



高等职业教育“十二五”精品课程规划教材

税收基础与实务

SHUISHOU JICHU YU SHIWU

主编 周蓉蓉

(第2版)



北京邮电大学出版社
www.buptpress.com



高等职业教育“十二五”精品课程规划教材

税收基础与实务

(第2版)

主编 周蓉蓉

北京邮电大学出版社
·北京·

内 容 提 要

本教材以2008年1月1日起施行的《中华人民共和国所得税法》及其实施细则和近年来修订后的各税种法律法规为依据,结合当前企业纳税实务的现实需要,分税种介绍了国家税收的基本理论与基本法律法规,全面讲解了各税种的纳税原理、税额计算及纳税申报与缴纳,同时安排了一定的理论练习和实务训练,使学生能够将理论学习与实务操作紧密结合在一起,一边学一边练,既有利于税收理论的掌握,又有利于学生实务操作水平的提高,为具备应有的岗位从业能力打下坚实的基础。本教材适用于高职高专经济管理类专业学生税收理论与实务的学习与训练,同时也适用于税务相关岗位的从业人员自主学习或继续教育的理论与实践。

图书在版编目(CIP)数据

税收基础与实务/周蓉蓉主编. --2版. --北京:北京邮电大学出版社,2012.1
ISBN 978-7-5635-2868-4

I. ①税… II. ①周… III. ①税收管理—中国 IV. ①F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2011)第272191号

书 名:税收基础与实务(第2版)

主 编:周蓉蓉

责任编辑:彭 楠

出版发行:北京邮电大学出版社

社 址:北京市海淀区西土城路10号(邮编:100876)

发 行 部:电话:010-62282185 传真:010-62283578

E-mail:publish@bupt.edu.cn

经 销:各地新华书店

印 刷:北京联兴华印刷厂

开 本:787 mm × 1 092 mm 1/16

印 张:16.5

字 数:412千字

印 数:1—3 000册

版 次:2008年8月第1版 2012年1月第2版 2012年1月第1次印刷

ISBN 978-7-5635-2868-4

定价:35.00元

• 如有印装质量问题,请与北京邮电大学出版社发行部联系 •

前言

Preface | 税收基础与实务 |

近年来,我国经济情况发生了巨大变化,国内市场对外资进一步开放,内资企业也逐渐融入世界经济体系之中,经济得到迅猛发展,同时我国税收法律制度也随之不断进行更新、变化与补充。尤其是在2008年合并了企业所得税与外商投资企业所得税,制定了新的、统一的企业所得税法,2009年实施了新的《增值税暂行条例》与《增值税暂行条例实施细则》,并同时修订了《营业税》、《消费税》,2011年又对《个人所得税》进行了大幅度修订与补充,目前讨论稿已征求意见完毕,已于2011年9月1日正式开始实施。这些新的法律法规及法律法规的修订使我国税收法律体系与制度发生了巨大的变化。

本课程组教师在税收法律制度发生巨大变化的情况下,充分学习与领悟了新的税收法律制度的精神与内容,结合高职高专实务教学的需要,同时考虑相关岗位职业技能的要求,组织编写了本教材。编写分工如下:周蓉蓉负责编写第2章、第3章、第4章、第5章,第8.6节,杨冰负责编写第6章、第7章,李晔负责编写第1章、第8.1~8.5节,王燕负责编写第8.7、8.8节,周蓉蓉负责修订全稿。课程组全体教师精心学习新税法,参考了大量相关文献与资料,对税收法律制度进行了全面的解读,尤其是对于新出台或新修订的税收法律制度进行了详细讲解。

本书可作为高职高专财经类学生及经济管理相关专业学生进行税收法律制度学习的教材,也可作为相关岗位工作人员的税法培训教材。由于作者水平有限,本书不妥之处在所难免,敬请专家及广大读者批评指正,以便及时改进。

