

企业纳税实务指导丛书

企业纳税实务

QIYE NASHUI SHIWU

安福仁 编著



东北财经大学出版社

Dongbei University of Finance & Economics Press

企业纳税实务指导丛书

企业纳税实务

QIYE NASHUI SHIWU

安福仁 编著



东北财经大学出版社
Dongbei University of Finance & Economics Press

大连

© 安福仁 2008

图书在版编目 (CIP) 数据

企业纳税实务 / 安福仁编著. —大连: 东北财经大学出版社, 2008. 6

(企业纳税实务指导丛书)

ISBN 978-7-81122-278-4

I. 企… II. 安… III. 企业管理: 税收管理 - 中国
IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2008) 第 062927 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总编室: (0411) 84710523

营销部: (0411) 84710711

网址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连北方博信印刷包装有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm × 240mm 字数: 370 千字 印张: 18 1/4 插页: 1

2008 年 6 月第 1 版

2008 年 6 月第 1 次印刷

责任编辑: 孙晓梅 隋荣荣

责任校对: 那欣

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-81122-278-4

定价: 30.00 元

前言

2008 年，是一个多彩的年份：世界瞩目的奥运会在中国举行，让人们体验和竞争的感觉；落实党的十七大提出的科学发展观，又好又快地建设中国特色的社会主义，建设富强、民主、文明、和谐社会，激动人心，催人奋进。这些都为中国经济与社会的发展奠定了坚实的基础，为企业的发展提供了良好的环境。2008 年，又是我国新企业所得税法正式实施之年。与此同时，自 2007 年起国家的税收政策与制度也发生了重大变化，各项税收新政策不断出台：在中部六省扩大增值税转型；实施新的车船税；提高城镇土地使用税的税额标准；降低实行核定征收所得税中的八大行业的应税所得率；调整 2 381 项出口商品的退税政策；物业税的试点。这些变化，不仅为中国经济的发展注入了新的活力，同时也为我国境内的各企业依法履行纳税义务提出了新的挑战。

为了适应高校教学、社会培训和企业纳税需要，特编写本书。本书具有三个基本特点：一是内容新，包含了最新的税收政策与会计准则的变化；二是实用性强，注重税收业务与会计业务的紧密融合，将税收政策分析与纳税业务范例解析紧密贯通；三是重点突出，考虑到税种之间的关联程度和逻辑关系，除对企业的常项纳税业务进行全面阐述外，又将增值税纳税业务与企业所得税纳税业务作为重点内容进行重点分析与阐述。

本书的第一部分，主要阐述对商品及劳务课税的纳税实务。其主要内容包括：

1. 从事生产销售货物，提供加工、修理修配劳务的企业，依法缴纳增值税的纳税实务。
2. 生产销售的货物，属于应税消费品的，在征收增值税的基础上还要依法缴纳消费税的纳税实务。
3. 从事开采矿产品和生产盐的企业，在缴纳增值税的基础上还要依法缴纳资源税的纳税实务。
4. 进口货物的企业，在进口环节依法缴纳进口关税、进口环节增值税；属于应税消费品的，在缴纳进口关税和进口环节增值税的基础上，还要依法缴纳进口环节消费税的纳税实务。
5. 从事交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业、转让无形资产、销售不动产等的企业，依法缴纳营业税的纳税实务，以及城市维护建设税与教育费附加的纳税实务。

6. 有偿转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物（简称土地权属）的企业，在缴纳营业税的基础上，还要依法缴纳土地增值税的纳税实务。

