

基于税收中性的增值税改革进路

陈 治 赵磊磊

(西南政法大学,重庆 401120)

内容提要:增值税是最为典型的中性税种,现行增值税制存在的问题,大多与偏离税收中性有关,因此需要重视并发挥税收中性的逆向调节效应。传统税收中性理论侧重于全局性与综合性,需要限定其适用范围,并作出新的解释才能更好地指引当前增值税改革。本文认为,税收中性原则主要应当贯彻于增值税改革,且在不同场域的范畴延展,分别形成财政支出中性、市场竞争中性及国际税收中性,由此,基于税收中性的增值税改革进路需要围绕降低并简并税率、畅通抵扣链条、完善税收优惠、健全退税制度等进行。

关键词:税收中性 税收调控 意涵拓补 增值税改革

中图分类号:F812 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2021)09-0068-10

一、问题缘起:增值税“中性”回归与税收中性“重读”

自2018年减税降费政策实施以来,增值税进入深化改革阶段,成为减税降费的重点。须明确,增值税设立的初衷是为了组织收入,主要肩负财政收入职能^①,营改增及后续的税率简并与下调等附带一定税收调节职能的改革措施,则是对减税降费的回应。然而,“在将财税法作为宏观调控法的传统思维下,财税法的宏观调控功能被过度放大”^[1]。由此,近些年税法领域各个税种都被赋予了强势的调控职能,消费税的寓禁于征、所得税对收入分配的调节、资源税对级差收入的调节、房产税抑制房价非理性上涨等,增值税亦是如此。由于其渗透并贯穿于生产、流通、销售等各个环节,且是流转环节的“道道课税”,比其他税种更具天然的市场属性,因

而一度被定位为政府介入市场、调节市场经济的税收工具或杠杆,由传统的财政收入职能扩张到调节分配职能。理论上,增值税功能研究的偏失,使得增值税这个本来最为中性的税种反而与中性渐行渐远,导致实践中增值税一定程度上被工具化、技术化,进而造成了现阶段增值税制度的诸多症结。将增值税视为市场经济发展的调剂工具,过分凸显其调控功能,严重违背了税收中性原则,也是此次减税降费浪潮中部分企业对增值税减负效果感知度低、消费者获得感不强的主要原因。

就此而论,现行增值税制存在的问题大多与偏离税收中性有关,亟待贯彻税收中性原则予以矫正。然而任何理论的适用都不是一劳永逸的,传统税收中性原则伴随社会进步与经济发展,其原有意涵在不断丰富、推演,如若继续依照旧理论进行粗暴规制,面对当前中国日益复杂的市场环境,税收

[收稿日期]2021-06-24

[作者简介]陈治,经济法学院教授,博士生导师,法学博士,研究方向为财税法学;赵磊磊,商学院硕士研究生,研究方向为财税法学。

①经过1994年的税制改革后,我国建立起以增值税为中心的流转税制,而“保障财政收入”是此次税制改革的主要指导思想之一,足见财政收入职能诚为增值税起初之主要职能。

中性的应用恐出现力有未逮的尴尬局面:一是面对现代税收职能的杂糅交错,难以识别个别税种存在的职能越位情形,对症下药则无从谈起;二是面对超额负担存在的普遍性,中性调整无法有效统筹更多维度,全面斧正则窒碍难行。具体来讲,于适用范围而言,既有的税收中性理论建基于税法秩序统一之上,带有作为基本准则的全局性与综合性,是从宏观角度切入,要求对所有税种均进行普遍的“中性”约束,与现代税收制度所主张的“不同税种其中性化程度判然有别”的细化要求相比,存在较大出入。也因此尽管近些年,不乏有学者主张税收调节功能的收缩以提升税制的中性化水平,但研究对象多以整体税制改革为主,较少涉及单个税种;于意涵范畴而言,税收中性的传统涵义要求在“汲取财政收入”过程中,应尽量减少税制因素对经济干扰的“度”和对纳税人额外负担的“量”,侧重于“收税”层面。但是从降低无谓损失,达致“有害”影响最小化的终极意义上讲,税收中性不应只局限于“收税”维度,它还有更多可供解读的空间,其衍生出的引申义还可在财政支出、市场竞争、跨境区域资源配置等维度发挥重要作用。概言之,适用范围过大、意涵范畴过窄使得传统税收中性原则似乎难以贯穿并统摄增值税税收制度。是故,财税法理论必须作出回应,在确保逻辑自洽的前提下对税收中性的规制效用进行重新解读。方可以新释的税收中性原则为准绳,使税收调节控制在合理限度之内,并逐步剥离增值税的调控功能,以恢复增值税本来的“中性”本色。

基于上述思路,本文尝试改变传统上对税收中性抽象概括的分析进路与普遍适用的理论立场,提出中性税收思想主要应当贯彻于增值税,同时扩展税收中性的外延,为当前增值税改革提供新的理论依据,以期对增值税深化改革的推进有所裨益。

①这里主要指税收对消费产生的替代效应,即征税导致货物价格上涨,消费者会减少对已税商品的购买量,相应增加对非应税商品的购买量。当然,替代效应的发生还受到其他因素的影响,比如商品的需求弹性大小等。

②一般认为在市场经济条件下,不同部门、行业之间的竞争形成平均利润,而市场价格的形成是以市场竞争为基础的,因此市场价格主要由竞争所形成的平均利润和生产价格(生产成本)组成,不包括税金。

二、理论新释:“中性”的限定适用与意涵拓补

(一)增值税应当是贯彻税收中性的主要税种

“中性”与税收的结合起源于西方经济学,立论目的在于服务市场经济。随着理论界对“政府—市场”关系的认识日益深化,“绝对税收中性”扩展到“相对税收中性”,即税收中性并不排斥税收调控的存在,在税制总体趋于中性的同时,不能忽略税收非中性的作用。第一,任何税收本身必然会对市场产生一定的扭曲效应,完全、纯粹的税收中性的要求建基于完全竞争理论,只能是一种理想化状态。第二,国家需要利用非中性的税负差异配置来调节市场运行,改善区域发展不平衡、产业发展不协调、居民收入差距过大等问题。可以说,严格意义上的税收中性并不存在,但其代表着税制设置应遵循的基本趋向,对中性优势显著的增值税而言,尤其如此。

