

国内外增值税比较研究 (I)

——典型国家或地区增值税

陈柏华, 张慕颜

(中国石化经济技术研究院, 北京 100029)

摘 要: 介绍各国税制形成、税收范围、税率设计、免税规定和征收管理制度等, 为国家增值税税制改革的决策提供参考。

关键词: 增值税; 税收; 法国; 德国; 英国; 俄罗斯; 日本; 韩国; 中国台湾省; 印度; 巴西; 调查

文章编号: 1673-9647 (2010) 4-0014-09

中图分类号: TQ333.4

文献标识码: A

我国增值税尚处在发展和完善的进程中。2009年以前, 由于我国实行的是生产型增值税, 为组织生产而投入的固定资产所含进项税额不能抵扣、抑制投资的弊端逐渐显现。随着十几年的实践, 增值税改革的呼声越来越高。调研典型国家和地区的增值税制度, 为国家改革增值税制度的决策提供依据必不可少。

1 法国

法国是世界上最早实行增值税的国家, 与其他国家相比, 其增值税制度也最为健全。

1.1 税制的形成

法国增值税产生于 20 世纪 50 年代, 其产生的基础是当时的流转税制度。1917 年, 法国将对各类商品分级从量定额征收的产品税改为对工商业均按销售额征收 2% 的营业税。1925 年, 将对工商企业按统一比例税率改为按商品种类以不同税率征收营业税。这种营业税对每个商品交易环节都按销售额全额征税, 存在着多环节重复征税的问题。同一种产品, 如果经过的经营环节不同, 税负就会不同, 不仅扭曲了商业竞争, 而且易造成生产与流通的过度集中。为解决这一问题, 1936 年法国政府将多环节课征的营业税改为一次性征收的生产税。单一生产税虽然克服了重复征收的问题, 但没能解决日益严重的逃税问题。为了缓解逃税的压力, 法国于 1948 年又进行了商品征税制度的改革。将一次课征制改为分阶段征收制, 产品每经过一个经营环节都必须纳税, 计税依据为企业经营所增加的价值额, 即准予扣除前一阶段的已纳税款 (包括零部件、原材料等已缴

的税款, 但不包括投资性支出, 如固定资产所付的税额)。1948 年改革时, 并未使用“增值税”这个名称, 1954 年 4 月 10 日在法国当时的税务局主管莫里斯·劳来推动下, 法国政府进一步把扣除范围扩大到固定资产已纳税款, 正式定名为“增值税”, 标志着增值税的正式诞生, 宣告了营业税 (生产税) 的终结。不久, 法国增值税从工业扩展到农业、商业、交通、服务等行业, 在世界上率先建立了一套系统的消费型增值税制度。

增值税在法国的率先使用取得了良好效果, 表现出诸多优点:

- (1) 税基宽广, 税率简化, 易征易管;
- (2) 税负相对公平, 征收成本相对较低;
- (3) 能使交易双方互相勾稽制约, 减少了偷漏税现象;
- (4) 增加了财政收入, 促进了商品生产与流通;
- (5) 增强了商品的国际竞争力等;

因此, 增值税制在世界范围内得以广泛传播, 其自身也在传播中得以充实与完善。1968 年 1 月, 法国改革早期不完善的增值税制度, 形成了现代增值税制。2004 年, 法国增值税收入占税收总收入的 16.7%, 占国内生产总值的 7.3%。

1.2 征收范围

法国最初只对工业生产和商品批发环节征收增值税, 1966 年将其征收范围扩大到商品零售环节和农业, 1978 年又进一步扩大到自由职业者。发

收稿日期: 2010-02-08

作者简介: 陈柏华 (1958-), 男, 江苏省人, 经济师, 现主要从事技术经济工作。

展至今，法国增值税的征收范围包括农业、商业、工业、服务业和自由职业者，即法国境内所有有提供产品和服务的经营活动都应缴纳增值税。

从社会产业部门来看，法国增值税涉及工业、农业、商业、交通、服务等所有产业的各个部门；从流通环节来看，它的影响范围从原材料及设备购进、半成品投入等生产环节，一直延伸到产成品的批发和零售各环节。因此，可以称法国的增值税为一种“全面的增值税”。

除一般性应税交易外，法国税法还规定了一些特殊交易行为也属于增值税征收范围，如“只要商品进入法国领域，即使没有发生所有权转移或权益交换，也视为进口业务发生，属于增值税征收范围。”

1.3 税基规定与税率设计

法国增值税税法规定，增值税税基等于交易的实际价格，即以购买方支付的总金额为税基进行征收，卖方以任何方式提供的额外降价（打折优惠、回扣、补偿、佣金等）都可以从税基中予以扣除。

