

論大陸增值稅制度的改革

葉 章 美
(本中心副研究員)

摘 要

增值稅是以商品或勞務價值中的增值額為計稅依據，運用稅款抵扣原則徵收的一種流轉稅。一九九四年一月一日大陸的稅制改革，以包含增值稅、營業稅、消費稅的流轉稅制代替原來的工商統一稅。在「分稅制」財政體制下，增值稅屬於中央與地方共享稅，但百分之七十五劃歸中央，在大陸稅源百分之六十以上均仰賴增值稅的情況下，中央與地方稅源的掌控再度面臨考驗。

此次稅制改革主要以增值稅來排除原來產品稅所造成的稅負不均弊端，使之成為實際上的主體稅種。增值稅作為主體稅種，一方面將使尚有前途的微利企業或無利潤企業負擔過重被迫停業；另一方面高利潤企業的負擔過輕，無法保證財政收入的增長，違背公平稅負的原則。此外，將稅金作為價格之外的附加，除了不含稅的價格是低於價值的情況之外，大部分情況則是把稅負轉嫁給最終消費者。如果把稅金作為價內稅處理，在計劃價格高於價值的情況下，仍可把稅負轉嫁給最終消費者。而對最終消費者而言，即使消費稅負相同的商品，所得愈少者承擔轉嫁稅負在其所得中的比重卻愈大；所得愈多者承擔轉嫁稅負在其所得中的比重卻愈小。

改革後仍實行生產型增值稅，並不能完全消除重複徵稅，而新增值稅制實施以來出現最嚴重的偏差是，出口退稅和抵扣機制方面，這都需要強化徵管辦法，而為避免造成稅基受到侵蝕，取消減免稅優惠則是必要的。

一、前言

增值税是向銷售或進口貨物徵收的主要間接稅，增值税在大陸的試行和逐步推廣始於八〇年代初，初始著手研究增值税，係為解決重疊徵稅而不利於專業化生產的問題，爾後經過試點、試行和頒布條例階段，進而正式建立增值税制度。截至一九九二年，工業生產企業僅半數實行有差別税率的增值税，另一半則實行產品稅，大部分第三產業實行營業稅^①。增值税的逐步改革促進了出口，卻未充分達致增值税負擔公平的理想，重複累計徵稅現象始終存在。由於在徵收上曾多次更動也增添此項稅種計算上的複雜性，成爲大陸稅收流失的最大「漏斗」。

爲達到稅制現代化，增加財政收入，平衡境內外企業租稅負擔，一九九四年一月一日起，大陸對間接稅制進行重點改革，以包含增值税、營業稅、消費稅的流轉稅制代替原來的工商統一稅。同年「分稅制」財政體制開始實施，增值税屬於中央與地方共享稅，由國稅局負責徵收，但百分之七十五劃歸中央，在大陸稅源百分之六十以上主要來自增值税的情況下，中央與地方稅源的掌控再度面臨考驗。

大陸一九九四年增值税的改革是以建立規範化的稅制爲理想，將西方的稅制移植到社會主義經濟體制中，自然面臨與原有經濟體制不能融合的困境，在新舊交陳和多種制度並行下，如何克服水土不服的問題，使其茁壯成長是極其重要的課題。本文擬就增值税制度的理論與特徵，對中共改革後的增值税實際課徵情況，與問題作初步的分析。

二、增值税的理論與特徵

增值税（Value-Added Tax）是以商品或勞務價值中的增值額爲計稅依據，運用稅款抵扣原則徵收的一種流轉稅。一九五四年法國率先施行，截至一九九四年先後效法實施已達八十三個國家和地區^②，其增值税課徵制度已相當完善與規範。在理論上增值税制具有其他任何一種流轉稅所無法比較的優點，然而理論與現實之間的嚴重偏差，也使增值税制的實際執行帶來障礙。許多國家研議多年，仍不敢貿然實施，尤其在實施後對於物價可能帶來的影響，均不敢掉以輕心。

① 周小川、楊之剛，中國財稅體制的問題與出路（天津：人民出版社，一九九二年十二月），頁三六九。
② 巫建國，「增值税改革的國際比較」，經濟學動態（北京），一九九六年第一期（一九九六年一月十八日），頁六五。

在商品價值 $=A+B+C$ 的三個組成部分中， C 是屬於消耗掉的生產資料的部分，在產品售後作為成本收回，用來購買生產資料持續再生產，因而不是徵稅對象。 A 是指工資， B 為剩餘價值， $A+B$ 即是理論上作為增值稅徵收對象的增值額③。增值稅主要特徵是，在生產和經營的各個應稅環節上，僅就銷售或營業額的增值部分 $(A+B)$ 課稅，而對上一環節已經徵過稅的轉移價值不再重複課徵，具互相制衡作用。規範的增值稅制度基本上應能確保及時、均衡而穩定的財政收入來源，而不重複徵稅可以促進產業生產經營的正常發展、在貿易方面則便於出口產品退稅及進口產品徵稅。

