

哲学社会科学国家重点研究课题

财政部『八五』重点科研课题
各国税制比较研究丛书

增值税制 国际比较

各国税制比较研究课题组 编著

中国财政经济出版社

哲学社会科学国家重点研究课题

各国税制比较研究丛书

增值税制国际比较

各国税制比较研究课题组 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目(CIP)数据

增值税制国际比较 / 各国税制比较研究课题组编著. —
北京: 中国财政经济出版社, 1996.8
(各国税制比较研究丛书)
ISBN 7-5005-3135-4

I.增… II.各… III.增值税—税收制度—对比研究—世界IV.F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(96)第 10339 号

中国财政经济出版社出版

社址: 北京东城大佛寺东街 8 号 邮政编码: 100010

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

850×1168 毫米 32 开 10 印张 236 000 字

1996 年 10 月第 1 版 1996 年 10 月北京第 1 次印刷

印数: 1—3 000 定价: 20.00 元

ISBN 7-5005-3135-4 / F·2925

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

丛书编审委员会名单

名誉主任委员: 刘仲藜 项怀诚

主任委员: 韩绍初

副主任委员: (以下排名按姓氏笔划)

刘克茵 张玉泰 倪平松

唐腾翔 解学智

委员: 马国强 王铁军 许建国

宋爱武 张 军 贾荣鄂

蒋晓蕙

本分册编写人员: 庞凤喜

序 言

《各国税制比较研究》课题组将其研究成果：《个人所得税制国际比较》、《公司所得税制国际比较》、《增值税制国际比较》、《财产税制国际比较》、《社会保障税制国际比较》、《消费税制国际比较》奉献给读者，是值得祝贺的。

当今世界是开放的世界。开放的世界是以商品、资本、劳务、技术信息跨国流动为基本特征。这就是人们通常所说的经济国际化。

经济国际化把世界各国的生产和经济生活紧密地联结在一起，相互往来日益增多，相互依赖日益加强，组成了全球性网络。可以说，当今一个国家的经济发展除了自身因素外，还受制于其他国家的经济发展和政策；反过来，一个国家的经济发展和政策也必然地影响到其他国家的经济发展。

经济决定税收，税收影响经济。经济的国际化带动了税收的国际化。众所周知，长达数千年之久的传统的国家税收，只局限于一国国界之内，它反映的税收基本关系是构成征税人的本国政府同构成纳税人的本国国民之间的关系。纳税义务人是本国的公民或居民，征税对象是发生于本国境内的经济或其他应税事项。但是当从事生产、经营或劳务的人们的活动范围突破了一国国境之后，纳税义务人则不仅有本国人，还有外国人；当本国人涉及的经济或其他应税事项既发生于境内，也发生于境外时，国家政

府所课征的税收则有可能触及到境外的收入。

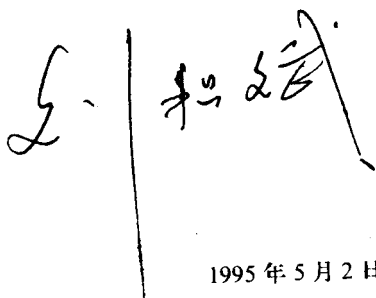
上述情况的出现，迫使我们必须要缜密地思考两个问题。其一，国家的税收制度是否与经济国际化的大环境相适应；是否符合我国经济改革和开放的要求；我国的税收环境对国内外的投资者是否有吸引力；其二，当我国的税收管辖权同外国的税收管辖权发生交叉重叠时，我国应如何正确地处理相关国家的税收权益分配。要回答这两个问题，只研究本国的税收制度显然是不够的。因为在税收国际化的现实环境中，各国的税收制度和政策，包括税制结构、税种设计、税负水平、征免优惠、税收征管等等都是相互影响，并相互渗透的。因此，各国税制的比较研究，就显得十分重要和迫切。

通过各国的税制比较可以清楚地发现，税收制度既属于一国主权范围内的事，国家间的税制差异本在情理之中，但经济运行有其自身的共性要求，在世界各国经济关系日趋紧密的今天，更不会因国家差别而完全割裂开来，因而决定了各国税制发生了趋同化的态势。特别表现在重要的税种上，无论税种属性、功能、要素结构、计征依据、减免政策以及征收管理，有许多共通的观点和通行做法。谁曾想到，200年前所得税制在英国创立，然后是西方国家先后仿效，而今已遍及全球。又谁知，40年前法国首创了增值税制，先在欧洲经济共同体中实行，进入70年代以后便在世界五大洲迅速推开，现在已有100个国家（地区）实行。社会保障税最早是美国于1935年开征的，当时实施此税的国家寥若晨星，二战之后，已被西方经济发达国家普遍采纳。如此等等无不说明，税收制度作为人类社会的共同实践，既有国别的特殊性，也有国际的共通性，而共通性则寓于特殊性之中。随着经济国际化广度和深度的发展，共通性的特征将愈来愈明显，其结果是形成了税收的国际通常做法。比较的方法历来是科学研

