

李林振

# 增值税计算和征管

2.43

科学技术



**增值税计算和征管**

黄道信 李林根 编著

江西科学技术出版社出版发行

(南昌市新魏路)

江西省新华书店经销 吉安地区印刷厂印刷

开本787×1082 1/32 印张6.375 插页1 字数15万

1988年8月第1版 1988年8月第1次印刷

印数1—30,000

ISBN 7—5390—0157—7/F·13 定价: 1.75元

## 内 容 提 要

本书的主要内容包括：增值税的基本构成要素，增值税应纳税额的计算，增值税的征收管理，以及增值税各税目的具体征收范围。

本书注重实用性，通俗易懂，便于掌握运用。它不仅可作为税务干部进行培训的教材，而且是企业财会人员、企业经营者及其主管部门工作人员、税务学校师生以及其他同志学习增值税的有用资料。

發揮稅收經濟  
杠杆的作用

許世勳

五八年四月

## 序 言

增值税是商品经济发展到一定阶段的产物。由于它只对流转额金额中的增值额部分征税，彻底消除了旧税制重复征税的积弊，体现了“公平税负、促进竞争”的原则，促进了社会化专业生产的发展，对有计划的商品经济更具有适应性。由于增值税出口退税彻底，从而使出口商品以不含税价格进入国际市场，有利于增强我国出口商品的竞争能力，扩大出口。增值税能稳定可靠地取得财政收入，又不会对社会经济运转产生消极的影响。推行增值税是改革与经济发展不相适应的旧的流转税制的有效方法，是经济发展的客观要求。

我国从1979年开始研究实行增值税问题，经过试点，于1984年全国人民代表大会常务委员会授权国务院颁布了《中华人民共和国增值税条例（草案）》。近几年来，我国增值税的征税范围不断扩大，现在工业环节的大部分产品已改征增值税，将来还要扩大到对全部工业环节生产的产品和商业环节批发的商品征收增值税。增值税已成为我国的主要税种之一，但它毕竟还是一个新的税种，税额的计算和征收与其他流转额税相比要复杂一些。学习和掌握增值税税额的计算和征收管理是广大税务干部和企业办税人员的当务之急，财经院校师生以及财政经济工作人员也急切盼望着有一本介绍

我国现行增值税的专著。

黄遵信、李林根两位同志一直主管我省的增值税税政业务工作。他们对增值税的理论有一定的研究，对我国增值税的建立和发展过程比较了解，熟悉现行增值税的各项政策法规。他们合作编写了《增值税计算和征管》一书，具体介绍了我国现行增值税的各项政策法规，税额计算和征收管理，具有较高的实用价值，是我们当前学习和掌握增值税迫切需要的一本好教材。

滕国荣

一九八八年四月

## 编 者 的 话

增值税是我国的主要税种之一，而且是一个建立时间不长，正在发展、完善中的一个新税种。增值税与其他流转税额相比有许多优点，但其计算征收却要复杂一些。随着增值税范围的不断扩大，广大税务干部、企业财会人员以及税务学校师生都迫切要求提供增值税的学习资料。为了满足广大读者学习增值税的需要，我们编写了本书。

本书注重实用性。主要包括：增值税的基本构成要素，增值税应纳税额的计算，增值税的征收管理，以及增值税各税目的具体征收范围。它不仅可作为税务干部进行培训的教材，而且是企业财会人员、企业经营者及其主管部门工作人员、税务学校师生及其他同志学习增值税的资料。

中共江西省委副书记、省人大常委会主任许勤同志为本书题了词，省财政厅副厅长兼省税务局局长滕国荣同志为本书写了序言，肖光远同志对本书提出了宝贵意见。另外，在本书编写过程中，还得到了各地、市税政科长以及各级税务部门的大力支持和帮助，谨在此表示诚挚的谢意。

