

第一章 税务基础



本章学习目标

本章主要讲述税收征收管理的法律制度基本概念及基本的税务管理知识。通过本章的学习,应了解税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行。纳税人、扣缴义务人必须接受税务机关依法进行的税务检查,如实反映情况,提供有关资料,不得拒绝、隐瞒。经营应税业务的单位和个人在开业、歇业以及经营期间发生改组、合并等大的变动时,必须向所在地税务机关办理书面登记。纳税义务人必须在法律、行政法规规定或税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限内办理纳税申报。重点掌握如何办理纳税登记的业务及发票、凭证、账簿的管理。

第一节 税收征收管理法概述

一、税收征收管理法律制度

税收征收管理的法律依据是《中华人民共和国税收征收管理法》(简称《税收征管法》)。该法于1993年1月1日起施行,分别在1995年2月28日、2001年4月28日、2013年6月进行修订。税收征收管理体制是:统一领导、分级管理、划分税种、各自征收。税收征收管理工作由税务机关负责。国务院税务主管部门主管全国的税收征收管理工作,各地国家税务局和地方税务局在各自职权范围内进行征收管理。

税收的开征、停征以及减税、免税、退税、补税,依照法律的规定执行;法律授权国务院规定的,依照国务院制定的行政法规的规定执行。任何机关、单位和个人不得违反法律、行政法规的规定,擅自作出税收开征、停征以及减税、免税、退税、补税和其他同税收法律、行政法规相抵触的决定。

二、税收征管法的遵守主体

国务院税务主管部门主管全国税收征收管理工作。各地国家税务局和地方税务局应当按

照国务院规定的税收征收管理范围分别进行征收管理。地方各级人民政府应当依法加强对本行政区域内税收征收管理工作的领导或者协调,支持税务机关依法执行职务,依照法定税率计算税额,依法征收税款。法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人。纳税人、扣缴义务人必须依照法律、行政法规的规定缴纳税款、代扣代缴、代收代缴税款。

三、税务检查

税务检查制度是税务机关根据国家税法和财务会计制度的规定,对纳税人履行纳税义务的情况进行的监督、审查制度。税务检查是税收征收管理的重要内容,也是税务监督的重要组成部分。搞好税务检查,对于加强依法治税,保证国家财政收入,有着十分重要的意义。

税务机关有权进行下列税务检查:

(1)检查纳税人的账簿、记账凭证、报表和有关资料,检查扣缴义务人代扣代缴、代收代缴税款账簿、记账凭证和有关资料;

(2)到纳税人的生产、经营场所和货物存放地检查纳税人应纳税的商品、货物或者其他财产,检查扣缴义务人与代扣代缴、代收代缴税款有关的经营情况;

(3)责成纳税人、扣缴义务人提供与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的文件、证明材料和有关资料;

(4)询问纳税人、扣缴义务人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的问题和情况;

(5)到车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构检查纳税人托运、邮寄应纳税商品、货物或者其他财产的有关单据、凭证和有关资料;

(6)经县以上税务局(分局)局长批准,凭全国统一格式的检查存款账户许可证明,查询从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人在银行或者其他金融机构的存款账户。

税务机关对从事生产、经营的纳税人以前纳税期的纳税情况依法进行税务检查时,发现纳税人有逃避纳税义务行为,并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的,可以按照《税收征管法》规定的批准权限采取税收保全措施或者强制执行措施。纳税人、扣缴义务人必须接受税务机关依法进行的税务检查,如实反映情况,提供有关资料,不得拒绝、隐瞒。税务机关依法进行税务检查时,有权向有关单位和个人调查纳税人、扣缴义务人和其他当事人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的情况,有关单位和个人有义务向税务机关如实提供有关资料及证明材料。税务机关调查税务违法案件时,对与案件有关的情况和资料,可以记录、录音、录像、照相和复制。税务机关派出的人员进行税务检查时,应当出示税务检查证和税务检查通知书,并有责任为被检查人保守秘密;未出示税务检查证和税务检查通知书的,被检查人有权拒绝检查。

四、法律责任

法律责任是法律关系的主体因其违法行为所应承担的法律后果,它与违法行为是联系在一起的。税务法律责任是对征纳双方具有同等约束力的词语,它是指违反税收征管和实施细则,根据《税收征管法》及其实施细则和《中华人民共和国刑法》规定所应承担的法律责任,包括行政法律责任和刑事法律责任。

税务法律责任对征纳双方都有约束力,即包括对纳税人、扣缴义务人及其他当事人违反税法的处罚,也包括对税务征管人执法过程中违法行为的处罚。

第二节 税务管理

一、税务登记内涵

税务登记是指税务机关根据税法规定,对纳税人的生产经营活动进行登记管理的一项基本制度。经营应税业务的单位和个人在开业、歇业以及经营期间发生改组、合并等大的变动时,必须向所在地税务机关办理书面登记。它的意义在于:有利于税务机关了解纳税人的基本情况,掌握税源;加强征收与管理,防止漏管漏征;建立税务机关与纳税人之间正常的工作联系,强化税收政策和法规的宣传,增强纳税意识等。

二、税务登记种类

税务登记的种类包括:设立登记、变更登记、停业复业登记、注销登记和外出经营报验登记等。以下主要介绍实践中常见的设立登记、变更登记和注销登记。

(一)设立登记

设立登记是指纳税人在新成立时或在外地设立分支机构和从事生产、经营的场所时,应向税务机关申请办理的纳税登记。从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照之日起 30 日内主动依法向国家税务机关申报办理登记。若为新成立的纳税企业应向当地主管国家税务机关申报办理纳税登记。若纳税企业跨县(市)区设立的分支机构和从事生产经营的场所,除总机构向当地主管国家税务机关申报办理税务登记外,分支机构还应当向其所在地主管国家税务机关申报办理纳税登记。办理设立登记的程序如下:

(1)纳税人提出书面申请报告,并提供下列证件、资料。

①营业执照副本或其他核准执业证件原件及其复印件。

②注册地址及生产、经营地址证明(产权证、租赁协议)原件及其复印件,如为自有房产,请提供产权证或买卖契约等核发的产权证明原件及其复印件;如为租赁的场所,请提供租赁协议原件及其复印件,出租人为自然人的还须提供产权证明的原件及其复印件;如生产、经营地址与注册地址不一致,请分别提供相应证明。

③公司章程复印件。

④法定代表人(负责人)居民身份证、护照或其他证明身份的合法证件原件及其复印件。

⑤组织机构代码证书副本原件及其复印件。

⑥书面申请书。

⑦有权机关出具的验资报告或评估报告原件及其复印件。

⑧纳税人跨县(市)设立的分支机构办理税务登记时,还须提供总机构的税务登记证(国、地税)副本原件及其复印件。

⑨改组改制企业还须提供有关改组改制的批文原件及其复印件。

⑩税务机关要求提供的其他证件资料。

(2)填报税务登记表,纳税人领取并填写《税务登记表》。

税务登记表

填表日期：

(适用单位纳税人)

纳税人名称				纳税人识别号			
登记注册类型				批准设立机关			
组织机构代码				批准设立证明或文件号			
开业(设立)日期		生产经营期限		证照名称		证照号码	
注册地址				邮政编码		联系电话	
生产经营地址				邮政编码		联系电话	
核算方式	请选择对应项目打“√” <input type="checkbox"/> 独立核算 <input type="checkbox"/> 非独立核算			从业人数	——其中外籍人数		
单位性质	请选择对应项目打“√” <input type="checkbox"/> 企业 <input type="checkbox"/> 事业单位 <input type="checkbox"/> 社会团体 <input type="checkbox"/> 民办非企业单位 <input type="checkbox"/> 其他						
网站网址				国标行业	<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>		
适用会计制度	请选择对应项目打“√” <input type="checkbox"/> 企业会计制度 <input type="checkbox"/> 小企业会计制度 <input type="checkbox"/> 金融企业会计制度 <input type="checkbox"/> 行政事业单位会计制度						
经营范围	请将法定代表人(负责人)身份证复印件粘贴在此处						
联系人	姓名	身份证件		固定电话	移动电话	电子邮箱	
		种类	号码				
法定代表人(负责人)							
财务负责人							
办税人							
税务代理人名称	纳税人识别号			联系电话		电子邮箱	
注册资本或投资总额	币种	金额	币种	金额	币种	金额	
投资名称	投资方 经济性质	投资比例	证件种类	证件号码	国籍或地址		
自然人投资比例		外资投资比例		国有投资比例			
分支机构名称		注册地址		纳税人识别号			

续表

总机构名称			纳税人识别号		
			经营范围		
法定代表人姓名		联系电话		注册地址 邮政编码	
代扣代缴、代收代缴、税款业务情况	代扣代缴、代收代缴税款业务内容			代扣代缴、代收代缴税种	
附报资料：					
经办人签章：		法定代表人(负责人)签章：		纳税人公章：	
____年____月____日		____年____月____日		____年____月____日	
以下由税务机关填写：					
纳税人所处街乡				隶属关系	
国税主管税务局		国税主管税务所(课)		是否属于国税、 地税共管户	
地税主管税务局		地税主管税务所(课)			
经办人(签章)：	国家税务登记机关 (税务登记专用章)：			地方税务登记机关 (税务登记专用章)：	
国税经办人：	批准日期：			批准日期：	
地税经办人：	____年____月____日			____年____月____日	
受理日期：	国税主管税务机关：			地税主管税务机关：	
____年____月____日					
国税核发《税务登记证副本》数量：		本	发证日期：____年____月____日		
地税核发《税务登记证副本》数量：		本	发证日期：____年____月____日		

纳税人应按规定如实填写税务登记表中的项目：

1. “纳税人名称”栏：指《企业法人营业执照》或《营业执照》或有关核准执业证书上的“名称”。
2. “身份证件名称”栏：一般填写“居民身份证”，如无身份证，则填写军官证、士兵证、护照等有效身份证件。

- 纳税人填写完相关内容后,在相关位置盖上单位公章、法人代表章,然后将《税务登记表》及其他相关材料送交税务登记窗口。

(二) 变更登记

1. 办理变更登记的程序

因工商登记发生变更而需变更税务登记内容的,需要提供以下资料(查验原件,提供复印件):

- 非工商登记变更因素而变更税务登记内容的,需要提供纳税人变更登记内容的决议有关证明文件。

税务登记变更表

[illegible]

续表

送交证件:	
纳税人(盖章)	
法定代表人(负责人):	经办人: 年 月 日
变更税务登记证号情况	
原税务登记证号码:	
现税务登记证号码:	
经办人:	(税务登记专用章)
变更日期: 年 月 日	

- 纳税人应填写税务登记变更表中的项目:
- 1. 纳税人名称:按照批准开业机关注册登记的名称填写。
 - 2. 变更事项:将不同变更事项分别按“变更前内容”、“变更后内容”填写,并确定具体的“变更时间”,然后分别编号。
 - 3. 送交证件:按送交的证件名称填写。

纳税人填写完相关内容后,在相关位置盖上单位公章、法人代表章、经办人章以及税务登记专用章,然后将税务登记变更表交至税务登记窗口。如果有涉及税种变更时,同时领取并填写《纳税人税种登记表》。纳税人根据填表要求填写表格,经负责人签章并加盖公章后将表格交税务登记窗口。

(3)税务机关审核、发证。主管税务机关登记窗口对纳税人填写的申请表格,审核是否符合要求,所提交的附列资料是否齐全,符合要求的给予受理,开具《税务文书领取通知单》给纳税人。

纳税人按照《税务文书领取通知单》注明的日期到主管税务机关的税务登记窗口领取变更结果,涉及登记证内容变更的,登记窗口要收缴原《税务登记证》(正、副本),纳税人缴纳变更登记工本费后,领取新的《税务登记证》(正、副本)和《税务登记变更表》。

2. 注意事项
- (1)纳税人改变单位名称的必须先缴销发票;
 - (2)如果纳税人未在规定期限内办理变更税务登记的,税务机关按照规定进行违章处罚;
 - (3)纳税人经营地址发生跨征收区域变更(指迁出原主管税务机关)的,必须按照迁移税务登记程序办理跨区迁移。

(三)注销登记

纳税人发生解散、破产、撤销以及依法终止纳税义务情形的,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。

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,应当在有关部门批准或宣告注销之日起 15 天内,持有关证件向原税务登记机关申报办理注销税务登记。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

或者被撤销登记之日起 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。办理注销登记的程序如下:

(1)提出书面申请,并提供资料。纳税人在办理工商登记注销前和营业执照被吊销或终止日起 15 日内或迁出日前,向原税务登记机关申报办理注销税务登记,同时向税务登记窗口提供如下资料:

- ①主管部门或董事会(职代会)的决议以及其他有关证明文件;
- ②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;
- ③税务机关发放的原税务登记证件(《税务登记证》正、副本及《税务登记表》等);
- ④分支机构的注销税务登记通知书(涉外企业提供);
- ⑤发票、发票购领证;
- ⑥税务机关要求提供的其他有关证件和资料。

如属增值税一般纳税人,还需提供以下资料及设施:

- ①增值税一般纳税人资格证书;
- ②企业用金税卡、IC 卡(指已纳入防伪税控的纳税人)。

(2)填写《注销税务登记申请审批表》。纳税人领取并填写《注销税务登记申请审批表》。

注销税务登记申请审批表

纳税人识别号:

纳税编码:

纳税人名称: 是否双定户 ☐ 是否一般纳税人 ☐

联系地址		联系电话	
注销原因		经济性质	
批准机关	名称 批准文号及日期		
迁入地税务机关代码		税务机关名称	
迁入地址			
纳税人(签章)			
法定代表人(负责人):		办税人员: 年 月 日	
以下由税务机关填写			
实际经营期限		已享受税收优惠	
负责人:	经办人:	年 月 日	
发票管理 环节缴纳 发票情况	购领发票名称		
	购领发票数量		
	已使用发票数量		
	结存发票数量		
	起至号码		
	发票领购簿名称		
负责人:		经办人 年 月 日	
稽查环节 清查情况	负责人: 经办人 年 月 日		

三表

Copyright © 2014 by Taylor & Francis Group, LLC

注:本表一式二份,一份税务机关留存,一份交纳税人。

三、账簿、凭证和发票管理

(一) 设置账簿的范围

凡从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人,应自领取营业执照之日起 15 日内,按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法、有效凭证记账并进行核算。

