



消费课税趋势(2012年版)

增值税/货物服务税和消费税的税率、趋势
以及管理问题

中华人民共和国财政部税政司 译



消费课税趋势

(2012 年版)

增值税/货物服务税和消费税的税率、
趋势以及管理问题

中华人民共和国财政部税政司 译

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

消费课税趋势: 增值税/货物服务税和消费税的税率、趋势以及管理问题. 2012 年版 / 经济合作与发展组织著; 财政部税政司译. —北京: 中国财政经济出版社, 2014. 5

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5421 - 0

I. ①消… II. ①经… ②财… III. ①消费税 - 研究 - 世界 ②课税 - 研究 - 世界 IV. ①F811.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 103288 号

责任编辑: 杨 静

责任校对: 黄亚青

封面设计: 邹海东

中国财政经济出版社 出版

URL: <http://www.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

营销中心电话: 88190406 北京财经书店电话: 64033436 84041336

北京财经印刷厂印刷

889×1194 毫米 16 开 13.5 印张 321 000 字

2014 年 5 月第 1 版 2014 年 5 月北京第 1 次印刷

定价: 48.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 5421 - 0/F · 4386

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744

打击盗版举报热线: 010 - 88190492、QQ: 634579818

本篇报告的出版由经济合作与发展组织（OECD，下同）秘书长负责。报告所表达及争论的观点并不一定代表了 OECD 成员国政府的官方观点。

此中，本篇报告及其所包含的地图对任何国家的领土主权或法律地位，国家边界的划定以及任何领土、城市、区域的名称没有偏见。

以色列的统计数据由以色列相关的权利机构提供。根据国际法的规定，在使用以上数据中，OECD 对戈兰高地、东耶路撒冷的法律地位，以及以色列根据国际法的条款对于西岸的和解没有任何偏见。

本译著的翻译质量、与原著语言的一致性由译者负责，如果译著和原著存在任何不一致，以原著为准。

本篇报告的初始发行是由 OECD 发行的英文、法文版本，按照以下标题：Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues。

©2012 OECD，所有权利由 OECD 保留。

©2014 中国财政部，本译著相关权利由中国财政部保留。

OECD 出版刊物的勘误表可在以下网址在线查询：www.oecd.org/publishing/corrigenda。

本书翻译人员名单

顾 问：王建凡 王晓华

策划和审校：谭崇钧

翻 译：李旭红 周湘平

校 译：高 晟 胡 锴

中文版序言之一

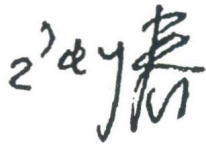
税收制度是国家主权的一种具体表现，历史上只限于一国的国界之内，但在世界经济深度融合的今天，各国经济紧密联系，税收的国家区别更多地体现为税收管辖权的区别，而税制理念、税制架构呈现趋同化态势。与此同时，各国税收政策相互交织、相互影响、相互渗透，逐渐形成一些带有规律性的做法。了解这些趋势和做法，对于认清我国在世界税收体系中的位置，因势利导地实施各项税收改革，完善税制，具有十分重要的意义。

不同于我国对特定货物征收的消费税，消费课税其实是一个广义的概念，通常包括增值税、销售税等一般消费课税和消费税、关税等选择性消费课税。《消费课税趋势》是 OECD 编写的官方出版物，每两年更新一次，内容涵盖消费课税领域（主要是增值税）的基础理论、趋势分析、前沿研究、统计数据以及各国最新改革进展，是国际消费课税的权威性资料。

我国正在进行的营业税改征增值税改革（下称“营改增”改革）渐入“深水区”。“营改增”改革从 2012 年 1 月 1 日起率先在上海试点，目前试点地区已扩大到全国，试点行业涉及交通运输业、邮政业和部分现代服务业。根据国务院部署，包括电信业、建筑业、房地产业、金融业、生活服务业在内的其他行业“营改增”方案也将于近两年内推出。在进行这些行业的“营改增”方案设计时，面临着一些税制设计上的技术困难。事实上，这些难题在世界各国普遍存在，产生的原因或是征管条件不足，或是某些行业自身的运行规律造成按照增值税一般征税办法征税的条件欠缺。但是，这些难题并未阻碍增值税在世界范围内的迅速推广，各个国家因地制宜，采取了各种办法解决上述问题。深入学习这些办法，有助于找出适合我国国情的最优解决方案。此外，“营改增”过程中，税率档次、税负水平、税收减免、税收征管等如何设计，是社会公众普遍关心的问题，也是改革成败的关键。认真研究其他国家的先进做法，并进行系统性的比较研究，对于我们成功实施“营改增”、推进增值税的全面改革、建立现代财政制度，作用巨大。

