第 一 章

增值税是一个年轻税种，从创立至今仅有 40 余年历史；增值税又是一个极具生命力的税种，目前全世界有 100 多个国家实行增值税。增值税推行速度之快，运用范围之广，是其他任何税种都无法比拟的。我国从 1979 年开始试行增值税， 20 多年的实践表明：这一税种能够有效地组织财政收入，能够较好地体现税收中性原则，保证公平税负，为社会主义市场经济的建立和发展创造有利条件。 1993 年我国进行税制改革时，国务院于 12 月 13 日发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》，规定从 1994 年 1 月 1 日起在我国工业、商业等领域全面推行增值税。

需要全本请访问 www.ertongbook.com

一、增值税的特点

（一）增值税的特点

增值税是以商品（包括劳务，下同）为征税对象，以其销售额为计税依据并实行扣除已征税款制度的一种流转税。增值税计算公式为：

应纳税额＝销售额×税率－外购项目已征税款

＝商品应负担的税额－外购项目已征税款

公式中的销售额是指销售商品所取得的收入（不包括向购买方收取的增值税税额）；用销售额乘以增值税税率计算出的是商品应负担的增值税税额；外购项目是指纳税人为了组织生产而外购的原材料、燃料、低值易耗品和固定资产等，外购项目已征税款是指外购项目在以前生产环节已经负担的增值税税款。

例如，家具厂生产一件家具，需要购进一些木材、铁钉、油漆和劳动工具等，然后组织工人进行生产。这样，销售额是指销售家具所取得的收入，商品应负担的税额是指家具应负担的增值税税额，外购项目是指木材、铁钉、油漆和劳动工具等，外购项目已

征税款是指木材、铁钉以及劳动工具在以前生产环节已经负担的增值税，即由生产木材、铁钉以及劳动工具的企业缴纳的增值税。

例：生产一件家具，从林场生产木材，到最后生产出销售家具，经过林场、家具加工厂和零售商等环节。假定所有货物增值税税率均为 17%，则各个环节的销售额和增值税税额如下：

纳税人	外购项目买价	外购项目已征税款	商品销售额	商品应负担的税额	企业增值税应纳税额
（栏次关系）	1	2	3	4＝3×17%	5＝4－2
林场	0	0	100	17	17
家具加工厂	100	17	300	51	34
零售商	300	51	400	68	17
各环节增值税合计					68

注：林场生产木材，除耗用一些化肥、农药外，很少有其他物耗。为了便于理解，本例中将化肥、农药等物耗忽略不计，因此林场外购货物的已征税款为零。家具厂生产家具除耗用木材外，还需要耗用一些铁钉、油漆等辅助材料，另外还需要购进机器机械等固定资产，但为了便于理解，本例中将这些外购项目忽略不计，只考虑购进的木材，因此家具厂外购项目已征税款为 17 元。同样，本例中对零售商只考虑购进的家具，忽略其他外购项目。

