

税

创

主编 徐润华



企业管理出版社

ENTERPRISE MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

税 剑

主编 徐润华

(中)

企业管理出版社

分 目 录

第四篇 税务稽查实务

第一章 增值税的稽查	(667)
第一节 纳税义务人的稽查	(667)
第二节 销项税额的稽查	(675)
第三节 特殊销售方式的稽查	(690)
第四节 混合销售与兼营业务的稽查	(693)
第五节 进项税额的稽查	(695)
第六节 增值税适用税率的稽查	(702)
第七节 出口退税、免税的稽查	(704)
第八节 专用发票的稽查	(712)
第二章 消费税的稽查	(719)
第一节 适用税目、税率的稽查	(719)
第二节 销售收入的稽查	(722)
第三节 委托加工应税消费品的稽查	(733)
第四节 金银首饰消费税的稽查	(738)
第五节 主要应税消费品的稽查	(742)
第三章 营业税的稽查	(747)
第一节 纳税人和扣缴义务人的稽查	(747)
第二节 不动产销售的稽查	(750)
第三节 金融保险业营业税的稽查	(752)
第四节 交通运输业营业税稽查	(755)
第五节 建筑安装业营业税稽查	(758)
第六节 饮食服务业营业税稽查	(762)
第四章 企业所得税的稽查	(765)
第一节 工业企业所得税稽查	(765)

第二节 商品流通企业所得税稽查	(799)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税稽查	(813)
第五章 出口货物退(免)税的稽查	(823)
第一节 出口货物退(免)税稽查要点	(823)
第二节 出口货物退(免)税对象的稽查	(825)
第三节 出口货物退(免)税依据的稽查	(827)
第四节 出口货物退税计算的稽查	(829)
第六章 外资企业所得税的稽查	(834)
第一节 应税收入的稽查	(834)
第二节 计税所得额扣除项目的稽查	(841)
第三节 资产项目税务处理的稽查	(847)
第四节 常驻代表机构稽查	(850)
第五节 境外所得税抵免的稽查	(854)
第六节 预提所得税的稽查	(856)
第七节 对企业享受税收优惠的稽查	(858)
第七章 其他税种的稽查	(868)
第一节 资源税的稽查	(868)
第二节 土地增值税的稽查	(874)
第三节 房产税、土地使用税、车船使用税的稽查	(880)
第四节 印花税的稽查	(886)
第五节 城市维护建设税的稽查	(896)
当前基层地税稽查工作存在的问题及对策	段雪斌 (901)
如何提高税务稽查质量	方立杰 (906)
浅谈制约一级税务稽查拓展的几个因素	王 勇 (910)
当前税务稽查工作存在的问题及对策探讨	王作华 (914)
重培训 强素质 抓规范 树形象 全面推进青海国税稽查工作的科学化精细化	汤仲才 (920)
制约当前税务稽查水平的因素和解决途径	丁小华 刘成生 (925)
浅议税务稽查工作中心心理学的运用	胡友芳 (931)
关于实施稽查实地抽审的实践与思考	尹双年 (936)
关于开展专项纳税评估的思考与建议	郑韦光 (941)
如何做好稽查工作当好稽查局长	关 琳 (945)
进一步提升地方税务稽查效能的思考	陈九旭 张晓东 (950)
铁拳的力量	
——来自张家口市国家税务局稽查局的报道	俞国栋 (955)
浅谈国税稽查系统加强思想政治工作的现实意义	梁程达 (958)
浅谈实现稽查“八严”的八项举措	殷建秉 (960)
浅议实施税务精细化稽查的措施与途径	李建朝 (963)

从规范管理入手不断提高税务稽查执法水平	高险峰 何 清 (966)
发挥稽查职能作用 建立和谐税收征管	王铁勇 王耀彬 (970)
关于深入开展纳税评估的探讨	金 波 (976)
浅谈税案稽查取证的合法性	董伟利 于 颖 (979)

