

增值税实务 指导

主编 王选汇 尹永和



中国商业出版社

图书在版编目(CIP)数据

增值税实务指导/王远汇、尹永和主编. —北京:中国
商业出版社, 1994. 4

ISBN 7—5044—2464—1

I. 增… II. 王… III. 增值税—概论 IV. F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(94)第 03619 号

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺 1 号)

外文印刷厂印刷

1994 年 4 月第 1 版 1994 年 4 月第 1 次印刷

850×1168 毫米 32 开 10.625 印张 270 千字

印数:1—10000 定价:11.80 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

编 委 名 单

主 编：

王选汇 尹永和

付主编：

王永深 李罗红

编 委：(以姓氏笔划为序)

王选汇	王战生	王永深	尹永和
田小华	石源德	代光临	孙文基
李罗红	郅佳琪	郭彩云	郭 纲
蔺雪冰			

前 言

1994年,是我国经济发展史上至为关键的一年,也是我国向社会主义市场经济新体制大步迈进的一年。在这一年里,我国的税收制度发生了重大变革。新税制的实施,迫切要求广大财税人员更新观念、重新学习,以适应新税制的要求。

在这次以“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、规范分配方式、保障财政收入”为原则的税制改革中,增值税作为流转税体系中的一个主体税种其作用得到加强,其征收范围、征收方法、计税依据都适应社会主义市场经济和新的财会制度的要求,得到了充实、改进和完善,从而奠定了实施规范化的增值税制度的基础。1993年12月,国务院先后颁布了《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》、《增值税专用发票使用规定(试行)》等一系列法规,为增值税的推行提供了坚实的法律依据。同其他流转税相比,增值税具有税基宽、消除重复征税和便于征收管理等特点。自本世纪五十年代法国率先实行增值税以来,至今世界上已有近七十个国家和地区实行了增值税。实践证明,增值税已经成为二十世纪后期流转税中最优的一个税种。我国新的增值税制度就是在学习和借鉴世界各国实施增值税的理论和经验的基础上,立足我国国情设计的。同时,由于增值税具有其他流转税不可替代的优越性,其纳税计算和征收管理要求更为严格,这在一定程度上加大了实际工作中的难度。

为了帮助广大财务、税务人员和从事经济贸易工作者对增值税有一个全面系统的认识和了解,解决增值税实际工作中的操作问题,中国国际税务咨询公司付经理,兼职教授原国家税务局司长

王选汇和北京龙洲会计师事务所书刊经营部经理原北京市税务局处长王永深,主持组织部分财税科研大专院校和具有实务经验的专家学者参加,根据新税制的规定及自己多年的税务工作经验精心编写了《增值税实务指导》一书。

本书依循鉴古知今的原则,从增值税的产生谈起,系统地论述了增值税在世界及我国的建立和发展的历程,力求总结经验,继往开来。另一方面,出于方便征纳人员实务处理的考虑,本书用一半以上的篇幅,详细地介绍了增值税的计算、缴纳、帐务处理、征收管理、纳税检查以及增值税专用发票的使用管理等实务内容,概括了增值税暂行条例实施以来所发布的一系列解释性规定,以理论分析为主线,以实务处理为主体力求详实、准确、适用。

由于新的增值税条例实施时间不长,面临着许多新问题、新情况,还有待于在实践中进一步发展和完善。同时由于编者水平有限,疏漏误错在所难免,敬请广大读者批评指正。

编 者

一九九四年三月

目 录

第一章 增值税概述	(1)
第一节 增值税的产生与发展.....	(1)
第二节 增值税原理	(10)
第二章 我国增值税制度的建立和发展	(19)
第一节 对增值税制度的探索与试行	(19)
第二节 增值税在我国的建立	(27)
第三章 我国现行增值税制度	(36)
第一节 增值税的纳税义务人和征税范围	(36)
第二节 增值税税率和税基	(39)
第三节 增值税的一般纳税人与小规模纳税人	(45)
第四章 增值税应纳税额的计算	(48)
第一节 一般纳税人应纳税额的计算	(48)
第二节 小规模纳税人应纳税额的计算	(76)
第三节 增值税纳税义务的发生和纳税期间与地点	(79)
第五章 增值税财务、会计处理	(82)
第一节 计价核算与财务处理	(82)
第二节 会计科目的设置和专用账簿的使用	(83)
第三节 一般帐务处理	(86)
第四节 工业企业涉及增值税的会计处理.....	(101)
第五节 商业企业涉及增值税的会计处理.....	(114)
第六章 增值税专用发票的使用与管理	(137)
第一节 增值税专用发票的一般规定.....	(137)
第二节 增值税专用发票的使用.....	(139)

