

1

第一章

增 值 税

CHAPTER

1

新修订的《增值税暂行条例》主要内容发生了哪些变化?

中华人民共和国国务院令 第 538 号《中华人民共和国增值税暂行条例》已经 2008 年 11 月 5 日国务院第 34 次常务会议修订通过,修订后的《条例》自 2009 年 1 月 1 日起施行。修改的主要内容有:

- (1) 允许抵扣固定资产进项税额。
- (2) 小规模纳税人不再设置工业和商业两档征收率,征收率统一降低至 3%。
- (3) 将矿产品增值税税率恢复到 17%。
- (4) 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。
- (5) 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。
- (6) 增值税纳税申报期限由 10 日延长至 15 日。

在上述修改的内容中,以下两个方面需要引起纳税人的注意:

(1) 不得抵扣固定资产进项税额。不是所有购进的固定资产,其进项税额都能从销项税额中抵扣。允许抵扣的固定资产进项税额,并不是购进(包括接受捐赠、实物投资)或者自制(包括改扩建、安装)所有的固定资产进项税额。如:房屋建筑物等不动产不允许纳入增值税抵扣范围,小汽车、摩托车和游艇也不纳入增值税改革范围,即企业购入以上固定资产,不允许抵扣其所含的增值税。财税[2009]113 号文件进一步明确,以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施,无论在会计处理上是否单独记账与核算,均应当作为建筑物或者构筑物的组成部分,其进项税额不得在销项税额中抵扣。附属设备和配套设施是指:给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施。

(2) 小规模纳税人符合标准应按规定申请增值税一般纳税人认定。虽然小规模纳税人不再划分行业,又统一执行 3% 的征收率,而且降低了小规模纳税人的标准,规定了工业和商业小规模纳税人年销售额标准分别为 50 万元和 80 万元。但自 2009 年 1 月 1 日起,其销售额或营业额超过上述标准的,次月应申请增值税一般纳税人认定,否则按增值税规定的税率 17% 或 13% 纳税,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票。新认定标准除了企业的正常销售额要达到 50 万元和 80 万元外,还包括了企业被查补税款后年销售额达到 50 万元或 80 万元的情况,也必须去税务机关申请认定为一般纳税人。

2 新修订的《增值税暂行条例》对增值税一般纳税人认定是如何规定的?

国家税务总局发布的《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)规定:

(1) 增值税一般纳税人认定管理新具体办法颁布前,按现行规定执行。

(2) 2009 年应税销售额超过新标准的小规模纳税人,应当按照《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则的有关规定向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

(3) 未申请办理一般纳税人认定手续的,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。

由此可以看出,纳税人该认定的不认定,将直接按一般纳税人税率征税。达到一般纳税人标准的小规模纳税人未依法提出认定申请,或虽提出申请但不符合认定要求而未获得批准为一般纳税人的,要按销售额依照法定增值税税率征税,且不得抵扣进项税额。

(4) 一般纳税人申请认定标准降低。新细则将一般纳税人认定标准从年销售额达到 100 万和 180 万分别降低至 50 万和 80 万。

3 增值税一般纳税人资格认定管理程序是如何规定的?

国家税务总局令第 22 号制订了《增值税一般纳税人资格认定管理办法》,办法对一般纳税人的认定进行了具体明确:

(1) 增值税纳税人(以下简称纳税人),年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的,除了“个体工商户以外的个人,按小规模纳税人纳税的非企业性单位,按小规模纳税人纳税不经常发生应税行为的企业”外,应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

本办法所称年应税销售额，是指纳税人在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额，包括免税销售额。

(2) 年应税销售额未超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准以及新开业的纳税人，可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

