


ZENGZHISHUI FALÜ ZHIDU BIJAO YANJIU

增值税法律制度 比较研究

全国人大常委会预算工作委员会法案室 编

 中国民主法制出版社



图书在版编目 (CIP) 数据

增值税法律制度比较研究 / 全国人大常委会预工委
编著. —北京: 中国民主法制出版社, 2010. 3

ISBN 978-7-80219-683-4

I. ①增… II. ②全… III. ①增值税-税法-对比研
究-世界 IV. ①D912. 204

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 030616 号

书名 / 增值税法律制度比较研究

ZENGZHISHUIFALÜZHIDUBIJIAOYANJIU

作者 / 全国人大常委会预算工作委员会 编

出版·发行 / 中国民主法制出版社

地址 / 北京市丰台区玉林里 7 号 (100069)

电话 / 63292534 63057714 (发行部) 63292520 (人大室)

传真 / 63056975 63056983

http: //www. npc. gov. cn

E-mail: MZFZ@263. net

经销 / 新华书店

开本 / 16 开 787 毫米 × 1092 毫米

印张 / 21 字数 / 205 千字

版本 / 2010 年 3 月第 1 版 2010 年 3 月第 1 印刷

印刷 /

书号 / ISBN 978-7-80219-683-4

定价 / 38.00 元

出版声明 / 版权所有, 侵权必究。

(如有缺页或倒装, 本社负责退换)

序

全面落实依法治国基本方略,加快建设社会主义法治国家,是党的十七大提出的战略要求。完善中国特色社会主义法律体系,是我们面临的一项重大战略任务。在这一体系中,财政、税收法律是不可或缺的重要组成部分。经过1984年、1994年两次重大税制改革和多次税制调整,我国已经建立起比较完整的税收体系,在调整国民收入分配、积累国家建设资金、促进经济社会发展中发挥了极为重要的作用。但是,受多种因素的制约,我国的税收法律体系一直不够完整,占税收收入总额70%的流转税税法尚未建立,征税的依据长期依赖政府颁布的行政法规。作为我国第一大税种的增值税,其法律的制定工作也一直比较缓慢,社会各界、人大代表、专家学者及纳税人要求加快制定税收法律的呼声越来越高。

为适应经济社会发展和民主法治建设的需要,第十一届全国人大常委会决定将制定“增值税等若干单行税法”列入了常委会立法规划,增值税等若干单行税法的立法工作步伐明显加快。立法机关、工作机构与政府部门通力合作,扩展视野,反复进行税收法律制度比较,准确把握税收立法规律和发展趋势,广泛借鉴世界各国税收立法的成功经验,并结合我国实际,认真研究,深入探索制定科学、规范、具有可操作性的税收法律。

全国人大常委会预算工作委员会,是全国人大常委会的工作机构,承担着参与和推动财税立法的重要职责。多年来,我们从税收立法基础性研究

入手,开展了分税种国际比较研究工作。“增值税法律制度比较研究”,是分税种进行国际比较研究的第一章。这项研究立足于为我国增值税法律的制定提供权威的参阅资料,全面反映增值税法律制度发展趋势,并结合我国国情提出切实可行的立法建议。这项研究工作得到了财政部税政司、普华、安永、德勤和毕马威等会计师事务所的大力协助和首席专家白景明研究员、中山大学杨小强教授、中国政法大学崔威副教授、澳大利亚莫那什大学 Krever 教授、美国韦恩大学 Alan Schenk 教授、澳大利亚税务专家 Michael Evens 先生等国内外增值税权威专家学者的积极参与。“增值税法律制度比较研究”倾注了各方面专家学者大量的心血,是大家精诚合作共同努力的结果。

制定增值税法、车船税法等税收法律已经列入全国人大常委会 2010 年立法工作计划。我们希望,《增值税法律制度比较研究》一书的出版,将为承担增值税立法、从事增值税制研究、关心增值税法律制度和审议增值税法律的同志们,了解国外增值税法律制度提供有益的启示和参考。

