

增值税讲义

湖南省税务局
邵阳市税务学会编印

一九八六年十月

前 言

党的十一届三中全会以来，随着对外开放、对内搞活方针的深入贯彻和经济体制改革的逐步开展，我国社会主义商品经济持续稳定发展，税收已成为国家取得财政收入和进行宏观控制、调节经济的重要经济杠杆，它的重要性已为越来越多的人所认识，广大税务工作者必须有崇高的责任感和庄严的使命感，担当起新形势所赋予的新任务。

我国税收制度经过前几年的改革，迈出了很大的步伐，取得了很大的成功，已初步进入新的轨道。一个具有中国特色的以按流转额征税和按所得额征税双主体的多种税、多环节、多层次的社会主义税制格局已经形成，它基本上适应多种经济成份、多种经营方式、多种流通渠道并存和社会主义商品经济发展的要求，促进了国民经济的发展，促进了经济体制改革的顺利进行。

增值税是当今世界上许多国家已经推行的税种，也是我国税制改革中的发展前景，它将成为我国流转税中的一个主要税种。除了少数产品外，其它将全面实行增值税。但是，要做到这一步，还要做很多的工作，要在实践中总结经验，努力创造条件；要进行大量的调查研究，反复测算论证；要协调各方面的分配关系；要进行大量的宣传解释；要切实抓好干部培训；要使广大税务干部和企业的财务人员都懂得增值税。

为了适应社会主义现代化建设的需要，适应税收工作面临的新形势、新任务的需要，满足广大税务干部学习增值税的迫切要求，提高税务干部的政策理论和业务素质，使税收工作更好地为四化建设服务，为改革服务。我们组织部分同志编写了《增值税讲义》，可作为各地培训增值税业务干部和税务干部自学的通俗读物。

本书共分五讲，比较系统的介绍了现行增值税的基本理论、政策法规、征收范围、计算方法、征收管理、纳税检查等基本内容。虚实结合，以实用为主。

本书采用集体讨论，个人执笔的编写方法。参加编写的人员有：

万月池、吴殿湘、李应扬、李先懂、文兴道、陈 鸣等同志。

目前，增值税尚在不断改革、完善过程中，变化较大，加之由于编写时间比较紧，编写人员水平有限，遗漏和错误之处在所难免，竭诚希望读者批评指正。

编 者

一九八六年十月

“增值税讲义”目录

第一讲	增值税概论	(1)
第一节	增值税的概念.....	(1)
第二节	增值税的形成和发展.....	(5)
第三节	增值税的特点和优点.....	(9)
第二讲	我国实行增值税的必要性	(13)
第一节	我国现行产品税制存在重叠征税因素.....	(13)
第二节	我国实行增值税的意义.....	(19)
第三节	我国实行增值税的回顾.....	(22)
第四节	我国实行增值税的展望.....	(25)
第三讲	增值税的综合规定	(28)
第一节	增值税的纳税人、计税依据和纳税环节.....	(28)
第二节	增值税的现行征收范围及税目注释.....	(30)
第三节	增值税的税率设计及现行税率.....	(44)
第四节	增值税的一般规定和减免税.....	(53)
第四讲	增值税的计算方法和扣除项目	(81)
第一节	“扣额法”的计算方法与扣除项目.....	(81)
第二节	“扣税法”的计算方法与扣除项目.....	(112)
第三节	同时生产不同类别、不同税率产品的税金计 算方法.....	(123)
第四节	委托加工产品计算方法.....	(134)
第五讲	增值税的征管与检查	(137)
第一节	增值税的征收管理.....	(137)

第二节	增值税的纳税检查·····	(156)
附录	增值税的基本法规·····	(176)
一	国务院1984年9月18日国发(1984)125号 通知·····	(176)
二	中华人民共和国增值税条例(草案)·····	(177)
三	财政部1984年9月28日(84)财税字第296 号通知·····	(180)
四	中华人民共和国增值税条例(草案)实施细 则·····	(180)

