

企业纳税实务指导丛书

最新

Zuixin Zengzhishui Nashuizhinan Yu Shuishouchouhua

2009 增值税纳税指南 与税收筹划

凌辉贤 巴海鹰◎编著

——解读2009最新增值税政策

——阐述新条例与新细则下的纳税指南

——追踪法规政策，讲解新条例下的税收筹划要领

——精选实务操作中的典型问题，解答增值税实务疑问

企业纳税实务指导丛书

最新

Zuixin Zengzhihui Nashuizhinan Yu Shuishouchouhua

2009 增值税纳税指南 与税收筹划

凌辉贤 巴海鹰 编著

FE 东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 凌辉贤 巴海鹰 2009

图书在版编目 (CIP) 数据

最新增值税纳税指南与税收筹划 / 凌辉贤, 巴海鹰编著. —大连 :
东北财经大学出版社, 2009. 3

(企业纳税实务指导丛书)

ISBN 978 - 7 - 81122 - 624 - 9

I. 最… II. ①凌… ②巴… III. ①增值税 - 税收管理 - 中国 - 指南
②增值税 - 税收筹划 - 中国 IV. F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 021707 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连图腾彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 162 千字 印张: 10 3/4 插页: 1

2009 年 3 月第 1 版

2009 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑: 田玉海

责任校对: 赵楠

封面设计: 冀贵收

版式设计: 钟福建

ISBN 978 - 7 - 81122 - 624 - 9

定价: 28.00 元

前言

国务院第34次常务会议通过了新修订的《中华人民共和国增值税暂行条例》(简称《增值税暂行条例》),并于2008年11月10日以中华人民共和国国务院令 第538号予以公布,自2009年1月1日起实施。相应地,《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(简称《增值税暂行条例实施细则》)也修订发布。增值税由生产型正式转为消费型。

增值税条例除了为转型改革的需要作相应修订外,还存在以下问题需要解决:首先,纳税申报期限较短,不便于纳税人申报纳税;其次,经国务院同意,财政部、国家税务总局对增值税条例的部分内容已经作了调整,因此需要作相应的补充完善。鉴于营业税、消费税与增值税之间存在着较强的相关性,消费税条例和营业税条例也存在增值税条例的上述两个问题,因此为了保持这三个税种相关政策和征管措施之间的有效衔接,同时也对消费税条例和营业税条例进行了相应修改。

面对这些新的变化,我们以最新增值税法规政策为指导,精心编写了《最新增值税纳税指南与税收筹划》一书,旨在用最新政策为企业和有关财会人员解决税务问题,归纳税收优惠政策,提供一整套优化、高效的纳税方案。

基于以上,全书在编写过程中突出体现了如下特点:

第一,文字简洁、清晰易懂。为了使读者能够最快地了解到最新增值税政策带来的变化,把握新增值税的实质内容,本书避免了大段式的文字灌输,增加了简明扼要的图表说明,按照思考顺序,把繁杂的纳税工作直观地展现在读者面前。

第二,内容最新、丰富充实。本书依据最新增值税税收法规政策编写,结构清晰明了、内容丰富充实,密切地结合了国家最新税收政策,为读者提供了一个运用最新政策的平台。在编写过程中,本书着重介绍税收政策的最新变化,将新旧条例一一对比,并逐一深入到每一个细节。

2 最新增值税纳税指南与税收筹划

第三,理论与实际相结合。本书注重理论联系实际,引入大量新案例,通过计算和剖析,帮助读者正确计算缴纳税款,理解税收政策,筹划纳税方案。书中实例均来源于实践,旨在提供一个真实的纳税实务范本。

全书共分为5章,第1章主要对增值税转型的背景进行简明介绍,回顾我国实施增值税转型的调整历程,剖析增值税转型对各行业的影响。第2章对新旧条例进行比较,解析此次增值税条例所作的修订。第3章主要阐述新条例和细则下的纳税指南,按照一般纳税人和小规模纳税人分别介绍。第4章通过税收筹划经典案例,全方位追踪政策方针趋势,为企业多角度讲解了一系列的合理避税操作要领。第5章是增值税答疑精选,帮助读者解决增值税实务操作中所遇到的各种问题,而且,书末特别附上最新《增值税暂行条例》、《增值税暂行条例实施细则》和增值税最新税收政策。全书除了对新旧《增值税暂行条例》进行比较和分析外,还有纳税申报实务和税收筹划案例,又有会计账务处理案例和实务解答,真正做到“一书在手,纳税无忧”。

