

会计人员继续教育培训教材

增值税消费税营业税 暂行条例及实施细则解读 与纳税会计实务

本书编写组 编著

中国商业出版社

会计人员继续教育培训教材

增值税、消费税、营业税 暂行条例及实施细则 解读与纳税会计实务

本书编写组 编著

中国商业出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

增值税、消费税、营业税暂行条例及实施细则解读与纳税会计实务/《增值税、消费税、营业税暂行条例及实施细则解读与纳税会计实务》编写组编著. —北京: 中国商业出版社, 2009. 5

ISBN 978 - 7 - 5044 - 6488 - 0

I. 增… II. 增… III. ①增值税—条例—法律解释—中国
②消费税—条例—法律解释—中国③工商营业税—条例—法律
解释—中国④税收会计—基本知识 IV. D922.220.5 F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2009) 第 072890 号

责任编辑: 刘树林

中国商业出版社出版发行

(100053 北京广安门内报国寺1号)

新华书店总店北京发行所经销

北京市德龙公防防伪印刷厂印刷

* *

880 × 1230 毫米 32 开 11.875 印张 310 千字

2009 年 5 月第 1 版 2009 年 5 月第 1 次印刷

定价: 30.00 元

* * * *

(如有印装质量问题可更换)

前 言

为加快我国税制改革的步伐，国务院已审议通过了增值税转型方案，决定自 2009 年 1 月 1 日起在全国范围内的所有行业全面实施增值税转型改革方案，由生产型增值税转为国际上通用的消费型增值税，实施最新的增值税、消费税和营业税暂行条例。为保证三个暂行条例的顺利实施，财政部于 2008 年 12 月 15 日出台了配套的《增值税暂行条例实施细则》、《消费税暂行条例实施细则》和《营业税暂行条例实施细则》。

为帮助企业做好增值税转型改革、消费税、营业税之间的衔接，掌握改革的重点内容，便于广大财会人员、税收审计人员等能快捷、准确地学习和掌握转型后的增值税改革及消费税、营业税最新政策及核算方法，本书编写组组织有关专家、教授编写了此书。本书提供了大量的典型例题与案例，覆盖了新增增值税、新消费税、新营业税中众多会计与税法的疑难问题，并结合最新会计、税收政策法规条文对会计和税务工作实务进行细致讲解和例证，保证读者有章可循、有据可依。本书实为广大财税工作人员的最新实务工具书，也是广大会计人员的继续教育教材。

目 录

第一部分 增值税、消费税、 营业税暂行条例及实施细则主要变化

一、增值税暂行条例及实施细则的主要变化	(3)
二、消费税暂行条例及实施细则的主要变化	(14)
三、营业税暂行条例及实施细则的主要变化	(18)

第二部分 增值税、消费税、 营业税暂行条例及实施细则解读与会计核算

第一章 增值税暂行条例及实施细则解读与会计核算	(27)
第一节 增值税基本原理	(27)
第二节 增值税会计核算基础	(34)
第三节 增值额销项税额的会计核算	(61)
第四节 增值税进项税额的会计核算	(116)
第五节 增值税进项税额转出的会计核算	(127)
第六节 固定资产的增值税会计核算	(135)
第七节 增值税出口退税的会计核算	(160)
第八节 增值税应纳税额的会计核算及纳税申报	(169)
第二章 消费税暂行条例及实施细则解读与会计核算	(199)
第一节 消费税会计核算基础	(199)
第二节 消费税的会计核算	(207)
第三节 消费税应纳税额的会计核算及纳税申报	(238)
第三章 营业税暂行条例及实施细则解读与会计核算	(257)

第一节	营业税会计核算基础	(257)
第二节	交通运输业营业税的会计核算	(268)
第三节	建筑业营业税的会计核算	(276)
第四节	金融保险业营业税的会计核算	(291)
第五节	邮电通信业营业税的会计核算	(300)
第六节	文化体育业营业税的会计核算	(304)
第七节	娱乐业营业税的会计核算	(307)
第八节	服务业营业税的会计核算	(312)
第九节	转让无形资产营业税的会计核算	(321)
第十节	销售不动产营业税的会计核算	(324)

第三部分 附 录

中华人民共和国增值税暂行条例	(333)
中华人民共和国增值税暂行条例实施细则	(339)
中华人民共和国消费税暂行条例	(347)
中华人民共和国消费税暂行条例实施细则	(353)
中华人民共和国营业税暂行条例	(359)
中华人民共和国营业税暂行条例实施细则	(364)
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	(370)

第一部分

增值税、消费税、 营业税暂行条例及实施 细则的主要变化

一、增值税暂行条例及实施细则的主要变化

增值税法是指国家制定的用以调整增值税征收与缴纳之间权利及义务关系的法律规范。现行增值税法的基本规范，是1993年12月13日国务院颁布的《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》）。

