

度,提高其在社会经济生活和公民心目中的地位

3 完善增值税的征管范围和征管方法。现行增值税的征税范围尚不适应“以票管税”的整体思路,实际操作中出现不少矛盾。随着地方税体系的健全及其收入的稳定增长,可逐步将运输业和服务业从营业税征管范围中划出来纳入增值税范围,规范现行的抵扣制度,形成一个完整的“链式”运转结构。当前,要特别注意在增值税的征、管、查方面下功夫,以弥补税制存在的一些不足之处。在征管改革的过程中,要把专用发票管理做为重点攻关课题,用现代化的监控手段,最大限度地减少并杜绝利用专用发票偷税、逃税、骗取出口退税。

4 加快我国税收立法进程。不仅要抓紧一些“暂行条例”(特别是增值税、消费税、营业税)的正式立法,而且有必要尽快制订税收基本法,解决各单项法律或法规之间互不衔接甚至相互矛盾的问题,规范税收法律关系,建立正常的征纳法律秩序;规范中央和地方以及立法、执法、司法等国家机构之间的税收关系,防止地方保护主义,纠正目前地方税务

部门承担征收大量不规范基金、费用的现状,维护税制的严肃性

5 花大力气搞好分税制体制下的国、地税关系。“团结兴税,内耗俱伤”,这是处理好国、地税关系最基本的道理。第一,国、地税之间要建立工作联系制度,定期召开两局领导共同参加的办公会,坦诚相见,交流看法,解决问题,达到共识;第二,要促使地方政府提高对国税工作的重视程度,从根本上纠正国税是把地方创造的收入收给中央的错误观念,减少国税开展工作的难度;第三,国家税务总局作为双重机构的领导者,要发挥均衡带动“左右手”的职能,以减少国、地税之间的摩擦,降低税收成本。对税务代理的推进,税务学会等群众团体的设立及日常税务征管交叉等敏感问题都要作出公正、合理、明确的规定。

6 积极稳妥地推进税收征管改革。分税制在执行中出现的某些矛盾,很大程度上是征收管理滞后造成的,因此,积极稳妥地推进征管改革也是完善新税制的重要举措。

作者单位:江苏省扬州市国税局

(责任编辑:程雪松)

论税收的中性原则与增值税制的完善

□胡玉明

在我国 1994 年的税制改革中,明确地提出了要体现公平、中性、透明和普遍的原则,由于增值税改革是这次税制改革的重点之一,而增值税的改革目标是按照国际惯例,在我国建立一个比较完整、规范的增值税课税机制。这样,我国税收理论和实务界开始关注税收的中性原则问题,并对此进行广泛的讨论。然而,仁者见仁,智者见智,目前远未达成共识。本文试图对此进行讨论,并以

此为基础对如何完善增值税制提出一点粗浅的看法。

一、应该辩证地理解税收的中性原则与税收的宏观调控功能

税收的中性原则 (Principle of Neutrality) 在西方市场经济国家中广为运用,并且被许多国家的宏观决策者奉为圭臬。尽管如此,经济理论界对于税收的中性原则却从没有达成共识。其最初的含义是从经济学的立场出

发,认为国家在课征各种税收时,除了使人民负担税收之外,不能再有其它的额外负担或者经济损失。由此,主张一个理想的税收制度应该使税收之外的额外负担减少到最小程度,使税收不致于影响个人的生产与消费决策,从而不致于扭曲经济资源的合理配置。以后,随着均衡分析方法和无差异曲线在经济学分析中的广泛应用和社会经济的发展,税收的中性原则广义化,其含义已不再局限于个人不该因税收而遭到额外的损失,而是扩展到税收对一切经济活动的影响程度。例如,对劳动、储蓄和资本形成的影响等。于是,税收的中性原则便扩大为:应该使税收对各种经济活动所发生的影响减少到最低限度。实质上,就是要抑制税收政策对自由经济的调节和影响。就这点而言,税收的中性原则与亚当·斯密在其《国民财富的性质和原因的研究》中所强调的“一只看不见的手”的作用基本相通。

如果上述结论成立,那么,税收的中性原则与税收的宏观调控功能似乎就成了不可兼得的“鱼和熊掌”。如果强调税收的中性原则,就不能强调税收的宏观调控功能,反之,如果强调税收的宏观调控功能,税收的中性原则就得不到保证。我认为对此问题应从税制结构体系的角度给以辩证理解。

