

增值税与营业税合并的现实思考

——以生产性服务业发展为例

古建芹 刘大帅 张丽微

内容提要: 本文以生产性服务业为例研究增值税与营业税合并问题,以明确我国生产性服务业税收政策的完善路径。文章认为在增值税转型的基础上,要循序渐进,逐步将生产性服务业纳入增值税征税范围,这是推动我国经济发展方式转变的必然要求和税制保障。同时,要调整收入分享体制,建设规范的地方税体系,以保证增值税与营业税合并的改革顺利且成本最低。

关键词: 增值税 营业税 生产性服务业

生产性服务业包括从实物产品生产领域分化出来的房地产业、科技研发、邮电通讯、电子商务、物流配送服务等,从服务领域分化出来的金融保险、中介代理、咨询服务等。显然,发展生产性服务业有助于提高整个国民经济的运行效率,有助于推动我国经济结构的优化。我国增值税仅就货物及特定劳务的增值额征税,避免了重复征税,从制度上促进了我国工业尤其是制造业的迅速崛起,实现了制造业向我国的大量集聚。而营业税以服务业尤其是生产性服务业为征税范围,以营业全额为计税依据,重复征税问题严重,对生产性服务业产生了不合意的扭曲和抑制。为使我国大力发展服务业尤其是生产性服务业的目标尽快实现,研究增值税与营业税合并路径、障碍及步骤,对于完善我国税制、促进我国经济发展方式转变具有重要现实意义。

一、营业税重复征税对生产性服务业造成的扭曲

(一)使生产性服务业的分工细化和一体化发展受阻。

营业税对销售总额征税,销售总额中包含着所有为生产消费品或提供服务而投入的各种要素。一般情况下,企业外购的中

间投入品(如财务软件或管理软件、专利技术)会随流转环节被依次征收营业税。鉴于此,企业就会减少对于外购中间投入品的需求,改为自己研究、试制或开发。这就限制了行业内分工协作的发展,使生产性服务业内分工细化速度放缓,企业的比较优势得不到充分发挥,导致整个行业的科技创新和技术进步发展缓慢。

同时,营业税各税目的税率不一致,在兼营和混合销售盛行的情况下,不仅增加了税务部门的征税成本和企业的奉行成本,也使得行业的一体化发展受阻。较为突出的例子是物流业。由于技术进步,新兴需求的不断涌现,现代物流业的专业化分工越来越细,同时混业经营越来越普遍。我国营业税条例规定,对物流业中的装卸、搬运税率为3%,仓储、堆存税率为5%。税法规定,企业必须对装卸收入和储存收入分别核算、分别计税,否则从高适用税率。由此就造成对企业经营决策的扭曲。因为同是物流业的项目税负不均,就人为的割裂了行业内部系统性,企业因此被迫改变经营决策,其效率必然受损。

(二)导致工业部门对生产性服务业总需求减少。

生产性服务业是在传统服务业基础上发展起来的,为其他产品和服务的生产提

供中间投入品,对整个工业部门的运行起到了很好的提升和润滑作用。按照营业税条例规定,生产性服务业产出的中间投入品所含的营业税不能被作为使用方的企业抵扣,相反这部分税收还有可能被加到增值额当中再征收一次增值税。因此,虽然生产性服务业提供的产品或服务更加专业、质量较高,工业企业采购生产性服务产品更加符合效率原则,但由于重复征税和进项税额不能抵扣,工业企业自己生产中间投入品的利益冲动就居高不下。汪德华、李善同(2008)的研究证实了这一点。他们发现,在1992~2002年间,虽然中国服务业产值占GDP比重上升了近8个百分点,但是制造业的外需服务投入占总投入的比重却下降了约1.3个百分点,体现出与其他国家显著不同的发展趋势。从中可以看出,我国的生产性服务业在总需求方面正在受到营业税的影响,由此导致与发达国家生产性服务业占服务业比重60%以上相比,我国生产性服务业占比还不足40%。