根据上表，可将家具各个生产环节的销售额、增值税负担情况以及纳税人应纳税额图示如下（图 1－1）：

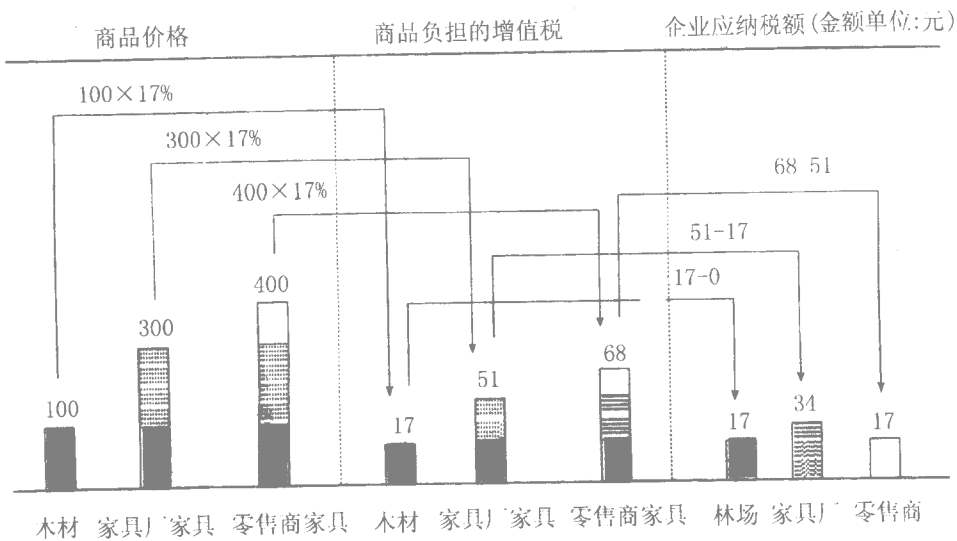


图 1-1 木材及家具增值税示意图

通过上例可以看出，增值税具有以下特点：

1. 以商品为征税对象，上例中木材和家具分别为征税对象。

2. 由销售商品的单位或个人向国家缴纳。在上例中，林场、家具厂和零售商分别负责缴纳木材和家具的增值税。

3. 在商品的各个生产、流通环节向销售商品的单位或个人征收。在上例中，家具的增值税分别在三个环节征收：第一环节，林场销售木材时向家具厂收取了 17 元的增值税，在办理纳税申报时要将这 17 元的税款缴纳给国家；第二个环节，家具厂销售家具时向对方收取了 51 元的增值税，扣除其在购买木材时支付的 17 元增值税后的差额为 34 元，在办理纳税申报时，应将 34 元的增值税缴纳给国家；第三个环节，零售商销售家具时向消费者收取了 68 元的增值税，扣除其在购进家具时支付的 51 元增值税后的差额为 17元，在办理纳税申报时，应将 17 元的增值税缴纳给国家。

4. 税收负担由最终消费者承担。虽然增值税是向销售商品或提供劳务的单位和个人征收，但这些单位和个人在销售商品时又通过价格将税收负担转嫁给下一生产流通环节，最终由消费者承担。在上例中，

需要全本请访问 www.ertongbook.com

虽然林场、家具厂和零售商一共缴纳了 68 元的增值税，但零售商在销售家具时，家具的零售价为 468 元，其中 400 元是家具的价款， 68 元是家具的增值税税款，这样零售商将所有增值税都转嫁给消费者。消费者是最终消费环节，无法再次转嫁税收负担，全部承担 68 元的增值税税款。

5. 实行凭发票注明扣税。从世界各国来看，一般都实行凭购货发票注明税款制度。销货方在销货发票上注明商品应负担的税款，并向购买方收取；购货方按照专用发票所注明的税款进行扣税。

6. 实行价外税制度，计税价格中不包含增值税税额本身。在上例中，木材的价格是 100 元，没有包括木材所负担的 17 元的增值税，林场除向家具厂收取 100 元的货款外，还同时收取 17 元的增值税；家具厂销售家具的销售额为 300 元，不包括家具所负担的 51 元的增值税，家具厂除向零售商收取 300 元的货款外，同时还收取了 51 元的增值税。

7. 就某一具体环节而言，相当于对增值额征税。增值额，是指纳税人在生产销售商品过程中新创造的价值量。商品价值包括两个部分：一部分是物化劳动转移的价值，包括耗用原材料、燃料、低值易耗品和固定资产等转移到商品中的价值；另一部分是活劳动

所创造的价值，表现为工资、资金利息以及企业利润等，增值额等于活劳动所创造的价值量。

$$\text{商品价值} = \begin{matrix}\text{物化劳动}\\ \text{转移的价值}\end{matrix} + \begin{matrix}\text{活劳动所}\\ \text{创造的价值}\end{matrix}$$

$$= \text{物化劳动转移的价值} + \text{增值额}$$

因此：

$$\text{增值额} = \text{商品价值} - \text{物化劳动转移的价值}$$

当价格体现价值时，上述公式可演变为：

$$\text{增值额} = \text{商品售价} - \text{外购商品买价}$$

增值税以商品为征税对象，以其销售额为计税依据并实行扣除已征税款制度。当商品的税率和外购项目的税率相一致，而全部外购项目又都可以扣税的情况下，增值税相当于对增值额进行征税。在上例中：

