

企业纳税会计操作指南丛书

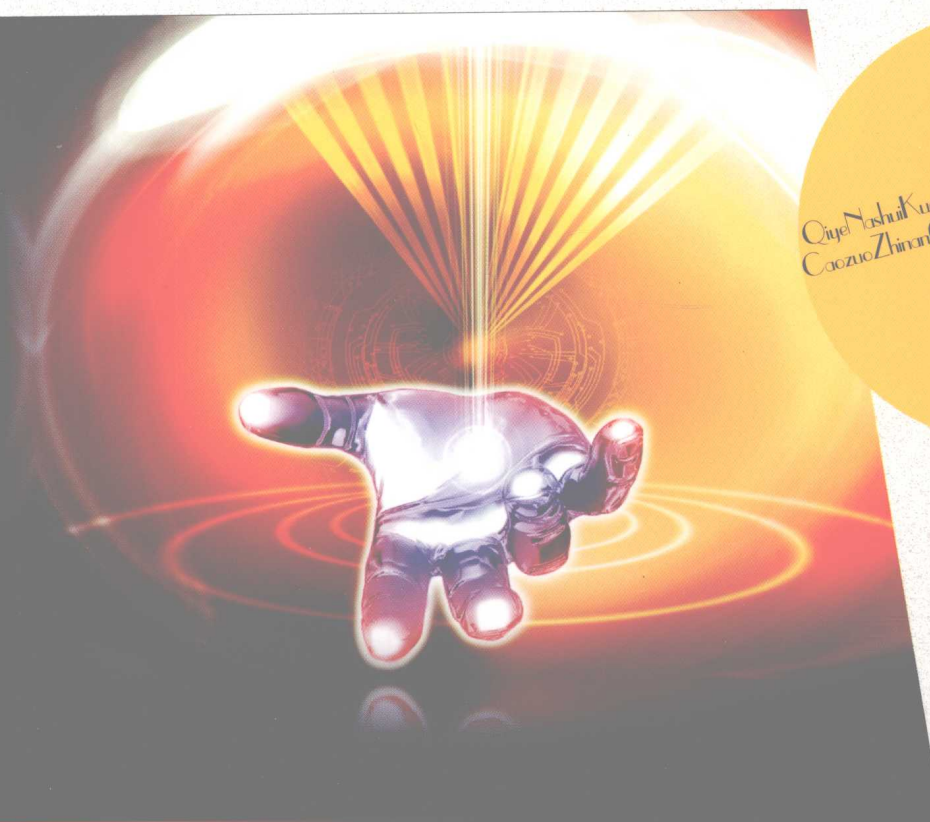
新增增值税转型会计 操作实务

王红云 编著

XIN ZENGZHISHUI ZHUANXING KUAJ
CAOZUO SHIWU



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press



企业纳税会计操作指南丛书

新增值税转型会计 操作实务

王红云 编著

XIN ZENGZHISHUI ZHUANXING KUAJI
CAOZUO SHIWU



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

图书在版编目(CIP)数据

新增增值税转型会计操作实务/王红云编著. —成都:西南财经大学出版社,2009.5

ISBN 978 - 7 - 81138 - 346 - 1

I. 新… II. 王… III. ①增值税—税收管理—中国②税收会计
IV. F812.424 F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 075433 号

新增增值税转型会计操作实务

王红云 编著

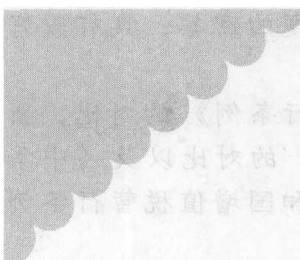
责任编辑:涂洪波

装帧设计:穆志坚

责任印制:封俊川

出版发行:	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址:	http://www.bookcj.com
电子邮件:	bookcj@foxmail.com
邮政编码:	610074
电 话:	028 - 87353785 87352368
印 刷:	四川森林印务有限责任公司
成品尺寸:	170mm × 240mm
印 张:	11.5
字 数:	175 千字
版 次:	2009 年 5 月第 1 版
印 次:	2009 年 5 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 978 - 7 - 81138 - 346 - 1
定 价:	22.00 元

