

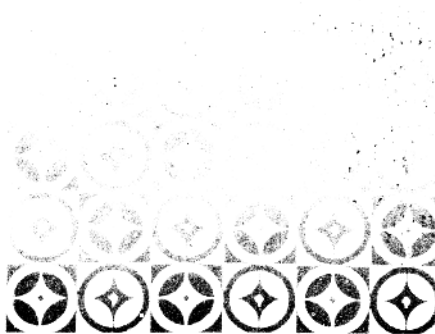
ZENGZHI

SHUIJI QIYINGYONG

增值税 及其应用

高夫德 耿金跃 张平倩 主编

河北科学技术出版社



学习增值税

学好增值税

张朝霞
一九九一年四月

序

增值税作为一个比较科学、合理的新税种，在我国进一步扩大试行范围已是必然趋势。所以，应该下大力抓好税务干部，特别是基层税务干部和企业财会人员对增值税业务的学习和培训，提高他们的政策水平和操作能力。

为此目的，高夫德、耿金跃、张平信等同志，以基层征管人员为主要对象，编写了这本《增值税及其应用》。本书主要介绍了增值税基本原理及在我国建立的目的意义，增值税的现行政策规定、税金计算、“价税分流购进扣税法”运用、纳税检查等内容。在编写方法上，注重理论联系实际，把侧重点放在运用和操作上。政策部分除介绍一般规定外，特别注意结合河北省的具体

执行情况加以论述；应用部分重在操作性，注意把政策、计算、帐务处理通过实例加以说明。因此，它是一本内容丰富、重点突出、实践性较强的书。该书的出版，对加强增值税的宣传和提高广大税务干部及企业财会人员的业务水平无疑将起积极的作用。

我谨向广大税务干部和企业财会人员推荐此书，希望能以它为基本教材，加强增值税学习，提高业务素质，以适应税收工作的需要，同时也希望广大税收爱好者和财税院校的同志们一读，以便从理论和实践上了解增值税的现状与发展。

河北省税务局副局长 郑庆和

1991年6月30日



我国增值税从试点到现在已有 10 多年的时间。它在促进经济发展、积累财政资金等方面发挥了积极作用,其优越性必将随着征收范围的不断扩大和政策制度的逐步完善得以充分体现。

但也不可否认,由于现行政策规定和计算方法不够规范统一,致使增值税计算征收过于复杂,税务干部和企业财会人员不能很好地适应其征管要求。为了便于广大税务干部和企业财会人员了解增值税,学习和掌握有关税收业务,进一步提高政策水平、操作技能和征管能力,我们编写了这本《增值税及其应用》。

本书是针对我国现行增值税状况,借鉴外省市的经验,结合河北省的具体情况,在认真调查研究的

基础上编写的。全书共分6章：第一章，增值税原理及在我国的运用；第二章，增值税现行规定；第三章，增值税的计算；第四章，价税分流购进扣税法及其运用；第五章，增值税征收管理；第六章，增值税纳税检查。我们本着突出重点，通俗简明，直观实用，便于操作的原则，对政策规定部分作了较为详尽地阐述，对计算、检查部分尽可能地利用实例把政策规定、计算方法与会计核算结合起来。另外，为便于大家在学习中抓住重点，每章后面还加了思考题。因此，它是一本较为通俗、实用的业务书，既可用于税务人员的业务学习和培训，也可作为有关财会人员的学习参考。

本书在编写过程中，得到了衡水地区税务局、石家庄市税务局、辛集市税务局的大力支持。郭满卿、袁西军、宋泽军、孟东计、王建朝等同志对本书内容及编写方法提出了许多宝贵意见。在此，一并表示感谢。

由于水平有限，加之时间仓促，不当和疏漏之处在所难免，敬请广大读者批评指正。

编者

1991年6月

目

录

第一章 增值税原理及在我国的运用…… (1)

第一节 增值税概述…… (1)

第二节 增值税的优点…… (7)

第三节 增值税税制的几个主要构成要素及计算方法 …… (10)

第四节 我国增值税的建立和发展 …… (17)

第五节 我国增值税现状及发展展望 …… (22)

第二章 增值税现行规定 …… (33)

第一节 增值税的纳税人和征收范围 …… (34)

