

我国目前的增值税征收范围不宜扩大

——增值税征收范围的国际实践考察与思考

●童锦治

自1954年法国率先实行增值税以来,世界上已有100多个国家和地区实行了此税。由于每个主权国家都是根据本国国情来选择合适的增值税制度,包括增值税的推行范围,因此,从表面上看,各国增值税的征收范围似乎是千差万别的,但仔细研究,不难发现,在各国增值税征收范围的实践中,具有某些规律性的东西。本文试图通过对增值税征收范围国际实践的总结,对目前我国增值税征收范围的调整提出一点建议。

增值税征收范围国际实践的总结

(一)从世界增值税征收范围的实践看,增值税征收范围的大小与一国的经济、税收管理水平等有密切联系

从目前世界各国增值税的征收范围看,不外乎有三种类型:大范围的增值税、中范围的增值税以及小范围的增值税,前者以欧

洲国家为代表,征收范围涉及农业、工业、批发、零售以及劳务等国民经济诸领域;中者以部分亚洲国家为代表,征收范围包括工业、批发与零售等商品制造与流通领域;后者以非洲国家为代表,征收范围仅局限于制造业。形成这种分布决不是一种偶然巧合,也不是政府的一种主观决断,而是由一个国家的经济发展水平以及税收征管水平所决定的。具体地,一个国家的经济发展水平越高,商品流通与劳务服务越活跃,税收管理水平越高,增值税的征收范围就越广(如欧洲国家),否则,就越窄(如非洲国家)。究其原因,可以从增值税的目的及其征管条件要求两方面来分析。众所周知,增值税是对商品或劳务流通中的增值流转额课征的一种流转税,它是作为多环节全额征收的周转税的对立面出现的,目的在于解决后者对商品或劳务的重复课税,以保障商品和劳务的自由流动。但是,由于增值税所采取以发票为基础的、环环相扣的

税款抵扣制的征收制度,使得增值税较之周转税对征管条件提出了更高的要求,当一个国家的税收征管条件较薄弱时,增值税是很难扩大面积推广的。因此,增值税征收范围的确定实际上受制于两个因素,一是商品流通与劳务服务领域对避免双重征税的流转税制的要求,二是增值税的征管条件。当一个国家的经济越发达时,其专业化程度就越高,商品流通、劳务服务与产品生产的联系就越密切,在商品和流通领域实行全值流转税所带来的重复征税的矛盾就越突出,推行使“商品和劳务自由流动不受阻碍的流通税法规”^①,即实行大范围的增值税就越有必要;而且,经济越发达,实行增值税所必须的社会环境和税收管理条件也就越具备。反之,当一个国家的经济欠发达时,其产品生产的专业化程度相对较低,商品流通、劳务服务与产品生产的联系相对较小,在商品和流通领域实行全值流转税对经济发展产生的不利影响相对较小,实行大

范围的增值税就显得不那么迫切;况且,在经济欠发达的国家或地区,由于税收征管条件较为薄弱,增值税也是很难大面积推行的。

(二)从增值税发展历史考察,增值税征收范围的扩大是一个渐进的过程

从增值税产生与发展的历史过程看,最早进行增值税实践的是法国,丹麦位置其后。由于没有前人的实践经验可供借鉴,这两个国家在其国内推行增值税时,均持谨慎态度。1954年,作为国内税收改革的一部分,法国对价值增加部分征收了流转税,即增值税。但是,这个增值税最初并不是一个全面的流转税,因为它仅适用于那些制造商和批发商从事的交易,因而排除了一些重要的生产部门和分配部门。零售商和提供劳务的小企业主不实行增值税。直至1968年,增值税才逐步扩大到商业零售、各种服务业、农业以及自由职业者,其间已经历了14年的时间。再看丹麦:丹麦是第二个实行增值税的国家。1967年,丹麦以增值税取代了以前在批发环节征收的营业税,但此时的增值税仅对商品和少部分劳务征收。直至1978年起,丹麦才把增值税的征收范围扩大到所有的商品和大部分劳务,而这时,距增值税开始实行也有了11年的时间了。事实上,当欧洲经济共同体理事会决定把增值税推向全体