我国从1979年起在部分城市试行增值税。1982年财政部制定了《增值税暂行办法》，并自1983年1月1日开始在全国试行。1984年9月，在总结经验的基础上，国务院又制定了《中华人民共和国增值税条例（草案）》，并自该年10月起施行。1993年12月13日，国务院又发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》，并自1994年1月1日起施行。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，修订《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》），在2008年11月5日经国务院第34次常务会议审议通过，11月10日以国务院令538号公布，于2009年1月1日起施行。

修订前的《增值税暂行条例》对于保障财政收入、调节经济发展发挥了积极作用。但修订前的《增值税暂行条例》中确定的我国增值税类型是生产型增值税，即计算增值税应纳税额时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，制约了企业技术改造的积极性。随着这些年来经济社会环境的发展和变化，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。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。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。

(一) 修订《增值税暂行条例》的原则

考虑到我国经济形势的变化和增值税转型改革的紧迫性,此次对《暂行条例》进行修订的原则是:

1. 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。
2. 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。
3. 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。

(二) 修订《增值税暂行条例》的主要内容

新《增值税暂行条例》主要作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. 为避免因增值税转型可能会带来的一些税收漏洞,修订后的《增值税暂行条例》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《增值税暂行条例》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《增值税暂行条例》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. 将一些近些年来陆续推出已经执行的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。明确了对境外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。

为切实保证新《增值税暂行条例》的顺利实施，同时对原《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《增值税暂行条例实施细则》）作相应修订。对《增值税暂行条例实施细则》的修订，主要根据其上位法相关授权对内容作相应操作性规定，重点明确了增值税转型改革、混合销售行为、境内营业税应税劳务界定、增值税小规模纳税人标准等相关规定。

（三）修订《增值税暂行条例实施细则》的主要内容

《增值税暂行条例实施细则》修订的内容，主要包括四个方面：

1. 结合增值税转型改革方案，对部分条款进行补充或修订；
2. 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；
3. 进一步完善小规模纳税人相关规定；
4. 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。

结合新费税条例，本部分总结了新旧细则对比的八大变化。

在修订后的《中华人民共和国增值税暂行条例》基础上，财

政部、国家税务总局公布了修订后的《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 2008 第 50 号令），新修订的实施细则随条例将于 2009 年 1 月 1 日起施行。结合新增值税暂行条例，本部分总结了新旧实施细则的重要变化。

1. 限定了固定资产抵扣的具体范围

增值税主要分为生产型、消费型、收入型增值税，关于固定资产的扣除分别是不扣除、全额扣除、扣除折旧三类。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。修订后的增值税条例规定，纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

纳税人需要注意的是，固定资产不是全部都能抵扣，侧重的是机器设备，房地产虽是固定资产，但却不能抵扣，因为也开不了专票。《增值税暂行条例实施细则》规定了不能抵扣的固定资产范围不包括既用于增值税应税项目（不含免税项目）也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固定资产，即混用的可以抵扣。《增值税暂行条例实施细则》明确了固定资产是指前款所称固定资产，是指使用期限超过 12 个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。取消了单位价值在 2000 元以上的规定，与所得税范畴固定资产概念趋同。另外，非增值税应税项目主要是指无形资产、房地产、建筑物、建筑业等营业税应税项目；免征增值税项目，如生产免税饲料或其他产品购进的固定资产；集体福利，如职工浴池用的锅炉和健身室用的跑步机等。

2. 部分现行税收政策体现到修订后的细则中

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来料加工、来料

装配和补偿贸易所需进口设备的免税规定。如购进农产品，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。进项税额计算公式：进项税额 = 买价 × 扣除率。细则修订稿规定条例第八条第1项所称买价，包括纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按规定缴纳的烟叶税。

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。进项税额计算公式：进项税额 = 运输费用金额 × 扣除率。细则明确了运输费用金额的范围，是指运输费用结算单据上注明的运输费用（包括铁路临管线及铁路专线运输费用）、建设基金，不包括装卸费、保险费等其他杂费。纳税人要根据细则的有关规定，在实务中要根据货运票具体项目确定可扣除项目，另外，需要注意的是，购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付的运费，不包括其他与经营无关的。如盖车间楼拉建材的运费则不包括其中。

3. 明确了增值税扣税凭证的范围

旧条例规定了“纳税人购进货物或者应税劳务，未按照规定取得并保存增值税扣税凭证，或者增值税扣税凭证上未按照规定注明增值税额及其他有关事项的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。”新条例则规定“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。”

细则进一步明确了增值税扣税凭证，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。关注：（1）范围扩大，从“未按照规定注明增值税额及其他有关事项的”到“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”，实务中税务机关可以此作为进项转出的依据。（2）抵扣凭证内容明确。不一定必须是在凭证上注明增值税额。

4. 一般纳税人认定门槛降低

旧增值税条例及细则规定小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，经主管税务机关批准，可以不视为小规模纳税人，依照本条例有关规定计算应纳税额。小规模纳税人的标准规定如下：（1）从事货物生产或提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应征增值税销售额（以下简称应税销售额）在 100 万元以下的；（2）从事货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 180 万元以下的。年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，视同小规模纳税人纳税。