(一)税收的中性原则是我国税制建设的指导思想,但不能普遍化和绝对化

税收的中性原则是我国社会主义税制建设的指导思想和最终目标,就目前来说,我们不宜将它普遍化和绝对化,不能要求所有的税种都是中性的。因为不同税种,其中性化程度不同。就我国而言,税收目前还是国家所掌握的调节经济活动的有效经济杠杆之一,在我国社会主义市场经济体制刚刚建立,市场机制尚未完善的情况下,我们还要强调税收的宏观调控功能。例如各种行为税就是国家为了贯彻某种政策,对某种行为进行调节和管理而设置的税种,这显然是非中性化的。

之所以如此,是因为税收的中性原则,如前所述,导源于经济学中的“均衡分析”,而“均衡分析”假设市场完全由“一只看不见的手”来自由调节,形成“均衡价格”的经济秩序是完美无缺的。然而,纵观现实世界的经济运行机制,“均衡分析”所赖以生存的,由“一只看不见的手”来自由调节的、完美无缺的纯市场自由经济远没有形成。正因此,世界各国无一例外地应用各种经济杠杆(包括税收手段)调节经济,弥补市场的不足。

因此,从辩证的角度说,我认为就某种特定税种的设计而言,应该力求强调并体现税收的中性原则,尽量排除因税种本身不合理而导致税负不公,从而增加社会的额外负担,干扰和扭曲市场机制的正常运行,但是,如果就整个税制体系来说,则还是要强调税收的宏观调控功能。因为要用税收的中性原则来设计一个国家的最优税制结构体系是难以做到的。这不仅是因为税收的中性原则之实施基础在现实生活中不存在,而且经济体系是一个由各种相互影响的变量组成的“网络”,就整体税制结构体系而言,要做到不偏不倚、不轻不重地把税收负担落实到每一课税对象而又丝毫不影响经济资源的合理配置,简直是一种幻想。

(二)税收的中性原则与税收的宏观调控功能存在辩证统一关系

众所周知,税收的宏观调控功能可以分为总量宏观调控和结构宏观调控两大类。就总量宏观调控而言,税收的宏观调控与税收的中性原则是统一的,它们并不矛盾。税收的总量宏观调控力度与纳税人的税负高低有关,并一定涉及到纳税人之间的税负公平问题。因此,它并不影响税收中性原则的贯彻。就结构宏观调控而言,税收的宏观调控与税收的中性原则通常存在一定的矛盾,但这种矛盾是次要的。税收对结构(包括产业结构、地区结构和消费结构等等)的宏观调控,特别是对产业结构的调控显然具有非中性化的。

特征 因为它是通过制定差别税率或者实行税收优惠政策来进行的,其结果表现为纳税人之间税负不公平,这自然影响消费者的选择和生产者的决策,从而影响经济资源的合理配置。如前所述,我们不能否定这种调控的必要性,但是,这种非中性化调控的范围和幅度必须适度。在一定的“限度”内,税收的中性原则与税收的结构宏观调控的矛盾可以通过税制结构体系中的中性化税种与非中性化税种的相互协调来解决。但是,如果超出了这个“度”,其矛盾可能转化为不可调和的矛盾,这将导致纳税人之间的非公平竞争,也不利于经济资源的合理配置和市场机制对经济资源配置的基础性作用。因而,这种非中性化特征的结构宏观调控必须是有限的。因为我国目前宏观调控的重点应该是保持总量均衡。这是保证社会经济稳定增长的重要条件。因此,只要非中性化调控的范围和幅度保持适度,从总体上看,税收的中性原则与税收的结构宏观调控的关系还是统一的。由此,我认为税收的中性原则与税收的宏观调控功能存在辩证统一关系,不能把两者绝对对立起来,问题的关键在于如何建立中性化税种与非中性化税种相互协调的税制结构体系。

通过上述的分析可以看出,税收的中性原则与税收宏观调控功能的辩证统一关系可表现在两个层次:其一,特定税种的税收中性原则与整个税制结构体系的非中性原则;其二,总量宏观调控的税收中性原则与结构宏观调控的税收非中性原则。

二、以税收的中性原则为指导,进一步完善增值税制的思考

如前所述,我们认为就特定税种的设计而言,应该力求强调并体现税收的中性原则,尽量排除因税种本身不合理而导致税负不公从而增加社会的额外负担,干扰和扭曲市场机制的正常运行。那么,我国目前哪一个特定税种应该强调并体现税收的中性原则呢?

