

新 增值税 实用手册

于小镭博士◎主编

蔡 昌 毛夏鸾◎副主编



机械工业出版社
China Machine Press

新 增 值 税
实用手册

于小镭博士◎主编

蔡昌 毛夏鸾◎副主编

机械工业出版社
China Machine Press

国务院于2008年11月14日发布了新的增值税暂行条例,决定在全国范围内实行增值税转型,并自2009年1月1日起开始施行。本书针对企业和办税人员在处理新增值税业务过程中可能遇到的重点、难点、热点问题,以最新的法律法规为指导并运用大量实例和案例进行透彻的分析和讲解,同时主要采用“增值税纳税实务”“增值税图解”“增值税疑难解答”“增值税纳税筹划”等便于理解及灵活多样的形式,对新增值税条例进行了系统阐释、图解及解答和分析,有利于企业财会人员及办税人员全面掌握增值税这一重要税种的理论知识和实操技能。

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

新增值税实用手册/于小镭主编. —北京:机械工业出版社, 2009. 2
(新增值税解读丛书)

ISBN 978-7-111-25650-2

I. 新… II. 于… III. 增值税—税收管理—中国—手册 IV. F812.424-62

中国版本图书馆CIP数据核字(2009)第005994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:刘斌 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 · 14印张

标准书号:ISBN 978-7-111-25650-2

定价:35.00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

为进一步完善税制，积极应对国际金融危机对我国经济的影响，国务院决定自2009年1月1日起全面实施增值税转型改革，并于2008年11月10日发布了新的《中华人民共和国增值税暂行条例》，将于2009年1月1日起施行。为切实保证新增值税暂行条例的顺利实施，财政部于2008年12月发布了《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》，自2009年1月1日起施行。

此次增值税转型改革方案的核心是允许企业新购入的机器设备所含进项税额在销项税额中抵扣。为保证方案落实到位，在增值税实施细则中对一些具体问题予以明确。一是明确除专门用于非应税项目、免税项目等的机器设备进项税额不得抵扣外，包括混用的机器设备在内的其他机器设备进项税额均可抵扣；二是明确不动产在建工程不允许抵扣进项税额，并对其概念进行了界定；三是根据其上位法授权，将不得抵扣进项税额的纳税人自用消费品，具体明确为应征消费税的游艇、汽车和摩托车。

增值税实施细则的修订，主要包括四个方面内容：一是结合增值税转型改革方案，对部分条款进行补充或修订；二是与营业税实施细则衔接，明确混合销售行为和兼营行为的销售额划分问题；三是进一步完善小规模纳税人相关规定；四是根据现行税收政策和征管需要，对部分条款进行补充或修订。

本书主要是根据国务院发布的《中华人民共和国增值税暂行条例》以及财政部发布的《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》，并结合有关最新税收法规，对新增值税理论与实务进行了由浅入深、通俗易懂、系统的阐释，同时结合大量增值税案例，详细剖析了增值税筹划思路与实践技巧，以利于

全国企业会计人员、企业经营管理人员及税务人员对新增值税及其筹划的学习和理解。

本书共分四部分：第一部分增值税纳税实务；第二部分图解增值税；第三部分增值税疑难解答；第四部分增值税纳税筹划与案例分析。

本书针对企业和办税人员在处理新增值税业务过程中可能遇到的重点、难点、热点问题，以最新的增值税法规为指导，并运用大量实例和案例进行了透彻的分析和讲解，同时主要采用“增值税纳税实务”“图解增值税”“增值税疑难解答”“增值税纳税筹划与案例分析”等便于理解及灵活多样的形式，对新增值税条例进行了系统阐释、图解及解答和分析。本书是对新增值税理论与实务的总览总释，是全国各类企业会计人员、企业经营管理人员、财税干部，以及办税人员进行新增值税实务学习的必备用书，同时也可作为各类财经院校师生学习了解新增值税的参考用书。

本书的出版，得到了机械工业出版社华章分社领导和编辑的大力支持和协助，在此深表谢意。

本书由中企港资本服务集团、中企汇金投资（基金）管理有限公司总策划，由财政部、中央财经大学、首都经贸大学、天津财经大学的专家、教授、博士组成的新增值税实用手册编写组共同编写。参加《新增值税实用手册》一书编写的有：毛夏鸾、蔡昌、徐兴恩、徐文娣、王慧、樊玉洁、孙向男、刘佳、杜军、赖惠明、于小镭等。本书由于小镭博士担任主编，蔡昌博士、毛夏鸾副教授任副主编。