實行增值稅的國家中，對增值稅扣除稅額計算的範圍並不一致，增值稅一般依扣除對象不同區分為三種類型：(1)消費型增值稅。允許自當期銷售額中扣除當期購置的固定資產價值外，尚須減除投入生產的中間品(Intermediate goods)之價值，作為增值稅課稅對象的只相當於全社會的消費品；(2)收入型增值稅。只允許自當期銷售額中扣除固定資產價值的年度折舊部分。作為課稅對象的增值額，相當於國民收入。(3)生產型增值稅。即不允許從當期銷售額中減除任何固定資產價值（包括年度折舊），增值額相當於自由經濟國家的「國民生產總值」統計範圍的工資、利潤、利息、租金和折舊等之和④。在三種類型的增值稅中，稅基最廣的是生產型，而消費型增值稅最窄。目前大多數國家均選擇消費型增值稅，其在實行增值稅時，往往是在以所得稅為主體稅種模式中改革流轉稅制的，在此模式下經濟基礎雄厚，稅基選擇彈性較強。

從稅制的三個基本要素而言，理想的增值稅制應具有高素質的納稅人，全面的課稅基礎和單一的稅率三個特徵。因為發貨票是增值稅制是否有效運轉的關鍵，故極需要納稅人的自覺配合；全面的課稅基礎，是指將所有貨物和勞務均納入其課徵範圍，並在產品製造、商業經營及其他各類服務的所有環節徵稅；而單一稅率是只採用一個稅率，體現中性原則，完全排除了歧視性對待措施。理想的增值稅制也須具備一定的客觀條件，如較發達的市場經濟、健全的稅收抵扣機制和較高的稅收管理水準。如果增值稅在納稅人、稅基與稅率方面出現偏差，則來自於增值稅的淨收入將偏離其預期達成之目標，同時在稅收公平與效率上也會出現偏差。

就稅基而言，在寬稅基下對經濟的扭曲較小，與寬稅基相對應的一個問題便是減免稅亦少。但在現實中免稅貨物與勞務以及免徵環節仍然不可避免，因為總有一些免稅貨物，且有些貨物無法界定其增值額大小，而不易將其納入增值稅的課徵範圍。從生產的角度來看，增值稅的縱向公平要求生產不同產品和提供不同勞務的納稅人有所區別，對於基礎工業、基礎設施和農業實行稅收優惠政策，導致採用較低的稅率和免稅範圍的擴大；另外對於限制發展的項目則制定較高的稅率，此種政策

③ 吳淑琴、湯貢亮、秦峰，最新中國稅制通示（北京：國際文化出版公司，一九九四年四月），頁一五八。

④ 何盛明主編，財經大辭典（上卷）（北京：中國財政經濟出版社，一九九〇年十一月），頁三五八。

將會縮小增值稅的稅基，增加徵納難度，進而拉大增值稅制的偏差。

從消費者的角度而言，當增值稅稅負完全轉移給最終消費者承擔時，理想的增值稅制，將使不同經濟狀況的人消費同種等值產品或勞務時承受完全相同的稅負，此一情況不符合稅收縱向公平原則。因為低收入階層相對於高收入階層而言承擔了更高的稅負，此即增值稅的累退性問題。增值稅無論在任何國家，也不論如何具體設計其稅制，從整體上看，稅負一般是具有累退性的，即高所得家庭的實際消費水平下降小於低所得家庭。其基本原因在於：增值稅對除農產品以外所有貨物生產、批發、零售徵稅，而這些貨物中幾乎包括所有日用必需品。顯然，這樣一種廣稅基的稅種，帶來必然結果就是具有累退性，具有社會不公平性。增值稅在保證社會公平方面具有較大的侷限性，若作為主體稅制，必須藉其他輔助稅種，如所得稅和財產稅矯正。惟大陸稅收分析中對累進或累退性的重視程度較低。

三、增值稅制的改革

大陸首先以機械工業為對象，於一九七九年五月提出進行增值稅的試點，同年七月起先後參與試點的城市為上海、杭州、長沙、青島、瀋陽和西安等地。一九八三年一月一日開始各地全面試行，直到一九八四年九月十八日，經人大常委會授權，國務院頒布了「增值稅條例（草案）」，十月一日起實施，使增值稅正式成為工商稅制中的一個獨立稅種^⑤。一九八四年以來初始只是在重複徵稅因素極大的機器機械、縫紉機、鋼材、自行車等十二類產品試行，一九八六年和一九八七年又先後對紡織品和輕工產品等一四七個稅目的產品實行了增值稅^⑥。截至一九九三年底為止，除對菸、酒、橡膠、建材、化工、電力熱力和氣體等九類產品仍課徵產品稅外，餘均改徵增值稅^⑦。

一九九四年增值稅制度始作較徹底的改革，力求按國際通行的做法予以規範化。增值稅由引進到大幅改革，大體經歷以下三個階段：(1)試行探索階段（一九八〇年至一九八四年九月）；(2)擴大完善階段（一九八四年十月至一九九三年）；(3)改革規範階段（一九九四年一月至目前）。截至目前為止，大陸增值稅制度已在稅基、稅率和徵管方面逐步修正，其稅制結構的內涵較一九九四年前嚴謹（參見表一）。

