

增值税法的设计:基于税收负担的公平分配

叶 珊

内容提要:增值税法在性质上属于分配法的范畴,其设计重在解决增值税的税收负担在纳税人之间的公平分配问题。增值税标准税率作为财政目的规范,体现了新创造的社会财富在国家与国民之间的分配比例,其确定和调整均应依据法律进行,以效益性、适当性、协调性为准则。增值税低税率、免征增值税项目均属调控目的规范,适用于法律明确列举的商品和服务,有助于实现特定的经济社会政策目标,属于税收轻免课措施。若增值税纳税人适用税收轻免课措施,可以减轻其税收负担,却未必符合其经济利益,因此,法律甚有必要确立纳税人享有增值税抵扣权。纳税人可以选择行使增值税抵扣权,也有权放弃增值税免税、轻税待遇,以真正实现税收负担的公平分配,均衡保护国家的财政权和国民的财产权。

关键词:增值税法 分配法 税收中性 财政目的规范 税收负担

叶珊,北京大学法学院副教授。

制定增值税法位列近两届全国人大常委会五年立法规划,但立法进程缓慢。作为制定增值税法基础的增值税制改革近些年在不同维度上持续推进。^[1]在我国,增值税制度事实上一直未以法律等制定法的面貌出现,在形式上不得不说是一大缺憾。从实质意义上而言,当下制定增值税法不仅是对现行税制的认可,而且更意在引领进一步改革,实现分配公平,使之更加符合经济上和法律上的合理性,包括正义与效率、税源丰富、非显著性、可行性等。^[2]增值税的设计主要有两种思路:若选择简化税制的进路,更突显税收效率原则,就要因应税收中性原则,实行单一税率,尽可能保持抵扣链条完整,以保护纳税人

[1] 我国1979年试行增值税,国务院1984年制定的《增值税条例(草案)》正式开征,1993年制定的《增值税暂行条例》确立生产型增值税、同时征收营业税,2008年修改的《增值税暂行条例》改为消费型增值税,2012-2016年推行的营业税改征增值税,依据的是财政部、国家税务总局制定的《营业税改征增值税试点方案》(财税[2011]110号)和《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号)。

[2] 参见陈清秀著:《税法总论》,我国台湾地区元照出版公司2012年第7版,第3页。

的权利;若选择公平税负的立场,更突显税收公平原则,则应遵循量能课税原则,实行复合税率结构,设置若干税收轻免课措施,以减轻低收入消费者的经济负担。笔者认为,增值税法的设计,应重在实现增值税的税收负担在不同纳税人群体之间的公平分配。有鉴于此,本文重点论证增值税的税率结构和税收轻免课措施应如何设计。

一 增值税制改革中公平税负的考量

作为一项结构性减税政策,营改增于推进供给侧结构性改革的重大意义,有利于优化产业结构、促进过剩的制造业产能向服务业特别是生产性服务业转型,中央政府所作的“确保所有行业税负只减不增”^{〔3〕}的承诺基本实现。^{〔4〕}我国对制造业、服务业和房地产业统一征收增值税,为市场公平竞争打造了坚实的增值税制基础,得到了国际机构和海外专家的广泛认可。^{〔5〕}营改增减轻了原营业税纳税人的税收负担,同时,因其可以提供新的进项税额抵扣,亦大大降低了原增值税纳税人的税收负担。^{〔6〕}营改增取得了显著的实施效果,于经济结构调整、税收制度改革和市场秩序维护具有积极影响。尽管改革从整体上降低了纳税人的税收负担,但也出现了税率结构不尽合理、征管措施不尽完善、部分纳税人的抵扣权有所减损等问题,亟需解决。^{〔7〕}

制定增值税法势在必行,因此先行检讨和修正增值税制的疏漏之处殊值必要。“正义终究也绝不能忍受任何经常变更的立法,因为如此一来可能造成法律适用的不平等而导致违背正义。”^{〔8〕}增值税法的设计应尽可能使课税要素确定、且可以被最大程度地遵守,以符合法的正义、合目的性和安定性要求。^{〔9〕}域外增值税法可以为我国增值税制改革和增值税法的制定提供些许经验。

(一) 增值税法设计的域外经验

增值税(VAT)是现代市场经济国家最典型的一般消费税税种,类似税种还有商品与

〔3〕 最后纳入营改增的建筑、房地产、金融和生活服务等四大行业,减税或税收持平企业占 98.7%,税负增加企业占比下降到 1.3%。所有试点行业均实现了总体减税。各行业减负率由高到低依次为:电信服务业 73.51%,邮政服务业 62.95%,现代服务业 46.33%,生活服务业 30.66%,交通运输业 21.46%,金融业 19.10%,房地产业 7.72%,建筑业 3.50%。参见上海财经大学公共政策与治理研究院:《中国全面实施营改增试点一周年评估报告》,2017 年 7 月,第 11-12 页,http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c2732681/content.html,最近访问时间[2017-08-15]。

〔4〕 2017 年 8 月 18 日国务院常务会议披露,营业税改征增值税已累计减税 1.61 万亿元,http://www.gov.cn/guowuyuan/gwycwh/20170818c23/index.htm,最近访问时间[2017-09-01]。

〔5〕 维也纳经济大学全球税收政策研究中心主任杰弗里·欧文斯对营改增的评价极高:现阶段中国的增值税改革不仅适应中国经济发展的阶段性要求,而且,建成了在世界范围内具有先导意义的现代增值税制度。参见高攀:《国际机构点赞中国增值税改革》,《人民日报(海外版)》2017 年 5 月 6 日第 3 版。

〔6〕 据统计,2012—2016 年合计减税规模分别是 426、1402、1918、2666、5736 亿元,2016 年 5 月至 2017 年 4 月为 6993 亿元。前三年,非试点企业增加抵扣减税规模甚至超过了试点企业减税规模。参见上海财经大学公共政策与治理研究院:《中国全面实施营改增试点一周年评估报告》,2017 年 7 月,第 11-12 页,http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c2732681/content.html,最近访问时间[2017-08-15]。

〔7〕 至于专门制定的以免税项目、即征即退、扣减规定为主的过渡政策、不征税项目和差额征税规则,则意味着规范意义上的消费增值税制度尚未形成。

〔8〕 [德]阿图尔·考夫曼著:《法律哲学》,刘幸义等译,法律出版社 2004 年版,第 276 页。

〔9〕 [德]古斯塔夫·拉德布鲁赫著:《法哲学》,王朴译,法律出版社 2013 年版,第 81 页。

服务税(GST)、消费税(CT)。一般认为,其计征原理相当简单,而且是最流行的税种,与市场经济体制十分契合,然而也有学者认为,“增值税显然并不像人们所认为的那样是一种很简单的税种”。^[10]与所得税、财产税等传统税种相比,增值税在短短几十年间就征服全世界,这得益于其制度安排在税收效率和税收公平这两大现代税法基本原则上的表现:就税收效率而言,开征增值税可以为市场主体提供公平竞争的经营环境,可以促进经济稳定增长;同时,开征增值税可以将税收负担通过抵扣链条转嫁给消费者,使法律上的纳税义务人与经济上的税收负担人分离,纳税义务人的税法遵从度因此得以提高。就税收公平而论,基于同一计征原理而构造的各国增值税法越来越复杂,正是税收负担的公平分配理念指引下的必然结果。