欧共同体国家时,所持的也是这种谨慎的态度。在1967年4月11日发布的“欧洲经济共同体理事会关于成员国协调流转税立法的第一号指令”中,它建议欧共同体国家局部、分阶段地实行增值税:“鉴于在零售环节实行这种税制可能在一些成员国会遇到一些实际的和政治方面的困难;因此,在经事前协商,应允许成员国将这种税制只推行批发贸易(包括批发环节),并允许在零售或零售前的一个环节另外实行合适的补充税;鉴于有必要分阶段实施这种税制,因为流通税的协商会导致成员国税制结构的大幅度改变,并将对预算、经济和社会领域产生一定的影响;”^②。直到1977年,随着欧共同体国家经济一体化趋势的不断增强,欧共同体各国经济的不断发展、增值税征管条件的不断成熟以及增值税管理措施的不断完善,欧洲经济共同体理事会关于成员国立法协调营业税的第六号指令,也才一改一号指令中所采取的谨慎态度,建议实行包括劳务在内的大范围的增值税。在指令的第二章第二条中规定:“下列各项应缴纳增值税:1.纳税人为了取得报酬,在国家征税区域内实现的商品销售和提供服务。2.商品进口”^③。因此,无论是最早实行增值税的法国或丹麦,还是欧共同体,其对增值税的推广都是持谨慎的态度,从局部范围开始,然后才逐步扩大到全范围。

(三)从增值税现状考察,增值税征收范围存在一定的禁区

从理论上讲,理想的增值税应该是普遍征收的,但是,由于某些行业、货物和劳务的特殊性和复杂性,使得这些行业尽管在理论上存在着征收增值税的可能性,但在实际操作中,由于高昂的征税成本以及由于征税而产生的一些更为复杂的问题:使得政府不得不放弃对他们的征税。因此,无论增值税征收范围如何扩大,始终存在一些政府无法或不愿涉及的领域,由此形成了增值税征收上的禁区。著名的增值税专家爱伦·泰特在《增值税国际实践和问题》一书中把他们归纳为8种“难以征收的货物和劳务”,他们是:建筑业、租赁和代理业、金融服务业、境外提供劳务、拍卖商和二手货、手艺人、赌博和抽彩、赛马等。事实上,从目前推行增值税的国家看,既使是在已实现全面征收增值税的欧盟国家,也存在增值税的免税区域,如,法国对大部分的金融交易活动,德国对不动产、金融交易、运输和交通等均实施了免税。由此看来,既使是在普遍征收的增值税制度下,仍需对部分行业或商品免税。

对我国增值税征收范围调整的思考

反观我国现行增值税的征收范围,由于有限全面型增值税存

在的重复征税和征管等方面的问题,扩大增值税征收范围的呼声越来越高,并基本上形成一种分步调整的共识,即,目前应先先将矛盾最突出的交通运输业、建筑业纳入增值税征收范围,以后逐步扩大到广告、租赁、仓储、代理等行业,最终取消营业税,实行全范围的增值税。应该说,这种意见代表了增值税征收范围调整的一种趋势。但是,鉴于上述增值税征收范围的国际实践经验,基于我国的实际,笔者认为,增值税征收范围的调整是一个复杂的系统工程,必须审慎进行:首先,就目前我国的经济水平以及第三产业在整个国民经济的比重看,暂不宜实行全面型的增值税,也就是说,暂不宜把增值税扩大到整个劳务领域;其次,必须以渐进的方式逐步扩大增值税的征收范围,而不宜采取一步到位的激进的改革方式;最后,即使实行全范围的增值税,也应适当保留增值税的免税区域,如对金融业,可采取免税或征收金融活动营业税的方式来实现对金融业的流转税征收。

从目前我国的情况看,增值税的征收范围要扩大,最迫切的,必须解决如下三个基本问题:

一是财政分配体制问题。我国现行的财政分配体制是建立于1994年的分税制财政体制之上的,中央税、中央地方共享税、地方税共同构建了这一体制的三大基石。但是,从目前的情况看,在

三大基石中,地方税这一基石是较为脆弱和不完善的,个人所得税征收困难重重,遗产赠予税、财产赠予税等多种税的改革远未到位,地方税仅靠营业税起单脚支撑作用。在这种情况下,扩大增值税征收范围,意味着营业税征收范围和税基的缩小,从而营业税税收收入的减少,这就会给本不完善和稳定的地方税体系造成很大的冲击,地方税体系会因此失去支撑,分税制财政体制也会受到影响。因此,除非同时进行分税制的改革,重新划分中央地方的收入范围和收入比例,否则,扩大增值税征收范围的改革是难以进行的。从客观上看,也可能是无法进行的,它会因为损害了地方政府的利益而遭受地方政府的抵制。

二是增值税的类型问题。目前,我国实行的是生产型的增值税,允许抵扣税款的范围仅限于外购的原材料、燃料、低值易耗品等有形动产上,而外购的固定资产、无形资产及大多数劳务所含税款是不允许抵扣的。因此,如果不考虑增值税的转型而贸然扩大征收范围,对一些行业来说,可能会引起税负的急剧增加;而对另一些行业来说,由营业税改征增值税可能是毫无意义的。在此,我们以目前转型呼声最高的交通运输业和建筑业为例进行分析。先看交通运输业:交通运输业是资本有机构成较高的行业之一,在

