



0032949

发展中国家的 增值税

约翰·F·杜 著

42

中国财政经济出版社

429743



发展中国家的增值税

约翰·F·杜 著
李 春 徐国薇 译
沈康南 李 勇



中国财政经济出版社

本书是根据美国普雷格出版公司一九七六年出版的《税收与发展》一书中的一章译出的。

* * *

718/08

发展中国家的增值税

约翰·F·杜 著

李 春 徐国薇 译

沈康南 李 勇

*

中国财政经济出版社出版

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京印刷二厂印刷

*

787×1092毫米 32开本 4.75印张 98,000字

1980年2月第1版 1980年2月北京第1次印刷

印数：1—13,000

统一书号：4166·179 定价：0.46元

译 者 的 话

增值税是近二十年来,西欧各国逐步采用、推广的一种税收制度。它首先在法国试行成功。一九五八年,法国与西德、意大利、荷兰、比利时、卢森堡等六国宣告成立“共同市场”。但这些国家的税收制度差别很大,不利于实现它们之间的商品自由流通和经济一体化。为了有利于处理这些国家之间的税务问题,加强经济合作,“共同市场”的财政委员会于一九六二年建议各成员国都实行增值税。一九七七年,参加西欧共同体的九国(英国、爱尔兰和丹麦于一九七三年加入)又进一步达成协议:从一九七八年一月一日起,确定各成员国之间统一征收增值税的范围。

现在,除西欧共同体各国以外,拉丁美洲的主要国家和非洲的一些国家,也实行了增值税。美国经济学界和政府官员中也有一部分人极力主张全面实行增值税以代替现行的国内消费税和销售税。

增值税的纳税人是工商企业(包括服务行业),课征对象是该企业的商品销售收入(或劳务收入)中的增值部分。所谓增值部分就是企业的全部销售收入(或劳务收入)减去为生产和经营这种产品(或劳务)而购入的原料、材料、燃料、动力、低值易耗品、零配件和其它外购商品所支付的费用后剩下的部分。

增值税由生产或经营这种商品(或劳务)的企业在出售商品(或提供劳务)后,按期向政府交纳。商品出售(或提供劳

务)时,要分别标明它的售价和征收的增值税额各为多少,以便征税机关查考,税款则由购买商品者或取得劳务者承担。

近二十年来,增值税之所以在资本主义国家中广泛流行,主要是由于它能在一定程度上有利于解决税负平衡问题。在一国之内,实行增值税后,全能企业与非全能的专业化企业都按其增值额征税,它们之间的税负没有什么差异,有利于专业化的发展。在国际上,也有利于解决这些国家间的税负平衡问题。

由于增值税在资本主义国家中广泛推行,许多介绍增值税的文章、专著也广为流传。现在,我们从美国普雷格出版公司一九七六年出版的《税收与发展》一书中选译了一章——约翰·F·杜所著的《发展中国的增值税》单独成书(有些表式作了删节),供我国财政经济学界感兴趣的同志参考。

这本书的写作目的是向发展中国家介绍、推广增值税。作者比较详细地叙述了英、法等国实行增值税的经验,系统地讲解了这种税收的性质、类型、结构和实施办法以及应用后会产生利弊。由于作者完全以资产阶级的税收理论为依据来评述一切,我们在阅读时应当注意加以分析批判。这本书的文字不够通畅,有些地方晦涩难懂,还有些词义含糊不清,我们作了译注。

本书由中国人民大学财政系和财政部财政科学研究所的李春、徐国薇、沈康南、李勇等同志翻译,由王传纶、刘崇武、沈康南等同志校阅。由于译者水平有限,时间又较仓促,一定会有错误及不妥之处,望读者批评指正。

一九七九年九月

目 录

第一节 增值税的性质、类型及应用	(1)
历史发展	(1)
增值税的类型	(6)
增值税的转嫁和归宿	(11)
增值税是什么类型的税收	(14)
小结	(15)
第二节 发展中国家应用增值税的利弊	(17)
评价的标准	(17)
与消费有关的税收的作用	(22)
对销售额的课税代替较高的关税和国内消费税	(26)
增值税与台阶式层层课征的税收相比较	(27)
增值税与单一阶段课征的各种税收相比较	(32)
小结	(40)
第三节 增值税的结构	(43)
增值税的计算方法	(43)
对厂商的课税范围	(48)
生产资料的课税待遇	(61)
对某些商品不予课征的问题	(65)
对劳务的课税	(72)
税率差异	(78)
进出口交易	(79)

