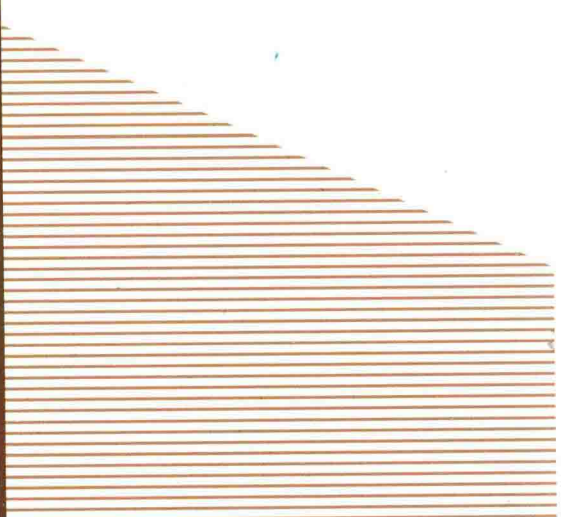




“营改增”问题研究

YINGGAIZENGWENTIYANJIU

<<< 王丹丹 刘乐乐 著

HEUP 哈尔滨工程大学出版社

7812.424
77

“营改增”问题研究

王丹丹 刘乐乐 著

 哈尔滨工程大学出版社

内 容 简 介

增值税作为我国的主体税种,在促进经济增长方面发挥着极其重要的作用。而目前我国增值税的征税范围过窄已成为影响增值税作用发挥的最大障碍。因此,对“营改增”改革的效应研究必将进一步推动我国增值税税制的规范化进程,以及推动税收理论的逐步完善。

本书紧紧围绕“营改增”税制体制改革,从六个方面分别介绍了“营改增”的背景及意义、“营改增”的基本理论、“营改增”的行业影响分析,“营改增”纳税筹划分析,“营改增”的征收管理问题、“营改增”的法律问题,内容全面,视角独特,适合从事财务管理方面学习和研究的人员使用。

图书在版编目(CIP)数据

“营改增”问题研究/王丹丹,刘乐乐著. —哈尔滨:
哈尔滨工程大学出版社,2015.7
ISBN 978-7-5661-1083-1

I. ①营… II. ①王… ②刘… III. ①增值税-税收
管理-研究-中国 IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2015)第 158502 号

出版发行 哈尔滨工程大学出版社
社 址 哈尔滨市南岗区东大直街 124 号
邮政编码 150001
发行电话 0451-82519328
传 真 0451-82519699
经 销 新华书店
印 刷 哈尔滨市石桥印务有限公司
开 本 787mm×960mm 1/16
印 张 16.5
字 数 340 千字
版 次 2015 年 7 月第 1 版
印 次 2015 年 7 月第 1 次印刷
定 价 35.00 元

<http://www.hrbeupress.com>

E-mail:heupress@hrbeu.edu.cn

前 言

2011年11月16日,财政部和国家税务总局发布经国务院同意的《营业税改征增值税试点方案》,明确宣布从2012年1月1日起,在上海市交通运输业和部分现代服务业开展营业税改征增值税试点。这是继2009年1月1日增值税转型实施,允许全国范围内的所有增值税一般纳税人抵扣其新购进设备所含的进项税额后,增值税扩围替代营业税,成为增值税改革另一个重要举措。自此正式拉开了营业税改增值税的序幕。

然而,“营改增”政策推行以来,试点地区、试点行业出现了各种各样的问题,有的企业甚至反映税负水平不降反增,国税部门、财政部门、国注册税务师协会等部门的相关负责人也纷纷发表言论,预测“营改增”改革的未来。相关学者也从不同的角度,对“营改增”的广度和深度进行了剖析。由于笔者多年从事中国税制的教育与研究工作,对“营改增”改革的相关问题颇有感悟,在此情况下撰写此书,希望本书的研究成果和个人拙见能够对我国“营改增”的改革起到一定的促进作用,以使我国“营改增”的进程早日完满结束。本书在编写中难免存在疏漏,请广大同行及读者提出宝贵意见。

此收是黑龙江省教育厅2013年度人文社会科学方面上项目阶段性成果之一,项目名称“齐齐哈尔国有大型装备工业企业纳税筹划问题研究”,项目编号:12532411。此书的第一章、第二章、第三章的第一节到第五节由王丹丹编写,其余部分由刘乐乐编写。

