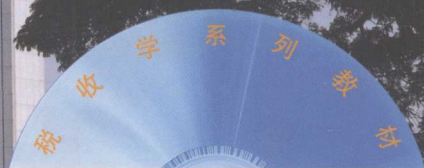




普通高等教育“十一五”国家级规划教材



中国税收法律制度

送教学资源

杨 斌 主编 雷根强 胡学勤 副主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS



中国税收法律制度

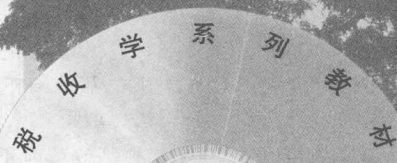
中国税务出版社

（北京）





普通高等教育“十一五”国家级规划教材



中国税收法律制度

送教学资源

杨 斌 主编 雷根强 胡学勤 副主编



高等教育出版社
HIGHER EDUCATION PRESS

内容简介

本书是普通高等教育“十一五”国家级规划教材。

本书力求资料权威、正式、最新,论述系统、全面、清晰,内容详细、准确、实用,主要以2004年税制改革后正式公布以及2004年税制改革前正式公布至今仍有法律效力的税法、条例、实施细则、征税办法等规范性文件为依据,就现行各个税种的制度、政策规定及税收管理的基本方面进行详细解释。

本系列教材包括《税收学原理》、《中国税收法律制度》、《税收管理与税收筹划》三本,是为综合性大学、高等财经院校经济学类、工商管理类、公共管理类、法学等各专业学习税收基本理论、中国现行税法、税收管理而编写的教材,既可供国家税收、税收学或税收概论、中国税制、税法、税务管理、税收筹划等课程作教学用书,也可作财税部门、企业单位和法律工作者学习的参考材料。

本书配套教学课件,免费赠送教师,详情请参看书后的“教学支持说明”或向高等教育出版社驻当地的教学服务中心咨询。

图书在版编目(CIP)数据

中国税收法律制度/杨斌主编. —北京:高等教育出版社, 2008.7

ISBN 978-7-04-024406-9

I. 中… II. 杨… III. 税法-中国-高等学校-教材
IV. D922.22

中国版本图书馆CIP数据核字(2008)第067143号

策划编辑 权利霞 责任编辑 王清云 封面设计 刘晓翔
版式设计 张岚 责任校对 朱惠芳 责任印制 陈伟光

出版发行 高等教育出版社
社 址 北京市西城区德外大街4号
邮政编码 100120
总 机 010-58581000

经 销 蓝色畅想图书发行有限公司
印 刷 涿州市星河印刷有限公司

开 本 787×1092 1/16
印 张 13.75
字 数 330 000

购书热线 010-58581118
免费咨询 800-810-0598
网 址 <http://www.hep.edu.cn>
<http://www.hep.com.cn>
网上订购 <http://www.landaco.com>
<http://www.landaco.com.cn>
畅想教育 <http://www.widedu.com>

版 次 2008年7月第1版
印 次 2008年7月第1次印刷
定 价 24.00元

本书如有缺页、倒页、脱页等质量问题,请到所购图书销售部门联系调换。

版权所有 侵权必究

物料号 24406-00

本书是国家“十一五”规划教材《税收学》系列之一。内容涉及中国现行“正税”制度的阐述解释。

税收是政府对其管辖下的经济活动主体(包括个人、团体、企业等)所拥有的货币、实物或劳动力本身按一定比例的征收,是经济活动主体为维持政府满足公共需要所作的贡献。与其他财政收入形式相比,税收作为最主要的财政收入形式,具有强制性、无偿性、确定性、均一性四个基本特征。一般称通过正式立法的税收为正税,而未通过正式立法的各种具有税收性质的课征为杂税(或杂项负担)。中国目前的正税税制结构为典型的流转税和所得税双主体特征。

经过1994年的税制改革和随后的调整,目前中国开征的正税有增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、房产税、城市房地产税、土地增值税、土地使用税、耕地占用税、契税、车船税、车辆购置税、资源税、城市维护建设税、教育费附加、印花税、烟叶税等。1994年以后调整的税种是:2000年起停征固定资产投资方向调节税,同年开征车辆购置税。到2002年止,全国各地全部停征筵席税。2006年废除农业税(包括农林特产税)、屠宰税,将农林特产税中烟叶税目独立出来开征烟叶税。2007年起将原外商投资企业和外国企业所得税、企业所得税合并设立内外统一的企业所得税,将车船使用税和车船使用牌照税合并设立车船税。

