

增值税的计算 与征收



312.43

浙江人民出版社

增值税的计算与征收

项新民 王志雄

*

浙江人民出版社出版
(杭州武林路125号)

余杭县人民印刷厂印刷
杭州莫干山路42号

*

开本787×1092 1/32 印张3.035 插页4 字数27000

1984年1月第1版

1984年1月第1次印刷

印数:50,001—45,000

*

ISBN 7-213-00156-6/F·38

书号: 4103.163 定价: 1.10元

【内部发行】

编者的话

增值税是我国的主要税种之一，也是正在发展、完善中的一个新税种，它具有其他税种所没有的优点，但其计税办法相对复杂一些。因此，宣传和学习增值税显得十分重要和迫切。为了帮助财税干部和企业办税人员掌握增值税的计算与征收，我们在省税务局领导同志的关心、支持下，编写了本书。

本书依据现行税法规定，对我国增值税的基本理论和计税办法、征收方法、征收管理等，作了较为系统和切合实际的论述。本书力求做到精炼、实用，尤其是结合本省实际，对增值税年终结算的方法，作了详尽的介绍，并附有增值税年终结算申报实例。因此，它不仅可以作为财税干部进行增值税业务培训的教材，而且是企业办税人员学习增值税的好材料。但随着增值税范围的扩大，征税办法的完善，增值税的某些具体方面需作相应的修改、补充。因此，在实际征收工作中，应以正式文件为准。

本书由项新民、王志雄同志主编，沈炜、严祖范、王继祖、沈复新、杨立翔、姚连友、沈伟根、黄超凡等同志参加了书稿的讨论修改。在本书编写过程中，还得到了有关市、地、县财税局领导的大力支持，在此一并致谢。

本书的内容如有不妥之处，欢迎指正。

编者

1987年11月

目 录

第一章 增值税概述	1
一、增值税的概念.....	1
二、增值税的特征.....	3
三、增值税的作用.....	7
第二章 增值税的主要规定	10
一、征收范围.....	10
二、纳税义务人.....	10
三、适用税率.....	17
四、计税依据.....	17
五、纳税环节和纳税地点.....	18
六、纳税义务发生时间.....	18
七、基本计税规定.....	19
八、减税、免税和出口退税.....	19
第三章 增值税的计税办法	24
一、基本计税办法.....	24
二、购进扣税法.....	42
三、实耗扣税法.....	44
四、特殊的计税办法.....	49
五、减税、免(退)税的计税办法.....	52
六、各类计税办法运用的说明.....	55
第四章 会计核算与增值税计税	57
一、会计核算与计税配合的必要性.....	57

二、配合的原则与方法	58
第五章 增值税的征收方法	66
一、征收方法的种类及其适用范围	66
二、增值税的年终结算	68
三、增值税年终结算申报实例	78
第六章 增值税的征收管理	87
一、增值税征收管理的基本规定	87
二、增值税的纳税鉴定	89
三、增值税的纳税检查	94
四、增值税的资料保管和积累	109

第一章 增值税概述

增值税是20世纪50年代为解决商品流转额税课征中存在的重叠课税问题而发展形成的新型流转额税。它起源于法国，后为世界上许多国家相继采用。我国于1980年开始实行增值税的试点；1984年10月工商税制改革时国务院发布了《中华人民共和国增值税条例(草案)》，将增值税正式确定为我国的一个新税种；1987年3月财政部又颁发了《关于完善增值税征税办法的若干规定》，对我国增值税的基本计税办法作了规范化的规定，根据我国国情建立起来的增值税已成为我国工商税收的主体税种之一。随着增值税征税范围的不断扩大，征税办法的不断完善，我国的增值税将日益发挥其重要的作用。