小结	(81)
第四节 增值税的实施	(85)
税法与课税条例	(85)
管理机构	(87)
人员	(91)
营业户的登记	(97)
纳税申报书	(102)
计算机系统	(105)
对纳税申报书的处理	(108)
纳税人的记录和凭证	(113)
第五节 增值税的实施、检查和审计	(115)
实施的过程、步骤与方法	(115)
审计中的有关事项	(124)
审计程序	(132)
纳税厂商的义务	(143)

第一节 增值税的性质、类型及应用

一个企业从另一些企业购买货物和取得劳务，并因其活动而增加了这些货物和劳务的价值。增值税^①就是对这增加的价值所征收的税。这也就是说，企业在某时期内的销售额大于同期内向其他企业购进货物和取得劳务所支付的金额，而增值税就是对这差额课征的。例如，一个零售商店在一个月从面包店购进 6,000 美元的面包，为卖这批面包又购进 1,000 美元的包装纸及其它用品。出售面包共得 9,000 美元。因此，该零售店在其所经营的面包上已增值 2,000 美元。这 2,000 美元中，一部分将作为工资付给雇员，一部分付利息，一部分作杂项开支，而其余部分则将成为店主的盈利。

历史发展

早在第一次世界大战后不久，德国就提到过增值税，当时卡尔·弗·冯·西门兹曾建议实行这样一种税以代替多阶段课征的营业税。此后不久，美国也有人建议用这种税以代替公司所得税。到了二十年代和三十年代，在美国和德国，

^① 在美国和英国，增值税用词首字母 VAT 表示，在欧洲则用 TVA 表示。

可能也在别的地方，还有人偶尔提到过这种课税形式。

1953年，密执安州为在要求和反对该州实行公司所得税的不同集团之间达成一项妥协，制定了一种形式的增值税。就是在课征州的零售营业税之外，再课征增值税；这种税主要是对企业的课征，就其性质说，是对企业行使营业权的一种收费。要求企业计算出增值额，然后按规定的税率课税，而不实行下文所说的那种税额扣除的方法。同时还有许多免税的规定。最终，这种税还是被公司所得税代替了〔1〕。

苏帕（Shoup）代表团曾对日本的都道府县提出增值税的建议，但从未实行。

同时，一些国家对制造业课征的营业税早在1935年就有了增值税的某些特征，规定制造厂应按其销售额超过产制品购置额的金额纳税。这个规定，阿根廷在1935年实行，法国在1948年实行。

实行增值税的近期趋势则开始于1954年。当时，由于莫里斯·劳来（Maurice Lauré）的努力，法国的生产税得到了改革，改革了的税收采用“增值税”的名字。这次改革有两个内容：课税扩展到批发环节（1968年才进一步扩展到零售环节）；不仅原材料和零配件，而且包括本期内购进的资本设备（企业中用来从事生产或提供劳务的物品，如：机器、工具、熔炉、器械和各种运载工具，但不包括厂房建筑物——译者），也都不课税。由于法国实行这种税取得成功，也由于已认识到当时实行的台阶式多阶段课征的税收是与欧洲共同市场相矛盾的，欧洲经济共同体的财政和金融委员会于1962年向所有成员国建议转向增值税。这一建议得到欧洲经济共同体部

长理事会的同意，并逐步实行，从1968年西德开始，到1973年意大利最后完成。当爱尔兰和英国成为共同体的成员国时，也分别于1972年和1973年征收这种税。斯堪的纳维亚三国^①由于在世界市场上与欧洲经济共同体国家竞争的关系，正在想要对全部生产资料免征营业税，认为用增值税最易实现这一意图，于是在1967—1970年间改变了税制。1973年奥地利也跟上了。近年来，增值税在这些国家的税收总额中所占的比例是：比利时约为32%，丹麦16%，法国42%，西德23%，荷兰27%，英国9%，爱尔兰17%。