第五篇 关税征收与海关稽查

第一章 海关概述	(985)
第一节 海关的性质与任务	(985)
第二节 海关的权力	(989)
第三节 海关的管理体制与组织机构	(994)
第二章 进出口货物国家管制	(998)
第一节 进出口货物国家管制概述	(998)
第二节 进出口贸易管制的内容	(1000)
第三节 许可证管理制度	(1010)
第四节 其他进出口许可管理制度	(1015)
第三章 关税制度与政策	(1023)
第一节 关税概述	(1023)
第二节 关税制度	(1035)
第三节 关税政策	(1040)
第四章 关税税则	(1050)
第一节 关税税则概述	(1050)
第二节 商品分类目录	(1052)
第三节 我国的关税税则	(1054)
第四节 税则归类	(1056)
第五章 关税减免	(1060)
第一节 关税减免概述	(1060)
第二节 法定减免税	(1062)
第三节 特定减免税	(1063)
第四节 临时减免税	(1066)
第六章 关税税率与税费	(1068)
第一节 进口货物关税税率	(1068)
第二节 出口货物关税税率	(1071)
第三节 非贸易性进口物品关税税率	(1073)
第七章 海关进境环节税费管理	(1074)
第一节 进境环节税费的沿革	(1074)
第二节 进境环节消费税	(1076)

第三节 进境环节增值税	(1081)
第四节 船舶吨税	(1085)
第五节 海关规费与海关监管手续费	(1090)
第八章 报关管理制度	(1092)
第一节 报关概述	(1092)
第二节 报关单位管理制度	(1096)
第三节 报关员管理制度	(1102)
第九章 关税征收管理	(1106)
第一节 关税的征管概述	(1106)
第二节 关税的征收制度	(1107)
第三节 关税的退还、补征与追征	(1111)
第十章 海关稽查	(1115)
第一节 概 述	(1115)
第二节 海关稽查中的权利与义务	(1121)
第三节 稽查准备	(1137)
第四节 稽查实施	(1139)
第五节 稽查处理	(1145)
第六节 一般贸易稽查	(1148)
第七节 保税业务稽查	(1156)
第八节 减免税稽查	(1171)

第六篇 税务机关税收筹划与实践探讨

第一章 概 论	(1181)
第一节 税收筹划的界定	(1181)
第二节 税收筹划内容的比较研究	(1182)
第三节 权利、权力、义务	(1182)
第二章 纳税筹划理论	(1190)
第一节 第三条道路理论	(1190)
第二节 涉税零风险理论	(1197)
第三节 税务律师理论	(1203)
第四节 纳税人俱乐部理论	(1205)
第五节 纳税筹划的内涵	(1208)
第三章 税收筹划方法	(1211)
第一节 政策寻租法	(1211)
第二节 政策利用法	(1216)
第三节 政策规避法	(1218)

重庆市福利企业税收优惠政策问题研究	郑殿林 李治强 (1221)
否认一般纳税人自行开具的农副产品收购凭证引发的思考	韩晓林 (1226)
克服我国增值税抵扣机制设计缺陷探讨农产品收购凭证规范管理途径 ...	庞 祝 (1230)
关于增值税转型政策的调查与思考	刘书成 (1242)
房地产税收一体化管理的具体做法	董诚军 (1247)
浅析税收行政执法责任制的运行情况	王延海 孙红梅 (1250)
关于加强新形势下税收计统工作的几点思考	郭玉志 (1253)
延寿县地方税务局农村零散税源情况调查	曲学亮 (1257)
加强企业所得税管理的思考	牛宏军 (1259)
呼和浩特市煤炭行业涉税情况分析	王云琴 张天震 阎 锐 齐永强 (1264)
我看房地产税收一体化管理	张继军 (1270)
关于增值税中亟待解决的几个问题	何 刚 (1275)
房地产行业税收征管现状及对策	朱 杰 叶树东 (1279)
浅议煤炭行业税收检查	杨 斌 (1285)
涉外企业房产税税收政策及征管中存在的问题	张小贤 (1289)
关于废旧物资回收经营企业涉税问题的调研	戴连功 (1291)
浅谈“大集中”给房地产建筑业税收征管带来的机遇	卢 林 (1295)
房地产行业税收管理问题研究	宋红宇 霍福靖 (1299)
加强对房地产开发企业税收征管的思考	李新英 毕仁菊 (1310)
对我国房地产税制改革的走势分析	张洪义 (1313)
税收行政执法争议解决制度的完善	郑智勇 (1319)
纳税评估在税收管理精细化中的作用	张 岩 (1329)