生产经营规模小、确无建账能力的个体工商户,可以聘请注册会计师或者经税务机关认可的财会人员代为建账和办理账务。

(二) 财务会计制度管理

从事生产、经营的纳税人应当自领取税务登记证件之日起 15 日内,将其财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件报送税务机关备案。

(三) 会计档案管理

从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人必须按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料。账簿、会计凭证、报表、完税凭证及其他有关纳税资料应当保存 10 年。

(四) 发票管理和使用

发票是单位和个人在购销商品、提供或者接受经营服务以及从事其他经营活动中,开具、取得的收付款凭证。发票的印制、领购、开具、保管应当符合税收征收管理法律制度和发票管理制度的规定。按照发票的使用种类,发票分为:普通发票、增值税专用发票、专业发票。

普通发票。主要由增值税小规模纳税人使用,增值税一般纳税人不能在不能开具专用发票的情况下也可使用普通发票。普通发票由行业发票和专用发票组成。前者适用于某个行业 and 经营业务,如商业零售统一发票、商业批发统一发票、工业企业产品销售统一发票等;后者仅适用于某一经营项目,如广告费用结算发票,商品房销售发票等。普通发票的基本联次为三联:第

一联为存根联,开票方留存备查用;第二联为发票联,收执方作为付款或收款原始凭证;第三联为记账联,开票方作为记账原始凭证。

增值税专用发票是国家税务部门根据增值税征收管理需要而设定的,专用于纳税人销售或者提供增值税应税项目的一种发票。增值税专用发票既具有普通发票所具有的内涵,同时还具有比普通发票更特殊的作用。它不仅是记载商品销售额和增值税税额的财务收支凭证,而且是兼记销货方纳税义务和购货方进项税额的合法证明,是购货方据以抵扣税款的法定凭证,对增值税的计算起着关键性作用。

专业发票是指国有金融、保险企业的存贷、汇兑、转账凭证,保险凭证;国有邮政、电信企业的邮票、邮单、话务、电报收据,国有铁路、国有航空企业和交通部门、国有公路、水上运输企业的客票、货票等等。

税务机关是发票的主管机关,负责发票印制、领购、开具、取得、保管、缴销的管理和监督。

发票是记录经营活动的一种原始证明;发票是加强财务会计管理,保护国家财产安全的重要手段;发票是税务稽查的重要依据;发票是维护社会秩序的重要工具。

随着市场经济的发展,商品流通的不断扩大,发票在整个社会经济活动中,特别是在税收征管及财务管理中起的作用越来越大。其作用主要有以下几个方面:

(1)发票是记录经营活动的一种原始证明。发票上载明的经济事项较为完整,既有填制单位印章,又有经办人签章,还有监制机关、字轨号码、发票代码等,具有法律证明效力。它为工商部门检查经济合同,处理合同纠纷,法院裁定民事诉讼,消费者向销货方要求调换、退货、修理商品,公安机关核发车船牌照,保险公司理赔等,提供了重要依据。所以消费者个人养成主动索取发票的习惯是维护自身合法权益的保障。

(2)发票是加强财务会计管理,保护国家财产安全的重要手段。发票是会计核算的原始凭证,正确填制发票是正确地进行会计核算的基础。只有填制合法、真实的发票,会计核算资料才会真实可信,会计核算质量才有可靠的保证,提供的会计信息才会准确、完整。

(3)发票是税务稽查的重要依据。发票一经开具,票面上便载明征税对象的名称、数量、金额,为计税基数提供了原始可靠的依据;发票还为计算应税所得额、应税财产提供必备资料。离开了发票,要准确计算应纳税额是不可能的,所以税务稽查往往从发票检查入手。

(4)发票是维护社会秩序的重要工具。发票具有证明作用,在一定条件下又有合同的性质。多年来的实践证明,各类发票违法行为,不仅与偷税骗税有关,还与社会秩序的诸多方面,如贪污受贿、走私贩私等案件关系甚大。发票这一道防线一松,将为经济领域的违法犯罪打开方便之门。所以,管好发票,不仅是税务机关自身的责任,也是整个社会的工作。

纳税人在领取税务登记证后,应向主管税务机关提出领购发票申请,同时提供经办人身份证明、税务登记证或者其他有关证明,以及财务印章或者发票专用章的印模。主管税务机关在对纳税人的领购发票申请及有关证件审核后,发给《发票领购簿》。纳税人凭《发票领购簿》上核准的发票种类、数量以及购票方式,向主管税务机关领购发票。

对不需要办理税务登记临时需要使用发票的纳税人,可以直接向税务机关申请领购,或者向税务机关申请代开发票,即需要发票时,可以凭发生购销业务,提供接受服务或者其他经营活动的书面证明直接到税务机关申请开具。对税法规定应当缴纳税款的,税务机关在开具发票的同时征税。

临时到省外从事经营活动的单位和个人,凭所在地税务机关的证明,向经营地税务机关申请领购发票。经营地税务机关可要求其提供保证人或者根据所领购发票的票面限额及数量交

纳不超过1万元的保证金,并限期缴销发票。按期缴销发票的,解除保证人的担保义务或者退还保证金;未按期缴销的,税务机关可以责令保证人缴纳罚款或者以保证金缴纳罚款。

增值税专用发票仅限于一般纳税人领购,小规模纳税人不得领购。一般纳税人领购专用发票,首先要向主管税务机关提出申请,并提供“盖有一般纳税人确认章”的税务登记证副本、经办人身份证明、单位财务专用章或者发票专用章印模以及税务机关要求提供的其他证件资料,经县(市)税务机关审批后,由专用发票管理部门核发《发票领购簿》。纳税人就可以凭《发票领购簿》、经办人身份证明,按照《发票领购簿》上核定的票面金额、数量和购票方式,到主管国税机关领购专用发票。

四、纳税申报管理

纳税申报是指纳税人、扣缴义务人按照法律、行政法规规定,在申报期限内就纳税事项向税务机关提出书面申报的一种法定手续。

(一)纳税申报的对象

纳税义务人必须在法律、行政法规规定或税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限内办理纳税申报。临时取得应税收入或发生应税行为的纳税人,在发生纳税义务后,应立即向经营地税务机关办理纳税申报和缴纳税款。

扣缴义务人应当在规定的申报期限内办理代扣代缴、代收代缴税款的申报手续。纳税人享受减税、免税待遇的,在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

(二)纳税申报的内容

纳税人办理纳税申报时,应当如实填写纳税申报表,并根据不同情况相应报送下列有关证件、资料:①财务、会计报表及其说明材料;②与纳税有关的合同、协议书及凭证;③税控装置的电子报税资料;④外出经营活动税收管理证明及异地完税凭证;⑤境内或境外公证机构出具的有关证明文件;⑥税务机关规定应当报送的其他有关证件、资料。

(三)纳税申报期限

纳税申报期限是指税收法律、法规规定或者税务机关依照税收法律、法规的规定确定的纳税人、扣缴义务人向税务机关办理申报和纳税的期限。纳税申报期限是根据各个税种的特点确定的,各个税种的纳税期限因其征收对象、计税环节的不同而不尽相同,同一税种也可以因为纳税人的经营情况不同、财务会计核算不同、应纳税额大小不等,申报期限也不一样,可以分为按期申报纳税和按次申报纳税。按期申报纳税,是以纳税人发生纳税义务的一定期间为纳税申报期限;不能按期申报纳税的,实行按次申报纳税。纳税人、扣缴义务人如遇国家法定的公休假日,可以顺延。

(四)纳税申报方式

(1)直接申报(上门申报):由纳税人和扣缴义务人在法定税款征收期内自行到税务机关报送纳税资料。

(2)邮寄申报:是指经税务机关批准的纳税人、扣缴义务人使用统一规定的纳税申报特快专递专用信封,通过邮政部门办理交寄手续,并向邮政部门索取收据作为申报凭证的方式。

(3)数据电文申报(电子申报):是指经税务机关批准的纳税人通过电话语音、电子数据交换和网络传输等形式办理的纳税申报。

(4)简易申报:是指实行定期定额的纳税人,经税务机关批准,通过以缴纳税款凭证代替申报或简并征期的一种申报方式。



(5)其他方式:是指纳税人、扣缴义务人采用直接办理、邮寄办理、数据电文以外的方法向税务机关办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴报告表。

本章小结

本章主要讲述税收征收管理的法律制度基本概念及基本的税务管理知识。国务院税务主管部门主管全国税收征收管理工作。各地国家税务局和地方税务局应当按照国务院规定的税收征收管理范围分别进行征收管理。地方各级人民政府应当依法加强对本行政区域内税收征收管理工作的领导或者协调,支持税务机关依法执行职务,依照法定税率计算税额,依法征收税款。法律、行政法规规定负有纳税义务的单位和个人为纳税人。法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人为扣缴义务人。纳税人、扣缴义务人必须依照法律、行政法规的规定缴纳税款、代扣代缴、代收代缴税款。

税务机关对从事生产、经营的纳税人以前纳税期的纳税情况依法进行税务检查时,发现纳税人有逃避纳税义务行为,并有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的,可以按照《税收征管法》规定的批准权限采取税收保全措施或者强制执行措施。纳税人、扣缴义务人必须接受税务机关依法进行的税务检查,如实反映情况,提供有关资料,不得拒绝、隐瞒。税务机关依法进行税务检查时,有权向有关单位和个人调查纳税人、扣缴义务人和其他当事人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的情况,有关单位和个人有义务向税务机关如实提供有关资料及证明材料。税务机关调查税务违法案件时,对与案件有关的情况和资料,可以记录、录音、录像、照相和复制。税务机关派出的人员进行税务检查时,应当出示税务检查证和税务检查通知书,并有责任为被检查人保守秘密;未出示税务检查证和税务检查通知书的,被检查人有权拒绝检查。

税务登记是指税务机关根据税法规定,对纳税人的生产经营活动进行登记管理的一项基本制度。经营应税业务的单位和个人在开业、歇业以及经营期间发生改组、合并等大的变动时,必须向所在地税务机关办理书面登记。它的意义在于:有利于税务机关了解纳税人的基本情况,掌握税源,加强征收与管理,防止漏管漏征,建立税务机关与纳税人之间正常的工作联系,强化税收政策和法规的宣传,增强纳税意识等。税务登记的种类包括:设立登记、变更登记、停业复业登记、注销登记和外出经营报验登记等。

纳税义务人必须在法律、行政法规规定或税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限内办理纳税申报。临时取得应税收入或发生应税行为的纳税人,在发生纳税义务后,应立即向经营地税务机关办理纳税申报和缴纳税款。扣缴义务人应当在规定的申报期限内办理代扣代缴、代收代缴税款的申报手续。纳税人享受减税、免税待遇的,在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

第二章 增值税核算与纳税申报



本章学习目标

本章主要讲述增值税的一般法律规定、计算方法与纳税申报的相关内容。通过本章学习应该掌握增值税的征税范围：在境内销售货物、进口货物、提供应税的劳务和服务以及销售不动产和无形资产。应税服务，是指提供交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。一般纳税人销售货物或者提供应税劳务，应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。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，但不包括收取的销项税额。价外费用，指价外另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（延期付款利息）、包装费、包装物租金、代垫款项以及各种性质的价外收费。进项税额，是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，支付或者负担的增值税额。重点掌握进项税额中关于抵扣及进项税额转出的相关规定，增值税纳税申报表的填制。

第一节 增值税概述

一、增值税的概念

增值税是以商品生产和流通中各个环节以及加工修理、修配劳务中的新增价值额为征税对象的一种税。所谓增值额，是指纳税人通过自身劳动新创造的那一部分价值额，即纳税人在一定时期内销售产品或提供劳务所取得的收入大于购进商品或取得劳务时所支付的金额的差额。

二、增值税的主要法律规定

（一）纳税义务人

《中华人民共和国增值税暂行条例》（简称《增值税条例》）规定：在中华人民共和国境内销售货物以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税义务人。

根据《增值税条例实施细则》规定,在中华人民共和国境内(简称境内)销售服务、无形资产或者不动产(简称应税行为)的单位和个人为增值税纳税人。单位,是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。个人,是指个体工商户和其他个人。单位以承包、承租、挂靠方式经营的,承包人、承租人、挂靠人(统称承包人)以发包人、出租人、被挂靠人(统称发包人)名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的,以该发包人为纳税人。否则,以承包人为纳税人。

中华人民共和国境外(简称境外)单位或者个人在境内发生应税行为,在境内未设有经营机构的,以购买方为增值税扣缴义务人。财政部和国家税务总局另有规定的除外。两个或者两个以上的纳税人,经财政部和国家税务总局批准可以视为一个纳税人合并纳税。具体办法由财政部和国家税务总局另行制定。

(二)纳税人的分类

按照增值税的征管方式,可将增值税的纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人,其划分的标准有两个:

一是从事货物生产或提供应税劳务的纳税人,以及从事货物生产或提供应税劳务为主,并兼营货物批发或零售的纳税人,年应税销售额在 100 万元以上的为一般纳税人;反之,则为小规模纳税人。从事货物批发或零售的纳税人,年应税销售额在 180 万元以上的为一般纳税人;反之,则为小规模纳税人。

二是财务制度健全的为一般纳税人;反之,则为小规模纳税人。

应税行为的年应征增值税销售额(简称应税销售额)超过财政部和国家税务总局规定标准的纳税人为一般纳税人,未超过规定标准的纳税人为小规模纳税人。年应税销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人。年应税销售额超过规定标准但不经常发生应税行为的单位和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。年应税销售额未超过规定标准的纳税人,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办理一般纳税人资格登记,成为一般纳税人。会计核算健全,是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算。除国家税务总局另有规定外,一经登记为一般纳税人后,不得转为小规模纳税人。

在划分一般纳税人和小规模纳税人方面存在着几个例外:

(1)一般纳税人,若财务制度不健全,税务机关在征税时采用一般纳税人的税率,但不得抵扣进项税金;

(2)小规模纳税人,若财务制度健全,通过申请,税务机关审核,可视为一般纳税人;

(3)对那些非营利性纳税人,虽然年应税销售额达到或超过一般纳税人的标准,财务也较健全,但一年中发生销售次数极少,也可视为小规模纳税人。

三、增值税的征税范围

增值税的征税范围是,在境内销售货物、进口货物、提供应税的劳务和服务以及销售不动产和无形资产。

(一)销售货物

销售货物是指有偿转让货物所有权。货物指有形动产,包括电力、热力、气体在内,但不包括无形资产和不动产、农业生产者销售的自产农产品。境内销售货物,是指销售货物的起运地或所在地发生在境内;境内销售应税劳务,是指所销售的应税劳务发生在境内。这是我国行使

