


中税出版

常士臣 ■ 著

税收会计操作实务

增值税

Shuishou Kuaiji Caozuo Shiwu
Zengzhishui

 中国税务出版社

常士臣 ■ 著

税收会计操作实务

增值税

Shuishou Kuaiji Caozuo Shiwu
Zengzhishui

中国税务出版社

序 言

税收是国家为满足社会公共需要，凭借公共权力，按照法律所规定的标准和程序，参与国民收入分配，强制地、无偿地取得财政收入的一种基本方式。

目前，我国现行税制体系包括 19 个税种。其中增值税，无论是征税范围，还是收入占比，都称之为最。增值税收入既是中央政府财政收入最主要的来源，也是地方政府税收收入的主要来源之一。那么，针对这一重要税种，如何准确把握，科学运用，合规操作，使“征税人”依法征税，纳税人依法纳税，是我们不断探索和研究的重大课题。

当我掂量这本《税收会计操作实务——增值税》的时候，作为在国家税务总局与作者从事同样工作的我，为有一位在很远的黑龙江省县城，边工作、边积累、边探索、边创新的写书人，用心血与汗水写成这本税务工作实务指南，感慨良多。

其一：作为既是税务战线上的一名工作者又是一县国家税务局局长，身处权力、金钱，以及更多利益诱惑的交汇口，一方面肩负着带好队、执好法、服好务，收好税的艰巨任务；另一方面，耐得住寂寞，经得起考验，多年养成良好的学习、读书和思考习惯，能够潜下心来，把对工作实践的感悟、见地和体会，流入笔端，跃然纸上，体现了一种积极向上、敬业专业、勤于思考、勇于进取的职业精神，实属难能可贵，是难得的学者型与领导型兼备的税务人才。

其二：作者多年从事税务工作，走过了一个理论不断完善、经验不断积累、实践不断创新的过程。早在 1989 年就开始一边工作一边进行税收研究，先后出版业务类书籍和发表学术论文，今天，

税务人凭着实践经验和理论素养的积淀，又写出了税务书，可谓理论政策性准、实践指导性强，是难得的理论与实践性兼融的一本好书。

其三：什么样的领导就会带出什么样的团队；有什么样的团队就会彰显什么样的团队风气和文化。可以说，作者及其他编写人员也正是植根于这样的税务沃土之上，在这样的税务风气和文化氛围之中，汲取了丰厚的税务理论和税务知识的营养，凝练出这样一本主题鲜明、观点准确、结构严谨、内容丰富的“税务实务”，这是学习型组织要求团队学习的典范，是一支难得的理论素质与业务能力全面的税务团队。

其四：该书切入角度独特，本着新税法与新会计准则相结合的原则，采用按税收要素，通过会计核算进行政策法规阐述的新方法，围绕增值税会计核算中心环节，运用“丁”字账、图示与案例等更直观、更形象的形式，全方位、立体化阐述增值税税收政策法规，内容新、可操作性强、政策法规全，有别于一般意义上新税务工具书，难得的时效性、知识性、操作性与实用性兼得的税务工作实务。

这本“税务实务”是常士臣同志对事业无限热爱和充满激情的心血结晶，字里行间、点点滴滴都折射出不断实践、不断思索、不断追求和不断创新的印记。

我期待这本税务人自己写的书，早日面世！在帮助税务人员提高税收业务理论水平和依法行政能力，在提高纳税人纳税遵从度和依法纳税能力，以及普及税收知识、宣传贯彻税法等方面，都将发挥积极作用。

是为序。

中国国际税收研究会会长 郝昭成

2009年7月

作者的话

增值税作为我国目前最主要的税种，全面、准确地掌握和学习增值税知识，正确进行增值税核算操作，是广大纳税人、税务干部迫切需要掌握和运用的。适逢新的增值税法规施行，为更好宣传贯彻税法，编写了本书。

纳税人要通过会计核算的过程来执行和贯彻国家税收政策，任何税收政策都能在会计核算中体现出来，会计核算的内容又能全面反映一定的税收政策。我们基于这个理念，围绕增值税的会计核算这个中心环节，并运用“丁”字账的形式全方位、立体化地阐述增值税税收法规。采用中心辐射式会计处理模式，即通过“增值税”这个核算核心辐射到纳税人供应、生产和销售等所有生产经营环节和过程。通过增值税的会计核算和账务处理来具体反映国家增值税税收政策。本书架构由三部分构成，一是增值税政策法规；二是增值税会计实务；三是法规汇集。