第一讲 增值税概论

第一节 增值税的概念

所谓增值税，就是以产品新增加的价值额为计税依据，按照适用税率征收的一种税。简而言之：是以产品的增值额为计税依据的一种税。

社会各物质生产部门所生产出来的物质财富（物质产品）不仅具有实物形态，同时也表现为价值形态，从产品的价值角度来说，产品的全部价值是由两个部分组成的，一部分是生产过程中所消耗的物质转移到产品中去的价值，诸如厂房、机械设备、原材料、燃料、动力、低值易耗品、包装物等等，也就是我们通常所说的“物化劳动”所消耗的价值（即在政治经济学中用C来表示的价值部分）；另一部分则是由劳动者在生产过程中的劳动消耗而创造的那一部分价值，也就是我们通常所说的“活的劳动”所消耗的价值（即在政治经济学中用 $V + m$ 来表示的价值部分），在我国基本上相当于企业的净产值。所谓增值额，大体上相当于我们所说的净产值（即 $V + m$ 的部分）。从一项产品的范围来说，增值额基本上就是以销售收入减除生产资料（即物化劳动）消耗部分后的余额，从理论上讲，就是在一个生产单位、生产环节、生产劳动过程中新创造的那一部分价值。前面说过

产品的价值是由“物化劳动”和“活劳动”的消耗两部分所组成，一项产品由原材料到产成品，不论它经过多少个生产环节，其所耗的物化劳动是不增加产值的。任何生产单位、生产环节的产品，它的价值之所以较前一生产单位、生产环节生产的产品价值的增加，原因就是其中包括了前一生产单位、生产环节的产品价值中所没有的，由本生产单位、生产环节在该产品的生产过程中新创造的价值（即活的劳动消耗）。从一般的范围来说，就是企业或个人因从事工业制造、商品经营或提供劳动服务等而由生产劳动者所创造的那一部分新的价值额。

对增值额的概念，还可以从以下两个方面来理解。

一、具体就某生产单位而言，增值额就是这个单位的商品销售额或经营收入额扣除购入商品或购入生产资料金额后的余额，这个余额大体上（就目前课税的增值额而言）相当于这个单位生产经营过程中所创造的价值。

二、就商品生产的全过程而言，某一种商品，其生产和流通各个环节的增值额之和，相当于该商品最后实现的销售总值。换句话说，一种商品，不论其经过多少个生产经营单位和环节，其最后的销售总额，就是该商品生产经营全过程的增值额。例如：某项商品经过生产、流通环节，最后销售金额为150元，其分环节的增值额和销售额假定如下：

a、生产环节

①甲企业生产原材料：销售额30元，增值额即30元。

②乙企业加工零部件：销售额为70元，增值额为40元。

③丙企业生产成品：销售为120元，增值额即为50元。

b、流通环节

④商品批发单位：批发额140元，增值额即为20元。

⑤商品零售单位：零售额150元，增值额为10元。

从上例中可以看出：该项商品最后的销售金额150元，即与该商品生产、流通各环节增值额之和（即 $30 + 40 + 50 + 20 + 10 = 150$ ）相一致。可见一个商品的总值是由该商品生产、流通各个环节的增值额所组成的。

凡以生产、流通各个环节的增值额为计算依据，乘以规定的适用税率所计征的税，都称为增值税，因而它既有生产环节的增值税，也有流通环节的增值税。我国目前已开征的增值税大都是生产环节的增值税，但我国目前开征的批发营业税，基本上是具有增值税某些性质，可以说是商品流通环节增值税的一种雏型。

以上所述，只是增值税和增值额的一般理论概念，为什么说它只是理论上的概念，因为目前国际上（包括中国）规定的法定增值额与上述的实际增值额还不完全一致，也就是说它的法定扣除部分不完全相等于C的部分，因而它的增值额就不全等于 $V + m$ 。我们只能说大体相当于而不能说完全等于。

由于各个国家的政治经济状况和具体的政策不同，因而对增值税中法定增值额的计算规定也不一致。主要表现对法定扣除额规定不一致。有的国家为了鼓励对企业的投资，规定对企业购进固定资产的价值，不论是否已消耗掉，允许做一次扣除，也有按年度分期扣除。这样就会使企业的产品增值额相应地减少；有的国家还采用“约定价格增值法”。规定（按权责发生制原则）对于应扣除的前阶段税额，不论是否支付，都应列入扣除。按这些扣除办法计算出的增值额，都将小于理论增值额。我们国家目前实行的法定扣除额，有的大体接近于理论扣除额，但大多数是小于理论扣除额。

这主要是根据我国生产和财力情况而决定的。

从当前国际上具体运用的情况来看，增值额按其所包括的内容，大致可分为三种类型：

①生产型，又称“毛增值型”，它是以生产经营者的销售收入或劳务收入，减去所购进的各类材料及其他费用支出后的余额做为计税增值额，但对固定资产折旧费不予减除，这种增值额相当于工资、利息、利润、地租和固定资产折旧等各种因素之和。因为它与资本主义国家“国民生产总值”的统计指标内容一致，所以称为“生产型”。

