

企业纳税会计操作指南丛书

新《增值税暂行条例》 解读及会计处理

王红云 编著

XIN 《ZENGZHI SHUI ZANXING TIAOLI》
JIEDU JI KUAIJI CHULI



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



Qinghai Naxue
Caozuo Zhinan

企业纳税会计操作指南丛书

新《增值税暂行条例》 解读及会计处理

王红云 编著

XIN 《ZENGZHI SHUI ZANXING TIAOLI》
JIEDU JI KUAJI CHULI



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《增值税暂行条例》解读及会计处理/王红云编著. 成都:西南财经大学出版社,2008.6

ISBN 978-7-81138-357-7

I. 新… II. 王… III. ①增值税—税收管理—条例—研究—中国②增值税—税收会计—中国 IV. D922.220.4

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2009)第 084221 号

新《增值税暂行条例》解读及会计处理

王红云 编著

责任编辑:涂洪波

封面设计: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:	15.875
字 数:	245 千字
版 次:	2009 年 6 月第 1 版
印 次:	2009 年 6 月第 1 次印刷
印 数:	1—3000 册
书 号:	ISBN 978-7-81138-357-7
定 价:	29.80 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。

前 言

2008年11月5日国务院第34次常务会议修订了《中华人民共和国增值税暂行条例》(国务院令第538号),2008年12月15日财政部和国家税务总局联合修订了《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(财政部、国家税务总局令第50号),2009年1月1日执行。

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。这一增值税转型改革,将降低企业设备投资的税收负担,在维持现行17%、13%的税率不变的前提下,是一项重大的减税政策。

纳税人和税务机关都需要关注《中华人民共和国增值税暂行条例》和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的若干变化,认真理解《中华人民共和国增值税暂行条例》和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的内容。

在此前景下,纳税人和税务机关面临一系列问题,需要认真学习和理解:

- 新条例和细则执行中应注意的问题;
- 新《中华人民共和国增值税暂行条例》和新《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》解读;
- 固定资产的会计核算;
- 出口退税的会计核算;
- 增值税专用发票的规定;
- 增值税纳税申报表的填写;

.....

围绕以上问题,本书分别作了认真分析。并且,书中收集和整



好的权威性和操作性。

本书附有《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，同时有增值税规范性文件的废止和修订的说明，以便学习查阅。

需要说明的是，本书所依据的现行增值税政策，是根据 2009 年 1 月 1 日所执行的新《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则和相关配套性文件等一系列税收法律，会计政策是根据《中华人民共和国会计法》、《会计基础工作规范》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 5 月我国正式颁布的有效税法 and 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。

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 5 月 6 日

目 录

第一部分	新《增值税暂行条例》和新《增值税实施细则》 执行中应注意的问题	(1)
第二部分	新《增值税暂行条例》和新《增值税实施细则》解读	(19)
第三部分	增值税的会计核算	(127)
第四部分	固定资产的会计核算	(156)
第五部分	出口退税的会计核算	(163)
第六部分	增值税专用发票的规定	(168)
第七部分	增值税纳税申报表的填写	(187)
第八部分	《增值税暂行条例》和《增值税实施细则》 的条文对照	(205)
第九部分	增值税规范性文件的废止和修订	(218)
附录:	《企业会计准则》下主要税金的会计分录	(238)
参考文献		(249)

第一部分

新《增值税暂行条例》和 新《增值税实施细则》执行中应注意的问题

2008年11月5日国务院第34次常务会议修订了《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538号),2008年12月15日财政部和国家税务总局联合修订了《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),2009年1月1日执行。

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。这一次增值税转型改革,将降低企业设备投资的税收负担,在维持现行17%、13%的税率不变的前提下,是一项重大的减税政策。

纳税人和税务机关都需要关注《增值税暂行条例》和《增值税实施细则》的若干变化,认真理解该条例及其实施细则的内容。

★实行消费型增值税,2009年1月1日以后外购固定资产可以抵扣(包括其运费),但仅限于设备类。

★小规模纳税人认定标准下调:工业类企业年应税销售额50万元以下,商业类企业年应税销售额80万元以下。

★小规模纳税人征收率不再划分行业,一律为3%。

★不得抵扣进项税额中,“非正常损失”的范围缩小,只限于因管理不善造成的损失。

★资源税应税矿产品的增值税税率由13%变为17%。

★取消“废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资免征增值税”和“生产企业一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的废旧物资,按10%计算抵扣进项税额”的政策,按正常购销货物处理。对符合条件的增值税一般纳税人销售再生资源缴纳的增值税实行先征后退政策。