(三)削弱出口产品尤其是生产性服务产品的国际竞争力。

据龚辉文对220个国家和地区资料的整理,全球开征增值税或类似性质的税种的国家和地区有153个。其中,在征收增值税的国家和地区中对货物和劳务全面征收

增值稅的約 90 個, 占絕對多數。因此保證了各國獎出限入政策, 即對本國出口商品實行零稅率政策的徹底實現, 增強了其出口商品在國際市場的競爭力。而我國, 且不说增值稅未實現征多少退多少政策, 仅因為營業稅與增值稅并行, 就必然導致出口商品价格中含有營業稅成分。就是說, 我國出口商品名義上不含稅實際上含稅, 在國際市場競爭中處於劣勢。伴隨着我國廉價勞動力優勢已並不十分明顯的態勢, 營業稅這種重復征稅導致不能完全退稅的負面影響將更加明顯。

(四) 加劇地區間生產性服務業分布格局的不平衡。

我國生產性服務業地區間分布呈現與製造業聚集區緊密結合的態勢, 這本身是正常的。但是, 隨着我國製造業聚集於中東部經濟發達地區, 生產性服務業也集中於該地區。與製造業不同的是, 生產性服務業對一個地區的經濟運行效率的提高和經濟發展方式的轉變至關重要, 過分集中於發達地區則不利於欠發達地區的快速崛起。雖然造成這種不平衡的主要原因是地域關係、國家發展戰略等, 但由於與增值稅并行, 營業稅在籌集地方財政收入的同时也加劇了地區間生產性服務業分布的不平衡。欠發達的西部地區的生產性服務業需要從發達地區採購大量的工業制成品, 而其中所包含的增值稅不能抵扣。雖然這對於所有地區的生產性服務業都是一致的, 但由於欠發達地區的地方政府沒有享受到該部分增值稅的分成, 從而財力受到影響, 以致於旨在扶植本地區生產性服務業發展的基礎設施建設缺乏相應的財力支持, 最終不利於欠發達地區的生產性服務業發展, 從而在一定程度上加劇了地區間生產性服務業分布格局的不平衡。

二、掃清增值稅擴圍的“路障”

(一) 調整增值稅收入分享體制。

增值稅擴圍後的財政收入分享體制辦法, 大體有如下幾種: 其一, 徵收管理、稅務稽查由國稅負責, 原先徵收營業稅的項目所帶來的增值稅收入仍劃撥給地方政府; 其二, 徵收管理、稅務稽查由地稅負責, 原先徵收營業稅的項目所帶來的增值稅收入中屬於中央的部分繳入中央國庫; 其三, 徵收管理、稅務稽查由國稅負責, 調整增值稅收入分享體制, 將擴圍後的收入統一納入中央與地方共享的範圍, 同時依據實際需要調整分成比例和返還基礎, 以保證地方政府的財力缺口不再擴大。

第一種辦法, 徵收、稽查與稅收歸屬不一致, 很容易造成新的矛盾。第二種辦法, 徵收、稽查與稅收歸屬也不一致, 而且與國地稅業務分工原則相矛盾——共享稅歸國稅管理。顯然, 第三種辦法更有意義。但前提是調整增值稅收入分享體制, 改變現行的、簡單的分成方式, 讓增值稅稅收收入分享體制更科學。

增值稅與營業稅的徵稅範圍覆蓋了全部的商品和勞務市場。如果將增值稅的徵稅範圍擴大至生產性服務業, 則營業稅的徵稅範圍必然縮小。營業稅作為地方政府收入來源的第一大稅種, 其收入如果大幅縮水必將嚴重影響地方政府的財力。所以, 要想將增值稅擴圍至生產性服務業就必須先理順中央與地方的收入分配關係。否則, 不光是地方政府財力更加捉襟見肘, 增值稅擴圍本身也會因為缺乏地方政府的支撐而阻力重重。

