

# 增值税转型培训讲义

许云雄 shownxu@sina.com 13888063337

## 第一章 现行增值税特点及增值税转型

### 第一节 现行增值税特点

### 第二节 增值税转型背景及主要内容

## 第二章 新增增值税税制

### 第一节 纳税人

### 第二节 征税对象的范围

### 第三节 税率及征收率

### 第四节 计税方法

### 第五节 税收优惠

### 第六节 征收管理

## 第三章 有关增值税的特殊涉税事项

### 专题一 固定资产用于抵扣

### 专题二 视同销售

### 专题三 价外费用与平销返利

### 专题四 销售旧货和自己使用过的物品

### 专题五 国家税务总局令[2004]第10号《电力产品增值税征收管理办法》

## 第四章 增值税专用发票管理

### 一、增值税专用发票的内容和式样

### 二、增值税专用发票的领购使用、开具范围

### 三、增值税专用发票抵扣的规定

### 四、专用发票丢失的处理

## 第五章 转型后的增值税的会计处理

### 第一节、会计科目设置及其说明

### 第二节、增值税转型会计处理举例

### 第三节、融资租赁固定资产的会计核算

# 增值税转型培训讲义

许云雄 [shownxu@sina.com](mailto:shownxu@sina.com) 13888063337

## 第一章 现行增值税特点及增值税转型

### 第一节 现行增值税特点

#### 1.1、中央地方共享税

按照中国现行分税制政策的规定，增值税为中央地方共享税，由国家税务总局负责征收管理（进口环节的增值税由海关代为征收管理）。

#### 1.2、消费型增值税

现行增值税为消费型增值税，允许抵扣外购固定资产所含税金。

按照增值税对购进固定资产所含进项税额扣除时间的不同，分为生产型、收入型和消费型。生产型对固定资产的增值税不予抵扣；消费型允许对固定资产的增值税进行一次性抵扣；收入型则是对固定资产当期实现的增值额征税。目前，大多数国家都采用消费型增值税。收入型增值税实行分期抵扣政策，增加税款抵扣的复杂性，不符合税收成本效益原则，往往不被采用。

#### 1.3、非全面型增值税

全面型增值税，是指其征收范围包括生产、批发、零售以及服务等所有交易活动。中国现行增值税还不是全面型增值税，其征税范围不包括无形资产转让和不动产销售，以及除加工、修理修配劳务之外的服务交易，这些属于营业税征税范围。

#### 1.4、价外税

中国现行增值税实行价外税，税金不包括在销售价格之内。纳税人开具发票，税金与价格分开注明，为简化计税提供了方便。至于零售环节销售商品或提供应税劳务，消费者支付的销售价格包含税金，主要是为了适应大众的付款习惯，避免税制改革导致涨价的误会，这并不改变增值税价外税的性质。纳税人对含税销售额计算增值税时，应换算成不含税销售额。

#### 1.5、发票扣税法

中国现行增值税采用发票扣税法，实行凭全部统一的增值税专用发票注明税金和其他增值税扣税凭证进行抵扣的计税方法，计税准确，便于操作。

### 第二节 增值税转型背景及主要内容

#### 2.1、增值税转型背景及过程

我国在1994年税制改革时，出于保证财政收入的考虑，采用的是生产型增值税，其中最大的特点是只能扣除属于非固定资产的那部分生产资料的进项税额，而作为固定资产的进项税额不得抵扣。但是，任何经济组织，在组织生产经营的过程中，作为生产者，当需要购买固定资产作为生产工具时，又成为消费者。换句话说，企业具有同时身兼生产者与消费者双重身份的特征。固定资产部分的进项税额不能抵扣，不仅存在着重复征税的问题，而且不利于企业进行技术进步和设备的更新换代，不利于经济结构的调整，不利于参与国际市场的竞争。

随着我国经济的发展，国家财政实力显著增强，投资需求不足已经成为经济发展的制约因素。国家开始逐步采取将生产型增值税改为消费型增值税。此举既有利于合理税收负担、鼓励投资，也有利于产品的出口。从拉动经济的角度看，实行消费型增值税是我国经济发展的必然趋势。尽管从税收的角度看，实行消费型增值税后，会减少一部分国家税收收入，但从长远与总体看，由于能促进经济的发展，经过一段时间的调整，其积极效应已经显现出来，

结构得到调整的经济会进入新一轮快速、健康的增长周期，从而使税收得到增加。事实正是这样的，2004年9月，中央出台《东北地区扩大增值税抵扣范围若干问题的规定》，在东北先推行从生产型增值税向消费型增值税的改革。东北税改不仅承担着吸引资金投资东北，振兴东北老工业基地，创建和谐社会的重任，而且为在全国范围内全面实施消费型增值税方案铺路。

从2007年7月1日开始，财政部、国家税务总局出台的《中部地区扩大增值税抵扣范围暂行办法》在中部6省的26个老工业基地城市的8个行业中全面实施。继2004年东北地区老工业基地实行增值税转型试点改革之后，中部6省成为第二批实行该项改革试点的地区。这意味着，国家有在全国推行增值税改革的构想。以山西省为例，山西省国税局调查测算显示，被列入试点的山西省太原、大同、阳泉和长治4个省辖市的8大行业将有3122家企业从政策中受益，1年多增加抵扣近15亿元。扩大增值税抵扣范围的政策效应将集中体现在三个方面。

其一，新政策将降低企业税负。据测算，4市的3122家企业增值税总体税负将由目前的平均6.14%下降到5.16%，下降0.98个百分点。

其二，新政策将促进老工业基地城市的战略调整、改造和资源型城市的转型，促进大型国有控股企业加大技改投入，提升技术创新能力和产品竞争能力。

其三，新政策将有利于促进老工业企业加快节能降耗，淘汰落后产能，减少环境污染。我国中部地区承东接西，较之东北三省有着较大的投资环境成本优势和地缘优势，而扩大增值税抵扣范围的税收政策优惠，势必“零距离”吸引东部资金流向中部，也将促使越来越多的东部优势产业转移到中部地区，进一步加快中部的产业升级。

## 2.2、法规修订的主要内容

### 2.2.1、增值税暂行条例

五个方面的修订：

一是允许抵扣固定资产进项税额。旧增值税条例第十条规定，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。修订后的增值税条例删除了有关不得抵扣购进固定资产进项税额的规定，实现增值税由生产型向消费型的转换。

二是为堵塞因抵扣固定资产可能带来的税收漏洞，修订后的增值税条例规定，与企业技术改进、生产设备更新无关且容易混为个人消费的自用消费品（指应征消费税的小汽车、摩托车、游艇等）所含的进项税额，不得予以抵扣。

三是降低小规模纳税人的征收率。现行增值税条例规定，小规模纳税人的征收率为6%。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，分别适用6%和4%的征收率。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，便利征收和纳税，修订后的增值税条例对小规模纳税人不再设置工业和商业两档征收率，将征收率统一降低至3%。

四是将一些现行增值税政策体现到修订后的条例中。主要是补充了农产品和运输费用扣除率、对增值税一般纳税人资格认定等规定，取消了已不再执行的来料加工、来件装配和补偿贸易所需进口设备免税政策的相关条款。

五是根据税收征管实践，为减少纳税人排队等候时间，提高纳税服务水平，降低征收和纳税成本，将纳税申报期限由10天延长至15天，增加1个季度的纳税期限。调整了外汇结算销售额折合人民币的规定，补充了扣缴义务人的相关规定。

### 2.2.2、实施细则修订的主要内容

主要包括四个方面：

一是结合增值税转型改革方案，对部分条款进行补充或修订；

二是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；

三是进一步完善小规模纳税人相关规定；

四是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。核心是允许企业新购入的机器设备所含进项税额在销项税额中抵扣。为保证方案落实到位，在实施细则中对一些具体问题予以明确。一是明确除专门用于非应税项目、免税项目等的机器设备进项税额不得抵扣外，包括混用的机器设备在内的其他机器设备进项税额均可抵扣；二是明确不动产在建工程不允许抵扣进项税额，并对其概念进行了界定；三是将不得抵扣进项税额的纳税人自用消费品，具体明确为应征消费税的游艇、汽车和摩托车。

### 2.3、增值税转型对企业纳税的影响

增值税转型对纳税企业到底会有什么影响？这种影响是否仅涉及到所得税？对于这些问题的回答需要把生产型增值税（税改前）和消费型增值税（税改后）税基进行比较。下面以简化的实例试作比较分析。

例：甲企业购入机器一台，价值 10 万元，增值税 1.7 万元。假设该机器设备的正常使用寿命为 10 年，预计净残值为 0，采用平均年限法对其计提折旧，所得税税率为 25%，资金利润率为 10%。

在生产型增值税形式下，甲企业在购入机器设备时不允许抵扣增值税，会计处理是增加固定资产 11.7 万元。在该机器设备的正常使用寿命里，每年的折旧额为 1.17 万元。该笔费用可以冲减利润，即每年可以使甲企业少缴所得税  $1.17 \times 25\% = 0.2925$  万元，折算成年金现值为  $0.2925 \times 6.1446$ （年金现值系数）= 1.7973 万元。

随着机器设备的使用，它的价值转移到产品当中去，并随着产品的销售而形成销项税额，这部分销项税额虽然不是甲企业负担而是由甲企业产品的购买方负担，但税务机关确实对该机器设备重复计征了增值税。总的看来，甲企业购买机器设备实际上缴的税款为增值税 1.7 万元，折旧抵减收入共少缴所得税 1.7973 万元。

在消费型增值税形式下，甲企业在购入机器设备时的增值税允许作为进项税额抵扣，会计处理是增加固定资产价值 10 万元。在该机器设备的正常使用寿命里，每年的折旧额为 1 万元。该折旧额每年可以使甲企业少缴所得税  $1 \times 25\% = 0.25$  万元，折算成年金现值为  $0.25 \times 6.1446$ （年金现值系数）= 1.5362 万元。由于在购入时增值税已作为进项税额抵扣，因此不存在重复计征的问题。对于甲企业来讲，它没有负担增值税，折旧额抵减收入共少缴所得税 1.5362 万元。

从以上实例可以看出，生产型增值税向消费型增值税转变对企业纳税的影响不仅涉及到增值税，还涉及到所得税；不仅涉及到购买机器设备的当期，而且涉及到机器设备整个寿命期。这种转变可以使甲企业因为避免重复计征增值税而少缴 1.7 万元，但从折旧抵减收入得到少缴所得税的好处却减少了 0.3447 万元（2.0277-2.3724）。因此，甲企业一共可以获得税收上的好处是 1.3553 万元（1.7-0.3447），而不是 1.7 万元。

总之，与生产型增值税税基相比，消费型增值税税基可以使企业享受更多的收益。

## 第二章 新增增值税税制

2009 年 1 月 1 日起，按国务院令第 538 号《增值税暂行条例》和财政部国家税务总局第 50 号令《增值税暂行条例实施细则》的规定，正式实施修订后的增值税法规。以下简单讲解新增增值税法规的规定。

### 第一节 纳税人

#### 1.1、纳税人与扣缴义务人

##### 1.1.1、文件规定

###### 《暂行条例》

第一条“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，为增值税的纳税人”；

第十八条“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。”

#### 1.1.2、名词解释

##### 1、单位

细则第9条“所称单位，是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其它单位。”

##### 2、企业、企业性单位

细则第4条“企业包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业、中外合资经营企业、中外合作经营企业、外国企业、外资企业、个人独资企业和合伙企业等。”

##### 3、个人

细则第9条“所称个人，是指个体工商户及其它个人。”

#### 1.2、一般纳税人和小规模纳税人

##### 1.2.1、文件规定

条例第13条 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。

##### 1.2.2、小规模纳税人

###### 1、认定标准

细则第28条 条例第十一条所称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。

###### 2、名词解释

(1) 从事货物生产或者提供应税劳务为主

细则第28条 所称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) 会计核算健全

细则第32条 所称会计核算健全是指能够按照规定设置账簿，根据合法、有效凭证记账进行核算。

(3) 超过标准税务处理

细则第29条 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。

###### 3、未按规定申请一般纳税人处理

细则第34条 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：

(二) 除本细则第二十九条规定外，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纳税人。

#### 1.2.3、一般纳税人

##### 1、一般纳税人认定

条例第13条 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。

## 2、特殊规定

从2002年1月1日起,对从事成品油销售的加油站,无论其年应税销售额是否超过180万元,一律按增值税一般纳税人征税。(国税函[2001]882号)

一般纳税人不得再转为小规模纳税人

细则第33条 除国家税务总局另有规定外,小规模纳税人一经认定为一般纳税人后,不得再转为小规模纳税人。

### 1.3、具体业务的纳税义务人

#### 1.3.1 企业租赁或承包给他人经营的纳税人

一、企业租赁或承包给他人经营的,以承租人或承包人为纳税人。

(依据《增值税暂行条例实施细则》)

二、对承租或承包的企业、单位和个人,有独立的生产、经营权,在财务上独立核算,并定期向出租者或发包者上缴租金或承包费的,应作为增值税纳税人按规定缴纳增值税。

(依据国税发[1994]186号)

#### 1.3.2 货物期货交易增值税的纳税人

交割时采取由期货交易所开具发票的,以期货交易所为纳税人。

交割时采取由供货的会员单位直接将发票开给购货会员单位的,以供货会员单位为纳税人。

(依据国税发[1994]244号)

#### 1.3.3 代理进口货物的增值税纳税人

一、代理进口货物的行为,属于增值税条例所称的代购货物行为,应按增值税代购货物的征税规定执行。但鉴于代理进口货物的海关完税凭证有的开具给委托方,有的开具给受托方的特殊性,对代理进口货物,以海关开具的完税凭证上的纳税人为增值税纳税人。即对报关进口货物,凡是海关的完税凭证开具给委托方的,对代理方不征增值税;凡是海关的完税凭证开具给代理方的,对代理方应按规定征收增值税。

(依据国税函发[1995]288号)

二、对海关代征进口环节增值税开具的增值税专用发票上标明有两个单位名称,即,既有代理进口单位名称,又有委托进口单位名称的,只准予其中取得专用发票原件的一个单位抵扣税款。

申报抵扣税款的委托进口单位,必须提供相应的海关代征增值税专用发票原件、委托代理合同及付款凭证,否则,不予抵扣进项税款。

(依据国税发[1996]32号)

## 第二节 征税对象的范围

### 2.1、基本规定

#### 2.1.1 定义

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。

#### 2.1.2 名词解释

##### 1、境内

细则第8条 条例第一条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。

包括进口。

##### 2、销售货物

细则第二条 所称货物，是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。

细则第三条 条例第一条所称销售货物，是指有偿转让货物的所有权。

### 3、提供加工、修理修配劳务

细则第3条第2款 所称提供加工、修理修配劳务，是指有偿提供加工、修理修配劳务。

#### (1) “加工”

细则第二条 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

细则第二条 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。

### 4、有偿

细则第三条 本细则所称有偿，是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。

#### 2.1.3 例外

细则第三条 单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供加工、修理修配劳务，不包括在内。

## 2.2、特殊规定

### 2.2.1、视同销售

#### 1、范围

细则第4条 单位或个体工商户的下列行为，视同销售货物：

1. 将货物交付其他单位或者个人代销；
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其它机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；（注：汇总纳税也应除外）
4. 将自产或委托加工的货物用于非增值税应税项目；
5. 将自产、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分配给股东或投资者；
7. 将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其它单位或个体工商户；
8. 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送其他单位或者个人。

#### 2、与不得抵扣进项税（或进项税转出）的比较

##### (1) 不得抵扣进项税的项目

条例第10条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

①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购进货物或者应税劳务；

②非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；

③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；

④国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；

##### (2) 区别

两个取得途径

自制（即自产或委托加工收回）；外购。

两个用途

对内（非增值税应税项目或免税项目、集体福利或个人消费、非正常损失）

对外（投资、分配、赠送等）

自产或委托加工，用于对内或对外，均应视同销售（非正常损失除外）

外购，用于对外，视同销售；用于对内，不得抵扣进项税额。

## 2.2.2、混合销售

### 1、定义

细则第5条 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。

### 2、征税规定

细则第五条 除另有规定外，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；其它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。

### 3、征税规定的例外（分别核算销售额）

细则第6条 纳税人的下列混合销售行为，应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额，并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税，非增值税应税劳务的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货物的销售额：

- (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。”

### 4、名词解释

#### (1) 非应税劳务

细则第5条第2款 所称非应税劳务，是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。

#### (2) 从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体工商户

细则第5条第3款 所称从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体工商户，包括以从事货物的生产、批发或零售为主，并兼营非应税劳务的企业、企业性单位及个体工商户在内。

#### (3) 从事货物的生产、批发或者零售为主

细则第28条第2款 所称从事货物的生产、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。

#### (4) 销售自产货物并同时提供建筑业劳务

国税发[2002]117号《关于纳税人销售自产货物提供增值税劳务并同时提供建筑业劳务征收流转税问题的通知》

“纳税人以签订建设工程施工总包或分包合同(包括建筑、安装、装饰、修缮等工程总包和分包合同，下同)方式开展经营活动时，销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务(包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业，下同)，同时符合以下条件的，对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税，提供建筑业劳务收入(不包括按规定应征收增值税的自产货物和增值税应税劳务收入)征收营业税：

- (一) 必须具备建设行政主管部门批准的建筑业施工(安装)资质；
- (二) 签订建设工程施工总包或分包合同中单独注明建筑业劳务价款。

凡不同时符合以上条件的，对纳税人取得的全部收入征收增值税。

以上所称建筑业劳务收入，以签订的建设工程施工总包或分包合同上注明的建筑业劳务价款为准。

纳税人通过签订建设工程施工合同，销售自产货物、提供增值税应税劳务的同时，将建筑业劳务分包或转包给其他单位和个人的，对其销售的货物和提供的增值税应税劳务征收增

值税。”

(5) 主业为非应税劳务企业的特殊规定

财税字[1994]26号文《关于增值税、营业税若干政策规定的通知》

关于销售无线寻呼机、移动电话征税问题

电信单位(电信局及经电信局批准的其他从事电信业务的单位)自己销售无线寻呼机、移动电话,并为客户提供有关的电信劳务服务的,属于混合销售,征收营业税;对单纯销售无线寻呼机、移动电话,不提供有关的电信劳务服务的,征收增值税。

从事运输业务的单位与个人,发生销售货物并负责运输所售货物的混合销售行为,征收增值税。

## 5、注意事项

(1) 适用纳税人范围

不包括“其他个人”,仅适用单位和个体工商户。

(2) 适用征税范围

从事货物销售的企业、企业性单位、个体工商户,不包括提供应税劳务。

例:某市造纸厂是一个以生产各种纸张为主的工业企业,为一般纳税人。2009年某月货物的销售情况如下:

一、销售40克油光纸,收入180000元。

二、销售60克油光纸,收入150000元。

三、销售80克油光纸,收入100000元。

四、销售图版纸,收入60000元。

五、该厂设有一个非独立核算的汽车运输队,负责给购货方送货,本月份随同销售纸张取得运输收入30000元(视为不含税销售额)。

根据上述资料,计算该厂本月份增值税销项税额。

该厂的上述经济业务,在企业销售纸张的业务中,既有征收增值税的货物,又有征收营业税的应税项目,这样的业务行为在征税时属于增值税混合销售行为。

该企业本月应纳增值税计税收入额为:

计税收入额=180000+150000+100000+60000+30000=520000(元)

本月增值税销项税额为:

销项税额=520000×17%=88400(元)

### 2.2.3、兼营

增值税中对兼营事项的规定,包括了兼营不同税率的行为和兼营非应税(增值税)的行为,以下分别简单解释。

1、兼营不同税率

条例第三条 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。

注意:兼营不同税率纳税人所兼营的货物或劳务均属于增值税的征税对象。

2、兼营非应税项目

(1) 定义

指纳税人的经营范围既包括销售货物和应税劳务,又包括提供非应税劳务。

(2) 特点

销售货物或应税劳务与提供非应税劳务不同时发生在同一购买者身上,即不发生在同一项销售行为中。

(3) 税务处理

细则第7条 纳税人兼营非应税项目的,应分别核算货物或者应税劳务和非应税项目的销售额。

未分别核算的,由主管税务机关核定其销售额。

### 3、兼营非应税项目和混合销售的区别

#### (1) 适用纳税人不同

混合销售行为适用的纳税人仅对单位和个体工商户,不包括“其他个人”;而兼营非应税项目的纳税人包括了“其他个人”。

#### (2) 征税范围规定不同

混合销售行为的征税范围为从事货物销售的企业、企业性单位、个体工商户,不包括提供应税劳务;而兼营非应税项目既包括货物销售,也包括提供应税劳务。

#### (3) 纳税人发生的应税行为和非应税行为的关系不同

混合销售行为强调同一项销售行为中存在两类经营项目的混合,非应税劳务是为了销售相应的货物而发生,是从属于货物销售的行为,二者有从属关系,依纳税人经营主业,只征一种税。

兼营非应税劳务行为则强调同一纳税人的经营活动中存在两类经营项目,二者无直接从属关系,征税税种依纳税人核算水平,能分别核算的,分别征增值税和营业税;不能分别核算的一并征增值税。

由此可见,企业从事的非应税劳务与从事的应税货物或应税劳务之间有无从属关系是判断混合销售和兼营非应税项目的唯一标准。

此外,税法同时规定,纳税人的销售行为是否属于混合销售行为,由国家税务总局所属征收机关确定;纳税人的非应税劳务是否应当一并征收增值税,由国家税务总局所属征收机关确定。因此,纳税人发生了应税行为之后,要及时向税务机关咨询、申报,正确区分混合销售行为和兼营非应税劳务,避免将货物或应税劳务的销售额与非应税劳务的营业额混在一起,都按营业税的低税率计税而少缴税款的现象,注重分别核算和准确核算。

#### 2.2.4 代购货物行为

代购货物行为,凡同时具备以下条件的,不征收增值税;不同时具备以下条件的,无论会计制度规定如何核算,均征收增值税。

一、受托方不垫付资金;

二、销售方将发票开具给委托方,并由受托方将该项发票转交给委托方;

三、受托方按销售方实际收取的销售额和增值税额(如系代理进口货物则为海关代征的增值税额)与委托方结算货款,并另外收取手续费。

(依据财税字[1994]026号)

#### 2.2.5、其他

增值税对各特殊行业和特殊业务的规定,散见于总局下发的文件中,以下做简单列举:

1、货物期货(包括商品期货和贵金属期货),征收增值税;

2、银行销售金银业务,征收增增值税;

3、典当业销售死当物品销售、寄售业务委托人销售寄售物品业务,征收增增值税;

4、缝纫,应当征收增值税;