第三节	增值税专用发票的管理	(144)
第七章	增值税的征收管理	(151)
第一节	增值税的纳税申报	(151)
第二节	税款征收	(154)
第三节	税务检查	(160)
第四节	法律责任	(162)
第八章	进出口货物的征税与退税	(167)
第一节	进出口贸易税收中有关增值税的概述	(167)
第二节	对进口货物征税的基本规定	(172)
第三节	出口产品退税的政策规定	(178)
增值税法规附录		(191)
一	中华人民共和国增值税暂行条例	(191)
二	中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	(197)
三	增值税若干具体问题的规定	(205)
四	增值税专用发票使用规定(试行)	(208)
五	关于增值税会计处理规定	(214)
六	国家税务总局关于印发《增值税部份货物征税范围注释》的通知	(220)
七	国家税务总局关于印发《增值税一般纳税人申请认定办法》的通知	(226)
八	关于增值税一般纳税人申请认定办法的补充规定	(229)
九	国家税务总局关于对明年实行增值税的企业期初存货已征税款的处理意见的通知	(230)
十	国家税务总局印发《关于增值税一般纳税人按旧税制计算申报货物或应税劳务税额的规定》的通知	(233)
十一	国家税务总局关于实行增值税的期初存货已征税款处理的规定问题	(236)

-
- 十二 国家税务总局关于流转税新老税衔接的几个
问题..... (239)
- 十三 国家税务总局对电力产品征收增值税具体
规定..... (241)
- 十四 国家税务总局关于经济特区征免流转税问题..... (243)
- 十五 关于进口货物征收增值税消费税有关问题的
通知..... (244)
- 十六 国家税务总局关于涉外税收实施增值税有关征管问
题的规定..... (248)
- 十七 外贸企业出口库存货物的退税..... (250)
- 十八 关于进口货物征收增值税、消费税有关问题的
通知..... (252)
- 十九 出口货物退(免)税管理办法..... (256)
- 二十 外贸企业 1994 年期初存货已征税款的处理 (267)
- 二十一 调整进口小汽车关税税率..... (268)
- 二十二 外商投资企业和外国企业适用税收法规条例
问题..... (269)
- 二十三 关于印发适用涉外税收征管需要的增值税、消费
税、营业税等税申报表式样的通知 (272)
- 二十四 国家税务总局关于增值税专用发票使用问题的
通知..... (274)
- 二十五 关于增值税专用发票联次问题..... (277)
- 二十六 国家税务总局国税明电[1993]070 号 1993 年 12
月 27 日 (278)
- 二十七 国务院关于教育费附加征收问题的紧急
通知..... (285)
- 二十八 国家税务总局关于由税务所为小规模企业代开增
值税专用发票的通知..... (286)

二十九	财政部、国家税务总局关于对商业企业、批发肉、禽、蛋、水产品和蔬菜的业务以及征收增值税问题的通知·····	(288)
三十	关于税制改革外汇管理体制改革后有关企业财务问题处理的通知·····	(289)
三十一	国家税务总局关于增值税专用发票使用问题的补充通知·····	(294)
三十二	国家税务总局关于实行增值税的企业期初存货已征税款的处理意见的通知·····	(296)
三十三	国家税务总局关于印发《增值税一般纳税人申请认定办法》的通知 ·····	(300)
三十四	国家税务总局关于印发《增值税纳税申报表》表样的通知·····	(304)
三十五	关于农业产品增值税率和若干项目征免增值税的通知·····	(309)
三十六	增值税专用发票使用手册·····	(311)

第一章 增值税概述

经过十年来的试行探索,我国从 1994 年 1 月 1 日起,对商品生产和流通全面实行增值税,从而实现了我国流转税制结构性的改变。我国为什么要选择和引进增值税,这一税种是怎样形成的,它具有哪些基本特征?对此,首先需要说明的是,增值税的形成、发展和在我国的推行,都不是偶然的。既有着适应社会大生产发展的客观要求,又经历了税收立法与实施的演进过程。