本书的特点可以用“新”、“实”、“全”三个字来概括。

“新”——内容新、形式新。适逢新增增值税政策出台，该书编辑过程中运用了最新增值税政策（截至2009年7月），具有权威性。我们力争做到新税法与新会计准则相结合；运用新会计科目与“丁”字账相结合；会计处理与新税收政策相结合。采用按税收要素进行新政策法规阐述的新方法；采用案例式讲解的新形式；采用“丁”字账图示形式更直观、形象地全面反映会计核算过程，并按工业、商业分别进行阐述和图示。

“实”——实用、实际。该书紧密结合财会、税收日常工作，结合实际案例进行阐述，突出实用性，强调实际操作。本书按行业进行编著，即可全面学习，又可以按需要按章节学习，具有很强的操作性和实用性。

“全”——政策全、核算全。该书编辑了目前实际工作中最新、最

全的税收政策；对财务核算中涉及的税收问题进行了较为全面的分析，除对经常发生的业务进行举例说明外，还列举特殊情况下的各种业务处理，并针对每笔业务的处理给出了“核心提示”，使读者“知其然，更知其所以然”。

该书内容丰富、格式新颖、形象直观、通俗易懂、简洁明了、操作性、实用性强，满足了会计人员和税务人员双方需求。

由于编写时间仓促，错误和疏漏在所难免，敬请读者批评指正。

2009 年 12 月

目 录

第一编 政 策

第一章 增值税政策基本规定	3
第一节 增值税纳税人	3
第二节 增值税征税范围	11
第三节 增值税税率	16
第四节 增值税应纳税额的计算	27
第五节 增值税减、免税	36
第六节 出口货物退（免）税	48
第七节 纳税义务发生时间和纳税期限	53
第八节 纳税地点	55
第二章 增值税专用发票使用规定	57
第三章 特定企业（或交易行为）增值税政策	62

第二编 实 务

第一章 增值税会计科目设置及处理	79
第一节 增值税会计科目	80
第二节 增值税会计处理	83
第二章 工业企业增值税会计处理	127
第一节 进项税额会计处理	127
第二节 销项税额会计处理	149
第三节 增值税缴纳会计处理	195

第三章 商业企业增值税会计处理	215
第一节 进项税额会计处理.....	215
第二节 销项税额会计处理.....	237
第三节 增值税缴纳会计处理.....	283

