

增值 营业 消费

VALUE ADDED
TAX
BUSINESS
TAX
CONSUMPTION
TAX

税

新规释解及企业 筹划应对

- 新条例
- 新细则
- 新思路
- 新对策

翟继光 著

中国法制出版社
CHINA LEGAL PUBLISHING HOUSE

增值 营 消 费

税

VALUE ADDED
TAX
BUSINESS
TAX
CONSUMPTION
TAX

新规释解及企业
筹划应对

翟继光 著

中国法制出版社
CHINA LEGAL PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

增值税、营业税、消费税新规释解及企业筹划应对/
翟继光著. —北京: 中国法制出版社, 2009. 3

ISBN 978 - 7 - 5093 - 1046 - 5

I. 增… II. 翟… III. ①增值税 - 条例 - 法律解释 - 中国
②工商营业税 - 条例 - 法律解释 - 中国③消费税 - 条例 - 法律解释 - 中国④企业管理 - 税收筹划 - 中国
IV. D922. 220. 5 F812. 423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 023751 号

增值税、营业税、消费税新规释解及企业筹划应对

ZENGZHISHUI、YINGYESHUI、XIAOFEISHUI XINGUI SHIJIE JI QIYE CHOUHUA YINGDUI

著者/翟继光

经销/新华书店

印刷/涿州市新华印刷有限公司

开本/880 × 1230 毫米 32

版次/2009 年 3 月第 1 版

印张/ 11.5 字数/ 250 千

2009 年 3 月第 1 次印刷

中国法制出版社出版

书号 ISBN 978 - 7 - 5093 - 1046 - 5

定价: 35.00 元

北京西单横二条 2 号 邮政编码 100031

网址: <http://www.zgfzs.com>

市场营销部电话: 66033393

传真: 66031119

编辑部电话: 66070084

邮购部电话: 66033288

前 言

2008年11月10日,国务院总理温家宝签署国务院令,公布修订后的《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国营业税暂行条例》和《中华人民共和国消费税暂行条例》。新修订的条例将于2009年1月1日起施行。

修订前的《增值税暂行条例》对于保障财政收入、调控国民经济发展发挥了积极作用。但修订前的《增值税暂行条例》实行的是生产型增值税,不允许企业抵扣购进固定资产的进项税额,存在重复征税问题,制约了企业技术改进的积极性。随着这些年来经济社会环境的发展变化,各界要求增值税由生产型向消费型转变的呼声很高。党的十六届三中全会明确提出适时实施增值税转型改革,“十一五规划”明确在十一五期间完成这一改革。自2004年7月1日起,经国务院批准,东北、中部等部分地区已先后进行改革试点,取得了成功经验。为了进一步消除重复征税因素,降低企业设备投资税收负担,鼓励企业技术进步和促进产业结构调整,有必要尽快在全国推开转型改革;尤其为应对目前国际金融危机对我国经济发展带来的不利影响,努力扩大需求,作为一项促进企业设备投资和扩大生产,保持我国经济平稳较快增长的重要举措,全面推行增值税转型改革的紧迫性更加突出。因此,国务院决定自2009年1月1日起,在全国推开增值税转型改革。

增值税转型改革的核心是在企业计算应缴增值税时,允许扣除购入机器设备所含的增值税,这一变化,与修订前的《增值税暂行条例》关于不得抵扣固定资产进项税额的规定有冲突。因此,实行增值税转型改

革需要对《增值税暂行条例》进行修订。

此次修订三个条例主要是为了增值税转型改革的需要，时间十分紧迫，因此基本上没有对优惠政策作出新的调整。对过去已经国务院批准同意的优惠政策可以继续执行，而不必对条例的有关内容进行修改，因为三个条例已经明确规定，国务院可以在执行中对税收优惠范围进行调整。

