

## 第一章

# 税务会计概述

### 学习目标

理解税务会计的基本概况、主体及对象；

掌握税务会计的内容、科目设置及工作任务；

熟悉税务会计的工作程序。

我国的财务会计制度和税收法律法规紧密相连,会计核算以服务企业为主的财务会计为主。随着经济的发展和分工的细化,以服务国家为主的税收制度同以服务企业为主的财务会计制度的差异逐渐显现出来。1994年《企业所得税会计处理的暂行规定》的颁布,意味着税务会计核算制度在我国开始建立。

税务会计是社会经济发展到一定阶段的产物。以税法为导向,以财务管理为基础,建立税务会计核算制度,有利于我国税收征管体系的完善,有利于我国新税制的实施,有利于全社会纳税观念的增强,有利于促进现代企业制度的建立。为此,了解税务会计的基础知识是学习税务会计的前提和基础。

## 第一节 税务会计的基本概况

### 一、税务会计的概念

20世纪著名的制度经济学家曼瑟·奥尔森在其著作《国家的兴衰》一书中对国家的产生进行了经典论述:国家的产生是“流寇”向“坐寇”的转变,流寇占山为王,打家劫舍,以掠夺和破坏为主,掠夺和破坏的后果对于流寇和周边居民都是无益的,因此和周边居民订立契约,由周边居民以定期上缴财物来换取长期的和平与安定。作为交换条件,流寇停止掠夺和破坏行为并为周边居民提供安全防卫等服务。随着流寇势力的壮大和地盘的扩张,逐渐演

变为坐寇,并建立了城池和制度,由此政府得以产生,而周边居民向流寇上缴的财物就是现代意义上的税收,也就是国家凭借政治权力依法向纳税人征收的不具有直接偿还性质的货币或者资源。

税收是国家强权的体现,国家征收税收并不直接以任何形式返还给纳税人,而是通过间接地提供公共产品和公共服务作为回报。税收必须是依法征收的,因此具有可量度性,这符合古典经济学家亚当·斯密在《国民财富的性质和原因的研究》一书中提出的税收的“确定性原则”——公民缴纳的税收必须是明确规定的、不得随意变更的要求。确定性原则要求在税收法律的规范下明确应纳税额、纳税期限和纳税人等税收要素,这就需要借助管理工具来实现。税务会计正是对税收的确定性原则予以实现的管理工具。

税务会计是纳税人以现行税收法律法规为准绳,运用会计学的理论和技术,并融合财政学、税收学等其他学科的方法,以货币计价的形式,连续、系统、全面地综合记录、监督和筹划纳税人经济活动中的涉税事项,方便纳税人正确、及时、足额、便利地缴纳税金,并将涉税信息提供给税务行政部门和税务执法部门,便于其管理和稽查的一门专业会计。税务会计工作是税收征收缴纳工作开展的前提,税务会计是政府活动与政策的体现,是其掌握纳税人经济活动的“镜子”,也是企业进行税收筹划和财务管理的工具之一。税务会计是记录和管理政府与纳税人之间税收关系的媒介,具有双主体导向。因此,做好税务会计工作对税收部门和纳税人至关重要。税务会计要解决的问题具有交叉性,既解决税务中的会计问题,又解决会计中的税务问题。税务会计工作既是管理工作,也是经济工作。

## 二、税务会计的产生和发展

税务会计是社会经济发展到一定阶段(文化、教育的普及和提高,生产规模的扩大,生产力的进步,社会成熟到能够把征税、纳税看作社会自我施加的约束等)产生的。税务会计是会计工作分工精细化和专业化的产物。会计由管理会计、财务会计和成本会计构成。在我国,一般企业中的税务会计仍然从属于财务会计,并没有单独分离出来,一般企业并不专门设立税务会计机构,这和税务会计本身并不要求企业另制凭证,另设账册、报表有关,企业财务会计只要根据一套账簿和报表就可以实现包括税务会计在内的多种财务管理工作。尽管如此,税务会计并不完全直接采用全部财务会计成果,税务会计需要对税法区别于《企业会计准则》的内容和事项在实际工作中按照国家税法的规定予以调整和反映。

现代所得税法的诞生和不断完善对税务会计在产生和发展过程中的影响最大,因为所得税的计算涉及企业经营、投资和筹资的各环节、各方面。此外,科学、先进的增值税的产生和不断完善也对税务会计的发展起了重要的促进作用,因为它对企业会计提出了更高的要求,迫使企业在会计凭证、会计账簿的设置、记载上分别反映了收入的形成和物化劳动转移的价值及转移价值中所包括的已纳税金,这样才能正确核算其增值额,从而正确计算企业应纳增值税额。

为了适应纳税人的需要,或者说,纳税人为了适应纳税的需要,未来税务会计有必要从财务会计中独立出来,以充分发挥现代企业会计的多重功能。随着各国越来越重视税收利益和国家经济安全,为了更好地应对税收的征收管理工作,一些经济业务复杂、规模庞大的企业逐渐将税务会计从财务会计中分离出来,设立了专门的税务会计机构。

### 三、税务会计核算的前提条件

税务会计作为政府和纳税人税收征收关系的体现,管理和提供了与企业税收相关的经济信息和管理信息,对国家税收利益的保障、企业税收筹划及税收决策的意义重大。然而,企业经济业务错综复杂,瞬息万变,税收会计实务工作因此也存在较大的不确定性。为了将一国范围内的税收会计工作纳入一个统一平台,尽可能地消减不确定性的影响,必须对税务会计工作的开展人为地设置前提条件进行框定。具体地说,税务会计核算应具备以下几个前提条件:

#### (一) 纳税主体

纳税主体就是税法规定的直接负有纳税义务并享有纳税人权利的经济实体,包括单位和个人。正确界定纳税主体,就是要求每个纳税主体应与其他纳税主体分开,保持单独的会计记录并报告其纳税状况。

#### (二) 持续经营

持续经营意味着该纳税主体将继续存在足够长的时间以实现它现在的承诺。这是所得税款递延、亏损前溯或后转及暂时性差异能够存在并且能够使用纳税影响会计法进行所得税跨期摊配的理论依据。以亏损为例,当期亏损在未来5年内可以转回,就是假设企业在未来5年内都将继续经营和存续。

#### (三) 资金时间价值

货币在其周转使用过程中由于时间因素而形成的差额价值称为资金时间价值。即时收到的1元钱被认为比若干时间后收到的1元钱更具有价值。这一基本前提已成为税收立法、税收征管的基点。

正因为资金具有时间价值,税务会计人员才要进行税收筹划,尽可能少地、尽可能晚地缴纳税收,税收征管部门才对所得税等大额税收采取分季度预缴和年终汇缴相结合的办法。

#### (四) 纳税期间

纳税期间指的是纳税主体向国家缴纳税款的起止时间。纳税期间的确定涉及企业纳税义务的及时履行。在持续经营的假设下,纳税主体是一个长期经营单位,其经营活动是连续不断的。将纳税主体的经营期人为地划分为一段段首尾相接、等间距的较短期间,便是纳税会计分期。我国税法将公历1月1日至12月31日视为一个纳税期间,年中开业或者经营期间不足12个月的,以实际经营期为一个纳税年度,进行清算的企业以清算期间作为一个纳税年度。

纳税人享有在税法规定的范围内选择和改变纳税期间的权利,但是必须按照税法规定的程序提出申请并经税务机关审核通过。

### 四、税务会计的原则

税务会计具有一般会计的普遍原则,但是作为单独分离出来的会计分支,也有其自身的特征。财务会计的会计信息质量特征(要求)原则、会计要素确认与计量原则及其修正原则的基本精神大多也适用于税务会计,但因税务会计与税法的特定联系,税收原则理论和税收立法原则对税务会计原则有着非常明显的影响。此外,税务会计还应体现税务会计主体的

税收利益,这就逐步形成了税务会计原则。

### 1. 税法导向原则

税法是税务会计的准绳。现代税收的法定性直接决定了税务会计的法定性,该原则体现了税法至上,即税法优先于会计法律法规等其他普通法律法规。

税务会计要严格以国家现行的税法为依据,在财务资料的基础上,对与税款计算、申报、缴纳相关的会计信息进行调整,及时填报纳税申报表和履行纳税义务,对税法规定不甚明了或者特殊事项,要及时与主管税务机关及其税务专管员交流,按时足额缴纳税收,向税务机关提供真实反映其经营情况的涉税信息。

### 2. 以财务会计为基础的原则

从广义上来说,税务会计从属于财务会计,应当遵循财务会计的基本原则。

只有当某一交易事项按会计准则、制度在财务报表日确认以后,才能确认该交易、事项按税法规定确认的应课税款;依据会计准则、制度在财务报表日尚未确认的交易事项,可能影响到财务报表当日已确认的其他交易事项的最终应课税款,但只有在根据会计准则、制度确认该交易事项产生的征税效应之后才能确认这些征税效应。税务会计一般是在财务会计的基础上进行调整,反映纳税人的涉税事项。

### 3. 收付实现制和权责发生制相结合原则

为了更多地直接采用财务会计信息,降低税收成本,大多数国家的税务会计采用权责发生制。但是,税务会计还要在权责发生制的基础上按照收付实现制进行必要的调整,这种必要的调整一般要考虑以下三个方面的因素:

(1) 要让纳税人在最有支付能力的时候支付税款,避免杀鸡取卵。

(2) 要充分保障政府的税收收入,以维持国家的正常运行。

(3) 对收入和费用的实现要保证确定性。例如,在收入的确认上,税务会计由于会考虑到纳税人的支付能力,在某些事项上体现了收付实现制原则;在费用的扣除上,财务会计采用谨慎性原则列入的某些估计、预计费用,如资产减值损失,在税务会计中是不能够被接受的,税务会计强调在费用实际发生时才允许税前扣除。

### 4. 历史成本计价原则

在财务会计中,历史成本计价具有一定的局限性,为弥补其不足,可以根据判断标准,采取对资产计提减值准备等方法。但在税务会计中,除税法另有规定外,纳税人必须遵循历史成本计价原则。因为历史成本计价原则具有确定性与可验证性,方便企业和税务机关互相查证,最大可能地避免税务纠纷,以防止纳税人过分进行税收筹划,保障国家税收安全。

### 5. 相关性原则

相关性原则指的是收入和费用的相关性。与财务会计的相关性原则不同,税务会计的相关性原则体现在所得税负债的计算上,即纳税人当期可扣除的费用从性质和根源上必须与其取得的收入相关。

### 6. 配比原则

配比原则指的是某一会计期间的收入与其相关的费用相配比,以正确计算当期损益并

据以进行收益分配。税务会计的配比原则是在计算所得税负债时,应按税法确定收入并界定同期可扣除费用,即纳税人发生的费用应在费用应配比或应分配的当期申报扣除。与当期收入、费用不具备配比关系的事项在进行税务会计处理时不应确认。

#### 7. 确定性原则

确定性原则指的是应税收入与可扣除费用应按所得税税法的规定予以确认,即纳税人可扣除的费用不论何时支付,其金额必须是确定的。该原则适用于所得税的税前扣除,凡税前扣除的费用如财产损失等,必须是真实发生的,其金额必须是可确定的。

确定性原则和历史成本计价原则相呼应,它符合会计上以历史成本为基础进行会计处理和报告经济事项的特点,也为税务会计信息的可靠性和合理性提供了保证。

#### 8. 合理性原则

合理性原则是指纳税人可扣除费用的计量方法应符合市场常规和国家的会计法规。该原则属于定性原则而非定量原则,具有较大的弹性空间。

税务会计信息在严格遵守国家税法要求的前提下,从纳税主体的角度来说,还必须是合理的,必须与纳税人的实际经营情况及纳税能力相符。对于在税收计算、申报和缴纳过程中发生的合法但是不合理之处,纳税主体有通过沟通、仲裁和诉讼维护自身合法税收权益的权利。

## 第二节 税务会计的主体与对象

### 一、税务会计的主体

虽然税务会计是财务会计的组成部分,税务会计中的纳税主体与财务会计中的会计主体有密切联系,但二者不一定完全一致。发生经济业务的会计主体就一定是纳税主体,如缴纳企业所得税的企业既是会计主体又是纳税主体;而纳税主体不一定是会计主体,如缴纳个人所得税的个人是纳税主体,却不是会计主体。

当然,税务会计工作主要是企业开展的工作,对税务会计纳税主体的理解还是要侧重于从会计主体的角度来看待。在大多数情况下,纳税主体和会计主体是一致的。

### 二、税务会计的对象

税务会计的对象是指税务会计所要核算和检查的内容,包括纳税人涉税事项发生和税款的计算、申报、缴纳及调整。税务会计以货币为核算工具。税务会计并不核算和监督企业的全部资金运动,只核算其中以收入、费用为主的涉税事项。具体地说,税务会计的对象包括以下几个:

#### 1. 经营收入

经营收入既包括纳税人的销售收入、提供服务的收入等营业收入,也包括接受捐赠的收入等营业外收入。经营收入是企业经营业绩的重要体现和资金运动的起点。经营收入既用

于弥补材料成本、人力成本等消耗性成本,也用于缴纳税款、分享利润等资本性分配。增值税等流转税直接以经营收入为计税依据,而企业所得税等所得税以经营收入为税款计算的起点。

### 2. 经营成本

经营成本是与经营收入相对的,它的核算内容包括纳税人的销售成本和其他与生产经营活动直接相关的成本。成本既是企业生产能力、盈利能力的重要体现,也是纳税主体缴纳部分税种税款(如企业所得税)时的扣除项。因此,正确核算成本,对于及时足额缴税有着直接的关系。

### 3. 收益分配

收益分配是企业的经营成果在一定时期内以不同形式向关联方分配、共享的活动。这里的关联方包括国家税务机关、股东、债权人、企业自身和职工等。分配给国家税务机关的部分就是一般意义上的税收。纳税人的净利润如何在股东之间进行分配、是否依法合理地向职工分配或计入其他权益科目都是企业所得税相关税务会计核算的内容。

### 4. 税款的缴纳或减免

税务会计核算的落脚点就是纳税人税款的缴纳和减免。纳税人身份类型的认定、税收优惠条件的认定都是税务会计要反映的内容。税款缴纳、退税、免税、补税等都会引起企业的资金流运动,都会涉及税务机关,是税务会计核算的内容。支付税收滞纳金和税收罚款等都直接与税法遵从及纳税义务履行相关,也是税务会计核算的重要内容。

## 第三节 税务会计的内容、科目设置及工作任务

### 一、税务会计的主要内容

税务会计的工作内容可以按不同的时间阶段来划分,具体分为月初的工作内容、月中的工作内容、月末的工作内容与年末的工作内容。

#### 1. 月初的工作内容

- (1) 分税种进行国税和地税的网上申报,并打印出申报表。
- (2) 根据“应交税费”账户的贷方余额划转税款,进入纳税账户。
- (3) 缴纳税款并取得完税凭证,报送申报表。
- (4) 编制纳税的记账凭证,完成上月的税务处理工作。

#### 2. 月中的工作内容

- (1) 根据涉税业务的原始凭证编制记账凭证,在“应交税费”明细账上登记。
- (2) 做好发票的购买、领用、开具、验收、保管工作。
- (3) 做好退税和减免税办理工作。
- (4) 积极配合税务专管员的工作,及时沟通和提供相关信息。

- (5) 做好税收筹划工作。
- (6) 其他非经常性涉税工作,如税务变更登记、税务检查等。

### 3. 月末的工作内容

- (1) 做好“应交税费”总分类账的登记工作,并与明细账核对,月度结转,将各相关账户结出余额。
- (2) 汇总发票,编制发票使用汇总表。
- (3) 编制发票,取得汇总表,并到税务机关进行认证。
- (4) 编制发票,领用库存月报表,检查空白发票的库存数。
- (5) 按照税务机关的规定,办理预缴税款的业务。
- (6) 对需要调整的账项,按会计制度、会计准则和税法的要求进行调整。

### 4. 年末的工作内容

- (1) 汇算清缴,并按照税法的规定进行账项调整,该补缴的税款应补缴。
- (2) 编制并上报各种税务年报,并进行网上申报。
- (3) 协助税务机关做好税务年检工作。

## 二、税务会计的科目设置

《企业会计准则》规定,纳税人主要通过“应交税费”科目进行企业税务核算。“应交税费”科目为负债类科目,用来反映企业应交、未交和已交税金的情况。“应交税费”科目主要设置以下明细科目:“应交增值税”“未交增值税”“应交资源税”“应交所得税”“应交土地增值税”“应交城市维护建设税”“应交房产税”“应交土地使用税”“应交车船使用税”“应交个人所得税”“应交教育费附加”“应交矿产资源补偿费”。

## 三、税务会计的工作任务

税务会计工作是为税务会计信息使用者及时、真实地提供有助于税务决策的会计信息。税务会计信息使用者包括税收征收管理机关及其工作人员、投资者及股东、债权人、经营者和职工等。具体来说,税务会计的工作任务主要有以下几个:

- (1) 核算和监督纳税人对《企业会计准则》和会计制度、国家税收法令与制度的贯彻执行情况。
- (2) 按照国家现行税法的规定正确计算企业在纳税期间应缴纳的税款,并进行正确的会计处理。
- (3) 按照税务机关的规定,及时、足额地缴纳各种税金,及时、准确地履行纳税义务,并进行相应的会计处理。
- (4) 正确编制、及时报送会计报表和纳税申报材料,认真执行税务机关的审查意见。
- (5) 正确进行企业税务资金运动的财务分析,不断加强企业的纳税意识和办税能力。
- (6) 理顺和筹划好企业的税务活动和生产经营活动,优化企业的税收负担,节约纳税成本,防范和化解纳税风险。

## 第四节 税务会计的工作程序

### 一、税务登记

#### (一) 设立登记

企业,企业在外地设立的分支机构和从事生产、经营的场所,个体工商户和从事生产、经营的事业单位统称为从事生产、经营的纳税人。其向生产、经营所在地税务机关申报办理税务登记的要求如下:从事生产、经营的纳税人领取工商营业执照的,应当自领取工商营业执照之日起 30 日内申报办理税务登记,税务机关发放税务登记证及副本;从事生产、经营的纳税人未办理工商营业执照但经有关部门批准设立的,应当自有关部门批准设立之日起 30 日内申报办理税务登记,税务机关发放税务登记证及副本;从事生产、经营的纳税人未办理工商营业执照也未经有关部门批准设立的,应当自纳税义务发生之日起 30 日内申报办理税务登记,税务机关发放临时税务登记证及副本;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交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,税务机关发放临时税务登记证及副本;境外企业在中国境内承包建筑、安装、装配、勘探工程和提供劳务的,应当自项目合同或协议签订之日起 30 日内,向项目所在地税务机关申报办理税务登记,税务机关发放临时税务登记证及副本。

纳税人在申请办理税务登记时,应当根据不同情况向税务机关如实提供以下证件和资料:

- (1) 工商营业执照或其他核准执业证件。
- (2) 有关合同、章程、协议书。
- (3) 组织机构统一代码证书。
- (4) 法定代表人或负责人或业主的居民身份证、护照或者其他合法证件。
- (5) 其他需要提供的有关证件、资料,由省、自治区、直辖市税务机关确定。

纳税人在申请办理税务登记时,应当如实填写税务登记表。税务登记表主要包括以下内容:

- (1) 单位名称、法定代表人或者业主姓名及其居民身份证、护照或者其他合法证件的号码。
- (2) 住所、经营地点。
- (3) 登记类型。
- (4) 核算方式。
- (5) 生产经营方式。
- (6) 生产经营范围。
- (7) 注册资金(资本)、投资总额。
- (8) 生产经营期限。



(9) 财务负责人、联系电话。

(10) 国家税务总局确定的其他有关事项。

纳税人在填写完相关内容后,要在相应位置上加盖单位公章、法定代表人章,然后将税务登记表及其他相关材料送交税务登记窗口。

纳税人提交的证件和资料齐全且税务登记表的填写内容符合规定的,税务机关应当日办理并发放税务登记证件。纳税人提交的证件和资料不齐全或税务登记表的填写内容不符合规定的,税务机关应当场通知其补正或重新填报。

已办理税务登记的扣缴义务人应当自扣缴义务发生之日起 30 日内,向税务登记地税务机关申请办理扣缴税款登记。税务机关在其税务登记证件上登记扣缴税款事项,税务机关不再发放扣缴税款登记证件。

根据税收法律、行政法规的规定可不办理税务登记的扣缴义务人,应当自扣缴义务发生之日起 30 日内,向机构所在地税务机关申报办理扣缴税款登记。税务机关发放扣缴税款登记证件。

## (二) 变更登记

纳税人税务登记内容发生变化的,应当向原税务登记机关申请办理变更税务登记。纳税人已在工商行政管理机关办理变更登记的,应当自工商行政管理机关变更登记之日起 30 日内,向原税务登记机关如实提供下列证件、资料,申请办理变更税务登记:

- (1) 工商登记变更表及工商营业执照。
- (2) 纳税人变更登记内容的有关证明文件。
- (3) 税务机关发放的原税务登记证件(税务登记证正、副本和税务登记表等)。
- (4) 其他有关资料。

纳税人按照规定不需要在工商行政管理机关办理变更登记,或者其变更登记的内容与工商登记内容无关的,应当自税务登记内容实际发生变化之日起 30 日内,或者自有关机关批准或者宣布变更之日起 30 日内,持下列证件到原税务登记机关申请办理变更税务登记:

- (1) 纳税人变更登记内容的有关证明文件。
- (2) 税务机关发放的原税务登记证件(税务登记证正、副本和税务登记表等)。
- (3) 其他有关资料。

纳税人提交的有关变更登记的证件、资料齐全的,应如实填写税务登记变更表。符合规定的,税务机关应当日办理;不符合规定的,税务机关应通知其补正。

纳税人税务登记表和税务登记证中的内容都发生变更的,税务机关按变更后的内容重新发放税务登记证件;纳税人税务登记表的内容发生变更而税务登记证中的内容未发生变更的,税务机关不重新发放税务登记证件。

## (三) 停业、复业登记

实行定期定额征收方式的个体工商户需要停业的,应当在停业前向税务机关申报办理停业登记,停业期限不得超过 1 年。

纳税人在申报办理停业登记时,应如实填写停业复业报告书,说明停业理由、停业期限、停业前的纳税情况,以及发票的领、用、存情况,并结清应纳税款、滞纳金、罚款,税务机关应

收存其税务登记证件、发票领购簿、未使用完的发票和其他税务证件。

纳税人在停业期间发生纳税义务的,应当按照税收法律、行政法规的规定申报缴纳税款。

纳税人应当于恢复生产经营之前,向税务机关申报办理复业登记,如实填写停业复业报告书,领回并启用税务登记证件、发票领购簿及其停业前领购的发票。

纳税人停业期满不能及时恢复生产经营的,应当在停业期满前到税务机关办理延长停业登记,并如实填写停业复业报告书。

### (四) 注销登记

纳税人发生解散、破产、撤销及其他情形,依法终止纳税义务的,应当在向工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记前,持有关证件和资料向原税务登记机关申报办理注销税务登记;按规定不需要在工商行政管理机关或者其他机关办理注册登记的,应当自有关机关批准或者宣告终止之日起 15 日内,持有关证件和资料向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照或者被其他机关予以撤销登记的,应当自营业执照被吊销或者被撤销登记之日起 15 日内,向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

纳税人因住所、经营地点变动,涉及改变税务登记机关的,应当在向工商行政管理机关或者其他机关申请办理变更、注销登记前,或者在住所、经营地点变动前,持有关证件和资料,向原税务登记机关申报办理注销税务登记,并自注销税务登记之日起 30 日内向迁往地税务机关申报办理税务登记。

境外企业在中国境内承包建筑、安装、装配、勘探工程和提供劳务的,应当在项目完工、离开中国前 15 日内,持有关证件和资料,向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

纳税人在办理注销税务登记前,应当向税务机关提交相关证明文件和资料,结清应纳税款、多退(免)税款、滞纳金和罚款,缴销发票、税务登记证件和其他税务证件,经税务机关核准后,办理注销税务登记手续。

### (五) 外出经营报验登记

纳税人到外县(市)临时从事生产经营活动的,应当在外出生产经营以前,持税务登记证到主管税务机关开具外出经营活动税收管理证明(以下简称外管证)。

税务机关按照一地一证的原则发放外管证。外管证的有效期限一般为 30 日,最长不得超过 180 日。

纳税人应当在外管证注明地进行生产经营前向当地税务机关报验登记,并提交税务登记证件副本与外管证。

纳税人在外管证注明地销售货物的,除提交以上证件、资料外,还应如实填写外出经营货物报验单,申报查验货物。

纳税人外出经营活动结束,应当向经营地税务机关填报外出经营活动情况申报表,并结清税款、缴销发票。

纳税人应当在外管证有效期届满后 10 日内,持外管证回原税务登记地税务机关办理外管证缴销手续。

## 二、账证设置和管理

### 1. 设置涉税账簿

根据《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》的规定,从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照或者发生纳税义务之日起 15 日内,按照国家有关规定设置账簿;扣缴义务人应当自税收法律、行政法规规定的扣缴义务发生之日起 10 日内,按照所代扣、代收的税种,分别设置代扣代缴、代收代缴税款账簿。