②收入型，又称“净产值型”，它是以生产型的增值额减去固定资产折旧后的余额作为计税增值额，这种增值额相当于工资、利润、利息、地租等因素之和，因为它相当于生产经营单位内部成员收入总和，所以又称“收入型”。

③消费型，以“生产型”的增值额减去当期购置的全部生产设备支出后的余额作为计税增值额，因为它只就生产经营单位中用于个人消费部分课税，所以又称“消费型”。

比较而言，在商品实现价值相等的情况下，“生产型”因为固定资产折旧费未做扣除的原因，其增值额较“收入型”和“消费型”都要相应地增大，所征收的增值税额也相应地增加，对于保证国家财政收入有一定的作用。“收入型”则因为扣除了固定资产折旧费，增值额相对地减少，税负也相应地减轻，有利于鼓励企业或私人投资。“消费型”同“收入型”一样，都具有鼓励投资的作用，这两种办法实际上是国家对这些企业的一种税收减免优待。

第二节 增值税的形成和发展

一、增值税的起源

增值税这个税种是1954年，由法国财政官员莫里斯·劳莱提出来的。最先在法国实行，并取得成功。

增值税的产生不是理论上的一种偶然发现，而是适应经济发展和财政需要而产生的，是历史发展过程中的必然产物。

二、法国从营业税到增值税演变的三个阶段。

从法国增值税的形成过程来看，增值税是在原营业税的基础上，并经过三个阶段演变而来的。

第一阶段是以多环节阶梯式为特征的营业税阶段。营业税是按每个经营单位的销售额全值征税的，具有多环节阶梯式课税的特征。所谓多环节，是指一个产品从生产到消费，不论经过多少生产、经营环节，每一个环节都征税；所谓阶梯式，是指一个产品的税收负担随生产、经营环节的增加而呈阶梯式递增。这种阶梯式递增的典型反映，就是同一种产品，全能厂生产的，生产环节少，税收负担轻，非全能厂生产的，生产环节多，税收负担重。

如：某一种产品售价100元，营业税（法国的营业税）税率10%，全能厂与协作厂生产，税收负担是不相同的。

①如果这个产品从部件到成品均由一个全能厂生产，其税收负担为： $100 \times 10\% = 10$ （元）

②如果这个产品的部件与成品，分别由两个厂协作生产。甲厂生产部件售价30元，乙厂购进部件继续生产为成品，售价为100元，那么这个产品的税收负担为：

$$30 \times 10\% + 100 \times 10\% = 3 + 10 = 13 \text{ (元)}$$

这就说明同一种产品，同一售价，全能厂生产的只负担10元的税款，两个厂协作生产的要负担13元的税款，则该产品的社会平均税负为： $(10 + 13) \div 2 = 11.5 \text{ (元)}$

全能厂的税负低于社会平均负担水平，而两厂协作生产的税负高于社会平均负担水平。

为什么税收负担会随生产结构、经营环节的不同而形成差异呢？通过上面例子分析就可以看出：全能厂生产的产品，计税销售额为100元，与此项产品销售价是一致的，而两个协作厂协作生产的产品，其计税销售额为 $30 + 100 = 130 \text{ (元)}$ ，比该项产品的销售价100元，增加了30元。两个协作厂生产的产品比全能厂生产的产品，计税销售额增加了30元，这是由于协作厂每个厂都按销售金额全值征税，甲厂已征过税的销售额30元，转到乙厂再按销售额全值100元征税时，又将这部分销售额重叠课征所造成的，这就是通常所说的“重叠征税”的结果。如果协作环节继续增多，销售额重叠的现象将随之增多，那么，税负不平的现象就会更加突出。

本世纪五十年代，欧洲资本主义经济发展很快，各国需要促进本国资本主义工业的现代化和专业化，建立与资本主义商品生产相适应的商品流通网，也必须寻求使本国商品在国际市场竞争中处于有利地位的方法。同时还需要有比原征税办法更为稳定可靠的办法来保证国家财政收入，而他们的营业税所存在的重叠课征的因素，显然是与这些要求不相适应了。因此变革营业税的征税办法，使其适应经济和财政的需要，就成了客观经济形势对税制所提出的必然要求。这也就是法国的营业税过渡到增值税的客观历史条件。

