

中国增值税法：

改革

与

正税

BIJIAOZENGZHISHUIFA CONGSHU

Chinese VAT Law: Reform and Justice

杨小强◎著

比较
增值
税法
丛书

中国税务出版社

比较增值税法丛书

中国增值税法： 改革与正义

杨小强 著

中国税务出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国增值税法: 改革与正义 / 杨小强著. — 北京: 中国
税务出版社, 2008. 5

ISBN 978 - 7 - 80235 - 209 - 4

I. 中… II. 杨… III. 增值税 - 税法 - 研究 - 中国
IV. D922. 229. 4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 060573 号

版权所有 · 侵权必究

书 名: 中国增值税法: 改革与正义

作 者: 杨小强 著

特约编辑: 育向荣

责任编辑: 王静波

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市西城区木樨地北里甲 11 号 (国宏大厦 B 座)

邮编: 100038

http: //www. taxation. cn

E-mail: taxph@tom.com

发行处电话: (010) 63908889/90/91

邮购直销电话: (010) 63908837 传真: (010) 63908835

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京天宇星印刷厂

规 格: 787 × 1092 毫米 1/16

印 张: 16.75

字 数: 279000 字

版 次: 2008 年 5 月第 1 版 2008 年 5 月北京第 1 次印刷

书 号: ISBN 978 - 7 - 80235 - 209 - 4/F · 1129

定 价: 35.00 元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

本书的研究与出版得到中山大学日本桐山
基金的资助,作者表示衷心的感谢!

绪 论

我国自 1994 年引进现代增值税法,如今增值税已成为我国的第一大税种。13 年悄然飞逝,我国增值税的研究文献却增加不多。或许是增值税制度变革过于频繁,影响了增值税理论的提升¹。如何修改我国的增值税法,由条例上升至法律,目前的研究成果还很少。过去的 10 年,我一直致力于增值税法的研究,在中国税务出版社程永昌社长和王静波编辑的殷切鼓励下,我开始撰写《比较增值税法丛书》。丛书还将翻译国际增值税法的前沿论著,收录国内增值税理论与实际工作者的投稿。

在撰写过程中,我得到了国际增值税法专家同行的帮助。著名的国际增值税法专家、我的老师 Richard Krever 教授(澳大利亚)为我提供了大量的研究资料,并亲自为丛书撰稿,令我感动。国际上著名的增值税法专家 Richard Thompson Ainsworth 教授(美国)、Alan Schenk 教授(美国)、Ben Terra 教授(荷兰)、Rita de la Feria 博士(英国)、Jinyan Li 教授(加拿大)在资料提供和学术指导上给予我长期的帮助。

我国的发展已经逐渐与世界同步,我们中国人在创造增值税法的文明,同时也在学习国际增值税法的先进文明。我们在努力,国外的同行也在努力,甚至比我们更努力。国际同行在增值税法上所做的研究工作概览如下:

- OECD 致力于起草《国际增值税/商品与服务税指引》(International VAT/GST Guidelines),2006 年 2 月已经公布了部分成熟的内容。按照 OECD 税收政策与管理中心主任 Jeffrey Owens 的计划,2010 年将颁布《OECD 增值税模范协定》,再进一步,《OECD 关于所得和资本模范税收协定》(OECD Model Tax Convention on Income and on Capital)将设立新的章节,涵盖增值税和其他流转税,成为一部完全意义上的《OECD 模范税收协定》(OECD Model Convention on Taxation)。

- IMF 一直是增值税的极力推崇者。IMF 的研究职员出版了增值税的两部权威著作,一直影响着国际增值税发展的进程:一是 Alan A. Tait 的著作 Value Added Tax: International Practice and Problems;二是 Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers 的合著 The Modern VAT。

IMF 的另一项有重大意义的工作是起草并不断修订增值税法典范本,

供引进增值税法的国家参考。现在已经起草的参考范本主要有:(1) Value Added Tax Law of Fantasia(在为前苏联和东欧的一些国家起草增值税法的经验基础上制作);(2) Value Added Tax Act of the Commonwealth of Vtopia(在为纳米比亚、博茨瓦纳等一些南非国家起草增值税法的基础上制作);(3) Value Added Tax Act of the Commonwealth of Republica(在为乌干达、莱索托、冈比亚和汤加等国家起草的基础上制作);(4) Value Added Tax Act of the Commonwealth of New Vtopia。

