

第一章 增值税概述

第一节 什么是增值税

一、增值税的产生

基于价值的增值额而征税的税制设想始于第一次世界大战后不久，当时德国的卡尔·弗·冯西门子曾建议实行这样一种税，以代替多阶段征税的营业税，西门子称他的建议是要推荐一个“精巧的销售税”；美国耶鲁大学教授托马斯·S·亚当斯则将其建议看成是经过改造的“企业所得税”，这是增值税思想的萌芽。20世纪50年代，随着工业生产的日益社会化，生产流通环节增多，营业税使位于生产链条后端的生产经营者累积承担的税负加重。营业税的弊端日益暴露，成为资本主义商品经济洪流中的一块巨礁，极大阻碍了资本主义商品生产和流通。1948年法国政府允许制造商品扣除中间投入物后再对产成品价值征税。1954年，法国政府进一步把扣除范围扩大到固定资产已纳税款，将生产税改称为增值税，标志着增值税的正式诞生，宣告了营业税的寿终正寝。在实施抵扣原则的实践中，人们看到，按销售额全值计算的应纳税额，抵扣从事生产而购进或接受的各种商品和劳务所含的税款，实际征收额正好相当于对企业生产经营新增加的价值所征的税额，因而称之为“增值税”。不久，法国增值税从工业扩展到农业、商业、交通、服务等行业，在世界上率先建立了一套系统的消费型增值税制度。法国的增值税的建立并不是一蹴而就的，而是在探索营业税改革的实践过程中逐步产生的。

1. 法国建立增值税前所实行的按照流转额全额征收的营业税，是一个具有累计性质的间接税，这种营业税的特征是多环节阶梯式课税。所谓多环节，是指商品从生产到消费，每经过一个环节发生一次销售都要征税；所谓阶梯式，是指商品的整体税收负担率（即各环节的税收总和占商品流转额的比例）随商品流转环节的增加呈阶梯式递增的现象，其主要原因：一是多环节征税；

二是商品从生产到消费，每经过一个环节发生一次销售都要征税。

由于营业税税收负担随环节的增加呈阶梯式递增的特点，导致了同一商品的税收负担随生产或流通环节的多少而不同。生产或流通环节越多，该商品的税收负担就越重；反之，税收负担就越轻。

2. 随着商品经济的发展，法国实行的营业税的这种多环节阶梯式课税的特征与经济发展的要求产生了矛盾。在这一背景下，为解决营业税的累积性对社会化分工和经济发展的不利影响，法国对当时的营业税进行了一些改革。

(1) 将工业生产环节的营业税，由原来的多环节征收改为只对最后的产成品生产环节征收，产品生产的中间环节不征收营业税。这一改革虽然解决了中间环节重复征税的矛盾，但并未从根本上解决营业税的重复征税的问题，相反，由此引发了许多新的矛盾。

第一，同样属于生产和创造价值的生产者，零部件生产者不需要缴纳营业税，而最终的产成品生产者却要缴纳营业税，并且所缴纳的营业税是产品生产全过程各阶段原来应纳营业税的总和，造成了零部件生产者与产成品生产者的税收负担不平。

第二，由于只对生产产成品的生产者征收营业税，而将大量的零部件生产者排除在营业税的征税范围之外，使改革后的营业税失去征收的普遍性。

第三，由于产成品与中间产品的界限难以划分清楚，给营业税的征收管理带来许多困难。

第四，由于只对最终环节的产成品征税，使营业税组织收入的均衡性被破坏，导致政府的财政收入失去稳定性和均衡性。

鉴于上述原因，法国政府对这一改革进行了深刻的反思，终于认识到造成营业税税负累积的根本原因，不在于营业税的多环节征税，而在于营业税是按经营活动的每个环节的销售全额征税。因此在反复研究论证的基础上，对营业税进行了进一步的改革。

(2) 恢复营业税的多环节征收制度，但允许纳税人在缴纳营业税时，抵扣为生产应税产品而耗用的外购货物在以前环节已纳的营业税。这一改革既保留了营业税多环节征收，组织收入均衡的优点，又消除了重复征税的弊端。这就是后来增值税的雏形。

(3) 1954年，法国对前阶段改革后的营业税进行了进一步的完善，扩大了抵扣的范围，对应税的生产、经营活动所耗用的一切投入物或劳务已纳的营业税全部予以抵扣。由于实施了税款抵扣制，就一个环节而言，虽然征税依据仍然是这一环节的全部销售额，但生产、经营活动中的一切投入物的已纳税款均给予抵扣。如果购入物或劳务的适用税率与本环节征税税率一致的

话,那么,本环节实际征收的税额正好相当于对本环节生产、经营活动增加的价值所征收的税额。所以,法国将完善后的营业税称之为增值税,以示它与旧的营业税的不同。

增值税在法国的率先使用取得了良好效果,表现出了税基宽广、税率简化税负相对公平等诸多优点,在保证财政收入稳定增长、促进商品生产与流通、增强商品国际竞争力等方面发挥了重要作用。因此,增值税自1954年产生以来迅猛发展,在世界上得到广泛推广,目前已有120多个国家将其作为本国的主体税种。

