

增值税制中隐性税收优惠政策的定量研究

李成

(厦门大学 财政系, 福建 厦门 361005)

摘要:首先,文章在理论上定义了造成税收负担不公平的主要原因之一——隐性税收优惠的一般含义和基本特征。其次,利用现有数据分析了在我国增值税制中存在的三大隐性税收优惠及其影响。最后,结合我国现阶段实际情况,提出了增值税改革的具体建议。

关键词:隐性税收优惠;生产型增值税;消费型增值税;征管链条;税率结构

中图分类号:F812 **文献标识码:**A **文章编号:**1001-9952(2005)01-0081-09

从1994年开征增值税到现在,不管是从收入筹集角度,还是从调节经济运行的角度,增值税作为一个优良税种的特征表现得非常突出。然而随着经济环境的变化,增值税的某些制度缺陷也逐步显露出来。这主要表现在增值税税制中所存在的某些制度性或隐性税收优惠。与以往研究增值税制度缺陷不同,本文力图将具体的税收制度公式化,以便直观定量地分析制度设计中所存在的问题。首先,从理论上,本文指出现行增值税制的种种弊端的直接结果是形成了隐性的税收负担不公平,并将其定义为“隐性税收优惠”。其次在具体数据和政策选择上,本文均以最近期的资料为准。由于客观情况限制,本文不能得到实际调查的数据,但是这并不影响本文结论的成立。

一、隐性税收优惠政策的提出

(一)税收优惠政策的涵义

税收优惠是指税收制度中针对纳税人的某些行为而给予减少税款或者增加抵扣税额的一系列政策的总称(余采、杨蓉,1999)。良好的税收优惠政策是国家调节经济的有力手段之一。然而由于税收优惠政策减轻了某些纳税人的实际税负,必然与税收的公平原则相悖。尽管如此,我们也不能因此对其加以

收稿日期:2004-10-07

作者简介:李成(1979-),男,辽宁沈阳人,厦门大学经济学院博士生。

贬斥,相反,应该将其看作对那些从事国家鼓励产业的一种补偿或奖励。于是,良好的税收优惠政策本身必须具备相应的条件,它必须是在尽可能地减少税负不均的前提下,明确针对某些具体的行为来制定,范围不能过于宽泛,规定不能一成不变,应该适时地根据实际情况加以调整和变动。

(二) 隐性税收优惠的界定

税收优惠政策会造成不同纳税人的不同实际税负。由此引伸,税制中那些虽然没有以明确的税收优惠形式提出,而实际上却造成了不同纳税主体之间的税负不均的一系列税收政策法规,实际上对于某些纳税人的税收优惠就是对另一些纳税人的税收歧视。于是,本文将隐性税收优惠定义为:税制中引起不同纳税主体实际税负不公平的一系列政策。由此可见,隐性税收优惠是将税制中的一系列导致税负不公平的政策法规加以概念上的总括。其本质是税制中违背税收公平原则的不合理因素。具体地说,它包括两个方面:一是税法中没有规定,而在实际中却造成了不同纳税主体税收负担不公平的税收政策法规;二是税法中虽然明确规定,但是不能继续起到国家调节经济目的进而需要改革和完善的那些税收优惠政策法规。

二、我国增值税制中隐性税收优惠政策的分析

(一)“生产型”增值税——隐性税收优惠之一

“生产型”增值税是指企业购进的固定资产中所包含的进项税额不允许抵扣,从而使增值税的税基包括整个社会的生产总值(泰勒,1992)。表现资本密集程度不同企业间税负上的差异。从理论上定性分析,我们可以得到资本密集度高的企业较资本密集度低的企业实际税负偏高的结论。假定企业的增值税负为 T ,企业的产品平均销售价每单位为 P_1 ,企业购进的生产资料的平均成本每单位为 P_2 ,企业的产量为 Q_1 单位,企业的生产资料为 Q_2 单位,其中固定资产为 S 单位,企业的法定税率为 t_1 ,实际税率为 t_2 ,进项税额实际扣除率为 r ,企业的成本支出与销售收入的比值为 α ,固定资产成本与企业购进总成本的比值为 β 。