增值税明显区别于其他税种的特征就在于税收负担较为中性,主要体现在:一是征税对象覆盖范围广。增值税的课税对象是广泛的交易行为(货物的生产和流通、不动产的租赁和转让、服务及劳务的提供等),税收的替代效应难以发生^①,对消费者偏好影响较小。反之,征税范围越狭窄的税种,替代效应越明显,越具有非中性特征。比如消费税,其课税范围具有较强的选择性,是基于增值税普遍征收、普遍调节实行的特殊调节;二是价外税形态。市场价格的构成中并不包含税金^②,增值税价外税的形态与作为不含税价格的市场价格相吻合,充分尊重市场规律。另外,价外税的设置决定了纳税人与实际负税人是分离的,税款由生产经营者缴纳并上缴国库,税负却最终由消费者负担,在税负可以充分转嫁的情况下,生产经营企业不承担增值税负担,因此不会影响企业的经营决策行为;三是“上征下抵”的征收机制。增值税采用“环环征、道道抵”的征收机制,即上一环节征缴的税款可在下一环节予以抵扣,因流转而带来的重复征税问题可迎刃而解。相应地,不会因产业分工细化而导致税负增加,也决定了增值税具备良好的税收中性特点。

概言之,增值税对消费、生产决策及产业分工

的中性,保证了对市场主体行为影响的中性,进而保证了对市场资源配置影响的中性^[1],因此也是最应向着中性原则方向发展的税种。然而相比之下,传统税收中性理论中的“税收”是一种泛指,基于宏观视角要求对所有税种均进行普遍的“中性”控制。实际上,在强调推进税收现代化的当下,需要发挥特定税种的税收调控职能以应对市场机制作用的“失灵区”(这也是符合相对税收中性要求的)。前已述及,近些年消费税、所得税、资源税、房产税等税种具有突出的管制诱导性功能。但就这些税种的经济属性而言,本身就难以实现税收中性,无法与中性色彩浓厚的增值税相提并论,而且这些税种设立的初衷主要被赋予调控意图,是对税收中性的有意识地偏离(但并不是对税收中性的否定)。总之,不同税种的中性化程度必然是不同的,在市场机制作用的“失灵区”,需要税收调节功能的导入;而在市场机制作用正常发挥的区域,则要求税收尽量保持中性。当前,增值税最大的问题在于被赋予了过度的税收调控职能,以至于偏离中性,导致职能错配。因此,税收中性原则主要应当贯彻于增值税改革,唯此,才能进一步明确增值税的改革思路及方向。

(二)“中性”内涵的再界定

“中性”的概念因定义视角不同而有所差异,但都有共性可循,从字面含义看,都强调一种平衡、中立与适度。随着社会进步与经济发展,中性税收思想突破了传统意涵的界定,逐步向其他场域扩张,其引申内容囊括了财政支出中性、市场竞争中性与国际税收中性^①,皆可为增值税改革提供理论指引。

1. 财政支出维度“中性”的植入——支出中性

税收直接取自于初次分配,传统税收中性理论强调政府利用税收筹集财政收入时要减少对初次

分配的干预,因此多关注收入维度。而支出维度同样可以引入税收中性,即财政支出也应尽量避免滋扰市场的正常运行。因为从财政收支一体化的角度看,“收”和“支”相互衔接,是完成财政主要功能(筹集公共资金继而服务公共利益)的“一体两翼”,从这一意义上讲,税收中性不仅要在“收税”过程中展开,还要在“用税”层面上进行。

税收通过初次分配筹集完成后,会用于再分配环节(财政支出),以提供公共产品和服务满足公共需求,往往会涉及到公共利益。财政支出权作为一项行政权力,侵益性和扩张性的特质与生俱来,如果忽视支出端,仅在收入端强调尽可能保持中性,那么政府在行使支出权时极有可能逾越一定限度,反过来损害公共利益。日本著名税法学者北野弘久认为,传统租税(税收)概念是以割裂征收与使用的方式构筑而成的,应把租税的征收与使用作为一个整体,来构筑现代租税概念^[2],这一论断为基于收支统合维度审视税收中性奠定了理论基础。在纳税人权利保护方面同样如此,“仅仅强调税收征收过程中的权利还不足以支撑纳税人的主体地位,税收征收方面的合理化并不意味着在税收使用方面同样产生社会满意的效果”^[4]。基于这一认知,税收中性向支出维度的延伸有利于对纳税人进行权力“充实”。区别于中性财政政策^②,财政支出中性一方面旨在对政府财政支出权的扩张形成约束,“聚财要有度”,“用财”亦是如此;另一方面则要求打破财政支出结构固化的局面,在有利于维护市场主体税收利益的地方,应适度扩大支出规模。

事实上,现实中财政支出在税收领域对“中性”的权衡有失偏颇,尤其是在增值税方面。其一,税式支出不规范。税式支出可从如下三个方面加以把握:一是属于隐性政府支出;二是导致税收收入的损失;三是以税收优惠的形式激励特定经济行为^[5]。简而言之,税式支出是一种特殊的财政支出,外观上表现为税收优惠。而税收优惠作为一种利益分配机制,一旦脱离中性原则的框限,极易引致分配失衡,进而导致税式支出失范。如此分析,把税收优惠置放于支出维度考量,对其目前泛滥无序的失衡状态进行反思与纠偏,系税式支出规范之要点,更是

①学界对税收中性原则的研究已经开始从传统的单一维度认知向多元维度扩展,例如,税收中性在传统理论基础进一步扩展为支出中性、竞争中性和国际税收中性,便是其中具有代表性的观点。相关研究可参见侯卓:《重识税收中性原则及其治理价值——以竞争中性和税收中性的结合研究为视角》,《财政研究》2020年第9期,第95~96页。本文对税收中性原则的多维认知受此启发,并将其适用范围限缩在增值税改革层面,力求理论研究 with 制度实践的耦合。

