



第七篇 增值税在我国的具体运用(二)

严 涛

在我国具体征收增值税的另一种办法，是“税金扣除法”，简称“扣税法”。这种征收办法与“扣额法”不同，它不直接以增值额计征增值税，而是以企业销售商品全值的应征税金减去购入商品的已纳税金，作为企业销售商品应纳增值税金。由于这种间接计征增值税的办法，既能够避开直接计算增值额的麻烦，又能收到排除重叠征税的效果，执行起来比较简便，所以它是国际上普遍采用的办法。在我国，这种征收办法，还在试点中，前景是比较广阔的。

一、我国试行“扣税法”的范围。目前缝纫机、自行车、电风扇三项产品一律试行“扣税法”，从事生产这三项产品的单位，不论是国营企业，还是集体企业，也不论是设在大、中城市，还是设在县、镇，都必须按照“扣税法”征收。这样，就从地域上、方法上统一起来，既有利于在实践中培训干部，又有利于从各方面总结实践经验。

二、“扣税法”的税率设计。试行“扣税法”的三项产品交纳增值税的税率，规定缝纫机为12%，自行车为16%，电风扇为25%。这是本着基本保持产品现有税负总水平而确定的。从各地调查的情况看，缝纫机的原平均税负约为12.31%，自行车约为16.7%，新税负略低于这个水平。这是因为目前地区间的经济发展很不平衡，从低设计税率，可以照顾大多数定点生产的企业，有利于配合有关部门贯彻调整方针，有计划地安排好生产，以适应消费的需要。至于电风扇，原征收工商税的税率为25%，现改征增值税，采取“扣税法”，在允许扣除外购零配件已纳税金的情况下，仍将税率定为25%，这就明显的有照顾之意了。因为随着人民消费水平的提高，电风扇已由高档消费品逐渐转化为家庭普通用品，在改征增值税时，税率适当低一点，有利于合理调整销售价格，更好地满足人民日益提高的生活需要。此外，电风扇的零配件，原来交纳工商税的税率为5%，1981年，为了堵塞化整机销售为零配件销售逃避国家税收的漏洞，已将零配件

的税率调为25%。这样，国家可以相应地弥补一些税收收入。

三、扣抵税金的范围。运用“扣税法”征收增值税的三项产品，允许从销售产品应纳税金中扣抵已纳税金的外购商品是有一定范围的，只限于为生产这三项产品所购入的零配件的已纳税金。自行车的内外胎，机外配件和工具件，虽也是外购的，但是，由于在设计增值税税率时没有包括这个因素，因此，其已纳税金则不在扣抵之列。这就是说：（一）“扣税法”征收增值税的产品，其扣除范围与“扣额法”不同，它只限于规定的零配件。为生产这些产品而购入的原材料、燃料、动力、包装物等业已交纳的税金，则不在扣抵之列。（二）凡是规定可以扣抵税金的零配件，不管是专用件或通用件，企业都可以将已纳税金从整机销售税金中扣抵。（三）允许扣抵税金的，只限于生产整机所外购的零配件。生产零配件企业所购入的零配件，则不在扣抵之列。

为什么先选择这三项产品的整机环节试行“扣税法”，而又把扣抵税金的范围限于外购的零配件呢？这是因为：（一）这三项产品过去重叠征税、税负不平的问题，突出地反映在整机组装环节。在整机组装环节试行增值税，可以有效地排除税负不平的问题，有利于工业改组的发展。（二）生产这三项产品的企业，其产品的型号虽有不同，但产品结构则是基本相同的，均以零配件组装。因而就这三项产品来说，形成税负不平的主要因素不是购入原材料的多少不一，而是购入零配件的多少不一。把扣抵税款的范围限定在外购零配件，可以有效地排除这个问题。（三）企业以协作关系购入的零配件，税率一般为5%，以零配件为扣抵对象，也便于执行。当然，“扣税法”要在较大范围运用，还有待进一步改进和完善。如果在改进和完善“扣税法”的过程中，扣抵税金的范围有所扩大，原定的税率也应作相应地调整。

四、计税方法。“扣税法”的计税方法，是以产

品销售收入全额依率计算税额，再减去购入零配件所负担的已纳税金为企业的应纳税金。其计算公式为：

$$\text{应纳税金} = \frac{\text{产品销售收入金额}}{\text{收入金额}} \times \text{税率} - \frac{\text{购入零配件}}{\text{已纳税金}}$$