除了增值税，《消费课税趋势》对销售税、消费税、车辆税等其他消费课税亦有涉及。我希望本书的翻译和出版，为众多热爱税收事业、关心税收工作的人士提供一个了解国际消费课税的平台，从我国的国情出发，有分析、有比较地借鉴现代国家的做法，为推动我国各项税收改革，构建与国际接轨的消费课税制度和有利于科学发展的税收体系献策献力。

中华人民共和国财政部副部长



2014 年 4 月

Consumption Tax Trends – Chinese Edition – Preface

As countries around the world are facing challenges to restore sound public finances and reduce public debt to a sustainable level, pro-growth tax reform and fiscal consolidation play a key role in political decision making. The key question is how to raise taxes without jeopardising the competitiveness of the economy and its longer-term growth potential. In this regard, fiscal consolidation and pro-growth tax strategy go hand in hand. Growth-oriented tax systems seek to minimise the potential market distortions of taxes and to create as few obstacles as possible to investment and cross-border trade, innovation, skills formation, entrepreneurship, labour supply and demand and other drivers of economic growth.

Well performing Value Added Tax (VAT) systems play a crucial role in the design and the implementation of pro-growth tax strategies. VAT is a major source of tax revenues for over 150 countries around the world and its importance continues to increase. It is widely seen as a relatively growth-friendly tax and as a result many countries are seeking to raise additional revenues from VAT rather than other taxes as part of their fiscal consolidation strategies. The design and implementation of a VAT implies a continuing process of improvement, and the OECD is very supportive of China's ambitious indirect tax reform, which follows international best practices for consumption taxation and will enhance the efficiency of the Chinese VAT system. Its successful implementation is expected to sustain growth and employment over the medium term.

Against this background, I am particularly pleased to welcome this Chinese language edition of the OECD publication *Consumption Tax Trends 2012*. We really appreciate the work MOF of China did by translating the report into Chinese as well as publishing and distributing it in China. It provides insights into international trends in the design of consumption tax systems, the key VAT policy challenges and possible approaches for addressing them. The report offers a wealth of statistical data and analysis on the design and performance of the main types of consumption taxes such as VAT, taxes on motor vehicles, tobacco, alcoholic beverages and mineral oil products. There is no comparable readily available data source and I am grateful for this opportunity to share this knowledge with Chinese policymakers and other stakeholders such as the Chinese academia and the business community.

Consumption Tax Trends 2012 highlights that the design of well performing VAT systems is still work in progress. The report indicates that about 45% of the potential VAT revenue in member countries is not collected due to the application of reduced rates, exemptions and non-compliance. This suggests that there is significant potential for raising

additional revenues by improving the performance of VAT systems. Economic research suggests that broadening the VAT base by using fewer exemptions and reduced rates could improve VAT performance while increasing output and economic welfare. Such reform, however, is a difficult and complex exercise which cannot be carried out in isolation. It needs to be considered as part of the overall design of countries' tax and benefits systems to address social and distributional concerns.

The study also illustrates that well designed and coherent VAT systems are essential for international trade. The absence of an internationally agreed framework for the application of domestic VAT-systems to cross-border trade creates gaps, loopholes and mismatches that lead to revenue risks for governments due to under-taxation and risks of trade distortion through double taxation. This is especially problematic with respect to the increasingly important international trade in services, which are by their nature more complex to deal with than goods. In response, the OECD is developing International VAT/GST Guidelines as the future international standard for applying VAT to cross-border trade. I am particularly grateful for China's valuable contribution to this work through its participation in our Committee of Fiscal Affairs' Working Party N°9 on consumption taxes and in the OECD Global Forum on VAT, enriching our policy discussions on this critical issue.

