



减税仅是“营改增”改革红利的一部分，更为重要的改革红利是减少经济运行中的扭曲，提升经济效率。

继续推进现代增值税制度建设

■ 中国社科院财经战略研究院财政审计研究室主任、研究员 汪德华

按照国务院的部署，2016年5月1日起，全国范围内房地产业、建筑业、金融服务业和生活服务业等行业都纳入营改增试点。由此，2012年上海启动的“营改增”试点，已进入攻坚收尾阶段，在中国已有上千年历史的营业税将正式退出历史舞台。这也标志着，与国际接轨且有中国特色的现代增值税制度，已渐入定型阶段。然而，在近期有关企业税负的讨论中，一些企业家以美国为参照系，提出对增值税或者对“营改增”效果的质疑。这表明，理解增值税的税制特点，理解“营改增”的重要历史意义，进一步通过改革推进现代增值税制度建设，在当前形势下依然非常重要。

现代增值税制度的多样性与核心特征

与其他税种不同，增值税是一种基于理论设计出的税种，其税基并不直观。如果追溯历史，人类对于商品及其交易行为进行征税的历史非常悠久。进入工业化时代以来，简单地针对商品征收的间接税，会导致社会化大生产中的重复征税现象，阻碍了社会分工。由此，1917年美国耶鲁大学经济学教授亚当斯，首先提出了对增值额征税的概念。1919年，德国的西门子建议以税基相减法的增值税替代多阶段的交易税，基本形成了现代增值税的主要构想。按照公认的

看法，现代增值税于1954年在法国落地。在此之后，欧洲国家普遍接受了增值税，实施增值税后来成为加入欧盟的必要条件之一。世界银行和国际货币基金组织也向广大发展中国家强烈推荐增值税，增值税迅速在全球流行起来。至今，除美国、少数岛国和石油输出国之外，全球绝大部分国家和地区都实施了增值税。增值税覆盖了90%以上的人口，筹集了20%以上的税收。

与国内一些学者对增值税的怀疑态度有所不同，在国际上，增值税被认为是财政史上最令人称奇的创造，从来没有哪一种财政工具能像增值税这样在全球快速扩张。然而，各国的增值税制设计差异较大，甚至名称都不统一。国际实践中增值税的多样性主要表现在三个方面。

一是可抵扣的范围不同，由此导致税基存在差异。国际实践中主流的第一种是消费型增值税，税制特点是固定资产投资进项税均可抵扣，由此实质上仅对GDP支出法构成中的消费征税。第二种是生产型增值税，税制特点是不允许固定资产投资抵扣，由此实质上是对包含消费和固定资本形成的GDP征税。第三种是收入型增值税，税制特点是仅允许固定资产折旧抵扣，实质上对工资收入和利润征税。

二是征收办法方面。第一种是发票抵扣法，即以进项增值税发票可以抵扣的方法实现避免重复征税的目的，这是当前世界上最为常见的方法；第二种是以要素收入加总方式估计增加值作为税基，以色列和阿根廷按照这种方法征收金融行业增值税；第三种是扣减法，即以财务账户为基础计算企业的税基。相比较而言，三种方法中发票抵扣法，使纳税人之间相互制约，对于加强征税管理有极大的好处，因此也受到世界各国的普遍采用。

三是覆盖的行业范围有差异。从保持税收中性、避免重复纳税的角度看，增值税应当覆盖所有行业且税率统一。但实践中受社会公平等因素的影响，各国增值税覆盖的行业范围均有所差异。

那么，究竟什么才是现代增值税？目前较为公认的是国际货币基金组织的总结：增值税是“在商品生产和销售阶段征收的一种广税基的税，税制的基本要点在于对投入征收的税可以用于抵扣对产出征收的税。”按照这种表述，所谓现代增值税税制的本质性特征可以归结为三点，一是在征税管理中采用了抵扣的方法，避免了重复征税；二是一种广税基的税，即尽可能覆盖所有行业；三是以商品生产销售行为为征税对象的间接税。