本书的第二部分，主要阐述对财产、行为课税的纳税实务。其主要内容包括：

1. 企业占用农用耕地从事其他非农业建设的，依法缴纳耕地占用税的纳税实务；

2. 企业使用的城镇土地，依法缴纳土地使用税的纳税实务；

3. 企业拥有的坐落在城镇的房产（房屋），依法缴纳房产税的纳税实务；

4. 企业在中国境内出让、转让、买卖、赠与、交换房屋、土地，发生权属转移的，依法缴纳契税的纳税实务；

5. 企业购置的车辆（汽车、摩托车、电车、挂车、农用运输车），依法缴纳车辆购置税的纳税实务；

6. 企业拥有的车辆、船舶，依法缴纳车船税的纳税实务；

7. 企业在经济活动和经济交往中，书立、使用、领受具有法律效力的凭证，依法缴纳印花税的纳税实务。

本书的第三部分，主要阐述对所得课税的纳税实务。其主要内容包括：

1. 企业所得税的纳税实务。自2008年1月1日起，内外资企业所得税两税合并，统一按新企业所得税法纳税。新税法中，关于纳税人的认定、应税收入总额的确认、税前扣除项目与标准的规定、应纳税所得额的计算、税率的调整、税收优惠政策的调整、特别纳税调整和征收管理等都发生了重大变化。本书根据《中华人民共和国企业所得税法》和《中华人民共和国企业所得税法实施条例》等规定，对企业所得税的纳税业务进行了全面的阐述与分析，以提高纳税人对企业所得税的纳税能力。

2. 个人所得税代扣代缴的纳税业务。根据《中华人民共和国个人所得税法》和《中华人民共和国个人所得税法实施条例》的规定，企业对个人支付的工资、薪金所得、劳务报酬所得、财产租赁所得和股息、红利等，如何依法履行代扣代缴个人所得税义务的业务处理，进行了系统的政策分析与业务例解。

相信本书的出版，能够为国家税务人员、企业管理人员、高等院校的学生及其他研究人员与管理人员的学习，提供更好的帮助。本书侧重于提升企业的综合管理水平和纳税业务能力，实现依法纳税，保护企业合法权益，规避税收风险。

初衷是好，但难免存在不足之遗憾，敬请读者批评指正，以便进一步修改、完善。

作者
2008年1月

目 录

第一章 增值税的纳税实务

/1

- 一、增值税纳税概述/1
- 二、增值税销项税额的计算及会计处理/7
- 三、增值税进项税额的计算及会计处理/35
- 四、增值税应纳税额的计算及会计处理/48
- 五、东北三省和中部六省的增值税转型/62

第二章 消费税的纳税实务

/74

- 一、消费税的特征与计税方法/74
- 二、消费税的纳税范围与纳税人/75
- 三、消费税的税目、税率与应纳税额的计算/77
- 四、外购应税消费品已纳消费税扣除的计算/80
- 五、几种主要应税消费品消费税的纳税业务/82
- 六、自产自用应税消费品的纳税业务/90
- 七、委托加工应税消费品的纳税业务/92
- 八、进口应税消费品的纳税业务/96
- 九、出口应税消费品的退税业务/98
- 十、消费税的纳税地点与纳税期限/100

第三章 资源税的纳税实务

/101

- 一、资源税的纳税范围与纳税人/101
- 二、资源税的计算方法/102
- 三、原油资源税的纳税业务/103
- 四、煤炭资源税的纳税业务/104
- 五、矿产品资源税的纳税业务/105
- 六、盐资源税的纳税业务/108
- 七、资源税的扣缴业务与纳税地点/108

第四章 营业税的纳税实务

/110

- 一、营业税的纳税人与扣缴义务人/110
- 二、营业税的纳税范围与税率/111
- 三、营业税的纳税期限与纳税地点/111
- 四、营业税应纳税额的计算/114
- 五、交通运输业营业税的纳税业务/114
- 六、建筑业营业税的纳税业务/119
- 七、金融保险业营业税的纳税业务/123
- 八、邮电通信业营业税的纳税业务/129
- 九、文化体育业、娱乐业营业税的纳税业务/130
- 十、服务业营业税的纳税业务/132
- 十一、转让无形资产营业税的纳税业务/137
- 十二、销售不动产营业税的纳税业务/137
- 十三、购置税控收款机税额抵扣的纳税业务/139
- 十四、兼营行为营业税的纳税业务/141
- 十五、营业税的法定免税/141
- 十六、城市维护建设税与教育费附加/142

第五章 土地增值税的纳税实务

/146

- 一、土地增值税的纳税范围、纳税人与税率/146
- 二、土地增值税的计算公式与计算程序/147
- 三、土地增值税应税收入与扣除项目金额的计算/148
- 四、土地增值税应纳税额的计算及会计处理/153
- 五、转让旧房及建筑物的纳税业务/155
- 六、特殊情况征免范围的界定/156
- 七、土地增值税的税收优惠/157
- 八、房地产开发企业土地增值税的清算/158

