

流转税改革展望

主编：姜蓉堂 张忠国 王向东

副主编：吴富敏

湖北辞书出版社



目 录

前言	1
第一章 导论	3
一、流转税的一般概念	3
二、流转税的种类	9
三、流转税的特点	11
四、流转税的作用	16
第二章 流转税的产生和发展	21
一、流转税的产生	21
二、封建社会流转税的地位及发展	26
三、资本主义国家流转税的发展	30
四、中国半封建半殖民地社会的流转税	33
五、新中国流转税的演变	36
第三章 世界各国流转税改革的基本趋势	44
一、波及全球的税制改革浪潮	44
二、世界性税制改革的基本动因	47
三、世界性税制改革的理论依据	52
四、世界各国流转税改革的基本趋势	61
第四章 世界几个主要国家和地区流转税制简介	71
一、美国的消费税和营业税	71
二、英国的增值税和消费税	73
三、日本的消费税	77
四、法国的增值税和消费税	79

五、南朝鲜的增值税	82
六、瑞典的增值税和消费税	87
七、加拿大的商品劳务税	90
八、台湾的增值税	94
第五章 中国流转税现状	99
一、现行流转税的概况	99
二、现行流转税的特点和作用	104
三、现行流转税的主要问题	109
第六章 流转税改革的基本原则	124
一、构建适应现代经济的流转税制度	124
二、西方市场经济国家流转税制设计的有关理论	130
三、税制建立的一般原则	133
四、流转税改革的经济环境	141
五、进一步改革流转税的原则	146
第七章 流转税改革的总体构想	153
一、流转税改革的目标	153
二、流转税的地位	166
三、流转税的内部结构	170
四、流转税的计税方式	176
第八章 产品税改革	185
一、产品税概述	185
二、产品税的特点	187
三、国际上对产品的课税	192
四、产品税发展前景	195
第九章 增值税改革	212
一、增值税概述	212

二、增值税的特点和作用	217
三、我国现行增值税存在的主要问题	221
四、增值税改革展望	226
第十章 营业税改革	242
一、营业税概述	242
二、营业税的特征及作用	251
三、营业税的现状	257
四、营业税的改革展望	263
第十一章 关税改革	276
一、关税概述	276
二、关税特点	282
三、关税改革	284
第十二章 盐税及交易税改革	296
一、盐税改革	296
二、交易税改革	301

前 言

由有计划的商品经济向市场经济转变,在中国,是一种历史性的变革。市场经济与计划经济的根本区别是,资源配置主要通过市场这只“看不见的手”来调节,而非借助政府的行政手段。因此,完成这一历史性转变的关键是建立完备的市场体系,诸如生产资料市场、劳务市场、技术市场、证券市场等。为此,必须从根本上完善经济运行体制,转变企业经营机制,让企业真正做到自主经营、自负盈亏、自我改造、自我发展。可见,市场经济体制是一种追求效率为先导的体制。在中国,推行市场经济体制,则是生产关系适应生产力发展水平的要求。

推行市场经济,既有机遇,也有挑战。市场所注重的是价值规律,市场调节。市场调节的结果,往往难以避免微观经济主体的盲目性和自发性,如经济运行的周期波动,收入分配的不均、各种投机行为等等,从而给国民经济的发展带来消极作用。要克服市场经济自身的不足,首先要健全体制,提高政策的透明度;其次要强化政府的宏观调控能力,通过财政、税收、货币等宏观调控手段对国民经济实行有效的控制和管理。

强化税收,实行依法治税,本身就是加强法制建设的重要环节。不仅如此,税收还是重要的经济杠杆,在国民经济运行中居重要地位。无论是凯恩斯学派,还是供给学派,都把减税作为促进经济增长和经济稳定的基本手段。“里根经济学”、布

