# 对我国增值税类型选择的思考

来源：网络 作者：寂静之音 更新时间：2024-06-09

*对我国增值税类型选择的思考 对我国增值税类型选择的思考 对我国增值税类型选择的思考 对我国增值税类型选择的思考 发布时间：2024年07月24日刘立栋1994年我国进行了以增值税为核心的税制改革，新税制运行几年来取得了一定的成绩，初步达到了...*

对我国增值税类型选择的思考 对我国增值税类型选择的思考 对我国增值税类型选择的思考 对我国增值税类型选择的思考 发布时间：2024年07月24日

刘立栋

1994年我国进行了以增值税为核心的税制改革，新税制运行几年来取得了一定的成绩，初步达到了改革目标。但是对新税制的改进与完善建议也从未间断，其中，新税制实行的生产型增值税更是颇受非议。一些人主张进一步改革增值税制，把生产型增值税改为收入型增值税和消费型增值税。本文仅就现阶段我国为什么要选用生产型而不能采用收入型增值税、消费型增值税谈些看法。

一 增值税的类型及其根本区别

从世界各国所实行的增值税来看，以法定扣除项目为标准来划分，分为生产型增值税、收入型增值税、消费型增值税，三种类型增值税的根本区别在于课征增值税时，对企业当年购入的固定资产价值如何进行税务处理。国际上通行的规定是：对购入的固定资产价值不作任何扣除的是生产型增值税；按折旧方法对固定资产价值逐年扣除的是收入型增值税；对购入的固定资产价值当年一次性扣除的是消费型增值税。显然这三种对固定资产价值扣除的不同处理方法，使三种不同类型增值税税基所包括的范围大不一样，生产型增值税税基最大，收入型增值税次之，消费型增值税最小。从不同类型增值税税基可以看出，生产型增值税对购入的固定资产价值不作任何扣除，实质上是对生产过程的固定资产耗费支出部分进行了重复课征，虽保证了财政收入的稳定及时取得，但他在一定程度上存在重复课税，导致抑制投资的现象。收入型增值税允许将购入固定资产所含税额分次扣除，每次扣除额与其折旧额相配比。它能够避免重复课税，符合增值税的理论要求，但是增值税分子扣除额统一计算，而且收入型增值税不能以发票抵扣制度管理结合。消费型增值税明细表将购入固定资产所含税金一次扣除，搬迁避免了重复课税，有利于鼓励厂商投资，因而备受西欧各国推崇，但它容易导致在投资高峰期因税款抵扣量大而致使财政收入锐减。

二 生产型增值税是我国增值税类型的现实选择

（一）我国实行生产型增值税的原因

虽然生产型增值税整体上不如消费型增值税优越，但为什么我国对其如此器重，虽倍受指责仍不改初衷呢？笔者认为这与我国90年代的经济形势和经济运行模式是分不开的，同时，在短时间内我国尚不具备把生产型增值税转换为收入型和消费型增值税的条件。

2 生产型增值税有利于消除投资恶性膨胀，抑制非理性投资。生产型增值税不允许抵扣固定资产已纳增值税，在一定程度上存在重复课税，抑制固定资产投资，这是它的主要缺陷。但是在特定的经济环境下却成为它的优点，在投资领域，我国历来存在普遍的软预算约束，它常常引发投资规模恶性膨胀，并且伴之以严重的产业结构失调和重复投资。这种投资膨胀又常常成为我国通货膨胀的先导，即构成所谓的“需求拉上型”通货膨胀。针对这种经济过热，过去我国通常采用“一刀切”的办法，经济膨胀在短时期内迅速实现“硬着陆”，从而造成国民经济的巨大损失和浪费。近年来我国投资体制进行了一系列改革，推行了诸如项目资本金制度、项目备案登记制度等一系列新举措，但是，说根本改变了投资软约束的状况还为时过早。因而与软约束投资机制相伴而生的“投资饥渴症”及非理性投资还将长期存在。90年代中期，我国新一轮经济过热兴起，抑制投资膨胀成为经济生活的重点。在这个背景下，1994年税制改革果断选择了生产型增值税，从而为我国实现经济“软着陆”打下了良好的制度性基础。