属地原则税收管辖权的体现。

另外,为了平衡商品之间的税负,《增值税条例》及其《实施细则》规定,单位或个体经营者的下列行为,视同销售货物:

- (1)将货物交付他人代销;
- (2)销售代销货物;
- (3)设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;
- (4)将自产或委托加工的货物用于非应税项目;
- (5)将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或者个体经营者;
- (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、委托加工的货物用于集体福利或个人消费;
- (8)将自产、委托加工或购买的货物无偿赠与他人。

(二)进口货物

进口货物应列为增值税的征收范围。

(三)提供应税的劳务和服务

经国务院批准,自2016年5月1日起,在全国范围内全面推开营业税改征增值税(简称营改增)试点,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人,纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税。

应税服务,是指提供交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。

1. 交通运输服务

交通运输服务,是指利用运输工具将货物或者旅客送达目的地,使其空间位置得到转移的业务活动,包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

(1)陆路运输服务。陆路运输服务,是指通过陆路(地上或者地下)运送货物或者旅客的运输业务活动,包括铁路运输服务和其他陆路运输服务。

①铁路运输服务,是指通过铁路运送货物或者旅客的运输业务活动。

②其他陆路运输服务,是指铁路运输以外的陆路运输业务活动,包括公路运输、缆车运输、索道运输、地铁运输、城市轻轨运输等。出租车公司向使用本公司自有出租车的出租车司机收取的管理费用,按照陆路运输服务缴纳增值税。

(2)水路运输服务。水路运输服务,是指通过江、河、湖、川等天然、人工水道或者海洋航道运送货物或者旅客的运输业务活动。水路运输的程租、期租业务,属于水路运输服务。程租业务,是指运输企业为租船人完成某一特定航次的运输任务并收取租赁费的业务。期租业务,是指运输企业将配备有操作人员的船舶承租给他人使用一定期限,承租期内听候承租方调遣,不论是否经营,均按天向承租方收取租赁费,发生的固定费用均由船东负担的业务。

(3)航空运输服务。航空运输服务,是指通过空中航线运送货物或者旅客的运输业务活动。航空运输的湿租业务,属于航空运输服务。湿租业务,是指航空运输企业将配备有机组人员的飞机承租给他人使用一定期限,承租期内听候承租方调遣,不论是否经营,均按一定标准向承租方收取租赁费,发生的固定费用均由承租方承担的业务。航天运输服务,按照航空运输服务缴纳增值税。航天运输服务,是指利用火箭等载体将卫星、空间探测器等空间飞行器发射到空间轨道的业务活动。

(4)管道运输服务。管道运输服务,是指通过管道设施输送气体、液体、固体物质的运输业务活动。

2. 邮政服务

邮政服务,是指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑和机要通信等邮政基本服务的业务活动,包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务。

(1)邮政普遍服务,是指函件、包裹等邮件寄递,以及邮票发行、报刊发行和邮政汇兑等业务活动。函件,是指信函、印刷品、邮资封片卡、无名址函件和邮政小包等。包裹,是指按照封装上的名址递送给特定个人或者单位的独立封装的物品,其重量不超过 50 千克,任何一边的尺寸不超过 150 厘米,长、宽、高合计不超过 300 厘米。

(2)邮政特殊服务,是指义务兵平常信函、机要通信、盲人读物和革命烈士遗物的寄递等业务活动。

(3)其他邮政服务,是指邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动。

3. 电信服务。电信服务,是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源,提供语音通话服务,传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动,包括基础电信服务和增值电信服务。

(1)基础电信服务,是指利用固网、移动网、卫星、互联网,提供语音通话服务的业务活动,以及出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动。

(2)增值电信服务,是指利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络,提供短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务活动。卫星电视信号落地转接服务,按照增值电信服务缴纳增值税。

4. 建筑服务

建筑服务,是指各类建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰,线路、管道、设备、设施等的安装以及其他工程作业的业务活动,包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

(1)工程服务,是指新建、改建各种建筑物、构筑物的工程作业,包括与建筑物相连的各种设备或者支柱、操作平台的安装或者装设工程作业,以及各种窑炉和金属结构工程作业。

(2)安装服务,是指生产设备、动力设备、起重设备、运输设备、传动设备、医疗实验设备以及其他各种设备、设施的装配、安置工程作业,包括与被安装设备相连的工作台、梯子、栏杆的装设工程作业,以及被安装设备的绝缘、防腐、保温、油漆等工程作业。固定电话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等经营者向用户收取的安装费、初装费、开户费、扩容费以及类似收费,按照安装服务缴纳增值税。

(3)修缮服务,是指对建筑物、构筑物进行修补、加固、养护、改善,使之恢复原来的使用价值或者延长其使用期限的工程作业。

(4)装饰服务,是指对建筑物、构筑物进行修饰装修,使之美观或者具有特定用途的工程作业。

(5)其他建筑服务,是指上列工程作业之外的各种工程作业服务,如钻井(打井)、拆除建筑物或者构筑物、平整土地、园林绿化、疏浚(不包括航道疏浚)、建筑物平移、搭脚手架、爆破、矿山穿孔、表面附着物(包括岩层、土层、沙层等)剥离和清理等工程作业。

5. 金融服务

金融服务,是指经营金融保险的业务活动,包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和

金融商品转让。

(1)贷款服务,是指将资金贷与他人使用而取得利息收入的业务活动。各种占用、拆借资金取得的收入,包括金融商品持有期间(含到期)利息(保本收益、报酬、资金占用费、补偿金等)收入、信用卡透支利息收入、买入返售金融商品利息收入、融资融券收取的利息收入,以及融资性售后回租、押汇、罚息、票据贴现、转贷等业务取得的利息及利息性质的收入,按照贷款服务缴纳增值税。融资性售后回租,是指承租方以融资为目的,将资产出售给从事融资性售后回租业务的企业后,从事融资性售后回租业务的企业将该资产出租给承租方的业务活动。以货币资金投资收取的固定利润或者保底利润,按照贷款服务缴纳增值税。

(2)直接收费金融服务,是指为货币资金融通及其他金融业务提供相关服务并且收取费用的业务活动,包括提供货币兑换、账户管理、电子银行、信用卡、信用证、财务担保、资产管理、信托管理、基金管理、金融交易场所(平台)管理、资金结算、资金清算、金融支付等服务。

(3)保险服务,是指投保人根据合同约定,向保险人支付保险费,保险人对于合同约定的可能发生的事故因其发生所造成的财产损失承担赔偿责任,或者当被保险人死亡、伤残、疾病或者达到合同约定的年龄、期限等条件时承担给付保险金责任的商业保险行为,包括人身保险服务和财产保险服务。人身保险服务,是指以人的寿命和身体为保险标的的保险业务活动;财产保险服务,是指以财产及其有关利益为保险标的的保险业务活动。

(4)金融商品转让,是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。

6. 现代服务

现代服务,是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动,包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务、商务辅助服务和其他现代服务。

(1)研发和技术服务,包括研发服务、合同能源管理服务、工程勘察勘探服务、专业技术服务。

①研发服务,也称技术开发服务,是指就新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究与试验开发的业务活动。

②合同能源管理服务,是指节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能目标,节能服务公司提供必要的服务,用能单位以节能效果支付节能服务公司投入及其合理报酬的业务活动。

③工程勘察勘探服务,是指在采矿、工程施工前后,对地形、地质构造、地下资源蕴藏情况进行实地调查的业务活动。

④专业技术服务,是指气象服务、地震服务、海洋服务、测绘服务、城市规划、环境与生态监测服务等专项技术服务。

(2)信息技术服务,是指利用计算机、通信网络等技术对信息进行生产、收集、处理、加工、存储、运输、检索和利用,并提供信息服务的业务活动,包括软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务和信息系统增值服务。

①软件服务,是指提供软件开发服务、软件维护服务、软件测试服务的业务活动。

②电路设计及测试服务,是指提供集成电路和电子电路产品设计、测试及相关技术支持服务的业务活动。

③信息系统服务,是指提供信息系统集成、网络管理、网站内容维护、桌面管理与维护、信

息系统应用、基础信息技术管理平台整合、信息技术基础设施管理、数据中心、托管中心、信息安全服务、在线杀毒、虚拟主机等业务活动,包括网站对非自有的网络游戏提供的网络运营服务。

④业务流程管理服务,是指依托信息技术提供的人力资源管理、财务经济管理、审计管理、税务管理、物流信息管理、经营信息管理和呼叫中心等服务的活动。

⑤信息系统增值服务,是指利用信息系统资源为用户附加提供的信息技术服务,包括数据处理、分析和整合、数据库管理、数据备份、数据存储、容灾服务、电子商务平台等。

(3)文化创意服务,包括设计服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务。

①设计服务,是指把计划、规划、设想通过文字、语言、图画、声音、视觉等形式传递出来的业务活动,包括工业设计、内部管理设计、业务运作设计、供应链设计、造型设计、服装设计、环境设计、平面设计、包装设计、动漫设计、网游设计、展示设计、网站设计、机械设计、工程设计、广告设计、创意策划、文印晒图等。

②知识产权服务,是指处理知识产权事务的业务活动,包括对专利、商标、著作权、软件、集成电路布图设计的登记、鉴定、评估、认证、检索服务。

③广告服务,是指利用图书、报纸、杂志、广播、电视、电影、幻灯、路牌、招贴、橱窗、霓虹灯、灯箱、互联网等各种形式为客户的商品、经营服务项目、文体节目或者通告、声明等委托事项进行宣传和提供相关服务的业务活动。包括广告代理和广告的发布、播映、宣传、展示等。

④会议展览服务,是指为商品流通、促销、展示、经贸洽谈、民间交流、企业沟通、国际往来等举办或者组织安排的各类展览和会议的业务活动。

(4)物流辅助服务,包括航空服务、港口码头服务、货运客运场站服务、打捞救助服务、装卸搬运服务、仓储服务和收派服务。

①航空服务,包括航空地面服务和通用航空服务。航空地面服务,是指航空公司、飞机场、民航管理局、航站等向在境内航行或者在境内机场停留的境内外飞机或者其他飞行器提供的导航等劳务性地面服务的业务活动,包括旅客安全检查服务、停机坪管理服务、机场候机厅管理服务、飞机清洗消毒服务、空中飞行管理服务、飞机起降服务、飞行通讯服务、地面信号服务、飞机安全服务、飞机跑道管理服务、空中交通管理服务。通用航空服务,是指为专业工作提供飞行服务的业务活动,包括航空摄影、航空培训、航空测量、航空勘探、航空护林、航空吊挂播洒、航空降雨、航空气象探测、航空海洋监测、航空科学实验等。

②港口码头服务,是指港务船舶调度服务、船舶通信服务、航道管理服务、航道疏浚服务、灯塔管理服务、航标管理服务、船舶引航服务、理货服务、系解缆服务、停泊和移泊服务、海上船舶溢油清除服务、水上交通管理服务、船只专业清洗消毒检测服务和防止船只漏油服务等为船只提供服务的业务活动。港口设施经营人收取的港口设施保安费按照港口码头服务缴纳增值税。

③货运客运场站服务,是指货运客运场站提供货物配载服务、运输组织服务、中转换乘服务、车辆调度服务、票务服务、货物打包整理、铁路线路使用服务、加挂铁路客车服务、铁路行包专列发送服务、铁路到达和中转服务、铁路车辆编解服务、车辆挂运服务、铁路接触网服务、铁路机车牵引服务等业务活动。

④打捞救助服务,是指提供船舶人员救助、船舶财产救助、水上救助和沉船沉物打捞服务的业务活动。

⑤装卸搬运服务,是指使用装卸搬运工具或者人力、畜力将货物在运输工具之间、装卸现

场之间或者运输工具与装卸现场之间进行装卸和搬运的业务活动。

⑥仓储服务,是指利用仓库、货场或者其他场所代客贮放、保管货物的业务活动。

⑦收派服务,是指接受寄件人委托,在承诺的时限内完成函件和包裹的收件、分拣、派送服务的业务活动。收件服务,是指从寄件人收取函件和包裹,并运送到服务提供方同城的集散中心的业务活动。分拣服务,是指服务提供方在其集散中心对函件和包裹进行归类、分发的业务活动。派送服务,是指服务提供方从其集散中心将函件和包裹送达同城的收件人的业务活动。

(5)租赁服务,包括融资租赁服务和经营租赁服务。

①融资租赁服务,是指具有融资性质和所有权转移特点的租赁活动。即出租人根据承租人所要求的规格、型号、性能等条件购入有形动产或者不动产租赁给承租人,合同期内租赁物所有权属于出租人,承租人只拥有使用权,合同期满后付清租金后,承租人有权按照残值购入租赁物,以拥有其所有权。不论出租人是否将租赁物销售给承租人,均属于融资租赁。按照标的物的不同,融资租赁服务可分为有形动产融资租赁服务和不动产融资租赁服务。融资性售后回租不按照本税目缴纳增值税。

②经营租赁服务,是指在约定时间内将有形动产或者不动产转让他人使用且租赁物所有权不变更的业务活动。按照标的物的不同,经营租赁服务可分为有形动产经营租赁服务和不动产经营租赁服务。

将建筑物、构筑物等不动产或者飞机、车辆等有形动产的广告位出租给其他单位或者个人用于发布广告,按照经营租赁服务缴纳增值税。车辆停放服务、道路通行服务(包括过路费、过桥费、过闸费等)等按照不动产经营租赁服务缴纳增值税。水路运输的光租业务、航空运输的干租业务,属于经营租赁。

光租业务,是指运输企业将船舶在约定的时间内出租给他人使用,不配备操作人员,不承担运输过程中发生的各项费用,只收取固定租赁费的业务活动。干租业务,是指航空运输企业将飞机在约定的时间内出租给他人使用,不配备机组人员,不承担运输过程中发生的各项费用,只收取固定租赁费的业务活动。