5、增值税的征收范围为销售货物或者是提供加工、修理修配劳务以及进口货物。转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为,因此,转让企业全部产权涉及的应税货物的转让,不属于增值税的征税范围,不征收增值税;

6、技术转让方式销售货物

(1)、以图纸、资料等为载体提供已有技术或开发成果的,其免税营业额为向对方收取的全部价款和价外费用。

(2)、以样品、样机、设备等货物为载体提供已有技术或开发成果的，其免税营业额不包括货物的价值。对样品、样机、设备等货物，应当按有关规定征收增值税。

转让方（或受让方）应分别反映货物的价值与技术转让、开发的价值，如果货物部分价格明显偏低，应按照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第 16 条的规定，由主管税务机关核定计税价格。

(3)、提供生物技术时附带提供的微生物菌种母本和动、植物新品种，应包括在免征营业税的营业额内。但批量销售的微生物菌种，应当征收增值税。

（见财税字[1999]273 号）

#### 2.2.6 不征收增值税的事项

1、供应或开采未经加工的天然水（如水库供应农业灌溉用水，工厂自采地下水用于生产），不征收增值税；

（依据国税发[1993]154号）

2、基本建设单位和从事建筑安装业务的企业附设的工厂、车间生产的水泥预制构件、其他构件或建筑材料，用于本单位或本企业的建筑工程的，应在移送使用时征收增值税。但对其在建筑现场制造的预制构件，凡直接用于本单位或本企业建筑工程的，不征收增值税；

（依据国税发[1993]154号）

3、因转让著作所有权而发生的销售电影母片、录像带母带、录音磁带母带的业务，以及因转让专利技术和非专利技术的所有权而发生的销售计算机软件的业务，不征收增值税。

（依据国税发[1993]154号）

4、根据《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则的规定，增值税的征收范围为销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物。转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为，因此，转让企业全部产权涉及的应税货物的转让，不属于增值税的征税范围，不征收增值税。

（依据国税函[2002]420 号）

5、根据现行《中华人民共和国增值税暂行条例》及其实施细则等有关规定，对体育彩票的发行收入不征增值税。

（依据财税字[1996]77 号）

### 第三节 税率及征收率

税率是指应纳税额与征税对象数额之间的比例，是计算应纳税额的尺度。从广义来看，增值税中的税率与征收率是一致的，都是应纳税额与计税依据的比例。但是征收率反映的只是货物或应税劳务在某环节的税收负担。增值税的征收率就是指货物或应税劳务在某一征税环节的应纳税额与计税依据的比例，它反映的是货物或应税劳务的环节税负，而不反映货物或应税劳务的整体税金，即不论货物或应税劳务处在哪一环节，以这一环节的销售额按规定税率计算出来的税金，都是截至该环节货物或应税劳务中所包含的全部增值税税金。征收率计税办法，是针对部分纳税人的实际情况，所采取的简化计税方法，既保证国家财政收入，又简化征税手续。

#### 3.1、税率

增值税的税率有三档：17%、13%、0：

##### 3.1.1、基本税率

基本税率为 17%。

### 1、销售或进口货物

条例第二条（一）纳税人销售或者进口货物，除本条第(二)项、第(三)项规定外，税率为 17%。

### 2、提供应税劳务

条例第二条（四）纳税人提供加工、修理修配劳务(以下称应税劳务)，税率为 17%。

### 3、新旧衔接

金属矿采选产品、非金属矿采选产品增值税税率由 13%恢复到 17%。

金属矿采选产品，包括黑色和有色金属矿采选产品；非金属矿采选产品，包括除金属矿采选产品以外的非金属矿采选产品、煤炭和盐（不含符合《食用盐》(GB5461-2000)和《食用盐卫生标准》(GB2721-2003)两项国家标准的食用盐。）。（摘自财税[2008]171号《关于金属矿、非金属矿采选产品增值税税率的通知》）

### 3.1.2、低税率

#### 1、基本规定

条例第二条（二）纳税人销售或者进口下列货物，税率为 13%：

- 1、粮食、食用植物油；
- 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。

以下简单介绍条例中适用低税率货物的内容及相关特殊规定。

#### （1）粮食

粮食是指各种主食食科植物果实的总称。本货物的征税范围包括小麦、稻谷、玉米、高粱、谷子和其他杂粮（如：大麦、燕麦等），以及经碾磨、脱壳等工艺加工后的粮食（如：面粉，米，玉米面、渣等）。

切面、饺子皮、馄饨皮、面皮、米粉等粮食复制品，也属于粮食的征税范围。以粮食为原料加工的速冻食品、方便面、副食品和各种熟食品，不属于本货物的征税范围。

根据《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）的规定，挂面按照粮食复制品适用13%的增值税税率。

## （2）食用植物油

植物油是从植物根、茎、叶、果实、花或胚芽组织中加工提取的油脂。食用植物油仅指：芝麻油、花生油、豆油、菜籽油、米糠油、葵花籽油、棉籽油、玉米坯油、茶油、胡麻油，以及以上述油为原料生产的混合油。

根据《财政部国家税务总局关于增值税、营业税若干政策规定的通知》〔（94）财税字第026号〕规定，棕榈油、棉籽油按照食用植物油13%的税率征收增值税。

根据《国家税务总局关于增值税若干税收政策问题的批复》（国税函[2001]248号）规定，依据《国家税务总局关于〈增值税部分货物征税范围注释〉的通知》（国税发[1993]151号）对“食用植物油”的注释，薄荷油未包括在内，因此，薄荷油应按17%的税率征收增值税。

## （3）自来水

自来水是指自来水公司及工矿企业经抽取、过滤、沉淀、消毒等工序加工后，通过供水系统向用户供应的水。农业灌溉用水、引水工程输送的水等，不属于自来水的范围。

根据《国家税务总局关于桶装饮用水生产企业征收增值税问题的批复》（国税函[2008]953号）的规定，规定桶装饮用水不属于自来水。

## （4）暖气、热水

暖气、热水是指利用各种燃料(如煤、石油、其他各种气体或固体、液体燃料)和电能将水加热，使之生成的气体和热水，以及开发自然热能，如开发地热资源或用太阳能生产的暖气、热气、热水。利用工业余热生产、回收的暖气、热气和热水也属于暖气、热水的范围。

## （5）冷气

冷气是指为了调节室内温度，利用制冷设备生产的，并通过供风系统向用户提供的低温气体。

## （6）煤气

煤气是指由煤、焦炭、半焦和重油等经干馏或汽化等生产过程所得气体产物的总称。煤气的范围包括焦炉煤气、发生炉煤气和液化煤气。焦炉煤气是指煤在炼焦炉中进行干馏所产生的煤气。发生炉煤气是指用空气(或氧气)和少量的蒸气将煤或焦炭、半焦，在煤气发生炉中进行汽化所产生的煤气、混合煤气、水煤气、单水煤气、双水煤气等。液化煤气是指压缩成液体的煤气。

## （7）石油液化气

石油液化气是指由石油加工过程中所产生的低分子量的烃类炼厂气经压缩成的液体。主要成份是丙烷、丁烷、丁烯等。

#### (8) 天然气

天然气是蕴藏在地层内的碳氢化合物可燃气体。主要含有甲烷、乙烷等低分子烷烃和丙烷、丁烷、戊烷及其他重质气态烃类。天然气包括气田天然气、油田天然气、煤矿天然气和其他天然气。

根据《国家税务总局关于天然二氧化碳适用增值税税率的批复》（国税函【2003】第1324号）的规定，天然二氧化碳不属于天然气，不应比照天然气征税，仍应按17%的适用税率征收增值税。

#### (9) 沼气

沼气，主要成份为甲烷，由植物残体在与空气隔绝的条件下经自然分解而成，沼气主要作燃料。包括天然沼气和人工生产的沼气。

#### (10) 居民用煤炭制品

居民用煤炭制品是指煤球、煤饼、蜂窝煤和引火炭。

#### (11) 图书、报纸、杂志

图书、报纸、杂志是采用印刷工艺，按照文字、图画和线条原稿印刷成的纸制品，其范围是：

1) . 图书。是指经国家新闻出版署批准的出版单位出版，采用国际标准书号编序的书籍，以及图片。

2) . 报纸。是指经国家新闻出版署批准，在各省、自治区、直辖市新闻出版部门登记，具有国内统一刊号(cn)的报纸。

3) . 杂志。是指经国家新闻出版署批准，在省、自治区、直辖市新闻出版管理部门登记，具有国内统一刊号(cn)的刊物。

根据《国家税务总局关于中小学课本配套产品适用增值税税率的批复》（国税函[2006]770号）的规定，教材配套产品与中小学课本辅助使用，包括各种纸制品或图片，是课本的必要组成部分。对纳税人生产销售的与中小学课本相配套的教材配套产品（包括各种纸制品或图片），应按照税目“图书”13%的增值税税率征税。

根据《财政部国家税务总局关于增值税若干政策的通知》（财税[2005]165号）第十二条的规定，印刷企业接受出版单位委托，自行购买纸张，印刷有统一刊号(CN)以及采用国际标准书号编序的图书、报纸和杂志，按货物销售征收增值税”。即印刷企业自己购买纸张，受托印刷有统一刊号(CN)以及采用国际标准书号编序的图书、报纸和杂志按13%的税率征收增值税。

## (12) 饲料

饲料是指用于动物饲养的产品或其加工品。直接用于动物饲养的粮食、饲料添加剂不属于饲料。饲料的范围包括：

- 1) . 单一饲料：指作饲料用的某一种动物、植物、微生物产品或其加工品。
- 2) . 混合饲料：指采用简单方法，将两种以上的单一饲料混合到一起的饲料。

3) . 配合饲料：指根据不同的饲养对象，饲养对象的不同生长发育阶段对各种营养成分的不同需要量，采用科学的方法，将不同的饲料按一定的比例配合到一起，并均匀地搅拌，制成一定料型的饲料。

根据《国家税务总局关于宠物饲料征收增值税问题的批复》（国税函[2002]812号）的规定，宠物饲料产品不属于免征增值税的饲料，应按照饲料产品13%的税率征收增值税。

根据《财政部 国家税务总局关于豆粕等粕类产品征免增值税政策的通知》（财税[2001]30号）的规定，自2000年6月1日起，豆粕属于征收增值税的饲料产品，进口或国内生产豆粕，均按13%的税率征收增值税。

免税饲料的范围包括：

1) 单一大宗饲料。指以一种动物、植物、微生物或矿物质为来源的产品或其副产品。其范围仅限于糠麸、酒糟、鱼粉、草饲料、饲料级磷酸氢钙及除豆粕以外的菜子粕、棉子粕、向日葵粕、花生粕等粕类产品。

2) 混合饲料。指由两种以上单一大宗饲料、粮食、粮食副产品及饲料添加剂按照一定比例配置，其中单一大宗饲料、粮食及粮食副产品的参兑比例不低于95%的饲料。

3) 配合饲料。指根据不同的饲养对象，饲养对象的不同生长发育阶段的营养需要，将多种饲料原料按饲料配方经工业生产后，形成的能满足饲养动物全部营养需要(除水分外)的饲料。

4) 复合预混料。指能够按照国家有关饲料产品的标准要求量，全面提供动物饲养相应阶段所需微量元素(4种或以上)、维生素(8种或以上)，由微量元素、维生素、氨基酸和非营养性添加剂中任何两类或两类以上的组分与载体或稀释剂按一定比例配置的均匀混合物。

5) 浓缩饲料。指由蛋白质、复合预混料及矿物质等按一定比例配制的均匀混合物。

## (13) 化肥

化肥是指经化学和机械加工制成的各种化学肥料。化肥的范围包括：

1) . 化学氮肥。主要品种有尿素和硫酸铵、硝酸铵、碳酸氢铵、氯化铵、石灰氨、氨水等。

2) . 磷肥。主要品种有磷矿粉、过磷酸钙(包括普通过磷酸钙和重过磷酸钙两种)、钙镁磷肥、钢渣磷肥等。

3) . 钾肥。主要品种有硫酸钾、氯化钾等。

4) . 复合肥料。是用化学方法合成或混配制成含有氮、磷、钾中的两种或两种以上的营养元素的肥料。含有两种的称二元复合肥，含有三种的称三元复合肥料。也有含三种元素和某些其他元素的叫多元复合肥料。主要产品有硝酸磷肥、磷酸铵、磷酸二氢钾肥、钙镁磷钾肥、磷酸一铵、磷粉二铵、氮磷钾复合肥等。

5) . 微量元素肥。是指含有一种或多种植物生长所必需的，但需要量又极少的营养元素的肥料，如硼肥、锰肥、锌肥、铜肥、钼肥等。

6) . 其他肥。是指上述列举以外的其他化学肥料。

#### (14) 农药

农药是指用于农林业防治病虫害、除草及调节植物生长的药剂。

农药包括农药原药和农药制剂。如杀虫剂、杀菌剂、除草剂、植物生长调节剂、植物性农药、微生物农药、卫生用药、其他农药原药、制剂等等。

#### (15) 农机

农机是指用于农业生产(包括林业、牧业、副业、渔业)的各种机器和机械化和半机械化农具，以及小农具。农机零部件不属于农机的征收范围。

农机的范围为：

1) . 拖拉机。是以内燃机为驱动牵引机具从事作业和运载物资的机械。包括轮拖拉机、履带拖拉机、手扶拖拉机、机耕船。

2) . 土壤耕整机械。是对土壤进行耕翻整理的机械。包括机引犁、机引耙、旋耕机、镇压器、联合整地器、合壤器、其他土壤耕整机械。

3) . 农田基本建设机构。是指从事农田基本建设的专用机械。包括开沟筑埂机、开沟铺管机、铲抛机、平地机、其他农田基本建设机械。

4) . 种植机械是指将农作物种子或秧苗移植到适于作物生长的苗床机械。包括播种机、水稻插秧机、栽植机、地膜复盖机、复式播种机、秧苗准备机械。

5) . 植物保护和管理机械。是指农作物在生长过程中的管理、施肥、防治病虫害的机械。包括机动喷粉机、喷雾机(器)、弥雾喷粉机、修剪机、中耕除草机、播种中耕机、培土机具、施肥机。

6) . 收获机械是指收获各种农作物的机械，包括粮谷、棉花、薯类、甜菜、甘蔗、茶叶、油料等收获机。

7) . 场上作业机械，是指对粮食作物进行脱粒、清选、烘干的机械设备。包括各种脱粒机、清选机、粮谷干燥机、种子精选机。

8) . 排灌机械是指用于农牧业排水、灌溉的各种机械设备。包括喷灌机、半机械化提水机具、打井机。

9) . 农副产品加工机械，是指对农副产品进行初加工、加工后的产品仍属农副产品的机械，包括茶叶机械、剥壳机构、棉花加工机械(包括棉花打包机)、食用菌机械(培养木耳、磨菇等)、小型粮谷机械。以农副产品为原料加工工业产品的机械，不属于农机。

10) . 农业运输机械。是指农业生产过程中所需的各种运输机械。包括人力车(不包括三轮运货车)、畜力车和拖拉机挂车。农用汽车不属于农机的范围。

根据《财政部 国家税务总局关于不带动力的手扶拖拉机和三轮农用运输车增值税政策的通知》(财税[2002]89号)的规定，不带动力的手扶拖拉机(也称“手扶拖拉机底盘”)和三轮农用运输车(指以单缸柴油机为动力装置的三个车轮的农用运输车辆)属于“农机”，应按有关“农机”的增值税政策规定征免增值税。本通知自2002年6月1日起执行。因此，该通知执行后，不带动力的手扶拖拉机和三轮农用运输车应当适用13%的增值税税率。

11) . 畜牧业机械。是指畜牧业生产中所需的各种机械。包括草原建设机械、牧业收获机械、饲料加工机械、畜禽饲养机械，畜产品采集机械。

12) . 渔业机械。是指捕捞、养殖水产品所用的机械。包括捕捞机械、增氧机、饵料机。机动渔船不属于渔业机械的范围。

13) . 林业机械。是指用于林业的种植、育林的机械。包括清理机械、育林机械、树苗栽植机械。森林砍伐机械、集材机械不属于林业机械的征收范围。

14) . 小农具。包括畜力犁、畜力耙、锄头和镰刀等农具。

#### (16) 农膜

农膜是指用于农业生产的各种地膜、大棚膜。

根据《国家税务总局关于抛秧盘增值税适用税率问题的批复》(国税函[1998]536号)的规定，《国家税务总局增值税部分货物征税范围注释》(国税发[1993]151号)明确规定农膜是指地膜和大棚膜，而抛秧盘不在农膜的征收范围内。此外，由于抛秧盘

为塑料制品，也不属于现行税收法规规定的农机的征收范围。因此，应按照 17% 的税率征收增值税。

## 2、特殊规定

(1) 符合《食用盐》(GB5461-2000)和《食用盐卫生标准》(GB2721-2003)两项国家标准的食用盐仍适用 13%税率。(摘自财税[2008]171 号《关于金属矿、非金属矿采选产品增值税税率的通知》)

(2) 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。

#### 特殊规定

##### ①、植物类

各种蔬菜罐头(罐头是指以金属罐、玻璃瓶和其他材料包装，经排气密封的各种食品。下同)不属于增值税低税率的适用范围。

不包括专业复烤厂烤制的复烤烟叶。

不包括精制茶、边销茶及掺对各种药物的茶和茶饮料。

各种水果罐头，果脯，蜜饯，炒制的果仁、坚果，碾磨后的园艺植物(如胡椒粉、花椒粉等)，不属于增值税低税率的适用范围。

中成药不属于增值税低税率的适用范围。

盐水竹笋属于增值税低税率的适用范围，而竹笋罐头不属于增值税低税率的适用范围。

根据《国家税务总局关于茴油、毛椰子油适用增值税税率的批复》(国税函[2003]426 号)的规定，茴油是八角树枝叶、果实简单加工后的农业产品，毛椰子油是椰子经初加工而成的农业产品，二者均属于农业初级产品，可按 13%的税率征收增值税。

根据《国家税务总局关于薄荷原油增值税适用税率问题的批复》(国税函[2001]865 号)的规定，纳税人以薄荷植物(杆、叶)经简单加工生产的薄荷原油，属于初级农业产品，其对外销售薄荷原油应按照农产品的增值税征免税规定征免增值税。

根据《国家税务总局关于淀粉的增值税适用税率问题的批复》(国税函[1996]744 号)的规定，从淀粉的生产工艺流程等方面看，淀粉不属于农业产品的范围，应按照 17%的税率征收增值税。

##### ②动物类

熟制的水产品和各类水产品的罐头，不属于增值税低税率的适用范围。

经加工的咸蛋、松花蛋、腌制的蛋等，属于增值税低税率的适用范围，但是不包括各种蛋类的罐头。

- 用鲜奶加工的各种奶制品，如酸奶、奶酪、奶油等，不属于增值税低税率的适用范围。

- 根据《国家税务总局关于营养强化奶适用增值税税率问题的批复》(国税函[2005]676 号)的规定，按照《食品营养强化剂使用卫生标准》(GB14880-94)添加微量元素生产的鲜奶，可依照财税字[1995]52 号中的“鲜奶”按 13%的增值税税率征收增值税。

洗净毛、洗净绒等不属于增值税低税率的适用范围。

- 根据《国家税务总局关于水洗猪鬃征收增值税问题的批复》(国税函[2006]773 号)的规定，水洗猪鬃是生猪鬃经过浸泡(脱脂)、打洗、分绒等加工过程生产的产

品，已不属于农业产品征税范围，应按“洗净毛、洗净绒”征收增值税。

#### 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、激光唱盘和激光视盘

#### 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  $\text{CH}_3\text{OCH}_3$ ，常温常压下为具有轻微醚香味，易燃、无毒、无腐蚀性的气体。(摘自财税[2009]9 号文《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》)

### 3.1.3、零税率

条例第二条 (三) 纳税人出口货物，税率为零；但是，国务院另有规定的除外。

除经国家批准属于进料加工复出口贸易外，下列出口货物不予退还或免征增值税、消费税：

- 1、原油；
- 2、援外出口货物；
- 3、国家禁止出口的货物。包括天然牛黄、麝香、铜及铜基合金、白金等；
- 4、糖。(摘自国税发[1994]31 号《关于印发〈出口货物退[免]税管理办法〉的通知》)

上述出口既不退税也不免税的货物，出口时不适用零税率，应按内销货物的规定征收增值税。

### 3.2、征收率

增值税中征收率也有三类：3%、4%、6%；

#### 3.2.1 小规模纳税人

条例第十二条 小规模纳税人增值税征收率为 3%。

### 3.2.2 简易征收

财税[2009]9号文《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》

二、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：

(一) 纳税人销售自己使用过的物品，按下列政策执行：

1. 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。

2. 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。

(二) 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。

(三) 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：

1. 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。

2. 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。

3. 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)。

4. 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。

5. 自来水。

6. 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。**

(四)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:

1. 寄售商店代销寄售物品(包括居民个人寄售的物品在内);
2. 典当业销售死当物品;
3. 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。

三、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。

有关销售自己使用过的物品和销售旧货的区别,将在后章以专题讨论。

#### 第四节 计税方法

一般纳税人 应纳税额=销项税额-进项税额

小规模纳税人 应纳税额=销售额×征收率

##### 4.1、一般纳税人销售额和销项税额的确定

###### 4.1.1 销售额的确定

###### 1、含税收入的销售额

一般纳税人销售货物或者应税劳务采用销售额和销项税额合并定价方法的,按下列公式计算销售额:

销售额=含税销售额÷(1+税率)

(依据《增值税暂行条例实施细则》)

###### 2、销项税额的计算

销项税额=销售额×适用税率

###### 3、以旧换新方式销售额的计算

纳税人采取以旧换新方式销售货物,应按新货物的同期销售价格确定销售额。

(依据国税发[1993]154号)

考虑到金银首饰以旧换新业务的特殊情况,对金银首饰以旧换新业务,可以按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。

(依据财税字[1996]74号)

###### 4、还本方式销售额的确定

纳税人采取还本销售方式销售货物,不得从销售额中减除还本支出。

(依据国税发[1993]154号)

###### 5、货物期货交易的销售额

货物期货交易增值税的计税依据为交割时的不含税价格(不含增值税的实际成交额)。

不含税价格=含税价格÷(1+增值税税率)

(依据国税发[1994]244号)

###### 6、逾期未收回包装物押金

1)、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,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征收增值税。

(依据国税发[1993]154号)

2)、对增值税一般纳税人(包括纳税人自己或代其他部门)向购买方收取的价外费用和逾

期包装物押金，应视为含税收入，在征税时换算成不含税收入并计入销售额计征增值税。

(依据国税发[1996]155号)

3)、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。

(依据国税发[1995]192号)

