

2017 年全国税务师职业资格考试教材

# 涉税服务实务

全国税务师职业资格考试教材编写组 编

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

涉税服务实务/全国税务师职业资格考试教材编写组编.

—北京:中国税务出版社,2017.5

2017年全国税务师职业资格考试教材

ISBN 978-7-5678-0540-8

I. ①涉… II. ①全… III. ①税收管理-中国-资格考试-教材 IV. ①F812.423

中国版本图书馆CIP数据核字(2017)第076568号

版权所有·侵权必究

---

丛 书 名: 2017年全国税务师职业资格考试教材

书 名: 涉税服务实务

作 者: 全国税务师职业资格考试教材编写组 编

责任编辑: 庞 博

责任校对: 于 玲

技术设计: 刘冬珂

出版发行: 中国税务出版社

北京市丰台区广安路9号国投财富广场1号楼11层

邮政编码: 100055

<http://www.taxation.cn>

E-mail: swcb@taxation.cn

发行中心电话: (010) 83362083/86/89

传真: (010) 83362046/47/48/49

经 销: 各地新华书店

印 刷: 保定市中国画美凯印刷有限公司

规 格: 787毫米×1092毫米 1/16

印 张: 28

字 数: 664000字

版 次: 2017年5月第1版 2017年5月第1次印刷

书 号: ISBN 978-7-5678-0540-8

定 价: 65.00元

---

如有印装错误 本社负责调换



## 前 言

根据《国务院机构改革和职能转变方案》和国家职业资格证书制度的有关规定,2015年起注册税务师职业资格由准入类调整为水平评价类,并更名为“税务师”(Tax Advisor,TA),纳入全国专业技术人员职业资格证书制度统一规划。通过税务师职业资格考试并取得职业资格证书的人员,表明其已具备从事涉税专业服务的职业能力和水平,可以进入税务师事务所等涉税专业服务机构中,从事税务代理、税务鉴证、税务审计和税务咨询等服务。税务专业人员(职业代码为2-06-05-01)首次写入了2015年版《中华人民共和国职业分类大典》。

根据人力资源和社会保障部、国家税务总局有关文件精神,由中国注册税务师协会具体承担税务师职业资格考试的评价与管理工作。为做好2017年度全国税务师职业资格考试工作,更好地为广大考生服务,中国注册税务师协会组织国家税务总局有关司局、大专院校、税务师行业的业务专家拟定,并经人力资源和社会保障部审定,发布了《2017年度全国税务师职业资格考试大纲》,大纲适用的法律、法规、规章和规范性文件截至2016年12月31日,另加2017年4月30日前的必要税收政策调整。根据大纲要求,税务师职业资格考试教材编写组对2016年全国税务师职业资格考试的各科教材进行了系统修订,使其适合2017年度税务师职业资格考试的学习和参考。

全套教材分为《税法(Ⅰ)》《税法(Ⅱ)》《涉税服务实务》《涉税服务相关法律》《财务与会计》5种。全套教材力求突出税务师应具备的基本知识和操作技能,内容翔实、具体,具有很强的权威性、适用性和可操作性,是广大考生参加税务师考试的必备工具书,同时也可作为纳税人和社会各界学习税法、掌握纳税技能的参考用书。

在本套教材出版之际,谨对参加教材编写、审定的国家税务总局有关领导、院校专家表示衷心感谢!

由于编写时间紧迫,书中疏漏之处在所难免,恳请读者指正。

全国税务师职业资格考试教材编写组

2017年5月

# 目 录

第一章 导论 .....	( 1 )
第一节 税务师概述 .....	( 1 )
第二节 涉税服务制度的产生与发展 .....	( 4 )
第三节 税务师与税务师事务所 .....	( 11 )
第四节 涉税服务的范围和规则 .....	( 12 )
第五节 涉税服务的法律关系与法律责任 .....	( 13 )
第六节 税务师的职业道德 .....	( 16 )
第二章 税务管理概述 .....	( 21 )
第一节 税务管理体制 .....	( 21 )
第二节 税收征收管理程序及要求 .....	( 24 )
第三节 征纳双方的权利、义务和责任 .....	( 35 )
第三章 涉税服务业务 .....	( 41 )
第一节 涉税鉴证服务 .....	( 41 )
第二节 非涉税鉴证服务 .....	( 50 )
第四章 税务登记代理 .....	( 60 )
第一节 企业税务登记代理 .....	( 60 )
第二节 纳税事项税务登记代理 .....	( 69 )
第五章 发票领购与审查代理 .....	( 77 )
第一节 发票领购代理 .....	( 77 )
第二节 发票的开具原则 .....	( 86 )
第三节 发票审查代理 .....	( 87 )
第六章 建账建制代理记账实务 .....	( 92 )
第一节 代理建账建制的适用范围与基本要求 .....	( 92 )

第二节	代理建账建制的基本内容与操作规范 .....	( 93 )
<b>第七章</b>	<b>企业涉税会计核算 .....</b>	<b>( 106 )</b>
第一节	企业涉税会计主要会计科目的设置 .....	( 106 )
第二节	工业企业涉税会计核算 .....	( 115 )
第三节	商品流通企业的涉税核算 .....	( 157 )
<b>第八章</b>	<b>代理纳税审查方法 .....</b>	<b>( 165 )</b>
第一节	纳税审查的基本方法 .....	( 165 )
第二节	纳税审查的基本内容 .....	( 166 )
第三节	账务调整的基本方法 .....	( 173 )
<b>第九章</b>	<b>货物和劳务税纳税申报代理和纳税审核 .....</b>	<b>( 179 )</b>
第一节	增值税纳税申报代理 .....	( 179 )
第二节	增值税纳税审核 .....	( 233 )
第三节	消费税纳税申报代理 .....	( 258 )
第四节	消费税纳税审核 .....	( 262 )
<b>第十章</b>	<b>所得税纳税申报和纳税审核 .....</b>	<b>( 274 )</b>
第一节	企业所得税纳税申报 .....	( 274 )
第二节	企业所得税纳税审核 .....	( 291 )
第三节	特别纳税调整 .....	( 327 )
第四节	个人所得税申报代理 .....	( 343 )
第五节	个人所得税纳税审核 .....	( 350 )
<b>第十一章</b>	<b>其他税种纳税申报和纳税审核 .....</b>	<b>( 362 )</b>
第一节	印花税、土地增值税纳税申报 .....	( 362 )
第二节	印花税、土地增值税纳税审核 .....	( 370 )
第三节	房产税、城镇土地使用税纳税申报 .....	( 374 )
第四节	房产税、城镇土地使用税纳税审核 .....	( 377 )
第五节	资源税纳税申报 .....	( 379 )
第六节	资源税纳税审核 .....	( 380 )
<b>第十二章</b>	<b>税务行政复议代理 .....</b>	<b>( 388 )</b>
第一节	税务行政复议的有关规定 .....	( 388 )

第二节	代理税务行政复议的基本前提与操作规范 .....	(400)
第十三章	税务咨询与税务顾问 .....	(406)
第一节	税务咨询 .....	(406)
第二节	税务顾问 .....	(417)
第三节	现代税务咨询——税收筹划 .....	(418)
第十四章	税务师执业风险与税务师事务所质量控制 .....	(424)
第一节	税务师执业风险 .....	(424)
第二节	税务师事务所质量控制 .....	(426)
附录:		
	《涉税服务实务》考试大纲(2017 年度) .....	(435)



# 第一章 导 论

## 第一节 税务师概述

### 一、税务师的概念

税务师是在中华人民共和国境内取得税务师执业资格证书,从事涉税服务相关业务的专业人员。税务师应当精通税收法律及财务会计制度,能够熟练地承担税务代理、税收筹划等业务,具备进行实务操作的素质和技能。税务师在纳税人、扣缴义务人的委托下,从事相关涉税事宜。

税务师执业,应当依托于税务师事务所。税务师事务所是依法设立并承办法律、行政法规、规章规定的涉税服务相关业务的社会中介机构。税务师和税务师事务所承办业务,应当以委托方自愿为前提,以有关法律、行政法规、规章为依据,并受法律保护。税务师事务所及税务师应当对其出具的鉴证报告及其他执业行为承担法律责任。

### 二、税务师的服务范围

税务师的服务范围主要包括涉税鉴证服务和非鉴证服务两个方面。

涉税鉴证服务是指鉴证人接受委托,凭借自身的税收专业能力和信誉,通过执行规定的程序,依照税法和相关标准,对被鉴证人的涉税事项作出评价和证明的活动。涉税鉴证业务包括纳税申报类鉴证、涉税审批类鉴证和其他涉税鉴证三种类型。当前税务师行业开展的涉税鉴证主要有企业所得税汇算清缴申报的鉴证、企业税前弥补亏损和资产损失的鉴证、土地增值税清算的鉴证,以及国家税务总局和省税务局规定的其他涉税鉴证业务等。

非鉴证服务是税务师事务所及其税务师,向委托人或者委托人指向的第三人,提供涉税信息、知识和相关劳务等不具有证明性的活动。涉税服务业务包括税务咨询类服务、申报准备类服务、涉税代理类服务和其他涉税服务四种类型。当前税务师行业开展的涉税服务主要有代办税务登记,代办纳税、退税、减免税申报和建账记账,代办增值税一般纳税人资格认定申请,利用主机共享服务系统为增值税一般纳税人代开增值税专用发票,代为制作涉税文书,以及开展税务咨询(顾问)、税收筹划、涉税培训等。

### 三、税务师行业的特点

#### (一)主体资格的特定性

在涉税服务法律关系中,涉税服务行为发生的主体资格是特定的,作为服务的一方必须是经批准具有涉税服务执业资格的税务师和税务师事务所。不符合上述条件的单位和个人均不能从事涉税服务业务。作为接受涉税服务的一方必须是负有纳税义务或扣缴税款义务的纳税人或扣缴义务人。主体资格的特定性是税务师执业的法定要求,也是税务师

行业有序发展的基本条件。

## （二）涉税服务活动的公正性

税务师是沟通税收征收机关与纳税人的中介,与征纳双方没有任何利益冲突。因此,在执业过程中,税务师站在客观、公正的立场上,以税法为准绳,以服务为宗旨,既为维护纳税人合法权益服务,又为维护国家税法的尊严服务。公正性是税务师执业的基本要求,离开公正性,税务师的存在就失去了意义。

## （三）法律约束性

税务师从事的涉税服务业务不是一般意义上的事务委托或劳务提供,而是负有法律责任的契约行为。税务师与涉税服务对象之间的关系是通过涉税服务协议建立起来的,税务师在从事涉税服务活动过程中,必须站在客观、公正的立场上行使涉税服务的权限,且其行为受税法及有关法律的约束。

## （四）执业活动的知识性与专业性

税务师行业是一种知识密集型的专业活动。税务师执业应当具有专业知识和实践经验,有综合分析能力,有较高的政策水平。由此可见,税务代理的知识性十分突出。此外,税务师执业还表现出较强的专业性。在执业过程中,税务师必须以税收法规和民事代理法规为依据,专门从事有关税务事宜的代理。

## （五）执业内容的确定性

税务师的涉税服务业务范围,由国家以法律、行政法规和行政规章的形式确定,税务师不得超越规定的内容从事涉税服务活动。除税务机关按照法律、行政法规的规定委托其代理外,税务师不得代理应由税务机关行使的行政职权。

## （六）税收法律责任的不转嫁性

税务师从事的涉税服务活动是一项民事活动,涉税服务关系的建立并不改变纳税人、扣缴义务人对其本身所固有的税收法律责任的承担。在涉税服务过程中产生的税收法律责任,无论出自纳税人、扣缴义务人的原因,还是由于税务师的原因,其承担者均应为纳税人或扣缴义务人,而不能因为建立了涉税服务关系而转移征纳关系,即转移纳税人、扣缴义务人的法律责任。但是这种法律责任的不转嫁性,并不意味着税务师在执业过程中可以对纳税人、扣缴义务人的权益不负责任,不承担任何过错。若因税务师工作过失而导致纳税人、扣缴义务人产生损失的,纳税人、扣缴义务人可以通过民事诉讼程序向涉税服务人员提出赔偿要求。

## （七）执业有偿服务性

税务师行业是伴随着市场经济而产生和发展起来的,它以服务为宗旨,以社会效益为目的,在获取一定报酬的前提下,既服务于纳税人、扣缴义务人,又间接服务于税务机关、服务于社会。

# 四、税务师的执业原则

税务师从事涉税服务活动必须遵循自愿委托原则、依法涉税服务原则、独立公正原则、维护国家利益和保护委托人合法权益原则。

## （一）自愿委托原则

税务师从事的业务属于涉税服务范畴,必须依照民法有关涉税服务活动的基本原则,



坚持自愿委托。这种涉税服务关系的建立要符合服务双方的共同意愿。纳税人、扣缴义务人有委托或不委托的选择权,同时也有选择谁为其服务的权利;税务师也同样具有选择其所服务对象的自由,在涉税服务对象向其寻求涉税服务时,税务师拥有接受委托或拒绝服务的选择权。双方依法确立的涉税服务关系不是依据任何行政隶属的关系,而是依据合同的契约关系。税务师不能以任何方式强迫纳税人、扣缴义务人委托其涉税服务,涉税服务对象也不得违背涉税服务人员的意志。只有在双方自愿和合法的基础上订立契约,双方的税收法律关系才能真正确立。

## (二) 依法涉税服务原则

依法涉税服务是税务师执业的一个重要原则。首先,从事涉税服务的机构必须是依法成立的税务师事务所,从事涉税服务的税务师必须是经过全国统一考试合格,并在税务师管理机构登记的具有涉税服务执业资格的涉税服务人员;其次,税务师承办一切涉税服务业务,都要以法律、法规为指针,其所有活动都必须在法律、法规规定的范围内进行。税务师制作涉税文书,须符合国家法律、法规规定的原则,依照税法规定正确计算涉税服务对象应纳或应扣缴的税款。税务师在执业过程中,要充分体现涉税服务对象的合法意愿,在涉税服务对象授权的范围内开展活动。

## (三) 独立、公正原则

税务师执业的独立性是指税务师在其接受涉税服务的权限内,独立行使涉税服务权,不受其他机关、社会团体和个人的干预。税务师是独立行使自己职责的行为主体,其从事的具体代理活动不受税务机关控制,更不受纳税人、扣缴义务人左右,而是严格按照税法的规定,靠自己的知识和能力独立处理受托业务,帮助纳税人、扣缴义务人准确履行纳税或扣缴义务,并维护他们的合法权益,从而使税法意志得以真正实现。税务师的执业行为是一项社会性中介服务活动,涉及税务师、涉税服务对象以及国家的利益关系。因此,客观公正地开展涉税服务活动是涉税服务的一项重要原则。税务师在实施涉税服务过程中,必须站在公正的立场上,在维护税法尊严的前提下,公正、客观地为纳税人、扣缴义务人代办税务事宜,绝不能因收取委托人的报酬而偏袒或迁就纳税人或扣缴义务人。

## (四) 维护国家利益和保护委托人合法权益的原则

税务师在涉税服务活动中应向纳税人、扣缴义务人宣传有关税收政策,按照税法规定督促纳税人、扣缴义务人依法履行纳税义务;保护委托人的合法权益是税务师执业的又一重要原则。通过税务师的涉税服务业务,纳税人可避免因不知法而导致不必要的处罚,而且还可通过税务师在合法合理的基础上进行税收筹划,节省不必要的税支出,减少损失。

## 五、涉税服务中税务代理的含义

税务代理是税务师从事的主要业务,是税务师执业的基本内容。

所谓代理,是指代理人以被代理人的名义在代理权限内进行直接对被代理人发生法律效力。《民法通则》依照代理权产生的根据不同,将代理分为委托代理、法定代理和指定代理。税务代理是代理业的一个组成部分,具有代理的一般共性,是一种专项代理,属于民事代理中委托代理的一种。因此,税务师必须通过委托人的委托和授权才能以委托人(被代理人)的名义进行税务事宜的代理。所谓税务代理,是指税务师在国家法律规定的代理范围内,以税务师事务所的名义,接受纳税人、扣缴义务人的委托,代为办理税务

事宜的各项行为的总称。税务代理的兴起,适应了社会经济发展的需要,成千上万的企业和个人都可能通过税务代理履行纳税义务,量大面广,因此税务代理具有广泛的社会性。

## 六、涉税服务在税收征纳关系中的作用

涉税服务机构是税务机关和纳税人之间的桥梁和纽带,通过具体的涉税服务活动,不仅有利于纳税人正确履行纳税义务,而且对国家税收政策的正确贯彻落实具有积极作用。

### (一) 涉税服务有利于促进依法治税

依法治税是税收工作的基本原则。依法治税的基本要求是税务机关依法征税,纳税人、扣缴义务人依法纳税。推行涉税服务制度,选用熟悉财税业务的专家作为沟通征纳双方的桥梁,以客观公正的立场协调征纳双方的行为,帮助纳税人准确及时地缴纳税款,并监督纠正征纳双方可能的背离税法规定的行为,将有利于推进我国依法治税的进程。税务师专业从事税收法律法规政策、财务研究,服务对象涉及社会的各个方面和经济领域的各个层面,通过开展涉税业务,宣传辅导和系统讲解税收法律法规,帮助纳税人正确理解政策内涵,正确处理涉税疑难问题。因此,税务师的服务有助于提高纳税人依法诚信纳税的主动性和自觉性,提高整个社会诚信纳税水平,提高纳税人的税法遵从度。

### (二) 涉税服务有利于完善税收征管的监督制约机制

加强税收征管工作的一个重要环节,是建立一个科学、严密的监督制约体系,确保税收任务的完成。实行涉税服务制度,可在税收征纳双方之间通过税务师,形成纳税人、税务师、税务机关三方制约关系。纳税人作为履行纳税义务的主体,要自觉纳税,同时,受到税务机关与税务师的依法监督制约;税务机关作为税收征收的主体,要严格执法,同时又受到纳税人与税务师的监督制约;税务师在开展涉税服务活动中,也要受纳税人和税务机关的监督制约。这就形成了一个全方位的相互制约体系,必将促进税收征管制度的进一步完善。

### (三) 涉税服务有利于增强纳税人自觉纳税的意识

我国宪法规定,每个公民都有依法纳税的义务。从国际上看,无论是发达国家还是发展中国家,一般都建立了申报纳税制度。我国现行的《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)也对纳税人作了自觉申报纳税的规定,但由于税种多、计算复杂,让纳税人自行准确计算、申报纳税是有一定难度的。实行涉税服务制度,正是适应了纳税人准确履行纳税义务的需要,他们可以选择自己信赖的税务师,代为履行申报纳税义务。涉税服务制度的实施,有利于提高纳税人主动申报纳税的自觉性,增强纳税意识。

### (四) 涉税服务有利于保护纳税人的合法权益

实行涉税服务制度,纳税人可以在税务师的帮助下减少纳税错误,用足用好税收优惠政策,做好税收筹划。税务师还可协调税收征纳双方的分歧和矛盾,依法提出意见进行调解,如有需要,税务师可以接受纳税人委托向上级税务机关申请行政复议。这些都切实有效地维护了纳税人的合法权益。

## 第二节 涉税服务制度的产生与发展

涉税服务起源于税务代理制度,随着税务代理制度的产生与发展,涉税服务领域越来越

越广泛,涉税专业服务,在发达资本主义国家有上百年发展历程,在市场经济起步转晚的我国其发展历程不足20年;我国的涉税专业服务虽起步晚、历程短,但由于有成熟市场经济国家的经验可借鉴,发展水平也在不断提高。回首涉税服务在我国近20年发展历程,其发展理念不断地更新,服务内容不断地拓展,将对我国经济的发展起到更加重要的作用。

### 一、税务代理制度产生与发展的历史渊源

税务代理制度的起源可以追溯到日本明治时代。1896年(明治二十九年),日本政府制定了《营业税法》,确定营业税以工商业者为纳税义务人。随着税收负担的加重,工商业者中的一些人向退职税务官吏及财会方面有造诣的人士寻求“关于税的商谈”和委托代理申报,以求得合理纳税。1904年日俄战争爆发,日本政府为了筹措战争经费,采取增收营业税的办法,增加了纳税人缴纳税款的难度和工作量,纳税人寻求税务咨询和委托代理申报的业务迅速增加,使专职于这种工作的人员有了较为稳定的市场,并以税务专家的职业固定下来。1911年,大阪首先制定出《税务代办监督制度》,这是日本税务代理制度的前身。在日本税理士制度形成和发展过程中,英、美、德、法等一些欧美国家、韩国和我国的台湾、香港地区也相继推行了税务代理制度。尽管世界各国(地区)税务代理制度的内容与模式不同,但是,税务代理制度产生的历史渊源却是相近的。

#### (一)寻求最小合理纳税的帮助

税务代理是依法受托代理的民事行为,纳税人自愿委托的意愿是税务代理存在的基本前提之一。纳税人在最小合理纳税与办税成本之间作出比较后,如果认为寻求专业人士的帮助是最为经济的,这种意识就会直接促进税务代理制度的产生与孕育。例如,在英国1920年的税制改革中,由于税率的提高和税法内容的繁杂,纳税人为了避免因不能通晓税法而多缴税款,开始向专家请教,于是,在英国的特许会计师、税务律师中出现了以提出建议为职业的专家。10年以后,税务检查官吉尔巴德·巴尔与其他税务专家共同创立了租税协会,成为英国唯一的专门从事税务代理业务的专业团体。租税协会的大多数会员限于某一税种的专业服务——为使委托人的应纳税额合法地减少到最小而提出建议。

#### (二)寻求解决税收争议的帮助

纳税人在履行纳税义务的过程中,因对税法理解的差异可能会与征税机关发生纳税争议,由于纳税人与税务官员在税收专业判断能力方面的差距,使其不具备为解决纳税争议而与税务机关充分交换意见的条件,寻求专家的指导或由其代为处理,会有效地保护纳税人自身的合法权益,这是注册税务师具有独立存在价值的重要原因之一。例如,为日本税理士制度奠定思想基础的《夏普宣言》就强调如下观点:当纳税人与具有丰富知识的税务官员发生争执时,就非常需要专家队伍的援助,双方可以在对等的条件下判断征税关系正确与否。虽然税务官员和税理士在维护国民权利以及使其正确完成纳税义务方面负有共同的使命和责任,但是当有两个以上的合理选择时,税务官员往往会选择可以确保税收收入的方法,而税理士则会站在与征税机关平等的立场上给纳税人以专业化的援助,为最大限度地保护客户的利益而尽其努力。

#### (三)推行申报纳税制度的客观要求

纳税人自行申报纳税制度是现代税收管理的一个基本特征,特别是所得税由稽核课税向自行申报纳税方式的转变,更直接地促进了税务代理制度的发展。因为自行申报纳税制

度意味着从计算应纳税额、履行申报手续到办理缴税事宜的整个过程,纳税人均应自行承担相应的法律责任,并因此会有一定的纳税风险。为了免受责罚,寻求税务专家代理申报就成为必要途径。例如,韩国的税务士是在第一次世界大战期间出现的。20 世纪 60 年代初,韩国《税务士法》规定税务士主要从事代理纳税人制作税务方面的申报、申请、请求、异议申请和税务咨询。从 70 年代中期开始,韩国规定由税务士制作法人所得税的文书《税务调整计算书》和申报纳税前的审核,个人所得税申报表如能附送税务士审核后编制的《税务调整计算书》,则可免除税务调查,这一举措使韩国税务士的代理服务有了较大的发展。据韩国税务士会 1992 年度的统计资料,80% 的法人所得税纳税人和近 30 万名的个人所得税纳税人是通过税务士制作提交《税务调整计算书》而完成纳税申报的。

## 二、我国涉税服务制度产生与发展的基本历程

我国的涉税服务制度是适应国家建立和完善社会主义市场经济体制,税制改革特别是税收征管改革不断深化的要求,顺应纳税人的客观需求而逐步产生和发展的。

第一,市场经济体制的建立推动了作为服务贸易组成部分的社会中介服务体系的建立和发展。涉税服务的行业独特性和社会性也逐渐显示出来,一支以涉税服务为职业的队伍逐步形成。

第二,工商税制的全面改革和实行分税制的税收管理体制,使税收深入到社会生产的各个环节,涉及全体国民的切身利益,纳税人的责任逐步加大。同时,改革后纳税人承担纳税责任的税种一般要涉及多个,而且缴纳增值税的企业、外商投资企业和外国企业以及中央所属的缴纳营业税的企业,要面向国税、地税两套税务机构纳税,纳税风险与法律责任都相应增加。为减少损失、提高纳税的准确性、有效保护自身合法权益,寻求涉税服务就成为一种必然。

第三,税收征管模式的转换,税务专管员制度的改革,分清了税收征纳双方的权利、义务、责任,企业为了能独立完成纳税义务,客观上需要社会中介提供服务。

回顾我国涉税服务制度产生与发展的基本历程,大致可分为如下四个阶段。

### (一)20 世纪 80 年代初的税务咨询业

20 世纪 80 年代,随着国家税制进行一系列改革,我国税收从单一税制改变为复合税制,纳税难度相应加大。为帮助纳税人准确纳税,一些地区的离退休税务干部组建了税务咨询机构,为纳税人解答税法方面的问题。这是涉税服务的雏形。

### (二)20 世纪 90 年代初涉税服务市场的启动

在国家推行一系列税制改革的同时,从 1988 年起,全国逐步开展税收征管改革,辽宁、吉林的一些地区结合征管方式的改变,进行了税务代理的试点,取得了一定的成效。为此,在 1993 年实施的《税收征管法》第五十七条中明确规定“纳税人、扣缴义务人可以委托税务代理人代为办理税务事宜”(2001 年 4 月修订后的《税收征管法》为第八十九条),并授权国家税务总局制定具体办法。1994 年,国家税务总局颁布了《税务代理试行办法》,要求各地有步骤地开展税务代理的试点工作,涉税服务市场开始启动。

### (三)涉税服务的全面推行

进入 20 世纪 90 年代中后期,我国的税收征管改革进入深化阶段,税收征管实现了程序化,纳税人必须自觉履行各项纳税义务。但仅凭纳税人自身的努力难以准确地履行其纳税

义务,寻求涉税服务的客观需求越来越迫切。特别是经过几年的试点,涉税服务已逐渐被纳税人和社会各界所接受,并已形成一定的规模。为促进税收征管改革的深入开展,规范代理行为,提高代理质量,1996年人事部和国家税务总局联合下发了《注册税务师资格制度暂行规定》,在涉税服务行业实行执业准入控制,全面实施注册税务师制度,标志着注册税务师执业资格制度在我国的正式确立。

#### (四) 涉税服务制度的规范管理

进入21世纪,注册税务师行业作为具有涉税鉴证和涉税服务双重职能社会中介组织的定位逐渐清晰;行业队伍逐步壮大,制度建设得到加强,执业水平不断提高,管理体制初步理顺。2005年,《注册税务师管理暂行办法》(国家税务总局令第14号)的出台标志着注册税务师行业进入一个崭新的规范发展时期。2009年12月2日,国家税务总局发布了《关于印发注册税务师执业基本准则的通知》(国税发[2009]149号),完善了注册税务师执业规范体系,明确了涉税服务的业务标准,保障了涉税中介服务当事人的合法权益,促进了税收专业服务市场的健康发展。

2015年,根据《国务院机构改革和职能转变方案》和国家职业资格证书制度的有关规定,注册税务师职业资格由准入类调整为水平评价类,并更名为“税务师”,纳入全国专业技术人员职业资格证书制度统一规划。通过税务师职业资格考试并取得职业资格证书的人员,表明其已具备从事涉税专业服务的职业能力和水平,可以进入税务师事务所等涉税专业服务机构中,从事税务代理、税务鉴证、税务审计和税务咨询等服务。

2016年5月,中国注册税务师协会先后发布了《税务师职业资格证书登记服务办法(试行)》《中国注册税务师协会行业诚信记录管理办法(试行)》和《中国注册税务师协会税务师事务所综合评价办法(试行)》,为税务师行业自律管理、规范服务和转型升级创造了较为完善的制度保证。

2016年6月,国家税务总局发布关于《建立税务机关 涉税专业服务社会组织及其行业协会和纳税人三方沟通机制的通知》,是新时期指导涉税专业服务社会组织发展、构建税收共治格局的重要指导文件,指出通过三方沟通机制,税务机关、涉税专业服务社会组织及其行业协会、纳税人三方可就下列内容进行沟通:①税务机关可以就税收法律、法规及政策的制定与修改听取意见建议;收集分析税收法律、法规及政策实施效果的评价;解答税收法律、法规及政策问题;回复改进纳税服务和征管工作的建议采纳情况;反馈针对税务机关及税务人员的投诉处理情况;通报涉税专业服务社会组织执业质量检查结果和执业问题整改情况等。②纳税人、涉税专业服务社会组织及其行业协会可以就起草和执行中的税收法律、法规和政策提出修改意见和建议;就税收法律、法规及政策的实施情况进行反馈;就纳税服务和征管工作提出建议;就税收法律、法规及政策的适用进行咨询;就税收政策执行中与税务机关存在的分歧进行反映;就税务机关及税务人员的违规行为进行投诉等。③纳税人可以就涉税专业服务社会组织的服务情况进行评价;就涉税专业服务社会组织存在的执业问题进行投诉等。④涉税专业服务社会组织可以就纳税人税法遵从情况和履行纳税义务过程中遇到的困惑与需求进行反映等。

### 三、税务师行业的现状

经过多年的发展,税务师行业已具有一定的规模和影响。截至2016年年底,全国已取

得税务师资格的有 13 万余人,全行业从业人员 11 万余人,其中执业税务师 4.8 万人,税务师事务所 5800 多家,保持了税务师行业稳中求进的发展总趋势。税务师已成为继律师、注册会计师之后的第三大鉴证咨询类专业服务行业,在维护纳税人合法权益和国家税收利益、优化纳税服务和提高征管效能等方面发挥着越来越重要的作用。2016 年全国税务师职业资格考试报名 17.6 万余人、科次近 46 万余科,比 2015 年度分别增加 4% 和 10%,新增 25 个考点城市,应届大学生报名应试人员较 2015 年有较大提高<sup>①</sup>。

税务师行业在维护社会主义市场经济秩序和强化税收征管中发挥着越来越大的作用。各级税务机关更加重视发挥注册税务师行业的作用,依法支持和引导行业拓展业务空间,规范行业发展。税务师行业不断开拓进取,增强市场观念和服务意识,依法诚信经营,拓展业务领域,执业行为进一步规范,服务质量不断提高,对保障国家税收利益和纳税人合法权益,维护国家经济秩序,提高征管质量和效率,构建和谐的税收环境等发挥了积极作用。

税务师行业监管不断强化,管理水平不断提高。管理体制初步理顺,行业行政管理和行业自律管理得到加强。通过开展年度检查、专项检查和日常检查,加大对行业管理人员和执业人员的培训力度和强化行业宣传,税务师行业形象不断改善,行业人员的整体素质不断提高。

为了科学规划税务师行业发展蓝图,实现税务师行业跨越式发展,按照国家税务总局《“十二五”时期税收发展规划纲要》的部署,2012 年国家税务总局发布了《注册税务师行业“十二五”时期发展指导意见》(国税发[2012]39 号),表明了国家积极发展税务师行业的决心,标志着税务师行业进入一个崭新的发展时期。国家行政管理体制的改革有利于社会中介机构的培育和发展。《中华人民共和国行政许可法》的颁布实施、政府行政职能的转变、公共管理理念的创新和行政审批制度的改革为社会中介机构提供了前所未有的发展空间。税务师行业作为社会主义市场经济服务体系的重要组成部分,必将在促进税收征管质量和效率的提高、构建和谐的税收征纳关系中发挥更加积极的作用,在不断拓展业务领域中壮大行业规模和行业队伍。

市场经济体制的不断完善和经济的快速发展、税收法制的健全、税收规模和纳税人数量的不断扩大、公民纳税意识和维权意识的增强,为税务师行业提供了更大的发展空间,创造了良好的社会环境。税务师行业作为具有涉税服务和涉税鉴证双重职能的社会中介机构,已经成为促进纳税人依法诚信纳税,推动我国社会主义税收事业发展的一支重要力量。

国务院行政审批制度改革推进以来,“注册税务师执业核准”被取消,注册税务师职业资格由准人类调整为水平评价类,税务师事务所行政审批调整为行政登记。当前,行业在行政审批、监管环境、主营业务和涉税专业服务市场等方面的政策、形势发生较大变化。这些变化既给税务师行业带来重大挑战,也带来发展机遇。

#### 四、税务师行业未来发展的指导思想及总体目标

2015 年 10 月,中共中央制定的《国民经济和社会发展第十三个五年规划的建议》,提出了未来五年的发展目标和五大发展理念;2015 年年底,中办、国办印发的《深化国税、地税征

<sup>①</sup> 申斌. 涉税服务被看好 2016 年全国税务师资格考生达 17.6 万人[OL]. [2016-11-14]. <http://mt.sohu.com/20161114/n473152921.shtml>.

管体制改革方案》，明确要求规范和发挥涉税专业服务社会组织在优化纳税服务、提高征管效能等方面的积极作用，这些指导思想为引领税务师行业迈上新征程指明了方向。

国家税务总局明确提出，到2020年实现税收现代化，将税务师行业发展方向概括为：实现“一个目标”，坚持“两个原则”，做好“三个服务”，实施“四个战略”。实现“一个目标”，就是努力把税务师行业建设成具有国际先进水平和中国特色的现代化中介行业；坚持“两个原则”，就是坚持依法执业和诚信经营；做好“三个服务”，就是为会员服务、为纳税人服务、为税收事业服务；实施“四个战略”，就是实施专业化发展战略、规范化发展战略、国际化发展战略和信息化发展战略。

为深刻理解、落实中央精神和国家税务总局部署，《中国注册税务师行业发展规划（2014—2017）》明确提出了2014—2017年行业发展的七大目标，即推进行业立法进程、核心竞争力大幅提升、行业规模持续发展、人才队伍继续扩大、信息系统初具规模、管理体制不断创新、党建统战工作成效显著。

2017年，税务师行业面临着全球化、信息化的大趋势，美国的减税方案可能影响世界各国以减税为主的税制调整；我国“放管服”改革将进一步深化，税制和征管改革进一步推进。税务师行业要把握时代发展主旋律，顺应“互联网+”浪潮的社会发展新要求，坚持技术创新，加快行业信息化建设步伐，整合全行业信息、技术、客户、人才等资源，建立互联网平台和服务系统，实现税务师事务所的合作共赢，推进税务师行业互联网生态系统的建设。

## 五、税务师行业未来发展应坚持的原则

税务师行业发展应坚持以科学发展观为统领、服务税收工作大局、公平竞争、指导和管理相结合的原则。

### （一）坚持以科学发展观为统领的原则

科学发展观是对经济社会发展一般规律认识的深化，是指导发展的世界观和方法论的集中体现，是推进社会主义经济建设、政治建设、文化建设、社会建设全面发展的指导方针。税务师行业必须始终把科学发展观贯穿于行业发展的全过程，落实到行业发展的各个环节。

### （二）坚持服务税收工作大局的原则

税务师行业是随着社会主义市场经济体制的建立和完善以及税收改革的不断深化而发展起来的，是加强税收管理、规范税收秩序的一支重要社会力量。税务师行业的发展要紧紧围绕服务税收工作大局，充分发挥促进纳税人依法诚信纳税，降低税收征纳成本，提高税收征管的质量和效率，保障国家利益和纳税人合法权益的作用，营造和谐征纳关系，推进税收事业和谐发展。

### （三）坚持公平竞争的原则

竞争是市场经济的普遍规律和核心。税务师行业作为现代服务业的重要组成部分，必须坚持公平竞争的原则，创造公平、公开和公正的市场竞争环境，建立规范的准入制度和执业准则体系，加大对税务师、税务师事务所执业行为的监管，促进税务师行业在公平竞争中不断壮大。

#### （四）坚持指导和管理相结合的原则

税务师行业实行税务机关行政监督管理和行业协会自律管理相结合的管理模式。税务机关作为政府主管税务师行业的职能机构,要从立法、政策制定和执行等方面指导和监督行业规范运作、健康发展,注册税务师协会要从完善自律管理体系、加强政策业务培训、提高会员服务质量和社会认知度方面鼓励行业做大做强。

#### （五）坚持自愿委托原则

税务师从事的业务属于涉税服务范畴,必须依照民法有关涉税服务活动的基本原则,坚持自愿委托。这种涉税服务关系的建立要符合服务双方的共同意愿。纳税人、扣缴义务人有委托或不委托的选择权,同时也有选择谁为其服务的权利;税务师也同样具有选择其所服务对象的自由,在涉税服务对象向其寻求涉税服务时,税务师拥有接受委托或拒绝服务的选择权。双方依法确立的涉税服务关系不是依据任何行政隶属的关系,而是依据合同的契约关系。税务师不能以任何方式强迫纳税人、扣缴义务人委托其涉税服务,涉税服务对象也不得违背涉税服务人员的意志。只有在双方自愿和合法的基础上订立契约,双方的税收法律关系才能真正确立。

#### （六）坚持依法涉税服务原则

依法涉税服务是税务师执业的一个重要原则。首先,从事涉税服务的机构必须是依法成立的税务师事务所,从事涉税服务的税务师必须是经过全国统一考试合格,并在税务师管理机构注册登记的具有涉税服务执业资格的涉税服务人员;其次,税务师承办一切涉税服务业务,都要以法律、法规为指针,其所有活动都必须在法律、法规规定的范围内进行。税务师制作涉税文书,须符合国家法律、法规规定的原则,依照税法规定正确计算涉税服务对象应纳或应扣缴的税款。税务师在执业过程中,要充分体现涉税服务对象的合法意愿,在涉税服务对象授权的范围内开展活动。

#### （七）坚持独立、公正原则

税务师执业的独立性是指税务师在其提供涉税服务的权限内,独立行使涉税服务权,不受其他机关、社会团体和个人的干预。税务师是独立行使自己职责的行为主体,其从事的具体代理活动不受税务机关控制,更不受纳税人、扣缴义务人左右,而是严格按照税法的规定,靠自己的知识和能力独立处理受托业务,帮助纳税人、扣缴义务人准确履行纳税或扣缴义务,并维护他们的合法权益,从而使税法意志得以真正实现。税务师的执业行为是一项社会性中介服务活动,涉及税务师、涉税服务对象以及国家的利益关系。因此,客观公正地开展涉税服务活动是涉税服务的一项重要原则。税务师在实施涉税服务过程中,必须站在公正的立场上,在维护税法尊严的前提下,公正、客观地为纳税人、扣缴义务人代办税务事宜,绝不能因收取委托人的报酬而偏袒或迁就纳税人或扣缴义务人。

#### （八）坚持维护国家利益和保护委托人合法权益的原则

税务师在涉税服务活动中应向纳税人、扣缴义务人宣传有关税收政策,按照税法规定督促纳税人、扣缴义务人依法履行纳税义务;保护委托人的合法权益是税务师执业的又一重要原则。通过税务师的涉税服务业务,纳税人可避免因不知法而导致不必要的处罚,而且还可通过税务师在合法合理的基础上进行税收筹划,节省不必要的税收支出,减少损失。

请保存会计论坛专用双校课程下载地址,以便随时获取后续更新

<http://www.9ywp.com/>

用户名:会计论坛

密码:123456



### 第三节 税务师与税务师事务所

#### 一、税务师资格的取得

##### (一)税务师资格考试

为保证质量,税务师必须经过全国统一考试。考试共分五个科目:《税法(Ⅰ)》《税法(Ⅱ)》《涉税服务实务》《涉税服务相关法律》《财务与会计》。

税法(Ⅰ):主要内容包括税法基本原理及货物与劳务税(增值税、消费税、关税、车辆购置税)方面的法律、法规。

税法(Ⅱ):主要内容包括除货物与劳务税以外的其他税种的有关法律、法规。

涉税服务实务:侧重于税务代理基本业务知识和实际操作技能。

涉税服务相关法律:主要内容包括法律基础理论及若干涉税单行法律,如行政法、民法、刑法等。

财务与会计:侧重于财会业务和实际操作。

##### (二)税务师的权利与义务

1. 税务代理作为民事代理的一种,其代理人税务师享有民法所规定的权利。税务师执业,享有下列权利:

(1)税务师有权依照《注册税务师管理暂行办法》规定的范围,代理由委托人委托的代理事宜;税务师对委托人违反税收法律、法规行为的委托,有权拒绝;

(2)税务师依法从事税务代理业务,受国家法律保护,任何机关、团体、单位和个人不得非法干预;

(3)税务师可以向税务机关查询税收法律、法规、规章和其他规范性文件;

(4)税务师可以要求委托人提供有关会计、经营等涉税资料(包括电子数据),以及其他必要的协助;

(5)税务师可以对税收政策存在的问题向税务机关提出意见和修改建议;可以对税务机关和税务人员的违法、违纪行为提出批评或者向上级主管部门反映;

(6)税务师对行政处罚决定不服的,可以依法申请复议或向人民法院起诉。

2. 税务师应按其代理职责履行义务并承担相关的法律责任。税务师执业,需履行下列义务:

(1)税务师执业由税务师事务所委派,个人不得承接业务;

(2)税务师应当在对外出具的涉税文书上签字盖章,并对其真实性、合法性负责;

(3)税务师执业中发现委托人有违规行为并可能影响审核报告的公正、诚信时,应当予以劝阻;劝阻无效时,应当终止执业;

(4)税务师对执业中知悉的委托人的商业秘密,负有保密义务;

(5)税务师应当对业务助理人员的工作进行指导与审核,并对其工作结果负责;

(6)税务师与委托人有利害关系的,应当回避;委托人有权要求其回避;

(7)税务师应当不断更新执业所需的专业知识,提高执业技能,并按规定接受后续教育培训。

## 二、税务师事务所

税务师事务所是专职从事税务代理的工作机构,由税务师出资设立,其组织形式为有限责任制税务师事务所和合伙制税务师事务所,以及国家税务总局规定的其他形式。

1. 申请设立税务师事务所,应当向省注册税务师管理中心提出书面申请,并报送下列有关资料:

- (1)税务师事务所的名称、组织机构、业务场所;
- (2)税务师事务所主要负责人的姓名、简历及有关证明文件;
- (3)税务师事务所的从业人员情况,包括税务师的姓名、简历及有关证明文件;
- (4)税务师事务所章程、合同和协议;
- (5)注册税务师管理中心要求的其他资料。

2. 税务师事务所的经营、变更及注销等事宜,应按以下规定办理:

(1)税务师事务所应当就本所税务师变动情况,向省注册税务师管理中心备案;省注册税务师管理中心应当将本地区当年税务师变动情况汇总,上报国家税务总局。

(2)税务师事务所应当依法纳税,并建立健全内部管理制度,严格财务管理,建立职业风险基金,办理职业保险。

(3)税务师事务所承接委托业务,应当与委托人签订书面合同并按照国家价格主管部门的有关规定收取费用。

(4)税务师事务所在工商行政管理部门办理合并、变更、注销等手续后,应当到省注册税务师管理中心备案。

(5)对合并、变更的税务师事务所,符合设立条件的,核发新的税务师事务所执业证;不符合设立条件的,收回税务师事务所执业证,不再核发。

(6)注销的税务师事务所,由省注册税务师管理中心核销税务师事务所执业证。

(7)合并、变更、注销的税务师事务所,省注册税务师管理中心办理完相关手续后,应当在30日内报国家税务总局备案。省注册税务师管理中心应当将已办理完相关备案手续的税务师事务所通报税务师事务所所在地主管税务机关并向社会公告。

## 第四节 涉税服务的范围和规则

### 一、涉税服务的范围

涉税服务的范围是指按照国家有关法律规定,允许税务师从事的业务内容。尽管世界各国所规定的业务不尽相同,但其基本原则是大致一样的,即涉税服务的业务范围主要是纳税人所委托的各项涉税事宜。

《注册税务师管理暂行办法》规定,税务师可以接受委托人的委托从事下列范围内的业务服务:

1. 代办税务登记。
2. 办理纳税、退税和减免税申报。
3. 建账记账。

4. 办理增值税一般纳税人资格认定申请。
5. 利用主机共享服务系统为增值税一般纳税人代开增值税专用发票。
6. 代为制作涉税文书。
7. 开展税务咨询(顾问)、税收筹划、涉税培训等涉税服务业务。
8. 税务师还可承办下列涉税鉴证业务:

- (1) 企业所得税汇算清缴纳税申报的鉴证;
- (2) 企业税前弥补亏损和财产损失的鉴证;
- (3) 国家税务总局和省税务局规定的其他涉税鉴证业务。

根据现行有关法律的规定,税务师不能违反法律、行政法规的规定行使税务机关的行政职能。同时,对税务机关规定必须由纳税人、扣缴义务人自行办理的税务事宜,税务师不得代办。

## 二、涉税服务中税务师的执业规则

1. 税务师执业时,遇有下列情形之一的,应当拒绝出具有关报告:

- (1) 委托人示意其作不实报告或者不当证明的;
- (2) 委托人故意不提供有关资料和文件的;
- (3) 因委托人有其他不合理的要求,致使税务师出具的报告不能对涉税的重要事项作出正确表述的。

2. 税务师执业,应当按照业务规程确定的工作程序建立工作底稿、出具有关报告。

税务师出具报告时,不得有下列行为:

- (1) 明知委托人对重要涉税事项的处理与国家税收法律、法规及有关规定相抵触,而不予指明。
- (2) 明知委托人对重要涉税事项的处理会损害报告使用人或者其他利害关系人的合法权益,而予以隐瞒或者作不实的报告。
- (3) 明知委托人对重要涉税事项的处理会导致报告使用人或者其他利害关系人产生重大误解,而不予指明。
- (4) 明知委托人对重要涉税事项的处理有其他不实内容,而不予指明。

3. 税务师不得有下列行为:

- (1) 执业期间,买卖委托人的股票、债券;
- (2) 索取、收受委托合同约定以外的酬金或者其他财物,或者利用执业之便,谋取其他不正当的利益;
- (3) 允许他人以本人名义执业;
- (4) 向税务机关工作人员行贿或者指使、诱导委托人行贿;
- (5) 其他违反法律、行政法规的行为。

## 第五节 涉税服务的法律关系与法律责任

涉税服务的法律关系是指纳税人、扣缴义务人委托税务师办理涉税事宜而产生的委托方与受托方之间的权利、义务和责任关系。税务师以委托方的名义进行涉税服务工作,其

服务过程中所产生的法律后果直接归属委托方,涉税服务法律关系的确定以委托代理协议书的签订为标志。同时,委托代理项目、委托期限等的变化,将直接影响双方的权利、义务关系,涉税服务法律关系将随之发生变更。

## 一、涉税服务的法律关系

### (一) 涉税服务关系的确立

#### 1. 涉税服务关系确立的前提

涉税服务不同于一般民事代理服务,涉税服务关系的确立,应当以双方自愿委托和自愿受理为前提,同时还要受涉税服务人资格、涉税服务范围及委托事项的限制。

##### (1) 委托项目必须符合法律规定。

《注册税务师管理暂行办法》明确规定,税务师可以接受纳税人、扣缴义务人的委托从事规定范围内的业务代理,税务师不得超越法律规定范围进行代理,并严禁代理逃税、骗税行为。

##### (2) 受托涉税服务机构及专业人员必须具有一定资格。

涉税服务是一项政策性较强、法律约束较高的工作,因此,受托服务机构及从业人员必须取得一定资格。按现行规定,从事涉税服务的机构只能是经国家税务总局及其授权部门确认批准的负有限责任的税务师事务所和合伙税务师事务所,其他机构不得从事涉税服务业务。同时,涉税服务专业人员必须经考试取得中华人民共和国税务师执业资格证书并经省、自治区、直辖市和计划单列市注册税务师管理机构备案,方可从事涉税服务业务。

##### (3) 税务师承办业务必须由所在的税务师事务所统一受理。

##### (4) 签订委托代理协议书。

涉税服务关系确立必须书面签订委托代理协议书,而不得以口头或其他形式。未经签订委托代理协议书而擅自开展代理业务的,不受法律保护。

#### 2. 涉税服务关系确立程序及形式

涉税服务关系确立大致有两个阶段:第一阶段是准备阶段,主要就委托内容与权利义务进行洽谈;第二阶段是签约阶段,即涉税服务关系确立阶段。

##### (1) 涉税服务关系的准备阶段。

涉税服务关系确立前涉税服务双方应就委托项目及服务标准协商一致,并对双方权利义务进行商定,特别是应由纳税人、扣缴义务人提供的与委托税务事宜有关的情况、数据、证件、资料等必须如期、完整、准确地提供。同时,双方应就涉税服务费收取等事宜协商一致。这一阶段,税务师处于涉税服务关系确立前的主导地位,必须向委托人阐明涉税服务业务范围、涉税服务责任、双方权利义务以及涉税服务收费等,取得委托人认同。

##### (2) 委托代理协议书签约阶段。

在委托方、受托方就协议约定内容取得一致意见后,委托方、受托方应就约定内容签订委托代理协议书。委托代理协议书应当载明委托方、受托方名称、代理事项、代理权限、代理期限以及其他应明确的事项,并由税务师及其所在的涉税服务机构和委托方签名盖章。协议书经委托方、受托方签章后,正式生效。

### (二) 涉税服务关系的变更

委托代理协议书签订后,税务师及其助理人员应按协议约定的涉税服务事项进行工

作,但遇有下列问题之一的,应由协议双方协商对原订协议书进行修改和补充。

1. 委托代理项目发生变化。这里有两种情况:第一种是原委托代理项目有了新发展,代理内容超越了原约定范围,经双方同意增加或减少代理内容的。如原来签订的是单项代理,后改为综合代理。第二种是由于客观原因,委托代理内容发生变化,需要相应修改或补充原协议内容的。

2. 税务师发生变化。

3. 由于客观原因,需要延长完成协议时间。

上述内容的变化都将使涉税服务关系发生变化,因此,必须先修订委托代理协议书,并经过委托方和受托方以及税务师共同签章后生效,修订后的协议书具有同等法律效力。

### (三) 涉税服务关系的终止

税务代理委托协议约定的代理期限届满或代理事项完成,税务代理关系自然终止。

1. 有下列情形之一的,委托方在代理期限内可单方终止代理行为:

(1) 税务代理执业人员未按代理协议的约定提供服务。

(2) 税务师事务所被注销资格。

(3) 税务师事务所破产、解体或被解散。

2. 有下列情形之一的,税务师事务所在代理期限内可单方终止代理行为:

(1) 委托人死亡或解体、破产。

(2) 委托人自行实施或授意税务代理执业人员实施违反国家法律、法规行为,经劝告仍不停止其违法活动的。

(3) 委托人提供虚假的生产经营情况和财务会计资料,造成代理错误的。

委托关系存续期间,一方如遇特殊情况需要终止代理行为的,提出终止的一方应及时通知另一方,并向当地主管税务机关报告,终止的具体事项由双方协商解决。

## 二、税务代理的法律责任

为了维护涉税服务双方的合法权益,保证涉税服务活动顺利进行,使涉税服务事业能够在法制的轨道上健康发展,必须明确涉税服务的法律责任。规范涉税服务法律责任的法律是我国《民法通则》《税收征管法》及其实施细则和其他有关法律、行政法规,承担的法律责任既包括民事法律责任,也包括刑事法律责任。

### (一) 委托方的法律责任

根据《中华人民共和国合同法》规定,当事人一方不履行合同义务或者履行合同义务不符合约定的,应当承担继续履行、采取补救措施或者赔偿损失等违约责任。因此,如果委托方违反涉税服务协议的规定,致使税务师不能履行或不能完全履行涉税服务协议,由此而产生法律后果的法律责任应全部由委托方承担。其中,纳税人除了应按规定承担本身应承担的税收法律责任以外,还应按规定向受托方支付违约金和赔偿金。

### (二) 受托方的法律责任

1. 《民法通则》第六十六条规定:代理人不履行职务而给被代理人造成损害的,应当承担民事责任。根据这项规定,税务代理如因工作失误或未按期完成税务代理事务等未履行税务代理职责,给委托方造成不应有的损失的,应由受托方负责。

2. 《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称《税收征管法实施细则》)第

九十八条规定:税务代理人违反税收法律、行政法规,造成纳税人未缴或者少缴税款的,除由纳税人缴纳或者补缴应纳税款、滞纳金外,对税务代理人处纳税人未缴或者少缴税款50%以上3倍以下的罚款。

3. 根据《注册税务师管理暂行办法》规定,对税务师及其所在机构违反规定的行为,分别按下列规定进行处理:

(1)税务师有下列行为之一的,由省税务局予以警告或者处1000元以上5000元以下罚款,责令其限期改正,限期改正期间不得对外行使税务师签字权;逾期不改正或者情节严重的,应当向社会公告,公告办法另行规定:

- ①执业期间买卖委托人股票、债券的;
- ②以个人名义承接业务或者收费的;
- ③泄露委托人商业秘密的;
- ④允许他人以本人名义执业的;
- ⑤利用执业之便,牟取不正当利益的;
- ⑥在一个会计年度内违反《注册税务师管理暂行办法》规定2次以上的。

(2)税务师事务所有下列行为之一的,由省税务局予以警告或者处1000元以上1万元以下罚款,责令其限期改正;逾期不改正或者情节严重的,向社会公告:

- ①未按照《注册税务师管理暂行办法》规定承办相关业务的;
- ②未按照协议规定履行义务而收费的;
- ③未按照财务会计制度核算,内部管理混乱的;
- ④利用执业之便,牟取不正当利益的;
- ⑤采取夸大宣传、诋毁同行、以低于成本价收费等不正当方式承接业务的;
- ⑥允许他人以本所名义承接相关业务的。

(3)税务师和税务师事务所出具虚假涉税文书,但尚未造成委托人未缴或者少缴税款的,由省税务局予以警告并处1000元以上3万元以下的罚款,并向社会公告。

(4)税务师和税务师事务所违反税收法律、行政法规,造成委托人未缴或者少缴税款的,由省税务局按照《税收征管法实施细则》第九十八条的规定处以罚款;情节严重的,撤销执业备案或者收回执业证,并提请工商行政管理部门吊销税务师事务所的营业执照。出现上述规定情形的,省注册税务师管理中心应当将处罚结果向国家税务总局备案,并向社会公告。

### (三)对属于共同法律责任的处理

《民法通则》第六十七条规定:代理人知道被委托代理的事项违法,仍进行代理活动的,或者被代理人知道代理人的代理行为违法,不表示反对的,由被代理人 and 代理人负连带责任。根据这项规定,税务师与被代理人如果互相勾结、偷税抗税、共同违法,应按共同违法论处,双方都要承担法律责任。涉及刑事犯罪的,还要移送司法部门依法处理。

## 第六节 税务师的职业道德

税务师作为税务机关与纳税人的中介,应当充分运用自己的专业知识,根据税收法律、法规的规定对受托事项进行涉税服务,维护委托人的权益,并承担其应有的社会责任。但

是在利益的诱导下,近年来出现了个别税务师事务所及税务师,无视国家法律和税收法规,不顾税务涉税服务行业规范,在服务期间,协助纳税人制作不实的单据以及相关人员的签名,造成纳税人少缴税款并为其制作虚假财务报表的现象。这种以损害国家利益为代价换取代理人的利益和自身利益的行为,破坏了中介机构的公正性,偏离了税务师行业的宗旨,是税务师行业发展所绝不容许的。

税务师应当注重职业修养,珍视和维护税务师职业声誉,以法律法规以及社会公认的道德规范约束自己业内的言行,以影响、提高公众对税收法律的遵从度和对税务师行业的认知度。税务师职业道德水平是关系到这一行业今后生存和发展的大事。

## 一、税务师职业道德概述及内涵

所谓职业道德,就是从事某种职业的人在职业活动中所应当遵循的行为规范的总和,包括职业理想、职业态度、职业责任、职业纪律、职业荣誉、职业良心等方面,它体现着从业人员相应的道德观念、情感和品质,用以调节本职业内部人员之间以及本职业同其他职业人员之间的关系。我国《公民道德建设实施纲要》指出:“职业道德是所有从业人员在职业活动中应该遵循的行为准则,涵盖了从业人员与服务对象、职业与职工、职业与职业之间的关系。”

从本质上看,税务师的职业道德是注册税务师在履行其职业责任、从事涉税服务过程中,逐步形成的、普遍遵守的道德原则和行为规范。它也是社会对从事涉税服务工作的人们的一种特殊道德要求,是社会道德在涉税服务职业生活中的具体体现。税务师的职业道德是指税务师的职业品德、职业纪律、职业责任及执业能力等的总称。它是一种行为规范,主要调整税务师行业内部、税务师与客户、税务师与税务机关及社会之间的道德关系。它既是税务师行业从业人员职业行为的道德要求,也是税务师行业从业人员对社会应承担的道德责任和义务。职业道德规范是税务师为实现执业目标,保证国家税收利益不被侵害,必须遵守的前提或基本原则。这些基本原则包括独立、客观、公正,专业胜任能力和应有的关注、保密、职业行为。

税务师职业道德是规范税务师执业行为的基础、提高职业素质的内在要求、完成委托业务的重要保证、取信于社会的必要条件。规范税务师执业行为需要采取行政、法律和道德等多种手段,道德发挥的是基础性作用,法律和行政法规是对违法行为作出禁止性规定,是靠司法机关和行政机关强制执行,道德是靠自律来调整。税务师的执业素质包括政治和业务素质两方面,职业道德是其政治素质的重要表现,良好的职业道德素质会促进业务素质的提高。税务师完成委托业务,除了具有业务能力外,必须严格遵守独立、公正、客观等职业道德规范,才能高水平地完成业务。税务师行业是靠信用和信誉赢得客户,占领市场。信用和信誉的取得离不开职业道德,如果税务师自觉遵守职业道德规范,珍视自己的信用和信誉,取信于社会,就会成为税收征管体系不可或缺的社会力量。

“独立、客观、公正”是税务师职业道德中的三个重要的概念,也是对税务师职业道德的最基本要求。独立性是税务师执行涉税鉴证业务的灵魂,包括实质上的独立和形式上的独立。实质上的独立,是指税务师在发表专业意见时其专业判断不受个人或外界因素的影响和干扰,保持客观且无私的精神态度;形式上的独立,是指税务师事务所或涉税鉴证项目组与被鉴证企业或个人没有任何特殊的利益关系。客观性是指税务师应当力求客观,不因成

见或偏见、利益冲突和他人影响而左右发表的专业意见。公正性是指税务师提供专业服务时,应当坦率、诚实,体现公平和正义。

## 二、税务师职业道德基本要求

涉税服务职业是一种专门的职业,它以广大纳税人、扣缴义务人以及国家的信任为其赖以生存的基本条件。如果税务师不能很好地履行其所担负的职责,涉税服务职业就没有存在的价值和意义。为促使税务师能切实担负起应有的责任,必须强调专业人员的职业道德,制定本职业的职业道德要求。税务师职业道德,是对执业人员的职业品德、执业纪律、业务能力、工作规则及所负的责任等思想方式和行为方式所作的基本规定和要求。

### (一) 遵纪守法

市场经济是规则经济、法治经济,在从事涉税服务业务过程中,如果不具备较高的规则意识和法律素质,就难以妥善处理各种经济关系和法律关系。税务师在执业活动中应从以下方面体现遵纪守法:

#### 1. 以税法为行为准绳,遵守有关法律和行政法规

涉税服务是税务师在税法规定的服务范围内,受纳税人、扣缴义务人的委托,代为办理税务等相关事宜,因此税法对税务师执业形成了必然的约束。此外,《中华人民共和国民法通则》和《中华人民共和国刑法》等与税务相关的法律法规,税务师也必须遵守。

#### 2. 遵守税务师行业自律组织的规则

税务师协会自律组织对会员的自律,一是通过会员制约束不正当竞争行为,监督会员依法合规经营,从而维护公平竞争的市场环境,对税务师的行为起着直接的约束作用;二是依据有关法律法规和涉税服务业发展情况,组织制定行业标准,如质量标准、技术规范、服务标准和行规行约,制定从业人员道德和行为准则,并督促会员共同遵守。

#### 3. 遵守所属机构的管理规定

税务师所属涉税服务机构按照单位内部的需要,制定出在本机构内部适用的准则即管理规定,规范其员工的行为,统一其行动的方向。涉税服务机构的管理规定可以表现为员工守则、考勤制度、业务管理规定、财务制度等。

### (二) 诚实信用

诚实信用是税务师职业道德的灵魂。税务师应对纳税人、扣缴义务人和税务机关同时做到诚实信用。税务师要以维护和增进涉税服务行业的信用和声誉为重,以卓越的信用和良好的道德形象,赢得社会的信任。诚实信用应贯穿于税务师执业活动的各个方面和各个环节。

从涉税服务行业来讲,诚信就是依法接受纳税人的委托,坚持独立、客观、公正、高效的原则,正确应用税收法律法规政策,依法处理委托人委托的税务事宜。诚信是主观意志的体现,税务师如果没有相对的独立性、没有独立进行意思表示的能力,也就没有诚信可言。《税务师职业资格制度暂行规定》(人社部发[2015]90号)第十三条规定:取得税务师职业资格证书的人员,应当遵守国家法律、法规、规章及税务师行业相关制度、准则,恪守职业道德,秉承独立、客观、公正原则,维护国家利益和委托人的合法权益。这些规定就是从制度上赋予税务师独立执业的权利。涉税服务行业只有与挂靠单位彻底斩断不正当的利益关系,抛弃权利的保护,成为真正独立的企业法人,独立执业,才有可能建立起属于自己的诚



信形象。

### (三) 专业胜任

税务师要向社会提供高质量的专业服务,除必须具备良好的职业品质外,还应具备较强的业务能力。

涉税服务职业是一门知识性、技术性极强的专业工作,作为税务师,不仅要有税收、会计法律及其相关科学比较深厚的理论功底,还应当具备较强的发现、分析、判断及处理问题的实际工作能力,并具有较丰富的实际工作经验。同时,在知识日新月异的今天,要求税务师能够赶上时代的步伐,不断更新和巩固自己的业务知识,进一步提高专业水平和执业能力。

### (四) 尽职尽责

尽职尽责是对税务师工作态度的基本要求,它要求税务师在业务活动中以客户利益为上,勤勉尽责。

#### 1. 按时按质完成委托业务

税务师接受业务委托时,应当在初步了解委托单位的基本情况和委托业务的性质及要求之后,与委托单位签订业务约定书或委托书,作为涉税服务机构与委托单位之间具有法律效力的文件。其中应明确业务的性质、范围、要求、费用及双方各自所应履行的义务和承担的责任等。税务师应当恪守业务约定书中的各项约定,在委托单位提供了必要条件下,在规定的时间内按专业标准的要求高质量地完成委托单位所委托的业务。

#### 2. 忠实代表委托人利益

涉税服务业务是以委托人利益为基础的,委托人利益至上是涉税服务业务的核心原则之一,也是对税务师的基本要求。因此,在业务活动中,税务师应当处处以维护委托人利益为己任,完善服务质量,提高客户满意度,确保委托人的利益得到最好保障,且不因佣金或服务费的高低而影响客户利益。

#### 3. 为委托单位保守秘密

涉税服务工作的性质,决定了税务师能够掌握和了解委托单位的大量资料和信息。因此,职业道德要求税务师对所掌握的委托单位的资料 and 情况,应当严格保守秘密,除得到委托单位的书面允许和法律、法规要求公布者外,不得提供或泄露给第三者,也不能将其用于私人目的。

## 三、税务师职业道德规范的重要性

第一,实施税务师职业道德规范,不仅可以圆满履行委托协议,还可以赢得社会公众的广泛信任。

第二,实施税务师职业道德规范,可以提高税务师的执业质量,提高执业效率。税务师职业道德所说“专业胜任能力”,既要求税务师具有专业知识、技能或经验,又要求其经济、有效地完成客户委托的业务。一个合格的税务师不仅要充分认识自己的能力,充满信心,更重要的是,必须清醒认识到自己在专业胜任能力方面的不足,不承接自己不能胜任的业务。如果税务师不能认识到这一点,承接了难以胜任的业务,就可能给客户乃至国家税收带来危害。

第三,实施税务师职业道德规范,可以维护税务师事务所和税务师的合法权益,只要严

格遵守相关规范执业,就可以最大限度地降低执业风险。当税务师遭受不公正指责和控告,或者遇到委托人指使、授意、教唆等从事不当行为时,可以依执业规范拒绝其不合理要求,充分保护自身正当权益。

第四,实施税务师职业道德规范,可以强化行业的自律管理,是税务机关行政监管的必要补充。税务师职业道德规范不仅可以解决行业不同程度存在的职业道德监管不严、处罚不力等问题,还可以强化行业的自律管理,增强税务师自身的执业素质,净化行业的执业环境。

#### 附录:

##### 相关法律法规文件

1. 注册税务师管理暂行办法  
2005年12月30日 国家税务总局令第14号
2. 注册税务师行业“十二五”时期发展指导意见  
2012年4月20日 国税发[2012]39号
3. 税务师资格制度暂行规定  
2015年11月2日 人社部发[2015]90号

## 第二章 税务管理概述

税务管理是国家税务机关依照税收政策、法令、制度对税收分配全过程所进行的计划、组织、协调和监督控制的一种管理活动。它是保证财政收入及时、足额入库,实现税收分配目标的重要手段。税务管理可分为两个层次:一是税收政策、法令、制度的制定,即税收立法;二是税收政策、法令、制度的执行,也就是税收的征收管理,即税收执法。税务师作为纳税人的代理人,了解和掌握上述两个问题,对于维护国家税法尊严,维护纳税人及其他税务当事人的合法权益,依法履行税务师职责具有重要意义。

### 第一节 税务管理体制

#### 一、税务管理体制概述

##### (一) 税务管理体制的概念

税务管理体制是指在中央与地方,以及地方各级政府之间划分税收管理权限的一种制度,是税收管理制度的重要组成部分。税收管理权限包括税收立法权和税收管理权两个方面。

##### 1. 税收立法权

税收立法权是指国家最高权力机关依据法定程序赋予税收法律效力时所具有的权力。税收立法权包括:税法制定权、审议权、表决权和公布权。

##### 2. 税收管理权

税收管理权是指贯彻执行税法所拥有的权限,它实质上是一种行政权力,属于政府及其职能部门的职权范围。税收管理权包括:税种的开征与停征权,税法的解释权,税目的增减与税率的调整权,减免税的审批权。

##### (二) 分税制下的税务管理体制

##### 1. 分税制的概念

分税制是指在划分中央与地方政府事权的基础上,按照税种划分中央与地方财政收入的一种财政管理体制。分税制不仅是财政管理体制的目标模式,同时也是税务管理体制改革的重要内容。实行分税制,有利于进一步理顺中央与地方的财政分配关系,更好地发挥国家财政的职能作用,增强中央的宏观调控能力,促进社会主义市场经济体制的建立和国民经济又好又快发展。

##### 2. 分税制的内容

(1) 合理划分中央和地方政府的事权范围。中央政府主要负责国防、外交、武警、国家重点建设、中央国家机关经费以及实施宏观调控所必需的支出;地方政府主要承担地区政权机关经费及本地区经济和各项事业发展所需支出。

(2)合理划分税种,按税种划分中央与地方收入。将国家开征的全部税种划分为中央税、中央与地方共享税和地方税。属于维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划为中央税;属于与经济发展密切相关的主要税种划为中央与地方共享税;属于适合地方征管,有利于调动地方积极性的税种划为地方税。

(3)分设国家税务局和地方税务局两套税务机构。为了保证分税制的顺利实施,我国将原来的一套税务机构分设为国家税务局和地方税务局两套机构,国家税务局隶属中央政府,负责中央税、中央与地方共享税的征收和管理;地方税务局隶属于地方各级政府,负责地方税的征收和管理。

## 二、我国税务管理机构设置及其职能划分

### (一)税务管理机构的设置

为了适应分税制改革的要求,保证中央财政与地方财政的收入,国家按税种分设了国家税务局和地方税务局,分别负责中央税、中央与地方共享税和地方税的征收管理工作,从而形成了国家税务局和地方税务局相对独立的税收管理组织体系。国家税务总局是我国税务管理工作的最高职能机构,代表国家实施税务管理的职能。

国家税务总局在各省、自治区、直辖市设国家税务局;各省、自治区、直辖市下属地区、省辖市、自治州(盟)设国家税务局;各地区、省辖市、自治州(盟)在下属(县)市、自治区(旗)设国家税务局(分局)。与国家税务局相对应的是地方税务局,各省、自治区、直辖市设地方税务局,归属地方人民政府领导;各省、自治区、直辖市下属地区、省辖市、自治州(盟)设地方税务局;各地区、省辖市、自治州(盟)在下属县(市)、自治县(旗)设地方税务局(分局)。国家税务局系统实行国家税务总局垂直领导管理体制,从1998年起省以下地方税务局也实行垂直管理。

### (二)税收征收范围的划分

#### 1. 国家税务局系统的征收范围

国家税务局系统负责征收和管理的项目有:增值税,消费税(进口环节的增值税、消费税由国税负责征收、委托海关代征),车辆购置税,营业税改征的增值税(除2016年5月1日全面推开营改增后,二手房交易环节的增值税),铁道部门、各银行总行、各保险公司总公司集中缴纳的企业所得税、城市维护建设税和教育费附加,中央企业缴纳的企业所得税,中央与地方所属企业、事业单位组成的联营企业、股份制企业缴纳的企业所得税,地方银行、非银行金融企业缴纳的企业所得税,海洋石油企业缴纳的企业所得税、资源税,2002—2008年注册的企业、事业单位缴纳的企业所得税,对储蓄存款利息征收的个人所得税(现暂免征收),对股票交易征收的印花税,废弃电器电子产品处理基金(国产部分)。

自2009年起,企业所得税的征收管理范围按下列规定调整:

(1)下列新增企业的企业所得税由国家税务局系统负责征收和管理:应纳增值税的企业,企业所得税全额为中央收入的企业,在国家税务局缴纳营业税的企业,银行(信用社)、保险公司,外商投资企业和外国企业常驻代表机构,在中国境内设立机构、场所的其他非居民企业。

应缴纳营业税的新增企业,其企业所得税由地方税务局系统负责征收和管理。

(2)非居民企业未在中国境内设立机构、场所,而有来源于中国境内的所得;或虽在中

国境内设立机构、场所,但取得的来源于中国境内的所得与其在中国境内所设机构、场所无实际联系,中国境内的单位、个人向非居民企业支付上述所得的,该项所得应扣缴的企业所得税的征收管理,分别由主管支付该项所得的中国境内单位、个人的所得税的国家税务局或地方税务局负责(其中不纳企业所得税的单位由国家税务局负责)。

(3)2008年以前已成立的跨区经营汇总纳税企业,2009年以后新设立的分支机构,其企业所得税的征收管理机关应与其总机构企业所得税的征收管理机关一致。2009年以后新增跨区经营汇总纳税企业,其总机构企业所得税的征收管理机关按第(1)项规定的原则确定,其分支机构企业所得税的征收管理机关也应与总机构企业所得税的征收管理机关一致。

(4)依法免缴增值税、营业税的企业,按其免缴的上述税种确定企业所得税的征收管理机关。既不缴纳增值税,也不缴纳营业税的企业,其企业所得税暂由地方税务局系统负责征收和管理。

(5)既缴纳增值税,又缴纳营业税的企业,原则上按其税务登记时自行申报的主营业务应纳的上述税种确定企业所得税的征收管理机关。企业办理税务登记时无法确定主营业务的,一般以工商登记注明的第一项业务为准。企业所得税的征收管理机关一经确定,原则上不再调整。

## 2. 地方税务局系统的征收范围

地方税务局系统负责征收和管理的项目有:2016年5月1日全面推开营改增后,二手房交易环节的增值税;企业所得税;个人所得税;资源税;印花税;城市维护建设税和教育费附加(不包括上述由国家税务局系统征收管理的部分);房产税;城镇土地使用税;耕地占用税;契税;土地增值税;车船税;烟叶税;文化事业建设费;社会保险费(部分地区)。

西藏自治区只设立国家税务局,征收和管理税务系统负责的所有项目,但暂未开征房产税、契税。

海关系统负责征收和管理的项目有:关税、船舶吨税和废弃电器电子产品处理基金(进口部分)。此外,负责代征进口环节的增值税、消费税。

## 3. 对新增企业的征收管理

《国家税务总局关于调整新增企业所得税征管范围问题的通知》(国税发[2008]120号)规定,以2008年为基年,2008年年底之前国家税务局、地方税务局各自管理的企业所得税纳税人不作调整。2009年起新增企业所得税纳税人中,应缴纳增值税的企业,其企业所得税由国家税务局管理;应缴纳营业税的企业,其企业所得税由地方税务局管理。同时,自2009年起下列新增企业的所得税征管范围实行以下规定:①企业所得税全额为中央收入的企业和在国家税务局缴纳营业税的企业,其企业所得税由国家税务局管理。②银行(信用社)、保险公司的企业所得税由国家税务局管理,除上述规定外的其他各类金融企业的企业所得税由地方税务局管理。③外商投资企业和外国企业常驻代表机构的企业所得税仍由国家税务局管理。自2009年起新增企业,是指按照《财政部 国家税务总局关于享受企业所得税优惠政策的新办企业认定标准的通知》(财税[2006]1号)及有关规定的企业认定标准成立的企业。

## 第二节 税收征收管理程序及要求

### 一、税务登记管理

#### (一) 税务登记的概念

税务登记是指纳税人为依法履行纳税义务就有关纳税事宜依法向税务机关办理登记的一种法定手续,它是整个税收征收管理的首要环节。纳税人必须按照税法规定的期限办理设立税务登记、变更税务登记或注销税务登记。

#### (二) 税务登记的内容

##### 1. 设立税务登记

(1) 税务登记范围。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(统称从事生产、经营的纳税人)以及非从事生产经营但依照法律、行政法规的规定负有纳税义务的单位和个人,均需办理税务登记。

(2) 税务登记的时限要求。从事生产经营的纳税人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,由税务机关审核后发给税务登记证件。非从事生产、经营的纳税人,除临时取得应税收入或发生应税行为以及只缴纳个人所得税、车船税的外,都应当自有关部门批准之日起 30 日内或自依照法律、行政法规的规定成为法定纳税义务人之日起 30 日内,向税务机关申报办理税务登记,税务机关审核后发给税务登记证件。

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。

从事生产、经营的纳税人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,自开立账户之日起 15 日内向主管税务机关书面报告其全部账号;发生变化的应自变化之日起 15 日内向主管税务机关书面报告。

银行和其他金融机构应当在从事生产、经营的纳税人的账户中登录税务登记证件号码,并在税务登记证件中登录从事生产、经营的纳税人的账户账号。

##### 2. 变更税务登记

(1) 变更税务登记的适用范围:①改变纳税人名称、法定代表人的;②改变住所、经营地点的(不含改变主管税务机关的);③改变经济性质或企业类型的;④改变经营范围、经营方式的;⑤改变产权关系的;⑥改变注册资金的。

(2) 变更税务登记的时限要求。税务登记内容发生变化,按规定纳税人须在工商行政管理机关办理注册登记的,应自工商行政管理部门办理变更登记之日起 30 日内,向原税务登记机关申报办理变更税务登记。

税务登记内容发生变化,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,持有关证件到原税务登记机关申报办理变更税务登记。

### 3. 注销税务登记

(1) 注销税务登记的适用范围:①纳税人发生解散、破产、撤销的;②纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照的;③纳税人因住所、经营地点或产权关系变更而涉及改变主管税务机关的;④纳税人发生的其他应办理注销税务登记情况的。

(2) 注销税务登记的时限要求。纳税人应在向工商行政管理机关办理注销登记前,持有关证件向主管税务机关申报办理注销税务登记。纳税人按规定不需要在工商行政管理机关办理注销登记的,应当自有关机关批准或者宣告终止之日起15日内,持有关证件向主管税务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的,应自营业执照被吊销之日起15日内,向主管税务机关申报办理注销税务登记。

纳税人在办理注销登记前,应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款、缴销发票、税务登记证件和其他税务证件。

#### (三) 税务登记的管理

1. 税务登记证使用范围。除按照规定不需要发给税务机关登记证件的外,纳税人办理下列事项时,必须持税务登记证:

- (1) 开立银行账户;
- (2) 申请减税、免税、退税;
- (3) 申请办理延期申报、延期缴纳税款;
- (4) 领购发票;
- (5) 申请开具外出经营活动税收管理证明;
- (6) 办理停业、歇业;
- (7) 其他有关税务事项。

#### 2. 税务登记的审验。

(1) 税务机关对税务登记证实行定期验证和换证制度。纳税人应当在规定的期限内持有关证件到主管税务机关办理验证或者换证手续;

(2) 纳税人应当将税务登记证正本在其生产、经营场所或者办公场所公开悬挂,接受税务机关检查;

(3) 纳税人遗失税务登记证的,应当在15日内书面报告主管税务机关,并登报声明作废;

(4) 从事生产、经营的纳税人到外县(市)临时从事生产、经营活动的,应当持税务登记证副本和所在地税务机关填开的外出经营活动税收管理证明,向营业地税务机关报验登记,接受税务管理。

从事生产、经营的纳税人外出经营,在同一地累计超过180天的,应当在营业地办理税务登记手续。

## 二、账簿、凭证管理

纳税人、扣缴义务人应按照有关法律、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、有效凭证记账,进行核算。