1. 如有印刷、装订等差错,可向本社营销部调换。
2. 版权所有,翻印必究。
3. 本书封底无本社数码防伪标志,不得销售。



前 言

目前,由美国次贷危机引发的金融危机已波及欧洲、亚洲、拉丁美洲,全球经济增长出现明显放缓势头,一些国家甚至出现经济衰退的迹象,金融危机正在对实体经济产生重大不利影响。在这种形势下,我国适时推出增值税转型改革,对于企业增强发展后劲,提高竞争力和抗风险能力具有积极作用。

扩大增值税抵扣范围的改革从2009年1月1日起在全国范围内推开。

根据财政部的测算,全国财政收入会因增值税改革减少1 233亿元。其中,增值税减收1 200亿元,税收附加减收33亿元。增值税改革带来的财政减收可谓“恰逢其时”,刚好与我国实行的积极财政政策配套。

在此背景下,纳税人和税务机关面临一系列问题,需要认真学习和理解:

- 增值税向“消费型”全面转型的内容;
- 固定资产的增值税核算;
- 出口退税的新政策及会计处理;
- 增值税纳税申报及“一窗式”比对是如何重新规定的?
- 新旧《中华人民共和国增值税暂行条例》和新旧《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的对比;
- 我国最新的振兴十大行业的税收政策;
-

围绕以上问题,本书分别作了认真分析。并且,书中收集和整



理了大量的国家税务总局对纳税人纳税咨询问题的回答，具有较好的权威性和操作性。

本书附有新旧《中华人民共和国增值税暂行条例》的对比，新旧《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的对比以及《中华人民共和国增值税暂行条例》与《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的对比，以便学习查阅。

需要说明的是，本书所依据的增值税政策，是2008年修订的《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》和相关的增值税配套性文件等一系列税法法律，以及《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》、2000年颁布的《企业会计制度》和2006年颁布的1项基本准则与38项具体准则和应用指南等。这些政策属于最新颁布的相关法律规定，是截至2009年4月我国正式颁布的有效税法和会计等法律文件。各位读者阅读时，涉及政策变动的，以现行的增值税法规和相关经济法规为准。

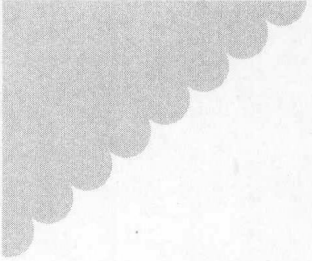
本书可以作为广大会计人员、税收征管和稽查人员、注册会计师、注册税务师、律师和企业管理人员的专业学习参考书。

本书提供免费配套课件，可以在西南财经大学出版社的网站（<http://www.bookcj.com>）上下载。

由于编者学识水平有限，时间较紧，加之增值税的配套文件法规仍在不断出台，书中存在的不足之处恳请各位读者不吝赐教。

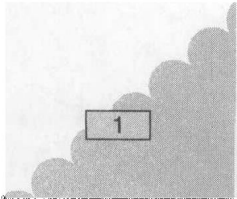
王红云

2009年4月16日



目 录

第一部分	增值税转型的基本内容	(1)
附 1	我国一批重大税收政策 2009 年 1 月 1 日起实施	(12)
附 2	财政部、国家税务总局负责人就全国实施增值税 转型改革答记者问	(14)
第二部分	固定资产的增值税核算	(18)
第三部分	提高出口退税的主要新政策	(32)
第四部分	出口退税的会计核算	(52)
附:	1994—2009 年 4 月我国八次出口退税政策调整	(56)
第五部分	增值税纳税申报及“一窗式”比对	(58)
第六部分	新旧《增值税暂行条例》和新旧《增值税实施细则》 的对比	(83)
第七部分	《增值税暂行条例》和《增值税实施细则》 的条文对照	(110)
第八部分	增值税纳税筹划案例	(123)
第九部分	我国最新的振兴十大行业的税收政策	(132)
第十部分	增值税规范性文件的修改和废止规定	(158)
参考文献		(178)



第一部分 增值税转型的基本内容

★进入2009年，国际金融危机对我国经济的影响还在加深。在这种形势下，我国适时推出在2009年实施增值税转型改革，及时确定十大产业调整振兴规划，从2008年至2009年4月八次提高出口退税率。这些税收政策的实施对于企业增强发展后劲，提高竞争力和抗风险能力具有积极作用。