第六章 财产、行为税的纳税实务

/160

- 一、耕地占用税的纳税实务/160
- 二、城镇土地使用税的纳税实务/163
- 三、房产税的纳税实务/166
- 四、契税的纳税实务/170
- 五、车辆购置税的纳税实务/175
- 六、车船税的纳税实务/178
- 七、印花税的纳税实务/182

第七章 企业所得税的纳税实务

/191

- 一、企业所得税的纳税人/191

- 二、企业所得税的税率/193
- 三、企业的应纳税所得额/194
- 四、企业所得税的各项扣除/199
- 五、资产的税务处理/208
- 六、投资资产及投资收益的税务处理/214
- 七、企业重组与清算的税务处理/221
- 八、企业所得税的应纳税额/222
- 九、企业所得税的税收优惠/225
- 十、企业所得税的源泉扣缴/236
- 十一、计税基础与所得税费用/237
- 十二、企业所得税的特别纳税调整/243
- 十三、企业所得税的纳税地点、纳税年度与缴纳方法/246

第八章 个人所得税的代扣代缴实务

/250

- 一、个人所得税法的修订与强化管理/250
- 二、个人所得税的征税对象、税率与纳税人/251
- 三、工资、薪金所得个人所得税的扣缴业务/256
- 四、劳务报酬所得个人所得税的扣缴业务/270
- 五、稿酬所得个人所得税的扣缴业务/274
- 六、特许权使用费所得个人所得税的扣缴业务/276
- 七、财产租赁所得个人所得税的扣缴业务/277
- 八、财产转让所得个人所得税的扣缴业务/278
- 九、利息、股息、红利所得个人所得税的扣缴业务/283
- 十、偶然所得个人所得税的扣缴业务/284
- 十一、股票期权所得个人所得税的扣缴业务/285

第一章

增值税的纳税实务

自 1954 年法国创建增值税以来，目前世界上已有 140 多个国家或地区实行了不同类型的增值税。我国自 1994 年税制改革后，增值税已成为我国流转税体系中最重要税种，也是我国财政收入来源最大的税种之一。入世以来，我国增值税的改革趋势，是从目前的生产型增值税向消费型增值税转换。

一、增值税纳税概述

（一）准确把握纳税范围，依法确认纳税对象

1. 纳税范围的一般规定

根据增值税税法规定，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所有企业，均为增值税的纳税人，应依法缴纳增值税。

（1）纳税范围中的货物，是指除土地、房屋和其他建筑等不动产之外的有形动产，包括电力、热力和气体。

（2）纳税范围中的提供加工，是指接受来料承做货物，收取加工费。纳税范围内的修理修配，是指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服务。

（3）纳税范围中的进口货物，是指从境外其他国家（地区）报关进口的货物。

2. 纳税范围的特殊规定

根据增值税税法规定，列入纳税范围的还包括特殊货物（项目）和特殊行为。

（1）列入纳税范围的特殊货物包括：货物期货；银行业销售的金银；典当业销售的死当物品；寄售业代委托人销售的寄售物品；生产、调拨的集邮商品，以及邮政部门以外的其他单位和个人销售的集邮商品。

