

营业税改征增值税后的地方税权保障

席月民*

营业税改征增值税是我国当前结构性减税的一项重要内容。增值税先转型后扩围,对完善税制结构、推动经济结构调整和促进经济发展方式转变有着重要的战略意义。然而,这一改革举措在现行分税制体制下无疑需重构中央与地方的利益格局,营业税改征增值税后地方税权如何获得保障亟待顶层设计。

一、营业税改征增值税倒逼地方税制改革

理顺各级政府间财政分配关系是我国“十二五”规划确定的重要任务。这也就意味着,按照财力与事权相匹配的要求,在合理界定事权基础上,需要进一步完善分税制,完善预算制度和税收制度。营业税改征增值税,在中共中央《关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议》中,即作为税制改革的一项重要内容而受到社会关注。扩大增值税征收范围,相应调减营业税等税收,一方面有利于完善现行流转税制,消除重复征税,降低企业的税收成本;另一方面,也有利于优化投资、消费和出口结构,促进三次产业融合,推动经济结构调整,从而更好地为加快转变经济发展方式服务。众所周知,增值税属于中央和地方共享税,营业税属于地方税,而且营业税目前是地方税的主体税种,被增值税取代后,必然会影响地方财政收入。然而,地方税并不能被简单地仅仅理解为地方收入问题,为适应分级政府和分级财政的要求,地方税更多地反映了中央与地方的税收分配关系,体现了国家税权的纵向分配结果。从地方税的起源、发展和改革目标看,如何与中央政府按照事权不同实现税权的合理分配,其实才是其中的关键。由于流转税一直是我国

* 席月民,法学博士,中国社会科学院法学研究所副研究员,经济法研究室主任。

的主体税种,而且营业税在地方税体系中又占据核心地位,因此,营业税改征增值税后,地方税制改革无疑面临着新一轮的挑战。在地区经济结构及其社会经济发展水平不变的情况下,流转税制的这一重大调整必然导致地方税的收入落差,增值税与营业税合并后,如果没有调整中央与地方之间现行的分享比例,则地方收入必将严重萎缩,地方政府所担负的职能以及由此所决定的地方政府支出则将反向强化地方政府的收入压力。

就营业税改征增值税后的收入归属而言,目前的争议主要集中在两种方案上。其一是继续执行原来的营业税分成机制,即将改征后的增值税仍归属于省级及以下的地方政府所有;其二是将改征后的增值税与现行增值税的分成机制统一起来,即按中央占大头、地方占小头方式重新分配。相比较而言,第一种方案对地方政府的财政收入影响明显较小,但其缺点也显而易见。由于增值税的进项抵扣制度使得上下游企业间的营业毛利存在此消彼长的关系,因此在关联方之间存在着“转让定价”以及通过在不同税收辖区设置营业机构实施避税的可能,对劳务改征增值税后,货物与劳务税领域的“转让定价”势必愈演愈烈,上下游对劳务的定价操纵更容易被诱发冲动。此外,有些地区基于地方保护会给予企业“本级财政贡献额”一定比例的“税收返还”,当然也可以是“财政奖励”等不同名称。企业在地方政府的“政策引导”之下,可能会以“转让定价”手段来加大劳务部分的增值税税基,从而侵蚀物耗部分的增值税税基。第二种方案需要结合财税体制的系统改革进行评价,这取决于中央政府对地方税进行改革的决心。该种方案可以消除不同行业、不同税目的增值税收入在中央与地方之间分成比例不同的现象,从而克服诱发地方税收竞争问题。因此,第二种方案比第一种方案更为可取一些,但与此同时也会对地方税制改革形成一种倒逼机制。重构完备的地方税体系是改革分税制的客观要求,只有按照优化税制结构、公平税收负担、规范分配关系、完善税收配置的原则来健全税制体系,并立足税收法定主义而强化地方税收的制度供给,才能保证地方税权的实现真正获得法理依据和法律依据,维护地方税权的刚性和效力。

二、地方税权在营业税改征增值税后的补给保障

增值税扩围后,其税基涉及国民经济的各个行业和各类经济活动,从动产到不动产再到无形资产,从制造业到服务业,从生产、批发到进口、零售环节,涵养并覆盖了充足、稳定的税源。问题是,在中央和地方既有的利益分配

