

中国纳税人丛书

丛书主编
高培勇

如何计算和缴纳 增值税



龚辉文 编著



中国人民大学
出版社

中国纳税人丛书

丛书主编 高培勇

如何计算和缴纳增值税

龚辉文 编著

中国人民大学出版社

1

什么是增值税

1994 年各税种的改革，影响最大的可能就数增值税了。自那以后，增值税一直是我国第一大主体税种。其实，在世界上，增值税也是一个颇引人注目的税种。1954 年它在法国首次出现，却在不到 50 年的时间里，横扫世界。如今，世界上多数国家都已开征了增值税，而且开征国家的数量每年仍在增加。增值税的兴起堪称世界税收史的奇迹。增值税的盛行已成为 20 世纪下半叶世界税制发展的一个重要特征。那么，增值税何以能在短短的时间里风靡全球呢？这还得从增值税本身说起。

增值税定义

增值税，从字面看，就是对增值额征税。但现实中，增值税并不是直接以增值额为计税依据的。从理论上说，增值额是产出大于投入的部分，主要包括工资和利润，即：

$$\begin{aligned}\text{增值额} &= \text{产出} - \text{投入} \\ &= \text{工资} + \text{利润}\end{aligned}$$

因此，理论上对增值额征税有 4 种方法可以选择：

$$\text{I 增值税} = (\text{工资} + \text{利润}) \times \text{税率}$$

它是对增值额各项内容相加后直接计税的，因此，被称为“直接加法”。

$$\text{II 增值税} = \text{工资} \times \text{税率} + \text{利润} \times \text{税率}$$

由于它不是对增值额直接征税，因此，被称为“间接加法”。

$$\text{III 增值税} = (\text{产出} - \text{投入}) \times \text{税率}$$

它是通过相减来计算增值额并直接以增值额计税的，因此，被称为“直接减法”。

$$\text{IV 增值税} = \text{产出} \times \text{税率} - \text{投入} \times \text{税率}$$

虽然它也是通过相减来体现增值额的，但它并不是直接以增值额计税的，因此，被称为“间接减法”。由于上一环节的产出正是下一环节的投入，因此，每笔交易的凭证——发票就成了理想的计税纽带，因此，通过发票反映投入物税款扣除的“间接减法”，通常又称“发票抵扣法”。

在现实中，“产出”一般体现为商品或劳务的“销售收入”，而“投入”则表现为“物耗成本”，即生产商品或提供劳务所消耗的物质材料的成本。由于这种消耗材料通常都是外购的，因此，通常又称为“外购材料成本”或“外购项目成本”。因此，第Ⅲ、第Ⅳ两种计税方法的公式又可以表示为：

$$\text{III 增值税} = (\text{销售收入} - \text{外购项目成本}) \times \text{税率}$$

$$\text{IV 增值税} = \text{销售收入} \times \text{税率} - \text{外购项目成本} \times \text{税率}$$

由于第Ⅲ种计税方法是以外购成本对销售额的直接扣除为基本特征的，因此，在我国又被称为“扣额法”；在第Ⅳ种计税方法中，“销售收入×税率”实际就是通常的销售税（或产品税），而“外购项目成本×税率”就相当于外购材料的销售税，即增值税是通过税额的相减计算出来的，因此，在我国又称之为“扣税法”。

为便于直观比较, 上述 4 种方法归纳见表 1—1。

表 1—1 理论上增值税的 4 种计税方法

项 目	加 法	减 法
直接计税	I : (工资 + 利润) × 税率	Ⅲ (扣额法): (产出 - 投入) × 税率; 或 (销售收入 - 外购项目成本) × 税率
间接计税	Ⅱ : 工资 × 税率 + 利润 × 税率	Ⅳ (扣税法): 产出 × 税率 - 投入 × 税率; 或 销售收入 × 税率 - 外购项目成本 × 税率