税制要素包括税目、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点、税收优惠、违章处理等,但每个税种均具有的基本要素为纳税人、征税对象和税率三项。因此,本书在编写时,基本按照纳税人、征税对象范围、税率、其他税制要素的体例来进行。在税制实务的阐述上,则力求资料权威、正式、最新,论述系统、全面、清晰,内容详细、准确、实用。以正式公布的税法、条例、实施细则、征税办法等规范性文件为依据,就现行各个税种详细解释其制度、政策规定,并注意删除虽没有明确被废除或替代但实际已失效的旧政策的相关内容,同时尽量将有关内容参考的文件名称、文号作为脚注列示其下,以利读者检索、查对、自我更新。粗略统计,本书所做的脚注达830余条。本书所引用的法律文件则截至2008年3月底。本书对税法的解释仅供参考,税法的执行应以政府法律文件为准。

需要说明的是,限于篇幅,并考虑到其他因素(如政策变化较快、实务操作性较强、教学容量有限等),出口退税、增值税专用发票、关税和船舶吨税、企业所得税特殊业务等内容本书未展开阐述,教师和学生可以通过其他途径获得这些内容。

本教材是为综合性大学、高等财经院校财政学、金融学、会计学、工商管理、法学等专业编写的教材,可供国家税收、税收学、中国税制、税法等课程作教学用书,也可作为纳税人纳

税指南和财政、税务、海关、审计、司法等系统干部和企业人员的业务手册。

本书由厦门大学财政系和公共管理系、闽江学院经济系部分教师集体编写，由杨斌教授担任主编，雷根强教授、胡学勤副教授担任副主编。是编写者承担国家自然科学基金资助项目（编号 70173010、70573086）的成果之一，也是国家级精品课程《税收学》的主要教学成果之一。

本书的编写分工是：

杨斌、胡学勤编写第一章、第五章，雷根强、胡学勤编写第二、三章，胡学勤编写第四章，第六章第二、三、四、五、六节，第七章第二、三、五节，漆亮亮编写第六章第一、七节，熊巍编写第七章第一、四节。胡学勤副教授负责本书修改定稿的具体工作。

感谢高等教育出版社权利霞编辑不遗余力的筹划、鼓动、敦促，使本书作为国家“十一五”规划教材之一得以出版。

杨 斌

2008 年 3 月 31 日

第一章 增值税	1	二、我国消费税的特点	30
第一节 增值税的产生及特点	1	第二节 消费税征税对象范围、纳税人及税率	31
一、增值税的产生	1	一、消费税征税对象范围	31
二、增值税的性质、类型及经济影响	2	二、消费税纳税人	34
三、我国现行增值税的特点	5	三、消费税税率	34
第二节 增值税的征税对象、范围及纳税人	6	第三节 消费税应纳税额计算	37
一、增值税的征税对象	6	一、消费税从价定率计征方法的应税消费品的计税依据	37
二、增值税的征税范围	6	二、消费税从量计征办法的应税消费品的计税依据	42
三、增值税的纳税人	9	三、消费税应纳税额的计算	43
第三节 增值税的税率	11	第四节 消费税的征收管理	43
一、增值税税率的特点	11	一、消费税纳税义务发生的时间	43
二、增值税税率的设置原则	11	二、消费税纳税环节	44
三、增值税税率的适用范围	11	三、消费税纳税地点	44
第四节 增值税的应纳税额计算	13	四、消费税纳税期限	45
一、增值税销售额的确定	13	第三章 营业税	48
二、增值税销项税额	16	第一节 营业税的产生和特点	48
三、增值税进项税额	16	一、营业税的产生	48
第五节 增值税的优惠政策	19	二、营业税的特点	48
一、增值税减免税政策	19	第二节 营业税的征税对象范围、纳税人及税率	49
二、增值税各类先征后返政策	22	一、营业税征税对象范围	49
三、增值税起征点政策	24	二、营业税的纳税人及扣缴义务人	57
第六节 增值税的纳税时间及地点	25	三、营业税的税率	59
一、增值税纳税义务发生时间	25	第三节 营业税应纳税额的计算	60
二、增值税纳税期限	25	一、营业税的计税依据	60
三、增值税纳税地点	26	二、营业税应纳税额的计算	70
第二章 消费税	29		
第一节 消费税的概念和特点	29		
一、消费税的概念	29		

