

新 增值税

税务筹划与会计处理

王素荣◎著



机械工业出版社
China Machine Press

新 增值税

税务筹划与会计处理

王素荣◎著



机械工业出版社
China Machine Press

在美国次贷危机引发的金融危机正在对实体经济产生重大不利影响的形势下，我国适时推出了增值税改革，将生产型增值税转为消费型增值税。本书将转型后增值税的法律规定、税务筹划和会计处理的内容有机地统一起来，具有以下特点：体现了增值税改革的最新成果；大量案例贯穿始终；内容排列具有新颖性；关于增值税内容的介绍系统全面。

本书适用于会计、审计、税务、财务管理等方面人员全面了解增值税的法律规定、税务筹划方法和会计处理方法，也可以作为其他人员参考学习使用。

版权所有，侵权必究

本书法律顾问 北京市展达律师事务所

图书在版编目（CIP）数据

新增增值税税务筹划与会计处理/王素荣著. —北京：机械工业出版社，2009.1
(新增增值税解读丛书)

ISBN 978-7-111-26080-6

I. 新… II. 王… III. ①增值税—税收筹划—中国 ②增值税—税收会计—中国
IV. F812.424

中国版本图书馆CIP数据核字（2009）第005163号

机械工业出版社（北京市西城区百万庄大街22号 邮政编码 100037）

责任编辑：李红梅 版式设计：刘永青

北京慧美印刷有限公司印刷

2009年2月第1版第1次印刷

170mm×242mm · 11.75印张

标准书号：ISBN 978-7-111-26080-6

定价：32.00元

凡购本书，如有缺页、倒页、脱页，由本社发行部调换

本社购书热线：(010) 68326294

投稿热线：(010) 88379007

前言

增值税是对商品生产、商品流通、劳务服务中各个环节的新增价值或商品的附加值征收的一种流转税。1994年以来，我国实行的增值税还属于不完善型增值税。从发展趋势来讲，我国的增值税制最终应当发展为经典理论的增值税模式，使之促进生产力发展，实践税收公平、公正。

增值税转型，指的就是将生产型增值税转为消费型增值税，允许纳税人在计算缴纳增值税时扣除外购固定资产所含进项税额。在生产型增值税模式下，纳税人外购固定资产所含进项税额不能直接抵扣，只能计入固定资产价值，通过逐年计提折旧的方式在缴纳企业所得税时扣除，纳税人的增值税税负较高。

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，适时推出增值税转型改革，允许企业抵扣其购进设备中所含的增值税，将有利于消除我国生产型增值税制产生的重复征税因素，降低企业设备投资的税收负担，在维持现行税率不变的前提下，这是一项重大的减税政策。增值税转型改革可避免对企业设备购置的重复征税，有利于鼓励投资和扩大内需，促进企业技术进步、产业结构调整和经济增长方式的转变。

本书将转型后增值税的法律规定、税务筹划和会计处理的内容有机地统一起来，具有以下特点：

第一，体现了增值税改革的最新成果。自2004年7月1日起，东北地区试行了消费型增值税；自2007年7月1日起，中部地区6省26个老工业基地城市的8大行业试行了消费型增值税；自2008年7月1日起，内蒙古东部地区和汶川地震严重受灾地区51个县（市）试行了消费型增值税；自2009年1月1日起，在全国范围内实施增值税转型，这些内容在本书中都有介绍。另外，本书还介绍了福利企业、资源综合利用产品和再生资源的最新税收优惠政策。因此，本书体现了我国增值税改革的最新成果。

第二，大量案例贯穿始终。在增值税应纳税额的计算、增值税税务筹划、增值税会计处理等部分，主要通过大量的案例来讲解相关内容，从而使复杂内容简单化、易于理解。尤其是增值税的税务筹划部分，更是注重案例的运用和分析，这会使读者更有感性认识。

第三，内容排列具有新颖性。本书将有关增值税的全部内容分为4个部分：增值税的法律规定、增值税应纳税额的计算、增值税的税务筹划和增值税的会计处理。在每一部分中，对转型后变化的内容都做了重点介绍。

第四，本书关于增值税内容的介绍系统全面。本书的内容和深度安排恰当，适用于会计、审计、税务、财务管理等方面人员全面了解增值税的法律规定、税务筹划方法和会计处理方法，当然也可以作为其他人员参考学习使用。

