

國外增值稅 概要

稅務總局研究處 編

中國財政經濟出版社

国外增值税概要

税务总局研究处 编

中国财政经济出版社

国外增值税概要

税务总局研究处 编

*

中国财政经济出版社出版

(北京东城大佛寺东街8号)

新华书店北京发行所发行 各地新华书店经售

北京市密云县印刷厂印刷

*

850×1168毫米 32开 4.875印张 114 000字

1988年4月第1版 1988年4月北京第1次印刷

印数: 1—12,700 定价: 1.25元

ISBN 7-5005-0206-0/F·0180

目 录

前 言	(1)
第一章 增值税的形成与发展	(2)
第一节 增值税的前身	(2)
第二节 增值税的产生	(7)
第三节 增值税在国际上的广泛应用	(12)
第二章 增值税的概念	(19)
第一节 增值税的含义	(19)
第二节 增值税的特点	(22)
第三节 增值税的归属	(24)
第四节 增值税与其他间接税的关系	(24)
第五节 增值税的优点	(30)
第三章 纳税人	(33)
第一节 “企业主”的定义	(33)
第二节 政府及政府所属机构的增值税纳税义务	(35)
第三节 对非企业主的有关规定	(37)
第四节 特殊类型企业主的增值税纳税义务	(37)
第四章 应税交易	(41)
第一节 概述	(41)
第二节 应税交易的规定涉及的几个概念	(42)
第三节 商品销售	(43)
第四节 劳务供应	(46)
第五节 进出口	(49)
第五章 交易的地点和时间与增值税的纳税义务	(52)
第一节 交易的地点	(52)
第二节 交易发生的时间	(55)
第六章 增值税的免税规定	(57)

第一节	增值税免税的两种类型及其影响	(57)
第二节	各国增值税税法对免税的一般规定及其差别	(63)
第三节	制定增值税免税规定应注意的几个问题	(85)
第七章	增值税的计税基础	(88)
第一节	一般情况下如何确定增值税的计税基础	(88)
第二节	特殊情况下如何确定增值税的计税基础	(90)
第三节	瑞典的降低计税基础的规定	(95)
第八章	税率	(96)
第一节	各国增值税税率设置情况	(96)
第二节	设计增值税税率应注意的几个问题	(100)
第九章	增值税的计算方法与抵扣规定	(103)
第一节	增值税的计算方法	(103)
第二节	欧洲国家增值税的抵扣规定	(107)
第三节	其他国家增值税的抵扣规定	(117)
第十章	发货票	(120)
第一节	一般规定	(120)
第二节	简化的发货票	(121)
第三节	特殊交易方式的发货票制度	(122)
第十一章	纳税登记、记录与申报	(124)
第一节	纳税登记	(124)
第二节	记录	(127)
第三节	纳税申报	(129)
第十二章	税款核定与征收	(131)
第一节	税款核定	(131)
第二节	对抵扣和退税的管理	(132)
第十三章	罚则与申诉	(133)
第一节	罚则	(133)
第二节	申诉	(134)
第十四章	我国实行的增值税	(136)
第一节	我国增值税的试行和发展	(136)
第二节	我国增值税的特点	(144)

第三节	我国增值税目前存在的问题	(145)
第十五章	对我国增值税发展前景的探索	(148)
第一节	实行增值税与产品税相配合的流转税制，发挥流转税 的整体效应	(148)
第二节	全面实行增值税，充分发挥增值税的作用	(149)
第三节	增值税征收方法要实现规范化	(150)

前 言

增值税在税收体系中的地位和作用已经引起国际上日益广泛的重视。目前,世界上已有40多个国家和地区实行了增值税,还有一些国家正在考虑实行增值税。

我国从1979年起开始试行增值税。试行情况表明增值税具有很大的优越性。但是,由于对增值税研究总结的不够,以及客观条件的限制,目前我国的增值税制度尚不够规范化,需要逐步加以完善。为了便于我国税务工作者和教学科研人员深入了解国外实行增值税的情况,为研究、完善我国的增值税制度,进一步扩大我国增值税的征收范围,提供借鉴依据,我们主要根据各国增值税法规材料,经过分析、比较,编写了这本书。客观地、系统地介绍了国外增值税的形成发展、含义、特点、性质和具体作法,并结合我国增值税的实行情况,就如何改进、完善我国的增值税制度谈了一些想法,供有兴趣的同志参考。

本书承财政部财税改革办公室副主任韩绍初同志审阅和修改。其中第一、二、六、七、八、九章由税务总局研究处钱崇明同志编写,第三、四、五、十、十一、十二、十三、十四、十五章由税务总局研究处李晓军同志编写。