4)、根据《国务院关于第三批取消和调整行政审批项目的决定》(国发〔2004〕16号)，《国家税务总局关于印发〈增值税问题解答(之一)〉的通知》(国税函发〔1995〕288号)第十一条“个别包装物周转使用期限较长的，报经税务征收机关确定后，可适当放宽逾期期限”的规定取消后，为了加强管理工作，现就有关问题明确如下：

纳税人为销售货物出租出借包装物而收取的押金，无论包装物周转使用期限长短，超过一年(含一年)以上仍不退还的均并入销售额征税。

(依据国税函[2004]827号)

## 7、销售退回的处理

小规模纳税人以外的纳税人(以下称一般纳税人)因销售货物退回或者折让而退还给购买方的增值税额，应从发生销售货物退回或者折让当期的销项税额中扣减。

(依据《增值税暂行条例实施细则》)

销售退回是指购买者由于商品规格或品种不符合规定要求，而将已购买的这部分商品退回给出货单位的事项。其中属于销售方责任，购买方要求重新调换同种商品的，重新调换同种商品不做为销售收入调整处理。只有属于销售方责任，经协商由销售方退款给购买者，应作为销售收入调整处理。

例：某商业批发企业为一般纳税人，该企业2001年某月销售货物350000元，填开的增值税专用发票上注明的销项税额是59500元。本月购买方发生退货，销售退回的货物为50000元，企业凭据购买方税务机关开据的《进货退出或索取折让证明》用红字冲减了销售收入，同时退还购买方的增值税税额8500元。计算该企业本月增值税销项税额是多少。

按照增值税政策规定，该企业因销货退回而退还购买方的增值税税额，应从当期发生的销项税额中冲减。因此，该企业本月销项税额为：

销项税额=59500-8500=51000(元)

## 8、折扣方式销售额的计算

纳税人采取折扣方式销售货物，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明，可按折扣后的销售额征收增值税；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。

(依据国税发[1993]154号)

对出版单位委托发行图书、报刊、杂志等支付给发行单位的经销手续费，在征收增值税时按“折扣销售”的有关规定办理，如果销售额和支付的经销手续费在同一发票上分别注明的，可按减除经销手续费后的销售额征收增值税；如果经销手续费不在同一发票上注明，另外开具发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除经销手续费。

(依据国税函发[1995]288号)

政策解析：

会计对商业折扣按实际收取的价款确认销售商品收入，税法为了保证进项税额抵扣的准确性明确规定，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的，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。同时，税法还规定，折扣销售(税法将商业折扣定义为折扣销售)仅限于货物

价格的折扣，如果销货者将自产、委托加工和购买的货物用于实物折扣的，则该实物款额不能从货物销售额中减除，且该实物应按增值税条例“视同销售货物”中的“赠送他人”计算征收增值税。

## 9、销售折让的处理

销售折让是指购买者由于商品质量或品种不符合规定要求，但对于这部分商品不作退回处理，而是要求在价格上给予某些折让的事项。

企业发生的销售折让应冲减销售收入，调整销售收入时，无论是本年销售的产品，还是以前年度销售的产品，由购买单位退回或予以折让时，一律冲减当月销售收入，其中销售退回应同时冲减当月销售成本。因为从盈亏计算角度考虑，企业一般是按月计算收入，结转成本，算出盈亏，并据此进行利润分配。

## 10、现金折扣的处理

现金折扣又称销售折扣，是为了鼓励购买者在一定期限内早日偿还货款的一种办法。这种折扣的条件通常缩写成这样的方式：3/10、2/20、n/30(其含义是：3/10是指在10天内付款的，可享受3%的折扣；2/20是指在11天以上到20天内付款的，可享受2%的折扣；n/30是指在20天以上到30天内付款的，则不享受折扣优惠，按原价付款。现金折扣发生在销售之后，不得从销售额中冲减。

政策解析：

现金折扣，是指企业为了鼓励客户在一定时期内早日付清货款而给予的一种折扣优待。

在现金折扣的情况下，应收账款入账金额的确认有两种处理方法可供选择，一种是总价法，另一种是净价法。我国目前的会计实务中，所采用的是总价法。

总价法是将未减现金折扣前的金额作为实际售价，记作应收账款的入账余额，同时按此金额确认销售收入额。销售方给予客户的现金折扣，属于一种理财费用，会计上作为财务费用处理。

## 11、纳税人账外经营部分的销售额

纳税人账外经营部分的销售额（计税价格）难以核实的，应根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十六条第（三）项规定按组成计税价格核定其销售额。

原《国家税务总局关于增值税一般纳税人发生偷税行为如何确定偷税数额和补税罚款的通知》（国税发〔1998〕66号）第一条第（三）项废止。（国税发〔1998〕66号）第一条第三项规定如下：如账外经营部分的销项税额或已销货物进项税额难以核实，应当根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十六条第（三）项规定，按照组成计税价格公式核定销售额，再行确定偷税数额。凡销项税额难以核实的，以账外经营部分已销货物的成本为基础核定销售额；已销货物进项税额难以核实的，以账外经营部分的购货成本为基础核定销售额。

（依据国税函〔1999〕739号）

### 4.1.2、销售实现的确定

### 1、一般销售行为

销售货物或者应税劳务，为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

（依据《增值税暂行条例》）

### 2、进口货物

进口货物，为报关进口的当天。

（依据《增值税暂行条例》）

### 3、直接收款方式销售货物

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。

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

### 4、托收承付和委托银行收款方式销售货物

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。

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

### 5、赊销和分期收款方式销售货物

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。

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

### 6、预收货款方式销售货物

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。

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

### 7、委托他人代销货物

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。

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

### 8、销售应税劳务

销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额的凭据的当天。

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

### 9、视同销售行为

纳税人发生下列视同销售货物行为的，为货物移送的当天。

一、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；

- 二、将自产或委托加工的货物用于非增值税应税项目；
- 三、将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体工商户；
- 四、将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；
- 五、将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；
- 六、委托加工或购买的货物无偿赠送其他单位或者个人。

(依据《增值税暂行条例实施细则》)

#### 4.2、一般纳税人进项税额的确定

##### 4.2.1、进项税额的含义

1、纳税人购进货物或者接受应税劳务，所支付或者负担的增值税额为进项税额。

进项税额=买价×扣除率

(依据《增值税暂行条例》)

##### 2、政策解析：

1) 进项税额的概念包含两层内容：

第一，增值税税额是销售方通过价外收取的。因此，进项税额实际上是购货方支付给销售方的税额。

第二，除购进农产品、废旧物资和运输劳务的进项税额是计算确定外，其他进项税额是发票上注明的，不是计算的。

2) 进项税额是纳税人在经营活动中购进货物或者接受应税劳务时支付或者负担的增值税额。由此看来：

第一，增值税的进项税额是在经营活动中发生的，只要存在商品买卖，就存在进项税额；

第二，进项税额是可以得到补偿的，纳税人将来销售货物时，可以在销项税额中得到抵扣；

第三，增值税的税款是购货人支付，由购货人负担的；

第四，购货人支付的税额具有双重身份。对于购货人来说，所支付或负担的是进项税额；对于销售人来说，收取的则是销项税额。增值税运行的核心就是用销项税额抵扣进项税额，抵扣余额为纳税人应该缴纳的实际税额。但是，不是所有的进项税额都可以抵扣，税法对此进行了严格规定。

#### 4.2.2、准予抵扣的进项税额

##### 1、扣税凭证上注明的进项税额

下列进项税额准予从销项税额中抵扣：

(一) 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。

(二) 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

(三) 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

(四) 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

准予抵扣的项目和扣除率的调整，由国务院决定。

(依据《增值税暂行条例》)

所称增值税扣税凭证，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。

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

## 2、固定资产进项税额

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。

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

一、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“应交税金一应交增值税(进项税额)”科目。

二、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。

（依据财税[2008]170 号）

## 3、销售或外购货物支付的运费

### (1) 范围

所称运输费用金额，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。

（增值税暂行条例实施细则）

### (2) 有效的运费结算单据

准予抵扣的运费结算单据(普通发票)，是指国营铁路、民用航空、公路和水上运输单位开具的货票，以及从事货物运输的非国有运输单位开具的套印全国统一发票监制章的货票。准予计算进项税额扣除的货运发票种类，不包括增值税一般纳税人取得的货运定额发票。

准予计算进项税额扣除的货运发票，其发货人、收货人、起运地、到达地、运输方式、货物名称、货物数量、运输单价、运费金额等项目的填写必须齐全，与购货发票上所列的有关项目必须相符，否则不予抵扣。

纳税人购进、销售货物所支付的运输费用明显偏高、经过审查不合理的，不予抵扣运输费用。

（依据国税发[1995]192 号）

### (3) 运输发票增值税抵扣管理试行办法

**第一条** 为了进一步加强增值税有关运输发票抵扣凭证的管理，堵塞税收漏洞，特制定本办法。

**第二条** 凡增值税一般纳税人(以下简称“纳税人”)取得运输发票并应计算抵扣进项税额的，均适用本办法。

本条所称取得运输发票是指：

(一) 纳税人外购货物(固定资产除外)支付运输费用而取得的运费结算单据；

(二) 纳税人销售应税货物而支付运输费用所取得的运费结算单据(《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第十二条所规定的不并入销售额的代垫运费除外)。

**第三条** 运输单位提供运输劳务自行开具的运输发票, 运输单位主管地方税务局及省级地方税务局委托的代开发票中介机构为运输单位和个人代开的运输发票准予抵扣。其他单位代运输单位和个人开具的运输发票一律不得抵扣。

**第四条** 纳税人取得所有需计算抵扣增值税进项税额的运输发票, 应根据相关运输发票逐票填写《增值税运输发票抵扣清单》(见本办法附件), 在进行增值税纳税申报时, 除按现行规定申报报表资料外, 增加报送《增值税运输发票抵扣清单》。纳税人除报送清单纸质资料外, 还需同时报送《增值税运输发票抵扣清单》的电子信息。未单独报送《增值税运输发票抵扣清单》纸质资料及电子信息的, 其运输发票进项税额不得抵扣。如果纳税人未按规定要求填写《增值税运输发票抵扣清单》或者填写内容不全的, 该张运输发票不得计算抵扣进项税额。

增值税运输发票抵扣清单信息采集软件由国家税务总局统一开发, 主管国税局免费提供给纳税人。如果纳税人无使用信息采集软件的条件, 可委托中介机构代为采集。

**第五条** 纳税人取得的 2003 年 10 月 31 日以后开具的运输发票, 应当自开票之日起 90 天内向主管国税局申报抵扣, 超过 90 天的不得予以抵扣。纳税人取得的 2003 年 10 月 31 日以前开具的运输发票, 必须在 2004 年 1 月 31 日前抵扣完毕, 逾期不再准予抵扣。

**第六条** 主管国税局在纳税申报期内受理申报时, 应对《增值税纳税申报表附列资料(表二)》中第 8 栏“7%扣除率”的“金额、税额”项数据与《增值税运输发票抵扣清单》中“合计”栏“允许计算抵扣的运费金额、计算抵扣的进项税额”项数据进行核对, 如不一致, 退纳税人重新申报。

**第七条** 纳税申报期结束后, 各地县(市)级国税局应将当期《增值税运输发票抵扣清单》汇总电子信息通过网络传递给上级税务机关。

运输发票信息的采集、传递、清分与比对等具体要求详见《货物运输发票管理流程实施方案》。

**第八条** 对比对不符的先由稽查部门进行稽查, 经查实后确有问题的按有关规定进行处理。稽查部门应将稽查、处理结果及时反馈管理部门。

**第九条** 本办法自 2003 年 11 月 1 日起执行。

(依据国税发[2003]121号)

#### (4) 运输发票抵扣问题

(一) 一般纳税人购进或销售货物通过铁路运输, 并取得铁路部门开具的运输发票, 如果铁路部门开具的铁路运输发票托运人或收货人名称与其不一致, 但铁路运输发票托运人栏或备注栏注有该纳税人名称的(手写无效), 该运输发票可以作为进项税额抵扣凭证, 允许计算抵扣进项税额。

(二) 一般纳税人在生产经营过程中所支付的运输费用, 允许计算抵扣进项税额。

(三) 一般纳税人取得的国际货物运输代理业发票和国际货物运输发票, 不得计算抵扣进项税额。

(四) 一般纳税人取得的汇总开具的运输发票, 凡附有运输企业开具并加盖财务专用章或发票专用章的运输清单, 允许计算抵扣进项税额。

(五) 一般纳税人取得的项目填写不齐全的运输发票(附有运输清单的汇总开具的运输发票除外)不得计算抵扣进项税额。

(依据财税[2005]165号)

(一) 增值税一般纳税人外购货物和销售应税货物所取得的由试点企业开具的货物

运输业发票准予抵扣进项税额。

(二) 准予抵扣的货物运费金额是指试点企业开具的货运发票上注明的运输费用、建设基金；装卸费、保险费和其他杂费不予抵扣。货运发票应当分别注明运费和杂费，对未分别注明，而合并注明为运杂费的不予抵扣。

附件：试点物流企业名单

1. 中国远洋物流有限公司
2. 中海集团物流有限公司
3. 中国外运股份有限公司
4. 中国物资储运总公司
5. 中邮物流有限责任公司
6. 中铁快运股份有限公司
7. 中铁现代物流科技有限公司
8. 中铁行包快递有限责任公司
9. 中铁联合物流有限公司
10. 招商局物流集团有限公司
11. 宝供物流企业集团有限公司
12. 远成集团有限公司
13. 天津大田集团有限公司
14. 北京宅急送快运有限公司
15. 北京福田物流有限公司
16. 鲁能帆茂物流有限公司
17. 黑龙江农垦北大荒物流有限公司
18. 青岛裕龙国际物流有限公司
19. 厦门建发物流有限公司
20. 北京陆港国际物流有限公司
21. 上海现代物流投资发展有限公司
22. 河南省豫鑫物流有限公司
23. 上海虹鑫物流有限公司
24. 杭州八方物流有限公司
25. 民航快递有限责任公司
26. 志勤美集（北京）国际货运代理有限公司
27. 上海惠尔物流有限公司
28. 安得物流有限公司
29. 南通大地物流有限公司
30. 北京长久物流有限公司
31. 中信物流有限公司
32. 捷利物流有限公司
33. 浙江省八达物流有限公司
34. 珠海市吉泰物流有限公司
35. 南方物流（无锡）有限公司
36. 嘉里大通物流有限公司
37. 广东鱼珠物流基地有限公司

（依据国税发[2005]208号）

#### **4、税务所代开的专用发票的进项税额**

一般纳税人取得由税务所代开的专用发票后，应以专用发票上填写的税额为进项税额。  
(依据国税发[1994]058号)

#### **5、混合销售、兼营业务的进项税额**

混合销售行为依照本细则第五条规定应当缴纳增值税的，该混合销售行为所涉及的非增值税应税劳务所用购进货物的进项税额，符合条例第八条规定的，准予从销项税额中抵扣。  
(依据《增值税暂行条例实施细则》)

#### **6、代理进口货物进项税额抵扣**

##### **(1) 海关完税凭证注明两个纳税人名称的**

对海关代征进口环节增值税开具的增值税专用发票上标明有两个单位名称，即：既有代理进口单位名称，又有委托进口单位名称的，只准予其中取得专用发票原件的一个单位抵扣税款。

自1996年7月1日起，对纳税人因代理进口货物取得的同时注明两个或两个以上纳税人名称的海关完税凭证，只准予其中取得海关完税凭证原件的一个纳税人(该纳税人名称必须与海关完税凭证上注明的纳税人名称的其中之一相符)作为税款抵扣凭证抵扣税款。

对纳税人取得的未注明其名称的海关完税凭证及经更正、涂改的海关完税凭证，不得作为其增值税税款的抵扣凭证。

申报抵扣税款的委托进口单位，必须提供相应的海关代征增值税专用发票原件、委托代理合同及付款凭证，否则，不予抵扣进项税款。

对按规定抵扣税款的委托进口货物单位，在进行增值税纳税申报时，应相应提供委托代理进口货物合同(复印件)与其取得的海关完税凭证中开具的货物名称相对应，否则，其海关完税凭证不得作为增值税税款的抵扣凭证。对其委托代理进口货物合同，应分别不同情况办理：对适用第一种纳税申报管理方式的纳税人，应单独装订，留存备查；对适用第二种纳税申报管理方式的纳税人，应作为纳税申报附报资料一并报送主管税务机关，经主管税务机关查验核实后，退还纳税人。

(依据国税发[1996]32号)

##### **(2) 有自营进出口业务的商贸企业进口环节增值税的抵扣**

从2002年2月1日起，有自营进出口业务的商贸企业须报送对外贸易经济合作部门关于赋予其进出口经营权的批准文件的复印件(以下简称进出口经营权批件)；否则，其取得的海关增值税完税凭证不得作为增值税扣税凭证。有自营进出口业务或委托代理进口业务的商贸企业，须在签订进口合同后五日内报送合同复印件。未按期报送合同复印件的，其相关进口货物的海关增值税完税凭证不得作为扣税凭证。

现已有自营进口业务的商贸企业，应在2002年1月底前报送进出口经营权批件；否则其取得的海关增值税完税凭证不得作为增值税扣税凭证。现已有自营进出口业务或委托代理业务，而且相关进口货物的进项税额尚未抵扣完毕的，应在2002年1月底前报送有关的进口合同复印件，未按期报送合同复印件的，相关的尚未抵扣完毕的进口货物进项税额不得抵扣。

所有商贸企业，无论其是否纳入纳税评估范围，凡有自营进出口业务或委托代理进口业务的，均应执行本规定。

(依据国税发[2001]140号)

### **(3) 增值税一般纳税人取得海关进口增值税专用缴款书抵扣进项税额问题**

一、纳税人进口货物，凡已缴纳了进口环节增值税的，不论其是否已经支付货款，其取得的海关完税凭证均可作为增值税进项税额抵扣凭证，在《国家税务总局关于加强海关进口增值税专用缴款书和废旧物资发票管理有关问题的通知》（国税函〔2004〕128号）中规定的期限内申报抵扣进项税额。

二、对纳税人进口货物已取得的海关完税凭证，未能在规定申报期限内向主管税务机关申报抵扣的，可在2005年1月11日前向主管税务机关申报抵扣，逾期不得予以抵扣。

三、对纳税人丢失的海关完税凭证，纳税人应当凭海关出具的相关证明，向主管税务机关提出抵扣申请。主管税务机关受理申请后，应当进行审核，并将纳税人提供的海关完税凭证电子数据纳入稽核系统比对，稽核比对无误后，可予以抵扣进项税额。

（依据国税发〔2004〕148号）

增值税一般纳税人取得的2004年2月1日以后开具的海关完税凭证，应当在开具之日起90天后的第一个纳税申报期结束以前向主管税务机关申报抵扣，逾期不得抵扣进项税额。

（依据国税函〔2004〕128号）

### **7、购置增值税防伪税控系统专用设备**

自2000年1月1日起，企业购置增值税防伪税控系统专用设备和通用设备发生的费用，准予在当期计算缴纳所得税前一次性列支；同时可凭购货所取得的专用发票所注明的税额从增值税销项税额中抵扣。

增值税防伪税控专用设备包括税控金税卡、税控IC卡和读卡器；通用设备包括用于防伪税控系统开具专用发票的计算机和打印机。

（依据国税发〔2000〕183号）

### **8、购进税控收款机的进项税额**

一、增值税一般纳税人购置税控收款机所支付的增值税税额（以购进税控收款机取得的增值税专用发票上注明的增值税税额为准），准予在该企业当期的增值税销项税额中抵扣。

二、增值税小规模纳税人或营业税纳税人购置税控收款机，经主管税务机关审核批准后，可凭购进税控收款机取得的增值税专用发票，按照发票上注明的增值税税额，抵免当期应纳增值税或营业税税额，或者按照购进税控收款机取得的普通发票上注明的价款，依下列公式计算可抵免税额：

可抵免税额=价款÷(1+17%)×17%

当期应纳税额不足抵免的，未抵免部分可在下期继续抵免。

三、税控收款机购置费用达到固定资产标准的，应按固定资产管理，其按规定提取的折旧额可在企业计算缴纳所得税前扣除；达不到固定资产标准的，购置费用可在所得税前一次性扣除。

四、上述优惠政策自2004年12月1日起执行。凡2004年12月1日以后（含当日）购置的符合国家标准并按《国家税务总局财政部信息产业部国家质量监督检验检疫总局关于推广应用税控收款机加强税源监控的通知》（国税发〔2004〕44号）的规定，通过选型招标中标的税控收款机适用上述优惠政策。

（依据财税〔2004〕167号）

## 9、期货交易所的抵扣规定

期货交易所增值税按次计算,其进项税额为该货物交割时供货会员单位开具的增值税专用发票上注明的销项税额,期货交易所本身发生的各种进项不得抵扣。

(依据国税发[1994]244号)

对增值税一般纳税人商品交易所通过期货交易购进货物,其通过商品交易所转付货款可视同向销货单位支付货款,对其取得的合法增值税专用发票允许抵扣。

(依据国税发[2002]45号)

## 10、个别货物进口环节与国内环节以及国内地区间增值税税率执行不一致进项税额抵扣问题

对在进口环节与国内环节,以及国内地区间个别货物(如初级农产品、矿产品等)增值税适用税率执行不一致的,纳税人应按其取得的增值税专用发票和海关进口完税凭证上注明的增值税额抵扣进项税额。

主管税务机关发现同一货物进口环节与国内环节以及地区间增值税税率执行不一致的,应当将有关情况逐级上报至共同的上一级税务机关,由上一级税务机关予以明确。

(依据财税[2005]165号)

## 11、丢失防伪税控系统开具专用发票的抵扣规定

一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联和抵扣联,如果丢失前已认证相符的,购买方凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件及销售方所在地主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》(附件5),经购买方主管税务机关审核同意后,可作为增值税进项税额的抵扣凭证;如果丢失前未认证的,购买方凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件到主管税务机关进行认证,认证相符的凭该专用发票记账联复印件及销售方所在地主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》,经购买方主管税务机关审核同意后,可作为增值税进项税额的抵扣凭证。

一般纳税人丢失已开具专用发票的抵扣联,如果丢失前已认证相符的,可使用专用发票发票联复印件留存备查;如果丢失前未认证的,可使用专用发票发票联到主管税务机关认证,专用发票发票联复印件留存备查。

一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联,可将专用发票抵扣联作为记账凭证,专用发票抵扣联复印件留存备查。

(依据国税发[2006]156号)

### 4.2.3、不允许抵扣的进项税额

#### 1、不得抵扣进项税额的含义

一、纳税人在停止抵扣进项税额期间所购进货物或应税劳务的进项税额,以及按规定抵扣的期初存货的已征税款,不得结转到经批准准许抵扣进项税额时抵扣。

(依据国税发[1995]015号)

