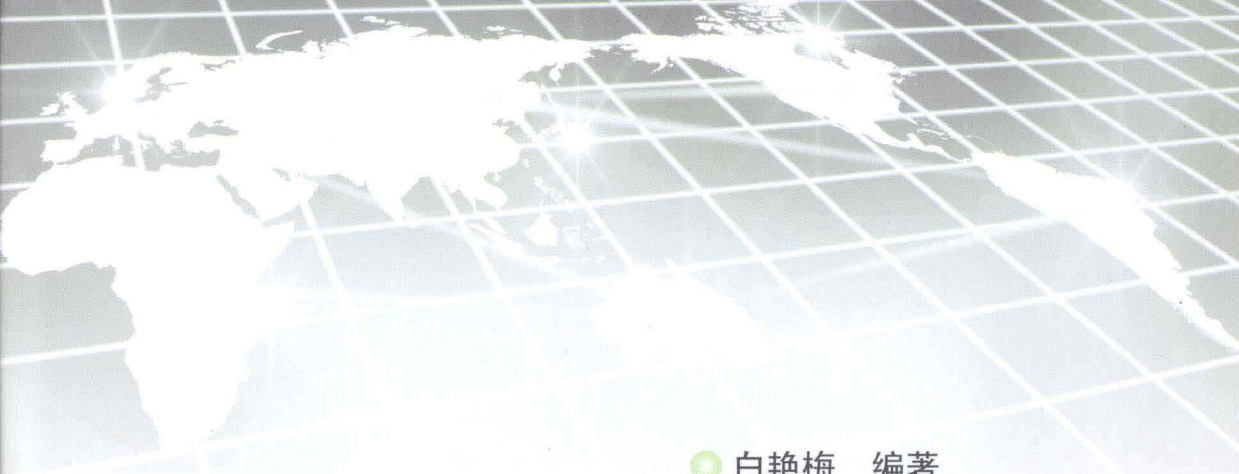




● 白艳梅 编著

2013全国营改增政策 案例分析及会计核算



南京大学出版社



2013全国营改增政策 案例分析及会计核算

○ 白艳梅 编著



南京大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

2013 全国营改增政策案例分析及会计核算 / 白艳梅
编著. — 南京: 南京大学出版社, 2013. 7

ISBN 978-7-305-11833-3

I. ①2… II. ①白… III. ①增值税—税收政策—研究—中国②增值税—税务会计—会计方法 IV.

①F812.42②F234

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2013)第 161294 号

出版发行 南京大学出版社

社 址 南京市汉口路 22 号 邮 编 210093

网 址 <http://www.NjupCo.com>

出 版 人 左 健

书 名 2013 全国营改增政策案例分析及会计核算

编 著 白艳梅

责任编辑 孟令久 王抗战 编辑热线 025-83592146

照 排 南京南琳图文制作有限公司

印 刷 南京大众新科技印刷有限公司

开 本 787×960 1/16 印张 17.5 字数 333 千

版 次 2013 年 7 月第 1 版 2013 年 7 月第 1 次印刷

ISBN 978-7-305-11833-3

定 价 35.00 元

发行热线 025-83594756 83686452

电子邮箱 Press@NjupCo.com

Sales@NjupCo.com(市场部)

* 版权所有,侵权必究

* 凡购买南大版图书,如有印装质量问题,请与所购
图书销售部门联系调换

前 言

根据我国现行税制的规定,国家在货物或劳务的流通环节征收货物与劳务税,简称货劳税,也叫流转税,包括增值税、营业税、消费税等税种。1994年我国税制改革分别确定了作为普遍征收税种的增值税与营业税的征收范围,确定了这两个税种的征收范围涵盖货物与劳务的流通,两个税种平行征收、互不交叉。增值税主要在工业生产和商业流通领域发挥作用,对销售、进口货物和加工、修理修配劳务征税;营业税主要在劳务流通领域发挥作用,对劳务的流通征税,包括交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业等应税劳务,以及转让无形资产和销售不动产等税目。增值税以纳税人的法定增值额为计税依据计算应纳税增值税税额,在我国的增值税税制中表现为按照购进扣税法,即销项税额减去进项税额计算应纳税增值税税额。营业税以纳税人的营业额为计税依据计算应纳的营业税税额。