(6)鉴证咨询服务,包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。

①认证服务,是指具有专业资质的单位利用检测、检验、计量等技术,证明产品、服务、管理体系符合相关技术规范、相关技术规范的强制性要求或者标准的业务活动。

②鉴证服务,是指具有专业资质的单位受托对相关事项进行鉴证,发表具有证明力的意见的业务活动,包括会计鉴证、税务鉴证、法律鉴证、职业技能鉴定、工程造价鉴证、工程监理、资产评估、环境评估、房地产土地评估、建筑图纸审核、医疗事故鉴定等。

③咨询服务,是指提供信息、建议、策划、顾问等服务的活动。包括金融、软件、技术、财务、税收、法律、内部管理、业务运作、流程管理、健康等方面的咨询。翻译服务和市场调查服务按照咨询服务缴纳增值税。

(7)广播影视服务,包括广播影视节目(作品)的制作服务、发行服务和播映(含放映,下同)服务。

①广播影视节目(作品)制作服务,是指进行专题(特别节目)、专栏、综艺、体育、动画片、广播剧、电视剧、电影等广播影视节目和作品制作的服务。具体包括与广播影视节目和作品相关的策划、采编、拍摄、录音、音视频文字图片素材制作、场景布置、后期的剪辑、翻译(编译)、字幕制作、片头、片尾、片花制作、特效制作、影片修复、编目和确权等业务活动。

②广播影视节目(作品)发行服务,是指以分账、买断、委托等方式,向影院、电台、电视台、

网站等单位和个人发行广播影视节目(作品)以及转让体育赛事等活动的报道及播映权的业务活动。

③广播影视节目(作品)播映服务,是指在影院、剧院、录像厅及其他场所播映广播影视节目(作品),以及通过电台、电视台、卫星通信、互联网、有线电视等无线或者有线装置播映广播影视节目(作品)的业务活动。

(8)商务辅助服务,包括企业管理服务、经纪代理服务、货物运输代理服务、人力资源服务、安全保护服务。

①企业管理服务,是指提供总部管理、投资与资产管理、市场管理、物业管理、日常综合管理等服务的业务活动。

②经纪代理服务,是指各类经纪、中介、代理服务,包括金融代理、知识产权代理、货物运输代理、代理报关、法律代理、房地产中介、职业中介、婚姻中介、代理记账、拍卖等。

③货物运输代理服务,是指接受货物收货人、发货人、船舶所有人、船舶承租人或者船舶经营人的委托,以委托人的名义,为委托人办理货物运输、装卸、仓储和船舶进出港口、引航、靠泊等相关手续的业务活动。代理报关服务,是指接受进出口货物的收、发货人委托,代为办理报关手续的业务活动。

④人力资源服务,是指提供公共就业、劳务派遣、人才委托招聘、劳动力外包等服务的业务活动。

⑤安全保护服务,是指提供保护人身安全和财产安全,维护社会治安等的业务活动,包括场所住宅保安、特种保安、安全系统监控以及其他安保服务。

(9)其他现代服务,是指除研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务和商务辅助服务以外的现代服务,主要是指生活服务。

生活服务,是指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动,包括文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。

①文化体育服务,包括文化服务和体育服务。

文化服务,是指为满足社会公众文化生活需求提供的各种服务,包括文艺创作、文艺表演、文化比赛,图书馆的图书和资料借阅,档案馆的档案管理,文物及非物质遗产保护,组织举办宗教活动、科技活动、文化活动,提供游览场所。

体育服务,是指组织举办体育比赛、体育表演、体育活动,以及提供体育训练、体育指导、体育管理的业务活动。

②教育医疗服务,包括教育服务和医疗服务。

教育服务,是指提供学历教育服务、非学历教育服务、教育辅助服务的业务活动。学历教育服务,是指根据教育行政部门确定或者认可的招生和教学计划组织教学,并颁发相应学历证书的业务活动,包括初等教育、初级中等教育、高级中等教育、高等教育等;非学历教育服务,包括学前教育、各类培训、演讲、讲座、报告会等;教育辅助服务,包括教育测评、考试、招生等服务。

医疗服务,是指提供医学检查、诊断、治疗、康复、预防、保健、接生、计划生育、防疫服务等方面的服务,以及与这些服务有关的提供药品、医用材料器具、救护车、病房住宿和伙食的业务。

③旅游娱乐服务,包括旅游服务和娱乐服务。

旅游服务,是指根据旅游者的要求,组织安排交通、游览、住宿、餐饮、购物、文娱、商务等服务的业务活动。

娱乐服务,是指为娱乐活动同时提供场所和服务的业务,包括歌厅、舞厅、夜总会、酒吧、台球、高尔夫球、保龄球、游艺(包括射击、狩猎、跑马、游戏机、蹦极、卡丁车、热气球、动力伞、射箭、飞镖)。

④餐饮住宿服务,包括餐饮服务和住宿服务。

餐饮服务,是指通过同时提供饮食和饮食场所的方式为消费者提供饮食消费服务的业务活动。

住宿服务,是指提供住宿场所及配套服务等活动的,包括宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供的住宿服务。

⑤居民日常服务,是指主要为满足居民个人及其家庭日常生活需求提供的服务,包括市容市政管理、家政、婚庆、养老、殡葬、照料和护理、救助救济、美容美发、按摩、桑拿、氧吧、足疗、沐浴、洗染、摄影扩印等服务。

⑥其他生活服务,是指除文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务和居民日常服务之外的生活服务。

(四)销售无形资产

销售无形资产,是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。无形资产,是指不具实物形态,但能带来经济利益的资产,包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。

技术,包括专利技术和非专利技术。自然资源使用权,包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资源使用权。其他权益性无形资产,包括基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权(包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权)、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。

(五)销售不动产

销售不动产,是指转让不动产所有权的业务活动。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、构筑物等。建筑物,包括住宅、商业营业用房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物;构筑物,包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。

转让建筑物有限产权或者永久使用权的,转让在建的建筑物或者构筑物所有权的,以及在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占土地的使用权的,按照销售不动产缴纳增值税。

在境内销售服务、无形资产或者不动产,是指:

(1)服务(租赁不动产除外)或者无形资产(自然资源使用权除外)的销售方或者购买方在境内;

(2)所销售或者租赁的不动产在境内;

(3)所销售自然资源使用权的自然资源在境内;

(4)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产:

(1)单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(2)单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(3)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

销售服务、无形资产或者不动产,是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产,但属于下列非经营活动的情形除外:

(1)行政单位收取的同时满足以下条件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(含省级)财政部门监(印)制的财政票据;

③所收款项全额上缴财政。

(2)单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务。

(3)单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。

(4)财政部和国家税务总局规定的其他情形。

上述规定自 2016 年 5 月 1 日起执行。《财政部 国家税务总局关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106 号)、《财政部 国家税务总局关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税试点有关政策的补充通知》(财税〔2013〕121 号)、《财政部 国家税务总局关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2014〕43 号)、《财政部 国家税务总局关于国际水路运输增值税零税率政策的补充通知》(财税〔2014〕50 号)和《财政部 国家税务总局关于影视等出口服务适用增值税零税率政策的通知》(财税〔2015〕118 号),除另有规定的条款外,相应废止。

四、税率

我国的增值税税率设计为几个档次,即基本税率、低税率和零税率。

(1)基本税率:17%。适用于进口货物,提供加工、修理修配劳务。

(2)低税率:13%。适用于粮食、食用植物油;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;农业产品、金属矿采选产品、非金属矿采选产品;国务院规定的其他货物。2017 年 7 月 1 日之后适用 11% 税率。

(3)征收率。小规模纳税人征收率为 3%。

(4)纳税人发生应税行为,税率为 6%;提供交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务,销售不动产,转让土地使用权,税率为 11%;提供有形动产租赁服务,税率为 17%。

五、增值税纳税义务、扣缴义务发生时间及地点

(1)纳税人发生应税行为并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。收讫销售款项,是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项凭据的当天,是指书面合同确定的付款日期;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(2)纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

(3)纳税人从事金融商品转让的,为金融商品所有权转移的当天。

(4)纳税人发生《增值税条例》第 14 条规定情形的,其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(5)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。

纳税人发生应税行为适用免税、减税规定的,可以放弃免税、减税,依照《增值税条例》的规

定缴纳增值税。放弃免税、减税后,36个月内不得再申请免税、减税。纳税人发生应税行为同时适用免税和零税率规定的,纳税人可以选择适用免税或者零税率。

增值税纳税地点为:

(1)固定业户应当向其机构所在地或者居住地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;经财政部和国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准,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。

(2)非固定业户应当向应税行为发生地主管税务机关申报纳税;未申报纳税的,由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

(3)其他个人提供建筑服务,销售或者租赁不动产,转让自然资源使用权,应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地主管税务机关申报纳税。

(4)扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报缴纳扣缴的税款。

六、征收管理

营业税改征的增值税,由国家税务局负责征收。纳税人销售取得的不动产和其他个人出租不动产的增值税,国家税务局暂委托地方税务局代为征收。

纳税人发生适用零税率的应税行为,应当按期向主管税务机关申报办理退(免)税,具体办法由财政部和国家税务总局制定。

纳税人发生应税行为,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。

属于下列情形之一的,不得开具增值税专用发票:

(1)向消费者个人销售服务、无形资产或者不动产。

(2)适用免征增值税规定的应税行为。

(3)小规模纳税人发生应税行为,购买方索取增值税专用发票的,可以向主管税务机关申请代开。

个人发生应税行为的销售额未达到增值税起征点的,免征增值税;达到起征点的,全额计算缴纳增值税。增值税起征点不适用于登记为一般纳税人的个体工商户。

增值税起征点幅度如下:

(1)按期纳税的,为月销售额5 000~20 000元(含本数)。

(2)按次纳税的,为每次(日)销售额300~500元(含本数)。

对增值税小规模纳税人中月销售额未达到2万元的企业或非企业性单位,免征增值税。2017年12月31日前,对月销售额2万元(含本数)至3万元的增值税小规模纳税人,免征增值税。

第二节 增值税核算

一、一般纳税人应纳税额的计算

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务,应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额的计算公式为:

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

因当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可结转下期继续抵扣。所谓销项税额,是指纳税人销售货物或者应税劳务,按照销售额和规定的税率计算并向购买方收取的增值税额。销项税额的计算公式为:

销项税额=销售额×税率

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,但不包括收取的销项税额。价外费用,指价外另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(延期付款利息)、包装费、包装物租金、代垫款项以及各种性质的价外收费。但不包括:(1)向购买方收取的销项税额。(2)受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。(3)同时符合以下条件的代垫运费:承运部门的运费发票开具给购货方的;纳税人将该项发票转交给购货方的。(4)代为收取并符合《增值税条例》第10条规定的政府性基金或者行政事业性收费。凡属于价外费用,无论其会计制度如何核算,均应并入销售额计算应纳税额。一般计税方法的销售额不包括销项税额,纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的,按照下列公式计算销售额:

销售额=含税销售额÷(1+税率)

【例 2-1】 天一食品厂为一般纳税人,6月销售一批食品给一批发商,开具增值税的专用发票注明售价 30 000 元,同时收取运输费 553 元,包装物租金 500 元,计算 6 月份的销项税额。

销售额=30 000+(553+500)÷(1+17%)=30 900(元)

销项税额=30 900×17%=5 253(元)

【例 2-2】 欣欣公司 2 月份销售电瓶车收取对方包装物押金 5 000 元,期限 6 个月。8 月份到期没收了押金。计算 2 月份和 8 月份的销项税额。

2 月份:不能判断是否逾期,暂不计征增值税。

8 月份:没收当月计征增值税。包装物押金是普通发票,所以是含税的。

5 000÷(1+17%)×17%=726.5(元)

纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产,适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额;未分别核算的,从高适用税率。一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物,为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税;其他单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户,包括以从事货物的生产、批发或者零售为主,并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。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;未分别核算的,不得免税、减税。纳税人发生应税行为,开具增值税专用发票后,发生开票有误或者销售折让、中止、退回等情形的,应当按照国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票;未按照规定开具红字增值税专用发票的,不得扣减销项税额或者销售额。

纳税人发生应税行为,将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的,以折扣后的价款为销售额;未在同一张发票上分别注明的,以价款为销售额,不得扣减折扣额。

纳税人发生应税行为价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的,或者发生《增值税条例》第 14 条所列行为而无销售额的,主管税务机关有权按照下列顺序确定销售额:

(1)按照纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。

(2)按照其他纳税人最近时期销售同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。

(3)按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:

组成计税价格=成本 \times (1+成本利润率)

成本利润率由国家税务总局确定。

不具有合理商业目的,是指以谋取税收利益为主要目的,通过人为安排,减少、免除、推迟缴纳增值税税款,或者增加退还增值税税款。

一般纳税人销售货物或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)

进项税额,是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,支付或者负担的增值税额。

下列进项税额准予从销项税额中抵扣:

(1)从销售方取得的增值税专用发票(含税控机动车销售统一发票,下同)上注明的增值税额。

(2)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。

(3)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。计算公式为:

进项税额=买价 \times 扣除率

买价,是指纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按照规定缴纳的烟叶税。

购进农产品,按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》,抵扣进项税额的除外。

(4)从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产,自税务机关或者扣缴义务人处取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的,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、农产品销售发票和完税凭证。纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的,应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(1)用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产,仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产(不包括其他权益性无形资产)、不动产。纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

(2)非正常损失的购进货物,以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

(3)非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配劳务和交通运输服务。

(4)非正常损失的不动产,以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

(5)非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

非正常损失,是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质,以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

适用一般计税方法的纳税人,兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不

得抵扣的进项税额,按照下列公式计算不得抵扣的进项税额:

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额 \times (当期简易计税方法计税项目销售额 \div 免征增值税项目销售额) \div 当期全部销售额

主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据对不得抵扣的进项税额进行清算。

已抵扣进项税额的购进货物(不含固定资产)、劳务、服务,发生《增值税条例》第 27 条规定情形(简易计税方法计税项目、免征增值税项目除外)的,应当将该进项税额从当期进项税额中扣减;无法确定该进项税额的,按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。

已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产,发生《增值税条例》第 27 条规定情形的,按照下列公式计算不得抵扣的进项税额:

不得抵扣的进项税额=固定资产、无形资产或者不动产净值 \times 适用税率

固定资产、无形资产或者不动产净值,是指纳税人根据财务会计制度计提折旧或摊销后的余额。

纳税人适用一般计税方法计税的,因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的增值税额,应当从当期的销项税额中扣减;因销售折让、中止或者退回而收回的增值税额,应当从当期的进项税额中扣减。

有下列情形之一的,应当按照销售额和增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票:

- (1)一般纳税人会计核算不健全,或者不能够提供准确税务资料的。
- (2)应当办理一般纳税人资格登记而未办理的。

简易计税方法的应纳税额,是指按照销售额和增值税征收率计算的增值税额,不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式为:

应纳税额=销售额 \times 征收率

简易计税方法的销售额不包括其应纳税额,纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的,按照下列公式计算销售额:

销售额=含税销售额 \div (1+征收率)

纳税人适用简易计税方法计税的,因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的销售额,应当从当期销售额中扣减。扣减当期销售额后仍有余额造成多缴的税款,可以从以后的应纳税额中扣减。

在计算应纳税额中,要分清哪些可以或不可以作为计税依据,1993 年国家税务总局《增值税若干具体问题的规定》指出:

(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。

(2)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的,可以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。

(3)纳税人采取以旧换新方式销售货物,应按新货的同期销售价格确定销售额。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。

【例 2-3】苏宁电器为一般纳税人,8 月采取以旧换新销售空调,李明勇用旧空调折价 200 元,补上 1 800 元换取一台新空调。计算苏宁电器的销项税额。

面向最终消费者的 2 000 元是包含增值税的。

$$\text{销项税额} = 2\,000 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 290.6 (\text{元})$$

(4) 纳税人因销售价格明显偏低或无销售价格等原因,按规定需组成计税价格确定销售额的,其组价公式中的成本利润率为 10%。但属于应从价定率征收消费税的货物,其组价公式中的成本利润率,为国家税务总局《增值税若干具体问题的规定》中规定的成本利润率。

二、进口货物增值税应纳税额的计算

进口货物按组成计税价格计税:

组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税 + 消费税

或 组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税) ÷ (1 - 消费税税率)

或 应纳税额 = 组成计税价格 × 税率

【例 2-4】 某商场 2016 年 10 月进口货物一批。该批货物在国外的买价是 400 万元,另该批货物运抵我国海关前发生的包装费、运输费、保险费等共计 200 万元。货物报关后,商场按规定缴纳了进口环节的增值税并取得了海关开具的完税凭证。假定该批进口货物在国内全部销售,取得不含税销售额 800 万元。已知货物进口关税税率为 15%,增值税税率为 17%。计算进口环节应缴纳增值税的税额,计算国内销售环节的销项税额及计算国内销售环节应缴纳增值税税额。

$$\text{关税组成计税价格} = 400 + 200 = 600 (\text{万元})$$

$$\text{进口关税} = 600 \times 15\% = 90 (\text{万元})$$

$$\text{增值税组成计税价格} = 600 + 90 = 690 (\text{万元})$$

$$\text{进口增值税} = 690 \times 17\% = 117.3 (\text{万元})$$

$$\text{销项税} = 800 \times 17\% = 136 (\text{万元})$$

$$\text{应缴纳增值税} = 136 - 117.3 = 18.7 (\text{万元})$$

三、增值税出口退税的计算

增值税出口退税是指纳税人出口适用税率为零的货物,向海关办理出口手续后,凭出口报关单等有关凭证,按月向税务机关申报办理该项出口货物的退税。按照财政部、国家税务总局《关于进一步推进出口货物实行免抵退税办法的通知》规定:自 2002 年 1 月 1 日起,生产企业自营或委托外贸企业代理出口自产货物,除另有规定外,增值税一律实行免、抵、退税管理办法。其中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。

(一) 当期应纳税额的计算

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) - 上期留抵税额

其中:

(1) 免、抵、退税不得免征和抵扣税额 = 出口货物离岸价格 × 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;

(2) 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)。

(二) 免抵退税的计算

免抵退税额=出口货物离岸价 \times 外汇人民币牌价 \times 出口货物退税率-免、抵、退税额抵减额
其中:

(1) 出口货物离岸价以出口发票计算的离岸价为准;

(2) 免、抵、退税额抵减额=免税购进原材料价格 \times 出口货物退税率,免税购进原材料包括从国内购进免税原材料和进料加工免税进口料件。

(三) 当期应退税额和免抵税额的计算

(1) 如当期期末留抵税额 \leq 当期免、抵、退税额,则:

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) 如当期期末留抵税额 $>$ 当期免、抵、退税额,则:

当期应退税额=当期免、抵、退税额

当期免抵税额=0

【例 2-5】 某化工生产企业(一般纳税人),兼营出口业务与内销业务。2016 年 9 月、10 月发生以下业务。

9 月份业务如下:

(1) 国内购进原材料增值税专用发票上注明价款 140 万元,当月验收入库。

(2) 内销货物不含税收入 500 万元,出口货物离岸价格 90 万元,支付销货运费 2 万元,取得运输企业开具的普通发票。

(3) 另有上期留抵税额 16 万元。

10 月份业务如下:

(1) 采购原料取得专用发票上注明价款 100 万元,货已入库。

(2) 进料加工免税进口料件到岸价格 40 万元,海关实征关税 10 万元。

(3) 销售货物不含税收入 120 万元,出口货物离岸价 140 万元。

要求:计算该企业 9 月份、10 月份出口退税额和免抵税额(出口货物原征税率为 17%,退税率为 13%)。

参考答案:

9 月份业务如下:

(1) 当期免抵退税不得免征和抵扣税额 $=90 \times (17\% - 13\%) = 3.6$ (万元)

(2) 当期应纳税额 $=500 \times 17\% - (140 \times 17\% + 2 \times 7\% - 3.6) - 16 = -27.84$ (万元)

(3) 当期免抵退税额 $=90 \times 13\% = 11.7$ (万元)

(4) 当期应退税额 $=11.7$ (万元)

(5) 当期免抵税额 $=$ 当期免抵退税额 $-$ 当期应退税额 $=0$

(6) 留抵下期继续抵扣的税额 $=27.84 - 11.7 = 16.14$ (万元)

10 月份业务如下:

(1) 免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额 $=(40 + 10) \times (17\% - 13\%) = 2$ (万元)

(2) 当期免抵退税不得免征和抵扣税额 $=120 \times (17\% - 13\%) - 2 = 2.8$ (万元)

(3) 当期应纳税额 $=120 \times 17\% - (17 - 2.8) - 16.14 = -9.94$ (万元)

(4) 免抵退税额抵减额 $=(40 + 10) \times 13\% = 6.5$ (万元)

(5) 出口货物“免、抵、退”税额 $=140 \times 13\% - 6.5 = 11.7$ (万元)

(6) 该企业当期应退税额=9.94(万元)

(7) 当期抵免税额=11.7-9.94=1.76(万元)

四、小规模纳税人增值税应纳税额的计算

按照税法规定,小规模纳税人销售货物或者提供应税劳务按照简易方法计算增值税,不得抵扣进项税额。其计算公式为:

应纳税额=销售额×征收率

由于小规模纳税人在销售货物或提供应税劳务时,只能开具普通发票,取得的销售收入均为含税收入。为了符合增值税作为价外税的要求,小规模纳税人在计算应纳税额时,必须将含税销售额换算为不含税销售额后才能计算应纳税额。换算的公式为:

不含税销售额=含税销售额÷(1+征收率)

【例 2-6】 某市 A 企业为增值税小规模纳税人,2016 年 5 月销售取得含税收入 206 万元,其适用的增值税征收率为 3%,计算 A 企业 5 月应纳增值税额。

按照应纳税款计算公式,该纳税人本月应纳增值税额为 $206 \div (1+3\%) \times 3\% = 6$ (万元)。

五、增值税核算的账务处理

(一)一般纳税人增值税核算的账户设置

一般纳税人进行增值税会计处理,应在“应交税费”账户下设置“应交税费——应交增值税”和“应交税费——未交增值税”两个明细账户。

(二)小规模纳税人增值税核算的账户设置

小规模纳税人只须在“应交税费”账户下设置“应交增值税”二级账户,无须再设明细项目。

(三)会计分录

(1)月底,进项税额大于销项税额,不进行账务处理,直接作为留抵税额。

(2)月底,销项税额大于进项税额:

①计算应交增值税:

销项税额-进项税额-以前留抵进项税额=本期应交增值税

②结转:

借:应交税费——应交增值税

贷:应交税费——未交增值税

(3)缴纳:

借:应交税金——未交增值税

贷:银行存款

第三节 增值税纳税申报

一、增值税的纳税期限与纳税地点

纳税义务发生时间,是指纳税人发生应税行为应当承担纳税义务的起始时间。按结算方式不同有不同的具体规定。

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,具体期限由主管税务机关根据应纳税额的大小分别核定;不能按固定期限纳税的,可以按次纳税。纳税人以1个月为一期纳税的,自期满之日起10日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为一期纳税的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起10日内申报纳税并结清上月应纳税款。进口货物应当自海关填发税款缴纳书之日起15日内缴纳税款。

纳税地点:

(1)固定业户应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。固定业户到外县(市)销售货物的,应当向其机构所在地主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明,向其机构所在地主管税务机关申报纳税。

(2)非固定业户销售货物或者应税劳务,应当向销售地主管税务机关申报纳税。非固定业户到外县(市)销售货物或者应税劳务,未向销售地主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地或者居住地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。

二、增值税一般纳税人纳税申报表编制

(一)增值税一般纳税人纳税申报资料

《增值税纳税申报表》及其3个附表:本期销售情况明细、本期进项税额明细、防伪税控增值税专用发票申报抵扣明细。

(二)增值税纳税申报表填制方法

增值税纳税申报表

(适用于增值税一般纳税人)

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第22条和第23条的规定制定本表。纳税人不论有无销售额,均应按主管税务机关核定的纳税期限按期填报本表,并于次月1日起10日内,向当地税务机关申报。

税款所属时间:自 年 月 日至 年 月 日 填表日期: 年 月 日 金额单位:元至角分

纳税人识别号												所属行业:	
纳税人名称		(公章)				法定代表人姓名				注册地址		营业地址	
开户银行及账号						企业登记注册类型						电话号码	
项目		栏次		一般货物及劳务		即征即退货物及劳务							
				本月数	本年累计	本月数	本年累计						
销 售 额	(一)按适用税率征税货物及劳务销售额	1											
	其中:应税货物销售额	2											
	应税劳务销售额	3											
	纳税检查调整的销售额	4											
	(二)按简易征收办法征税货物销售额	5											
	其中:纳税检查调整的销售额	6											
	(三)免、抵、退办法出口货物销售额	7											
	(四)免税货物及劳务销售额	8											
	其中:免税货物销售额	9											
	免税劳务销售额	10											

续表

税款计算	销项税额	11				
	进项税额	12				
	上期留抵税额	13				
	进项税额转出	14				
	免、抵、退货物应退税额	15				
	按适用税率计算的纳税检查应补缴税额	16				
	应抵扣税额合计	$17=12+13-14-15+16$				
	实际抵扣税额	18(如 $17<11$, 则为 17, 否则为 11)				
	应纳税额	$19=11-18$				
	期末留抵税额	$20=17-18$				
	按简易征收办法计算的应纳税额	21				
	按简易征收办法计算的纳税检查应补缴税额	22				
	应纳税额减征额	23				
	应纳税额合计	$24=19+21-23$				
	税款缴纳	期初未缴税额(多缴为负数)	25			
实收出口开具专用缴款书退税额		26				
本期已缴税额		$27=28+29+30+31$				
①分次预缴税额		28				
②出口开具专用缴款书预缴税额		29				
③本期缴纳上期应纳税额		30				
④本期缴纳欠缴税额		31				
期末未缴税额(多缴为负数)		$32=24+25+26-27$				
其中:欠缴税额(≥ 0)		$33=25+26-27$				
本期应补(退)税额		$34=24-28-29$				
即征即退实际退税额		35				
期初未缴查补税额		36				
本期入库查补税额		37				
期末未缴查补税额		$38=16+22+36-37$				
授权声明		<p>如果你已委托代理人申报,请填写下列资料: 为代理一切税务事宜,现授权(地址) 为本纳税人的代理申报人,任何与本申报表有关的往来文件,都可寄 予此人。</p> <p style="text-align: right;">授权人签字:</p>		申报人声明	<p>此纳税申报表是根据《中华人民共和国增值税暂行条例》的 规定填报的,我相信它是真实 的、可靠的、完整的。</p>	

《增值税纳税申报表(适用于一般纳税人)》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。

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。

本表“填表日期”指纳税人填写本表的具体日期。

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。

本表“所属行业”栏,按照国民经济行业分类与代码中的小类行业填写。

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。

本表“法定代表人姓名”栏,填写纳税人法定代表人的姓名。

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。

本表“营业地址”栏,填写纳税人营业地的详细地址。

本表“开户银行及账号”栏,填写纳税人开户银行的名称和纳税人在该银行的结算账户号码。

本表“企业登记注册类型”栏,按税务登记证填写。

本表“电话号码”栏,填写纳税人注册地和经营地的电话号码。

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。

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。

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。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。

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。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。

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。

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。

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。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。

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。

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。“本年累计”栏数据,应为年度内各月数之和。

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,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。

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,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。

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。“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。

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。

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。

本表第13项“上期留抵税额”栏数据,填写纳税人前一申报期的“期末留抵税额”减去本期发生的留抵税额抵减欠税后的数据。

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。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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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。

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”

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。

本表第 25 项“期初未缴税额(多缴为负数)”栏数据,填写纳税人前一申报期的“期末未缴税额(多缴为负数)”减去本期发生的留抵税额抵减欠税后的数据。

本表第 27 项“本期已缴税额”栏数据,是指纳税人本期实际缴纳的增值税额,但不包括本期入库的查补税款。“本年累计”栏数据,为年度内各月数之和。

本表第 29 项“②出口开具专用缴款书预缴税额”栏不填写。

本表第 31 项“④本期缴纳欠缴税额”栏数据,填写纳税人本期实际缴纳和留抵税额抵减的增值税欠税额,但不包括缴纳入库的查补增值税额。“本年累计”栏数据,为年度内各月数之和。

本表第 33 项“其中:欠缴税额(≥ 0)”栏数据,为纳税人按照税法规定已形成欠税的数额。

本表第 35 项“即征即退实际退税额”栏数据,填写纳税人本期因符合增值税即征即退优惠政策规定,而实际收到的税务机关退还的增值税额。“本年累计”栏数据,为年度内各月数之和。

