

“营改增”之际的困境摆脱及其下一步^{*}

To Solve the Difficulties and the Next Step of the Substituting the Value-Added Tax for Business Tax Reform

夏杰长 管永昊

内容提要 “营改增”是我国税制改革与结构性减税的重要内容之一。开展“营改增”试点以来,企业税负普遍降低,经济社会效益明显,扩围、增速已成为主要趋势。但在试点过程中,技术层面存在纳税人身份选择、税率选择和进项税额抵扣范围确定等方面的难点,体制层面存在中央与地方财政关系调整、税务机构设置与税收征管等难点。应通过合理确定增值税税率、进项税额抵扣范围,处理好中央与地方的利益分配关系,完善地方税体系,分流国税、地税工作量等途径推进“营改增”改革。

关键词 营改增 分税制 财税改革

作者单位 中国社会科学院财经战略研究院 北京 100836; 南京财经大学财税学院 江苏南京 210046

Xia Jiechang Guan Yonghao

Abstract: The Substituting the Value-added Tax for Business Tax Reform is the one of important component parts of the Taxation Reform and Structural Tax Cut in contemporary China. Since the Reform has been put in practice, the companies' taxation has been reduced generally, and those reform measures have made social and economic effect obviously. During the process of the reform practice, however, there are a number of difficulties on technical matters, such as the selection of taxpayer identities, the selection of tax rates and tax collection and administration. For those reasons, we suggest that the government should determine the Value-added Tax rate and the scope of income tax credit reasonably to coordinate the relationship of interest distribution between central government and local administrations, to prefect the local tax system and redirect the workload between National Tax and Local Tax in China in order to complete the reform smoothly.

Key words: the substituting the value-added tax for business tax reform, division of tax system, fiscal and tax reform

现阶段,我国正处于经济社会转型的重要时期。在经济结构中,服务业的发展是宏观经济结构优化的必由之路。2013年第一季度,我国服务业占整体经济规模的比重为47.8%,比2012年同期提高1.6个百分点,首次超过制造业的占比。服务业对经济增长贡献率首次超过制造业。这种变化既说明我国服务业的发展得到了长足进步,同时也表明在国内需求中服务业地位的日趋重要。

但是,值得重视的是,在成绩的背后,不足仍然明显。《新兴经济体蓝皮书:金砖国家发展报告(2013)》披露,中国是金砖国家中唯一服务业占比不足50%的国家。随着金砖国家经济发展和收入水平的持续提高,

^{*} 该标题为《改革》编辑部改定标题,作者原标题为《“营改增”试点的态势、难点与下一步建议》。基金项目:国家社会科学基金重点项目“中国结构性减税的方向、效应与对策研究”(批准号:12AZD053)。

第三产业的比重也在不断提高。20 世纪 80 年代以来,金砖国家的服务业出现快速发展的趋势,是这一时期经济中增长最快的部门之一。2000 年,除中国以外的金砖国家服务业占国内生产总值的比重都已超过 50%。印度服务业占 GDP 的比重从 1980 年的 40.32% 上升为 2011 年的 56.37%,巴西从 1980 年的 45.16% 上升为 2011 年的 67.01%,南非从 1980 年的 45.43% 上升为 2011 年的 67.01%,俄罗斯从 1989 年的 32.97% 上升为 2010 年的 59.28%,增长幅度均在 16% 以上。

影响我国服务业发展的因素有很多,但税收作为与企业生产经营活动息息相关的政府经济活动,无疑是其中的重要因素之一。我国服务业所涉及的主要商品课税是营业税。营业税所存在的重复征税、不能实行出口退税等限制,严重阻碍了服务业内部分工协作、服务业与制造业之间的合作以及服务业外包与出口的发展。因此,摒除阻碍服务业发展的税制设计,就成为新一轮税制改革不得不面对的重要课题。在此背景下,在多方呼吁与期盼中,营业税改征增值税(以下简称“营改增”)试点于 2012 年正式拉开帷幕。此次试点在方案设计、准备工作等方面均是深思熟虑的,在执行中给企业带来了实际的收益。从试点的近期效果来看,企业税负有了明显降低;从长期来看,“营改增”能够打通增值税抵扣链条,企业购进的相关服务、劳务、货物等进项税额都可以得到抵扣,从而有利于鼓励企业投资、进行技术创新与产品更新换代,为现代服务业发展创造出更大的空间,带动所在行业及关联行业整体发展,并以经济发展创造更多税收。

