第一篇 总 论

1. 税制改革的必然性

我国税收制度，是在新中国成立初期建立起人民的税收制度的基础上，随着政治经济形势的发展变化，经过几次较大的改革和完善而来的。党的十一届三中全会以后，我国工商税制改革取得了很大进展，1984 年实行的第二步利改税和工商税制的全面改革，把过去 1973 年再次简化税制所形成的单一税制，改革为多税种、多环节、多层次调节的复合税制，建立了一个以流转税和所得税为主体，其他税种相配合的税制体系，基本上适应了全面经济体制改革发展进程的需要。

党的十四大提出建立社会主义市场经济体制的目标以后，我国经济体制改革进入了一个社会主义市场经济快速发展的新阶段。在这个新的形势下，现行税制已经明显不能相适应了，它对理顺中央与地方和国家、企业、个人的分配关系以及税收宏观调控功能，都难以起到应有的调节作用。主要表现在：(1)税负不平，不利于企业平等竞争；(2)国家和企业的分配关系犬牙交错，很不规范；(3)地方税收入规模过小，税收收入与税收管理权限划分不尽合理，不利于中央与地方实行分税制；(4)税收调控的范围和程度不能适应生产要素全面进入市场的要求；(5)内外资企业两套税制的矛盾日益突出；(6)税收征管制度不严，征管手段落后，流失较为严重。

以上问题说明，进一步深化税制改革是客观经济发展的必然要求，而且是十分必要和十分紧迫的。

根据《中共中央关于建立社会主义市场经济体制若干问题的决定》中有关积极推进财税体制改革的要求，国务院于 1993 年 12 月 25 日批转了《国家税务总局工商税制改革实施方案》，在此前后已经由国家主席令或国务院分别发布了修正后的《中华人民共和国个人所得税法》、《增值税暂行条例》、《消费税暂行条例》、《营业税暂行条例》、《资源税暂行条例》、《企业所得税暂行条例》、《土地增值税暂行条例》、《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》以及《全国人民代表大会常务委员会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》等新的税收法律、法规，均从 1994 年 1 月 1 日起施行。1994 年的这次税制改革将是新中国税制建设的一个重要里程碑。

2. 税制改革的指导思想和基本原则

这次工商税制改革的指导思想是：统一税法、公平税负、简化税制、合理分权，理顺分配关系，保障财政收入，建立符合社会主义市场经济要求的税制体系。

这次工商税制改革所遵循的基本原则是：

(一)要有利于加强中央与地方的分配关系，理顺国家、企业、个人的分配关系。

(二)要实现公平税负，为企业在市场中实现平等竞争创造条件。

(三)要有利于发挥税收调节个人收入相差悬殊和地区间经济差距过大的作用，促进

协调发展，实现共同富裕。

（四）要体现国家产业政策，促进经济结构的有效调整。

（五）要简化和规范税制，维护税法的统一性和严肃性。

3. 税制改革的主要内容

（一）建立起以增值税为核心，以消费税和营业税为补充的新的流转税制度。这次税制改革，把原产品税、增值税、营业税统一调整、规范，改成为增值税、消费税和营业税。以生产、流通领域中的生产、批发、零售和进口商品及加工、修理修配劳务为增值税的征税对象，扩大了增值税的征税范围，建立一个较为完整的增值税机制，以满足市场经济对税制要求；在对商品普遍征收增值税的基础上，选择了少数消费品再征收一道消费税，以调节消费结构，引导消费方向，保证国家财政收入。对除改征增值税的商品生产、批发、零售和公用事业中水、电、热、气的销售及加工、修理修配劳务以外的第三产业提供劳务和转让无形资产、销售不动产的经营行为，均为营业税的征税范围，是对普通征收增值税的协调和补充。这就是以增值税、消费税、营业税三个税种构成了新的流转税制格局。

（二）对内资企业实行统一的企业所得税。把原来分别征收的国营企业所得税、国营企业调节税、集体企业所得税和私营企业所得税合并改为统一的内资企业所得税，并统一实行 33% 的比例税率。这样，既简化税制又解决了不同所有制企业的所得税负担不平衡的问题，以体现“公平税负、促进竞争”的原则。同时不再执行企业承包上交所得税的办法，又取消对国有企业征集“两金”，以理顺国家企业的分配关系，有利于增强企业、特别是国有大中型企业的活力，为企业转换经营机制，真正走向市场创造条件。

（三）统一内外个人所得税，实行修正后的个人所得税法。把原对外籍人员征收的个人所得税和对本国个人征收的个人收入调节税、对个体户征收的城乡个体工商业户所得税取消，改为统一实行修改后的个人所得税法，统一征收个人所得税。主要对收入较高者征收，对中低收入者少征或不征，体现了不使纳税人税收负担过多增加和总体税负有所降低的原则。

（四）盐税并入资源税扩大征税范围。把原来征收的盐税并入资源税作为一个税目，并简化原盐税的征税办法。改革后资源税的征税范围，扩大为包括：原油、天然气、煤炭、其他非金属矿原矿、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿和盐等七个税目。实行按产品类别从量定额计算征税的办法，设置有上下限的幅度税额，同类产品资源条件不同，税额也不同。体现资源税贯彻普遍征收，级差调节的原则。

（五）开征土地增值税。在这次税制改革中，为了规范土地、房地产市场交易秩序，合理调节土地增值收益，维护国家权益，对转让房地产的增值额实行 30～60% 的四档超率累进税率计算征收土地增值税，以完善房地产业的税收制度，促进房地产业的健康发展。

（六）取消和下放部分原税种。为了简化和规范税制，推进分税制的改革，取消了原来征收的国营企业工资调节税、国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、集市交易税、牲畜交易税和烧油特别税等七个税种。同时下放屠宰税和筵席税的管理权，由各省、自治区、直辖市人民政府可以根据本地区经济发展的实际情况，自行决定继续征收或者停止征收。

