

增值税 消费税 营业税

实务和会计处理

许永现 王永红 主编



九洲图书出版社

增值税 消费税 营业税 实务和会计处理

主 编 许永现 王永红
副主编 吴惠平 蒋天平 谭泽平

九洲图书出版社

(京)新登字 309 号

责任编辑 黄宪华
封面设计 文 等

增值税 消费税 营业税
实 务 和 会 计 处 理

作 者	许永现 王永红 主编
出 版	九洲图书出版社
	北京市西城区丰盛胡同 19 号
	(邮政编码 100032)
经 销	全国新华书店
印 刷	北京市密云体校印刷厂
开 本	787×1092 毫米 32 开本
字 数	180 千字
印 张	8.25
版 次	1994 年 2 月第 1 版
印 次	1994 年 2 月第 1 次印刷
印 数	1—20000
书 号	ISBN 7-80114-015-X/F·4
定 价	6.80 元

前 言

党的十四大明确提出我国经济体制改革的目标,是建立社会主义市场经济体制。按照这一新体制的要求,在1993年召开的十四届三中全会上,党中央、国务院决定改革工商税制,并将税制改革作为增强国家宏观调控能力的重大措施之一。

从1994年开始我国已实行了一套全新的、结构比较合理的税收制度,作为我国原税收制度中的主体税种,即产品税、增值税和营业税与改革后形成的增值税、消费税和营业税有何变化?新旧税制如何衔接?会计上如何处理?等等,都是每个纳税人极为关心的问题。为了宣传和普及新流转税制度,增强公民的纳税意识,让广大纳税单位和个人明确并自觉履行纳税义务,应九洲图书出版社的邀请,我们组织了一批精通会计业务且直接参与此次税制改革方案设计的财政部、国家税务总局等单位的专家,共同编写了《增值税、消费税、营业税实务和会计处理》一书。

本书既阐述政策理论,又侧重实际操作,深入浅出地介绍了增值税、消费税、营业税的要义和新旧增值税的税负变化情况,主要侧重于解决实际操作中存在的为什么要纳税、应纳何

种流转税以及如何正确及时纳税等一系列问题。同时,本书还特别就新流转税制运行、操作实务等,邀请了部分基层税务部门的同志编写了一批带有普遍示范意义的纳税案例,并详细介绍相应各税的会计处理方法和程序。此外,本书考虑到目前同类出版物存在的某些不足,有针对性地阐述了新旧流转税制衔接过程中一些具体问题的特殊处理方法。

编写这本书,尽可能全面地介绍了我国 1994 年流转税制改革的具体内容,并具有以下 4 个特点:一是权威性。本书所涉及的内容包括已出台的所有流转税制度的法规 and 规定,而且全部内容经直接参与此次税制改革方案设计的专家审定,确保准确、无误。二是知识性。在介绍流转税基本理论知识和纳税实用方法时,尽量做到科学、全面、准确,以便使不同层次的读者都能系统地掌握流转税制改革的内容。三是实用性,本书编写的内容和结构与一般的同类出版物不同,侧重于介绍各类纳税人的实用纳税程序及其计税方法。四是普及性。本书语言通俗,表达方法简明,对于理解有一定难度的问题,尽量举例示范。

总之,编写这本书,是为了向各类企事业单位及其经济组织的领导和广大财会人员、私营企业主和个体工商业户、以及财政、税务、海关、审计等综合部门的干部,普及流转税知识,培养公民的纳税意识,提供一种有实用价值的参考书。本书也可作为大中专院校、科研部门尽快熟悉流转税实务及会计处理方法的较理想的辅导读物。

本书所依据的税收法规,截止到 1994 年 2 月底,读者在处理具体税收事务时,如果本书没有涉及的,请以新颁布的有关税收法规为准。

目 录

第一章 增值税	(1)
第一节 增值税概述	(1)
一、增值税的概念	(1)
二、增值税的作用	(4)
三、增值税的起源及其在国际上的发展	(12)
四、增值税在我国的建立和发展	(14)
五、我国增值税改革应遵循的具体原则	(17)
第二节 现行增值税制的具体内容	(18)
一、纳税人和扣缴义务人	(18)
二、征税范围	(20)
三、计税依据	(22)
四、税率	(24)
五、应纳税额的计算方法	(32)
六、增值税一般纳税人申请认定办法及其补充规定	(38)
七、增值税的专用发票	(41)
八、纳税义务发生时间	(51)
九、纳税地点	(52)
十、纳税期限	(52)
十一、免税	(53)
十二、起征点	(54)

