

TAX ACCOUNTING  
PRACTICAL TRAINING

税务会计实训丛书



# 增值税业务实训

Zengzhishui Yewu Shixun



姜敏 张彤 / 主编



北京大学出版社  
PEKING UNIVERSITY PRESS

税务会计实训丛书

# 增值税业务实训

姜 敏 张 彤 主编



北京大学出版社  
PEKING UNIVERSITY PRESS

## 内 容 简 介

本书主要介绍增值税概述、增值税的纳税人、增值税的计算、增值税的优惠政策、出口退(免)税、增值税的申报缴纳、增值税的会计处理、增值税专用发票及增值税节税技巧等方面的内容。

本书适用于企业税务会计人员,同时也可以作为干部税收业务的培训。

### 图书在版编目(CIP)数据

增值税业务实训/姜敏,张彤主编. —北京:北京大学出版社,2012.1  
(税务会计实训丛书)

ISBN 978-7-301-20030-8

I. ①增… II. ①姜…②张… III. ①增值税—税收管理—中国  
IV. ①F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2011) 第 281248 号

书 名: 增值税业务实训

著作责任者: 姜 敏 张 彤 主编

责任编辑: 吴坤娟 武瑞敏

标准书号: ISBN 978-7-301-20030-8/F·3017

出版发行: 北京大学出版社

地 址: 北京市海淀区成府路 205 号 100871

网 址: <http://www.pup.cn>

电子信箱: [zyjy@pup.cn](mailto:zyjy@pup.cn)

电 话: 邮购部 62752015 发行部 62750672 编辑部 62754934  
出版部 62754962

印 刷 者: 河北滦县鑫华书刊印刷厂

经 销 者: 新华书店

650 毫米×980 毫米 16 开本 17 印张 253 千字

2012 年 1 月第 1 版 2012 年 1 月第 1 次印刷

定 价: 34.00 元

---

未经许可,不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。

版权所有,侵权必究

举报电话: (010)62752024 电子信箱: [fd@pup.pku.edu.cn](mailto:fd@pup.pku.edu.cn)

# 税务会计实训丛书编委会

## 丛书主编

张紫东(国家税务总局大连培训中心 教授 注册税务师)

张 彤(国家税务总局大连培训中心 副教授)

## 丛书副主编

教 汀(国家税务总局大连培训中心 科研部部长)

何小王(湖南税务高等专科学校 副教授 行政执法研究中心主任)

## 丛书编委(按姓氏笔画排序):

王 婷(山东省税务干部学校 讲师)

王 蕴(国家税务总局大连培训中心 讲师)

王化敏(国家税务总局大连培训中心 副教授)

邓文臣(新疆国家税务局 副科长)

史迎春(辽宁师范大学 高级会计师)

白雅君(大连天维理工信息研究所 所长 律师)

张久慧(国家税务总局大连培训中心 副教授 注册税务师)

张永刚(国家税务总局大连培训中心 讲师 律师)

李国财(青岛市国家税务局 副调研员 经济师)

杨 含(重庆市税务干部学校 副主任科员)

林 虹(安徽税务干部学校 高级讲师)

林伟刚(广东省国家税务局 科长)

侯江玲(国家税务总局大连培训中心 高级会计师 注册会计师)

姜 敏(国家税务总局大连培训中心 注册税务师)

徐 飞(贵州省税务干部学校 科级 讲师)

顾令慧(国家税务总局大连培训中心 讲师)

崔晓妍(国家税务总局大连培训中心 副教授)

# 前 言

为适应全国税务系统岗位专业知识和技能培训的需要,不断提高广大税务人员的业务素质,本书根据最新修订的《中华人民共和国增值税暂行条例》(国务院令[2008]第 538 号)、《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局令第 50 号)及《关于修改〈中华人民共和国增值税暂行条例实施细则〉和〈中华人民共和国营业税暂行条例实施细则〉的决定》(财政部令第 65 号),对增值税纳税申报业务进行了详细介绍,并通过例题解析帮助读者更好地了解增值税的业务流程。