在本书即将出版之际，我要感谢所有关心我的朋友和同事，我更感谢机械工业出版社的编辑石美华、李红梅等人，是她们的辛勤工作，才使这本书高质量地出版。

在本书写作过程中，我坚持自己独自编写全部内容，目的是让读者满意、让自己满意。虽然我尽力使内容完整、无误，但“智者千虑、必有一失”，本书仍然会有疏漏和不恰当之处，恳请读者批评指正。另外，在增值税转型后的实施过程中，还会有一些补充规定陆续出台，以期进一步完善增值税制度，所以，读者应及时掌握国家税务总局公布的各项最新政策。

王素荣

2009年1月

目 录

前言

第1章 增值税转型概述

1.1 增值税的内涵与特点	3
1.1.1 增值税的起源与发展	3
1.1.2 增值税的含义与类型	8
1.1.3 增值税的特点与优点	10
1.2 增值税转型的理论与实践	12
1.2.1 增值税转型的理论	12
1.2.2 增值税转型的实践	13
1.3 增值税转型的意义与机会	22
1.3.1 增值税转型的意义	22
1.3.2 增值税转型给企业带来的机会	25

第2章 新增税法的基本内容

2.1 增值税征税范围	31
2.1.1 增值税征税范围的一般规定	31
2.1.2 增值税征税范围的特殊项目	32
2.2 增值税纳税人	37
2.2.1 增值税纳税人分类	38

2.2.2 一般纳税人的认定和年审	39
2.2.3 新办商贸企业一般纳税人的认定	41
2.3 增值税税率和征收率	43
2.3.1 增值税税率	44
2.3.2 增值税征收率	45
2.3.3 增值税的免税项目	45
2.4 增值税发票	46
2.4.1 专用发票的基本内容	47
2.4.2 专用发票的使用	47
2.4.3 退货或折让及丢失发票的处理	49
2.4.4 增值税专用发票的管理	51
2.5 增值税的征收管理	53
2.5.1 纳税义务发生时间	53
2.5.2 纳税期限	54
2.5.3 纳税地点	54
2.5.4 纳税申报	55

第3章 新增值税法下增值税的计算

3.1 销项税额的计算	71
3.1.1 一般情况下销售额的确定	71
3.1.2 特殊销售方式下销售额的确定	73
3.1.3 销项税额的计算	75
3.2 进项税额的计算	77
3.2.1 进项税额的一般规定	78
3.2.2 特殊情况的进项税额	83
3.2.3 进项税额的计算	86
3.3 应纳税额的计算	88

3.4 出口退税的计算	92
3.4.1 出口退税的一般规定	92
3.4.2 “免、抵、退”税的计算	94
3.4.3 “先征后退”的计算	98
3.5 小规模纳税人增值税的计算	100

第4章 新增值税法下增值税的税务筹划

4.1 增值税纳税人的税务筹划	105
4.1.1 一般纳税人与小规模纳税人的筹划	105
4.1.2 增值税纳税人与营业税纳税人的筹划	108
4.2 经营方式的税务筹划	112
4.2.1 混合销售与兼营的税务筹划	112
4.2.2 生产销售与受托加工的税务筹划	114
4.3 销项税额的税务筹划	116
4.3.1 销售方式的税务筹划	116
4.3.2 货款结算方式的税务筹划	121
4.4 进项税额的税务筹划	122
4.4.1 供货方选择的税务筹划	123
4.4.2 固定资产购进时间的税务筹划	126
4.5 增值税减免税的税务筹划	127
4.5.1 增值税一般优惠规定的税务筹划	127
4.5.2 福利企业减免税的税务筹划	129
4.5.3 资源综合利用产品和再生资源优惠政策	132
4.6 增值税出口退税的税务筹划	136

第5章 新增值税法下增值税的会计处理

5.1 需要设置的会计科目	141
---------------------	-----

5.1.1 “应交税费——应交增值税”科目	141
5.1.2 “应交税费——未交增值税”科目	143
5.1.3 “应交税费——增值税检查调整”科目	144
5.2 进项税额的会计处理	144
5.2.1 一般情况下进项税额的会计处理	145
5.2.2 进项税转出的会计处理	149
5.2.3 出口退税的会计处理	150
5.3 销项税额的会计处理	153
5.3.1 一般情况下销项税额的会计处理	154
5.3.2 视同销售的会计处理	155
5.3.3 销售已使用过的固定资产的会计处理	169
5.3.4 增值税优惠的会计处理	171
5.3.5 应交增值税明细表的编制	173
5.4 小规模纳税人增值税的会计处理	174
参考文献	177

