对我国增值税征收范围的思考

江西宜春　喻均林

从增值税实施的理论前提来看，其征收范围应包括所有创造价值和实现价值增值的领域，即应包括农林牧业、采矿业、制造业、建筑业、能源交通业、商业及服务业各个行业，或者应包括原材料采购、制造、批发、零售各个环节。一般来说，一方面，征收范围越广，税款征收的链条就越紧，越有利于消除重复征税；另一方面，征收范围越广，征税成本就越低，越有利于税源的控制。

然而由于增值税的技术操作性较强，配套条件要求较高，而各国税收征管水平、手段不一，加之其他因素的影响，增值税的征收范围在世界各国有宽有窄。

我国增值税征收范围是根据1994年1月1日实行的《增值税暂行条例》及随后发布与增值税相关的一系列规定确定的。它包括货物的生产、批发、零售、进口四个环节，此外加工和修理修配也属于增值税的征收范围。

一、我国增值税征收范围存在的缺陷

1. 对农产品征收增值税的规定不规范，造成增值税抵扣不充分或链条断裂。根据《增值税暂行条例》的规定，对粮食和食用植物油按13%征收增值税，但考虑到农产品的特殊性以及国家在农业方面的特殊政策，我国又规定农业生产者销售自产农产品免征增值税，同时还规定，增值税一般纳税人购进免税农产品，可按买价和13%的税率计算进项税额。由此导致以下两方面的问题产生：一方面，农业被排除在增值税征收范围之外，也就意味着农业生产者投入到农产品生产过程中的外购工业品所负担的增值税得不到扣除，因为《增值税暂行条例》规定，用于免税项目的购进货物或应税劳务不准予抵扣，这样导致了农业领域增值税抵扣链条的断裂。随着农药、化肥的不断投入，农业生产者负担的增值税会越来越重，将直接影响农业现代化进程。即便对部分农业生产资料实行免税措施，但这种补贴既增加财政负担和征管难度，也难以彻底消除这种消极作用。另一方面，以农产品为主要生产原料的工业企业由于抵扣不充分，影响企业经济效益，必然会减少对农产品的需求或寻找其他工业替代品，这样反而有违对农业保护的初衷。因为以农产品为主要生产原料的工业企业其销售的货物要按17%缴纳增值税，而根据《增值税暂行条例》的规定购入农产品只能按13%抵扣增值税，其多负担了近4%的销项税额。

2. 难以完整清晰地界定混合销售行为和兼营非应税劳务行为。由于除加工、修理修配外，我国对其他服务行业未征收增值税，对那些混有应征增值税行为的服务业以混合销售行为和兼营非应税劳务行为进行区别征收，从而为纳税人避税、逃税提供了可能。

3. 运输业不属于增值税的征收范围，从而破坏了价值构成的完整性，使得阶梯性流转税弊端加重。为了使税收链条能够完整，《增值税暂行条例》规定，增值税一般纳税人购进或销售应税货物所支付的运输费用可以按7%抵扣增值税。由此导致三个问题的出现：一是增值税一般纳税人购入生产产品的其他材料可按17%抵扣增值税，同样是构成其生产产品的成本，但其支付的运输费用只能按7%抵扣增值税，增加了纳税人的成本。二是对运输业按3%征收营业税，而运输费用却按7%抵扣增值税，国家损失了近4%的税收。三是增值税一般纳税人在纳税申报时，其提交给国税部门的增值税专用发票抵扣联中掺杂着运输发票，而且运输发票又是由地税部门管理，从而增加了税收管理和核算的难度。

4. 建筑业营业税重复征税问题严重，税负不公平。因为《营业税暂行条例》规定，从事建筑工程作业，无论如何结算，营业额均包括建筑工程所用原料及其他物资和劳务价款。而建筑工程耗用的建筑材料、其他物资占建筑工程成本的一半以上，它们属于增值税的征收范围，在流转过程中已经征收了增值税。由于建筑企业不属于增值税纳税义务人，故其购入材料的增值税进项税额不能抵扣，从而在征收营业税时必然会造成重复征税的现象。

二、对我国增值税改革的建议

从理论上讲，扩大增值税的征收范围、统一增值税的征收率，有利于国家增值税制度的完善。但由于目前我国市场经济不够成熟、企业间差异明显以及国家税收征管体制不完善等，建立一套税率高度统一、每个增值环节征收到位、覆盖整个商品流通领域的增值税课征体系需要分阶段、分情况、有重点地稳步推进。

1. 宏观上，将全部服务业纳入增值税的征收范围，需分两阶段进行。第一阶段，把那些与货物交易密切相连的服务业（如交通运输业、建筑业、代理业、仓储业、租赁业以及广告业等）纳入增值税的征收范围，推行一套完整的流转税征收办法。因为，在目前经济高度发达、社会分工日趋专业细致的形势下，用两套征税办法会造成企业间税负的差别，也使税收征管工作更加复杂。第二阶段，在第一阶段实施较为完善与成熟时，再把与货物交易关系不密切的服务业（如金融、保险和咨询业等）纳入增值税的征收范围，而且要采取简便易行的课征办法，既不破坏其他服务业增值税征收的运作机制，又能达到