②西方经济学认为,政府支出等于税收称之为收支平衡,中性财政政策可以理解为收支平衡政策,介于紧缩性财政政策与扩张性财政政策之间。然而现实中没有哪一个国家财政收支一分不差、完全相等,显然中性财政政策也是一种理想化说法,但提倡中性财政政策的现实意义在于通过尽可能地保持财政收支平衡以维持社会总需求与总供给的平衡,防范通胀或通缩的出现。

支出中性原则规制之重点。通常认为,纳税人在税收执法上享有平等权,即不同纳税人是平等适用税法的,除非有正当理由,否则不得因主体不同而随意减免税款或设置程序负担,不允许税法特权的存在^[4]。国务院《关于在市场体系建设中建立公平竞争审查制度的意见》(国发[2016]34号)规定“安排财政支出一般不得与企业缴纳的税收或非税收入挂钩”。而目前,一些地方通过财政返还等方式变相实行税收优惠,对企业缴纳的增值税按一定比例给予返还、补助、奖励等,这种对一部分纳税人“特殊照顾”的做法,实质上构成了对其他纳税人平等权的妨害,有违财政支出中性的要求。其二,增值税留抵退税不彻底。由于企业(一般纳税人)在购进货物时就已经“开票上税”,缴纳了进项税额,且只有购进的货物继续向下一环节流转时,进项税额才允许抵扣。因而企业这部分已经缴纳的进项税额实质上是一种“垫付”,随着纳税人前期垫付的税款越来越多,便会出现进项税额大于销项税额的情形,形成留抵税额。留抵税额相当于政府占用了企业大量的可用资金,本质上是政府的一项“无息隐性负债”^①。纳税人履行纳税义务后,税收资金已经进入财政资金范畴,若再予以返还(比如留抵退税),“这种现象实际上已经是财政支出”^[7]。既然作为一项“政府支出”,留抵退税就有必要按照管理财政支出的方式予以考量和监督,同时接受支出中性原则的约束。目前,增值税留抵退税条件仍显苛刻与繁琐,纳税人无法及时取得退税款,给企业现金流的良性可持续带来压力。因此,亟待贯彻支出中性原则,把留存在国库的归政府支配的这部分税款及时返还给纳税人,切实维护市场主体的税收利益。

2. 市场竞争领域“中性”的嫁接——竞争中性

①参见《前国家税务总局副局长许善达:留抵税款“滚雪球”有风险,税改应加大力度加快速度》,每经网,http://www.nbd.com.cn/articles/2018-04-22/1210575.html,2021年4月16日访问。

②“国家援助”(state aid)这一概念出自国外,是一个宽泛的术语,主要指政府干预经济的行为。援助形式多样,包括但不限于:政府补助、政府投资、免息贷款、免税优惠等,可以正向增加特定市场主体的竞争优势。

③该报告为《Competitive Neutrality: Maintaining a level playing field between public and private business》(竞争中性:维持公有企业和私营企业之间公平的竞争环境),旨在赋予不同所有制企业在市场竞争体系中以相同的地位。可参见OECD网站,http://www.oecd.org/corporate/competitiveneutralitymaintainingalevelplayingfieldbetweenpublicandprivatebusiness.htm,2021年3月23日访问。

税收中性有一层关键意蕴:政府征税行为不应扰动市场竞争。在这一语境中,维护市场公平竞争的价值取向,业已暗合于税收中性的逻辑脉络中。是故,税收调控应屈从于公平竞争理念,由对市场竞争的直接干预演变成为一种柔性的引导或调节。一般而言,任何市场主体皆受竞争法的平等保护,所谓“平等”,乃是对不同商业模式、组织形态及所有制性质的经济主体皆一视同仁。如果将税法的中性原则嫁接到竞争法视域下,那么此“平等”可被赋予新内涵——尽可能给予不同“身份”的市场主体相同的税收环境,从而弱化税收歧视,实现公平竞争,或曰竞争中性^[8]。以增值税为例,竞争中性意味着应消弭一般纳税人与小规模纳税人、国有企业与民营企业、大型企业与小微企业等不同行业或类型的纳税人之间的差别税收待遇。

从事生产经营的市场主体,其角色担当不仅是纳税人,更是竞争者,这是竞争中性得以脱胎于税收中性的根本肇因。作为学术话语,竞争中性(competition neutrality)是指:国家不因市场主体所有制性质的不同而区别对待,使其在市场竞争中享有优势或面临劣势,也译作“竞争中立”。对一些市场经济高度繁荣的发达国家或地区来说,竞争中性这个概念使用已久,是实现公平和对等贸易的高标准经贸规则。譬如《欧盟运行条约》,第106条强调各成员国国有企业与私人企业都必须遵守竞争政策的相关约定,防止国有企业因受到特殊保护而享有不正当的竞争优势^[9];第107条至109条通过规范政府对国有企业的援助制度,对国家援助^②(state aid)进行详细规定与严格控制,降低政府行为对市场公平竞争的破坏和威胁。值得注意的是,许多政策条款在论及竞争中性时均涉及到了税收中性。如2012年经合组织发布的报告中提出,政府实施竞争中立政策需要围绕八个模块进行,其中之一就是“tax neutrality”(税收中性)^③。这已然表明,竞争法场域可以引入税法的中性原则。进言之,竞争中性本身所包含的在税法上取消对不同“身份”市场主体区别待遇的要求,与税收中性向竞争领域扩展的方向是一致的。而税收中性原则由最初的经济原则向法律原则的纵向延伸,不仅为竞争中性的规范构造

