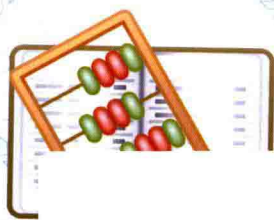


增值税会计 研究及纳税筹划

郭昌荣邢菁·著



兵器工业出版社

增值税

本书是作者根据多年从事增值税工作的经验，结合《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则，以及国家税务总局发布的有关增值税的规范性文件，对增值税的会计核算和纳税筹划进行了系统的阐述。本书可作为企业财务人员、税务工作者、会计专业学生及从事增值税研究人员的参考。

增值税会计研究与纳税筹划

郭昌荣 邢菁 著

1. 增值税的概述

2. 增值税的纳税人

3. 增值税的征税范围

4. 增值税的税率

5. 增值税的计税方法

6. 增值税的应纳税额

7. 增值税的税收优惠

8. 增值税的征收管理

9. 增值税的会计处理

10. 增值税的纳税筹划

11. 增值税的案例分析

12. 增值税的附录

13. 增值税的参考文献

14. 增值税的索引

15. 增值税的附录

16. 增值税的附录

17. 增值税的附录

18. 增值税的附录

19. 增值税的附录

20. 增值税的附录

兵器工业出版社

内容简介

近年来,很多专家学者对我国增值税会计处理存在的问题以及如何改革增值税会计模式进行了全方位的研究,提出了很多建设性的意见。本书在借鉴众多学者研究成果的基础上认为,我国现阶段具备了一定的财税分离的条件,但还不能像所得税那样做到完全的财税分离。在条件不成熟的情况下,增值税可以借鉴消费税的做法,不区分会计和税法的差异,继续“财税合一”的会计模式,但增值税必须作为费用单独核算。待时机成熟之后,逐步过渡到财税分离的模式。

图书在版编目 (CTP) 数据

增值税会计研究与纳税筹划 / 郭昌荣 邢菁著. - 北京:
兵器工业出版社, 2013. 8

ISBN 978 - 7 - 80248 - 936 - 3

I. ①增… II. ①郭… ②邢… III. ①增值税 - 税收会计
- 研究 - 中国 ②增值税 - 税收筹划 - 中国 IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 134914 号

出版发行: 兵器工业出版社

发行电话: 010 - 68962596, 68962591

邮 编: 100089

社 址: 北京市海淀区车道沟 10 号

经 销: 各地新华书店

印 刷: 北京毅峰迅捷印刷有限公司

版 次: 2013 年 8 月第 1 版第 1 次印刷

责任编辑: 赵成森 朱婧

封面设计: 揽胜视觉

责任校对: 郭芳

责任印刷: 王京华

开 本: 140 × 203mm
1/32

印 张: 14.5

字 数: 370 千字

定 价: 29.00 元

(版权所有 翻印必究 印装有误 负责调换)

第3章 财务会计与税务会计的关系	188
3.1 财务会计与税务会计的联系	190
3.2 财务会计与税务会计的区别	191
3.3 财务会计与税务会计关系的理论分析	215
3.4 我国财务会计与税务会计关系的现实选择	224
第4章 我国目前增值税会计处理存在的问题及原因	240
4.1 我国目前增值税会计处理存在的问题	241
4.2 我国目前增值税会计处理存在问题的原因分析	249
第5章 我国增值税会计改革	267
5.1 增值税会计的理论结构	267
5.2 完善增值税税制	275
5.3 构建基于增值税费用化的增值税核算新模式	279
5.4 进项税穿行成本系统	304
5.5 增值税会计尚待研究的问题	349
5.6 制定我国增值税会计准则	371
第6章 增值税纳税筹划	386
6.1 纳税筹划问题概述	386
6.2 增值税纳税筹划的意义	400
6.3 增值税税收筹划在我国的发展现状	404
6.4 增值税转型后纳税筹划的关键	407
6.5 增值税转型后的企业增值税纳税筹划	413
6.6 增值税转型后税收筹划风险分析与防范	452
参考文献	457

第1章 增值税法

1.1 增值税基本原理

1.1.1 增值税的概念

增值税是以商品（含应税劳务）在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。按照我国增值税法的规定，增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的企业单位和个人，就其货物销售或提供劳务的增值额和货物进口金额为计税依据而课征的一种流转税。