期待我国增值税法能够早日颁布实施。

高路

2009 年 12 月 20 日

目录

CONTENTS

序	1
第一章 增值税基本原理、制度与立法比较研究	1
一、增值税基本原理	1
二、增值税的类型	8
三、国际上增值税开征的基本情况	9
四、增值税在几个典型国家开征及改革的情况	15
五、增值税在我国的开征及改革进程	28
六、国际上增值税立法的基本情况	35
七、我国增值税立法模式的选择	42
第二章 增值税课税对象和征收范围比较研究	45
一、增值税课税对象和征收范围概述	45
二、有关国家(地区) 增值税课税对象的基本情况	48
三、我国增值税征收范围和课税对象的基本情况和立法建议	57
第三章 增值税纳税人制度比较研究	69
一、国际上纳税人制度的比较	69
二、增值税纳税人制度的国际经验总结	76
三、我国增值税纳税人制度的基本情况和存在的问题	81

四、我国增值税纳税人制度改革与立法的建议	85
第四章 增值税税率比较研究	93
一、增值税税率概述	93
二、国际上增值税税率的基本情况	93
三、我国增值税税率基本情况和存在的问题	99
四、我国增值税税率制度改革的建议	100
第五章 增值税应纳税额和抵扣制度比较研究	102
一、增值税应纳税额的比较	102
二、增值税销项税额的比较研究	104
三、增值税进项税额及抵扣制度的比较	108
第六章 增值税优惠政策比较研究	120
一、增值税优惠政策整体比较	120
二、国际上增值税优惠政策比较研究	124
三、我国增值税税收优惠政策	128
四、关于完善我国增值税优惠政策的建议	136
第七章 增值税出口退税制度比较研究	139
一、出口退税制度探源	139
二、出口退税国际比较	141
三、我国出口退税制度	143
四、完善出口退税的立法建议	148
第八章 特定行业征收增值税比较研究	150
第一部分 金融服务的增值税处理比较研究	150
一、对金融服务征收增值税的特有问题	150
二、国际上对于金融服务的增值税处理模式	152
三、我国对金融服务业征收营业税的现状	158
四、对我国金融服务业征收增值税的立法建议	162
第二部分 对公共机构的增值税处理比较研究	163
一、公共机构征收增值税的核心问题	163
二、政府支持项目、非营利组织的增值税处理	165
三、国际上对公共机构征税的基本模式	166
四、我国对公共机构征收增值税、营业税的现状 & 改革建议	172
第三部分 对房地产行业增值税处理的比较研究	174
一、房地产行业的理想增值税处理方式	174

二、实践中对理想增值税处理方式的变通	176
三、国际上对房地产行业的增值税处理模式	177
四、我国对房地产行业征收交易环节税的现状	181
五、对我国房地产业征收增值税的立法建议	182
第九章 增值税征管制度比较研究	185
一、纳税义务发生时间比较研究	185
二、纳税期限比较研究	191
三、增值税发票管理比较研究	195
四、纳税申报	204
五、超额增值税抵扣的返还	206
第十章 增值税法的反避税规则比较研究	210
一、增值税避税的理论分析	210
二、国际增值税反避税立法比较研究	212
三、我国增值税反避税规定的现状和立法建议	216
附录一 我国增值税改革与立法 2008 年国际研讨会情况报告	220
一、增值税改革的方向和路径	221
二、纳税人的确定	222
三、税率的确定	224
四、增值税抵扣范围的界定	225
五、税收优惠政策的设计	226
六、税收征管	227
七、完善增值税制度的主要任务及工作思路	229
附录二 中国增值税改革与立法 2009 年国际研讨会简报	230
一、草案专家稿初稿的起草指导思想、主要特点和主要内容	231
二、对草案专家稿初稿的主要意见和建议	232
三、主要立法建议	240
附录三 俄罗斯、印度增值税改革与立法考察报告	247
一、俄罗斯增值税改革与立法情况	247
二、印度增值税改革与立法情况	253
三、几点启示和建议	261
附录四 希腊、捷克增值税改革与立法考察报告	266
一、欧盟增值税制的演进及主要内容	266
二、希腊增值税改革与立法情况	269

