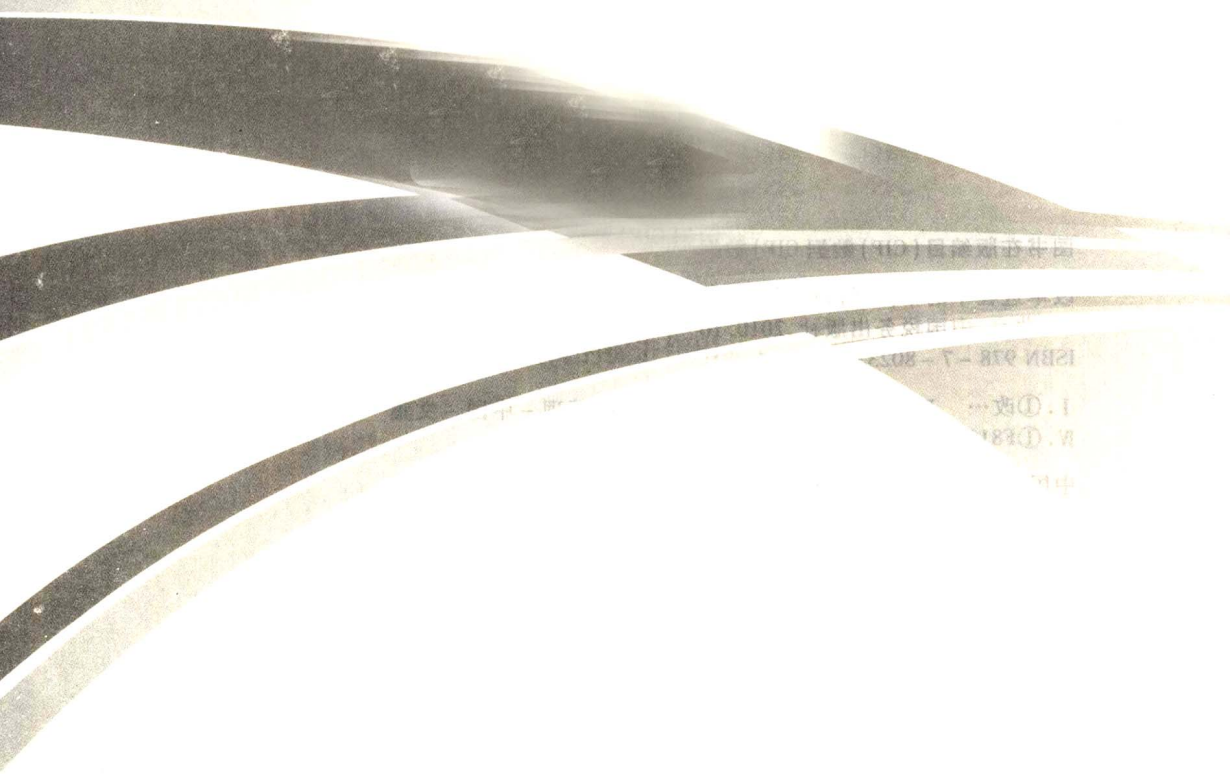


改革进程中的 中国增值税

GAIGE JINCHENG ZHONG DE
ZHONGGUO ZENGZHISHUI

韩绍初 著



改革进程中的 中国增值税

GAIGE JINCHENG ZHONG DE
ZHONGGUO ZENGZHISHUI

韩绍初 著

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

改革进程中的中国增值税/韩绍初著.

