

中国  应用系列


商业贸易活动中的纳税筹划

贺志东 主编



清华大学出版社

中国  应用系列


商业贸易活动中的 纳税筹划

贺志东 主编

清华大学出版社
北京

内 容 简 介

本书由我国著名纳税筹划应用研究机构——中华财税网的专家组成员精心编写而成,系统、深入地介绍了商业贸易活动中的纳税筹划技巧。全书共六章。内容包括:商业贸易活动中增值税的纳税筹划、商业贸易活动中出口退(免)税的纳税筹划、商业贸易活动中进口环节增值税的纳税筹划、进口环节消费税的纳税筹划、关税的纳税筹划、船舶吨税的纳税筹划、商业贸易活动中企业所得税的纳税筹划、商业贸易活动中个人所得税的纳税筹划、商业贸易活动中城市维护建设税的纳税筹划、商业贸易活动中印花税的纳税筹划以及商业贸易活动中契税的纳税筹划等。本书具有实用性、创造性、新颖性、系统深入及权威性等特点。

本书适合广大纳税人、税务代理人员和税务干部学习参考,是全国涉税工作者的必备案头工具书。相信本书能成为广大读者工作上的得力助手!

版权所有,翻印必究。举报电话:010-62782989 13501256678 13801310933

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签,无标签者不得销售。

本书防伪标签采用清华大学核研院专有核径迹膜防伪技术,用户可通过在图案表面涂抹清水,图案消失,水干后图案复现;或将表面膜揭下,放在白纸上用彩笔涂抹,图案在白纸上再现的方法识别真伪。

图书在版编目(CIP)数据

商业贸易活动中的纳税筹划/贺志东主编. —北京:清华大学出版社,2005.3

(中国税法应用系列)

ISBN 7-302-10211-2

I. 商… II. 贺… III. 商业经济—税收筹划—基本知识—中国 IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2004)第 139324 号

出 版 者:清华大学出版社

<http://www.tup.com.cn>

社 总 机:010-62770175

地 址:北京清华大学学研大厦

邮 编:100084

客户服务:010-62776969

组稿编辑:黄娟娟

文稿编辑:陆涸晨

版式设计:肖 米

印 装 者:清华大学印刷厂

发 行 者:新华书店总店北京发行所

开 本:185×260 印张:17.25 插页:1 字数:405千字

版 次:2005年3月第1版 2005年3月第1次印刷

书 号:ISBN 7-302-10211-2/F·1038

印 数:1~4000

定 价:29.00 元

在市场经济时代,企业和个人由于要实现生存、发展和获利,必然会发生大量的商业贸易行为。在激烈的市场竞争中,要站稳脚跟,立于不败之地,必须有自己的优势与核心竞争力。因此,在保证产品质量、功能和售后服务等环节的前提下,获得成本方面的优势是非常重要的。企业的成本主要有两个方面,一个是内部成本(如工资、材料、制造费用、财务费用、管理费用、销售费用等),另一个往往被忽视的方面就是外部的税收成本(包括显性的和隐性的)。内部成本不能一味地压低,而外部的税收成本,只要不违法,是有很多技巧可以用来节省税收或税收缴纳费用的。

为了帮助广大纳税人掌握、运用商业贸易活动中的纳税技巧,帮助提高广大注册税务师、注册会计师、律师在这方面的执业水平,同时便于税务机关更好地开展征税筹划,由我国著名税务专家、最广义纳税筹划的奠基人贺志东研究员担任主编,中华财税网(www.china-tax.cn)专家组编写了本书,他们无私地将部分成果公之于世。

全书共六章。内容包括:商业贸易活动中增值税的纳税筹划、商业贸易活动中出口退(免)税的纳税筹划、商业贸易活动中进口环节增值税的纳税筹划、进口环节消费税的纳税筹划、关税的纳税筹划、船舶吨税的纳税筹划、商业贸易活动中企业所得税的纳税筹划、商业贸易活动中个人所得税的纳税筹划、商业贸易活动中城市维护建设税的纳税筹划、商业贸易活动中印花税的纳税筹划以及商业贸易活动中契税的纳税筹划等。

本书具有以下特点:实用性、创造性、新颖性、内容系统深入和权威性。

本书不仅适用于广大纳税人、税务代理人员和税务干部学习参考,而且是全国涉税工作者的必备案头工具书。相信本书能成为广大读者工作上的得力助手!