第四篇 税务稽查实务

第一章 增值税的稽查

第一节 纳税义务人的稽查

增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，以及进口货物的单位和个人，就其取得的货物或应税劳务销售额，以及进口货物的金额计算税款，并实行税款抵扣制的一种流转税。从计税原理上看，增值税是对商品生产和流通中各环节的新增价值或商品附加值进行征税，所以叫做“增值税”。然而，由于新增价值或商品附加值在商品流通过程中是一个难以准确计算的数据，因此在增值税的实际操作上采用了间接计算方法，即从事货物销售以及提供应税劳务的纳税人，要根据货物或应税劳务销售额，按照规定的税率计算税款，然后从中扣除上一道环节已纳增值税税款，其余额即为纳税人应缴纳的增值税税款。

一、稽查依据

增值税纳税人，是指法律规定负有缴纳增值税义务的单位和个人。根据《增值税暂行条例》的规定，在中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单位和个人为增值税的纳税义务人。因此，必须首先正确掌握“境内销售货物”、“境内提供加工、修理修配劳务”和“进口货物”这几个概念，即明确增值税的征税范围，才能正确掌握增值税纳税义务人的概念。

（一）征税范围

我国增值税的征税范围包括：

1. 境内销售或者进口的货物。征收增值税的“货物”，是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。有形动产是相对无形资产和不动产而言的，是指具备实物形态，能够带来经济利益的可移动的资产。电力、热力、气体等产品，本来不属于有形动产，但因为其在生产和销售等方面，与无形资产有着本质的区别，而与有形动产有许多相似之处，因此税法也将其列入“货物”的范围，对其征收增值税。除了有形动产以外的其他货物，如建筑物等不动产，以及土地使用权、专利权、著作权、专有技术、商标权、商誉等无形资产，都不属于增值税的征收范围。

税法所称“销售货物”是指有偿转让货物的所有权。在这里，无论向对方收取货币、

实物，还是取得其他经济利益，都是属“有偿”的范畴。需要注意的是，有些行为虽然不是一般意义上的销售行为，但为了平衡税负，税法将其规定为“视同销售货物行为”，并纳入增值税的征收范围。税法中还确定了两种属于增值税征税范围的特殊行为：

(1) 混合销售行为。

(2) 兼营非应税劳务行为。税法所称“境内销售货物”是指货物的起运地或所在地在我国境内。例如，如果将境内的货物通过销售出口到国外，由于货物起运地在我国境内，所以属于“境内销售货物”，应属于增值税的征税范围；但实际上由于我国有“出口退税”的规定，所以对出口货物不但不征税，还退还其在以前环节所缴纳的税款（详见本章第五节）。又如国际运输经过中国的海港、空港和铁路的货物，由于其起运地或所在地都不在我国境内，所以不属于增值税的征收范围，不需缴纳增值税。

2. 境内提供加工、修理修配劳务。税法所称“加工”，是指受托加工货物，即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应收取加工费的业务；税法所称“修理修配”，是指受托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。

税法所称“提供加工、修理修配业务”，是指有偿提供加工、修理修配劳务。但不包括单位或个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务。这里所说的“有偿”，包括从购买方取得货币、实物或其他经济利益。

所谓境内提供加工、修理修配劳务，是限定只有发生在我国境内的劳务才征收增值税。根据这一规定，凡单位和个人之间在我国境内发生的劳务，都属于增值税的征税范围；凡在我国境外发生的劳务，不论结算地或核算地是否在我国境内，都不属于增值税的征收范围。

3. 税法中规定属于增值税征税范围的一些特殊项目。

(1) 货物期货（包括商品期货和贵金属期货）属于增值税征收范围，在期货的实物交割环节纳税。

(2) 银行销售金银的业务属于增值税的征税范围。

(3) 基本建设单位和从事建筑安装业务的企业附设的工厂、车间生产的水泥预制构件，其他构件或建筑材料，用于本单位或本企业的建筑工程的，应在转送使用时征收增值税。但对其在建筑现场制造的预制构件，凡直接用于本单位或本企业建筑工程的，不征收增值税。

(4) 典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售物品的业务，均应征收增值税。

(5) 集邮商品的生产、调拨，以及邮政部门以外的其他单位和个人销售集邮商品，均征收增值税。集邮商品包括邮票、小型张、小本票、明信片、首日封、邮折、集邮簿、邮盘、邮票目录、护邮票、贴片及其他集邮商品。