十三、增值税的其他特殊规定	(54)
第三节 增值税计算缴纳税款范例.....	(68)
一、增值税新旧税制征税算帐情况比较	(68)
二、现行增值税纳税范例 1	(73)
三、现行增值税纳税范例 2	(75)
第四节 增值税的会计处理办法.....	(76)
一、增值税有关会计科目的设置	(76)
二、增值税的有关帐务方法	(77)
三、会计报表中有关增值税的处理	(81)
四、增值税会计处理的补充规定	(83)
第二章 消费税	(84)
第一节 消费税概述.....	(84)
一、消费税的概念	(84)
二、消费税的产生及其在国外的的发展	(85)
三、消费税在我国的发展概况	(87)
四、消费税的作用	(88)
五、我国此次开征消费税的立法宗旨和目的	(88)
第二节 现行消费税制的具体内容.....	(90)
一、纳税人和负税人	(90)
二、征税范围	(91)
三、税目及其具体范围	(93)
四、税率设计和税负水平	(103)
五、征收办法	(107)
六、计税依据	(108)
七、纳税环节	(114)
八、应纳税额的计算方法	(115)

九、纳税义务的发生时间	(116)
十、纳税期限及报缴税款的方法	(117)
十一、纳税地点	(118)
十二、免税	(119)
十三、退税、补税	(119)
十四、其他特殊规定	(120)
第三节 消费税计算缴纳税款范例	(123)
一、卷烟企业交纳消费税范例	(123)
二、酒类产品交纳消费税范例	(124)
第四节 消费税的会计处理及其程序	(125)
第三章 营业税	(130)
第一节 营业税概述	(130)
一、营业税的概念及其在我国的发展演变	(130)
二、重新规范营业税的必要性	(131)
三、营业税的作用	(132)
第二节 现行营业税制的具体内容	(134)
一、纳税人和扣缴义务人	(134)
二、征税范围	(137)
三、税目及其具体范围	(138)
四、税率	(148)
五、计税依据	(149)
六、应纳税额的计算方法	(152)
七、纳税义务发生时间	(153)
八、纳税地点	(153)
九、纳税期限	(154)
十、减税、免税	(154)

十一、起征点	(156)
十二、营业税的其他特殊规定	(157)
第三节 营业税计算缴纳税款范例	(158)
一、金融保险业计算缴纳税款实例	(158)
二、服务业计算缴纳税款实例	(159)
第四节 营业税的会计处理及其程序	(160)
第四章 附录	(163)
中华人民共和国增值税暂行条例	(163)
中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	(170)
增值税专用发票使用规定(试行)	(180)
中华人民共和国消费税暂行条例	(187)
中华人民共和国消费税暂行条例实施细则	(193)
中华人民共和国营业税暂行条例	(200)
中华人民共和国营业税暂行条例实施细则	(205)
关于外商投资企业执行新税收条例有关会计处理的 规定	(214)
中华人民共和国税收征收管理法	(219)
中华人民共和国发票管理办法	(233)
中华人民共和国发票管理办法实施细则	(241)

第一章 增值税

第一节 增值税概述

一、增值税的概念

增值税是随着社会经济发展的客观需要而产生的一个新税种,就计税原理而言,增值税是以生产经营过程中实现的增值额作为计税依据的一种流转税。

增值额是企业或其他经营者从事生产经营(或提供劳务)而在购入的商品(或取得的劳务)的价值额上增加的价值额。这里所说的“价值额”,不是政治经济学上所说的价值,而是指价格。因此,也可以说,增值额就是企业或其他经营者取得的销售收入额(或劳务收入额)大于购入商品(或取得劳务)所支付的金额的差额。增值额的内容,从理论上说,相当于社会总商品的价值中由活劳动新创造的价值($V+M$)。因为,社会总商品的价值是由物化劳动的转移价值(C)和活劳动新创造的价值($V+M$)两部分组成的。由于社会总商品的价格等于它的价值,而全社会各个企业从事生产经营(或提供劳务)所购入的商品(或取得的劳务)的金额之和,大体上相当于社会总商品价值中的 C 的部分,因而从全社会来说,全部商品和劳务的增值额,大体上等于从社会总商品的价值中扣除 C 部分后的余额,即全社会活劳动所创造的新增加的价值 $V+M$,也

