

增值税制的国际比较

<http://www.criifs.org.cn> 2007年7月20日 顾海兵, 曹帆

增值税是流转税和间接税的一种，是我国的第一大税种和财政收入的重要来源。我国自1994年税制改革以后，增值税在总税收中的比例有所降低，由1994年的45%下降到2005年的38%，但与其他税种相比，其重要性仍不言而喻。

增值税至今已在超过140个国家和地区实行。在国家层次的实践最早可以追溯到20世纪50年代法国的税制改革。当时，法国为了消除旧税制对商品重复征税的弊端，促进专业化分工和经济发展，突破性地采用了对商品流转过程中的增值额征税的制度，并逐步将增值税从制造阶段推广到批发和零售阶段。法国税制改革的成功经验很快受到其他国家尤其是原欧共体成员国的注意和借鉴，增值税也慢慢成为世界性的税种。

增值税，顾名思义，就是政府对商品和劳务在生产流通过程中发生的增值额征收的税。在包括中国在内的不少国家，它都是流转税和间接税中最重要的一种。增值税最大的特点或者说优势在于它可以避免对商品和劳务重复征税。增值税虽然和消费税、营业税等一样以商品流转额作为课税对象，但它又不简单地以流转额全额为计税依据。它只关注生产流通各个环节中的增值部分。在现代商品生产和流通体系中，商品从最初的创意到由消费者享用，其间需要经历不同的生产环节和销售渠道，如果每个环节都征收流转税，那么产品实现价值的过程实际上就是一个被重复征税的过程。因此，增值税避免了重复征税，也就避免了对专业化分工可能造成的负面影响。而在专业化分工协作能够带来高效率生产的前提下，增值税的作用是显而易见的。

增值税的优越性还来源于它的税收中性效应，即不会干扰经济主体的有效决策。这可以表现在两个方面：一方面如前所述，增值税不会对企业的组织形态有某种导向作用，企业对全能化生产和专业化生产的选择不受增值税的影响；另一方面，在大多数国家的实践中增值税税率档次不多，也就不会因为政府对增值税税率的档次安排而影响市场的资源配置作用。当然，增值税作为流转税的一种，它的宽税基特点也为财政收入提供了一定的保障。虽然不同国家的税法对增值税征收范围有不同的规定，但总的来看，增值税联系到社会经济的很多领域，这些领域的发展将不断带动增值税税额的增加。

关于增值税的理论最终要归结到对这种税制的实践中来。目前各国普遍采用扣税法来征收增值税。对于这种方法，最核心的公式可以表示为： $\text{应纳税额} = \text{销项税额} - \text{进项税额}$ 。对增值税实际征收办法的阐述和国际比较都可以围绕这个公式来进行。简单而论，扣税法不是根据理论上的增值额和税率直接确定应纳税额，而是先根据一定税率和纳税人的销售收入计算出其销项税额，再扣除掉纳税人所耗用外购商品的已纳税金，即进项税额。

1. 征收范围和纳税人。

各国在征收范围表现出的差异决定了纳税人范围的差异。欧洲国家普遍征收较广范围内的增值税，工业生产、商业的批发和零售、服务业和农业，这些领域都不同程度地有增值税的存在。对农业实行增值税的一个解释是，发达国家的农业资本有机构成高、存在专业化分工协作，如果不实行增值税而单采用其他流转税，会有明显的重复征税的后果。我国目前增值税征收范围集中在货物的生产、批发、零售和进口等环节，提供加工、修理修配劳务这类有偿的劳务服务性业务也要征收增值税，但是此外的服务领域则不征收。

根据对征收范围的规定，我国的纳税义务人是从事货物销售，提供加工、修理修配劳务和从事货物进口的个人和单位。当然，前提是上述活动发生在我国境内。相应地，由于欧洲发达国家增值税征收范围更广一些，其纳税人分布在众多不同的领域，故几乎所有从事销售商品和提供劳务，有进口活动的人都有义务缴纳增值税。在这些国家，企业主即在任何地方独立从事经济活动的人，一般就是纳税义务人。某些情况下，从事应税交易的非企业主也可以是纳税人。法国税法规定的纳税义务人就可分为3种：一是从事应纳税业务的企业主；二是从事进口业务的人，不要求是企业主；三是税法规定有纳税义务的个人。

包括中国、阿根廷、乌拉圭在内的一些国家，征收范围相对狭窄一些，普遍采取较为实用可行的列举法来规定征收范围与纳税人。阿根廷税法规定的纳税义务人就包括：从事动产销售者、利用动产偶尔进行企业交易者、代表第三方从事买卖交易者、代表自己或第三方从事动产最后进口者、建设应税工程的企业以及租赁商品、提供劳务的应纳税人等。