⑤ 金鑫、劉志誠、王紹飛，中國稅務百科全書（北京：經濟管理出版社，一九九一年十二月），頁二三五~二三六。

⑥ 國家稅務局編，稅法大全（北京：中國財政經濟出版社，一九八九年九月），頁一八七。

⑦ 奚淑琴、湯貢亮、秦峰，前引書。

表一 大陸增值稅制度改革前後的比較（一九九四年前後）

税制結構	規範前	規範後
納稅人 (納稅主體)	內資企業、單位和個人。	1.內外資企業和個人。 2.劃分一般納稅人和小規模納稅人。
徵稅對象 (納稅客體)	生產和進口，多集中於工業領域。	除農業生產環節和不動產、無形資產及其他勞務等免稅外，生產、批發、零售和進口全面徵收。
税率結構	十二檔税率：8% ~ 45%，基本税率14%。	1.基本税率17%，僅小規模納稅人優惠税率6%。 2.低税率13%，適用範圍是人民生活必需品類（糧食、自來水、冷暖氣、食用植物油和天然氣），圖書、報紙和雜誌類；農業生產資料類（飼料、化肥、農機及農膜）。 3.零税率，凡報關出境貨物及輸往海關管理的保税工廠、保税倉庫和保税區的貨物，即產品報關出口後退還全部稅款。
計稅依據	價內計稅：增值税的税金包含在產品銷售價內。	價外計稅：即以不含增值税稅額的商品價格為稅基。商品零售環節持續實行價內稅。
計稅方法	一九七九年開始採「扣額法」和「扣稅法」並存。 一九八七年後採「扣稅法」： 「實耗扣稅法」和「購進扣稅法」。 一九八八年延用上年辦法外，另採「價稅分流購進扣稅法」。 一九九三年七月後採「購進扣稅法」。 採取列舉扣除方式，扣除範圍：外購原材料、低值易耗品、燃料、動力、包裝物和支付的委託加工費等六項。	憑發貨票註明稅款進行抵扣，採「購進扣稅法」。 1.一般納稅人銷貨或提供應稅勞務： 應納稅額 = 當期銷項稅額 - 當期進項稅額 銷項稅額 = 銷售額 × 稅率 准予抵扣的進項稅額： (1)賣方取得的增值税發票所載增值税額； (2)海關完稅憑證上註明的增值税額； (3)購進免稅農產品，按買價和10%的扣除率計算： 進項稅額 = 買價 × 扣除率 不得抵扣的進項稅額： (1)購進固定資產； (2)用於非應稅項目的購進貨物或應稅勞務； (3)用於免稅項目的購進貨物或應稅勞務； (4)集體福利或個人消費的購進貨物或應稅勞務。 (5)非正常損失的進貨。 2.年銷售收入小於180萬元人民幣以下的小規模納稅人適用下列辦法，不得抵扣進項稅額： 應納稅額 = 銷售額 × 徵收率6% 若銷售貨物或應稅勞務採銷售額和應納稅額合併定價時： 銷售額 = 含稅銷售額 ÷ (1 + 徵收率) 3.進口貨物不得抵扣任何稅額： 應納稅額 = 組成計稅價格 × 稅率 組成計稅價格 = 關稅完稅價格 + 關稅 + 消費稅
徵收辦法	1.分期核實徵收。 2.定率徵收，年終結算。 3.單(台)機定率徵收。	增值税納稅人要辦理稅務登記，並取得增值税專用發票。

資料來源：(1)「中華人民共和國增值稅暫行條例實施細則」，經濟日報（北京），一九九三年十二月二十九日，第二版。
 (2)王書瑤、張毅，新舊稅制比較（北京：改革出版社，一九九三年十二月），頁八七、九七~一〇一。
 (3)文武、王永主編，九十年代中國稅收制度轉換要點（北京：中國統計出版社，一九九四年一月），頁八〇~八二。

四、新增值稅執行後的主要問題

(一) 稅基與稅率問題

大陸在一九九四年的稅制改革中，仍然實行生產型增值稅，主要係為控制投資規模和穩定財政收入。但從實踐效果發現，生產型增值稅，並不是控制投資和穩定財政收入的有效方式。就控制投資規模而言，雖然大陸已經實行了生產型增值稅，並且實施旨在控制投資規模，調整投資結構的固定資產投資方向調節稅，但投資膨脹並未因徵稅而得到合理的解決。因為，大陸的企業投資決策主要受國家計畫影響，而不是受固定資產的市場價格影響。就穩定財政收入而言，因為稅收收入取決於稅基和稅率兩個基本因素，擴大稅基可能增加稅收，提高稅率也可能增加稅收，但最終受制於企業和個人的負擔能力，擴大稅基，降低稅率不能達到增加稅收的效果。

生產型增值稅不能完全消除重複徵稅，以及重複徵稅引發的問題。一項銷售行為常涉及貨物的銷售，也涉及提供非應稅勞務，此種混合銷售行為不能就營業額同時徵收增值稅和營業稅；按現行增值稅條例規定，以從事貨物的生產、批發或零售為主，並兼營非應稅勞務企業的混合銷售行為，應視同銷售貨物徵收增值稅。納稅人銷售行為的界定，由中共國家稅務局所屬徵稅機關確定。在分稅制財政體制下，兩套稅務機關分設後，中央稅與地方稅務機構之間並未能發揮其應有的功能，擴大增值稅的徵收範圍有其必要。

目前大陸的流轉稅制對於生產、銷貨、進貨、加工、修理修配勞務徵收增值稅，而對交通運輸、建築安裝、服務業等行業徵收營業稅，增值稅與營業稅的徵稅範圍既有劃分上的問題，也有銜接上的矛盾。雖然兼營、混合銷售在政策上有明確的規定，但因涉及中央稅與地方稅兩系統的徵管範圍，在實際操作中極易產生漏洞和矛盾^⑧。因為增值稅的徵收面愈窄，混合銷售行為就愈普遍；反之徵收面愈寬，混合銷售行為就愈少，如能將課稅範圍擴大至交通運輸等行業，增值稅與營業稅並立情況將不復存在。或依照國際慣例，按中央稅、共享稅、地方稅的順序，對混合銷售中應徵的增值稅實行優先徵收。

