

□ 李佩锋 曾 力 胡晓平

消费型增值税：理论与现实的思考

凡是不彻底的增值税都会产生问题。当今世界许多国家都努力向规范化的增值税目标模式迈进,中国也不例外。在这一进程中,现实对理想的扭曲或背离明示了改革的重点与方向,而问题的解决又必须回到现实的背景中来。本文遵循这一思路,旨在探寻生产型增值税向消费型增值税转换的有效途径。

一、规范分析：消费型增值税与生产型增值税

目前国际上存在三种类型的增值税,即消费型增值税、收入型增值税和生产型增值税,其划分以法定增值额扣除项目的范围大小为依据,差别主要体现在资本性货物的课税待遇之上。消费型增值税允许将资本性货物纳入扣除范围,当期外购固定资产已纳税金可以从应纳税金中一次性全部扣除;收入型增值税只允许扣除固定资产当期折旧部分所含税金;生产型增值税则将固定资产完全排除在扣除范围之外。

从增值税的产生与发展来看,这种分类一开始并不存在,它的出现实际上是规范性增值税对现实的一种妥协。为了消除当时阶梯式流转税重复征税的弊病,法国最早进行了增值税的尝试,将营业税改为一次征收制的生产税,继而又实行分段征收,道道扣税的制度,允许将购入原材料所含税额从生产税中扣除。然而,直到1954年,允许对生产中购进资本性货物所含税金予以剔除的举措才使得增值税正式得以确立,这种增值税即现在所说的消费型增值税,而生产型增值税则类似于增值税演进过程中的过渡形态——生产税,仍然存在一定程度的重复征收,因而不是真正意义上的增值税。但是,在增值税的推广过程中,一些国家基于本国国情和政策目标的考虑,不愿放弃对资本性货物的课税,使得增值税类型因扣除范围不同而丰富起来,对增值税类型的划分也就应运而生。不同类型的增值税具有不同的功能,产生不同的效应,这正是—些国家舍规范化增值税类型不取的原因所在。以下主要将生产型增值税与消费型增值税作一比较。

首先,从税收公平的角度分析,生产型增值税并没有完全消除阶梯式流转税重复征税的弊端,反而加重了企业的税收负担,导致新的税负不公。资本性货物的价值不允许从增值额中剔除,等于是购入时被征一道税,价值转移时又被征一道税,使得各种最终产品的税负难以确定,因而,企业资本有机构成不同,或企业纵向联合的深度不同,税收负担也会因此而不同;另一方面,出口退税难以充分实现,使出口货物价格中含有某些税收成分,削弱其在国际市场的

竞争力,而进口货物与国内同类货物由于在税基上存在差异,也无法展开公平竞争。消费型增值税则能彻底消除重复征税,从而避免以上问题的产生。

其次,从税收效率的角度分析,无论经济效率还是行政效率,消费型增值税都明显优于生产型增值税。(一)在经济效率方面,生产型增值税由于扣除不充分而暴露出诸多问题:其一,它人为提高投资成本,扭曲投资者的经济决策,产生抑制投资、阻碍技术进步的效应。同时,它侵蚀税源,削弱了企业产品的竞争力,不利于经济的发展;其二,它明显背离了增值税的中性原则,其非中性影响主要表现在不充分的扣除使资本有机构成低的企业得益而资本有机构成高的企业受损,阻挠了资源的优化配置,使得增值税这一优良税种的作用大打折扣;其三,资本性货物税上加税,促使企业寻求自制资本货物的途径以减轻税负,不利于专业化生产的发展。消费型增值税则较好地贯彻了增值税的中性原则,消除了生产型增值税的非中性影响,可以起到鼓励投资、促进技术进步和经济增长的作用。(二)从行政效率方面看,发货票扣税法适应于消费型增值税的征税形式而产生的,这种层层抵税的方法强化了增值税征纳环节中的内部制约机制,能够有效防范偷漏税的发生,同时由于计征简便而深受欢迎,若实行生产型增值税,则会增加区分购入固定资产与非固定资产,以及将购入流动资产和劳务的已纳增值税额在应税产品与自制固定资产之间进行划分的征税成本,同时,由于固定资产不允许扣除,导致扣税链条的中断,给偷漏税以可乘之机。