【例 1】 某服装厂于 2000 年 1 月正式投入生产。1 月份, 服装厂的生产销售情况见表 1—2。

表 1—2 某服装厂 1 月份生产销售情况 单位: 万元

项 目	外购项目成本	工 资	利 润	销售收入
栏次	①	②	③ = ④ - (① + ②)	④
金额	10	6	4	20

为便于计算, 假定增值税税率为 10%, 则该服装厂 1 月份应缴纳的增值税额(t)可按不同的计算方法分别计算见表 1—3。

表 1—3 服装厂应纳增值税的 4 种计税方法 单位: 万元

项 目	加 法	减 法
直接计税	I : $t = (\text{工资} + \text{利润}) \times \text{税率}$ $= (6 + 4) \times 10\%$ $= 1$	Ⅲ (扣额法): $t = (\text{销售收入} - \text{外购项目成本}) \times \text{税率}$ $= (20 - 10) \times 10\%$ $= 1$
间接计税	Ⅱ : $t = \text{工资} \times \text{税率} + \text{利润} \times \text{税率}$ $= 6 \times 10\% + 4 \times 10\%$ $= 1$	Ⅳ (扣税法): $t = \text{销售收入} \times \text{税率} - \text{外购项目成本} \times \text{税率}$ $= 20 \times 10\% - 10 \times 10\%$ $= 1$

但从各国实践看，增值税实际所采用的几乎都是“减法”或“间接减法”，特别是“发票抵扣法”。我国现行增值税采用的就是发票抵扣法。这是什么原因呢？简单地说，主要有以下几方面的原因。

1. “加法”在性质上更接近所得税，“减法”则基本上体现了流转税（间接税）的特征。而增值税的提出，主要是为了解决销售税、产品税等流转税存在的重复征税问题的。大家知道，几乎所有的产品在进入消费以前，都要经过多个环节的生产、加工。销售税、产品税等传统征收的流转税，由于完全以各生产环节的销售额为计税依据，即直接以“销售额×税率”来计算应纳税额，因此，从整个生产环节来看，就不可避免地存在重复征税问题。就以服装为例：我们从服装店买一件棉料衣服，至少经过农场种植棉花、纺织厂纺纱织布、服装厂加工成衣，最后到服装店销售等几个环节。为便于理解和计算比较，我们假定：在不征税的情况下，服装店一套售价为1 000元的服装，从服装厂购进的价格为700元，该套服装所需布料或棉花的价款分别为300元和100元。这样，一套服装从农场种植的棉花、纺织厂生产的布料、服装厂加工服装到服装店最终出售服装的价格如表1—4中的A栏。同时假定：各环节的销售税和增值税的税率同为10%，且各环节的其他投入成本忽略不计。也就是说，种植环节所耗用的化肥、农药、种子，纺织厂所耗用的染料，服装厂所耗用的扣子、包装物等辅助材料，以及各环节所耗用的水、电等等投入物，为便于理解比较都忽略不计。因此，农场种植棉花的投入物成本假定为零，而其他环节的投入成本（外购项目成本）就是上一环节的销售价格。这样，各环节的销售税和增值税可分别计算见表1—4中的B栏和C栏。

表 1-4

服装生产、销售各环节的流转税

单位:元

经营单位	农场	纺织厂	服装厂	服装店	税款	最终税	最终税
产品名称	棉花	布料	服装(加工)	服装(零售)	合计	负(%)	负(%)
栏次	1	2	3	4	5	6	7
售价	A	100	300	700	1 000	-	(价外税) (价内税)
销售税	B	10	30	70	100	210	21
增值税	C	10	20	40	30	100	10
							≈ 17.36
							≈ 9.09

表中销售税、增值税的具体计算过程为:

销售税(B) = 售价(A) × 税率, 因此:

棉花的销售税(B1) = A1 × 税率 = 100 × 10% = 10 (元)

布料的销售税(B2) = A2 × 税率 = 300 × 10% = 30 (元)