编 者

2015年3月

目 录

第1章 绪论	1
1.1 研究的背景及意义	1
1.2 国内外文献综述	2
1.3 研究方法与主要创新点	9
第2章 “营改增”基本理论研究	10
2.1 国内外增值税的实施情况	10
2.2 我国“营改增”的背景	11
2.3 “营改增”的必要性	14
2.4 “营改增”的实施路径	16
2.5 “营改增”的主要内容	18
2.6 “营改增”的效应分析	21
2.7 “营改增”的总体评价及政策建议	28
第3章 “营改增”行业影响分析	32
3.1 交通运输业“营改增”影响分析	32
3.2 金融业“营改增”影响分析	83
3.3 电信业“营改增”影响分析	95
3.4 物流业“营改增”影响分析	117
3.5 建筑业“营改增”影响分析	133
3.6 房地产业“营改增”影响分析	149
3.7 民航业“营改增”影响分析	160
3.8 现代服务业“营改增”影响分析	170
3.9 文化产业“营改增”影响分析	187
第4章 “营改增”纳税筹划分析	202
4.1 公路货运企业“营改增”纳税筹划分析	202
4.2 航运企业“营改增”纳税筹划分析——以 NU 散货公司为例	213
4.3 高新技术企业“营改增”纳税筹划分析	223

第5章 “营改增”征收管理问题研究	227
5.1 税收征管基本理论	227
5.2 我国“营改增”征管现状及问题分析	232
5.3 增值税征管的国际实践及经验总结	241
5.4 完善“营改增”征管模式的政策建议	243
第6章 “营改增”法律问题分析	247
6.1 “营改增”存在的主要法律问题	247
6.2 “营改增”后我国增值税法的完善	251
参考文献	257

第1章 绪 论

1.1 研究的背景及意义

1.1.1 研究的背景

1994 年我国开始实行分税制改革,建立起以货物销售与加工、修理修配劳务为征税对象的增值税制,以其他的劳务与无形资产、不动产为征收对象的营业税制,从而形成增值税与营业税分行并存的基本格局。这种分税制度与我国当时的社会主义市场经济发展水平及税收征管水平相适应,对促进我国社会主义市场经济健康平稳的发展具有重要意义。但是随着经济和社会的不断进步和发展,中国的市场化程度和国际化程度也在逐步提高,1994 年改革的不完善之处也逐渐地暴露出来,而且引起了社会的广泛关注和讨论。

十六届三中全会所作的《关于加快社会主义市场经济体制改革的决定》中提出,在今后的一段时期里将要对我国的税收体制进行一次全面改革,其中有关于增值税的转型改革将被视作是今后我国税制改革的首要任务。2009 年,我国实现了增值税从生产型向消费型的部分转型改革,官方和学界几乎一致认为我国增值税改革下一步的方向将围绕着增值税的扩围改革(以下简称“营改增”改革)展开。国务院作出的《2010 年立法工作计划》中一项重要内容就是将增值税征税范围扩大至全部第三产业纳入立法考虑。谢旭人在 2010 年 4 月曾提到:“在做好增值税转型工作的基础上,积极推进增值税扩围改革”。《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》也指出,我国增值税改革的目标是扩大增值税的征收范围,相应减少营业税等税收。

2011 年 10 月 26 日的国务院常委会议上,做出了营业税改征增值税试点的决定,会议决定于 2012 年起在上海开始试点。2011 年 11 月 17 日,财政部和国家税务总局联合颁布了财税[2011]110 号《关于印发〈营业税改征增值税试点方案〉的通知》和财税[2011]111 号《关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》文件,规定自 2012 年 1 月 1 日起,在上海市开始营业税改增值税改革试点。自 2012 年 8 月 1 日开始,“营改增”试点扩大至 8 省 3 市,并于 2013 年 8 月 1 日向全国推行。目前“营改增”改革的研究重心基本上集中在对扩围改革的宏观上的定性研究上,但要推进“营改增”,完善整个增值税税制,则需要多方面地分析试点改革一年多以来的成果,以便深入研究改革试点的利与弊。本书的研究正是在这样的背景下提出的。

1.1.2 研究的意义

理论意义:增值税自1954年在法国成功实施以来,世界各国广泛认识到其自身所具备的宽税基、消除重复征税和内部约束机制等优点。增值税也已成为我国的主体税种,无论是在税收贡献方面,还是在促进经济增长方面都发挥着越来越重要的作用,而我国增值税的征税范围过窄已成为影响增值税作用发挥的最大障碍。因此,对“营改增”改革的效应研究必将进一步推动我国增值税税制的规范化进程,以及推动税收理论的逐步完善。