本书对于最新修订的《增值税暂行条例》、《营业税暂行条例》和《消费税暂行条例》进行了逐条解读。同时，本书将财政部和国家税务总局最新修订的《增值税暂行条例实施细则》、《营业税暂行条例实施细则》和《消费税暂行条例实施细则》按照与条例的对应关系附在相关条款之后，便于读者全面掌握条例和细则的规定。为了便于读者了解本次条例修订的状况，本书对于三个条例修订前后的条款进行的对比，并概括了该条款变化的要点。为了广大纳税人应对条例和细则的相关变化，本书还对企业在节税筹划中如何应对条例和细则的相关规定进行了指导。为便于读者理解节税筹划的方法，本书收录了45个经典节税筹划案例。除条例和细则以外，本书将现行有效的相关规定的內容也收入其中，便于广大纳税人在实践中理解和执行相关制度。

虽然作者进行了大量的调研，搜集了大量的资料，研读了大量的法律文件和相关论著，但书中仍难免有错误和疏漏之处，恳请广大读者和学界专家批评指正，以便再版时予以修正。我的联系方式是：北京市昌平区府学路27号中国政法大学民商经济法学院（邮编：102249），E-mail: zhajiguang2008@sina.com。也欢迎广大读者朋友在税法茶座（<http://taxlaw.tianyablog.com>）中留言，共同探讨增值税、营业税和消费税的理论和实践问题。

翟继光

2009年2月10日

目 录

前 言

第一章 增值税新规释解及企业筹划应对

中华人民共和国增值税暂行条例（2008年11月10日）

- 第一条 增值税的纳税人 / 3
- 第二条 增值税的税率 / 14
- 第三条 兼营不同税率项目分别核算 / 28
- 第四条 应纳税额的计算 / 31
- 第五条 销项税额 / 36
- 第六条 销售额 / 37
- 第七条 核定销售额 / 46
- 第八条 进项税额 / 51
- 第九条 抵扣进项税额的凭证 / 63
- 第十条 不得抵扣的进项税额 / 71
- 第十一条 小规模纳税人应纳税额的计算 / 77
- 第十二条 小规模纳税人的征收率 / 84
- 第十三条 小规模纳税人的认定 / 87
- 第十四条 进口货物应纳税额的计算 / 95

增值税、营业税、消费税新规释解及企业筹划应对

- 第十五条 免征增值税的项目 / 96
- 第十六条 分别核算减免税项目 / 112
- 第十七条 增值税起征点 / 113
- 第十八条 扣缴义务人 / 116
- 第十九条 纳税义务发生时间 / 118
- 第二十条 增值税的征收机关 / 121
- 第二十一条 增值税专用发票 / 123
- 第二十二条 增值税纳税地点 / 125
- 第二十三条 增值税纳税期限 / 127
- 第二十四条 进口货物增值税纳税期限 / 133
- 第二十五条 出口退(免)税 / 134
- 第二十六条 增值税征收管理 / 140
- 第二十七条 实施日期 / 160

第二章 营业税新规释解及企业筹划应对

中华人民共和国营业税暂行条例 (2008年11月10日)

- 第一条 营业税的纳税人 / 164
- 第二条 营业税的税目税率 / 180
- 第三条 分别核算不同税目 / 201
- 第四条 应纳税额的计算 / 202
- 第五条 营业额的确定 / 204
- 第六条 扣除项目的凭证要求 / 220
- 第七条 核定营业额 / 222
- 第八条 免征营业税项目 / 224
- 第九条 分别核算减免税项目 / 238
- 第十条 营业税起征点 / 239
- 第十一条 营业税扣缴义务人 / 242

第十二条 纳税义务发生时间 / 244

第十三条 营业税征收机关 / 247

第十四条 营业税纳税地点 / 248

第十五条 营业税纳税期限 / 251

第十六条 营业税征收管理 / 254

第十七条 实施日期 / 255

第三章 消费税新规释解及企业筹划应对

中华人民共和国消费税暂行条例 (2008 年 11 月 10 日)