早在1917年，美国学者亚当斯（T. Adams）就已经提出了具有现代增值税雏形的想法。1921年，德国学者西蒙士（C. F. V. Siemens）正式提出了增值税的名称。但是增值税最终得以确立并征收的国家是法国。1954年，法国在生产阶段对原来的按营业额全额课征改为按全额计算后允许扣除购进项目已缴纳的税款，即按增值额征税，开创了增值税实施之先河。此后，增值税在欧洲得到推广，不久又扩展到欧洲以外的许多国家。目前，世界上已有100多个国家实行了增值税。增值税在半个多世纪的时间里能得到如此众多国家的广泛认可和推行，这在世界税制发展史上是罕见的，被称为20世纪人类在财税领域的一个最重要改

革和成就。增值税得以推广，最主要的原因是其改变了传统的流转税按全额道道重复征税的做法，改由对每一生产流通环节的增值额进行征税，由此产生一些自身独特的功能和作用。

对增值税概念的理解，关键是要理解增值额的含义。

增值额是指企业或者其他经营者从事生产经营或者提供劳务，在购入的商品或者取得劳务的价值基础上新增加的价值额。可以从以下四个方面理解：

(1) 从理论上讲，增值额是指生产经营者生产经营过程中新创造的价值额。增值额相当于商品价值 $C + V + M$ 中的 $V + M$ 部分。 C 即商品生产过程中所消耗的生产资料转移价值； V 即工资，是劳动者为自己创造的价值； M 即剩余价值或盈利，是劳动者为社会创造的价值。增值额是劳动者新创造的价值，从内容上讲大体相当于净产值或国民收入。

(2) 就一个生产单位而言，增值额是这个单位商品销售收入额或经营收入额扣除非增值项目（相当于物化劳动，如外购的原材料、燃料、动力、包装物、低值易耗品等）价值后的余额。这个余额，大体相当于该单位活劳动创造的价值。

(3) 就一个商品的生产经营全过程来讲，不论其生产经营经过几个环节，其最后的销售总值，应等于该商品从生产到流通的各个环节的增值额之和，即：

商品最后销售价格 = 各环节增值额之和

以表 1-1 为例，如果用传统的流转税计税方式，对每个流转环节均按全额课税，将会对该商品从原材料到零售环节的每个环节按销售全额计税，其计税总值为 390 元。但如果按增值税的计税方式，对每个环节的增值额计税，即其计税总值为 140 元。

这两者的差额 250 元就产生了重复征税问题。即第一环节的 50 元实际上在传统的流转税计税方式下被征税四次,被重复征税三次。同理,其余环节分别被重复征税若干次。而改为按每环节的增值额征税后不论一个商品从生产到最后销售经过几个流转环节,其计税总值就等于该商品的最终销售价格。这个特点对消除重复征税、对产品的出口退税等均产生了重要影响。

表 1-1 某商品最后销售价格与各生产流通环节增值额关系

生产流通环节	本环节销售额(元)	本环节增值额(元)
原材料生产环节	50	50 ^①
产成品生产环节	80	30 ^②
批发环节	120	40
零售环节	140	20
合 计	390	140

注:①假定本环节均为增值额,无购进项目。

②每环节的增值额为本环节销售额减去购进成本,即上一环节的销售额后的余额。

(4) 从国民收入分配角度看,增值额 $V + M$ 在我国相当于净产值,包括工资、利润、利息、租金和其他属于增值性的收入。

1.1.2 增值税的特点

1. 保持税收中性

根据增值税的计税原理,流转额中的非增值因素在计税时被扣除。因此,对同一商品而言,无论流转环节的多与少,只要增值额相同,税负就相等,不会影响商品的生产结构、组织结构和产品结构。

2. 普遍征收

从增值税的征税范围看,对从事商品生产经营和劳务提供的

所有单位和个人，在商品增值的各个生产流通环节向纳税人普遍征收。

3. 税收负担由商品最终消费者承担

虽然增值税是向企业主征收，但企业主在销售商品时又通过价格将税收负担转嫁给下一生产流通环节，最后由最终消费者承担。

4. 实行税款抵扣制度

在计算企业主应纳税款时，要扣除商品在以前生产环节已负担的税款，以避免重复征税。从世界各国来看，一般都实行凭购货发票进行抵扣。

5. 实行比例税率

从实行增值税制度的国家看，普遍实行比例税制，以贯彻征收简便易行的原则。由于增值额对不同行业和企业、不同产品来说性质是一样的，原则对增值额应采用单一比例税率。但为了贯彻一些经济社会政策也会对某些行业或产品实行不同的政策，因而引入增值税的国家一般都规定基本税率和优惠税率或称低税率。

