

内部参考资料 注意保存

新时期税收资料选编

(十)

关于增值税问题的论述及其主要规定

(1981.1——1983,8)

北京经济学院财政金融教研室选编

一九八三年九月

说 明

为了配合我院财政税收专业税收课程教学的需要，同时为研究税收理论和业务提供参考，我们边学习、边整理、陆续分册编印《新时期税收资料选编》。

“选编”的内容，主要是辑录我国进入了新的历史时期（自1979年）以来，对有关国家税收的方针、政策、法规和中央负责同志的有关讲话以及有关税收理论和改革税制的建议、论述与工作经验等参考资料，但每册的具体内容，随着时间和选材的不同而有所侧重。

这册（十二）内容，主要是自一九八一年一月至一九八三年八月有关增值税问题的论述及其主要规定和讲话。

由于我们理论、政策、业务水平都有限，又缺乏经验，在选编、摘录、校订等方面，都难免有缺点和错误，请同志们批评指正。

北京经济学院财贸系财政金融教研室

一九八三年九月

目 录

增值税简介.....郭宏德 韩绍初 王文鼎 (1)	
试论增值税.....刘醒亚 (8)	
浅议试行增值税中的几个问题.....王汝淋 (16)	
谈谈增值税.....龙 虎 王汝淋 谭世膺 (26)	
试行工业增值税探讨.....伍志虔 (32)	
从试点情况看机械行业实行增值税问题石 财 (39)	
浅谈“增值额”计算办法.....涂治中 (45)	
对试行增值税采用“扣额法”和“税款扣 除法”的看法.....刘承循 (52)	
购进扣额法与实耗扣额法的比较.....税 工 (55)	
从外国经验谈我国推行增值税应注意 的问题.....李建昌 周友元 (61)	
财政部关于检发《增值税暂行办法》 希贯彻执行的通知..... (67)	
中华人民共和国财政部 关于检发增值税问题解答的通知..... (72)	
北京市税务局 关于检发《增值税若干业务问答解答》 的通知..... (75)	
增值税的宣传提纲..... (82)	
增值税讲话 (一) 什么是增值税.....严涛 (93)	

增值税讲话（二）增值税的形成及其应用	严涛（99）
增值税讲话（三）增值税的优点	严涛（106）
增值税讲话（四）我国实行增值税的必要性	严涛（110）
增值税讲话（五）在我国采用增值税的可能性	严涛（115）
增值税讲话（六）增值税在我国的具体运用（1）	严涛（121）
增值税讲话（七）增值税在我国的具体运用（2）	严涛（125）
增值税讲话（八）增值税试行中的几个认识问题	严涛（131）
增值税讲话（九）对我国运用增值税的展望	严涛（136）

增 值 税 简 介

郭宏德 韩绍初 王文鼎

增值税是近二十年来在国际上出现并广为推行的一个新税种。所谓“增值”，是指一个企业在生产、经营活动中增加的价值，也就是指企业销售产品的全值扣除同期外购货物（或劳务）价值后的差额部分。增值税就是对企业这部分新增加的价值所征收的税。这个税种是法国财政部官员莫里斯·劳莱于1954年提出的，最先在法国实行，并取得了成功。

从法国增值税的形成看，增值税是在原营业税的基础上经过演变改进而来的。它已不同于营业税，但又具有营业税的某些特征。说它不同于营业税是指营业税的课税依据是销售额的全值，增值税的课税依据是销售额全值中的“增值”部分；说它具有营业税的某些特征，主要是指它也是有营业行为的企业和个人为纳税人的。只要这些纳税人的营业收入包含有增值因素，都应当按规定交纳增值税，与营业税同样具有普遍征收的特点。正因为如此，有的国家仍沿用了营业税的名称，称它为新营业税或纯营业额税。

增值税产生于营业税，优越于营业税，是对营业税制的一项带根本性的改革。它保存了原来营业税普遍征收、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问题，使税制既具有普遍性又具有合理性，更加适应经济发展的需要。正因为如此，这一新税制产生以后，很快就受

