

外国税收著作翻译丛书 .2.

增值税

爱伦·A·泰特 著
国家税务局税收科学研究所 译

国际实践和问题



2

.2.

WAI GUO SHUI SHOU ZHU ZUO FAN YI CONG SHU

中国财政经济出版社

外国税收著作翻译丛书(2)

增 值 税

——国际实践和问题

爱伦·A·泰特 著

国家税务局税收科学研究所 译

中国财政经济出版社

Alan A. Tait

VALUE ADDED TAX—International Practice and Problems

1988 International Monetary Fund

根据国际货币基金组织 1988 年版译出。

外国税收著作翻译丛书(2)

增 值 税

——国际实践和问题

爱伦·A·泰特 著

国家税务总局税收科学研究所 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

北京财经印刷厂印制

*

850×1168 毫米 32 开 13.375 印张 插页 1 317 000 字

1992 年 7 月第 1 版 1992 年 7 月北京第 1 次印刷

印数: 1—13 000 定价: 7.00 元

ISBN 7-5005-1819-6/F·1719

(京)新登字 038 号

(图书出现质量问题,本社负责调换)

前 言

为了促进与繁荣我国的税收科研事业,并为税务部门、有关科研和教学单位的工作、研究、教学提供参考,国家税务局税收科学研究所将陆续组织翻译并出版一系列外国税收重要著作,并以“外国税收著作翻译丛书”与读者见面。《增值税——国际实践和问题》是该系列丛书之二。

自 1954 年法国首先实行增值税之后,增值税自身具备的税基宽、消除重复征税和内部制约机制等优越性越来越为世界各国税务界所认识。70 年代,增值税春潮般地在世界各大洲陆续推开,至今已有近六十个国家和地区实行增值税。增值税已经成为 20 世纪后期流转税中最好的一个税种。为了适应有计划商品经济的发展,我国也于 1979 年开始在某些地区和行业试行增值税,目前已推广到全国除石油、化工之外的所有行业的生产环节。进一步推广和完善增值税制,使增值税成为对商品和劳务普遍征收的税种,已经列为我国流转税制改革的基本目标。因此,学习和借鉴世界各国实施增值税的理论和经验无疑是十分有益的。

《增值税——国际实践和问题》一书的作者爱伦·泰特(Alan A. Tait)先生系国际货币基金组织财政事务部副部长。他曾受货币基金组织的委托,到欧洲、美洲、亚洲等十多个国家从事增值税的推广工作,深厚的理论基础和广博的实际工作经验使他成为国际上著名的增值税专家。本书正是他多年实际工作经验的总结。我们把这样一本既有理论但更注重实际问题的书翻译出来,希望它

确实能够成为一块可以攻玉的“它山之石”。

参加本书翻译的有：王裕康（序言、第一部分的1—9章、第三部分的第17和18章），孙志伟（第二部分的10—11章），秦泮义（第三部分的12—15章）。王裕康负责全书的译审工作。刘心一审阅了全书。

在本书的翻译过程中，虽然我们竭尽全力，但限于水平，不当之处在所难免，殷切希望读者批评指正。

国家税务局税收科学研究所

1992年2月10日

目 录

序 言	(1)
-----------	-------

第一部分 增值税的结构

第一章 为什么要实行增值税?	(4)
1-1 增值税理论	(5)
1-2 为什么实行增值税?	(11)
1-3 实行增值税——但不是现在	(31)
1-4 结论	(38)
第二章 增值税税率	(39)
2-1 单一税率还是多档税率?	(40)
2-2 实际税率	(45)
2-3 增值税税率和消费税	(47)
2-4 地区税率	(49)
2-5 税率一体化	(50)
第三章 免税和零税率	(51)
3-1 免税货物和劳务	(52)
3-2 零税率	(55)
3-3 实行免税和零税率的根据	(58)
3-4 提高累进性的免税和零税率项目	(60)
第四章 “褒奖”性货物	(72)
4-1 童装	(72)

