

增值税纳税实务 与会计处理

李兆婴

课程框架

- 征税范围及纳税义务人
- 税率与征收率
- 一般纳税人增值税的计算
- 小规模纳税人增值税的计算
- 进口货物的征税
- 出口货物退（免）税
- 征收管理
- 增值税的会计处理

增值税概述

- 增值税是以商品生产和流通中各环节的增值额为对对象征收的一种流转税。
- 增值税主要特点
 - 保持税收中性
 - 普遍征收
 - 税收由最终消费者负担
 - 实行税款抵扣制度

增值税概述

■ 增值税的分类

- 生产型
- 收入型
- 消费型（从2009年1月1日开始实行）

征税范围及纳税义务人

■ 征税范围

● 一般规定

- * 销售的货物
- * 进口的货物
- * 提供的加工、修理修配劳务

● 特殊规定项目

- * 货物期货（商品期货和贵金属期货）；
- * 典当业的死当物品销售和寄售业代委托人销售物品；
- * 集邮商品（不包括邮政部门的销售）；

征税范围及纳税义务人

● 视同销售货物行为

- ※ 将货物交付给其他单位或他人代销；
- ※ 销售代销货物；
- ※ 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；
- ※ 将自产或委托加工的货物用于非增值税应税项目；
- ※ 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；
- ※ 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；
- ※ 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；
- ※ 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送其他单位或个人。

征税范围及纳税义务人

● 免税范围

- ※ 农业生产者销售的自产农业产品；
- ※ 避孕药品和用具；
- ※ 古旧图书；
- ※ 直接用于科学研究、科学实验和教学的进口仪器、设备；
- ※ 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备；
- ※ 由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品；
- ※ 销售自己使用过的物品；
- ※ 财政部、国家税务总局规定的其他免税项目。

征税范围及纳税义务人

■ 纳税义务人和扣缴义务人

- 纳税义务人：在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。
- 扣缴义务人：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。

征税范围及纳税义务人

■一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理

●一般纳税人的认定标准：

※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，年应纳税销售额在50万元以上；

※其他纳税人，年应税销售额在80万元以上；

●一般纳税人的认定办法

征税范围及纳税义务人

■ 一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理

● 小规模纳税人的认定标准

- *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，年应纳税销售额在50万元以下；
- *其他纳税人，年应税销售额在80万元以下；
- *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。

● 小规模纳税人的管理

税率与征收率

- 基本税率：17%
- 低税率：13%
 - 粮食、食用植物油、鲜奶；
 - 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；
 - 图书、报纸、杂志；
 - 饲料、化肥、农药、农机、农膜；
 - 国务院及有关部门规定的其他货物。

税率与征收率

- 零税率：出口货物
- 征收率：
 - 小规模纳税人：3%
 - 一般纳税人销售自己使用过的固定资产（未抵扣）：按4%减半征收
 - 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产：2%
 - 纳税人销售旧货：按4%减半征收
 - 特定按简易办法征收的货物：6%， 4%

税率与征收率

兼营不同税率的应税货物或劳务

- 应该分别核算不用税率的货物或者应税劳务的销售额；未分别核算的，从高适用税率。

一般纳税人增值税的计算

■ 基本计算方法：购进扣税法

应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

=当期销售额 × 适用税率 - 当期进项税额

当期销项税额 = 当期销售额 × 适用税率

一般纳税人增值税的计算

■ 一般销售方式下的销售额

- 销售额为纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。
- 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。

一般纳税人增值税的计算

■ 价外费用，不包括：

- 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；
- 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。
- 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. 所收款额上缴财政。
- 销售货物的同时代办保险等而向购买方收取的保险费，以及向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费。

一般纳税人增值税的计算

■ [例]某增值税一般纳税人，本月销售货物1,000万元，货物适用税率17%，开具了增值税专用发票。价外向购买方收取代垫运费117万元，发票直接开给购买方。

$$\begin{aligned}\text{应税销售额} &= 1,000 + 117 \div (1+17\%) \\ &= 1,100 \text{ 万元}\end{aligned}$$

$$\text{销项税额} = 1,100 \times 17\% = 187 \text{ 万元}$$

一般纳税人增值税的计算

■ 特殊销售方式下的销售额

- 折扣销售

- * 折扣销售和销售折扣

- * 折扣销售仅限于货物价格的折扣，实物折扣将视为“无偿赠送”