本表第 37 项“本期入库查补税额”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税款,包括:(1)按适用税率计算并实际缴纳的查补增值税款;(2)按简易征收办法计算并实际缴纳的查补增值税款。“本年累计”栏数据,为年度内各月数之和。

增值税纳税申报表附列资料(表一)

税款所属时间: 年 月

金额单位:元至角分

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													
项 目	栏 次	应税货物						应税劳务			小 计		
		17%税率			11%税率								
		份数	销售额	销项税额	份数	销售额	销项税额	份数	销售额	销项税额	份数	销售额	销项税额
防伪税控系统开具的增值税专用发票	1												
非防伪税控系统开具的增值税专用发票	2												
开具普通发票	3												

续表

未开具发票	4	—			—			—			
小 计	5=1+2+3+4	—			—			—			
纳税检查调整	6	—			—			—			
合 计	7=5+6	—			—			—			
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											
项 目	栏 次	6%征收率			4%征收率			小 计			
		份数	销售额	应纳税额	份数	销售额	应纳税额	份数	销售额	应纳税额	
防伪税控系统开具的增值税专用发票	8										
非防伪税控系统开具的增值税专用发票	9										
开具普通发票	10										
未开具发票	11	—			—			—			
小 计	12=8+9+10+11	—			—			—			
纳税检查调整	13	—			—			—			
合 计	14=12+13	—			—			—			
三、免征增值税货物及劳务销售额明细											
项 目	栏 次	免税货物			免税劳务			小 计			
		份数	销售额	税额	份数	销售额	税额	份数	销售额	税额	
防伪税控系统开具的增值税专用发票	15				—	—	—				
开具普通发票	16			—			—			—	
未开具发票	17	—		—	—		—	—		—	
合 计	18=15+16+17	—			—		—	—			

《增值税纳税申报表附列资料(表一)》填表说明：

(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。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。

1. 第1、8、15 栏包含机动车销售统一发票数据；

2. 第2、9 栏不填写。

(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。

增值税纳税申报表附列资料(表二)

(本期进项税额明细)

税款所属时间: 年 月

纳税人名称:(公章)

填表日期: 年 月 日

金额单位:元至角分

一、申报抵扣的进项税额				
项 目	栏次	份数	金额	税额
(一)认证相符的防伪税控增值税专用发票	1			
其中:本期认证相符且本期申报抵扣	2			
前期认证相符且本期申报抵扣	3			
(二)非防伪税控增值税专用发票及其他扣税凭证	4			
其中:海关完税凭证	5			
农产品收购凭证及普通发票	6			
废旧物资发票	7			
运输发票	8			
6%征收率	9			
3%征收率	10			
(三)期初已征税款	11	—	—	
当期申报抵扣进项税额合计	12			
二、进项税额转出额				
项 目	栏次	税额		
本期进项税转出额	13			
其中:免税货物用	14			
非应税项目用	15			
非正常损失	16			
按简易征收办法征税货物用	17			
免抵退税办法出口货物不得抵扣进项税额	18			
纳税检查调减进项税额	19			
未经认证已抵扣的进项税额	20			
	21			
三、待抵扣进项税额				
项 目	栏次	份数	金额	税额
(一)认证相符的防伪税控增值税专用发票	22	—	—	—
期初已认证相符但未申报抵扣	23			
本期认证相符且本期未申报抵扣	24			
期末已认证相符但未申报抵扣	25			
其中:按照税法规定不允许抵扣	26			
(二)非防伪税控增值税专用发票及其他扣税凭证	27			
其中:17%税率	28			
11%税率或扣除率	29			
10%扣除率	30			
7%扣除率	31			
6%征收率	32			
3%征收率	33			
	34			

续表

四、其他				
项 目	栏次	份数	金额	税额
本期认证相符的全部防伪税控增值税专用发票	35			
期初已征税款挂账额	36	—	—	
期初已征税款余额	37	—	—	
代扣代缴税额	38	—	—	

《增值税纳税申报表附表(表二)》填表说明:

(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和机动车销售统一发票。包含接受试点纳税人提供的部分现代服务业服务,取得的《增值税专用发票》,不包含接受试点纳税人提供的交通运输业服务,取得的《货物运输业增值税专用发票》。该栏应等于第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和机动车销售统一发票。包含接受试点纳税人提供的部分现代服务业服务,取得的《增值税专用发票》,不包含接受试点纳税人提供的交通运输业服务,取得的《货物运输业增值税专用发票》。该栏应与第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”的数据相等。

3. 第3栏“前期认证相符且本期申报抵扣”,填写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;辅导期一般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。包含接受试点纳税人提供的部分现代服务业服务,取得的《增值税专用发票》,不包含接受试点纳税人提供的交通运输业服务,取得的《货物运输业增值税专用发票》。

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,具体包括:海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或者销售发票、运输费用结算单据(含接受试点纳税人提供的交通运输业服务,取得的《货物运输业增值税专用发票》)。该栏应等于第5至8栏之和。

5. 第5栏“海关进口增值税专用缴款书”,填写本期申报抵扣的海关进口增值税专用缴款书情况。辅导期一般纳税人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允许抵扣的海关进口增值税专用缴款书份数、金额、税额。

6. 第7栏“废旧物资发票”,不填写。

7. 第8栏“运输费用结算单据”,填写本期申报抵扣的运输费用结算单据,含《公路、内河货物运输业统一发票》,含接受试点纳税人提供的交通运输业服务,取得的《货物运输业增值税专用发票》。

(1)“金额”栏:填写铁路、航空、管道及海运等运输费用结算单据“金额”栏数据、《公路、内河货物运输业统一发票》“金额”栏数据、接受试点纳税人提供的交通运输业服务而取得的《货物运输业增值税专用发票》“合计金额”栏数据之和。

(2)“税额”栏分别按以下不同情况填写:

①铁路、航空、管道及海运等运输费用结算单据和《公路、内河货物运输业统一发票》按“金额”乘以7%扣除率计算填写;

②《货物运输业增值税专用发票》“税率”栏为“11%”的,按《货物运输业增值税专用发票》“税额”栏数据填写;“税率”栏为其他情况,按《货物运输业增值税专用发票》“价税合计”栏数据乘以7%扣除率计算填写。

辅导期一般纳税人第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允许

抵扣的运输费用结算单据份数、金额、税额。

8. 第9栏“6%征收率”和第10栏“3%征收率”,不填写。

9. 第11栏“外贸企业进项税额抵扣证明”,“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。

10. 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。

1. 第13栏“本期进项税转出额”,填写已经抵扣按税法规定不得抵扣应作进项税额转出的进项税额。已经抵扣按税法规定不得抵扣应作进项税额转出的营业税改征增值税应税服务进项税额也填入本栏。该栏等于第14栏至第21栏之和。

2. 第14栏“免税货物用”,填写免征增值税项目用,按税法规定应作进项税额转出的进项税额。营业税改征增值税应税服务进项税额用于免征增值税项目应作进项税额转出的,也填入本栏。

3. 第15栏“非应税项目、集体福利、个人消费用”,填写用于非增值税应税项目、集体福利或者个人消费,按税法规定应作进项税额转出的进项税额。营业税改征增值税应税服务进项税额用于非增值税应税项目、集体福利或者个人消费,以及接受试点纳税人旅客运输服务取得的进项税额,应作进项税额转出的,也填入本栏。

4. 第16栏“非正常损失”,填写非正常损失的购进货物和非正常损失的在产品、产成品所耗用购进货物,按税法规定应作进项税额转出的进项税额。与非正常损失货物相关的交通运输业服务,应作进项税额转出的进项税额也填入本栏。

5. 第17栏“按简易征收办法征税货物用”,填写按简易征收办法征税货物用,按税法规定应作进项税额转出的进项税额。营业税改征增值税应税服务进项税额用于简易征收办法征税货物应作进项税额转出的,也填入本栏。

6. 第21栏“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。

(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22至26栏数据包括防伪税控增值税专用发票和机动车销售统一发票情况。包含接受试点纳税人提供的部分现代服务业服务,取得的《增值税专用发票》,不包含接受试点纳税人提供的交通运输业服务,取得的《货物运输业增值税专用发票》。

2. 第23栏“期初已认证相符但未申报抵扣”,填写前期认证相符,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;辅导期一般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。

3. 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。辅导期一般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。

4. 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和机动车销售统一发票情况;辅导期一般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。

5. 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。

6. 第28栏“海关进口增值税专用缴款书”,辅导期一般纳税人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。

7. 第 30 栏“废旧物资发票”,不填写。
8. 第 31 栏“运输费用结算单据”,辅导期一般纳税人填写本月未收到稽核比对结果的《公路、内河货物运输业统一发票》和本月未收到稽核比对结果的、接受试点纳税人提供的交通运输业服务而取得的《货物运输业增值税专用发票》。
- (1)“金额”栏:填写《公路、内河货物运输业统一发票》“金额”栏数据、接受试点纳税人提供的交通运输业服务而取得的《货物运输业增值税专用发票》“合计金额”栏数据之和。
- (2)“税额”栏分别按以下不同情况填写:
- ①《公路、内河货物运输业统一发票》按“金额”乘以 7%扣除率计算填写;
- ②《货物运输业增值税专用发票》“税率”栏为“11%”的,按《货物运输业增值税专用发票》“税额”栏数据填写;“税率”栏为其他情况的,按《货物运输业增值税专用发票》“价税合计”栏数据乘以 7%扣除率计算填写。
9. 第 32 栏“6%征收率”和第 33 栏“3%征收率”,不填写。
- (七)本表“四、其他”部分
1. 第 35 栏“本期认证相符的全部防伪税控增值税专用发票”,填写本期全部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。包含接受试点纳税人提供的部分现代服务业服务,取得的《增值税专用发票》,不包含接受试点纳税人提供的交通运输业服务,取得的《货物运输业增值税专用发票》。
2. 第 36 栏“期初已征税款挂账额”和第 37 栏“期初已征税款余额”,不填写。
3. 第 38 栏“代扣代缴税额”,填写纳税人根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十八条规定扣缴的增值税额。

增值税纳税申报表附列资料(表三)
(防伪税控增值税专用发票申报抵扣明细)

申报抵扣所属期: 年 月

纳税人识别号:
纳税人名称:(公章) 填表日期: 年 月 日 金额单位:元至角分

类别	序号	发票代码	发票号码	开票日期	金 额	税 额	销货方纳税人识别号	认证日期	备注
本期认证相符且本期申报抵扣									
	小计	—	—	—			—	—	—
前期认证相符且本期申报抵扣									
	小计	—	—	—			—	—	—
合计	—	—	—			—	—	—	

注:本表“金额”“合计”栏数据应与《附列资料(表二)》第 1 栏中“金额”项数据相等;本表“税额”“合计”栏数据应与《附列资料(表二)》第 1 栏中“税额”项数据相等。

三、小规模纳税人增值税纳税申报表编制

小规模纳税人销售货物只能开具普通发票,因此,在计算增值税应纳税额时,应将含税销售额换算为不含税销售额。

不含税销售额=含税销售额÷(1+征收率)

增值税小规模纳税人按简易办法计算纳税,按照规定的纳税期限预缴增值税,并于次月 1 日至 10 日内计算填列增值税纳税申报表及附列资料,并结清上月税款,多退少补。

增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)

税款所属期: 年 月 日至 年 月 日

填表日期: 年 月 日

纳税人名称(公章):

金额单位:元至角分

应税行为(3%征收率)扣除额计算			
期初余额	本期发生额	本期扣除额	期末余额
1	2	3(3≤1+2之和,且3≤5)	4=1+2-3
应税行为(3%征收率)计税销售额计算			
全部含税收入(适用3%征收率)	本期扣除额	含税销售额	不含税销售额
5	6=3	7=5-6	8=7÷1.03

本章小结

本章主要讲述了增值税概念,是以商品生产和流通中各个环节以及加工修理、修配劳务中的新增价值额为征税对象的一种税。所谓增值额,是指纳税人通过自身劳动新创造的那一部分价值额,即纳税人在一定时期内销售产品或提供劳务所取得的收入大于购进商品或取得劳务时所支付的金额的差额。增值税的征税范围是,在境内销售货物、进口货物、提供应税的劳务和服务以及销售不动产和无形资产。经国务院批准,自 2016 年 5 月 1 日起,在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人,纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税。

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务,应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额的计算公式:应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。销售额,是指纳税人发生应税行为取得的全部价款和价外费用,财政部和国家税务总局另有规定的除外。纳税人兼营销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产,适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额;未分别核算的,从高适用税率。

一般纳税人销售货物或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)。

进项税额,是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,支付或者负担的增值税额。

进口货物按组成计税价格计税:组成计税价格=关税完税价格+关税+消费税,或组成计税价格=(关税完税价格+关税) \div (1-消费税税率),应纳税额=组成计税价格 \times 税率。

按照税法规定,小规模纳税人销售货物或者提供应税劳务按照简易方法计算增值税,不得抵扣进项税额。其计算公式为:应纳税额=销售额 \times 征收率。由于小规模纳税人在销售货物或提供应税劳务时,只能开具普通发票,取得的销售收入均为含税收入。为了符合增值税作为价外税的要求,小规模纳税人在计算应纳税额时,必须将含税销售额换算为不含税销售额后才能计算应纳税额。换算的公式为:不含税销售额=含税销售额 \div (1+征收率)。

纳税义务发生时间是指纳税人发生应税行为应当承担纳税义务的起始时间。按结算方式不同有不同的具体规定。纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日或者1个月,具体期限由主管税务机关根据应纳税额的大小分别核定;不能按固定期限纳税的,可以按次纳税。增值税一般纳税人纳税申报资料:《增值税纳税申报表》及其3个附表。

第三章 消费税核算与纳税申报



本章学习目标

本章主要讲述消费税的主要法律规定、核算及纳税申报表填制。消费税是对我国境内外从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人,就其销售额或销售数量,在特定环节征收的一种税。通过本章学习,应了解消费税的概念、主要法律规定、纳税义务发生的时间、纳税期限及纳税地点;重点掌握应纳消费税的计算、账务处理及纳税申报表的填制方法。本章的难点是进口应税消费品的相关计算及账务处理。

第一节 消费税概述

一、消费税的概念

消费税是对我国境内外从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人,就其销售额或销售数量,在特定环节征收的一种税。消费税是指对消费品和特定的消费行为按消费流转额征收的一种商品税。消费税可分为一般消费税和特别消费税,前者主要是指对所有消费品包括必需品和日用品普遍课税,后者主要是指对特定消费品或特定消费行为如奢侈品等课税。消费税以消费品为课税对象,在此情况下,税收随价格转嫁给消费者负担,消费者是间接纳税人,实际负税人。

