

企业纳税实务指导丛书

企业纳税实务

QIYE NASHUI SHIWU

(第三版)

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

(第三版)

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 2012

图书在版编目 (CIP) 数据

企业纳税实务 / 安福仁编著. —3 版. —大连: 东北财经大学出版社, 2012. 11

(企业纳税实务指导丛书)

ISBN 978-7-5654-1020-8

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 (2012) 第 251121 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)

教学支持: (0411) 84710309

营 销 部: (0411) 84710711

总 编 室: (0411) 84710523

网 址: <http://www.dufep.cn>

读者信箱: dufep@dufe.edu.cn

大连美跃彩色印刷有限公司印刷

东北财经大学出版社发行

幅面尺寸: 170mm×240mm

字数: 521 千字

印张: 26

2012 年 11 月第 3 版

2012 年 11 月第 5 次印刷

责任编辑: 李 彬 鲍洪岩 魏 巍

责任校对: 一 心

封面设计: 张智波

版式设计: 钟福建

ISBN 978-7-5654-1020-8

定价: 49.00 元

第三版前言

“国之税收，民为邦本”，税收与国计民生息息相关。在现代社会，税收是政府财政收入的主要来源，是政府实施宏观经济调控的基本手段，它在社会经济生活的各个方面都会发挥作用。在中华人民共和国境内的企业和公民依法履行纳税义务，是法律所赋予的基本责任。同时，纳税人也具有法律所赋予的税收权利，如保密权、税收监督权、依法享受税收优惠权和委托税务代理等权利。那么，纳税人如何依法履行纳税义务，如何依法维护自身经济权益？《企业纳税实务》为您提供一把“钥匙”。

2008年6月本书第一版问世，2009年9月本书修订第二版。目前，为了适应经济与社会的发展需要，国家对税收制度进行了结构性调整，同时出台了一些新的税收政策，致使《企业纳税实务》第二版的部分内容显得滞后。为了更好地回报读者，现修订出版《企业纳税实务》第三版，力争在以下几个方面有新的突破：第一，税收法规增加的新内容，如增值税政策变化、营业税改增值税试点办法、资源税计征方法的调整、车船税颁布新法、个人所得税税率和扣除标准调整、企业所得税相关政策等，都进行了更新和补充。第二，对内容未发生变化的部分，适当进行了结构上的调整，以增强分析问题的逻辑性和文字表达的严谨性。第三，进一步突出本书的实务性和可操作性，配备的例题更具典型性和代表性。

虽然作者满腔热情地修订此书，期望对广大读者提供更有益的帮助，但仍存在不足。第一，考虑本书不是政策法规汇编，因而尚有很多财政部、国家税务总局发布的政策规定没有纳入。在实际工作中，应注重政策法规的系统学习。第二，本书中所列举的例题，虽然具有一定的典型性，但更多的是为解决单一问题而设计的。在实际工作中，应对企业的涉税问题进行具体分析。

本书难免存在其他一些不足之处，敬请广大读者批评指教。最后，再次感谢读者对本书的厚爱。

编著者

2012年10月

目 录

第一章 增值税实务

/1

- 第一节 我国增值税制度发展演变过程/1
- 第二节 增值税纳税人与征税范围/5
- 第三节 增值税起征点、法定免税与政策性优惠/10
- 第四节 增值税税率与计税方法/24
- 第五节 增值税销项税额/30
- 第六节 增值税进项税额/36
- 第七节 增值税不允许抵扣的进项税额/43
- 第八节 进口货物关税与增值税/47
- 第九节 出口货物退（免）增值税、免税与征税/49
- 第十节 融资租赁货物出口退税试行办法/62
- 第十一节 一般纳税人增值税会计处理/64
- 第十二节 小规模纳税人增值税会计处理/94
- 第十三节 出口退免增值税会计处理/100

第二章 消费税实务

/106

- 第一节 消费税纳税人、征税范围与纳税环节/106
- 第二节 消费税税目税率与计税方法/114
- 第三节 特殊业务应纳消费税计算/121
- 第四节 外购应税消费品抵扣已纳消费税/129
- 第五节 出口货物退（免）消费税/133
- 第六节 消费税会计处理/134

