

增值税、消费税、营业税 业务手册

主编：李 立

2

中国商业出版社

增值税 消费税 营业税 业务手册

主编 李立

中国商业出版社

(京)新登字 073 号

增值税、消费税、营业税

业务手册

主编 李立

*

中国商业出版社出版发行

(北京宣武区广安门内报国寺一号)

邮政编码: 100053

湖南省新华印刷一厂印刷

*

850×1168 毫米 32 开 11.5 印张 290 千字

1994 年 1 月第 1 版 1994 年 1 月第 1 次印刷

印数: 1-20000 册 定价: 8.70 元

ISBN 7-5044-2227-4/F·1408

编 者 的 话

为了新税制的顺利实施，正确理解和掌握流转税改革的内容，使广大税务干部和纳税人尽快提高对改革以后流转税的适应能力和征管操作水平，特别是为了满足当前正在进行的广泛的新税制业务培训的需要，我们及时编写了这本《增值税、消费税、营业税业务手册》。

参加本书编写的执笔人是：李立、杨保秋、程安亭、陈力、王建平、薛洪发、邓作南、谭文仕、义立辉、曾赤华、陈建平、石洪波。

本书最后由李立、程安亭同志审定。

本书在编写过程中，得到了省税务局以及各地、州、市税务局的大力支持和协助，在此谨表示衷心的感谢。

可以说，这本书是上述同志在几天内废寝忘餐、通宵达旦“赶”写出来的，时间非常仓促，加上我们水平有限，错误和疏漏之处在所难免，恳请读者不吝赐教和指正。

关于资源税问题，本应单独编写一章，但由于在本书付印时，尚有许多具体政策未予明确，不便于编写，故仅将资源税条例及其实施细则附录于后，供读者一并学习。

另外，还要指出的是，书是根据税收文件精神编写的，但书毕竟不是文件。因此，在处理实际问题时，应以有效文件为依据。

编 者

1994年1月

序

党的十四届三中全会通过的决定，遵循邓小平同志建设有中国特色社会主义的理论，把党的十四大所确定的建立社会主义市场经济体制改革目标和基本原则加以系统化、具体化，勾画了社会主义市场经济的基本框架，描绘了经济体制改革的宏伟蓝图，它是指引全党和全国人民不失时机地加快改革、加快发展的行动纲领，也为税制改革提供了一个非常好的机遇。十四届三中全会的《决定》第十八条对税制改革的方向、目标、模式乃至具体政策都作了明确的规定和表述，这是我们改革的基本依据。税制改革是我国经济体制改革的重要组成部分，而且在几项重大经济改革中率先出台，其意义是不言而喻的。

这次税制改革，目的是为了建立一个适应社会主义市场经济体制要求的、现代化的、既符合国际惯例，又符合中国国情的税收制度。流转税的改革是整个税制改革的关键，它的改革必须体现公平、中性、透明、普遍的原则。

改革后的流转税由增值税、消费税和营业税组成。在工业生产领域和商品批发、零售普遍征收增值税，取消产品税，选择少量消费品交叉征收消费税和增值税，对不实行增值税的劳务等征收营业税。新的流转税统一适用于内资企业、外商投资企业、外国企业，取消对外资企业征收的工商统一税。

全面推行增值税是流转税改革的重点，增值税具有明显的促进优化产业结构的功能，因而在国际上受到广泛推崇。增值税改革的主要内容概括为：1. 增值税的征收范围是货物的生产、批发、零售和进口以及加工、修理修配劳务；2. 增值税税率采用

基本税率再加一档低税率的模式，增值税的基本税率为 17%，低税率为 13%，低税率的适用范围包括基本食品和农业生产资料等，另外规定，出口货物税率为零；3. 增值税实行价外计征的办法，实行根据发票注明税金进行税款抵扣的制度；4. 对年销售额小，会计核算不健全的小型纳税人，根据国际通行做法，实行按销售收入全额及 6% 的征收率计征增值税的简便办法；5. 改革增值税纳税制度，对增值税的纳税人进行专门税务登记，使用增值税专用发票，建立对纳税人购销双方进行交叉审计的稽核体系，增强增值税控制偷漏税和减免税的内在机制。

