

增值税应用手册

ZENGZHISHUI YINGYONGSHOUCE

民出版社



中财 B0003413

增值税应用手册

汪康 曹乾宋 倪三正 陶成钢 著

CD303/13

中央财经大学图书馆藏书章

总号 372554

书号 1-810.42/89

安徽人民出版社

1990年·合肥

封面设计 蒋万景

增值税应用手册

安徽人民出版社出版发行

新华书店经销 巢湖地区印刷厂印刷

开本: 787×1092 1/32 印张: 7.5 字数: 16万

1990年1月第1版 1990年1月第1次印刷

印数: 0001—16000

ISBN 7-212-00325-7/D·60 定价: 2.80元

编者的话

增值税是我国借鉴国外经验建立起来的一个新税种，计算征收比较复杂，为了帮助广大税务干部和企业财会人员学习、掌握增值税，我们编写了《增值税应用手册》。

本书系统地介绍了增值税的理论、现行规定、计算方法和征收管理，侧重论述了“价税分流购进扣税法”，具有较高的实用性，是广大税务干部和企业财会人员学习增值税、进行实际操作的工具书，也是各地进行增值税培训的基础教材。

本书共分四章，分别由汪康、曹乾荣、倪三立、陶成群同志编写。其中，第一章由倪三立同志执笔，第二、四章由曹乾荣同志执笔，第三章由汪康同志执笔，陶成群同志参加了本书的讨论和编写，并予以指导。汪康同志对本书进行了总撰。

由于编者水平有限，加之时间仓促，错误和不妥之处在所难免，敬请读者批评指正。

编者

一九八九年十一月

目 录

第一章 增值税概述	1
第一节 增值税的产生	1
第二节 增值税的概念和优点	6
第三节 我国增值税的建立和发展	11
第二章 增值税的现行主要规定	20
第一节 增值税的纳税人	20
第二节 增值税的征税对象和税目、税率	21
第三节 增值税的计税依据和纳税环节	37
第四节 增值税的纳税地点和纳税时间	41
第五节 增值税的减税、免(退)税	44
第六节 委托加工产品的征税规定	61
第七节 若干具体问题的规定	68
第三章 增值税的计算	75
第一节 增值税的一般计算方法	75
第二节 我国增值税的计算方法	76
第三节 扣除项目、扣除税率及扣除项目金额的 分配方法	80
第四节 “购进扣税法”的应用	91
第五节 “投入扣税法”的应用	109
第六节 “产出扣税法”的应用	123

第七节	“销售成本扣税法”的应用	139
第八节	“价税分流购进扣税法”的应用	149
第四章	增值税的征收管理	208
第一节	征收管理的基本概念	208
第二节	增值税征收管理的主要内容	208
第三节	增值税的征收方法	220
附录:		
一	中华人民共和国增值税条例(草案)	228
二	财政部颁发《关于完善增值税征税办法 的若干规定》的通知	232
三	国家税务局《关于进行“价税分流购进 扣税法”试点的通知》	235

第一章 增值税概述

第一节 增值税的产生

增值税并不是经济学家偶然的理论发现，而是适应经济发展和财政需要产生的，是税收发展到一定阶段逐步形成的。

增值税的前身是按商品流转额全值课税的流转税制，它具有多环节阶梯式课税的特征。一件商品从生产到消费，不论经历几个流转环节，对每个环节的流转额全值都要进行课税，商品的整体税收负担率随商品流转环节的增加而呈阶梯式递增。这种流转税制，在以工场手工业和产销见面为主体的商品经济初级阶段，是与社会经济发展相适应的。

但是，随着商品经济的发展，以工场手工业和产销见面为主体的生产经营方式向生产、销售高度社会化的商品经济转化，多环节阶梯式的流转税制和现代化商品经济发展的要求发生了矛盾。按照这种流转税制课税，当上一个环节已经征过税的流转额转移到下一环节后，又作为下一环节流转额的一部分再征一次税，从而形成重复征税，造成同一商品因流转环节多寡不同而税收负担也不相同。同一商品，全能厂生产，经营环节少，税收负担轻，专业厂生产，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和发达的商品流通系统的建立。进入二十世纪以后，资本主义生产社会化高度发展，国际间商品竞争日益激烈，这个矛盾越来越突出。在这一背景下，人们要求对多环节阶梯式流转税制进行改革的呼声越来越高。二十世纪中叶，法国率先对这种流转税制进行改革。