这次改革后的现行工商税制的税种已由原有的 32 个减少到 18 个（在有的新税和还

要改进的原税种尚未出台以前，目前现行的税种为 16 个），初步实现税制的高效和简化。另有关税系的三个税种和农业税系的三个税种，构成目前的我国现行税制体系列表如下：

1994 年税制改革后的现行税制体系表

系别	类别	税制改革后的现行税种	税制改革前的原税种	说　明
工商税系	流转税类	1. 增值税 2. 消费税 3. 营业税	1. 产品税 2. 增值税 3. 营业税	工商税系，是指由国家税务机关征收管理的税种
	所得税类	4. 企业所得税 5. 外商投资企业和外国企业所得税 6. 个人所得税	4. 国营企业所得税 5. 国营企业调节税 6. 集体企业所得税 7. 私营企业所得税 8. 城乡个体工商业户所得税 9. 个人收入调节税	
	资源税类	7. 资源税 8. 城镇土地使用税 9. 土地增值税	10. 资源税 11. 盐税 12. 城镇土地使用税	
	特定目的税类	10. 固定资产投资方向调节税 11. 城市维护建设税 12. 筵席税	13. 国营企业工资调节税 14. 国营企业奖金税 15. 集体企业奖金税 16. 事业单位奖金税 17. 城市维护建设税。 18. 固定资产投资方向调节税 19. 烧油特别税 20. 特别消费税 21. 筵席税	
	财产、行为税类	13. 房产税 14. 车船使用税 15. 印花税 16. 屠宰税	22. 房产税 23. 车船使用税 24. 印花税 25. 屠宰税 26. 牲畜交易税 27. 集市交易税	
	涉外税类		28. 外商投资企业和外国企业所得税 29. 个人所得税 30. 工商统一税 31. 城市房地产税 32. 车船使用牌照税	税制改革前涉外税类六个税种中，在税制改革后，只有一个“外商投资企业和外国企业所得税”税种，还专适用于涉外企业，其余税种，基本上都已不分内外资统一适用。因此现把“外商投资企业和外国企业所得税”列入所得税类
关税系		1. 关税 2. 对台直接贸易调节税 3. 船舶吨税	1. 关税 2. 对台直接贸易调节税 3. 船舶吨税	关税系，是指由国家海关征收管理的税种
农业税系		1. 农(牧)业税(包括农业税、农业特产税和牧业税) 2. 耕地占用税 3. 契税	1. 农(牧)业税(包括农业税、农林特产税和牧业税) 2. 耕地占用税 3. 契税	农业税系，是指由国家财政机关征收管理的税种

4. 实行分税制的税收管理体制

根据国务院关于实行分税制财政管理体制的决定，主要是为了进一步理顺中央与地

方的职能作用，增强中央的宏观调控能力，促进社会主义市场经济体制的建立和国民经济持续、快速、健康的发展，国务院决定，从 1994 年 1 月 1 日起改革现行地方财政包干体制，对各省、自治区、直辖市以及计划单列市实行分税制财政管理体制。

实行分税制的中央与地方收入划分，是根据事权与财权相结合的原则，按税种划分中央与地方的收入。将维护国家权益，实行宏观调控所必需的税种划为中央税；将同经济发展直接相关的主要税种划为中央与地方共享税；将适合地方征管的税种划为地方税，并充实地方税税种，增加地方税收入。具体划分如下：

（一）划为中央税的有：关税；海关代征的消费税和增值税；消费税；中央企业所得税；地方银行和外资银行及非银行金融企业所得税；铁道部门、各银行总行、各保险总公司等集中交纳的营业税、所得税、利润和城市维护建设税；中央企业上交利润等，还有外贸企业出口退税。

（二）划为中央与地方共享税的有：增值税、资源税。增值税中央分享 75%，地方分享 25%。资源税按不同的资源品种划分，大部分资源税作为地方收入，海洋石油资源税作为中央收入。

（三）划为地方税的有：营业税（不含铁道部门、各银行总行、各保险总公司集中交纳的营业税），地方企业所得税（不含上述地方银行和外资银行及非银行金融企业所得税），地方企业上交利润，个人所得税，城镇土地使用税、固定资产投资方向调节税，城市维护建设税（不含铁道部门、各银行总行、各保险总公司集中交纳的部分），房产税，车船使用税，印花税，屠宰税，农（牧）业税，农业特产税，耕地占用税，契税，土地增值税，国有土地有偿使用收入等。

在实行分税制的配套改革和其他政策措施有关税收方面的，主要是：

（1）从 1994 年 1 月 1 日起，国有企业统一按国家规定的 33%税率交纳所得税，取消各种包税的做法。考虑到部分企业利润上交水平较低的现状，作为过渡办法，可增设 27%和 18%两档照顾税率。企业固定资产贷款的利息列入成本，本金一律用企业留用资金归还。取消对国有企业征收的能源交通重点建设基金和预算调节基金。逐步建立国有资产投资收益按股分红、按资分利或税后利润上交的分配制度。

（2）同步进行税收管理体制改革。建立以增值税为主体的流转税体系，统一企业所得税制。从 1994 年 1 月 1 日起，在现有税务机构基础上，分设中央税务机构和地方税务机构。

（3）要妥善处理原由省级政府批准的减免税政策问题。考虑到有的省、自治区、直辖市政府已经对一些项目和企业作了减免税的决定，为了使这些企业有一个过渡，在制止和取缔越权减免税的同时，对于 1993 年 6 月 30 日前，经省级政府批准实施的未到期地方减免税项目或免税企业，要重新报财政部和国家税务总局审查、确认后，从 1994 年起，对这些没有到期的减免税项目和企业实行先征税后退还的办法。这部分税收中属中央收入部分，由中央财政统一返还给省、自治区、直辖市政府，连同地方收入部分，由省、自治区、直辖市政府按政策规定统筹返还给企业，用于发展生产。这项政策执行到 1995 年。