第四节 营业税的减税和免税	71	一、关联交易的认定	119
一、营业税的起征点	71	二、成本分摊协议和预约定价安排	120
二、营业税的减税、免税规定	72	三、资料报送和调整方法	120
第五节 营业税的征收管理	78	四、避税地受控外国公司	121
一、营业税纳税义务发生的时间	78	五、资本弱化条款	121
二、营业税纳税期限	80	六、补征税款和加收利息	122
三、营业税纳税地点	80	第五章 个人所得税	124
第四章 企业所得税	84	第一节 个人所得税的纳税人及其	
第一节 企业所得税的纳税人、		纳税义务	124
征税对象范围和税率	84	一、个人所得税的居民纳税人	124
一、企业所得税的纳税人	84	二、个人所得税的非居民纳税人	125
二、企业所得税的征税对象范围	85	第二节 个人所得税征税对象范围和	
三、企业所得税的税率	86	税率	127
第二节 企业所得税应纳税所得额的		一、个人所得税的征税对象范围	127
确定	87	二、个人所得税的税率	130
一、应纳税所得额确定的一般规则	87	第三节 个人所得税应纳税所得额的	
二、应纳税所得额确定的特殊规则	95	确定和减免税规定	132
第三节 企业所得税的资产处理	101	一、个人所得税应纳税所得额的确定	132
一、固定资产的计价和折旧	101	二、个人所得税的减税、免税规定	140
二、生产性生物资产的计价和折旧	103	第四节 个人所得税应纳税额的计算	
三、无形资产的计价和摊销	103	和外国税收抵免	143
四、长期待摊费用的摊销	104	一、个人所得税应纳税额的计算	143
五、投资资产、存货计价	105	二、境外所得已纳个人所得税的抵免	152
第四节 企业所得税的优惠政策	105	第五节 个人所得税的申报与征收	154
一、减免税优惠	106	一、个人所得税的自行申报	154
二、减计收入	108	二、个人所得税的核定、征收	158
三、加计扣除	108	第六章 土地、房产、车船税	162
四、应纳税所得额抵扣	108	第一节 房产税和城市房地产税	162
五、税额抵免	108	一、纳税人和征税范围	162
六、过渡期的优惠政策	108	二、计税方法	164
第五节 企业所得税应纳税额的		三、减免税	165
计算和税收抵免	116	四、纳税期限和纳税地点	166
一、企业所得税应纳税额的计算和		第二节 土地增值税	167
缴纳	116	一、纳税人和征税范围	167
二、境外所得已纳外国所得税的抵免	117	二、计税方法	168
三、企业所得税的纳税地点和纳税		三、减免税	171
期限	118	四、纳税期限和纳税地点	172
第六节 特别纳税调整	119	五、房地产开发企业土地增值税清算	172

第三节 城镇土地使用税	174	四、纳税期限和纳税地点	191
一、纳税人和征税范围	174	第七章 其他税收制度	195
二、税额标准	175	第一节 资源税	195
三、计税方法	175	一、征税范围	195
四、减免税	176	二、纳税人和扣缴义务人	196
五、纳税期限和纳税地点	177	三、税率	197
第四节 耕地占用税	177	四、应纳税额的计算	198
一、纳税人和征税范围	177	五、减免税	199
二、税额标准	178	六、纳税义务发生的时间、纳税地点 和纳税期限	200
三、计税方法	178	第二节 城市维护建设税	200
四、减免税	179	一、纳税人和征税对象	200
五、纳税期限和征收办法	180	二、税率及应纳税额的计算	201
第五节 契税	181	三、减免税	201
一、纳税人和征税范围	181	第三节 教育费附加	202
二、税率	182	一、纳税人和征税对象	202
三、计税方法	182	二、税率及应纳税额的计算	202
四、减免税	183	三、减免税规定	203
五、纳税期限和纳税地点	185	第四节 印花税	203
第六节 车船税	185	一、纳税人	203
一、纳税人和扣缴义务人	186	二、税目和税率	204
二、税额标准	186	三、计税方法	205
三、计税方法	187	四、免税	206
四、减免税	188	五、纳税方式	207
五、纳税义务发生时间、纳税地点和 纳税期限	188	第五节 烟叶税	207
第七节 车辆购置税	189	一、纳税人和征税对象	207
一、纳税人	189	二、税率	208
二、计税方法	190	三、计税依据及应纳税额的计算	208
三、减免税	191	四、纳税期限和纳税地点	208

第一章 增 值 税

本章提要

1. 增值税的概念和类型。
2. 增值税的征税范围。
3. 增值税的纳税人及其适用税率。
4. 增值税应纳税额的计算。
5. 增值税的优惠政策。
6. 增值税的纳税时间、地点。

增值税在法国实践成功以后为越来越多的国家所采用。国际上已形成相当系统、完善与规范的增值税课征制度。我国从 1979 年开始试点采用增值税, 1994 年全面推行, 使之成为我国税制结构中占据第一位的主体税种。

第一节 增值税的产生及特点

一、增值税的产生

增值税这一概念在 1917 年由美国耶鲁大学的亚当斯(T. Adams)首先提出。当时的名称不叫增值税而叫营业毛利税, 营业毛利就是销货额减进货额后的余额, 与现在的增值概念相近。1921 年德国资本家西蒙斯(C. F. V. Siemens)正式提出增值税的名称, 并详细阐述这一税制的内容。增值税的提出并没有得到政府的重视。增值税的实践活动在 20 世纪 50 年代才从法国开始。