第一节 增值税的产生和发展

增值税的渊源可上溯至西蒙家族,其思想的巩固和完善却应归功于毛里、福乐和卡尔·述朴。法国首先采用了增值税,但其在 1948 年开始实行的增值税实际是优惠型产品税,直至 1968 年发展为完整的增值税。目前,已有 60 多个国家实行了增值税,这一进展堪称本世纪近 50 年来税收构成过程中最为重要的事件。

一、增值税产生的原因

增值税并不是经济学家凭空想象出来的,而是税收发展到一定阶段的产物,是对营业税扬弃的结果。

营业税产生于 14 世纪,它是按商品交换额征收的一种税。在商品流通领域内,产销见面形式还占主导地位,市场狭小、封闭,没有形成多环节,多层次的网络,国际贸易还局限在较小的范围内的情况下,按营业行为,以交易额为计税依据普遍征收,对保证财政收入的及时性,可靠性具有重要作用,并且还具有计算简便,易于

征收管理的特点,曾经演进成为世界性的税种。

随着商品经济的发展,科学技术的突飞猛进,新的产业和运行结构不断出现,社会化大生产和协作越来越细,原来单家独户的“小而全”的生产单位,开始转向多企业的协作化方向发展,一个产品往往要经过多道生产环节,多种工序协作配合才能完成。另外,由于生产力水平提高,商品产销量大大增加,仅仅依靠产销直接见面的形式已经不够了,一个商品往往要经过几个流转环节才能最终到达消费者手里。在这种情况下,原来的营业税已成为商品经济向前发展的阻力,同时也影响国家财政收入的稳定。具体来说,其不适应主要表现在以下几方面:

(一)从生产方面说,由于专业化协作的发展,按营业额全额征税的营业税形成重复征税,造成同一种产品因生产结构的不同,出现税负轻重不等的现象,既妨碍了商品生产的社会化,又阻碍了企业之间在同等税负基础上竞争。生产经营者为了扩大商品生产的规模,提高自身的竞争能力,使自己处于有利的地位,必然要打破落后的“大而全”、“小而全”生产方式,组织专业化协作,实现生产的大批量,高效率、高质量、低消耗。但是营业税的重复课税使得协作环节越多,分工越细的企业税负越重,影响生产专业化,不利于生产力的发展。

(二)从流通方面来说,营业税阻碍了商品流通的畅通。随着商品经济发展和地区间、国际间经贸往来的扩大,需要通过多环节的,灵活的交换网络来加速商品流通,这必然使从生产到消费的中间环节日益增多。营业税按商品销售额全额课征,每增加一个流通环节,就要多征一道全额营业税,这必然造成税负随流通环节的变动而变动,同种商品流转环节不同,税负就不同,流环节多的税负重,流环节少的税负轻,不利于发达的商品流通体系的形成。

(三)难以适应国际贸易发展的要求。在近代,生产协作和分工已越来越多地超越了国界,生产的协作和分工已在国际范围进行。

各国为了增强本国商品在国际市场的竞争能力,普遍对出口产品实行免税,退税政策。在实行营业税的情况下,由于同一产品所含税款是因生产经营环节的变化而变化的,到产品出口时,该产品究竟经历了多少环节,到底含有多少税额,难以准确地计算出来,从而无法全部、彻底地退税,影响出口商品在国际市场上的竞争能力。

正是由于营业税在这种历史条件下表现出的上述弊端,营业税越来越被人们视为落后的税收而大加鞭笞。客观情况迫切要求用一种新的,符合客观实际的先进税收代替营业税。随着增值税产生的条件日趋成熟,增值税终于成为世界上越来越多的国家采用的税种。

二、增值税始于欧洲的历史背景

增值税产生于 20 世纪中叶的法国,这决不是一种偶然的现象,而有其客观必然性,是适应经济发展的必然结果,是国家财政的必然要求。

(一)增值税产生于 20 世纪 50 年代的欧洲,这个时期正渡过遭受二次大战破坏后的恢复阶段,开始进入发展阶段。而商品经济的发展,要求摆脱那种落后的“小而全,大而全”的生产方式,实现专业化协作的现代化大生产,提高商品竞争能力。经济发展的要求,需要改变营业税按销售额全额课征的办法,消除重复课税,以利于商品经济的发展。