法国原阶梯式流转税制称为“营业税”，它的改革大体经历了两个阶段。

第一阶段，把多环节课征的营业税改为一次征收制的生产税。

改革初期，人们认为营业税的问题就是在多环节征税上，如果把多环节征税改为只就最后一个环节征税，不就可以消除税负阶梯式递增的现象吗？根据这个想法，法国于1936年在工业生产领域把原来对各生产经营环节道道征税制度改为只就生产成品的最后环节征一次税，对协作生产的原材料、零部件和半成品都不征税，税率统一定为15%，并将这种税制称为“生产税”。

例如：假定某种商品的售价为100元，全能厂生产的征税15元，甲、乙两厂协作生产的，对甲厂销售给乙厂的半成品不征税，只就乙厂生产的成品征一次税，税款也是15元。

上面的例子可以看到，这种就最后成品征一次税的办法，确实解决了原来征收营业税时，同一商品因生产结构不同而税负不平的矛盾。但是，一次征收制的生产税在解决原有矛盾的同时，却又产生了新的矛盾。一是原材料、半成品生产厂家不纳税，而制成品厂承担了全部税负，形成了新的税负不平。二是在工业生产领域大部分企业成为有收入不纳税的非

税单位，失去了原营业税普遍征收的优点。三是很多商品具有二重性，同一商品可作为制成品进入消费过程，又可作为其他商品的半成品再一次用于生产，这就给制成品的征税范围带来难以划分的矛盾，不利于征管。四是由于制成品征税界限难以划分，必然使得对一些再次进入生产过程并已征税的制成品再次征税，加重了部分制成品的税负，没有从根本上排除重复征税因素。

上述矛盾说明这次改革是不成功的，这就迫使人们去探索改革税制的新途径，于是改革进入第二阶段。

1948年，法国把生产税的一次征收制改为分段征收、道道扣税的课征制度。根据这种税制，每个工业生产企业，不论生产的商品是原材料、半成品或零部件，均按销售额征税，同时把以前各环节所缴纳的税款予以扣除。

如果把计税程序用公式表示出来，应纳税款的计算公式如下：

$$\text{应纳税款} = \text{商品销售额} \times \text{税率} - \text{购入商品价格} \times \text{税率}$$

在只有一个税率的情况下，该公式可以转换为：

$$\text{应纳税额} = (\text{商品销售额} - \text{购入商品价格}) \times \text{税率}$$

改革后的生产税制不但克服了原营业税的矛盾，而且也避免了一次征收制所带来的问题。可以说，这种分段征收道道扣税的生产税已具备了增值税的性质。开始，这种税的扣除范围较窄，随着增值税不断完善，扣除范围逐步扩大，当扣除范围扩大到物化劳动的全部内容时，人们发现，分段征收、道道扣税的征税办法，大致上相当于对纳税人用活劳动创造的商品价值增值部分征税，根据这一特点，法国在1954年将“生产税”改称为“增值税”。

增值税在法国实行并取得成功，立即引起世界各国的重视，许多国家相继采用了增值税制。

根据世界银行的资料，到1986年10月止，已有近60个国家实行了增值税。其中，从经济发展状况来看，既有发达国家，也有发展中国家；就社会制度而言，既有资本主义国家，也有社会主义国家。这里把收集到的30个国家的增值税实行情况简要列表如下，以供参考。

国 别	实行增值 税的年度	税率 %		征税范围
		基本税率	其它税率	
美 洲				
巴 西	1967		3-75%24档	制造商
乌 拉 圭	1968	10		工业、批发、零售
厄瓜多尔	1970	9	4	工业、批发、零售
阿 根 廷	1975	13	21	
玻利维亚	1973	5		
哥伦比亚				制造商
智 利	1975	20		工业、批发、零售、服务
秘 鲁	1977	22	42、6、3	工业、批发、零售、服务
墨 西 哥	1980	10	6	工业、批发、零售、服务
非 洲				
马达加斯加	1969	13.6	6、4	工业、批发
塞内加尔	1966	10	33、4、25	制造商