本书共 9 章,内容主要包括:增值税概述、增值税的纳税人、增值税的计算、增值税的优惠政策、出口退(免)税、增值税的申报缴纳、增值税的会计处理、增值税专用发票及增值税节税技巧。本书以最新增值税政策为指导,旨在用最新政策为企业和有关财会人员解决增值税业务问题。

全书在编写过程中突出体现了如下特点。

第一,读者对象定位明确,针对企业税务会计人员。

第二,真正站在税务会计人员的立场上,想税务会计人员之所想,根据税务会计人员的特点和需要来设计体例和取舍内容,相较于政府部门宣传、普及税法的角度,更注重实用性、专业性。

第三,文字简洁、通俗易懂、短小精悍,用丰富的实例来讲解,避免晦涩难懂,使税务会计人员在有限的时间里,花费较少的精力即可获取应知应会的全面知识。

因时间仓促以及编者水平有限,书中难免有不足之处,恳请广大读者热心指点,以便做进一步修改和完善。

编 者

2011.7



# 目 录

|                       |       |
|-----------------------|-------|
| <b>第 1 章 增值税概述</b>    | (1)   |
| 1.1 增值税的概念            | (1)   |
| 1.2 增值税的类型            | (7)   |
| 1.3 增值税的性质            | (11)  |
| 1.4 增值税的特点            | (12)  |
| <b>第 2 章 增值税的纳税人</b>  | (17)  |
| 2.1 增值税的征税范围          | (17)  |
| 2.2 增值税的纳税人           | (23)  |
| 2.3 增值税一般纳税人与小规模纳税人   | (24)  |
| <b>第 3 章 增值税的计算</b>   | (37)  |
| 3.1 增值税的税率            | (37)  |
| 3.2 销项税额的计算           | (53)  |
| 3.3 进项税额的计算           | (59)  |
| 3.4 增值税一般纳税人应纳税额的计算   | (68)  |
| 3.5 增值税小规模纳税人应纳税额的计算  | (76)  |
| 3.6 进口货物应纳增值税额的计算     | (78)  |
| <b>第 4 章 增值税的优惠政策</b> | (84)  |
| 4.1 增值税优惠政策的种类        | (84)  |
| 4.2 增值税优惠政策的范围        | (86)  |
| <b>第 5 章 出口退(免)税</b>  | (98)  |
| 5.1 我国出口货物的税收政策       | (98)  |
| 5.2 出口退(免)税的适用范围      | (100) |
| 5.3 出口退税率             | (104) |
| 5.4 出口退(免)税的计算        | (106) |
| 5.5 出口退(免)税管理         | (111) |
| <b>第 6 章 增值税的申报缴纳</b> | (132) |
| 6.1 增值税的纳税时间          | (132) |
| 6.2 增值税的纳税地点          | (134) |