二、消费税的主要法律规定

(一)纳税主体

消费税的纳税人是《消费税条例》第1条所说的:在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口本条例规定的消费品的单位和个人。

(二)消费税的特点

1. 征税项目具有选择性

各国目前征收的消费税实际上都属于对特定消费品或消费行为征收的税种。为适应我国

目前的产业结构、消费水平和消费结构以及节能、环保等方面的要求,从 2016 年 1 月 1 日起,消费税的征税范围进行了有增有减的调整,消费税的税目由 14 个调整为 15 个。

2. 征税环节具有单一性,即某一环节一次征收

消费税是在生产、进口、流通或消费的某一环节一次征收(卷烟除外),而不是在消费品生产、流通或消费的每个环节多次征收,即一次课征制。

3. 征收方法具有多样性

为了适应不同消费品的应税情况,消费税在征收方法上不力求一致,可采用从价定率的征收方式,也可以选择从量定额的征收方式。

4. 税收调节具有特殊性

这一特殊性表现在两个方面:一是不同的征税项目税负差异较大;二是消费税往往同有关税种配合实行加重或双重调节。

5. 消费税具有转嫁性

消费税无论采取价内税形式还是价外税形式,也无论在哪个环节征收,消费品中所含的消费税税款最终都要转嫁到消费者身上,由消费者负担,税负具有转嫁性,并且较其他税种更明显。

(三)税目税率表

消费税是在对货物普遍征收增值税的基础上,选择少数消费品再征收的一个税种,主要是为了调节产品结构,引导消费方向,保证国家财政收入。现行消费税的征收范围主要包括:烟,酒,鞭炮、焰火,化妆品,成品油,贵重首饰及珠宝玉石,高尔夫球及球具,高档手表,游艇,木制一次性筷子,实木地板,摩托车,小汽车,铅蓄电池,涂料等税目。

2016 年最新消费税税目税率表

税 目	税 率
一、烟	
1. 卷烟	
(1)甲类卷烟[调拨价 70 元(不含增值税)/条以上(含 70 元)]	56%加 0.003 元/支(生产环节)
(2)乙类卷烟[调拨价 70 元(不含增值税)/条以下]	36%加 0.003 元/支(生产环节)
(3) 商业批发	11%(批发环节)
2. 雪茄烟	36%(生产环节)
3. 烟丝	30%(生产环节)
二、酒	
1. 白酒	20%加 0.5 元/500 克(或者 500 毫升)
2. 黄酒	240 元/吨
3. 啤酒	
(1)甲类啤酒	250 元/吨
(2)乙类啤酒	220 元/吨
4. 其他酒	10%
三、化妆品	30%
四、贵重首饰及珠宝玉石	
1. 金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品	5%

续表

税 目	税 率
2. 其他贵重首饰和珠宝玉石	10%
五、鞭炮、焰火	15%
六、成品油	
1. 汽油	
(1)含铅汽油	1.52 元/升
(2)无铅汽油	1.52 元/升
2. 柴油	1.20 元/升
3. 航空煤油	1.20 元/升
4. 石脑油	1.52 元/升
5. 溶剂油	1.52 元/升
6. 润滑油	1.52 元/升
7. 燃料油	1.20 元/升
七、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%
八、小汽车	
1. 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%
九、高尔夫球及球具	10%
十、高档手表	20%
十一、游艇	10%
十二、木制一次性筷子	5%
十三、实木地板	5%
十四、铅蓄电池	4%(2016 年 1 月 1 日起实施)
无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池	免征
十五、涂料	4%
施工状态下挥发性有机物(Volatile Organic Compounds, VOC)含量低于 420 克/升(含)	免征

说明:

1. 自 2014 年 12 月 1 日起取消酒精、汽车轮胎消费税:(1)取消气缸容量 250 毫升(不含)以下的小排量摩托车消费税。气缸容量 250 毫升和 250 毫升(不含)以上的摩托车继续分别按 3%和 10%的税率征收消费税。(2)取消汽车轮胎税目。(3)取消车用含铅汽油消费税,汽油税目不再划分二级子目,统一按照无铅汽油税率征收消费税。(4)取消酒精消费税。取消酒精消费税后,“酒及酒精”品目相应改为“酒”,并继续按现行消费税政策执行。

2. 新增:电池、涂料。自 2015 年 2 月 1 日起对电池、涂料征收消费税,在生产、委托加工和进口环节征收,适用税率均为 4%。对无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池(又称氢镍蓄电池或镍氢蓄电池)、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池免征消费税。2015 年 12 月 31 日前对铅蓄电池缓征消费税;自 2016 年 1 月 1 日起,对铅蓄电池按 4%税率征收消费税。对施工状态下挥发性有机物(Volatile Organic Compounds, VOC)含量低于 420 克/升(含)的涂料免征消费税。

电池,是一种将化学能、光能等直接转换为电能的装置,一般由电极、电解质、容器、极端,通常还有隔离层组成的基本功能单元,以及用一个或多个基本功能单元装配成的电池组。范围包括:原电池、蓄电池、燃料电池、太阳能电池和其他电池。

涂料是指涂于物体表面能形成具有保护、装饰或特殊性能的固态涂膜的一类液体或固体材料之总称。涂料由主要成膜物质、次要成膜物质等构成。按主要成膜物质涂料可分为油脂类、天然树脂类、酚醛树脂类、沥青类、醇酸树脂类、氨基树脂类、硝基类、过滤乙烯树脂类、烯类树脂类、丙烯酸酯类树脂类、聚酯树脂类、环氧树脂类、聚氨酯树脂类、元素有机类、橡胶类、纤维素类、其他成膜物类等。

三、消费税的征税范围

目前,消费税的征税范围分布于六个环节。

(一)生产应税消费品

生产应税消费品的销售是消费税征收的主要环节,因消费税具有单一环节征税的特点,在生产销售环节征税以后,货物在流通环节无论再转销多少次,不用再缴纳消费税。

(二)自产自用用于其他方面的应税消费品

生产应税消费品除了直接对外销售应征收消费税外,纳税人将生产的应税消费品换取生产资料、消费资料、投资入股、偿还债务,以及用于继续生产应税消费品以外的其他方面都应缴纳消费税。

(三)委托加工应税消费品

委托加工应税消费品是指委托方提供原料和主要材料,受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。由受托方提供原材料或其他情形的一律不能视同加工应税消费品。委托加工的应税消费品收回后,再继续用于生产应税消费品销售的,其加工环节缴纳的消费税款可以扣除。

(四)进口应税消费品

单位和个人进口货物属于消费税征税范围的,在进口环节也要缴纳消费税。为了减少征税成本,进口环节缴纳的消费税由海关代征。

(五)零售应税消费品

经国务院批准,自 1995 年 1 月 1 日起,金银首饰消费税由生产销售环节征收改为零售环节征收。改在零售环节征收消费税的金银首饰仅限于金基、银基合金首饰以及金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰。零售环节适用税率为 5%,在纳税人销售金银首饰、钻石及钻石饰品时征收。其计税依据是不含增值税的销售额。

(六) 批发应税消费品

自 2009 年 5 月 1 日起,批发销售的所有牌号规格的卷烟,按其销售额(不含增值税)征收 5% 的消费税,卷烟在批发环节加征一道从价税。相关内容如下:在中华人民共和国境内从事卷烟批发业务的单位和个人。纳税人应将卷烟销售额与其他商品销售额分开核算,未分开核算的,一并征收消费税。卷烟消费税在生产和批发两个环节征收后,批发企业在计算纳税时不得扣除已含的生产环节的消费税税款。纳税人销售给纳税人以外的单位和个人的卷烟于销售时纳税,纳税人之间销售的卷烟不缴纳消费税。

第二节 消费税核算

一、主要计税方法

无论是我国,还是世界上征收消费税的其他国家,消费税计税方法基本相同,主要采用三种计税方法。

(一) 从价定率征收

在从价定率征收情况下,根据不同的应税消费品确定不同的比例税率,以应税消费品的销售额为基数乘以比例税率计算应纳税额。不同的是,有的国家消费税实行的是价外税,应税消费品的销售额不含消费税税额;有的国家消费税实行价内税,应税消费品的销售额含消费税税额。在从价定率征收情况下,消费税税额会随应税消费品的价格上升而增加,会随应税消费品的价格下降而减少。

(二) 从量定额征收

在从量定额征收情况下,根据不同的应税消费品确定不同的单位税额,以应税消费品的数量为基数乘以单位税额计算应纳税额。在从量定额征收情况下,消费税税额不会随应税消费品的价格变化而变化,具有相对稳定性,一般适用于价格变化较小、批量较大的应税消费品。

(三) 从价定率和从量定额复合征收

在从价定率和从量定额复合征收情况下,基本与前两种征收方法相同,只不过是对同一应税消费品同时采用两种计税方法计算税额,以两种方法计算的应纳税额之和为该应税消费品的应纳税额。采用复合征收方法的应税消费品一般较少,如我国目前只对烟和酒采用复合征收方法。

在从价定率计算方法下,应纳税额等于应税消费品的销售额乘以适用税率,应纳税额的多少取决于应税消费品的销售额和适用税率两个因素。销售额为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。销售,是指有偿转让应税消费品的所有权;有偿,是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益;价外费用,是指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。

在从量定额计算方法下,应纳税额等于应税消费品的销售数量乘以单位税额,应纳税额的多少取决于应税消费品的销售数量和单位税额因素。

销售数量是指纳税人生产、加工和进口应税消费品数量,具体规定为:

- (1)销售应税消费品的,为应税消费品的销售数量;
- (2)自产自用应税消费品的,为应税消费品的移送使用数量;
- (3)委托加工应税消费品的,为纳税人收回的应税消费品数量;
- (4)进口的应税消费品,为海关核定的应税消费品进口征税数量。

现行消费税的征税范围中,只有卷烟、粮食白酒、薯类白酒采用复合计征方法。应纳税额等于应税销售数量乘以定额税率再加上应税销售额乘以比例税率,生产销售卷烟、粮食白酒、薯类白酒从量定额计税依据为实际销售数量。进口、委托加工、自产自用卷烟、粮食白酒、薯类白酒从量定额计税依据分别为海关核定的进口征税数量、委托方收回数量、移送使用数量。

纳税人在生产销售环节应缴纳的消费税,包括直接对外销售应税消费品应缴纳的消费税和自产自用应税消费品应缴纳的消费税。

二、直接对外销售应税消费品的计算

(一)纳税人自产销售应税消费品应纳税额的计算

1. 计算公式

从价定率办法:应纳税额=销售额×比例税率

从量定额办法:应纳税额=销售数量×单位税额

2. 计税依据及应纳税额的计算

(1)销售额确定的一般规定:

消费税的销售额为纳税人销售消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。

现行消费税和增值税实行交叉征收,消费税为价内税,增值税为价外税,由此决定了实行从价定率征税的消费品,其消费税税基与增值税税基是一致的,都是含消费税、不含增值税的销售额作为计税依据。如计税销售额含增值税,应换算为不含税销售额,其换算公式为:

应税消费品的销售额=含增值税的销售额÷(1+增值税税率或征收率)

(2)销售额确定的特殊规定:

纳税人通过自设非独立核算门市部销售的自产应税消费品,应当按照门市部对外销售价格作为计税依据征收消费税。

纳税人用于换取生产资料和消费资料,投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品,应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。

(3)从量定额征税计税依据的确定。纳税人自产销售应税消费品从量定额征税的,计税依据为销售应税消费品的实际销售量。

3. 应税消费品已纳税款的扣除

对下列连续生产的应税消费品,在计税时,按当期生产领用数量计算准予扣除外购应税消费品的消费税税款:

- (1)外购已税烟丝生产的卷烟;
- (2)外购已税化妆品生产的化妆品;
- (3)外购已税护肤护发品生产的护肤护发品;
- (4)外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石;
- (5)外购已税鞭炮焰火生产的鞭炮焰火;
- (6)外购已税摩托车生产的摩托车。

纳税人用外购的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰(镶嵌首饰),在计税时一律不得扣除外购珠宝玉石的已纳税款。

允许扣除已纳税款的应税消费品只限于从工业企业购进的应税消费品,对从商业企业购进应税消费品其已纳税款一律不得扣除。

(二)具体计算方法

1. 从价定率计算

在从价定率计算方法下,应纳消费税额等于销售额乘以适用税率。基本计算公式为:

应纳税额=应税消费品的销售额×比例税率

【例 3-1】 某化妆品生产企业为增值税一般纳税人。2016 年 3 月 15 日向某大型商场销售化妆品一批,开具增值税专用发票,取得不含增值税销售额 30 万元,增值税额 5.1 万元;3 月 20 日向某单位销售化妆品一批,开具普通发票,取得含增值税销售额 4.68 万元。计算该化妆品生产企业上述业务应缴纳的消费税额。化妆品适用消费税税率为 30%。

化妆品的应税销售额=30+4.68÷(1+17%)=34(万元)

应缴纳的消费税额=34×30%=10.2(万元)

2. 从量定额计算

在从量定额计算方法下,应纳税额等于应税消费品的销售数量乘以单位税额。基本计算公式为:

应纳税额=应税消费品的销售数量×定额税率

【例 3-2】 某啤酒厂 2009 年 4 月份销售乙类啤酒 400 吨,每吨出厂价格 2 800 元。计算 4 月该啤酒厂应纳消费税税额。销售乙类啤酒,适用定额税率 220 元。

应纳税额=销售数量×定额税率=400×220=88 000(元)

3. 从价定率和从量定额复合计算

现行消费税的征税范围中,只有卷烟、白酒、薯类白酒采用复合计算方法。基本计算公式为:

应纳税额=应税销售数量×定额税率+应税销售额×比例税率

【例 3-3】 某白酒生产企业为增值税一般纳税人,2009 年 4 月份销售粮食白酒 50 吨,取得不含增值税的销售额 150 万元。计算白酒企业 4 月应缴纳的消费税额。白酒适用比例税率 20%,定额税率每 500 克 0.5 元。

应纳税额=50×2 000×0.000 05+150×20%=35(万元)