由于增值税是对法定增值额征税的,因此理想的增值税模式应覆盖所有创造和实现增值额的领域,只有这样,才能避免增值税链条断裂、重复征税以及法定增值额与纳税人实际增值额差距扩大,从而保证增值税税负公平,体现增值税对经济的中性作用。我国增值税、营业税征税范围的划分与这种理想的模式还有一定差距,为了弥补这种差距,在我国现行增值税中,将属于营业税征税范围的货物运输也纳入了增值税的抵扣范围,但仅仅将属于营业税征税范围的货物运输纳入增值税的抵扣范围还不足以完全体现增值税对增值额的征税,如纳税人在生产经营过程中使用的技术、各种信息服务等,也应从增值额中剔除。我们可以采用运费抵扣的思路来实现这种需要,但这种做法会给税收的征管带来其他矛盾,也不符合增值税各环节逐步抵扣的税法原理。因此,最好的解决方法就是将这些项目划入增值税征税范围,改征增值税。

同时,随着经济发展,营业税的负面效应逐渐显现。营业税对营业额全额征税,没有任何扣除,营业税征税范围的项目每经过一道环节以全额为营业额计算营业税应纳税额,部分营业额中包含了已经缴纳营业税或者增值税的营业额,如土地使用权的转让征收营业税后,在土地使用权上建造的不动产的转让又按照含土地使用权在内的营业额征收营业税;又如,建筑业缴纳营业税计算营业额包含了已经缴纳增值税的建筑材料、工程物资等,这样导致重复征税无法避免,加重了企业的税负。如果改征增值税,这些矛盾都可以迎刃而解。

“营改增”因此被视为结构性减税中的重要一环。按照规划,我国“营改增”分为

三步走:① 第一步,在部分行业部分地区进行“营改增”试点。2012 年 1 月 1 日,上海作为首个试点地区启动“营改增”改革。2012 年 7 月 25 日,国务院总理温家宝主持召开国务院常务会议,决定扩大营业税改征增值税试点范围,自 2012 年 8 月 1 日起至年底,将交通运输业和部分现代服务业纳入营业税改征增值税试点范围,试点地区由上海市分批扩大至北京、天津、江苏、浙江、安徽、福建、湖北、广东和厦门、深圳 10 个省(直辖市、计划单列市)。北京市于 2012 年 9 月 1 日加入营改增试点。江苏省、安徽省于 2012 年 10 月 1 日加入营改增试点。福建省、广东省于 2012 年 11 月 1 日加入营改增试点。天津市、浙江省、湖北省于 2012 年 12 月 1 日加入营改增试点。② 第二步,选择部分行业在全国范围内进行试点。从 2013 年 8 月 1 日起,交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点就将在全国范围内推开。2013 年 4 月 10 日召开的国务院常务会议决定进一步扩大“营改增”试点。扩大范围从地区和行业两方面展开:一方面,2013 年 8 月 1 日起,将交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点在全国范围内推开;另一方面,适当扩大部分现代服务业范围,将广播影视作品的制作、播映、发行纳入试点,择机将铁路运输和邮电通信等行业纳入“营改增”试点。财政部、国家税务总局发布《关于在全国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税收政策的通知》(财税[2013]37 号),作为自 2013 年 8 月 1 日起在全国范围内开展交通运输业和部分现代服务业营改增试点的政策依据。国务院常务会议的这一决定,意味着营改增地区性试点全部结束,“营改增”这项改革的推进路径发生了彻底变化,由地区性试点向按行业推进转变。③ 在全国范围内实现“营改增”,也即消灭营业税,力争“十二五”期间全面完成“营改增”改革。

营业税是地方政府几乎唯一的主体税收,营业税一旦退出历史舞台,将带来如何构建地方税体系、如何重新分配中央与地方税收划分等问题,“营改增”扩围也将倒逼对现行财税体制进行深度改革。