二、“不得抵扣进项税额”是指纳税人在停止抵扣进项税额期间发生的全部进项税额,包括在停止抵扣期间取得的进项税额、上期留抵税额以及经批准允许抵扣的期初存货已征税款。

纳税人经税务机关核准恢复抵扣进项税额资格后,其在停止抵扣进项税额期间发生的全

部进项税额不得抵扣。

(依据国税函[2000]584号)

## 2、未按规定认证的专用发票

用于抵扣增值税进项税额的专用发票应经税务机关认证相符(国家税务总局另有规定的除外)。认证相符的专用发票应作为购买方的记账凭证,不得退还销售方。

本规定所称认证,是税务机关通过防伪税控系统对专用发票所列数据的识别、确认。

本规定所称认证相符,是指纳税人识别号无误,专用发票所列密文解译后与明文一致。经认证,有下列情形之一的,暂不得作为增值税进项税额的抵扣凭证,税务机关扣留原件,查明原因,分别情况进行处理。

(一)重复认证。

本规定所称重复认证,是指已经认证相符的同一张专用发票再次认证。

(二)密文有误。

本规定所称密文有误,是指专用发票所列密文无法解译。

(三)认证不符。

本规定所称认证不符,是指纳税人识别号有误,或者专用发票所列密文解译后与明文不一致。

本项所称认证不符不含第二十六条第二项(纳税人识别号认证不符。本规定所称纳税人识别号认证不符,是指专用发票所列购买方纳税人识别号有误。)、第三项(专用发票代码、号码认证不符。本规定所称专用发票代码、号码认证不符,是指专用发票所列密文解译后与明文的代码或者号码不一致。)所列情形。

(四)列为失控专用发票。

本规定所称列为失控专用发票,是指认证时的专用发票已被登记为失控专用发票。

(依据国税发[2006]156号)

政策解析:

一般纳税人取得由防伪税控系统开具的电脑版专用发票后,应在各月纳税申报期前,持其抵扣联及时到税务局进行认证。凡未经认证的上述专用发票抵扣联一律不得作为增值税税款的抵扣凭证。

## 3、会计核算不健全或未申办一般纳税人认定手续

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:

(一)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;

(二)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。

(依据《增值税暂行条例实施细则》)

## 4、不得抵扣进项税额的项目

第十条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(一)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购进货物或者应税劳务;

(二)非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;

(三)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;

(四)国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品;

(五)本条第(一)项至第(四)项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。

（依据《增值税暂行条例》）

第二十一条 条例第十条第（一）项所称购进货物，不包括既用于增值税应税项目（不含免征增值税项目）也用于非增值税应税项目、免征增值税（以下简称免税）项目、集体福利或者个人消费的固定资产。

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。

第二十二条 条例第十条第（一）项所称个人消费包括纳税人的交际应酬消费。

第二十三条 条例第十条第（一）项和本细则所称非增值税应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。

前款所称不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

第二十四条 条例第十条第（二）项所称非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

#### 5、不得抵扣的固定资产的进项税额

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。

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

#### 6、未按规定开具专用发票的进项税额

专用发票应按下列要求开具：

- （一）项目齐全，与实际交易相符；
- （二）字迹清楚，不得压线、错格；
- （三）发票联和抵扣联加盖财务专用章或者发票专用章；
- （四）按照增值税纳税义务的发生时间开具。

对不符合上列要求的专用发票，购买方有权拒收。

（依据国税发[2006]156号）

#### 7、购进自来水的进项税额

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。

（依据财税[2009]9号）

#### 8、收款单位与凭证开具单位不一致的进项税额不得抵扣

购进货物或应税劳务支付货款、劳务费用的对象。纳税人购进货物或应税劳务，支付运输费用，所支付款项的单位，必须与开具抵扣凭证的销货单位、提供劳务的单位一致，才能够申报抵扣进项税额，否则不予抵扣。

（依据国税发[1995]192号）

#### 9、兼营免税项目及非应税劳务的进项税额不得抵扣

用于免征增值税项目及非增值税应税劳务的购进货物和应税劳务的进项税额不得抵扣。

（依据《增值税暂行条例》）

所称购进货物，不包括既用于增值税应税项目（不含免征增值税项目）也用于非增值税应税项目、免征增值税（以下简称免税）项目、集体福利或者个人消费的固定资产。

所称非增值税应税项目，是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。

所称不动产是指不能移动或者移动后会改变性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

一般纳税人兼营免税项目或者非增值税应税劳务而无法划分不得抵扣的进项税额的，按下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=当月无法划分的全部进项税额×当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计÷当月全部销售额、营业额合计

（依据《增值税暂行条例实施细则》）

对由于纳税人月度之间购销不均衡，按上述公式计算出现不得抵扣的进项税额不实的现象，税务征收机关可采取按年度清算的办法，即年末按当年的有关数据计算当年不得抵扣的进项税额，对月度计算的数据进行调整。

（依据《国税函发[1995]288号》）

#### 10、纳税人为制作、印刷广告所用的购进货物不得抵扣进项税额

纳税人为制作、印刷广告所用的购进货物不得计入进项税额抵扣，纳税人应准确划分不得抵扣的进项税额；对无法准确划分不得抵扣的进项税额的，按实施细则中相关规定划分不得抵扣的进项税额。

自2000年12月1日起，确定文化出版单位用于广告业务的购进货物的进项税额，应以广告版面占整个出版物版面的比例为划分标准，凡文化出版单位能准确提供广告所占版面比例的，应按此项比例划分不得抵扣的进项税额。

（依据国税发[2000]188号）

#### 11、采取邮寄方式销售、购买货物所支付的邮寄费

增值税一般纳税人采取邮寄方式销售、购买货物所支付的邮寄费，不允许计算进项税额抵扣。

（依据国税函发[1995]228号）

#### 12、易货贸易进口环节减征的增值税税款不得进行抵扣

一、按照现行增值税的有关规定，准予从销项税额中抵扣的进项税额，必须是取得合法的增值税扣税凭证上注明的增值税额。因此，对与周边国家易货贸易进口环节减征的增值税税款，不能作为下一道环节的进项税金抵扣。

（依据国税函发[1996]550号）

二、中国车辆进出口公司易货贸易进口环节减征的增值税税款可否抵扣销项税额的问题，按照现行增值税制规定，准予从销项税额抵扣的进项税额，必须是取得合法的增值税扣税凭证上注明的增值税额。中国车辆进出口公司以易货贸易方式进口汽车，依据有关政策规定，享受减半征收进口环节增值税计358万元，自行抵扣当期销项税额的作法是不正确的。因此，对中国车辆进出口公司易货贸易减税部分不能作为进项税金抵扣。

（依据国税函[1996]416号）

### 13、免税货物恢复征税后，免税期间外购货物的进项税额在恢复征税后不得抵扣

免税货物恢复征税后，其免税期间外购的货物，一律不得作为当期进项税额抵扣。恢复征税后收到的该项货物免税期间的增值税专用发票，应当从当期进项税额中剔除。

（依据国税发〔1996〕155号）

### 14、认证时失控发票和认证后失控发票

通过认证环节将要认证的抵扣联数据与失控发票数据进行自动比对，发现属于失控发票的抵扣联（该类发票称为“认证时失控发票”）；通过每天新增的失控发票数据与前期已认证相符的抵扣联数据自动比对，发现属于失控发票的抵扣联（该类发票称为“认证后失控发票”）。

认证系统发现的“认证时失控发票”和“认证后失控发票”经检查确属失控发票的，不得作为增值税扣税凭证。

（依据国税发〔2004〕123号）

### 15、增值税一般纳税人支付的货物运输代理费用不得抵扣进项税额

国际货物运输代理业务是国际货运代理企业作为委托方和承运单位的中介人，受托办理国际货物运输和相关事宜并收取中介报酬的业务。因此，增值税一般纳税人支付的国际货物运输代理费用，不得作为运输费用抵扣进项税额。

（依据国税函〔2005〕54号）

### 16、未在规定时限内认证或抵扣的帐外经营货物或应税劳务的进项税额

根据《国家税务总局关于增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票进项税额抵扣问题的通知》（国税发〔2003〕17号）规定，自2003年3月1日起，增值税一般纳税人（以下简称“纳税人”）申请抵扣防伪税控系统开具的增值税专用发票（以下简称“防伪税控专用发票”），必须自该防伪税控专用发票开具之日起90日内到税务机关认证，纳税人申请抵扣2003年3月1日前的防伪税控专用发票，应于2003年9月1日前报主管税务机关认证，纳税人认证通过的防伪税控专用发票，应在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申报抵扣，否则不予抵扣进项税额。

鉴于纳税人采用帐外经营手段进行偷税，其取得的帐外经营部分防伪税控专用发票，未按上述规定的时限进行认证，或者未在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申报抵扣，因此，不得抵扣其帐外经营部分的销项税额。

（依据国税函〔2005〕763号）

增值税一般纳税人申请抵扣的防伪税控系统开具的增值税专用发票，必须自该专用发票开具之日起90日内到税务机关认证，否则不予抵扣进项税额。

增值税一般纳税人认证通过的防伪税控系统开具的增值税专用发票，应在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申报抵扣，否则不予抵扣进项税额。

（依据《国税发〔2003〕17号》）

### 17、免征增值税货物

一、增值税一般纳税人（以下简称“一般纳税人”）销售免税货物，一律不得开具专用发票（国有粮食购销企业销售免税粮食除外）。如违反规定开具专用发票的，则对其开具的销售额依照增值税适用税率全额征收增值税，不得抵扣进项税额，并按照《中华人民共和国发票管理办法》及其实施细则的有关规定予以处罚。

二、一般纳税人销售的货物，由先征后返或即征即退改为免征增值税后，如果其销售的货物全部为免征增值税的，税务机关应收缴其结存的专用发票，并不得再对其发售专用发票。税务机关工作人员违反规定为其发售专用发票的，应按照规定予以严肃处理。

（依据国税函[2005]780号）

#### 4.2.4、进项税额抵扣时间

##### 1、认证时限

增值税一般纳税人申请抵扣的防伪税控系统开具的增值税专用发票，必须自专用发票开具之日起90日内到税务机关认证，否则不予抵扣进项税额。

增值税一般纳税人违反以上规定抵扣进项税额的，税务机关按照《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定予以处罚。

（依据国税发[2003]17号）

##### 2、抵扣时限

增值税一般纳税人认证通过的防伪税控系统开具的增值税专用发票应在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申报抵扣，否则不予抵扣进项税额。

增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票，其专用发票所列明的购进货物或应税劳务的进项税额抵扣时限，不再执行《国家税务总局关于加强增值税征收管理工作的通知》（国税发[1995]015号）中第二条有关进项税额申报抵扣时限的规定。

增值税一般纳税人违反以上规定抵扣进项税额的，税务机关按照《中华人民共和国税收征收管理法》的有关规定予以处罚。

（依据国税发[2003]17号）

注：国税发[1995]015号文件中第二条规定如下：

增值税一般纳税人购进货物或应税劳务，其进项税额申报抵扣的时间，按以下规定执行：

（一）工业企业购进货物（包括外购货物所支付的运输费用），必须在购进的货物已经验收入库后，才能申报抵扣进项税额，对货物尚未到达企业或尚未验收入库的，其进项税额不得作为纳税人当期进项税额予以抵扣。

（二）商业企业购进货物（包括外购货物所支付的运输费用），必须在购进的货物付款后才能申报抵扣进项税额，尚未付款或尚未开出、承兑商业汇票的，其进项税额不得作为纳税人当期进项税额予以抵扣。

（三）一般纳税人购进应税劳务，必须在劳务费用支付后，才能申报抵扣进项税额，对接收应税劳务，但尚未支付款项的，其进项税额不得作为纳税人当期进项税额予以抵扣。

增值税一般纳税人违反上述规定的，按偷税论处，一经查出，则应从当期进项税额中剔除，并在该进项发票上注明，以后不论其货物到达或验收入库，或支付款项，均不得计入进项税额申报抵扣。

#### 4.2.5、进项税额的转出

##### 1、进项税额转出的情况

###### （1）一般情况

已抵扣进项税额的购进货物或者应税劳务，发生条例第十条规定的情形的（免税项目、

非增值税应税劳务除外),应当将该项购进货物或者应税劳务的进项税额从当期的进项税额中扣减;无法确定该项进项税额的,按当期实际成本计算应扣减的进项税额。

(依据《增值税暂行条例实施细则》)

在商业经营活动中出现了大量平销行为,即生产企业以商业企业经销价或高于商业企业经销价的价格将货物销售给商业企业,商业企业再以进货成本或低于进货成本的价格进行销售,生产企业则以返还利润等方式弥补商业企业的进销差价损失。

## (2) 平销返利

在平销活动中,生产企业弥补商业企业进销差价损失的方式主要有以下几种:一是生产企业通过返还资金方式弥补商业企业的损失,如有的对商业企业返还利润,有的向商业企业投资等。二是生产企业通过赠送实物或以实物投资方式弥补商业企业的损失。已发现有些生产企业赠送实物或商业企业进销此类实物不开发票、不记帐,以此来达到偷税的目的。

对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税金,不征收营业税。

当期应冲减进项税金=当期取得的返还资金/(1+所购货物适用增值税税率)×所购货物适用增值税税率

(依据国税发[2004]136号)

## 2、不作进项税额转出的事项

### (1) 分支机构取得的资金补偿不做为返利收入

与总机构实行统一核算的分支机构从总机构取得的日常工资、电话费、租金等资金,不应视为因购买货物而取得的返利收入,不应做冲减进项税额处理。

(依据国税函[2001]247号)

### (2) 企业改制流动资产评估减值损失

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十四条规定,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,如果流动资产未丢失或损坏,只是由于市场发生变化,价格降低,价值量减少,则不属于《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》中规定的非正常损失,不作进项税额转出处理。

(依据国税函[2002]1103号)

### (3) 注销或被取消辅导期一般纳税人资格转为小规模纳税人时的存货

一般纳税人注销或被取消辅导期一般纳税人资格,转为小规模纳税人时,其存货不作进项税额转出处理,其留抵税额也不予以退税。

(依据财税[2005]165号)

## 第五节 税收优惠

### 5.1、起征点

#### 5.1.1 适用范围:

限于个人:是指个体工商户及其它个人。

政策回顾:

《财政部 国家税务总局关于下岗失业人员再就业有关税收政策问题的通知》(财税

[2002]208号)

第六条 提高增值税的起征点：将销售货物的起征点幅度由现行月销售额 600~2000 元提高到 2000~5000 元；将销售应税劳务的起征点幅度由现行月销售额 200~800 元提高到 1500~3000 元；将按次纳税的起征点幅度由现行每次(日)销售额 50~80 元提高到每次(日) 150~200 元。

#### 5.1.2 修订后的规定

增值税起征点的幅度规定如下：

- (一) 销售货物的，为月销售额 2000-5000 元；
- (二) 销售应税劳务的，为月销售额 1500-3000 元；
- (三) 按次纳税的，为每次(日) 销售额 150-200 元。

前款所称销售额，是指本细则第三十条第一款所称小规模纳税人的销售额。

(依据《增值税暂行条例实施细则》)

《中华人民共和国增值税暂行条例》第十八条规定销售额未达到起征点的纳税人免征增值税，第二十一条规定纳税人销售免税货物不得开具专用发票。对销售额未达到起征点的个体工商户，税务机关不得为其代开专用发票。

(依据国税函[2003]1396号)

#### 5.2、具体优惠项目

下列项目免征增值税：

- (一) 农业生产者销售的自产农产品；

细则 35 条：

所称农业，是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业。

农业生产者，包括从事农业生产的单位和个人。

农产品，是指初级农产品，具体范围由国务院税务主管部门确定。

- (二) 避孕药品和用具；
- (三) 古旧图书；

细则 35 条：所称古旧图书，是指向社会收购的古书和旧书。

- (四) 直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备；
- (五) 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备；
- (六) 由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品；
- (七) 销售的自己使用过的物品。

细则 35 条：所称自己使用过的物品，是指其它个人自己使用过的物品。

除前款规定外，增值税的免税、减税项目由国务院规定。任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。

资源综合利用税收优惠财税[2008]156号

免征增值税(自 2009 年 1 月 1 日起执行)

(1) 再生水；(2) 以废旧轮胎为全部生产原料生产的胶粉；(3) 翻新轮胎；(4) 生产原料中掺兑废渣比例不低于 30%的特定建材产品；(5) 对污水处理劳务免征增值税。

即征即退(自 2008 年 7 月 1 日起执行)

- (1) 以工业废气为原料生产的高纯度二氧化碳产品。
- (2) 以垃圾为燃料生产的电力或者热力(包括农作物秸秆)
- (3) 以煤炭开采过程中伴生的舍弃物油母页岩为原料生产的页岩油。
- (4) 以废旧沥青混凝土为原料生产的再生沥青混凝土
- (5) 采用旋窑法工艺生产并且生产原料中掺兑废渣比例不低于 30%的水泥(包括水泥熟料)

即征即退（自 2008 年 7 月 1 日起执行）

- (1) 以退役军用发射药为原料生产的涂料硝化棉粉
- (2) 对燃煤发电厂及各类工业企业产生的烟气、高硫天然气进行脱硫生产的副产品。
- (3) 以废弃酒糟和酿酒底锅水为原料生产的蒸汽、活性炭、白炭黑、乳酸、乳酸钙、沼气。
- (4) 以煤矸石、煤泥、石煤、油母页岩为燃料生产的电力和热力。
- (5) 利用风力生产的电力。
- (6) 部分新型墙体材料产品。

先征后退政策（自 2008 年 7 月 1 日起执行）

在 2010 年底以前，对符合条件的增值税一般纳税人销售再生资源缴纳的增值税实行先征后退政策（含报废船舶拆解和报废机动车拆解企业）。

退税比例：2009 年 70%，2010 年 50%

销售自产的综合利用生物柴油

自 1994 年 5 月 1 日残疾人员提供加工和修理修配劳务，免征增值税。（财税字[1994]4 号）

### 5.3、修订变化

#### 5.3.1 废旧物资

取消废旧物资原有优惠

(1) 取消“废旧物资回收经营单位销售其收购的废旧物资免征增值税”和“生产企业增值税一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的废旧物资，可按废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票上注明的金额，按 10%计算抵扣进项税额”。

(2) 单位和个人销售再生资源，应正常征税。但个人(不含个体工商户)销售自己使用过的废旧物品免征增值税。

#### 5.3.2 外商投资企业购买国产设备退税

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。

（依据财税 2008170 号）

自 2009 年 1 月 1 日起，对外商投资企业在投资总额内采购国产设备可全额退还国产设备增值税的政策停止执行。

为保证政策调整平稳过渡，外商投资企业在 2009 年 6 月 30 日以前(含本日，下同)购进的国产设备，在增值税专用发票稽核信息核对无误的情况下，可选择按原规定继续执行增值税退税政策，但应当同时符合下列条件：

(一)2008 年 11 月 9 日以前获得《符合国家产业政策的外商投资项目确认书》，并已于 2008 年 12 月 31 日以前在主管税务机关备案；

(二)2009 年 6 月 30 日以前实际购进国产设备并开具增值税专用发票，且已在主管税务机关申报退税；

(三)购进的国产设备已列入《项目采购国产设备清单》。

三、外商投资企业购进的已享受增值税退税政策国产设备的增值税额，不得再作为进项税额抵扣销项税额。

四、外商投资企业购进的已享受增值税退税政策的国产设备，由主管税务机关负责监管，监管期为 5 年。在监管期内，如果企业性质变更为内资企业，或者发生转让、赠送等设备所有权转让情形，或者发生出租、再投资等情形的，应当向主管退税机关补缴已退税款，应补税款按以下公式计算：

应补税款=国产设备净值×适用税率

国产设备净值是指企业按照财务会计制度计提折旧后计算的设备净值。

（依据财税[2008]176号）

#### 5.4、减免税管理

##### 5.4.1 兼营应税项目

条例第16条 纳税人兼营免税、减税项目的，应当分别核算免税、减税项目的销售额；未分别核算销售额的，不得免税、减税。

##### 5.4.2 放弃免税权

细则第36条 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，三十六个月内不得申请免税。

#### 第六节 征收管理

### 6.1、增值税一般纳税人的管理

#### 6.1.1 增值税一般纳税人认定管理

##### 1、有关新旧衔接的问题。

新条例下的一般纳税人认定办法正在制定中，在新规定下发之前：

现行增值税一般纳税人认定的有关规定仍继续执行。

2008年应税销售额超过新标准的小规模纳税人向主管税务机关申请一般纳税人资格认定的，主管税务机关应按照规定为其办理一般纳税人认定手续。

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。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。

年应税销售额未超过新标准的小规模纳税人，可以按照现行规定向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

（依据国税函[2008]1079号）

#### 6.1.2 增值税一般纳税人的认定及管理（云南省现行规定）

##### 1、一般纳税人资格认定

###### （1）认定条件

符合以下条件之一的企业，必须向主管税务机关申请认定为一般纳税人：

1) 一般性企业年应税销售额超过50万元的工业企业。

2) 一般性企业年应税销售额超过80万元的商业企业。

3) 具有合法成品油经营资格，手续完备的成品油零售加油站。

4) 实行预征—结算和汇总缴纳增值税管理办法的总、分支机构。

上述(1)(2)项中“一般性企业”是指除非企业性单位、不经常发生应税行为的企业以外的单位。

符合以下条件之一的企业，可以向主管税务机关申请认定为一般纳税人：

1) 年应税销售额虽未超过 50 万元，但会计核算健全、能准确提供税务资料、有固定生产经营场所、有固定生产设备的工业企业。

2) 会计核算健全、能准确提供税务资料、有固定生产经营场所、有固定生产设备和生产人员，预计年应税销售额超过 50 万的新办工业企业。

3) 年应税销售额虽未超过 80 万元，但会计核算健全、能准确提供税务资料、有固定经营场所的商贸企业。

4) 对具有一定经营规模、拥有固定的经营场所、有相应的经营管理人员、有货物购销合同或书面意向、有明确的货物购销渠道（供货企业证明）、会计核算健全并能准确提供税务资料，预计年应税销售额超过 80 万的新办小型商贸企业。

5) 注册资金在 500 万元以上、人员在 50 人以上（指企业登记在册，与企业签订相关劳动合同），会计核算健全，并能准确提供税务资料的新办大中型商贸企业。

（国税发明电〔2004〕37 号，国税发明电〔2004〕62 号）

6) 总机构为一般纳税人，分支机构实行独立核算的企业。

7) 持有由商务部或其授权的地方对外贸易部门加盖备案登记专用章的有效《对外贸易经营者备案登记表》，仅有出口业务的商贸企业（不发售专用发票，如发生进口或内销业务要求使用专用发票，则应按新办商贸企业有关规定办理）。