三、自产自用应税消费品应纳税额的计算

(一)自产自用应税消费品的含义

自产自用是指纳税人生产应税消费品后,不是用于直接对外销售,而是用于连续生产应税消费品或用于其他方面。

(二)计税依据及应纳税额的计算

纳税人将应税消费品用于生产非应税消费品和在建工程、管理部门、非生产机构,提供劳务,以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面,视同销售,依法缴纳消费税。

计税时,按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。

组成计税价格的计算公式是:

组成计税价格=(成本+利润)÷(1-消费税税率)

公式中的“利润”根据应税消费品的全国平均成本利润率计算,全国平均成本利润率由国家税务总局确定。

四、委托加工应税消费品应纳税额的计算

(一)委托加工应税消费品的确定

委托加工应税消费品是指由委托方提供原料和主要材料,受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。委托加工的应税消费品,由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。

(二)计税依据及应纳税额的计算

委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格的计算公式是:

组成计税价格=(材料成本+加工费)÷(1-消费税税率)

委托方收回应税消费品后直接出售的,不再征收消费税。

【例 3-4】 某葡萄酒公司为增值税一般纳税人,2013 年 3 月,从农业生产者手中购进葡萄,农产品收购凭证注明价款 120 万元,委托某加工企业加工葡萄酒 50 吨,取得税务机关代开的专用发票,发票上注明加工费 67.02 万元,加工企业没有同类葡萄酒的销售价格,受托方应代收代缴的消费税的计算。(葡萄酒消费税税率 10%)

葡萄酒的消费税税率属于从价定率。首先计算葡萄成本,根据公式计算得出消费税额:

收购葡萄成本=120×(1-13%)

应纳消费税额=(材料成本+加工费)÷(1-比例税率)×比例税率
=[120×(1-13%)+67.02]÷(1-10%)×10%=19.05(万元)

(三)委托加工收回的应税消费品已纳税款的扣除

委托方以收回的应税消费品连续生产以下应税消费品的,准予从应纳税额中扣除已由受托方代收代缴的消费税税额:

- (1)委托加工收回的已税烟丝生产的卷烟;
- (2)委托加工收回的已税化妆品生产的化妆品;
- (3)委托加工收回的已税护肤护发品生产的护肤护发品;
- (4)委托加工收回的已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石;
- (5)委托加工收回的已税鞭炮、焰火生产的鞭炮、焰火;
- (6)委托加工收回的已税摩托车生产的摩托车。

当期准予扣除委托加工收回的应税消费品已纳消费税额款的计算公式是:

当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款=期初库存的委托加工应税消费品已纳税款+当期收回的委托加工应税消费品已纳税款-期末库存的委托加工应税消费品已纳税款

纳税人用委托加工收回的已税珠宝玉石生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰,在计税时一律不得扣除委托加工收回的珠宝玉石的已纳消费税额款。

五、进口应税消费品应纳税额的计算

(一) 纳税人进口应税消费品, 实行从价定率征收办法的按照组成计税价格计税

组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税) ÷ (1 - 消费税税率)

应纳税额 = 组成计税价格 × 消费税税率

【例 3-5】 某鞭炮生产企业 2016 年 12 月份发生以下业务:

(1) 销售鞭炮取得含税收入 1 200 万元, 另外收取运费 2 万元, 装卸费 0.34 万元;

(2) 帮助甲公司加工一批鞭炮, 收取加工费价税合计 17.55 万元, 甲公司提供原材料价税合计 585 万元; 另开普通发票收取辅助材料款 3.51 万元。

(3) 进口一批鞭炮, 完税价格为 170 万元, 进口后直接销售取得价款 280 万元。关税税率 80%, 消费税率 15%。

请帮助解决该鞭炮公司 12 月份消费税的计税问题。

直接销售缴纳的消费税 = $[(1\,200 + 2 + 2.34) \div (1 + 17\%)] \times 15\% = 154$ (万元)

委托加工代收代缴的消费税 = $[(585 + 17.55 + 3.51) \div (1 + 17\%) \div (1 - 15\%)] \times 15\% = 91$ (万元)

进口环节缴纳的消费税 = $[170 \times (1 + 80\%) \div (1 - 15\%)] \times 15\% = 54$ (万元)

(二) 实行从量定额征收办法的, 按照海关核定的应纳税额的进口数量征收

应纳税额 = 应税消费品进口数量 × 单位税额

(三) 兼营不同税率应税消费品的税务处理

纳税人兼营不同税率的应税消费品, 应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量。未分别核算的或将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的, 从高适用税率。

六、消费税的会计核算

(一) 纳税人生产销售应税消费品的会计核算

(1) 销售实现时:

借: 主营业务税金及附加

贷: 应交税金——应交消费税

(2) 实际缴纳消费税时:

借: 应交税金——应交消费税

贷: 银行存款

(3) 发生销货退回时, 做销售的相反会计分录。

(二) 纳税人自产自用应税消费品的会计核算

(1) 用于投资的会计核算:

借: 长期股权投资

贷: 库存商品

应交税金——应交增值税(销项税额)

应交税金——应交消费税 等

(2) 生产的应税消费品用于在建工程或者直接转为固定资产的会计核算:

借: 在建工程 或 固定资产

贷: 库存商品

应交税金——应交增值税(销项税额)

应交税金——应交消费税

(3)生产的应税消费品用于职工福利、劳动保护的会计核算:

借:应付福利费或制造费用等

贷:库存商品

应交税金——应交增值税(销项税额)

应交税金——应交消费税 等

(4)生产的应税消费品用于捐赠的会计核算:

借:营业外支出

贷:库存商品

应交税金——应交增值税(销项税额)

应交税金——应交消费税 等

(三)应缴消费税的包装物有关业务的会计核算

(1)随同产品出售不单独计价的包装物。因其收入包括在产品销售收入中,其应纳消费税与产品销售一并进行会计处理。

(2)随同产品销售而单独计价。其收入记入“其他业务收入”账户,其应纳消费税和包装物成本则应记入“其他业务支出”账户。

(3)出租、出借的包装物收取的押金。没收的押金转为“其他业务收入”,这部分押金收入应缴纳的消費税记入“其他业务支出”账户。

(四)委托加工应税消费品的会计核算

1. 委托方的会计核算

(1)委托的应税消费品收回后直接用于销售的,销售时不再缴消費税,委托方将受托方代收代缴的消費税随同应支付的加工费一并计入委托加工的应税消费品成本。

借:委托加工物资 或 生产成本 或 自制半成品

贷:应付账款 或 银行存款 等

②委托的应税消费品收回后用于连续生产应税消费品,受托方代缴代扣的消費税准予抵扣。委托方应将受托方代收代缴的消費税借记“应交税金——应交消費税”账户,贷记“银行存款”或“应付账款”等账户。

2. 受托方的会计核算

(1)收取加工费:

借:银行存款

贷:主营业务收入/其他业务收入

应交税金——应交增值税(销项税额)

(2)收取代扣消費税:

借:银行存款

贷:应交税金——应交消費税

(3)上缴税金:

借:应交税金——应交消費税

贷:银行存款

(五)进口应税消费品的会计核算

纳税人进口应税消费品所缴纳的消费税应计入该应税消费品的成本。

借:固定资产 或 物资采购 或 原材料

应交税金——应交增值税(进项税额)

贷:银行存款 或 应付账款

第三节 消费税纳税申报

一、消费税的纳税义务发生时间和纳税期限

(一)纳税义务发生时间

(1)纳税人生产销售应税消费品的,其纳税义务发生时间为:

①纳税人采取赊销和分期收款结算方式的,为销售合同规定的收款日期的当天;

②纳税人采取预收货款结算方式的,为发出应税消费品的当天;

③纳税人采取托收承付结算方式的,为发出应税消费品并办妥托收手续的当天;

④纳税人采取其他结算方式的,为收讫销售款或者取得索取销货款的凭据的当天;

(2)纳税人自产自用的应税消费品,为移送使用的当天;

(3)纳税人委托加工的应税消费品,为纳税人提货的当天;

(4)纳税人进口的应税消费品,为报关进口的当天。

(二)纳税期限

纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日或者1个月,具体期限由主管税务机关根据应纳税额的大小分别核定;不能按固定期限纳税的,可以按次纳税。纳税人以1个月为一期纳税的,自期满之日起10日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为一期纳税的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起10日内申报纳税并结清上月应纳税款。进口货物应当自海关填发税款缴纳书之日起15日内缴纳税款。

二、消费税的纳税地点

纳税人销售的应税消费品以及自产自用的应税消费品,除国家另有规定的,应当向纳税人核算地主管税务机关申报纳税。

委托加工的应税消费品,由受托方向所在地主管税务机关解缴消费税税款。

进口的应税消费品,由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税。

纳税人到外县(市)销售或委托外县(市)代销自产应税消费品的,于销售后回纳税人核算地或所在地缴纳消费税。

纳税人总分支机构不在同一县(市)的,分支机构应在其所在地缴纳消费税。但经国家税务总局及所属分局批准,纳税人分支机构应纳消费税税款也可由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关缴纳。

纳税人销售的应税消费品,如因质量等原因由购买者退回时,经所在地主管税务机关审核批准后,可退还已征收的消费税税款。

三、消费税纳税申报表填制

消费税纳税申报表

税款所属时期： 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号

纳税编码

纳税人识别号： 年 月 日

填表日期： 年 月 日

应税消费品名称	适用税目	应税销售 额(数量)	适用税率 (单位税额)	当期准予扣除外购应税消费品买价(数量)			外购应税消 费品适用税率 (单位税额)	当期准予 扣除外购 应税消费品 已纳税款	当期准予扣除委托加工应税消费品已纳税款				
				期初库存外 购应税消费 品买价(数量)	当期购进外 购应税消费 品买价(数量)	期末库存外 购应税消费 品买价(数量)			合计	期初库存委托 加工应税消费 品已纳税款	当期收回委托 加工应税消费 品已纳税款	期末库存委托 加工应税消费 品已纳税款	
1	2	3	4	5=6+7-8	6	7	8	9	10=5×9 或 10=5×9× (1-征减幅度)	11=12+13-14	12	13	14
合计													
应纳消费税		已纳消费税		本期应补(退)税金额		截至上年底 累计欠税额		本年度新增欠税额		减免税额		预缴税额	多缴税额
本期	累计	本期	累计	合计	上期结 算 税 额	补交本 年 度 欠 税	补交以 前 年 度 欠 税	本期	累计	25	26=3×4 或 3×4×征减幅度	27	28
15=3×4 -10 或 3×4-11 或 3×4-10 -11	16	17	18	19=15-26 -27	20	21	22	24	25				
如纳税人填报,由纳税人填写以下各栏				如委托代理人填报,由代理人填写以下各栏				备注					
会计主管: (签章)		纳税人 (公章)		代理人名称		代理人		电话					
				代理人地址		(公章)							
				经办人									
以下由税务机关填写													
收到申报表日期				接收人									



填表说明:

1. 本表条形码具有唯一性,表格复印使用无效;条形码区域请保持整洁。
2. 请在指定区域内盖纳税人公章。
3. 表中 2 栏“适用税目”必须按照《中华人民共和国消费税暂行条例》规定的税目填写。
4. 第 10 栏,准予抵扣项目无减税优惠的按 $10=5 \times 9$ 的勾稽关系填报;准予抵扣项目有减税优惠的按 $10=5 \times 9 \times (1-\text{减征幅度})$ 的勾稽关系填报。目前准予抵扣且有减税优惠的项目为石脑油、润滑油,减征幅度为 70%。
5. 第 26 栏,全额免税的应税消费品按“ $26=3 \times 4$ ”填报,减征税款的应税消费品按“ $26=3 \times 4 \times \text{减征幅度}$ ”填报,目前有减税优惠的项目为石脑油、润滑油、润滑油、燃料油,减征幅度为 70%。
6. 本表一式三份,区(分)局、计征局、纳税人各一份。
7. 当期有出口应税消费品的纳税人,请在备注栏注明出口应税消费品的品目、销售金额及税额即可,无须反映在本表其他栏次。

本章小结

本章主要讲述了消费税的主要法律规定、核算及纳税申报表填制。消费税是对我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人,就其销售额或销售数量,在特定环节征收的一种税。消费税的纳税人是在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口《消费税条例》规定的消费品的单位和个人。

消费税是在对货物普遍征收增值税的基础上,选择少数消费品再征收的一个税种,主要是为了调节产品结构,引导消费方向,保证国家财政收入。目前,消费税的征税范围分布于六个环节:生产应税消费品,自产自用用于其他方面的应税消费品,委托加工应税消费品,进口应税消费品,零售应税消费品,批发应税消费品。

无论是我国,还是世界上征收消费税的其他国家,消费税计税方法基本相同。主要采用三种计税方法:从价定率、从量定额以及从价定率和从量定额复合征收。在从价定率征收情况下,根据不同的应税消费品确定不同的比例税率,以应税消费品的销售额为基数乘以比例税率计算应纳税额。在从量定额征收情况下,根据不同的应税消费品确定不同的单位税额,以应税消费品的数量为基数乘以单位税额计算应纳税额。在从价定率和从量定额复合征收情况下,基本与前两种征收方法相同,只不过是对同一应税消费品同时采用两种计税方法计算税额,以两种方法计算的应纳税额之和为该应税消费品的应纳税额。采用复合征收方法的应税消费品一般较少,如我国目前只对烟和酒采用复合征收方法。

纳税人进口应税消费品,实行从价定率征收办法的按照组成计税价格计税:组成计税价格 $= (\text{关税完税价格} + \text{关税}) \div (1 - \text{消费税税率})$,应纳税额 $= \text{组成计税价格} \times \text{消费税税率}$ 。

纳税义务发生时间依据结算方式及加工方式不同来定,纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日或者 1 个月,具体期限由主管税务机关根据应纳税额的大小分别核定;不能按固定期限纳税的,可以按次纳税。纳税人销售的应税消费品以及自产自用的应税消费品,除国家另有规定的外,应当向纳税人核算地主管税务机关申报纳税。委托加工的应税消费品,由受托方向所在地主管税务机关解缴消费税税款。进口的应税消费品,由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税。

纳税人到外县(市)销售或委托外县(市)代销自产应税消费品的,于销售后回纳税人核算

地或所在地缴纳消费税。纳税人总分支机构不在同一县(市)的,分支机构应在其所在地缴纳消费税。但经国家税务总局及所属分局批准,纳税人分支机构应纳消费税各税款也可由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关缴纳。

上海财经大学出版社