



# 关于增值税若干新政策的分析

高允斌 王芯芳

增值税是我国现行税制中最重要的税种之一，自其于上世纪90年代初设立以来，随着经济环境的变化而不断改进和完善。近期财政部、国家税务总局又下发了一些相关文件，其中《关于增值税若干政策的通知》（财税[2005]165号，以下简称“165号文”）尤为值得人们关注，本文试将该文件规范的若干问题概要分析如下。

## 一、关于具体经济行为适用税种的划分

1、软件企业特定业务收入的适用税种问题。“165号文”规定：“纳税人销售软件产品并随同销售一并收取的软件安装费、维护费、培训费等收入，应按照增值税混合销售的有关规定征收增值税，并可享受软件产品增值税即征即退政策。”对于文中明确的作为混合销售计征增值税的软件安装费等征收增值税，因无进项税额抵扣，原本这部分收入的实际税率为17%，但因其又可按财税[2000]25号文享受销售软件产品实际税率超过3%部分即征即退的政策，不啻为一个利好政策。关于“165号文”中“对软件产品交付使用后，按期或按次收取的维护、技术服务费、培训费等不征收增值税。”的规定，这里列举的收费项目因未与销售软件产品同时发生，故明确作为兼营业务处理，因其属劳务收入，故应属营

业税的征税范畴，税率一般为5%。其中的“培训费”只有在企业获得了教育主管部门的相关社会办学资质后，方可按“文化体育业”税目缴纳3%的营业税。由于文中规定了不同收费方式下适用不同的税种，纳税人可据以进行合理的税收筹划。

同时，“165号文”还规定：“纳税人受托开发软件产品，著作权属于受托方的征收增值税，著作权属于委托方或属于双方共同拥有的不征收增值税。”基于财税[1999]273号文的基本精神，此次将开发软件产品著作权从单属委托人扩展到双方共同拥有，均不征收增值税，应予征收营业税。

2、对从事公用事业的纳税人收取的一次性费用是否征收增值税问题。“165号文”规定：“凡与货物的销售数量有直接关系的，征收增值税；凡与货物的销售数量无直接关系的，不征收增值税。”对于此类问题，我国原来也有一些零散的规定，并且在不断地进行补充或调整。例如，在国税函[2000]616号文中答复郑州市燃气公司时，规定其代有关部门收取的集资费应当征收增值税；而在国税函[2002]105号文中则规定：煤气管理公司在报装环节向用户一次性收取的管道煤气集资费（初装费），应按“建筑业”税目征收营业税；在财税[2003]16号文中又规定：“燃气公司和生产、销售货物或提

供应应税劳务的单位，在销售货物或提供增值税应税劳务时，代有关部门向购买方收取的集资费〔包括管道煤气集资费（初装费）、手续费、代收款等〕，应征收增值税。”本次规定要征增值税的情形限于与货物的销售数量有直接关系的费用，显然是作为价外费用处理的。需要注意的是，如果一次性费用与货物的销售数量无直接关系，虽不征收增值税，但如其与应税劳务有关（如安装），则税务机关仍会对其征收营业税。

## 二、关于计税依据

1、关于价外费用。“165号文”第九条规定：纳税人代有关行政管理部门收取的费用，凡同时符合规定条件的，不属于价外费用，不征收增值税。第十条规定：“纳税人销售货物的同时代办保险而向购买方收取的保险费，以及从事汽车销售的纳税人向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、牌照费，不作为价外费用征收增值税。”

上述两条规定是对现行税制中“价外费用”计税政策的重要补充。我国《增值税暂行条例》第六条规定，作为增值税计税依据的销售额是指“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”。在《增值税暂行条例实施细则》第十二条中列举了各种价外费用，包括了代收款