- 以旧换新

- 还本销售

- 以物易物

一般纳税人增值税的计算

■ 特殊销售方式下的销售额

● 包装物押金

- ※ 对逾期不再退还的押金，应按适用税率征收增值税。
- ※ 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，均应并入当期销售额征税。

● 销售使用过的固定资产

一般纳税人增值税的计算

● 视同销售按下列顺序确定销售额

- * 按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；
- * 按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；
- * 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。

一般纳税人增值税的计算

■ 特殊经营行为的销售额

● 混合销售

- * 一项销售行为如果既涉及货物又涉及非应税劳务（指属于应缴营业税的劳务），为混合销售行为。
- * 从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，应当缴纳增值税；
- * 其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非增值税应税劳务，不缴纳增值税。

一般纳税人增值税的计算

■ 特殊经营行为的销售额

● 混合销售

* 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：

- 销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为；
- 财政部、国家税务总局规定的其他情形。

一般纳税人增值税的计算

■ 特殊经营行为的销售额

● 兼营非应税劳务

- * 兼营是在销售货物或提供应税劳务的同时提供非应税劳务（指属于应缴营业税的劳务）。
- * 纳税人兼营非增值税应税项目的，应分别核算货物或者应税劳务的销售额和非增值税应税项目的营业额；未分别核算的，由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。

一般纳税人增值税的计算

■ 进项税额的计算

- 纳税人购进货物或应税劳务支付或负担的税额。
- 销售方收取的销项税额就是购买方支付的进项税额。
- 用进项税额抵扣销项税额后的余额即为实际应缴纳的增值税。

一般纳税人增值税的计算

■ 准予抵扣的进项税额

- 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。
- 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。
- 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 × 13%

一般纳税人增值税的计算

■ 准予抵扣的进项税额

- 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
 - * 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。
- 混合销售行为应当缴纳增值税的，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，准予从销项税额中抵扣。

一般纳税人增值税的计算

■ 不准予抵扣的进项税额

- 纳税人购进货物或者应税劳务，取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。
 - * 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。
 - * 上述凭证都有抵扣的时间限制。

一般纳税人增值税的计算

■ 不准予抵扣的进项税额

- 专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；
 - * 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。
- 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务；
- 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；
- 国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品；
 - * 包括纳税人的交际应酬消费。
- 上述货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。

一般纳税人增值税的计算

■ 不准予抵扣的进项税额

- 纳税人购进货物用于不动产在建工程的，不可以抵扣。
 - * 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。
 - * 新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。
- 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。

一般纳税人增值税的计算

■ 不准予抵扣的进项税额

- 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

- 已抵扣进项税额的购进货物或者应税劳务，发生不准予抵扣情形的，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。

一般纳税人增值税的计算

■ 应纳税额的计算

● 时间限定

- * 销项税额的时间限定
- * 可抵扣凭证的时间限定

● 进项税额大于销项税额

- * 结转下期继续抵扣

● 销货退回或折让

- * 在发生销货退回或折让的当期扣减销项或进项税额，无需追溯调整。

● 平销返利

- * 冲减进项税额

一般纳税人增值税的计算

■ [例]某生产企业为增值税一般纳税人，适用税率17%，2009年5月发生以下业务：

1. 销售甲产品给某大商场，开具了增值税专用发票，取得不含税销售额80万元，另外取得销售甲产品的送货运费收入5.85万元，开具了普通发票。
2. 销售乙产品，开具普通发票，取得含税销售额**29.25**万元。
3. 将试制的一批应税新产品用于本企业基建工程，成本价为20万元，成本利润率为10%，该新产品无同类产品市场售价。

一般纳税人增值税的计算

■ [例]某生产企业为增值税一般纳税人，适用税率17%，2009年5月发生以下业务：

4. 销售使用过的进口摩托车5辆，开具普通发票，每辆取得含税销售额1.04万元，该摩托车原值0.9万元。
5. 购进货物取得增值税专用发票，注明支付的货款60万元、进项税额10.2万元；另外支付运输费用6万元，取得运输公司开具的普通发票。
6. 向农业生产者购进免税农产品，支付收购价30万元，支付给运输单位的运费5万元，取得合法票据。本月下旬将购进的农产品的20%用于本企业职工福利。