实行增值税以前, 法国实行的是全值流转税即周转税。这是一种多阶段、阶梯式的对商品或劳务流转额全值课征的间接税。这种间接税具有对中间产品重叠征税的弊端, 导致商品经历的中间环节越多、税收负担越重, 迫使企业为减少税负而采取与供应商实行纵向联合的组织形式, 产生不利于专业化分工协作发展的纵向聚合效果, 阻碍战后法国经济的恢复和发展。法国学术界和决策部门积极寻找对策解决这一问题。解决办法就当时的认识水平而言其思路有两个极端, 其一是对所有中间产品都征税, 无论是两个独立企业之间交易的中间产品, 还是一个全能大厂内部组成部分(如车间)之间移动的中间产品一律征税, 试图实现不同组织形式企业之间的税负公平。这一办法违反只对实现的销售收入征税的流转税基本原则, 对企业内部转移的未实现销售的中间产品、半成品征税会迫使企业动用流动资本交税, 弊端更大。对企业内部

转移的产品、半成品征税,在征收管理上也很困难,难以进行实际操作。其二是对中间产品一律免税,就是对原材料、零部件厂家不征税,即使全能厂家中间产品不含税,也使非全能厂家购进的中间产品不含税,以达税负均衡之目标。法国在推行增值税以前选择后一种办法,即对中间产品免税,规定工业生产环节征收的周转税,由原来的每个生产阶段都课征,改为只就最后产成品阶段课征。例如几个工厂协作生产一种产品,则对生产原材料、零配件等的工厂不征税,只对生产用于最终消费的产成品的工厂征税。这种做法的好处在于可以使同种产品,不因经过的中间环节多寡而税负轻重不等,只要销价相同其税负就相同。但这一做法存在不可克服的困难,主要是现实生活中中间产品与最终产品难以明确划分,不少产品既可以是中间产品也可以是最终产品。此外,对原材料、零部件厂家不征税,只对最终产品厂家征税,容易造成税收歧视。法国的税收学者和决策者从税制改革实践中认识到,传统全值型流转税即周转税的根本问题不在于多环节、多阶段课征,用增加或减少课征环节的办法难以彻底克服原有税制的弊端,其根本问题在于是对流转额全值征税。为此,他们于1954和1955年在对中间产品免税的基础上对周转税作了进一步改革,把对全值征税改为对增值额征税,即对厂商购进的投入品中所含的前一阶段税收予以抵扣,分阶段全面引入增值税的税收模式并取得成功。

增值税在法国实践成功后陆续被许多国家借鉴采用,形成用增值税代替传统流转税的世界性税制改革运动。

二、增值税的性质、类型及经济影响

(一) 增值税的性质

增值税是以增值额为课税对象的一种税;进一步说,是对商品流转各个环节的增值额课征的一种税。理解增值税的性质,关键是理解增值额这个概念。增值额的一般概念可以从三个方面理解。

第一,从理论上讲,增值额相当于商品价值 $C + V + M$ 中的 $V + M$ 部分,就是商品价值扣除在商品生产过程中消耗掉的生产资料的转移价值 C 后的余额,即由企业劳动者创造的新价值。 V 是工资,是劳动力为自己创造的价值; M 即剩余产品价值或盈利,具体可分解为利息、租金、利润等项目,因此增值额从内容上讲可称为净产值即工资、利息、租金、利润之和。就全社会来说,增值税是一种净产值税,是介于全值流转税(以 $C + V + M$ 全值为征税对象)和所得税(以 M 为征税对象)之间的一种税。

第二,从商品生产的全过程而言,一件商品最终实现消费时的最后销售额、相当于该商品从生产到流通各个经营环节的增值额之和。表1-1反映某一个商品简化的生产销售过程。假定采矿是其第一阶段,靠手工劳动,购入生产资料价值忽略不计,增值税税率为10%,该商品最终售价为480元,与五个产销阶段的增值额之和相等。对各阶段的增值额各征10%的税,相当于对最后阶段销售额征10%的税,而对每一个阶段增值额征10%的税,相当于对每一个阶段销售额增收10%的税金(销售税金)减去购入品在上一阶段已付税金的余额。

表 1-1

单位: 元

产 销 阶 段	销 售 金 额	购 入 品 金 额	增 加 值	税 额 (税 率 10%)		
				销售税金	购入品已付税金	应缴税金
采矿	40	0	40	4	0	4
冶炼	100	40	60	10	4	6
机械制造	300	100	200	30	10	20
批发	400	300	100	40	30	10
零售	480	400	80	48	40	8
合计	—	—	480	—	—	48