法国增值税的税基不包括增值额本身，也不包括交易双方所承担的其他税种的税额。但在进口商品的增值税税基中则包括已缴纳的关税和其他税额在内，不过仍不包括国内增值税税额部分。

此外，法国税务当局对某些特殊的交易采取了固定税基的方法，如不动产的交易、运输交易等。对这种税基，进行不定期地调整，一般是根据前一期的交易额来核定本期的税基。

1995年，法国将增值税的税率设计为两档，即20.6%的标准税率和5.5%的低税率（适用于大部分粮食制品、书籍和水等）。目前，增值税标准税率由20.6%降到19.6%。

目前，增值税税率有三种：标准税率19.6%；低税率5.5%和2.1%以及零税率。低税率5.5%，主要对生活必需品征收如食品、饮料、客运、书籍等；低税率2.1%，主要对日报、药品、严肃的音乐演出（包括音乐剧、音乐会、芭蕾舞、马戏团）、销售家畜给非纳税人等征收；出口货物和劳务适用零税率。见表1。在法国东南部的科西嘉省，虽然与全国执行同一部税收法律，但对进口货物和提供劳务服务征税，税率更为优惠。

法属圭亚那不实行增值税。法属马提尼克岛、

瓜德罗普岛（南美洲小安的列斯群岛中部）实行增值税，税目与法国基本相同，税率更为优惠，标准税率为8.5%，低税率为2.1%。

表1 法国增值税税率分档

税率品种	税率/%	备注
标准税率	19.6	
低税率	5.5	食品、饮料、客运、书籍等
低税率	2.1	日报、药品、严肃的音乐演出、销售家畜给非纳税人等
零税率	0	出口货物和劳务
免税		农产品、有价证券、报纸及定期刊物、保险等

1.4 免税规定

法国增值税的免税包括两种。一是彻底免税，即适用零税率，主要包括出口商品及进口商品又用于出口的商品。此类商品任何环节缴纳的增值税均可以扣除，而且本环节不缴纳增值税。二是一般免税项目，主要包括某些农产品、特定货物的销售，有价证券的交易，报纸及期刊物的出售，保险业者的交易等。此类项目目前阶段缴纳的增值税不允许扣除，只有本环节免缴增值税。

1.5 发展趋势

法国餐饮业的“降税斗争”从2002年就已开始。按照现行税制，快餐和外卖产品征收5.5%的增值税，而店内用餐则征税19.6%。法国政府对降税一直持扶持态度，希望通过降税促进就业。最近法政府表示，希望将餐饮业增值税降至10%或12%。而按照欧盟的现行规定，欧盟成员国的餐饮业增值税税率底线是15%。

2 英国

英国是世界上唯一建立增值税会计准则的国家。

2.1 税制的形成

英国于1972年7月27日通过了实行增值税制度的法案。1973年4月1日开始实施增值税(Value Added Tax, 缩写VAT)，以取代购买税(Purchase Tax)和非凡就业税(Selective Employment Tax)。

1940年，英国引进购买税，主要对食品、燃料和部分劳务征税。1966年，为了扩大征税范围，又对不征购买税的劳务征收非凡就业税。20世纪70年代初，鉴于西欧各成员国都普遍推行了增值税。根据《罗马条约》(Treaty of Rome)第99条的规定，欧洲经济共同体的各成员国的商品

课税制度应保持基本的协调,因此英国于1973年改革了商品课税制度,将购买税和非凡就业税调整合并为增值税,并使该税成为英国间接税中的一个最主要税种,收入通常占全部间接税收入的50%~60%。1983年颁布了《增值税法》。

2.2 纳税人

增值税的纳税人包括在英国提供应税商品和劳务,旨在通过营业过程获得收入的个人、合伙企业、团体或公司;从事进口业务者。征税范围涉及到工业、农业、商业以及服务业等。

2.3 征税对象

国内商品增值税的计税依据是销售商品和提供劳务所收到的销货金额及报酬总额。进口商品的计税依据是支付的报酬或海关确定的价额。

2.4 税率

英国增值税有三个税率:17.5%(标准税率),从2008年12月1日起暂时减为15%,2010年1月1日起恢复成17.5%;5%(低税率)和零税率或免税。5%的税率适用于国内使用的燃料和电力。零税率相当于许多国家所说的有收回已纳税款权利的免税,主要适用于食品、书籍与出版物、客运及出口品等。

在英国,有些商品和服务是零税率。这意味着它们仍属于增值税的征收范围,但是税率为零。低税率在特定的环境下实行,或根据消费者的身份确定。

免税主要适用于某些银行、保险和金融服务、财产交易、教育与健康服务及某些非营利活动。

为避免双重课税,用于应纳税的商品和劳务所缴纳的增值税允许抵扣。现将这几种税率归纳于表2。

表2 英国增值税税率分档

税率品种	税率/%	备注
标准税率	17.5	2008-12-01日—2009-12-31日暂减为15%
低税率	5	国内使用的燃料和电力
零税率	0	食品、书籍与出版物、客运及出口品等
免税	—	银行、保险和金融服务、财产交易、教育与健康服务及某些非营利机构

2.5 征收管理

增值税纳税人每年向关税和消费税局申报4次,即每3个月申报一次。纳税人必须在每个纳

税申报期满后的1个月内提出纳税申报表,并同时缴纳相应的税款。

3 德国

增值税是德国间接税中征收最广泛的一个税种,征收范围涉及商品生产、流通领域、进口环节和服务领域,也是税收收入比重最大的税种。1996年,德国增值税收入为700亿欧元,占全部财政收入的30%,1999年收入268.3亿欧元。

3.1 税制的形成

增值税起源于1916年的印花税,于1968年起实施,取代以前的累积性流转税和运输服务特种流转税。原联邦德国按欧洲共同体的指令,于1979年修改了增值税法,与欧共体其他国家已推行的增值税统一起来。欧盟于1993年1月1日欧洲统一大市场正式启动之际,统一了增值税和消费税。

3.2 增值税税基

为商品或服务的交易净价。在德国,所有货物和服务的商业交易都要开具发票。发票上要列明货物或服务的价格(净价)、适用的增值税率、税额和最终含税价(总价)。货物或服务购买者所要支付的就是发票中列明的含税总价。

企业在出售产品或服务之前,通常需购买其他企业的产品或服务,用于再加工或应用(而非自己消费)。购买时,支付的款项中也包含了增值税。这一部分预交的增值税,可在该企业每月或每季度申报应纳增值税税额中扣除。

3.3 增值税纳税人

增值税纳税义务人为在德国境内出售货物或者提供劳务,应当缴纳增值税。纳税人为应税货物、劳务的出售人或者提供人。

货物、劳务提供者的所在地决定了其经营活动发生地是否在德国境内,但是也有一些例外。例如:不动产的提供地是土地所在地;可移动货物的提供地是该货物所在地;会议、展览、娱乐、培训和教育的提供地是劳务提供地;金融服务、咨询服务、大多数设备租赁、知识产权的使用和广告业,如果收受人是企业家,则是收受人所在地。

非发生在德国境内的货物、劳务提供不属于增值税征税范围。

德国的增值税也对从欧盟以外国家进口到德国的货物征收。

增值税采取发票扣税法征收。

3.4 税率

2007年1月起，增值税的一般税率为19%，低档税率为7%（适用于农产品、食品、近途客运、书籍报纸及艺术品等）。见表3。

表3 德国增值税税率分档

税率品种	税率/%	备注
标准税率	19	
低税率	7	食品、近途客运、书籍报纸及艺术品等
免税	—	医疗、金融、保险、不动产交易或者长期租赁

3.5 免税规定

医疗、金融、保险、不动产交易或者长期租赁活动免缴增值税。通常情况下，享受免税优惠的纳税人无权要求从其所发生的其他应税项目的销项税额中抵扣免税货物的进项税额。如果一个企业既涉及免税交易，又涉及非免税交易，进项税要分开计算。

一般消费者不能要求退还增值税，但外国旅游者可在离开欧盟关税边境时申请退还所购物品的增值税。通常方法是，在购买物品时向商店索要退税公司统一印制的海关退税申报（Tax Free）表并完整填写，离境时将该表连同发票和所购物品向机场、车站的海关出示交验，然后到指定银行或代办机构领取退税款；但也有部分商店要求必须由购物者本人填写本店开具的退税申请表，购物者离境时经海关验明物品确已离境后，再由本人将申请表寄回或委托在德境内的第三人交回商店并领取全额退税款。

4 俄罗斯

4.1 税制的形成

俄罗斯自1992年1月1日开始征收增值税，同时取消了周转税和销售税。增值税制度由《俄罗斯联邦增值税法》和俄罗斯国家税务总局1995年10月11日关于《增值税计算和缴纳方式的条例》，以及其他法律文件加以调节。俄罗斯实行增值税的目的，一是为了与西方国家的税制接轨；二是保证国家预算的稳定收入来源；三是使税收系统化。

1997年，增值税占俄罗斯联邦预算税收收入总额的比重为45.9%，其中，来自商品工程和劳务的增值税占40.6%，进口商品的增值税占5.4%。增值税作为联邦税，绝大部分纳入联邦预算收入。

按照1998年3月26日《1998年联邦预算法》的规定，75%来自商品、工程和劳务的增值税；100%的进口商品增值税和100%的贵金属和宝石增值税缴入联邦预算。其余的增值税在各下级预算之间再分配。1998年俄罗斯联合预算收入中，增值税收入为1565亿卢布，占国内生产总值的5.8%，居联合预算的所有税收收入之首。目前，增值税收入占俄罗斯联邦预算全部收入的36%以上。

4.2 纳税人

增值税的纳税人是：（1）具有法人地位、从事生产和其他经营活动的各种组织形式和所有制形式的企业、机构和组织；（2）从事生产和其他商业活动的外商投资企业；（3）个体（家庭）企业、私营企业、由个体和社会组织创办的从事生产和其他商业活动的企业（这些企业应在1999年7月1日前改组为经营性公司、公司、合作社或撤销）；（4）具有独立结算账户并独自销售商品的各类企业的分厂、分部和其他独立分支机构；（5）在俄罗斯境内从事生产和其他商业活动的国际联合公司和外国法人；（6）非商业性组织，其中包括：消费合作社、社会和宗教联合组织、从事商业活动的慈善和其他基金会；（7）向俄境内进口商品的企业，在海关是增值税的纳税人。

纳税人销售商品（工程、劳务）可以按不同的价格：（1）按含增值税额的自由出厂价格。自由价格的形成既根据与产品生产和销售有关的费用，也考虑与市场行情、产品质量和使用性能相关的利润，还包括增值税和消费税（如果是课征消费税的商品）。（2）按含增值税额的国家调节价格。这类价格适用于销售燃料动力综合体产品和生产技术用途的服务，如通讯服务、货物转运等。

一种商品往往要经过一系列企业，从原料生产企业直到成品的最终消费者。在这整个环节中，建立增值税的计算机制。

4.3 征税对象

增值税的征税对象包括：（1）销售全部自产商品（工程、劳务）和销售全部外购商品（工程、劳务）的销售额；（2）在企业内部销售商品（工程、劳务）用于自己生产需要的销售额；（3）按俄罗斯海关法律规定的海关制度，向俄罗斯进口的商品；（4）企业获得的任何货币资金，如果这些资金的取得与支付货款的结算相关，也课征增值税。（5）不支付货款而用来缴换其他商品的商品流转

额；(6) 无偿或部分有偿转让给其他企业、自然人以及企业职工的商品。

总的来说，销售商品时，增值税的课税对象是所有商品的销售额，无论是销售自产商品，还是销售外购商品，都须课税。这里，商品的概念包括各种产品、房屋、建筑物、其他形式的不动产、电能和热能、天然气和水等。销售工程时，增值税的课税对象是已完成的建筑安装工程量、维修工程量、科研工程量、试验设计工程量、工艺技术工程量、勘察设计工程量、修复以及其他工程量。销售劳务时，增值税的课税对象是提供下述劳务所获得的进款：客货运输服务；天然气、石油、石油产品、电能与热能的输送；商品的运输、搬运和装卸服务及保管；财产和不动产租赁；中介服务；通讯服务和日常生活与住宅公用事业服务；体育运动服务；完成商品订单服务；广告服务；创新服务与资料加工和信息保证服务；其他各种有偿服务。

4.4 应税流转额的确定

应税流转额根据销售商品（工程、劳务）的价值确定。该价值按采用的不含增值税的价格计算。对于应征消费税的商品，其应税流转额应包含消费税额。应税流转额还包括企业和组织获得的任何货币资金，如果这些资金的取得与支付货款的结算相关；在无从事银行业务许可的情况下，将财政资金临时转让使用所取得的收入；罚金和合同违约金收入。

进行商品交换、无偿或部分有偿转让商品，以及企业按不高于实际成本的价格销售商品（工程、劳务）时，应税流转额根据缴换和转让商品时形成的价格水平确定，但不得低于根据商品实际成本和按政府对垄断企业商品规定的最高利润率水平计算的利润所确定的价格。企业将自产商品（工程、劳务）用于内部需要，而其费用又不列入生产费用时，应税流转额按同类商品价格计算的价值确定。如同类商品价格，则按其实际成本确定。对于建筑、建筑安装和维修企业，已销售的建筑产品（工程、劳务）的价值是应税流转额。企业提供中介服务时，应税流转额是以附加费、报酬和其他收费形式所得到的收入额。零售商业企业和公共饮食业销售商品的应税流转额，按商品销售价格与这些企业同供货单位结算的包括增值税的价格差额确定。商品拍卖也按这种方

式确定应税流转额。采购、供销和批发企业，以及从事商品销售和转卖的其他企业，根据应销商品的价值，按不含增值税的价格确定应税流转额。进口商品的课税基数包括商品报关价值和关税，如果是应缴纳消费税的商品，还应包括消费税额。

应税流转额不包括：厂内流转额即销售产品、工程和劳务是为了满足同一企业内各构成部门的工业生产需要；企业创办者列入企业法定基金的资金；企业撤销或改组时获得的实物或货币形式的股份资金，但其数额不能超过企业的法定基金；外国组织无偿提供的实施专项计划的保证金；企业核心组织机构从集中性财政基金划拨给其下属独立的分支机构的资金；以慈善为目的转缴给有关组织用于援助贫穷者和无社会保障人士的资金；用于对不从事经营活动的非商业性组织进行专项拨款的货币（赞助）资金。

4.5 纳税期限

从2008年10月1日起实行每季度增值税按三个月分期支付的制度。应税周期仍为此前的每季度没有变化，但增值税从之前每季度的下一个月20号之前缴纳，变为在下一季度内的每月平均支付。

4.6 税率

1992年俄罗斯开征增值税时，规定统一税率为28%。这个税率是以必须使预算收入维持在上年课征流转税和销售税（这两个税种于1992年被增值税取代）所达到的水平为出发点而计算得出的，在当时高于西方其他国家的税率。

28%的增值税统一税率在俄罗斯并没有实行多久。就在增值税开征的1992年当年，对某些食品的课税，税率就改为15%。从1993年1月1日起，增值税的基础税率降至20%，对所有食品（征收消费税的食品除外）和儿童商品（按俄政府确定的商品清单），增值税税率降至10%。1995年，俄罗斯收缩了按10%税率课征增值税的食品范围，并由政府批准的商品清单加以限制。目前的增值税税率是于2002年，普京政府把增值税税率从原来的20%降到18%。

俄罗斯现行税法还规定有特种增值税税率，这是与结算税率不同的独立的税率。这种特殊的增值税税率水平虽与结算税率相吻合，也为16.67%和9.09%，但实质上不同于结算税率。特种税率适用于对取得的罚款、滞纳金、违反供货合同规

定义务的违约金的课税。因此，描述增值税税率，应将其划分为标准税率、低于标准的税率、结算税率、特种税率等4种。如果商业企业不进行分开独立核算或不按平均税率结算，则按16.67%的最高税率计算增值税。

5 日本

增值税在日本被称作消费税。消费税是对商品和劳务的增值额课征的一种税，属于多阶段增值型课税，于1989年4月1日开征。经营者向消费者提示的价格标签、广告纸或产品目录等上面标示的商品价格，必须是包含消费税额在内的商品价格总额。

5.1 纳税义务人

国内交易的纳税义务人为个人经营者和法人。另外，进口交易中的纳税义务人为从保税区提取进口货物的人。

5.2 课税对象

消费税的课税对象是经营者在国内作为营业而展开的、并获取相应对价的资产转让、借贷、提供服务以及进口外国商品等活动。

5.3 税率

消费税的税率为5%。其中中央政府的份额为4%，其余的1%缴纳地方消费税。

5.4 纳税税额的计算

以营业额为基础计算出的相应税额，减去已包含于进货价格中的税额，即为消费税的纳税税额。

针对中小企业的特别措施：

为了减轻中小企业的负担，对于上上年度或上上个营业年度的应税营业额在1千万日元以下的企业，原则上免除纳税义务。

另外，为了减轻中小企业的负担，还设置了简易课税制度。适用这种制度时，无需计算进货价格中所包含的实际税额，而是以营业额为基础计算出相应税额，再乘以一定的设定进货率，将其所得金额视为进货价格中所含的税额。

简易课税制度：消费税的税额，通常按下列公式计算：

消费税税额=(应税营业额)×4%-(应税进货价格)×4%。

但是该纳税期间的上上年度或上上个营业年度的应税营业额在5千万日元以下、且事先提出申报表示同意适用简易课税制度的经营者，可以适用简易课税制度。

这一制度的做法是，不再计算应扣除的实际

的进货税额，而是设定一定的进货率作为应税营业额税额的折扣率。消费税法将不同的行业划分为批发业、零售业、制造业等、服务业等及其他行业共5类，分别规定了不同的设定进货率。第1类行业（批发业）进货率为90%，第2类行业（零售业）进货率为80%，第3类行业（制造业等）进货率为70%，第4类行业（其他行业）进货率为60%，第5类行业（服务业等）进货率为50%。

5.5 申报纳税制度

应税经营者在每个课税期间结束之日的次日起2个月内，要向其纳税地所属的税务署长提交消费税的确定申报书，并缴纳税金。

另外，对于消费税的年纳税额超过48万日元的经营者，还要适用中间申报制度。它分为两种情况：

(1) 前一课税期间的消费税的年纳税额超过48万日元而在400万日元以下的经营者，在本课税期间开始后满6个月时，自6个月期满之日的次日起2个月内需对该期间的经营进行中间申报并纳税。纳税额原则上是前一课税期间的消费税的年纳税额的二分之一。

(2) 前一课税期间的消费税的年纳税额超过400万日元的经营者，自本课税期间开始之日起，以每三个月的为一年期，在每一期间结束之日的次日起2个月内需对每一期间进行中间申报并纳税。即一年中要进行三次中间申报。纳税额原则上是前一课税期间的消费税年纳税额的四分之一。

前一课税期间的年纳税额超过6000万日元的经营者，原为每三个月进行中间申报，修正后需每个月进行中间申报纳税。

中间申报以临时决算为基础进行。在该课税期间结束，进行消费税的确定申报时，要将已按中间申报纳税制度缴纳的税额扣除，不足以扣除的，进行相应返还。

6 韩国

6.1 税制的形成

韩国在1971年制定的长期税制改革计划中决定引进增值税。1971年，韩国就建立起纳税登记制度，对所有纳税人进行税务登记，并给每个纳税人确定税务编码，同时统一了交易凭证和税金书，建立了计算机系统。为实施增值税，从财政部、国税厅、地方国税厅到税务署，都新设了增值税课，增加税务公务员，形成了上下对应的管

理体系。国税厅不惜代价增加计算机的投入。财政部和国税厅利用各种宣传媒体向广大民众宣讲增值税法,并派员到全国各地巡回讲解,基层税务署还召集纳税人进行纳税辅导。经过6年的准备,于1977年7月1日正式实施。从1977年开始在少数行业试行增值税,但真正意义上的增值税是从1994年1月1日开始的。

6.2 税种类型

从税基上看,韩国实行的是消费型增值税,即对纳税人购入的所有物品或劳务所含的增值税均予以扣除。在韩国,只有两类进项税额不能抵扣销项税额:一是购入物品或劳务时没有得到税金书和没有向政府提交税金计算书;二是与生产经营没有直接关联而支付的进项税额,如非营业用小轿车的进项税额、接待费支出的进项税额。

6.3 征税范围

韩国增值税征税范围很广,凡销售货物、提供劳务、进口货物的人、法人和不具法人资格的社团、财团等,不论是否以盈利为目的,都属于增值税课税范围之列。

在韩国,建筑业、运输业、仓储业、饮食旅店业、出租不动产及劳务服务业等都应缴纳增值税。此外,农业生产者也缴纳增值税。韩国在实施增值税时取消了几个具有营业税性质的税种,如营业税、入场税、通行税、娱乐饮食税等。

6.4 税率

对销售、进口及提供货物和劳务征收,其进项税额可以扣除,实行10%的单一税率,在价外征收。货物出口和对外提供劳务适用零税率。

6.5 免征范围

(1) 基本生活必需品和劳务,主要包括:未加工食品(如用作食品的农产品、畜产品、海产品和林产品)和根据总统令规定的不用作食品的农产品、畜产品、海产品和林产品;自来水;煤球和无烟煤;客运服务,但是空运、公交快递、公交包租、出租车、特种汽车和特种船舶除外。

(2) 社会福利服务,包括:医疗保健服务和总统令规定的教育服务。

(3) 与文化有关的货物与劳务,包括:书、报纸、杂志、公报、通信和广播(不包括广告);艺术作品、非盈利性文化艺术活动和非职业体育运动;图书馆、科技馆、博物馆、艺术馆和植物园的门票。

(4) 其他货物和劳务,如邮票(不包括集邮

品)、印花税票、证书、彩票、公共电话卡;学术、技术研究服务;宗教、慈善、科学机构和其他公益团体提供的货物和劳务;政府部门提供的货物或劳务;免费向政府、公益团体提供的货物或劳务;住宅和不超过住宅面积5至10倍的附属土地的出租;金融保险服务,等等。

上述项目免征增值税,但是,其进项税额不能扣除。对于免税项目,纳税人也可以选择放弃免税以获得进项抵扣资格。

6.6 征管方式

韩国对一般纳税人的管理主要依赖计算机。纳税人在纳税期满25日内,将纳税申报表报送所在地税务署,并附送全部销售和购进的税金计算书。税务署把资料整理后送地方国税厅计算中心,计算中心将申报表及税金计算书全部输入计算机(每份税额在30万韩元以下的汇总输入,30万韩元以上的逐份输入)。每个纳税期都选定几个行业对所有纳税人进行交叉审计,因为韩国规定纳税人在提供物品和劳务时,必须填写一式四联的税金计算书,第一联由供货方保存,第二联由供货方交当地税务机关,第三联由购货方保存,第四联由购货方交当地税务机关。供货方税务机关与购货方税务机关将税金计算书输入计算机,并实行联网核对,以检查有发票证明的销售与有发票证明的购买之间是否存在数额不一致的情况。

7 中国台湾地区

在台湾,增值税被称为营业税。台湾的营业税经历了两个发展阶段。1986年4月1日以前,台湾的营业税是一种全值流转税,即以商品或劳务流转额全值为课税对象,存在着重复征税和税上加税的现象,不利于专业分工。1986年4月1日台湾将原营业税改革为国际通行的增值税,课税对象由全值流转额变为增值流转额,但名称依然延续原来的“营业税”叫法,只不过内容发生了实质性改变。

7.1 增值税类型

台湾的增值税是一种消费型的增值税,它以销售收入减去投入生产的中间性产品和同期购入的固定资产全部价值后的余额作为课税增值额,税基中不含任何投入品的价值。台湾税法规定,营业人购买货物或劳务时,除自用乘人小汽车外,依规定支付的营业税额作为进项税额,均可在销项税额中扣减。营业人当期销项税额扣减进项税额后的余额,为当期应纳或溢付营业税额。营业

人因取得固定资产而溢付的营业税，由主管稽征机关查明后予以退还。

7.2 增值税范围

台湾增值税的征收范围比较广，规定凡在台湾境内进行销售货物或劳务及进口货物的交易，均需课征增值税。换言之，所有提供货物或劳务给他人有偿使用的行为均应缴纳增值税。台湾甚至把餐饮旅馆业、夜总会、金融业归为特殊纳税人类别也纳入增值税体系。

7.3 纳税人

台湾地区增值税规定了三种纳税人，一是销售货物和劳务的营业人；二是进口货物的收货人或持有人；三是外国的事业、机关、团体、组织在境内无固定营业场所者，其销售劳务的买受人或者有代理人时的代理人。对第一类纳税人又细分为一般营业人、免申报销售额营业人和小规模营业人等几种。其中，小规模营业人是指规模狭小，平均每月销售额未达到规定标准而采用查定课征增值税的营业人。台湾的小规模营业人采用查定征税方式而不是采用自行申报纳税方式，由于这类营业人数量较少，征收管理还比较容易。

7.4 税率

台湾增值税一般适用的税率最高为10%，最低为5%。为弥补台湾社会保障制度和政府转移支付制度的缺陷，台湾增值税还设有一些零税率项目。对于小规模纳税人，其税率为1%，而其中销售农产品的小规模纳税人的税率仅为0.1%。同时，为鼓励小规模纳税人进货使用统一专用发票，还允许其按发票上的进项税额的10%予以抵扣。

7.5 免税范围

采用列举法规定免税范围，主要包括销售土地、农田灌溉用水、文教科卫与新闻出版及金融保险等行业的一部分劳务。

7.6 纳税申报及期限

台湾的增值税以两个月为一期，纳税人于次期开始15日内向税务机关申报销售额、应纳税款或溢付税款，若有应纳税款，应先缴纳，连同缴纳收据一并申报。

台湾增值税的纳税人若未按规定期限申报销售额，在逾期30日内，每逾两日按应纳税额加征1%的滞报金；逾期超过30日的，按应纳税额加征30%的怠报金。同时，纳税人逾期缴纳税款、滞报金和怠报金的，还应自缴纳期届满的次日起每逾两日按滞纳金金额加征1%的滞纳金。如果逾

30日未申报销售额及未缴纳税款的，需移交法院强制执行，并按未缴税款处以5~20倍的罚款，严重的可停止其营业。

8 印度

8.1 税制的形成

印度从20世纪80年代就开始实施增值税类型的税收，但是始终没有延伸到零售环节。印度的增值税改革首先是从个别邦生产领域的个别行业开始的，税制改革成功后向多数邦和生产领域的多数行业推广，以后又推广到批发环节。2001年4月印度政府提出要取消销售税实行增值税，时任财政部长辛哈坚持认为，中央政府应当努力在全国范围内实行统一的增值税制度，不能仅仅在各邦分别实行，否则就失去实施增值税的意义；增值税属于中央税，但可以对各邦进行转移支付。目前在印度全国实施增值税的主要阻力是立法障碍。按照印度的政治体制，涉及各邦的税收政策必须经过各邦立法通过后才能生效，但是截至2003年4月仅有12个邦通过了相应立法，并且所通过的增值税立法具体方案与中央政府提出的建议存在许多重大分歧。由于增值税对各邦利益和某些具体行业利益造成伤害，实施增值税的提议已经导致印度各利益集团冲突尖锐化。反对者不仅在议会对支持者给予打击，并不断举行示威或罢工游行。印度政府颁布的增值税最后实施期限由于种种原因被迫推迟了3次。

印度从2005年4月1日开始实行有区别的联邦增值税和邦增值税。印度中央政府被迫在增值税法律条款中切实考虑反对者特别是地方政府的利益诉求，降低增值税税率。可见，印度增值税的实施付出了妥协的代价。尽管如此，印度29个邦中第一批实行增值税制度的只有21个邦，由反对党执政的7个邦依然没有实行增值税制度。他们担心新税制会使地方税收受损，同时也不愿意放弃手中的征税权。至此，一直遭受反对力量抵制的印度增值税制度，终于迈出了重要的第一步。

8.2 税种及税率

从2005年4月1日起实行增值税是两种特殊的增值税：一种是联邦消费税，具有增值税的性质，对制造业征收，可以抵扣，税率为4%、8%和16%。另一种是邦级增值税，目前只有21个邦实行。各邦已经同意设立的两个标准税率为4%和12.5%，对大部分各邦需要的基本物品（约270种）实行4%的税率，例如药品、农产品、工业原

材料资本性货物等, 其他物品则按 12.5% 的税率征税。另外, 对于稀有金属, 如金、银, 则按 1% 的税率征税。

9 巴西

巴西在 1965 年的税收改革中开始征收增值税。增值税不包括服务业, 但是对服务的税收从另外的多个层面进行征收。州政府层面上对商品流通进行征收具有增值税特征的流通税, 1988 年起, 把电信和交通服务业列入州政府征收行列。

9.1 工业产品税

联邦政府对工业产品在生产环节征收的一种增值税, 用于应税项目的购进原材料、半成品和包装物所承担的进项税可以抵扣。

9.1.1 纳税人

包括以下 4 种:

- (1) 销售进口商品的进口商;
- (2) 行政当局拍卖没收或遗失物品的购买人;
- (3) 工业企业, 指依照税法规定从事工业加工的企业;
- (4) 依法吸收其他企业产品的工业企业。

9.1.2 征税范围

包括以下 3 种:

- (1) 进口货物;
- (2) 行政当局拍卖没收或遗失的物品;
- (3) 工业企业转让的产品或依法从其他企业吸收的产品 (包括进口商进口商品让与出口商的企业)。

联邦增值税的工业产品是指经过工业加工的物品。工业加工的含义是: 通过加工改变产品的性质、性能, 使之更完善、更美观, 或提高其效用, 或为投入市场做准备。包括改制、改进、装配、修理、包装等。

下列活动不视为工业加工, 因此不属于征税

范围:

- (1) 矿产品及未经加工改制的物品;
- (2) 直接卖给消费者的散装食品;
- (3) 手工艺人在自己住所独立制造的, 直接卖给消费者的手工艺品;
- (4) 独立劳动者按照消费者订制而制成的衣服或类似的物品;
- (5) 自行配方直接销售给消费者的药品;
- (6) 零售商自行研磨、直接售与消费者的咖啡;
- (7) 为建造房屋、厂房和类似项目而在企业外面装配的产品;
- (8) 为装配眼镜而研磨的玻璃镜片;
- (9) 整理和修理已经用过的物品。

9.1.3 工业产品税税率

税率因产品而异, 在 0 与 300% 之间 (一般在 10% 至 15% 之间), 且经常被调整。生活必需品税率低, 非必需品税率高。

9.2 商品流通、运输和通信服务税

该税种是州政府对商品流通和州际运输、通信服务征收的一种增值税。

9.2.1 抵扣范围

商品流通、运输和通信服务税实行“生产型”税额抵扣法, 即购进的原材料、半成品和包装物等所承担的进项税可以抵扣, 但是购进固定资产的进项税不能抵扣。此外, 用于免税项目的购进商品的进项税也不能抵扣。

9.2.2 税率

在联邦议会限定的范围内由各州确定, 在 7% 至 25% 之间, 一般为 18%, 州际运输为 12%, 但是某些非生活必需品或者奢侈品 (如武器、弹药、卷烟、雪茄、烟草、香水、化妆品、装饰品、酒精饮料、进口小汽车、排气量 450 mL 以上的机动车、皮货等) 则适用 25% 的高税率。 · 持续 ·

Value-added Tax in Different Countries

CHEN Bai-hua, ZHANG Mu-yan

(Economic & Development Research Institute (EDRI), SINOPEC, Beijing 100029, China)

Abstract: To introduce the taxation situation in some countries and regions and make comparison among them, e.g. taxation system, tax structure, rate of taxation, reduction and exemption of tax and tax administration etc. To propose a reference for State value-added tax reform.

Keywords: value-added tax; taxation; France; Germany; Britain; Russia; Japan; Korea; China Taiwan province; India; Brazil; research