

普华
经营

根据财税【2013】106号最新文件编写

营业税 改征 增值税

(第二版)

赵静 编著

《《 账务处理与纳税操作指南 》》

政策、法规、案例、实务、全面
业务操作的说明书 会计处理的导航仪



人民邮电出版社
POSTS & TELECOM PRESS

营业税改征增值税 账务处理与纳税操作指南 (第二版)

赵 静 编著

人 民 邮 电 出 版 社
北 京

图书在版编目 (CIP) 数据

营业税改征增值税账务处理与纳税操作指南 / 赵静
编著. —2 版. —北京: 人民邮电出版社, 2014. 10
ISBN 978-7-115-37183-6

I. ①营… II. ①赵… III. ①增值税—税收会计—基
本知识—中国 IV. ①F812.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2014) 第 223741 号

内 容 提 要

本书围绕我国当前正在积极推行的营业税改征增值税改革, 从增值税和营业税的基本特点出发, 在详细介绍本次税改宗旨的基础上, 具体诠释了营业税改征增值税实施办法, 并对税改后一般纳税人和小规模纳税人的会计处理与纳税申报、简易计税、销售额差额扣除与特殊事项的会计处理、零税率应税服务等多方面内容进行了具体介绍, 为涉及本次税改的企业提供全程操作指导。

本书适合企业各级财会人员和管理者使用, 同时也适合高校相关专业师生阅读参考。

◆ 编 著 赵 静

责任编辑 李宝琳

责任印制 杨林杰

◆ 人民邮电出版社出版发行 北京市丰台区成寿寺路 11 号

邮编 100164 电子邮件 315@ptpress.com.cn

网址 <http://www.ptpress.com.cn>

北京昌平百善印刷厂印刷

◆ 开本: 800 × 1000 1/16

印张: 14

2014 年 10 月第 2 版

字数: 200 千字

2014 年 10 月北京第 1 次印刷

定 价: 35.00 元

读者服务热线: (010) 81055656 印装质量热线: (010) 81055316

反盗版热线: (010) 81055315

广告经营许可证: 京崇工商广字第 0021 号

前 言

营业税改征增值税自 2012 年 1 月 1 日在上海试点以来，到 2012 年年底已经扩大到全国十几个省份，2013 年 8 月 1 日在全国范围内推展开来，2014 年度又先后扩展增加了铁路运输业、邮政业和电信业。尽管国家税务总局、试点省市税务机关对此次税改做了大量的宣传和培训工作，但就试点企业会计处理来讲，内容讲解仍不够系统和全面，很多涉及该项改革的企业财务人员还存在不少困惑之处。为此，我们组织专家和实务工作者共同探讨、实地调研，编写了这本《营业税改征增值税账务处理与纳税操作指南（第二版）》，希望能给广大读者提供一些帮助。

全书分七章共二十二节，不仅全面诠释了《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》，同时还详细介绍了试点纳税人申报表的填列、税款缴纳和账务处理方法，并通过实务提示的方法介绍了实际工作中的操作细节。本书重点介绍了营业税改征增值税的会计处理实务，所以也可以作为营业税改征增值税税务会计参考用书。

本书适用于税改期间试点企业财务和税务工作人员、试点税务机关和培训组织以及非试点企业税收筹划人员。

本书在编写过程中参考了大量书籍，在此向相关作者表示感谢，并向给予了很多帮助的税务机关工作人员、专家、企业表示感谢。

由于编写时间仓促以及编者能力有限，本书存在的不足之处恳请读者谅解，并欢迎广大读者提出宝贵意见和建议，以便修订再版时更正。

目 录

第1章 营业税改征增值税概述	1
1.1 增值税概述	1
1.2 营业税概述	7
1.3 营业税改征增值税概述	12
第2章 营业税改征增值税实施办法诠释	19
2.1 纳税人和扣缴义务人	19
2.2 应税服务范围	26
2.3 税率和征收率	37
2.4 应纳税额的计算	44
2.5 纳税、扣缴义务发生时间和地点	62
2.6 税收减免	65
2.7 税收管理	74
2.8 附则解读	78

第3章 一般会计处理实务	79
3.1 一般纳税人会计处理实务	79
3.2 小规模纳税人会计处理实务	96
第4章 简易计税和销售额差额扣除	100
4.1 简易计税方法和销售额差额扣除的规定	100
4.2 简易计税方法和销售额差额扣除的实务	103
第5章 特殊事项会计处理实务	109
5.1 取得过渡性财政扶持资金的会计处理实务	109
5.2 销售已使用过资产的会计处理实务	110
第6章 营改增试点后的增值税纳税申报	113
6.1 一般纳税人增值税纳税申报	113
6.2 小规模纳税人纳税申报	141
第7章 零税率应税服务	156
7.1 零税率应税服务概述	156
7.2 零税率应税服务申报	161
7.3 零税率应税服务会计处理	176
附 录	180
附录1 财政部 国家税务总局 关于印发《营业税改征增值税试点方 案》的通知	180