|            |                                                                |              |
|------------|----------------------------------------------------------------|--------------|
| 6.3        | 增值税的纳税申报方式 .....                                               | (135)        |
| 6.4        | 增值税的纳税申报 .....                                                 | (138)        |
| <b>第7章</b> | <b>增值税的会计处理 .....</b>                                          | <b>(166)</b> |
| 7.1        | 增值税一般纳税人会计处理 .....                                             | (166)        |
| 7.2        | 增值税小规模纳税人的会计处理 .....                                           | (180)        |
| 7.3        | 增值税优惠的会计处理 .....                                               | (182)        |
| 7.4        | 上缴增值税的会计处理 .....                                               | (185)        |
| 7.5        | 增值税检查后的会计处理 .....                                              | (189)        |
| <b>第8章</b> | <b>增值税专用发票 .....</b>                                           | <b>(197)</b> |
| 8.1        | 增值税专用发票的概述 .....                                               | (197)        |
| 8.2        | 专用发票的填开 .....                                                  | (201)        |
| 8.3        | 专用发票的使用及管理 .....                                               | (206)        |
| 8.4        | 税务机关代开专用发票 .....                                               | (212)        |
| 8.5        | 防伪税控系统开具专用发票 .....                                             | (213)        |
| 8.6        | 纳税人代开、虚开专用发票的处理 .....                                          | (216)        |
| <b>第9章</b> | <b>增值税节税技巧 .....</b>                                           | <b>(221)</b> |
| 9.1        | 合理选择纳税人身份节税 .....                                              | (221)        |
| 9.2        | 合理递延纳税期限进行节税 .....                                             | (224)        |
| 9.3        | 利用“混合销售”节税 .....                                               | (226)        |
| 9.4        | 选择成本算法进行节税 .....                                               | (228)        |
| 9.5        | 其他节税技巧 .....                                                   | (230)        |
| <b>附录</b>  | <b>.....</b>                                                   | <b>(249)</b> |
| 附录1        | 中华人民共和国增值税暂行条例 .....                                           | (249)        |
| 附录2        | 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则 .....                                       | (254)        |
| 附录3        | 增值税一般纳税人资格认定管理办法 .....                                         | (261)        |
| 附录4        | 关于修改《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》<br>和《中华人民共和国营业税暂行条例<br>实施细则》的决定 ..... | (264)        |

# 增值税概述



1994 年税制改革,影响最大的可能就是增值税了,我国选择采用生产型增值税,一方面是出于财政收入的考虑,另一方面则是为了抑制投资膨胀。从那以后,增值税一直是我国第一大主体税种。随着我国社会主义市场经济体制的逐步完善和经济全球化的纵深发展,推进增值税转型改革的必要性日益突出。从 2009 年 1 月 1 日起,增值税转型改革在全国所有地区、所有行业全面实施,这意味着中国自 1994 年开始采用的生产型增值税正转变为国际上通用的消费型增值税。

其实,在世界上,增值税也是一个颇为引人注目的税种。自从 1954 年法国成功地推行增值税以后,对欧洲和世界各国都产生了重大的影响。到 2005 年,世界上已经有 130 多个国家和地区实行了增值税。增值税的兴起堪称是世界税收史上的一个奇迹。那么,为什么增值税能在短短的时间内风靡全球呢?这就要从增值税本身说起。

## 1.1 增值税的概念

### 要点

增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,就其取得的货物或应税劳务的销售额,以及进口货物的金额计算税款,并实行税款抵扣制的一种流转税。之所以称为“增值税”,是因为它是对商品生产流通中各环节的新增价值或商品附加值进行的征税。

### 解释

#### ◆ 增值额

增值税,从字面上理解就是对增值额征税。但在现实中,增值税一般不直接以增值额作为计税依据。





从理论上讲,增值额是企业生产经营过程中新创造的那部分价值,即货物或劳务价值中的 $V+M$ 部分,在我国相当于净产值或国民收入部分。在现实经济生活中,可以从以下两个方面理解增值额。

(1) 从某一生产经营过程来看,增值额是商品的某一生产经营者在生产经营过程中新增加的价值。用减法表示,它相当于产出减去投入后的余额。用加法表示,它相当于工资加盈利之和。即:

$$\text{增值额} = \text{产出} - \text{投入} = \text{工资} + \text{盈利}$$

因此,在理论上对增值额征税有以下四种方法可以选择。

①  $\text{增值税} = (\text{工资} + \text{盈利}) \times \text{税率}$

这种方法称为直接加法,是对增值额各项内容相加后直接计税的。

②  $\text{增值税} = \text{工资} \times \text{税率} + \text{盈利} \times \text{税率}$

这种方法称为间接加法,不是对增值额直接征税的。

③  $\text{增值税} = (\text{产出} - \text{投入}) \times \text{税率}$

这种方法称为直接减法,是通过相减来计算增值额并直接以增值额计税的。

④  $\text{增值税} = \text{产出} \times \text{税率} - \text{投入} \times \text{税率}$

这种方法称为间接减法,是通过相减来体现增值额的,但它并不是直接以增值额计税的。

在现实生活中,产出一一般表现为销售收入额或经营收入额,投入一般表现为外购商品和劳务的支付金额;盈利具体表现为租金、利息、利润等。因此,用减法表示的增值额又可以表示为销售收入额或经营收入额减去外购商品和劳务支付金额后的余额,用加法表示的增值额表示为工资与租金、利息、利润之和。即:

$$\begin{aligned} \text{增值额} &= \text{产出} - \text{投入} = \text{销售收入额或经营收入额} - \text{外购商品的支付} \\ &\quad \text{金额} = \text{工资} + \text{盈利} = \text{工资} + \text{租金} + \text{利息} + \text{利润} \end{aligned}$$

两种计算方法相比,用加法计算增值额要更多地依赖企业的经济核算,增值项目的确也比较困难,所以在现实生活中,各国均采用了减法来计算增值税的增值额和应纳税额。

用减法来计算增值税的增值额和应纳税额,还有扣额法和扣税法两种方法。

用扣额法计算:

$$\text{增值税} = (\text{销售收入额或经营收入额} - \text{外购商品的支付金额}) \times \text{税率}$$

用扣税法计算:

$$\text{增值税} = \text{销售收入额或营业收入额} \times \text{税率} - \text{购进商品支付金额} \times \text{税率}$$

为了便于直观比较,将上述四种方法归纳如表 1-1 所示。

表 1-1 理论上增值税的四种计税方法

| 项目   | 加法                                                        | 减法                                                                                                                                          |
|------|-----------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 直接计税 | $(\text{工资} + \text{盈利}) \times \text{税率}$                | 扣额法: $(\text{产出} - \text{投入}) \times \text{税率}$ ; 或 $(\text{销售收入额或经营收入额} - \text{外购商品的支付金额}) \times \text{税率}$                              |
| 间接计税 | $\text{工资} \times \text{税率} + \text{盈利} \times \text{税率}$ | 扣税法: $\text{产出} \times \text{税率} - \text{投入} \times \text{税率}$ ; 或 $\text{销售收入额或营业收入额} \times \text{税率} - \text{购进商品支付金额} \times \text{税率}$ |

### 实例详解

【例 1-1】 某箱包生产厂于 2009 年 1 月正式投入生产。1 月份,该厂的生产销售情况如表 1-2 所示。

表 1-2 某箱包生产厂 1 月份生产销售情况 (单位: 万元)

| 项目 | 购进商品支付金额 | 工资 | 盈利              | 销售收入 |
|----|----------|----|-----------------|------|
| 栏次 | ①        | ②  | ③ = ④ - (① + ②) | ④    |
| 金额 | 10       | 6  | 4               | 20   |

为了方便计算,假设增值税的税率为 10%,则该箱包生产厂 1 月份应缴纳的增值税额( $t$ )可按不同的计算方法分别计算,如表 1-3 所示。

表 1-3 箱包厂应纳增值税的四种计税方法 (单位: 万元)

| 项目   | 加法                                                                                                    | 减法                                                                                                                     |
|------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 直接计税 | $t = (\text{工资} + \text{盈利}) \times \text{税率}$ $= (6 + 4) \times 10\%$ $= 1$                          | $t = (\text{销售收入额或经营收入额} - \text{外购商品的支付金额}) \times \text{税率}$ $= (20 - 10) \times 10\%$ $= 1$                         |
| 间接计税 | $t = \text{工资} \times \text{税率} + \text{盈利} \times \text{税率}$ $= 6 \times 10\% + 4 \times 10\%$ $= 1$ | $t = \text{销售收入额或营业收入额} \times \text{税率} - \text{购进商品支付金额} \times \text{税率}$ $= 20 \times 10\% - 10 \times 10\%$ $= 1$ |

通过例 1-1 中表 1-3 的计算结果可知,在实行单一税率的情况下,都是可行的,计算结果也是相同的。在实行多档税率的情况下,采用扣额法则要分别计算不同税率商品的销售收入额或营业收入额与购进商品的支付金额。如果一个企业同时生产多种不同税率的商品,还要将购入商品