新增值税条例及细则规定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。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，依照本条例有关规定计算应纳税额。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 万元以下的；（2）除本条第（1）项规定以外的纳税人，年应税销售额在 80 万元以下的。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。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。

纳税人应当把握好“应当”、“可以”措辞的具体意义。“应当”是义务，必须的；可以是可选的，不能强迫纳税人的。“小规模纳税人以外的纳税人”应当是指一般纳税人。即达到一般纳税人条件应当申请认定，达不到但符合“会计核算健全，能够提供准确税务资料的”条件的也可以认定。对于“应当”的行为纳税人不履行该如何处理，细则规定有下列情形之一者，应按销售额依照增值税税率计算应纳税额，不得抵扣进项税额，也不得使用增值

税专用发票：（1）一般纳税人会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料的；（2）除本细则第二十九条规定外，纳税人销售额超过小规模纳税人标准，未申请办理一般纳税人认定手续的。

5. 混合销售行为按销售额超过 50% 确定征收营业税或增值税

新细则规定一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务（以下简称非应税劳务），为混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位及个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，应当缴纳增值税；其他单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不缴纳增值税。此项规定是已有税收规定的细则化。

纳税人应当关注，从事货物的生产、批发或者零售为主是指纳税人的货物及应税劳务年销售额与非应税劳务年营业额的合计数中，货物及应税劳务年销售额超过 50%，非应税劳务年营业额在 50% 以下。

6. 建筑业混合销售由国地税分别征收

建筑业混合销售行为较为常见，与其他行业的混合销售行为相比，具有一定特殊性，需要特殊处理。现行政策规定，销售自产货物同时提供应税劳务的纳税人如果具有建筑业资质，并将合同价款分别列明，就可以分别征收增值税和营业税。为解决建筑业重复征收两税问题，新细则将建筑业混合销售行为划分界限，分别征收。

新细则规定，（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。应分别核算自产货物的销售额和建筑业劳务营业额，其自产货物的销售额缴纳增值税，建筑业劳务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自产货物的销售额。

如比较典型的如自制门窗又负责安装，以后国税只能征门窗的增值税，装配劳务则由地税征收。

7. 兼营业务不分别核算，已由国、地税分别核定

旧细则规定，纳税人兼营非应税劳务的，应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额。不分别核算或者不能准确核算的，

其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。新细则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。

旧细则规定纳税人兼营非应税劳务应分别核算销售额，不分别核算或不能准确核算的，应一并征收增值税，并由国家税务局确定。但在执行中，对于此种情形，国家税务局很难单方面处理，往往出现增值税和营业税重复征收的情况，有损税法权威。为此，取消了上述规定，改为不分别核算时，由主管国家税务局、地方税务局分别核定销售额。

另外，随着增值税税率的降低，旧细则“纳税人销售不同税率货物或应税劳务，并兼营应属一并征收增值税的非应税劳务的，其非应税劳务应从高适用税率”的规定同时取消。

8. 未按规定开具的红字发票不得扣减销项税额

新细则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。

纳税人应关注此项规定，这也是增值税以票控税原则的体现，强调形式重于实质，即使业务是真实的，但如果未按规定开具红字发票，也不得扣减销项税额。

9. 价外费用范围缩小

新细则明确了价外费用，包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。

与旧细则相比，明确以下费用不视为价外费用：（1）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：①由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费；②收取时开

具省级以上财政部门印制的财政票据；③所收款项全额上缴财政。
(2) 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。

10. 非正常损失不再包括自然灾害损失

旧细则规定非正常损失的进项税额不得抵扣，包括自然灾害损失。但从社会认知度来看，自然灾害损失的进项税额不得抵扣有些不近情理。同时，旧细则规定的“其它非正常损失”范围不够明确，难以准确把握，争议较大。为此，细则第二十四条仅规定非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失，取消了自然灾害损失和其它非正常损失。

11. 免税权可自行选择放弃

新细则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，依照条例的规定缴纳增值税。放弃免税后，36个月内不得再申请免税。

如面粉生产企业的麸皮做饲料销售免税申报的话，每月需要进行进项税转出。如果转出进项税过多，应纳税款甚至不如没有做应税申报多的话，企业可以申请放弃免税，时间最少为36个月。

12. 个体工商户申请一般纳税人不需报省局审批

旧细则规定个体经营者符合条例所定条件的，经国家税务总局直属分局批准，可以认定为一般纳税人。“国家税务总局直属分局”一般是指省级国税局。

新细则删除了个体工商户申请办理一般纳税人认定的规定，可以依照正常程序申请认定。但对于销售额超过标准的其他个人即自然人等，仍可选择按小规模纳税人征税。

13. 销售收入确认的变化

(1) 旧细则规定采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天；新细则规定采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或者取得索取销售额凭据的当天。由于目前很多交易已经不使用提货单，取得索取销售额凭证即可确认销售