



第九篇

对我国运用增值税的展望

严涛

目前我国增值税还处在试点阶段,今后应采取何种模式,实施范围多大,采用哪一类型,税率怎样确定,以及用哪种征收方法为宜,这些问题都需要认真研究。从我国的经济情况出发,总结前一段试点的经验,并参考国外的做法,现提出以下几点意见。

(一) 增值税的实施范围。在欧洲一些国家,对农业、工业、商业以及服务业普遍征收增值税。这样做的好处是,可以使增值税广泛的发挥经济杠杆作用,适应产、供、销经营活动连贯性的客观要求,有利于做到税负平衡,避免在不同经济部门之间实行不同税种所带来的各种矛盾,也有利于简化征收工作。因此,从长远看,在我国全面推行增值税,并不是不可设想的。但是,从现阶段看,则是适宜的。首先,我国农业税是将农业常年应产量换算成农业收入作为计税基础的,征税依据和税额的确定与农业产品的商品流转无关。而现行工商税,只是列举了极少数农、林、渔、牧产品在进入商品流转环节后,于收购环节对收购人征税。如果要使增值税运用到农业部门,那就不仅涉及到改革工商税,而且涉及到根本改革农业税的问题。情况很复杂,短期内难以做到。其次,零售商业和服务业,一般只有一个经营

环节,基本上不存在税负不平的问题;同时,这类企业面广量大,税源分散,核算水平也较差,短期内也不宜实行增值税。当前税负不平的矛盾,主要集中在工业和商业批发环节,根据现阶段的需要和可能,增值税的实施范围还是以工业和商业批发部门为好。

工业企业实行增值税后,有一个产品税还要不要征收的问题,即对一种产品来说,是采取复式征收,还是单一征收的问题。处理这个问题,有两种办法。

① 对特定产品实行复式征收制。即除对工业企业普遍征收增值税外,对某些特定产品再征收产品税。国际上许多国家均采用这种办法。如法国在普遍征收增值税的基础上,对烟、酒、石油、金、银等还要征收消费税或特税。我国五十年代初的税制结构,也实行过这种征收制度,如对工业企业普遍征收营业税外,对一些特定产品如烟、酒、糖等还另行征收货物税。这种征收制度的特点是:增值税(或营业税)是作为参与国民收入分配的普遍调节手段来运用的,而产品税(或货物税、消费税、特税)是对那些因价格背离价值而形成较大差异收入的特定产品征收的,它是在普遍调节的基础上,作为调节价差收入的特殊手段来运用的。这样,两种税种配合使用,可以从不同的方面发挥其调节作用。从税制结构和征收原则的合理化考虑,将来我国的税制是应当向这个方向发展的。② 对工业企业的全部产品都实行单一征收制。即凡征收产品税的特定产品,只征产品税,不征增值税;凡征收增值税的,不再征产品税。这种征收制度从道理和作用上讲,不如前一种办法,但它可以避免一种产品两税同征,征收简便,易于执行,具有现实性。

(二) 增值税的类型。增值税以是否扣除固定资产的已征税款而分为三种类型:允许全部扣除税款的叫消费型;允许按折旧年限分期扣除税款的叫收入型;不允许扣除固定资产税款的叫生产型。从我国的实际情况出发,以不扣除固定资产已征税款为好。这是因为:第一,我国实行的是价内税,税收是产品价格的组成部分,在提取固定资产折旧时,在财务处理上,是按购进固定资产的原价,包括所征税款在内一并计提折旧,随着生产的进程,固定资产耗损的全部价值,包括税金,可以逐步得到补偿,不扣除税款,也不会影响固定资产的重置。第二,国外工业发达国家,为了鼓励设备更新,有利于大企业提高资本有机构成,将购进固定资产所包含的税金作为增值税的抵扣因素,是出于他们的政策目的。我国情况不同,固定资产投资是由国家有计划安排的;企业大中小并存、土洋并存,在一定的时期内,还要发挥它们各自

的作用；当前既要鼓励采用新技术、新设备，又要发扬我国人力资源的优势，发展劳动密集型工业。在这种情况下，单纯采用扣除固定资产税款的办法来刺激投资，是值得慎重考虑的。