由上述,有:

$$\alpha = \frac{P_2 Q_2}{P_1 Q_1} \quad (1)$$

$$\beta = \frac{SP_2}{Q_2 P_2} = \frac{S}{Q_2} \quad (2)$$

$$r = \frac{P_2 Q_2 - P_2 S}{P_2 Q_2} \times t_1 = (1 - \beta) \times t_1 \quad (3)$$

$$T = P_1 Q_1 t_1 - P_2 Q_2 r \quad (4)$$

$$t_2 = \frac{T}{P_1 Q_1} = t_1 - \frac{P_2 Q_2}{P_1 Q_1} r = t_1 - \alpha \times (1 - \beta) \times t_1 \quad (5)$$

变形(5)式,有:

$$t_2 = (t_1 - \alpha t_1) + \alpha \beta t_1 \quad (6)$$

一般情况下,企业的生产成本和产出收入是由一定的技术条件制约的,因此短期内 α 可以看作是固定不变的,法定增值税率 t_1 也是固定的,那么随着 β 的增加,企业的实际税负率 t_2 也将增加,于是我们得出结论,生产型的增值税将导致固定资产成本占企业购进总成本比例较高的行业或企业的实际税率偏高。

目前,我国涉及增值税的产业包括:第二产业和第三产业中符合规定的批发零售业。利用上述结论,本文以2002年4个相关行业的基本建设投资额、更新改造投资额、基本建设中新增固定资产投资额以及更新改造新增固定资产投资额4项指标为参照,令:

$$\beta = \frac{\text{基本建设中新增固定资产投资额} + \text{更新改造新增固定资产投资额}}{\text{基本建设投资额} + \text{更新改造投资额}}$$

通过分行业的比较来考察我国生产型增值税的实际影响。本文在各类产业中选取的行业,共20类。

通过数据分析,我们可以得出,我国目前涉及增值税的行业的固定资产投资比例普遍偏高,均达到了70%以上。其中,采掘业最高,达到79%;制造业最次,也达到了71%。同时根据历年《中国统计年鉴》的统计数据,我们还可以看到,近年来各个行业的固定资产投资均在上升之中,固定资产占总投资的比例最低为47%,最高达到了99%。另外,与以往情况相比,我们还发现两大不同之处:一是批发零售业的固定资产投资比重大幅上升,最高的食品和烟草业达到了79%,最低的能源原材料和机械电子材料批发业也达到了71%;二是固定资产的投资比例不再是按照从基础行业向下游行业逐渐降低的规律出现,下游行业中的食品加工、饮料制造、印刷、文化体育用品等行业的投资比例均达到77%以上。

由此,我们可以得到下述结论:(1)与以往定性分析一致的是,目前我国涉及增值税行业的固定资产投资普遍较高,从而生产型的增值税必然大大加重相关企业的负担。(2)与以往分析不同的是,第三产业的增值税负担有逐渐增大的趋势,并逐渐与第二产业趋同。原因是第三产业中的批发零售业正在改善销售系统,从而带来了较高的固定资产投入。(3)近年来,下游行业,包括文教体育用品制造业、纺织业、食品加工业、印刷业及记录媒介的复制、饮料制造业、塑料制品业,食品制造业等产业的固定资产投资较高,有些已经超过了传统的工业行业,增值税税负不断加重。加重的原因主要来自于下游企业进行的固定资产更新换代。

生产型增值税在一定程度上阻碍了相关企业提高生产技术和降低生产成本的进程。

(二) 征管链条的中断——隐性税收优惠之二

增值税的特点之一就是通过大范围的征收形成相互连接的征管链条,从而保持相对的税收中性。如果征管链条不连续或出现中断,就会造成税负不公从而产生隐性税收优惠。具体分析如下:假设销项和进项税率均为17%,企业的购进成本和售价按100单位递增。具体分析见表1(具体分为(1)、(2)、(3)三种情况,没有标明小类的表示4种情况相同):