一般纳税人增值税的计算

■ [例]5月份应缴纳的增值税

1. 销售甲产品销项税额=

$$80 \times 17\% + 5.85 \div (1+17\%) \times 17\% = 14.45 \text{ 万元}$$

2. 销售乙产品销项税额= $29.25 \div (1+17\%) \times 17\% = 4.25$ 万元

3. 自用新产品用销项税额= $20 \times (1+10\%) \times 17\% = 3.74$ 万元

一般纳税人增值税的计算

■ [例] 5月份应缴纳的增值税

4. 销售使用过的摩托车销项税额 = $1.04 \div (1+4\%) \times 4\% \times 50\% \times 5 = 0.1$ 万元
5. 外购货可抵扣的进项税额 = $10.2 + 6 \times 7\% = 10.62$ 万元
6. 外购货免税农产品可抵扣的进项税额 = $(30 \times 13\% + 5 \times 7\%) \times (1-20\%) = 3.4$ 万元
7. 应纳增值税 = $14.45 + 4.25 + 3.74 + 0.1 - 10.62 - 3.4 = 8.52$ 万元

小规模纳税人增值税的计算

应纳税额的计算

- 按销售额和征收率的简易计算，不得抵扣进项税额

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

- 含税销售额的换算

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

[例]某小规模纳税人，本月实现销售12.36万元，则不含税销售额 = $12.36 \div (1+3\%) = 12$ 万元；应纳增值税 = $12 \times 3\% = 0.36$ 万元

进口货物征税

■ 范围

- 报关进口的应税货物
 - * 对于“来料、进料加工”等贸易方式进口的原材料、零部件给予减免税
- 纳税人
 - * 进口货物的单位和个人
- 适用税率
 - * 与国内销售适用相同税率

进口货物征税

■ 应纳税额的计算

组成计算价格 = 关税完税价格+关税+
消费税

应纳税额 = 组成计算价格 × 税率

- 不得抵扣任何税额。
- 关税完税价格以海关审定的成交价格为基础的到岸价格为完税价格。
- 海关完税凭证是计算进项税额的依据，价格差额或资金返还都不作进项转出。

进口货物征税

■ [例]某公司2009年10月进口货物，国外买价40万，运抵我国口岸前包装费、运费、保险费20万元。这批货物在国内实现销售80万元（不含税），进口关税税率15%，增值税率17%。

1. 关税完税价格 = $40 + 20 = 60$ 万元
2. 应缴纳关税 = $60 \times 15\% = 9$ 万元
3. 增值税组成计算价格 = $60+9 = 69$ 万元
4. 进口应缴进项税额 = $69 \times 17\% = 11.73$ 万元
5. 销项税额 = $80 \times 17\% = 13.6$ 万元
6. 应缴增值税 = $13.6 - 11.73 = 1.87$ 万元

出口货物退（免）税

■ 基本政策

- 出口免税并退税；
- 出口免税不退税；
- 出口不免税不退税；

■ 出口免税并退税的适用范围

- 生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物。
- 有出口经营权的外贸企业收购后直接出口或委托其他外贸企业代理出口的货物。
- 若干特定出口货物。

出口货物退（免）税

■ 出口免税不退税的适用范围

- 属于生产企业的规模纳税人自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物。
- 外贸企业从小规模纳税人购进并持普通发票的货物出口。但对若干特殊产品，特准退税。
- 外贸企业直接购进国家规定的免税货物出口。
- 来料加工复出口的货物。
- 避孕药品和用具、古旧图书。
- 出口卷烟。
- 军品以及军队系统企业出口军需工厂生产或者军需部门调拨的货物。
- 国家规定的其他免税货物。