这样，上面所说的规定和计算公式就包含以下几点主要内容：

(一) 产品销售收入为计税的基础。企业的产品销售收入一实现，即发生纳税义务，企业应当按照税务机关核定的纳税期限，将这一时期的产品销售收入汇集起来计算税额。如果企业在这个时期没有购入零配件的已纳税金需要扣抵，那么，依据销售金额计算的税金，就是这一时期的应纳税金。

(二) 企业购入零配件的已纳税金是从企业产品销售收入的税金中扣抵的，这样，扣抵税金就应以企业实现了产品销售收入、发生了纳税义务为前提。如果企业在购入零配件的当期，企业没有发生产品销售收入，这部分购入零配件的已纳税金就无从扣抵，只能延至以后各期企业发生纳税义务时再行扣抵。同样，如果在当期购入零配件的已纳税金大于当期产品销售收入的税金，其不足扣抵之数也必须延至以后各期扣抵。应当看到，在实际经济活动中，这种情况是经常发生的。要使购入零配件的已纳税金随着产品销售及时地、准确地进行扣抵，企业必须在有关会计科目设立子目，核算增值税的交纳和扣抵事项。

(三) “扣税法”所实行的是购入扣抵法。这就是说，“扣税法”扣抵税金的数额，不以销售产品实际耗用的零配件所纳税金数额为扣抵依据，而以购入零配件已纳税金的数额为扣抵依据。这样，企业以购入零配件转让或销售，由于这部分零配件的已纳税金在购入时已经从销售产品的税金中扣抵，变成了未税产品，那就应当作为自产品销售，依法交纳工商税。现举例说明如下：

某企业七月份销售缝纫机 100 万元，税率 12%；购入零配件 50 万元，纳税 5%；转让给同行业协作单位零配件 4 万元，税率 5%；售给商业部门零配件 3 万元。这个企业七月份的应纳税金应是：

$$\text{增值税的税金} = (100 \text{万元} \times 12\%) - (50 \text{万元} \times 5\%) = 9.5 \text{万元}$$

$$\text{工商税的税金} = (4 \text{万元} \times 5\%) + (3 \text{万元} \times 10\%) = 5 \text{千元}$$

五、征收方法。如果说计算方法是运用“扣税法”核算税金的基本规定，那么，征收方法就是结合企业不同情况具体落实这一基本规定的措施。

企业的具体情况可能有这样或那样的差别，但从

“扣税法”的具体运用方面考虑不外两类。一类是产品销售和零配件购入比较均衡的企业；另一类是产品销售和零配件购入不均衡的企业。这类企业由于种种原因，产品销售和零配件的购进还不能很好的衔接起来，有时多，有时少，就一个时期看，与产品销售数额的比例很不稳定。对于这两种类型不同的企业，不加区别都用一种征收方法是不恰当的。一般说，对于购销计划衔接较好、购销比较均衡的企业，可以按照上面所说的计算公式，采取按期结算的正常征收方法；对于购销计划还不能很好地衔接起来、购销不均衡的企业，则可以采取按年确定征收率，分期征收、年终结算的方法。即：以上年产品销售额应纳税金，减去上年购入零配件已纳税金，除以上年产品销售收入额，定为增值税的征收率。这样，企业当年各期的产品销售，即可按此征收率计算应纳增值税。例如，某企业上年的自行车销售收入额 1000 万元，税率 16%；购入零配件 600 万元，已纳税 5%；当年七月，企业销售自行车的收入为 800 万元，这个企业应定的增值税征收率和七月份的应纳税金应是：

$$\text{应定的增值税征收率} = (1,000 \text{万元} \times 16\% - 600 \text{万元} \times 5\%) \div 1,000 \text{万元} = 13\%$$

$$\text{七月份的应纳税金} = 800 \text{万元} \times 13\% = 104 \text{万元}$$

由于缝纫机、自行车和电风扇这三项产品，在产品结构上具有一定的稳定性，增值税的征收率一经确定，一年之内一般可不作调整，只在年度终了进行结算，多退少补。

对于购销不均衡的企业，采取这种征收方法是有好处的。(一) 就某一个时期看，由于购销计划衔接的不够好，购销之间出现不均衡的问题是存在的，但就一个年度来说，购销之间的比例关系，则大都是比较稳定和均衡的。按年确定征收率征税，可以使应纳税金与产品销售收入额的大小相一致，使企业这一时期的销售税金和销售利润，不会由于购入零配件的多少，而受到不应有的影响。(2) 可以简化经常征收工作，对征纳双方都方便。

目前试行的“扣税法”，包括第六篇所介绍的“扣额法”，都还是不够完善的。带有一定的过渡性质。随着增值税在我国的逐步推行，将会使增值税的征税办法向着更加切合我国情况的方向发展。