2. 税率。

税率决定了纳税人的税收负担。增值税税率可以分为单一税率和多档税率两种。在实行单一税率的国家中，既有税率高达25%的丹麦，也有不到5%的新加坡。单一税率的好处是大大简化了增值税的计算量，使增值税征收工作更为简便易行。单一税率制虽然是很多专家眼里理想的税制改革方向，然而由于它无法区分奢侈品和生活必需品，势必不能兼顾低收入群体的利益和限制对奢侈品的消费，多档税率也许就更为常见。如果把零税率包括在内，许多国家的税率一般包含两个以上的档次，可分为高税率、低税率、基本税率（标准税率）和零税率几种。这些国家一般以高档税率来限制消费某些奢侈品或对个人健康、社会发展不利的商品，低税率则是考虑到大众对食品等必需品的消费。绝大多数国家都针对出口实行零税率，目的是鼓励本国产品出口，增强其国际竞争力。欧洲国家大多税率档次较少，匈牙利是其中档次较多的，有5个档次，其税率为0、4.3%、10%和12.5%。挪威、芬兰、瑞典等几个北欧国家的最高税率都超过了20%。塞内加尔的最高税率甚至达到了50%。除去零税率之外，土耳其的低税率只有1%，瑞士为2%，法国为2.1%。英国除零税率之外还有5%和17.5%两档。此外，我国的现实情况是，针对一般纳税人有17%的基本税率、13%的低税率和出口零税率，针对小规模纳税人有4%和6%的征收率。

税率档次因国家而异，但也要遵从一定的原则。税率档次过多，自然会加大征收工作的难度。不同税率的商品混在一起，分别对它们计税将会比对单一税率的商品计税更为复杂，而且一旦商品的原材料等外购货物从属于不同税率，进项税额的计算将非常困难。税率档次不必过多的另外一个原因是，既然把增值税定位为具有中性效应的税种，我们可以利用其他流转税来达到调节经济的目的，而不必非要通过增值税税率来引导资源流向。

3. 扣税范围。

各国在扣税范围的不同主要表现为对外购固定资产已纳税金的不同处理。目前，存在三种处理方法。一种是在计算应缴税金时，完全不扣除外购固定资产的已纳税金，这实际上存在对固定资产重复征税的问题，可看作生产型增值税；一种是只扣除当期转入产品价值的固定资产折旧所分摊的税金，可看作收入型增值税；还有一种是扣除当期购买的固定资产的全部已纳税金，可看作消费型增值税。与收入型增值税相比，消费型增值税提前扣除了在以后的生产过程中固定资产折旧费应该分摊的税金，因而起到了刺激投资的作用。从目前各国的实践来看，除了印度尼西亚、塞内加尔等极少数国家之外，其他国家基本都选择的是消费型增值税。法国自1968年税制改革后，便形成了现代意义上的消费型增值税。在非洲，摩洛哥是个例外，实行的是收入型增值税。我国目前情况有些复杂，在主体上是生产型增值税，但在部分地区，如东北与中部的一些地区开始试行消费型增值税。

4. 扣税制度。

确定了扣税范围之后，自然应该考察政府根据什么样的制度来获得应扣税额方面的数据。目前，发票法和账簿法是国际上通行的两种方法。发票法的含义是纳税人可以扣除的税金应该由增值税专用发票或其他凭证来确定。发票法一个显而易见的好处是计算简单，征税效率高。由于进货发票上注明了进项税额，只需要把进项税额减去即可。另外，发票法可以自动起到一个不同纳税人之间互相监督的作用。进货方为了保证自己的利益，会主动去监督提供货源一方缴纳税款，从而减少了偷税行为。而账簿法也称会计法，是指计算销项税额和进项税额时以会计资料为依据。这种方法虽然可以避免纳税人通过伪造发票逃税，但进项税额计算要复杂得多，且必须依赖于大量的账簿记录，而一旦企业没有健全的财务会计制度，账簿法将难以进行。因此，真正采用账簿法的国家很少。

此外，由于发票法的有效性将部分取决于国家的发票管理制度，要使发票法能够真正起到积极的作用，对发票内容的填写规定、发票份数、发票的电子化等都是值得细究的问题。各国在这些方面都有不同的实践和成果。以韩国为例，规定纳税人必须就每一笔销售额开4份发票，分别由买方、卖方、买方所在地区税务局和卖方所在地区税务局保存，且税务局保存的发票还要寄给计算机数据处理部门，这个规定对控制偷税行为无疑有良好的效果。

从世界税种结构的演变与信息化趋势可以看出，对于中国而言，增值税是第一大税种的地位有待改变，比如可以逐步降低增值税率。同时，我国包括个人所得税在内的直接税份额应该进一步提高。

顾海兵：中国人民大学经济学院教授、博士生导师、本报专家指导会成员

曹帆：中国人民大学经济学院硕士生

文章来源：中国税务报 （责任编辑： zfy）

Copyright© 2005 财政部财政科学研究所 版权所有 All rights reserved
通信地址: 北京海淀区阜成路甲28号新知大厦 邮政编码: 100142 联系电话: 86-10-88191430