★以一个月为一期缴纳税款的，纳税期限从次月 10 日内调整为 15 日内。

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

		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		
法规	国务院制定的税收行政法规		税收征管法实施细则、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：

增值税的征税机关：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（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%。

一、新《增值税暂行条例》执行中应注意的问题

（一）税率方面的问题

（1）执行时间。

（2）农产品的适用税率为 13%。

（3）金属矿和非金属矿采选产品的适用税率为 17%、食用盐的适用税率为 13%。

（二）进项税抵扣凭证的问题

《增值税暂行条例》第八条规定：“下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

1. 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。
2. 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。
3. 购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算的进项税额。
4. 购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的，按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算的进项税额。

准予抵扣的项目和扣除率的调整，由国务院决定。”

（三）不得抵扣进项税的问题

《增值税暂行条例》第九条规定：“纳税人购进货物或者应税劳务，取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。”

《增值税暂行条例》第十条规定：“下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

- （一）用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；
- （二）非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；
- （三）非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务；
- （四）国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；
- （五）本条第（一）项至第（四）项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。”

（四）征收率方面的问题

（1）执行时间。

（2）一般纳税人生产销售的按简易征税办法征税的货物，其应适用的征收率目前财政部和国家税务总局正在研究，在新文件出台之前，仍按原规定执行。



（五）税收优惠政策问题

《增值税暂行条例》未规定的其他现行税收优惠可继续执行。

（六）纳税义务发生时间问题

《增值税暂行条例》第十九条规定：“增值税纳税义务发生时间：

（一）销售货物或者应税劳务，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

（二）进口货物，为报关进口的当天。

增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。”

（七）增值税专用发票管理问题

《增值税暂行条例》第二十一条规定：“纳税人销售货物或者应税劳务，应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。

属于下列情形之一的，不得开具增值税专用发票：

（一）向消费者个人销售货物或者应税劳务的；

（二）销售货物或者应税劳务适用免税规定的；

（三）小规模纳税人销售货物或者应税劳务的。”

（八）缴税期限及征期问题

（1）《增值税暂行条例》第二十三条规定，增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税。

（2）《增值税暂行条例》第二十四条规定，纳税人进口货物，应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

二、新《增值税实施细则》执行中应注意的问题

（一）视同销售问题

《增值税实施细则》第四条规定：“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；
- (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。”

(二) 混合销售问题

《增值税实施细则》第六条规定：“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：

- (1) 销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为；
- (2) 财政部、国家税务总局规定的其他情形。”

(三) 兼营非增值税应税项目问题

《增值税实施细则》第七条规定：“纳税人兼营非增值税应税项目的，应分别核算货物或者应税劳务的销售额和非增值税应税项目的营业额；未分别核算的，由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。”

(四) 增值税专用发票管理问题

《增值税实施细则》第十一条规定：“一般纳税人销售货物或者应税劳务，开具增值税专用发票后，发生销售货物退回或者折让、开票有误等情形，应按国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按规定开具红字增值税专用发票的，增值税额不得从销项税



额中扣减。”

（五）价外费用问题

《增值税实施细则》对以下问题进行了修订：①应征增值税的价外费用增加了“滞纳金”和“赔偿金”两项。②在不包括在内的项目中删除了过去“向购买方收取的销项税额”的规定。

（六）进项税抵扣问题

- （1）按照现行税收政策增加了运费抵扣进项税的规定；
- （2）取消了固定资产不得抵扣进项税额的规定；
- （3）机动车抵扣需要区别的问题包括：①应征消费税的机动车；②不征消费税的机动车。

（七）不得抵扣进项税问题

- （1）增加了对不动产的解释；
- （2）增加了对纳税人个人消费的解释；
- （3）修改了对非正常损失的规定；
- （4）修改了不予抵扣进项税额的计算公式：

不得抵扣的进项税额 = 当月无法划分的全部进项税额 × 当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计 ÷ 当月全部销售额、营业额合计

（八）小规模纳税人的标准问题

- （1）降低了小规模纳税人的销售额标准：工业类企业年应税销售额为 50 万元；商业类企业年应税销售额为 80 万元。
- （2）对不经常发生增值税应税业务的纳税人提供了选择纳税办法的权利。