最近十年内，增值税的实行已扩大到发展中国家。在非洲，过去曾是法国殖民地的国家追随法国的先例，转向增值税的课征制度，虽然几乎都限于进口和制造业部门。赤道非洲的塞内加尔（1966年）、象牙海岸（1960年）和马尔加什共和国（1969年）（1975年12月改为马达加斯加民主共和国，下同。译者注）；北非的阿尔及利亚、摩洛哥（1961年）和突尼斯（1955年），都实行了增值税。在拉丁美洲，巴西各州于1967年实行，乌拉圭于1968年创设这种税，厄瓜多尔于1970年，玻利维亚于1973年^②，阿根廷于1975年都已实行。智利和墨西哥已有了建议草案，但尚未实施。包括新加坡和马来西亚在内的亚洲国家中，已进行了实质性的讨论，南越在1973年夏，实行了这种税。下表所列是截止1975年1月1日实行增值税的简要情况。

① 芬兰还没有转向普遍实行增值税，但其税收长期以来具有增值税的某些特征。

② 课征制度有增值税的某些特征，但增值税课征方法只有部分的应用。

增值税实行情况表 (1975年1月1日止)

国 别	实行 年度	1974年税率 ^①	特 征
欧洲经济共同体国家			
法 国	1955	20; 7, 17.6, 33.3	从1963年起, 扩展到零售环节
西 德	1968	11; 5.5	从1963年起, 扩展到零售环节
荷 兰 ^②	1969	16; 4	从1963年起, 扩展到零售环节
卢森堡 ^②	1970	10; 2; 5	从1963年起, 扩展到零售环节
比利时 ^②	1971	18; 6, 14, 25	从1963年起, 扩展到零售环节
意大利	1973	6; 12, 18	从1963年起, 扩展到零售环节
爱尔兰	1972	6.75; 11.11; 19.5; 36.75	从1963年起, 扩展到零售环节
英 国	1973	8	从1963年起, 扩展到零售环节
丹 麦	1967	15	从1963年起, 扩展到零售环节
其他欧洲国家			
瑞 典	1969	17.65, 3.09, 9.89	从1963年起, 扩展到零售环节
挪 威	1970	20	从1963年起, 扩展到零售环节
奥地利	1973	16; 8	从1963年起, 扩展到零售环节
拉丁美洲			
巴西 ^③ (州)	1967	16.3—19	从1963年起, 扩展到零售环节
乌拉圭	1968	10	从1963年起, 扩展到零售环节
厄瓜多尔	1970	4; 9	从1963年起, 扩展到零售环节
阿根廷	1975	13; 21	
玻利维亚(部分地区)	1973	5	
非洲(通称为增值税, 但主要限于制造部门)			
塞内加尔	1966	10; 4.25; 33	主要对制造商征税
马尔加什共和国	1969	13.6; 6.4	扩展到批发环节
象牙海岸	1960	10; 20; 23.9	在制造之后的环节, 实行有选择性的课征办法
阿尔及利亚	—	25; 42.9	主要对制造商征税
摩洛哥	1961	14.6; 18.6; 25	主要对制造商征税
突尼斯	1955	17.8	主要对制造商征税

① 第一个是基本税率。

② 比利时、荷兰、卢森堡三国在1973年同意实行统一的基本税率16%，必需品则适用4%的低税率。

③ 巴西的联邦税具有增值税的特征，但限于制造部门实行。

注：表上列出的税率是实际税率，课税的基础中不包括税款在内，如果某个国家规定的课税基础中是包括税款的，则按统一的不包括税款的基础，对税率作换算调整。税率变动是经常的。

资料来源：作者编制。

表中没有包括制造业部门应用增值原理而课征的那些税，如菲律宾、哥伦比亚和巴西联邦政府所课征的。那些税

通常归入制造商营业税，但和法语区西非国家中称为增值税的基本上相同。

各国课征制度中的主要差别，概述如下：

1. 税率的复杂程度。挪威、丹麦和英国使用单一税率。在法国、意大利和比利时则采用四种或更多的税率；被认为是必需品的，适用低税率；奢侈品，则适用最高的税率。非洲国家一般用三种税率，只有突尼斯用单一税率。拉丁美洲国家使用两种税率，而乌拉圭例外，使用单一税率。

