

2001

财税 改革纵论

—— 财税改革论文及调研报告文集

(下 册) 张佑才 主编



经济科学出版社

财税改革纵论

——财税改革论文及调研报告文集

(2001)

张佑才 主编

经济科学出版社

财政与税收政策

本书主要阐述了我国财政与税收政策的基本理论、基本制度和基本政策。全书共分十章，第一章为总论，第二章至第九章分别阐述了我国财政与税收政策的基本理论、基本制度和基本政策，第十章为结语。本书可作为高等院校财经类专业及相关专业的教材，也可供从事财政与税收工作的干部参考。



关于增值税转型问题的研究

▲税政司 朱振民 王 刚
王晓华 谭崇均▲

一、增值税的类型

增值税产生的基本动力是为了解决生产专业化过程中的重复课税问题。根据对外购固定资产所含税金扣除方式的不同，增值税分为生产型、消费型和收入型三种类型。

生产型增值税是指在征收增值税时，不允许扣除外购固定资产的已征税款。也就是说，它是以一定时期内，纳税人的销售收入减去其耗用的外购商品和劳务的余额作为计税增值额，就整个国民经济而言，计税依据相当于工资、利息、租金、利润和折旧额之和，大体相当于国民生产总值的统计口径，故一般被称为生产型增值税。这种类型的增值税相当于将固定资产转移部分的价值作为新价值进行征税，因此仍在一定程度上存在重复征税。资本有机构成越高，重复征税现象越严重，不利于鼓励投资，促进经济的发展。从征收增值税最基本的出发点来看，生产型增值税是一种不彻底的增值税。但采用这种类型的增值税因税基较宽，能在一定程度上保证国家财政收入的稳定与增长。

收入型增值税是指在征收增值税时，对外购固定资产已征税款，允许扣除当期折旧部分所含的税金。也就是说，这种类型的增值税是以一定时期内，纳税人的销售收入减去其耗用的外购商品和劳务，及固定资产折旧后的余额作为计税增值额，计税依据相当于

纳税人的工资、利息、租金、利润之和。就整个国民经济而言，计税的增值额相当于国民收入的部分，故这种类型的增值税被称为收入型增值税。收入型增值税可以在固定资产的折旧期内逐步解决重复征税的问题，但由于固定资产价值的损耗和转移是分期分批进行的，这种方法无法采用规范的发票扣税法，故操作复杂。

消费型增值税是指在征收增值税时，允许企业将外购固定资产的已征税款一次性全部扣除，使纳税人用于生产应税产品的全部外购投入物都不在课税之列，作为计税依据的增值额只限于消费资料，故这种类型的增值税被称为消费型增值税。消费型增值税彻底解决了重复征税问题，客观上可以起到鼓励投资、加速设备更新和促进技术进步的作用，因而被视为是一种比较彻底和规范的增值税制度。

增值税历经 50 年的发展，在现今国际实践中，采用消费型增值税的国家占统治地位，采用收入型的国家有阿根廷、摩洛哥及部分原东欧国家，而采用生产型增值税的国家只有我国和印度尼西亚。我国 1984 年试行增值税时选择了生产型增值税，主要原因是我国增值税是从原产品税变化而来的；而产品税的基本特性是价内税及税率的较大差异。要使增值税的改革能够继续下去，必须保证企业不因改革而增加税负，这就要求在保持或基本保持原税负的前提下对以产品税为中心的传统流转税制进行改革，即一方面要使增值税的改革顺利进行，另一方面要使财政收入不能出现太大的波动。而后一点对当时的中国具有特别重要的意义。当时中国的经济体制改革刚开始从农村转向城市，税制改革作为城市经济体制改革的一个突破口，直接关系到经济的稳定和改革的顺利进行。改革是经济利益全方位的调整，而支持改革的成本或代价在很大程度上是由中央财政来承担的。在当时环境下为了使改革不影响到财政收入的过多下降，采用生产型增值税是比较现实的选择。生产型增值税尽管与规范的消费型增值税相比在重复征税方面还存在不彻底性，但它毕竟比传统的流转税前进了很大一步。1994 年增值税制度改

