

中国财政经济出版社

GE GUO
ZENG ZHI SHUI

各国增值税

上册

税务总局政策研究处 组织编译
中国财务会计咨询公司



各 国 增 值 税

上 册

税务总局政策研究处
中国财务会计咨询公司

组织编写

中国财政经济出版社

各 国 增 值 税

上 册

税务总局政策研究处
中国财务会计咨询公司 组织编译

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

济南印刷三厂印刷

850×1168毫米 32开 18.375印张 436,000字

1987年9月第1版 1987年9月济南第1次印刷

印数: 1-18,000

统一书号: 4166·901 定价: 3.90元

前 言

增值税是本世纪五十年代法国创立的一个新税种，是改革旧的流转税制的产物。这种税由于只对流转额全额中的增值额部分征税，彻底消除了旧税制重复征税的积弊，体现了合理负担原则，适应了社会化专业生产需要，提高了流转税制对商品经济发展的适应性；由于对出口贸易实行零税率，从而使出口商品以不含税价格进入国际市场，有利于增强竞争能力，扩大出口；由于采用发货票注明税款的制度，大大提高了征收管理上的准确性和简易性。增值税所具备的这些主要优点，使世界上许多国家纷纷起而效法，积极推行增值税。自1954年以来，相继有近40个国家和地区全面实行了增值税，我国台湾也于今年实行了增值税。而且，还有不少国家如希腊、日本、澳大利亚、美国等，正在积极筹备开征或研究实行增值税。因此，可以说增值税已成为国际性的一大税种，成为改革与经济发展不相适应的旧的流转税制的有效形式，成为既能稳定可靠地取得财政收入又较少对社会经济运转产生消极影响的一个比较理想的工具。

鉴于国际上广泛实行增值税的成功经验，我国从1978年开始研究实行增值税的问题。经过试点，于1984年在全国范围内对生产和进口的机器机械、农业机具等12类商品统一试行增值税。试行结果表明，它的效果是好的。但从发展的观点来看，为了充分发挥增值税制的优越性，我国增值税还有一个扩大范围和实现规范化的过程。

正是为了配合我国的税制改革，及时介绍国际上全面实行增值税的经验与做法，为了向对增值税感兴趣的同志提供一套比较

完整的参考资料,以加深对增值税税收理论和实务的研究,以更好地从中吸取有益的东西为我所用,我们组织有关人员赶译出《各国增值税》一书。

本书是根据国际上著名的财税研究出版机构——国际财政文献局编印的《欧洲增值税制》等书译编的,包括欧洲经济共同体关于实行增值税的20项指令,欧洲共同体成员国及其他欧洲国家,和亚洲、拉丁美洲以及非洲共31个国家和地区的增值税制资料。为了保持准确性和完整性,我们在审定过程中只对某些不必要的内容作了删节,基本保持原来的体例。本书分上、下两册出版。

由于水平有限,时间又很仓促,一定会有不少错误,因此,本书只作大家研究参考的资料,不妥之处,恳望读者批评指正。

税务总局政策研究处
中国财务会计咨询公司

1986年10月

目 录

一、欧洲经济共同体国家增值税概要.....	(1)
二、欧洲经济共同体国家理事会关于实行增值税的指令	(17)
1. 欧洲经济共同体理事会关于成员国协调流转税立法的第一 号指令(1967.4.11)	(17)
2. 欧洲经济共同体理事会关于成员国协调流转税立法(共同 增值税制结构和实施程序) 的第二号指令(1967.4.11)	(19)
3. 欧洲经济共同体理事会第三、四、五号指令.....	(20)
4. 欧洲经济共同体理事会关于成员国立法协调营业税(共同 增值税制统一计税基础) 的第六号指令(1977.5.17)	(20)
5. 欧洲经济共同体理事会第七号指令(1978.1.11)	(59)
6. 欧洲经济共同体理事会第八号指令(1979.12.6)	(63)
7. 欧洲经济共同体理事会第九号指令(1978.6.26)	(68)
8. 欧洲经济共同体理事会第十号指令(1979.4.23)	(68)
附：欧洲经济共同体理事会指令(1979.12.6)	(69)
9. 欧洲经济共同体理事会第十一号指令(1980.3.26)	(70)
10. 欧洲经济共同体理事会第十二号指令(经修正的建议稿) (1984.2.20)	(71)
11. 欧洲经济共同体理事会第十三号指令(建议稿) (1982.7. 19)	(74)
12. 欧洲经济共同体理事会第十四号指令(建议稿) (1982.7. 19)	(77)
附一：欧洲经济共同体理事会指令(1983.3.28)	(80)
附二：欧洲经济共同体理事会1984年3月20日指令	(108)
13. 欧洲经济共同体理事会第十五号指令(建议稿) (1983.10. 26)	(109)