第一条 消费税的纳税人 / 257

第二条 消费税的税目税率 / 258

第三条 兼营的分别核算义务 / 280

第四条 纳税义务产生时间 / 283

第五条 应纳税额的计算 / 289

第六条 销售额的确定 / 293

第七条 自产自用消费品计税价格的确定 / 301

第八条 委托加工消费品计税价格的确定 / 305

第九条 进口消费品计税价格的确定 / 309

第十条 核定计税价格 / 311

第十一条 出口消费品免税 / 312

第十二条 消费税的征收机关 / 314

第十三条 消费税纳税地点 / 315

第十四条 消费税纳税期限 / 317

第十五条 进口消费税纳税期限 / 319

第十六条 消费税征收管理 / 320

第十七条 实施日期 / 321

增值税、营业税、消费税新规释解及企业筹划应对

附录:

中华人民共和国增值税暂行条例实施细则 / 322

(2008年12月15日)

财政部、国家税务总局关于全国实施增值税转型

改革若干问题的通知 / 330

(2008年12月19日)

关于增值税一般纳税人认定有关问题的通知 / 333

(2008年12月31日)

关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收

增值税政策的通知 / 334

(2009年1月19日)

国家税务总局关于发布已失效或废止有关增值税

规范性文件清单的通知 / 338

(2009年2月2日)

中华人民共和国营业税暂行条例实施细则 / 344

(2008年12月15日)

关于个人住房转让营业税政策的通知 / 350

(2008年12月29日)

中华人民共和国消费税暂行条例实施细则 / 351

(2008年12月15日)

财政部 税务总局关于提高成品油消费税税率的通知 / 356

(2008年12月19日)

财政部 国家税务总局关于提高成品油消费税税率

后相关成品油消费税政策的通知 / 359

(2008年12月19日)

第一章 增值税新规释解及 企业筹划应对

中华人民共和国增值税暂行条例

(1993年12月13日中华人民共和国国务院令

第134号发布 2008年11月5日国务院第34次常务

会议修订通过 2008年11月10日中华人民共和国国务

院令第538号公布 自2009年1月1日起施行)

修订说明

本次《增值税暂行条例》的修订，主要有以下五个方面的内容：

一是允许抵扣固定资产进项税额。修订前的增值税条例规定，购进固定资产的进项税额不得从销项税额中抵扣，即实行生产型增值税，这样企业购进机器设备税负比较重。为减轻企业负担，修订后的增值税条例删除了有关不得抵扣购进固定资产的进项税额的规定，允许纳税人抵扣购进固定资产的进项税额，实现增值税由生产型向消费型的转换。

二是为堵塞因转型可能会带来的一些税收漏洞，修订后的增值税条例规定，与企业技术更新无关且容易混为个人消费的自用消费品（如小汽车、游艇等）所含的进项税额，不得予以抵扣。

三是降低小规模纳税人的征收率。修订前的增值税条例规定，小规模纳税人的征收率为6%。根据条例的规定，经国务院批准，从1998年

增值税、营业税、消费税新规释解及企业筹划应对

起已经将小规模纳税人划分为工业和商业两类，征收率分别为6%和4%。考虑到增值税转型改革后，一般纳税人的增值税负担水平总体降低，为了平衡小规模纳税人与一般纳税人之间的税负水平，促进中小企业的发展和扩大就业，应当降低小规模纳税人的征收率。同时考虑到现实经济活动中，小规模纳税人混业经营十分普遍，实际征管中难以明确划分工业和商业小规模纳税人，因此修订后的增值税条例对小规模纳税人不再设置工业和商业两档征收率，将征收率统一降至3%。

四是将一些现行增值税政策体现到修订后的条例中。主要是补充了有关农产品和运输费用扣除率、对增值税一般纳税人进行资格认定等规定，取消了已不再执行的对外来料加工、来料装配和补偿贸易所需进口设备的免税规定。

五是根据税收征管实践，为了方便纳税人纳税申报，提高纳税服务水平，缓解征收大厅的申报压力，将纳税申报期限从10日延长至15日，纳税人进口货物的纳税时间，由7日调至14日。明确了对境外纳税人如何确定扣缴义务人、扣缴义务发生时间、扣缴地点和扣缴期限的规定。