但是,“营改增”试点中也出现了一些问题。如部分企业税负不降反升、对地方财政收入造成冲击、税务机构设置的争论等,成为进一步推进“营改增”试点的阻碍。如何辨析出其中的难点与核心,对于进一步扩大“营改增”试点以至在服务业中全面推行“营改增”,都具有重要的意义。

一、“营改增”试点的历程与态势

自 1994 年我国形成现行税制的基本框架

以来,我国“营改增”试点改革工作扎实推进,共经历了四个发展阶段。截至目前,营改增试点运行总体情况良好,各项工作稳步推进。

(一)“营改增”试点的发展历程

“营改增”试点主要经历了四个阶段:

1. 试点酝酿阶段

我国现行税制的基本框架形成于 1994 年的税制改革。在 1994 年的税制中,由于条件的限制,对于商品和劳务课税并没有实行全面的增值税,而是对有形动产和加工、修理、修配劳务征收增值税,亦即在生产制造行业主要采用增值税,而在服务业(第三产业)主要实行营业税。由于营业税(如无特别规定)采用的是对营业额全额征税,因而存在重复征税问题,不利于服务业分工的深化与服务业的发展。因此,对服务业改征增值税的呼声,几乎从 1994 年税制确立之时就存在。但囿于当时的经济与财政条件,我国当时实行的增值税本身就不是典型意义上的增值税,而是生产型增值税,对于外购固定资产所负担税款不允许抵扣。随着我国经济的快速发展,财政实力不断增强,在数年的试点之后,2009 年我国进行了增值税转型改革,对于外购机器设备的进项税额允许抵扣,这也成为我国增值税“扩围”亦即“营改增”的先声。

随后,2011 年 3 月颁布的《中华人民共和国国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》第四十七章第三节“改革和完善税收制度”部分提出:“扩大增值税征收范围,相应调减营业税等税收。”2011 年《政府工作报告》提出“在一些生产性服务业领域推行增值税改革试点”。“营改增”被政府提上议事日程。

2. 试点开始阶段

2011 年 11 月,财政部与国家税务总局联合下发《营业税改征增值税试点方案》,明确提出“试点地区先在交通运输业、部分现代服务业等生产性服务业开展试点,逐步推广至其他行业。条件成熟时,可选择部分行业在全国范围内进行全行业试点”。2012 年 1 月,上海市作为首个试点城市,在交通运输业和部分现代服务业开展“营改增”工作。

试点政策的主要内容包括:试点地区从事交通运输业和部分现代服务业的纳税人自新旧税制转换之日起,由缴纳营业税改为缴纳增值税;在现行增值税17%和13%两档税率的基础上,新增11%和6%两档低税率,交通运输业适用11%税率,部分现代服务业中的研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、鉴证咨询服务适用6%税率,部分现代服务业中的有形动产租赁服务适用17%税率;试点纳税人原享受的技术转让等营业税减免税政策,试点后调整为增值税免税或即征即退;试点地区和非试点地区现行增值税一般纳税人向试点纳税人购买增值税应税服务,可抵扣进项税额;试点纳税人提供的符合条件的国际运输服务、向境外提供的研发和设计服务,适用增值税零税率;试点纳税人在境外或向境外提供的符合条件的工程勘察勘探等服务,免征增值税;试点纳税人原适用的营业税差额征税政策,试点期间予以延续;原归属试点地区的营业税收入,改征增值税后仍归属试点地区;营业税改征的增值税,由国家税务局负责征管。

3. 试点扩大阶段

2012年7月25日,国务院常务会议决定扩大“营改增”试点范围,自2012年8月1日起至2012年底,将交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点范围,由上海市分批扩大至北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东和厦门、深圳10个省(直辖市、计划单列市)。随后,北京于2012年9月1日,江苏、安徽于2012年10月1日,福建(含厦门)、广东(含深圳)于2012年11月1日,天津、浙江(含宁波)、湖北于2012年12月1日,分别完成了新旧税制的转换。此次确定的扩大试点地区与上海市适用同样的试点方案、试点行业和政策安排。只是对第一条第(五)项中,“试点地区应税服务年销售额未超过500万元的原公路、内河货物运输业自开票纳税人,应当申请认定为一般纳税人”的规定废止,从而使制度能够更加公平地对待纳税人。