林场的增值额 $= 100 - 0 = 100$（元）

按增值额计算应纳税额 $= 100 \times 17\% = 17$（元）

家具厂的增值额 $= 300 - 100 = 200$（元）

按增值额计算应纳税额 $= 200 \times 17\% = 34$（元）

零售商的增值额 $= 400 - 300 = 100$（元）

按增值额计算应纳税额 $= 100 \times 17\% = 17$（元）

这样，按增值额计算的应纳税额与按销售额计算并抵扣已征税款计算的应纳税额完全一致。也正因如

此，这一税种被命名为增值税。

增值税的上述特性非常重要，在制定增值税制度、分析税收收入时被广泛使用，也是企业进行项目评估和税收负担分析的一种简便的计算方法。但是，当增值税存在多种税率或者一部分外购项目不能扣除（如我国现行税法规定企业外购的固定资产的进项税额不能扣除）时，这种特性就会受到扭曲。

（二）增值税的分类

按照不同的分类标准，可以对增值税进行不同的分类：

1. 按扣税依据的不同，可分为会计法增值税和发票法增值税。

会计法增值税，亦称账簿法增值税，是指以会计资料为依据计算增值税应纳税额或外购商品的已征税款。购买商品所取得的发票是会计核算的原始凭证，但不是计算增值税的直接依据。例如，在 1993 年以前，我国增值税是按照原材料的采购成本和税法规定的扣税率计算已征税款的，企业的购货发票仅是计算采购成本的依据，不能依据它来计算已征税款。会计法增值税又可分为加法增值税和减法增值税。

（1）加法增值税，计算公式为：

$$\text{增值税应纳税额} = \left(\text{雇员工资} + \text{利润}\right) \times \text{商品税率}$$

(2) 减法增值税，计算公式为：

$$\text{扣额法：应纳税额} = \left(\text{商品售价} - \text{外购项目买价}\right) \times \text{商品税率}$$

$$\text{扣税法：应纳税额} = \text{商品售价} \times \text{商品税率} - \text{外购商品买价} \times \text{外购商品税率}$$

由于会计法增值税计算复杂，因此只有极少数国家使用。我国推行增值税的过程中先后使用过上述各种方法。湖北省襄樊市在 1979 年时短期使用过加法，后因十分复杂而放弃。其他几个试点城市和部分行业先后使用过扣额法和扣税法， 1993 年税制改革时全国统一实行发票法增值税。

发票法增值税，是指直接以购货发票作为计算已征税款的法定凭证。实行这种增值税，如果纳税人外购商品未能取得发票，或者发票上未能按规定注明税款，即使商品的销售方已按规定缴纳税款，购货方亦不能抵扣税款。由于发票法增值税直接抵扣外购商品的已征税款，所以发票法增值税也属于“减法增值税”。

2. 按扣税范围划分，可分为消费型增值税、收入型增值税和生产型增值税。

消费型增值税，允许将固定资产全部进项税额在

固定资产购入时就一次全部扣除。实行这种类型的增值税，就整个社会来说，实际上对全部生产资料都不征收增值税，增值税的征税对象仅限于消费资料，所以叫消费型增值税。

收入型增值税，对于固定资产的进项税额，在固定资产购入时不允许一次全部扣除，而是根据固定资产的使用年限，每期扣除提取固定资产折旧部分的进项税额。实行这种类型的增值税，就整个社会来说，征税对象实际上相当于国民收入，所以叫收入型增值税。

生产型增值税，不允许扣除固定资产的进项税额，只能扣除属于非固定资产的那部分生产资料的税额。因此，实行这种类型的增值税，就整个社会来说，课税对象实际上相当于国民生产总值，所以叫生产型增值税。

（三）增值税的优点

1. 能够避免重复征税，充分贯彻公平税负的原则。按商品销售收入全额征收的流转税（如我国原来的工商统一税、产品税、营业税），在商品每经过一道生产或流通环节，都要按照销售收入全额进行征税。由于不能扣除已征税款，所以同一种商品，经过生产流通环节少的，税收负担就比较轻；经过生产流