提供了有力条件及理论支持,也实现了税收中性自身意涵从内而外的丰富与拓补。

2019年“竞争中性”首次正式出现在官方文件《关于促进中小企业健康发展的指导意见》(简称《指导意见》)中。这实际上也承认了,现实中国有企业与民营企业之间的竞争与“竞争中性”之间确实存在不小的差距。应当指出的是,与体量较大的国有企业相比,私营企业多是中小微企业,对税负痛感的主观感知更强,所要负担的税种主要是增值税,因而以增值税改革为“支点”撬动有利于提升中小企业核心竞争力的竞争中性改革,是可取之策。事实上,经营压力与资金周转困难等因素严重制约着我国中小企业的发展,而现阶段增值税的税收政策安排对该问题明显缺乏回应。具体而言,一是抵扣链条割裂。理论上,营改增全面推开以后,企业所有税款抵扣链条应全部打通,但税法规定,纳税人“购进的贷款服务”不得从销项税额中抵扣^①。这意味着,企业借款利息支出对应的进项税额因无法抵扣而成为资金成本。不难发现,银行等金融机构对有国家作为后盾的国企存在市场偏好,中小企业融资难、融资贵本身就是一个世界性、长期性难题,而利息支出不得抵扣的规定对本就融资渠道狭窄、融资能力较差的中小企业而言无疑是雪上加霜,加剧了大中小企业之间的“马太效应”。另外,以职工薪酬为代表的人力成本无法抵扣的缺陷,同样加大了中小企业的经营压力,也影响了增值税的中性优势。二是小规模纳税人限制多。中小企业多是增值税的小规模纳税人,其取得的专用发票不可进行进项抵扣,通常采取价税合计一并计入生产成本的方式,这就给体量小、生存发展空间与利润空间有限的小规模纳税人的盈利能力带来不利影响,从而制约小规模纳税人的活力与发展动力。而且,注重进

项税额抵扣的一般纳税人更愿意与可开具专用发票的一般纳税人合作,小规模纳税人获得上游订单普遍存在困难,在注重交流合作的市场竞争中不具优势^[10]。

3.更大空间和范围上“中性”的适用——国际税收中性

税收中性的内涵除了在财政支出维度、市场竞争领域得以延伸,在国际税收上也有所体现。国际税收层面通过借鉴并吸纳税收中性的意涵形成国际税收中性原则:在跨国贸易中,市场经济主体的经营、投资等决策行为不应受制于税制因素,而是出于市场容量、投资环境、商品价格等商业考虑(非税因素)。亦可说是税收中性在更大空间与范围上的适用,即要求税收不影响资本在国际间的自由流动与合理配置。世界上大多数国家都在实行增值税,而增值税又是商品价格的组成部分,故而影响着生产要素在全球范围内的流动与配置。如果增值税政策没有对价格因素形成足够制约,对外出口商品很可能被视作一种非正当的“低价倾销”。进口国若以此为据,出于贸易保护,可对其展开反倾销调查甚至直接加收反倾销税。所以大部分国家都采取了出口退税制度,以避免国际贸易中间接税(以增值税为主)重复征税,减少贸易摩擦。出口退税符合国际通行做法,同时也是国际税收竞争主要涉及的领域。需要说明的是,税收竞争有良性与恶性之分,恶性的国际税收竞争会阻断货币与资本的跨国流通,有损国际税收中性的规制效果^②。因此,必须制定恰当的出口退税政策,以期形成良性的国际税收竞争。

出口退税是一种无歧视的国际税收惯例,国际税收中性之于出口退税政策,一方面,旨在充分保障出口产品能以不含税价格参与到国际市场的竞争中去,使剔除过税金的纯粹产品价格可以引导整个国际市场的规范运行与资源的有效配置;另一方面,则要求政府减少对出口退税制度的行政干预,这也是增值税本身具有的中性特点所决定的。

但就当前风云变幻的国际贸易局势而言,坚持出口退税的绝对中性可能植下财政隐患,让国际税收中性原则在出口退税方面完全施展功效,既不具

^①参见财政部 国家税务总局《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)及《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》第二十二条。

^②“轮胎保案”是一起典型的恶性税收竞争案例,由于中美两国在出口退税协议上存在较大分歧,美国国际贸易委员会(ITC)提出对中国轮胎采取特保措施,决定对从中国进口的轮胎实施惩罚性关税,而中国的应对措施之一就是提高轮胎的出口退税率,如此一来,便形成“美国对进口的中国产品实施惩罚性关税→中国不甘示弱,提高出口退税率→美国实施更大规模的惩罚性关税”的恶性循环。参见《出口退税政策应回归“中性”》,中美财经资讯网, <https://www.usd-cny.com/news/finance/hongguan/122229.html>, 2020年4月16日访问。

备现实基础,也无理论加持(违背相对中性原则)。事实上,根据外部需求情况的变动来进行相机抉择,妥适发挥和利用出口退税政策的经济杠杆作用,并在国际税收中性的既有框架内进一步找到政策调控与税收中性两者作用机理的最佳结合点,更符合中国目前国情,亦可体现出税法调整应有的辩证施治。这一点可在我国实行“差别退税率”的退税政策中得到印证。为了控制高耗能、高污染和资源性产品(统称为“两高一资”)的出口规模,我国不断降低其出口退税率,有的甚至予以取消。与此同时,有些产品的退税率却不断提高,这些保持了相对较高退税水平的商品通常属于我国鼓励出口的创新产品。这种基于类型化处理的政策调控不仅没有脱离国际税收中性所蕴含的规律,而且与相对税收中性所彰显出的“谦抑干预”精神是高度契合的,也有利于产业结构的优化与协调。基于此,通过全面、深刻地评估我国增值税出口退税制度可以发现,当前出口企业税负差异较大,偏离了国际税收中性原则的要求。从理论上讲,中性的出口退税政策要确保对不同经营模式出口企业的经济影响应是中性的,这些出口企业经过退税后所负担的税负基本一致。但目前,由于退税方式及标准繁杂,导致不同企业的退税受益有很大差异^[1]。比如在经营性质上,生产型企业采取“免、抵、退”税的计算方式,外贸型企业则采取的是“免、退”税的计算方式;而在贸易方式上,进料加工贸易适用退税办法,来料加工贸易则适用免税办法(不征不退)。如果进一步细分,退(免)税计税依据的确定也各不相同。实际上,出口企业往往基于自身有利条件来选择相应的经营模式,获取更多的税收利益,增值税纳税人的这种逆向选择遂造成实际税负的不公。