对提出申请并且同时符合下列条件的纳税人，主管税务机关应当为其办理一般纳税人资格认定：

① 有固定的生产经营场所；

② 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，能够提供准确税务资料。

(3) 下列纳税人不办理一般纳税人资格认定：

· ① 个体工商户以外的其他个人；

② 选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位；

③ 选择按照小规模纳税人纳税的不经常发生应税行为的企业。

(3) 纳税人应当向其机构所在地主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

(4) 一般纳税人资格认定的权限，在县(市、区)国家税务局或者同级别的税务分局(以下称认定机关)。

(5) 纳税人符合一般纳税人资格认定条件的，按照下列程序办理一般纳税人资格认定：

① 纳税人应当在申报期结束后 40 日(工作日，下同)内向主管税务机关报送《增值税一般纳税人申请认定表》，申请一般纳税人资格认定。

② 认定机关应当在主管税务机关受理申请之日起 20 日内完成一般纳税人资格认定，并由主管税务机关制作、送达《税务事项通知书》，告知纳税人。

③ 纳税人未在规定期限内申请一般纳税人资格认定的，主管税务机关应当在规定期限结束后 20 日内制作并送达《税务事项通知书》，告知纳税人。

纳税人符合本办法第五条规定的，应当在收到《税务事项通知书》后 10 日内向主管税务机关报送《不认定增值税一般纳税人申请表》，经认定机关批准后不办理一般纳税人资格认定。认定机关应当在主管税务机关受理申请之日起 20 日内批准完毕，并由主管税务机关制作、送达《税务事项通知书》，告知纳税人。

(6) 纳税人符合条件，申请一般纳税人资格按照下列程序办理一般纳税人资格认定：

① 纳税人应当向主管税务机关填报申请表，并提供下列资料：

A. 《税务登记证》副本；

B. 财务负责人和办税人员的身份证明及其复印件;

C. 会计人员的从业资格证明或者与中介机构签订的代理记账协议及其复印件;

D. 经营场所产权证明或者租赁协议,或者其他可使用场地证明及其复印件;

E. 国家税务总局规定的其他有关资料。

② 主管税务机关应当当场核对纳税人的申请资料,经核对一致且申请资料齐全、符合填列要求的,当场受理,制作《文书受理回执单》,并将有关资料的原件退还纳税人。

对申请资料不齐全或者不符合填列要求的,应当当场告知纳税人需要补正的全部内容。

③ 主管税务机关受理纳税人申请以后,根据需要进行实地查验,并制作查验报告。

查验报告由纳税人法定代表人(负责人或者业主)、税务查验人员共同签字(签章)确认。

实地查验时,应当有两名或者两名以上税务机关工作人员同时到场。实地查验的范围和方法由各省税务机关确定并报国家税务总局备案。

④ 认定机关应当自主管税务机关受理申请之日起 20 日内完成一般纳税人资格认定,并由主管税务机关制作、送达《税务事项通知书》,告知纳税人。

(7) 主管税务机关应当在一般纳税人《税务登记证》副本“资格认定”栏内加盖“增值税一般纳税人”戳记。

“增值税一般纳税人”戳记印色为红色,印模由国家税务总局制定。

(8) 纳税人自认定机关认定为一般纳税人的次月起(新开业纳税人自主管税务机关受理申请的当月起),按照《中华人民共和国增值税暂行条例》第四条的规定计算应纳税额,并按照规定领购、使用增值税专用发票。

(9) 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。

(10) 主管税务机关可以在一定期限内对下列一般纳税人实行纳税辅导期管理:

① 按照规定新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业;

② 国家税务总局规定的其他一般纳税人。

增值税一般纳税人纳税辅导期管理政策是如何规定的?

国家税务总局《关于印发〈增值税一般纳税人纳税辅导期管理办法〉的通知》(国税发[2010]40号)制定了《增值税一般纳税人纳税辅导期管理办法》，对增值税一般纳税人纳税辅导期管理明确了具体的办法：

(1)《一般纳税人认定办法》中所称的“小型商贸批发企业”，是指注册资金在80万元(含80万元)以下、职工人数在10人(含10人)以下的批发企业。只从事出口贸易，不需要使用增值税专用发票的企业除外。批发企业按照国家统计局颁发的《国民经济行业分类》(GB/T4754-2002)中有关批发业的行业划分方法界定。

《一般纳税人认定办法》所称“其他一般纳税人”，是指具有下列情形之一的一般纳税人：

① 增值税偷税数额占应纳税额的10%以上并且偷税数额在10万元以上的；

② 骗取出口退税的；

③ 虚开增值税扣税凭证的；

④ 国家税务总局规定的其他情形。

(2)新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业实行纳税辅导期管理的期限为3个月；其他一般纳税人实行纳税辅导期管理的期限为6个月。