Either through the publication of *Consumption Tax Trends 2012* through other statistical data, the development of policy recommendations or the design of international standards such as the International VAT/GST Guidelines, China can continue to count on the OECD as an ally in designing, promoting and implementing fair and efficient tax systems. Our Organisation has a well-known track record in promoting the design and implementation of tax policies that foster economic growth and rising prosperity for all and it stands ready to assist the Chinese authorities in carrying out successful reforms through first class analysis and evidence-based recommendations. I am particularly grateful for China's high quality contributions to this work and look forward to continuing and further strengthening our cooperation.

OECD Secretary-General



April, 2014

中文版序言之二

当前，世界各国均面临着恢复健康的财政状况和削减公共债务到可持续水平的挑战，增长友好型税收改革和财政整顿在政府决策中扮演了极为重要的角色。关键是如何在增加税收的同时不损害经济体的竞争力及长期增长潜力。就此而言，财政稳固与增长友好型税收战略是紧密联系的。增长导向的税制体系追求将税收潜在的市场扭曲效应最小化，并尽量避免对投资、跨境贸易、创新、人力资本、企业家精神、劳动力供给和需求以及其他经济增长驱动因素形成阻碍。

构建运行良好的增值税制度是设计和执行增长友好型税收战略的重要内容。增值税是世界超过 150 个国家的主要税收收入来源，并且它的重要性一直在上升。一般认为，增值税是一种相对来说增长友好的税种，因此，很多国家财政稳固战略的一部分是试图通过增值税而不是其他税种来增加财政额外收入。增值税的设计和执行是一个持续改善和提高的过程，OECD 对于中国积极的间接税改革持支持肯定的态度。借鉴国际消费课税的最优实践，中国的间接税改革将改进其增值税制度的整体效率。可以预期，改革的成功实施将在中长期内有助于中国实现可持续的经济和就业增长。

基于这样的背景，我对于 OECD 的《消费课税趋势（2012 年版）》即将出版中文版特别高兴。非常感谢中国财政部将其翻译成中文并在中国出版发行。该书深入地分析了消费课税税制设计的国际趋势、增值税政策的关键挑战及处理这些挑战的可能方式。报告对增值税、车辆税、烟酒消费税、矿物油产品消费税等当前主要的消费课税税种的设计和表现提供了丰富的统计数据和分析。目前还没有其他统计资料可以提供如此丰富的信息，所以我很高兴可以借此机会与中国的政策制定者和其他可能感兴趣的相关方如学界、工商界人士一道分享。

《消费课税趋势（2012 年版）》强调，构建运行良好的增值税制度是一项不断持续的工作。该书指出，在 OECD 成员国家，45% 的潜在增值税收入因为低税率、免税和税收不遵从等因素未被征收。这表明仍有很大潜力通过改进增值税制度的表现来增加财政收入。经济研究表明，通过减少免税、低税率项目来扩大增值税税基可以改善增值税的运行，并同时提高经济产出和福利。但是，这一改革是艰巨和复杂的，很难单独实施，应当作为整个国家税收与福利制度综合设计的组成部分，回应社会和收入分配的要求。

本研究也表明设计良好和清晰一致的增值税制度对跨境贸易非常重要。缺乏国际协调一致的框架使得国内增值税制度在适用于跨境贸易时造成差异、税收漏洞和不匹配问题，从而带来由于不征税引起的政府收入损失风险和由于双重征税引起的贸易扭曲风险。在目前跨境贸易中服务贸易变得更加重要，而服务贸易本身又比货物贸易税务处理复杂的情况下，上述问题益发突出。有鉴于此，OECD 研究提出了国际增值税/货物服务税指引，以作为未来对跨境贸易征收增值税的国际标准。我在此特别感谢中