书中不足之处在所难免,欢迎批评指正,以便再版时修订。

中华财税网专家组

2004 年

前言

FOREWORD

目录

CONTENT

第一章 商业贸易活动中增值税的纳税筹划	1
第一节 商业贸易活动中增值税纳税筹划空间	1
第二节 商业贸易活动中增值税纳税筹划点拨	26
第二章 商业贸易活动中出口退(免)税的纳税筹划	51
第一节 出口货物退(免)增值税	51
第二节 出口货物退(免)消费税	71
第三节 商业贸易活动中出口纳税筹划专题	73
第三章 商业贸易活动中海关征税的纳税筹划	107
第一节 进口环节增值税的纳税筹划	107
第二节 进口环节消费税的纳税筹划	124
第三节 关税的纳税筹划	126
第四节 船舶吨税的纳税筹划	153
第四章 商业贸易活动中企业所得税的纳税筹划	157
第一节 商业贸易活动中企业所得税的纳税 筹划空间	157
第二节 商业贸易活动中企业所得税的纳税 筹划点拨	211
第五章 商业贸易活动中个人所得税的纳税筹划	228
第一节 商业贸易活动中个人所得税的纳税 筹划空间	228
第二节 商业贸易活动中个人所得税的纳税 筹划点拨	245
第六章 商业贸易活动中其他税种的纳税筹划	254
第一节 商业贸易活动中城市维护建设税的 纳税筹划	254
第二节 商业贸易活动中印花税的纳税筹划	256
第三节 商业贸易活动中契税的纳税筹划	262
参考文献	269

商业贸易活动中增值税 的纳税筹划

第一章

CHAPTER

纳税筹划是指为了规避或减轻自身税负和缴纳费用(纳税遵从成本),防范、减轻甚至化解纳税风险,以及使自身的合法权益得到最充分的保障而进行的一切筹谋、策划活动。

在商业贸易活动中开展纳税筹划,主要包括增值税、出口退(免)税、进口环节增值税和消费税、关税、企业所得税筹划等方面。

第一节 商业贸易活动中增值税纳税筹划空间

增值税是一个国际性税种,自1954年法国首先实行增值税至今,全世界已有123个国家和地区实行了增值税。我国于1979年引进了增值税,并于1994年进行了重大改革。增值税已成为我国税制结构中的重要税种。

在进行纳税筹划前,必须认真掌握好纳税筹划的空间,这关系到纳税筹划方案的成效,是非常重要的。

一、增值税征税范围

我国增值税的征税范围可概括为销售货物、提供劳务和进口货物三个方面。

(一) 销售货物

销售货物是指有偿转让货物的所有权。所谓有偿,是指从购买方取得货币、货物或其他经济利益,可以是纳税人以转让货物为条件所取得的场地(土地)使用权、商标使用权、非专利技术、专用专利权等。

属于征收增值税的货物是指除土地、房屋和其他建筑物等不动产之外的各种有形动产及电力、热力和气体等。

确定一项销售行为是否成立,必须认定其是否发生了货物所有权的转让。如果货物的所有权没有发生转让,只是转让了货物的使用权,如货物的出租、出借等行为,这些都不属于税法中所说的转让货物所有权,不应缴纳增值税。

有形动产是相对无形资产和不动产而言的,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,本不属于有形动产,但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。

除有形动产外,其他货物,如建筑物等不动产,则不属于增值税征收范围。另外,土地使用权、专利权、非专利技术、著作权、商标权、商誉等无形资产,也不属于增值税的征收范围。

代购货物行为,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

会计上如何核算,均应征收增值税。同时具备的条件如下。

(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,则为代征的增值税额)与委托方结算货款,并另收手续费。

(二) 视同销售货物

视同销售货物是相对销售货物行为而言的,是指那些提供货物的行为,其本身不符合增值税政策中销售货物所定义的有偿转让货物的所有权条件,而在征税时,要视同销售货物的行为。

单位和个体经营者的下列 8 项行为应视同销售货物处理。

1. 将货物交付他人代销

纳税人在将货物交由代销机构时,货物所有权发生了转移,委托方应作销售收入申报纳税,受托的代销方所代销商品销售后,记销售收入申报纳税。属一般纳税人的,委托方将货物交由代销机构时,还可向受托方开具专用发票,以保证专用发票链条不中断。

2. 销售代销货物

销售代销货物和将货物交付他人代销是货物销售过程中的两个相互联系的环节。纳税人接受委托方交付的代销货物销售后,作为销售收入申报纳税,接受的专用发票作为进项税额抵扣。受托代销方为委托方代销货物,对其从购货方取得的全部价款,均应当征收增值税,不得抵减按销售额的一定比例提取的代销手续费。