出口货物退（免）税

■ 出口不免税也不退税的适用范围

- 国家计划外出口的原油。
- 援外出口货物。
- 国家禁止出口的货物。

■ 出口货物退税率

- 17%， 15%， 14%， 13%， 11%， 9%，
8%， 6%， 5%等

出口货物退（免）税

■ 出口货物应退税额的计算

- 免、抵、退

- ※ 适用于自营或委托出口自产产品的生产型企业

- 先征后退

- ※ 适用于收购货物出口的外（工）贸企业。

出口货物退（免）税

■ 免、抵、退的计算

- “免”税，是指对生产企业出口的自产货物，免征本企业生产销售环节增值税。
- “抵”税，是指生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含应予退还的进项税额，抵顶内销货物的应纳税额。
- “退”税，是指生产企业出口的自产货物在当月内应抵顶的进项税额大于应纳税额时，对未抵顶完的部分予以退税。

出口货物退（免）税

■ 免、抵、退的计算

- 当期应纳税额和免抵退税额的计算：

当期应纳税额=当期内销货物的销项税额-（当期进项税额 - 当期免抵退税不得免征和抵扣税额）-上期期末留抵税额

免抵退税不得免征和抵扣税额=出口货物离岸价×外汇人民币牌价×（出口货物征税率-出口货物退税率）-免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额

出口货物退（免）税

■ 免、抵、退的计算

免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额 = 免税购进原材料价格 × (出口货物征税率 - 出口货物退税率)

- * 免税购进原材料包括国内购进免税原材料和进料加工免税进口料件，其中进料加工免税进口料件的价格为组成计税价格

进料加工免税进口料件的组成计税价格 = 货物到岸价格 + 海关实征关税 + 海关实征消费税

- * 若企业没有免税购进原材料则无需计算“免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额”。

出口货物退（免）税

■ 免、抵、退的计算

● 免抵退税额的计算：

免抵退税额 = 出口货物离岸价 × 外汇人民币牌价 × 出口货物退税率 - 免抵退税额抵减额

免抵退税额抵减额 = 免税购进原材料价格 × 出口货物退税率

出口货物退（免）税

■ 免、抵、退的计算

- 当期应退税额和免抵税额的计算：

1、当期期末留抵税额≤当期免抵退税额时，

当期应退税额=当期期末留抵税额

当期免抵税额=当期免抵退税额—当期应退税额

2、当期期末留抵税额>当期免抵退税额时，

当期应退税额=当期免抵退税额

当期免抵税额=0

出口货物退（免）税

- [例]某生产企业为增值税一般纳税人，2008年6月外购原材料，取得专用发票上注明的进项税额为100万元。当月内销货物不含税销售收入为200万元，外销货物为100万美元（汇率1:7）。该企业增值税率为17%，退税率13%。

当期进项税额转出 = $100 \times 7 \times (17\%-13\%) = 28$ 万元

应纳增值税 = $200 \times 17\% - (100-28) = -38$ 万元

免抵退税额 = $100 \times 7 \times 13\% = 91$ 万元

应退税额 = 38万元

当期免抵税额 = $91-38 = 53$ 万元

出口货物退（免）税

■ [例]某生产企业为增值税一般纳税人，增值税率为17%，退税率13%。2008年11月和12月的生产经营如下：

- 11月：外购原材料、燃料取得专用发票上注明的价款800万元、进项税额为136万元；外购动力取得专用发票上注明的价款为100、进项税额为17万元，其中20%用于企业基建工程；以外购原材料100万元委托其他公司加工，支付加工费取得专用发票上注明的价款50万元、进项税额为8.5万元，并支付运费10万元取得运输专用发票。内销货物取得不含税售价200万元，支付销售运费20万元取得运输专用发票。当月出口销售货物取得销售收入500万元。
- 采用“免、抵、退”计算应纳或应退的增值税

出口货物退（免）税

- 进项税额 = $136 + 17 \times 80\% + 8.5 + (10 + 20) \times 7\% = 160.2$ 万元
- 进项转出 = $500 \times (17\% - 13\%) = 20$ 万元
- 应纳税额 = $200 \times 17\% - (160.2 - 20) = -106.2$ 万元
- 免抵退税额 = $500 \times 13\% = 65$ 万元
- 应退税额 = 65 万元
- 下月留抵税额 = $106.2 - 65 = 41.2$ 万元