第三章 营业税实务

/154

- 第一节 营业税基本特征/154
- 第二节 交通运输业营业税/156
- 第三节 建筑业营业税/161

- 第四节 金融业营业税/164
- 第五节 保险业营业税/169
- 第六节 服务业营业税/171
- 第七节 邮电通信、文化体育和娱乐业营业税/173
- 第八节 转让无形资产和销售不动产营业税/176
- 第九节 营业税会计处理/180
- 第十节 营业税起征点、法定免税和政策性优惠/187
- 第十一节 营业税纳税地点和纳税期限/191
- 第十二节 城市维护建设税与教育费附加/193

第四章 资源税实务

/196

- 第一节 资源税暂行条例与实施细则修订/196
- 第二节 资源税纳税人与征税范围/202
- 第三节 资源税计税依据与应纳税额计算/206
- 第四节 资源税会计处理/207

第五章 土地增值税实务

/210

- 第一节 土地增值税纳税人与征税范围/210
- 第二节 土地增值税计税依据/214
- 第三节 土地增值率和税率/219
- 第四节 土地增值税应纳税额计算/220
- 第五节 土地增值税会计处理/222
- 第六节 土地增值税缴纳与清算/224

第六章 财产行为税实务

/226

- 第一节 耕地占用税实务/226
- 第二节 城镇土地使用税实务/230
- 第三节 房产税实务/232
- 第四节 契税实务/236
- 第五节 车辆购置税实务/239
- 第六节 车船税实务/243
- 第七节 印花税实务/247

第七章 企业所得税实务

/253

- 第一节 企业所得税的纳税人及其纳税义务/253
- 第二节 企业所得税的应税项目与计税依据/257
- 第三节 企业所得税的税率与应纳税额/262

第四节	企业收入实现的确认原则与确认方法/265
第五节	支出类税前扣除项目/278
第六节	税前限定比例扣除与加计费用扣除/295
第七节	资产的所得税处理/306
第八节	企业重组、清算资产的税务处理/326
第九节	企业所得税的税收优惠/331
第十节	已纳境外所得税的税收抵免/337
第十一节	房地产开发企业所得税处理/343
第十二节	企业所得税的纳税地点与征收方法/351
第十三节	跨省市总分机构企业所得税的分配及预算管理/359
第十四节	年度纳税申报表的编制原理与方法/364
第十五节	企业所得税特别纳税调整/374

第八章 个人所得税实务

/386

第一节	个人所得税的纳税人及源泉扣缴/386
第二节	支付工资、薪金所得源泉扣缴所得税/391
第三节	支付劳务报酬所得源泉扣缴所得税/396
第四节	支付稿酬、特许权使用费、财产租赁 所得源泉扣缴所得税/399
第五节	支付财产转让所得及其他所得源泉扣缴所得税/401
第六节	企业实施股票期权计划源泉扣缴所得税/403

增值税实务



第一节 我国增值税制度发展演变过程

目前，增值税已成为国际公认的一种透明度比较高的“中性”税收。增值税具有避免重复征税和有利于产品出口的优势，已越来越被世界各国所认识和利用。增值税的最大优势来自于增值税按增值额计税的原理，即增值税虽然属于流转税，但不是按销售收入全额计税，而是按增值额计税。我国自1979年引进增值税以来，已经历了30多年的实践与发展过程，增值税制度不断完善，已成为我国流转税的主体税种，同时也是财政收入的主要来源。

一、1979年开始增值税试点

在20世纪70年代末、80年代初实行改革开放政策的初期，中国仍然实行传统的货物和劳务税制度，对内资企业和外资企业分别按照其销售（营业）收入征收工商税和工商统一税。随着经济的发展和改革开放的扩大，这种税制重复征税、不利于发展专业协作化生产的弊端越来越明显，不能适应发展经济和改革开放的需要，必须彻底改革。从1979年我国开始增值税制度试点，到1994年在全国正式实施，共经历了15年的试点阶段。