本书适用对象为:企业董事长、总经理、税务总监、税务经理、税务主管,财务总监、首席财务官(CFO)、总会计师、财务经理、财务主管,注册会计师、注册税务师、律师、财税研究人员、办税员及有关财务会计人员。本书亦可作为各类学校财税专业及相关专业纳税实务操作课程教材,也可作为企业财会人员、财税系统职工培训和自学用书。

全书由注册税务师、英国财务会计师凌辉贤设定总的写作框架和范围及作全面的审核修改。本书编写过程中借鉴吸收了国内外公开发表的税收理论研究、实务操作、教学培训、政府相关网站等方面的优秀成果,在此谨向相关作者深表谢忱。

最后,真诚希望读者朋友在读过本书之后,不再觉得税务知识枯燥乏味!赶紧行动吧,因为税务就是如此简单!如果您在使用过程中有什么问题,敬请来信咨询;如果您有好的建议,也请告诉我们,以便再版时进一步补充完善。虽然我们尽了最大努力想把本书做得更好,但由于时间仓促和水平所限,书中疏漏之处在所难免,恳请广大读者批评指正,以便再版时修订完善,我们的邮箱是:lhx1682003@163.com 和 haiyingba@gmail.com。

凌辉贤 巴海鹰
2009年2月

目 录

第1章 增值税转型解读	1
1.1 增值税转型的背景介绍	1
1.2 增值税转型的主要内容	6
1.3 增值税转型的影响	9
第2章 新旧条例及实施细则的比较	15
2.1 新旧《增值税暂行条例》的比较	15
2.2 新旧《增值税暂行条例实施细则》的比较	20
第3章 新条例下的增值税纳税指南	32
3.1 增值税基础	32
3.2 增值税纳税申报	34
3.3 增值税的会计处理	54
第4章 新条例下的增值税税收筹划	62
4.1 增值税税收筹划方案设计技巧	62
4.2 增值税税收筹划策略	72
第5章 增值税答疑精选	118
附录	145
中华人民共和国增值税暂行条例	145
中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	151
增值税、消费税、营业税暂行条例修订问答	158
2008年上半年增值税政策变化要点	162
2008年11月以来增值税转型税务法规政策汇编	165

第1章 增值税转型解读

1.1 增值税转型的背景介绍

党的十六届三中全会做出的《关于加快社会主义市场经济体制改革的决定》中，对随后一段时期将要在我国进行的税收体制的全面改革提出了明确的具体目标，其中关于增值税的转型被视为随后税制改革的第一项重大任务。由此，“增值税转型”这样一个专业性很强的税收专业术语，迅速引起社会各界人士的广泛关注，并成为在有关新闻媒体中出现得比较频繁的一个热点问题。其实，关于增值税转型的有关问题，早已经在经济理论界，特别是在财税理论界和企业界进行过深入的研究和探讨。一个税种之所以会引起各界人士这样广泛的重视，原因在于增值税在我国现行的税收体系乃至整个政府财政收入体制中占有非常重要的地位。

在现代市场经济比较发达的国家中，税制结构的主要类型分为三种：第一种是以公司所得税、个人所得税等为主体税种的类型；第二种是以增值税、消费税等为主体税种的类型；第三种是上述两类税种并重的类型。对各类税收而言，其保证政府收入的功能以及调节社会经济生活的功能是不能完全互相替代的，所以，发达国家税制结构的发展趋势是逐渐转向流转税与所得税并重的结构。但由于所得税的征收管理在技术上要求比较复杂，同时又不利于政府及时、均衡地取得收入，所以，很多发展中国家在目前仍然采用以增值税、营业税、消费税等流转类税收为主体的税制结构。

从目前中国的整体情况看，仍然属于发展中国家，我们的税收征收管理水平还不是很高的，以所得税为主体税种的外部条件——现代公司制度比较完善、居民个人财富有较大的积累、社会中介组织（会计师事务所、税务师事务所等）比较发达、个人信用制度基本建立等——还有待于进一步建立健全，因此，作为一种比较务实