二、增值税的基本概念、特点

增值税是对从事销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人取得的增值额为课税对象征收的一种税。增值税的概念最早是由美国耶鲁大学教授亚当斯(T.Adams)在1917年提出的,1921年德国的西蒙斯(C.F.Siemens)正式提出了增值税的名称,并详细论述了税制的内容。现代的完整的增值税在1954年诞生于法国,截至到2011年底,全世界有148个国家实行了增值税(谭郁森、朱为群,2013)。个别国家和地区称此种税负为货物及服务税,也有的称之为商品劳务税,加拿大等国称为货物和劳务税,巴西称为进口及货物流转税,墨西哥称为生产经营税,日本称为消费税,我国的台湾则称营业加值税等。但无论如何称谓,通常都将其定义为以商品或劳务为课税对象,以商品增加价值部分为计税依据征收的一种税。

增值税是以增值额为计征对象的一种税,而增值额又有理论增值额和法定增值额两种含义。理论增值额即商品或劳务价值中的部分,是商品(含应税劳务)流转过程中新创造的那部分价值;而法定增值额是指商品或劳务收入扣除税法允许抵扣的金额之后的余额。通常,作为计税税基的增值额都是法定增值额,而不是理论增值额。两者可能不一致,原因在于各国税法所规定的增值税的扣除范围不一样,不同国家对法定增值额的确定并不相同,它可以大于、等于或小于理论增值额。特别是在外购固定资产价款的具体规定上有所不同,并据此形成了三种不同类型的增值税,分别为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税(以下简称生产型、收入型和消费型)。生产型不允许扣除外购固定资产价款(包括年度折旧额),该口径下的法定增值额相当于国民生产总值,所以被称之为生产型增值税;收入型则允许在外购固定资产时相应地扣除当期固定资产的折旧额,因其法定增值额与国民收入相当,因此被称为收入型增值税;而消费型则允许一次性扣除当期外购固定资产所缴纳的税额,最能起到鼓励固定资产投资的作用,但是筹集财政收入

的作用却最弱。由于只是对消费资料征税，因此被称为消费型增值税。虽然三者的税基和取得的税收收入（在相同税率下）依次减小，但是世界上大多数国家仍然采用消费型增值税，用于发挥其鼓励固定资产投资的作用。

1. 生产型增值税。这是指计算增值税时，只允许将采购的原材料、零部件等扣除，不允许扣除任何外购固定资产的价款，即法定增值额相当于当期工资、利息、租金、利润等理论增值额和折旧额之和。这一课税基数大体相当于国民生产总值的统计口径，故称为生产型增值税。这种类型的增值税不利于鼓励投资，但却可以保证财政收入。世界上只有我国和印尼等国使用生产型增值税。

2. 收入型增值税。这是指计算增值税时，对外购固定资产价款只允许扣除当期计入产品价值的折旧费部分，法定增值额相当于当期工资、利息、租金和利润等各增值项目之和。由于增值额相当于国民收入部分，故称为收入型增值税。由于分期转入产品价值的折旧没有合法的外购凭证，给凭发票扣税的计算方法带来困难，从而影响了这种方法的广泛采用。目前拉美和独联体的一些国家使用收入型增值税。

3. 消费型增值税。这是指计算增值税时，允许将当期购入的固定资产价款一次全部扣除，法定增值额相当于纳税人当期的全部销售额扣除外购的全部生产资料价款后的余额。这一课税基数限于消费资料价值的部分，故称为消费型增值税。实行消费型增值税，目的是要把好处留给那些进行设备更新的企业，以鼓励大家去进行技术改造。这种方法最宜规范凭发票扣税的计税方法，所以是三种类型中最先进、最能体现增值税优越性的一种类型。目前发达国家一般都选择消费型增值税。

增值税的基本原理包括只对商品的新增价值部分征税，以税款抵扣制度为核心，一般价外征收和税款随货物或劳务销售转嫁给最终消费者等。在增值税实践过程中，其计税办法一般采用简洁计算法，是以每一环节发生的销售额为计税依据，乘以相应税率，同时扣除为生产该货物而外购一切投入物所缴纳的增值税款计算出来的，这种计税方法是增值税基本原理的具体体现。增值税税款不包含在商品的价格中，并且随着商品的销售等环节逐渐转移，直至最终消费者承担了全部税款而终止。

与多环节课征的流转税相比，增值税具有不重复缴纳的优点和多种计税方法的特点，更加适合于税收的普遍、连续征收。增值税能够体现公平税负、合理负担和税收中性的税收原则，有着鼓励企业生产投资积极性、筹集国家财政收入等多方面作用。

增值税自身所具有的特点决定了它具备其他任何一种流转税都无法比拟

的优越性。增值税仅对货物或者劳务的销售额中没有征收过增值税的这部分增值额进行征税，有效地克服了传统流转税重复课税的缺点，合理地平衡了税负，提供公平竞争的良好外部条件。并且，对于同一商品而言，无论该商品是由单一企业单独完成生产，还是由几个甚至十几个企业共同完成生产，也无论该商品经历的生产流通环节有多少个，只要该商品的最终售价相同，那么该商品在所有流通环节中总共承担的增值税税额也都一样。增值税不会对商品的组织结构、生产结构和产品结构等方面造成影响。增值税的内在合理性使得其能够适应市场经济的发展，促进企业之间的公平竞争。这些优点使得增值税一经问世便被各国相继采纳，并作为国家的主体税种之一。

