

□胡怡建

增值税制度改革、问题和对策

增值税是以商品生产流通和劳务服务各个环节的增值额为课税对象的一种流转税。中国于1979年起在部分地区试行增值税。1982年,财政部在总结各地试点基础上,制定了《增值税暂行办法》,并规定从1983年起,扩大到全国范围试行。当时,只设置了农业机具及其零配件、机器机械及其零配件、缝纫机、自行车、电风扇5个税目。并规定“扣额法”和“扣税法”两种计税方法。以后,在实施过程中不断扩大试行范围,把“扣额法”和“扣税法”统一改为“扣税法”,并允许按购入扣税法或实耗扣税法计算扣除税额。1993年,在11年的实践总结基础上,根据市场经济的改革发展要求,进行了以增值税为主体的新税制改革,从而建立起了新增增值税制度。

一、增值税制度改革

1993年12月13日,国务院发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》,并规定自1994年1月1日起施行。与此同时,1984年9月18日国务院发布的《中华人民共和国增值税条例(草案)》相应废止。同原有的增值税制度比较,新增增值税制度主要进行了以下4个方面的改革:

第一,扩大征税范围。原有的增值税仅在生产领域,选择部分工业品征税。因此,增值税的征收面较窄。由于征收面偏窄,故出现了同一企业既征增值税,又征产品税;同一产品在生产领域征增值税,在流通领域征营业税;甚至在同一生产领域,原材料生产征产品税,产品加工征增值税等问题,并由此引发出各种难以克服的矛盾。因此,这次增值税制改革,把征税范围由生产领域的部分工业品扩大到全部商品生产和流通领域,以及加工、修理修配劳务。使增值税能在商品生产、流通领域一贯彻到底。

第二,调整税率结构。原有的增值税税率档次比较多,从8%至45%分为12档。多税率档次主要因为原有增值税由产品税转换而来,在必须基本维持原有税负格局前提下改变征税形式,就不能不选择多税率档次结构。但多税率档次使增值税结构更为复杂,增加了征收管理的难度。这次增值税制改革,调整了税率结构,使多税率档次结构改为较为单一的税率结构,即将增值税税率分为17%的基本税率和13%的优惠税率两档。增值税税率结构调整不但简化了增值税税制,也有利于建立“中性”增值税制。

第三,改变价税关系。原有增值税实行价内税的计税办法,即税金包含在价格之中,价格由成本、利润、税金三要素组成,以包含增值税税金的价格为计税依据计算增值税,并以此为依据计算成本。价内税同计划价格有着较为密切的联系,但难以适应市场经济要求,也不利于成本核算和合理定价。这次增值税制改革,把价内计税改为价外计税,即税金依附于价格之外,价格由成本、利润二

要素组成,以不包含增值税税金的价格为计税依据计算增值税,并以此为依据计算成本。价外税同市场价格有着较为密切的联系,有利于适应市场经济要求,也有利于成本核算和合理定价。

第四,实行发票扣税。原有增值税制在计算进项税额时,实行购入扣税法和实耗扣税法两种方法。分别按计算期为生产增值税产品而购入允许扣除项目金额,或生产、销售实际消耗允许扣除项目金额为依据计算。购入扣税法和实耗扣税法不但计算复杂,而且在管理上缺乏制约,容易引起税收流失。这次增值税制改革,由计算扣税法改为发票扣税法,按生产或销售购入允许扣除项目发票注明已纳税额为依据,计算进项税额。发票扣税法既简化增值税计征管理,也在购销企业之间形成相互牵制,避免或减少税收流失。

中国增值税改革由于吸收了世界各国的成功经验和普遍做法,因此,形成了比较规范的增值税制度。同时,中国的增值税制度又是根据中国的客观实际而设计制定,因此,又具有自身的特点。这些特点可概括为:

第一,生产型增值税。增值税在确定增值额时,按固定资产是否允许扣除,如何扣除为依据可分为生产型、收入型和消费型三种类型。凡是在确定增值额时不允许扣除购入固定资产的称为“生产型”增值税;凡是在确定增值额时允许将购入的固定资产按折旧扣除的称为“收入型”增值税;凡是在确定增值额时允许将购入的固定资产一次性全部扣除的称为“消费型”增值税。我国实行“生产型”增值税。

第二,中性增值税。中国的增值税实行中性增值税制度,即对经济不干预或最少干预。主要体现在税基和税率两个方面。税基方面,实行在生产、流通领域多环节普遍征税,而不是选择性征税;税率方面,实行对所有商品和劳务较为单一税率,而不是多税率。因此,对经济干预较少。中性增值税的主要目标是运用间接税取得较为稳定的税收收入。而在税收对资源配置调节方面,主要运用消费税,以及通过消费税同增值税的合理配置来处理好中性增值税和非中性消费税关系。