(3)对新办小型商贸批发企业，主管税务机关应在认定办法第九条第(四)款规定的《税务事项通知书》内告知纳税人对其实行纳税辅导期管理，纳税辅导期自主管税务机关制作《税务事项通知书》的当月起执行；对其他一般纳税人，主管税务机关应自稽查部门作出《税务稽查处理决定书》后40个工作日内，制作、送达《税务事项通知书》告知纳税人对其实行纳税辅导期管理，纳税辅导期自主管税务机关制作《税务事项通知书》的次月起执行。

(4)辅导期纳税人取得的增值税专用发票(以下简称专用发票)抵扣联、海关进口增值税专用缴款书以及运输费用结算单据应当在交叉稽核比对无误后，方可抵扣进项税额。

(5)主管税务机关对辅导期纳税人实行限量限额发售专用发票。

① 实行纳税辅导期管理的小型商贸批发企业，领购专用发票的最高开票限额不得超过十万元；其他一般纳税人专用发票最高开票限额应根据企业实际经营情况重新核定。

② 辅导期纳税人专用发票的领购实行按次限量控制，主管税务机关可根据纳税人的经营情况核定每次专用发票的供应数量，但每次发售专用发票

数量不得超过 25 份。

辅导期纳税人领购的专用发票未使用完而再次领购的,主管税务机关发售专用发票的份数不得超过核定的每次领购专用发票份数与未使用完的专用发票份数的差额。

(6) 辅导期纳税人一个月内多次领购专用发票的,应从当月第二次领购专用发票起,按照上一次已领购并开具的专用发票销售额的 3% 预缴增值税,未预缴增值税的,主管税务机关不得向其发售专用发票。

预缴增值税时,纳税人应提供已领购并开具的专用发票记账联,主管税务机关根据其提供的专用发票记账联计算应预缴的增值税。

(7) 辅导期纳税人按照上一次已领购并开具的专用发票销售额的 3% 预缴增值税,可在本期增值税应纳税额中抵减,抵减后预缴增值税仍有余额的,可抵减下期再次领购专用发票时应当预缴的增值税。

纳税辅导期结束后,纳税人因增购专用发票发生的预缴增值税有余额的,主管税务机关应在纳税辅导期结束后的第一个月内,一次性退还纳税人。

(8) 辅导期纳税人应当在“应交税金”科目下增设“待抵扣进项税额”明细科目,核算尚未交叉稽核比对的专用发票抵扣联、海关进口增值税专用缴款书以及运输费用结算单据(以下简称增值税抵扣凭证)注明或者计算的进项税额。

辅导期纳税人取得增值税抵扣凭证后,借记“应交税金——待抵扣进项税额”明细科目,贷记相关科目。交叉稽核比对无误后,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税金——待抵扣进项税额”科目。经核实不得抵扣的进项税额,红字借记“应交税金——待抵扣进项税额”,红字贷记相关科目。

(9) 主管税务机关定期接收交叉稽核比对结果,通过《稽核结果导出工具》导出发票明细数据及《稽核结果通知书》并告知辅导期纳税人。辅导期纳税人根据交叉稽核比对结果相符的增值税抵扣凭证本期数据申报抵扣进项税额,未收到交叉稽核比对结果的增值税抵扣凭证留待下期抵扣。

5 符合一般纳税人条件的未申请办理一般纳税人认定手续如何纳税?