三、捷克增值税改革与立法情况·····	275
四、几点启示和建议·····	279
附录五 中华人民共和国增值税暂行条例·····	284
附录六 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则·····	290
附录七 中华人民共和国营业税暂行条例·····	297
附录八 中华人民共和国营业税暂行条例实施细则·····	301
后 记·····	307

第一章

增值税基本原理、制度 与立法比较研究

自上世纪 50 年代法国成功地采用增值税以来,世界上已经有 150 多个国家和地区相继开征此税。增值税一经产生,即以其独特的优点和优势成为各国税制体系的重要税种,其发展速度之快在税收史上绝无仅有。增值税在法国首先成功,并风靡欧洲形成欧盟模式,成为世界其他国家设计增值税制度的起点。此后的发展中,由于采用增值税的历史背景和税制结构不同,各国在引进增值税时对增值税制在技术结构、具体制度方面进行了不同的选择,又形成了如新西兰、澳大利亚模式,以及加拿大、印度等不同的制度设计。正是由于各国在增值税制度方面仍然存在着较大的差异,因此,有必要在对国外增值税制度进行较全面了解的基础上,通过对典型模式、典型国家的增值税制度进行科学的比较分析研究,为完善我国的增值税制度提供有益的借鉴。

一、增值税基本原理

(一) 什么是增值税

增值税概念的提出。增值税的概念最早是由美国耶鲁大学

亚当斯(T. Adams)提出的,1917年他在《商业税》一文中将工资、租金、利息和利润的总和列为营业毛利,认为营业毛利正好体现了国民所得增加部分。1921年又提出了从销项税额中扣除企业外购货物所付税收计算营业毛利税的方法。同一年,德国的西蒙斯(C. F. Siemens)在其所著的《改进的周转税》中正式提出增值税的名称,并详细叙述了税制的内容。1953年,美国密歇根州曾经试行过增值税。

增值税的称谓。增值税作为一个重要税种,其称谓除被大多数国家采用之外,在少数一些国家和地区还有其他的称谓。如加拿大等国称为货物和劳务税(Goods and Service Tax),巴西称为进口及货物流转税,墨西哥称为生产经营税,多米尼加称为工业产品和劳务销售税,台湾称为营业加值税,日本称为消费税,蒙古称为销售税等。但无论其称谓如何,都是指以货物和劳务为课税对象,以增值额为计税依据,多阶段、多环节征收的一种新型的货物劳务税。简单地讲,增值税就是对货物流转或者劳务提供过程中实现的增值额课征的税收。

对于增值额,可以看作是购销差价,即因提供货物和劳务而取得的收入价格(不包括该货物或劳务的购买者应付的增值税)与该货物和劳务外购成本(不包括为这些外购项目所支付的增值税)之间的差额。增值税就是以价格差额为税基计算征收的。但是,开征增值税的各国在计算增值额时,并不是先计算增值税的税基——增值额,然后再计算增值税。而是采用以收入价格总额和购入成本价格总额分别乘以适用税率,各自得出税额后再相减求得最终应当缴纳的净税额的办法。其中,被抵扣的税额通常以发货票注明的税额为扣税依据,这样得出的净税额大体相当于增值额部分应负担的增值税额。

从法律的角度看,增值额的概念仅仅是一个税收上的概念,其范围取决于各自国家具体的法律规定。各国在引进增值税时,都试图将新确立的新增值税的一般概念与被替代的税种尽量平稳地衔接起来。因此,各国对增值额基本概念的理解存在一些不同,使得各国在增值税制度方面存在一定的差异。