第二阶段为“一次征收制”的“生产税”阶段。这种“一次征收制”是作为对多环节阶梯式征收制的一种改进而提出的。当时他们认为，营业税存在着重叠课征，问题出在多环节征收上，如果把多环节征收改为只就一个环节征税，重叠征税的问题岂不是迎刃而解了吗？因此，决定把原来的按每个生产经营阶段都征税的营业税，改为只就一个阶段即生产成品阶段征税，故称为“生产税”。这样改进以后，虽然排除了原来按销售额重叠课征形成的那种税负不平的问题，但是一次征收制的实行，却又产生了新的矛盾。若仍以上面的例子来说：两个协作厂生产的产品，其价值为100元，是由两个厂共同创造的，甲厂生产了30元的价值，乙厂生产了70元的价值，按一次征收制征税，甲厂制造的30元的价值是半成品，故不纳税，乙厂就创造该产品70元的价值，因是最后成品，却要按产成品的全部价值100元征税。这样又带来了许多新问题：

①出现了零部件厂与产成品厂之间的税负不平，使税制产生新的不合理。

②从整个社会来说，生产协作件的企业大大超过生产产成品的企业。这就出现了许多有收入而不要纳税的“非税单位”，使税制在一定程度上失去了普遍性。

③税款不能随各生产环节的发展及时解缴国库，失去了税收的及时和均衡性。

④有很大一部分产成品具有两重性，既可以独立使用，视为产成品，又可作为某些产品的协作件或包装物，视为非产成品。因此在工作中，对最后产成品很难形成固定的、明确的概念。这就给确定征、免税带来了复杂性和相互扯皮，造成税收征管漏洞，不利于组织财政收入。

⑤有的产品如电动机、铁桶等按产成品征了税，如果购入者做为机器部件和产品包装，那么又会产生重叠征税的因素。

以上说明：一次征收制虽解决了一些问题，但又带来了许多新的矛盾。

第三阶段就是增值税的阶段，从一次征收制的经验教训来看，取消多环节征税，并未彻底解决问题，反而带来了新的税负不平。后来他们才察觉到重叠征税所产生的税负不平，关键不在于多环节征税，而是在于每个环节都按销售全额征税所造成的。为了排除因按销售全额征税所产生的重叠征税因素，决定把购进额中前阶段已征的税款予以扣除，这样企业实缴的税款，相当于按企业生产经营所增加的价值额为计税依据所征收的税款，从而形成了现在的增值税。但在开始实行这种税的时候，并没有使用增值税这个名词，仍然叫做营业税。直到一九五四年，法国政府才根据本国政治经济形势发展的需要，把宪法制定的多阶段征税的“营业税”改名为“增值税”，正式使用“增值税”税率和税名，并把增值税的征收范围由工业制造业扩大到商业批发环节，一九六八年又扩大到商品零售环节。由于增值税在执行过程中表现了税法统一扣除具有连续性，征收适应范围广。它来源于营业税，却优越于营业税，这对营业税是一次重大改革，它既保持了原营业税普遍征税和均衡征收的优点，又解决了原来营业税因重叠征税而形成的税负不平的矛盾，使这个税制既具有普遍性又有合理性，更加适应经济发展的需要。正因为增值税在经济发展上适应社会化大生产的需要，有利于促进企业实行专业化协作，在财政上能够体现合理负担，稳定财政收入。因而这一新税种产生后，很快受到国际上的重

视。目前在欧、美、非、亚州等已有几十个国家相继实行，现在已经形成了一个具有国际性的税种。

第三节 增值税的特点和优点

一、增值税的特点

增值税是对产品的增值额进行课税，当商品在其价值实现以后，才按照实现价值中的增值额计算缴纳增值税。概括地说，它具有以下特点：

①排除了重叠征税。因它只就商品销售额中的增值部分征税，也就是说只就实现价值中属于本生产单位所创造的尚未征过税的那一部分价值征税，对实现价值中前一生产单位或生产环节已纳过税的那一部分价值不再征税。这就解决了由于按全额征税而产生的重叠征税的矛盾，保持了各企业之间的税负平衡。

②坚持了普遍征税和道道征税的原则。它对所有发生经营行为并取得经营收入单位都要征税，贯彻了普遍征税的原则。从征收的连续性来看，一种商品从生产、批发到零售，最后进入消费，不论经过多少环节，坚持经营一道，征税一道，贯彻道道征税的原则，不再划分应税产品，中间产品、非税产品和协作产品等烦琐规定，同时征税的多少与各生产经营环节的增值额大小相一致，避免因经营环节不同而导致的税负畸轻畸重，体现了税收的合理负担，也便于税收征管。