2 最新增值税纳税指南与税收筹划

的做法，建立以流转税为主体的税制结构，应是正确的抉择。与历史上其他类型的流转税如工商税、产品税、营业税等相比较，增值税具有既能保持在流通环节普遍征税、又从技术上解决了重复征税的优点，再加上增值税在鼓励出口、保护本国经济方面有着其他税种无法相比的作用，所以成为实行以流转税为主体税种的税制的首选税种。

现代意义上的增值税，是1954年在法国首先实行的，在其后50多年的时间里，迅速在世界范围内推行。中国自1979年起，首先在三个工业部门试行增值税，然后逐步扩大范围。从1994年起，在工业、商贸、进口环节和加工、修理、修配等环节普遍实行了增值税。由于增值税的核心内容是减除税基中的旧价值转移部分，以避免重复课税，因此，确定增值税“法定增值额”的办法十分关键。旧价值转移部分按其内容，可分为固定资产和流动资产。各国在流动资产的扣除问题上基本是一致的，但在固定资产扣除问题上的做法则不尽相同。根据是否允许扣除，以及怎样扣除固定资产中所含税款，增值税大致上分为三种类型：

(1) 消费型增值税，即政府允许企业将购入固定资产中所含的税款一次性全部扣除；

(2) 收入型增值税，即政府允许企业扣除购入固定资产中所含的税款，但只能分次、逐步扣除；

(3) 生产型增值税，即政府不允许企业扣除购入固定资产中所含的税款。

一般来说，消费型增值税较为有利于企业生产发展，而生产型增值税则对政府的财政收入更为有利。就增值税的实施情况来看，世界上实行增值税的多数国家实行消费型增值税，少数国家实行的是收入型增值税，而中国以前实行的是生产型增值税。

在1994年中国进行税制改革时，我们之所以选择了生产型增值税，主要是基于两点考虑：第一，国有企业改革刚刚起步，政府与企业之间资金无偿拨付的关系尚未完全取消，而企业从自身利益出发，可能会努力争项目、上规模，提高其行政级别，因而导致资产、设备的投资效益下降。第二，当时中国的市场供应比较紧张，通货膨胀现象较为严重，如果不加以限制，可能助长企业盲目采购、囤积物资和设备的倾向，所以政府选择了生产型增值税，其限制性目的是很明显的。

但20世纪90年代末以来，中国所面临的经济形势发生了很大变化，我们已经

从过去的资源约束型经济转为需求约束型经济,拉动投资与消费、克服通货紧缩,已成为政府的当务之急。因此,以往那种以克服通货膨胀为主要目的的税收政策应加以调整。增值税转型的问题,就是在这样一种大背景下提出的。

随着近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。修订前的增值税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。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,降低企业设备投资的税收负担,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。尤其为应对目前国际金融危机给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,对增值税条例进行修订。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。

考虑到当前经济形势和增值税转型改革的紧迫性,此次对增值税条例进行修订的原则是:第一,确保改革重点,不作全面修订,为增值税转型改革提供法律依据;第二,体现法制要求,保持政策稳定,与现行政策和条例的相关规定进行衔接;第三,满足征管需要,优化纳税服务,促进征管水平的提高和执法行为的规范。

增值税、消费税和营业税是我国流转税体系中三大主体税种,在我国税制中占有十分重要的地位。增值税的征税范围是所有货物和加工修理修配劳务,而交通运输、建筑安装等其他劳务则属于营业税的征税范围,在税收实践中纳税人同时缴纳增值税和营业税的情形十分普遍。消费税是在对所有货物普遍征收增值税的基础上选择少量消费品征收的,因此,消费税纳税人同时也是增值税纳税人。

《增值税暂行条例》除了为配合增值税转型改革要作相应修订外,还存在以下问题需要在此次修订时一并解决:首先,纳税申报期限较短,不利于纳税人申报纳

税；其次，经国务院同意，财政部、国家税务总局对《增值税暂行条例》的部分内容已经作了调整，《增值税暂行条例》需要作相应的补充完善。鉴于营业税、消费税与增值税之间存在着较强的相关性，《中华人民共和国消费税暂行条例》和《中华人民共和国营业税暂行条例》也存在上述两个问题，因此为了保持这三个税种相关政策和征管措施之间的有效衔接，有必要同时对二者进行相应修订。