2. 课税的水平。基本课征的水平，高的达20%，低的如厄瓜多尔，为4%。

3. 零售环节的课税。所有欧洲和拉美国家的课征一般都扩展到零售环节。非洲国家的课征则不超过批发环节，主要涉及制造业和进口部门。

4. 农场主的征或免。西德、丹麦、瑞典和巴西的一些州，把农场主包括在课税范围内，而其他国家则不这样。即使在上面列举的国家中，许多农场主也因小户免税的规定而事实上不在课征范围之内。

5. 小厂商的减免。各国税法对小户都有某种形式的免税规定，或对他们实行一种定额课征、超额不补的制度。挪威、丹麦、和瑞典很少有非常小的纳税户，故免征点规定得很低。例如，在丹麦，只有年度销售额低于5,000克朗（约900美元）的厂商才可以免税。其它国家的免征点则高得多，例如，英国规定年度销售额低于5,000英镑（约12,000美元），就可以免税。

6. 商品的免税。西德实际上没有这种免税规定；其他

国家对基本食品和其他一些看做是必需品的项目都免税。

7. 服务业的课税。某些税，特别是欧洲经济共同体国家内的税课征范围很广。巴西和厄瓜多尔的税制则相反，课征范围限于商品。

增值 税 的 类 型

增值税的分类有几种不同的依据。其中特别重要的是：从生产到分配各个阶段上垂直方向的课征范围；对购进的生產资料特别是耐用资本设备（与“资本设备”同，包括机器、工具、熔炉、器械和各种运载工具，但不包括厂房建筑物——译者注）所付款额的处理问题；以及计算应交税额的方法。

课征范围从制造环节向前垂直延伸的程度（向前垂直延伸是指从制造经批发到零售整个过程——译者注）

增值的原则只适用于制造业部门，即每个制造商在其所增加的产值上纳税，但不适用或只在有限程度上适用于批发商或零售商。在以前的法属非洲，就实行这样一种课税制度，也算作一种增值税。然而，在世界其他地区，多半由于历史原因，这种税通常被称为生产税或制造商营业税（例如，哥伦比亚、菲律宾，1975年前的阿根廷），而不算作增值税。这种形式的制造商营业税取代了那种中断式的，即加拿大型的营业税，后者规定只对最后成品的制造商的销售额课税。实行这种课税形式，当然要对最后成品的制造商的全部售价课税，而不仅对其增值部分课税。

其次，增值税可能延伸到最后的批发环节，向下直到零售商。这是1954—1968年法国增值税最初的形式。

第三，增值税可能延伸到零售环节，或包括全部零售商，或只包括销售超过一定金额的那些零售商，正如欧洲经济共同体国家现行税收一样。

课征范围从制造环节向后垂直延伸的程度

增值税可能课征到基本原材料的全部生产者，即包括农场主在内。然而，为了避免对数量很多的小户和分散单位课税的困难，往往把农场主列在课征范围之外。

生产资料的课税处理问题（生产资料，原文系“Producers' goods”，直译为生产者货物，是企业用于进行生产的一切物品，包括劳动手段和劳动对象，相当于通常所说的生产资料——译者注）

增值税的另一基本分类与对购进的生产资料课税的处理有关。所谓生产资料，指购进的用于生产、而不是供个人使用的物品。如果购进物品用于转售，或作为原材料或零配件以及燃料而加入成品中，那么，在核定应纳税额时，一般情况下是可以把购进这些物品的价款扣除的。如果不扣除的话，这就会变成一种台阶式的多阶段课征的营业税了。但对企业的其他购置，处理办法则有差异。从概念上看，以对购进生产资料的课税处理为基准，可以把增值税分成下列三种类型：

消费类型。西欧实行这一类型的增值税。凡用于生产的全部购置品，包括耐用的资本货物（厂房、机器、设备等固定资本——译者注）的购置在内，除少数几项外，在核定上

述购置发生期的应交税额时，可将其全部价款扣除。这样，税收实际上只适用于个人家庭用品的购置品，纳税企业用于生产的全部购置品都不在课税之列。对于在物质形态上构成产品的零配件和原材料，或生产中耗用的供应品和燃料，或耐用的固定资本，并不加以区别。这样，就使用了“消费类型”这个名称，因为这种增值税只限于课征为个人消费目的的购置品，而且，如果没有减免规定，这种税的课征总基数就等于同期的个人消费开支总额。这种税的课征基数也等于零售营业税的课征基数，后者只限于对个人最后消费品（包括各项劳务在内）的销售额；因为，对最后消费者的销售额和个人消费开支，二者不过是从不同方向来考察同一数额罢了。