三、增值税的优势

（一）税收中性，避免了重复征税。

十七世纪，英国著名古典经济学家——亚当斯密提出了税收中性的思想。他提出超额负担最小化，即除纳税需承受的额外负担以外，最好不要让纳税人再遭受其他的经济损失；此外，也不能因为税收而扭曲和破坏平等竞争的环境或企业的经营决策、投资行为以及组织形式等要素，而且各种产业的构成也不能因为税收因素改变配置方式。但是尽管理论如此完善，完全的税收中性在实践中也是不可能实现的。若不考虑征收成本，那么增值税对于经济活动的扭曲是最小的，由于增值税实行的是环环相扣的征收方式，可以最大程度地避免同一种产品在不同流转环节被重复征税的情况，因此不管产品以何种方式生产以及流通，企业采取何种生产经营方式，产品的总体税负都只与其最终价值相关。这种设计不仅可以保持市场原有的供求平衡状态，还在市场经济公平竞争要求下使企业在同一起跑线上展开竞争。

（二）普遍、稳定、及时地取得收入。

增值税的税基是社会经济各行业、各部门以及大部分的微观经济主体所创造的新价值，税基的广阔保证了增值税取得财政收入的普遍性。环环相扣、节节征收的方式也保证了税款收入的及时性。依据增值税税基的概念以及国民经济的组成，增值税的计税依据大致相当于国民收入，因此一旦确定了税率，国家取得的增值税收入与国民经济的发展规模就可以确定，从而不受到经济结构变化的影响，可以有效地控制税源，保证财政收入稳定可持续。

（三）扩大国际贸易往来。

目前，各国的出口商品都采取不含税价格以增强国际竞争力，可是在未实行增值税的时候，营业税多环节重复征税的问题给出口商品退税额的确定带来困难，因此经常存在退税不完全的情况。并且由于营业税只能在最终环

节进行退税，因此造成了出口企业和内销企业之间的税负不均。在增值税试行之后，不仅可以清晰地确定出口退税额，而且平衡了出口企业和内销企业之间的税负，保证了税收中性，也增强了商品的国际竞争力。

（四）有效的内部制约。

目前世界上实施增值税的国家大部分都是采用凭票抵扣的制度，即依据增值税专用发票进行进项税额的抵扣，如果没有专用发票，即使是真实的交易也无法进行抵扣。因此，购买者由于需要扣税的凭证，就必然要求销售方按照规定开具专用发票，那么具有供销关系的纳税人之间就可以进行相互的监督和牵制。这种连锁机制不仅可以有效地防止偷漏税，减少税款流失，也可以降低税务部门的征管成本。

四、增值税相关理论基础

增值税制度的设计并不是凭空想象，任意发挥的，而是有一定的理论依据。其实早在亚当斯密的《国富论》中的税收四原则就体现了对税收理论的研究，经过不同时期很多学者的不懈努力，税收理论得到了巨大的发展，完善，其中最为突出的就是最优税收理论和税制设计理论，而这两个理论为我国的税制改革提供指导思想和理论原则。

（一）最优税收理论

最优课税理论是以福利经济学为基础的一种税制选择理论，研究如何在个人效用能够加总、可供选择的税收工具既定、政府税收收入水平既定的约束下选择税收工具，确定税制，实现社会福利的最大化。这个理论是对税收原则（尤其是效率和公平原则）的细化和综合，目前已经发展为最优商品课税理论、最优所得课税理论和最优税制结构理论。基于本节的研究主题，在此主要介绍最优商品课税理论和最优税制结构理论。

1. 最优商品课税理论

传统的最优商品课税理论认为最优商品税是对所有商品都按照单一税率进行征收，因为单一税率不影响商品间的相对价格，而差别税率将扭曲价格，引起效率损失。但是经过研究发现，对所有商品征收统一的税率并不是最优的、现实的、公平的选择，只对无弹性的商品征税也并非最优。事实上一套差别税率结构同样可以达到优化税收的作用，关键在于应依据该种商品的供求价格弹性的反比关系来设计该商品适用的税率，从而使因征税导致的效率损失极小化。这一理论为我国增值税税率的设计提供了依据。

2. 最优税制结构理论

众所周知商品税追求效率，而所得税更追求公平，因此在综合考虑商品

税和所得税在效率和公平方面的优势之后,最优税制结构理论研究了直接税和间接税的适当组合问题。诸多学者都认为在二者合理并存的基础上,税制模式的选择主要取决于政府的政策目标。直接税和间接税应当是相互补充而非相互替代,二者不可偏废。并且由于商品税更容易实现效率目标,因此为兼顾公平,要解决的问题是如何使其公平收入分配功能更好地实现。这正是我国税制改革未来的目标和方向。

(二) 税制设计理论

在最优税制理论的基础上,有些学者将研究重点转向了考量逃避税和税收征管因素对税制设计的影响。作为最优税收理论的延伸和扩展,该理论更接近于实际情况。它依据帕累托改善性和福利改善性来判断税制改革的必要性。税制改革是目标税制对初始税制的替代过程,是否应当进行税制改革必须考察比较或评估税制改革前后公共资金边际成本,因此按照最优税收理论确定目标税制是税收改革的前提,也是税制改革的逻辑起点。