编者

2012年1月

目 录

Contents | 税收基础与实务 |

第1章 税收制度概述	1
1.1 税收制度的内容	1
1.2 税收制度的构成要素	3
1.3 税收制度类型	6
第2章 增值税	8
2.1 增值税概述	8
2.2 增值税的计算	17
2.3 增值税纳税申报与缴纳	28
2.4 增值税的出口退（免）税	43
第3章 营业税	56
3.1 营业税概述	56
3.2 营业税的计算	59
3.3 营业税税收优惠	72
3.4 营业税纳税申报与缴纳	73
第4章 消费税	80
4.1 消费税概述	80
4.2 消费税的计算	85
4.3 几种特殊经济业务应纳消费税的计算	89
4.4 消费税纳税申报表的填报	93
4.5 消费税纳税申报与缴纳	101
第5章 企业所得税	104
5.1 企业所得税概述	104
5.2 企业应纳所得税额的计算	107
5.3 资产的税务处理	115

5.4	税收优惠	118
5.5	企业所得税纳税申报与缴纳	122
5.6	企业所得税纳税申报表的填报	125
第6章	个人所得税	146
6.1	个人所得税概述	146
6.2	应纳税额的计算	152
6.3	个人所得税税收优惠	161
6.4	个人所得税的征纳管理	163
6.5	个人独资企业和合伙企业征收个人所得税的规定	164
6.6	个人所得税自行纳税申报	172
第7章	关税及资源税	179
7.1	关税	179
7.2	资源税	189
第8章	其他税收	199
8.1	印花税	199
8.2	城市维护建设税与教育费附加	206
8.3	教育费附加	209
8.4	房产税	212
8.5	车船税	217
8.6	土地增值税	223
8.7	契税	231
8.8	城镇土地使用税	233
	附录	236
	中华人民共和国税收征收管理法	236
	中华人民共和国税收征收管理法实施细则	246



第 1 章

税收制度概述

引导问题:

1. 什么是税收制度?
2. 税收制度的内容是什么?
3. 税收制度的构成要素有哪些?
4. 税收制度如何分类?

税收制度简称“税制”，是国家根据税收政策、通过法律程序确定的征税依据和规范，它包括税收体系和税制要素两方面的内容。税收体系，是指税种、税类的构成及其相互关系，即一国设立哪些税种和税类，这些税种和税类各自所处的地位如何。税制要素，是指构成每一种税的纳税义务人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税、违章处理等基本要素。广义的税收制度，还包括税收管理体制和税收征收管理制度。

1.1 税收制度的内容

一个国家的税收制度，是指国家以法律形式规定的各种税收法律、法规的总称，或者说是国家以法律形式确定的各种课税制度的总和。税收制度是取得收入的载体，主要包括国家的税收法律和税收管理体制等。从法律角度看，一个国家的税收制度是指在既定的管理体制下设置的税种以及与此些税种的征收、管理有关的，具有法律效力的各级成文法律、行政法规、部门规章等。从税收制度的形式来看，一个国家的税收制度可按照构成方法和形式分为简单型税制及复合型税制。简单型税制主要是指税种单一、结构简单的税收制度；复合型税制主要是指由多个税种构成的税收制度。

在现代社会中，世界各国一般都采用多个税种并存的复合型税收制度。一个国家为了取得财政收入或调节社会经济活动，必须设置一定数量的税种，并规定每种税的征收和缴纳办法，包括对什么征税、向谁征税、征多少税以及何时纳税、何地纳税、按什么手续纳税、不纳税如何处理等。

因此，税收制度的内容主要有三个层次：一是不同的要素构成税种；二是不同的税种构成税收制度；三是规范税款征收程序的法律法规，如税收征收管理法等。构成税种的要

素主要包括：纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税、违章处理等；构成税收制度的税种主要包括：所得税（法人所得税、个人所得税）、增值税、消费税、营业税、遗产和赠与税、社会保障税等。