目前,“营改增”试点已经实施。根据党的十七届五中全会精神,按照《中华人民共和国国民经济和社会发展第十二个五年规划纲要》确定的税制改革目标和 2011 年《政府工作报告》的要求,国家在《营业税改征增值税试点方案》中明确了本次“营改增”试点的指导思想、基本原则以及改革试点的主要内容。

1. 指导思想

建立健全有利于科学发展的税收制度,促进经济结构调整,支持现代服务业发展。

2. 基本原则

(1) 统筹设计、分步实施

正确处理改革、发展、稳定的关系,统筹兼顾经济社会发展要求,结合全面推行改革需要和当前实际,科学设计,稳步推进。

(2) 规范税制、合理负担

在保证增值税规范运行的前提下,根据财政承受能力和不同行业发展特点,合理设置税制要素,改革试点行业总体税负不增加或略有下降,基本消除重复征税。

(3) 全面协调、平稳过渡

妥善处理试点前后增值税与营业税政策的衔接、试点纳税人与非试点纳税人税制的协调,建立健全适应第三产业发展的增值税管理体系,确保改革试点有序运行。

3. 改革试点的范围

(1) 试点地区

综合考虑服务业发展状况、财政承受能力、征管基础条件等因素,先期选择经济辐射效应明显、改革示范作用较强的地区开展试点。

(2) 试点行业

试点行业先在交通运输业、部分现代服务业等生产性服务业开展,逐步推广至其他行业。

4. 改革试点的主要税制安排

(1) 税率

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。

(2) 计税方式

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。

(3) 计税依据

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。

(4) 服务贸易进出口

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。

编者
2013年6月

目 录

第一章 营改增试点纳税人	1
第一节 营改增试点纳税人与扣缴义务人.....	1
第二节 一般纳税人的管理.....	8
第二章 营改增试点征税范围与税率	20
第一节 营改增试点征税范围的一般规定	20
第二节 应税服务的范围	28
第三节 营改增试点税率和征收率	51
第三章 应纳增值税税额的计算	56
第一节 应纳增值税税额的计算方法	56
第二节 销售额	60
第三节 进项税额	75
第四节 应纳增值税的会计核算	99
第四章 服务贸易出口退税	104
第一节 服务贸易出口退税的范围.....	104
第二节 服务贸易出口退税的计算.....	108
第三节 服务贸易出口退税管理.....	113
第四节 一般纳税人服务贸易出口退税会计核算.....	122
第五章 营改增税收优惠管理	126
第一节 税收优惠项目.....	126
第二节 减免税管理.....	142
第三节 营改增税收优惠过渡的管理.....	148
第六章 营改增的征收管理	157
第一节 纳税义务发生时间.....	157
第二节 纳税地点、纳税期限与起征点	160
第三节 合并纳税.....	165

第七章 增值税纳税申报	171
第一节 一般纳税人纳税申报.....	171
第二节 增值税小规模纳税人纳税申报.....	190
第三节 增值税纳税申报案例分析.....	194
第八章 发票管理	213
第一节 增值税专用发票使用管理.....	213
第二节 代开发票.....	222
第三节 增值税纳税人发票违法行为的法律责任.....	226
附录一 营改增 50 问	230
附录二 《关于在全国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税收政策的通知》	249

第一章 营改增试点纳税人

第一节 营改增试点纳税人与扣缴义务人

一、试点纳税人的一般规定

1. 增值税纳税人的概念

在中华人民共和国境内(以下称境内)提供交通运输业和部分现代服务业服务(以下称应税服务)的单位和个人,为增值税纳税人。纳税人提供应税服务,应当按照本办法缴纳增值税,不再缴纳营业税。

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。

2. 承包、承租、挂靠方式经营的增值税纳税人

单位以承包、承租、挂靠方式经营的,承包人、承租人、挂靠人(以下称承包人)以发包人、出租人、被挂靠人(以下称发包人)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。