自1997年东南亚金融危机以来，全球经济持续走软。受此影响，我国出口增长速度明显回落，影响到国民经济的发展速度。为此，中央政府增加增加投资。扩大内需，拟投资拉动经济增长。生产型增值税对此是否有所影响呢？首先，政府这次投资的重点集中在基础产业，如交通运输、电力、邮电通讯、勘探采矿等。这些产业大多不在现行增值税征管范围之内，若非扩大征税范围，采纳生产型还是消费型增值税对其影响不大。其次，这次政府扩大投资有一部分发生在制造业领域内，生产型增值税对其是有一定影响的。但它影响的并非有效投资，相反，它阻止了非理性投资，从而有利于资源的合理配置。最后，从税务筹划方面看，生产型增值税促使企业多搞更新改造，少搞基本建设，真正转变观念，走内涵扩大再生产的道路，彻底实现两个根本性转变。

4 选择生产型增值税是由我国目前的税收征管水平决定的。长期以来，我国税收征管采用政治动员的方法，辅之以专管员管户的落后模式，征管效率非常低下。近年来我们对征管体制进行了改革，加强税务干部培训，注重提高税务人员素质，购置了一批较先进的征管设备，征管水平有了一定提高。但是由于征管体制改革不彻底，征管模式比较落后，相关配套措施跟不上，征管水平难以在短时间内迅速改观。同时中国经济小规模化运营也是税务行政效率低下的原因之一。中国国有企业上万个，其他企业更是数不胜数，但是单个企业规模极不经济，效益低下，税务机关面对如此众多的经济核算主体显得无能为力。特别是很多企业会计核算不健全，纳税意识淡薄，更增加了征管难度。选择消费型、收入型增值税，税款抵扣业务相当复杂，再面对如此众多的纳税人，我国现有征管水平难以应付。

1994年以来我国在部分城市进行了申报、代理、稽查三位一体征管模式的试点，试图提高我国低下的征管效率。但是由于纳税人纳税意识淡薄、税务中介素质不高、稽核能力有限而陷入困境。其一，居民纳税意识淡薄。建国后我国流行的非税论及长期实行的低工资制，使居民对税收非常陌生；同时税法宣传也明显不足。其二，现行税务中介素质欠佳。现在我国主要以会计师事务所、审计师事务所、税务师事务所为税务代理机构，其执业人员大都持有相关专业资格证书，但由于缺乏健全的再教育机制，职业人员专业知识更新慢，很难跟上经济形势发展需要。其职业道德素质也令人担忧，全国现有上述三类事务所上万家，行业内竞争基本呈现无序化状况。某些事务所及其执业人员拉到并笼络客户，违规操作，按照客户要求审核帐表，从而使虚假会计信息合法化。税务师大多为前税务官员，他们深知税制的缺陷、税务征管及稽核的漏洞，在税务代理过程中为客户大肆偷漏税款。其三，税务稽核能力明显不足。由于税务监管人员素质不高，稽核水平上不去，同时由于地区封锁，难以实现信息共享，全面税务稽查也就成为空谈。以这种征管模式应付生产型增值税尚且不足，则更难以适应收入型和消费型增值税。

总之，在短时间内，我国应继续沿用生产型增值税，这符合我国的国情。但这并不是说我国现有增值税制是完美无缺的。相反，我国现有生产型增值税还存在许多不尽如人意的地方，还需要不断改革和完善，以适应我国现有的生产力发展水平和经济发展状况。