3. 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,通常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。

此项规定所称销售,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。

纳税人以总机构的名义在各地开立账户,通过资金结算网络在各地向购货方收取货款,由总机构直接向购货方开具发票的行为,不具备受货机构向购货方开具发票、向购货方收取货款两种情形之一,其所取得的应税收入应当在总机构所在地缴纳增值税。

4. 将自产、委托加工的货物用于非应税项目

纳税人将自己生产或委托外单位加工收回的货物,用于非增值税应税项目的,在移送时,应作销售收入申报缴纳增值税。非应税项目是指提供非应税劳务、转让无形资产、销售不动产。非应税劳务是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征税范围的劳务。

5. 将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者

纳税人将自己生产制造的货物、委托外单位加工收回的货物或购买的货物作为资产投资,提供给其他单位或个体经营者,在货物移送时,应作为销售收入申报纳税。

6. 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者

在货物移送时,应作为销售收入申报纳税。

7. 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费

纳税人将自己生产制造的货物、委托外单位加工收回的货物用于集体福利或个人消费,实际上其货物的用途已经转变成成为消费品。因此,这些货物在用于集体福利或个人消费时,应作为销售收入申报纳税。

8. 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送给他人

纳税人将自己生产制造的货物、委托外单位加工收回的货物或购买的货物,无偿赠送给他人时,应作为销售收入申报纳税。纳税人在购进货物时,可取得专用发票抵扣税款。赠送他人时,可开具专用发票,受赠可取得专用发票抵扣税款。纳税人将自产、委托加工或购买的货物用于奖励和用于实物折扣的,也属于无偿赠送给他人的范围。

(三) 提供应税劳务

应税劳务是指加工、修理和修配劳务。对于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,不包括在增值税的征收范围内;对修理修配业务,不包括对不动产的修缮业务。

纳税人提供应税劳务均应依照规定的税率征收增值税。

(四) 进口货物销售行为

申报进入我国境内的货物均应缴纳增值税。

进口货物销售行为不需考虑进口行为是否具有有偿性,即不需考虑货物进口者的动机,也不需考虑进口货物是否存在所有权的转移,而只需确定进口货物是否申报进入报关入境。

对代理进口货物的纳税人,以海关开具的完税凭证上的纳税人为缴纳增值税的纳税人,即对报关进口货物,凡是由海关的完税凭证开具给委托方的,代理方对代理进口的货物不再缴纳增值税;凡是由海关的完税凭证开具给代理方的,代理方对所进口的货物应按规定缴纳增值税。

(五) 混合销售行为

1. 混合销售行为的概念

混合销售是指一项销售行为既涉及货物,又涉及非应税劳务的行为。

2. 混合销售行为征税的基本规定

(1) 从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为,视为销售货物,应当征收增值税;其他单位和个人的混合销售行为视为非应税劳务,不征收增值税。

这里所指的从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者,包括从事货物的生产、批发或零售为主,并兼营非应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者在内。具体来说,是指在纳税人的年货物销售额与非增值税应税劳务营业额的合计数中,年货物销售额超过50%,非增值税应税劳务营业额不到50%。混合销售行为按规定应当征收增值税的,该混合销售行为所涉及的、非应税劳务所用购进货物的进项税额符合扣税条件的,准予扣除进项税额。

(2) 对以从事非增值税应税劳务为主,并兼营货物销售的单位与个人,虽然其混合销售行为应视为销售非应税劳务,不征收增值税,但如果其设立单独机构经营货物销售并单

独核算,该单位机构应视为从事货物生产、批发或零售的企业、企业性单位,该单位发生的混合销售行为,应当征收增值税。

(3) 从事运输业务的单位和个人,如果销售货物并负责运输所售货物,此项混合销售行为,应当征收增值税。

(4) 自 2002 年 9 月 1 日起,从事货物生产的单位和个人以签订建设工程施工总包或分包合同(包括建筑、安装、装饰、修缮等工程总包和分包合同)方式开展经营活动时,销售自产货物、提供应税劳务,并同时提供建筑业劳务(包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业),同时符合以下条件的,对销售自产货物和提供应税劳务取得的收入征收增值税,提供建筑业劳务收入(不包括按规定应征收增值税的自产货物和增值税应税劳务收入)征收营业税。

① 具备建设行政部门批准的建筑业施工(安装)资质;

