

长银财智丛书 **6**

私塾课程——

增值税的财税处理

★ 葛长银 主编



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY

<http://www.phei.com.cn>

长银财智丛书 6

私塾课程——

增值税的财税处理

★ 葛长银 主编



电子工业出版社
PUBLISHING HOUSE OF ELECTRONICS INDUSTRY

<http://www.phei.com.cn>

内 容 简 介

本书由我国实战派财税专家、大众会计学的积极推广者葛长银先生编写，他结合航天信息对增值税纳税人的专业培训，依据最新增值税政策，对我国增值税进行了系统、全面的解读。本书是一本针对我国增值税编写的权威读本，最大的特点是结合实际、案例教学、易学易懂且专业实用。全书分六章，前五章依次介绍了增值税的基础知识、一般纳税人增值税的计算与申报、增值税的会计处理、“营改增”的做法和增值税的节税筹划，第六章编写了包括增值税疑难问题解答、疑难账务处理、疑难税务处理和税务稽查在内的系统案例库，以期为企业提供全方位的专业服务。

本书适合企业、事业单位各级财务人员和管理者学习参考，也可作为相关专业教学和培训用书，更是增值税纳税人的必备参考书。

未经许可，不得以任何方式复制或抄袭本书之部分或全部内容。
版权所有，侵权必究。

图书在版编目（CIP）数据

私塾课程. 增值税的财税处理 / 葛长银主编. —北京：电子工业出版社，2012.9
（长银财智丛书）

ISBN 978-7-121-17799-6

I. ①私… II. ①葛… III. ①增值税—税收管理—中国 IV. ①F275② F812.424

中国版本图书馆 CIP 数据核字（2012）第 178054 号

责任编辑：董亚峰

印 刷：三河市鑫金马印装有限公司
装 订：

出版发行：电子工业出版社

北京市海淀区万寿路 173 信箱 邮编 100036

开 本：720×1 000 1/16 印张：16.25 字数：312 千字

印 次：2012 年 9 月第 1 次印刷

印 数：4 000 册 定价：42.00 元

凡所购买电子工业出版社图书有缺损问题，请向购买书店调换。若书店售缺，请与本社发行部联系，联系及邮购电话：（010）88254888。

质量投诉请发邮件至 zltz@phei.com.cn，盗版侵权举报请发邮件至 dbqq@phei.com.cn。

服务热线：（010）88258888。

前言

增值税是我国的第一大税种，目前占国家总税收收入的 30%左右。若增值税扩大范围——“营业税改增值税”在全国推开，增值税的占比估计就要超过 40%，可谓超大税种。自 2009 年 1 月 1 日起，我国增值税全面转型，将生产型增值税转为消费型增值税。但这次转型改革并不彻底，尚有很多项目的进项税额不允许抵扣。税种大，限制政策多，纳税人庞杂，存在的问题甚多；加之“营改增”在上海已经试点，也出现一些新问题，等等。这就构成了目前我国增值税征纳的“基本生态”。而编著一本具有全面指导作用，能解决实际问题的增值税实用教材，无疑是一件好事。

我们现在的学科多是处于“各自为战”的状态，比如会计学就讲会计，税务学就讲税务，审计学就讲审计，等等。殊不知企业实践中的一个问题，多是同时涉及会计、税务和审计等诸学科知识或处理方法的。我们分别教会了学生会计、税务和审计知识，但学生不会综合应用所学的各门学科知识，并把各门知识整合来处理或解决具体问题，这是教育的难堪之处，也是迫切需要改变的教育现状。依靠民间的力量，要改善这种教育现状，只能从改善教材入手。

我们认为应用学科要注重“自下而上”——针对目前实践活动中存在的具体问题开展研究，目标是解决实际问题，继而形成自己的理论。而不是“自上而下”，用现成的甚至是过时的东西来指导我们的实践活动。我们主张用多学科知识对实践中的一个具体问题进行研究，以便全方位地、透彻地研究这些问题，而不是“盲人摸象”，从各自的学科得出各自的结论——这种结论难免偏颇。

在改善教育现状和注重应用的理念指导下，我们编写了这本集增值税基础知

识（包括“营改增”基础知识）、会计处理、税务处理、节税筹划和税务稽查于一体的教材，也是有别于其他增值税书籍的集成读本，希望能给广大读者以具体的指导、解惑，帮助大家解决实际存在的增值税诸多问题。

宋宇皎参与了书稿的编写工作，唐甜整理了税务稽查案例，郭淑娟、李杨柳、杨娅菲参与了资料的收集和整理工作，航天信息对本书的编著提供了帮助。对提供帮助的众多朋友和单位，一并表示感谢。