8) 持有盐业批发许可证并从事盐业批发的企业。

9) 国有粮食购销企业。

10) 非企业性单位、不经常发生应税行为的企业。

11) 2008 年应税销售额超过新标准的小规模纳税人（此条仅适用于 2008 年应税销售额达到新标准而 2009 年应税销售额尚未达到标准的纳税人，如果企业 2009 年应税销售额达到标准的必须按规定认定为一般纳税人）。

12) 国家税务总局另行规定的，按有关规定执行。

## (2) 办理认定申请的时限

1)、新开业的符合一般纳税人条件的企业，应在办理税务登记的同时申请办理一般纳税人认定手续。

2)、小规模纳税人在一个会计年度内应税销售额达到一般纳税人认定标准的当月（税款所属期）起认定为增值税一般纳税人。（云国税发[2007]216 号）

3)、代开发票（包括代开增值税专用发票和代开普通发票）一年内累计代开金额达到应税销售额标准的小规模纳税人，从超过年应税销售额标准的次月起认定为一般纳税人。

注：对符合“必须申请认定条件”而不申请办理一般纳税人认定手续的企业，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。（增值税暂行条例实施细则第 34 条）

## (3) 申请时需报送的资料及证件

### ①、总局规定

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：

(一) 营业执照；

(二) 有关合同、章程、协议书；

(三) 银行帐号证明；

(四) 税务机关要求提供的其他有关证件、资料。

上款第四项所列证件、资料的内容由省级税务机关确定。

（依据国税发[1994]59 号）

### ②、云南省规定

特殊业务企业除报送以上资料外，需提供以下资料：

(1) 新办商贸企业提供与预测销售相关的证明资料, 货物购销合同或书面意向, 供货企业提供的货物购销渠道证明。

(2) 进出口企业提供由商务部或其授权的地方对外贸易主管部门加盖备案登记专用章的有效《对外贸易经营者备案登记表》复印件。

(3) 盐业批发企业、成品油零售加油站、适合增值税简易征收办法的企业应提供有关部门出具的批准其从事相应业务的证明材料。

(4) 分支机构在办理认定手续时, 须提供总机构所在地主管税务机关批准总机构为一般纳税人的证明(总机构申请认定表的复印件), 总机构国税税务登记证复印件, 总机构董事会决议复印件。

#### (4) 认定程序

纳税人向主管税务机关综合受理窗口提交认定申请和相关资料, 税务机关进行实地查验:

(1) 实地查验重点是对企业的办公、生产经营场地实地察访, 核实申请人的办公、生产经营地址、生产经营规模(年销售额)、会计核算和财务管理、税务管理、企业经营管理等相关情况。

(2) 实地查验内容包括: 营业执照和税务登记证、企业经营场所的所有权或租赁证明、原材料和商品的出入库单据、运费凭据、水电等费用凭据、法定代表人和主要管理人员身份证明、财务人员的资格证明、银行存款证明、有关机构的验资报告、购销合同原件及公证资料、资金往来账等。

(3) 在实地查验中, 要认真核实区分商业零售企业、大中型商贸企业、小型商贸企业和生产企业, 除按照上述查验内容全面核查外, 对生产企业要特别检查有无生产厂房、设备(包括租赁设备)、生产人员等必备的生产条件。

(4) 对商贸零售企业要特别检查有无固定经营场所和拥有货物实物。

(5) 对大中型商贸企业要特别核实注册资金、银行存款证明、银行账户及企业人数。

实地查验工作必须是 2 人以上人员参加，必须如实做好工作底稿，存入审批档案。

税务机关将在承诺的时限内办结一般纳税人的认定事项，纳税人可以按《税务文书领取通知单》上标注的领取日期来税务机关领取资格认定结果。

## 2、增值税一般纳税人转正认定

转正认定是指一般纳税人暂认定到期或辅导期满，主管税务机关对其正式认定申请进行受理、调查、审批的业务。一般纳税人暂认定一般不少于 1 年，纳税辅导期一般应不少于 6 个月。

增值税一般纳税人转正认定是指一般纳税人暂认定到期或辅导期满，主管税务机关对其正式认定申请进行受理、调查、审批的业务。一般纳税人暂认定一般不少于 1 年，纳税辅导期一般应不少于 6 个月。（国税发〔1994〕59 号，国税发明电〔2004〕37 号）

### （1）纳税人办理业务时限

纳税人应在辅导期或暂定期满的前一个月內提出转正申请。

### （2）纳税人应提供资料

《增值税一般纳税人申请认定表》

### （3）办理流程

纳税人向主管税务机关综合受理窗口提交认定申请和相关资料，税务机关将在承诺的时限内办结该事项，纳税人可以按《税务文书领取通知单》上标注的领取日期来税务机关领取审批结果。

### （4）辅导期一般纳税人转为正常一般纳税人的审批程序

纳税辅导期达到 6 个月后，主管税务机关应对商贸企业进行全面审核，对同时符合以下条件的，可认定为正式一般纳税人。

#### 1) 纳税评估的结论正常。

2) 约谈、实地查验的结果正常。

3) 企业申报、缴纳税款正常。

4) 企业能够准确核算进项、销项税额，并正确取得和开具专用发票和其它合法的进项税额抵扣凭证。

凡不符合上述条件之一的商贸企业，主管税务机关可延长其纳税辅导期或者取消其一般纳税人资格。

(国税发明电〔2004〕37号)

### 3、一般纳税人的迁移

跨县区迁移的一般纳税人，由迁出地主管税务机关缴销增值税专用发票及其领购簿、办理注销防伪税控手续、进行税款清算、核实留抵税款、结清应纳税款，报州、市局流转税管理部门。

涉及期末留抵进项税额的，州、市局流转税管理部门将情况书面上报省局流转税处，省局流转税处批准后交由省局信息中心在综合征管软件中修改迁入纳税人纳税申报表“上期留抵进项税额”一栏数据。

迁移有稽查在案的一般纳税人，由迁出地主管税务机关进行结案。

迁入地主管税务机关在一般纳税人迁入后，对迁入企业一般纳税人资格进行复核后，重新办理认定手续，及时办理金税卡等税控设备的发行事项，并发售专用发票。

### 4、总、分支机构“预征—结算”办法征收管理

“预征—结算”办法，是指云南省增值税一般纳税人跨地区设置非独立核算分支机构，经一般纳税人总机构申请和国税机关批准，总机构向分支机构移送货物可以不视同销售处理，分支机构销售应税货物和应税劳务应纳的增值税可以实行在分支机构所在地由分支机构申报缴纳（由分支机构主管国税机关预征）和在总机构所在地由总机构汇总申报（由总机构主管国税机关汇总申报征收）的征收管理办法。（云国税发〔2006〕2号）

“预征”分为按国税机关审批确定的预征率计算预征和按月依销售比例分摊法计算分配各分支机构应纳增值税预征两种。

(1) 申请“预征—结算”办法须具备的条件

总、分支机均为增值税一般纳税人。

分支机构同时具备以下条件：

- 1) 属总机构的派出机构，不具有企业法人资格，其民事责任由总机构承担；
- 2) 不自行购进货物（水、电除外），货物的生产、经营业务等经营活动全部由总机构控制，所销货物只由总机构统一配送；
- 3) 不独立计算盈亏和会计结算。

(2) 应纳税额的计算。

1) 总机构应纳税额的计算：

总机构月末依据全部销售额和进项税额，计算当期增值税应纳税额，并凭分支机构主管国家税务局开具的完税凭证扣减其预征的税额后，计算应补（退）税额，向总机构所在地主管国税机关申报纳税。其计算公式为：

应纳税额=销项税额 - 进项税额

应补（退）税额=应纳税额 - 分支机构预征税额

当总机构当期销项税额小于进项税额或应纳税额小于分支机构预征增值税税额不足抵扣的，其留抵税款可结转下期继续抵扣。

2) 分支机构按预征率计算缴纳增值税：

预征税额=应税货物销售额×预征率

注：应税货物销售额为不含税销售额。

分支机构预征增值税的预征率应根据纳税人最近 1-2 年的增值税平均税负率扣除一定比例后计算，工业企业设置分支机构的增值税平均税负率，应根据同类货物批发零售环节的增值税平均税负水平测算确定，以确保在分支机构预征的增值税不高于其实际应承担的税负水平。预征率的计算公式为：

$$\text{预征率}=\text{增值税平均税负率}\times(1-\text{扣除比例})$$

扣除比例原则上为 20%。

分支机构按销售收入比例分配计算缴纳增值税：

$$\text{预征税额}=(\text{分支机构应税货物销售额}\div\text{总销售额})\times\text{应纳税额}$$

### (3) 办理流程

申请实行“预征—结算”办法的一般纳税人，持总机构税务登记证、近两年相关财务报表（经营期不足两年的报近期财务会计资料）、增值税税负率、财务核算制度、所属分支机构名称、纳税人识别号和所在地（县）等资料向总机构所在地主管税务机关提出书面申请，经总机构所在地主管国家税务局审核同意后，逐级报经上级国家税务局审批同意后执行。

### (4) 税收征管相关规定提示

1) 总机构必须加强对分支机构的管理和监督，对分支机构销售的应税货物，必须按其实际销售额如实核算和申报纳税。

2) 对批准实行增值税“预征—结算”办法的一般纳税人，其分支机构在批准执行之前已缴纳的增值税，不能冲减其总机构的应纳增值税。

3) 分支机构须持总机构税务登记证件到其所在地主管国家税务局办理税务登记和一般纳税人资格认定，一般纳税人认定条件不受年应税销售额标准以及辅导期的规定限制。

4) 分支机构可使用与总机构不同的单位名称、税务登记证号码，可按规定领购和使用增值税专用发票和普通发票，并应按规定申报纳税和报送税务机关要求报送的有关税收资料。

5) 分支机构必须按财务会计核算的有关规定, 准确核算其货物的收、销、存数量和销售额。

6) 分支机构在经营过程中购进的水、电等所发生的进项税额, 其增值税专用发票由所在地主管税务机关进行认证, 分支机构将认证通知单传真至总机构汇总统一进行抵扣, 对增值税专用发票上购货单位名称、纳税人识别号(分支机构单位名称)与总机构名称、纳税人识别号不一致的, 可视同购货单位一致予以抵扣。

7) 凡已实行增值税“预征一结算”办法的一般纳税人新增设的分支机构, 需要实行增值税“预征一结算”办法的, 须将其新增设的跨地区分支机构名单和有关资料分别报总机构及分支机构所在地主管国家税务局备案后, 可按原批复执行, 不再另行审批(预征率调整、政策变动等特殊情况下)。

8) 凡实行增值税“预征一结算”办法的一般纳税人的分支机构, 若因隐瞒销售收入等原因而发生偷、逃税行为的, 应按其隐瞒的实际销售额和销售货物的适用税率(17%或13%)计算应补增值税税额, 在分支机构所在地主管国税机关补缴, 其已补缴税款不能在总机构的应纳税额中抵减。

9) 对由于总机构管理不严造成国家税款流失或分支机构弄虚作假偷逃国家税款的, 一律取消执行“预征一结算”办法, 同时视不同情况按有关规定予以处理。

## 5、增值税一般纳税人注销清算

纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形, 依法终止纳税义务的, 应当在向工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记前, 持有关证件和资料向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

增值税一般纳税人办理注销税务登记前应当进行清算, 并向税务机关提交相关证明文件和资料, 结清应纳税款、多退(免)税款、滞纳金和罚款, 缴销发票、税务登记证件和其他税务证件, 并在防伪税控系统中作注销发行处理, 交回金税卡和 IC 卡。经税务机关核准后, 办理注销税务登记手续。

注：一般纳税人注销或被取消辅导期一般纳税人资格，转为小规模纳税人时，其存货不作进项税额转出处理，其留抵税额也不予以退税。（财税[2005]165号）

（1）纳税人应提供资料

- 1) 注销税务登记申请审批表。
- 2) 主管部门或董事会的清算决议以及其它有关证明文件。
- 3) 营业执照被吊销的应提交工商行政管理部门发放的吊销决定复印件。
- 4) 《税务登记证》正、副本原件。
- 5) 纳税人持有《增值税专用发票领购簿》或《普通发票领购簿》和尚未使用的全部空白发票。
- 6) 纳入防伪税控开票系统的纳税人应交回金税卡、税控 IC 卡。
- 7) 主管国税机关要求报送的其他资料。

（2）纳税人办理业务时限

1) 纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形，依法终止纳税义务的，应当在向工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记前，持有关证件向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

2) 按照规定不需要在工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记的，应当自有关机关批准或者宣告终止之日起 15 日内，持有关证件向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

3) 纳税人因住所、经营地点变动，涉及改变税务登记机关的，应当在向工商行政管理机关或者其他机关申请办理变更、注销登记前，或者住所、经营地点变动前，持有关证件和资料，向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

4) 纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照或者被其他机关予以撤销登记的，应当自营业执照被吊销或者被撤销登记之日起 15 日内，向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

5) 境外企业在中国境内承包建筑、安装、装配、勘探工程和提供劳务的, 应当在项目完工、离开中国前 15 日内, 持有关证件和资料, 向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

### (3) 办理流程

纳税人向主管税务机关综合受理窗口提交注销税务登记申请和相关资料, 税务机关将在承诺的时限内办结该事项, 并打印办理结果交给纳税人留存。

## 6.1.3 增值税一般纳税人年审管理 (原规定)

### 1、年审对象

1、上一年度应税销售额实施细则规定标准以下的一般纳税人。即: 从事工业生产, 年应税销售额在 50 万元以下的; 以及从事商业经营, 年应税销售额在 80 万元以下的一般纳税人。

2、上一年度认定的临时一般纳税人。

对于上一年应税销售额在规定标准以上的一般纳税人是否需要年审, 由省级税务机关确定。

### 2、年审时间

年审自每年 1 月开始至 5 月底结束, 具体实施期限由省级税务机关确定。

税务机关应自开始实施年审前的 1 个月发布通告, 明确年审对象、内容及要求等具体事项。

### 3、年审报送资料

一般纳税人应在规定期限内填报《增值税一般纳税人年审表》并附下列资料供税务机关查验:

- (一) 税务登记证(副本);
- (二) 《增值税专用发票领购簿》;
- (三) 主管税务机关要求提供的其他资料。

《增值税一般纳税人年审表》的格式由各省级税务机关制定。

### 4、年审内容

一般纳税人上一年度应税销售额的实现情况, 会计人员的配置与核算状况以及纳税表现等。

## 6.2、增值税的申报缴纳

### 6.2.1 增值税纳税期限

增值税的纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日、1 个月或者 1 个季度。纳税

人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人解缴税款的期限，依照前两款规定执行。

（依据《暂行条例》）

以1个季度为纳税期限的规定仅适用于小规模纳税人。小规模纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据其应纳税额的大小分别核定。

（依据《实施细则》）

## 6.2.2 增值税的纳税地点

### 1、固定业户

应当向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

固定业户到外县(市)销售货物或者应税劳务，应当向其机构所在地的主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明，并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税；未开具证明的，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

### 2、非固定业户

销售货物或者应税劳务，应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

### 3、进口货物

应当向报关地海关申报纳税。

### 4、代扣代缴

扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

（依据《暂行条例》）

## 6.2.3 一般纳税人纳税申报办法及新旧衔接

文件：

国税发[2003]53号《关于重新修订〈增值税一般纳税人纳税申报办法〉的通知》

国税函[2008]1075号《关于调整增值税纳税申报有关事项的通知》

### 1、申报办法的适用范围

凡增值税一般纳税人(以下简称纳税人)均按本办法进行纳税申报。

### 2、纳税申报资料

#### (1) (一)必报资料

1.《增值税纳税申报表(适用于增值税一般纳税人)》及其《增值税纳税申报表附列资料

(表一)、(表二)、(表三)、(表四)》;

更改为:《增值税纳税申报表(适用于增值税一般纳税人)》、《增值税纳税申报表附列资料(表一)、(表二)》和《固定资产进项税额抵扣情况表》。

原《增值税纳税申报表附列资料(表三)、(表四)》废止。

2. 使用防伪税控系统的纳税人,必须报送记录当期纳税信息的 IC 卡(明细数据备份在软盘上的纳税人,还须报送备份数据软盘)、《增值税专用发票存根联明细表》及《增值税专用发票抵扣联明细表》;

3. 《资产负债表》和《损益表》;

4. 《成品油购销存情况明细表》(发生成品油零售业务的纳税人填报);

5. 主管税务机关规定的其他必报资料。

纳税申报实行电子信息采集的纳税人,除向主管税务机关报送上述必报资料的电子数据外,还需报送纸介的《增值税纳税申报表(适用于一般纳税人)》(主表及附表)。

### 3、增值税纳税申报资料的管理

#### (1) 增值税纳税申报必报资料

纳税人在纳税申报期内,应及时将全部必报资料的电子数据报送主管税务机关,并在主管税务机关按照税法规定确定的期限内(具体时间由各省级国家税务局确定),将本办法第三条、第一款要求报送的纸介的必报资料(具体份数由省一级国家税务局确定)报送主管税务机关,税务机关签收后,一份退还纳税人,其余留存。

#### (2) 增值税纳税申报备查资料

纳税人在月度终了后,应将备查资料认真整理并装订成册。

1). 属于整本开具的手工版增值税专用发票及普通发票的存根联,按原顺序装订;开具的电脑版增值税专用发票,包括防伪税控系统开具的增值税专用发票的存根联,应按开票顺序号码每 25 份装订一册,不足 25 份的按实际开具份数装订。

2). 对属于扣税凭证的单证,根据取得的时间顺序,按单证种类每 25 份装订一册,不足 25 份的按实际份数装订。

3). 装订时,必须使用税务机关统一规定的《征税/扣税单证汇总簿封面》(以下简称“《封面》”),并按规定填写封面内容,由办税人员和财务人员审核签章。启用《封面》后,纳税人可不再填写原增值税专用发票的封面内容。

4). 纳税人当月未使用完的手工版增值税专用发票,暂不加装《封面》,两个月仍未使用完的,应在主管税务机关对其剩余部分剪角作废的当月加装《封面》。

纳税人开具的普通发票及收购凭证在其整本使用完毕的当月,加装《封面》。

5). 《封面》的内容包括纳税人单位名称、本册单证份数、金额、税额、本月此种单证总册数及本册单证编号、税款所属时间等,具体格式由各省一级国家税务局制定。

### 4、申报期限

纳税人应按月进行纳税申报,申报期为次月 1 日起至 15 日止,遇最后一日为法定节假日的,顺延 1 日;在每月 1 日至 15 日内有连续 3 日以上法定节假日的,按节假日天数顺延。

### 5、违章处理

#### (1) 未按规定期限办理纳税申报和报送纳税资料的

按照《中华人民共和国税收征收管理法》第六十二条的有关规定处罚,由税务机关责令限期改正,可以处二千元以下的罚款;情节严重的,可以处二千元以上一万元以下的罚款。

(2) 纳税人经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的

按偷税处理，并按《中华人民共和国税收征收管理法》第六十三条的有关规定处罚，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款百分之五十以上五倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

(3) 纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的

按《中华人民共和国税收征收管理法》第六十四条的有关规定处罚，由税务机关责令限期改正，并处五万元以下的罚款。

## 6、附件

### (1) 增值税纳税申报表及填表说明

本申报表适用于增值税一般纳税人填报。增值税一般纳税人销售按简易办法缴纳增值税的货物，也使用本表。

(一) 本表“税款所属时间”是指纳税人申报的增值税应纳税额的所属时间，应填写具体的起止年、月、日。

(二) 本表“填表日期”指纳税人填写本表的具体日期。

(三) 本表“纳税人识别号”栏，填写税务机关为纳税人确定的识别号，即：税务登记证号码。

(四) 本表“所属行业”栏，按照国民经济行业分类与代码中的最细项（小类）进行填写（国民经济行业分类与代码附后）。

(五) 本表“纳税人名称”栏，填写纳税人单位名称全称，不得填写简称。

(六) 本表“法定代表人姓名”栏，填写纳税人法定代表人的姓名。

(七) 本表“注册地址”栏，填写纳税人税务登记证所注明的详细地址。

(八) 本表“营业地址”栏，填写纳税人营业地的详细地址。

(九) 本表“开户银行及帐号”栏，填写纳税人开户银行的名称和纳税人在该银行的结算帐户号码。

(十) 本表“企业登记注册类型”栏，按税务登记证填写。

(十一) 本表“电话号码”栏，填写纳税人注册地和经营地的电话号码。

(十二) 表中“一般货物及劳务”是指享受即征即退的货物及劳务以外的其他货物及劳务。

(十三) 表中“即征即退货物及劳务”是指纳税人按照税法规定享受即征即退税收优惠政策的货物及劳务。

(十四) 本表第1项“(一)按适用税率征税货物及劳务销售额”栏数据，填写纳税人本期按适用税率缴纳增值税的应税货物和应税劳务的销售额（销货退回的销售额用负数表示）。包括在财务上不作销售但按税法规定应缴纳增值税的视同销售货物和价外费用销售额，外贸企业作价销售进料加工复出口的货物，税务、财政、审计部门检查按适用税率计算调整的销售额。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月数”栏数据之和，应等于《附表一》第7栏的“小计”中的“销售额”数。“本年累计”栏数据，应为年度内各月数之和。

(十五) 本表第2项“应税货物销售额”栏数据，填写纳税人本期按适用税率缴纳增值税的应税货物的销售额（销货退回的销售额用负数表示）。包括在财务上不作销售但按税法规定应缴纳增值税的视同销售货物和价外费用销售额，以及外贸企业作价销售进料加工复出口的货物。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月

数”栏数据之和，应等于《附表一》第5栏的“应税货物”中17%税率“销售额”与13%税率“销售额”的合计数。“本年累计”栏数据，应为年度内各月数之和。

(十六) 本表第3项“应税劳务销售额”栏数据，填写纳税人本期按适用税率缴纳增值税的应税劳务的销售额。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月数”栏数据之和，应等于《附表一》第5栏的“应税劳务”中的“销售额”数。“本年累计”栏数据，应为年度内各月数之和。

(十七) 本表第4项“纳税检查调整的销售额”栏数据，填写纳税人本期因税务、财政、审计部门检查、并按适用税率计算调整的应税货物和应税劳务的销售额。但享受即征即退税收优惠政策的货物及劳务经税务稽查发现偷税的，不得填入“即征即退货物及劳务”部分，而应将本部分销售额在“一般货物及劳务”栏中反映。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月数”栏数据之和，应等于《附表一》第6栏的“小计”中的“销售额”数。“本年累计”栏数据，应为年度内各月数之和。

