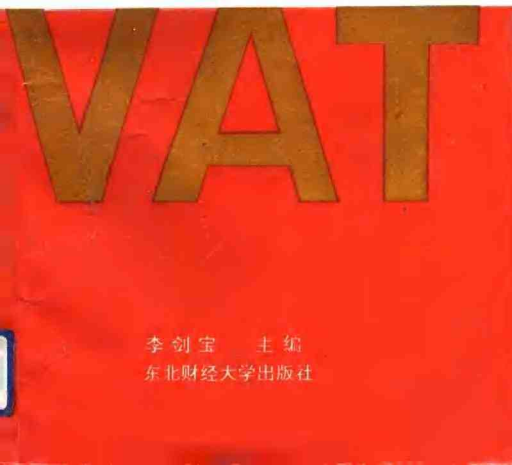


增值税理论

YU
GUANLI

ZENGZHI SHUILILUN

与 管理



李剑宝 主编
东北财经大学出版社

94
F610.42
14

乙

增值税理论与管理

李剑宝 主编

XAK311/4



3 0106 3148 3

东北财经大学出版社



C

052256

(辽)新登字10号

增值税理论与管理

主编 李剑宝

东北财经大学出版社出版发行 (大连黑石礁)

沈阳新华印刷厂印刷

开本: 850×1168 1/32 印张: 18 1/8 字数: 500,000

1992年12月第1版

1992年12月第1次印刷

责任编辑: 杨跃先 责任校对: 刘铁兰

杨全山

孙 萃

印数: 1—9,000

ISBN 7-81005-671-9/F·506 定价: 9.80元

前 言

我国试行增值税至今已经13年了。13年来，我国的增值税制度不断得到完善，实行范围逐步扩大。目前，在工业生产领域除对烟、酒、化工产品、部分矿产品、部分冶金产品和电力仍然征收产品税外，其他都实行了增值税。增值税的计算方法和扣除范围也逐步规范。增值税已经成为我国流转税的主体税种，1991年增值税收入占流转税收入三分之一。实践已经证明，增值税是对传统的流转税制的深刻变革，它对克服传统流转税制存在的重复征税的弊端，平衡税收负担，保证国家财政收入具有非常重要的作用。

我国的增值税改革是在经济体制的渐进改革中进行的，由于受到多种因素的制约，现行的增值税制度还存在着许多不完善之处，主要表现在增值税征收范围窄、税率档次多、计算方法复杂。为了了解国际上增值税改革的趋势，借鉴外国实行增值税的经验，完善我国的增值税制度，国家税务局邀请国际货币基金组织的税务专家范德·P·甘地先生、凯桑妮卡女士和温豪先生于1990年10月在福州举办了增值税培训班。现将培训班的有关资料汇编成册，供大家学习和参考。

本书由李剑宝同志主编，陈杰、李三江、王琦、唐晓明同志参加编辑，全书由张忠诚同志审定。

国家税务局流转税管理司

1992年9月

目 录

前言

1. 直接税与间接税	范德·P·甘地	1
2. 增值税政策	范德·P·甘地	18
3. 增值税政策问题	艾伦·A·泰特	43
4. 对增值税几点误解的说明	艾伦·A·泰特	59
5. 增值税是如何设计的——经验、教训*		67
6. 发展中国家实行增值税的 经验教训	马尔科姆·吉利斯 卡尔·S·朔普及 杰拉都·S·西凯特	155
7. 增值税的征收管理	米尔卡·凯莎妮卡	179
8. 增值税征管准则	米尔卡·凯桑妮卡 卡洛斯·西尔瓦妮	215
9. 计算机在税收管理中的应用	温豪	240
10. 增值税的审计	格雷尼姆·霍兰德	256
11. 关于增值税管理机构的设想	格雷尼姆·霍兰德	263
12. 发展中国家增值税的管理问题	米尔卡·凯桑妮卡	278
13. 亚洲的增值税——实行国的经历、效果、问题和前景		297
14. 中美洲税收合作成员国的 增值税	税收征管者中美洲中心	321
15. 中国的增值税改革	王平武	343
16. 中国台湾营业税法（摘要）		347