第三,高税收负担率。中国增值税基本税率 17%,同世界上其他已实行增值税国家比较税率并不很高。但是,由于中国增值税征税面较宽,而扣税范围较窄,因此,增值税实际税负比较重。从而,形成以增值税为主体的间接税,以及以间接税为主体的中国税制构架体系。

二、增值税实施中的问题和改进措施

我国实行增值税改革后,基本解决了原有增值税和产品税重复征税、重叠征税、税率档次过多、计算方式不一、征收管理过于复杂等主要问题。但在新增增值税制实施过程中,也出现了一些新的情况和问题。为及时处理解决这些新出现的问题,进一步完善增值税制,我国政府也及时采取了积极有效的改进措施,这些问题和改进措施可概括如下:

第一,外商投资企业因实施新税制而增加税负的问题和改进措施。在新税制改革以前,外商投资企业从事生产经营活动所取得的产品销售和劳务服务收入,适用 1958 年 9 月 11 日由人大常委会原则通过的工商统一税。改征增值税、消费税和营业税以后,一些外商投资企业经销的商品税税负加重,而一些外商投资企业经销的商品税税负减轻,为使新税制改革不增加外商投资企业负担,国务院决定对 1993 年 12 月 31 日以前批准设立的外商投资企业,因改征增值税、消费税和营业税而增加的税负,在 5 年内予以退还。对于 1994 年起批准设立的外商投资企业,不享受上述退税政策。退税原则上年终一次性办理,对税负较多的也可以按季报退,年终清算。

第二,中外合作开发海上石油、天然气资源的增值税、资源税关系处理问题和改进措施。在新税制改革以前,中外合作从事海上石油、天然气开发所取得的产品销售收入,适用 1958 年 9 月 11 日由人大常委会原则通过的工商统一税。1994 年,实行新税制改革,对中外合作开发海上石油、天然

气资源改征增值税，并且，把中外合作开发海上石油、天然气资源纳入 1993 年 12 月 25 日国务院发布的新资源税条例。实行新税制改革后，明显地增加了从事石油、天然气开发的外商投资企业税收负担。为此，国务院决定对中外合作开发海上石油、天然气资源的增值税按 5% 征收率征收增值税，但不允许进项税额抵扣，并且不征资源税。使中外合作开发海上石油、天然气资源基本上维持在原有税负水平，妥善处理了中外合作开发海上石油、天然气资源的增值税和资源税关系。

第三，产品销售中发生的运输费用因征收营业税而发生的税负问题和改进措施。按新增增值税条例规定，运输费用属营业税征税范围，而不征增值税。因此，企业商品采购所发生的运输费用缴纳的营业税就不能作为进项税额抵扣，这使得商品成本中运输费用比重大的产品或企业，因运输费用缴纳的营业税在进项税额中不能抵扣，而在竞争中处于特别不利地位。为此，国务院决定对增值税一般纳税人支付的运输费用，准予按 10% 的扣除率计算进项税额。从而缓解了运输费用因纳营业税而不能作为进项税额抵扣的矛盾。

第四，小规模纳税人因不能开具增值税专用发票而引发的抵扣税问题和改进措施。按新增增值税条例规定，增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人两种，因考虑到小规模生产经营者一般规模比较小，财务核算管理制度又不太健全，难以按正常的增值税制度进行管理，因此，按比较简单的征收率方式进行管理，即按 6% 征收率征收。对小规模纳税人按征收率征税，虽然缓和了小规模纳税人的征收和管理问题，但也引起了小规模纳税人税负重于一般纳税人，以及小规模纳税人缴纳税额因不允许作为一般纳税人进项税额抵扣，而经营发生困难等问题。为此，国务院决定凡是能履行纳税义务的小规模纳税人，可由税务所为其代开增值税专用发票，小规模企业核算符合标准的，也可认定为一般纳税人。从而缓和了小规模纳税人的矛盾。

第五，特定行业的一般纳税人因改征增值税后税负大幅度上扬的问题和改进措施。对于从事建材、生物制品等产品的生产性企业，由于生产成本中外购材料比重较小，而增值比重较大，原有的产品税率又较低，由产品税改成增值税后，税率大幅度上扬，企业难以承受。为此，国务院决定，一般纳税人生产下列产品可按 6% 征收率的简易办法征收增值税。这些产品包括砂、土、石料；以砂、土、石料连续生产砖、瓦、石灰；墙体材料；生物制品。生产上述产品企业既可按一般纳税人办法纳税，也可按简易征收率办法纳税，但确定后 3 年内不得变更。