（九）增加了放弃免税权的规定

纳税人销售货物或者应税劳务适用免税规定的，可以放弃免税，依规定缴纳增值税。放弃免税后，36 个月不得再申请免税的规定。

（十）起征点问题

对增值税起征点进行了调整。另外，对于起征点的规定，新

《增值税实施细则》规定省、自治区、直辖市财政厅（局）和国家税务局应在规定的幅度内，根据实际情况确定本地区适用的起征点，并报财政部、国家税务总局备案。将原规定国家税务总局直属分局执行的权限调整为了省级部门及国家税务局。

（十一）纳税义务发生时间问题

- （1）修改了赊销和分期收款方式的纳税义务发生时间；
- （2）增加了大型建造合同纳税义务发生时间的规定；
- （3）修改了委托代销业务的纳税义务发生时间。

三、其他政策问题

（一）废旧物资新税收政策

- （1）废旧物资和使用过的固定资产的划分；
- （2）物资企业 2008 年销售的废旧物资在 2009 年发生开票有误或进货折让的处理。①开票有误：销货方重新按新政策纳税；②进货折让：销货方不冲减销项税额，购货方按 10% 冲减进项税额。

（二）资源综合利用新税收政策

- （1）废渣砖免税问题；
- （2）以立窑法工艺生产的水泥（包括水泥熟料）的退税问题；
- （3）部分产品由减半征收改为 50% 退税的政策衔接问题。

四、《增值税暂行条例》变化的内容

（一）新增条款

（1）第八条第四款：购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的，按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和 7% 的扣除率计算的进项税额。

准予抵扣的项目和扣除率的调整，由国务院决定。

（2）第十条第四款：国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品。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。

(3) 第十三条：小规模纳税人以外的纳税人应当向主管税务机关申请资格认定。具体认定办法由国务院税务主管部门制定。此项内容已出现在相应的税收文件中，这次上升为条例。

(4) 第十八条：中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以购买方为扣缴义务人。原细则中的第三十四条规定这次上升为条例。

(二) 重点修订条款

(1) 第八条第三款：购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和 13% 的扣除率计算的进项税额。

(2) 第十条第三款：非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；增加了“相关的应税劳务”，是指与购进货物相关的应税劳务，如运输费、加工修理劳务。

(3) 第十二条：小规模纳税人增值税征收率为 3%。将小规模纳税人增值税征收率由原先的 6% 变更为 3%，因实际征管中难以明确划分工业和商业小规模纳税人，所以不再区分工业和商业。

(4) 第十七条：纳税人销售额未达到国务院财政、税务主管部门规定的增值税起征点的，免征增值税；达到起征点的，依照条例规定全额计算缴纳增值税。规定起征点的部门有变化，增加了国务院财政部门。

(5) 第十九条：增值税纳税义务发生时间：(一) 销售货物或者应税劳务，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。增加了“先开具发票的，为开具发票的当天”的规定，增加了扣缴义务人纳税发生时间。

(6) 第二十一条：纳税人销售货物或者应税劳务，应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。增加了“索取”一词，取消了原来符合增值税专用发票条件一律开具增值税专用发票的限制。从而发票开具方可能根据现实情况选择普通发票代替增值税专用发票。

(7) 第二十二条：增值税纳税地点：汇总纳税的审批权有变化。

增加了固定业户到外县（市）进行“应税劳务”；规定了扣缴义务人的纳税地点。

（8）第二十三条：增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。纳税期限增加了小规模纳税人的“一个季度”的规定；申报纳税期由10日延长至15日，与企业所得税保持一致。

（三）删除条款

第十六条：下列项目免征增值税：“（六）来料加工、来件装配和补偿贸易所需进口的设备。”因为购进的设备类固定资产不论是进口还是国内购进，都允许抵扣增值税。

五、《增值税实施细则》变化的内容

（一）增加条款

（1）第十一条：一般纳税人销售货物或者应税劳务，开具增值税专用发票后，发生销售货物退回或者折让、开票有误等情形，应按国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按规定开具红字增值税专用发票的，增值税额不得从销项税额中扣减。将现行开具红字增值税专用发票的规定写入细则。

（2）第十二条第三款“同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费”以及第四款“销售货物的同时代办保险等而向购买方收取的保险费，以及向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费”不属于价外费用。增列了现行规定中的“代有关行政管理部门收取的费用”和“代办保险费、车辆购置税、车辆牌照费”不属价外费用的两项内容。