究的一种基本方法。运用比较方法，由表及里，由此及彼，可以更深刻地认识税收中带有规律性的东西。这对于从中国国情出发，有分析和有比较地吸收和借鉴外国经验，搞好我国的税制建设，无疑是大有益处的。这一点在我国的税收实践中同样得到了有力的印证。我国 1994 年税制改革的成功，就包含着学习国际经验的因素。上述比较税制的六本书，在重大税种方面以大量的资料论证了这一点。

值得提到的是，现在世界上还没有也不可能有一部放之四海而皆准的统一税法，税制的趋同并不等于税制的一律。由于各国人文社会历史背景的不同，经济发展水平以及经济运行机制的不同，税收制度的差异是必然的。差异就是矛盾，按照国际惯例和通行做法，恰当地处理国家之间的税收权益分配的现实矛盾，是十分必要的。通过各国税制的比较研究可以使我们更多地了解世界，也有助于世界了解我们。这对协调世界各国的税收事务好处很大。

现在，21 世纪即将到来。未来的新世纪是经济全球化的世纪。新形势日新月异，新情况层出不穷，比较税制的研究还要深入下去，并将面临着更高层次的要求。我们希望这六本书的出版，能起一个开荒者的作用。

A large, stylized handwritten signature in black ink, likely belonging to Li Rui, is positioned above the date. The signature is written in a cursive, flowing style.

1995 年 5 月 2 日

前 言

经过 1994 年的大规模税制改革，我国已初步形成了与社会主义市场经济相适应的税制体系，对整个税制结构及单个税种的税制内容进行调整与完善，成为今后一段时间内我国税收的主要任务。在世界经济一体化进程加快的今天，各国税制建设相互影响、相互关联的必然性愈益显著。因此，愈来愈需要重视对国际惯例和国际先进经验的研究，尤其是增值税这样一个已在国际社会实践了四十多年的税种，在各国已取得众多经验和教训的情况下，比较各国增值税的异同，揭示这些差异的利弊，探讨增值税改革的基本方向，对于完善在我国具有重大财政、经济意义的增值税制具有十分重要的意义和深远的影响。

《增值税制国际比较》一书，以荷兰财政文献局搜集的各国增值税资料为基础，分 11 章写作。第 1 章增值税概述；第 2 章至第 10 章分别对增值税纳税义务人、应税交易、进出口、免税、计征规定、有关征管与记录规定、稽征与诉讼、过渡性和临时性措施、非居民企业主增值税规定等 9 个方面的税制内容进行了较为全面地比较与分析，覆盖了增值税制从设计到实施中的所有基本问题；第 11 章增值税制国际比较对我国的启示，根据增值税制国际比较中得出的一些基本结论、针对我国现行增值税制中存在的突出问题，提出了一些基本的改革思路。

需要说明的是，作为一本税制比较方面的著作，笔者理应客

观、公正地反映各国增值税制的现状、经验、教训及税制改革的基本趋势与背景，但受资料的限制，如已有的资料主要为欧共体国家的税制，且主要为 90 年代初的税制规定，少量的分析资料也很不全面，因此，书中的不足之处、甚至错误亦在所难免，恳请读者批评指正。

此外，虽然本书的作者只有笔者一人，但许多人都对本书的编写作出了贡献。我首先要感谢的是《比较税制》课题组负责人之一的中南财经大学教授倪平松先生，是他最先审阅了本书的初稿，并提出了许多宝贵的意见；财政部税政司老司长、研究员韩绍初先生作为我国增值税问题专家，为本书的最后定稿提供了重要的修改思路；中国国际税收研究会副会长、国家税务总局特聘调研员、原福州市税务局局长、教授唐腾翔先生以其渊博的知识为本书提供了最新增值税改革动态及部分国家的最新增值税资料；财政部税政司司长刘克菡先生、国际税收处处长宋爱武女士、彭飞先生精心组织的审稿会更使笔者受益匪浅；中南财经大学教授许建国先生也为本书的写作提供了许多帮助。在本书写作过程中，笔者参阅了大量已有的增值税研究成果，尤其是爱伦·A·泰特所著的《增值税：国际实践和问题》、税务总局研究处编写的《国外增值税概要》、唐腾翔所著的《比较税制》、邓子基、巫克飞所著的《西欧国家税制改革比较研究》、福州市税务学会编写的《国际税讯》，以及许多报刊杂志上刊登的研究成果。在此，谨对为本书成书给予贡献与帮助的学者、领导与同行表示深深的谢意。