增值稅擴圍後的理想狀態應該是基本保持地方政府目前的收入份額, 甚至有所提高。2010 年我國營業稅收入占地方財政收入的 27.48% (2010 年國內營業稅完成 11157.64 億元, 地方本級財政收入 40610 億元), 按照生產性服務業產值占服務業比重 40% 粗略估計, 生產性服務業營業稅收入占地方財政收入大約為 11%。2010 年國內增值稅實現收入 21091.95 億元, 按照 75:25 的比例大體估計增值稅地方分享部

分大約是 5272 億元, 占地方政府收入約 13%。這些數據直觀的反映出增值稅擴圍將對地方政府的財政收入產生巨大的影響。

目前, 學術界對於增值稅擴圍後財政體制改革的觀點主要分為兩類: 其一是擴圍後原先徵收營業稅的項目所帶來的增值稅收入繼續劃撥給地方政府, 徵收管理由國稅負責, 相應的稅務稽查由地稅負責; 其二是改革現有的增值稅收入分享體制, 擴圍後將上述部分的收入統一納入中央與地方共享的範圍, 同時依據實際需要調整分成比例和返還基數, 以保證地方政府的財力缺口不再擴大。

第一種方案表面上看改動較小, 對地方政府的衝擊也不大, 但實際當中會產生很大問題。首先, 原先徵收營業稅的行業改征增值稅後, 由於其產品所含的增值稅可能被其他行業進行抵扣, 因此原有的利益格局仍然可能被打破。其次, 由於改征增值稅後, 原征營業稅的上下游關聯企業間可能合謀通過“轉讓定價”來逃避稅收, 政府的稅收利益會受到損害。第二種方案固然改動較大, 卻較為徹底。但如果僅僅是提高地方的收入分成比例, 也會固化增值稅原有的弊端, 比如激勵地方政府重復建設, 盲目追求 GDP; 在銷售地繳納的前提下, 加劇地區間財力分布不均; 地方政府為追求自身的稅收利益會阻止外地產品進入本地市場等。

筆者傾向於第二種方案, 但前提是改變現有的、簡單的分成方式, 讓增值稅的返還與地方上繳的增值稅稅款額脫鉤。增值稅稅收分成機制應與中央轉移支付相類似, 要具體考慮各地的實際情況, 包括: 公共服務需求數量、原先增值稅和營業稅收入各自占地方政府財政收入的比重、當地土地價格、資源豐富程度、製造業發展程度、服務業占當地 GDP 比重等。在形式上仍可沿用分成比例的辦法, 可考慮 70:30, 即省及省以下政府所獲得的收入份額為增

值税总体收入的30%。中央可依据上述指标将这30%的收入分配给各省,各省再综合考虑,最终赋予各项指标一个合理的权重,各项权重在省级政府层面上为1,最终通过一个较为复杂的公式计算得出地方政府所得到的增值税分享额度。

(二)加强地方税建设,培育地方税主体税种。

1. 赋予地方适当的税收权限,可以将开征某些地方税的权力,如开征所得税的附加税、某些地方特产税、财产税等,制定和调整某些地方税的税率,一些税种的减免税权等,赋予省、市级立法机构。以方便地方因地制宜地发挥各个税种的独特作用,更好地运用税收政策,促进生产性服务业的健康快速发展。

2. 改变地方政府土地财政收入模式,将地方政府一次性从土地上取得的收入改为以税的方式逐年取得,强化地方政府在社会经济活动中的中立性,弱化其对市场活动的干预度,促使房地产业及相关产业的持续稳定健康发展。明确思路,逐步将房地产税培养成为地方财源的重要支柱。

3. 加快资源税改革,使其逐步成长为一些地区的地方税主体税种。

三、增值税在生产性服务业中

扩围的基本步骤

经济发展水平、税收征管水平、财政收入分配体制等诸多因素都影响增值税扩围的实施。从现实条件来看,我国的经济水平整体并不高。多年来,服务业增加值占GDP的比重一直徘徊在40%左右,远远落后于世界平均水平(69%),距离发达国家70%的比例差距更大,就连发展中国家平均水平(55%左右)都没有达到。经济发展水平越高对于征收统一增值税的要求就越迫切,我国经济发展水平相对不高,从而一次性用增值税完全取代营业税的可能性极小;税收征管水平方面,我国的服务业企业

