

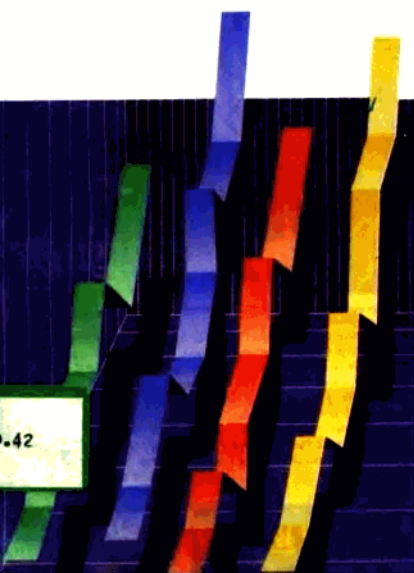
增值税

.....

理论与实践

.....

■王建平◎著
■湖南科学技术出版社



ZENGZHISHUI LILUN YU SHIJIAN

序

增值税是我国现行税收体系中的主体税种，它的成功运用为我国的税收制度注入了新的活力和生机，较好地适应了社会主义市场经济的发展。但是，我国的增值税制是在计划经济向市场经济转轨过程中逐步建立起来的，实行的时间也不太长，随着经济的发展还需不断完善和规范，还有诸多政策和管理问题需要加以研究和探索。这就必须依靠经济理论界和税务部门的有识之士为之付出艰辛的努力。

湖南的王建平同志，从事增值税税政管理工作多年，长期致力于税收尤其是增值税理论与政策的研究，笔耕不辍，颇有建树，在全国报刊上发表了大量的税收理论文章，并出版增值税著作数部。他的新著《增值税理论与实践》所收入的文章对新税制实施以来增值税若干理论、政策、管理问题进行了有益的探索。这些文章紧密地结合了增值税的实践，既有较强的针对性，又有一定的理论深度，充分体现了作者的敬业、求索精神。

《增值税理论与实践》一书的出版是一件好事，我深信它将为推动增值税的理论研究起到积极的作用。我乐意为之作序，把它

推荐给广大读者。也希望大家都能来关心增值税，研究增值税，使之更为完善，更好地为促进我国经济的腾飞服务。

陈 杰

1996年12月26日

于北京

陈杰先生系我国著名增值税专家，国家税务总局流转税管理一司司长。

前 言

著名的国际增值税专家爱伦·A·泰勒先生在其著作《增值税——国际实践和问题》中满怀激情地写道：“增值税的兴起堪称税收史上的一绝，没有别的任何税种能像增值税那样在短短的30年左右的时间从理论到实践横扫世界，使许多原先对其抱怀疑态度的学者们回心转意，令不少本来将其拒之门外的国家改弦更张，……可以把增值税比喻为税收世界的马特哈利，多少人被其吸引、倾倒，有的欲近之而不敢举足向前，有的离去了又再归来，到终了谁也抵挡不住她的诱惑。”对增值税的这一评价是再恰当不过的了。一个令人信服的事实是，增值税的产生和运用为不少国家的税收制度注入了新的活力和生机，使整个世界的税收制度发生了划时代的变化。中国也不例外。

正是基于对增值税的重要地位的深刻认识以及对增值税的浓厚兴趣，也得益于较长时期从事增值税的税政工作，作者对增值税，特别是我国增值税的实际运行进行了比较全面的研究，撰写并公开发表了相当数量的探讨文章。为了系统地反映和总结这方面的情况，作者将1994年下半年至今两年多时间里撰写的增值税专业文章26篇汇编成册，并定名《增值税理论与实践》。

全部文章被编成理论探索、政策研究与征收管理三个部分。这

些文章是作者在新税制实施后对增值税的理论、政策、管理问题进行深入思考和探索的结果。作者遵循公平、科学、规范的原则，对进一步完善我国的增值税制，解决增值税制运行中存在的若干问题和在当前条件下加强增值税管理等诸多方面提出了自己的思路与许多建设性的意见。“文章合为时而作”，可以说，这些文章力求做到有的放矢，具有较强的针对性，充分反映了新的增值税制实施后若干难点、热点问题的探讨动态。本书中的一些观点曾对上级决策机关完善增值税政策和管理制度起到了一定的积极作用，但愿它能继续为决策提供参考，为税务同仁开展税收工作提供有益的启示，为繁荣税收的科学研究作出应有的贡献。

