

增值税转型理论探析及政策建议

周四新, 张锋

(中国人民大学财政金融学院, 北京, 100872)

摘要: 财政收入减收效应和投资增长效应是政府在增值税转型过程中必须要考虑的两种效应。从增值税的类型入手, 讨论了目前我国实施的生产型增值税的弊端以及转型的必要性, 然后基于 2004 年至 2007 年的相关数据, 分析了东北三省增值税转型的财政减收效应和投资增长效应, 通过分析发现这两种效应均不同程度地存在, 在此基础上, 提出在全国进行推广的政策建议。

关键词: 增值税转型; 收入减收效应; 投资增长效应

中图分类号: F812.422

文献标识码: A

文章编号: 1672-3104(2009)03-0399-04

我国 1994 年税制改革将增值税作为流转税的主体税种以来, 理论界关于增值税转型的声音就不绝于耳。2004 年 9 月, 财政部、国家税务总局发出通知, 对装备制造业等八大行业扩大其增值税抵扣范围, 由此拉开了增值税转型试点的帷幕; 2007 年 7 月 1 日, 增值税转型试点范围扩大到中部六省的 26 个市; 2008 年 3 月, 温家宝总理在十一届全国人大一次会议的政府工作报告中明确指出, “今年将继续推进增值税转型改革试点, 研究制定在全国范围内的实施方案”。这意味着增值税转型作为当前税制改革的重点工作, 即将从试点阶段走向全国推广。

一、增值税类型及特点

根据增值税税基的不同, 主要是对外购资本品扣除方式的不同, 从理论上可以将增值税划分为三种类型: 生产型增值税、收入型增值税、消费型增值税。

生产型增值税在计算增值额时允许纳税人扣除当期生产产品或劳务而外购的原材料、燃料、低值易耗品、包装物等, 但不允许扣除购进的固定资产部分。按照马克思的剩余价值理论, 生产型增值税的税基为商品价值 $c+v+m$ 中的 $(c-n)+v+m$, 其中 n 为生产过程中消耗的非资本品, 可以分解为折旧、工资、租金、利息、利润。从全社会的角度考察, 生产型增值税的税基正好等于国民生产总值(GNP), 故此得名。由于生产型增值税税基中还包括固定资产, 对该部分的价值还存在重复征税的问题, 因此生产型增值税是一种

不彻底的增值税。

收入型增值税的抵扣范围除了当期产品所耗用的非资本品之外, 还包括当期固定资产的折旧部分, 其税基可以分解为 $v+m$, 即为国民生产净值, 或称国民收入。由于收入型增值税在固定资产的折旧期内逐步对其折旧部分实施了抵扣, 只对商品的增值部分进行征税, 因此从理论上讲, 收入型增值税是一种真正意义上的增值税。

消费型增值税在计算增值额时, 除了允许纳税人扣除当期生产所耗用的非资本品之外, 还进一步允许纳税人扣除当期外购资本品的全部价值。从全社会生产消费的角度来看, 所有企业当期购进的中间产品和资本品都被排除在外, 消费型增值税的税基为全部消费品的价值。比较收入型增值税而言, 消费型增值税相当于企业实施的折旧方法是一次性折旧法, 将本来应该在其生命周期逐期抵扣的折旧在其购进当期一次性予以抵扣。

从以上的定义中可以看出, 生产型增值税、收入型增值税、消费型增值税的税基是依次递减的, 因此在其他条件不变的情况下, 它们组织财政收入的功能也是递减的。而从效率的角度来考察, 它们刺激投资、促进经济发展的作用却是依次递增的。

二、生产型增值税的弊端

我国在 1994 年的“一揽子”税制改革中, 选择了生产型增值税, 这是由特定的历史背景所决定的。其

收稿日期: 2009-03-20

基金项目: 科技部课题资助项目(2006BAJ07B01)

作者简介: 周四新(1975-), 男, 湖南新化人, 中国人民大学财政金融学院博士研究生, 主要研究方向: 公共经济理论与税收政策分析; 张锋(1981-), 男, 内蒙古呼和浩特人, 中国人民大学财政金融学院在职硕士研究生。

一, 1994 年财税体制改革的重要目标之一便是提供“两个比重”, 增强中央宏观调控能力, 采用生产型增值税有利于在较低的税率下保持财政收入持续稳定增长; 其二, 当时中国经济正处于投资与消费双膨胀的状态, 采用生产型增值税能抑制投资需求, 从而有利于抑制通货膨胀; 其三, 考虑到当时的征管水平不高, 缺乏对增值税环环抵扣的征管经验, 选择征管相对比较简便的生产型增值税更符合当时的征管现状。