国通过参与 OECD 财政事务委员会关于消费课税的第九工作组的工作和 OECD 全球增值税论坛给我们带来了有益贡献，它丰富了我们上述关键事项的政策讨论。

不管是出版《消费课税趋势（2012 年版）》或其他统计资料，还是提出有益的政策建议或设计类似国际增值税/货物服务税指引这样的国际标准，中国都可以继续将 OECD 作为构建和执行公平有效税制的合作伙伴。OECD 在帮助设计和执行有利于经济增长和持续繁荣的税收政策方面有着长期良好的记录，我们随时准备以一流的分析 and 有证据支撑的政策建议协助中国政府实施各项成功的改革。我特别感谢中国对此项工作作出的重要努力和重大贡献，同时期待在未来可以继续并加强我们之间的合作。

OECD 秘书长
安吉尔·古里亚
2014 年 4 月

前 言

本 报告是《消费课税趋势》系列的第九版。本书介绍了截止到 2012 年 1 月 1 日 OECD 成员国消费课税的相关信息。表格中所采用的来自国民收入核算账户、收入统计相关刊物的数据已经更新到 2009 年。

本报告两年出版一次，反映了消费课税作为税收收入工具的发展过程。在 OECD 成员国中，消费课税占其税收总收入的 31%。本报告指出了 OECD 成员国在消费课税的税基、税率和实施细则方面存在的较大差异，同时也强调了消费课税发展的特点。同时，报告还指出了在增值税/货物服务税领域的最新发展，包括对服务和无形资产课税的国际问题。报告更新了《OECD 国际增值税/货物服务税指引》，这凝聚了企业界、学术界以及非 OECD 经济体共同的心血。在 2012 年 11 月份召开的增值税国际论坛上讨论了增值税的国际问题。

本篇报告由 OECD 税收政策和管理中心（CTPA）的 Stéphane Buydens 撰写。

向以下人士致谢：Stephen Matthews（税收政策与统计部主任）；Piet Battiau（消费课税部门主任）；Maurice Nettley（税收数据、统计及指数部主任），以及 Michel Lahittete（统计学家）CTPA；Nadim Ahmad（贸易及商业部门主任）以及 Catherine La Rosa - Elkaim（年度国民收入账号部门主任）；统计理事会；Walter Hellerstein 教授（乔治大学著名研究教授及弗朗西斯·沙克尔福税法著名教授）以及 Rebecca Millar 教授（悉尼大学法律专业副教授）；Michael Wolple 教授（新南威尔士大学澳大利亚商学院税收教授）。

致 谢

第七章：《联邦国家的增值税和货物服务税制度》由 Alain Charlet 和 Luc Godbout 准备及撰写。感谢舍布鲁克大学税收与公共财政研究委员会对本报告的资助 (www.usherbrooke.ca/chaire-fiscalite/en/)。

该研究委员会的基本任务是通过招募对经济和税收政策感兴趣的教授及其他研究人员，以促进多学科的研究和培训。其基本目标是研究如何通过科学的方法来评价税收领域中经济政策的效率。

最近，该研究委员会对消费课税相关问题进行了广泛研究，并在以下领域发表了数篇学术论文：增值税或货物服务税的累退性；如何科学确定合理的社会保障税、直接税与间接税的比重（税收组合），实现三者间的平衡，成为最有利于经济和社会发展的税收制度。所有这些文章的下载地址：

www.usherbrooke.ca/chaire-fiscalite/fr/publications-cffp/activites-colloques-journee-reflexion-taxes-consommation/。

2011 年 3 月的会议就以上问题进行了讨论，其英文摘要可通过以下地址下载：

www.usherbrooke.ca/chaire-fiscalite/fileadmin/sites/chaire-fiscalite/documents/Taxes_a_la_consommation/63TI0061_Charlet_Godbout.pdf。

目 录

介绍	1
2012 年消费课税趋势摘要	3
第一章 消费课税	11
引言	12
消费课税	12
一般消费课税	14
特定消费课税	21
注释	22
参考文献	22
第二章 与消费课税相关的问题	25
引言	26
增值税	26
消费税	34
注释	35
参考文献	35
第三章 增值税收入、税率与结构	37
引言	38
一般消费课税的重要性和发展趋势	38
增值税制度的主要特征	46
注释	82
参考文献	82
第四章 增值税效率的评估：增值税收入比	85
引言	86
VRR 测评的对象是什么？	86
计算方法	87
注释	94
参考文献	94