从表1看,在第(1)种情况中,不存在征管链条的中断,税收征收部门共征收到增值税17N,各个环节的税负水平均为17单位。在第(2)种情况中,从第2环节到第X环节免税,共有X-1个环节免税,所以税收征收部门的收入为 $17N-17X+17(X+1)=17N+17$,最初免税的企业由于进项税额不能抵扣,于是承担了税收征收部门多收的那部分税款。另外,从整个国家的最终收入结果来看,中断环节X的多少并不影响国家的总收入。在第(3)种情况中,与第二种情况不同之处在于,第X+1环节可以按照17%的抵扣率抵扣进项税额,这样税收征收部门的总收入为 $17N-17(X-1)$,观察X+1环节,不难看出国家减少的 $17(X-1)$ 税款和第二环节免税企业承担的税款17的和为 $17X$,恰好构成了X+1环节的可抵扣的进项税额。可见,税收征收部门和免税企业的税收损失成为了可以抵扣企业的隐性税收优惠。

通过上述分析,我们可以得出以下结论:(1)由于链条的中断以及在中断的最后或者某个环节可以进项抵扣,造成了税款向中断过程中的可以抵扣的环节转移,形成了隐性税收优惠;(2)中断的链条越多,税款的转移越多,隐性税收优惠越严重;(3)如果将增值额设为a,征税率为t,抵扣率设为r,有n个环节(假设为偶数),中断的环节为第X环节(X为偶数),最后税收收入为T,那么可得到更为一般的公式, $T=a/2[2t+t(n-x)(x+1+n)-r(n-x)(x+n-1)]$ 。

表1 增值税征管链条中断与增值税的负担差异

环节	进项税额			销项税额		可抵扣进项			应交税金		
	(1)	(2)	(3)	(1)	(2)(3)	(1)	(2)	(3)	(1)	(2)	(3)
1	0	0	0	17	17	0	0	0	17	17	17
2	17	17	17	34	0	17	0	0	17	0	0
3	34	0	0	51	0	34	0	0	17	0	0
...
X	$17(X-1)$	0	0	$17X$	0	$17(X-1)$	0	0	17	0	0
X+1	$17X$	0	$17X$	$17(X+1)$	$17(X+1)$	$17X$	0	$17X$	17	$17(X+1)$	17
X+2	$17(X+1)$	$17(X+1)$	$17(X+1)$	$17(X+2)$	$17(X+2)$	$17(X+1)$	$17(X+1)$	$17(X+1)$	17	17	17
...
N	$17(N-1)$	$17(N-1)$	$17(N-1)$	17N	17N	$17(N-1)$	$17(N-1)$	$17(N-1)$	17	17	17

在我国,由于增值税征收链条的中断所造成的隐性税收优惠问题主要有两个方面:一是有关增值税制中关于农业产品和废旧物资免税政策所造成的隐性优惠;二是增值税征收范围造成增值税和营业税的衔接链条中断而引起的隐性税收优惠。由于增值税和营业税的关系更为复杂,限于篇幅,这里仅分

析第一种情况。

《增值税暂行条例》规定,农业生产者销售自产的农产品,免征增值税。对饲料、农膜、化肥、农药生产企业的40余种产品免征增值税;对于批发和零售的种子、种苗、化肥、农药、农机,免征增值税。还有对于承担粮食收储任务的特定国有粮食企业销售粮食免征增值税。最后,税法规定,向国有粮食购销企业购进免税粮食可以按销售额的13%抵扣进项^②。

利用上述模型,免税的第一个环节出现在提供农业生产投入品的行业,即种子的供应、化肥农药的生产销售、农机农膜的生产和销售,最后得到抵扣的是粮食的零售单位,也就是向国有粮食购销企业购进免税粮食的企业。这样,我们不难得出结论,如果销售价格不变,那么将出现税收征收部门应收的税款和农业投入品生产企业的税收损失转移为粮食零售单位的进项税额抵扣。这样,由于抵扣链条的中断,加之粮价不能根据实际成本调整,本应减轻农民负担的政策却起到了相反的效果,由此造成了农民负担的日益加重。同样的分析完全可以用来分析如废旧物资以及营业税相关行业的隐性税收优惠的问题上。