税种的设置及每种税的征税办法，一般是以法律形式确定的，这些法律就是税法。一个国家的税法一般包括税法通则、各税税法（条例）、实施细则、具体规定四个层次。其中，“税法通则”规定一个国家的税种设置和每个税种的立法精神；各个税种的“税法（条例）”分别规定每种税的征税办法；“实施细则”是对各税税法（条例）的详细说明和解释；“具体规定”则是根据不同地区、不同时期的具体情况制定的补充性法规。目前，世界上只有少数国家单独制定税法通则，大多数国家都把税法通则的有关内容包含在各税税法（条例）之中，我国的税法就属于这种情况。

国家税收制度的确立，要根据本国的具体政治经济条件。所以，各国的政治经济条件不同，税收制度也不尽相同，具体征税办法也千差万别。就一个国家而言，在不同的时期，由于政治经济条件和政治经济任务不同，税收制度有着或大或小的差异。我国的现行税制就其实体法而言，是新中国成立后经过几次较大的改革逐步演变而来的。

在社会主义市场经济条件下，建立一个适合本国国情的税收制度具有重要的意义。主要表现在以下几个方面。

1. 税收制度是处理税收分配关系的载体

税收是国家通过法律手段强制地、无偿地参与国民收入分配的一种分配形式。税收的多少决定着国民收入在纳税人和国家之间的分配比例，通过税款的征缴所形成的国家同纳税人之间的经济关系就是税收的分配关系。我国现阶段的税收分配关系，主要包括国家同国有企业、集体企业、私营企业、外商投资企业、外国企业、股份制企业、其他企业、个体经营者和其他个人的税收关系。例如，国有企业把一部分产品缴纳给国家，体现国家与国有企业的税收法律分配关系，它同国有企业上缴的经营利润所体现的财产分配关系是不同的。

在社会主义市场经济条件下，不分经济性质，只要发生了应税收入、收益或行为，就应当依法纳税，否则就是违法。因此，税收是国家取得财政收入和调控经济运行的理想手段。

税收的分配作用是通过税收制度这一载体实现的，在社会主义市场经济条件下，国家通过征税，实现社会产品或国民收入的转移，都是通过税收制度加以规定、按照税收制度进行征管来实现的。离开了税收制度，就无法进行理想的、科学的国民收入分配。因此，税收制度是处理税收分配关系的载体，要正确处理国家同纳税人的经济分配关系，必须建立合理完善的税收制度。

2. 税收制度是实现税收作用的载体

一个国家要发挥税收的作用，包括取得财政收入，调节生产、消费、分配和不同经济成分的收入水平等，都必须制定理想的税收制度和有效率地执行税收制度，离开税收制度这一实现税收作用的载体，税收作用是无从发挥出来的。也就是说，税收本身作为国民收入的分配手段，必须借助税收制度这一载体，才能将其聚财和调控作用发挥出来。这是因为，不同的税制，不同的税种，不同的税负水平，不同的征管范围，所产生的作用也不相同。例如，不同税负水平的个人所得税税制，体现着合理负担和调控贫富差距的作用；对

遗产或赠与课税，体现着鼓励个人劳动致富的作用等。如果离开了制度规定，税收的这些作用就只能是一种潜在的功能，无法发挥出来。因此，税收制度是税收作用的实现形式，只有建立合理、完善的税收制度，才能更好地发挥税收所具有的作用。

3. 税收制度是税收征纳的依据

税收是通过征税主体的征收活动和纳税主体的缴纳活动实现的。无论是作为征税主体的税务机关也好，还是作为纳税主体的纳税人也好，如果没有税收制度作为依据，税务机关和纳税人两方的责任、义务都得不到明确，税收的征纳就难以做到科学、客观、公正、有序。因此，税收制度是税收征纳的依据，只有建立了科学的税收制度，才能实现税收征管的科学化，只有建立了理想的税收制度，才能实现理想的税收征收管理。同时，税收制度的建立也要有利于税收征纳效率。