三、税制优化:构建“中性”增值税制的具体路径

从上文分析可知,理论上增值税对经济具有中性效应,税收中性原则主要应当贯彻于增值税改革。且税收中性的原有意涵在不断拓补,由税法领域的经济原则,过渡到竞争法视域的法律原则,最后上升为一项国际准则,在此背景下,以“中性”回

归为主线的增值税改革进路,需要围绕以下几个方面进行。

(一)降低并简并税率

由增值税整体税制视角观之,税收中性在三个维度的纵向延伸皆指向同一关键词——“简税制”,而税率是税制基本要素,因而税率水平较低的轻税政策的运用,是保持增值税中性效应的必要前提。在这一意义上,为市场主体减税自然是题中之义。进一步分析,增值税的“普遍征收”表明其具有巨大的财政优势,这种由税基广阔所派生出的财政优势,决定了其能以相对较低的税率即可为政府筹措大量财政收入,从而使增值税成为备受推崇的理想税种——“宽税基、低税率”组合的中性税种。此外,根据税收经济学的相关理论可知,税收扭曲成本(税收超额负担)与税率的平方成正比^[2],这就意味着一旦税率降低,超额负担的下降程度将大得多,而超额负担本身就是指违背税收中性原则产生的扭曲效应所带来的额外损失。因而,无论是从“简税制、宽税基、低税率”的税制设计层面,还是从降低超额负担的角度看,皆可论证降低增值税税率符合税收中性的内在要求。

如前所述,增值税对经济主体的决策行为影响应满足最小化的要求,这就需要增值税对所有的生产要素及消费品都按相同的标准课税,一是几乎对所有的商品和劳务都课税;二是课税应采用相同的比例税率。只有同时满足以上两个条件,才能保证增值税对商品和劳务价格的影响程度是相同的,从而不影响市场主体的决策行为,此时税收的替代效应为零。营改增以后,我国增值税的征税范围几乎覆盖了所有的货物和劳务,基本满足第一个条件。然而,就税率而言,当前增值税基本税率和低税率共有3档,即13%、9%和6%,此外还有1.5%、3%和5%的征收率,多档次税率显然违背了第二个条件的要求。从理论上讲,按照税收中性的要求,单一税率才是增值税最理想的状态,过多档次的税率设计使同一产业链上下游企业所适用的增值税税率可能不同,因而会对企业的经济行为造成一定程度的扭曲,不利于增值税中性特征的有效发挥。

总之,研究完善增值税标准税率,降低并简并

税率是保持增值税税收中性取向必须要解决的问题。就降低税率而言,需要说明的是,尽管增值税是价外税,不会对企业利润产生直接影响,但由于种种原因,纳税主体的进项税额往往不能完整且及时地进行抵扣,增值税实质上构成了对企业现金流的直接影响,而对一些制造业、建筑业、交通运输业等企业而言,现金流有时比利润更为重要。以此言之,通过降低增值税税率为市场主体减负可有效缓解企业的资金周转压力,对实体经济产生更大的中性

效应。就简并税率而言,从域外实践看,税率多为两档或一档。以 OECD 国家为例(详见表 1),其中两档制税率的国家一般实行传统型增值税(比如德国):一档作为基本税率,范围涉及大部分货物与服务,另一档则作为优惠税率。而实行现代型增值税的国家往往只设一档税率,以韩国为代表。由此,下一步我国可考虑适时推进“三档并两档”的税率改革,一档是标准税率,覆盖多数生产经营性质的交易行为,另一档是优惠税率,侧重于保障民生。

表 1 OECD 国家一档制、两档制增值税税率概况(不含零税率)^①

国家	税率档次	具体税率
加拿大	1	5%
智利	1	19%
丹麦	1	25%
爱沙尼亚	2	20%、9%
以色列	1	17%
德国	2	19%、7%
冰岛	2	24%、11%
韩国	1	10%
墨西哥	1	16%
荷兰	2	21%、9%
新西兰	1	15%
斯洛伐克	2	20%、10%
斯洛文尼亚	2	22%、9.5%

(二)畅通抵扣链条

“上征下抵”的征税机制,确保增值税的最终税基锁定为“消费”(消费型增值税),所有税负将被唯一集中到零售端,最终由消费者完全负担。而所有纳税主体在零售端以前的环节都不被课税,有效排除了税制因素对企业纳税人生产决策的干扰,从而决定了增值税具备理论上的中性优势,因而增值税进项抵扣机制是影响增值税中性作用的主要因素。但是,如果进项税额抵扣不充分或者根本不予抵

扣,这种理论上的中性优势就无法贯彻到实践中转化为现实优势,反而会变异为巨大的劣势。换言之,唯有通过实行全面的进项扣税制度、打通企业所有税款抵扣链条,增值税才能真正转型为更为彻底的消费型增值税。

首先,将企业贷款利息支出纳入抵扣范围。纳税人购进的贷款服务不属于增值税的进项抵扣范围,这是税法中规定的不可抵扣项目。然而从最基本的增值税原理看,贷款利息支出所对应的进项税额与销项税额都是十分明确的,如果进项税额不能顺利抵扣,那么将违反增值税税款抵扣链条的税法

^①本表根据 OECD Tax database 提供的统计数据整理而来,筛选出截止到 2020 年实行两档制或一档制增值税税率的国家。参见 OECD 网站, <https://data.oecd.org/tax/tax-r-evenue.htm>, 2021 年 3 月 29 日访问。

设置原理,使得增值税链条还没有到达最终环节就在此处断裂。在此前提下,极易引起以下两个严重问题:一是企业通常会把取得的贷款直接用于生产经营活动,此时贷款利息支出就会成为企业生产成本进而成为增值额的一部分(虚增税基),导致一定程度的重复征税;二是目前我国绝大多数企业都是负债经营,尤其是中小企业,银行贷款往往是广大中小企业筹集资金的主要形式,贷款利息支出的进项税额不得抵扣增加了这部分企业的融资成本。因而,可考虑从中小企业入手,逐步将企业贷款利息支出纳入抵扣范围。