我认为增值税就其自身的内在要求和特点,应该强调并体现税收的中性原则。这是因为:第一,就增值税自身的内在要求和特点而言,增值税把增值额作为征税的税基,使相同税率的各种商品所承担的税金比重相同,可以消除传统的道道征税、重复征税的消极效应,有利于生产的专业化协作,对企业的组织结构和流通环节的变化不产生干扰作用即对经济资源的配置保持中性化特征。因此,增值税在各种流转税种中最能体现税收的中性原则。正因为如此,增值税才成为一个国际性税种,在许多国家得以推广和应用。第二,在我国社会主义市场经济条件下,为了培植市场机制的发育和成长,发挥市场机制在经济资源配置中的基础作用,增值税应该强调并体现税收的中性原则。就我国目前而言,增值税的主要职能是组织国家财政收入,宏观调控功能只能是次要的。为了组织国家财政收入而进行的税收宏观总量调控,如前所述,涉及的主要是税负总体水平,可以不影响税收的中性原则。因此,增值税制完全有可能体现税收的中性原则。

(一)我国现行增值税制存在的主要问题

上述分析表明,增值税是一种中性化税种,它的中性化特征主要体现在普遍征收和税率单一化方面。我国从1994年开始实行新增值税制,两年来的实践表明,它对完善社会主义市场经济体制和保证国家财政收入稳定增长发挥了重要的作用。但是在实施过程中,也存在一些不可忽视的问题。

1 税率结构复杂化回归问题

应该说,税率的高低和档次的多少,集中体现了国家的税收政策。但是,如果从税收的中性原则出发,税率的档次越少、越单一,该种税种就越好。根据《中华人民共和国增值税暂行条例》规定,我国现行增值税的税率结构包括对一般纳税人所规定的17%、13%和一个零税率以及对小规模纳税人规定的征收率6%。较之1994年税制改革

之前实行的 12 档次税率来说,这确实是一大进步,但是,如果相对于税率单一化来说,其中性化特征依然不够彻底。值得一提的是,在新增值税暂行条例刚刚实施不久,又对电力产品增设了一个定额税率和三个不同档次的区域性征收率。这样,增值税的税率结构又回归到复杂化状态。如此一来,使得本来中性化特征不够彻底的增值税更失其原本应有的中性化特征。如果仅此一例,也许在特定时期不足为奇,但是,我担心这是历史的回归和反复,因为许多改革就是由于出现回归和反复而失败的。

2 增值税类型选择问题

众所周知,增值税根据其课税税基的大小可以分为生产型、收入型和消费型等三种。虽然它们的基本点都是只对“增值额”征税,但是,它们对购入资本性的固定资产的处理原则截然不同。根据马克思的劳动价值理论,社会总产品的价值形态包括补偿在生产过程中已经消耗掉的生产资料价值(C)和在生产过程中新创造的价值(V)两大部分。从价值的角度说,折旧费就是固定资产的转移价值,自然应该在消耗掉的生产资料价值之列。在计算增值税的税基时,如果对这部分固定资产的进项税额不予抵扣,无异于这部分固定资产在销售时被课征了一道税,在征收增值税时又被课征了一道税。因此,从税收的中性原则来考虑,收入型增值税的税基最合理。

我国目前所实行的增值税是对固定资产进项税额不予抵扣的生产型增值税。这对保证国家近期的财政收入和控制固定资产投资规模固然有利,但是,在实践中却导致增值税的非中性化特征。对于技术密集型产业,由于拥有大量先进的机器设备等固定资产,从而其税负较重,其结果必然不利于高新技术产业的发展。这与我国长远发展目标相背离。不仅如此,从长远的观点和战略高度来看,也不利于整个国民经济的发展。因此,我国目前推行生产型增值税是不可取的,所谓保证