第二节 国内外增值税的实施情况

一、我国现行增值税的基本情况

自1954年法国首创增值税制度以来,其被越来越多的国家所认识和采用,尤其是广大发展中国家开征增值税的热情更高涨。我国于1979年开始增值税试点改革,只有部分地区的部分行业被纳入试点。1983年在全国范围内的国营和集体工业企业中征收,再到1984年《增值税条例》(草案)发布,把增值税从工商税中分离出来独立设置成一个税种,其征收范围由最初的部分地区的5类货物扩大为全国范围内的12类货物。1993年12月,国务院正式颁布了《中华人民共和国增值税暂行条例》,1994年全面推行增值税,构建起生产型增值税体系,将增值税征税范围扩大到所有货物和加工修理修配劳务。选择采用生产型增值税主要是出于稳定财政收入和抑制投资过度膨胀的目的,由于国际形势和经济环境的变化,为了应对2008年的全球金融危机,拉动消费、鼓励投资和促进技术进步,生产型增值税须向消费型增值税转变。经过了2004年—2008年的试点改革,终于自2009年1月1日起在全国范围内实行消费型增值税,允许将外购固定资产时产生的增值税进项税额在当期一次性全部扣除。

2012年1月1日,上海作为第一个试点地区,正式开始了试点行业营业

税改征增值税的进程，到 2013 年 8 月 1 日全国试点这一改革，使增值税的征税范围进一步扩大。

我国从 1994 年分税制改革以后，就形成了增值税与营业税两税并存的格局（见表 1-1）。

表 1-1 增值税与营业税基本情况对比表

项目	增值税	营业税
计税依据	增值额	营业额
征税效果	避免重复征税	造成重复征税
征收范围	除建筑业的整个第二产业和第三产业中的批发零售业	第二产业中的建筑业和除批发零售业的整个第三产业
征管机构	国家税务局	以地方税务局为主
税种种类	中央与地方共享税	地方税
税收收入分享	中央 75%，地方 25%	除铁道部门、各大银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的营业税以外全部归地方

随着我国经济的发展，增值税在我国税制结构中的地位不断提高，在税制结构中占有首要地位，成为主体税种之一，也是我国税收收入的重要来源之一。

从征税范围上来看，我国现行的增值税制是 2009 年 1 月 1 日开始实施的，2009 年我国增值税完成由生产型向消费型的成功转型。转型后我国增值税的征税范围仍然是从事货物生产、批发、零售和进口的四个环节以及提供加工修理修配劳务的行为，加工和修理修配劳务以外的劳务暂不实行增值税。我国的增值税没有将与企业生产经营息息相关的生产性服务业纳入到征税范围之内，这样，转型之后，非增值税一般纳税人仍然被排除在消费型增值税的范围之外，虽然小规模纳税人与营业税的纳税人也是增值税抵扣链条之中的一部分，但增值税转型这一重大政策却没有惠及他们，因此，从实质上来讲，我国实行的增值税转型政策并没有从根本上解决重复征税的问题，只是对增值税链条的一种修补，所以我国目前实行的是局部的消费型增值税。

目前，我国的增值税纳税人被划分为增值税一般纳税人和小规模纳税人。增值税一般纳税人确定法定增值额后，按照 17%、13%、零税率三档税率缴纳增值税，小规模纳税人则用销售额乘以 3% 的征收率来缴纳增值税。一般纳税人可以使用增值税专用发票对外购生产资料的增值税进行抵扣，小规模纳税人不能使用增值税专用发票，因此外购的原材料和固定资产均不能进行抵扣。如果小规模纳税人向一般纳税人购入用于生产的货物或劳务，由于所含的增值税税额无法作为进项抵扣，那么，其实际承担的税负将高于增值税一般纳税人。

从征管模式上看,目前我国增值税的征管模式实行的是相对比较单一的“以票控税”的方式,依靠的是1994年建立起来的金税工程来管理和监控增值税的征收,虽然这一系统可以有效地实现整个国税系统对于信息的共享与稽核,但由于目前的金税系统仅是针对已开据的增值税专用发票进行管理,而且仅是覆盖国税系统内部的一个信息化平台,这样的管理模式很容易出现税票脱离系统监管的情况。“以票控税”的管理模式首先是需要将增值税专用发票的领购及开具等环节管理好,而对于专用发票的领购,开具等环节都是人为来进行的,如纳税人销售行为发生时不开具发票或者虚开票、代开票等都很容易隐瞒企业真实的经营收入,因此,单凭“以票控税”模式对增值税收入进行管理容易造成税款的流失。

为了修补增值税中断的抵扣链条,我国制定了“以票扣税”的抵扣制度,在购进这些货物或应税劳务时,增值税一般纳税人可凭专用发票和扣税凭证进行进项税额的抵扣,其中包括增值税专用发票和交通运输发票、废旧物资收购发票、农产品收购凭证及海关完税凭证这四小票,一些供货方为了迎合对方的需要而虚开发票,而这种抵扣行为经常是跨地区发生的,在进行抵扣稽核时国税机关往往需要跨机关跨区域进行,这样的稽核很容易出现信息不对称的情况,这些都会增加国税机关监管的难度,使得不法分子有可乘之机,导致税款流失。因此,我国目前仅凭发票来控税与扣税这一单一的管理模式已不适应我国的生产力发展水平,金税工程所能采集的信息仅局限于发票,在横向的辐射机构与纵向的各个环节上都需要有所扩展。