革时，当时中国经济正处于投资和消费双膨胀状态，消费型增值税对投资具有刺激效应，与当时实行的紧缩政策不一致，采用生产型增值税能够抑制投资需求，有利于抑制投资膨胀。为了稳步推进财税体制改革，1994年税制改革时，也没有改变增值税制的类型。

二、我国加快增值税转型改革的紧迫性

经过多年实践，我国生产型增值税的一些固有问题已经逐渐显现出来，主要体现在以下几个方面：

1. 与我国产业政策存在矛盾。基础产业和高新技术产业资本有机构成较高，一般需要更多的机器设备投入。由于企业购进固定资产时支付的增值税得不到抵扣，等于要多付一笔“投资税”，使企业技术创新的步伐和我国产业结构的调整进程受到了制约，不利于基础产业和高新技术产业的发展，不利于产业政策的实现。我国经济中的问题长期以来就是总量与结构两方面的矛盾。近几年随着对需求管理手段的进一步成熟，总量问题已经有了一定程度的好转，而结构矛盾成为我国经济生活的核心问题。经济结构的矛盾包括产业结构、部门结构、地区结构等多个方面。实行生产型增值税，基础产业和高新技术产业多数资本有机构成较高，其产品成本中长期资本投入的费用所占比重大，而直接的原材料等中间产品所占比重相对较小，由于外购固定资产已征税款得不到抵扣，使这部分产业的税收负担相对较重，并使增值税的税负在不同产业间出现了不平衡，客观上不利于基础产业和高新技术产业的发展。从区域经济结构来看，内陆地区是资源等原材料的主要供应地，采掘业等基础工业比重大，这些产业的资本有机构成高，而沿海一些省份主要发展的是加工工业，资本有机构成低，税收不平衡使经济发达地区和不发达地区的差距加大，不利于推动地区间经济的协调发展。

2. 不利于我国产品在国际和国内市场上的竞争。对出口产品

实行零税率是各国的通行做法。实行消费型增值税能够做到使出口产品彻底不含税。在我国现行生产型增值税的情况下，即使对出口产品实行零税率，也不能做到彻底退税，因为出口企业在产品出口后得到的退税中还没有包括为生产该产品而外购的固定资产部分的已征税款，这就使我国出口产品在国际竞争中处于劣势。同样，由于进口产品在生产国已经得到彻底的退税，是以不含税价格进入我国市场的，而我国生产的同类产品还存在重复征税问题，也会使我国产品在国内市场与进口产品的竞争中处于不利地位。

3. 与社会化大生产专业化、协作化的要求有一定矛盾。纳税人外购固定资产所含税金得不到抵扣，这部分税款便成为固定资产价值的组成部分，按照折旧年限分期转移到产品的价值中去，产品流转次数越多，重复征税问题以及对企业组织结构和投资方向选择的非中性影响就越严重。

4. 对价格形成产生了扭曲，造成产品成本的不真实。实行生产型增值税，由于产品生产的组织形式不同，同种产品即使售价相同，其总税负也不一定是相等的。这样，在产品均衡市场上，供需双方在决定价格形成的过程中对成本出现了信息不对称的情况，使产品价格形成的正常机制受到破坏，从而对价格形成产生扭曲。其直接表现是增值税税金的一部分成为产品成本的一个组成因素，它不体现在价外，而直接体现在成本内。

5. 对规范化增值税的征管带来矛盾。消费型增值税采用统一的购进扣税法，外购项目所含税金可以一次性全部扣除，有利于对发票的统一管理。生产型增值税使纳税人在计算增值税时要区分允许抵扣和不允许抵扣的项目，要对发票进行专门的区分，税务机关也必须专门对扣除范围进行检查和监督，增加了工作量和复杂性。目前为缓解因固定资产进项税金不能抵扣带来的不利于引进外资等影响，对外商投资企业和国内技改项目进口的设备，采取了免征进口环节增值税的办法。这种做法造成内外资企业间政策的不平衡，很不规范。