在笔者学习和研究增值税的过程中，国家税务总局流转税管理一司和湖南省国家税务局的领导、同仁给予了热情的勉励和指点。湖南日报社和湖南税务报刊社的编辑朋友们也给予无私的帮助，使《湖南日报》、《湖南税务》、《湖南税务报》成为笔者发表观点和议论的主要园地。湖南省新闻出版局和湖南科学技术出版社本着支持税收事业，扶持作者进行理论创作的精神，对本书的出版给予了大力支持。在此书即将付梓之际，谨向上述单位的领导和同志们表示衷心的感谢。

限于作者的理论水平，书中难免存在不妥之处，恳请读者赐正。

王建平

1996年11月10日

于长沙

目 录

一 理论探索

借鉴国外经验,完善税收制度.....	(3)
依法征税是实现宏观调控的根本保证.....	(6)
必须走轻税重管之路.....	(9)
国税部门要为市场经济的发展作贡献	(12)
实施新税制不会增加企业的税收负担	(16)
新税制的实施没有推动物价的上涨	(19)
增值税,步入阳光道	(20)
维护税收的公平原则	(28)
关于完善增值税的几点思考	(32)
我国增值税运行中的矛盾及对策	(37)

二 政策研究

合理确定小企业的划分标准及税负水平	(47)
关于一般纳税人认定几个问题的思考	(52)
增值税减免税实施范围与形式的选择	(57)
应重新研究企业期初存货已征税款의 抵扣办法	(61)

免税产品分摊进项税额值得注意的一个问题	(64)
煤炭行业增值税税负分析及政策建议	(66)
新的增值税申报、稽核办法尚须完善	(69)
对增值税会计处理方法的两点改进意见	(72)

三 征收管理

加强增值税管理的几点思考	(77)
增值税管理重在落实	(80)
增值税——在“管”字上下功夫	(84)
要重视对企业新旧税制衔接有关税收政策执行情况 的检查	(87)
少数企业随意变通税收政策现象不容忽视	(89)
部分商业企业应交税金大幅度减少的现象应引起高 度重视	(91)
但愿明年无“捷报”	(94)
免费赠送税收业务资料好	(95)

四 报刊评论与报道

一部研究税制改革的力作.....	杨晓平 (99)
——王建平《税收若干问题的思考与探索》评介	
勤奋好学的探索者	杨晓平 (101)
——记省国税局青年干部王建平	

一 理论探索

借鉴国外经验，完善税收制度

如何改革和优化我们的各项经济管理制度，使之适应和促进社会主义市场经济的发展，这是摆在我们面前的一个重大课题。我们党遵循邓小平建设有中国特色社会主义理论，从我国的国情出发，不断借鉴国外的先进经验，逐步建立和完善了一套适合社会主义市场经济的比较科学而规范的税收制度。

西方发达的资本主义国家实行市场经济经历了一个相当长的过程，建立了一整套与市场经济相配套的管理制度。因此，借鉴发达国家的先进管理经验，可以缩短我们的探索过程，提高决策效率。邓小平同志曾经强调指出：“任何一个国家要发展，孤立起来，闭关自守是不可能的，不加强国际交往，不引进发达国家的先进经验、先进的科学技术和资金是不可能的”，“一切有利于发展社会生产力的方法，……我们都采用”。纵观改革开放以来的历次税制改革，无不贯穿了邓小平同志的这一指导思想。这主要表现在两个方面：

一是成功地引进了先进的增值税，并使之成为我国的主体税种。70年代末80年代初，我国实现了从僵化的计划经济模式向有计划的商品经济模式的转轨。随着专业化协作和横向经济联合的发展，按销售收入全额征税的传统的流转税制度带来的重复征税的矛盾日益突出。正是在这样一种历史背景下，我国于80年代初大胆地引入了最早产生于法国的增值税。这种实行税款抵扣原则的税种，实质上相当于就企业的新创造的价值征税，它体现了负