书中的一些资料摘自国家税务总局等政府部门网站，读者若想引用政策，也请到国家税务总局等权威部门网站查询，以免出现差错。

虽尽力想编写一本出色的专业书籍，但限于能力和见识，不足之处在所难免，敬请广大读者朋友多提宝贵建议。有关本书内容和其他财税专业问题，读者可发送邮件至 poemist.cau@263.net，或关注新浪微博@葛长银或@长银财智。

葛长银

2012年6月28日于北京观园堂



第一章 增值税基础知识	1
第一节 增值税的含义、计税原理与类型	2
第二节 我国增值税简介	4
第三节 增值税的征税范围及纳税人	10
第四节 增值税的税率和征收率	18
第五节 增值税专用发票	23
第六节 增值税优惠政策	30
第七节 增值税纳税地点和纳税时间	41
第八节 增值税与其他税种的关系	43
 第二章 一般纳税人增值税的计算与申报	 49
第一节 一般纳税人增值税销项税额的计算	50
第二节 一般纳税人增值税进项税额的计算	54
第三节 一般纳税人应纳税额的计算	59
第四节 出口退税的计算	60
第五节 一般纳税人增值税的纳税申报	64
 第三章 增值税的会计核算	 71
第一节 增值税会计核算科目的设置	72
第二节 一般纳税人增值税业务的会计处理	75
第三节 小规模纳税人增值税的计算、核算与申报	120

第四章 增值税扩围——“营改增”专题	125
第一节 “营改增”概述	126
第二节 “营改增”的领域	138
第三节 上海市“营改增”的具体做法	163
第五章 增值税的节税筹划	179
第一节 纳税人身份选择的节税筹划	180
第二节 企业分立与合并的节税筹划	182
第三节 增值税计税依据的节税筹划	185
第六章 增值税案例库	193
第一节 增值税会计处理案例库	194
第二节 增值税税务处理案例库	211
第三节 增值税税务稽查案例库	224

第一章

增值税基础知识



人 事 考 试 考 点 考 题 考 解

第一节 增值税的含义、计税原理与类型

一、增值税的含义

增值税是对销售货物或提供加工、修理修配劳务及进口货物的单位和个人就其实现的增值额征收的一个税种。目前增值税已经成为我国最主要的税种之一，也是最大的税种。

我国增值税由国家税务总局负责征收，在中央与地方之间分成，税收收入中75%为中央财政收入，25%为地方财政收入。进口环节的增值税由海关负责征收，税收收入全部为中央财政收入。

二、增值税的计税原理

增值税依据“环环相扣”的计税原理，以其销售额为计税依据计算销项税额，扣除已征税款即进项税额，结算出应纳税额。其最大优点在于，不管流通环节有多少，企业只承担自己这一环节增值部分的税收。因此增值税一般被认为是中性税种，能够较好体现公平税负的原则，有利于企业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。

增值税的具体计算方法有两种：直接计税法 and 间接计税法。

（一）增值税直接计税法

增值税直接计税法就是先计算出应税货物或劳务的增值额，然后用增值额乘以适用税率求出应纳税额的计税方法。直接计税法按增值额计算的不同，又可分为加法和减法。其计算公式介绍如下。

1. 加法计算公式

$$\begin{aligned}\text{增值额} &= \text{计算期发生的工资薪金} + \text{租金} + \text{利息} + \text{利润} + \text{其他增值项目} \\ \text{应纳增值税税额} &= \text{增值额} \times \text{规定税率}\end{aligned}$$

2. 减法计算公式

增值额=计算期应税销售收入-法定应扣除的项目

应纳增值税税额=增值额×规定税率

(二) 增值税间接计税法

增值税间接计税法又称税金扣除法,简称扣税法,是指不直接计算增值额,而是以纳税人在纳税期内销售应税货物(或劳务)的销售额乘以适用税率,求出销售应税货物(或劳务)的整体税额(销项税额),然后扣除非增值项目已纳的税额(进项税额)的方法,其余额即为纳税人应缴纳的增值税额。其计算公式为:

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= \text{应税货物(或劳务)的整体税额} - \text{项目已纳税额} \\ &= \text{销项税额} - \text{进项税额} \\ &= \text{销售额} \times \text{增值税率} - \text{进项税额}\end{aligned}$$