1.2 税收制度的构成要素

在任何一个国家里，不论采用什么样的税收制度，构成税种的要素都不外乎以下几项：纳税人、课税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税、免税和违章处理。

1. 纳税人

纳税人是纳税义务人的简称，是税法规定的直接负有纳税义务的法人和自然人，法律术语称为课税主体。纳税人是税收制度构成的最基本的要素之一，任何税种都有纳税人。从法律角度划分，纳税人包括法人和自然人两种。法人是指依法成立并能以自己的名义行使权利和负担义务的组织。作为纳税人的法人，一般是指经工商行政管理机关审查批准和登记、具备必要的生产手段和经营条件、实行独立经济核算并能承担经济责任、能够依法行使权利和义务的单位、团体。作为纳税人的自然人，一般是指负有纳税义务的个人，如从事工商营利经营的个人、有应税收入或有应税财产的个人等。

2. 课税对象

课税对象又称征税对象，是税法规定的征税的目的物，法律术语称为课税客体。课税对象是一个税种区别于另一个税种的主要标志，是税收制度的基本要素之一。每一种税都必须明确规定对什么征税，体现着税收范围的广度。一般来说，不同的税种有着不同的课税对象，不同的课税对象决定着税种所应有的不同性质。国家为了筹措财政资金和调节经济需要，可以根据客观经济状况选择课税对象。正确选择课税对象，是实现税制优化的关键。

3. 税目

税目是课税对象的具体项目。设置税目的目的，一是为了体现“公平”原则，根据不同项目的利润水平和国家经济政策，通过设置不同的税率进行税收调控；二是为了体现“简便”原则，对性质相同、利润水平相同且国家经济政策调控方向也相同的项目进行分类，以便按照项目类别设置税率。有些税种不分课税对象的性质，一律按照课税对象的应税数额采用同一税率计征税款，因此没有必要设置税目，如企业所得税。有些税种具体课税对象复杂，需要规定税目，如消费税、营业税，一般都规定有不同的税目。

4. 税率

税率是应纳税额与课税对象之间的比例，是计算应纳税额的尺度，它体现征税的深度。税率的设计，直接反映着国家的有关经济政策，直接关系到国家的财政收入的多少和纳税人税收负担的高低，是税收制度的中心环节。

我国现行税率大致可分为3种。

(1) 比例税率

实行比例税率，对同一征税对象不论数额大小，都按同一比例征税。比例税率的优点表现在：同一课税对象的不同纳税人税收负担相同，能够鼓励先进，鞭策落后，有利于公平竞争；计算简便，有利于税收的征收管理。但是，比例税率不能体现能力大者多征、能力小者少征的原则。

比例税率在具体运用上可分为以下几种。

- 行业比例税率：对不同行业规定不同的税率，同一行业采用同一税率。
- 产品比例税率：对不同产品规定不同税率，同一产品采用同一税率。
- 地区差别比例税率：对不同地区实行不同税率。
- 幅度比例税率：中央只规定一个幅度税率，各地可在此幅度内，根据本地区实际情况，选择、确定一个比例作为本地适用税率。

(2) 定额税率

定额税率是税率的一种特殊形式。它不是按照课税对象规定征收比例，而是按照征税对象的计量单位规定固定税额，所以又称为固定税额，一般适用于从量计征的税种。定额税率的优点是：从量计征，不是从价计征，有利于鼓励纳税人提高产品质量和改进包装，计算简便。但是，由于税额的规定同价格的变化情况脱离，在价格提高时，不能使国家财政收入随国民收入的增长而同步增长；在价格下降时，则会限制纳税人的生产经营积极性。