从1979年开始，我国先后在襄樊、上海、柳州、长沙、株洲、青岛、沈阳、西安等城市进行了增值税试点，选择原工商税征税范围中的“机器机械”和“农业机具”两个行业试行增值税。1982年我国将自行车、缝纫机、电风扇三种产品纳入增值税试点范围。至此，增值税的试点范围包括两个行业、三种产品，并发布了《增值税暂行办法》。

1984年10月增值税条例（草案）出台。1984年9月18日国务院发出通知，同意并转发财政部报送的《国营企业第二步利改税试行办法》。办法中提出：将现行的工商税按照纳税对象划分为产品税、增值税、盐税和营业税（一分为四的改革）。1984年10月，国务院颁发了《中华人民共和国增值税暂行条例（草案）》，由财政部颁发了《中华人民共和国增值税暂行条例（草案）实施细则》。至此，我国建立了适应当时经济发展情况的具有中国特色的增值税税收制度，但增值税的税收制度仍是以法规（草案）的形式颁布的，并不是西方国家实行的真正意义上的增值税制度。

1986 年为了推动横向经济联合,我国将纺织产品、日用机械、家用电器、电子产品、搪瓷制品和保温瓶纳入增值税的征收范围。自 1987 年 1 月起,我国为应对增值税的计税方法过于复杂的问题,将对某些产品实行增值税实耗扣税法和对某些产品实行增值税购进扣税法,统一采用扣税法计税。1987 年 7 月,又将服装、化学短纤维、中成药、兽药,以及轻工产品、玻璃及其制品、元钉、其他工业品改征增值税。1988 年将建筑材料、有色金属产品和部分矿山品纳入增值税的征税范围。至此,我国已对 31 类产品征收增值税。1989 年,对工业企业的工业性加工、转售原材料等原征收营业税的项目改征增值税。但一直到 1993 年,烟类、酒类、化工类等相当数量的产品仍未实行增值税。

二、1994 年增值税在全国征收

1993 年 12 月 13 日,国务院颁布了《中华人民共和国增值税暂行条例》,并决定从 1994 年 1 月 1 日起在全国正式实施增值税。随后,在 12 月 29 日第八届全国人民代表大会第五次会议上通过了《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》,同时废止了原对外商投资企业和外国企业征收的工商统一税。自 1994 年 1 月 1 日起,对所有内资企业、外商投资企业、外国企业和个人,其所生产、批发、零售和进口的货物,以及提供加工、修理、修配劳务,统一征收增值税。至此,我国增值税进入了一个新的发展阶段。

在全国普遍实施的增值税制度,基本步入国际通行的规范化的行列。从征税范围的横向延伸程度来看,遵循普遍征收原则和规范化增值税的基本要求,征税范围不仅包括生产和进口的货物,还包括在我国境内提供加工、修理、修配劳务;从征税范围的纵向延伸程度来看,对应税货物在生产、批发、零售和进口的各个环节上普遍征税;从税率设计来看,遵循中性原则和简化原则的要求,只设置两档税率,即较低税率和一般税率,除少数几类货物外,大多数货物都按一般税率征税,税率设置趋于合理,有利于发挥市场对资源优化配置的基础性作用;从计税方法来看,更趋于科学、简化,对增值税一般纳税人统一实行购进扣税法,以扣税凭证上所载明的税额为抵扣税额,并实行严格的增值税专用发票制度,对增值税的小规模纳税人统一实行按征收率征收的简易计税法。

三、2004 年开始增值税转型试点

根据计算增值额抵扣范围的大小,增值税可分为三种类型:一是生产型增值税,即购入的固定资产及其折旧均不允许扣除,从整个社会来说课税增值额大体上相当于(小于)国民生产总值,所以称为生产型增值税。国民生产总值(简称 GNP)是从各部门的总产值(收入)中减去中间产品和劳务消耗,得出增加值,各部门增加值的总和就是国民生产总值。二是收入型增值税,即外购固定资产价款只允许扣除当期计入产品价值的折旧费部分,从整个国民经济来看,课税基数大体相当于国民收入部分,故称为收入型增值税。三是消费型增值税,即允许从商品和劳务销售额中扣除当期购进的固定资产总额,从全社会的角度来看,税基与全部消费品总值一致,增值税相当于只对消费品征税,故称消费型增值税。我国建立的增