由于我们水平有限，错误和不妥之处在所难免，敬请读者批评指正。

编 者

一九八八年四月

# 目 录

第一章 增值税的基本构成要素.....	( 1 )
第一节 增值税的概念.....	( 1 )
第二节 增值税的纳税人和课税对象.....	( 6 )
第三节 增值税的征税范围和税目.....	( 7 )
第四节 增值税税率.....	( 10 )
第五节 增值税扣除项目的范围和扣除税率.....	( 19 )
第六节 增值税的计税依据.....	( 30 )
第七节 增值税的纳税环节和纳税地点.....	( 34 )
第八节 增值税的减免和出口退税.....	( 37 )
第九节 委托加工产品和自产自用产品征税问题.....	( 45 )
第二章 增值税应纳税额的计算.....	( 51 )
第一节 增值税应纳税额的计算程序.....	( 51 )
第二节 整体税额的计算.....	( 55 )
第三节 扣除项目金额分摊的几种方法.....	( 58 )
第四节 “购进扣税法”扣除税额的计算.....	( 64 )
第五节 “实耗——投入扣税法”扣除税额的计算.....	( 80 )
第六节 “实耗——产出扣税法”扣除税额的	



计算.....	( 90 )
第七节 “实耗——销售成本扣税法”扣除税 额的计算.....	( 100 )
第八节 四种计算方法的比较和选用原则.....	( 105 )
第三章 增值税的征收管理和纳税检查.....	( 111 )
第一节 增值税征收管理的意义.....	( 111 )
第二节 增值税征收管理的主要内容.....	( 114 )
第三节 增值税的征收方法.....	( 131 )
第四节 增值税纳税检查的特点和基本要求.....	( 141 )
附录 增值税各税目征收范围.....	( 147 )

# 第一章 增值税的基本构成要素

增值税是商品经济发展到一定阶段的产物。它是为了适应社会化、专业化大生产发展而出现的新税种。由于它具有税负公平、分配合理、收入稳定的特点，从而日益为人们认识和接受，并广泛地被许多国家所运用。我国从1982年开始试行增值税，现在工业环节大部分产品已征收增值税。

## 第一节 增值税的概念

### 一、什么是增值税

增值税是以商品法定增值额为课税对象所征收的一种流转额税。它是于二十世纪五十年代商品流转额税中出现的一个新税种，最早源于法国，后被世界上许多国家相继采用。我们理解增值税的概念，必须先弄清什么是增值额。

所谓增值额，一般来说，是指企业或其值经营者，在一定时期内，因从事生产和商品经营或提供劳务而“增加的价值额”。换言之，它是纳税人在一定时期内，所取得的商品销售（或劳务）收入额大于购进商品（或取得劳务）所支付金额的差额。增值额的一般概念，我们可以从三个方面来理解。

（一）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掉的生产资料转移价值(c)的余额,即企业劳动者所创造的新价值(v+m)。这部分由劳动者所创造的新价值在增值税中称为增值额。在我国产品生产过程中的增值部分称之为净产值。它主要包括工资、利息、租金、利润、税款及其他属于增值性的内容。

(二)从商品生产经营全过程看,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。

如某商品被最终消费时的最后销售总额为100元,假定这100元的销售总额是经过以下四个环节逐步增值形成的。

一是原材料生产环节,销售额30元,增值额30元;

二是产成品生产环节,销售额70元,增值额40元,即70元-30元=40元;

三是批发商品环节,销售额80元,增值额10元,即80元-70元=10元;

四是零售商品环节,销售额100元,增值额20元,即100元-80元=20元。

上述例子简单地说明了,该商品零售环节的销售总额是四个环节的增值额的总和。四个环节反映了增值额的逐步形成过程。

(三)从某一个生产经营单位来说,增值额是这个单位商品销售收入额(或经营收入额),扣除规定的非增值项目的余额。一般来说,这部分余额相当于这个单位活劳动所创造的价值额。而这部分新价值也就是这个生产经营单位没有纳过税的部分。

上例假定该商品每个环节增值税税率均为10%。就商品

产成品生产环节而言，该商品销售收入为70元，增值额为40元。增值额是由该商品销售收入扣除上道原材料生产环节转移过来30元后的余额，即40元，应纳税额为4元。以销售金额计算税额为7元，扣除原材料生产环节所纳的税额3元（ $30 \times 10\%$ ）后，应纳税额仍为4元，这就说明了商品产成品生产环节的增值额正好是没有交纳税款的那部分价值额。

