



税收经典译丛

增值税中 对不动产的处理方法： 全球比较分析

Immovable Property under VAT
A Comparative Global Analysis

罗伯特·F·范布莱德罗德 编

国家税务总局税收科学研究所 译

Wolters Kluwer



中国财政经济出版社

增值税中对不动产的 处理方法：全球比较分析

(美) 罗伯特·F. 范布莱德罗德 编

国家税务总局税收科学研究所 译

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

增值税中对不动产的处理方法: 全球比较分析 / (美) 范布莱德罗德编; 国家税务总局税收科学研究所译. —北京: 中国财政经济出版社, 2015. 8
ISBN 978 - 7 - 5095 - 6263 - 5

I. ①增… II. ①范…②国… III. ①不动产 - 增值税 - 对比研究 - 世界
IV. ①D912. 204

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2015) 第 140583 号
著作权合同登记号: 图字 01 - 2015 - 4480 号

责任编辑: 林治滨 刘五书 责任校对: 胡永立
封面设计: 郁 佳 版式设计: 董生平

This is a translation of *Immovable Property under VAT: a Comparative Global Analysis*, by Robert F. van Brederode, published and sold by China Financial & Economic Publishing House, by permission of Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, The Netherlands, the owner of all rights to publish and sell same.
ISBN 978 - 90 - 411 - 3126 - 3

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: cfeph@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787 × 960 毫米 16 开 26 印张 228 000 字

2015 年 7 月第 1 版 2015 年 7 月北京第 1 次印刷

定价: 52.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 6263 - 5/F · 5044

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492, QQ: 634579818

原 作 者

本杰明·阿拉瑞尔 (Benjamin Alarie)

本杰明·阿拉瑞尔是劳里埃大学文学学士、多伦多大学文学硕士、多伦多大学的法学博士和耶鲁大学法律硕士，现为多伦多大学法学院副教授。他主要研究税法并从事税法的教学工作，他的研究兴趣是合同法和司法决策。在加入多伦多大学以前，阿拉瑞尔教授是加拿大最高法院的露易丝·阿波尔法官女士的法律助手。阿拉瑞尔教授是安大略律师协会成员。阿拉瑞尔教授的研究成果出现在《美国商法杂志》、《英国税务评论》、《加拿大商法杂志》、《加拿大税务杂志》、《奥斯古鲁普哈尔法学杂志》和《多伦多法学杂志》等。他是《加拿大所得税法》（律商2006年和2009年）第二版和第三版的副主编。

罗伯特·F. 范布莱德罗德 (Robert F. Van Brederode)

罗伯特·F. 范布莱德罗德博士是一位增值税和其他间接税领域的税务律师。他在此领

域有 25 年的从业经验，在大西洋两岸都执业、从事律师工作，目前是在位于亚特兰大的瑞安律师事务所，是负责国际增值税的主管。此外，他还在纽约大学法学院的研究法律项目担任兼职教授讲授课程。以前，范布莱德罗德博士是普华永道的合伙人，领导荷兰的增值税和关税从业活动，并担任伊拉莫斯大学经济学院的税法教授。他是《一般销售课税制度：理论、政策和实践》（国际税收系列丛书第 33 号）一书的作者。读者可以通过 robvanderbrederode@aol.com 与他联系。

约拿奇姆·英格丽斯基 (Joachim Englisch)

约拿奇姆·英格丽斯基博士就股息征税问题获得博士学位。他主要研究欧盟间接税法律和增值税协调，出版和发表了许多这一领域的图书和文章的作者，另外，他还是几本税法杂志的编辑咨询委员会的成员。

皮埃尔-帕斯卡尔·根德隆 (Pierre-Pascal Genderon)