第二节	增值税的税目、税率	(38)
第三节	增值税计税依据	(55)
第四节	扣除项目及扣除税率	(61)
第五节	增值税纳税环节	(73)
第六节	增值税的纳税时间、地点	(78)
第七节	增值税的减免税	(81)
第三章	增值税的计算	(93)
第一节	增值税整体税额的计算	(94)
第二节	扣除税额的计算	(105)
第三节	增值税应纳税额和减免税额的计算	(159)
第四章	价税分流购进扣税法及其运用	(167)
第一节	价税分流购进扣税法概述	(167)
第二节	价税分流购进扣税法的具体运用	(177)
第三节	期初库存所含税金的核算及处理	(226)
第四节	若干具体问题的处理	(243)
第五章	增值税征收管理	(254)
第一节	增值税的征收方法	(254)
第二节	增值税的税务登记	(261)
第三节	增值税的纳税鉴定	(262)
第四节	增值税的纳税辅导	(268)
第五节	增值税的纳税申报	(270)
第六节	违章处理	(279)

第六章 增值税纳税检查	(283)
第一节 增值税纳税检查概述.....	(283)
第二节 增值税购进扣税法的纳税检查.....	(291)
第三节 实耗扣税法的检查.....	(351)
附录一 中华人民共和国增值税条例(草案).....	(360)
附录二 中华人民共和国增值税条例(草案)	
实施细则.....	(363)
附录三 关于完善增值税征税办法的若干规定.....	(369)

第一章 增值税原理及 在我国运用

第一节 增值税概述

一、增值税的产生

增值税作为社会经济发展的产物,1954年创立于法国。它是法国为了适应社会经济发展和稳定财政收入的需要,对原来征收的营业税加以改进演变而成的。

法国原来征收的营业税是按每个经营单位的流转额全值课征的。这种营业税具有多环节、阶梯式的课税特征。所谓多环节,是指一件商品从生产到消费,每经过一个环节,发生一次流转额都要课税;所谓阶梯式,是指一件商品税收负担率(即各环节缴纳的税款之和与流转额之间的比例),随着商品流转环节的增加而呈阶梯式递增。

法国原来征收营业税之所以会出现税负呈阶梯式递增的特征,原因有两点:一是多环节征税;二是在每一环节都要按

流转额全值征税。由于上述原因,前一环节已经征过税的流转额转移到下一环节后,在对下一环节的流转额全值征税时,必然会造成对上一环节转移过来的已税流转额的重复征税,从而造成税负的递增。这种重复征税,是上述两点原因共同造成的结果。如果不是多环节征税,而是仅在某一个环节(如零售环节)征税,那么即使以流转额全值作为计税依据,也不会造成重复征税。同样,如果不是以流转额全值,而是以增值额作为计税依据,那么即使多环节课征,也不会造成重复征税。

营业税这种多环节阶梯式课税的特征与现代化商品经济的发展要求和财政需要是相矛盾的。特别是,营业税的课税特征造成了税收负担的不合理性:同一种商品,全能厂生产的,经营环节少,税收负担轻;专业厂生产的,经营环节多,税收负担重。这种不合理性,严重阻碍了专业化协作生产的发展。进入 20 世纪以后,随着资本主义生产社会化的高度发展和国际间的商品竞争日益激烈,这个矛盾越来越突出。在这一背景下,法国开始对营业税进行改革,逐步地把营业税演变为现在的增值税。

法国增值税的建立,首先是从解决多环节课税入手的。1936 年,法国在工业生产领域把原来多环节课税制度改为就生产产成品的最后环节征一次税,称之为“生产税”。这样改进后,基本消除了重复征税的因素,但又产生了新的矛盾:一是由于半成品不纳税,只就生产产成品的企业征税,失去了流转税普遍征收的优点;二是税款不能随生产进展环节逐步上缴国库,使税收收入失去均衡性;三是一些商品具有双重性,即可以作为产成品,又可以进一步投入生产,给确定征收范围带来复杂性。另外,对视为产成品征税后又转入生产的商品,仍