第三编 法 规

中华人民共和国增值税暂行条例

(1993 年 12 月 13 日中华人民共和国国务院令 第 134 号发布
2008 年 11 月 5 日国务院第 34 次常务会议修订通过) 297

中华人民共和国增值税暂行条例实施细则

财政部 国家税务总局第 50 号令 2008 年 12 月 15 日 302

成品油零售加油站增值税征收管理办法

国家税务总局令 第 2 号 2002 年 4 月 2 日 309

国家税务总局关于印发《黄金交易增值税征收管理办法》的通知

国税发明电〔2002〕47 号 2002 年 10 月 28 日 312

电力产品增值税征收管理办法

国家税务总局令 第 10 号 2002 年 12 月 22 日 316

国家税务总局关于发布已失效或废止的税收规范性文件目录的通知

国税发〔2006〕62 号 2006 年 4 月 30 日 320

国家税务总局关于发布已失效或废止的税收规范性文件目录

(第二批) 的通知

国税发〔2008〕8 号 2008 年 1 月 17 日 349

财政部 国家税务总局关于核电行业税收政策有关问题的通知

财税〔2008〕38 号 2008 年 4 月 3 日 352

国家税务总局关于挂面适用增值税税率问题的通知

国税函〔2008〕1007 号 2008 年 12 月 8 日 354

财政部 国家税务总局关于再生资源增值税

政策的通知

财税〔2008〕157 号 2008 年 12 月 9 日 355

财政部 国家税务总局关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知	
财税〔2008〕156号 2008年12月9日	359
财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知	
财税〔2008〕170号 2008年12月19日	365
财政部 国家税务总局关于金属矿、非金属矿采选产品增值税税率的通知	
财税〔2008〕171号 2008年12月19日	368
财政部 国家税务总局关于停止外商投资企业购买国产设备退税政策的通知	
财税〔2008〕176号 2008年12月25日	369
国家税务总局关于增值税一般纳税人认定有关问题的通知	
国税函〔2008〕1079号 2008年12月31日	371
财政部 国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知	
财税〔2009〕9号 2009年1月19日	372
关于印发《油气田企业增值税管理办法》的通知	
财税〔2009〕8号 2009年1月19日	376
国家税务总局关于发布已失效或废止有关增值税规范性文件清单的通知	
国税发〔2009〕7号 2009年2月2日	385
国家税务总局关于修改若干增值税规范性文件引用法规规章条款依据的通知	
国税发〔2009〕10号 2009年2月5日	391
国家税务总局关于增值税简易征收政策有关管理问题的通知	
国税函〔2009〕90号 2009年2月25日	394
国家税务总局关于麦芽适用税率问题的批复	
国税函〔2009〕324号 2009年4月7日	396
国家税务总局关于部分饲料产品征免增值税政策问题的批复	
国税函〔2009〕324号 2009年6月15日	397

财政部 国家税务总局关于油气田企业增值税问题的补充通知

财税〔2009〕97号 2009年7月9日 398

关于扶持动漫产业发展有关税收政策问题的通知

财税〔2009〕65号 2009年7月17日 399

第一编

政 策

第一章 增值税政策基本规定

第一节 增值税纳税人

一、纳税人的一般规定

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（以下简称《条例》）的规定，凡在中华人民共和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，为增值税的纳税义务人。

《条例》所称在中华人民共和国境内（以下简称境内）销售货物或者提供加工、修理修配劳务，是指：

- （1）销售货物的起运地或者所在地在境内；
- （2）提供的应税劳务发生在境内。

纳税人中的单位，是指一切从事销售或者进口货物、提供应税劳务的单位都是增值税纳税义务人。包括企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

个人是指凡从事货物销售或进口、提供应税劳务的个人都是增值税纳税义务人。包括个体工商户和其他个人。

单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营的，以承租人或者承包人为纳税人。

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。

二、纳税人的认定及管理

1. 小规模纳税人的认定标准及管理。

(1) 小规模纳税人的认定标准。小规模纳税人是指年销售额在规定标准以下，并且会计核算不健全，不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。

根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《实施细则》）的规定，小规模纳税人的标准为：

①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（以下简称应税销售额）在 50 万元以下（含本数，下同）的。

以从事货物生产或者提供应税劳务为主，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。

②除上述第①项规定以外的纳税人，年应税销售额在 80 万元以下的。

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。

小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关申请资格认定，不作为小规模纳税人，依照《条例》有关规定计算应纳税额。

所称会计核算健全，是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿，根据合法、有效凭证核算。

(2) 小规模纳税人的管理。

①小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关申请资格认定，不作为小规模纳税人，依照条例有关规定计算应纳税额。

②对没有条件设置专职会计人员的小规模企业，在纳税人自愿并配有本单位兼职会计人员的前提下，可采取以下措施，使兼职人员尽快独

立工作，进行会计核算。

一是由税务机关帮助小规模企业从税务咨询公司、会计师事务所等处聘请会计人员建账、核算。

二是由税务机关组织从事过财会业务，有一定工作经验，遵纪守法的离、退休会计人员，帮助小规模企业建账、核算。

三是在职会计人员经所在单位同意、主管税务机关批准，也可以到小规模企业兼任会计。

③小规模企业可以单独聘请会计人员，也可以几个企业联合聘请会计人员。

2. 一般纳税人的认定及管理。

(1) 一般纳税人的认定标准。一般纳税人是指年应征增值税销售额（以下简称年应税销售额，包括一个公历年度内的全部应税销售额），超过实施细则规定的小规模纳税人标准的企业和企业性单位（以下简称企业）。

下列纳税人不属于一般纳税人：

①年应税销售额未超过小规模纳税人标准的企业（以下简称小规模企业）；

②其他个人。

下列情况可选择按小规模纳税人纳税：

①非企业性单位；

②不经常发生增值税应税行为的企业。

除国家税务总局另有规定外，纳税人一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。

(2) 一般纳税人的认定办法。增值税一般纳税人须向税务机关办理认定手续，以取得法定资格。为此，1994 年国家税务总局专门制定实施了《增值税一般纳税人申请认定办法》，规定：

①凡增值税一般纳税人（以下简称一般纳税人），均应依照本办法向其企业所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。