此次修订条例，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做出新的调整。对过去已经国务院批准同意的优惠政策可以继续执行，而不必对三个条例的有关内容进行修改，因为三个条例都已经明确规定，国务院可以在执行中对税收优惠范围进行调整。

我国实行增值税从生产型向消费型的转型，即允许企业购进机器设备等固定资产的进项税额可以在销项税额中抵扣，其实质是给企业减税。这项高达1 200亿元的减税计划，是我国历史上单项税制改革减税力度最大的一次，不仅将减轻企业的负担，更为重要的是，这一转型改革从税制层面改变了企业的激励机制，企业的行为将发生有利于产业结构调整和优化的积极变化。

中国经济经过30年的高速增长，已经到了以产业结构调整和优化促进经济平稳较快发展的阶段，因此，进一步加大对高新技术产业的投入，努力做好传统产业的改造和技术升级，向知识、信息、技术要效益，已成为我国经济增长和发展的主流。采用消费型增值税后，在生产型增值税下税负相对较低的行业，其税负比较优势随之消失，而对基础产业、资本密集型企业及部分技术密集型企业来说，由于其固定资产的比重大，相对于加工企业和劳动密集型企业而言，增值税转型对它们更为有利。这种变化将促进基础产业、资本密集型企业和技术密集型企业的发展，客观上有利于缓解对原油等大宗原材料的需求，有利于技术进步和设备更新，能够加快产业结构调整，进而带动产业结构优化和经济增长。

增值税转型在减轻企业税负的同时，通过其自身的重大改革，推动产业结构的调整和优化。首先，如上所述，税负变化的直接影响，就是改变了激励机制。从本质上说，中国30年改革的最重要贡献之一，就是从宏观到微观，改变了经济增长的激励机制。“人们会对激励做出反应”，这一经济学的基本原理得到了最有力的证明。如果说在最初选择实行生产型增值税的时候，有一个重要理由——防止国有企业盲目扩大投资，尚有一定道理的话，那么，时至今日，这一理由就很难成立

了。因此,在企业自主经营、自负盈亏的背景下,推行增值税转型,对企业加快技术进步和设备更新将产生正向激励,这无疑有助于形成推动产业结构优化升级的微观基础。其次,增值税转型将加大市场机制在资源配置中的作用。正如在增值税转型的新闻发布会上财政部副部长王军所说的,我国实施的积极财政政策将特别注重搞活市场。尤其是增值税转型改革,财政因此少收的1 200亿元,是用于支持企业购买新设备来进行产品升级,将起到推进产业结构调整、发挥市场配置资源的作用。由此可见,增值税转型预示着我们将政府改革具体环节入手,如税收制度改革,继续加大市场在资源配置(产业结构调整和优化就是具体的资源配置过程)中的基础性作用,政府则更多地进入提供公共服务和社会管理的领域,以期形成服务型政府与竞争性市场的有效配合。

增值税转型除了对固定资产比重大的企业有着显而易见的有利作用外,对高新技术企业和传统加工企业、劳动密集型企业也有着不尽相同的作用。其一,增值税转型将鼓励高新技术产业发展,提高高新技术企业生产效益和竞争力,这对我国产业结构调整和优化的作用是不言而喻的。我们知道,大部分高新技术产业都有高投入的特征,在这些投入中,有相当部分是设备投入。而且,由现代科技研发活动的性质所决定,在这部分投入中总有一部分会成为沉没成本,即已经发生但无法收回的费用。从这个意义上说,增值税转型在一定程度上支持了这些研发活动,降低了企业研发活动的成本,对作为技术创新主体的企业来说,将产生更大的推进技术进步的动力。其二,实行消费型增值税对传统的加工工业和劳动密集型企业也是有利的。在允许外购固定资产一次性全部扣除所含进项税额的前提下,只要不提高增值税的税率,即税率仍为17%,传统行业的税负仍会有一定程度的减轻,对这些行业的技术改造、设备更新也将起到很好的促进作用。对于任何一个国家来说,其产业进化总是这样一个过程,即:技术和生产方式落后的企业确实有一部分通过市场淘汰的方式退出,但是,还有一部分是通过技术创新、制度创新和管理创新,进而脱胎换骨,成为资本密集,抑或技术密集的企业。在我们的身边不乏这样的企业。重要的是,社会要对这些企业的“变身”给予可能的支持。增值税转型就是一个不可多得的具体支持。