### 2. 编制涉税业务会计凭证

在日常经济业务发生后,税务会计人员首先要分类审核相关涉税业务的原始凭证,确保原始凭证内容的真实性 and 完整性、原始凭证取得的时效性和合法性,然后根据涉税业务的原始凭证编制相应的记账凭证。

### 3. 登记涉税业务账簿

在记账凭证经审核无误后,税务会计人员要根据记账凭证的内容,按照财务、会计制度或财务、会计处理办法,真实、逐笔记账,确保账簿登记正确、及时、完整。

### 4. 编制税务报表

税务会计人员在凭证、账簿的基础上编制税务报表及各种附属报表,并报送相关部门。

### 5. 保管涉税资料

税务会计人员还必须做好各类凭证、账簿、报表和原始资料的整理、保管和归档工作,确保纳税资料的完整。

## 三、纳税申报

纳税申报是纳税人在发生纳税义务后,按税务机关规定的内容和期限,向主管税务机关以书面报表的形式申报有关纳税事项及应纳税款所履行的法定手续。它是纳税程序的中心环节。

### (一) 纳税申报的对象

纳税申报的对象是指谁应当办理纳税申报,主要包括纳税人与扣缴义务人。

#### 1. 纳税人

在正常情况下,纳税人必须在税收法律和行政法规规定的,或者税务机关依照税收法律和行政法规规定的申报期限内,向主管税务机关办理纳税申报手续,填报纳税申报表。

#### 2. 扣缴义务人

扣缴义务人必须在税收法律和行政法规规定的,或者税务机关依照税收法律和行政法规规定的申报期限内,向主管税务机关办理代扣代缴、代收代缴申报手续,报送代扣代缴、代收代缴税款报告表。

### (二) 纳税申报的内容

纳税申报的内容主要包括两个方面:一方面是纳税申报表或者代扣代缴、代收代缴税款报告表;另一方面是与纳税申报有关的资料或证件。

### （三）纳税申报的期限

在发生纳税义务后,纳税人、扣缴义务人、代征人必须按照法律规定的或税务机关依照法律规定的申报期限内到税务机关办理纳税申报。

#### 1. 各税种的申报期限

因各税种情况不同及各税务机关的工作安排不同,各税种的申报期限也有所不同。

#### 2. 申报期限的顺延

纳税人办理纳税申报期限的最后一日如遇公休日、法定节假日的,可以顺延。

#### 3. 延期办理纳税申报

经核准延期办理纳税申报的纳税人,应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款,并在核准的延期内办理纳税结算。

纳税人填写延期申报申请审批表(一式三份),连同税款预缴入库税单提交主管税务机关。

### （四）纳税申报的方式

纳税申报的方式主要有以下几种:

(1) 直接申报。直接申报又称上门申报,是指由纳税人和扣缴义务人在法定税款征收期内自行到税务机关报送纳税资料的一种申报方式。

(2) 邮寄申报。邮寄申报是指经税务机关批准的纳税人、扣缴义务人使用统一规定的纳税申报特快专递专用信封,通过邮政部门办理交寄手续,并向邮政部门索取收据作为申报凭证的方式。

(3) 数据电文申报。数据电文申报又称电子申报,是指经税务机关批准,纳税人通过电话语音、电子数据交换和网络传输等形式办理纳税申报的方式。

(4) 简易申报。简易申报是指实行定期定额的纳税人,经税务机关批准,通过以缴纳税款凭证代替申报或简并征收的一种申报方式。

(5) 其他方式。其他方式是指纳税人、扣缴义务人采用除直接申报、邮寄申报、数据电文申报、简易申报以外的方法向税务机关办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表的申报方式。

### （五）未按规定申报纳税的处罚

纳税人未按规定办理纳税申报的,由税务机关责令限期改正,可以处以 2 000 元以下的罚款;逾期不改的,可以处以 2 000 元以上 10 000 元以下的罚款。

## 四、税款缴纳

### （一）税款缴纳的方式

税款缴纳的方式有以下几种:

(1) 转账缴税:纳税人根据税务机关缴款书,通过开户银行转账缴纳税款。

(2) 自核自缴:纳税人自行计算应纳税额并填写缴款书,自行到银行缴纳税款。

(3) 预储科目缴税:纳税人在指定银行开设税款预储科目,按期提前储入当期应纳税

款,同时在法定期限内向税务机关办理申报事项,税务机关收到纳税申报资料后,通过税银联网实时查询纳税人的预储税款,并通知银行及时划解税款。

(4) 现金缴税:主要适用于无固定场所的零散税收、委托代征税款和门征税收。

(5) 支票缴税:纳税人用支票缴纳税款。支票缴税需要在税务机关、银行、国库三家实现计算机联网后方可实施。

(6) 信用卡缴税:纳税人以信用卡支付方式缴纳税款。

(7) 委托代征:以税务机关的名义向纳税人征收零散税款。

## (二) 税款缴纳的期限

增值税、消费税的纳税人(扣缴义务人)的纳税期限一般定为1个月,自期满之日起15日内办理纳税申报和缴纳税款。

企业所得税纳税人应当在月份或者季度终了后15日内预缴所得税,年度终了后5个月内汇算清缴,多退少补。

除特殊情况外,个人所得税的纳税人每月应纳的税款应在次月15日内缴入国库,税款缴纳期限的最后一天如遇公休日可以顺延。

纳税人未按照规定期限缴纳税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

## (三) 延期缴纳税款

纳税人因特殊困难,不能按期缴纳税款的,应在缴纳税款期限到期前3日内,向主管税务机关提出申请,领取并填写延期缴纳税款申请审批表(一式三份),经县级以上税务机关批准,纳税人领取已核准的延期缴纳税款申请审批表后,才能享有延期缴纳税款的权利,但延期缴纳税款的期限最长不得超过3个月。

同一纳税人应缴纳的同一税种的税款,在一个纳税年度内只能申请延期缴纳一次;需要再次办理延期缴纳税款的,必须逐级报省级税务机关批准。

## (四) 税款补缴与退还

由于纳税人、扣缴义务人计算错误等失误,未缴或者少缴税款数额在10万元以内的,自税款所属日期起3年内发现的,应当立即向主管税务机关补缴税款;数额在10万元以上的,自税款所属日期起在5年内发现的,应当立即向主管税务机关补缴税款。

因税务机关责任致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款,自税款所属日期起3年内发现的,应当立即向主管税务机关补缴税款,但不缴滞纳金。

纳税人享受出口退税及其他退税优惠政策的,应当按照规定向主管税务机关申请办理退税。

## 五、税务检查

税务检查是税务机关以税收法律、行政法规和征管制度为依据,对纳税人是否履行纳税义务情况及其偷逃税行为的审核和查处行为的总称。

税务检查的形式包括纳税人自查、税务专管员检查、税务稽查等。税务检查在时间上又可分为事前检查和事后检查。

## 课后练习题

### 一、单项选择题

1. 从事生产、经营的纳税人领取工商营业执照的,应当自领取工商营业执照之日起( )日内申报办理税务登记。  
A. 10                      B. 20                      C. 30                      D. 60
2. 纳税人已在工商行政管理机关办理变更登记的,应当自工商行政管理机关变更登记之日起( )日内,向原税务登记机关申报办理变更税务登记。  
A. 10                      B. 20                      C. 30                      D. 60
3. 纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照或者被其他机关撤销登记的,应当自营业执照被吊销或者被撤销登记之日起( )日内,向原税务登记机关申报办理注销税务登记。  
A. 10                      B. 15                      C. 30                      D. 60
4. 从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照之日起( )日内设置账簿。  
A. 10                      B. 15                      C. 30                      D. 60
5. 因税务机关责任致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款,自税款所属日期起( )年内发现的,应当立即向主管税务机关补缴税款,但不缴滞纳金。  
A. 1                        B. 2                        C. 3                        D. 5

### 二、多项选择题

1. 下列属于税务会计核算前提条件的有( )。  
A. 纳税主体                      B. 持续经营  
C. 资金时间价值                      D. 纳税期间
2. 纳税申报的方式主要有( )。  
A. 直接申报                      B. 邮寄申报  
C. 数据电文申报                      D. 简易申报

### 三、简答题

1. 简述税务会计的主要内容。
2. 简述税务会计核算的前提条件。

## 第二章

# 税收制度概述

### 学习目标

理解税收的内涵及其在国家治理中的作用；

掌握税收要素，熟悉我国税收征管制度；

明确纳税人的权利与义务。

在国家产生的同时，为保证国家实现其职能的财政也相继产生，而税收是国家获取财政收入的主要措施，体现了一定社会制度下国家与纳税人之间的一种特定利益分配关系。我国最早的税收出现于夏朝，征收方式是臣属给君王进献物品。19世纪，美国法官霍尔姆斯说：“税收是我们为文明社会付出的代价。”

税收制度是税务会计的基石，是国家以法律法规形式规定的各种税收法令和税收征管办法的总称。一国的税收制度与经济发展水平、生产关系性质、分配关系、经济管理制度等息息相关。税收制度包括税种设计、具体征税内容和税收征管体系等。

## 第一节 税收概述

### 一、税收的概念及内涵

税收是政府为了满足社会公共需要，凭借政治权力，强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税收的内涵可以从以下三个方面来理解：

1. 税收是国家强权下的分配关系的体现，是财政收入的主要来源

国家要行使职能就必须有一定的财政收入作为保障。国家取得财政收入的手段有多种，如征税、发行货币、发行国债、收费、罚没等。其中，征税是大部分国家取得财政收入的主

要手段。我国自 1994 年税制改革以来的大多数年份,税收收入占财政收入的比重都维持在 90% 以上。近几年随着非税收入(如土地拍卖收入等)的增加,税收收入占财政收入总额的比重有时也低于 90%。

在社会再生产过程中,分配是连接生产与消费的必要环节。在市场经济条件下,分配主要是对社会产品价值的分割。税收解决的是分配问题,是国家参与社会产品价值分配的法定形式,处于社会再生产的分配环节,因而它体现的是一种分配关系。

### 2. 国家征税的依据是政治权力,它有别于按要素进行的分配

国家通过征税将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有。因此,征税的过程实际上是国家参与社会产品分配的过程。国家与纳税人之间形成的这种分配关系与社会再生产中的一般分配关系不同。分配问题涉及两个基本问题:一是分配的主体;二是分配的依据。税收分配是以国家为主体进行的分配,而一般分配则是以各生产要素的所有者为主体进行的分配;税收分配是国家凭借政治权力进行的分配,而一般分配则是基于生产要素进行的分配。

随着市场经济的发展,我国税收理论界也有一些学者认为,用“交换说”更能说明政府和纳税人之间的关系,即国家依据符合宪法的税收法律对公民和法人行使一种请求权,体现的关系是类似公法上的债权债务关系,即政府依据税法拥有公民和法人某些财产或收入的债权,公民或法人则对政府承担了债务,这种债务即税收。公民或法人缴纳税收,也就是偿还了债务以后即拥有了享受政府提供的公共产品的权利。此时,税收相当于一种价格,公民和法人与政府应该具有某种等价交换的关系。在这种等价交换中,税收体现了一种平等性,即国家和纳税人之间的对等和平等。

### 3. 税收是纳税人向国家交换公共产品及公共服务缴纳的“费”

国家在履行其公共职能的过程中必然要有一定的公共支出。公共产品提供的特殊性决定了公共支出在一般情况下不可能由公民个人、企业采取自愿出价的方式,而只能采用由国家(政府)强制征税的方式,由经济组织、单位和个人来负担。国家征税的目的是满足提供社会公共产品的需要,以及弥补市场失灵、促进公平分配等的需要。同时,国家征税也要受到所提供公共产品的规模和质量的制约。

《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》(以下简称《决定》)提出了“现代国家治理”理念,具体表述为“国家治理体系和治理能力的现代化”。这一理念合乎逻辑地联结着《决定》中多次出现的“构建现代市场体系”的制度建设要求,进而又联系到“建立现代财政制度”的制度建设要求。《决定》高度强调了财税体制的重要性,提出“财政是国家治理的基础和重要支柱”“科学的财税体制是促进社会公平、实现国家长治久安的制度保障”“建立现代财政制度”“落实税收法定原则”。尽管《决定》对税收的表述涉及了比较具体的方面,但在论述“财政是国家治理的基础和重要支柱”时无疑也将税收在现代国家治理中的作用进行了充分肯定。

现代财政活动基本上由收入(以征税为主)、支出(预算)、收支划分(财税体制)等几大组成部分组成。税收作为财政收入的最主要来源,为保证财政支出,维持政府职能,提供公共产品提供了财力保障。



## 二、税收在国家治理中的作用

现代国家治理的复杂性越来越高,需要税收在其中发挥更大的作用。税收已经不仅是经济领域的问题,还是政治领域、社会领域的大问题。税收在现代国家治理中的作用主要有以下几个方面:

### 1. 税收是国家治理及其管理工作的经济支撑

随着国际竞争的日益加剧,各种经济、政治、文化因素的渗透,一国政治体制、经济实力和历史文化环境等决定了一国在国际上的竞争能力,也决定了一国政府受民众欢迎的程度,以及政权的稳固、社会的安定。为了提供更好的公共产品,更大程度地满足人民群众对美好生活的向往,政府必须有一定的财力作支持,这种支持在现代国家主要通过税收来解决。从这个意义上来说,税收是真正的“国家治理的基础和重要支柱”。没有科学的税收制度,没有完善的税收法律做保障,就无法发挥税收的这种基础性和支柱性作用。

### 2. 税收是确保经济效率、政权稳固、社会安定的重要调节工具

税收收入在不同政府层级之间的科学合理划分、税收负担的合理性和税收政策的科学化决定了经济运行的效率。政府运行的有效性和科学化也直接关乎政府运行的正常化和政权稳定。

### 3. 税收是弥补市场分配关系缺陷、促进社会公平正义的重要手段

现代市场体系要求市场公开、公正和有效。在我国传统经济体制下,政府对宏观经济过多的干预影响了市场的公正性,其中税收是一个重要的经济手段。为适应现代市场经济的要求,税收应以不影响市场主体的正常经营决策为前提,尽量保持“中性”。当然,通过税收的再分配功能,可以纠正国民收入初次分配中的不平衡,有助于实现分配的公平化。这是税收的重要社会功能。

### 4. 税收是促进依法治国、创建和谐社会的关键手段

政府根据税法征税,公民和法人依照税法纳税,由此形成的税收法律关系是政府和公民的最基本关系之一。因为税收涉及了公民的基本利益,征税直接影响了公民和法人可直接支配的收入;税收的使用即通过预算进行的财政支出也直接影响到公民和法人的公共需要的满足。在现代国家治理中,税收的征纳过程和税款的使用过程无一不直接受到公民和法人的强烈关注,因此税收也直接影响到一国法治的进程。如果在税收征纳和税款使用过程中最大限度地公开、透明、高效,则税收会成为推进社会和谐的重要载体,否则将会成为影响社会稳定的直接因素。

### 5. 税收是规范国际贸易、开展外交关系和维护国家权益的重要手段

近年来,为解决国际贸易领域争端,各国除了依靠正常的国际贸易争端解决机制外,还运用了包括惩罚性关税等在内的经济手段。在国际税收领域,签订税收协定也是促进国际交往的重要方式。

## 第二节 税收要素

### 一、纳税义务人

纳税义务人又称纳税人或纳税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。

纳税人有两种基本形式:自然人和法人。自然人和法人是两个相对称的法律概念。自然人是基于自然规律而出生的有民事权利和义务的主体,既包括本国公民,也包括外国人和无国籍人。法人是基于法律规定享有权利能力和行为能力,具有独立的财产和经费,依法独立承担民事责任的社会组织。我国的法人主要有四种:机关法人、事业法人、企业法人和社团法人。自然人可划分为居民纳税人和非居民纳税人、个体经营者和其他个人等;法人可划分为居民企业和非居民企业,还可按企业的不同所有制性质来进行分类。

与纳税人紧密联系的两个概念是“代扣代缴义务人”和“代收代缴义务人”。前者是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人。例如,出版社代扣作者稿酬所得的个人所得税等。如果代收代缴义务人按规定履行了代扣代缴义务,税务机关将对其支付一定的手续费;反之,未按规定代扣代缴税款,造成应纳税款流失或将已扣缴的税款私自截留挪用、不按时缴入国库,一经税务机关发现,将要承担相应的法律责任。代收代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人收取商品或劳务收入时,有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人。

### 二、征税对象

征税对象又称课税对象、征税客体,是指税法规定对什么征税,是征纳税双方权利义务共同指向的客体或标的物,是区别一种税与另一种税的重要标志。如消费税的征税对象是应税消费品,房产税的征税对象是房屋等。征税对象是税法最基本的要素,决定着某一种税的基本征税范围,也决定了各个不同税种的名称,如消费税、土地增值税、个人所得税等。征税对象按其性质的不同,通常可划分为流转额、所得额、财产、资源和特定行为等五大类,通常也因此将税收分为相应的五大类,即流转税或称商品和劳务税、所得税、财产税、资源税和特定行为税。

### 三、税基

税基又叫计税依据,是据以计算征税对象应纳税款的直接数量依据,它解决了对征税对象课税的计算问题,是对课税对象的量的规定。例如,企业所得税应纳税额的基本计算方法是应纳税所得额乘以适用税率。其中,应纳税所得额是据以计算所得税应纳税额的数量基础,为所得税的税基。税基按照计量单位的性质划分为两种基本形态:价值形态和物理形态。价值形态包括应纳税所得额、销售收入、营业收入等,物理形态包括面积、体积、容积、重量等。以价值形态为税基又称为从价计征,即按征税对象的货币价值计算。例如,生产销售

高档化妆品的应纳消费税额是由高档化妆品的销售收入乘以适用税率计算得出的,其税基为销售收入,属于从价计征。以物理形态为税基又称为从量计征,即直接按征税对象的自然单位计算。例如,城镇土地使用税的应纳税额是由占用土地面积乘以每单位面积应纳税额计算得出的,其税基为占用土地的面积,属于从量计征。

#### 四、税目

税目是在税法中对征税对象分类规定的具体的征税项目,反映具体的征税范围,是对课税对象质的界定。设置税目的目的首先是明确具体的征税范围,只要列入税目的就是应税项目,未列入税目的就不属于应税项目。

并非所有的税种都需要规定税目,有些税种不分课税对象的具体项目,一律按照课税对象的应税数额,采用同一税率计征税款,因此一般不用设置税目,如企业所得税。有些税种的具体课税对象比较复杂,需要规定税目。例如,消费税、资源税等一般都规定有不同的税目。

#### 五、税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。税率由税法做出明确规定,是税收法定和依法治国的重要体现。我国现行的税率主要有以下几种:

##### 1. 比例税率

比例税率,即对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。我国的增值税、营业税、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。比例税率在适用中又可分为以下三种具体形式:

(1) 单一比例税率。单一比例税率是指对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率。

(2) 差别比例税率。差别比例税率是指对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例税率。我国现行税法又分别按产品、行业和地区的不同将差别比例税率划分为以下三种类型:

① 产品差别比例税率,即对不同的产品分别适用不同的比例税率,同一产品采用同一比例税率,如消费税、关税等。

② 行业差别比例税率,即对不同的行业分别适用不同的比例税率,同一行业采用同一比例税率。

③ 地区差别比例税率,即对不同的地区分别适用不同的比例税率,同一地区采用同一比例税率,如城市维护建设税等。

(3) 幅度比例税率。幅度比例税率是指对同一征税对象,税法只规定最低税率和最高税率,各地区在该幅度内确定具体的适用税率。

比例税率具有计算简单、税负透明度高、有利于保证财政收入、有利于纳税人公平竞争、不妨碍商品流转或非商品营业额扩大等优点,符合税收效率原则。但是,比例税率不能针对不同的收入水平实施不同的税收负担,在调节纳税人的收入水平方面难以体现税收的公平原则。

## 2. 超额累进税率

累进税率一般在所得课税中使用,可以充分体现对收入多的纳税人多征、收入少的纳税人少征、无收入的纳税人不征的税收原则,从而有效地调节纳税人的收入,正确处理税收负担的纵向公平问题。超额累进税率是累进税率的一种,是指随着征税对象的数量增大而随之提高的税率,即按征税对象数额的大小划分为若干等级,不同等级的课税数额分别适用不同的税率,课税数额越大,适用的税率越高,如表 2-1 所示。

表 2-1 超额累进税率表——以前三级为例

级数	全月应纳税所得额/元	税率/%	速算扣除数/元
1	不超过 1 500 元的	3	0
2	超过 1 500 元至 4 500 元的部分	10	105
3	超过 4 500 元至 9 000 元的部分	20	555

**【例 2-1】** 小王某月应纳税所得额为 6 000 元,试计算小王该月的应纳税额。

小王该月的应纳税额计算如下:

第一级数的 1 500 元适用 3% 税率,应纳税额为 45 元( $1\,500 \times 3\%$ );

第二级数的 3 000 元( $4\,500 - 1\,500$ )适用 10% 的税率,应纳税额为 300 元( $3\,000 \times 10\%$ );

第三级数的 1 500 元( $6\,000 - 4\,500$ )适用 20% 的税率,应纳税额为 300 元( $1\,500 \times 20\%$ );

小王该月的应纳税额 =  $45 + 300 + 300 = 645$ (元)

目前我国采用超额累进税率的税种有个人所得税。在级数较多的情况下,分级计算然后相加的方法比较烦琐。为了简化计算,也可采用速算法。速算法的原理是基于全额累进计算的方法比较简单,可将超额累进计算的方法转化为全额累进计算的方法。对于同样的课税对象数量,按全额累进方法计算出的税额比按超额累进方法计算出的税额多,即有重复计算的部分,这个多征的常数叫速算扣除数。用公式表示为

速算扣除数 = 按全额累进方法计算的税额 - 按超额累进方法计算的税额

公式移项得:

按超额累进方法计算的税额 = 按全额累进方法计算的税额 - 速算扣除数

**【例 2-1】**中的小王某月的应纳税所得额为 6 000 元,如果直接用 6 000 元乘以所对应级数的税率 20%,则对于第一级数的 1 500 元应纳税所得额就出现了  $1\,500 \times (20\% - 3\%)$  的重复计算的部分。因为这 1 500 元仅适用 3% 的税率,而现在全部用 20% 的税率来计算,故多算了 17%。第二级数的 3 000 元应纳税所得额则出现了  $3\,000 \times (20\% - 10\%)$  的重复计算,这就是应该扣除的所谓速算扣除数。

如果用简化的方法计算,则 6 000 元月应纳税所得额为 645 元( $6\,000 \times 20\% - 555$ )。

## 3. 定额税率

定额税率是按征税对象确定的计算单位直接规定一个固定的税额。目前,我国适用定额税率的税种有城镇土地使用税和车船税等。

#### 4. 超率累进税率

超率累进税率以征税对象数额的相对率划分若干级距,分别规定相应的差别税率,相对率每超过一个级距的,对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前在我国税收体系中采用超率累进税率的是土地增值税。

### 六、纳税环节

纳税环节主要指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。例如,流转税在生产和流通环节纳税、所得税在分配环节纳税等。

纳税环节有广义和狭义之分。广义的纳税环节是指全部课税对象在再生产过程中的分布情况,如资源税分布在资源生产环节,商品税分布在生产或流通环节,所得税分布在分配环节等。狭义的纳税环节特指应税商品在流转过程中应纳税的环节。商品从生产到消费要经历诸多流转环节,各环节都存在销售额,都可能成为纳税环节;但考虑到税收对经济的影响、财政收入的需要,以及税收征管的能力等因素,国家常常对在商品流转过程中所征税种规定不同的纳税环节。按照某种税征税环节的多少,可以将税种划分为一次课征制与多次课征制。

### 七、纳税期限

纳税期限是指税法对税款缴纳时间的限定。纳税人每次发生纳税义务后,不可能立即去缴纳税款。税法规定了每种税的纳税期限,即每隔固定时间汇总一次纳税义务的时间。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;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

纳税期限有以下两个时间点需要关注:

(1) 纳税义务发生时间。纳税义务发生时间是指应税行为发生的时间。例如,采取预收货款方式销售货物的,其增值税纳税义务发生时间为货物发出的当天。

(2) 缴库期限。缴库期限是指税法规定的纳税期满后,纳税人将应纳税款缴入国库的期限。例如,增值税的纳税人以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