通环节多的，税收负担就重。从企业角度来看，全能厂生产出的商品，由于流通环节少，因此税收负担比较轻；专业厂生产的商品，从原材料到零部件再到最终商品，需要经过几个甚至更多的厂家，流通环节多，因此相对来说税收负担比较重。实行增值税后，商品在以前生产流通环节所缴纳的税款能够得到抵扣，不论商品经过多少流通环节，它所负担的增值税都是固定不变的，这样就能够做到税负公平。因此，增值税一般被认为是中性税种，能较好体现公平税负的原则，有利于企业间在同等条件下进行公平竞争，使自然资源和劳动力资源达到最佳配置。

2. 有利于发展对外贸易。为了使本国产品在国际竞争中处于有利地位，世界上许多国家都实行出口退税制度，即把出口产品在国内各生产环节、流通环节所缴纳的税款在产品出口时全部退还给出口单位，使产品以不含税的价格进入国际市场。增值税实行了扣除已征税款制度后，商品的税率真正体现它的税负，按照税率退税，能将产品所负担的全部税款退得干净、彻底，不会出现多退或少退的现象。这样既鼓励了产品的出口，又不会使国家财政遭受损失。另外，对进口产品，也要按税率征收一道增值税，这样可以使进口产品负担和国内产品相同的税负，从而有

需要全本请访问 www.ertongbook.com

利于民族工业的发展。

3. 有利于稳定国家财政收入。我国 1993 年税制改革前实行的工商统一税、产品税和营业税，商品所负担的税款在一定程度上受生产和流通环节的多少影响；当企业间实行联合时，税收收入就会相应减少。实行增值税后，税收收入不会因商品流通环节变化和企业结构的变化而产生波动，因而有利于财政收入的稳定增长。

二、增值税的产生

增值税最早产生于法国。从 30 年代起，法国为了适应经济发展的需要，对该国原来实行的营业税进行不断改革，最后于 1954 年创立了增值税。

（一）增值税产生的历史背景

在实行增值税以前，法国对商品生产、流通领域一直实行营业税。营业税的做法是，一件商品从生产到消费，不论经过几个流转环节，都要对每个环节的流转额进行全额征税。在特定的历史条件下，营业税与商品经济的发展是相适宜的。第一，凡是发生营业行为并取得营业收入的都要征收营业税，征税范围具

有普遍性。第二，只要纳税人发生营业行为并取得收入，就需要缴纳营业税，使税款征收上具有即时性。第三，按营业收入征税，不受纳税人盈利状况的影响，使税收收入具有可靠性。最后，营业税按营业收入和税率计算应纳税额，计算简便，有利征管。

但是，随着经济的不断发展，经济贸易所涉及的领域不断扩大，行业间的专业化分工越来越细。这样，传统的营业税越来越不适应经济形势的发展：

1. 不利于工业化协作分工的要求。营业税按商品流转额全额征税，同一种商品会出现因生产结构不同而导致税收负担不等的现象。

例如，纺纱厂生产棉纱销售给织布厂，棉纱价格为 60 元；织布厂再将棉纱织成棉布，棉布价格为 100 元。假设棉纱、棉布的营业税税率为 10%，则棉布负担的营业税为：

纺纱厂缴纳的营业税 $=60\times10\%=6$（元）

织布厂缴纳的营业税 $=100\times10\%=10$（元）

棉布负担的营业税总额 $=6+10=16$（元）

假如有一纺织厂同样生产棉布，但纺纱、织布连续加工完成，则该厂棉布负担的营业税＝纺织厂缴纳的营业税 $=100\times10\%=10$（元）

从上例可以看出，由棉纱厂和织布厂协作生产的

棉布税收负担高于纺织厂棉布的税收负担。营业税的这一特性，使分工越细、协作环节越多的企业的税负越重，这样就严重阻碍了专业化生产的发展。

2. 不利于商品的合理流通。随着商品经济的快速发展，商品交换很少通过产销见面的初级贸易形式实现，企业间分工越来越细，商品流通环节越来越多，交换方式也越来越灵活。而传统的营业税使商品每增加一个流通环节，就要增加一次税负，不利于商品的合理流通。