6. 实行价外税制度

在计税时，作为计税依据的销售额中不包含增值税税额，这样有利于形成均衡的生产价格，并有利于税负转嫁的实现。这是增值税与传统的以全部流转额为计税依据的流转税或商品课税的一个重要区别。

1.1.3 增值税的类型

在实践中，各国实行的增值税都是以法定增值额为课税对象的。法定增值额和理论增值额往往不相一致，其主要区别在于对

购入固定资产的处理上。所以根据对购入固定资产已纳税款处理的不同,可以将增值税分为不同的类型。依据实行增值税的各个国家允许抵扣已纳税款的扣除项目范围的大小,增值税分为生产型增值税、收入型增值税、消费型增值税三种类型。

1. 生产型增值税

生产型增值税以纳税人的销售收入(或劳务收入)减去用于生产、经营的外购原材料、燃料、动力等物质资料价值后的余额作为法定的增值额,但对购入的固定资产及其折旧均不予扣除。既不允許扣除购入固定资产的价值,也不考虑生产经营过程中固定资产磨损的那部分转移价值(即折旧)。由于这个法定增值额等于工资、租金、利息、利润和折旧之和,其内容从整个社会来说相当于国民生产总值,所以称为生产型增值税。

2. 收入型增值税

收入型增值税除允许扣除外购物质资料的价值以外,对于购置用于生产、经营用的固定资产,允许将已提折旧的价值额予以扣除。即对于购入的固定资产,可以按照磨损程度相应地给予扣除。这个法定增值额,就整个社会来说,相当于国民收入,所以称为收入型增值税。

3. 消费型增值税

消费型增值税允许将购置物质资料的价值和用于生产、经营的固定资产价值中所含的税款,在购置当期全部一次扣除。虽然固定资产在原生产经营单位作为商品于出售时都已征税,但当购置者作为固定资产购进使用时,其已纳税金在购置当期已经全部扣除。因此,就整个社会而言,这部分商品实际上没有征税,所以说这种类型增值税的课税对象不包括生产资料部分,仅限于当

期生产销售的所有消费品，故称为消费型增值税。

我国从2009年1月1日起实行消费型增值税，这至少将产生三个方面的积极效应：

第一，从经济的角度看，实行消费型增值税有利于鼓励投资，特别是民间投资，有利于促进产业结构调整和技术升级，有利于提高我国产品的竞争力。

第二，从财政的角度看，实行消费型增值税虽然在短期内将导致税基的减少，对财政收入造成一定的影响，但是有利于消除重复征税，有利于公平内外资企业和国内外产品的税收负担，有利于税制的优化；从长远看，由于实行消费型增值税将刺激投资，促进产业结构的调整，对经济的增长将起到重要的拉动作用，财政收入总量也会随之逐渐增长。

第三，从管理的角度看，实行消费型增值税将使非抵扣项目大为减少，征收和缴纳将变得相对简便易行，从而有助于减少偷逃税行为的发生，有利于降低税收管理成本，提高征收管理的效率。

1.1.4 增值税的计税方法

增值税是以增值额作为课税对象征收的一种税，所以从定义来看应纳增值税额等于增值额乘以适用税率。这只是增值税计算的基本方法。从理论上讲，为实现对增值额征税的目的，增值税的计税方法可以分为直接计税法和间接计税法。

1. 直接计税法

直接计税法是按照规定直接计算出应税货物或劳务的增值额，然后以此为依据乘以适用税率，计算出应纳税额的一种计税方法。直接计税法又因计算法定增值额的方法不同分为“加法”

和“减法”两种。

(1) 加法。加法是指纳税人在纳税期内，将从事生产经营活动所创造的那部分新价值的项目，如工资、利息、租金、利润和其他增值项目等累加起来，求出增值额，再直接乘以适用税率，即为应纳增值税额的方法。其基本计算公式为：

$$\text{应纳税额} = (\text{工资} + \text{利息} + \text{租金} + \text{利润} + \text{其他增值项目}) \times \text{增值税适用税率}$$