就是国民收入。但是,就每一个别商品而言,商品的增值额往往不等于该商品的价值中由活劳动所创造的新增加的价值量。因为,由于分配制度,市场供求关系和国家政策等诸多因素的影响,除了偶然的情况外,个别商品的价值和价格总是不一致的。同样,每一个别生产经营单位所取得的增值额,往往也是不等于该单位新创造的价值量的。造成这种不一致的原因,一是由于个别商品的增值额不等于该商品的价值中由活劳动新创造的价值;二是就全社会而言,由于商业等单位为生产单位销售商品或提供服务,生产单位要把自己所创造的剩余产品转让一部分给商业单位。这种转让是通过价格差额来实现的。也就是说,生产单位要以低于商品价格的售价把商品卖给商业单位。这样分配的结果,一方面是生产单位不能占有自己创造的全部剩余产品;另一方面,商业单位由于纯粹从事商品流通而获得的剩余产品,并不是商业单位自己创造的,而是通过价格形式由生产单位转让过来的。因此,单纯就剩余产品的分配来看,生产单位的增值额只是自己新创造的价值的一部分,而商业单位的增值额大部分并不是自己新创造的价值。

增值税以增值额作为计税依据,这只是对增值税征收制度的体质特征的一种理论抽象。事物的本质同事物的现象并不是直接合而为一的。从现象上看,各国所普遍实行的增值税征收制度,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,然后再用增值额乘税率计算出应纳税额(这种方法叫做“直接算法”)。但是,为了有利于发挥增值税的调节作用和便于征收管理,国

实际上实行增值税的国家基本上不是采用“直接计算法”，而是用“间接计算法”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，而是商品或劳务的流转额。如某商业批发企业购进某商品花费 117 元（其中：价格 100 元，税款 17 元），该企业再以 120 元的价格将上述商品卖出，那么商品流转额 120 元乘以 17% 的税率得出销项税额 20.40 元，运用税款抵扣原理将购进的商品所含税款扣除，则得出本环节的应纳税额为： $20.40 - 17 = 3.4$ （元）。换言之，上述商品实现的增值额为 20 元，如按增值额 20 元乘以 17% 的增值税税率，仍然可以得出 3.4 元的增值税应纳税额。

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”。而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（简称为“法定扣除范围”）。因此，理论增值额同法定增值额（即根据法定扣除范围计算的增值额）之间就存在一定的差距。例如，有些国家不允许扣除固定资产，只能扣除其他生产资料。这样，法定增值额就要大于理论增值额。相反，有些国家不但规定可以扣除各种生产资料，而且为了鼓励投资，还允许在购入固定资产时将其价款中所包含的税金一次全部予以扣除。在这个规定的基础上计算出来的法定增值额，则要比理论增值额小一些。

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。

综上所述,增值税是以对增值额征税作为自己的本质特征的,但各国实际实行的增值税征收制度并没有直接地、完全地体现这一本质特征。因此,增值税以增值额作为计税依据,这只是就增值税的计税原理而言的。

至于将增值税归入流转税类,是因为流转税和所得税最根本的区别,在于前者以流转额作为计税依据,后者以应纳税所得额作为计税依据。而增值税同其他流转税税种一样,也是以流转额作为计税依据的。就每一个别纳税人的应纳税额的计算而言,由于实行增值税的国家普遍采用税款扣除法计税,所以增值税的计税依据直接表现为流转额。如果撇开每一个别纳税人,只就应税产品本身来考察,一件商品的整体税额——即这件商品在它的各流转环节所承担的税额之和,同按照这件商品的流转额全值乘增值税税率计算出的结果是相同的。换言之,如果计算一件商品的应纳税额,就等于用这件商品的流转额乘增值税税率。

二、增值税的作用

从国际上采用增值税的国家的普遍情况和我国的实践情况来看,增值税的作用主要有以下几个方面:

(一)增值税有利于贯彻公平税负的原则。

增值税税负公平的优点主要表现在以下两个方面:

1. 同一产品的税收负担是平等的。

首先,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,全能企业生产、经营的,流转环节少,税收负担就轻;反之,非全能企业生产、经营的,流转环节多,税收负担就重。例如,有甲、乙、丙、丁4家企业,甲、乙企业分别生产A、B零件,丙企业购进A、B零件生产C产品;丁企业既生产A、B零件,又生产C产品。那么同为生产销售C产品的丙、丁企业交纳的税款是不同的,丙企业销售C产品就含有两道税款,即购进A、B零件时所负担的税款和销售C产品所交纳的税款,丁企业只在销售C产品时交纳一道税款。因此,全能厂和专业厂不能在同等条件下进行公平竞争。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,由于增值税是一个中性税种,它可以完全克服上述的弊端,它不会因生产组合方式和商品流转环节不同而导致税收负担的不合理性,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,调整生产经营结构。因为,在实行增值税的条件下,由于商品的税收负担水平不受流转环节多少的影响,所以同一种商品,无论是全能企业生产、经营的,还是非全能企业生产、经营的,税收负担都是一致的。因此,用增值税取代阶梯式流转税,可以消除原有税制的不利影响,为生产、经营结构向合理化方向发展扫清障碍。