定额税率在具体运用上可分为以下几种。

- 地区差别税额：为了照顾不同地区的自然资源、生产水平和盈利水平的差别，根据各地区经济发展的不同情况分别制定的不同税额。
- 幅度税额：中央只规定一个税额幅度，由各地根据本地区实际情况，在中央规定的幅度内，确定一个执行税额。
- 分类分级税额：把课税对象划分为若干个类别和等级，对各类各级课税对象由低到高规定相应的税额，等级高的税额高，等级低的税额低，具有累进税的性质。

(3) 累进税率

累进税率指的是这样一种税率，即按征税对象数额的大小，划分若干等级，每个等级由低到高规定相应的税率，征税对象数额越大税率越高，数额越小税率越低。累进税率因计算方法和依据的不同，又分以下几种。

- 全额累进税率：对征税对象的金额按照与之相适应等级的税率计算税额。在征税对象提高到一个级距时，对征税对象金额都按高一级的税率征税。
- 超额累进税率：把征税对象按数额大小划分为若干等级，每个等级由低到高规定

相应的税率，每个等级分别按该级的税率征税。

- **超率累进税率：**与超额累进税率的原理相同，只是税率累进的依据不是征税对象的数额，而是征税对象的某种比率。

在以上几种不同形式的税率中，全额累进税率的优点是计算简便，但在两个级距的临界点税负不合理。超额累进税率和超率累进税率的计算比较复杂，但累进程度缓和，税负较为合理。

5. 纳税环节

纳税环节是商品在流转过程中缴纳税款的环节。任何税种都要确定纳税环节，有的比较明确、固定，有的则需要许多流转环节中选择、确定。例如，对一种产品，在生产、批发、零售诸环节中，可以选择只在生产环节征税，称为一次课征制；也可以选择两个环节征税，称为两次课征制；还可以实行在所有流转环节都征税，称为多次课征制。

确定纳税环节，是流转课税的一个重要问题。它关系到税制结构和税种的布局，关系到税款能否及时足额入库，关系到地区间税收收入的分配，同时关系到企业的经济核算和是否便利纳税人缴纳税款等问题。所以，选择确定纳税环节，必须和价格制度、企业财务核算制度相适应，同纯收入在各个环节的分布情况相适应，以利于经济发展和控制税源。

6. 纳税期限

纳税期限是负有纳税义务的纳税人向国家缴纳税款的最后时间限制。它是税收强制性、固定性在时间上的体现。

确定纳税期限，要根据课税对象和国民经济各部门生产经营的不同特点来决定。如流转课税，当纳税人取得货款后就应将税款缴入国库，但为了简化手续、便于纳税人经营管理和缴纳税款（降低税收征收成本和纳税成本），可以根据情况将纳税期限确定为1日、3日、5日、10日、15日或1个月。

7. 减税、免税

减税是对应纳税额少征一部分税款；免税是对应纳税额全部免征。减税、免税是对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种措施。减税、免税的类型有：一次性减税、免税，一定期限的减税、免税，困难照顾型减税、免税，扶持发展型减税、免税等。

把减税、免税作为税制构成要素之一，是因为国家的税收制度是根据一般情况制定的，具有普遍性，不能照顾不同地区、部门、单位的特殊情况。设置减税、免税，可以把税收的严肃性和必要的灵活性结合起来，体现因地制宜和因事制宜的原则，更好地贯彻税收政策。

与减税、免税有直接关系的还有起征点和免征额两个要素。其中，起征点是指开始计征税款的界限。课税对象数额没达到起征点的不征税，达到起征点的要全部数额征税。免征额是指在课税对象全部数额中免于征税的数额。它是按照一定标准从课税对象全部数额中预先扣除的数额，免征额部分不征税，只对超过免征额部分征税。起征点和免征额具有不同的作用。起征点的设置前提主要是纳税人的纳税能力，是对纳税能力小的纳税人给予的照顾。免征额的设置虽然也有照顾纳税能力弱者的意思，但其他因素却是考虑的关键，如个人所得税的赡养老人税前扣除免征额、子女教育费用税前扣除免征额等，考虑的一是社会效应，二是公平原则。