② 签订建设工程施工总包或分包合同中单独注明建筑业劳务价款。

凡不同时符合以上条件的,对纳税人取得的全部收入征收增值税,不征收营业税。

以上所称建筑业劳务收入,以签订的建设工程施工总包或分包合同上注明的建筑业劳务价款为准。

纳税人通过签订建设工程施工合同,销售自产货物、提供应税劳务的同时,将建筑业劳务分包或转包给其他单位和个人的,对其销售的货物和提供的应税劳务征收增值税;同时,签订建设工程施工总承包合同的单位和个人,应扣缴提供建筑业劳务的单位和个人取得的建筑业劳务收入的营业税。

上述所称自产货物范围包括以下 5 个方面。

① 金属结构件,包括活动板房、钢结构房、钢结构产品、金属网架等产品;

② 铝合金门窗;

③ 玻璃幕墙;

④ 机器设备、电子通讯设备;

⑤ 国家税务总局规定的其他自产货物。

纳税人销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务,应向营业税应税劳务发生地所在的地方税务局提供其机构所在地主管国家税务局出具的纳税人属于从事货物生产的单位或个人的证明,营业税应税劳务发生地所在的地方税务局根据纳税人持有的证明,按上述有关规定征收营业税。

(六) 兼营非应税劳务

兼营非应税劳务是纳税人的销售行为既涉及货物或应税劳务,又涉及非应税劳务。纳税人的销售行为如果既涉及货物或应税劳务,又涉及非应税劳务,为兼营非应税劳务。

非应税劳务是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。

纳税人兼营非应税劳务的,应分别核算货物或非应税劳务的销售额。不分别核算的或者不能准确核算的,其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。纳税人兼营的非应税劳务是否应当一并征收增值税,由国家税务局所属征收机关确定。兼营的非应税劳务按政策规定应当征收增值税的,所涉及兼营的,非应税劳务所用购进货物的进项税额符合扣税条件的,准予扣除进项税额。

二、纳税义务人与扣缴义务人

(一) 纳税义务人

在中华人民共和国境内销售货物、提供加工、修理修配劳务(以下简称应税劳务)以及进口货物的单位和个人,为增值税纳税义务人(以下简称增值税纳税人)。

凡从事增值税涉税行为的外商投资企业和外国企业,也是增值税纳税人。外商投资企业是指在中国境内设立的中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业。外国企业是指在中国境内设立机构、场所、从事生产、经营和虽未设立机构、场所,而有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织。

确定增值税纳税人时,应注意同时具备以下几个条件。

- (1) 销售货物、提供应税劳务或进口货物的行为已经发生;
- (2) 销售货物、提供应税劳务以及进口货物属于增值税的征税范围;
- (3) 销售货物或提供应税劳务行为发生在中华人民共和国境内。进口货物行为是指进口货物申报进入中华人民共和国关境内。

货物期货(包括货物期货和贵金属期货)应当征收增值税。货物期货的增值税纳税人规定如下。

① 交割时采取由期货交易所开具专用发票的,以期货交易所为纳税人。期货交易所按次计算增值税,其进项税额为该货物交割时供货会员单位开具的专用发票上注明的销项税额,期货交易所本身发生的各种进项不得抵扣。对一般纳税人在商品交易所通过期货交易购进货物,其通过商品交易所转付货款可视同向销货单位支付货款,对其取得的合法专用发票允许抵扣。

② 交割时采取由供货的会员单位直接将专用发票开给购货单位的,以供货会员单位为纳税人。

货物期货交易的增值税纳税环节为:期货的实物交割环节。货物期货交易增值税的计税依据为:交割时的不含税价格(不含增值税的实际成交额)。

(二) 扣缴义务人

增值税扣缴义务人,是指依据法律、行政法规规定,负有代扣代缴增值税税款义务的单位和个人。

境外的单位或个人在境内销售应税劳务,不论这些单位和个人是在境内还是在境外,都是增值税纳税人。对其在境内未设有经营机构的,其应纳税款以代理人为扣缴义务人,代替其向税务机关垫缴税款;没有代理人的,以购买者为扣缴义务人,购买者在接受劳务、支付劳务费时,可从支付的劳务费中扣除应纳税款,然后向税务机关缴纳。

企业租赁或承包给其他人经营的,以承租人或承包人为增值税纳税人。此规定仅适用于原企业整体出租、发包或原企业相对独立的一部分的出租和发包,不包括企业内部经济承包责任制等形式的承包。企业对其内部成员实行单项经营指标考核的,如工业企业划小核算单位、实行分级单独核算,商业企业班组、柜组承包等,只是内部管理方式的调整,如果属于这种类型的,则仍以原企业为增值税纳税人。

