借鉴国际经验完善我国增值税制度

中国财政科学研究院 | 闫晓茗

从国际经验看，增值税主要有三种模式：欧盟成员国称为增值税(Value-added Tax，简称VAT)；澳大利亚、新西兰、加拿大、新加坡等国称为商品与服务税(Goods and Services Tax，简称GST)；日本称为消费税(Consumption Tax)，除美国以外的OECD国家都开征了增值税。增值税从理论到实践快速风靡于世界，可以说是时代潮流发展的必然选择。要借鉴国际经验，立足我国实际，推动增值税制度更加完善。

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。

（一）税制的形成。法国增值税由营业税改进而形成。经过20世纪20—40年代不断改革尝试，当时的生产税已初具增值税的某些特征。1954年，法国对改革后的生产税制进一步完善，将扣税范围扩大，对生产经营所用的一切应税投入全部抵扣，并在整个生产制造环节和批发环节广泛运用，同时定名为“增值税”，这标志着增值税的正式诞生。此后，法国增值税从工业拓展到农业、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。

（二）征税范围逐步扩大。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年又进一步扩大到与生产直接相关的设计师、建筑师、工程师等自由职业者，目前法国境内所有有偿提供商品和劳务的经营活动都应缴纳增值税。

（三）税基与税率设计。法国增值税法规定，以购买方实际支付的总金额为税基，卖方提供的降价(打折优惠、回扣、补偿、佣金等)都可以从税基中扣除。增值税的税基不包括增值税额本身，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，但不包括国内增值税税额。法国税务当局对某些特殊的交易采取了固定税基的方法，如不动产的交易等。此外，法国进行不定期的税基调整，一般是根据前一期的交易额来核定本期的税基。

目前，法国增值税税率有四种：标准税率20%；低税率10%、5.5%和2.1%，详见表1。

英国

英国是目前世界上唯一施行增值税会计准则的国家。1972年7月，英国通过实行增值税制度的法案。增值税是仅次于所得税和国民保险的第三大政府收入来源。由英国税务和海关根据《1994增值税法案》征管。

（一）纳税人及纳税登记。英国增值税的纳税人指提供商品或计划提供商品的个人、合伙企业、社团或公司。农民和渔民等可能免于登记而不成为增值税纳税人。纳税登记是英国增值税制管理的基础。如在过去的12个月内，营业额达到79000英镑或者预计全年营业额会很快超过79000英镑，则提供商品的人都必须进行增值税纳税登记。此外，当某人销售或计划销售应税商品，由于不符合上述最低营业额的规定，可以不登记，但是如果该人的竞争对手或者他的客户是已登记的增值税纳税人，则该人也可登记成为增值税的纳税人。

（二）税基和税率。英国增值税的税基是销售商品、提供劳务或进口商品的价值。如果以货币付款，税基即是商品或劳务的价格；其他情况下，指商品或劳务的市场价值；特殊情况下，商品和劳务的价值可能以供货人的商品成本核算，包括用于企业经营活动的自用商品、馈赠(有报酬的除外)、中止纳税登记和不再继续经营企业的出让人所持有的企业资产。英国现行增值税税率分三档(详见表2)：标准税率20%(此税率于2011年1月4日施行)；低税率5%；英国适用增值税零税率的情况比大多数欧盟国家要多，食物、水、药品、书籍、客运等均适用零税率。此外，英国增值税制还有免税的纳税形式。当发生免税交易时，对以前生产、分配、销售等阶段缴纳的增值税不予抵扣，而零税率不仅免税还同时抵扣以前在生产、分配和销售等阶段已缴纳的增值税。与免税相比，零税率要通过销项税额与进项税额的核算，征管手续与缴纳增值税的核算一致；而免税则相当于从增值税的课征范围中分离出来，缩小了征税面，也简

中国财政杂志社

表 1　　法国增值税税率分类表

税率	税率 %	适用税率的商品和劳务
标准税率	20	
低税率	10	食品、除女士卫生保护以外的药品、客运、游乐园门票、付费电视/有线电视、装修和私人住宅修缮和窗户清洁及私人住宅清洁、农业投入、酒店住宿、餐饮服务(含酒精饮料适用标准税率)、处理生活垃圾及街道保洁
低税率	5.5	水、书籍、文化服务门票(表演、电影、戏剧)、体育赛事门票、作曲家、作家、保障性住房、残障人士医疗设备等
低税率	2.1	药品、报纸和期刊、电视牌照等
免税	[ex]	适用欧盟成员国统一的免税情况，此外还包括医疗和牙科保健