(1) 承包经营企业

承包经营企业是指发包方在不改变企业所有权的前提下,将企业发包给经营者承包,经营者以企业名义从事经营活动,并按合同分享经营成果的经营形式。

承租经营企业是在所有权不变的前提下,出租方将企业租赁给承租方经营,承租方向出租方交付租金并对企业实行自主经营,在租赁关系终止时,返还所租财产。

(2) 挂靠经营

挂靠经营是指企业、合伙组织、个体户或者自然人与另外的一个经营主体达成依附协议,然后依附的企业、个体户或者自然人将其经营的财产纳入被依附的经营主体名下,并对外以该经营主体的名义进行独立核算的经营活动。

【例 1-1】 出租车司机胡磊明购买出租车后,挂靠捷达出租车公司,以捷达出租车公司的名义对外经营,定期上缴管理费后,取得的收入归胡磊明个人所有。以上业务营改增试点纳税人是谁?

分析:按照《营业税改征增值税试点实施办法》的规定,以发包人、出租人、被挂靠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。因此,捷达出租车公司为纳税人。

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》规定,单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营的以承租人或者承包人为纳税人。这样一刀切,只要单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营的都以承租人或者承包人为纳税人的做法不符合《税务登记管理办法》对纳税人办理税务登记的要求。按照《税务登记管理办法》的规定,有独立的生产经营权、在财务上独立核算并定期向发包人或者出租人上缴承包费或租金的承包承租人,应当自承包承租合同签订之日起30日内,向其承包承租业务发生地税务机关申报办理税务登记,税务机关核发临时税务登记证及副本。营改增试点政策对承包、承租、挂靠方式经营增值税纳税人的确定,更符合《税务登记管理办法》对纳税人办理税务登记的要求,更具有可操作性。

二、扣缴义务人

境外的单位或者个人在境内提供应税服务,在境内未设有经营机构的,以其代理人为增值税扣缴义务人;在境内没有代理人的,以接受方为增值税扣缴义务人。

(1) 境外的单位或者个人在境内提供应税服务,并不一定进入境内。如果接受方是境内的单位和个人,也属于在境内提供应税服务。如境外的单位或者个人将其专利技术转让给境内的单位或者个人,由于接受方是境内的单位或者个人,因此属于境外的单位或者个人在境内提供应税服务。

(2) 扣缴义务人首先是代理人,没有代理人的,才以接受方为扣缴义务人。

三、营改增试点一般纳税人的范围

增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。营改增试点纳税人也分为一般纳税人和小规模纳税人,按照一般纳税人、小规模纳税人不同的征管方法进行税收征管。

1. 应税服务年销售额超过500万元的纳税人

(1) 基本规定

应税服务的年应征增值税销售额(以下称应税服务年销售额)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。

除其他个人和选择按小规模纳税人纳税的不经常提供应税劳务的非企业性

单位、企业、个体工商户外,营改增试点实施前应税服务年销售额满 500 万元的试点纳税人,应向国税主管税务机关申请办理增值税一般纳税人资格认定手续。

试点政策在小规模纳税人标准的确定上,充分考虑原有营业税纳税人规模较小、会计核算及纳税申报比较简单的现状,为了稳步推进增值税改革试点,财政部、国家税务总局将小规模纳税人标准暂定为应税服务年销售额 500 万元(含本数)以下。纳税人提供应税服务销售额超过小规模纳税人标准的,应申请认定为一般纳税人。

(2) 应税服务年销售额的确定

① 含税年销售额的换算

应税服务年销售额,是指纳税人在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额,含减免税销售额、提供境外服务销售额以及按规定已从销售额中差额扣除的部分。如果该销售额为含税的,应按照应税服务的适用税率或征收率换算为不含税的销售额。

a. 销售额包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额、税务机关代开发票销售额和免税销售额。根据《关于明确〈增值税一般纳税人资格认定管理办法〉若干条款处理意见的通知》(国税函〔2010〕139 号)的规定,稽查查补销售额和纳税评估调整销售额计入查补税款申报当月的销售额,不计入税款所属期销售额。

b. 试点纳税人试点实施前的应税服务年销售额按以下公式换算:应税服务年销售额=连续不超过 12 个月应税服务营业额合计 $\div$ (1+3%)。

c. 经营期,是指在纳税人存续期内的连续经营期间,含未取得销售收入的月份。

【例 1-2】 甲企业从事技术转让、技术咨询服务。2013 年 8 月 1 日起营改增改征增值税。2013 年 9 月—2013 年 12 月,技术转让、与技术转让有关的咨询服务收入 305 万元,已经纳税申报并享受免税政策。取得技术咨询服务收入 206 万元。请问:甲企业是否达到一般纳税人的标准?