5. 有关新老税制衔接的问题

这次税制改革后有关新老税制衔接的问题，目前主要的有以下三项规定：

(一)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规定。

国家为了统一税制，公平税负，改善我国的投资环境，适应建立和发展社会主义市场经济的需要,对外商投资企业和外国企业原按《工商统一税条例(草案)》改按适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的规定征收流转税的决定，已于 1993 年 12 月 29 日由国家主席令公布施行。这项决定的主要内容如下：

(1)在有关税收法律制定以前，外商投资企业和外国企业自 1994 年 1 月 1 日起适用国务院发布的增值税暂行条例、消费税暂行条例和营业税暂行条例。 1958 年 9 月 13 日国务院公布试行的《中华人民共和国工商统一税条例(草案)》同时废止。

对中外合作开采海洋石油、天然气，按实物征收增值税，其税率和征收办法由国务院另行规定。

(2)在 1993 年 12 月 31 日以前，已批准设立的外商投资企业，由于依照这项规定改征增值税、消费税、营业税而增加税负的，经企业申请税务机关批准，在已批准的经营期限内,最长不得超过五年,退还其因税负增加而多缴纳的税款 没有经营期限的,经企业申请税务机关批准，在最长不超过五年的期限内，退还其因税负增加而多缴纳的税款。具体办法由国务院规定。

(3)除增值税、消费税、营业税外，其他税种对外商投资企业和外国企业的适用，法律有规定的，依照法律的规定执行；法律未作规定的，依照国务院的规定执行。

(4)以上所称外商投资企业，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 所称外国企业,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。

(二)关于对福利企业、学校办企业征税问题的规定。

根据财政部、国家税务总局 1993 年 12 月 29 日明电通知,对民政部门、街道、乡镇举办的社会福利生产企业和学校办企业征收增值税、消费税、营业税问题，明确规定如下：

(1)福利企业和学校办企业从 1994 年起,均应按规定依法缴纳增值税、消费税、营业税。

(2)原福利企业和学校办企业享受的流转税优惠政策仍然保留，由税务机关采取先征税后返还的办法。就是：福利企业和学校办企业，在规定的纳税期内如实申报、填开税票解缴入库。同时，由税务机关填开收入退还书，将已征税款返还给纳税企业。但对福利企业和学校办企业生产销售属于征收消费税的产品，不得减免消费税、增值税。

(3)税务机关和有关主管部门要对福利企业和学校办企业进行一次全面检查，凡不符合规定标准的福利企业和挂靠学校管理的假学校办企业，一律不得享受税收优惠照顾。

(三)关于涉及原产品税、增值税、营业税、盐税的纳税问题。

根据国家税务总局 1994 年 1 月 3 日明电通知中,涉及原产品税、增值税、营业税、盐税的有关纳税问题，明确如下：

(1)原缴纳产品税、增值税、盐税的纳税人,在 1994 年 1 月 1 日以前采取托收承付结算方式销售的货物,在 1994 年收到货款的，此项货款应分别按原产品税、增值税、盐税的规定计算应纳税额。

(2)原缴纳产品税、增值税、营业税、盐税的纳税人,因购买方或受让方拖欠而在 1994

年 1 月 1 日前未收回的货款或经营收入，应在 1994 年 4 月 1 日以前进行账务清理,分别按原产品税、增值税、营业税、盐税的规定计算应纳税额,记入“ 应交税金 ”科目,作为欠税处理。

(3)原财政部税务总局,国家税务局和国家税务总局根据原产品税、增值税、营业税条例(草案)及其细则作出的各项征税规定、减免税规定,自 1994 年 1 月 1 日起一律废止。

6. 企业纳税的计算方法

企业纳税的计算方法，是指企业计算其应纳各税的基本方法。企业能否正确掌握和运用纳税的计算方法，是能否正确执行税收法规和能否加强本企业的经济核算、提高经济效益的关键问题。因此，企业必须了解、掌握和正确运用应纳各税的计算方法。

企业缴纳各税通用的计算公式为：

应纳税额＝计税依据 ×适用税率

由此可见，正确计算计税依据、正确适用税率和正确掌握计算技术，是正确计算应纳税额的重要因素。

(一)正确计算计税依据。

计税依据,是计算各税应纳税额的基础,简称“ 税基 ”。如果税基不准,计算出来的应纳税额必错，不是多纳就是少纳税款，必将损害企业自身或国家的利益，都会影响国民经济的正常运行。各税的计税依据是按不同的量来确定不同的计算方式，一般的可分为从价计算从量计算的两种方式。

(1)从价计算。又称从价计征，是用价格计算和确定的计税依据，就是计税金额，用计税金额乘以适用税率，便得出应纳税额。在实行市场经济的国家，其财富的价值化、货币化程度较高，从而其各税的征税对象和计税依据大都是价值化和货币化的。因此，从价计算就成为一种基本的而又普遍的计税方式。在我国现行税制中大多数税种、特别是主体税种，基本上都是以货币价值额为计税依据，从价计征。如增值税的销项税额，是以商品或应税劳务的销售金额；消费税的绝大多数应税消费品，是以应税消费品的销售金额；营业税的征税对象，全都是以其营业收入金额；内、外资企业所得税都是以其应纳税所得额等为计税依据，从价计征的。还有关税的进、出口税是以核定的完税价格，农业特产税是以农业特产品实际收入金额，土地增值税是以转让房地产所取得的增值额，固定资产投资方向调节税是以投资项目实际完成的投资额为计税依据，从价计征的等等。由此可见，从价计征，在我国税制的计税方式中处于主导地位。