14. 欧洲经济共同体理事会第十六号指令(1984.7.23)	(109)
附: 欧洲经济共同体理事会指令(1984.7.31)	(113)
15. 欧洲经济共同体理事会第十七号指令(1984.8.17)	(114)
16. 欧洲经济共同体理事会第十八号指令(1984.12.4)	(128)
17. 欧洲经济共同体理事会第十九号指令(1984.12.5)	(131)
18. 欧洲经济共同体理事会第二十号指令(1985.5.8)	(136)

三、法国增值税

1. 介绍	(140)
2. 纳税人	(142)
3. 应税交易	(143)
4. 进出口	(155)
5. 免税	(158)
6. 计征规定	(165)
7. 有关征管和记录的规定	(173)
8. 稽征办法	(175)
9. 过渡措施	(178)
10. 外国纳税人	(179)
附 录	(180)

四、丹麦增值税

1. 引言	(182)
2. 纳税人	(183)
3. 应税交易	(188)
4. 进口和出口	(198)
5. 免税	(202)
6. 计征规定	(212)
7. 管理以及记录的规定	(223)
8. 稽征与申诉	(229)
9. 过渡性和临时性的措施(略)	(232)
10. 非居民企业主	(232)

五、德意志联邦共和国增值税	(237)
1. 导言	(237)
2. 纳税人	(238)
3. 应税交易	(242)
4. 进口和出口	(256)
5. 免税	(263)
6. 计征规定	(276)
7. 管理和记录的规定	(299)
8. 稽征和申诉	(303)
9. 过渡性和临时性措施	(309)
10. 非居民企业主	(310)
附录 I (略)	(314)
附录 II	(315)
附录 III	(317)
六、荷兰增值税	(320)
1. 引言	(320)
2. 纳税人	(321)
3. 应税交易	(326)
4. 进口和出口	(337)
5. 免税	(344)
6. 计征规定	(353)
7. 征收管理和记录的规定	(368)
8. 稽征和申诉	(372)
9. 过渡性和临时性措施	(377)
10. 非居民企业主	(377)
附录 I	(380)
附录 II	(385)
附录 III	(388)
七、比利时增值税	(391)

1. 导言	(391)
2. 纳税人	(392)
3. 应税交易	(337)
4. 进口和出口	(411)
5. 免税	(416)
6. 计征规定	(428)
7. 管理和记录的规定	(445)
8. 稽征和申诉	(448)
9. 过渡性和临时性措施	(452)
10. 非居民企业主	(454)
附录 I	(459)
附录 II	(459)
附录 III	(460)
附录 IV	(461)
八、爱尔兰增值税	(462)
1. 引言	(462)
2. 纳税人	(463)
3. 应税交易	(467)
4. 进口和出口	(478)
5. 免税	(481)
6. 计征规定	(487)
7. 关于管理和记录的规定	(494)
8. 稽征办法	(497)
9. 过渡性措施	(500)
附录 I	(501)
附录 II	(503)
附录 III	(507)
附录 IV	(509)
附录 V (略)	(512)