美国是唯一没有征收增值税的经济合作与发展组织(OECD)国家,之所以始终未能接受这一税种,源于增值税具有累退性、征管成本高于所得税、各州普遍征收零售销售税及其与联邦制国家结构形式不相容等种种税制、经济和政治因素。“在没有增值税的国度里,采用增值税或者某种类似于增值税的普通消费税,是有些压力的。增值税既可以代替一个有严重缺陷的税种,也可以为政府提供一笔新的收入来源。”^[11]最让美国担心的问题是,开征增值税是否会破坏原先税收负担分配相对均衡的状态。累退性意味着税收负担在增值税纳税人之间的分配有失公平,征管成本更高意味着增值税的税收负担要高于所得税,因此要支付增加的征管成本;至于其与各州征收的销售税以及联邦征收的所得税的关系,则是税制结构调整的核心问题:如果开征增值税没有把握使税收负担分配达到更公平的均衡状态,那么还不如不开征。因此,尽管纳税人普遍抱怨美国的所得税制过于复杂,但并没有人从根本上对其予以否定,而是主张进行渐进性的税制改革。

增值税法作为分配法,其设计重点是将新创造的社会财富在国家与国民之间进行合理分配。可见,增值税法对国家财政权和国民财产权之重要性,超过任何一部税收单行法。“如果说存在着回应型法的一种典型功能的话,那么它就是调整而非裁判。概括来说,调整是精心设计和及时修正那些为实现法律目的所需要的政策的过程。”^[12]同时,“征税权在维护税收秩序、增进国家税收利益、保护纳税人合法权益方面,具有积极能动的作用。”^[13]由于征税权属于各国的税收主权范畴,基本上不太可能有什么外在力量强制各国制定增值税法。但是,在经济全球化和数字经济时代,商品与服务跨境流通司空见惯,税收收益和税收负担在各国之间分配的冲突日益显著。因此,增值税的国际税收协调亟待加强,以推进国际跨境贸易的中性、消除增值税对跨境贸易的扭曲、实现跨境增值税的收益与负担的合理分配。

[10] Hakan Malmer, *The Swedish Tax Reform in 1990 - 1 and Tax Compliance Costs in Sweden*, in *Tax Compliance Costs: Measurement and Policy*, edited by Cedric Sandford, Fiscal Publications, U. K., 1995, p. 258.

[11] [美]B. 盖伊·彼得斯著:《税收政治学:一种比较的视角》,郭为桂、黄宁莺译,江苏人民出版社2008年版,第289页。

[12] [美]P. 诺内特、P. 塞尔兹尼克著:《转变中的法律与社会:迈向回应型法》,张志铭译,中国政法大学出版社2004年版,第122-123页。

[13] 施正文:《税收征纳法律关系的法理解析》,《当代法学》2004年第2期,第103页。

增值税法的设计,应当处理好税收负担在不同行业、不同国家的纳税人群体之间的公平分配问题。从欧洲的情况来看,为建立欧洲统一大市场,欧盟(欧共体)将征收增值税作为加入的门槛性条件,而且制定了一系列增值税指令来协调成员国的增值税法。欧盟 2000 年描绘的增值税的未来是“走向更简单、更强大和更有效率的增值税体系”,^[14] 2016 年,进一步提出包括协调增值税税率在内的增值税行动计划。^[15] 自 2004 年起,经济合作与发展组织(OECD)每年发布《消费课税趋势:增值税/货物服务税和消费税的税率趋势以及管理问题》报告,并制定《国际增值税/商品与服务税指南》,该指南旨在解决在国际贸易中适用的增值税法不一致引起的重复征税和意料之外的免税问题,^[16] 赢得诸多国家的认同和承诺采纳,有利于形成公平合理的全球税收秩序。

(二) 增值税制改革的中国进路

我国增值税制改革始终以消除税制性重复征税、促进税收负担公平分配为主线,根据财政承受能力和不同行业发展特点,逐步解决了因增值税的税制设计极不规范、外购固定资产的进项税额不能抵扣、并行的营业税的计税方法过于简单等而造成的重复征税问题,使纳税人的总体税收负担不断下降。营业税改征增值税所覆盖的行业不断扩大,^[17] 基本解决了因增值税与营业税并行导致的增值税抵扣链条中断问题,得到经济合作与发展组织(OECD)的高度评价。从一国税法的应然状态而言,税法既要有现实关照,亦当有理想维度,否则,制定法也可能因立法技术欠佳而侵害纳税人权益。

增值税制改革之所以能够顺利推进,既有优化税制结构和减轻税收负担的内在因素,又有促进经济增长和保障公平竞争的外在因素。“惟是否会由于法的安定性之强调而损及平等课税原则或税捐正义?”^[18] 突破制定法的改革其实是很危险的。“一个良好税制的形成,究竟是源于建构还是演进?整体的税制变迁究竟是强制性的还是诱致性的?中国的税制变迁存在较为突出的建构性和强制性。”^[19] 我国增值税制改革同样由政府主导,与改革开放以来历次重大税制改革路径基本一致。^[20] 1984 年,全国人大常委会授权国务院在实施国营企业利改税和改革工商税制的过程中,拟定有关税收条例,以草案形式发布试

[14] EU, *The Future of VAT: Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System*, 2000, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf), 最近访问时间[2017-07-01]。

[15] EU, *Action Plan on VAT—Towards a Single EU VAT Area*, 2016. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/com_2016_148_en.pdf, 最近访问时间[2017-07-01]。

[16] OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD Publishing, 2017, <http://www.oecd.org/tax/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>, 最近访问时间[2017-07-01]。

[17] 营改增从交通运输业、部分现代服务业开始,扩大到广播影视服务业、铁路运输业、邮政业、电信业,最后扩大到建筑业、房地产业、金融业、生活服务业。

[18] 黄茂荣著:《法学方法与现代税法》,北京大学出版社 2011 年版,第 302 页。

[19] 张守文:《税制变迁与税收法治现代化》,《中国社会科学》2015 年第 2 期,第 101 页。

[20] 税制改革从适应对外开放起步,整体推进是在两步利改税后开始的。1984 年第二步利改税和工商税制改革后,形成了工商税制的基本框架;1994 年工商税制改革,是建国以来规模最大、范围最广泛、内容最深刻的税制改革,基本确立了适应市场经济体制的税制框架;1994 年以来的税制改革,在统一内外资企业所得税、增值税转型、消费税目税率调整、出口退税等方面都有所推进。参见杨志勇、杨之刚著:《中国财政制度改革 30 年》,格致出版社、上海人民出版社 2008 年版,第 89-103 页。

行,再根据试行的经验加以修订,提请全国人大常委会审议。^[21] 自此,除 2007 年为统一内外资企业所得税而制定的《企业所得税法》、2012 年为合并征收车船税而制定的《车船税法》外,其他税种都是通过国务院的行政法规开征的。因此,某种意义上说,我国的税制改革基本上是由政府主导的。制定增值税法,也首先要符合税收法定原则的要求:课税要素法定、课税要素明确、依法稽征,它强调通过民主控制和程序规则限制征税权,使之保持最低程度的形式理性,使得税收负担的分配规则因有了增值税法的约束而得以确定,如《立法法》所规定的,税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度只能制定法律。

分配收入是税收的基本职能,保障和规范分配行为则是税法的基本职能。营改增后,增值税的征收范围形式上覆盖所有商品和服务,深刻影响制造业和服务业的经营环境和盈利可能。“财税法作为分配法的一种重要类型,其核心问题就是分配权的分配问题。”^[22] 从收入方面来看,增值税收入占税收收入和 GDP 的比重,经济合作与发展组织(OECD)成员国 2014 年分别是 20.7% 和 7%,^[23] 我国 2016 年分别是 40% (国内增值税 31.2% + 营业税 8.8%) 和 6.2%。^[24] 我国对增值税的依赖程度远远高于所得税,营改增后,地方政府的税收收入出现剧烈下降,无论改变增值税在中央和地方之间的分享比例,还是确立新的地方税主体税种,都是可能的制度选择。增值税的划分比例决定了税收收入在中央和地方之间如何分配,现由 75% :25% 暂时调整为各占一半。