分析:甲企业 2013 年 9 月—2013 年 12 月应税服务销售额 $=305+206\div(1+3\%)=505$ 万元,超过 500 万元,已经达到一般纳税人的标准。

【例 1-3】 乙企业从事交通运输服务。2013 年 8 月 1 日起营改增改征增值税。2013 年 9 月—2013 年 12 月,取得交通运输服务收入 511 万元。请问:甲企业是否达到一般纳税人的标准?

分析:乙企业 2013 年 9 月—2013 年 12 月应税服务销售额 $=511\div(1+3\%)=496.12$ 万元,未超过 500 万元,未达到一般纳税人的标准。

② 营改增过渡期间应税服务年销售额的确定期间

计算应税服务营业额的具体起止时间由试点地区省级国家税务局根据本省市的实际情况确定。在 2012 年营改增试点期间,各省、市的试点时间有先后,计算应税服务营业额的具体起止时间总局未作统一规定,各省、市的具体确定有差异。

江苏省营改增试点的时间是 2012 年 10 月 1 日,营改增纳税人的增值税一般纳税人认定工作需有一定提前量,因此江苏国税规定,2011 年 7 月—2012 年 6 月期间“应税服务营业额 $\div(1+3\%)$ ”超过 500 万元的纳税人认定为一般纳税人。

北京市营改增试点的时间是 2012 年 9 月 1 日,北京市确定试点增值税一般纳税人应税服务营业额起止时间为:2011 年 1 月—2011 年 12 月;2012 年 1 月—2012 年 8 月。营改增试点纳税人在上述任一时间段内确定的应税服务年销售额超过 500 万元的,应向国税主管税务机关申请办理增值税一般纳税人资格认定手续。

广东省营改增试点的时间是 2012 年 11 月 1 日,广东省确定试点增值税一般纳税人应税服务营业额起止时间为:2011 年 1 月—2011 年 12 月。因此,2011 年 1 月—2011 年 12 月“应税服务营业额合计 $\div(1+3\%)$ ”超过 500 万元的纳税人认定为一般纳税人。

深圳国税确定试点增值税一般纳税人应税服务营业额起止时间为:2011 年 10 月 1 日—2012 年 9 月 30 日。要求在此期间年应税销售额超过 500 万元的营改增试点纳税人,应于 2012 年 9 月 30 日前到深圳市国税机关任一办税服务厅办理一般纳税人认定手续。

福建省营改增试点的时间和广东省一样,也是 2012 年 11 月 1 日,福建省确定试点增值税一般纳税人应税服务营业额起止时间为:2011 年度;截至 2012 年 6 月 30 日连续不超过 12 个月。营业税改征增值税试点纳税人在上述任一时间段内确定的应税服务年销售额超过 500 万元的,应向国税主管税务机关申请办理增值税一般纳税人资格认定手续。

【例 1-4】 某地区 2012 年 10 月 1 日开始试点,当地主管税务机关规定:2011 年 7 月—2012 年 6 月期间“应税服务营业额 $\div(1+3\%)$ ”超过 500 万元的纳税人认定为一般纳税人。试点纳税人捷达出租车公司 2011 年 7 月至 2012 年 6 月营业税营业额为 512 万元,试点开始是否应认定为增值税一般纳税人?