大陸實行對購入固定資產已納稅額，不允許抵扣的生產型增值稅，在與實行購入固定資產已納稅額允許抵扣的消費型增值稅國家的貿易競爭中，使大陸出口因不能徹底退稅而處於不利地位。若將增值稅由生產型轉為消費型，對納稅人所有的購進投入都予以扣稅，扣除範圍擴大到固定資產和管理費用，將會減少財政收入，必須適度提高增值稅稅率來彌補。消費型增

⑧ 人民日報（北京），一九九五年七月九日，第二版。

值稅徵稅基礎限於消費資料，可以發揮抑制消費、增加儲蓄、鼓勵投資、促進固定資產更新改造、技術進步和經濟增長的作用。將消費型增值稅當成產業政策來利用，似可考慮在高新技術、交通、能源、電力產業中採用消費型增值稅，促進產業結構的優化。

就擴大稅基方面分析，大陸新增增值稅的徵稅範圍應擴大至農業、林業、漁業、採礦業等初級產品生產，以及交通運輸、建築安裝、郵電通訊、飲食服務等其它勞務部門，否則這些部門的生產經營和勞務服務的重複徵稅和稅負不平衡的問題，無法得到有效合理解決，同時也使實施增值稅企業發生的勞務費用，允許採取定率抵扣以避免重複徵稅。

就降低稅率方面分析，大陸百分之十七的基本稅率同大多數國家比較，屬於正常稅率區間，按「歐體」規定為百分之十五至百分之二十。但是由於大陸實行生產型增值稅，徵稅面較寬，抵扣範圍較窄，因此增值稅實際稅負比較重。而大陸將優惠稅率定在百分之十三，遠高於「歐體」規定的百分之五至百分之十的水平^⑨。似可將增值稅的一般稅率降低，由目前的百分之十七，降為百分之十五，重新設置增值稅稅率結構。根據一般銷售行為（應稅勞務）、農產及農用品、民用品和出口貨物等應稅行為，設置百分之十五、百分之十三、百分之九、零稅率四檔稅率為宜。降低基本稅率是為了降低增值稅的負擔率，因此，基本稅率的調整還取決於稅基因素，如果把生產型增值稅改為消費型增值稅，也可以維持原有稅率，或提高基本稅率。

（二）課稅對象劃分與減免稅問題

新的增值稅把納稅人劃分為一般納稅人和小規模納稅人，增值稅對小規模納稅人採用定率徵收的辦法，旨在強化增值稅的徵管，降低增值稅的徵收成本，促進小規模納稅人建立帳冊，加強會計核算。但在實踐過程中存在小規模納稅人稅負加重，與一般納稅人業務往來受到影響的問題。大陸課徵增值稅所表現出來的稅負不公，主要存在於一般納稅人和小規模納稅人之間。

新稅制實施後，所有納稅人都要實行規範的增值稅管理，執行憑發貨票註明稅款和扣款制度。作為年銷售額在一百八十一萬元（人民幣，下同）的小規模納稅人（包括大批個體私營企業、鄉鎮企業等），因財務不健全而使其稅負約增加百分之二十。而不允許小規模納稅人使用增值稅專用發票，實際上是對小規模納稅人的稅收歧視，不利於其與一般納稅人的公平競爭

⑨ 胡怡建，「中國間接稅制改革發展趨勢」，財經研究（上海），一九九五年第六期（一九九五年六月三日），頁二四~二五。

。據統計按銷售額規模大小的劃分，小規模納稅人數占應納增值税戶的百分之八十，稅款占百分之二十^⑩，規定小規模納稅人不能開據專用發票，下一環節不能扣稅，造成其產品銷售和經營上的困難。同時，按規定小規模納稅人不得抵減任何稅額，當一般納稅人和小規模納稅人的銷售額相同時，則出現小規模納稅人的稅負大於一般納稅人的情況。可考慮適當降低小規模納稅人的稅率，或實行有選擇的多檔稅率，不同行業適用不同的優惠稅率。

就免稅問題而言，新增值稅規定納稅人兼營免稅和減稅項目時，要單獨核算免稅和減稅項目的銷售額。此一規定對大企業較有利，因其具備人力與財力對減免項目管理、紀錄和申報；而小企業可能因缺乏條件而享受不到優惠。另外，對於直接用於科學研究、試驗和教學的進口儀器或設備免稅規定不明確，導致免稅權益的浮濫。有些企業身兼科研與製造業性質，其所購入的設備既可用於科研，又可用於生產，難以區分免稅與應稅範圍，反而增加徵管費用，和納稅人逃稅的機會。

新增值稅實行價外計徵，憑發票扣稅的辦法後，因涉及以後環節的扣稅問題，應做到少減免或不減免，即使減免也只能從採取先徵後退等辦法，在貨物售出時開具專用發票，使增稅的循環管道不致中斷。如果貨物在流通過程的第一道或前幾道環節一直享受免稅照顧，而在本道環節後進入應稅環節，則因不能開具專用發票，應稅環節無進項稅額抵扣，納稅人將負擔本環節與以前各環節的稅收。如果前環節徵稅，後環節免稅的貨物，在最後環節出口，將出現有稅不能退的現象。由於免稅貨物進入下道環節不能開具專用發票，無進項稅額抵扣，納稅人為避免稅負過重，在應稅環節購貨時，不會購進免稅貨物，將使免稅者的生產經營受到影響^⑪。