值税制度属于生产型的增值税，其基本特征是外购固定资产的进项税额不得扣除。这虽然有利于国家财政收入的稳定，但不利于刺激经济发展，不利于固定资产投资。经国务院批准，我国分期在部分地区的部分行业实行增值税由生产型向消费型转换的改革试点。

自2004年7月1日起，为振兴东北老工业基地，首先在东北三省的装备制造、石油化工业等八大行业进行增值税转型的试点。东北三省实行增值税转型试点的进项税额抵扣范围扩大到固定资产的进项税额允许抵扣，包括：外购、接受捐赠和实物投资的固定资产进项税额；用于自建（含改扩建、安装）固定资产而购进的货物或应税劳务的进项税额；通过融资租赁方式取得固定资产的进项税额（出租方按照《国家税务总局关于融资租赁业务征收流转税问题的通知》（国税函[2000]514号）的规定缴纳增值税）；为自制固定资产而外购项目所支付的运输费用，按规定计算的进项税额。

自2007年7月1日起，为了促进中部经济崛起，又将增值税转型的试点范围扩大到中部六省26个老工业基地城市的电力业、采掘业等八大行业。中部六省老工业基地的26个城市，以行政区划为界，实行扩大增值税抵扣范围试点。26个城市包括山西省4个城市（太原、大同、阳泉、长治），安徽省5个城市（合肥、马鞍山、蚌埠、芜湖、淮南），江西省4个城市（南昌、萍乡、景德镇、九江），河南省5个城市（郑州、洛阳、焦作、平顶山、开封），湖北省4个城市（武汉、黄石、襄樊、十堰），湖南省4个城市（长沙、株洲、湘潭、衡阳）。中部六省26个城市扩大增值税抵扣范围的试点行业包括装备制造业、石油化工业、冶金业、汽车制造业、农产品加工业、采掘业、电力业、高新技术产业等七大行业和一个产业。在上述六省26个城市的七大行业和一个产业扩大增值税抵扣范围的纳税人，仅限于增值税一般纳税人，并且其所属行业的年销售额占其全部销售额的50%以上（含50%）。

自2008年7月1日起，为了促进西部经济大开发，再次将增值税转型的试点范围扩大到内蒙古自治区东部五个盟市及四川地震灾区。我国增值税转型试点的基本特征是允许企业以新购入的固定资产（设备）所含进项税额，在企业本年新增增值税的额度内抵扣，未抵扣完的进项税余额结转下期继续抵扣。目前，我国增值税允许抵扣固定资产的进项税额（固定资产价值一部分），基本上属于消费型增值税。

四、2009年增值税全面转型改革

为推进增值税制度的完善，促进国民经济平稳、较快地发展，国务院决定，自2009年1月1日起，在全国实施增值税全面转型改革，从生产型增值税全面转向消费型增值税。原实行的对东北三省和中部六省等地区扩大增值税抵扣范围试点的相关规定同时废止。

1. 增值税全面转型改革的基本内容

增值税全面转型的根本特征是允许抵扣固定资产的进项税额。增值税一般纳税人

人购进和自制固定资产（含改扩建、安装的固定资产）发生的进项税额、接受捐赠固定资产发生的进项税额、接受以固定资产实物投资发生的进项税额等，允许在当期销项税额中抵扣。但购置应征消费税的小汽车、摩托车和游艇等发生的进项税额不纳入增值税的抵扣范围，不允许抵扣。但主要用于生产经营的载货汽车的进项税额允许抵扣。

根据财政部、国家税务总局《关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》（财税〔2008〕170号）的规定，允许抵扣固定资产的进项税额是指纳税人2009年1月1日（含以后）实际发生并取得的增值税扣税凭证上注明的增值税或者依据扣税凭证上的金额按规定扣除率计算的增值税税额。