分析:该纳税人试点实施前的应税服务年销售额 $=5120000\div(1+3\%)=4970873.79$ 元,未超过 500 万元,不认定为一般纳税人。

③ 差额征税纳税人年应税销售额按未扣除之前的营业额计算

按照现行营业税规定差额征收营业税的试点纳税人,其应税服务营业额按

未扣除之前的营业额计算。

在营业税中属于差额征税的项目可以从营业税的计税依据营业额中扣除，但在计算增值税的销售额时按扣除差额前的销售额计算。因为从会计核算的角度来看，差额征税的价款并不冲减主营业务收入，而是增加主营业务成本，所以在增值税销售额确定的时候也按照会计核算确认的收入来确定。

【例 1-5】 某地区 2013 年 8 月 1 日实施营改增，恒大创科融资租赁公司是一家经中国银行业监督管理委员会批准主营融资租赁业务的非银行融资机构，2013 年 9 月 1 日—2013 年 11 月 30 日共取得融资租赁收入 600 万元(含税)，另外支付贷款利息、关税、进口环节消费税、安装费、保险费等 200 万元。恒大创科融资租赁公司是否应认定为增值税一般纳税人？

分析：融资租赁适用增值税税率 17%，但在一般纳税人认定中应按 3% 的征收率来核算，因此该纳税人的应税服务年销售额 = $6\,000\,000 \div (1 + 3\%) = 5\,825\,242.72$ 元，超过 500 万元。虽然按照营业税的规定其营业额 = $600 - 200 = 400$ 万元，但营改增确认增值税年应税销售额的时候不做扣除，会计核算确认的业务收入也为 5 825 242.72 元，因此应确认为增值税一般纳税人。

2. 已取得一般纳税人资格并兼有应税服务的试点纳税人

试点前的增值税一般纳税人如果兼有应税服务，无论兼有的应税服务年销售额是否超过 500 万元，对该纳税人应按照一般纳税人管理。

试点纳税人兼有销售货物、提供加工修理修配劳务以及应税服务的，应税货物及劳务销售额与应税服务销售额分别计算，分别适用增值税一般纳税人资格认定标准。

这改变了增值税一般纳税人认定标准的使用，增值税一般纳税人标准强调，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超过 50 万元的应认定为一般纳税人；其他纳税人，年应征增值税销售额超过 80 万元的应认定为一般纳税人。对某一纳税人而言，在 50 万元、80 万元这两个标准中只使用一个。但营改增以后，在使用 50 万元、80 万元两个标准之一的同时，还应使用 500 万元的标准，不得合计。在这两方面的标准中，只要一方面超过规定标准，该纳税人就应认定为一般纳税人。

【例 1-6】 某纳税人从事货物的生产销售并兼营货物的批发，同时兼有应税服务。货物的生产销售、批发年应税销售额为 55 万元，应税服务的年应税销售额为 20 万元。该纳税人是否应认定为一般纳税人？

分析：因为货物的生产销售、批发年应税销售额超过 50 万元，所以即使应税服务的年应税销售额未超过规定标准，该纳税人也应认定为一般纳税人。

【例 1-7】 某纳税人从事货物的生产销售并兼营货物的批发,同时兼有应税服务。货物的生产销售、批发年应税销售额为 45 万元,应税服务的年应税销售额为 510 万元。该纳税人是否应认定为一般纳税人?

分析:应税服务的年应税销售额超过 500 万元,因此即使货物的生产销售、批发年应税销售额未超过规定标准,该纳税人也应认定为一般纳税人。

【例 1-8】 例 1-7 中的纳税人货物的生产销售、批发年应税销售额为 50 万元,应税服务的年应税销售额为 500 万元。该纳税人是否应认定为一般纳税人?