二 税率结构:增值税的核心构成要素

与直接税相比,间接税的税收负担归属于何者,往往很难清晰地描述。“间接税者,非以租税负担之属人因素为基准,而以租税所能掌握之经济财为基准课征之税。”^[25] 顾名思义,间接税是指凡税收负担可以转嫁于他人,纳税人只是间接承担税收负担的税种。“间接税具有非显著性、实用性,且税源也丰富,但因间接税转嫁给消费者负担,却无法考虑消费者个人的经济上负担能力情况,比较不符合量能课税之税捐正义要求”,然而,“间接税连结所得及财产之使用,仍可适度表彰其经济上负担能力”。^[26] 间接税仍然可以反映消费者经济上的给付能力,如果其生存所必需的基本生活费还要承担间接税,当然要给予税收优惠,以免侵害宪法上所保障的居民最低限度的生存权。此外,即使日本开征了消费税,还有税法学者强烈反对:推行大型间接税得不到宪法理论和租税理论的支持,而且

[21] 参见全国人大常委会 1984 年通过的《关于授权国务院改革工商税制和发布试行有关税收条例(草案)的决定》(2009 年废止)。此外,全国人大 1985 年也通过了《关于授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定的规定或者条例的决定》。

[22] 张守文:《差异性分配及其财税法规制》,《税务研究》2011 年第 2 期,第 72 页。

[23] OECD, *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, 2016, OECD Publishing, <http://dx.doi.org/10.1787/cct-2016-en>, p. 41, 最近访问时间[2017-07-01]。

[24] 依据财政部公布的《2016 年全国一般公共预算收入决算表》计算而得, http://yss.mof.gov.cn/2016js/201707/t20170714_2649709.html, 最近访问时间[2017-09-01]。

[25] 葛克昌著:《租税国的危机》,厦门大学出版社 2016 年版,第 102 页。

[26] 陈清秀著:《税法总论》,我国台湾地区元照出版公司 2012 年第 7 版,第 5 页。

也不符合日本人的政治意识,更不适应目前纳税人意识落后以及中小型占半数以上的日本式特别经济构造的要求。^[27]

衡量税收正义最重要的准则莫过于税收平等,即征税应符合量能课税原则,相同的应税事实应当负担相同的税收。增值税的计征原理可以使政府对市场竞争保持中立,为市场主体展开公平竞争提供最佳的税收环境。增值税适宜作为中央税税种或中央收入占优的共享税税种:由中央行使税收立法权、以实现中央和地方的税收收益权,由此,防止割裂全国统一的商品和服务市场,避免出现地区间税制差异,乃至诱发不正当的府际税收竞争。增值税以筹集财政收入为主要目的,其征收范围应当最广泛、不特定且不限定,以最大可能地争取税源。理想的征收范围是覆盖所有商品和服务,然而,各国增值税法都设置了不征税或免征的项目。增值税的税收负担不为消费者直接感知的税制设计,符合非显著性的要求。

(一) 增值税税率结构的两种构成

增值税法属于分配法的范畴,其课税要素中最能体现其分配功能的莫过于税率结构。税率作为应纳税额与计税基数之间的数量关系或比率,反映的是征税的深度,直接决定了其所能筹集的财政收入规模,也是衡量纳税人税收负担的重要指标。“税率这一课税要素体现着明确性、稳定性和刚性,这也是税法的安定性和可预测性、可计算性的要求。”^[28]考察各国增值税法,可以发现,增值税的税率结构由标准税率单一构成(即单一税率)或者由“标准税率+低税率”复合构成。由于商品和服务跨境提供一般实行目的地征税原则,几乎所有国家的增值税法都对此设置了零税率。还有极少数国家设置了高税率或适用于商品和服务境内提供的零税率(简称境内提供的零税率)。高税率适用于法律列举的奢侈品和有损社会公共利益的消费品,属于税收重课措施,与之类似的是另行征收特别消费税。另征而不实行高税率的好处是:增值税普遍征收、特别消费税选择征收,两套税制可以独立并行。

以下集中讨论增值税的标准税率和低税率:如果说标准税率体现的是税收筹集财政收入的基本职能,那么低税率其实反映了税收调节收入分配的派生职能。一部税收单行法中的规范可以分为财政目的规范、调控目的规范和简化规范。增值税标准税率作为财政目的规范,体现了新创造的社会财富在国家与国民之间的分配比例。增值税低税率属于调控目的规范,是一种税收轻课措施,适用于法律明确列举的商品和服务,有助于实现特定的经济社会政策目标,包括但不限于农业、民生领域。如果设置了两档或两档以上的低税率,就体现了不同的政策目标。“有时基于财政目的以外之经济或社会目的,对于一定之经济活动的过程或成果课以较轻税捐以为促进,或课以较重税捐以为导正。相对于一般情形,都必须在税基的计算、税率或缴纳期限有倚轻倚重的规定,税捐之课征才会有促进或导正的作用。”^[29]当人们描述和评价一个国家的增值税的总体税收负担轻重时,依

[27] 参见[日]北野弘久著:《日本税法原论》,郭美松、陈刚译,中国检察出版社2008年版,第33、35页。

[28] 张守文著:《税法原理》,北京大学出版社2012年第6版,第57页。

[29] 黄茂荣著:《税法总论(第1册):法学方法与现代税法》,我国台湾地区植根法学丛书编辑室2012年第3版,第541-542页。

据的唯一标准是标准税率高低。

增值的计征原理简单,其应纳税额以当期销项税额抵扣当期进项税额计算而得,可以解决传统销售税存在的重复征税问题。“增值税是一种高效、中性的税收”,“增值税的本质是中性的,如果使增值税变得非中性,这就损害了它的本质优点。”^[30] 仅仅设置单一税率,最能体现增值税在筹集财政收入和保持竞争中立上的独到之处。“因为征管和法律简化考虑,增值税的单一税率通常受到推崇。但是,几乎半数开征增值税的国家不止规定一个税率。低税率(零税率)与增值税的基本结构相符,并且能巧妙相容。”^[31] 考察各国增值税法,可以发现,超过一半国家规定的是单一税率,而在另一半国家中,其中有20%的国家设置了一档低税率,或者两至三档低税率,剩下的10%的国家设置了三档以上的低税率。经济发展与合作组织(OECD)成员国中,除了美国、日本(消费税)外,其他国家均征收增值税,但只有智利设置的是单一税率。

开征商品与服务税和消费税的国家中,标准税率均偏低,相应的税制结构也比较简单,堪称是简税制、宽税基、低税率的代表。“一个更简化的增值税体系也会减少纳税人和税收征管的运作成本,因此能够提高国库的净收入。”^[32]

考察各国增值税的税率结构,可以发现,标准税率的设置需重点考虑其经济合理性,低税率的设置需重点考虑其实质公平性。“在课税对象既定的前提下,税收的负担程度和政府课税的程度就主要体现在税率上。”^[33] 笔者认为,与其说标准税率是一国根据经济增长状况、既有税收负担和税收竞争格局测算的结果,还不如说这是基于效率、公平、秩序等价值评判所作的选择。“任何法律规范都包含了立法者的‘利益评价’,也就是‘价值判断’。”^[34] 税率结构的确定和调整,应当以适度性、效益性、协调性为准则。适度性强调因标准税率而产生的税收负担应实现均衡分配。从宏观上说,标准税率反映了经济流转各环节的纳税人新创造的社会财富中由国家分享的比例。就微观而言,标准税率直接决定了纳税人的税收负担和消费者的经济负担。