由于这种方法首先要确定哪些属于增值项目，哪些属于非增值项目，而在实际中，企业的增值因素和非增值因素在会计处理上，尤其在某个短时期如一个月内是难以划分清楚的，这就往往会引起税企双方的争执。因此，这种方法只是理论上的一种方法。我国在引入增值税时在试点中曾尝试过此种方法，但到目前为止，已实行增值税的国家中，尚无一个国家实际采用。

(2) 减法。减法又称扣额法，是以纳税人在纳税期内销售应税货物（或劳务）的销售全额，减去非增值项目金额，如外购原材料、燃料、动力等后的余额作为增值额，再乘以增值税税率，计算出应纳税额的方法。其基本公式为：

$$\text{应纳税额} = (\text{销售全额} - \text{非增值项目金额}) \times \text{增值税税率}$$

这种方法也存在增值项目和非增值项目难以划分和兼营不同税率货物（劳务），免税货物扣除项目金额划分与计算的问题，因此在实际中也没有得到采用。

2. 间接计税法

间接计税法也可以分为加法和减法。间接加法是将各增值项目分别乘以适用税率，再相加求得应纳增值税额。其基本公式为：

应纳税额 = 工资 × 增值税率 + 利息 × 增值税率 + 租金 × 增值税率 + 利润 × 增值税率 + 其他增值项目 × 增值税率

间接减法是指不直接计算增值额，而是以纳税人在纳税期内销售应税货物（或劳务）的销售额乘以适用税率，求出销售应税货物（或劳务）的整体税金（销项税额），然后扣除非增值项目，即企业购进货物或者应税劳务已纳税额（进项税额）的方法，其余额即为纳税人应纳的增值税额。其计算公式为：

应纳税额 = 应税销售额 × 增值税率 - 非增值项目已纳税额
= 销项税额 - 进项税额

这种方法比较简便易行，目前为大多数国家所采用。我国目前所采用的增值税计算方法为购进扣税法，即在计算进项税额时，按当期购进商品已纳税额计算。实际征收中，采用凭增值税专用发票或其他合法扣税凭证注明税款进行抵扣的办法计算应纳税款。

1.1.5 增值税的作用

1. 有利于保证财政收入及时、稳定的增长

增值税实行普遍征收，其课税范围涉及社会的生产、流通、消费、劳务等诸多生产经营领域，凡从事货物销售、提供应税劳务和进口货物的单位和个人，只要取得增值额都要缴纳增值税，税基极为广泛。增值税在货物销售或应税劳务提供的环节课征，其税款随同销售额一并向购买方收取。纳税人不必“垫付”生产经营资金缴税，可以保证财政收入的及时入库。增值税不受生产结构、经营环节变化的影响，使收入具有稳定性。此外，增值税实行购进扣税法和发货票注明税款抵扣，使购销单位之间形成相互制约的关系，有利于税务机关对纳税情况交叉稽核，防止偷漏

税的发生。

2. 有利于促进专业化协作生产的发展和生产经营结构的合理化

现代工业生产随着科学技术的广泛应用,分工愈来愈细,工艺愈来愈复杂,技术要求愈来愈高,产品通常具有高、精、尖与大批量的特点,这就要求切实改进“大而全”、“小而全”的低效能生产模式,大力发展生产专业化、协作化。实行增值税有效地排除了按销售全额计税所造成的重复征税的弊端,使税负不受生产组织结构和经营方式变化的影响,始终保持平衡。因此,增值税不但有利于生产向专业化协作方向发展,也不影响企业在专业化基础上的联合经营,从而有利于社会生产要素的优化配置,调整生产经营结构。从商品流通来看,增值税负担不受商品流转环节多寡的影响,有利于疏通商品流通渠道,实现深购远销,搞活商品流通。