由于增值税主要是对生产经营活动进行普遍调节，与增值税交叉征收的消费税则是配合增值税进行特殊调节的工具，它以调节消费结构，引导消费方向，贯彻产业政策和消费政策，增加财政收入为目的。消费税在税目税率的设计上，是本着保持税收总规模的指导思想，考虑到原产品税、增值税改征新的增值税减收及停征烟酒专项收入和特别消费税的总量，除去资源税能拿回来的部分后测算确定的。改革后的营业税主要以第三产业（除商品批发、零售及征收增值税的应税劳务外）为课税对象的。营业税的课税制度仍采用了按含税价依率计征的方法，税率也进行了必要的调整。

总之，流转税的改革是我国这次税制改革的重点，在很多方面有了根本性的突破。所以说，1994 年 1 月 1 日，是我国税收工作的一个重要转折点——从这一天起，一个适应社会主义市场经济体制要求的、现代化的、既符合国际惯例，又符合中国国情的全新的税收制度在全国范围内正式实施了，这是我国税制建设上的一个重要里程碑。

在新的税制实施之初，尤其是在目前新老税制交替、衔接和磨合的过程之中，我们还面临着很多新情况、新问题，既有理论认识上的，也有实践方面的。为了认真做好这次税制改革的宣传

工作，特别是宣传流转税改革的重要意义，介绍流转税改革的基本内容、具体征收管理规定以及计算操作的具体方法，由湖南省税务局李立同志主编，由程安亭、曾赤华、陈力、邓作南等同志编写的《增值税、消费税、营业税业务手册》一书正式出版发行了，这是非常及时的得力举措。参与这本书编写的全体同志都是长期从事流转税税政业务工作的，对我国流转税制的建立、发展和演变过程都很清楚，同时，在长期的工作中积累了丰富的理论和实践经验。他们中的大多数同志参与了国家税务总局关于这次税制改革的全过程，多次参加了有关条例、细则、办法、若干具体问题的规定等方面的酝酿、起草研讨会议，对各有关税种的立法精神、立法依据、具体规定的来龙去脉都一清二楚。全书以严谨、务实的态度编写，从国际到国内，既有理论的高度概括，又有一般征收规定的介绍，还有具体征收、计算操作和财务会计的处理实例。该书在编写时做到了虚实结合，繁简有致，具有较高的权威性、较强的适用性和可操作性，是一本很有现实指导意义的读物。它既可作为广大税务干部的培训教材和指导实际工作的操作规程，又可作为广大企业管理人员、财务人员和供销采购人员的工具书，同时，也是各类财经院校师生的参考书。

《增值税、消费税、营业税业务手册》的及时出版发行，一定会深受广大读者的热烈欢迎。我相信，这对正确引导我省广大税务干部和纳税人迅速地了解 and 掌握新的税收制度，严格的、准确的执行新的税制，将会起到积极的作用。

杨保秋

1994年1月

目 录

第一章 增值税	(1)
一、增值税概述	(1)
(一) 增值税的产生及特点	(1)
(二) 原税制及其存在的缺陷	(1)
(三) 新增值税制的优点	(3)
二、增值税的纳税义务人	(4)
三、增值税的征税对象和征税范围	(5)
(一) 征税对象	(5)
(二) 征税范围	(7)
四、增值税的税率和增值税部分货物征税 范围注释	(13)
(一) 增值税的税率	(13)
(二) 增值税税率的适用对象	(16)
(三) 增值税税率的适用原则	(19)
(四) 增值税部分货物征税范围注释	(20)
五、增值税的计税依据	(25)
(一) 增值税计税依据的一般规定	(27)