其总支出中,资本性支出所占比重较高,而非资本性支出比重较低。在现行增值税没有转型的情况下,若改征增值税,因可做进项抵扣的数额较小,其税负必将大大提高。据浙江省对131户交通运输企业的调查,1996年,其不含税营业收入为31.49亿元,而其外购材料、燃料及低值易耗品、水电费及加工修理修配费的金额只有9.96亿元,仅占营业收入的31.6%。如改征增值税按17%的税率征税,那么其应纳税额为3.66亿元,税收负担率高达11.6%,即使按13%的税率征收,税收负担率也将达到8.9%。^④因此,在当前交通运输业经营不景气的情况下,不宜对其改征生产型增值税,否则,这么高的税收负担将使企业难以承受。再看建筑业:建筑业是国民经济的一个特殊行业,其产品既可作为生产资料,又可用作消费资料。当它作为消费资料时,由于其处于产品流通交换环节的终端,不实行增值税也不会对增值税的链条机制构成破坏;而当它作为生产资料时,在生产型增值税下,其所含的税款在购买方照样得不到抵扣。因此,在生产型增值税下,建筑业改征增值税的意义并不大。倒是从税收行政效率的角度看,实行营业税更有利于税款的征收。

三是从税收征管能力看。我国大部分的第三产业处于初始发展阶段,数量大,规模小,布局分

散,对其改征增值税,若按一般纳税人规范的征税方法征税,依现行的税收管理水平,显然是无法胜任的;而若按小规模纳税人的简易征收办法征税,倒不如维持现行的营业税征收方法,更简便、更易于操作。

因此,从增值税征收范围的国际经验考察,再看我国的实际,增值税征收范围的扩大必须审慎进行。从目前的情况看,即使仅是把增值税征收范围扩大到交通运输业和建筑业,也必须首先解决好上述三个基本问题。在现行财政体制未作调整,增值税类型未作转换,税收征管水平未得到提高的情况下,增值税的征收范围是不宜扩大的。

注释:

①《欧洲经济共同体理事会关于成员国协调流转税立法的第一号指令》,转引自:《各国增值税》(上册),中国财政经济出版社,1987年版。

②同上。

③《欧洲经济共同体理事会关于成员国立法协调营业税(共同增值税制统一计税基础)的第六号指令》,转引自:《各国增值税》(上册),中国财政经济出版社,1987年版。

④姚稼强、崔光营:“增值税扩大征收范围问题的思考”《税务研究》1998.7

作者单位:厦门大学财金系

(上接第1页)下,无异于按下葫芦浮起瓢——预算内的财政支出规模减少了,游离于预算之外的政府支出规模增加了。以政府支出口径计算的总规模并未因此减少,整个政府支出的增长速度不可能因此而降低。所以,必须在调整财政支出结构的同时相应调整政府的职能范围,从两者的联动中探寻走出财政困境的通道。

又如,调整支出结构固然可以多少缓解因财政收入占GDP比重持续偏低、财政收入严重“缺位”而造成的财政收支之间的矛盾,但不能由此认定支出规模应当向收入规模看齐,或者,按照收入的规模来安排支出的规模。恰恰相反,中国财政收入份额的下降,本来就是作为整个社会资源配置机制变革过程中的一种不正常的变化而出现的。这种变化或变化之后的格局,既不代表适当的财政收入规模或适当的财政收入机制,那么,对财政收入一方进行相应的调整,自然也属于于改革议程之列。

还如,中国的财政困难固然是在市场化改革的进程中发生的,但从根本上说来,它既非改革的成本,又不是市场经济的必然产物。真正的症结在于,财政运行机制的调整未能同整体经济体制的变革衔接、配套。所以,作为财政运行机制一个组成部分的支出一方的调整,并不能解决财政困难问题的全部。只有着眼于

整个财政运行机制的调整,并将支出结构的调整纳入整个财政运行机制的调整框架,才是中国财政的希望之所在。

事情一旦走到这一步,人们已经不再满足于零敲碎打型的局部调整,按照市场经济的要求,以全新的思路和理念对整个财政运行机制作脱胎换骨式的变革,便成为中国财政改革与发展的新的目标。于是,人们的着眼点开始转到构建与市场经济体制相适应的财政运行机制上来。为标识这样一种财政运行机制模式同传统经济体制下的所谓“生产建设财政”模式的不同,人们沿用了“公共财政”的概念并赋予其与市场经济体制相适应的中国财政运行机制的特殊意义(高培勇,2000)。

正是在这样一种背景下,1998年末的全国财政工作会议提出了构建公共财政基本框架的奋斗目标。从那以后,公共财政的概念及其框架,便不仅仅是人们走出持续多年财政困境希望的寄托,而且,作为中国财政改革与发展目标的明确定位,正式纳入了政府的工作议程。