出口货物退（免）税

- 12月：免税购进原材料，支付国外买价200万元、运抵我国海关前的运费、保险费、装卸费20万元，该材料进口关税税率20%，材料已验收入库。出口货物销售额为800万元；内销货物500件开具普通发票，取得含税售价58.5万元；将与内销货物相同的自产货物200件用于本企业职工福利，货物已移送。
- 免税进口料件组成计税价格 = $(200+20) \times (1+20\%) = 264$ 万元
- 进项税转出 = $(800-264) \times (17\%-13\%) = 21.44$ 万元

出口货物退（免）税

- 应纳税额 = $[58.5 \div (1+17\%) + 58.5 \div (1+17\%) \div 500 \times 200] \times 17\% - (0-21.44) - 41.2 = -7.86$ 万元
- 免抵退税额 = $(800-264) \times 13\% = 69.68$ 万元
- 应退税额 = 7.86万元
- 免抵抵税额 = $69.68 - 7.86 = 61.82$ 万元

出口货物退（免）税

■ 先征后退的计算

- 应退税额 = 外贸企业收购不含增值税购进金额 × 退税率
- 应退税额 = [普通发票所列（含税）销售金额 ÷ (1+3%) × 3%]

■ [例]某进出口公司2009年3月出口货物5万元，购进该货物时增值税发票上注明的价款为4万元，退税率13%。

$$\text{应退税额} = 40000 \times 13\% = 5200 \text{元}$$

出口货物退（免）税

■ 旧设备的出口退（免）税

- 旧设备是指出口企业作为固定资产使用过的设备和出口企业直接购买的旧设备。
- 增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口的自用旧设备，根据以下公式计算其应退税额：

应退税额=增值税专用发票所列明的金额（不含税额）×设备折余价值/设备原值×适用退税率

设备折余价值=设备原值—已提折旧

出口货物退（免）税

■ 旧设备的出口退（免）税

- 增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口的自用旧设备，凡购进时未取得增值税专用发票但其他单证齐全的，实行出口环节免税不退税的办法。
- 增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口的外购旧设备，实行免税不退税的办法。
- 小规模纳税人出口的自用旧设备和外购旧设备，实行免税不退税的办法。

征收管理

纳税义务发生时间

- 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。
- 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。

征收管理

■ 纳税义务发生时间，按销售结算方式的不同，具体为：

- 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；
- 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；
- 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；

征收管理

纳税义务发生时间，按销售结算方式的不同，具体为：

- 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；
- 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；
- 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；
- 纳税人发生视同销售货物行为，为货物移送的当天。

征收管理

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。
- 纳税人进口货物，应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

征收管理

纳税地点

- 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。

征收管理

纳税地点

- 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。
- 进口货物，应当向报关地海关申报纳税。
- 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。

增值税的会计处理

■ 会计科目设置：一般纳税人

- 在“应交税费”科目下设置“应交增值税”和“未交增值税”两个二级科目进行核算。
- “应交增值税”明细科目的借方发生额，反映企业购进货物或接受应税劳务支付的进项税额、实际已交纳的增值税以及月末转入“未交增值税”的当月应缴未缴的增值税；贷方发生额，反映销售货物或提供应税劳务应交纳的增值税额、出口货物退税、转出已支付或应分担的增值税以及月末转入“未交增值税”的当月多交的增值税；期末借方余额，反映企业尚未抵扣的增值税。

增值税的会计处理

■ 会计科目设置：一般纳税人

- “未交增值税”科目的借方发生额反映企业缴纳的以前未交增值税和月末从“应交增值税”转入的当月多交增值税；贷方反映月末从“应交增值税”转入的当月未交增值税；期末余额，借方反映多交的增值税，贷方反映未交的增值税。
- “应交税费--应交增值税”科目下借方设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“转出未交增值税”明细科目；贷方设置“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“转出多交增值税”明细科目。

增值税的会计处理

■ 进项税额的会计处理

- 国内采购
- 企业采购物资等，按应计入采购成本的金额，借记“材料采购”（计划成本）、“在途物资”或“原材料”（实际成本），“库存商品”等科目，按可抵扣的增值税额，借记“应交增值税——进项税额”，按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。

增值税的会计处理

- [例]某公司8月购入材料，专用发票上注明的不含税价款为24,000元，进项税额为4,080元，支付运输费用2,000元，取得运输专用发票。材料已验收入库，但货款和运费尚未支付。