(三) 有关一般纳税人的具体规定

一般纳税人,是指年应征增值税销售额(以下简称应税销售额)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一般纳税人。

1. 一般纳税人的标准

一般纳税人的标准表现为如下几个方面。

(1) 从事货物生产或提供应税劳务的纳税人,年应税销售额超过 100 万元的。

(2) 从事货物批发或零售的纳税人,年应税销售额超过 180 万元的。

(3) 从事货物生产或提供应税劳务,并兼营货物批发或零售的纳税人,在其全部销售额中,批发或零售货物的销售额不到 50%,年应税销售额超过 100 万元的。

(4) 对从事货物生产的纳税人,年应税销售额在 30 万元以上的,有固定经营地点、有固定的生产经营项目或产品,会计核算健全,能准确核算增值税进项税额、销项税额和应纳税额的,也可以认定为一般纳税人。

(5) 新开办的企业,原则上应按小规模纳税人管理。对具有较大规模固定经营场所、经营项目、资金等生产经营必要条件,如注册资金、营业面积、固定资产规模、从业人员等达到一定标准以上,符合一般纳税人条件,确需认定为一般纳税人的,应在办理税务登记的同时,申请办理一般纳税人认定手续,经主管税务机关实地核查后,经批准,可认定为临时一般纳税人。

(6) 已开业的小规模纳税人中的小规模企业、个体经营者、经常发生应税行为的非企业性单位,年应税销售额达到一般纳税人标准的,应于第一次到达标准年份的次年 1 月底以前,申请办理一般纳税人的认定手续。

2. 不得认定为一般纳税人的范围

下列几类增值税纳税人,无论年应税销售额是否达到规定标准,都不得认定为一般纳税人。

(1) 从 1998 年 7 月 1 日起,从事货物批发或零售的纳税人,年应税销售额未超过 180 万元,无论财务制度是否健全,一律不得认定为一般纳税人。

(2) 除个体经营者以外的个人。

(3) 不经常发生增值税应税行为的非企业性单位,如行政单位、事业单位、军事单位、社会团体等。如果非企业性单位经常发生增值税应税行为,也可以申请认定一般纳税人。

(4) 不经常发生增值税应税行为的企业,如主要从事建筑安装、交通运输的企业。

(5) 生产、经营的货物全部免税的企业。

3. 一般纳税人的权利与义务

(1) 一般纳税人的主要权利

① 一般纳税人在取得资格后,可到指定的地点办理专用发票领购手续并购买专用发票,在对外销售货物和提供应税劳务时,可开具专用发票。

② 一般纳税人在购进货物或接受应税劳务时,有权向销售方索取专用发票或其他扣税凭证,以此作为计算增值税进项税额的凭证。

③ 一般纳税人享有抵扣进项税额的权利。一般纳税人可以根据“应纳税额=本期销项税额-本期进项税额”的公式计算应纳税额,对购进货物或接受应税劳务所取得专用发票上注明的税款准予抵扣。

(2) 一般纳税人的主要义务

① 符合一般纳税人标准和条件的纳税人,应及时向税务机关申请认定一般纳税人,

并按规定申报缴纳增值税。否则,将失去专用发票使用权和进项税额抵扣权。

② 有按照增值税管理的需要,建立健全财务会计制度,正确核算进项税额、销项税额及应纳税额的义务。否则,将失去专用发票使用权和进项税额抵扣权。

③ 有向税务机关提供税务资料及相关信息的义务。按税务机关要求,能够准确提供税务资料,如各种计税台账、账簿等。

④ 有为确保增值税运行安全的义务。按照税务机关要求,配置税控装置,配备相关工作人员。

⑤ 有妥善保管和按规定使用专用发票的义务。一般纳税人必须妥善保管和按规定使用专用发票,并在每月增值税纳税申报表(以下简称申报表)附列资料中,如实申报专用发票的购、用、存情况。否则,税务机关将停止其专用发票的使用权。

4. 对一般纳税人办理认定手续的要求

(1) 申请办理认定的时限

增值税纳税人在申请办理一般纳税人的认定手续之前,应对照规定的标准,进行自我确定,在自我确定符合一般纳税人条件后,应按下列时限,向税务机关申请办理认定手续。

① 凡符合一般纳税人标准的增值税纳税人,都必须主动提出申请,向主管税务机关申请办理认定手续。

② 新开业的增值税纳税人,预计开业当年应税销售额能够达到一般纳税人标准的,应在办理税务登记时,同时申请办理临时一般纳税人认定手续。

③ 已开业的小规模纳税人中的小规模企业、个体经营者、经常发生应税行为的非企业性单位,年应税销售额达到一般纳税人标准的,应于第一次到达标准年份的次年1月底以前,申请办理一般纳税人的认定手续。