附录Ⅵ	(512)
附录Ⅶ	(513)
九、意大利增值税	(515)
1. 前言	(515)
2. 纳税人	(517)
3. 应税交易	(521)
4. 进口与出口	(530)
5. 免税	(534)
6. 计征规定	(538)
7. 管理和记录的规定	(547)
8. 稽征与申诉	(551)
9. 过渡性和临时性的措施	(555)
10. 非居民企业主	(556)
附录Ⅰ	(559)
附录Ⅱ	(562)
附录Ⅲ	(564)
附录Ⅳ	(572)
附录Ⅴ	(573)

一、欧洲经济共同体国家增值税概要

I 引言

目前，增值税在欧洲已成为现实。当1954年法国采用这个税种的时候，它只不过是看作一种特殊类型的消费税，并没有引起外国的多大兴趣。然而，二十世纪六十年代初发表的欧洲经济共同体关于协调税收的报告明确指出：法国的增值税制将成为要在欧洲共同市场范围内实行的共同税制的模式。

自1954年以来，一些国家所采用的增值税有着共同的模式，并且基本相似，但是，由于它们在技术结构上存在着差异，因此还是有必要对这些国家的税法分别进行一下考察。许多重要的差异是由于每个国家都试图将新确立的增值税的一般概念，与被代替的多阶段重复征收的税制尽量平稳地连接起来而引起的。这些差异以及其他的差异最终是会消失的。不过，对处理国际交易以及非居民商人的抵扣和退税权利等问题时所存在的差异，必须仔细分析和讨论。

除了个人和法人所得税以外，销售税目前最普遍的税种是增值税，已成为西欧最重要而又最有意义的税收制度。

增值税的意义不仅限于它可以为采用它的国家带来大量的收入，而且还有重要的经济和商业方面的影响。在一个实行增值税制的地区内，所有提供货物和劳务的人都必然要受到它的影响。

增值税的基本原理相对来说是比较简单的，不过，各国对基

本概念的不同理解使得问题变复杂了。由于语言、法律概念、现行判例法、法律程序等等的不同，致使各国的税法也互不相同。各国的政策不同也是引起税法各异的一个原因。例如，对于什么项目应该免税或应该按降低或增加的税率征税等等。各国税法的差异特别是在跨国交易方面将引起麻烦。

II 增值税概要

A 现代增值税的背景

A—1 起源

基于价值的增值额而征税的税制设想并不是一个很新的想法。早在第一次世界大战结束时，一名美国耶鲁大学的教授托马斯·S·亚当斯和一名担任政府顾问的德国商人 威尔海姆·范·西门子博士，都曾提出过设立增值税的建议。西门子称他的建议是要推荐一个“精巧的销售税”，亚当斯则将他的建议看成是一个经过改造的企业所得税。

A—2 现代术语

一位作者将增值税视为销售税，另一位则视其为营业税，这个事实表明，增值税的类型不止一种。用现代经济和税收的术语来说可分为四种类型：a.总产值型增值税；b.收入型增值税；c.资本免税型增值税；d.消费型增值税。

本书不准备对各种类型加以分析，只谈论欧洲的消费型增值税，用这种类型税制的发明者西门子的话来说，是一个“精巧的销售税”。

A—3 从技巧到原理

亚当斯和西门子的建议最初并未得到官方的支持，例如，西门子时代的德国财政部长立即驳回了这项新建议，而只满足于削

减当时实行的累积税制的税率，宣称这才是更有效的改进。

不过，在流转税结构内就增值额征税的思想却保留了下来，特别是在阿根廷、智利、希腊、荷兰、菲律宾、土耳其以及在第二次世界大战后的法国（产品税）的流转税制中，可以发现这种类型税收的因素。在这些国家的流转税中采用了“增值”技巧，例如：对生产应税产品所购买的原材料中已含税款可以抵扣。在芬兰，向零售商征税的过程中采用“增值”技巧，即只就零售商加到货物上的价值征税。在美国的密执安州的商业活动税中，实际上奉行了亚当斯所建议的增值税原则。不过，直到法国在1952—1955年期间创立了新税制，以代替当时实行的产品税时，现代的消费型增值税才得以发展。