二、我国现行增值税制度存在的问题

由于我国局部的消费型增值税征税范围仅覆盖到了货物的销售、加工、修理修配劳务及进口货物方面,存在征税范围偏窄的问题,我国增值税在实践的过程中由此产生了许多弊病。

第一,增值税抵扣链条的完整性被破坏,造成重复征税。增值税最主要的特点之一即是能够在最大限度上消除重复征税现象,这是因为其将整个社会生产环节纳入征税范围,产品的生产、流通方式并不会影响总体税负水平。一旦有行业游离在这个体系之外,即对这个行业的产品和劳务不征收增值税,就造成这部分作为生产投入的产品和劳务的已纳税款不能抵扣,导致增值税抵扣链条的完整性遭到破坏,重复征税问题随之产生。由此可见,游离在增值税征税范围之外的产品和劳务越多,不能被抵扣的税款也就越多,增值税的抵扣链条就越不完整,重复征税现象就越严重。毫无疑问,重复征税问题的存在使得进入市场的最终产品税负水平偏高,在市场竞争中处于劣势。现

在我国正处于经济转型和产业结构优化的重要时期，转型和优化的关键正是服务业等第三产业。而现在对服务业大部分征收营业税，不在增值税的征收范围之内，由此引发的重复征税问题成为制约其发展的瓶颈。

第二，二、三产业间增值税税负不均，严重影响二、三产业协调发展以及产业结构的优化升级。2009年的增值税转型改革，把生产制造企业外购的固定资产的一部分（生产设备等）纳入到了增值税税基的抵扣范围，缓解了部分重复征税的现象，所以大幅度降低了生产制造业的增值税税负。在服务业税负未作出相应调整的情况下，增值税转型改革逐渐拉大了二、三产业间税负的不均衡，这不利于二、三产业协调发展，也不符合国家大力发展现代服务业、调整产业结构的战略。一方面，工业的发展需要服务行业提供的各种生产性劳务，而服务行业征收的营业税，不能使用增值税专用发票，因此工业企业购买的各种劳务缴纳的增值税不能从销项税中抵扣，所以不利于工业和服务业的交易。为实现减轻税负的目的，工业企业通常会选择自办服务，这样必然导致工业企业管理成本上涨，效率降低的结果，从长远来看不利于第二产业的发展。另一方面，第三产业税负过重，不利于服务业分工的进一步细化，也阻碍了现代服务业的健康发展。

第三，增值税和营业税两税并存，使税收的征管成本和稽核成本提高。营业税征税的条目较多，而且实行的是差别税率，这在一定程度上给税收监管带来麻烦，行业间和同业不同项目间的差别税率促使企业想尽办法将适用高税率的业务转化为适用低税率的业务而达到少纳税的目的。由于存在着混合销售与兼营销售的行为，虽然税法对二者的界定有明确规定，但是在实际操作中还是会出现交叉与混淆的情况，而且增值税与营业税税率相差较大，增值税由国税系统来征收，营业税由地税系统来征收管理，在对混合销售与兼营销售进行征税管理时必然会存在部门间的利益冲突，国、地税系统需要对纳税人的账务及经营行为进行稽查来确定是征增值税还是营业税，但有些纳税人的账目不够健全，不能提供账簿或提供的账簿无法真实地反映其经营活动，这必然会增加国税与地税系统的税收征管成本，令税务机关的征管效率下降。

三、国外增值税的实行情况

（一）增值税在欧洲国家的应用

在欧洲，法国和芬兰首先对增值税形式的流转税进行了有益的尝试。1967年4月，共同体委员会发布了关于实行增值税的第一号和第二号令，决定所有成员国必须在1972年1月1日前采用增值税。随着欧洲经济共同体成

员国增值税制度的全面实行,其他采用多环节重复征税类型税制的国家在与其进行的贸易竞争中就处于明显的劣势,这就促使其他国家特别是当时的非共同体成员国的欧洲国家纷纷实行增值税制度,以改善自身的竞争条件。于是西欧的瑞典、挪威,东欧的爱沙尼亚、匈牙利、立陶宛等国也作出了全面推行增值税的决定。

欧盟的增值税是一个比较完善的税种,主要有以下几个特点:一是征收面宽广。涉及到商品生产、分配、交换、消费的各个领域;二是允许纳税人进行最广泛的扣除。纳税人可以从应纳税款中抵扣掉当期购买的机器、设备、原料、辅助材料等投资性物品已纳的增值税款;三是对出口商品统一实行零税率,对进口商品按国内商品税率统一征税。这样做既加强了出口商品或劳务在国际市场上的竞争力,同时也体现了进口商品与本国商品同等纳税的原则,使本国商品在国内市场上与进口商品处于同等的竞争地位;四是实行逐环节征税、逐环节扣税的办法。生产经营者的税收负担不因其经营规模、经营结构、经营方式的不同而轻重不一,凡缴纳增值税的纳税人,其增值税负担率都一样。因此,对生产到消费的各个环节增值税都不产生影响。这一“中性”原则促进纳税人始终将注意力放在降低成本消耗、增收节支上,有利于提高社会经济效益。