8. 违章处理

违章处理是对有违反税法行为的纳税人采取的惩罚措施,包括加收滞纳金、处理罚款、送交人民法院依法处理等。违章处理是税收强制性在税收制度中的体现,纳税人必须按期足额地缴纳税款,凡有拖欠税款、逾期不缴税、偷税漏税等违反税法行为的,都应受到制裁(包括法律制裁和行政处罚制裁等)。

1.3 税收制度类型

从税收发展史来看,在不同的国家、不同的历史时期,基于不同的经济思想、不同的出发点,可以实行不同类型的税收制度。

在现代社会中,世界各国的税种一般主要分为六类:商品和劳务税类、所得税类、社会保障税类、财产税类、关税类、其他税类。其中,就主体税种而言,20世纪70年代以前,西方税收理论一直提供以所得税为主体税种的税制结构,认为所得税不具有转嫁性质,是最优税制,为优化税制结构,应选择以所得税为主体税种。但进入90年代以后,这种理论也在发生变化,尤其是近几年来,间接税的征收效率高、管理成本小的优点重新被各国所认识,税收理论中形成了一种发达国家提高间接税比重、发展中国家提高直接税比重的改革趋势。我国目前开征的税种有十几种,包括增值税、消费税、营业税、企业所得税、个人所得税、资源税、城镇土地使用税、城市维护建设税、土地增值税、房产税、车船税、车辆购置税、印花税、契税、关税、耕地占用税等。按照不同的分类方法,可将这些税种分为以下三大类别。

(1) 按征税对象分类,可分为商品和劳务税类(流转税类)、所得税类、资源税类、财产和行为税类、关税、其他税类六种类型。

商品和劳务税类(流转税类),是指以商品或劳务流转额为征税对象的税收体系。商品和劳务税类税种的计税依据是商品销售额或业务收入额,一般采用比例税率。商品和劳务税类对生产、流通、分配各个环节都能进行调控,税源广泛,纳税人取得收入后就要缴纳税款,不受成本费用的影响,所以其征收效率最大。目前,我国有增值税、消费税、营业税等税种。商品和劳务税类税种在我国税制结构中居于中心地位。

所得税类,是指以所得额、收益额为课税对象的税种类别。所得税是以纯收益额为征税对象的税收体系,其中纯收益额是总收入扣除成本、费用以及损失后的余额。企业所得税一般采用比例税率,可以促进公平竞争。个人所得税一般采用累进税率,所得多者多征,所得少者少征,无所得者不征,对调节纳税人的收入具有特殊作用。目前,我国所得税包括企业所得税、个人所得税两个税种。

资源税类,是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用,包括资源税、城镇土地使用税等税种。

财产和行为税类,主要是对某些财产和行为发挥调节作用,包括房产税、车船税、印花税、契税等。

其他税类是在我国现行税制结构中,除上述几种类型以外的所有税种,包括城市维护建设税、耕地占用税、土地增值税、车辆购置税等税种。

关税是以进口关税和出口关税为内容的一个独立的税收类型。进口关税和出口关税统称为关税。

(2) 按财政、税收管理体制分类,可分为中央税、地方税和中央地方共享税等类型。

按照财政、税收管理体制规定的税收管理权和使用权划分,凡收入划归中央财政的税种,属于中央税;收入划归地方财政作为固定收入的税种,属于地方税;由中央和地方按一定比例分成的税种,属于共享税。过去我国财政管理体制是按企业的隶属关系划分收入的,自1994年税制改革起,我国开始实施分税制。实践证明,它在处理各级政府的责、权、利关系,调动中央和地方组织收入的积极性等方面,确实有着重要作用。