到了国际上的重视。多年来，它已被包括欧洲共同体在内的欧、美、非、亚等洲的近三十个国家所采用，成为这些国家的重要税种之一。现在，包括日本、美国在内的一些经济发达的国家，也在积极研究运用增值税的问题。

下面分几个问题作简单介绍。

(一) 增值税计算方法的选择

从全国推行增值税的情况看，可供选择的方法有三种：一是“加法”。即把构成企业增值额的全部因素，如工资、利息、租金、利润等内容加起来，得出课税的增值额、据以计算应纳税额。二是“减法”（或称扣额法）。即从企业的销售额全值中扣除本期购进的原材料、辅助材料、动力、低值易耗品、零配件及其他属于物化劳动转化的非增值因素，得出课税增值额，据以计算税额。三是“税款扣除法”。这种计算方法，是先以企业本期销售额全值乘增值税率求出本期应交增值税总额，然后扣除本期购进货物中已交增值税额，得出企业本期实际应交税额。由于前两种计算方法，都是直接以增值额计算税金，所以叫做直接计算法；后一种计算方法则不同，它不是直接计税，而是通过扣除已纳税额的办法求出应纳税额，因而叫做间接计算法。从目前推行增值税的国家来看，普遍采用“税款扣除法”这个间接计算法。

为什么有些国家愿意选择“税款扣除法”这种间接计税法？这是因为这种计税方法与其他方法相比，具有简便易行和比较准确的特点，采用这种计算方法的国家认为，税款的计算涉及到为数众多的纳税人，而且在一个会计年度内要作经常性的交纳，计算方法必须简便才能有利于执行，有利于

审核，采取“税款扣除法”，只要规定发票上必须注明交纳增值税的数额，应纳税额即可求出。这个计算方法比原营业税的计算方法虽多了一道扣除已纳税额的手续，但计算并不困难。同时，发票这种商事凭证是企业的重要原始凭证，在法律上要求它必须真实、正确、不能伪造、不能有虚假，以发票上所列税金作为扣除的依据，所计算的应纳税金就比较准确。

（二）增值税类型的选择

目前实行增值税的国家，因对他们所称的“资本主义”（使用年限超过一年的可以折旧的资产）在税收处理上的不同，划分为三种类型：

第一种类型是允许将购置的“资本资产”所缴纳的增值税在购置当期全部扣除。这种类型的增值税，由于对“资本资产”课税后，又准予将所征税款扣除，实际上课征的对象限于消费资料，因而称为消费型；

第二种类型是只允许按照“资本资产”使用年限提取折旧的进度扣除相应的税款。这种类型的增值税，实际上课征的对象相当于国民收入部分，因而被称为收入型；

第三种类型是“资本资产”所付的税款，基本上不准扣除。这种类型的增值税，实际上课征的对象，相当于社会生产的各项产品的生产总值，因而称为生产型。

各国在选择这三种类型时，是根据他们自身的经济条件和经济政策来考虑决定的。在欧洲广泛采用第一种类型，即允许将“资本资产”的税款，在购置当期全部扣除。这实际是对投资的一种鼓励性措施，有利于刺激投资，加速设备更

新、提高资本的有机构成，特别有利于资金雄厚的大企业。但是，随着资本有机构成的提高，工人就业将更为困难，可能造成失业率增大，因而也有它不利的方面。在发展中国家一般采用后两种类型。这样做有的是为了控制过多地购置“资本资产”，有的是出于财政上的考虑。