标准税率的确立和调整是否适度,是评价整体纳税人的税收负担轻重的衡量指标;效益性强调由标准税率所决定的税收收益应达到可观规模。增值税作为可以有效筹集财政收入的间接税种,若其标准税率未能达到一定程度,则难以实现这一税种最为根本的财政目的;协调性则强调经标准税率所营造的税收环境应有利于制造业和服务业的发展。规范的增值税制应设置唯一的标准税率,无差别地适用于制造业和服务业,特别是要改进适用于服务业的抵扣规则,以实现税收负担在不同产业、不同群体以及境内外贸易主体间

[30] [美]爱伦·A·泰特著:《增值税:国际实践和问题》,国家税务总局税收科学研究所译,中国财政经济出版社1992年版,第414页。

[31] [美]维克多·瑟仁伊著:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第326页。

[32] EU, *The Future of VAT: Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System*, 2000, pp.3-4, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf), 最近访问时间[2017-07-01]。

[33] 王传伦、高培勇著:《当代西方财政经济理论》(上册),商务印书馆1995年版,第163页。

[34] [德]伯恩·魏德士著:《法理学》,丁晓春、吴越译,法律出版社2013年版,第61页。

的公平分配。

设置低税率,可以降低部分纳税人的税收负担、进而有效减轻消费者的经济负担,具有特定的政策目标,同时应受比例原则约束。“财税平衡的基本要求是在财税问题上充分考虑各方利益主体的平衡与协调。”^[35]若想进一步在不同纳税人群体之间实现公平分配税收负担,则可以设置两档甚或两档以上的低税率,当然,税率档次较多可能会增加征管的难度。

(二) 欧盟成员国的增值税税率结构

为了建立欧洲统一大市场,欧盟(欧共体)委员会要求各成员国开征增值税,但税率结构如何安排却属于各国税收主权范围内的事务,委员会无权干涉,只能依靠制定增值税指令来协调成员国的增值税法。于 1992 年底达成的“增值税总体协议”规定,成员国可以实行两档税率:标准税率不得低于 15%,低税率不得低于 5%,后者适用于具有社会、文化性质的商品与服务。^[36]由于各成员国增值税的税率结构差异甚大,同一种商品或服务在不同成员国很可能适用不同的税率,使得跨境增值税欺诈问题越来越突出。增值税欺诈是纳税人通过黑色经济骗局、蓄意破产和利用跨境交易免税来进行的,包括采购欺诈、旋转木马式欺诈和对冲交易等行为类型。欧盟为协调各成员国的增值税法而制定的增值税指令,反映了商品和服务跨境提供有可能引起税收负担和税收收益分配在不同税收管辖权下的结构性失衡。

在欧盟成员国中,^[37]只有丹麦实行单一税率 25%,爱尔兰、意大利、法国、卢森堡等设置了三档低税率,其他国家设置了两档低税率。欧盟成员国的标准税率平均为 21%,介于 20%—22% 之间的成员国占了一半,最高的是匈牙利 27%,最低的是卢森堡 17%。为应对全球金融危机引发的财政赤字和经济衰退问题,各国的标准税率近年出现不同程度的上涨。经济合作与发展组织(OECD)成员国的标准税率平均不到 19%。北欧国家的标准税率偏高,卢森堡、马耳他、塞浦路斯等标准税率偏低的国家都是小国。虽然标准税率是各国基于税收主权可以自主决定的,但是,由于商品和服务跨境流动的可能性,各国增值税法中的税率结构安排事实上很难不受到国际税收竞争影响。欧共体委员会要求标准税率不得低于 15%,正是为了避免出现“逐底竞争”的现象。

即使同为大国,税率结构的差异性也远远大于相似性。比如,德国的标准税率为 19%,仅仅设置了 7% 一档低税率,税率结构相对简单;法国的标准税率为 20%,但设置了三档低税率(10%、5.5%、2.1%),税率结构相对复杂。^[38]法国的财政赤字问题比较严重,经常超过欧元区规定的年度财政赤字上限(3%)。“各个国家改变税率的方向几乎都

[35] EU, *The Future of VAT: Towards a Simpler, More Robust and Efficient VAT System*, 2000, pp. 3-4, [http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com\(2010\)695_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/consultations/tax/future_vat/com(2010)695_en.pdf), 最近访问时间[2017-07-01]。

[36] 1991 年前执行的适用于住宅、餐馆饮食和儿童服装鞋帽的低于 5% 的超低税率或零税率,可以继续执行。

[37] European Union VAT rates, <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/>, 最近访问时间[2017-07-01]。

[38] 参见 *France VAT rates*, <http://www.vatlive.com/vat-rates/european-vat-rates/>, 最近访问时间[2017-07-01]。

是单向的——向上调整税率”,“一个反对多税率的有力理由是‘只要税率结构复杂一点,(增值税)的整体结构便会支离破碎’”。^[39] 法国税率结构的复杂性还表现在,部分商品和服务的税率设置过于繁琐细致。各成员国设置的低税率档次和水平高低并没有规律性,只能反映其减轻税收负担的意图和程度。而哪一种商品和服务可列入低税率适用范围,也没有什么限制,因此,法律必须明确列举适用各档次低税率的商品和服务。法律未作列举者,则适用标准税率。

值得一提的是,挪威作为非欧盟成员国,财政长期处于盈余状态,其增值税标准税率高达25%,同时,设置了15%、11.11%、10%、8%等4档低税率,^[40]其标准税率比法国高5%,但低税率的适用范围较窄,使得其筹集财政收入更有效。

可见,欧盟成员国各自仍保留着增值税的立法权,以保证各自的税收主权和税收利益,虽然欧盟委员会一直主张简化增值税税率结构,但其不可能也没必要统一成员国的增值税税率结构。即使是旨在协调成员国增值税税率的欧盟指令,其强制性亦偏弱,例如,关于“欧盟成员国增值税税率不得低于15%”的规定,其执行期限就一再延长。^[41]

(三)我国增值税税率和征收率

我国增值税的税率结构比较复杂:标准税率17%,两档低税率11%、6%,11%适用于税收规范性文件所列举的项目。^[42] 标准税率17%是国务院1993年《增值税暂行条例》中确立的,尽管实践中增值税的税收负担不断下降,但是名义标准税率却丝毫未动,在制定增值税法时是否需要根据实践进行调整,这是一个需要斟酌的问题。

此外,我国《增值税暂行条例》规定了简易计税方法,适用于小规模纳税人发生应税行为或一般纳税人发生规定的特定应税行为,其应纳税额按照销售额和增值税征收率计算而得,不得抵扣进项税额。两种纳税人的界分标准主要是年应税销售额,条例中规定的征收率为3%,而销售自己使用过的固定资产和旧货按2%征收。营改增中还引入了差额征税规则,^[43]简称扣额法,属于简化规范的范畴,设置了5%、1.5%两档征收率。差额征税规则主要有如下几种类型:无论采用一般计税还是简易计税方法,都可以选择差额纳税,或者都应当按照差额纳税;只有选择一般计税或者简易计税方法,才可以按照差额纳税。^[44] 适用差额征税规则的商品和服务,事实上游离于抵扣链条外,下游环节纳税人不可以行使抵扣权。