什的经济复兴计划、克林顿的“一揽子计划”，都把税收政策作为核心内容。

在税收体系中，流转税始终居重要地位，综观当今世界各国的税制结构，要么以流转税为主体，要么以所得税为主体。即使在长期注重所得税的国家中，目前也在提高流转税的地位，其中特别是增值税。我国一直是以流转税为主体税种，流转税收入占到整个工商税收总额的60%以上。但是，我国现行的流转税弊病很多，如产品税、增值税、营业税三税并立，互不交叉，重复征税的问题依然存在；关税税率太高，与“入关”的要求不相适应；流转税制内外不统一，税负不公平，等等，无法适应市场经济发展的要求。流转税作为税收体系中的主体税种，只有进一步完善和改革，才能促进整个税收制度的改革，并进而适应市场经济发展的要求。

《流转税改革展望》一书，揭示了流转税产生和发展的一般规律，总结了我国历次流转税改革的经验教训，介绍了国外流转税改革的基本趋势，在此基础上提出了我国流转税改革的方向、步骤及其具体方案。参加本书编写的同志有姜蓉堂、张忠国、王向东、吴富敏、冯绍伍、何立、方震海、秦朝晖、程军、戴道贵、肖敬荣、林晓、张维。全书由姜蓉堂、张忠国、王向东、吴富敏总纂定稿。

由于税制改革方兴未艾，加上受作者视野及理论水平所限，本书的缺陷在所难免，敬请读者指正。

作者

一九九三年六月三日

第一章 导 论

一、流转税的一般概念

流转税是以发生在商品生产、流通领域内的商品流转额和非商品流转额为课税对象的税收的总称。

流转税存在的经济前提是商品交换的发展。商品从生产到消费的整个流通过程,从纵向来看,一般要经过生产、批发、零售三个环节;从横向来看,则包括从生产到消费所经历的所有转手交易各环节,特别是工业企业相互之间提供原材料、零配件等活动和批发企业间的购销活动各环节。所有这些生产经营环节中,商品交换活动产生的货币金额就是商品流转额。如果税法规定卖方为纳税人,商品流转额就是销售收入额;如果税法规定买方为纳税人,商品流转额则是商品购进时的支付金额。非商品流转额是指不从事商品生产与商品交换的企业事业单位,向社会提供交通运输、邮政电讯、金融保险、公用事业、娱乐设施等各项服务所取得的劳务性收入额。对非商品流转额征税,一般都以提供劳务方发生的营业额为征税对象。

流转税的课税对象是商品和劳务的流转额,但这并不等于说所有商品和劳务流转额都要课征流转税。这里存在流转税的课征范围和纳税环节的选择问题。

就课税对象的范围来看,可宽可窄,能进行不同的选择。

选择的依据主要取决于一个国家调节经济、取得财政收入的需要,以及由此需要确定的总体税制结构。而税制结构又和一个国家的税制沿革、价格制度以及由价格制度等确定的社会产品的分配制度相联系。以产品税为例,根据课税对象选择的不同划分,基本上有三种类型:

第一,普遍征收

即对所有商品和劳务的流转额,包括消费品和生产资料都征收产品税。我国过去的产品税就属于这种类型。我国的产品税是在建国初期货物税的基础上经过几次简并与调整而形成的。在原来计划价格的条件下,生产资料和消费品是按相同原则定价,所以产品盈利的分布较为平衡。在这种情况下,产品税征收范围就适于采取宽口径的构成办法,即不论消费品还是生产资料,除少数中间产品及建筑业产品的特殊情况外普遍征收产品税。这对于调节各种产品的利润水平,发挥税收的经济杠杆作用,保证财政收入等都很有利。