（三）增值税实施范围的选择

究竟在什么范围内实施增值税，各国在做法上是不一致的。有三种情况：一种是在生产和流通领域范围内普遍实行增值税。比如，欧洲经济共同体各国实施的范围很广，并且有不断扩大的趋势。它不仅包括制造商、批发商和零售商，而且延伸到采掘业、农民和自由职业者。按照欧洲经济共同体颁布的指令，从1979年1月1日起，凡是独立进行经济活动的，不论其在任何场所，也不问其活动的目的与效果如何，均为增值税的纳税义务人。另一种是只在制造商范围内实行增值税，如发展中国家的塞内加尔、阿尔及利亚、摩洛哥、突尼斯等都采取这种做法。还有一种是除制造商外还扩大到批发商、如马达加斯加。

对增值税实施范围的选择，是一个值得慎重研究的问题。据法国来华官员介绍，从他们的实践经验来看，把增值税扩大到零售商是很困难、很复杂的。因为零售商为数众多（法国零售商包括小企业主共有一百万户），帐册不全，在征收中只能采取协商估征的办法，而所征的税款很少（法国只占该国增值税总额的6%）。所以他们认为，在开始实行增值税的阶段，最好不要把征税范围扩大到零售商。而对农民征收增值税，则更是一个复杂的问题，也不宜急于普遍执

行。那么，为什么有的国家对商业批发要实行增值税呢？这是因为批发环节如果按销售额“全值”征税，同样存在着税款随商品流转环节的增多而逐级递增的问题。而在商品经济高度发展的情况下，商业批发是产销之间的输送带，是不可缺少的。在批发环节实行增值税，使税收不因商品流转环节的变化而变化，同一种产品应交的税款可以始终保持平衡。这就可以避免因税收影响商品合理流转的问题，因而是有它的好处的。

（四）增值税税率的确定

虽然增值税是由营业税演变来的，但课税依据已经由销售额“全值”，改为销售额全值中的“增值”部分，两者截然不同。因此，原来的营业税率已经不能适用，必须在原来税收负担的基础上，根据增值税的课税依据重新设计税率。由于销售“增值”比销售“全值”在计税基数上要小得多，同一税收负担水平，按“增值”设计的税率也就比按“全值”设计的税率要高得多。如西德原营业税税率为4%，改为增值税后调为12%。这种税率的增高并不完全意味着负担水平的增大。

增值税的税率一般分为基本税率和非基本税率两类。所谓基本税率，是对绝大部分产品普遍适用的税率，具有一般调节的意义。从推行增值税的国家看，都只定一个基本税率。如法国基本税率为17.6%，所谓非基本税率，是国家出于奖励和限制的政策考虑，对某些需要用高低不同税率加以调节的产品所规定的税率，具有特殊调节的意义。非基本税率一般又分高税率和低税率。高税率高于基本税率，主要

是对特定的奢侈品和特定的经营项目征收的。如法国规定黄金、珠宝、高级皮货、收录设备、化妆品、烟草、咸鱼籽、小汽车、以及下流的书籍、杂志、报纸、暴力性电影等按

$33\frac{1}{3}\%$ 的高税率征收；低税率低于基本税率，主要是对用

于满足人民物质生活和文化生活基本需要的特定产品和经营项目征收的。如法国规定对人类基本食品、饲料、肥料、药品、书刊、渔业、住所、戏剧、供水、排水、企业食堂等按7%的低税率征收。但在具体使用非基本税率的数量上，少数国家又有所不同。如丹麦、挪威、乌拉圭、玻利维亚、突尼斯等国，除规定一个统一实行的基本税率外，不再规定非基本税率；西德、荷兰等国只规定一个（高的或低的）非基本税率；有的国家则规定了较多的非基本税率，如爱尔兰规定了三个，最多的如意大利有六个非基本税率。

增值税的税率究竟多一点好，还是少一点好？这不能一概而论，要视各个国家的具体情况和政策而定。一般说来，增值税作为普遍征收的税种与按产品征收的特定税种是不同的。它不可能采取一种产品一个税率的办法来规定许多税率。而是要根据不同产品和不同行业平均增值水平，规定能够实行的税率。即使非基本税率，也只是在基本税率的基础上，适当提高一些、降低一些、发挥适当的奖励与限制作用。而且，增值税还实行扣除原则，不论是采取“扣额法”或者“扣税法”，如果税率繁多，对于执行也是不利的。所以增值税的税率一般来说是不宜过多的。