(3) 按税制结构分类,可分为流转税为主体的税制、收益所得税为主体的税制、流转税与收益所得税并重的“双主体”三种类型。

这种划分方法,在税收理论研究和税制建设方面用途相当广泛,作用非常之大。其中,间接税是指增值税、销售税、营业税、消费税等税种,由于这些税种都是按照商品和劳务收入计算征收的,而这些税种虽然是由纳税人负责缴纳,但最终是由商品和劳务的购买者即消费者负担的,所以称为间接税;而收益税类和所得税类税种的纳税人本身就是负税人,一般不存在税负转移或转嫁问题,所以称为直接税。在西方国家税收理论研究中,围绕直接税、间接税何者最优,何者为主体的税制最优的争论已经持续了200多年,直接税、间接税及其分类理论自1979年以来在我国也已经逐渐为人们所接受。所以,这一类型实际就是实行以直接税为主体,还是以间接税为主体,或实行“双主体”税制的问题。

一般来说,以间接税为主体的税制结构的主要税种,包括增值税、营业税和消费税。以直接税为主体的税制结构的主要税种,包括个人所得税和法人所得税,以个人所得税为主体税种的,多见于经济发达国家,而把企业(法人)所得税作为主体税种的国家很少。以某种直接税和间接税税种为“双主体”的税制,是作为一种过渡性税制类型存在的。在20世纪70年代以前,一直认为所得税为主体的税制结构最为理想,发达国家和一些发展较快的发展中国家在从以流转税为主体税种向以收益所得税为主体税种转变的税制改革过程中,曾经出现过一些采用“双主体”税制的国家。我国目前的税制是以间接税和直接税为双主体的税制结构,间接税(增值税、消费税、营业税)占全部税收收入的60%左右,直接税(企业所得税、个人所得税)占全部税收收入的25%左右,其他辅助税种数量较多,但占收入比重不大。



第2章 增 值 税

增值税是随着社会经济发展的客观需要而产生的一个税种。增值税于1954年在法国首次推出,很快引起了国际上的广泛注意和效仿。几十年时间里,增值税已在世界140多个国家和地区实行。我国为适应生产结构调整,促进社会生产专业化发展,于1979年开始试行增值税,至今经历了两次重大改革,分别是1994年增值税制度改革和2009年增值税改革。现行的增值税制度是以1993年12月13日国务院颁布的国务院令134号《中华人民共和国增值税暂行条例》为基础,并于2008年11月5日国务院第34次常务会议最近一次修订通过,并自2009年1月1日起施行的《中华人民共和国增值税暂行条例》和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》。

目前增值税已经成为我国最主要的流转税种之一,根据国家税务总局2008年前三季度的统计数据,增值税收入占中国全部税收的40%以上,占全部流转税收入的60%以上,是最大的税种。增值税由国家税务总局负责征收,进口环节的增值税由海关负责征收。

增值税是以从事销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及从事进口货物的单位和个人取得的增值额为课税对象而征收的一种流转性质的税。增值税属于流转税范畴,它以流转额为计税依据,运用税款抵扣的原则计算征收。增值税同其他的流转税一样,也是多阶段课征的,即纳税人不论处于生产、流通的哪一个阶段,也不论经营方式如何,只要取得收入,都要按规定计算缴纳增值税;其次,增值税同其他流转税一样,计税依据也是流转额,所不同的是其他流转税是按流转额全值征税,不作任何扣除,而增值税在按流转额全值征税时实行税款抵扣,即对纳税人购入商品或劳务中已纳的增值税予以扣除。

2.1 增值税概述

引导问题:

1. 什么是增值税?
2. 增值税的纳税人、纳税范围是什么?
3. 增值税纳税人的分类标准是什么?