4. 全面试点阶段

2013年4月10日,国务院总理李克强主持

召开国务院常务会议,决定进一步扩大“营改增”试点。自2013年8月1日起,将交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点在全国范围内推开,适当扩大部分现代服务业范围,将广播影视作品的制作、播映、发行等纳入试点,并择机将铁路运输和邮电通信等行业纳入“营改增”试点。

(二)“营改增”试点的运行态势

“营改增”试点的运行态势表现在三个方面:

第一,企业税负普遍降低,社会反映良好。作为结构性减税的主要内容之一,“营改增”试点自始就被社会各界寄予减轻纳税人税收负担的期望。在实际运行中,“营改增”试点也确实起到了减税的作用。总体来看,“营改增”试点运行平稳,好于预期,渐行渐好。从税负变化看,截至2013年2月底,试点企业共减负550亿元以上,95%的企业实现减负或税负无变化,只有5%左右的企业税负有所增加。目前纳入“营改增”试点的112万户企业中,有95%的企业税负是下降和不变的,只有5%的企业税负是增长的,但税负增加企业呈逐步下降乃至逐月下降的趋势。上海市试点第一个月有11.5%左右的企业增负,此后逐月下降,到2013年2月底增负企业占9.2%。相信随着改革范围扩大和试点行业增加,企业增负面还会继续下降。

第二,经济社会效益明显。“营改增”试点除体现出结构性减税的政策效应外,更重要的是促进了服务业的发展与经济结构优化,并产生了相应的社会效益。一是解决了重复征税问题,从制度层面为解决影响服务业发展的税收瓶颈问题探索了一条有效路径。二是助推了经济增长,推动了经济结构调整。据专家测算,“营改增”使上海市经济增长增加了0.6个百分点左右。同时,上海市第三产业增加值占全市生产总值比重首次超过60%。三是促进了服务业的专业化分工。由于营业税的重复课税,许多公司在设立组织架构时都倾向于设立非独立核算的分公司,这种大而全的企业模式阻碍了服务业的专业化分工与协作。“营改增”后,不少试点企业已经或准备调整运营模式,以成立子公司的形

式拉长产业链,或者将一些非核心业务逐步外包,集中加强具有核心竞争力的业务。四是促进了服务贸易出口,营业税无法进行抵扣,也不能进行出口退税,因此服务出口所负担的增值税和营业税,以及出口产品中服务成本所承担的营业税都不能在出口时实行零税率,削弱了我国服务贸易的国际竞争力。增值税可以通过出口退税的方式实现真正的零税率,提高产品和服务在国际市场中的竞争力。此外,“营改增”还促进了就业和物价稳定。据专家测算,上海市2012年因为“营改增”增加就业达14万人。

第三,“扩围、增速”是主要趋势。在政府的规划中,“营改增”可以分为三步:一是在部分行业、部分地区进行“营改增”试点。到目前为止,我国“营改增”的试点工作还属于这一步。二是选择部分行业在全国范围内进行试点。2013年8月1日起,这一步骤将正式启动。三是在全国范围内实现“营改增”,按照规划,最快有望在2015年完成。若要实现此目标,政府必须加速“营改增”试点步伐。目前,纳入“营改增”试点的行业只有交通运输业和部分现代服务业,只占应征营业税行业的一小部分,政府只有在2014年底之前将大部分服务业纳入试点范围,才能实现2015年完成“营改增”的目标。可以预见,不断扩大“营改增”试点的行业与地区范围,政府密集出台“营改增”试点相关政策,加快“营改增”试点步伐,将成为今后2~3年“营改增”的主要趋势。

二、“营改增”的难点

虽然“营改增”试点已取得较大的成效,政府也决心加快“营改增”试点的推进,但是在“营改增”中也存在一些问题与难点,可将其归纳为技术层面与体制层面。这些问题与难点只是具体的表现,需要认真解决。但在这些难点之中,哪些是需要首先解决的核心问题,则需对“营改增”所涉及的各种关系进行深入的分析,以探寻下一步推进“营改增”的主要方向与步骤的选择。