我国目前试行的增值税，除了固定资产部分不允许扣除外，其余的物化劳动的价值（或已征税款）也不是全部扣除的，而是根据不同的产品来规定不同的扣除内容。这种按法定扣除而不是全部扣除的做法，是在试行增值税的初期，从解决主要矛盾着眼所采取的措施。它具有一定的局限性和过渡性。从长远来说，扣除的内容应逐步统一起来，使增值税在政策上具有统一性。

（三）增值税税率。由工商税按销售额征税，改为征收增值税，在税率设计上，必须解决三个问题：

第一，如何合理地确定增值税的负担水平。这个问题是税制的核心问题。从国际上看，同是增值税，同属于一种产品，但在税收负担上，有的税率订得高，有的税率订得低。这是怎样形成的呢？一是税率的高低，是与该国的市场价格、成本利润水平相适应的；二是由一种税改为另一种税，必然要在原税种负担的基础上作适当的变动，但不能脱离原来总的基础。因为税负的调整，必然是经济利益的调整，处理是否恰当，关系到税制的成败。从我国的情况看，总的税负水平也不能脱离原工商税的基础，应当在这个基础上，根据不同行业或产品的平均增值水平作适当的调整，来确定新的税率。

第二，税率是多一点好还是少一点好。欧洲有些国家主张税率少一点，说这样既可以体现增值税普遍调节的作用，又可以便于实行增值税的税款抵扣办法，使税制简便易行。但是，从我国实际情况考虑，税率过少是不行的。在我国，征收增值税除了要完成财政收入任务之外，还要发挥它调节生产和消费的杠杆作用，对少数非生活必需品，应使用高税率，对少数基本生活必需品，又应使用低税率。这样，税率就不宜太少。

第三，怎样通过运用增值税解决现行工商税税率多而且高低悬殊的问题。我国现行的工商税税率由3%到66%，共有17个，而且高低差别很大。这个矛盾如何解决？可以把现行工商税分解为几个不同的类型。一是把一部分价格向高的方向背离价值而原税率又较高的产品（在20%以上），划出来征产品税。二是对商业零售、饮食服务、交通运输等原税率又很低的经营业务，仍征收营业税。下余的工业产品和商业批发，再征增值税。这样，征收增值税的部分税率绝

大多数可保持在18%以下。对这些产品的税率大体可分为三档：一档是低税率，即税负在3%至5%的部分；一档是中等税率，即税负在8%至13%的部分；一档是较高税率，即税负在15%至18%的部分。如果增值税在这个范围内征收，经过适当的调整，税率的变动不会过大，也不会过多，税率高低悬殊的问题也可以解决。

（四）增值税的计算方法。我国试行增值税，是从“扣额法”入手的。在没有全面实行销售发票注明税款的制度和增值税只在小范围实行，尚不能按产品设计总体税负的情况下，实行“扣额法”是必要的。但是，实行“扣额法”必须先求出增值额，再以此为计税依据计算税款。而要先求出增值额，首先必须对什么是增值因素，什么是非增值因素作出直接的回答。可是目前在财务核算上对增值内容还没有专门反映的科目，而是分散反映在许多核算科目中，所以要准确地把增值因素区分出来，是很困难的。要解决这个问题，不仅要作许多规定，进行复杂的计算，而且很难及时，很难准确。据了解全面实行增值税的国家，大都不采用这种办法。从我国来说，如在全面推行增值税，可以采用“税款扣除法。”

采用“税款扣除法”，只要明确规定必须在销售发票上注明税款含数，并规定纳税单位会计核算上增设一个核算购进原材料、配件等已纳税款的科目，解决扣税依据的问题，“税款扣除法”的优点就会显示出来。首先，不需要先求出增值额，再计算增值税。它是以销售额全值作为计算基数，乘以税率，再扣除以前阶段已纳税额就行了。这样，就回避了“扣额法”直接计算增值额的复杂过程，计算简便易于审核，而且可以减少差错。其次，由于这种方法，征收下一个环节的税款时，将上一个环节已收的税款扣除了，因此，不论产品生产的全过程经过多少环节，也不论产品构成的原材料分别使用几个税率，最后，这个产品的实际负担水平与设计的总体税负水平是一致的。如小汽车，假定售价10,000元，总体税负设计时税率定为20%，用“税款扣除法”，在出售小汽车时，无论这个单位购料时已付税款多少，多付多扣，少付少扣，最后这个厂所交的税款，与以前各环节已付税款之和正好是销售价格的20%，即2,000元。

（增值税讲话完）