格局下,如何弥补地方政府因营业税改征增值税而遭受的收入损失?如何为地方政府公共服务的提供建立起一个长效稳定的财政补给保障体系?这些问题事关增值税扩围改革能否取得成功,以及能否得到各地地方政府的普遍支持等根本性问题,地方税权在营业税改征增值税后的补给保障不容忽视。理论界普遍认为,在全国范围发展市场经济,既需要自由竞争也需要公平竞争,一个运行良好的增值税应该是由中央政府按照统一标准进行课征的增值税,而不应该是地方政府各自为政、各取所需的增值税。将增值税的税权直接下放给地方政府并不合适,一方面,从征管上来说,由于增值税的税基具有很强的流动性,因此若由地方政府征收增值税,势必会给征纳双方带来税收管理和纳税遵从方面的高成本;另一方面,增值税税收收入在全国财政收入中所占比重一直较高,一旦划归地方则无疑会削弱中央政府的宏观调控能力。实践证明,增值税成功转型后,促进了社会生产的专业化分工,作为一个行之有效的大税种,基于其税收中性的特征即不会干扰和扭曲市场资源配置,故理所当然地应该成为中央政府平衡各地财政收入、调节地区间财力差距的主要工具。另外,从实践看,把增值税交给地方政府是以征税地点为基础,还是以商品和服务的最终消费地为基础进行厘定目前仍存在实际困难,这些困难主要来自于对跨地交易的处理,除非地方政府在地区之间采取绝对控制的办法,否则无法实现在消费地征收增值税。基于此,地方政府要想有效课征增值税,只能采取来源地原则,即在销售地征收增值税。然而,由于增值税在征收管理上实行抵扣法,因此难免造成税收在地区间的非正当竞争性横向转移,进而可能导致地方保护主义,一些地方可能会通过人为设置壁垒限制其他地区的商品进入本地区销售,从而阻碍或破坏全国统一大市场的形成和良性发展。

尽快健全地方税体系,使地方税权在营业税改征增值税后及时获得补给保障已成为大势所趋。目前,营业税改征增值税试点地区和行业范围仍在进一步扩大中,从去年初到现在,其推广提速之快已给地方政府带来巨大压力。从短期看,税制改革仍应坚持科学减税理念,但为弥补地方财政收入的不足,需合理界定营业税改征增值税后中央与地方的事权和支出责任,重新调整中央和地方的收入划分比例。但从长远看,开征新税种,继续完善现有税种,通过税制改革与优化促进和改善地方财政的自生能力才更加符合可持续发展的根本理念。笔者认为,从我国当前的税制结构看,地方税权在营业税改征增值税后的补给保障需要在直接税改革方面做足文章,深入推进财产税制改

革与所得税制改革。以个人所得税改革为例,附加福利课税问题已成为我国个人所得税法改革与完善的瓶颈,高收入者享有的名目繁多的附加福利因其收入的隐匿性仍游离于个人所得税法的调控之外,这不但降低了个人所得税收入分配调节功能的发挥,进一步拉大了居民间的贫富差距,而且减少了地方政府在个税方面的财政收入,削弱了地方税权在地方经济治理中的应有作用。修改《个人所得税法》,从法律上明确界定附加福利的概念,使其成为一个独立的税目并采用相应的课征方法,应该成为今后个税改革重要的突破口。又如房产税改革,在我国现有税收体系中,房产税属于典型的财产税和地方税。上海和重庆两地的房产税改革试点,已然构成税收立法权纵向分配的积极探索。作为已有税种,我国各地现有房产税税目目前并不完全统一,房产税改革应当充分考虑全国各地房地产业的发展现状和趋势,化费为税,简并税种,构建统一规范的物业税制。开征物业税意味着对原有房地产税种的替换,是实现我国房地产市场健康稳定发展的重大战略选择。物业税的课税环节是房地产的保有阶段,其税基具有非流动性,作为财产税,其以房地产的评估值为计税依据,能把地方公共品的成本和收益很好地结合起来,这些重要特点决定了其应该成为我国地方税体系中的主体税种,成为地方税改革和完善的重要选择。这不但是一个经济问题,更是影响社会稳定的重要民生问题。相反,资源税、环境税等税种以政策调节职能为主,并不适宜作为我国地方税的主体税种。