④ 对从事货物生产年销售额在30万元以上的工业企业,虽然达不到一般纳税人的标准,但能按会计制度和国家税务机关的要求,准确核算销项税额、进项税额和应纳税额,能够准确提供税务资料的,经税务机关批准,可以申请办理认定手续。

⑤ 全部销售免税货物的纳税人,由于免税货物的进项税额不予抵扣,货物销售时不能开具专用发票,因此,不论是否符合一般纳税人条件,都不办理认定手续。但恢复纳税后,凡符合一般纳税人条件的,应自恢复纳税之日起30日内,向税务机关申请办理认定手续。

(2) 申请办理认定时所需的资料和证件

纳税人申请办理认定手续,应按税务机关的要求,如实提供有关证件、资料,否则,将不予办理。一般来讲,应提供以下资料。

① 申请报告;

② 工商行政管理部门核发的营业执照;

③ 与纳税人成立及经营活动相关的章程、合同、协议书等资料;

④ 开户银行及账号证明;

⑤ 能够准确反映纳税人年应税销售额的财务报表资料及主管税务机关要求提供的其他有关证件、资料。

对与总机构不在同一县(市)的分支机构,在申请办理认定时,还应提供总机构所在地

的主管税务机关批准总机构为一般纳税人的证明,即总机构增值税一般纳税人申请认定表(以下简称认定表)影印件。

5. 一般纳税人资格年审

在一般纳税人年审和临时一般纳税人转为一般纳税人的过程中,年销售额在规定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,税务机关在年审中可以取消其一般纳税人资格,改按小规模纳税人的征税办法管理。对已使用防伪税控系统,但年应税销售额未达到规定标准的一般纳税人,如会计核算健全,只要没有下列情形之一者,则不取消其一般纳税人的资格。

- (1) 虚开专用发票或者有偷、骗、抗税行为的。
- (2) 连续 3 个月未申报或者连续 6 个月纳税申报异常且无正当理由的。
- (3) 不按规定保管、使用专用发票、税控装置,造成严重后果的。

上述一般纳税人在年审后的一个年度内,领购专用发票应限定为千元版(最高开票限额 1 万元),个别确有需要经严格审核的,可领购万元版(最高开票限额 10 万元)的专用发票,月领购专用发票份数不得超过 25 份。

(四) 有关小规模纳税人的具体规定

1. 小规模纳税人的标准

小规模纳税人,是指年应税销售额在规定标准以下,而且会计核算不健全,不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。

2. 小规模纳税人与一般纳税人的主要区别

小规模纳税人与一般纳税人的主要区别表现在 3 个方面。

(1) 小规模纳税人销售货物或提供应税劳务不得使用专用发票,即使确需开具专用发票,只能经批准后,由主管税务机关按 6% 或 4% 的征收率代开,一般纳税人则可以使用专用发票,并按规定税率开具。

(2) 小规模纳税人不能享受税款抵扣权,一般纳税人则享有这种权利。

(3) 小规模纳税人按简易办法计算应纳税额,实行含税成本核算,一般纳税人按规定的方法计算应纳税额。

3. 小规模纳税人向一般纳税人转化的途径

(1) 扩大生产经营规模,使年应税销售额达到一般纳税人标准,但这要受到主客观条件的限制。

(2) 健全会计核算,准确地核算并提供销项税额、进项税额和应纳税额,按规定报送有关税务资料,以此要求税务机关认定为一般纳税人。

三、计税依据

(一) 销售额的构成

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,但是不包括收取的销项税额。具体包括以下几部分。

- ① 销售货物或应税劳务的价款;
- ② 价外收取的一切费用;
- ③ 消费税税金。

（二）销售额的确定

1. 价外费用

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（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。凡价外费用，无论其会计制度如何核算，均应并入销售额计算应纳税额。但下列项目不包括在内。

（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：

① 承运部门的运费发票开具给购货方；

② 纳税人将该项发票转交给购货方的。

2. 包装物押金

（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，应并计销售额纳税。

（2）包装物押金逾期纳税的“逾期”，以 1 年为期限，即对收到 1 年以上的押金，无论是否退还，均并计销售额纳税。个别包装物周转使用期较长的，可报经税务征收机关确定后，适当放宽逾期期限。