一、增值税的概念

增值税的一般概念可以表述为：以商品流转额中的增值额为课税对象征收的一种税。

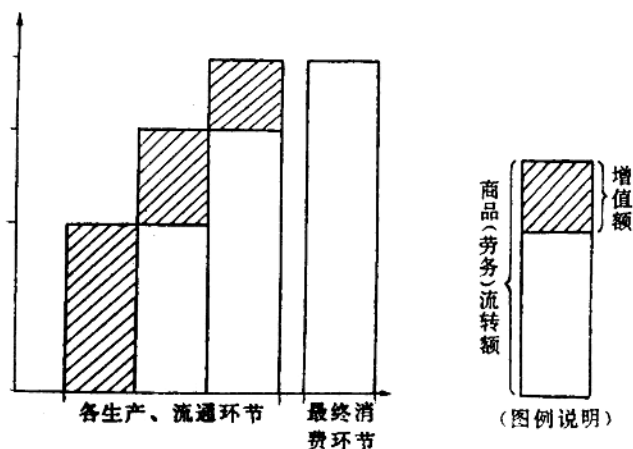
课税对象是区别税种、划分税收类型的主要标志。增值税以商品流转额中的增值额为课税对象，既区别于以商品流转额全额作为课税对象的其他流转额税，又不同于按纳税人所得额为课税对象的所得税，更有别于以行为、财产等为课税对象的其他税种，体现了增值税的本质特征，也可以划清增值税与其他税种的界限。因此，增值税概念的表述反映了增值税的内涵与外延，符合概念的逻辑要求。需要说明的是，对进口的应税产品，各国根据外贸政策的需要，将其全值视同增值额计税，是增值税作为经济杠杆的具体运用，与增

值税按增值额课税的理论并不相悖。

上述概念中“商品流转额中的增值额”，在理论与实践中具有不同的含义。

(一) 在理论上，根据增值税避免重叠课税的原则，上述增值额应为纳税人实现的商品流转额中以前未曾发生过流转额纳税义务的部分，它基本上等于纳税人在外购商品价值的基础上，通过自己的生产、经营活动而新增的价值，也接近于马克思关于商品价值理论中的 $(v + m)$ 部分和我国部门经济统计中的“净产值”。

从商品生产、销售的全过程来看，增值额具有以下特点：如图(一)所示，一项商品在所经各个生产、流通环节中产生的增值额总和，等于该商品进入最终消费环节时的流转额全值(为便于说明问题，假定最初生产环节的商品流转额全部为增值额，下同)。了解增值额的这一特点，对于理解增



图(一)

值税的原理、优点和税率设计原则具有重要意义。

(二) 在实践中, 实行增值税的国家在制定税法时, 往往根据各自政治、经济状况和财政政策的要求, 对增值额作了具体的规定, 这种法定的作为计税依据的增值额也称“法定增值额”。因此法定增值额与理论增值额在量上是不尽一致的; 并且由于税法规定的不同, 各国的法定增值额往往也各不相同。

二、增值税的特征

与其他税种相比较, 增值税具有以下三个方面的特征:

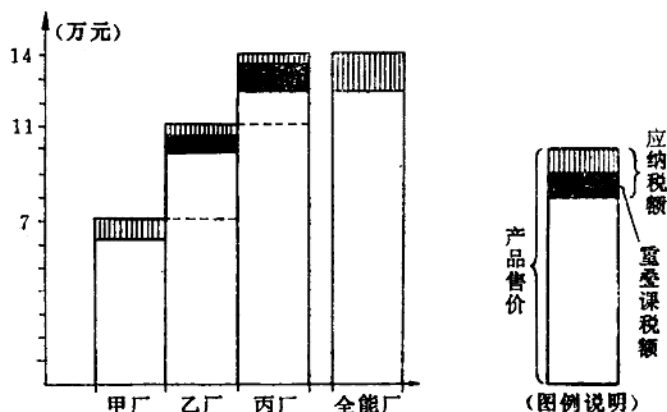
(一) 以增值额为课税对象, 既具有征收的广泛性、连续性, 又具有税负的合理性。

这是增值税最基本和最重要的特征与优点, 也是增值税建立的依据。由于增值税以商品流转额中的增值额为课税对象, 因此, 在生产、流通领域中的各行各业只要发生含有增值额的流转额收入, 都可列入增值税的课税范围; 在商品生产、流通的各个环节, 只要发生含有增值额的流转额收入, 都可作为增值税的纳税环节。这样, 增值税就与其他流转额税一样具有征收的广泛性和连续性的特征。

作为以商品流转额中的增值额为课税对象的流转额税, 增值税还具有其他流转额税种所没有的税负的合理性。增值税税负的合理性表现在以下两个方面:

1. 不重叠课税。在增值税出现以前, 所有对商品或非商品流转额全额课税的税种, 都存在着对同一课征对象重叠课税的问题。如图(二)所示, 假定某商品从原料至成品经由甲、乙、丙三个企业相继协作生产, 各企业产品出厂环节的流转额税税率均为10%。由图可见, 甲厂产品的售价为7万元, 应纳0.7万元税金; 乙厂产品售价为11万元, 其中7万元从甲