但是，在实际运用时，作为课税对象的增值额同理论上的增值额往往是不一致的。这是由于各国在制定税法规定时，是根据各自政治经济的状况和财政政策的要求，结合本国的实际情况作出的法律规定。这种法律规定使实际计算的增值额同概念上的增值额有一定的差异。各国所规定的扣除额，并不完全等于理论上的（c），由此所计算出的增值额也就不完全等于（ $v+m$ ）。并且国与国之间因法律规定不同，在增值额的内涵上也存在着差异。如有的国家为了刺激投资，要求有一个较高的投资率。他们就规定凡是用于生产的厂房、机器、设备等固定资产，在计算增值额时允许一次扣除。而有的国家为了既鼓励投资，又保证财政收入的均衡，则只允许扣除本期的折旧价值。还有的国家则规定对机器设备等固定资产的价值均不允许扣除，我国目前就属于这一类。按三种扣除规定计算出来的增值额是不一致的。因此，实际上的增值额是一种法定增值额。

增值税仍然是一种流转额税。这是因为：

第一，从世界上一些运用增值税的国家来看，不论采用间接扣除计算或直接扣除计算的方法来具体计算增值税的税额，其计算的基础，仍然是商品流转额。

第二，增值税对一个纳税义务人而言是只就商品流转额

中的增值额征税，但就一件商品而言，各个环节上的增值额之和是同这个商品最终流转额全值一致的。所以增值税又表现了流转额课税的特征。

第三，从增值税纳税义务的发生时间来看，是取得商品流转额时，才凭以征税。

所以说，增值税仍具有流转额税的基本特征，是一种新的以商品法定增值额为课税对象的流转额税。

## 二、增值税的特征

增值税既保留了按商品流转额征税税种的长处，又避免了按商品流转额全值课税的弊病。我们可以在理解什么是增值税的基础上，进一步归纳出增值税所具有的基本特征。

(一) 增值税只就商品销售额中的增值部分征税。这是增值税最基本最本质的特征，说明了增值税对任何交纳增值税的纳税人只就本纳税人生产经营中新创造的价值征税。

(二) 增值税具有征收范围的广泛性。这一特征具有流转额税的基本特征。凡是纳入增值税征收范围的，只要生产经营收入具有增值因素就要征税，实行了普遍征收的原则。并且它的征收范围可以延伸到生产、流通的各个领域。这已被实行增值税的某些国家的实践所证明。所以从征收范围看，增值税具有征收的广泛性。

(三) 增值税具有征收阶段的连续性。一件商品从生产到最后实现消费经历了从生产经流通到消费的连续过程。而该商品的销售总值也是在这样连续过程中逐步增值产生的。增值税对这样连续的过程实行道道征税，并且同每一环节的增值部分发生紧密的联系。因此，我们说增值税具有征收的

连续性。

(四) 增值税避免了征收税款的重叠性。这是增值税区别于其他流转额税的一个最显著的特征。增值税是就生产经营过程中各环节产生的增值部分征税，也可以说它在对本环节的征税中已扣除了上道环节生产经营者已纳过税的那部分转移的价值，只就本环节生产经营者没有纳过税的新增的价值征税。因此，增值税在征税的过程中避免了按流转额全值课税的重叠性。但在各国的实际运用中，由于各国规定的扣除范围不同，增值税仍然带有一定的征税重叠因素，随着扣除范围的扩大，征税重叠性就越越来越小。

(五) 增值税具有同一商品税负的一致性。增值税的征收不因生产或流转环节的变化影响税收负担，同一商品只要最后销售的总价相同，不论生产经营的环节或多或少，税收负担始终保持一致。我们把增值税的这种特征称之为同一商品税负的一致性。

(六) 增值税的税率反映出一件商品的总体税负。就一件商品而言，它的总税负是由各个经营环节的税收负担积累相加而成的。由于增值税是对增值部分征税，并且有征收的连续性和同一商品税负的一致性。因此，增值税对商品各环节征收税额之和同该商品最后销售环节的销售全值乘增值税税率所求出的税额相一致。这样可以看出增值税的税率反映了该商品的总体税负。