皮埃尔-帕斯卡尔·根德隆博士是加拿大多伦多的技术和先进学习大学胡博学院的经济学教授。他拥有多伦多大学的经济学博士学位，专长是公共经济学，尤其擅长的是增值税和其他的间接税种。他曾经供职于加拿大联邦财政部，并在加拿大和荷兰的几家专业事务所担任从事税务专执业的顾问，曾经供职于世界

银行、国际货币基金组织、美国国际开发署和联邦国家论坛。他在比勒陀利亚大学的非洲税收学院讲授增值税课程。从 2007 年起，作为国际货币基金组织的高级专家组的成员，他参加了非洲和中东地区的四次有关税收政策技术援助使团。他近期有关增值税的出版物是出现在《税法评论》上，皮埃尔 - 帕斯卡尔·根德隆博士也是《发展中国家和转型国家增值税》一书的合作者（另一名是著名经济学家理查德德·伯德）。

卡洛斯·马丁尼斯 (Carlos Martinez)

卡洛斯·奥瑞尔·马丁尼斯是在普华永道会计师事务所的税务和法律部门从业超过 15 年的合伙人，在税务咨询服务领域有着丰富的经验。他与普华永道的成员事务所开发了许多课题，主要涉及了国际重组过程。他还擅长国内和国际工业和消费产品行业的税务问题。他的知识和应对能力使他通过有效的税收筹划而在企业重组、战略联盟和企业合并过程取得了相当好的业绩。此外，他还在担任教授讲授课程。读者可以通过 carlo.orel-martinez@mx-pwc.com 联系他。

马丁·思佳木迈尔 (Martin Scammell)

马丁·思佳木迈尔从事增值税对房地产的税务处理业务超过了 25 年，在税务当局是一个成功的政策制定者，也是安永的合伙人，以及 Eversheds 律师事务所的间接税的负责人。

他现在是自我就业的税务作者和顾问。他的客户包括了大跨国公司和房地产开发商、伦敦的几家律师事务所和英国顶尖的大学。作为英国房地产联合会的代表，他一直密切参与了税收政策的制定，负责了许多立法的变动。他的出版物中有英国增值税和房地产方面的杰作。他是剑桥大学的研究生。

贝特娜·斯柏克 (Bettina Spilker)

贝特娜·斯柏克博士在瑞士洛桑和德国里根斯堡的科隆大学研究法律。她就增值税的反向征收问题研究获得博士学位。她在2007年加入了律师协会并从2007年起在一家慕尼黑的Pollath + Partner律师事务所担任律师工作。她的专长是国内和国际税法，重点是跨境增值税、税务重组、税收筹划和私募基金。她是这些税务问题的许多文章的作者。从2010年后，她在德国明斯特大学税法研究所（法学院）担任助理教授。

渡边智之 (Satoshi Watanabe)

渡边智之博士是一名税收领域的经济学家。他1980年毕业于东京大学，1985年从美国普林斯顿大学获得博士学位。他在日本财政部有20多年的工作经验，主要从事税收政策和国际金融领域。他还在1999年到2001年期间担任经济合作与发展组织财政事务委员会的第9工作小组的副主席，从2005年后，渡边智之是日本一桥大学国际与公共政策大学院和

经济系的教授。

安东尼·范德韦斯特苏森 (Antony Van Der Westhusen)

安东尼·范德韦斯特苏森先生是从业超过30年的税务律师。他的绝大部分的职业生涯是作为“四大”国际会计师事务所的税务合伙人，同时他在税收的所有方面都进行过从业活动，尤其感兴趣的是消费税、增值税和其他间接税种。目前，他在澳大利亚墨尔本的莫纳什大学担任税法讲师。他为本科生和研究生讲授税收方面的课程。读者可以通过 tony.w@buseco.monash.edu.au 和他联系。