附录2	财政部 国家税务总局 关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知·····	182
附录3	国家税务总局关于发布《铁路运输企业增值税征收管理暂行办法》的公告·····	208
附录4	国家税务总局关于发布《邮政企业增值税征收管理暂行办法》的公告·····	211

第 1 章 营业税改征增值税概述

1.1 增值税概述

增值税是对在我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，以其增值额为课税对象，采用税款抵扣办法征收的一种流转税。

1.1.1 增值税的征税范围

1.1.1.1 征税范围的基本规定

- (1) 销售货物；
- (2) 进口货物；
- (3) 提供加工、修理修配劳务。

货物是指有形动产，包括电力、热力、气体。

1.1.1.2 征税范围中的特殊项目

- (1) 货物期货在期货的实物交割环节纳税；
- (2) 银行销售金银的业务，应当征收增值税；
- (3) 典当业的死当销售业务、寄售业销售寄售物品业务，应当征收增值税；
- (4) 集邮商品的生产、调拨，以及邮政部门以外的其他单位和个人销售的，应当征收增值税；
- (5) 电力公司向发电企业收取的过网费，应当征收增值税。

1.1.1.3 征税范围中的特殊行为

- (1) 视同销售行为

单位或个体工商户的下列行为，视同销售货物，应当征收增值税：

- ①将货物交由他人代销；
- ②销售代销货物；

③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至另一个机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；

- ④将自产或委托加工的货物用于非应税项目；
- ⑤将自产或委托加工的货物用于集体福利或个人消费；
- ⑥将自产、委托加工或购买的货物对其他单位投资；
- ⑦将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；
- ⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

(2) 混合销售行为

混合销售行为是指一项销售行为既涉及增值税应税货物，又涉及营业税应税劳务的行为。

对主营货物的生产、批发或零售的纳税人，其销售行为应全部视为销售货物征收增值税，而不征收营业税；对非主营货物的生产、批发或零售的其他纳税人，其销售行为应全部视为营业税应税劳务，而不征收增值税。

(3) 兼营行为

①兼营不同税率的货物或者应税劳务

纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务，应当分别核算不同税率的货物或者应税劳务的销售额，分别计税。未分别核算销售额的，从高适用税率。

②兼营非应税项目

纳税人兼营非应税项目的，应分别核算货物或者应税劳务的销售额和非应税劳务的营业额。未分别核算的，由主管税务机关核定其销售额。

1.1.2 增值税的纳税人

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，都是增值税的纳税义务人。《增值税暂行条例》将纳税人按其经营规模大小及会计核算健全与否划分为一般纳税人和小规模纳税人。

1.1.2.1 一般纳税人

生产货物或提供应税劳务的纳税人，或以生产货物或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 50 万元以上的；从事货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 80 万元以上的，为增值税一般纳税人。

1.1.2.2 小规模纳税人

生产货物或提供应税劳务的纳税人，或以生产货物或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 50 万元以下的；从事货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 80 万元以下的，为小规模纳税人。

1.1.3 增值税的税率

1.1.3.1 一般纳税人适用的税率

(1) 基本税率

增值税一般纳税人销售货物或者进口货物、提供应税劳务，除适用低税率的货物外，一般适用 17% 的基本税率。

(2) 低税率

增值税一般纳税人销售或者进口下列货物，适用 13% 的低税率：

- ①粮食、食用植物油、鲜奶；
- ②自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品；
- ③图书、报纸、杂志；
- ④饲料、化肥、农药、农机、农膜；
- ⑤国务院规定的其他货物：农产品、音像制品、电子出版物、二甲醚。

(3) 零税率

纳税人出口货物，税率为零；但是，国务院另有规定的除外。

1.1.3.2 小规模纳税人的征收率

小规模纳税人适用的征收率为 3%。

除此之外，还应注意以下两种情况。

(1) 纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务，应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额，未分别核算销售额的，从高适用税率。

(2) 典当业销售的死当物品，寄售商店代销的寄售物品，按 4% 的征收率计算征收增值税。

1.1.4 增值税会计账户设置

为了准确反映增值税一般纳税人应纳增值税的计算与缴纳情况,按照规定,一般纳税人应在“应交税费”科目下设置“应交增值税”和“未交增值税”等二级明细科目,进行增值税会计核算。

(1) “应交税费——应交增值税”账户

“应交税费——应交增值税”明细账采用多栏式。在借方设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“出扣抵减内销产品应纳税额”和“转出未交增值税”五个栏目;在贷方设置“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”和“转出多交增值税”四个栏目。