的支付金额在不同税率的商品之间进行合理的分配。这样做是一个十分繁琐的过程,因此,目前实行增值税的国家都选择扣税法。我国现行增值税也采用扣税法。

(2) 从某一商品来看,增值额是商品在生产经营过程中新增加的价值。它等于商品在各个生产和经营环节新增加价值的总和,同时等于商品进入最终消费时的销售价格。

**【例 1-2】** 假定某商品的生产经营包括原材料、零配件、产成品、批发、零售五个环节,各个环节的销售收入额或经营收入额分别为 200 元、400 元、700 元、800 元、900 元,其中,900 元是该商品进入最终消费时的销售收入额或经营收入额。那么该商品在各环节的增值额及其与商品销售收入额或经营收入额的关系如表 1-4 所示。

表 1-4 该商品在各环节的增值额及其与商品销售收入额  
或经营收入额的关系

(单位:元)

| 生产经营环节 | 销售收入额或经营收入额 | 增值额               |
|--------|-------------|-------------------|
| 原材料    | 200         | $200 - 0 = 200$   |
| 零配件    | 400         | $400 - 200 = 200$ |
| 产成品    | 700         | $700 - 400 = 300$ |
| 批发     | 800         | $800 - 700 = 100$ |
| 零售     | 900         | $900 - 800 = 100$ |
| 合计     | —           | 900               |

从表 1-4 可以看出,实行增值税时,在税率一致的情况下,对每一生产流通环节征收的增值税之和,实际上就是按商品最终销售额征收的增值税,或者说是销售税。

实行增值税的国家,据以征税的增值额都是一种法定的增值额,并非理论上的增值额。所谓法定增值额是指各国政府根据各自的国情、政策要求,在增值税制度中人为地确定的增值额。法定增值额可以等于理论上的增值额,也可以大于或小于理论上的增值额。造成法定增值额与理论增值额不一致的一个重要原因是各国在规定扣除范围时,对外购固定资产的处理办法不同。一般来说,各国在确定征税的增值额时,对外购流动资产价款都允许从货物总价值中扣除。但是,对外购固定资产价款各国处理办法则有所不同,有些国家允许扣除,有些国家不允许扣除。在允许扣除的国家,扣除情况也不一样。另外,由于存在一些难以征收增值税的行业以及对一些值得“褒奖”的项目给予减免税,理论增值额与法定增值额也有很大不同。

【例 1-3】 假定某企业报告期货物销售额为 78 万元,从外单位购入的原材料等流动资产价款为 24 万元,购入机器设备等固定资产价款为 40 万元,当期计入成本的折旧费为 5 万元。根据上述条件计算该企业的理论增值额及在不同国别增值税制度下的法定增值额如表 1-5 所示。

表 1-5 不同国别的法定增值额 (单位: 万元)

| 项目<br>国别 | 允许扣除的外购<br>流动资产价款 | 允许扣除的外购<br>固定资产价款 | 法定增值额 | 法定同理论增值<br>额的差额 |
|----------|-------------------|-------------------|-------|-----------------|
| A 国      | 24                | 0                 | 54    | +5              |
| B 国      | 24                | 5                 | 49    | 0               |
| C 国      | 24                | 40                | 14    | -35             |

从表 1-5 可以看出,实行增值税的国家由于对外购固定资产价款的扣除额不同,计算出的法定增值额也不同,在同一纳税期内,允许扣除的数额越多,法定增值额则越少。

实行增值税的国家在本国税制中都会规定法定增值额,主要有以下两个方面原因。

第一,开征任何一种税都是为政府的经济政策和财政政策服务的,增值税也不例外。因此,各国征税的增值额可以由政府根据政策的需要来确定。例如,有些国家为鼓励扩大投资、加速固定资产更新,对外购固定资产价款允许在纳税期内一次扣除;有些国家考虑到财政收入的需要,规定外购固定资产的价款一律不准扣除,从而使增值额相应扩大。