厂购入的，并已在甲厂出厂时纳过税，但进入乙厂产品成本后，在乙厂产品出厂时又纳了一次税。因此乙厂所纳的1.1万元税金中有0.7万元为重叠课征的税金；丙厂产品售价为14万元，其中11万元为从乙厂购入的产品，因此丙厂所纳的1.4万元税金中有1.1万元为重叠课征的税金。该商品经三个厂相继生产后共负担税金3.2万元，但其中有1.8万元为重叠课征的税金。



图(二)

另外，假设该商品的三个生产环节在一个全能厂内部连续进行，产品出厂环节的售价、税率与前三个企业相同，则如图(二)所示，该厂产品售价为14万元，所纳税金仅与丙厂相同为1.4万元，而不承担重叠课征的1.8万元税金。

由此可见：

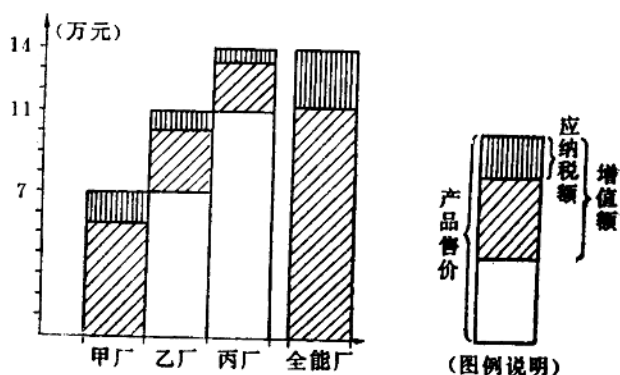
(1) 流转额税存在的重叠课税，产生于对生产企业产品流转额中外购已税部分的再课税。

(2) 重叠课税的数额随着产品生产、加工环节的增加而呈阶梯式递增。

(3) 就同一产品的总体税负而言，全能企业连续生产的产品要轻于非全能企业生产的产品。

不仅如此，在商品流通领域由于商品流转的多环节和对商品流转额全额课税，也同样存在上述重叠课税的情况。

与此相反，增值税没有重叠课税。现将上例中的产品出厂环节税率改为20%，则如图(三)所示，假定甲厂产品增值额为7万元，应征税额为1.4万元；乙厂产品增值额为4万元，应征税额为0.8万元；丙厂产品增值额为3万元，应征税额为0.6万元；全能厂产品增值额为14万元(为便于说明，假定全能厂产品销售收入全部为增值额)，应征税额为2.8万元。可见，增值税由于按增值额课税，没有重叠课税的情况，就同一产品的总体税负而言，全能企业与非全能企业是相等的，全能厂的应征税额2.8万元与甲、乙、丙三厂应纳税额的总和1.4万元+0.8万元+0.6万元=2.8万元是相等的。



图(三)

2. 税额随商品流转额中增值额的变化而变化。对按商品的流转额全额课税的流转额税来说，在税率既定的前提下，其税额受流转额的大小所支配，当商品的流转额与原料成本同时增加，但流转额增加的幅度小于原料成本增加幅度时，就会出现纳税人产值虚增，盈利减少，应纳税额却相应增加的情况，不尽合理。增值税则不同，因为增值税以商品的增值额为课税对象，其税额能随着商品流转额中增值额的变化而变化，一般地说，增值额大税多，增值额小税少，无增值无税。因此，就避免了其他流转额税税额受流转额影响而造成的不合理情况。

（二）增值税具有同一商品总体税负的一致性。

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多少，总体税收负担始终保持一致。增值税的这种特征称为同一商品总体税负的一致性。如图(三)所示，同一商品无论经过甲、乙、丙三个厂三个环节生产，还是由全能厂一个环节生产，只要售价和税率相同，商品的总体税额都是2.8万元。

（三）增值税的税率能反映出商品的总体税负。

就一项商品而言，它的总体税负是由所经各个生产、流通环节的税收负担积累相加而成的。由于增值税是以增值额为课税对象，并且具有征收的连续性和同一产品总体税负的一致性，因此，增值税对产品各生产、流通环节征收的税额之和同该商品最后销售环节的销售全值乘以增值税税率所得出的总体税额相一致，这样增值税的税率就反映了该产品的总体税负。如图(三)所示，产品的总体税负2.8万元占最终售价的比例为20%，正与产品的适用税率一致，因此，增值