(三)税率结构不合理——隐性税收优惠之三

理想的增值税制要求实行单一的比例税率,这是因为,第一,它不会使税收收入由于生产流通环节的多少而改变。第二,对纳税人的进项抵扣一视同仁,有利于公平竞争。第三,简单明了,从而减少征纳双方的成本。但是,现实的增值税制中,往往有两种情况:一是如上所述,对于免税环节的下一个环节采用较低的抵扣率,以减少国家的损失和税负的不公。第二种情况是,为了征管的便利,往往按照企业管理是否规范化以及企业的经营规模将纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。然而,由于税率结构的差异,使得原本为调节经济的税收制度对不同的纳税人造成了隐性的税收歧视。第一种情况上文已经分析。这里主要分析由于征收率和税率的差异造成一般纳税人和小规模纳税人之间的税负不公问题。

假定一般纳税人和小规模纳税人有相同的销售收入 a ,那么如果不存在隐性税收优惠,他们的实际税负应该相同;再假定一般纳税人可抵扣的购进成本为 b ,一般纳税人的税率和抵扣率为 t ,小规模纳税人的征收率为 r 。如果税负相同,那么有 $ar=(a-b)t$,经计算可以得出: $1-\frac{r}{t}=\frac{b}{a}$ 。当 $1-\frac{r}{t}<\frac{b}{a}$ 时,小规模纳税人的实际税负大于一般纳税人,一般纳税人享受了隐性税收优惠。当 $1-\frac{r}{t}>\frac{b}{a}$ 时,情况恰好相反,一般纳税人的税负较重。

将我国的实际情况代入上式(征收率使用6%),那么 $1-6\%/17\%=0.65$ 。这样,如果我国企业的可以抵扣的成本收入比小于0.65,那么一般纳

税人税负较重,如果大于0.65则是小规模纳税人税负较重。

根据我国的情况,增值税的征收范围主要在工业企业和批发零售业两个产业中。因此,通过考察它们不同的收入成本比可以推断我国工业及商业中存在的隐性税收歧视情况。2002年,我国全部国有及规模以上非国有工业企业的产品销售收入为109 485.77亿元,产品销售成本为90 243.76亿元(可以抵扣),以此计算,我国国有及规模以上非国有工业企业的成本收入比为0.82。2002年,我国限额以上批发零售贸易企业的商品销售收入总额为3 512.67亿元,商品销售成本为3 230.55亿元(可以抵扣),据此计算我国限额以上批发零售贸易企业的成本收入比为0.92。

从计算结果我们可以看出,0.82和0.92都远远大于0.65,可见无论在工业还是在商业,我国的小规模纳税人都承担着高于一般纳税人的税收负担。如果增值税的税率保持17%不变,要使两类纳税人的税收负担一致,工业的小规模纳税人的征收率应该降为3.06%左右,商业则应该降到1.36%左右。而我国税法规定,小规模纳税人销售货物或应税劳务的征收率为6%和4%两档,其中销售额在180万元以下的商业小规模纳税人适用4%的征收率。可见,我国实际执行的征收率大约是理论计算值的2倍多。

三、消除我国增值税制中隐性税收优惠的改革方案

(一)关于改革生产型增值税的方案

2004年9月14日,国家税务总局出台了关于东北地区增值税抵扣问题的《规定》^②。从行业范围上看,《规定》中包括了装备制造、石油化工业、冶金业、船舶制造业、汽车制造业、农产品加工业六大行业,基本上属于基础行业或者上游行业,而对下游行业中固定资产更新改造投资较大的产业没有给予同样的政策。当然,这样的规定是根据老工业基地的实际特点决定的,但是其直接的后果是,我们不能从试点中得到有关下游行业的相关信息或数据。因此,在进一步的试点中我们应该在行业的选择上逐渐地加以扩大。从地区范围来看,是东北三省加上计划单列市大连。基本属于集中试点,这种试点本身还带有明显的扶持的倾向。从全国的范围来看,难免造成其他地区企业税负相对提高的情况,因此,必须出台相应的规定,适当地限制东北地区试点企业抵扣资金的使用方向。从时间上来看,《规定》没有明确提出试点的终止时间,但是对可以抵扣的固定资产的购买时间给出了明确的规定,这样的做法是合理的。首先,对新增固定资产允许抵扣有利于核算和统计转型带来的实际效应,同时也能够减轻国家财政的负担。其次,对于终止时间确定,不宜明确提出。这样有利于防止企业产生预期,而将先期抵扣的资金挪作他用。合理的做法是,根据半年或季度的统计数据以及企业资金的使用去向和效果,综合考虑试点的终止时间。