（二）对推崇在我国现阶段采用消费型增值税观点的看法

一些作者推崇在我国立即采用消费型增值税，颇有代表性的论据就是世界上实行增值税的大部分国家诸如西方发达资本主义国家以及韩国、秘鲁、墨西哥等国均采用消费型增值税，只有少数国家实行收入型和生产型增值税，并引用国际货币基金组织财政事务部副部长爱伦·泰特所说的“凡是不彻底的增值税都会产生问题”作为否定我国现阶段采用生产型增值税的依据，似乎只要实现了消费型增值税，我国增值税制就完美无缺了。笔者认为，这种论据是缺乏说服力的。一个国家在不同的经济发展阶段采用何种经济政策、实行何种税收方式，最重要、最根本的依据就是本国的国情和政府财力。时下，财政状况拮据，经济状况、经济结构不佳，这就决定了别的体制改革方案多为用钱的方案，用钱去换取一个结构合理，用钱去换取一个社会稳定。相比之下，税制改革方案只能是增收的方案，任何减收的方案都是不切实际的，注定行不通的。增值税转型问题也是如此，税制改革效果如何，收入是第一个衡量标准。一切从国情出发，这是增值税转型、完善面临的最大国情。至于别国如何如何，我们只能借鉴，不能照搬。如果按照某些作者的这种观念，美国这一当今世界的经济强国至今未实行增值税，岂不是经济上落后于美国的其他国家实行增值税均是不合适的了。中国经济就象一艘巨大的“航空母舰”，其航向的调整及航速的加快，不是可以一步到位的，必须有一个相对稳定的过渡期；这一过渡期不是几个月，也不是一年、两年，而是需要较长时期，特别是考虑到我国幅员辽阔，各地经济发展不平衡，立即采用消费型增值税是不现实的。

（三）对采用收入型增值税的利弊分析

增值税由生产型一步转向消费型，难度很大。有的作者提出可先由生产型过渡为收入型，最终转为消费型，并认为这才是积极稳妥的办法。有的作者干脆提出收入型增值税是我国理想的增值税类型。其论据大致有：实行收入型增值税将会刺激投资、鼓励新技术的使用、有利于保持税收的“中性原则”，优化社会资源配置效率。这种观点确有可取之处，从理论上可以消除增值税的重复课税问题，但从技术操作上分析，并不科学严谨，是不可取的。

收入型增值税允许外购固定资产分期扣税，或按折旧额扣税。实际上折旧额的计算和扣除是一个十分复杂的问题，难以严格控管。其一，企业固定资产形态各不相同，有的是作为生产用购进的，有的则是用于消费和福利，后者显然不属于增值税的抵扣范围之内。实际工作中不少时候，生产用固定资产和非生产用固定资产，无论是实物形态上或是价值形态上都是难以严格区分的。就是生产用固定资产有时也同时为多家纳税人共同使用，在股份制大面积推行，核算单位划小的情况下出现的更多。其二，固定资产使用年限长短不一，折旧率高低不等，折旧方法也不相同。《企业财务通则》规定，企业可以按照规定选择具体折旧方法和确定加速折旧的幅度。这种情况下要准确、快捷的计算折旧额，公平企业间的税负十分困难。

收入型增值税为现代税收的简便原则、效率原则所不容。需要特别强调的是，增值税的三种类型并不存在必然联系，更不存在生产型转向消费型必须经过收入型这一过渡期。主张增值税分步转型并没有充分的理论依据，其在技术上和操作上增加了增值税规范的难度。对这个问题必须澄清，否则，增值税的转型问题要走弯路，国际上实行增值税的国家很多，计有110个，但采用收入型的很少，其中原因就在于此。

三 进一步完善我国的生产型增值税，以利于由生产型到消费型的过渡。

我国实行的生产型增值税有待完善，其缺陷体现在两个方面。一方面是生产型增值税固有的缺陷，如重复课税、抑制投资等：另一方面是我国增值税制度运行中出现的诸多问题，如征税范围狭窄、纳税人划分对经济运行的干扰等。当前，我们应当进一步完善现行税制，强化税收征管；同时要大力发展经济，硬化投资约束，为生产型增值税过渡到消费型增值税创造条件。