法国在1968年以前实施的是增值税形式的流转税,1968年11月1日经过税制改革,实行消费型增值税。最早建立增值税的国家是法国,在法国推行增值税后,欧洲、拉美的一些国家也相继实行了增值税。法国的增值税经过多年的改革,逐步从工业覆盖到商业、建筑等环节,最后几乎覆盖了所有的领域。欧共体各国都经过6年至10年的过渡期,完全过渡到消费型增值税,实际上在过渡期内欧共体各国实行的是“半生产型”,增值税经过漫长的过渡期才实行宽领域消费型增值税。

(二) 增值税在美洲的应用

在美洲,巴西是最早实行增值税的国家。实践证明,巴西推行实施的消费型增值税已经取得巨大的财政收入效益,同时,也带动了其他国家实行消费型增值税或是积极向消费型增值税转型。从1967年到1985年,乌拉圭、厄瓜多尔、阿根廷、玻利维亚、哥斯达黎加、巴拿马、智利、秘鲁、墨西哥、危地马拉、尼加拉瓜等国家相继实行了增值税。这些国家的增值税课征范围很广,一般都扩展到零售环节。其中有的国家如巴西、阿根廷将农场主也包括在课税范围内,不过,由于对小农场主免税,对农业的征收面很小。大多数国家如乌拉圭、厄瓜多尔、哥伦比亚、巴拿马、智利、秘鲁、墨西哥等规定对某些劳务也征税。

阿根廷早期作为收入型增值税的拥趸国家，在其本国大力推行实施收入型增值税，但这种税收对财政的贡献力度有限，因此阿根廷在 1999 年放弃收入型增值税，转型为消费型增值税。如今除了洪都拉斯、多米尼加、海地实行收入型增值税，余下的拉丁美洲国家全部实行消费型增值税。在美洲，经过各国的实践和改革，目前除洪都拉斯、多米尼加、海地实行收入型增值税外，其他拉丁美洲国家全部实行消费型增值税。

（三）增值税在非洲的应用

非洲各国的增值税实施的相对比较晚，从 1955 年到 1969 年，突尼斯、科特迪瓦、摩洛哥、阿尔及利亚、塞内加尔、马达加斯加等国家相继实行了增值税。非洲国家的增值税课征范围较小，除马达加斯加实行到批发环节外，其他大多数国家主要限于制造和进口环节。其中科特迪瓦增值税课征范围较广，除农业活动和领取工资者的活动外，任何活动都要纳税，主要包括：加工制造业、建筑安装业、某些服务业、租赁业、金融业和进口等。在非洲，塞内加尔采用生产型增值税，摩洛哥采用收入型增值税。除此之外，其余 100 多个国家也都在考虑实行消费型增值税或正在进行消费型增值税的改革。

（四）增值税在亚洲国家的应用

在亚洲，从 1977 年到 1986 年，菲律宾、韩国、以色列、土耳其、印度尼西亚、中国、印度等国相继实行了增值税。亚洲国家的增值税主要有以下几个特点：课征范围比较广，除个别国家外，一般都实行到零售环节，包括进口和列举的劳务；统一采用税款抵扣法即我们常说的“扣税法”来计算税额；税率种类较少，最多者如菲律宾共 4 种，最少的如韩国只有一种税率；对商品出口和劳务输出都实行零税率，即对出口的商品或输出劳务彻底退税；对某些商品、劳务、农业等都在法律上明确规定了免税或减税措施，税务部门在执行过程中不能任意减免税；建立了统一的发货票和凭发票注明税额扣税的制度。亚洲实施增值税是比较晚的大洲。亚洲大多数国家实施消费型增值税，但是中国和印度尼西亚实施生产型增值税。

综上，各个国家或地区征税范围的大致规律是经济越发达的地区，增值税的征收范围相应越广，且实行消费型增值税，经济相对欠发达的地区，增值税的征收范围则要窄一些。可见，增值税的征收范围受这个国家的经济发展水平影响。

四、国外增值税制度的启示

通过上述对各国增值税实施情况的介绍可以发现，国际上现行的增值税，不论是发达国家的增值税，还是发展中国家的增值税，既有许多共同之处，

又有一些明显的差异。相同的方面如各国使税款的征收建立在法定的凭证基础上,提高了税收的可靠性和准确程度。在征税范围的大小上,欧洲多数国家的增值税全部实行到零售环节,其中有的还将农业和服务业包括在课征范围内。拉美及亚洲的一些国家一般都实行到商品零售和服务行业。非洲国家有些只实行到生产环节。发展中国家绝大多数对农业不征增值税,对服务行业只就列举的一些劳务或少数几项劳务征税,对商品的免税范围一般要比发达国家的免税范围大得多。在增值税类型的选择上,消费型增值税是世界增值税制的主流,适应各国财政收入和经济共同发展的需要。国际增值税改革的规律同样适用于中国的增值税改革。中国在现有范围内增值税由生产型向消费型转型和扩大增值税征收范围需要分阶段实施,在增值税或扩大征收范围对财政、经济造成重大影响时要有耐心采用过渡措施保证税制改革平稳顺利进行。

第三节 美国为什么不征收增值税

一、增值税本身具有缺陷,现实中的增值税与理想还有距离

70年代时卡特政府认为:增值税会引起物价和工资的上涨,会加重通货膨胀。今天的税务学家认为卡特时期主要是混淆了价格的一时上涨和持续上涨的区别,增值税和通货膨胀之间没有必然联系,各国引进增值税的实践也证明了这一点。