【例 1】 某包装有限公司已具备一般纳税人条件,会计核算健全,能够提供准确税务资料,年销售额达 100 万元以上。由于企业对办理一般纳税人认定政策不熟悉,所以一直未办理一般纳税人认定手续。以前一直被认定为小规模纳税人,直到 2009 年全年销售收入已达到 200 万元(含税),企业仍

按照 3% 的征收率计算并缴纳增值税： $200 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 5.83$ (万元)。这种做法是否正确？

解答：《增值税暂行条例》第十三条规定，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。

《增值税暂行条例实施细则》第三十四条规定，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。

因为该单位销售额已经超过小规模纳税人标准，未办理一般纳税人手续，所以按适用税率征收增值税。

应纳增值税额为：

$$200 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 29.06 \text{ (万元)}$$

应补缴增值税额为：

$$29.06 - 5.83 = 23.23 \text{ (万元)}$$

6 如何确定承租和承包经营纳税人？

《增值税暂行条例》第十条规定，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。根据这一规定，无论承租人或承包人与招租人或发包人签订何种纳税协议，承租人或承包人的独立纳税主体地位是不能改变的，作为纳税人，应单独履行纳税义务。也就是说，如果承租或承包原企业的全部或一部分，独立承担民事、法律责任，独立进行经营活动，如自行进货、自行定价、自行销售、收入自行支配，只向原企业上缴利润和承包费等，则承租人或承包人为增值税纳税人；如果属于企业内部的承包，如工业企业划小核算单位，实行分级单独核算，商业企业实行班组核算和柜台承包等，则仍以原单位为增值税纳税人。

【例 2】 2009 年，某大型商场进行经营性改革，将商场一、二、三层的经营权对企业内部职工公开招标，将柜台承包给中标的职工个人经营。职工中标后，承包经营的职工对商场上交一定数额的承包费，不足者自负，多者

归己。该种形式的内部职工承包经营应如何缴纳增值税？

解答：根据税法规定，企业租赁或承包给他人经营，使企业的所有权和经营权分离，承租人或承包人在享有企业经营权的同时，相应地要独立承担民事及法律义务和责任。因此，税法将承租人或承包人规定为增值税纳税人。

此项政策的实施范围，只限于企业的整体出租、发包或企业相对独立的一部分出租或发包。承租人或承包人独立承担民事、法律责任，独立进行经营活动，对取得的收入有分配权，只需向原企业上缴利润和承包费，则承租人或承包人为增值税纳税义务人。本例中对于企业内部的单个柜台形式的承包，是将柜台承包给内部职工，划小核算单位，各个柜台不可能单独办理执照实行独立核算，因此，仍应以商场为纳税人，计算缴纳增值税。

7

增值税纳税义务发生时间是如何规定的？

(1) 新《增值税暂行条例》第十九条规定，增值税纳税义务发生时间为：

① 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。

② 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。

与原条例相比，主要增加了“先开具发票的，为开具的当天”的规定，有利于堵塞税收漏洞。

(2) 新《增值税暂行条例实施细则》第三十八条规定，条例第十九条第一款第(一)项规定的收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天，按销售结算方式的不同，具体为：

① 新细则第三十八条第(一)款规定，采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

目前很多交易不使用提货单，取得销售额凭证即可确认销售收入的实现。因此，删除了“并将提货单交给买方”的内容。

② 新细则第三十八条第(二)款规定，采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天。

③ 新细则第三十八条第(三)款规定，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，为货物发出的当天。

原细则采取赊销和分期收款方式销售货物，为按合同约定的收款日期的当天。赊销是信用销售的俗称，是指卖方与买方签订购货协议后，卖方让买

方取走货物，而买方按照协议在规定日期付款或分期付款形式付清货款的过程。分期收款销售是指商品已经交付，但货款分期收回的一种销售方式，是赊销的一种形式。

新修订的《会计准则》和会计制度将分期收款作为企业的融资行为，按照合同或协议价款的公允价值在货物发出时确定销售收入。原则上，纳税义务发生时间应与会计规定保持一致，但考虑到企业一次性支付税金会负担较重，因此，赊销和分期收款销售货物的纳税义务发生时间仍规定为合同约定收款日期。但是对于没有合同的，无法确认约定收款日期的，按照会计法规的规定，在货物发出时确认纳税义务发生时间。

④ 新细则第三十八条第(四)款规定，采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。

纳税人生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，大多采取预收货款销售货物方式，在实际执行中，上述行为通常比照建筑业以完工进度确认收入并确定纳税义务发生时间，但缺乏依据。因此为保证税款均衡入库，对上述行为明确比照分期收款方式来确认纳税义务发生时间。