其余类推。

增值税(C) = 售价(A) × 税率 - 外购项目成本 × 税率, 根据前面的假定, 棉花的外购项目成本为零, 其他环节的外购项目成本就是上一环节的售价, 因此:

$$\begin{aligned}\text{棉花的增值税}(C1) &= A1 \times \text{税率} - \text{外购项目成本} \times \text{税率} \\ &= B1 - 0 = 10(\text{元})\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{布料的增值税}(C2) &= A2 \times \text{税率} - A1 \times \text{税率} \\ &= B2 - B1 = 30 - 10 = 20(\text{元})\end{aligned}$$

其余类推。

从这一例子中可以看出, 虽然销售税和增值税的税率相同, 都假定为 10%, 但各环节实际应缴纳的税款, 除第一环节(种植环节)因假定投入物为零因此相同以外, 其他环节都不相同, 销售税都比增值税要多。其根本原因在于, 销售税存在重复征税, 即: 上一环节已计算缴纳销售税的部分, 在下一

环节仍然需要计算缴纳销售税。这样，一种产品所经历的生产环节越多，其重复征税的程度也越严重，最终消费者所承担的实际税负也越重。而增值税实际只对本环节的增值额征税，上一环节的已征税部分在下一环节计税时已予以扣减，因此不存在重复征税问题。这可通过表 1—4 中的“最终税负”看出来。最终税负就是指最终消费者实际承担的总税额占产品价格的比率，表中具体可通过以下公式计算：

$$\text{最终税负 (6)} = \frac{\text{税款合计 (5)}}{\text{产品零售价 (A4)}}$$

$$\text{销售税最终税负 (B6)} = \frac{B5}{A4} = \frac{210}{1\,000} = 21\%$$

$$\text{增值税最终税负 (C6)} = \frac{C5}{A4} = \frac{100}{1\,000} = 10\%$$

显然，由于销售税的重复征税，其最终税负（21%）要比名义税率（10%）高的多，而增值税则两者一致，仍为 10%。

销售税的重复征税当然不利于专业分工。因为分工越细，生产环节越多，就意味着销售税的税负越重。在上例中，假如消费者直接从服装厂买衣服而省去零售环节，那么其实际承担的销售税总税款就从 210 元减少为 110 元（10 + 30 + 70），实际总税负也从 21% 降到约 15.71%（110 ÷ 700 × 100%），而增值税总税款虽也由 100 元减少到 70 元（10 + 20 + 40），但其总税负仍然是 10%（70 ÷ 700 × 100%），并不随生产环节的多少而改变。正因为如此，增值税被认为是最具“中性”的税种。

这里，还需要说明一点，即上面例子中税额的计算都是以不含税价格为依据的。就是说，用以计税的“售价”本身并不包含销售税或增值税税款本身。这种以不含税价格为计税依据所征收的税，通常称之为“价外税”；相反，以含税价格为计税依据的，则为“价内税”。

就单个环节来说，例如在零售环节，实行“价内税”还是

“价外税”在实质上并没有什么区别。因为，对消费者来说，价、税无论是否分开计算，其结果都一样，都构成其实际的消费支出。至于税额本身，则完全可以通过数学方法对税率进行调整，使价内税与价外税一致，即：

$$\text{含税价} \times \text{价内税税率} = \text{不含税价} \times \text{价外税税率}$$

由于含税价 = 不含税价 + 不含税价 × 价外税税率，因此，可以推算出：

$$\text{价内税税率} = \frac{\text{价外税税率}}{1 + \text{价外税税率}}$$

这就是说，只要价内税税率与价外税税率保持上述等式成立，则不论实行价内税还是价外税，计算的税额都应是相同的，销售方取得的货款（不含税）、国家取得的税款和消费者承担的价税款都不会产生变化，因为价内税比较隐蔽，而价外税则透明度高，消费者承担的税额一目了然。

但这是以假定所征收的税款全部由消费者承担为前提的，也就是税收理论上所称的税额全部“转嫁”给消费者的情形。如果考虑不全部“转嫁”给消费者的因素，则问题会变得更复杂。

而从多环节征收销售税的角度看，由于上一环节所征的税款将转入下一环节的成本，因此，实际上不可能实行完全的价外征收。我们在上面例子中讲述全部实行价外计税，且不计入下一环节的成本，只是为了方便理解。增值税因不受多环节的影响，因此其并不妨碍实行多环节价外征税。