#### (一) 设置账簿的范围

1. 从事生产、经营的纳税人应自其领取工商营业执照之日起15日内按照国务院财政、

税务部门的规定设置账簿。所称账簿是指总账、明细账、日记账以及其他辅助性账簿。总账、日记账应当采用订本式。

2. 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。

纳税人、扣缴义务人会计制度健全,能够通过计算机正确、完整计算其收入和所得或者代扣代缴、代收代缴税款情况的,其计算机输出的完整的书面会计记录,可视同会计账簿。

纳税人、扣缴义务人会计制度不健全,不能通过计算机正确、完整计算其收入和所得或者代扣代缴、代收代缴税款情况的,应当建立总账及与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的其他账簿。

3. 生产、经营规模小又确无建账能力的纳税人,可以聘请经批准从事会计代理记账业务的专业机构或者财会人员代为建账和办理账务。

### (二)对纳税人财务会计制度及其处理办法的管理

从事生产、经营的纳税人应当自领取税务登记证件之日起 15 日内,将其财务、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。纳税人使用计算机记账的,应当在使用前将会计电算化系统的会计核算软件、使用说明书及有关资料报送主管税务机关备案。纳税人建立的会计电算化系统应当符合国家有关规定,并能正确、完整核算其收入或者所得。从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人的财务、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,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、代扣代缴和代收代缴税款。

### (三)账簿、凭证的保存和管理

从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人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。除法律、行政法规另有规定外,账簿、会计凭证、报表、完税凭证及其他有关资料应当保存 10 年。账簿、记账凭证、报表、完税凭证、发票、出口凭证及其他有关涉税资料应当合法、真实、完整,不得伪造、变造或者擅自损毁。

## 三、纳税申报

### (一)纳税申报的概念

纳税申报是指纳税人按照税法规定定期或按次就计算缴纳税款的有关事项向税务机关提出的书面报告,是税收征收管理的一项重要制度。

纳税人必须依照法律、行政法规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、财务会计报表以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。具体包括:

1. 财务会计报表及其说明材料;
2. 与纳税有关的合同、协议书及凭证;
3. 税控装置的电子报税资料;
4. 外出经营活动税收管理证明和异地完税凭证;
5. 境内或者境外公证机构出具的有关证明文件;
6. 税务机关规定应当报送的其他有关证件、资料。



扣缴义务人必须依照法律、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扣缴义务人报送的其他有关资料。具体包括:税种、税目,应纳税项目或者应代扣代缴、代收代缴税款项目,计税依据,扣除项目及标准,适用税率或者单位税额,应退税项目及税额,应减免税项目及税额,应纳税额或者应代扣代缴、代收代缴税额,税款所属期限、延期缴纳税款、欠税、滞纳金等。

## (二) 纳税申报的方式

经税务机关批准,纳税人、扣缴义务人可以直接到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,也可以按照规定采取邮寄、数据电文方式办理上述申报、报送事项。

1. 自行申报。纳税人、扣缴义务人按照规定的期限自行到主管税务机关办理纳税申报手续。

2. 邮寄申报。纳税人、扣缴义务人可以采取邮寄申报的方式,将纳税申报表及有关的纳税资料通过邮局寄送主管税务机关。

3. 电子方式。数据电子方式,是指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。纳税人采取电子方式办理纳税申报的,应当按照税务机关规定的期限和要求保存有关资料,并定期书面报送主管税务机关。

4. 代理申报。纳税人、扣缴义务人委托税务师代为办理纳税申报。

## (三) 纳税申报的具体要求

1. 纳税人、扣缴义务人,不论当期是否发生纳税义务,除经税务机关批准外,均应按规定办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表。

2. 实行定期定额方式缴纳税款的纳税人,可以实行简易申报、简并征期等申报纳税方式。

3. 纳税人享受减税、免税待遇的,在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

4. 纳税人、扣缴义务人按照规定的期限办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴税款报告表确有困难,需要延期的,应当在规定的期限内向税务机关提出书面延期申请,经税务机关核准,在核准的期限内办理。

纳税人、扣缴义务人因不可抗力,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的,可以延期办理;但是,应当在不可抗力情形消除后立即向税务机关报告。税务机关应当查明事实,予以核准。

经核准延期办理前款规定的申报、报送事项的,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税款结算。

## 四、纳税评估

### (一) 纳税评估的概念

纳税评估是指税务机关运用数据信息对比分析的方法,对纳税人和扣缴义务人(以下简称纳税人)纳税申报(包括减免缓抵退税申请,下同)情况的真实性和准确性作出定性和定量的判断,并采取进一步征管措施的管理行为。纳税评估工作遵循强化管理、优化服务;分类实施、因地制宜;人机结合、简便易行的原则。

纳税评估工作主要由基层税务机关的税源管理部门及其税收管理员负责,重点税源和重大事项的纳税评估也可由上级税务机关负责。对汇总合并缴纳企业所得税企业的纳税评估,由其汇总合并纳税企业申报所在地税务机关实施,对汇总合并纳税成员企业的纳税评估,由对其监管的当地税务机关实施。

开展纳税评估工作原则上在纳税申报到期之后进行,评估的期限以纳税申报的税款所属当期为主,特殊情况可以延伸到往期或以往年度。

## (二) 纳税评估的工作内容

纳税评估的主要工作内容包括:根据宏观税收分析和行业税负监控结果以及相关数据设立评估指标及其预警值;综合运用各类对比分析方法筛选评估对象;对所筛选出的异常情况进行深入分析并作出定性和定量的判断;对评估分析中发现的问题分别采取税务约谈、调查核实、处理处罚、提出管理建议、移交稽查部门查处等方法进行处理;维护更新税源管理数据,为税收宏观分析和行业税负监控提供基础信息等。

## (三) 纳税评估的指标

纳税评估指标是税务机关筛选评估对象、进行重点分析时所选用的主要指标,分为通用分析指标和特定分析指标两大类。纳税评估通用分析指标包括:收入类评估分析指标、成本类评估分析指标、费用类评估分析指标、利润类评估分析指标和资产类评估分析指标等;纳税评估特定分析指标则是根据各个具体税种及其相关因素所运用的各种指标。纳税评估指标在使用时可结合评估工作的实际不断细化和完善。

各地税务机关应根据实际情况确定纳税评估指标,测算纳税评估指标预警值。纳税评估分析时,要综合运用各类指标,并参照评估指标预警值进行配比分析。

## (四) 纳税评估的对象

纳税评估的对象为税务机关负责管理的所有纳税人及其应纳所有税种。

筛选纳税评估对象可采用计算机自动筛选、人工分析筛选和重点抽样筛选等方法。

筛选纳税评估对象要依据税收宏观分析、行业税负监控结果等数据,结合各项评估指标及其预警值和税收管理员掌握的纳税人实际情况,参照纳税人所属行业、经济类型、经营规模、信用等级等因素进行全面、综合的审核对比分析。

综合审核对比分析中发现有问题或疑点的纳税人要作为重点评估分析对象;重点税源户、特殊行业的重点企业、税负异常变化、长时间零税负和负税负申报、纳税信用等级低下、日常管理和税务检查中发现较多问题的纳税人要列为纳税评估的重点分析对象。

## (五) 纳税评估的方法

纳税评估工作根据国家税收法律、行政法规、部门规章和其他相关经济法规的规定,按照属地管理原则和管户责任开展,对同一纳税人申报缴纳的各个税种的纳税评估要相互结合、统一进行,避免多头重复评估。

### 1. 纳税评估的主要依据及数据来源包括:

“一户式”存储的纳税人各类纳税信息资料,主要包括:纳税人税务登记的基本情况,各项核定、认定、减免缓抵退税审批事项的结果,纳税人申报纳税资料,财务会计报表以及税务机关要求纳税人提供的其他相关资料,增值税交叉稽核系统各类票证比对结果等。

税收管理员通过日常管理所掌握的纳税人生产经营实际情况,主要包括生产经营规模、产销量、工艺流程、成本、费用、能耗、物耗情况等各类与税收相关的数据信息。

上级税务机关发布的宏观税收分析数据,行业税负的监控数据,各类评估指标的预警值。

本地区的主要经济指标、产业和行业的相关指标数据,外部交换信息,以及与纳税人申报纳税相关的其他信息。

2. 纳税评估可根据所辖税源和纳税人的不同情况采取灵活多样的评估分析方法,主要有:

(1)对纳税人申报纳税资料进行案头的初步审核比对,以确定进一步评估分析的方向和重点;

(2)通过各项指标与相关数据的测算,设置相应的预警值,将纳税人的申报数据与预警值相比较;

(3)将纳税人申报数据与财务会计报表数据进行比较、与同行业相关数据或类似行业同期相关数据进行横向比较;

(4)将纳税人申报数据与历史同期相关数据进行纵向比较;

(5)根据不同税种之间的关联性和钩稽关系,参照相关预警值进行税种之间的关联性分析,分析纳税人应纳相关税种的异常变化;

(6)应用税收管理员日常管理所掌握的情况和积累的经验,将纳税人申报情况与其生产经营实际情况相对照,分析其合理性,以确定纳税人申报纳税中存在的问题及其原因;

(7)通过对纳税人生产经营结构,主要产品能耗、物耗等生产经营要素的当期数据、历史平均数据、同行业平均数据以及其他相关经济指标进行比较,推测纳税人实际纳税能力。

3. 对纳税人申报纳税资料进行审核分析时,要包括以下重点内容:

(1)纳税人是否按照税法规定的程序、手续和时限履行申报纳税义务,各项纳税申报附送的各类抵扣、列支凭证是否合法、真实、完整;

(2)纳税申报主表、附表及项目、数字之间的逻辑关系是否正确,适用的税目、税率及各项数字计算是否准确,申报数据与税务机关所掌握的相关数据是否相符;

(3)收入、费用、利润及其他有关项目的调整是否符合税法规定,申请减免缓抵退税,亏损结转、获利年度的确定是否符合税法规定并正确履行相关手续;

(4)与上期和同期申报纳税情况有无较大差异;

(5)税务机关和税收管理员认为应进行审核分析的其他内容。

4. 对实行定期定额(定率)征收税款的纳税人及未达起征点的个体工商户,可参照其生产经营情况,利用相关评估指标定期进行分析,以判断定额(定率)的合理性和是否已经达到起征点并恢复征税。

#### (六)评估结果的处理

对纳税评估中发现的问题,应区别情况作出相应的处理:

1. 对纳税评估中发现的计算和填写错误、政策和程序理解偏差等一般性问题,或存在的疑点问题经约谈、举证、调查核实等程序认定事实清楚,不具有违法嫌疑,无需立案查处的,可提请纳税人自行改正。需要纳税人自行补充的纳税资料,以及需要纳税人自行补正申报、补缴税款、调整账目的,税务机关应督促纳税人按照税法规定逐项落实。

2. 对纳税评估中发现的需要提请纳税人进行陈述说明、补充提供举证资料等问题,应由主管税务机关约谈纳税人。

税务约谈要经所在税源管理部门批准并事先发出《税务约谈通知书》，提前通知纳税人。

税务约谈的对象主要是企业财务会计人员。因评估工作需要，必须约谈企业其他相关人员的，应经税源管理部门批准并通过企业财务部门进行安排。

纳税人因特殊困难不能按时接受税务约谈的，可向税务机关说明情况，经批准后延期进行。

纳税人可以委托税务代理人进行税务约谈。税务代理人代表纳税人进行税务约谈时，应向税务机关提交纳税人委托代理合法证明。

3. 对评估分析和税务约谈中发现的必须到生产经营现场了解情况、审核账目凭证的，应经所在税源管理部门批准，由税收管理员进行实地调查核实。对调查核实的情况，要认真记录。需要处理处罚的，要严格按照规定的权限和程序执行。

4. 发现纳税人有偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税或其他需要立案查处的税收违法行为嫌疑的，要移交税务稽查部门处理。

对税源管理部门移交稽查部门处理的案件，税务稽查部门要将处理结果定期向税源管理部门反馈。

发现外商投资和外国企业与其关联企业之间的业务往来不按照独立企业业务往来收取或支付价款、费用，需要调查、核实的，应移交上级税务机关国际税收管理部门（或有关部门）处理。

5. 对纳税评估工作中发现的问题要作出评估分析报告，提出进一步加强征管工作的建议，并将评估工作内容、过程、证据、依据和结论等记入纳税评估工作底稿。纳税评估分析报告和工作底稿是税务机关内部资料，不发给纳税人，不作为行政复议和诉讼的依据。

### （七）纳税评估工作的管理

纳税评估是一项综合性工作，需要各级税务机关的相关部门密切配合，分工协作。

基层税务机关及其税源管理部门，要根据所辖税源的规模、管户的数量等工作实际情况，结合自身纳税评估的工作能力，制定评估工作计划，合理确定纳税评估工作量，对重点税源户，要保证每年至少重点评估分析一次。同时要充分利用现代化信息手段，广泛收集和积累纳税人各类涉税信息，不断提高评估工作水平；要经常对评估结果进行分析研究，提出加强征管工作的建议；要做好评估资料整理工作，本着“简便、实用”的原则，建立纳税评估档案，妥善保管纳税人报送的各类资料，并注重保护纳税人的商业秘密和个人隐私；要建立健全纳税评估工作岗位责任制、岗位轮换制、评估复查制和责任追究制等各项制度，加强对纳税评估工作的日常检查与考核；要加强对从事纳税评估工作人员的培训，不断提高纳税评估工作人员的综合素质和评估能力。

## 五、税款征收

### （一）税款征收的概念

税款征收是指税务机关依照法律、行政法规的规定将纳税人应纳的税款组织入库的一系列活动的总称，是税收征收管理工作中的中心环节。

## （二）税款征收的方式

### 1. 查账征收

查账征收是指税务机关对账务健全的纳税人,依据其报送的纳税申报表、财务会计报表和其他有关纳税资料,计算应纳税款,填写缴款书或完税证,由纳税人到银行划解税款的征收方式。

### 2. 查定征收

查定征收是指对账务不全,但能控制其材料、产量或进销货物的纳税单位或个人,由税务机关依据正常条件下的生产能力对其生产的应税产品查定产量、销售额并据以征收税款的征收方式。

### 3. 查验征收

查验征收是指税务机关对纳税人的应税商品、产品,通过查验数量,按市场一般销售单价计算其销售收入,并据以计算应纳税款的一种征收方式。

### 4. 定期定额征收

定期定额征收是指对小型个体工商户采取定期确定营业额、利润额并据以核定应纳税额的一种征收方式。

### 5. 代扣代缴

代扣代缴是指按照税法规定,负有扣缴税款义务的单位和个人,负责对纳税人应纳的税款进行代扣代缴的一种方式。即由支付人在向纳税人支付款项时,从所支付的款项中依法直接扣收税款并代为缴纳。

### 6. 代收代缴

代收代缴是指按照税法规定,负有收缴税款义务的单位和个人,负责对纳税人应纳的税款进行代收代缴的一种方式。即由与纳税人有经济业务往来的单位和个人在向纳税人收取款项时依法收取税款。

### 7. 委托代征

税务机关根据《税收征管法实施细则》有利于税收控管和方便纳税的要求,按照双方自愿、简便征收、强化管理、依法委托的原则和国家有关规定,委托有关单位和人员代征零星、分散和异地缴纳的税收的行为。委托代征范围由税务机关根据《税收征管法实施细则》关于加强税收控管、方便纳税的规定,结合当地税源管理的实际情况确定。

代征人应具备以下资格条件:

(1)要求代征人应与纳税人有管理、经济业务往来、地缘等关系。

(2)要求代征人为单位的,应具有固定的工作场所、规范的内部管理制度、健全的财务制度、熟悉税收法律法规的工作人员等便于委托代征的条件;代征人为个人的,应遵纪守法,并具备与完成代征税款工作要求相适应的税收业务知识和操作技能。

委托代征工作中代征人的职责如下:

(1)根据税务机关确定的代征范围、核定税额或计税依据、税率代征税款,并按规定及时解缴入库;

(2)按照税务机关有关规定领取、保管、开具、结报缴销税收票证、发票,确保税收票证和发票安全;

(3)代征税款时,向纳税人开具税收票证;

(4) 建立代征税款账簿,逐户登记代征税种税目、税款金额及税款所属期等内容;

(5) 在税务机关确定的税款解缴期内向税务机关报送《代征代扣税款结报单》,和其受托代征税款的纳税人当期已纳税、逾期未纳税、管户变化等相关情况;

(6) 对拒绝代征人依法代征税款的纳税人,自其拒绝之时起 24 小时内报告税务机关;

(7) 在代征税款工作中获知纳税人商业秘密和个人隐私的,应当依法为纳税人保密。

为加强船舶车船税征收管理,做好船舶车船税委托代征工作,方便纳税人履行纳税义务,根据有利于税收管理和方便纳税的原则,自 2013 年 2 月 1 日起,税务机关委托交通运输部门、海事管理机构代为征收船舶车船税税款。在交通运输部直属海事管理机构登记的应税船舶,其车船税由船籍港所在地的税务机关委托当地海事管理机构代征。

### (三) 税款征收的措施

#### 1. 由主管税务机关调整应纳税额

纳税人有下列情形之一的,税务机关有权核定其应纳税额:

①依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的;②依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的;③擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的;④虽设置账簿,但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全,难以查账的;⑤发生纳税义务,未按照规定的期限办理纳税申报,经税务机关责令限期申报,逾期仍不申报的;⑥纳税人申报的计税依据明显偏低,又无正当理由的。

#### 2. 关联企业纳税调整

纳税人与关联企业业务往来时,应当按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用;不按照独立企业之间的业务往来收取或者支付价款、费用,而减少其应纳税的收入或者所得额的,税务机关有权进行合理调整。

#### 3. 责令缴纳

对未按照规定办理税务登记的从事生产、经营的纳税人以及临时从事经营的纳税人,由税务机关核定其应纳税额,责令缴纳;不缴纳的,税务机关可以扣押其价值相当于应纳税款的商品、货物。扣押后缴纳应纳税款的,税务机关必须立即解除扣押,并归还所扣押的商品、货物;扣押后仍不缴纳应纳税款的,经县以上税务局(分局)局长批准,依法拍卖或者变卖所扣押的商品、货物,以拍卖或者变卖所得抵缴税款。

对有些未取得营业执照从事经营的单位或个人,除由工商行政管理机关依法处理外,由主管税务机关核定其应纳税额,责令缴纳。

#### 4. 责令提供纳税担保

税务机关有根据认为从事生产、经营的纳税人有逃避纳税义务行为的,可以在规定的纳税期前责令纳税人限期缴纳应纳税额,在限期内发现纳税人有明显的转移、隐匿其应纳税的商品、货物以及其他财产或者应纳税的收入的迹象的,税务机关可责成纳税人提供纳税担保。

#### 5. 采取税收保全措施

税务机关责令纳税人提供纳税担保而纳税人拒绝提供纳税担保或无力提供纳税担保的,经县以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以采取下列税收保全措施:

(1) 书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构冻结纳税人的金额相当于应纳税款的存款;

(2) 扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产。

纳税人在规定的限期内缴纳税款的,税务机关必须立即解除税收保全措施;限期期满仍未缴纳税款的,经县以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构从其冻结的存款中扣缴税款,或者依法拍卖或者变卖所扣押、查封的商品、货物或者其他财产,以拍卖或者变卖所得抵缴税款。

个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品,不在税收保全措施范围之内。

个人所扶养家属是指与纳税人共同居住生活的配偶、直系亲属以及无生活来源并由纳税人扶养的其他亲属。

个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品不包括机动车辆、金银饰品、古玩字画、豪华住宅或者一处以外的住房。

税务机关对单价 5000 元以下的其他生活用品,不采取税收保全措施和强制执行措施。

#### 6. 采取强制执行措施

从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人未按照规定的期限缴纳或者解缴税款,纳税担保人未按照规定的期限缴纳所担保的税款,由税务机关责令限期缴纳,逾期仍未缴纳的,经县以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以采取下列强制执行措施:

(1) 书面通知其开户银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款;

(2) 扣押、查封、依法拍卖或者变卖其价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产,以拍卖或者变卖所得抵缴税款。

税务机关采取强制执行措施时,对前款所列的纳税人、扣缴义务人、纳税担保人未缴纳的滞纳金同时强制执行。

个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品,不在强制执行措施的范围之内。

#### 7. 阻止出境

欠缴税款的纳税人或者其法定代表人在出境前未按照规定结清应纳税款、滞纳金或者提供纳税担保的,税务机关可以通知出入境管理机关阻止其出境。

#### (四) 税收优先的规定

税务机关征收税款,税收优先于无担保债权,法律另有规定的除外;纳税人欠缴的税款发生在纳税人以其财产设定抵押、质押或者纳税人的财产被留置之前的,税收应当先于抵押权、质权、留置权执行。

纳税人欠缴税款,同时又被行政机关决定处以罚款、没收违法所得的,税收优先于罚款、没收违法所得。

税务机关应当对纳税人欠缴税款的情况定期予以公告。

纳税人有欠税情形而以其财产设定抵押、质押的,应当向抵押权人、质权人说明其欠税情况。抵押权人、质权人可以要求税务机关提供有关的欠税情况。

#### (五) 纳税人有合并、分立情形的税收规定

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。纳税人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;纳税人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。

欠缴税款数额在 5 万元以上的纳税人在处分其不动产或者大额资产以前,应当向税务机关报告。

欠缴税款的纳税人因怠于行使到期债权,或者放弃到期债权,或者无偿转让财产,或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形,给国家税收造成损害的,税务机关可以行使代位权、撤销权。

税务机关依照上述规定行使代位权、撤销权的,不免除欠缴税款的纳税人尚未履行的纳税义务和应承担的法律责任。

## 六、税务检查

### (一) 税务检查的概念

税务检查是税务机关依照税收法律、行政法规的规定,对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务或者扣缴义务及其他有关税务事项进行审查、核实、监督活动的总称。它是税收征收管理工作的一项重要内容,是确保国家财政收入和税收法律法规贯彻落实的重要手段。

### (二) 税务检查的范围

1. 检查纳税人的账簿、记账凭证、报表和有关资料;检查扣缴义务人代扣代缴、代收代缴税款账簿、记账凭证和有关资料。

2. 到纳税人的生产、经营场所和货物存放地检查纳税人应纳税的商品、货物或者其他财产;检查扣缴义务人与代扣代缴、代收代缴税款有关的经营情况。

3. 责成纳税人、扣缴义务人提供与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的文件、证明材料和有关资料。

4. 询问纳税人、扣缴义务人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的问题和情况。

5. 到车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构检查纳税人托运、邮寄应纳税商品、货物或者其他财产的有关单据、凭证和有关资料。

6. 经县以上税务局(分局)局长批准,凭全国统一格式的检查存款账户许可证明,查询从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人在银行或者其他金融机构的存款账户;税务机关在调查税收违法案件时,经设区的市、自治州以上税务局(分局)局长批准,可以查询案件涉嫌人员的储蓄存款,税务机关查询所获得的资料,不得用于税收以外的用途。

税务机关派出的人员进行税务检查时,应当出示税务检查证件;无税务检查证件,纳税人、扣缴义务人及其他当事人有权拒绝检查。同时,被检查的纳税人、扣缴义务人及其他当事人应如实反映情况,提供资料,不得拒绝、隐瞒。

## 七、税务行政复议

为维护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税务具体行政行为,保护纳税人和其他税务当事人的合法权益,根据《税收征管法》及其实施细则和《中华人民共和国行政复议法》(以下简称《行政复议法》)的有关规定,纳税人和其他税务当事人认为税务机关的具体行政行为侵犯了其合法权益,可向税务行政复议机关申请复议。因此,税务行政复议就成为税收征收管理过程中的一项重要工作。



### 第三节 征纳双方的权利、义务和责任

#### 一、税务机关的权利、义务和责任

##### (一) 税务机关的权利

税务机关作为主管国家税务工作的职能部门,代表国家行使征税权力,主要有:

1. 税收法律、行政法规的建议权,税收规章的制定权。
  2. 税收管理权。税务机关有权对纳税人进行税务登记管理、账簿和凭证管理、纳税申报管理等。
  3. 税款征收权。这是税务机关在税款征收管理过程中享有的最主要的职权,主要包括:
    - (1) 依法计征权。税务机关可以根据各税种的不同特点和征纳双方的具体条件,依法确定计算征收税款的方式和方法。
    - (2) 核定税款权。税务机关有权对确无记账能力或虽有记账能力但管理混乱而导致税务机关难以查账征收税款的纳税人,按照一定方式核定其应纳税额。
    - (3) 税收保全和强制执行权。经县以上税务局(分局)局长批准,税务机关可以采取税收保全措施和强制执行措施,征收税款。
    - (4) 追征税款权。因税务机关的责任,致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的,税务机关在3年内可以要求纳税人、扣缴义务人补缴税款,但是不得加收滞纳金。因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误,未缴或者少缴税款的,税务机关在3年内可以追征税款、滞纳金;有特殊情况的,追征期可以延长到5年。
- 对偷税、抗税、骗税的,税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款,税务机关可以无限期追征。
4. 批准税收减、免、退、延期缴纳税款权。税务机关有权在法律、行政法规规定的权限内,对纳税人的减免税申请予以审批,但不得违反法律、行政法规的规定,擅自作出减免税的规定。为了照顾纳税人的某些特殊困难,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。
5. 税务检查权。这是税务机关查处税收违法行为的职权,包括查账权、场地检查权、询问权、责成提供资料权、存款账户核查权等。
6. 处罚权。即对税收违法进行行政处罚的权力,如罚款等权力。
7. 国家赋予的其他权利。

##### (二) 税务机关的义务

1. 宣传、贯彻、执行税收法规,辅导纳税人依法纳税的义务;
2. 为检举人保密的义务;
3. 为纳税人办理税务登记、发给税务登记证件的义务;
4. 受理减、免、退税申请及延期缴纳税款申请的义务;
5. 受理税务行政复议的义务;
6. 保护纳税人合法权益的义务;

## 7. 国家规定的其他义务。

### (三) 税务人员的法律责任

1. 税务人员与纳税人、扣缴义务人勾结,唆使或者协助纳税人、扣缴义务人犯罪的,依照《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)关于共同犯罪的规定处罚;未构成犯罪的,给予行政处分。

2. 税务人员利用职务上的便利,收受或者索取纳税人、扣缴义务人财物,构成犯罪的,依照《刑法》受贿罪追究刑事责任;未构成犯罪的,给予行政处分。

3. 税务人员玩忽职守,不征或者少征应征税款,致使国家税收遭受重大损失的,依照《刑法》渎职罪追究刑事责任;未构成犯罪的,给予行政处分。

4. 税务人员滥用职权,故意刁难纳税人、扣缴义务人的,给予行政处分;构成犯罪的,依照《刑法》渎职罪追究刑事责任。

5. 税务人员违反法律、行政法规的规定,擅自决定税收的开征、停征或者减税、免税、退税、补税的,除按《税收征管法》的规定撤销其擅自作出的决定外,补征应征未征税款,退还不应征而征收的税款,并追究直接责任人员的行政责任。

6. 税务人员私分扣押、查封的商品、货物或者其他财产,情节严重、构成犯罪的,依法追究刑事责任;尚不构成犯罪的,依法给予行政处分。

## 二、纳税人的权利、义务和责任

### (一) 纳税人的权利

1. 享受税法规定的减税免税优待。一般可分为两种情况:一种是根据国家经济政策,为支持和鼓励某些产业、产品和经营项目的发展,在税收法律、法规规定的一定条件和范围内给予的扶持性减税、免税;另一种是纳税有特殊困难或遭受自然灾害,税务机关根据纳税人的申请给予的困难性减税、免税。

2. 申请延期申报和延期缴纳税款的权利。《税收征管法》规定纳税人不能按期办理纳税申报,或有特殊困难不能按期缴纳税款的,经税务机关核准,可以延期申报和延期缴纳税款。

3. 依法申请收回多缴的税款。纳税人超过应纳税额缴纳的税款,税务机关发现后应当立即退还,纳税人自结算税款之日起3年内发现的,可以向税务机关要求退还多缴的税款并加算银行同期存款利息,税务机关及时查实后应当立即退还,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退还。

4. 认为税务机关具体行政行为不当,使纳税人的合法利益遭受损失的,纳税人有权要求税务机关赔偿。

5. 纳税人有权要求税务机关对自己的生产经营和财务状况及有关资料等保守秘密。

6. 纳税人按规定不负有代收、代扣、代缴义务的,有权依法拒绝税务机关要求其执行代收、代扣、代缴税款义务。

7. 纳税人对税务机关作出的具体行政行为有申请复议和向法院起诉及要求听证的权利。

8. 纳税人有权对税务机关及其工作人员的各种不法行为进行揭露、检举和控告;有权检举违反税收法律、行政法规的行为。

9. 国家法律、行政法规规定的其他权利。

## (二) 纳税人的义务

1. 依照税法规定申请办理税务登记、变更或注销税务登记,并按照规定使用税务登记证件,不得转借、涂改、损毁、买卖或者伪造税务登记证件。

2. 目前,关于生产、经营规模小又确无建账能力的纳税人的财务核算,国家税务总局规定,按照《个体工商户税收定期定额征收管理办法》(国家税务总局令第16号)和《个体工商户建账管理暂行办法》(国家税务总局令第17号)的规定,所有达到建账标准的个体工商户,均应按照有关规定建立账簿。达不到建账标准而实行定期定额征收方式征收税款的个体工商户,均应建立收支凭证粘贴簿、进货销货登记簿。

3. 纳税人必须按税法的规定办理纳税申报,报送纳税申报表、财务会计报表以及税务机关要求纳税人报送的其他资料。因特殊情况不能按期办理的,需报经税务机关批准。

4. 纳税人必须按照税法规定的纳税期限缴纳税款。因有特殊困难不能按期缴纳的,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。

特殊困难是指:

(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。

计划单列市国家税务局、地方税务局可以参照《税收征管法》第三十一条第二款的批准权限,审批纳税人延期缴纳税款。

纳税人需要延期缴纳税款的,应当在缴纳税款期限届满前提出申请,并报送下列材料:申请延期缴纳税款报告,当期货币资金余额情况及所有银行存款账户的对账单,资产负债表,应付职工工资和社会保险费等税务机关要求提供的支出预算。

税务机关应当自收到申请延期缴纳税款报告之日起20日内作出批准或者不予批准的决定;不予批准的,从缴纳税款期限届满之日起加收滞纳金。

5. 纳税人要按照税收法律与行政法规的规定保管和使用发票。

6. 欠缴税款的纳税人或者其法定代表人在出境前应按照规定结清应纳税款、滞纳金或者提供纳税担保。

7. 纳税人要接受税务机关的税务检查,如实反映情况,提供有关证明资料,不得拒绝、隐瞒。

8. 纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时,必须先依照税务机关的纳税决定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。

当事人对税务机关的处罚决定、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起诉。

当事人对税务机关的处罚决定逾期不申请行政复议也不向人民法院起诉又不履行的,作出处罚决定的税务机关可以采取强制执行措施,或者申请人民法院强制执行。

9. 国家法律、行政法规规定的其他义务。

10. 纳税人享有的权利和承担的义务,一般也适用于法律规定的代扣代缴、代收代缴义务人。

### (三) 纳税人、扣缴义务人的法律责任

#### 1. 违反税务管理的行为及处罚

(1) 纳税人有下列行为之一的,由税务机关责令限期改正,可以处以 2000 元以下的罚款;情节严重的,处以 2000 元以上 1 万元以下的罚款:①未按照规定的期限申报办理税务登记、变更或注销登记的;②未按照规定设置、保管账簿或者保管记账凭证和有关资料的;③未按照规定将财务、会计制度或财务会计处理办法和会计核算软件报送税务机关备案的;④未按照规定将其全部银行账号向税务机关报告的;⑤未按照规定安装、使用税控装置,或者损毁或者擅自改动税控装置的;⑥纳税人未按照规定办理税务登记证件验证或者换证手续的。

(2) 纳税人不办理税务登记的,由税务机关责令限期改正;逾期不改正的,税务机关提请工商行政管理机关吊销其营业执照。

纳税人未按照规定使用税务登记证件,或者转借、涂改、损毁、买卖、伪造税务登记证件的,处 2000 元以上 1 万元以下的罚款;情节严重的,处 1 万元以上 5 万元以下的罚款。

(3) 扣缴义务人未按规定设置、保管代扣代缴、代收代缴税款账簿或者保管代扣代缴、代收代缴税款记账凭证及有关资料的,由税务机关责令改正,可处以 2000 元以下的罚款;情节严重的,处以 2000 元以上 5000 元以下的罚款。

(4) 纳税人未按规定的期限办理纳税申报和报送纳税资料的,或者扣缴义务人未按照规定的期限向税务机关报送代扣代缴、代收代缴税款报告表和有关资料的,由税务机关责令限期改正,可处以 2000 元以下的罚款;情节严重的,可处以 2000 元以上 1 万元以下的罚款。

#### 2. 欠税行为及处罚

欠税是指纳税人、扣缴义务人逾期未缴纳税款的行为。纳税人欠缴应纳税款,采取转移或者隐匿财产的手段,妨碍税务机关追缴欠缴的税款的,由税务机关追缴欠缴的税款、滞纳金,并处欠缴税款 50% 以上 5 倍以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。扣缴义务人应扣未扣、应收而不收税款的,由税务机关向纳税人追缴税款,对扣缴义务人处应扣未扣、应收未收税款 50% 以上 3 倍以下罚款。

#### 3. 逃避缴纳税款行为及处罚

2009 年 2 月 28 日,第十一届全国人民代表大会常务委员会第七次会议通过了《中华人民共和国刑法修正案(七)》,对当时《刑法》第二百零一条规定的偷税罪的定罪量刑标准进行了修改。

修订后的《刑法》第二百零一条规定:纳税人采取欺骗、隐瞒手段进行虚假纳税申报或者不申报,逃避缴纳税款数额较大并且占应纳税额 10% 以上的,处 3 年以下有期徒刑或者拘役,并处罚金;数额巨大并且占应纳税额 30% 以上的,处 3 年以上 7 年以下有期徒刑,并处罚金。

扣缴义务人采取前款所列手段,不缴或者少缴已扣、已收税款,数额较大的,依照前款的规定处罚。

对多次实施前两款行为,未经处理的,按照累计数额计算。

有第一款行为,经税务机关依法下达追缴通知后,补缴应纳税款,缴纳滞纳金,已受行政处罚的,不予追究刑事责任;但是,5 年内因逃避缴纳税款受过刑事处罚或者被税务机关

给予2次以上行政处罚的除外。

#### 4. 抗税行为及处罚

抗税是指纳税人、扣缴义务人以暴力威胁方法拒绝缴纳税款的行为。依照《税收征管法》及《刑法》有关条款的规定,情节轻微、未构成犯罪的,由税务机关追缴其拒缴的税款、滞纳金,并处以拒缴税款1倍以上5倍以下的罚款。构成犯罪的,处3年以下有期徒刑或者拘役,并处拒缴税款1倍以上5倍以下罚金;情节严重的,处3年以上7年以下有期徒刑,并处拒缴税款1倍以上5倍以下罚金。以暴力方法抗税,致人重伤或者死亡的,按伤害罪、杀人罪从重处罚,并处罚金。

#### 5. 行贿行为及处罚

纳税人向税务人员行贿,不缴或者少缴应纳税款的,依照行贿罪追究刑事责任,并处不缴或者少缴的税款5倍以下的罚款。《刑法》第三百九十条规定:对犯行贿罪的,处5年以下有期徒刑或者拘役;因行贿谋取不正当利益,情节严重的,或者使国家利益遭受重大损失的,处5年以上10年以下有期徒刑;情节特别严重的,处10年以上有期徒刑或者无期徒刑,可以并处没收财产。

#### 6. 骗税行为及处罚

对骗税行为,依照《税收征管法》及《刑法》有关条款的规定,由税务机关追缴其骗取的出口退税款,并处骗取税款1倍以上5倍以下的罚款。构成犯罪的,即以假报出口或者其他欺骗手段,骗取国家出口退税款,数额较大的,处5年以下有期徒刑或者拘役,并处骗取税款1倍以上5倍以下罚金;数额巨大或者有其他严重情节的,处5年以上10年以下有期徒刑,并处骗取税款1倍以上5倍以下罚金;数额特别巨大或者有其他特别严重情节的,处10年以上有期徒刑或者无期徒刑,并处骗取税款1倍以上5倍以下罚金或者没收财产。

纳税人缴纳税款后,采取前款规定的欺骗方法,骗取所缴纳的税款的,依照《刑法》第二百零一条规定处罚;骗取税款超过所缴纳的税款部分,依照前款规定处罚。

对骗取国家出口退税款的,税务机关可以在规定的期间内停止为其办理出口退税。

#### 7. 其他违法行为及处罚

(1)非法印制、转借、倒卖、变造或者伪造完税凭证的,由税务机关责令改正,处2000元以上1万元以下的罚款;情节严重的,处1万元以上5万元以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

(2)银行及其他金融机构未依照《税收征管法》的规定在从事生产、经营的纳税人的账户中登录税务登记证件号码,或者未按规定在税务登记证件中登录从事生产、经营的纳税人的账户账号的,由税务机关责令限期改正,处2000元以上2万元以下的罚款;情节严重的,处2万元以上5万元以下的罚款。

(3)为纳税人、扣缴义务人非法提供银行账户、发票、证明或者其他方便,导致未缴、少缴税款或者骗取国家出口退税款的,税务机关除没收违法所得外,还可以处未缴、少缴或者骗取的税款1倍以下的罚款。

(4)税务机关依照《税收征管法》,到车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构检查纳税人有关情况时,有关单位拒绝的,由税务机关责令改正,可以处1万元以下的罚款;情节严重的,处1万元以上5万元以下的罚款。

## 附录:

### 相关法律法规文件

#### 1. 中华人民共和国税收征收管理法

1992年9月4日第七届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议通过,同日中华人民共和国主席令第60号公布;1995年2月28日第八届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议第一次修正,同日中华人民共和国主席令第42号公布;2001年4月28日第九届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议修订,同日中华人民共和国主席令第49号公布;2013年6月29日第十二届全国人民代表大会常务委员会第三次会议第二次修订,同日中华人民共和国主席令第5号公布;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第三次修改,同日中华人民共和国主席令第23号公布

#### 2. 中华人民共和国税收征收管理法实施细则

2002年9月7日中华人民共和国国务院令第362号公布;2012年11月9日中华人民共和国国务院令第628号第一次修改;2013年7月18日中华人民共和国国务院令第638号第二次修改;2016年2月6日中华人民共和国国务院令第666号第三次修改

#### 3. 中华人民共和国刑法

1979年7月1日第五届全国人民代表大会第二次会议通过,同年7月6日全国人民代表大会常务委员会委员长令第5号公布;1997年3月14日第八届全国人民代表大会第五次会议修订,同日中华人民共和国主席令第83号公布;2015年8月29日第十二届全国人民代表大会常务委员会第十六次会议第九次修正,同日中华人民共和国主席令第30号公布

#### 4. 中华人民共和国刑法修正案(八)

2011年2月25日第十一届全国人民代表大会常务委员会第十九次会议通过,同日中华人民共和国主席令第41号公布

#### 5. 船舶车船税委托代征管理办法

2013年1月5日 国家税务总局 交通运输部公告2013年第1号

#### 6. 委托代征管理办法

2013年5月10日 国家税务总局公告2013年第24号

#### 7. 国家税务总局关于修改《税务登记管理办法》的决定

2014年12月27日 国家税务总局令第36号

## 第三章 涉税服务业务

### 第一节 涉税鉴证服务

#### 一、涉税鉴证的概念和特点

涉税鉴证,是指鉴证人接受委托,凭借自身的税收专业能力和信誉,通过执行规定的程序,依照税法和相关标准,对被鉴证人的涉税事项作出评价和证明的活动。

##### (一) 相关概念

##### 1. 当事人。

涉税鉴证业务涉及的当事人,包括委托人、鉴证人、被鉴证人和使用人。

(1) 委托人,即委托税务师事务所对涉税事项进行鉴证的单位或个人。

(2) 鉴证人,即接受委托,执行涉税鉴证业务的税务师及其所在的税务师事务所。

(3) 被鉴证人,即与鉴证事项相关的单位或个人。被鉴证人可以是委托人,也可以是委托人有权指定的第三人。

(4) 使用人,即预期使用鉴证结果的单位或个人。

2. 鉴证事项,是指鉴证人所评价和证明的对象。

3. 鉴证材料,是指在鉴证业务过程中涉及的各类信息载体。

4. 鉴证结果,是指鉴证人执行鉴证项目的最终状态,包括出具鉴证报告或者终止涉税鉴证业务委托合同等其他情况。

##### (二) 特点

与涉税服务业务相比,涉税鉴证业务具有如下四方面特点:

1. 委托人不是唯一的服务对象,作出的评价或证明的结论,一般为委托人以外的部门或人员使用。税务师提供的涉税鉴证不仅为委托人服务,对被鉴证人的涉税事项作出评价和证明也被管理部门、投资人或其他涉税信息使用人使用,委托人取得税务师出具的涉税鉴证业务报告,通常向外部提供。

2. 限于规定的涉税鉴证项目。涉税鉴证属于“准法定”业务,涉税鉴证的项目名称、鉴证内容、鉴证标准等由相关法规明确规定。

3. 因外部需求触发涉税鉴证。涉税鉴证不是委托人出于自身纳税或办税需求,而是在办理涉税事项时由于外部涉税信息使用人对涉税事项需要第三方专业机构作出评价和证明,委托人寻求税务师事务所及其税务师提供涉税鉴证。

4. 应出具规定种类的业务报告。税务师在进行涉税鉴证时,应对涉证的涉税事项有明确的结论,并根据鉴证实际情况,出具规定种类的涉税鉴证业务报告。

#### 二、涉税鉴证业务的种类

涉税鉴证业务从鉴证事项的内容来分,包括纳税申报类鉴证、涉税审批类鉴证和其他

涉税鉴证三种类型。

1. 纳税申报类鉴证,是指税务师对纳税人或扣缴义务人申报缴纳税款的相关项目及金额的真实性和合法性作出评价、证明。目前纳税申报类鉴证主要有企业所得税汇算清缴纳税申报的鉴证和土地增值税清算的鉴证。

2. 涉税审批类鉴证,是指税务师对委托人需要向税务机关申报审批(或备案)的事项,就其合法性、真实性、完整性作出评价、证明。目前涉税审批类鉴证有企业所得税税前弥补亏损的鉴证和企业资产损失所得税税前扣除的鉴证。

3. 其他涉税鉴证,是指除上述两类以外的涉税鉴证业务。

### 三、涉税鉴证遵循的原则

税务师及其所在的税务师事务所执行涉税鉴证业务,应当遵循以下原则:

1. 合法原则。鉴证人的执业过程和鉴证结果应当符合法律规定,不得损害国家税收利益和其他相关主体的合法权益。

2. 目的原则。鉴证人应当充分考虑鉴证结果的预期用途,合理规划和实施鉴证程序,保证鉴证结果符合约定的鉴证目的。

3. 独立原则。鉴证人应当保持独立性,在被鉴证人和使用人之间保持中立,排除可能有损客观、公正鉴证的情形,并依照有关规定进行回避。

4. 胜任原则。鉴证人应当审慎评价鉴证事项的业务要求和自身的专业能力,合理利用其他专家的工作,妥善处理超出自身专业能力的鉴证委托。

5. 责任原则。鉴证人在执业中应当保持负责态度,实施鉴证程序,控制执业风险,承担执业责任。依照法律规定和约定履行保密义务。

### 四、涉税鉴证基本业务流程

涉税鉴证基本业务流程包括业务承接、业务计划、业务实施和出具涉税鉴证报告四个阶段。

#### (一)涉税鉴证业务承接

##### 1. 分析评估

税务师事务所承接涉税鉴证业务,应当对委托事项进行初步调查和了解,并从以下方面进行分析评估,决定是否接受涉税鉴证业务委托:

- (1)委托事项是否属于涉税鉴证业务;
- (2)本税务师事务所是否具有相应的专业实施能力;
- (3)本税务师事务所是否可以承担相应的风险;
- (4)本税务师事务所是否具备独立性;
- (5)其他相关因素。

##### 2. 签订业务约定书

税务师事务所决定接受涉税鉴证业务委托的,应当与委托人签订涉税鉴证业务约定书。

(1)涉税鉴证业务约定书的基本内容。

涉税鉴证业务约定书应当包括以下基本事项:



- ①签约双方名称、住所、通信地址、联系方式、法定代表人(执行事务合伙人);
- ②鉴证事项;
- ③鉴证报告的用途或使用范围;
- ④鉴证期限;
- ⑤鉴证人员;
- ⑥鉴证业务报酬及支付方式;
- ⑦委托人或被鉴证人对涉税鉴证业务的配合义务;
- ⑧鉴证人利用其他专家工作的安排;
- ⑨属于重新鉴证的,与前任鉴证人沟通的安排;
- ⑩委托人、鉴证人或被鉴证人的证明责任;
- ⑪鉴证有关的法律、经济风险承担和争议的处理;
- ⑫签约时间;
- ⑬其他应当约定的事项。

税务师事务所在承接涉税鉴证业务时,应当与委托人进行沟通,并对税务专业术语、鉴证业务范围等有关事项进行解释,避免双方对鉴证项目的业务性质、责任划分和风险承担的理解产生分歧。

(2)业务约定书的相关要求、履行和变更、权利和义务的终止、违约责任和争议解决等,与涉税服务业务约定书相似。

### (二) 涉税鉴证业务计划

税务师事务所应当指派能够胜任受托涉税鉴证业务的税务师,作为项目负责人具体承办。

项目负责人根据鉴证事项的复杂程度、风险状况和鉴证期限等情况,制订具体的涉税鉴证业务计划,具体包括下列内容:

1. 鉴证风险评估,包括被鉴证人的税务风险管理情况,税务机关及其他方面对被鉴证人的评价,以及可能存在税务风险的其他方面。
2. 总体鉴证计划,包括鉴证事项的具体范围、鉴证目标、鉴证策略、组织分工和时间安排。
3. 具体鉴证安排,包括拟执行的鉴证程序、时间步骤、鉴证方法和具体流程等。

涉税鉴证业务计划确定后,项目负责人可以视情况变化对业务计划做相应的调整。

### (三) 涉税鉴证业务实施

税务师执行涉税鉴证业务,围绕鉴证事项,关注鉴证对象相关内容,收集证据的同时编制涉税鉴证业务工作底稿。

税务师事务所可以为执行涉税鉴证业务的税务师配备助理人员,从事辅助性工作。税务师应当指导和监督助理人员的工作,并对其工作成果负责。

税务师在执行涉税鉴证业务过程中,对超出其业务能力的复杂、疑难或其他特殊技术问题,可以根据业务需要,请求本机构内部或外部相关领域的专家协助工作,或者向相关专家咨询。税务师应当以适当形式参与专家的工作,并对专家的工作成果负责。

#### 1. 涉税鉴证关注方面

税务师执行涉税鉴证业务,应当对可能影响涉税鉴证结果的所有重要方面予以关注,

主要包括下列内容:

- (1)事实方面,包括环境事实、业务事实和其他事实;
- (2)会计方面,包括财务会计报告、会计账户,以及交易、事项的会计确认和计量等其他方面;
- (3)税收方面,包括会计数据信息采集、纳税调整、计税依据、适用税率、纳税申报表或涉税审批表格填写,以及其他方面。

## 2. 证据

在实施涉税鉴证业务时,委托人或被鉴证人,应当如实向鉴证人提供有关鉴证材料。鉴证人应当取得支持鉴证结果所需的事实根据和法律依据。

鉴证人对其鉴证行为合法性的证明责任,不能替代或减轻涉税鉴证业务委托人或被鉴证人应当承担的会计责任、纳税申报责任以及其他法律责任。

### (1) 证据取得途径

鉴证人可以通过以下途径,获取涉税鉴证业务证据:

- ①委托人配合提供的鉴证材料;
- ②被鉴证人协助提供的鉴证材料;
- ③鉴证人独立取得的鉴证材料。

### (2) 获取证据方法

鉴证人可以采取下列方法,获取涉税鉴证业务证据:

- ①审阅书面材料;
- ②检查和盘点(监盘)实物;
- ③询问或函证事项;
- ④观察活动或程序;
- ⑤重新执行程序;
- ⑥分析程序;
- ⑦其他方法。

### (3) 证据的有效性

鉴证人应当本着审慎态度,对不同来源的鉴证材料进行综合判断,确认支持鉴证结果的有效证据。

#### ① 证据资格

鉴证人在确认证据前,应当从以下两个方面判断鉴证材料是否具有涉税鉴证的证据资格:一是证据相关性,指鉴证材料与待证事实之间具有实质性证明意义的关联;二是证据合法性,指鉴证材料在取证主体、取证程序以及证据形式等方面都符合法律要求。

#### ② 证明能力

鉴证人在确认证据时,应当从以下两个方面判断鉴证材料是否具有涉税鉴证的证明能力:一是证据真实性,指鉴证材料经适当方法查证属实,能够排除合理怀疑;二是证据充分性,指获取鉴证材料整体的证明力,足以支持鉴证结果。

## 3. 作出鉴证结论的标准

鉴证人应针对具体的涉税鉴证业务类型,确定判断确认证据和作出鉴证结论的标准:

- (1)税法标准。鉴证人从事纳税申报类和涉税审批类涉税鉴证业务,必须遵守税法的

规定。鉴证人认为税收法律、行政法规、规章以及规范性文件之间规定不一致的,按照有权部门作出的解释执行;没有解释的,可以向税务机关咨询。对面临税务机关处罚风险的鉴证项目,可以参照行政诉讼证据规则确认证据。

(2)其他标准。鉴证人从事其他涉税鉴证业务,应当根据鉴证事项和目的确定标准。对将行业内公认的业务标准或单位的内部制度作为标准的,鉴证人要将其作为证据进行采集。对司法活动中有关事项进行鉴证的,以及可能引起争议的鉴证项目,鉴证人应当充分考虑有关诉讼法中的证据规则。

#### 4. 工作底稿

税务师执行涉税鉴证业务,应当编制涉税鉴证业务工作底稿,保证底稿记录的完整性、真实性和逻辑性。

##### (1)工作底稿实现目标

①通过对涉税鉴证业务过程的适当记录,列明判断过程及其依据,作为最终作出鉴证报告的基础性资料;

②通过对涉税鉴证业务证据的有效收集与整理,显示支持鉴证结果的证据链条,证明其符合税务师执业准则;

③通过对涉税鉴证业务情况的规范记载,表明涉税鉴证业务的规范化程度,为执业质量的比较提供基本依据。

##### (2)工作底稿内容

涉税鉴证业务工作底稿应包括以下内容:

- ①鉴证项目名称;
- ②被鉴证人名称;
- ③鉴证项目所属时期;
- ④索引;
- ⑤鉴证过程和结果的记录;
- ⑥证据目录;
- ⑦底稿编制人签名和编制日期;
- ⑧底稿复核人签名和复核日期。

涉税鉴证业务工作底稿可以采用纸质或者电子的形式,有视听资料、实物等证据的,可以同时采用其他形式。

涉税鉴证业务工作底稿可以在鉴证过程中,通过记录、复制、录音、录像、照相等方式随时形成,并由实施的税务师、助理等人员签名。

##### (3)工作底稿管理

涉税鉴证业务工作底稿属于税务师事务所的业务档案,应当至少保存10年;法律、行政法规另有规定的除外。

未经涉税鉴证业务委托人同意,税务师事务所不得向他人提供工作底稿,但下列情形除外:

- ①税务机关因税务检查需要进行查阅的;
- ②税务师行业主管部门因检查执业质量需要进行查阅的;
- ③公安机关、人民检察院、人民法院根据有关法律、行政法规需要进行查阅的。

#### （四）涉税鉴证业务报告

涉税鉴证业务报告是税务师依据国家有关税收法律、法规、规章及其他有关规定,遵照相关涉税鉴证的业务流程,按照独立、客观、公正原则,在实施必要的调查研究、论证和计算等审核程序的基础上,进行职业推断和客观评判,出具的含有鉴证结论或鉴证意见的书面报告。

##### 1. 涉税鉴证业务报告基本结构

涉税鉴证业务报告作为对外发生效力的文书,尽管鉴证的项目或内容有所差异,但构成的内容有总体的要求,与涉税服务业务报告相似,一般的涉税鉴证业务报告也由文头、正文和报告日期三部分组成。

文头包括出具单位名称和编号。

正文应当包括下列要素:

(1)标题。鉴证报告的标题应当统一规范为“鉴证事项+鉴证报告”。

(2)收件人。鉴证报告的收件人是指按照业务约定书的要求送致鉴证报告的对象,一般是指鉴证业务的委托人。鉴证报告应当载明收件人的全称。

(3)引言段。鉴证报告的引言段应当表明委托人和受托人的责任,说明已委托事项已进行审核鉴证以及审核的原则和依据等。

(4)鉴证实施情况。鉴证报告的审核过程及实施情况应当披露以下内容:

①简要评述与鉴证对象信息相关的内部控制及其有效性。

②简要评述获取的鉴证对象信息、各类证据的充分性和适当性。

③简要陈述鉴证事项进行审核、验证、计算和职业判断的情况。

(5)鉴证结果。

(6)报告的其他要素。包括:附件,税务师及税务师事务所所长签名或盖章,税务师事务所的名称、地址及盖章。

报告出具的日期是鉴证业务报告经过草拟、复核和签发后,形成正式报告可以交由委托方或者其他使用人的日期。鉴证报告是对涉税鉴证事项提出鉴证结论或鉴证意见,不应早于税务师获取充分、适当的审核证据。

##### 2. 涉税鉴证业务报告出具规范

税务师应当出具真实、合法的鉴证报告。涉税鉴证业务报告根据审核鉴证的情况不同,分为鉴证结论和鉴证意见。

##### (1)提出鉴证结论的涉税鉴证业务报告

在合理保证的鉴证业务中,税务师应当以积极方式提出结论,出具含有鉴证结论的书面报告,包括无保留意见的鉴证报告和保留意见的鉴证报告。

##### ①无保留意见的鉴证业务报告

涉税鉴证事项符合下列所有条件,税务师应当出具无保留意见的鉴证业务报告:鉴证事项完全符合法定性标准,涉及的会计资料及纳税资料遵从了国家法律、法规及税收有关规定。

税务师已经按照本准则及依据本准则制定的有关业务准则的规定,实施了必要的审核程序,审核过程未受到限制。

税务师获取了鉴证对象信息所需充分、适当的证据,完全可以确认涉税鉴证事项的具体金额。

无保留意见的鉴证业务报告,应当以积极方式提出鉴证结论,对鉴证对象信息提供合理保证。

#### ②保留意见的鉴证业务报告

涉税鉴证事项符合下列情形之一的,税务师应当出具保留意见的鉴证业务报告:

涉税鉴证的部分事项因税收法律、法规及其具体政策规定或执行时间不够明确;

经过咨询或询证,对鉴证事项所涉及的具体税收政策在理解上与税收执法人员存在分歧,需要提请税务机关裁定;

部分涉税事项因审核范围受到限制,不能获取充分、适当的证据,虽然影响较大,但不至于出具无法表明意见的鉴证报告。

保留意见的鉴证业务报告,应当以积极方式提出鉴证结论,对鉴证对象信息提供合理保证,并对不能确认具体金额的部分涉税鉴证事项予以说明,提请预期使用者决策。

#### (2)提出鉴证意见的涉税鉴证业务报告

在有限保证的鉴证业务中,税务师应当以消极方式发表意见,出具含有鉴证意见的书面报告,包括无法表明意见的鉴证报告和否定意见的鉴证业务报告。

##### ①无法表明意见的鉴证业务报告

如果审核范围受到限制,对涉税鉴证事项可能产生的影响非常重大和广泛,不能获取充分、适当的证据,以至于无法对涉税事项发表审核意见,税务师应当出具无法表明意见的鉴证业务报告。

无法表明意见的鉴证业务报告,应当以消极方式提出鉴证意见,对鉴证对象信息提供有限保证,并说明涉税鉴证事项无法表明意见的理由。

##### ②否定意见的鉴证业务报告

如果发现涉税事项总体上没有遵从法定性标准,存在违反税收法律法规或有关规定的情形,经与被审核方有关部门和人员沟通或磋商,在所有重大方面未能达成一致,不能真实、合法地反映鉴证结果的,税务师应当出具否定意见的鉴证业务报告。

否定意见的鉴证业务报告,应当以消极方式提出鉴证意见,对鉴证对象信息提供有限保证,并说明持否定意见的理由。

#### 3. 涉税鉴证业务报告基本程序

涉税鉴证业务报告是在税务师实施了具体的审核鉴证基础上制作的,是根据其已经掌握的证据资料、调查核实事实真相、填写必要的工作底稿、进行适当的职业推断和客观评判后进行的,为了保证涉税鉴证报告的质量,一般应按如下程序操作:

##### (1)整理分析鉴证相关证据和信息资料

税务师应对审核鉴证所掌握的证据、信息、资料和工作底稿进行整理,进而重点分析:各种证据资料相互之间是否印证,内部资料、外部证据以及相关人员的询证之间表述内容、金额是否一致;掌握的证据资料是否齐全并足以鉴证事项真相;相关证据是否权威或符合法定标准;证据资料不齐全、不充分的能否补充更多的证据等。在整理分析的基础上,对要鉴证事项作出职业推断和客观评判,取舍证据资料,对照适用的税收政策,计算相应涉及税种和税额,初步形成鉴证的结论或意见,确定鉴证报告的行文方式和主张。

##### (2)编制涉税鉴证业务报告

受托的涉税鉴证业务完成后,由项目负责人编制涉税鉴证业务报告。项目负责人应根

据审核鉴证和整理分析的实际情况,按照涉税鉴证业务报告的撰写要求和格式,撰写涉税鉴证业务报告的样稿,连同报告的证据等信息资料交相关部门和人员复核。

涉税鉴证业务报告具有特定目的或服务于特定的使用人的,鉴证人应当在涉税鉴证业务报告中,注明该报告的特定目的或使用人,对报告的用途加以限定和说明。

项目负责人认为在实施涉税鉴证中,委托人提供的会计、税收等基础资料缺乏完整性和真实性,可能对鉴证项目的预期目的产生重大影响的,应当在报告中作出适当说明。

### (3) 复核涉税鉴证业务报告

税务师事务所应按照税务师事务所执业质量控制制度的规定,对出具的涉税鉴证报告进行复核。对于复核中存在不足之处的涉税鉴证报告,应按相应的程序作出补充调整,直至符合要求。

### (4) 签发、编制文号,形成正式的涉税鉴证业务报告

涉税鉴证业务报告完成内部复核程序后,由税务师签名和税务师事务所盖章后对外出具。出具涉税鉴证业务报告,应按税务师事务所内部管理体制,由税务师事务所所长(执行事务合伙人)或其他文书签发人员签发,编制涉税鉴证报告使用的文号,按委托人要求和业务档案管理需要,打印若干份涉税鉴证报告。

### (5) 交由委托人审核签收

涉税鉴证报告制作完毕应交给委托人审验,确认报告所陈述的事实、内容、政策依据等能否达成共识,如果委托方无异议,由委托方的相关人员签收。

项目负责人在涉税鉴证业务报告正式出具后,如果发现新的重大事项,足以影响已出具的鉴证报告结论的,应当及时报告税务师事务所,作出相应的处理。

## 4. 涉税鉴证业务报告示范文本

### 企业所得税年度纳税申报鉴证报告(范本)

业务约定书备案号:

事务所鉴证报告号:

我们接受委托,对贵单位\_\_\_\_\_年度的企业所得税纳税申报事项进行鉴证,并出具鉴证报告。

贵单位的责任是,及时提供与企业所得税年度纳税申报事项有关的会计资料和纳税资料,并保证其真实、准确、完整和合法,确保贵单位填报的企业所得税纳税申报表符合《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则以及其他税收法律、法规、规范的要求,并如实纳税申报。

我们的责任是,本着独立、客观、公正的原则,依据《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则和有关政策、规定,按照《企业所得税汇算清缴纳税申报鉴证业务准则》等行业规范要求,对贵单位企业所得税年度纳税申报的真实性、准确性、完整性和合法性实施鉴证,并发表鉴证意见。

在鉴证过程中,我们考虑了与企业所得税相关的鉴证材料的证据资格和证明能力,对贵单位提供的会计资料及纳税资料等实施了审核、验证、计算和职业推断等必要的鉴证程序。我们相信,我们获取的鉴证证据是充分的、适当的,为发表鉴证意见提供了基础。现将鉴证结果报告如下:

经对贵单位\_\_\_\_年度企业所得税年度纳税申报事项进行鉴证,我们认为,本报告后附的《企业所得税年度纳税申报表》已经按照《中华人民共和国企业所得税法》及其实施条例、《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则以及其他税收法律法规的相关规定填报,在所有重大方面真实、准确、完整地反映了贵单位本纳税年度的所得税纳税申报情况。部分数据摘录如下:

序号	项 目	金 额
1	利润总额	
2	加:纳税调整增加额	
3	减:纳税调整减少额	
4	加:境外应税所得弥补境内亏损	
5	纳税调整后所得	
6	减:弥补以前年度亏损	
7	应纳税所得额	
8	适用税率	
9	应纳所得税额	
10	减:减免所得税额	
11	减:抵免所得税额	
12	应纳税额	
13	加:境外所得应纳所得税额	
14	减:境外所得抵免所得税额	
15	实际应纳所得税额	
16	减:本年累计实际已预缴的所得税额	
17	本年应补(退)的所得税额	

注:1. 表内第1栏“利润总额”:事业单位填写“收支结余”,民间非营利性组织填写“净资产变动额”。

2. 具体纳税调整项目及说明详见附件《企业所得税年度纳税申报鉴证报告说明》。

本报告仅供贵单位向主管税务机关办理企业所得税年度纳税申报时使用,不作其他用途。因使用不当造成的后果,与执行本鉴证业务的税务师事务所及其税务师无关。

税务师:(签名、盖章)

项目负责人:(签名、盖章)

所长:(签名、盖章)

税务师事务所(盖章)

电话:

地址:

日期: 年 月 日

附送资料:

1. 企业所得税年度纳税申报鉴证报告说明
2. \_\_\_\_\_年度企业所得税纳税申报表
3. 税务师事务所执业证复印件

## 第二节 非涉税鉴证服务

### 一、非涉税鉴证服务的概念和特点

非涉税鉴证服务是税务师事务所及其税务师,向委托人或者委托人指向的第三人,提供涉税信息、知识和相关劳务等不具有证明性的活动。

与涉税鉴证服务相比,非涉税鉴证服务具有如下几方面特点:

1. 以委托人或其指向的第三人为服务对象,服务结果一般限于委托人使用。税务师非涉税鉴证服务是为委托人服务,在提供涉税代理服务时,需要委托人授权,在授权范围内以代理人或代言人的身份办理涉税事项;在提供税务咨询或其他涉税服务时,仅向委托人或其指向的第三人提供涉税信息、知识。非涉税鉴证服务在出具涉税服务报告情况下,委托方是唯一的报告对象,税务师不能将涉税服务的业务报告提供给委托人或其指定的第三人以外的单位或个人,同样,委托人对涉税服务业务报告只限于自身使用,不能用于与税务师事务所约定范围以外的事项或单位和个人。

2. 非涉税鉴证服务范围和项目宽泛,服务方式灵活。在符合税收和其他相关法律、法规的前提下,非涉税鉴证服务提供的项目名称、服务内容、服务方式以及服务标准等,都由委托人与税务师事务所及其税务师与委托人具体商定,涉税服务不囿于规定的服务项目和范围。

3. 因委托人自身需求触发。非涉税鉴证服务是市场化程度较高的业务,非涉税鉴证服务业务的开展是基于委托方基于自身需求,为保证准确、合理地履行纳税义务或者提高办理涉税事宜的质量、效率,而寻求税务师事务所及其税务师为其提供专业化的非涉税鉴证服务。非涉税鉴证服务通常只是办理涉税事务、提出意见或建议,不对委托人的涉税事项



作出评价和证明。

4. 不一定出具涉税服务业务报告。涉税服务的业务报告根据业务约定书的约定、非涉税鉴证服务的复杂程度或者委托人特殊需求出具,税务师在提供涉税信息、代办纳税事项或采取网络或口头咨询时,通常不需要出具涉税服务业务报告。

## 二、非涉税鉴证服务业务的种类

非涉税鉴证服务业务从服务的内容来分,包括税务咨询类服务、申报准备类服务、涉税代理类服务和其他涉税服务四种类型。

1. 税务咨询类服务,是指税务师通过电话、书面、晤谈等方式解答咨询人有关税收方面问题的非涉税鉴证服务。税务咨询类服务是最为常见的非涉税鉴证服务,涉及内容广泛,咨询形式多样,服务方式不一。通常表现为临时涉税咨询、聘请常年税务顾问和进行税收筹划等多种非涉税鉴证服务方式。

2. 申报准备类服务,是指税务师为保证委托人按照税收法律、法规和规章的要求履行纳税申报或办理涉税审批、备案等事宜,收集整理或填制纳税申报或办理涉税事项所需要的申报资料的服务。

3. 涉税代理类服务,是指税务师接受委托人委托,以委托人的名义办理涉税纳税申报或其他涉税事务的服务。目前,税务师行业中常见的涉税代理类服务主要有:代理纳税申报、代理发票管理(包括按规定领购、保管、代开等)、代办税务登记、代理减免退税申报、代理增值税一般纳税人资格认定申请和代理建账建制等。

4. 其他涉税服务,是指上述之外的税务师接受委托人委托而开展的非涉税鉴证服务业务。税务师行业作为新兴的现代服务业,随着税制改革的深入和社会经济的发展,还有许多非涉税鉴证服务业务需要从业人员去开拓、去创新,以优质、专业、高效的服务拓展服务领域和加深服务层面,推进整个税务师行业向前发展。

## 三、非涉税鉴证服务遵循的原则

税务师和税务师事务所提供非涉税鉴证服务,应遵循以下原则:

1. 合法原则。提供非涉税鉴证服务的过程和结果应当符合法律规定,不得损害国家税收利益和其他相关主体的合法权益。

2. 合理原则。提供非涉税鉴证服务应当符合税法立法目的,合乎事理常规。不得为纳税人筹划虚假交易或其他不当行为。

3. 胜任原则。承接业务和执业中,应当审慎评价委托人的业务要求和自身的专业能力,合理利用其他专家的工作,妥善处理超出自身专业能力的业务委托。

4. 责任原则。执业中应当保持负责态度,实施服务程序,控制执业风险,承担执业责任。依照法律规定和约定履行保密义务。

## 四、非涉税鉴证服务基本业务流程

非涉税鉴证服务基本业务流程包括业务承接、业务计划、业务实施和出具涉税服务报告四个阶段。

## （一）非涉税鉴证服务业务承接

### 1. 分析评估

税务师事务所承接非涉税鉴证服务业务,应当对委托事项进行初步调查和了解,并从以下方面进行分析评估,决定是否接受非涉税鉴证服务业务委托:

- (1) 委托事项是否属于非涉税鉴证服务业务;
- (2) 本税务师事务所是否具有相应的专业实施能力;
- (3) 本税务师事务所是否可以承担相应的风险;
- (4) 其他相关因素。

### 2. 签订业务约定书

税务师事务所决定接受涉税服务业务委托的,应当与委托人签订业务约定书。

业务约定书,是指税务师事务所与委托方签订的,确认涉税业务委托与受托关系,明确涉税业务目的、对象、范围等基本事项,约定权利、义务、违约责任和争议解决等内容的书面合同。如果属于政府采购,其委托书及其他类似书面文件,视同于涉税业务约定书。

#### (1) 业务约定书的基本内容

涉税服务业务约定书应当包括以下基本事项:

- ① 签约双方名称、住所、通讯地址、联系方式、法定代表人(执行事务合伙人);
- ② 服务目的和服务内容;
- ③ 服务结果的用途或涉及的第三人;
- ④ 涉及约定服务范围以外事项的处理;
- ⑤ 服务的时间限制;
- ⑥ 涉税服务业务报酬及支付方式;
- ⑦ 服务报告使用者和使用方式;
- ⑧ 服务人员;
- ⑨ 委托方和受托方的责任与义务;
- ⑩ 受托人利用其他专家工作的安排;
- ⑪ 涉税服务事项的法律、经济风险承担,争议的处理;
- ⑫ 签约时间;
- ⑬ 其他应当约定的事项。

税务师事务所在承接非涉税鉴证服务业务时,应当与委托人进行沟通,并对税务专业术语、服务业务范围等有关事项进行解释,避免双方对委托项目的服务性质、责任划分和风险承担的理解产生分歧。

#### (2) 业务约定书的相关要求

① 涉税服务业务约定书应当采取书面形式订立,由税务师事务所的法定代表人(执行事务合伙人)或其授权代表人与委托方签订,并经双方签字盖章。

② 税务师事务所及税务师和其他专业人员,在签订业务约定书过程中知悉的商业秘密,无论业务约定书是否成立,均不得泄露或者不正当使用,并在业务约定书上写明。

③ 涉税服务业务约定书生效后,税务师事务所应按照规定向税务机关备案。

#### (3) 业务约定书的履行和变更

签约双方应当按照业务约定书的约定全面履行义务。业务约定书生效后,签约双方发

现相关事项没有约定、约定不明确或发生变化的,可以签订补充协议或重新签订业务约定书。业务约定书生效后,服务目的、对象、时限、报告使用等基本事项发生重大变化,税务师事务所应当要求与委托方签订补充协议或重新签订业务约定书。

#### (4) 业务约定书权利和义务的终止

业务约定书履行完毕或解除,业务约定书权利和义务自行终止。

业务约定书权利和义务终止后,签约双方应当履行与业务约定书终止相关的通知、协助和保密等义务。

#### (5) 违约责任和争议解决

签约双方任何一方不履行或者未完全履行业务约定书约定义务的,应当采取补救措施继续履行,或者承担相应的违约责任并赔偿损失。

由于税务师事务所未履行或不适当履行法律、法规、政策及执业准则规定的执业义务,故意、过失出具虚假业务报告或实施违约侵权行为,造成委托方产生实际损失的,委托方除按规定承担本身的税收法律责任外,税务师事务所应就其合同责任部分按照约定金额承担赔偿责任。

其中,下列情形均属于未履行或不适当履行执业义务行为:

- ①未注意到政策更新或对政策判断、理解出现偏差造成失误;
- ②在委托涉税事宜的执业工作中因运用方法不当或收集、处理纳税数据信息不当;
- ③超越法定委托权限,在委托方不知情或未得到委托方确认情况下,以委托方名义擅自办理涉税事宜;
- ④违反职业道德行为规范,对委托涉税事宜进行盲目执业;
- ⑤违反保密义务,对委托方重要资料保管不当或故意泄露商业秘密侵害委托方权益;
- ⑥明示或暗示将不提交工作结果,或委托项目结果不符合约定要求和时限;
- ⑦存在违反业务约定书的其他情形。

委托方违反法律、法规、政策的规定,违反约定义务提供不实、不完整资料信息或者存在其他限制行为;税务师事务所依据法律法规政策和执业准则进行执业,以恰当的方式向委托方提示过,但是委托方仍然坚持或不予改正错误的信息和数据,由此造成的委托涉税事宜与经济事实、纳税事实不符的,由委托方承担违约责任。

税务师事务所明知委托方的委托事项违法,仍继续进行涉税业务的,由税务师事务所和委托方共同承担连带责任。

税务师事务所与第三人串通损害委托方利益的,由税务师事务所和第三人共同承担连带责任。

签约双方任何一方因不可抗力无法履行业务约定书的,应当根据不可抗力的影响,部分或者全部免除责任,法律另有规定的除外。

签约双方任何一方迟延履行后发生不可抗力的,不能免除违约责任。

业务约定书履行过程中产生争议时,签约双方应当按照约定的争议解决方式和地点解决争议。

#### (6) 涉税服务业务约定书参考格式

## 涉税服务业务约定书参考格式

业务约定书备案号: \_\_\_\_\_

甲方(委托方):

甲方税务登记号:

乙方(受托方):

乙方税务师事务所执业证编号:

兹有甲方委托乙方提供\_\_\_\_\_,依据《中华人民共和国合同法》的有关规定,经双方协商,达成以下约定:

## 一、服务范围

(一)委托目的与背景:

(二)服务建议与成果:

## 二、甲方责任与义务

(一)根据国家现行会计、税收等法律法规的有关规定,甲方有责任保证向乙方提供所需会计资料及纳税资料的真实性、合法性和完整性,并承担因资料不真实、不合法、不完整而造成不良后果的相应责任。

(二)为乙方委派人员的工作提供必要的条件及合作,不得授意乙方人员实施违反国家法律、法规的行为。确保乙方不受限制的接触任何与本次工作有关的记录、文件和所需的其他信息。

(三)正确使用业务报告,乙方为甲方提供的报告,除本约定书约定的情形外,未经乙方许可,甲方不得提供给第三方。由于使用不当所造成的后果,与乙方无关。

(四)按本约定书的约定及时支付委托业务费用以及其他相关费用。

## 三、乙方责任与义务

(一)乙方及时委派专业服务人员为甲方提供约定服务。

(二)乙方应严格按照现行税收相关法律、法规和政策规定,及税务师执业准则有关规定履行服务程序,并保持服务意见的客观性、准确性和完整性。

(三)乙方有责任就业务服务成果向甲方解释,并在业务报告中说明。

(四)乙方对履行约定服务过程中所获得的相关信息负有保密义务,该保密义务不受本协议约定服务期限的限制而持续有效。

## 四、违约责任

甲、乙双方按照《中华人民共和国合同法》的规定承担违约责任。

## 五、免责事由

如本约定书任何一方因受不可抗力事件影响而未能履行其在本约定书项下的全部或部分义务,该义务的履行在不可抗力事件妨碍其履行期间根据程度应予以中止或终止。

由不可抗力不能履行约定书或造成他人损害的,部分或全部免除民事责任。

#### 六、违约责任兑现方式

本约定书任何一方违反约定事项造成对方实际损失的,应在\_\_\_\_日内支付业务费用总额\_\_\_\_%的赔偿金和违约金。

#### 七、费用及支付

(一)按照税务师行业收费的有关规定,以乙方各级别工作人员在本次工作中所耗用的时间为基础计算的。乙方完成本次委托业务费用人民币(大写)\_\_\_\_元(¥ )。

(二)上述费用自本约定书生效之日起\_\_\_\_日内支付业务费用总额的\_\_\_\_%;其余费用在乙方提交业务报告后\_\_\_\_日内一次性全额支付(或在乙方提交业务报告当日内一次性全额支付)。

(三)由于无法预见的原因,导致乙方从事本委托事项完成的实际时间较本约定书签订时预计的时间有明显的增加或减少时,甲、乙双方应通过协商,相应调整本约定书第七款第(一)项所述业务费用总额。

(四)由于无法预见的原因,导致乙方人员抵达甲方工作现场后,本约定书项目不再进行,甲方不得要求退还预付的业务费用;如上述情况发生于乙方人员完成现场审核工作之后,甲方应另行向乙方支付人民币\_\_\_\_元的补偿费,该补偿费应于甲方收到乙方的收款通知之日起\_\_\_\_日内支付。

(五)由于无法预见的原因,发生的与本次委托事项有关的其他费用(包括交通、食宿费等),由双方协商解决。

#### 八、业务报告的出具和使用

(一)乙方应当按照国家发布的相关执业准则所规定的格式和类型,出具真实、合法的业务报告。

(二)乙方向甲方出具业务报告一式\_\_\_\_份。

(三)甲方不得修改或删除乙方出具的业务报告;不得修改或删除重要的数据、重要的附件和所作的重要说明。

#### 九、约定事项的变更、终止

如果出现不可预见的情形,影响涉税服务工作如期完成,或者需要提前出具业务报告时,甲、乙双方均可要求变更约定事项,但应提前通知对方,并由双方协商解决。

(一)本约定书签订后,双方应当按约履行,不得无故终止。如遇法定情形或特殊原因确需终止的,提出终止的一方应提前通知另一方。

(二)在终止业务约定的情况下,乙方有权就本约定书终止之日前对约定事项所做的工作收取合理的费用。

#### 十、资料保留及所有权

乙方对执行业务过程中形成的工作底稿拥有所有权,乙方可自主决定允许甲方获取业务工作底稿部分内容,或摘录部分工作底稿。但披露这些信息不得损害乙方执行业务的有效性。

### 十一、适用法律和争议解决

本约定书的所有方面均应适用中华人民共和国的法律进行解释并受其约束。与本约定书有关的任何纠纷或争议,双方选择按以下第\_\_\_\_种解决方式:

(一)提交\_\_\_\_\_进行仲裁;

(二)向有管辖权的人民法院提起诉讼。

### 十二、本约定书的法律效力

(一)本约定书经双方代表人签字或盖章并加盖单位公章之日起生效,并在双方履行完成约定事项后终止。

(二)本约定书一式二份,甲、乙双方各执一份,具有同等法律效力。

### 十三、其他事项的约定

本约定书未尽事宜,经双方协商另行签订补充协议,本约定书的附件及任何补充协议与本约定书具有同等法律效力。

甲方:

乙方:

(盖章)

(盖章)

法人代表人/委托代理人:

法定代表人/执行事务

合伙人/委托代理人:

(签名或盖章)

(签名或盖章)

地址:

地址:

电话:

电话:

联系人:

联系人:

签约日期:

签约日期:

## (二)非涉税鉴证服务业务计划

税务师事务所应当指派胜任受托涉税服务业务的税务师,作为项目负责人具体承办。

委托人对服务项目有特殊要求,与税务师事务所事先约定承办税务师的,一般由该税务师作为项目负责人。

项目负责人应根据服务项目的复杂程度、风险状况和时间限制等情况,制订相应的非涉税鉴证服务业务计划。

业务简单、风险较小的服务项目,可以简化非涉税鉴证服务业务计划的程序。

非涉税鉴证服务业务计划确定后,项目负责人可以视情况变化对业务计划做相应的调整。

## (三)非涉税鉴证服务业务实施

税务师执行非涉税鉴证服务业务,应当通过多种途径,了解委托人的业务和经营情况,了解约定事项的会计、税收资料情况及主要特点。根据不同的非涉税鉴证服务类型执行相应的非涉税鉴证服务,同时做好业务记录。

### 1. 服务实施

(1)税务师执行税务咨询类服务,应当充分运用税务机关对社会公开的涉税信息资料

和相关税收法规规定,结合委托项目的具体情况,作出相应的讲解、解答或策划方案。

(2)税务师执行申报准备类服务,应当对委托人提供的资料进行专业判断;对所提供资料信息的真实性、完整性产生怀疑时,应要求其予以补正,并给予适当的提醒。

从事税务会计服务,应当符合会计法和税法关于会计账簿、凭证管理的规范以及其他有关规定。

(3)税务师执行涉税代理类服务,应当根据不同的法律关系,遵循相应的行为规范。没有特别规范的,参照民事代理的原则执行。

税务师代理委托人,向税务机关主张权利或履行义务的,应当遵循法律、行政法规规定的程序以及税务机关依法作出的具体要求。

(4)税务师执行其他涉税服务,应当根据具体的项目类型,确定相应的执行依据。从事税务风险评估和管理服务的,可以参照税务机关有关企业税务风险管理的指引。

## 2. 业务记录

税务师执行非涉税鉴证服务业务,应当编制涉税服务业务工作底稿,保证底稿记录的完整性、真实性和逻辑性,以实现下列目标:

- (1)通过对非涉税鉴证服务业务过程的适当记录,作为最终作出报告的基础性资料;
- (2)通过对非涉税鉴证服务业务证据的有效收集与整理,证明其符合税务师执业准则;
- (3)通过对非涉税鉴证服务业务情况的规范记载,为执业质量的比较提供基本依据。

涉税服务业务工作底稿可以采用纸质或者电子的形式。有视听资料、实物等证据的,可以同时采用其他形式。

涉税服务业务工作底稿可以在业务过程中,通过记录、复制、录音、录像、照相等方式随时形成,并由实施的人员签名。

涉税服务业务工作底稿属于税务师事务所的业务档案,应当至少保存10年;法律、行政法规另有规定的除外。

未经非涉税鉴证服务业务委托人同意,税务师事务所不得向任何第三方提供工作底稿,但下列情况除外:

- (1)税务机关因税务检查需要进行查阅的;
- (2)税务师行业主管部门因检查执业质量需要进行查阅的;
- (3)公安机关、人民检察院、人民法院根据有关法律、行政法规需要进行查阅的。

## (四) 涉税服务业务报告

税务师事务所开展非涉税鉴证服务业务,可根据服务内容和约定确定是否出具书面的业务报告。约定出具书面业务报告的,税务师应当在涉税服务业务完成时,编制涉税服务业务报告。约定不出具书面业务报告的,应当采取口头或其他约定的形式交换意见,并做相应记录。

涉税服务业务报告是指,税务师遵照税收相关法律、法规及其有关规定,按照相关非涉税鉴证服务的业务流程,在实施必要的非涉税鉴证服务程序的基础上,对涉税事项向委托方提交的反映其专业意见的书面文件。

### 1. 涉税服务业务报告基本结构

涉税服务业务报告因涉税服务项目不同,有着不同的内容,但其基本结构应该是相似的,一般涉税服务报告由文头、正文和报告日期三部分组成。

文头包括出具单位名称和文号。涉税服务报告作为对外发生效力的文书,通常情况下使用印有单位名称的报告专用纸;报告的文号一般由年份、报告性质简称和顺序编号等要素组成。

正文应当包括下列要素:

(1)标题。报告的标题应当统一规范为“非涉税鉴证服务事项+报告”。

(2)收件人。报告的收件人是指非涉税鉴证服务的委托人。报告应当载明收件人的全称。

(3)引言段。报告的引言段应当表明约定事项的业务性质,委托人和受托人的责任,说明对委托事项已进行服务以及服务的原则和依据等。

(4)服务过程及实施情况。报告阐述的服务过程及实施内容因涉税服务项目不同而有差异,对于税收咨询类报告,应阐述咨询问题性质、所涉及税种、适用的税收政策及相关分析、必要的计算等;对于税收筹划类报告,应阐述各种备选方案、适用的相关税收政策、计算税负及总体利益差异、各种方案环境和条件限制等;对于纳税审核类报告,应阐述所审核的各种税种存在的问题、相应的税收政策依据、影响纳税数额等;对于纳税和办税建议类报告,应阐述涉税服务过程中发现的问题或委托方拟进行的决策,所依据的相关税收政策,存在的纳税或办税风险,将会产生的其他不利后果等。

(5)专业意见。税务师应当根据委托人的情况提出服务结果和涉税专业意见。

(6)报告的其他要素。包括:税务师事务所所长和税务师签名或盖章,税务师事务所的名称、地址及盖章。

报告日期是涉税服务业务报告经过草拟、复核和签发后,形成正式报告交由委托方或者其他使用人的日期。

## 2. 涉税服务业务报告基本程序

涉税服务业务报告是在税务师实施了具体的涉税服务基础上制作的,是根据其已经掌握的信息资料、收到有足够的证据数据、弄清事实真相、填写必要的工作底稿后进行的,为了保证涉税服务报告的质量,一般应按如下程序操作:

### (1)整理报告相关信息资料

税务师应对非涉税鉴证服务所掌握的相关信息、资料、证据和工作底稿进行分析整理,根据需要补充资料证据,从而对照适用的税收政策,计算相应涉及的税种和税额,初步形成报告的行文主张。

### (2)草拟涉税服务业务报告

税务师应根据非涉税鉴证服务的实际情况,按照涉税服务业务报告的撰写要求和格式,撰写涉税服务业务报告的样稿,连同报告依据的信息资料交相关部门和人员复核。

涉税服务业务报告具有特定目的或服务于特定使用人的,税务师应当在涉税服务业务报告中,注明该报告的特定目的或使用人,对报告的用途加以限定和说明。

税务师在提供服务时,认为委托人提供的会计、税收等基础资料缺乏完整性和真实性,可能对服务项目的预期目的产生重大影响的,应当在报告中作出适当说明。

### (3)复核涉税服务业务报告

税务师事务所应按照执业质量控制制度有关规定,对出具的涉税服务业务报告进行复核。对于复核中存在不足之处的涉税服务报告,应按相应的程序做出补充调整,直至符合



要求。

在正式出具涉税服务业务报告前,税务师事务所可以在不影响独立判断的前提下,与委托人就拟出具报告的有关内容进行沟通。

#### (4) 签发、编制文号,形成正式的涉税服务业务报告

涉税服务业务报告完成内部复核程序后,由税务师签名和税务师事务所盖章后对外出具。出具涉税服务业务报告,应按税务师事务所内部管理体制,由税务师事务所所长(执行事务合伙人)或其他文书签发人员签发,编制涉税服务报告使用的文号,按委托人要求和业务档案管理需要,打印若干份涉税服务业务报告。

#### (5) 交由委托人审核签收

涉税服务报告制作完毕应交给委托人审验,确认报告所陈述的事实、内容、政策依据等能否达成共识,如果委托方无异议,由委托方的相关人员签收。

税务师在涉税服务业务报告正式出具后,如果发现新的重大事项,对报告足以造成重大影响的,应当及时报告税务师事务所,作出相应的处理。

#### 附录:

##### 相关法律法规文件

国家税务总局关于印发注册税务师执业基本准则的通知

2009年12月2日 国税发〔2009〕149号

## 第四章 税务登记代理

### 第一节 企业税务登记代理

企业税务登记的范围主要涉及两个方面:企业,企业设在外地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、经营的事业单位的税务登记;企业特定税种、纳税事项的税务登记。

#### 一、税务登记

##### (一)“五证合一、一照一码”登记制度

1. “五证合一、一照一码”登记制度,是指企业分别由工商行政管理部门核发工商营业执照、质量技术监督部门核发组织机构代码证、税务部门核发税务登记证、劳动保障行政部门核发的社会保险登记证和统计部门核发的统计登记证,改为一次申请、由工商行政管理部门核发一个加载法人和其他组织统一社会信用代码营业执照的登记制度。2015年10月1日起,营业执照、组织机构代码证和税务登记证“三证合一”,而从2016年10月1日起正式实施“五证合一、一照一码”,在更大范围、更深层次实现信息共享和业务协同,巩固和扩大“三证合一”登记制度改革成果。

“五证合一、一照一码”登记制度是在“三证合一”工作机制及技术方案的基础上,全面实行“一套材料、一表登记、一窗受理”的工作模式,申请人办理企业注册登记时只需填写“一张表格”,向“一个窗口”提交“一套材料”。登记部门直接核发加载统一社会信用代码的营业执照,相关信息在全国企业信用信息公示系统公示,并归集至全国信用信息共享平台。企业不再另行办理社会保险登记证和统计登记证。

已按照“三证合一”登记模式领取加载统一社会信用代码营业执照的企业,不需要重新申请办理“五证合一”登记,由登记机关将相关登记信息发送至社会保险经办机构、统计机构等单位。企业原证照有效期满、申请变更登记或者申请换发营业执照的,登记机关换发加载统一社会信用代码的营业执照。取消社会保险登记证和统计登记证的定期验证和换证制度,改为企业按规定自行向工商部门报送年度报告并向社会公示,年度报告要通过全国企业信用信息公示系统向社会保险经办机构、统计机构等单位开放共享。没有发放和已经取消统计登记证的地方通过与统计机构信息共享的方式做好衔接。

需要明确的是,“五证合一”登记制度改革并非是将税务登记取消了,税务登记的法律地位仍然存在,只是政府简政放权将此环节改为由工商行政管理部门一口受理,核发一个加载法人和其他组织统一社会信用代码营业执照,这个营业执照在税务机关完成信息补录后具备税务登记证的法律地位和作用。

新设立企业、农民专业合作社领取由工商行政管理部门核发加载法人和其他组织统一社会信用代码的营业执照后,无需再次进行税务登记,不再领取税务登记证。企业办理涉

税事宜时,在完成补充信息采集后,凭加载统一代码的营业执照可代替税务登记证使用。

个体工商户实施营业执照和税务登记证“两证整合”登记制度。“两证整合”登记制度是指将个体工商户登记时依次申请,分别由工商行政管理部门核发营业执照、税务部门核发税务登记证,改为一次申请、由工商行政管理部门核发一个营业执照的登记制度。通过个体工商户“两证整合”,实现公民只需填写“一张表”,向“一个窗口”提交“一套材料”即可办理个体工商户工商及税务登记,由工商行政管理部门核发一个加载法人和其他组织统一社会信用代码的营业执照。该营业执照具有原营业执照和税务登记证的功能,税务部门不再发放税务登记证。工商行政管理部门赋码后,将统一社会信用代码和相关信息按规定期限回传统一代码数据库,实现工商、税务部门的个体工商户数据信息实时共享。个体工商户的电子登记档案与纸质登记档案具有同等法律效力。

黑龙江、上海、福建、湖北省(市)为试点地区,自2016年10月1日起实施个体工商户“两证整合”,工商行政管理部门向新开业个体工商户发放加载统一社会信用代码的营业执照。其他27个省(自治区、直辖市)及5个计划单列市自2016年12月1日起实施个体工商户“两证整合”。

对2016年12月1日前成立的个体工商户申请办理变更登记或换照的,换发加载统一社会信用代码的营业执照。暂未取得加载统一社会信用代码营业执照的个体工商户,其营业执照和税务登记证继续有效。

除以上情形外,其他税务登记按照原有法律制度执行。

过渡期间,未换发“五证合一、一照一码”营业执照的企业,原税务登记证件继续有效,如企业申请注销,税务机关按照原规定办理。

## 2. “五证合一”办理流程。

新的“五证合一”办证模式,采取“一表申请、一窗受理、并联审批、一份证照”的流程:首先,办证人持工商网报系统申请审核通过后打印的《新设企业五证合一登记申请表》,携带其他纸质资料,前往大厅多证合一窗口受理;窗口核对信息、资料无误后,将信息导入工商准入系统,生成工商注册号,并在“五证合一”打证平台生成各部门号码,补录相关信息,同时,窗口专人将企业材料扫描,与《工商企业注册登记联办流转申请表》传递至质监、国税、地税、社保、统计五部门,由五部门分别完成后台信息录入;最后打印出载有一个证号的营业执照。办证模式的创新,大幅度缩短了办证时限,企业只需等待2个工作日即可办理。

3. “五证合一”后,税务登记流程有所变化,各地略有差异,此处以北京市为例进行说明。

新设企业、农民专业合作社、外国企业常驻代表机构依照工商部门统一的登记条件、登记程序和登记申请文书材料规范,向登记机关提交申请。工商登记部门统一受理并核发“一照一码”的营业执照,企业领取载有18位的“统一社会信用代码”营业执照后,无须再次进行税务登记,也不再领取税务登记证。

为简化纳税人办税流程,各区(县)税务机关对新办企业报到业务采取全区通办模式。即企业发生应税行为需办理涉税事项时,可以持“一照”在其住所地任一国税机关办税服务厅办理信息补录、核定税种及划分主管税务机关等报到业务。当企业近期无应税行为发生、不用进行纳税申报或申领(代开)发票时,可暂不办理国税报到事宜。

除企业、农民专业合作社、外国企业常驻代表机构外,其他主体税务登记按照原有法律

制度执行,即其他机关(编办、民政、司法等)批准设立的主体暂不纳入“五证合一、一照一码”办理范围,仍按照现行有关规定执行。

## (二)代理税务登记操作规范

### 1. 代理税务登记申报

税务师以企业的名义向税务机关办理税务登记申报,应注意以下三个问题:

(1)企业在工商登记,取得“五证合一、一照一码”证照后,30日内未去税务机关报到,不属于逾期登记。

(2)《申请税务登记报告书》应详细写明申请税务登记的原因和要求。

(3)提供办理税务登记所必备的资料和复印件。

### 2. 代理填报《税务登记表》

《税务登记表》分三种类型,分别适用于单位纳税人、个体经营纳税人和临时经营纳税人。

适用于单位纳税人的税务登记表,具体格式见表4-1。税务师应根据企业的经济类型领取相应的表式,填写完毕后将登记表及有关资料报送税务机关审核。

表 4-1

税务登记表

(适用单位纳税人)

国税档案号:

地税档案号:

填表日期:

纳税人名称		纳税人识别号			
登记注册类型		批准设立机关			
组织机构代码		批准设立证明或文件号			
开业(设立)日期	生产经营范围	证照名称	证照号码		
注册地址		邮政编码	联系电话		
生产经营地址		邮政编码	联系电话		
核算方式	请选择对应项目打“√” <input type="checkbox"/> 独立核算 <input type="checkbox"/> 非独立核算		从业人数	其中外籍人数	
单位性质	请选择对应项目打“√” <input type="checkbox"/> 企业 <input type="checkbox"/> 事业单位 <input type="checkbox"/> 社会团体 <input type="checkbox"/> 民办非企业单位 <input type="checkbox"/> 其他				
网站网址	国标行业		<input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> <input type="checkbox"/>		
适用会计制度	请选择对应项目打“√” <input type="checkbox"/> 企业会计制度 <input type="checkbox"/> 小企业会计制度 <input type="checkbox"/> 金融企业会计制度 <input type="checkbox"/> 行政事业单位会计制度				
经营范围		请将法定代表人(负责人)身份证复印件粘贴在此处			
内容项目 联系人	姓名	身份证件		固定电话	移动电话
		种类	号码		
法定代表人(负责人)					
财务负责人					
办税人					

续表

税务代理人名称		纳税人识别号		联系电话		电子邮箱	
注册资本或投资总额		币 种	金 额	币 种	金 额	币 种	金 额
投资方名称	投资方 经济性质	投资比例	证件种类	证件号码	国籍或地址		
自然人投资比例		外资投资比例		国有投资比例			
分支机构名称		注册地址		纳税人识别号			
总机构名称		纳税人识别号					
注册地址		经营范围					
法定代表人姓名		联系电话		注册地址邮政编码			
代扣代缴、 代收代缴税 款业务情况	代扣代缴、代收代缴税款业务内容			代扣代缴、代收代缴税种			
附报资料:							
经办人签章: 年 月 日		法定代表人(负责人)签章: 年 月 日			纳税人公章: 年 月 日		

以下由税务机关填写:

纳税人所处街乡		隶属关系	
国税主管税务局	国税主管税务所(科)	是否属于国 税、地税共管户	
地税主管税务局	地税主管税务所(科)		
经办人(签章): 国税经办人: 地税经办人: 受理日期: 年 月 日	国家税务登记机关 (税务登记专用章):  核准日期: 年 月 日 国税主管税务机关:	地方税务登记机关 (税务登记专用章):  核准日期: 年 月 日 地税主管税务机关:	
国税核发《税务登记证》副本数量: 本 发证日期: 年 月 日			
地税核发《税务登记证》副本数量: 本 发证日期: 年 月 日			

国家税务总局监制

## 二、变更税务登记

变更税务登记是指纳税人办理税务登记后,需要对原登记内容进行更改,而向税务机关申报办理的税务登记。其适用范围主要有以下几种:①改变名称;②改变法人代表;③改变经济性质;④增设或撤销分支机构;⑤改变住所或经营地点(涉及主管税务机关变动的办理注销登记);⑥改变生产、经营范围或经营方式;⑦增减注册资本;⑧改变隶属关系;⑨改变生产经营期限;⑩改变开户银行和账号;⑪改变生产经营权属以及改变其他税务登记内容。

### (一)变更税务登记管理规程

1. 领取“一照一码”营业执照的企业生产经营地、财务负责人、核算方式三项信息由企业登记机关在新设时采集。在企业经营过程中,上述信息发生变化的,企业应向主管税务机关申请变更,不向工商登记部门申请变更。除上述三项信息外,企业在登记机关新设时采集的信息发生变更的,均由企业向工商登记部门申请变更。对于税务机关在后续管理中采集的其他必要涉税基础信息发生变更的,企业直接向税务机关申请变更即可。

2. 未领取“一照一码”营业执照的企业申请变更登记或者申请换发营业执照的,税务机关应告知企业在登记机关申请变更,并换发载有统一社会信用代码的营业执照。原税务登记证由企业登记机关收缴、存档。企业“财务负责人”“核算方式”“经营地址”三项信息发生变化的,应直接向税务机关申请变更。

3. 其他机关批准设立的未列入“一照一码”登记范围主体的变更事项,按照以下业务规程操作:

(1) 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报办理变更税务登记,报送材料有《变更税务登记表》、工商营业执照原件及复印件、纳税人变更登记内容的有关证明文件原件及复印件以及税务登记证件。

(2) 税务登记情形发生变化,但不涉及改变税务登记证件内容的纳税人,向原主管税务机关办理变更税务登记,报送材料为《变更税务登记表》、纳税人变更登记内容的有关证明文件原件及复印件。

(3) 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,向原税务机关申报办理变更税务登记。

(4) 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,到原税务登记机关申报办理变更税务登记。

### (二)代理变更税务登记操作要点

#### 1. 代理变更税务登记申报

代理变更税务登记申报时,应注意企业是否领取“一照一码”营业执照,不同情况下变更税务登记申报流程不同。

#### 2. 代理填写《变更税务登记表》(见表4-2)提交税务机关审核

税务师领取《变更税务登记表》以后,应根据企业的实际情况,详细填写纳税人识别号、纳税人名称、填表日期、变更登记事项及其变更前后的内容,并办理签章手续。

### 3. 领取变更后的税务登记证件及有关资料

税务师应及时到税务机关领取重新核发的税务登记证件及有关资料,送交企业存档。

表 4-2

变更税务登记表

纳税人名称		纳税人识别号		
国税档案号码		地税计算机代码		
变更登记事项				
序 号	变更项目	变更前内容	变更后内容	批准机关名称及文件
送交证件情况:				
纳税人:				
经办人:		法定代表人(负责人):		纳税人(签章)
年 月 日		年 月 日		年 月 日
经办主管税务机关审核意见:				
经办人:		负责人:		税务机关(签章)
年 月 日		年 月 日		年 月 日

注:本表一式二份,税务机关与纳税人各执一份。

### 填 表 说 明

一、本表适用于各类纳税人变更税务登记填用。

二、报送此表时还应附送如下资料:

(一)税务登记变更内容与工商行政管理部门登记变更内容一致的应提交:

1. 工商执照及工商变更登记表复印件;
2. 纳税人变更登记内容的决议及有关证明文件;
3. 主管税务机关发放的原税务登记证件(税务登记证正、副本和税务登记证等);
4. 主管税务机关需要的其他资料。

(二)变更税务登记内容与工商行政管理部门登记内容无关的应提交:

1. 纳税人变更登记内容的决议及有关证明、资料;
2. 主管税务机关需要的其他资料。

三、变更项目:填需要变更的税和登记项目。

四、变更前内容:填变更税务登记前的登记内容。

五、变更后内容:填变更的登记内容。

六、批准机关名称及文件:凡需要经过批准才能变更的项目须填写此项。

### 三、停业、复业登记

#### (一) 停业、复业登记管理规程

1. 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。纳税人的停业期不得超过一年。

2. 纳税人在申报办理停业登记时,应如实填写停业申请登记表,说明停业理由、停业期限、停业前的纳税情况和发票的领、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及副本、发票领购簿、未使用完的发票和其他税务证件。

3. 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。

4. 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(提前复业)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。

5. 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》(见表4-3)。

表 4-3

停业复业报告书

填表日期: 年 月 日

纳税人基本情况	纳税人名称			纳税人识别号		经营地点	
停业期限				复业时间			
交回发票情况	种 类	号 码	本 数	领回发票情况	种 类	号 码	本 数
交存税务资料情况	发票领购簿	税务登记证	其他资料	领用税务资料情况	发票领购簿	税务登记证	其他资料
	是(否)	是(否)	是(否)		是(否)	是(否)	是(否)
结清税款情况	应纳税款	滞纳金	罚款	停业期是(否)纳税	已缴应纳税款	已缴滞纳金	已缴罚款
	是(否)	是(否)	是(否)		是(否)	是(否)	是(否)
<p style="text-align: right;">纳税人(签章) 年 月 日</p>							
税务机关复核	经办人: 年 月 日			负责人: 年 月 日		税务机关(签章) 年 月 日	

#### (二) 代理停业、复业登记操作要点

##### 1. 代理停业、复业登记申报

税务师应按照规定的期限以纳税人的名义向税务机关办理停业、复业登记申报,填报



停业、复业报告书,并提交相关证明文件和资料。

## 2. 代理填报停业、复业登记表

根据企业实际情况,填写停业、复业登记表。

## 3. 代理领取企业停业、复业登记的有关批件

# 四、注销税务登记

## (一) 注销税务登记管理规程

1. 已实行“五证合一、一照一码”登记模式的企业办理注销登记,须先向税务主管机关申报清税,填写《清税申报表》。企业可向国税、地税任何一方税务主管机关提出清税申报,税务机关受理后应将企业清税申报信息同时传递给另一方税务机关,国税、地税税务主管机关按照各自职责分别进行清税,限时办理。清税完毕后一方税务机关及时将本部门的清税结果信息反馈给受理税务机关,由受理税务机关根据国税、地税清税结果向纳税人统一出具《清税证明》,并将信息共享到交换平台。

2. 未换发“五证合一、一照一码”营业执照的企业申请注销登记按照以下规程操作:

(1) 纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形,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。

(2) 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。

(3) 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日内向迁达地税务机关申报办理税务登记。

(4) 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。

(5) 纳税人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。

## (二) 代理注销税务登记操作要点

### 1. 代理注销税务登记申报

税务师应按照规定的期限以纳税人的名义向税务机关办理注销税务登记申报,填报《注销税务登记申请审批表》(见表4-4)并提交相关证明文件和资料。

表 4-4

注销税务登记申请审批表

纳税人名称			纳税人识别号		
注销原因					
附送资料					
纳税人: 办税员:                      法定代表人(负责人):                      纳税人(签章) 年    月    日                      年    月    日                      年    月    日					
以下由税务机关填写					
受理时间	经办人:                      负责人: 年    月    日                      年    月    日				
清缴税款、 滞纳金、 罚款情况	经办人:                      负责人: 年    月    日                      年    月    日				
缴销发票 情况	经办人:                      负责人: 年    月    日                      年    月    日				
税务检查 意见	检查人员:                      负责人: 年    月    日                      年    月    日				
收缴税务 证件情况	种 类	税务登记 证正本	税务登记 证副本	临时税务 登记证正本	临时税务 登记证副本
	收缴数量				
	经办人:                      负责人: 年    月    日                      年    月    日				
批准意见	部门负责人:                      税务机关(签章) 年    月    日                      年    月    日				

## 2. 代理填报《注销税务登记申请审批表》

根据企业的实际情况填写《注销税务登记申请审批表》，经企业盖章后报送税务机关办理审批手续。将已领购的或已购未用的发票、发票领购簿、税务登记证等税收票证交回税务机关查验核销。

## 3. 代理领取注销税务登记的有关批件

税务机关在纳税人结清全部纳税事项后，核发《注销税务登记通知书》。税务师应及时到税务机关领回有关注销税务登记的批件、资料，交给纳税人。

# 第二节 纳税事项税务登记代理

本节主要介绍增值税一般纳税人认定登记、税种认定登记、代扣代缴税务登记代理实务。

## 一、增值税一般纳税人认定登记

### (一) 增值税一般纳税人认定登记管理规程

1. 增值税一般纳税人，年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的，除另有规定外，应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。上述所称年应税销售额，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，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额、税务机关代开发票销售额和免税销售额。

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

纳税人应当向其机构所在地主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

3. 年应税销售额未超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准以及新开业的纳税人，可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。纳税人申请一般纳税人资格认定应当在申报期结束后20个工作日内办理相关手续。

4. 主管税务机关在为纳税人办理增值税一般纳税人登记时，纳税人税务登记证上不再加盖“增值税一般纳税人”戳记。经主管税务机关核对后退还纳税人留存的《增值税一般纳税人资格登记表》，可以作为证明纳税人具备增值税一般纳税人资格的凭据。

5. 纳税人未按规定时限申请一般纳税人资格认定的，主管税务机关应当在规定期限结束后10个工作日内制作《税务事项通知书》，告知纳税人应当在10个工作日内向主管税务机关办理相关手续。

6. 2009年1月1日起施行的修订后的《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》）和《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》（以下简称《增值税暂行条例实施细则》），降低了小规模纳税人标准。小规模纳税人的标准，由原来的年应税销售额工业100万元以下和商业180万元以下分别降低为工业50万元以下和商业80万元以下。2008年应税销售额超过新标准的小规模纳税人向主管税务机关申请一般纳税人资格认定的，主管税务机关应按照规定为其办理一般纳税人认定手续。2009年应税销售额超过新标准的小规模纳税人，应当按照《增值税暂行条例》及其实施细则的有关规定向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。未申请办理一般纳税人认定手续的，应按销售额依照

增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票。年应税销售额未超过新标准的小规模纳税人,可以按照现行规定向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

7. 交通运输业、邮政业和部分现代服务业营改增后,进行增值税一般纳税人资格认定时,小规模纳税人资格适用条件按照《财政部 国家税务总局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)“应税服务的年应征增值税销售额(以下称应税服务年销售额)超过财政部和国家税务总局规定标准的纳税人为一般纳税人,未超过规定标准的纳税人为小规模纳税人。应税服务年销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人。应税服务年销售额超过规定标准但不经常提供应税服务的单位和个人工商户可选择按照小规模纳税人纳税”规定执行。

此外,试点纳税人兼有销售货物、提供加工修理修配劳务以及应税服务的,应税货物及劳务销售额与应税服务销售额分别计算,分别适用增值税一般纳税人资格认定标准。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人工商户可选择按照小规模纳税人纳税。

## (二)代理增值税一般纳税人认定登记操作要点

1. 针对《增值税一般纳税人资格登记表》的主要内容,税务师应要求企业提供有关资料,如企业设立的公司、章程,企业申办工商登记、税务登记的报表和证件,企业已实现销售的情况,会计、财务核算的原始资料等。对企业可能实现或已经实现的年度应税销售额,企业会计、财务处理的方法和管理制度,企业财务人员的办税能力能否具备增值税一般纳税人条件等问题,写出有关增值税一般纳税人认定登记的核查报告,作为《增值税一般纳税人资格登记表》的附件,报送主管税务机关。

2. 对于税务机关审核后认定为正式一般纳税人的企业,税务师可将加载统一社会信用代码的营业执照、《增值税一般纳税人资格登记表》交企业存档,并告知增值税一般纳税人办税的要求。如果企业暂定被认定为临时一般纳税人,应知道企业准确核算增值税的进项税额、销项税额,待临时一般纳税人期满后,向税务机关提出转为正式一般纳税人的申请。

**【例4-1】** ××管件有限公司委托××税务师事务所代理增值税一般纳税人登记手续。经查,该公司根据合同规定生产,经营规模为每年加工生产各种铸铁件1200吨,其产品全部由合资韩方在中国境外销售,年出口销售额250万美元,销售利润率应保持16%以上。该公司会计年度采用历年制,按照工业企业会计制度和外商投资企业财务会计核算的有关规定进行财务处理。公司财务会计2人,均有会计师执业证书。

××管件有限公司的产品于2016年10月开始出口销售。税务师经审核该公司出口产品销售收入明细账、增值税应缴税金明细账、出口产品原始单据等资料,确认该公司2016年10月出口销售额34万美元,按当月1日汇率折算人民币215.10万元。出口产品销售成本179.40万元,产品销售毛利率为16.60%,公司财务核算制度较为健全。税务师经过上述调查向主管税务机关提交《关于××管件有限公司申请认定增值税一般纳税人的核查报告》,并填写《增值税一般纳税人资格登记表》,如表4-5所示。



税务师向主管国税机关提交的核查报告样式如下:

## 关于××管件有限公司申请认定 增值税一般纳税人核查报告

××国税局对外税务分局:

××管件有限公司是中韩合资经营企业,于2016年7月办理税务登记,生产经营所在地是××镇××村,注册资本额为320万元人民币。其中:中外双方固定资产投资额为248.2万元。该公司主要生产各种铸铁管件,由合资外方负责销售韩国、欧美等市场,设备生产能力为年加工铸铁管件1200吨,预计出口销售额250万美元。经我所调查核实,该公司自10月正式投产经营以来加工出口各式铸件34万美元,生产设备的运转和出口销售额基本可达预计指标,国外市场销售渠道稳定。

该公司已按外商投资企业、工业企业财务、会计制度的规定设置了有关账簿,增值税专用发票抵扣联的取得与进项税额的计算符合要求。企业财务主管和办税员均有会计资格证书和会计人员上岗证。根据上述调查资料,我所认为××管件有限公司符合增值税一般纳税人认定的条件,报请贵局审查批准。

××税务师事务所

税务师 ××

2016年11月5日

## 二、税种认定登记

税种认定登记是在纳税人办理了开业税务登记和变更税务登记之后,由主管税务局(县级以上国税局、地税局)根据纳税人的生产经营项目,进行适用税种、税目、税率的鉴定,以指导纳税人、扣缴义务人办理纳税事宜。

### (一)税种认定登记管理规程

1. 纳税人应在领取《税务登记证》副本后和申报纳税之前,到主管税务机关的征收管理部门申请税种认定登记,填写《纳税人税种登记表》(见表4-6)。纳税人如果变更税务登记的内容涉及税种、税目、税率变化的,应在变更税务登记之后重新申请税种认定登记,并附送申请报告。

2. 税务机关对纳税人报送的《纳税人税种认定登记表》及有关资料进行审核,也可根据实际情况派人到纳税人的生产经营现场调查之后,对纳税人适用的税种、税目、税率、纳税期限、纳税方法等作出确认,在《纳税人税种登记表》的有关栏目中注明,或书面通知纳税人税种认定结果,以此作为办税的依据。

表 4-6

纳税人税种登记表

纳税人识别号: 210211610450116

纳税人名称:

法定代表人:

一、增值税:			
类别	货物或加工、修理修配	主营	各式铸铁管件的加工出口
		兼营	
	交通运输、邮政业和应税服务	<p>本栏目为单选。根据实际经营项目,在下列选项中勾选一项主营项目。</p> <p>陆路运输:公路货运□ 公路客运□ 缆车货运□ 缆车客运□ 索道货运□ 索道客运□ 其他陆路货运□ 其他陆路客运□ 铁路旅客运输□ 铁路货物运输□ 其他铁路运输辅助活动□</p> <p>水路运输:程租货运□ 程租客运□ 期租货运□ 期租客运□ 其他水路货运□ 其他水路客运□</p> <p>航空运输:湿租货运□ 湿租客运□ 其他航空货运□ 其他航空客运□ 航天运输服务□</p> <p>管道运输:管道货运□ 管道客运□</p> <p>研发和技术服务:研发服务□ 向境外单位提供研发服务□ 技术转让服务□ 技术咨询服务□ 合同能源管理服务□ 工程勘察勘探服务□</p> <p>信息技术服务:软件服务□ 电路设计及测试服务□ 信息系统服务□ 业务流程管理服务□ 离岸服务外包□</p> <p>文化创意服务:设计服务□ 向境外单位提供设计服务□ 商标著作权转让服务□ 知识产权服务□ 广告服务□ 会议展览服务□</p> <p>物流辅助服务:航空服务□ 港口码头服务□ 货运客运场站服务□ 打捞救助服务□ 货物运输代理服务□ 代理报关服务□ 仓储服务□ 装卸搬运服务□ 收派服务□</p> <p>有形动产租赁服务:有形动产融资租赁□ 有形动产经营性租赁光租业务□ 有形动产经营性租赁干租业务□ 其他有形动产经营性租赁□</p> <p>鉴证咨询服务:认证服务□ 鉴证服务□ 咨询服务□</p> <p>广播影视服务:制作服务□ 发行服务□ 播映服务□</p> <p>邮政业:邮政普遍服务□ 邮政特殊服务□ 其他邮政服务□</p> <p>电信业:电信业基础电信服务□ 电信业增值电信服务□</p>	
经营方式	1. 境内经营货物□ 2. 境内加工修理□ 3. 境内交通运输□ 4. 境内应税服务□ 5. 自营出口 <input checked="" type="checkbox"/> 6. 间接出口□ 7. 收购出口□ 8. 加工出口□		
备注:			
二、消费税:			
类别	1. 生产□ 2. 委托加工□ 3. 批发□ 4. 零售□	应税消费品名称	1. 烟□ 2. 酒及酒精□ 3. 化妆品□ 4. 贵重首饰及珠宝玉石□ 5. 鞭炮、烟火□ 6. 成品油□ 7. 汽车轮胎□ 8. 摩托车□ 9. 小汽车□ 10. 高尔夫球及球具□ 11. 高档手表□ 12. 游艇□ 13. 木制一次性筷子□ 14. 实木地板□ 15. 电池□ 16. 铅酸蓄电池□ 17. 涂料□
经营方式	1. 境内销售□ 2. 委托加工出口□ 3. 自营出口 <input checked="" type="checkbox"/> 4. 境内委托加工□		
备注:			

续表

三、营业税：		
经营项目	主营	
	兼营	
备注：		
四、企业所得税：		
居民企业	征收方式： <input type="checkbox"/> 查账征收 <input type="checkbox"/> 核定征收 预缴期限： <input type="checkbox"/> 按月预缴 <input checked="" type="checkbox"/> 按季预缴 预缴方式： <input type="checkbox"/> 据实预缴 <input type="checkbox"/> 按上年度四分之一或十二分之一 <input type="checkbox"/> 按税务机关认可的其他方式 纳税方式： <input type="checkbox"/> 汇总纳税 <input type="checkbox"/> 非汇总纳税	
非居民企业法定或申请纳税方式	1. 据实纳税 <input type="checkbox"/> 2. 按收入总额核定应纳税所得额计算纳税 <input type="checkbox"/> 3. 按经费支出换算收入计算纳税 <input type="checkbox"/> 4. 航空、海运企业纳税方式 <input type="checkbox"/> 5. 其他纳税方式 <input type="checkbox"/>	
备注：		
五、城市维护建设税：1. 市区 <input type="checkbox"/> 2. 县城镇 <input type="checkbox"/> 3. 其他 <input type="checkbox"/>		
六、教育费附加：		
七、地方教育附加：		
八、其他：		

以上内容纳税人必须如实填写，如内容发生变化，应及时办理变更登记。

注：1. 本表系纳税人根据工商登记的生产经营范围及税法的有关规定，对纳税事项的自行核定。

2. 本表一式一份，纳税人填写后，与税务登记表一同交给主管税务机关，由税务机关留存。

以下由税务机关填写

税种	税目或品目	子目	行业	申报期限	纳税期限	征收率或单位税额	征集分类	缴库方式	预算款名	预算项名	级次分配比例	是否单独纳税
鉴定人			鉴定日期			录入人			录入日期			



## (二)代理税种认定登记操作要点

1. 代理税种认定登记,税务师应在核查纳税人有关资料的基础上,结合纳税事项深入调查。特别是对于增值税企业的混合销售行为,兼营非应税劳务的纳税事项,生产加工应税消费品的企业消费税适用税目、税率的纳税事项,外商投资企业生产性与非生产性的认定,以及产品出口企业、高新技术企业的认定,应详细核查纳税人的合同、章程有关的批文和证件,会计科目处理及原始凭证等资料,逐一核实认定后,再向主管税务机关提交核查报告和《纳税人税种认定表》,履行申报手续。

2. 在取得主管税务机关税种认定的通知之后,税务师应指导纳税人具体的办税事宜。如果纳税人对税务机关的认定提出异议,应进一步调查并提出意见,提交主管税务机关重新加以认定。对于税种认定涉及国税、地税两套税务机构的纳税人,应分别申办税种认定手续。

**【例4-2】** ××管件有限公司委托××税务师事务所办理税种认定登记手续,税务师除取得前述资料以外,有关纳税事项其他情况核查如下:

(1) ××管件有限公司具有进出口经营权,出口货物采用进料加工复出口的贸易形式,出口方式主要采用自营出口。

(2) 根据××管件有限公司合同第十四条的规定,该公司的产品直接由外方组织在中国境外销售,或者通过中国境内外贸企业代理出口,在中国境内不销售本公司的产品,中国境内、境外亦不设立专营销售的分支机构。

(3) 根据公司合同附件“中方与外方投资明细表”,注册会计师的“验资报告”,经核查“实收资本”“固定资产”账户及相关原始凭证,确认中方以厂房投资面积726平方米,原值41万元人民币;办公楼投资152平方米,原值9.2万元人民币。外方以交通工具投资的车辆有:2吨叉车1辆,载重3吨的生产用车1辆,8人座位面包车1辆,折合人民币共计28.9万元。

税务师将上述调查资料整理成《关于××管件有限公司税种认定登记的核查报告》。

### 附录:

#### 相关法律法规文件

##### 1. 税务登记管理办法

2003年12月17日 国家税务总局令第7号

##### 2. 国家税务总局关于完善税务登记管理若干问题的通知

2006年3月16日 国税发[2006]37号

##### 3. 国家税务总局关于换发税务登记证件有关问题的补充通知

2006年7月13日 国税发[2006]104号

##### 4. 国家税务总局关于进一步完善税务登记管理有关问题的公告

2011年3月21日 国家税务总局公告2011年第21号

##### 5. 财政部 国家税务总局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

2013 年 12 月 12 日 财税〔2013〕106 号

6. 国家税务总局关于修改《税务登记管理办法》的决定

2014 年 12 月 27 日 国家税务总局令第 36 号

7. 国家税务总局关于调整增值税一般纳税人管理有关事项的公告

2015 年 3 月 30 日 国家税务总局公告 2015 年第 18 号

8. 国家税务总局关于落实“三证合一”登记制度改革的通知

2015 年 9 月 10 日 税总函〔2015〕482 号

9. 国家税务总局关于“三证合一”登记制度改革涉及增值税一般纳税人管理有关事项的公告

2015 年 11 月 2 日 国家税务总局公告 2015 年第 74 号

10. 国务院办公厅关于加快推进“五证合一、一照一码”登记制度改革的通知

2016 年 6 月 30 日 国办发〔2016〕53 号

11. 工商总局等四部门关于实施个体工商户营业执照和税务登记证“两证整合”的意见

2016 年 8 月 29 日 工商个字〔2016〕167 号

## 第五章 发票领购与审查代理

### 第一节 发票领购代理

发票是指一切单位和个人在购销商品、提供或者接受劳务服务以及从事其他经营活动时,所提供给对方的收付款的书面证明。它是财务收支的法定凭证,是会计核算的原始凭证,是税务检查的重要依据。

税务师代理发票领购事宜,首先要了解发票的种类与适用范围,税务机关有关发票管理权限的划分,发票领购的管理制度等各项规定,根据纳税人适用的发票种类和领购发票的方式,办理发票领购事宜。

#### 一、发票的种类与使用范围

根据《中华人民共和国发票管理办法》(以下简称《发票管理办法》)和国家税务总局的有关规定,发票的管理权限按流转税主体税种划分。

发票种类繁多,主要是按行业特点和纳税人的生产经营项目分类,每种发票都有特定的使用范围。

##### (一) 增值税专用发票

增值税专用发票(以下简称专用发票)只限于增值税一般纳税人领购使用,增值税小规模纳税人和非增值税纳税人不得领购使用。专用发票,是增值税一般纳税人销售货物或者提供应税劳务开具的发票,是购买方支付增值税额并可按照增值税有关规定据以抵扣增值税进项税额的凭证。

1. 根据《国家税务总局关于修订〈增值税专用发票使用规定〉的通知》(国税发〔2006〕156号,以下简称国税发〔2006〕156号文件)规定,自2007年1月1日起,一般纳税人有下列情形之一的,不得领购开具专用发票:

(1) 会计核算不健全,不能向税务机关准确提供增值税销项税额、进项税额、应纳税额数据及其他有关增值税税务资料的。

(2) 有《税收征管法》规定的税收违法行为,拒不接受税务机关处理的。

(3) 有下列行为之一,经税务机关责令限期改正而仍未改正的:

- ① 虚开增值税专用发票;
- ② 私自印制专用发票;
- ③ 向税务机关以外的单位和个人买取专用发票;
- ④ 借用他人专用发票;
- ⑤ 未按规定开具专用发票;
- ⑥ 未按规定保管专用发票和专用设备;
- ⑦ 未按规定申请办理防伪税控系统变更发行;

### ⑧未按规定接受税务机关检查。

此外,国税发[2006]156号文件还规定自2007年1月1日起:

(1)销售免税货物不得开具专用发票,法律、法规及国家税务总局另有规定的除外。

(2)商业企业一般纳税人零售的烟、酒、食品、服装、鞋帽(不包括劳保专用部分)、化妆品等消费品不得开具专用发票。

2.《国家税务总局关于进一步明确推行防伪税控系统和金税工程二期完善与拓展有关工作的通知》(国税函[2003]139号)规定,自2003年7月1日起,增值税一般纳税人必须通过防伪税控系统开具专用发票,同时,全国统一废止增值税一般纳税人所用的手写版发票。

3.根据《国家税务总局关于废旧物资发票抵扣增值税有关事项的公告》(国家税务总局公告2008年第1号)规定,自2009年1月1日起,从事废旧物资回收经营业务的增值税一般纳税人销售废旧物资,不得开具印有“废旧物资”字样的增值税专用发票。纳税人取得的2009年1月1日以后开具的废旧物资专用发票,不再作为增值税扣税凭证。

### 4. 货物运输业增值税专用发票。

自2012年1月1日起,我国开始在部分地区和行业开展深化增值税制度改革试点,逐步将营业税改征增值税。经国务院批准,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。为保障改革试点的顺利实施,国家税务总局启用货物运输业增值税专用发票。货物运输业增值税专用发票,是增值税一般纳税人提供货物运输服务开具的专用发票,其法律效力、基本用途、基本使用规定及安全管理要求等与现有增值税专用发票一致。试点地区货物运输业纳税人提供货物运输服务时,根据实际情况,开具货物运输业增值税专用发票和普通发票,不得开具公路、内河货物运输业统一发票。

自2014年1月1日起,铁路运输和邮政业也纳入营改增试点。增值税一般纳税人提供邮政服务的,使用增值税专用发票和普通发票。

根据《国家税务总局关于停止使用货物运输业增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第99号)规定,为规范增值税发票管理,方便纳税人发票使用,税务总局决定停止使用货物运输业增值税专用发票。自2016年1月1日起,增值税一般纳税人提供货物运输服务,使用增值税专用发票和增值税普通发票,开具发票时应将起运地、到达地、车种车号以及运输货物信息等内容填写在发票备注栏中,如内容较多可另附清单。同时,为避免浪费,方便纳税人发票使用衔接,货运专票最迟可使用至2016年6月30日,7月1日起停止使用。

中国铁路总公司及其所属运输企业(含分支机构)提供货物运输服务,可自2015年11月1日起使用增值税专用发票和增值税普通发票,所开具的铁路货票、运费杂费收据可作为发票清单使用。

5. 一般纳税人申请专用发票(包括增值税专用发票和货物运输业增值税专用发票,下同)最高开票限额不超过10万元的,主管税务机关不需事前进行实地查验。各省国税机关可在此基础上适当扩大不需事前实地查验的范围,实地查验的范围和方法由各省国税机关确定。

6. 根据《国家税务总局关于被盗、丢失增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2016年第50号)规定,为方便纳税人,国家税务总局决定,自2016年7月28日起,取消纳税人的增值税专用发票发生被盗、丢失时必须统一在《中国税务报》上刊登“遗失声

明”的规定。

7. 根据《国家税务总局关于红字增值税发票开具有关问题的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 47 号,以下简称国家税务总局 2016 年 47 号公告)规定,自 2016 年 8 月 1 日起,为进一步规范纳税人开具增值税发票管理,增值税一般纳税人开具增值税专用发票后,发生销货退回、开票有误、应税服务中止等情形但不符合发票作废条件,或者因销货部分退回及发生销售折让,需要开具红字专用发票的,按以下方法处理:

(1)购买方取得专用发票已用于申报抵扣的,购买方可在增值税发票管理新系统(以下简称新系统)中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》(以下简称《信息表》,见表 5-1),填列《信息表》时不填写相对应的蓝字专用发票信息,应暂依《信息表》所列增值税税额从当期进项税额中转出,待取得销售方开具的红字专用发票后,与《信息表》一并作为记账凭证。

表 5-1 开具红字增值税专用发票信息表

填开日期: 年 月 日

销售方	名称		购买方	名称		
	纳税人识别号			纳税人识别号		
开具红字专用发票内容	货物(劳务服务)名称	数量	单价	金额	税率	税额
	合计	—	—		—	
说明	<div>一、购买方<input type="checkbox"/> 对应蓝字专用发票抵扣增值税销项税额情况: 1. 已抵扣<input type="checkbox"/> 2. 未抵扣<input type="checkbox"/> 对应蓝字专用发票的代码: 号码: _____</div> <div>二、销售方<input type="checkbox"/> 对应蓝字专用发票的代码: 号码: _____</div>					
红字专用发票信息表编号						

购买方取得专用发票未用于申报抵扣、但发票联或抵扣联无法退回的,购买方填开《信息表》时应填写相对应的蓝字专用发票信息。

销售方开具专用发票尚未交付购买方,以及购买方未用于申报抵扣并将发票联及抵扣联退回的,销售方可在新系统中填开并上传《信息表》。销售方填开《信息表》时应填写相对应的蓝字专用发票信息。

(2)主管税务机关通过网络接收纳税人上传的《信息表》,系统自动校验通过后,生成带有“红字发票信息表编号”的《信息表》,并将信息同步至纳税人端系统中。

(3)销售方凭税务机关系统校验通过的《信息表》开具红字专用发票,在新系统中以销项负数开具。红字专用发票应与《信息表》一一对应。

(4)纳税人也可凭《信息表》电子信息或纸质资料到税务机关对《信息表》内容进行系统校验。

税务机关为小规模纳税人代开专用发票,需要开具红字专用发票的,按照一般纳税人开具红字专用发票的方法处理。

8. 为进一步加强增值税专用发票管理,有效防范税收风险,根据《国家税务总局关于走逃(失联)企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告》(国家税务总局公告2016年第76号)规定,自2016年12月1日起:

(1)走逃(失联)企业<sup>①</sup>存续经营期间发生下列情形之一的,所对应属期开具的增值税专用发票列入异常增值税扣税凭证(以下简称异常凭证)范围:

①商贸企业购进、销售货物名称严重背离的;生产企业无实际生产加工能力且无委托加工,或生产能耗与销售情况严重不符,或购进货物并不能直接生产其销售的货物且无委托加工的。

②直接走逃失踪不纳税申报,或虽然申报但通过填列增值税纳税申报表相关栏次,规避税务机关审核比对,进行虚假申报的。

(2)增值税一般纳税人取得异常凭证,尚未申报抵扣或申报出口退税的,暂不允许抵扣或办理退税;已经申报抵扣的,一律先作进项税额转出;已经办理出口退税的,税务机关可按照异常凭证所涉及的退税额对该企业其他已审核通过的应退税款暂缓办理出口退税,无其他应退税款或应退税款小于涉及退税额的,可由出口企业提供差额部分的担保。经核实,符合现行增值税进项税额抵扣或出口退税相关规定的,企业可继续申报抵扣,或解除担保并继续办理出口退税。

(3)异常凭证由开具方主管税务机关推送至接受方所在地税务机关进行处理。

9. 小规模纳税人自行开具增值税专用发票。

(1)根据《国家税务总局关于在境外提供建筑服务等有关问题的公告》(国家税务总局公告2016年第69号),自2016年11月起,月销售额超过3万元(或季销售额超过9万元)的住宿业小规模纳税人提供住宿服务、销售货物或发生其他应税行为,需要开具增值税专用发票的,可以通过增值税发票管理新系统自行开具,主管国税机关不再为其代开。

<sup>①</sup> 走逃(失联)企业,是指不履行税收义务并脱离税务机关监管的企业。根据税务登记管理有关规定,税务机关通过实地调查、电话查询、涉税事项办理核查以及其他征管手段,仍对企业和企业相关人员查无下落的,或虽然可以联系到企业代理记账、报税人员等,但其并不知情也不能联系到企业实际控制人的,可以判定该企业为走逃(失联)企业。

(2)根据《国家税务总局关于开展鉴证咨询业增值税小规模纳税人自开增值税专用发票试点工作有关事项的公告》(国家税务总局公告2017年第4号),自2017年3月1日起,对于全国范围内月销售额超过3万元(或季销售额超过9万元)的鉴证咨询业增值税小规模纳税人提供认证服务、鉴证服务、咨询服务、销售货物或发生其他增值税应税行为,需要开具专用发票的,可以通过增值税发票管理新系统自行开具,主管国税机关不再为其代开。

(3)住宿业和鉴证咨询业小规模纳税人销售其取得的不动产,需要开具专用发票的,仍须向地税机关申请代开。

(4)住宿业和鉴证咨询业小规模纳税人所开具的专用发票应缴纳的税款,应在规定的纳税申报期内,向主管税务机关申报纳税。在填写增值税纳税申报表时,应将当期开具专用发票的销售额,按照3%和5%的征收率,分别填写在《增值税纳税申报表》(小规模纳税人适用)第2栏和第5栏“税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额”的“本期数”相应栏次中。

## (二)普通发票

普通发票主要由增值税小规模纳税人使用,增值税一般纳税人不能在不能开具专用发票的情况下也可使用普通发票,所不同的是具体种类要按适用范围选择。如普通发票中的商业批发零售发票、加工修理修配发票是由增值税纳税人使用的。普通发票由行业发票和专用发票组成。前者适用于某个行业的经营业务;后者仅适用于某一经营项目,可以说是在行业发票划分的基础上再细分,其作用在于控制一些特定经营项目的税收征管和进行社会经济管理,除此以外,其结算内容在票面设计上也有特殊要求,如广告费用结算发票、出售地下水专用发票、商品房销售发票等。2011年起全国统一使用通用普通发票。

1. 根据《国家税务总局关于营业税改征增值税委托地税局代征税款和代开增值税发票的通知》(税总函〔2016〕145号)规定,营改增后,为方便纳税人,暂定由地税局办理纳税人销售其取得的不动产和其他个人出租不动产增值税的纳税申报受理、计税价格评估、税款征收、税收优惠备案、发票代开等有关事项。地税局办理征缴、退库业务,使用地税局税收票证,并负责收入对账、会计核算、汇总上报工作。代征业务国税局和地税局不需签订委托代征协议。纳税人销售其取得的不动产和其他个人出租不动产,申请代开发票的,由代征税款的地税局代开增值税专用发票或者增值税普通发票。

2. 根据国家税务总局2016年第47号公告规定,纳税人需要开具红字增值税普通发票的,可以在所对应的蓝字发票金额范围内开具多份红字发票。红字机动车销售统一发票需与原蓝字机动车销售统一发票一一对应。

3. 根据《国家税务总局关于保险机构代收车船税开具增值税发票问题的公告》(国家税务总局公告2016年第51号)规定,自2016年5月1日起,保险机构作为车船税扣缴义务人,在代收车船税并开具增值税发票时,应在增值税发票备注栏中注明代收车船税税款信息。具体包括:保险单号、税款所属期(详细至月)、代收车船税金额、滞纳金金额、金额合计等。该增值税发票可作为纳税人缴纳车船税及滞纳金的会计核算原始凭证。

4. 根据《国家税务总局关于规范国税机关代开发票环节征收地方税费工作的通知》(税总发〔2016〕127号)规定,自2016年8月15日起,对已实现国税、地税办税服务厅互设窗口,或者国税与地税共建办税服务厅、共驻政务服务中心等合作办税模式的地区,地税机关应在办税服务厅设置专职岗位,负责征收国税机关代开发票环节涉及的地方税费。对暂

未实现国税、地税合作办税模式的地区,地税机关应委托国税机关在代开发票环节代征地方税费。委托国税机关代征的,国税机关应当在代开发票环节征收增值税,并同时按规定代征城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加、个人所得税(有扣缴义务人的除外)以及跨地区经营建筑企业项目部的企业所得税。有条件的地区,经省国税机关、地税机关协商,国税机关在代开发票环节可为地税机关代征资源税、印花税及其他非税收入,代征范围需及时向社会公告。

5. 根据《国家税务总局关于纳税人申请代开增值税发票办理流程的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 59 号)规定,自 2016 年 11 月 15 日起,纳税人代开发票(纳税人销售取得的不动产和其他个人出租不动产由地税机关代开增值税发票业务除外)办理流程如下:

(1)在地税局委托国税局代征税费的办税服务厅,纳税人按照以下次序办理:

①在国税局办税服务厅指定窗口:

a. 提交《代开增值税发票缴纳税款申报单》(见表 5-2);

b. 自然人申请代开发票,提交身份证件及复印件;

**表 5-2 代开增值税发票缴纳税款申报单**

代开人(签章):      年    月    日

购买方 信息	名称		纳税人识别号								
	地址		开户银行								
	电话		银行账号								
销售方 信息	名称		纳税人识别号								
	地址		开户银行								
	电话		银行账号								
代开人类型		自然人 <input type="checkbox"/> 其他纳税人 <input type="checkbox"/>									
减免税标识 (代开普通发票, 符合条件填写)		是 <input type="checkbox"/> 否 <input type="checkbox"/>									
减免税种		减免税类型			减免原因						
...											
货物或应税 劳务、服务名称	规格型号 (服务类型)	计量单位	数量	单价	不含税销售额	征收率	税额				
...											
价税合计(大写)				价税合计(小写)							
减免税(费)额											
应补税额											
备 注											



续表

是否为异地代开	是 <input type="checkbox"/> 否 <input type="checkbox"/>
受理税务机关	税务机关税款征收岗位 税收完税凭证号： <div style="text-align: right;">(签字)    年   月   日</div>
	税务机关代开发票岗位 发票代码： 发票号码： <div style="text-align: right;">(签字)    年   月   日</div>
经办人	经核对,所开发票与申报单内容一致。 <div style="text-align: right;">经办人(签字): 年   月   日</div>

其他纳税人申请代开发票,提交加载统一社会信用代码的营业执照(或税务登记证或组织机构代码证)、经办人身份证件及复印件。

②在同一窗口申报缴纳增值税等有关税费。

③在同一窗口领取发票。

(2)在国税地税合作、共建的办税服务厅,纳税人按照以下次序办理:

①在办税服务厅国税指定窗口:

a. 提交《代开增值税发票缴纳税款申报单》;

b. 自然人申请代开发票,提交身份证件及复印件;

其他纳税人申请代开发票,提交加载统一社会信用代码的营业执照(或税务登记证或组织机构代码证)、经办人身份证件及复印件。

②在同一窗口缴纳增值税。

③到地税指定窗口申报缴纳有关税费。

④到国税指定窗口凭相关缴纳税费证明领取发票。

6. 为了满足纳税人发票使用需要,国家税务总局自2017年1月1日起启用增值税普通发票(卷票)。

7. 根据《国家税务总局关于按照纳税信用等级对增值税发票使用实行分类管理有关事项的公告》(国家税务总局公告2016年第71号)规定,自2016年12月1日起,纳税信用A级的纳税人可一次领取不超过3个月的增值税发票用量,纳税信用B级的纳税人可一次领取不超过2个月的增值税发票用量。另外取消增值税发票认证的纳税人范围由纳税信用A级、B级的增值税一般纳税人扩大到纳税信用C级的增值税一般纳税人。对2016年5月1日新纳入营改增试点、尚未进行纳税信用评级的增值税一般纳税人,2017年4月30日前不需进行增值税发票认证,登录该省增值税发票选择确认平台,查询、选择、确认用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息,未查询到对应发票信息的,可进行扫描认证。

8. 自2017年1月1日起,国家税务总局启用全国增值税发票查验平台(<https://inv-veri.chinatax.gov.cn>)。取得增值税发票的单位和个人可登录全国增值税发票查验平台,对新系统开具的增值税专用发票、增值税普通发票、机动车销售统一发票和增值税电子普通发票的信息进行查验。

9. 自 2017 年 5 月 1 日起,为加强国税机关和公安机关交通管理部门协作,建立车辆购置税完税证明、机动车销售发票(包括机动车销售统一发票和二手车销售发票,下同)信息共享及核查工作机制。该机制实时(每 5 分钟)将本省(含计划单列市)国税机关签发的车辆购置税的完税证明电子信息传输给公安机关交通管理部门,公安机关交通管理部门要做好信息接收工作。省级国税机关向同级公安机关交通管理部门传输信息的范围暂限于汽车、挂车的车辆购置税完税证明电子信息。

### (三)专业发票

专业发票是指国有金融、保险企业的存贷、汇兑、转账凭证,保险凭证;国有邮政、电信企业的邮票、邮单、话务、电报收据;国有铁路、民用航空企业和交通部门、国有公路、水上运输企业的客票、货票等。经国家税务总局或者省、市、自治区税务机关批准,专业发票可由政府主管部门自行管理,不套印税务机关的统一发票监制章,也可根据税收征管的需要纳入统一发票管理。

### (四)网络发票

随着信息技术的不断发展,网络发票的出现,实现了发票的在线开具、查询、购销等功能。网络发票是指符合国家税务总局统一标准并通过国家税务总局及省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局公布的网络发票管理系统开具的发票。开具发票的单位和个人开具网络发票应登录网络发票管理系统,如实完整填写发票的相关内容 & 数据,确认保存后打印发票。开具发票的单位和个人需要变更网络发票核定内容的,可向税务机关提出书面申请,经税务机关确认,予以变更。开具发票的单位和个人应当在办理变更或者注销税务登记的同时,办理网络发票管理系统的用户变更、注销手续并缴销空白发票。

根据《国家税务总局关于推行通过增值税电子发票系统开具的增值税电子普通发票有关问题的公告》(国家税务总局公告 2015 年第 84 号)规定,自 2015 年 12 月 1 日起在全国推行通过增值税电子发票系统开具的增值税电子普通发票。这对降低纳税人经营成本,节约社会资源,方便消费者保存使用发票,营造健康公平的税收环境有着重要作用。

增值税电子普通发票的开票方和受票方需要纸质发票的,可以自行打印增值税电子普通发票的版式文件,其法律效力、基本用途、基本使用规定等与税务机关监制的增值税普通发票相同。

增值税电子普通发票的发票代码为 12 位,编码规则:第 1 位为 0,第 2~5 位代表省、自治区、直辖市和计划单列市,第 6~7 位代表年度,第 8~10 位代表批次,第 11~12 位代表票种(11 代表增值税电子普通发票)。发票号码为 8 位,按年度、分批次编制。

除北京市、上海市、浙江省、深圳市外,其他地区已使用电子发票的增值税纳税人,应于 2015 年 12 月 31 日前完成相关系统对接技术改造,2016 年 1 月 1 日起使用增值税电子发票系统开具增值税电子普通发票,其他开具电子发票的系统同时停止使用。

## 二、发票领购管理规程

### (一)发票领购的适用范围

1. 依法办理税务登记的单位和个人,在领取《税务登记证》后可以申请领购发票,属于法定的发票领购对象;如果单位和个人办理变更或者注销税务登记,则应同时办理发票和发票领购簿的变更、缴销手续。

2. 依法不需要办理税务登记的单位,发生临时经营业务需要使用发票的,可以凭单位介绍信和其他有效证件,到税务机关代开发票。

3. 临时到本省、自治区、直辖市以外从事经营活动的单位和个人,凭所在地税务机关开具的《外出经营活动税收管理证明》,在办理纳税担保的前提下,可向经营地税务机关申请领购经营地的发票。

## (二) 发票领购手续

根据《国家税务总局关于普通发票行政审批取消和调整后有关税收管理问题的通知》(国税发[2008]15号)规定,取消普通发票领购行政审批事项,纳税人领购普通发票的审核将作为税务机关一项日常发票管理工作。纳税人办理了税务登记后,即具有领购普通发票的资格,无需办理行政审批事项。纳税人可根据经营需要向主管税务机关提出领购普通发票申请。主管税务机关接到申请后,应根据纳税人生产经营等情况,确认纳税人使用发票的种类、联次、版面金额以及购票数量。确认期限为5个工作日,确认完毕后,通知纳税人办理领购发票事宜。需要临时使用发票的单位和个人,可以直接向税务机关申请办理发票的开具。

对于跨省、市、自治区从事临时经营活动的单位和个人申请领购发票,税务机关应要求提供保证人,或者缴纳不超过1万元的保证金,并限期缴销发票。

## 三、发票代理印制与领购原则

《中华人民共和国发票管理办法实施细则》(以下简称《发票管理办法实施细则》)规定,凡有固定生产经营场所、财务和发票管理制度健全的纳税人,发票使用量较大或统一发票式样不能满足经营活动需要的,可以向省级以上税务机关申请印有本单位名称的发票。

### (一) 发票的印制

1. 发票准印证由国家税务局统一监制,省级税务机关核发。税务机关应当对印制发票企业实施监督管理,对不符合条件的,应当取消其印制发票的资格。

2. 全国统一的发票防伪措施由国家税务局确定,省级税务机关可以根据需要增加本地区的发票防伪措施,并向国家税务总局备案。发票防伪专用品应当按照规定专库保管,不得丢失。次品、废品应当在税务机关监督下集中销毁。

3. 全国统一发票监制章是税务机关管理发票的法定标志,其形状、规格、内容、印色由国家税务总局规定。

4. 全国范围内发票改版由国家税务局确定;省、自治区、直辖市范围内发票改版由省级税务机关确定。发票改版时,应当进行公告。

5. 监制发票的税务机关根据需要下达发票印制通知书,被指定的印制企业必须按照要求印制。

发票印制通知书应当载明印制发票企业名称、用票单位名称、发票名称、发票代码、种类、联次、规格、印色、印制数量、起止号码、交货时间、地点等内容。

6. 印制发票企业印制完毕的成品应当按照规定验收后专库保管,不得丢失。废品应当及时销毁。

## （二）发票的领购

1. 《发票管理办法》第十五条所称经办人身份证明是指经办人的居民身份证、护照或者其他能证明经办人身份的证件。

2. 《发票管理办法》第十五条所称发票专用章是指用票单位和个人在其开具发票时加盖的有其名称、税务登记号、发票专用章字样的印章。发票专用章式样由国家税务总局确定。

3. 税务机关对领购发票单位和个人提供的发票专用印模应当留存备查。

4. 《发票管理办法》第十五条所称领购方式是指批量供应、交旧购新或者验旧购新等方式。

5. 《发票管理办法》第十五条所称发票领购簿的内容应当包括用票单位和个人的名称、所属行业、购票方式、核准购票种类、开票限额、发票名称、领购日期、准购数量、起止号码、违章记录、领购人签字（盖章）、核发税务机关（章）等内容。

6. 《发票管理办法》第十五条所称发票使用情况是指发票领用存情况及相关开票数据。

7. 税务机关在发售发票时，应当按照核准的收费标准收取工本管理费，并向购票单位和个人开具收据。发票工本费征缴办法按照国家有关规定执行。

8. 《发票管理办法》第十六条所称书面证明是指有关业务合同、协议或者税务机关认可的其他资料。

9. 税务机关应当与受托代开发票的单位签订协议，明确代开发票的种类、对象、内容和相关责任等内容。

10. 《发票管理办法》第十八条所称保证人，是指在中国境内具有担保能力的公民、法人或者其他经济组织。

保证人同意为领购发票的单位和个人提供担保的，应当填写担保书。担保书内容包括：担保对象、范围、期限和责任以及其他有关事项。

担保书须经购票人、保证人和税务机关签字盖章后方为有效。

11. 《发票管理办法》第十八条第二款所称由保证人或者以保证金承担法律责任，是指由保证人缴纳罚款或者以保证金缴纳罚款。

12. 提供保证人或者缴纳保证金的具体范围由省税务机关规定。

## 第二节 发票的开具原则

### 一、发票的开具要求

1. 《发票管理办法》第十九条所称特殊情况下，由付款方向收款方开具发票，是指下列情况：

（1）收购单位和扣缴义务人支付个人款项时；

（2）国家税务总局认为其他需要由付款方向收款方开具发票的。

2. 向消费者个人零售小额商品或者提供零星服务的，是否可免予逐笔开具发票，由省税务机关确定。

3. 填开发票的单位和个人必须在发生经营业务确认营业收入时开具发票。未发生经营业务一律不准开具发票。

4. 开具发票后,如发生销货退回需开红字发票的,必须收回原发票并注明“作废”字样或取得对方有效证明。

开具发票后,如发生销售折让的,必须在收回原发票并注明“作废”字样后重新开具销售发票或取得对方有效证明后开具红字发票。一般纳税人开具专用发票后,发生销货退回或销售折让,按照规定开具红字专用发票后,不再将该笔业务的相应记账凭证复印件报送主管税务机关备案。

5. 单位和个人在开具发票时,必须做到按照号码顺序填开,填写项目齐全,内容真实,字迹清楚,全部联次一次打印,内容完全一致,并在发票联和抵扣联加盖发票专用章。

6. 开具发票应当使用中文。民族自治地方可以同时使用当地通用的一种民族文字。

7. 《发票管理办法》第二十六条所称规定的使用区域是指国家税务总局和省级税务机关规定的区域。

8. 使用发票的单位和个人应当妥善保管发票。发生发票丢失情形时,应当于发现丢失当日书面报告税务机关,并登报声明作废。

## 二、发票的检查

1. 《发票管理办法》第三十二条所称发票换票证仅限于在本县(市)范围内使用。需要调出外县(市)的发票查验时,应当提请该县(市)税务机关调取发票。

2. 用票单位和个人有权申请税务机关对发票的真伪进行鉴别。收到申请的税务机关应当受理并负责鉴别发票的真伪;鉴别有困难的,可以提请发票监制税务机关协助鉴别。

在伪造、变造现场以及买卖地、存放地查获的发票,由当地税务机关鉴别。

## 第三节 发票审查代理

发票审查是税收检查的重要内容和发票管理的重要环节。税务师开展发票审查业务属于用票单位自查,可以有效地指导用票单位的发票管理,减少纳税风险。

### 一、代理发票审查的基本内容

代理发票审查一般不单独进行,而是税务师在计算填报纳税申报表和办理发票领购手续之前所做的准备工作。当然,在审查纳税情况时,代理发票审查也是不可缺少的环节。

税务师接受纳税人委托进行发票审查时,首先应明确发票审查的目的和要求,以及审查的对象和范围,然后深入纳税人的生产经营场所进行实地审查。

#### (一)代理普通发票审查操作要点

##### 1. 审查发票基础管理情况

发票基础管理工作的状况,直接影响到发票使用、保管等各个环节的管理成效。发票基础管理工作包括用票单位发票管理人员的配备、发票存放的安全性、发票取得与开具管理环节的严密性等。

##### 2. 审查发票领购、发放、保管情况

对发票领购环节主要审查发票领购的手续是否合法,有无私印、私售发票的问题;对发票发放环节主要审查发票的发放是否符合规定的范围,按序时登记并有领取人的签收手

续;对发票保管环节主要审查发票存根、库存未用的发票是否保存完整,账面数与实际库存数是否相等,有无发生丢失、霉烂等情况;已用的发票存根联及作废发票是否完整保存,是否按规定造册登记并报税务机关销毁。

### 3. 审查发票使用情况

税务师审查发票的使用情况,主要从三个方面入手:

(1)审查发票开具内容是否真实,即票面各项内容所反映的业务是否为用票单位的真实情况。

(2)审查发票有无超经营范围填开的问题,填开的方法是否符合规定要求,如发票各栏项目的填写是否准确无误,各联次是否一次性开具,是否加盖了财务专用章或发票专用章,大小写金额是否封顶等。

(3)审查发票取得是否符合发票管理制度的规定,有无转借、代开或虚开发票的问题。对于从中国境外取得的发票如有疑问,可要求纳税人提供境外公证部门或注册会计师的确认证明。

### (二)代理增值税专用发票审查操作要点

增值税专用发票是纳税人经济活动中的重要原始凭证,是兼记销货方纳税义务和购货方进项税额的合法证明,对增值税的计算和管理起着决定性的作用。因此,做好增值税专用发票的代理审查工作,对保证纳税人正确核算应纳税额是十分重要的。增值税专用发票的审查除上述审查普通发票的操作要点以外,还应侧重以下几个方面:

1. 增值税专用发票开具的范围。审查发生销售免税项目、在境外销售应税劳务、向消费者销售应税项目时,用票单位是否有开具增值税专用发票的问题。

2. 增值税专用发票抵扣联的取得。对用票单位取得增值税专用发票进行审核。除农产品外,目前发票和可抵扣票种都要求先由税务机关认证后抵扣。

3. 增值税专用发票的缴销。为了保证增值税专用发票的安全使用,纳税人要按规定的期限缴销,主管税务机关在纸质专用发票监制章处按“√”字剪角作废,同时作废相应的专用发票数据电文。

## 二、代理发票审查的基本方法

税务师审查发票的方法可以因事而异,其目的是帮助纳税人严格按照发票管理制度的规定取得和开具发票,保证原始凭证的真实性与合法性。

### (一)对照审查法

对照审查法是将用票单位发票使用的实际情况与《发票领购簿》及发票领用存的情况核对,审查私印发票、丢失发票、转借发票、虚开发票、代开发票、使用作废发票和超经营范围填开发票的问题。

【例5-1】××税务师事务所受托对亚桑公司2015年10月至2016年12月的发票使用情况进行审查。税务师通过增值税应交税费明细账与增值税专用发票抵扣联等进项原始凭证核对,其他业务收入与开出发票的记账联核对等方法,发现问题如下:

(1)2015年12月筹建期内采购低值易耗品从某商场取得增值税专用发票未附“销货清单”3份。

(2)2016年2月5日、11日、23日,从某生铁厂采购原料取得的增值税专用发票抵

扣联3份为旧版专用发票,应予以缴销金额为124000元,已计提进项税额21080元。

(3)2015年10—12月,销售边角余料取得其他业务收入74100元,已作销售处理,但是开具企业事业单位往来结算收据,属于以非经营性票据结算经营性收入。

(4)2016年10—12月,该公司采购原材料,取得运费发票6份未加盖财务专用章,金额25070元。

针对上述问题,税务师提出如下建议:

对旧版作废发票,应要求销货方收回并重新开具增值税专用发票;对未开具销货清单和未加盖财务专用章的问题,要求销售方予以补正;否则,应将已提取的进项税额从增值税应交税费明细账的借方转出,补缴增值税。对于销售边角余料应到主管国税机关申请购买工业企业产品销售普通发票,用以结算收入。

## (二)票面逻辑推理法

这是根据发票各个栏目所列内容之间、发票与用票单位有关经济业务之间的关系进行分析审核,从中发现问题的一种审查方法。

1. 利用发票的各项内容之间的逻辑关系进行分析审核。发票所列各项内容之间,有其内在的逻辑关系或规律性,如果违背了这些规律,就说明发票使用存在问题。如增值税专用发票中购、销双方的名称与税务登记号有着直接的对应关系;根据销售货物或劳务的名称可以确定适用税率;根据计量单价、数量、单位、金额、税率和税额之间的逻辑关系可以推断金额和税额的计算有无错误等。

2. 利用发票和企业经济业务的关系进行分析审核。发票与企业的购销业务有着直接的联系,而购销业务与企业存货数量及货币资金(包括债权、债务)的增减变化有着一定的对应关系,利用这一逻辑关系就可以审查发票使用有无问题。

首先,取得发票的金额与存货、费用增加额,货币资金减少额,流动负债增加额呈同步变化趋势;其次,填开发票的金额与存货减少额,货币资金或应收债权增加额呈同步变化趋势。如果企业取得或填开的发票与购销业务之间的关系违背了上述规律,在数量、金额上的逻辑关系不符,就有可能存在问题,需进一步审查核实。

## (三)发票真伪鉴别方法

在实际工作中,用票单位和个人往往会遇到真伪发票的鉴别问题。因此,税务师学会鉴别真伪发票的方法,对于指导纳税人依法取得合法有效的结算凭证,保护自身的经济利益是十分有益的。

### 1. 普通发票真伪鉴别方法

(1)发票监制章是识别发票真伪的法定标志之一。全国统一启用的新版发票的“发票监制章”,其形状为椭圆形,上环刻制“全国统一发票监制章”字样,下环刻制“税务局监制”字样,中间刻制国税、地税税务机关所在地的省、市全称或简称,字体为正楷,印色为大红色,套印在发票联的票头正中央。

(2)从发票联底纹、发票防伪专用纸等方面识别。这些防范措施也是识别发票真伪的重要依据。

(3)采用发票防伪鉴别仪器,识别是否为统一的防伪油墨。

### 2. 增值税专用发票真伪鉴别方法

为鉴别增值税专用发票的真伪,首先应了解其防伪措施,然后,采取特定的审查方法来

鉴别其真伪。

其一,对照光线审查增值税专用发票的发票联和抵扣联,看是否为国家税务总局统一规定的带有水印图案的防伪专用纸印制。

其二,用紫外线灯和发票鉴别仪鉴别无色和有色荧光防伪标志。

### 3. 增值税普通发票真伪鉴别方法

自2016年第四季度起印制的增值税普通发票采用新的防伪措施。调整后的增值税普通发票的防伪措施为灰变红防伪油墨。增值税普通发票各联次颜色:第一联为蓝色,第二联为棕色,第三联为绿色,第四联为紫色,第五联为粉红色。税务机关库存和纳税人尚未使用的增值税普通发票可以继续使用。

增值税普通发票各联次左上方的发票代码及右上方的字符(No)使用灰变红防伪油墨印制,油墨印记在外力摩擦作用下可以发生颜色变化,产生红色擦痕。使用白纸摩擦票面的发票代码和字符(No)区域,在白纸表面以及发票代码和字符(No)的摩擦区域均会产生红色擦痕。

附录:

#### 相关法律法规文件

##### 1. 中华人民共和国发票管理办法

1993年12月23日财政部令第6号发布;2010年12月20日中华人民共和国国务院令 第587号修改并公布

##### 2. 中华人民共和国发票管理办法实施细则

2011年2月14日国家税务总局令第25号公布;2014年12月27日国家税务总局令 第37号修改并公布

##### 3. 国务院关于修改《中华人民共和国发票管理办法》的决定

2010年12月20日 国务院令 第587号

##### 4. 国家税务总局关于简化增值税发票领用和使用程序有关问题的公告

2014年3月24日 国家税务总局公告2014年第19号

##### 5. 国家税务总局关于普通发票行政审批取消和调整后有关税收管理问题的通知

2008年1月29日 国税发[2008]15号

##### 6. 国家税务总局关于启用货物运输业增值税专用发票的公告

2011年12月15日 国家税务总局公告2011年第74号

##### 7. 财政部 国家税务总局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

2013年12月12日 财税[2013]106号

##### 8. 网络发票管理办法

2013年2月25日 国家税务总局令 第30号

##### 9. 税收票证管理办法

2013年2月25日 国家税务总局令 第28号

##### 10. 国家税务总局关于铁路运输和邮政业营业税改征增值税发票及税控系统使用问题的公告



- 2013 年 12 月 18 日 国家税务总局公告 2013 年第 76 号
11. 国家税务总局关于推行通过增值税电子发票系统开具的增值税电子普通发票有关问题的公告  
2015 年 11 月 26 日 国家税务总局公告 2015 年第 84 号
12. 国家税务总局关于停止使用货物运输业增值税专用发票有关问题的公告  
2015 年 12 月 31 日 国家税务总局公告 2015 年第 99 号
13. 财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知  
2016 年 3 月 23 日 财税〔2016〕36 号
14. 国家税务总局关于营业税改征增值税委托地税局代征税款和代开增值税发票的通知  
2016 年 3 月 31 日 税总函〔2016〕145 号
15. 国家税务总局关于红字增值税发票开具有关问题的公告  
2016 年 7 月 20 日 国家税务总局公告 2016 年第 47 号
16. 国家税务总局关于被盗、丢失增值税专用发票有关问题的公告  
2016 年 7 月 28 日 国家税务总局公告 2016 年第 50 号
17. 国家税务总局关于保险机构代收车船税开具增值税发票问题的公告  
2016 年 8 月 7 日 国家税务总局公告 2016 年第 51 号
18. 国家税务总局关于规范国税机关代开发票环节征收地方税费工作的通知  
2016 年 8 月 15 日 税总发〔2016〕127 号
19. 国家税务总局关于纳税人申请代开增值税发票办理流程的公告  
2016 年 8 月 31 日 国家税务总局公告 2016 年第 59 号
20. 国家税务总局关于调整增值税普通发票防伪措施有关事项的公告  
2016 年 11 月 2 日 国家税务总局公告 2016 年第 68 号
21. 国家税务总局关于按照纳税信用等级对增值税发票使用实行分类管理有关事项的公告  
2016 年 11 月 17 日 国家税务总局公告 2016 年第 71 号
22. 国家税务总局关于走逃(失联)企业开具增值税专用发票认定处理有关问题的公告  
2016 年 12 月 1 日 国家税务总局公告 2016 年第 76 号
23. 国家税务总局关于启用增值税普通发票(卷票)有关事项的公告  
2016 年 12 月 13 日 国家税务总局公告 2016 年第 82 号
24. 国家税务总局关于启用全国增值税发票查验平台的公告  
2016 年 12 月 23 日 国家税务总局公告 2016 年第 87 号
25. 国家税务总局 公安部关于建立车辆购置税完税证明和机动车销售发票信息共享核查机制有关工作的通知  
2017 年 1 月 20 日 税总发〔2017〕12 号
26. 国家税务总局关于开展鉴证咨询业增值税小规模纳税人自开增值税专用发票试点工作有关事项的公告  
2017 年 2 月 22 日 国家税务总局公告 2017 年第 4 号

## 第六章 建账建制代理记账实务

### 第一节 代理建账建制的适用范围与基本要求

建账建制、代理记账是税务师执业的一项内容,其主要服务对象是财务核算制度不够健全,缺少合格会计人员的集体、私营中小企业,还有数量庞大的个体工商户。

#### 一、代理建账建制的适用范围

根据《个体工商户建账管理暂行办法》(国家税务总局令第17号)规定,个体、私营业户可自行建账,也可以聘请社会中介机构代理建账,具体范围如下:

1. 有固定经营场所的个体、私营经营业户;
2. 名为国有或集体实为个体、私营经营业户;
3. 个人租赁、承包经营企业。

对于经营规模小、达不到建账标准的业户,均实行上述规定。

#### 二、代理建账建制的基本要求

在个体、私营业户中全面实行建账,采取查账征收的方法涉及面广、综合性强,单凭税务机关独立运作难以实现有效的控管,特别是大多数个体、私营业户存在着从业人员素质普遍偏低、财务人员短缺、自行建账困难的情况,由税务代理等社会中介机构介入这项工作,是十分必要的。税务师首先应了解国家有关代理记账的管理制度,在代理建账建制的过程中,主动接受税务机关的监督与管理,区别不同的业户实施分类建账。对于达到一定经营规模的个体工商户,按定期定额征收的私营企业,各类名为国有、集体实为个体或私营的企业,个人租赁承包经营的企业要建立复式账,其他业户建立简易账。

##### (一)复式账建账建制的基本要求

符合下列情形之一,个体户应建复式账:

1. 注册资金在20万元以上的。
2. 提供增值税应税劳务的纳税人月销售额在40000元以上的;从事货物生产的增值税纳税人月销售额在60000元以上的;从事货物批发或零售的增值税纳税人月销售额在80000元以上的。
3. 省级税务机关确定应设置复式账的其他情形。

##### (二)简易账建账建制的基本要求

符合下列情形之一的个体工商户,应当设置简易账,并积极创造条件设置复式账:

1. 注册资金在10万元以上20万元以下的。
2. 提供增值税应税劳务的纳税人月销售额在15000~40000元的;从事货物生产的增值税纳税人月销售额在30000~60000元的;从事货物批发或零售的增值税纳税人月销售额

在 40000 ~ 80000 元的。

### 3. 省级税务机关确定应当设置简易账的其他情形。

建立简易账的个体工商户应建立经营收入账、经营费用账、商品(材料)购进账、库存商品(材料)盘点表、利润表,以收支方式记录和反映生产经营情况并进行简易会计核算。简易账簿均采用订本式,建立简易账簿核算的个体户其会计制度和财务制度应与设立复式账的个体业户相同,只是会计核算科目、核算方法要简单许多。

## 第二节 代理建账建制的基本内容与操作规范

本节所论及代理建账建制的基本内容主要针对个体工商户。个体工商户的会计核算,应遵循《个体工商户会计制度(试行)》(财会[1997]19号)。

### 一、代理建账建制的基本内容

#### (一)代建个体工商户财务会计制度

##### 1. 代建个体工商户复式账会计制度

税务师为个体工商户建立复式账簿,应按《个体工商户会计制度(试行)》的规定,设置和使用会计科目,也可以根据实际情况自行增加、减少或合并某些会计科目,按月编制资产负债表(见表 6-4)、应税所得表(见表 6-5)和留存利润表(见表 6-6),报送主管财税机关。

##### 2. 代建个体工商户简易账会计制度

建立简易账簿的个体工商户,生产经营的特点是规模小、收入少,因而核算内容从会计科目的设置到编制会计报表都大大简化,主要是控制收支两方面的核算和反映盈亏。税务师代为建账建制除设置简易会计科目核算外,还要按月编制应税所得表,在办理当期纳税申报时向主管财政、税务机关报送。

长期以来,个体、私营业户税款征收的基本方法是定期定额,查账征收所占比例较低。改变所得税的计算方法实行查账征收,不仅要建立个体工商户的会计制度,还必须有规范的财务管理制度。

#### (二)准确履行纳税义务

凡是按个体工商户进行税务登记管理的,均以每一纳税年度的收入总额减除成本、费用和损失后的余额为应纳税所得额,作为计算个人所得税的依据。

1. 收入确认是按权责发生制的原则,确认从事生产经营以及与此相关活动所取得的各项收入。

2. 成本列支范围是个体户从事生产经营所发生的各项直接支出和应记入成本的间接费用。包括:实际消耗的各种原材料、辅助材料、备品配件,外购半成品、燃料、动力、包装物等直接材料;实际发生的商品进价成本、运输费、装卸费、包装费;实际支出的折旧费、修理费、水电费、差旅费、租赁费(不包括融资租赁)、低值易耗品等,以及支付给生产经营从业人员的工资。

3. 费用列支范围是个体户从事生产经营过程中所发生的销售费用、管理费用和财务费用。

4. 损失列支范围包括存货、固定资产盘亏、报废毁损和出售的净损失,自然灾害或者意外事故损失。另外,包括在营业外支出科目中核算的赔偿金、违约金、公益救济性捐赠等。

5. 下列税前不允许扣除的各项支出,要从成本费用中剔除:

(1)资本性支出,包括为购置和建造固定资产、无形资产以及其他资产的支出,对外投资的支出;

(2)被没收的财物和支付的罚款;

(3)缴纳的个人所得税以及各种税收的滞纳金、罚款;

(4)各种赞助支出;

(5)自然灾害或者意外事故损失有赔偿的部分;

(6)分配给投资者的股利;

(7)用于个人和家庭的支出;

(8)与生产经营无关的其他支出;

(9)国家税务总局规定不准扣除的其他支出。

## 二、代理记账操作规范

税务师代理记账,应购领统一格式的账簿凭证,启用账簿时送主管税务机关审验盖章。账簿和凭证要按发生时间的先后顺序填写、装订或粘贴,凭证和账簿不得涂改、销毁、挖补。对各种账簿、凭证、表格必须保存 10 年以上,销毁时须经主管税务机关审验和批准。

### (一)代制会计凭证

会计凭证是记录经济业务、明确经济责任的书面证明,是登记账簿的依据。会计凭证按其填制的程序和用途不同,分为原始凭证和记账凭证两种。税务师代制会计凭证主要是在审核原始凭证的基础上代制记账凭证。

1. 审核原始凭证。原始凭证是进行会计核算的原始资料,它分为自制原始凭证和外来原始凭证两种。例如,个体户销售货物提供应税劳务所开具的发票,材料验收入库时填制的收料单,产品(商品)出库时填制的出库单等。税务师代理记账但不代客户制作原始凭证,仅指导其正确填制或依法取得有效的原始凭证。为了保证记账凭证的真实合法性,应注意从以下几个方面审核原始凭证:

(1)原始凭证内容的真实性与完整性。原始凭证所记录的经济业务应与实际情况相符,各项内容应填写齐全。例如,开具或取得的发票,其客户名称、业务内容、单位价格、金额等栏目应真实完整地反映某项经济业务的来龙去脉,凡属名实不符或项目填列不全的发票,税务师应指导纳税单位加以改正。

(2)原始凭证取得的时效性与合法性。原始凭证入账的时间有一定的时限要求,其凭证上注明的时间应与会计核算期间相符,凭证的取得也应符合现行财务和税收征管法规的要求。

2. 代制记账凭证。记账凭证是根据合法的原始凭证或原始凭证汇总表编制的,它是登记账簿的依据。税务师应根据纳税单位原始凭证的多寡和繁简情况,按月或按旬到户代制记账凭证。记账凭证可以根据每一张原始凭证单独填制,也可以按反映同类经济业务的若干原始凭证汇总表填制。

(1)根据原始凭证简要概括业务内容,填入“摘要”栏内,有助于登记账簿和日后查阅

凭证。

(2) 根据会计科目的内容正确编制会计分录,做到账户对应关系清晰。

(3) 将记账凭证连续编排号码并附列原始凭证,按月装订成册。

会计凭证是重要的经济资料和会计档案,税务师完成记账凭证的编制后,应帮助纳税单位建立立卷归档制度,指定专人保管。

## (二) 代为编制会计账簿

税务师根据记账凭证所确定的会计分录,分别在日记账和分类账的有关账户中进行登记的工作简称为记账。代理简易账的记账工作是以收支方式记录、反映生产情况并进行简易会计核算,在编制记账凭证后根据业务内容按时间顺序记入相关账户,实际上是俗称的流水账。代记复式账的操作应根据会计账户的特点来进行。

1. 现金日记账和银行存款日记账,应由纳税单位的出纳人员登记,税务师审核有关凭证和登记内容,使其能逐日反映库存现金和银行存款收入的来源、支出与结存的情况,保证账实相符。

2. 总分类账一般应采用借、贷、余额三栏式的订本账,直接根据各种记账凭证逐笔进行登记,也可先编制成汇总记账凭证或科目汇总表,再据以登记。每月应将当月已完成的经济业务全部登记入账,并于月份终了时结出总账、各分类账户的本期发生额和期末余额,作为编制会计报表的主要依据。

3. 明细分类账是总分类账的明细科目,可分类连续地记录和反映个体户资产、负债、所有者权益、成本、费用、收入等明细情况,税务师应根据个体、私营业户所属经营行业的特点,经营项目的主要范围,设置明细分类账。例如,从事饮食服务的业户,可设置“存货”“固定资产”“应收款项”“应付款项”“应付职工薪酬”“应交税费”“营业收入”“营业成本”“营业费用”“本年应税所得”“留存利润”等明细分类账。

明细分类账一般采用活页式账簿,其格式可选择三栏式、数量金额式或多栏式明细分类账。登记方法可根据原始凭证逐日定期汇总登记,或者逐笔登记。

税务师将上述账簿登记编制完毕,还要进行对账工作,进行账证核对、账账核对和账实核对,在会计期末即月份、季度和年度终了时进行结账,以确定本期收入、成本、费用和应税所得,同时也为编制会计报表准备数据。

## (三) 代为编制会计报表

会计报表是提供会计资料的重要手段。个体工商户的会计报表比企业的要简单许多。设置复式账的个体工商户要编报资产负债表、应税所得表和留存利润表;设置简易账的仅要求编报应税所得表,它除了可以总括反映业户的资产负债情况外,最重要的是为个人所得税的计算提供真实可靠的依据。

1. 数字真实,内容完整。根据权责发生制的要求,会计报表应在全部经济业务都登记入账,进行对账、结账和试算平衡后,再根据账簿资料编制,应做到内容填报齐全,数字编报真实可靠。

2. 计算准确,报送及时。会计报表要以会计账簿各明细科目期末余额为依据,反映出表账之间、表表之间严密的数字逻辑关系,既不能漏报,也不可随意编报,并应在规定的时间内报送主管财税机关。

报表编制的内容及方法可参见本章所列表式和【例6-1】。

#### (四)代理纳税申报

税务师代理建账、记账过程中,对于客户生产经营情况应有较为全面、深入的了解,在按月结账编制报表的同时,可代理纳税申报事宜。

有关增值税、房产税、印花税、城镇土地使用税等税种纳税申报操作规范,纳税申报表的计算填报方法在第九章至第十一章中有详细介绍,本章不再重复。关于个体工商户的所得税,应单独填报《个体工商户所得税年度申报表》,它要依据应税所得表按月填报并附送有关财务报表,在年度终了后3个月内汇算清缴,实行多退少补。如果分月、分次取得所得并已预缴税款,可在年度汇算时计算应补退税额。

#### (五)代理纳税审查

代理纳税审查的作用是帮助个体户正确、完整地履行纳税义务,避免因不了解税法或财务会计制度的规定而漏缴税款。税务师代理纳税审查工作的重点,就是审查应税所得表所列各项是否符合个体工商户财务会计制度的规定。

【例6-1】××箱包加工厂是个体经营企业,属于小规模纳税人,委托××税务师事务所代理记账,2016年度该厂因小区改造、经营地址迁移停产10个月,全年经济业务发生情况如下:

##### 1. 2016年年初会计科目余额见表6-1

表6-1

2016年年初会计科目余额

单位:元

科目名称	借方余额	科目名称	贷方余额
库存现金	500	借入款项	160000
银行存款	135000	应付款项	20000
应收款项	30000	应付职工薪酬	4000
存 货	50000	应交税费	7000
(材料 30000,产成品 20000)		业主投资	130000
待摊费用	5500	留存利润	25000
固定资产	160000		
减:累计折旧	65000		
无形资产	30000		
合 计	346000	合 计	346000

##### 2. 2016年经济业务资料

(1)购入材料一批,价款15000元,用银行存款支付,材料已验收入库;

(2)销售产品价税合计37000元,款已收到并存入银行账户,该批产品的实际成本为21000元;

(3)购入工程物资(建厂房用)价款18000元,已用银行存款支付;

(4)基建工程应付甲工程队工程款25000元,现已完工交付使用并办理了竣工手续,固定资产价值43000元;

(5) 车间一台机床报废,原值 30000 元,已提折旧 26000 元,清理费用 1000 元,残值收入 1500 元,已用银行存款提支,该项固定资产清理完毕;

(6) 提取现金 6000 元,支付上年应付职工薪酬 4000 元;

(7) 本期生产车间领用原材料 18000 元;

(8) 计提本期工资、奖金、津贴合计 6500 元,其中:应在税前列支 1500 元,从业人员王某应缴个人所得税 10 元,予以代扣;

(9) 收到存款利息 500 元,存入银行;

(10) 以现金支付差旅费、业务招待费等 1500 元;

(11) 以银行存款支付保险费 2200 元;

(12) 计提固定资产折旧 20000 元;

(13) 摊销无形资产 4000 元;

(14) 接受财政补贴 42000 元(经审核不符合不征税收入条件);

(15) 计算并结转本期完工产品成本、产品全部入库 43000 元;

(16) 计算本期应缴增值税、城市维护建设税、教育费附加;

(17) 计算本期应税所得;

(18) 计算个人所得税;

(19) 以银行存款缴纳年初欠缴增值税 7000 元和代扣的个人所得税 10 元;

(20) 将税前列支费用 1500 元转入“留存利润”科目。

根据上述资料进行如下模拟练习:

(1) 开设复式账户按年初余额登记年初数;

(2) 将上述 20 笔业务编制会计分录,记入 T 字账;

(3) 编制 2016 年度“资产负债表”“应税所得表”和“留存利润表”,如表 6-4、表 6-5 和表 6-6 所示;

(4) 填报个体工商户所得税年度申报表,如表 6-7 所示。

个体工商户会计科目、简易会计科目如表 6-2、表 6-3 所示。

表 6-2 个体工商户会计科目

顺序号	编号	科目名称	顺序号	编号	科目名称
		一、资产类	8	152	累计折旧
1	101	库存现金	9	153	固定资产清理
2	102	银行存款	10	154	在建工程
3	111	应收款项	11	161	无形资产
4	121	存货			二、负债类
5	131	待摊费用	12	201	借入款项
6	141	待处理财产损溢	13	211	应付款项
7	151	固定资产	14	212	应付职工薪酬

续表

顺序号	编号	科目名称	顺序号	编号	科目名称
15	213	应交税费			五、损益类
		三、业主权益类	20	501	营业收入
16	301	业主投资	21	502	营业成本
17	311	本年应税所得	22	503	税金及附加
18	312	留存利润	23	504	营业费用
		四、成本类	24	511	营业外收支
19	401	生产成本	25	521	税后列支费用

表 6-3 个体工商户简易会计科目

顺序号	编号	科目名称
1	01	现金及存款
2	02	应收款项
3	03	存货
4	06	长期资产
5	10	应付款项
6	11	应交税费
7	21	业主资金
8	22	本年应税所得
9	31	营业收入
10	32	营业费用

### 模拟练习答案

#### 1. 会计分录

- (1) 借: 存货——材料 15000  
       贷: 银行存款 15000
- (2) 借: 银行存款 37000  
       贷: 营业收入 35922.33  
           应交税费——应交增值税 1077.67
- 同时结转营业成本:
- 借: 营业成本 21000  
       贷: 存货——产成品 21000
- (3) 借: 在建工程——厂房 18000  
       贷: 银行存款 18000



(4)借:在建工程——厂房	25000
贷:应付款项——甲工程队	25000
完工交付使用:	
借:固定资产——厂房	43000
贷:在建工程——厂房	43000
(5)开始清理时:	
借:固定资产清理	4000
累计折旧	26000
贷:固定资产——机床	30000
支付清理费用时:	
借:固定资产清理	1000
贷:银行存款	1000
收回残值时:	
借:银行存款	1500
贷:固定资产清理	1500
清理完毕时:	
借:营业外支出	3500
贷:固定资产清理	3500
(6)提取现金:	
借:库存现金	6000
贷:银行存款	6000
发放工资:	
借:应付职工薪酬	4000
贷:库存现金	4000
(7)借:生产成本	18000
贷:存货——材料	18000
(8)借:生产成本	5000
税后列支费用	1500
贷:应付职工薪酬	6500
代扣个人所得税:	
借:应付职工薪酬	10
贷:应交税费——代扣个人所得税	10
(9)借:银行存款	500
贷:营业费用——财务费用	500
(10)借:营业费用——管理费用	1500
贷:库存现金	1500
(11)借:营业费用——管理费用	2200
贷:银行存款	2200

(12)借:生产成本	20000
贷:累计折旧	20000
(13)借:营业费用——管理费用	4000
贷:无形资产	4000
(14)借:银行存款	42000
贷:营业外收入	42000
(15)借:存货——产成品	43000
贷:生产成本	43000
(16)本期应交增值税 = $35922.33 \times 3\% = 1077.67$ (元)	
应交城市维护建设税 = $1077.67 \times 7\% = 75.44$ (元)	
应交教育费附加 = $1077.67 \times 3\% = 32.33$ (元)	
借:税金及附加	107.77
贷:应交税费——应交城市维护建设税	75.44
——教育费附加	32.33
借:应交税费——应交增值税	1077.67
——应交城市维护建设税	75.44
——教育费附加	32.33
贷:银行存款	1185.44
(17)借:营业收入	35922.33
营业外收入	42000
贷:本年应税所得	77922.33
借:本年应税所得	31807.77
贷:营业成本	21000
营业费用	7200
营业外支出	3500
税金及附加	107.77
借:本年应税所得	46114.56
贷:留存利润	46114.56
(18)应交个人所得税 = $(46114.56 - 42000) \times 5\% = 205.73$ (元)	
缴纳税款时:	
借:应交税费——应交个人所得税	205.73
贷:银行存款	205.73
年终汇算时:	
借:留存利润	205.73
贷:应交税费——应交个人所得税	205.73
(19)借:应交税费——应交增值税	7000
——代扣个人所得税	10
贷:银行存款	7010

(20)借:留存利润

1500

贷:税后列支费用

1500

2. 开设复式账户记入“T”字账

应收款项

期初余额:30000	
余:30000	

存货——产成品

期初余额:20000	(2)20000
(15)43000	
余:43000	

库存现金

期初余额:500	(6)4000
(6)6000	(10)1500
余:1000	

固定资产

期初余额:160000	(5)30000
(4)43000	
余:173000	

银行存款

期初余额:135000	(1)15000
(2)37000	(3)18000
(5)1500	(5)1000
(9)500	(6)6000
(14)42000	(11)2200
	(16)1185.44
	(18)205.73
	(19)7010
余:165398.83	

累计折旧

(5)26000	期初余额:65000
	(12)20000
	余:59000

税金及附加

(16)107.77	(17)107.77
------------	------------

存货——材料

期初余额:30000	(7)18000
(1)15000	
余:27000	

无形资产

期初余额:30000	(13)4000
余:26000	

借入款项

	期初余额:160000
	余:160000

营业收入

(17)35922.33	(2)35922.33

营业成本

(2)21000	(17)21000

业主投资

	期初余额:130000
	余:130000

应付款项

	期初余额:20000
	(4)25000
	余:45000

本年应税所得

(17)21000	(17)77922.33
(17)7200	
(17)3500	
(17)107.77	
(17)46114.56	

应付职工薪酬

(6)4000	期初余额:4000
(8)10	(8)6500
	余:6490

在建工程

(3)18000	(4)43000
(4)25000	

应交税费

(16)1185.44	期初余额:7000
	(2)1077.67
(19)7010	(8)10
(18)205.73	(16)107.77
	(18)205.73

固定资产清理

(5)4000	(5)1500
(5)1000	(5)3500

营业外收入

(17)42000	(14)42000

营业外支出

(5)3500	(17)3500

生产成本

(7)18000	(15)43000
(8)5000	
(12)20000	

留存利润

(18)205.73	期初余额:25000
(20)1500	(17)46114.56
	余:69408.83

税后列支费用

(8)1500	(20)1500
---------	----------

待摊费用

期初余额:5500	
余:5500	

营业费用

(10)1500	(9)500
(11)2200	(17)7200
(13)4000	

表 6-4

资产负债表

编制单位:

2016 年 12 月 31 日

单位:元

资 产	金 额	负债及业主权益	金 额
资 产:		负 债:	
现 金	1000	借入款项	160000
银行存款	165398.83	应付款项	45000
应收款项	30000	应付职工薪酬	6490
存 货	70000	应交税费	0
待摊费用	5500	负债合计	211490
待处理财产损益			
固定资产原价	173000	业主权益:	
减:累计折旧	59000	业主投资	130000
固定资产净值	114000	留存利润	69408.83
固定资产清理			
在建工程		业主权益合计	199408.83
无形资产	26000		
资产总计	410898.83	负债及业主权益总计	410898.83

表 6-5

## 应税所得表

编制单位:

2016 年

单位:元

项 目	行 次	金 额
营业收入		77922.33
减:税金及附加		107.77
营业成本		21000
营业费用		7200
营业外收支(净收益以“-”号表示)		3500
本年经营所得(如为经营亏损以“-”号表示)		46114.56
减:应弥补的以前年度亏损		
本年应税所得(如为亏损以“-”号表示)		46114.56

表 6-6

## 留存利润表

编制单位:

2016 年

单位:元

项 目	行 次	金 额
本年应税所得		46114.56
减:个人所得税		205.73
税前列支费用		1500
转入逾期亏损		
加:年初留存利润		25000
年末留存利润		69408.83

表 6-7

## 个体工商户所得税年度申报表

填表日期:2017 年 1 月 15 日

纳税人识别号:××××××××××××××××

金额单位:元(列至角分)

业主姓名:×××		地 址		××市中山区上海路 42 号		
户 名:××箱包加工厂						
业别:制造	开始生产 经营日期	2001 年 6 月 1 日	银行账号		电话	2728618
项 目						金 额
应纳税所得额	1. 全年收入额					77922.33
	2. 成本					21000
	3. 费用					7200
	4. 税金					107.77
	5. 损失					3500
	6. 应纳税所得额[1-(2+3+4+5)]					46114.56

续表

项 目		金 额
应纳个人所得税额的计算	7. 税率	5%
	8. 速算扣除数	0
	9. 应纳税所得额(6×7-8)	205.73
	10. 全年预缴税额	
	11. 应补(退)所得税额(9-10)	205.73
授权代理人	(如果你已委托代理申报人,请填写下列资料)为代理一切税务事宜,现授权_____(地址)_____为本企业代理申报人,任何与本申报表有关的来往文件都可寄予此人。  授权人签字:	声明  我声明:此纳税申报表是根据《中华人民共和国个人所得税法》的规定填报的,我确信它是真实的、可靠的、完整的。  声明人签字:
纳税人(签字或盖章): × × ×		代理申报人(签字): × ×
以 下 由 税 务 机 关 填 写		
收到申报表日期		接收人

附录:

## 相关法律法规文件

## 1. 个体工商户会计制度(试行)

1997年4月30日 财会[1997]19号

## 2. 个体工商户建账管理暂行办法

2006年12月15日 国家税务总局令第17号

## 3. 财政部关于印发《增值税会计处理规定》的通知

2016年12月3日 财会[2016]22号

## 第七章 企业涉税会计核算

### 第一节 企业涉税会计主要会计科目的设置

现行企业会计中核算涉税业务的主要会计科目有“应交税费”“税金及附加”“所得税费用”“递延所得税资产”“递延所得税负债”“以前年度损益调整”“营业外收入”“应收出口退税款”等科目。

#### 一、“应交税费”科目

本科目核算企业按照税法规定计算应缴纳的各种税费,包括增值税、消费税、所得税、资源税、土地增值税、城市维护建设税、房产税、城镇土地使用税、车船税、教育费附加、矿产资源补偿费等。

企业代扣代缴的个人所得税,也通过本科目核算。

企业不需要预计缴纳的税金,如印花税、耕地占用税和车辆购置税等,不在本科目核算。

本科目应当按照“应交税费”的税种进行明细核算。根据《财政部关于印发〈增值税会计处理规定〉的通知》(财会〔2016〕22号)和《国家税务总局关于印发〈增值税日常稽查办法〉的通知》(国税发〔1998〕44号)的规定,增值税一般纳税人应当在“应交税费”科目下设置“应交增值税”“未交增值税”“预交增值税”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“待转销项税额”“增值税留抵税额”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代交增值税”“增值税检查调整”11个明细科目。

本科目期末贷方余额,反映企业尚未缴纳的税费;期末如为借方余额,反映企业多缴或尚未抵扣的税金。

#### (一)“应交增值税”明细科目

现行税制实施以后,“应交增值税”明细科目的借、贷方增加了很多经济内容,借方既要反映进项税额,又要反映预缴的税金;贷方既要反映销项税额,又要反映出口退税、进项税额转出等情况。“应交增值税”明细科目增加核算内容后,如果仍沿用三栏式账户,很难完整反映企业增值税的抵扣、缴纳、退税等情况。因此,在账户设置上采用了多栏式账户的方式,在“应交税费——应交增值税”账户中的借方和贷方各设了若干个专栏加以反映。

增值税一般纳税人应在“应交增值税”明细账内设置“进项税额”“销项税额抵减”“已交税金”“转出未交增值税”“减免税款”“出口抵减内销产品应纳税额”“销项税额”“出口退税”“进项税额转出”“转出多交增值税”等专栏。

1. “进项税额”专栏,记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的增值税额。企业购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产而支付或负担的、准予从当期销项税额中抵扣的增值税额,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. “销项税额抵减”专栏,记录一般纳税人按照现行增值税制度规定因扣减销售额而减少的销项税额。

3. “已交税金”专栏,记录一般纳税人当月已缴纳的应缴增值税额,企业已缴纳的增值税用蓝字登记;退回多缴的增值税额用红字登记。企业缴纳当月应缴增值税,借记“应交税费——应交增值税(已交税金)”科目(小规模纳税人借记“应交税费——应交增值税”科目),贷记“银行存款”科目。

4. “减免税款”专栏,记录一般纳税人按现行增值税制度规定准予减免的增值税额。企业按规定直接减免的增值税额,借记本科目,贷记损益类相关科目。

5. “出口抵减内销产品应纳税额”专栏,记录实行“免、抵、退”办法的一般纳税人按规定计算的出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额。反映出口企业销售出口货物后,向税务机关办理免、抵、退税申报,按规定计算的应免抵税额,借记本科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。应免抵税额的计算确定有两种方法:

第一种是在取得国税机关《生产企业出口货物免、抵、退税审批通知单》后进行免抵和退税的会计处理,即按批准数进行会计处理。按《生产企业出口货物免、抵、退税审批通知单》批准的免抵税额,借记本科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。

第二种是出口企业进行退税申报时,按退税申报数进行会计处理。根据当期《生产企业出口货物免、抵、退税申报汇总表》的免抵税额借记本科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。

6. “转出未交增值税”专栏,记录企业月度终了转出当月应缴未缴的增值税。月末企业“应交税费——应交增值税”明细账出现贷方余额时,根据余额借记本科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目。

“进项税额”“销项税额抵减”“已交税金”“减免税款”“出口抵减内销产品应纳税额”“转出未交增值税”六个专栏在“应交增值税”明细账的借方。

7. “销项税额”专栏,记录一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额。企业销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产应收取的增值税额,用蓝字登记;退回销售货物应冲销的销项税额,用红字登记。现行出口退税政策规定,实行“免、抵、退”税的生产企业,出口货物销售收入不计征销项税额,对经审核确认不予退税的货物,应按规定的征税率计征销项税额。

8. “出口退税”专栏,记录一般纳税人出口货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产按规定退回的增值税额。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,向税务机关申报办理出口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缴已退的税款,用红字登记。出口企业当期按规定应退税额、应免抵税额后,借记“应收出口退税款”“应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)”科目,贷记本科目。

9. “进项税额转出”专栏,记录一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产等发生非正常损失以及其他原因而不应从销项税额中抵扣、按规定转出的进项税额。按税法规定,对出口货物不得免征和抵扣税额的部分,应在借记“主营业务成本”科目的同时,贷记本科目。企业在核算出口货物免税收入的同时,对出口货物免税收入按征退税率之差计算出的“不得免征和抵扣税额”,借记“主营业务成本”科目,贷记本科目,当月

“不得免征和抵扣税额”累计发生额应与本月免税申报的《生产企业出口货物免税明细申报表》中“不得免征和抵扣税额”合计数一致。出口企业收到主管税务机关出具的《生产企业进料加工贸易免税证明》和《生产企业进料加工贸易免税核销证明》后,按证明上注明的“不得免征和抵扣税额抵减额”用红字贷记本科目,同时以红字借记“主营业务成本”科目。生产企业发生国外运费、保险、佣金费用支付时,按出口货物征退税率之差分摊计算,并冲减“不得免征和抵扣税额”,用红字贷记本科目,同时以红字借记“主营业务成本”科目。

10.“转出多交增值税”专栏,记录一般纳税人月度终了转出当月多交的增值税。月末企业“应交税费——应交增值税”明细账出现借方余额时,根据余额借记“应交税费——未交增值税”科目,贷记本科目。对按批准数进行会计处理的,本科目月末转出数为当期期末留抵税额;对按退税申报数进行会计处理的,本科目月末转出数为计算“免、抵、退”税公式计算的“结转下期继续抵扣的进项税额”。

“销项税额”“出口退税”“进项税额转出”“转出多交增值税”四个专栏在“应交增值税”明细账的贷方。

需要说明的是,增值税小规模纳税人只需在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目,不需要设置上述专栏及除“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”外的明细科目。小规模纳税人销售收入的核算与一般纳税人相同,也是不含增值税应税销售额,其应纳增值税额,也要通过“应交税费——应交增值税”明细科目核算,只是由于小规模纳税人不得抵扣进项税额,不需在“应交税费——应交增值税”科目的借、贷方设置若干专栏。小规模纳税人“应交税费——应交增值税”科目的借方发生额,反映已缴的增值税额,贷方发生额反映应缴增值税额;期末借方余额,反映多缴的增值税额;期末贷方余额,反映尚未缴纳的增值税额。

## (二)“未交增值税”明细科目

为了分别反映企业欠缴增值税税款和待抵扣增值税情况,企业应在“应交税费”科目下设置“未交增值税”明细科目,核算一般纳税人月度终了从“应交增值税”或“预交增值税”明细科目转入当月应缴未缴、多缴或预缴的增值税额,以及当月缴纳以前期间未缴的增值税额。

月份终了,企业应将当月发生的应缴增值税额自“应交税费——应交增值税”科目转入“未交增值税”明细科目。会计分录为:

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)

贷:应交税费——未交增值税

月份终了,企业将本月多缴的增值税自“应交税费——应交增值税”科目转入“未交增值税”明细科目。会计分录为:

借:应交税费——未交增值税

贷:应交税费——应交增值税(转出多交增值税)

企业缴纳以前期间未缴的增值税,借记“应交税费——未交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。

月末,本科目的借方余额反映的是企业期末留抵税额和专用税票预缴等多缴的增值税款,贷方余额反映的是期末结转下期应缴的增值税。

生产企业实行“免、抵、退”税后,退税的前提必须是当期期末有留抵税额,而当期期末留抵税额在月末须从“应交税费——应交增值税(转出多交增值税)”明细科目转入本科目,

退税实际上是退本科目借方余额中的一部分。在出口退税的处理上,计算应退税时借记“应收出口退税款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目,收到退税时借记“银行存款”科目,贷记“应收出口退税款”科目。

为了加强管理,及时追缴欠税,解决增值税一般纳税人既欠缴增值税,又有增值税留抵税额的问题,《国家税务总局关于增值税一般纳税人用进项留抵税额抵减增值税欠税问题的通知》(国税发[2004]112号)将纳税人用进项留抵税额抵减增值税欠税的有关问题作了进一步明确:

1. 对纳税人因销项税额小于进项税额而产生期末留抵税额的,应以期末留抵税额抵减增值税欠税。

2. 纳税人用进项留抵税额抵减增值税欠税时,按以下方法进行会计处理:

(1) 增值税欠税税额大于期末留抵税额,按期末留抵税额红字借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目。

(2) 若增值税欠税税额小于期末留抵税额,按增值税欠税税额红字借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目。

### (三)“预交增值税”明细科目

核算一般纳税人转让不动产、提供不动产经营租赁服务、提供建筑服务、采用预收款方式销售自行开发的房地产项目等,以及其他按现行增值税制度规定应预缴的增值税额。企业预缴增值税时,借记“应交税费——预交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。月末,企业应将“预交增值税”明细科目余额转入“未交增值税”明细科目,借记“应交税费——未交增值税”科目,贷记“应交税费——预交增值税”科目。房地产开发企业等在预缴增值税后,应直至纳税义务发生时方可从“应交税费——预交增值税”科目结转至“应交税费——未交增值税”科目。

需要强调的是根据《国家税务总局关于发布〈房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第18号)的规定,房地产企业一般纳税人销售自行开发的房地产项目,在收到预收款时按照3%的预征率预缴增值税,但房地产企业销售自行开发的房地产项目的增值税纳税义务发生时间,是按照《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36号,以下简称财税[2016]36号文件)第四十五条规定,在收到预售款时并不发生增值税的纳税义务,房地产开发企业预缴的税款不能抵减预缴当期的应纳税额,而应在销售自行开发的房地产项目纳税义务发生时才进行抵减,未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

### (四)“待抵扣进项税额”明细科目

该科目为“应交税费”下一级科目,核算一般纳税人已取得增值税扣税凭证并经税务机关认证,按照现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额。包括:一般纳税人自2016年5月1日后取得并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,按现行增值税制度规定准予以后期间从销项税额中抵扣的进项税额;实行纳税辅导期管理的一般纳税人取得的尚未交叉稽核比对的增值税扣税凭证上注明或计算的进项税额。具体规定分别为:

1. 根据财税[2016]36号文件附件2《营业税改征增值税试点有关事项的规定》(以下简称《营改增有关事项的规定》)规定,营改增试点期间,适用一般计税方法的试点纳税人,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,其进项税额应自取得之日起分2年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。

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。

融资租入的不动产以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物,其进项税额不适用上述分2年抵扣的规定。

《营改增有关事项的规定》明确,原增值税一般纳税人(指按照《增值税暂行条例》缴纳增值税的纳税人)购进服务、无形资产或者不动产,取得的增值税专用发票上注明的增值税额为进项税额,准予从销项税额中抵扣。

2. 根据《国家税务总局关于发布〈不动产进项税额分期抵扣暂行办法〉的公告》(国家税务总局公告2016年第15号,以下简称《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》)规定,纳税人2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务,用于新建不动产,或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过50%的,其进项税额依照《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》有关规定分2年从销项税额中抵扣。

不动产原值,是指取得不动产时的购置原价或作价。

上述分2年从销项税额中抵扣的购进货物,是指构成不动产实体的材料和设备,包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

纳税人按照规定从销项税额中抵扣进项税额,应取得2016年5月1日后开具的合法有效的增值税扣税凭证。

上述进项税额中,60%的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣;40%的部分为待抵扣进项税额,于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

购进时已全额抵扣进项税额的货物和服务,转用于不动产在建工程的,其已抵扣进项税额的40%部分,应于转用的当期从进项税额中扣减,计入待抵扣进项税额,并于转用的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

3. 实行纳税辅导期管理的一般纳税人取得的尚未交叉稽核比对的增值税扣税凭证上注明或计算的进项税额。

辅导期纳税人应当在“应交税费”科目下增设“待抵扣进项税额”明细科目,核算尚未交叉稽核比对的专用发票抵扣联、海关进口增值税专用缴款书(以下简称增值税抵扣凭证)注明的进项税额。

辅导期纳税人取得增值税抵扣凭证后,借记“应交税费——待抵扣进项税额”明细科目,贷记相关科目。交叉稽核无误后,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。经核实不得抵扣的进项税额,红字借记“应交税费——待抵扣进项税额”,红字贷记相关科目。

#### (五)“待认证进项税额”明细科目

核算一般纳税人由于未经税务机关认证而不得从当期销项税额中抵扣的进项税额。包括:一般纳税人已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣,但尚未经税务机关认证的进项税额;一般纳税人已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。具体规定分别为:

1. 一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,已取得增值税扣税凭证、按照现行增值税制度规定准予从销项税额中抵扣,但尚未经税务机关认证的进项税额,借记“应交税费——待认证进项税额”等科目,贷记“银行存款”“应付账款”等科目。等认证合格后,再转入进项税额专栏,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——待认证进项税额”科目。

根据《国家税务总局关于进一步明确营改增有关征管问题的公告》(国家税务总局公告2017年第11号)规定,自2017年7月1日起,增值税一般纳税人取得的2017年7月1日及以后开具的增值税专用发票和机动车销售统一发票,应自开具之日起360日内认证或登录增值税发票选择确认平台进行确认,并在规定的纳税申报期内,向主管国税机关申报抵扣进项税额。纳税人取得的2017年6月30日前开具的增值税扣税凭证,仍按《国家税务总局关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》(国税函[2009]617号)执行。

2. 根据《国家税务总局 海关总署关于实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法有关问题的公告》(国家税务总局 海关总署公告2013年第31号)规定,自2013年7月1日起在全国推行进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法。增值税一般纳税人进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关缴款书,需经税务机关稽核比对相符后,其增值税额方能作为进项税额在销项税额中抵扣。

一般纳税人进口货物取得的属于增值税抵扣范围的缴款书,应按照《国家税务总局关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》(国税函[2009]617号)规定,自开具之日起180天内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(电子数据)申请稽核比对,逾期未申请的其进项税额不予抵扣。根据国家税务总局公告2017年第11号规定,增值税一般纳税人取得的2017年7月1日及以后开具的海关进口增值税专用缴款书,应自开具之日起360日内向主管国税机关报送《海关完税凭证抵扣清单》,申请稽核比对。

税务机关通过稽核系统将一般纳税人申请稽核的海关缴款书数据,按日与进口增值税入库数据进行稽核比对,每个月为一个稽核期。海关缴款书开具当月申请稽核的,稽核期为申请稽核的当月、次月及第三个月。海关缴款书开具次月申请稽核的,稽核期为申请稽核的当月及次月。海关缴款书开具次月以后申请稽核的,稽核期为申请稽核的当月。

税务机关于每月纳税申报期内,向一般纳税人提供上月稽核比对结果,一般纳税人应向主管税务机关查询稽核比对结果信息。

对稽核比对结果为相符的海关缴款书,一般纳税人应在税务机关提供稽核结果的当月纳税申报期内申报抵扣,逾期的其进项税额不予抵扣。

一般纳税人应在“应交税费”科目下设“待认证进项税额”明细科目,用于核算已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书进项税额。一般纳税人取得海关缴款书后,应借记“应交税费——待认证进项税额”明细科目,贷记相关科目;稽核比对相符以及核查后允许抵扣的,应借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——待认证进项税额”科目。经核查不得抵扣的进项税额,红字借记“应交税费——待认证进项税额”科目,红字贷记相关科目。

#### (六)“待转销项税额”明细科目

核算一般纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,已确认相关收入(或利得)但尚未发生增值税纳税义务而需于以后期间确认为销项税额的增值税额。

该科目主要是解决增值税纳税义务时间与按照会计准则核算确认收入的时间两者之间的差异。即增值税纳税义务时间在后,会计准则核算确认收入的时间在前。例如,《国家税务总局关于在境外提供建筑服务等有关问题的公告》(国家税务总局公告2016年第69号)中规定,关于纳税人提供建筑服务,被工程发包方从应支付的工程款中扣押的质押金、保证金,未开具发票的,以纳税人实际收到质押金、保证金的当天为纳税义务发生时间。而按照建造合同准则核算确认收入的时间在实际收款前。增值税是收付实现制,会计准则权责发生制。

#### (七)“增值税留抵税额”明细科目

核算兼有销售服务、无形资产或者不动产的原增值税一般纳税人,截至纳入营改增试点之日前的增值税期末留抵税额按照现行增值税制度规定不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额。

纳入营改增试点当月初,原增值税一般纳税人应按不得从销售服务、无形资产或不动产的销项税额中抵扣的增值税留抵税额,借记“应交税费——增值税留抵税额”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。待以后期间允许抵扣时,按允许抵扣的金额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——增值税留抵税额”科目。

需要说明的是,根据《国家税务总局关于调整增值税一般纳税人留抵税额申报口径的公告》(国家税务总局公告2016年第75号)规定,自2016年12月1日起,《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》(国家税务总局公告2016年第13号)附件1《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》(以下称申报表主表)第13栏“上期留抵税额”“一般项目”列“本年累计”和第20栏“期末留抵税额”“一般项目”列“本年累计”栏次停止使用,不再填报数据。此前,申报表主表第20栏“期末留抵税额”“一般项目”列“本年累计”中有余额的一般纳税人,在2016年12月纳税申报期,将余额一次性转入第13栏“上期留抵税额”“一般项目”列“本月数”中。

#### (八)“简易计税”明细科目

核算一般纳税人采用简易计税方法发生的增值税计提、扣减、预缴、缴纳等业务。

#### (九)“转让金融商品应交增值税”明细科目

核算增值税一般纳税人转让金融商品发生的增值税额。金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额。

#### (十)“代扣代缴增值税”明细科目

核算纳税人购进在境内未设经营机构的境外单位或个人在境内的应税行为代扣代缴的增值税。

#### (十一)增值税检查调整

根据《国家税务总局关于印发〈增值税日常稽查办法〉的通知》(国税发[1998]44号)的规定,增值税一般纳税人,在税务机关对其增值税纳税情况进行检查后,凡涉及增值税涉税账务调整的,应设立“应交税费——增值税检查调整”专门账户。凡检查后应调减账面进项税额或调增销项税额和进项税额转出的数额,借记有关科目,贷记本科目;凡检查后应调增账面进项税额或调减销项税额和进项税额转出的数额,借记本科目,贷记有关科目;全部调账事项入账后,应结出本账户的余额,并对该余额进行处理。处理之后,本账户无余额。

#### (十二)应交消费税、资源税和城市维护建设税

1. 企业按规定计算应缴的消费税、资源税、城市维护建设税,借记“税金及附加”等科

目,贷记本科目(应交消费税、应交资源税、应交城市维护建设税)。

2. 企业销售的在“固定资产”等科目核算的土地使用权及其地上建筑物,计算应缴的城市维护建设税,借记“固定资产清理”等科目,贷记本科目(应交城市维护建设税)。

3. 企业缴纳消费税、资源税、城市维护建设税,借记本科目(应交消费税、应交资源税、应交城市维护建设税),贷记“银行存款”等科目。

### (十三) 应交所得税

1. 企业按照税法规定计算应缴的所得税,借记“所得税费用”等科目,贷记本科目。

2. 缴纳的所得税,借记本科目,贷记“银行存款”等科目。

### (十四) 应交土地增值税

1. 企业转让的国有土地使用权连同地上建筑物及其附着物一并在“固定资产”或“在建工程”等科目核算的,转让时应缴的土地增值税,借记“固定资产清理”科目,贷记本科目。

2. 缴纳的土地增值税,借记本科目,贷记“银行存款”等科目。

### (十五) 应交房产税、城镇土地使用税和车船税

1. 企业按规定计算应缴的房产税、城镇土地使用税、车船税,借记“税金及附加”科目,贷记本科目(应交房产税、应交城镇土地使用税、应交车船税)。

2. 缴纳的房产税、城镇土地使用税、车船税,借记本科目(应交房产税、应交城镇土地使用税、应交车船税),贷记“银行存款”等科目。

### (十六) 应交个人所得税

1. 企业按规定计算的应代扣代缴的职工个人所得税,借记“应付职工薪酬”科目,贷记本科目。

2. 缴纳的个人所得税,借记本科目,贷记“银行存款”等科目。

### (十七) 应交的教育费附加、地方教育附加、矿产资源补偿费

1. 企业按规定计算应缴的教育费附加、矿产资源补偿费,借记“税金及附加”“管理费用”等科目,贷记本科目(应交教育费附加、地方教育附加、应交矿产资源补偿费)。

2. 缴纳的教育费附加、地方教育附加、矿产资源补偿费,借记本科目(应交教育费附加、地方教育附加、应交矿产资源补偿费),贷记“银行存款”等科目。

根据《财政部 国家发展改革委关于全面清理涉及煤炭原油天然气收费基金有关问题的通知》(财税[2014]74号)规定,自2014年12月1日起,在全国范围统一将煤炭、原油、天然气矿产资源补偿费费率降为零,停止征收煤炭、原油、天然气价格调节基金,取消煤炭可持续发展基金(山西省)、原生矿产品生态补偿费(青海省)、煤炭资源地方经济发展费(新疆维吾尔自治区)。

## 二、“税金及附加”科目

1. 本科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税等相关税费。

2. 企业按规定计算确定的与经营活动相关的税费,借记本科目,贷记“应交税费”等科目。

企业收到的退还的消费税等原记入本科目的各种税金,应按实际收到的金额,借记“银行存款”科目,贷记本科目。

3. 期末,应将本科目余额转入“本年利润”科目,结转后本科目应无余额。

### 三、“所得税费用”科目

1. 本科目核算企业根据企业会计准则确认的应从当期利润总额中扣除的所得税费用。
2. 本科目应当按照“当期所得税费用”“递延所得税费用”进行明细核算。
3. 期末,应将本科目的余额转入“本年利润”科目,结转后本科目应无余额。

### 四、“递延所得税资产”科目

1. 本科目核算企业根据企业会计准则确认的可抵扣暂时性差异产生的所得税资产。根据税法规定可用以后年度税前利润弥补的亏损产生的所得税资产,也在本科目核算。
2. 本科目应当按照可抵扣暂时性差异等项目进行明细核算。

#### 3. 递延所得税资产的主要账务处理:

(1)企业在确认相关资产、负债时,根据企业会计准则应予确认的递延所得税资产,借记本科目,贷记“所得税费用——递延所得税费用”“资本公积——其他资本公积”等科目。

(2)资产负债表日,企业根据企业会计准则应予确认的递延所得税资产大于本科目余额的,借记本科目,贷记“所得税费用——递延所得税费用”“资本公积——其他资本公积”等科目;应予确认的递延所得税资产小于本科目余额的,作相反的会计分录。

(3)资产负债表日,预计未来期间很可能无法获得足够的应纳税所得额用以抵扣可抵扣暂时性差异的,按应减记的金额,借记“所得税费用——当期所得税费用”“资本公积——其他资本公积”科目,贷记本科目。

4. 本科目期末借方余额,反映企业已确认的递延所得税资产的余额。

### 五、“递延所得税负债”科目

1. 本科目核算企业根据企业会计准则确认的应纳税暂时性差异产生的所得税负债。
2. 本科目应当按照应纳税暂时性差异项目进行明细核算。
3. 递延所得税负债的主要账务处理:

(1)企业在确认相关资产、负债时,根据企业会计准则应予确认的递延所得税负债,借记“所得税费用——递延所得税费用”“资本公积——其他资本公积”等科目,贷记本科目。

(2)资产负债表日,企业根据企业会计准则应予确认的递延所得税负债大于本科目余额的,借记“所得税费用——递延所得税费用”“资本公积——其他资本公积”等科目,贷记本科目;应予以确认的递延所得税负债小于本科目余额的,作相反的会计分录。

4. 本科目期末贷方余额,反映企业已确认的递延所得税负债的余额。

### 六、“以前年度损益调整”科目

1. 本科目核算企业本年度发生的调整以前年度损益的事项以及本年度发现的重要前期差错更正涉及调整以前年度损益的事项。

企业在资产负债表日至财务报告批准报出日之间发生的需要调整报告年度损益的事项,也在本科目核算。

#### 2. 以前年度损益调整的主要账务处理:

(1)企业调整增加以前年度利润或减少以前年度亏损,借记有关科目,贷记本科目;调



整减少以前年度利润或增加以前年度亏损,借记本科目,贷记有关科目。

(2) 由于以前年度损益调整增加的所得税,借记本科目,贷记“应交税费——应交所得税”科目;由于以前年度损益调整减少的所得税,借记“应交税费——应交所得税”科目,贷记本科目。

(3) 经上述调整后,应将本科目的余额转入“利润分配——未分配利润”科目。本科目如为贷方余额,借记本科目,贷记“利润分配——未分配利润”科目;如为借方余额,作相反的会计分录。

3. 本科目结转后应无余额。

## 七、“营业外收入”科目

本科目属损益类科目,核算企业实际收到即征即退、先征后退、先征税后返还的增值税或直接减免的增值税。其贷方发生额反映实际收到或直接减免的增值税,期末由借方结转至“本年利润”科目,结转后本科目应无余额。

## 八、“应收出口退税款”科目

本科目借方反映销售出口货物按规定向税务机关申报应退回的增值税、消费税等,还反映出口企业销售出口货物后,按规定向税务机关办理“免、抵、退”税申报,所计算得出的应退税额;贷方反映实际收到的出口货物应退回的增值税、消费税等。期末借方余额,反映尚未收到的应退税额。企业必须设置明细账页进行明细核算。本科目可分以下两种情况进行记载:

第一种是按批准数作免抵和应退税的会计处理。即按《生产企业出口货物免、抵、退税审批通知单》上批准的应退增值税借记本科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目;贷方反映实际收到的出口货物的应退增值税。收到退税额时,借记“银行存款”科目,贷记本科目。期末借方余额,反映企业已收到主管税务机关批复尚未办理退库的应退税额。

第二种是按退税申报数进行会计处理。即在办理退(免)税申报时,暂不考虑申报的退税出口额是否能通过退税审核,就当期申报的免税出口额按规定的征退税率与当期应纳税额计算出应退税额借记本科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目,金额与《生产企业出口货物免、抵、退税申报汇总表》中的“本月应退税额”一致。借方反映的是企业向主管国税机关办理退税申报时所计算的应退税款,与主管国税机关审批数有差额的,在收到《生产企业出口货物免、抵、退税审批通知单》后按申报所属期进行调整,不足的用蓝字再借记本科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目;多出的用红字借记本科目,用红字贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。贷方反映的是企业收到的退税款;借方余额反映企业累计已按申报数计算但尚未收到的应退税额。

## 第二节 工业企业涉税会计核算

### 一、工业企业增值税的核算

#### (一)供应阶段

此阶段,主要是增值税一般纳税人外购货物、接受应税劳务或应税服务而发生支付增

值税的业务,按增值税法的有关规定,应区别不同情况作相应的涉税账务处理。

### 1. 按价税合一记账的情况

根据《增值税暂行条例》及有关规定,纳税人购进货物或者应税劳务,取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:①用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;②非正常损失的购进货物及相关的应税劳务;③非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务;④国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品;⑤上述第①项至第④项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。此外,小规模纳税人外购货物或应税劳务所支付的增值税,不得抵扣其应纳税额。因此,对于发生上述事项的外购业务,纳税人所支付的增值税额不能在“应交税费——应交增值税(进项税额)”专栏中核算,而是仍按原来会计处理办法核算,即将此增值税额并入外购货物或应税劳务成本之中。

下面以 A 工业企业(系增值税一般纳税人,下同)为例,说明有关涉税核算内容。

**【例 7-1】** A 企业 2013 年 2 月从外地购入原材料一批,价款 100000 元,税金 17000 元,款项已付,取得一张专用发票,超过规定时限,未办理认证手续。则 A 企业正确的会计处理为:

借:原材料	117000
贷:银行存款	117000

**【例 7-2】** A 企业 2013 年 4 月外购游艇 5 艘,取得专用发票上注明价款 500000 元,增值税金 85000 元,发生运输费用 2000 元,款项已从银行划转。则 A 企业正确的会计处理为:

借:固定资产	587000
贷:银行存款	587000

若本例经济业务发生在 2014 年 2 月,发生运费取得增值税专用发票注明的价税合计金额仍为 2000 元,根据财税[2013]37 号文件规定,自 2013 年 8 月 1 日起,全国范围内的增值税一般纳税人,外购自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇,其进项税额准予从销项税额中抵扣。则 2014 年 2 月的会计处理应为:

借:固定资产	501801.8
应交税费——应交增值税(进项税额)	85198.2
贷:银行存款	587000

### 2. 按价税分别记账的情况

根据税法规定,目前准予抵扣销项税额的扣税凭证,其所列明的税额或计算出来的税额,不列入外购货物或应税劳务成本之中,而应记入当期“应交税费——应交增值税(进项税额)”专栏,即在账务上要按价税分别记账,这也是增值税作为价外税的最直接体现。

仍以 A 工业企业为例,说明各种具体涉税核算内容。

#### (1) 取得资产或接受劳务等业务的账务处理

##### ① 采购等业务进项税额允许抵扣的账务处理。

一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,按应计入相关成

本费用或资产的金额,借记“在途物资”或“原材料”“库存商品”“生产成本”“无形资产”“固定资产”“管理费用”等科目,按当月已认证的可抵扣增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按当月未认证的可抵扣增值税额,借记“应交税费——待认证进项税额”科目,按应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。发生退货的,如原增值税专用发票已做认证,应根据税务机关开具的红字增值税专用发票作相反的会计分录;如原增值税专用发票未做认证,应将发票退回并作相反的会计分录。

**【例7-3】** A企业于2017年4月外购钢材一批,已收到增值税专用发票一张并通过认证,发票上注明价款200000元,增值税34000元,款项已付,钢材已验收入库。则A企业正确的会计处理为:

借:原材料	200000
应交税费——应交增值税(进项税额)	34000
贷:银行存款	234000

**【例7-4】** A企业于2017年3月外购低值易耗品一批,已收到增值税专用发票一张,发票上注明价款10000元,增值税1700元,款项未付,当月未在增值税发票查询平台对该发票进行勾选确认,低值易耗品已验收入库。则A企业正确的会计处理为:

借:低值易耗品	10000
应交税费——待认证进项税额	1700
贷:应付账款	11700

#### ②采购等业务进项税额不得抵扣的账务处理。

一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费等,其进项税额按照现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的,取得增值税专用发票时,应借记相关成本费用或资产科目,借记“应交税费——待认证进项税额”科目,贷记“银行存款”“应付账款”等科目,经税务机关认证后,根据有关“进项税额”“进项税额转出”专栏及“待认证进项税额”明细科目的核算内容,先转入“进项税额”专栏,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——待认证进项税额”科目;按现行增值税制度规定转出时,计入“进项税额转出”专栏,借记相关成本费用或资产科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

#### ③购进不动产或不动产在建工程按规定进项税额分年抵扣的账务处理。

一般纳税人自2016年5月1日后取得并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,其进项税额按现行增值税制度规定自取得之日起分2年从销项税额中抵扣的,应当按取得成本,借记“固定资产”“在建工程”等科目,按当期可抵扣的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按以后期间可抵扣的增值税额,借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目,按应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。尚未抵扣的进项税额待以后期间允许抵扣时,按允许抵扣的金额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。

#### ④货物等已验收入库但尚未取得增值税扣税凭证的账务处理。

一般纳税人购进的货物等已到达并验收入库,但尚未收到增值税扣税凭证并未付款的,应在月末按货物清单或相关合同协议上的价格暂估入账,不需要将增值税的进项税额暂估入账。下月初,用红字冲销原暂估入账金额,待取得相关增值税扣税凭证并经认证后,

按应计入相关成本费用或资产的金额,借记“原材料”“库存商品”“固定资产”“无形资产”等科目,按可抵扣的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按应付金额,贷记“应付账款”等科目。上述暂估入账的金额不包含增值税进项税额。一般纳税人购进劳务、服务等但尚未取得增值税扣税凭证的,比照处理。

**【例7-5】** 某增值税一般纳税人2017年1月入库一批应税货物,用于生产产品,已经验收入库,但尚未收到增值税扣税凭证并未付款的,1月末按货物清单或相关合同协议上的价格200万元暂估入账。2017年2月下旬取得上述一份增值税专用发票,发票上注明金额200万元,税额34万元,并于3月末在增值税发票查询平台对该发票进行了勾选确认。

根据上述经济业务,企业尚未收到增值税扣税凭证并未付款的,应在月末按货物清单或相关合同协议上的价格200万元暂估入账。但不需要将增值税的进项税额暂估入账。

借:原材料 2000000

贷:应付账款 2000000

2017年2月1日,用红字冲销原暂估入账金额。

借:应付账款 2000000

贷:原材料 2000000

2017年2月下旬取得增值税专用发票若干份,发票上合计注明金额200万元,税额34万元。

借:原材料 2000000

应交税费——待认证进项税额 340000

贷:应付账款 2340000

2017年3月末在增值税发票查询平台对该发票进行了勾选确认并申报抵扣。

借:应交税费——应交增值税(进项税额) 340000

贷:应交税费——待认证进项税额 340000

## (2) 企业接受投资转入的货物进项税额的账务处理

按照增值税专用发票上注明的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按照确认的投资货物价值,借记“原材料”等科目,按照增值税额与货物价值的合计数,贷记“实收资本”“股本”等科目。

**【例7-6】** 甲企业用原材料对A企业投资,该批原材料的成本为150万元,双方以该批材料的成本加税金184万元作为投资价值。假如该原材料的增值税税率为17%,该批材料按当时的市场价格计算为200万元,两企业原材料均采用实际成本进行核算,则A企业正确的会计处理为:

借:原材料 1500000

应交税费——应交增值税(进项税额) 340000

贷:实收资本 1840000

## (3) 企业接受捐赠转入的货物进项税额的账务处理

按专用发票上注明的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按确认的捐赠货物的价值,借记“原材料”等科目,按接受捐赠的非货币资产的公允价值贷记

“营业外收入”科目。

【例7-7】A企业接受乙企业捐赠的注塑机一台,收到的增值税专用发票上注明设备价款100000元,配套模具价款4000元。增值税税额分别为17000元和680元。则A企业正确的会计处理为:

借:固定资产	100000
低值易耗品	4000
应交税费——应交增值税(进项税额)	17680
贷:营业外收入	121680

#### (4)企业接受应税劳务进项税额的账务处理

按照专用发票上注明的增值税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按照专用发票上记载的应记入加工、修理修配等货物成本的金额,借记“委托加工物资”等科目;按应付或实付的金额,贷记“银行存款”等科目。

【例7-8】A企业材料采用计划成本核算,本月初发出材料1吨,委托外单位加工成某种锻件100件,委托材料实际成本4000元(计划成本3800元),支付加工费2000元,运费200元(取得货运定额发票若干),加工费专用发票上注明进项税额340元,加工完入库(委托加工材料的计划成本6000元)。根据上述经济业务,A企业正确的会计处理为(不考虑运费应抵扣的进项税额):

##### ①委托加工发出材料时

借:委托加工物资	4000
贷:原材料	3800
材料成本差异	200

##### ②支付加工费、税金及运费时

借:委托加工物资	2200
应交税费——应交增值税(进项税额)	340
贷:银行存款	2540

##### ③收回入库时

借:原材料——××锻件	6000
材料成本差异	200
贷:委托加工物资	6200

#### (5)企业进口货物进项税额的账务处理

企业进口货物取得海关缴款书后,按照已申请稽核但尚未取得稽核相符结果的海关缴款书上注明的增值税额,借记“应交税费——待抵扣进项税额”明细科目,贷记“银行存款”“应付账款”等科目;稽核比对相符以及核查后允许抵扣的,应借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”专栏,贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。经核查不得抵扣的进项税额,红字借记“应交税费——待抵扣进项税额”,红字贷记相关科目。按照进口货物应记入采购成本的金额,借记“材料采购”等科目,贷记“银行存款”“应付账款”等科目。

#### (6)企业购进免税农产品进项税额的账务处理

按照购进农产品的买价和规定的扣除率计算的进项税额,借记“应交税费——应交增

值税(进项税额)”科目,按扣除进项税额后的买价借记“材料采购”等科目,按实际支付的买价和税款,贷记“应付账款”“银行存款”等科目。

【例7-9】A企业为一食品加工厂,2013年11月从某家庭农场购入小麦100吨,每吨600元,开具的主管税务机关核准使用的收购凭证上收购款总计60000元。则A企业正确的会计处理为:

借:原材料	52200
应交税费——应交增值税(进项税额)	7800
贷:银行存款	60000

2012年4月6日,财政部、国家税务总局联合下发了《关于在部分行业试行农产品增值税进项税额核定扣除办法的通知》(财税[2012]38号)明确,自2012年7月1日起,以购进农产品为原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的增值税一般纳税人,纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点范围,其购进农产品无论是否用于生产上述产品,增值税进项税额均按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》的规定抵扣,即:

试点纳税人以购进农产品为原料生产货物的,农产品增值税进项税额可按照以下方法核定:

①投入产出法:参照国家标准、行业标准(包括行业公认标准和行业平均耗用值)确定销售单位数量货物耗用外购农产品的数量(以下称农产品单耗数量)。

当期允许抵扣农产品增值税进项税额依据农产品单耗数量、当期销售货物数量、农产品平均购买单价(含税,下同)和农产品增值税进项税额扣除率(以下简称扣除率)计算。公式为:

$$\begin{aligned} \text{当期允许抵扣农产品} &= \frac{\text{当期农产品耗用数量} \times \text{农产品平均购买单价} \times \text{扣除率}}{1 + \text{扣除率}} \\ \text{增值税进项税额} &= \frac{\text{当期农产品耗用数量} \times \text{当期销售货物数量(不含采购除农产品以外的半成品生产的货物数量)} \times \text{农产品单耗数量}}{\text{农产品单耗数量}} \end{aligned}$$

对以单一农产品原料生产多种货物或者多种农产品原料生产多种货物的,在核算当期农产品耗用数量和平均购买单价时,应依据合理的方法归集和分配。

平均购买单价是指购买农产品期末平均买价,不包括买价之外单独支付的运费和入库前的整理费用。期末平均买价计算公式:

$$\text{期末平均买价} = \frac{\text{期初库存农产品数量} \times \text{期初平均买价} + \text{当期购进农产品数量} \times \text{当期买价}}{\text{期初库存农产品数量} + \text{当期购进农产品数量}}$$

②成本法:依据试点纳税人年度会计核算资料,计算确定耗用农产品的外购金额占生产成本的比例(以下简称农产品耗用率)。当期允许抵扣农产品增值税进项税额依据当期主营业务成本、农产品耗用率以及扣除率计算。公式为:

$$\text{当期允许抵扣农产品} = \frac{\text{当期主营业务成本} \times \text{农产品耗用率} \times \text{扣除率}}{1 + \text{扣除率}}$$

$$\text{农产品耗用率} = \frac{\text{上年投入生产的农产品外购金额}}{\text{上年生产成本}}$$

农产品外购金额(含税)不包括不构成货物实体的农产品(包括包装物、辅助材料、燃料、低值易耗品等)和在购进农产品之外单独支付的运费、入库前的整理费用。

对以单一农产品原料生产多种货物或者多种农产品原料生产多种货物的,在核算当期主营业务成本以及核定农产品耗用率时,试点纳税人应依据合理的方法进行归集和分配。

农产品耗用率由试点纳税人向主管税务机关申请核定。

年度终了,主管税务机关应根据试点纳税人本年实际对当年已抵扣的农产品增值税进项税额进行纳税调整,重新核定当年的农产品耗用率,并作为下一年度的农产品耗用率。

③参照法:新办的试点纳税人或者试点纳税人新增产品的,试点纳税人可参照所属行业或者生产结构相近的其他试点纳税人确定农产品单耗数量或者农产品耗用率。次年,试点纳税人向主管税务机关申请核定当期的农产品单耗数量或者农产品耗用率,并据此计算确定当年允许抵扣的农产品增值税进项税额,同时对上一年增值税进项税额进行调整。核定的进项税额超过实际抵扣增值税进项税额的,其差额部分可以结转下期继续抵扣;核定的进项税额低于实际抵扣增值税进项税额的,其差额部分应按现行增值税的有关规定将进项税额转出处理。

试点纳税人购进农产品直接销售的,农产品增值税进项税额按照以下方法核定扣除:

$$\frac{\text{当期允许抵扣农产品增值税进项税额}}{\text{当期销售农产品数量} \times \frac{\text{农产品平均购买单价}}{1 - \text{损耗率}} \times 13\%} = \frac{\text{当期销售农产品数量} \times \text{农产品平均购买单价} \times 13\%}{1 + 13\%}$$

$$\text{损耗率} = \text{损耗数量} / \text{购进数量}$$

试点纳税人购进农产品用于生产经营且不构成货物实体的(包括包装物、辅助材料、燃料、低值易耗品等),增值税进项税额按照以下方法核定扣除:

$$\frac{\text{当期允许抵扣农产品增值税进项税额}}{\text{当期耗用农产品数量} \times \text{农产品平均购买单价} \times 13\%} = \frac{\text{当期耗用农产品数量} \times \text{农产品平均购买单价} \times 13\%}{1 + 13\%}$$

农产品单耗数量、农产品耗用率和损耗率统称为农产品增值税进项税额扣除标准。

**【例7-10】**某食品油加工企业为增值税一般纳税人,2014年10月收购菜籽100吨,每吨收购价为5000元,开具的主管税务机关核准使用的收购凭证上收购款总计为500000元,当月生产菜籽油领用菜籽20吨,该食品油加工企业采用“投入产出法”确定农产品当期的进项税额,则相关会计处理为:

收购菜籽,验收入库环节,会计账务处理为:

借:原材料——菜籽	500000
贷:银行存款	500000

生产领用环节,会计账务处理为:

借:生产成本	88495.58
应交税费——应交增值税(进项税额)	11504.42
贷:原材料——菜籽	100000

(7)对运输费用允许抵扣进项税额的账务处理

2014年1月1日后,全国范围内交通运输业务均纳入营改增试点范围。这样,作为购买方或者销售方的增值税一般纳税人,在购买或者销售货物过程中,发生的运输费用,要根据提供运输的单位确定是否取得货物运输业增值税专用发票。依政策,运输企业必须给受让方提供货物运输业增值税专用发票,作为增值税一般纳税人的受让方才能作为合法扣税凭证入账并进行进项税额的抵扣。

根据《国家税务总局关于停止使用货物运输业增值税专用发票有关问题的公告》(国家税务总局公告2015年第99号)规定,增值税一般纳税人提供货物运输服务,使用增值税专用发票和增值税普通发票,开具发票时应将起运地、到达地、车种车号以及运输货物信息等

内容填写在发票备注栏中,如内容较多可另附清单。

为避免浪费,方便纳税人发票使用衔接,货物运输业增值税专用发票最迟可使用至2016年6月30日,7月1日起停止使用。

**【例7-11】** A企业本月外购原材料一批,专用发票上注明的价款为6000元,增值税额为1020元,另外销货方代垫铁路运费222元(转来承运部门开具给A企业的增值税专用发票一张,注明运费200元、税额22元)。A企业开出为期一个月的商业汇票一张,材料已验收入库。则A企业会计处理为:

借:原材料	6200
应交税费——应交增值税(进项税额)	1042
贷:应付票据	7242

#### (8) 外购货物发生非正常损失的账务处理

按税法规定,凡外购货物发生非正常损失的,其相应的进项税额不得作为当期进项税额抵减销项税额。因此,相应会计处理上,应并入损失货物的价值之中,全部借记“待处理财产损益——待处理流动资产损益”科目。按实际入库材料负担的增值税,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按实际入库材料的成本借记“原材料”等科目,按全部应付或实付价款贷记“应付账款”“银行存款”等科目。

**【例7-12】** A企业外购原材料一批,数量为20吨,取得专用发票上注明价款为100000元,税金17000元,款项已付,因管理不善造成被盗2吨。则A企业正确会计处理为:

借:原材料	90000
应交税费——应交增值税(进项税额)	15300
待处理财产损益——待处理流动资产损益	11700
贷:银行存款	117000

#### (9) 2016年5月1日后购进不动产或不动产在建工程的账务处理

增值税一般纳税人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,以及2016年5月1日后发生的不动产在建工程,其进项税额应按照《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号)、《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》等有关规定分2年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。

取得的不动产,包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股以及抵债等各种形式取得的不动产。

增值税一般纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产,属于不动产在建工程。

房地产开发企业自行开发的房地产项目,融资租入的不动产,以及在施工现场修建的临时建筑物、构筑物,其进项税额不适用上述分2年抵扣的规定。

**【例7-13】** 2016年6月5日,某增值税一般纳税人购进办公大楼一座,该大楼用于公司办公,计入固定资产并于次月开始计提折旧。6月20日,该纳税人取得该大楼的增值税专用发票并认证相符,专用发票注明的增值税税额为1100万元。

根据相关规定,1100万元进项税额中的60%将在本期(2016年6月)抵扣,剩余的



40%于取得扣税凭证的当月起第13个月(2017年6月)抵扣。

2016年6月,企业账务处理为:

借:固定资产——办公大楼	100000000
应交税费——应交增值税(进项税额)	6600000
——待抵扣进项税额	4400000
贷:银行存款	111000000

2017年6月,企业相关账务处理为:

借:应交税费——应交增值税(进项税额)	4400000
贷:应交税费——待抵扣进项税额	4400000

#### (10) 增值税税控系统专用设备和技术维护费用抵减增值税额的账务处理

按现行增值税制度规定,企业初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费允许在增值税应纳税额中全额抵减的,按规定抵减的增值税应纳税额,借记“应交税费——应交增值税(减免税款)”科目(小规模纳税人借记“应交税费——应交增值税”科目),贷记“管理费用”等科目。

#### 3. 小规模纳税人采购等业务的账务处理

小规模纳税人购买物资、服务、无形资产或不动产,取得增值税专用发票上注明的增值税应计入相关成本费用或资产,不通过“应交税费——应交增值税”科目核算。

【例7-14】某增值税小规模纳税人2017年3月购入咨询服务,取得一份增值税专用发票,发票上注明金额5万元,税额0.3万元。

借:管理费用	53000
贷:应付账款	53000

#### (二) 生产阶段

工业企业在生产周转过程中,一般按正常的生产经营业务进行会计核算就可以了,因发生非正常损失或改变用途等,原已计入进项税额、待抵扣进项税额或待认证进项税额,但按现行增值税制度规定不得从销项税额中抵扣的,借记“待处理财产损益”“应付职工薪酬”“固定资产”“无形资产”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”“应交税费——待抵扣进项税额”或“应交税费——待认证进项税额”科目;原不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产等,因改变用途等用于允许抵扣进项税额的应税项目的,应按允许抵扣的进项税额,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“固定资产”“无形资产”等科目。固定资产、无形资产等经上述调整后,应按调整后的账面价值在剩余尚可使用寿命内计提折旧或摊销。

下列情况,就会涉及增值税的会计核算:

1. 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。企业外购的货物在购入时是为了生产产品,则企业支付的增值税必然已记入“进项税额”,在生产过程中,如果企业将外购货物改变用途,其相应负担的增值税应从当期“进项税额”中转出,在账务处理上,应借记“在建工程”“应付职工薪酬”等科目,贷记“应交税费——应交增值

税(进项税额转出)”科目。

【例7-15】A企业2017年1月将2016年12月外购的乙材料10吨,转用于企业的食堂的修缮职工,按企业材料成本计算方法确定,该材料实际成本为52000元,适用增值税税率为17%。

A企业正确会计处理为:

应转出进项税额 =  $52000 \times 17\% = 8840$ (元)

借:在建工程	60840
贷:原材料	52000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	8840

## 2. 非正常损失的在产品、产成品所用购进货物或应税劳务

按税法规定,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的进项税额不得从销项税额中抵扣。当发生非正常损失时,首先计算出在产品、产成品中耗用货物或应税劳务的购进额,然后作相应的账务处理,即按非正常损失的在产品、产成品的实际成本与负担的进项税额的合计数,借记“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”科目,按实际损失的在产品、产成品成本,贷记“生产成本——基本生产成本”“库存商品”科目,按计算出的应转出的税金数额,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

【例7-16】A企业2016年8月由于管理不善,一批产品发生霉烂变质,已知损失产品账面价值为80000元,当期总的生产成本为420000元。其中耗用外购材料、低值易耗品等价值为300000元,外购货物均适用17%增值税税率。则:

损失产品成本中所耗外购货物的购进额 =  $80000 \times (300000 \div 420000) = 57143$ (元)

应转出进项税额 =  $57143 \times 17\% = 9714$ (元)

相应会计分录为:

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	89714
贷:库存商品	80000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	9714

3. 一般纳税人购进时已全额计提进项税额的货物或服务转用于不动产在建工程的,对于结转以后期间的进项税额,应借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

纳税人2016年5月1日后购进货物和设计服务、建筑服务,用于新建不动产,或者用于改建、扩建、修缮、装饰不动产并增加不动产原值超过50%的,其进项税额依照《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》有关规定分2年从销项税额中抵扣。

不动产原值,是指取得不动产时的购置原价或作价。

上述分2年从销项税额中抵扣的购进货物,是指构成不动产实体的材料和设备,包括建筑装饰材料和给排水、采暖、卫生、通风、照明、通信、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备及配套设施。

购进时已全额抵扣进项税额的货物和服务,转用于不动产在建工程的,其已抵扣进项税额的40%部分,应于转用的当期从进项税额中扣减,计入待抵扣进项税额,并于转用的当月起第13个月从销项税额中抵扣。

【例7-17】 2017年6月,某增值税一般纳税人为其已经使用了20年的办公楼(账面原值为1000万元)进行装饰修缮,将一批原采购生产用材料改变用途用于装饰工程,该批材料在购进时已取得增值税专用发票,票面注明价款为600万元、增值税额102万元,企业已经认证并进行了进项税额抵扣。本次装饰工程支付设计费用,取得设计单位开具的增值税专用发票上注明价款10万元、增值税额0.6万元。支付施工单位建筑服务费用,取得增值税专用发票上注明价款200万元、增值税额22万元。款项均已支付,则企业2017年6月账务处理为:

借:在建工程——办公楼装修      8100000(6000000+100000+2000000)  
     应交税费——应交增值税(进项税额)      135600[(6000+220000)×60%]  
     应交税费——待抵扣进项税额      498400[(6000+220000)×40%+1020000×40%]  
     贷:银行存款      2326000(106000+2220000)  
         原材料      6000000  
         应交税费——应交增值税(进项税额转出)      408000(1020000×40%)