(十八) 本表第5项“按简易征收办法征税货物的销售额”栏数据，填写纳税人本期按简易征收办法征收增值税货物的销售额(销货退回的销售额用负数表示)。包括税务、财政、审计部门检查、并按按简易征收办法计算调整的销售额。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月数”栏数据之和，应等于《附表一》第14栏的“小计”中的“销售额”数。“本年累计”栏数据，应为年度内各月数之和。

(十九) 本表第6项“其中：纳税检查调整的销售额”栏数据，填写纳税人本期因税务、财政、审计部门检查、并按简易征收办法计算调整的销售额，但享受即征即退税收优惠政策的货物及劳务经税务稽查发现偷税的，不得填入“即征即退货物及劳务”部分，而应将本部分销售额在“一般货物及劳务”栏中反映。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月数”栏数据之和，应等于《附表一》第13栏的“小计”中的“销售额”数。“本年累计”栏数据，应为年度内各月数之和。

(二十) 本表第7项“免、抵、退办法出口货物销售额”栏数据，填写纳税人本期执行免、抵、退办法出口货物的销售额(销货退回的销售额用负数表示)。“本年累计”栏数据，应为年度内各月数之和。

(二十一) 本表第8项“免税货物及劳务销售额”栏数据，填写纳税人本期按照税法规定直接免征增值税的货物及劳务的销售额及适用零税率的货物及劳务的销售额(销货退回的销售额用负数表示)，但不包括适用免、抵、退办法出口货物的销售额。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据，应等于《附表一》第18栏的“小计”中的“销售额”数。“本年累计”栏数据，应为年度内各月数之和。

(二十二) 本表第9项“免税货物销售额”栏数据，填写纳税人本期按照税法规定直接免征增值税货物的销售额及适用零税率货物的销售额(销货退回的销售额用负数表示)，但不包括适用免、抵、退办法出口货物的销售额。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据，应等于《附表一》第18栏的“免税货物”中的“销售额”数。“本年累计”栏数据，应为年度内各月数之和。

(二十三) 本表第10项“免税劳务销售额”栏数据，填写纳税人本期按照税法规定直接免征增值税劳务的销售额及适用零税率劳务的销售额(销货退回的销售额用负数表示)。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据，应等于《附表一》第18栏的“免税劳务”中的“销售额”数。“本年累计”栏数据，应为年度内各月数之和。

(二十四) 本表第11项“销项税额”栏数据，填写纳税人本期按适用税率计征的销项税额。该数据应与“应交税金—应交增值税”明细科目贷方“销项税额”专栏本期发生数一致。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月数”栏数据之和，应等于《附表一》第7栏的“小计”中的“销项税额”数。“本年累计”栏数据，

应为年度内各月数之和。

(二十五) 本表第 12 项“进项税额”栏数据,填写纳税人本期申报抵扣的进项税额。该数据应与“应交税金——应交增值税”明细科目借方“进项税额”专栏本期发生数一致。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月数”栏数据之和,应等于《附表二》第 12 栏中的“税额”数。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

(二十六) 本表第 13 项“上期留抵税额”栏数据,为纳税人前一申报期的“期末留抵税额”数,该数据应与“应交税金——应交增值税”明细科目借方月初余额一致。

(二十七) 本表第 14 项“进项税额转出”栏数据,填写纳税人已经抵扣但按税法规定应作进项税转出的进项税额总数,但不包括销售折扣、折让,销货退回等应负数冲减当期进项税额的数额。该数据应与“应交税金——应交增值税”明细科目贷方“进项税额转出”专栏本期发生数一致。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月数”栏数据之和,应等于《附表二》第 13 栏中的“税额”数。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

(二十八) 本表第 15 项“免、抵、退货物应退税额”栏数据,填写退税机关按照出口货物免、抵、退办法审批的应退税额。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

(二十九) 本表第 16 项“按适用税率计算的纳税检查应补缴税额”栏数据,填写税务、财政、审计部门检查按适用税率计算的纳税检查应补缴税额。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

(三十) 本表第 17 项“应抵扣税额合计”栏数据,填写纳税人本期应抵扣进项税额的合计数。

(三十一) 本表第 18 项“实际抵扣税额”栏数据,填写纳税人本期实际抵扣的进项税额。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

(三十二) 本表第 19 项“按适用税率计算的应纳税额”栏数据,填写纳税人本期按适用税率计算并应缴纳的增值税额。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

(三十三) 本表第 20 项“期末留抵税额”栏数据,为纳税人在本期销项税额中尚未抵扣完,留待下期继续抵扣的进项税额。该数据应与“应交税金——应交增值税”明细科目借方月末余额一致。

(三十四) 本表第 21 项“按简易征收办法计算的应纳税额”栏数据,填写纳税人本期按简易征收办法计算并应缴纳的增值税额,但不包括按简易征收办法计算的纳税检查应补缴税额。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月数”栏数据之和,应等于《附表一》第 12 栏的“小计”中的“应纳税额”数。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

(三十五) 本表第 22 项“按简易征收办法计算的纳税检查应补缴税额”栏数据,填写纳税人本期因税务、财政、审计部门检查并按简易征收办法计算的纳税检查应补缴税额。“一般货物及劳务”的“本月数”栏数据与“即征即退货物及劳务”的“本月数”栏数据之和,应等于《附表一》第 13 栏的“小计”中的“应纳税额”数。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

(三十六) 本表第 23 项“应纳税额减征额”栏数据,填写纳税人本期按照税法规定减征的增值税应纳税额。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

(三十七) 本表第 24 项“应纳税额合计”栏数据,填写纳税人本期应缴增值税的合计数。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

(三十八) 本表第 25 项“期初未缴税额(多缴为负数)”栏数据,为纳税人前一申报期的“期末未缴税额(多缴为负数)”。

(三十九) 本表第 26 项“实收出口开具专用缴款书退税额”栏数据,填写纳税人本期实际收到税务机关退回的,因开具《出口货物税收专用缴款书》而多缴的增值稅款。该数据应根据“应交税金——未交增值稅”明细科目贷方本期发生额中“收到税务机关退回的多缴增值稅款”数据填列。“本年累计”栏数据,为年度内各月数之和。

(四十) 本表第 27 项“本期已缴稅额”栏数据,是指纳税人本期实际缴纳的增值稅额,但不包括本期入库的查补稅款。“本年累计”栏数据,为年度内各月数之和。

(四十一) 本表第 28 项“①分次预缴稅额”栏数据,填写纳税人本期分次预缴的增值稅额。

(四十二) 本表第 29 项“②出口开具专用缴款书预缴稅额”栏数据,填写纳税人本期销售出口货物而开具专用缴款书向主管税务机关预缴的增值稅额。

(四十三) 本表第 30 项“③本期缴纳上期应缴稅额”栏数据,填写纳税人本期上期应缴未缴的增值稅款,包括缴纳上期按简易征收办法计提的应缴未缴的增值稅额。“本年累计”栏数据,为年度内各月数之和。

(四十四) 本表第 31 项“④本期缴纳欠缴稅额”栏数据,填写纳税人本期实际缴纳的增值稅欠稅额,但不包括缴纳入库的查补增值稅额。“本年累计”栏数据,为年度内各月数之和。

(四十五) 本表第 32 项“期末未交稅额(多缴为负数)”栏数据,为纳税人本期期末应缴未缴的增值稅额,但不包括纳税检查应缴未缴的稅额。“本年累计”栏与“本月数”栏数据相同。

(四十六) 本表第 33 项“其中:欠缴稅额( $\geq 0$ )”栏数据,为纳税人按照税法规定已形成欠稅的数额。

(四十七) 本表第 34 项“本期应补(退)稅额”栏数据,为纳税人本期应缴稅额中应补缴或应退回的数额。

(四十八) 本表第 35 项“即征即退实际退稅额”栏数据,填写纳税人本期因符合增值稅即征即退优惠政策规定,而实际收到的税务机关返还的增值稅额。“本年累计”栏数据,为年度内各月数之和。

(四十九) 本表第 36 项“期初未缴查补稅额”栏数据,为纳税人前一申报期的“期末未缴查补稅额”。该数据与本表第 25 项“期初未缴稅额(多缴为负数)”栏数据之和,应与“应交税金——未交增值稅”明细科目期初余额一致。“本年累计”栏数据应填写纳税人上年度末的“期末未缴查补稅额”数。

(五十) 本表第 37 项“本期入库查补稅额”栏数据,填写纳税人本期因税务、财政、审计部门检查而实际入库的增值稅款,包括:1、按适用稅率计算并实际缴纳的查补增值稅款;2、按简易征收办法计算并实际缴纳的查补增值稅款。“本年累计”栏数据,为年度内各月数之和。

(五十一) 本表第 38 项“期末未缴查补稅额”栏数据,为纳税人纳税检查本期期末应缴未缴的增值稅额。该数据与本表第 32 项“期末未缴稅额(多缴为负数)”栏数据之和,应与“应交税金——未交增值稅”明细科目期初余额一致。“本年累计”栏与“本月数”栏数据相同。

(2)《增值稅纳税申报表附列资料(表一)》填表说明

国税发[2003]53号《关于重新修订《增值稅一般纳税人纳税申报办法》的通知》

(一) 本表“稅款所属时间”是指纳税人申报的增值稅应纳税额的所属时间,应填写具体的起止年、月。

(二) 本表“填表日期”指纳税人填写本表的具体日期。

(三) 本表“纳税人名称”栏,应加盖纳税人单位公章。

(四) 本表“一、按适用税率征收增值税货物及劳务的销售额和销项税额明细”和“二、简易征收办法征收增值税货物的销售额和应纳税额明细”部分中“防伪税控系统开具的增值税专用发票”、“非防伪税控系统开具的增值税专用发票”、“开具普通发票”、“未开具发票”各栏数据均应包括销货退回或折让、视同销售货物、价外费用的销售额和销项税额，但不包括免税货物及劳务的销售额，适用零税率货物及劳务的销售额和出口执行免、抵、退办法的销售额以及税务、财政、审计部门检查并调整的销售额、销项税额或应纳税额。

(五) 本表“一、按适用税率征收增值税货物及劳务的销售额和销项税额明细”和“二、简易征收办法征收增值税货物的销售额和应纳税额明细”部分中“纳税检查调整”栏数据应填写纳税人本期因税务、财政、审计部门检查计算调整的应税货物、应税劳务的销售额、销项税额或应纳税额。

(六) 本表“三、免征增值税货物及劳务销售额明细”部分中“防伪税控系统开具的增值税专用发票”栏数据，填写本期因销售免税货物而使用防伪税控系统开具的增值税专用发票的份数、销售额和税额，包括国有粮食收储企业销售的免税粮食，政府储备食用植物油等。

国税函[2008]1075号《关于调整增值税纳税申报有关事项的通知》

第1、8、15栏均包含机动车销售统一发票数据；

第2、9栏“非防伪税控系统开具的增值税专用发票”不再填写。

(3)《增值税纳税申报表附列资料(表二)》填表说明

国税发[2003]53号《关于重新修订《增值税一般纳税人纳税申报办法》的通知》

(一) 本表“税款所属时间”是指纳税人申报的增值税应纳税额的所属时间，应填写具体的起止年、月。

(二) 本表“填表日期”指纳税人填写本表的具体日期。

(三) 本表“纳税人名称”栏，应加盖纳税人单位公章。

(四) 本表“一、申报抵扣的进项税额”部分各栏数据，分别填写纳税人按税法规定符合抵扣条件，在本期申报抵扣的进项税额情况。

1、第1栏“(一)认证相符的防伪税控增值税专用发票”，填写本期申报抵扣的认证相符的防伪税控增值税专用发票情况，包括认证相符的红字防伪税控增值税专用发票，应等于第2栏“本期认证相符且本期申报抵扣”与第3栏“前期认证相符且本期申报抵扣”数据之和。

2、第2栏“本期认证相符且本期申报抵扣”，填写本期认证相符本期申报抵扣的防伪税控增值税专用发票情况，应与第35栏“本期认证相符的全部防伪税控增值税专用发票”减第24栏“本期已认证相符且本期未申报抵扣”后的数据相等。

3、第3栏“前期认证相符且本期申报抵扣”，填写以前期认证相符本期申报抵扣的防伪税控增值税专用发票情况，应与第23栏“期初已认证相符但未申报抵扣”加第24栏“本期已认证相符且本期未申报抵扣”减第25栏“期末已认证相符但未申报抵扣”后数据相等。

4、第4栏“非防伪税控增值税专用发票及其他扣税凭证”，填写本期申报抵扣的非防伪税控增值税专用发票及其他扣税凭证情况，应等于第5栏至第10栏之和。

5、第11栏“期初已征税款”，填写按照规定比例在本期申报抵扣的初期存货挂帐税额。

6、第12栏“当期申报抵扣进项税额合计”应等于第1栏、第4栏、第11栏之和。

(五) 本表“二、进项税额转出额”部分填写纳税人已经抵扣但按税法规定应作进项税额转出的明细情况，但不包括销售折扣、折让，销货退回等应负数冲减当期进项税额的情况。

第13栏“本期进项税转出额”应等于第14栏至第21栏之和。

(六) 本表“三、待抵扣进项税额”部分各栏数据,分别填写纳税人已经取得,但按税法规定不符合抵扣条件,暂不予在本期申报抵扣的进项税额情况及按照税法规定不允许抵扣的进项税额情况。

1、第23栏“期初已认证相符但未申报抵扣”,填写以前期认证相符,但按照税法规定,暂不予抵扣,结存至本期的防伪税控增值税专用发票,应与上期“期末已认证相符但未申报抵扣”栏数据相等。

2、第24栏“本期已认证相符且本期未申报抵扣”,填写本期认证相符,但因按照税法规定暂不予抵扣及按照税法规定不允许抵扣,而未申报抵扣的防伪税控增值税专用发票。包括商业企业购进货物未付款;工业企业购进货物未入库;购进固定资产;外贸企业购进供出口的货物;因退货将抵扣联退还销货方等。

3、第25栏“期末已认证相符但未申报抵扣”,填写截至本期期末,按照税法规定仍暂不予抵扣及按照税法规定不允许抵扣且已认证相符的防伪税控增值税专用发票情况。

4、第26栏“其中:按照税法规定不允许抵扣”,填写期末已认证相符但未申报抵扣的防伪税控增值税专用发票中,按照税法规定不允许抵扣,而只能作为出口退税凭证或应列入成本、资产等项目的防伪税控增值税专用发票。包括外贸出口企业用于出口而采购货物的防伪税控增值税专用发票;纳税人购买固定资产的防伪税控增值税专用发票;因退货将抵扣联退还销货方的防伪税控增值税专用发票等。

(七) 本表“四、其他”栏中“本期认证相符的全部防伪税控增值税专用发票”项指标,应与防伪税控认证系统中的本期全部认证相符的防伪税控增值税专用发票数据相同。

“代扣代缴税额”项指标,填写纳税人根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十四条的规定扣缴的增值税额。

国税函[2008]1075号《关于调整增值税纳税申报有关事项的通知》

第1-3、22-26、35栏均包含机动车销售统一发票和税务机关代开的增值税专用发票数据。

第5、28栏项目名称调整为“海关进口增值税专用缴款书”。

辅导期纳税人第5栏填写本月税务机关告知的稽核比对结果通知书及其明细清单注明的稽核相符海关进口增值税专用缴款书、核查结果中允许抵扣的海关进口增值税专用缴款书的份数、金额、税额。

辅导期纳税人第28栏填写本月未收到稽核比对结果的海关进口增值税专用缴款书。

第6、29栏项目名称调整为“农产品收购发票或者销售发票”。

第8、31栏项目名称调整为“运输费用结算单据”。

辅导期纳税人第8栏填写税务机关告知的稽核比对结果通知书及其明细清单注明的稽核相符运输费用结算单据、核查结果中允许抵扣的运输费用结算单据的份数、金额、税额。

辅导期纳税人第31栏填写本月未收到稽核比对结果的运输费用结算单据数据。

第11栏项目名称调整为“外贸企业进项税额抵扣证明”,其“税额”栏填写税务机关出口退税部门开具的《外贸企业出口视同内销征税货物进项税额抵扣证明》允许抵扣的进项税额。

自2009年5月1日起,第7栏“废旧物资发票”不再填写。

第9栏“6%征收率”及第10栏“4%征收率”不再填写。

第15栏项目名称调整为“非应税项目、集体福利、个人消费”,填写用于非增值税应税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务转出的进项税额。

第21栏增加为“红字专用发票通知单注明的进项税额”。填写纳税人按照主管税务机关开具的《开具红字增值税专用发票通知单》中“需要做进项税额转出”的税额。

自2009年5月1日起,第30栏“废旧物资发票”不再填写。

第 32 栏“6%征收率”及第 33 栏“4%征收率”不再填写。

《增值税纳税申报表附列资料(表二)》所称的“本期进项税额明细”均包括固定资产进项税额。

填表说明第四条第 3 款“前期认证相符且本期申报抵扣”，调整填写为前期认证相符本期申报抵扣的防伪税控增值税专用发票和机动车销售统一发票情况；辅导期纳税人由税务机关告知的稽核比对结果通知书及明细清单注明的稽核相符专用发票、核查结果中允许抵扣的专用发票和机动车销售统一发票的份数、金额、税额。该项应与第 23 栏“期初已认证相符但未申报抵扣”加第 24 栏“本期已认证相符且本期未申报抵扣”减第 25 栏“期末已认证相符但未申报抵扣”后数据相等。

填表说明第六条第 1 款“期初已认证相符但未申报抵扣”，调整填写为前期认证相符，但按照税法规定，暂不予抵扣，结存至本期的防伪税控增值税专用发票和机动车销售统一发票；辅导期纳税人认证相符但未收到稽核比对结果的防伪税控增值税专用发票和机动车销售统一发票月初余额数。该项应与上期“期末已认证相符但未申报抵扣”栏数据相等。

填表说明第六条第 2 款“本期已认证相符且本期未申报抵扣”，调整填写为本期认证相符，但因按照税法规定暂不予抵扣及按照税法规定不允许抵扣，而未申报抵扣的防伪税控增值税专用发票和机动车销售统一发票，包括外贸企业购进供出口的货物。辅导期纳税人填写本月已认证相符但未收到稽核比对结果的防伪税控增值税专用发票和机动车销售统一发票数据。

填表说明第六条第 3 款“期末已认证相符但未申报抵扣”，调整填写为截至本期期末，按照税法规定仍暂不予抵扣及按照税法规定不允许抵扣且已认证相符的防伪税控增值税专用发票和机动车销售统一发票情况；辅导期纳税人填写已认证相符但未收到稽核比对结果的防伪税控增值税专用发票和机动车销售统一发票月末余额数。

填表说明第六条第 4 款调整为“其中：按照税法规定不允许抵扣”，填写期末已认证相符但未申报抵扣的防伪税控增值税专用发票和机动车销售统一发票中，按照税法规定不允许抵扣，而只能作为出口退税凭证或应列入成本、资产等项目的防伪税控增值税专用发票和机动车销售统一发票。包括外贸出口企业用于出口而采购货物的防伪税控增值税专用发票等。

填表说明第七条中“代扣代缴税额”项指标的填写依据，调整为《中华人民共和国增值税暂行条例》第十八条。

### 第三章 有关增值税的特殊涉税事项

#### 专题一 固定资产用于抵扣

原增值税暂行条例第十条第一款：增值税一般纳税人购进固定资产不得从销项税额中抵扣。已取消

自 2009 年 1 月 1 日起，在维持现行增值税税率不变的前提下，允许全国范围内（不分地区和行业）的所有增值税一般纳税人抵扣其新购进设备所含的进项税额，未抵扣完的进项税额结转下期继续抵扣。

某企业一般纳税人，当年实现增值税应税收入 1000 万元，当期采购原材料 800 万元，当期购进固定资产 200 万（折旧期限 5 年），5 计算当年企业应交增值税。

固定资产不允许抵扣

当期应纳增值税=（1000-800）×17%=34 万

固定资产允许抵扣

当期应纳增值税=（1000-800-200）×17%=0

1、文件依据：

财税（2008）170 号文《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》

一、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“应交税金一应交增值税(进项税额)”科目。

二、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。

## 2、固定资产的确认

细则第二十一条 条例第十条第(一)项所称购进货物，不包括既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)也用于非增值税应税项目、免征增值税(以下简称免税)项目、集体福利或者个人消费的固定资产。

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。

标准与会计准则及企业所得税趋同。

## 3、固定资产分类

会计准则：固定资产是指同时具有下列特征的有形资产：(1)为生产商品提供劳务、出租或经营管理而持有的；(2)使用寿命超过一个会计年度。

企业所得税：

- 1) 房屋、建筑物；
- 2) 飞机、火车、轮船、机器、机械和其他生产设备；
- 3) 与生产经营活动有关的器具、工具、家具等；
- 4) 飞机、火车、轮船以外的运输工具；
- 5) 电子设备。

## 4、不得用于抵扣的固定资产

### 1) 动产与不动产

增值税中可用于抵扣的固定资产仅限于动产，不动产转让适用营业税，不得抵扣。

实际操作中常用的区分标准：国家标准 GB / T 14885—94《固定资产分类与代码》

税法作为部门法，规范的是税务征纳法律关系，税法没有规定的，适用其他部门法。

国际上：并不是单纯地把是否能移动及移动是否造成价值的贬损作为界定动产与不动产的唯一标准，而是综合考虑标的物的价值大小、物权变动的法定要件等因素。例如，飞机、船只等是动产，但因为其价值较大，就按照不动产的登记制度管理。

依照动产、不动产区分的民法标准，例：活动房屋是动产，因为它的移动不影响房屋的价值；电梯、中央空调等房屋的附属设施是不动产，因为从房屋中拆除移动后其价值必然降低，有些甚至不能再用。

### 2) 动产中不得抵扣进项税金的固定资产

文件依据：

条例第十条 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

(一)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购进货物或者应税劳务；

- (二) 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;
- (三) 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;
- (四) 国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品;

- (1) 仅用于非应税和免税项目的外购固定资产, 如: 构成房屋建筑物的外购材料;
- (2) 用于集体福利或个人消费的外购固定资产;

思考: 1、细则第二十二条例第十条第(一)项所称个人消费包括纳税人的交际应酬消费。

外购用于赠送的固定资产(可抵扣动产)是否可抵扣进项税?

2、购进即不可抵扣或抵扣后进项税转出?