按购进和实耗的不同,扣税法又分为购进扣税法和实耗扣除法。购进扣税法是以实际购入的允许扣除外购项目已纳增值税税额为依据,计算扣除税额。实耗扣除法是以实际消耗的允许扣除外购项目已纳增值税税额为依据,计算扣除税额。

我国目前所采用的增值税计算方法为购进扣税法,即在计算进项税额时,按当期购进商品已纳税额计算,合法进项税额允许抵扣销项税额。



爱心提示

在实际征收中,我国采用凭增值税专用发票或其他合法扣税凭证注明税款进行抵扣的办法,计算应纳税款。

三、增值税的类型

根据对外购置固定资产所含税额扣除方式的不同,增值税可以分为以下几种类型。

(1) 生产型增值税。生产型增值税指在征收增值税时,只能扣除属于非固定资产项目的那部分生产资料的税款,不允许扣除固定资产价值中所含有的税款。该类型增值税的征税对象大体上相当于国民生产总值,因此称为生产型增值税。

(2) 收入型增值税。收入型增值税指在征收增值税时,只允许扣除固定资产折旧部分所含的税款,未提折旧部分不得计入扣除项目金额。该类型增值税的征

税对象大体上相当于国民收入，因此称为收入型增值税。

（3）消费型增值税。消费型增值税指在征收增值税时，允许将固定资产价值中所含的税款全部一次性扣除。这样，就整个社会而言，生产资料都排除在征税范围之外。该类型增值税的征税对象仅相当于社会消费资料的价值，因此称为消费型增值税。

2011年11月5日，国务院常务会议决定，自2009年1月1日起，在全国所有地区、所有行业推行增值税转型改革，将生产型增值税转为消费型增值税。

第二节 我国增值税简介

一、我国增值税的发展历程

我国增值税的发展历程可大致分为四个阶段。

（一）我国增值税的试点阶段

改革开放初期，我国实行传统的流转税制度，对内资企业和外资企业分别按照其销售（营业）收入征收工商税和工商统一税。随着经济的发展和改革开放的深入，这种税制的弊端越来越明显，不能适应发展经济和改革开放的需要，增值税的推行势在必行。

1980年3~5月，财政部、国家税务总局在广西柳州市进行了增值税等税种的调查测算、设计方案等工作。此后，在广西柳州、上海等地的机器机械行业中进行了征收增值税的试点。

1981年9月5日，国务院原则批准了财政部报送的《关于改革工商税制的设想》，其中包括开征增值税的内容。

从1981年到1982年，财政部先后选择机器机械、农业机具两个行业和缝纫机、自行车、电风扇三项产品试行增值税，并发布了《增值税暂行办法》。

1984年9月18日，国务院发布了《中华人民共和国增值税条例（草案）》，自1984年10月1日起施行。该条例（草案）规定：增值税的纳税人为在中国境内生产和进口应税产品的单位和个人；税目、税率和扣除项目分为甲、乙两个类别，共设机器机械及其零配件等12个税目，税率从6%至16%不等。

此后完善增值税的主要措施，一是逐步扩大征税范围，二是改进计税办法。

(1) 扩大征税范围。从 1986 年到 1988 年，根据国务院的授权和有关指示，财政部陆续发出了一系列关于扩大增值税征税范围的文件，逐步将增值税的税目增加到 31 个，税率从 8% 至 45% 不等。这样，除了烟、酒、电力和成品油等 10 类工业品继续征收产品税以外，其他工业品都纳入了增值税的征税范围。

(2) 改进计税办法。根据财政部的规定，从 1987 年起，增值税的计税方法统一采用“扣税法”。扣除税额原则上按照外购的原材料、燃料、动力、低值易耗品、包装物的实际采购成本，委托加工费的实际支付金额和规定的扣除税率计算；扣除税率大部分采用税目税率表中规定的适用税率，少数项目采用 14% 的综合扣除税率。

(二) 我国增值税制度的全面推行阶段

1993 年 12 月 25 日，为适应建立社会主义市场经济体制和完善税制的需要，国务院批准了国家税务总局报送的《工商税制改革实施方案》，该方案从 1994 年 1 月 1 日起在全国施行。

该方案中关于流转税改革的主要内容：在工业生产领域和批发、零售商业普遍征收增值税，对少量消费品征收消费税，对不实行增值税的劳务和销售不动产征收营业税。上述税收统一适用于内资企业和外资企业，取消对外资企业征收的工商统一税。其中，增值税改革的要点如下。