[39] [美]爱伦·A.泰特著:《增值税:国际实践和问题》,国家税务总局税收科学研究所译,中国财政经济出版社1992年版,第45页。

[40] 《孟加拉议会通过新财年财政法案》,孟加拉《金融快报》2017年6月29日,中国商务部编译,http://www.mof.com.gov.cn/article/i/jyjl/j/201706/20170602601540.shtml,最近访问时间[2017-07-01]。

[41] 欧盟第2006/112/EC号“增值税指令”第97条的执行期限,被第2010/88/EU号理事会指令“就履行最低标准税率的义务的期限修订增值税共同体”延长到2015年12月31日后,再被欧盟理事会指令提案继续延长到2017年12月31日,参见高仲芳:《国际税讯》,《国际税收》2016年第2期,第2页。

[42] 参见刘剑文、陈立诚:《财税法总论论纲》,《当代法学》2015年第3期,第118页。

[43] 财政部、国家税务总局《关于营业税若干政策问题的通知》(财税[2003]16号)创设了差额征税规则。

[44] 财政部、国家税务总局《营业税改征增值税试点有关事项的规定》(财税[2016]36号的附件2)的第1条、《关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知》(财税[2016]47号)第1条、第3条等。

三 税率确定和调整的客观依据

增值税税率的确定“只能制定法律”，这是我国《立法法》明确规定的。根据税收法定原则，税法主体的权利、义务必须由法律加以规定，税法的各类构成要素都必须且只能由法律予以明确规定。制定增值税法时，标准税率的确定不是凭空臆测的，其应当按照“三性”准则进行合理设置，其调整同受此限。除了税收法定原则外，量能负担原则（或称应能负担原则）也是非常重要的。“应能负担原则属立法理论标准上的原则，它在租税立法上起着指导性原则的重要作用”，“应能负担原则构成了宪法论水准上的法律解释方面的原则”。^[45] 营改增作为一项结构性减税措施，是通过从整体上调整间接税税制结构来实现的，它使得增值税的征收范围、税基、税率结构等核心实体课税要素发生极大的变化，“由此涉及众多纳税人实体权益的重大调整，直接影响市场主体的财产权、经营自由、职业选择等，因而必须考虑其合法性”。^[46]

（一）税率的确定和调整应依据法律

近年由全球经济危机引起的各国税制改革的经验表明，“税收领域的改革在保护经济的竞争力和长期发展潜力的同时要保证公共财政的长期可持续性”，“扩大适用增值税标准税率的税基范围是提高增值税税率的比较有效的方式”。^[47] 同时，增值税制改革不是孤立的，需要与其他税种的改革同时进行，以协同实现税法的分配收入职能。由于征管技术上的考虑，增值税以经营者所从事的交易为征税对象，而没有直接选择对消费行为征税。“消费征税是指从物品和服务消费中发现税负能力的标准，并着眼于消费支出征收的一个税种。”^[48] 标准税率是对公共物品的定价，其确定和调整均应依据法律进行，“通过议会立法过程的博弈，按照法定的程序来定价”。^[49] 课税要素法定的子原则要求法律应明确规定增值税的税率结构，而课税要素明确原则的子原则要求法律应明确列举低税率的适用范围。纳税人的税收负担有所减轻，因此，其转嫁给消费者的负担亦有所减轻，从而可以缓解增值税的累退性。

从各国增值税标准税率的确定和调整来看，除了基于经济理性的客观准则外，政治理性往往是具有决定性作用的。理论上说，“在国家征收比例方面，要实现‘富国裕民’或‘民富国强’的目标”，“国家在财富的征收方面就不能伤及‘财税之本’”，“一国课税必须适度，不能税率过高，更不能进入课税禁区，必须使税负合理，以涵养更多的税源”。^[50] 一般认为，税制改革应源于经济理性，然而，西方发达国家改革过程中政治理性却常常占据

[45] [日]北野弘久著：《日本税法原论》，郭美松、陈刚译，中国检察出版社2008年版，第99页。

[46] 张守文著：《分配危机与经济法规制》，北京大学出版社2015年版，第211页。

[47] OECD：《消费课税趋势（2012年版）：增值税/货物服务税和消费税的税率、趋势以及管理问题》，中国财政部税政司译，中国财政经济出版社2014年版，第32页。

[48] [日]中里实等编：《日本税法概论》，西村朝日律师事务所西村高等法务研究所监译，法律出版社2014年版，第234、242页。

[49] 张守文：《定价权分配与行使的法律规制》，《法学》2016年第10期，第92页。

[50] 张守文：《分配结构的财税法调整》，《中国法学》2011年第5期，第27页。

上风。“政府使用的最终手段中,实用主义将战胜经济规律,政治理性将战胜经济理性。”^[51]政府制定稅收政策时,总是试图说服公众,其选择的稅制改革方向是最符合经济理性的,事实上,到底是政治理性还是经济理性取胜,其实很难清楚界分。“稅率的決定方式如何,涉及量能課稅原則以及透過稅制重分配所得及財富的機能是否能獲得實現,因此扮演重要角色。惟稅率構造如何決定,至今尚乏原理原則可循。”^[52]引入增值稅時,標準稅率最有可能是以原商品稅稅種的稅收負擔為準來確定,是否調整以及如何調整則最有可能考量國家財政利益和納稅人、消費者的財產權益等因素。

部分國家開徵商品與服務稅、消費稅時,最初的稅率偏低,客觀上有試行徵收的效果,同時也有助於緩解納稅人對新稅種的抵觸情緒。其後,基於經濟發展和財政收支的情況逐步提高稅率,也容易得到公眾支持。例如,新西蘭從 10% 提高到 15%,日本從 3% 提高到 8%,新加坡從 4% 提高到 7%。“一個稅種的屬性或法律特徵,在指導政府立法部門設計和確定某個特定稅種的特性方面發揮著重要作用”,“增值稅應該有寬廣的稅基,理想的情況應該是包括所有類型的私人消費,而且應該是公平且沒有任何例外地適用於所有消費者”^[53]。伊朗從 3% 逐年提高到 9%,原計劃改為消費稅,但遇到很大阻力,立法機關被迫放棄了原計劃。^[54]與增值稅法相比,商品與服務稅法、消費稅法的設計更接近計征原理、更易于稅收徵管。

因商品稅制過於複雜、不利于市場自由流通,印度政府 2007 年開始醞釀統一徵收全國性的商品與服務稅,為此,需要先行修改憲法有關徵稅權縱向劃分的條款,然而,印度修憲法過程很艱難,各邦都希望保留商品與服務稅的徵稅權。2016 年,印度國會終於通過憲法修正案,其憲法第 286 條規定,邦的法律不得對銷售或購買發生於邦以外或進出口過程中的商品徵稅,國會可以依法制定確定發生上述交易的原則,州的法律可以對國會依法宣布的州際商業貿易中特別重要商品的銷售或購買徵稅。國會可以依法制定徵稅制度、稅率等方面的條件和受到的限制。^[55]據此,印度國會通過《商品與服務稅法》,自 2017 年 7 月 1 日起統一徵收商品與服務稅(GST)。^[56]

為解決國際油價下跌造成的財政收入銳減問題、降低對石油資源的依賴,2016 年 6 月,沙特阿拉伯、巴林、卡塔爾、阿曼、阿聯酋、科威特等海灣合作委員會(GCC)成員國的財政部長通過《增值稅框架協議》,要求自 2018 年 1 月 1 日起,成員國同時開徵標準稅率

[51] [英]錫德里克·桑德福:《80 年代稅制改革回顧——我們可從中總結出什麼》,載[英]錫德里克·桑德福主編:《成功稅制改革的經驗與問題(第 4 卷)——稅制改革的深層次問題》,許建國等譯,中國人民大學出版社 2001 年版,第 232 頁。