前言与致谢

理想的增值税是包括所有商品和服务供货在内的宽税基的、单一税率的，且没有例外或免税的。从经济效率看，这样一个理想的增值税将获得100%的覆盖率。减税或者零税率会导致覆盖率低于100%；税款的叠加或进项税抵免制度没有完全发挥作用就会导致一个大于100%的覆盖率。现在几乎所有国家的增值税制度都远离这一基准值，这是一点也不让人惊奇的。经济合作与发展组织（OECD）国家的非加权平均值只有大约53%（见OECD，《消费税趋势》2006年）。税基越宽，产生的收入越多。因为免税企业或活动的增值额一直保持不征税的状态，所以免税项目会减少征收到的税款额。但是，如果不能扣除进项税款被向前转嫁，就会产生税款的累积，从而增加收入。应该避免免税项目和税率的差异似乎是一个简单的结论，但现实生活却告诉我们了一个不同的故事。

大多数经济学家都认可，一个宽税基的像增值税这样的消费税应该包括不动产在内的所有经济交易。但是，一般来说，房地产部门要

享受特殊待遇。大多数国家对特定的房地产交易征税，而出于政治和（或）现实的原因对其他交易免税。尽管在立法的方式上有某些共同之处，但各国和地区之间对房地产交易的增值税处理方法差别很大。不动产是按照较长的生命周期定义的，这就意味着它的使用或“消费”要发生多年并且有可能有多个使用者。我们将按交易类型进行讨论，而且我们在这里区分出售、（长期或短期）租赁、将房地产划分为商用的或居住的、新建的或已有的以及涉及了作为应该缴纳增值税或不应该缴纳增值税的当事方的地位。在多种决定因素的情况下，税收政策要一致、公正和公平待遇必然相当复杂。除此之外，现实可行性和尽可能地降低税务管理机构和纳税人的成本会影响增值税法设计。

本书为读者们提供六个国家：澳大利亚、加拿大、德国、日本、墨西哥和英国的不动产交易的增值税处理方法的章节。这提供了一个完美的地理分布：欧洲两个代表、美洲两个和来自亚太地区的两个国家。一个导论性的章节概括介绍了房地产交易的经济理论和主要增值税处理方法，我们以此作为在房地产部门设计增值税政策遇到的问题领域综述。这一章也比较了本书中这六个国家对一些问题解决方式的差异。

尽管我们的初步想法是要为每一章设计一个共同的架构来简化这六个国家的不动产交易的增值税处理方法的比较，但是法律体系、方

法、范围、定义的差异和实际的复杂性使其变得不可能了。事实上，我们允许每一个作者最大的自由度设计他或她的章节来确保其论文的完整性并符合技术规范。在这六个国家中，不动产增值税处理方法在日本和墨西哥相对直截了当，在英国是相当复杂的并受到大量的诉讼的限制。如果美丽就是简约的话，增值税在任何选美比赛中都不会胜出的，特别是在对不动产交易征收增值税方面尤其如此。但是，假如我们允许将才智能力放在天平的一边，读者就能够得出这样一个结论：这只丑小鸭已经变成了一只优雅的天鹅了。

我们相信这本书将会成为涉及将增值税适用于房地产交易的学者和从业人员的有益的参考书。在增值税对房地产处理方法的方面有许多书籍，但它们一般只是局限于一个国家的法律论文。我们希望并期待读者找到带有对经济理论完整综述的多辖区比较方法的这本书的价值。这种方法不仅对经济理论和法律实践进行了有用的比较，而且还对最佳做法进行了评估。

我们非常感谢里克·克莱沃（Rick Krevier）通过介绍几位作者和其大度的鼓励对本项目的支持。这本书包括的是截止到 2010 年 12 月 1 日的文献和案例法。

目 录

第 1 章 房地产增值税税务处理的理论与实践

| | |
|-------------------------|--------|
| 罗伯特·F. 范布莱德罗德 | (1) |
| 1.1 导言 | (1) |
| 1.2 欧洲联盟现行处理方法 | (11) |
| 1.3 范围和定义的问题 | (17) |
| 1.4 房地产的出售和出租 | (21) |
| 1.5 中间销售和税款的累积 | (28) |
| 1.6 混合用途和用途的改变 | (33) |
| 1.7 对小规模交易商的处理方法 | (36) |
| 1.8 自建 | (37) |
| 1.9 对房地产征税的预算相关问题 | (38) |
| 1.10 结论 | (39) |