非增值税应税项目:

细则第 23 条例第十条和本细则所称非增值税应税项目, 是指提供非应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程等。

前款所称不动产是指不能移动, 移动后会引起性质、形状改变的财产, 包括建筑物、构筑物或者其它土地附着物。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰建筑物, 均属于不动产在建工程。

不得抵扣进项税的应征消费税的动产: 汽车、摩托车、游艇

应征消费税的小汽车

#### 1. 乘用车: 乘用车概念

用车是在其设计和技术特性上主要用于载运乘客及其随身行李和/或临时物品的汽车, 包括驾驶员座位在内最多不超过 9 个座位。它也可以牵引一辆挂车。乘用车涵盖了轿车、微型客车以及不超过 9 座的轻型客车。乘用车下细分为基本型乘用车(轿车)、多功能车(MPV)、运动型多用途车(SUV)、专用乘用车和交叉型乘用车。

乘用车

- |                                      |     |
|--------------------------------------|-----|
| (1) 气缸容量(排气量, 下同)在 1.0 升(含 1.0 升)以下的 | 1%  |
| (2) 气缸容量在 1.0 升以上至 1.5 升(含 1.5 升)的   | 3%  |
| (3) 气缸容量在 1.5 升以上至 2.0 升(含 2.0 升)的   | 5%  |
| (4) 气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升(含 2.5 升)的   | 9%  |
| (5) 气缸容量在 2.5 升以上至 3.0 升(含 3.0 升)的   | 12% |
| (6) 气缸容量在 3.0 升以上至 4.0 升(含 4.0 升)的   | 25% |
| (7) 气缸容量在 4.0 升以上的                   | 40% |
2. 中轻型商用客车  
5%

小汽车: 汽车是指由动力驱动, 具有四个或四个以上车轮的非轨道承载的车辆。

本税目征收范围包括含驾驶员座位在内最多不超过 9 个座位(含)的, 在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类乘用车和含驾驶员座位在内的座位数在 10 至 23 座(含 23 座)的在设计和技术特性上用于载运乘客和货物的各类中轻型商用客车。

用排气量小于 1.5 升(含)的乘用车底盘(车架)改装、改制的车辆属于乘用车征收范围。用排气量大于 1.5 升的乘用车底盘(车架)或用中轻型商用客车底盘(车架)改装、改制的车辆属于中轻型商用客车征收范围。

电动汽车不属于本税目征收范围。

车身长度大于 7 米(含), 并且座位在 10 至 23 座(含)以下的商用客车, 不属于中轻型商用客车征税范围, 不征收消费税。

摩托车

- 1. 气缸容量(排气量, 下同)在 250 毫升(含 250 毫升)以下的 3%
- 2. 气缸容量在 250 毫升以上的 10%

### 3) 与生产经营相关

思考：如何为“相关”？“直接相关”或“间接相关”？

例：笔记本电脑、手机

建议：，在政策上，增值税转型政策采取了反列举的方式，明确了不得抵扣的项目。对于“与生产经营相关”的固定资产，只要不在反列举之列，都可以进行抵扣，但不包括汽车和用于职工福利的疗养中心。

### 4) 实际发生

财税〔2008〕170号“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。”

例：2008年预付部分货款，2009年收货，是否属于2009年实际发生，能否适用新增值税？

暂无明确规定。

提示：暂时不能确定是否能抵扣的：先将增值税专用发票进行认证，在当月申报时放在附表二第23栏，待确认后转入第1栏。

建议：

物权法：对不动产所有权转移实行的是登记制度，对动产所有权转移实行的是财产交付制度，法律另有规定的除外，现金和货物都属于动产。

会计准则对销售成立的规定：“已将商品所有权上的主要风险和报酬转移给购货方，销售方既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有对已售出的商品实施有效控制，收入的金额能够可靠地计量”。

参照上述两个规定，判断“实际发生”与否，可采用货物交付与付款双重标准来认定，只有同时符合上述两个条件，购进的固定资产才可认定为“实际发生”。

5) 兼营增值税应税项目以及非应税（或免税项目、集体福利）的固定资产进项税金抵扣。

细则第26条 纳税人兼营免税项目或者非应税劳务而无法划分不得抵扣的进项税额的，按下列公式计算不得抵扣的进项税额：

无法划分的不得抵扣进项税额=当月无法划分的全部进项税额×当月免税项目销售额、非应税劳务营业额合计÷当月全部销售额、营业额合计。

【提示】取消了“年度终了，纳税人应对按月计算无法划分的不得抵扣进项税额进行年度清算并调整。”

#### （一）固定资产抵扣

6) 一般纳税人使用过的固定资产视同销售如何确定销售额？

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) 已抵扣进项税的购进固定资产使用过程中发生不得抵扣进项税额情形如何确定不得抵扣进项税额？

不得抵扣的进项税额=固定资产净值×适用税率

8) 会计处理：

购进机器设备时，根据取得的增值税专用发票和运费发票（不需安装的）：

借：固定资产

    应缴税费——应交增值税（进项税额）

    贷：银行存款等

需要安装的：

借：在建工程

应缴税费——应交增值税（进项税额）

贷：银行存款等

购置建造厂房、建筑物等不动产、购买应征消费税的游艇、汽车和摩托车，不能抵扣进项税额。

会计处理：

借：固定资产（价税合计）

贷：银行存款等

## 专题二 视同销售

文件依据：

### 1、增值税

细则第四条单位或者个体工商户的下列行为，视同销售货物：

（一）将货物交付其他单位或者个人代销；

（二）销售代销货物；

（三）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；

（四）将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目；

（五）将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；

（六）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；

（七）将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者；

（八）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。

第十六条 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：

（一）按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；

（二）按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；

（三）按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应加计消费税额。

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由国家税务总局确定。

原国税发[1998]137号文《关于企业所属机构间移送货物征收增值税问题的通知》中，对上述（三）中“用于销售”的确认依然有效，即：指受货机构发生以下情形之一的经营行为：

1、向购货方开具发票；

2、向购货方收取货款。

### 2、企业所得税

《关于企业处置资产所得税处理问题的通知》

国税函[2008]828号

二、企业将资产移送他人的下列情形，因资产所有权属已发生改变而不属于内部处置资产，应按规定视同销售确定收入。

（一）用于市场推广或销售；

（二）用于交际应酬；

（三）用于职工奖励或福利；

（四）用于股息分配；

（五）用于对外捐赠；

(六) 其他改变资产所有权属的用途。

三、企业发生本通知第二条规定情形时，属于企业自制的资产，应按企业同类资产同期对外销售价格确定销售收入；属于外购的资产，可按购入时的价格确定销售收入。

### 3、个人所得税

《个人所得税法[2007 修订]》主席令 2007 年第 66 号

第六条 利息、股息、红利所得，偶然所得和其他所得，以每次收入额为应纳税所得额。

第八条 个人所得税，以所得人为纳税义务人，以支付所得的单位或者个人为扣缴义务人。

以业务招待费中赠送礼品为例：

甲企业 2009 年业务招待费中含赠送外购土特产 50000 元，赠送对象均为本企业的 VIP 客户（个人）。甲企业增值税适用税率 17%，2009 年的该部分业务招待费涉税处理为：

1、增值税，视同销售，应确认销项税金为：

$$50000 \times 17\% = 8500 \text{ (元)}$$

2、企业所得税，应视同销售，

确认视同销售收入 50000 元；

确认视同销售成本 50000 元；

3、个人所得税，由于接受赠送对象均为个人，可确认为受赠人的偶然所得，甲企业为代扣代缴人，应代扣代缴个人所得税为：

$$50000 \times 20\% = 10000 \text{ (元)}$$

### 专题三 价外费用与平销返利

价外费用确认的文件依据：

细则第十二条 所称价外费用，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。但下列项目不包括在内：

(一) 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；

(二) 同时符合以下条件的代垫运输费用：

1. 承运部门的运输费用发票开具给购买方的；

2. 纳税人将该项发票转交给购买方的。

(三) 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。

(四) 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购置税、车辆牌照费。

平销返利的确认依据：

国家税务总局《关于商业企业向货物供应方收取的部分费用征收流转税问题的通知》(国税发[2004]136 号文)

一、商业企业向供货方收取的部分收入，按照以下原则征收增值税或营业税：……

(二)对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税金,不征收营业税。

四、本通知自2004年7月1日起执行。本通知发布前已征收入库税款不再进行调整。其他增值税一般纳税人向供货方收取的各种收入的纳税处理,比照本通知的规定执行。

以下以违约金为例:

卖方向买方收取的违约金,按细则规定,应确认为价外费用。

例一:A公司向B公司销售某货物,增值税适用税率17%,B公司未能及时验货导致推迟支付货款,按照双方购销合同约定,B公司向A公司支付违约金50000元。

按上述规定,此处违约金应确认为价外费用。

销售额=50000÷(1+17%)=42735.04(元)

应计销项税额=销售额×适用税率  
=42735.04×17%  
=7264.96(元)

A公司收到违约金时的会计分录为

借:银行存款	50000.00
贷:营业外收入—违约金	42735.04
贷:应交税金—应交增值税(销项)	7264.96

买方向卖方收取的违约金,当买方为商业企业时,按国税发[2004]136号文,可被认定为平销返利。

例二:A公司向B公司销售某货物,增值税适用税率17%,A公司因货物质量问题导致退货。按照双方购销合同约定,以退货数量为依据计算,A公司向B公司支付违约金50000元。

按上述文件规定,此处B公司所获违约金收入为平销返利,计算公式为:

当期应冲减进项税金=当期取得的返还资金÷(1+所购货物适用增值税税率)×所购货物适用增值税税率

当期应冲减进项税金=50000÷(1+17%)×17%  
=7264.96(元)

B公司会计分录为:

借:银行存款	50000.00
贷:营业外收入—违约金	42735.04
贷:应交税金—应交增值税(进项转出)	7264.96

专题四 销售旧货和自己使用过的物品

1、文件依据:

《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(2008.12.19发布,2009执行)

《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(2009.1.19发布)

《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(2009.2.25发布,2009执行)

2、历史沿革

《关于增值税、营业税若干政策规定的通知》财税字[1994]26号

#### 十、关于销售自己使用过的固定资产征税问题

单位和个体经营者销售自己使用过的游艇、摩托车和应征消费税的汽车，无论销售者是否属于一般纳税人，一律按简易办法依照 6%的征收率计算缴纳增值税，并且不得开具专用发票。销售自己使用过的其他属于货物的固定资产，暂免征收增值税。（财税[2009]9号将本条作废）

新增增值税下的执行

财税[2008]170号

四、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：

(一)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；

(二)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；

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。

财税[2009]9号

二、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：

(一)纳税人销售自己使用过的物品，按下列政策执行：

1. 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。...

(二)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。

《关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》财税[2002]29号

一、纳税人销售应税旧货(包括旧货经营单位销售旧货和纳税人销售自己使用过的固定资产)，无论其是增值税一般纳税人或小规模纳税人，也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位，一律按 4%的征收率减半征收增值税，不得抵扣进项税额。

二、纳税人销售自己使用过的属于应征消费税的机动车、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%的征收率减半征收增值税。

(财税[2009]9号将本文作废)

2008 年 12 月 31 日前，按此文件执行

如何区分自己使用过的物品(含固定资产)和旧货

理论上

1998 年国内贸易部、公安部颁布的《旧货流通管理办法(试行)》(内贸行一联字[1998]第 6 号)

第三条 本办法所称旧货，是指已进入生产消费和生活消费领域，处于储备、使用和闲置状态，保持部分或者全部原有使用价值的物品。

财税[2009]9号文

“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。”

税法中所称旧货是指进入二次流通的具有部分使用价值的物品，而对民法中进入二次流通的、保持全部使用价值的物品，税法中则将其归为“自己使用过的物品”。

实际操作

可按所销售物品取得时的状态区分。在纳税人取得该物品时即为已使用过的物品，在销售时做为销售旧货处理，按4%征收率减半计算缴纳增值税；纳税人取得该物品时为未使用过的物品，投入使用后再销售时，即销售自己使用过的物品，按规定的适用税率计算缴纳增值税。

例：债权人甲通过债务重组，取得债务人乙从某商场购入并已投入使用的办公用品一批，其后，甲将取得的办公用品售出。对于乙用办公用品偿债的行为，属于销售自己使用过的物品；而甲销售所取得偿债物品的行为，则属于销售旧货。

对于“二次流通”的确认

注意《条例》中有关视同销售的规定，即“视同销售”也可等同于“视同流通”。

例：纳税人甲销售其生产产品后的下脚料，为销售自己使用过的物品；如纳税人甲委托纳税人乙销售其生产产品后的下脚料，按《实施细则》第四条第一、二项之规定，委托他人代销和销售代销货物均应视同销售。因此，对纳税人甲，是销售自己使用过的物品，而对纳税人乙，则是销售旧货。

思考：销售废旧电线、电缆应如何缴纳增值税？如委托他人代销又应如何缴纳增值税？  
区分（以下均以一般纳税人为例）：

1、自己使用过的固定资产

1) 应征消费税的汽车、摩托车、游艇

销售行为发生在2009年1月1日前，售价不超过原值，免征增值税；售价超过原值，按4%减半征收。

销售行为发生在2009年1月1日后，按4%减半征收。

2) 除应征消费税以外的其他已使用过的固定资产

在2009年1月1日前购进，按4%减半征收；

在2009年1月1日后购进，按适用税率征收。

2、销售自己使用过的除固定资产外的物品

销售行为发生在2009年1月1日前，按4%减半征收；

销售行为发生在2009年1月1日后，按适用税率征收。

3、销售旧货（包括旧汽车、摩托车、游艇），按4%减半征收增值税。

出售09年1月1日以前购买的固定资产和09年1月1日以后购买税法规定不能抵扣进项税额的固定资产时，首先计算应交的增值税，计算方法为：

应纳税额=含税售价÷(1+4%)×2%

会计处理为：

借：银行存款等

    贷：固定资产清理

        应交税费——应交增值税

另外要冲减固定资产原值和已提折旧：

借：累计折旧

    固定资产清理

    贷：固定资产

月末结转净收入或净损失：

借：固定资产清理  
    贷：营业外收入

或：

借：营业外支出  
    贷：固定资产清理

如果出售的是 09 年 1 月 1 日以后购买的固定资产（已抵扣了进项税额或应抵未抵扣进项），按适用税率缴纳增值税，会计处理为：

借：银行存款等  
    贷：固定资产清理  
        应交税费——应交增值税（销项税额）

冲减原值和折旧，以及月末转帐的方法同上。

## 专题五 国家税务总局令[2004]第 10 号《电力产品增值税征收管理办法》

### 5.1 征收办法

#### 5.1.1 政策规定

根据 2005 年 2 月 1 日起施行的《电力产品增值税征收管理办法》规定，生产、销售电力产品的单位和个人为电力产品增值税纳税人。

《办法》第四条规定，电力产品增值税的征收，区分不同情况，分别采取以下征税办法：

发电企业（电厂、电站、机组，下同）生产销售的电力产品，按照以下规定计算缴纳增值税：

1. 独立核算的发电企业生产销售电力产品，按照现行增值税有关规定向其机构所在地主管税务机关申报纳税；具有一般纳税人资格或具备一般纳税人核算条件的非独立核算的发电企业生产销售电力产品，按照增值税一般纳税人计算方法计算增值税，并向其机构所在地主管税务机关申报纳税。

2. 不具有一般纳税人资格且不具有一般纳税人核算条件的非独立核算的发电企业生产销售的电力产品，由发电企业按上网电量，依核定的定额税率计算发电环节的预缴增值税，且不得抵扣进项税额，向发电企业所在地主管税务机关申报纳税。计算公式为：

$$\text{预征税额} = \text{上网电量} \times \text{核定的定额税率}$$

#### 5.1.2 政策解析

新办法扩大了按现行增值税征收的范围，调减了发电环节的预征范围。对独立核算的发电企业生产销售电力产品和具有一般纳税人资格或具备一般纳税人核算条件的非独立核算的发电企业，不适应预缴方式，按照增值税一般纳税人计算方法计算增值税。对其他四种情况也按现行增值税计算征收：（1）对不同投资、核算体制的机组；（2）

对其他企事业单位销售的电力产品；（3）实行预缴方式缴纳增值税的发、供电企业，销售电力产品取得的未并入上级独立核算发、供电企业统一核算的销售收入；（4）实行预缴方式缴纳增值税的发、供电企业生产销售电力产品以外的其他货物和应税劳务，如果能准确核算销售额的，在发、供电企业所在地依适用税率计算缴纳增值税，不能准确核算销售额的，按其隶属关系由独立核算的发、供电企业统一计算缴纳增值税。

## 5.2 预缴方式缴纳增值税方法

实行预缴方式缴纳增值税的发、供电企业按照隶属关系由独立核算的发、供电企业结算缴纳增值税，具体办法为：独立核算的发、供电企业月末依据其全部销售额和进项税额，计算当期增值税应纳税额，并根据发电环节或供电环节预缴的增值税税额，计算应补（退）税额，向其所在地主管税务机关申报纳税。

计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{销项税额} - \text{进项税额}$$

$$\text{应补（退）税额} = \text{应纳税额} - \text{发（供）电环节预缴增值税额}$$

独立核算的发、供电企业当期销项税额小于进项税额不足抵扣，或应纳税额小于发、供电环节预缴增值税税额形成多交增值税时，其不足抵扣部分和多交增值税额可结转下期抵扣或抵减下期应纳税额。

（依据国家税务总局令第 10 号）

## 5.3 预征率的管理权限

发、供电企业的增值税预征率（含定额税率，下同），应根据发、供电企业上期财务核算和纳税情况、考虑当年变动因素测算核定，具体权限如下：

1. 跨省、自治区、直辖市的发、供电企业增值税预征率由预缴增值税的发、供电企业所在地和结算增值税的发、供电企业所在地省级国家税务局共同测算，报国家税务总局核定；

2. 省、自治区、直辖市范围内的发、供电企业增值税预征率由省级国家税务局核定。

发、供电企业预征率的执行期限由核定预征率的税务机关根据企业生产经营的变化情况确定。

（依据国家税务总局令第 10 号）

#### 5.4 纳税义务发生时间

发、供电企业销售电力产品的纳税义务发生时间的具体规定如下：

（一）发电企业和其他企事业单位销售电力产品的纳税义务发生时间为电力上网并开具确认单据的当天。

（二）供电企业采取直接收取电费结算方式的，销售对象属于企事业单位，为开具发票的当天；属于居民个人，为开具电费缴纳凭证的当天。

（三）供电企业采取预收电费结算方式的，为发行电量的当天。

（四）发、供电企业将电力产品用于非应税项目、集体福利、个人消费，为发出电量的当天。

（五）发、供电企业之间互供电力，为双方核对计数量，开具抄表确认单据的当天。

（六）发、供电企业销售电力产品以外其他货物，其纳税义务发生时间按《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执行。

（依据国家税务总局令第10号）

#### 5.5 税务登记与申报

发、供电企业应按现行增值税的有关规定办理税务登记，进行增值税纳税申报。

实行预缴方式缴纳增值税的发、供电企业应按以下规定办理：

（一）实行预缴方式缴纳增值税的发、供电企业在办理税务开业、变更、注销登记时，应将税务登记证正本复印件按隶属关系逐级上报其独立核算的发、供电企业所在地主管税务机关留存。

独立核算的发、供电企业也应将税务登记证正本复印件报其所属的采用预缴方式缴纳增值税的发、供电企业所在地主管税务机关留存。

（二）采用预缴方式缴纳增值税的发、供电企业在申报纳税的同时，应将增值税进项税额和上网电量、电力产品销售额、其他产品销售额、价外费用、预征税额和查补税款分别归集汇总，填写《电力企业增值税销项税额和进项税额传递单》（样式附后，以

下简称《传递单》)报送主管税务机关签章确认后,按隶属关系逐级汇总上报给独立核算发、供电企业;预征地主管税务机关也必须将确认后的《传递单》于收到当月传递给结算缴纳增值税的独立核算发、供电企业所在地主管税务机关。

(三) 结算缴纳增值税的发、供电企业应按增值税纳税申报的统一规定,汇总计算本企业的全部销项税额、进项税额、应纳税额、应补(退)税额,于本月税款所属期后第二个月征期内向主管税务机关申报纳税。

(四) 实行预缴方式缴纳增值税的发、供电企业所在地主管税务机关应定期对其所属企业纳税情况进行检查。发现申报不实,一律就地按适用税率全额补征税款,并将检查情况及结果发函通知结算缴纳增值税的独立核算发、供电企业所在地主管税务机关。独立核算发、供电企业所在地主管税务机关收到预征地税务机关的发函后,应督促发、供电企业调整申报表。对在预缴环节查补的增值税,独立核算的发、供电企业在结算缴纳增值税时可以予以抵减。

(依据国家税务总局令第10号)

## 5.6 电力企业常见问题

### 1、线损

应区分正常损失与非正常损失。

一般在实际操作中,各企业均对电力线损有自行规定。企业应注意在收到上级单位下达的相关线损指标后,及时至所在地主管税务机关备案。

### 2、应资本化处理的固定资产大修理支出应做进项税转出

政策依据:

《云南省国家税务局关于增值税有关问题解答(六)》:对发生的固定资产(除房屋、建筑物等不动产外)修理支出按财务制度规定增加固定资产原值的或更换的零配件(零配件是指该固定资产的一部分,分离后不能单独使用)增加固定资产原值的,其修理费或更换零配件的增值税进项税额不予抵扣;未增加固定资产原值的,其修理费或更换零配件的增值税进项税额予以抵扣。

问题:对于资本化处理的固定资产大修理支出是否应区分2009年1月1日前或后所购固定资产?

