

中英增值税制的比较及启示

武汉理工大学管理学院 徐凤菊(博士) 毛宏莉

【摘要】 本文通过对增值税的类型、纳税人、征税范围、免退税、税率、征管方式几个方面的比较,阐明英国与我国在增值税税收制度与征收管理上的不同,同时对我国现行的增值税制改革提出一些可行性建议。

【关键词】 增值税 英国 比较

增值税作为我国的第一大税,近年来其税收收入已占全部税收收入的35%左右,但我国目前税制类型和调节范围存在的缺陷限制了增值税作用的充分发挥。因此,改革和完善我国增值税制,无论是对微观企业主体还是对宏观经济的发展,都具有重要的现实意义。英国是世界上惟一建立起增值税会计准则的国家。英国的增值税会计准则对我国的增值税改革具有很好的启示和借鉴作用。本文通过对中英增值税制的比较,阐明两者的不同之处,同时对我国现行的增值税改革提出一些建议。

一、中英增值税制的比较

英国于1972年7月27日通过了一项征收增值税的法案。从1973年4月1日起开始征收增值税。20世纪70年代初,鉴于西欧各成员国都普遍推行了增值税,根据《罗马条约》第九十九条的规定,欧洲经济共同体的各成员国的商品课税制度应保持基本的协调,因此英国1973年改革了商品课税制度,将购买税和特别就业税调整合并为增值税,并使该税成为英国间接税中的一个最主要税种,其税收收入通常占全部间接税收入的50%~60%。作为世界上惟一建立起增值税会计准则的国家,其成功经验已引起很多国家的关注。笔者从增值税的类型、纳税人、征税范围、免退税、税率、征管方式几个方面进行中英比较。

1. 增值税类型。国际上,增值税包括生产型、收入型和消费型三种。**①生产型增值税。**以企业的商品销售收入或劳务收入减除用于生产、经营的外购物资价值后的余额为计税增值额,但对固定资产及固定资产折旧不予减除。由于这种增值额等于工资、租金、利息、利润和折旧之和,其内容相当于国民生产总值,故称为生产型增值税。**②收入型增值税。**在生产型增值税计税增值额的基础上减去固定资产折旧作为计税增值额,其内容相当于企业内各阶层收入之和,故称收入型增值税。**③消费型增值税。**在生产型增值税计税增值额的基础上减去当期购入固定资产全部价值作为计税增值额,其内容只包括消费品的价值,故称消费型增值税。

英国实行的是消费型增值税,即对纳税人购入的所有物品或劳务所含的增值税予以扣除。我国实行的是生产型增值税,以纳税人的销售收入减去所购进的原材料、燃料、辅助材料等费用的余额作为计税增值额,主要特点是固定资产不能

作为扣除项目,其购入和折旧时都不允许抵扣,可扣除项目只有六项即外购原材料、燃料、动力、低值易耗品、包装物和委托外单位加工支付的加工费。

2. 纳税人。英国实行的是全面型增值税,规定增值税纳税人为从事商品销售和提供劳务的企业主以及从事进口活动的任何人。除政府通过税法特案规定免征增值税的交易项目外,企业主从事任何销售商品和提供劳务的活动,都要缴纳增值税。至于从事进口活动,不论是企业主还是非企业主,除特殊规定外,都有就进口行为缴纳增值税的义务。根据该标准,一些非营利组织(团体)、行业联合会甚至是政府及其所属的机构等,只要是取得报酬而独立地销售商品或提供劳务,或从事进口活动,则不论其有无实现利润的愿望,均为增值税意义上的“企业主”。另外,“小企业主”(相当于我国的“小规模纳税人”)若营业当年应税销售额(不含增值税)不足56 000英镑或连续12个月应税销售额(不含增值税)不足58 000英镑,不属于增值税的纳税人(从事进口货物的除外)。这些免缴增值税的小企业主同时也不得享受进项税金的抵扣,并且销售时不能给客户开具增值税发票。英国增值税纳税人的范围相当广泛,具体来讲包括自然资源采掘企业、制造加工企业、商业批发和零售企业、建筑企业、提供劳务的企业、部分农场主和特定自由职业者。

我国实行的是非全面型增值税,在增值税纳税人定义上采取与征税范围相结合的方法,以那些属于列举征收增值税的交易活动和劳务活动的当事人为纳税人。《增值税暂行条例》规定,在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务及进口货物的单位和个人,为增值税纳税人。

3. 征税范围。根据英国增值税法的规定,属于增值税应税交易与活动的有:**①**在英国征税区内销售商品或提供劳务。**②**企业主根据合同供应给其他雇员或其他有关人员的免税劳务或实物津贴,如膳食、住房、交通工具等。但企业主若只是出于礼仪而给予其雇员一些物品且数量有限(连续12个月给予同一个人的赠与不超过50磅)或作为工业样品,则不在增值税的征税范围之内。**③**混合交易。**④**企业的货物用于私人用途。**⑤**商品进口。

英国增值税的征税范围相当广泛,几乎涉及到所有经济

领域,从农业、工业、商业、采掘业、批发零售业到服务业、进口业,一概征收增值税。出于公平和防止避税的考虑,德国规定商品的私人使用以及自我供应的产品,若其投入品已得到抵扣,并且被用于免税业务或个人经营以及用作资本物,都必须缴纳增值税。英国对劳务的征税范围也很广,包括劳务的自我供应和私人使用、除土地外的其他不动产出租业务、代理商从事的劳务以及部分金融活动、出租活动、建筑活动、运输活动等。

我国增值税的征税范围仅限于销售货物、提供加工及修理修配劳务与进口货物,同时规定了八种视同销售行为。“货物”仅限于有形动产,包括电力、热力和气体在内,土地、房屋和其他建筑物等不动产不属于增值税的征税范围。我国增值税与英国的最大差异体现在提供劳务上,我国仅限于提供加工及修理修配劳务,而英国则包括提供一切劳务。