⑤ 新细则第三十八条第(五)款规定，委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天。

这主要是将现行规定提升到细则。

⑥ 新细则第三十八条第(六)款规定，销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天。

⑦ 新细则第三十八条第(七)款规定，纳税人发生本细则第四条第(三)项至第(八)项所列视同销售货物行为，为货物移送的当天。新细则第四条第(三)至(八)项内容如下：

第(三)项，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。

第(四)项，将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目。

第(五)项，将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。

第(六)项，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。

第(七)项，将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。

第(八)项，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。

8

小规模纳税人应纳税额如何计算?

小规模纳税人销售货物或应税劳务,按销售额和3%的征收率计算应纳税额,不得抵扣进项税额。

应纳税额的计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

公式中的销售额与一般纳税人的销售额所包含的内容是一致的,都是销售货物或提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括按3%的征收率收取的增值税税额;如果销售额为含税销售额,则应换算为不含税销售额后才能计算应纳税额。小规模纳税人不含税销售额的换算公式为:

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

【例3】为民商店为增值税小规模纳税人,2010年5月,取得零售收入总额12万元。

计算该商店2010年5月份应缴纳的增值税税额。

解答:(1)5月份取得的不含税销售额为:

$$12 \div (1 + 3\%) = 11.65 (\text{万元})$$

(2)5月份应缴纳增值税税额为:

$$11.65 \times 3\% = 0.35 (\text{万元})$$

应该注意的是,在计算小规模纳税人应纳税额时,不能抵扣进项税额。

9

折扣、以旧换新、还本销售、以物易物、包装物押金如何进行税务处理?

(1)采取折扣方式销售。

折扣销售是指销货方在销售货物或应税劳务时,因购货方购货数量较大等原因而给予购货方的价格优惠。因此,税法规定,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的余额作为销售额计算增值税;如果将折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。

(2)采取以旧换新方式销售。

以旧换新是指纳税人在销售自己的货物时,有偿收回旧货物的行为。

根据税法规定,采取以旧换新方式销售货物的,应按新货物的同期销售价格确定销售额,不得扣减旧货物的收购价格。

【例4】为民商厦为增值税一般纳税人,2010年2月,采取以旧换新方式销售电视机20台,同时收回20台旧电视机,每台电视机收购金额为300

元,取得现金净收入 78000 元。已知每台电视机商店零售价格为 4200 元(含增值税),此项业务增值税销售额是多少?

解答: 上述业务属于以旧换新方式销售货物,其增值税销售额应按该货物的同期货物销售价格确定,也就是按照每台新电视机零售价格 4200 元为基础换算增值税销售额。

此项业务销售额为:含税销售额 $\div$ (1+税率),即:

$$4200 \div (1 + 17\%) \times 20 = 71794.87(\text{元})$$

(3) 采取还本销售方式销售。

税法规定,采取还本销售方式销售货物,其销售额就是货物的销售价格,不得从销售额中减除还本支出。

(4) 采取以物易物方式销售。

以物易物是一种较为特殊的购销活动,是指购销双方不是以货币结算,而是以同等价款的货物相互结算,实现货物购销的一种方式。

以物易物双方都应作购销处理,以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额,以各自收到的货物按规定核算购货额并计算进项税额。应注意的是,在以物易物活动中,应分别开具合法的票据,如收到的货物不能够取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的,不能抵扣进项税额。

(5) 包装物押金是否计入销售额。

税法规定,纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金,单独记账核算的,时间在 1 年以内,又未过期的,不并入销售额征税,但对因逾期未收回包装物不再退还的押金,应按所包装货物的适用税率计算销项税额。

“逾期”是指按合同约定实际逾期或以 1 年为期限,对收取 1 年以上的押金,无论是否退还均并入销售额征税。在将包装物押金并入销售额征税时,需要先将该押金换算为不含税价,再并入销售额征税。

国家税务总局国税发[1995]192 号文件规定,从 1995 年 6 月 1 日起,对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还以及会计上如何核算,均应并入当期销售额征税。对销售啤酒、黄酒所收取的押金,按上述一般押金的规定处理。

10 旧货、旧机动车的销售如何纳税?