第二,只有规定法定增值额,才能保证增值税计算的一致性,从而保证增值税税负的公平合理。

通过以上对增值额概念的分析可以看出,纯理论的增值额对计算增值税并没有实际意义,而仅仅是对增值税本质的一种理论抽象。因此,各国都是根据法定增值额计算增值税的。但是,实行增值税的国家无论以哪种法定增值额作为课税基数,在实际计算增值税税款时都不是直接以增值额作为计税依据,也就是说,各国计算增值税时都不是先求出各生产经营环节的增值额,然后再据此计算增值税,而是采取从销售总额的应纳税款中扣除外购项目已纳税款的税款抵扣法。可见,现实中的增值税,虽然从结果看,是对增值额征税,并由此而得名,但无论从性质还是征收形式上来看,它都是以商品劳务为征税对象,以销售收入为计税依据,同时允许外购项目的税额从中扣除的一种流转税。



### ◆ 流转税

流转税是以纳税人从事商品生产、商品流通或者非商品交易环节为征税对象的一类税收,包括增值税、消费税和营业税。也就是说,只要从事生产经营活动,流转税是必须要缴的,所得税是有所得才缴税。生产经营是指生产、销售产品和提供服务(劳务)。在这一过程中,对商品征的税就是增值税或消费税,对服务征的税就是营业税。



### 相关知识

### ◆ 增值税的产生及发展

增值税的产生是与资本主义营业税制分不开的。20 世纪初期开始,随着工业生产的日益社会化,生产流通环节增多,营业税使位于生产链条后端的生产经营者累积承担的税负加重,极大阻碍了资本主义商品生产和流通。第一次世界大战以后,德国的威尔汉姆·冯·西门子博士曾提出以“一种精巧的销售税”来取代当时的营业税。这就是增值税思想的萌芽。第二次世界大战以后,法国率先吹响了改革旧有营业税的号角,堪称世界税制发展史上“惊险的一跃”。1948 年,法国政府允许制造商品扣除中间投入物后再对产成品价值征税。1954 年,法国政府进一步把扣除范围扩大到固定资产已纳税款,将生产税改称为增值税。增值税的正式诞生,也宣告了营业税(生产税)的寿终正寝,不久法国增值税便从工业扩展到农业、商业、交通、服务等行业,并在世界上率先建立了一套最系统的消费型增值税制度。

增值税在法国的率先使用取得了良好效果,表现出诸多优点:税基宽广,税率简化,易征易管;能使交易双方互相钩稽制约,减少了偷税漏税现象;税负相对公平,征收成本相对较低;增加了财政收入,促进了商品生产与流通;增强了商品的国际竞争力等。因此,增值税制在世界范围内得以广泛传播,其自身也在传播中得以充实与完善。

法国创立并实施增值税后,很快引起国际上的注意和广泛效仿。20 世纪 60 年代以后的几十年,是增值税从理论上到实践上横扫世界的年代。1963—1973 年,欧共体各成员国先后推行了增值税。此后其他地方的许多国家也进行了增值税的改革。亚洲国家自 20 世纪 70 年代后期开始推行增值税。到 2005 年,世界上已有 130 多个国家和地区实行了增值税。

中华人民共和国成立后,曾在消除多环节、阶梯式商品税重复征税方面进行了一些有益的探索。例如,货物税规定对某些产品可以办理转厂

手续,对应税产品的半成品不征税,由应税产品的产成品生产企业在销售时纳税;同一税目的产品加工改制减按5%的税率征税;对部分产品征税时可以扣除外购原料或半成品的已纳税款等。