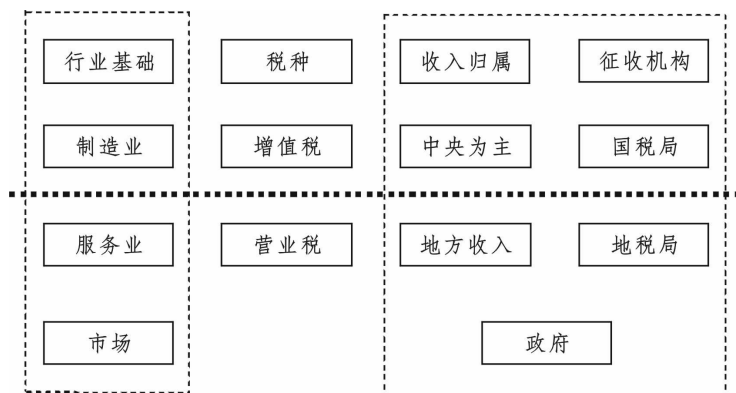
(一)“营改增”所涉及的三大关系

“营改增”虽然只是商品课税中两个主要税

种的改革,但影响非常广泛,涉及经济领域中的三大关系,即市场内部制造业和服务业之间的关系、政府内部各层级政府之间及税务部门之间的关系,以及市场与政府之间的关系(见图一,下页)。第一,我国实行的增值税与营业税的行业基础不同。现行增值税制主要针对的是制造业,而营业税是建立在服务业基础上的。两种完全不同的税种,人为割裂了制造业与服务业的天然的市场联系,阻碍了市场分工的正常运行和经济结构的优化调整。第二,增值税收入以归属中央为主,营业税收入则基本归属地方。在税收管理上,两者分别由国税部门和地税部门征收,因此,“营改增”必然要涉及改革后中央与地方之间的财政分配关系,以及税务机构设置的问题。第三,营业税与增值税并存的局面,是在特定历史条件下中央与地方政府博弈和妥协的历史遗留问题。1994年税制改革(分税制财政管理体制体制改革同时进行)时,我国税收收入主要来源于商品和劳务课税^①,为照顾地方政府利益,将增值税确定为中央地方共享税的同时,在服务业保留了营业税,并将其确定为地方税。

从图一(见下页)中可以看出,增值税和营业税的共存,实际上是人为地将市场与政府进行分割,“营改增”只是将之进行重新的融合。试点过程中出现的问题与难点就是在这个过程中对融合的“排斥”现象。按照公共财政的理论,应该首先解决市场的效率问题,即政府在制定经济政策时,应以不损害市场效率为前提。“营改增”最核心的作用在于消除商品和劳务中的重复课税,最终会促进服务业的发展与经济结构优化,对于提高经济效率具有不可替代的作用。因此,“营改增”首先应解决的是如何消除制造业与服务业融合的障碍。至于财政收入归属和税务机构设置等问题,属于政府内部的问题,这

^①1994年税收收入5070.8亿元中,增值税收入2661.3亿元,消费税收入516.0亿元,营业税680.2亿元,企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税分别为639.7亿元、48.1亿元,而个人所得税只有72.7亿元。数据来源:国家税务总局网站, <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137633/n8138817/8224324.html>。



图一 “营改增”所涉及的三大关系

些问题的解决不应阻碍市场效率的提高。

(二)“营改增”技术层面的难点

“营改增”技术层面的难点包括一般纳税人销售额标准的确定、税率的确定和进项税额抵扣。

1. 一般纳税人销售额标准的确定

增值税的纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人，其中只有一般纳税人符合增值税的本意，小规模纳税人按照全额纳税，不能抵扣进项税额，管理方式与营业税类似。区分一般纳税人的一个重要标准就是销售额，在“营改增”试点中，如何合理确定销售额标准，是一个两难选择。若销售额标准较低，大部分成为一般纳税人的试点企业税负可能会加重；若销售额标准较高，大部分试点企业成为小规模纳税人，虽然这样有助于企业减轻税负，但小规模纳税人规模过大将大大削弱“营改增”避免重复课税的改革效果，难以体现“营改增”的政策意图。