增值税全面转型改革后，一般纳税人的增值税负担会普遍下降，而小规模纳税人（包括个体工商户），由于是按照简易办法计算缴纳增值税，不抵扣进项税额，其增值税负担不会因转型改革而降低。因此，为了平衡小规模纳税人与一般纳税人之间的税负水平，促进中小企业的发展和扩大就业，将小规模纳税人区分工业和商业设置的两档征收率，统一降低至3%。

增值税全面转型改革的最根本目的是消除生产型增值税存在的重复征税问题。通过增值税全面转型改革，外购固定资产的进项税额允许扣除，降低企业设备投资的税收负担，有利于鼓励固定资产投资、扩大内需、促进企业技术进步、促进产业结构调整和经济增长方式的转变。

2. 修订增值税暂行条例

为了配合增值税转型改革，2008年11月5日国务院第34次常务会议通过新修订的增值税暂行条例，自2009年1月1日起实施。随后，中华人民共和国财政部制定颁布了《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》。至此，我国建立了消费型增值税制度。新的增值税制度主要发生三个方面的变化：一是允许抵扣固定资产进项税额，但将容易混为个人消费的小汽车、摩托车、游艇所含的进项税额排除在扣除范围之外。二是降低了小规模纳税人的划分标准，同时将原来设置的工业和商业两档征收率统一并降至3%。三是将纳税申报期限从10日延长至15日。

五、2012年营业税改增值税试点

2011年11月16日，财政部、国家税务总局发布关于印发《营业税改征增值税试点方案》的通知（财税〔2011〕110号），自2012年1月1日开始，先在交通运输业、部分现代服务业等生产性服务业开展试点，逐步推广至其他行业。条件成熟时，可选择部分行业在全国范围内进行全行业试点。营业税改征增值税试点方案，主要税制安排为：在现行增值税17%标准税率和13%低税率基础上，新增11%和6%两档低税率。租赁有形动产等适用17%税率，交通运输业、建筑业等适用11%税率，其他部分现代服务业适用6%税率。交通运输业、建筑业、邮电通信业、现代服务业、文化体育业、销售不动产和转让无形资产，原则上适用增值税一般计税方法。金融保险业和生活性服务业，原则上适用增值税简易计税方法。纳税人计税依据原则上为发生应税交易取得的全部收入。对一些存在大量代收转付或代

垫资金的行业，其代收代垫金额可予以合理扣除。服务贸易进口在国内环节征收增值税，出口实行零税率或免税制度。

经国务院批准，自2012年1月1日起在上海对交通运输业和现代服务业实行营业税改增值税试点。财政部、国家税务总局关于在上海市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知（财税〔2011〕111号），发布了《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》、《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》和《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》。根据实施办法规定，在中华人民共和国境内提供交通运输业和部分现代服务业服务（称应税服务），包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务、管道运输服务、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、有形动产租赁服务、鉴证咨询服务。增值税的计税方法，包括一般计税方法和简易计税方法。提供有形动产租赁服务，税率为17%；提供交通运输业服务，税率为11%；提供现代服务业服务（有形动产租赁服务除外），税率为6%；财政部和国家税务总局规定的应税服务，税率为零。增值税征收率为3%。

2012年7月31日，财政部、国家税务总局又发布了《关于在北京等8省市开展交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2012〕71号），规定自2012年8月1日开始，将交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点范围，由上海市分批扩大至北京市、天津市、江苏省、安徽省、浙江省（含宁波市）、福建省（含厦门市）、湖北省、广东省（含深圳市）等8个省（直辖市）。根据通知要求，扩大试点地区应按期实现新旧税制转换。其中，北京市应当于2012年9月1日完成新旧税制转换；江苏省、安徽省应当于2012年10月1日完成新旧税制转换；福建省、广东省应当于2012年11月1日完成新旧税制转换；天津市、浙江省、湖北省应当于2012年12月1日完成新旧税制转换。