- 增值税法典评注。如 Richard Krever 教授(澳大利亚墨尔本莫纳什大学税收法律与政策研究所主任)为澳大利亚商品与服务税法所进行的评注工作。其评注 GST Legislation Plus 每年出版,对商品与服务税法的概念、条文理解、判例进行详尽的比较法研究。

- 起草增值税法草案。美国是唯一一个没有引进增值税的 OECD 国家,在可预期的将来也难以引进。但这没有影响美国各界对增值税研究的热情。在 Alan Schenck 教授的领导下,美国律师协会税务部(American Bar Association Section of Taxation)组织力量起草了《模范增值税条例与评注》(Value Added Tax: A Model Statute and Commentary)。

- 欧洲增值税指令评述与欧盟法院判例评析。欧洲是现代增值税法的起源地,其增值税法已经发展成为一棵枝繁叶茂的大树。以欧盟增值税第六号指令为指引,欧盟的成员国都必须实施增值税法。Ben Terra 教授和 Julie Kajus 的权威著作《欧洲增值税指令指南》(A Guide to The European VAT Directives)(1~4 册)每年更新,由国际财政文献局(IBFD)出版。该著作一共四大册,第一册为增值税指令评述;第二册和第三册为案例评析,收录 1970 年至今的增值税判例,这些判例主要是欧洲法院的判例;第四册为增值税第六号指令的全文汇编。

- 数字化增值税。理查德·汤普森·安斯沃斯(Richard Thompson Ainsworth)是美国著名的税务软件公司(ADP Taxware)政府与国际事务部主任,兼任波士顿大学法学院教授,专攻增值税法方向。其多年奔走宣传数字化增值税理论,其代表作为《数字化消费税》(Digital Consumption Tax)。

《中国增值税法:改革与正义》为这套丛书的第一册,撰写与出版过程中得到中山大学日本桐山基金的慷慨资助,在此表示诚挚的谢意!

杨小强

2008 年 2 月于广州

CONTENTS 目 录

第一章	增值税原理简介	1
第二章	增值税法与税收正义	10
第三章	理解中国的增值税法:海外经验	19
第四章	增值税义务归属的一般规则	33
第五章	增值税法中的第三人考量	45
第六章	服务全面纳入增值税法的问题	53
第七章	物流业、公司治理与增值税法考量	71
第八章	增值税法上的免税问题	87
第九章	数字化增值税与发展	125
第十章	电子商务的流转税法问题	158
第十一章	从税收原则至税法原则:政策与法律	194
第十二章	增值税犯罪死刑废止论	221
附录一	OECD 增值税/商品与服务税指引	231
附录二	政府采购的增值税处理:比较 分析(英文)	242

第一章 增值税原理简介^①

增值税(Value Added Tax)是对商品与服务征收的一种综合性销售税(Sales tax),在商业生产与流通的各个环节征收。增值税是从价税,以商品与服务的销售价格为基础,计算时扣除以前所有购买中所负担的增值税,最终转嫁由消费者全部承担。增值税不同于那些对“毛收入”课税的税种,虽然这些税收在加工、生产和流通的各个环节也要征税,但是后者的税基更宽,不允许扣除从其他经济主体购买时支付的税收,即使这些税收内含在购买成本之中也不得扣除。同样地,增值税比传统上纯所得性质的税收的税基要宽,因为纳税人就其支付的工资薪金、土地租金和资本利息与红利均应计算在增值税的税基之内。

一、增值税的历史

增值税的最初提出是在第一次世界大战后期的德国,建议用来取代当时国家的流转税。这种流转税类似于增值税体系,但在每个阶段课征的税收不得退税。美国也有很多增值税的支持者建议引进增值税,用以取代战后开征的消费税。然而直到1953年,增值税体系才得以付诸实践。当年,美国的密歇根州采用了一种修改了的增值税,称作“商业活动税”(Business Activities Tax),一直使用了14年。法国是采纳增值税的第一个国家,用以部分取代其流转税体系。在1967年,欧洲经济共同体理事会(EEC)签署指令,全面引进增值税,用以替代现存的流转税体系,用一个共同的税收体系来联结欧共体成员国。理事会也期望新的税收体系能促进对外贸易,克服过去复杂的流转税体系在实践中造成的阻碍。在欧共体指令颁布之后,其他的一些国家,如奥地利、瑞典、巴西、希腊和秘鲁等国也采纳了增值税,用以取代和改造各自的国家税制结构。当然,这些增值税有所差异。

1983年,美国的《新闻与世界报道》刊登一篇文章,标题是《税收体系

^① 本章在写作中参考 NTA Encyclopedia of Taxation and Tax Policy(Second Edition), edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle, see www.uipress.org; 还参考了 Encyclopedia of Business(2nd ed): <http://www.referenceforbusiness.com/encyclopedia/Val-Z/index.html>; 以及 Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-paul Bodin and Victoria Summers, The modern VAT, International Monetary Fund, 2001.