人们倾向于把增值税的消费类型看作唯一的类型，其原因是它最为普通，而且，当1954年法国把营业税改成一种新的税，称之为增值税，而不称为生产税，其主要的特征就在于把免征的范围扩展到包括生产中购进的资本设备和其它耐用的生产资料（生产资料中耐久的部分，包括厂房、机器、设备，等等——译者注）。但是，在计算增值额时，并非一定要扣除投入生产中的资本货物。

收入类型。第二种类型的增值税不准把本期内购置的耐用的资本货物的价款全部扣除，只准许扣除由于上述购置品而引起的年度折旧费用。墨西哥想要实行的增值税就采取这种形式。这种形式之所以称为“收入类型”，是由于这种税的课征总基数等于个人收入总额（计算收入时，可以减去本期折旧，但不得减去本期内发生的资本设备的各项支出），因此，等于没有规定免税额的个人所得税的课征基数。

生产类型。第三种可能实行的类型则对耐用的资本设备不作扣除。因此，这种税在课征范围上相当于零售营业税，其课征基数内包括各项耐用的资本货物。这种税的全部课征范围正与国民生产总值相一致。虽然目前还没有实行这一类型增值税的适当例子，但这已得到包括智利在内的许多国家的认真考虑。

以计算方法为基础的分类

增值税的计征程序几乎普遍地以法国原来实行的为榜样，采用间接计算方法。厂商以税率乘本期的应税销售额，得出一定的数字，再从中减去本期内在其各项购置品中已纳的税额。照这样的方法，就完全用不着计算增值额，但实际上与计算出增值额再乘以税率的结果完全一样。

举一个例子，用这一节第一段中同样的数字来说明。一家零售商在这时期内购进面包6,000美元，经营用品1,000美元。它出售面包得9,000美元。假定现行税率为10%，该零售商在其各项购置品上已承担了税款共计700美元。其销售额乘10%的税率，得出900美元。所以，他向政府交纳税款200美元（900美元 - 700美元）。如果他计算增值额，则得出2,000美元（9,000美元 - 7,000美元），再乘以10%的现行税率，答案相同，也是200美元。

其他两种方法都要直接计算增值额。第一种是减法，正如增值税最初的定义所说的那样，从本期销售额中减去购置各项产品的价款。密执安州的增值税用过这种计算程序。第二种是加法，把构成增值额的全部要素——工资和薪金、

利息、利润等等——都加起来。就现在所知，后一种方法从未用过。

课税扣除的方法（即前述在应交税额中扣除购置品已经承担的税款），在其应用和实施方面，以及在其能适应税率的各种变动方面，都要比其它方法优越得多，所以现在普遍地被采用，在本章以下各节中将作为标准的方法。

其他特征

服务行业的课征。增值税可能限于对物质形态的商品交易课税，也可能扩大到包括某些或全部的服务行业。在这方面，增值税类似其他的营业税。

商品的免税。增值税可能在其课征范围内包括全部商品，也可能对某类商品（诸如食品）免税。在发展中国家，家庭所用的自产的未加工食品，或在本地市场上从小商贩那里购买同类食品，实际上在任何情况下，大概是不大可能征到税的。

对某些类型的企业给予免税待遇和规定税率为零。与商品免税相区别，对某种单位也可以给予免税待遇，或规定税率为零。如果那些企业是免税的，那么，他们在其各项购置品上还是承担税款的，而且，由于他们不是纳税人，以前承担的税款无法扣除，也不能退回。实际上，他们的购置品是作为消费开支来对待的。如果对他们规定税率为零，则他们可以退回在其各项购置品上所支付的税款。

对几类销售额规定税率为零。对于诸如出口或向政府机构的销售额，可规定税率为零。销售人相应地减少应纳税额，