由于对各国增值税的具体征收情况了解不够,加之时间仓促,书中错误在所难免,诚望各位读者指正。

税务总局研究处

1987年9月

第一章 增值税的形成与发展

目前，世界上已有40多个国家采用了增值税，还有一些国家正在积极研究开征增值税。增值税应用的范围越来越广，在很多国家的财政收入中所占的比重越来越大，可以说它已成为国际性的重要税种之一。那么，增值税是怎样形成与发展起来的呢？以下着重从增值税的前身、增值税的产生、增值税在世界上的运用三个方面来回答上述问题。

第一节 增值税的前身

增值税并不是经济学家凭空设想出来的东西，而是税收发展到一定的阶段逐步形成的。它的前身就是营业税。营业税这种间接税是一种古老的征税形式，是商品经济发展的产物。我国早在周代就有“官市之征”，即按市场商品交换数额课税，这种征税形式已具有营业税的雏形。西欧大约在14世纪也出现了营业税这种课征形式，即西方学者所谓的按商品“周转额”的课征。

营业税在商品经济的初级阶段是与社会经济的发展相适应的。当时，生产力发展水平较低，社会分工不太发达，专业化大生产还没有出现，众多的企业或作坊只是从事简单的商品制造加工，相互之间的联系松散，而不是象现代社会企业之间存在着千丝万缕的紧密联系；在商品流通领域内，产销见面形式还占主导地位，市场狭小、封闭，没有形成多环节、多层次的网络，国际

贸易还局限在较小的范围内。在这种特定的历史条件下，营业税与商品经济的发展是相适应的。它具有很多优点，第一，凡是发生营业行为，并取得了经营收入的，均属课税范围，具有征收上的普遍性；第二，它是就营业额课征的，只要交易行为发生，实现了销售，纳税人就应向国家交税，具有征收上的及时性；第三，营业税与按利润额征收的税种比较，它不受成本多少的影响，具有收入上的可靠性；第四，营业税是按经营收入的多少，直接乘税率计算税额的，有多少买卖，课多少税，计算简便，宜于管理。正是由于它具有征收广泛、及时、可靠和便于计算、管理等优点，在税收发展过程的一个相当长的阶段，成为一些国家取得财政收入的重要税种之一。

但是，随着商品经济的发展，以工场手工业和产销见面为主体的商品经济开始向生产、销售高度社会化的商品经济转化。在工业生产中，由于社会科学技术的突飞猛进，新的生产工具不断出现，社会分工越来越细，原来单家独户的“小而全”的生产单位，开始转向多企业的协作化方向发展，一个产品往往要经过多道生产环节、多种工序协作配合才能形成。同时，由于生产水平的提高，大量的商品仅仅依靠产销见面的方式已经不相适应了，一个商品往往需要经历几个流转环节才能到达消费者手里。特别是到了19世纪后期，欧洲资本主义商品经济得到了空前的发展，不仅工业的专业化协作发展到了较高的程度，而且市场交易更为发达，各国之间的经济贸易往来也促使世界市场形成。商品生产经营者的竞争更为剧烈。在这样一种情况下，原来与商品经济初级阶段相适应的营业税，越来越成为进一步发展商品经济的阻力，给商品竞争设置了障碍，同时也给国家取得财政收入带来了不稳定因素。

第一，从生产方面来说，由于专业化协作生产的发展，按营

业额全额征税的营业税出现了重叠课税因素，造成了同一种产品因生产结构的不同，税负畸轻畸重的现象，既妨碍了商品生产的社会化，又阻碍了企业之间在同等税负基础上的竞争。生产经营者为了扩大商品生产规模，提高自身的竞争能力，使自己处于有利的地位，必然要打破落后的“大而全”、“小而全”生产方式，组织专业化协作，实现工业生产的大批量、高效率、高质量、低消耗。但是，营业税的重叠课征使得分工越细、协作环节越多的企业税负越重，影响了专业化生产的发展。