(二) 增值税计税依据的特殊规定	(31)
六、增值税的小规模纳税人	(36)
(一) 小规模纳税人的概念	(36)
(二) 小规模纳税人的划分标准	(37)
(三) 小规模纳税人增值税的计算	(39)
七、增值税纳税义务发生时间	(40)
(一) 确定纳税义务发生时间的一般原则	(40)
(二) 确定纳税义务发生时间的具体规定	(40)
八、增值税的纳税地点	(41)
九、增值税的减税、免税	(42)
(一) 对“价外税”减免税的认识	(42)
(二) 减免税规定	(44)
(三) 减免税的特殊处理	(47)
(四) 增值税的起征点	(48)
十、一般纳税人增值税的计算	(50)
(一) 进项税额	(50)
(二) 销项税额	(52)
(三) 应纳增值税的计算	(52)
十一、增值税的会计处理	(64)
(一) 会计科目的设置	(64)
(二) 帐务处理方法	(65)
(三) 会计报表	(75)

十二、增值税新旧税制的衔接.....	(76)
(一) 一般纳税人一九九四年期初存货有关问题的处理.....	(76)
(二) 纳税人一九九三年度遗留问题的处理.....	(89)
十三、增值税的征收管理	(94)
(一) 增值税一般纳税人的申请认定制度.....	(95)
(二) 增值税专用发票的使用管理.....	(99)
(三) 增值税纳税申报.....	(109)
第二章 消费税	(122)
一、消费税概述	(122)
(一) 消费税的概念.....	(122)
(二) 国外消费税简介.....	(123)
(三) 我国消费税的设置.....	(124)
二、消费税的纳税人	(128)
三、消费税的征税对象和征税范围	(129)
(一) 消费税的征税对象.....	(129)
(二) 消费税的征税范围.....	(129)
四、消费税的税目税率 (税额)	(131)
(一) 消费税的税目.....	(131)
(二) 消费税的税率 (税额)	(146)
五、消费税的计税依据	(150)

(一) 从价定率的计税依据	(151)
(二) 从量定额的计税依据	(156)
六、 消费税的纳税环节和纳税地点	(157)
(一) 消费税的纳税环节	(157)
(二) 消费税的纳税地点	(159)
七、 消费税的减税、免税	(160)
八、 消费税的征收与管理	(161)
(一) 消费税的纳税时间	(161)
(二) 消费税的缴款办法	(164)
(三) 出口应税消费品的税收管理	(164)
(四) 消费税的会计处理办法	(166)
(五) 消费税的预算管理	(170)
九、 消费税应纳税额的计算	(172)
(一) 消费税应纳税额的一般计算	(172)
(二) 特殊情况下应纳消费税的计算	(175)
(三) 消费税抵扣的计算	(183)
第三章 营业税	(186)
一、 营业税概述	(186)
(一) 营业税的概念	(186)
(二) 营业税的演变及其发展	(186)
(三) 营业税的特点	(190)

二、 营业税的纳税人	(192)
(一) 营业税纳税人的一般概念	(192)
(二) 营业税纳税人的特殊规定	(196)
(三) 营业税的扣缴义务人	(199)
三、 营业税的征税范围	(203)
(一) 征税范围的一般界定	(203)
(二) 兼营与混合销售	(203)
(三) 各个税目的征税范围	(206)
(四) 征税范围的特殊情况	(208)
四、 营业税的税目税率	(211)
(一) 税目税率的一般规定和设计原则	(211)
(二) 营业税各个税目的具体内容	(213)
五、 营业税的计税依据	(220)
(一) 计税依据的一般规定	(220)
(二) 计税依据的具体规定	(223)
六、 营业税的纳税地点	(246)
(一) 营业税纳税地点的一般规定	(246)
(二) 营业税纳税地点的特殊规定	(249)
七、 营业税的纳税义务发生时间和纳税期限	(252)
(一) 纳税义务发生时间	(252)
(二) 纳税期限	(253)

八、营业税的起征点和减免税规定 (254)