三、财政转移支付制度是弥合营业税改征 增值税后地方政府利益受损的有效途径

1994年的分税制改革,确立了以生产地原则(注册地管理办法)为核心的增值税地区分享制度,明确了增值税在中央与地方之间的分享比例。增值税的共享安排在一定程度上减轻了中央与地方的财政紧张关系,也深刻影响了中央与地方政府对经济的管理方式。其实,在增值税的税收分配上,除按比例进行分配外,还可以采取均等化的转移支付方法,即根据各地区的人口规模、经济发展状况、财政资金需求等一系列指标,按照一定的标准化公式进行分配。如果说开征新税种对现行税制体系框架和既有营改增税制改革方案具有一定的“颠覆性”,则以各级政府之间所存在的财政能力差异为基础、以实现各地公共服务水平的均等化为主旨的财政转移支

付制度,无疑是弥合营业税改征增值税后地方政府利益受损的另一种有效途径。在增值税扩围中,如果通过财政转移支付的方式把中央政府增加的收入返还给地方政府,则来自地方的改革阻力肯定会减少许多。在不改变现行分税制财政体制的基础上,财政转移支付制度可以作为推动增值税扩围改革的补充性制度,这样做有利于降低改革成本,调动地方参与这项改革的积极性。

虽然说财政转移支付是现行财政体制下在营业税改征增值税后平衡中央和地方财政关系的现实选择,但不同的转移支付方式所产生的政策效应毕竟有所不同。中央对地方政府的转移支付标准的确定依具体目标的不同而会采用不同的方法。比如,从尊重既得利益的转移支付角度看,主要有税收返还与体制补助。前者是1994年分税制改革所确定的转移支付方式,目的在于保证地方的既得利益,保证改革的顺利进行,而体制补助则是按照1994年分税制改革时,原体制中的中央对地方的补助继续按规定进行补助。从以均等化地方政府公共服务能力为根本目标的转移支付确定方法看,则主要是财力性转移支付。财力性转移支付又称为一般性转移支付,主要参照各地标准财政收入和财政支出的差额以及可用于转移支付的资金数量等客观因素按照统一公式进行计算。另外还有专项转移支付。专项转移支付也称为专项补助,上级在设计转移支付制度时,限定了资金作用的目的和用途,实行专款专用。在增值税扩围改革中,由于并不涉及原有的体制补助问题,因此,中央政府可以采取的转移支付方式具体包括了税收返还、财力性转移支付以及专项补助,不同转移支付方式在具体的目标和功能方面有所不同。其中,税收返还和财力性转移支付在体现中央政府的意图方面较弱,专项补助则在体现中央政府的意图方面较强;税收返还在影响地方政府的决策方面程度适中,财力性转移支付在这方面较弱,专项补助则较强。在地方政府运用补助资金的自由度方面,税收返还和财力性转移支付较强,而专项补助则较弱。增值税扩围改革下的转移支付应逐步取消税收返还,重构财力性转移支付与专项补助制度,着力实现纵向转移支付的规范化和透明化运作。这主要是因为目前的税收返还仍以维护地方既得利益的基数法进行分配,体现了对收入能力较强地区的倾斜原则,维护了较富裕地区的既得利益,与缩小地区间差距的主旨背道而驰。采取专项补助的方式对促进财政均等化的作用最大,能够解决一般性转移支付所不能解决的问题,特别是一些基本公共服务水平的提高问题。财力性转移支付在促进财政均等化上的作用

虽然没有专项补助大,但地方政府在使用财力性转移支付资金上具有更大的灵活性。同时,对专项补助资金的使用需要加强监管,避免地方政府将资金运用到低效率的项目上。总的来说,自1998年以来,财政均等化已成为实施公共财政的基本要求,因此在确定“营改增”后财政转移支付方式的具体方案选择方面,还是应服从于公共财政的基本要求,强化地方经济和社会发展中基础性数据的真实统计、收集和使用,强化预算管理和监督,切实维护地方政府的应有利益,通过法律手段促进和保障地方公共服务能力或水平的均衡化发展。