17. 中国：近期进行增值税改革的	
可能性·····	国际货币基金组织税收政策考察组 371
18. 土耳其、法国增值税·····	国家税务局税收考察组 403
19. 土耳其税收征管概况和税	
收制度·····	土耳其共和国财政海关部税务总局 437
20. 土耳其增值税·····	476
21. 韩国增值税·····	(韩国) 韩松株 582
22. 英国增值税·····	塞德克·桑德福 553
的纳税与管理	迈克尔·戈顿
23. 巴西增值税·····	卡洛斯·朗高 566
24. 阿根廷增值税·····	奥斯瓦多 莫里克 斯肯诺 584

直接税与间接税

范德·P·甘地

一、税收的定义和职能

（一）税收的定义

政府收税的目的是为了从国民那里取得钱财。政府向国民那里索取钱财的目的是要购买劳务和商品（或资源），以履行其职能。因此，税收是国家为购买劳务和商品，满足政府需要而取得钱财的一种手段。

税收具有两个基本特征。第一是强制性，也就是说税收是政府强制地向纳税人征收钱财。第二是无偿性，也就是说政府在收税时不需要给纳税人任何承诺和报酬。但是，政府必须对整个社会作出承诺，然而并不对任何个人作出一些具体承诺。例如，政府向你征收10元钱的税款，无需对你承诺与此相关的利益和责任关系。

税收是社会的每个公民必须履行的一种义务，这种义务的履行是以政府为全体国民提供公共服务为交换对象的。由于每一个别纳税人没有因缴纳税款直接从中得到任何报酬，所以一般纳税人很难理解缴税是一种应尽的义务，这使收税成为一件非常困难的事情。这种情况导致了几乎全体国民都敌视税收，都不愿主动缴税，因此无论是哪个国家每个人都存在逃税的意愿。

（二）在市场经济机制下税收的职能

1. 市场经济机制的主要特征

——生产资料的私有制。在市场经济机制下，任何人都可以无限量地拥有私有财产，生产是私人的事情，政府对经济的发展只起一种辅助的作用。

——每个人取得收入的多少，是由其聪明才智和贡献及拥有的资本量决定的。

——消费者和生产者是“国王”。在市场经济机制下，由于政府对经济的干预是有限的，因此消费者可以根据自身的需要和爱好来选择自己所需要的商品，生产者也可以根据自身利益来决定生产什么商品、生产多少数量以及选择何种生产方式，并可以自行决定商品的价格。

——市场决定价格。在市场经济机制下，所有商品的价格都是由市场和价值规律决定的，因而商品价格是具有灵活性和随时可变动的自由价格。同时，生产者生产要素的补偿也是由市场提供，资本的价格、利率、工资水平等都是可以变动的。

2. 市场经济机制下税收的职能

上面介绍了市场经济机制的四个特征。在市场经济机制下，税收的职能与这四个特征有着紧密的联系。

（1）为政府保护私人财产提供资金。为了保护私人财产，政府就必须用资金来维持相关的开支。税收的第一个职能就是给政府提供资金以满足国防、国内保安、警察等机构的支出，以及公共基础设施建设方面的支出。

（2）调节收入。在市场经济机制下，贫富两极分化的矛盾是很突出的，人们要求政府采取一定措施来适当降低富人拥有的财富，相应增加穷人的收入。税收的第二个职能就是调节社会收入，以缓解社会收入分配不公平的矛盾。

（3）限制不合理的消费和生产行为。在市场经济机制下，既然消费者、生产者有自行选择消费和决定生产的权力，就可能会发

生为满足自己的利益需求而损害他人的情况。如吸烟者因吸烟污染环境而影响他人健康，生产者采用对工人身心有害的生产方式或导致环境污染等公害。当这些有害行为对社会产生重大影响时，政府就有必要采取包括税收手段在内的各种措施对此加以限制，使其对社会的损害程度降低到最低限度。

(4) 调节经济。在市场经济机制下，整个社会的生产与流通都是自发进行的，处于无计划状态之中。这种状况，可能会导致社会生产与消费比例失调，从而出现消费过度或不足、生产过热或萎缩，对整个社会经济发展产生不利影响。政府为了缓解和控制比例失调的矛盾，需要运用税收等手段来调节生产与消费。