第1章

增值税转型概述

- 1.1 增值税的内涵与特点
- 1.2 增值税转型的理论与实践
- 1.3 增值税转型的意义与机会

自1954年法国政府率先推行增值税之后，欧共体各成员国都先后采用了增值税。增值税以其特有的优势，成为世界税收史上最耀眼的一颗新星，现今增值税已被100多个国家（地区）采用。增值税只就增值额征税，如果相同税率的商品的最终售价相同，其总税负就必然相同，而与其经过多少个流转环节无关。因而，增值税是一个中性税种，税负合理。

1.1 增值税的内涵与特点

增值税（value-added tax, VAT）是对商品生产、商品流通、劳务服务中各个环节的新增价值或商品的附加值征收的一种流转税。由于商品新增价值在其生产和流通过程中很难计算，征纳双方不易操作，世界各国一般采用间接计税法，即先计算出全部应纳税额，再扣除外购项目的已纳税额，最后得出应纳税额。

1.1.1 增值税的起源与发展

增值税是近代税制发展至一定阶段的必然产物，1799年个人所得税诞生于英国，1871年公司税诞生于德国，1916年近代营业税即综合消费税或综合交易

税产生于德国，1917年法国受德国的启发而创设了法国近代第一种营业税，1954年，法国政府率先推行增值税，之后欧共体各成员国都先后采用了增值税。

1. 增值税起源及其在国外的的发展

目前，学者们对于增值税的创始人及何为增值税存在着争论，但大家比较一致地认为：美国耶鲁大学经济学教授亚当斯是提出增值税概念的第一人，他于1917年在国家税务学会《营业税》(*The Taxation of Business*)报告中首先提出了对增值额征税的概念，指出对营业毛利（销售额-进货额）课税比对利润课税的公司所得税好得多，这里“营业毛利”相当于工资薪金、租金、利息和利润之和，即相当于增值额。1921年，亚当斯在美国经济季刊发表《联邦所得税的基本问题》(*Fundamental Problems of Federal Income Taxation*)进一步提出，将企业负担的租税改为销售额的形态，准许销售税与购入税相互抵扣。

在增值税诞生于法国之前的30多年里，有不少学者或多或少地研究过增值税的专题。1954年，时任法国税务总局局长助理的莫里斯·洛雷(Maurice Laure)积极推动法国增值税制的制定与实施，并取得了成功，被誉为“增值税之父”，以税抵税的发票模式就是洛雷创造的。

目前，增值税的应用与推广在全世界已成为现实。在1954年法国采用这个税种的时候，它只不过是看做一种特殊类型的消费税，并没有引起其他国家的多大兴趣。增值税今天能为世界各国所接受和采用，是实践的结果，而不是出于某个思想家的宏伟构思。由于增值税制要由议会立法通过，而当时法国议会政治利益集团相互间的倾轧极为频繁、剧烈，增值税在法国的实施并非一帆风顺。

无论商品、服务经过多少个流转环节，其最终税负率是一样的。在法国税法学者的笔下，增值税理论的内容不多，一般没有所谓的定义、分类、多种计算方式等方面的内容，这与法国增值税是从实践开始有关。在实施增值税后，

尽管没有一步到位，但法国于1954~1966年就已将消费型、全面型这两项最重要的改革完成了。在增值税推广过程中，由于各国的国情差异较大，推广的理论也就较复杂。在各国不同的社会环境和文化背景下，税制的采用并非完全建立在科学的规划设计之上，社会各方的利益角逐在不同程度上影响着税制的产生和发展。在50多年的历史中，增值税从法国推广至欧共体各国，又从欧洲传至世界各地，在传播过程中增值税迅速与世界各国的本土文化融为一体。

有关增值税曾有过三个重要的事项：1954年4月10日，法律的产生；1966年1月6日财税法导致增值税的普遍征收；“一个月间隔”的问题。

(1) 1954年4月10日，法律的产生。第二次世界大战后，法国政府更迭十分频繁，在财税措施多变的1948年，洛雷在预算部长内阁中任职。在2年中，洛雷领导年轻的税务总局业务部门，负责实施对直接税、间接税和登记税三项旧制的整合。洛雷是“生产率”总署的税制委员会代表，而在比内总理任职期间，又任命了一个税制改革委员会，委任洛里奥先生担任主席。由于洛雷在总局中不负责立法，因而没有表述税务意见的机会。税务总局局长阿利克斯（M. Pierre Allix）先生听取洛雷对增值税的主张后，给予了一锤定音的支持，促使洛里奥委员会开始重新考虑增值税计划。增值税法律最终于1954年4月10日出台。