4.免退税。英国增值税的免税分两种类型:一种是通常意义上的免税,即免缴销项税金,但进项税金不能获得抵扣,称为“不可抵扣的免税”;另一种是零税率,即在免缴销项税金的同时还可以对全部的进项税金进行抵扣,称为“可以抵扣的免税”。现阶段,不可抵扣的免税主要适用于:①购置不动产;②企业的转让;③某些金融业务;④邮局提供的通讯及其他劳务(如电话服务);⑤某些劳务(如保险、教育、火葬、体育等)的供应。零税率主要适用于食物、水、书籍等商品和劳务以及所有出口商品和劳务。

我国《增值税暂行条例》规定,对农业生产者销售的自产农业产品、避孕药品和用具、古旧图书、销售的自己使用过的物品等八个项目免税,另外还有一些单项免税规定。我国增值税的具体免税范围与英国有较大差别。

5.税率。英国的增值税实行三档税率制:标准税率(普通税率)、低税率(特殊税率)和零税率。低税率主要适用于国内燃料及动力供应以及住房的翻新。既不属于上述免税及零税率范畴也不属于低税率范畴的则为标准税率。目前,标准税率为17.5%,低税率为5%。

我国增值税税率有17%、13%和0三种。其中,零税率适用于出口货物,13%的税率适用于特定的列举货物,一般货物和应税劳务适用17%的税率。征收率规定了6%和4%两种,前者主要适用于工业小规模纳税人和一般纳税人实行简易征收制的部分列举货物,后者主要适用于商业小规模纳税人。比较而言,我国增值税的税率和征收率较英国复杂。

6.征管方式。在英国,增值税是由关税和国内消费税委员会下辖的增值税管理司和增值税征收司进行管理。有一个分布于全国各地的地方增值税网络负责各地区的增值税日常管理,除向纳税人提供建议和回答其咨询外,还负责审查纳税人的记录是否健全及其增值税申报表是否完整与准确。它的管理方式有以下特点:①建立增值税纳税人的单一识别编号制度。统一识别编号的方法不仅方便了增值税纳税人的申报、纳税、抵扣、免税、退税,而且为税务机关审核和稽查提供了准确的纳税人基本信息。②建立增值税纳税人自动申报、自动纳税的制度。英国实施增值税自主估税系统,程序十分严密和科学。同时,对偷、漏税者和未定期申报税款者有非

常严厉的惩罚制度,甚至可直接向检察官起诉,追究其刑事责任。③增值税发票内容非常全面,几乎涵盖了与应税商品和劳务相关的所有内容。

我国增值税管理从登记、认定、申报、抵扣、稽查到查处等各环节基本还停留在手工阶段,计算机等现代化管理工具使用率并不高。增值税专用发票的管理由各级税务机关负责,在全国范围内还没有形成联网,以致对纳税人的信息共享和对纳税人的审核、稽查缺乏现实的物质基础,导致税收征管效率不高。由于增值税征管范围不涉及农产品、交通运输、废旧物资回收领域,考虑到纳税人的实际纳税负担,国家允许购进上述物品时按发票金额的10%抵扣销项税金。这种做法也给计算机处理带来了麻烦,并给不法分子偷、逃税款以可乘之机。

二、启示

我国增值税制的进一步改进与完善,需从以下方面着手:

1.由生产型增值税向消费型增值税过渡。实行彻底的抵扣和退税制度及减轻中小企业税负是增强我国企业国际竞争力的客观要求。我国实行的是生产型增值税,纳税人为购建固定资产所支付的进项税金不得从销项税金中抵扣,这造成对固定资产的重复征税,抑制了企业的投资行为,而在现实中这也成为虚开增值税发票的一种动因。此外,我国现行的将企业不足抵扣部分的增值税向以后年度结转以及产品出口退税“打折扣”的做法,不是无偿占用了企业的资金,就是削弱了我国产品在国际市场上的竞争力。我国在增值税抵扣和退税方面的现行规定,虽然从短期看是增加了税收收入,但从长远看却动摇和侵蚀了经济和税收增长的基石。因此,我们应该适时推进增值税制的改革,向消费型增值税和实行彻底的抵扣制度过渡。同时,对我国以民营为主的中小企业应尽可能减轻税负,促进中小企业发展。

2.分阶段扩大增值税的征税范围。我国对运输费按普通发票金额的7%抵扣增值税的变通做法导致了诸如虚开普通发票的偷、逃税行为。在发票扣税法下,只有所有交易行为和劳务纳入增值税体系才能保证增值税环环相扣的“链条”不被破坏,同时也有利于计算机网络管理。目前,我国增值税的征税范围仅限于工商、贸易和少量的应税劳务,除上述弊端外,还导致国税、地税两部门在征税范围上经常发生争执,不利于税收征管工作的开展。因此,笔者认为从长远来看,我国应取消营业税,扩大增值税的征税范围。

3.实行全面的增值税管理。目前,我国各级税务机关已经拥有较先进的硬件设施,前几年也曾在50个城市试点建立“增值税专用发票计算机稽核系统”,但仍不能有效管理增值税专用发票,造成税款大量流失,这在很大程度上与不重视软件开发直接相关。所以,我国应尽快建立全国标准的增值税征管软件,为纳税人建立统一的识别编码,并与有关部门如海关总署、国家统计局等相互联网,逐步形成制度化、规范化、科学化的征管格局。只有建立起这样的配套设施,才能有效加强增值税的管理。

主要参考文献

高强.外国税收制度丛书.北京:中国财政经济出版社,2000