(二) 增值税基本原理

增值税是对货物和劳务的最终消费课征的税收,表现为对货物和劳务贸易实现的增值额征税。由于货物和劳务在分工流转中实现增值的特点以

及税收征管便利的要求,增值税对货物和劳务贸易中产生的增值额实行多环节、多次征收但又不重复课征的征管方法。

(三) 增值税税制要素

1. 计税依据

增值税的计税依据是课税货物的增值额,对于增值额可以从三个方面来理解。

第一,从理论上讲,增值额是纳税人在生产经营过程中新创造的价值,即货物价值($C + V + M$)扣除生产资料转移价值(C)之后的余额($V + M$)。但由于增值税类型选择的不同,对增值额的理解也不同。如生产型增值税还将折旧作为增值额的一部分予以课税;而收入型增值税只允许抵扣当期计提的折旧部分所含进项税,其增值税与理论上基本一致。消费型增值税允许将当期购入固定资产所支付的增值税款一次性扣除。从全社会看,生产型增值税的税基与国内生产总值(GDP)一致。

第二,从具体纳税人看,增值额通过纳税人的货物销售和劳务提供实现价值扣除外购价值的余额来认定。由于增值税类型选择的不同、征税范围及课税方法的不同,各国对扣除项目的范围不同,会使增值额的认定也不同。实际征收过程不是采用先计算增值额再计算税款的方法,而是采用销项税减去进项税的方法。

第三,从货物流转过程看,有形货物经历的生产和流通各环节所实现的增值额之和,相当于该货物的最终销售价值。而无形货物和劳务的价值实现在货物和劳务的提供中一次性完成,其增值可能体现在有形货物的价值中,也可能体现在最终消费的效用中。没有承继关系的劳务价值本身也是最终价值,可以有效地避免重复征税。

2. 纳税人

纳税人是承担或负责缴纳税收的单位和个人。纳税人的范围通常与一个国家确定的该税种的征税范围直接相关。出于税收征管便利和效率的考虑,通常将纳税人进行分类管理,税法可以根据经营规模和财务核算水平将纳税人分为登记纳税人(一般纳税人)和非登记纳税人。登记纳税人按照常规方法准确核算应纳增值税额,销售收入按适用税率计算销项税额,购进货物和劳务所支付的进项税额允许抵扣。非登记纳税人不作进销项核算,按简易办法征收增值税。

3. 税率

要充分体现增值税的优势、体现中性特征,提高征管效率,理想的增值税模式要求税率设置尽量采用单一税率。而从公平原则和缓解增值税的累退性角度考虑,又应当设置优惠税率,或者对基本生活消费品给予免税。为了消除各国税制差异对进出口的影响,避免进出口货物重复征税,对出口货物实行零税率。

4. 抵扣机制

通行的增值税计算方法并不直接计算增值额这一增值税的税基,而是采用税款抵扣机制,也就是销项税减去进项税的方法,计算出的余额就是纳税人最终应付的净税额。对于进项税可以凭借增值税发票注明的税款予以抵扣,有效地抵消了一部分在某一阶段上要付的增值税,使得税收抵扣机制成为增值税制的重要内容。

纳税人应纳的增值税额,是从销项税额(其在一个报告期内提供的货物和劳务作为计税依据乘以适用税率计算出一个数额)中抵扣进项税额(在购进或者进口用于生产经营的货物和劳务中已纳的增值税额)计算出来的。对于某一报告期内销项税额小于进项税额的情况,各国一般规定应当结转下期继续抵扣,一定期限内仍有抵扣余额或者累积较多时可以退税,也有的国家采取立即退税的办法。

抵扣通常是有限制的,只有与应税产出物有关的投入物所缴纳的增值税才可以抵扣。如果将已税的货物和劳务用于免征增值税的交易,则不得进行抵扣。除此之外,各国还在税法中列举了与有关交易相关的货物、劳务及进口品征收的增值税不予抵扣的情况。当纳税人同时从事应税活动和无抵扣权的免税活动或者不得抵扣税款的其他活动,则应当对税收抵扣额进行分摊与调整。