续表

国 别	实行增值 税的年度	税率 %		征税范围
		基本税率	其它税率	
象牙海岸	1960	20	23.9、10	制 造 商
阿尔及利亚	1961	25	42.9	制 造 商
摩 洛 哥	1981	19	30、14、12、7	工业、商业、服务业
突 尼 斯	1955	17.8		工业、商业、服务业
欧 洲				
法 国	1954	18.6	33.5、7、5.5	农业、工业、批发、 零售、服务
联邦德国	1963	13	6.5	农业、工业、批发、 零售、服务
英 国	1973	15		农业、工业、批发、 零售、服务
比 利 时	1971	18	25、14、6	农业、工业、批发、 零售、服务
意 大 利	1973	13	38、20、10、2	农业、工业、批发、 零售、服务
爱 尔 兰	1972	11	36、75、19.5 6.75	
荷 兰	1969	20	32、10	农业、工业、批发、 零售、服务
卢 森 堡	1970	10	2.5	农业、工业、批发、 零售、服务
丹 麦	1967	15		农业、工业、批发、 零售、服务
瑞 典	1969	19	11.4、3.8	农业、工业、批发、 零售、服务
挪 威	1970	20		农业、工业、批发、 零售、服务
奥 地 利	1973	20	32、10	
亚 洲				

续表

国 别	实行增值 税的年度	税率 %		征税范围
		基本税率	其它税率	
南 朝 鲜	1977	13		工业、批发、零售
菲 律 宾		7	40、30.5	制 造 商
印度尼西亚	1986	10	15、5	工业、批发、零售、 服务

第二节 增值税的概念和优点

一、增值税的一般概念

增值税是对纳税人生产经营过程中新创造的价值（即增值额）征收的一种税。

要理解增值税的定义，必须首先了解什么是增值额。

1. 从理论上讲，增值额相当于商品价值(W)中扣除商品生产经营过程中所消耗的生产资料转移价值(C)后的余额，即劳动者在劳动过程中创造的新价值(V + m)。这部分由劳动者新创造的价值在我国大体相当于净产值，其主要内容包括工资、利润、利息、租金等。

2. 就商品生产流通全过程而言，一个商品最终实现消费时的销售总值，就是该商品生产经营全过程的增值额，即为一件商品从生产到流通各生产经营环节的增值额之和。

例如：某商品最终消费时的销售总额为100元，假定这

100元是经过四个环节逐步增值形成的：

生产经营环节	销售额(元)	增值额(元)	备 注
原料生产环节	30	30	
产成品生产环节	70	40	$70 - 30 = 40$
商品批发环节	80	10	$80 - 70 = 10$
商品零售环节	100	20	$100 - 80 = 20$
合 计		100	

上面例子简单说明了，该商品的销售额100元，是由生产、流通四个环节的增值额(即30元、40元、10元、20元)所组成的。

3.就某个生产经营单位而言，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后的余额。一般来说，这部分余额大体上相当于这个单位活劳动所创造的价值额。

上面所说的增值额只是理论上的概念，作为计税依据的增值额，在实际运用时往往同理论上的增值额不完全一致，这是由于各国的税法规定，都是依照本国的政治经济情况和财政政策的要求制定的，这就使得，作为计税依据的增值额，同理论上的增值额，存在一定的差异，所以说，作为增值税

计税依据的增值额，只是一种法定增值额。

二、增值税的特征

增值税以增值额作为计税依据，这是增值税区别于其它流转税制的本质特征。但事物的本质同事物现象并不是直接合而为一的，由于国际上实行增值税的国家，大多从有利于发挥增值税的调节作用和便于征收管理的角度出发，采取了间接计算增值税的办法（即上节介绍的法国增值税计算方法），因此，增值税的计税依据并没有直接表现为增值额，而是商品或劳务的流转额，这样它的本质特征被遮蔽起来。从表面上看，增值税同其他流转税课征制度的区别只体现在以下几个方面：

1. 增值税计算应纳税额采取“税款扣除制”。在实行阶梯式流转税的条件下，纳税人应纳税额只需用其生产经营的商品的流转额乘税率即可求得。而在实行增值税的情况下，纳税人应纳税额的计算要多一道程序：即要从用应税商品的流转额乘税率所求得的税额中，扣除纳税人为生产经营应税商品而购入的商品（或劳务）已经缴纳的税额。我们把多出来的这道计算程序叫做“税款扣除制”。这不但是实践中的增值税不同于其他流转税课征制度的最明显的特征，而且也是最重要的特征。因为正是“税款扣除制”形成了增值税的增值额作为计税依据的本质特征。

2. 增值税的税率反映商品的整体税负。阶梯式流转税的税率，只反映商品流转某一环节的税收负担，而增值税的税率反映商品的整体税负。由于增值税是对商品增值的部分征税，并具有多环节征税的特点，因此，增值税对商品各流转环节征收税额之和，等于该商品最后销售环节的流转额全值

乘以增值税税率。这说明，增值税的税率恰好等于商品的整体税收负担率。

3. 增值税具有同一商品税负的一致性。在征收阶梯式流转税的条件下，商品的整体税收负担随着流转环节的增减而变化。而在实行增值税的条件下，商品的整体税收负担则不受流转环节变化的影响，同一商品只要最后销售价格相同，不论经过多少流转环节，商品的整体税收负担始终保持一致。