1 进一步完善增值税制，首先是要扩大征税范围。从国际上一些国家增值税的征税范围来看，大部分国家实行的增值税是比较彻底的，如韩国把农、林、渔业，房地产业，建筑业，餐饮业，旅游业，运输、仓储、交通业，租赁业、代理业、中介和委托服务业及其他服务业均列入增值税的征税范围。又如加拿大、英国、法国、日本就把劳务服务全部列入增值税征税范围。我国能否把营业税的征税范围全部列入增值税的征税范围，是一个值得考虑的问题。至少应该考虑把交通运输业、建筑业、劳务服务业（相当一部分是为生产服务的）列入增值税的征税范围。全面实行增值税的好处是有利于增值税制的推行和税务管理，有利于制止逃税行为的发生，有利于组织财政收入，有利于克服重复征税的行为，体现公平税负的原则。其次，是要合理界定并规范小规模纳税人的行为。小规模纳税人的问题已经干扰了我国经济的正常运行。世界上实行增值税的国家对小企业大多都采用了简易的办法征税。但由于中国经济小规模化运行，按现有标准划分的小规模纳税人众多，其经济总量相对较大。而且小规模纳税人的增值税征收率已视同于税率（增值税相当于销售税），税率的不同，产生了增值税不含税价格的扭曲，小规模纳税人的税收负担相对较重，这致使他们逆增值税设计思想而行，这样，增值税的有效运行自然就变的困难了。要解决这个问题，一是要降低小规模纳税人的征税率，减轻税收歧视，引导他们按增值税的设计思路办事；二是要加强对小规模纳税人的管理，规范其帐务处理，使其逐步转化为一般纳税人，如有必要，可以采取会计代办与税务代理相结合的办法，规范其行为。小规模纳税人问题的处理，不是一定要消灭小规模纳税人，而是要将其活动限制在不影响增值税制正常运行的范围内。

2 强化税收征管。由于征管水平的限制，我国目前被迫采用了生产型增值税；同样是由于征管水平的问题，致使我国增值税制在运行中漏洞百出。要实现现有增值税的正常运转，要实现生产型增值税向消费型增值税的过渡，我们必须加强税收征管，切实提高征管水平。

3 实现全面的增值税管理。国际增值税专家认为，增值税发票虽然是增值税制度的核心、是税务机关管理增值税的重要工具，但不能过分夸大其作用，增值税的管理，不能仅靠一张发票，必须进行全面的管理与控制，即要对纳税人的资格认定，税务登记，、日常购销状况的会计帐簿、资金往来帐户、发票开具、纳税申报、税款缴纳、税务审计、税务稽查等环节进行把关。毫无疑问，我国应将增值税征管的重点放在掌握纳税人的各种税收信息、摸清税源等方面，而不是过多去查验增值税发票。查验增值税发票虽然很重要，也很有效，但关键是应有的放矢，即查验增值税发票应在充分掌握了有关税收信息，觉得存在可疑之处的情况下进行。搞“张张验审，票票过关”，看来既无必要，也不太可能。总而言之，我国的增值税的征管应实现由“治标”到“治本”、由被动到主动、由以“管票”为主到以“管户”、“管税基”为主的转变。

5 改革投资体制，硬化预算约束，发展经济，提高两个比重，增强财政的改革承受能力。前文已经提到，我国采用生产型增值税，实际上是受制于软约束的投资体制，是由现实的财政承受力所决定的。因此，要采用消费型增值税，我们首先要改革投资机制、建立起理性约束及风险控制体系，保证投资的有效性，降低其盲目性。同时我们要不断发展经济，不断提高财政收入占国民收入的比重，降低财政收入对增值税的依赖程度。

从生产型增值税向消费型增值税的过渡至少需要十年左右的时间，再2024年以前可依照国家产业政策选择若干对资本品重复征税比较严重的行业或企业先允许按一定比例抵扣税款，应注意鼓励高科技企业和基础产业的资本投入。通过这种措施，积累对资本品扣税的经验。还可以借鉴其他国家实行消费型增值税时对固定资产所含税款的处理的经验，如荷兰1969年实行消费型增值税时，对固定资产所含税金实行分年度逐步抵扣，抵扣比例依次为30-30-60-67，到1973年以后则全部抵扣。联邦德国1968年实行消费型增值税时，对资本性货物征收特别投资税，税率由8%逐年降低，直至取消。我国可以在2024年到2024年按照合理的抵扣比例对生产性固定资产的投入进行抵扣，使财政逐步适应消费型增值税的运行。同时在税收管理方面制定出消费型增值税抵扣所适用的一整套办法。在此期间也开始对征收特别投资税的制度设计作出试点和安排。

本文档由站牛网zhann.net收集整理，更多优质范文文档请移步zhann.net站内查找