我国增值税制度发展的历程和展望

中国法学会财税法学研究会副会长 | **刘佐**

更多内容请扫码观看

增值税1954年创始于法国，是目前各国普遍征收的一种税收。按照商品、所得和财产等征税对象划分，增值税属于商品税，原则上按照商品销售过程中增加的价值和进口商品的价值征收，形式上一般由买方负担。增值税是在传统的商品税的基础上发展起来的，因而保留了传统的商品税普遍征收、道道征税的特点。同时，由于增值税按照增值额征收，所以极大地减少了传统的商品税重复征收的情况，有利于均衡税负、保障财政收入、促进专业化生产和协作，方便出口退税，还具有防止逃漏税的连锁机制。

新中国成立初期的商品税制度，以货物税和工商业税的营业税部分为主，征税的法规依据是中央人民政府政务院发布的《货物税暂行条例》《工商业税暂行条例》。1958年将货物税和营业税等税收调整合并为工商统一税，征税的法律依据是全国人民代表大会常务委员会（以下称全国人大常委会）当年原则通过、国务院发布的《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》。1973年试行工商税，征税的法规依据是1972年国务院发布的《中华人民共和国工商税条例（草案）》。1978年改革开放以后，开始研究增值税制度，20世纪80年代前期陆续选择部分地区、行业和产品试点，1994年推广到全部工业和商业领域；21世纪以来继续完善，2016年5月1日起，全国范围内全面推开营业税改征增值税试点。

增值税的引进和试点

改革开放初期，仍然实行传统的商品税制度，对国营企业、集体企业等内资企业和中外合资经营企业、外国企业等分别按照其商品销售收入征收工商税和工商统一税。随着经济的发展和改革开放的扩大，这种税制重复征税、不利于开展专业化生产和协作的弊端越来越明显，改革势在必行。

1979年初，财政部主办的《财务与会计》月刊发表了财政科学研究所外国财政室编译的《西欧九国共同体的增值税》一文，此文引起了财政部税务总局领导和专家的极大关注，认为增值税是能够解决重复征税问题的新型税制，可以考虑运用于中国。同年3月，财政部税务总局组织人员在江苏省无锡市就改革工商税制等问题调研后提出，工商税重复征税、税负不平的问题由来已久，实行增值税可以解决这个问题，建议先对少数行业、产品试行。同年9月14日，湖北省革命委员会财政局发出《关于增值税试点的通知》，决定自当年10月起在襄樊市（今襄阳市）机械行业开展征收增值税的试点。

1980年3月至5月，财政部税务总局组织人员在广西壮族自治区柳州市开展了增值税的调查测算和设计方案工作。此后，在柳州、上海等地的机器机械行业中开展了征收增值税的试点。同年8月30日，时任国务院副总理姚依林、财政部部长王丙乾，分别在第五届全国人民代表大会第三次会议上所作的《关于1980年、1981年国民经济计划安排的报告》《关于1979年国家决算、1980年国家预算草案和1981年国家概算的报告》中提出，在机械、农业机械等行业试行增值税，并得到了批准。

1981年9月5日，国务院原则批准了财政部报送的《关于改革工商税制的设想》，提出将现行工商税划分为产品税、增值税、营业税和盐税。

1981年和1982年，根据国务院的指示，财政部先后选择机器机械、农业机具和日用机械3个行业试行增值税，并发布了《增值税暂行办法》。

增值税条例（草案）的出台

1984年5月15日，国务院提交第六届全国人民代表大会第二次会议的《政府工作报告》中提出，自当年第四季度开始实施国营企业“利改税”（即将国营企业向政府上缴利润的制度改为缴纳企业所得税等税收的制度）的第二步改革，其中包括增设增值税，并得到了会议的批准。同年9月18日，第六届全国人大常委会第七次会议通过《全国人民代表大会常务委员会关于授权国务院改革工商税制发布有关税收条例（草案）试行的决定》，但不适用于中外合资经营企业和外资企业。据此，国务院同日发出通知，批转财政部报送的《国营企业第二步利改税试行办法》，其中提出将现行工商税划分为产品税、增值税、盐税和营业税；并发布《中华人民共和国增值税条例（草案）》，自当年10月1日起试行。

《中华人民共和国增值税条例（草案）》中规定：增值税的纳税人为在中国境内生产和进口应税产品的单位和个人。税目、税率和扣除项目分为甲、乙两个类别，共设机器机械及其零配件、汽车、机动船舶等12个税目，税率分为6档，从6%至16%不等。国家鼓励出口的产品，可以免税或者退还已征税款；避孕药品可以免税；列入国家计划试制的新产品，可以定期减税或者免税。