[52] 陳清秀著:《稅法總論》,我國台灣地區元照出版公司 2012 年第 7 版,第 316 頁。

[53] [美]羅伯特·F. 范布萊德羅德編:《增值稅中對不動產的處理方法:全球比較分析》,國家稅務總局稅收科學研究所譯,中國財政經濟出版社 2015 年版,第 5 頁。

[54] 參見 *International VAT and GST rates 2017*, <http://www.vatlive.com/vat-rates/international-vat-and-gst-rates/>,最近訪問時間[2017-07-01]。

[55] *The Construction of India (2016)*, p. 177, <http://lawmin.nic.in/olwing/coi/coi-english/coi-4March2016.pdf>,最近訪問時間[2017-07-01]。

[56] 參見龔輝文:《印度商品服務稅改革及其啟示》,《國際稅收》2016 年第 10 期,第 27-28 頁。

5% 的增值税,出口适用零税率,食品、能源、公交和金融服务免税。考虑到开征新税可能引起区际税收竞争,海湾合作委员会成员国采取先行签署开征增值税的协议、后各自完成国内增值税立法程序的做法,沙特阿拉伯最先制定《增值税法》,且授权实施条例规定其他档次的税率。^[57]

(二) 税率的确定和调整应适度

增值税标准税率可以经由修改法律调整,也有可能经由编制年度预算临时调整。至于调整的理由,则可能基于促进经济增长、调整经济结构、优化税制结构、弥补财政赤字和国际税收竞争的考虑。目前世界上标准税率最高的是匈牙利 27%,其 2011 年由 25% 提高至 27% 的目的是,将新增的增值税收入存入国家保护基金,用于平衡财政赤字、应对汇率和利率风险。欧盟和经济合作与发展组织(OECD)成员国的增值税标准税率平均分别是 21% 和 19%;开征商品与服务税、消费税国家的标准税率平均分别是 9% 和 12%。我国 17% 的标准税率主要适用于制造业,改征增值税的服务业却普遍适用两档偏低的税率——11% 或 6%,这是根据相关行业的经济数据测算出来的相对合理的税收负担,是由规范税制、合理负担的原则^[58]决定的。增值税税收负担理应在制造业和服务业之间公平分配,为此,有必要统一适用且相应逐渐调低标准税率。降低制造业增值税税率^[59]是大势所趋,可以相对有效地降低制造业成本、推动经济发展。

增值税应当对市场竞争保持中立,不应当影响消费者的选择,更不应当左右经营者的决策。换言之,影响经营者的经营决策和消费者的消费选择的根本因素应当是市场机制,而不是增值税法,这是契合自由市场经济体制的理念。“财税法保障经济发展的首要体现,就是让泛化的财税调控回归理性,转而重视完善财税法律制度,打破地区封锁和利益藩篱,维护市场统一,并为市场主体提供稳定的预期和行为指引。”^[60]然而,事实上,经营者和消费者都不太可能完全不受增值税法影响。“税捐中立性原则要求税法应当实现纳税人决定之中立性,并不应扭曲不同的法律形式之选择。亦即要求法律形式之中立性,以落实按照经济上负担能力之公平课税。”^[61]现代市场经济国家进行宏观经济调控时,有可能选择调整增值税的标准税率,例如,为应对因全球金融危机而导致的财政赤字和经济衰退问题,英国政府在 2008 年 12 月 1 日到 2009 年底期间,将增值税标准税率由 17.5% 暂时调整为 15%,作为“紧急预算”;国会通过的 2010 年度预算又将 17.5% 调整到 20%,自 2011 年起适用至今。^[62]可见,增值税标准税率在很长的一段时间内会保持相对稳定,但

[57] 参见 *Saudi Arabia 2018 VAT bill*, <http://www.vatlive.com/vat-news/saudi-arabia-publishes-2018-vat-bill/>, 最近访问时间[2017-07-01]。

[58] 根据财政承受能力和不同行业发展特点,合理设置税制要素,改革试点行业总体税负不增加或略有下降。参见财政部、国家税务总局发布的《营业税改征增值税试点方案》(财税[2011]110号)。

[59] 2015 年底的中央经济工作会议上提出,要研究降低制造业增值税税率。

[60] 刘剑文:《财税法功能的定位及其当代变迁》,《中国法学》2015 年第 4 期,第 178 页。

[61] 陈清秀著:《税法总论》,我国台湾地区元照出版公司 2012 年第 7 版,第 56 页。

[62] 参见 EC, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, Jan. 1, 2017, p. 21, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf, 最近访问时间[2017-07-01]。

也不排除在经济发展过程中因应特殊情势而作出调整,但这种调整仅能用于临时性的应急措施。

通过编制年度预算来调整增值税的标准税率,其法律效力源于年度预算由政府负责编制、并经立法机关审议批准,比如坦桑尼亚、西班牙、几内亚、厄瓜多尔等,事实上,通过编制年度预算临时调整标准税率的做法,其性质上属于反经济周期波动的相机抉择的财政政策。此外,还有国家通过年度预算来优化增值税的税率结构,比如孟加拉国。

由于上调标准税率有可能对经济增长和居民消费造成重大影响,因此,立法机关相当谨慎,即使通过了上调标准税率的法案,还有可能在生效前,作出推迟实施甚至废除法案的决定。意大利 2017 年度预算规定,原计划 2017 年提高增值税税率的法案推迟到 2018 年实施;^[63]日本修改《消费税法》,计划于 2014 年 4 月、2015 年 10 月先后上调标准税率到 8% 和 10%,但由于经济不景气,国会担心拖累经济,两次推迟了上调到 10% 的时间,目前推迟到 2019 年 10 月。此外,2017 年 6 月,国际货币基金组织(IMF)指出,日本应当按 0.5%—1% 的幅度逐步上调到 15%,以弥补其巨额财政赤字。^[64]国际货币基金组织(IMF)和日本在上调税率问题上的认识存有分歧,原因在于,二者从不同角度考虑这一问题。波多黎各原计划自 2016 年 6 月起开征增值税、废止销售税,但国会参众两院分别于 2016 年 5 月表决通过取消实行增值税的法案,并获得联邦政府总督批准。^[65]

概言之,税率结构的调整包括调高或调低标准税率、低税率,增减或合并低税率档次,将某种商品和服务由适用标准税率调整为适用低税率(或与之相反),同样均应依法为之。由于增值税标准税率直接关系到社会财富在国家和国民之间的分配,其确立和调整不仅要依据法律进行,以保持形式理性,而且要强调调控适度原则,符合经济规律和客观实际。于我国而言,鉴于增值税标准税率实际上已低于文本规定,因此,立法时有必要适当降低名义上的标准税率,促进市场公平竞争、带动产业结构调整,使国家在国际经济竞争中保持竞争力。至于低税率的档次,可以保留但仅能设置一档,以减轻低收入消费者群体的经济负担。

四 税收轻免课措施与增值税抵扣权

增值税起源于美国经济学家托马斯·S·亚当斯于书斋之中设计的征税模型,其所提出的从销项税额中抵扣进项税额的计征原理简单,可以有效筹集财政收入,使法律上的纳税义务人与经济上的税收负担人分离,可以提高纳税义务人的税法遵从度、降低税收征管成本,因此,增值税得以超速发展。增值税原生的税收中性本质极为符合税收效率原则,

[63] 参见 *Italy VAT update*, <http://www.vatlive.com/vat-news/italy-vat-update/>, 最近访问时间[2017-07-01]。