从当下应对金融危机和经济衰退的角度看,增值税改革是扩大内部需求的重要手段。它意味着企业有更多的资金可以用于扩大生产,创新技术,将主要从投资的

角度扩大内需。增值税转型还对改善西部投资环境，缩小地区间经济差异，支持西部大开发战略的实施等产生重要的作用。

1.2 增值税转型的主要内容

此次增值税转型改革方案的主要内容是：自 2009 年 1 月 1 日起，在维持现行增值税税率不变的前提下，允许全国范围内（不分地区和行业）的所有增值税一般纳税人抵扣其新购进设备所含的进项税额，未抵扣完的进项税额结转下期继续抵扣。为预防出现税收漏洞，将与企业技术更新无关，且容易混为个人消费的应征消费税的小汽车、摩托车和游艇排除在上述设备范围之外。同时，作为转型改革的配套措施，将相应取消进口设备增值税免税政策和外商投资企业采购国产设备增值税退税政策，将小规模纳税人征收率统一调低至 3%，将矿产品增值税税率恢复到 17%。根据国务院的部署，2004 年 7 月 1 日起，转型试点首先在东北三省的装备制造业、石油化工业等八大行业进行；2007 年 7 月 1 日起，试点范围扩大到中部六省 26 个老工业基地城市的电力业、采掘业等八大行业；2008 年 7 月 1 日，又将试点范围扩大到内蒙古自治区东部五个盟（市）和四川汶川地震受灾严重地区。除四川汶川地震受灾严重地区以外，其他试点地区实行的试点办法的主要内容是：对企业新购入的设备所含进项税额，先抵减欠缴增值税，再在企业本年新增增值税的额度内抵扣，未抵扣完的进项税额结转下期继续抵扣。

与试点办法相比，此次全国增值税转型改革方案在三个方面作了调整：一是企业新购进设备所含进项税额不再采用退税办法，而是采取规范的抵扣办法，企业购进设备和原材料一样，按正常办法直接抵扣其进项税额；二是转型改革在全国所有地区推开，取消了地区和行业限制；三是为了保证增值税转型改革对扩大内需的积极效用，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。现行增值税征税范围中的固定资产主要是机器、机械、运输工具以及其他与生产、经营有关的设备、工具、器具，因此，转型改革后允许抵扣的固定资产仍然是上述范围。房屋、建筑物等不动产不能纳入增值税的抵扣范围。此次改革要取消的进口设备免征增值税政策，主要是指《国务院关于调整进口设备税收政策的通知》（国发〔1997〕37 号）和《国务院办公厅转发外经贸等部门关于当前进一步鼓励

外商投资意见的通知》(国办发[1999]73号)规定的增值税免税政策。这些政策是在我国实行生产型增值税的背景下出台的,主要是为了鼓励相关产业扩大利用外资、引进国外先进技术。但在执行中也反映出一些问题,主要有:一是进口免税设备范围较宽,不利于自主创新、设备国产化和我国装备制造业的振兴;二是内资企业进口设备的免税范围小于外资企业,税负不公。转型改革后,企业购买设备,不管是进口的还是国产的,其进项税额均可以抵扣,原有政策已经可以用新的政策替代,原来对进口设备免税的必要性已不复存在,这一政策应予停止执行。外商投资企业采购国产设备增值税退税政策也是在生产型增值税和对进口设备免征增值税的背景下出台的。由于转型改革后,这部分设备一样能得到抵扣,因此,外商投资企业采购国产设备增值税退税政策也相应停止执行。1994年税制改革时,部分矿产品仍实行计划价格和计划调拨,历史遗留问题较多,经国务院批准,1994年5月起将金属矿、非金属矿采选产品的税率由17%调整为13%。这一政策对采掘业的稳定和发展起到了一定的作用,但也出现一些问题,主要有:一是对不可再生的矿产资源适用低税率,不符合资源节约、环境保护的要求;二是减少了资源开采地的税收收入,削弱了资源开采地提供公共产品的能力;三是矿产资源基本都作为原料使用,矿山企业少交的增值税因下个环节减少进项税额而补征回来,政策效果并不明显;四是导致征纳双方要对这类适用低税率的货物与其他货物划分,增大了征收和纳税成本。