税的税率反映了产品的总体税负。

三、增值税的作用

增值税从形成到现在为许多国家广泛采用，说明增值税作为一个先进的税种，其特征、优点的显示与发挥，对经济的发展起着很大的作用。结合我国的实际情况，增值税的作用可以归纳为以下四个方面：

（一）有利于工业生产结构的合理调整和促进商品流通。

增值税不重叠课税的特征，基本上解决了流转额课税中长期存在的“阶梯式”重叠课税的问题，以及由此产生的非全能企业税负重于全能企业和商品流转环节越多税负越重的弊病，使商品的专业化生产或联合生产，深购远销或扩大市场都只承担合理的税负。因此，有利于适应商品经济的要求，促进工业生产结构的合理化，促进商品流通的多渠道和加速流转。

（二）有利于对外贸易的发展。

增值税税率反映产品总体税负以及按增值额征税的特征，对贯彻“奖出限入”的外贸政策，增强出口商品的竞争能力，保护国内商品生产能起很大的作用。具体表现在：

1. 对出口产品的退税更为彻底。在对产品流转额全额课税的情况下，一个产品出口时一般只能退该产品的最后一个环节的税。而增值税由于其税率能反映产品的总体税负，可以在出口环节一次把生产产品过程中已征的全部税款如数退还给企业，使该项产品以完全不含税的价格进入国际市场，增强竞争能力，以起到“奖出”的作用。

2. 对进口商品同国内商品保持同等税负。按商品流转额全额课税的方法对本国产品征税的环节多，重叠征税的因素也大。进口商品在进口时只按全值征一道产品税，税负肯定

轻于国内商品，显然不利于国内商品的生产。增值税没有这种弊病，由于增值税具有同一商品总体税负的一致性，对进口商品在进口时按全值视同增值额课征增值税，这样就同国内商品脱离生产环节进入流通时的税负大体平衡，有利于国内商品的生产，起到了“限入”和保护国内商品生产的作用。同时，在税负一致的情况下，还能促进国内产品提高质量增加生产。

（三）有利于稳定国家财政收入。

作为流转额税之一的增值税，不仅具有同类税收的普遍性和及时性，而且收入比较稳定。增值税对同一产品税负一致的特征，克服了其他流转额税造成的企业全能程度越高，国家财政收入越少的弊病，从而能使国家财政收入保持稳定，不受经济结构变动的影响。

（四）有利于更充分、合理地运用税收的经济杠杆。

具体表现在：

1. 有利于贯彻奖限政策。增值税具有税率反映产品总体税负的特征，在这一前提下，产品的总体税负一般与税率保持一致。这样，增值税就可以在保持其他优点的同时，根据国家经济政策来确定和调整税收负担，奖励或限制某些商品的生产和发展。

2. 有利于配合价格政策。社会主义国家通过价格政策，运用高低不等的价格来调节生产和消费，以适应经济有计划按比例发展的需要。如果按流转额全额征税，同一种产品因生产结构不同，所包含的税收（指总体税负）是一个不稳定的因素。在实行价内税的情况下，税收的不稳定，将影响企业利润水平和产品价格的核定。实行增值税，税收由不稳定因素变为稳定的因素，在价格不变的情况下税负不变。这对配

合价格政策，合理地调节生产、消费，具有积极作用。

3. 有利于调动企业的积极性。在产品价格既定的情况下，税收的多少与利润的多少往往成反比例，如果税收上畸轻畸重，就会导致企业利润高低不等，使利润分配失去合理的基础，从而影响按劳分配原则的贯彻。实行增值税，排除了税负不合理因素，使企业在同等条件下能够获得相同的利润，有利于实现合理分配。

4. 有利于在经济运行中自动保持财政分配比重，使财政分配与国民经济发展的关系更为合理。增值税具有按商品流转额的增值额课税的特征，就整个课征范围而言，增值额接近于纳税人所创造的国民收入。因此，增值税的税率一经确定，也就确定了一部分国民收入与一部分财政收入之间的比例关系。在税率既定的情况下，这一部分国民收入增长，财政收入也同步增长；国民收入下降，即使这部分应税产品的流转额虚增了，财政收入仍将随着国民收入的减少而减少。这样，增值税就能随着国民经济的运行而自动调节财政收入水平，保持这一部分财政收入占相应部分国民收入的分配比重，使税收参与国民收入分配的比例合理稳定，以适应国民经济发展的需要。