(1) 对商品的生产、批发、零售和进口全面实行增值税，对绝大部分劳务和销售不动产暂不实行增值税。

(2) 设置三档税率：17%（基本税率）、13%（低税率）和零税率。

(3) 实行价外计征的办法，即按照不含增值税税额的商品价格和规定的税率计算征收增值税。

(4) 实行根据发票注明税额抵扣税款的制度。为了适应中国消费者的习惯，在商品零售环节实行价内税。

(5) 对于年销售额较小、会计核算不健全的小型纳税人，实行按照销售收入和规定的征收率计税的简便办法。

(6) 对增值税的纳税人进行专门的税务登记，使用增值税专用发票，建立对购销双方交叉审计的稽查体系和防止偷逃税、减免税的内在机制。

1993 年 12 月 13 日，国务院发布了《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》),自1994年1月1日起施行,同时废止在此之前施行的《中华人民共和国增值税条例(草案)》。

同年12月29日,第八届全国人民代表大会常务委员会第五次会议通过了《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》。

(三) 我国增值税制度的完善阶段

1994年以来,我国完善增值税制度的主要措施是对一般纳税人的适用税率、进项税额扣除范围和扣除率,小规模纳税人的征收率,以及税收优惠等做了一些必要的调整,强化了征收管理。

1. 调整税率

为了支持农业和采矿业的发展,从1994年5月1日起,各类农业产品、金属矿采选产品、非金属矿采选产品和煤炭均改按13%的低税率征收增值税。

2. 调整进项税额扣除项目和扣除率

从1994年5月1日起,增值税一般纳税人外购货物(不包括固定资产)所支付的运输费用,可以按照10%的扣除率计算进项税额。从1998年7月1日起,上述扣除率降为7%。

从1994年5月1日起,从事废旧物资经营的增值税一般纳税人收购的废旧物资不能取得增值税专用发票的,可以按照收购金额和10%的扣除率计算进项税额。从2001年起,改为废旧物资回收经营企业免征增值税,使用废旧物资的生产企业可以按照废旧物资购入金额和10%的扣除率计算进项税额。

从1999年8月1日起,增值税一般纳税人从农业生产者购进的免税棉花和从国有粮食购销企业购进的免税粮食,可以分别按照购进金额和13%的扣除率计算进项税额。从2011年1月1日起,增值税一般纳税人购进农业生产者销售的免税农业产品的进项税额扣除率从10%提高到13%。后来规定,增值税一般纳税人向小规模纳税人购买农产品也可以照此办理。

3. 降低小规模纳税人征收率

为了适当平衡增值税小规模纳税人和一般纳税人的增值税负担,从1998年7

月1日起，从事商业经营的增值税小规模纳税人的增值税征收率从6%降为4%。

4. 税收优惠

主要免税项目有以下几类。

(1) 来料加工复出口的货物。

(2) 下列企业（项目）进口的规定的自用设备和按照合同随同设备进口的技术及配套件、备件：国家鼓励、支持发展的外商投资项目和国内投资项目在投资总额以内进口的；企业为生产中国科学技术部制定的《国家高新技术产品目录》中所列的产品而进口的；软件企业进口的；已经设立的鼓励类和限制类外商投资企业、外商投资研究开发中心、先进技术型和产品出口型外商投资企业的技术改造，在批准的生产、经营范围以内，利用投资总额以外的自有资金进口的；符合中西部省、自治区、直辖市利用外资优势产业和优势项目目录的项目，在投资总额以内进口的（在投资总额以外利用自有资金进口者也可以享受一定的税收优惠）。

(3) 集成电路生产企业引进集成电路技术和成套生产设备，单项进口集成电路专用设备和仪器，符合国家规定的，以及符合国家规定的集成电路生产企业进口自用的原材料、消耗品。

(4) 利用外国政府贷款和国际金融组织贷款项目进口的设备。

(5) 外国政府和国际组织无偿援助项目在中国境内采购的货物。

(6) 中国境外的自然人、法人和其他组织按照规定无偿向受赠人捐赠进口的直接用于扶贫、慈善事业的物资。

(7) 军事工业企业、军队和公安、司法等部门所属企业生产的规定的军、警用品。

(8) 个体残疾劳动者提供的加工、修理、修配劳务。

(9) 种子、种苗、农用塑料薄膜和规定的农业机械、化肥、农药、饲料等农业生产资料。

此外，国家规定的若干类宣传、文化出版物，计算机软件产品、集成电路产品，黄金、铂金，抗艾滋病病毒药品，民政福利生产企业，民族贸易企业，等等，在增值税方面也可以享受一定的优惠（如定期减税、免税或者即征即退、先征后返等）。