★增值税于1954年在法国首先实行，之后在西欧和北欧各国迅速推广，现在已经成为许多国家和地区广泛采用的一个国际性税种。目前，在世界上140多个实行增值税的国家和地区中，绝大多数实行消费型增值税。

★1994年1月1日我国开始全面实施增值税。

★2009年1月1日起在全国范围内推开增值税转型改革。

★根据财政部的测算，全国财政收入会因增值税改革减少1 233亿元。其中，增值税减收1 200亿元，税收附加减收33亿元。增值税改革带来的财政减收可谓“恰逢其时”，刚好与我国实行的积极财政政策配套。

★2008年11月5日国务院第34次常务会议修订通过了《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》）（国务院令 第538号）。

★2008年12月15日财政部和国务院下发了《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《增值税实施细则》）（财政部、国家税务总局令 第50号）。



一、增值税的分类

根据对固定资产进项税额处理方式的不同,增值税可分为以下三种类型:生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。

(一) 生产型增值税

我国从1994年1月1日到2008年12月31日一直执行的都是生产型增值税。

生产型增值税是在计算增值税时,不允许扣除固定资产所含的增值税额,计税依据既包括生产资料,又包括消费资料,从国民经济总体看,大致相当于企业的工资、利润、利息、租金和折旧等各种要素之和,即为国民生产总值,故称之为生产型增值税。

(二) 收入型增值税

收入型增值税是在计算增值税时,不允许将当期购置的固定资产所含增值税额一次性全部扣除,只允许扣除纳税期内应计入产品价值的固定资产折旧部分所含的增值税额。作为增值税计税依据的部分只相当于国民收入,故称之为收入型增值税。

(三) 消费型增值税

现在我国进行的增值税改革,俗称“增值税的转型”,就是要从生产型增值税转变为消费型增值税。

1. 消费型增值税的概念

消费型增值税在计算增值税时,允许将当期购置的固定资产所含进项税额一次性全部扣除,计税依据只包括全部消费品的价值,不包括资本商品的价值。从国民经济总体看,作为增值税计税依据的部分仅限于消费资料的价值,故称之为消费型增值税。

2. 消费型增值税的特点

(1) 消费型增值税的税基不包括固定资产价值,所有的行业无论资本机构、成本的高低,资源在行业间的配置都不会受到影响,从而有利于产业结构的优化调整。

(2) 消费型增值税将固定资产与存货一样进行抵扣,维护了增值税链条的连续性,充分体现了增值税对纳税的自控约束,易于理

解，便于管理，是最具税收管理效率的一种增值税类型。

(3) 作为消费型增值税，商品出口前在各个环节缴纳的全部税款之和与商品的最终销售价格按照增值税税率计算的税额是一致的，按此退税，可以使商品以不含税价格进入国际市场，实现彻底退税的目的。符合世界贸易组织要求各成员国应进一步降低关税、取消非关税措施和开放市场的总体要求。

3. 消费型增值税的优势

消费型增值税对优化投资结构、降低征管成本、公平行业税负、促进出口贸易和提高企业可持续发展方面都将发挥重要作用。作为调节出口的重要经济杠杆，出口退税政策将对促进外贸出口发挥更大、更直接的作用。

二、生产性增值税存在的弊端

采用生产型增值税曾经适应了我国改革初期的经济形势和财政状况。随着经济的发展，生产型增值税已不能适应市场经济发展的需要，逐渐显露出弊端，主要表现在以下几个方面：

(一) 征税范围偏窄，有失公平竞争

国际上规范化的增值税的范围包括：所有货物销售、生产性加工、进口、修理装配、交通运输业、邮电通信业、建筑安装业、劳务服务业等，涵盖第二产业和第三产业。而我国增值税的范围包括：对所有销售货物和进口货物以及加工修理装配劳务征收增值税，而对交通运输业、邮电通信业、建筑安装业、劳务服务业等行业不征收增值税，而征收营业税。这导致了增值税销售货物与营业税应税劳务抵扣链条的中断，削弱了增值税环环相扣的制约作用，不利于公平竞争，影响了其对资源配置、收入分配、地区和产业经济平衡发展的调节作用。