庞凤喜

1995 年 10 月

目 录

第 1 章 增值税概述.....	(1)
1.1 增值税的概念.....	(2)
1.2 增值税的产生与发展.....	(7)
1.3 增值税的类型.....	(13)
1.4 增值税的实施范围.....	(15)
1.5 增值税效应.....	(19)
1.6 增值税与其他商品劳务税的配合.....	(25)
第 2 章 增值税纳税义务人比较.....	(32)
2.1 纳税义务人概述.....	(33)
2.2 政府及政府拥有的实体的增值税纳税义务.....	(39)
2.3 非企业主的增值税纳税义务.....	(43)
2.4 特种交易的增值税纳税义务.....	(45)
2.5 特殊类型企业主的增值税纳税义务.....	(47)
第 3 章 增值税应税交易比较.....	(56)
3.1 应税交易概述.....	(57)
3.2 商品销售.....	(58)
3.3 劳务供应.....	(65)
3.4 混合交易.....	(70)
3.5 商品销售地点.....	(73)
3.6 劳务供应地点.....	(76)

3.7 交易发生的时间	(79)
第4章 进出口增值税比较	(83)
4.1 进出口增值税概述	(84)
4.2 进口	(85)
4.3 出口	(87)
4.4 国际劳务	(92)
第5章 增值税免税比较	(101)
5.1 增值税免税概述	(102)
5.2 对以前所纳增值税不能抵扣的免税	(104)
5.3 对以前所纳增值税可以抵扣的免税	(119)
5.4 进口商品免税	(124)
5.5 出口商品免税	(131)
5.6 国际劳务免税	(134)
5.7 免税对其他税收的影响	(134)
5.8 增值税免税权的放弃	(135)
第6章 增值税计征规定比较	(139)
6.1 增值税计征规定概述	(140)
6.2 税基	(141)
6.3 税率	(157)
6.4 抵扣	(169)
6.5 特殊规定	(186)
第7章 增值税有关征管与记录规定比较	(201)
7.1 纳税登记	(202)
7.2 记录	(209)
7.3 发票	(213)
第8章 增值税稽征与诉讼比较	(222)
8.1 纳税申报表	(223)

8.2 税额的核定与征收	(230)
8.3 要求抵扣和退税的手续	(233)
8.4 罚则	(240)
8.5 诉讼程序	(253)
8.6 国际间的互助	(261)
第9章 增值税过渡性和临时性措施比较	(266)
9.1 增值税过渡性和临时性措施概述	(267)
9.2 税率的变化	(274)
9.3 投资品	(276)
9.4 其他措施	(278)
第10章 非居民企业主增值税规定比较	(280)
10.1 非居民企业主的纳税义务	(281)
10.2 纳税登记和地方责任代理人	(285)
10.3 税额的核定与征收	(288)
10.4 非居民企业主的抵扣和退税	(290)
第11章 增值税制国际比较对我国的启示	(295)
11.1 增值税是一个前景广阔的税种	(296)
11.2 增值税的征税范围	(298)
11.3 增值税的类型	(299)
11.4 进口征免税	(300)
11.5 出口退税	(302)
11.6 免税	(303)
11.7 发票	(305)

第 1 章

增值税概述

（自法国成功地采用增值税以来，短短四十余年的时间里，世界上已有近百个国家和地区相继开征此税。其发展之迅猛，是世界税收史上任何一项税制改革所无法比拟的。作为进一步提高税制对经济发展适应性的产物，增值税一经产生，即以其独特的优点成为增值税各采用国税收体系中的重要税种，并发挥着越来越重要的作用。）

增值税最先被成功地运用于法国，也因此而最早风靡于欧洲，并成为世界其他国家设计增值税制的样板。因此，一些国家，尤

其是欧洲各国所采用的增值税制有着共同的模式。但在税制具体设计与实施中，由于各国采用增值税的具体背景不一、税制结构不一，因此，各国增值税制在技术结构上仍存在着较大的差异。为把握国外增值税全貌，并为我国增值税的完善提供借鉴，必须对各国增值税的税制内容进行全面考察与比较。但基于各国增值税制设计一般以欧共体模式为主要目标的事实，本书所作的比较分析也较多地以欧共体国家及部分北欧国家、亚洲国家实行的增值税为研究对象。

1.1

增值税的概念

1.1.1 什么是增值税

增值税作为四十年来在世界各大洲迅速扩展的税种，除被大多数国家称为增值税外，还被少数国家和地区赋予其他一些称谓，如：加拿大称为货物及服务税，新加坡、斯里兰卡称为商品劳务税，巴西称为进口及商品流转税，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，马达加斯加称为交易单一税，阿尔及利亚称为产品水平税率流转税，日本称为消费税，蒙古称为销售税，等等。但无论其称谓如何，都是指以商品和劳务为课税对象，以增值额为计税依据，多阶段征收的一种新型商品劳务税，它是一个计税依据十分特殊的税种。因此，理解增值税，关键在于理解增值税的计税依据——增值额。