第六，零售企业增值税专用发票使用范围问题和改进措施。商业零售企业的商品销售一般是用于最终消费，而不是作为中间产品用于生产，因此，在一般情况下没有必要开具增值税专用发票作为其他企业的进项税额。但是，缴纳增值税的企业也可能从商业零售企业购入允许作为进项税额抵扣的商品，必须开具增值税专用发票，而新增增值税条例对商业零售企业开具增值税专用发票的范围也没有作出明确规定，因而，容易出现纳税上的混乱。为此，国务院对商业零售企业开具增值税专用发票作了严格规定，商业零售企业只能向购方为一般纳税人企业开具增值税专用发票。

第七，增值税减免税问题和改进措施。实行新增增值税制度以后，为促进公平税负，平等竞争，减少税收流失，堵塞税收漏洞，国家严格减免税规定，上收减免税权力，把增值税减免税权力集中到国务院。但由于新增增值税条例只对减免税作了原则规定，而没有作具体规定，因而给增值税减免税实施带来困难。为此，国务院规定：残疾人员个人提供加工、修理修配劳务免征增值税；国有粮店销售给军队粮油、返销农村粮油、饲料，部分化肥、农药，批发或零售种子、种苗、化肥、农药，电影拷贝，可在 1995 年前免征增值税；农产品减按 13% 税率征税。

第八，增值税专用发票的印制、使用、鉴别问题和改进措施。按新税法制度规定，增值税一般纳税人须使用增值税专用发票，作为进项税额的抵扣依据。因此，增值税专用发票的真实性也就成为增值税成功与否的关键。然而，我国在增值税实施过程中，由于印刷、使用、管理等方面原因，出现了

伪造、使用假发票,以逃避纳税义务的严重偷漏税问题。为此,国务院决定,在发票的印制上采用水印法,在管理上加强监督制约,在税务部门配备必要的识别检查设施,以堵塞增值税流失漏洞。

三、增值税有待进一步解决的问题

第一,虽然,我国在实施增值税制的过程中,注意及时克服解决新出现的问题和矛盾,但由于主客观方面的原因,也有一些已经发现的问题仍有待进一步妥善解决。新旧税制交接过程中的期初存货问题。在新旧税制交接过程中,如果企业从征收非增值税改为征收增值税,以及从实耗扣税法改为购入发票扣税法,都存在期初存货已征税款的税务处理问题。从税务理论上来讲,企业期初存货已征税款应作为进项税额予以抵扣;但从税务实践上来看,企业存货量广泛大,情况复杂,考虑到国家财政收入,又不能完全抵扣。为此,国务院规定,考虑到国家财政和企业两方面承受能力,应分批逐步实施解决。即分批将期初存货作为进项税额抵扣。这虽然部分解决了存货遗留问题,但没有解决全部问题。

第二,内外资企业出口退税方式不一的问题。按国际惯例,生产和经销增值税应税产品的企业产品出口,可按消费地纳税原则退还生产地已纳商品税。为鼓励产品出口,增强出口产品的国际竞争能力,我国对产品出口也给予享受退税和免税,其中,对内资企业给予享受出口退税,而外商投资企业给予享受出口免税。由于出口免税只是对出口生产销售本环节应纳增值税免予征税,而出口退税不但对出口生产销售本环节应纳增值税免予征税,而且允许退还以前环节已纳增值税。在出口退税上由于内资企业比外商投资企业享有较多优惠,因而,出口退税上的内外资企业税负不平衡矛盾仍然存在。

第三,单一税率引起产品之间税负不均的问题。我国增值税制改革的一项重要措施是由多税率档次改为较为单一税率,即实行 17% 的基本税率和 13% 的优惠税率。增值税单一税率的改革虽符合规范增值税制发展要求,但在实行受政府控制的计划价格和市场价格多种价格模式的价格管理体制下,由于计划价格原因而引起的产品利润差异无法运用增值税进行调节,因而采取消费税方式进行个别调节。但由于消费税征收范围较窄,税率档次较少,调节的力度和范围有限。因此,在现行税制下,由于价格原因引起的产品之间税负不均的矛盾难以克服,并将在较长时期内持续存在。

第四,增值税减免税和低税率优惠倾向问题。我国增值税制度虽然采取上收减免税权力,控制减免税优惠的政策措施,但还是根据我国的客观实际,对于特殊情况给予一定的减免税和低税率优惠。然而,我国增值税减免和低税率优惠主要还是体现在对农业扶植和特殊情况的困难照顾,而没有体现在产业政策上,特别是一些高附加值的高科技产业,税负不但没有减轻,反而加重,不利于我国产业政策的实施。因此,在一定时期内,根据国家产业政策,给予高科技产业低税率或减免税优惠也是必要的。