4-2	医疗和兽医	(73)
4-3	文化活动	(76)
4-4	政府的购销活动	(78)
4-5	非盈利组织	(81)
第五章	难征收的货物和劳务	(84)
5-1	建筑业	(84)
5-2	租赁和代理业务	(93)
5-3	金融服务业	(96)
5-4	境外提供的劳务	(104)
5-5	拍卖商和二手货	(106)
5-6	手艺人	(109)
5-7	赌博和抽彩	(110)
5-8	赛马	(111)
第六章	零售商和小业主	(112)
6-1	零售应包括在增值税范围内吗?	(113)
6-2	对小商户的征税问题	(114)
6-3	免税的标准	(115)
6-4	小企业的问题	(117)
6-5	五种处理最小企业的办法	(123)
6-6	欧共体国家对小企业的征税办法	(127)
6-7	较好的解决办法	(138)
6-8	小商人的记录凭证	(142)
第七章	对农业的处理	(148)
7-1	欧共体的农业统一加价补偿法	(149)
7-2	其它国家对农业的处理	(157)
7-3	较好的解决方法	(159)
第八章	联邦增值税和销售税的协调	(161)
8-1	在联邦制国家实行的增值税	(161)
8-2	关税同盟	(165)

8-3	美国	(168)
8-4	加拿大	(178)
8-5	地方销售税	(179)
第九章	过渡问题	(181)
9-1	宣传教育	(181)
9-2	纳税登记	(184)
9-3	走访	(185)
9-4	衔接问题:存货和盘存	(187)
9-5	衔接问题:资本性货物	(192)
9-6	其它衔接问题	(195)
9-7	增值税税率的变化和增值税税负	(197)

第二部分 增值税的影响

第十章	增值税对价格的影响	(200)
10-1	价格改变的预报	(201)
10-2	实际政策	(210)
10-3	其它经验性的证据	(221)
第十一章	增值税对经济的影响	(225)
11-1	分配	(225)
11-2	效率与中性	(231)
11-3	储蓄与投资	(232)
11-4	外贸	(233)
11-5	政府部门的规模	(237)
11-6	对经济的管理	(240)

第三部分 增值税的征收管理

第十二章	征收管理与人员配备	(244)
12-1	应由哪个部门负责增值税的征管?	(245)
12-2	中央与地方管理的利弊	(253)

12-3	征管人员的配备	(260)
12-4	过渡时期的人员配备问题	(277)
12-5	管理成本	(284)
第十三章	控制管理	(288)
13-1	纳税人登记	(288)
13-2	重新登记和撤销登记	(298)
13-3	发票	(299)
13-4	缴税和退税	(304)
13-5	审计	(310)
第十四章	偷漏税、强制执行和处罚	(328)
14-1	偷漏税的形式	(330)
14-2	强制执行	(342)
14-3	处罚	(345)
第十五章	经销商对增值税的看法	(353)
15-1	经销商对开征增值税的期望	(353)
15-2	纳税费用	(355)
15-3	发票	(358)
15-4	定价	(362)
15-5	边际利润	(363)
15-6	簿记要求	(365)
15-7	经销商同增值税官员的关系	(368)
15-8	对潜在增值税义务保持警觉	(371)
第十六章	定义	(372)
16-1	谁应该缴纳增值税?	(372)
16-2	增值税的“经营”或“应税活动”	(376)
16-3	经营者和经营业务性质	(378)
16-4	供货地点	(379)
16-5	供货时间	(381)
16-6	提供货物和劳务的价值	(391)

16-7	货物的提供	(397)
16-8	劳务的提供	(398)
16-9	进口与出口	(400)
第十七章	结语	(409)
第一部分	增值税的结构	(409)
第二部分	增值税对经济产生的影响	(413)
第三部分	征收管理和依法纳税	(414)

序 言

一般来讲,学术界都比较注重税收理论的研究,而行政官员因为要执行税收法规,自然对在税收中遇到的具体问题更加关注。政治家们则希望能将学术界研究出来的理论成果应用于具体的实践工作,以便最好地为国家和国家的各种机构服务。

但能够完全满足上述第三种要求的研究工作却并不多见。大凡比较最接近这种要求的研究工作要数对税制改革的研究和政府专门设立的机构对某个税种或税制进行的研究。美国 1984 年的税改和加拿大 1987 年的税改(降低税率、公平税负)是两个好范例。但是,这些研究工作也都仅囿于对一个国家的研究,而缺乏广阔的国际视野。在实践中也还存在着条文上写的(例如要求税收公平)与实际中执行的(例如实际发生的偷漏税)严重脱节的现象。

本书只研究增值税这一种税。作者在从理论上分析这种税的问题、选择和不同影响的同时,也密切地注意了实际问题的解决。本书对税收征纳双方的利益都给予了考虑。与此同时,对不同政策的争论也列在书中,旨在使政策制定者和行政官员在决策时做到兼听则明。目前增值税已在欧洲、拉丁美洲、非洲、亚洲和大洋洲推行,书中例子取自各种增值税体制;亚洲和欧洲的增值税管理问题是一样的,但这些问题又可能各具特色;因此各个地区都可相互学习。本书所讨论的问题及其解决的办法尽量体现国际性,虽然所举例子远非尽善尽美,总能起到向人们展示解决具体问题的不同方法的作用。

作者认为本书可以向大学师生表明在税收法规的执行过程中具体的细节问题是多么重要,然而作者又希望本书的文字能尽量浅显易懂,能为所有对税收感兴趣的人所接受。有人曾经建议经济学家应该懂一点和具备“组织机构、法律程序、论证推理以及政治敏感性等方面的知识和素质”。我相信本书是有助于向这个方向发展的。本书当然比不上对欧共体增值税税法所作的详尽的法律解释,也不可能对每个国家的增值税体制都作一番细致的分析——虽然为了说明问题书中也不乏这种详细的例子。从许多方面来讲,本书只是作了比较粗泛的介绍,只是对那些迄今尚未得到广泛深入讨论过的问题(如增值税征管人员的配备、审计、逃税、强制征管和违章处罚等)才加以详细的论述。有些章节中太专门化的技术术语被故意绕开,目的是为了更加突出各个国家作出的选择和决策。

本书并非遵国际货币基金组织之命而作,基金组织对本书内容不负责任,但基金组织财政事务部我的同事们帮助过许多国家推行增值税,他们的著作和观点散布在本书各个章节。单独提他们之中任何一个人的名字都不是十分妥当,但还是应该特别提一下下列这些顾问们,他们是:戈登·科克斯、索尔·杜勃罗夫、谢默斯·杜伊格南以及安德烈·文克,他们教我懂得了许多有关增值税如何可行以及如何不可行的知识。还有那些校阅人员,按习惯他们总是名不见经传的,但他们精当的评语和意见却使本书大增光彩。图书馆管理员朱迪思·克里勒、金永佳、伊冯娜·梁以及安娜·基尔达不断向我提供参考资料。伊夏·雷对本书的编辑工作提出了极好的建议。最后还要提到玛丽·C·里格尔和卡梅莉塔·O·尤金尼奥,她们说服我使用新的文字处理系统来打印本书的草稿。在这本书打印完成的时候,她们俩的欢欣程度超过了任何人,包括我本人。

第一部分

增值税的结构

第一章 为什么要实行增值税？

增值税的兴起堪称税收史上一绝。没有别的任何税种能象增值税那样在短短的三十年左右的时间里从理论到实践横扫世界，使许多原先对其抱怀疑态度的学者们回心转意，令不少本来将其拒之门外的国家改弦更张。当今增值税已不仅在欧共体国家范围内应用，它的足迹已经踏入世界各大洲，而且每年都有新的国家开始采用它。这使我想起了很多比喻：可以把增值税比喻为税收世界的马特哈利^① 多少人被其吸引、倾倒，有的欲近之而不敢举足向前，有的离去了又再归来，到终了谁也抵挡不住她的诱惑。本书并无成为扛鼎之作的野心，只是想将不同国家如何处理共同的增值税问题的情况介绍给读者。本书分为三个主要部分：1. 增值税的实践和问题；2. 增值税的作用和影响；3. 增值税的管理，包括纳税人依法纳税。

开始第一章有三个部分。第一部分简单介绍对增值征税的不同方法。第二部分介绍为什么许多国家决定采用增值税。最后一部分介绍为什么有些国家到目前为止还没有决定实行增值税。

^① 第一次世界大战时的荷兰籍舞女，在法国充当德国间谍，后被法国处决——译者注。

1-1 增值税理论

四种基本征税形式

所谓增值是生产者(不管其是制造商还是经销商、广告代理人、理发师、农场主、驯马师乃至马戏团老板)在出售其新的或改进过的产品或劳务之前对其原材料或购入物(人力除外)所增加的价值。也就是说,生产者购买了投入物(包括原材料、运输、租赁和广告服务等等),并支付工资使工人们投入物进行生产加工,然后生产者将最终产品和劳务出售,最后得到一些利润。因此增值从相加的角度来说相当于工资加利润,从相减的角度来说则等于产出减投入。

$$\text{增值} = \text{工资} + \text{利润} = \text{产出} - \text{投入}$$

如果我们要对此增值以(t)的税率征税,有四种办法可以得到同样的结果:

(1) $t(\text{工资} + \text{利润})$:直接相加法或会计法;

(2) $t(\text{工资}) + t(\text{利润})$:间接相加法,这样称呼是因为这种方法不直接计算增值额,而仅对构成增值的各个部分的应纳税额进行计算;

(3) $t(\text{产出} - \text{投入})$:直接减除法(也是一种会计法),有时也称作经营交易税(the business transfer tax);

(4) $t(\text{产出}) - t(\text{投入})$:间接减除法,也即发货票抵扣法,是欧共体最早采用的模式。

直接法与间接法

既然如上所述增值税有四种征收方法,为何唯有一种(第四

种)最为普遍呢?许多税种在征收时都是先计算其税基(所得、销售收入、财产价值等),然后乘上适用税率。这种方法用于增值税也未尝不可。如第一和第三种方法就是先算出增值额再乘以某一税率。但实际所采用的增值税计算方法(第四种)却并不计算增值额,而是先分别对构成增值的部分(产出和投入)乘上适用税率,各自得出的税额相减后即得到最终应付的净税额。有时就称这种方法为计算增值税税额的“间接”算法。

直接算法看起来那么直截了当,为什么弃之不用而独用间接算法呢?原因主要有四,而其中最重要的原因是因为发货票抵扣法(即第四种方法)能对每笔交易的税额都进行计算,使这种方法在法律上和技术上都远较其它方法优越。我将在以后章节介绍发货票是从事交易活动和计算增值税税额的关键凭据。

其次,正如第 13 章所讨论的那样,发货票方法为税务审计创造了良好的跟踪轨迹。贝宁和毛里塔尼亚使用的是第三种方法,从它们的经验看,由于不是每笔交易都开发货票,产生的问题不少。首先是无法保证只有付了税的投入物才能扣除,其次是无法保证当投入物总额超过应税销售总额时也能得到扣除。这种方法连笃信加尔文教义向以忍耐著称的加拿大人也称之为不能跟踪审计,而且侵蚀税基。

第三,使用记帐核算的第一和第二种方法需要对利润额进行确定。由于公司会计通常都不会按销售税率的大小来设立产品的销售帐户,也当然不会按税负的高低来设立购入原材料的帐户,显然,如果要使用加法计税法就只能使用一档税率。如果想实行多档税率的增值税制,第一和第二种方法就会被排除在使用范围之外。

最后,使用减法计算增值税的最简便的办法似乎是算出增值额(产出减除投入)后乘以适用税率(办法三)。实际上用这种方法来计算每个月公司的增值额,公司并不感到很方便,这是因为原材

料的购进、产品的销售以及库存每个月波动很大。公司常常要根据生产的类型、销售的季节性以及为了防止供货中断而贮存一些原材料和货物。由于存货的原因因此也同样只有采用单一税率比较实际。实际上从商人的年度帐户计算直接的增值额最为简便，因此这种方法和第一和第二种方法一样都是“会计法”。

如此看来，到今天为止第四种方法也即发货票扣税法是唯一实用的方法。使用这种方法税额可以按周，也可按月、按季或按年计算。这是一种能最及时计算应纳增值税额并允许增值税使用多档税率的方法。

资本性货物的购入

这个问题已在前面的介绍中提及，即我们如何来处理长期性的投入物（也即资本性货物）？根据前面提到的增值税计算方法，资本性货物的购入也是一种投入，允许从销售中扣除。但资本性投入的扣除会造成税负的剧烈变动，例如在某个月份购买了一座工厂，必然会造成今后许多个月内增值额为负数。如果我们换用四种办法中的加法计算增值税，那么确定利润时只允许资本性货物金额的一部分被扣除，也即通过折旧的方法被扣除。所得税征收机构一般会让商人将资本性投入作为费用当期列支，也就是说购买一座工厂决不会象购买一部汽车或吃一顿饭那样被当作当期费用列支，而是对资本性货物区分类别，制定不同的折旧期限（如机器七年以上，房屋建筑二十年以上）分期摊提。为了使按减法计算的完全消费型增值税（即所有资本性投入物都可以一次性扣除）和按加法计算的增值税完全一致，对利润的计算就要采用一种完全不同的方法。资产折旧只好取消，资本性货物购入可以在帐户上一次性扣除，这样就会使资产购置头几年的利润大大减少，而后几年的利润又大为增加，因为后几年就没有通常的那种折旧了。很明显，用