第二,产品税的征税范围只限于消费品

对生产资料产品一般不征税,把产品税集中到消费品方面征收,生产资料不征税,可以缩小征税范围,简化征税过程。

第三,产品税只限于对少数消费品课征

多数资本主义国家的消费税都属于这种类型。如美国的产品税,只对汽车汽油、烟酒等产品征收。这和资本主义国家商品价格完全自由,生产、消费方向主要靠市场自发调节有一定关系。在价格可以自由变动的情况下,商品流转税可以通过提高价格转嫁给购买者负担。如果对所有商品包括生产资料产品都征收产品税,首先是生产资料价格要提高,使用生产资料部门资本垫支量就要增大,从而其它商品的价格也要随成

本的提高而提高。而且资本有机构成愈高的部门,产品的成本受生产资料课税的影响也愈大,其价格需要提高的幅度也越大。最终只会有两种局面出现:或者是按税负随价格转嫁的原则,保持资本的利润水平,这样必然会刺激商品价格超过税收总幅度而提高;或者是由于需求弹性的作用,价格不能提高或提高幅度低于税收总额,这样就势必影响资本的利润。无论哪种情况都会产生消极影响,因此,以美国为代表的一些市场经济国家,主要实行以所得税为中心的税收制度,商品流转税征税范围很小。

流转税纳税环节的选择,实质上也是课征范围的选择问题。同一种商品从生产到最终消费,要经过许多流转环节,但同种商品流通渠道却不尽相同。有的要经过产制和不止一次的商业批发,最终到零售;有的可以从产制直接到零售,中间不经任何批发环节;有的可能直接从生产环节卖给消费者,当中不经过商业批发与零售环节。如果每经过一个流转环节所发生的流转额都征税,必然会造成同种产品由于流转环节不同而产生的税负不公的现象。这和平衡税负,保持市场价格统一,以及保证财政收入是矛盾的。如果要平衡经营单位的税收负担,就要允许把税额加到销售价格中去,就会出现层层加价,这样就不能保持市场价格的统一性,以致损害消费者的利益。如果要保证价格的统一,不允许层层加价,经过流转环节多的,税收负担就重。税收负担不平衡就不利于生产、流通的正常进行,不利于在同等条件下开展公平竞争。而且,按多环节设计流转税,只要经营环节一改变,中间环节一减少,财政收入就要受到影响。我国建国初期,营业税按多环节征收,后来经营方式变化,国家统购统销,流转环节减少,经济生活中

出现了“经济日益繁荣,税收相对下降”的现象。因此,为了平衡税负,保持市场价格的统一性,保证财政收入的稳定,就必须选择适当的商品流转必要的环节征税,使流转税的征收简单化,改变以往多环节课征的办法。不论生产资料,还是消费资料,总要经产制单位的销售,因此,选择产制环节课征流转税,基本符合上述要求,可以大大简化征收手续。同时应该看到,在对所有产品普遍征税,不同产品适用不同税率的情况下,将产品税选择在商业零售环节来课征也是不适宜的,在市场经济国家中,消费品的流转税一般选择在零售环节而不选择在产制环节征收,是因为流转税征收范围有限,只针对少数消费品来说,在产制环节征税,必然会提高加工工业的价格,从而增加商业流动资金的垫支量。不过归根到底,这不过是个货币流通问题,并不改变企业经营竞争的条件。货币投放量的增加是通过信贷形式由国家银行创造出来的,应该符合商品流通的需要而不影响商品供求关系。如果产品不符合市场需要而又由商业流通部门收购,在这种情况下,流转税在产制环节交纳则不利于保证财政收入的真实性,以销售收入上缴税收,此时,这笔财政收入对应的商品物资因不符合市场需要,仍堆积在流通部门的仓库之中,那笔财政收入就不代表具有真实价值与使用价值的商品物资,也就是说是一种虚假收入。相反,在零售环节征收流转税,则有利于避免财政收入的虚假,从而有利于供给与需求的平衡。所以纳税环节的选择要考虑多方面的条件,从总体上衡量利弊。