举例说明：

假定某种产品售价200元，营业税税率10%。

如果该产品从部件到成品由一个全能厂生产，其税收负担为： $200\text{元} \times 10\% = 20\text{元}$ 。

如果该产品的部件与成品分别由甲、乙两个厂协作生产，假定甲厂生产部件，售价60元，乙厂购进此部件制成成品，售价仍为200元，那么，该产品的税收负担为：

$$\text{甲厂 } 60\text{元} \times 10\% = 6\text{元}$$

$$\text{乙厂 } 200\text{元} \times 10\% = 20\text{元}$$

两个厂的税额合计为26元。

由此例可以看出，同种产品，同样售价，由全能厂生产，只负担20元税款，由两个协作厂生产，则要负担26元税款。

若以上例计算的平均负担率 $(20\text{元} + 26\text{元}) \div 2 = 23\text{元}$ 为该产品的社会平均负担水平，则全能厂生产的产品税负为20元，低于社会平均负担水平；两个协作厂生产的同一产品的税负为26元，高于社会平均负担水平。

那么，为什么同样售价的同种产品因生产结构、经营环节的不同，税收负担就高低不同呢？

进一步分析上例即可看出：

全能厂生产的产品，计税销售额为200元，同该产品的销价一致；

两个协作厂生产的产品，计税销售额为60元+200元=260元，比该产品的售价多60元。

对全能厂生产的产品按销售额全值征税，对两个协作厂生产的同种产品也按销售额全值征税，这样作的结果是：甲厂已征过税的60元销售额转到乙厂后，又作为乙厂销售额的一部分再征一次税，从而形成重叠征税、税上加税。由此可见，这样重叠征税是由于按销售额全额在多环节征税的过程中产生的。具有阶梯或递增的特点。产品生产的分工越细，协作环节越多，那么，重叠征税，税负畸轻畸重的矛盾就更加突出。

营业税的这种弊病，必然在税收政策上对经济产生不良的影响。它鼓励“大而全”、“小而全”，不利于工业向专业化、社会化大生产的方向迈进，不利于企业在同等基础上展开竞争，影响社会宏观经济效益的提高。

第二，由于营业税的重叠征税，不仅不利于专业化生产，也不利于多环节的商品流通渠道的畅通。随着商品经济的蓬勃发展，生产到消费的中间环节日益发达，商品的交换已很少通过产销见面的初级形式来实现，而是通过多环节的、灵活的交换网络来加速商品流转，缩短生产到消费的流程。营业税按商品销售额全额课征，每增加一个流通环节，就要按全额征一次税，由于流转环节在生产环节之后，因销售额阶梯式增大，它重叠征税的程度比之生产环节更为严重，这就造成税负随流转环节的变动而变动，形成税负不平衡的现象，阻碍着发达的商品流通系统的形成。

第三，造成征收管理上的漏洞。由于营业税的负担水平随商品生产和流通环节的多少而变化，经历的环节越多，税负越重，

因而企业可以通过调整生产结构,搞垄断性生产经营来减轻税负,使国家财政收入受到侵蚀。营业税在商品经济初级阶段所具备的优势,如组织财政收入的稳定性和可靠性,也因客观经济条件的变化而削弱,反而导致了收入的不稳定。

第四,难以适应国际贸易发展的要求。商品经济的发展,必然打破国与国之间经济上的封闭状态,促进跨国经济的发展,加强国际贸易往来,形成统一的世界市场。各国为了避免双重征税,维护自身的利益,加强产品在世界市场上的竞争力,普遍实行对出口退税的政策。在实行营业税的情况下,由于同一个产品所含税款是因生产经营环节变化而变化的,到产品出口时,该产品究竟经历了几个环节,到底含有多少税额,是难以准确计算出来的,从而无法做到彻底退税、准确退税。如果退税不足,就会削弱出口商品在国际市场上的竞争力;如果退税过多,又会形成隐蔽的出口补贴,引起国际贸易争端。

正是由于营业税在新的历史阶段表现出了上述弊端,不利于商品生产经营的发展,使其失去了原有的经济上的适应性、组织财政收入上的可靠性。营业税越来越被人们视为落后的税制而大加鞭答。在19世纪50年代马克思就曾经指出:“后来,城市实行了间接税制度;可是,久而久之,由于现代分工,由于大工业生产,由于国内贸易直接依赖于对外贸易和世界市场,间接税制度就同社会消费发生了双重的冲突。在国境上,这种制度体现为保护关税政策,它破坏或阻碍同其他国家进行自由交换。在国内,这种制度就象国库干涉生产一样,破坏各种商品价值的对比关系,损害自由竞争和交换。”^①从19世纪中期到20世纪初的一个很长的阶段,间接税的地位日益衰落,不少国家寄希望于直接税制