到底怎么啦?》,文章检讨了现行美国的税收体系,指出了现行体系存在的问题,如税法的复杂化、雇佣专业人士准备税务报表的开支以及税务局的超负荷工作。文章建议解决的出路之一是引进增值税,当时增值税风靡欧洲与其他一些发达国家。从1987年至1997年,增值税被许多东欧国家、苏联和中国、泰国、菲律宾以及孟加拉等亚洲国家所接受,大多数国家是在20世纪90年代中期引进。到21世纪早期,增值税已经在超过120个国家中成为税收体系的重要组成部分,各国的增值税税率从5%至25%不等。Liam Ebrill指出:“增值税的快速崛起,可能是20世纪后期税收发展中最醒目、最重要的事情,而且还方兴未艾。”^①

二、增值税的特征

依据资本性投资支出的不同处理方式,增值税在全世界划分为三种类型。最常见的是第一种——消费型增值税,允许企业就资本性购买中负担的增值税即时全额予以抵扣。第二种是纯所得型增值税,允许在数年内分期抵扣资本性购买中所支付的增值税额,类似于折旧。第三种是国民生产总值型增值税,不允许扣除资本性购买中所负担的税收,这一称谓的来由在于,该类增值税的税基大概等于国民生产总值。消费型增值税最受欢迎,因为其课税最接近于劳动所得与资本所得,而且有助于优化资本结构。

从理论上而言,若增值税采纳统一税率,就能对所有形式的生产性投资保持中立。但世界各国却不得不修改增值税体系,采取多种税率乃至免税规定,以满足政治、经济和社会的需要。对食物、药品和住所等生活必需品,大多数国家不课征增值税。由于计算增值额的困难,对金融、会计与保险等专业性服务也通常免税。对统一税率最大的修改是出口采取零税率,因为在产品的目的地可能被课税,许多国家选择对出口时的最后销售价不征收增值税。作为补偿,对进口的产品征收增值税。这种配合,有助于国家实现贸易平衡。

三、增值税的评税程序

增值税的评税程序大体上包括以下方面:

1. 产品生产有增值,增值额为生产产品的材料成本与对客户(通常是

^① Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-paul Bodin and Victoria Summers, *The modern VAT*, International Monetary Fund, 2001, at preface.

批发商)收取价格之间的差额。

2. 生产商缴纳增值税,增值税为增值额的一定百分比,然后将增值税包含在销售价格中向客户(批发商)收取。

3. 生产商就购买材料支付的增值税额可以从政府退还或申请抵扣。

4. 客户(批发商)就其增值额缴纳增值税,增值额等于他们支付给生产商的价格与他们销售给客户(零售商)的价格之间的差额。之后将增值税包含在价格中向零售商收取。

5. 批发商就其向生产商支付的增值税可以从政府退还或申请抵扣。

6. 零售商就其增值额缴纳增值税,增值额等于向客户收取的价格减去批发进货的成本。之后将增值税包含在产品的最后销售价中。

7. 零售商店从购买产品的个人手中收取增值税,因此零售价包括该流转程序中所有的增值税,其支付给批发商的增值税可以从政府退还或申请抵扣。

在许多欧洲国家和其他一些发达国家,增值税是主要的税收收入来源。除美国外,所有的 OECD 国家都采用了增值税或对消费者消费征收相似的税收。尽管增值税在美国没有广泛运用,但几任总统曾经研究了 this 个构想。

四、税基

增值税增值额的计量可以通过两种方法:一是从纳税人的总商业收入(销售额)中扣除外购的支出;二是将支付给生产性要素(包括土地、劳动、资本和企业经理)的金额相加的总和。