(二) 抵扣范围偏窄，不利于企业增加投资，影响技术进步和经济结构的调整

由于我国增值税的征收范围尚未覆盖建筑安装、交通运输等服务业领域，增值税的抵扣更无法涉及纳税人外购劳务所支付的税金。由于购置机器设备等固定资产中所含增值税不能抵扣，因而企业投



资的税负较重，资本投入大、资本有机构成高的资本密集型和技术密集型行业税负明显高于其他行业，客观上遏制了企业在高新技术开发方面的积极性，妨碍了企业的技术进步。

（三）税率设计偏高

目前，国际上征收增值税的国家的税率大体在 8% ~ 20% 之间，而我国生产型增值税税率为 17%，如果换算为消费型增值税，其税率为 23%，税负明显过高。特别是购置固定资产的税额不能抵扣，更加重了企业负担。

（四）税款抵扣不彻底，造成重复征税

由于生产型增值税将购入固定资产支付的增值税计入固定资产成本，因此会导致对固定资产的重复征税。将购入固定资产支付的增值税计入固定资产成本，然后以折旧的形式计入产品成本，最终转移到以销项税额为计税依据的销售额中，从而导致税上征税的结果。

（五）影响了企业进口设备的积极性

由于我国对外商投资企业进口的设备有免税的规定，而内资企业购进固定资产所含税款不得抵扣，因此阻碍了许多企业进口先进技术设备的积极性，使这些内资企业在国内竞争中处于不利的地位，从而影响了本国工业的发展壮大。

（六）扣税凭证不规范

在税收实践中，由于税法本身的不严密性，使扣税凭证对抵扣税款产生了诸多影响。免税农产品的收购凭证大多由收购者自己填开，容易发生虚开现象。此外，目前交通运输业的营业税税率仅为 3%，而我国允许对征收增值税的工业、商业准予按运费的 7% 抵扣税款，已造成不同行业间的扣税凭证过多。

（七）减免税优惠过多过乱

增值税既有直接免税，也有先征后退、即征即退和先征后返优惠，造成标准过多过乱，不便于管理。

三、增值税转型改革的主要背景

1994年，我国选择采用生产型增值税，一方面是出于财政收入的考虑，另一方面则是为了抑制投资膨胀。随着我国社会主义市场经济体制的逐步完善和经济全球化的纵深发展，推进增值税转型改革的必要性日益突出。

（一）一直以来执行的生产型增值税存在重复征税问题

我国从1994年1月1日税制改革以来，对工业、商业等执行的一直是生产型增值税，对于保障财政收入、调控国民经济发展发挥了积极作用。但是，由于采取的是生产型增值税，所以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。

（二）各界要求尽快转型的呼声很高

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。

（三）为下一步完成增值税的立法打下基础

随着经济社会的发展，国家税务总局根据实际需要，除了修订《增值税暂行条例》和《增值税实施细则》以外，还相继出台了一系列的政策调整及管理规定等，在很多方面已经超越了原条例。例如：农产品、金属与非金属矿采选产品等税率调整为13%，农产品扣除率提高到13%，增加了运输费用进项税额准予抵扣等。从严格意义上讲，这些政策规定突破了条例，有悖于立法精神和法律原则。2008年全国人大会议期间，全国人大代表提案，建议加快增值税等税种的立法工作，相关部门也准备利用五年左右的时间，完成增值税的立法工作。

（四）东北、中部等部分地区已先后进行改革试点并取得了成功经验

自2004年7月1日起，经国务院批准，东北、中部等部分地区



已先后进行增值税转型改革试点，试点工作运行顺利，达到了预期目标，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增值税转型改革。

（五）为了应对目前的国际金融危机

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。

2008 年国务院政府工作报告提出，要研究制定全国增值税转型改革方案。十一届全国人大一次会议审议同意的全国人大财经委关于预算草案审查结果报告明确提出，争取 2009 年在全国推开增值税转型改革。在这种情况下，国务院决定实施增值税转型改革，规范和完善我国增值税制度，使税收制度更加符合科学发展观的要求，并为最终完善增值税制、完成全国人大常委会要求五年内制定增值税法的任务创造条件。

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：在企业计算应交增值税时，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条例进行修订。

四、《增值税暂行条例》和《增值税实施细则》在法律体系中的地位

表 1-1 《增值税暂行条例》和《增值税实施细则》在法律体系中的地位表

		法律	法规	规章
法律	全国人大及其常委会制定的税收法律	税收征管法、企业所得税法		
	全国人大及其常委会授权国务院制定的暂行规定及条例	增值税、房产税等暂行条例		