--北京:中国税务出版社,2010.10

ISBN 978-7-80235-549-1

I. ①改… II. ①韩… III. ①增值税-税收管理-中国-文集

IV. ①F812.424-53

中国版本图书馆CIP数据核字(2010)第177398号

版权所有·侵权必究

书 名:改革进程中的中国增值税

作 者:韩绍初 著

特约编辑:郭平壮

责任编辑:刘淑民 庞 博

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

发行部电话:(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:850×1168毫米 1/16

印 张:22

字 数:344000字

版 次:2010年9月第1版 2010年9月北京第1次印刷

书 号:ISBN 978-7-80235-549-1/F·1469

定 价:42.00元

如发现有印装错误 本社发行部负责调换

序

《改革进程中的中国增值税》是一本既反映我国增值税历史进程，又对我国进一步完善增值税提出了有价值建议的研究专著。

增值税于20世纪50年代由法国创建，经欧盟发展，到80年代中期新西兰建立现代增值税，它经历了一个由初期不定型的增值税，逐步发展到完整的现代增值税的过程。与旧的流转税制比较：现代增值税彻底地排除了重复征税因素；将纳税人与负税人分离，使所有经营单位不再负担增值税款；将增值税款的计算与企业经营成本分开，使税款计算更准确、更简单、更有利于降低征纳成本。因而，使增值税成为既有利于经济发展，又有利于聚集财力，具有税制简化、机制严密、管理成本低三大优势的税种。这也就是为什么仅半个世纪，增值税能够在全世界普遍推行的原因。

我国实行改革开放政策以后，开始引进增值税制，30年来经历了从无到有、从局部试点到全面推行、从不完整到逐步向完整方向发展的过程。实践结果已经证明：无论是其经济职能还是财政职能，都收到极好的效果。我国现行的增值税，已成为我国工商税的最大税种，占据税收收入的“半壁江山”；并已成为与经济联系最广泛、最紧密，对经济能够发挥直接影响力的税种。30年来，增值税在促进我国经济长期持续稳定发展，推动我国经济体制向市场经济转轨方面发挥了积极的作用，并使增值税自身始终保持持续增长态势，保障了国家日益增长的财力需要。

我国属于计划经济向市场经济转轨的国家，推行增值税能够取得成功，所走的是一条有自身特色的道路。这就是从我国国情出发，采取随经

济体制改革进程，分阶段、渐进式改革的道路。每一阶段的改革，既不脱离原有的税制基础，又与经济体制阶段性改革目标相适应；既立足于本国国情，又敢于创新，并认真吸取国外的成功经验，“洋为中用”，从而，使改革尽可能避免走弯路而取得最佳效果。我国最早的改革是在计划经济依然存在的条件下进行的，当时，决定引进增值税，其目的就在于运用它排除重复征税的经验，来改造旧的工商税，以激活经济，推动我国工业走专业化发展的道路。我国中期的增值税改革是在我国经济体制确定向市场经济转轨的阶段进行的，增值税改革的目的，就是要通过建立统一的增值税制，促进我国国内统一市场的形成，为内外资经济建立公平税负、鼓励竞争的新机制，以继续推动我国内外资经济的共同发展。

进入 21 世纪后，我国经济态势发生了两大根本性变化：一是成功地建立了社会主义市场经济体制；二是成功地加入了世界贸易组织，使我国成为与经济全球化紧密联系的现代市场经济国家。这就为我国增值税改革提出了新的要求：一是必须加快税制转轨的步伐，将现行不完整的增值税，尽快转到符合市场经济规范的完整的现代增值税轨道上来；二是必须加快税制与国际征税规则接轨的步伐，使增值税更能适应经济全球化的需要。因此，应当不失时机地推动我国增值税制的第三次改革。这次改革增值税的目的就在于要把我国不完整型增值税改为完整的现代增值税，以发挥增值税的整体优势，从而为我国整个经济的发展再创一个有利的、新的税收环境。

本书作者韩绍初同志，自 20 世纪 50 年代初武汉大学毕业后分配到财政部税务总局以来，迄今为止已经在税收战线上工作了整整 60 年。在担任财政部税政司第一任司长前后，直接参加了国家财税政策的研究和具体实施工作，是历次税制改革的主要参与者之一。陆续出版和发表了《增值税概况》、《各国增值税》等著作和论文。在担任世界银行财税改革技术援助项目增值税子项目的中方专家和负责人期间，又和刘尚希、汤贡亮同志取得了《流转税的改革与政策选择》的研究成果。应该说，这些著作和论文，较早地提出了我国实施增值税第一步和第二步改革的主要观点及理论依据，同时，为推动增值税改革，做了大量基础性工作。在担任中国国际税收研究会副会长分管理论研究工作期间，组织进行了多次国内外有关增

值税改革方面的研究，对进一步完善和推动增值税改革倾注心血、矢志不渝。应该说，韩绍初同志为新中国税收事业的发展辛勤工作了60年，见证和亲历了新中国税收事业发展的全过程。

行成于思，思成于果。韩绍初同志集一生工作之积累，视我国经济学发展之新要求，聚现代增值税理论与我国税收实际之结合，又推出了《改革进程中的中国增值税》的最新力作。本书除介绍了国外已广为推行的现代增值税外，重点提出了我国进行第三次增值税改革的具体建议，特别是对改革的意义、内容、方法、途径都进行了全面的探索。相信本书的出版，对我国增值税进一步改革具有新借鉴、新裨益。

郝昭成

2010年9月

书前的话

我是一名老税工。从 20 世纪 50 年代起至今，始终都在做税收工作。改革开放后，我有幸参加了我国增值税从引进、建立到不断发展整个过程的税制建设工作。今天，增值税已成为我国最主要的税种，并在经济、财政等方面发挥着越来越重要的作用，对此，内心深感欣慰！

我国是由计划经济体制向市场经济体制转轨的国家，体制性影响，增大了我国推行增值税的难度。它决定了我国推行增值税，必须走符合我国国情，与经济体制转轨进程相适应的道路，采用渐进地分步推进的改革方式。

30 年来，为了介绍国外推行增值税所取得的成功经验，为了探索我国经济体制改革多个阶段我国推行增值税的最佳途径，为了宣传多个阶段不断推进增值税改革的必要性，我先后在报纸杂志上发表了一些研究性和宣传性文章。有些文章的主张受到了领导的重视，并被采纳，但也有些看法，受个人认识的局限，难免也存在不全面之处。

本书只是专门收集了部分增值税文章，基本上是按时间顺序和文章原稿整理和摘编的，以便于作专门研究增值税问题的参考。

收集的文章分别是在三个不同时期写的，主要反映了不同时期的不同主张。

改革开放初期所写的文章，是在我国尚处在计划经济体制的条件下写的。文章的内容主要包括：（1）介绍国外推行增值税的状况；（2）探索在我国运用增值税改革我国工商税的可能性；（3）倡议通过分地区、分行业

和产品进行试点，迈开在中国推行增值税的步伐。写这些文章的目标，是想通过引进增值税，运用国外增值税排除重复征税的经验，改造老的工商税，以恢复税收对经济的调节功能，激活经济，推动我国工业向专业化方向发展。

当时这些文章以连载方式发表后，也产生了一些阻力。有的人攻击说，“现在有些人把西方的摇摆舞和增值税都往中国引”，把宣传增值税看成是崇尚西方的一种政治表现。但是，通过宣传，我们主张的适用增值税排除重复征收的意见，却受到经济界和企业界的关注和支持，以及理论界人士的重视。

本书前期发表的十多篇文章，都是我在税务总局税政处负责综合工作期间发表的。当时处长是郭宏德同志，还有王文鼎同志和我三人，主要负责研究如何推动工商税的改革工作。因此，文章的内容，都是经过我们共同研究，主要由我执笔，共同署名发表的，是集体研究的产物。其中也有文章是我个人发表的。当时税务总局局长是刘志城同志，这些文章的发表，是与他的领导、重视和支持分不开的。

中期的文章，是在我国确定计划经济要向市场经济体制转轨目标前后，我国经济还处在计划经济与市场经济两种体制交叉运行的条件下写的。文章的内容主要包括：（1）进一步介绍国外全面实行增值税的成功经验；（2）主张在我国扩大增值税征收范围，建立内外资统一运行的增值税体制，（3）研究增值税试行条例中出现的问题，进一步探索改革增值税的途径。这一时期写这些文章的主要目标，是想通过建立统一的增值税制，促进我国市场经济的形成和发展，并组织推动内外资经济持续高速的发展。

我在1987年暑期利用休假机会写了“国外实行的增值税及其对我国的借鉴意义”一文。这篇文章介绍了国外全面推行增值税的经验，分析了我国当时试行增值税存在的实际问题，提出了简化流转税结构，扩大增值税范围，在我国全面实行增值税，改革计税方式，扩大扣税范围，建立统一凭发票扣税制度等重大改革建议。这些建议受到财政部领导的高度重视和关注。部领导批示我部要着手研究全面推行增值税的可能性及其方案，并派专家小组去国外实地考察。这些对推行我国增值税改革和在我国全面

实行增值税起了促进和推动作用。

近期的文章是在我国建立与经济全球化接轨的社会主义市场经济体制的条件下写的。文章的内容主要包括：（1）按照国际增值税新的发展态势介绍国际上推行的现代型增值税；（2）主张进一步完善增值税制度，尽快将我国经济体制转轨阶段所形成的不完备的增值税制，改为符合市场经济体制规范，并与国际税收规则接轨的现代型增值税制，以更有利地促进我国市场经济体制的完善，更有利地推动我国经济在世界经济全球化的环境中更加稳定快速地发展。

我在2008年7月写了“对中国增值税应进行第三次改革的一些看法”一文，这篇文章着重介绍了国际上已实行的完整的现代型增值税。分析了现行增值税存在的问题，提出了将劳务收入纳入增值税范围、完善对固定资产扣税制度、改革增值税处理进出口征退税方式、改革税率结构、合理地确定增值税注册标准，并提出了在稳定现有财政规模基础上重新换算新税率，以优化税制又不影响财政大局等建议。写此文章的目的在于推进我国现代型增值税的建设。此文得到了财税部门及主管财税领导的重视和关注，并被多家媒体全文刊载。

从前后所写的文章来看，个人对增值税的认识，也是逐步提高、逐步加深的，前后认识有差别，反映了个人认识的发展过程。其中必有许多不妥之处，希望读者指导。

韩绍初

2010年9月

导 言

中国的增值税是伴随改革开放政策的逐步实施和计划经济向市场经济转轨的进程，采取渐进方式分阶段建立起来的。它是吸取国外增值税经验，又立足于本国经济体制改革的实际需要，一步一步向前推进的。基于我国社会主义市场经济体制仍处在不断完善的进程中，决定了我国现行增值税仍属于改革进程中的增值税。随着我国市场经济进一步完善，我国还必须继续推动增值税制的改革，为实现建立符合市场经济规范的、完善的现代型增值税制的目标而努力。

30年前，我国决定引进增值税是在计划经济条件下和已被弱化的税收基础上起步的。当时，国家原有的多种经济结构，已转为国营、集体两种公有制经济结构，多种税多次征的复税制体系已不复存在，保留征收的最主要税种是工商税。

当时的工商税是对工商业及劳务服务业就其经营取得的收入征收的一种商品劳务税。这种税具有道道征收又重复征税的特征。上一道环节已征税的营业额，到下一道环节再按营业额全值征税时，存在着重复征税因素，生产经营环节越多，税收负担就越重。基于当时实行计划经济体制，国营企业盈亏与自身利益关系不紧密，因此，重复征税的矛盾反映并不突出。改革开放以后，一是市场经济因素日益扩大，客观上要求建立税负公平机制，二是企业经营好坏与企业经济利益挂钩，重复征税直接损害了企业的经济利益，这样，重复征税的矛盾就日益突出。特别是当时我国面临工业改组任务，要求通过工业结构调整把落后的全能生产方式改组为协作化生产

方式，以达到大批量、高精尖、低成本、低消耗的效率目标。而工商业重复征税因素的政策导向却是分工越细，协作环节越多纳税环节也越多，税负越重。它阻碍了生产结构向专业化方向发展。同时，重复征税导致同一种产品因生产结构不同，税收含量就不同，使企业经济核算失去了合理的基础，在经济利益与企业挂钩的情况下，就会挫伤企业经营的积极性，不利于搞活企业。因此，解决重复征税问题成为当时社会各界所关注的一个实际问题。这也是当时我国为什么要引进增值税的一个重要的历史背景。

30 年来，增值税制的建设进程可以划分为三个阶段：

第一个阶段是 1979 ~ 1993 年，为运用国外增值税排除重复征收因素的经验，通过试点、试行方式，改革工商税的阶段。这一阶段是分两步进行的：

第一步是 1983 年前，在全国仍实行工商税的条件下，先后在柳州、长沙、襄樊、上海等城市，对机器机械、农业机具两个行业和自行车、电风扇、缝纫机三项产品进行了增值税试点。试点的目的在于探索用增值税办法，排除原按全值课税的工商税重复征税因素的可行性，以有利于促进我国工业向专业协作化方向改组。当时，试点面比较窄，试点范围仅限于内资企业。对涉外企业征收工商统一税，并未进行增值税试点。因此，增值税收入比重很小。1983 年，增值税试点取得的收入仅为 20 亿元，占当年工商税收收入的 3.5%。但试点效果很好。它证明用增值税办法排除重复征税是成功的，从而增强了扩大试点范围的信心和决心。

第二步是 1984 ~ 1993 年，为正式实施增值税并逐年扩大增值税征税范围的阶段。1984 年税制改革对涉外企业仍征收工商统一税。将原内资企业实行的工商税分解为产品税、增值税、营业税、盐税四个税种，并分别颁布了税收试行条例。其中产品税与增值税属于同时在生产环节对工农业产品征收的税种。两税不同的是列为产品税征税的产品仍按销售额全值征税，增值税则允许在法定范围扣除部分价值后按差额征税。1984 年颁布条例时增值税只设 12 个税目，产品税设有 270 个税目，产品税与增值税的征税比重是 78.5%:21.5%。由于逐年将部分征收产品税税目不断并入增值税税目，使增值税征收范围不断扩大。到 1993 年底，征收产品税的只剩下烟、酒、化工产品、成品油等少数税目，其余税目均纳入了增值税的征

税范围。产品税与增值税的比重转化为 47%:53%。

产品税与增值税比重变化分析表

单位:亿元

年 份	两税合计		产品税		增值税	
	金 额	%	金 额	%	金 额	%
1985	741	100	582	78.5	159	21.5
1990	995	100	597	60	398	40
1993	1902	100	821	43	1081	57

回顾这一阶段我国的增值税只是一种在工业生产环节的局部产品范围内实行的单环节税。它具有产品税多税率特征。从某种意义上说,这一阶段增值税实际上只是用了增值税的某些方法来部分排除产品税重复征税的因素,虽称之为增值税,但它与国际通用的增值税有很大差别。比如:(1)一部分工业产品仍按销售额全值征收产品税。(2)商业批发、零售以及劳务服务均未纳入增值税范围,而另征营业税。(3)允许扣除的范围只限于法律规定的部分项目,并未完全排除重复征税因素。(4)只限于对内资企业,涉外企业仍征收工商统一税。(5)在商品劳务税中,增值税所占比重还不大。1993年底增值税、产品税、营业税三税合计收入2868亿元,其中增值税1081亿元,占37.7%,产品税821亿元,占28.6%,营业税966亿元,占33.7%。

第二个阶段是从1994年起,进入实行现行增值税的阶段。1994年为了使税制适应我国建立社会主义市场经济的客观需要,我国对商品劳务税制作了重大改革,建立了增值税、消费税、营业税及城市维护建设税四税结构。这次改革使我国增值税向国际规范化增值税方向迈出了重大的步伐,我国增值税进入了全面推行的阶段,并成为我国商品劳务税中最主要的税种。比之原有我国试行的增值税在十个方面作了改进:(1)扩大了增值税的实施范围,把只在工业生产单环节实行的增值税,改为在生产环节、批发环节、零售环节多环节统一实行的增值税,使增值税更具有对商品销售收入征税的特征,成为一个具有连贯性,并能发挥普通调节作用的税种。(2)结束了同一课税对象,对涉外企业征收工商统一税,对内资企业征收增值税的现象,对内、外纳税人统一征收增值税,从而,为内、外

资企业在同等纳税条件下平等竞争创造了良好的税收环境。(3) 将原来税款寓于价格之中,以含税价设计税率征税的增值税,改为将税款置于销售价格之外,以不含增值税价格设计税率的增值税。这一改进明确地将价、税、利三者的关系界定清楚,有利于三者各自发挥其自身的作用。(4) 将原增值税共 12 档的多税率结构,改为基本税率、辅之以低税率的两档税率结构。这样既有利于体现增值税公平税负的原则,又可以运用低税率对特定征税对象发挥适当的调节作用。(5) 在保持原税负总规模的基础上,合理地确定了新增增值税的税负水平。这样做的好处是可以保持原有的财政收入规模,避免因增大税负影响经济的增长和给新税制推行带来阻力。(6) 将原增值税的扣除范围,由列举项目扣除方式,改为除固定资产以外所含的增值税款均可扣除。这样改进使增值税的扣税范围更加清晰,更便于计算。(7) 改变了原来增值税以会计算法计算扣税的办法,建立了凭专用发票注明税款扣税的制度。这样就把增值税的扣税,建立在以法定扣税凭证为扣税依据的基础上,这对强化增值税管理有积极意义。(8) 对小规模纳税人采取了简易的特殊征收办法,可以方便为数众多的小户计算纳税。(9) 严格了增值税减免税制度,纠正了原来任意审批、临时性减免税现象。把减免税的范围限定在税法规定的范围内。(10) 新增增值税还从制度上采取了一些防止偷漏税的措施等等。由此可见,1994 年我国税制改革是我国增值税建设发展进程中的一次重大改革。

从 1994 年以来现行增值税的运行效果来看,第二阶段的增值税改革是成功的,有了很大进展。总体运行状况基本正常,成绩表现在四个方面:

第一,由于内、外资企业分征的两套商品劳务税制转为统一征收增值税,创造了一个相对的平等竞争的税收环境,为促进市场经济的建立和发展,推动经济体制向市场经济“转轨”发挥了积极的作用。第二,实行现行增值税制以来,我国经济持续高速发展,GDP 逐年大幅递增,期间通货膨胀率降至改革开放以来的最低点。说明税制对经济发展有较强的适应性。第三,增值税每年以较大幅度增长,由 1994 年的 2216.6 亿元增长到 2002 年的 8139 亿元、2007 年的 21762 亿元,增值税已成为我国税制中的第一大税种,其财政功能具有举足轻重的地位。第四,由于增值税实行凭专用发票计税制度,使许多原来凭普通发票难以发现的偷逃税案件大量曝

光，税收征管工作也由此受到社会各界的广泛重视，并逐步得到加强。

进入21世纪后，我国经济体制已成功转轨为市场经济体制，并成为世贸组织成员。这标志我国已成为与经济全球化相连接的现代市场经济国家。党的十六大，及时地对进行完善社会主义经济体制新阶段后的经济改革提出了新的要求，并很快作出了税收体制改革的决定，而且在许多方面启动了新阶段的税制改革。这实际上意味着增值税的改革已进入了第三个阶段，即进入了建立完善的符合现代市场经济规范的新的增值税制的阶段。

我国现行增值税，对推动我国经济体制的转轨和促进经济持续发展，起到了积极的历史性作用，这是必须肯定的，但是由于它是在我国体制转轨阶段，即计划经济与市场经济交叉运行的阶段形成的，必然存在历史的局限性。在新的现代市场经济新体制建立后，这种带有转轨特征的不完整型增值税与新体制不相适应的矛盾，就会逐步明显地表现出来。将我国现行的增值税，与国际上实行完善的、严密的、简化的现代型增值税国家相比，我国的增值税存在着许多改革不到位的地方：（1）固定资产不动产部分，并未纳入增值税征税范围，新征税将不允许扣税，使企业一部分税收不能从成本中分离出来，而形成企业的负担。（2）制造业实行了增值税，而服务业是构成商品经济的一个极其重要的方面却仍实行全额征收制，这不利于第三产业向专业化方向发展。（3）存在着进口征税不到位，出口退税不到位的现象。（4）为数众多的中小型企业纳入了增值税范围，却实行的是全额征收制。（5）一些社会低收入者未能实行必要的免税政策。正是由于这些方面的改革不到位，不仅增值税运行机制失去了严密性，而且使增值税税制复杂化。因此，在我国经济体制进入完善市场经济体制新阶段后，应积极推动我国增值税第三次全面性改革。考虑到（1）我国与国际接轨的现代市场经济新体制的建立已为我国推行增值税制扫清了制度性障碍。（2）增值税的建设，已由初期的不完整型增值税发展为欧盟型增值税，到20世纪80年代中期由新西兰首先实行了现代完善型增值税，因此，我国完善增值税，并不存在技术上的难题。（3）我国实行增值税已具备了一个好的基础，无需另起炉灶。（4）我国社会主义决策体制，可以避免欧盟需要国际协调所构成的制度上的复杂性完全可以选择最佳模式来优化我国增值税制。因此，应不失时机地积极推动增值税第三次全面性的改革。

目 录

一、计划经济体制下的增值税

认识国外的增值税	
——增值税的形成及其优点	002
增值税的基本要素	017
增值税在世界的应用	036
我国实行增值税的可能性	049
我国试行中的增值税	054
谈谈关于重复征税的问题	077
从武汉市的调查测算看实行增值税所引起的税收负担变化	088
对增值税计税方法的探索	097
关于运用增值税中的几个疑虑问题	105
我国增值税从试行到全面推广的基本思考	116
我国加快实行增值税并使其规范化的必要性和具体设想	127
推行“价税分流购进扣税法”是我国增值税规范化的重大进展	132
国外实行的增值税及其对我国的借鉴意义	137
进一步完善流转税制 增强税收经济调控功能和聚财功能	148
中期流转税制改革的设想	157

二、计划经济向市场经济体制转轨时期的增值税

谈谈增值税处理进出口税收的方式	172
积极创造条件推进增值税立法	179
深化增值税制改革的关键在于完善增值税的运行机制	186
加快规范增值税的步伐	196
进一步完善中国增值税制的研究报告	200
调整税收政策 改革管理模式	
——顺应加入 WTO 出现的“大出大进”新态势， 实施新的税收策略	214
对改革海关代征国内税管理体制的一些看法	224
加入 WTO 后中国增值税制走向	228
走市场经济国家推行规范化增值税的道路	
——论我国市场经济体制建立后增值税改革的走向	233

三、社会主义市场经济体制下现代增值税改革

对中国增值税应进行第三次改革的一些看法	240
从商品劳务税宏观税负分析看加快商品劳务税改革的 重要性和必要性	252
抓住时机，进一步完善我国增值税制度	259
现代增值税的优势与特点	265
谈谈现代型增值税	277
推行现代增值税 各行各业都将受益	291
推行现代增值税是增强国家财政职能的重大举措	295
推行现代增值税要处理好各级政府、部门之间财政 收入分配关系	299
推行现代增值税 现行增值税小规模纳税人的 征税办法将作重大改革	304

推行现代增值税 相应调整税收管理职能 实现国税、
地税系统管理职能双加强目标 308

再论实施增值税进口全额征税出口税率为零政策的重要意义 312

附 录

增值税来到中国 322

宣推增值税 领导作批示
——一次休假中所做的有意义的事情 328