各栏目核算内容如下。

①“进项税额”专栏,记录企业购入货物或接受应税劳务而支付的、准予从销项税额中抵扣的增值税额。购入货物或接受劳务支付的进项税额,用蓝字登记;退回所购货物应冲销的进项税额,用红字登记。

②“已交税金”专栏,核算企业当月应缴而实际已缴纳的增值税额。

③“减免税款”专栏,反映企业按规定直接减免的增值税款。

④“出扣抵减内销产品应纳税额”专栏,反映企业按规定的退税率计算的出口货物的进项税额抵减内销产品的应纳税额。

⑤“转出未交增值税”专栏,核算一般纳税企业月末转出应交未交的增值税。

⑥“销项税额”专栏,记录企业销售货物、提供应税劳务收取的增值税额。销货时用蓝字登记。退货时应冲销的销项税额用红字登记。

⑦“出口退税”专栏,记录企业出口适用零税率的货物,向海关办理出口手续后,凭出口报关单等有关凭证,向税务机关申报办理出口退税而收到退回的税款。出口货物退回的增值税额,用蓝字登记;出口货物办理退税后发生退货或者退关而补交已退的税款,用红字登记。

⑧“进项税额转出”专栏,记录企业的购进货物,在产品、产成品等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣,按规定转出的进项税额。

⑨“转出多交增值税”专栏,核算一般纳税企业月中转出多交的增

值税。

月度终了，企业将本月应交未交或多交的增值税额自“应交税费——应交增值税”账户转入“应交税费——未交增值税”账户。结转后，“应交税费——应交增值税”账户的期末借方余额，反映企业尚未抵扣的增值税。

(2) “应交税费——未交增值税”账户

“应交税费——未交增值税”明细账采用三栏式。

月度终了，企业应将本月应交未交增值税自“应交税费——应交增值税”账户转入“应交税费——未交增值税”账户，会计分录为：

借：应交税费——应交增值税（转出未交增值税）

贷：应交税费——未交增值税

月度终了，如果企业本月有多交的增值税，应将其自“应交税费——应交增值税”账户转入“应交税费——未交增值税”账户。会计分录为：

借：应交税费——未交增值税

贷：应交税费——应交增值税（转出多交增值税）

企业在本月缴纳上期应交未交的增值税时，

借：应交税费——未交增值税

贷：银行存款

纳税期限届满或月末，“应交税费——未交增值税”账户的贷方余额，反映企业欠交的增值税；若为借方余额，反映企业多交的增值税。

1.1.5 增值税一般纳税人应纳税额的计算

1.1.5.1 销项税额

销项税额是纳税人销售货物或提供应税劳务，按照销售额或应税劳务收入和税法规定的税率计算应向购买方收取的增值税税额。

(1) 销项税额的计算公式

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{适用税率}$$

其中，公式中的“销售额”为不含增值税的销售额。

（2）不含税销售额的计算公式

$$\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + 17\%)$$

（3）视同销售行为销售额的确定

纳税人发生视同销售行为而无销售额的，或者销售货物、提供应税劳务的价格明显偏低且无正当理由的，按下列顺序确定其销售额：

- ①按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；
- ②按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；
- ③按组成计税价格确定：

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$$

其中，公式中的“成本利润率”由国家税务总局确定，一般为10%。

1.1.5.2 进项税额

进项税额是纳税人购进货物或接受应税劳务所支付或负担的增值税额。

（1）准予从销项税额中抵扣的进项税额

- ①从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。
- ②从海关取得的完税凭证上注明的增值税额。
- ③一般纳税人购进农产品，按照农产品收购发票上注明的买价和13%的扣除率计算进项税额，准予扣除。

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times 13\%$$

④一般纳税人购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用，按运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算进项税额，准予扣除。

$$\text{进项税额} = \text{运输费用} \times 7\%$$

其中，运输费用不包括装卸费、保险费等其他杂费。

（2）不得从销项税额中抵扣的进项税额

- ①用于非应税项目的购进货物或者应税劳务。
- ②用于免税项目的购进货物或者应税劳务。
- ③用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务。
- ④非正常损失的购进货物。

⑤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。

1.1.5.3 应纳税额

应纳税增值额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。

1.2 营业税概述

营业税是对在中华人民共和国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人就其营业收入为征收对象的一种税。

本节所讲营业税是对2008年12月15日颁布的《中华人民共和国营业税暂行条例实施细则》进行概述，该实施细则中涉及的交通运输业等已经改征增值税。概述的目的是为了让读者了解营业税，便于掌握营业税改征增值税内容。

1.2.1 营业税的征税范围

1.2.1.1 征税范围的基本规定

(1) 交通运输业

交通运输业是指使用运输工具或人力、畜力将货物或旅客送达目的地，使其空间位置发生转移的业务活动，具体包括陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输和装卸搬运等。