几乎所有的国家都效仿法国的模式运用扣除法,并在目的地课税。这种方法实际上并不需要商事主体用销售额减去购买额再计算出增值额,倒不如将每一个销售或采购的税额计算出来,销项税额减去进项税额之差就是商事主体应负担的增值税责任。按照这种方法,商事主体进行增值税登记,并将增值税税率适用于所有的销售。同样地,纳税人就其采购支付增值税给供应商。然后,在每一个纳税当期(例如为一个月),商事主体将其销售的税收责任扣除采购支付的税收,差额就是应向税务局缴纳的净增值税责任。应注意的是,运用这种方法计算税基,实际的增值额不再计算,只是计算销项的税收责任与进项的税收责任二者的差额而已。每一个交易关注的重点,就是每一次销售与每一次购买的证据,发票成为监控与管理增值税的重要凭证。基于这一原因,该增值税的计算方法被称为“发票抵

扣型增值税”(Credit Invoice VAT)。当然,这一流程并不总是运作顺利,如增值税退税的拖延在发达国家和发展中国家都是一个问题。为此,国际货币基金组织(IMF)开发出一种退税流程模式,包括对存在高退税风险的申请人进行随机抽样审计。

与扣除法不同,另一种可供选择的方法是,用公司账目扣除与销售相关部分的采购,再将增值税税率适用于这些账目产生的增值。这种方法需要对增值额进行专门计算。该“账目法”(Accounts method)为日本所采纳,并由所得税管理机构进行管理。其税基与发票抵扣法的税基是一样的,只是适用单一增值税税率(日本适用5%的标准税率)。在年度中间,公司缴纳临时性增值税,在账目年度终止时进行缴纳清算。

增值税与全国性零售销售税(National retail sales tax)有相似之处,都是全国推行,每一个生产阶段的增值相加总和也大体相当,但两种税收是不同的类型。与增值税不同,全国性零售销售税仅仅是在最后销售阶段向消费者征收。初看起来,全国性零售销售税似乎比增值税更为简便,但作为一种全国性税种,全国性零售销售税存在以下两个问题:

首先,零售销售是最随意性的交易,不如实申报频繁发生,税务部门进行检查也最为困难。增值税却不同,在每一个生产交易阶段,纳税人必须开具发票进行记录。因此,增值税提供了更优的审计轨迹,并结合了一种“自我执行”机制,因为纳税人有动力去收集所有的收据记录,用以抵扣其销售应负担的税收。

其次,增值税与全国性零售销售税的显著区别还在于,在增值税中,资本性商品完全免税,这在所得型增值税中可以通过分期或即时折旧来实现,在消费型增值税中通过全额列入进项费用来实现。从理论上讲,单独对零售销售征税将排除资本性商品,资本性商品只是存在于加工、生产和流通过程的中间层级。但问题是,如何去界定什么是中间层级或什么不是中间层级,什么是零售销售什么不是零售销售,在现实中异常困难。典型的零售销售税可能包括许多中间层级的商品在内(在美国的一些州,税收在税基中的比例高占40%~50%)。

五、边境税收调整与国际贸易

增值税有另外一种特征:它是一种销售税,在进出口时能够予以识别。在发票抵扣类型的增值税,出口商就公司之间采购所支付的税收,能够按照发票予以部分抵扣;对出口销售的价值则无须缴税。换言之,对出口销

售采取零税率(即“增值税免税”)。要注意的是,这与免税其实不同,因为在零税率的情况下,出口商是需要进行税务登记的纳税人。

在产品进口时要征收增值税,在国家的边境征收,征收的税率等同于对国内生产所适用的税率,这时增值税变成了一种事实上的海关课税。进口征收增值税,出口不征。应注意的是,对出口采取零税率,对进口予以征税,在贸易国之间是“双向”运作的。例如,出口国对出口采取零税率,目的地国则要以国内增值税税率征收增值税。由此,正如人们所说,增值税有利于一个国家的国际贸易,或者说,增值税避免了贸易税收的缺陷。这种边境税收调整的运作模式,鼓励了更多国家去采纳发票抵扣的增值税计算方式。