项和代垫款项，只反向排除了三个项目，即：向购买方收取的销项税额；受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；以及符合规定条件的代垫运费。众所周知，上述代收款项和代垫款项在会计核算中分别被记入“其他应付款”和“其他应收款”，并未构成纳税人真正的会计收入，但税法中规定：“凡价外费用，无论其会计制度如何核算，均应并入销售额计算应纳税额。”上述规定意在防止纳税人故意将销售额转作价外收费，或随意调节应税销售额。但这样的规定有时也不免会导致一些不合理征税问题。“165号文”中适当缩减了价外费用的范围，并明确了相应的前提条件和具体内容。

2、关于印刷业的委托加工业务。“165号文”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。”在增值税计税依据中，包括对商品销售额全额征税以及对工业性加工劳务收入征税。但在《增值税暂行条例实施细则》第二条中规定受托加工货物的业务是指：“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。”印刷企业如果自行购买纸张受托为出版单位印刷图书、报纸和杂志，虽然从商业合同上看可能确属一项加工业务，印刷物全部交由出版企业销售，印刷企业不承担销售货物的风险，但因不符合税法中的规定，故必须按货物销售征收增值税，而不能按加工费收入或从货物销售额中减除纸张成本后的余额计税。当然，印刷企业购买的纸张的进项税额也可按规定抵扣。该规定应可供其他同类业务参考。

### 三、关于税额计算

(一)关于运输发票抵扣的一些特殊问题：

1、一般纳税人购进或销售货物(东北以外地区固定资产除外)通过铁路运输，取得铁路部门开具的运输发票的托运人或收货人名称可能与其不一致。例如江苏甲公司从山西一煤矿购入煤炭再转售给上海乙公司，甲公司本应将煤炭运入其在江苏的公司所在地，然后再发往上海，但甲公司直接委托铁路部门将货物运往上海乙公司，运费由甲公司承担，此时货运发票上的收货人是乙公司，甲公司能否抵扣该运费发票呢？“165号文”规定：“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。”

2、“165号文”明确：“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。”我国早在财税[1994]12号文、财税[1994]60号文、国税发[1995]192号文中分别规定，增值税一般纳税人只有外购和销售货物(固定资产除外，之后东北地区另有规定)的运费才准予抵扣进项税额。但由于纳税人的运费还可能发生于其他领域，例如工业企业可能委托运输企业定期将其某一生产车间的半成品运往异地另一车间继续加工，连锁经营的商业企业可能委托运输企业将商品在同城各直营门店间进行配送等，这些运费并未发生在购销环节，本次规定允许抵扣进项税额。

3、鉴于许多一般纳税人与某一或某几个运输企业形成长期合作关系，每发生一次运输业务时并不单独开票结算，而往往采用定期结算、定期汇总开具运输发票的方式。“165号文”规定：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，允许取得发票的一般纳税人计算抵扣进项税额。

4、“165号文”规定：“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。”对此，国税发[1995]192号文中早有规定：货运发票发货人、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。另外，“165号文”还规定：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。

(二)关于不得抵扣增值税进项税额的计算划分问题。在纳税人兼营免税项目或非应税项目(不包括固定资产在建工程)无法准确划分不得抵扣的进项税额时，《增值税暂行条例实施细则》第二十三条中曾规定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 = 当月全部进项税额 × 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计 / 当月全部销售额、营业额合计

在“165号文”中则将此重新规定为：

不得抵扣的进项税额 = (当月全部进项税额 - 当月可准确划分用于应税项目、免税项目及非应税项目的进项税额) × 当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计 / 当月全部销售额、营业额合计 + 当月可准确划分用于免税项目和非应税项目的进项税额

新的公式显然更为科学，它将计算过程分为两步：首先，从全部进项税额中减去可明确划分用途的部分，对剩余的无法准确划分的进项税额按规定公式计算其不能抵扣的金额；其次，再用上述结果加上当月可准确划分用于免税项目和非应税项目的进项税额，即得出当月全部不得抵扣的进项税额。

例如：某企业当月进项税额为200万元，其中外购存货及运费所对应的进项税额为190万元，其中用于应税项目的为120万元，用于免税项目的为70万元；当月其余进项税额为10万元，对应于外购水电费用，且无法在应税项目与免税项目之间进行准确划分。该