流转税的课税对象既然和商品成本或劳务的价格有直接关系,所以存在作为计税依据的价格是含税还是不含税的问题。同样的税率按含税价格课征和按不含税价格课征,所计划

的税额是不相同的。假设国家需要征收的流转税额既定,那么,采取含税价还是不含税价,适用的流转税率就不能相同。采取不含税价,则计税基数小,税率就要相对高;采取含税价,由于计税基数大,税率就要相对低。纯市场经济国家的消费品范围有限而且是在零售环节征收,其计税依据采取不含税价格,税款作为商品销售价格的附加是很自然的。在这种情况下,税款由消费者负担的实质在现象上明显表现出来。在我国,产品税类型的流转税是在产制环节普遍征收的,产制环节的商品价格总体上能反映商品的价值。税收作为价值的组成部分,包含在商品价格之内也是顺理成章的。从历史发展看,在过去的计划条件下,产制环节的工业产品批发也包括税收。因此产品税的计税依据采取含税价格,不论从国民收入的宏观管理看,还是从税收征纳的微观管理看,都是比较简便、切实可行的,不需要设计两套价格:核算价格与计税价格。

采取含税价格作为计税依据,对一般国内有市场价格的商品是简便易行的。但对于没有现成的市场价格,即不含税价格的商品来说,则必须通过换算的办法把不含税价格换成含税价格,然后才能作为计税依据。只有这样,才能达到平衡税负,保证收入的目的。

$$\text{组成价格} = \frac{\text{成本}(1 + \text{利润率})}{1 - \text{税率}}$$

例如:进口商品的到岸价格是不包括国内产品税的,为了使进口商品的税负和国内商品的税负平衡,在对进口商品征收产品税时,就要把进口商品的不含税到岸价换算成含税价。其它某些委托加工的产品等也要根据同样道理以组成含税价作为计税的依据。

应该指出的是,在计划价格条件下,采取价内税形式,税收可直接调节企业利润,从而调节生产方向的作用比较明显。但如果价格是自由市场价,采取价内税形式,由于价格变动和税收变动互相牵制,容易模糊价格与税收各自作用的方向。提高税率后,价格也会随之而提,从而达不到税收直接调节利润的作用。因此,价格自由的体制下,流转税计税依据可采取不含税价。采取价外税模式,价税分明,税利分明,有利于消费者对价格的监督,同时也便于企业根据利润水平定价。当然,采取价外税也有不便之处。首先是产品出厂价必须分解体现为产品价值的含税价和专门作为计税依据的不含税价。如果产制环节的产品价格客观上是必须含税的,那么按不含税价计税就必须把含税价换算为不含税价。这都会增加国民经济核算和国民收入管理的难度。同时,采取价外税形式虽然有利于直接调节消费行为,但却不利于直接调节企业利润而调节生产。

按商品销售全额征税,不考虑成本水平,可以增加企业的压力与动力,但也存在一些缺陷。

首先是税收负担和价值创造可能脱节,即使亏损也要交税,这与量能负担的原则是相悖的。更重要的是存在重复征税的问题。前述流转税纳税环节的简单化是平衡税负的要求。但是即使纳税环节再简单化,对某些需多次加工产制的最终产品来说,重复课征仍然是不可避免的。如果多次加工的各个环节是独立核算的生产单位,则每经过一次加工就要作为产成品出售,就要按全部销售额征一次产品税,在这种情况下,对最终产品来说,作为原材料或零配件的产值部分就不是征一次产品税,而是重复征了几次税。这样必然造成专业分工越

细,生产专业化程度越高,最终产品经过独立核算的产制环节越多,税收负担也越重,形成阶梯式课税。“大而全”的企业由于零配件不是外购的,而是本单位生产的,不表现为销售,一般不纳税,从而税负较轻。这与社会化大生产要求生产专业化是相矛盾的。如果说在统收统支条件下,税负多少和企业的经济利益无关,重复征税问题还可以容忍,那么在企业有独立经济利益,可以支配部门自留利润的情况下,重复征税问题就比较突出地表现出来。