其次,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——距离原材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、所占有的资源的优劣等等,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的影响。一般来说,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。

再次,增值税有利于平衡进口产品与国产产品的税收负担。为了加强本国产品在国际上的竞争能力,扩大出口贸易,各国都是以不含税的价格将自己的产品输出到其他国家的。从进口产品的国家看,如果实行阶梯式流转税,由于其税率只能体现商品在某一流转环节的税收负担,因此,它具有对进口产品征税不足的缺点。也就是说,同样一件商品,进口的只需承担某一流转环节的税款,而国产的要承担各环节的税款。就必然导致进口产品的税收负担轻于国产产品的税收负担。实行增值税以后,由于增值税的税率是按照产品的整体税负设计的,因此对进口产品只要按进口金额的全值乘规定的税率征一次税,就可使进口产品承担与国产产品在平等的条件下进行竞争,更好地维护进口国的经济效益,保护其国内生产。

2. 税收负担同负担能力相适应。

在实行阶梯式流转税的条件下,纳税人的税收负担同其负担能力没有直接关系。除非国家减免税,否则无论纳税人的

盈利状况如何,只要发生销售收入,就要按照销售额全值和规定的税率计算缴纳税款。在实行增值税的条件下,由于增值税以增值额作为计税依据,而商品的盈利是构成增值额的主要因素之一,因此增值税的税收负担同纳税人的负担能力在一定程度上是相适应的。生产同一种商品的不同纳税人,如果商品价格和商品价格中工资所占的比例相同,那么盈利水平高的,增值额就大,按同一增值税税率征收的税额就多;反之,盈利水平低的,增值额就小,按同一增值税税率征收的税额就少。就同一纳税人自身情况来看,如果商品价格和工资水平不变,那么,物化劳动转移价值增加,盈利水平下降,纳税人的税收负担会随之下降;反之,物化劳动转移价值减少,盈利水平上升,纳税人的税收负担也会随之上升。

(二)增值税对于经济的调节作用比阶梯式流转税更加优越。

1. 增值税具有内在的主动的调节机制,可以适应经济的发展变化及时地灵活地发挥其调节作用。

阶梯式流转税的调节作用是外在的被动的。之所以是外在的,是由于其税收负担的调整,必须经过一定的行政程序。之所以是被动的,是由于按照销售收入全额征税,税负的多少同产品盈利的变化没有直接联系,产品盈利发生变化需相应调整税收负担的信息,要经过一段时间才能反馈到行政部门,然后再经过一定的行政程序才能确定调整措施。因此,调整措施的确定和实施总是落后于经济的发展变化,并带有一定的主观性。阶梯式流转税的上述特点,使之不能适应经济变化情况及时、灵活地发挥调节作用。而增值税由于以增值额作为计税依据,因此,它具有内在的主动的调节机制。就整个社会而

言,增值额大体上相当于国民收入,增值税的平均税率也就是增值税占国民收入的比例,其税率一经确定,也就把国家以增值税形式从国民收入中提取的财政收入的比例固定下来。国民收入增加,增值税的收入额自动地随之同比例增长;反之,国民收入下降,增值税的收入额自动地随之同比例下降。就一件产品而言,如前所述,增值税的税收负担水平同产品的盈利状况有着一定程度的直接联系,当物化劳动转移价值的变化影响到产品盈利时,该产品的税收负担会自动地随着产品盈利的变化而调整。增值税这种主动的内在的调节机制,使它对于经济变化的反映具有较高的灵敏度,可以适应客观经济的发展变化及时地发挥其调节作用。

2. 增值税比阶梯式流转税更加有利于调节产业结构。

增值税在调节产业结构方面的作用,主要表现在两个方面:

一是有利于调节企业组织结构。如前所述,用增值税取代阶梯式流转税,可以避免人为地鼓励全能企业的发展,限制非全能企业的发展,为按照最佳社会经济效益合理组建全能企业和非全能企业的结构扫清障碍;同时,也可以为大中小企业的全面发展创造条件。

二是它比阶梯式流转税更加有利于调节社会产品结构。首先,阶梯式流转税一般只能通过对不同产品分定税率和使用减免税的方法调节产品盈利,而增值税除了可以运用税率和减免税手段外,还可以利用对增值额征税的特点来调节产品盈利,因此它的调节作用比原产品税更加灵活有效。这突出的表现在:在实行原产品税制的条件下,无论怎样强调运用税率手段调节产品盈利,由于技术手段和征收管理条件等原因