担公平的原则。1994年我国工商税制全面改革，将增值税的征税范围扩大到货物生产、流通的全过程，并按照国际上通行的作法实行价外课税。目前，增值税收入已超过整个税收收入的一半。增值税在我国的成功运用，是我国税制建设史上的一件大事。

二是构建了以流转税为主体的多种税、多次调节的复合税制。改革开放之初，我国对国有企业仅征收一种工商税，对集体企业也只征收工商税和所得税。过分简化的税制无法适应纷繁复杂的经济活动。西方发达的资本主义国家复合税制的成功运用给我们以有益的启示。经过几次税制改革，以流转税（包括增值税、消费税、营业税）为主体的多种税、多次调节的复合税制逐步形成并日臻完善，使得我们的税收制度对经济运行有更强的适应能力，增强了聚财功能和宏观调控力度。

但是，学习和借鉴外国的税收管理经验，并不是盲目的照搬，不加分析、不加批判的兼收并蓄，而应紧密结合中国的国情。正如邓小平同志所说：“既不能照搬西方资本主义国家的做法，也不能照搬其他社会主义国家的做法”，“中国有自己的特点，所以我们只能按中国的实际办事”。在税制结构的设计特别是主体税种的选择上充分地体现了这一原则。

西方发达的资本主义国家大多选择所得税作为主体税。然而，我国是发展中的社会主义国家，尽管实行改革开放以来，国民经济有了长足的发展，但是，与发达的资本主义国家相比，生产力水平仍然比较落后，企业的效益也不够理想，广大人民群众的收入水平亦相应较低。在这种情况下，选择以收入所得为课税对象的所得税作为主体税种，难于保证税收收入的稳定增长与税收调控作用的发挥。正是考虑到我国目前的基本国情，我们选择了收入比较稳定的流转税作为主体税种。十几年的税收实践充分说明，这一决策是正确的。

显然，在税制建设中，正确地理解和运用邓小平同志“借鉴

国外经验与自己国情相结合”这一理论思想是至关重要的。应该指出，税制建设是一个长期的过程，不可能一劳永逸，而应该随着经济的不断发展进行相应的调整与完善。在借鉴国外先进经验的过程中，还要注意以下两点：

第一，要用发展的眼光来思考和进行税制建设。也就是说，在税制建设中既要考虑经济发展的变化情况，又要密切注视其他国家尤其是发达的资本主义国家税制改革的新动态、新趋势，并加以研究参考。如随着生产力水平的提高和居民收入的增长，要不断提高所得税收入在整个收入中的比重，并相应调整税制结构，强化所得税对企业和居民个人收入的调节力度，缓解收入分配不公的矛盾，以便更好地兼顾公平与效率。

第二，在采用较先进的税制时，必须有科学、严密的税收征管手段与之相配套。没有科学的、行之有效的征管手段，再好的税制，无论如何也无法保证它的正常运行，也不能真正实现它的调节目标。新的增值税已体现了极大的优越性，然而，先进的税收制度与落后的传统征管手段之间的矛盾也逐渐暴露出来，这就是基本依靠人工征管、检查的方式，已不能从根本上防范偷、漏、骗税现象。因此，在当前，借鉴国外的税务管理经验，改革现有的征管手段，尤其是建立增值税发票的计算机交叉稽核审计系统，已刻不容缓。

（原载《湖南日报》1995年9月28日第七版）

依法征税是实现宏观调控 的根本保证

组织财政收入和调节经济运行是税收的两大基本职能。在当前国家实行市场经济,运用经济杠杆对国民经济进行间接调节,实施宏观调控的新形势下,税收调节显得更为重要。税务部门依法征税则是国家实施税收调节,进而实现宏观调控,确保经济顺利发展的根本保证。