1979年,我国开始在部分行业和地区进行增值税试点。1983年,开始对部分行业和产品在全国范围内统一试行增值税。1984年,正式设置了增值税,同时将增值税的征税范围扩大到整个工业生产领域。1994年,改进了增值税的计税办法,并将增值税的征税范围由工业生产领域扩大到商业批发和零售。2004年7月1日起,在东北地区的部分行业(装备制造、石油化工业、冶金业、船舶制造业、汽车制造业、农产品加工业、军工、高新技术产业)率先试点扩大增值税抵扣范围的改革。2007年7月1日,将试点范围扩大到中部六省老工业基地城市的装备制造、石油化工业、冶金业、汽车制造业、农产品加工业、电力业、采掘业、高新技术产业。2008年7月1日,将试点范围进一步扩大到内蒙古自治区东部五个盟(市)和四川汶川地震受灾严重地区。东北、中部等部分地区先后进行改革试点,取得了成功经验。2009年1月1日起,在全国推广增值税转型改革,实行消费型增值税。

增值税的法律依据主要是《中华人民共和国增值税暂行条例》(国务院1993年12月颁布,2008年11月修订,简称《增值税暂行条例》)和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局2008年12月第50号令发布,2011年10月28日修订,简称《增值税暂行条例实施细则》)。

## 1.2 增值税的类型

### 要 点

增值税按征税范围不同有一般商品增值税和特定商品增值税。在实践中,按对外购固定资产处理方式不同,增值税通常又分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税三种。

### 解 释

#### ◆ 按征税范围不同分类

按征税范围不同,可将增值税划分为一般商品增值税和特定商品增值税两种类型。



### 1. 一般商品增值税

一般商品增值税是在生产与流通的各个环节和对所有的货物与服务普遍征收增值税。

(1) 从征税范围的纵向延伸程度看,一般商品增值税是在生产、批发、零售各环节普遍征收增值税。

(2) 从征税范围的横向扩展程度看,一般商品增值税是对所有货物与服务普遍征收增值税。

目前,世界典型国家的增值税,如 OECD(经济合作与发展组织)成员国的增值税,基本上属于一般商品增值税。中国现行增值税则属于特定商品增值税。从征税范围的纵向延伸程度看,1994 年之前,只在生产环节征收增值税,1994 年之后,在生产、批发、零售各环节普遍征收增值税。从征税范围的横向扩展程度看,1994 年之前,只对工业产品征收增值税,1994 年之后,只对工业产品和加工、修理修配服务征收增值税,而对其他各种服务征收营业税,不征收增值税。

### 2. 特定商品增值税

特定商品增值税是只在生产与流通的某个、某些环节或只对货物与服务中的某类、某些货物或服务征收增值税。

(1) 从征税范围的纵向延伸程度看,特定商品增值税是只在商品生产、批发、零售的某个环节征收增值税,而不是在所有的环节普遍征收增值税。

(2) 从征税范围的横向扩展程度看,特定商品增值税是对特定的货物或服务征收增值税,而不是对所有的货物或服务征收增值税。

## ◆ 按对外购固定资产处理方式不同分类

按对外购固定资产处理方式不同,可将增值税划分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。

### 1. 生产型增值税

以纳税人销售或劳务收入减去生产、经营外购原材料、燃料、动力等物质资料价值后的余额作为法定的增值额,但对购入的固定资产及其折旧均不予扣除。其增值额等于工资、租金、利息、利润及折旧之和,其内容相当于国民生产总值,因而称为生产型增值税。

此种类型增值税的法定增值额大于理论增值额,对固定资产存在重复征收税款,越是资本有机构成高的行业,重复征税就越严重。这种类型的增值税虽然不利于鼓励投资,但却可以保证财政收入。

## 2. 收入型增值税

收入型增值税除允许扣除外购物质资料的价值以外,对于购置用于生产、经营的固定资产,也允许将已提折旧的价值扣除。相当于国民收入,因而称为收入型增值税。

此种类型的增值税,其法定增值额与理论增值额一致,从理论上讲是一种标准的增值税,但由于外购固定资产价款是以计提折旧的方式分期转入产品价值的,且转入部分没有合法的外购凭证,故凭发票扣税的计算方法具有诸多困难,从而影响了这种方法被广泛采用。