第 2 章 澳大利亚

| | |
|-----------------------|--------|
| 安东尼·范德韦斯特苏森 | (41) |
| 2.1 导言 | (41) |
| 2.2 提供货物和劳务 | (46) |
| 2.3 取得货物和劳务 | (60) |
| 2.4 货物和劳务税的会计核算 | (68) |
| 2.5 不动产的种类 | (71) |
| 2.6 特殊规定 | (92) |

第3章 加拿大

| | |
|--------------------------------------|-------|
| 本杰明·阿拉瑞尔和皮埃尔·帕斯卡尔·根德隆 | (114) |
| 3.1 导言 | (114) |
| 3.2 联邦增值税：货物与劳务税/统一销售税 | (117) |
| 3.3 一种独立的亚国家增值税：魁北克销售税（QST） | (154) |
| 3.4 加拿大课征于房地产及不动产的其他税种 | (165) |
| 3.5 结论 | (168) |

第4章 德国

| | |
|---------------------------|-------|
| 约拿奇姆·英格丽斯基和贝特娜·斯柏克 | (170) |
| 4.1 导言 | (170) |
| 4.2 增值税中与房地产相关的交易分类 | (175) |
| 4.3 应税交易 | (186) |
| 4.4 免税 | (195) |
| 4.5 应税金额 | (209) |
| 4.6 适用税率 | (210) |
| 4.7 个人纳税义务 | (211) |
| 4.8 进项税抵减或退回 | (219) |

第5章 日本

| | |
|-------------------------|-------|
| 渡边智之 | (230) |
| 5.1 现行体制综述 | (231) |
| 5.2 现行消费税制度中的政治问题 | (242) |
| 5.3 不动产交易的案例 | (248) |
| 5.4 小结 | (250) |

第 6 章 墨西哥

| | |
|-----------------------|-------|
| 卡洛斯·马丁尼斯 | (254) |
| 6.1 导言 | (254) |
| 6.2 背景 | (256) |
| 6.3 房地产投资增值税 | (268) |
| 6.4 墨西哥房地产的其他税收 | (276) |
| 6.5 总结和结论 | (276) |

第 7 章 英国

| | |
|--|-------|
| 马丁·思佳木迈尔 | (278) |
| 7.1 简介和适用地域范围 | (278) |
| 7.2 房地产交易：免税 | (282) |
| 7.3 房地产交易：不适用免税的情况 | (293) |
| 7.4 房地产交易：纳税选择权 | (305) |
| 7.5 房地产交易：继续经营前提下的业务转让 (TOGC) | (318) |
| 7.6 房地产交易：零税率 | (327) |
| 7.7 房地产交易：供应问题 | (345) |
| 7.8 房地产交易：供应时间 | (351) |
| 7.9 纳税人 | (354) |
| 7.10 建筑工程 | (358) |
| 7.11 部分免税 | (371) |
| 7.12 资本货物安排 | (374) |
| 7.13 避税和“滥用” | (376) |

| | |
|-----------|-------|
| 术 语 | (379) |
|-----------|-------|

| | |
|------------|-------|
| 参考书目 | (384) |
|------------|-------|

| | |
|-----------|-------|
| 后 记 | (396) |
|-----------|-------|

第 1 章

房地产增值税税务处理的理论与实践

罗伯特·F. 范布莱德罗德

1.1

导 言

从经济目的看，增值税是对私人消费课税的税种。增值税对消费本身不征税，而是对购买消费的开支征税，或者对该产品的公允价值征税。按照增值税发票抵扣法，这是通过将税款搭在销售上实现的。但是日本根据总额计算增值税税额，是一种直接减除法的增值税，每笔交易之间是无关的。一个税种的经济目的和选择实现这些目的的法律形式之间是有区别的，认识到这一点非常重要。从经济目的视角来看，如果我们把支出