六、公平性

税基宽广的增值税被认为是最公平的税收。这两点支持的论据:其一,个人的消费是生活水准最好的显示指标,因此以消费作为税基是公平的。但对于这一观点存在政治上的羁绊,要考虑增值税转嫁给最终消费者的程度,增值税具有累退性。这些羁绊使得发达国家比发展中国家更容易接受宽税基的所得税,而不是以消费为税基。发展中国家难以接受宽税基的所得税,原因在于所得税对管理工作的高要求挑战更大。但 Liam Ebrill 等指出,有两点必须认识到:(1)很少的税收(包括增值税)是适于追求纵向公平的;(2)税收的第一要义仍然是筹集财政资金,并且尽可能小地扭曲经济活动,舒缓贫困的重点应该放在财政支出的一面。^① 税收体系一旦被用来救济低收入者,这种救助往往就会成为攻击的靶子。其二,支持的论据还在于增值税更好地解决税收中立的问题。这一论据用以说明增值税的公平性问题更显而易见,也更得到认同。良好实践的增值税的税基包括所有的商品与服务,对所有的商事主体征税,而不顾及法律组织形式或产业结构。因此,增值税对税基中的所有生产性要素均衡对待,而不是偏袒或者歧视某类投入(如资本或劳动)或组织结构(如法人或非法人)。

在某种程度上,增值税的一些特殊规定和免税规定侵蚀了增值税的税基,也侵蚀了增值税的中立性。典型如,免税部门包括公共部门(即使公共部门可能提供与私营公司相竞争的服务),还包括基础教育、医疗服务、金

^① 观点参考 Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-paul Bodin and Victoria Summers, *The modern VAT*, International Monetary Fund, 2001.

融与不动产。从概念上考察,金融和不动产部门是最大的问题。认定金融服务的税基尤其困难,因为金融服务的收费通常只是几个点的差价。而且,收费中只有一部分是来自金融中介服务的收费,不可能和其他的费用进行分类处理。这意味着,银行和保险公司可以就其购买支付增值税,如购买计算机、建筑物等是客观实在的,却不能轻易地确定增值额,因此也就难以对其支付税收申请抵扣。结果是,金融服务通常免税,或改为负担其他税收,如中国缴纳营业税。

对二手商品只是就其涨价部分课税,如销售费用的增加价值。然而,由于没有购买的增值税,所以如果是对最后销售环节征收增值税时,就没有可供抵扣的进项。对于偶尔性的销售,最直接的处理就是给予免税。但对于大宗的二手商品买卖,问题就凸显出来,如住房买卖。对新房征税,通常的处理是全额课征,包括建筑商的利润;但对旧房买卖,通常只是对经纪人或代理的保证金征税。

实践中有起征点的规定,交易主体的收入额必须超过起征点才予以征税,这一策略防止了纳税人的管理与遵从成本大于其收益的现象发生。所有引进增值税的国家都规定有起征点,公司收入在起征点以下的,予以免税。各国的起征点差异很大,如丹麦的起征点为年流转额 1600 美元,拉脱维亚是 18000 美元,波兰是 23000 美元,西班牙是 341000 美元,意大利是 587200 美元,加蓬是 1742000 美元。起征点的应用是在最后关头考虑了效率。

从理论上讲,最为中立、最有效率和横向公平的增值税是宽税基的增值税,一些侵蚀税基的调整应该是提高经济效率,而不是降低经济效率,如做出调整的成本不能超过受益;还如所得收入低于管理和遵从成本时规定有起征点,对金融服务应用替代性税收。

七、税率和收入

增值税能够给政府带来大量的收入,平均约为 GDP 的 5% ~ 10%。实际上,基于矫正社会不公平的政治压力,许多国家采用多税率,侵蚀了增值税的中立性。多税率使得增值税变得更加复杂,管理费用增加,也加大了逃税的机会。然而,对待多税率的态度开始转变。在 1990 年以前,48 个引入增值税的国家只有 12 个采纳了单一税率。但到了 2001 年,这个数字已经从引进增值税的 125 个国家中上升到了 68 个,占 54%。尽管有人认为多税率有利于公正,但单一税率也有说服力:即简便纳税人的遵从,简化审

计,减少交易的脱法行为。相反,多税率会削弱税收执行而危及税收收入。不过,有证据显示,对一个既定的税率降低适用和引进第二种增值税税率,可以让穷人公正受益。但也可能因此得不偿失,更多的税率加入,更多烦恼的公正问题就会出现,然后导入第三种、第四种、第五种税率,抵消的管理与遵从成本超过税率的补贴利益。^①

八、增值税与电子商务

增值税是在欧盟普遍使用的一种税收。在2000年,一些欧盟国家建议引进一种网络商务的增值税,该增值税将适用于在成员国通过网络下载的所有数字产品,包括软件、影像和音乐。电子零售商的产品以前不用缴纳增值税,欧盟领导人感觉这里存在不公平的优惠,再者,外国公司在本国销售商品,欧盟国家就销售所得征税的权利也正在被剥夺。