（3）从 1995 年 6 月 1 日起，对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否退还及会计上如何核算，均应并入当期销售额纳税。

3. 折扣销售

（1）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，可按折扣后的销售额缴纳增值税；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。

（2）对出版单位委托发行图书、报刊、杂志等支付给发行单位的经销手续费，在缴纳增值税时，按“折扣销售”的有关规定办理。如果销售额和支付的经销手续费在同一发票上分别注明的，可按支付经销手续费后的销售额缴纳增值税；如果经销手续费不在同一发票上注明，另外开具发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除经销手续费。

4. 以旧换新

纳税人采取以旧换新的方式销售货物，应按新货物的同期销售价格确定销售额。金银首饰以旧换新业务，可按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。

5. 还本销售

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。

6. 外汇销售额折合人民币销售额

销售额以人民币计算。纳税人以外汇结算销售额的，应当按外汇市场价格折合人民币计算；其销售额的人民币折合率为中国人民银行公布的市场汇价；其销售额的人民币折合率可以选择销售额发生的当天或当月 1 日的国家外汇牌价（原则上为中间价）。纳税人应在事先确定采用何种折合率，确定后一年内不得变更。

7. 销售额和销项税额合并收取的销售额

在一般情况下，由于增值税采用的是价外税，纳税人应以不含增值税的销售额作为计

税依据。

(1) 一般纳税人销售货物或者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。

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

(2) 小规模纳税人销售货物或应税劳务采用销售额和应纳税额合并定价方法的,按下列公式计算销售额。

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

8. 价格偏低或者无销售额的确定

(1) 纳税人销售货物或者应税劳务的价格明显偏低并无正当理由的,由主管税务机关核定其销售额。

(2) 纳税人有价格明显偏低并无正当理由或者有视同销售货物行为而无销售额者,按下列顺序确定销售额。

- ① 按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定;
- ② 按纳税人最近时期同类货物的平均价格确定;
- ③ 按组成计税价格确定。

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)

属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税税额。

以上公式中的成本是指:销售自产货物的为实际生产成本,销售外购货物的为实际采购成本。

(3) 组成计税价格中的成本利润率的确定。

纳税人因销售价格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《消费税若干具体问题的规定》中规定的成本利润率。

(三) 销售额的扣减

小规模纳税人因销货退回或折让退还给购买方的销售额,应从发生销货退回或折让当期的销售额扣减。

一般纳税人因销货退回或折让而退还给购买方的增值税额,应从发生销货退回或折让当期的销项税额中扣减。

四、税率和征收率

(一) 基本税率及适用范围

我国现行增值税的基本税率为 17%。基本税率适用于纳税人销售货物、提供应税劳务或者进口货物,除税法规定适用低税率的范围外,一律适用基本税率。

(二) 低税率及适用范围

我国现行增值税的低税率为 13%。纳税人销售或进口下列货物,均应采用低税率。

(1) 粮食

粮食是各种主食食科的总称。本货物的范围包括小麦、稻谷、玉米、高粱、谷子、大豆和其他杂粮(如大麦、燕麦)及经加工的面粉、大米、玉米等。

切面、饺子皮、米粉等经过简单加工的粮食复制品,比照粮食 13% 的税率征收增值税。粮食复制品是指以粮食为主要原料经简单加工的生食品,不包括挂面和以粮食为原料加工的速冻食品、副食品。粮食复制品的具体范围由各省、自治区、直辖市、计划单列市国家税务局根据上述原则确定。

(2) 食用植物油

植物油是从植物根、茎、叶、果实、花或胚芽组织中加工提取的油脂。

食用植物油仅指:芝麻油、花生油、豆油、菜籽油、米糠油、葵花子油、棉籽油、玉米胚油、茶油、胡麻油、棕榈油,以及以上述油为原料生产的混合油。

(3) 自来水

自来水是指自来水公司及工矿企业经抽取、过滤、沉淀、消毒等工序加工后,通过供水系统向用户供应的水。

农业灌溉用水、引水工程输送的水等,不属于本货物的范围。

(4) 暖气、热水

暖气、热水是指利用各种燃料(如煤、石油、其他各种气体或固体、液体燃料)和电能将水加热,使之生成的气体和热水,以及开发自然热能,如开发热资源或用太阳能生产的暖气、热气、热水。