根据财税[2002]29 号通知规定,自 2002 年 1 月 1 日起,纳税人销售旧货(包括旧货经营单位销售旧货和纳税人销售自己使用过的应税固定资产),无论其是增值税一般纳税人还是小规模纳税人,也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位,一律按 4% 的征收率计算税额后再减半征收增值税,不

得抵扣进项税额。

纳税人销售自己使用过的属于征收消费税的机动车、摩托车、游艇，售价超过原值的，按照4%的征收率计算税额后再减半征收增值税；售价未超过原值的，免征增值税。旧机动车经营单位销售旧机动车、摩托车、游艇，按照4%的征收率计算税额后再减半征收增值税。

11

对部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策是如何规定的？

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号对此进行了明确：

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》（国务院令 538 号，以下简称条例）和《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 50 号）的规定和国务院的有关精神，为做好相关增值税政策规定的衔接，加强征收管理，现将部分货物适用增值税税率和实行增值税简易征收办法的有关事项明确如下：

（1）下列货物继续适用 13% 的增值税税率：

① 农产品。

农产品，是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业生产的各种植物、动物的初级产品。具体征税范围暂继续按照《财政部国家税务总局关于印发〈农业产品征税范围注释〉的通知》（财税字〔1995〕52 号）及现行相关规定执行。

② 音像制品。

音像制品，是指正式出版的录有内容的录音带、录像带、唱片、激光唱片和激光视盘。

③ 电子出版物。

电子出版物，是指以数字代码方式，使用计算机应用程序，将图文声像等内容信息编辑加工后存储在具有确定的物理形态的磁、光、电等介质上，通过内嵌在计算机、手机、电子阅读设备、电子显示设备、数字音/视频播放设备、电子游戏机、导航仪以及其他具有类似功能的设备上读取使用，具有交互功能，用以表达思想、普及知识和积累文化的大众传播媒体。载体形态和格式主要包括只读光盘（CD 只读光盘 CD-ROM、交互式光盘 CD-I、照片光盘 Photo-CD、高密度只读光盘 DVD-ROM、蓝光只读光盘 HD-DVD ROM 和 BD ROM）、一次写入式光盘（一次写入 CD 光盘 CD-R、一次写入高密度光盘 DVD-R、一次写入蓝光光盘 HD-DVD/R, BD-R）、可擦写光盘（可擦写 CD 光盘 CD-RW、可擦写高密度光盘 DVD-RW、可擦写蓝

光光盘 HDDVD - RW 和 BD - RW、磁光盘 MO)、软磁盘(FD)、硬磁盘(HD)、集成电路卡(CF卡、MD卡、SM卡、MMC卡、RS - MMC卡、MS卡、SD卡、XD卡、T - Flash卡、记忆棒)和各种存储芯片。

④ 二甲醚。

二甲醚，是指化学分子式为 CH_3OCH_3 ，常温常压下为具有轻微醚香味，易燃、无毒、无腐蚀性的气体。

(2) 下列按简易办法征收增值税的优惠政策继续执行，不得抵扣进项税额：

① 纳税人销售自己使用过的物品，按下列政策执行：

A. 一般纳税人销售自己使用过的属于条例第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产，按简易办法依 4% 征收率减半征收增值税。

一般纳税人销售自己使用过的其他固定资产，按照《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)第四条的规定执行。

一般纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品，应当按照适用税率征收增值税。

B. 小规模纳税人(除其他个人外，下同)销售自己使用过的固定资产，减按 2% 征收率征收增值税。

小规模纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品，应按 3% 的征收率征收增值税。

② 纳税人销售旧货，按照简易办法依照 4% 征收率减半征收增值税。

所称旧货，是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(含旧汽车、旧摩托车和旧游艇)，但不包括自己使用过的物品。