在本书编写过程中，尽管我们力争做到全面考虑、结构严谨、准确表达增值税思想内容和操作方法，但限于我们的水平，难免存在这样或那样的不足，恳请各位同仁不吝指正，以便进一步充实和完善。

本书编写组

2009年元月于北京

目 录

前 言

第一部分 增值税纳税实务

第一章 增值税概述 / 2

第一节 增值税的概念 / 2

第二节 增值税的类型及计税方法 / 4

第三节 增值税的特点和优点 / 5

第四节 增值税的征收范围 / 6

第五节 增值税税率与征收率 / 8

第二章 增值税的纳税人 / 10

第一节 增值税的纳税人 / 10

第二节 一般纳税人与小规模纳税人的认定及管理 / 10

第三章 增值税的计算 / 16

第一节 一般纳税人应纳税额的计算 / 16

第二节 小规模纳税人应纳税额的计算 / 23

第三节 进口征税与出口退税的计算 / 23

第四章 增值税的账务处理 / 28

第一节 增值税进项税额及其转出的账务处理 / 28

第二节 增值税销项税额的账务处理 / 31

第三节 增值税上缴的账务处理 / 37

第四节 应交增值税明细表的编制 / 39

第五章 增值税的减免规定 / 41

第一节 增值税起征点 / 41

第二节 新增值税条例中法定的免税项目 / 41

第三节 增值税免税具体项目 / 42

第四节 相关优惠政策和规定 / 43

第六章 增值税的申报与缴纳 / 46

第一节 增值税的纳税期限 / 46

第二节 增值税的纳税地点 / 47

第三节 增值税纳税申报的具体问题 / 48

第七章 增值税专用发票的使用与管理 / 52

第一节 增值税专用发票概述 / 52

第二节 增值税专用发票的领购 / 54

第三节 增值税专用发票的开具 / 55

第四节 增值税专用发票的纳税申报 / 57

第二部分 图解增值税

第八章 增值税概述图解 / 66

第九章 增值税的纳税人图解 / 70

第十章 增值税的计算图解 / 74

第十一章 增值税的账务处理图解 / 82

第十二章 增值税的减免规定图解 / 88

第十三章 增值税的申报与缴纳图解 / 90

第十四章 增值税专用发票的使用与管理图解 / 99

第三部分 增值税疑难解答

第十五章 增值税概述答疑 / 104

- 一、增值税的纳税义务人包括哪些? / 104
- 二、如何确定增值税的征收范围? / 105
- 三、对混合销售行为如何征收增值税? / 106
- 四、对纳税人的兼营行为如何征收增值税? / 107
- 五、对“代购代销行为”如何征收增值税? / 108
- 六、如何确定进口货物增值税的征收范围? / 111
- 七、纳税人销售自产货物并同时提供建筑业劳务如何进行税务处理? / 111
- 八、企业在委托代销货物的过程中无代销清单, 纳税义务发生时间如何确定? / 112

第十六章 增值税的纳税人答疑 / 113

- 一、增值税纳税人分为哪两种类型? 有什么区别? / 113
- 二、增值税小规模纳税人标准和相关规定作了哪些调整? / 114
- 三、税法对小规模纳税人有哪些管理规定? / 115
- 四、一般纳税人认定的标准是什么? 哪些纳税人不能认定为增值税一般纳税人? / 115
- 五、增值税一般纳税人应如何办理认定手续? 办理认定手续时应提供哪些证件、资料? / 116
- 六、认定为一般纳税人后销售额未达到一般纳税人标准, 是否可以再转为小规模纳税人? / 116

第十七章 增值税的计算答疑 / 117

- 一、含税销售额如何换算为不含税销售额? / 117
- 二、哪些进项税额在计算增值税时允许抵扣? / 117
- 三、不得从销项税额中抵扣的进项税额有哪些? / 119
- 四、增值税应纳税额的计算示例 / 119
- 五、小规模纳税人如何进行应纳税额的计算? / 120
- 六、销售旧货、旧机动车如何纳税? / 121
- 七、特殊销售方式如何确认销售额? / 121