[64] 参见 IMF Communications Department, *Japan: Staff Concluding Statement of the 2017 Article IV Mission*, Jul. 19, 2017, <http://www.imf.org/en/News/Articles/2017/06/19/MS061917-Japan-Staff-Concluding-Statement-of-2017-Article-IV-Mission>, 最近访问时间[2017-07-01]。

[65] 参见 *Puerto Rico Senators block VAT introduction*, <http://www.vatlive.com/vat-news/puerto-rico-senators-block-vat-introduction/>, 最近访问时间[2017-07-01]。

有利于提高经济运行效率和税收行政效率,也有利于降低纳税人的税法遵从成本和额外经济负担。增值税按照生产商和流通商向经济流转下游环节收取的商品或服务价格的一定比例征收,即使经济流转环节再长,消费者的税收负担亦应大体相当,此所谓税收中性。增值税的税收负担在各个经济流转环节之间的分配是否公平,决定于税法的设计是否区别对待纳税人和征税对象的差异性。在经济流转的上中游环节设置税收轻免课措施,会改变税收负担在不同环节的分配,然而,上述措施却有可能给税收征管制造难题、给税收规避提供机会。

(一) 增值税的税收轻免课措施

增值税征收范围应覆盖所有商品和服务,但不征税或免征税项目的设置却会缩窄其范围。商品的范畴清晰,但服务的概念通常需要定义,有的国家将其界定为未被定义的资产,或者除了商品以外的资产,大大拓宽了服务的范畴;^[66]还有国家详细列举了应税服务,未列入的服务免税或另行征收其他税种。增值税以商品和服务在生产、分配、交换、消费等各个经济流转环节新增加的价值额——增值额为计税依据,因增值额难以直接计算,增值税的应纳税额一般通过购进扣税法计算,增值额集中反映新创造的社会财富。每个经济流转环节的纳税人都要向上游环节支付进项税额,都要向其下游环节收取销项税额,由此形成了完整的增值税抵扣链条。经济流转的上下游环节相互监督,保证征税的普遍性、连续性和合理性。税收负担层层转嫁,最后由消费者全部承受,这就是符合税收中性原则的税制结构。

增值税实行比例税率且标准税率过高,使其具有累退性,贫困阶层因此比富裕阶层承担更重的税收负担,这是制定增值税法时必须处理的问题。在增值税法中设置的税收轻免课措施,包括低税率、境内提供的零税率、免税项目和简易计税方法等,可能会使增值税法的设计因偏离计征原理而变得复杂,但可以实现改进税收负担分配的效果。

税率结构和税收轻免课措施,属于法律绝对保留立法权的核心课税要素。低税率亦属税收轻课措施。增值税法的复杂化可以缓解增值税的累退性,甚至能实现特定的社会政策目标,然而,这无疑会增加税收征管的技术难度。一部良好的增值税法,应当尽可能兼顾税收效率和税收公平双重价值目标。税收效率要求增值税法的制定和执行必须有利于提高经济运行的效率与税收行政的效率,而增值税法的调整必须有利于减少纳税主体的遵从成本和额外负担,税收公平则要求增值税的税收负担必须在依法负有纳税义务的主体之间合理分配。^[67]

经济合作与发展组织(OECD)指出,增值税的低税率主要适用于基本生活必需品、药品和保健服务、文化和体育活动等商品和服务,以追求税收公平和其他非分配目标,尽管低税率已经被证明不是实现再分配或追求上述目标的有效措施。^[68] 虽然税收中性原则

[66] 参见[美]维克多·瑟仁伊著:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第314页。

[67] 参见张守文著:《财税法学》,中国人民大学出版社2016年第5版,第123页。

[68] 参见 OECD, *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, p. 12, <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2016-ctt-2016-en#.WUcSeca761s>, 最近访问时间[2017-07-01]。

要求增值税法尽可能选择单一税率,但仍有一半国家同时设置低税率。原则上说,与居民日常生活密切相关的商品和服务最有可能列入税收轻课措施的适用范围,包括但不限于酒店服务、某些食品药品、社会住房、公共交通、书籍、报刊、餐馆、社会服务等。境内提供的零税率规则并不常见,即便有,其设计近似于超低税率,需要由法律明确列举其适用范围。

(二) 增值税的免税项目和抵扣权

与欧盟委员会致力于协调成员国的增值税法不同,欧洲法院更加关注各国增值税法中出现的偏离增值法的计征原理,有违税收中性的规范,这是其近几十年所作的逾 800 项法律解释的论述重点。“欧洲法院关于增值税征税结构和应用范围所作的解释对成员国具有直接的效力”,“当成员国的规则不能确保增值税的中性、阻碍其功效的时候,欧洲法院可以直接或者间接地判定成员国规则与欧盟体制相冲突。”^[69]然而,几乎所有国家都设置了免税项目。“在不同的增值税制下主要有两种不同的免税实体:第一种是小规模纳税人免税,它不依赖于卖方提供的商品或服务的类型;第二种是因实体的性质而对实体所作的所有销售或特定销售提供的免税。”^[70]各国设置免税项目的原因主要有两种:其一是基于社会政策目标的考量,其制度功能类似于低税率,例如医疗、教育、慈善等行业领域;其二是基于征管难度和历史传统的考量,前者如金融业,后者如房地产业,可能另行征收其他税种。

纳税人购进免税项目后,在计算缴纳增值税时,不能进行进项税额抵扣,其实际税收负担一般要高于购进应税项目。在这个意义上说,上游环节纳税人是否适用免税规则,将直接决定本环节纳税人能否行使增值税抵扣权。由于本环节纳税人担心其所增加的税收负担无法向下游环节转嫁,致使下游纳税人作出不与之交易的商业决定,因此,为了增加交易机会,本环节纳税人未必愿意适用免税规则。换言之,增值税法中设置的免税项目,看似可以减轻纳税人的税收负担,却未必符合其经济利益,因此,应当允许其选择放弃。

一般税种中的免税项目固然属于税收优惠措施,可以实现纳税人的税负从轻权,但是,增值税法中设置的免税项目却未必受纳税人认可。“增值税免税不一定是一种税收优惠,增值税内在机制是十分排斥免税的。”^[71]如果经济流转的中上游环节设置了免税项目,该环节纳税人的税收负担看似减轻为零,但是,其下游环节纳税人的进项税额亦不复存在。如果下游环节纳税人的销项税额仍按正常税额计算,下游环节纳税人的税收负担实际上是增加的,亦即,税收负担从设置了免税待遇的经济流转环节向其下游环节转移。“如果增值税制度不能体现增值税的中性特征,纳税人的抵扣权就会受到影响,从而会影响交易的实现和整体经济的发展。从体现税收原理的角度看,更应强调在立法上赋予增

[69] [意]阿德里亚诺·迪·皮耶特罗:《税收整合和欧洲单一市场》,翁武耀译,《国际税收》2014年第2期,第49页。

[70] Alan Schenk, Oliver Oldman and Cui Wei, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, 2nd. Ed., Cambridge University Press, 2015, p. 39.