后来，根据国务院的授权和有关指示，财政部陆续发布了一系列关于扩大增值税征税范围的文件，逐步将一些产品税的税目改为征收增值税。

增值税暂行条例的出台

经济体制改革的深化对于我国增值税制度的推进产生了重要影响。1992年10月，中国共产党第十四次全国代表大会提出了建立社会主义市场经济体制的战略目标，其中包括税制改革的任务。

1993年11月14日，中国共产党第十四届中央委员会第三次全体会议通过的《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》中提出：社会主义市场经济必须有健全的宏观调控体系，宏观调控主要采用经济办法，近期要在财税等改革方面迈出重大步伐。财政运用预算和税收手段，着重调节经济结构和社会分配。近期财税改革的重点之一，就是改革和完善税制，包括推行以增值税为主体的流转税制度，对大部分非商品经营继续征收营业税。同年12月25日，国务院批转国家税务总局报送的《工商税制改革实施方案》，自1994年1月1日起施行。上述方案中关于商品税改革的主要内容是：在工业生产领域和批发零售商业普遍征收增值税，对少量消费品征收消费税，对不征收增值税的劳务和销售不动产征收营业税。上述税收统一适用于内资企业和外资企业（后者包括外商投资企业和外国企业）。

1993年12月13日，国务院发布《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称增值税暂行条例），自1994年1月1日起施行，同时废止《中华人民共和国增值税条例（草案）》。同年12月29日，第八届全国人大常委会第五次会议通过《全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》，规定在有关税收法律制定以前，外商投资企业和外国企业自1994年1月1日起适用国务院发布的关于征收增值税、消费税和营业税的暂行条例，同时废止《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》。

增值税暂行条例中规定：增值税的纳税人为在中国境内销售、进口货物，提供加工、修理和修配劳务的单位和个人；税率分为三档，其中基本税率为17%，低税率为13%，出口货物一般适用零税率；一般纳税人以销项税额扣除进项税额以后余额为应纳税额，小规模纳税人按照销售额和6%的征收率计算应纳税额，进口货物的纳税人按照组成计税价格和规定的税率计算应纳税额；农业生产者销售的自产农业产品，避孕药品和用具，古旧图书，直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备，外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备，来料加工、来件装配和补偿贸易所需进口的设备，由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品，可以免税。

此后，为了建立规范的增值税制度，减少生产型增值税和货物、劳务分别征收增值税、营业税造成的重复征税，促进经济发展，根据中共中央、全国人大和国务院的部署，财政部、国家税务总局逐步推进增值税制度改革，先后完成了增值税的“转型”（即从生产型增值税转为消费型增值税，主要内容是允许抵扣购进固定资产时支付的进项税额）和“扩围”（即营业

税改征增值税，简称“营改增”）两项主要任务。

逐步试行“营改增”

1994年工商税制改革时，曾经有人提出过商品税改革一步到位、货物和劳务统一征收增值税、不再设立营业税的建议，但是上级研究以后认为条件尚不充分，暂缓考虑。

1996年3月17日，第八届全国人民代表大会第四次会议批准《中华人民共和国国民经济和社会发展“九五”计划和2010年远景目标纲要》，其中提出适当扩大增值税的征收范围。

2010年10月18日，中国共产党第十七届中央委员会第五次全体会议通过《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十二个五年规划的建议》，其中提出扩大增值税的征收范围，相应调减营业税等税收。2011年3月14日，第十一届全国人民代表大会第四次会议批准《中华人民共和国国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》，采纳了上述建议。

2013年11月12日，中国共产党第十八届中央委员会第三次全体会议通过《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》，其中提出推进增值税改革。“营改增”应当视为此项改革的主要内容，也是进入中国特色社会主义新时代以来最重大的一项税制改革。

“营改增”的进展情况大体如下：

2011年11月16日，经国务院批准，财政部、国家税务总局发布《营业税改征增值税试点方案》，自2012年起试点，并于同日发出《关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》。

2012年7月31日，经国务院批准，财政部、国家税务总局发出《关于在北京等8省市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》。

2013年5月24日，经国务院批准，财政部、国家税务总局发出《关于在全国开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点税收政策的通知》。同年12月12日，经国务院批准，财政部、国家税务总局发出《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》。

2014年4月29日，经国务院批准，财政部、国家税务总局发出《关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》。

2016年3月5日，国务院总理李克强在第十二届全国人民代表大会第四次会议上所作的《政府工作报告》中提出，自当年5月1日起全面实施“营改增”，并得到了会议的批准。同年3月23日，经国务院批准，财政部、国家税务总局发出《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》。此后，“营改增”试点在全国全面实施，推广比较顺利，运行比较平稳，效果也比较明显。在此过程中，增值税制度也逐步完善。例如，一般纳税人适用的基本税率逐步降低到13%，进项税额抵扣范围扩大，逐步试行留抵退税制度；小规模纳税人标准统一，征税起点提高等。