## 3. 消费型增值税

消费型增值税允许将购置物质资料的价值和生产、经营所用固定资产的价值中包含的税款,在购置当期全部一次扣除。

此种类型的增值税在购进固定资产的当期因扣除额大大增加,会减少财政收入。但这种方法最宜规范凭发票扣税的计算方法,因为凭固定资产的外购发票可以一次将其已纳税款全部扣除,便于操作和管理,所以是三种类型中最先进、最能体现增值税优越性的一种。

目前,世界典型国家的增值税基本上属于消费型增值税。2009 年以前,中国实行的是生产型增值税,现行增值税则属于消费型增值税。

## 相关知识

### ◆ 我国增值税转型改革

我国于 1979 年引进、试点增值税,1984 年第二步利改税和整个工商税制改革时正式建立,公布了《增值税条例(草案)》及其实施细则。1994 年税制改革时,增值税作为改革的重点逐步走上规范化的道路。根据国务院常务会议批准的财政部、国家税务总局提交的增值税转型改革方案,自 2009 年 1 月 1 日起,在全国范围内实施增值税转型改革。

#### 1. 增值税转型改革的意义

增值税转型改革,允许企业抵扣其购进设备所含的增值税,将消除生产型增值税制产生的重复征税因素,降低企业设备投资的税收负担,是一项重大的减税政策。它可以避免企业设备购置的重复征税,有利于鼓励投资和扩大内需,促进企业技术进步、产业结构调整和经济增长方式的转变。

#### 2. 增值税转型改革方案的主要内容

自 2009 年 1 月 1 日起,在维持现行增值税税率不变的前提下,允许全国范围内(不分地区和行业)的所有增值税一般纳税人抵扣其新购进设





备所含的进项税额,未抵扣完的进项税额结转下期继续抵扣。为预防出现税收漏洞,将与企业技术更新无关,且容易混为个人消费的小汽车、摩托车和游艇(应征消费税)排除在上述设备范围之外。同时,作为转型改革的配套措施,相应取消进口设备增值税免税政策和外商投资企业采购国产设备增值税退税政策,并将小规模纳税人征收率统一调低至3%,矿产品增值税税率恢复到17%。

### 3. 增值税转型改革的试点

根据国务院的部署,2004年7月1日起,增值税转型试点首先在东北三省的装备制造业、石化工业等八大行业进行;2007年7月1日起,将试点范围扩大到中部六省26个老工业基地城市的电力业、采掘业等八大行业;2008年7月1日起,又将试点范围扩大到内蒙古自治区东部五大盟市和四川汶川地震受灾严重地区。

除四川汶川地震受灾严重地区以外,其他试点地区实行试点办法的主要内容:对企业新购入的设备所含进项税额,先抵减欠缴增值税,再在企业本年新增增值税的额度内抵扣,未抵扣完的进项税余额结转下期继续抵扣。

据统计,截至2007年年底,东北和中部转型试点地区新增设备进项税额总计244亿元,累计抵减欠缴增值税额和退给企业增值税额186亿元。试点工作运行顺利,有力地推动了试点地区经济发展、设备更新和技术改造,也为全面推开增值税转型改革积累了丰富经验。

自2009年1月1日起,在全国所有地区、所有行业推行消费型增值税。

### 4. 增值税转型改革方案的调整

(1) 企业新购进设备所含进项税额不再采用退税办法,而是采取规范的抵扣办法,企业购进设备和原材料一样,按正常办法直接抵扣其进项税额。

(2) 转型改革在全国所有地区推开,取消了地区和行业限制。

(3) 为了保证增值税转型改革对扩大内需的积极效用,转型改革后企业抵扣设备进项税额时不再受其是否有应缴增值税增量的限制。

### 5. 增值税条例的修订内容

(1) 允许抵扣固定资产进项税额。修订前实行生产型增值税,规定购进固定资产的进项税额不得从销项税额中抵扣,使得企业购进机器设备税负较重。为减轻企业负担,修订后的条例允许纳税人抵扣购进固定资产的进项税额,实现增值税由生产型向消费型的转换。