——只有依法征税,才能实现宏观调控的基本目标。从根本上说,实行市场经济的目的就是要通过优胜劣汰的竞争机制,达到生产要素的优化配置。而就受市场机制作用的单个企业来看,其经济活动都是围绕实现最大利润目标进行的,很少从国民经济综合平衡的角度来考虑。因而,在社会主义市场经济条件下,要保持国民经济的高效率,就必须在强调市场机制配置资源的基础性作用的同时,加强宏观调控。而税收恰恰是其中最有力的调节手段。国家通过制定税收政策,确定相应的征税对象、税种、税率,来控制生产与需求的合理比例;限制不合理的生产与消费行为;调节社会各阶层的收入水平,缓解分配不公的矛盾。而所有的这些税收政策最终都必须依靠税务部门开展税收征收活动来具体实现。也就是说,只有按照税法的规定,将所有的纳税人应缴纳的税收及时足额地征收上来,税收的调节作用才能落到实处,才能达到预期的调控目标。如果在征税上打折扣,这里不征,那里少

征，那么，税收调节就不能到位，再好的税收调控政策也只是一纸空文。

——只有依法征税，才能为国家实施宏观调控提供财力保证。税收是政府机器正常运转的经济基础。在市场经济条件下，国家的福利性支出、社会保障和社会发展性支出的资金需求比以往更为旺盛。特别是在刚刚步入市场经济的初期，在转换体制、培育市场方面更离不开财力的支持。可以说，没有相当雄厚的财力为后盾，要实现国家的宏观调控目标是根本不可能的。今年国家在进行税制改革的同时，实行分税制，按税种划分中央税、地方税、中央和地方共享税，组建国家税务局和地方税务局两套税务机构，中央税和共享税由国家税务局征收，地方税由地方税务局征收，将大部分收入纳入中央财政，再通过财政“转移支付”的手段部分返还给地方政府，从而大大增强了中央财政调配财政资金的能力，为国家实施宏观调控奠定了基础。然而，所有这些也都仰赖税务部门依法行使征税的职权，不折不扣地开展税收征收管理工作，以确保国家财政收入及时足额入库。

——只有依法征税，才能发挥税收应有的监督作用，防止损害宏观调控的行为发生。通过税收的征收管理活动，可以寓监督于管理之中，依法对纳税人的经济活动进行必要的监督，引导纳税人遵守国家的财经纪律和税收法规，遏制各种偷税、抗税、骗税行为，以利于形成良好的经济秩序，为市场经济保驾护航。

应该说，实施新税制以来，各级政府、各个部门以及广大的纳税人对税收作用的认识，尤其是在宏观调控方面的重要作用的认识大大提高了，依法治税、依法征税的观念得到了增强。但是，也应当看到，在思想认识和税收的征、纳工作方面，也存在一些不容忽视的问题。一是拖欠税款的现象严重。一些纳税单位或单纯强调自身的困难，或以税制改革后税负有所增加，等待国家出台优惠政策为由，而拖欠税款；少数税务人员全局观念欠强，在

依法行使征税的职权时，理不直气不壮，一味迁就，从而使欠税金额居高难下。二是在实施新税制的过程中，采取所谓“变通”办法和“过渡措施”。一些地方在增值税的征收上，没有按规定税率征税。有的虽按规定计提税款，却采取低率预征或缓征的办法；一些地方随意变通征税办法，侵蚀消费税的税基；个人所得税的管理则普遍偏松，一些个人未按规定申报缴纳个人所得税，个人所得税调节收入水平的作用没有得到很好的发挥。三是偷税、骗税现象十分严重。一些单位和个人在增值税专用发票上做假，虚开增值税专用发票，大量地偷税和骗取出口退税。