经过十几年的运行, 生产型增值税所固有的弊端暴露无余, 主要集中在以下几个方面:

(一) 生产型增值税导致税负不公

如上所述, 生产型增值税是一种不彻底的增值税, 将本来不属于增值部分的固定资产折旧视为增值而重复征税, 这违背了增值税税收中性的原则, 并且造成行业间的税负不公。由于每个行业的资本有机构成不一样, 势必带来重复征税的程度不同, 进而导致行业之间的税负不平衡^[1]。另外, 每个生产环节都存在重复征税, 产品生产过程中流转的环节越多, 该产品被重复征税的次数越多, 引起不同产品间的税负不公。

(二) 生产型增值税不利于经济增长方式的转变

我国目前正处在经济增长方式由粗放型向集约型的转变过程当中。要实现这个转变, 重要的途径是促进技术进步和发展高新技术产业, 而生产型增值税对高新技术产业的发展有阻碍作用。高新技术产业具有高投入、高风险、高附加值的特点, 并且在其投入当中, 固定资产、无形资产所占的比重相对较重, 而能够予以抵扣的直接材料成本比重相对较轻。这样就导致科技含量高的企业其税负也必然高的弊端, 与我国加快转变经济增长方式的战略目标相违背。

(三) 生产型增值税不利于产业结构的优化升级

产业结构的调整升级往往伴随着生产设备等固定资产的采购及更新。由于企业购进固定资产时支付的增值税得不到抵扣, 等于要多付一笔“投资税”, 使企业技术创新的步伐和我国产业结构的调整进程受到了制约。进一步分析, 由于我国地区间的产业特征明显, 西部地区 and 东北地区大多是我国大力发展的基础产业, 生产型增值税造成基础产业企业的税负重于加工工业的税负, 造成了不同地区之间的税负不平, 不利于缩小地区经济差距。

(四) 生产型增值税不利于我国产品国际竞争力的提升

我国尽管对出口产品实行零税率, 但出口企业在产品出口后得到的退税中并没有包括为生产该产品而外购的资本品已经缴纳的税款, 致使出口退税并不彻底。我国的出口产品仍然背负着未被抵退的“投资税”

与外国产品竞争, 不利于扩大我国产品出口^[2]。同样, 对于国内市场而言, 也面临着同样的问题, 我国产品必须在重复征税的情况下与彻底退税的国外产品竞争, 削弱了我国产品的国际竞争力。

(五) 生产型增值税增加了税收征管的复杂性

生产型增值税对外购资本品部分已缴纳的税额不允许扣除, 使纳税人在计算增值税时必须分清允许抵扣和不允许抵扣的项目, 并要对相应的发票进行专门的区分, 客观上使统一的增值税抵扣链条显得不完整。对税务机关来说, 由于对外购项目扣除的不同待遇, 为监督纳税人的守法情况, 更重要的是为了保证增值税税源不流失, 必须分出专门力量对扣除标准进行检查与监督, 加大了工作量与征管工作的复杂性, 也增加了征收增值税的税务行政成本。

生产型增值税的种种弊端揭示增值税转型的必要性与紧迫性。尽管从理论上来看, 收入型增值税是一种很理想的类型, 但企业计提折旧的方法多种多样, 而且每月按账面折旧实行税额抵扣会动摇我国目前“以票控税”的征管模式, 势必带来征管成本的剧增^[3], 因此, 消费型增值税才是符合我国现状的理想类型。

三、东北增值税转型效应分析

2004 年 9 月 14 日国家税务总局颁发了《东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定》, 这标志着增值税转型改革正式启动。被纳入此次增值税转型试点的八大行业是: 装备制造业、石化工业、冶金业、船舶制造业、汽车制造业、农产品加工业、军品企业、高新技术企业, 除了后两者需要财政部和国家税务总局认定批准外, 其他行业的一般纳税人主营销售收入必须占全部销售收入的 50% 以上。具体抵扣办法几经反复, 最后定为所谓的“增量抵扣”, 即购进固定资产所抵扣的进项税额不得超过当年新增的增值税税额, 当年没有新增增值税税额的或者新增增值税税额不足抵扣的, 未抵扣的进项税额留待下年抵扣。