增值税具有累退的性质。增值税为了满足中性要求,在税率上力求采用有限或单一的比例税率,这样形成了增值税累退的性质:收入越高的阶层,实际承担的税负占总收入的比重越低;收入越低的阶层,实际承担的税负占总收入的比重越高。在美国,公平是税制改革的首要目标,因此,具有累退性质、有违公平目标的增值税很难被采纳。

增值税的税务成本大。税务成本包括征税成本和纳税成本。据美国财政部1984年的估计,假如审计比率为2.2%,实行一项简单的增值税需要增加20694名税务人员,当整个税制完全运转起来时,征税成本预算将达到7亿美元。像其他税种一样,增值税的纳税成本高于征税成本。国会预算办公室估计:用欧洲型增值税征收1500亿美元,征税成本在50亿~80亿美元之间,是税收收入的3.33%~5.33%。在英国,增值税的税务成本与税收收入的比率只比个人所得税低一点,个人所得税是4.9%,增值税是4.7%;在瑞典,实施

增值税比所得税更昂贵，增值税的税务成本占税收收入的 3.1%，而所得税只有 2.7%。显然，增值税不像人们认为的那样是一种简单的税种，它的税务成本很高。

另外，增值税税负易于转嫁，税收归宿不确定。纳税人可以通过调整价格，把税负向前或向后转嫁。增值税实行的抵扣办法，虽有相互稽核的作用，但也容易逃避税。增值税发票的管理也是一个复杂的工作。毕竟现实中的增值税还不是理想的增值税。

二、所得税是美国的主体税种，增值税收入相对不会很大

美国政府自 1909 年开始征收公司所得税、1913 年开始征收个人所得税以来，所得税在政府的收入中占了举足轻重的地位。1996 年，美国政府收入共计 23290 亿美元，其中个人所得税 7710 亿美元，占 33.1%；公司所得税 2320 亿美元，占 10%。尤其是在联邦政府，个人所得税和公司所得税收入合计 8240 亿美元，占联邦政府收入的 53.6%（见下表 1-2，单位：亿美元）。

表 1-2 联邦、州和地方税收情况

个人所得税：7710	联邦：6290
	州和地方：1420
社会保险税：6950	联邦：6190
	州和地方：760
零售销售税和国内产品税：3120	联邦：760
	州和地方：590
财产税和其他营业税：2800	联邦：200
	州和地方：2530
公司所得税：2320	联邦：1950
	州和地方：370
其他各种税：390	联邦：160
	州和地方：230

美国国会预算处的一份报告称，如果在美国征收税率为 5% 的增值税，在第一年可以得到将近 1000 亿美元的收入，五年总共可以得到 6000 亿美元以上。但是，有 1000 多亿美元不过是联邦政府 1996 年个人所得税收入的 1/6，是公司所得税 1/2。所以，美国国内有些人认为增值税增加的收入太少，不值得开征。

三、零售销售税不利于增值税的开征

零售销售税是美国现行消费税的主体税种，是从 19 世纪初期营业税的基

础上演变而来的。目前,美国有45个州和哥伦比亚特区征收零售销售税,并有扩大的迹象。其特点是(1)很少或完全没有叠加,对于消费品而言因其按最终价格征税,不会因税收而使批发和零售加成上升,这是它的最大优点。(2)简便易行,税收归宿明确,仅在零售环节征收,重复征税现象不明显。所以,增值税可以消除重复征税的优点在此表现得并不明显。(3)税务成本相对较低。据对1991—1993年8个州的样本分析,零售销售税的征税成本占税收收入的0.4%~1.0%,零售销售税的总体平均纳税成本占税收收入的3.2%。如果把这些估计值相加,税务成本占税收收入的3.6%~4.2%。而英国1995年增值税税务成本占税收收入的4.7%。目前零售销售税率大多在3%~7%之间,如果要开征税率至少两倍于此的增值税,对于税务部门来说,征管的困难将大增。

四、联邦税制的特点是没有开征增值税的政治原因

美国是一个联邦制国家,分为联邦政府、州政府和地方政府三个级别。美国宪法授予联邦政府建立并征集税收的法律权力。美国宪法第十修正案规定:

凡是宪法授予联邦政府,或未明确禁止州政府行为的权力,都应属于各州政府和人民。这一条款的隐含意义是各州政府也有征集税收的权力。目前,联邦政府的主要收入来源依次为:个人所得税、社会保险税、公司所得税、国内产品税、遗产与赠与税、关税。州政府的主要收入来源依次为:零售销售税、个人所得税、公司所得税、国内产品税、财产税等,已形成既定的利益格局。如果开征增值税,如何协调联邦和州之间的关系是一个现实的难题:

如果由联邦政府开征增值税,州政府征收零售销售税,纳税人的纳税成本会剧增。纳税人将面临两种完全不同的税制,为此要进行两种纳税登记,造成重复纳税,必然会遭到纳税人的反对。