现代增值税制最纯粹的形式是对货物和劳务的最终消费支出征税。不过，并不是由消费者直接向政府交纳，而是在生产和销售过程中的各中间环节分阶段征收的。然而，增值税本身并不构成各中间环节的成本的组成部分，在他们的财务报表中不表现为支出项目。增值税采用抵扣制（后面将要详述），最终的实际税收负担落在最后的消费者身上，从而使中间环节不承担任何税收。

A—4 实施的原则

法国的增值税是随着1954和1955年主要税制改革法规的颁布而出台的，事实上并不是现代消费型增值税的完美的范例。它的结构实际上仍然在相当大程度上偏离了前面所述的模式。不过，欧洲经济共同体经过多年的研究和讨论，还是采用了这个模式以建立共同体销售税制度。其基本内容仍由各成员国自行制定，没有要求法律条款必须一致，不过要求在待遇上要基本平等。欧洲经济共同体委员会1967年4月11日第1号和第2号指令对这个共同税制的结构做了概述，并一致同意：所有欧洲经济共同体成员国必须于1972年1月1日前采用这个“共同税制”。采用增值税

的非欧洲经济共同体国家当然不受这些指令的约束。

B. 增值税制的原则

欧洲经济共同体第 1 号指令的第 2 条指出：共同增值税制的原则是对商品和劳务的价格直接按比例征收一般消费税，而与在征税阶段以前的生产销售过程中交易的次数多少无关。在每次交易中，根据商品和劳务的价格按适用税率计征的增值税，可以通过税收抵扣（在欧洲经济共同体指令中称为扣除权）将以前直接影响价格构成的已纳增值税额予以扣减。至于非欧洲经济共同体国家，尚无任何一项阐明税制原则的多国指令。不过，一般说来，上述这些原则对他们也是适用的。

C. 增值税如何实施

C—1 计征规定

税收抵扣制是共同增值税制的核心内容。欧洲经济共同体采用的抵扣制是：在每个应税阶段，对交付的商品或提供的劳务所产生的相应的计税基础，按适用税率计算的增值税，都要减去已经直接影响构成商品或劳务价格各组成部分成本的增值税额（其金额已在购货发票上注明）。

应该注意的是，增值税是政府通过出售者在每一次特定的交易中征收的。出售者向商品或劳务的买者根据所做的交易征收增值税款，并将它转交给政府。出售者实际上没有承担增值税的负担，因为他付给供货者的增值税可以从政府那里得到抵扣或退税。

构成商品或劳务价格的各组成部分，即价值增加的部分，可按照下面将要列出的分类来考查。由于这里的增值概念纯粹是一个税收上的概念，它的范围只有参看它的法律根据——欧洲经济共同体指令和有关国家的法规才能弄清。概括地说，增值可

以看做是价差，即因提供应税的商品或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在内）与该项商品或劳务的外购成本价格（不包括为这些外购项目所支付的增值税）之间的差额。不过，从价格的各组成部分来看是最容易理解的（从某种意义上说，为了正确确定可得到的抵扣，起码要懂得价格的成分）。价格的组成部分基本上有下列几项，尽管在确定某一特定情况下的增值额时并不一定涉及到所有的因素。

1. 外购材料费用。这种材料是全部或部分有形地进入到最终产品中的，包括原材料、半成品、成品和包装物等。就批发商和零售商来说，是它们为转卖而取得最终产品的费用。

2. 外购材料费用。这种材料在生产过程中失去了各自的特征或受到破坏，例如清洁剂、煤气、油、酸等。

3. 非折旧资产支出。通常在征收所得税时归类为管理费用，象办公室维修材料费用，广告费和技术杂志预订费。

4. 第三方向纳税人提供劳务的费用。

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。

7. 付给纳税人或其全体雇员的工资、薪金、社会保险费和其他税收。

8. 利润。

如果某一商品的价格包含上面1—6项费用，则出售时可抵扣在购买有关的构成1—6项费用的商品或劳务时发票上所注明的增值税。对进口或自制的有关产品所付的增值税也都可以从其根据售价计算的应付增值税中抵扣。这样，他实际将仅就第7项费用和属于第8项的价值纳税。为了形象地说明基本计算方法，我们假设一个制造商以100元金额向批发商出售货物，其外购成本费用为50元，税率10%，在出售时，应由制造商支付的税款