从长远来看,这些矛盾和问题随着时间的推移,不断积累、加深,将不利于我国经济持续、健康、稳定的发展。目前我国经济正处于重要的历史转折关头,亚洲金融危机带来的经济增速回落、国内消费需求不足的问题仍然困扰着我国经济的发展,这些情况要求我们加强宏观调控,促进宏观经济在更高层次、水平上步入良性循环轨道,在经济适度发展中实现结构调整升级和国民收入分配秩序的合理归位。保持适度的经济增长速度是经济发展的内在要求,更是突破经济结构制约,实现国民经济协调发展的重要保证。实现增值税转型有利于鼓励投资,促进经济增长,与我国产业结构的调整相适应。21世纪是知识经济竞争的年代,再实行生产型增值税是不合时宜的。我国加入WTO以后,要进一步降低关税,开发市场,国内企业面临的竞争将更加激烈。与国外企业相比,国内企业的竞争力较弱,我国的产品如仍背着隐性的“投资税”,无异于带着枷锁与人赛跑,势必越来越落后。因此,实施增值税转型的改革是一项十分必要和紧迫的任务。

三、增值税转型涉及的主要问题

增值税转型涉及多方面的利益调整,影响面大,涉及的问题较多,主要有:

1. 对国家财政收入的影响。如果在增值税基本税率不变的情况下转换类型,若没有其他增收措施,根据目前的财政状况,国家财政将很难承受。为了保证财政收入,基本税率若提高过大,企业又难以接受。如何做到既保证国家的财政收入,又兼顾企业的承受能力,是增值税转型需要解决的一个难题。

2. 对产业间税负结构的影响。改革不可避免的会引起产业间税负结构的变动,总体上看,资金密集型行业的税负会有所下降,劳动密集型行业的税负会有所增加,这种税负结构的变动从一定意义讲虽然是合理的,但劳动密集型行业大都属于竞争激烈的行业,

目前发展困难，税负增加过高，无异于雪上加霜。

3. 对地方财政收入和地区间利益格局变动的影响。企业税负的变动必然对地方财政收入产生至关重要的影响。沿海地区一般加工业比较发达，中西部以采掘业为主的基础工业在财源结构中占的比重较大，在财政收入总量不变的情况下，增值税转型会造成财政收入在沿海地区和中西部地区的转移。

4. 对其他税种改革的影响。增值税改革是一个系统工程，不仅涉及到增值税本身的改革，而且涉及其他税种的配套改革。

其中最核心的问题还是财政承受能力问题。

四、增值税转型的类型选择

从理论上讲，收入型增值税和消费型增值税都能解决对资本性货物的重复征税问题，改革生产型增值税可以在这两种类型的增值税中选择。与消费型增值税相比，收入型增值税的主要优点是实施初期对财政收入的影响较小。比如，假定各类设备的平均折旧期为5年，实行收入型增值税，第一年允许抵扣的设备进项税金，大约只相当于当年全部设备进项税金的 $1/5$ ；而消费型增值税如果是一步到位，第一年就要抵扣掉当年企业购入设备的所有进项税金，对此，收入型增值税的优点是明显的。但是，随着年度推移和历年结转抵扣额的累计，收入型增值税的这一优势将逐渐减弱。仍以上述为例，实行收入型增值税，第二年允许抵扣的进项税金，将为当年购入全部设备的进项税金的 $1/5$ 加上结转下来的第一年设备进项税金的 $1/5$ ，到第五年，则是当年应扣额与前4年每年结转下来的应扣额之和，即允许抵扣的设备进项税金已与当年购入设备进项税金总额基本相同了。所以，实行收入型增值税，从对财政收入的影响来看，其优点主要是实施前几年对财政收入的影响比较均衡，从总量看则与消费型增值税相同，特别是一过了平均折旧期，它对财政的影响与实行消费型增值税是一样的。但是，收入型增值税在操作