浅析现值的性质及其在我国会计准则中的体现

中国矿业大学管理学院　蔡　闽

《企业会计准则——基本准则》(以下简称“基本准则”)规定:在现值计量下,资产按照预计从其持续使用和最终处置中所产生的未来净现金流入量的折现金额计量。负债按照预计期限内需要偿还的未来净现金流出量的折现金额计量。我国会计准则与国际财务报告准则之间实现了实质性趋同,比较全面地引入了公允价值计量属性,正式确定了主要的会计计量属性包括历史成本、重置成本、可变现净值、现值以及公允价值。然而,现值能否作为一种计量属性呢?它具备计量属性的特质吗?如果不具备,那么现值的性质是什么,在会计准则中是如何体现的呢?本文拟对此作一探讨。

一、现值的性质

美国财务会计准则委员会(FASB)在第5号财务会计概念公告中列举了五种计量属性:历史成本,现行成本,现行市价,可实现净值,现值。作为一项计量属性的共性是必须能够用于初始计量,前四种类型都可以,而现值只能用于初始计量后的摊销,属于一种摊销方法。并且根据已有的一些文献来看,现值并不是计量属性。如果现值是计量属性的话,那么折现额就应该满足计量属性的相关性要求,它必须具有决策相关性。然而,折现额并不具有这样的特征。折现额只是未来现金流量和折现率结合的产物,未来的现金流量是估计值,折现率也可以是某个随意的利率,这样得出来的现值不可能都与决策有关,这表明折现额是无法满足计量属性的相关性要求的。因此,现值本身不是会计计量的目的,它仅仅是某种计量属性运用过程中的手段和技术,不是一种计量属性。

二、现值计量的目的及其在我国会计准则中的体现

现值作为一种手段和技术,其计量的目的是什么,在会计准则中是如何体现的呢?国际会计准则委员会(IASC)于1998年4月把“折现”改称“现值”,并在2001年发布的《现值问题文稿》中指出:在财务报表中使用现值是为了满足三种主要的计量目的,即:当公允价值不能直接在市场上观察到时,估计有关项目的公允价值;决定采用实际利率法的金融资产或金融负债的摊余成本;决定资产或负债的特定主体价值。下面结合不同的计量目的,具体分析现值计量在会计准则中的体现。

税收征管的科学、高效。

2. 对农业、交通运输业、建筑业征收增值税的具体构想。

(1)对农业生产者增值税的征收实行自愿原则。借鉴国外模式,实行农业生产者自愿选择是否缴纳增值税的办法。一方面规定:若农业生产者选择缴纳增值税,那么其税率与其他行业的税率相一致,同时其用于生产农产品的购入物资的进项税额也可以按同一税率进行抵扣;若农业生产者选择不缴纳增值税,则用于生产农产品的购入物资的进项税额不能抵扣。另一方面规定:增值税一般纳税人购入农业生产者的农产品所支付的进项税额抵扣率与其销项税额征收率一致,即统一为17%。这样,一般来说大的农业公司会偏向于选择缴纳增值税,因为不但它的进项税额可以抵扣,而且采购商也愿意到选择缴纳增值税的农业公司采购农产品,这样才可以扣除采购农产品已缴纳的增值税。同时,为了保护中小农户的利益,国家可以对选择不缴纳增值税的农户实行补贴。

农业问题在我国具有较大的特殊性,解决增值税在农业中的征收问题不宜操之过急,应坚持稳妥试点、政策引导、农民自愿的方针。当我国农业生产商品化、社会化达到一定程度时,首先选择那些已形成现代化规模、商品化程度较高的农场或农工商联合公司等进行示范改革,然后将农业(农产品)整体纳入增值税征收范围。

(2)对交通运输业实行抵扣较为彻底的消费型增值税。交通运输企业在生产经营过程中主要是运用一定的基础设施(如公路、码头泊位)、运载工具(如车、船)或装卸设备实现对被运送对象空间上的位置转移,不必像直接生产产品的企业那样将资金垫支于劳动对象,为此使得能够被抵扣的材料和劳务价值不高,如果实行目前税率为17%的生产型增值税,交通运输企业是无法承受的,所以,对交通运输业应实行抵扣较为彻底的消费型增值税。在开始试行阶段,可以实行低于17%的税率,在将大部分固定资产的进项税额纳入抵扣范围时,逐步提高增值税的征收率,最终实现基本税率的统一。

(3)对建筑业实行增值税预缴制度,并实施相关的配套措施。建筑工程的施工期较长,在很长一段时间内都只有投入、没有产出,在完工交付使用后价值才能实现。如果对建筑企业征收增值税,则较长时间内都是进项税额大于销项税额,国家无税可征。所以,可先行按工程完工进度结算工程价款,同时预征增值税,竣工后再进行汇算清缴。

为在建筑业顺利推广增值税,必须调整相关的配套政策,如取消土地增值税的征收,在建筑业实行抵扣较为彻底的消费型增值税,逐步将转让土地使用权与销售不动产纳入增值税征收范围。○