再次,从财政收入的角度分析,消费型增值税的税基较生产型增值税窄,因而在税率一定的情况下,其组织税收收入的能力弱于后者;而在既定的税收收入规模下,其税率又必须高于后者。这一矛盾常常在税制的转换过程中突出起来,成为一些国家放弃消费型增值税的重要因素。

最后,从稳定经济的角度分析,消费型增值税的自动稳定功能较弱,在经济繁荣时投资迅速增加,抵扣额随之增加,从而减弱了税收的增长,起不到抑制需求过旺的作用;经济衰退时,投资减少,抵扣额相应回落,税收减少幅度小,无法刺激经济回升,这都与生产型增值税较强的稳定功能形成鲜明的对比。

二、实证分析:消费型增值税在我国面临的机遇与挑战

消费型增值税与生产型增值税功能上的差异,固然是各国选择增值税类型的首要依据,然而从现实可能出发,充分考虑一国国情条件和政策导向来调整增值税税基也同等重要。从目前世界各国的情况看,越来越多的国家加入了消费型增值税的行列,究其原因,一是经济发展使各国综合国力不断提高,同时,以所得税为主体的税制模式使税基选择的弹性增大,从而为消费型增值税的推行奠定了客观基础;二是随着科技发展与市场竞争加剧,各国政府更加重视科学技术在增强企业市场竞争力方面的突出作用,因而竞相推行鼓励技术进步的税收政策,而这恰与消费型增值税的功能相吻合。上述各种因素共同作用,使得消费型增值税的实行成为一种必然趋势。

我国于1994年进行了增值税改革,新增增值税仍沿用了以前在产制环节部分产品中课征的生产型增值税,这主要是出于稳定财政收入和抑制固定资产投资规模膨胀两方面的考虑,但不能不说这是一个权益之计,它在运行中暴露出的种种问题正如上一节所述及的。面对理论与现实的各种矛盾,我们应全面认识、正确评价消费型增值税面临的机遇与挑战。因此,对以下两个问题进行深入探讨是必要的。

(一)消费型增值税与投资问题

消费型增值税是否与投资膨胀存在必然联系,这是一个值得讨论的问题。首先,我们应认识到,投资膨胀有其自身深层次的原因,税收因素绝不是诱发投资膨胀的主因。我国历史上有多个时期出现投资膨胀,从指导思想上讲,这是盲目追求经济增长高速度的恶果;从体制方面探究,则是因为改革缺乏整体配套,投资主体有强烈的投资欲望,却缺少盈亏机制加以约束。其次,我们应看到,税收作为政府调节投资的间接手段,确实能够在一定程度上刺激或抑制投资,但对于这种作用力的强弱及着力点,我们应具体分析。从理论上讲,税收政策的调控力并不是在任何方面都保持一致,一般而言,它对投资结构的调控能力较强而对投资规模的调控能力较弱,这是因为税收擅于通过轻重不同的税负政策,区别对待的奖限作用引导投资方向,进行结构调整,而要通过增税或减税,紧缩或扩张的税收政策来调节社会总需求,进而达到总量调控的目的则较为困难,在普遍存在投资饥渴症的发展中国家更是难以奏效。因此,如果要调节投资规模,税收政策应让位于信贷政策,信贷政策不仅能借助中央银行的“三大法宝”进行间接调控,而且能通过资金源头控制直接作用于政策目标,因而在我国显得尤为重要;税收政策则应偏重于投资结构的调节,引导投资结构合理化发展。

但是,从现实的情况看,生产型增值税致力于抑制投资膨胀却难以奏效,更不能发挥税收调节投资结构的长处,无益于投资结构的优化。我国投资增长率长年居高不下,伴随着投资膨胀,投资结构也出现许多问题,一是基本建设与更新改造投资比例失调,一面是盲目建设,重复建设,搞外延式扩大再生产,另一方面却是大部分国有企业设备陈旧,技术落后,无力进行设备更新与技术改造,劳动生产率难以提高。二是基础产业投资严重滞后于加工工业,对经济增长形成“瓶颈”制约。生产型增值税对固定资产重复征税,在投资结构本来就不合理的情况下,更加助长了各种比例关系的失衡:老企业更新改造资金可支配余地已经很小,却还要承担多余的负担;能源、交通等基础产业由于资本有机构成高,所需固定资产投资量大,因而受到更大的限制。