第二节 增值税纳税人与征税范围

一、增值税一般纳税人与小规模纳税人

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》规定，凡在中华人民共和国境内销售或进口货物（含机器设备等动产固定资产），以及提供加工、修理修配劳务的单位和个人，包括企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位、个体工商户和个体工商户以外的其他个人，都是增值税的纳税义务人，应依法缴纳增值税。由于增值税征收范围普遍，纳税人众多，且财务管理和会计核算水平参差不齐，所以不便于按统一的方法计征税款。为了提高增值税的征收与管理效率，我国对增值税纳税人，根据其年应征增值税销售额的规模不同实行分类管理，将增值税的纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人两类。

1. 增值税小规模纳税人的划分标准

增值税小规模纳税人的划分标准，由国务院财政、税务主管部门规定，不符合小规模纳税人标准的，为增值税的一般纳税人。根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第二十八条规定，符合以下标准的纳税人为增值税小规模纳税人：（1）从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主，并兼营货物批发或者零售的纳税人，年应征增值税销售额（以下简称应税销售额）在 50 万元（含）以下的，为小规模纳税人（原规定的标准为 100 万元）。所称以从事货物生产或者提供应税劳务为主，是指纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应税销售额（含增值税应税销售额和营业税应税营业额）的比重在 50% 以上。（2）除从事货物生产或者提供应税劳务，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以外的纳税人，年应税销售额在 80 万元以下的，为小规模纳税人（原规定标准为 180 万元）。年应税销售额在 80 万元以下的纳税人主要指单纯从事货物批发、零售的单位或个人。（3）年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人（除个体工商户以外的其他个人），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。

2. 增值税一般纳税人资格认定

除了小规模纳税人以外的增值税纳税人为增值税一般纳税人。根据国家税务总局 2010 年 2 月发布的《增值税一般纳税人资格认定管理办法》规定：（1）增值税纳税人的年应税销售额（在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额，包括免税销售额）超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的，除按规定不办理一般纳税人资格认定外，应当向其机构所在地主管税务机关申请一般纳税人资格认定。（2）年应税销售额未超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准以及新开业的纳税人，可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。对提出申请并且同时符合下列条件的纳税人，主管税务机关应当为其办理一般纳税人资格认定：一是有固定的生产经营场所；二是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，能够提供准确税务资料。（3）下列纳税人不办理一般纳税人资格认定：一是个体工商户以外的其他个人；二是选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位；三是选择按照小规模纳税人纳税的不经常发生应税行为的企业。

符合条件的纳税人，按照下列程序办理增值税一般纳税人资格认定：（1）纳税人应当向主管税务机关填报申请表，并提供下列资料：《税务登记证》副本；财务负责人和办税人员的身份证明及其复印件；会计人员的从业资格证明或者与中介机构签订的代理记账协议及其复印件；经营场所产权证明或者租赁协议，或者其他可使用场地证明及其复印件；国家税务总局规定的其他有关资料。（2）主管税务机关应当当场核对纳税人的申请资料，经核对一致且申请资料齐全、符合填列要求的，当场受理，制作《文书受理回执单》，并将有关资料的原件退还纳税人。（3）主管税务机关受理纳税人申请以后，根据需要进行实地查验，并制作查验报告。查验报告由纳税人

法定代表人（负责人或者业主）、税务查验人员共同签字（签章）确认。实地查验时，应当有两名或者两名以上税务机关工作人员同时到场。

纳税人自认定机关认定为一般纳税人的次月起（新开业纳税人自主管税务机关受理申请的当月起），按照《中华人民共和国增值税暂行条例》第四条的规定计算应纳税额，并按照规定领购、使用增值税专用发票。除国家税务总局另有规定外，纳税人一经认定为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。增值税一般纳税人申请认定表见表 1—1。

表 1—1

增值税一般纳税人申请认定表

纳税人名称			纳税人识别号		
法定代表人 (负责人、业主)		证件名称及号码		联系电话	
财务负责人		证件名称及号码		联系电话	
办税人员		证件名称及号码		联系电话	
生产经营地址					
核算地址					
纳税人类别：企业、企业性单位 ☐ 非企业性单位 ☐ 个体工商户 ☐ 其他 ☐					
纳税人主业：工业 ☐ 商业 ☐ 其他 ☐					
认定前累计应税销售额 (连续不超过 12 个月的经营期内)			年 月至 年 月共 元		
纳税人 声明	上述各项内容真实、可靠、完整。如有虚假，本纳税人愿意承担相关法律责任 (签章) 年 月 日				
税务机关					
受理 意见	受理人签名： 年 月 日				
查验 意见	查验人签名： 年 月 日				
主管 税务 机关 意见	(签章) 年 月 日				
认定 机关 意见	(签章) 年 月 日				