第三, 就个别生产单位而言, 增值额可以看作是商品购销价差, 即因提供应税的商品和劳务而取得的收入价格(不包括商品或劳务的购买者应付的增值税)与该商品或劳务外购成本价格(不包括为这些外购项目所支付的增值税)之间的差额。商品价格的基本组成部分有:

(1) 外购的主要材料费用。主要包括在生产经营过程中将全部或部分进入到最终产品中去的的外购原材料、半成品等材料。就批发商和零售商来说, 外购材料费用是他们为转卖而取得最终产品的费用。

(2) 外购辅助材料费用。外购辅助材料是指在生产经营过程中, 有助于产品的形成或便于生产的进行, 但不构成产品主要实体的各种外购材料。如: 清洁液、煤气、油、酸等低值易耗品和包装物。

(3) 非折旧资产支出。通常指在征收所得税时被归类为管理费用的那部分支出, 如: 办公用品支出、广告费、技术杂志订阅费等。

(4) 其他企业或人员向纳税人提供的劳务费用, 即外购劳务支出。

(5) 在生产销售过程中使用的计提折旧的机器、设备购买费用。

(6) 不动产费用。如: 厂房和办公用建筑物及土地购买方面的支出。

(7) 付给纳税人或全体雇员的工资、社会保险费以及其他各种价内税收。

(8) 利润。

从理论上讲, 上述(1)至(6)项费用构成纳税人购入商品或劳务的成本价格, 即所谓的非增值性项目(非增值性项目主要是转移到商品价值中去的原材料、辅助材料、燃料、动力和固定资产折旧等)。因此, 纳税人提供应税商品或劳务取得的收入价格总额扣除第(1)至(6)项费用后的余额即为增值额。但在现实生活中, 国家基于特定的社会经济财政状况及税收政策考虑, 所规定的非增值性项目可以与理论概念一致, 也可以略有差别, 这导致增值税类型多样化。

(二) 增值税的类型

增值税的类型可按不同的标准划分。以确定增值税计税依据所涉非增值性项目范围大小为标准, 增值税可分为生产型、收入型、消费型增值税三大类型。以增值税抵扣税额确定依据为标准, 增值税可分为发票抵扣模式和按账计征模式。以增值税在不同地区运用的特点为标准, 可把增值税划分为欧洲模式、南美模式、日本模式、中国模式等。此处只讨论生产型、收入型、消费型增值税。

生产型增值税以销售收入减除原材料、辅助材料、燃料、动力等投入的中间性产品价值即

法定非增值性项目后的余额为课税增值额。其计税依据或税基相当于工资、租金、利息、利润和折旧之和。其特点是折旧不从税基中扣除。从国民经济整体看,这一类型增值税的课税基础与国民生产总值的统计口径一致,故称生产型增值税或 GNP 型增值税。

收入型增值税以销售收入减除原材料、辅助材料、燃料、动力等投入生产的中间性产品价值和资本品折旧后的余额为课税增值额。其计税依据或税基相当于工资、租金、利息、利润之和。其特点是税基中不包含折旧。从国民经济整体看,这一类型增值税的税基相当于国民净产值或国民收入,故称收入型增值税。这一最严格意义上的增值税与前面讨论的增值额概念相一致。

消费型增值税以销售收入减除投入生产的中间性产品价值和同期购入的固定资产全部价值为课税增值额。其特点是固定资产价值从税基中扣除。从国民经济整体看,这一类型增值税的税基相当于全部消费品的价值,而不包括原材料、固定资产等一切投资品价值,故称消费型增值税。

(三) 增值税的经济影响

不同类型的增值税,具体做法和政策不同,对经济的影响不同;相同的增值税在不同的宏观、微观经济环境中的作用也是有差别的。分析增值税的经济影响,有必要对增值税和经济环境作一假定式的描述。对增值税,假定是广泛征收的,征税范围包括农业、工业、商业零售等各行业,实行单一比例税率,出口实行零税率,购进投入品税额抵扣采用发票法;对经济环境,假定是一种国家干预和市场调节相结合的经济,所有纳税人都是独立的经济利益主体、按市场信号安排生产经营和投资消费,国家则通过经济工具的参数变动指导市场。在这样的前提下,增值税对经济的影响表现在以下方面:

1. 对企业组织结构的选择的影响。一般说来,在征收多阶段全值流转税的条件下,税负随交易次数的增加而增加,通过纵向联合可以减少交易次数从而减轻税负,这对企业组织形态的选择产生干扰,促使企业放弃横向的专业化分工协作而搞纵向全能组合。在征收消费型增值税情况下,纳税人全部购进投入品(包括购入的固定资产)的已纳税额可以抵扣,一个产品只要最终销售价格相同税负就相同,同样的产品不会因为企业组织形态不同、经历的交易次数不等而税负不平,这使企业在决定企业组织形态上不受税收政策的影响,客观上会促进专业化分工协作的企业组织形式的发展。