第一条 【增值税的纳税人】在中华人民共和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。

《增值税暂行条例实施细则》

第一条 根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称条例），制定本细则。

第二条 条例第一条所称货物，是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。

条例第一条所称加工，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。

条例第一条所称修理修配，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。

第三条 条例第一条所称销售货物，是指有偿转让货物的所有权。

条例第一条所称提供加工、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。

本细则所称有偿，是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。

第四条 单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

- （一）将货物交付其他单位或者个人代销；
- （二）销售代销货物；
- （三）设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；
- （四）将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目；
- （五）将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；

增值税、营业税、消费税新规释解及企业筹划应对

(六) 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资, 提供给其他单位或者个体工商户;

(七) 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者;

(八) 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

第五条 一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务, 为混合销售行为。除本细则第六条的规定外, 从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为, 视为销售货物, 应当缴纳增值税; 其他单位和个人的混合销售行为, 视为销售非增值税应税劳务, 不缴纳增值税。

本条第一款所称非增值税应税劳务, 是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。

本条第一款所称从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户, 包括以从事货物的生产、批发或者零售为主, 并兼营非增值税应税劳务的单位和个体工商户在内。

第六条 纳税人的下列混合销售行为, 应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额, 并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税, 非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税; 未分别核算的, 由主管税务机关核定其货物的销售额:

(一) 销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为;

(二) 财政部、国家税务总局规定的其他情形。

第八条 条例第一条所称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, 是指:

(一) 销售货物的起运地或者所在地在境内;

(二) 提供的应税劳务发生在境内。

第九条 条例第一条所称单位, 是指企业、行政单位、事业单位、

军事单位、社会团体及其他单位。

条例第一条所称个人，是指个体工商户和其他个人。

第十条 单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营的，以承租人或者承包人为纳税人。



新旧对照

旧条例	新条例	变化要点
第一条 在中华人民共和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。	第一条 在中华人民共和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。	将“纳税义务人”改成“纳税人”。这一变化主要是为了避免将“纳税人义务人”再简称为“纳税人”的繁琐处理方式，另外，也是为了迎合税法学界近期的研究成果，即纳税人既是义务人，也是权利人，将纳税人等同于“纳税义务人”是不妥的。



要点解读

1. 混合销售行为

对于混合销售行为的税务处理，新旧增值税制度的规定是不同的，在旧增值税制度下，混合销售行为只能征收一种税，即增值税或者营业税。在新制度下，“销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为”不能按照一种税征收，必须分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额。

2. 特殊销售行为征税的特殊规定

- (1) 货物期货（包括商品期货和贵金属期货），应当征收增值税。
- (2) 银行销售金银的业务，应当征收增值税。
- (3) 缝纫，应当征收增值税。

(4) 基本建设单位和从事建筑安装业务的企业附设的工厂、车间生产的水泥预制构件、其他构件或建筑材料，用于本单位或本企业的建筑工程的，应在移送使用时征收增值税。但对其在建筑现场制造的预制构件，凡直接用于本单位或本企业建筑工程的，不征收增值税。

(5) 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。

(6) 因转让著作所有权而发生的销售电影母片、录像带母带、录音磁带母带的业务，以及因转让专利技术和非专利技术的所有权而发生的销售计算机软件的业务，不征收增值税。

(7) 供应或开采未经加工的天然水（如水库供应农业灌溉用水，工厂自采地下水用于生产），不征收增值税。

(8) 集邮商品的生产应征收增值税。邮政部门、集邮公司销售（包括调拨在内）集邮商品，一律征收营业税，不征收增值税。邮政部门以外的其他单位与个人销售集邮产品，征收增值税。

(9) 对增值税纳税人收取的会员费收入不征收增值税。

(10) 根据贴费和用贴费建设的工程项目的性质以及增值税、营业税有关法规政策的规定，供电工程贴费不属于增值税销售货物和收取价外费用的范围，不应当征收增值税，也不属于营业税的应税劳务收入，不应当征收营业税。