借：原材料	26,660
应交税费--应交增值税（进项税额）	4,220
贷：应付账款	30,880

增值税的会计处理

■ 进项税额的会计处理

- 收购农产品
- 企业收购农产品，按实际支付价款，借记“材料采购”，贷记“应付账款”、“应付票据”、“银行存款”等科目；农产品验收入库，按收购价和13%计算抵扣额，借记“应交增值税--进项税额”；按按收购价减去抵扣税额借记“库存商品”，贷记“材料采购”。

增值税的会计处理

- [例]某商业公司用现金收购免税农产品，
收购为100,000元。

借：材料采购

100,000

贷：现金

100,000

农产品入库

借：库存商品

87,000

应交税费--应交增值税（进项税额）

13,000

贷：材料采购

100,000

增值税的会计处理

■ 进项税额的会计处理

- 进口货物
- [例]某商业企业进口货物，完税价格40万美元，关税税率20%，增值税税率17%，另支付国内运费2400元。款项均通过银行支付，汇率1: 8。

应纳关税= $40 \times 8 \times 20\% = 64$ 万元

增值税组成计税价格= $40 \times 8 + 64 = 384$ 万元

应缴纳增值税= $384 \times 17\% = 65.28$ 万元

增值税的会计处理

借： 材料采购	640,000
应交税费--应交增值税（进项税额）	
	652,800
贷： 银行存款	1,292,800
借： 销售费用	2,260
应交税费--应交增值税（进项税额）	
	140
贷： 银行存款	2,400

增值税的会计处理

■ 进项税额的会计处理

- 委托加工
- [例]某企业委托其他工厂加工产品，发出材料16,000元，支付加工费3,600元和增值税612元，支付运杂费380元，其中运费300元，款项均通过银行支付并取得可抵扣凭证。

增值税的会计处理

借：委托加工材料 16,000

贷：原材料 16,000

借：委托加工材料 3,600

应交税费--应交增值税（进项税额）

612

贷：银行存款 4,212

借：委托加工材料 359

应交税费--应交增值税（进项税额）

21

贷：银行存款 380

增值税的会计处理

■ 进项税额转出的会计处理

- 购进货物改变用途
- [例]某企业因改扩建需要，从仓库中领用上月购入生产用钢材28吨，购入价3500元/吨，增值税发票上注明的进项税额为66,640元，上月已经申报抵扣。

借：在建工程 114,660

贷：原材料 98,000

应交税费--应交增值税（进项转出）

16,660

增值税的会计处理

■ 进项税额转出的会计处理

- 发生非常损失
- [例]某企业本月发生火灾，烧毁库存商品10吨，增值税发票上注明的价格为40,000元，上月已经申报抵扣。

借：待处理财产损益 46,800

贷：库存商品 40,000

应交税费--应交增值税（进项转出）

6,800

增值税的会计处理

■ 销项税额的会计处理

- 一般销售方式
- 无论货物是否发出，均以收到货款或者取得索取销货凭据、销货发票交给购货方的当天确认纳税义务发生。即使不符合收入确认条件，只要向对方开出发票，也应确认销项税额。借记“银行存款”、“应收账款”等，按增值税发票上的增值税额或普通发票上的货款金额计算增值税额，贷记“应交税费--应交增值税（销项税额）”，按不含税售价贷记“主营业务收入”。

增值税的会计处理

销项税额的会计处理

- 分期收款销售
- 发出商品时，借记“分期收款发出商品”，贷记“产成品”、“库存商品”，按合同约定的收款日期开具发票，借记“银行存款”、“应收账款”贷记“应交税费--应交增值税（销项税额）”、“主营业务收入”。

借：分期收款发出商品

贷：库存商品

借：银行存款

贷：应交税费--应交增值税（销项税额）

主营业务收入

增值税的会计处理

销项税额的会计处理

- 折扣销售
- 税法只认可折扣销售，即商业折扣。销售折扣（现金折扣）作为财务费用。
- [例]某企业销售一批产品，全部价款200,000元，增值税额34,000元，现金折扣条件“2/10， 1/20， n/30”，第9天收到货款。

借：应收账款	234,000
贷：主营业务收入	200,000
应交税费--应交增值税（销项税额）	
	34,000
借：银行存款	230,000
财务费用	4,000
贷：应收账款	234,000