假设该企业2017年10月修缮完工,完工后账务处理为:

借:固定资产——办公楼      8100000  
     贷:在建工程——办公楼装修      8100000

2018年6月,企业相关账务处理为:

借:应交税费——应交增值税(进项税额)      498400  
     贷:应交税费——待抵扣进项税额      498400

4. 不动产在建工程发生非正常损失的,其所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务已抵扣的进项税额应于当期全部转出;其待抵扣进项税额不得抵扣。

纳税人新建不动产在建工程项目发生非正常损失的,如果该不动产在建工程项目存在对应的未到抵扣期的待抵扣进项税额,应在发生非正常损失当期,对该不动产在建工程项目对应的未到抵扣期的待抵扣进项税额全部扣减。

【例7-18】 某增值税一般纳税人2016年6月新建仓库项目,9月发生非正常损失,其购进材料未到期的待抵扣进项税额为85000元,则在9月相关账务处理为:

借:待处理财产损溢——固定资产(非正常损失)      85000  
     贷:应交税费——待抵扣进项税额      85000

5. 按照规定不得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项目的,按照下列公式在改变用途的次月计算可抵扣进项税额。

可抵扣进项税额=增值税扣税凭证注明或计算的进项税额×不动产净值率

依照上述规定计算的可抵扣进项税额,应取得2016年5月1日后开具的合法有效的增值税扣税凭证。

按照上述规定计算的可抵扣进项税额,60%的部分于改变用途的次月从销项税额中抵扣,40%的部分为待抵扣进项税额,于改变用途的次月起第13个月从销项税额中抵扣。

【例7-19】 2016年6月5日,纳税人购进办公楼一座共计2220万元(含税)。该

大楼专用于进行技术开发使用,取得的收入均为免税收入,计入固定资产,并于次月开始计提折旧,假定分10年计提,无残值。6月20日,该纳税人取得该大楼如下3份发票:增值税专用发票一份并认证相符,专用发票注明的金额为1000万元,税额110万元;增值税专用发票一份一直未认证,专用发票注明的金额为600万元,税额66万元;增值税普通发票一份,普通发票注明的金额为400万元,税额44万元。根据税法相关规定,该大楼当期进项税额不得抵扣,记入对应科目核算。

账务处理为:

借:固定资产——研发大楼——免税项目 22200000

贷:银行存款 22200000

2017年6月,纳税人将该大楼改变用途,用于允许抵扣项目,则需按照不动产净值计算可抵扣进项税额后分期抵扣。

(1)可抵扣进项税额处理

①计算不动产净值率

不动产净值率 =  $[2220 - 2220 \div (10 \times 12) \times 12] \div 2220 = 90\%$

②计算可抵扣进项税额

纳税人购进该大楼是共计取得3份增值税发票,其中两份增值税专用发票属于增值税扣税凭证,但其中一份增值税专用发票在用途改变前仍未认证相符,属于不得抵扣的增值税扣税凭证。因此,根据《不动产进项税额分期抵扣管理暂行办法》,该大楼允许抵扣的增值税扣税凭证注明税额为110万元。

可抵扣进项税额 =  $110 \times 90\% = 99$ (万元)

③可抵扣进项税额处理

根据《不动产进项税额分期抵扣管理暂行办法》的相关规定,该99万元进项税额中的60%于改变用途的次月抵扣,剩余的40%于改变用途的次月起,第13个月抵扣。

计算填报2017年7月应抵扣、待抵扣进项税额:

该大楼本期应抵扣进项税额 =  $99 \times 60\% = 59.4$ (万元)

该59.4万元应于2017年8月申报期申报7月所属期增值税时从销项税额中抵扣;应记入当期“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目核算。

借:应交税费——应交增值税(进项税额) 594000

应交税费——待抵扣进项税额 396000

贷:固定资产——研发大楼——转应税项目 990000

a. 将不动产进项税额全额99万元,填入《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》附列资料(二)第4栏“其他扣税凭证”、第8栏“其中:其他”。

b. 将不动产进项税额全额99万元,作为当期不动产扣税凭证填入第9栏“本期用于购建不动产的扣税凭证”(购建是指购进和自建)。

通过上述两步一是能够保证“一窗式”比对相符,二是先将不动产进项税额全额扣减,通过以下后续步骤实现分期抵扣。

c. 将不动产进项税额全额99万元,填入《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》附列资料(五)第2栏“本期不动产进项税额增加额”,并作为增加项计入第5栏“期末

待抵扣不动产进项税额”。

d. 计算的 59.4 万元填入《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》附列资料(五)第 3 栏“本期可抵扣不动产进项税额”,并作为减少项计入第 5 栏“期末待抵扣不动产进项税额”。

e. 计算的 59.4 万元填入《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》附列资料(二)第 10 栏“本期不动产允许抵扣进项税额”。

f. 本期《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》附列资料(二)第 10 栏“本期不动产允许抵扣进项税额”所填税额,作为增加项填入第 12 栏“当期申报抵扣进项税额合计”,并填入主表第 12 栏“进项税额——本月数”。

该大楼待抵扣进项税额 =  $99 \times 40\% = 39.6$  (万元)

该 39.6 万元应记入当期“应交税费——待抵扣进项税额”科目核算。

## (2) 待抵扣进项税额到期处理

2018 年 8 月申报期申报 7 月所属期增值税时,该 39.6 万元到抵扣期,应从当期销项税额中抵扣。

需要说明的是,纳税人自建不动产,用于不得抵扣项目的,原来不允许抵扣且未抵扣的所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务等进项税额,在不动产发生用途改变,用于允许抵扣项目时,应按照上述购进不动产改变用途情况处理。

## 6. 购买方作为扣缴义务人的账务处理

按照现行增值税制度规定,境外单位或个人在境内发生应税行为,在境内未设有经营机构的,以购买方为增值税扣缴义务人。境内一般纳税人购进服务、无形资产或不动产,按应计入相关成本费用或资产的金额,借记“生产成本”“无形资产”“固定资产”“管理费用”等科目,按可抵扣的增值税额,借记“应交税费——进项税额”科目(小规模纳税人应借记相关成本费用或资产科目),按应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”等科目,按应代扣代缴的增值税额,贷记“应交税费——代扣代缴增值税”科目。实际缴纳代扣代缴增值税时,按代扣代缴的增值税额,借记“应交税费——代扣代缴增值税”科目,贷记“银行存款”科目。

【例 7-20】某增值税一般纳税人 2017 年 4 月,从境外单位或个人购入产品设计咨询服务,扣缴义务人取得解缴税款的完税凭证上注明的增值税额,注明税额 3 万元,价款金额 50 万元。该纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的,应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。假设符合上述抵扣规定。

借:管理费用	500000
应交税费——应交增值税(进项税额)	30000
贷:其他应付款——设计咨询费	500000
应交税费——代扣代缴增值税	30000

## (三) 销售阶段

在此阶段,销售价格中不再含税,如果定价时含税,应还原为不含税价格作为销售收入,向购买方收取的增值税作为销项税额。

## 1. 销售等业务的账务处理

### (1) 销售业务的账务处理

企业销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,应当按应收或已收的金额,借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等科目,按取得的收入金额,贷记“主营业务收入”“其他业务收入”“固定资产清理”“工程结算”等科目,按现行增值税制度规定计算的销项税额(或采用简易计税方法计算的应纳增值税额),贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目(小规模纳税人应贷记“应交税费——应交增值税”科目)。发生销售退回的,应根据按规定开具的红字增值税专用发票做相反的会计分录。

【例7-21】 A企业本月对外销售产品一批,应收取款项1049600元,其中,价款880000元,税金149600元,代垫运输费20000元。则A企业正确的会计处理为:

借:应收账款	1049600
贷:主营业务收入	880000
应交税费——应交增值税(销项税额)	149600
银行存款	20000

【例7-22】 A企业以自己生产的产品分配利润,产品成本为500000元,不含税销售价格为800000元,该产品的增值税税率为17%。则A企业正确的会计处理为:

计算销项税额 =  $800000 \times 17\% = 136000$ (元)

借:应付利润	936000
贷:主营业务收入	800000
应交税费——应交增值税(销项税额)	136000
借:利润分配——应付现金股利或利润	936000
贷:应付利润	936000
借:主营业务成本	500000
贷:库存商品	500000

### (2) 企业提供建筑服务确认销项税额的账务处理

企业提供建筑服务,在向业主办理工程价款结算时,借记“应收账款”等科目,贷记“工程结算”“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目,企业向业主办理工程价款结算的时点早于增值税纳税义务发生的时点的,应贷记“应交税费——待转销项税额”等科目,待增值税纳税义务发生时再转入“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目;增值税纳税义务发生的时点早于企业向业主办理工程价款结算的,应借记“银行存款”等科目,贷记“预收账款”和“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目。

## 2. 出口货物的账务处理

为核算纳税人出口货物应收取的出口退税款,设置“应收出口退税款”科目,该科目借方反映销售出口货物按规定向税务机关申报应退回的增值税、消费税等,贷方反映实际收到的出口货物应退回的增值税、消费税等。期末借方余额,反映尚未收到的应退税额。

(1) 未实行“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物按规定退税的,按规定计算的应收出口退税额,借记“应收出口退税款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科

目;收到出口退税时,借记“银行存款”科目,贷记“应收出口退税款”科目;退税额低于购进时取得的增值税专用发票上的增值税额的差额,借记“主营业务成本”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目。

(2)实行“免、抵、退”办法的一般纳税人出口货物,在货物出口销售后结转产品销售成本时,按规定计算的退税额低于购进时取得的增值税专用发票上的增值税额的差额,借记“主营业务成本”科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”科目;按规定计算的当期出口货物的进项税抵减内销产品的应纳税额,借记“应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。在规定期限内,内销产品的应纳税额不足以抵减出口货物的进项税额,不足部分按有关税法规定给予退税的,应在实际收到退税款时,借记“银行存款”科目,贷记“应交税费——应交增值税(出口退税)”科目。

**【例7-23】** A企业有进出口经营权,本季度购入硅铁200吨,不含税价格为每吨7000元。本季度内销硅铁56吨,每吨不含税售价为7500元;外销240吨,每吨外销价\$(FOB)1341.29,报关出口当日外汇牌价为\$100=¥620。增值税税率为17%,退税率为9%,按规定企业收到出口退税款6932.80元。则正确的账务处理为:

借:银行存款	6932.80
贷:应交税费——应交增值税(出口退税)	6932.80

**【例7-24】** 某具有进出口经营权的生产企业,对自产货物经营出口销售及国内销售。该企业2017年1月购进所需原材料等货物,允许抵扣的进项税额85万元,内销产品取得销售额300万元(不含税),出口货物离岸价折合人民币2400万元。假设上期留抵税款5万元,增值税税率17%,退税率15%。

①外购原辅材料、备件、能源等,会计分录为:

借:原材料等科目	5000000
应交税费——待认证进项税额	850000
贷:银行存款	5850000
借:应交税费——应交增值税(进项税额)	850000
贷:应交税费——待认证进项税额	850000

②产品外销时,免征本销售环节的销项税分录为:

借:应收账款	24000000
贷:主营业务收入	24000000

③产品内销时,分录为:

借:银行存款	3510000
贷:主营业务收入	3000000
应交税费——应交增值税(销项税额)	510000

④月末,计算当月出口货物不予抵扣和退税的税额。不得免征和抵扣税额=当期出口货物离岸价×人民币外汇牌价×(征税率-退税率)=2400×(17%-15%)=48(万元)。

借:主营业务成本 480000

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出) 480000

⑤计算应纳税额。本月应纳税额=销项税额-进项税额=当期内销货物的销项税额-(当期进项税额+上期留抵税额-当期不予抵扣或退税的金额)=51-(85+5-48)=9(万元)。

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税) 90000

贷:应交税费——未交增值税 90000

⑥实际缴纳时:

借:应交税费——未交增值税 90000

贷:银行存款 90000

### 3. 视同销售的账务处理

企业发生税法上视同销售的行为,应当按照企业会计准则制度相关规定进行相应的会计处理,并按照现行增值税制度规定计算的销项税额(或采用简易计税方法计算的应纳税增值额),借记“应付职工薪酬”“利润分配”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”或“应交税费——简易计税”科目(小规模纳税人应记入“应交税费——应交增值税”科目)。具体为:

(1)企业将自产或委托加工的货物用于非应税项目,应视同销售货物计算应缴增值税,借记“在建工程”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

(2)企业将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者,应视同销售货物计算应缴增值税,借记“长期股权投资”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

(3)企业将自产、委托加工的货物用于集体福利、个人消费、分配给股东投资者等,应视同销售货物计算应缴增值税,借记“应付职工薪酬”“利润分配”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

(4)企业将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人,应视同销售货物计算应缴增值税,借记“营业外支出”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

**【例7-25】**乙公司为一家生产电视的企业,共有职工200名。2017年2月,公司以其生产的成本为10000元的液晶电视和外购的每台不含税价格为1000元的电暖气作为春节福利发放给公司每名职工。该型号液晶电视的售价为每台14000元,乙公司适用的增值税税率为17%,已开具了增值税专用发票;乙公司以银行存款支付了购买电暖气的价款和增值税进项税额,已取得了增值税专用发票,适用的增值税税率为17%。假定200名职工中170名为直接参加生产的职工,30名为总部管理人员。

分析:企业以自己生产的产品作为福利发放给职工,应记入成本费用的职工薪酬金额以公允价值计量,记入主营业务收入,产品按照成本结转,但要根据相关税收规定,视同销售计算增值税销项税额。外购商品发放给职工作为福利,应当将缴纳的增值税进项税额记入成本费用。

电视的售价总额=14000×170+14000×30=2800000(元)

电视的增值税销项税额=170×14000×17%+30×14000×17%=476000(元)



①公司决定发放非货币性福利时,应作如下账务处理:

借:生产成本(人工)	2784600
管理费用(人工)	491400
贷:应付职工薪酬——非货币性福利	3276000
借:应付职工薪酬——非货币性福利	3276000
贷:主营业务收入	2800000
应交税费——应交增值税(销项税额)	476000

②实际发放电视时,应作如下账务处理:

借:主营业务成本	2000000
贷:库存商品	2000000

电暖气的购买价款总额 =  $170 \times 1000 + 30 \times 1000 = 200000$  (元)

电暖气的进项税额 =  $170 \times 1000 \times 17\% + 30 \times 1000 \times 17\% = 34000$  (元)

③公司决定发放非货币性福利时,应作如下账务处理:

借:生产成本(人工)	198900
管理费用(人工)	35100
贷:应付职工薪酬——非货币性福利	234000

④购买电暖气时,公司应作如下账务处理:

借:库存商品	234000
贷:银行存款	234000

⑤实际发放电暖气时,公司应作如下账务处理:

借:应付职工薪酬——非货币性福利	234000
贷:库存商品	234000

#### 4. 带包装销售货物的账务处理

随同产品出售但单独计价的包装物,按规定应缴纳的增值税,借记“应收账款”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。企业逾期未退还的包装物押金,按规定应缴纳的增值税,借记“其他应付款”等科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

【例7-26】A企业本月销售产品一批,不含税售价为50000元,随同产品出售但单独计价的包装物1000个,普通发票上注明单价为每个10元,款尚未收到。则A企业正确的会计处理为:

借:应收账款	68500
贷:主营业务收入	50000
其他业务收入	8547
应交税费——应交增值税(销项税额)	9953

【例7-27】A企业本月清理出租出借包装物,将某单位逾期未退还包装物押金2000元予以没收。按照有关规定,对于出租、出借包装物收取的押金,因逾期未收回包装物而没收的部分,应记入其他业务收入,企业收取押金时,借记“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;因逾期未收回包装物而没收押金时,借记“其他应付款”科目,贷记“其他业务收入”科目。则A企业正确的会计处理为:

借:其他应付款	2000
贷:其他业务收入	1709.4
应交税费——应交增值税(销项税额)	290.6

#### 5. 全面试行营改增前已确认收入,此后产生增值税纳税义务的账务处理

企业营改增前已确认收入,但因未产生营业税纳税义务而未计提营业税的,在达到增值税纳税义务时点时,企业应在确认应交增值税销项税额的同时冲减当期收入;已经计提营业税且未缴纳的,在达到增值税纳税义务时点时,应借记“应交税费——应交营业税”“应交税费——应交城市维护建设税”“应交税费——应交教育费附加”等科目,贷记“主营业务收入”科目,并根据调整后的收入计算确定记入“应交税费——待转销项税额”科目的金额,同时冲减收入。上述“调整后的收入”是指按照现行增值税制度调整后的收入,即不含税销售额。

#### 6. 纳税人销售不动产业务的账务处理

##### (1) 销售非自建不动产

对于纳税人销售非自建的不动产,应以取得的全部价款和价外费用扣除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(或者征收率)向不动产所在地主管地税机关预缴(或者缴纳)税款。这也就是说,纳税人应按照差价和5%征收率计算预缴(或者缴纳)增值税款。

**【例7-28】**某纳税人(非自然人)2016年6月30日转让其2013年购买的写字楼一层,取得转让收入1000万元(含税,下同)。纳税人2013年购买时的价格为700万元,保留有合法有效凭证。如果该纳税人为增值税一般纳税人,应如何在不动产所在地地税机关计算预缴税额;如该纳税人为小规模纳税人应如何处理?

在地税机关预缴税款时,不需要区分纳税人性质,也不需要区分房产取得的时间是营改增前还是营改增后,只需要知道所销售的不动产,是属于自建的不动产,还是非自建。

在本案例中,纳税人转让的不动产为2013年外购的,因此属于非自建,应以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额:

余额 =  $1000 - 700 = 300$ (万元)

此300万元为含税价,换算为不含税价后,按照5%的预征率(或者征收率)向不动产所在地主管地税机关预缴税款。

一般纳税人账务处理如下:

##### ①一般计税方法如下:

向不动产所在地主管地税机关预缴税款,账务处理:

借:应交税费——预交增值税      142857.14  $[3000000 \div (1 + 5\%) \times 5\%]$

贷:银行存款      142857.14

当期,企业向机关所在地主管国税机关纳税申报,计提销项税额时,账务处理:

借:银行存款      10000000

贷:固定资产清理      9009009.01  $(10000000 - 990990.99)$

    应交税费——应交增值税(销项税额)

990990.99  $[10000000 \div (1 + 11\%) \times 11\%]$

假设当期进项税额合计为 70 万元,其他销项税额合计为 30 万元,则  
应纳增值税 =  $990990.99 + 300000 - 700000 - 142857.14 = 448133.85$ (元)

企业本月末账务处理为:

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税) 590990.99  
贷:应交税费——未交增值税 590990.99

下月 15 日前缴纳增值税款时,账务处理为:

借:应交税费——未交增值税 142857.14  
贷:应交税费——预交增值税 142857.14

借:应交税费——未交增值税 448133.85( $590990.99 - 142857.14$ )  
贷:银行存款 448133.85

## ② 简易计税方法下:

向不动产所在地主管税务机关预缴税款,账务处理:

借:应交税费——简易计税 142857.14 [ $3000000 \div (1 + 5\%) \times 5\%$ ]  
贷:银行存款 142857.14

当期,企业向机关所在地主管税务机关纳税申报,账务处理:

借:银行存款 10000000  
贷:固定资产清理 9857142.86( $10000000 - 142857.14$ )  
应交税费——简易计税 142857.14 [ $3000000 \div (1 + 5\%) \times 5\%$ ]

可以看出,纳税人选择简易计税方法后,向不动产所在地主管税务机关预缴的税款,与回机构所在计算申报的应纳税额,应是一致的。

小规模纳税人的税款计算同上述一般纳税人选择的简易计税方法。只是账务处理上将“应交税费——未交增值税”科目改为“应交税费——应交增值税”科目即可。

**【例 7-29】** 北京西城区某纳税人为增值税一般纳税人,2017 年 10 月 30 日转让其 2015 年 6 月购买的写字楼一层,取得转让收入 1000 万元。写字楼位于北京西城区。纳税人购买时价格为 777 万元,取得了增值税专用发票,注明税款为 77 万元。该纳税人 2017 年 10 月的其他销项税额为 70 万元,进项税额为 30 万元,留抵税额为 33 万元。纳税人对此转让不动产业务应如何在不动产所在地税务机关计算预缴税额,如何在机构所在地申报纳税?

① 因该房产属于外购的非自建不动产,按照规定,在北京西城区税务机关预缴税款时:

预缴税款 =  $(1000 - 777) \div (1 + 5\%) \times 5\% = 10.62$ (万元)

预缴税款账务处理:

借:应交税费——预交增值税 106200  
贷:银行存款 106200

② 纳税人向北京市西城区国税主管机关申报纳税时,将所有业务合并申报:

应纳税款 =  $1000 \div (1 + 11\%) \times 11\% + 70 - 30 - 33 = 106.10$ (万元)

其中,转让写字楼销售相关账务处理:

借:银行存款	10000000
贷:固定资产清理	9009000
应交税费——应交增值税(销项税额)	991000

③纳税人在2017年11月申报期内,将转让不动产及其他业务应共同申报纳税,应纳税额合计为106.10万元。

月末,企业账务处理为:

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)	1061000
贷:应交增值税——未交增值税	1061000

④纳税人可凭在北京西城主管税务机关缴纳税款的完税凭证,抵减纳税人应纳税额的10.62万元,纳税人仍需缴纳增值税为:

仍需缴纳增值税: $106.10 - 10.62 = 95.48$ (万元)

相关账务处理为:

借:应交增值税——未交增值税	106200
贷:应交税费——预交增值税	106200
借:应交增值税——未交增值税	954800
贷:银行存款	954800

【例7-30】假设北京西城区某纳税人为增值税小规模纳税人,2017年10月30日转让其2015年6月购买的写字楼一层,取得转让收入1000万元。写字楼位于北京西城区。纳税人购买时的价格为777万元,取得了增值税普通发票。该纳税人2017年10月的其他业务的销售额为5万元。纳税人对此转让不动产业务应如何在不动产所在地税务机关计算预缴税额,如何在机构所在地申报纳税?

①该房产属于外购的非自建不动产,按照规定,在北京西城区地税主管税务机关应预缴税款:

预缴税款 =  $(1000 - 777) \div (1 + 5\%) \times 5\% = 10.62$ (万元)

账务处理为:

借:应交税费——简易计税	106200
贷:银行存款	106200

②纳税人为小规模纳税人,11月纳税申报期内,向北京市西城区国税机关合并申报其应纳税款:

应纳税额 =  $(1000 - 777) \div (1 + 5\%) \times 5\% + 5 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 10.77$ (万元)

转让不动产账务处理:

借:银行存款	10000000
贷:固定资产清理	9893800
应交税费——简易计税	106200

其他业务账务处理:

借:银行存款	50000
贷:主营业务收入	$48500[50000 \div (1 + 3\%)]$
应交税费——应交增值税	$1500[50000 \div (1 + 3\%) \times 3\%]$

③纳税人在11月申报期内,将转让不动产及其他业务应共同申报纳税,应纳税额合计为10.77万元,同时,纳税人可凭在北京西城地税机关缴纳税款的完税凭证,抵减纳税人应纳税额的10.62万元,纳税人仍需缴纳增值税0.15万元。

申报缴纳0.15万元税款时,账务处理为:

借:应交税费——应交增值税	1500
贷:银行存款	1500

## (2)销售自建不动产

对于纳税人销售自建的不动产,应以取得的全部价款和价外费用,按照5%的预征率向不动产所在地主管地税机关预缴(或者缴纳)税款。这也就是说,纳税人按照全额和5%征收率计算缴纳增值税。

### ①一般纳税人,一般计税方法

【例7-31】某纳税人(非自然人)为北京西城区纳税人,2016年6月30日转让其2013年自己建造的厂房一间,取得转让收入1000万元,厂房也在北京市西城区。纳税人2013年建造厂房的成本为700万元。如果该纳税人为增值税一般纳税人,纳税人对该笔业务选择一般计税方法,应如何在不动产所在地地税机关计算预缴税额,如何在机构所在地申报纳税?(假设纳税人其他业务6月的应纳增值税额为70万元)

在北京西城区地税机关预缴税款时:

预缴税款 =  $1000 \div (1 + 5\%) \times 5\% = 47.62$ (万元)

账务处理:

借:应交税费——预交增值税	476200
贷:银行存款	476200

按照假设,纳税人按照一般计税方法计税应纳税额,由于是2013年自建的房产,营改增后不能取得有效的增值税扣税凭证,不能抵扣进项税额,纳税人向北京市西城区国税机关申报纳税时:

应纳税额 =  $1000 \div (1 + 11\%) \times 11\% + 70 = 169.10$ (万元)

账务处理:

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)	1691000
贷:应交税费——未交增值税	1691000

纳税人在7月申报期内,将转让不动产及其他业务应共同申报纳税,应纳税额合计为169.10万元。纳税人可凭在北京西城地税机关缴纳税款的完税凭证,抵减纳税人应纳税额的47.62万元,纳税人仍需缴纳121.48万元。

借:应交税费——未交增值税	476200
贷:应交税费——预交增值税	476200
借:应交税费——未交增值税	1214800
贷:银行存款	1214800

### ②一般纳税人,简易计税方法

【例7-32】某纳税人(非自然人)为北京西城区纳税人,2016年6月30日转让其2013年自己建造的厂房一间,取得转让收入1000万元,厂房也在北京市西城区。纳税

人2013年建造厂房的成本为700万元。如果该纳税人为增值税一般纳税人,纳税人对该笔业务选择简易计税方法,应如何在不动产所在地地税机关计算预缴税额,如何在机构所在地申报纳税?(假设纳税人其他业务6月的应纳增值税额为70万元)

按照税法规定分析及计算,纳税人在北京西城区地税机关应预缴税款:

应预缴税款 =  $1000 \div (1 + 5\%) \times 5\% = 47.62$  (万元)

借:应交税费——简易计税 476200

贷:银行存款 476200

纳税人向北京市西城区国税机关申报纳税时,也应按照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。纳税人在申报时,应同时加上其他业务的增值税应纳税额。

应纳税款 =  $1000 \div (1 + 5\%) \times 5\% + 70 = 117.62$  (万元)

转让不动产账务处理:

借:银行存款等 10000000

贷:固定资产清理 9523800

应交税费——简易计税 476200

其他业务增值税应纳税额账务处理:

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税) 700000

贷:应交税费——未交增值税 700000

纳税人在7月申报期内,转让不动产及其他业务共同申报纳税,计算的应纳税额合计为117.62万元。纳税人可凭在北京西城地税机关缴纳税款的完税凭证,抵减纳税人应纳税额的47.62万元,纳税人仍需缴纳增值税70万元。相关账务处理:

借:应交税费——未交增值税 700000

贷:银行存款 700000

### (3) 小规模纳税人销售自建不动产的处理

【例7-33】某纳税人(非自然人),2016年6月30日转让其2013年自己建造的厂房一间,取得转让收入1000万元。纳税人2013年建造厂房的成本为700万元。如果该纳税人为增值税小规模纳税人,应如何在不动产所在地地税机关计算预缴税额?

在地税机关预缴税款时,不需要区分纳税人性质,也不需要区分房产取得的时间是改革前还是改革后,只需要知道所销售的不动产,是属于自建的不动产,还是非自建。在本案例中,纳税人转让的不动产为2013年自建的,因此应以取得的全部价款和价外费用,即1000万元,为含税价,换算为不含税价后,按照5%的征收率向不动产所在地主管地税机关预缴税款。虽然本案例给出了700万元的建造成本价格,但是在自建房产的销售中,地税机关在预缴税款时,不允许扣除成本,这是需要注意的地方。

预缴税款账务处理:

借:应交税费——应交增值税 476200  $[1000 \div (1 + 5\%) \times 5\%]$

贷:银行存款 476200

除其他个人之外的小规模纳税人,应按照规定的计税方法向不动产所在地主管地税机关预缴税款,向机构所在地主管国税机关申报纳税。

小规模纳税人采用简易计税方法后,向不动产所在地主管税务机关预缴的税款,与回机构所在计算申报的应纳税额,应是一致的。

#### 7. 小规模纳税企业销售货物或提供应税劳务、应税行为的账务处理

小规模纳税企业销售货物或提供应税劳务,按实现的销售收入和按规定收取的增值税,借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等科目,按实现的销售收入,贷记“主营业务收入”“其他业务收入”等科目,按规定收取的增值税额,贷记“应交税费——应交增值税”科目。

**【例 7-34】** A 企业为小规模纳税企业,2017 年 2 月销售自产货物一批,取得价款 100000 元,成本为 60000 元。则 A 企业正确的会计处理为:

借:银行存款	100000
贷:主营业务收入	97087.38
应交税费——应交增值税	2912.62
借:主营业务成本	60000
贷:库存商品	60000
次月初,上缴本月应缴增值税 2912.62 元时,再作会计分录为:	
借:应交税费——应交增值税	2912.62
贷:银行存款	2912.62

#### 8. 关于小微企业免征增值税的会计处理规定

小微企业在取得销售收入时,应当按照税法的规定计算应交增值税,并确认为应交税费,在达到增值税制度规定的免征增值税条件时,将有关应交增值税转入当期损益。

#### (四) 差额征税的账务处理

1. 企业发生相关成本费用允许扣减销售额的账务处理。按现行增值税制度规定企业发生相关成本费用允许扣减销售额的,发生成本费用时,按应付或实际支付的金额,借记“主营业务成本”“存货”“工程施工”等科目,贷记“应付账款”“应付票据”“银行存款”等科目。其中,“存货”类的科目具体包括“材料采购”“原材料”“库存商品”“开发成本”等科目,企业应根据本单位业务的实际情况予以确定。

待取得合规增值税扣税凭证且纳税义务发生时,按照允许抵扣的税额,借记“应交税费——应交增值税(销项税额抵减)”或“应交税费——简易计税”科目(小规模纳税人借记“应交税费——应交增值税”科目),贷记“主营业务成本”“存货”“工程施工”等科目。

2. 金融商品转让按规定以盈亏相抵后的余额作为销售额的账务处理。金融商品实际转让月末,如产生转让收益,则按应纳税额借记“投资收益”等科目,贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目;如产生转让损失,则按可结转下月抵扣税额,借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目,贷记“投资收益”等科目。交纳增值税时,应借记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目,贷记“银行存款”科目。年末,本科目如有借方余额,则借记“投资收益”等科目,贷记“应交税费——转让金融商品应交增值税”科目。

#### (五) 一般纳税人企业应缴增值税的账务处理

月末转出多缴增值税和未缴增值税的账务处理。月度终了,企业应当将当月应缴未缴或多缴的增值税自“应交增值税”明细科目转入“未交增值税”明细科目。对于当月应缴未缴的增值税,借记“应交税费——应交增值税(转出未交增值税)”科目,贷记“应交税费——未交增值税”科目;对于当月多缴的增值税,借记“应交税费——未交增值税”科目,

贷记“应交税费——应交增值税(转出多交增值税)”科目。

通过前面有关增值税涉税业务的介绍,根据企业所发生的业务进行正确的计算和账务处理后,便很容易计算出企业当期应纳的增值税。具体计算公式为:

$$\text{当期应纳税额} = \frac{\text{当期销项税额} - (\text{当期进项税额} - \text{当期免、抵、退税不得免征和抵扣税额})}{1} - \text{上期留抵税额}$$

【例7-35】A企业本月外购货物,发生允许抵扣的进项税额合计100000元,本月初“应交税费——应交增值税”明细账借方余额为20000元,本月对外销售货物,取得销项税额合计为210000元。则A企业本月应纳增值税=210000-(100000+20000)=90000(元),月末,企业会计作如下正确账务处理:

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税) 90000

贷:应交税费——未交增值税 90000

次月初,企业依法申报缴纳上月应缴未缴的增值税90000元后,应再作如下会计分录:

借:应交税费——未交增值税 90000

贷:银行存款 90000

## 二、工业企业消费税的核算

### (一)生产销售应税消费品的账务处理

《消费税暂行条例》中所称“纳税人生产的,于销售时纳税”的应税消费品,是指有偿转让消费品的所有权,即以从受让方取得货币、货物、劳务或其他经济利益为条件转让应税消费品所有权的行为。因此,除以取得货币的方式进行的销售外,企业以应税消费品换取生产资料和消费资料、抵偿债务、投资入股、支付代购手续费等也应视为销售行为,在会计上作为销售处理。在销售实现时,应按产品全部价款借记“应收账款”“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”等科目;企业以生产的应税消费品换取生产资料、消费资料或抵偿债务,支付代购手续费等应按全部价款借记“材料采购”“应收账款”等科目,贷记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。在销售时,应当按照应缴消费税额,借记“税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交消费税”科目。

【例7-36】某汽车制造厂本月销售小轿车30辆,汽缸容量为2200毫升,出厂每辆不含税售价120000元,款项已到,存入银行。则相关会计账务处理为:

企业应纳消费税税额=30×120000×9%=324000(元)

收入实现的会计分录:

借:银行存款 4212000

贷:主营业务收入 3600000

应交税费——应交增值税(销项税额) 612000

计提消费税税金的会计分录:

借:税金及附加 324000

贷:应交税费——应交消费税 324000

企业以生产的应税消费品用于投资,按税法规定视同销售缴纳消费税。根据新企业会



计准则的规定,在会计上也应确认收入,按照销售处理。按规定计算的应缴消费税应记入长期投资的账面成本,借记“长期股权投资”科目,贷记“应交税费——应交消费税”科目。

### (二) 自产自用应税消费品的账务处理

按税法规定,自产自用的应税消费品,用于连续生产应税消费品的,不纳税;用于其他方面的,于移送使用时缴纳消费税。缴纳消费税时,按同类消费品的销售价格计算;没有同类消费品销售价格的,按组成计税价格计算。

实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

$$\text{组成计税价格} = (\text{成本} + \text{利润}) \div (1 - \text{比例税率})$$

$$\text{应纳消费税} = \text{组成计税价格} \times \text{比例税率}$$

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

$$\text{组成计税价格} = (\text{成本} + \text{利润} + \text{自产自用数量} \times \text{定额税率}) \div (1 - \text{比例税率})$$

$$\text{应纳消费税} = \text{组成计税价格} \times \text{比例税率} + \text{自产自用数量} \times \text{定额税率}$$

### (三) 包装物缴纳消费税的账务处理

根据税法规定,实行从价定率办法计算应纳税额的应税消费品连同包装销售的,无论包装物是否单独计价,均应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。对于出租出借包装物收取的押金和包装物已作价随同应税产品销售,又另外加收的押金,因逾期未收回包装物而没收的部分,也应并入应税消费品的销售额中缴纳消费税。此外,自1995年6月1日起,对酒类产品生产企业销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金,无论押金是否返还与会计上如何核算,均需并入酒类产品销售额中,依酒类产品的适用税率征收消费税。为此,现行会计制度对包装物的有关会计处理方法作了如下规定:

1. 随同产品销售且不单独计价的包装物,其收入随同所销售的产品一起计入产品销售收入。因此,因包装物销售应缴的消费税与因产品销售应缴的消费税应一同记入“税金及附加”科目。

2. 随同产品销售但单独计价的包装物,其收入记入“其他业务收入”科目。因此,应缴纳的消费税应记入“其他业务成本”科目。

3. 出租、出借的包装物收取的押金,借记“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;待包装物逾期收不回来而将押金没收时,借记“其他应付款”,贷记“其他业务收入”科目;这部分押金收入应缴纳的消费税应相应记入“其他业务成本”科目。

4. 包装物已作价随同产品销售,但为促使购货人将包装物退回而另外加收的押金,借记“银行存款”科目,贷记“其他应付款”科目;包装物逾期未收回,押金没收,没收的押金应缴纳的消费税应先自“其他应付款”科目中冲抵,即借记“其他应付款”科目,贷记“应交税费——应交消费税”科目,冲抵后“其他应付款”科目的余额转入“营业外收入”科目。

### (四) 委托加工应税消费品缴纳消费税的账务处理

根据税法规定,委托加工的应税消费品,于委托方提货时由受托方代收代缴消费税。委托加工的应税消费品收回后直接用于销售的,在销售时不再缴纳消费税。根据《财政部 国家税务总局关于〈中华人民共和国消费税暂行条例实施细则〉有关条款解释的通知》(财法[2012]8号)规定,自2012年9月1日起,《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》第七条第二款“委托加工的应税消费品直接出售的,不再缴纳消费税”含义解释为:委托方将收回的应税消费品,以不高于受托方的计税价格出售的,为直接出售,不再缴纳消费

税;委托方以高于受托方的计税价格出售的,不属于直接出售,需按照规定申报缴纳消费税,在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。用于连续生产应税消费品的,已纳税款按规定准予抵扣。

根据现行会计制度规定,委托方在委托加工时因发出的货物不同,而在不同的科目中核算:如发出的是材料,应通过“委托加工物资”科目核算;如发出的是自制半成品,应在“自制半成品”科目下增设“委托外部加工自制半成品”明细科目核算。因此,缴纳的消费税也分别不同情况记入上述相应科目。另外,由于税法对收回的应税消费品用于直接销售和用于连续生产应税消费品采用不同的税收政策,因此,带来会计上不同的处理方法。

1. 委托方将委托加工产品收回后,以不高于受托方的计税价格直接用于销售的,应将受托方代收代缴的消费税随同应支付的加工费一并计入委托加工的应税消费品成本,借记“委托加工物资”(或“自制半成品——委托外部加工自制半成品”)等科目,贷记“应付账款”“银行存款”等科目。

2. 委托方将委托加工产品收回后用于连续生产应税消费品或以高于受托方的计税价格出售的,应将受托方代收代缴的消费税记入“应交税费——应交消费税”科目的借方,待最终的应税消费品缴纳消费税时予以抵扣,而不是记入委托加工应税消费品的成本中。委托方在提货时,按应支付的加工费等借记“委托加工物资”等科目,按受托方代收代缴的消费税,借记“应交税费——应交消费税”科目,按支付加工费相应的增值税税额借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按加工费与增值税、消费税之和贷记“银行存款”等科目。待加工成最终应税消费品销售时,按最终应税消费品应缴纳的消费税,借记“税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交消费税”科目。“应交税费——应交消费税”科目中这两笔借贷方发生额的差额,即为实际应缴的消费税,于缴纳时,借记“应交税费——应交消费税”科目,贷记“银行存款”科目。

### (五)进口应税消费品缴纳消费税的账务处理

进口应税消费品,应在进口时,由进口者缴纳消费税,缴纳的消费税应记入进口应税消费品的成本。根据税法规定,企业进口应税消费品,应当自海关填发税款缴款书之日起15日内缴纳税款。企业不缴税不得提货。因此,缴纳消费税与进口货物入账基本上没有时间差,为简化核算手续,进口应税消费品缴纳的消费税一般不通过“应交税费——应交消费税”科目核算,在将消费税记入进口应税消费品成本时,直接贷记“银行存款”科目。在特殊情况下,如出现先提货、后缴纳消费税的,或者用于连续生产其他应税消费品按规定允许抵扣的,也可以通过“应交税费——应交消费税”科目核算应缴消费税额。

企业进口的应税消费品可能是固定资产、原材料等,因此,在进口时,应按应税消费品的进口成本连同消费税,借记“固定资产”“材料采购”等科目,按支付的允许抵扣的增值税,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按采购成本、缴纳的增值税、消费税合计数,贷记“银行存款”等科目。

## 三、工业企业所得税的核算

1. 资产负债表日,企业按照税法计算确定的当期应缴所得税金额,借记“当期所得税费用”科目,贷记“应交税费——应交所得税”科目。

2. 在确认相关资产、负债时,根据所得税会计准则应予确认的递延所得税资产,借记

“递延所得税资产”科目,贷记“递延所得税费用”“资本公积——其他资本公积”等科目;应予确认的递延所得税负债,借记“递延所得税费用”“资本公积——其他资本公积”等科目,贷记“递延所得税负债”科目。

3. 资产负债表日,根据所得税会计准则应予确认的递延所得税资产大于“递延所得税资产”科目余额的差额,借记“递延所得税资产”科目,贷记“递延所得税费用”“资本公积——其他资本公积”等科目;应予确认的递延所得税资产小于“递延所得税资产”科目余额的差额,作相反的会计分录。

企业应予确认的递延所得税负债的变动,应当比照上述原则调整“递延所得税负债”科目及有关科目。

#### 四、出口货物“免、抵、退”税的会计核算

##### (一)购进货物的会计核算

###### 1. 采购国内原材料

价款和运杂费记入采购成本,增值税专用发票上注明的增值税额记入进项税额,根据供货方的有关票据,作如下会计分录:

借:材料采购

    应交税费——应交增值税(进项税额)

    贷:银行存款(应付账款等)

原材料入库时,根据入库单作如下会计分录:

借:原材料

    贷:材料采购

###### 2. 进口原材料

(1)报关进口。进口企业应根据进口合约规定,凭全套进口单证,作如下会计分录:

借:材料采购——进料加工——××材料名称

    贷:应付外汇账款(或银行存款)

支付上述进口原辅料件的各项目内直接费用,作如下会计分录:

借:材料采购——进料加工——××材料名称

    贷:银行存款

货到口岸时,计算应纳进口关税或消费税,作如下会计分录:

借:材料采购——进料加工——××材料名称

    贷:应交税费——应交进口关税——应交进口消费税

(2)缴纳进口料件的税金。出口企业应根据海关出具的完税凭证,作如下会计分录:

借:应交税费——应交进口关税——应交进口消费税

    贷:银行存款

对按税法规定,无需缴纳进口关税、消费税的企业,不作“应交税费”的上述会计分录。

(3)进口料件入库。进口料件入库后,财会部门应凭储运或业务部门开具的入库单,作如下会计分录:

借:原材料——进料加工——××商品名称

    贷:材料采购——进料加工——××商品名称

### 3. 外购出口配套的扩散、协作产品,委托加工产品

现行政策规定,生产企业出口的自产货物包括:外购的与本企业所生产的产品名称、性能相同,且使用本企业注册商标的产品;外购的与本企业所生产的产品配套出口的产品;收购经主管出口退税的税务机关认可的集团公司(或总厂)成员企业(或分厂)产品;委托加工收回的产品。

#### (1) 购入

购入扩散、协作产品后,凭有关合同及有关凭证,作如下会计分录:

借:材料采购

    应交税费——应交增值税(进项税额)

    贷:银行存款

验收入库后,凭入库单作如下会计分录:

借:库存商品

    贷:材料采购

#### (2) 委托加工产品会计处理

①委托加工材料发出,凭加工合同和发料单作如下会计分录:

借:委托加工物资

    贷:原材料

②根据委托加工合同支付加工费,凭加工企业的加工费发票和有关结算凭证,作如下会计分录:

借:委托加工物资

    应交税费——应交增值税(进项税额)

    贷:银行存款

③委托加工产品收回。

可直接对外销售的,凭入库单作如下会计分录:

借:库存商品

    贷:委托加工物资

还需要继续生产或加工的,凭入库单作如下会计分录:

借:原材料

    贷:委托加工物资

### (二) 销售业务的会计核算

#### 1. 内销货物处理

借:银行存款(应收账款)

    贷:主营业务收入

        应交税费——应交增值税(销项税额)

#### 2. 自营出口销售

销售收入以及不得免征和抵扣税额均以外销发票为依据。当期支付的国外费用在冲减销售收入后,在当期可暂不计算不得抵扣税额冲减数,而在年末进行统一结算补税;也可在当期同步计算不得抵扣税额冲减数。

### (1) 一般贸易的核算

①销售收入。财会部门收到储运或业务部门交来已出运全套出口单证,依开具的外销出口发票上注明的出口额折换成人民币后作如下会计分录:

借:应收外汇账款

贷:主营业务收入——一般贸易出口销售

收到外汇时,财会部门根据结汇水单等,作如下会计分录:

借:汇兑损益

银行存款

贷:应收外汇账款——客户名称(美元,人民币)

②不得免征和抵扣税额计算。按出口销售额乘以征退税率之差作如下会计分录:

借:主营业务成本——一般贸易出口

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)

③运保佣冲减。运保佣的冲减有两个处理方法,以下就这两种方法分别进行会计核算:

a. 暂不计算不得免征和抵扣税额的,根据运保佣金额作如下会计分录:

借:主营业务收入——一般贸易出口

贷:银行存款

b. 在冲减的同时,按冲减金额同步计算不得免征和抵扣税额的,作如下会计分录:

借:主营业务收入——一般贸易出口

贷:银行存款

同时:

借:主营业务成本——一般贸易出口(红字)

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)(红字)

### (2) 进料加工贸易的核算

企业在记载销售账时原则上要将一般贸易与进料加工贸易通过二级科目分开进行明细核算,进料加工核算与一般贸易相同。只不过是对进料加工贸易进口料件要按每期进料加工贸易复出口销售额和计划分配率计算“免税核销进口料件组成计税价格”,向主管国税机关申请开具《生产企业进料加工贸易免税证明》,在进口货物海关核销后申请开具《生产企业进料加工贸易免税核销证明》,确定进料加工“不得免征和抵扣税额抵减额”。

①出口企业收到主管国税机关《生产企业进料加工贸易免税证明》后,依据注明的“不得免征和抵扣税额抵减额”作如下会计分录:

借:主营业务成本——进料加工贸易出口(红字)

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)(红字)

②收到主管国税机关《生产企业进料加工贸易免税核销证明》后,对补开部分依据注明的“不得免征和抵扣税额抵减额”作如下会计分录:

借:主营业务成本——进料加工贸易出口(红字)

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)(红字)

对多开的部分,通过核销冲回,以蓝字登记以上会计分录。

### (3) 来料加工贸易的核算

出口企业从事来料加工业务应持来料加工登记手册等,向主管国税机关申请办理《来料加工免税证明》,凭此证明据以免征工缴费的增值税和消费税。来料加工免税收入应与其他出口销售收入分开核算,对来料加工发生的运保佣应冲减来料加工销售收入,不得在其他出口销售收入中冲减。

①合同约定进口料件不作价的,只核算工缴费,作如下会计分录:

借:应收外汇账款(工缴费部分)

贷:主营业务收入——来料加工

②合同约定进口料件作价的,核算进口原辅料款和工缴费,作如下会计分录:

借:应收外汇账款(工缴费部分)

应付外汇账款(合同约定进口价格,汇率按原作价时中间价)

贷:主营业务收入——来料加工(原辅料款及加工费)

③外商投资企业转加工收回复出口。

销售处理与①或②一致,只不过是核算委托加工过程,分进口料件外商不作价和作价两种情况。

a. 不作价。在发出加工时,作如下会计分录:

借:拨出来料——加工厂名——来料名称(只核算数量)

贷:外商来料——国外客户名——来料名称(只核算数量)

凭加工企业加工费发票,支付工厂加工费,作如下会计分录:

借:主营业务成本——来料加工

贷:银行存款(应付账款)

委托加工的成品验收入库时,作如下会计分录:

借:代管物资——国外客户名——加工成品名称(只核算数量)

贷:拨出来料——加工厂名——来料名称(核算原料规定耗用数量)

b. 作价。在发出加工时,凭业务或储运部门开具的盖有“来料加工”戳记的出库单,按原材料金额,作如下会计分录:

借:应收账款——来料加工厂

贷:原材料——国外客户名——来料名称

加工厂交成品时,按合约价格及耗用原料,以及规定的加工费,根据业务部门或储运部门开具的盖有“来料加工”戳记的入库单,作如下会计分录:

借:库存商品——国外客户名——加工成品名

贷:应收账款——来料加工厂(按规定应耗用的原料成本)

——来料加工厂(加工费,如外币按入库日汇率)

④对来料加工所耗用的国内进项税金进行转出。

原则上按销售比例分摊,按分摊额,作如下会计分录:

借:主营业务成本——来料加工

贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)

### 3. 委托代理出口

收到受托方(外贸企业)送交的“代理出口结算清单”时,作如下会计分录:

借:应收账款等

营业费用(代理手续费)

贷:主营业务收入

支付的运保佣与自营出口一样,要冲减外销收入。

#### 4. 销售退回

生产企业出口的产品,由于质量、品种不符合要求等原因而发生的退货,其销售退回应分别情况进行处理。这里只以一般贸易出口为例进行介绍,进料加工贸易与此类似。

(1)未确认收入的已发出产品的退回,按照已记入“发出产品”等科目的金额,作如下会计分录:

借:库存商品

贷:发出产品

(2)已确认收入的销售产品退回,一般情况下直接冲减退回当月的销售收入、销售成本等,对已申报免税或退税的还要进行相应的“免、抵、退”税调整,分别情况作如下会计处理:

①业务部门在收到对方提运单并由储运部门办理接货及验收、入库等手续后,财会部门应凭退货通知单按原出口金额作如下会计分录:

借:主营业务收入——一般贸易出口

贷:应收外汇账款

②退货货物的原运保佣,以及退货费用的处理。

由对方承担的:

借:银行存款

贷:主营业务收入——一般贸易出口(原运保佣部分)

由我方承担的,先作如下处理:

借:待处理财产损溢

贷:主营业务收入——一般贸易出口(原运保佣部分)

银行存款(退货发生的一切国内、外费用)

批准后:

借:营业外支出

贷:待处理财产损溢

#### (三)应纳税额的会计核算

根据现行相关政策规定,“免、抵、退”税企业出口应税消费品免征消费税、增值税的计算按以下方式:

##### 1. 当期应纳税额的计算

$$\begin{aligned} \text{当期应纳税额} &= \text{当期销货} - \left( \text{当期进项税额} - \text{当期免、抵、退税不得免征和抵扣税额} \right) - \text{上期留抵税额} \\ \text{当期免、抵、退税不得免征和抵扣税额} &= \text{出口货物离岸价} \times \text{外汇人民币牌价} \times \left( \text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率} \right) - \text{免、抵、退税不得免征和抵扣税额抵减额} \end{aligned}$$

##### 2. 免、抵、退税额的计算

$$\begin{aligned} \text{免、抵、退税额} &= \text{出口货物离岸价格} \times \text{外汇人民币牌价} \times \text{出口货物退税率} - \text{免、抵、退税额抵减额} \end{aligned}$$

免、抵、退税额抵减额 = 免税购进原材料价格 × 出口货物退税率

式中,出口货物离岸价格以出口发票计算的离岸价格为准;免税购进原材料价格包括从国内购进免税原材料的价格和进料加工免税进口物件的价格,其中进料加工免税进口物件的价格为组成计税价格。

组成计税价格 = 货物到岸价格 + 海关实征关税和消费税

当期免税进口原材料的组成计税价格有两种确定方式:一种是按购进法处理;另一种是按实耗法处理,即先按计划分配率来计算,待《进料加工登记手册》核销后,用实际分配率来调整,其具体计算公式如下:

当期免税进口原材料的组成计税价格 = 当期出口货物离岸价格 × 计划分配率

计划分配率 = (计划进口总值 ÷ 计划出口总值) × 100%

### 3. 当期应退税额和当期免、抵税额的计算

当期期末留抵税额 ≤ 当期免、抵、退税额时:

当期应退税额 = 当期期末留抵税额

当期免、抵税额 = 当期免、抵、退税额 - 当期应退税额

当期期末留抵税额 > 当期免、抵、退税额时:

当期应退税额 = 当期免、抵、退税额

当期免、抵税额 = 0

式中,期末留抵税额为当期《增值税纳税申报表》的期末留抵税额,它是计算确定当期应退税额和当期免、抵税额的重要依据。

### 4. 免、抵、退税不得免征和抵扣税额的计算

$$\begin{aligned} \text{免、抵、退税不得} &= \text{当期出口货物} \times \text{外汇人民} \times \left( \text{出口货物} - \text{出口货物} \right) - \text{免、抵、退} \\ \text{免征和抵扣税额} &= \text{离岸价格} \times \text{币牌价} \times \left( \text{征税率} - \text{退税率} \right) - \text{税不得免征} \\ & \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \text{和抵扣税} \\ & \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \qquad \text{额抵减额} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{免、抵、退税不得免征} &= \text{免税购进} \times \left( \text{出口货物} - \text{出口货物} \right) \\ \text{和抵扣税额抵减额} &= \text{原材料价格} \times \left( \text{征税率} - \text{退税率} \right) \end{aligned}$$

### (四) 免、抵、退税的会计核算

出口企业应免抵税额、应退税额的核算有两种处理方法:一种是在取得主管国税机关出具的《生产企业出口货物免、抵、退税审批通知单》后,根据《生产企业出口货物免、抵、退税审批通知单》上的批准数作会计处理;另一种是在办理退税申报时,根据《生产企业出口货物免、抵、退税申报汇总表》上的申报数作会计处理。

#### 1. 按批准的应免抵税额、应退税额进行会计处理。

企业在进行出口货物退税申报时,不作账务处理。在收到主管国税机关出具的《生产企业出口货物免、抵、退税审批通知单》后,根据批准的应退、应免抵税额作如下会计分录:

借:应收出口退税款——增值税(批准的应退税额)

    应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额,即批准应免抵税额)

贷:应交税费——应交增值税(出口退税)

2. 按当期《生产企业出口货物免、抵、退税申报汇总表》上的申报数分以下三种情况进行会计处理:



(1) 申报的应退税额 = 0, 申报的免抵税额 > 0 时, 作如下会计分录:

借: 应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额, 即申报的应免抵税额)

贷: 应交税费——应交增值税(出口退税)

(2) 申报的应退税额 > 0, 且免抵税额 > 0 时, 作如下会计分录:

借: 应收出口退税款——增值税(申报的应退税额)

    应交税费——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额, 即申报的应免抵税额)

贷: 应交税费——应交增值税(出口退税)

(3) 申报的应退税额 > 0, 申报的免抵税额 = 0 时, 作如下会计分录:

借: 应收出口退税款——增值税(申报的应退税额)

贷: 应交税费——应交增值税(出口退税)

企业在收到出口退税时作如下会计分录:

借: 银行存款

贷: 应收出口退税款——增值税

## 五、工业企业其他税费的核算

### (一) 资源税的会计核算

资源税纳税义务人开采或者生产并销售应税产品, 应依据税法规定, 计算和缴纳资源税。为反映和监督资源税税额的计算和缴纳过程, 纳税人应设置“应交税费——应交资源税”账户, 贷方登记本期应缴纳的资源税税额, 借方登记企业实际缴纳或抵扣的资源税税额, 贷方余额表示企业应缴而未缴的资源税税额。

#### 1. 企业销售应税产品应纳资源税的账务处理

企业计算出销售的应税产品应缴纳的资源税, 借记“税金及附加”等科目, 贷记“应交税费——应交资源税”科目; 缴纳资源税时, 借记“应交税费——应交资源税”科目, 贷记“银行存款”科目。

**【例 7-37】** 某煤矿 2015 年 1 月对外销售原煤 20000 吨, 应税销售额为 19200000 元, 该煤矿所采原煤的资源税税率为 5%, 应纳资源税 960000 元。则相关会计处理为:

(1) 计提资源税时:

借: 税金及附加	960000
贷: 应交税费——应交资源税	960000

(2) 缴纳资源税时:

借: 应交税费——应交资源税	960000
贷: 银行存款	960000

#### 2. 企业自产自用应税产品应纳资源税的账务处理

企业计算出自产自用的应税产品应缴纳的资源税, 借记“生产成本”“制造费用”等科目, 贷记“应交税费——应交资源税”科目; 缴纳资源税时, 借记“应交税费——应交资源税”科目, 贷记“银行存款”科目。

**【例 7-38】** 北方某盐场本月将原盐 1250 吨加工成精盐 1000 吨, 根据税法规定, 企业自用原盐单位税额 25 元/吨, 应缴资源税 31250 元。则相关会计处理为:

## (1) 计提资源税时:

借:生产成本	31250
贷:应交税费——应交资源税	31250

## (2) 缴纳资源税时:

借:应交税费——应交资源税	31250
贷:银行存款	31250

## 3. 企业收购未税矿产品应缴资源税的账务处理

企业收购未税矿产品,按实际支付的收购款,借记“材料采购”等科目,贷记“银行存款”等科目,按代扣代缴的资源税,借记“材料采购”等科目,贷记“应交税费——应交资源税”科目;缴纳资源税时,借记“应交税费——应交资源税”科目,贷记“银行存款”科目。

【例7-39】某炼铁厂收购某铁矿开采厂矿石10000吨,每吨收购价为125元(其中资源税25元),购进价总计1250000元,增值税进项税额212500元,价税合计1462500元,企业代扣代缴资源税税款后用银行存款支付收购款。则相关会计处理为:

借:材料采购	1250000
应交税费——应交增值税(进项税额)	212500
贷:银行存款	1212500
应交税费——应交资源税	250000

## 4. 企业外购液体盐加工固体盐应纳资源税的账务处理

企业外购液体盐加工固体盐:在购入液体盐时,按所允许抵扣的资源税,借记“应交税费——应交资源税”科目,按外购价款扣除允许抵扣资源税后的数额,借记“材料采购”等科目,按应付的全部价款,贷记“银行存款”“应付账款”等科目;企业加工成固体盐后,在销售时,按计算出的销售固体盐应缴的资源税,借记“税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交资源税”科目;将销售固体盐应纳资源税扣抵液体盐已纳资源税后的差额上缴时,借记“应交税费——应交资源税”科目,贷记“银行存款”科目。

【例7-40】某盐厂本月外购液体盐2000吨,每吨含增值税价款58.5元,液体盐资源税税额为3元/吨,该盐厂将全部液体盐加工成固体盐500吨,每吨含增值税售价为468元,固体盐适用资源税税额为25元/吨。则相关会计处理为:

## (1) 购入液体盐时:

借:材料采购	94000
应交税费——应交资源税	6000
——应交增值税(进项税额)	17000
贷:银行存款	117000

## (2) 验收入库时:

借:原材料——液体盐	94000
贷:材料采购	94000

## (3) 销售固体盐时:

借:银行存款	234000
贷:主营业务收入	200000

应交税费——应交增值税(销项税额) 34000

(4) 计提固体盐应缴的资源税:

借:税金及附加 12500

贷:应交税费——应交资源税 12500

(5) 本月应纳资源税 = 12500 - 6000 = 6500(元)

次月初缴纳资源税时:

借:应交税费——应交资源税 6500

贷:银行存款 6500

## (二) 土地增值税的会计核算

土地增值税纳税义务人有偿转让我国国有土地使用权、地上建筑物及其附着物产权,取得土地增值额的,应依税法规定,计算和缴纳土地增值税。为了对纳税人应纳土地增值税进行会计处理,应在“应交税费”账户下,设置“应交土地增值税”明细账户。

工业企业涉及土地增值税的情形主要是发生转让自己使用的房地产的行为。由于转让的房地产原来是在企业“固定资产”账户进行核算和反映的,故工业企业转让房地产取得的收入,按照现行会计制度的规定在“固定资产清理”科目中核算,即借记“银行存款”等科目,贷记“固定资产清理”科目。计算土地增值税税额,关键是正确计算和确定扣除项目金额。由于工业企业转让的房地产是旧的或使用过的,对其扣除项目金额,不能以账面价值或其净值计算扣除,应以政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本乘以成新度折扣率后的价格计算扣除。同时,纳税人因计税需要而请评估机构进行房地产评估所支出的房地产评估费用,允许在计算增值额时扣除。企业按税法规定计算应纳的土地增值税记入“固定资产清理”科目,即借记“固定资产清理”科目,贷记“应交税费——应交土地增值税”科目。企业实际缴纳土地增值税时,借记“应交税费——应交土地增值税”科目,贷记“银行存款”等科目。

## (三) 城市维护建设税的会计核算

在会计核算时,工业企业按规定计算出的城市维护建设税,借记“税金及附加”等科目,贷记“应交税费——应交城市维护建设税”科目;实际缴纳时,借记“应交税费——应交城市维护建设税”科目,贷记“银行存款”科目。

## (四) 房产税、城镇土地使用税、车船税和印花税的会计核算

企业按规定计算应缴的房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税,借记“税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税”科目;缴纳时,借记“应交税费——应交房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税”科目,贷记“银行存款”科目。

## (五) 耕地占用税的会计核算

企业按规定计算缴纳的耕地占用税,借记“在建工程”科目,贷记“银行存款”科目。

## (六) 教育费附加、地方教育附加的会计核算

教育费附加是以增值税、消费税、营业税纳税人实缴税额为依据征收的一种专项附加费。地方教育附加是经财政部同意,省级地方人民政府对其行政区域内缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人,按照其实际缴纳增值税、消费税、营业税税额为依据征收的一种地方性专项附加费。为了核算教育费附加、地方教育附加的增减变动,企业在“应交税费”

科目下,应设置“应交教育费附加”“地方教育附加”明细科目。计算应缴教育费附加、地方教育附加时,借记“税金及附加”等科目,贷记“应交税费——应交教育费附加、地方教育附加”科目,缴纳时,借记“应交税费——应交教育费附加、地方教育附加”科目,贷记“银行存款”科目。

如果教育部门根据办学情况,将部分教育费附加退给办学企业作为办学补贴,企业收到办学补贴时,应通过“营业外收入”等科目核算。

### (七) 车辆购置税的会计核算

车辆购置税是对在中国境内购置应税车辆的单位和个人以其计税价格为依据征收的一种税。其会计处理分别规定为:企业购置(包括购买、进口、自产、受赠、获奖或者以其他方式取得并自用)应税车辆,按规定缴纳的车辆购置税,借记“固定资产”等科目,贷记“银行存款”科目;企业购置的减税、免税车辆改制后用途发生变化的,按规定应补缴的车辆购置税,借记“固定资产”科目,贷记“银行存款”科目。

### (八) 财务报表相关项目列示

“应交税费”科目下的“应交增值税”“未交增值税”“待抵扣进项税额”“待认证进项税额”“增值税留抵税额”等明细科目期末借方余额应根据情况,在资产负债表中的“其他流动资产”或“其他非流动资产”项目列示;“应交税费——待转销项税额”等科目期末贷方余额应根据情况,在资产负债表中的“其他流动负债”或“其他非流动负债”项目列示;“应交税费”科目下的“未交增值税”“简易计税”“转让金融商品应交增值税”“代扣代缴增值税”等科目期末贷方余额应在资产负债表中的“应交税费”项目列示。

## 六、小企业执行《小企业会计准则》有关问题衔接规定

2012年10月29日,财政部印发《小企业执行〈小企业会计准则〉有关问题衔接规定》(财会〔2012〕20号)。该规定分总体要求、账目调整、会计报表和其他有关问题四部分。执行《工业企业会计制度》《企业会计制度》等其他会计制度的小企业,在首次执行《小企业会计准则》(本章以下简称《新准则》)时,比照该规定执行。

### (一) 总体要求

首次执行新准则的小企业应当认真做好内部会计核算办法修订、资产和负债清查、科目转换与账务调整、会计信息系统改造等工作,确保新旧制度的顺利衔接和平稳过渡。

1. 及时修订内部会计核算办法。小企业应当根据新准则的规定,结合自身实际情况,确定会计政策和会计估计,修订小企业内部会计核算办法,细化会计核算内容,确保会计确认、计量和报告行为制度化、规范化。

2. 认真做好资产负债清查工作。小企业应当在执行新准则前全面清查各项资产和负债,如实反映其状况及潜在风险。对于清查出的损益,应先记入“待处理财产损溢”科目,经批准后,调整相关所有者权益。

3. 认真做好有关账务衔接工作。小企业应当根据新准则的规定,结合自身实际情况,设置会计科目并进行相应的账务处理。对于一级科目,在不违反新准则确认、计量和报告规定的前提下,可以根据本企业的实际情况自行增设、分拆与合并;对于明细科目,可以根据本企业的实际情况自行设置。首次执行新准则时,应当对原制度有关科目按新准则要求进行余额转换,确保新旧会计科目顺利衔接。

4. 及时调整会计信息系统。小企业应当对原有会计核算软件和会计信息系统进行及时更新和调试,正确实现数据转换,确保新旧账套的有序衔接。

## (二) 账目调整

### 1. 资产类

#### (1) “现金”“银行存款”“其他货币资金”和“短期投资”科目

新准则设置了“库存现金”“银行存款”“其他货币资金”和“短期投资”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容基本相同。转账时,应将原账中上述科目的余额直接转入新账中相应科目,也可沿用原账。

#### (2) “应收票据”“应收股息”“应收账款”和“其他应收款”科目

新准则设置了“应收票据”“应收账款”和“其他应收款”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容基本相同。原制度和新准则均规定,预付款项不多的小企业可以将预付款项直接记入“应付账款”科目借方,预付款项较多的小企业也可单独设置“预付账款”科目核算。转账时,应将原账中上述科目的余额直接转至新账,也可沿用原账。

新准则设置了“应收股利”和“应收利息”科目,这两个科目的核算内容与原账中“应收股息”科目的核算内容基本相同。转账时,应对原账中“应收股息”科目的余额进行分析,将应收取现金股利或利润的金额转入新账中“应收股利”科目,将应收取利息的金额转入新账中“应收利息”科目。

#### (3) “短期投资跌价准备”“坏账准备”和“存货跌价准备”科目

新准则没有设置“短期投资跌价准备”“坏账准备”和“存货跌价准备”科目。转账时,应将上述资产减值准备科目的余额转入“利润分配——未分配利润”科目。

#### (4) “在途物资”“材料”“低值易耗品”“库存商品”“商品进销差价”“委托加工物资”“委托代销商品”科目

新准则设置了“在途物资”“原材料”“库存商品”“商品进销差价”“委托加工物资”科目,采用支付手续费方式委托其他单位代销商品的小企业还可以单独设置“委托代销商品”科目,这些科目的核算内容与原制度相应科目的核算内容基本相同。原制度规定,采用计划成本进行材料日常核算的小企业,可以增设“物资采购”和“材料成本差异”科目;新准则相应设置了“材料采购”和“材料成本差异”科目,其核算内容也基本相同。转账时,应将原账中上述科目的余额直接转入新账中相应科目,也可沿用原账。

新准则设置了“周转材料”科目,用于核算小企业库存的周转材料的成本,包括包装物、低值易耗品,以及小企业(建筑业)的钢模板、木模板、脚手架等。转账时,应将原账中“低值易耗品”科目的余额转入新账中“周转材料”科目。新准则下单独设置了“包装物”和“低值易耗品”科目的小企业,转账时,应对原账中“低值易耗品”等科目的余额进行分析,分别转入新账中的相应科目。

针对小企业(农、林、牧、渔业),新准则专门设置了“消耗性生物资产”科目,用于核算小企业持有的消耗性生物资产的实际成本。转账时,小企业(农、林、牧、渔业)应对原账中存货类科目的余额进行分析,将其中属于消耗性生物资产的部分转入新账中“消耗性生物资产”科目。

#### (5) “待摊费用”科目

新准则没有设置“待摊费用”科目,但允许小企业根据需要自行增设相应科目用于日常

核算。新准则下不再增设“待摊费用”科目的小企业,转账时,应对原账中“待摊费用”科目的余额进行分析,转入新账中“预付账款”等科目。新准则下增设了“待摊费用”科目的小企业,转账时,应将原账中“待摊费用”科目的余额直接转至新账,也可沿用原账,并在以后期间按原摊销期限继续摊销。资产负债表日,对于新旧转换时转入的尚未摊销完毕的待摊费用余额,或者执行新准则后发生的尚未摊销完毕的待摊费用余额,应根据其性质进行分析,在资产负债表“预付账款”“其他流动资产”等项目中填列。

#### (6)“长期股权投资”科目

新准则设置了“长期股权投资”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容基本相同,但核算方法有所不同。新准则要求小企业对长期股权投资一律采用成本法核算。转账时,应将原账中“长期股权投资”科目的余额直接转至新账,也可沿用原账。

对于原制度下采用权益法核算的长期股权投资,因以前期间投资收益确认导致长期股权投资账面余额大于其投资成本的,在以后期间被投资单位宣告分派现金股利或利润时,应按照规定分得的金额冲减长期股权投资账面余额,直至该项投资账面余额冲减至原投资成本。

#### (7)“长期债权投资”科目

新准则设置了“长期债券投资”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容基本相同。转账时,应将原账中“长期债权投资”科目的余额转入新账中“长期债券投资”科目,也可沿用原账。

(8)“固定资产”“累计折旧”“在建工程”“工程物资”和“固定资产清理”科目新准则设置了“固定资产”“累计折旧”“在建工程”“工程物资”和“固定资产清理”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容基本相同。转账时,应将原账中上述科目的余额直接转至新账,也可沿用原账。

针对小企业(农、林、牧、渔业),新准则专门设置了“生产性生物资产”和“生产性生物资产累计折旧”科目,分别核算小企业持有的生产性生物资产的原价(成本)及成熟生产性生物资产的累计折旧。转账时,小企业(农、林、牧、渔业)应对原账中“固定资产”和“累计折旧”科目的余额进行分析,将属于生产性生物资产的部分转入新账中“生产性生物资产”和“生产性生物资产累计折旧”科目。

#### (9)“无形资产”科目

新准则设置了“无形资产”和“累计摊销”科目,分别核算小企业持有的无形资产成本及其计提的累计摊销。转账时,应对原账中“无形资产”科目的余额进行分析,将无形资产成本的金额转入新账中“无形资产”科目,将无形资产已计提的累计摊销额转入新账中“累计摊销”科目;如上述调整不切实可行的,应将原账中“无形资产”科目的余额直接转入新账中“无形资产”科目,也可沿用原账。

#### (10)“长期待摊费用”科目

新准则设置了“长期待摊费用”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容略有不同。转账时,应对原账中“长期待摊费用”科目的余额进行分析,将小企业筹建期间内发生的尚未摊销完毕的开办费冲减“利润分配——未分配利润”科目;将其他尚未摊销完毕的长期待摊费用直接转入新账中“长期待摊费用”科目,以后期间按原摊销期限继续摊销。

### 2. 负债类

(1)“短期借款”“应付票据”“应付账款”“预收账款”“应付工资”“应付福利费”“应付

利润”“应交税费”“其他应交款”和“其他应付款”科目

新准则设置了“短期借款”“应付票据”“应付账款”“应付利润”和“其他应付款”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容基本相同。原制度和新准则均规定,预收款项不多的小企业可以将预收款项直接记入“应收账款”科目贷方,预收款项较多的小企业也可单独设置“预收账款”科目核算。转账时,应将原账中上述科目的余额直接转至新账,也可沿用原账。

新准则设置了“应付职工薪酬”科目,用于核算小企业根据有关规定应付给职工的各种薪酬,小企业(外商投资)按照规定从净利润中提取的职工奖励及福利基金也通过该科目核算。转账时,应将原账中“应付工资”和“应付福利费”科目的余额一并转入新账中“应付职工薪酬”科目。

新准则设置了“应交税费”科目,用于核算小企业按照税法等规定计算应缴纳的各种税费。转账时,应将原账中“应交税费”和“其他应交款”科目的余额一并转入新账中“应交税费”科目。

#### (2)“预提费用”科目

新准则没有设置“预提费用”科目,但允许小企业根据需要自行增设相应科目用于日常核算。新准则下不再增设“预提费用”科目的小企业,转账时,应对原账中“预提费用”科目的余额进行分析,转入新账中“应付利息”“其他应付款”等科目。新准则下增设“预提费用”科目的小企业,转账时,应将原账中“预提费用”科目的余额直接转至新账,也可沿用原账,并在以后期间实际支付时予以冲销。资产负债表日,对于新旧转换时转入的尚未冲减完毕的预提费用余额,或者执行新准则后发生的尚未冲减完毕的预提费用余额,应根据其性质进行分析,在资产负债表“应付利息”“其他应付款”“其他流动负债”等项目中填列。

#### (3)“待转资产价值”科目

新准则没有设置“待转资产价值”科目。转账时,应将原账中“待转资产价值”科目的余额转入“利润分配——未分配利润”科目。

#### (4)“长期借款”和“长期应付款”科目

新准则设置了“长期借款”和“长期应付款”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容基本相同。转账时,应将原账中上述科目的余额直接转至新账,也可沿用原账。

### 3. 所有者权益类

#### (1)“实收资本”科目

新准则设置了“实收资本”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容相同。转账时,应将原账中“实收资本”科目的余额直接转至新账,也可沿用原账。

#### (2)“资本公积”科目

新准则设置了“资本公积”科目,其核算内容较原制度有所减少。转账时,应将原账中“资本公积”科目的金额在冲减有关损失后的余额转至新账,也可沿用原账。

#### (3)“盈余公积”科目

新准则设置了“盈余公积”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容相同。转账时,应将原账中“盈余公积”科目的金额在冲减有关损失后的余额转至新账,也可沿用原账。

#### (4)“本年利润”科目

新准则设置了“本年利润”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容相同。由于“本年利润”科目年末无余额,不需要进行转账处理。

### (5)“利润分配”科目

新准则设置了“利润分配”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容相同。

转账时,应首先结转执行新准则前各项资产和负债所清查出的损益,经批准后,从“待处理财产损益”科目转入“利润分配——未分配利润”科目。同时,将相关资产减值准备科目的余额以及“待转资产价值”科目的余额转入“利润分配——未分配利润”科目,将小企业筹建期间内发生的尚未摊销完毕的开办费冲减“利润分配——未分配利润”科目。

经上述调整后,“利润分配——未分配利润”科目如为借方余额的,属于按规定提取盈余公积的小企业或者“资本公积”科目有贷方余额的小企业,还应依次冲减盈余公积和资本公积。

最后,应将“利润分配——未分配利润”科目的金额在进行相关调整后的余额转至新账,也可沿用原账。

## 4. 成本类

### (1)“生产成本”和“制造费用”科目

新准则设置了“生产成本”和“制造费用”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容相同。转账时,应将原账中“生产成本”科目的余额直接转至新账,也可沿用原账。对于季节性生产性小企业之外的小企业,“制造费用”科目年末无余额,不需要进行转账处理。对于季节性生产性小企业,“制造费用”科目年末有余额的,应在转账时将原账中该科目的余额直接转至新账,也可沿用原账。

### (2)“研发支出”“工程施工”和“机械作业”科目

原制度没有设置“研发支出”科目,且不允许研发支出资本化,因此不需要进行转账处理。

针对小企业(建筑业),新准则专门设置了“工程施工”和“机械作业”科目,分别核算小企业(建筑业)实际发生的各种工程成本,小企业(建筑业)及其内部独立核算的施工单位、机械站和运输队使用自有施工机械和运输设备进行机械作业(含机械化施工和运输作业等)所发生的各项费用。转账时,应将原账中相关科目的余额转入新账中“工程施工”科目。

## 5. 损益类

原制度设置了“主营业务收入”“其他业务收入”“投资收益”“营业外收入”“主营业务成本”“主营业务税金及附加”“其他业务支出”“营业费用”“管理费用”“财务费用”“营业外支出”和“所得税”科目。新准则设置了“主营业务收入”“其他业务收入”“投资收益”“营业外收入”“主营业务成本”“税金及附加”“其他业务成本”“销售费用”“管理费用”“财务费用”“营业外支出”和“所得税费用”科目,其核算内容与原制度相应科目的核算内容相比有所调整。由于原账中上述损益类科目年末无余额,不需要进行转账处理。

## (三)会计报表

### 1. 资产负债表

小企业执行新准则当年年末“资产负债表”的“年初余额”栏内各项目数字,应根据上年年末“资产负债表”的“期末数”栏内所列数字按照新准则的规定进行调整后填列。调整方法根据上述有关规定处理。执行新准则当年的“资产负债表”应按新准则的规定编制。

### 2. 利润表

小企业执行新准则当年“利润表”的“上年金额”栏内各项目数字,应根据上年“利润



表”的“本年累计数”栏内各项目数字经调整后填列,即原制度下“利润表”项目与新准则规定的“利润表”项目如有不同,应将原制度下“利润表”各项目数字按照新准则规定的项目进行调整后填列。执行新准则当年的“利润表”应按新准则的规定编制。

### 3. 现金流量表

小企业执行新准则当年“现金流量表”的“上年金额”栏内各项目数字,应根据上年“现金流量表”(如果小企业编制的话)的“本年数”栏内各项目数字经调整后填列,即原制度下“现金流量表”项目与新准则规定的“现金流量表”项目如有不同,应将原制度下“现金流量表”各项目数字按照新准则规定的项目进行调整后填列。如果小企业上年没有编制现金流量表或者上述调整不切实可行的,小企业执行新准则当年“现金流量表”的“上年金额”栏可以不予填列。执行新准则当年的“现金流量表”应按新准则的规定编制。

### (四) 小企业会计制度与小企业会计准则会计科目转换对照(见表7-1)

表7-1 小企业会计制度与小企业会计准则会计科目转换对照

小企业会计制度会计科目			小企业会计准则会计科目		
序号	编号	会计科目名称	序号	编号	会计科目名称
		一、资产类			一、资产类
1	1001	现金	1	1001	库存现金
2	1002	银行存款	2	1002	银行存款
3	1009	其他货币资金	3	1012	其他货币资金
4	1101	短期投资	4	1101	短期投资
5	1102	短期投资跌价准备			
6	1111	应收票据	5	1121	应收票据
7	1121	应收股息	8	1131	应收股利
			9	1132	应收利息
8	1131	应收账款	6	1122	应收账款
9	1133	其他应收款	7	1123	预付账款
10	1141	坏账准备	10	1221	其他应收款
11	1201	在途物资	11	1401	材料采购
12	1211	材料	12	1402	在途物资
			13	1403	原材料
13	1231	低值易耗品	14	1404	材料成本差异
14	1243	库存商品	18	1411	周转材料
15	1244	商品进销价差	15	1405	库存商品
16	1251	委托加工物资	16	1407	商品进销差价
17	1261	委托代销商品	17	1408	委托加工物资
18	1281	存货跌价准备			
19	1301	待摊费用			
20	1401	长期股权投资	19	1421	消耗性生物资产
			21	1511	长期股权投资