上却存在许多问题。由于收入型增值税与折旧制度相关，而企业购进固定资产的种类繁多，不同固定资产的折旧年限不同，折旧制度本身有很多不同的折旧方法，包括直线折旧、加速折旧等等，不同行业又适用不同的财务制度，同一固定资产在不同行业的折旧方法和年限也有不同，加上有些固定资产不能列入抵扣范围，从而使得其操作十分复杂。企业在核算当期固定资产可抵扣进项税额以及做相应的抵扣记录，工作量很大，税务部门据此征税和审核的工作量也很大。1994年税制改革以前，我国增值税曾分别实行过实耗扣税法 and 购进扣税法两种方法计算增值税。实耗扣税法是根据企业的成本核算资料计算可抵扣的进项税额，由于计算复杂，对计算结果税企之间争议大，增值税变成了“争执税”。1994年税制改革以后，取消了实耗扣税法，统一实行凭发票扣税的购进扣税法，大大简化了增值税的计算工作。收入型增值税是与实耗扣税法相适应的，不适应购进扣税法，如果实行收入型增值税，增值税又会重新回到“争执税”的老路上去。根据国务院的要求，目前对增值税的管理正在研究和推行“金税工程”，“金税工程”主要有两大作用，一是将增值税专用发票统一纳入计算机网络，通过交叉稽核验证发票的真伪；二是根据发票上列明的进项税额、销项税额和应纳税额，进行税源监控。实行收入型增值税，外购固定资产取得的专用发票上列明的进项税额不是当期可抵扣的进项税额，当期可抵扣进项税额的多少，取决于不同的折旧制度和企业的计算结果，“金税工程”也就失去了税源监控的作用，这与推行“金税工程”的初衷不符。总之，实行收入型增值税会使增值税的征收管理进一步复杂化，容易形成新的漏洞。此外，实行收入型增值税，由于对外购固定资产每期只抵扣折旧部分所含税款，这样，投资大的企业留抵的进项税多，资金占压多，企业财务费用支出就多。而一般设备投资大的企业，通常是一些发展前景良好，产品科技含量高的企业，加重这些企业的负担也将不利于其发展。

消费型增值税与收入型增值税相比，具有维持增值税中性、鼓

励投资等优点，可以避免资产划分等大量工作，有利于增值税征管的简便高效。中国“入世”指日可待，为了提高国内企业的市场竞争力，在税收政策选择上，不应使国内企业处于不利的地位。因此，我国增值税转型的选择应是实行消费型增值税。

五、增值税转型的方案分析

实行消费型增值税主要是要解决好财政减收的问题。解决财政承受能力问题，国外采取的主要办法有：（1）在过渡时期提高增值税的基本税率，待过渡期完成后再恢复至正常水平；（2）改革初期单独对固定资产投资开征特别投资税，征收比例逐年降低，直至完成过渡后取消；（3）对新增固定资产的进项税金实行分年限按一定比例抵扣的办法，一般当年抵扣的比例低，越往后抵扣比例越高，直至全额抵扣；（4）配合其他税种的政策调整解决财政收入问题。

我国如果提高增值税基本税率，原有的利益格局会发生大的变化，税收负担在不同产品和不同行业之间也要发生转移。应当说，不管是不提税率转型还是提税率转型，原有的负担格局都要发生变动，然而不同的是，前者主要以税负合理化和较多行业的税负下降为主要特征（另外财政特别是中央财政要减收），而后者情况要复杂一些。对于资本有机构成高和设备投入大的行业来讲，税金抵扣和提高税率的因素相抵，其税负可能是持平或下降的，对于设备投入较少的行业特别是劳动密集型的传统产业来讲，税负则肯定是上升的。目前这些企业的经营已十分困难，增加税负无疑是雪上加霜。总之，提高税率会引出许多新的矛盾和问题，使情况变得更加复杂，增大改革的阻力和难度。

征收投资税固然能在收入上取得一定的补偿，但却会产生对投资结构的不正常调节，比如基础产业和高技术产业的投资额本身很大，征收投资税会对这些企业产生新的不平衡。从性质讲，投资税很类似我国原来的固定资产投资方向调节税。为启动内需和刺激投

资，作为对积极财政政策的配合，国家已经从2000年1月1日起停止了固定资产投资方向调节税的征收，再开征针对固定资产投资的投资税，与国家整体宏观经济政策也不吻合。因此，征收投资税也是不现实的。