(一) 增值税转型对税收收入的影响

如表 1 所示, 自 2004 年至 2007 年, 东北三省认定可以抵扣的固定资产进项税额 246.44 亿元, 分别占当年国内增值税收入的 1.97%、6.06%、6.97%、7.99%, 不考虑 2004 年的特殊情况, 2006 年与 2007 年固定资产进项税额增长比例分别是 30.69%、30.62%, 增速保持高位运行。从全国的增值税收入来看, 从 2003 年到 2007 年, 东北三省国内增值税收入占全国国内增值税收入的比重分别是 9.62%、9.29%、8.93%、8.42%、

7.92%, 近五年内一直呈逐年下降趋势。这说明增值税转型对增值税收入的减收影响显著。

增值税的转型消除了对固定资产的重复征税, 降低了纳税人的流转税税负, 从理论上来看, 会增加所得税的税基^[4]。2003至2007年, 东北三省内资企业所得税占全国内资企业所得税的比重分别是5.37%、6.23%、6.27%、5.51%、4.54%, 除了2004年和2005年的比重有所上升外, 整体呈下降趋势。这是由于中央除了增值税转型的政策外, 对东北三省的所得税也给予了额外的税收优惠, 所以增值税转型对所得税的增收效应不明显。

(二) 增值税转型对投资、GDP的影响

表2展示了东北三省抵扣的固定资产进项税额的分布情况。从地域来看, 辽宁省四年内所抵扣的固定资产进项税额高达162.95亿元, 占总额的66.12%, 从行业来看, 冶金业和石化工业所占总额比重最大, 分别为31.90%、29.10%。因此我们选取辽宁省的制造业来分析增值税转型对投资、GDP等宏观指标的影响效应具有一定的代表性。

表3列出了辽宁省近七年的GDP与建设项目的投资数额, 由于辽宁统计年鉴没有公布制造业的增加值, 因此将范围扩大至工业增加值。从表中的数据看, 制造业投资占整个建设项目的比重分别是31.28%、32.02%、35.99%、40.36%、48.68%、46.69%, 尽管在2006年稍稍有些回落, 但整体呈上升趋势, 尤其值得注意的是2004年、2005年的增长幅度较大, 表明增值税转型在一定程度上拉升了投资额的增长。工业增加值占GDP的比重从2001年至2004年逐年下降, 自2005年后, 开始逐渐回升, 于2007年达到近七年的历史高点, 表明增值税转型对工业增加值的拉动效应非常显著。

四、增值税转型政策建议

增值税转型带来的压力主要有两方面, 税收收入减收的压力和投资引发通货膨胀的压力。但从东北三省的试点情况来看, 转型对税收收入的影响较小, 对投资的影响也较温和, 何况企业的固定资产更新改造

表1 东北三省2003~2007年固定资产进项税额及主要税种税收收入表(单位: 亿元)

年份	固定资产进项税额	增值税		内资企业所得税	
		东北三省	全国	东北三省	全国
2003	0	706.27	7 341.40	125.82	2 342.20
2004	16.30	829.64	8 930.10	195.70	3 141.70
2005	57.89	955.88	10 698.29	273.78	4 363.13
2006	75.66	1 085.25	12 894.60	305.62	5 545.88
2007	98.83	1 236.30	15 609.91	350.54	7 723.73

数据来源: 国家税务总局网站以及国家税务总局内部资料

表2 东北三省2004~2007年固定资产进项税额分布表(单位: 亿元)

地区	装备制造业	石化工业	冶金业	汽车制造业	农产品加工业	高新技术产业	船舶制造业	军品工业	合计
辽宁	31.85	44.84	67.69	4.60	9.35	0.20	4.43	0	162.95
吉林	3.19	18.17	8.70	13.37	11.57	0.72	0	0.02	55.74
黑龙江	7.00	8.69	2.22	1.68	7.69	0.46	0.01	0	27.74
合计	42.04	71.70	78.61	19.65	28.60	1.37	4.44	0.02	246.44

数据来源: 国家税务总局内部资料

表3 辽宁省2001~2007年建设项目的投资及GDP趋势表(单位: 亿元)

年份	固定资产 进项税额	建设项 目投资	其中制造业建设 项目投资	所占比重/ %	GDP	其中工业 增加值	所占比重/ %
2001		820.7	256.7	31.28	5 033.1	2 190.1	43.51
2002		894.4	286.4	32.02	5 458.2	2 332.0	42.72
2003		1145.2	412.2	35.99	6 002.5	2 556.8	42.60
2004	9.4	1633.8	659.4	40.36	6 672.0	2 680.4	40.17
2005	38.2	2792.3	1359.3	48.68	8009.0	3 489.6	43.57
2006	51.3	3835.6	1790.7	46.69	9251.2	4 175.3	45.13
2007	64.5				1 1021.7	5 047.0	45.79