^① 《马克思恩格斯全集》,第8卷,第543—544页。

度。自英国创立所得税后，所得税被认为是完美无缺的税种，以所得税取代间接税形成了世界性潮流。许多国家相继走上了以高额负担的所得税来替代间接税的道路。

第二节 增值税的产生

1. 增值税产生的历史背景

20世纪中叶，增值税产生于经济发达的欧洲，这决不是一种偶然现象，而有其客观的必然性。

(1) 所得税的发展已达到全盛时代，它的弊端已逐渐表现出来，人们开始从改革间接税中找出路。随着间接税的日益衰落，直接税得到了充分的发展，到了第一次世界大战之后，特别是第二次世界大战前后，所得税的发展可以说已进入全盛时期，许多发达国家的所得税成为国家最重要的税种。但是，随着所得税的发展，特别是实行高额所得税后人们逐渐发现，高税率、高负担的所得税并不完全象它的赞成者最初期望的那样十全十美，同样有它自身的弱点。随着所得税比重在财政收入中的急剧上升，各方面的矛盾日益尖锐。第一，高额所得税降低了社会扩大再投资的能力和社会成员的消费能力，给经济发展、扩大商品市场带来了阻力；第二，向企业和个人直接征收的高额的所得税造成广大纳税人负担沉重，激起了人们的强烈不满，甚至形成社会的不安定因素；第三，由于税率高，为了缓解由此而产生的矛盾，政府不得不对某些行业或大公司规定名目繁多的特殊优惠措施以作为让步。但这样做的结果造成不同行业之间的税负不平，中小型企业与大公司之间的税负不平，影响了商品生产经营者在公平基础上的竞争，失去了所得税所谓“按能力大小付税”、“税负公平”的优点，在一定程度上阻碍了经济的发展；第四，由

于税率高，优惠多，给税收管理带来困难，许多大企业钻税法的空子，搞合法避税，或偷税、逃税，也给财政收入带来了不稳定因素。

由于高额所得税政策产生不少弊病，人们又将注意力转向营业税这种间接税制度。能不能在采用所得税的同时，通过改进营业税，去弊存利，既保留它自身固有的优点，又消除它重复征税、税负不平的缺陷，使它既能有利于保证国家财政收入，又能适应发展商品经济的需要？

早在第一次世界大战结束时，美国耶鲁大学的教授托马斯·亚当斯以及担任政府顾问的商人威尔海姆，还有万·西蒙斯博士，都曾提出过创立增值税的设想。万·西蒙斯说他所建议实行的是一种“巧妙的营业税”。这就是最初的改进营业税和创立增值税的构思。这些构思由于没有得到官方的赞同和支持，并未付诸实践。当时实行累积性营业税的政府，只注重在降低税率上作文章，认为这样作才是有效的改进。但是，上述学者们提出的可贵设想并没有丧失影响力。他们的巧妙构思为后来不少国家改进营业税制的尝试展示了方向。例如：美洲的阿根廷、智利，欧洲的希腊、荷兰、法国，亚洲的菲律宾、土耳其等，都相继进行过探索。有的在局部范围内进行带有增值税性质的实践，如阿根廷早在1935年就对制造阶段实行改进的营业税，运用增值税的抵扣办法，允许企业主扣除生产应税产品所购入的原材料中已含的税款。有的国家在商品流通环节部分实践增值税的原则，它对进销价差征税，如美国密执安州曾实行的零售营业税。这些国家改进营业税的尝试虽然都有局限性、很不完善，但为营业税发展到增值税开辟了道路。

（2）增值税产生于欧洲的法国是与第二次世界大战后欧洲商品经济的发展分不开的。第一，增值税产生于20世纪50年代的

欧洲，这个时期正是遭受第二次世界大战严重破坏的欧洲经济经过几年的恢复，开始进入发展的阶段。而商品经济的发展，要求摆脱那种落后的“小而全”、“大而全”的生产方式，实现专业化协作的现代化的大生产，以高速度、低消耗、低成本、大批量来提高商品的竞争能力。因而客观上要求改变营业税按销售额全额课征的办法，消除征税中的重叠征税因素，提高税制对发展现阶段商品经济的适应性，建立平等的竞争关系。以有利于商品经济的发展。

第二，随着欧洲各国商品经济迅速恢复和发展，客观上要求改变以往那种产销直接见面的落后的商品交易方式，建立多渠道、多环节的发达的商品交换网络以加速流通，形成完善的市场体系，缩短生产到消费之间的过渡期。这就要求税制与之相适应，排除因重叠征税形成的阻碍商品流通的不利因素。

第三，欧洲各国之间特别是西欧各国之间经济贸易联系有着悠久的历史，存在着深远的渊源。到了本世纪50年代以后，这种经济贸易关系进一步发展，竞争性也日渐激化。为了扩大对外贸易，需要用新的税制来促进商品和劳务的出口，限制国外商品对国内商品生产的冲击。