在征收生产型增值税情况下,增值税的这一影响仍然是非中性的,因为生产型增值税下,购入固定资产的已纳税款不予抵扣,固定资产折旧这一部分仍然存在重复征税问题,同样产品经过的交易次数越多税负越重。对劳动密集型企业而言,固定资产所占比重较小,产品价值中所含的折旧额比较小,购进的投入品主要是原材料、辅助材料等流动资产,因此购进投入品已纳税款基本上可得到抵扣,重复征税程度相对较低。而资本和技术密集型企业,由于其产品价值中固定资产折旧所占比重较大,如果搞专业化协作生产,经过的交易次数多,重复课税程度就高。因此生产型增值税仍然存在一定程度的有利于全能厂而不利专业化分工协作企业的非中性影响,尤其对资本、技术密集型企业。当然,从整体来看,对比传统全值流转税,这种非中性影响已大大减轻。

2. 增值税对经济稳定的影响。这里从财政收入的稳定、物价稳定、反经济周期等方面分析。

增值税对财政收入目标的达到是有益的。在采用发票法进行税额抵扣情况下，增值税的征收过程会产生纳税人自动勾稽学果，防止偷漏税和随意减免税。增值税对增值额课税，从整体税负看，是对商品的最后销售额征税，只要销售额不变，无论商品的中间环节有多少，在税率一定的情况下增值税税额不变。经济增长，财政收入也会同步增长。

增值税的采用不会导致通货膨胀。税制改革转换时期增值税对物价的影响，取决于财政目标和被替代的税种，以及财政货币政策等因素。如果以保持总税负不变为目标而用增值税代替传统的全值流转税，那么专业化分工企业的税负会降低，全能厂的税负会上升。全能厂税负上升对价格是否产生影响，要看该企业产品的需求弹性或供给弹性，需求弹性小或供给弹性大，税负就易于通过提高价格转嫁给消费者，使价格水平上升。但这显然只是局部的暂时的。如果改革的目标是增加税收收入即提高税负总水平，那么物价可能上升，但不至于引起物价水平的持续上涨即通货膨胀；货币供给量一定的情况下，增值税的增加只会抑制居民消费水平，而不会导致通货膨胀。考虑到宏观经济政策，如果政府实行紧缩的财政货币政策（增加税收、减少财政支出、压缩信贷规模等），居民手中可支配的收入就减少，此时提高价格只会使物品滞销，这就限制供应商或生产者提高物价的可能性，即使加税税负也难以向前转嫁给消费者，税制改革对物价的影响从而受到限制。

生产型增值税税基较广，不用高税率就能获得既定的财政收入。假定采取单一比例税率，那么经济繁荣时增值额增大，税收成比例增加，税收增加可阻止经济增长过旺；反之，经济萧条时生产衰退，国民生产总值减少，税收成比例减少，税收减少可增加居民手中可支配的货币资金并刺激投资和消费，从而防止过度衰退。因此，这一类型增值税具有一定的自动稳定功能。调整税率同样可以抑制经济周期波动。

3. 增值税对价格改革的影响。实行增值税有利于价格调整和经济改革。在计划经济向市场经济过渡过程中，有的国家（如我国）采取价格双轨制即计划固定价格与市场调节价格并存的做法，原先存在的生产资料价格偏低现象在价格改革中着手调整。全值流转税与价格联动，高价配高税、低价配低税，用税收代替价格的作用，形成规范化的税收与不断变化的价格之间的矛盾。价格与税收以及财政收入捆绑在一起，价格改革难以进行。增值税的推行可在一定程度上解决这一问题，促进价格改革，例如在原材料提价而产品销价未作调整情况下，增值额减少，增值税税负随之下降，有助于企业消化原材料提价影响。这是一种自动的过程，不需要变动税法和调整税率。增值税对双轨制价格体制的适应性也比全值流转税强。全值流转税按实际销售收入全额征税，同一产品因平价和议价差别税收负担不同，价大税高。价格与财政收入相联系，在财政困难情况下，价格调整不易全面推行。实行增值税，按增值额征税、税收对价格体系调整的阻碍作用至少在程度上得以减轻。在实行增值税的情况下，以平价购进原材料生产的产品按平价销售，以议价购进原材料生产的产品按议价销售，增值额相近，税负较为均衡；以平价购进原材料生产的产品按议价销售，其增值额就增大，税负相应增加；而高价进货、平价出售产品，增值额就小，税负也小。这两种税收负担情况相对于对流转额全值征税形成的税负合理。