续表

小企业会计制度会计科目			小企业会计准则会计科目		
顺序号	编 号	会计科目名称	顺序号	编 号	会计科目名称
21	1402	长期债权投资	20	1501	长期债券投资
22	1501	固定资产	22	1601	固定资产
23	1502	累计折旧	23	1602	累计折旧
25	1603	在建工程	24	1604	在建工程
24	1601	工程物资	25	1605	工程物资
26	1701	固定资产清理	26	1606	固定资产清理
			27	1621	生产性生物资产
			28	1622	生产性生物资产累计折旧
27	1801	无形资产	29	1701	无形资产
			30	1702	累计摊销
28	1901	长期待摊费用	31	1801	长期待摊费用
			32	1901	待处理财产损益
		二、负债类			二、负债类
29	2101	短期借款	33	2001	短期借款
30	2111	应付票据	34	2201	应付票据
31	2121	应付账款	35	2202	应付账款
			36	2203	预收账款
32	2151	应付工资	37	2211	应付职工薪酬
33	2153	应付福利费			
34	2161	应付利润	40	2232	应付利润
35	2171	应交税费	38	2221	应交税费
36	2176	其他应交款			
			39	2231	应付利息
37	2181	其他应付款	41	2241	其他应付款
38	2191	预提费用			
39	2201	待转资产价值			
			42	2401	递延收益
40	2301	长期借款	43	2501	长期借款
41	2321	长期应付款	44	2701	长期应付款
		三、所有者权益类			三、所有者权益类
42	3101	实收资本	45	3001	实收资本
43	3111	资本公积	46	3002	资本公积
44	3121	盈余公积	47	3101	盈余公积
45	3131	本年利润	48	3103	本年利润
46	3141	利润分配	49	3104	利润分配
		四、成本类			四、成本类
47	4101	生产成本	50	4001	生产成本
48	4105	制造费用	51	4101	制造费用
			52	4301	研发支出
			53	4401	工程施工
			54	4403	机械作业

续表

小企业会计制度会计科目			小企业会计准则会计科目		
顺序号	编 号	会计科目名称	顺序号	编 号	会计科目名称
		五、损益类			五、损益类
49	5101	主营业务收入	55	5001	主营业务收入
50	5102	其他业务收入	56	5051	其他业务收入
51	5201	投资收益	57	5111	投资收益
52	5301	营业外收入	58	5301	营业外收入
53	5401	主营业务成本	59	5401	主营业务成本
54	5402	主营业务税金及附加	61	5403	税金及附加
55	5405	其他业务支出	60	5402	其他业务成本
56	5501	营业费用	62	5601	销售费用
57	5502	管理费用	63	5602	管理费用
58	5503	财务费用	64	5603	财务费用
59	5601	营业外支出	65	5711	营业外支出
60	5701	所得税	66	5801	所得税费用

### 第三节 商品流通企业的涉税核算

#### 一、商品流通企业增值税的核算

##### (一)供应阶段

##### 1. 商业批发企业实行增值税后,购进商品业务的账务处理

商业批发企业商品的购进主要包括国内购进、国外进口。国内购进又分为一般商品购进和免税农产品收购等,企业应当分别不同情况进行会计处理。

##### (1)国内购进一般商品业务的账务处理

物资企业从国内购进一般商品,应根据销货方开具的增值税专用发票中的销货金额,计入“在途物资”“库存商品”科目,按专用发票中注明的增值税借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按实际支付的全部款项贷记“银行存款”等科目。

【例7-41】某批发企业系增值税一般纳税人,本月从本市加热器厂购进加热器20台,每台不含税买价350元,总计7000元。进项税额1190元,收到增值税专用发票后,开出商业汇票1张,承兑期为3个月。商品已提回验收入库,则相关会计处理为:

##### ①根据增值税专用发票和商业汇票等作会计分录:

借:在途物资	7000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1190
贷:应付票据	8190

##### ②根据收费单等作会计分录:

借:库存商品	7000
贷:在途物资	7000

## (2) 企业收购免税农产品业务的账务处理

企业收购免税农产品,其账务处理与(1)基本相同,主要区别在于由于购进的是初级农产品或者说直接从农业生产者那里收购的,无法取得增值税专用发票,其进项税额根据购进的农产品的买价乘以 13% 的扣除率加以确定。

【例 7-42】某农副产品收购企业核定所属某收购站业务周转金 9000 元,作为日常收购资金,本月份发生如下业务:

①财会部门向某收购站划拨定额周转金 9000 元,根据收购站领款收据及现金支票存根作分录:

借:其他应收款——备用金(某收购站)	9000
贷:银行存款	9000

②收购站定期编制“农副产品收购汇总表”向财会部门报账,本月共收购农副产品 3000 公斤,收购金额 8850 元,财会部门审核无误后,根据收购凭证上注明金额签发现金支票,补足其业务周转金。则会计分录为:

借:物资采购	7699.5
应交税费——应交增值税(进项税额)	1150.5
贷:银行存款	8850

## (3) 进口商品增值税的账务处理

企业进口商品,其采购成本一般包括进口商品的国外进价(一律以到岸价格为基础)和应缴纳的关税。若进口商品系应税消费品,则其采购成本中还应包括应纳消费税。进口商品增值税的会计核算与国内购进商品的基本相同,主要区别有两点:一是外汇与人民币的折合,因为进口商品要使用外汇,企业记账要以人民币作为本位币;二是进口商品确定进项税额时的依据不是增值税专用发票,而是海关出具的海关进出口增值税专用缴款书。

## (4) 企业购进货物在运输途中发生短缺或溢余的账务处理

企业购进货物在运输途中发生的短缺或溢余,也要分别情况进行处理。发生的溢余按不含税的价款记入“待处理财产损溢”科目的贷方,查明原因后进行转销,待处理财产溢余的处理一般不考虑增值税的问题。企业购进的商品因管理不善发生的毁损与短缺,应当将已付的损失商品货款及相应的进项税额一起转账。

【例 7-43】某百货批发公司购进商品一批,全部款项 12810 元,其中专用发票上注明的价款为 10000 元,税额为 1700 元,对方代垫运费 1110 元,取得承运部门开具的增值税专用发票一张(注明运费 1000 元、税额 110 元),价税款项合计及代垫运费已由银行划拨,则企业作如下会计分录:

借:物资采购	11000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1810
贷:银行存款	12810

上述货物验收入库时,发现有 1000 元的货物毁损,根据毁损商品报告单,企业作会计分录为:

实际入库商品:

借:库存商品	9900
贷:物资采购	9900
毁损商品:	
借:待处理财产损溢	1281
贷:物资采购	1100
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	181

## 2. 商业零售企业实行增值税后购进商品业务的账务处理

由于商业零售企业库存商品的核算采用“售价记账、实物负责制”,而且商品的销售收入采用一手交钱一手交货的方式,实行增值税以后,进销业务的核算与其他企业相比有一定的复杂性。也就是说,既要保持零售企业多年来形成的比较科学的“售价核算、实物负责制”,又要按照增值税的要求核算进项税额、销项税额和应缴纳的税金。

### (1) 一般购进商品业务的账务处理

按现行会计制度规定,企业购进商品仍按不含税成本借记“物资采购”科目,按进项税额借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,按已付的全部款项贷记“银行存款”科目;商品入库时,仍按原来的含税售价借记“库存商品”科目,按不含税的进价贷记“物资采购”科目,再按含税的进销差价贷记“商品进销差价”科目。

### (2) 进货退出的账务处理

零售企业购进的商品在验收入库后,由于各种原因,要向供货方提出退货要求,经同意后,可将原购进商品退还原供货单位。发生进货退出时,应按商品含税零售价冲减“库存商品”科目,相应调整“商品进销差价”科目。同时,还应将收回的已付进项税额予以冲销。

**【例7-44】**某零售商业企业本月上旬购进A种商品2000件,每件进价50元,增值税额8.50元,含税售价65.52元,经甲营业柜组拆包上柜时,发现有200件商品在质量上有严重缺陷,经与供货单位协商,同意退货。如数退出该商品后,收回价款存入银行。根据有关单证,作会计分录为:

借:银行存款	11700
商品进销差价	3104
贷:库存商品——甲营业柜组	13104
应交税费——应交增值税(进项税额)	1700

此业务在登记“应交税费——应交增值税”明细账时,应在“进项税额”专栏用红字反映。

在实务中,为了真实反映每个供货单位提供商品的质量状况,一般将上述一笔会计分录分为两笔进行处理,即:

借:银行存款	11700
贷:物资采购——××供货方	10000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1700
借:商品进销差价	3104
物资采购——××供货方	10000
贷:库存商品——甲营业柜组	13104

## (二)销售阶段

### 1. 商业批发企业销售商品增值税的账务处理

#### (1)一般销售商品业务增值税的账务处理

商品流通企业销售货物或提供应税劳务,按照实现的销售收入和按规定收取的销项税额,借记“应收账款”“应收票据”“银行存款”等科目,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)”科目,发生的销售退回,作相反的会计分录。

#### (2)视同销售行为增值税的账务处理

##### ①委托代销商品

将商品交付他人代销,是指纳税人以支付手续费等经济利益为条件,委托他人代销而将自己的商品交付受托人的行为。将商品移交他人代销,应当在收到代销单位转来代销清单时,计算销售额和销项税额。根据计算的销售额和销项税额,借记“应收账款”或“银行存款”科目,贷记“主营业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。

【例7-45】某百货商场委托某代销店代销洗衣机20台,双方合同约定,每台洗衣机不含税价1000元,每销售1台,商场付给代销店手续费50元。本月末,商场收到代销店转来的代销清单1张,销售了10台,并收到收取手续费的结算发票1张,注明手续费金额500元。百货商场应根据结算清单向代销店开具增值税专用发票,并结转收入。

借:应收账款——××代销店	11700
贷:主营业务收入	10000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1700

再根据收到的手续费结算发票,作如下会计处理:

借:销售费用	500
贷:应收账款——××代销店	500

收到××代销店货款时:

借:银行存款	11200
贷:应收账款——××代销店	11200

##### ②销售代销商品

销售代销商品,是指受托销售单位将委托销售单位委托销售的商品进行销售的行为。由于销售价格是双方在合同中事先商定的,所以受托方无论采取进价核算还是售价核算,其账务处理都是相同的。

仍以【例7-45】为例,代销店的会计分录为:

借:银行存款	11700
贷:应付账款——××百货商场	10000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1700

结转应收手续费收入:

借:应付账款——××百货商场	500
贷:其他业务收入	500

收到百货商场开具的增值税专用发票并支付剩余货款:

借:应付账款——××百货商场	9500
应交税费——应交增值税(进项税额)	1700
贷:银行存款	11200

商业批发企业其他销售业务的账务处理与工业企业基本相同,这里不再重复。

## 2. 商业零售企业销售商品增值税的账务处理

实行售价金额核算的零售企业,其“库存商品”科目是按含税零售价记载的,商品含税零售价与不含税购进价的差额在“商品进销差价”科目内反映。这样“商品进销差价”科目所包含的内容与过去相比有新变化,包括两个内容:一是不含税的进价与不含税的售价之间的差额;二是应向消费者(或购买者)收取的增值税额。零售企业销售商品时,首先,按含税的价格记账,即按含税的售价,借记“银行存款”等科目,贷记“主营业务收入”科目,同时按含税的售价结转商品销售成本,借记“主营业务成本”科目,贷记“库存商品”科目。其次,计算出销项税额,将商品销售收入调整为不含税的收入,借记“主营业务收入”科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。最后,月末,按含税的商品进销差价率计算已销商品应分摊的进销差价,根据计算出来的已销商品应分摊的进销差价,调整商品销售成本,即借记“商品进销差价”科目,贷记“主营业务成本”科目。

**【例7-46】**某零售商店采用售价金额核算,2016年9月5日购进B商品一批,进价10000元,支付的进项税额为1700元,同时支付运费111元,取得承运部门开具的增值税专用发票,款项通过银行转账;该批商品的含税售价为14000元;9月20日,该批商品全部售出,并收到货款,增值税税率为17%。假设9月无期初同类商品的存货,则该零售店应作如下会计处理:

### (1) 购进商品支付款项时:

借:物资采购	10000
销售费用	100
应交税费——应交增值税(进项税额)	1711
贷:银行存款	11811

### (2) 商品验收入库时:

借:库存商品	14000
贷:物资采购	10000
商品进销差价	4000

### (3) 商品售出收到销货款时:

借:银行存款	14000
贷:主营业务收入	14000
借:主营业务成本	14000
贷:库存商品	14000

### (4) 月末,按规定的方法计算不含税销售额和销项税额:

不含税销售额 =  $14000 \div (1 + 17\%) = 11965.81$  (元)

销项税额 =  $11965.81 \times 17\% = 2034.19$  (元)

借:主营业务收入	2034.19
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	2034.19
(5)月末结转商品进销差价时:	
借:商品进销差价	4000
贷:主营业务成本	4000

应当指出,上述这样的账务处理,平时企业“主营业务收入”和“主营业务成本”科目并不反映真正的“收入”和“成本”,也不能反映出毛利或毛损,只有等到月终计算并结转全月已销商品应负担的进销差价,分解全月含税销售额为不含税的销售额和销项税额,并将销项税额自“主营业务收入”科目转入“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目后,才能反映已销商品的毛利或毛损。但其优点在于能保持零售企业的合理核算秩序,并且较多地简化了核算手续。

### (三)商业企业增值税应纳税额的账务处理

商业企业增值税应纳税额的账务处理与工业企业基本相同,这里不再赘述。

## 二、商品流通企业消费税的核算

商业企业除了进出口应税消费品涉及消费税的核算外,最主要的是从事金银首饰零售业务的企业,由于金银首饰消费税由生产环节征收改为零售环节征收,因而应在“应交税费”科目下增设“应交消费税”明细科目,核算金银首饰应缴纳的消费税。自2009年5月1日起,对卷烟批发环节应从价征收5%的消费税,根据《财政部 国家税务总局关于调整卷烟消费税的通知》(财税〔2015〕60号)规定,自2015年5月10日起,将卷烟批发环节从价税税率由5%提高至11%并按0.005元/支加征从量税。因而卷烟批发企业也要设置“应交税费——应交消费税”科目,核算卷烟批发环节的消费税。

### (一)自购自销金银首饰应缴消费税的账务处理

由于消费税是价内税,含在商品的销售收入中,故金银首饰应缴纳的消费税应计算销售税金,并从当期收入中扣除。商业企业销售金银首饰的收入记入“主营业务收入”科目,其应缴的消费税相应记入“税金及附加”科目。

企业采用以旧换新方式销售金银首饰的,在销售实现时按旧首饰的作价借记“物资采购”科目;按加收的差价和收取的增值税部分,借记“现金”等科目;按旧首饰的作价与加收的差价贷记“主营业务收入”等科目;按收取的增值税贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目。同时按税法规定计算应缴纳的消费税税额,借记“税金及附加”科目,贷记“应交税费——应交消费税”科目。

### (二)金银首饰的包装物缴纳消费税的账务处理

根据税法规定,金银首饰连同包装物销售的,无论包装物是否单独计价,均应并入金银首饰的销售额,计征消费税。为此,现行会计制度规定,金银首饰连同包装物销售的,应分情况进行会计处理:

1. 随同金银首饰销售不单独计价的包装物,其收入随同所销售的商品一并记入“主营业务收入”科目。因此,包装物收入应缴的消费税与金银首饰本身销售应缴的消费税应一并记入“税金及附加”科目。

2. 随同金银首饰销售单独计价的包装物,其收入记入“其他业务收入”科目,包装物收



入应缴纳的消费税应记入“税金及附加”科目。

### (三) 自购自用金银首饰应缴消费税

按税法规定,从事批发、零售商品业务的企业将金银首饰用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的,应按纳税人销售同类金银首饰的销售价格确定计税依据征收消费税;没有同类金银首饰销售价格的,按组成计税价格计算纳税。在会计核算上,对自购自用的金银首饰,应按成本结转,按税法规定计算缴纳的消费税也应随同成本一起转入同一科目;用于馈赠、赞助的金银首饰应缴纳的消费税,应记入“营业外支出”科目;用于广告的金银首饰应缴纳的消费税,应记入“营业费用”科目;用于职工福利、奖励的金银首饰应缴纳的消费税,应记入“应付职工薪酬”科目;等等。采用售价核算库存商品的企业,还应及时分摊相应的商品进销差价。

【例 7-47】某珠宝店(系增值税一般纳税人)某月将自产的金项链 150 克奖励优秀职工,成本为 15000 元,当月金项链的零售价格为 130 元/克。则:

$$\text{应纳消费税} = 130 \div (1 + 17\%) \times 150 \times 5\% = 833.33 (\text{元})$$

$$\text{应纳增值税} = 130 \div (1 + 17\%) \times 150 \times 17\% = 2833.33 (\text{元})$$

借:应付职工薪酬	19500
贷:主营业务收入	16666.67
应交税费——应交增值税(销项税额)	2833.33
借:主营业务成本	15000
贷:库存商品	15000
借:税金及附加	833.33
贷:应交税费——应交消费税	833.33

商品流通企业涉及营业税、所得税等其他税费的核算与工业企业基本相同,故不再重复。

另外,需要说明的是,自 2001 年 1 月 1 日起暂在股份有限公司范围内、自 2002 年 1 月 1 日起在外商投资企业范围内执行新的《企业会计制度》。根据财政部关于印发《关于执行〈企业会计制度〉和相关会计准则有关问题解答(二)的通知》(财会〔2003〕10 号)文件,除小企业和金融企业以外,自 2003 年 1 月 1 日起,新设立的企业应当按照《企业会计制度》的规定,进行会计核算并编制财务报告。2007 年 1 月 1 日起率先在上市公司范围内实施 38 项具体准则,为使上市公司施行的企业会计准则更加清晰,财政部制定了《企业会计准则应用指南》。《企业会计准则应用指南》由两部分组成:第一部分为会计准则解释;第二部分为会计科目和主要账务处理。

企业会计准则解释主要对 32 项具体准则中的重点、难点和关键点作出解释性规定,另外,涉及建造合同、原保险合同、再保险合同、资产负债表日后事项、中期财务报告和关联方披露等 6 项具体准则未作出解释。

会计科目和主要账务处理,主要根据具体准则中涉及确认和计量的要求,规定了 162 个会计科目及其主要账务处理,基本涵盖了所有企业的各类交易或事项,其中对涉及商业银行、保险公司和证券公司的专用科目作了特别注明。这部分规定赋予企业一定的灵活性,即在不违反准则及其解释的前提下,企业可根据实际需要设置会计科目及明细科目。

《企业会计准则应用指南》的出台使企业执行新的会计准则有了更加明确的思路,很多

有争议的地方不再模糊,例如投资性房地产的界定、稀释每股收益的计算、债务重组的基本特征等。此外,率先执行新会计准则的上市公司还可以依据应用指南,判断会计新政策对企业财务的影响,进而及时向投资者披露相关信息。据此,本教材将所有会计核算科目的运用主要改为新企业会计制度及新会计准则的科目设置,兼顾目前企业所得税纳税申报表,既适用企业会计准则,又适应企业会计制度的现状。

#### 附录:

##### 相关法律法规文件

1. 财政部关于印发《增值税会计处理规定》的通知  
2016年12月3日 财会〔2016〕22号
2. 财政部关于印发《企业交纳消费税会计处理规定》的通知
3. 企业会计制度  
2000年12月29日 财会〔2000〕25号
4. 企业会计准则  
2006年2月15日财政部令第33号公布;2014年7月23日财政部令第76号修改

## 第八章 代理纳税审查方法

### 第一节 纳税审查的基本方法

税务师为客户提供纳税审查服务,其目的是指导或帮助纳税人、扣缴义务人做好纳税自查工作,自行补缴、少缴或未缴的税款,以履行代理的职责;同时,纳税审查服务能够提高税务代理的执业质量,规避执业风险。

纳税审查有多种方法,每种方法各有特点,概括地说,主要分为顺查法和逆查法、详查法和抽查法、核对法和查询法、比较分析法和控制计算法。在实际审查中,应根据审查的时间、范围、对象不同,灵活运用各种方法。

#### 一、顺查法和逆查法

针对查账的顺序不同,纳税审查的方法可分为顺查法和逆查法。顺查法是指按照会计核算程序,从审查原始凭证开始,顺次审查账簿,核对报表,最后审查纳税情况的审查方法。顺查法比较系统、全面,运用简单,可避免遗漏。但这种方法工作量大,重点不够突出,适用于审查经济业务量较少的纳税人、扣缴义务人。逆查法是以会计核算的相反顺序,从分析审查会计报表开始,对于有疑点的地方再进一步审查账簿和凭证。这种方法能够抓住重点,迅速突破问题,适用于税务师对于纳税人、扣缴义务人的税务状况较为了解的情况。

#### 二、详查法和抽查法

根据审查的内容、范围不同,纳税审查的方法可分为详查法和抽查法。详查法是对纳税人、扣缴义务人在审查期内的所有会计凭证、账簿、报表进行全面、系统、详细的审查的一种方法。这种方法审查可从多方面进行比较、分析、相互考证,一定程度上保证了纳税审查的质量,但工作量大、时间长,仅适用于审查经济业务量较少的纳税人、扣缴义务人。

抽查法是对纳税人、扣缴义务人的会计凭证、账簿、报表有选择性地抽取一部分进行审查。抽查法能够提高纳税审查的工作效率,但抽查有较高的风险,影响到纳税审查的质量,所以纳税代理人在用这种方法进行纳税审查时,应对纳税人、扣缴义务人相关方面予以评价。抽查法适用于对经济业务量较大的纳税人、扣缴义务人的审查。

#### 三、核对法和查询法

核对法是指根据凭证、账簿、报表之间的相互关系,对账证、账表、账账、账实的相互钩稽关系进行核对审查的一种方法。一般用于对纳税人和扣缴义务人有关会计处理结果之间的对应关系有所了解的情况。

查询法是在查账过程中,根据查账的线索,通过询问或调查的方式,取得必要的资料或旁证的一种审查方法。查询法便于了解现实情况,常与其他方法一起使用。

#### 四、比较分析法和控制计算法

比较分析法是将纳税人、扣缴义务人审查期间的账表资料和账面同历史的、计划的、同行业的、同类的相关资料进行对比分析,找出存在问题的一种审查方法。比较分析法易于发现纳税人、扣缴义务人存在的问题。但分析比较的结果只能为更进一步的审查提供线索。

控制计算法是根据账簿之间、生产环节等之间的必然联系,进行测算以证实账面数据是否正确的审查方法。如以产核销、以耗定产都属于这种方法。通常这种方法也需配合其他方法,发挥其作用。

### 第二节 纳税审查的基本内容

#### 一、代理纳税审查的基本内容

我国目前开征的税种中,按征税对象可分为三大类,即按流转额征税,按所得额征税,按资源、财产及行为征税。虽然不同的税种纳税审查的侧重点不同,但是审查的基本内容大多一致。

1. 审查其核算是否符合《企业会计准则》和分行业财务制度及会计制度。财务及相关的会计制度是纳税人进行会计核算的准则,同时也是正确核算税额的基础。通过纳税审查,可以掌握企业的成本核算、费用的开支、利润分配和会计业务的处理是否符合规定,会计核算是否准确,会计报表的填报是否准确、及时。

2. 审查计税是否符合税收法规,重点是审查计税依据和税率。通过纳税审查可以了解纳税人有无偷税、逃税和骗税,有无隐瞒收入、虚报费用、减少或截留税收的情况。促进纳税人依法履行纳税义务,帮助纳税人合理地缴纳税款。

3. 审查纳税人有无不按纳税程序办事、违反征管制度的情况。主要是审查纳税人税务登记、凭证管理、纳税申报、缴纳税款等方面的情况。

此外,在审查上述内容时,还应关注纳税人的生产、经营、管理情况。通过在审查中发现的问题,提出改进的措施,帮助企业改善经营管理。

#### 二、会计报表的审查

会计报表是综合反映企业一定时期财务状况和某一会计期间的经营结果、现金流量的书面文件,按照我国现行会计制度和公司法的规定,企业的会计报表主要包括资产负债表、损益表、现金流量表、各种附表以及附注说明。审查会计报表是纳税审查的重要环节,在通常情况下,纳税审查是从审查和分析会计报表开始的,以了解纳税人经济活动的全部情况。同时,通过对各种报表的相关指标及相互关系的审查分析,可发现存在的问题,进一步确定审查的重点。

##### (一)资产负债表的审查

资产负债表是反映企业在某一特定日期资产、负债及所有者权益的报表,反映了企业所掌握的经济资源、企业所负担的债务,以及所有者拥有的权益。对于资产负债表的审查,

主要从以下两个方面进行:

第一,根据会计核算原理,从编制技术上审查该表:审查表中资产合计数是否等于负债与所有者权益合计数;审查表中相关数据的衔接钩稽关系是否正确,表中数据与其他报表、总账、明细账数据是否相符。

第二,对资产、负债及所有者权益各项目的审查。

#### 1. 对流动资产各项目的审查与分析

流动资产包括“货币资金”“交易性金融资产”“应收票据”“应收账款”“坏账准备”(“应收账款”项目的抵减数)、“预付账款”“应收股利”“应收利息”“其他应收款”“存货”“待摊费用”“一年内到期的非流动资产”“其他流动资产”等项目。在审查时,首先分析流动资产占全部资产的比重,分析企业的资产分布是否合理,分析流动资产的实际占用数是否与企业的生产规模和生产任务计划相适应。若流动资产实际占用数增长过快,则应注意是因材料或商品集中到货或因价格变动等因素引起,还是由于管理不善、物资积压、产品滞销或者是虚增库存成本所造成,以便进一步分析企业有无弄虚作假、乱计成本等问题。对流动资产项目进行分析后,还要进一步考核企业流动资金的周转情况,通过计算应收账款周转率、存货周转率等指标,并分别与计划、上年同期进行对比,分析这些指标的变化是否正常。

#### 2. 对长期股权投资、固定资产、无形及递延资产的审查与分析

长期股权投资反映企业不准备在一年内变现的投资。按规定,企业可以采用货币资金、实物、无形资产等方式向其他单位投资,由于投资额的大小涉及企业的投资效益,因此,在对资产负债表进行审查分析时,应注意核实企业长期股权投资数额。对长期股权投资的审查分析,除核实长期股权投资数额外,还应注意企业对长期股权投资的核算方法。企业进行长期股权投资,对被投资单位拥有实际控制权的,应采用成本法核算,并且不因被投资单位净资产的增加或减少而变动;具有共同控制、重大影响的,应当采用权益法核算。由于成本法和权益法对于投资收益的确定方法不同,直接涉及所得税的计算和缴纳,因此要注意审查企业长期股权投资的核算方法是否得当。

固定资产的审查分析,首先是了解资产增减变动的情况;其次,在核实固定资产原值的基础上,应进一步核实固定资产折旧额,审查企业折旧计算方法是否得当,计算结果是否正确。

对“在建工程”项目的审核,应注意了解企业有无工程预算,各项在建工程费用支出是否核算真实,有无工程支出与生产经营支出混淆情况等。

无形资产是反映企业的专利权、非专利技术、商标权、土地使用权等各种无形资产的价值。在审查无形资产项目时,应注意企业无形资产期末数与期初数的变化情况,了解企业本期无形资产的变动和摊销情况,并注意企业无形资产的摊销额计算是否正确,有无多摊或少摊的现象。

递延资产包括开办费、固定资产大修理支出、以经营租赁方式租入的固定资产改良支出等。对于“递延资产”项目的审查,应审查期末数与期初数变动的情况,注意企业有无将不属于开办费支出的应由投资者负担的费用和为取得各项固定资产、无形资产所发生的支出,以及筹建期间应当计入资产价值的汇兑损益、利息支出等记入“递延资产”账户的情况,并审核固定资产修理费支出和租入固定资产的改良支出核算是否准确,摊销期限的确定是

否合理,各期摊销额计算是否正确。

### 3. 对负债各项目的审查与分析

资产负债表中将负债分为流动负债和长期负债排列。审查中应对流动负债和长期负债各项进行审查,通过报表中期末数与期初数的比较,分析负债的增减变化,对于增减变化数额较大、数字异常的项目,应进一步查阅账面记录,审查企业有无将应转入的收入挂在“应付账款”账面,逃、漏税收的情况。审查企业“应交税费”是否及时、足额上缴,表中“未交税费”项目的金额与企业的“应交税费”贷方的余额是否相符,有无欠缴、错缴等问题。

### 4. 对所有者权益的审查和分析

在审查资产负债表中所有者权益各项目时,主要依据财务制度的有关规定,审核企业投资者是否按规定履行出资义务,资本公积金核算是否正确,盈余公积金以及公益金的提取比例是否符合制度的规定,并根据所有者权益各项目期末数和期初数之间的变动数额,分析企业投入资本的情况和利润分配的结果。

通过资产负债表的审查与分析,可以大致了解企业的资产分布情况、长短期负债情况和所有者权益的构成情况。在审查资产负债表时,还可以运用一些财务评价指标,如资产负债率、流动比率等对企业的经营状况、偿债能力等进行评价。

## (二)损益表的审查

损益表是综合反映企业一定时期内(月份、年度)利润(亏损)实现情况的报表。通过对损益表的审查和分析,可以了解企业本期生产经营的成果。由于企业的利润总额是计征所得税的依据,利润总额反映不实,势必影响缴纳的所得税额。

### 1. 销售收入的审查

销售收入的增减,直接关系到税收收入和企业的财务状况及资金周转的速度,影响销售收入变化的主要因素是销售数量和销售价格。审查时,应分别按销售数量和销售单价进行分析。对销售数量的分析应结合当期的产销情况,将本期实际数与计划数或上年同期数进行对比,如果销售数量下降,应注意企业有无销售产品不通过“产品(商品)销售收入”账户核算的情况或企业领用本企业产品(或商品)而不计销售收入的情况。另外,还应注意销售合同的执行情况,有无应转未转的销售收入。对销售价格的审查,应注意销售价格的变动是否正常,如变动较大,应注意查明原因。企业的销售退回、折扣销售与折让,均冲减当期的销售收入,因此,应注意销售退回的有关手续是否符合规定,销售折扣与折让是否合理合法,特别是以现金支付的退货款项和折扣、折让款项是否存在套取现金或支付回扣等问题。

### 2. 销售成本的审查

对于产品(商品)销售成本的审查,应注意企业销售产品(商品)品种结构的变化情况,注意成本结转时的计价方法是否正确。同时,注意分析期末库存产品(商品)的成本是否真实。对于采用售价核算的商业企业,还应注意结转的商品进销价是否正确。

### 3. 税金及附加的审查

全面试行营改增后,“营业税金及附加”科目名称调整为“税金及附加”科目,该科目核算企业经营活动发生的消费税、城市维护建设税、资源税、教育费附加及房产税、城镇土地使用税、车船税、印花税等相关税费。分析时应注意:一是税率有没有调整变动;二是不同税率的产品产量结构有没有变动;三是企业申报数字是否属实。由于销售收入与税金及附

加有密切的联系,两者成正比例增减,因此,要在核实销售收入的基础上,审查核实企业税金及附加计算结果是否正确,有无错计漏计等情况。

#### 4. 销售利润的审查

销售利润是利润总额的组成部分,审查时应核查企业是否完成销售利润计划,与上期相比有无增减变动,计算出本期销售利润率,并与上期、上年同期的销售利润率进行对比,如果企业生产规模无多大变化,而销售利润率变动较大,可能存在收入、成本计算不实、人为调节销售利润等问题,应进一步审查。

#### 5. 营业利润的审查与分析

企业的营业利润是主营业务的利润加上其他业务利润,减去期间费用后的余额。在审查营业利润增减变动情况时,应注意审查主营业务的利润,注意审查其他业务的收入和为取得其他业务而发生的各项支出。其他业务收入应纳的流转税通过“其他业务支出”科目核算,因此,审查时要核实其他业务收入是否真实准确,其他业务支出是否与其他业务收入相配比,有无将不属于其他业务支出的费用摊入的现象。另外,对于属于期间费用的管理费用、财务费用、汇兑损失等要注意审核,对比分析各项费用支出额以前各期和本期的变动情况。如果费用支出增长较大,应进一步查阅有关“管理费用”“财务费用”等账户,分析企业各项支出是否合理合法,有无多列多摊费用、减少本期利润的现象。

#### 6. 投资收益的审查与分析

根据会计制度,企业对外投资取得的收益(损失),通过“投资收益”科目进行反映。损益表中的投资收益项目就是根据“投资收益”科目的发生额分析填列的。企业的投资收益包括分得的投资利润、债券投资的利息收入、认购的股票应得的股利以及收回投资时发生的收益等。投资收益,应按照国家规定缴纳或者补缴所得税。在审查损益表的投资收益时,应注意企业是否如实反映情况。企业对外投资具有控制权时,是否按权益法记账、投资收益的确认是否准确。

#### 7. 营业外收支项目的审查与分析

企业的营业外收入和营业外支出,是指与企业生产经营无直接关系的各项收入和支出。按照财务制度规定,营业外收入包括:固定资产的盘盈和出售净收益、罚款收入、因债权人原因确实无法支付的应付账款、教育费附加返还款等。营业外支出则包括:固定资产盘亏、报废、损毁和出售的净损失,非季节性和非修理期间的停工损失,职工子弟学校经费和技工学校经费,非常损失,公益救济性捐赠和非公益救济性捐赠,税收滞纳金、罚款、赔偿金、违约金等。审查营业外收支数额的变动情况时,对于营业外收入,应注意企业有无将应列入销售收入的款项或收益直接记作营业外收入,漏报流转税额。对于营业外支出,应注意是否符合规定的开支范围和开支标准,有无突增突减的异常变化。对于超过标准的公益救济性捐赠等,在计算应缴所得税时,应调增应纳税所得额。

### (三) 现金流量表的审查

现金流量表是反映企业在一定会计期间,所从事的经营、投资和筹资等活动对现金及现金等价物影响情况的会计报表。它通过企业现金流入量、现金流出量和现金净流量来反映现金项目从期初到期末的变动过程,提供企业在一定会计期间内现金流入与流出的有关信息,揭示企业的偿债能力、应对突发事件的能力和领导市场能力。

对现金流量表的审查,应注意审查核对现金流量表有关项目数字来源及计算的正确

性,即主要核对经营活动、投资活动和筹资活动产生的现金流量。

### 三、会计账簿的审查与分析

会计账簿是以会计凭证为依据,全面地、连续地、系统地记录企业各项资产、负债、所有者权益的增减变化情况以及经营过程中各项经济活动和财务成果情况的簿籍。由于会计账簿所记录的经济活动内容更系统和详细,比会计报表所提供的资料更充实、更具体,因此,它是纳税审查的重要依据,为进一步发现问题、核实问题提供了资料。

会计账簿可分为序时账、总分类账和明细分类账。审查时应根据经济业务的分类资料,按照从总分类账到明细分类账、从会计记录到实际情况的顺序进行审查。这样审查,针对性强,可以全面了解各类财产物资和负债等变化情况,系统地考察成本、费用和利润情况。审查分析会计报表,有疑点的地方,需通过账簿审查查证落实。报表的审查可提供进一步深入审查的线索和重点,账簿审查则是逐项审查和落实问题。

#### (一)序时账的审查与分析

序时账又称日记账,是按照经济业务完成时间的先后顺序登记的账簿。序时账有现金日记账和银行存款日记账。对现金日记账审查时,应注意企业现金日记账是否做到日清日结,账面余额与库存现金是否相符,有无白条抵库现象,库存现金是否在规定限额之内,现金收入和支付是否符合现金管理的有关规定,有无坐支或挪用现金的情况,有无私设“小金库”的违法行为。并进一步核实现金账簿记录是否正确,计算是否准确,更改的数字是否有经手人盖章。对银行存款日记账的审查,应注意银行存款账所记录的借贷方向是否正确,金额是否与原始凭证相符,各项经济业务是否合理合法,前后页过账的数字、本期发生额合计和期初、期末余额合计是否正确,并应注意将企业银行存款日记账与银行对账单进行核对,审查企业有无隐瞒收入等情况。

#### (二)总分类账的审查与分析

总分类账是按会计制度中的会计科目设置的,它可以提供企业资产、负债、所有者权益、成本、损益各类的总括资料。可以从总体上了解企业财产物资、负债等变化情况,从中分析审查,找出查账线索。审查总分类账时,应注意总分类账的余额与资产负债表中所列数字是否相符。各账户本期借贷方发生额和余额与上期相比较,有无异常的增减变化。特别是对与纳税有关的经济业务,应根据总账的有关记录,进一步审查有关明细账户的记录和相关的会计凭证,据以发现和查实问题。由于总分类账户提供的是总括的资料,一般金额比较大,如果企业某些经济业务有问题,但金额较小,在总分类账中数字变化不明显,则审查时不容易发现。因此,审查和分析总分类账簿的记录,只能为进一步审查提供线索,不能作为定案处理的根据。企业查账的重点应放在明细账簿的审查上。

#### (三)明细分类账的审查与分析

明细分类账是在总分类账的基础上,对各类资产、负债、所有者权益、成本、损益按照实际需要进行明细核算的账户,是总分类账的详细补充说明。总分类账审查后,根据发现的线索,应重点分析审查明细账,因为有些问题总分类账反映不出来或数字变化不明显。如结转耗用原材料成本所采用的计价方法是否正确,计算结果是否准确等,在总分类账中不能直接看出来,而查明细账则可以一目了然。明细账审查方法主要是:

1. 审查总分类账与所属明细分类账记录是否相吻合,借贷方向是否一致,金额是否



相符。

2. 审查明细账的业务摘要,了解每笔经济业务是否真实合法,若发现疑点应进一步审查会计凭证,核实问题。

3. 审查各账户年初余额是否同上年年末余额相衔接,有无利用年初建立新账之机,采取合并或分设账户的办法,故意增减或转销某些账户的数额,弄虚作假、偷税漏税。

4. 审查账户的余额是否正常、计算是否正确,如果出现反常余额或红字余额,应注意核实是核算错误还是弄虚作假所造成的。

5. 审查实物明细账的计量、计价是否正确,采用按实际成本计价的企业,各种实物增减变动的计价是否准确合理。有无将不应计入实物成本的费用计入实物成本的现象,发出实物时,有无随意变更计价方法的情况。如有疑点,应重新计算,进行验证。

由于企业的账簿种类较多,经济业务量较大,而纳税审查的重点主要是审查企业有无逃税和隐瞒利润等问题。因此,在审查账簿时应有所侧重,重点选择一些与纳税有密切关系的账户,详细审查账簿中的记录,根据有关账户的性质,对借方、贷方、余额等进行有侧重的审查和分析。

上述对各类账簿进行审查时的侧重点,主要针对与税收有关的一些主要账簿而言。在实际工作中,由于各个企业的经济业务不同,审查的目的和侧重点也应有所区别,审查时,应结合企业的特点,根据企业的规模大小、核算水平的高低、内部管理制度的严谨与否,灵活运用查账的方法,以提高纳税审查的工作效率。

#### 四、会计凭证的审查与分析

会计凭证是记录企业经济业务、明确经济责任、进行会计处理的书面证明和记账根据,也是纳税审查中核实问题的重要依据。

会计凭证按其填制程序和用途划分,可分为原始凭证和记账凭证两种。原始凭证是在经济业务发生时所取得或者填制的、载明业务的执行和完成情况的书面证明,它是进行会计核算的原始资料 and 重要依据。记账凭证是由会计部门根据原始凭证编制的,是登记账簿的依据。由于原始凭证和记账凭证的用途不同,因此,审查的内容也不同。但两者有着密切的联系,应结合对照审查。

##### (一)原始凭证的审查

原始凭证是根据经济业务内容直接取得的最初书面证明,按其取得的来源可以分为自制的原始凭证和外来的原始凭证两种。对外来和自制的原始凭证进行审查,就是审查其真实性 and 合法性。审查中,为进一步查明问题,还应当把被查的凭证同其他有关的凭证相互核对,若有不符或其他问题,应进一步分析落实。

具体的审查内容和方法如下:

1. 审查内容是否齐全,注意审查凭证的合法性。看凭证记录的经济内容是否符合政策、法规和财务会计制度规定的范围和标准。①审查凭证的真实性。对凭证各项目的经济内容、数据、文字要注意有无涂改、污损、伪造、大头小尾等问题,并进行审查分析,从中发现问题。②审查凭证的完整性。对凭证上的商品名称、规格、计量单位、大小写金额和填制日期仔细核对,应注意填写的内容是否清晰,计算的结果是否准确。③审查自制的原始凭证手续是否完备,应备附件是否齐全。对差旅费报销还应与所附车船票、住宿费单据核对,看

内容、金额是否相符。

2. 审查有无技术性或人为性的错误。主要通过产成品(库存商品)、原材料(材料物资)等出入库凭证的检查,看有无产品(商品)销售后收取的现金不入账,减少当期收入的情况;有无多列、虚列材料(商品)成本的情况;通过对成本类原始凭证的检查,看纳税人是否区分了本期的收支与非本期的收支,基本业务收支与营业外收支,资本性支出与收益性支出等。有无因此而影响当期或后期计税所得额的情况。

3. 审查有无白条入账的情况。要注意审查自制凭证的种类、格式及使用是否符合财会制度的规定,审批手续是否健全,有无白条代替正式凭证的现象。对收款凭证要注意其号码是否连接,如发现缺本、缺页、审批手续不全的,应进一步查明原因。在审查支出凭证所记载的内容是否遵守制度规定的开支范围和标准时,要注意有无白条作支出凭证的情况。

## (二) 记账凭证的审查

记账凭证是由会计人员对原始凭证归类整理而编制的,是登记账簿的依据。记账凭证的审查主要从以下几个方面进行:

1. 审查所附原始凭证有无短缺,两者的内容是否一致。首先要注意记账凭证与原始凭证的数量、金额是否一致。有的记账凭证往往附有一些原始凭证,如支票存根、发票联、差旅费报销单、医药费单据等,应认真检查核对。有的原始凭证金额不能简单地加总,还需要按规定分析填制记账凭证,通过复核,看其是否与记账凭证所反映的金额相符。

2. 审查会计科目及其对应关系是否正确。会计事项的账务处理及其科目的对应关系在会计制度中一般都有明确规定,如果乱用会计科目或歪曲会计科目,就可能出现少缴或未缴税款的情况。例如,企业销售产品(商品),不通过销售收入账户进行核算,而直接以借记“银行存款”(或“应收账款”)科目,贷记“产成品(库存商品)”科目的错误对应关系来处理,就掩盖了销售收入,漏掉了增值税,而且也影响了企业利润和所得税。

3. 记账凭证的会计科目与原始凭证反映的经济业务内容是否相符。审查时应注意会计凭证的摘要说明与原始凭证的经济内容是否相符,如不相符,应注意纳税人是不是有意的,如收到对方的预收货款收款收据后,将其作为购货凭证登记“库存商品”或“材料物资”,取得正式发票后又重复入账的;将应记入“应付福利费”“在建工程”的支出列入直接费用或期间费用的;将应记入“固定资产”原价的支出作为“低值易耗品”或“管理费用”入账的;将应记入“待摊费用”分期摊销却列入当期生产成本一次摊销的。

## 五、不同委托人代理审查的具体内容

### (一) 代理审查按流转额征税税种的主要内容

按流转额征税的主要税种有增值税、消费税。增值税是以增值额为计税依据的,应主要审查销售额及适用税率的确定、划清进项税额可抵扣与不允许抵扣的界限、界定免税项目是否符合规定,审查增值税专用发票的使用。对于消费税应侧重于征税对象和计税依据的审查,同时注意纳税人是否在规定环节申报纳税、适用税目税率是否正确、减免税是否符合税法规定。

### (二) 代理审查按所得额征税税种的主要内容

所得税的计税依据是应纳税所得额,应纳税所得额是以利润总额加调整项目金额,利润总额是由销售收入扣除成本费用项目后的余额。审查应纳税所得额的正确性,主要应审

查:销售收入的正确性,成本额的正确性,成本与费用划分的正确性,营业外收支的正确性,以及税前调整项目范围、数额的正确性。

### (三)代理审查按资源、财产、行为征税税种的主要内容

这类税种类多,但计税相对较为简单,审查时着重计税依据的真实性,如印花税的计税依据为各类账、证、书据应贴花的计税金额。

## 第三节 账务调整的基本方法

在代理人对纳税人的纳税情况进行全面审查后,对于有错漏问题的会计账目,按照财务会计制度进行账务调整,使账账相符、账证相符、账实相符。

### 一、账务调整的作用

根据审查结果,正确、及时地调整账务,既可防止明补暗退,又可避免重复征税,保证企业会计核算资料的真实性。我国现行的各种应缴税费的形成一般都在纳税人的会计资料中有所反映,如增值税应缴税费的确定是根据“应交税费——应交增值税”账户内的借贷方发生额确定的,可见会计资料是计算缴纳税费的基础。因会计核算错误而导致的多缴税款或少缴税款,应先调整账务,然后确定应补或退税额。否则,下次征收时税务部门如不作调整计算,将会把查补的税款原封不动地退还给企业,使查账结果前功尽弃。如所得税的审查,由于所得税是根据累计应纳税所得额计算征收的,如果对查增的应纳税所得额在补缴所得税后企业不进行账务调整,到下月申报时,累计所得额中自然不包括查增的应纳税所得额,但在扣除已缴所得税时,却包括了查补的税款。年终汇算时,年终应纳税所得额也就不包括查增的数额,使查账的结果前功尽弃。再者,查增的应纳税所得额,如果有些是属于应在当年实现的收入或利润,被人为地推迟到下年度实现,审查后已按其调增的所得额补缴了所得税,企业如不作账务调整,就有可能再次计算缴纳税款。为避免企业重复纳税,也必须进行账务调整。

### 二、账务调整的原则

账务处理的调整要与现行财务会计准则相一致,要与税法的有关会计核算相一致。

账务处理的调整要与会计原理相符合。调整错账,需要作出新的账务处理来纠正原错账。所以新的账务处理业务必须符合会计原理和核算程序,反映错账的来龙去脉,清晰表达调整的思路;还应做到核算准确,数字可靠,正确反映企业的财务状况和生产经营情况,并使会计期间上下期保持连续性和整体性;同时还要坚持平行调整,在调整总账的同时调整相应的明细账户。

调整错账的方法应从实际出发,简便易行。既要做到账实一致,反映查账的结果,又要坚持从简账务调整的原则。在账务调整方法的运用上,能用补充调整法则不用冲销调整法,尽量做到从简适宜。

### 三、账务调整的基本方法

在一个会计年度结账前,税务师查出纳税人的错账或漏账,可以在当期的有关账户直

接进行调整。调整方法主要有:

### (一)红字冲销法

红字冲销法就是先用红字冲销原错误的会计分录,再用蓝字重新编制正确的会计分录,重新登记账簿。它适用于会计科目用错及会计科目正确但核算金额错误的情况。一般在及时发现错误、没有影响后续核算的情况下多使用红字冲销法。

【例8-1】某税务师事务所审查某工业企业的纳税情况发现,该企业将自制产品用于建造固定资产,所用产品的成本为3000元,不含税销售价为4000元,增值税税率为17%,企业会计处理为:

借:在建工程	4680
贷:产成品	4000
应交税费——应交增值税(销项税额)	680

税务师认为:企业将自产的应纳增值税的货物用于非应税项目,应视同销售货物计算应缴增值税。此笔账会计科目运用正确,错误在于多记金额。

作账务调整分录如下:

借:在建工程	1000
贷:产成品	1000

### (二)补充登记法

补充登记法就是通过编制转账分录,将调整金额直接入账,以更正错账。它适用于漏记或错账所涉及的会计科目正确,但核算金额小于应计金额的情况。

【例8-2】某税务师事务所审查某企业的纳税情况,发现该企业本月应摊销待摊费用5400元,实际摊销4800元,在本年度纳税审查中发现少摊销600元,企业的会计处理为:

借:制造费用	4800
贷:待摊费用	4800

税务师认为:企业的此笔账务处理所涉及的会计科目的对应关系没有错误,但核算金额少计600元,用补充登记法作调账分录为:

借:制造费用	600
贷:待摊费用	600

### (三)综合账务调整法

综合账务调整法就是将红字冲销法与补充登记法综合加以运用,一般适用于错用会计科目的情况,而且主要用于所得税纳税审查后的账务调整,如果涉及会计所得,可以直接调整“本年利润”账户。

综合账务调整法一般运用于会计分录借贷方,有一方会计科目用错,而另一方会计科目没有错的情况。正确的一方不调整,错误的一方用错误科目转账调整,使用正确科目及时调整。

【例8-3】某企业将专项工程耗用材料列入管理费用6000元。

借:管理费用	6000
贷:原材料	6000

税务师认为:上述会计分录借方错用会计科目,按会计准则规定专项工程用料应列入“在建工程”科目。

调整分录为:

借:在建工程	6000
贷:管理费用	6000

同样,如果以上所举例的错账是在月后发现,而企业又是按月结算利润的,则影响到利润的项目还应通过“本年利润”科目调整。

如:按上例,设为月度结算后发现。调整分录为:

借:在建工程	6000
贷:本年利润	6000

#### 四、错账的类型及调整范围

根据错账发生的时间不同,可将错账分为当期发生的错账和以往年度发生的错漏账。其发生的时间不同,调账的方法也有所不同。

##### (一)对当期错误会计账目的调账方法

在审查中发现的当期的错误会计账目,可根据正常的会计核算程序,采用红字调整法、补充调整法、综合调整法予以调整。对于按月结转利润的纳税人,在本月内发现的错账,调整错账本身即可;在本月以后发现的错账,由于以前月份已结转利润,所以影响到利润的账项还需先通过相关科目最终结转到本年利润科目调整。

##### (二)对上一年度错误会计账目的调账方法

1. 对上一年度错账且对上年度税收发生影响的,分以下两种情况:

(1)如果在上一年度决算报表编制前发现的,可直接调整上年度账项,这样可以应用上述几种方法加以调整,对于影响利润的错账须一并调整“本年利润”科目核算的内容。

(2)如果在上一年度决算报表编制之后发现的,一般不能应用上述方法,而按正常的会计核算对有关账户进行一一调整。这时需区别不同情况,按简便实用的原则进行调整。

对于不影响上年利润的项目,可以直接进行调整。

**【例8-4】** 在所得税的汇算清缴中,税务师受托对某企业所得税纳税情况进行审查,发现该企业将用于职工福利支出的30000元记入“在建工程”账户,审查是在年终结账后进行的。税务师经过认真审核,确认该笔业务应通过“应付福利费”科目核算,因企业基建工程尚未完工交付使用,相关调账分录为:

借:以前年度损益调整	30000
贷:在建工程	30000

**【例8-5】** 在所得税的汇算清缴中,税务师受托对某企业2014年所得税纳税情况进行审查,发现该企业将对外投资分回税后利润28500元,记入“盈余公积”账户。审查是在年终结账后进行的。税务师经过认真审核,确认该笔投资收益依现行税法规定应予补税,查实受让投资企业适用税率为15%,该企业适用税率为25%,故应补缴所得税=  $28500 \div (1 - 15\%) \times (25\% - 15\%) = 3352.94$  (元),相关调账分录为:

①借: 盈余公积	28500
贷: 以前年度损益调整	28500
②借: 以前年度损益调整	3352.94
贷: 应交税费——应交所得税	3352.94
③借: 应交税费——应交所得税	3352.94
贷: 银行存款	3352.94
④期末 借: 以前年度损益调整	25147.06
贷: 利润分配——未分配利润	25147.06

对于影响上年利润的项目,由于企业在会计年度内已结账,所有的损益账户在当期都结转至“本年利润”账户,凡涉及调整会计利润的,不能用正常的核算程序对“本年利润”进行调整,而应通过“以前年度损益调整”进行调整。

**【例8-6】**某税务师事务所2017年4月对某公司2016年度纳税审查中,发现多预提厂房租金20000元,应予以回冲。

应通过“以前年度损益调整”科目调整,将调整数体现在2016年的核算中,应作调整分录如下:

①借: 预提费用	20000
贷: 以前年度损益调整	20000
②补所得税 = $20000 \times 25\% = 5000$ (元)	
借: 以前年度损益调整	5000
贷: 应交税费——应交所得税	5000
③将以前年度损益调整贷方余额转入未分配利润	
借: 以前年度损益调整	15000
贷: 利润分配——未分配利润	15000

2. 对上一年度错账且不影响上一年度的税收,但与本年度核算和税收有关的,可以根据上一年度账项的错漏金额影响本年度税项情况,相应调整本年度有关账项。

**【例8-7】**某税务师事务所2017年审查2016年某企业的账簿记录,发现2016年12月多转材料成本差异40000元(借方超支数),而消耗该材料的产品已完工入库,该产品于2014年售出。

这一错误账项虚增了2016年12月的产品生产成本,由于产品未销售,无须结转销售成本,未对2016年度税收产生影响,但是由于在2017年售出,此时虚增的生产成本会转化为虚增销售成本,从而影响2017年度的税项。如果是在决算报表编制前发现且产品还未销售,那么可应用转账调整法予以调整上年度账项,即:

借: 材料成本差异	40000
贷: 库存商品	40000

如果是在决算报表编制后发现且产品已经销售,由于上一年账项已结平,这时可直接调整本年度的“主营业务成本”或“本年利润”账户,作调整分录如下:

借: 材料成本差异	40000
贷: 主营业务成本或本年利润	40000

### (三)不能直接按审查出的错误数额调整利润情况的账务调整方法

税务师审查出的纳税错误数额,有的直接表现为实现的利润,无须进行计算分摊,直接调整利润账户;有的需经过计算分摊,将错误的数额分别摊入相应的有关账户内,才能确定应调整的利润数额。后一种情况主要是在材料采购成本、原材料成本的结转、生产成本的核算中发生的错误,如果尚未完成一个生产周期,其错误额会依次转入原材料、在产品、产成品、销售成本及利润中,导致虚增利润,使纳税人多缴当期的所得税。因此,应将错误额根据具体情况在期末原材料、在产品、产成品和本期销售产品成本之间进行合理分摊。

计算分摊的方法是:应按产品成本核算过程逐步剔除挤占因素,即将审查出的需分配的错误的数额,按材料、自制半成品、在产品、产成品、产品销售成本等核算环节的程序,一步一步地往下分配。将计算出的各环节应分摊的成本数额,分别调整有关账户,在期末结账后,当期销售产品应分摊的错误数额应直接调整利润数额。在实际工作中一般较多地采用“按比例分摊法”。其计算步骤如下:

第一步:计算分摊率。

$$\text{分摊率} = \frac{\text{审查出的错误额}}{\text{期末材料结存成本} + \text{期末在产品结存成本} + \text{期末产成品结存成本} + \text{本期产品销售成本}}$$

上述公式是基本计算公式,具体运用时,应根据错误发生的环节,相应地选择某几个项目进行计算分摊,不涉及的项目则不参加分摊。

(1)在“生产成本”账户贷方、“产成品”账户借方查出的数额,只需在期末产成品、本期产品销售成本之间分摊;

(2)在“材料”账户贷方、“生产成本——基本生产成本”账户借方查出的错误额,即多转或少转成本的问题,应在公式中后三个项目之间分摊;

(3)在“材料”账户借方查出的问题,即多计或少计材料成本,要在公式中的四个项目之间分摊。

第二步:计算分摊额。

(1)期末材料应分摊的数额 = 期末材料成本 × 分摊率;

(2)期末在产品应分摊的数额 = 期末在产品成本 × 分摊率;

(3)期末产成品应分摊的数额 = 期末产成品成本 × 分摊率;

(4)本期销售产品应分摊的数额 = 本期销售产品成本 × 分摊率。

第三步:调整相关账户。

将计算出的各环节应分摊的成本数额,分别调整有关账户,在期末结账后,当期销售产品应分摊的错误数额应直接调整利润数。

**【例8-8】** 税务师受托对某企业进行纳税审查,发现该企业某月份将基建工程领用的生产用原材料30000元计入生产成本。由于当期期末既有期末在产品,也有生产完工产品,完工产品当月对外销售一部分,因此,多计入生产成本的30000元,已随企业的生产经营过程分别进入了生产成本、产成品、产品销售成本之中。经核实,期末在产品成本为150000元,产成品成本为150000元,产品销售成本为300000元。则税务师可按以下步骤计算分摊各环节的错误数额,并作相应调账处理。

第一步:计算分摊率。

$$\text{分摊率} = \frac{\text{多计生产成本数额}}{\text{期末在产品结存成本} + \text{期末产成品结存成本} + \text{本期产品销售成本}} = \frac{30000}{150000 + 150000 + 300000} = 0.05$$

第二步:计算各环节的分摊数额。

1. 在产品应分摊数额 =  $150000 \times 0.05 = 7500$ (元)
2. 产成品应分摊数额 =  $150000 \times 0.05 = 7500$ (元)
3. 本期产品销售成本应分摊数额 =  $300000 \times 0.05 = 15000$ (元)
4. 应转出的增值税进项税额 =  $30000 \times 17\% = 5100$ (元)

第三步:调整相关账户。

若审查期在当年,调账分录为:

借:在建工程	35100
贷:生产成本	7500
产成品	7500
本年利润	15000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	5100

若审查期在以后年度,则调账分录为:

借:在建工程	35100
贷:生产成本	7500
产成品	7500
以前年度损益调整	15000
应交税费——应交增值税(进项税额转出)	5100

附录:

相关法律法规文件

#### 1. 企业会计准则

2006年2月15日财政部令第33号公布;2014年7月23日财政部令第76号修改

#### 2. 财政部关于印发《增值税会计处理规定》的通知

2016年12月3日 财会[2016]22号



## 第九章 货物和劳务税 纳税申报代理和纳税审核

### 第一节 增值税纳税申报代理

#### 一、增值税纳税申报

增值税纳税申报是指纳税人按增值税纳税申报要求,计算当期应纳增值税额,填制增值税纳税申报表及附列资料,收集或整理增值税纳税申报资料,在规定的纳税申报期内向主管税务机关报送纳税申报资料,履行增值税纳税申报义务。

增值税纳税申报表及其他纳税申报资料全面反映了纳税人当期应纳增值税额的相关要素。随着增值税政策的调整和增值税征收管理制度的变更,增值税的纳税申报几经调整完善。为保障全面推开营改增工作顺利实施,国家税务总局发布了《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》(国家税务总局公告 2016 年第 13 号)、《关于调整增值税纳税申报有关事项的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 27 号)和《关于营业税改征增值税部分试点纳税人增值税纳税申报有关事项调整的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 30 号),自 2016 年 6 月 1 日起中华人民共和国境内增值税纳税人均应按照新的规定进行增值税纳税申报。

##### (一) 增值税纳税申报方式

增值税纳税申报方式分为远程申报和上门申报。远程申报是指纳税人借助于网络、电话或其他手段,将申报资料传输至税务机关进行申报的一种方式;上门申报是指纳税人携带申报资料,直接到税务机关申报征收窗口进行申报的一种方式。

##### (二) 增值税纳税申报期限

根据《增值税暂行条例》和《财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税[2016]36 号)的规定,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。以 1 个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社,以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。

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。

##### (三) 增值税纳税申报资料

增值税纳税申报资料包括纳税申报表及其附列资料和纳税申报其他资料。其中,纳税

申报表及其附列资料为必报资料。纳税申报其他资料的报备要求由各省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局确定。

我国现行增值税将纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人,由于两类纳税人增值税的计税方法和使用的发票种类不同,适用的纳税申报表及其附列资料也有差异。

#### 1. 一般纳税人纳税申报表及其附列资料包括:

- (1)《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》;
- (2)《增值税纳税申报表附列资料(一)》(本期销售情况明细);
- (3)《增值税纳税申报表附列资料(二)》(本期进项税额明细);
- (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);

一般纳税人销售服务、不动产和无形资产,在确定服务、不动产和无形资产销售额时,按照有关规定可以从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的,需填报《增值税纳税申报表附列资料(三)》;其他情况不填写该附列资料;

- (5)《增值税纳税申报表附列资料(四)》(税额抵减情况表);
- (6)《增值税纳税申报表附列资料(五)》(不动产分期抵扣计算表);
- (7)《固定资产(不含不动产)进项税额抵扣情况表》;
- (8)《本期抵扣进项税额结构明细表》;
- (9)《增值税减免税申报明细表》;
- (10)《营改增税负分析测算明细表》。

#### 2. 小规模纳税人纳税申报表及其附列资料包括:

- (1)《增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)》;
- (2)《增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)附列资料》;

小规模纳税人发生应税行为,在确定服务销售额时,按照有关规定可以从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的,需填报《增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)附列资料》;其他情况不填写该附列资料。

- (3)《增值税减免税申报明细表》。

#### 3. 纳税申报其他资料

- (1)已开具的税控机动车销售统一发票和普通发票的存根联;
- (2)符合抵扣条件且在本期申报抵扣的增值税专用发票(含税控机动车销售统一发票)的抵扣联;

(3)符合抵扣条件且在本期申报抵扣的海关进口增值税专用缴款书、购进农产品取得的普通发票的复印件;

(4)符合抵扣条件且在本期申报抵扣的税收完税凭证及其清单,书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票;

- (5)已开具的农产品收购凭证的存根联或报查联;

(6)纳税人销售服务、不动产和无形资产,在确定服务、不动产和无形资产销售额时,按照有关规定从取得的全部价款和价外费用中扣除价款的合法凭证及其清单;

- (7)主管税务机关规定的其他资料。

4. 纳税人跨县(市)提供建筑服务、房地产开发企业预售自行开发的房地产项目、纳税人出租与机构所在地不在同一县(市)的不动产,按规定需要在项目所在地或不动产所在地

主管国税机关预缴税款时,需填写《增值税预缴税款表》。纳税人向主管国税机关申报纳税时,在当期增值税应纳税额中抵减预缴税款时,应同时报送《增值税预缴税款表》,并以完税凭证作为合法有效凭证。

#### (四) 增值税专用发票的认证和报税

为了加强增值税征收管理,满足增值税防伪税控系统采集增值税专用发票数据和一般纳税人纳税申报“一窗式”管理模式的要求,一般纳税人办理增值税纳税申报不仅应按要求报送纳税申报表及附列资料和其他纳税资料,还应对其收到和开具的增值税专用发票进行认证和报税。认证、报税、纳税申报等都是税务机关受理、审核纳税人申报工作的内容,是一个有机的整体,是“一窗式”管理的核心内容。

##### 1. 认证

用于抵扣增值税进项税额的增值税专用发票应经税务机关认证相符(国家税务总局另有规定的除外)。

认证,是指税务机关通过防伪税控系统对专用发票所列数据的识别、确认;认证相符,是指纳税人识别号无误,专用发票所列密文解译后与明文一致。增值税专用发票认证采取发票扫描认证和登录本省增值税发票选择确认平台,查询、选择、确认用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息两种方式,目前正按纳税人类型逐步将扫描认证改为登录本省增值税发票查询平台,查询、选择、确认的认证方式,截至2016年12月1日,已有纳税信用A级、B级和C级的增值税一般纳税人,可登录本省增值税发票选择确认平台,查询、选择、确认用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息;2016年5月1日新纳入营改增试点、尚未进行纳税信用评级的增值税一般纳税人,2017年4月30日前,也可登录本省增值税发票选择确认平台,查询、选择、确认用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息。当纳税人未查询到对应发票信息的,仍可进行扫描认证。纳税人当月申报抵扣的增值税专用发票认证应在纳税申报前完成认证。

##### 2. 报税

报税是指纳税人持IC卡或者IC卡和软盘向税务机关报送开票数据电文。纳税人使用新系统开具的增值税发票,应在纳税申报期内将上月开具发票汇总情况通过增值税发票系统升级版进行网络报税;特定纳税人不使用网络报税,需携带专用设备和相关资料到税务机关进行报税。

纳税人应在纳税申报期内完成报税。

#### 二、增值税纳税申报代理类型

增值税纳税申报代理根据委托人委托的服务内容不同,可以分为增值税申报准备服务、增值税代理申报服务和增值税申报准备并代理申报服务等纳税申报代理类型。

增值税申报准备服务是指税务师接受委托,依据纳税人财务核算及其提供的涉税资料,按照增值税纳税申报要求,计算纳税人当期应纳增值税额,填制增值税纳税申报表及其附列资料,并收集或整理增值税纳税申报其他申报资料的服务。

增值税代理申报服务是指税务师根据委托人填制的增值税纳税申报表及其附列资料 and 提供的其他纳税申报资料,以委托人的名义向主管税务机关办理增值税纳税申报的服务。

增值税申报准备并代理申报服务是指税务师既收集或整理增值税申报资料,填写增值税纳税申报表及其附列资料,又以委托人的名义向主管税务机关办理纳税申报的服务。

其中,代理计算纳税人当期应纳增值额、填制增值税纳税申报表及其附列资料和办理增值税纳税申报手续是增值税纳税申报代理的主要内容。

### 三、增值税应纳税额的计算

#### (一)一般纳税人应纳增值税额的计算

一般纳税人的应纳增值税额计税方法,包括一般计税方法和简易计税方法,其中,简易计税方法只是在一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的可以选择适用简易计税方法计税的特定应税行为,且选择简易计税方法时才适用。

当一般纳税人同时兼营一般计税方法和简易计税方法的经营活动时,当期应纳增值税的计算公式为:

$$\text{应纳增值额} = \text{一般计税方法计算的应纳增值额} + \text{简易计税方法计算的应纳增值额} - \text{本期可抵减的增值额}$$

代理一般纳税人应纳增值税额的计算,税务师应根据纳税人当期发生的经济业务,依据开具的增值税专用发票、增值税普通发票和其他收入凭证、取得的增值税进项税额抵扣凭证,结合纳税人“应交税费——应交增值税”“应交增值税——未交增值税”“应交增值税——预交增值税”“应交增值税——增值税留抵税额”“应交增值税——简易计税”和“应交增值税——转让金融商品应交增值税”等明细账和其他相关会计核算、增值税进项税额抵扣凭证认证或比对结果和防伪税控开票子系统开具增值税专用发票的开票数据电文,分别核实纳税人应税业务的销售额、适用税率或征收率、可以抵扣的进项税额、进项税额抵减额等增值税计税要素,计算纳税人当期应纳增值税额。<sup>①</sup>

简易计税方法应纳增值税额的计算公式为:

$$\text{应纳增值税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

简易计税方法的应纳增值税额计算较为简单,重点介绍一般计税方法的应纳增值税额的计算。

一般计税方法的应纳增值税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额,应纳增值税额的计算公式为:

$$\text{应纳增值税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣。

##### 1. 销项税额

销项税额,是指纳税人发生应税行为按照销售额和增值税税率计算的增值税税额。销项税额计算公式为:

<sup>①</sup> 《财政部 税务总局关于简并增值税税率有关政策的通知》(财税[2017]37号)规定,自2017年7月1日起,取消13%的增值税税率,纳税人销售或者进口农产品(含粮食)、天然气等货物,税率为11%。纳税人购进农产品,取得一般纳税人开具的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书的,以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额为进项税额;从按照简易计税方法依照3%征收率计算缴纳增值税的小规模纳税人取得增值税专用发票的,以增值税专用发票上注明的金额和11%的扣除率计算进项税额;取得(开具)农产品销售发票或收购发票的,以农产品销售发票或收购发票上注明的农产品买价和11%的扣除率计算进项税额。营改增期间,纳税人购进用于生产销售或委托受托加工17%税率货物的农产品维持原扣除力度不变。

销项税额 = 销售额 × 税率

一般纳税人发生应税行为取得的销项税额,在会计核算时,应借记相关科目,贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”明细科目。但是,按照现行政策规定,采取简易计税法的一般纳税人特殊业务,按销售额和征收率计算的增值税额,在会计核算时不应贷记“应交税费——应交增值税(销项税额)”明细科目,而应直接贷记“应交增值税——简易计税”科目。

## 2. 进项税额

进项税额是指纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,支付或者负担的增值税额。

采取一般计税法的一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产所支付或负担的进项税额从销项税额抵扣,应同时符合取得规定的抵扣凭证、用于销项税额相关的方面和在规定的时限内抵扣等条件,否则就不得从销项税额中抵扣。

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,符合抵扣条件的进项税额应自取得之日起分 2 年从销项税额中抵扣,第一年抵扣比例为 60%,第二年抵扣比例为 40%。

### (1) 抵扣凭证和确定的进项税额

结合增值税政策规定,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的扣税凭证和进项税额金额的确定可以概述为表 9-1。

表 9-1 扣税凭证和进项税额金额的确定

扣税凭证种类	出具方	进项税额金额
增值税专用发票	销售方或通过税务机关代开	注明的增值税额
机动车销售统一发票	销售方	注明的增值税额
完税凭证(从境外购进扣税)	税务机关	注明的增值税额
农产品销售发票	销售方或通过税务机关代开	买价 × 扣除率(13%)
农产品收购发票	购买方	买价 × 扣除率(13%)
通行费发票	销售方	通行费发票上注明的金额 ÷ (1 + 3%) × 3% 或 通行费发票上注明的金额 ÷ (1 + 5%) × 5%

### (2) 不得从销项税额中抵扣的进项税额

下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

①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。

②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。

③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。

④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。

- ⑤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。
- ⑥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。
- ⑦财政部和国家税务总局规定的其他情形。

### (3) 进项税额的抵扣时间

①一般纳税人取得的增值税专用发票和机动车销售统一发票,应在开具之日起 180 日内到税务机关办理认证。认证通过后,非纳税辅导期管理的一般纳税人,应在认证通过的次月申报期内,向主管税务机关申报抵扣进项税额;纳税辅导期管理的一般纳税人,应当在交叉稽核比对无误后,方可抵扣进项税额。

②一般纳税人进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关缴款书,自开具之日起 180 日内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(电子数据),申请稽核比对。对稽核比对结果为相符的海关缴款书,纳税人应在税务机关提供稽核比对结果的当月纳税申报期内申报抵扣。

③一般纳税人发生真实交易但由于客观原因造成增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书等扣税凭证逾期的,经主管税务机关审核、逐级上报,由国家税务总局认证、稽核比对后,对比对相符的增值税扣税凭证,允许纳税人继续抵扣其进项税额。一般纳税人由于除客观原因以外的其他原因造成增值税扣税凭证逾期的,逾期未认证或申请比对的,其进项税额不予抵扣。

④一般纳税人取得的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书等扣税凭证已认证或已采集上报信息但未按照规定期限申报抵扣;实行纳税辅导期管理的增值税一般纳税人取得的增值税扣税凭证稽核比对结果相符但未按规定期限申报抵扣,属于发生真实交易且符合规定的客观原因的,经主管税务机关审核,允许纳税人继续申报抵扣其进项税额。一般纳税人除客观原因规定以外的其他原因造成增值税扣税凭证未按期申报抵扣的,其进项税额不予抵扣。

### (4) 进项税额的会计核算

①非纳税辅导期管理的一般纳税人,支付或负担允许抵扣销项税额的进项税额,取得增值税抵扣凭证(除海关进口增值税专用缴款书)后,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”明细科目,贷记相关科目。支付或负担不允许从销项税额抵扣的进项税额,直接计入相关成本费用,而不计入“应交税费——应交增值税(进项税额)”明细科目。

②纳税辅导期管理的一般纳税人,支付或负担允许抵扣销项税额的进项税额,取得增值税抵扣凭证(除海关进口增值税专用缴款书)后,借记“应交税费——待抵扣进项税额”明细科目,贷记相关科目。交叉稽核比对无误后,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。经核实不得抵扣的进项税额,红字借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目,红字贷记相关科目。

③一般纳税人取得海关进口增值税专用缴款书后,应借记“应交税费——待抵扣进项税额”明细科目,贷记相关科目;稽核比对相符以及核查后允许抵扣的,应借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”专栏,贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。经核查不得抵扣的进项税额,红字借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目,红字贷记相关科目。

④一般纳税人 2016 年 5 月 1 日后取得的不动产或发生的不动产在建工程,其进项税额应按照有关规定分 2 年从销项税额中抵扣时,60% 的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中

抵扣,即借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”,贷记相关科目;40%的部分先为待抵扣进项税额,即借记“应交税费——待抵扣进项税额”,贷记相关科目,于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣,即借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”,贷记“应交税费——待抵扣进项税额”。若购进时已全额抵扣进项税额的货物和服务,转用于不动产在建工程的,其已抵扣进项税额的40%部分,应于转用的当期从进项税额中扣减,记入待抵扣进项税额,即借记“应交税费——待抵扣进项税额”,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”,再于转用的当月起第13个月从销项税额中抵扣,即借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”,贷记“应交税费——待抵扣进项税额”。

### 3. 进项税额的扣减

一般纳税人已抵扣进项税额的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,发生不得从销项税额中抵扣情况的,应当将该进项税额从当期进项税额中扣减;无法确定该进项税额的,按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。一般纳税人发生服务中止、购进货物退回、折让而收回的增值税额,也应当从当期的进项税额中扣减。

一般纳税人发生进项税额扣减,在会计核算时,应借记相关科目,贷记“应交税费——应交增值税(进项税额转出)”明细科目。

### 4. 进项税额不足抵扣的处理

一般纳税人因当期销售税额小于当期进项税额不足抵扣的留抵税额,不足部分可以结转下期继续抵扣。

**【例9-1】** 税务师受理某建筑安装企业2016年10月增值税应纳税额计算和编制纳税申报表及其附列资料。

税务师根据企业提供资料核实,该企业系增值税一般纳税人,从事建筑安装和设备经营性租赁业务,所有建筑服务业务均由直接管理的项目部施工或分包,自当月开始投建新办公大楼。结合企业的财务核算、增值税开票系统和其他相关资料,经税务师收集整理,当期发生与增值税相关的业务如下:

#### (一) 收入方面

1. 本地A建筑项目为营改增后的项目,采取一般计税办法,于当月竣工结算。收取工程款2200万元,开具增值税专用发票;另因提前竣工收取奖励款20万元,开具企业自制的收款收据,款均已收到。

2. 外省B建筑项目为营改增后的项目,采取一般计税办法,当月竣工结算,收取工程款3330万元,开具增值税专用发票,款已收到,发生分包支出1002.33万元。已向项目所在地税务机关填报《增值税预缴税款表》并预缴增值税41.94万元,取得项目所在地税务机关出具的完税凭证。

3. 外市C市政工程项目为营改增前的项目,采取简易计税办法,当月竣工结算,收取工程款5150万元,开具增值税普通发票,款项尚未收到;发生分包支出1030万元。已向项目所在地税务机关填报《增值税预缴税款表》并预缴增值税120万元,取得项目所在地税务机关出具的完税凭证。

4. 将营改增后进口的龙门吊出租,取得租金收入11.7万元,开具增值税专用发票,款项已收到。

5. 将营改增前购进的建筑周转材料出租,预收租金 5.15 万元,开具企业自制的收款收据,款均已收到(企业选择简易计税办法)。

6. 将 A 建筑项目积余的螺纹钢等出售,取得销售收入 23.4 万元,开具增值税专用发票,款项已收到。

7. 8 月完工已开具增值税专用发票的 D 项目(采取一般计税办法),因存在质量问题,经协商退还工程款 66.6 万元,凭税务机关系统校验通过的《开具红字增值税专用发票信息表》开具红字专用发票,款项已退还。

8. 将营改增前以 200 万元购置的本地一间商铺出售,取得收入 252.5 万元。选择简易计税办法,并以“差额征税开票功能”开具增值税专用发票。

9. 将一批旧的建筑设备(均为营改增前购置)出售,取得收入 20.6 万元,开具增值税普通发票。

(二)进项税额方面

1. 采购建筑工程材料均取得增值税专用发票,并为相关施工项目领用情况如表 9-2 所示:

表 9-2 建筑工程材料相关情况

工程项目	材料种类	发票份数	发票记载	
			金额	税额
A 建筑项目	钢材、板材等	8	1000 万元	170 万元
	混凝土、砂石等	3	300 万元	9 万元
B 建筑项目	钢材、板材等	6	700 万元	119 万元
	混凝土、砂石等	5	500 万元	15 万元
C 市政工程	混凝土、砂石等	10	800 万元	24 万元
公司新办公楼建造	钢材、板材等	7	600 万元	102 万元
	混凝土、砂石等	3	200 万元	6 万元

2. 支付 A 建筑项目与劳务派遣公司结算的劳务派遣服务费 180 万元,分别取得增值税专用发票和普通发票各一份,其中增值税专用发票载明:金额 5 万元,税额 0.25 万元。

3. 支付 B 建筑项目和 C 市政工程项目发生的分包支出,其中 B 建筑项目取得两份增值税专用发票,分别记载金额和税额为:金额 111 万元,税额 3.33 万元;金额 800 万元,税额 88 万元。C 市政工程项目取得一份增值税普通发票,记载金额 1030 万元。

4. 支付 B 建筑项目建筑设备租赁费,取得增值税专用发票一份,记载金额 40 万元,税额 6.8 万元。

5. 进口建筑专用设备,进口价 150 万元,报关进口时海关征收关税 20 万元,增值税 34 万元,分别取得海关完税凭证和海关进口增值税专用缴款书(本月报送电子数据,申请稽核比对)。