其次,完善人力成本抵扣的相关政策。“十四五”时期我国产业结构发展的一个重要趋势是第三产业在国民经济中的地位和作用愈发重要(参见图1),由此可知第三产业税收贡献将全面超越其他产业,这就要求税制改革要有意识地以此为参照。应当指出,第三产业主要由对劳动力需求比较大的服务型企业所组成,可以说,人力成本支出是该类劳动密集型企业成本费用的主要组成部分。而根据相

关政策规定,企业雇佣员工的工资薪金、社会保险费等人力资源成本一直不在增值税抵扣链条里,而造成人力成本占比较高的企业增值税负担明显较重^[3]。毫无疑问,人力成本不能抵扣的缺陷不仅使得增值税理论上的中性优势无法在实践中充分兑现,税收公平原则也因此成为牺牲品。当然,为了缓解人力成本占比较高的企业税负相对较重的问题,我国在增值税方面相应地做出了一些政策调整,比如解除纳税人购进的旅客运输服务进项不可抵扣的限制,允许生产、生活性服务业纳税人适用加计抵减政策等^①。可以看出,对于完善人力成本抵扣的相关政策,官方释放的是积极的信号。但仍需强调的是,解决该问题的“治本之道”在于打破人力成本不得抵扣的限制,诚如前述,以劳动密集型企业为主的第三产业对增值税收入具有重要贡献,据此,建议企业支付的工资、津贴、奖金等职工薪酬以及养老、医疗等社会保险费之类的人力资源成本,纳入增值税抵扣链条。

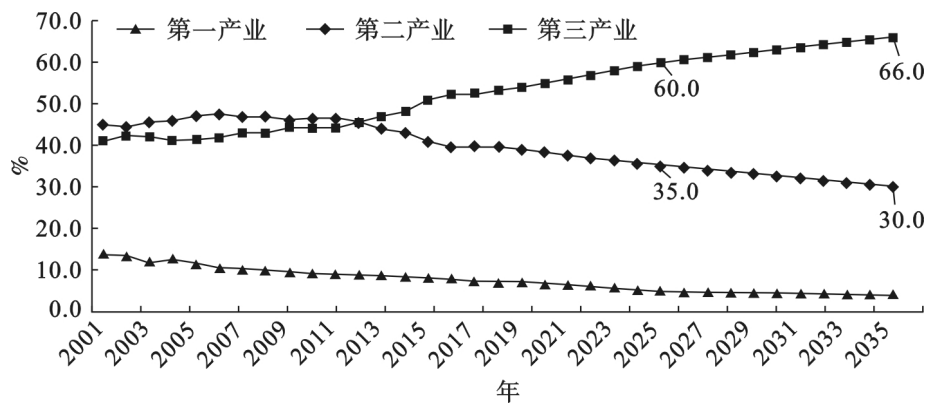


图1 三次产业结构趋势预测^②

最后,关注小规模纳税人发展。每个增值税纳税人都是增值税抵扣链条上不可或缺的一部分,无论是一般纳税人还是小规模纳税人。由于小规模纳

税人主要是体量小且抗风险能力弱的中小企业,在畅通抵扣链条方面理应给予更多的关照。第一,试行小规模纳税人税款抵扣制度。按照现行规定,小规模纳税人不适用进项抵扣机制,即便是取得了专用发票也不可进行进项抵扣,而是以适用的征收率对销售额进行征税,显然违背了“增值税只就增值额征税”的基本事实。为此,建议对于小规模纳税人购进货物取得的专用发票,可按一定比例从其应纳税额中抵扣,缓解中小企业的税负压力。第二,进一

①参见财政部 税务总局 海关总署《关于深化增值税改革有关政策的公告》(2019年第39号)。其中加计抵减是指,生产、生活性服务业纳税人按当期可抵扣进项税额加计10%抵减应纳税额,而生活性服务业纳税人的这一比例在2019年10月1日起又提高至15%,可参见:财政部 税务总局《关于明确生活性服务业增值税加计抵减政策的公告》(2019年第87号)。

②本图直接来自于国务院发展研究中心宏观经济研究部发布的报告“‘十四五’时期经济社会发展十大趋势”。

步扩大小规模纳税人自行开具专用发票的试点范围。此前,小规模纳税人只能对外开具增值税普通发票,不允许开具专用发票,造成与一般纳税人企业合作的困难,但如若确实需要开具专票的,可以向主管税务机关申请代开(流程繁琐)。随着增值税发票管理制度改革的不断推进,我国开展了小规模纳税人自行开具专用发票试点工作,试点范围包括住宿业、建筑服务业、鉴证咨询服务业等。笔者认为,根据《指导意见》中的“按照竞争中性原则,打造公平便捷营商环境,进一步激发中小企业活力和发展动力”要求,可进一步扩大试点范围,减少抵扣链条断点,保证所有小规模纳税人都可以实现自开专票。

(三)完善税收优惠

站在国家的立场,税式支出表现为“少取”,而站在纳税人的立场,税收支出转而演进为税收优惠,因而表现为“多予”。在增值税制总体趋于中性的同时,可以附带一些体现“多予”性质的非中性政策,承载更多的功能预期。但是这些优惠政策必须具备合法性来源与合理性支撑。换言之,财政支出的“多予”于纳税人而言,意在税收扶持,而非区别对待。但值得注意的是,这种“区别对待”正在被不断强化,一些地方制定的“变味”的税收优惠政策足以印证这点^①。那么应如何对待数量庞冗的增值税税收优惠政策?其规范化路径又应如何选择?