如果联邦政府征收增值税,取消州政府的零售销售税,州政府的经济权利将大大缩减,既得利益将受到极大损害,所以很难通过。

五、其他难题

其他国家(尤其是发达国家)在开征增值税的实践中暴露出来的问题,也增加了美国的顾虑。比如开征增值税的过渡期间,期初存货的税款抵扣问题很难处理。又如如何对金融机构征税的难题——增值税的税基只适用实际流量(真实交易),不包括金融业务,而在美国,实际交易与金融交易常常是同时发生的。比如汽车交易商销售一辆豪华轿车,除了售价,还有分期付款。

如果对金融交易不征税,将使金融服务的消费者面临比标准税率低的实际税率,由此扭曲了其对金融服务的选择。再如对不动产、农业是否征税,也是一个难题。

自 20 世纪 80 年代开始,发达国家已经认识到所得税比重过大的弊端,改革的主要趋势是:降低所得税的比重,提高间接税的比重。美国一直走在这次税制改革的前沿。在间接税税种的选择上,大多数发达国家认为增值税是间接税的最佳选择。在增值税在大多数国家遍地开花结果时,美国却迟迟不肯引入,其根本原因在于美国现行的政治体制和税制的设计上。这给我国时下的税制改革带来重要启示:一方面要借鉴国际惯例,适应国际税制的变化;另一方面在每个具体税种的选择上,一定要结合我国的经济水平、政策目标及与整个税制的协调性,保持本国税制的特点。

第四节 我国增值税的变迁历程

一、我国在 1984 年建立起具有中国特色的增值税

法国原来实行的营业税,是按每一交易环节销售收入(营业收入)全额来课征的,交易环节越多,税负越重。以全部销售额为课税对象的流转税对专业化协作生产的发展起着阻碍作用。为克服营业税这一重复征收的矛盾,促进社会专业化协作生产的发展,法国于 1936 年出台了“生产税”,即对产品阶段征税,而其他环节不再征收税收。1948 年,法国对生产税进行改进,恢复对每一交易环节的销售收入(营业收入)全额征税,但同时准予抵扣购进用于生产的原材料等的已纳税款。1954 年,法国将增值税的扣除范围进一步扩大到购入固定资产的已纳税款,同时将增值税的征收范围由生产领域扩大到商品批发领域,并正式命名为“增值税”。

1954 年法国成功推行增值税后对欧洲和世界各国都产生了重大影响。由于增值税税不重征,税负公平,不仅适应社会化协作生产的需要,而且能及时稳定地组织财政收入,从而受到了各国的普遍欢迎。现在世界上已有 130 多个国家和地区实行了增值税,并且增值税的征税范围进一步扩大到商业零售环节、服务业以及农业生产环节。实行增值税的国家,其增值税制度都是由原来的各种不同形式的多次重复征税的税种转换过来的。

我国自 1979 年下半年开始引进增值税并在极少数地区试点。从 1983 年 1 月起,我国在全国范围内的两大行业和三种产品试行增值税。1984 年 10 月,

结合国营企业第二步利改税,我国对原工商税进行了改革,将其划分为产品税、增值税和营业税,至此,我国正式建立了具有中国特色的增值税。1986年,财政部颁发了《关于完善增值税征税办法的若干规定》,完善了增值税的计税方法,使增值税向着统一和简化的方向迈进了一步。经过多次调整,我国增值税征税范围进一步扩大,计税方式进一步规范,增值税制度不断得到发展和完善,在消除重复征税以及增加财政收入方面发挥了重要作用。

从1984年到1993年,我国增值税一直局限于在生产环节并且仅对部分工业产品征税,并实行产品税、增值税不交叉征收的税制结构,尚未完全体现出普遍征收的原则、中性原则和简化原则。当时我国实行的增值税由于距国际规范化的增值税相差甚远,所以并不是真正的增值税。

增值税的初步建立丰富了我国的税制体系,并且在后来的发展中,增值税渐渐成为我国的第一大税种,因此它的出现具有划时代的意义。但是由于增值税还处在建立初期,其运行管理方面还存在很多问题,具体表现为:首先,征税范围的不够广泛。由于当时增值税仅对部分行业和产品进行征税,因此导致了抵扣链条的中断和抵扣的不彻底,存在严重的重复征税现象。当时,增值税还与营业税、产品税并存,税种间分工模糊,每个税种的核定方法也不明确,发票管理制度更是不规范,在税收征管方面还存在很多问题。所以,八十年代的增值税只是雏形,我国的严格意义上的增值税制度直到1994年分税制改革之后才正式建立。

二、我国在1994年建立了规范的“生产型增值税”

1993年12月13日,国务院发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》,12月25日,财政部下发了《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》,二者同时于1994年1月1日起施行。我国在1994年实行的新增值税,对原有的增值税进行了全面、彻底的改革,按照国际通行的做法建立了规范化的“生产型增值税”,并以增值税改革为核心建立了新的流转税制格局。新流转税法以实行全面的“增值税”为主,在征收“增值税”基础上选择少数消费品交叉征收“消费税”,对不实行增值税的劳务交易征收“营业税”的新的流转税法格局。

实行新的增值税,有利于贯彻公平税负原则;有利于生产经营结构的合理化;有利于扩大国际贸易往来;有利于国家普遍、及时、稳定地取得财政收入。而我国之所以选择生产型增值税,这与国家当时的财力、经济背景有关。开征增值税之初,国家财力并不宽裕,日子过得捉襟见肘,而生产型增值税应纳税额扣除少、税基宽,对政府来说是正中下怀;再有一层,那就是过去