三、我国现行增值税的特点

与欧洲国家比较，我国 1994 年起实行的增值税有以下特点：

1. 是生产型增值税。就单个纳税人来讲,购进固定资产已纳税款不予抵扣。就整个社会来讲,税基是国民生产总值。如前所述,这一类型的增值税会造成劳动密集型企业 and 资本技术密集型企业之间税负不平衡,重复征税问题不能彻底解决。选择生产型增值税模式,主要由于当前财政困难,实行生产型增值税不需要大幅度调整税率就能贯彻保持原税负不变的改革原则,今后随着财政形势的好转,增值税要从生产型变为消费型,从而彻底消除重复征税的弊端和非中性影响,促进产业结构合理调整,也为实行彻底的凭发票抵扣进项税额制度创造条件。

2. 是有限的全面型增值税。欧洲国家的增值税征税对象范围包括生产、批发、零售以及服务等所有交易活动。我国现行增值税没有把所有服务交易都列入征税范围,只列入加工和修理修配服务,大多数服务交易仍征营业税,这导致进项税额抵扣不均衡。例如,物资供销企业交通运输费用很大,交通运输业征营业税,运输费用已纳税款不能抵扣,致使物资供销企业与其他商业企业税负失衡。我国增值税进一步发展方向是全面型增值税。

3. 实行凭全国统一票样的增值税专用发票注明的税款抵扣购进投入品已纳税款的办法。由于是生产型增值税,购进固定资产已纳税款不予抵扣。

4. 实行价内税和价外税并存制。零售环节出售商品或提供应税劳务时,仍实行税含价中即价内税的办法,主要为了适应群众的付款习惯,避免税制改革导致涨价的误会。零售以外的生产经营环节均实行价外税办法,即税金不包含在销售价格中,明确增值税税负由消费者负担的间接税性质,纳税人只起一种替国家代付代收税款的作用,其经营利润大小不受增值税影响。

5. 实行两档税率。即基本税率 17%,低税率 13%。此外,规定出口货物实行零税率。

6. 按销售额大小和财务会计制度是否健全将增值税纳税人划分为一般纳税人和小规模纳税人,对小规模纳税人实行简化的征税办法。

第二节 增值税的征税对象、范围及纳税人

一、增值税的征税对象

增值税源于由亚当斯提出的营业毛利税,而所谓的营业毛利就是指销货额减进货额后的余额。此后,增值税逐步发展并被定义为以商品生产流通和劳务服务各个环节增值额为征税对象的一种税。由此可见,增值税的征税对象是商品生产流通和劳务服务各个环节中的增值额。由于我国实行的是生产型增值税,现行税法规定的增值税的征税对象,是在中华人民共和国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物过程中实现的增值额。这里所称的在中华人民共和国境内销售货物,提供劳务,是指所销售货物的起运地或所在地在境内,所提供的应税劳务发生在境内。

二、增值税的征税范围

现行增值税的征税范围总的讲,包括销售或者进口货物和提供加工、修理修配劳务两大项,但对于实际操作中的某些特殊项目或发生的某些特殊行为是否属于增值税的征税范围,另

有具体的规定。增值税的征税对象在范围上包括以下方面：

（一）销售货物和进口货物

所谓货物是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。^① 土地、房屋和其他建筑物等不动产不属于增值税征税范围，不作为增值税应税货物看待。销售货物指有偿转让货物的所有权。这里所称有偿包括从购买方取得货币、货物或其他经济利益。^② 也就是说，作为增值税应税行为的销售货物，不仅包括货币交易而且包括货物交易等非货币交易。进口货物增值税由海关代征，与关税一并征收。进口货物不仅包括通过贸易途径输入的有形动产，而且包括个人携带及邮递进境的应税物品。

（二）提供加工、修理、修配劳务

加工，指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务。修理修配，指受托方对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。作为增值税应税劳务的提供加工、修理修配劳务，指有偿即以从委托方或客户取得货币、货物和其他经济利益为条件提供的加工、修理修配劳务。单位或个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务，作为劳务提供上的“自产自用”本应视同对外销售劳务，但考虑到确定税基及税收征收管理操作上的困难，免于征收增值税。

劳务包括许多内容，之所以单独把加工、修理修配劳务列为增值税征税对象，主要出于税负平衡考虑。因为虽然加工、修理修配均不发生货物所有权转移问题，但对委托方而言，通过委托加工、修理修配形式获得所需产品与通过外购形式没有实质性差别；对受托方而言，利用客户提供的原材料（在修理修配场合下原材料就是受损伤或丧失功能的货物）进行生产与自行外购原材料实质上也没有差别。对加工、修理修配劳务不征增值税而征营业税，对委托方而言通过委托加工、修理修配形式获得的“进项”即投入品已纳税款得不到抵扣，造成进项税额抵扣不平衡；对受托方而言则造成一般生产和委托加工、修理修配业务之间的税负不平衡。把加工、修理修配劳务纳入增值税征税对象范围就解决了这一问题。