对于上述问题，如若不采取切实可行的措施加以解决，将危及国家的宏观调控，必须引起我们的高度重视。首先，要克服思想上的模糊认识，真正认识到依法征税在国家实施宏观调控中的重要作用，树立全局观念和依法治税的观念；其次，依法行使征税权力，把该收的税收及时足额地征收上来，不仅要积极收回老欠税，而且要防止发生新的欠税，对拖欠税款的企业要严格按照征管法的规定加收滞纳金；再者，要按照依法治税的要求，纠正那些与现行税收政策相背离的“变通措施”，维护税收政策的统一性和严肃性；另外，要适应新税制的要求，改革现行的落后征管模式，建立征收、管理、检查相互制约，申报、代理、稽查相互监督配合的科学而又严密的税收征管体系，特别是要建立增值税发票的计算机交叉稽核审计系统，使我们的税收征管更为科学、有效，为依法征税提供切实的保证，最大限度地防止偷税、骗税。

（原载《湖南日报》1995年1月18日第七版）

必须走轻税重管之路

国家征税既要满足政府财政支出的需要，又要兼顾企业和广大群众的承受能力。也就是说，在保证国家财政正常需要的前提下，必须最大限度地减轻企业和群众的税收负担。历史的经验证明，在分配问题上，采取轻徭薄赋的政策，“国家课税而民不伤”，是经济持续稳定发展的基本前提。

但是，也应当指出，轻税赋必须建立在严格的税收管理基础之上，税收必须走轻税赋、重管理之路。征税对象、税率一旦确定下来，就要有一套科学、规范、严密的征收管理办法与之相配套，税务征收机关就要不折不扣地执行政策，严格税收管理。只有这样，才能真正实现预期的财政收入规模，也才能真正实现公平税收负担的原则。很难想象，在一个管理失控、漏洞较多的税制下，国家能够获得充足的财政收入。事实上，不够缜密的管理办法和松弛的管理只会迫使国家通过提高税率的途径取得预定的财政收入，其结果必然是名义税率甚高，而收入规模却相对较小，税收负担严重失衡，扭曲了税收的调节效应，阻碍了经济的发展。

应该说，实行以增值税为中心的新税制以后，企业的税收负担更为合理。国家不仅取消了大量的减免税优惠政策，扩大了税基，而且也在逐步采取措施，加强税收管理。但是，也应当看到，按照轻税赋、重管理的基本原则来衡量，在税率的设计和税务管理上，特别是增值税税率的设计和增值税的管理上依然存在一些问题，主要表现是：

(1) 总体税负水平略显偏高。新的增值税税率基本是按照保持原税负水平换算过来的。但是，原税负水平是建立在多减免、多优惠、税基被严重侵蚀的基础之上的。新的增值税制拓宽了税基，取消了减免，如不调低税率，总体税负水平自然会略有提高。

(2) 不少纳税人的收入申报不实，偷逃税款现象十分严重。新的增值税制实行税款抵扣制度。当期销项税额减去当期进项税额才是当期应交税金。相当一部分纳税人当期的进项税款全部给予了抵扣，而销售收入申报不实，对开具普通发票收取的货款或无需发票收取现金的收入不申报或少申报税额，使销项税额与进项税额基本持平，甚至出现进项税额大于销项税额，长期无税可交的不正常现象。这一现象在商业企业中尤其突出。

(3) 一些单位和个人虚开、代开增值税专用发票，骗取增值税的抵扣和退税。虚开代开的收入没有申报纳税，却导致下道环节的抵扣和退税，扰乱了正常的经济秩序，导致了国家财政收入的大量流失。

(4) 拖欠税款现象十分严重。一些纳税人以种种理由长期拖欠国家税款，以至有人形象地说，欠税是一种新型的“税收优惠”。

轻税赋，重管理，这是社会主义市场经济发展对税收的客观要求。增值税税率设计和税收管理中存在的上述问题，相当程度地损害了税收的公平原则，影响了财政的收支平衡，不利于国民经济的健康发展。为了从根本上解决上述问题，我们应采取如下措施：

首先，要切实加强增值税的基础管理。任何一种优秀的税收制度，要充分发挥其职能作用，就必须有一套科学、规范、严密的税收征管制度和手段与之相配套，并严格地加以运用操作。对于主体税种增值税来说尤其如此。从今年起，国家实行新的增值税申报办法，要求增值税一般纳税人要逐笔登记销项与进项，并