(2)从量计算。又称从量计征，是以征税对象的重量、容积、面积、件数等数量，并以吨、升、米^2、辆等为单位，作为计税依据，乘以规定的单位税额，便得出应纳税额。这种从量计税方式，是与特定的经济条件、设置税种的目的和征税对象的特点相适应的，为了区别对待、合理负担和稳定财政收入以及简化计算方法而采用的。如资源税是为了促进合理开发利用资源、调节资源级差收入而对资源产品征收的一种税，由于各地、各种资源的蕴藏条件和地理环境不同，级差收入的差异很大，不宜于不加区别地采用从价计税的办法。因此，对资源税采取按不同资源产品、不同资源地区、不同资源产品质量等多种因素，分别规定有差别的固定税额从量计算应纳税额的方式，是符合客观经济实际情况的。还有消费税中的少数征税对象,即黄酒、啤酒、汽油、柴油等四种消费品,也是采用固定税额

从量计征。再有车船使用税、城镇土地使用税、耕地占用税、船舶吨税和印花税中的权利许可证照和其他账簿也都是从量计算应纳税额的。简化了计税方法。

(二)正确适用税率。

税率是税法规定计算每一单位计税依据与应纳税额的比例。它是计算应征税额的尺度，体现征税的深度。税率的高低直接关系到国家的财政收入和纳税人的负担水平，是国家税收政策的具体体现。纳税人在计算申报缴纳各税时，应在正确计算计税依据的基础上,还必须正确适用税率,才能正确计算出应纳税额。否则,只知正确计算计税依据,而错用了税率，也会发生多纳或少纳税款的问题。

税率的形式,一般有比例税率、累进税率和定额税率(又称固定税额)三种如下：

(1)比例税率。比例税率,是对同一征税对象,不论其数额大小,均采用同一比例计税的税率形式。比例税率可分为：单一比例税率、差别比例税率、幅度比例税率和有免征额的比例税率等。比例税率的特点，是同一征税对象的税负相同，有利于鼓励优化经营和平等竞争,又计算简便,被适用的税种较多。我国现行税制中适用比例税率的有增值税、消费税(黄酒、啤酒、汽油、柴油等四种消费品除外)、营业税、关税、对台直接贸易调节税、内资企业所得税、外资企业所得税、个人所得税(工资、薪金所得及个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得除外)、固定资产投资方向调节税、城市维护建设税、房产税、印花税(权利许可证照和其他账簿除外)、农业税、农业特产税、契税等，就是分别适用比例税率计算应纳税额的。

(2)累进税率。累进税率是根据征税对象数额大小，规定递增等级税率的一种税率形式。即把征税对象按数额大小划分为若干级距，规定若干个高低不同的等级税率，征税对象数额小的税率较低；征税对象数额大的，税率较高。它能适应纳税人的负担能力，可以更好的起到调节收入的作用。累进税率一般分为全额累进税率、超额累进税率、全率累进税率、超率累进税率和超倍累进税率等。我国现行税制中适用累进税率计征的，只有两个税种：一是土地增值税适用四级超率累进税率计算应纳税额；二是个人所得税中的工资、薪金所得部分,按全月应纳税所得额,适用九级超额累进税率,其个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得部分，按全年应纳税所得额，适用五级超额累进税率，分别计算应纳税额。

(3)定额税率。定额税率是按每一单位征税对象，直接规定税额的一种税率形式。它适用于从量计征的税收，计税方法简便。我国现行税种中适用或部分适用定额税率计征的有资源税等七个税种(见本条上述的“从量计算”部分)。

(三)端正计算方法。

企业在计算申报纳税时，首先必须依照税收法规和税收政策的规定，如对征税范围、计税依据、适用税率、减免优惠等方面的具体规定,结合本企业经济活动的实际情况,认真鉴定核实。然后要在正确计算计税依据和正确适用税率的基础上，还必须正确掌握、运用科学、先进、熟练的计算技术,准确及时地计算出应纳税额,并经反复审核无误后,再按期申报缴纳税款。如在申报缴纳税款以后，经自查发现因计算错误而造成的少纳多纳税款保持计算纳税的准确性和维护执行税法的严肃性。

7. 企业纳税的会计处理

企业从事生产经营和其他经济活动，都必须通过会计记录、反映和核算。企业纳税活动是企业经济活动的重要组成部分，也必须通过会计处理据以计算其应纳税额和记录其纳税活动的实际情况，进行反映、监督。及时、完整、准确的纳税会计处理，既可反映企业依法纳税的真实情况和国家税法、税收政策的实际情况；又有利于企业加强经济核算，提高经济效益。

根据改革后的新税制和新的财会制度的规定，反映企业应纳各种税金的计提与缴纳的会计科目有：

（一）“应交税金”科目。是核算企业应纳的各种税金，如增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、所得税、资源税、关税、土地增值税、固定资产投资方向调节税、房产税、城镇土地使用税、车船使用税、农牧业税、耕地占用税、契税等。除印花税外，所有税金都在这个科目核算，并按各种税名下设明细科目、核算各税。如：“应交税金——应交增值税”等。当企业计算出应交税金时，借记有关科目，贷记本科目及明细科目；当税款缴入国库时，借记本科目，贷记“银行存款”科目。余额在贷方时，为未交的税金；余额在借方时，为多交的税金。

（二）与“应交税金”对应的成本科目。它有：“产品销售税金及附加”、“商品销售税金及附加”（商品流通企业）、“营业税金及附加”（金融保险企业、旅游饮食服务企业、邮电通讯企业、民用航空企业、农业企业）、“经营税金及附加”（房地产开发企业）、“营运税金及附加”（交通运输企业）、“运输税金及附加”（铁路运输企业）、“工程结算税金及附加”（施工企业）、“营业成本”（外经企业）等。这些科目用来反映企业应负担的消费税、营业税、城市维护建设税、教育费附加、资源税、关税等。

月末，企业按照规定计算出应纳的上述税金时，借记本类科目，贷记“应交税金”、“其他应交款”（适用教育费附加）科目。当企业收到出口退税、减免退税、误征多征退税时，借记“应交税金”科目，贷记本类科目；同时借记“银行存款”科目，贷记“应交税金”科目。期末，应将本类科目余额转入“利润分配——本年利润”科目。