5. 提高起征点

2003 年 1 月 1 日，为了促进下岗失业人员再就业工作，经国务院批准，财政部、国家税务总局大幅度提高增值税起征点。销售货物的起征点从原来的月销售额 600~2 000 元提高为月销售额 2 000~5 000 元；销售应税劳务的起征点从原来的月销售额 200~800 元提高为月销售额 1 500~3 000 元；按次（日）纳税的起征点从原来的每次（日）销售额 50~80 元提高为每次（日）销售额 150~200 元。

2011 年 10 月 31 日，财政部发布第 65 号令，规定自 2011 年 11 月 1 日起，增值税的起征点进行调整。销售货物的由原来的月销售额为 2 000~5 000 元调整为 5 000~20 000 元；销售应税劳务的，由月销售额 1 500~3 000 元调整为 5 000~20 000 元；按次纳税的，由每次（日）销售额 150~200 元调整为 300~500 元。

6. 强化征收管理

增值税作为一种先进的税种，其施行要求依赖于较高的征管水平。为此，从开始施行增值税，我国就一直注重加强增值税的征收管理。特别是 1994 年全面推行增值税以后，通过不断健全税收法制，完善管理制度，采用现代化的科技手段加强税务人员的教育和培训，开展广泛、深入的税收宣传，严厉打击违法犯罪分子等各种有效措施，有力地保证了增值税制度的顺利施行和不断完善。

7. 全面增值税转型

在东北三省和华东六省市试点的基础上，自 2009 年 1 月 1 日起，在全国所有地区、所有行业推行增值税转型改革，将生产型增值税转为消费型增值税。



爱心提示

尽管转为消费型增值税，但个人消费品、房屋以及与应税产品无关的进项税额，仍不允许抵扣。

（四）我国增值税的“扩围”改革阶段

“扩大增值税征收范围，相应调减营业税等税收”，是中央十七届五中全会和“十二五”规划确定的加快中国财税体制改革的重要内容。2011 年 11 月 16 日，财政部和国家税务总局发布了经国务院同意的《营业税改征增值税试点方案》等

文件，明确了中国营业税改征增值税改革的指导思想、基本原则和主要内容。

营业税改征增值税，就是将目前征收营业税的交通运输业、部分现代服务业等行业改为征收增值税，通过纳入增值税抵扣链条，消除重复征税，降低经营成本和企业税负。

2011 年 11 月 17 日，财政部、国家税务总局颁布了财税〔2011〕110 号和 111 号文件，规定自 2012 年 1 月 1 日开始，在上海市开始增值税扩围改革试点。2011 年 12 月，北京市政府正式向财政部、国家税务总局提出申请，在交通运输业、部分现代服务业开展营业税改征增值税试点改革。

二、增值税的基本特点和优点

（一）我国增值税的基本特点

我国增值税的基本特点可以概括为以下 7 点。

- （1）实行普遍征收。
- （2）简化了税率档次。一般纳税人适用 17%或 13%，小规模纳税人适用 3%，出口货物适用零税率。
- （3）确立了增值税发票的法律地位。
- （4）基本体现了公平税负、平等竞争的原则。
- （5）统一了增值税的计算方法。
- （6）对小规模纳税人等采取简易的征收方法。
- （7）实行按不含税价计税的方法。

（二）增值税的优点

我国增值税的优点主要体现在以下 4 个方面。

- （1）增值税是一种中性税，有利于资源的优化配置；
- （2）增值税的退税机制，有利于促进国际贸易的发展；
- （3）增值税的税款抵扣制度，有利于控制偷逃税；
- （4）增值税征收范围广泛，有利于为财政收入提供稳定的来源。

第三节 增值税的征税范围及纳税人

一、增值税的征税范围

(一) 销售货物

1. 货物的概念

属于征收增值税的货物是指除土地、房屋和其他建筑物等不动产之外的各种有形动产及电力、热力、气体等。

2. 基本规定

(1) 销售货物是指有偿转让货物的所有权；

(2) 销售的货物的起运地或所在地在境内。

3. 确定销售行为的原则

(1) 有偿性。所谓有偿性，是指销售方有偿转让货物的所有权。

(2) 独立性。所谓独立性，是指纳税人按照法律的规定，可以独立从事一项销售活动，不是受雇于他人。

(二) 提供应税劳务

1. 应税劳务的概念

应税劳务就是其收入依法应该纳税的劳务。加工、修理修配劳务属于增值税的应税劳务。

(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。

(3) 加工、修理修配劳务，是指有偿提供加工，修理修配劳务。但单位或个