作为引起征税的原因，对非耐用商品而言是正确的。因为非耐用品生命周期比较短，会立即或在很短时间内被消费掉。但是，对能够使用多年的房地产等耐用品和资本货物就不一样了。从经济的视角来看，不管是可移动的还是不可移动的，耐用品的消费是在一个给定时间段内产生的服务流。从理论上讲，由于耐用资产的消费或使用是在其生命周期内逐渐发生的，税收也应该随着时间逐渐征收。但是，在多数情况下，可以通过在该资产购买时提前征收税款获得相同的结果，这是因为这笔初始的税款代表着随着时间的变动征收的税款的净现值。无论如何，假如在资产的整个生命周期内，是同一个人使用该资产，征税是正确的，也不会发生扭曲。

问题出现在中间销售上。因为增值税抵扣制会消除实际税收负担，对于两个全额纳税的纳税人之间的销售，增值税是没有问题的。当个人在初次购买耐用消费品时征收增值税，一般来说，该个人将此商品出售给其他个人时，并不会要求任何调整。最初缴纳的这笔增值税额会被并入资产未来的销售价格中，因而接下来的购买者将分别承担他在使用这一资产时的增值税额，如表 1-1 所示。

表 1-1 消费者对消费者 (C2C) 转售二手货 (美元)

| 销 售 | C1 (消费者 1) | | C2 (消费者 2) | | 收 入 |
|---------|------------|-------|------------|-----|-----|
| | 出 | 入 | 出 | 入 | |
| 对于 C1 | 1000 | | | | |
| 税款 | 100 | | | 100 | |
| C1 - C2 | | 750 | 750 | | |
| 总计 | 1100 - / - | 750 * | 750 | 100 | |

注：* 是其中 350 美元是 C1 付出的成本。

假设 C1 以 1000 美元加上 10% 的税款（也就是 100 美元的税款）购买了一台相机。他的总成本是 1100 美元。他在 4 年后以 750 美元的价格将该照相机转卖给了他的邻居 C2。C1 的成本是 350 美元，包括了对他在这四年“消费”征收的增值税 32 美元，而 C2 在该相机剩余的生命周期内要就他的“消费”缴纳 68 美元的税款^①。国家在首次出售时收取了在该产品的整个生命周期内（即该产品的“消费”）应该缴纳的税款。从规范角度和经济学的角度看，对个人之间（C2C）的销售免税是正确的。

但是，不动产的中间销售不一样。不动产的独特之处^②是它会随着时间流逝而升值，而大多数别的资本资产会贬值。假如只在首次购买时征税，也意味着会对下一个购买者的资产增加值不征税。例如，假设一个消费者（C1）以 250000 美元加上 10% 的税款（即 25000 美元的增值税款）从建筑商那里购买了一套新房，那么这套房子总的购买价格是 275000 美元。在 15 年后，他把这套房以 400000 美元的含税价转卖给了 C2。假设一套房子的生命周期是 50 年，他的售价就包括了这套房的生命周期余下的年份的增值税 17500 美元（ $35 \div 50$ 乘以 25000 等于 17500）。对于 132500 美元的净增值额不征收增值税。我们会在 1.5.2 节中转到这一问题。

消费者或其他不纳税的实体和应纳税的部门之间，发生动产和不动产中间销售会产生另一个问题，在大多数情况下，这可能是二手货的出售或者有折价旧物的出

^① 由于这些是含税的销售价格，可以按照 10% 的税率计算税款额如下： $10 \div 110$ 乘以 350 等于 32； $10 \div 110$ 乘以 750 等于 68。

^② 性质大概与艺术品、古董和某些其他收藏品一样。