从现行增值税制度来看，降低销售标准以将绝大多数纳税人纳入一般纳税人进行管理是主要的趋势。但在“营改增”试点过程中，可能是出于适应服务业运行特点的善意之举，作出了“以500万元增值税应纳税销售额为标准，将纳税人区分为一般纳税人和小规模纳税人”的试点安排。与现行增值税税制中50万元或80万元的划分标准相比，对试点企业一般纳税人认定的销售额标准较高，甚至可以说是悬殊太大，使原增值税纳税人与试点地区相关行业增值税纳税人产生了歧视性差别。而且，这个标准将试点地区大部分企业都划分为小规模纳税人，浙江、

湖北、安徽、江苏、福建、广东的小规模纳税人比重都在80%以上，其中大部分省份接近或超过90%。可以想见，如果将这个标准在全国范围内推开，尤其是在经济欠发达地区，小规模纳税人的比重将会更高。在实际运行中，试点企业也出现了通过注册一个新公司，将部分现有业务转移出去，以争当小规模纳税人的倾向。

2. 税率的确定

税率确定的难点主要体现在两方面：一是继续使用多档税率，还是通过此次“营改增”的改革试点“一步到位”地实行单一税率。从理论上来说，单一税率更符合增值税“中性”的要求。任何货物的进口、生产销售以及劳务的提供都按照同样的税率计征增值税，可以避免销项和进项使用不同税率的情况，从而避免替代效应的产生，不会干扰生产经营者和消费者的经济决策。同时，单一税率有利于降低税务机关的征管费用和纳税人的遵从成本，降低逃避税的动机和机会。但是，现阶段除小规模纳税人按照简易征收办法实行3%的征收率外，包括试点改革方案中的税率，现行的增值税税率实际上有17%、13%、11%、6%四档。试点税率档次设置较多，不利于增值税税收中性作用的发挥，不符合税收效率原则。

二是具体税率水平的选择问题。现阶段我国实行的多档税率中，一般税率17%和低税率13%都属于较高的税率水平。无论“营改增”后是使用多档税率，还是单一税率，都存在税率降低的客观要求。在21个亚太经济合作组织成员国中，除我国外，其他17个实行增值税的国家和地区（文莱、中国香港、美国没有开征增值税）的平均标准税率为11.15%。我国现行的两档税率均高于此平均税率。较高的税率成为阻碍“营改增”的问题之一。在此次“试点”过程中，加设11%、6%两档税率本身就说明政府已意识到现行增值税税率较高，即便如此，很多成为一般纳税人的试点企业实际税负率都高于原营业税税

负率。这主要是因为 11% 和 6% 的税率是在全国普遍推行“营改增”后,在进项税额可以充分抵扣的情况下所计算得到的税率水平。在目前进项税额抵扣存在一定问题的条件下,这个税率就会偏高。

3. 进项税额抵扣

在试点过程中,部分纳入一般纳税人管理的企业,由于进项税额可抵项目较少,反而出现税负增加的现象。如何合理确定可抵扣项目,引起社会各界和政府的较大关注。对于交通运输业,主要成本包括交通运输工具的购买、租赁和维修服务,燃油、联运、外包、日常办公、人工费、过桥过路费、保险费等,其中占运营成本比重较大的租赁费、人工费、过桥过路费、保险费等都不得抵扣进项税,成为部分交通运输企业税负增加的重要原因之一。而据马海涛、李升(2013)的测算,对于交通运输业,如果行业或企业的增值率大于 37.5%,对于有形动产租赁,增值率大于 41.67%，“营改增”就会带来税负的降低。但是,对于研发和技术、信息技术、文化创意、物流辅助、鉴证咨询等现代服务业,“营改增”能够降低企业税负所需的增值率则高达 500%,这显然是过高的。出现这种情况的主要原因是纳入试点的部分现代服务业与制造业之间的区别较为明显,在生产经营过程中主要依靠的是人力资本与无形资产,但按照“营改增”实施方案,相应的进项税额都不能抵扣。

然而,若允许购进无形资产抵扣进项税额,也会遭遇一个问题。转让无形资产目前是征营业税的,这种状况存在的问题正如之前交通运输业缴纳营业税而购进运输劳务允许抵扣进项税额一样,同样存在税收征管、纳税与抵扣不平衡引起税收流失等问题。