生产型增值税的缺陷就在于它对投资的一概否定。我们知道,经济增长需要投资的推动,但推动的方式有两种,一是单纯依靠生产要素的投入实现增长,是粗放型、速度型的生长方式,这种外延式扩大再生产若控制不力,常常会成为投资膨胀的导源;二是主要依靠生产要素生产率的提高来实现增长,它强调设备更新、技术进步、社会经济各部门协调发展,是集约型、效益型的生长方式,这类投资应受到鼓励。生产型增值税对这两类投资不加区别地限制,不能促进经济增长方式的转变,而消费型增值税则能较好地发挥税收杠杆的调控功能,合理诱导投资方向,优化投资结构,鼓励技术进步,更符合当前经济增长方式转变的要求。

(二)消费型增值税与财政收入问题

实行消费型增值税所面临的第一大障碍即是财政收入因素,这是每个推行增值税的国家首先考虑的问题,在目前我国财政收入占GDP比重连年下降的情况下,这一问题更应得到妥善解决。一般的观点认为消费型增值税的实行必然大幅度减少财政收入,我们认为,仅认识到这一点是不够的,两者在许多方面发生着广泛的联系,值得进一步深入分析。

1. 从短期看,消费型增值税的实行必然会进一步降低财政收入占GDP的比重,但以从长远的观点来看,由于消费型增值税最大限度地贯彻了效率原则,因而在根本上有利于财政收入的增长。它有助于更新改造资金及时足额的投入,为企业集约型增长提供动力源,促进经济发展与财政收入增长;它鼓励资本有机构成高的产业的发展,加快产业结构的高度化,从整个社

会看,高附加值产业的比重提高,必然会引起以附加值为课税基础的增值税收入规模的扩大。

2. 考察实行消费型增值税对财政收入的影响时,不应忽视折旧对所得税抵税作用减弱这一因素。实行生产型增值税时,固定资产已纳增值税额不予抵扣,因而计入固定资产原值,在计算缴纳企业所得税时,随折旧进入成本或费用,从而减少应纳税所得额,产生折旧的抵税作用;若实行消费型增值税,这部分税金予以抵扣,自然也就不进入固定资产原值,折旧的抵税作用减弱,从而企业所得税有相应增加,从理论上讲,在某固定资产的整个折旧年限中,这部分增加额等于该固定资产已纳增值税额与所得税税率的乘积。但在实践中由于企业亏损或享受税收优惠等情况而有所减少,对这一因素不加以考虑则不能正确估量消费型增值税对财政收入的影响。

3. 消费型增值税的实行为校正现行增值税中的一些不规范,过渡性的作法创造了条件,增值税的进一步规范将给财政收入带来有益的影响。实行消费型增值税不仅会使增值税整体税负发生变化,更重要的是,它可以通过税负在不同行业及企业的重新分配,达到平衡税负的目的。税负不公导致现行增值税中各种变通做法的产生,如对电力、矿山、自来水等按较低税率(或征收率)征收,就是因为这些企业中固定资产比重大,已纳税金不予抵扣加重了负担,因而通过临时性措施降低其税负,但损害了税法的统一性、严肃性,也减少了收入,若实行消费型增值税则可将税率复原,最终使这类企业税负变化不大,相对于其他税负下降的企业,实际上起到了缓解增值税收入减少的作用。另外,我国还未将与货物生产经营直接有关的一些提供劳务的行业(如交通运输业、建筑安装业)纳入增值税征收范围,造成行业间税负不公,影响增值税扣税链条的完整统一,例如准许企业将运输费用的10%作为进项税额予以扣除就是为缓解税负不公的矛盾而采取的变通作法,但这种低征高扣的做法又减少了收入,实行消费型增值税则可以从固定资产课税待遇方面为这些行业进入征税范围创造条件,征收范围的扩大在一定程度上又将增加财政收入。

三、结论与建议

规范分析从理论角度揭示了消费型增值税的功能,实证分析则立足现实,探讨这些功能在我国的具体表现与特殊作用。通过正反对比,利弊权衡,实行消费型增值税的必要性得以论证,结论自然呼之欲出。与此同时,对于消费型增值税可行性的关注则显得尤为重要了。