更多地取决于企业本身的经营状况以及战略发展规划。由此可见,在全国范围推广增值税转型的条件已经具备。

(一) 尽快在全国范围推广增值税转型

目前,我国增值税转型实质上体现为一种税收优惠政策,2004 年的东北三省试点是基于振兴东北老工业基地的背景,2007 年中部六省 26 个城市的试点是基于中部崛起的背景。如果说东北三省的试点还有其相当重要的必要性的话,那么中部试点更多就是表现为一种税收优惠,它基本上沿用了东北三省试点的政策,仅仅是试点行业将船舶制造业和军品工业置换为电力业和采掘业。这种在部分省市部分行业实施的增值税转型会造成一般纳税人之间的税负不公,扭曲纳税人的经营行为,产生较大的税收超额负担,同时会导致增值税抵扣链条的复杂与混乱,加大征收管理成本^[5]。因此,应该尽快在总结两次试点成功经验的基础上在全国范围推广增值税转型,并且转型涉及的行业应该扩大至增值税税制所覆盖的所有行业。

(二) 改进固定资产进项税额抵扣办法

东北三省和中部 26 个城市增值税转型试点中实施的固定资产进项税额抵扣办法都是采用“增量抵扣”,其初衷是为了尽可能减小转型对财政收入的影响,保证增值税收入不会因为转型产生负增长。但这样导致受惠面相对比较窄,在一定程度上打击了纳税人增加固定资产投资的热情,还会引起税务部门审核工作的复杂性。东北三省增值税转型认定企业为 40 000 余户,有税收增量的 18 300 户,占总数的 45%,而实际享受扩抵政策的企业仅为 9 900 户,占认定企

业总数的 25%^[6]。而所抵扣的固定资产进项税额占总体税收收入的比重不超过 3%,留抵比例在 20%以下,相对于税收收入本身的增长而言,增量抵扣所减轻的收入压力微不足道。因此,在全国推广增值税,应该改进抵扣办法,变增量抵扣为全额抵扣。

(三) 调整小规模纳税人的管理办法

增值税转型所涉及的纳税人均为增值税一般纳税人。小规模纳税人因享受不到抵扣固定资产进项税额的权利,在实施增值税转型之后,其与一般纳税人的税负失衡将会进一步加剧。为此,有必要调整小规模纳税人的管理办法,一方面降低一般纳税人的认定标准,允许一部分小规模纳税人转换为一般纳税人,另一方面适当调低小规模纳税人的征收率,缩小其与一般纳税人的税负差距,促进小规模纳税人的发展。

参考文献:

- [1] 孙亚. 我国经济转型期增值税优化研究[J]. 税务研究, 2001, (11): 63-68.
- [2] 胡春生. 对我国增值税转型问题的思考[J]. 财会研究, 2001, (3): 45-47.
- [3] 解爱国. 增值税转型方案的现实选择[J]. 税务研究, 2005, (9): 39-40.
- [4] 杨斌, 龙新民. 东北地区部分行业增值税转型的效应分析[J]. 税务研究, 2005, (8): 17-21.
- [5] 龙新民. 东北地区部分行业增值税转型对企业税收负担影响的比较分析[J]. 税务与经济, 2006, (3): 105-109.
- [6] 张昱东. 东北地区增值税转型试点的效应分析[J]. 辽宁税务高等专科学校学报, 2006, 18(4): 12-13.

Policy Suggestions on Transformation of VAT Based on Northeast Area's Experience

ZHOU Sixin, ZHANG Feng

(The School of Finance, Renmin University of China, Beijing 100872, China)

Abstract: With respect to the transformation of the type of value-added tax (VAT), the central government of China should seek a tradeoff between reducing revenue and increasing investment. In the paper, firstly, the drawbacks of productive VAT is proposed, and the necessity of VAT transformation is discussed. Based on relevant statistical data from 2004 to 2007 in the northeast area, the effect of reducing revenue and increasing investment is analyzed. The result of analysis shows the influence of reducing revenue and increasing investment on effect is proved to be found at different degree. Fianlly, some suggestions on generalization all over the country are put forward.

Key Words: transformation of VAT; the effect of reducing revenue; the effect of increasing investment

[编辑: 汪晓]