现实意义:营业税改增值税是我国自1994年分税制改革以来的又一重大改革,增值税改革是结构性减税的一部分,有利于避免相关服务行业普遍的重复征税现象,亦有利于税收公平。目前我国“营改增”改革已从上海一地扩展到8省3市并逐步向全国推广,对试点地区“营改增”的效应分析,不仅能加深对当前“营改增”改革的认识,把握下一步的改革方向和实施路径,同时“营改增”的实行也能够进一步推动我国产业结构优化以及专业化分工进程,提高生产效率,完善出口退税政策,扩大对外贸易,对我国的经济发展具有重要的现实意义。

1.2 国内外文献综述

1.2.1 国外学者的研究

增值税概念最早是由德国的西蒙士(C. F. Siemens)于1921年正式提出,1948年在法国初步形成,1954年正式成形于法国。截至2010年,世界上已有170多个国家征收增值税。增值税具有征税范围广、一推到底的优点,既规范又统一,是各国增值税发展的基本方向。国外学者对增值税的研究主要集中于以下几个方面:

1. 增值税的优越性

增值税因其自身具备的中性特点受到了其他国家的青睐,并很快在全世界范围内被广泛采用。马斯格雷夫(1973)认为,由于地区零售业规模小而店面多,导致零售税难以管理的现象在发展中国家十分普遍,而消费型增值税一方面由于资本的购入可以抵扣进项税,另一方面发票抵免法使增值税具有自我制约功能,这就使得增值税比一般零售税更有效率。Kay和King(1978)认为,增值税既可以促进全过程建账,又可以遏制逃税,能兼顾效率和公平。Tait. A. A(1988)认为,增值税以已知和透明的纳税义务代替了不确定的税收数量,以增值税代替对利润的征税有助于释放受到抑制的企业生产力,有助于改进国际收支。以增值税代替公司所得税将减少劳动和资本投入的额外成本,增值税的出口零税率提高了出口商的盈利能力,鼓励了出口。Burgess. R和N. Setin(1993)指出,增值税只是对增值额征税,从生产者和在生产过程中的使用者面临的价格都相同这个意义上说,它符合税收中

性,避免了其他一些间接税制所具有的低效率。由于企业不会因增值税的改变影响企业的产量决策,说明增值税是促进经济增长的有力手段。Auerbach(1996)模型测算,美国如从一般销售税转到增值税,短期可以使产值增长 6.8%,长期增长 9.7%。关于增值税的财政能力,IMF(2001)曾评论说,增值税已成为 120 多个国家政府收入的主要来源,世界上有 40 亿人口生活在增值税国家,增值税为这些国家的政府提供了 18 万亿美元(相当于全部政府收入的四分之一)的税收,是大多数发展中国家和转型国家的主体税种,增值税强大的收入组织功能主要是由于纳税遵从度的提高。Heady(2002)则观测到,自从 OECD 国家推行增值税,增值税收入无论是绝对数还是相对值都在稳步提升,增值税收入占全部税收收入的比重已从 1965 年的 12% 锐增到 2000 年的 18%。Richard M. Bird 和 Pierre Pascal Cendron(2007)指出,即使所谓“最优”的增值税制也不能解决各个发展中国家或转型国家面临的所有财政问题,增值税制既不是已经完美无缺,也不可能臻至完美无缺。但是,只要一个国家的财税体系之中对“消费”课税所占比例较大,那么,增值税就一定是最好的税制形式,这是经过大多数发展中国家和转型国家的实践检验过的。

2. 优良增值税的征收范围

理论上,增值税抵扣链条的完整性可以避免重复征税,其内在的制约机制可以降低征管以及监管成本,但这要求所有的商品和劳务都划入增值税的征收范围内,当然,这是增值税制的理想境界。爱伦·A·泰特(1992)在比较了各国增值税制度及执行结果后认为,增值税范围包含从生产到零售各个环节,显然效果更优。如果只对进口商品和制造环节征税,则税基太小,且纵向联合的企业会将利润移向下游单位,将侵蚀增值税收入。鉴于“批发”不是一个明确的概念,我们很难给批发价下定义,依靠提高标价或降低标价的解决办法是不公正的并带有歧视性质。同时,他也认为,不仅应对商品征收增值税,当劳务被视作一种投入使用时,也应对其征收增值税。斯蒂芬·R·刘易斯(1998)认为增值税实质上是一种具有一系列抵免以前每一加工和分配阶段所付税额规定的一般零售税,抵免制可以避免如周转税所带来的税额累计,而易管理、税基广的增值税可以减少一些其他形式销售税所具有的不良属性,特别是可以消除税额在行业成本结构中的意外积累。因此,他提出增值税应该具有更宽广的征税范围,某些“必需品”因为政治压力而不能被纳入征收范围的现象减弱了增值税的普遍性。