企业当月应税项目销售额为1 200万元,免税项目销售额为800万元。则当月不得抵扣的进项税额为: $(200-190) \times [800 / (1\ 200+800)] + 70 = 74$ (万元)。

#### 四、关于税率

“165号文”规定:“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。”这里体现的是增值税“以票抵税”及“链条管理”的原则。以初级农产品为例,我国曾规定切面、饺子皮、米粉、毛茶等按初级农产品征税,但税法不可能穷尽列举全部初级农产品,现实生活中也不免存在不同地区税务机关对其初级农产品理解上的差异,“165号文”明确了处理此类问题的方法。

#### 五、关于纳税义务发生时间

“165号文”规定:“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应征增值税的,其增值税纳税义务发生时间依照《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十三条的规定执行。”之所以要作出上述规定,是因为企业销售自产货物并同时提供建筑业(主要是安装)劳务,按会计准则和制度的规定,附有重要安装、调试协议的销售,在这项工作尚未完成之前,销售方不应确认收入实现。本次规定明确要求按税法规定产生应税收入和纳税义务,并依不同的销售方式、结算方式或收款方式而产生不同的时点。值得注意的是,此类企业在确定纳税义务发生时间方面常会出现错误。例如:某中央空调生产企业为某机关定制一中央空调,含税总价款351万元,合同约定收款进度为:对方必须首付10%定金,两个月后发货时对方支付50%货款,安装调试合格后对方支付30%货款,尾款在对方试用三个月期满后付讫。该企业很可能将此合同作为分期收款发出商品的销售合同,

在发货时仅确认60%的应税收入,但因其发货之前即收取定金,税务机关通常会将其作为预收款业务处理,要求企业在发出商品时产生100%的应税收入和纳税义务。

对于代销业务,“165号文”中规定:纳税人以代销方式销售货物,在收到代销清单前已收到全部或部分货款的,其纳税义务发生时间为收到全部或部分货款的当天。这一规定是税法基本规定的延伸:纳税义务产生的一般时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。而对于发出代销商品超过180天仍未收到代销清单及货款的,“165号文”规定180天期满当天视同销售实现,一律征收增值税。这一规定与会计处理产生了差异,其意在维护国家税收,也防止纳税人通过所谓代销形式无限期递延纳税义务的产生。■

(作者单位:江苏国瑞兴光税务师事务所有限公司 国电谏壁发电厂)  
责任编辑 张智广

#### ●启事

### 本刊开展2005年优秀文章评选活动启事

2005年,广大读者、作者给予了本刊一如既往的支持和厚爱,积极应约撰稿,热情鼓励鞭策。为了表达谢意,本刊继续开展2005年优秀文章评选活动。具体评选办法如下:

- 1、评选范围:所有在2005年《财务与会计》上发表的文章(不论长短,不限体裁)。
- 2、优秀文章奖励办法:设一等奖2名(获一等奖,选票须超半数),奖金每篇1 500元;二等奖10名,奖金每篇1 000元。
- 3、奖项的产生办法:以读者投票评选为基础,根据得票的高低确定奖励名次;同时设专家评审委员会进行复审。
- 4、读者奖励办法:设优秀读者奖200名,从参加投票的读者中随机产生(有随函附寄评刊意见的优先),每位奖金100元;设热心读者200名,每位赠送《以诚信的名义》一本。如随函附寄评刊意见与建议,将在适当时候在本刊择优刊出。
- 5、编辑部给所有获奖作者颁发证书。
- 6、评选活动时间。读者寄回选票(邮编:100036;通讯地址:北京市第187信箱《财务与会计》编辑部;联系人:刘黎静。选票上请注明刊期、篇名、作者姓名)的截止期为2006年3月31日。

我们衷心期望广大读者热情参加这次评选活动,评出您心中的优秀文章。■

本刊编辑部