(三) 專用發票的使用和管理問題

增值税專用發票是對增值税徵收管理發揮決定性作用的憑證，它兼記賣方的納稅義務，和買方為被課徵增值税申報扣除的金額。根據多數國家的經驗，對增值税專用發票的管理，至少應做到發票內容完整、發票有正、副聯並具備全面聯網的電腦系統進行交叉審核。由於增值税的稅基較廣，納稅人數眾多，在實踐中對於有完整交易紀錄的社會是有用的，當地下經濟和現金交易廣泛存在時，增值税制在管理上必然出現問題。低度開發國家及大陸在實施增值税制之後，增值税的偷漏和利用增值税專用發票進行犯罪的問題，是最顯著的例子。

⑩ 中國稅制體系和公共財政的綜合分析與改革設計課題組，「一九九四年中國稅制改革：成績與問題」，改革（北京），一九九四年第五期（一九九四年九月二十日），頁一〇。

⑪ 胡道新，「增值税制中需要研究的幾個問題」，經濟問題探索（昆明），一九九四年第十二期（一九九四年十二月十日），頁二七。

大陸增值稅條例規定，小規模納稅人雖不能使用專用發票，但其銷售貨物或提供應稅勞務，可由稅務機關代開專用發票，導致銷項稅額只能填開按百分之六的徵收率計算的稅款，這只是這道環節實徵的稅款，小規模納稅人購進貨物的進項稅額未能轉出，造成重複徵稅的現象。

大陸在目前尚不能做到計算機全面聯網情況下，要強化發票的管理，改變僅憑發票即可抵扣稅款的辦法，通過增加抵扣限制條件，並設置有關帳冊加以紀錄，來控制進項稅款的抵扣。對於大量的現金交易和收入不開發票者，更應掌握資金、貨物的實際流轉額，以查證發票填開的真實性。此外，各國亦將增值稅的納稅登記視為全面控制納稅人，以至徵稅對象的必要基礎措施。大陸目前僅在稅務登記證上編號，如此一個納稅人可以開辦多家企業，有多個稅務登記號碼，不利於稅務部門對納稅人的稽查和查封，應儘快調整現有的稅收識別編號系統，每一納稅人賦予唯一的稅務代碼。

四 出口退稅問題

一九八五年四月大陸對出口產品由實行外貿補貼政策，改為實行退（免）稅政策，對出口產品退還生產環節的增值稅和免徵產品稅，退稅額由中央和地方共同分擔，出口退稅額占流轉稅額的比重低於一般貿易出口額占國內生產總值的比重。

一九八八年對出口產品按核定的綜合退税率實行徹底退稅，並由中央財政全額負擔。此一變動刺激了當年出口額的大幅度增長，出口退稅額也從一九八九年起持續升高。中共從一九九一年起對地方外貿計畫內，出口的退稅改為由地方負擔百分之十，超計畫出口的部份全由地方負擔。一九九二年地方負擔的比例提高到百分之二十，而且為防止出口貨物徵稅不足以及騙稅行為，對出口貨物又採取了專用稅票等管理措施。

一九九四年稅制改革後，中共廢除了對出口貨物實行專用稅票等管理措施，對出口貨物統一按規定稅率退稅，加劇了出口退稅增長、增值稅收入增長與貿易出口增長之間的不平衡。同時，新稅制進一步提高了財政收入對流轉稅的依存度，致使出口退稅對中央財政收支平衡形成了嚴重的衝擊。一九九五年當年應退稅總額為七百七十餘億元，加上一九九四年出口欠退稅的結轉額，應退稅總額高達一千一百億元，而當年中央安排出口退稅的計畫僅為五百五十億元，則一九九五年結轉一九九六年出口退稅額也將高達五百多億元。如果一九九六年出口增長也按百分之二十計算，出口退稅計畫也增加百分之二十，結轉到一九九七年的退稅額將高達七百餘億元。如此鉅額的財政負債，靠依法徵稅、加強稅收徵管、清理免稅等增收措施收效甚微，將出口退稅額占流轉稅額的比重，降低到與一般貿易出口額占國內生產總值比重持平或更低的水平上較為可行^⑫。

⑫ 趙杰、許永現，「適度退稅：改革出口退稅辦法的主要思路」，《瞭望新聞周刊》（北京），一九九六年第八—九期（一九九六年二月十九日），頁七。

基於大陸企業部分優惠政策尚未取消，增值稅的有效稅率並沒有達到百分之十七，卻一直按照百分之十七的稅率對出口產品退稅，出現了徵少退多甚至不徵也退的情況。一九九四年進口環節稅收約四十億美元，而同期出口退稅卻高達八十億美元。中共國務院乃決定自一九九五年七月一日起，對出口貨物調低出口退稅率，平均下調三點七個百分點；一九九六年一月一日起，再次調低出口退稅率，平均降低了四點六個百分點^⑯。退稅率調整如下：（一）煤炭及農產品出口退稅率仍為百分之三。（二）以農產品為原料加工的工業品，和以百分之十三的稅率徵收增值稅的其他貨物，出口退稅率由百分之十調減為百分之六。（三）按百分之十七的稅率徵收增值稅的其他貨物，出口退稅率由百分之十四調減為百分之九。在目前的情況下，以調低出口退稅率來紓解出口退稅工作中的壓力，不失為一種可行的過渡措施^⑰。