（2）列入纳税范围的特殊行为包括：视同销售行为；混合销售行为；兼营非应税劳务行为。

3. 其他征免税规定

（1）未经中国人民银行和商务部批准，从事融资租赁业务的企业单位，其租赁货物的所有权转让给承租方的，征收增值税；租赁货物的所有权未发生转移的，不征收增值税。

（2）根据国家规定，对下列货物实行即征即退政策：

其一，利用煤炭开采过程中伴生的舍弃物油母页岩生产加工的页岩油及其他产品；

其二，在生产原料中掺有不少于 30% 的废旧沥青混凝土生产的再生沥青混凝土；

其三，利用城市生活垃圾生产的电力；

其四，在生产原料中掺有不少于 30% 的煤矸石、石煤、粉煤灰、烧煤锅炉的炉底渣（不包括高炉水渣）及其他废渣生产的水泥。

（3）按应纳税额减半征收政策：

其一，利用煤矸石、煤泥、油母页岩和风力生产的电力；

其二，部分新型墙体材料产品。

（4）自 2001 年 12 月 1 日起，增值税一般纳税人生产的黏土实心砖、瓦，不再采用简易办法征税，一律按适用税率征收增值税。

（5）转让企业全部产权涉及的应税货物的转让，不征收增值税。

（6）按债转股企业与金融资产管理公司签订的债转股协议，债转股原企业将货物资产作为投资提供给债转股新公司的，免征增值税。

（7）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。

（8）对从事电力、热力、燃气、自来水等公用事业的增值税纳税人收取的一次性费用，与货物销售数量有直接关系的，征收增值税；没有直接关系的，不征收增值税。

（9）各燃油电厂从政府财政专户取得的发电补贴，不属于价外费用，不征收增值税。

（10）纳税人代有关行政管理部门收取的纳入财政专户管理的收费，不属于价外费用，不征收增值税。

（11）纳税人在销售货物的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代政府向买方收取的车辆购置税、牌照费，不属于价外收入，不征收增值税。

（12）对纳税人收取的会员费收入，不征收增值税。

（13）纳税人销售软件产品时收取的软件安装费、维护费、培训费等收入，按混合销售行为征收增值税，并享受即征即退政策；软件产品交付使用后按期或按次收取的维护费、技术服务费、培训费等，不征收增值税；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有的，不征收增值税。

（14）印刷企业接受出版社委托，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，按货物销售额征收增值税。

（15）黄金生产和经营单位销售黄金（不含以下品种：成色：AU9999、AU9995、AU999、AU995，规格为 50 克、100 克、1 公斤、3 公斤、12.5 公斤的黄金，简称标准黄金）和黄金砂矿（含伴生金），免征增值税；进口黄金（含标准黄

金)和黄金矿砂,免征进口环节增值税。

(16) 黄金交易所会员单位通过黄金交易所销售标准黄金(持有黄金交易所开具的《黄金交易结算凭证》),未发生实物交割的,免征增值税;发生实物交割的,由税务机关按照实际成交价格(不含黄金交易所收取的手续费)代开增值税专用发票,并实行增值税即征即退政策(不通过黄金交易所交易的标准黄金,不实行即征即退政策)。

增值税专用发票中的单价、金额和税额,分别按以下公式计算:

单价 = 实际成交单价 ÷ (1 + 增值税税率)

金额 = 数量 × 单价

税额 = 金额 × 增值税税率

(二) 划分两类纳税人,分类管理

1. 纳税人的范围

增值税的纳税人是缴纳增值税的主体。根据税法规定,在中华人民共和国境内一切从事销售或进口货物,提供加工、修理修配劳务的单位和个人,都是增值税纳税义务人。其具体包括:国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、联营企业、中外合资经营企业、中外合作经营企业、外国企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位和个人。

由于增值税的征税范围较宽,涉及的纳税企业较多,又实行凭增值税专用发票抵扣税款的制度,因此要求纳税人会计核算健全,能够准确核算销项税额、进项税额和应纳税额。目前我国众多纳税人的会计核算水平参差不齐,加上某些经营规模较小的纳税人其销售货物或提供应税劳务的对象,多是最终消费者,无须开具增值税专用发票。所以,为严格管理、便于征收,增值税税法将纳税人按规定标准分为一般纳税人和小规模纳税人两类。纳税人类型的认定,首先由企业提出申请,然后由主管税务机关认定与审批。这是企业办理增值税纳税业务的重要前提。一般纳税人和小规模纳税人,是按其经营规模大小和会计核算健全与否来划分的。

2. 小规模纳税人

小规模纳税人是指年销售额在规定标准以下,并且会计核算不健全(即不能正确核算销项税额、进项税额和应纳税额),不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》的规定,小规模纳税人的认定标准是:

(1) 从事货物生产或提供应税劳务的纳税人,以及以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 万元以下的;

(2) 从事货物批发零售的纳税人,年应税销售额在 180 万元以下的;

(3) 年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生增值税应税行为的企业,视同小规模纳税人纳税。

小规模纳税人,由主管税务机关认定。小规模纳税人不得使用增值税专用发票。

3. 一般纳税人

(1) 年应税销售额超过小规模纳税人标准的企业和企业性单位，为增值税的一般纳税人。凡增值税的一般纳税人，均应按规定向其企业所在地的主管税务机关申请办理一般纳税人的认定手续。一般纳税人必须使用增值税专用发票。