实施税收抵扣时,必须符合规定的要求,按照法律规定的程序办理。在增值税抵扣中,发票至关重要。因为发票开出的时间一般就是纳税义务发生的时间,发票所包含的内容通常被用来确定纳税人就其供应所应负的增值税义务,并用以确定他是否有权扣除就其购买所支付的税金。因此,发票必须符合税法所规定的内容。

(四) 增值税的特点

增值税在税制要素设计方面充分显示出其他流转税所不具有的特

点和优势。

1. 增值课税, 税不重征

增值税在生产和销售过程的各环节分阶段征收,但在中间每一环节,仅就流转额中的增值部分征税,最终实现仅对在最终消费环节全额征税,有效地避免了重复征税的问题。

2. 普遍征收, 环环相扣

为使征税引起的厂商和消费者行为扭曲和效率损失最小化,理想的增值税制要求涵盖生产流通的所有行业和环节,课税对象可以涉及货物生产、批发、零售和各种服务业。其特殊的计税方法,使得在上一环节已经缴纳的税额可以在下一环节征税时扣除,使各个环节形成一个环环相扣的完整链条。

3. 税收中性

增值税对创造和实现增值额的所有领域的一切货物与劳务普遍征收,且一般采用单一税率,即对所有货物和劳务一律平等课税。因此,增值税的课征对经济活动、对消费行为通常不发生影响。从生产经营者来看,无论生产经营什么,税负一样;从消费者来看,无论消费什么,税负也是一样。而且这种宽税基的增值税对现有收入未来的消费征税也是相同的。其结果是,在消费和储蓄之间的选择也是中性的。

4. 税负具有转嫁性

理想的增值税是对货物和劳务的最终消费支出征税。尽管从形式上看,税额并不是由消费者直接向征收机关缴纳,而是由纳税人在生产和销售过程中的各中间环节分阶段向征收机关缴纳。增值税本身并不构成各中间环节纳税人成本的组成部分,在其财务报表中也不表现为支出项目。这是因为,尽管每个纳税人都必须就其应税交易缴纳增值税,但实际上只是代政府征收税款,代消费者缴纳税款,纳税人在生产经营的每一环节所征的税款都全部包含在消费者所支付的价格中,纳税人已经缴纳的税款在每次销售时都将从消费者那里得到补偿,最终消费者才是增值税的最终负担者、实际负担者。增值税所具有的这种明显的转嫁性,也表明增值税属于一种典型的间接税。增值税在税负归属上所具有的心理优势,使其被认为是纳税人痛苦指数最小的税种之一。消费者以价税合计支付消费款时,自觉不自觉地承受了相应的税收负担,承受多少有时也取决于货物和劳务的供求弹性。

对于增值税的以上特点,从税制演变的角度可以看出,增值税是在原营业税或者产品税的基础上,为了避免多阶段阶梯式课征的重复征税弊端改革而成的,计税方法与营业税有共同之处,只不过采取了抵扣的方式,税负归属的转嫁性表明其属于典型的间接税、流转税。从税率设计来看,一般采用比例税率,如果增值税在生产和销售的所有环节征收,其结果与最终消费者在购买货物或劳务时按照最终售价和适用税率征收的单一阶段的销售税是相同的。因此,有些政府当局认为增值税实际上是一种零售税,只是为了便于征管,才分散在生产、经营过程的各个环节。因此,增值税仍是一种以货物生产或者劳务买卖的增值额为计税依据的新型的货物劳务税。