综上所述,根据现行的改革方案,本文提出如下建议:(1)在现行试点行业的基础上,适当在中下游行业增加试点,但是不一定局限在东北地区,同时要考虑国家财政的承受能力。(2)严格地根据东北地区的试点数据,确定进一步试点的地区范围。(3)具体规定抵扣资金的使用方向,并加以统计,以便考察转型的实际效应。建议抵扣资金不允许直接冲减销售成本,而应该以较大比例用于机器设备的更新改造。(4)根据具体的数据,确定下一阶段的抵扣范围以及抵扣程度(抵扣率)。

(二)关于改革增值税链条中断问题的方案

现行增值税链条中断的产生主要是由于免税的相关规定和增值税征收范围的限定。关于征收范围的讨论主要存在于建筑业和交通运输业两大产业,与建筑业相关的还有关于不动产的出售和出租问题。从世界各国执行的实际情况来看,虽然有的国家将建筑业和不动产的出售和出租纳入到增值税的范围内,但是由于建筑行业的劳务提供方式多样,不宜做出统一规定;建筑企业规模不一,建筑工程往往实行分包转包,给纳税人的认定和税收的征管带来了较大的问题。因此,各国普遍没有实行同一般征税项目一样的规定。而对不动产的出售和出租往往实行一定条件下的免税,如德国、瑞典、希腊、比利时等。关于交通运输业,由于其初期固定资产的投入成本较高,在我国增值税还没有转型的情况下,如果将其纳入应税范围内则会大大加重其税收负担。另外,交通运输业具有劳务提供地不确定、企业经营规模较小的情况,即使征收增值税也要作为小规模纳税人处理,因此与实行营业税制度相比效果并不明显。因此,本文认为,增值税的扩围问题还需要周密考虑。在现阶段增值税制度尚不完善的情况下,不宜盲目进行。而现阶段急需进行的,就是关于农业相关产品免税问题的改革。解决这一现实问题的基本思路是:取消有关农业税收的减免政策,也就是将中断的链条衔接起来。但是,由于这种做法要求广大农民也要建立起相应的销项和进项抵扣制度,也就是要求农民有相应的购销核算能力及账目记载。这对于我国农民现阶段的情况来讲,显然是行不通的。从我国目前的实际情况来看,减轻农民负担的讨论普遍集中在“费改税”问题上,可以说这是减轻农民负担最直接的一个方面,但是减负的最终方式在于增收,现行增值税制度中存在的问题更多地是与农民增收联系在一起,如果不能真正地提高农产品收购价格,那么农民就必须承担由于现行增值税制度造成的额外负担,而粮食收购部门,进一步说是城市的居民则享受着由此造成的隐性税收优惠。因此,本文认为改革现行的粮食价格体制与农村税费改革是同等重要的问题,也是解决我国二元经济结构问题的突破口。

(三)关于税率结构问题——一般纳税人和小规模纳税人的改革方案

关于一般纳税人和小规模纳税人税负不均的问题,首先要从小规模纳税人的认定制度开始进行改革。按我国增值税暂行条例规定,年营业额在 100

万元以下或者 180 万元以下,但是不能够独立核算的企业不能够认定为一般纳税人^①。可现实中为了征管便利,往往只考察营业额一项因素,这就造成了小规模纳税人的比重过大,据统计,这一比重全国范围大体达到 80%。