电子商务因受到欢迎而扩张,某些传统的零售商可能变得更艰难。这些业务赚取更低的利润,雇佣更少的雇员,政府也可能征收更少的税收收入。居住于同一个国家的新网络竞争者,彼此的税收境遇却不平衡。网络商务的本质意味着,只要技术与通讯能力许可,商业主体可以将营业机构设置于世界上的任何地方。专家们预计,会有越来越多的网络商务将营业机构设置到低税收的国家。一些低税区,如百慕大,已经着手制定优惠法律来趁势吸引这些商业机构。应税利润持续性流出,这将是许多政府不得不长期面对的长远话题。Christine Sanderson在《国际税收评论》杂志撰文指出:“从欧洲来看,税务机关清晰地认识到这是一个潜在的问题,因为电子商务与网络的发展,将可能导致税收利润流出欧洲。”^②

欧盟领导人面临的根本性问题是,如何将物理性产品和传统零售市场基础上发展起来的增值税应用于网络传输的新型商品与服务。在2000年,29个国家的代表聚集在一起,拟订了渥太华框架(the Ottawa Framework)来解决这一问题。尽管指引没有最终完成,但他们期望对待电子商务的税收立场能更加确定与一致。

① Originally published in the NTA Encyclopedia of Taxation and Tax Policy, Second Edition, edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle. <http://www.taxpolicycenter.org/taxtopics/encyclopedia/VAT.cfm>.

② <http://www.answers.com/topic/value-added-tax?cat=biz-fin>.

九、增值税的优点

增值税的支持者认为,实施增值税的最大优势在于,增值税体系只对消费课税,鼓励个人储蓄与投资,这是经济稳健的首要因素。但在当今美国的税收结构中,美国市民对现金储蓄要支付两次税收,一次是对他们的薪金要扣缴所得税,再次是对他们的储蓄利息以及投资利得还要缴纳税收。同样地,美国税收体系也鼓励公司融资,公司的利息支出可以获得税收扣除。任何分得的股息要承受双重课税。由于购买资产不能即时抵扣,只能日后作为折旧费用,资产投资的成本因此上升。如果一个公司的资产基数大,就必须创造更多的所得以增加投资者的回报,结果再一次负担更高的税收责任。

增值税的支持者兜售增值税的另外一个理由是,增值税更能稳定税收收入。在当前美国的税制结构下,税收收入随着经济状况的变化而涨落,在经济衰退时减少,在经济繁荣时增长。增值税的支持者相信,增值税会带来更多的财政稳定与税收收入流入。美国是 OECD 唯一一个没有推行增值税的国家,许多支持增值税的人士认为,增值税作为一种辅助性税收体系能够弥补因个人所得税带来的收入损失,也坚信增值税的实施可以总体上降低所得说的税率;对于食物、医药和住所等应该免税,让那些将所得的绝大部分消耗于日常生活必需品的市民,能够在增值税法上得到公平的对待;这也意味着人们将从货币储蓄与投资中受益。最后,他们还认为,当前美国的税收体系不能筹集充足的财政收入以应付政府的最低开支。在理论上,增值税能排除联邦税收费用需求,这些费用消耗了大量联邦收入,增加了国债。因为增值税是消费税,人民更有积极性将可支配收入用于储蓄与投资。同时,增值税会在一定程度上减少对高收入群体的歧视。

十、批评

增值税一直受到批评之处是,增值税由产品的终端消费者个人承担,因此是一种累退性质的税收 (Regressive tax) (即相对于富人,穷人支付得更多)。法国前总统 Jacques Chirac 在任时经常呼吁减征欧洲公共饮食业的增值税,让人们赢得口福。不过,增值税的计算存在差异,如果增值税的缴纳不是以消费额为税基,而是所得,有人认为就会创造一种随意的关联性,增值税税率是比例税率,所得多的人就要缴纳更多的税,但在税率相同时,多缴税是因为他们消费得更多。如果增值税与所得相关联,那么未消费的