将只有 5 元，因为他可以从按售价计算的 10 元税款中抵扣发票上注明的 5 元税款。他所付的 5 元税款加上他的供货者以前一共所付的 5 元税款等于到现在为止货物增值额（100）的 10%。

C—2 最终负担

如果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在最终的消费者购买某种商品或劳务时，按照售价和适用税率征收的单一阶段的销售税是一样的。一些当局据这一点认为：增值税实际上是一种零售税，使有保证的收入完全集中在零售这一点上，只是为了便于征管才分散在工业、商业全过程中征收。

对于增值税纳税人来说，已付的增值税不构成他的成本价格的组成部分，只有当个人在发生消费支出时才真正负担这种税。即使每个企业都必须就其应税交易交纳增值税，但抵扣制的实行使他实际上可将已付的税款转给消费者，即企业不仅出售有关的商品（或劳务），而且还出售了一项抵扣权，即抵扣以前已付的增值税。

下面例子形象说明，在生产或销售的每一阶段转手的税款总金额反映了这一阶段及其以前所付的增值税总额，但是这笔税款在以后每次销售时都得到补偿，只有最后销售给购买商品或劳务以供自用的消费者时除外。最后转向最终消费者税款的是零售商或提供劳务的企业，不过，他们并不同时出售任何抵扣权。

C—8 税率变化和抵销作用

C—3(a) 抵销作用的意思

欧洲经济共同体和其他一些欧洲国家的抵扣制采取了前面所提到的那种程序，即适用税率乘以某一征税阶段应税商品或劳务的计税基础得出增值税额，再减去直接与该项商品或劳务价格的各项费用有关的已付增值税款，包括与所销售的产品有关的进口

例 1 *

假定增值税率在所有阶段都是 10 %						
	出售者的外 购 价 格	出售者的外 购价格 + 已 付增值税	销 售 价	据销售价格 征收的增 值税	对以前支付的 增值税的抵扣	本阶段实际 缴纳的税款
制造商销售 给批发商	0	0	100	10	0	10
批发商销售 给零售商	100	110	150	15	10	5
零售商销售 给消费者	150	165	210	21	15	6
				对商品支付的增值税总额21		

• 假定第 1 阶段的增值额是100，第 2 阶段是50，第 3 阶段是60。

货物和自制产品所负担的增值税款。按照上述办法相减后余下的数额即为本阶段实际应交税款。这种在某一阶段上对应纳增值税款可以抵扣的做法有效地抵销了一部分在这个阶段上要付的增值税款。这种做法以下称为“抵销作用”。

C—3(b) 税率降低的影响

在生产过程中的一个或更多的阶段降低税率，其影响因具体交易的作用而有所不同。如果税率的降低适用于所有阶段，那么抵扣制将按以前所描述（见C—2）的同样方式运用，只是那里所使用的10%的税率在此降为（比如说）8%，这就使得增值税总额降为16.8，而不是21。一律按降低的税率征收，便于最终消费者受益，并不增加任何麻烦。不过，要是仅将降低后的8%的税率应用于例中（见C—2）的第一或第二阶段，那么将不会减少最终消费者的税收负担。这可以从例2中清楚地看出来。此例仅在第二个阶段按降低后的8%税率征税。

根据前述可知，在最后纳税阶段之前的一个或几个阶段上应用降低的税率将减少一个或几个相应阶段上应付的税款，而增加