不仅如此,重复征税既不便于出口退税,也不利于出口商品与国内商品的税负平衡。在企业经营方式改组,如联合、兼并等情况下,也不利于财政收入的稳定,甚至会诱发企业为逃避税收而进行人为的无经济效益的联合。此外,还需指出的是,在价格上涨,特别是原材料产品价格上涨指数较大的情况下,重复征税的结果,对提价会产生进一步的推动效应,不利于抑制物价上涨。

二、流转税的种类

商品流转税是一个集合概念,它是性质相同的这一类税收的总称。其分类一般遵循如下原则:

按征收范围的大小分类,可分为两种类型。一类是一般营业税,它是对商品或劳务营业行为所发生的一般营业额课征,即把生产、交换诸环节的流转额都列入征税范围,如国际上通行的营业税和增值税。它不分何种商品或何种劳务交易普遍进行征税,适宜范围广泛,以发挥普遍调节的作用。在税率设计上档次较少,税率较低。另一类是一般产品税,这一类型的流转税征收具有选择性。它是对特定商品的流转额课征,征税

范围是生产或进口环节的工业品以及收购和销售环节的农产品。我国的产品税，国际上通行的消费税都属于这种类型。一般产品税的征收由于有选择性，所以征税范围比较窄，各国在设计上有所不同。主要有三种情况：一是对消费品及部分生产资料征收。二是只对消费品征税，对生产资料不征税。三是只对少数消费品征税。

按课税的税基分类，可以分为两类：一类是按商品销售收入额征税，我国的产品税和营业税即属此；一类是按照商品流转额中的增值额课税，或按商品进销差价征税，就是人们所说的增值税。

由此可见，流转课税是以各个税制要素为标志划分。每一个要素均有多种类型，决定了流转课税类型的多样性。但综合考察世界各国流转课税的典型税种，一般可归为产品税、增值税、营业税、关税几种。

产品税和营业税是对国内商品流转额课征。营业税是指对商品或劳务营业行为所发生的一般营业额课征，而不分何种商品或何种劳务的交易。产品税是指对特定商品交易额课征。所以产品税和营业税并不存在性质上的区别。所不同的只是适用范围和征税环节的不同。营业税适用范围广泛，特别适用于劳务的交易和因经营商品品种复杂无法按特定商品营业额征收的商业。产品税一般适用于工业品产制环节、进口环节以及农产品销售或收购环节，课征对象一般都是指定列举的产品。所以产品税也可以说是特定的营业税。为什么营业税之外还要存在产品税类型的课征形式呢？这主要是因为产品税可以根据不同产品的不同盈利情况以及供求情况采取不同税率，实行区别对待，从而发挥税收调节经济的杠杆作用。

由于产品税和营业税就课征对象来说都是商品和劳务的流转额,性质是相同的,因此除特殊情况外,一般地说,同一课税对象同一流转环节应尽可能避免重复征税。即征产品税的交易额不征营业税,征营业税的交易额不征产品税。

关税也属于商品流转税性质,和国内产品税一样对列举的进出口商品从价或从量征收。不同的只是专门针对商品进出国境课征。征自外国进口的为进口税,征自本国出口的为出口税。如果外国商品不进入本国市场,只是在本国港口停留、转运,那么对之征收的税就是转口税。一个国家所以要单独开征关税,主要是贯彻奖限政策,平衡税负,保护国内工农业生产。

三、流转税的特点

历史上曾有不少税种先后为社会进步及经济发展所淘汰,但对商品流转及劳务收入额的课税却一直保留下来,即使在生产力高度发达的市场经济国家,对商品及劳务收入额的课税仍居重要地位。特别是一九五四年法国首创增值税,解决了重复征税问题之后,商品流转税逐渐完善并进入新的发展时期。流转税在税收发展史中之所以长期不衰,主要因为有以下特点:

1、由于流转税是以商品交换为前提,与商品生产和商品流通密切联系。只要生产出来的社会产品销售出去,为社会提供的劳务行为价值得到实现就应纳税。价值实现在生产经营单位或提供劳务单位就表现为销售收入和劳务收入的完成。流转税对商品流转额和劳务收入额课征,不论课税的商品流转和劳务收入有无盈利,只要税率一经确定,也就确定了流转

税在国民收入中的比例。因此,流转税不受其它因素影响,有较高透明度和稳定性。

2、税源大而普遍

我国社会主义经济要走市场经济的发展道路,社会产品除少数农产品是农民自给自足外,绝大部分都要经交换,形成流转额。而且社会产品从生产到消费要经过多次流转,所以从纳税人和课税对象来看,流转税的覆盖面广,具有税源大而普遍的特点,在市场经济下,流转税必然形成主要税种之一,成为税收收入的一个重要来源。

3、流转税和价格的关系密切

流转税是价格的组成部分,税额的大小,直接影响到价值的高低,同时在价格既定和成本不变的情况下,税收的多少不会影响到企业利润的大小。因而流转税对国民经济能够发挥有效调节作用,是调节国民经济的一个重要杠杆。

4、对流转额课税适应商品流通的形式

在商品经济条件下,社会产品从生产到最后进行消费,要经过多次流转环节,形成多次流转额,相应的产生多次剩余价值的分配,一次销售所形成的流转额都要课征一次税,正是适应商品多环节运行的特点,使税收在不同的流通环节发挥调节作用。多环节征税,产生重复征税,造成全能厂、非全能厂税负不平衡的问题,由于增值税的实施已基本得到解决。

5、流转税是调节经济的有力杠杆

流转税不但对保证国家财政收入有及时、稳定、可靠的作用,而且对经济的调节作用也是其它税种难以替代的,表现在以下几个方面:(一)流转税对不同产品、不同行业设计高低不同的差别比例税率。我国现行流转税最高税率 10%,最低税

率3%，差别税率充分体现了鼓励某些产品的生产与消费，限制另一些产品的生产与消费。在促进产品结构和产业结构调整方面，发挥了重要的调节作用，保证了国民经济按国家宏观要求协调发展。(二)流转税对同一产品，同一行业征收同样比例的税金，有利于企业之间开展公平竞争，促进企业加强经营管理，提高经济效益。企业获利多少，不仅关系本身的发展，而且关系到职工的利益。这样可以鼓励先进，鞭策落后，使企业在竞争中求生存、发展。(三)流转税对同一产品、同一行业征收一定比例的税金，体现了税负公平的一般原则。它还可以根据国家生产、消费政策的需要，对一些消费奢侈品按其质量，对同一产品设计若干等级税率。这样有利于调节不同消费阶层的收入，使流转税调节消费的作用更加深入灵活。

就国外学者的一般观点，流转税还具有以下特点。优点方面：①流转税有适应纳税能力之长处，部分符合公平的原则。一般地说，人人需要消费，但消费水平不是均等的，富有者比贫穷者消费商品一般要多一些，消费商品的档次也要高一些，因而负担的税款就会多一些。在一些发展中国家，低收入阶层的生活必需品几乎是普遍免税的，所以他们基本上不承担税收，正是从富者多消费多负担、穷者少消费少负担或不负担税收这个意义上说，流转课税一定程度上符合税收的公平原则。②流转课税使财政收入均衡，及时，充裕可靠。商品课税的税基宽广，有消费则有税收而且人民负担税收于不知不觉之中，没有强烈的利益牺牲感觉，随着消费的均衡不断，税收收入也源源不断，可以满足财政支出源源不断的需要。③流转课税有调节消费、鼓励储蓄的作用，个人、家庭的收入要用于储蓄、消费两方面，用于消费的多了，则用于储蓄的就少；用于储蓄的