6. 向主管税务机关查询海关进口增值税专用缴款书稽核比对结果信息,上月申请比对的一份海关进口增值税专用缴款书已比对相符,为进口建筑设备,金额 80 万元,税额 13.6 万元。

7. 支付办公楼的水、电费、通信费和通行费情况汇总如表 9-3 所示:

表 9-3 支付办公楼的水、电费等情况

费用项目	发票种类	份数	发票记载	
			金额	税额
水费	专用发票	1	2 万元	0.06 万元
电费	专用发票	1	5 万元	0.85 万元
通信费	专用发票	1	3 万元	0.18 万元
	专用发票	1	1 万元	0.11 万元
高速公路通行费	通行费发票	80	0.412 万元	—
一级公路等通行费	通行费发票	100	1.05 万元	—

### (三)进项税额转出方面

1. A 建筑项目工地一批板材被盗,经盘点确认被盗板材的实际成本为 10 万元。

2. 公司新办公楼建造项目从 A 建设项目的材料仓库领取钢材、板材等,计成本 300 万元。

### (四)其他情况

经核实企业上期无留抵税额,无待抵扣不动产进项税额,无服务、不动产和无形资产扣除项目期末余额及无税额抵减的期末余额。

当期开具的增值税发票都已按规定进行报税;取得的增值税专用发票都已登录本省增值税发票选择确认平台,查询、选择、确认用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息或通过扫描认证;企业选择简易计税办法和享受税收优惠都已向主管税务机关办理备案手续。

根据上述收集整理的资料,税务师可以计算当期该建筑安装企业的应纳增值税额。

#### 1. 当期销项税额分别为:

(1) A 建筑项目的销项税额 =  $(2200 + 20) \div (1 + 11\%) \times 11\% = 220$  (万元)

(2) B 建筑项目的销项税额 =  $3330 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 330$  (万元)

(3) 龙门吊出租的销项税额 =  $11.7 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 1.7$  (万元)

(4) 销售积余的螺纹钢等的销项税额 =  $23.4 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 3.4$  (万元)

(5) 退还工程款抵减本期的销项税额 =  $66.6 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 6.6$  (万元)

本期销项税额合计 =  $220 + 330 + 1.7 + 3.4 - 6.6 = 548.5$  (万元)

#### 2. 当期进项税额分别为:

(1) 采购建筑工程材料的进项税额

① A 建筑项目的进项税额 =  $170 + 9 = 179$  (万元)

②B 建筑项目的进项税额 =  $119 + 15 = 134$ (万元)

③C 市政工程项目进项税额 = 24(万元)

因 C 市政工程项目选择简易计税办法,进项税额不允许抵扣。

④公司新办公楼建造项目的进项税额 =  $102 + 6 = 108$ (万元)

不动产分 2 年抵扣,第一年抵扣 60%,即  $108 \times 60\% = 64.8$ (万元);其余 40% 先记入待抵扣进项税额,到第十三个月再转入进项税额抵扣。

当期采购建筑材料可抵扣的进项税额 =  $179 + 134 + 64.8 = 377.8$ (万元)

(2)A 建筑项目的劳务派遣服务费的进项税额 = 0.25(万元)

(3)B 建筑项目的分包支出的进项税额 =  $3.33 + 88 = 91.33$ (万元)

(4)B 建筑项目设备租赁费的进项税额 = 6.8(万元)

(5)进口建筑设备的进项税额 = 13.6(万元)

当期进口设备进项税额 34 万元因未取得稽核比对相符信息,进项税额先记入待抵扣进项税额,待比对相符后,再转入进项税额抵扣。

(6)办公楼的水、电费、通信费和通行费的进项税额

①水费的进项税额 = 0.06(万元)

②电费的进项税额 = 0.85(万元)

③通信费的进项税额 =  $0.18 + 0.11 = 0.29$ (万元)

④高速公路通行费的进项税额 =  $0.412 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 0.012$ (万元)

⑤一级公路等通行费的进项税额 =  $1.05 \div (1 + 5\%) \times 5\% = 0.05$ (万元)

上述进项税额合计 =  $0.06 + 0.85 + 0.29 + 0.012 + 0.05 = 1.262$ (万元)

这部分进项税额,因无法分清用于哪个项目,应通过计算确定不能抵扣的进项税额作进项税额转出(假定仅就工程收入进行分配,且合理)。在具体处理时,通常先全额抵额,再作进项税额转出。

C 市政工程项目使用不得抵扣的进项税额 =  $1.262 \times 5000 \div (2000 + 3000 + 5000) = 0.631$ (万元)

当期允许抵扣销项税额的进项税额 =  $377.8 + 0.25 + 91.33 + 6.8 + 13.6 + (1.262 - 0.631) = 490.411$ (万元)

### 3. 当期进项税额转出

(1)板材被盗应转出的进项税额 =  $10 \times 17\% = 1.7$ (万元)

(2)新办公楼建造项目领用已抵扣的进项税额,应转出的进项税额 =  $300 \times 17\% \times 40\% = 20.4$ (万元)

进项税额转出合计 =  $1.7 + 20.4 = 22.1$ (万元)

### 4. 简易计税办法应缴纳的增值税

(1)C 市政工程项目应缴纳的增值税 =  $(5150 - 1030) \div (1 + 3\%) \times 3\% = 120$ (万元)

(2)预收周转材料租金应缴纳的增值税 =  $5.15 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 0.15$ (万元)

(3)商铺出售应缴纳的增值税 =  $(252.5 - 200) \div (1 + 5\%) \times 5\% = 2.5$ (万元)

(4)旧设备出售应缴纳的增值税 =  $20.6 \div (1 + 3\%) \times 2\% = 0.4$ (万元)

简易计税办法应纳税额合计 =  $120 + 0.15 + 2.5 + 0.4 = 123.05$ (万元)

### 5. 预缴的增值税

(1) B 建筑项目已预缴的增值税 = 41.94 (万元)

(2) C 市政工程项目已预缴的增值税 = 120 (万元)

可抵减应纳税额的预缴增值税 = 41.94 + 120 = 161.94 (万元)

### 6. 当期应纳增值税额

应纳税额 = 548.5 - 490.411 + 22.1 + 123.05 - 161.94 = 41.299 (万元)

### (二) 小规模纳税人应纳增值税额的计算

代理小规模纳税人应纳增值税额的计算,税务师应根据纳税人当期发生与应税收入相关的经济业务,依据开具的增值税普通发票和其他收入凭证,结合纳税人“应交税费——应交增值税”明细账和其他相关会计核算,分别核实纳税人应税业务的销售额、适用的征收率,计算纳税人当期应纳增值税额。

小规模纳税人发生应税行为适用简易计税方法计税。按照销售额和增值税征收率计算的增值税额,不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式:

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

小规模纳税人增值税的征收率为 3% 或 5%,其中小规模纳税人销售不动产、出租不动产和提供劳务派遣服务并选择差额纳税,依 5% 的征收率计算缴纳增值税;小规模纳税人其他经营业务,依 3% 征收率计算缴纳增值税。征收率的调整由国务院决定。

【例 9-2】某运输企业系增值税小规模纳税人,2016 年 3 月货物运输共计实现收入 300000 元,其中,100000 元开具增值税普通发票;103000 元通过税务机关代开增值税专用发票,并在开票时缴纳增值税 3000 元,其余收入未开具发票。

当月该运输企业应纳增值税额 =  $300000 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 8737.86$  (元)

扣除税务机关代开增值税专用发票时已征收的增值税,当月还应缴纳增值税额 =  $8737.86 - 3000 = 5737.86$  (元)

## 四、代理填制增值税预缴税款表

营改增试点政策规定,增值税纳税人(不含其他个人)跨县(市)提供建筑服务,按规定的纳税义务发生时间,应向建筑服务发生地主管国税机关预缴税款;增值税纳税人(不含其他个人)出租与机构所在地不在同一县(市)的不动产,按定的纳税义务发生时间,应向不动产所在地主管国税机关预缴税款;房地产开发企业预售自行开发的房地产项目,应在收到预收款时向主管国税机关预缴税款。增值税纳税人在预缴税款时,应填报《增值税预缴税款表》,连同其他预缴税款资料,向国税机关提交,履行预缴增值税义务。

税务师代理填制增值税预缴税款表,应根据增值税纳税人发生相关的增值税业务情况,准确判定是否应预缴增值税;对应预缴增值税的业务,结合会计核算,收集相关资料,按照每一个应预缴增值税的项目,依照适用的预缴增值税计税方法,确定预缴增值税的纳税义务发生时间、收入金额和扣除项目金额,准确计算应预缴的增值税,准确填制增值税预缴税款表。

税务师填制【例 9-1】企业外省 B 建筑项目和外市 C 市政工程项目增值税预缴税款表如表 9-4、表 9-5 所示。

表 9-4

增值税预缴税款表

税款所属时间:2016 年 10 月 1 日至 2016 年 10 月 31 日

纳税人识别号:\*\*\*\*\*

是否适用一般计税方法 是 ☒ 否 ☐

纳税人名称:(公章)			金额单位:元(列至角分)	
项目编号		*****	项目名称	
项目地址		*****		
预征项目和栏次		销售额	扣除金额	预征率
		1	2	3
建筑服务	1	33300000.00	10023300	2%
销售不动产	2			
出租不动产	3			
	4			
	5			
合计	6			
授权声明	如果你已委托代理人填报,请填写下列资料: 为代理一切税务事宜,现授权 (地址) 为本次纳税人的代理填报人,任何与本表有关的往来文件,都可寄予此人。 授权人签字:		填表人申明 纳税人签字:	

表 9-5

增值税预缴税款表

税款所属时间:2016 年 10 月 1 日至 2016 年 10 月 31 日

是否适用一般计税方法 是 × 否 ✓

纳税人识别号:\*\*\*\*\*

纳税人名称:(公章)				金额单位:元(列至角分)	
项目编号		*****		项目名称 C 市政工程项目	
项目地址		*****			
预征项目和栏次		销售额	扣除金额	预征率	预征税额
		1	2	3	4
建筑服务	1	51500000.00	10300000.00	3%	1200000.00
销售不动产	2				
出租不动产	3				
	4				
	5				
合计	6				
授权声明	料: 如果你已委托代理人填报,请填写下列资料: 为代理一切税务事宜,现授权 (地址) 为本次纳税人的代理填报人,任何与本表 有关的往来文件,都可寄予此人。 授权人签字:		填表人申明 以上内容是真实的、可靠的、完整的。 纳税人签字:		

## 填 写 说 明

一、本表适用于纳税人发生以下情形按规定在国税机关预缴增值税时填写。

(一) 纳税人(不含其他个人)跨县(市)提供建筑服务。

(二) 房地产开发企业预售自行开发的房地产项目。

(三) 纳税人(不含其他个人)出租与机构所在地不在同一县(市)的不动产。

二、基础信息填写说明:

(一)“税款所属时间”:指纳税人申报的增值税预缴税额的所属时间,应填写具体的起止年、月、日。

(二)“纳税人识别号”:填写纳税人的税务登记证证件号码;纳税人为未办理过税务登记证的非企业性单位的,填写其组织机构代码证号码。

(三)“纳税人名称”:填写纳税人名称全称。

(四)“是否适用一般计税方法”:该项目适用一般计税方法的纳税人在该项目后的“□”中打“√”,适用简易计税方法的纳税人在该项目后的“□”中打“×”。

(五)“项目编号”:由异地提供建筑服务的纳税人和房地产开发企业填写《建筑工程施工许可证》上的编号,根据相关规定不需要申请《建筑工程施工许可证》的建筑服务项目或不动产开发项目,不需要填写。出租不动产业务无需填写。

(六)“项目名称”:填写建筑服务或者房地产项目的名称。出租不动产业务不需要填写。

(七)“项目地址”:填写建筑服务项目、房地产项目或出租不动产的具体地址。

三、具体栏次填表说明:

(一) 纳税人异地提供建筑服务

纳税人在“预征项目和栏次”部分的第1栏“建筑服务”行次填写相关信息:

1. 第1列“销售额”:填写纳税人跨县(市)提供建筑服务取得的全部价款和价外费用(含税)。

2. 第2列“扣除金额”:填写跨县(市)提供建筑服务项目按照规定准予从全部价款和价外费用中扣除的金额(含税)。

3. 第3列“预征率”:填写跨县(市)提供建筑服务项目对应的预征率或者征收率。

4. 第4列“预征税额”:填写按照规定计算的应预缴税额。

(二) 房地产开发企业预售自行开发的房地产项目

纳税人在“预征项目和栏次”部分的第2栏“销售不动产”行次填写相关信息:

1. 第1列“销售额”:填写本期收取的预收款(含税),包括在取得预收款当月或主管国税机关确定的预缴期取得的全部预收价款和价外费用。

2. 第2列“扣除金额”:房地产开发企业不需填写。

3. 第3列“预征率”:房地产开发企业预征率为3%。

4. 第4列“预征税额”:填写按照规定计算的应预缴税额。

(三) 纳税人出租不动产

纳税人在“预征项目和栏次”部分的第3栏“出租不动产”行次填写相关信息:

1. 第1列“销售额”:填写纳税人出租不动产取得全部价款和价外费用(含税);

2. 第2列“扣除金额”无需填写;

3. 第3列“预征率”:填写纳税人预缴增值税适用的预征率或者征收率;

4. 第4列“预征税额”:填写按照规定计算的应预缴税额。

## 五、代理填制增值税纳税申报表及其附列资料

### (一) 代理填制一般纳税人增值税纳税申报表及其附列资料

税务师代理填制一般纳税人增值税纳税申报表及其附列资料,应根据纳税人发生增值税相关业务的实际情况,结合其“主营业务收入”“应交税费——应交增值税”“应交增值税——未交增值税”“应交增值税——预交增值税”“应交增值税——增值税留抵税额”“应交增值税——简易计税”和“应交增值税——转让金融商品应交增值税”等明细账核算内容、增值税抵扣凭证认证、稽核比对情况、防伪税控开票子系统开具增值税专用发票的开票数据电文及其他增值税相关资料,为纳税人填制增值税纳税申报表及其附列资料。

税务师在代理填制一般纳税人增值税纳税申报表及其附列资料时,应注意:

1. 根据增值税纳税申报表及其附列资料的填写说明填制增值税纳税申报表及其附列资料。

增值税纳税申报表及其附列资料的填写说明,详细解释了各栏目的填写内容、明确了纳税申报表与附列资料相关栏目间、附列资料与附列资料相关栏目间以及纳税申报表及其相关栏、列间的逻辑关系,税务师应根据纳税人发生的增值税纳税业务情况,根据增值税纳税申报表及其附列资料的填写说明,填制增值税纳税申报表及附列资料,并核实各相关表、栏、列间的逻辑关系,以保证增值税纳税申报表及其附列资料填制质量。

2. 按照“先附列资料后纳税申报表”的顺序填制增值税纳税申报表及其附列资料

附列资料是对纳税申报表的相关内容进行详细报告,纳税申报表的有关栏目数据以附列资料的详细数据为基础。而按政策规定,服务、不动产和无形资产本期实际扣除金额又按当期实际发生销售额为限,不足扣除部分结转下期继续扣除;预缴税款等本期实际抵减税额也不能超过本期应纳增值税额,不足抵减部分结转下期继续抵减。因此,为了提高填报效率、保证填报质量,建议税务师按以下基本顺序填制增值税纳税申报表及附列资料:

- ①填写《增值税纳税申报表附列资料(一)》第1至11列;
- ②填写《增值税减免税申报明细表》;
- ③填写《增值税纳税申报表附列资料(三)》;
- ④填写《增值税纳税申报表附列资料(一)》第12列;
- ⑤填写《增值税纳税申报表附列资料(五)》;
- ⑥填写《本期抵扣进项税额结构表》;
- ⑦填写《固定资产(不含不动产)进项税额抵扣情况表》;
- ⑧填写《增值税纳税申报表附列资料(二)》;
- ⑨填写《增值税纳税申报表(主表)》(不填写第28栏、第23栏);
- ⑩填写《增值税纳税申报表附列资料(四)》;
- ⑪填写《增值税纳税申报表(主表)》第28栏、第23栏及其余栏。

3. 关注与其他纳税资料间的逻辑关系

纳税申报表及其附列资料是对纳税人应纳增值税相关要素的综合反映,纳税人增值税业务的具体情况通常由其他纳税资料详细反映,会计核算的原始凭证、会计核算的账面记录、增值税抵扣凭证认证、稽核比对情况、防伪税控开票子系统开具增值税专用发票的开票数据电文等其他纳税资料是填制纳税申报表及附列资料的数据来源。税务师在填制纳税

申报表及其附列资料时,应做到与相关纳税资料反映的内容、数据相一致或符合逻辑。在填制时,应特别注意如下几方面逻辑关系:

(1)增值税专用发票的开票数据电文或税控 IC 卡载有的增值税专用发票销项税额、税额汇总数与《增值税纳税申报表附列资料(一)》中“开具增值税专用发票”第 1、2 列中所填列的销售额、税额数据比对,二者的逻辑关系必须相等。

(2)通过登录本省增值税发票选择确认平台,查询、选择、确认用于申报抵扣或者出口退税的增值税发票信息,以及通过扫描认证的增值税专用发票(包括增值税专用发票和机动车销售统一发票)的抵扣联份数、金额、税额汇总数,与《增值税纳税申报表附列资料(二)》中第 35 栏必须相等。若为非辅导期管理的一般纳税人,因选择、确认用于申报抵扣或者退税以及通过扫描认证的增值税专用发票,有的按照税法规定不允许抵扣,因此,选择、确认用于申报抵扣或者退税以及通过扫描认证的增值税专用发票的进项税额信息必须大于或等于《增值税纳税申报表附列资料(二)》中第 2 栏“本期认证相符且本期申报抵扣”中所填列的进项金额、税额。若为辅导期管理的一般纳税人,与《增值税纳税申报表附列资料(二)》中第 26 栏“本期认证相符且本期未申报抵扣”中所填列的进项金额、税额汇总数比对,二者的逻辑关系是选择、确认用于申报抵扣或者退税以及通过扫描认证的增值税专用发票的进项信息必须大于或等于申报资料中所填列的进项数据。

(3)报送《海关完税凭证抵扣清单》(电子数据),申请稽核比对的海关进口增值税专用发票缴款书的份数、金额汇总数,与《增值税纳税申报表附列资料(二)》中第 30 栏“其中:海关进口增值税专用发票”所填列的份数、金额汇总数比对,二者的逻辑关系必须相等。

(4)当期稽核系统比对相符和协查后允许抵扣的海关进口增值税专用发票缴款书的数据,与《增值税纳税申报表附列资料(二)》中第 5 栏“其中:海关进口增值税专用发票”中所填列的数据比对,二者的逻辑关系是比对相符和协查后允许抵扣的海关进口增值税专用发票缴款书的数据必须大于或等于申报资料中所填列的进项数据。

(5)辅导期管理的一般纳税人,当期稽核系统比对相符和协查后允许抵扣的专用发票抵扣联数据,与《增值税纳税申报表附列资料(二)》中第 3 栏“前期认证相符且本期申报抵扣”中所填列的数据比对,二者的逻辑关系是比对相符和协查后允许抵扣的专用发票抵扣联的数据必须大于或等于申报资料中所填列的进项数据。

(6)纳税人增值税准确核算的“应交税费——应交增值税”明细账当期发生额与增值税纳税申报表的相关栏填列的金额比对,除营改增纳税人应税服务有扣除项目的,纳税申报表填列的“销项税额”等于明细账记载的“销项税额”与“销项税额抵减”的差额外,其他情况下,明细账记载的“销项税额”“进项税额”“进项税额转出”等记载的数据与纳税申报表相关栏所填列的数据相等。

#### 4. 注意特殊业务的填制方法

(1)营改增的纳税人,应税服务、不动产和无形资产有扣除项目。《增值税纳税申报表》中销售额中第 1 栏、第 4 栏、第 5 栏、第 6 栏、第 7 栏和第 8 栏所填列的销售额均为应税服务扣除之前的不含税销售额;而《增值税纳税申报表》中第 11 栏“销项税额”和第 21 栏“简易计税办法计算的应纳税额”填列的为应税服务扣除之后的销项税额或应纳税额。两者的差异,通过《增值税纳税申报表附列资料(一)》第 12 列相关栏填列数据反映。

(2)销售使用过的固定资产按简易办法依 3% 征收率减按 2% 征收。《增值税纳税申报



表》中第21栏“简易计税办法计算的应纳税额”填列的为未减征的税额,减征部分的税额填列于《增值税纳税申报表》中第23栏“应纳税额减征额”。

(3)不动产的抵扣填报。适用分2年抵扣不动产的进项税额,60%的部分于取得扣税凭证的当期从销项税额中抵扣;40%的部分为待抵扣进项税额,于取得扣税凭证的当月起第13个月从销项税额中抵扣,这就决定了其进项税额填报有别于其他货物、服务和无形资产。其填报特殊性主要体现在:①先将记载本期购建的分2年抵扣进项税额的扣税凭证剔除,即填报《增值税纳税申报表附列资料(二)》第9栏,再结合《增值税纳税申报表附列资料(五)》,确定本期可抵扣不动产进项税额,填报于《增值税纳税申报表附列资料(二)》第11栏;②通过《增值税纳税申报表附列资料(五)》,详细报告分2年抵扣的不动产进项税额变动情况及待抵扣进项税额的变化情况;③分2年抵扣的不动产项目领用已全额抵扣进项税额的货物和服务,其已抵扣进项税额的40%部分,应于转用的当期既填报《增值税纳税申报表附列资料(二)》第22栏“其他应作进项税额转出的情形”,又需要通过填报《增值税纳税申报表附列资料(五)》第4列“本期转入的待抵扣不动产进项税额”。

(4)不得抵扣转为允许抵扣的填报。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《增值税纳税申报表附列资料(二)》第8栏“其他”的“税额”栏。若为不动产,还应填报《增值税纳税申报表附列资料(五)》第2列“本期不动产进项税额增加额”。

税务师填制【例9-1】企业2016年10月增值税纳税申报表及附列资料见表9-6至表9-15。

表 9-6

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													
开户银行及账号						登记注册类型				电话号码											
项 目		栏 次		一般项目		即征即退项目															
								本月数	本年累计	本月数	本年累计	本月数	本年累计	本月数	本年累计	本月数	本年累计				
销 售 额		(一)按适用税率计税销售额		1		49700000.00															
		其中:应税货物销售额		2		200000.00															
		应税劳务销售额		3																	
		纳税检查调整的销售额		4																	
		(二)按简易办法计税销售额		5		52654761.90															
		其中:纳税检查调整的销售额		6																	
		(三)免、抵、退办法出口销售额		7																	
		(四)免税销售额		8																	
		其中:免税货物销售额		9																	
		免税劳务销售额		10																	

续表

项 目	栏 次	一般项目		即征即退项目	
		本月数	本年累计	本月数	本年累计
销项税额	11	5485000.00			
进项税额	12	4910420.00			
上期留抵税额	13				—
进项税额转出	14	227310.00			
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 = 12 + 13 - 14 - 15 + 16	4683110.00	—		—
实际抵扣税额	18(如 17 < 11, 则为 17, 否则为 11)	4683110.00			
应纳税额	19 = 11 - 18	801890.00			
期末留抵税额	20 = 17 - 18				—
简易计税办法计算的应纳税额	21	1232500.00			
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	2000.00			
应纳税额合计	24 = 19 + 21 - 23	2032390.00			

税 款 计 算

续表

项 目	栏 次	一般项目		即征即退项目	
		本月数	本年累计	本月数	本年累计
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 = 28 + 29 + 30 + 31	1619400.00			
①分次预缴税额	28	1619400.00	—		—
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				
④本期缴纳欠缴税额	31				
期末未缴税额(多缴为负数)	32 = 24 + 25 + 26 - 27				
其中:欠缴税额(≥0)	33 = 25 + 26 - 27		—		—
本期应补(退)税额	34 = 24 - 28 - 29	412990.00	—		—
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	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。 授权人签字:		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。 申报人声明		声明人签字:

主管税务机关:

接收人:

接收日期:

## 填 写 说 明

(一)“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。

(二)“填表日期”:指纳税人填写本表的具体日期。

(三)“纳税人识别号”:填写纳税人的税务登记证件号码。

(四)“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。

(五)“纳税人名称”:填写纳税人单位名称全称。

(六)“法定代表人姓名”:填写纳税人法定代表人的姓名。

(七)“注册地址”:填写纳税人税务登记证件所注明的详细地址。

(八)“生产经营地址”:填写纳税人实际生产经营地的详细地址。

(九)“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。

(十)“登记注册类型”:按纳税人税务登记证件的栏目内容填写。

(十一)“电话号码”:填写可联系到纳税人的常用电话号码。

(十二)“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。

(十三)“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。

(十四)“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(二十七)(三十四)(三十九)(四十六)(五十)(五十二)(三十二)条要求填写。

(十五)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。

营改增的纳税人,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-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。

(十六)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。

(十七)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。

(十八)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。

营改增的纳税人,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。

(十九)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。

营改增的纳税人,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-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。

(二十)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。

(二十一)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。

(二十二)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。

(二十三)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。

(二十四)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。

(二十五)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-第10列第6行)+(第14列第2、4、5行之和-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。

(二十六)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”。

(二十七)第13栏“上期留抵税额”

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”。

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。

2. 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。

(二十八) 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”。

(二十九) 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。

(三十) 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。

(三十一) 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。

(三十二) 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。

(三十三) 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”。

(三十四) 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。

(三十五)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。

营改增的纳税人,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。

(三十六)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。

(三十七)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。

(三十八)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。

(三十九)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。

(四十)第26栏“实收出口开具专用缴款书退税额”:本栏不填写。

(四十一)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。

(四十二)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。

营改增的纳税人,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。

(四十三)第29栏“②出口开具专用缴款书预缴税额”:本栏不填写。

(四十四)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。

(四十五)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。

(四十六)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。

(四十七)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。

(四十八)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。

(四十九)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。

(五十)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。

(五十一)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。

(五十二)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。

表 9-7

增值税纳税申报表附表列资料(一)  
(本期销售情况明细)

税款所属时间:2016 年 10 月 1 日至 2016 年 10 月 31 日

纳税人名称:(公章)

金额单位:元至角分

一、 一般 计税 方法 计税	全部征 税项目	项目及栏次	开具增值税 专用发票		开具其他发票		未开发票		纳税检查调整		合 计		服务、不动 产和无形资 产扣除项目 本期实际扣 除金额	扣除后	
			销售额	销项 (应纳) 税额	销售额	销项 (应纳) 税额	销售额	销项 (应纳) 税额	销售额	销项 (应纳) 税额	销项 (应纳) 税额	价税 合计		含税 (免税) 销售额	销项(应纳) 税额
			1	2	3	4	5	6	7	8	9=1+3 +5+7	11= 10=2+4 +6+8 9+10	12	13= 11-12	14=13÷(100% +税率或征收率) ×税率或征收率
	全部征 税项目	17%税率的货物及加 工修理修配劳务	200000.00	34000.00							200000.00	34000.00	—	—	—
		17%税率的服务、不 动产和无形资产	100000.00	17000.00							100000.00	17000.00	0.00	117000.00	17000.00
		13%税率													
		11%税率	49219819.82	5414180.18			180180.18	19819.82			49400000.00	5434000.00	0.00	0.00	5434000.00
		6%税率													
	其中: 即征即 退项目	即征即退货物及加工 修理修配劳务	—	—	—	—	—	—	—	—			—	—	—
		即征即退服务、不动 产和无形资产	—	—	—	—	—	—	—	—			—	—	—
		6%征收率											—	—	—
	全部征 税项目	5%征收率的货物及 加工修理修配劳务											—	—	—
		5%征收率的服务、不 动产和无形资产	2404761.90	120238.10					—	—	2404761.90	120238.10	2000000.00	525000.00	25000.00

续表

项目及栏次	开具增值税 专用发票		开具其他发票		未开发票		纳税检查调整		合 计			服务、不动 产和无形资	扣除后					
	销售额	销项 (应纳) 税额	销售额	销项 (应纳) 税额	销售额	销项 (应纳) 税额	销售额	销项 (应纳) 税额	销项 (应纳) 税额	销项 (应纳) 税额	销项 (应纳) 税额	产扣除项目 本期实际扣 除金额	含税 (免税) 销售额	销项(应纳) 税额				
		1		2		3		4					5	6	7	8	9=1+3 +5+7	10=2+4 +6+8
二、简易 计税 方法 计税	全部征 税项目	4%征收率																
		3%征收率的货物及 加工修理修配劳务																
		3%征收率的服务、不 动产和无形资产	50000000.00	1500000.00				50000.00	1500.00				50050000.00	1501500.00	51551500.00	10300000.00	41251500.00	1201500.00
		预征率 %																
	预征率 %																	
	预征率 %																	
	其中： 即征即 退项目	即征即退货物及加工 修理修配劳务																
		即征即退服务、不动 产和无形资产																
	三、免抵 退税	货物及加工修理修配劳务																
		服务、不动产和无形资产																
四、免税	货物及加工修理修配劳务																	
	服务、不动产和无形资产																	

## 填 写 说 明

(一)“税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

(二)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。

营改增的纳税人,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”:营改增的纳税人,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。

营改增的纳税人,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”:营改增的纳税人,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”:营改增的纳税人,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。

(1)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÷(100%+对应行次税率)×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。

(2)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÷(100%+对应行次征收率)×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。

(3)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。

(三)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。有即征即退税项目的纳税人,本部分数据中既包括即征即退税项目,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。

(1)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。

①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。

②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。

(2)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。

①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。

②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。

③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 and 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 %”:反映营改增的纳税人,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。

(1)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。

(2)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。

(1)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。

①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。

②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。

(2)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。

①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。

②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。

③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 9-8

## 增值税纳税申报表附表(二)

(本期进项税额明细)

税款所属时间:2016 年 10 月 1 日至 2016 年 10 月 31 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	40	42670000.00	5205800.00
其中:本期认证相符且本期申报抵扣	2	40	42670000.00	5205800.00
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			136620.00
其中:海关进口增值税专用缴款书	5	1	800000.00	136000.00
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	180	14000.00	620
(三) 本期用于购建不动产的扣税凭证	9	10	8000000.00	1080000.00
(四) 本期不动产允许抵扣进项税额	10	—	—	648000.00
(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			4910420.00
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		227310.00	
其中:免税项目用	14			
集体福利、个人消费	15			
非正常损失	16		17000.00	
简易计税方法征税项目用	17		6310.00	

续表

项 目	栏 次	税 额		
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			
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	204000.00		
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	10	8000000.00	240000.00
其中:按照税法规定不允许抵扣	28	10	8000000.00	240000.00
(二) 其他扣税凭证	29 = 30 至 33 之和	1.00	1500000.00	340000.00
其中:海关进口增值税专用缴款书	30	1.00	1500000.00	340000.00
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	50.00	50670000.00	5445800.00
代扣代缴税额	36	—	—	



## 填写说明

(一)“税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

(二)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。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。如支付道路、桥、闸通行费,按照政策规定,以取得的通行费发票(不含财政票据)上注明的收费金额计算的可抵扣进项税额。

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。

(三)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。

营改增的纳税人,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。

(四)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未申报抵扣”: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。

(五)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改增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 9-9

增值税纳税申报表附表附列资料(三)

(服务、不动产和无形资产扣除项目明细)

税款所属时间:2016 年 10 月 1 日至 2016 年 10 月 31 日

纳税人名称:(公章)

金额单位:元/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			
		期初余额	本期发生额	本期应扣除金额	本期实际扣除金额
17%税率的项目	1	2	3	4 = 2 + 3	5 (5 ≤ 1 且 5 ≤ 4)
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	0	2000000.00	2000000.00	2000000.00
3%征收率的项目	6	0	10300000.00	10300000.00	10300000.00
免抵退税的项目	7				
免税的项目	8				

## 填 写 说 明

(一)本表由服务、不动产和无形资产有扣除项目的营改增纳税人填写。其他纳税人不填写。

(二)“税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

(三)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)”：营改增的服务、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;营改增的服务、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。

营改增的纳税人,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。

(四)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”。

(五)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。

(六)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

(七)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。

(八)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 9-10

增值税纳税申报表附表附列资料(四)  
(税额抵减情况表)

税款所属时间:2016 年 10 月 1 日至 2016 年 10 月 31 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	0	1619400.00	1619400.00	1619400.00	0
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 写 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 行由营改增纳税人、服务、不动产和无形资产按规定汇总计算缴纳税款的总机构填写,反映其分支机构预征缴纳税款抵减总机构应纳税增值税税额的情况。

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税增值税税额的情况。

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税增值税税额的情况。

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税增值税税额的情况。

未发生上述业务的纳税人不填写本表。

表 9-11

增值税纳税申报表附表(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	$3 \leq 1 + 2 + 4$	4	$5 \leq 1 + 4$	$6 = 1 + 2 - 3 + 4 - 5$
0	1080000.00	648000.00	204000.00	0	636000.00

填 写 说 明

- (一) 本表由分期抵扣不动产进项税额的纳税人填写。
- (二) “税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。
- (三) 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。
- (四) 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。
- (五) 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。
- (六) 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≤《附列资料(二)》第23栏“税额”。
- (七) 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。
- (八) 第6列“期末待抵扣不动产进项税额”:填写本期期末尚未抵扣的不动产进项税额,按表中公式填写。

表 9-12

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:2016 年 11 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	136000.00	
合 计	136000.00	

填 报 说 明

本表反映纳税人在《附列资料(二)》“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。



表 9-13

本期抵扣进项税额结构明细表

税款所属时间:2016 年 10 月 1 日至 2016 年 10 月 31 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 + 11 + 16 + 18 + 27 + 29 + 30	35484000.00	4262420.00
一、按税率或征收率归集(不包括购建不动产、通行费)的进项			
17% 税率的进项	2	18250000.00	3102500.00
其中:有形动产租赁的进项	3	400000.00	68000.00
13% 税率的进项	4		
11% 税率的进项	5	8010000.00	881100.00
其中:运输服务的进项	6		
电信服务的进项	7	10000.00	1100.00
建筑安装服务的进项	8	8000000.00	880000.00
不动产租赁服务的进项	9		
受让土地使用权的进项	10		
6% 税率的进项	11	30000.00	1800.00
其中:电信服务的进项	12	30000.00	1800.00
金融保险服务的进项	13		
生活服务的进项	14		
取得无形资产的进项	15		
5% 征收率的进项	16	50000.00	2500.00
其中:不动产租赁服务的进项	17		
3% 征收率的进项	18	9130000.00	273900.00
其中:货物及加工、修理修配劳务的进项	19	8020000.00	240600.00
运输服务的进项	20		
电信服务的进项	21		
建筑安装服务的进项	22	1110000.00	33300.00
金融保险服务的进项	23		
有形动产租赁服务的进项	24		
生活服务的进项	25		
取得无形资产的进项	26		
减按 1.5% 征收率的进项	27		
	28		
二、按抵扣项目归集的进项			
用于购建不动产并一次性抵扣的进项	29		
通行费的进项	30	14000.00	620
	31		
	32		

## 填 写 说 明

一、“税款所属时间”“纳税人名称”的填写同主表。

二、第1栏“合计”按表中所列公式计算填写。

本栏与《增值税纳税申报表附列资料(二)》(本期进项税额明细,以下简称《附列资料(二)》)相关栏次钩稽关系如下:

本栏“税额”列=《附列资料(二)》第12栏“税额”列-《附列资料(二)》第10栏“税额”列-《附列资料(二)》第11栏“税额”列。

三、第2至27栏“一、按税率或征收率归集(不包括购建不动产、通行费)的进项”各栏: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,不包括用于购建不动产的允许一次性抵扣和分期抵扣的进项税额,以及纳税人支付的道路、桥、闸通行费,取得的增值税扣税凭证上注明或计算的进项税额。

其中,第27栏反映纳税人租入个人住房,本期申报抵扣的减按1.5%征收率的进项税额。

纳税人执行农产品增值税进项税额核定扣除办法的,按照农产品增值税进项税额扣除率所对应的税率,将计算抵扣的进项税额填入相应栏次。

纳税人取得通过增值税发票管理新系统中差额征税开票功能开具的增值税专用发票,按照实际购买的服务、不动产或无形资产对应的税率或征收率,将扣税凭证上注明的税额填入对应栏次。

四、第29至30栏“二、按抵扣项目归集的进项”各栏: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抵扣项目的进项税额。

(一)第29栏反映纳税人用于购建不动产允许一次性抵扣的进项税额。

购建不动产允许一次性抵扣的进项税额,是指纳税人用于购建不动产时,发生的允许抵扣且不适用分期抵扣政策的进项税额。

(二)第30栏反映纳税人支付道路、桥、闸通行费,取得的增值税扣税凭证上注明或计算的进项税额。

五、本表内各栏间逻辑关系如下:

第1栏表内公式为 $1=2+4+5+11+16+18+27+29+30$ ;

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;

第11栏 $\geq$ 第12栏+第13栏+第14栏+第15栏;

第16栏 $\geq$ 第17栏;

第18栏 $\geq$ 第19栏+第20栏+第21栏+第22栏+第23栏+第24栏+第25栏+第26栏。

表 9-14

增值税减免税申报明细表

税款所属时间:自 2016 年 10 月 1 日至 2016 年 10 月 31 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 ≤ 3	5 = 3 - 4
合 计	1					
出售固定资产(1124602)	2	0	2000.00	2000.00	2000.00	0
	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 写 说 明

(一)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“本期应纳税额减征额”“本期数”均无数据时,不需填报本表。

(二)“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)。

(三)“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。

(四)“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:

(1)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;

(2)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;

(3)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。

表 9-15

营改增税负分析测算明细表

税款所属时间:2016 年 10 月 1 日至 2016 年 10 月 31 日

金额单位:元至角分

纳税人名称:(公章)

项目及栏次			增值税						营业税							
			不含税 销售额	销项(应纳) 税额	价税合计	服务和不动 产扣除项目 本期实际 扣除金额	扣除后		增值 税应纳 税额(测算)	原营业税税制下服务、不动产和无形资产差额扣除项目						
							含税 销售额	销项(应纳) 税额		期初余额	本期发生额	本期应 扣除金额	本期实际 扣除金额	期末余额	应税营业额	营业税 应纳税额
应税项目代码 及名称	增值税 税率或 征收率	营业税 税率	1	2=1×增 值税税率 或征收率	3=1+2	4	5=3-4	6=5÷(100% +增值税税率 或征收率) ×增值税税 率或征收率	7	8	9	10=8+9	11(11≤3 且 11≤10)	12=10-11	13=3-11	14=13× 营业税税率
合 计	—	—	101954761.90	7072738.10	109027500.00	12300000.00	96727500.00	6677500.00	2023419.31		109027500.00	22323300.00	22323300.00	0.00	86704200.00	2614996.00
040100 工程服务	11%	3%	49400000.00	5434000.00	54834000.00	0.00	54834000.00	5434000.00	794433.96		0	54834000.00	10023300.00	0.00	44810700.00	1344321.00
040100 工程服务	3%	3%	50000000.00	1500000.00	51500000.00	10300000.00	41200000.00	1200000.00	1200000.00		0	51500000.00	10300000.00	0	41200000.00	1236000.00
060504(有形动产租赁)	17%	5%	100000.00	17000.00	117000.00	0.00	117000.00	17000.00	2485.35		0	117000.00	0.00	0.00	117000.00	5850.00
060504(有形动产租赁)	3%	5%	50000.00	1500.00	51500.00	0.00	51500.00	1500.00	1500.00		0	51500.00	0.00	0.00	51500.00	2575.00
090100(销售不动产)	5%	5%	2404761.90	120238.10	2525000.00	2000000.00	525000.00	25000.00	25000.00			2525000.00	2000000.00	0.00	525000.00	26250.00

## 填 写 说 明

本表中“税款所属时间”“纳税人名称”的填写同《增值税纳税申报表(适用一般纳税人)》主表。

## 一、各列填写说明

(一)“应税项目代码及名称”:根据《营改增试点应税项目明细表》所列项目代码及名称填写,同时有多个项目的,应分项目填写。

(二)“增值税税率或征收率”:根据各项目适用的增值税税率或征收率填写。

(三)“营业税税率”:根据各项目在原营业税税制下适用的原营业税税率填写。

(四)第1列“不含税销售额”:反映纳税人当期对应项目不含税的销售额(含即征即退项目),包括开具增值税专用发票、开具其他发票、未开具发票、纳税检查调整的销售额,纳税人所填项目享受差额征税政策的,本列应填写差额扣除之前的销售额。

(五)第2列“销项(应纳)税额”:反映纳税人根据当期对应项目不含税的销售额计算出的销项税额或应纳税额(简易征收)。

本列各行次=第1列对应各行次×增值税税率或征收率。

(六)第3列“价税合计”:反映纳税人当期对应项目的价税合计数。

本列各行次=第1列对应各行次+第2列对应各行次。

(七)第4列“服务、不动产和无形资产扣除项目本期实际扣除金额”:纳税人销售服务、不动产和无形资产享受差额征税政策的,应填写对应项目当期实际差额扣除的金额。不享受差额征税政策的填“0”。

(八)第5列“含税销售额”:纳税人销售服务、不动产和无形资产享受差额征税政策的,应填写对应项目差额扣除后的含税销售额。

本列各行次=第3列对应各行次-第4列对应各行次。

(九)第6列“销项(应纳)税额”:反映纳税人按现行增值税规定,分项目的增值税销项(应纳)税额,按以下要求填写:

1. 销售服务、不动产和无形资产按照一般计税方法计税的

本列各行次=第5列对应各行次÷(100%+对应行次增值税税率)×对应行次增值税税率。

2. 销售服务、不动产和无形资产按照简易计税方法计税的

本列各行次=第5列对应各行次÷(100%+对应行次增值税征收率)×对应行次增值税征收率。

(十)第7列“增值税应纳税额(测算)”:反映纳税人按现行增值税规定,测算出的对应项目的增值税应纳税额。

1. 销售服务、不动产和无形资产按照一般计税方法计税的

本列各行次=第6列对应各行次÷《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》主表第11栏“销项税额”“一般项目”和“即征即退项目”“本月数”之和×《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》主表第19栏“应纳税额”“一般项目”和“即征即退项目”“本月数”之和。

2. 销售服务、不动产和无形资产按照简易计税方法计税的

本列各行次=第6列对应各行次。

(十一)第8列“原营业税税制下服务、不动产和无形资产差额扣除项目”“期初余额”:填写按原营业税规定,服务、不动产和无形资产差额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本表第12列对应行次。

(十二)第9列“原营业税税制下服务、不动产和无形资产差额扣除项目”“本期发生额”:填写按原营业税规定,本期取得的准予差额扣除的服务、不动产和无形资产差额扣除项目金额。

(十三)第10列“原营业税税制下服务、不动产和无形资产差额扣除项目”“本期应扣除金额”:填写按原营业税规定,服务、不动产和无形资产差额扣除项目本期应扣除的金额。

本列各行次=第8列对应各行次+第9列对应各行次。

(十四)第11列“原营业税税制下服务、不动产和无形资产差额扣除项目”“本期实际扣除金额”:填写按原营业税规定,服务、不动产和无形资产差额扣除项目本期实际扣除的金额。

1. 当第10列各行次 $\leq$ 第3列对应行次时

本列各行次=第10列对应各行次。

2. 当第10列各行次 $>$ 第3列对应行次时

本列各行次=第3列对应各行次。

(十五)第12列“原营业税税制下服务、不动产和无形资产差额扣除项目”“期末余额”:填写按原营业税规定,服务、不动产和无形资产差额扣除项目本期期末结存的金额。

本列各行次=第10列对应各行次-第11列对应各行次。

(十六)第13列“应税营业额”:反映纳税人按原营业税规定,对应项目的应税营业额。

本列各行次=第3列对应各行次-第11列对应各行次。

(十七)第14列“营业税应纳税额”:反映纳税人按原营业税规定,计算出的对应项目的营业税应纳税额。

本列各行次=第13列对应各行次 $\times$ 对应行次营业税税率。

二、行次填写说明

(一)“合计”行:本行各栏为对应栏次的合计数。

本行第3列“价税合计”=《增值税纳税申报表附列资料(一)》(本期销售情况明细)第11列“价税合计”第2+4+5+9b+12+13a+13b行。

本行第4列“服务、不动产和无形资产扣除项目本期实际扣除金额”=《增值税纳税申报表附列资料(一)》(本期销售情况明细)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”第2+4+5+9b+12+13a+13b行。

(二)其他行次根据纳税人实际发生业务分项目填写。

## (二)代理填制小规模纳税人增值税纳税申报表及其附列资料

税务师代理填制小规模纳税人增值税纳税申报表及附列资料,应根据纳税人发生增值税业务的实际情况,结合开具的增值税普通发票及其他收入凭证、应税服务的扣除凭证和“应交税费——应交增值税”核算,为纳税人填制增值税纳税申报表及其附列资料。

税务师在代理填制小规模纳税人增值税纳税申报表及其附列资料时,应注意:

1. 根据增值税纳税申报表及其附列资料的填写说明填制增值税纳税申报表及其附列资料。
2. 根据纳税人财务核算及其他纳税相关资料,准确掌握纳税人增值税征(免)税收入、可扣除的应税服务,按照征收率计算应纳增值税额,并填列到增值税纳税申报及附列资料相关栏目。在纳税人准确核算情况下,纳税申报表填列的本期应纳税额应与纳税人“应交税费——应交增值税”记载的数额一致。

**【例9-3】**某装潢公司,为增值税小规模纳税人,2016年9月取得装修收入共计61.8万元。其中,为某增值税一般纳税人办公楼提供装修收入30.9万元,通过税务机关代开增值税专用发票,并在开票时缴纳增值税0.9万元;为某餐饮城提供装修收入20.6万元,自行开具增值税普通发票;为个人住宅提供装修收入10.3万元,未开具增值税发票。该公司将办公楼和餐饮城装修的水电安装业务,分包给专业的水电安装公司,取得水电安装公司开具的安装费发票两张,金额分别为6.18万元和4.12万元。

税务师根据上述资料,可以计算该公司当期应纳增值税额:

$$\text{应纳增值税额} = [61.8 - (6.18 + 4.12)] \div (1 + 3\%) \times 3\% = 1.5 (\text{万元})$$

$$\text{应补缴增值税} = 1.5 - 0.9 = 0.6 (\text{万元})$$

税务师填制该企业2016年9月增值税纳税申报表及附列资料见表9-16、表9-17。



表 9-16

## 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):

税款所属期:2016 年 9 月 1 日至 2016 年 9 月 30 日

金额单位:元至角分

填表日期:2016 年 10 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)应征增值税不含税销售额(3%征收率)	1		600000.00		
税务机关代开的增值税专用发票不含税销售额	2		300000.00		
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				

一、计税依据



## 填 写 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。

(一)“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。

(二)“纳税人识别号”栏,填写纳税人的税务登记证件号码。

(三)“纳税人名称”栏,填写纳税人名称全称。

(四)第1栏“应征增值税不含税销售额(3%征收率)”:填写本期销售货物及劳务、发生应税行为适用3%征收率的不含税销售额,不包括应税行为适用5%征收率的不含税销售额、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。

纳税人发生适用3%征收率的应税行为且有扣除项目的,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。

(五)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。

(六)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、应税行为的普通发票金额换算的不含税销售额。

(七)第4栏“应征增值税不含税销售额(5%征收率)”:填写本期发生应税行为适用5%征收率的不含税销售额。

纳税人发生适用5%征收率应税行为且有扣除项目的,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16栏数据一致。

(八)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。

(九)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发生应税行为的普通发票金额换算的不含税销售额。

(十)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%)。

(十一)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。

(十二)第9栏“免税销售额”:填写销售免征增值税的货物及劳务、应税行为的销售额,不包括出口免税销售额。

应税行为有扣除项目的纳税人,填写扣除之前的销售额。

(十三)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。

(十四)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。

(十五)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、应税行为的销售额,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。

(十六)第13栏“出口免税销售额”:填写出口免征增值税货物及劳务、出口免征增值税应税行为的销售额。

应税行为有扣除项目的纳税人,填写扣除之前的销售额。

(十七)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、出口免征增值税应税行为的普通发票销售额。

(十八)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。

(十九)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。

(二十)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。

(二十一)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。

(二十二)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。

(二十三)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。

表 9-17

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:2016 年 9 月 1 日至 2016 年 9 月 31 日

填表日期:2016 年 10 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
0	103000.00	103000.00	0
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
618000.00	103000.00	515000.00	500000.00
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 写 说 明

本附列资料由发生应税行为且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。

(一)“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。

(二)“纳税人名称”栏,填写纳税人名称全称。

(三)第1栏“期初余额”:填写适用3%征收率的应税行为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”。

(四)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适用3%征收率的应税行为扣除项目金额。

(五)第3栏“本期扣除额”:填写适用3%征收率的应税行为扣除项目本期实际扣除的金额。

第3栏“本期扣除额” $\leq$ 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” $\leq$ 第5栏“全部含税收入(适用3%征收率)”。

(六)第4栏“期末余额”:填写适用3%征收率的应税行为扣除项目本期期末结存的金额。

(七)第5栏“全部含税收入(适用3%征收率)”:填写纳税人适用3%征收率的应税行为取得的全部价款和价外费用数额。

(八)第6栏“本期扣除额”:填写本附列资料第3栏“本期扣除额”的数据。

第6栏“本期扣除额”=第3栏“本期扣除额”。

(九)第7栏“含税销售额”:填写适用3%征收率的应税行为的含税销售额。

第7栏“含税销售额”=第5栏“全部含税收入(适用3%征收率)”-第6栏“本期扣除额”。

(十)第8栏“不含税销售额”:填写适用3%征收率的应税行为的不含税销售额。

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(3%征收率)”“本期数”“服务、不动产和无形资产”栏数据一致。

(十一)第9栏“期初余额”:填写适用5%征收率的应税行为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”。

(十二)第10栏“本期发生额”:填写本期取得的按税法规定准予扣除的适用5%征收率的应税行为扣除项目金额。

(十三)第11栏“本期扣除额”:填写适用5%征收率的应税行为扣除项目本期实际扣除的金额。

第11栏“本期扣除额” $\leq$ 第9栏“期初余额”+第10栏“本期发生额”之和,且第11栏“本期扣除额” $\leq$ 第13栏“全部含税收入(适用5%征收率)”。

(十四)第12栏“期末余额”:填写适用5%征收率的应税行为扣除项目本期期末结存的金额。

(十五)第13栏“全部含税收入(适用5%征收率)”:填写纳税人适用5%征收率的应税行为取得的全部价款和价外费用数额。

(十六)第14栏“本期扣除额”:填写本附列资料第11栏“本期扣除额”的数据。

第14栏“本期扣除额”=第11栏“本期扣除额”。

(十七)第15栏“含税销售额”:填写适用5%征收率的应税行为的含税销售额。

第15栏“含税销售额”=第13栏“全部含税收入(适用5%征收率)”-第14栏“本期扣除额”。

(十八)第16栏“不含税销售额”:填写适用5%征收率的应税行为的不含税销售额。

第16栏“不含税销售额”=第15栏“含税销售额” $\div 1.05$ ,与《增值税纳税申报表(小规模纳税人适用)》第4栏“应征增值税不含税销售额(5%征收率)”“本期数”“服务、不动产和无形资产”栏数据一致。

## 六、代理办理增值税纳税申报手续

代理办理增值税纳税申报手续是税务师按照增值税纳税申报要求,采取远程申报或上门申报方式,为纳税人履行增值税纳税申报手续。在代理办理增值税纳税申报手续时,应做到:

### (一) 增值税纳税申报资料完整

代理办理增值税纳税申报手续的核心内容是按照增值税纳税申报政策规定和省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局增值税纳税申报要求,将纳税人增值税纳税申报必报资料和报备其他资料向税务机关报送,只有完整地报送的纳税申报资料,主管税务机关才会受理,代理纳税申报才会成功,如果不能完整地报送增值税纳税申报资料,纳税申报将无法完成,主管税务机关将会要求补正完整后再办理增值税纳税申报。因此,税务师在代理办理增值税纳税申报手续时,首先应审核纳税人提供的纳税申报资料或代理填制和收集整理的纳税申报资料是否完整,是否符合增值税纳税申报政策规定、所在省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局和主管税务机关的纳税申报要求。

### (二) 增值税纳税申报资料符合逻辑关系

代理办理增值税纳税申报手续时,主管税务机关受理纳税申报资料后,将按增值税纳税申报“一窗式”管理操作规程,进行“票表比对”和申报资料逻辑关系审核,对于比对异常或逻辑关系不符合的纳税申报资料,按照异常情况进行处理或者不予受理纳税申报。因此,税务师在向税务机关办理纳税申报手续之前,对于纳税人自行填制的增值税纳税申报表及附列资料、其他纳税申报资料进行逻辑关系审核,确保符合逻辑关系,以保证代理增值税纳税申报质量和效率。

税务师代理增值税一般纳税人纳税申报进行逻辑关系审核的主要内容包括:纳税申报相关栏目之间、纳税申报表与附列资料之间、附列资料与附列资料之间、增值税专用发票的开票数据电文或税控 IC 卡与附列资料(一)相关栏目间、认证相符的增值税专用发票信息与附列资料(二)相关栏目之间、申请稽核比对的海关进口增值税专用缴款书与附列资料(二)相关栏目之间以及稽核系统比对相符和协查后允许抵扣的增值税抵扣凭证与附列资料(二)相关栏目之间等方面的逻辑关系。

### (三) 及时办理增值税纳税申报手续

税务师在代理办理增值税纳税申报手续时,应按照增值税纳税申报期限的要求及时办理。应避免出现在取得纳税人的纳税申报资料或代理填制纳税申报表及附列资料,收集整理纳税申报资料后,留滞代理的增值税纳税申报资料,导致未及时履行纳税申报代理手续而使纳税人遭受税务行政处罚和加收税收滞纳金,进而引发涉税服务的执业风险和民事纠纷。

## 第二节 增值税纳税审核

税务师为客户提供纳税审查服务不是行使税务机关的检查权力,而是履行代理的职责,指导或帮助纳税人、扣缴义务人做好纳税自查工作,自行补缴少缴或未缴税款。做好纳税审查工作,不仅能有效地指导纳税人依法合理纳税,而且能够提高税务代理的执业质量,

降低执业风险。

### 一、增值税一般纳税人纳税审核

代理增值税一般纳税人纳税审核,一般应遵循增值税计税规律确定审核内容和环节,将影响纳税人增值税应纳税额的纳税人性质、征税范围、计税方法、销项税额、进项税额及进项税额转出,以及应纳税额缴纳和预缴等作为重点审核内容。

#### (一)一般纳税人登记的审核

由于一般纳税人和小规模纳税人在税额计算、税款缴纳等方面有较大区别,对增值税进行纳税审核必须首先对不同纳税人的性质进行审核。

自2015年4月1日起,一般纳税人资格实行登记制,登记事项由增值税纳税人向其主管税务机关办理。结合我国现行一般纳税人的相关政策,一般纳税人资格登记根据纳税人不同情况可分为不能登记、必须登记、申请登记和选择登记四种情形,其中,个人(除个体工商户)不能登记为一般纳税人;年销售额超过规定标准的纳税人必须登记为一般纳税人;年销售额虽然未到规定标准,但符合规定条件的纳税人,可以申请登记为一般纳税人;不经常发生应税行为的非企业性单位、企业和个体工商户等纳税人,可以选择登记为一般纳税人。此外,纳税人办理一般纳税人资格登记后,除国家税务局另有规定外,不能再转为小规模纳税人。因此,在进行纳税人性质审核时,应结合纳税人具体情况,确定是否应该办理一般纳税人资格登记,办理资格登记的是否符合规定标准。审核要点:

(1)一般纳税人的登记手续是否完备的审核。应重点审核以下内容:有无按规定向主管税务机关填报《增值税一般纳税人资格登记表》,并提供税务登记证件,取得主管税务机关当场登记信息;填报《增值税一般纳税人资格登记表》的信息与税务登记证是否一致,对于填报信息不一致或者填报不符合要求的,是否按主管税务机关要求补正后,取得主管税务机关登记信息。

(2)申请登记为一般纳税人是否符合条件。对年销售额未达到规定标准而申请登记为一般纳税人的纳税人,除审核填报资料和税务登记证件外,还应关注其是否符合“会计核算制度健全并能够提供准确税务资料”条件,审核时,应注意纳税人是否有专业财务会计人员,能否按照财务会计制度规定设置总账和有关明细账进行会计核算,能否准确核算增值税销售额、销项税额、进项税额和应纳税额等;能否按规定如实填报增值税纳税申报表及其他相关资料,并按期进行申报纳税。

(3)年销售额超过规定标准的纳税人是否按规定办理登记。按现行一般纳税人登记政策规定,纳税人连续不超过12个月的经营期内累计销售额(包括免税销售额)超过规定标准,应在申报期结束后20个工作日内按照办理一般纳税人资格登记手续;未按规定时限办理的,主管税务机关将在规定期限结束后10个工作日内制作《税务事项通知书》,告知纳税人应当在10个工作日内向主管税务机关办理一般纳税人资格登记手续。应重点审核纳税人的销售额是否达到规定标准,有无将连续12个月的销售额理解为一个年度内销售额,有无将差额计税的销售额或免税销售减除后判定是否超过规定标准;兼有销售货物、提供加工修理修配劳务和销售服务等业务,有无其中一项已超过规定标准而未办理一般纳税人资格登记;在确定销售额时,是否准确把握“偶然发生的转让不动产的销售额,不记入应税行为年应税销售额”的政策规定。此外,对于收到主管税务机关《税务事项通知书》告知办理



一般纳税人登记时,是否及时办理一般纳税人登记手续。

(4)选择登记一般纳税人是否符合条件。对于不经常发生增值税应税行为的纳税人,可以选择是否进行一般纳税人登记。审核的内容应包括纳税人发生的经营行为是否符合不经常发生的条件;收到税务机关告知限期办理一般纳税人登记的,审核纳税人的销售额认定是否准确;作出选择不登记为一般纳税人的,是否及时向主管税务机关提交书面说明,作出的说明是否真实、准确和证据充分。

(5)是否转回小规模纳税人的审核。审核内容包括:已办理一般纳税人认定登记的,是否擅自转回小规模纳税人计税方法纳税;转回小规模纳税人纳税的,是否属于国家税务总局另有规定的情形。

## (二)征税范围的审核

增值税政策对征税范围有基本规定和特殊处理,税务师在增值税征税范围方面的审核时,也包括基本条件和特殊处理的审核。

### 1. 审核征税范围的基本条件

全面推开营改增后,纳税人所有的经营活动都应缴纳增值税。一般情况下,属于增值税征税范围的应税行为应同时具备发生在中华人民共和国境内、经营性的业务活动、为他人提供的和有偿的等四方面条件。因此,增值税征税范围的审核主要也围绕这四方面展开。

(1)是否属于境内应税行为的审核。根据纳税人取得的收入类型,结合收入相关签订的合同、财务核算、款项结算等,判定取得的收入是否符合增值税政策规定的境内应税收入行为,特别关注纳税人有无将在境外提供应税劳务、租赁或出售不动产等取得收入当作境内应税服务缴纳增值税,也应注意纳税人提供的跨境服务收入,是否符合适用零税率或免税条件;对符合条件的,是否按规定办理备案手续或进行免抵退税申报。对于纳税人向境外支付的应税服务、购进无形资产、承租或购买不动产,应结合签订的合同、向境外付款等情况,审核是否属于境内应税行为,对属于境内应税行为,纳税人是否履行扣缴增值税的义务。

(2)审核是否属于经营活动。对于纳税人取得的收入,应结合是否发生过应税行为,是否向购买方收取等特征,判定是否属于应征收增值税的经营活动收入,是否应缴纳增值税和开具增值税发票。对于非经营活动,如向非应税行为购买方收取的补贴、资助或赞助,与应税行为无关的赔偿、违约金,发生搬迁补偿收入等,审核纳税人是否误作为应税收入缴纳增值税或开具增值税发票。

(3)审核是否为他人提供。只有为他人提供的,才是增值税应税行为,税务师应结合发生的应税行为的类型和实际情况,审核纳税人销售货物或提供的应税服务、应税劳务等应税行为,是否发生货物的所有权转移或者向外部提供服务,进而判定是否发生增值税应税行为。应结合现行增值税政策审核纳税人为雇员提供的货物或服务或雇员为纳税人提供的货物或服务,是否构成应税行为,避免增值税缴纳的错误。

(4)审核应税行为是否属于有偿的。应税行为有偿,是指提供应税行为同时取得货币、货物或其他经济利益,可见有偿并不是以取得货币为唯一标志。税务师在审核应税行为的征税范围是否符合有偿条件时,不仅应关注应税行为所取得的货币,更应将发生应税行为,虽然没有实现货币资金的流入,却获取货物或其他经济利益作为重点关注内容,结合纳税

人实际使用的资产、获取的股权、豁免的债务和财务核算资料,审核纳税人是否发生应税行为后,换取货物、抵偿债务、换取股权等形式取得经济利益,而未按规定缴纳增值税。

## 2. 审核视同销售货物、服务、无形资产或者不动产

按照增值税政策规定,有些提供货物或服务虽然没有同时符合前述征税范围的条件,但仍应视同销售属于征收增值税范围。这类征税范围特别是没有实现货币流入或经济利益的取得视同销售货物或服务,经常为纳税人或经营者所难以理解并容易出错,因此也是税务师审核的重点内容。

(1)视同销售货物的审核。税务师应结合纳税人的货物转移方向、财务核算资料、签订的合同和货物出库单据,审核货物是否构成代销条件,代销货物是否按规定时间视同销售缴纳增值税。对于企业内部机构跨县(市)移送货物,审核机构间相互关系,移送货物是一般的销售关系还是移送用于销售关系;对于跨县(区)移送货物,还应注意销售合同签订、货款收取和发票开具,将移送用于销售与移送用于仓储区分开来,避免将跨县(区)移送连续生产或存储的货物,视同销售缴纳增值税;对确实跨县(区)移送用于销售的货物,税务师应关注机构间货物的纳税是否及时,有无出现到最终销售才一并视同销售而延迟缴纳增值税情况。对于自产货物或委托加工货物用于投资、捐赠、分利和用于职工福利或个人消费(全面推开营改增后,不再存在用于非增值税应税项目视同销售情形),应根据货物流转情况和财务核算,审核是否按视同销售及时缴纳增值税。对于外购货物的视同销售,一方面应审核外购货物用于投资、捐赠、分利是否按规定按视同销售缴纳增值税;另一方面应审核是否将视同销售与增值税进项税额不能抵扣或进项税额转出混淆,将应按视同销售处理的,误作进项税额转出,而将外购货物用于职工福利或个人消费,误作视同销售缴纳增值税。

(2)视同销售服务、无形资产或者不动产。税务师应根据纳税人财务核算、签订合同或其他资料,审核纳税人是否存在无偿提供服务、转让无形资产或不动产等情况,关注无偿提供服务是否按规定视同销售服务缴纳增值税;对于未缴纳增值税的无偿提供行为,是否属于用于公益事业或者以社会公众为对象,可以不用视同销售缴纳增值税。

## 3. 审核混合销售的增值税处理

全面推开营改增试点后,所有的经营活动都缴纳增值税,混合销售的税务处理,从原来的是否缴纳增值税或营业税,转向怎样缴纳增值税。混合销售的增值税处理审核的重点主要是两个方面:

(1)审核是否属于混合销售行为。混合销售行为的标志是销售货物和销售服务属于同一销售行为,销售货物与销售服务间有关联关系,若销售行为间没有关联关系,就不属于混合销售,而属于兼营业务。税务师应根据纳税人业务发生的工程流程、签订的合同等资料,结合财务核算,准确判定纳税人发生的业务属于混合销售还是兼营业务,以便准确进行增值税处理。

(2)审核混合销售的增值税处理是否准确。按营改增试点政策规定,试点期间混合销售增值税处理视纳税人的主业确定按销售货物还是按销售服务缴纳增值税,也即混合销售的增值税处理变成适用的增值税税率或征收率的问题。税务师应根据纳税人经营范围和经营业务的实质,准确判定其主业是销售货物还是销售服务,以对混合销售行为作出准确的增值税处理。税务师应注意纳税人有无将混合销售行为人为地分解为销售货物和销售服务缴纳增值税,即将混合销售行为误按兼营业务处理;也应注意混合销售行为适用税率

是否准确,防止出现主业把握不准,或者不是按纳税人主业而是按该项业务销售货物或销售货物比例来适用税率缴纳增值税。

### (三) 计税方法的审核

一般纳税人的基本计税方法为一般计税方法,但对于一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税行为,可以选择适用简易计税方法计税,但一经选择,36个月内不得变更。可见一般纳税人适用简易计税方法的应税行为是特定的,适用简易计税方法是纳税人自己选择的,选择了简易计税方法后,在36个月内再不能变更为一般计税方法。在一般纳税人计税方法适用审核中,税务师应从如下几个方面展开:

1. 审核选择适用简易计税方法的应税行为是否符合财政部和国家税务总局规定。能够选择简易计税方法的应税行为,都有明确的行业限制或行为条件,税务师应结合纳税人发生应税行为的实际情况,结合财务核算和相关的纳税资料和信息,准确判定纳税人选择适用简易计税方法的应税行为,是否符合相关增值税政策规定的要求和条件,有无未按规定进行独立核算并核算清楚。对于出售已经使用过的固定资产,是否属于按税法规定进项税额不能抵扣并未抵扣情形,既要防止将按税法规定能够抵扣的固定资产出售按3%减按2%征税,又要避免可以按简易计税方法却按适用税率计税。对于建筑工程营改增老项目或者房地产老项目,应结合《建筑工程施工许可证》或者建筑工程承包合同注明的开工日期,判定是否符合适用简易计税方法的条件,并且是否整个项目者适用简易计税方法计税;有无做好营改增前后应纳税额的整体衔接处理。对于清包工和甲供工程提供的建筑服务,应结合签订建筑安装合同、业主单位提供材料的工程联系单或材料施工清单和工程决算资料,判定是否符合增值税政策规定的适用简易计税方法条件。

2. 审核是否按规定办理计税方法的备案手续。简易计税方法是纳税人自行选择确定,应按规定向主管税务机关办理选择简易计税方法的备案,税务师应结合纳税人选择适用简易计税方法的业务类型、项目,核实是否对应地办理了备案手续,有无未备案擅自适用简易计税方法情况。

3. 审核简易计税方法变更情况。税务师应根据纳税人应纳税额核算和增值税发票开具情况,审核纳税人的特定应税行为计税方法是否变更,若发生变更的,有无满足选择简易办法后超过36个月的条件。

### (四) 销项税额的审核

销项税额是增值税审核的重要环节和重要内容。销项税额由销售额和适用税率两个要素确定,税务师的销项税额审核,以销售额的确定和税率或征收率的适用为主要内容。

#### 1. 销售额的审核

销售额对增值税计算有着决定影响,也是正确计算销项税额的关键所在。销售额的确认,既有在规定的纳税义务发生时间的时点因素,也有是否应计销售额内容的金额因素,税务师对纳税人的销售额审核,应将是否应在当期确认销售额和确认的销售额是否完整作为主要内容。

(1) 审核销售收入的结算方式,是否存在结算期内的应税销售额未申报纳税的情况。

① 赊销、分期收款结算方式销售货物的审核。税务师应重点审核企业产品赊销业务是否属实;合同规定的货款结算到期日的账务处理是否正确,有无购销双方没有签订购销合同或合同中没有约定付款日期,在货物发出时没有按规定缴纳增值税的情况等,有无将收

到的货款长期挂入“其他应付款”“预收账款”“待处理财产损益”等账户的问题。

②预收货款结算方式的审核。税务师应重点审核企业发出货物的账务处理是否正确,对于采取预收款方式生产销售大型机械设备、船舶、飞机等生产工期超过12个月的,是否在收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天按规定缴纳增值税,有无在发出货物时不作账务处理,或只作货物减少的有关账务处理,而不及时结转货物的销售收入的问題;有无在分批发货的情况下,每批货物发出时不及时结转收入而等到全部货物发出时再结转销售的问题;对于预收款方式提供建筑服务、租赁服务,是否在收到预收款时按规定缴纳增值税,有无将取得预收款只作预收账款账务处理,未相应计提销项税额。税务师可通过核实“库存商品”“库存商品”明细账,查实记账凭证及账务处理是否正确;通过审查“预收账款”或“应收账款”明细账,核实有无滞后实现收入、不如期纳税的问题。

③托收承付或委托收款方式销售货物的审核。税务师应重点审核企业有无货物已发出,并向银行办妥了货物托收手续后仍不作销货处理的情况。审查时可重点以季末或年末发出商品备查簿为中心,查核商品发运记录资料,审查企业提供的购销合同,结合银行结算凭证回单联及发票开具日期,对照产品(商品)销售收入明细账等,查明是否有不及时结转销售收入而延误收入入账时间的情况。

## (2) 审核纳税人在申报时应税销售额金额是否准确。

①发生应税行为收取价外费用是否并入应税销售额。税务师应注意审核纳税人的“其他应付款”“其他业务收入”“营业外收入”等科目的明细账,如有属于销售货物或应税劳务而从购买方收取的价外收费,应对照“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目进行审查,如“应交税费——应交增值税(销项税额)”科目没有反映这些价外收费销项税额内容的,就表明纳税人对价外收费隐瞒申报纳税。此外,还应注意审查纳税人的“管理费用”“制造费用”“营业费用”等科目的明细账,如有贷方发生额或借方红字发生额,应对照记账凭证,逐笔进行审查,看有无隐瞒价外收费,少计销项税额的问题。

②销售残次品(废品)、半残品、副产品和下脚料、边角料等取得的收入是否并入应税销售额。税务师对生产经营中涉及残次品(废品)、半残品、副产品、下脚料、边角料外销业务的企业进行审核时,应注意这些企业发生上述业务后的账务处理是否正确,企业常见错误做法是将取得的收入直接冲减“生产成本”“库存商品”“制造费用”“管理费用”,或记入“营业外收入”等账户,因此税务师应注意重点审核上述账户的借方红字发生额或贷方发生额的具体内容,并结合“主营业务收入”“其他业务收入”等明细账,纳税人的纳税申报表等,查明企业是否存在少计应税销售额的问题。

③采取以旧换新方式销售货物,确认计算缴纳增值税的应税销售额是否准确。销售金银首饰以外的货物,应重点审核计算缴纳增值税的销售价格,防止企业按实际收取的价款计提销项税额。具体方法是审查纳税人的产品(商品)销售收入明细账,看有没有哪一种产品(商品)的销售价格明显低于正常时期的销售价格。如有所售货物价格明显偏低而无其他特殊情况的,可能为实行以旧换新让价销售造成的,应予以调增应税销售额。销售金银首饰,应重点审核计算缴纳增值税的销售价格,一方面要审核是否按实际收取的价款,防止以金银首饰全部销售价格计算缴纳增值税而多计提销项税额;另一方面要审核换取的旧货折算价格是否真实、合理,防止出现多扣除换入旧货的价格,而少计提销项税额。具体方法是审核纳税人的金银首饰销售收入明细账加上计提的销项税额,扣除存货明细账记录的换

进旧货的余额,以余额为基础计算的销项税额与计提的销项税额是否相符,若不相称,应作相应调整计算增值税的应税销售额。

④采取还本销售方式销售货物,是否从应税销售额中减除了还本支出,造成少计应税销售额。还本销售是指纳税人在销售货物后,到一定的期限时,由销售方一次或分次退还给购货方全部或部分价款。这种销售方式是纳税人为了加速资金周转而采取的一种促销手段。其还本支出可作为产品销售费用或经营费用处理。税务师在审核时应注意企业是否按扣除还本支出后的销售额计销售,少计销项税额。审查时,首先应了解纳税人有无还本销售业务。若有,应重点检查“营业费用”明细账的摘要记录,看该账户有无还本支出核算业务,列账是否正确。如果没有还本支出核算,一般就是扣除还本支出后的余额计销售,应要求纳税人按照还本支出凭证的汇总数补计销售收入,补缴增值税。

⑤采取折扣方式发生应税行为,将折扣额另开发票的,是否从应税销售额中减除了折扣额,造成少计应税销售额。税务师对采取折扣方式发生应税行为,主要审核当期销售额的扣减数,具体可从以下几方面进行:一是将本期增值税申报表中的销售额与企业本期“主营业务收入”账户的总额核对,看其金额是否一致,如不一致,其差额可能存在折扣的销售方式。二是将增值税申报表与“主营业务收入”账户的差额和企业发生应税行为中的折扣额进行核对,看是否一致。三是重点审核企业发生应税行为中的折扣额是否在同一发票上注明,查“主营业务收入”账,看有无红字冲销,若有,应调出记账凭证,核实其所附的发票,看折扣额的处理是否符合规定,如另开发票,则应将其折扣额并入销售额中计税;四是审查企业实行折扣方式发生应税行为的合同(协议)等书面规定的资料,看是否与执行的折扣标准相符;五是纳税人采取折扣方式发生应税行为,审查发票的金额栏是否将销售额和折扣额分别注明,是否存在不在同一张发票“金额”栏注明折扣额,而仅在发票的“备注”栏注明折扣额,却将折扣额从销售额中减除的现象。

⑥为销售货物而出租、出借包装物收取押金,因逾期而不再退还的,是否已并入应税销售额并按所包装货物适用税率计算纳税。同时应注意审核有关特殊的纳税规定,如对销售酒类产品(除适用啤酒、黄酒外)收取的包装物押金的规定。

税务师审核时,可从以下三方面入手:一是对销售除酒类产品(除啤酒、黄酒以外)的货物,审核销售货物而出租、出借包装物有关合同、协议,掌握各种包装物的回收期限,对超过约定回收期限未退还的包装物押金或者收取的包装物押金超过一年仍挂在“其他应付款”账户上的,应依照税法规定,对逾期的包装物押金按照包装货物的税率计算缴纳增值税。二是审核“其他应付款”明细账借方发生额的对应账户,看有无异常的对对应关系。如发现有与“应付福利费”“盈余公积”等账户相对应的情况,一般就是将应没收的包装物押金挪作了他用。经审核后,应按税法规定计算补缴增值税。三是对销售酒类产品(除啤酒、黄酒以外)收取的包装物押金是否按税法规定在当期计提增值税,有无滞后计提税金的问题。

⑦将自产或委托加工的货物用于集体福利、个人消费的,是否视同销售将其金额并入应税销售额。税务师审核时,应注意三个问题:一是该行为是否属于征税范围;二是计税依据是否正确,有无低于正常销售额计税;三是有无延期计税。具体审核要点为:一是审核“库存商品”“委托加工物资”账户贷方发生额的对应账户关系是否正常。可追查出库产品的去向和用途,从中发现问题。二是通过集体福利、个人消费核算科目“应付职工薪酬”“管理费用——业务招待费”等科目逆向反查。三是核对税费计算是否正确,调阅“应交税

费——应交增值税(销项税额)”贷方发生额与职工福利或个人消费借方发生额同类相同凭证号,核对领用数量,在核实正确的基础上将金额除以数量等于结转单价,再与日常销售价比较。四是注意自用商品领用时间,看有无人为延期做账,只要核对发货单记载时间与记账凭证号时间是否一致即可。

⑧将自产、委托加工或购买的货物对外投资,分配给股东、投资者,无偿赠送他人,是否按规定视同销售将其金额并入应税销售额。税务师审核此类业务的要点为:一是查看“长期投资”账户借方的对应关系。如果发现借记“长期投资”,贷记“库存商品”“原材料”“自制半成品”“固定资产”等异常会计分录,说明企业用存货对外投资未申报增值税。可要求企业提供对外投资的合同、协议,审阅其条款和对外投资实物的价款,与企业日常同类产品销售价相核对,分别作出补缴增值税的处理。二是审核纳税人“库存商品”“自制半成品”等账户贷方发生额,如发生额大于当期所结转的“主营业务成本”账户借方发生额,说明纳税人可能将自制或委托加工货物用于无偿赠送或分配给股东、投资者,应对照纳税人的“营业外支出”“应付利润”等账户进行审核。三是审核纳税人将外购固定资产发生视同销售行为后,对已使用过的固定资产无法确定销售额的,是否按照《财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知》(财税〔2008〕170号)规定,以固定资产净值为销售额计算销项税额。四是审核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,其中涉及的货物转让是否多缴增值税,按规定不属于增值税征税范围,不征收增值税。

⑨将货物交付他人代销是否按规定视同销售将其金额并入应税销售额。税务师审核要点主要有:一是通过“库存商品——委托代销产品”“库存商品——委托代销商品”贷方发生额核查对应科目是否异常,有无漏做销售,特别是将代销手续费从销售额中扣除减少收入的现象;二是通过“代销合同”订立的结算时间核查实际商品销售实现的时间,是否有延期销售的现象。

⑩销售代销货物是否按规定视同销售将其金额并入应税销售额。税务师审核要点主要有:一是了解纳税人是否有代销业务,并了解其账务处理方法核算过程;二是关注“应付账款”“其他应付款”的动向。特别要关注往来发生而又无实际业务的转来转去的款项,必要时可发协查函或直接至对方单位调查。