(2) 新开办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的认定手续。

(3) 年应税销售额未超过标准的商业企业以外的其他小规模企业，会计核算健全，能够准确核算并提供销项税额、进项税额的，可申请办理一般纳税人的认定手续。根据财政部和国家税务总局规定，从 1998 年 7 月 1 日起，凡年应税销售额在 180 万元以下的小规模商业企业、企业性单位，以及以从事货物批发或零售为主，并兼营货物生产或提供应税劳务的企业、企业性单位，无论财务核算是否健全，一律不得认定为增值税一般纳税人。

(4) 已开业的小规模企业（商贸企业除外），其年应税销售额超过小规模纳税人标准的，应在次年 1 月底以前申请办理一般纳税人的认定手续。

(5) 由于销售免税货物不得开具增值税专用发票，因此所有销售免税货物的企业，都不办理一般纳税人的认定手续。

(三) 两类纳税人，按不同方法计税

不同类型的纳税人，计税方法不同。一般纳税人采用购进扣税法；小规模纳税人采用简易征收法。

1. 一般纳税人的计税方法

增值税一般纳税人，采用购进扣税法计税，按以下公式计算当期应纳税额：

应纳税额 = 销项税额 - 进项税额

销项税额 = 销售额 × 适用税率

公式中的销售额，是指纳税人销售货物或提供加工、修理修配劳务所取得的全部价款和价外费用。

公式中的进项税额，是指纳税人根据购进货物取得的增值税专用发票所载的税额、进口货物由海关开具的完税凭证上所载的税额及特殊项目按规定比例计算的税额。

公式中的增值税适用税率，根据税法规定的税率执行：

基本税率为 17%；

较低税率为 13%，包括：

- (1) 粮食、食用植物油、鲜奶；
- (2) 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（不包括农机零部件）、农膜；
- (5) 国务院规定的其他货物。

2. 小规模纳税人的计税方法

增值税小规模纳税人，采用简易征收法，其应纳税额按以下公式计算：

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

公式中的销售额，与一般纳税人计税销售额的规定相同，都是指包括货物价款和价外费用的全部金额，该销售额为不含增值税的销售额。

其中的征收率分别为：

(1) 商业企业小规模纳税人的征收率为4%；

(2) 其他企业小规模纳税人的征收率为6%。

(四) 合理确定税基，按不含税销售额计税

因增值税为价外税，所以在增值税的纳税业务中，企业在计算应纳税额时，不论是增值税一般纳税人还是小规模纳税人，其计税的销售额，均为不含增值税的销售额。计税的销售额还包括企业随同销售货物或提供应税劳务而向买方收取的销售额以外的各种性质的价外费用。

若纳税人收取的销售额为含增值税的销售额，应将含税销售额按税法规定的方法换算为不含税的销售额，以其作为计算销项税额或应纳税额的依据。将含税销售额换算为不含税销售额的计算公式如下：

1. 一般纳税人不含税销售额的换算

$$\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{适用税率})$$

2. 小规模纳税人不含税销售额的换算

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

(五) 正确认识增值税的属性，规范纳税

增值税有不同于消费税、资源税、营业税等流转税的重要特征，主要表现在以下方面：

1. 增值税属于价外税

增值税的销项税额不包括在销售额之中。增值税的销项税额，是由卖方在销售货物或提供应税劳务时，向买方收取的在价款之外、与价款同时收取的税款。显然，销项税额是由买方负担的。在同一项销售业务中，卖方的销项税额同时就是买方的进项税额。

2. 存货成本不含增值税

由于增值税是价外税，所以企业的存货成本，均不包含增值税的进项税额；企业销售货物或提供加工、修理修配劳务，所缴纳增值税的多少，与计算企业的当期利润无关，与计算企业当期应纳税所得额无关。

3. 增值税一般纳税人使用增值税专用发票（小规模纳税人不得使用专用发票）

(1) 增值税一般纳税人必须按规定的使用范围领购增值税专用发票，不得私自印刷、不得向个人或税务机关以外的单位购买、不得借用他人的、不得向他人提供、不得虚开。

(2) 增值税一般纳税人必须按规定开具专用发票。纳税人销售货

物（包括视同销售）、提供应税劳务，必须向买方开具专用发票。向消费者销售应税项目、销售免税货物、销售报关出口的货物、在境外销售应税劳务、将货物用于非应税项目、集体福利或个人消费的，均不得开具增值税专用发票。向小规模纳税人销售货物，可以不开具专用发票。