據世界一百零八個國家和地區的稅收資料分析，各國對本國貨物出口實行退稅政策的稅種，占該國財政收入的比重平均達百分之十六點三七，而大陸以稅收方式對出口商品的支持力度約為各國平均水平的三倍。若僅作單因素判斷，將出口退稅率降到法定稅率的三分之一至二分之一，尚不致影響出口商品在國際市場上的合理競爭^⑱。

五、租稅效果與影響

稅收效率意指其行政效率與經濟效率。行政效率係指稅制易於稽徵和管理，政府入庫收入與納稅收入相等；經濟效率係指芭萊圖（V. Pareto）效率^⑲。稅收制度應考量經濟效率提高的原則，賦稅的設計與徵收應有效率，具體內容應包括：提高稅務行政效率，使徵稅費用最少；對經濟活動的干預最小，使稅收的超額負擔盡可能最小；適度分配資源，達到芭萊圖狀態^⑳。大陸現有稅務人員五十餘萬，根據一個省的調查，徵收成本大約百分之五點八，而美國的相應成本只有百分之零點五

^⑯ 金平國，「怎樣看進出口稅收政策三項調整」，《經濟導報》（香港），一九九六年第十一期（一九九六年三月十八日），頁三一。

^⑰ 韓鳳芹，「出口退稅的現狀、效應及對策」，《中國經濟信息》（北京），一九九六年一月，頁二六。

^⑱ 王浩川、譚龍，「一九九四新稅制運行成效及深化稅制改革的設想」，《改革》，一九九六年第一期（一九九六年一月二十日），頁八九。

^⑲ 亦稱芭萊圖最適度，芭萊圖的理論是，如果經濟社會中任何改革能使所有人都好起來，或一些人較好，沒有人變得更差，此時社會福利便會增加，此種變化或改革就認為是有效的。此一理論為以後的學者分析和研究稅收與經濟的關係提供了理論依據。

^⑳ 葛家澍、陳元燮，中國財會大辭典（北京：中國大百科全書出版社，一九九三年十二月），頁八八二、八八七。

八、相較之下大陸的徵收效率極低^⑯。

就稅收本身分析，稅率、稅基和稅收優惠相互影響，在稅基很寬且未受侵蝕情形下，為籌集一定的財政收入可以採用較低稅率，而在低稅率下，不須對企業給予減免稅，稅基不致受到侵蝕。從管理成本方面分析，在單一稅率情況下，稅率的高低對徵管成本的影響甚微，但一般單一稅率不能低於百分之十，因為開徵增值稅的成本比其他間接稅高，如果稅率太低，會使人庫稅收不及徵管成本，失去開徵的意義，若稅率太高可能出現大量逃漏情況侵蝕稅基，高稅率也會對經濟起抑制作用^⑰。

至於多檔稅率出於公平考量對奢侈品與民生必需品實行差別稅率，對某些項目給予低稅優惠，都可能使徵納雙方的費用增加，偷漏稅的情況擴大。實際上差別稅率與消費者的關係不大，對零售商而言，高稅商品的負擔被低稅商品抵消，政府擬藉差別稅率改變商品消費需求的目標很難達成。因為對於高稅率的商品，零售商可按商品的需求彈性將稅負轉嫁，當商品需求彈性很大時，稅收主要由零售商負擔；彈性小時由消費者負擔。至於低稅也是依需求彈性大小在消費者與零售商間分攤。奢侈品多為需求彈性大的商品，高稅多為零售商負擔，必需品多為需求彈性小的商品，低稅的好處也主要由零售商享受。

自一九八五年以來，大陸稅收的增長與經濟的增長一直是不同步的，由於稅收增長落後於經濟發展速度，導致稅收彈性係數^⑱呈降低的趨勢。「七五」期間，稅收彈性係數約為一比零點七，即國內生產總值每增長百分之一，稅收約增長百分之零點七。一九九二年稅收彈性係數下降到零點六七，稅收彈性係數的降低直接影響到稅收累退。一九八五年以來自農業之外的各項稅收占非農業國民收入的比重為百分之四十四，一九九二年僅為百分之二十三，平均每年減少三個百分點^⑲。

理論上每年的稅收收入均隨國民收入的增加而增長，稅收彈性係數總是大於零。事實上稅收收入難以與國民收入總額等量增加，因為如出現此一情況，則意味著國民收入新增加部分將全部轉化為稅收。因此稅收彈性係數一般小於一，呈現的是 $0 < \text{稅收彈性係數} < 1$ 。稅收彈性係數是衡量稅收效率，和國民經濟的稅收邊際負擔水平的重要指標，稅收彈性係數愈小，顯示稅收效率低，也表明企業的稅收負擔總水平趨於下降，以及稅收對國民收入分配的控制能力削弱^⑳。

⑯ 王書瑤、張意毅，新舊稅制比較（北京：改革出版社，一九九三年），頁二八。

⑰ 陳炳瑞、任學群，「論增值税的效率原則」，財貿經濟（北京），一九九五年第七期（一九九五年七月十一日），頁四八。

⑱ 指稅收增量與國民收入增量之間的比值。其基本公式為： $\frac{\Delta \text{稅收}}{\Delta \text{國民收入}} = \frac{\Delta \text{稅收}}{\Delta \text{GDP}} \times \frac{\Delta \text{GDP}}{\Delta \text{國民收入}}$ 。