概括地说，增值额可以看作是购销价差，即因提供应税的商

品和劳务而取得的收入价格（不包括该商品或劳务的购买者应付的增值税）与该商品或劳务外购成本价格（不包括为这些外购项目所支付的增值税）之间的差额。增值税就是以这一价格差额为税基计算征收的。若从价格的各组成部分来考察，则可以更直观地理解增值额的基本含义。

一般来说，价格的组成部分基本上有下列几项：

（1）外购主要材料费用。

外购主要材料主要包括在生产经营过程中将全部或部分地进入到最终产品中去的
外购原材料、半成品、成品和包装物等材料。就批发商和零售商来说，外购材料费用是他们为转卖而取得最终产品的费用。

（2）外购辅助材料费用。外购辅助材料是指在生产经营过程中有助于产品的形成或便于生产的进行，但不构成产品主要实体的各种外购材料。如清洁液、煤气、油、酸等。

（3）非折旧资产支出。非折旧资产支出通常在征收所得税时被归类为管理费用，如办公室维修材料费用、广告费和技术杂志订阅费等。

（4）其他企业或人员向纳税人提供的劳务费用。

（5）在生产销售过程中使用的计提折旧的机器、设备费用。

（6）不动产费用。如厂房和办公用建筑物及土地购买方面的支出。

（7）付给纳税人或全体雇员的工资、薪金、社会保险费以及其他各种税收。

（8）利润。

上述 1—6 项费用，构成纳税人购入商品或劳务的成本价格，因此，纳税人提供应税商品或劳务取得的收入价格总额扣除 1—6 项费用后的余额即为增值额，以增值额为计税依据课征的

税收，也就是增值税。

从实践来看，所谓增值额，就是纳税人（不管这一纳税人是制造商、经销商、广告代理商，还是理发师或农场主）在销售其新的，或改进过的产品或劳务之前对其购入物所增加的价值额。这个价值额，从相加的角度看，相当于工资加利润；从相减的角度看，相当于产出减投入。这种独特的计税依据，使得增值税与传统的商品劳务税制完全区别开来，具有其自身固有的优点与特点。

但是，采用增值税的世界各国在计算增值税时，并不是先求得增值税的税基——增值额，然后计算增值税。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付的净税额的办法。其中，被抵扣的税额规范的作法是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。

所以，从法律的角度看，增值额的概念仅仅是一个税收上的概念，它的范围只有参看其法律依据，也就是各国增值法规才能真正弄清。而各国增值法规的确立尽管有着基本的样本，但是，增值税的实施作为各国财税制度改革中的一项重大举措，在税制设计中，每个国家都试图将新确立的增值税的一般概念与被替代的税制尽量平稳地连接起来，而且，各国对增值额基本概念的理解、国情、法律概念、现行判例法、法律程序等方面都有诸多的不同，从而使得各国增值税在许多方面存在差异。

1.1.2 增值税的性质

以新增价值额作为计税依据的增值税，其性质既不同于以生产经营利润为课税对象的所得税，也有别于以商品销售收入全额为计税依据的传统商品劳务税。因此，较早提出增值税设想的美

国耶鲁大学教授托马斯·S·亚当斯，将他的建议看成是设立一个经过改造的企业所得税。而德国商人兼学者的威尔海姆·范·西门子博士则将他的建议说成是要推荐一个精巧的销售税。但一般认为，增值税的性质仍属于间接税或者说商品劳务税。

这是因为，增值税是在原营业税的基础上，为避免多阶段、阶梯式课征的重复课税弊端改革而成的，它与营业税仍有许多共同之处。这具体表现在：世界各国采用的增值税的计税方法均采用扣税法，而这种计税方法的直接计税依据仍为销售收入全额，与原营业税相同；从税负归属来看，增值税与其他商品劳务税一样，税负具有转嫁性，在采取价内税的计税方法下，增值税与一般销售税或个别消费税相同，即可以通过提高商品价格，将税负最终转嫁给消费者负担；在采取价外税计税方法下，企业在发货票上将税款与销价分开填列，增值税成为价格的附加，税负由购买者负担，属典型的商品劳务税；从税率设计来看，增值税一般按产品、按行业设计税率，不可能象所得税那样采用累进税率，假定增值税在生产和销售的所有阶段都征收，那么，实际上它的结果与最终消费者在购买商品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，而这与所得税对纯收入进行课征具有根本的差别。正因为如此，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，才分散在工业、商业全过程中征收，这也不无道理。因此，从性质上来看，增值税仍是一种以商品生产或劳务买卖的增值额为计税依据的新型商品劳务税。

1.1.3 增值税的特点

增值税之所以能在短短几十年的时间里在世界五大洲普遍推开，主要是因为增值税所采用的特殊计税依据、计税方法，使得