2. 若采用“加法”，虽然看上去比较简单，但在多品种大批量生产的情况下，利润核算本身是比较复杂的（因此，所得税的计算也就比较复杂）。从上例中也可以看出，用“减法”计算增值税，只需要核算“外购项目成本”和“销售收入”两

项就可以，而用“加法”，则不仅需要核算“工资”项目，而且，需要通过“销售收入”、“外购项目成本”和“工资”项目核算“利润”，才能进行计税。此外，从性质上说，利润核算侧重的是“资金”流，而产品核算侧重的是“物”流，因此，对利润征税，无须考虑是什么产品实现的，即原则上对所有产品实现的利润都实行统一税率（至于累进税率是针对利润额的多少而言的，因为利润多意味着有较强的纳税能力），而对货物征税，虽然存在简化税率档次的趋势和要求，而且增值税的多环节征收也不宜实行多档税率，但毕竟存在对不同货物适用不同税率的现实要求。实际上，多数国家的增值税都实行两档以上税率。

3. “减法”，特别是“发票抵扣法”，具有不少优点。由于“减法”实际是以销售收入为直接计税依据的，因此，对每笔交易都可以计税；只要有销售，就可以征税，因此，可以多环节征收；税负可以通过售价转嫁给消费者，可以实行“价外税”；特别是发票抵扣法，具有环环相扣的链条制约，便于税务部门交叉稽核。而这些都是“加法”增值税所不具备的。

通过上述分析可以看出，现实中的增值税，虽然从结果看，是对增值额征税，并由此而得名，但无论从性质上看，还是从征收形式上看，它都是以商品劳务为征税对象，以销售收入为计税依据，同时允许外购项目的税额从中扣除的一种流转税。

增值税史话

增值税的产生是适应社会生产力发展的结果。它虽产生的历史不长，但已成为当今世界对商品劳务课税的最主要税种。

增值税的提出

1917年，美国耶鲁大学教授托马斯·S·亚当斯在《营业税》一文中首先提出对销货额减去进货额的营业毛利即增值额征税的思想，并在1921年提出简便计税的“扣税法”。

同在1917年，德国学者威尔海姆·范·西门子在《改进的周转税》一文中正式提出增值税的概念，并阐述了增值税的基本构想。

虽然增值税在学术上的提出并没有引起人们关注，但对增值额征税的思想却已在一些国家的税制中有所体现，如阿根廷、荷兰等国家已在一定程度上对生产应税产品所购买的原材料中已含税款予以抵扣；芬兰向零售商征税时只对加到货物上的价值征税等等。

增值税的确立

增值税制的正式确立被认为是法国于1954年消费型增值税的实施。在实施增值税以前，法国也与多数国家一样对商品劳务征收以流转额为课税对象的营业税（相当于我国以前实行的产品税）。随着社会分工的不断发展，营业税的重复课税问题日益突出。为此，开始了多年的增值税制改革摸索：

1936年，法国政府实行一次征收制的“生产税”，即仅对产成品一次征税。

1948年进一步改为分阶段征收、道道扣税的“产品税”——它已具有生产型增值税的雏型。

1954年再次完善产品税制，把扣税范围扩大到固定资产已纳税款，并改名为增值税。从此，增值税作为一个全新税种正式产生。

1968年又将增值税扩大到零售环节。

增值税的发展

增值税制在法国实施以后，迅速在欧洲和其他国家推广。据有关资料反映，目前已有 130 多个国家实行了增值税制，在经济发达的国家中，除美国还没有开征增值税（但学术界已多次提出开征建议）、澳大利亚已拟定将于今年 7 月份开征增值税外，都已先后开征了增值税。

那么，增值税为什么会受到众多国家的青睐呢？虽然，不同国家开征增值税的原因可能很不相同，但从总体来说，它反映了增值税的优越性，同时，反映了世界税制顺应社会经济发展要求的一种必然趋势。因为，增值税的迅速推广，从根本上说，有以下几方面的原因：