第二章 增值税的主要规定

我国现行增值税的主要税法依据是国务院发布的《中华人民共和国增值税条例(草案)》、财政部制定的《增值税暂行条例实施细则》和《关于完善增值税征税办法的若干规定》。特别是1987年财政部颁发的关于完善增值税的有关规定,除进一步适当扩大征税范围外,还统一了扣除范围,简并了税目和税率,统一了计算征收办法,使增值税税制向规范化前进了一步。现将增值税的主要规定分述如下:

一、征收范围

由于增值税是一个新税种,它的实行受到工作经验和价格、财政等主客观条件的制约,因此,我国试行增值税采取逐步扩大征收范围的办法。在工业生产领域,先将一部分生产环节较多、生产结构差异较大、税负方面矛盾比较突出的产品纳入增值税的课征范围。现行增值税的课征范围主要是通过划分税目来规定的,凡列为增值税税目的大类产品均为增值税的应税产品,这是广义的课征范围。目前已发展到24类税目,详见《增值税税目税率表》(简称表(一),下同)。至于各个税目的具体征税范围,按财政部税务总局颁发的《增值税税目注释》和有关税法规定来确定。

二、纳税义务人

税法规定,凡是在我国境内从事应纳增值税产品生产(包括委托加工生产)和进口的国营企业、集体企业、个体经营者以及其他单位和个人都是增值税的纳税义务人。但是外商

表(一) 增值税税目税率表

税 目	税率 (%)	征 收 范 围
1. 化学纤维	14	指人造和合成的化学短纤维、化学纤维长丝。
2. 纺 织 品		
(1) 毛纺织品		指毛条、毛纱、毛线(包括纯毛纱、线, 毛型纯化纤纱、线, 毛或毛型化纤与其他纤维混纺纱、线)、以及用毛条、毛纱、毛线生产的机织品、针织品、纺织复制品和无纺织品, 包括本色织品、色织品、印染品。
毛 条	14	指纯毛毛条、毛型纯化纤毛条、毛或毛型化纤与其他纤维混纺毛条。
毛针织品、毛复制品、人造皮毛	20	指用毛条、毛纱、毛线生产的毛针织品、毛复制品、人造皮毛和用毛条、毛纱、毛线同棉纱、棉型化纤纱、麻纱、蚕丝或化学纤维交织的毛针织品、毛复制品、人造皮毛。
其他毛纺织品	23	指毛纱、毛线和用毛条、毛纱、毛线生产的织品以及用毛条、毛纱、毛线同棉纱、棉型化纤纱、麻纱、蚕丝或化学纤维交织的织品, 不包括毛针织品, 毛复制品, 人造皮毛。
(2) 其他纺织品	14	指棉条、麻条、棉纱、棉型化纤纱、麻纱、蚕丝, 以及用棉条、麻条、棉纱、棉型化纤纱、麻纱、蚕丝或化学纤维(不包括毛型化纤)生产的机织品、针织品、纺织复制品、无纺织品, 包括本色织品、色织品、印染品。

续表

税 目	税率 (%)	征 收 范 围
3. 服 装		
(1) 毛料服装	20	指用毛纺织品生产的服装, 不包括针织服装
(2) 其他服装	14	指用其他纺织品、皮革生产的服装, 不包括针织服装。
4. 地 毯	14	指地毯、壁毯和挂毯
5. 搪瓷制品	20	
6. 玻璃保温容器		
(1) 竹壳、塑料壳、漏孔金属壳保温瓶	14	指除列举的竹壳、塑料壳、漏孔金属壳保温瓶以外的其他各种玻璃保温容器
(2) 其他玻璃保温容器	20	
7. 药 品	14	
8. 日用机械		
(1) 机械手表、秒表	43	包括: 成套零部件、整机芯
(2) 怀 表	14	
(3) 电子钟、表	14	
(4) 机 械 钟	20	包括: 成套零部件、整机芯 包括: 成套零部件。
(5) 自 行 车	20	
(6) 缝 纫 机	14	
(7) 照 相 机	14	
(8) 日用机械零部件	14	
9. 日用电器		
(1) 电 冰 箱	14	包括: 成套零部件
(2) 电 风 扇	20	
(3) 洗 衣 机	14	
(4) 吸 尘 器	14	
(5) 空 调 器	14	
(6) 电热器具	14	