转型改革后,矿山企业外购设备将纳入进项税额的抵扣范围,整体税负将有所下降,为公平税负,规范税制,促进资源节约和综合利用,需要将金属矿、非金属矿采选产品的增值税税率恢复到17%。提高矿产品增值税税率以后,因下个环节可抵扣的进项税额相应增加,最终产品所含的增值税在总量上并不会增加或减少,只是税负在上下环节之间会发生一定转移,在总量上财政并不因此增加或减少收入。适用转型改革的对象是增值税一般纳税人,改革后这些纳税人的增值税负担会普遍下降,而规模小、财务核算不健全的小规模纳税人(包括个体工商户),由于是按照销售额和征收率计算缴纳增值税且不抵扣进项税额,其增值税负担不会因转型改革而降低。

原法规规定,小规模纳税人按工业和商业两类分别适用6%和4%的征收率。因此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，需要相应降低小规模纳税人的征收率。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，对小规模纳税人不再区分工业和商业设置两档征收率，将小规模纳税人的征收率统一降低至3%。小规模纳税人征收率水平的大幅下调，将减轻中小企业税收负担，为中小企业提供一个更加有利的发展环境。此外，财政部和国家税务总局还将通过调高增值税、营业税起征点等政策在税收上进一步鼓励中小企业的发展。

增值税转型的配套政策包括以下内容：

(1) 全部取消对进口和境内采购机器设备实施的增值税减免政策，包括税收减免、先征后返等。因为转型后，购进的机器设备允许进入抵扣，再保留上述政策已没有实际意义。

(2) 对转型前三年内新建资本密集型企业，如高科技企业、基础原材料生产企业等可实施加速折旧的措施。这样既考虑了该类行业的具体情况，又不至形成税款的重复抵扣。

(3) 固定资产存量因素是增值税转型政策处理难点之一。转型不考虑固定资产存量的原因在于存量资产形成时期较长，期间政策实施几经变化，国家针对固定资产投资先后执行的政策有所得税前还贷、新增流转税还贷、融资租赁、财政无偿投资、财政贴息投资、机器设备免税进口和国内购买先征后返、部分企业先行实施固定资产准消费型扣除等。此外，实践中还存在对固定资产抵扣的不规范操作，要准确计算固定资产存量所含税金会因为找不到可资利用的凭据而成为不可为之事。而且，任何一项政策的切换都会对企业利益带来不同程度的影响，这种影响不可能通过人为措施调整均衡。同时，借鉴税改初期对期初存货所含税金计算、抵扣的经验教训，因此转型没有主张考虑存量资产的抵扣。

(4) 增值税转型另一难点问题在于，固定资产增量全部允许抵扣则必须同时考虑将建筑安装行业和销售不动产同时纳入增值税的征收范围。实施该方案还必须同时考虑对地方收入分成基数的调整。

1.3 增值税转型的影响

1.3.1 增值税转型对各行业的影响

增值税转型短期会对国家财政收入有一定影响,但我国目前的财政收入存量足够支撑这一税改措施的实施。它对社会经济和各行业发展的积极影响的确是巨大的。这首先体现在投资领域,由于设备投资不再背负进项税额负担,因而能够激发企业对设备投资和技术改造的积极性,形成投资拉动作用,从而加快产业结构优化和升级,增值税转型带来的生产设备成本的降低,使得纳入试点范围的各个行业更有条件通过更新机械设备来提高生产力。采用消费型增值税后,生产型增值税下税负相对较低的行业的税负比较优势也随之消失。而对基础产业、资本密集型企业及部分技术密集型企业来说,由于其固定资产的比重大,相对于加工工业和劳动密集型企业而言,增值税转型对它们更为有利。这种变化将促进基础产业、资本密集型企业及部分技术密集型企业的发展,客观上有利于缓解对原油等大宗原材料的需求,有利于技术进步和设备更新,能够加快产业结构调整,从而带动经济结构优化和经济增长。此外,从刺激投资的角度看,由生产型增值税转为消费型增值税后,企业做出投资决定所要求的边际回报率降低了,从而可能会增加可投资项目。这将使那些重型设备制造行业受益,其受益程度取决于增值税变化对其下游行业的投资刺激力度。