1. 为了解决原流转税所存在的重复征税问题。随着社会生产力的发展，社会分工进一步细化，营业税（产品税）、销售税等流转税所引起的重复征税问题日益突出，增值税的提出与付诸实践的根本原因就是为了解除重复征税。

2. 为了鼓励国内产品出口。由于国际贸易竞争日趋激烈，如何鼓励本国产品出口已成为各国政府制定税收政策所要考虑的重要因素。增值税由于不存在重复征税问题，因此，在出口环节可实行彻底退税。这不仅有利于鼓励本国产品出口，而且有利于国际贸易的公平竞争。因为，如果各国产品都能以真正的无税成本进入国际市场，那么，国家间的双重征税问题就能彻底解决，从而有利于国际贸易的健康发展（关于增值税出口退税的作用在第 5 章“出口如何退税”将有进一步论述）。

3. 为了增加财政收入。在现代经济中，政府职能日益扩大，对财政资金的需求急剧膨胀。而增值税的多环节征收，不仅收入稳定可靠，而且增值税的环环相扣的特点，有利于堵塞漏洞，提高征管效率，增加财政收入。因此，许多国家都把开

征增值税作为增加财政收入的一种手段。

4. 为了简化、优化税制。简化税制是 20 世纪下半叶世界税制改革的一个共同趋势，也是经济全球化进一步发展的必然要求（欧盟一体化的发展是促使其成员国开征增值税的一个重要因素，如今，开征增值税是加入欧盟的一个先决条件）。而增值税本身要求税率档次少，减少优惠。因此，增值税的推行符合简化税制的发展潮流。此外，从税制结构看，西方国家税收主要依赖于所得税等直接税，而间接税的比重较低。在直接税增收潜力有限的前提下，就希望通过改善税制结构，提高间接税的收入比重。增值税的改革为此提供了契机，西方国家在开征增值税后间接税收入比重普遍有了提高就是明证。

我国增值税制的实践与改革

我国于 1979 年下半年开始在部分地区进行增值税试点。1983 年在全国范围内对机器机械等产品试行增值税，对不同产品分别实行扣额法与扣税法。1984 年税制改革，正式发布增值税条例（草案），征收范围包括两大类 12 种产品。以后又多次扩大产品的征收范围。1994 年税制改革后，增值税征收范围已扩大到所有生产、商业、进口环节以及加工和修理修配服务，在计税方法上也统一实行比较规范的发票抵扣法，实行价外征收。

通过 1994 年增值税制的改革，我国已基本上建立了规范、统一的增值税制。但由于受征管条件的限制，这次改革与增值税制的理想目标还存在一定差距，再加上经验方面的欠缺，税制在实施过程中也暴露出了不少问题。主要表现在：实际税率档次过多（包括不同档次的征收率、抵扣率、返还率和出口退税率），优惠过滥；发票抵扣法与征管水平的矛盾所引发的征

收成本过高和税收犯罪率过高问题；生产型增值税与高科技产业发展问题；征收范围偏窄所引起的交通运输、建筑安装等行业的税收问题，增值税、营业税的界限模糊及由此引发的国税、地税的征管权限问题（电子商务的发展和商品销售、服务提供方式的多样化更使问题复杂化）等等。

因此，我国增值税有待于进一步改革和完善。从长远趋势看，建立健全、规范的普遍征收的消费型增值税制是我们的目标，但具体过程要考虑我国的实际征管水平和财政、经济要求。可考虑：及时取消过渡性优惠措施；清理、简化和调整税率和征收率；先将交通运输、建筑安装等问题较突出的部门纳入征收范围，以后再适时扩大到所有服务领域，并相应地调整中央、地方的分税体制；根据财政能力，结合过渡优惠的取消，适时由生产型增值税转为消费型增值税，在此之前，可对国家鼓励的高科技行业和基础设施行业等实施一定的优惠措施；研究和寻找适应经济全球化和电子商务发展对税制包括增值税制的影响和对策等等。