了国家财政收入实质上是一种“竭泽而渔”的短期行为,我国应该创造条件逐步过渡到收入型增值税。

3 增值税的累退性问题

增值税本来应该是中性的,但是,由于我国选择了生产型增值税制以及在实践中采用增值税专用发票抵扣制度,因而,这种类型的增值税就不可避免地带有累退性。它表现在:第一,技术密集型产业(如前所述)由于其拥有大量先进的机器设备等固定资产,按照生产型增值税计税基础,其相当于折旧费的固定资产价值部分的进项税额不得抵扣,因此,在同等条件下,其税负较高。第二,采用增值税专用发票抵扣制度的一个推论就是只有取得增值税专用发票才能予以抵扣。如此势必导致:(1)对于那些智能型产业,其产品价值(在市场上表现为价格)中包含了大量的难以衡量的人工智能,而所有这些都是没有也不可能取得增值税专用发票,自然也就谈不上抵扣的问题。这些智能型产业的真实税负自然较高。(2)对于那些名牌企业,其产品价值(在市场上表现为价格)中包含了名牌企业商誉价值。企业的商誉从何而来?无非来自外购或者自创两条渠道。如果属于外购商誉,其外购时所发生的支出,在会计上表现为无形资产,其中所包含的税额也不在增值税进项抵扣之列;如果属于自创商誉,则凝结着企业领导和广大职工的长期努力和大量的前期开拓费用,而所有这些都无法取得增值税专用发票,无法得到抵扣。由此我们看到,那些以增值税专用发票体现的转移价值较少而其产品附加值又较高的产业,其税负明显地高于其它产业。增值税在这里起着一种“鞭打快牛”的负作用,从而表现出累退性。这有悖于增值税的中性化特征。

4 纳税人的人为认定问题

我国的增值税暂行条例人为地将增值税的纳税人划分为一般纳税人和小规模纳税

人,并对小规模纳税人实行简易办法计算应纳税额。也许在当前的特定环境下,这样处理是必要的。从理论上说,小规模纳税人的税负与一般纳税人是一致的。可是,如前所述,由于我国目前的增值税实行增值税专用发票抵扣制度,一些以增值税专用发票体现的转移价值较少(相应地其所能抵扣的进项税额也较少)的企业(如加工业、修理修配业)按标准应该属于一般纳税人,但是,在实践中有些企业为了避税却通过一些不正当手段使自己成为小规模纳税人。这样,就悖于增值税的中性原则

(二)以税收的中性原则为指导,进一步完善增值税制

根据上述分析,我认为以税收的中性原则为指导,进一步完善增值税制的思路应该包括如下几个方面:

1 简化增值税的税率结构

根据国际惯例和我国近两年来的实践表明,增值税的税率档次越少越好,最好能采用单一税率。基于这种认识,我认为我国应该采用单一税率。对于一些按照单一税率征收增值税确实有困难的纳税人,可以采用“先征后退”或实行必要的财政补贴。这样既可以解决个别纳税人的实际困难,又可以维护增值税制的完整性和规范性,从而保持增值税的中性化特征。

2 对特殊产业允许采用相对灵活的折旧计算方法,弥补现行增值税制之不足

上述分析表明,从税收的中性原则出发,收入型增值税是最合理的,但是,如果从我国目前的财政收入状况而言,短期内要从生产型过渡到收入型确实有点困难。增值税专用发票抵扣制度是我国增值税制的特色,就我国目前的征管水平和纳税人的纳税意识而言,要完全按企业帐务处理进行进项税额抵扣是不可能的。这样,对于技术密集型产业、智能型产业和名牌企业,增值税就不可避免地产生累退性问题。这些问题都亟需解决。我

认为解决这些问题的思路是允许技术密集型产业、智能型产业和名牌企业灵活地采用加速折旧法或直接缩短固定资产折旧年限。这样做的好处在于:第一,对这些特殊产业实行灵活的折旧方法从总体上说,不会导致国家财政收入减少。其理由是:①固定资产折旧方法的选择只是改变固定资产折旧年限内计入成本费用的数额,在整个折旧年限内计入成本费用的总量并不变。从长远的观点看,对国家财政收入影响不大;②全国的技术密集型等特殊产业并非仅一两家企业,从总体上说,在某个特定财政年度,某企业固定资产多计提的折旧费与另一些企业少提的折旧费可能相互抵销,对国家财政收入影响不大。第二,与直接减免相比,这是一种积极的措施。我认为,加速折旧本质上也是一种税收优惠或减免,所不同的是,它是一种积极的税收优惠或减免。因为加速折旧相对直线法多计提的折旧费进入成本费用,必须由企业自行消化(并不是所有的企业都能消化得了),变压力为动力,从而提高企业的经营管理水平。

如果这些特殊的产业尤其是智能型产业固定资产数额不大,采用相对灵活的折旧计算方法显然难以奏效。这时就应该利用税制结构体系中的一些非中性化税种进行调节或投资抵税或直接减免措施。这样做既能纠正增值税的累退性,保持增值税的中性化特性,又能在一定程度上鼓励这些特殊产业的发展。

3 规范小规模纳税人的认定工作

为了防止某些企业利用一般纳税人与小规模纳税人在增值税征收上的差异进行“合理”避税,税务机关要严格按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》所规定的标准来认定小规模纳税人。

作者单位:厦门大学会计系

(责任编辑:安莹)