注：本表 1 式 2 份，主管税务机关和纳税人各留存 1 份。

二、增值税应税货物与应税劳务

1. 增值税应税货物

增值税的应税货物是指纳税人在中华人民共和国境内销售或进口货物。我们通常将工业制造物和农业生产物称为产品，将流通企业销售的物品称为商品，而货物是一切产品和商品的统称。根据《中华人民共和国物权法》第十二条规定，物包括动产和不动产，动产以能移动为基本特征，其价值不会因位置移动而受到影响，而不动产则是指其位置固定、一般不能移动的物，一旦移动会使其功能受到破坏或价值受到影响。不动产是指土地和土地上的附着物，包括房屋、桥梁、电视塔，地下排水设施等。我国征收增值税的货物，是指销售或进口的有形动产，即具有实物形态、能够移动的货物，如销售和进口的机器设备、车辆、飞机、各种生活日用品等。而企业销售和进口的没有实物形态的资产，如商标权、专利权、著作权和商誉等，不属于增值税的征税范围。

增值税的应税货物还包括电力、热力、气体。这些产品没有固定的实物形态，本不属于有形动产货物，但其生产销售等方面与有形动产有许多相似之处，因此，税法将其作为特殊货物列入增值税的征税范围。其中，电力是以电能作为动力的能源，是人们生产和生活的必需品。电力由发电、输电、变电、配电和用电环节构成电力生产和消费系统。热力是指以热能作为动力的能源，由温度之差造成能量传递，实现热与功的能量转换。气体是指物质的一个态，气体与液体一样是流体，它可以流动、变形。与液体不同的是气体可以被压缩，气体可以扩散，其体积不受限制。

增值税的应税货物还包括计算机软件产品。计算机软件产品是指记载有计算机程序及与其有关的文档的存储介质。我国对生产销售的计算机软件产品实行以下税收政策：一是企业在销售计算机软件产品时，未一并转让著作权、所有权的，一律征收增值税。二是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。三是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。四是企业销售的嵌入式软件，不享受增值税即征即退政策。所称嵌入式软件，是指纳税人在生产过程中已经嵌入在计算机硬件、机器设备中并随同一并销售，构成计算机硬件、机器设备的组成部分并且不能准确单独核算软件成本的软件产品。五是纳税人受托开发软件产品，应按著作权归属（受托开发软件的，著作权由双方约定权利归属，未约定的，著作权归属于受托方）确定征收增值税或营业税。其一，受托方在向委托方交付受托开发软件产品后，该软件产品著作权仍归属于受托方的（属于销售货物）征收增值税；其二，受托方在向委托方交付受托开发软件产品后，该软件产品著作权属于委托方或属于双方共同拥有的（属于提供非应税劳务）征收营业税；其三，著作权归属不清的，一律征收增值税。

2. 增值税应税劳务

劳务是指劳动者个人或由企业的员工为外部提供的体力劳动和脑力劳动的服

务。增值税应税劳务是指纳税人在中华人民共和国境内有偿提供加工、修理修配劳务。所称有偿提供加工、修理修配劳务，是指从购买方或委托方取得货币、货物或者其他经济利益。

(1) 提供加工劳务是指受托加工货物，它属于委托加工的生产方式，一般是根据委托加工协议，由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。对提供加工劳务征收增值税，是指对受托方征税。

(2) 提供修理修配劳务是指根据委托方的委托，由受托方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，如汽车修配、设备修理等。

3. 兼营行为征税范围划分

从税收的角度来看，兼营行为包括两种情况：一是纳税人从事适用不同增值税税率应税项目的兼营行为；二是纳税人既从事增值税应税项目又从事营业税应税劳务的兼营行为。例如，企业既生产增值税应税货物又经营营业税应税项目，这就涉及增值税与营业税征税范围的划分问题。