③不因生产结构和生产、流通环节的变化影响税收的变化。一种商品不论其生产经营环节多少，也不论它是由一个

单位生产，还是由几个单位协作生产，只要最后销售价格相同，则其所征收的增值税额也相同，因此税收负担始终能保持一致，不致因生产经营环节和生产结构发生变化而变化。对企业来说，稳定了税收负担；对国家来说，有利于保证税收收入的稳定并能不断增长。

以上特点，是综合目前国际上的增值税与产品税、营业税比较而言的，它解决了产品税和营业税难以解决的一些矛盾。

二、增值税的优点及作用

根据国际上许多国家实行增值税的情况和对增值税特点的分析，可以看出，增值税的优点很多，在各国经济发展中发挥了很大的促进作用。其主要优点是：

①对经济发展的适应性强。随着先进科学技术在社会生产中的广泛应用，国际经济发展特别是发达国家的经济发展异常迅速，日新月异。整个社会生产都在朝着专业化协作的方向高速发展。我国近年来各地出现的横向经济联合和专业化协作生产，也从另一角度反映了社会化大生产是一股不可阻挡的必然趋势。由于现行的产品税是按照全额征税的，这就造成了全能企业和非全能企业之间、独家经营与专业化协作经营企业之间重复征税而税负不平的矛盾，影响了商品的正常生产和流通，束缚了社会专业化协作，在一定程度上阻碍了社会经济的发展。实行增值税，就能有效地排除重复征税，能够适应于社会生产专业化协作和经济高速发展的需要。

就一个企业来说，增值税的税负不因产品构成中协作件的增加而增加，有效地排除了协作件越多，税负越重的现象，从根本上解决了那种按全额征税造成的税负随着产品结

构的变化而变化的矛盾，为企业的专业化协作生产铺平了道路。

就一种产品而言，增值税的总体税负，不受生产结构变化的影响，它将始终保持平衡，这就从根本上避免了由于按全额征税，税负因生产结构变更而变更的现象。使税收征管有利于促进工业企业实行专业化生产，并在专业化生产的基础上实行新的联合，为大中小型企业的全面发展创造了有利条件。

就商品流通来说，增值税的税负不受商品流通环节变化的影响，始终保持平衡，对于促进商品流转，实现深购远销，扩大销售市场，加速商品价值的实现，也有着积极的作用。

②有利于国家贯彻“奖出限入”政策。

国家为了保护国内生产力和国内市场，同时也为了提高本国产品在国际市场上的竞争能力，发展国内生产和支援出口，借鉴国际上各国的经验，根据本国实际情况，实行“奖出限入”的税收政策。实行增值税，更有利于国家“奖出限入”政策的贯彻实施。

就出口商品来说，增值税比按全额征税，在贯彻出口退税政策上更具有彻底性。因为出口商品投入国际市场后，需要在国外销售地纳税。如果出口商品先在国内征一次税，在国外销售时又征一次税，势必大大削弱出口商品在国际上的竞争能力。所以国际上大多数国家对出口商品都实行出口退税的办法，以鼓励商品出口。由于增值税的税率一般是按商品类别、品种总体设计的，这样就便于在出口环节一次把已纳的全部税金如数退给经营出口单位，使商品以完全不含税的价格进入国际市场，在价格上增强了出口产品的竞争能

力。

再就进口商品来说，增值税较按全额征税更有利于维护本国的经济权益。我们知道：在税负相同的情况下，增值税的税率比按全额征税的产品税税率要高得多，这样，进口产品按增值税所征的税款比按全额征税办法所征的税款要多，也就不会出现进口商品税负低于国内同类商品税负的问题，这就更有利于维护国家的经济权益和保护国内生产力。

③有利于稳定、及时地组织国家财政收入。

实行增值税，对于一切从事生产经营活动的单位和人，只要它生产经营活动过程中发生增值，就要相应地缴纳税金。这样一种商品无论在生产、流通过程中经过多少生产单位、多少经营环节，每一个生产单位、每一道经营环节都应按照各自的增值额分别纳税，在税收征管上保持了普遍征税的优点。有利于国家财政收入的稳定，同时增值税虽然是以增值额为计税依据，但征收的税额却是随着商品销售额的实现而征收入库的。商品实现销售后，在它价值中也包括了它在本生产、经营单位所创造的那一部分价值，也就必须按照本单位所实现的增值额，将税款交纳入库，这就保证了国家财政收入的及时稳定。

增值税的计税方法直接与国家物质生产部门创造的国民收入相联系，它直接参于国民收入的分配，其税率一经确定，就用法律形式确定了国家的分配比例。随着社会生产的发展和国民收入的增长，税收也会相应的上升，从根本上保证了国家税收的稳步增长。