(11) 增值税的征收范围为销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物。转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为，因此，转让企业全部产权涉及的应税货物的转让，不属于增值税的征税范围，不征收增值税。

(12) 福建雪津啤酒有限公司收取未退还的经营保证金，属于经销商因违约而承担的违约金，应当征收增值税；对其已退还的经营保证金，不属于价外费用，不征收增值税。

(13) 各燃油电厂从政府财政专户取得的发电补贴不属于规定的价

外费用，不计入应税销售额，不征收增值税。

(14) 外国银行分行改制过程中发生的向其改制后的外商独资银行（或其分行）转让企业产权和股权的行为，不征收营业税、增值税。

(15) 对经过国家版权局注册登记，在销售时一并转让著作权、所有权的软件不征收增值税，其它一律征收增值税。

(16) 对从事热力、电力、燃气、自来水等公用事业的增值税纳税人收取的一次性费用，凡与货物的销售数量有直接关系的，征收增值税；凡与货物的销售数量无直接关系的，不征收增值税。

(17) 对软件产品交付使用后，按期或按次收取的维护、技术服务费、培训费等不征收增值税。

(18) 纳税人受托开发软件产品，著作权属于受托方的征收增值税，著作权属于委托方或属于双方共同拥有的不征收增值税。

(19) 印刷企业接受出版单位委托，自行购买纸张，印刷有统一刊号（CN）以及采用国际标准书号编序的图书、报纸和杂志，按货物销售征收增值税。

(20) 纳税人销售林木以及销售林木的同时提供林木管护劳务的行为，属于增值税征收范围，应征收增值税。纳税人单独提供林木管护劳务行为属于营业税征收范围，其取得的收入中，属于提供农业机耕、排灌、病虫害防治、植保劳务取得的收入，免征营业税；属于其他收入的，应照章征收营业税。

3. “境内”的理解

根据《国家税务总局关于出境口岸免税店有关增值税政策问题的通知》（国税函〔2008〕81号）的规定，《增值税暂行条例实施细则》规定“所销售的货物的起运地或所在地在境内”，“境内”是指在中华人民共和国关境以内。海关隔离区是海关和边防检查划定的专供出国人员出境的特殊区域，在此区域内设立免税店销售免税品和市内免税店销售但在海关隔离区内提取免税品，由海关实施特殊的进出口监管，在税收

管理上属于国境以内关境以外。因此,对于海关隔离区内免税店销售免税品以及市内免税店销售但在海关隔离区内提取免税品的行为,不征收增值税。对于免税店销售其他不属于免税品的货物,应照章征收增值税。上述所称免税品具体是指免征关税、进口环节税的进口商品和实行退(免)税(增值税、消费税)进入免税店销售的国产商品。

纳税人兼营应征收增值税货物或劳务和免税品的,应分别核算应征收增值税货物或劳务和免税品的销售额。未分别核算或者不能准确核算销售额的,其免税品与应征收增值税货物或劳务一并征收增值税。纳税人销售免税品一律开具出口发票,不得使用防伪税控专用器具开具增值税专用发票或普通发票。

纳税人经营范围仅限于免税品销售业务的,一律不得使用增值税防伪税控专用器具。已发售的防伪税控专用器具及增值税专用发票、普通发票一律收缴。收缴的发票按现行有关发票作废规定处理。

纳税人在关境以内销售免税品,仍按照《国家税务总局关于进口免税品销售业务征收增值税问题的通知》(国税发[1994]62号)及有关规定执行。免税店销售已退税国产品,仍按照《海关总署、国家税务总局关于对中国免税品(集团)总公司经营的国产商品监管和退税有关事宜的通知》(署监发[2004]403号)等规定执行。

4. 纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题

根据《国家税务总局关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知》(国税发[2002]117号)的规定,纳税人以签订建设工程施工总包或分包合同(包括建筑、安装、装饰、修缮等工程总包和分包合同,下同)方式开展经营活动时,销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务(包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业,下同),同时符合以下条件的,对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税,提供建