（3）第十八条：对运输费用金额进行了明确。

（4）第十九条：条例第九条所称增值税扣税凭证，是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票和农产品



销售发票以及运输费用结算单据。对条例中增值税扣税凭证的范围进行了明确。

(5) 第二十二條：條例第十條第（一）項所稱個人消費包括納稅人的交際應酬消費。納稅人購進用於交際應酬的煙、酒等貨物，在原條例和細則中未規定不得抵扣，但上述貨物國際通行的做法是不得抵扣的。因此，在解釋個人消費的內涵，規定納稅人購進用於交際應酬的煙、酒等貨物不得抵扣進項稅額。

(6) 第二十五條：納稅人自用的應征消費稅的摩托車、汽車、遊艇，其進項稅額不得從銷項稅額中抵扣。規定自用的上述物品不得抵扣進項稅額，自用的上述物品包括為生產經營用購進的，但不包括為銷售而購進的。

(7) 第三十六條：納稅人銷售貨物或者應稅勞務適用免稅規定的，可以放棄免稅，依照條例的規定繳納增值稅。放棄免稅後，36個月內不得再申請免稅。將現行規定的內容寫入細則。

(8) 第三十九條：新增規定。一個季度為納稅期限僅適用小規模納稅人，具體納稅期限，由主管稅務機關根據其應納稅額的大小分別核定。

（二）重點修改條款

(1) 第四條第一款規定，“將貨物交付其他單位或者個人代銷”與原規定的“將貨物交付他人代銷”對比，使視同銷售貨物範圍的解釋更加規範。

(2) 第十六條第一款規定：“按納稅人最近時期同類貨物的平均銷售價格確定”，調整了舊《增值稅實施細則》中“按納稅人當月同類貨物的平均銷售價格確定”，在核實價格的時限上趨於合理化。

(3) 第十七條對買價的解釋，將舊規定中“買價，包括納稅人購進免稅農業產品支付給農業生產者的價款和按規定代收代繳的農業特產稅”中的農業特定稅改為煙葉稅。因為已經取消農業特定稅。

(4) 第二十一條對購進貨物的解釋，不包括既用於增值稅應稅項目（不含免徵增值稅項目）也用於非增值稅應稅項目、免徵增值稅（以下簡稱免稅）項目、集體福利或者個人消費的固定資產。同時，對固定資產的界定只明確了一方面，即：使用期限超過12個月的機器、機械、運輸工具以及其他與生產經營有關的設備、工具、器具等。對於舊《增值稅實施細則》規定中要求的另一方面“單位價值在2 000元以上，並且使用年限超過兩年的不屬於生產、經營主

要设备的物品”不再作要求。

(5) 第二十四条：对非正常损失的解释，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。旧规定中的“自然灾害损失”被划出了非正常损失的范围。

(6) 不得抵扣的进项税额计算的调整：

第二十六条：不得抵扣的进项税额 = 当月无法划分的全部进项税额 × 当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计 ÷ 当月全部销售额、营业额合计。将旧规定中的“当月全部进项税额”改为“当月无法划分的全部进项税额”。

(7) 小规模纳税人标准的重申：

①年应征增值税销售额的变化。从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主，并兼营货物批发或者零售的纳税人，年应征增值税销售额在 50 万元（原来是 100 万元）以下的为小规模纳税人；上述以外的纳税人，年应税销售额在 80 万元（原来是 180 万元）以下的为小规模纳税人，为小规模纳税人实现转入一般纳税人提供了更有利的条件。

②确定生产企业的经营形式。即从事货物生产或者提供应税劳务为主并兼营批发的，是指纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应税销售额的比重在 50% 以上。

③可以作为小规模纳税人的变通。年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税；非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。

(8) 调整增值税起征点：

第三十七条对增值税起征点进行了调整。另外，新《增值税实施细则》规定省、自治区、直辖市财政厅（局）和国家税务局应在规定的幅度内，根据实际情况确定本地区适用的起征点，并报财政部、国家税务总局备案。此条将原规定国家税务总局直属分局执行的权限调整为了省级部门及国家税务局。

(9) 销售货物收入的确认时限相应微调：

采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天，取消旧规定“并将提货单交给买方的当天”。

采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天，无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货