分析:在一般纳税人的认定中,应税服务的销售额不能和其他增值税项目的销售额累加,该纳税人货物的生产销售、批发年应税销售额未超过 50 万元,应税服务的年应税销售额未超过 500 万元,因此不应认定为一般纳税人。

3. 应税服务年销售额不满 500 万元的试点纳税人

试点实施前应税服务年销售额不满 500 万元的试点纳税人,可以向主管税务机关申请增值税一般纳税人资格认定。

(1) 根据《增值税一般纳税人资格认定管理办法》(国家税务总局令第 22 号)的规定,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:① 有固定的生产经营场所;② 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。因此,在营改增试点前应税服务年销售额未超过 500 万元的试点纳税人,如果有固定的生产经营场所,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,就可以认定为一般纳税人,这 and 营改增前增值税的要求一致。

由于增值税一般纳税人实行凭发票注明税款抵扣的制度,因此需要试点一般纳税人有健全的会计核算,能够按会计制度和税务机关的要求,准确核算销项税额、进项税额和应纳税额。

(2) 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。如,有专职或者兼职的专业会计人员,能按照财务会计制度规定,设置总账和有关明细账进行会计核算;能准确核算增值税销项税额、进项税额和应纳税额;能按规定编制会计报表,真实反映企业的生产、经营状况。

能够准确提供税务资料,一般是指能够按照规定如实填报增值税纳税申报表、附表及其他税务资料,按期申报纳税。

(3) 2013 年 8 月 1 日全国营改增试点后新开业的提供应税服务的纳税人,

也可以向主管税务机关申请增值税一般纳税人资格认定。对提出申请并且同时符合上述两个条件的,主管税务机关应当为其办理一般纳税人资格认定。

新开业的纳税人是指自税务登记日起 30 日内申请一般纳税人资格认定的纳税人。

【例 1-9】 新开业的营改增纳税人认定为一般纳税人是否受注册资金大小的限制?

分析:新开业的营改增纳税人只要符合以下两个条件即可申请认定为增值税一般纳税人:有固定的生产经营场所;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。对注册资金大小无要求。

4. 年销售额超过规定标准仍按小规模纳税人征税的纳税人

应税服务年销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人;不经常提供应税服务的非企业性单位、企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。

(1) 应税服务年销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人

营改增纳税人中的其他个人是指除了个体工商户外的自然人。现实生活中,一个自然人可能偶然发生应税行为,销售额也可能很高,但如果一律要求其认定为一般纳税人,就将大大扩大适用一般计税方法范围,同时要求每个自然人都按照一般纳税人的申报方法去申报缴纳增值税也不现实。因此,为保持税制简化,有必要明确其他个人仍按照小规模纳税人征税。

(2) 不经常提供应税服务的非企业性单位、企业和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税

不经常发生应税行为是指其偶然发生增值税应税行为。不经常提供应税服务的非企业性单位、企业和个体工商户指非增值税纳税人;非企业性单位,是指行政单位、事业单位、军事单位、社会团体和其他单位。

这是 2013 年 8 月 1 日全国营改增政策中值得注意的地方,按照《增值税一般纳税人资格认定管理办法》(国家税务总局令第 22 号)第五条的规定,下列纳税人不办理一般纳税人资格认定:① 个体工商户以外的其他个人;② 选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位;③ 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。

2012 年营改增试点政策中沿用的是《增值税一般纳税人资格认定管理办法》的基本规定,在 2012 年《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》中规定,“其他个人仍按照小规模纳税人征税。非企业性单位、不经常提供应税劳务的企业和个体工商户可以选择按照小规模纳税人纳税,也可以申请一般纳税人资格认定。”按照以上规定,以提供应税服务为主要业务的非企

业性单位,超过一般纳税人标准也可以选择按照小规模纳税人纳税。

而按照 2013 年 8 月 1 日实施的《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》的规定,以提供应税服务为主要业务的非企业性单位,超过一般纳税人标准必须按照一般纳税人纳税。对于销售货物、提供加工修理修配为主要业务的非企业性单位,超过一般纳税人标准仍可选择按照小规模纳税人纳税。

【例 1-10】 黄河水文技术咨询公司为一家专门从事水文勘测技术咨询的事业单位。2013 年 8 月 1 日改征增值税。2013 年 9 月 1 日—2013 年 12 月 31 日,共取得水文勘测技术咨询收入 550 元(含税),黄河水文技术咨询公司是否可以按照小规模纳税人纳税?