(一) 起征点的概念及其形成原因 (254)

(二) 营业税减税免税的具体政策规定 (255)

(三) 征、免税的划分原则 (257)

附录一

1— 1. 中华人民共和国增值税暂行条例 (259)

1— 2. 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则
..... (265)

1— 3. 增值税若干具体问题的规定 (274)

1— 4. 增值税专用发票使用规定 (277)

1— 5. 中华人民共和国发票管理办法 (284)

1— 6. 中华人民共和国消费税暂行条例 (291)

1— 7. 中华人民共和国消费税暂行条例实施细则
..... (296)

1— 8. 消费税若干具体问题的规定 (302)

1— 9. 中华人民共和国营业税暂行条例 (307)

1—10. 中华人民共和国营业税暂行条例实施细则 ... (312)

附录二

2—1. 中华人民共和国资源税暂行条例 (320)

2—2. 中华人民共和国资源税暂行条例实施细则 ... (324)

第一章 增 值 税

一、增值税概述

(一) 增值税的产生及特点

增值税是 1954 年产生于法国的一个新税种，它的基本特点是只对本环节生产、销售货物或提供劳务新增价值的部分征税，克服了社会化大生产因流转环节增加，道道按销售收入全额征税、重复课税的弊端。它的基本作法是：增值税在价外计算，向购买者收取，同时对用于生产经营应税货物及劳务而购进货物所支付的增值税，凭发票注明的税款予以抵扣。增值税实际上是由纳税人向购买者收取，并计算抵扣以后，再上交国家的。从整个生产、流通过程来看，税款实际是一个环节、一个环节向下转移的，纳税人并不是负税人，真正的税收负担人是消费者，因此，增值税具有明显的“间接税”性质。增值税还具有公平税负，符合税收的中性原则，不对经济产生扭曲等特性，从财政角度来看，当税率确定后，税收收入与国民生产总值就具有固定的比例，随着国民生产总值的增长税收收入也不断增长，使国家具有稳定的税收来源。增值税的这些特点决定了它对市场经济的适应性，受到世界上许多国家的青睐，目前，已有 68 个国家和地区相继采用了增值税。

(二) 原税制及其存在的缺陷

我国对增值税的认识从理论到实践上都经历了一个不断提高的过程，我国从改革开放之初的 1979 年开始试行增值税，最早是在机器机械、农业机具两个行业和缝纫机、自行车、电风扇三

项产品试行。1984年税制改革时流转税的主体税种为产品税、增值税、营业税，在工业生产环节对烟、酒、化工、石化、煤炭、电力等产品实行产品税，增值税的征收范围由原两个行业、三项产品扩大到汽车、机动船舶、钢材、钢坯、药品等12个税目实行增值税，对商品流通、各项劳务征收营业税。以后增值税又不断扩大到纺织、有色、建材等行业，覆盖了大部分工业产品，推行增值税促进了改革开放的顺利进行，受到了各方面的好评，基本解决了部分产品重复征税的突出矛盾。但是，当时试行增值税的出发点主要是解决重复征税的矛盾，而对税制本身的科学性、完整性等方面考虑不够。由于考虑经济、财政的承受能力，增值税改革采取了“基本保持原税负”的原则，以致于已实行了14年之久的增值税存在严重的缺陷：

一是仍选择了“价内税”的模式，使增值税由消费者负担的特点显露不出来，在会计核算上它与生产者的经营成果有着直接的联系，特别是原采用“购进扣税法”的企业其经营利润受到当期购进金额和应纳税额的左右，当期购进多，扣税多，纳税少，利润就多，反之，利润就少，不能真实地反映企业的经营成果。使得生产者普遍认为增值税是自己负担的，混淆了增值税的间接税性质，以至于企业认为增值税和利润差不多，从这种观点出发企业生产经营上一出现困难，就千方百计地要求减免税。行政领导一讲发展经济，首先就想到了税收优惠政策，特别是近几年层层优惠，多头优惠，把税收政策搞得很乱；另一方面，“价内税”使税基受到侵蚀的可能性加大，各种各样名目繁多的价外收入都被用种种理由排除在计税基数之外，而上一环节没征税，下一环节并不知道，“价外收入”仍然作为采购成本扣了税，使税基受到侵蚀，形成很大漏洞。