第一,大力清理、整合增值税优惠政策,对优惠政策进行最大限度地“瘦身”。鉴于享受相关增值税税收优惠的行业和企业已经形成一定的政策依赖,有一定的清理难度,因而可考虑采取分步清理的方式,达致大幅度减少增值税减免税项目的效果。首先,重点清理那些与当前经济发展不适配的过渡性优惠政策。一个毋庸置疑而又屡遭忽视的事实是,

为了配合改革实施同时减少改革阻力,每一次增值税改革都伴随着几十条甚至上百条税收优惠政策的产生,尤其是营改增以后。其中,一些税收优惠政策有着明确的实施年限,到期即停止执行。然而也有一些并没有明确规定实施期限,此类项目随着时间推移已属历史传统,不符合经济发展需要且实施效果不明显,已不具备太多存在的必要性^②。其次,清理那些不符合增值税原理的优惠政策。诸如加计抵减之类的临时性制度措施,往往是通过扩大进项抵扣比例来促进企业降低税负,然而在此情况下,正常的进项抵扣机制已经“变形”,实质上构成了对增值税原理巨大的扭曲。实践中,增值税的一些即征即退、先征后返等税收优惠方式本身就不够规范。以即征即退为例,对部分行业(如销售自行开发的软件产品、提供管道运输服务等)增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策,官方文件^③对其规范性认定明确持否认的态度,认为“增值税即征即退不属于规范的减免税方式,容易导致虚开发票、虚假交易等诸多问题,且不利于企业公平竞争”,并把其进一步列为“研究清理对象”。

第二,全面规范增值税优惠政策,健全保障措施。首先,应统一优惠政策制定权限。根据国务院办公厅《关于对部分地区违规制定先征后返等减免税政策问题的通报》可知,原则上,地方政府是没有权限制定缓税、减免税、先征后返等优惠政策的,税收优惠政策的审批权在中央,由国务院代为行使。但现实中,为了帮助本地区企业纾困抑或实现其他特殊经济目的,不少地方政府以“通知”“决定”等形式自行制定了大量的优惠政策。需要说明的是,根据我国《立法法》第八条规定,税种设立、税率确定和税收征管等税收基本制度只能通过制定法律加以规定,然而税收优惠是否属于税收基本制度,目前无明确的法律解释。因此有必要统一增值税优惠政策制定权限,逐步回收增值税优惠制定权。其次,建立甄别、退出机制。通过全方位对现行法律法规所规定的增值税优惠政策进行评估、甄别,并按照必要性与重要程度进行价值判断,对不合理、不合法的所谓优惠政策应及时调整或取消,而具有正面激励效应与推广价值的,应尽快在全国范围内统一实

①例如《芦台经济开发区税收贡献奖励办法》《湘西经济开发区企业纳税贡献奖励办法》《娄底高新技术产业开发区企业税收贡献奖励办法》等,这些各地出台的税收文件中无一例外地规定了,对当年实际缴纳税额(包括增值税)超过一定标准的企业给予“税收奖励”,而这种“税收奖励”实际上多是“税收返还”。根据国发〔2016〕34号文“不得违法给予特定经营者优惠政策”“财政支出一般不得与企业缴纳的税收相挂钩”的规定,这些与增值税相关的地方规定难免因优惠“过度”而有失规范。

②参见财税函〔2017〕81号文,财政部对十二届全国人大五次会议第3008号建议的答复。

施,防止出现政策“洼地”。最后,健全约束、问责机制。“税收调控权行使的外化表现可以看作是一种特殊的支出方式——税式支出”^[15],基于此,税式支出(税收优惠)的制定权一定程度上属于税收调控权的范畴,因而需要建立问责机制以约束税收调控权的行使——明确规定各地方政府主要领导为增值税优惠政策管理的第一责任人,并纳入领导干部综合考核评价体系之中。

(四)健全退税制度

增值税退税包括留抵退税与出口退税,健全退税制度具体而言,需要分别以财政支出中性原则与国际税收中性原则为指引。

第一,健全留抵退税制度。由于增值税进项抵扣机制不可能做到完全及时与彻底,留抵税额的存在是普遍的。我国于2018年正式推出留抵退税政策,无可否认,留抵税额的退还是增值税制度的重大突破。但是当前留抵退税制度仍然存在退税不彻底的问题,主要表现为留抵退税条件设定偏高。联合公告〔2019〕39号文对可申请退税的纳税人设置了5个具体条件,其中包括“连续六个月”的时间限制、“第六个月增量留抵税额不得低于50万元”的金额限制等,且留抵税额增量部分仅退税60%。尽管后来财税〔2019〕83号文进一步降低了留抵退税条件,打破了原来的时间限制、金额限制与退税比例限制等,但仅针对的是部分先进制造业企业。从财政可持续的角度看,有必要设置一定的退税条件防止出现财政不可承受的情形,但该门槛设置过高无疑破坏了增值税本应保持的中性原则,降低了纳税人退税获得感。从理论上讲,凡企业留抵税额都应做到应退尽退。但基于对财政可持续的现实考虑,尤其时下正值减税降费阶段,我国财政运行已处于“紧平衡”状态,笔者认为可在现行政策的基础上适度放宽退税条件,逐步提高退税比例,进一步加大退税力度。稳妥推进留抵退税政策的普惠性,让全行业特别是更多的中小企业共享这一政策红利,不仅有利于减少进项税额的大量沉淀、增加企业运营的可用资金,还能切实提高纳税人的税法遵从度。

第二,健全出口退税制度。出口退税政策本质

上应是一项中性政策,旨在促进国际市场上的公平竞争,但鉴于目前我国的经济状况及并不稳定的国际贸易态势,需要一定范围、程度的政策调控。财税〔2020〕15号文对出口退税率作出重大调整,基本实现了除“两高一资”外所有出口产品征税率与退税率的一致,从而保证出口商品及时足额退税,完全符合WTO规则许可的全额退税原则,更是对确保资本在国际范围内有效配置的国际税收中性原则的有力贯彻。为了进一步促进出口退税政策中性目标的实现,下一步可考虑优化出口退税办法,改变多种退税管理办法并存的局面。从各国实践来看,“免、抵、退”税的计算方法是运用较为广泛的退税方式,因而可以成为我国主要的增值税出口退税办法,以充分保持我国具有要素禀赋比较优势的出口产品在国际市场的价格优势。此外,为了体现一定的政策目标导向,国际税收中性原则在居于主体地位的同时,政策调控可作为一种“有益补充”。由此可明晰,出口退税政策要与产业政策、汇率政策、对外贸易政策等宏观经济政策相衔接,因时制宜、因势利导。