然包含了重复征税因素。这次改革没有彻底消除重复征税的因素,达到公平税负的目标。

经过几年的实践和研究探索,改革的目标集中到解决道道征税和全额征税这两个方面。于是,法国把原来的一次征收制改为分段征收、道道扣税,即不论是产成品,还是原材料或零部件,均按流转额全值课税,同时允许扣除购进生产用原材料在以前环节所缴纳的税款。这次改革,使流转税突破了以往旧的模式,创造了流转税新的模式——税款抵扣制。这种税制实质上已具备了增值税的主要特征。

经过不断的改进,1954年法国对分段征收、道道扣税的制度作了进一步地完善。包括,扩大了抵扣范围,对购入的固定资产也纳入扣除范围。同时将征收范围由工业制造环节扩大到商业批发环节。为了区别于过去的营业税和生产税,法国将改革后的新税种称之为“增值税”,即对商品流转额全值大于购入商品或劳务金额的差额所征收的税。1963年,法国又将增值税的征收范围扩大到零售环节、农业、服务业以及自由职业者,形成了一套完整的增值税征收制度。

二、增值税的概念

增值税的概念,目前有两种定义方法:一种称增值税是以商品或劳务的增值额为计税依据而计算征收的流转税;另一种称增值税是以商品或劳务的流转额为计税依据,运用税款抵扣制的原则计算征收的流转税。这两种说法只是从不同角度和侧面反映了增值税的本质特征,前者是就增值税的计税原理而言的,后者则是就增值税的计税形式而言的。完整的增值税概念,应从以下3个方面来理解。

(一)以增值额为计税依据是增值税的计税原理

所谓增值额,是指一个纳税人在其生产、经营活动中所创造的新增价值。通俗地讲,它是纳税人在一定时期内销售产品或提供劳务所取得的收入大于购进商品或取得劳务时所支付的金额的差额。就一个生产经营单位而言,是该单位经营收入额扣除其他单位转移过来的价值(相当于物化劳动转移价值)后的余额。这个余额大体上相当于由本单位活劳动所创造的价值额。就一个生产经营单位而言,一件商品实现消费的最后销售值,相当于该商品从生产到流通的过程中各个经营环节的增值额之和。增值税以增值额作为计税依据,只是对增值税本质特征的一种理论抽象。从实际情况看,各国实行的增值税,并没有直接地、完全地体现出它的本质特征。

第一,就应纳税额的计算方法来说,如果直接体现按增值额征税的特征,那么应当首先直接求出增值额,然后再计算应纳税额。但是,国际上实行增值税的国家并没有这样做,而是用税款扣除法来计算增值税应纳税额的。在这种情况下,增值税的计税依据并没有直接表现为增值额,而是表现为商品或劳务的流转额。

第二,从扣除范围来看,如果要完全体现按增值额征税的特征,纳税人从事生产经营而购入的各种生产资料,都应列入增值税的扣除范围。只有这样,才能计算出“纯粹的增值额”——我们把它称作“理论增值额”。但各国在制定增值税法规时,并不是按照理论增值额的定义来确定扣除范围的,而是将增值税的计税原理同各自的政治经济状况和政策要求结合

起来,在这个基础上对增值税的扣除范围作出法律规定的。因此,理论增值额同法定增值额之间就存在着一定差距。

第三,就增值税的税率而言,在用税款扣除法计算应纳税额的情况下,只有当各种产品适用同一税率时,才能完全体现出按照增值额征税的特征。为了调节消费,目前在大多数实行增值税的国家,税率档次都在两个或两个以上。如果当两个经营环节的税率不一致时仍有可能产生对非增值因素征税(即重复征税)的现象。

(二)税款抵扣制是增值税的计税原则和显著特征

如前所述,从理论上讲,增值税应是按商品增值额计税。但世界上实行增值税的国家均未采用按增值额直接计税的方法,而是采取税款抵扣制(扣税法)来达到对增值额征税的目的。我国在增值税试行初期也曾进行过按增值额直接计税的尝试,但没有成功,1987年统一改为按税款抵扣法征收增值税。

税款抵扣制,就是指以商品的销售额全值乘以增值税税率求出产品的整体税额,然后从中扣除外购非增值项目已经缴纳的税额,以这个税差作为应纳的增值税税额。当增值税应税产品全部适用同一税率时,采用扣税法计算出来的增值税税额和采用直接计算法计算出来的结果是相同的,只有当各种产品的税率不一致时,才会出现不相吻合的现象。所以,实行增值税的国家,都在尽可能地减少税率档次,以使增值税的计算更符合增值税原理的要求。由此看出,税款抵扣制不但没有脱离增值税的计税原理,而且同直接求出增值额计税的方