第十八章 增值税的账务处理答疑 / 122

- 一、增值税会计差异有哪些? / 122

- 二、如何进行出口退税的增值税会计处理? / 123
- 三、增值税先征后返、即征即退如何进行会计处理? / 123
- 四、怎样进行直接减免增值税的会计处理? / 124
- 五、举例说明分期收款销售货物如何做会计分录 / 125
- 六、视同销售会计处理的变化有哪些? / 128
- 七、增值税怎样进行检查调整? / 128
- 八、怎样进行小规模纳税人的会计核算? / 129
- 九、增值税账务处理示例 / 130
- 十、新旧增值税在账务处理方面有何区别? / 132
- 十一、销售本企业已使用过的固定资产如何进行账务处理? / 133

第十九章 增值税的减免规定答疑 / 134

- 一、纳税人的一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务，是否应该缴纳增值税? / 134
- 二、纳税人的混合销售行为，如何分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额? / 134
- 三、新的增值税条例对纳税人兼营免税、减税项目的，有何具体要求? / 135
- 四、免税与实行零税率有何不同? / 135
- 五、除了增值税条例中规定的法定免税项目外，还有哪些增值税优惠? / 135
- 六、增值税减免政策操作中存在问题? / 135
- 七、哪些企业可申请为农产品连锁经营试点企业? / 136
- 八、家禽加工企业和冷藏冷冻企业，可以享受哪些增值税优惠政策? / 137
- 九、某自来水公司销售自来水的同时向用水方一次性收取建设基金，该基金是否属于增值税征收范围? / 137
- 十、电力公司销售电力时，代政府向客户收取电力建设基金，该基金是否征收增值税? / 137
- 十一、公司为软件开发公司，在销售软件时向对方收取了软件安装费、维护费、培训费，收取的这些费用是否征收增值税? / 137

十二、增值税一般纳税人期货交易如何征收增值税? / 138

第二十章 增值税的申报与缴纳答疑 / 139

一、网上申报增值税是如何规定的? / 139

二、机动车辆生产企业在办理增值税申报时, 应提供哪些相关资料? / 139

三、机动车辆经销企业在办理增值税纳税申报时, 应报送哪些资料? / 140

四、新修订的《中华人民共和国增值税暂行条例》与旧条例相比,

在纳税申报与缴纳方面主要做了哪些修订? / 140

五、纳税人申报纳税时, 其资格如何确认? 小规模纳税人可否变更资格? / 140

六、纳税人销售货物或者应税劳务适用免税规定的, 是否可以放弃免税? / 141

七、新条例及其实施细则中关于增值税申报与缴纳时间和期限有哪些变化? / 141

八、怎样填写《增值税纳税申报表(适用于一般纳税人)》? / 141

第二十一章 增值税专用发票的使用与管理答疑 / 147

一、推行增值税防伪税控一机多票系统的范围包括哪些行业? / 147

二、“未按规定保管专用发票和专用设备”的情况可分为哪几种? / 147

三、税务机关对个体工商户的发票管理有何规定? / 148

四、铁路运输发票托运人或收货人名称与其不一致, 该发票所列运费能否抵扣? / 148

五、取得国际货物运输代理业发票和国际货物运输发票, 能否抵扣进项税? / 148

六、一般纳税人取得的汇总开具的运输发票, 进项税能否抵扣? / 149

七、一般纳税人取得项目填写不齐全的运输发票, 能否抵扣进项税? / 149

八、防伪系统开具的专用发票, 是否需要到税务机关进行认证? / 149

第四部分 增值税纳税筹划与案例分析

第二十二章 增值税纳税人的身份筹划 / 153

第二十三章 兼营和混合销售行为企业的纳税筹划 / 164

- 第二十四章 88 增值税链条中断点的纳税筹划 / 175
- 第二十五章 商业零售企业促销方式的增值税纳税筹划 / 181
- 第二十六章 运输费用的增值税纳税筹划 / 186
- 第二十七章 供货方选择的纳税筹划 / 190
- 第二十八章 利用销售结算方式进行增值税节税筹划 / 194

附 录

- 附录一 中华人民共和国增值税暂行条例 / 200
- 附录二 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则 / 205
- 参考文献 / 211