⑲ 中國改革與發展報告專家組，新的突破與新的挑戰（北京：中國財政經濟出版社，一九九四年），頁一二九。

葛家澍、陳元燮，前引書，頁八八六。

目前大陸實施的分稅制財政體制，增值稅作爲共享稅，中央得百分之七十五，留給地方百分之二十五，地方對這部分稅源的培植缺乏積極性。從地方的財源來看，原本工商稅滯納金、補稅和罰款均屬於地方收入，分稅制後屬於增值稅，以遼寧省爲例，一年約減少地方收入八千萬元^㉓。

另外，由於會計慣例未建立，各地方不同的會計政策對存貨價值都有不同的影響。大陸稅務當局允許加權平均成本、先入先出及後入先出三種計算法的會計政策，作爲計算增值稅時存貨退稅的準則，但根據大陸最常用的加權平均計算法，可獲退稅的企業並不多^㉔。

從中央掌握的財源分析，大陸地方企業習於使用現金代替支票和信用卡從事商業活動，極易隱藏其交易情況，仍有許多的交易額被逃漏。大陸新企業的擴散——有一些企業位於自由貿易區內，有一些則在中央和地方的控制下——已然破壞了中央徵稅的能力，並且削弱了中央控制資金流動的力量。事實上上海關關員通常對進口物品通過邊界時，課以增值稅，但在純粹的自由貿易區內，貨物通過進口港未被海關所檢查^㉕。對於共享稅，若改變對增值稅的收入共享爲稅源共享，中央和地方分別徵收，中央與地方共享利益、共擔風險，較易掌控中央與地方各自的稅收。

過去大陸幾乎沒有任何一種稅種是完全依率計徵的，如果完全依率計算，每年稅款流失可能超過二千億^㉖。在一九九四年的一百七十二億三千萬元應交財政的違紀金額中，增值稅流失數額最大，達六十一億一千七百萬元，占百分之三十五點五，增值稅的逃漏手法不外是：虛開、代開倒賣增值稅專用發票；銷售不開發票，隱瞞銷項稅款；進項稅金做假而騙取扣稅、自用商品及轉讓材料，銷售廢品不計銷售^㉗。一九九四年至一九九五年第一季度，海關共查獲騙取出口退增值税案三百七十二起，涉及騙稅金額達一億二千四百萬元^㉘。

新增值稅實施後企業的稅收負擔率（應繳稅金和計稅收入）出現下列變動情況：工業由百分之八點五三提高爲百分之八點七；商業批發由百分之零點六提高爲百分之一點三九；商業零售由百分之二點四四下降爲百分之一點八八。批發企業中享

^㉓ 張肅珣，「新財稅體制對地方財政的影響及對策」，遼寧大學學報（瀋陽），一九九五年第三期（一九九五年五月五日），頁三九。

^㉔ 信報財經新聞（香港），一九九四年十一月五日，第二十二版。

^㉕ Ronald I. McKinnon, *The Order of Economic Liberalization* (Baltimore and London : The Johns Hopkins University, 1993), p. 135.

^㉖ 王書瑞，新舊稅制比較，頁一一。

^㉗ 趙險峰，「觸目驚心的漏斗」，人民日報（北京），一九九五年九月十九日，第五版。

^㉘ 韓鳳芹，前引文，頁二五。

有免稅優惠的若干行業，目前銷項稅金按百分之十七計算，進項稅金按百分之十抵扣，增值部分的稅負率遠高於百分之十七，惟當其出售商品時，稅負單獨註明可以轉嫁，企業不致受太大的影響^㉙。不過，大陸實行生產型增值稅會加重資本密集型行業的稅負，也限制了增值稅的實施範圍，形成新的稅負不公。

大陸增值稅稅負的調整對物價的影響仍客觀存在，部分原享受減免稅的產品，現在大都要徵稅，這些產品許多屬於應稅貨物的基礎原料，對其徵稅必然牽動下游產品的物價水平。煤炭、化肥、農藥及紡織品等商品的原流轉稅稅負低於現行增值稅百分之十七的稅負，除化肥和農藥的一部份適於百分之十三的低稅率，稅負提高的部分也只能通過價格轉嫁出去。重要能源資源產品汽油和柴油徵收增值稅和消費稅以後，稅負分別上漲百分之十七點二及百分之十六點六六，中央允許其通過價格轉嫁稅負^㉚。許多企業未經測算便任意提價，或在零售價外另外加稅，實際上已超過稅負提高的幅度。另外，亦出現納稅人在開具增值稅發票時，在「價格」欄填寫含稅價格，在「稅額」欄填寫按含稅銷售額和百分之十七稅率計算的稅款，違紀操作也成爲推動物價上漲的因素^㉛。

經濟改革以來，大陸已經歷了一九八四和一九八八年兩次較嚴重的通貨膨脹，進入九〇年代，自一九九三年以來通貨膨脹又居高不下，一九九四年上半年爲百分之二十，第三季度達百分之二十五，大中城市將近百分之三十，個別城市高達百分之四十^㉜。一九九三年許多基礎產品和統配煤炭、鋼材、水泥價格等一齊放開，導致糧食價格及副食品價格大幅上漲，而一九九四年初增值稅制的改革，對通貨膨脹不可避免的也造成相當程度的衝擊。實際上，中共在放鬆對生產資料和非必需消費品的價格控制時，仍嚴格控制著某些生產資料和必需消費品的價格，極易使公共財政出問題。