因此,本文建议首先应该根据实际情况重新制定小规模纳税人的认定标准。建议将一般纳税人认定的首要标准确定为独立核算能力的考察上,营业额标准只作为其辅助条件。考虑到在进行重新认定的过程中一定会伴随税务机关工作量的大幅增加,因此建议由企业到税务机关指定的税务师事务所或会计师事务所进行独立核算能力的认证,合格的由专业事务所出具相关证明,以此为凭证办理一般纳税人认定手续。当然,其中不可避免会出现专业事务所和企业合谋作假的行为,因此税务机关还要对专业事务所出具的证明作一定程度的抽查,一旦发现违纪,要严加惩处。

其次是结合转型,调整小规模纳税人的征收率。具体做法是:在不改变增值税法定税率的情况下,对小规模纳税人的征收在原有的基础上减半征收;在提高增值税的法定税率为 24%^②的情况下,改小规模纳税人的征收率一律为 4%;如果按上文的公式计算,除商业企业外的小规模纳税人的征收率应该为 4.32%,商业企业应该为 1.92%,但是考虑到税率的统一性,故选用 4%,对于商业企业可以给予其他优惠政策加以调整或减半征收。

注释:

- ①参见:杨斌,《税收学》,科学出版社 2003 版,第 202,208,209,211,212 页。
 ②《东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定》的通知指出,辽宁、吉林、黑龙江、大连省(市)的装备制造业、石化工业、冶金业、船舶制造业、汽车制造业、农产品加工业范围的企业,2004 年 7 月 1 日以后新增的固定资产可以按照原税法的规定加以抵扣进项税。
 ③参见:杨斌,《税收学》,科学出版社 2003 版,第 200 页。
 ④参见:财政部税政司编,《流转税的改革与政策选择:2000 年商品和劳务税国际研讨会论文集》,这里是指在全国范围实行增值税转型后,为保证原有税收收入而将增值税法定税率调增为 24%。

参考文献:

- [1] 艾伦·K·泰勒. 增值税国际实践和问题[M]. 北京:中国财政经济出版社,1992.
 [2] 财政部税政司. 流转税的改革与政策选择:2000 年商品和劳务税国际研讨会论文集[M]. 北京:中国财政经济出版社,2002.
 [3] 陈炳瑞,任学群. 论增值税的效率原则[J]. 财贸经济,1995,(7).
 [4] 樊纲. 通货紧缩、有效将驾驭经济波动——当前中国宏观经济的若干特点的分析[J]. 经济研究,2003,(7).
 [5] 杨斌. 税收学[M]. 北京:科学出版社,2003.
 [6] 杨斌. 增值税制度设计及运行中若干重大问题的研究[J]. 财贸经济,1995,(12).
 [7] 余采,杨蓉. 税收优惠政策与操作[M]. 北京:中国审计出版社,1999.

Quantitative Analysis of the Implicit Tax Preference Policy in the VAT System

LI Cheng

(Xiamen University, Department of Public Finance, Xiamen 361005, China)

Abstract: Firstly, this paper theoretically sets forth the general definition and basic characters of the implicit tax preference which is one of the main causes resulting in the unfair tax burden. Secondly, data are used to analyse three implicit tax preferences in the VAT system and their effects. Finally, the detailed suggestions on the value-added tax reform are proposed in context of current situation.

Key words: implicit tax preference; production-type VAT; consumption-type VAT; VAT structure (责任编辑 李永权)

(上接第 24 页)

The Study of the Regional Risk Expansion Mechanism in Real Estate Markets

WANG Wei-an, HE Cong

(School of Economics, Zhejiang University, Hangzhou 310027, China)

Abstract: The paper focuses on the regional risks which are unique in the real estate markets, and discusses the mechanism how the risks of real estate are generated and transmitted from the inner structure of the real estate markets. A dual-market model is developed to analyze the expansion of regional risks which are due to trans-region investment to the enterprises in the real estate markets. And then, taking the real estate market in Lishui county, Zhejiang Province for example, we conduct a Chow's test to examine the model and get the conclusions that the regional risks expand to under-developed regions from developed ones by the trans-regional capital flow. Finally, relevant policy suggestions are provided.

Key words: real estate; regional risk; risk expansion mechanism; dual-market model; Chow's test (责任编辑 许波)