(6) 邮政部门以外的单位和个人发行报刊征收增值税。

(7) 缝纫业务应当缴纳增值税。

(8) 代购货物的，凡同时具备以下条件的，不征收增值税；不同时具备以下条件的，无论会计制度规定如何核算，均征收增值税：

①受托方不垫付资金；

②销货方将发票开具给委托方，并由受托方将该项发票转交给委托方；

③受托方按销售方实际收取的销售额和增值税额（如系代理进口货物则为海关代征的增值税额）与委托方结算货款，并另外收取手续费。

4. 税法中规定不属于增值税征税范围的一些特殊项目。

（1）供应或开采未经加工的天然水（如水库供应农业灌溉用水，工厂自采地下水用于生产），不征收增值税。

（2）因转让著作所有权而发生的销售电影母片、录像带母片、录音磁带母带的业务，以及因转让专利技术和非专利技术的所有权而发生的销售计算机软件的业务，不征收增值税。

（3）体育彩票的发行收入不征收增值税。

（4）国家管理部门行使管理职能，发放执照、牌照和有关证书等取得的工本费收入，不征收增值税。

（二）纳税义务人

税法规定，凡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，以及进口货物的单位和个人，为增值税纳税义务人。税法所称“单位”，是指国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、外商投资企业和外国企业、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。税法所称“个人”，是指个体经营者及其他个人。因此，凡是在我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，不论其经济性质、隶属关系、经营方式、所在地区，也不分是中国企业还是外国企业，是法人还是自然人，是中国公民还是外国公民，都属于增值税纳税人，应当依法缴纳增值税。

1. 承租和承包经营纳税义务人的确定。税法规定，承租人或承包人，为增值税纳税人。在实际认定纳税人时应注意：

（1）如果承包或承租原企业的全部或一部分，独立承担民事、法律责任，独立进行经营活动，如自行进货、自行定价、自行销售、收入自行支配，只向原企业上缴利润和承包费等，则承租人或承包人为增值税纳税人。

（2）如果属于企业内部的承包，如工业企业划小核算单位、实行分级单独核算，商业企业实行班组核算和柜台承包等，承包人或者承租人有独立的生产经营权，在财务上独立核算，并定期向发包人或出租人上缴承包费或者租金的，承包人或者承租人应当就其生产、经营收入和所得纳税，并接受税务管理；但是，法律、行政法规另有规定的除外。发包人或者出租人应当自发包或出租之日起30日内将承包人或者承租人的有关情况向主管税务机关报告。发包人或者出租人不报告的，发包人或者出租人与承包人或者承租人承担纳税连带责任。

2. 增值税扣缴义务人的确定。扣缴义务人，是指依照法律、行政法规的规定负有代扣代缴税款义务的单位和个人。为了保证国家法律的顺利执行，有利于税收征管，我国税法规定，境外单位和个人在境内销售应税劳务，如果他们在境内设有经营机构的，以其代理人为扣缴义务人，代替他们向税务机关垫缴税款；如果他们没有代理人的，则以购买者为增值税扣缴义务人，购买者在交易时可从所支付的劳务费中扣取应纳税款，然后缴纳给税务机关。

（三）一般纳税人和小规模纳税人的认定与管理

由于我国对增值税的征收实行凭增值税专用发票抵扣税款的制度，对于增值税纳税人会计核算是否健全，是否能够准确核算销项税额、进项税额和应纳税额有较高的要求。但是，对于众多的纳税人来说，其会计核算水平却高低不同；另外，对某些经营规模很小的纳税人，其销售货物或提供应税劳务的对象多是最终消费者，也无须开具增值税专用发票。因此，为了严格增值税的征收管理和对某些经营规模小的纳税人简化计税办法，《增值税暂行条例》参照国际惯例，将纳税人按其经营规模及会计核算健全与否划分为一般纳税人与小规模纳税人，分别实行不同的征收管理办法。

1. 小规模纳税人的认定与管理。

（1）小规模纳税人的认定。增值税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，不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。所称会计核算不健全，是指不能正确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额。按照《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从事货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 180 万元以下的。

另外，对于年应税销售超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，视同小规模纳税人纳税。

（2）小规模纳税人的征收管理。对于小规模纳税人的认定，由主管税务机关依法规定的标准认定。税务机关对小规模纳税人实行简易征税办法，一般不使用增值税专用发票。但基于增值税征收管理中一般纳税人与小规模纳税人之间存在经济往来的客观情况，国家税务总局根据授权专门制定实施了《增值税小规模纳税人征收管理办法》，规定：