3. 不适应国际贸易发展的需要。随着商品经济的不断发展，国际间的贸易不断增加，这就必然要打破国与国之间经济上的封闭状态，促进跨国经济的发展，加强国际间的贸易。为了避免双重征税，维护本国利益，加强本国产品在国际市场上的竞争能力，各国对出口商品普遍实行出口退税政策。在实行营业税的情况下，商品的税负是随产品的生产、流通环节变化而变化，而出口商品在出口之前，往往经过多个流通环节，在这种情况下，就无法将商品已经负担的税款准确计算出来并退还给企业。如果退税不足，就会削弱本国商品在国际市场上的竞争力；如果退税数大于商品实际负担的税款，又会形成隐形出口补贴，不但增加财政负担，而且容易引起国际贸易争端。

正是由于上述原因，法国为了促进经济的发展开始逐步进行税制改革，并最终确立增值税。

（二）法国建立增值税的过程

法国对传统营业税的改革前后经历了三个阶段，最终建立了增值税。

1.第一阶段，将多环节征收的营业税改为单一环节征收的生产税。由于营业税实行多环节征收，商品的税收负担随着流转环节的增加而加重，因此人们设想，如果对产品的中间环节不征税，只对最终产品的销售额全额征税，不就可以解决上述问题吗？出于这一思路，法国在 1936 年将营业税改为“生产税”，规定对工业生产中的原材料、零部件和半成品不征税，对产成品在最终生产环节全额征收生产税，税率统一为 15%。这样，同一件产品，不论生产环节多少，都只征收一道生产税，法国期待通过这种方式解决重复征税问题，解决全能厂的产品和专业厂的产品税负不平问题。但经过一段时间的实际运行后，生产税又暴露出一些新的问题：

(1) 税收征管难度大。很多商品具有两重性，既可作为产成品直接用于消费，又可作为半成品进一步加工。这样在征税时就必须首先判定是不是最终产成

品，税务部门与纳税人的分歧不可避免，导致税收征管复杂。

（2）重复征税问题依旧存在。由于产成品的两重性，一些已经纳税的产成品又作为半成品再次进入工业生产领域，最终又势必形成重复纳税。

（3）产生新的税负不平问题。原材料、零部件和半成品的生产厂家不纳税，只有产成品的生产厂家纳税，出现企业间的税负不平矛盾。

2.第二阶段。由于第一阶段的改革存在上述诸多问题，所以法国在总结经验教训的基础上又进行第二阶段的税制改革。1948 年他们将生产税的一次征收制度改为分段征收、分段扣税的征收制度。即每个工业生产企业销售产品，不论这一产品是最终成品还是半成品或原材料，都应该根据销售额和税率计算产品应负担的税额，用这一税额扣除购进原材料、半成品在上一生产环节已缴纳税款的余额，作为企业实际应缴纳的税款。企业应纳税额计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{商品销售额} \times \text{税率} - \text{购进半成品、原材料的买价} \times \text{税率}$$

例如，纺纱厂生产棉纱销售给织布厂，棉纱价格为 60 元；织布厂将棉纱织成棉布，棉布价格为 100 元。假设棉纱、棉布的营业税税率为 10%，则棉布

负担的生产税为：

棉纱在纺纱环节应负担的生产税 $=60\times10\%$

$=6$（元）

棉布在织布环节应负担的生产税 = 棉布应负担的税款 − 棉纱已负担的税款

$=100\times10\%-6$

$=4$（元）

棉布负担的生产税总额 = 棉纱在纺纱环节负担的生产税 + 棉布在织布环节负担的生产税

$=6+4$

$=10$（元）

假如有一纺织厂同样生产棉布，但纺纱、织布连续加工完成，则

棉布负担的生产税＝纺织厂缴纳的生产税

$=100\times10\%=10$（元）

从上例可以看出，实现扣税办法后，由棉纱厂和织布厂协作生产的棉布税收负担等于纺织厂棉布的税收负担，从而解决了税负不平问题。这样经过第二阶段的税制改革，使生产税基本上克服了营业税的重复征税问题，同时又解决了第一阶段生产税存在的诸多问题，大大简化了税收征管，较好地适应了经济发展的需要。

需要全本请访问 www.ertongbook.com