（3）专用发票必须按规定时限开具。预收货款、托收承付、委托银行收款的，为货物发出的当天；交款提货的，为收到货款的当天；赊销、分期付款的，为合同约定的收款日；交付他人代销的，为收到受托人送交代销清单的当天；将货物分给股东或两个机构之间移送货物的，为移送货物的当天。

（4）一般纳税人开具增值税专用发票时，对销售额和增值税应分项填列。

（六）增值税的会计核算

1. 一般纳税人增值税的会计核算

增值税一般纳税人，按税法规定计算的增值税的销项税额、进项税额、进项税额转出、应纳税额等涉税业务，通过会计上设置的“应交税费——应交增值税”一级科目账户来核算。该账户的结构与用途如下：

（1）该账户的借方核算：

期初留抵余额；

本期购进货物的进项税额；

冲销购进退货税额（红字）；

本期已交税额；

转出未交增值税。

（2）该账户的贷方核算：

本期销项税额；

冲销销售退货税额（红字）；

进项税额转出；

出口退税；

补交退关已退税额（红字）。

（3）该账户余额的含义：

若本期的借方合计额大于本期的贷方合计额，表现为本期的借方余额，意为本期的进项税额不足抵扣，留待下期继续抵扣。本期无税可交。

若本期的贷方合计额大于本期的借方合计额，表现为本期的贷方余额，意为本期的应纳税额。

2. 小规模纳税人增值税的会计核算

增值税小规模纳税人，因采用简便的征收方法，因而不核算销项税额、进项税额，只计算应纳税额，在“应交税费——应交增值税”科目核算。

（七）增值税的纳税地点

1. 固定业户企业

（1）应向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。

(2) 总机构和分支机构不在同一县(市)的,应分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税。

(3) 总机构和分支机构不在同一县(市)的,经国家税务总局或其他授权的税务机关批准,也可由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关申报纳税。

(4) 固定业户的企业到外县(市)销售货物的,应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,向机构所在地主管税务机关申报纳税。

(5) 固定业户的企业到外县(市)销售货物或提供应税劳务的,未持有机构所在地主管税务机关核发的外出经营活动税收管理证明,应当向销售地主管税务机关申报纳税;未向销售地主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地主管税务机关补征税款。

2. 非固定业户的企业

非固定业户的企业销售货物或提供应税劳务,应向销售地主管税务机关申报纳税;未向销售地主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地或居住地主管税务机关补征税款。

3. 进口货物的企业

进口货物的企业,由货物的进口人或其代理人向报关地的海关申报纳税。

二、增值税销项税额的计算及会计处理

(一) 增值税销项税额概述

1. 销项税额的计算公式

根据税法规定,增值税一般纳税人销项税额按以下公式计算:

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{税率}$$

2. 计税的销售额

正确计算销项税额的关键因素,是准确地认定计税的销售额。计税的销售额是指纳税人销售货物或提供加工、修理修配应税劳务向买方(承受应税劳务也视为买方)收取的全部价款和价外费用。

(1) 货物价款

货物价款为企业销售货物的数量与销售单价的乘积。其计算公式如下:

$$\text{货物价款} = \text{销售货物数量} \times \text{单价}$$

(2) 价外费用

价外费用(实属价外收入),是指卖方随同货物销售或提供应税劳务的同时向买方收取的手续费、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、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。

根据税法规定,企业随同货物销售或提供应税劳务而向买方收取的各种性质的

价外费用，无论在会计上如何核算，均应并入计税的销售额，计算应纳税额。其目的是防止以各种名目的收费减少销售额，逃避纳税的现象。按会计准则规定，由于对价外收费一般都不在“主营业务收入”科目中核算，而在“其他应付款”、“其他业务收入”、“营业外收入”等科目中核算。这样，企业在实务中时常出现对价外收费虽然已作会计核算，但未作销项税额计算与核算；还有些企业，用价外收费直接冲减有关费用科目。这些做法都属于违法行为。