(2) 建筑业

建筑业是指建筑安装工程作业，具体包括建筑、安装、修缮、装饰和其他工程作业等内容。

(3) 金融保险业

金融保险业是指经营金融、保险的业务。

金融是指经营货币资金融通活动的业务，包括贷款、融资租赁、金融商品转让、金融经纪业务和其他金融业务。

保险是指将通过契约形式集中起来的资金，用于补偿被保险人的经济利益的活动。

(4) 邮电通信业

邮电通信业是指专门办理信息传递的业务,包括邮政、电信。

(5) 文化体育业

文化体育业是指经营文化、体育活动的业务,包括文化业和体育业。

文化业是指经营文化活动的业务,包括表演、播映、经营游览场所和各种展览、培训活动,举办文学、艺术、科技讲座、讲演、报告会,图书馆的图书和资料的借阅业务等。

体育业是指举办各种体育比赛和为体育比赛或体育活动提供场所的业务。

(6) 娱乐业

娱乐业是指为娱乐活动提供场所和服务的业务,包括经营歌厅、舞厅、卡拉 OK 歌舞厅、音乐茶座、台球、高尔夫球、保龄球场、网吧、游艺场等娱乐场所,以及娱乐场所为顾客进行娱乐活动提供服务的业务。

(7) 服务业

服务业是指利用设备、工具、场所、信息或技能为社会提供服务的业务,包括代理业、旅店业、饮食业、旅游业、仓储业、租赁业、广告业和其他服务业。

(8) 销售不动产或转让无形资产

销售不动产是指有偿转让不动产所有权的行为,包括销售建筑物和销售其他土地附着物。在销售不动产时连同不动产所占土地的使用权一并转让的行为,比照销售不动产征收营业税。

转让无形资产是指转让无形资产的所有权或使用权的行为,包括转让土地使用权、转让商标权、转让专利权、转让非专利技术、出租电影拷贝、转让著作权和转让商誉。

1.2.1.2 征税范围的特殊规定

(1) 混合销售行为

对从事货物生产、批发或销售的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为不征营业税。

(2) 兼营行为

纳税人兼有不同税目的应当缴纳营业税的劳务、转让无形资产或者

销售不动产，应当分别核算不同税目的营业额、转让额、销售额；未分别核算营业额的，从高适用税率。

1.2.2 营业税的纳税义务人

1.2.2.1 营业税的纳税义务人

凡在中华人民共和国境内提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产的单位和个人，均为营业税的纳税人。

“在中华人民共和国境内”是指税收行政管辖权的区域，具体情况为：

- (1) 提供或者接受应税劳务的单位或者个人在境内；
- (2) 所转让的无形资产（不含土地使用权）的接收单位或者个人在境内；
- (3) 所转让或者出租土地使用权的土地在境内；
- (4) 所销售或者出租的不动产在境内。

“单位”是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体以及其他单位。

“个人”是指个体工商户以及其他有经营行为的个人。

1.2.2.2 营业税的扣缴义务人

营业税的扣缴义务人主要有以下几种。

- (1) 委托金融机构发放贷款的，其应纳税款以受托发放贷款的金融机构为扣缴义务人。
- (2) 建筑安装业务实行分包或者转包的，其应纳税款以总承包人为扣缴义务人。
- (3) 单位或者个人进行演出，由他人售票的，其应纳税款以售票者为扣缴义务人；演出经纪人为个人的，其办理演出业务的应纳营业税税款也以售票者为扣缴义务人。
- (4) 个人转让专利权、非专利技术、商标权、著作权、商誉的，其应纳税款以受让者为扣缴义务人。

1.2.3 营业税的税率

营业税按照行业、类别的不同分别采用不同的比例税率，具体内容如下。

营业税税目与税率

序号	税目	税率
1	交通运输业	3%
2	建筑业	3%
3	金融保险业	5%
4	邮电通信业	3%
5	文化体育业	3%
6	娱乐业	5% ~ 20%
7	服务业	5%
8	转让无形资产	5%
9	销售不动产	5%

1.2.4 营业税计税依据的规定

纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产, 应按照规定按照营业额和规定的适用税率计算应纳税额。计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{营业额} \times \text{税率}$$

1.2.4.1 营业税计税依据的一般规定

营业税的计税依据是营业额, 营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用。

1.2.4.2 营业税计税依据的具体规定

(1) 交通运输业

①纳税人将承揽的运输业务分给其他单位或者个人的, 以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位或者个人的运输费用后的余额作为营业额。

②运输企业自中华人民共和国境内运输旅客或者货物出境, 在境外改由其他运输企业承运旅客或者货物, 以全程运费减去支付给该承运企业的运费后的余额作为营业额。

(2) 建筑业

①建筑业的总承包人将工程分包或者转包给他人, 以工程的全部承