(五) 增值税的组织收入功能与缺陷

1. 组织收入功能

增值税具有较强的组织收入功能。增值税因其税源的充裕性、普遍性和征收的及时性等特点,具备了较强的组织收入功能:增值税的普遍征收使增值税的税源充裕、税基较宽,保证了财政收入的充裕性;增值税采用多环节征收、随货物和劳务的流转而课征的模式,保证了财政收入的及时性;以增值额为课税依据,较少受到企业经营费用和盈亏状况的影响,比所得税收入更具有稳定性;从宏观上看,增值税以国内生产净值为税基,税收收入规模随着国民经济的增长变化而变化,具有较好的收入弹性;增值税的税额抵扣机制形成了供需纳税人之间的双向制约机制,理论上可以有效避免税收流失,保证了财政收入的可靠性。同时,能够有效地控制减免税。增值税免税的基本含义是:经销者销售货物时不交增值税,即免销项税,同时被免销项税的经销者在购买投入物时要缴税,但不能要求就所缴投入物的税款予以抵扣,即进项税不能抵扣,因此,在规范的增值税下,如果实行减免税,则销售者只能开具普通发票,而无权抵扣生产免税产品耗用购进货物所含进项税金。对于购买者而言,购买免税货物因无抵扣凭证,则销售时不仅要负担本环节的应负担的税金,而且还应承担以前各个环节应负担的税金,这将使税金支出大为增加。如果购买者不是消费者,而且该免税货物供求弹性较大的话,则购买者通常不会购买免税货物,销售者通常也不会愿意经销免税货物。免税尤其是中间环节的免税,在规范的增值税中具有极大的特殊性,对于购销双方均无好处。因此,有的国家和地区在其增值税法中明确规定允许选择放弃增值税减免税权。增值税免税所具有的这种特殊性,使得

减免税不再成为增值税制的必要内容,从制度上制约了减免税,在一定程度上保证了国家财政收入。

增值税在经济调节方面具有提高资源配置效率的功能。增值税的中性原则有利于减少对纳税人经济行为的影响,提高资源配置效率。增值课税避免了重复征税,税负不受货物流转环节多少和企业组织形式的影响,有利于促进企业专业化分工,不会影响企业生产方式的选择;税率结构通常单一,不会因为税率水平差异引起货物相对价格的变化而影响消费行为。

增值税具有促进公平竞争、实现经济公平的功能。增值额课税更能体现纳税人的负担能力,实现量能负担、纵向公平。普遍征收且不重复征收有利于实现征税范围内的纳税人公平竞争,体现横向公平。零税率制度使出口货物实现不含税出口,促进了不同税收制度国家之间进出口贸易的公平竞争,通过征收进口环节增值税也实现了进口货物与国产货物之间的公平竞争。

2. 税制缺陷

一是收入的隐蔽性使增值税很容易成为收入机器。由于增值税作为价外税在货物流转中具有层层转嫁的可能性,很难确定增值税的真正负担者,使得增值税成了“没有痛觉的收入来源”^①。在一些国家,增值税成了政府财政扩张的税收工具,“要避免政府规模的膨胀,像增值税这样的印钞机就不能被用做削减财政赤字的工具”^②。

二是累退性。由于理想的增值税通常采用标准的单一比例税率。由于增值税以消费为税基,而高收入群体的消费支出比例相对低收入者要低,从这一角度看,低收入者增值税负担要高于高收入者,增值税税种本身就具有了悖于公平的累退性。因此,一些国家为了克服这一缺陷,在税制设计时采取了一些修正措施。如:在标准税率之外增设一档优惠税率;对少数生活必需品实行免税或者零税率;允许低收入家庭的消费所支付的增值税在计算工薪所得时予以抵免;对低收入家庭生活消费支出定向免税或者通过转移支付给予补助。

三是具有价格效应。增值税的征收增加了直接面向消费者的应税货物

① 严才明《增值税的效率分析》中国财政经济出版社,2008年2月第1版,第67页。

② 同上。

和劳务的成本,因为消费者要价税合付。如果货币政策支持这一成本的增加,增值税额就要反映在应税货物和劳务的价格上,例如对80%的最终消费品征收增值税,且有相应的货币供给,则10%的增值税率会引起消费成本增长8%,从而将导致消费品物价指数的上升。^①因此,增值税征收可能引起物价上涨,当然与货币政策有关,如果没有货币政策的配合,则会反向影响工资或就业水平。增值税引起物价上涨是一次性的,虽然也可能会引发通货膨胀,却不会提高通胀率。在一定条件下,增值税的征收会引起新一轮的物价波动并刺激通货膨胀。增值税引起的消费物价指数的提高会引起劳动者生活成本的提高而触发加薪欲望,可能会启动工资—物价交替波动。当然这种效应是否会发生及发生的程度取决于货币政策。