法相比,征收管理更加简便易行。

(三)增值税仍属于流转税的范畴

增值税是在原按全值课征的营业税基础上发展而成的,它仍保留了流转税的主要特征。首先,增值税同其他的流转税一样,也是多阶段课征的,即纳税人不论处于生产、流通的哪一个阶段,也不分经营方式如何,只要取得收入,都要按规定计算缴纳增值税;其次,增值税同其他流转税一样,计税依据也是流转额全值,所不同的是,其他流转税是按流转额全值征税,不作任何扣除,而增值税是在按流转额全值课税时,实行了税款抵扣,即对纳税人购入商品或劳务中已纳的税款予以扣除。所以说,增值税仍归属于流转税的范畴。

三、增值税的特征

通过对增值税概念的分析可以看出,增值税同其他流转税相比还具有以下几个基本特征:

(一)税款征收上的不重叠性

从原理上讲,增值税只是就销售额中由生产经营单位创造的、尚未征过税的增值部分征税。因此,这避免了对已税销售额的重叠征税。尽管在各国增值税的实际运用中,由于法定扣除范围的不同,增值税仍带有不同程度的重叠征税因素,但随着扣除范围的扩大,征税的重叠性会越来越小,或完全消除。

(二)具有同一商品税收负担的一致性和税负的合理性

在实行增值税条件下,商品的整体税收负担不受流转环节变化的影响。一件商品的整体负担水平一旦用税率确定下来,无论流转环节如何变化,它始终保持不变;同样,无论流转环节增加还是减少,只要商品的最后销售价格不变,一件商品的整体税额也不会发生变化。商品在各环节的税收负担只是随同各环节增值额的多少而变化,不受资源条件的优劣、地理环境的好坏等因素的影响,从而体现了税负的合理性。

(三)具有征收的普遍性和连续性

增值税与一次征收制流转税相比,其明显特征在于多环节征税。多环节征税派生出增值税不同于一次征收制流转税的另外两个特征,即征收的普遍性和连续性。所谓征收的普遍性,是指增值税的征收范围可以包括生产和流通的各个领域。所谓征收的连续性,是说增值税可以做到在一件商品从生产到消费的整个流转过程中,有一道流转环节就征一道税,实行“道道征税”的原则。

第二节 增值税的优点

增值税自 1954 年在法国创立并取得成功后,在短短的三十几年时间里,已在世界 60 多个国家和地区实行,并在许多国家的税制结构中居于主体税种地位。诚如一位税收专家所言:“1950 年以后,没有哪项财政创新像增值税那样风靡全世

界。”目前，尚未实行增值税的国家，正在积极酝酿，向着实现增值税的方向前进；已经实行增值税，但仅在局部范围内（如在工业环节）开展的国家，正在研究，向着全面征收的营业税型的增值税方向发展。越来越多的人已经认识到，在商品经济的条件下，推行增值税是建立合理的流转税制的最好选择。增值税的发展已经形成一种世界潮流。一个税种何以有如此大的魅力呢？原因就在于增值税具有其他流转税所无法比拟的优点：

一、增值税较好地体现了税负公平的原则

由于增值税实行税款抵扣制，纳税人购进的商品或劳务中所包含的税款全部予以扣除，只对纳税人自己创造、尚未征过税的收入部分课税，避免了阶梯式流转税对已税销售额重复征税的弊端，使同一商品的税收负担具有一致性。这种一致性，首先表现在同一商品，不论是全能厂生产的，还是专业厂生产的，税收负担始终都一样；其次，同一种商品，不论其生产经营企业的客观条件如何，无论其原料构成情况，物化劳动转移价值大小，税收负担也是一致的。商品税收负担的这种一致性，使增值税具有了“中性”的特征。正是这种中性的特征，使增值税较好地体现了税负公平的原则，有利于纳税人在同等税负水平上开展竞争。

二、增值税对经济的适应性较强

增值税是以增值额作为计税依据的，就整个社会而言，增值额大体上相当于国民收入额，其税率一经确定，也就把国家以增值税的形式从国民收入中提取的财政收入固定下来。国