六、結語

一個社會主義經濟欲邁向自由化過程，或正處於轉型期的社會主義經濟，由於企業所有權的改變和企業管理方式的影響

^㉙ 王書瑤，新舊稅制比較，頁六七。

^㉚ 龐鳳喜，「論增值稅效應」，當代財經（南昌），一九九四年第七期（一九九四年七月），頁二二。

^㉛ 胡俊生、周禮華，「稅制改革對價格的影響及其對策」，中國改革（北京），一九九五年第六期（一九九五年六月十三日），頁三一。

^㉜ 李新建，「對通貨膨脹認識的治理」，當代財經，一九九五年第九期（一九九五年九月），頁一四。

，應重新調整企業稅收制度，稅收較不易流失，而增值稅正是作為改革企業課稅制度的基礎。引進一個廣泛的和一致的增值稅，若未同時放開對企業價格的控制，則將無法有效實行。中共在研究間接稅的過程中，應考慮到價格控制所產生的影響。因為由價格控制而引起的同一商品多種價格，使中共在徵收間接稅的過程中面臨一些實際問題。例如稅務機關不易確切知曉商品以何種價格進行交易的，在此情況下只好採取統一固定的稅率。中共在確定間接稅稅率時，有必要參考有關商品的機會成本或影子價格，如此間接稅除能使政府稅收增加外，尚可在政府控制價格情況下，減少因生產資料價格不合理而引起的消費影響^⑩。

大陸稅制改革的方向，主要以增值稅來排除原來產品稅所造成的稅負不均弊端，使之成為實際上的主體稅種，是否是最適當的選擇值得商榷。增值稅作為主體稅種，一方面將使尚有前途的微利企業或無利潤企業負擔過重被迫停業；另一方面利潤企業的負擔過輕，無法保證財政收入的增長，違背公平稅負的原則。此外，將稅金作為價格之外的附加，除了不含稅的價格是低於價值的情況之外，大部分情況則是把稅負轉嫁給最終消費者。如果把稅金作為價內稅處理，在計劃價格高於價值的情況下，仍可把稅負轉嫁給最終消費者。而對最終消費者而言，即使消費稅負相同的商品，所得愈少者承擔轉嫁稅負在其所得中的比重卻愈大；所得愈多者承擔轉嫁稅負在其所得中的比重卻愈小；亦即具有一種不公平的累退性^⑪。

稅制改革必須做到公平稅負，將原來按商品銷售額全值徵收產品稅，改為按增值額徵收的增值稅，這使商品的稅負不再隨經營環節的增減變動，雖然排除了對「物」重疊徵稅所造成的稅負不均弊端，卻未考慮納稅者的納稅能力，未排除由此所造成對「人」稅負不均的弊端，其中也包括轉嫁稅負所造成的對「人」的稅負不均。

中共目前的稅制與西方非共產國家十分類似，均以所得稅和流轉稅分別代表主要的直接稅和間接稅，大多數經濟發達國家的稅制結構多以直接稅為主，間接稅為輔，中共歷年來均以間接稅為主，直接稅為輔。在大陸的稅收收入結構中，按商品流轉額課徵的稅收，一般占整個收入的三分之二，近年高達百分之八十，具有主體稅種的地位。所得稅的課稅對象是以淨所得為計稅依據，其計算方法比流轉稅複雜，因此所得稅的稅收成本較高，目前大陸的企業所得稅成本約為流轉稅的四倍^⑫。

^⑩ 嚴恒元，「中西對比分析：中國稅制改革向何處去」，《經濟日報》（北京），一九九三年十一月二十四日，第四版。

^⑪ 鐘良，「增值稅不宜作主體稅種」，全國中青年財政理論研究會編，《中國：財經改革新聲》（北京：中國財政經濟出版社，一九九六年三月），頁二二二～二二三。

^⑫ 汪孝德、劉勇，「論流轉稅和所得稅的獨特功能」，《經濟體制改革》（成都），一九九四年第一期（一九九四年一月二十五日），頁五五。

近年所得稅的作用日益受到重視，但稅收在短期內不致大幅提高，流轉稅居大陸主體稅種的地位仍不會改變。

各國在財政體制中配置增值稅時，主要是看重其所具有的廣泛的調節作用，並非看重它在稅收中所占的位次，一般大約僅占本國稅收收入的百分之二十^㊳。目前大陸流轉稅比例過高，重要收入又集中在風險性較高的增值稅上，收入分布失衡，地方收入自給率偏低。一九九四年增值稅約占整個稅收的百分之六十以上，比世界平均水平約高百分之三十。以天津市為例，一九九四年度增值稅占工商稅收的百分之六十四，流轉稅則占全部稅收的百分之九十一，增值稅留成約占地方財政收入的百分之二十八，按此趨勢發展，稅制結構可能轉入以增值稅占絕對比重的情況^㊴。

大陸增值稅制實施以來出現最嚴重的偏差是，出口退稅和抵扣機制方面，這都需要強化徵管辦法。稅務總局於一九九五年底決定，七年內將斥資百億元人民幣，使大陸四萬個稅務機構徵管業務電腦化^㊵，或可降低課稅成本，防止徵管過程舞弊。而為避免造成稅基受到侵蝕，取消減免稅優惠則是必要的。

*

*

*

^㊳ ⑬ 巫建國，前引文，頁六七。

^⑭ ⑮ 巫建國，「完善增值稅的幾點設想」，財政（北京），一九九五年第十一期（一九九五年十一月八日），頁四四。
聯合報（香港），一九九五年十一月十四日，第二十二版。