（三）与“应交税金”对应的费用科目。为：“管理费用”科目。“管理费用”科目是用来反映应负担的房产税、车船使用税、城镇土地使用税和耕地占用税的。

（四）利润分配科目中的“应交所得税”和“其他应交款”明细科目。在企业计算出应交纳的所得税时，借记“利润分配——应交所得税”科目，贷记“应交税金——应交所得税”科目；在实际缴纳时，借记“应交税金——应交所得税”科目，贷记“银行存款”科目。

（五）固定资产投资方向调节税的负担科目。固定资产投资方向调节税是进在建工程成本的，应借记“在建工程——××工程”科目，贷记“应交税金——应交固定资产投资方向调节税”科目。

（六）印花税的负担科目。印花税的缴纳不通过“应交税金”科目核算。在企业直接购买印花税票贴花纳税时，借记“管理费用”科目，贷记“银行存款”、“现金”科目。当企业一次购买印花税票较多或一次缴纳税额较大时，可用分期摊销的办法，分摊到当期和以后的费用中去，会计分录分别为：购买时，借记“待摊费用”科目，贷记“银行存款”科目；摊销时，借记“管理费用”科目，贷记“待摊费用”科目。

第二篇　增值税的计算与会计处理

8. 增值税

增值税是以商品生产和流通中各环节的新增价值或商品附加值为征税对象的一种流转税。

在增值税的计算上不是以直接计算出增值额为征税对象，而是以商品销售额为计税依据计算出的销项税额扣除其相应的进项已纳税额来实现对增值额征税的目的；从而体现为名实相符的增值税。

我国实行增值税，是在社会主义建设新时期借鉴国外经验，从 1980 年 9 月起在几个大城市中的部分行业、部分企业进行试点， 1983 年全国对机械行业试行，扩大了试点范围,在总结试点经验的基础上,于 1984年实行第二步利改税和工商税制改革时，建立了这个增值税的新税种，国务院于 1984 年 9 月 18 日发布了《中华人民共和国增值税条例（草案)》,从 1984 年 10 月 1 日起试行。在试行过程中，随着改革开放和社会主义计划商品经济的发展，不断在扩大增值税的征税范围，并进一步完善和改进。为了适应建立和发展社会主义市场经济的需要，随着 1994 年这次财税体制的重大改革，对这个主体税种的增值税，也做了相应的全面改革。国务院于 1993 年 12 月 13 日发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》,同年 12 月 25 日财政部颁发了《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》,均自 1994 年 1 月 1 日起试行，这就是我国现行增值税的法律依据。

改革后的现行增值税，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，就其销售货物或者应税劳务的当期销项税额，抵扣当期进项税额后的余额为应纳税额，而征收的一种增值税。

改革后现行增值税的特点是：(1)扩大了征税范围，除对第三产业的绝大部分劳务销售行为和转让无形资产、销售不动产的暂还征收营业税外，对整个生产流通领域中各环节的货物销售和加工、修理修配劳务销售行为都纳入了增值税的征收范围；(2) 简化了税率，采取一档基本税率 17％加一档低税率 13％，对出口产品适用零税率；(3)采用购进扣税法，严格实行凭发票所注明的税金抵扣税款制度；(4)简化了小规模纳税人的计税方法，对不具备健全核算制度的小规模纳税人，采取按销售额和 6％的征收率直接计算应纳税额的简易计税方法。

因此，改革后的现行增值税，克服了过去传统的流转税制对纳税销售额重复征税的弊端，避免了应税产品由于生产流通环节的变化，以至税负有轻有重的问题，使同一产品不受生产流通环节多少的影响，始终保持同等的税收含量，而且它保持征收范围广泛和收入及时、稳定的特点,体现公平、中性、透明、普遍的原则,从而符合主体税制与市场机制相适应的要求，必将更充分发挥公平税负鼓励竞争和保证财政收入稳定增长的作用，有利于促进国民经济的持续、快速、健康发展。

9. 增值税的纳税人和扣缴义务人

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，为增值税的纳税义务人（以下简称纳税人）。

上述所称单位是指国有企业、集体企业、私有企业、外商投资企业、外国企业、股份制企业、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。其中外商投资企业和外国企业应按照我国人民代表大会常务委员会的有关决定缴纳增值税。所称个人是指个体经营者和其他个人。企业租赁或承包给他人经营的，以承租人或承包人为纳税人。

对于境外的单位或个人，在境内销售应税货物或提供应税劳务，而在境内未设有经营机构的，其应纳税款应以代理人为扣缴义务人；没有代理人的，应以购买者为扣缴义务人。

10. 一般纳税人与小规模纳税人的划分

小规模纳税人是指：从事货物生产或提供应税劳务，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，年应征增值税销售额(以下简称应税销售额)在 100 万元以下的纳税人；从事货物批发或零售，年应税销售额在 180 万元以下的纳税人；不能准确计算销项税额、进项税额和应纳税额，会计核算不健全的纳税人。年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生应纳增值税的企业，视同小规模纳税人纳税。

上面所说的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部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%；所提到的销售额为不包括其应纳税额。

即：$销售额=\frac{含税销售额}{1+征收率}$。

增值税一般纳税人（以下简称一般纳税人）是指年应税销售额，超过政府规定的小规模纳税人标准的企业和企业性单位（以下简称企业）。年应税销售额未超过小规模纳税人标准的企业(以下简称小规模企业)个人、非企业性单位、不经常发生应纳增值税行为的企业均不属于一般纳税人。

一般纳税人，均应主动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。纳税人总分支机构不在同一县（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。

小规模纳税人、个体经营者如会计核算健全，能准确核算并提供销项税额、进项税额和应纳税额，可申请办理一般纳税人认定手续。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纳税人标准，但分支机构年应税销售额未超过小规模纳税人标准的，其分支机构可凭总机构所在地主管税务机关的证明向所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。