利用工业余热生产、回收的暖气、热气和热水也属于本货物的范围。

(5) 冷气

冷气是指为了调节室内温度,利用制冷设备生产的,并通过供风系统向用户提供的低温气体。

(6) 煤气

煤气是指由煤、焦炭、半焦和重油等经干馏或汽化等生产过程所得气体产物的总称。本货物的范围包括以下三部分。

① 焦炉煤气是指煤在炼焦炉中进行干馏所产生的煤气。

② 发生炉煤气是指用空气(或氧气)和少量的蒸汽将煤或焦炭、半焦,在煤气发生炉中进行汽化所产生的煤气、混合煤气、水煤气、单水煤气、双水煤气等。

③ 液化煤气是指压缩成液体的煤气。

(7) 石油液化气

石油液化气是指由石油加工过程所产生的低分子量的烃类炼厂气经压缩成的液体。主要成分是丙烷、丁烷、丁烯等。

(8) 天然气

天然气是蕴藏在地层内的碳氢化合物可燃气体。主要含有甲烷、乙烷等低分子烷烃和丙烷、丁烷、戊烷及其他重质气态烃类。天然气包括气田天然气、油田天然气、煤矿天然气和其他天然气。

(9) 沼气

沼气的主要成分为甲烷,由植物残体在与空气隔绝的条件下经自然分解而成,沼气主要用来作燃料。本货物的范围包括:天然沼气和人工生产的沼气。

(10) 居民用煤炭制品

居民用煤炭制品是指煤球、煤饼、蜂窝煤和引火炭。

(11) 图书、报纸、杂志

图书、报纸、杂志是指采用印刷工艺,按照文字、图画和线条原稿印刷成的纸制品。本货物的范围包括以下具体内容。

① 图书是指由国家新闻出版署批准的出版单位出版,采用国际标准书号(ISBN)编序的书籍以及图片。

② 报纸是指经国家新闻出版署批准,在各省、自治区、直辖市新闻出版部门登记,具有国内统一刊号(CN)的报纸。

③ 杂志是指经国家新闻出版署批准,在省、自治区、直辖市新闻出版管理部门登记,具有国内统一刊号(CN)的刊物。

(12) 饲料

饲料是指用于动物饲养的产品或其加工品。本货物的范围包括五大类。

① 单一大宗饲料,是指以一种动物、植物、微生物或矿物质为来源的产品或其副产品。其范围限于糠麸、酒糟、油饼、骨粉、鱼粉、饲料及碳酸氢钙。

② 混合饲料,是指由两种以上单一大宗饲料、粮食、粮食副产品及饲料添加剂按照一定比例配制,其中单一大宗饲料、粮食、粮食副产品的掺兑比例不低于95%的饲料。

③ 配合饲料,是指根据不同的饲养对象,饲养对象的不同生长发育阶段的营养需要,将多种饲料原料按照饲料配方经工业生产后,形成的能满足饲养动物全部营养需要(除水分外)的饲料。

④ 复合预混料,是指能够按照国家有关饲料产品的标准要求量,全面提供动物饲养相对阶段所需要的微量元素(4种以上)、维生素(8种以上),由微量元素、维生素、氨基酸和非营养性添加剂中任何两类以上的组分与载体或稀释剂按一定比例配制的均匀混合物。

⑤ 浓缩饲料,是指由蛋白质、复合预混料及矿物质等按一定比例配制的均匀混合物。直接用于动物饲养的粮食、饲料添加剂不属于本货物的范围。

(13) 化肥

化肥是指经化学和机械加工制成的各种化学肥料。本货物的范围列举如下。

① 化学氮肥。主要品种有尿素和硫酸铵、硝酸铵、碳酸氢铵、氯化铵、石灰氮、氨水等。

② 磷肥。主要品种有磷矿粉、过磷酸钙(包括普通磷酸钙和重过磷酸钙两种)、钙镁磷肥、钢渣磷肥等。

③ 钾肥。主要品种有硫酸钾、氯化钾等。

④ 复合肥料。指用化学方法合成或混配制成含有氮、磷、钾中的两种或两种以上的营养元素的肥料。含有两种的称二元复合肥,含有三种的称三元复合肥料,也有含三种元素和某些其他元素的叫多元复合肥料。主要产品有硝酸磷肥、磷酸铵、磷酸二氢钾肥、钙镁磷钾肥、磷酸一铵、磷粉二铵、氮磷钾复合肥等。

⑤ 微量元素肥。是指含有一种或多种植物生产所必需的,但需要量又极少的营养元素的肥料,如硼肥、锰肥、锌肥、铜肥、钼肥等。

⑥ 其他肥。指上述列举以外的其他化学肥料。

(14) 农药

农药是指用于农林业防治病虫害、除草及调节植物生产的药剂。农药包括农药原药