一般纳税人总分支机构不在同一县（市）的，应分别向其机构所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。

②企业申请办理一般纳税人认定手续，应提出申请报告，并提供下

列有关证件、资料：

营业执照副本；税务登记证副本；总机构认定为一般纳税人的证明。

③主管税务机关在初步审核企业的申请报告和有关资料后，发给《增值税一般纳税人申请认定表》，企业应如实填写该表（一式两份），税务机关审批后一份交基层征收机关，一份退企业留存。

《增值税一般纳税人申请认定表》表样，由国家税务总局统一制定。

④对于企业填报的《增值税一般纳税人申请认定表》，负责审批的县级以上税务机关应在收到之日起30日内审核完毕。符合一般纳税人条件的，在其《税务登记证》副本首页上方加盖“增值税一般纳税人”确认专章，作为领购增值税专用发票的证件。

“增值税一般纳税人”确认专章印色统一为红色，印模由国家税务总局制定。

⑤年应税销售额未超过标准的商业企业以外的其他小规模企业，会计核算健全，能准确核算并提供销项税额、进项税额的，可申请办理一般纳税人认定手续。

纳税人总分机构实行统一核算，其总机构年应税销售额超过小规模企业标准，但分支机构是商业企业以外的其他企业，年应税销售额未超过小规模企业标准的，其分支机构可申请办理一般纳税人认定手续。在办理认定手续时，须提供总机构所在地主管税务机关批准其总机构为一般纳税人的证明（总机构申请认定表的影印件）。

由于销售免税货物不得开具增值税专用发票，因此全部销售免税货物的企业不办理一般纳税人认定手续（享受免税优惠国有粮食购销企业除外）。

⑥已开业的小规模企业（商贸企业除外），其年应税销售额超过小规模纳税人标准的，应在次年1月底以前申请办理一般纳税人认定手续。

（3）一般纳税人年审和临时一般纳税人转为一般纳税人的认定。为加强增值税一般纳税人（以下简称一般纳税人）的管理，在临时一般纳税人转为一般纳税人的过程中，对已使用增值税防伪税控系统但年应税销售额未达到规定标准的一般纳税人，如会计核算健全，且未有下列情形之一者，不取消其一般纳税人资格：

- ①虚开增值税专用发票或者有偷、骗、抗税行为；
- ②连续 3 个月未申报或者连续 6 个月纳税申报异常且无正当理由；
- ③不按规定保管、使用增值税专用发票、税控装置，造成严重后果。

上述一般纳税人在年审后的一个年度内，领购增值税专用发票应限定为千元版（最高开票限额 1 万元），个别确有需要经严格审核可领购万元版（最高开票限额 10 万元）的增值税专用发票，月领购增值税专用发票份数不得超过 25 份。

纳税人一经认定为增值税一般纳税人，不得再转为小规模纳税人；辅导期一般纳税人转为小规模纳税人的，按有关规定执行。

三、新办商贸企业增值税一般纳税人认定及管理

根据国税发明电〔2004〕37 号文件的规定，为了更好地打击和防范虚开发票和骗抵税款的犯罪活动，国家税务总局对新办商贸企业一般纳税人的认定、增值税的征收与管理作了如下规定，并从 2004 年 8 月 1 日实施。

1. 新办商贸企业一般纳税人分类管理。

（1）对新办小型商贸企业改变以前按照预计年销售额认定增值税一般纳税人办法。新办小型商贸企业必须自税务登记之日起，一年内实际销售额达到规定标准的，方可申请一般纳税人资格认定。新办小型商贸企业在认定为一般纳税人之前一律按照小规模纳税人管理。

一年内销售额达到规定标准以后，税务机关对企业申报材料以及实际经营、申报缴税情况进行审核评估，确认无误后方可认定为一般纳税人，并相继实行纳税辅导期管理制度（以下简称辅导期一般纳税人管理）。辅导期结束后，经主管税务机关审核同意，可转为正式一般纳税人，按照正常的一般纳税人管理。

（2）对设有固定经营场所和拥有货物实物的新办商贸零售企业，在进行税务登记时即提出一般纳税人资格认定申请的，可认定为一般纳税人，直接进入辅导期，实行辅导期一般纳税人管理。辅导期结束后，经主管税务机关审核同意，可转为正式一般纳税人，按照正常的一般纳税人管理。注册资金在 500 万元以上、人员在 50 人以上的新办大中型