表 1-1 (续)

		法律	法规	规章
法规	国务院制定的税收行政法规		征管法实施细则、 企业所得税实施条例	
	地方人大及其常委会制定的税收地方性法规			
规章	国务院税务主管部门制定的税收部门规章			增值税等 实施细则
	地方政府制定的税收地方规章			房产税等 实施细则

★注意：

增值税由国家税务局系统负责征收，进口的增值税由海关代征增值税。

增值税（不含进口环节的部分）根据国务院关于实行分税制财政管理体制的规定，属于中央政府与地方政府共享收入。其中，中央政府分享 75%，地方政府分享 25%。

五、增值税转型对企业会计资料的影响

2009 年 1 月 1 日在全国推出的增值税转型，既是一次重大的税制改革，也是一项拉动宏观经济增长的重大利好政策。

（一）增值税转型增加企业盈利

增值税转型将减少企业税收支出，直接提高企业盈利水平。增值税转型在宏观经济繁荣时，企业受益幅度较低。而在经济下滑时，如果企业机器设备投资额较大，则受益幅度较明显。

由于增值税转型会降低新增固定资产每期提取的折旧额以及企业管理费用，虽然造成企业所得税有所增加，但企业净收益和税后收益率明显提高。因此，增值税转型不仅直接减轻了企业的增值税负担，而且对企业经营收益影响也是重大、直接和有效的，宏观经济政策对企业收益能产生如此明显影响是非常难得的。



（二）增值税转型降低资产价值，增强市场竞争力

实行不同类型的增值税，对资产负债表的影响也不一样。在生产型增值税中，由于购进增值税不能抵扣而只能计入固定资产原值，导致资产价值增加。又由于增值税不能抵扣，从而导致企业应缴纳的增值税额明显增加。而实行消费型增值税后，固定资产投资当年，新增固定资产取得的进项税额一次性全额抵扣，增值税额明显降低。同时，固定资产的入账价值因不再包含购进的增值税进项税额而相对减少，从而导致企业计提折旧额减少，提高了企业的盈利水平。因此，增值税转型不仅有利于增强企业市场竞争力，还能够帮助企业保持一种稳健的财务结构。

（三）增值税转型提升设备购置当年的现金流量

增值税转型最终通过降低产品销售成本来提高经营活动现金净流量。实行消费型增值税后，固定资产投资的当年，由于企业可以少缴增值税，经营活动现金流量由于增值税支付的大幅减少而有所上升，但以后各年的现金流量不再受增值税转型的直接影响。同时，固定资产投资的当年经营现金流量除了受增值税抵扣的影响而大幅度上升外，还有可能由于新增固定资产的作用而使净经营活动现金流入有所增加。但当年投资固定资产对于现金支出的影响一般会高于新增固定资产，使净经营活动现金流入有所增加。受其影响，融资现金流量中的利息支付也会有所上升。

六、增值税转型可以采取的会计对策

增值税转型是国家实施减税政策的重要举措之一，企业应抓住这次历史性机遇，充分享受增值税转型带来的税收优惠。

（一）允许抵扣的固定资产是生产性设备

增值税征税范围中的固定资产（包括既用于增值税应税项目也用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费的固定资产），主要是使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、工具、器具，包括购进固定资产、自制固定资产的购进货物和应税劳务。

不得抵扣的固定资产是指不会产生增值税销项税额的非增值税应税劳务（应交营业税劳务）、免征增值税项目、集体福利或个人消费的固定资产，以及转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程的购进货物（应交营业税劳务）。还有与企业技术更新无关且容易混为个人消费的自用消费品，即应征消费税的小汽车、摩托车、游艇。

★注意：

主要用于生产经营的载货汽车允许抵扣。

所以，即便是得到供货方开具的增值税专用发票等扣税凭证，由于不再产生增值税的销项税额，因此在购入货物及接受劳务时，连同一起支付给供货方的增值税，计入购入货物及接受劳务的采购成本中，不得作为增值税的进项税额。

