增值税税制中“增值额”内涵的完善

张清亮

（山东经贸职业学院 山东潍坊 261011）

作为流转税之一的增值税，在我国国家税收中扮演着重要角色。本文在阐述增值税内涵的基础上尝试性地指出了其存在的缺陷，并提出了相应的完善建议，希望能对增值税税制的日趋完善做出一些有益的探讨。

一、“增值额”概念的内涵及其存在的缺陷

增值税是对销售货物或者提供加工、修理修配劳务以务进口货物的单位和个人就其实现的增值额为计税依据而征收的一种税，其中增值额是指企业在生产经营应税产品和提供应税劳务过程中所创造的那一部分价值。假设社会总产品价值为 W，已消耗生产资料的价值为 C，劳动者新创造的用于补偿个人和家人需要的价值为 V，劳动者新创造的用来满足社会需要的价值为 M，则有：W=C+V+M。

从理论上说，增值额相当于商品价值（W）扣除在商品生产过程中所消耗的生产资料转移价值（C）的余额，即由本企业劳动者所创造的新价值（V+M）组成。在实际运用时，一般是在理论基础上根据各国不同的经济状况和财政政策的要求规定法定增值额。也就是说，各个国家所规定的扣除项目，并不完全等于理论上的 C，因而所确定的增值额也不完全等于 V+M，但也离不开 V 和 M 这两部分。

众所周知，增值税的纳税主体是企业，所以笔者认为增值税概念中的增值额也应该是对于企业这一个主体而言的。而上述增值税内涵中所阐述的增值额则是与企业和工人（即劳动者）两个主体相对应的。从利润与工资的角度说，上述增值税内涵中的增值额实际上是企业与工人的增值额。显然，把工人这一主体所对应的增值额放入企业增值税的增值额中是不合理的，这也是增值税内涵所存在的重大缺陷。为了更好地理解这一点，我们通过一个例子来说明。

例：甲企业 2009 年 12 月份销售了一批产品，不含税销售额为 100 万元。甲企业生产该批产品时外购原材料及燃料动力共花费 80 万元，工人工资 20 万元（假设增值税税率为 17%）。按照现行增值税法规定，要计算甲企业 2009 年 12 月份应纳增值税额，首先应计算其销项税额，其次计算进项税额，最后取两者之差。

销项税额=100×17%=17（万元），进项税额=80×17%=13.6（万元），增值税应纳税额=17-13.6=3.4（万元）或者应纳税额=（100-80）×17%=3.4（万元）。

我们认真分析就会发现，对于企业来说其增值额并非 20 万元（100-80），而应该是 0（100-80-20）。因为 20 万元的工资不是企业的利润，是发给工人的，是企业的一项支出，与购入的原材料及燃料动力没有本质的区别。因此，在计算增值额时应该把工资也扣除，不应该把 20 万元的工资看成是企业的增值额。结合本例来说，甲企业 12 月份没有增值额，所以也就不应缴纳增值税。因此，按照现行增值税内涵，对于 12 月份零盈利的甲企业来说，再缴纳 3.4 万元的增值税，显然是不合理的。

二、完善“增值额”内涵的建议

1. 理论方面。通过前文对增值税内涵及其缺陷的分析我们不难看出，缺陷主要存在于劳动者付出劳动所获得的等价补偿即工资被看成了企业的增值，这从道理上很难讲通。因此，笔者建议进一步完善增值税内涵，即增值税是以商品生产和流通各环节或提供劳务的增值额为计税依据而征收的一种税，其中增值额是指企业在生产经营应税产品和提供应税劳务过程中所创造的剩余价值，也就是社会总产品的价值（W），扣除在商品生产过程中所消耗的生产资料转移价值（C）及劳动者获得的用于补偿个人和家人需要的价值（V）后的余额，即 M。

2. 实务操作方面。在计算企业增值税时，进项税额的计算基数应该把工人工资包含进去，即不仅企业购进的生产用原材料、燃料动力能抵扣进项税额，而且因雇佣劳动力而支付的工资也可以抵扣。

三、完善“增值额”内涵的现实意义

如果按照上述建议对增值税内涵加以完善，笔者认为在当前金融危机背景下具有重大的现实意义。具体体现在以下两个方面：

1. 根据完善后的增值税内涵我们不难得出，对于企业来说，增值税进项税额的计算范围扩大了（即工人工资也允许抵扣进项税额），而销项税额没有变，所以增值税应纳税额同等条件下变少了，这在一定程度上能减轻企业的纳税负担，从而有利于激发企业的生产积极性，进而为我国经济尽快从金融危机的阴霾中走出来做出重要贡献。

2. 由于工人工资成为企业进项税额的计算依据之一，所以工资证明可能会成为企业扣税的重要依据。此时国家可以立法规定企业必须通过银行这一中介发放工人工资，并由银行替企业为工人开具工资证明。这样既可以保证工资证明的真实性，又为银行开辟了新的业务，同时又能保证工资按时发放，从而最大限度地保护劳动者的利益。○