虽然增值税的征税范围与其效率上的优势是正相关的关系,但是增值税的征收上具有较高的管理和奉行成本,从这个层面来讲,增值税的征收范围不可能覆盖到所有领域。Kranss 和 Bird(1971)认为,增值税较周转税来说,在简洁性和广泛性方面有潜在的优势,但是其经济效率上的比较优势就不如想象中那么显著。国际货币基金组织的税务专家范德·P·甘地也认为:一般小企业数量众多,规模也较小,无法要求它们建立完善的会计账簿,很难对它们进行有效的征管,而且征税成本较高,税收收入相对较低。因此,一个比较好的增值税制应当把小企业排除在外,最好能实行整体豁免。Due 和 Brems(1986)指出,由于增值

税的税收管理成本比一般零售税更高,而且税收欺诈的概率也更高,所以从1970年开始实行增值税的挪威政府又恢复了原来的零售税。

3. 货物劳务税的设置模式及发展规律

Barreto 和 Alm(2003)通过构建包含两个行为人(即公共部门的代表和私人部门的代表)的内生经济增长模型,证明了存在腐败问题的情况下,社会福利最大的税制结构更倾向于消费税。弗里德曼(1980)指出,“在日常消费中,高收入者消费性支出占其收入的比重低于低收入者,流转税施行比例税率必将导致高收入者流转税税负占其收入的比重低于低收入者,从而呈现出累退性的特点”。伯齐曼和奥克纳(1974)研究美国税收的配置后,通过统计分析得出的结论是:“美国的营业税和消费税具有明显的累退性”。作为世界上最早实行增值税的国家,法国增值税制于1954年由流转税改革而来。法国建立了一套比较完善的征管制度,对不同的征税项目制定了详细的征管方式,免税范围十分严格。联邦德国于1968年正式推行增值税制,其实行的是全面型增值税,纳税人包括提供劳务和商品销售的企业主以及从事进口活动的任何单位和个人。英国于1973年实行的增值税,主要由购买税和特别就业税调整合并而成。英国税制与德国税制都实行消费型增值税,纳税人涵盖从事商品销售和提供劳务的企业主以及从事进口活动的任何人。在税制发展方面大部分发展中国家追随着欧洲国家以及世界其他国家的模式。例如,经济合作与发展组织(OECD)成员国中已有29个采用增值税作为它们主要的税种。而OECD以外的国家中,非洲、亚洲和拉丁美洲的约40个国家征收增值税。

1.2.2 国内学者的研究

1. “营改增”的必要性

21世纪以来,随着增值税在我国社会经济活动中地位的日渐上升,增值税和营业税并行过程中出现的问题也逐步引起了国内学者的关注,虽然有一些学者持不同观点,但大部分学者都赞同增值税扩大征收范围。从公平与效率的角度出发,王金霞(2009)认为我国增值税征税范围与增值税“中性”要求还有一定的距离,即便是在实行消费型增值税改革以后,征收范围仍然不规范,导致了不同行业分别属于不同的流转税征收区域,增值税抵扣链条从制度上被人为地割裂,造成税负失衡。许生(2010)认为,现行的营业税阻断了增值税多环节征收,全面调节的税种趋势,造成了不同产业的税负不公平。靳东升等(2011)则提出由于现行增值税征税范围过窄、增值税转型不彻底,使得行业间税负不公、税收非中性以及未完全消除重复征税等方面的问题仍然存在。从征收管理的角度出发,王守崑(2010)认为,实行两种税制存在大量的“混合销售”和“兼营业务”,税制较为复杂,会严重干扰经济,而且增加了管理成本。蔡昌(2011)认为增值税“扩围”利用其严密的核算体系和税款抵扣制度,形成以票控税的双向制约机制,可以有效监控税款的申报和缴纳,有利于从根源上遏制逃税现象。谢书鑫(2013)则提出两税并行的现状,使税收征管的难度加大。税务部门必

须花费大量的人力、物力、财力将可抵扣的购进货物劳务与不可抵扣的购进货物劳务分开,分别计算营业额与增值额,这不仅增加了税务部门的工作量,降低了工作效率,还可能造成税收负担与实际收益的不符。从影响服务业发展的角度考虑,汪德华等(2009)根据其研究证实增值税和营业税并行的税制在供给和需求两方面对服务业都有扭曲作用,导致在中国经济整体服务化之时,制造业反而减少了外部服务投入,而且2009年的增值税转型改革进一步凸显出税制安排对服务业发展的制约作用。邓奕羿(2012)认为由于营业税的存在,阻碍了服务业向专业化的发展,很多企业为了降低税负,只好把生产性的服务业放到制造业里面来核算,且现行出口营业税免征的政策与增值税零税率出口退税政策相比力度太小,削弱了我国服务贸易的国际竞争力,限制了服务业开拓国际市场。冯秀娟、魏曼(2013)也认为现行流转税税制结构加重了现代服务业的税负,对现代服务业的发展产生不利影响。