根据增值税暂行条例和实施细则的规定，纳税人兼营非增值税应税项目的，对销售货物或者提供应税劳务的销售额和经营非增值税应税项目的营业额应当分别核算，就其销售货物或者提供应税劳务的销售额缴纳增值税；就其从事营业税应税项目的营业额缴纳营业税。未分别核算增值税销售额和营业税营业额的，按主管税务机关核定的销售额缴纳增值税，核定的营业额缴纳营业税。

三、增值税纳税环节与纳税义务发生时间

1. 增值税纳税环节

纳税环节是课税客体在运动过程的诸环节中依税法规定应该纳税的环节。纳税环节的存在，取决于课税客体即征税对象的运动属性，包括所处位置的变换和所有者的变更。国家在規定某种征税对象时，必须明确规定其纳税环节，即发生纳税义务的时间和场所。应税商品在流转过程中应纳税的环节，是商品流转课税中的特殊概念。商品经济条件下，商品从生产到消费通常经过产制、商业批发、商业零售等环节。商品课税的纳税环节，应当选择在商品流转的必经环节。按照纳税环节的多少，可将税收课征制度划分为两类，即一次课征制度和多次课征制度。一次课征制度是指一种税收在各个流通环节只征收一次税；多次课征制是指一种税收在各个流通环节选择两个或两个以上的环节征税。我国增值税实行多次课征制度，其纳税环节包括增值税应税货物从生产、批发到零售过程中的各个环节。具体包括：

- (1) 货物的生产销售或移送使用环节；
- (2) 货物的批发环节；
- (3) 货物的零售环节；
- (4) 货物的进口环节；
- (5) 提供加工、修理修配劳务的环节。

2. 增值税纳税义务发生时间

纳税义务发生时间，是指企业销售或进口货物，以及提供加工、修理修配劳

务，从何时开始确认发生了增值税的纳税义务。根据《中华人民共和国增值税暂行条例》规定，纳税人销售货物或者应税劳务，其纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天。纳税人进口货物由海关代征增值税，其纳税义务发生时间为进口报关的当天。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。

纳税人销售货物按其结算方式的不同，分为以下几种情况：

(1) 纳税人采取直接收款方式销售货物，已将货物移送对方并暂估销售收入入账，但既未取得销售款或取得索取销售款凭据也未开具销售发票的，其增值税纳税义务发生时间为取得销售款或取得索取销售款凭据的当天；先开具发票，后发货物的，以开具发票的当天确认为纳税义务发生。

(2) 纳税人采取托收承付和委托银行收款方式销售货物的，以发出货物并办妥托收手续的当天确认为纳税义务发生时间。

(3) 纳税人采取赊销和分期收款方式销售货物的，以书面合同约定的收款日期的当天为纳税义务发生时间；无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，以货物发出的当天确认为纳税义务发生的时间。

(4) 纳税人采取预收货款方式销售货物的，以货物发出的当天确认为纳税义务发生时间。

(5) 纳税人接受委托加工，其生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，以收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天确认为纳税义务发生时间。

(6) 纳税人委托其他纳税人代销货物，以收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分代销货款的当天，为纳税义务发生时间；未收到代销货物清单及代销货款的，以发出代销货物满 180 天的当天为纳税义务发生时间。

(7) 纳税人发生按税法规定属于视同销售货物行为，其纳税义务发生时间为货物移送的当天。纳税人将自产或者委托加工的货物（不含购进货物）用于非增值税应税项目、用于集体福利或者个人消费的，将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户的，或者分配给股东或者投资者的，或者抵偿债务，或者换取生产资料、消费资料的，或者无偿赠送其他单位或者个人的，均视同销售货物。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的（但相关机构设在同一县、市的除外），视同销售货物。

第三节 增值税起征点、法定免税与政策性优惠

一、增值税起征点

起征点是指税法规定的对课税对象征税的起点，即开始征税的最低收入数额界限。当课税对象未达到起征点时，不征税；当课税对象达到起征点时，对课税对象