四、结语

增值税是最能体现税收中性的税种,非常契合“让市场机制在资源配置中发挥决定作用”的诉求,这种中性优势根植于增值税自身原理及特点。然而现行增值税制由于被赋予诸多调控期待,逐渐异化为调节特定主体、促进特定经济政策目标实现的税收政策工具,已经难以再冠以“中性”二字,进而引致实践中诸多症结的出现,为此,亟待贯彻税收中性原则予以矫正。但同时也需认识到,传统税收中性理论与现代税收制度存在较大的不适性。全面把握税收中性的当代意涵需要从财政支出中性、市场竞争中性和国际税收中性对“中性”的再界定中求解。以新释的税收中性理论为指引,要求增值税的税制改革要围绕税率、抵扣链条、税收优惠、退税制度等进行,唯此,才能将增值税强势且过度的“税收调控”转变为一种内敛而有限的“谦抑干预”。

(下转第92页)

性债务。系统研究符合我国国情的地方政府隐性债务定义、表现形式,深刻理解其形成原因;加快编制地方政府资产负债表,明确地方政府的资产负债情况,研究地方政府的“净债务”;探索打破地方政府的“刚性兑付”,开展相关前瞻性研究;学习借鉴国际经验,引入美国、日本等隐性债务显性化的处置模式。

参考文献:

- [1] Easterly W.& Rebelo S. Fiscal Policy and Economic Growth: An Empirical Investigation. Journal of Monetary Economics, Vol.32, No.3, December 1993: pp.417-458.
- [2] Kirchner M.& Wijnbergen S. Fiscal Deficits, Financial Fragility, and the Effectiveness of Government Policies. Deutsche Bundesbank Discussion Paper, No.20.2012.
- [3] Polackova H. Contingent Government Liabilities: A Hidden Risk for Fiscal Stability. The World Bank, 1998.
- [4] Jonathan R. & Gunnar S. E. & Jennie L.. Fiscal Decentralization and the Challenge of Hard Budget Constraints, London: MIT Press, 2003.
- [5] 蔡宁, 刘勇. 中国省级地方政府债务规模预测——基于全口径财政收支框架的研究[J]. 金融论坛, 2017(2): 25-34+45.
- [6] 陈多长, 洪丹萍. 我国土地出让金支出结构及其问题[J]. 技术经济, 2012(7): 118-123.
- [7] 哈维·S·罗森. 财政学[M]. 北京: 中国人民大学出版社,

2002.

- [8] 海通证券. 地方政府隐性债务规模有多大[R]. 2018年7月31日.
- [9] 吉富星. 地方政府隐性债务的实质、规模与风险研究[J]. 财政研究, 2018(11): 62-70.
- [10] 李丽珍, 刘金林. 地方政府隐性债务的形成机理及治理机制——基于财政分权与土地财政视角[J]. 社会科学, 2019(5): 59-71.
- [11] 沈丽, 刘媛, 刘华军, 李文君. 地方政府债务风险的空间溢出及其解释——基于关系数据的研究[J]. 财政研究, 2019(3): 79-92.
- [12] 汪德华. 中国全口径财政支出规模核算与分析: 2003—2013[J]. 地方财政研究, 2015(7): 53-56.
- [13] 王立勇, 元欣, 赵洋. 基于全口径政府债务率数据的我国最优债务率估算[J]. 经济理论与经济管理, 2015(2): 70-79.
- [14] 徐家杰. 对分税制改革以来我国地方政府债务规模的估计[J]. 经济理论与经济管理, 2014(9): 15-25.
- [15] 闫衍. 地方政府隐性债务风险与融资平台转型[J]. 金融市场研究, 2018(5): 1-14.
- [16] 朱久霞, 李宜轩, 高妍. 地方政府债务及其核算和信息披露问题研究[J]. 会计之友, 2014(14): 111-112.
- [17] 赵全厚. 地方政府隐性债务浅析[J]. 财贸科学, 2018(5): 44-47+54.
- [18] 郑之杰. 中美债务问题比较与启示[J]. 中国财政, 2017(12): 28-30.

【责任编辑 郭艳娟】

(上接第77页)

参考文献:

- [1] 刘剑文. 财税法功能的定位及其当代变迁[J]. 中国法学, 2015年第4期, 第168页.
- [2] 梁季. 税率简化是实现增值税中性的必要前提[N]. 中国财经报, 2019年第006版, 第2页.
- [3] [日]北野弘久. 税法原论[M]. 陈刚等译, 中国检察出版社, 2001年版, 第19页.
- [4] 陈治. 纳税人预算参与权规范化的理论逻辑与实现路径[J]. 地方财政研究, 2019年第12期, 第4页.
- [5] 李燕. 税式支出理论与应用——基于制度构建层面的研究[M]. 安徽大学出版社, 2008年, 第22页.
- [6] 刘剑文等. 财税法总论[M]. 北京大学出版社, 2016年, 第276页.
- [7] 李旭鸿. 税式支出制度的法律分析[M]. 法律出版社 2012年, 第125页.
- [8] 侯卓. 重视税收中性原则及其治理价值——以竞争中性与税收中性的结合研究为视角[J]. 财政研究, 2020年第

9期, 第95页.

- [9] 沈伟, 黄桥立. 竞争中性原则的欧盟实践和经验——兼议对我国国有企业改革的启示[J]. 德国研究, 2020年第4期, 第115页.
- [10] 刘薇. 促进“双循环”经济新格局的增值税改革建议. 地方财政研究[J]. 2020年第11期, 第30页.
- [11] 杨春生. 论我国现行增值税出口退税政策的问题与对策[J]. 会计之友(上旬刊), 2010年第6期, 第97页.
- [12] 汪昊. 我国税收超额负担变化、原因与对策——基于税收平滑模型的分析[J]. 财贸经济, 2007年第5期, 第62页.
- [13] 高风勤, 包雅雯. 基于税种协调的增值税改革思考[J]. 税收经济研究, 2020年第4期, 第4页.
- [14] 王建平. 按照低税负宽税基的理念构建更加公平的增值税制度[J]. 税务研究, 2020年第3期, 第47页.
- [15] 陈治. 减税、减负与预算法变革[J]. 中国法学, 2019年第3期, 第174页.

【责任编辑 寇明凤】