从增值税实际负担水平来看，各国规定的差别性较大。欧洲国家基本税率低的不足10%、高的达20%。高低不同是

与这些国家实行增值税以前的实际负担水平有直接关系的。由于税负不同，使增值税在国家税收中所占的比重也不同。1977年法国占44.2%、西德占24.4%，意大利占26.1%，英国占12.8%。

（五）增值稅率为零的规定

稅率为零是增值稅的一种特有的规定。稅率为零，从理论上讲，是说这个产品属于应稅的范围，但负担的稅款应当是零，也就是说这个产品不必负担稅款。如果这个产品在生产经营的一些环节已经征过增值稅，那么对已征的增值稅应当全部予以退回。实行增值稅的国家较普遍地对出口的商品实行稅率为零的制度。这项制度被认为是在稅收上鼓励出口的一项重要措施。即当商品出口时，为了提高其在国外市场上的竞争能力，国家可以根据发货票所列明的稅款，不仅退还该项商品最后那个经营阶段的稅款，而且把它从原料到制成品以及流通环节所征过的全部稅款，一次都退还给企业。这样就可以使该项商品能够以完全不含稅的价格进入国际市场。不实行增值稅的国家，当然也可以实行出口退稅的原则。但是，由于按銷售額“全值”征稅，同种产品，因经营阶段不同，稅負是不同的，这就为出口退稅带来了难题。第一，产品中究竟包含多少稅款，是无法弄清的，所以有的只规定退还最后那个生产环节的稅款，这就会出现退稅不彻底，使其与实行增值稅国家的同种产品在竞争上处于不利地位；第二，正是由于弄不清实际所交的稅款，就不得不以概算数或采取平均退稅率来进行退稅，这就产生两种可能性：一是退稅超过实征稅額，等于变相给予財政補貼，不仅减少

国家财政收入，而且有可能引起国际上采取反措施；二是退税不足，同样使产品在国际市场上处于不利地位。所以，在国际上普遍认为，实行增值税并对出口商品采取税率为零的办法对发展出口贸易是有利的。

（原载《财政》1981年第2期）

试论增值税

刘醒亚

我国现代化建设和社会主义经济的发展，要求国家税收制度结构必须进行必要的改革。在全面地贯彻落实国民经济调整方针、搞好经济管理体制改革的过程中，我国从实际需要出发，总结过去税制建设的历史经验，建立按增值额课税的办法。这是一项根本性的税制建设，也是改革工商税所采取的一项重大措施，对促进国民经济的发展具有重要的意义。

建国以来，我国早在一九五〇年就建立了崭新的社会主义税收制度，以后随着各个历史时期经济形势的发展变化，曾在一九五三年、一九五八年、一九七二年进行了三次重大改革，对国家税收制度结构作了调整。回顾过去，我国历次税制改革，都是侧重以简化税制为基本原则进行的，既简化了征收程序，又简并了税收种类。这样改革的结果，虽然起了应有的作用，但税收制度结构越来越单一化，对国营企业只能征收一种工商税，对集体所有制企业也主要是课征工商税，

辅以征收工商所得税。工商税是国家财政收入的主要来源，它约占各项税收收入总和的90%以上。这一情况表明，工商税是国家凭借税收手段分配企业纯收入的唯一的课征制度。

现行工商税是对一切从事工业生产、交通运输、商业企业和服务行业、进口贸易和农产品采购的企业单位，按其产品销售收入总额或劳务收入总额征收的一种税。这种课税办法，存在着重复课税、税负不平衡的老毛病，多年来，国家税收机关虽然想方设法采取了一系列的补救措施，改进了一些，但仍未彻底解决。工商税所以存在重复征税、税负不平衡的根本原因主要是：