小规模纳税人一经认定为一般纳税人后，不得再转为小规模纳税人。

对于经税务机关审核认定的一般纳税人，使用增值税专用发票，其应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额；对于符合一般纳税人条件，但不主动申请办理一般纳税人认定手续的纳税人，应按销售额依据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。

11. 增值税的征税对象和征税范围

增值税的征税对象，是销售应税货物和提供应税劳务的增值额。

增值税的征税范围包括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的应税货物。

上述所称货物,是指有形动产,包括电力、热力、气体在内 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并收取加工费的业务；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 所称销售货物,是指有偿(包括从购买方取得货币、货物或其他经济利益)转让货物的所有权 所称提供加工、修理修配劳务,是指有偿(同上)提供加工、修理修配劳务,但单位或个人聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务，不包括在内。

在确定增值税的征税范围时，应当注意执行下列的几项具体规定：

(一)对货物期货(包括商品期货和贵金属期货)业务、银行销售金银的业务、典当业的死当物品销售业务、寄售业代委托人销售寄售物品的业务、邮政部门销售集邮邮票、首日封业务和缝纫业务，均应依照规定征收增值税。

(二)对融资租赁业务,无论租赁的货物的所有权是否转让给承租方的,以及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),均不征收增值税。

（三）因转让著作所有权而发生的销售电影母片、录像带母带、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。

（四）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，应在移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。

(五)对单位或个人的下列行为,视同销售货物,应当征收增值税。

(1)将货物交付他人代销；

(2)销售代销货物；

(3)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,但相关机构设在同一县(市)的除外；

(4)将自产或委托加工的货物用于非应税项目；

(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；

(6)将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；

(7)将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；

(8)将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

12. 增值税的税率和起征点

增值税的税率共分为三档：纳税人销售或者进口货物（除下列规定税率为 13% 以

外),税率为 17%,纳税人提供加工、修理修配劳务(以下简称应税劳务),税率也为 17%。

纳税人销售或者进口下列货物即:粮食、食用植物油;自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品;图书、报纸、杂志;饲料、化肥、农药、农机、农膜;农业产品;国务院规定的其他货物税率为 13%。

纳税人出口货物,税率为零。但是,国务院另有规定的除外。

税率的调整,由国务院决定,任何单位都无权变更。

纳税人如果兼营不同税率的货物或者应税劳务,应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额。如未分别核算销售额,应从高适用税率。

此外,还有增值税的征收率为 6%。征收率,只适用于小规模纳税人和依照规定按简易办法征税的一般纳税人。

对于纳税人销售额未达到财政部规定的增值税起征点的,免征增值税。这里所说的增值税起征点的适用范围只限于个人,(包括个体经营者和其他个人)。

增值税起征点的幅度规定是:销售货物的起征点为月销售额 600~2 000 元;销售应税劳务的起征点为月销售额 200~800 元;按次纳税的起征点为每次(日)销售额 50~80 元。这里所说的销售额是指小规模纳税人的销售额。

13. 正确确定适用低税率的征税范围

适用低税率的征税范围的解释明确如下:

(1)粮食。粮食是指各种主食食料的总称。具体包括小麦、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、玉米、大米等。不包括粮食复制品(如挂面、切面、馄饨皮等)和各种熟食品和副食品。

(2)食用植物油。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)仅指:芝麻油、花生油、豆油、菜籽油、米糠油、葵花籽油、棉籽油、玉米胚油、茶油、胡麻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)或电能将水加热,使之生成的气体和热水,以及开发自然热能,如开发地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、半焦炭或重油等经干馏或汽化等生产过程所得气体产物的总称。具体包括:焦炉煤气、发生炉煤气、液化煤气。

(7)石油液化气。石油液化气是指由石油加工过程中所产生的低分子量的烃类炼厂气经压缩成的液体。主要成份是丙烷、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。沼气的其主要成份为甲烷，由植物残体在与空气隔绝的条件下经自然分解而成。主要作燃料。沼气包括：天然沼气和人工生产的沼气。

(10)居民用的煤炭制品。是指煤球、煤饼、蜂窝煤和引火炭。

(11)图书、报纸、杂志。它是采用印刷工艺，按照文字、图画和线条原稿印刷成的纸制品。其中，图书是指由国家新闻出版署批准的出版单位出版，采用国际标准书号编序的书籍，以及图片；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；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。是指用于动物饲养的产品或其加工品。具体包括：单一饲料、混合饲料、配合饲料。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。是指经化学和机械加工制成的各种化学肥料，具体包括：化学氮肥、磷肥、钾肥、复合肥料、微量元素肥、其他肥。

(14)农药。是指用于农林业防治病虫害、除草及调节植物生长的药剂，包括农药原药和农药制剂。如杀虫剂、杀菌剂、除草剂、其他农药、原药、制剂等等。

(15)农膜。是指用于农业生产的各种地膜、大棚模。

(16)农机。是指用于农业生产(包括林业、牧业、副业、渔业)的各种机器和机械化和半机械化农具，以及小农具，具体包括：拖拉机、土壤耕整机械、农田基本建设机械、种植机械(是指农作物种子或秧苗移植到适于作物生长的苗床机械)、植物保护和管理机械、收获机械、场上作业机械、排灌机械、农副产品加工机械(以农副产品为原料加工工业产品的机械，不属于本货物的范围)、农业运输机械(农用汽车不属于本货物的范围)、畜牧业机械、渔业机械(机运渔船不属于本货物的范围)、林业机械(不包括森林砍伐机械、集材机械)、小农具(不包括农机零部件)。

14. 增值税的减免税规定

增值税的免征项目有：农业生产者销售的自产农业产品(指农业的初级产品)；避孕药品和用具；古旧图书；直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备；外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备；来料加工、来件装配和补偿贸易所需进口的设备；由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品；销售的自己使用过的物品；残疾人员个人提供加工和修理修配劳务。除这些规定外，增值税的免税、减税项目由国务院规定，任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。