附录一 中华人民共和国增值税暂行条例

- 第一章 总 则
- 第二章 税率
- 第三章 应纳税额的计算
- 第四章 减免税
- 第五章 征收管理
- 第六章 罚 则
- 第七章 附 则

第一部分

增值税纳税实务

第一章 增值税概述

第二章 增值税的纳税人

第三章 增值税的计算

第四章 增值税的账务处理

第五章 增值税的减免规定

第六章 增值税的申报与缴纳

第七章 增值税专用发票的使用与管理

第一章

增值税概述

第一节 增值税的概念

增值税 (value added tax, VAT) 是法国经济学家Maurice Lauré于1954年提出的, 目前世界上140多个实行增值税的国家中, 绝大多数国家实行的是消费型增值税。

增值税是对在一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, 就其取得的货物或应税劳务的销售额, 以及进口货物的金额计算税款, 并实行税款抵扣制度的一种流转税。增值税具有累退性, 是基于商品或服务的增值额作为计税依据而征税的一种间接税。

1994年, 我国选择采用生产型增值税。这一方面是出于财政收入的考虑, 另一方面则为了抑制投资膨胀。但是, 由于生产型增值税在避免重复征税方面的局限性, 我国自2004年7月1日起在东北、中部等部分地区先后进行了增值税转型改革试点, 并取得了预期成效。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。党的十六届三中全会明确提出要适时实施这项改革, “十一五”规划明确在“十一五”期间完成这一改革。根据国务院的部署, 我国的增值税改革试点经历了四次“扩容”:

第一次, 2004年7月1日起, 增值税转型试点首先在东北三省的装备制造、石油化工等八大行业进行。

第二次, 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、采掘等八大行业。

第三次,2008年7月1日,试点范围扩大到内蒙古自治区东部呼伦贝尔市、兴安盟、通辽市、赤峰市和锡林郭勒盟。

第四次,2008年8月,试点又扩大到四川汶川地震受灾严重地区,改革涉及四川、甘肃和陕西三省被确定为极重灾区和重灾区的51个县(市、区)。

经国务院批准,我国将从2009年1月1日起在全国范围内实施增值税转型改革。由于我国4年多的增值税改革试点工作运行顺利,有力地推动了试点地区的经济发展、设备更新和技术改造,也为全面推广增值税转型改革积累了丰富的经验。实践表明,增值税改革试点工作运行顺利,达到了预期目标。2008年政府工作报告提出,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通过的全人大财经委关于预算草案审查结果报告,明确提出争取2009年在全国推广增值税转型改革。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5年内制定增值税法的任务创造条件。

此次对增值税条例进行修订的原则是:

- 确保改革重点,不做全面修订,为增值税转型改革提供法律依据。
- 体现法治要求,保持政策稳定,将现行政策和条例的相关规定进行衔接。
- 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。

新的增值税条例主要做了以下五个方面的修订:

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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%。

(4) 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。

(5) 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。明确了对外国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。

第二节 增值税的类型及计税方法

一、增值税的类型

根据扣税范围的不同,可以将增值税分为三种类型:

(1) 第一种,“生产型增值税”。实行该类型的增值税,不允许扣除固定资产的税额,只能扣除属于非固定资产的那部分生产资料的税额。从整个社会看,其计税依据实际相当于国民生产总值,即:

$$\begin{aligned}\text{增值额} &= \text{销售收入} - \text{外购商品及劳务支出} \\ &= \text{折旧} + \text{工资} + \text{利润} + \text{租金} + \text{利息} + \text{直接税}\end{aligned}$$

(2) 第二种,“收入型增值税”。实行该类型的增值税,固定资产价值中所包含的税额,在固定资产购入时不允许一次性全部扣除,而是根据固定资产的使用年限,逐期扣除每期提取的固定资产折旧额中所包含的税金。从整个社会看,其计税依据相当于国民收入,即:

$$\begin{aligned}\text{增值额} &= \text{销售额} - \text{外购商品及劳务支出} - \text{折旧} \\ &= \text{工资} + \text{利润} + \text{租金} + \text{利息} + \text{直接税}\end{aligned}$$