二是税率档次多。原来的增值税税率从8%—45%，共有12档，这就使得征收上难以避免“低征高扣”长期征不到税，或

“高征低扣”下一环节补交上一环节税收差额的极不合理的现象发生，在税率设计上就带有“先天不足”的后遗症。

三是计算复杂。有购进扣税法，价税分流购进扣税法，投入实耗法，产出实耗法，销售成本实耗法，还有按上年定率年终结算、定期定率征收等几种征收方法，把计算征收方法搞得非常繁琐，外行弄不懂，内行说不清。

四是扣除不规范。一般产品只规定了原材料、包装物、低值易耗品、燃料、动力、委托加工费等可以扣除，钢坯、钢材则只能扣除生铁、废钢铁、钢锭、钢坯、钢材。扣除税额不是按发票注明税款扣除，而是按采购成本计算扣除。

（三）新增值税制的优点

正由于上述原因使得增值税的许多长处难以发挥，增值税改革已势在必行。党的十四届三中全会提出了建立社会主义市场经济体系的重大战略决策，为了配合社会主义市场经济体系的建立，整个税制进行了结构性的改革，新增值税制的建立是整个税制改革的难点和核心，与原增值税制比较有以下较大变化：

一是实行价外税。使用增值税专用发票，把货物的价格和增值税明确分为两部分，税款在价格之外向购货方收取，并设立单独会计科目进行核算，在会计核算上，企业经营成果的核算不受增值税的影响，真正体现出增值税是由消费者负担的特征。

二是简并了税率。新税制只有 17% 和 13% 两档税率，对一般货物和加工、修理修配劳务适用 17% 的税率；对粮食、食用植物油、自来水、热水、煤气、图书、报纸、杂志、饲料、农药、化肥、农机、农膜等适用 13% 的低税率，这就基本解决了“高征低扣”和“低征高扣”的矛盾。

三是扩大了征收范围。一方面从原增值税只在部分工业品生产环节征收，扩大到货物生产、流通全过程和加工、修理修配劳务，有效地解决了重复征税的矛盾；另一方面，对在我国境内的

所有内、外资企业以及中外合资企业都实行统一的增值税制，有利于公平税负、平等竞争。

四是实行增值税凭专用发票注明税款抵扣的制度，这是增值税一个突破性的改革，一方面它使增值税税款的抵扣规范化，能够简单、准确地计算，有原始的凭据；另一方面它使税基受到有力的保护，没有开专用发票注明税款的不能抵扣，使买卖双方互相制约，价外收费很难被排除在计税依据之外。

五是统一采用购进扣税法，简化了计算征收。

六是减免税尽可能的少，除了条例规定的减免税和国务院另有规定外，任何部门、任何地区都不得批准免税减税，以体现公平税负、平等竞争的原则。

从总体上来说，新增值税制吸收了国际上实行增值税的成功经验，采用了各国通行的做法，是一个征收简便、合理的较好税制，它的推行必将对促进改革开放、推动我国税制与国际惯例接轨和建立社会主义市场经济体系产生积极的作用。

二、增值税的纳税义务人

纳税义务人简称纳税人，是指税法规定直接对国家承担纳税义务的单位和个人。它是税收制度构成的一个基本要素。

《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税条例》）第一条规定，在中华人民共和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，为增值税的纳税义务人。也就是说，凡在我国境内销售货物的，以销售货物的单位和个人为纳税人；提供加工劳务的，以提供加工劳务的单位和个人为纳税人；提供修理修配劳务的，以提供修理修配劳务的单位和个人为纳税人；进口货物的，以进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人为纳税人。

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《增