③ 一般纳税人销售自产的下列货物，可选择按照简易办法依照 6% 征收率计算缴纳增值税：

A. 县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力。小型水力发电单位，是指各类投资主体建设的装机容量为 5 万千瓦以下(含 5 万千瓦)的小型水力发电单位。

B. 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。

C. 以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰(不含粘土实心砖、瓦)。

D. 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品。

E. 自来水。

F. 商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。

一般纳税人选择简易办法计算缴纳增值税后, 36 个月内不得变更。

④ 一般纳税人销售货物属于下列情形之一的, 暂按简易办法依照 4% 征收率计算缴纳增值税:

- A. 寄售商店代销寄售物品(包括居民个人寄售的物品在内);
- B. 典当业销售死当物品;
- C. 经国务院或国务院授权机关批准的免税商店零售的免税品。

(3) 对属于一般纳税人的自来水公司销售自来水按简易办法依照 6% 征收率征收增值税, 不得抵扣其购进自来水取得增值税扣税凭证上注明的增值税税款。

(4) 本通知自 2009 年 1 月 1 日起执行。

12 增值税转型改革后纳税人允许抵扣的固定资产和销售已使用过的固定资产政策是如何规定的?

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)对此进行了明确:

为推进增值税制度完善, 促进国民经济平稳较快发展, 国务院决定, 自 2009 年 1 月 1 日起, 在全国实施增值税转型改革。为保证改革实施到位, 现将有关问题通知如下:

(1) 自 2009 年 1 月 1 日起, 增值税一般纳税人(以下简称纳税人)购进(包括接受捐赠、实物投资, 下同)或者自制(包括改扩建、安装, 下同)固定资产发生的进项税额(以下简称固定资产进项税额), 可根据《中华人民共和国增值税暂行条例》(国务院令第 538 号, 以下简称条例)和《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, 以下简称细则)的有关规定, 凭增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和运输费用结算单据(以下简称增值税扣税凭证)从销项税额中抵扣, 其进项税额应当记入“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目。

(2) 纳税人允许抵扣的固定资产进项税额, 是指纳税人 2009 年 1 月 1 日以后(含 1 月 1 日, 下同)实际发生, 并取得 2009 年 1 月 1 日以后开具的增值税扣税凭证上注明的或者依据增值税扣税凭证计算的增值税税额。

(3) 东北老工业基地、中部六省老工业基地城市、内蒙古自治区东部地区已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人, 2009 年 1 月 1 日以后发生的固定资产进项税额, 不再采取退税方式, 其 2008 年 12 月 31 日以前(含 12 月 31 日, 下同)发生的待抵扣固定资产进项税额期末余额, 应于 2009 年 1 月份一次性转入“应交税金——应交增值税(进项税额)”科目。

(4) 自 2009 年 1 月 1 日起, 纳税人销售自己使用过的固定资产(以下简

称已使用过的固定资产)，应区分不同情形征收增值税：

① 销售自己使用过的 2009 年 1 月 1 日以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税；

② 2008 年 12 月 31 日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的 2008 年 12 月 31 日以前购进或者自制的固定资产，按照 4% 征收率减半征收增值税；

③ 2008 年 12 月 31 日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产，按照 4% 征收率减半征收增值税；销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。

本通知所称已使用过的固定资产，是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

(5) 纳税人已抵扣进项税额的固定资产发生条例第十条(一)至(三)项所列情形的，应在当月按下列公式计算不得抵扣的进项税额：

$$\text{不得抵扣的进项税额} = \text{固定资产净值} \times \text{适用税率}$$

本通知所称固定资产净值，是指纳税人按照财务会计制度计提折旧后计算的固定资产净值。

(6) 纳税人发生细则第四条规定固定资产视同销售行为，对已使用过的固定资产无法确定销售额的，以固定资产净值为销售额。

(7) 自 2009 年 1 月 1 日起，进口设备增值税免税政策和外商投资企业采购国产设备增值税退税政策停止执行。具体办法，财政部、国家税务总局另行发文明确。

(8) 本通知自 2009 年 1 月 1 日起执行。

13 增值税简易征收发票开具政策是如何规定的？

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)指出，《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)规定对部分项目继续适用增值税简易征收政策。经研究，现将有关增值税管理问题明确如下：

(1) 关于纳税人销售自己使用过的固定资产。

① 一般纳税人销售自己使用过的固定资产，凡根据《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)和财税[2009]9 号文件等规定，适用按简易办法依 4% 征收率减半征收增值税政