增值税的会计处理

销项税额的会计处理

- 退回与折让
- [例]某企业上月销售的产品本月全部发生退货，收到对方退回的发票联和抵扣联，不含税售价100,000元，增值税税额1700元，开具红字发票冲回。

借：应收账款

117,000

贷：主营业务收入

100,000

应交税费--应交增值税（销项税额）

17,000

增值税的会计处理

销项税额的会计处理

- 视同销售：委托代销
- [例]某企业委托某商店代销一批产品400件，合同约定代销价为234元/件，手续费按不含税销售额的5%支付，该产品成本150元/件。

借：委托代销商品 60,000

贷：库存商品 60,000

收到代销清单，销售数量150件，开具增值税发票，
不含税售价30,000元，销项税额5,100元

借：应收账款 35,100

贷：主营业务收入 30,000

应交税费--应交增值税（销项税额） 5,100

增值税的会计处理

销项税额的会计处理

- 视同销售：委托代销
- 收到货款并扣除手续费

借：银行存款

销售费用

贷：应收账款

33,600

1,500

35,100

结转商品成本

借：主营业务成本

22,500

贷：委托代销商品

22,500

增值税的会计处理

销项税额的会计处理

- 视同销售：销售代销
- [例]某商店接受销一批商品600件，合同约定代销价为60元/件（含税），手续费按不含税销售额的5%支付。

借：受托代销商品 36,000
贷：受托代销商品款 36,000

出售全部商品，报送代销清单，并向委托方索要增值税发票。代销商品销项税额 =

$$600 \times 60 \div 1.17 \times 17\% = 5,231 \text{ 元}$$

借：银行存款 36,000
贷：应付账款 30,769
应交税费--应交增值税（销项税额） 5,231

增值税的会计处理

销项税额的会计处理

● 视同销售：销售代销

借：受托代销商品款 36,000

贷：受托代销商品 36,000

收到委托方的增值税专用发票

借：应交税费--应交增值税（进项税额） 5,231

贷：应付账款 5,231

开具代销手续费的普通发票

借：应付账款 1,538

贷：其他业务收入 1,538

支付代销款

借：应付账款 34,462

贷：银行存款 34,462

增值税的会计处理

销项税额的会计处理

- 视同销售：将自产、委托加工的货物用于非应税项目
 - * 借记“在建工程”等，贷记“库存商品”、“原材料”，贷记“应交税费--应交增值税（销项税额）”
- 视同销售：将自产、委托加工的货物用于集体福利和个人消费
 - * 借记“管理费用”等，贷记“主营业务收入”，贷记“应交税费--应交增值税（销项税额）”

增值税的会计处理

销项税额的会计处理

- 视同销售：将自产、委托加工或购买的货物作为投资
 - * 借记“长期股权投资”，贷记“主营业务收入”，贷记“应交税费--应交增值税（销项税额）”
- 视同销售：将自产、委托加工购买的货物分配给股东
 - * 借记“应付股利”，贷记“主营业务收入”，贷记“应交税费--应交增值税（销项税额）”

增值税的会计处理

■ 销项税额的会计处理

- 视同销售：将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送
 - * 借记“营业外支出”，贷记“主营业务收入”，贷记“应交税费--应交增值税（销项税额）”

增值税的会计处理

■ 上缴增值税的会计处理

- 月末若“应交税费--应交增值税”有借方余额，表明尚有未抵扣完的进项税，继续留抵；
- 月末若“应交税费--应交增值税”有贷方余额，则作如下会计处理：

借：应交税费--应交增值税（转出未交增值税）

贷：应交税费--未交增值税

增值税的会计处理

■ 免抵退的会计处理

- 当期出口不予免征、抵扣和退税的税额计入产品销售成本，借记“主营业务成本”，贷记“应交税费--应交增值税（进项税额转出）”；
- 按规定计算当期应予抵扣的税额，借记“应交税费--应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）”，贷记“应交税费--应交增值税（出口退税）”；
- 按规定计算应予退还的税款，借记“其他应收款”，贷记“应交税费--应交增值税（出口退税）”。

谢 谢！

all

上海国家会计学院远程教育网