### 八、减税、免税

减税、免税主要是对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。

## 第三节 税收征管制度

### 一、税收征管制度的含义

我国现行税收征管制度包括2015年4月24日第十二届全国人民代表大会常务委员会第十四次会议修正的《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)阐述

的税务管理、税款征收、税务检查和法律责任等方面的内容,还包括税务机构设置、征管权限划分等重要内容。

## 二、具体税收征管制度

具体地说,我国的税收征管制度可以从以下几个方面来理解:

### (一) 税务机构设置

根据我国经济和社会发展及实行分税制财政管理体制的需要,现行税务机构设置是中央政府设立国家税务总局,省级及省级以下税务机构分为国家税务局和地方税务局两个系统。

国家税务总局对国家税务局系统实行机构、编制、干部、经费的垂直管理,协同省级人民政府对省级地方税务局实行双重领导。

#### 1. 国家税务局系统

国家税务局系统包括省(自治区、直辖市)国家税务局、地(市、自治州、盟)国家税务局、县(县级市、旗)国家税务局、征收分局、税务所。征收分局、税务所是县级国家税务局的派出机构,前者一般按照行政区划、经济区划或者行业设置,后者一般按照经济区划或者行政区划设置。省级国家税务局是国家税务总局直属的正厅(局)级行政机构,是本地区主管国家税收工作的职能部门,负责贯彻执行国家的有关税收法律法规,并结合本地实际情况制定具体的实施办法。省级国家税务局的局长、副局长均由国家税务总局任命。

#### 2. 地方税务局体系

地方税务局系统包括省(自治区、直辖市)地方税务局、地(市、自治州、盟)地方税务局、县(县级市、旗)地方税务局、征收分局、税务所。省(自治区、直辖市)以下地方税务局实行上级税务机关和同级政府双重领导、以上级税务机关垂直领导为主的管理体制,即地(市、自治州、盟)、县(县级市、旗)地方税务局的机构设置、干部管理、人员编制和经费开支均由所在省(自治区、直辖市)地方税务局垂直管理。

省级地方税务局是省级人民政府所属的主管本地区地方税收工作的职能部门,一般为正厅(局)级行政机构,实行地方政府和国家税务总局双重领导,以地方政府领导为主的管理体制。

国家税务总局对省级地方税务局的领导主要体现在税收政策、业务的指导和协调,对国家统一的税收制度、政策的监督,组织经验交流等方面。省级地方税务局的局长人选由地方政府征求国家税务总局意见之后任免。

### (二) 税款征收管理权限划分

税务机关依照法律、行政法规的规定征收税款。现行税收制度下税款征收管理权限的划分大致如下:

(1) 根据国务院关于实行分税制财政管理体制的决定,按税种划分中央和地方的收入。将维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划为中央税;将同国民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,增加地方税收收入。同时,根据按收入归属划分税收管理权限的原则,对中央税,其税收管理权由国务院及其税务主管部门(财政部和国家税务总局)掌握,由中央税务机构负责征收;对地方税,其管理权由地方人民政府及其税务主管部门掌握,由地方税务机构负责征收;对中

央与地方共享税,原则上由中央税务机构负责征收,共享税中地方分享的部分由中央税务机构直接划入地方金库。

(2) 地方自行立法的地区性税收,其管理权由省级人民政府及其税务主管部门掌握。

(3) 属于地方税收管理权限在省级及其以下的地区如何划分,由省级人民代表大会或省级人民政府决定。

(4) 除少数民族自治地区和经济特区外,各地均不得擅自停征全国性的地方税种。

(5) 经全国人民代表大会及其常务委员会和国务院批准,少数民族自治区可以拥有某些特殊的税收管理权,如对全国性地方税种中某些税目税率的调整权,以及除一般地方税收管理权以外的其他一些管理权等。

(6) 经全国人民代表大会及其常务委员会和国务院的批准,经济特区也可以享有除一般地方税收管理权之外的一些特殊的税收管理权。

(7) 上述地方(包括少数民族自治地区和经济特区)的税收管理权的行使,必须以不影响国家宏观调控和中央财政收入为前提。

(8) 涉外税收必须执行国家的统一税法,涉外税收政策的调整权集中在全国人民代表大会常务委员会和国务院,各地一律不得自行制定涉外税收的优惠措施。

(9) 根据国务院的有关规定,为了更好地体现公平税负、促进竞争的原则,保护社会主义统一市场的正常发育,在税法规定之外,一律不得减税免税,也不得采取先征后返的形式变相减免税。

### (三) 税收征收管理范围划分

目前,我国的税收分别由税务系统与海关系统负责征收管理。

国家税务局系统负责征收和管理的税种有增值税,消费税,车辆购置税,铁路部门、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的营业税、所得税、城市维护建设税,中央企业缴纳的所得税,中央与地方所属企业、事业单位组成的联营企业、股份制企业缴纳的所得税,地方银行、非银行金融企业缴纳的所得税,海洋石油企业缴纳的所得税、资源税,部分企业的企业所得税,证券交易税(开征之前为对证券交易征收的印花税),个人所得税中对储蓄存款利息所得征收的部分,中央税的滞纳金、补税、罚款。

地方税务局系统负责征收和管理的税种有营业税,城市维护建设税(不包括上述由国家税务局系统负责征收管理的部分),地方国有企业、集体企业、私营企业缴纳的所得税,个人所得税(不包括对银行储蓄存款利息所得征收的部分),资源税,城镇土地使用税,耕地占用税,土地增值税,房产税,车船税,印花税,契税,地方税的滞纳金、补税、罚款。在大部分地区,地方教育附加、契税、耕地占用税仍由地方财政部门征收和管理。

海关系统负责征收和管理的项目有关税、行李和邮递物品进口税,同时负责代征进出口环节的增值税和消费税。

### (四) 税收收入划分

根据《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》,我国的税收收入分为中央政府固定收入、地方政府固定收入和中央政府与地方政府共享收入。

#### 1. 中央政府固定收入

中央政府固定收入包括消费税(含进口环节海关代征的部分)、车辆购置税、关税、海关

代征的进口环节增值税等税收收入。

### 2. 地方政府固定收入

地方政府固定收入包括城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船税、契税等税收收入。

### 3. 中央政府与地方政府共享收入

中央政府与地方政府共享收入主要包括以下税收收入：

(1) 增值税收入(不含进口环节由海关代征的部分)。增值税由中央政府分享 75%，地方政府分享 25%。

(2) 企业所得税收入。中国铁路总公司、各银行总行及海洋石油企业缴纳的企业所得税部分归中央政府，其余部分中央与地方政府按 60%与 40%的比例分享。

(3) 个人所得税收入。除储蓄存款利息所得的个人所得税外，其余部分的分享比例与企业所得税相同。

(4) 资源税收入。海洋石油企业缴纳的资源税部分归中央政府，其余部分归地方政府。

(5) 城市维护建设税收入。中国铁路总公司、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的城市维护建设税部分归中央政府，其余部分归地方政府。

(6) 印花税。证券交易印花税收入的 97%归中央政府，其余 3%和其他印花税收入归地方政府。

营业税改征增值税试点期间保持现行财政体制基本稳定，原归属试点地区的营业税收入改征增值税后，收入仍归属试点地区，税款分别入库。因试点产生的财政减收，按现行财政体制由中央和地方分别负担。

## (五) 税务检查权

税务检查是税务机关依据国家的税收法律、法规对纳税人等管理相对人履行法定义务的情况进行审查、监督的执法活动。税务检查包括以下两类：

### 1. 经常性调查

经常性调查是指税务机关为取得确定税额所需资料，以及证实纳税人纳税申报过程的真实性与准确性而进行的经常性检查。其依据是税法赋予税务机关的强制行政检查权。

### 2. 特别调查

为打击税收违法犯罪而进行的特别调查，可以分为行政性调查和刑事调查两个阶段。行政性调查在税务检查权范围之内。从原则上讲，在纳税人有违反税法的刑事犯罪嫌疑的情况下，即调查的刑事性质确定后，案件应开始进行适用刑事调查的程序。

## (六) 税务稽查权

税务稽查是税务机关依法对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、扣缴义务情况所进行的税务检查和处理工作的总称。税务稽查权是税收执法权的一个重要组成部分，也是整个国家行政监督体系中的一种特殊的监督权行使形式。

根据相关法律规定，税务稽查的基本任务是依照国家税收法律、法规，查处税收违法行，保障税收收入，维护税收秩序，促进依法纳税，保证税法的实施。税务稽查必须以事实为



根据,以税收法律、法规为准绳,依靠人民群众,加强与司法机关及其他有关部门的联系和配合。各级税务机关设立的税务稽查机构应按照各自的税收管辖范围行使税务稽查职能。

### (七) 税务行政复议裁决权

税务行政复议裁决权的行使是税收执法权的有机组成部分,该权力的实现对保障和监督税务机关依法行使税收执法权,防止和纠正违法或者不当的具体税务行政行为,保护纳税人和其他有关当事人的合法权益具有积极作用。根据《中华人民共和国行政复议法》《税收征收管理法》和其他有关规定,为了防止和纠正税务机关违法或者不当的具体行政行为,保护纳税人及其他当事人的合法权益,保障和监督税务机关依法行使职权,纳税人及其他当事人认为税务机关的具体行政行为侵犯其合法权益,可依法向税务行政复议机关申请行政复议;税务行政复议机关受理行政复议申请,做出行政复议决定。税务行政复议机关是指依法受理行政复议申请,对具体行政行为进行审查并做出行政复议决定的税务机关。

根据《中华人民共和国行政复议法》的有关规定制定了《税务行政复议规则(暂行)》。该规则规定,在行使税务行政复议裁决权的过程中,税务行政复议机关中负责税收法制工作的机构具体办理行政复议事项,履行下列职责:

- (1) 受理行政复议申请。
- (2) 向有关组织和人员调查取证,查阅文件和资料。
- (3) 审查申请行政复议的具体行政行为是否合法与适当,拟定行政复议决定。
- (4) 处理或者转送对本规则第九条所列有关规定的审查申请。
- (5) 对被申请人违反行政复议法及本规则规定的行为,依照规定的权限和程序提出处理建议。
- (6) 办理因不服行政复议决定提起行政诉讼的应诉事项。
- (7) 对下级税务机关的行政复议工作进行检查和监督。
- (8) 办理行政复议案件的赔偿事项。
- (9) 办理行政复议、诉讼、赔偿等案件的统计、报告和归档工作。

行政复议活动应当遵循合法、公正、公开、及时、便民的原则。纳税人及其他当事人对行政复议决定不服的,可以依照《中华人民共和国行政诉讼法》的规定向人民法院提起行政诉讼。

### (八) 其他税收执法权

除上述税收执法权的几个方面外,根据法律规定,税务机关还享有其他相关税收执法权。其中,主要的是税务行政处罚权。

税务行政处罚权是指税务机关依法对纳税主体违反税法尚未构成犯罪,但应承担相应法律责任的行为实施制裁措施的权力。税务行政处罚是行政处罚的基本组成部分,税务行政处罚权的行使对于保证国家税收利益,督促纳税人依法纳税有重要作用。税务行政处罚权的法律依据是《中华人民共和国行政处罚法》和《税收征收管理法》等法律法规。根据《税收征收管理法》的相关规定,税务行政处罚的种类应当有警告(责令限期改正)、罚款、停止出口退税权、没收违法所得、收缴发票或者停止发售发票、提请吊销营业执照、通知出境管理机构阻止出境等。

## 第四节 纳税人的权利与义务

### 一、纳税人的权利

#### 1. 知情权

纳税人有权向税务机关了解国家税收法律、行政法规的规定,以及与纳税程序有关的情况,包括现行税收法律、行政法规和税收政策的规定;办理税收事项的时间、方式、步骤,以及需要提交的资料;应纳税额核定及其他税务行政处理决定的法律依据、事实依据和计算方法;与税务机关在纳税、处罚和采取强制执行措施时发生争议或纠纷时,纳税人可以采取的法律救济途径。

#### 2. 保密权

纳税人有权要求税务机关为其商业秘密和个人隐私保密,主要包括技术信息、经营信息和主要投资人,以及经营者不愿公开的个人事项(法律法规明确要求公开或纳税人许可公开的事项除外)。

#### 3. 税收监督权

纳税人对税务机关及其公务人员违反税收法律、行政法规的行为,如税务人员索贿受贿、徇私舞弊、玩忽职守,不征或者少征应征税款,滥用职权多征税款或者故意刁难等,可以进行检举和控告。同时,纳税人对其他纳税人的税收违法行为也有权进行检举。

#### 4. 纳税申报方式选择权

纳税人可以直接到办税服务厅办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表,也可以按照规定采取邮寄、数据电文或者其他方式办理上述申报、报送事项。采取邮寄或数据电文方式办理上述申报、报送事项的,必须经主管税务机关批准。

纳税人采取邮寄方式办理纳税申报,应当使用统一的纳税申报专用信封,并以邮政部门收据作为申报凭据。邮寄申报以寄出的邮戳日期为实际申报日期。

数据电文方式是指经过税务机关确定的电话语音、电子数据交换和网络传输等电子方式。纳税人采用数据电文方式办理纳税申报,应当按照税务机关规定的期限和要求保存有关资料,并定期书面报送。

#### 5. 申请延期申报权

纳税人如不能按期办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表,应当在规定的期限内向税务机关提出书面延期申请,经核准,可在核准的期限内办理。经核准延期办理申报、报送事项的,应当在税法规定的纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款,并在核准的延期内办理税款结算。

#### 6. 申请延期缴纳税款权

纳税人因为特殊困难,不能按期缴纳税款的,经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税

务局批准,可以延期缴纳税款,但是最长不得超过3个月。计划单列市的国家税务局、地方税务局可以参照省级税务机关的批准权限,审批纳税人延期缴纳税款申请。

纳税人满足以下任何一个条件,均可以申请延期缴纳税款:

- (1) 因不可抗力,导致纳税人发生较大损失,正常生产经营活动受到较大影响的。
- (2) 当期货币资金在扣除应付职工工资、社会保险费后,不足以缴纳税款的。

#### 7. 申请退还多缴税款权

对纳税人超过应纳税额缴纳的税款,税务机关发现后,将在自发现之日起10日内办理退还手续;纳税人自结算缴纳税款之日起3年内发现的,可以向税务部门要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息。税务部门将在自接到退还申请之日起30日内查实并办理退还手续,涉及从国库中退库的,依照法律、行政法规有关国库管理的规定予以退还。

#### 8. 依法享受税收优惠权

纳税人可以依照法律、行政法规的规定书面申请减税、免税。减税、免税的申请须经法律、行政法规规定的减税、免税审查批准机关审批。减税、免税期满,应当自期满次日起恢复纳税。减税、免税条件发生变化的,应当自发生变化之日起15日内向税务机关报告;不再符合减税、免税条件的,应当依法履行纳税义务。

纳税人享受的税收优惠需要备案的,应当按照税收法律、行政法规和有关政策的规定,及时办理事前或事后备案。

#### 9. 委托税务代理权

纳税人有权就以下事项委托税务代理人代为办理:办理、变更或者注销税务登记、除增值税专用发票外的发票领购手续、纳税申报或扣缴税款报告、税款缴纳和申请退税、制作涉税文书、审查纳税情况、建账建制、税务咨询、申请税务行政复议、提起税务行政诉讼及国家税务总局规定的其他业务。

#### 10. 陈述与申辩权

纳税人对税务机关做出的决定享有陈述权、申辩权。

#### 11. 对未出示税务检查证和税务检查通知书的拒绝检查权

税务机关派出的人员在进行税务检查时,应当向纳税人出示税务检查证和税务检查通知书。对未出示税务检查证和税务检查通知书的,纳税人有权拒绝检查。

#### 12. 税收法律救济权

纳税人对税务机关做出的决定,依法享有申请行政复议、提起行政诉讼、请求国家赔偿等权利。

纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时,必须先缴纳或者解缴税款及滞纳金或者提供相应的担保,然后可以依法申请行政复议。对行政复议决定不服的,可以依法向人民法院起诉。如纳税人对税务的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施不服的,可以依法申请行政复议,也可以依法向人民法院提起诉讼。

当税务机关的职务违法行为给纳税人和其他税务当事人的合法权益造成侵害时,纳税人和其他税务当事人可以要求税务行政赔偿。其主要包括以下两个方面:

(1) 纳税人在限期内已缴纳税款,税务机关未立即解除税收保全措施,使纳税人的合法权益遭受损失的。

(2) 税务机关滥用职权,违法采取税收保全措施、强制执行措施,或者采取税收保全措施、强制执行措施不当,使纳税人或者纳税担保人的合法权益遭受损失的。

### 13. 依法要求听证的权利

在对纳税人做出规定金额以上罚款的行政处罚之前,税务机关会向纳税人送达税务行政处罚事项告知书,告知纳税人已经查明的违法事实、证据、行政处罚的法律依据和拟将给予的行政处罚。对此,纳税人有权要求举行听证。税务机关将应纳税人的要求组织听证。如纳税人认为税务机关指定的听证主持人与本案有直接利害关系,纳税人有权申请主持人回避。

对应当进行听证的案件,税务机关不组织听证,行政处罚决定不能成立,但纳税人放弃听证权利或者被正当取消听证权利的除外。

### 14. 索取有关税收凭证的权利

税务机关在征收税款时,必须给纳税人开具完税凭证。扣缴义务人代扣、代收税款时,纳税人要求扣缴义务人开具代扣、代收税款凭证时,扣缴义务人应当开具。

税务机关扣押商品、货物或者其他财产时,必须开具收据;查封商品、货物或者其他财产时,必须开具清单。

## 二、纳税人的义务

依照宪法、税收法律和行政法规的规定,纳税人在纳税过程中必须履行以下义务:

### 1. 依法进行税务登记的义务

纳税人应当自领取营业执照之日起 30 日内,持有关证件,向税务机关申报办理税务登记。税务登记主要包括领取营业执照后的设立登记、税务登记内容发生变化后的变更登记、依法申请停业及复业登记、依法终止纳税义务的注销登记等。

在各类税务登记管理中,纳税人应该根据税务机关的规定分别提交相关资料,及时办理。同时,纳税人应当按照税务机关的规定使用税务登记证件。税务登记证件不得转借、涂改、损毁、买卖或者伪造。

### 2. 依法设置账簿、保管账簿和有关资料,以及依法开具、使用、取得和保管发票的义务

纳税人应当按照有关法律、行政法规和国务院财政、税务主管部门的规定设置账簿,根据合法、有效的会计凭证记账,进行会计核算;从事生产、经营的,必须按照国务院财政、税务主管部门规定的保管期限保管账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料;账簿、记账凭证、完税凭证及其他有关资料不得伪造、变造或者擅自损毁。

此外,纳税人在购销商品、提供或者接受经营服务及从事其他经营活动中,应当依法开具、使用、取得和保管发票。

### 3. 财务会计制度和会计核算软件备案的义务

纳税人应将财务会计制度或者财务会计处理办法和会计核算软件报送税务机关备案。

纳税人的财务会计制度或者财务会计处理办法与国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定抵触的,应依照国务院或者国务院财政、税务主管部门有关税收的规定计算应纳税款、代扣代缴税款和代收代缴税款。

#### 4. 按照规定安装、使用税控装置的义务

国家根据税收征收管理的需要,积极推广使用税控装置。纳税人应当按照规定安装、使用税控装置,不得损毁或者擅自改动税控装置。如纳税人未按规定安装、使用税控装置,或者损毁或者擅自改动税控装置,税务机关将责令纳税人限期改正,并可情节轻重处以规定数额内的罚款。

#### 5. 按时、如实申报的义务

纳税人必须依照法律、行政法规的规定,或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实办理纳税申报,报送纳税申报表、财务会计报表及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他纳税资料。

作为扣缴义务人,纳税人必须依照法律、行政法规的规定,或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的申报期限、申报内容如实报送代扣代缴、代收代缴税款报告表,以及税务机关根据实际需要要求纳税人报送的其他有关资料。

纳税人即使在纳税期内没有应纳税款,也应当按照规定办理纳税申报;享受减税、免税待遇的,在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

#### 6. 按时缴纳税款的义务

纳税人应当按照法律、行政法规的规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限,缴纳或者解缴税款。

未按照规定期限缴纳税款或者未按照规定期限解缴税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

#### 7. 代扣、代收税款的义务

若纳税人按照法律、行政法规的规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务时,必须依照法律、行政法规的规定履行代扣代缴、代收代缴税款的义务。扣缴义务人依法履行代扣代缴、代收代缴税款义务时,纳税人不得拒绝。纳税人拒绝的,扣缴义务人应当及时报告税务机关处理。

#### 8. 接受依法检查的义务

纳税人有接受税务机关依法进行税务检查的义务,应主动配合税务机关按法定程序进行税务检查,如实地向税务机关反映自己的生产经营情况和执行财务制度的情况,并按有关规定提供报表和资料,不得隐瞒和弄虚作假,不能阻挠、刁难税务机关的检查和监督。

#### 9. 及时提供信息的义务

纳税人除通过税务登记和纳税申报向税务机关提供与纳税有关的信息外,还应及时提供其他信息。如纳税人有歇业、经营情况变化、遭受各种灾害等特殊情况的,应及时向税务机关说明,以便税务机关依法妥善处理。

### 10. 报告其他涉税信息的义务

为了保障国家税收能够及时、足额征收入库,税收法律还规定了纳税人有义务向税务机关报告如下涉税信息:

(1) 提供价格、费用标准等义务。纳税人有义务就纳税人与关联企业之间的业务往来,向当地税务机关提供有关的价格、费用标准等资料。

(2) 企业合并、分立的报告义务。纳税人有合并、分立情形的,应当向税务机关报告,并依法缴清税款。合并时未缴清税款的,应当由合并后的纳税人继续履行未履行的纳税义务;分立时未缴清税款的,分立后的纳税人对未履行的纳税义务应当承担连带责任。

(3) 报告全部账号的义务。如纳税人从事生产、经营,应当按照国家有关规定,持税务登记证件,在银行或者其他金融机构开立基本存款账户和其他存款账户,并自开立基本存款账户或者其他存款账户之日起 15 日内,向纳税人的主管税务机关书面报告全部账号;发生变化的,应当自变化之日起 15 日内,向纳税人的主管税务机关书面报告。

(4) 处分大额财产报告的义务。如纳税人的欠缴税款数额在 5 万元以上,纳税人在处分不动产或者大额资产之前,应当向税务机关报告。

## 课后练习题

### 一、单项选择题

1. 增值税属于中央政府与地方政府共享收入,其中中央政府分享( )。  
A. 25%                      B. 50%                      C. 75%                      D. 80%
2. 在下列税种中,全部属于中央政府固定收入的是( )。  
A. 车辆购置税                      B. 土地增值税  
C. 增值税                              D. 个人所得税
3. ( )是按征税对象数额的大小划分为若干等级,不同等级的课税数额分别适用不同的税率,课税数额越大,适用税率越高。  
A. 比例税率                      B. 超额累进税率  
C. 定额税率                              D. 超倍累进税率
4. 当前我国实行超率累进税率的税种是( )。  
A. 增值税                              B. 个人所得税  
C. 消费税                              D. 土地增值税
5. 当前我国实行定额税率的税种是( )。  
A. 城镇土地使用税                      B. 增值税  
C. 个人所得税                              D. 关税

### 二、多项选择题

1. 根据《国务院关于实行分税制财政管理体制的决定》,我国的税收收入可分为( )。  
A. 中央政府固定收入                      B. 地方政府固定收入  
C. 中央政府与地方政府共享收入                      D. 省级收入

2. 在下列税种中,属于地方政府固定收入的有( )。

- A. 城镇土地使用税
- B. 耕地占用税
- C. 土地增值税
- D. 房产税

3. 我国现行的税率主要有( )。

- A. 比例税率
- B. 超额累进税率
- C. 定额税率
- D. 超倍累进税率

### 三、简答题

1. 简述纳税人的权利与义务。
2. 简述税收要素的内容。

## 第三章

# 增值税会计

### 学习目标

- 了解增值税的历史演变；
- 掌握增值税的征税范围、计量与纳税申报；
- 掌握增值税的会计处理。

增值税最早于 1954 年产生于法国,短短几十年间已被世界上 140 多个国家所采用,为各国经济的发展做出了巨大贡献。中国自 1979 年开始试行增值税,于 1980 年选择在柳州、长沙和襄樊等城市针对重复征税矛盾较为突出的机器机械和农业机具两个行业试点开征。1983 年,增值税的征税地点扩大到全国范围。1984 年,国务院发布了《中华人民共和国增值税暂行条例(草案)》。

1993 年年底,我国工商税收制度进行了较为彻底的全面改革。1993 年 12 月 13 日,国务院颁布了国务院令 134 号《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》),确立了自 1994 年 1 月 1 日起,增值税的征税范围为销售货物,加工、修理修配劳务和进口货物。此时的增值税不允许一般纳税人扣除固定资产的进项税额,故被称为生产型增值税。现行的增值税制度以此为基础。