但是,就在增值税扩围呼声持续高涨的同时,也有学者对此持保留观点。高培勇(2010)提出了增值税扩围在短期内存在难以跨越的三个障碍:一是在现行税制的有环节征收的房地产税可作为地方主体税种,也包括资源税;二是增值税扩围涉及现行税制体系框架以及既有税制改革方案的一系列变动,可能将颠覆现行税制体系框架和既有税制改革方案;三是增值税扩围后,原有的增值税与营业税的分成比例要重新谈判,这意味着现行的分税制财政体制要推倒重来、重新构建,这没有足够大的魄力和周密的调研是无法推行的。因此,他认为增值税扩围还没到合适的时机。

2. “营改增”的实施路径

施文泼、贾康(2010)认为增值税“扩围”改革的最终目标是建立一个全面覆盖商品和服务的增值税,并且其税权应归属中央政府,主张增值税应由中央与地方共享,分成依据要综合考虑各地的人口数量、消费能力、基本公共服务需要以及地方政府的财政收入能力等诸多因素后确定。管朝龙(2009)也基本认同施文泼、贾康提出的改革路径,同时进一步丰富了扩大增值税征收范围的原则,认为改革应遵循先易后难、分层分类、逐步推进的原则;在行业时序选择上建议先将重复征税严重、在国民经济发展中占据重要位置的行业纳入增值税征收范围,其他行业待条件成熟时再考虑。蔡昌(2011)建议增值税扩围应逐步推进,采取“多步骤分段扩围”战略:一是适度扩大增值税一般纳税人范围;二是初次扩围可考虑与工商业关系密切的若干传统行业,如建筑业、交通运输业、物流业、仓储业、代理业、租赁业等;三是再次扩围应进一步深化分税制改革;最后考虑将增值税的征收范围扩展到邮政通信业、娱乐业、旅游业、房地产业及其他服务业。谢娜(2013)也认为营业税改增值税应当坚持循序渐进的改革思路,采取多步骤分步推进战略,并进一步加强增值税的征管,改革税收征管机制,提高增值税治税水平。高培勇(2011)认为增值税的“扩围”行动是一项系统工程,将营业税并入增值税的前提条件之一,就是为地方政府寻找并设计好新的主体税种;实施增值税的“扩围”,必须辅之以其他方面的配套动作,如相应调减增值税税率、调增其他税种税负以及开征新的税种等。

3. “营改增”试点改革的影响

(1) 对我国财税体系的影响

“营改增”改革后,由于营业税的一些行业改征增值税,原先作为地方主体税种的营业税收入将大幅减少甚至消失,为了稳定地方财政收入,促进政府投资,势必要对地方财税体系进行改善,以适应改革后的财政收支情况。从国际经验来看,施文泼等(2010)认为营业税被增值税取代后,在不动产保有环节征收的房地产税可作为地方主体税种,也包括资源税。魏陆(2010)提出应通过改革资源税、房产税和开征环境税来加强地方财政主体税种、税源。胡洪曙(2011)通过构建地方财力缺口测算模型研究发现,开征财产税不仅不会削弱地方财力,反而能为地方政府创立带来持续、稳定收入的主体税种。王金霞(2009)也认为应构建以财产税为主体税种的地方税体系。张斌(2011)则提出应适时开征如社会保障税、遗产税等新的税种,加强地方税收管理体系建设和地方税保障体系的建设。