第四，第二次世界大战中，法西斯的铁蹄残酷地践踏了欧洲各国，而法国更为严重。国家需要拥有较雄厚的财力来恢复生产，发展经济，改善人们的生活条件，振兴其他各业。因此，客观上要求征收税收基础宽广的、有利于控制逃税的新税种，以提高财政收入的稳定性，保证国家及时、足额地取得收入。

法国处于欧洲的中心，在世界政治舞台上和经济领域中都发挥着比较重要的作用。加速经济的恢复与发展，巩固其国际地位，稳定其财政收入，成为政府的强烈愿望。因此，政府需要采取措施，改进原来的税制，提高税制对发展商品经济的适应性，

以实现上述各项目的。增值税就是在这样一种历史背景中作为对旧税制的一项改革，首先在法国形成的。

2. 法国增值税的创立经历了三个阶段

法国增值税的产生并非一蹴而就，它是在营业税的基础上经过不断的改进，逐步演变而成的。法国创立增值税的过程大体上可以分为以下三个阶段：

第一阶段。当时法国实行的营业税是按各个经营阶段的销售额“全值”征税的，是一种累积性的或称“多阶段阶梯式”的间接税。一个产品税负的轻重，随它在生产或流通领域中经历环节的多少而变化。经历的环节越多，税收负担就越重；反之，则越轻。这种税制必然导致重复征税，促使企业向垄断型全能型方向发展，排斥生产的社会化分工。为了解决营业税重叠征税的矛盾，法国最先是从小解决多阶段课征方面采取措施的。即对工业生产环节的营业税，由原来的每个生产阶段都征税，改为只就最后产成品的阶段征税。例如，一种产品若是由几个工厂协作生产的，则对生产原材料、零配件等工厂不征税，只对生产出成品的工厂征税。这样作的好处在于：同一种产品，不论是几个厂协作生产的，还是全能厂独家生产的，由于只就产成品征税，只要产成品售价相等，那么税收负担也一样。但是，这次改进并没有从根本上解决问题，相反，形成了不少新的矛盾。第一，同样属于生产和创造价值的企业，零部件厂创造了价值，却不交任何税款，总装厂也只创造了产品的一部分价值，却要负担产品应交的全部税款，造成了零部件厂与总装厂的税负不平，使改进后的营业税依然存在不合理之处。第二，由于只对生产成品的企业征税，出现了许多有收入却不向国家纳税的企业，使营业税制在一定程度上失去普遍性。第三，由于最终产品与中间产品的界限难以划分清楚，造成征收管理上的很大困难。第四，营业税组织收入的均衡

性也因只就一个环节征税而破坏。因此，这次改进没有实现预期的彻底消除重复征税不合理因素、实现公平税负的目标。

第二阶段。改变上述就产成品征税的一次课征制。经过反复研究，不断探索，他们终于认识到造成重复征税、税负不平的根本原因，不在于多环节征税，而在于每一个环节都按销售额“全值”征税，前一阶段已纳税的销售额在后一阶段再按销售额全值课税，这部分销售额被重叠征税。因此，他们在对企业征税时准予抵扣生产过程中购进的货物在以前阶段已纳的税款。这样作既消除了重复征税的积弊，又保留了原营业税制在每个生产经营阶段都征税的优点，达到了去弊存利的目的。法国的这次改进，使营业税制突破了旧的模式，开始具有增值税的新内容。

第三阶段。1954年，法国进一步完善了改革后的税制，扩大了抵扣范围，对应税的生产经营所用的一切投入物全部实行了抵扣原则。使增值税成为一个完整的新税种。在实施税收抵扣这项基本原则的过程中人们看到，按销售额全值计算的应纳税额，再抵扣掉购进的经营性商品或劳务所含的税款，实际征收额正好相当于对企业生产经营新增加的价值所征的税额。为了区别于旧的营业税制，法国正式称这种改革后的新税种为增值税（VAT）。也有的国家和地区为了显示它营业税的特征，称为营业加值税或新型营业税。

法国创立增值税后，最初是实行到批发环节，即对制造商和批发商的生产经营征收增值税。对零售商和提供劳务的小企业主征收专门适用于它们的特定消费税，不征增值税。从1963年起，法国开始将增值税扩大到零售环节。到1968年，全面实行了增值税。

法国成功地改革旧的营业税，创立增值税的实践，具有重要的意义和广泛的影响。首先，它充分表明间接税制并非落后的税