实行消费型增值税面临的主要障碍除了前面提到的财政收入因素外,还有经济因素。消费型增值税的实行易使企业推迟资本性货物的购置时间,在税改后再行购置,给市场供求造成强大压力,产生短缺等瓶颈效应。这种负效应在突击式改革中极易产生,若采取过渡措施加以缓解则可以较好地解决这一问题。事实上,世界上绝大多数国家在推行增值税的进程中,正是通过各种过渡性措施的运用逐步实现消费型增值税的发展模式的,这些过渡性措施大体可以分为三类:一是对购置时间迟于消费型增值税实行日之前某一时点的资本性货物所含税金都予以抵扣,在这种情况下,国家财政实际上承担了消费型增值税实行日前一段期间购置的资本性货物的已纳税金,采用这种方法的国家主要有法国与意大利;二是在允许资本性货物税金抵扣的同时,对这些货物课以临时性的投资税,税率逐年降低,直至取消该税,奥地利和前联邦德国采取这一方法;三是在模式转换之初对资本性货物只允许部分抵扣,抵扣比例逐年递增,直至允许全额抵扣,如比利时、卢森堡、荷兰就是采用这一方式。

比较上述三种过渡措施,可以看到,方式一不仅避免了企业推迟投资行为(下转第63页)

⑳曹利娜:《现阶段我国不宜对居民储蓄利息课税》,《涉外税务》1996年第9期。

㉑查国平、石宽云:《关于确定个人所得税征缴时间的思考》,《上海财税》1996年第8期。

㉒沈 钢:《小议个人所得税税目设置和税款确定》,《上海财税》1996年第9期。

㉓沈毛永、顾伟春、康顺权:《进一步完善个人所得税制及加强征管的建议》,《上海财税》1996年第11期。

㉔陈明康:《谈个人所得税制的完善》,《税务》1996年第1期。

㉕王闽锋:《浅谈个人所得税征管薄弱点强化点》,《税务》1996年第2期。

㉖㉗陈 健:《进一步完善个人所得税制度》,《税务》1996年第9期。

㉘胡笑辉:《对地方税建设若干问题的看法》,

《税务》1996年第10期。

㉙曾钟滔:《略论个人所得税》,《税务》1996年第12期。

①③⑧俞 军:《对个人所得税征管难点及解决途径的深层思考》,《税务》1996年第8期。

①⑦②②③④③⑤⑦②⑥⑦周传华:《进一步深化我国个人所得税的改革》,《财政研究》1996年第8期。

①①江晓薇:《改革17年我国财政运行及振兴对策》,《经济改革与发展》1996年第12期。

②①③③杨德凤:《再谈个人所得税制的改革》,《上海财税》1997年第1期。

①⑩刘建民:《浅谈我国地方税体系的建设》,《财政研究》1996年第8期。

(作者单位:上海财经大学图书馆;邮编:200433)

.....

(上接第35页)的发生,而且将实行增值税时固定资产存量的一部分税金也予以退还,更好地体现了公平原则,但也给财政带来更加沉重的负担,不符合我国国情;方式二和方式三都将实行增值税前购进的固定资产排除在抵扣范围外,其循序渐进的作用是类同的,都有利于缓冲压力,稳定经济,但由于方式上存在差异,因而会对纳税人心理产生不同的影响,开征投资税使纳税人认为税负加重而反感,分年逐步抵扣则会使纳税人感觉税负逐渐减轻,因此在我国采用第三种方式更加适合。

至此,对于消费型增值税目标模式的建立我们应形成如下观点:改革不可能一步到位,而应分阶段、分步骤进行;改革不能单纯囿于增值税领域,它需要各方面改革的配套进行。根据这一原则,我们提出以下建议:

1. 首先选择税负较重的资源型产业(如电力、矿山、水厂等),有利于技术进步的高新技术产业进行改革,并在此基础上,逐步取消现行税制中对电力、矿山等行业的低税率(征收率)政策。
2. 尽快将与货物生产经营有密切联系的交通运输、建筑安装等行业纳入增值税征收范围,同时,对这些行业实行消费型增值税。
3. 借鉴国外经验,实行分年度逐步抵扣固定资产所含税金的办法,抵扣比率逐年递增,直至过渡到全额抵扣。
4. 深化流转税改革,逐步提高所得税的地位,规范减免,加强征管,改变实际税负率偏低的现象,待条件成熟,实行真正的消费型增值税。

(作者单位:西南财经大学研究生部;单位邮编:610074)