自1955年开始了第一波增值税改革，增值税在深度和广度上得到了延伸。第一，将生产税排除在外的一些单一税延续下来，其范围未列入增值税的征收范围；第二，从事服务的行业仍缴纳服务税（但允许选择增值税），但工程经营商被强制地适用增值税；第三，在商业中只有批发适用于增值税，商业零售尚未被列入在内。

(2) 1966年1月6日财税法对增值税的普遍征收。1966年1月6日法律之前的10年中，增值税重要的改变只有两点：1959年扩大至能源部门；1963年不动产增值税的创立，适用于建筑物和动产销售。后来，由于从事增值税适用范围以

外经营活动的企业越来越羡慕纳税义务活动所享有的抵扣能力，经过多方努力，将增值税拓展至商业。1964年1月6日，又将增值税拓展至农业。

(3) “一个月间隔”的问题。在增值税产生过程中，以一个月为时间间隔，用进项税抵减销项税，计算缴纳增值税。“一个月时间差”的历史确认了在经济中以有效思维方法处理全域性经济问题时可能会造成的种种严重误差。

2. 增值税来到我国

增值税来到我国^①，始于1979年的一个偶然机会。财政科研所的一本杂志翻译介绍了国外正在逐渐施行的增值税，它引起了财政部税政司首任司长韩绍初及其同仁们的极大关注。“以我们的看法，增值税恰恰是能够解决重复征税问题的新型税制，它完全可以运用于中国。”就像发现新大陆一样，他们找到了改革的出路。经过认真研究，他们大胆地提出了运用国外增值税经验部分排除工商税制中重复征税因素的主张，以促进我国工业向专业协作化方向发展。

大约是在1981年春夏之交，财政部领导在上海参加一个重要会议，打电话要税务总局立即派一位懂增值税的同志去上海，领导派韩绍初去了。韩绍初争取让部领导支持推行增值税。自此以后，很快在机器、机械两个行业，自行车、缝纫机、电风扇三项产品中，进行了以增值税方法对工商税进行改革的试点。

到20世纪80年代末，我国实行对外开放和对内搞活政策，取得积极效果，不仅内外资经济有了很大程度的发展，而且逐步形成内外资经济在同一市场交叉运行的新态势。这时，税收上出现了两大矛盾：首先，内外资企业分别实施两套流转税制，外资企业实行的工商统一税同样存在重复征税问题；其次，内资企业虽然实行了增值税，用了增值税的名称，但是从实质上讲，仍属于在产品生产环节单环节征收的产品税，是一种以增值税办法排除了部分重复征税因素的改进型产品税。它与国外在商品劳务领域全面征收的增值税有极大区别，

^① 参见《增值税来到中国》，中华人民共和国财政部网站。

因此，并不能全面发挥增值税制的自身优势。新的发展态势客观上提出了应在我国建立统一的、全面实施增值税的要求。

1987年，韩绍初由财政部税务总局调到财税改革办公室（税政司前身）担任副主任。韩绍初写了两篇文章：一是《国外实行的增值税及其对我国的借鉴意义》，二是《国外实行增值税的情况及在我国全面实施增值税的建议》。文章集中讲了四个方面：一是详细介绍了国外实行的增值税是一个什么样的税；二是宣传了国外增值税对促进经济发展和稳定国家财政的积极作用；三是分析了我国当时试行的增值税的成绩和不足之处；四是探索我国全面实施增值税的途径和措施。这两篇文章被送交了部领导，当时的常务副部长李朋做了重要批示，不仅给予高度评价，而且做了四项决定：第一，要求有关司局领导都要认真看；第二，要求财政部着手研究全面推行增值税的可行性及其方案；第三，提出派专家小组到国外考察；第四，拟一期《财政动态》，将文章内容扩大宣传。

就这样，增值税在国外生长30多年后，来到中国。尽管当时全面推行的增值税为了适应从计划经济到市场经济转制的实际需要，保留了许多特殊做法，但韩绍初为此所做的努力，为1994年财税改革中在我国全面推行增值税改革奠定了坚实的基础。至今，增值税已成为我国最重要的税种，增值税税收份额稳坐国内第一大税种的交椅，它对促进我国市场经济的发展和财政收入不断增长贡献了力量。

增值税还需进行第三次革命。现行增值税是在我国计划经济向市场经济转轨阶段形成的，存在历史局限性，是一种不完善的税制，有很多特殊规定，有的并不符合增值税的运行规则。目前，我国已经转型为市场经济，而且不是孤立的市场经济，要适应经济全球化，就必须建立一个最简单、最严密、最完善的增值税制。