（三）征收增值税的某些特殊业务

在确定应缴纳增值税的应税货物时，为避免在实际工作中混淆增值税和营业税的征税范围，我国明确规定将某些特殊业务纳入增值税征税范围。具体包括：货物期货（包括商品期货和贵金属期货）；银行销售金银业务；典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售寄售物品的业务^③；生产集邮商品以及邮政部门集邮公司以外的单位或个人销售、调拨集邮商品的^④；邮政部门以外的其他单位与个人发行报刊的^⑤；基本建设单位和从事建筑安装业务的企业附设的工厂、车间生产的水泥预制构件、其他构件或建筑材料，用于本单位或本企业的建筑

① 《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《增值税暂行条例实施细则》）第2条。

② 《增值税暂行条例实施细则》第3条。

③ 国家税务总局：《增值税若干具体问题的规定》，国税发[1993]154号。

④ 财政部、国家税务总局：《关于增值税、营业税若干政策规定的通知》，财税字[1994]26号。国家税务总局：《关于营业税若干问题的通知》，国税发[1995]76号。

⑤ 财政部、国家税务总局：《关于增值税、营业税若干政策规定的通知》，财税字[1994]26号。

工程的^①；电信单位单纯销售无线寻呼机、移动电话，不提供有关的电信劳务服务的^②，征收增值税。

(四) 征收增值税的某些特殊行为

1. 视同销售。销售货物的重要标志是有偿转让货物的所有权。但实际生产经营活动中，转让货物有时不发生所有权转移或不是以直接有偿形式进行，包括将货物交付他人代销；销售代销货物；设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售（但相关机构设在同一县（市）的除外）；将自产、委托加工的货物用于非应税项目或用于集体福利及个人消费；将自产委托加工或购买的货物作为投资提供给其他单位或个体经营者、分配给股东或投资者、无偿赠送他人。这些形式的货物转移行为视同销售征收增值税。^③ 这主要出于公平和管理便利的原因。对委托代销、货物在同一纳税人异地不同机构间的移送调拨，虽然不转移货物所有权，还没有真正实现销售，但为了便于增值税的税收管辖，保持增值税链条连续性，视同销售。对自产自用（包括将自产、委托加工的货物用于非增值税应税项目，用于投资、分配、集体或个人消费、赠送）视同销售，主要出于公平考虑。由于这些自产自用货物的投入品已纳税额已予抵扣，对这些货物不征增值税会造成两个后果：（1）这些货物实际上变为有抵扣权的免税货物（即零税率货物），使零税率优惠政策的界限不明确；（2）自产自用货物与外购的同样品种、同样价格、同样用途的商品之间税负不平衡，从而影响公平竞争。因而自产自用视同对外销售。

2. 混合销售。一项销售行为既涉及货物又涉及非应税劳务，为混合销售行为。这里所称非应税劳务，指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者（包括从事货物的生产、批发或零售为主，并兼营非应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者）的混合销售行为，视为销售货物，应当征收增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不征收增值税。^④ 判定纳税人以从事货物的生产、批发或零售为主的具体标准是：纳税人的年货物销售额与增值税非应税劳务营业额的合计数中，年货物销售额超过 50%，增值税非应税劳务营业额不到 50%。^⑤

从我国多年来小范围试行增值税的实践来看，如何按不同的税种对一笔收入进行划分并分别征税，以及如何确定增值税的抵扣范围是造成增值税计算复杂的主要原因。因为营业税项目所耗用外购货物和劳务的进项税额不得抵扣，若要区分对待，实际操作极为繁杂。上述划分原则，解决了同一笔收入分别适用不同税种所造成的征税和抵扣计算复杂的问题，方便了税收的日常征收管理。

3. 兼营非应税劳务。纳税人的销售行为如果既涉及货物或应税劳务，又涉及非应税劳务，为兼营非应税劳务。纳税人兼营非应税劳务的，应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额。此项非应税劳务是否应当一并征收增值税，由国家税务局所属征收机关确

① 国家税务总局：《增值税若干具体问题的规定》，国税发[1993]154号。

② 财政部、国家税务总局：《关于增值税、营业税若干政策规定的通知》，财税字[1994]26号。

③ 《增值税暂行条例实施细则》第4条。

④ 《增值税暂行条例实施细则》第5条。

⑤ 财政部、国家税务总局：《关于增值税、营业税若干政策规定的通知》，财税字[1994]26号。