(2) 对行业经济的影响

“营改增”属于结构性减税的一项重要内容,它必然影响到各个行业。孙钢(2011)分析了营业税改增值税对不同行业的影响。他认为如果建筑业改征增值税,税负将增加16.5%。如果房地产业改征增值税,税负将减轻54.8%。交通运输业“营改增”后对于一些运输设备价值较高、当年进项税额较大的如高铁、民用航空、远洋运输等行业可能导致无税可征。另外一个方面,交通运输业“营改增”后,意味着各个企业对运费可按17%抵扣,抵扣额的增加会导致增值税纳税额的减少。对于服务业而言,许多企业因为进项税额少、抵扣不足而增加了税负。郭家华(2011)分析了“营改增”对交通运输业的影响,认为改征增值税后增加了交通运输业企业的税负,因此应对交通运输业实行抵扣较为彻底的增值税,使交通运输企业的大部分增值税款都可以抵扣。欧涉远(2012)认为,在征收营业税时交通运输企业实际承担的货物劳务税税负主要有3%的营业税,而征收11%的增值税时企业增值税约为营业收入的2.24%。说明在完全消费型增值税下,交通运输业的税负明显低于征收营业税时企业的税负。潘文轩(2012)利用投入产出表数据分析并测算了增值税“扩围改革”各服务业行业流转税负变动的净效应,结果发现:不同服务业行业税负变化情况各不相同,大多数行业税负将减轻如商务服务等,但部分行业的税负会加重如租赁业等,税改后影响服务业行业税负变动的主要因素是增值税税率水平选择与中间投入比率。胡春(2013)经过对“上海方案”的模拟估算得出“营改增”后工业行业的税负普遍降低;服务行业的税负有增有减,但总体是下降的行业;服务行业税负的波动幅度比工业行业大。财政部财科所副所长白景明表示,从长期来看,改革将促进产业结构调整,消除重复征税,因此受到企业的欢迎(王劲松,2012)。邓聿文(2011)认为“营改增”将有利于产业结构优化升级,减轻交通运输业和现代服务业两行业的税负,推动其发展并促进三次产业融合。陈少克(2012)提出促进服务业发展将推动经济结构转型,将服务业纳入增值税应税范围避免了传统营业税课税上的重复课征,从而有利于服务业尤其是现代服务业分工和专业化发展,促进经济结构

转型。在推进经济发展方式转变的背景下推进增值税改革,需要不断对知识和技术创新主体进行税收激励,方法是调整和重新组合税制要素。张鹏(2013)认为“营改增”改革将促进现代服务产业的分工细化,并形成新的业态。此外,由于多层次分工不再受到税负累加的困扰,不断细化的分工背后也形成了新的整合或创新需求,如交通运输和物流产业,一方面解决了第三方物流企业的税负链条“中断”的矛盾和第四方物流企业重复征税的难题;另一方面,为推进金融与物流一体化的第五方物流等创新业态的发展提供了关键性的空间,因此会进一步撬动产业结构的调整。

(3) 对地方财政的影响

汪应平(2011)认为,营业税是地方税务部门管理的主体税种,经过多年的探索和总结,现行的营业税分行业管理模式已相对成熟完善,地税的征管质量和效率已得到大幅提高。“营改增”必然涉及国税和地税机构融合和管理体制的重大调整,每个细微的改动都会影响全局。魏陆(2011)认为,将服务业纳入增值税征收范围,如何加强增值税专用发票的管理,改革后服务业增值税是由地税局征收还是由国税局征收,如何协调国税机构与地税机构之间的关系,对于服务出口如何退税,这些体制性和技术性问题暂时都很难解决。甘启裕(2011)认为,“营改增”后国税机关的征收任务加重,应增设相应机构和人员,以确保任务完成。张云华(2011)认为,由于我国第三产业具有一定的特殊性和复杂性,如建筑业成本核算比较复杂,金融业的购进较少,人工成本较大,服务业的财务核算很不规范等,“营改增”后如果按照一般纳税人统一管理,将对税收征管工作造成困难。靳万军(2011)认为,增值税扩大征收范围改革完成以后,地税局不仅失去了营业税管辖权,而且将同时连带失去企业所得税管辖权。因此,必须同时加快建设地方税体系的进度,尽快确立地方主体税种,使地税局税收征管范围得到补充和完善。

按现行财政体制的规定,增值税属于中央与地方的共享税,其中75%归中央,25%归地方,而营业税则全部归地方。因此“营改增”后必将会影响地方财政收入。胡怡建等人利用投入产出表,研究了增值税“扩围”改革对财政收入的影响,研究表明,在17%的增值税税率下,财政收入是增加的;在13%和10%增值税税率下,财政收入是减少的。胡怡建等认为在增值税“扩围”后,税率、服务业增值率、中间投入结构和设备工具抵扣比例这四个方面的因素,将会在一定程度上影响财政收入的变化。从目前研究来看,大多数学者普遍认为“营改增”改革会导致政府财政收入减少。施文泼、贾康(2010)认为“营改增”后,形式上仍可实行中央和地方分成的办法,但分成的依据不再仅是各地征收的增值税收入,还要综合考虑各地方的其他因素,如基本公共服务需要、人口数量、消费能力以及地方政府的财政收入能力等。同时,营业税改增值税后需要重新确定地方税体系的主体税种。从国际经验来看,房地产税和资源税应逐步成为地方税主体税种。孙钢(2011)认为,地方财政收入超过四分之一来自于营业税。“营改增”不论是“分步实施”还是“一步到位”,都必然伴随着财政体制的调整。他建议地方因运输业“营改增”而减收的部分,可以通过中央财政的税收返还来解