第五章 OECD 成员国的消费税	97
引言	98
酒精饮料	99
矿物油产品	99
烟草产品	100
注释	115
参考文献	115
第六章 车辆课税	117
引言	118
汽车及其污染物排放税	118
课税地点	119
机动车销售和登记注册税收	120
机动车使用税收	121
参考文献	142
第七章 联邦制国家的增值税和货物服务税制度	143
引言	144
增值税的经济重要性	144
联邦或州管辖权	146
联邦和州之间的关系	147
跨州贸易下的各州关系	148
如何对一个共同的增值税税基进行改革	152
结论	155
注释	155
参考文献	157
附件 7. A1 加拿大	159
附件 7. A2 印度	167
附件 7. A3 巴西	176
附录一 2011 年购买力平价汇率	183
附录二 一般流转税和税率的国际概览	184
经济合作与发展组织	197
表	
1.1 消费课税 (5100) 占税收总收入的比重	13
3.1 一般消费课税 (5110) 占 GDP 的比重	39
3.2 一般消费课税 (5110) 占税收总收入的比重	40
3.3 特定消费课税 (5120) 占 GDP 的比重	42

3.4	特定消费课税（5120）占税收总收入的比重	43
3.5	增值税（5111）占 GDP 的比重	44
3.6	增值税（5111）占税收总收入的比重	45
3.7	OECD 地区的税收结构	46
3.8	增值税（或货物服务税）税率	48
3.9	不同增值税（或货物服务税）税率的适用范围	58
3.10	登记和征收增值税（或货物服务税）的年流转额优惠	62
3.11	增值税（或货物服务税）免税	64
3.12	不允许抵扣增值税（或货物服务税）的特定进项	67
3.13	增值税（或货物服务税）的特殊计税方法	69
3.14	个人的进口/出口货物	73
3.15	低值进口品增值税（或货物服务税）免税	81
4.1	增值税收入比（VRR）	93
5.1	与啤酒相关的税	101
5.2	与葡萄酒相关的税	106
5.3	与酒精饮料相关的税	108
5.4	与矿物油相关的税	111
5.5	与烟草相关的税	113
6.1	机动车销售和登记注册税	122
6.2	机动车使用税	130
6.3	部分新车的销售和登记注册税	137
7.1	加拿大、印度和巴西的各级课税税种	145
7.2	印度的跨州贸易	150
7.A1.1	联邦税和省税	163
7.A2.1	印度的课税权	168
7.A2.2	印度的间接税	169
7.A3.1	课税权	177
7.A3.2	巴西的间接税	179

图

1.1	各类税收收入占税收总收入的比重	12
3.1	消费课税各税种占总税收的百分比	46
3.2	增值税标准税率	50
4.1	2009 年增值税收入比	89
6.1	旅行车销售及登记注册的最高总税率	121
7.1	印度的跨州贸易	149
7.2	巴西的跨州贸易	152

介 绍

消费课税成为越来越多国家重要的收入来源。目前，在 OECD 国家中，消费课税收入几近占到政府所有财政收入的 31%。增值税* 是对消费课税的主要形式。在 OECD 的 34 个国家中，有 33 个国家采用了增值税（美国继续征收零售税——一个在联邦级别以下征收的税种）。增值税收占消费课税收入的三分之二。其余的三分之一是特定消费课税收入，如消费税。

以上结果反映了这样一种趋势：越来越多国家倾向于采取宽税基，尽量对所有货物和服务征税，而不是只对特定的货物征税。消费税更多地成为影响消费者行为的手段——比如在许多国家，烟草和酒的消费税税率很高（见第五章）。

增值税

贸易全球化给增值税制度的国际化问题增加了压力。各国增值税制度存在的差异给企业以及税收管理造成了越来越多的困难。由于在处理国际供应问题上缺乏协调一致的规定和标准，各国政府征税的能力会降低，相关不确定性也会阻碍商业活动的开展。因为缺乏协调所产生的重复征税和非故意不征税会扭曲竞争、阻碍国际贸易的发展，同时也为逃税制造了机会（OECD，2004）。