3. 有利于“奖出限入”,促进对外贸易的发展

随着世界贸易的发展,各国之间商品出口竞争日趋激烈。许多国家政府为了提高本国商品的出口竞争能力,大多对出口商品实行退税政策,使之以不含税价格进入国际市场。然而在传统流转税制下,出口商品价格所包含的税金因该商品的生产结构、经营环节不同而多寡不一,因而给准确退税带来很大困难。实行增值税从根本上克服了这一弊端,这是因为一个商品在出口环节前缴纳的全部增值税与该商品在最终销售环节或出口环节的总体税负是一致的,根据最终销售额和增值税率计算出来的增值税额,也就是该商品出口以前各环节已纳的增值税额,也就是该商品出口以前各环节已纳的增值税之和。如果将这笔税额退还给商品出

口经营者，就能做到出口退税的准确、彻底，使之以完全不含税价格进入国际市场。

对于进口商品，由于按增值额设计税率，要比按“全值”征税要高，并且按进口商品的组成价格计税，从而把进口商品在出口国因退税或不征税给进口企业带来的经济利益转化为国家所有，这样不仅平衡了进口商品和国内生产商品的税负，而且有利于根据国家的外贸政策，对进出口商品实行奖励或限制，保证国家的经济权益和民族工业的发展。

1.2 征税范围及纳税义务人

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《增值税暂行条例》）的规定，在中华人民共和国境内（以下简称境内）销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人，应当依照本条例缴纳增值税。在境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，是指销售货物的起运地或者所在地在境内以及提供的应税劳务发生在境内。

1.2.1 征税范围

目前，世界上实行增值税的国家由于各自经济发展状况和财税政策的不同，增值税征税范围的宽窄有所不同，主要分为以下四类：

第一类征税范围仅限于工业制造环节。实行这种办法，由于征税范围窄，缺点是从整个再生产过程来看不能解决重复征税问题，限制了增值税优越性的发挥。

第二类征税范围包括工业制造业和货物批发两个环节。实行这种办法，将征税范围扩展到货物批发，可以在加大范围内消除因货物流转环节不同导致税负不公问题，促进货物合理流通。尤

其对于由批发商直接出口货物，实行增值税有利于便捷、准确地计算出口退税。

第三类征税范围包括工业制造、货物批发和货物零售三个环节。这种办法的征税范围大，能够充分发挥增值税的优越性，并且能够更好地平衡进口货物与本国货物的税负。目前，大部分发展中国家采用这种办法确定增值税的征税范围。

第四类征税范围在第三类的基础上扩展到服务业，即在制造、批发和零售三个环节实行增值税的基础上，将服务业也纳入增值税征收范围。此外，一些国家对农业、采掘业等初级产品生产行业也实行了增值税。这一类征税范围最广，能够比较彻底地解决重复征税的问题，是一种最完善的增值税。

根据《增值税暂行条例》的规定，我们将增值税的征税范围分为一般规定和具体规定。

1. 征税范围的一般规定

现行增值税征收范围的一般规定包括：

(1) 销售或者进口的货物。货物是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。销售货物，是指有偿转让货物的所有权。

(2) 提供的加工、修理修配劳务。加工是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务；修理修配是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。提供加工、修理修配劳务（以下称应税劳务），是指有偿提供加工、修理修配劳务。单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供加工、修理修配劳务，不包括在内。

有偿，是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。

由此可见,我国增值税的征收范围包括生产、批发、零售和进口环节,加工和修理修配也属于增值税的征税范围,对加工和修理修配以外的其他劳务暂不实行增值税。

2. 征税范围的具体规定

除了上述的一般规定以外,特殊项目或行为需要做出具体确定。

(1) 属于征税范围的特殊项目。

1) 货物期货(包括商品期货和贵金属期货),应当征收增值税,在期货的实物交割环节纳税,其中:交割时采取由期货交易所开具发票的,以期货交易所为纳税人。期货交易所增值税按次计算,其进项税额为该货物交割时供货会员单位开具的增值税专用发票上注明的销项税额,期货交易所本身发生的各种进项不得抵扣。

交割时采取由供货的会员单位直接将发票开给购货会员单位的,以供货会员单位为纳税人。

2) 银行销售金银的业务,应当征收增值税。

3) 典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售寄售物品的业务,均应征收增值税。

4) 集邮商品(如邮票、首日封、邮折等)的生产以及邮政部门以外的其他单位和个人销售的,均征收增值税。

5) 邮政部门发行报刊,征收营业税;其他单位和个人发行报刊,征收增值税。

6) 电力公司向发电企业收取的过网费,应当征收增值税,不征收营业税。

(2) 属于征税范围的特殊行为。