### 3、销售电力向购货方收取的银行汇票贴息费,未计收入缴纳增值税。

### 4、扩大农村电网维护费使用范围,应补缴增值税。

情况说明:农村电网维护费使用存在非农村低压电网维护、扩大电工经费支付使用的问题,应补缴增值税。如:城区电网改造支出、购买擦鞋机、付其他单位各项工作经费(公安联合办案经费、经贸局电力协调费、县政府消除电力安全隐患费、稽查大队业务费、付职业介绍中介机构代理费、电信局营销网络费)、考试费、供电所绿化费、盆花费、家用电器维护费、供电所装修费、礼花费、水果费、职工子女升学奖励、农电住住房公积金等等均在农村电网维护费中支取。

《国家计委关于加快实施城乡用电同价工作的通知》(计价格[2002]65号)

农村电网维护管理费由农村电能损耗、电工合理报酬和农网运行费用三部分构成。其中;

(一)农村电能损耗指农村低压电网的供电变线损。原则上按国家计委批复的农网改造技

术指标核定；低于规定指标的据实核定。

(二) 电工合理报酬指农村供电所电工的工资及相关费用。电工人数按劳动、电力行政主管部门有关定员定编规定确定，工资标准按劳动行政主管部门有关规定计算，相关费用可按当地政府有关规定适当计入。但农村供电所的工资总额要低于“两改”前农村电网维护费中规定的额度，不得以提高电工工资待遇为由，增加农村供电所工资成本。

(三) 农网运行费用指按国家规定计提的农网折旧、大修费、保险费及农村供电所发生的运行管理费用。计入电价的折旧、大修费分别按改造后仍运行的原农村电力资产的5%和1%计算，因计提折旧对电价推动过大的地区，经有关部门批准，目前在农村电价中可少计或不计，以后视情况逐步计入；保险费按国家有关规定计提。新投入改造资金形成资产的折旧、大修费已在农网改造还贷加价中考虑，不得重复计算。

#### 5、目前已调整的文件：

废止（国税函〔1997〕241号）从1998年1月1日起，对农村电管站在收取电价时一并向用户收取的农村电网维护费（包括低压线路损耗和维护费以及电工经费）给予免征增值税的政策。

经请示国家税务总局，将停止执行《财政部 国家税务总局关于免征农村电网维护费增值税问题的通知》（财税〔1998〕47号）文件，即农村电网维护费免征增值税政策停止执行。

#### 6、用于农网维护的材料、低耗品应做进项税额转出

说明：领用已抵扣进项税的材料用于农网维护、供电所购入已抵扣进项税额的低值易耗品应做进行税额转出。

政策依据：《增值税暂行条例》第十条：

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购进货物或者应税劳务；

《增值税暂行条例实施细则》第二十六条。 一般纳税人兼营免税项目或者非增值税应税劳务而无法划分不得抵扣的进项税额的，按下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计÷当月全部销售额、营业额合计×当月无法划分的全部进项税额

注意事项：

停止执行农网维护费免征增值税政策后，应比照前述有关固定资产大修理支出的处理方法执行。

### 第四章 增值税专用发票管理

#### 一、增值税专用发票的内容和式样

一般纳税人销售货物或者应税劳务，应当向购买方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。

增值税专用发票的基本内容，除一般发票应有的发票名称、发票号码、联次及用途、客户名称、商品名称或经营项目、计量单位、数量、单价、大小写金额、开票人、开票的日期、开票单位名称等外，还包括购货人地址、购货人增值税登记号、增值税税率、供货方名称、地址及增值税登记号。

增值税专用发票一式三联，发票联、抵扣联和记账联。

发票联，作为购买方核算采购成本和增值税进项税额的记账凭证；抵扣联，作为购买方报送主管税务机关认证和留存备查的凭证；记账联，作为销售方核算销售收入和增值税销项税额的记账凭证。

#### 二、增值税专用发票的领购使用、开具范围

##### （一）领购范围

### 1、一般领购范围

按照规定，增值税专用发票只限于增值税一般纳税人领购使用，小规模纳税人和非增值税纳税人不得领购使用增值税专用发票。有下列情形之一的增值税一般纳税人不得领购开具增值税专用发票，已经领购使用的由税务机关收缴其尚未使用的增值税专用发票：

1. 会计核算不健全，不能向税务机关准确提供增值税销项税额、进项税额、应纳税额数据及其他有关增值税税务资料的。上列其他有关增值税税务资料的内容，由省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局确定。

2. 有《税收征管法》规定的税收违法行为，拒不接受税务机关处理的。

3. 有以下行为，经税务机关责令限期改正而仍未改正者：

- (1) 虚开增值税专用发票；
- (2) 私自印制专用发票；
- (3) 向税务机关以外的单位和个人买取专用发票；
- (4) 借用他人专用发票；
- (5) 未按规定要求开具专用发票；
- (6) 未按规定保管专用发票和专用设备；
- (7) 未按规定申请办理防伪税控系统变更发行；
- (8) 未按规定接受税务机关检查。

有上列情形的，如已领购专用发票，主管税务机关应暂扣其结存的专用发票和 IC 卡。

### 2、按规定保管专用发票和专用设备

未设专人保管专用发票和专用设备；

未按税务机关要求存放专用发票和专用设备；

未将认证相符的专用发票抵扣联、《认证结果通知书》和《认证结果清单》装订成册；未经税务机关查验，擅自销毁专用发票基本联次。

### 3、最高开票限额管理

专用发票实行最高开票限额管理。最高开票限额，是指单份专用发票开具的销售额合计数不得达到的上限额度。

最高开票限额由一般纳税人申请，税务机关依法审批。最高开票限额为十万元及以下的，由区县级税务机关审批；最高开票限额为一百万元的，由地市级税务机关审批；最高开票限额为一千万元及以上的，由省级税务机关审批。防伪税控系统的具体发行工作由区县级税务机关负责。

一般纳税人申请最高开票限额时，需填报《最高开票限额申请表》。

### (二) 增值税专用发票的开具

#### 1、一般要求

专用发票应按下列要求开具：

项目齐全，与实际交易相符；

字迹清楚，不得压线、错格；

发票联和抵扣联加盖财务专用章或者发票专用章；

按照增值税纳税义务的发生时间开具。

对不符合上列要求的专用发票，购买方有权拒收。

#### 2、开具范围

(1) 属于下列情形之一的，不得开具增值税专用发票：

向消费者个人销售货物或者应税劳务的；

销售货物或者应税劳务适用免税规定的；

小规模纳税人销售货物或者应税劳务的。

(2) 纳税人销售货物或者应税劳务，应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。

(依据《增值税暂行条例》)

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务可汇总开具专用发票。汇总开具专用发票的，同时使用防伪税控系统开具《销售货物或者提供应税劳务清单》(附件 2)，并加盖财务专用章或者发票专用章。

(依据国税发[2006]156号《关于修订《增值税专用发票使用规定》的通知》)

### 三、增值税专用发票抵扣的规定

用于抵扣增值税进项税额的专用发票应经税务机关认证相符(国家税务总局另有规定的除外)。认证相符的专用发票应作为购买方的记账凭证，不得退还销售方。

所称认证，是税务机关通过防伪税控系统对专用发票所列数据的识别、确认。

所称认证相符，是指纳税人识别号无误，专用发票所列密文解译后与明文一致。

(一) 税务机关退还原件，购买方可要求销售方重新开具专用发票

#### 1、无法认证。

所称无法认证，是指专用发票所列密文或者明文不能辨认，无法产生认证结果。

#### 2、纳税人识别号认证不符。

所称纳税人识别号认证不符，是指专用发票所列购买方纳税人识别号有误。

#### 3、专用发票代码、号码认证不符。

所称专用发票代码、号码认证不符，是指专用发票所列密文解译后与明文的代码或者号码不一致。

专用发票抵扣联无法认证的，可使用专用发票发票联到主管税务机关认证。专用发票发票联复印件留存备查。

(二) 暂不作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关扣留原件，查明原因，分别情况进行处理

#### 1、重复认证。

所称重复认证，是指已经认证相符的同一张专用发票再次认证。

#### 2、密文有误。

所称密文有误，是指专用发票所列密文无法解译。

#### 3、认证不符。

所称认证不符，是指纳税人识别号有误，或者专用发票所列密文解译后与明文不一致。

本项所称认证不符不含上述(一)中第2项、第3项所列情形。

#### 4、列为失控专用发票。

本规定所称列为失控专用发票，是指认证时的专用发票已被登记为失控专用发票。

(依据国税发[2006]156号《关于修订《增值税专用发票使用规定》的通知》)

### 四、专用发票丢失的处理

一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联和抵扣联，如果丢失前已认证相符的，购买方凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件及销售方所在地主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》(附件 5)，经购买方主管税务机关审核同意后，可作为增值税进项税额的抵扣凭证；如果丢失前未认证的，购买方凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件到主管税务机关进行认证，认证相符的凭该专用发票记账联复印件及销售方所在地主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》，经购买方主管税务机关审核同意后，可作为增值税进项税额的抵扣凭证。

一般纳税人丢失已开具专用发票的抵扣联，如果丢失前已认证相符的，可使用专用发票发票联复印件留存备查；如果丢失前未认证的，可使用专用发票发票联到主管税务机关认证，专用发票发票联复印件留存备查。

一般纳税人丢失已开具专用发票的发票联，可将专用发票抵扣联作为记账凭证，专用发票抵扣联复印件留存备查。

（依据国税发[2006]156号《关于修订《增值税专用发票使用规定》的通知》）

## 第五章 转型后的增值税的会计处理

### 第一节、会计科目设置及其说明

（1）企业应在“应交税费”科目下增设“应抵扣固定资产增值税”明细科目，并在该明细科目下增设“固定资产进项税额”、“固定资产进项税额转出”、“已抵扣固定资产进项税额”等专栏。

“固定资产进项税额”专栏，记录企业购入固定资产而支付的、准予抵扣的增值税进项税额。企业购入固定资产支付的进项税额，用蓝字登记；退回所购固定资产应冲销的进项税额，用红字登记。

“固定资产进项税额转出”专栏，记录企业购进的固定资产因某些原因而不能抵扣，按规定转出的进项税额。

“已抵扣固定资产进项税额”专栏，记录企业已抵扣的固定资产增值税进项税额。

（2）企业应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“新增增值税额抵扣固定资产进项税额”专栏，该专栏用于记录企业以当年新增的增值税额抵扣的固定资产进项税额。

### 第二节、增值税转型会计处理举例

#### 一、购进固定资产的会计处理

企业国内采购的固定资产，按照专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目，按照专用发票上记载的应计入固定资产价值的金额，借记“固定资产”等科目，按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”、“长期应付款”等科目。购入固定资产发生的退货，作相反的会计分录。

企业进口固定资产，按照海关提供的完税凭证上注明的增值税额，借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目，按照专用发票上记载的应计入固定资产价值的金额，借记“固定资产”、“工程物资”等科目，按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”、“长期应付款”等科目。

为购进固定资产所支付的运输费用，按照可以抵扣的金额，借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目，按照应计入固定资产、工程物资等价值

的金额，借记“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”等科目，按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”、“长期应付款”等科目。

例如，企业于2007年5月5日，购入一台生产用设备，增值税专用发票价款2800000元，增值税额476000元，支付运输费200000元。固定资产无需安装，且运费取得了增值税合法抵扣凭证，以上货款均以银行存款支付。

借：固定资产 2986000

    应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）490000

    贷：银行存款 3476000

注：固定资产的入账价值=2800000+200000×93%=2986000（元）；

    固定资产进项税额=476000+200000×7%=490000（元）。

## 二、用于自制固定资产购进货物或应税劳务的会计处理

企业购进用于自制固定资产的货物，按照专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目，按照专用发票上记载的应计入工程物资成本的金额，借记“工程物资”科目，按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”、“长期应付款”等科目。购入货物发生的退货，作相反的会计分录。

企业购入作为存货核算的原材料等，如用于自行建造固定资产，则应按该部分存货的成本，借记“在建工程”等科目，贷记“原材料”等科目，对于与该部分原材料相对应的增值税进项税额，应借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目，贷记“应交税费——应交增值税（进项税额转出）”科目。

企业接受用于自制固定资产的应税劳务，按照专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目，按照专用发票上记载的应计入在建工程成本的金额，借记“在建工程”科目，按照应付或实际支付的金额，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目。

例如，企业于2007年6月20日自建生产线，购入为工程准备的各种物资2000000元，支付增值税340000，实际领用工程物资（含增值税）2106000元，剩余物资转为原材料。领材料一批，实际成本300000元，所含的增值税为51000元，分配工程人员工资400000元，企业辅助生产车间为工程提供有关劳务支出50000元，外购劳务100000元，支付增值税170000元。以上均取得了增值税合法抵扣凭证，货款以银行存款支付，工程于9月28日交付使用。

### ①购入为工程准备的物资

借：工程物资 2000000

应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额） 340000

贷：银行存款 2340000

②工程领用物资及剩余物资转为原材料

借：在建工程 1800000

原材料 200000

应交税费——应交增值税（进项税额） 34000

贷：工程物资 2000000

应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额） 34000

注：工程实际领用物资 =  $1800000 + 1800000 \times 17\% = 2106000$ （元），剩余物资转为原材料的进项税额  $200000 \times 17\% = 34000$ （元）不能抵扣。

③工程领用原材料

借：在建工程 300000

应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额） 51000

贷：原材料 300000

应交税费——应交增值税（进项税额转出） 51000

④分配工程人员工资

借：在建工程 400000

贷：应付工资 400000

⑤分配辅助生产车间提供的劳务支出

借：在建工程 50000

贷：生产成本——辅助生产成本 50000

⑥支付外购劳务费用

借：在建工程 100000

应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额） 17000

贷：银行存款      117000

⑦交付使用时

借：固定资产      2650000

    贷：在建工程      265000

### 三、视同销售固定资产的会计处理

纳税人的下列行为，视同销售固定资产：

- (1) 将自制或委托加工的固定资产专用于非应税项目；
- (2) 将自制或委托加工的固定资产专用于免税项目；
- (3) 将自制、委托加工或购进的固定资产作为投资，提供给其他单位或个体经营者；
- (4) 将自制、委托加工或购进的固定资产分配给股东或投资者；
- (5) 将自制、委托加工的固定资产专用于集体福利或个人消费；
- (6) 将自制、委托加工或购进的固定资产无偿赠送他人。

纳税人有上述视同销售货物行为而未作销售的，以视同销售固定资产的净值为销售额。

企业购入固定资产时已按规定将增值税项税额计入“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目的，如果相关固定资产专用于非应税项目，或专用于免税项目和专用于集体福利和个人消费，以及将固定资产提供给未纳入《规定》适用范围的机构使用等，应将原已计入“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目的金额予以转出，借记有关科目，贷记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额转出）”科目。

企业购进的固定资产，其不得抵扣的进项税额，应计入固定资产的成本，并按《企业会计准则》的规定进行会计处理。

例如，企业于2007年7月1日购入机器设备一台，买价2000000元，增值税额340000元，款项均以银行存款支付，设备无需安装，以上支出均取得增值税合法抵扣凭证。2007年10月10日，企业将该机器设备通过当地红十字协会捐赠给受灾企业，该机器设备已提折旧200000元，捐出时支付清理费5000元。

①借：固定资产清理      1800000

    累计折旧      200000

贷：固定资产        2000000

②借：固定资产清理    311000

    贷：银行存款        5000

        应交税费——应交增值税（销项税额）    306000

③借：固定资产清理    340000

    贷：应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额转出）    340000

④借：营业外支出——捐赠支出    2451000

    贷：固定资产清理    2451000

#### 四、销售自己使用过的固定资产的会计处理

纳税人销售自己使用过的固定资产，其取得的销售收入依适用税率征税，并按下列方法抵扣固定资产进项税额：

①如该项固定资产进项税额已计入待抵扣固定资产进项税额的，在增加固定资产销项税额的同时，等量减少待抵扣固定资产进项税额的余额并转入进项税额抵扣；如待抵扣固定资产进项税余额小于固定资产销项税额的，可将余额全部转入当期进项税额抵扣；

②如该项固定资产未抵扣或未计入待抵扣进项税额的，按下列公式计算应抵扣的进项税额：

应抵扣使用过固定资产进项税额=固定资产净值×适用税率

应抵扣使用过固定资产进项税额可直接计入当期增值税进项税额。

企业销售已使用过的固定资产，如该项固定资产原取得时，其增值税进项税额已计入“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目的，销售时计算确定的增值税销项税额，应借记“固定资产清理”科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

企业销售已使用过的固定资产，如该项固定资产原取得时，其增值税进项税额未计入“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目的，但按税法规定在销售时允许抵扣的增值税进项税额，应借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”，贷记“固定资产清理”科目；销售时计算确定的增值税销项税额，应借记“固定资产清理”科目，贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

例如，企业于2007年7月10日转让5月购入的生产用固定资产，原值1000000元，已提折旧50000元，该固定资产售价900000元，该固定资产所含增值税170000元已全部计入待抵扣固定资产进项税额且未转出。

①借：固定资产清理 950000

    累计折旧 50000

    贷：固定资产 1000000

②借：银行存款 900000

    贷：固定资产清理 900000

③借：固定资产清理 153000

    贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 153000

④借：应交税费——应交增值税（进项税额） 153000

    贷：应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额转出） 153000

（注：待抵扣固定资产进项税余额 170000 元>固定资产销项税额 153000 元，因此将等量的固定资产进项税额 153000 元转入进项税额抵扣。）

⑤借：营业外支出——处置非流动资产损失 203000

    贷：固定资产清理 203000

## 五、固定资产进项税额抵扣的会计处理

纳税人当年准予抵扣的固定资产进项税额不得超过当年新增增值税税额，当年没有新增增值税税额或新增增值税额不足抵扣的，未抵扣的进项税额应留待下年抵扣。纳税人有欠交增值税的，应先抵减欠税。

当年新增增值税税额是指当年实现应交增值税超过上年度应交增值税部分。

为了保证年度内扣税的均衡性，采用逐期计算新增增值税税额，按月抵扣，年底清算的办法。

按照规定，将应抵扣的固定资产进项税额抵减未交增值税时，借记“应交税费——应交增值税（未交增值税）”科目，贷记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（已抵扣固定资产进项税额）”科目。

例如，企业 2007 年的未交增值税为 300000 元，2007 年累计的待抵扣固定资产进项税额为 200000 元，那么按照规定 2007 年应抵扣的固定资产进项税额抵减未交增值税 200000 元。

借：应交税费——应交增值税（未交增值税） 200000

贷：应交税费——应抵扣固定资产增值税（已抵扣固定资产进项税额）200000

期末，企业以当期新增增值税税额抵扣固定资产进项税额时，应借记“应交税费——应交增值税（新增增值税税额抵扣固定资产进项税额）”科目，贷记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（已抵扣固定资产进项税额）”科目。

例如，企业2007年的应交增值税为6000000元，2006年的应交增值税为5500000元，2007年累计的待抵扣固定资产进项税额为600000元，那么按照规定2007年可以抵扣的固定资产进项税额为500000元。余下的100000元只能留到2008年继续抵扣。

借：应交税费——应交增值税（新增增值税税额抵扣固定资产进项税额）500000

贷：应交税费——应抵扣固定资产增值税（已抵扣固定资产进项税额）500000

### 第三节、融资租赁固定资产的会计核算

按国税函[2000]514号文和后来发布的《国家税务总局关于融资租赁业务征收流转税问题的补充通知》（国税函[2000]909号）的规定，对经过原对外贸易经济合作部批准的经营融资租赁业务的外商投资企业和外国企业开展的融资租赁业务，和经中国人民银行批准的经营融资租赁业务的内资企业开展的融资租赁业务，无论租赁的货物的所有权是否转让给承租方，均按《中华人民共和国营业税暂行条例》的有关规定征收营业税，不征收增值税。除此之外，其他单位从事的融资租赁业务，如果租赁的货物的所有权转让给了承租方，则征收增值税，不征收营业税；如果承租的货物的所有权没有转让给承租方，则征收营业税，不征收增值税。

从以上规定可以看出，纳税人通过融资租赁方式租入的固定资产，只有在其所有权由出租方转让给承租方时，才会产生固定资产进项税额的抵扣问题，才会产生增值税转型中纳税人通过融资租赁方式取得固定资产的会计处理问题。所以，本文只讨论租赁期满，固定资产所有权发生转移的情况。笔者认为，增值税转型中纳税人通过融资租赁方式取得的固定资产可以通过如下方式进行会计处理。

如果纳税人融资租入固定资产的总额大于纳税人资产总额的30%，在租赁开始日，纳税人应按租赁开始日租赁资产的原账面价值与应付融资租赁款的现值两者中的较低者，借记“固定资产——融资租入固定资产”科目，按其差额，借记“未确认融资费用”科目，贷记“长期应付款——应付融资租赁款”科目；如果纳税人融资租入固定资产的总额等于或小于纳税人资产总额的30%（含30%），在租赁开始日，纳税人可按应付融资租赁款，借记“固定资产——融资租入固定资产”科目，贷记“长期应付款——应付融资租赁款”科目。

在租赁过程中，纳税人按期计提折旧，借记“管理费用”、“制造费用”等，贷记“累计折旧”；按租赁合同规定的付款期限付款，借记“长期应付款——应付融资租赁款”，贷记“银行存款”；按合理方法分摊未确认融资费用，借记“财务费用”，贷记“未确认融资费用”。租赁期满，在纳税人留购租赁的固定资产时，根据增值税专用发票上注明的增值税额，借记“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”科目，按“固定资产——融资租入固定资产”的账户余额及留购款，借记“固定资产”科目，按应付或实际

支付金额，贷记“银行存款”、“应付账款”等科目，同时结转“固定资产——融资租入固定资产”科目余额。

其中，“应交税费——应抵扣固定资产增值税（固定资产进项税额）”=（“固定资产——融资租入固定资产”的账户余额+留购款）×增值税率。

例：2004年7月9日，A公司融资租入B公司生产线一条，不需要安装，该生产线的尚可使用年限为4年，原账面价值550 000元。租赁期从2004年7月9日到2007年7月9日，共三年，租金每半年支付一次，一次支付100 000元，租赁合同规定的年利率为8%，租赁期满，A公司以50 000元购买了该生产线。

1. 假设A公司融资租入的固定资产占A公司资产总额的20%。

会计处理：

租赁开始日：

借：固定资产——融资租入固定资产 600 000

贷：长期应付款——应付融资租赁款 600 000

每月计提折旧（直线法）：

借：制造费用 16 666.67

贷：累计折旧 16 666.67

每半年支付一次租赁款：

借：长期应付款——应付融资租赁款 100 000

贷：银行存款 100 000

租赁期满留购生产线时：

借：固定资产 650 000

应交税费——应抵扣固定资产增值税

（固定资产进项税额） 110 500

贷：固定资产——融资租入固定资产 600 000

银行存款 160 500

2. 假设A公司融资租入的固定资产占A公司资产总额的40%。

首先确定租入固定资产的入账价值：

应付融资租赁款=各期租金之和+承租人担保余值=100 000×6+0=600 000（元）

应付融资租赁款现值=100 000×（P/A，4%，6）=100 000×5.2421=524 210（元）

应付融资租赁款的现值 524 210 元<租赁资产的原账面价值 550 000 元，根据孰低原则，租赁资产的入账价，值为 524 210 元。

未确认融资费用=550 000-524 210=25 790（元）

会计处理：

租赁开始日：

借：固定资产——融资租入固定资产 524 210

    未确认融资费用 25 790

    贷：长期应付款——应付融资租赁款 550 000

每月计提折旧（直线法）：

借：制造费用 14 561.39

    贷：累计折旧 14 561.39

每月分摊未确认融资费用（直线法）：

借：财务费用 716.39

    贷：未确认融资费用 716……39

每半年支付一次租赁款：

借：长期应付款——应付融资租赁款 100 000

    贷：银行存款 100 000

租赁期满留购生产线时：

借：固定资产 574 210

    应交税费——应抵扣固定资产增值税

        （固定资产进项税额） 97 615.70

贷：固定资产——融资租入固定资产 524 210

银行存款 147 615.70