2004 年,我国开始实行由生产型增值税向消费型增值税的转型试点。2008 年 11 月 5 日,国务院修订《增值税暂行条例》,决定自 2009 年 1 月 1 日起,在全国范围内实施增值税转型改革。自 2012 年 1 月 1 日起,我国率先在上海实行交通运输业及部分现代服务业的营业税改征增值税(以下简称“营改增”)试点改革。2013 年 5 月 24 日,财政部和国家税务总局发布《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》(以下简称《试点实施办法》),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。自 2014 年 1 月 1 日起,铁路运输和邮政业被纳入“营改增”试点。自 2014 年 6 月 1 日起,电信业也被纳入“营改增”试点范围。随着“营改增”的不断推进,“营改增”的范围将扩大到建筑业和不动产、金融保险业、生活服务业等行业。

自 2016 年 5 月 1 日起,在全国范围内全面推开营改增试点,建筑业、房地产业、金融业



和生活服务业也纳入增值税范围,营业税从此退出历史舞台。全面营改增的税务处理及会计处理将于第四章营业税改征增值税会计详细介绍,本章不予展开。

## 第一节 增值税概述

### 一、增值税的征税范围

根据现行《增值税暂行条例》第一条的规定,在中华人民共和国境内销售货物或者加工、修理修配劳务,销售服务、无形资产、不动产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。其中,根据《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》(以下简称《增值税实施细则》)第八条和“36号文”的规定,境内是指销售货物的起运地或者所在地在境内,提供的应税劳务发生在境内,以及应税行为发生在境内。

根据《增值税暂行条例》《增值税实施细则》及“36号文”的规定,增值税的征税范围可分为一般规定和具体规定。

#### (一) 一般规定

现行增值税征税范围的一般规定包括以下内容:

##### 1. 销售或者进口的货物

根据《增值税实施细则》第二条和第三条的规定,货物是指有形动产,包括电力、热力、气体在内。销售货物是指有偿转让货物的所有权。

##### 2. 提供的应税劳务

根据《增值税实施细则》第三条的规定,应税劳务是指有偿提供加工、修理修配劳务。单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供加工、修理修配劳务,不包括在内。有偿是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。

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。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。

##### 3. 发生的应税行为

根据“36号文”第二章规定,应税行为为销售服务、无形资产或者不动产,是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产,但属于下列非经营活动的情形除外:

(1) 行政单位收取的同时满足以下条件的政府性基金或者行政事业性收费。

① 由国务院或者财政部批准设立的政府性基金,由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费;

② 收取时开具省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据;

③ 所收款项全额上缴财政。

(2) 单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务。

- (3) 单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。
- (4) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

## (二) 具体规定

现行增值税法对经济实务中某些特殊项目或行为是否属于增值税的征税范围也作出了具体确定。

### 1. 属于征税范围的特殊项目

- (1) 货物期货(包括商品期货和贵金属期货),应在期货的实物交割环节征收增值税。
  - (2) 银行销售金银的业务,应当征收增值税。
  - (3) 典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售寄售物品的业务,均应征收增值税。
  - (4) 电力公司向发电企业收取的过网费,应当征收增值税。
  - (5) 对从事热力、电力、燃气、自来水等公用事业的增值税纳税人收取的一次性费用。凡与货物的销售数量有直接关系的,征收增值税;凡与货物的销售数量无直接关系的,不征收增值税。
  - (6) 印刷企业接受出版单位委托,自行购买纸张,印刷有统一刊号(CN)以及采用国际标准书号编序的图书、报纸和杂志,按货物销售征收增值税。
  - (7) 对增值税纳税人收取的会员费收入不征收增值税。
  - (8) 各燃油电厂从政府财政专户取得的发电补贴不属于增值税规定的价外费用,不计入应税销售额,不征收增值税。
  - (9) 纳税人提供的矿产资源开采、挖掘、切割、破碎、分拣、洗选等劳务,属于增值税应税劳务,应当缴纳增值税。
  - (10) 纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,不属于增值税的征税范围。其中涉及的货物转让不征收增值税。
- 纳税人在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或部分实物资产以及与其相关联的债权、负债经多次转让后,最终的受让方与劳动力接受方为同一单位和个人,仍适用上述规定,其中的货物多次转让行为均不征收增值税。
- (11) 经批准允许从事二手车经销业务的纳税人按照《机动车登记规定》的有关规定,收购二手车时将其办理过户登记到自己名下,销售时再将该二手车过户登记到买家名下的行为,属于《增值税暂行条例》规定的销售货物的行为,应按照现行规定征收增值税。
- 除上述行为以外,纳税人受托代理销售二手车,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,视同销售征收增值税。
- ① 受托方不向委托方预付货款。
  - ② 委托方将二手车销售统一发票直接开具给购买方。
  - ③ 受托方按购买方实际支付的价款和增值税额(如系代理进口销售货物则为海关代征的增值税税额)与委托方结算货款,并另外收取手续费。
- (12) 关于罚没物品征免增值税问题。

① 执罚部门和单位查处的属于一般商业部门经营的商品,具备拍卖条件的,由执罚部门或单位商同级财政部门同意后,公开拍卖。其拍卖收入作为罚没收入由执罚部门和单位如数上缴财政,不予征税。对经营单位购入拍卖物品再销售的应照章征收增值税。

② 执罚部门和单位查处的属于一般商业部门经营的商品,不具备拍卖条件的,由执罚部门、财政部门、国家指定销售单位会同有关部门按质论价,交由国家指定销售单位纳入正常销售渠道变价处理。执罚部门按商定价格所取得的变价收入作为罚没收入如数上缴政府,不予征税。国家指定销售单位将罚没物品纳入正常销售渠道销售的,应照章征收增值税。

③ 执罚部门和单位查处的属于专管机关管理或专管企业经营的财物,如金银(不包括金银首饰)、外币、有价证券、非禁止出口文物,应交由专管机关或专营企业收兑或收购。执罚部门和单位按收兑或收购价所取得的收入作为罚没收入如数上缴财政,不予征税。专管机关或专营企业经营上述物品中属于应征增值税的货物,应照章征收增值税。

(13) 确定航空运输企业的征税范围。航空运输企业提供的旅客利用里程积分兑换的航空运输服务,不征收增值税。航空运输企业已售票但未提供航空运输服务取得的逾期票证收入,按照航空运输服务征收增值税。

(14) 油气田企业从事原油、天然气生产,以及为生产原油、天然气提供的生产性劳务,应缴纳增值税。生产性劳务是指油气田企业为生产原油、天然气、地质普查、勘探开发到原油天然气销售的一系列生产过程所发生的劳务。

(15) 按照现行增值税政策,纳税人取得的中央财政补贴,不属于增值税应税收入,不征收增值税。

(16) 以积分兑换形式赠送的电信业服务,不征收增值税。

(17) 试点纳税人根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务,属于以公益活动为目的的服务,不征收增值税。

(18) 根据现行增值税的有关规定,在融资性售后回租业务中,承租方出售资产的行为不属于增值税的征税范围,不征收增值税。

## 2. 属于征税范围的特殊行为

(1) 视同销售货物行为。根据《增值税实施细则》第四条和《试点实施办法》第十一条的规定,单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:

① 将货物交付其他单位或者个人代销。

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至其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外。

④ 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。

⑤ 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户。

⑥ 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。

⑦ 将自产、委托加工或者购进的货物赠送其他单位或者个人。

⑧ “营改增”试点规定的视同销售服务、无形资产或者不动产。

根据“36号文”第十四条规定,下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产:

① 单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

② 单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

③ 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

(2) 混合销售行为。根据“36号文”的规定,一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务,为混合销售。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税;其他单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户,包括以从事货物的生产、批发或者零售为主,并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。

(3) 兼营非增值税应税劳务行为。根据“36号文”的规定,试点纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额,未分别核算销售额的,由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。

## 二、增值税的纳税义务人和扣缴义务人

### (一) 纳税义务人

根据《增值税暂行条例》第一条、《增值税实施细则》第九条与第十条,以及“36号文”第一条的规定,凡在我国境内销售货物、提供加工修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的企业单位及个人,均为增值税的纳税人。增值税的纳税人分为小规模纳税人和一般纳税人。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。

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。

### (二) 扣缴义务人

根据《增值税暂行条例》第十八条和“36号文”第三条的规定,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,以购买方或接受方为扣缴义务人。

中华人民共和国境外单位或者个人在境内销售服务、无形资产或者不动产,在境内未设有经营机构的,以购买方为增值税扣缴义务人。财政部和国家税务总局另有规定的除外。

为了便于增值税的征收管理,我国将纳税人按生产经营规模大小和会计核算是否健全,划分为一般纳税人和小规模纳税人。

#### 1. 一般纳税人

根据《增值税实施细则》第二十九条和“36号文”第三条至第九条的规定,一般纳税人是指年应征增值税销售额(以下简称年应税销售额),超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的企业和企业性单位(以下简称企业)。

除试点实施前已取得增值税一般纳税人资格并兼有应税服务的试点纳税人外,“营改增”试点实施前营改增应税行为年应税销售超过 500 万元的试点纳税人,应向主管税务机关申请办理增值税一般纳税人资格登记。具体登记办法由国家税务总局制定。

年应税销售额,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,包括减免税销售额以及按规定允许从销售额中差额扣除的部分。如果该销售额为含税的,应按照规定征收率换算为不含税的销售额。

试点纳税人试点实施前的应税行为年销售额换算:应税行为年销售额=连续不超过 12 个月应税行为营业额合计 $\div$ (1+3%)。

试点纳税人兼有销售货物、提供加工修理修配劳务和应税行为的,应税货物及劳务销售额与应税行为销售额应分别计算,分别适用增值税一般纳税人资格认定标准。

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,办理一般纳税人资格登记。

## 2. 小规模纳税人

根据《增值税实施细则》第二十八条和“36 号文”第三条至第九条的规定,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。小规模纳税人的认定标准如下:

(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,年应税销售额在 50 万元以下(含本数,下同)的。“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。

(2) 对上述规定以外的纳税人(不含提供应税服务的纳税人),年应税销售额在 80 万元以下的。

(3) “营改增”应税行为的年应税销售额为 500 万元(含本数)以下的。

此外,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;年应税销售额超过规定标准但不经常发生应税行为的单位和个体工商户,以及非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。

兼有销售货物、提供加工修理修配劳务以及应税服务,且不经常发生应税行为的单位和个体工商户可选择按照小规模纳税人纳税。

小规模纳税人以外的纳税人应当向主管税务机关申请资格认定。具体认定办法由国务院税务主管部门制定。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。

## 三、增值税的税率、征收率和预征率

根据《增值税暂行条例》第二条与第十二条、《试点实施办法》第十二条、《关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2013〕106 号)和《财政部、国家税务总局关于将电信业纳入营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2014〕43 号)的规定,增值税的税率和征收率具体如下:

### （一）增值税税率

#### 1. 基本税率

纳税人销售货物、劳务、有形动产租赁服务或者进口货物，除另有规定外，税率为17%。这就是通常所说的基本税率。

#### 2. 低税率

纳税人销售交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，销售或者进口下列货物，税率为11%：

（1）粮食等农产品、食用植物油、食用盐。

（2）自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品。

（3）图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物。

（4）饲料、化肥、农药、农机、农膜。

（5）国务院规定的其他货物。

#### 3. 零税率

出口货物、劳务或者境内单位和个人发生的跨境应税行为，税率为零和财政部、国家税务总局规定的应税服务，税率为零。具体范围由财政部和国家税务总局另行规定。但是，国务院另有规定的除外。

#### 4. 其他规定

纳税人提供适用不同税率或者征收率的货物、应税劳务和应税行为，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额；未分别核算的，从高适用税率。

### （二）征收率

#### 1. 3%征收率

由于小规模纳税人经营规模小，且会计核算不健全，难以按上述增值税税率计税和使用增值税专用发票抵扣进项税款，因此实行按销售额与征收率计算应纳税额的简易办法，不允许抵扣进项税，也不允许自行开具增值税专用发票。按照现行增值税规定，对于一般纳税人生产销售的特定货物，确定征收率，按照简易办法征收增值税，并视不同情况采取不同征收管理办法。

小规模纳税人销售货物、提供应税劳务或发生应税行为（除销售不动产和不动产经营租赁服务），增值税征收率一律为3%，征收率的调整由国务院决定。

下列按简易办法征收增值税的优惠政策继续执行：

（1）纳税人销售自己使用过的物品，按下列政策执行：

① 一般纳税人销售自己使用过的属于《增值税暂行条例》第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产，按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税。

② 小规模纳税人（除其他个人外，下同）销售自己使用过的固定资产，减按2%征收率征收增值税。小规模纳税人销售自己使用过的除固定资产以外的物品，应按3%的征收率征收增值税。

(2) 纳税人销售旧货,按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税。所称旧货,是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(含旧汽车、旧摩托车和旧游艇),但不包括自己使用过的物品。

上述纳税人销售自己使用过的固定资产、物品和旧货适用按照简易办法依3%征收率减按2%征收增值税的,按下列公式确定销售额和应纳税额:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} / (1 + 3\%)$$

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times 2\%$$

(3) 一般纳税人销售自产的下列货物,可选择按照简易办法依照3%征收率计算缴纳增值税:

① 县级及县级以上小型水力发电单位生产的电力。小型水力发电单位是指各类投资主体建设的装机容量为5万千瓦以下(含5万千瓦)的小型水力发电单位。

② 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。

③ 以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰(不含黏土实心砖、瓦)。

④ 用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品。

⑤ 自来水。

⑥ 商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。

(4) 一般纳税人销售货物属于下列情形之一的,暂按简易办法依照3%征收计算缴纳增值税:

① 寄售商店代销寄售物品(包括居民个人寄售的物品在内);

② 典当业销售死当物品。

## 2. 5%征收率

### (1) 销售不动产

① 一般纳税人销售其2016年4月30日前取得(不含自建)的不动产,可以选择适用简易计税方法,以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

② 一般纳税人销售其2016年4月30日前自建的不动产,可以选择适用简易计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

③ 小规模纳税人销售其取得(不含自建)的不动产(不含个体工商户销售购买的住房和其他个人销售不动产),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

④ 小规模纳税人销售其自建的不动产,应以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。纳税人应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

⑤ 房地产开发企业中的一般纳税人,销售自行开发的房地产老项目,可以选择适用简

易计税方法按照 5% 的征收率计税。

⑥ 房地产开发企业中的小规模纳税人,销售自行开发的房地产项目,按照 5% 的征收率计税。

⑦ 其他个人销售其取得(不含自建)的不动产(不含其购买的住房),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

#### (2) 不动产经营租赁服务

① 一般纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产,可以选择适用简易计税方法,按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的与机构所在地不在同一县(市)的不动产,应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

② 小规模纳税人出租其取得的不动产(不含个人出租住房),应按照 5% 的征收率计算应纳税额。纳税人出租与机构所在地不在同一县(市)的不动产,应按照上述计税方法在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

③ 其他个人出租其取得的不动产(不含住房),应按照 5% 的征收率计算应纳税额。

④ 个人出租住房,应按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳税额。

### (三) 预征率

#### 1. 2% 预征率

一般纳税人跨县(市)提供建筑服务,适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额,按照 2% 的预征率在建筑服务发生地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

#### 2. 3% 预征率

##### (1) 销售不动产

① 房地产开发企业中的一般纳税人,销售自行开发的房地产老项目,可以选择适用简易计税方法按照 5% 的征收率计税。

② 房地产开发企业采取预收款方式销售所开发的房地产项目,在收到预收款时按照 3% 的预征率预缴增值税。

一般纳税人出租其 2016 年 5 月 1 日后取得的、与机构所在地不在同一县(市)的不动产,应按照 3% 的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

##### (2) 不动产经营租赁服务

一般纳税人销售其 2016 年 5 月 1 日后取得(不含自建)的不动产,应适用一般计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额,按照 5% 的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

#### 3. 5% 预征率

一般纳税人销售其 2016 年 5 月 1 日后取得(不含自建)的不动产,应适用一般计税方



法,以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

一般纳税人销售其2016年5月1日后自建的不动产,应适用一般计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。一般纳税人销售其2016年5月1日后自建的不动产,应适用一般计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

一般纳税人销售其2016年4月30日前取得的不动产(不含自建),适用一般计税方法计税的,以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。上述纳税人应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

一般纳税人销售其2016年4月30日前自建的不动产,适用一般计税方法计税的,应以取得的全部价款和价外费用为销售额计算应纳税额。纳税人应以取得的全部价款和价外费用,按照5%的预征率在不动产所在地预缴税款后,向机构所在地主管税务机关进行纳税申报。

## 第二节 增值税的计算与征收管理

### 一、增值税的计算

#### (一) 销项税额的计算

销项税额是指纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,按照销售额和税率计算,并向购买方收取的增值税税额。销项税额的计算公式为

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{适用税率}$$

##### 1. 一般销售方式下的销售额

销售额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方(承受应税劳务和应税服务也视为购买方)收取的全部价款和价外费用。需要强调的是,尽管销项税额也是销售方向购买方收取的,但是由于增值税采用价外计税方式,用不含税价作为计税依据,因而销售额中不包括向购买方收取的销项税额。

价外费用包括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、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内:

- (1) 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。
- (2) 同时符合以下条件的代垫运输费用。

① 承运部门的运输费用发票开具给购买方的。

② 纳税人将该项发票转交给购买方的。

(3) 同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费：

① 由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费。

② 收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据。

③ 所收款项全额上缴财政。

(4) 销售货物的同时代办保险等而向购买方收取的保险费，以及向购买方收取的代购购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费。

凡随同销售货物或提供应税劳务和应税服务向购买方收取的价外费用，无论其会计制度如何核算，均应并入销售额计算应纳税额。

应当注意的是，根据国家税务总局的规定，对增值税一般纳税人向购买方收取的价外费用和逾期包装物押金，应视为含税收入，在征税时换算成不含税收入再并入销售额。

根据《企业会计准则》的规定，价外费用一般都不在“主营业务收入”科目中核算，而在“其他应收款”“其他业务收入”“营业外收入”等科目中核算。

销售额以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算销售额的，应当折合成人民币计算。折合率可以选择销售额发生的当天或者当月 1 日的人民币汇率中间价。纳税人应当在事先确定采用何种折合率，确定后 12 个月内不得变更。

## 2. 特殊销售方式下的销售额

在销售活动中，为了达到促销的目的，有多种销售方式。不同销售方式下，销售者取得的销售额会有所不同。

(1) 采取折扣方式销售。折扣销售是指销货方在销售货物或提供应税劳务和应税服务时，因购货方的购货数量较大等而给予购货方的价格优惠。根据税法的规定，纳税人销售货物并向购货方开具增值税专用发票后，由于购货方在一定时期内累计购买货物达到一定数量，或者市场价格下降等，销货方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为，销货方可按现行《增值税专用发票使用规定》的有关规定开具红字增值税专用发票。这里需要注意以下几点：

① 折扣销售不同于销售折扣。销售折扣是指销货方在销售货物或提供应税劳务和应税服务后，为了鼓励购货方及早偿还货款而协议许诺给予购货方的一种折扣优待。销售折扣发生在销货之后，是一种融资性质的理财费用。因此，销售折扣不得从销售额中减除。企业在确定销售额时，应将折扣销售与销售折扣严格区分开来。

② 销售折扣又不同于销售折让。销售折让是指货物销售后，由于其品种、质量等原因购货方未予退货，但销货方需给予购货方的一种价格折让。销售折让与销售折扣相比较，虽然都是在货物销售后发生的，但因为销售折让是由于货物的品种和质量引起销售额的减少，因此，对销售折让可以折让后的货款为销售额。

③ 折扣销售仅限于货物价格的折扣。如果销货方将自产、委托加工和购买的货物用于实物折扣，则该实物款项不能从货物销售额中减除，且该实物应按《增值税暂行条例实施细则》的规定，以视同销售货物情形中的赠送他人计算征收增值税。

纳税人采取折扣方式销售货物,销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税;未在同一张发票“金额”栏注明折扣额,而仅在发票的“备注”栏注明折扣额的,折扣额不得从销售额中减除。

(2) 采取以旧换新方式销售。以旧换新是指纳税人在销售自己的货物时,有偿收回旧货物的行为。根据税法的规定,采取以旧换新方式销售货物的,应按新货物的同期销售价格确定销售额,不得扣减旧货物的收购价格。考虑到金银首饰以旧换新业务的特殊情况,对金银首饰以旧换新业务,可以按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。

(3) 采取还本销售方式销售。还本销售是指纳税人在销售货物后,一定期限内由销售方一次或分次退还给购货方全部或部分价款。税法规定,采取还本销售方式销售货物,销售额就是货物的销售价格,不得从销售额中减除还本支出。

(4) 采取以物易物方式销售。以物易物是一种较为特殊的购销活动,是指购销双方不是以货币结算,而是以同等价款的货物相互结算,实现货物购销的一种方式。以物易物双方都应做购销处理,以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额,以各自收到的货物核算购货额并计算进项税额。应当注意的是,在以物易物活动中,应分别开具合法的票据,收到的货物不能取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的,不能抵扣进项税额。

(5) 包装物押金的税务处理。包装物是指纳税人包装本单位货物的各种物品。纳税人销售货物时应收取包装物押金,目的是促使购货方及早退回包装物以便周转使用。

根据税法的规定,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,时间在1年以内,又未过期的,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,应按所包装货物的适用税率计算销项税额。

在上述规定中,“逾期”是指按合同约定实际逾期或以1年为期限,对收取1年以上的押金,无论是否退还均并入销售额征税。当然,在将包装物押金并入销售额征税时,需要先将该押金换算为不含税价。自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,无论是否返还以及会计上如何核算,均应并入当期销售额征税。对销售啤酒、黄酒所收取的押金,按上述一般押金的规定处理。另外,包装物押金不应混同于包装物租金,包装物租金在销货时作为价外费用并入销售额计算销项税额。

(6) 销售已使用过的固定资产的税务处理。自2009年1月1日起,增值税一般纳税人销售自己使用过的固定资产(以下简称已使用过的固定资产),应区分以下几种不同情形征收增值税:

① 销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。

② 2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按照4%的征收率减半征收增值税;2014年7月1日以后按照3%的征收率减按2%征收增值税。

③ 2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产按照4%的征收率减半

征收增值税；2014年7月1日以后按照3%的征收率减按2%征收增值税。纳税人销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产，按照适用税率征收增值税。

④ 对于纳税人发生《增值税暂行条例实施细则》规定的固定资产视同销售行为，对已使用过的固定资产无法确定销售额的，以固定资产净值为销售额。“已使用过的固定资产”是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

⑤ 按照“营改增”规定认定的一般纳税人，销售自己使用过的本地区试点实施之日（含）以后购进或自制的固定资产，按照适用税率征收增值税；销售自己使用过的本地区试点实施之日以前购进或者自制的固定资产，按照4%的征收率减半征收增值税，2014年7月1日以后按照3%的征收率减按2%征收增值税。

（7）直销企业的税务处理。直销企业先将货物销售给直销员，直销员再将货物销售给消费者的，直销企业的销售额为其向直销员收取的全部价款和价外费用。直销员将货物销售给消费者时，应按照现行规定缴纳增值税。

直销企业通过直销员向消费者销售货物，直接向消费者收取货款，直销企业的销售额为其向消费者收取的全部价款和价外费用。

（8）对视同销售货物行为的销售额的确定。税法规定，对视同销售征税而无销售额的按下列顺序确定其销售额：

- ① 按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定。
- ② 按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定。
- ③ 按组成计税价格确定。组成计税价格的计算公式为

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$$

征收增值税的货物同时又征收消费税，其组成计税价格中应加上消费税税额。其组成计税价格的计算公式为

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) + \text{消费税税额}$$

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{消费税税率})$$

$$\text{组成计税价格} = [\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) + \text{课税数量} \times \text{消费税定额税率}] \div (1 - \text{消费税税率})$$

式中，成本分两种情况认定：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。成本利润率由国家税务总局确定，但属于应从价定率征收消费税的货物，其组成计税价格计算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。

### 3. 含税销售额的换算

我国增值税是价外税，计税依据中不含增值税本身的数额。因此，一般纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务取得的含税销售额在计算销项税额时，必须将其换算为不含税的销售额。一般纳税人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：

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

式中，税率为销售货物或者提供应税劳务和应税服务时按《增值税暂行条例》和“营改增”的规定所适用的税率。

## （二）进项税额的计算

根据《增值税暂行条例》第八条和《试点实施办法》第二十一条及“36号文”的规定,增值税进项税额是指纳税人购进货物、加工修理劳务、服务、无形资产或者不动产,支付或者负担的增值税税额。在开具增值税专用发票的情况下,销售方收取的销项税额就是购买方支付的进项税额。