所得就能以延迟纳税来处理,用所得为基础创设一种比例税,这种税通过运用免税、退税或抵扣等有效税率,进而实现累进效应。

来自增值税的收入时常比预期要低,因为增值税的管理与征收既困难又昂贵。尽管如此,在许多国家,对个人所得税与公司利得税的征收历史以来都比较薄弱,但增值税的征收却成功得多。由于贸易自由化,全世界范围内的关税税率都在降低,增值税在许多国家变得愈加重要,因为增值税有效地弥补了关税的损失。增值税的成本与扭曲是否低于高进口关税带来的经济无效率与执行问题(如走私),这是个值得争论的话题,但理论上认为增值税更加有效率。

基于增值税出口一般采用零税率,增值税存在退税或用退税额来抵消其他税收,这就诱发了增值税欺诈的频繁发生。在一些国家或地区,增值税欺诈现象非常普遍,税务当局控制欺诈的努力一直未能达到预期效果,反而提高了诚实公司的成本。当然这一问题对于其他的税收也同样存在。

某些行业(如小规模服务)的增值税规避尤其突出,特别是那些现金交易占主导的行业,有人批评增值税加剧了这一现象。从政府的角度,增值税仍然是可取的,因为毕竟掌控了部分增值。例如,一个木匠给房东提供服务,收取现金,不开具收据,不缴纳增值税,通常木匠不能申请进项增值税抵扣。房东因此负担更低的成本,木匠也可能逃避其他的税收(如利得税或薪俸税)。但政府仍然从卖给木匠的其他进项(如木材、油漆、汽油和器具等)中收取了增值税,木匠也不能申请进项税额的抵扣。尽管比完全遵从的情况下收取的增值税要少,却比实行的其他税收体系要多得多。

在欧洲,增值税存在的主要问题是所谓“旋转木马”式欺诈(“carousel” fraud)。大量有价值的商品(通常如微芯片或移动电话)从一个成员国移送至另一个成员国。在这些交易中,一些公司欠缴增值税,其他公司则通过采购而获得增值税的抵扣权。前一类公司通过申请破产没有缴纳增值税,被称为“消失的交易者”。第二类公司通过行使抵扣权却能直接从国家财政中抽吸出资金。这种欺诈方式源自 20 世纪 70 年代的荷卢比国家,如今,英国财政也因此深受其害。对于该类犯罪,英国的司法制度在欧洲国家最为软弱,也欠缺与其他成员国的合作,审判制度对此很难定罪。

第二章 增值税法与税收正义

一、增值税法与政治

(一) 增值税法在加纳:失败与成功^①

加纳政府第一次引进增值税是在 1995 年 3 月,其意图在于解决当时销售税体系所存在的问题——税基狭窄、管理薄弱、难以监管而导致腐败。当时增值税的税率设定在 17.5%,远远高于其所取代的销售税 15% 的标准税率。一个新的征税机构成立,即专门征收增值税的增值税署(VAT Service);新的计算机系统也已经开发。但加纳的增值税是短命的,在引进三个半月后就被迫废除。失败的原因是多方面的,税收政策的设计、时机选择和执行诸方面都存在问题。

新引进增值税的高税率使得政治上不能接受,时机选择也不适宜,增值税的引入和其他一些因素一道诱发了通货膨胀的巨大压力(如天气干旱引发农产品价格急剧上涨,消费税导致石油产品价格上升),这些问题直接导致加纳严重的社会骚乱。加纳增值税从 1994 年 12 月通过立法至实施仅仅只有三个月,准备不足、仓促上马注定其要失败。另一个冲突是新设立的增值税署与原有的税务机关(CEPS)缺乏有效衔接;还有,起征点设置太低(1.5 万美元),而对小规模商人与消费者的公众教育当时几乎没能进行。

1998 年,加纳再度引进增值税。加纳的改革者们汲取了第一次实施增值税失败的教训。增值税立法在通过 10 个月后才实际推行,这就给了增值税署宽松的时间去招募、培训税务工作人员,也给了社会公众逐渐接受的心理空间。这次增值税的税率采取低税率,规定为 10%。而且,很多基本物品规定为免税,如未加工食物、农产品、药物、保健品、日常用品、书本等,平息了公众的不安与焦虑。起征点也大为提高,规定为 8 万美元。这次增值税的实施是成功的,在引进的第一年,征收的增值税收入就比原来的销售税增长了 20%。在不到两年的时间内,政府将增值税税率提高到

^① Tuan Minh Le, Value Added Tax: Mechanism, Design, and Policy Issues, Paper prepared for the World Bank course on practical issues of tax policy in developing countries, Washington D. C., April 28 - May 1, 2003, p. 30.