9).

张五常.中国的经济制度[M].北京:中信出版社, 2012.

李林木.小微企业增值税课征模式的比较与选择[J].税务研究, 2014(3).

王佩,董聪,徐潇鹤,文福生.“营改增”对交通运输业上市公司税负及业绩的影响[J].税务研究, 2014, (5).