在 1998 年召开的主题为电子商务的 OECD 渥太华会议上，各国政府开始为国际贸易的增值税处理建立指引。这次会议上，各国通过了《渥太华税务框架协议》。作为成果，OECD 财政事务委员会（CFA）采用了《电子商务环境下跨境服务和无形资产交易消费课税征收指引》（2001）。随后发表的《消费课税指引系列》（2002）对该指引作了进一步完善。

人们迅速清楚地认识到，对电子商务征收增值税时所遇到的许多问题，其根源在于各国对服务和无形资产的增值税处理差异过大。进一步分析表明：关于国际贸易增值税处理不一致所产生的问题要求我们修订增值税制度（OECD，2005）。

因此，2006 年 2 月，OECD 开始研究《OECD 国际增值税/货物服务税指引》（以下简称《指引》），旨在为各国政府将增值税更广泛地应用于国际贸易提供指导。《指引》首先对服务和无形资产课征增值税问题进行了分析，因为对于征纳双方来说，这是最迫切的问题。此外获得共识的是：增值税进项税可抵扣的权利是增值税制度里非

* 本书中所提到的增值税又叫货物服务税，但不包括销售税（sales tax）。

常重要的要素，它支撑了增值税的中性，因此这项要求也应适用于跨境贸易。

《指引》不断被完善以确保每一项国际供应只被一个税收辖区征税。同时，因为从原理上说，增值税应当由最终消费者承担，所以，《指引》还要确保增值税税负不能由企业纳税人承担，除非法律另有明确规定。（《国际增值税中性指引》于2011年通过）。

本书第二章总结了目前正研究的《指引》草案的主要内容和基本观点。《指引》的撰写凝聚了 OECD 成员国、企业界和非 OECD 成员国的共同心血。《指引》正式生效前，根据程序，需要将咨询文件和《指引》草稿在 OECD 网站上公布以广泛征求意见。（www.oecd.org/ctp/ct）

经济危机促使各国政府寻求可持续的方式来再次平衡政府预算及刺激经济增长。这意味着：通过设置合理的税收组合以实现收入均衡，提高征税效率，以及采取措施反逃税和反税收欺诈。

2012年2月召开的主题为“危机环境下的结构性改革”的G20财长和央行代表会议指出：“增长友好型的税制改革不仅可以改善经济复苏过程中的就业环境，而且其在增加税收收入方面的显著作用还有利于巩固政府财力。这些改革包括：取消税式支出，将税负转向对就业和增长不利影响较少的征税对象，如不动产税、消费税和环境税”。

研究表明，更为有效的办法是取消大多数税收减免、零税率和低税率，扩大适用标准税率的增值税征税范围。当然这会有政治上的阻力，但是增值税改革不应将其从整个税收制度中孤立出来看待（见第三章）。

消费税和车辆税

最初，消费税的主要目的是为了筹集财政收入，同时，也用于抑制人们对某些有害产品的消费。近年来，在一些地区，消费税被越来越多的作为影响消费者行为的手段。以酒精饮料和烟草产品为例，由于其对健康有害，增加消费税有助于减少对其的消费。而一些国家对矿物油征收消费税也是为了调节消费行为，具体征收方案反映了对于节能、交通及环保问题的综合考虑。过去十年，环境问题在消费税的性质和征税方案的确定，以及车辆税收的开征方面扮演了越来越为重要的角色。

消费课税统计资料

本版本的报告中一些表格所含的信息每年均在 OECD 税收数据库中更新。可通过以下网址查询：www.oecd.org/ctp/taxdatabase。

参考文献

OECD (2004)，关于国际贸易中服务及无形资产消费课税障碍的报告，OECD，巴黎。

OECD (2005)，国际贸易中服务及无形资产消费课税的应用，OECD，巴黎。

OECD (2006)，国际增值税/货物服务税指引，OECD，巴黎。

OECD (2009)，部长层级理事会会议，24 - 25，2009年6月——战略性反映的综合报告，C/MIN (2009) 9，OECD，巴黎。