规模一般较小,但数量众多,情况复杂,财务核算相对不健全。同时,税务机关的人员素质参差不齐,效率不高。两个方面的因素导致了征管水平的有限性,也不适宜马上全面开征增值税;增值税收入分成体制较为简单,弊病也较多,改革还需深化,也制约了增值税的大规模扩围。

综上所述,我国的增值税扩围只能走渐进式改革的道路。对生产性服务业而言,由于其与制造业的紧密联系和对经济的润滑作用,增值税扩围必将由此入手。由于生产性服务业涉及多个行业,不同行业的具体情况不一,具备开征增值税的条件成熟程度也不一致。因此,增值税在生产性服务业的扩围可以考虑分三步走。

第一步,将交通运输业纳入增值税征收体系。交通运输业是近年来由于征收营业税遭受质疑最多的行业。从其行业特点看,交通运输业基本符合增值税的征收条件,即属于生产过程的延伸,最为贴近增值税的征税范围;能够体现以票控税的征管要求,可以有效降低增值税征管成本;资本有机构成高,符合增值税转型导向。在此情况下将交通运输业纳入增值税征收体系,一方面可以减少对我国税制的诟病,另一方面还能够一定程度上减轻重复征税的扭曲。

在将交通运输业纳入增值税征收时,有两个问题需要注意。首先是一般纳税人标准的确定问题。增值税小规模纳税人按征收率依据全部营业额征收增值税,这实际上构成了对中小企业的税收歧视。根据平新乔的研究:2006年,中国规模以上工业企业的增值税税负低于全部工商企业的增值税平均税负,这实质上说明了当前中国正在实施的增值税的累退性,其背后是“小规模纳税人”的增值税税负过重。有鉴于此,交通运输业的一般纳税人标准不宜过高,应从低而定,如50万元。其次是税率问题。为了简化税制和体现税收中性,建议不考虑将其设置特殊税率,而同时为了体

现对交通运输业公共性的照顾,可以将税率定位13%的低档税率。

第二步,对建筑业和邮电通讯业征收增值税。中期视野内,在进一步完善地方税主体税种、理顺中央与地方财政分配关系、提高征管水平的基础上,可以考虑将建筑业和邮电通讯业纳入增值税征收体系。但鉴于二者征收增值税的困难较多,要求的征管水平较高,可以在政策实施的初期先按照差额征收的方式征收营业税,以此过渡。在这里全国可以借鉴上海的经验,对流转环节的增值额征收营业税,这样做既减小了征税的复杂程度,也可为以后的征收增值税积累经验。

第三步,在时机成熟时,对全部生产性服务业开征增值税。这里需要重点关注的是金融业的增值税征收问题。学术界对于金融业是否应该免税看法不一,国际上各国的做法也不尽一致。笔者认为,我国的金融业不应免税,原因在于金融业同样产生增值,而且现代金融业中间服务所占比重不断上升,金融服务涉及到的不仅仅是消费时期的平滑,更重要的体现在价值创造上。因此,建议对金融业区分不同服务项目,有些单纯意义上的消费时期平滑的业务可以给予零税率照顾,对大多数产生增值的业务实行一个较低税率。

参考文献

- [1]贾康,施文泼.关于扩大增值税征收范围的思考[J].中国财政,2010(19).
- [2]杨全社.增值税和营业税的变化趋势及改革路径[J].涉外税务,2010(6).
- [3]蔡昌.对增值税“扩围”问题的探讨[J].税务研究,2010(5).
- [4]路春城,李磊.现行增值税扩围:理论分析与现实选择[J].山东经济,2010(9).

作者单位:河北经贸大学财政税务学院

(责任编辑 刘静武)