决。李丽琴(2012)认为在现行财政体制框架下,推动增值税“扩围改革”,以转移支付制度弥补地方的损失是现实选择,通过实证分析认为采取专项转移支付的方式对促进财政均等化的作用最大。曹州(2013)提出如果将服务业营业税改为增值税后,采取统一税制,调整分享比例办法,会减少服务业“营改增”对中央财政冲击,平衡中央与地方财政利益关系,破解诸多矛盾和问题。

1.2.3 国内外文献研究述评

第一,西方国家增值税征税范围普遍涉及农业、工业、批发、零售、服务各领域,已经远远超过目前我国增值税的发展阶段,西方学者对于这方面问题的研究不多,可以查阅到的主要是对增值税的论述以及一些以发展中国家的经济现状为背景进行的相关分析。总的来说,国际上一致认可增值税的税收中性以及征收效率等优点,并基本认同增值税应当有宽广的税基,主要是在其较高的执行成本上存在分歧。

第二,对于“营改增”的必要性的认识,虽然有个别学者持保留态度,但是大多数学者还是从不同角度提出了目前税制带来的问题,并支持进行“营改增”改革。结合我国目前的政策情况看,“营改增”的改革已经势在必行,且上海“营改增”的试点改革已取得一定成效,如行业税负降低,促进第三产业发展,并形成一定的“税收洼地”效应,吸引外商投资等。

第三,对于改革的路径选择,大多数学者都倾向于根据经济情况分步完成改革,采取渐进式改革,逐步扩大增值税征收范围,分步建立并完善与之相应的税收征管系统。

第四,综合我国学者对“营改增”带来的对经济、社会发展的影响等方面的研究,不难发现:多数学者认为改革有助于企业减轻税负,能够推动产业结构的调整和专业化生产的发展;由于我国中央与地方的税收分享政策,改革可能导致地方政府收入的减少,并且给税收征管部门的工作带来更大的困难;对我国地方财税体系的影响主要集中于对地方主体税种的改变以及地方财政制度的改革方面。这些研究都对我国“营改增”改革的进行起到了重要作用,并有助于推进试点地区的工作,其不足之处在于,所有这些研究大都是建立在理论分析的基础上,缺乏深入的定量研究,即使有一些实证分析,也因为“营改增”刚刚开始,还没有足够的增值税纳税申报的数据(研究过程中增值税数据都是人为测算的),因此缺乏足够的说服力。另外目前国内“营改增”问题的理论研究也大都只停留在某一个方面,缺乏系统性研究,因此有必要继续对“营改增”改革试点地区遇到的各种问题进行深入探讨,确保“营改增”改革平稳、有序、顺利进行。

1.3 研究方法与创新点

1.3.1 研究方法

在研究方法上,本书通过国内外文献的分析和整理,归纳出国内外现有文献研究的局限性,以总结出本书进一步研究的空间。并应用规范分析与实证分析相结合、比较分析与逻辑分析相结合及调查研究的方法进行研究。研究具体方法主要有:

1. 规范分析与实证分析相结合的方法

本书主要在对增值税概述以及分析“营改增”的必要性时运用了规范分析的方法。在第3章对于“营改增”的效应进行分析时,主要运用了实证分析的方法,特别是对行业税负的分析,通过搜集上海市“营改增”行业的相关数据,计算出相应的税负水平以及税负变动情况,为今后的政策改进提供数据支持。

2. 比较分析与逻辑分析相结合的方法

“营改增”改革对地方政府财政收入以及对税收征管的影响方面,本书侧重于对其进行比较分析。在具体研究过程中,根据具体试行数据进行横向和纵向比较分析,进而应用逻辑分析法,利用现代数理逻辑对比较分析的结果进行研究,最终得出“营改增”改革对地方政府财政收入的影响。

3. 调查研究的方法

本书分析中所用数据,大部分是由笔者通过实地调查或走访相关地方税务机关以及国家税务总局搜集获得。

1.3.2 主要创新点

与目前的学者的研究成果相比,本书的创新点主要表现在:

1. 实证研究:目前国内学者对本论题的研究更侧重于“营改增”影响方面的纯理论研究,在数据分析方面比较欠缺,本书则基于改革试行后的客观数据进行研究。笔者从理论方面和现实数据两个点切入,使得研究更加全面。

2. 系统研究:目前国内“营改增”的研究大都只针对政策的某一方面或者改革对某一行业的影响分析,本书则立足于最早开始的上海市试点情况,分析“营改增”的必要性以及其对产业结构、行业税负及财政政策的影响。