增值税转型的受益行业主要是装备、设备制造业。受益方式可以分为两个方面:(1)企业减少税收支出,直接增加企业的税后盈利水平;(2)刺激企业购买、更新生产设备,从而带动上游设备供货商的发展。

以机械行业中的三一重工和山河智能为例,有关比较见表1—1:

从行业来看,对于出口型企业并没有多大的增益。因为出口产品,尤其是装备制造产品目前的产业制度下一般都享有出口退税的优惠政策。也就是说,该类企业的产品本来就没有缴纳多少增值税,因此也无从抵扣,所以,船舶、集装箱等出口占总销售收入很大的行业,并不能享受很大增益。

10 最新增值税纳税指南与税收筹划

表 1—1

增值税转型模拟效果

金额单位：百万元

企业	项目	年 份		
		2005	2006	2007
三一重工	新增固定资产设备	107	222	343
	增值税进项	18.19	37.74	58.31
	净利润	216	592	1 606
	税改受益比例	6.73%	5.10%	2.90%
山河智能	新增固定资产设备	—	22.18	84.15
	增值税进项	—	3.8	14.4
	净利润	—	81.5	147.4
	税改受益比例	—	3.70%	7.80%

增值税转型使大量采购设备、固定资产投入很高的行业受益，其中固定资产投资回报率较低，折旧年数较短的行业受益程度尤其大。而固定资产耗损越快的行业，增值税转型的受益也越大。从行业上看，固定投资较大的电力行业，装备制造业、石油化工业、冶金业、汽车制造业、军品工业和高新技术产业等受益较大。短期来看，增值税转型改革使企业受益的程度可能比不上 2008 年初实行的所得税改革。假设按所有新增固定资产进项增值税款全额抵扣的方案来测算，使所有上市公司增益的幅度可能在 2% 左右，但对于重资本开支的行业和个股将明显受益于新增固定资产折旧成本减少带来的净利润的增长（增幅约为 3% ~ 7%）和增值税抵扣带来的现金流增加，有利于上市公司长期业绩的稳定增长和产业结构转型。

1.3.2 增值税转型对企业的影响

增值税转型会对企业会计报表和财务指标产生影响，下文对增值税政策转型前后的影响进行比较分析。

（1）转型前后资产负债表的比较

固定资产是企业的一项重要资产，因此，其价值变动对企业总资产的内部结构将产生一定的影响，并引起资产负债表内相关项目的变动，如固定资产原价、累计折旧和固定资产净值等。为分析方便，以下仅以设备为例，并假设各种固定资产的价格不会因为增值税政策的转型而变化。

假设某企业购进一台设备，不含税价格为100 000元，增值税税率为17%。该笔款项通过银行转账支付。增值税政策转型前后的会计分录和相关分析如下：

转型前（生产型增值税政策）：

借：固定资产 117 000
贷：银行存款 117 000

转型后（消费型增值税政策）：

借：固定资产 100 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 17 000
贷：银行存款 117 000

以上会计处理对会计报表项目的影响见表1—2。

表1—2 会计报表项目上的影响（一） 单位：元

项目	固定资产原价	银行存款	总资产	负债	净资产
转型前	117 000	- 117 000	0	0	0
转型后	100 000	- 117 000	- 17 000	- 17 000	0
转型后比转型前	- 17 000	0	- 17 000	- 17 000	0

若考虑当期进项税额的抵扣，假设当期销项税额扣减其他进项税额后余额为20 000元，则转型前应交增值税为20 000元，转型后为3 000元。会计处理如下：

转型前：

借：应交税费——应交增值税（已交税金） 20 000
贷：银行存款 20 000

转型后：

借：应交税费——应交增值税（已交税金） 3 000
贷：银行存款 3 000

以上会计处理对会计报表项目的影响见表1—3。

表1—3 会计报表项目上的影响（二） 单位：元

项目	固定资产原价	银行存款	总资产	负债	净资产
转型前	117 000	- 137 000	- 20 000	0	- 20 000
转型后	100 000	- 120 000	- 20 000	0	- 20 000
转型后比转型前	- 17 000	17 000	0	0	0