（二）采购固定资产应尽量获取固定资产的扣税凭证

固定资产的扣税凭证包括：增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、运输费用结算单据、机动车销售统一发票（税控发票）。所以，对除房屋、建筑物、土地等不动产和用于个人消费的小汽车、摩托车、游艇以外的购进固定资产（包括接受捐赠和实物投资）、用于自制固定资产（含改扩建、安装）的购进货物或增值税应税劳务，应取得增值税专用发票。这样才能享受增值税进项税抵扣的政策。

如果购进时不能分清固定资产的用途，也要取得增值税专用发票等扣税凭证，待明确购进固定资产的用途后，再最终决定是否能够进行增值税进项税额的抵扣。

（三）一般纳税人和小规模纳税人的身份不同，增值税的抵扣也不同

一般纳税人的会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料的，不得抵扣进项税额，也不得使用增值税专用发票。还得按照销售额乘以一般纳税人增值税税率上缴增值税。而即便是小规模纳税人，如果会计核算健全，能够提供准确税务资料的，也可以向主管税务机关申请资格认定作为一般纳税人。



★注意：

一般纳税人不能转为小规模纳税人。所以，纳税人销售额超过小规模纳税人标准的，必须尽快申请办理一般纳税人认定手续。

当然，如果是从小规模纳税人处采购可以抵扣的固定资产，可以要求供货方（小规模纳税人）由税务局代开增值税专用发票。

（四）销售自己使用过的固定资产只能开具普通发票

纳税人销售自己使用过的固定资产，即便是一般纳税人，也只能开具普通发票，而不得开具增值税专用发票。

同样，小规模纳税人销售自己使用过的固定资产，也只能开具普通发票，而不得由税务机关代开增值税专用发票。

（五）分期分批进行固定资产更新

为了保证增值税转型改革对扩大内需的积极效用，增值税转型改革后企业抵扣设备进项税额时不再受其是否有应交增值税增量的限制。

当企业购买固定资产时，必须考虑固定资产的购进时机。如果在某一时期，处置固定资产比较多，则可以考虑同时购置可以抵扣的固定资产。这样在固定资产购进过程中可以实现进项税额的全额抵扣。因为，购进可抵扣的固定资产是一次性抵扣其进项税额，当然本期未抵扣完的进项税额可以与存货一样结转下期继续抵扣。

过去由于是生产性增值税，购置的固定资产不论是一次还是分次购置，交纳给供货方的增值税均不得作为进项税额抵扣；实行消费性增值税后，允许购置可以抵扣的固定资产，如果在一定时期，购进固定资产的进项税额大于该时期的销项税额，则购进固定资产就会出现一部分进项税额在当前或近期不能实现抵扣的现象，从而增加企业的资金压力。

因此，增值税转型后，企业应对固定资产投资作出财务预算，合理规划投资活动的现金流量，分期分批进行固定资产更新更为适宜。

（六）混用于生产应税和免税货物的固定资产均可抵扣固定资产进项税额

这是由于机器、机械、运输工具等固定资产与流动资产不同，其用途存在多样性，经常混用于生产应税和免税货物，无法按照销售额划分不得抵扣的进项税额。

★注意：

原则上，不允许抵扣进项税额的项目，其包含的运输费用也不得抵扣。

（七）计提固定资产减值准备与增值税无关

按照《企业会计制度》或《企业会计准则》的规定，企业每年要对固定资产进行减值测试，可以提取固定资产减值准备。执行《企业会计制度》的企业不计提固定资产减值准备。由于该项业务只是改变企业资产的市场价值，对正在使用的固定资产来说，并没有降低其使用价值。因此，计提固定资产减值准备，与增值税计算缴纳无关。与企业所得税的计算也无关，需要在计算企业所得税时进行纳税调整。

★注意：

计提固定资产减值准备影响企业的利润总额，影响净利润，但是不影响增值税和企业所得税的缴纳。

（八）房屋、建筑物等不动产不能纳入增值税的抵扣范围

1. 除了房地产企业以外的企业转让房屋、建筑物等不动产不计算增值税

按照2008年11月修订的《营业税暂行条例》的规定，转让不动产是营业税的纳税范围，所以，房地产企业和工业、商业等企业在销售房屋、建筑物等不动产时，不得开具增值税专用发票，也不计算增值税，而是计算营业税。作为购买方，当然也不能将房屋、建筑物等不动产纳入增值税的抵扣范围。