### 1. 准予从销项税额中抵扣的进项税额

准予从销项税额中抵扣的进项税额,限于下列增值税扣税凭证上注明的增值税税额和按规定的扣除率计算的进项税额:

(1) 从销售方或者提供方取得的增值税专用发票(含税控机动车销售统一发票和中华人民共和国税收缴款凭证,下同)上注明的增值税税额。

(2) 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额。纳税人进口货物,凡已缴纳了进口环节增值税的,不论其是否已经支付货款,其取得的海关进口增值税专用缴款书均可作为增值税进项税额抵扣凭证,在规定的期限内申报抵扣进项税额。

(3) 购进农产品,除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外,按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算进项税额。进项税额的计算公式为

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times \text{扣除率}$$

需要注意以下两点:

① 所谓农业产品,是指直接从事植物的种植、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人销售的自产而且免征增值税的产品。农业产品包括的具体品目按照1995年6月财政部、国家税务总局印发的《农业产品征税范围注释》执行。

② 购买农业产品的买价包括纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按规定缴纳的烟叶税。

(4) 原增值税一般纳税人取得的试点小规模纳税人由税务机关代开的增值税专用发票,按增值税专用发票注明的税额抵扣进项税额。

(5) 从境外单位或者个人购进服务、无形资产或者不动产,自税务机关或者扣缴义务人取得的解缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

### 2. 不得从销项税额中抵扣的进项税额

纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,发生以下情形的,不得抵扣其对应的进项税额:

(1) 未按规定取得、保存增值税扣税凭证的。

(2) 用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产和不动产。

其中涉及的固定资产、无形资产、不动产,仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产(不包括其他权益性无形资产)、不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

(3) 非正常损失的购进货物,以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

(4) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配劳务和交通运输服务。

(5) 非正常损失的不动产,以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

(6) 非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产,均属于不动产在建工程。

(7) 购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

(8) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

### (三) 应纳税额的计算

由于纳税人的会计核算方法及规模的差异较大,我国对纳税人实行分类管理。对一般纳税人采用购进扣税法,对小规模纳税人采用简易计税方法。

#### 1. 一般纳税人应纳税额的计算

一般纳税人销售货物或应税劳务应按以下公式计算应纳税额:

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

纳税人因当期销项税额小于当期进项税额而不足抵扣时,其不足部分可结转下期继续抵扣。

#### 2. 小规模纳税人应纳税额的计算

小规模纳税人销售货物或提供应税劳务,采用简易计税方法计算应纳税额,即按销售额和规定的征收率计算应纳税额。其计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

式中,销售额是不含增值税的销售额,其确定办法与一般纳税人销售额的确定办法一致。小规模纳税人大多采用价税合一计价。因此,销售额的计算公式为

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

小规模纳税人因销售货物退回或者折让退还给购买方的销售额,应从发生销售货物退回或者折让当期的销售额中扣减。

#### 3. 进口货物应纳税额的计算

纳税人进口货物,应按照规定组成计税价格和规定的税率计算应纳税额。组成计税价格和应纳税额的计算公式为

$$\text{组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税}$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{税率}$$

式中,关税完税价格由海关审定;关税等于关税完税价格乘以关税税率。

如果进口的货物属于征收消费税的货物,则组成计税价格应加上消费税。消费税的计算见“消费税会计”章节的相关介绍。

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。

## 二、增值税的征收管理

### (一) 纳税义务发生时间

纳税义务发生时间是纳税人发生应税行为应当承担纳税义务的起始时间。增值税纳税

义务的发生时间如下：

#### 1. 销售货物或者提供应税劳务的纳税义务发生时间

(1) 纳税人销售货物或者提供应税劳务，其纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。其中，收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天按销售结算方式的不同而不同，具体如下：

① 采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

纳税人生产经营活动中采取直接收款方式销售货物，已将货物移送对方并暂估销售收入入账，但既未取得销售款或取得索取销售款凭据也未开具销售发票的，其增值税纳税义务发生时间为取得销售款或取得索取销售款凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

② 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥委托收手续的当天。

③ 采取赊销和分期收款方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天；无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天。

④ 采取预收货款方式销售货物，为货物发出的当天，但生产销售生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。

⑤ 委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天；未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满 180 天的当天。

⑥ 销售应税劳务，为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天。

⑦ 纳税人发生除将货物交付其他单位或者个人代销和销售代销货物以外的视同销售货物行为，为货物移送的当天。

(2) 纳税人进口货物，其纳税义务发生时间为报关进口的当天。

(3) 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

#### 2. 提供应税服务的纳税义务发生时间

(1) 纳税人提供应税服务的纳税义务发生时间为提供应税服务并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。其中，收讫销售款项是指纳税人提供应税服务过程中或者完成后收到款项；取得索取销售款项凭据的当天是指书面合同确定的付款日期；未签订书面合同的或者书面合同未确定付款日期的，为应税服务完成的当天。

(2) 纳税人提供有形动产租赁服务采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

(3) 纳税人发生视同提供应税服务的，其纳税义务发生时间为应税服务完成的当天。

(4) 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

#### (二) 增值税的纳税地点

根据《增值税暂行条例》第二十二条和《试点实施办法》第四十二条的规定，增值税的纳税地点如下：

(1) 固定业户应当向其机构所在地的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的主管税务机关申报纳税;经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

(2) 固定业户到外县(市)销售货物或者提供应税劳务,应当向其机构所在地的主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明,并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税;未开具证明的,应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税;未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

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

(4) 进口货物,应当向报关地海关申报纳税。

(5) 扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

### (三) 增值税的纳税期限

根据《增值税暂行条例》第二十三条至第二十五条,以及《试点实施办法》第四十三条的规定,增值税的纳税期限如下:

(1) 增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。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;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

(2) 纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,自期满之日起5日内预缴税款,于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

(3) 扣缴义务人解缴税款的期限,依照前两款规定执行。

(4) 纳税人进口货物,应当自海关填发进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。纳税人出口货物适用退(免)税规定的,应当向海关办理出口手续,凭出口报关单等有关凭证,在规定的出口退(免)税申报期内按月向主管税务机关申报办理该项出口货物的退(免)税。出口货物办理退税后发生退货或者退关的,纳税人应当依法补缴已退的税款。

### (四) 增值税的纳税申报表

根据2016年第13号国家税务总局公告《国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点后增值税纳税申报有关事项的公告》,自2016年6月1日起施行新的增值税申报表。其中增值税一般纳税人申报表包括1个主表和5个附表,小规模纳税人共1个申报表。

一般纳税人实行凭发票注明税款抵扣制度,纳税申报必须实行电子信息采集。使用防伪税控系统开具增值税专用发票的纳税人,必须在报税成功后,方可进行纳税申报。

#### 1. 增值税纳税申报表(一般纳税人适用)

一般纳税人适用的增值税纳税申报表如表3-1所示。



表 3-1 增值税纳税申报表  
(一般纳税人适用)

根据国家税收法律法规及增值税相关规定制定本表。纳税人不论有无销售额,均应按税务机关核定的纳税期限填写本表,并向当地税务机关申报。  
税款所属时间:自 年 月 日至 年 月 日 填表日期: 年 月 日 金额单位:元至角分

纳税人识别号		所属行业:									
纳税人名称		(公章)		法定代表人姓名		注册地址		生产经营地址		电话号码	
开户银行及账号		登记注册类型		即征即退项目		本月数		本年累计		本年累计	
项 目		栏 次		一般项目		本月数		本年累计		本年累计	
1		1		1		1		1		1	
(一) 按适用税率计税销售额		1		1		1		1		1	
其中:应税货物销售额		2		2		2		2		2	
应税劳务销售额		3		3		3		3		3	
纳税检查调整的销售		4		4		4		4		4	
5		5		5		5		5		5	
(二) 按简易办法计税销售额		6		6		6		6		6	
其中:纳税检查调整的销售		7		7		7		7		7	
(三) 免、抵、退办法出口销售额		8		8		8		8		8	
(四) 免税销售额		9		9		9		9		9	
其中:免税货物销售额		10		10		10		10		10	
免税劳务销售额		10		10		10		10		10	

续表

销项税额	11					
进项税额	12					
上期留抵税额	13					—
进项税额转出	14					
免、抵、退应退税额	15				—	—
按适用税率计算的应纳税检查应补缴税额	16				—	—
应抵扣税额合计	17	$17 = 12 + 13 - 14 - 15 + 16$		—		—
实际抵扣税额	18	(如 $17 < 11$ , 则为 17, 否则为 11)				
应纳税额	19	$19 = 11 - 18$				
期末留抵税额	20	$20 = 17 - 18$				—
简易计税办法计算的应纳税额	21					
按简易计税办法计算的应纳税检查应补缴税额	22				—	—
应纳税额减征额	23					
应纳税额合计	24	$24 = 19 + 21 - 23$				
期初未缴税额(多缴为负数)	25					
实收出口开具专用缴款书退税额	26				—	—
本期已缴税额	27	$27 = 28 + 29 + 30 + 31$				
①分次预缴税额	28			—		—
②出口开具专用缴款书预缴税额	29			—		—
③本期缴纳上期应纳税额	30					

税款计算

税款缴纳

续表

税款缴纳		④本期缴纳欠税税额	31				
		期末未缴税额(多缴为负数)	$32=24+25+26-27$				
		其中:欠税税额( $\geq 0$ )	$33=25+26-27$				
		本期应补(退)税额	$34=24-28-29$				
		即征即退实际退税额	35				
		期初未缴查补税额	36				
		本期入库查补税额	37				
		期末未缴查补税额	$38=16+22+36-37$				
授权声明		<p>如果你已委托代理人申报,请填写下列资料:                      为代理一切税务事宜,现授权 (地址)                      为本纳税人的代理申报人,任何与本申报表有关的往来文件,都可寄予此人。</p>		<p>申报人声明</p>		<p>本纳税申报表是根据国家税收法律法规及相关规定填报的,我确定它是真实的、可靠的、完整的。</p>	
主管税务机关:		授权人签字:		接收日期:		声明人签字:	

### 填表说明:

#### 填表说明:

- (1) “税款所属时间”:指纳税人申报的增值税应纳税额的所属时间,应填写具体的起止年、月、日。
- (2) “填表日期”:指纳税人填写本表的具体日期。
- (3) “纳税人识别号”:填写纳税人的税务登记证件号码。
- (4) “所属行业”:按照国民经济行业分类与代码中的小类行业填写。
- (5) “纳税人名称”:填写纳税人单位名称全称。
- (6) “法定代表人姓名”:填写纳税人法定代表人的姓名。
- (7) “注册地址”:填写纳税人税务登记证件所注明的详细地址。
- (8) “生产经营地址”:填写纳税人实际生产经营地的详细地址。
- (9) “开户银行及账号”:填写纳税人开户银行的名称和纳税人在该银行的结算账户号码。
- (10) “登记注册类型”:按纳税人税务登记证件的栏目内容填写。
- (11) “电话号码”:填写可联系到纳税人的常用电话号码。
- (12) “即征即退项目”列:填写纳税人按规定享受增值税即征即退政策的货物、劳务和服务、不动产、无形资产的征(退)税数据。
- (13) “一般项目”列:填写除享受增值税即征即退政策以外的货物、劳务和服务、不动产、无形资产的征(免)税数据。
- (14) “本年累计”列:一般填写本年度内各月“本月数”之和。其中,第13、20、25、32、36、38栏及第18栏“实际抵扣税额”“一般项目”列的“本年累计”分别按本填写说明第(27)(34)(39)(46)(50)(52)(32)条要求填写。
- (15) 第1栏“(一)按适用税率计税销售额”:填写纳税人本期按一般计税方法计算缴纳增值税的销售额,包含:在财务上不作销售但按税法规定应缴纳增值税的视同销售和价外费用的销售额;外贸企业作价销售进料加工复出口货物的销售额;税务、财政、审计部门检查后按一般计税方法计算调整的销售额。  
营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产有扣除项目的,本栏应填写扣除之前的不含税销售额。  
本栏“一般项目”列“本月数”=《附列资料(一)》第9列第1至5行之和一第9列第6、7行之和;本栏“即征即退项目”列“本月数”=《附列资料(一)》第9列第6、7行之和。
- (16) 第2栏“其中:应税货物销售额”:填写纳税人本期按适用税率计算增值税的应税货物的销售额。包含在财务上不作销售但按税法规定应缴纳增值税的视同销售货物和价外费用销售额,以及外贸企业作价销售进料加工复出口货物的销售额。
- (17) 第3栏“应税劳务销售额”:填写纳税人本期按适用税率计算增值税的应税劳务的销售额。
- (18) 第4栏“纳税检查调整的销售额”:填写纳税人因税务、财政、审计部门检查,并按一般计税方法在本期计算调整的销售额。但享受增值税即征即退政策的货物、劳务和服务、不动产、无形资产,经纳税检查属于偷税的,不填入“即征即退项目”列,而应填入“一般项目”列。  
营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产有扣除项目的,本栏应填写扣除之前的不含税销售额。  
本栏“一般项目”列“本月数”=《附列资料(一)》第7列第1至5行之和。
- (19) 第5栏“按简易办法计税销售额”:填写纳税人本期按简易计税方法计算增值税的销售额。包含纳税检查调整按简易计税方法计算增值税的销售额。  
营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产有扣除项目的,本栏应填写扣除之前的不含税销售额;服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构,其当期按预征率计算缴纳增值税的销售额也填入本栏。  
本栏“一般项目”列“本月数”≥《附列资料(一)》第9列第8至13b行之和一第9列第14、15行之和;本栏“即征即退项目”列“本月数”≥《附列资料(一)》第9列第14、15行之和。
- (20) 第6栏“其中:纳税检查调整的销售额”:填写纳税人因税务、财政、审计部门检查,并按简易计税方法在本期计算调整的销售额。但享受增值税即征即退政策的货物、劳务和服务、不动产、无形资产,经纳税检查属于偷税的,不填入“即征即退项目”列,而应填入“一般项目”列。  
营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产有扣除项目的,本栏应填写扣除之前的不含税销

售额。

(21) 第7栏“免、抵、退办法出口销售额”：填写纳税人本期适用免、抵、退税办法的出口货物、劳务和服务、无形资产的销售额。

营业税改征增值税的纳税人，服务、无形资产有扣除项目的，本栏应填写扣除之前的销售额。

本栏“一般项目”列“本月数”=《附列资料(一)》第9列第16、17行之和。

(22) 第8栏“免税销售额”：填写纳税人本期按照税法规定免征增值税的销售额和适用零税率的销售额，但零税率的销售额中不包括适用免、抵、退税办法的销售额。

营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，本栏应填写扣除之前的免税销售额。

本栏“一般项目”列“本月数”=《附列资料(一)》第9列第18、19行之和。

(23) 第9栏“其中：免税货物销售额”：填写纳税人本期按照税法规定免征增值税的货物销售额及适用零税率的货物销售额，但零税率的销售额中不包括适用免、抵、退税办法出口货物的销售额。

(24) 第10栏“免税劳务销售额”：填写纳税人本期按照税法规定免征增值税的劳务销售额及适用零税率的劳务销售额，但零税率的销售额中不包括适用免、抵、退税办法的劳务的销售额。

(25) 第11栏“销项税额”：填写纳税人本期按一般计税方法计税的货物、劳务和服务、不动产、无形资产的销项税额。

营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产有扣除项目的，本栏应填写扣除之后的销项税额。

本栏“一般项目”列“本月数”=《附列资料(一)》(第10列第1、3行之和一第10列第6行)+(第14列第2、4、5行之和一第14列第7行)；

本栏“即征即退项目”列“本月数”=《附列资料(一)》第10列第6行+第14列第7行。

(26) 第12栏“进项税额”：填写纳税人本期申报抵扣的进项税额。

本栏“一般项目”列“本月数”+“即征即退项目”列“本月数”=《附列资料(二)》第12栏“税额”。

(27) 第13栏“上期留抵税额”

上期留抵税额按规定须挂账的纳税人，按以下要求填写本栏的“本月数”和“本年累计”。

上期留抵税额按规定须挂账的纳税人是指试点实施之日前一个税款所属期的申报表第20栏“期末留抵税额”“一般货物、劳务和应税服务”列“本月数”大于零，且兼有营业税改征增值税服务、不动产和无形资产的纳税人(下同)。其试点实施之日前一个税款所属期的申报表第20栏“期末留抵税额”“一般货物、劳务和应税服务”列“本月数”，以下称为货物和劳务挂账留抵税额。

① 本栏“一般项目”列“本月数”：试点实施之日的税款所属期填写“0”；以后各期按上期申报表第20栏“期末留抵税额”“一般项目”列“本月数”填写。

② 本栏“一般项目”列“本年累计”：反映货物和劳务挂账留抵税额本期期初余额。试点实施之日的税款所属期按试点实施之日前一个税款所属期的申报表第20栏“期末留抵税额”“一般货物、劳务和应税服务”列“本月数”填写；以后各期按上期申报表第20栏“期末留抵税额”“一般项目”列“本年累计”填写。

③ 本栏“即征即退项目”列“本月数”：按上期申报表第20栏“期末留抵税额”“即征即退项目”列“本月数”填写。

其他纳税人，按以下要求填写本栏“本月数”和“本年累计”。

其他纳税人是指除上期留抵税额按规定须挂账的纳税人之外的纳税人(下同)。

① 本栏“一般项目”列“本月数”：按上期申报表第20栏“期末留抵税额”“一般项目”列“本月数”填写。

② 本栏“一般项目”列“本年累计”：填写“0”。

③ 本栏“即征即退项目”列“本月数”：按上期申报表第20栏“期末留抵税额”“即征即退项目”列“本月数”填写。

(28) 第14栏“进项税额转出”：填写纳税人已经抵扣，但按税法规定本期应转出的进项税额。

本栏“一般项目”列“本月数”+“即征即退项目”列“本月数”=《附列资料(二)》第13栏“税额”。

(29) 第15栏“免、抵、退应退税额”：反映税务机关退税部门按照出口货物、劳务和服务、无形资产免、抵、退办法审批的增值税应退税额。

## ■ 税务会计学

(30) 第 16 栏“按适用税率计算的纳税检查应补缴税额”:填写税务、财政、审计部门检查,按一般计税方法计算的纳税检查应补缴的增值税税额。

本栏“一般项目”列“本月数”≤《附列资料(一)》第 8 列第 1 至 5 行之和+《附列资料(二)》第 19 栏。

(31) 第 17 栏“应抵扣税额合计”:填写纳税人本期应抵扣进项税额的合计数。按表中所列公式计算填写。

(32) 第 18 栏“实际抵扣税额”

1. 上期留抵税额按规定须挂账的纳税人,按以下要求填写本栏的“本月数”和“本年累计”。

① 本栏“一般项目”列“本月数”:按表中所列公式计算填写。

② 本栏“一般项目”列“本年累计”:填写货物和劳务挂账留抵税额本期实际抵减一般货物和劳务应纳税额的数额。将“货物和劳务挂账留抵税额本期期初余额”与“一般计税方法的一般货物及劳务应纳税额”两个数据相比较,取二者中小的数据。

其中:货物和劳务挂账留抵税额本期期初余额=第 13 栏“上期留抵税额”“一般项目”列“本年累计”;

一般计税方法的一般货物及劳务应纳税额=(第 11 栏“销项税额”“一般项目”列“本月数”-第 18 栏“实际抵扣税额”“一般项目”列“本月数”)×一般货物及劳务销项税额比例;

一般货物及劳务销项税额比例=(《附列资料(一)》第 10 列第 1、3 行之和-第 10 列第 6 行)÷第 11 栏“销项税额”“一般项目”列“本月数”×100%。

③ 本栏“即征即退项目”列“本月数”:按表中所列公式计算填写。

2. 其他纳税人,按以下要求填写本栏的“本月数”和“本年累计”:

① 本栏“一般项目”列“本月数”:按表中所列公式计算填写。

② 本栏“一般项目”列“本年累计”:填写“0”。

③ 本栏“即征即退项目”列“本月数”:按表中所列公式计算填写。

(33) 第 19 栏“应纳税额”:反映纳税人本期按一般计税方法计算并应缴纳的增值税额。按以下公式计算填写:

1. 本栏“一般项目”列“本月数”=第 11 栏“销项税额”“一般项目”列“本月数”-第 18 栏“实际抵扣税额”“一般项目”列“本月数”-第 18 栏“实际抵扣税额”“一般项目”列“本年累计”。

2. 本栏“即征即退项目”列“本月数”=第 11 栏“销项税额”“即征即退项目”列“本月数”-第 18 栏“实际抵扣税额”“即征即退项目”列“本月数”。

(34) 第 20 栏“期末留抵税额”

1. 上期留抵税额按规定须挂账的纳税人,按以下要求填写本栏的“本月数”和“本年累计”:

① 本栏“一般项目”列“本月数”:反映试点实施以后,货物、劳务和服务、不动产、无形资产共同形成的留抵税额。按表中所列公式计算填写。

② 本栏“一般项目”列“本年累计”:反映货物和劳务挂账留抵税额,在试点实施以后抵减一般货物和劳务应纳税额后的余额。按以下公式计算填写:

本栏“一般项目”列“本年累计”=第 13 栏“上期留抵税额”“一般项目”列“本年累计”-第 18 栏“实际抵扣税额”“一般项目”列“本年累计”。

③ 本栏“即征即退项目”列“本月数”:按表中所列公式计算填写。

2. 其他纳税人,按以下要求填写本栏“本月数”和“本年累计”:

① 本栏“一般项目”列“本月数”:按表中所列公式计算填写。

② 本栏“一般项目”列“本年累计”:填写“0”。

③ 本栏“即征即退项目”列“本月数”:按表中所列公式计算填写。

(35) 第 21 栏“简易计税办法计算的应纳税额”:反映纳税人本期按简易计税方法计算并应缴纳的增值税额,但不包括按简易计税方法计算的纳税检查应补缴税额。按以下公式计算填写:

本栏“一般项目”列“本月数”=《附列资料(一)》(第 10 列第 8、9a、10、11 行之和-第 10 列第 14 行)+ (第 14 列第 9b、12、13a、13b 行之和-第 14 列第 15 行)

本栏“即征即退项目”列“本月数”=《附列资料(一)》第 10 列第 14 行+第 14 列第 15 行。

营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构,应将预

征增值税额填入本栏。预征增值税额=应预征增值税的销售额×预征率。

(36) 第 22 栏“按简易计税办法计算的纳税检查应补缴税额”:填写纳税人本期因税务、财政、审计部门检查并按简易计税方法计算的纳税检查应补缴税额。

(37) 第 23 栏“应纳税额减征额”:填写纳税人本期按照税法规定减征的增值税应纳税额。包含按照规定可在增值税应纳税额中全额抵减的增值税税控系统专用设备费用以及技术维护费。

当本期减征额小于或等于第 19 栏“应纳税额”与第 21 栏“简易计税办法计算的应纳税额”之和时,按本期减征额实际填写;当本期减征额大于第 19 栏“应纳税额”与第 21 栏“简易计税办法计算的应纳税额”之和时,按本期第 19 栏与第 21 栏之和填写。本期减征额不足抵减部分结转下期继续抵减。

(38) 第 24 栏“应纳税额合计”:反映纳税人本期应缴增值税的合计数。按表中所列公式计算填写。

(39) 第 25 栏“期初未缴税额(多缴为负数)”:“本月数”按上一税款所属期申报表第 32 栏“期末未缴税额(多缴为负数)”“本月数”填写。“本年累计”按上年度最后一个税款所属期申报表第 32 栏“期末未缴税额(多缴为负数)”“本年累计”填写。

(40) 第 26 栏“实收出口开具专用缴款书退税额”:本栏不填写。

(41) 第 27 栏“本期已缴税额”:反映纳税人本期实际缴纳的增值税额,但不包括本期入库的查补税款。按表中所列公式计算填写。

(42) 第 28 栏“①分次预缴税额”:填写纳税人本期已缴纳的准予在本期增值税应纳税额中抵减的税额。

营业税改征增值税的纳税人,分以下几种情况填写:

1. 服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的总机构,其可以从本期增值税应纳税额中抵减的分支机构已缴纳的税款,按当期实际可抵减数填入本栏,不足抵减部分结转下期继续抵减。