2017年11月19日，国务院决定废止《中华人民共和国营业税暂行条例》，修改《中华人民共和国增值税暂行条例》，补充了“营改增”的内容，即日起施行。

完善增值税制度的展望

根据落实税收法定原则的要求，制定增值税法是目前完善增值税制度的当务之急。因为增值税是我国第一大税种，立法意义重大。增值税制度的研究、引进、试点和完善工作已经持续多年，立法条件基本成熟。增值税立法曾经先后列入第十一、十二、十三届全国人大常委会的立法规划和部分年度的全国人大常委会、国务院立法工作计划，并于2019年由财政部、国家税务总局就此项工作公开征求意见。

2022年7月5日，经中共中央、国务院批准，国务院办公厅发布《国务院2022年度立法工作计划》，其中包括提请全国人大常委会审议增值税法草案。同年12月27日，第十三届全国人大常委会第三十八次会议召开，国务院提交了关于提请审议《中华人民共和国增值税法（草案）》的议案，会议初审了该税法（草案）。12月30日，中国人大网全文公布该税法（草案），征求公众意见。此项立法总体上按照税制平移的思路，保持现行税制框架和税负水平基本不变，将《中华人民共和国增值税暂行条例》和有关规定上升为法律，同时根据实际情况对部分内容作了必要的调整。由此可见，此项立法完成以后，现行的增值税制度应该不会出现大的变动，这样做不仅有利于增值税法的顺利通过，也有利于该法实施时保持增值税制度的稳定，

四川成都：构建“大财政、大预算、大绩效”格局

四川省成都市财政局党组书记、局长 | **高翔**

近年来，四川省成都市启动实施了以绩效为导向的预算管理制度改革，在深入贯彻中央、省加快建立现代财政制度、深化财税体制改革、全面实施预算绩效管理等系列改革要求的基础上，坚持落实上级部署和结合成都实际相统一、完善体制机制和深化改革创新相统一、宏观顶层设计和微观实践操作相统一，创新实施富有成都特色的“全领域、全方位、全系统”预算绩效改革路径，着力构建“大财政、大预算、大绩效”深度融合管理格局，形成了层次清晰、要素完备、功能明确的制度框架，有效提升了财政资金资源配置效率、使用效益和放大效应，财政作为国家治理的基础和重要支柱作用充分发挥，现代财政制度建设成效逐渐凸显。

统筹把握三个层次关系，推动预算绩效深度融合成效初显

（一）“全领域”优化财政资源配置，增强财政支撑大事要事保障能力，构建“大财政”格局

一是财政统筹能级全面提高。在不折不扣贯彻落实减税降费政策的基础上，加强政府四本预算的统筹管理、有机衔接，充分发挥上级补助和本级财力、自身收入和地方政府债券协同作用，五年累计落实减税降费总额超2700亿元，全市一般公共预算收入跨上1700亿元台阶、超过100亿元的县（市、区）达到4个，民生支出占比保持在2/3以上，产业发展、城市建设支出大幅增加，集中财力办大事制度优势充分显现。



二是财政管理体制不断完善。实施新一轮财政管理体制改革，以调整市区两级税收收入和土地收入为主要路径，强化市级财政支撑全域发展统筹能力，持续推进市与县（市、区）分领域财政事权和支出责任划分改革，2022年一般性转移支付比重提高到80.6%，研究出台企业迁移、总部迁入、合作共建、协作招引等系列跨区域财税利益分享办法，促进中心城区、城市新区和郊区新城一体化竞相发展。

三是财政投入方式持续创新。五年争取并发行新增地方政府债券

并在此基础上继续完善增值税制度。

进一步完善我国增值税制度依然任重道远，主要措施可以考虑调整纳税人、税率和优惠规定。从纳税人看，随着税制的完善和征收管理水平的提高，一般纳税人的范围应当逐步扩大。从基本税率看，与征收增值税的其他发展中国家和周边国家相比，目前我国13%的税率略显偏高，可以逐步适当降低到10%左右。为了改善民生，也可以先行降低粮食、食用油和药品等人民生活必需品的适用税率。此外，目前的四档税率可以简并为基本税率、低税率和零税率三档。为了平衡税负，在降低增值税税率的时候，增值税小规模纳税人的征税起点和征收率也应作出适当调整，并将起征点改为免征额。从优惠规定看，应当及时清理过时的和不适当的优惠规定。此外，为了稳定和恢复经济，近年来采取的一些临时性减税措施，在今后一段时期内可以考虑继续实施，并根据实际情况适当调整。

责任编辑 吕怡慧