分析:黄河水文技术咨询公司年销售额 = $5\,500\,000 \div (1 + 3\%) = 5\,339\,805.82$ 元,超过 500 万元。虽然黄河水文技术咨询公司是事业单位,为非企业性单位,但是不属于不经常提供应税服务的非企业性单位,因此不得选择按照小规模纳税人纳税,必须申请认定为一般纳税人。

如果采用 2012 年《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》的规定,非企业性单位可以选择按照小规模纳税人纳税,那么黄河水文技术咨询公司可以选择按照小规模纳税人纳税。

第二节 一般纳税人的管理

一、一般纳税人的认定程序

一般纳税人的认定程序包括以下两种情形。

1. 年应税销售额超过规定标准的纳税人

年应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纳税人按照下列程序办理一般纳税人资格认定:

(1) 纳税人申请

纳税人应当在申报期结束后 40 日(工作日,下同)内向主管税务机关报送《增值税一般纳税人申请认定表》(以下简称申请表),申请一般纳税人资格认定。

(2) 税务机关告知

认定机关应当在主管税务机关受理申请之日起 20 日内完成一般纳税人资格认定,并由主管税务机关制作、送达《税务事项通知书》,告知纳税人。

《关于明确〈增值税一般纳税人资格认定管理办法〉若干条款处理意见的通知》(国税函〔2010〕139 号)第七条规定,主管税务机关制作的《税务事项通知书》

中需明确告知:同意其认定申请;一般纳税人资格确认的时间。

纳税人未在规定期限内申请一般纳税人资格认定的,主管税务机关应当在规定期限结束后 20 日内制作并送达《税务事项通知书》,告知纳税人。

(3) 不认定一般纳税人的程序

① 其他个人以及选择按照小规模纳税人纳税的不经常提供应税服务的非企业性单位、企业和个体工商户,应当在收到《税务事项通知书》后 10 日内向主管税务机关报送《不认定增值税一般纳税人申请表》,经认定机关批准后不办理一般纳税人资格认定。认定机关应当在主管税务机关受理申请之日起 20 日内批准完毕,并由主管税务机关制作、送达《税务事项通知书》,告知纳税人。

《关于明确〈增值税一般纳税人资格认定管理办法〉若干条款处理意见的通知》(国税函[2010]139 号)第八条规定,主管税务机关制作的《税务事项通知书》中需明确告知:其年应税销售额已超过小规模纳税人标准,应在收到《税务事项通知书》后 10 日内向主管税务机关报送《增值税一般纳税人申请认定表》或《不认定增值税一般纳税人申请表》;逾期未报送的,将按《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十四条规定,按销售额依照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。

② 纳税人在《税务事项通知书》规定的时限内仍未向主管税务机关报送《一般纳税人资格认定表》或者《不认定增值税一般纳税人申请表》的,应按《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第三十四条规定,按销售额依照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。直至纳税人报送上述资料,并经主管税务机关审核批准后方可停止执行。

【例 1-11】 龙山驾驶培训学校是某交通局下属的事业单位,为本系统员工提供驾驶培训,同时也为社会提供驾照考试前的培训业务,为营业税纳税人。龙山驾驶培训学校有闲置的车辆一批,出租这批车辆,2013 年 8 月—2014 年 7 月共取得租车收入 550 万元,已向主管国税机关申报缴纳了增值税。2014 年 8 月龙山驾驶培训学校想继续按照小规模纳税人纳税,所以未向主管国税机关办理一般纳税人认定手续。龙山驾驶培训学校的做法是否正确?

分析:龙山驾驶培训学校的做法不正确。龙山驾驶培训学校 2013 年 8 月—2014 年 7 月取得增值税销售收入 550 万元,折算为不含税销售额 $=550 \div (1 + 3\%) = 533.98$ 万元,超过 500 万元。同时,龙山驾驶培训学校属于不经常提供应税服务的非企业性单位,可以选择按照小规模纳税人纳税,但应按照有关程序办理。龙山驾驶培训学校应向税务机关报送《不认定增值税一般纳税人申请表》,或者在收到税务机关的《税务事项通知书》被告知:“其年应税销售额已超过小规模纳税人标准,应在收到《税务事项通知书》后 10 日内向主管税务机关报送