由于增值税避免了重叠征税，使商品生产经营者之间的税负公平，有利于促进竞争，促进有计划商品经济的发展。

我国的增值税在建立和发展过程中，始终从本国国情出发，根据本国的实际情况制定增值税的政策规定，确定计算

征收方法，这就反映了我国增值税在建立和发展过程中具有自己的特征。一是增值税的征税范围是逐步扩大的，先解决重叠征税比较严重的产品，后扩大到其他产品，先在工业环节征收，然后扩大到商业批发等环节。二是增值税税率不过分强求简化，而是时机成熟时适时简化，时机不成熟时不强求。三是税款计算方法不强求统一，根据不同情况分别采用购进法和买耗法。四是扣除项目逐步实现统一。五是灵活运用征收方法，由于纳税人的生产规模、购销活动、经营管理水平以及会计核算水平等都存在着很大的差别，因此分别情况，采取不同的征收方法征收增值税。这些特征都明显体现着中国特色。

## 第二节 增值税的纳税人和课税对象

### 一、增值税的纳税人

纳税人亦称纳税义务人，系指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。它是课税的主体。纳税人包括自然人和法人。不同税种都规定了各自的法定的纳税人，纳税人必须按照税法规定纳税，如果不履行纳税义务，应由该行为的当事人承担法律责任。纳税人是税法构成的基本要素之一。

税法规定，我国增值税的纳税人，系指凡在中华人民共和国境内从事生产经营和进口应税产品，直接对国家负有纳税义务的单位和个人。具体包括：

(一) 在我国境内从事应纳增值税产品生产和进口的国营企业、集体企业、联营企业、私营企业、个体经营者等。

(二) 在我国境内从事应纳增值税产品生产和进口的其

他单位（如事业单位、机关、团体、文教、卫生和部队等）和个人。

（三）委托加工应纳增值税产品的单位和个人，也是增值税的纳税人。

中外合资企业、外资企业不是增值税的纳税义务人。

税法规定的纳税义务人是直接负有纳税义务的单位和个人，所以纳税人的确定原则，一般应具备两个条件：一是纳税人必须是该项税款的实现者和支付者；二是有利于国家税收的征收管理。

## 二、增值税的课税对象

课税对象是指对什么征税。它是税收制度最基本的要素，是一种税收区别于另一种税收的主要标志，是课税的客体。增值税的课税对象是商品的增值额。对一件商品来说，有增值则征税，无增值则不征税；增值额多则多征税，增值额少就少征税。

## 第三节 增值税的征税范围和税目

### 一、增值税的征税范围

我国增值税的征税范围，从产品销售不同的实现方式划分，包括纳税人对外销售的应税产品；纳税人自产自用的应税产品；纳税人委托加工的应税产品；纳税人从国外进口的应税产品。

（一）纳税人生产销售应税产品。生产销售产品是指工业企业用于对外销售的产品。这类产品是征收增值税产品的



主要部分。

企业在生产应纳增值税产品的过程中，还必然会出现一些副品、残次品、等外品和不合格品等，这类产品有的虽然没有达到国家规定的质量标准，但仍具有产品的功能和用途，具有一定的使用价值，能够对外销售取得一定的收入，因此，也属增值税的征收范围。

(二) 纳税人自产自用应税产品。纳税人自产自用产品分为生产自用和非生产自用。

生产自用，是指用自制的应税产品继续投入本企业的生产过程。它又分为用于连续生产增值税产品和用于连续生产产品税产品以及用于非产品生产三种情况。税法规定，纳税人自产产品用于连续生产增值税产品的不征税，用于连续生产产品税产品和非产品生产的应当征税。这是由于自产产品用于连续生产增值税产品的，加工后的产品适用的增值税税率，体现的是产品各生产环节的总税负，按此税额计征的应纳税额，已经包括了自产自用产品的纳税因素，因此不征中间产品增值税（也不征中间产品的产品税）。自产产品用于产品税产品生产，由于加工后的产品税产品适用的税率，不能体现产品各环节的总税负，它只体现本环节的税负，所以纳税人自产增值税产品用于连续生产产品税产品的应当征收增值税。自产产品用于非产品生产的（加用于对外提供劳务、修现等），实际上已实现了对外销售的职能，因此应当征收增值税。

非生产自用，是指企业将自产的应税产品用于本企业的基本建设、专项工程和生活福利设施等非生产项目。因此这些项目均有专门的资金来源，为了平衡自产与外购的税负，