2.1.1 增值税的纳税义务人及扣缴义务人

1. 增值税纳税人的基本规定

现行《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《增值税暂行条例》)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单位和个人,为增值税的纳税人,应当依照本条例缴纳增值税。

(1) 单位

条例中所称单位,是指一切从事销售或进口货物、提供应交增值税劳务的单位,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。

(2) 个人

条例中所称个人,是指个体工商户和其他个人。

(3) 承租人和承包人

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。

(4) 扣缴义务人

《增值税暂行条例》规定,中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务,在境内未设有经营机构的,以其境内代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,以购买方为扣缴义务人。

(5) 进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人

对报关进口货物,以进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人为进口货物的纳税人。对代理进口货物,以海关开具的完税凭证上的纳税人为增值税纳税人。即对代理报关进口货物,凡是海关的完税凭证开具给委托方的,对代理方不征增值税;凡是海关的完税凭证开具给代理方的,对代理方应按规定征收增值税。

条例中所称在中华人民共和国境内(以下简称境内)销售货物或者提供加工、修理修配劳务,是指:

- ① 销售货物的起运地或者所在地在境内;
- ② 提供的应税劳务发生在境内。

2. 增值税纳税人的分类

根据我国《增值税暂行条例》及其实施细则的规定,将增值税纳税人按照企业规模的大小及其会计核算是否健全,能否提供准确的税务资料等标准,分为一般纳税人和小规模纳税人。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。

(1) 小规模纳税人。

根据我国《增值税暂行条例》及其实施细则的规定,小规模纳税人的标准如下。

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50万元以下(含本数,下同)的。

② 除上述①项规定以外的纳税人,年应税销售额在80万元(含本数,下同)以下的。

上述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的比重在 50% 以上。

年应税销售额超过小规模纳税人标准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。

如果小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向主管税务机关申请资格认定，不作为小规模纳税人。

另外，已开业的小规模纳税人法定应征增值税销售额连续 12 个月累计超过标准时，应当在到达月份申报期结束后 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》，申请一般纳税人资格认定。

（2）一般纳税人。

一般纳税人是指年应税销售额（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，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）超过财政部规定的小规模纳税人标准的增值税纳税人。增值税纳税人（以下简称纳税人），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，除下述规定外，应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。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。

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。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。

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。不经常发生应税行为的企业是指非增值税纳税人，不经常发生应税行为是指其偶然发生增值税应税行为。

（3）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，可以向其机构所在地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。

（4）纳税人总分支机构实行统一核算，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。

（5）成品油销售的加油站，从 2002 年 1 月 1 日起，无论其年应税销售额是否超过 80 万元，一律按一般纳税人征收增值税。

3. 一般纳税人的认定管理

（1）认定程序

纳税人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。一般纳税人资格认定的权限，在县（市、区）国家税务局或者同级别的税务分局。

1）纳税人年应税销售额超过小规模纳税人标准的，按照下列程序办理一般纳税人资格认定。

① 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》，申请一般纳税人资格认定。申报期是指纳税人年应税销售额超过小规模纳税人标准的月份或季度的所属申报期。

② 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。

③ 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。

年应税销售额已超过小规模纳税人标准的，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《增值税一般纳税人申请认定表》，纳税人符合可不办理一般纳税人资格认定规定的，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。逾期未报送的，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。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。

2) 纳税人年应税销售额未超过小规模纳税人标准以及新开业的纳税人，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，或者其他可以使用场地的证明及其复印件；
- 国家税务总局规定的其他资料。

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。对申请资料不齐全或者不符合填列要求的，应当当场告知纳税人需要补正的全部内容。

③ 主管税务机关受理纳税人申请以后，可以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。是否实地查验以及实地查验的范围由各省税务机关确定。

④ 认定机关应当自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。

（2）认定管理

纳税人自认定机关认定为一般纳税人的次月起（新开业纳税人自认定机关认定为一般纳税人的当月起），按照税法的有关规定计算应纳税额，并按照规定领购、使用增值税专用发票。新开业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。

4. 增值税一般纳税人纳税辅导期管理

《增值税一般纳税人资格认定管理办法》（国家税务总局令 2010 年第 22 号）第十三条规定，主管税务机关可以在一定期限内对下列一般纳税人实行纳税辅导期管理：