二、增值税的类型

从理论上讲,增值税是对增值额(劳动者新创造的价值 $V+M$)进行征税,但从各国增值税实践的情况来看,增值税的征税对象并非纯理论上的增值额,而是由各国税法规定的法定增值额。在实践中,由于各国对增值额的理解不同,或者由于经济政策、财政承受能力、税收征管水平等因素,法定增值额与理论上的增值额不一致。增值税税基的选择存在较大差异,主要体现在对外购生产资料,尤其是固定资产税额的扣除范围和扣除方式上。正是由于各国对厂房、机器、设备等固定资产所含税金存在不同的处理方法,据此,可以将增值税划分为三种类型,即生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。

所谓生产型增值税,是指在计算增值额时,产品销售收入中只允许扣除购买的原材料等劳动对象的消耗部分,不允许扣除购进固定资产的价款或其折旧,计税依据相当于工资、利息、租金、利润和折旧额之和,从整个社会形态看,形成的增值额大体相当于国内生产总值额(GDP)。由于相当于以国内生产总值为计税依据,故称为生产型增值税。生产型增值税在征收时,不允许扣除固定资产价值中所含的税款。

所谓收入型增值税,是指在计算增值额时,销售收入中既要扣除劳动对象的消耗部分,又要扣除固定资产投资价值的折旧部分,金额相当于纳税人

^① 同上,第39页。

的工资、利息、租金和利润之和。从整个社会来看,按照西方早期经济学家的生产三要素理论,上述计算内容与纳税人分配给各个生产要素的收入总额相同,即作为计税依据的增值额相当于国民收入,故称为收入型增值税。收入型增值税对资本性支出所含税款的扣除,只允许扣除当期其折旧部分所含的税款。

所谓消费型增值税,是指在计算增值额时,销售收入中既要扣除劳动对象消耗部分,还要扣除本期购进的全部固定资产(外购资本品)的金额,即将当期企业购进的中间产品和资本品都排除在税基之外,即仅限于对个人和家庭消费性支出征税,其税基等同于同期个人消费开支的总额。从整个社会来看,作为计税依据的增值额相当于国民收入中的消费资料价值部分。由于相当于以国民收入中的消费资料价值为计税依据,故称为消费型增值税。消费型增值税允许将购置的所有投入物,包括长期性投入物在内的已纳税款一次性地予以全部扣除。

出现三种增值税类型的原因,在于对固定资产投资(资本品)处理方式的不同。由于生产型增值税扣除范围中不包括购进固定资产的投资,其确定的增值额大于理论上的增值额,税基最大。生产型增值税在一定程度上存在重复征税弊端,并且会人为地提高新投资的成本,影响纳税人投资的积极性;但对资本有机构成低和劳动密集型的行业或企业有利。有少数经济不发达的国家选择了生产型增值税。消费型增值税的扣除范围中包括了当期购进的全部固定资产投资,增值额小于理论上的增值额,税基最小。消费型增值税可以彻底消除流转税重复征税带来的弊端,可以将对投资的不利影响减少到最低程度,有利于鼓励投资,加速设备更新,推动技术进步。收入型增值税的扣除范围包括购进固定资产投资在当期的折旧费用,其确定的增值额等同于理论上的增值额。从理论上讲,应当属于一种标准的增值税,但由于固定资产价值的损耗与转移是分期进行的,而其价值转移中不能获得任何凭证。因此,选择这种类型很难采用规范的发票扣税法。世界上实行增值税的国家大都选择消费型增值税。

三、国际上增值税开征的基本情况

(一) 增值税在法国的实践

在实行增值税以前,法国开征的流转税为营业税,这是一种多环节对货