增值税分类

增值税除在理论上按计税方法的不同有“加法增值税”、“减法增值税”等分类外，在实践中，根据抵扣范围的不同，增值税通常又分为“消费型增值税”、“生产型增值税”和“收入型增值税”3种。

1. 消费型增值税。它允许所有投入物（包括固定资产）所含的税款进行一次性扣除。这样，就整个社会来说，相当于对全部生产资料都不征收增值税，而只有消费资料才征收增值

税，因此，被称为“消费型增值税”。

消费型增值税是最为彻底、规范的增值税，发达国家实行的多为这种类型的增值税。

2. 生产型增值税。与消费型增值税相反，它不允许固定资产所含的税款扣除，即扣除范围只限于一般外购材料所含的税款。这样，增值额相当于工资、利润和折旧之和，从整个社会看，相当于国民生产总值，因此，被称为“生产型增值税”。这种类型的增值税，显然是不彻底的增值税，因为它不是真正意义上的对“增值额”征税。在实际结果上也存在部分重复征税问题，即固定资产所含税款部分。因此，对于资本有机构成越高的行业，重复征税就越严重。这显然不利于鼓励投资，特别是不利于资本有机构成较高的资本、技术密集型行业的发展。之所以有的国家采用这种类型的增值税，主要是出于财政方面的考虑。因此，它属于一种过渡型增值税。我国现行增值税制就不允许固定资产的进项税额扣除，因此，属于生产型增值税。

3. 收入型增值税。它介于生产型增值税和消费型增值税之间，即允许固定资产的折旧部分所含的税款进行扣除。就整个社会来看，增值税的征收对象相当于国民收入，因此，被称为“收入型增值税”。

增值税的“链条”该多长

增值税的多环节征税，且上一环节的税款可以从下一环节抵扣的特性，使各环节之间紧密相连，就像链条一样环环相扣。那么，增值税的“链条”究竟该多长呢？换句话说，增值

税的征收范围应涉及多少环节比较合适？从理论上说，完整的、规范的增值税制应对所有环节、所有商品和劳务都统一征收增值税。但在世界各国的实践中，基于各国的征管水平和实际情况的不同，增值税的“链条”——征收环节和范围存在很大差别，大体上可分为以下 3 种类型：

1. 普遍征收，即对生产、销售、服务、进口等所有交易环节普遍征收增值税。这是一种最规范、彻底的增值税政策选择，但对征管要求较高。为多数经济发达国家和一些市场化程度高的发展中国家所采用。也是其他国家改革、完善增值税制所追求的目标和发展方向。

2. 生产环节和商业批发环节征收，即增值税的实施范围是整个制造业、批发业和进口商品，但不包括零售。

生产和批发环节，多环节经营特点明显，因此，实行增值税后能有效地解决重复征税问题，而零售环节管理难度大，税款流失风险高，因此，对于经济落后，管理水平低、缺乏征管经验的国家比较适用，如摩洛哥。但批发与零售的人为割裂，以及服务供应没有纳入增值税体系，不仅在具体操作上有一定难度（批发与零售有时难以区分），而且，在一定程度上扭曲了增值税的中性特点，因此，属于一种过渡性措施。

3. 仅限于生产环节征收。主要为经济比较落后的发展中国家所采用，如塞内加尔、科特迪瓦、哥伦比亚、蒙古等。有些国家甚至只对部分产品或部分制造业大公司征收。征收范围的减少，有利于税务部门集中力量，重点征管，又能有针对性地解决重复课税问题，同时，可为增值税的进一步完善积累经验。因此，往往属于一种尝试性质的过渡措施。

我国现行增值税的征收范围介于 1 和 2 之间，即已对生产和销售（包括批发、零售）环节和部分劳务征收增值税，但对

大部分劳务还没有纳入增值税征收范围，而是仍然征收营业税。征收范围的不完整，已给现实征管带来不少问题。因此，如何延长增值税的“链条”，适时扩大征收范围，是我国增值税制改革与完善的一项重要任务。