纳税人兼营免税、减税项目的，应当单独核算免税、减税项目的销售额；未单独核算销售额的，不得免税、减税。

此外，下列货物在1995年底以前免征增值税：①国有粮食商业企业销售给军队的粮食、食用植物油和返销农村的粮、油；国有粮食批发企业销售给国有粮食零售企业的粮食和食用植物油；国有粮食零售企业销售给城市居民的粮食和食用植物油；②饲料；③农膜；④化肥生产企业生产销售的碳酸氢铵、普通过磷酸钙、钙镁磷肥以及原生产碳酸氢铵、普通过磷酸钙、钙镁磷肥产品的小化肥生产企业，改产生产销售的尿素、磷铵和硫磷铵；⑤农药生产企业生产销售的敌百虫、敌敌畏、乐果、对硫磷、辛硫磷、甲胺磷、乙酰甲胺磷、异稻

瘟净、杀虫双、杀螟松、马拉松、磷化铝、除草醚、丁草胺和氧化乐果；⑥批发和零售的种子、种苗、化肥、农药、农机；⑦电影制片厂销售的电影拷贝。

15. 增值税纳税义务发生时间和纳税期限

增值税纳税义务发生时间：销售货物或者应税劳务，为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。按照销售结算方式的不同具体又可分为：纳税人采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天；纳税人采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天；纳税人采取赊销和分期收款方式销售货物，为按合同约定的收款日期的当天；纳税人采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天；纳税人委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位销售的代销清单的当天；纳税人销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额的凭据的当天；纳税人发生以下括号内行为视同销售货物行为，即：①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，但相关机构设在同一县(市)的除外；②将自产或委托加工的货物用于非应税项目；③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；④将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；⑤将自产、委托加工或购买的货物用于集体福利或个人消费；⑥将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人，为货物移送的当天。

进口货物，为报关进口的当天。

增值税的纳税期限按规定分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日或者一个月。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；对于不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以一个月为一期纳税的，应自期满之日起 10 日内申报纳税；以 1 日、3 日、5 日、10 日或 15 日为一期纳税的，应自期满之日起 5 日内预缴税款，于次月 1 日起 10 日内申报纳税并结清上月应纳税款。

1 纳税人进口货物，应当自海关填发税款缴纳证的次日起 7 日内缴纳税款。

16. 增值税的纳税地点和缴纳程序

(1)固定业户应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的，应当分别向各自所在地主管税务机关申报纳税；经国家税务总局或其授权的税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关申报纳税。

(2)固定业户到外县（市）销售货物的，应向其机构所在地主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明，向其机构所在地主管税务机关申报纳税。未持有其机构所在地主管税务机关核发的外出经营活动税收管理证明，到外县（市）销售货物或者应税劳务的，销售地主管税务机关一律按 6% 的征收率征税。其在销售地发生的销售额，回机构所在地后，仍应按规定申报纳税，在销售地缴纳的税款不得从当期应纳税额中扣减。

(3)非固定业户销售货物或者应税劳务，应当向销售地主管税务机关申报纳税；非固定业户到外县（市）销售货物或者应税劳务未向销售地主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

(4)进口货物，应当由进口人或其代理人向报关地海关申报纳税。

增值税由税务机关征收，进口货物的增值税由海关代征。对于个人携带或者邮寄进境自用物品的增值税，连同关税一并计征。具体办法由国务院关税税则委员会会同有关部门制定。

上述所称税务机关，是指国家税务总局及其所属征收机关。

增值税的征收管理,应依照《中华人民共和国征收管理法》及《中华人民共和国增值税暂行条例》的有关规定执行。

17. 增值税专用发票的使用

增值税专用发票（以下简称专用发票）只限于增值税的一般纳税人领购使用，增值税的小规模纳税人和非增值税纳税人不得领购使用。

纳税人销售货物或者应税劳务，应当向购买方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。如果向消费者销售货物或者应税劳务；销售免税货物；小规模纳税人销售货物或者应税劳务需要开具发票的，应当开具普通发票，不得开具增值税专用发票。

专用发票的开具必须字迹清楚,不得涂改、项目填写齐全正确无误、票物相符、全部联次一次填开，上下联的内容和金额一致、发票联和抵扣联加盖财务专用章或发票专用章、按规定的时限开具专用发票、不得开具伪造的专用发票、不得拆本使用专用发票、不得开具票样与国家税务总局统一制定的票样不相符合的专用发票。如果专用发票未按这些要求开具，则不得作为扣税凭证，购买方有权拒收。

专用发票的开具时限规定如下：

(1)采用预收货款、托收承付、委托银行收款结算方式的，为货物发出的当天。

(2)采用交款提货结算方式的，为收到货款的当天。

(3)采用赊销、分期付款结算方式的，为合同约定的收款日期的当天。

(4)将货物交付他人代销，为收到受托人送交的代销清单的当天。

(5)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，按规定应当征收增值税的，为货物移送的当天。

(6)将货物作为投资提供给其他单位或个体经营者，为货物移送的当天。

(7)将货物分配给股东，为货物移送的当天。

一般纳税人必须按规定时限开具专用发票，不得提前或滞后。

除购进免税农业产品和自营进口货物外，购进应税项目如未按规定取得专用发票、未按规定保管专用发票或销售方开具的专用发票不符合要求则不得抵扣进项税额，如其购进应税项目的进项税额已经抵扣，应从税务机关发现其问题的当期的进项税额中扣减。