(三)“营改增”体制层面的难点

“营改增”体制层面的难点主要包括中央与地方财政关系调整、税务机构设置与税收征管两方面。

1. 中央与地方财政关系调整

按照试点方案的规定,收入损失按现有体制在中央与地方之间进行分担,因此,“中央与

地方两个收入下降”是“营改增”难以回避的现实。目前对“营改增”的疑虑之一就是中央与地方的财政收入划分问题,以及相应的地方税体系建设问题。目前地方税的主体税种是营业税,若失去营业税后,地方税主体税种缺失,可能会严重影响地方税体系的建设。因此,应该积极培育地方税主体税种、健全地方税体系,新的资源税和尚待推广的房产税就成为各界对地方税主体税种新的期待。但主体税种的培育并非一朝一夕之功,需逐步完善。并且,资源税能否弥补地方财政收入损失,还受到地方资源产量和资源价格的约束。我国自然资源分布不太均衡,必然有较多省份无法弥补。马海涛、李升(2013)以上海市的试点方案为参考,免除首套房的税收负担,假设以城镇住宅总价的 1/3 为房产税的课税范围,按 1% 的税率计算,房产税收入为 1670 亿元,若将课税范围扩大为城镇住宅总价的 1/2,房产税将达 2500 亿元,是具备主体税种的实力的。但这种计算方法的意义是,城镇住宅中的 1/3 或 1/2 是二套或以上的住房,这是否符合现实?各地之间住宅数量和价格上的区别较大,房产税可以成为发达地区尤其是大中城市的重要收入来源,但在绝大多数的中小城市和经济欠发达地区,成为主体税种是否具有可行性?个人所得税也具备成为主体税种的条件,但与其与各地区经济发展及收入水平密切相关,对于经济欠发达地区而言,成为主体税种尚需时日。

因而,一些学者在分析时,重点就转移到“扩围”后增值税的中央与地方的分成比例上。对分成比例的划分多种多样,有 65:35、60:40、55:45 等,有的学者甚至主张将分成比例调整为 50:50(魏陆,2013)。这些提高地方分成比例的主张对于解决目前地方收入下降具有一定的意义,但将其与地方税体系建设放在一起综合审视就会发现,若房产税、个人所得税成为地方税主体税种以后,提高增值税分成比例将进一步加大地方收入差距。此时,中央财政收入占比下降,也难以通过财政转移支付平衡各地方财力。因此,从短期来看,提高增值税分成比例可以减小地方政府阻力,有利于“营改增”的推行;

但从长期看,将会加剧我国地区间经济与财政的不均衡。

2. 税务机构设置与税收征管

没有了营业税,地税部门的实际业务量和税收收入会锐减。若继续保持目前的机构和人员组成,则会出现成本高、效率低。同时,国税部门的业务会大幅度增加,所以,分流成为学术界在讨论“营改增”问题时较为常见的想法。但分流到何种程度,则存在着分歧:一种意见是国税部门与地税部门合并;一种是地税部门与财政部门合并;还有一种是继续保留地税部门,但对人员进行分流。其核心思想就是因应工作量的变化,减少地税部门人员。这和增值税分成比例划分一样,面临着一个两难选择:从短期看,减少地税人员可以提高征管效率;但从长期看,若新的地方税主体税种出现以后,工作量又会增加,是否需要再重新招入人员。

三、推进“营改增”的对策建议

从对“营改增”各难点的分析可以看出,技术层面的难点所涉及的是如何重构合理的增值税制,以使其符合制造业与服务业的共同要求,消除制造业与服务业市场融合的税收制度障碍,这是现阶段推行“营改增”所需要解决的核心问题。而体制层面的难点虽然也很重要,但不应成为延缓“营改增”进程的借口,而应以“营改增”为契机,优化中央对地方的税收返还和转移支付方式,完善分税制财政管理体制。

(一) 技术层面的建议

第一,合理确定增值税税率。作为简化税制和结构性减税的主要内容之一,“营改增”应借鉴国际经验,简化税率结构档次,适当降低税率,以避免税率档次过多以及税率较高而导致的征管效率下降和偷逃税款现象。应在总结试点经验的基础上,尽快将四档税率简并为两档税率,并与降低税率相结合。有学者建议,将目前 17% 的税率降到 15%,将 13% 的税率和试点方案 11% 的税率合并下调为 10%。然而,这种调整方式将会对总体税收收入造成较大冲击。因此,17% 的税率可暂不变动,新增试点行业和原

13% 的应税项目的税率可合并下调为 10%,但新增试点行业可以根据自己的生产经营状况,结合新的进项税额抵扣方案,报经主管税务机关批准,选择适用一般纳税人的简易征收办法。