三、增值税的优点

增值税的产生及其在国际上被广为采用，说明它相对阶梯式流转税来说，确实有很多优点。从国际上采用增值税的国家普遍情况和我国的实践情况来看，增值税的优点主要在于公平税负和对经济发展变化具有广泛的适应性。具体来说，它的优点有以下几个方面：

1. 增值税有利于生产要素的优化组合和社会商品流通。在征收阶梯式流转税的条件下，商品的税收负担水平取决于流转环节的多少。同一种商品，流转环节少，税收负担就轻；反之，流转环节多，税收负担就重。阶梯式流转税这种税收负担上的不合理性，对于生产经营的组合方式和商品的流转具有一定的限制或刺激作用。在这方面，增值税是一个中性税种，它不会因生产组合方式和商品的流转环节不同而导致税收负担的不合理，使生产经营者可以按照最佳效益的原则进行生产要素的优化组合，调整商品流通渠道，为生产经营结构向合理化方向发展扫清障碍。

2. 有利于稳定财政收入。一是增值税整体税负明确，对国内商品征税、出口退税和进口商品的征税都能作较为准确的预测，便于加强财政的管理，稳定财政收入；二是增值

税不受经济结构变动的影响，对经济因素变化调整的适应性较强，在一般情况下将随着国民收入的增长而增长，保持财政收入的稳定增长；三是增值税一般采用凭发货单注明税款扣税法，形成纳税人之间的制约关系，有利于征收管理的交叉审核，防止偷漏税的发生，对财政收入的稳定也起着一定的保护作用。

3. 有利于对外贸易的发展。由于社会化大生产的发展和社会商品流通网的建立，世界上任何国家同国际贸易都有着不同程度的联系，在处理国际贸易的关系中，既要促进对外贸易的发展，又必须维护本国的经济权益和保护国内商品的生产。在实行阶梯式流转税的情况下，商品中所含税款因生产经营环节变化而变化，到出口时，该商品究竟经历几个环节，到底含多少税款，难以准确计算出来，从而难以做到彻底退税、准确退税。同时对进口商品在进口时，只能就全值征收最后一个环节的税款，使进口商品税负轻于国内商品。而增值税却没有这种弊端。由于增值税反映同一商品税负的一致性和该商品总体税负的特征，出口商品出口时，可以彻底退出各个环节的税款，提高出口商品的竞争能力。进口商品进口时，对进口商品可以征足税款，使其与国内产品的税负大体平衡，这样就有利于国内商品的生产。

4. 有利于企业在同等条件下竞争。在任何一个国家，生产经营同一种商品的企业所面临的客观条件——距离原料产地和销售市场的远近、生产经营规模的大小、设备的好坏、所占有资源的优劣等等，总是不相同的。客观条件上的差异，必然对单位商品售价中物化劳动转移价值所占比例造成一定影响。一般来讲，在企业自身经营管理水平相同的情况下，

同一种商品,由客观条件好的企业生产经营的,单位商品售价中物化劳动转移价值所占比例小;由客观条件差的企业生产经营的,单位商品售价中物化劳动转移价值所占比例大。在实行阶梯式流转税的条件下,客观条件不同的企业所生产经营的同一种商品,税收负担也是不同的。客观条件好的企业生产经营的,由于物化劳动转移价值比例小,税收负担较轻;反之,客观条件差的企业生产经营的,由于物化劳动转移价值大,税收负担较重。实行增值税则可以避免这种税收负担的不合理性,使同一种商品,不论其生产经营企业的客观条件如何,税收负担都是一致的。这就为客观条件不同的企业之间开展竞争和大中小企业全面发展,在税收上提供了平等的条件。

第三节 我国增值税的建立和发展

一、我国实行增值税的必要性

我国五十年代初期的流转税主要是货物税,后来虽然经过历次税制改革,把货物税先后改革成商品流通税、工商统一税、工商税以及产品税、营业税等,但都没有改变货物税那种按商品流转额全值“多环节阶梯式”课税的特征。因此,可以说我国流转税从开始建立起直至现在都存在着重复征税的弊端。三十多年来,为了尽量减少重复征税给经济发展带来的副作用,使同一商品的税负在全能厂与专业厂之间大体平衡,以贯彻公平税负的原则,我国采取过一系列的措施。概括起来大体有以下几种办法:

第一,通过对专业厂给予减免税照顾来平衡专业厂与全