2. 销售建筑服务并按规定预缴增值税的纳税人,其可以从本期增值税应纳税额中抵减的已缴纳的税款,按当期实际可抵减数填入本栏,不足抵减部分结转下期继续抵减。

3. 销售不动产并按规定预缴增值税的纳税人,其可以从本期增值税应纳税额中抵减的已缴纳的税款,按当期实际可抵减数填入本栏,不足抵减部分结转下期继续抵减。

4. 出租不动产并按规定预缴增值税的纳税人,其可以从本期增值税应纳税额中抵减的已缴纳的税款,按当期实际可抵减数填入本栏,不足抵减部分结转下期继续抵减。

(43) 第 29 栏“②出口开具专用缴款书预缴税额”:本栏不填写。

(44) 第 30 栏“③本期缴纳上期应纳税额”:填写纳税人本期缴纳上一税款所属期应缴未缴的增值税额。

(45) 第 31 栏“④本期缴纳欠缴税额”:反映纳税人本期实际缴纳和留抵税额抵减的增值税欠税额,但不包括缴纳入库的查补增值税额。

(46) 第 32 栏“期末未缴税额(多缴为负数)”:“本月数”反映纳税人本期期末应缴未缴的增值税额,但不包括纳税检查应缴未缴的税额。按表中所列公式计算填写。“本年累计”与“本月数”相同。

(47) 第 33 栏“其中:欠缴税额( $\geq 0$ )”:反映纳税人按照税法规定已形成欠税的增值税额。按表中所列公式计算填写。

(48) 第 34 栏“本期应补(退)税额”:反映纳税人本期应纳税额中应补缴或应退回的数额。按表中所列公式计算填写。

(49) 第 35 栏“即征即退实际退税额”:反映纳税人本期因符合增值税即征即退政策规定,而实际收到的税务机关退回的增值税额。

(50) 第 36 栏“期初未缴查补税额”:“本月数”按上一税款所属期申报表第 38 栏“期末未缴查补税额”“本月数”填写。“本年累计”按上年度最后一个税款所属期申报表第 38 栏“期末未缴查补税额”“本年累计”填写。

(51) 第 37 栏“本期入库查补税额”:反映纳税人本期因税务、财政、审计部门检查而实际入库的增值税额,包括按一般计税方法计算并实际缴纳的查补增值税额和按简易计税方法计算并实际缴纳的查补增值税额。

(52) 第 38 栏“期末未缴查补税额”:“本月数”反映纳税人接受纳税检查后应在本期期末缴纳而未缴纳的查补增值税额。按表中所列公式计算填写,“本年累计”与“本月数”相同。

## 2. 增值税纳税申报表附列资料

增值税纳税申报表附列资料如表 3-2 至表 3-6 所示。

表 3-2 增值税纳税申报表附表资料(一)

(本期销售情况明细)

税款所属时间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称:(公章)

金额单位:元至角分

项目及栏次	开具增值税专用发票		开具其他发票		未开具发票		纳税检查调整		合计			服务和无形资产扣除项目本期实际扣除金额	扣除后	
	销售额	销项(应纳税)税额	销售额	销项(应纳税)税额	销售额	销项(应纳税)税额	销售额	销项(应纳税)税额	销售额	销项(应纳税)税额	含(免税)销售额		销项(应纳税)税额	14=13÷(100%+税率或征收率)×税率或征收率
1	2	3	4	5	6	7	8	9=1+3+5+7	10=2+4+6+8	11=9+10	12	13=11-12	14=13÷(100%+税率或征收率)×税率或征收率	
17%税率的货物及加工修理修配劳务														
17%税率的服务、无形资产														
13%税率														
11%税率														
6%税率														
即征即退货物及加工修理修配劳务														
即征即退服务、无形资产														
6%征收率														
5%征收率的货物及加工修理修配劳务														
5%征收率的服务、无形资产														
4%征收率														





### 填表说明:

#### 填表说明

(1) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

(2) 各列说明

① 第1至2列“开具增值税专用发票”:反映本期开具增值税专用发票(含税控机动车销售统一发票,下同)的情况。

② 第3至4列“开具其他发票”:反映除增值税专用发票以外本期开具的其他发票的情况。

③ 第5至6列“未开具发票”:反映本期未开具发票的销售情况。

④ 第7至8列“纳税检查调整”:反映经税务、财政、审计部门检查并在本期调整的销售情况。

⑤ 第9至11列“合计”:按照表中所列公式填写。

营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产有扣除项目的,第1至11列应填写扣除之前的征(免)税销售额、销项(应纳)税额和价税合计额。

⑥ 第12列“服务、不动产和无形资产扣除项目本期实际扣除金额”:营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产有扣除项目的,按《附列资料(三)》第5列对应各行次数据填写,其中本列第5栏等于《附列资料(三)》第5列第3行与第4行之和;服务、不动产和无形资产无扣除项目的,本列填写“0”。其他纳税人不填写。

营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构,当期服务、不动产和无形资产有扣除项目的,填入本列第13行。

⑦ 第13列“扣除后”“含税(免税)销售额”:营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产有扣除项目的,本列各行次=第11列对应各行次-第12列对应各行次。其他纳税人不填写。

⑧ 第14列“扣除后”“销项(应纳)税额”:营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产有扣除项目的,按以下要求填写本列,其他纳税人不填写。

a. 服务、不动产和无形资产按照一般计税方法计税

本列各行次=第13列 $\div$ (100%+对应行次税率) $\times$ 对应行次税率

本列第7行“按一般计税方法计税的即征即退服务、不动产和无形资产”不按本列的说明填写。具体填写要求见“各行说明”第2条第(2)项第③点的说明。

b. 服务、不动产和无形资产按照简易计税方法计税

本列各行次=第13列 $\div$ (100%+对应行次征收率) $\times$ 对应行次征收率

本列第13行“预征率 %”不按本列的说明填写。具体填写要求见“各行说明”第4条第(2)项。

c. 服务、不动产和无形资产实行免抵退税或免税的,本列不填写。

(3) 各行说明

① 第1至5行“一、一般计税方法计税”“全部征税项目”各行:按不同税率和项目分别填写按一般计税方法计算增值税的全部征税项目。有即征即退征税项目的纳税人,本部分数据中既包括即征即退征税项目,又包括不享受即征即退政策的一般征税项目。

② 第6至7行“一、一般计税方法计税”“其中:即征即退项目”各行:只反映按一般计税方法计算增值税的即征即退项目。按照税法规定不享受即征即退政策的纳税人,不填写本行。即征即退项目是全部征税项目的其中数。

a. 第6行“即征即退货物及加工修理修配劳务”:反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物和加工修理修配劳务。本行不包括服务、不动产和无形资产的内容。

本行第9列“合计”“销售额”栏:反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物及加工修理修配劳务的不含税销售额。该栏不按第9列所列公式计算,应按照税法规定据实填写。

本行第10列“合计”“销项(应纳)税额”栏:反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物及加工修理修配劳务的销项税额。该栏不按第10列所列公式计算,应按照税法规定据实填写。

b. 第7行“即征即退服务、不动产和无形资产”：反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产。本行不包括货物及加工修理修配劳务的内容。

本行第9列“合计”“销售额”栏：反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产的不含税销售额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之前的不含税销售额填写。该栏不按第9列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

本行第10列“合计”“销项(应纳)税额”栏：反映按一般计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产的销项税额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之前的销项税额填写。该栏不按第10列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

本行第14列“扣除后”“销项(应纳)税额”栏：反映按一般计税方法征收增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产实际应计提的销项税额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之后的销项税额填写；服务、不动产和无形资产无扣除项目的，按本行第10列填写。该栏不按第14列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

③ 第8至12行“二、简易计税方法计税”“全部征税项目”各行：按不同征收率和项目分别填写按简易计税方法计算增值税的全部征税项目。有即征即退征税项目的纳税人，本部分数据中既包括即征即退项目，也包括不享受即征即退政策的一般征税项目。

④ 第13a至13c行“二、简易计税方法计税”“预征率%”：反映营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构，预征增值税销售额、预征增值税应纳税额。其中，第13a行“预征率%”适用于所有实行汇总计算缴纳增值税的分支机构试点纳税人；第13b、13c行“预征率%”适用于部分实行汇总计算缴纳增值税的铁路运输试点纳税人。

第13a至13c行第1至6列按照销售额和销项税额的实际发生数填写。

第13a至13c行第14列，纳税人按“应预征缴纳的增值税=应预征增值税销售额×预征率”公式计算后据实填写。

⑤ 第14至15行“二、简易计税方法计税”“其中：即征即退项目”各行：只反映按简易计税方法计算增值税的即征即退项目。按照税法规定不享受即征即退政策的纳税人，不填写本行。即征即退项目是全部征税项目的其中数。

a. 第14行“即征即退货物及加工修理修配劳务”：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物及加工修理修配劳务。本行不包括服务、不动产和无形资产的内容。

本行第9列“合计”“销售额”栏：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物及加工修理修配劳务的不含税销售额。该栏不按第9列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

本行第10列“合计”“销项(应纳)税额”栏：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的货物及加工修理修配劳务的应纳税额。该栏不按第10列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

b. 第15行“即征即退服务、不动产和无形资产”：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产。本行不包括货物及加工修理修配劳务的内容。

本行第9列“合计”“销售额”栏：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产的不含税销售额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之前的不含税销售额填写。该栏不按第9列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

本行第10列“合计”“销项(应纳)税额”栏：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产的应纳税额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之前的应纳税额填写。该栏不按第10列所列公式计算，应按照税法规定据实填写。

本行第14列“扣除后”“销项(应纳)税额”栏：反映按简易计税方法计算增值税且享受即征即退政策的服务、不动产和无形资产实际应计提的应纳税额。服务、不动产和无形资产有扣除项目的，按扣除之后的应纳税额填写；服务、不动产和无形资产无扣除项目的，按本行第10列填写。

⑥ 第16行“三、免抵退税”“货物及加工修理修配劳务”：反映适用免、抵、退税政策的出口货物、加工修

## ■ 税务会计学

理修配劳务。

⑦ 第 17 行“三、免抵退税”“服务、不动产和无形资产”：反映适用免、抵、退税政策的服务、不动产和无形资产。

⑧ 第 18 行“四、免税”“货物及加工修理修配劳务”：反映按照税法规定免征增值税的货物及劳务和适用零税率的出口货物及劳务，但零税率的销售额中不包括适用免、抵、退税办法的出口货物及劳务。

⑨ 第 19 行“四、免税”“服务、不动产和无形资产”：反映按照税法规定免征增值税的服务、不动产、无形资产和适用零税率的服务、不动产、无形资产，但零税率的销售额中不包括适用免、抵、退税办法的服务、不动产和无形资产。

表 3-3 增值税纳税申报表附列资料(二)

(本期进项税额明细)

税款所属时间： 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称：(公章)

金额单位：元至角分

一、申报抵扣的进项税额				
项目	栏次	份数	金额	税额
(一) 认证相符的增值税专用发票	1=2+3			
其中：本期认证相符且本期申报抵扣	2			
前期认证相符且本期申报抵扣	3			
(二) 其他扣税凭证	4=5+6+7+8			
其中：海关进口增值税专用缴款书	5			
农产品收购发票或者销售发票	6			
代扣代缴税收缴款凭证	7		—	
其他	8			
(三) 本期用于购建不动产的扣税凭证	9			
(四) 本期不动产允许抵扣进项税额	10	—	—	
(五) 外贸企业进项税额抵扣证明	11	—	—	
当期申报抵扣进项税额合计	12=1+4-9+10+11			
二、进项税额转出额				
项目	栏次	税额		
本期进项税额转出额	13=14 至 23 之和			
其中：免税项目用	14			
集体福利、个人消费	15			
非正常损失	16			
简易计税方法征税项目用	17			
免抵退税办法不得抵扣的进项税额	18			
纳税检查调减进项税额	19			
红字专用发票信息表注明的进项税额	20			

续表

上期留抵税额抵减欠税	21			
上期留抵税额退税	22			
其他应作进项税额转出的情形	23			
三、待抵扣进项税额				
项目	栏次	份数	金额	税额
(一) 认证相符的增值税专用发票	24	—	—	—
期初已认证相符但未申报抵扣	25			
本期认证相符且本期未申报抵扣	26			
期末已认证相符但未申报抵扣	27			
其中:按照税法规定不允许抵扣	28			
(二) 其他扣税凭证	29=30至33之和			
其中:海关进口增值税专用缴款书	30			
农产品收购发票或者销售发票	31			
代扣代缴税收缴款凭证	32		—	
其他	33			
	34			
四、其他				
项目	栏次	份数	金额	税额
本期认证相符的增值税专用发票	35			
代扣代缴税额	36	—	—	

**填表说明:**

(1) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

(2) 第1至12栏“一、申报抵扣的进项税额”:分别反映纳税人按税法规定符合抵扣条件,在本期申报抵扣的进项税额。

① 第1栏“(一)认证相符的增值税专用发票”:反映纳税人取得的认证相符本期申报抵扣的增值税专用发票情况。该栏应等于第2栏“本期认证相符且本期申报抵扣”与第3栏“前期认证相符且本期申报抵扣”数据之和。

② 第2栏“其中:本期认证相符且本期申报抵扣”:反映本期认证相符且本期申报抵扣的增值税专用发票的情况。本栏是第1栏的其中数,本栏只填写本期认证相符且本期申报抵扣的部分。

适用取消增值税发票认证规定的纳税人,当期申报抵扣的增值税发票数据,也填报在本栏中。

③ 第3栏“前期认证相符且本期申报抵扣”:反映前期认证相符且本期申报抵扣的增值税专用发票的情况。

辅导期纳税人依据税务机关告知的稽核比对结果通知书及明细清单注明的稽核相符的增值税专用发票填写本栏。本栏是第1栏的其中数,只填写前期认证相符且本期申报抵扣的部分。

④ 第4栏“(二)其他扣税凭证”:反映本期申报抵扣的除增值税专用发票之外的其他扣税凭证的情况。

## ■ 税务会计学

具体包括:海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或者销售发票(含农产品核定扣除的进项税额)、代扣代缴税收完税凭证和其他符合政策规定的抵扣凭证。该栏应等于第5至8栏之和。

⑤ 第5栏“海关进口增值税专用缴款书”:反映本期申报抵扣的海关进口增值税专用缴款书的情况。按规定执行海关进口增值税专用缴款书先比对后抵扣的,纳税人需依据税务机关告知的稽核比对结果通知书及明细清单注明的稽核相符的海关进口增值税专用缴款书填写本栏。

⑥ 第6栏“农产品收购发票或者销售发票”:反映本期申报抵扣的农产品收购发票和农产品销售普通发票的情况。执行农产品增值税进项税额核定扣除办法的,填写当期允许抵扣的农产品增值税进项税额,不填写“份数”“金额”。

⑦ 第7栏“代扣代缴税收缴款凭证”:填写本期按规定准予抵扣的完税凭证上注明的增值税额。

⑧ 第8栏“其他”:反映按规定本期可以申报抵扣的其他扣税凭证情况。

纳税人按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额的应税项目,可在用途改变的次月将按公式计算出的可以抵扣的进项税额,填入“税额”栏。

⑨ 第9栏“(三)本期用于购建不动产的扣税凭证”:反映按规定本期用于购建不动产并适用分2年抵扣规定的扣税凭证上注明的金额和税额。购建不动产是指纳税人2016年5月1日后取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者2016年5月1日后取得的不动产在建工程。

取得不动产,包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得不动产,不包括房地产开发企业自行开发的房地产项目。

本栏次包括第1栏中本期用于购建不动产的增值税专用发票和第4栏中本期用于购建不动产的其他扣税凭证。

本栏“金额”“税额” $<$ 第1栏+第4栏且本栏“金额”“税额” $\geq 0$ 。

纳税人按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额的应税项目,可在用途改变的次月将按公式计算出的可以抵扣的进项税额,填入“税额”栏。

本栏“税额”列=《附列资料(五)》第2列“本期不动产进项税额增加额”。

⑩ 第10栏“(四)本期不动产允许抵扣进项税额”:反映按规定本期实际申报抵扣的不动产进项税额。本栏“税额”

列=《附列资料(五)》第3列“本期可抵扣不动产进项税额”

⑪ 第11栏“(五)外贸企业进项税额抵扣证明”:填写本期申报抵扣的税务机关出口退税部门开具的《出口货物转内销证明》列明允许抵扣的进项税额。

⑫ 第12栏“当期申报抵扣进项税额合计”:反映本期申报抵扣进项税额的合计数。按表中所列公式计算填写。

(3) 第13至23栏“二、进项税额转出额”各栏:分别反映纳税人已经抵扣但按规定应在本期转出的进项税额明细情况。

① 第13栏“本期进项税额转出额”:反映已经抵扣但按规定应在本期转出的进项税额合计数。按表中所列公式计算填写。

② 第14栏“免税项目用”:反映用于免征增值税项目,按规定应在本期转出的进项税额。

③ 第15栏“集体福利、个人消费”:反映用于集体福利或者个人消费,按规定应在本期转出的进项税额。

④ 第16栏“非正常损失”:反映纳税人发生非正常损失,按规定应在本期转出的进项税额。

⑤ 第17栏“简易计税方法征税项目用”:反映用于按简易计税方法征税项目,按规定应在本期转出的进项税额。

营业税改征增值税的纳税人,服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构,当期应由总机构汇总的进项税额也填入本栏。

⑥ 第 18 栏“免抵退税办法不得抵扣的进项税额”：反映按照免、抵、退税办法的规定，由于征税税率与退税税率存在税率差，在本期应转出的进项税额。

⑦ 第 19 栏“纳税检查调减进项税额”：反映税务、财政、审计部门检查后而调减的进项税额。

⑧ 第 20 栏“红字专用发票信息表注明的进项税额”：填写主管税务机关开具的《开具红字增值税专用发票信息表》注明的在本期应转出的进项税额。

⑨ 第 21 栏“上期留抵税额抵减欠税”：填写本期经税务机关同意，使用上期留抵税额抵减欠税的数额。

⑩ 第 22 栏“上期留抵税额退税”：填写本期经税务机关批准的上期留抵税额退税额。

⑪ 第 23 栏“其他应作进项税额转出的情形”：反映除上述进项税额转出情形外，其他应在本期转出的进项税额。

(4) 第 24 至 34 栏“三、待抵扣进项税额”各栏：分别反映纳税人已经取得，但按税法规定不符合抵扣条件，暂不予在本期申报抵扣的进项税额情况及按税法规定不允许抵扣的进项税额情况。

① 第 24 至 28 栏均为增值税专用发票的情况。

② 第 25 栏“期初已认证相符但未申报抵扣”：反映前期认证相符，但按照税法规定暂不予抵扣及不允许抵扣，结存至本期的增值税专用发票情况。辅导期纳税人填写认证相符但未收到稽核比对结果的增值税专用发票期初情况。

③ 第 26 栏“本期认证相符且本期末申报抵扣”：反映本期认证相符，但按税法规定暂不予抵扣及不允许抵扣，而未申报抵扣的增值税专用发票情况。辅导期纳税人填写本期认证相符但未收到稽核比对结果的增值税专用发票情况。

④ 第 27 栏“期末已认证相符但未申报抵扣”：反映截至本期期末，按照税法规定仍暂不予抵扣及不允许抵扣且已认证相符的增值税专用发票情况。辅导期纳税人填写截至本期期末已认证相符但未收到稽核比对结果的增值税专用发票期末情况。

⑤ 第 28 栏“其中：按照税法规定不允许抵扣”：反映截至本期期末已认证相符但未申报抵扣的增值税专用发票中，按照税法规定不允许抵扣的增值税专用发票情况。

⑥ 第 29 栏“(二)其他扣税凭证”：反映截至本期期末仍未申报抵扣的除增值税专用发票之外的其他扣税凭证情况。具体包括：海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票或者销售发票、代扣代缴税收完税凭证和其他符合政策规定的抵扣凭证。该栏应等于第 30 至 33 栏之和。

⑦ 第 30 栏“海关进口增值税专用缴款书”：反映已取得但截至本期期末仍未申报抵扣的海关进口增值税专用缴款书情况，包括纳税人未收到稽核比对结果的海关进口增值税专用缴款书情况。

⑧ 第 31 栏“农产品收购发票或者销售发票”：反映已取得但截至本期期末仍未申报抵扣的农产品收购发票和农产品销售普通发票情况。

⑨ 第 32 栏“代扣代缴税收缴款凭证”：反映已取得但截至本期期末仍未申报抵扣的代扣代缴税收完税凭证情况。

⑩ 第 33 栏“其他”：反映已取得但截至本期期末仍未申报抵扣的其他扣税凭证的情况。

(5) 第 35 至 36 栏“四、其他”各栏。

① 第 35 栏“本期认证相符的增值税专用发票”：反映本期认证相符的增值税专用发票的情况。

② 第 36 栏“代扣代缴税额”：填写纳税人根据《中华人民共和国增值税暂行条例》第十八条扣缴的应税劳务增值额与根据营业税改征增值税有关政策规定扣缴的服务、不动产和无形资产增值额之和。

表 3-4 增值税纳税申报表附列资料(三)  
(服务、不动产和无形资产扣除项目明细)

税款所属时间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称:(公章)

金额单位:元至角分

项目及栏次		本期服务、不动产和无形资产价税合计额(免税销售额)	服务、不动产和无形资产扣除项目				期末余额
			期初余额	本期发生额	本期应扣除金额	本期实际扣除金额	
		1	2	3	4=2+3	5(5≤1且5≤4)	6=4-5
17%税率的项目	1						
11%税率的项目	2						
6%税率的项目(不含金融商品转让)	3						
6%税率的金融商品转让项目	4						
5%征收率的项目	5						
3%征收率的项目	6						
免抵退税的项目	7						
免税的项目	8						

**填表说明:**

(1) 本表由服务、不动产和无形资产有扣除项目的营业税改征增值税纳税人填写。其他纳税人不填写。

(2) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

(3) 第 1 列“本期服务、不动产和无形资产价税合计额(免税销售额)”：营业税改征增值税的服务、不动产和无形资产属于征税项目的，填写扣除之前的本期服务、不动产和无形资产价税合计额；营业税改征增值税的服务、不动产和无形资产属于免抵退税或免税项目的，填写扣除之前的本期服务、不动产和无形资产免税销售额。本列各行次等于《附列资料(一)》第 11 列对应行次，其中本列第 3 行和第 4 行之和等于《附列资料(一)》第 11 列第 5 栏。

营业税改征增值税的纳税人，服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的分支机构，本列各行次之和等于《附列资料(一)》第 11 列第 13a、13b 行之和。

(4) 第 2 列“服务、不动产和无形资产扣除项目”“期初余额”：填写服务、不动产和无形资产扣除项目上期期末结存的金额，试点实施之日的税款所属期填写“0”。本列各行次等于上期《附列资料(三)》第 6 列对应行次。

本列第 4 行“6%税率的金融商品转让项目”“期初余额”年初首期填报时应填“0”。

(5) 第 3 列“服务、不动产和无形资产扣除项目”“本期发生额”：填写本期取得的按税法规定准予扣除的服务、不动产和无形资产扣除项目金额。

(6) 第 4 列“服务、不动产和无形资产扣除项目”“本期应扣除金额”：填写服务、不动产和无形资产扣除项目本期应扣除的金额。

本列各行次=第 2 列对应各行次+第 3 列对应各行次

(7) 第 5 列“服务、不动产和无形资产扣除项目”“本期实际扣除金额”：填写服务、不动产和无形资产扣除项目本期实际扣除的金额。



本列各行次≤第4列对应各行次且本列各行次≤第1列对应各行次。

(8) 第6列“服务、不动产和无形资产扣除项目”“期末余额”:填写服务、不动产和无形资产扣除项目本期期末结存的金额。

本列各行次=第4列对应各行次-第5列对应各行次

**表 3-5 增值税纳税申报表附列资料(四)**  
(税额抵减情况表)

税款所属时间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称:(公章)

金额单位:元至角分

序号	抵减项目	期初余额	本期发生额	本期应抵减税额	本期实际抵减税额	期末余额
		1	2	3=1+2	4≤3	5=3-4
1	增值税税控系统专用设备费用及技术维护费					
2	分支机构预征缴纳税款					
3	建筑服务预征缴纳税款					
4	销售不动产预征缴纳税款					
5	出租不动产预征缴纳税款					

**填表说明:**

本表第1行由发生增值税税控系统专用设备费用和技术维护费的纳税人填写,反映纳税人增值税税控系统专用设备费用和技术维护费按规定抵减增值税应纳税额的情况。

本表第2行由营业税改征增值税纳税人,服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳增值税的总机构填写,反映其分支机构预征缴纳税款抵减总机构应纳增值税税额的情况。

本表第3行由销售建筑服务并按规定预缴增值税的纳税人填写,反映其销售建筑服务预征缴纳税款抵减应纳增值税税额的情况。

本表第4行由销售不动产并按规定预缴增值税的纳税人填写,反映其销售不动产预征缴纳税款抵减应纳增值税税额的情况。

本表第5行由出租不动产并按规定预缴增值税的纳税人填写,反映其出租不动产预征缴纳税款抵减应纳增值税税额的情况。

未发生上述业务的纳税人不填写本表。

**表 3-6 增值税纳税申报表附列资料(五)**  
(不动产分期抵扣计算表)

税款所属时间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称:(公章)