(1) 工商税是由原实行的货物税、商品流通税、营业税、印花税、盐税和几种地方税简并而形成的税制。它保持了原有各项税负按产品、行业设计税目、税率、按各生产、流通环节的销售收入总额课税的原则，因而，工商税继续了原货物税、商品流通税和营业税等随经营环节增多而层层征税的弊端。

(2) 工商税因经济组织结构不同，加工生产环节多寡不一，以及产销形式的变化而形成税负畸轻畸重的现象。一般情况、生产经营环节越多、税负越重、生产经营环节越少，税负就越轻。这是因为现行工商税基本上是按产品在生产环节课税，生产某种产品需要多少次工艺生产过程，多少次销售，就要重复计税多少次。这不仅是对投入产品中的物化劳动转移的价值存在重复课税现象，甚至已征过的税额又作为下一个纳税环节的销售收入总额中的组成部分，重新列入计税基础而税上滚税。工商税税负畸轻畸重的弊病，还突出地表现在全能厂与非全能厂之间纳税的不平衡，以机械行业

纳税情况为例，全能的机械厂销售的整机产品只课一道5%的工商税，而非全能的机械厂生产、销售另件产品时课税5%，生产经营部件产品时又课税5%，最后装配成整机销售还要再征税5%。可见，全能厂与非全能厂的税负不一，差别很大。工商税层层重复的征税，会使企业不愿多搞外加工，被迫搞“大而全、小而全”。这同国家鼓励工业生产朝协作化、专业化方向发展是背道而驰的。

(3) 工商税还存在着有些税目交叉，税率繁多，课税界限不清，同样产品税负不平的现象。现行工商税的税目范围，既按行业区分，又按产品立目。税法列举四十四个税目中，有三十五个是按行业、九个是按产品。而工商税的课税主体又是按企业单位，其适用的税率分合交叉也不一致。在生产领域中，产品多变，日新月异，而税目税则的修订要通过一定的立法程序，不能应时而变，特别是有的企业生产产品种类繁多，甚至生产与其原属行业性质无关的产品，有的产品性能一样，但由不同行业的企业生产，还有些属于橡胶、玻璃、搪瓷等混合制品更是难以区分。因而课税界限不明，划分不清，给确定税目、使用税率造成困难，形成税负有轻有重的现象。而且，各地对工商税税则解释不同，执行也不统一，必然导致税负不平。例如，在天津石棉制品厂生产的石棉橡胶板和石棉橡胶盘根产品按石棉制品课税5%，在沈阳石棉制品厂生产同样产品，则按其他橡胶制品课税18%，两者存在明显的税负不平的现象。

长期以来，工商税早已存在重复征税和税负不平的问题。过去，由于实行“统收统支”的财政管理体制，企业单位无论多交税少交利或者少交税多交利，反正都是上交给国

家，与其切身利益无关，因此对重复征税问题反响不大。现阶段，我国进入了现代化建设新的历史发展时期，对国民经济管理体制进行调整改革，依靠经济组织实行经济办法管理经济，扩大了工商企业生产经营的权限和职工参加管理的权力。国家规定扩大自主权的企业，可以根据其完成利润计划等项指标，按一定的百分比提取利润留成，用于发展生产、集体福利和职工奖金。这样，工商税发生重复征税，就要影响纳税企业的利润水平，减少利润留成数额，涉及到企业单位和职工的经济利益，因此，纳税企业对税负不平的矛盾反应越来越强烈，若是不及时加以解决重复征税问题，不仅会挫伤职工的积极性、主动性与创造性，也会妨碍社会主义经济的发展。再有，随着经济组织走向联合，生产管理走向集中，成立了各种专业公司和联合企业后，许多附属企业和生产单位都变成了无税企业，国家税收收入相应减少，税负愈加不平衡。特别是，由于我国所有制结构、经济组织结构、产业和产品结构、价格结构、积累和消费结构等均有所发展变化，在工商税课税方面也会出现新情况、新问题，若是我们对各种课税主体和课税客体，依旧沿用工商税一种缴纳形式，去筹集财政资金、调节经济，显然是难以适应发展的、变化的、复杂的经济情况，不利于正确处理国家、企业单位和个人三者之间的分配关系。因此，对现行工商税税收制度必须进行有计划、有步骤的改革。