第二,合理确定进项税额抵扣范围。此次引起“营改增”试点中部分行业税负不减反增的主要原因之一就是企业的可抵扣进项税额较少,这也是没有充分考虑服务业的行业特点所致。服务业的生产经营过程与制造业有着较大的区别。在制造业中,物质资料所占的比重较大,因此,在现行增值税制度下,进行抵扣后,征税对象基本就是产品的增值额。但是在服务业中,大量的经营活动所依靠的并非是物的消耗,而是“品味”、“创意”等非物质性的“脑力”产品,而这背后,则是大量的人力资本、无形资产的消耗。如果这些成本的进项税额不能抵扣,对于大量的服务业企业来说,改征增值税就是直接的税收负担增加,而且,也不符合改征增值税“消除重复征税”这一核心目标的实现。因此,必须尽快将无形资产、人力资本等纳入进项税额抵扣范围。

作为近期的变通做法,可以采取加计扣除的方式,即按不同行业的特点计算确定(除大型固定资产购进以外的)进项税额加计扣除,如交通运输业目前可抵扣项目占总成本的行业平均水平约为 40%,可加计扣除 80%~100%;建筑业目前可抵扣项目占总成本的行业平均水平约为 55%,可加计扣除 30%~50%。

此外,针对交通运输等行业企业所使用的尚未折旧的外购固定资产数量较多的情况,对于有充分可靠的税务凭证的,应允许其抵扣剩余使用年限内的固定资产余值的进项税额,以平衡其与新购进固定资产企业之间的税负差距。

(二) 体制层面的建议

第一,处理好中央与地方的利益分配关系。从我国历次的税制改革可以看出,改革一般不会触动既得利益,“营改增”后不会减少地方政府的税收收入。一种可行的方案是调整增值税在中央政府和地方政府的分享比例,通过测算重新确定各自应分享的比例;一种方案是通过

完善转移支付体系的方式保障地方政府的财力。从可行性和必要性上来看,结合我国的分税制财政体制的下一步改革,重新划分增值税的分享比例和完善转移支付体系都是必要的。试点方案关于原营业税收入改为增值税收入后依然归地方政府的规定,从实质上来看,已经是重新划分增值税的分成比例,但这只是一种权宜做法。为消除地方政府的疑虑,必须将这一分成比例明确规定。从上述分析可以看出,这一分成比例不宜变动太大,对地方财力的弥补,应主要通过完善转移支付方式和为地方政府确立新的主体税种来进行。在完善转移支付方式方面,应该逐渐取消税收返还,将中央财力中新增的增值税收入用于充实财力性转移支付资金,促进地方财力的均等化。

第二,完善地方税体系,分流国税、地税工作量。地方税主体税种的缺失,将使地方政府基本上成为纯支出单位,越来越受制于中央和上级政府,难以有效发挥地方政府的主观能动性,而更多地成为上级政策的执行者,而非辖区居民公共需求的反映与满足者,这与“公共财政”制度建设和完善分税制的要求不相适应。因此,现阶段保留地方税务机关还具有一定的必要

性。但“营改增”后,地税部门的工作量锐减,税收收入大幅下降,而国税部门业务量则大大增加。为解决这一问题,可以将国税部门的一些业务(如企业所得税),由中央地方共享改为地方税,由地税部门负责征管。这样既可以平衡中央与地方财力的变化,也可以平衡国税、地税的业务量变化。但从长期看,还应逐步建立以房产税等财产税为主的地方税体系,以促进地方财力与事权相匹配的分税制的完善。**Reform**

参考文献

- [1]林跃勤 周文:《新兴经济体蓝皮书:金砖国家发展报告(2013)》,社科文献出版社,2013年
- [2]《增值税“扩围”改革溯源》,《21世纪经济报道》2011年10月29日
- [3]《营改增后企业主争当小规模纳税人》,《南方都市报》2012年8月22日
- [4]马海涛 李升:《营业税改增值税:试点评价与改革方向》,《税务研究》2013年第4期,第6~11页
- [5]杨卫华:《营业税改征增值税:问题与建议》,《税务研究》2013年第1期,第39~42页
- [6]谭郁森 朱为群:《增值税改革的税率选择》,《税务研究》2013年第1期,第51~54页

(责任编辑:罗重谱)