[71] 各国税制比较研究课题组编著:《增值税制国际比较》,中国财政经济出版社1996年版,第304页。

值税纳税人以应有的抵扣权。”^[72] 笔者认为,法律很有必要确立纳税人享有增值税抵扣权,并明确其可以自行选择是否行使权利,也应当允许其放弃增值税的免税、轻税待遇,以真正实现税收负担的公平分配。

增值税法中设置的税收轻免课措施,影响税收征纳双方的权利义务结构、税务机关的税收征管效率和纳税人的税法遵从程度。“设计公平税制结构的任务就是要达到税负在人际间的公平分配”,“纵向公平或累进程度的问题……必须根据作为一个政策目标的有关平等的社会价值来加以解决。相反,恰恰是横向公平的履行才造成了税制结构设计上的大部分技术难题”。^[73] 纳税人凭借增值税专用发票进行进项税额抵扣,可以实现仅就本环节的增值额缴纳税款的目的。换言之,若纳税人不能进行税额抵扣,就需要自行承担进项税额,就会发生重复征税问题。因此,增值税抵扣权可以说是基于增值税计征原理而产生的一项权利。

若纳税人符合一般纳税人的规定条件并经资格登记,就有权行使增值税抵扣权;若纳税人愿意按照一般计税原理纳税而非适用轻免课税措施的,则有权放弃增值税免税、轻税待遇,选择前者的,按照一般计税方法计征增值税,选择后者的,放弃后 36 个月内不得变更或再申请。我国现行增值税制度主要有如下四种规则:其一,纳税人选择办理一般纳税人资格登记后,可以取得增值税抵扣权,但这种选择不可逆;其二,一般纳税人发生规定的特定应税行为,选择适用增值税简易计税方法计税,相当于不行使增值税抵扣权;其三,纳税人选择放弃免税、减税,下游环节纳税人得以行使增值税抵扣权;其四,纳税人放弃适用增值税零税率,选择免税或按规定缴纳增值税,选择后者的,下游环节纳税人得以行使增值税抵扣权。^[74]

大多数国家将整个金融业排除在增值税的征收范围外,由于某项金融服务的进项税额很难准确界定,“将金融服务业排除在增值税范围之外,暂时看来尚不失为是一种最佳的出路”。^[75] 欧盟委员会强调,应当对金融服务免征增值税。“原则上,金融服务的任何手续费或收费都应该纳税。困难在于,当决定支付利息或手续费标准的时候,要将这一收费与其他要素区分开。”^[76] 考虑到完全不征税不太合适,部分国家可能另行征收其他税种。我国是世界上第一个对金融业全面征收增值税的大国,除了税收规范性文件中列举的免税项目外,其他金融服务均应缴纳增值税,具体包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让等。目前列举的免税项目有:保险公司开办的一年期以上人身保

[72] 张守文著:《分配危机与经济法管制》,北京大学出版社 2015 年版,第 256 页。

[73] [美]理查德·A. 马斯格雷夫著:《比较财政分析》,董勤发译,格致出版社、上海三联书店、上海人民出版社 2017 年版,第 44 页。

[74] 财政部、国家税务总局发布的《关于增值税纳税人放弃免税权有关问题的通知》(财税[2007]127 号)、《营业税改征增值税试点的实施办法》(财税[2016]36 号的附件 1)第 18 条第 2 款、第 48 条第 2 款、《跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策的规定》(财税[2016]36 号的附件 4)第 5 条。

[75] [美]爱伦·A. 泰特著:《增值税:国际实践和问题》,国家税务总局税收科学研究所译,中国财政经济出版社 1992 年版,第 96-98 页。

[76] Victor Thuronyi, *Tax Law Design and Drafting (Vol. 1)*, International Monetary Fund, Washington D. C., 1996, p. 205.

险产品取得的保费收入、部分金融商品转让收入、金融同业往来利息收入等。^[77]此外,资管产品管理人运营资管产品过程中发生的增值税应税行为,暂适用简易计税方法,按照3%的征收率缴纳增值税。^[78]

为了使增值税的税收负担转嫁给购买方,增值税的税收征管高度依赖可以证明销售方的销项税额的增值税专用发票。在这个意义上说,购进扣税法就是发票抵扣法:使用基于真实交易开具的增值税专用发票抵扣进项税额。“增值税对生产、分配等各个环节新增的价值额征收”,“几乎所有开征增值税的国家或地区都采用发票抵扣方法计征增值税,而日本的消费税则是实行减除方法计征最典型的国家”。^[79]日本消费税按照记账法计征:根据账簿、通过购进款项倒算进项税额,从销售方取得的增值税专用发票不作为计征依据。因此,即使是免税项目也可以进行进项税额抵扣。“日本以一个非常低的税率和一个非常高的起征点引进一个不寻常的以账目为准的增值税。以账目为准的增值税的最大优点是所得税部门可以公司所得税现有会计为基础征税。”^[80]有学者建议,为照顾低收入者,消费税应当设置低税率甚至零税率。^[81]然而,一旦增加税率档次,其计征方法必然要相应改变,才能反映真实的进项税额,因此这种旨在实现税收公平的意见会牺牲税收效率,并没有被立法机关所接受。

五 结 论

增值税是一个世界性的主流税种,基于同一计征原理构造的各国增值税法不尽相同,它们的税制改革目标、方向和逻辑亦不尽相同,以营造有利于经济稳定发展的税收环境、满足社会治理的财政收入需求。经济合作与发展组织(OECD)和国际货币基金组织(IMF)都非常重视增值税,制定了增值税的国际公约,为各国提供增值税制改革建议。我国已初步完成渐进性的增值税制改革,增值税立法不可能推倒重来,必然是、也应当是以整合过于复杂细碎的现行税制为基础,在提高直接税比重、结构性减税政策的大背景下,通过立法继续推行以适度降低标准税率、调整抵税率的档次和适用范围、合理设置税收轻免课措施为核心的深层次税制改革。增值税法的设计,应兼顾税收效率与税收公平。税收效率强调应尽可能构造使抵扣链条完整的课税要素体系,确立纳税人的增值税抵扣权,使税收负担在不同环节间合理分配;税收公平通过设置税收轻免课措施实现,但允许纳税人放弃增值税免税、轻税待遇,使税收负担在不同群体间公平分配。

增值税法应当兼顾简化税制和公平税负的设计思路,明确规定立法宗旨、基本原则和核心课税要素,既要有效筹集财政收入,又要有效调节收入分配,均衡保护国家的财政权

[77] 财政部、国家税务总局《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》(财税[2016]36号的附件3)。

[78] 财政部、国家税务总局《关于资管产品增值税有关问题的通知》(财税[2017]56号)。

[79] OECD BEPS, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, 2015, p. 29.

[80] [美]爱伦·A·泰特著:《增值税:管理与政策问题》,刘翠微译,中国财政经济出版社1995年版,第8-9页。

[81] 参见[日]中里实等编:《日本税法概论》,西村朝日律师事务所西村高等法务研究所监译,法律出版社2014年版,第261-262页。

和国民的财产权。其中,增值税的税率结构,应当按照效益性、适当性、协调性的准则确立和调整。

[本文为 2017 年度国家社会科学基金一般项目“数字经济时代增值税法的起草与设计研究”(17BFX201)的研究成果。]

[**Abstract**] In nature, value-added tax law belongs to the category of distribution law, and its design focuses on realizing fair distribution of value-added tax burden among taxpayers. The standard rate of value-added tax, as a norm of financial purpose, reflects the proportion of newly created social wealth between the state and the people, and its determination and adjustment should be carried out in accordance with the law as well as with the principles of efficiency, appropriateness and coordination. Low tax rate of VAT and VAT exemption items fall within the scope of the purposes of regulating and controlling. They belong to tax avoidance measures, which are applicable to goods and services explicitly enumerated by the law and conducive to the realization of specific economic and social policy objectives. Tax exemption measures may seemingly reduce VAT taxpayers' tax burden, but are not necessarily in their economic interests. Therefore, the Law needs establish taxpayer's value-added tax deduction right. Taxpayers may choose to exercise the right to deduction of value-added tax, or to waive the right to the VAT exemption and light tax treatment, so as to realize fair distribution of tax burden and strike a balance between property rights of citizens and fiscal power of the state.

(责任编辑:姚 佳)