①基层税务机关要加强对小规模生产企业财会人员的培训，帮助建立会计账簿，只要小规模企业有会计，有账册，能够正确计算进项税额、销项税额和应纳税额，并能按规定报送有关税务资料，并且年应税销售额不低于 30 万元的，可以认定为增值税一般纳税人。

②对没有条件设置专职会计人员的小规模企业，在纳税人自愿并配有本单位兼职会计人员的前提下，可采取以下措施，使兼职人员尽快独立工作，进行会计核算。

其一，由税务机关帮助小规模企业从税务咨询公司、会计师事务所等聘请会计人员建账、核算。

其二，由税务机关组织从事过财会业务，有一定工作经验，遵纪守法的离、退休人员，帮助小规模企业建账、核算。

其三，在职会计人员经所在单位同意，主管税务机关批准，也可以到小规模企业兼任会计。

③小规模企业可以单独聘请会计人员，也可以几个企业联合聘请会计人员。

④从事货物零售业务的小规模企业，不认定为一般纳税人。

2. 一般纳税人的认定与管理。增值税一般纳税人是指年应征增值税的销售额在规定标准以上，或者会计核算健全并经税务机关认定，享有抵扣税款和使用专用发票等权限的增值税纳税人。

（1）一般纳税人的认定。一般纳税人的认定标准是划分增值税一般纳税人和小规模

纳税人的界限，在这界限之上的为一般纳税人，否则认定为增值税小规模纳税人。目前我国增值税一般纳税人认定标准可以概括为以下几点：

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，在一个纳税年度内应税销售额超过 100 万元的。所谓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，是指一个纳税年度中全部销售额中货物或应税劳务的销售额超过 50% 的企业。

②从事货物批发或零售的纳税人，在一个纳税年度内应税销售额超过 180 万元的。

③没有达到上述经营规模但会计核算健全的，年应税销售额不低于 30 万元的小规模生产企业。判断会计核算健全的主要标准是：纳税人是否能够按照会计制度和税务机关的要求准确核算增值税进项税额、销项税额和应纳税额，能否为税务机关提供核算上述数据的会计核算资料。

④下列单位和个人，不论销售额是否达到规定的标准，都不能认定为一般纳税人：

其一，除个体经营者以外的个人；

其二，不经常发生增值税应税行为的非企业性单位；

其三，不经常发生增值税应税行为的企业；

其四，生产经营的货物全部免税的企业；

其五，从事货物零售业务的小规模企业。

(2) 一般纳税人的资格审批与管理。由于认定为增值税一般纳税人，就可以拥有使用专用发票、抵扣进项税款的权利，有利于企业的生产经营，所以一般来说企业都积极争取被认定为一般纳税人。

按照 1994 年国家税务总局制定实施的《增值税一般纳税人申请认定办法》，一般纳税人的申请与认定按如下办法进行管理：

①凡增值税一般纳税人应按规定向其企业所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。一般纳税人总分机构不在同一县（市）的，应分别向其机构所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。

②企业申请办理一般纳税人认定手续，应提出申请报告，并提供营业执照、有关合同、章程、协议书、银行账号证明，以及税务机关要求提供的其他有关证件、资料。

③一般纳税人认定的审批权限，在县级以上税务机关。

④年销售额在标准以下的一般纳税人，如果会计核算达不到税法规定的要求，税务机关可以取消其一般纳税人资格。

⑤应特别注意的是，如果纳税人的年应税销售额达到一般纳税人标准，那么实际上已经属于增值税一般纳税人。但如果该纳税人没有向税务机关申请认定，那么仍然不能享受一般纳税人的权利，而且一经查出，税务机关将按其销售额和规定的增值税税率计算征税，但不予抵扣进项税额，不得使用增值税专用发票。

二、纳税人身份的稽查

对增值税纳税义务人的稽查是增值税稽查工作的第一步，只有正确确定了增值税的纳税义务人身份，并且分清其属于一般纳税人还是小规模纳税人，才能为以后的税务稽查工

作提供基础,因而必须予以重视。

(一) 对征税范围的稽查

应注意分清增值税的征税范围与营业税的征税范围,从而分清增值税纳税人与营业税纳税人的界限。

1. 一般销售行为。一般销售行为即有偿转让货物的所有权的行为,稽查的重点应包括以下三点:

(1) 所销售货物应是有形的动产,包括电力、热力、气体在内。如果销售的是土地、房屋等不动产,或者是专利权、商标权等无形资产,则这种销售行为不属于增值税的征税范围。

(2) 增值税只对货物的销售行为征税,出租、出借等行为不属于增值税的征税范围。

(3) 上述销售货物的行为必须是在我国境内进行,即货物的起运地或所在地在我国境内,否则不属于我国增值税的征税范围。例如,在我国境内某外资企业,其国外的分支机构在境外生产货物销售,销售收入通过国内总机构核算,对这笔销售收入,由于货物的起运地和所在地都不在我国境内,因此不需在我国缴纳增值税。

2. 视同销售行为。视同销售行为从内容和行为性质上划分,可分为以下几种类型:

(1) 将货物的代销行为视同正常的货物销售。这样规定主要是为了控制税源,防止税源流失。在稽查时应注意,在代销货物时,委托方与受托方均属于增值税的纳税人。按收费方式的不同,代销业务可分为两种情况:

① 代销商品加价式的代销,即委托方通过对代销商品加价方法付给被委托方手续费的代销。例如,某企业委托某商场代销电风扇,开出协议价格为 200 元的专用发票给商场,商场的销售价格为 240 元,返还委托方 200 元的价款。这样,委托方应按 200 元销售额计算销售税额,按原购入价计算进项税额;商场则按 240 元的销价和 200 元的进价分别核算销项税额和进项税额,对进销差价部分缴纳增值税。

② 收取代销手续费式的代销,即在代销商品价款内抽取手续费的代销。例如,在上例中某企业委托某商场代销电风扇,协议价格为 240 元,商场在销售后按协议价格扣取 40 元手续费,返还 200 元价款给企业。这样,委托方应按 240 元销售额计算销项税额,按原购入价计算进项税额;商场的进销价格一致,均为 240 元,如果购销发生在同一时期,则该项业务应纳增值税额为零。商场收取的手续费可向企业开具普通发票,相应缴纳“代理”营业税。

(2) 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,其相关机构不在同一县(市)的,将货物从一个机构移送其他机构用于销售的行为视同正常的货物销售。在稽查中应注意:

这项规定只适用于相关机构在不同县(市)的,其相互之间移送用于销售的货物,不包括相关机构之间相互移送原料和半成品等不是用于销售的货物;而且,这种销售是指受货机构发生以下情形之一的经营行为:①向购货方开具发票;②向购货方收取货款。

受货机构的货物移送行为有上述两项情形之一的,应当向所在地税务机关缴纳增值税;未发生上述两项情形的,则应由总机构统一缴纳增值税。如果受货机构只就部分货物向购买方开具发票或收取货款,则应当区别不同情况,计算并分别向总机构所在地或分支机构所在地缴纳税款。

国税发[1998]137号通知是对《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》第四条第(三)款的解释,(即上述分支机构转移货物视同销售的行为)本应从该细则实施之日起执行。但由于国税发[1998]137号通知下发前,该细则上述条款所称“销售”概念未予明确,致使各地税务机关和纳税人理解上有分歧,执行上也不尽一致。鉴于这一实际情况,为了避免给企业生产经营和财务核算造成较大影响,国家税务总局决定,以1998年9月1日为界限,此前企业所属机构发生国税发[1998]137号通知所称销售行为的,如果应纳增值税已由企业统一向企业主管税务机关缴纳,企业所属机构主管税务机关不得再征收此项应纳增值税。如果此项应纳增值税未由企业统一缴纳,企业所属机构也未缴纳,则应由企业所属机构主管税务机关负责征收;属于偷税行为的,应由企业所属机构主管税务机关依照有关法律、法规予以处理。1998年9月1日以后,企业所属机构发生销售行为,其应纳增值税则一律由企业所属机构主管税务机关征收。

(3) 自产、委托加工的货物用于非应税项目、集体福利和个人消费的,视同正常的货物销售。

(4) 将自产、委托加工或购买的货物作为投资提供给他人,分配给股东或投资者,以及无偿赠给他人的行为视同正常的货物销售。

在对以上“视同销售行为”进行稽查时,需注意以下几个问题:

①上述“视同销售行为”的规定只适用于增值税税法规定的“单位和个体经营者”,不包括“其他个人”。也就是说,“其他个人”发生上述行为时,并不比照视同销售货物,不属于增值税的征税范围。

②纳税人将自产、委托加工或购买的货物用于奖励和用作实物折扣的,也属于税法所说的“无偿赠送他人”的范围,所以也属于增值税的征税范围。

③纳税人将外购的货物用于非应税项目、集体福利或个人消费,不属于视同销售。

3. 对混合销售行为和兼营非应税劳务行为的稽查。

4. 对属于增值税征税范围的一些特殊货物交易情况的稽查。例如货物期货的买卖,银行销售金银,典当业的死当物品等也属于增值税征收范围。尤其需要注意的是,集邮商品、报刊、无线寻呼机、移动电话等商品买卖按其出售者的不同分别征收增值税或营业税。例如,邮政部门销售邮品,应当征收营业税;邮政部门以外的其他单位和个人销售集邮商品,则应征收增值税。

5. 对在境内提供加工、修理修配劳务的稽查。

(1) 对受托加工货物行为的稽查。所谓受托加工货物,是指委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务。在稽查过程中,主要应审查其受托加工货物业务是否应按“劳务”征税,要注意以下情况:

对于由受托方提供原料及主要材料生产的产品,或者受托方先将原料及主要材料卖给委托方,然后再由受托方加工货物、交付委托方形式的受托加工业务,不论纳税人在财务上是否作销售处理,不能视为“受托加工货物”,应按“销售货物”征税。

(2) 对修理修配业务的稽查。所谓修理修配业务,是指委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。根据这一规定,修理修配业务不包括对不动产的修缮业务。在稽查中还应注意,当货物的生产企业为搞好售后服务,支付给经销企业

修理费用,作为经销企业为用户提供售后服务的费用支出时,对经销企业从货物的生产企业取得的收入,应按修理修配业务征收增值税。

6. 对进口货物的稽查。我国的税法规定,进口货物的增值税由海关代征,一般在货物进入关境时,或在货物从海关保税仓库、保税行或保税区中转出,投入国内市场时,已缴纳了增值税。

(二) 对纳税人的稽查

对纳税人进行稽查应分清一般纳税人与小规模纳税人的界限。这主要可以从以下几个方面进行判断:

1. 从年营业额判断。按税法规定,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 万元以下的为小规模纳税人;年应税销售额在 100 万元以上的为一般纳税人。从事货物批发或零售的纳税人,年应税销售额在 180 万元以下的为小规模纳税人;年应税销售额在 180 万元以上的为一般纳税人。在稽查中应注意三点:

(1) 以上标准中所提到的销售额,是指不包括应纳税款的销售额。

(2) 纳税人总分机构实行统一核算,其总机构年应税销售额超过小规模企业的标准,但分支机构年应税销售额未超过小规模企业标准的,其分支机构可申请办理一般纳税人认定手续。

(3) 以从事货物生产或提供应税劳务为主,并兼营货物的批发或零售的纳税人,是指该类纳税人的全年应税销售额中货物或应税劳务的销售额超过 50%,批发或零售货物的销售额不到 50%。

2. 从会计核算健全程度判断。判断会计核算健全的主要标准是:纳税人是否能够按照会计制度和税务机关的要求准确核算增值税进项税额、销项税额和应纳税额,能否为税务机关提供核算上述数据的会计核算资料。在稽查中应注意以下两点:

(1) 按照《增值税小规模纳税人征收管理办法》的规定,只要小规模生产企业有会计,有账册,能够正确计算进项税额、销项税额和应纳税额,并能按规定报送有关税务资料,并且年应税销售额不低于 30 万元的,可以认定为增值税一般纳税人。

(2) 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。

3. 从企业的性质判断。按照税法的规定,下列纳税人不论其销售额是否超过规定的标准,也不论其会计核算制度是否健全,均不得认定为增值税一般纳税人:(1) 个人;(2) 非企业性单位;(3) 不经常发生增值税应税行为的企业。

另外,生产经营的货物全部免税的企业也不需认定为增值税一般纳税人。

在稽查中需注意的,当企业从一般纳税人转为小规模纳税人后,原未抵扣完的进项税应转回成本或库存商品;当企业从小规模纳税人转为一般纳税人后,只允许抵扣成为一般纳税人后购进商品的进项税额。