金额单位:元至角分

期初待抵扣不动产进项税额	本期不动产进项税额增加额	本期可抵扣不动产进项税额	本期转入的待抵扣不动产进项税额	本期转出的待抵扣不动产进项税额	期末待抵扣不动产进项税额
1	2	3≤1+2+4	4	5≤1+4	6=1+2-3+4-5

## ■ 税务会计学

### 填表说明:

- (1) 本表由分期抵扣不动产进项税额的纳税人填写。
- (2) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。
- (3) 第 1 列“期初待抵扣不动产进项税额”:填写纳税人上期期末待抵扣不动产进项税额。
- (4) 第 2 列“本期不动产进项税额增加额”:填写本期取得的符合税法规定的不动产进项税额。
- (5) 第 3 列“本期可抵扣不动产进项税额”:填写符合税法规定可以在本期抵扣的不动产进项税额。
- (6) 第 4 列“本期转入的待抵扣不动产进项税额”:填写按照税法规定本期应转入的待抵扣不动产进项税额。本列数 $\leq$ 《附列资料(二)》第 23 栏“税额”。
- (7) 第 5 列“本期转出的待抵扣不动产进项税额”:填写按照税法规定本期应转出的待抵扣不动产进项税额。
- (8) 第 6 列“期末待抵扣不动产进项税额”:填写本期末尚未抵扣的不动产进项税额,按表中公式填写。

### 3. 增值税纳税申报表固定资产进项税额抵扣情况表

增值税纳税申报表固定资产进项税额抵扣情况表如表 3-7 所示。

表 3-7 固定资产(不含不动产)进项税额抵扣情况表

纳税人名称(公章): \_\_\_\_\_ 填表日期: \_\_\_\_\_ 年 月 日 金额单位:元至角分

项目	当期申报抵扣的固定资产进项税额	申报抵扣的固定资产进项税额累计
增值税专用发票		
海关进口增值税专用缴款书		
合计		

### 填表说明:

本表反映纳税人在“附列资料(二)”中的“一、申报抵扣的进项税额”中固定资产的进项税额。本表按增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书分别填写。

### 4. 本期抵扣进项结构明细表

本期抵扣进项税额结构明细表如表 3-8 所示。

表 3-8 本期抵扣进项税额结构明细表

税款所属时间: \_\_\_\_\_ 年 月 日至 \_\_\_\_\_ 年 月 日

纳税人名称(公章): \_\_\_\_\_ 金额单位:元至角分

项目	栏次	金额	税额
合计	1=2+4+5+10+13+15+17+18+19		
17%税率的进项	2		
其中:有形动产租赁的进项	3		
13%税率的进项	4		
11%税率的进项	5		
其中:货物运输服务的进项	6		
建筑安装服务的进项	7		
不动产租赁服务的进项	8		

续表

项目	栏次	金额	税额
购入不动产的进项	9		
6%税率的进项	10		
其中:直接收费金融服务的进项	11		
财产保险的进项	12		
5%征收率的进项	13		
其中:购入不动产的进项	14		
3%征收率的进项	15		
其中:建筑安装服务的进项	16		
1.5%征收率的进项	17		
农产品核定扣除进项	18		
外贸企业进项税额抵扣证明注明的 进项	19		
	20		
	21		

**填表说明:**

- (1) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。
- (2) 第 1 栏反映本期申报抵扣进项税额的合计数。按表中所列公式计算填写。  
本栏“税额”列=《附列资料(二)》第 12 栏“税额”列。
- (3) 第 2 至 17 栏分别反映纳税人按税法规定符合抵扣条件,在本期申报抵扣的不同税率(或征收率)的进项税额。其中,用于购建不动产的进项税额按照本期实际抵扣的进项税额填写。
- (4) 第 18 栏反映纳税人按照农产品增值税进项税额核定扣除办法计算抵扣的进项税额。
- (5) 第 19 栏反映纳税人按照外贸企业进项税额抵扣证明注明的进项税额。
- (6) 本表内各栏间逻辑关系如下:  
第 1 栏表内公式为  $1=2+4+5+10+13+15+17+18+19$ ;  
第 2 栏 $\geq$ 第 3 栏;  
第 5 栏 $\geq$ 第 6 栏+第 7 栏+第 8 栏+第 9 栏;  
第 10 栏 $\geq$ 第 11 栏+第 12 栏;  
第 13 栏 $\geq$ 第 14 栏;  
第 15 栏 $\geq$ 第 16 栏。

**5. 增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)**

小规模纳税人适用的增值税纳税申报表如表 3-9 所示。

表 3-9 增值税纳税申报表

(小规模纳税人适用)

纳税人识别号: 

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

纳税人名称(公章): 金额单位:元至角分

税款所属期: 年 月 日至 年 月 日 填表日期: 年 月 日

	项目	栏次	本期数		本年累计	
			货物及 劳务	服务、不 动产和 无形资产	货物及 劳务	服务、不 动产和 无形资产
一、计税依据	(一) 应征增值税不含税销售额(3%征收率)	1				
	税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额	2				
	税控器具开具的普通发票不含税销售额	3				
	(二) 应征增值税不含税销售额(5%征收率)	4	—	—	—	—
	税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额	5	—	—		
	税控器具开具的普通发票不含税销售额	6	—	—		
	(三) 销售使用过的固定资产不含税销售额	7(7≥8)	—	—		
	其中:税控器具开具的普通发票不含税销售额	8	—	—		
	(四) 免税销售额	9=10+ 11+12				
	其中:小微企业免税销售额	10				
	未达起征点销售额	11				
	其他免税销售额	12				
	(五) 出口免税销售额	13(13≥14)				
其中:税控器具开具的普通发票销售额	14					
二、税款计算	本期应纳税额	15				
	本期应纳税额减征额	16				
	本期免税额	17				
	其中:小微企业免税额	18				
	未达起征点免税额	19				
	应纳税额合计	20=15-16				
	本期预缴税额	21			—	—
本期应补(退)税额	22=20-21			—	—	
纳税人或代理人声明: 本纳税申报表是根据国家税收法律法规及相关规定填报的,我确定它是真实的、可靠的、完整的。	如纳税人填报,由纳税人填写以下各栏: 办税人员: <span style="float: right;">财务负责人:</span> 法定代表人: <span style="float: right;">联系电话:</span> 如委托代理人填报,由代理人填写以下各栏: 代理人名称(公章): <span style="float: right;">经办人:</span> <span style="float: right;">联系电话:</span>					

主管税务机关: 接收人: 接收日期:

**填表说明:**

本表“货物及劳务”与“服务、不动产和无形资产”各项目应分别填写。

(1) “税款所属期”是指纳税人申报的增值税应纳税额的所属时间,应填写具体的起止年、月、日。

(2) “纳税人识别号”栏,填写纳税人的税务登记证件号码。

(3) “纳税人名称”栏,填写纳税人名称全称。

(4) 第1栏“应征增值税不含税销售额”:填写本期销售货物及劳务、服务和无形资产的不含税销售额,不包括销售、出租不动产、销售使用过的固定资产和销售旧货的不含税销售额、免税销售额、出口免税销售额、查补销售额。

服务有扣除项目的纳税人,本栏填写扣除后的不含税销售额,与当期《增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)附列资料》第8栏数据一致。

(5) 第2栏“税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额”:填写税务机关代开的增值税专用发票销售额合计。

(6) 第3栏“税控器具开具的普通发票不含税销售额”:填写税控器具开具的货物及劳务、服务和无形资产的普通发票金额换算的不含税销售额。

(7) 第4栏“销售、出租不动产不含税销售额”:填写销售、出租不动产的不含税销售额,销售额=含税销售额/(1+5%)。销售不动产有扣除项目的纳税人,本栏填写扣除后的不含税销售额。

(8) 第5栏“税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额”:填写税务机关代开的增值税专用发票销售额合计。

(9) 第6栏“税控器具开具的普通发票不含税销售额”:填写税控器具开具的销售、出租不动产的普通发票金额换算的不含税销售额。

(10) 第7栏“销售使用过的固定资产不含税销售额”:填写销售自己使用过的固定资产(不含不动产,下同)和销售旧货的不含税销售额,销售额=含税销售额/(1+3%)。

(11) 第8栏“税控器具开具的普通发票不含税销售额”:填写税控器具开具的销售自己使用过的固定资产和销售旧货的普通发票金额换算的不含税销售额。

(12) 第9栏“免税销售额”:填写销售免征增值税的货物及劳务、服务、不动产和无形资产的销售额,不包括出口免税销售额。

服务、不动产有扣除项目的纳税人,填写扣除之前的销售额。

(13) 第10栏“小微企业免税销售额”:填写符合小微企业免征增值税政策的免税销售额,不包括符合其他增值税免税政策的销售额。个体工商户和其他个人不填写本栏次。

(14) 第11栏“未达起征点销售额”:填写个体工商户和其他个人未达起征点(含支持小微企业免征增值税政策)的免税销售额,不包括符合其他增值税免税政策的销售额。本栏次由个体工商户和其他个人填写。

(15) 第12栏“其他免税销售额”:填写销售免征增值税的货物及劳务、服务、不动产和无形资产的销售额,不包括符合小微企业免征增值税和未达起征点政策的免税销售额。

(16) 第13栏“出口免税销售额”:填写出口免征增值税货物及劳务、出口免征增值税服务、无形资产的销售额。

服务有扣除项目的纳税人,填写扣除之前的销售额。

(17) 第14栏“税控器具开具的普通发票销售额”:填写税控器具开具的出口免征增值税货物及劳务、出口免征增值税服务、无形资产的普通发票销售额。

(18) 第15栏“本期应纳税额”:填写本期按征收率计算缴纳的应纳税额。

(19) 第16栏“本期应纳税额减征额”:填写纳税人本期按照税法规定减征的增值税应纳税额。包含可在增值税应纳税额中全额抵减的增值税税控系统专用设备费用以及技术维护费,可在增值税应纳税额中抵

## ■ 税务会计学

免的购置税控收款机的增值税税额。

当本期减征额小于或等于第 15 栏“本期应纳税额”时,按本期减征额实际填写;当本期减征额大于第 15 栏“本期应纳税额”时,按本期第 15 栏填写,本期减征额不足抵减部分结转下期继续抵减。

(20) 第 17 栏“本期免税额”:填写纳税人本期增值税免税额,免税额根据第 9 栏“免税销售额”和征收率计算。

(21) 第 18 栏“小微企业免税额”:填写符合小微企业免征增值税政策的增值税免税额,免税额根据第 10 栏“小微企业免税销售额”和征收率计算。

(22) 第 19 栏“未达起征点免税额”:填写个体工商户和其他个人未达起征点(含支持小微企业免征增值税政策)的增值税免税额,免税额根据第 11 栏“未达起征点销售额”和征收率计算。

(23) 第 21 栏“本期预缴税额”:填写纳税人本期预缴的增值税额,但不包括查补缴纳的增值税额。

### 6. 增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)附列资料

小规模纳税人适用的增值税纳税申报表附列资料如表 3-10 所示。

**表 3-10 增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)附列资料**

税款所属期: 年 月 日至 年 月 日

填表日期: 年 月 日

纳税人名称(公章):

金额单位:元至角分

应税行为(3%征收率)扣除额计算			
期初余额	本期发生额	本期扣除额	期末余额
1	2	3(3≤1+2 之和,且 3≤5)	4=1+2-3
应税行为(3%征收率)计税销售额计算			
全部含税收入(适用 3%征收率)	本期扣除额	含税销售额	不含税销售额
5	6=3	7=5-6	8=7÷1.03
应税行为(5%征收率)扣除额计算			
期初余额	本期发生额	本期扣除额	期末余额
9	10	11(11≤9+10 之和,且 11≤13)	12=9+10-11
应税行为(5%征收率)计税销售额计算			
全部含税收入(适用 5%征收率)	本期扣除额	含税销售额	不含税销售额
13	14=11	15=13-14	16=15÷1.05

#### 填表说明:

本附列资料由销售服务有扣除项目的纳税人填写,各栏次均不包含免征增值税项目的金额。

(1) “税款所属期”是指纳税人申报的增值税应纳税额的所属时间,应填写具体的起止年、月、日。

(2) “纳税人名称”栏,填写纳税人名称全称。

(3) 第 1 栏“期初余额”:填写服务扣除项目上期期末结存的金额,试点实施之日的税款所属期填写“0”。

(4) 第 2 栏“本期发生额”:填写本期取得的按税法规定准予扣除的服务扣除项目金额。

(5) 第 3 栏“本期扣除额”:填写服务扣除项目本期实际扣除的金额。

第 3 栏“本期扣除额”≤第 1 栏“期初余额”+第 2 栏“本期发生额”之和,且第 3 栏“本期扣除额”≤5 栏“全部含税收入”

(6) 第 4 栏“期末余额”:填写服务扣除项目本期期末结存的金额。

(7) 第 5 栏“全部含税收入”:填写纳税人销售服务、无形资产取得的全部价款和价外费用数额。

(8) 第 6 栏“本期扣除额”:填写本附列资料第 3 项“本期扣除额”栏数据。

第 6 栏“本期扣除额”=第 3 栏“本期扣除额”

(9) 第 7 栏“含税销售额”:填写服务、无形资产的含税销售额。

第 7 栏“含税销售额”=第 5 栏“全部含税收入”-第 6 栏“本期扣除额”

(10) 第 8 栏“不含税销售额”:填写服务、无形资产的不含税销售额。

第 8 栏“不含税销售额”=第 7 栏“含税销售额” $\div$ 1.03,与《增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)》第 1 栏“应征增值税不含税销售额”“本期数”“服务、不动产和无形资产”栏数据一致。

### 7. 增值税减免税申报明细表

增值税减免税申报明细表如表 3-11 所示。

表 3-11 增值税减免税申报明细表

税款所属时间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人名称:(公章)

金额单位:元至角分

一、减税项目						
减税性质代码及名称	栏次	期初余额	本期发生额	本期应抵减税额	本期实际抵减税额	期末余额
		1	2	3=1+2	4 $\leq$ 3	5=3-4
合计		1				
	2					
	3					
	4					
	5					
	6					
二、免税项目						
免税性质代码及名称	栏次	免征增值税项目销售额	免税销售额扣除项目本期实际扣除金额	扣除后免税销售额	免税销售额对应的进项税额	免税额
		1	2	3=1-2	4	5
合计	7					
出口免税	8		—	—	—	—
其中:跨境服务	9		—	—	—	—
	10					
	11					
	12					
	13					
	14					
	15					
	16					

#### 填表说明:

(1) 本表由享受增值税减免税优惠政策的增值税一般纳税人和小规模纳税人填写。仅享受月销售额不超过 3 万元(按季纳税 9 万元)免征增值税政策或未达起征点的增值税小规模纳税人不需填报本表,即小规模纳税人当期增值税纳税申报表主表第 12 栏“其他免税销售额”“本期数”和第 16 栏“本期应纳税额减征

## ■ 税务会计学

额”“本期数”均无数据时,不需填报本表。

(2) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同增值税纳税申报表主表(以下简称主表)。

(3) “一、减税项目”由本期按照税收法律、法规及国家有关税收规定享受减征(包含税额式减征、税率式减征)增值税优惠的纳税人填写。

① “减税性质代码及名称”:根据国家税务总局最新发布的《减免性质及分类表》所列减免性质代码、项目名称填写。同时有多个减征项目的,应分别填写。

② 第1列“期初余额”:填写应纳税额减征项目上期“期末余额”,为对应项目上期应抵减而不足抵减的余额。

③ 第2列“本期发生额”:填写本期发生的按照规定准予抵减增值税应纳税额的金额。

④ 第3列“本期应抵减税额”:填写本期应抵减增值税应纳税额的金额。本列按表中所列公式填写。

⑤ 第4列“本期实际抵减税额”:填写本期实际抵减增值税应纳税额的金额。本列各行 $\leq$ 第3列对应各行。

一般纳税人填写时,第1行“合计”本列数=主表第23行“一般项目”列“本月数”。

小规模纳税人填写时,第1行“合计”本列数=主表第16行“本期应纳税额减征额”“本期数”。

⑥ 第5列“期末余额”:按表中所列公式填写。

(4) “二、免税项目”由本期按照税收法律、法规及国家有关税收规定免征增值税的纳税人填写。仅享受小微企业免征增值税政策或未达起征点的小规模纳税人不需填写,即小规模纳税人申报表主表第12栏“其他免税销售额”“本期数”无数据时,不需填写本栏。

① “免税性质代码及名称”:根据国家税务总局最新发布的《减免性质及分类表》所列减免性质代码、项目名称填写。同时有多个免税项目的,应分别填写。

② “出口免税”填写纳税人本期按照税法规定出口免征增值税的销售额,但不包括适用免、抵、退税办法出口的销售。小规模纳税人不填写本栏。

③ 第1列“免征增值税项目销售额”:填写纳税人免税项目的销售额。免税销售额按照有关规定允许从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的,应填写扣除之前的销售额。

一般纳税人填写时,本列“合计”等于主表第8行“一般项目”列“本月数”。

小规模纳税人填写时,本列“合计”等于主表第12行“其他免税销售额”“本期数”。

④ 第2列“免税销售额扣除项目本期实际扣除金额”:免税销售额按照有关规定允许从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的,据实填写扣除金额;无扣除项目的,本列填写“0”。

⑤ 第3列“扣除后免税销售额”:按表中所列公式填写。

⑥ 第4列“免税销售额对应的进项税额”:本期用于增值税免税项目的进项税额。小规模纳税人不填写本列,一般纳税人按下列情况填写:

a. 纳税人兼营应税和免税项目的,按当期免税销售额对应的进项税额填写;

b. 纳税人本期销售收入全部为免税项目,且当期取得合法扣税凭证的,按当期取得的合法扣税凭证注明或计算的进项税额填写;

c. 当期未取得合法扣税凭证的,纳税人可根据实际情况自行计算免税项目对应的进项税额;无法计算的,本栏次填“0”。

⑦ 第5列“免税额”:一般纳税人和小规模纳税人分别按下列公式计算填写,且本列各行数应大于或等于0。

一般纳税人公式:第5列“免税额” $\leq$ 第3列“扣除后免税销售额” $\times$ 适用税率-第4列“免税销售额对应的进项税额”。

小规模纳税人公式:第5列“免税额”=第3列“扣除后免税销售额” $\times$ 征收率。



### 第三节 增值税会计账户的设置

#### 一、一般纳税人增值税会计账户的设置

为了核算增值税的应交、抵扣、已交、退税及转出等情况,企业应在“应交税费”账户下设置“应交增值税”和“未交增值税”两个明细账户。

##### (一)“应交税费——应交增值税”账户

在“应交增值税”明细账户中,企业应设置“进项税额”“已交税金”“销项税额”“出口退税”“进项税额转出”“减免税款”“出口抵减内销产品应纳税额”“转出未交增值税”“转出多交增值税”等专栏。各专栏的主要内容如下:

(1)“进项税额”专栏,主要记录企业购入货物或接受应税劳务而支付的、准予从销项税额中抵扣的增值税税额。企业购进货物、固定资产或接受应税劳务支付的进项税额,用蓝字登记;退回所购货物应冲销的进项税额,用红字登记。

(2)“已交税金”专栏,记录企业已缴纳的增值税税额。企业已缴纳的增值税税额,用蓝字登记;退回多交的增值税税额,用红字登记。

(3)“销项税额”专栏,记录企业销售货物、固定资产或提供应税劳务应收取的增值税税额。企业销售货物或提供应税劳务应收取的销项税额,用蓝字登记;退回销售货物应冲销的销项税额,用红字登记。

(4)“出口退税”专栏,记录企业出口适用零税率的货物,向海关办理报关出口手续后,凭出口报关单等有关凭证,向税务机关办理退税而收到退回的税款。出口货物退回的增值税额,用蓝字登记;出口货物办理退税后发生退货或者退关而补交已退的增值税税额,用红字登记。

(5)“进项税额转出”专栏,记录企业购进货物、在产品、产成品、固定资产等发生非正常损失及其他原因时,不应从销项税额中抵扣而按规定转出的进项税额。

(6)“减免税款”专栏,记录企业经主管税务机关批准,实际减免的增值税税额。

(7)“出口抵减内销产品应纳税额”专栏,记录企业按规定的退税率计算的出口货物的进项税额抵减内销产品的应纳税额。

(8)“转出未交增值税”专栏,记录企业月末转出当月发生的应交未交的增值税税额。

(9)“转出多交增值税”专栏,记录企业月末转出当月多交的增值税税额。

“应交税费——应交增值税”账户的借方包括“进项税额”“已交税金”“减免税款”“出口抵减内销产品应纳税额”和“转出未交增值税”5个明细专栏,贷方包括“销项税额”“出口退税”“进项税额转出”和“转出多交增值税”4个明细专栏。

##### (二)“应交税费——未交增值税”账户

“应交税费——未交增值税”账户的借方发生额,反映企业上交以前月份未交的增值税税额和月末自“应交税费——应交增值税”账户转入的当月多交的增值税税额;“应交税

费——未交增值税”账户的贷方发生额,反映企业月末自“应交税费——应交增值税”账户转入的当月未交的增值税税额;“应交税费——未交增值税”账户的期末余额,借方反映企业多交的增值税税额,贷方反映企业未交的增值税税额。

### 二、小规模纳税人增值税会计账户的设置

按照税法的规定,小规模纳税人采取简易办法计算其应纳税额。因此,小规模纳税人只核算增值税的应交数、已交数及欠交数或多交数即可,只在“应交税费”账户下设置“应交增值税”二级账户,无须再设置其他明细账户。“应交增值税”账户的设置采用“借、贷、余”三栏式账页,贷方发生额反映应交的增值税税额,借方发生额反映实际上交的增值税税额,期末贷方余额反映尚未上交或欠交的增值税税额,期末借方余额反映多交的增值税税额。

## 第四节 增值税销项税额的会计处理

### 一、一般销售业务的会计处理

#### (一) 采用直接收款方式销售产品

按应收或实际收到的价税合计,借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等账户;按照规定税率收取的增值税税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户;按实现的销售收入,贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等账户。发生的销货退回,进行相反的会计处理。

**【例 3-1】** 某公司对外销售一批产品,增值税专用发票上注明价款为 1 000 000 元、增值税税额为 170 000 元,款项已存入银行。会计处理如下:

借:银行存款	1 170 000
贷:主营业务收入	1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000

#### (二) 采用托收承付和委托收款方式销售产品

企业采用托收承付和委托收款结算方式销售产品,尽管结算程序不同,但按相关税法的规定,均应于发出商品并向银行办妥托收手续的当天,确认销售实现并发生纳税义务。企业应根据委托收款或托收承付结算凭证和发票,借记“应收账款”账户,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”“主营业务收入”账户。

**【例 3-2】** 某公司采取托收承付结算方式向某企业销售一批产品,开出的增值税专用发票上注明价款为 20 000 元、增值税税额为 3 400 元,已向银行办妥托收手续。会计处理如下:

借:应收账款	23 400
贷:主营业务收入	20 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	3 400

### (三) 采用赊销和分期收款方式销售产品

按照税法的规定,采用赊销和分期收款方式销售产品,销售实现并发生纳税义务和开具增值税专用发票的时间为合同约定收款日期的当天。发出商品时,借记“发出商品”账户,贷记“库存商品”账户;按合同约定的收款日期开具增值税专用发票,并按增值税专用发票上的金额,借记“银行存款”或“应收账款”账户,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”“主营业务收入”账户。

**【例 3-3】** 某公司以分期收款方式销售产品,产品的实际成本为 81 000 元,增值税税额为 15 300 元,按合同规定,1~3 月分三期收款。1 月的会计处理如下:

(1) 发出商品时。

借:发出商品	81 000
贷:库存商品	81 000

(2) 在合同约定的收款日期开具增值税专用发票(或普通发票),并计算增值税销项税额。

借:银行存款	35 100
贷:主营业务收入	30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 100

同时,结转相应的成本时。

借:主营业务成本	27 000
贷:发出商品	27 000

以后两月的会计处理同上。

### (四) 采用预收货款方式销售产品

纳税人采用预收货款方式销售产品,纳税义务发生时间为货物发出的当天。

**【例 3-4】** 某公司在 2015 年 8 月以预收货款方式销售产品一批;9 月 4 日发出产品,不含税价为 100 000 元,增值税税额为 17 000 元,价税合计金额与预收货款金额相等。会计处理如下:

借:预收账款	117 000
贷:主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

### (五) 销货退回、折让及折扣

企业在产品销售过程中,如果发生因品种、规格、质量等不符合要求而退货或要求折让,无论是当月销售的退货与折让,还是以前月份销售的退货与折让,均应冲减当月的主营业务收入,在收到购货单位退回的增值税专用发票或寄来的证明单后,根据销售是否属于当月和是否进行了会计处理分不同情况进行账务处理。