注：1. 10% 的税率仅适用于至少建成2年的私人住宅的翻新和修缮及住宅与窗户清洁。
2. 含色情或煽动暴力的书籍适用于20%的标准税率。
3. 无任何文化主题的游乐园门票适用于20% 的标准税率。
4. 含有宣传淫秽或色情广告的报纸、期刊适用于20%的标准税率。
资料来源：根据 VAT rates generally applied in the Member States to certain products or services (2016.01.01) 整理。

表 2　　英国增值税税率分类表

税率	税率 %	适用税率的商品和劳务
标准税率	20	多数商品和劳务
低税率	5	儿童安全座椅、电、气、取暖油和固体燃料(国内非商业/住宅/慈善)；节能材料(永久安装在住宅/慈善场所)；产妇垫；老年人助行器；女士卫生用品；戒烟产品
零税率	0	食品、水、处方药、残障人士的医疗设备、客运、书籍、报纸和期刊、飞机(销售/租)；自行车和摩托车头盔；衣服和鞋类(14岁以下的儿童)；新建住宅及销售；慈善商店出售的捐赠物品；防护靴和头盔(工业)；公共交通票(巴士、火车、地铁)；污水处理(国内和工业)；造船(15吨或以上)；茶、咖啡和可可；运输车辆、船或飞机(不少于十名乘客)
免税	[ex]	保险、集邮、殡葬火化服务用品等；古董，艺术品或类似的；商业用地和建筑物(出售/出租/出租)；由公共机构经营的文化事业(博物馆、艺术展览、动物园和表演)；教育，职业培训；金融服务(货币交易，贷款/信贷，储蓄/存款，股票/债券)；赌博(赌博，赌博，赌博，彩票)；医疗健康服务(医生、牙医、药剂师和其他医务专业人员)；医疗与护理；体育活动；电视执照

注：零税率仅仅适用提供给慈善机构的，为盲人和残疾人士使用的书籍
资料来源：根据 "Rates of VAT on different goods and services" HM Revenue and Customs 和 VAT rates generally applied in the Member States to certain products or services (2016.01.01) 整理。

化了征管手续。

(三)应税地点。英国只对在本国销售的商品或进口至英国的商品征收增值税。如果商品是从英国境外运至英国，则该商品销售地点虽然在国外，但需对进口该商品征增值税；出口商品虽然是在英国销售，但通常实行零税率。提供劳务的应税地点一般按照劳务供应方所在国家作为提供劳务的应税地点，国际间劳务运输如果发生在英国国外，但是由英国国内的供应商提供，则适用零税率。

新西兰

新西兰增值税被称为商品与服务税。新西兰在1986年推行商品与服务税税制改革，其增值税制度被视为最简单、最有效的增值税制度。

中国财政杂志社

（一）税率。新西兰增值税初建时税率为10%，于1989年7月1日调增至12.5%，2010年10月1日调增至15%，一直沿用至今。改革之前，新西兰几乎所有的政府收入都是通过直接税筹集的。截至2013年，消费税占新西兰政府核心收入的24%。

（二）应税范围。新西兰大多数商品和劳务提供都适用商品与服务税标准税率15%，但是，金融服务（如银行、人寿保险）和出口海外的商品及劳务例外。所有每年营业额超过（或接近超过）6万美元的企业都需登记注册商品与服务税。

（三）税收基本原则。一是公平税赋原则。新西兰对相同情况的纳税人一视同仁，对不同情况的纳税人区别对待。新西兰“宽税基、单一税率对所有人征收”的增值税曾饱受争议，认为有失公平。但是，税赋公平原则正是基于一国整体税制，而不仅仅看其中一个税种。新西兰在推行增值税的同时降低个税税率、提高低收入人群的补偿金等，这些措施有助于促进新西兰从整体上实现税制公平。二是税务行政原则。宽税基和单一税率使得新西兰增值税制很少产生在适用性方面的争议。法律条文明确，征税和缴税便捷，降低了税务征管机构的征收成本和纳税人的遵守成本，使其成为一个高效率的税制。三是税收中性原则。新西兰的增值税制度，由于征税范围广和单一税率，几乎所有的商品和劳务均会被以同样的税率征收，这也就使得进项税抵扣对于几乎所有的商品和劳务均是一样的，基本不会影响纳税人的经营决策。四是税收效率原则。在增值税推行之前，对生产商、分销售、零售商之间的交易额分别征税是当时世界上普遍采用的征税模式。随着生产和流通的环节增多，因受到税收的影响，商品价格不断提高，重复征税扭曲了商品的价格，导致了不必要的商业竞争。由此，重复征税和商品价格的扭曲效应会被降到最低，也保证了增值税抵扣链条的完整。

日本

增值税在日本被称作消费税。日本规定，经营者向消费者出示的价格标签、广告或产品目录等的商品价格，必须是包含消费税额在内的商品价格总额。日本消费税是对商品和劳务的增值额征收的一种税，属于多阶段增值型课税，于1989年4月1日正式实施。

（一）应税对象。在日本国内销售商品或提供应税劳务，从海关进口商品或接受应税劳务，都必须缴纳消费税。日本征收消费税的范围很广，除土地转让及教育、医疗、殡葬等，几乎所有提供商品和劳务的行为都要课征消费税。

（二）纳税人及申报。纳税人指产生消费税应税行为的个人和法人。外国人在日本国内也可以申请为消费税纳税义务人。日本消费税法规定，年销售额在3000万日元以下的企事业单位可以不缴纳消费税，依照自愿原则可以申请成为消费税纳税义务人。

（三）消费税税率。日本的消费税税率自1989年施行，初始税率为3%，1997年4月1日调增税率为5%，2014年4月1日再次上调至8%。政府希望在长期经济低迷的态势下通过增税来筹措由于人口老龄化而不断增加的养老金和社会保障等支出。

对我国的借鉴与启示

全面推开营改增试点之后，借鉴相关国际经验，我国增值税制度仍有待逐步完善，最终目标是建立税制统一、税收中性、税负减轻，促进市场在资源配置中起决定性作用，提高市场效率的增值税税制。

（一）完善税制

一是简化税率。多档税率并存意味着不同商品和服务适用税率不同，纳税主体为适用低税率而非业务发展需要，人为拆并纳税主体，对产业分工和融合产生非必要的干预，影响市场配置资源作用的发挥。多档税率还会导致同业不同策，扭曲市场竞争。从英国、新西兰、日本等国的经验看，简化增值税税率有利于构建公平有序的市场竞争环境、有利于市场在配置资源中发挥决定性作用。

二是扩大征收范围。与法国、英国、新西兰相比，我国增值税标准税率水平较低，抵扣范围较窄，税基相对较大。从2009年增值税转型及后续营改增试点推开来看，虽然不断拓展抵扣范围，但现行增值税还不是完全的消费型增值税。为较彻底地消除重复征税，推动我国增值税与国际通行的惯例接轨，为结构性改革创造更加有利的税制环境，应逐步建立涵盖更宽税基的增值税税制。

（二）民生导向

营改增看似经济层面的改革，实则牵动着诸多社会改革，如果推进顺利，有利于促进改善民生，激发社会活力。借鉴英国经验，对关系民生领域的商品和劳务制定特殊的税收优惠政策，既能有效促进就业，也能推动大众创业和万众创新，给经济发展注入新动能。就业扩大，收入增多，社会预期稳定，消费与投资也能跟进，就可形成经济与社会的良性循环，实现政策效应与改革效应叠加放大。

（三）创新变革

全面推进营改增应充分考虑新兴经济形态和复杂多变的世情、国情。正如法国、英国、日本等国的增值税税率并不是一成不变，而是随着世界经济形势及本国具体国情不断灵活调整。全球化和大数据趋势带来的全新商业组织模式，也促使税收制度要进行创新性变革。这就需要从长远和更深层次建立完善的税制。在保证国家财政需要的同时，兼顾纳税人的负担能力，处理好政府、企业和社会三者关系，使改革的能量最大限度释放。

责任编辑　韩璐

中国财政杂志社

WINTO FORTUNE
蕴通财富
企业财富管理

全国海关税费电子支付服务
突破时空 一点通关

中国财政杂志社

全国海关税费电子支付服务 — 报关一点通升级版

交通银行全面升级报关一点通—全国海关税费电子支付系统，新增网上开户、集中取单等功能，继续为您的海关税费支付提供更高效、便捷的金融服务，帮助您突破时空界限，一点通关！

- ☑ 网上开户易设置 NEW
- ☑ 安全的资金支付
- ☑ 先通关、后缴税
- ☑ 高速的异地缴税
- ☑ 7×24 小时服务
- ☑ 通关取单集中划 NEW
- ☑ 完善的应急处理
- ☑ 快捷的通关手段
- ☑ 灵活的账户透支
- ☑ 友好的操作界面

交通银行微银行
微信扫一扫

客服热线：95559　www.bankcomm.com

交通银行
BANK OF COMMUNICATIONS
始于1908　您的财富管理银行