关于分步过渡的办法，有两种过渡方式：一是分期过渡。分期过渡的优点，是有利于缓解改革初期的财政压力，所有企业适用同样的政策比较规范，操作相对简便。缺点是有些情况下可能会产生引导企业推迟投资的作用（过渡期的长短不同，对企业推迟投资的影响程度会不同）。二是分行业过渡。即在某些重复征税问题突出的行业如电力、能源等基础产业，或国家需要特别鼓励发展的高新技术产业率先实行消费型增值税，然后逐步推开。其优点是可以重点向资本有机构成高、设备投资大的产业倾斜，体现政府产业政策，并与加快中西部开发的区域政策相协调。财政也易于承受（行业选择的范围大小可根据财政状况来确定）。缺点是行业划分的界限不易确定。目前企业大多朝着集团化、经营多样化和跨行业的方向发展，许多企业的行业归属难以准确界定。这种办法也极易引起行业间互相攀比。由于需要对实行生产型和消费型增值税的企业分别进行管理，征管难度也会增加，容易出现漏洞。

六、增值税转型改革的主要思路

根据以上分析并结合我国实际，增值税转型改革的主要思路是：

1. 我国的增值税转型改革宜采取分步到位的渐进方式。分期过渡和分行业过渡各有利弊，但比较起来分期过渡的矛盾更少一些，更易于推开和对外解释。过渡时间的长短，主要应根据财政的承受能力来确定。如果用其他方式弥补收入缺口的潜力较大，过渡时间就可短一些；如果其他方面增收潜力较小，过渡时间就应稍长一些。收入方面，是存在一定的有利条件和增收因素的：一是这两

年采取打击走私等措施，财政增收不少；二是 1994 年税改遗留下来的期初存货已征税金的抵扣将于 2000 年底全部处理完毕；三是可争取通过烟酒消费税改革适当增加一部分财政收入；四是转型后取消现行对外商投资企业和国内技改项目进口设备免征进口环节增值税的政策，尽管总体上不增加收入，但中央可增加一部分收入；五是实行消费型增值税以后，可以取消或缩小现行对企业购买设备的所得税税收抵免政策。而且随着增值税税负降低，一些赢利企业的所得税也会相应增加等。因此，如果下决心进行改革，应以一步到位或短期过渡为好，而不宜把时间拉得很长。

2. 在不提高增值税税率的前提下进行改革。弥补财政收入缺口不采取提高税率的方式，以便尽可能减少矛盾和阻力，有利于改革的顺利推出（但如果为减轻财政压力必须调整税率，其上调幅度也宜适中）。

3. 扩大增值税抵扣范围，应优先考虑生产设备抵扣，对房屋、建筑物可暂不纳入抵扣范围。这主要基于：一是可以减少对财政收入的影响；二是生产设备投资是提高我国科技水平、促进技术进步的关键；三是生产设备与房屋、建筑物相比，更新周期短，重复征税因素影响大；四是可不受现行增值税征收范围的约束，改革方案相对简单，实施更容易一些。

4. 原有存量固定资产的净值是历年累积下来的数据，金额巨大。如果其所含税款全部一次性允许抵扣，财政是无法承受的。但如果全不抵扣，也有失公允，在旧投资与新投资间产生税负的不公平，特别是存量固定资产较多地分布在国有大中型企业，不允许抵扣对国有企业不利。但从测算情况看，无论哪种方案都存在对原有资产的划分问题，由于这项工作十分复杂，在实际税收征管中难以核定，控制不好将对财政收入产生难以估量的影响，因此总结对期初存货已征税款进行处理的经验教训，对这部分进项税金可不再予以抵扣。

我国税收优惠政策分析

▲税政司 解学智 许永现 蔺雪冰▲

税收优惠是财税政策的重要组成部分，是政府实施宏观调控的主要工具。建国以来，伴随着我国政治、经济和社会的变革与发展，我国的税收优惠政策经历了一个不断调整、逐步完善的过程，特别是 1994 年税制改革以后，我国税收优惠政策日趋成熟，在增强国家财政宏观调控能力、吸引外资、促进经济发展和社会稳定等方面发挥了突出的作用。但是，囿于种种原因，我国现行税收优惠政策在体系结构、方式方法上还存在一定的缺陷，面对宏观经济形势的变化、我国高新技术发展、经济结构战略性调整及加入 WTO 进程的明显加快，及时研究和调整我国的税收优惠政策已显得十分必要和迫切，本文拟对此作初步分析。

一、我国税收优惠政策的历史演进

我国的税收优惠政策是随着经济体制和税收制度的发展、变化而逐步形成的。建国 50 多年来，我国先后经历了传统计划经济、有计划的商品经济和社会主义市场经济三种不同的经济体制，并建立了与之相适应的税收制度。全面审视我国不同历史时期税收优惠政策的特点、方式及其作用，有利于从总体上把握税收优惠的发展轨迹和规律，从而为进一步规范税收优惠政策奠定基础。

(一) 传统计划经济时期的税收优惠政策

1950~1978年,我国税收制度分别经历了1950年统一税政、1953年修正税制、1958年工商税与农业税改革以及1973年全面试行工商税制等4次大的变革。其间,除建国初期在很短的时间内税收优惠政策的制定以各种经济成分统一税政、公平税负为原则,10年动乱期间税制被作为烦琐哲学批判、税收功能丧失殆尽外,几次改革实施的优惠政策主要有以下三个特点:

1. 按照公私区别对待的原则,鼓励发展国营、集体经济组织,而对个体和私营经济实行限制。

2. 按照“生产资料低于消费资料、民生必需品低于普通消费品、普通消费品低于奢侈品”及“增产不增税”等原则,运用减免流转税、农业税等方式,扶持国家急需发展的产品和行业,满足社会经济生活的最基本需要。

3. 按照集中与分散相结合的方式管理减免税,调动地方政府发展经济的积极性。在此时期,税收规模小,税收优惠政策力度不大,但它对恢复国民经济、发展国有经济、促进生产资料和人民基本生活资料的增长起到了一定的作用。也为今后实行规范的税收优惠政策提供了一些宝贵的经验。

(二) 有计划商品经济时期的税收优惠政策

1979~1992年,我国先后进行了建立涉外税制、二步利改税以及进一步完善工商税制等重大改革。当时,为适应对内改革、对外开放的要求,促进商品经济的全面发展,我国按照减税让利的指导思想,陆续制定了一系列吸引外资、促进国有和非国有经济发展的税收优惠政策,税收优惠政策的范围和力度明显扩大。这一时期的税收优惠政策主要具有以下四个特点:

1. 按照经济性质不同,对各类企业实行不同的税收优惠方式:外商投资企业享受普惠政策,个体私营经济及乡镇企业实行低税照

顾，国营企业普遍运用以税还贷、税前还贷等优惠方式；优惠政策以所得税、流转税优惠为主，同时涉及其他多个税种。

2. 区域税收优惠按“经济特区—经济技术开发区—沿海经济开放区—内地”递减的方式体现，东部沿海地区享受的税收优惠政策高于其他地区，区域性税收优惠格局初步形成。

3. 产业优惠政策的实施范围除基础设施、加工工业外，还包括鼓励外向型经济发展，推动进出口贸易等。

4. 税收优惠的管理权限相当分散，减免税成为地方促进经济发展的重要手段。

在此期间，我国税收优惠出现了规模失控、结构不尽合理等问题，但积极的作用也非常明显：一是缓解了改革开放初期我国投资环境较差、经济发展资金不足等问题，增强了外商直接投资进入中国的信心，使我国外商直接投资从无到有，且成为我国经济高速增长的一支重要力量。二是外商投资企业的迅猛发展，既提高了产品加工水平，也推动了进出口贸易的大力发展，特别是外商投资企业带来的国外先进技术和企业管理经验，极大地促进了我国商品经济的发展。三是有力地推动了东部沿海地区外资企业、乡镇企业、个体私营经济的发展，扩大了社会就业，促进了人民生活水平的不断提高。

（三）社会主义市场经济时期的税收优惠政策

1994年，我国按照社会主义市场经济体制的要求，遵循统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、保证财政收入的指导思想，对税制进行了全面的改革，对税收优惠政策进行了较大范围的调整和清理。这次改革主要具有以下三个特点：

1. 对内资企业流转税、所得税优惠进行了全面清理和严格控制，对外资企业继续实行减免税政策或超税负返还等政策，形成外资企业轻于内资企业的税负格局。

2. 进出口税收减免、流转税和所得税优惠均与特定区域及相