3. 不包括在计税销售额之中的项目

(1) 向买方收取的销项税额，不包括在销售额之中，因为销售额为不含税销售额。

(2) 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税，不包括在销售额之中。

(3) 同时符合以下两个条件的卖方企业所代垫的运费，不包括在销售额之中：一是，承运者的运费发票开具给购货方的；二是，纳税人将该项发票转交给购货方的。

4. 价外费用视同含税销售额

根据税法规定，增值税一般纳税人将各种性质的价外费用并入计税的销售额计算销项税额时，价外费用视同含税销售额，应将其换算为不含税销售额后，再并入计税销售额计算销项税额。

(二) 一般销售方式下的销项税额计算及会计处理

在现实经济活动中，企业销售货物的一般方式表现为多种形式，有直接收款方式销售、托收承付和委托银行收款方式销售、赊销和分期收款方式销售、预收货款方式销售、委托其他企业代销方式销售等。不同的销售方式，税法对纳税义务发生的时间规定不同，因而销项税额的业务处理也不同。

1. 直接收款销售方式下的销项税额计算与会计处理

直接收款方式销售货物或提供应税劳务，是最直接、最简便的销售方式，通常称其为“一手钱、一手货，钱货两讫”。根据税法规定，采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天，计算销项税额。

款已收到，销售实现，应计算销项税额

【例 1—1】某工业企业（一般纳税人）某月销售甲产品 100 件，每件售价 500 元。货已发出，并已给购货方开具增值税专用发票。增值税专用发票上注明的货物价款 50 000 元，增值税税额 8 500 元。随同销售货物另向买方收取手续费 1 110 元、优质费 2 400 元，开具普通发票。货物价款、增值税税额和收取的手续费、优质费存入银行。企业按下列方法进行了会计处理：

借：银行存款	62 010
贷：主营业务收入	50 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	8 500

贷：其他业务收入

3 510

要求：根据税法规定，计算该企业本月该项销售的销项税额，并做出相应会计处理。

分析：企业随同销售货物向买方收取的手续费和优质费合计 3 510 元，并开具普通发票，按其他业务收入进行账务处理，而没有并入销售额计算销项税额的处理方法是错误的。根据税法规定，收取的手续费和优质费，属于价外费用，应按所销售货物的适用税率计算销项税额。对价外费用是否属于含税销售额，一般的认定规则是：如果价外费用与所售的货物、劳务的销售额开具在一张专用发票上，可认定为不含税销售额；如果收取的价外费用另开普通发票，认定为含税销售额，应换算为不含税销售额计算销项税额。该企业收取的价外费用是开具普通发票另行收取的，故认定为含税销售额，应换算为不含税销售额后再计税。因此，正确的处理方法应该是：

$$\text{价外费用不含税销售额} = (1\,110 + 2\,400) \div (1 + 17\%) = 3\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{计税销售额} = 50\,000 + 3\,000 = 53\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{销项税额} = 53\,000 \times 17\% = 9\,010 \text{ (元)}$$

正确的会计处理：

借：银行存款 62 010

贷：主营业务收入 53 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 9 010

索取收款凭据，销售实现，应计算销项税额

【例 1—2】甲企业（一般纳税人）某月采取直接收款方式向乙企业销售 A 产品 200 件，每件售价 1 500 元，增值税税率为 13%。收到乙企业开出票面金额为 339 000 元，期限 1 个月的商业承兑汇票，甲企业已将提货单交给买方。

要求：计算该企业本月该项销售的销项税额，并做出相应会计处理。

分析：企业销售货物收到取得款项的凭据，提货单已交给买方。根据税法规定，销售成立，纳税义务已发生，因此应按税法规定计算销项税额。

$$\text{销售额} = 1\,500 \times 200 = 300\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{销项税额} = 300\,000 \times 13\% = 39\,000 \text{ (元)}$$

会计处理：

按商业汇票的票面金额借记“应收票据”科目，按确认的收入贷记“主营业务收入”科目，按增值税专用发票上注明的增值税税额贷记“应交税费——应交增值税（销项税额）”科目。

借：应收票据 339 000

贷：主营业务收入 300 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 39 000

商业票据到期时，如果票据持有人如数收回票款，按实际收到的金额借记“银行存款”科目，按商业汇票的票面金额贷记“应收票据”科目。