(3) 第三种,“消费型增值税”。实行该类型的增值税,允许将固定资产中的所包含的税额,在固定资产购进时一次性全部扣除。从整个社会看实际上对全部生产资料都不征收增值税,其计税依据仅限于消费资料价值,即:

$$\text{增值额} = \text{销售收入} - \text{外购商品及劳务支出} - \text{外购固定资产价款}$$

二、增值税计税方法

增值税的计税方法可以分为以下几种:

1. 直接法

(1) 直接相加法:

$$\text{增值税额} = (\text{折旧} + \text{工资} + \text{利润} + \text{利息} + \text{直接税}) \times \text{税率}$$

(2) 直接减除法:

$$\text{增值税额} = (\text{销售额} - \text{外购货物及劳务支出}) \times \text{税率}$$

2. 间接法

(1) 间接相加法:

$$\begin{aligned} \text{增值税额} = & \text{折旧} \times \text{税率} + \text{工资} \times \text{税率} + \text{利润} \times \text{税率} \\ & + \text{利息} \times \text{税率} + \text{直接税} \times \text{税率} \end{aligned}$$

(2) 间接减除法 (现行):

$$\text{增值税额} = \text{销售额} \times \text{税率} - \text{外购货物及劳务支出} \times \text{税率}$$

第三节 增值税的特点和优点

一、增值税的主要特点

(1) 分阶段普遍征收, 增值税在商品的各个生产流通环节向纳税人征收。

(2) 税收负担由商品最终消费者承担。虽然增值税是向纳税人征收的, 但纳税人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。

(3) 实行扣除已征税款制度。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, 从世界各国来看, 一般都实行凭购货发票进行抵扣。

(4) 实行比例税率。

(5) 实行价外税制度, 销售价格中不包含增值税税额。

二、增值税的主要优点

(1) 能够避免重复征税, 充分贯彻公平税负的原则。以往按商品销售收入全额征收的流转税 (如工商统一税、产品税), 商品每经过一个生产流通环节, 就要按其销售收入全额征收一道流转税。由于不能扣除已征税款, 所以同一种商品, 经过生产流通环节少的税收负担就比较轻; 经过生产流通环节多的, 税收负担就重。从企业角度来看, 综合型企业生产出的商品, 从原材料到法经商品生产流通环节少, 因此税负比较轻; 专业型企业生产商品, 从原材料到零部件再到最终商品, 需要经过几个甚至更多的厂家, 生产流通环节多, 因此相对来说税负较重。

实行增值税后,商品在以前生产流通环节所缴纳的税款能够得到抵扣,不论商品经过多少生产流通环节,它所负担的增值税都是固定不变的,这样就能够做到税负公平。因此,增值税一般被认为是中性税种,能较好体现公平税负的原则,有利于企业间在同等条件下进行公平竞争,使自然资源和劳动力达到最佳配置。

(2) 有利于发展对外贸易。为了使出口产品在国际竞争中处于有利地位,世界上许多国家都实行出口退税制度,即把出口产品在国内各生产环节所缴纳的税款在产品出口时全部退还给出口单位,使产品以不含税的价格进入国际市场。增值税实行了扣除已征税款制度后,商品的税率真正体现它的税负,按照税率退税,能使税款退得干净、彻底,不会出现多退或少退的现象。这样既鼓励了产品的出口,又不会使国家财政遭受损失。对进口产品,也要按增值税税率征收一道增值税,这样可以使进口产品负担和国内产品相同的税负,有利于民族工业的发展。

(3) 有利于稳定国家财政收入。我国1994年税制改革前实行的是工商统一税、产品税,商品所负担税款的多少往往取决于它所经过生产流通环节的多少,所以当企业间实行联合时,国家的税收收入就会相应减少。实行增值税后,税收征管比以前更加严密,税收收入也不会因商品流通环节变化和企业结构的变化而产生波动,有利于财政收入的稳定增长。

第四节 增值税的征收范围

一、增值税征税范围的一般规定

1. 销售或者进口货物

货物是指除有形不动产和无形资产以外的有形动产,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;有偿是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。

进口货物:指申报进入我国海关境内的货物。确定一项货物是否属于进口货物,必须看其是否办理了报关进口手续。只要是报关进口的应税货物,均属于增值税征税范围,在进口环节缴纳增值税。

2. 提供加工、修理修配劳务

(1) 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。

(2) 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。