(二)欧洲各国之间特别是西欧各国之间经济贸易联系有着悠久的历史。到了本世纪五十年代以后,这种经济贸易关系进一步发展,竞争也日趋激烈。为了扩大对外贸易,增强本国商品在国际上的竞争能力,需要用新的税制促进商品和劳务的出口,限制国外商品对国内商品生产的冲击。

(三)随着欧洲各国经济的发展,迫切要求改变以往那种产销直接见面的交易方式,建立符合经济发展的多渠道、多环节的商品

交换网络,形成完善的市场体系,这就要求改变旧税制,消除重复征税,为多渠道、多环节的商品交换网络的建立创造条件。

(四)第二次世界大战中,由于受到法西斯德国的侵略,大战后,面临着百废待兴,百业待举的局面,而财务缺乏,法国尤甚。为了发展经济,改善人民生活,医治战争创伤,迫切要求征收税收基础宽广的,有利于国家控制的新税种,以提高财政收入的稳定性,保证国家及时、足额地取得收入。

法国处于欧洲的中心,在世界政治舞台上和经济领域中都发挥着比较重要的作用,加速经济的恢复和发展,巩固其国际地位,稳定其财政收入,成为政府的强烈愿望。为此,法国政府采取措施,改进原来的税制,提高税制对经济发展的适应性,首先开征了增值税。

三、推行增值税的客观经济环境

增值税具有公平、中性、透明、普遍的特点,是以商品生产流通各环节的增值额为征税对象的一种流转税。能够不因企业生产结构不同和商品流转环节多寡而税负不同,使商品生产者和经营者能够在外部条件基本相同的情况下开展竞争,强化和完善市场竞争机制,从而能够适应社会化大生产,发展商品经济的需要,推动整个社会经济的发展。

一个国家推行增值税是否能够全部发挥出其优越性,关键在于是否有完善的市场机制。在市场经济机制下,生产者是自己的主宰,他可以根据市场需求情况做出自己的选择,同时,价格是完全放开的,价格水平由市场决定,价格可以真实地反映市场需求情况的变化,成为生产者正确经济选择的依据。因此,要发挥增值税公平、中性的积极作用,离不开市场经济这个宏观经济环境的总体要求,也离不开税制结构适应市场经济的发展趋势。只有在市场经济的大环境中,推行规范化的增值税,才能有利于建立市场经济的税收运行机制。

四、增值税在世界各国的推广

目前已有 60 多个国家实行增值税,具体的实施办法因国(地区)而异,各有特色。

(一)欧共体国家的增值税

欧共体国家实行的增值税具有以下这几个特点:

1. 征收面宽,共同体国家的增值税涉及到商品生产、分配、交换、消费的各个领域,众多的农民(小企业主和自由职业者都是增值税的纳税人)。

2. 允许纳税人进行最广泛的扣除,纳税人可以从应税销售额的应纳税额中抵扣相应的生产经营物品中所含的税款。也就是说,纳税人可以从一定时期内的应纳税款中扣除当期购买的机器、设备、原料、辅助材料等物品已纳的增值税。这样做的结果是:彻底排除了重复征税,有利于鼓励竞争,同时使增值税成为典型的消费型增值税,即增值税的税负完全由消费者负担。纳税人在购进上述投资物品时虽已交纳了增值税,但可以从销售商品应交的税款中抵扣,实际上并没有负担税款,税负的归宿是由消费者负担。

3. 对出口商品实行了零税率,对进口商品按与国内商品相同的税率征税。这样做,有利于消除各成员国在共同体市场内部因税收的不合理因素而形成的贸易壁垒,加强各成员国商品在国际市场上的竞争能力,同时体现了进口商品与本国商品同等对待的原则,使外国商品与本国商品处于同等的竞争地位。

4. 实行“中性”原则,实施“逐环节征税,逐环节扣税”的办法,生产经营者的负担不因其经营规模、经营结构、经营方式的不同而轻重不等,凡是缴纳增值税的企业和个人,其税率都一样。公平税负,平等竞争,能使企业把注意力放在提高劳动生产率上,以有利于企业和整个社会经济效益的提高。