策的,应开具普通发票,不得开具增值税专用发票。

② 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,应开具普通发票,不得由税务机关代开增值税专用发票。

(2) 纳税人销售旧货,应开具普通发票,不得自行开具或者由税务机关代开增值税专用发票。

(3) 一般纳税人销售货物适用财税[2009]9号文件第二条第(三)项、第(四)项和第三条规定的,可自行开具增值税专用发票。

(4) 关于销售额和应纳税额。

① 一般纳税人销售自己使用过的物品和旧货,适用按简易办法依4%征收率减半征收增值税政策的,按下列公式确定销售额和应纳税额:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + 4\%)$$

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times 4\% \div 2$$

② 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货,按下列公式确定销售额和应纳税额:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + 3\%)$$

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times 2\%$$

(5) 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货,其不含税销售额填写在《增值税纳税申报表(适用于小规模纳税人)》第4栏,其利用税控器具开具的普通发票不含税销售额填写在第5栏。

(6) 本通知自2009年1月1日起执行。《国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的通知》(国税函[2008]1075号)第二条第(二)项规定同时废止。

视同销售货物行为的销售额如何确定?

《增值税暂行条例实施细则》第十六条规定,纳税人有条例第七条所称价格明显偏低并无正当理由或者有本细则第四条所列视同销售货物行为而无销售额者,按下列顺序确定销售额:

第一,按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定。

第二,按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定。

第三,按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:

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

征收增值税的货物,同时又征收消费税的,其组成计税价格中应加计消费税税额。其组成计税价格公式为:

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

或组成计税价格 = 成本 $\times$ (1 + 成本利润率) $\div$ (1 - 消费税税率)

公式中的成本是指销售自产货物的为实际生产成本, 销售外购货物的为实际采购成本。公式中的成本利润率按 1993 年 12 月 28 日国家税务总局颁发的《增值税若干具体问题的规定》确定为 10%。但属于应从价定率征收消费税的货物, 其组成计税价格公式中的成本利润率, 为《消费税若干具体问题的规定》中规定的成本利润率。

【例 5】 玉田运动服公司为增值税一般纳税人, 2010 年 6 月将自产的一批防雨运动服外套 20 件作为奖励发给本公司管理层职工试穿。该防雨运动服外套尚未投放市场, 没有同类服装销售价格; 已知每件运动服成本 1000 元。计算该批服装增值税销售额与销项税额(不考虑个人所得税)。

解答: 根据税法规定, 纳税人将自产的 20 件运动服作为奖励发给本公司管理层职工试穿的行为应视同销售行为, 缴纳增值税。因该产品没有市场同类价格, 可按组成计税价格确定其销售价格。

增值税销售额组成计税价格公式为: 成本 $\times$ (1 + 成本利润率), 即:

$$1000 \times 20 \times (1 + 10\%) = 22000 (\text{元})$$

增值税销项税额为:

$$22000 \times 17\% = 3740 (\text{元})$$

15 企业以自产产品抵交承包费是否缴纳增值税?

《增值税暂行条例实施细则》第四条第(七)项规定, 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者, 视同销售货物。

【例 6】 瑞华商品混凝土厂是生产商品混凝土私营性质企业, 从 2009 年 1 月开始由本村李某实行承包, 约定每年向村委会上交承包费 20 万元, 该企业属小规模增值税纳税人, 按简易办法依销售额的 6% 的征收率征收增值税。税务人员在对该企业的纳税检查中发现, 该企业在 2009 年 12 月将上月结存的 10 万元产成品全部以成本价转给村集体用于建房, 并抵顶了当年应上缴村集体的部分承包费。(当地税务机关规定成本利润率为 10%) 该工厂应如何缴纳增值税?

解答: 该厂应补交增值税为:

(1) 组成计税价格 = 成本 $\times$ (1 + 成本利润率), 即:

$$100000 \times (1 + 10\%) = 110000 (\text{元})$$

(2) 应交增值税为:

$$110000 \times 6\% = 6600 (\text{元})$$