第2章 “营改增”基本理论研究

2.1 国内外增值税的实施情况

2.1.1 国内增值税的实施情况

单位或者个人在商品交易过程中,实现商品增值,政府对商品所实现的增值额课征税负,这种税负统称为增值税。个别国家和地区称此种税负为货物及服务税,也有的称为商品劳务税。但无论如何称谓,通常都将其定义为以商品或劳务为课税对象,以商品增加价值部分为计税依据征收的一种税。实行增值税的国家,一般把征税税基的增值额法定化,即法定增值额,而不是理论上的增值额。法定增值额是指一国政府部门根据本国的基本国情、经济发展水平和生产力水平现状,在实行增值税制的时候所规定的一个增值额,因此,各国对于增值额的界定会有所不同。一般情况下,法定增值额以理论增值额为基础,根据一国阶段经济运行情况进行上下浮动调节,其中调节最主要的依据之一就是国家对于纳税人购进的固定资产允许其抵扣的增值税进项税额的情况。增值税自身所具有的特点决定了它具备其他任何一种流转税都无法比拟的优越性。增值税仅对货物或者劳务的销售额中没有征收过增值税的这部分增值额进行征税,有效地克服了传统流转税重复课税的缺点,合理地平衡了税负,提供了公平竞争的良好外部条件。并且,对于同一商品而言,无论该商品是由单一企业单独完成生产,还是由几个甚至十几个企业共同完成生产,也无论该商品经历的生产流通环节有多少个,只要该商品的最终售价相同,那么该商品在所有流通环节中总共承担的增值税税额也都一样。增值税不会对商品的组织结构、生产结构和产品结构等方面造成影响。增值税的内在合理性使得其能够适应市场经济的发展,促进企业之间的公平竞争。这些优点使得增值税一经问世便被各国相继采纳,并作为国家的主体税种之一。

2.1.2 国外增值税的实施情况

欧盟作为较早实行增值税的国家,到目前为止,已经使增值税成为一个比较完善的税种。现以实行宽领域的消费型增值税为主,其主要有以下几个特点:一是征收面宽广。其范围包括商品生产、分配、交换、消费的各个领域。二是允许纳税人进行最广泛的扣除。纳税人可以从应纳税款中抵扣掉当期购买的机器、设备、原料、辅助材料等投资性物品已纳的增值税款。三是对出口商品统一实行零税率。对进口商品按国内商品税率统一征税。这

不仅加强了出口商品或劳务在国际市场上的竞争力,同时也体现了进口商品与国产商品同等纳税的原则,使得国内市场上的国产商品与进口商品处于同等的竞争地位。四是实行逐环节征税,逐环节扣税的办法。在拉丁美洲,巴西是最早实行增值税的国家。实践证明,巴西推行实施的消费型增值税已经取得巨大的财政收入效益,同时,也带动了其他国家实行消费型增值税或是积极向消费型增值税转型。阿根廷早期作为收入型增值税的拥护国家,在其本国大力推行实施收入型增值税,但这种税收对财政的贡献力度有限,因此阿根廷在1999年放弃收入型增值税,转型为消费型增值税。如今除了洪都拉斯、多米尼加、海地实行收入型增值税,余下的拉丁美洲国家全部实行消费型增值税。在非洲,各国实行增值税相对比较晚。除摩洛哥实行收入型增值税,塞内加尔实行生产型增值税外,其余很多国家也都在考虑实行消费型增值税或正在进行消费型增值税的改革。综上所述,各个国家或地区征税范围的大致规律是经济越发达的地区,增值税的征收范围相应越广,且实行消费型增值税;经济相对欠发达的地区,增值税的征收范围则要窄一些。可见,增值税的征收范围受这个国家的经济发展水平影响。

2.2 我国“营改增”的背景

2.2.1 我国现行增值税的基本情况

我国从1994年分税制改革以后,就形成了增值税与营业税两税并存的格局(见表2-1)。

表2-1 增值税与营业税基本情况对比表

项目	增值税	营业税
计税依据	增值额	营业收入全额
征税效果	避免重复征税	造成重复征税
征收范围	除建筑业的整个第二产业和第三产业中的批发零售业	第二产业中的建筑业和除批发零售业的整个第三产业
征管机构	国家税务局	以地方税务局为主
税种类型	中央与地方共享税	地方税
税收收入分享	中央占75%;地方占25%	除铁道部门、各大银行总行、各保险总公司集中缴纳的营业税以外全部归地方

随着我国经济的发展,增值税在我国税制结构中的地位不断提高,在税制结构中占有首要地位,成为主体税种之一,也是我国税收收入的重要来源之一。从征税范围上来看,我