(二)增值税在欧洲其他国家及非洲国家的推行

瑞典、挪威、奥地利在欧洲经济共同体强有力的影响下,分别

于 1969 年、1970 年、1973 年采用了增值税,对工业生产、批发、零售环节,农业和劳务提供实行广泛的征税。这三个国家的增值税制与欧共体国家基本相同。1987 年,匈牙利也实行了增值税。

在非洲,实行增值税的国家较少,非洲国家的增值税课征范围较小,除马达加斯加实行到批发环节外其他国家主要限于制造和进口环节。

(三)拉丁美洲国家的增值税

拉丁美洲的哥伦比亚和巴西是早期实行增值税国家。目前拉丁美洲 27 个国家中,已经有 17 个国家采用了增值税。

这些国家都采用发票扣税制度,而且允许扣除资本商品的税金,其中阿根廷采取了对资本商品在三年内分期抵扣的办法。

在这 17 个国家中,有 9 个国家采用了单一税率,其他国家采用多档税率,但一般不超过四档,只有巴西的税率有许多档。

在这 17 个国家中,对小企业征收增值税的只有少数几个国家,但是按销售额估征其他流转税。

拉丁美洲国家的增值税具有覆盖面广、税率较单一的优点,有助于贯彻实施。

(四)亚洲国家和地区的增值税

在亚洲、菲律宾、韩国、印度尼西亚及台湾地区都先后实行了增值税。从亚洲国家和地区实行的增值税来看,具有以下几个共同点:

1. 课征范围广,除菲律宾外,其他国家和地区都已延伸到零售环节。
2. 统一采用税款抵扣,即采用“扣税法”。
3. 税率档次较少,一般都采用单一税率。
4. 对出口商品都实行零税率。
5. 对某些商品和劳务及小型企业、农业都在法律上明确规定了免税或减税措施,税务部门在执行过程中不能任意减免税。

6. 建立了统一的发货票和凭发货票注明税额的扣税制度。

与欧洲共同体国家的增值税比较,亚洲国家和地区的增值税同欧共体国家的增值税有以下三点区别:

1. 税率低,亚洲国家和地区的增值税税率都较低,日本为3%,台湾地区为5%,韩国、菲律宾、印尼为10%。

2. 增值税的免税范围大

台湾地区共列有29种商品和劳务免税,如稻米、面粉、农产品的生产和进口、渔船和渔具等。

韩国增值税的免税范围包括:农产品、生活日用品、渔业产品、健康卫生产品、教育和文化、金融业等。

菲律宾增值税的免税范围包括:农产品、健康卫生产品、教育、金融业、保险业、私人服务。

印度尼西亚的增值税只推行到批发环节,不包括零售环节。其免税范围包括日用生活用品、畜牧业、渔业和石油开采等。

3. 对小型企业和农民的征税

这些国家和地区对小型企业和农民都采取免税的做法,但都对小型企业按照销售收入征收另一种流转税。

以上简要介绍了增值税的形成与发展。总的来说,世界各国的增值税既有相同点,又有不同点。

当今已实行增值税的国家和地区,大多始于近一、二十年。增值税正在被越来越多的国家所采用,展现出日益扩大的发展趋势。详见下表:

实施增值税的国家和地区及其起始日期表

国家或地区	实施或预计实施增值税的日期
阿尔及利亚	1992年1月
阿根廷	1975年1月

国家或地区	实施或预计实施增值税的日期
卢森堡	1970 年 1 月
马达加斯加	1969 年 1 月
马来西亚	1990 年 1 月
马里	1991 年 1 月
墨西哥	1980 年 1 月
摩洛哥	1986 年 4 月
荷兰	1969 年 1 月
新西兰	1986 年 5 月
尼加拉瓜	1975 年 1 月
尼日尔	1986 年 1 月
挪威	1970 年 1 月
巴基斯坦	1990 年 7 月
巴拿马	1977 年 3 月
秘鲁	1976 年 7 月
菲律宾	1988 年 1 月
波兰	
葡萄牙	1986 年 1 月
塞内加尔	1980 年 3 月
南非	1990 年 4 月
西班牙	1986 年 1 月
瑞典	1969 年 1 月
中国台湾	1986 年 4 月