

对增值税转型几个主要问题的探讨

深圳市国税局 张立忠

摘要: 东北和中部地区扩大增值税抵扣范围试点为我国增值税转型工作迈出了探索的步伐。从东北地区试点情况看, 增值税转型对财政收入的影响完全在财力可承受范围之内, 增值税转型也不会带来投资过热。因此, 我国目前应积极推进增值税转型。

一、扩大增值税抵扣范围政策运行现状

根据《财政部、国家税务总局关于〈印发东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定〉的通知》(财税[2004]156 号)的规定, 自 2004 年 7 月 1 日起, 黑龙江、吉林、辽宁省及大连市从事装备制造业、石油化工业、冶金业、船舶制造业、汽车制造业、农产品加工业产品生产为主的增值税一般纳税人, 购进固定资产的进项税额准予从销项税额中抵扣。东北地区扩大增值税抵扣范围政策试点的正式开展, 标志着我国增值税由生产型转向消费型的工作拉开序幕。

截止 2006 年底, 在两年半的时间里, 东北试点地区的试点企业新增固定资产增值税进项税额 121.9 亿元, 共抵扣增值税 90.62 亿元。

在东北试点基础上, 自 2007 年 7 月 1 日起, 国家在中部地区六省的 26 个老工业基地城市的 8 个行业中进行扩大增值税抵扣范围的试点。中部地区的试点主要有两个特点, 一是统一了东北地区和中部地区的管理做法, 明确了各项管理要求和具体的操作规程; 二是根据中部地区的实际情况, 将采掘业纳入这次试点的范围。

在东北和中部地区的试点, 为我国的增值税转型工作, 迈出具有里程碑意义的重要一步, 为全国推行测算数据, 完善管理办法, 积累了宝贵的经验; 支持了东北和中部地区老工业基地振兴和资源城市转型; 积极推进了国有经济战略调整, 有助于加快发展新兴产业、建设具有自主创新能力的现代装备制造业基地和高技术产业基地。

但是, 我们也看到, 在东北和中部地区实行的试点, 也存在一些不足。一是实施的地区范围仅限东北地区和中部部分城市, 而不是全国范围内普遍推行, 使这项改革变为部分地区的“优惠政策”。二是这种优惠措施也只是在这些地区的部分行业推行。三是仅仅限定为“新增”的机器设备, 而非完全的资本性货物, 对既有机器设备的已缴税金不予扣除。四是纳税人当年准予抵扣的固定资产进项税额不得超过当年新增增值税税额; 当年没有新增增值税税额或新增增值税税额不足抵扣的, 未抵扣的进项税额留待以后年度抵扣; 纳税人有欠缴增值税的, 先抵顶欠税。五是采用先征后退的做法, 先由企业按规定缴税, 在按新增增值税向主管税务机关申报, 经批准后, 才给予退税, 这样不但大大增加了征纳双方的工作量, 也挤占了企业的资金, 增加了利息负担。

这种在局部地区、部分行业实施的扩大抵扣范围试点，将统一的增值税制度改革，作为一种区域性和行业性的税收优惠政策，是和增值税制度的一些内在要求和基本原则不一致的，还不是一种规范的增值税转型。这就造成了新的地区间，行业间的税负不平衡。而且事实证明，制度不规范，必将给税收管理带来困难。在利益驱使下，东北以及中部 26 个城市以外地区和未纳入转型范围的其他企业，会利用政策将不得抵扣的固定资产进项税转移到纳入转型的企业抵扣。目前，国税部门没有更有效的手段进行监管，只能通过人工进行实地核实，确认允许抵扣的固定资产进项税，无形中增加税收征管的难度和增加了税收成本。

二、增值税转型必要性及应遵循的几个原则

（一）增值税转型的必要性

1. 增值税转型是完善现行增值税制度的内在要求。从增值税设置的税制原理角度讲，增值税只对产品的增加值征税，税款附加在价格之外由消费者负担的机制表明，增值税实际上是对最终消费者征收，并不对生产者和销售者征税。因此生产资本不属于增值税征收范围。但是，生产型增值税不允许抵扣固定资产进项所含的增值税税额，使企业购进的固定资产所含税金，只能转移到产品成本，从而在产品销售时重复征了一道增值税，导致税上加税。因此，生产型增值税存在重复征税问题。消费型增值税解决了这个问题。

2. 增值税转型是建设创新型国家的迫切需要。从实践角度讲，现行生产型增值税与消费型增值税相比，抵扣链条中断，税款抵扣不彻底，加重了投资税负，不利于提高企业扩大投资，特别是技术改造投资的积极性。这对于实现改造我国传统经济结构、提升经济发展空间，转变经济增长模式的战略目标，建设创新型国家，显然是不利的。

3. 增值税转型是支持民族工业做大做强的重要制度支撑。我国加入 WTO 后，民族工业面临更为深刻的国际竞争，稳定国内市场、开拓国际市场的压力更大，实施国内企业“走出去”战略，营造广阔的国际生存空间，也需要我们创造更为公平合理的税制环境。但由于产品成本中含有未抵扣完的增值税，在这个意义上，民族产品税负较国外产品偏高，从而在一定程度上影响了民族工业的发展和积极参与国际竞争。

4. 实施规范的增值税转型是堵塞税收征管漏洞的必然要求。增值税的中性原则就是通过对各行各业普遍征收、规范管理体现出来的，单独在部分地区或部分行业扩大增值税扣除范围的政策，实际上割裂了增值税的内在联系，影响地区间和行业间正常的经贸交往，扭曲了市场经济，也容易形成税收征管漏洞，严重影响增值税制的平稳运行。因此，目前的这项政策不宜长期作为地区或行业优惠政策，应当加快推进步伐，争取尽早在全国范围内实施规范的全面的增值税转型。

（二）增值税转型应遵循的原则

首先是中性原则。即增值税制度应对生产经营者的组织和决策经营活动造成的“扭曲”最小，对消费者的消费选择产生的“扭曲”最小。要使增值税税制符合“中性原则”。

第二是目标原则。增值税既然是间接税，最终应该是对最终消费者的征税，而不应该

对生产者和销售者征税，在生产环节和销售环节征收的增值税，其税收负担应该是可以全部转嫁出去的。

第三是简化原则。合理的增值税税制应该是政策明了，便于纳税人的理解、操作和税务机关的检查。

第四是成本原则。合理的增值税的管理成本应该是在堵塞各种征管漏洞的前提下尽可能的低。

第五是便利原则。增值税要便于税务机关的征管和纳税人的缴纳。

第六是收入原则。增值税的征收应该能够给国家带来稳定的财政收入，而且具有相应的收入弹性，也就是说规范的增值税制度使税收收入的增加随着经济的增长而相应增加。

三、全面推进增值税转型的可行性

全面推行增值税转型是否可行，主要考虑两个方面的问题：一是考察国家财政的负担能力是否足以消化实施增值税转型带来的财政减收压力。二是考察纳税人选择行为是否理性地对待转型，会否诱发或加重盲目投资的势头。

（一）增值税转型对财政收入影响的分析

据统计，从 2004 年到 2006 年底，东北三省八大行业增加抵扣的税款只有 90.62 亿元，平均每年多抵扣不过 40 亿元。这和有的部门在 2004 年测算的，将对东北三省收入影响 200-300 亿元的数据相差甚远。而且，在这 90.62 亿元中，还有一部分是实行全额抵扣（部分企业在年底前，经请示总局同意，可以不实行增额抵扣）。根据国家税务总局流转税司 2005 年的测算，全国机器设备投资全面实施扩大抵扣范围，对增值税收入的影响大约为 500 亿元。东北三省的增值税收入约占全国十分之一，以这个数字匡算，实行增值税转型全国范围内减收的增值税大约也只是 400-500 亿元之间。以投资规模按 20% 的速度递增计算，如果在 2008 年全面实行消费型增值税，减少的税收大约为 700-800 亿元之间。我们认为，就当前财政税收收入的增长状况而言，这是完全可以承受的。

十多年来，我国税收收入一直保持高速增长，年平均增速均在 20% 以上，超过同期的 GDP 增长 10% 左右的一倍。最近几年，税收收入增长速度有进一步加快的趋势，连续突破 2 万亿元、3 万亿元大关。全国税务系统组织的税收收入 2003 年达 20450 亿元，2004 年 25718 亿元，2005 年 30866 亿元，2006 年 37636 亿元。今年上半年，已完成税收收入 24947 亿元，其中，国内增值税收入 7799 亿元，增长 20.9%；国内消费税、营业税、内外企业所得税和个人所得税增长速度也从 18.8% 到 36.4% 不等。最为引人注目的是，上半年证券交易印花税收入 624 亿元，增长 767%，在上调证券交易印花税税率的 6 月份当月完成收入 318 亿元，增长 296 亿元，其中税率调整增加近 200 亿元。根据这个趋势，预期全年增值税将增收 2600 亿元以上，尤其是今年股市火爆，国家又调整了股票交易印花税税率，如以 6 月份的数据计算，全年股票交易印花税将增收 1500 亿元以上，因此预计全国税收收入将增收 8000 亿元以上。

此外，还必须考虑到目前社会关注的压力。近几年来，我国税收增速均超过国内GDP增长的一倍以上。整个舆论界包括一些著名的经济学家都在讨论税负过重的问题，减轻税负的压力越来越大。最近几年，我国更被一些国外媒体评为税收痛苦指数最高的国家之一。虽然税务机关总是从税收占GDP的比重还只有20%左右来解释税收负担还不算重，但税收增长超过20%则是不争的事实。而且，还有两个因素要考虑：一是目前仍有增收的潜力。近一、二年，由于收入增长过猛，有些地区还有“留一手”的情况，增值税转型的出台，可以促使这种“留一手”现象有所减少；二是改革不能只算“减法”不算“加法”，表面上收入减少700-800亿元，但是其中一部分又转化为企业所得税，同时通过企业增加投入，增加了装备行业及相关行业的税收。因此，从总体看，从一个相对较长的时间看，兼顾到减收增收因素，我们认为全面实行增值税转型，完全在财政承受的范围之内。

（二）关于对投资影响的分析

增值税转型最直接的影响就是投资，它对企业投资决策有一定的激励作用。主要表现为：第一，允许企业将固定资产中所含的增值税款作为进项税额抵扣，减轻了企业固定资产投资的负担。第二，企业在投资当年所交的增值税减少，也对企业的现金流产生积极的影响。因此，消费型增值税的实施，对企业投资具有刺激作用。

但实践表明，增值税转型对投资的影响是有限的。增值税转型后企业税负的降低只是其决定投资流向时考虑的因素之一，而不是决定因素。企业投资与否并不是取决于机器设备是否便宜，而是取决于投资的边际效益。事实证明，即使在进行增值税扩大扣除范围的地区也并未出现投资规模异常增长的现象，有的还比全国平均数低。如2004年，黑龙江省全社会固定资产投资完成1515亿元，比上年增长22.1%，同比增长速度低于全国平均增长速度3.7个百分点。2005年上半年，全省城镇固定资产投资完成351.1亿元，同比增长20.4%，仍低于全国平均增长率5个百分点。极而言之，即使这700-800亿元全国用于固定资产投资（实际上这是绝对不可能的）影响又有多大呢？今年上半年全社会固定资产投资54167亿元，折算成全年的投资额达11万亿元，而800亿元仅占全年投资额的0.7%，与上半年增长的25.9%相比，简直可以忽略不计的。

更为重要的是，数据以及各国的经验告诉我们，在市场经济条件下，企业的投资行为主要取决于商品的市场供求、投资回收期、预期的利润等关键性因素，即商品有无销路、企业是否有可能盈利以及盈利的多少。企业不可能冲着增值税转型的一点“优惠”，违背市场规律而盲目进行投资。因为投资失误所带来的损失风险，远比获得增值税的抵扣额要大得多。一个理性的投资者，绝不会因增值税转型这点“好处”而一哄而上。企业的投资决策是一个复杂的理性过程，增值税转型对企业投资的促进作用在很大程度上是长期的“利好”因素。那种认为增值税转型可能会带来投资的即期猛增、经济过热的看法是没有根据的，是一种“杞人忧天”的想法。因此，以防止投资过热、通货膨胀为由而放缓增值税转型改革的观点同样也是站不住脚的。

综上所述，全面实行增值税转型不但十分必要，而且完全可行。这个转型必须是不打折

扣的转型，即实行全国统一的，规范的，不搞增量抵扣，真正意义上消费税型增值税。