(三) 在计划经济机制下税收的职能

1. 计划经济机制的主要特征

——生产资料的公有制。国家拥有大量生产资料，个人的财产是非常有限的。

——实行按需分配原则。国家根据每个人的需要分配报酬，每个人的基本需求都可以得到照顾。

——社会生产的有计划性。生产由国家计划统一安排，国家拥有计划的主动权，生产者被动地按照国家计划进行生产。消费者虽然拥有选择商品的权力，但由于商品生产受国家计划控制，消费者的选择权力在很大程度上受生产的限制。

——商品实行计划价格，生产要素的补偿由国家负责提供，生产要素价格是相对固定的。

2. 在计划经济体制下税收的职能

上述四个特征，是纯粹计划经济体制的特征。我们可以说，在纯粹计划经济体制下，税收是没有必要存在的。其原因如下：

(1) 生产资料公有制使得一切土地、自然资源和生资料都归国家所有，企业的盈利自然也由国家支配，那么，国家以所有者身份从企业盈利中抽取资金就可以满足它的需要，无需采用税收方式来取得财政资金，税收为国家筹集资金的职能就不存在了。

(2) 由于实行按需分配报酬的原则，不会产生社会收入分配不公、贫富两极分化现象，这样就没有征收所得税的基础，税收失去了调节收入的职能。

(3) 在计划经济体制下，政府拥有所有的工厂，可以直接通过对需要加以限制的产品规定较高的价格，对造成社会公害的企业和产品进行控制，无需用税收来限制那些不合理的生产与消费行为。

(4) 在计划经济体制下，商品和生产要素的价格、生产要素的配置、生产和消费的比例，都是由国家统一计划和平衡的，整个国民经济的有计划性决定了不需要用税收手段来调节经济，解决经济发展中的各种矛盾。

从上述分析来看，我们可以说在计划经济体制下不存在发挥税收职能作用的条件。因此，从理论上讲，纯粹的计划经济不应该有任何税收。但是，事实上以计划经济为特征的社会主义国家都存在着税收。那么，原因何在呢？原因就在于所有的社会主义国家没有一个是实行纯粹的计划经济体制，而是计划经济与市场经济相结合的混合经济体制，只是市场经济所占比重不同而已。对于那些市场经济成份，国家感到有必要运用税收手段加以调节和控制，这是社会主义国家存在税收的主要原因。还有另外一个原因，这就是即使对于计划经济成份，国家也没有能力完全通过计划手段加以控制，而需要以税收作为辅助手段。这就是所有的社会主义国家都存在着税收的原因。但是，需要指出的是，在这种混合经济体制下，尤其是在计划经济所占比重较大的情况下，税收不可能象在市场经济体制下发挥那样广泛而有力的影响。

二、直接税与间接税的定义和特征

(一) 直接税与间接税的定义

1. 税收可分为对收入或财产征税和对消费征税两类，对收入或财产征收的税称之为直接税，对消费征收的税称之为间接税。

直接税和间接税是以税收能否转嫁为标准来划分的。如果政府向你征税，你不能将这部份税收转嫁出去，那么这种税就是直接税，也就是由纳税人自己负担的税收。如果政府向你征税，你可以通过一定的方式把这部份税收转嫁出去，那么这种税就是间接税，也就是不由纳税人自己负担的税收。

2. 税收转嫁的方式和税收负担的归属可能有以下几种情况：

——纳税人无法通过一定的方式将政府向他征收的税收转嫁给他人负担。在这种情况下，纳税人自身就是税收的负担者。

——如果纳税人可以通过提高商品价格的方式把税收转嫁给消费者，那么税收的负担者并不是纳税人而是消费者。这种转嫁结果称之为“税负前转”。

——纳税人也可以通过要求供应商降低原材料价格的办法把税收转嫁给供应商，使供应商成为税收的负担者。这种转嫁结果称之为“税负后转”。

——在市场经济体制下，纳税人除采取上述两种转嫁办法外，还可以采取降低工资水平的办法把税收转嫁给工人负担。

——如果采取上述办法都无法把税收转嫁出去，纳税人就有可能采取偷税办法逃避税收负担。

总之，税收究竟由以上四个方面中的哪一方面来负担，取决于各方面在市场上的讨价还价能力。税负前转的可能性取决于提价商品的市场需求弹性，即商品提价后市场对商品的需求是否下降以及下降的幅度有多大。税负后转的可能性取决于投入物产品的生产弹性，即投入物产品价格的降低幅度和投入物产品产量的变化程度之间的关系。税负转嫁给本企业工人的可能性取决于工人的接受能力和工会的工作能力。税负转嫁给政府的可能性则取决于税务部门的征收管理能力。

政府对于消费所征收的任何间接税，从理论上讲税负应当是全部向前转嫁由消费者负担。但在某些情况下，可能转嫁给原材料供应商；在极端的情况下，也可能转嫁给本企业职工负担。总之，从

理论上讲，间接税最终都要转嫁出去，不管由谁来承担，反正不是由纳税人来承担。凡是对消费征收的税都是间接税，凡是对企业利润征收的税都是直接税。

3. 我们分析税收转嫁问题是为了说明因此而引起的税收效应。任何一种税收的开征或调整，无论是直接税还是间接税，都会对社会经济的各种因素产生影响，发挥不同的作用，这就是所谓的“税收效应”。当税收由纳税人自己负担时，其税收效应就体现在纳税人身上，会导致社会财富的再分配。当税负前转时，税收效应就体现在消费者身上，可能会对消费的数量和结构产生影响。当税负后转时，税收效应就体现在投入物产品的供应商的身上，可能会对投入物产品的生产数量和结构产生影响。当税收转嫁给工人负担时，税收效应就体现在工人身上，可能导致工人工作的积极性因工资水平下降而受到挫伤，也可能会带来工人失业。当纳税人逃税，把税收转嫁给政府时，那么政府肯定会减少收入，这时税收效应就体现在政府身上，政府会采取措施查处偷漏税，通过加强征收管理来弥补税收收入的减少。因此，对税收绝不能轻视，它是极其重要的经济因素，在决定开征或调整一种税收时一定要三思而后行。

（二）直接税和间接税的主要特征

1. 直接税的特征

——直接税向最终的税收负担人征收，也就是说税收效应同税收负担人是一致的。

——直接税的征税对象具有特定性，它一般要考虑不同纳税人的特定的具体情况。例如，对个人所得征税要考虑本人的收入水平和家庭人员构成情况。

——直接税是根据纳税人的负担能力来确定不同的税收负担。例如个人所得税，如果一个人收入较高，家庭负担开支较少，那么就要缴纳更多的税，反之，如果一个人收入较低，家庭负担开支较大，就可以缴纳较少的税。所以说直接税是以纳税人的负担能力为基础的税收，具有调节收入水平和对社会收入进行再分配的职能作

用。

——直接税税率可以采取累进制。

所得税是直接税中最典型的税种。

2. 间接税的特征

——间接税的税收负担是可以转嫁的，也就是说其税收效应同税收负担人不是一致的。正因为这样，间接税实际上最终是向消费者征收。

——间接税的征税对象是商品的生产、交易等整个经济活动，它的征收不受生产者的生产经营状况和盈利水平的好坏的影响，也不受消费者的穷富和承受能力的限制，因此征收对象具有广泛性。

——由于间接税的征税对象是商品或劳务，而不是个人的收入，所以很少用它来调节社会收入。或许你会认为对高档消费品征收间接税能起到一定的调节社会收入的效应，但实际上这是很难做到的。例如，高收入的人经常喝威士忌，你不能阻止那些中等收入者和低收入者也喝一点威士忌，他们有时也会使用一些高档消费品。这样，你就会发现用间接税来进行社会收入的再分配，在实际生活中是达不到的或只能起到有限的作用。

——就间接税而言，由于其征税对象是商品或劳务，在设计税率时很难采用累进制，即使是根据商品或劳务的档次或豪华程度采取了累进税率以期缓解收入分配不公的矛盾，也不会取得很大的成效。因此，开征间接税的国家大部分都对其采取了比例税率。由于在对消费征税时不可能根据商品的豪华程度设计累进税率，所以世界各国的消费税一般都属于间接税的范畴。在间接税税率设计方面，一般对于同样的商品和劳务规定同样的税率，虽然有些国家按照产品的不同特性设计了不同的税率，但这些国家都没有过高的期望以此来达到消除或缓解消费与收入分配不公平的现象。

（三）直接税和间接税的优缺点

1. 衡量税种利弊的五个原则

——收入原则：一个税种的开征是否达到了政府预期的收入目

标，或者说其产生收入的能力如何。

——收入弹性原则：一个税种是否具有收入随着经济和消费支出的增长或降低而自动增加或减少的内在机制。

——“扭曲”最小原则：所谓“扭曲”，是指社会的各种经济成员的决策由于受环境限制而改变的现象。生产者应当根据市场需求和自身的条件，自行决定生产何种商品、生产多少以及采用何种生产方式，并自行决定商品的销售时间、销售地点和销售方式；消费者应当根据自己的需要和爱好，自行选择消费商品还是去旅游，消费何种商品以及消费多少。生产者和消费者的选择不应受到任何外在因素的限制，如果税收对生产者和消费者的选择产生影响，这就是税收的“扭曲”。最好的税制应当不会对生产者和消费者的选择产生影响或影响程度最小，这就是税收的“扭曲”最小原则。

——公平税负原则：最好的税制在对社会收入进行再分配时应该体现平等的原则，税收负担要尽量公平。

——简便原则：应当便于纳税人缴纳和税务部门管理。

下面，我们就用这五个标准来衡量直接税和间接税的优缺点。

2. 直接税的优缺点

直接税是以纳税人的负担能力为基础的，从税收负担角度看比较公平。但是，正是由于这一点而使直接税变得复杂，带来征管上的不便。因为，征收直接税，税务机关要逐一了解纳税人的有关情况，以便准确掌握他们的收入和支出情况。

直接税可以采取累进税率来调节不平等的收入分配，这是它的一个突出优点。但是，如果采取非常高的累进税率，对经济的不利因素更大。如果国家把个人收入的大部份都拿走，纳税人当然不愿意再创造更多的效益从而获得更多的收入；同时，较高的税率也意味着偷漏税的可能性更大。

从理论上讲直接税可以建立一种广泛征收的税制，把所有人的收入、所有的土地和资源都纳入直接税的征收范围，这样就可以给政府带来大量的收入。但是，发展中国家由于比较贫穷，所得税一

般不会面面俱到；同时，还要刺激生产的发展，这也是不可能对所有人都征收所得税的原因。此外，这些国家国民收入都不高，个人收入较低，即使对所有的人都征收所得税，也不会产生较大的税收收入。

在一个通货膨胀的国家中，当政府需要降低通货膨胀率时，可以利用所得税的累进税率从个人手中拿走更多的钱，以降低他们的购买力。因为，在通货膨胀的情况下个人的名义收入增长很快，相应地个人支出也会增长，而个人的每一种支出都可以对通货膨胀起到支撑作用，所得税的累进税率可以使政府很快地从个人那里拿走更多的收入；有利于降低人们的购买力从而抑制社会需求。

尽管直接税有一些缺点，但其优点仍使得世界上的大部份国家都建立了直接税。直接税的缺点在发达国家表现得较小，因此发达国家对所得税的依赖程度要比发展中国家大一些。

13. 间接税的优缺点

间接税具有隐蔽性，因为间接税可以包含在价格中，消费者不知道他们购买的商品中究竟包含了多少税款。当政府提高税收时，消费者只知道商品价格发生了变化，不知道是由于什么原因引起的。间接税对经济的影响也是隐蔽的，政府不能很好的了解税收对经济的影响程度。然而增值税却不是隐蔽的，它对经济活动的影响程度是一目了然的，政府完全可以准确地了解掌握。

征收间接税不用对每个人的收入、支出等情况作全面的了解，因而便于征收管理。由于以商品或劳务为征税对象，间接税可以在较短的时间内筹集到收入，收入具有及时性。但间接税缺乏累进税制的税收弹性。

间接税可以对生活必需品征税，由于人们必须使用这些商品，所以可以产生相当可观的收入，而且收入具有稳定性。但间接税制不利于体现税负平等的原则，因而不便于用它来调节社会收入和平衡人们的生活水准。

4. 从目前世界上大部份国家的税制来看，基本上都是采取直

接税和间接税并存的混合税制，这是由于直接税和间接税具有不同的优缺点，它们在筹集财政资金、调节社会收入、稳定经济等方面有着不可互相替代的不同作用。有没有一种既可以对消费征税，又能避免间接税缺点的税制呢？有两个国家进行了这方面的试验，这两个国家是印度和斯里兰卡。他们为了解决间接税不利于体现税负平等原则的问题，设想了一种采用累进税率、对消费支出征税的税制，这种税制是对纳税人的总支出征税，而不是对花费在各项商品上的支出分项征税。这样做的结果是收入高而支出多的人缴纳了较多的税收，收入低而支出少的人缴纳较少的税收，而且一部分低收入者还可以获得免税。这种税制除了对总支出征税这一点外，无论从哪方面看都象是消费税。但是，这两个国家的税制改革都失败了。失败的主要原因在于这种税制虽然避免了间接税的缺点，却存在直接税的弊病。在实际工作中，要确定纳税人的总支出，必须首先确定他的总收入以及储蓄等情况后，才能确定他的总支出。为此要花费大量的人力、物力，建立相当庞大的征管机构，健全各种征管措施和手段，这在印度、斯里兰卡这样的发展中国家是很难做到的。所以，从理论上讲这种税制是一种卓越的思想，但实际上是无法实现的。

三、市场机制下的税收模式

（一）税制结构

合理的税收模式应当符合保证收入、具有收入弹性、税负公平、扭曲最小、有助于稳定经济、缴纳和征收简便这样六个目标。为了做到这一点，要合理设计税制结构和各种税的征收制度。这里首先讲一讲合理设计税制结构的问题。

什么样的税制结构是合理的？第一，应当是由直接税和间接税共同组成的混合税制；第二，在这样一个混合税制中，还要合理地设置各种直接税和各种间接税。在直接税中应当设置四种税：（1）

所得税（包括资产所得税）；（2）企业税（包括自然资源所得税）；（3）财产税（包括土地税）；（4）全体财富税（包括继承税、遗产税）。在间接税中至少应当设置三种税：（1）全体间接税；（2）货物税；（3）进口税。

（二）直接税制的设计

1. 所得税应当具有的特点

——对所有的收入全面征税。

——税率采取累进制，税率递增的规律应根据社会经济因素来确定，而不应由非经济因素来决定。

——所得税的抵免和终止应当与通货膨胀指数挂钩。

如果具备了以上三个特点，我们就可以说这是一个很好的所得税。

2. 企业税应当具有的特点

——为了税负的公平合理，企业税应采取比例税率，对所有的纳税人，无论是外资企业还是内资企业，都应适用同样的税率。

——允许企业加速折旧。美国所得税的法定折旧率只有三个：建筑物5%，机器设备10%，电脑15%。还有一些国家，如挪威、瑞典和芬兰，法定折旧率为100%。为什么应允许企业加速折旧？因为，技术在不断革新，企业更新机器设备要比原来花更多的钱；更主要的是，政府应当鼓励企业不断采用更先进的技术。允许企业加速折旧并不会使政府损失税收收入，因为在允许企业加速折旧的同时可以采取其他税收措施来保证收入不致于减少。在折旧率为100%的情况下，政府当年可能减少一部份收入，但这只是税收收入推移而并不是损失税收收入，以后年度可以补回来。

——抵免项目应当与通货膨胀指数挂钩。这主要是指固定资产折旧和原材料成本。在存在通货膨胀的情况下，企业更新机器设备和重新购买原材料要比原来花更多的钱，为了不影响企业的简单再生产，确定这两个项目的成本时，必须要考虑通货膨胀因素。当然，如果通货膨胀率较低则无需考虑，只有通货膨胀率较高时才有