使用电子计算机开具专用发票必须报经主管税务机关审批，并使用由税务机关监制的机外发票。

使用专用发票必须按月在《增值税纳税申报表》附列资料栏目中如实填列购、用(包括作废)、存情况。

专用发票的票样与进货退出或索取折让证明单的样式，由国家税务总局统一制定，其他单位和纳税人不得擅自改变。

18. 增值税的几项具体规定

（一）增值税出口货物的退税。

纳税人出口适用税率为零的货物，向海关办理出口手续后，凭出口报关单等有关凭证，可以按月向税务机关申报办理该项出口货物的退税。

（二）对电力产品征收增值税的规定。

(1)电力企业集团、省(市、自治区)电力公司(以下简称电力公司)所属电力企业生产销售的电力产品，以独立核算的电力公司为电力产品增值税的纳税义务人。

(2)为了照顾发电、供电企业所在地的经济利益，对独立核算的电力公司所属电力企业生产销售的电力产品，在征收增值税时采用在发电和供电环节分别预征，由电力公司统一结算的办法，具体办法是：发电厂按当期厂供电量，依核定的定额税率计算发电环节的增值税，不得抵扣进项税额，向发电厂所在地税务机关申报纳税。其计算公式为：预征税额＝厂供电量 ×定额税率；供电局按当期实际取得的销售额，依核定的征收率计算供电环节的增值税,不得抵扣进项税额,向供电局所在地税务机关申报纳税,其计算公式为 预征税额＝销售额 ×征收率；电力公司月末依据其公司的全部销售额和进项税额，计算当期增值税应纳税额,并根据发电环节和供电环节预征的增值税税额,计算应补(退)税额,向电力公司所在地税务征收机关申报纳税。其计税公式为：应纳税额＝销项税额 －进项税额，应补（退）税额＝应纳税额、发、供电环节预征增值税税额。如电力公司当期销项税额小于进项税额和应纳税额小于发电，供电环节预征增值税税额，不足抵扣时，其不足部分可结转下期继续抵扣。

(3)发电厂、供电局增值税适用的定额税率、征收率暂定为 发电厂增值税定额税率为每千千瓦时 4 元；供电环节增值税征收率；山东、广东电力公司为 2% ,海南电力公司为 1%、其他电力公司为 3%。

(4) 发电厂和供电局在申报纳税的同时，应将增值税专用发票上注明的税额和厂供电量、销售额、预征税额归集汇总,填写《电力企业增值税进项税额和销项税额统计表》,报送给电力公司作为计算其增值税应纳税额的依据，同时将该表抄送税务征收机关。企业应按照增值税的有关规定如实填报《电力企业增值税进项税额和销项税额统计表》，并由发电厂和供电局所在地税务征收机关进行核实，如发现填报不实，一律在其所在地补征税款。查补的税款，不得视作发电厂、供电局的预征税款，从电力公司的应纳税额中扣减。电力公司应按增值税纳税申报的统一规定，汇总计算本电力公司的全部进项税额、销项税额、应纳税额,应补(退)税额,于次月底前向税务机关申报纳税。

(5)电力公司所属企业生产销售“热水、热气”产品,由电力公司统一纳税,销售的其他货物和应税劳务，在所属企业所在地缴纳增值税。

(6) 电力公司电力产品增值税的其他征税事项，按《中华人民共和国增值税暂行条例》、《实施细则》及其他有关规定执行。

(7)实行独立核算的集资电厂（机组），实行试生产的电厂及退役机组和非电力公司所属的其他电力企业销售的电力，以及电力公司之间的互供电量，其增值税应纳税额的计算，仍按增值税的统一规定执行。

（三)对商业企业批发肉、禽、蛋、水产品和蔬菜业征收增值税的规定。

为了保证“菜篮子”商品的市场供应，稳定市场价格，对国有、集体商业企业批发肉、禽、蛋、水产品和蔬菜的业务征收增值税后增加的税款，可在一定期限内采取先按规定税率征收再由财政返还给企业的办法。返还资金按“分税制”财政体制规定，由中央财政和地方财政分别负担。经营这些商品的企业不得因税制改革而涨价。

（四）对进口免税品销售业务征收增值税的规定。

经国务院或国务院授权机关批准的从事免税品销售业务的专业公司：中国出国人员服务总公司、晓峰公司外汇商品服务部、外交部供应站、中国免税品公司、中国华侨旅游侨汇服务总公司、中国远洋运输总公司物资供应部、中土公司外汇商店，对其所属免税品商店批发、调拨进口免税的货物，暂不征收增值税。对其免税品经营单位及其所属免税品商店零售的进口免税品，按照实现的销售额，暂依 6% 的征收率征收增值税，但如上述专业公司、免税品商店批发、调拨式零售非进口免税货物及不属于上述所列专业公司范围的免税品销售单位，均应按照《中华人民共和国增值税暂行条例》的规定征收增值税。

19. 正确划分和确定混合销售的征税问题

一项销售行为如果既涉及货物又涉及非应税劳务，为混合销售行为。纳税人的销售行为是否属于混合销售行为，由国家税务总局所属征收机关确定。

对混合销售行为征税的有关规定如下：

(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，视为销售非应税劳务，不征收增值税,这里所说的非应税劳务,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 所说的从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者,包括以从事货物的生产、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。

(2)纳税人兼营非应税劳务的，应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额，不分别核算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，由国家税务总局所属征收机关确定）。

(3)混合销售行为和兼营的非应税劳务，按上述两项规定应当征收增值税的，其销售额分别为货物与非应税劳务的销售额的合计，货物或者应税劳务与非应税劳务的销售额的合计。

(4)纳税人销售不同税率货物或应税劳务，并兼营应属一并征收增值税的非应税劳务的，其非应税劳务应从高适用税率。

(5)纳税人兼营免税项目或非应税项目（不包括固定资产在建工程）而无法准确划分不得抵扣的进项税额的，可按下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额＝当月全部进项税额

$$\times \frac{\text{当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计}}{\text{当月全部销售额、营业额合计}}$$

20. 正确计算增值税的计税依据

增值税的计税依据是应税货物和应税劳务的销售额。