现行税制改革，特别是关于工商税的改革，关系着国家财政收入，涉及到各个经济领域和部门，必须慎重研究，不宜采取一刀切、一种形式的改革办法。最近，财政部作出决定对重复课税矛盾较多、加工工艺过程复杂的部分产品，主

要是机械、农机行业的产品。逐渐试行增值税。这是态度积极，步子稳妥的表现。

增值税是在国际上广为流行的一种新型税收制度。增值税与过去的各种间接税制的重要区别，在于它的计税基础，不是按产品销售收入全额，而是按产品增值部分课税，即按产品价值扣除外购的已税原材料、辅助材料、零部件、低值易耗品，燃料和动力等项开支后的余额作为计税依据。从理论上讲，增值额的概念，应是物质生产部门所生产出来的产品总和，扣除本期消耗掉的物化劳动的非增值因素以后所新创造的价值，即相当于国民收入部分。增值税建立的核心，就是按产品销售收入的增值额征税。这不仅是计税基础在数量上的变化，而且也是税收政策的重大演变。纳税企业可将产品销售收入中已纳过税的销售额（或税款金额）加以扣除，按统一规定以增值收入部分作为计税基础。这样，无论产品经过多少产销环节，税负都一样，从而避免了重复课税问题。

实行按增值额课税的关键，在于准确而又简便地计算增值额。在正常的经营条件下，企业出售产品取得的销售收入全额中包括有非增值收入和增值收入两部分。确定增值额就将销售收入全额中非增值额扣除出去。但在企业财会核算中，两者是分散地、交叉地反映在许多会计科目中，难以精确地计算增值额。因而，在世界各国实行的增值税，都是采用准确易行的“税款扣除法”而不是直接计算增值额。但实行“税款扣除法”，必须具备以下两个基本条件：一是，各行各业的多数产品均按增值原则课税；二是，所有企业单位都使用单独注明税款的发货票，以便据以扣税。我国目前尚不具备实行“税款扣除法”的必要条件，这只能是以后进一

步改革的方向。

我国对增值额的确定，是以产品销售收入全额扣除材料耗用额和动力开支以后的余额。依照规定可以扣除的材料耗用项目包括有：主要材料、辅助材料、外购零配件、生产用燃料、修理用材料、包装物和低值易耗品等七个项目。在实际运算中，不是按直接计算的“减法”，而是分别采用定率扣除法、领用材料扣除法和购进材料扣除法等三种不同计算增值额方法：

(1) 定率扣除法。“定率扣除法”就是以本期的产品销售收入全额，减去按上期（上年、上季或上月）投入材料耗用率乘销售成本求出的非增值额，等于本期应税的增值额。其计算公式为：

$$\begin{aligned} \text{增值额} &= \text{产品销售收入额} - (\text{产品销售成本} \\ &\times (\frac{\text{商品产品的原材料、燃料及动力}}{\text{商品产品成本}})) \end{aligned}$$

$$\text{应纳税额} = \text{增值额} \times \text{适用税率}$$

采用“定率扣除法”不仅是计算简便，查核有据，便于征管，它还有利于促进企业节约生产开支，降低原材料、燃料和动力的消耗。在扣除率不变的条件下，企业单位由于改善生产管理而节约物质消耗的收益，不再列入计税基础，全部作为本单位的增收所得。这样，极大地调动了企业和职工关心降低成本、搞好增产节约的积极性。这个方法不足之处，是使用上期耗用率计算出的本期增值额只能是接近准确，特别是有的企业单位生产的产品不定型、原材料供应和耗料多变的情况下，势必需要加以调整定率，这样会给征、纳双方增加麻烦。