#### 1. 销货退回的会计处理

销货退回的会计处理可依据购货方退回的合法凭据用红字进行冲销,也可用蓝字做相反的会计分录,但是都应注意总账与明细账的衔接。

**【例 3-5】** 某公司销售给另一公司的产品全部退货,已收到对方转来的增值税专用发票的发票联和抵扣联,上列价款为 90 000 元、增值税税额为 15 300 元。该产品的销售成本为 80 000 元,该产品上期的销售收入、销售成本已做结转。相关会计处理如下:

(1) 冲减本期销售收入与销项税额(蓝字)。

借:主营业务收入	90 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	15 300
贷:银行存款	105 300

(2) 冲减本期销售成本,用蓝字做相反的会计分录。

借:库存商品——销售退回	80 000
贷:主营业务成本——销售退回	80 000

## 2. 销货折让的会计处理

销售产品由于质量等原因,购销双方协商后不需要退货,而由销货方按折让一定比例后的价款和增值税税额收取价税款。

**【例 3-6】** 某公司 2015 年 5 月 10 日采用托收承付结算方式销售给 A 工厂一批产品,售价为 100 000 元,增值税税额为 17 000 元,由于质量原因,双方协商折让 20%。6 月 15 日,该公司收到 A 工厂转来的增值税专用发票的发票联和抵扣联。相关会计处理如下:

(1) 5 月 10 日实现销售时。

借:应收账款——A 工厂	117 000
贷:主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

(2) 6 月 15 日收到转来的增值税专用发票时,按扣除折让后的价款 80 000 元和增值税税额 13 600 元,重新开具增值税专用发票,蓝字冲减主营业务收入 20 000 元和增值税税额 3 400 元。

借:主营业务收入	20 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	3 400
贷:应收账款——A 工厂	23 400

如果购货方已进行会计处理,发票联和抵扣联就无法退还。销货方应根据购货方转来的证明单,按折让金额(价款和税款)开具红字增值税专用发票,作为冲销当期销售收入和销项税额的凭据。

## 3. 销售折扣的会计处理

商业折扣也就是税法所称的折扣销售,包括商业折扣和现金折扣,在实现销售时确认。销货方应在开出同一张增值税专用发票上分别写明销售额和折扣额,可按折扣后的余额作为计算销项税额的依据,其会计处理同产品正常销售相同。但若将折扣额另开增值税专用发票,不论财务会计如何处理,都要按未折扣的销售额乘以税率来计算销项税额,以此贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户。如果是现金折扣,应在购货方实际付现时才能确认折扣额。现金折扣是企业的一种理财行为,直接计入当期损益,而不是冲减销售收入和销项税额。因此,现金折扣不得从销售额中抵减,应该记入“财务费用”账户。现金折扣的会计处理方法有总价法和净价法两种。我国会计实务中规定采用总价法。

**【例 3-7】** 某公司 2015 年 7 月销售一批产品给甲公司,全部价款为 500 000 元,增值税税额为 85 000 元,规定现金折扣条件为“2/10,1/20,n/30”。相关会计处理如下:

(1) 销售实现时。

借:应收账款——甲公司	585 000
贷:主营业务收入	500 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	85 000

(2) 企业于 10 日内收到货款时。

借:银行存款	575 000
财务费用	10 000
贷:应收账款——甲公司	585 000

(3) 企业于 20 日后收到货款时。

借:银行存款	585 000
贷:应收账款——甲公司	585 000

## 二、视同销售行为的会计处理

### (一) 将货物交付他人代销

在会计处理上,委托代销有两种方式:视同买断方式和收取手续费方式。在视同买断方式下,将货物交付代销方时,委托方应当按照销售商品收入确认条件确认收入。在收取手续费方式下,将货物交付代销方时,委托方应借记“委托代销商品”账户,贷记“库存商品”账户,不确认收入。当委托方收到受托方开来的代销清单时,应根据代销清单所列的已售商品金额确认收入。

### (二) 销售代销货物

受托方销售代销货物的会计处理也要根据委托代销的方式是视同买断方式还是收取手续费方式而定。在视同买断方式下,受托方销售代销货物时,应当按照销售商品收入确认条件确认收入。在收取手续费方式下,受托方销售代销货物时,按收取的手续费,作为劳务收入确认入账,不确认销售商品收入。

(三) 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(不在同一县市)用于销售

对于税法上规定的这种视同销售行为,会计上通常不做账务处理。

### (四) 将自产或委托加工的货物用于非应税项目

增值税的应税项目包括销售或者进口货物,提供加工、修理修配劳务。以将自产货物用于在建工程为例,《企业会计准则——应用指南》中规定:企业自营的在建工程领用工程物资、本企业原材料或库存商品的,借记“在建工程”账户,贷记“工程物资”“原材料”“库存商品”等账户。据此,将自产或委托加工的货物用于非应税项目的会计处理不需要确认销售收入,直接结转货物成本,按计税价格计算销项税额。

### (五) 将自产、委托加工或购买的货物作为投资

《企业会计准则——应用指南》规定:除同一控制下合并以外,非同一控制下企业合并或其他方式取得长期股权投资涉及以库存商品等作为对价的,应按库存商品的公允价值,贷记“主营业务收入”账户,并同时结转相关的成本。据此,这类视同销售行为的会计处理应按公

允价值确认销售收入,并同时结转销货成本。

**【例 3-8】** 某公司为增值税一般纳税人,本期以一批库存商品对甲公司进行投资,双方协商按成本作价。该批商品的取得成本为 1 800 000 元,计税价格为 2 000 000 元。假设该批产品的增值税税率为 17%。根据上述业务,该公司的会计处理如下:

借:长期股权投资	2 340 000
贷:主营业务收入	2 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	340 000
借:主营业务成本	1 800 000
贷:库存商品	1 800 000

#### (六) 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者

《企业会计准则》中没有此类视同销售行为的会计处理规定。根据《财政部关于增值税会计处理的规定》(财会[1993]83号)的要求,企业将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者,应按对外销售进行会计处理,即按含增值税的销售价格,借记“应付利润”账户;按照应交增值税,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户;按照应计销售额,贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等账户。目前该规定仍适用,不过会计科目应按《企业会计准则》的规定进行调整。

#### (七) 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费

《企业会计准则——应用指南》明确规定:企业以其自产产品作为非货币性福利发放给职工的,应当根据受益对象,按照该产品的公允价值,计入相关资产成本或当期费用,同时确认应付职工薪酬。

**【例 3-9】** 某公司有职工 100 人,其中一线生产工人 80 人,总部管理人员 20 人。2015 年 2 月,该公司决定以其自产的一批产品作为集体福利发放给职工,每人一件。该批产品的单位成本为 8 000 元,单位计税价格(公允价值)为 10 000 元,适用的增值税税率为 17%。根据上述规定,当该公司决定发放自产产品时的会计处理如下:

计入生产成本的金额	$= 80 \times 10\,000 \times (1 + 17\%) = 936\,000$ (元)
计入管理费用的金额	$= 20 \times 10\,000 \times (1 + 17\%) = 234\,000$ (元)
借:生产成本	936 000
管理费用	234 000
贷:应付职工薪酬	1 170 000

与此对应,实际发放自产产品时,应按公允价值确认销售收入,并按实际成本结转成本。

借:应付职工薪酬	1 170 000
贷:主营业务收入	1 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170 000
借:主营业务成本	800 000
贷:库存商品	800 000

#### (八) 将自产、委托加工或购买的货物赠送他人

《企业执行现行会计制度有关问题的解答》规定:自产自用的产品主要包括用于在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务,以及用于馈赠、职工福利、奖励等方面的产品。自产自

用的产品在会计处理上应按成本结转,不作为销售处理。企业将自产的产品移送使用时,应将产品的成本按用途转入相应的账户,借记“在建工程”“营业外支出”“销售费用”等账户,贷记“产成品”等账户。因将产品用于上述用途而缴纳的增值税、消费税及其他税金,也应按用途记入相应的账户,借记“在建工程”“营业外支出”“销售费用”等账户,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——应交消费税”等账户。

值得说明的是,将自产产品用于馈赠、职工福利、奖励等方面已经导致产品流出企业,进入消费环节,而《企业执行现行会计制度有关问题的解答》称其为自产自用于不太合适。既然不属于自产自用于,也就不应该按自产自用的会计处理方式处理。因此,笔者认为“将自产、委托加工或购买的货物赠送他人”这类视同销售行为也应该确认销售收入,并结转销货成本。

**【例 3-10】** 某大型机械生产公司 2015 年 2 月发生下列业务:

(1) 5 日,将一套自制的价值为 2 000 000 元的大型设备用于该企业内部生产,设备制造成本为 1 600 000 元。会计处理如下:

借:固定资产	1 940 000
贷:库存商品	1 600 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	340 000

(2) 18 日,将交付使用的大型设备作为股利分配给股东,设备原值为 2 000 000 元,已提折旧 400 000 元。会计处理如下:

借:利润分配——应付股利	1 940 000
累计折旧	400 000
贷:固定资产	2 000 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	340 000

(3) 29 日,向当地红十字会捐赠一台原值为 50 000 元的生产用固定资产,已提折旧 10 000 元。会计处理如下:

借:营业外支出	48 500
累计折旧	10 000
贷:固定资产	50 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	8 500

### 三、包装物销售、出租及没收押金的会计处理

#### (一) 包装物销售

随同产品出售单独计价的包装物,按规定应作为销售计算缴纳增值税,借记“银行存款”“应收账款”“应收票据”等账户,贷记“其他业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户。不单独计价时,作为产品出售进行会计处理。

**【例 3-11】** 某公司销售给 A 公司带包装物产品一批,包装物单独计价,开具增值税专用发票,其中货款为 100 000 元,增值税税额为 17 000 元;包装物销售价款为 1 000 元,增值税税额为 170 元,款项未收到。会计处理如下:

借:应收账款——A 公司	118 170
贷:主营业务收入	100 000

其他业务收入	1 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 170

### (二) 包装物出租

随同产品出售,包装物的租金属于价外费用,应并入销售额计算销项税额。价外费用属于含税收入,在征税时应换算成不含税收入。

**【例 3-12】** 某公司销售给 A 公司产品一批,货款为 20 000 元,增值税税额为 3 400 元;并出租包装物 100 个,共计租金 2 340 元。款项已收妥入账。会计处理如下:

销项税额=3 400+2 340÷(1+17%)×17%=3 740(元)

借:银行存款	25 740
贷:主营业务收入	20 000
其他业务收入	2 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	3 740

### (三) 没收包装物押金

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而不再退还的押金,应按所包装货物适用的税率计算销项税额。“逾期”是以 1 年为限。对于收取 1 年以上的押金,无论今后是否退还均应并入当期销售额征税。

此外,销售酒类产品收取的包装物押金又分为两种情况处理:一是啤酒、黄酒的包装物押金,其会计核算与一般押金的会计处理相同;二是其他酒类产品的押金,无论是否返还及会计上如何核算,均应并入当期销售额征税。

**【例 3-13】** 某公司销售产品一批,开具的增值税专用发票上注明价款为 30 000 元、增值税税额为 5 100 元。随销售货物出租包装物收取的押金为 1 170 元。包装物成本为 1 500 元。双方约定包装物 1 个月后退还,全部款项已入账。会计处理如下:

(1) 销售产品时。

借:银行存款	36 270
贷:主营业务收入	30 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	5 100
其他应付款	1 170

(2) 1 个月后包装物未收回,企业将押金没收。

借:其他应付款	1 170
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	170
其他业务收入	1 000
借:其他业务成本	1 500
贷:库存商品——包装物	1 500

## 四、以旧换新业务的会计处理

以旧换新销售方式就是纳税人在销售自己的货物时,有偿收回旧货物的行为。采取以旧换新方式销售货物的,应按新货物的同期销售价格确定销售额,不得冲减旧货物的收购价



格。此外,税法规定,对于金银首饰以旧换新的业务,按销售方实际收取的不含增值税的全部价款计缴增值税。

**【例 3-14】** 某家电公司采取以旧换新方式销售彩电 100 台,彩电的售价为每台 1 170 元,收回旧彩电的价格为每台 500 元。会计处理如下:

借:银行存款	67 000
库存商品——旧彩电	50 000
贷:主营业务收入	100 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17 000

### 五、销售已使用过的固定资产的会计处理

自 2009 年 1 月 1 日起,纳税人销售自己使用过的固定资产,应区分不同情形征收增值税:

(1) 销售自己使用过的 2009 年 1 月 1 日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。

(2) 2008 年 12 月 31 日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的 2008 年 12 月 31 日以前购进或者自制的固定资产,按照 4% 的征收率减半征收增值税。

(3) 2008 年 12 月 31 日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产,按照 4% 的征收率减半征收增值税;销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。

**【例 3-15】** 某公司出售一台使用过的设备,原价为 234 000 元(含增值税),购入时间为 2010 年 3 月。假定该公司于 2013 年 3 月出售(该设备正好使用 3 年)该设备,折旧年限为 10 年,采用直线法计提折旧,不考虑残值。若 2013 年该设备的售价为 210 600 元(含增值税),适用的增值税税率为 17%。

由于设备购入时间为 2010 年 3 月,则购入的增值税应记入“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户,故在 2013 年 3 月该设备出售时的会计处理如下:

固定资产原价 =  $234\ 000 \div (1 + 17\%) = 200\ 000$  (元)

3 年累计折旧 =  $200\ 000 \div 10 \times 3 = 60\ 000$  (元)

2013 年出售时应纳增值税额 =  $210\ 600 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 30\ 600$  (元)

① 固定资产清理时。

借:固定资产清理	140 000
累计折旧	60 000
贷:固定资产	200 000

② 收到价款时。

借:银行存款	210 600
贷:固定资产清理	180 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	30 600
借:固定资产清理	40 000
贷:营业外收入	40 000

## 六、混合销售业务的会计处理

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。在会计处理上,借记“银行存款”“库存现金”“应收账款”等账户,贷记“主营业务收入”“其他业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”等账户。

**【例 3-16】** 某空调经销商销售给某企业 40 台空调,共收货款(不含税)80 000 元,开具增值税专用发票,并收取运费 1 170 元。该空调经销商的会计处理如下:

按照规定,该空调经销商的销售行为属于混合销售行为。

货物的销项税额=80 000×17%=13 600(元)

运费的不含税销售额=1 170÷(1+17%)=1 000(元)

运费的销项税额=1 000×17%=170(元)

借:银行存款	94 770
贷:主营业务收入	80 000
其他业务收入	1 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	13 770

## 七、以物易物业务的会计处理

以物易物是一种较为特殊的购销活动,是指业务双方进行交易时不以货币结算,而以同等价款的货物相互结算,从而实现货物购销。以物易物双方均应做购销处理,只有在双方对开增值税专用发票的情况下,方可作进项税额抵扣,而且对发出的货物必须按售价确认销售收入并核算销项税额,以收到的货物核算购货额。双方在交换货物时,按换进货物取得的增值税专用发票上注明的价款和增值税税额,借记“库存商品”“原材料”和“应交税费——应交增值税(进项税额)”等账户;按换出货物的售价或组成计税价格,贷记“主营业务收入”账户;按换出货物的售价或组成计税价格乘以适用税率计算的应纳增值税额,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”账户;按收取或支付的差价款,借记或贷记“银行存款”账户。

**【例 3-17】** 某制造厂以自产成品从 A 工厂换取 10 吨原材料,发出产成品的公允价值为 50 000 元,收到 A 工厂原材料的公允价值为 48 000 元,计税价格等于公允价值。补价 2 340 元已通过银行收讫。该制造厂的会计处理如下:

(1) 发出产成品时。

产成品的销项税额=50 000×17%=8 500(元)

借:应收账款——A 工厂	58 500
贷:主营业务收入	50 000
应交税费——应交增值税(销项税额)	8 500

(2) A 工厂的原材料入库时。

借:原材料	48 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8 160
贷:应付账款——A 工厂	56 160

(3) 收到 A 工厂补齐的差额时。

借: 银行存款	2 340
应付账款——A 工厂	56 160
贷: 应收账款——A 工厂	58 500

## 第五节 增值税进项税额的会计处理

### 一、准予从销项税额中抵扣进项税额的会计处理

#### (一) 购进固定资产进项税额的核算

企业购入固定资产,其进项税额允许抵扣,通过“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户核算。企业购入固定资产时,其支付的价款计入固定资产价值,借记“固定资产”“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户,贷记“银行存款”“应付账款”“应付票据”“长期应付款”等账户。

**【例 3-18】** 某公司购进一台设备,取得的增值税专用发票上注明价款为 200 000 元、增值税税额为 34 000 元,款项以银行存款支付。会计处理如下:

借: 固定资产	200 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	34 000
贷: 银行存款	234 000

#### (二) 将购进货物或劳务用于在建工程进项税额的核算

一般纳税人为生产、销售购进的货物或劳务用于在建工程,按规定其进项税额允许抵扣。

#### (三) 购进货物后发生退货进项税额的核算

企业从国内采购的货物,并取得增值税专用发票,按照增值税专用发票上注明的金额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户;按照采购成本的金额,借记“材料采购”“原材料”“制造费用”等账户;按照应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等账户;购入货物发生退货,编制相反的会计分录。

**【例 3-19】** 某批发公司购入一批商品,取得的增值税专用发票上注明价款为 300 000 元、增值税税额为 51 000 元。商品已验收入库,款项均以银行转账支票支付。会计处理如下:

(1) 支付货款时。

借: 材料采购	300 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	51 000
贷: 银行存款	351 000

(2) 商品验收入库时。

借: 库存商品	300 000
贷: 材料采购	300 000

#### (四) 接受投资转入货物进项税额的核算

企业接受投资转入的货物,按照增值税专用发票上注明的增值税税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户;按照确认的投资货物价值(已扣增值税),借记“原材料”等账户;按照增值税税额与货物价值(已扣增值税)的合计数,贷记“实收资本”等账户。如果对方是以固定资产(如机器、设备等)进行投资,则进项税额通过“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户核算,而不直接记入“固定资产”账户。

**【例 3-20】** 某企业收到甲工厂的一批 A 材料,将其作为实物投资,确认价值为 100 000 元;同时,投资方开具的增值税专用发票上注明增值税税额为 17 000 元。会计处理如下:

借:库存商品——A 材料	100 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	17 000
贷:实收资本	117 000

#### (五) 接受捐赠转入货物进项税额的核算

企业接受捐赠转入的货物,按照增值税专用发票上注明的增值税税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”账户;按照确认的捐赠货物的价值,借记“原材料”等账户;按照增值税税额与货物价值的合计数,贷记“营业外收入”账户。若接受捐赠的货物为设备类固定资产,其进项税额亦可抵扣。若接受捐赠的货物为不动产类固定资产,则进项税额应直接计入固定资产成本,不允许抵扣。

**【例 3-21】** 某公司收到某企业捐赠的原材料一批,双方协议确认价格为 200 000 元。该公司取得捐赠方提供的增值税专用发票,发票上注明增值税税额为 34 000 元。会计处理如下:

借:原材料	200 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	34 000
贷:营业外收入	234 000

#### (六) 接受应税劳务进项税额的核算

纳税人接受加工、修理修配劳务,应按取得的增值税专用发票上注明的增值税进项税额进行抵扣。

**【例 3-22】** 某公司将某产品委托其他企业加工,以银行存款支付加工费用 30 000 元,增值税专用发票上注明的增值税税额为 5 100 元。会计处理如下:

借:管理费用	30 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	5 100
贷:银行存款	35 100

#### (七) 进口货物进项税额的核算

企业进口货物,按照海关提供的完税凭证上注明的增值税税额进行抵扣,其具体的会计处理方法与国内购进货物的处理方法相同,只是扣税依据不同。

**【例 3-23】** 某公司进口一批材料,海关核定的关税完税价格折合人民币为 200 000 元,该材料适用的关税税率为 15%、增值税税率为 17%。材料已运达企业并验收入库,货款已通过银行存款支付。会计处理如下:

应纳进口环节的增值税额 = (200 000 + 200 000 × 15%) × 17% = 39 100(元)

借:原材料	230 000
应交税费——应交增值税(进项税额)	39 100
贷:银行存款	269 100

## 二、进项税额转出的会计处理

企业在购进货物和劳务时,如果明确其用途是非增值税应税项目,则购进的货物所支付的进项税额不能从销项税额中扣除;如果企业所购进的货物和劳务准备用于增值税应税项目,在购进时所支付的进项税额凭增值税专用发票已抵扣,但之后该批货物没有用在增值税应税项目上,而是用在非增值税项目或发生非常损失,其销项税额没有实现,进项税额也就不能抵扣,此时应将之前已经抵扣的进项税额转出。

进项税额转出的情形具体分为以下几种:

(1) 纳税人当期购进的货物、固定资产或应税劳务改变用途,用于非应税项目、免税项目、集体福利或个人消费等。此种情况指的是原已抵扣进项税额后才改变用途,销项税额不能形成,则原抵扣的进项税额只能进行转出处理。

**【例 3-24】** 某公司将 10 月购入的用于生产的农产品材料在 11 月作为礼品发给本单位职工。该批材料的采购成本为 120 000 元,适用的增值税税率为 13%。相关会计处理如下:

借:应付职工薪酬——非货币性福利	135 600
贷:原材料	120 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	15 600

(2) 非正常损失的购进货物、固定资产及相关的应税劳务(与购进货物相关的应税劳务,如运输劳务,加工、修理修配劳务),非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或应税劳务,其进项税额不得抵扣。因为当发生非正常损失时,相关在产品、产成品等存货项目不会再产生销项税额,所以购进的已抵扣的进项税额必须进行转出处理。

**【例 3-25】** 某工厂仓库因进水损毁产品一批。该批产品的成本价为 10 000 元,所耗材料等有关货物的进项税额为 1 700 元。会计处理如下:

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	11 700
贷:库存商品	10 000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	1 700

(3) 将购进货物或劳务用于在建工程。一般纳税人为生产、销售购进的货物或者应税劳务,企业支付的增值税应计入进项税额。若该货物或应税劳务购进后用于机器设备类固定资产,按规定其进项税额允许抵扣;若该货物或应税劳务用于不动产的在建工程,按规定其进项税额不允许抵扣,应贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”账户。

## 三、不允许抵扣进项税额的会计处理

不允许抵扣进项税额的会计处理主要有以下几种:

(1) 纳税人兼营免税项目或非应税项目。根据《增值税暂行条例实施细则》第二十六条的规定,一般纳税人兼营免税项目或非增值税应税劳务而无法划分不得抵扣的进项税额的,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=当月无法划分的全部进项税额×当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计÷当月全部销售额、营业额的合计

(2) 购进直接用于非应税项目、免税项目、集体福利、个人消费(包括纳税人的交际应酬消费)或应税劳务进项税额的核算。

当纳税人购进的货物或接受的应税劳务不是用于增值税应税项目,而是用于非应税项目、免税项目或用于集体福利、个人消费等情况时,其支付的进项税额就不能从销项税额中抵扣,只能与其价款一并计入所购货物或应税劳务的成本,借记“在建工程”“材料采购”“应付职工薪酬——福利费”等账户,贷记“银行存款”“应付账款”“其他货币资金”等账户。

(3) 企业购入货物或接受应税劳务仅取得普通发票的,购货方不能自己计算增值税作为进项税额反映,只能按普通发票上注明的价税合计借记“材料采购”等账户,贷记“银行存款”等账户。

**【例 3-26】** 某公司购入一批商品用于职工福利,价款为 200 000 元,增值税专用发票上注明税款为 34 000 元。该公司用银行存款支付该批商品的货款。相关会计处理如下:

借:库存商品	234 000
贷:银行存款	234 000

(4) 购进货物过程中发生非正常损失。企业在购进货物的过程中,如果发生意外事故或因管理不善致使购进的货物发生非正常损失,其进项税额不得抵扣。

## 第六节 增值税减免、结转及上缴的会计处理

### 一、增值税减免的会计处理

#### 1. 先征后返增值税的核算

企业销售货物时正常计税,并按规定纳税期限正常缴税。企业日后收到退税款时,借记“其他应收款——增值税返还”账户,贷记“营业外收入”账户。

#### 2. 即征即退增值税的核算

税法规定,对符合条件的应税事项采用增值税即征即退的办法,账务处理如下:缴纳增值税时,借记“应交税费——应交增值税”账户,贷记“银行存款”账户;同时,按即退数额,借记“银行存款”账户,贷记“应交税费——应交增值税”账户。

#### 3. 直接减免增值税的核算

企业销售直接减免增值税的货物时,不能开具增值税专用发票,其销售收入不进行价税分离。

**【例 3-27】** 某公司销售一批免税产品,价款为 200 000 元。该公司开出普通发票,以委托收款方式结算。会计处理如下: