

立信会计丛书

ZENGZHISHUI

**KUAIJI**

# 增值税会计

**ZENGZHISHUI KUAIJI**

盖地●编著

立信会计出版社

2

责任编辑：张立年

封面设计：周崇文

·立信会计丛书·

**增 值 税 会 计**

盖 地 编著

立信会计出版社出版发行

(上海中山西路 2230 号)

邮政编码 200233

新华书店经销

立信会计常熟市印刷联营厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32 印张 10.875 插页 2 字数 226 000

1998 年 10 月第 1 版 1999 年 1 月第 2 次印刷

印数 3 001—8 000

ISBN 7-5429-0593-7/F·0548

定价：18.00 元

CP175/04

## 前 言

在我国,增值税是一个新税种,只有近廿年历史。在我国,增值税是个大税种:一是涉及面宽,工商企业及发生应税业务的其他单位,不论何种经济类型,都是该税的纳税人,而且还大有发展余地;二是增值税税收收入占国家税收收入的第一位,遥遥领先于其他各税种,是名副其实的第一大税种。增值税又是我国最复杂的一个税种:涉及企业生产、经营的全过程;涉及各项会计要素。因此,增值税的会计处理已成为广大会计人员的一大难点,也是会计专业教学中的一个突出问题。

所得税会计,国内外早有著述,内容、体系、方法已较为成熟。而完整、系统地阐述增值税会计的专著,目前在国内外似乎未见。几年来,我们一直在构思这个问题,并做了一些资料收集和准备工作。令人高兴的是:我们这一设想得到了立信会计出版社张立年先生的充分肯定和支持,这本《增值税会计》才能与广大读者见面。

本书在简述增值税特点和我国现行增值税法规的基础上,从涉及增值税业务的会计凭证,到登账、编表;从购进货物和应税劳务,到销售货物和应税劳务;从国内涉税业务,到进出口缴、免、抵、退税业务;从正常涉税业务的会计处理,到特殊业务、纠正违规业务的会计处理;从内资企业,到外资企业;从增值税的会计处理,到增值税的纳税筹划等等,力求都有完整、系统的阐述,并都一一举例子以说明。除本书第七章中第三节“增值税会计方法”中简要介绍了一些不同观点和方法(这些可能是将来我国增值税会计改革的问题)外,其余章节都是以我国现行税法和财政部现行会计处理

规定作为主要依据,阐述增值税会计的处理方法,从而使本书更具有实务操作性的特点。作为增值税的一个特定领域,本书还增设了“土地增值税会计”专章。在本书撰写过程中,参考了已发表的有关文章,在此表示感谢。当税法和会计法规有变化时,应以新规定为准。

本书是广大增值税纳税人、扣缴义务人的必备专业书,也是税收征管人员应掌握的专业知识;同时,也可以作为财经类大专院校师生的专业参考书。

本书第二至第六章由张晓川编写,其余各章均由盖地编写。盖地教授负责拟定大纲和对全书进行总纂。本书从结构、到内容都是探索性的,限于作者水平,书中肯定存在一些缺憾,欢迎广大读者批评指正。

盖 地

1998年6月于天津财经学院

# 目 录

<b>第一章 增值税概述</b> .....	1
第一节 增值税的产生与发展.....	1
第二节 增值税的基本原理.....	3
第三节 增值税的税制设计 .....	10
<b>第二章 增值税的纳税人与纳税范围</b> .....	15
第一节 增值税的纳税人 .....	15
第二节 增值税的纳税范围 .....	18
第三节 增值税的税率和征收率 .....	22
<b>第三章 增值税应纳税额的计算</b> .....	24
第一节 销项税额 .....	24
第二节 进项税额 .....	26
第三节 应纳税额的计算 .....	30
<b>第四章 增值税的减免与退(免)税</b> .....	34
第一节 增值税的减免 .....	34
第二节 出口货物免、抵、退增值税 .....	35
<b>第五章 增值税发票</b> .....	38
第一节 发票 .....	38
第二节 增值税专用发票 .....	42

<b>第六章 增值税的纳税申报与缴纳</b> .....	51
第一节 增值税的纳税期限与纳税地点 .....	51
第二节 增值税的纳税申报与缴纳 .....	52
第三节 其他涉税犯罪的处罚 .....	61
<b>第七章 增值税会计原理</b> .....	63
第一节 增值税会计凭证及账簿管理 .....	63
第二节 增值税会计科目及账表设置 .....	64
第三节 增值税会计方法 .....	71
<b>第八章 增值税进项税额与进项税额转出的会计处理</b> .....	85
第一节 工业企业进项税额的会计处理 .....	85
第二节 商业企业进项税额的会计处理 .....	101
第三节 进项税额转出的会计处理 .....	125
<b>第九章 增值税销项税额的会计处理</b> .....	136
第一节 工业企业销项税额的会计处理 .....	136
第二节 商业企业销项税额的会计处理 .....	169
第三节 外商投资企业增值税的会计处理 .....	203
<b>第十章 出口货物退(免)增值税的会计处理</b> .....	216
第一节 出口货物退(免)增值税的具体规定 .....	216
第二节 出口货物退(免)增值税的会计处理 .....	234
<b>第十一章 缴纳与结转增值税的会计处理</b> .....	264
第一节 减免增值税的会计处理 .....	264
第二节 缴纳与结转增值税的会计处理 .....	268
第三节 增值税错漏账项的会计处理 .....	283

第四节	增值税两类纳税人转换的会计处理·····	288
第五节	应交增值税明细表的编制·····	293
第六节	现金流量表中有关增值税项目的填制·····	300
<b>第十二章</b>	<b>增值税的纳税筹划·····</b>	<b>306</b>
第一节	增值税优惠政策的利用·····	306
第二节	增值税不同纳税人的选择·····	310
第三节	增值税进、销项税额的纳税筹划·····	312
第四节	汇率选择的纳税筹划·····	316
<b>第十三章</b>	<b>土地增值税会计·····</b>	<b>319</b>
第一节	土地增值税的基本要素·····	319
第二节	土地增值税的计算·····	322
第三节	土地增值税的会计处理·····	328

# 第一章 增值税概述

## 第一节 增值税的产生与发展

### 一、增值税的产生

增值税是适应社会经济发展,在税收发展到一定阶段后逐步形成的。它的产生是与传统流转税——营业税密切相关的。随着商品经济的发展,传统营业税表现出来的重复征税、税负难以预测、企业专业化程度不同税负不同、出口商品退税额与进口商品征税额的计算都较困难等弊端越来越突出。为了克服这些缺陷,有的国家曾经以提高所得税率方法试图取代间接税,这样就会产生对投资和消费的消极影响,而且间接税特有的优点不是直接税(所得税)所能代替的。为此,人们一直在努力寻求一种既能保证国家财政收入、又能适应商品经济发展需要的税制与税制结构。增值税正是人类不断追求和探索的结果。

众所周知,增值税是 20 世纪 50 年代最先在法国实践并取得成功的。但早在第一次世界大战后不久,德国的威尔海姆·冯·西门子博士曾建议设一种税代替多阶段征税的营业税,称为“精巧的销售税”。美国耶鲁大学的托马斯·S·亚当斯教授则称西门子博士的设想是“经过改造的企业所得税”。亚当斯在 1921 年提出了“营业毛利税”的办法,即扣税法,并提出以该税代替公司所得税的主张。同年,西门子在《改进的流转税》一文中,正式提出增值税的名称,并在文中较详细地阐述了这一税种的基本内容。但遗憾的是:上述设想,既未引起学术界的共鸣,也未引起政府决策部门的



重视。后来,按增值额征税的思想火花,点燃了一些国家的税制改革,阿根廷、智利、荷兰、菲律宾、土耳其、法国等国先后开始实行含增值税某些特征的税制。直到1954年,现代消费型增值税才在法国正式确立,并不断得到完善和发展。

## 二、增值税在国际上的广泛运用

增值税一经产生,就以其税基宽、税不重征等优越性在法国取得成功,并为世界各国所关注。在欧洲,尤其是欧共体内部,为了早日建成为一个货畅其流的统一大市场,欧共体经过多年的研究与讨论,一致将增值税确定为促进税收中性、均衡税负、促进经济一体化和提高工业化程度的最优选择,并决定采用法国的增值税模式,以建立共同体销售税制度。1967年4月欧共体颁布了关于成员国协调流转税立法的第一号指令和第二号指令,对共同税制的结构作了概述,并规定所有共同体成员国必须于1972年1月1日前采用该共同税制。至1973年,欧共体各国全部完成了向增值税的过渡。此后,加入欧共体的国家以及欧洲其他国家也都先后引进增值税,并逐步扩大到拉美、非洲、亚洲等地区的一些国家。进入90年代后,中东欧国家以及独联体各国也普遍采用了增值税,并成为全球增值税发展最快、最集中的地区。

各国的实践充分说明,增值税是本世纪后期商品劳务税中最理想、最有发展前途的税种。目前,世界上已有八十多个国家和地区采用增值税,如图表1-1所示。

## 三、增值税在我国的运用

中共十一届三中全会后,我国实行改革开放政策,在税制改革上也努力借鉴国外有益的经验。1980年,财政部在长沙、柳州、上海等地选择了机械、机器和农业机具行业进行增值税试点。1982年,财政部制定了《增值税暂行办法》,决定对试点行业的产品及缝纫机、电风扇、自行车三类产品在全国范围内试行增值税。1984年,国务院正式颁发了《中华人民共和国增值税条例(草案)》,增值

(图表 1-1)

截至 1995 年止已实行增值税的国家(地区)一览表

洲 别	国 别
欧 洲	奥地利、比利时、丹麦、法国、意大利、爱尔兰、卢森堡、荷兰、西班牙、瑞典、德国、挪威、英国、希腊、葡萄牙、芬兰、冰岛、马耳他、列支敦士登、瑞士、波兰、匈牙利、罗马尼亚、斯洛伐克、捷克、保加利亚、马其顿、爱沙尼亚、立陶宛、拉脱维亚、俄罗斯、乌克兰、斯洛文尼亚、白俄罗斯、阿塞拜疆、亚美尼亚、土库曼。
美 洲	墨西哥、加拿大、阿根廷、巴西、智利、巴拿马、哥斯达黎加、多米尼加、厄瓜多尔、格林纳达、洪都拉斯、尼加拉瓜、乌拉圭、秘鲁、危地马拉、哥伦比亚、玻利维亚、海地、委内瑞拉。
大洋洲	新西兰、西萨摩亚、波利尼西亚、斐济。
非 洲	阿尔及利亚、科特迪瓦、摩洛哥、马达加斯加、塞内加尔、突尼斯、肯尼亚、几内亚比绍、毛里求斯、尼日尔、南非、布基纳法索、尼日利亚、加蓬、加纳。
亚 洲	韩国、印度尼西亚、以色列、菲律宾、日本、印度、土耳其、塞浦路斯、泰国、孟加拉、新加坡、斯里兰卡、蒙古、哈萨克斯坦、乌兹别克斯坦、吉尔吉斯斯坦、中国、台湾(地区)。

税正式成为我国的一个独立税种。此后,大部分工业品都计缴增值税。1987年,我国对增值税的计算方法、扣除项目又作了统一规定,使增值税朝规范化方向迈进了一大步。1993年底,在总结我国开征增值税经验的基础上,借鉴国际上增值税的一些通行做法,国务院颁布了《中华人民共和国增值税暂行条例》,实行价外计税、凭发票抵扣税款的新的增值税制。它标志着我国向着现代增值税制迈出了关键一步,展示了我国增值税的光明前景。

## 第二节 增值税的基本原理

### 一、增值税的含义

增值税是以流转过程中的法定增值额为征税对象的一种流转税。实际上,它是运用税款抵扣的原则,使流转额中已含的那部分

税款或者说以前阶段已缴纳的那部分税款,在本阶段(环节)不再缴税,而仅就未缴过税的那部分流转额缴税。因这部分未缴过税的流转额相当于纳税人在本阶段(环节)新创造的价值,所以,就称这种对增值额计征的税为增值税。

增值额有理论增值额和法定增值额之分。理论增值额,是指纳税人在生产、经营过程中新创造的价值,相当于商品价值( $c+v+m$ )扣除在生产经营过程中消耗的生产资料的转移价值( $c$ )之后的余额。它是纳税人支付的工资、利息、租金及其他属于增值性质的费用,还有获得的利润。法定增值额,是指按照国家增值税法规定计算、确定的增值额。由于各国的增值税法具体规定不同,所以,法定增值额的口径也不一致。一般说来,各国在增值税税法中都明确规定增值额的确认方法。这样,既可体现国家政策,又可体现税务公平。

## 二、增值税的分类

### (一) 按纳税范围分类

#### 1. 小范围的增值税

仅限于工业生产环节计缴增值税。目前,菲律宾、巴西、塞内加尔、摩洛哥、阿尔及利亚、突尼斯等国家实行这种增值税,我国在1994年以前也实行这种增值税。它克服了在工业生产过程中传统流转税因重复征税所引起的税负不平的问题,有利于生产向专业化、协作化方向发展。但由于在商品批发、零售环节所提供的服务劳务领域不征增值税,因而这些环节仍然存在重复纳税问题,税制对经济的不良影响依然存在。

#### 2. 中范围的增值税

增值税的纳税范围从工业产制环节向前延伸到商业和服务业领域。具体又分两种情况:

##### (1) 在工业制造环节和商业批发环节实行

增值税纳税范围由工业生产环节延伸到商业批发环节,可以

避免因税负不平而影响商品合理流转的问题。非洲的马达加斯加等国就实行该范围的增值税。

### (2) 在工业生产、商业批发和零售业以及服务业实行

由于现在商品流通企业的流通渠道和流通环节多样化,批发与零售、商业与服务业不易划分清楚。为了公平税负,有的国家在工业制造、商业批发环节的基础上,再延伸到商业零售环节,如韩国、巴拉圭以及目前的我国都是按此范围计征增值税。至于劳务,一般都是采取列举的方式明确范围,我国现在就是这样规定的。还有的国家进一步延伸到服务业,如秘鲁、墨西哥、智利等国。

### 3. 大范围的增值税

这种增值税的实行范围是在中范围的基础上,再向后延伸到农业。目前,欧洲经济共同体国家就实行这种增值税。这些经济发达国家农业生产的商品化、社会化程度较高,资本的有机构成也较高,这使农产品价格中的物化劳动转移的价值比例较大。如果仍实行传统的流转税,则农业环节的重复征税问题必然显得突出。这种大范围的全面实行增值税,有利于彻底消除多环节、阶梯式流转税所带来的税负不平和对专业化生产不利的弊端,保证国家有稳定的财政收入,实行发货票抵扣税制度,发挥增值税交叉审计的优点,使征收管理更简便、更严密。

## (二) 按纳税基数分类

### 1. 生产型增值税

这种类型增值税的计税依据等于工资、利润、利息、地租和折旧额之和。从国民经济整体看,因计税基数就是国民生产总值GNP,故称其为生产型增值税。但是,由于这种类型增值税的扣除范围不包括固定资产,因此,它在一定程度上仍带有重复征税的问题(对固定资产),不利于投资较大的生产企业的专业化分工与协作,但对资本有机构成低的行业、企业和劳动密集型生产有利。采用这种类型增值税的国家较少,主要是一部分发展中国家。目前,

我国就采用这种类型的增值税。

## 2. 收入型增值税

这种类型的增值税是以销售收入减去投入生产的中间性产品价值和固定资产折旧额后的余额为计税依据的一种增值税。就国民经济整体来说,计税依据相当于国民收入( $V+M$ ),故称收入型增值税。其税基较生产型增值税稍窄,对经济增长的影响呈中性。

## 3. 消费型增值税

这种类型的增值税是以销售收入减去投入生产的中间性产品价值和同期购入的固定资产价值后的余额为计税依据的一种增值税。这种类型的增值税准许扣除当期购入的全部固定资产的已纳税款,即对所有外购项目价值(非本企业新创造的价值)都实行彻底的购进扣税法。因此,它最能体现增值税的计税原理,是最典型的增值税。从国民经济整体来说,国民生产总值 GNP 的  $C+V+M$  中扣除了  $C$  及  $V+M$  中用于积累的部分。因此,其税基相当于全部消费品的价值,不包括原材料、固定资产等一切投资转移价值,故称为消费型增值税。这种增值税税基较窄,具有抑制消费、刺激投资、促进资本形成和经济增长的作用。

## 三、增值税的特点

### (一) 不重复征税

增值税以增值额作为计税依据,只对销售额中本企业新创造的、未征过税的价值征税。所以,在理论上不存在重复征税的问题。但由于采用的增值税类型不同,有的尚存在部分重复征税的问题(如生产型增值税)。

### (二) 既普遍征收又多环节征收

传统流转税虽然也是普遍征收、多环节征收,但都是“全额计征”,而增值税仅对纳税人在该环节的增值额部分征收。

### (三) 同种产品售价相同、税负相同

在增值税下,同一种产品,不论经过多少生产、经营环节,只要

其最终售价相同,其总体税负相同,如图表 1-2 所示:

(图表 1-2)

税率: 10%

流 转 环 节	销 售 额	增 值 额	增 值 税 额
1. 生产原材料	200	200	20
2. 生产半成品	400	200	20
3. 生产产成品	700	300	30
4. 批发	900	200	20
5. 零售	1 000	100	10
合 计		1 000	100
1. 生产原材料至半成品	400	400	40
2. 生产产成品并零售	1 000	600	60
合 计		1 000	100

#### 四、增值税的优点

与传统流转税相比,增值税主要优点是:

##### (一) 能够较好地体现公平税负的原则

只有税负公平、负担合理,才能有利于企业在同等条件下开展竞争。增值税税负公平、负担合理,主要体现在:一是同一产品的税收负担是平等的,即不论企业是全能型还是非全能型(专业化程度高),不论其生产经营的客观条件如何,它们的税收负担应是一致的;二是税收负担同其负担能力相适应,由于增值税是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是基本相适应的。

##### (二) 有利于促进企业生产经营结构的合理化

由于增值税将多环节征税的普遍性与按增值额征税的合理性有机地结合起来,有效地克服了传统流转税按全额计税而使全能企业税负轻、协作企业和专业化程度高的企业税负重的缺点,有利于生产向专业化协作方向发展。

由于增值税的税收负担不会因流转环节的多少而使整体税负发生变化,只影响整体税负在各流转环节间的纵向分配结构。所以,增值税不但有利于企业生产向专业化协作方向发展,还有利于生产组织结构的合理化。

### (三) 有利于国家普遍、及时、稳定地取得财政收入

凡是从事生产经营的单位和个人,只要其经营中产生增值额就应缴纳增值税;一种产品(商品)不论其在生产、经营中经过多少环节,每个环节都应根据其增值额计税。因此,不论从横向看还是从纵向看,增值税在保证国家财政收入上都具有普遍性。

增值税在理论上是以增值额为计税依据,但在实务操作上却是以企业销售的实现而计缴的,只要收入实现,即应缴税。因此,在保证国家财政收入上,它又具有及时性。

按照增值税原理,作为计税依据的增值额大体上相当于企业所创造的国民收入。这样,国家通过确定税率就能够将从国民收入中收取的比例定下来,而且还不受经济结构变化的影响,从税制上有效地控制了税源。因此,在保证国家财政收入上,它还具有稳定性。

### (四) 有利于制定合理的价格政策

商品价格一般是由成本、利润、税金三部分构成。在阶梯式的流转税下(传统流转税),商品的税负是一个不确定因素,从而也使商品价格难以确定;实行增值税后,商品的整体税负成为可确定的因素,它只与税率有关。因此,为正确制定价格提供了有利条件。

在缓解价格体系中的不合理因素时,增值税除了可以运用税率和减免手段外,还可以利用对增值额征税的特点来调节产品的盈利水平,而且其调节作用比阶梯式流转税更灵活有效;在免税方面,既可对单一环节免税,也可对整体税负免税。

### (五) 有利于扩大国际贸易往来

有利于扩大出口。在国际贸易中,各国都是以不含税价格出口

商品。为此,要将出口商品从第一环节到最后环节所累计缴纳的税款全部退给出口企业。若退税不足,不利于鼓励出口,也不利于国际竞争;若退税过头,成为出口补贴,既影响国家财政收入,还可能招致进口国的报复或抵制。在实行阶梯式流转税时,由于税制本身存在的局限性,很难准确确定累计已缴税款。实行增值税后,因为税率与整体税负一致,出口企业只需以购入出口产品所付金额乘以适用税率即可计算。实际上只要按购入商品时所取得的增值税专用发票上注明的税款确认即可,而无需再重新计算。

平衡进口产品与国内产品的税收负担,有利于维护国家利益,保护我国民族工业。实行阶梯式流转税,其税率只能体现商品在某一流转环节的税收负担,因此,它对进口产品征税不足而使其税负轻于国内产品。而增值税的税率是按产品的整体税负设计的,对进口产品只需按进口金额乘以税率计征,使国内产品与进口产品在平等的条件下竞争。

### 五、增值税与其他间接税的配合

增值税是对所有商品和劳务普遍征收的税种,主要对经济发挥一般调节作用,而对经济的特殊调节作用是极其有限的。为了实现税收的某些特定社会经济政策目标,如限制奢侈品的消费、限制对环境污染严重的产品生产、增加财政收入等,包括我国在内的世界上许多国家,都在征收增值税的同时,还开征另外一些间接税,如消费税、营业税、印花税等,以弥补增值税的不足,将税收对经济的普遍调节与特殊调节相结合,形成相互补充的间接税体系。

增值税与其他间接税的配合形式一般有:

#### (一) 双层次形式(亦称交叉形式)

它是在对商品和劳务普遍征收增值税的基础上,再选择其中的某些商品、劳务征收一道消费税或其他商品劳务税。它们以相同的税源,采用相同或不同的计税依据、纳税环节,实行交叉征收。在国际上,这是一种较为普遍的配合形式。我国目前就采取这种配合



形式。

### (二) 并行(平行)形式

它是在对一部分商品和劳务征收增值税后,不再征收消费税或其他商品劳务税,而征收了消费税或其他商品劳务税后,也就不再征收增值税,并行不悖,互不交叉。如德国、荷兰以及1994年以前的我国,就是采用这种配合形式。

### (三) 限定形式

世界上只有少数几个国家采用这种配合形式。它是在第一种形式的基础上,既征增值税,又征其他间接税的,将其他间接税规定一个最高限额,以不超过限额为界。

## 第三节 增值税的税制设计

### 一、增值税税制设计原则

科学合理的增值税税制设计,应遵循以下原则:

#### (一) 中性原则

税收的中性原则就是要使其对生产者的生产和经营决策以及对消费者的消费行为选择所产生的“扭曲”最小。增值税的设计要体现中性原则,必须做到:进项税额的抵扣范围彻底、抵扣时间及时,税率尽可能单一。

#### (二) 目标原则

既然增值税属于间接税,那么在生产环节征的税一般应该能够全部转嫁到最终消费环节。因此,应对国内商品与进口商品同样征税,不应有“区别”,因为它们都在国内消费;而对出口商品,则不应征增值税,因为它们在国外消费。

#### (三) 收入原则

增值税应能给国家带来稳定的财政收入,使税收收入随经济的增长而增加。为此,增值税的纳税范围应尽可能大一些,并延伸