▲ 图为山东省潍坊青州市政务服务中心国税局办税大厅内,纳税人在填表申报办理增值业务。

“营改增”是建立现代增值税制度的关键环节

1994年的税制改革,将增值税确立为中国的主体税种之一。但当时的增值税与国际主流税制存在两个主要的差异:一是固定资产投资进项税不允许抵扣,由此中国实施的是国际上较为少见的生产型增值税;二是增值税仅覆盖制造业和批发零售业,而绝大多数服务业部门则实施营业税。

其中,服务业和制造业分别实施营业税和增值税,对于经济发展的扭曲作用尤为需要重视。一方面,营业税是对产出总额征税,因此存在重复征税问题,由此会扭曲服务企业的经营决策。另一方面,由于服务业部门的营业税不能在增值税链条中加以抵扣,因此在相同的情况下,工业部门更愿意内部提供服务而非从外部购买。这种税制安排对于服务外化产生抑制作用,由此也导致在中国经济整体服务化的同时,制造业反而减少了外部服务投入。

经过2004年开始的多地试点,2009年中国启动增值税转型改革,允许机器设备类固定资产投资进项税纳入抵扣链条。但由于当时建筑业实施营业税,2009年的“转型”改革依然不彻底,转型后的增值税只能称之为半消费型增值税。

2016年5月1日全面推行的“营改增”改革,则是同步推进“扩围”和彻底“转型”两大改革任务,标志着中国增值税税制已与国际主流全

面接轨,是建立现代增值税的关键环节。一方面,所有服务行业均以增值税替代营业税,“扩围”改革任务得以完成,避免了重复征税。另一方面,随着建筑业实施增值税,厂房建筑类固定资产投资进项税纳入抵扣链条,消费型增值税税制得以真正确立。

本次“营改增”还确立了所有行业税负均“只减不增”的原则,由此将带来当年约5000亿的减税规模,是积极财政政策更有力度体现。由于增值税抵扣链条的存在,“营改增”减税效果不仅体现在服务行业,还体现在以外购服务为投入品的制造行业,因此是普惠式的。减税仅是“营改增”改革红利的一部分,更为重要的改革红利是减少经济运行中的扭曲,提升经济效率。一些基于试点地区的研究已经发现,随着营改增的实施,企业间的分工更为深化,产业关联更为紧密。从建立现代增值税税制的角度看,这种减少经济扭曲的改革红利影响更为深远。

有待推进的改革

营改增的全面推进,标志着中国现代增值税税制进入基本定型阶段。在推进过程中,税收征管方面还有诸多挑战,实施效果还有待观察。现代增值税主体框架确立之后,完善税制依然有很多改革有待推进。

一是多档税率如何简并。本次“营改增”,对服务行业采取了

11%、6%两档税率,由此导致当前我国增值税多档主体税率的局面。从国际发展趋势看,主体税率仅有一档是改革方向,是税收中性的体现。税收改革过于频繁,将会扭曲经济运行。如何抓住有利时机,平衡不同产业间的利益,一步到位简并税率至仅保留一档主体税率,将是重大挑战。

二是若干特定行业增值税税制如何完善。在增值税全面覆盖所有行业的前提之下,如金融行业、公共服务业的税制如何设计,在国际上也是前沿问题。特别是金融业,“营改增”基本上是将原来营业税税基简单平移过来。而从国际的发展趋势来看,金融服务业的增值税实施模式逐步统一到“欧盟模式”“加拿大模式”“澳大利亚-新西兰模式”三种类型,其税基选择、征收方式等均有所不同。未来如何根据中国的国情,为这些特定行业选择合适的增值税模式,是急需突破的重要领域。

三是继续完善增值税出口退税制度。增值税的一大优势是通过出口退税实现“零税率”以增强企业竞争力。然而目前我国大部分产品出口并没有完全退税。建议继续完善增值税出口退税制度,除少数不鼓励出口产品之外,其他均应完全退税实现真正的出口零税率。

四是考虑将增值税的功能拓展到为社会保障筹资。一些国家已启动以增值税为各类社会保险筹资的改革,通俗地称之为“社保增值税”,以克服社会保险缴费或税在效率和公平方面的诸多问题。从中国现实情况看,社会保险缴费费率过高,由此对企业负担和就业均有很强的负面影响。中国是否可以借鉴国际经验启动“社保增值税”替换部分社保缴费的改革,这是值得探讨的重要方向。紫光阁