⑪移送货物用于销售是否按规定视同销售将其金额并入应税销售额。设有两个以上机构实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,视同销售货物,但相关机构设在同一县(市)的除外。据此,税务师审核的要点为:一是了解被查企业经营机构设立情况,通过查看工商登记、分支机构设立情况可以查明;二是审核异地分支机构互供商品是否实现销售。主要通过“产成品”“库存商品”账户和货币资金结算往来账户两个方面入手审核。

⑫企业对外提供有偿加工货物的应税劳务,是否按规定将收入并入应税销售额。税务师审核的主要内容:一是审核“主营业务收入”“其他业务收入”等账户贷方发生额,查看原始凭证,看有无加工、修理修配收入未计销项税额的行为;二是审核“原材料”账户的贷方发生额,以及委托方货款的结算方式,查看有无将自产品加工或代垫辅助材料未作收入实现的行为。

⑬以物易物或用应税货物抵偿债务,是否并入应税销售额。税务师的审核要点有:一是审查“库存商品”等账户的贷方发生额。如其对应科目为“原材料”“库存商品”“低值易耗品”“在建工程”“固定资产”“应付账款”借方,同时借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”,属于异常会计分录,说明企业以物易物未通过销售,未实现增值税的销项税额。二是核准交换价格,作出正确处理。在审核时,根据产成品发货单记录的数量、“产成品”账户贷方发生额记录发出的金额,除以发出数量,等于发出兑换商品单价,再与该产品正常售价比较,判断兑换商品的单价,分别作出正确处理。

⑭销售退回或销售折让、服务中止或者折让,当期计算增值税扣减的销售额和扣减的销项税额,是否符合增值税政策和增值税发票管理规定。

纳税人发生的销售退回或销售折让、服务中止或者折让业务,应审核应税行为发生时,开具的是增值税专用发票还是增值税普通发票。对于开具增值税普通发票后,发生的销售退回或销售折让、服务中止或者折让,应从购进方或销售方的有关部门取得退回、折让或中止的有关证明材料,并收回原开具的增值税普通发票或者开具红字增值税普通发票,才能扣减当期计算增值税的销售额和扣减当期销项税额。对于开具增值税专用发票后,发生的销售退回或销售折让、服务中止或者折让,符合作废条件的,应收回原开具的增值税专用发票,按规定进行作废处理,对于折让另行开具增值税专用发票,相应的退回、折让或中止的销售额和销项税额,才能从当期计算增值税的销售额和销项税额扣减;对于不符合作废条件的,应取得税务机关系统校验通过的《开具红字增值税专用发票信息表》,开具红字增值税专用发票,相应的退回、折让或中止的销售额和销项税额,才能从当期计算增值税的销售额和销项税额扣减。

对于开具增值税普通发票后退回、折让或中止审核的要点是:发生的退回、折让或中止业务的证据是否充分;数额是否准确;是否按规定收回原开的增值税普通发票或开具红字增值税普通发票。对于开具增值税专用发票后的退回、折让或中止审核要点是:增值税专用发票作废是否符合条件;是否凭税务机关系统校验通过的《开具红字增值税专用发票信息表》及其他证据材料开具红字增值税专用发票;有无擅自开具增值税专用发票情况;退回、折让或中止的数额是否准确。审核时,应将有关证明材料、作废的增值税专用发票或增值税普通发票以及《开具红字增值税专用发票信息表》等资料,结合“主营业务收入”明细账、“应交税费——应交增值税(销项税额)”明细账和纳税申报资料进行核对,审核纳税人的销售退回或销售折让、服务中止或者折让的增值税处理是否准确。

⑮发生应税行为价格明显偏低或偏高无正当理由,视同销售货物、服务、无形资产或者不动产而无销售额,审核其计税销售额是否正确。

税务师的审核要点:在按法定程序确定销售额时,不能将确定的程序相互颠倒或者不区分任何情况而直接按组成计税价格确定计税销售额。税务师发现企业的应税行为价格明显偏低或明显偏高的,一般可通过价格核比较和销售毛利分析进行查证。

⑯发生应税行为采取销售额与销项税额合并定价方法的,应审核其应税销售额的换算是否正确。

⑰外汇结算销售额折计人民币应税销售额是否正确。税务师审核时,应根据纳税人采用折合率的方法,核对当天或当月1日的外汇牌价,以鉴别其折算的正确性。如果发现有任何变更折合率或折合率使用不当的,应按规定进行计算调整。

## 2. 应税销售额扣除的审核

营改增试点政策规定,纳税人发生部分规定的应税行为,在计算缴纳增值税时,可以从计算缴纳增值税时,扣除规定的支出项目。这些扣除项目有规定范围,应取得规定的扣税凭证,在纳税申报时应按规定填报《增值税纳税申报表附列资料(一)》和《增值税纳税申报表附列资料(三)》相关栏目,在会计核算时,应通过“应交税费——应交增值税(销项税额抵减)”科目核算。税务师在应税销售扣除额审核时,应根据纳税人所发生的应税行为,根据纳税申报资料和会计核算,发现是否存在应税销售额扣除情况;若有扣除情形,进一步审核是否符合条件、有无有效凭证、申报扣除金额是否准确和发票开具是否符合规定等问题。对于不同的应税销售扣除项目,审核侧重点会有所不同,主要有:

(1)金融商品转让。重点审核金融商品的买入价,有无将买入或销售过程中的税费计入买入价中;对于多次购买的金融商品选择的加权平均法或者移动加权平均法进行买入价核算,是否在36个月内发生变动。对于转让金融商品出现正负差时,有无在年度内结转下期抵减;有无出现跨年度结转正负差相抵情况。有无将金融商品转让开具增值税专用发票。

(2)经纪代理服务。审核扣减的销售额是否是代委托方收取并支付的政府性基金或者行政事业性收费;有无取得规定的抵扣票据;有无将未取得规定进项税额扣除凭证的支付也作为扣除项目扣除销售额;开具的增值税发票是否准确地分别开具增值税专用发票和增值税普通发票。

(3)融资租赁和融资性售后回租业务。应审核从事融资租赁和融资性售后回租业务的纳税人是否具备资质,是否经规定的部门批准取得批文或者经营许可证书;扣除的项目是否与营改增试点进程相吻合,特别注意安装费和保险费等营改增业务支出的扣除时点;扣除的利息支出计算是否准确。有无把经营性租赁与融资租赁相混淆而扣除利息支出。对于2016年4月30日前签订的有形动产融资性售后回租合同,在未执行到期之前,应关注纳税人选择的计税方法,是否按政策规定进行相应销售额确定和扣除项目;对于选择原有计税方法的,应审核其扣除的本金及利息计算是否准确,开具的增值税发票是否分别开具增值税专用发票和增值税普通发票,并且开具金额准确。

(4)旅游服务。应重点审核扣除的为服务对象支付的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付其他接团旅游企业的旅游费用,发生金额和扣除项目是否真实;有无取得有效扣除凭证;发生上述支出是否出现取得增值税专用发票情况。

(5)房地产开发企业的房地产开发项目。对于房地产开发项目扣除向政府部门支付的土地价款,应重点审核该开发项目是否适用一般计税方法;扣除的土地款是否属于向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等项目;属于向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款等允许扣除的支出,是否取得省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据;向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用在计算销售额时扣除,是否提供拆迁协议、拆迁双方支付和取得拆迁补偿费用凭证等能够证明拆迁补偿费用真实性的材料;有无将取得土地过程发生的其他支出或税费也作为扣除项目;多个开发项目按可供销售建筑面积为依据计算的当期扣除项目金额是否准确。

## 3. 适用税率或征收率的审核

(1)增值税税率或征收率运用是否正确,是否扩大了低税率或征收率货物、应税劳务或



应税服务的适用范围。

审核时,应深入企业了解情况,从投入产出和产品(商品)的性能、用途、生产工艺等方面,严格对照税法规定的征税范围及注释,准确审核确定纳税人适用的货物适用税率是否正确;从应税劳务或应税服务签订的合同、服务条款及劳务或服务提供的程序、过程和结果等方面,严格对照税法规定的征税范围及注释,准确审核确定纳税人适用的应税劳务或服务适用税率是否准确;根据纳税人从事行业或业务的实际情况,对照税法一般纳税人简单方法政策规定,以及申请按简单计税方法手续,准确审核确定纳税人适用的征收率是否正确。

(2)增值税税率或征收率已发生变动的应税行为,是否按税率或征收率变动的规定执行日期计算缴纳增值税。

(3)兼营不同税率或征收率的应税行为,未分别核算销售额的,是否从高适用增值税税率或征收率计算缴纳增值税。

审核时,应根据纳税人的“主营业务收入”“其他业务收入”账户和“应交税费——应交增值税(销项税额)”明细账,对照会计凭证,审核纳税人如何核算销售额和销项税额。凡未分别说明明细账分别核算不同税率或征收率的货物、应税劳务或应税服务的销售额的,应按规定从高适用税率或征收率计算补缴增值税。

(4)混合销售行为的适用税率和处理是否准确。

审核时,根据纳税人发生的业务情况判定是否存在混合销售行为,行为发生是什么时候,对于发生于营改增试点之前的混合销售行为,缴纳增值税或营业税处理是否符合相应时期的政策规定;对于营改增试点后发生的混合销售行为,所适用的税率是否与纳税人主业相符,有无出现同一企业相同的混合销售业务适用不同税率现象。

### (五)进项税额的审核

在一般计税办法下,进项税额是决定纳税人应纳增值税额的另一个重要因素。税务师在对纳税人的进项税额审核时,应从购进的项目是否能够抵扣、有无取得合法有效扣税凭证、有无用允许抵扣销项税额的方面和是否在规定的时间抵扣等四方面进行。

#### 1. 购进项目的审核

全面推开营改增后,纳税人在购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产时,销售方均按规定缴纳了增值税,纳税人购进时也相应支付或者负担了增值税额,从增值税原理而言,这些支付或者负担的增值税额均能作为其抵扣销项税额的进项税额。但是按现行增值税政策规定,并不是所有购进项目的进项税额都能够抵扣,而且不同的项目抵扣方法也不全相同。因此,在购进项目的进项税额审核时,应特别注意如下方面:

(1)进项税额不允许抵扣的项目。按现行增值税政策规定,纳税人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的进项税额不能从销项税额抵扣,税务师应根据纳税人支出情况和财务核算,结合取得的凭证,审核有无将上述购进项目的进项税额申报抵扣,特别要注意以其他名义而实质为上述项目,并已取得抵扣凭证情况下,如与贷款相关的顾问费或咨询费、与住宿相关的餐饮费等,是否当作允许抵扣项目而抵扣。

(2)不动产进项税额的抵扣。自2016年5月1日起,纳税人取得并在会计制度上按固定资产核算的不动产或者取得的不动产在建工程,其进项税额应自取得之日起分2年从销项税额抵扣,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。对不动产的进项税额抵扣,

税务师应从如下几方面审核:

①纳税人取得的不动产及不动产的在建项目,是否发生于2016年5月1日之后。有无全面推开营改增之前的项目延迟开具增值税专用发票而实现抵扣。税务师可以根据纳税签订不动产购建合同、货款结算及其他有关资料进行审核,把握不动产购建的时间。

②有无将应分期抵扣的不动产一次性抵扣。税务师应重点关注融资租赁的不动产,施工现场修建的临时建筑物和构筑物,改建、扩建、修缮、装饰不动产未达到增加不动产原值超过50%的等一次性进项税额抵扣,是否符合政策规定;另外有无将构成不动产实体的材料和设备、应记入不动产的设计服务和建筑服务,未与不动产一起分期抵扣。税务师可以根据纳税人购置不动产的会计核算及施工合同等资料,审核纳税人不动产抵扣是否准确。

③待抵扣进项税额的转入进项税额时间是否准确。审核纳税人是否按政策规定从购建取得发票之日起第十三个月将未抵扣的进项税额转入进项税额抵扣,税务师可以根据纳税人的会计记录和《增值税纳税申报表附列资料(五)》填报,结合相应的扣税凭证上,发现纳税人这部分进项税额抵扣有无提前或推迟。另外,也应审核不同的不动产项目间的待抵扣进项税额核算是否混淆,导致抵扣时间和金额不准确。

④不动产购建项目领用已抵扣进项税额的货物处理是否准确。不动产购建项目领用已全额抵扣进项税额的货物时,应先将其中40%进项税额转出,到第十三个月再转入进项税额抵扣,税务师应结合纳税人不动产在建工程和会计核算,审核有无领用已全额抵扣的货物及其会计处理和纳税申报是否准确。

(3)货物运输服务的抵扣。货物运输服务以货物为运输对象,货物运输服务能否抵扣与运输对象有关。税务师在审核运输服务的进项税额时,应关注运输服务的运输对象,审核有无将为简易计税方法、免税项目或用于职工福利、个人消费的货物提供运输服务的进项税额抵扣。

## 2. 扣税凭证的审核

增值税扣税凭证包括:纳税人取得的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票和境外纳税人解缴增值税的完税凭证,纳税人若取得的扣税凭证不符合法律、行政法规有关规定,其进项税额不得从销项税额中抵扣。因此,税务师对不同的扣税凭证都要进行审核。

### (1) 增值税专用发票的审核

增值税专用发票审核的重点是否按规定取得增值税专用发票,取得的增值税专用发票是否合法有效。

税务师审核要点包括:

①审核纳税人购进货物、接受应税劳务或应税服务取得增值税专用发票注明的进项税额。首先审查取得的增值税专用发票的真伪,然后审查票面开具的内容是否填写齐全正确,税务登记号是否准确,取得增值税专用发票的实际金额与增值税专用发票版面是否相符。

②审核纳税人据以核算进项税额的增值税专用发票的发票联、抵扣联的记载内容是否一致,有无只有抵扣联而无发票联或者只有发票联而无抵扣联的增值税专用发票。

③审核纳税人购进货物是否与购货方的生产、经营相关。一是核对生产经营范围;二是核对“原材料”“库存商品”明细账,防止虚开、代开增值税专用发票。

## (2) 海关进口增值税专用缴款书的审核

重点审核进口货物是否按规定在进口环节缴纳增值税,取得完税凭证,并按税法规定进行抵扣。

税务师审核要点:

①审核海关代征进口货物增值税时的增值税专用发票票据的真实性。即原件的唯一性,企业名称的准确性。专用缴款书上若标明有两个单位名称,既有代理进口单位名称,又有委托进口单位名称的,只准予其中取得专用缴款书原件的单位抵扣税款。

②审核专用缴款书所注明的进口货物入库单。重点追踪进口货物的流向,若无库存,是否已做销售申报纳税。

③审核纳税人是否按规定期限和要求向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(电子数据),申请稽核比对。对于稽核比对结果为不符、缺联的海关进口增值税专用发票是否按规定向主管税务机关申请数据修改或者核对;对于稽核比对结果为滞留的海关进口增值税专用发票,是否按规定继续参与稽核比对。

④审核纳税人海关进口增值税专用发票注明的税额申报抵扣时,是否已经从税务机关取得稽核系统比对相符和税务协查后允许抵扣的信息,份数、金额和税额是否一致;已经稽核比对结果相符的海关进口增值税专用发票,是否在取得稽核比对结果的当月纳税申报期内申报抵扣,有无逾期未申报抵扣情况。

## (3) 农产品扣税凭证的审核

购进农产品准予抵扣的进项税额是依据农产品收购发票和农产品销售发票所注明的买价和13%的扣除率计算的,审核时,应重点关注农产品扣除凭证是否符合规定,有无超范围使用和未按规定计算进项税额。

税务师审核要点:

①审核企业的收购凭证。将税务部门领取的收购凭证领购簿与使用的收购凭证对照检查,审核其使用的收购凭证是否合法。

②审核企业收购凭证的汇总数和收购实物数。审核购进的货物是否属于免税农业产品,是否向规定的对象收购,是否按规定的价格依据计算抵扣税额。

③审核企业计算免税农业产品进项税额的凭证与有关资金和往来账户。若只有开具的凭证而无相应的资金运动或负债产生,以及虽有资金运动或负债产生但内容不一致、数额不相符的,则重点查实抵扣的真实性。

④审核企业购进农产品取得销售方开具的销售发票是否符合规定,计算进项税额的农产品买价和计算的进项税额是否准确;有无将小规模纳税人销售额未达起征点而免征增值税的农产品销售发票和一般纳税人免征流通或批发环节增值税的农产品销售发票为依据,计算用于抵扣销项税额的进项税额。

⑤审核企业购进农产品取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用发票,是否按注明税额申报作为抵扣的进项税额,有无仍以买价和扣除率计算进项税额抵扣。

## (4) 境外纳税人完税凭证的审核

接受境外单位或者个人提供的应税行为,通常情况下,纳税人一方面应扣缴境外纳税人的增值税,另一方面这部分扣缴的增值税完税凭证又是其进项税额抵扣的扣税凭证。税务师应重点审核纳税人是否取得境外纳税人的完税凭证,以及有相关资料证明完税凭证记

载的增值税由纳税人支付或负担。

税务师审核要点:

①审核纳税人接受境外单位或者个人的应税行为是否属于境内应税行为;能否按税收政策或税收协定可以免征或者豁免增值税;纳税人是否应按规定履行扣缴增值税义务;扣缴的增值税计算是否准确;扣缴的增值税税款是否已向税务机关缴纳并取得完税凭证。

②申报抵扣接受境外单位或者个人提供应税行为的进项税额,是否同时留存有书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票等资料;完税凭证记载的进项税额与相关的资料之间能否印证相符。

### 3. 购进项目使用的审核

进项税额是用来抵扣销项税额的,因此,购进项目使用应与销项税额相对应,用于其他项目或者未用于销项税额相关方面的购进项目,对应的进项税额就不能从销项税额中抵扣。税务师对购进项目的使用审核应注意如下两个方面:

(1)用于其他方面的审核。纳税人购进的项目用于简易计税方法的计税项目、免征增值税项目和集体福利或者个人消费,进项税额不能抵扣。在具体审核中,应将固定资产、无形资产和不动产与其他货物或服务区别对待。

①固定资产、无形资产和不动产的使用审核。固定资产、无形资产和不动产的进项税额不能抵扣是指专用于简易计税方法的计税项目、免征增值税项目和集体福利或者个人消费,即不能区分用于应税行为或简易计税方法的计税项目、免征增值税项目和集体福利或者个人消费,进项税额就允许全额抵扣。因此,在固定资产、无形资产和不动产的使用审核中,重点应放在是否专用,以判定能否抵扣。税务师可以根据固定资产等的种类、使用常规和纳税人会计核算、固定资产卡片等资料进行审核,确定是否专用,能否抵扣。

②其他项目的使用审核。其他项目的使用,可以根据纳税人的领料单、成本计算、会计核算等资料,审核确认是否属于允许进项税额扣除。对于职工福利和个人消费(包括交际应酬消费),应根据会计核算及实际使用情况,判定进项税额能否扣除。对于有些项目在使用中无法划分清楚是否为应税项目或者不得抵扣项目,税务师应审核纳税人是否根据一定依据(通常按销售额,房地产企业按建设规模)进行计算不得抵扣的进项税额;计算分摊的结果是否准确;有无根据年度数据进行清算。

(2)非正常损失的审核。购进项目发生非正常损失,进项税额同样不能从销项税额抵扣。这类非正常损失的进项税额审核,税务师应注意把握如下两个方面:

①非正常损失仅指因管理不善造成的被盗、丢失、霉烂变质和因违反法律法规而被依法没收、销毁、拆除的情形,其他原因造成的损失不属于进项税额不能抵扣的情形,税务师应根据纳税人发生损失的成因,准确把握相关购进项目的进项税额能否抵扣。

②发生非正常损失时,进项税额不能抵扣的项目范围包括货物及相关服务,即货物、在产品或产成品的损失,不仅包括购进货物或耗用的购进货物的进项税额,也包括相关的加工修理修配劳务和交通运输服务的进项税额;不动产不仅包括购进不动产或者不动产所耗用的购进货物的进项税额,也包括相关的设计服务和建筑服务的进项税额。税务师在审核时,应准确把握不能抵扣的进项税额范围,避免非正常损失不允许抵扣的进项税额范围和金额出现差错。

(3)进项税额转出的审核。进项税额转出是指已抵扣进项税额购进货物、劳务、服务,

因改变用途或者发生非正常损失而致进项税额不得抵扣情形,在发生时当期进项税额中扣减。税务师在进项税额转出审核时,应注意如下几个方面:

①是否属于应作进项税额转出的情形。进项税额转出的要件是“前已抵扣”“后变为不能抵扣”,税务师应根据货物、劳务、服务的使用或损失情况,审核是否改变用途或属于非正常损失而致不能抵扣情形;对于不能抵扣情形,还应追究原来是否已经实际抵扣,既要防止纳税人进项税额应转出而未转出情形,也要纠正纳税人进项税额不应转出而转出的现象。

②进项税额转出的金额是否准确。进项税额转出是已抵扣的进项税额“追回”,“追回”的是原来已抵扣的进项税额,因此,能确认原已抵扣税额的,按原已抵扣税额转出;对不能确认原已抵扣税额的,只能通过计算技术来解决。在计算时固定资产、无形资产或者不动产与其他货物、劳务、服务的计算方法和依据是不同的,固定资产、无形资产或者不动产主要按照其净值来计算进项税额转出金额;其他货物、劳务、服务是以当期实际成本为依据计算进项税额转出金额。税务师审核纳税人的进项税额转出金额时,应注意确认是否能确认原已抵扣应转出的进项税额;对于需要计算确认的,应根据应进项转出的项目,审核其运用的方法和计算的结果是否准确。这里特别需要注意的是,在产品、产成品或不动产在建工程发生应进项税额转出时,作为计算依据的不应是在产品、产成品或不动产在建工程的实际成本或净值,而是相关耗用货物、劳务或服务的实际成本。

③销售折让、中止或者退还而收回的增值税是否进项税额转出。纳税人从销售方因各种原因收回的与销售(或购进)相关的增值税,应作进项税额转出。税务师在审核时,应注意从销售方取得的款项和相关的增值税额,分析是否与其购进货物、劳务、服务、无形资产或不动产有关,有关的就应作进项税额转出,无关的可能属于为销售方提供的其他经营行为,应作销售业务或其他处理;特别应关注从销售方取得的未开具发票、抵销债务或者报销费用等情况,税务师应分析判定是否应作进项税额转出。此外,还应审核纳税人作出的进项税额是否准确。通常情况下,纳税人从销售方面取得的增值税额作进项税额转出,伴随着开具红字增值税专用发票,税务师在审核时,还应注意纳税人在填制《开具红字增值税专用发票信息表》当期是否作了进项税额转出处理,有无延期到取得红字增值税专用发票时,才作出冲减当期进项税额的情况。

④不动产分期抵扣项目领用已抵扣货物是否作进项税额处理。前已述及,不再重复。

(4)进项税额转入的审核。按增值税政策规定,纳税人专用的、进项税额不得抵扣项目的固定资产、无形资产和不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额的应税项目,可在改变用途后,按固定资产、无形资产和不动产的净值计算可以抵扣的进项税额。税务师在这类转回抵扣的进项税额审核时,应把握此种情形只发生于可持续使用的固定资产、无形资产和不动产,同时要注意这种计算转回抵扣要以原已取得合法有效的增值税扣税凭证为前提,另外还要审核转回的进项税额计算是否准确。

#### 4. 进项税额抵扣时限的审核

(1)认证期限的审核。审核主要包括:纳税人取得的增值税专用发票(包括机动车销售统一发票)是否按规定在登录本省增值税发票选择确认平台,查询、选择、确认或扫描认证增值税发票信息用于申报抵扣或出口退税;认证的期限是否在增值税专用发票开具之日起180日内;通过扫描认证的纳税人丢失增值税发票联和抵扣联,是否取得销售方主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》后,再按规定在认证期内认证。

(2)申报稽核比对期限的审核。审核主要包括:纳税人进口货物取得的属于增值税扣税范围的海关进口增值税专用缴款书是否自开具之日起180天内向主管税务机关报送《海关完税凭证抵扣清单》(电子数据),申请稽核比对;稽核比对结果为不符、缺联的海关进口增值税专用缴款书是否在产生稽核结果的180日内,持海关进口增值税专用缴款书原件向主管税务机关申请数据修改或者核对;辅导期管理的纳税人是否在增值税专用发票等认证相符当月向主管税务机关申请稽核比对;辅导期管理的纳税人是否在取得的货物运输费用结算单据之日起180天内向主管税务机关申请稽核比对。

(3)申报抵扣期限的审核。审核主要包括:海关进口增值税专用缴款书是否在税务机关提供稽核比对结果或税务协查后允许抵扣的当月纳税申报期内申报抵扣;非辅导期管理的纳税人认证相符的增值税专用发票,是否在认证当月申报抵扣进项税额;辅导期管理的纳税人增值税专用发票和货物运输结算单据是否在税务机关提供稽核比对结果或税务协查后允许抵扣的当月纳税申报期内申报抵扣。

(4)逾期增值税扣税凭证抵扣的审核。审核主要包括:增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书和公路内河货物运输业统一发票逾期认证或申请稽核比对的,造成的原因是否客观,能否提供证明客观原因的相关资料;是否通过主管税务机关审核、逐级上报,由国家税务总局认证、稽核比对,认证、稽核比对是否相符。

(5)未按期申报抵扣增值税扣税凭证的审核。审核主要包括:纳税人已认证相符的增值税专用发票、已稽核比对相符或税务协查后允许抵扣海关进口增值税专用缴款书或增值税专用发票未在当月纳税申报期内申报抵扣的,造成的原因是否客观,能否提供证明客观原因的相关资料;是否经主管税务机关审核允许纳税人继续申报抵扣。

#### (六)预缴税款的审核

按营改增试点政策规定,纳税人跨县(市)提供建筑服务、在异地销售或出租不动产,应在纳税义务发生时,在建筑服务发生地或者不动产所在地预缴增值税,纳税人预缴的增值税,在机构所在纳税申报时,按规定抵减应纳增值税额;另外,房地产开发企业预收款方式销售自行开发的房地产项目,应在收到预收款时按照规定预缴增值税,纳税人预缴的增值税,按规定在房地产开发项目纳税义务发生时确认销售额计算的应纳增值税额中抵减。预缴税款及其按规定抵减也是增值税纳税审核的重要内容。

##### 1. 预缴税额的审核

纳税人发生应预缴增值税情形,税务师应审核其是否按规定预缴,预缴的增值税额计算是否准确,预缴时向税务机关报送的资料是否齐全。

(1)跨县(市)建筑服务预缴的审核。应重点审核纳税人在纳税义务发生时,是否及时向施工地国税机关履行预缴税申报和预缴税款的义务;预缴时是否提供分包的合同及发票并按规定扣除后计算预缴税款;一般计税办法或简易计税办法的建筑服务,在预缴税时的销售额计算和预征率的适用是否准确。

(2)异地租赁不动产预缴的审核。应重点审核纳税人在纳税义务发生时,特别是在预收方式收取租金时,是否及时向不动产所在地国税机关履行预缴税款申报和预缴税款义务;一般计税办法或简易计税办法的不动产出租业务,在预缴税时的销售额计算和预征率的适用是否准确。

(3)异地转让不动产的审核。应重点审核纳税人在异地销售不动产时,是否按规定向

不动产所在地的地税机关履行预缴税款申报和预缴税款义务;在转让非自建不动产时,是否可以提供按规定可以扣除纳税的有效凭证;预缴税款的计算是否准确。

(4)房地产开发项目预收款的预缴。应重点审核纳税人是否在收到预收款时按规定预缴税款;预缴增值税的预收款范围是否准确;一般计税办法或简易计税办法的不动产出租业务,在预缴时的销售额计算和预缴增值税额计算是否准确;有无出现留抵税额抵减预缴增值税的情况。

## 2. 预缴税款抵减的审核

预缴税款抵减应纳增值税额时,税务师重点审核以下两点:

(1)跨县(区)建筑服务、异地租赁不动产和不动产预收款等预缴增值税,是否按规定分项目填报《增值税预缴税款表》,填报税额、缴纳的税额是否与完税凭证一致。

(2)纳税人预缴税款抵减当期应缴税额时,是否按规定填报《增值税纳税申报表附列资料(四)》并且各栏目数据准确;有无出现当期应抵减未抵减或重复抵减情况;当期不足抵减情况下,结转下期抵减的数据以及下期抵减金额是否准确;对于一般计税方法的跨县(区)建筑项目、异地转让和销售不动产项目,应特别注意应纳税额小于已预缴税额,且差额较大的情况,若存在应提请纳税人向主管税务机关报告,以便由国家税务总局通知在一定时期内暂停预缴增值税。

## (七)增值税应纳税额的审核

增值税应纳税额是否正确,重点是当期销项税额和当期进项税额两个部分的审核,当期销项税额和进项税额的审核要点前面已作了介绍,这里重点阐述对增值税“应交税费”明细账和纳税申报表的审查。

### 1. 增值税“应交税费”明细账审核要点

“应交税费——应交增值税”明细账,是为了全面核算和反映增值税的应缴、已缴情况而设置的。对纳税人“应交税费——应交增值税”明细账的审核,应主要注重以下几个方面:

(1)“应交税费——应交增值税”明细账中各项核算内容及财务处理方法,是否符合有关增值税会计处理的规定。

(2)增值税是否做到按月计算应纳税额,“月税月清”,有无将本月欠税用下期进项税额抵顶、滞纳税款的问题。

(3)有无多记“进项税额”,少记“销项税额”“进项税额转出”,造成当期应缴税金不实的问题。

(4)生产销售的货物按简易办法计算缴纳增值税的企业,其不得抵扣进项税额计算是否正确;出口企业按出口货物离岸价与征、退税率之差计算的不予抵扣的税额是否在当期从“进项税额转出”科目转增产品销售成本等。

(5)增值税税控系统专用设备和技术服务费抵减增值税税款是否记入“应交税费——应交增值税(减免税款)”账户;记入金额是否与专用设备和技术服务费规定的收费标准相符;抵扣增值税税额的设备是否是增值税税控系统的专用设备,有无将通用设备支付费用混入抵扣增值税额;抵扣的专用设备是否初次购买;全额抵扣增值税税额后的专用设备和技术服务费支付费用取得的增值税专用发票注明的增值税额是否又作为进项税额抵扣。

税务师应根据纳税人生产经营规模、会计核算水平以及增值税账簿设置等情况,选择

相应的审核方法:

对于企业内部管理控制制度较完善,会计核算水平较高,账簿设置较规范的纳税人,一般采用审阅法、复核法、抽样检查法等审核方法。具体来讲就是审阅检查“应交税费——应交增值税”明细账各栏目记录,将账簿记载的各项指标与会计报表、增值税纳税申报表的对应数据相核对,与增值税专用发票抵扣联相核对,检查有无差异。对调整账务、非正常业务账务、红字冲减账务应特别关注,查阅其记账凭证。同时抽样审核各类相关业务的账务处理,较迅速、全面地发现会计核算方面的问题。

对于会计核算不规范或企业内部管理控制制度不健全的纳税人,其增值税账簿记录往往不能作为审核的主要依据。应采用详查法,即审核每一笔经营业务情况,并可从销货发票、存货或银行存款等方面,审核其纳税情况。

## 2. 增值税一般纳税人申报表审核要点

(1)本期销项税额。应根据“主营业务收入(出口销售收入)”“其他业务收入”“应交税费——应交增值税(销项税额)”等账户,检查内销货物和应税劳务的应税销售额和销项税额,出口货物的免税销售额。对于视同销售行为,应根据“在建工程”“营业外支出”等账户核算内容,计算其销项税额。

(2)本期进项税额。应根据“原材料”“应付账款”“管理费用”“固定资产”“应交税费——应交增值税(进项税额)”等账户,计算确认纳税人的本期进项税额、不允许抵扣的进项税额、本期应抵扣进项税额。对认证不相符和逾期不能抵扣的进项税额不能填列到申报表中。

(3)税款计算。应按《增值税纳税申报表(一般纳税人适用)》上的逻辑关系正确计算各项税额,确认本期应纳税额和留抵税额。

**【例9-4】**某企业为增值税一般纳税人,税务师受托对其2017年7月的增值税纳税情况进行审核,发现其有关增值税处理业务如下:(假定该企业当期无留抵税额,其他增值税业务的处理都准确)

(1)7月5日 16号凭证:购进原材料,部分途中被盗,取得运输单位赔偿。企业账务处理为:

①借:原材料	200000
应交税费——应交增值税(进项税额)	34000
贷:应付账款	234000
②借:银行存款	11700
贷:原材料	11700

后附原始凭证:

①增值税专用发票1份,材料重量10吨,注明价款200000元,税额34000元;

②材料被盗情况说明,被盗材料0.5吨,价税合计价值11700元,运输单位担任全部责任,全额赔偿;

③银行解款单位1份,收到运输单位赔偿11700元;

④材料入库单1份,入库数量为9.5吨。

(2)7月12日 48号凭证:支付劳务派遣费。企业账务处理为:



借:生产成本	630000
应交税费——应交增值税(进项税额)	37500
贷:银行存款	667500

后附原始凭证:

- ①增值税专用发票1份,注明金额30000元 税额1500元;
- ②增值税普通发票1份,注明金额636000元 税额0元;
- ③网上银行付款凭证1份,注明金额667500元。

(3)7月16日 56号凭证:收到货款及延期付款利息。企业账务处理为:

借:银行存款	589680
贷:应收账款	585000
营业外收入	4680

后附原始凭证:

- ①银行进账单回执1份,注明金额589680元;
- ②开具自制收款凭证1份,收到延期付款利息4680元。

(4)7月18日 68号凭证:发出产品,收款90%,扣10%质保金。企业账务处理为:

借:银行存款	900000
贷:主营业务收入	900000
应交税费——应交增值税(销项税额)	153000

后附原始凭证:

- ①开具的增值税专用发票1份,注明金额1000000元,税额170000元;
- ②银行进账单1份,注明金额1053000元;
- ③产品出库单1份。

(5)7月22日 79号凭证:销售折让。企业账务处理为:

借:银行存款	70200
贷:主营业务收入	60000
应交税费——应交增值税(销项税额)	10200

后附原始凭证:

- ①因产品质量问题与购货方签订折让销售协议1份,返还款项70200元;
- ②《开具红字增值税专用发票信息表》1份,注明金额-60000元,税额10200元;
- ③银行汇款回执1份,注明金额70200元。

(6)7月24日 86号凭证:支付建造新车间的建筑安装费。企业账务处理为:

借:在建工程	600000
贷:银行存款	666000
应交税费——应交增值税(进项税额)	66000

后附原始凭证:

- ①增值税专用发票1份,注明金额600000元,税额66000元;
- ②银行转账支票存根1份,注明金额666000元。

(7)7月28日 97号凭证:新建车间工程领用材料。企业账务处理为:

借:在建工程	300000
贷:存货	300000

(8)7月30日 106号凭证:车队报销通行费。企业账务处理为:

借:管理费用	1874
贷:银行存款	1874

后附原始凭证:

①高速公路通行费10份,合计金额824元;

②一级公路通行费60份,合计金额1050元。

(9)7月31日 118号凭证:出售固定资产。企业账务处理为:

借:银行存款	120510
贷:固定资产清理	118170
应交税费——简易计税	2340

后附原始凭证:

①增值税普通发票1份,注明金额120510元;

②银行进账单1份,注明金额120510元。

经查固定资产卡片,该固定资产为2015年9月购进,购进原值800000元,进项税额136000元,进项税额于2015年10月增值税申报时抵扣。

上述发现的增值税有关业务,税务师应指出企业错误的处理问题,计算审核应补(退)的增值税,并作出相应的账务调整处理。

1. 税务师指出企业存在的问题并作账务调整如下:

(1)7月5日 16号凭证:购进材料发生被盗,属于非正常损失,进项税额不允许抵扣。

当期进项税额多抵扣 =  $11700 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 1700$ (元)

当期调账分录:

借:原材料	1700
贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)	1700

(2)7月12日 48号凭证:支付劳务派遣费取得普通发票部分,为未取得合法有效的扣税凭证,进项税额不能通过计算抵扣。当期进项税额多抵扣36000元。

当期调账分录:

借:生产成本(等科目)	36000
贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)	36000

(3)7月16日 56号凭证:收到销售货物的延期付款利息,属于销售货物的价外费用,应按规定计算销项税额。

少计销项税额 =  $4680 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 680$ (元)

当期调账分录:

借:营业外收入	4680
贷:主营业务收入	4000
应交税费——应交增值税(销项税额)	680

(4)7月18日 68号凭证:销售的货物已发出并开具增值税专用发票,应全额确认销售额,计算销项税额,对于未收到款项的暂扣质量保证金属于应收账款。少计当期销售额100000元。

少计当期销项税额 =  $100000 \times 17\% = 17000$ (元)

当期调账分录:

借:应收账款	117000
贷:主营业务收入	100000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17000

(5)7月22日 79号凭证:销售折让处理正确。

(6)7月24日 86号凭证:不动产在建项目支付的建筑服务,未分2年抵扣进项税额。

多抵扣进项税额 =  $66000 \times 40\% = 26400$ (元)

当期调账分录:

借:应交税费——待抵扣进项税额	26400
贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)	26400

(7)7月28日 97号凭证:不动产在建项目领用已全额抵扣进项税额的材料,进项税额应分2年抵扣,40%部分的税额应转为待抵扣进项税额。

当期应转入待抵扣进项税额 =  $300000 \times 17\% \times 40\% = 20400$ (元)

当期调账分录:

借:应交税费——待抵扣进项税额	20400
贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)	20400

(8)7月30日 106号凭证:车队报销的通行费,未计算扣除进项税额。

少抵扣进项税额 =  $824 \div (1 + 3\%) \times 3\% + 1050 \div (1 + 5\%) \times 5\% = 74$ (元)

当期调账分录:

借:应交税费——应交增值税(进项税额)	74
贷:管理费用	74

(9)7月31日 118号凭证,销售已抵扣进项税额的固定资产应按适用税率计算销项税额,不能采取简易计税办法3%减按2%计算缴纳增值税。

应补缴增值税 =  $120510 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 2340 = 15170$ (元)

当期调账分录:

借:应交税费——简易计税	2340
固定资产清理	15170
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	17510

2. 税务师经审核计算的7月应补增值税:

应补缴增值税 =  $1700 + 36000 + 680 + 17000 + 26400 + 20400 - 74 + 17510 = 119616$ (元)

## 二、增值税小规模纳税人的纳税审核

增值税小规模纳税人发生应税行为,实行简易征收办法计算应纳税额,计税方法简单。但是,由于小规模纳税人通常会计核算资料不健全,销售收入少入账或账外经营的问题比较普遍,所以,代理增值税小规模纳税人的纳税审查,要根据小规模纳税人计税资料和会计核算的特点,确定审核内容和方法。

### (一)应税销售额的审核

对于增值税小规模纳税人的审核,主要应针对销售收入不入账或者少计收入,隐瞒应税销售额的问题,采取“成本倒挤”、销售毛利率等方法加以核查。

1. 审核纳税人期初存货、本期进货和期末存货的情况,根据纳税人货物的购、销、存情况,查找隐瞒应税销售额的问题。

2. 审核纳税人经营资金的运转情况,重点审查纳税人的银行存款日记账和现金日记账,从纳税人的货币资金收、支情况中发现问题。

3. 通过侧面调查的方法,从纳税人主要供货渠道中了解纳税人的进货情况,再结合纳税人销售渠道的市场营销情况,核实会计期间内纳税人的销售收入。

### (二)应税销售额扣除的审核

通常情况下,小规模纳税人发生应税行为以取得的全部价款和价外费用为依据计算应纳税增值额。但营改增试点政策规定,部分特定应税行为的应税销售额允许按扣除项目后的余额计算应纳税增值额。对这部分扣除项目的审核,也是税务师在小规模纳税人审核中应特别关注的问题。主要包括以下三点:

1. 建筑服务分包支出的审核。应审核建筑服务分包支出是否真实;是否属于收入对应项目所发生的支出;收到建筑服务分包支出的发票是否有效,开具是否规范。

2. 不动产购置原值的审核。应审核所销售的不动产购置原值或取得时的作价是否正确,有无把购置或取得时的税费也记入其中;所扣除的购置原值或取得时的作价是否有合法有效的扣除凭证;扣除凭证记载金额与扣除金额是否一致。

3. 金融商品买入价的审核。应审核金融商品买入价金额是否准确,是否按规定的加权平均办法计算;买入价中是否有将购买或销售过程中的税费也记入其中;金融商品转让的正负差相抵、结转是否符合政策规定。

### (三)应纳税额的审核

1. 重点核查小规模纳税人将含税的销售额换算成不含税销售额的计算是否正确。将本期含税的销售额换算成不含税的销售额,与纳税人申报表中的销售额进行对比,审核是否一致。

2. 审核小规模纳税人计算应纳税额适用的征收率是否正确。小规模纳税人的征收率为3%或5%,其中销售或出租不动产、选择差额纳税的劳务派遣服务适用的征收率为5%,其余均为3%。税务师应根据纳税人实际发生的业务,审核其适用的征收率是否正确。

3. 审核小规模纳税人是否按规定预缴税款。小规模纳税人跨县(市)提供建筑服务、异地销售或出租不动产以及房地产开发企业预收款方式销售开发项目,应按规定预缴增值税。小规模纳税人除适用的预征率和申报抵减税额与一般纳税人略有差异外,审核内容和方法

与一般纳税人相同。

4. 审核小规模纳税人应纳税额计算是否准确无误,纳税人是否按规定期限缴纳税款。

**【例9-5】** 某街道办集体工业企业系小规模纳税人,主要生产衍缝机。2016年1月试生产,2016年7月取得第一笔产品销售收入,并于8月到主管税务机关按月申报缴纳增值税。10月某国税机关接到群众举报,反映该企业不开发票账外销售产品。税务机关委托××税务师事务所审核该企业的纳税情况,并指导该企业正确核算经营情况,如实申报纳税。

首先,税务师对银行存款日记账、现金日记账、往来账、产成品账、销售收入账、销售收据存根等进行重点审核,但只发现零配件的销售未申报纳税,没有发现账外产品销售。其次,从生产环节着手,到生产车间实地了解产品生产情况。其生产的衍缝机分为无梭机、94A、94C、64A四种型号,产品的关键部件伺服电机系从国外进口,生产设备的床面都是外委加工。经过上述调查,税务师决定将确定产品生产的真实数量作为纳税审查的突破口。一是对该企业伺服电机购进入库数量、领用数量、库存数量进行核对,对伺服电机领用数量与产成品的入库数量、出库销售数量和库存数量作比较,找出电机购进、领用数量的差额。二是对外加工床面的入库数量、领用数量、库存数量作比较,找出其差额,分析确定各种型号产品的账外生产销售数量。运用这种方法,查实该公司2016年1月至9月存在大量账外销售的问题如下:

(1)产成品不入库,不开发票,账外销售产品21台,销售收入532451.61元分别存入个人账户。

(2)销售零配件开收据,不作收入,账外销售收入18129.03元,账务处理如下:

借:银行存款	18129.03
贷:其他应付款	18129.03

通过上述审核,查实企业少计含税收入为 $532451.61 + 18129.03 = 550580.64$ (元),少缴增值税 $= 550580.64 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 16036.33$ (元)。

作相关账务调整如下:

(1)产品销售账外收入:

借:其他应收款——××个人	532451.61
贷:主营业务收入	516943.31
应交税费——应交增值税	15508.30

(2)零配件账外销售收入:

借:其他应付款	18129.03
贷:其他业务收入	17601.00
应交税费——应交增值税	528.03

(3)计算补缴增值税:

借:应交税费——应交增值税	16036.33
贷:银行存款	16036.33

### 三、纳税审核报告

税务师对纳税人增值税的纳税情况进行全面审核后,应将有关问题与处理方法归纳整理成书面报告,提交被审查单位的管理部门。目前,税务师签发的纳税审核报告,尚未采取固定的格式,但是,报告中应明确阐述下列问题(其他税种的纳税审核报告也同此要求):

1. 纳税审核的重点范围。包括主要的会计账户和原始凭证。
2. 纳税审核发现的主要问题与分析。包括确认问题的会计报表项目,有关账户的会计处理和原始凭证,以及确认问题的税法、税收政策依据、财务会计制度方面的规定等。
3. 提出切实可行的建议。针对问题确认应补缴的税额及解决办法,对有关账务处理重新作出调整后的会计分录。
4. 提出改进措施。在分析问题产生原因的基础上,提出加强财务核算管理和有关计税资料稽核工作的具体措施。
5. 纳税审核报告的日期。
6. 税务代理机构的签章。
7. 税务师的签章。

**【例9-6】**祥和家具有限公司2016年12月发生下列业务:

1. 购进油漆20000元,进项税额3400元,已付款并验收入库。
2. 购进生产用原材料100000元,进项税额17000元,已付款并验收入库。

在入库后由于管理不善造成非正常损失10000元,企业已转入“待处理财产损溢”账户。

3. 购进生产用辅助材料10000元,进项税额1700元,尚未收到增值税专用发票入账,尚未付款验收入库。企业作账务处理:

借:物资采购	10000
应交税费——应交增值税(进项税额)	1700
贷:银行存款	11700

4. 本月购入生产用设备20台,取得销售方开具的增值税专用发票上注明价款50000元,税额8500元。企业作账务处理:

借:固定资产	50000
应交税费——应交增值税(进项税额)	8500
贷:银行存款	58500

5. 本月销售产品一批,不含税价格200000元,产品适用增值税税率17%,货款及税金已全部收到并已开出增值税专用发票。

6. 将生产产品一批(成本价为8000元)分配给投资者,按市场不含税售价计算应为10000元,已作如下账务处理:

借:应付利润	8000
贷:库存商品	8000

税务师在审查其本月《增值税纳税申报表》时,发现表中有关数据如下:

(1)本期进项税额:30600元;

(2) 本期销项税额:34000 元;

(3) 应纳税额:3400 元。

要求:根据以上资料编制祥和家具有限公司 2016 年 12 月增值税纳税审核报告。

## 关于祥和家具有限公司 2016 年 12 月 增值税纳税的审核报告

祥和家具有限公司:

我们受贵公司的委托,对贵公司 2016 年 12 月增值税纳税情况进行审核,重点审核了本月的增值税纳税申报表和“应交税费——应交增值税”等明细账,抽查了相关会计凭证和账务处理,提出纳税审核报告如下:

第一,增值税纳税审核发现的主要问题:

1. 审核“待处理财产损溢”账户,发现购进原材料非正常损失 10000 元,其进项税额未作转出处理。

2. 审核“物资采购”“应付账款”账户,发现购进辅助材料 10000 元,尚未收到合法扣税凭证、尚未付款验收入库,其增值税税额 1700 元,不应结转进项税额。

3. 审核“应付利润”“库存商品”账户,将生产产品分配给投资者,按售价计算 10000 元,属于视同销售行为,应计算销项税额。

第二,计算应补税额与账务调整:

1. 对购进原材料非正常损失 10000 元,其进项税额 1700 元,不应从销项税额中抵扣,应作进项税额转出处理。账务处理如下:

借:待处理财产损溢——待处理流动资产损溢	1700
贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)	1700

2. 对于外购生产用辅助材料尚未取得合法扣税凭证,已验收入库,其税额 1700 元不应计入本期进项税额处理,待验收入库后再作进项税额处理。调账分录为:

方法一:

借:物资采购	1700
贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)	1700

或(1)红字冲回原分录。

(2)再作账务处理:

借:物资采购	11700
贷:银行存款	11700

方法二:

借:待摊费用——待抵扣进项税额	1700
贷:应交税费——应交增值税(进项税额转出)	1700

或(1)红字冲回原分录。

(2)重新作账务处理:

借:物资采购	10000
待摊费用——待抵扣进项税额	1700
贷:银行存款	11700

3. 对视同销售行为应计算销项税额,补缴增值税。应红字冲回原分录再作账务处理:

借:应付利润	11700
贷:主营业务收入	10000
应交税费——应交增值税(销项税额)	1700
借:主营业务成本	8000
贷:库存商品	8000

4. 根据上述处理结果,本月增值税纳税申报表有关内容应调整如下:

- (1)本期应抵扣进项税额:27200 元;
- (2)本期销项税额:35700 元;
- (3)本期应纳税额:8500 元;
- (4)本月应补缴增值税:8500 - 3400 = 5100(元)。

××税务师事务所(签章)

税务师:××(签章)

2017 年×月×日

### 第三节 消费税纳税申报代理

消费税纳税申报是指纳税人按照消费税纳税申报要求,计算当期应纳消费税额,填制消费税纳税申报表,在规定的纳税申报期内向主管税务机关报送纳税申报资料,履行消费税纳税申报义务。

根据《中华人民共和国消费税暂行条例》规定,消费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。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。

与增值税纳税申报代理相似,消费税纳税申报代理根据委托人委托的服务内容不同,包括消费税申报准备服务、消费税代理申报服务和消费税申报准备并代理申报服务等纳税申报代理类型。其中,代理计算纳税人当期应纳消费税、填制消费税纳税申报表和办理消费税纳税申报手续是消费税纳税申报代理的主要内容。



## 一、消费税应纳税额计算

### (一) 消费税计算方法

消费税对不同的应税消费品,分别实行从价定率、从量定额,或者从价定率和从量定额复合计税等三种方法计算应纳税额。

#### 1. 从量定额计税方法

应税消费品中黄酒、啤酒和所有应税成品油,实行从量定额计税方法计算应纳消费税额,应纳税额计算公式:

$$\text{应纳税额} = \text{销售数量} \times \text{定额税率}$$

#### 2. 从价定率和从量定额复合计税方法

应税消费品中卷烟(不包括批发环节缴纳的消费税)、白酒,实行从价定率和从量定额复合计税方法计算应纳消费税额,应纳税额计算公式:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{比例税率} + \text{销售数量} \times \text{定额税率}$$

#### 3. 从价定率计税方法

除上述实行从量定额、从价定率和从量定额复合计税办法的应税消费品外,其余应税消费品实行从价定率计税方法计算应纳消费税额,应纳税额计算公式:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{比例税率}$$

### (二) 应纳消费税计算相关要素确定

#### 1. 应税消费品的销售额

销售额为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。“价外费用”,是指价外收取的基金、集资费、返还利润、补贴、违约金(延期付款利息)和手续费、包装费、储备费、运输装卸费、代收款项、代垫款项以及其他各种性质的价外收费。但下列款项不包括在内:

- (1) 承运部门的运费发票开具给购货方的;
- (2) 纳税人将该项发票转交给购货方的。

#### 2. 应税消费品的课税数量或销售额

(1) 纳税人销售的应税消费品,属从量定额征税的,为应税消费品的销售数量;属从价定率征税的,为销售应税消费品的销售额。

(2) 纳税人通过自设非独立门市部销售的自产应税消费品,属从量定额征税的,为门市部对外销售应税消费品的销售数量;属从价定率征税的,为门市部销售应税消费品的销售额。

(3) 自产自用的应税消费品(除用于连续生产应税消费品外),属从量定额征税的,为应税消费品的移送使用数量;属从价定率征税或复合计税办法的,为一定顺序确定的同类消费品的销售价格或组成计税价格。

(4) 委托加工的应税消费品,属从量定额征税的,为纳税人收回的应税消费品数量;属从价定率征税或复合计税办法的,为一定顺序确定的受托方的同类消费品的销售价格或组成计税价格。

(5) 进口的应税消费品,属从量定额征税的,为海关核定的应税消费品进口征税数量;属从价定率征税或复合计税办法的,为组成计税价格。

### 3. 用外购或委托加工收回已税消费品生产应税消费品

下列用外购或委托加工收回已税消费品连续生产的应税消费品,在计税时按当期生产领用数量计算准予扣除外购或委托加工收回的应税消费品已纳的消费税税款:

- (1) 用外购或委托加工收回已税烟丝生产的卷烟;
- (2) 用外购或委托加工收回已税高档化妆品生产的高档化妆品;
- (3) 用外购或委托加工收回已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石;
- (4) 用外购或委托加工收回已税鞭炮、焰火生产的鞭炮、焰火;
- (5) 用外购已税石脑油为原料生产的应税消费品或用委托加工收回已税石脑油为原料生产的应税消费品;

- (6) 用外购或委托加工收回已税润滑油生产的润滑油;
- (7) 用外购或委托加工收回已税杆头、杆身的握把生产的高尔夫球杆;
- (8) 用外购或委托加工收回已税木制一次性筷子生产的一次性筷子;
- (9) 用外购或委托加工收回已税实木地板生产的实木地板。

上述当期准予扣除外购应税消费品已纳消费税税款的计算公式为:

#### ① 实行从价定率办法计算应纳税额的

$$\begin{aligned} \text{当期准予扣除外购应税消费品已纳税款} &= \frac{\text{当期准予扣除外购应税消费品买价}}{\text{应税消费品买价}} \times \text{外购应税消费品适用税率} \\ \text{当期准予扣除外购应税消费品买价} &= \frac{\text{期初库存外购应税消费品买价}}{\text{应税消费品买价}} + \frac{\text{当期购进的外购应税消费品买价}}{\text{应税消费品买价}} - \frac{\text{期末库存的外购应税消费品买价}}{\text{应税消费品买价}} \end{aligned}$$

#### ② 实行从量定额办法计算应纳税额的

$$\begin{aligned} \text{当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款} &= \frac{\text{当期准予扣除的外购应税消费品数量}}{\text{应税消费品数量}} \times \text{外购应税消费品单位税额} \\ \text{当期准予扣除的外购应税消费品数量} &= \frac{\text{期初库存外购应税消费品数量}}{\text{应税消费品数量}} + \frac{\text{当期购进外购应税消费品数量}}{\text{应税消费品数量}} - \frac{\text{期末库存外购应税消费品数量}}{\text{应税消费品数量}} \end{aligned}$$

上述当期准予扣除委托加回应税消费品已纳消费税税款的计算公式为:

$$\begin{aligned} \text{当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款} &= \frac{\text{期初库存的委托加工应税消费品已纳税款}}{\text{委托加工应税消费品已纳税款}} + \frac{\text{当期收回的委托加工应税消费品已纳税款}}{\text{委托加工应税消费品已纳税款}} - \frac{\text{期末库存的委托加工应税消费品已纳税款}}{\text{委托加工应税消费品已纳税款}} \end{aligned}$$

### 4. 自产自用应税消费品

- (1) 用于连续生产应税消费品的不纳税。
- (2) 用于其他方面的,应于移送使用时纳税。

纳税人自产自用的应税消费品,应按照纳税人生产的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。

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

### 5. 委托加工应税消费品

委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税,没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。

$$\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税税率})$$

委托方收回委托加工的已税消费品后,将收回的应税消费品,以不高于受托方的计税价格出售的,不再缴纳消费税;委托方以高于受托方的计税价格出售的,需按照规定申报缴

纳消费税,在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

#### 6. 兼营不同税率应税消费品

纳税人兼营不同税率的应税消费品,应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量。未分别核算销售额、销售数量,或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的,从高适用税率。

【例9-7】某酒厂生产粮食白酒和黄酒,2017年6月销售自产的粮食白酒200吨,其中50吨售价为20000元/吨,另150吨售价为20100元/吨;销售自产黄酒100吨,售价为2000元/吨;销售白酒炮制的药酒5吨,售价为10000元/吨(上述均为不含增值税单价)。粮食白酒适用复合税率,比例税率为20%,定额税率为0.5元/斤;黄酒定额税率为240元/吨;药酒比例税率为10%。

根据上述条件,计算该厂当月应纳消费税税额如下:

- (1) 销售白酒应纳税额 =  $(20000 \times 50 + 20100 \times 150) \times 20\% + 200 \times 2000 \times 0.5$   
= 1003000(元)
- (2) 销售黄酒应纳税额 =  $100 \times 240 = 24000$ (元)
- (3) 销售药酒应纳税额 =  $10000 \times 5 \times 10\% = 5000$ (元)
- (4) 该厂当月应纳消费税总额 =  $1003000 + 5000 + 24000 = 1032000$ (元)

### 二、代理消费税纳税申报操作规范

消费税纳税申报包括:销售自产应税消费品的纳税申报、卷烟批发的纳税申报、金银首饰和超豪华小汽车零售环节的纳税申报、委托加工应税消费品代收代缴申报。

1. 自产应税消费品销售的应于销售环节缴纳消费税,自产自用的若用非连续生产应税消费品的应于移送使用时缴纳消费税,汽车生产企业将超豪华小汽车直接销售给消费者的,应于销售环节同时缴纳生产环节和销售环节的消费税。代理自产应税消费品纳税申报应确定纳税人生产销售或移送使用的货物是否属于应税消费品。对应税消费品准确确定适用的税目税率,核实计税依据,在规定的期限内向主管税务机关报送消费税纳税申报表。

2. 委托加工应税消费品,由受托方办理代收代缴消费税申报。税务师首先应确定双方是否为委托加工业务,核查组成计税价格的计算,如为受托方代理申报应向主管税务机关报送代收代缴申报表;如为委托方代理申报,应向主管税务机关提供已由受托方代收代缴税款的完税证明。

3. 卷烟在批发环节应按规定缴纳消费税。代理卷烟批发环节消费税纳税申报,应核实批发卷烟的计税依据,计算应纳的消费税,在规定的期限内向主管税务机关报送消费税纳税申报表。

4. 金银首饰和超豪华小汽车在零售环节缴纳消费税。代理金银首饰或超豪华小汽车消费税纳税申报,应根据纳税人销售的首饰或小汽车实际情况,确定应于零售环节缴纳消费税的金银首饰或超豪华小汽车具体范围,确定对应的计税依据,在规定的期限内向主管税务机关报送消费税纳税申报表。

### 三、代理填制《消费税纳税申报表》的方法

为了在全国范围内统一、规范消费税纳税申报资料,加强消费税征收管理,国家税务总局

局根据消费税政策调整变化,对消费税的纳税申报表经过多次调整,形成了特定的应税消费品填报专门的消费税纳税申报表及相关申报资料,其他应税消费品填报《其他应税消费品消费税纳税申报表》<sup>①</sup>及相关申报资料的消费税纳税申报表体系。采取专门的消费税纳税申报表的应税消费品有:

1. 烟类应税消费品,从事生产的纳税人填报《烟类应税消费品消费税纳税申报表》及附表;从事卷烟批发的纳税人填报《卷烟批发环节消费税纳税申报表》。
2. 酒类应税消费品,从事生产的纳税人填报《酒类应税消费品消费税纳税申报表》及附表。
3. 成品油应税消费品,从事生产的纳税人填报《成品油消费税纳税申报表》及附表。
4. 小汽车,从事生产的纳税人填报《小汽车消费税纳税申报表》及附表;从事零售超豪华小汽车的纳税人填报《其他应税消费品消费税纳税申报表》。
5. 涂料应税消费品,从事生产的纳税人填报《涂料消费税纳税申报表》。
6. 电池应税消费品,从事生产的纳税人填报《电池消费税纳税申报表》及附表。

#### 第四节 消费税纳税审核

对于生产加工应税消费品的企业,税务师代理审核消费税的纳税情况可以与增值税同步进行,尤其是采用从价定率征收办法的应税消费品,因为其计税依据都是含消费税而不含增值税的销售额。但是,消费税又是一个特定的税种,在征税范围、计税依据、纳税环节、税额扣除等方面都有特殊规定。因此,税务师代理消费税的纳税审核应注重其特点,有针对性地审核纳税人的计税资料。

##### 一、计税依据的审核

消费税实行从价定率、从量定额,或者从价定率和从量定额复合计税方法计算应纳税额,其计税依据包括应税消费品的销售额和销售数量两种形式。纳税人将自产的应税消费品对外销售、用于集体福利或个人消费、用于分配给股东或投资者或无偿赠送其他单位或个人时,不仅应缴纳消费税,同时还要缴纳增值税,计算增值税销项税额,而且,从价定率征收消费税的应税消费品计算消费税的销售额与计算增值税的销售额是相同的。但是,自产的应税消费品用于连续生产非应税消费品、用于投资入股或抵偿债务、通过自设非独立门市部销售,委托加工应税消费品、委托加工收回销售或使用应税消费品,以及计算缴纳应税消费税时扣除外购、委托加工收回已纳的消费税税款等方面,缴纳消费税或增值税以及计算缴纳消费税或增值税的计税依据是有差异的。因此,在消费税计税依据审核时,对于以相同的销售额为计税依据计算缴纳增值税(或增值税销项税额)和消费税,消费税的销售额纳税审核与增值税的销售额纳税审核是相同的;对于只缴纳消费税不缴纳增值税的计税依据、计算缴纳消费税与缴纳增值税采取不同计税依据等方面,消费税的计税依据有其特殊性,税务师除了在审核增值税的销售额纳税的同时,进行消费税的销售额纳税审核外,还应针对消费税与增值税不同的政策规定,选择消费税计税依据审核的侧重点。

<sup>①</sup> 各类消费税纳税申报表、附表样式及填报说明详见中国税务出版社官方网站([www.taxation.cn](http://www.taxation.cn))增值服务栏目。

### (一)销售自产应税消费品的审核

1. 实行从价定率征税办法的应税消费品,其计税依据为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用,但不包括应向购买方收取的增值税税款。应重点审核的内容包括以下几点:

#### (1)对价外费用的审核要点

①审核纳税人“其他业务收入”“营业外收入”等明细账,核对有关会计凭证,查看属于销售应税消费品从购货方收取的价外费用,是否按规定依照应税消费品的适用税率计算消费税,并与“应交税费——应交消费税”账户相核对。

②审核纳税人“销售费用”“管理费用”“财务费用”“其他业务成本”等明细账,如有借方红字发生额或贷方发生额,应对照有关会计凭证逐笔进行核对,审核纳税人是否有销售应税消费品收取的价外费用,是否按规定计算消费税,并与“应交税费——应交消费税”账户相核对。

③审核纳税人的“应收账款”“应付账款”“其他应收款”“其他应付款”等往来账户,审查纳税人销售应税消费品收取的价外费用是否直接通过往来账户核算而不并入销售额计算消费税。

④审核纳税人已开具的普通发票存根联时,如发现有运输费、仓储费等收费项目的,应注意审查是否属于价外费用。

⑤审核纳税人与购买方的销售结算清单,仔细审查销售清单反映的收费项目是否有属于应征消费税、增值税的价外费用。

#### (2)对包装物计税的审核要点

①随同应税消费品销售的包装物是否按所包装的产品适用的税率缴纳了消费税。税务师审核的要点有:一是审核纳税人生产、销售环节领用的不单独计价的包装物。将“包装物”明细账的贷方发生额与“生产成本”“营业费用”等账户的借方发生额对照审核,审核纳税人会计处理是否正确以及结转领用包装物的成本是否真实,有无直接冲减产品销售收入。二是审核纳税人随同应税消费品出售单独计价的包装物。将“包装物”明细账的贷方发生额与“其他业务支出”账户的借方发生额相核对,审查纳税人随同应税消费品出售单独作价的包装物的销售收入额是否记入“其他业务收入”账户计算缴纳消费税。三是审核纳税人购进包装物的财务核算是否正确。审核纳税人购进包装物是否不通过“包装物”账户而通过应收应付往来账户核算,发出后再以产品的销售收入冲账。

②销售除酒类产品(除啤酒、黄酒以外)以外从价计税的应税消费品,逾期不再退还的包装物押金及已收取1年以上的包装物押金,是否按规定缴纳了消费税。税务师主要通过审核纳税人的“其他应付款”明细账,审核纳税人按规定逾期未收回的包装物不再退还的押金,已收取1年以上的押金是否及时申报缴纳消费税。

③自1995年6月1日起,对销售酒类消费品(除啤酒、黄酒外)收取的包装物押金是否按规定及时缴纳了消费税。对于酒类产品包装物的审核,主要通过“包装物”“其他应付款”等明细账,审核企业是否有出售包装物收入和收取包装物押金,应缴纳消费税的包装物收入和收取的包装物押金,是否缴纳了消费税。

#### (3)关联企业转让定价审核要点

由于我国目前的消费税实行单一环节一次课征制。除金银首饰在零售环节纳税外,其

他应税消费品都在生产环节纳税。因此,生产环节消费税税基的大小就决定了消费税的多少。近几年来,一些消费税纳税人,特别是生产高税率产品的企业,如烟厂、酒厂、汽车厂等大中型企业,划小核算单位,成立独立核算的销售公司,降低产品出厂价格,通过商业返还费用方式侵蚀税基,利用企业集团的内部协作关系,采取总公司低价生产供应零配件给生产企业,将应税消费品低价销售给公司的方式避税等。因此对生产应税消费品成立独立核算的销售公司或组建成企业集团的纳税人,应通过审查其“主营业务收入”“生产成本”“管理费用”等账户,对各关联企业之间收取的价款、支付的费用进行核实,如价格明显偏低又无正当理由的,按税法规定予以调整。具体方法为:

- ①按独立企业之间进行相同或类似业务活动的价格;
- ②按照销售给无关联关系的第三者的价格所应取得的收入和利润水平;
- ③按成本加合理费用和利润;
- ④按照其他合理的方法。

根据《国家税务总局关于加强白酒消费税征收管理的通知》(国税函[2009]380号)规定,自2009年8月1日起,为保全税基,对设立销售公司的白酒生产企业,国家税务总局制定了《白酒消费税最低计税价格核定管理办法(试行)》,对白酒生产企业销售给销售单位的白酒,生产企业消费税计税价格低于销售单位对外销售价格(不含增值税,下同)70%以下的,税务机关应核定消费税最低计税价格。上述销售单位是指:销售公司、购销公司以及委托境内其他单位或个人包销本企业生产白酒的商业机构。销售公司、购销公司是指:专门购进并销售白酒生产企业生产的白酒,并与该白酒生产企业存在关联性质。包销是指:销售单位依据协定价格从白酒生产企业购进白酒,同时承担大部分包装材料等成本费用,并负责销售白酒。

白酒消费税最低计税价格核定标准如下:

①白酒生产企业销售给销售单位的白酒,生产企业消费税计税价格高于销售单位对外销售价格70%(含70%)以上的,税务机关暂不核定消费税最低计税价格。

②白酒生产企业销售给销售单位的白酒,生产企业消费税计税价格低于销售单位对外销售价格70%以下的,消费税最低计税价格由税务机关根据生产规模、白酒品牌、利润水平等情况在销售单位对外销售价格50%~70%范围内自行核定。其中生产规模较大,利润水平较高的企业生产的需要核定消费税最低计税价格的白酒,税务机关核价幅度原则上应选择销售单位对外销售价格60%~70%范围内。

已核定最低计税价格的白酒,生产企业实际销售价格高于消费税最低计税价格的,按实际销售价格申报纳税;实际销售价格低于消费税最低计税价格的,按最低计税价格申报纳税。

已核定最低计税价格的白酒,销售单位对外销售价格持续上涨或下降时间达到3个月以上。累计上涨或下降幅度在20%(含20%)以上的白酒,税务机关重新核定最低计税价格。

#### (4)对残次应税消费品的审核要点

①纳税人销售残次应税消费品是否按规定缴纳消费税。税务师可以审核纳税人的“生产成本”“制造费用”等成本费用类账户,留意纳税人的红字冲销额。看有无将残次应税消费品销售收入直接冲减有关成本费用不纳税;审核“应付福利费”账户,从贷方查看职工福

费用的来源,看有无将残次品销售收入计入职工福利基金不纳税的情形。

②纳税人销售残次应税消费品,向购买方收取的价差收入是否缴纳了消费税。如发现某购货方与纳税人有比较稳定的协作关系且购买的产品价格长期偏低,可去该购货方调查,通过了解其“应付账款”“其他应付款”明细账,查清是否有返还销货方的价差收入。

#### (5)对纳税人不计、少计销售额的审核要点

①纳税人是否按照税法规定的纳税义务发生的时间纳税。特别是货已发出、已开具发票但因货款不能回笼而不及时申报纳税的情况。税务师可以通过对财务部门的“库存商品”账与仓库的实物进行核对,看两者是否相符。如果财务部门的“库存商品”大于仓库的实物账,就很有可能存在货已发出而未纳税的情况,可进一步抽查纳税人已开具发票加以证实,即将纳税人一定时期内已开具发票的销售合计与消费税纳税申报核对,看两者是否相符。

②纳税人是否将不符合税法规定的销售折扣、折让擅自冲减销售额。税务师应仔细审核纳税人“主营业务收入”明细账的贷方发生额是否存在红字冲销的情况,如有,应查明原因,如是销售折扣、折让,则要进一步核实是否符合税法规定的条件,即是销售折扣的,要与应税消费品开在同一张发票上;是销售折让的,要凭有效证明开具红字发票才能冲减应税消费品的销售额。

#### (6)对应税消费品以物易物、以货抵债、投资入股的审核要点

①纳税人将自产的应税消费品用于换取生产资料、消费资料、投资入股、抵偿债务的是否纳税。税务师应仔细审查“库存商品”明细账的贷方发生额,认真查看贷方摘要栏记录,发现可疑,再查阅记账凭证和原始凭证。通常情况下,“库存商品”账户贷方的对应账户为“主营业务成本”,如发现“库存商品”账户贷方对应关系异常,如为借记“长期股权投资”“原材料”“应付账款”等,则有可能是纳税人以物易物、以货抵债、投资入股。审核纳税人是否按规定的计税依据计算缴纳消费税,并与“应交税费——应交消费税”账户核对。

②计税价格是如何确定的,是否按纳税人同类消费品的最高销售价格作为计税依据计算缴纳消费税。

#### (7)对超豪华小汽车零售的审核要点

①从事小汽车零售的纳税人零售超豪华小汽车是否按规定纳税。税务师应审核“主营业务收入”明细账,依据销售的汽车的车型和销售单价,审核确定是否属于超豪华小汽车征税范围,特别关注销售单价略低于130万元的小汽车,应进一步审核汽车供应商的定价规定以及历史的销售价格,防止纳税人人为压低销售单价或者通过分别收款开票方式规避消费税纳税义务。审核纳税人计算缴纳的消費税是否正确,并与“应交税费——应交消费税”账户核对。

②从事小汽车生产的纳税人零售超豪华小汽车是否按规定纳税。税务师应根据汽车生产企业生产的车型,把握属于应在缴纳零售环节缴纳消费税的超豪华小汽车,根据超豪华小汽车的销售数量、销售对象,判定是否属于直接零售行为,应审核“主营业务收入”明细账,结合开具的发票,审核确认是否属于直接销售给消费者行为,对照纳税人的纳税申报表及“应交税费——应交消费税”明细账,审核纳税人计算并申报缴纳的消費税是否准确,有无将直接销售给消费者的超豪华小汽车只缴纳生产环节消費税,没有按规定缴纳零售环节消費税。

2. 实行从量定额征税办法的应税消费品,其计税依据为应税消费品的销售数量。应审核“主营业务收入”“营业税金及附加”“库存商品”“应交税费——应交消费税”等明细账,对照销货发票等原始凭证,看计量单位折算标准的使用及销售数量的确认是否正确,有无多计或少计销售数量的问题。审核纳税人的“营业费用”“长期投资”“营业外支出”“管理费用”“生产成本”等账户,审核纳税人是否有将自产的应税消费品用于其他方面而未在移送使用时申报缴纳消费税的情况。

【例9-8】税务师在代理审核某化妆品厂2017年3月应纳消费税情况时发现,该企业采用预收货款方式销售高档化妆品100箱,取得含税销售额117000元,商品已发出。企业会计处理为:

借:银行存款	117000
贷:预收账款	117000

要求:计算本月应纳消费税并调账。

(1)对采取预收货款方式销售的高档化妆品,应于收到货款后、发出商品时缴纳消费税,并同时缴纳增值税。因此,该企业本月应纳消费税为:

$$117000 \div (1 + 17\%) \times 30\% = 30000 (\text{元})$$

(2)调账:

①企业在商品发出时应将预收的销售款从“预收账款”账户转作产品销售收入,应作如下账务处理:

借:预收账款	117000
贷:主营业务收入	100000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17000

②将应缴纳的消费税款作如下账务处理:

借:营业税金及附加	30000
贷:应交税费——应交消费税	30000
借:应交税费——应交消费税	30000
贷:银行存款	30000

## (二)委托加工应税消费品审核要点

委托加工应税消费品审核受托方和审核委托方的内容和方法均不同。

### 1. 受托方的审核

受托方受托加工应税消费品,重点审核受托加工的是否为应税消费品;是否属于税法规定的委托加工应税消费品;是否应属于自制应税消费品;受托加工的应税消费品是否按规定代扣代缴了消费税;扣缴的消费税计税数量或计税价格是否准确,有无少扣缴消费税。

税务师应重点审核:

(1)审核“主营业务收入”或“其他业务收入”中加工费明细账,结合受托加工的合同,审核确定受托加工的货物是否属于应税消费品,是否应代扣代缴消费税。

(2)对于应代扣代缴消费税的受托加工业务,应审核委托加工合同记录的加工数量、提供材料数量或金额、收到委托加工材料的备查账等资料,对照“应交税费——代扣消费税”明细账,审核确定代扣代缴的消费税是否正确,有无减少应扣税的应税消费品数量;对于从



价计税的应税消费品,是否按照同类消费品的销售价格或准确组成计税价格计算代扣的消费税。

(3) 审核受托加工领用原材料等存货情况,看受托加工业务所需要的材料是否由受托方提供及受托加工垫付辅助材料的数额,审核确定是否属于受托加工业务。对应税消费品材料由受托方提供或采购的,应按自制消费品销售计算缴纳消费税,对于原已代扣的消费税及其税额,应予调整处理。

## 2. 委托方的审核

委托方委托加工应税消费品,重点审核收回委托加工应税消费品时受托方是否扣缴了消费税;受托方扣缴的消费税是否正确;委托加工收回直接对外销售的应税消费品销售价格是否高于受托方扣缴消费税的计税价格;高于受托方计税价格出售的委托加工收回的应税消费品是否按规定缴纳消费税;委托加工收回的应税消费品连续生产应税消费品是否按规定扣除已纳消费税税款。

(1) 应审核“委托加工物资”“应交税费——应交消费税”等明细账,对照委托加工合同等原始凭证,看纳税人委托加工的应税消费品是否按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,是否按照组成计税价格计算纳税,受托方代收代缴的消费税税额计算是否正确。

(2) 应审核“委托加工物资”“生产成本”“应交税费——应交消费税”等明细账,看纳税人用外购或委托加工收回的已税烟丝等应税消费品连续生产应税消费品,在计税时准予扣除外购或收回的应税消费品的已纳消费税税款,是否按当期生产领用数量计算,计算是否正确。

(3) 应审核“主营业务收入”或“其他业务收入”中有关销售委托加工收回应税消费品明细账,结合销售开具的发票等原始凭证和“委托加工物资”扣缴消费税的明细账进行审核,看委托加工收回应税消费品是否超过受托方扣缴消费税计税价格出售;若超过计税价格出售的,是否按规定补缴消费税。

(4) 应审核“委托加工物资”明细账,看是否有代扣消费税核算内容。若无扣缴消费税的核算内容,应审核确认是否属于非应税消费品;若为应税消费品属于受托方为个体工商户不履行扣缴消费税义务,或者受托方未按规定履行扣缴消费税义务的,看委托方是否按规定自行计算缴纳消费税或补缴消费税,缴纳的消费税是否正确。

## (三) 视同销售应税消费品的审核要点

1. 审核“库存商品”“原材料”“应付账款”等明细账,看有无用应税消费品换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务等情况。如有,是否以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计征消费税。

2. 纳税人用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务,以及用于馈赠、赞助、集资、广告、职工福利、奖励等方面的应税消费品,应于移送使用时视同销售缴纳消费税。税务师应审核“库存商品”“原材料”“应付账款”“应付福利费”“管理费用”等明细账,看有无这种情况。如有,是否于移送使用时缴纳了消费税。

**【例9-9】** 税务师受托对乙卷烟厂纳税情况进行审核,发现当期甲卷烟厂交给乙卷烟厂烟叶10吨(每吨成本600元)委托加工成烟丝,乙卷烟厂在加工过程中代垫辅助材料实际成本为1000元,加工费为3500元,双方协议中规定不考虑代垫辅料的费用。

因乙卷烟厂无同类烟丝销售价格(不考虑从量计税因素),代收代缴消费税时作如下处理:

$$\begin{aligned}\text{组成计税价格} &= (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税税率}) \\ &= (600 \times 10 + 3500) \div (1 - 30\%) = 13571.43 (\text{元})\end{aligned}$$

$$\text{应代收代缴消费税} = 13571.43 \times 30\% = 4071.43 (\text{元})$$

乙卷烟厂在甲卷烟厂提取烟丝时,收取加工费、增值税的同时代收代缴消费税,账务处理如下:

借:银行存款	9166.43
贷:主营业务收入	3500
应交税费——应交增值税(销项税额)	595
——应交消费税(代收代缴)	4071.43
原材料——辅助材料	1000

税务师认为,根据《消费税暂行条例》第八条规定,委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税;没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。同时根据《消费税暂行条例实施细则》第十九条规定,“加工费”是指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用,包括代垫辅助材料的实际成本。企业在计算组成计税价格时没有将此项计入,正确的会计处理应为:

$$\begin{aligned}\text{组成计税价格} &= (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税税率}) \\ &= (600 \times 10 + 3500 + 1000) \div (1 - 30\%) = 15000 (\text{元})\end{aligned}$$

$$\text{应代收代缴的消费税} = 15000 \times 30\% = 4500 (\text{元})$$

$$\text{少代收代缴消费税} = 4500 - 4071.43 = 428.57 (\text{元})$$

$$\text{少计加工费收入 } 1000 \text{ 元,少计提销项税额} = 1000 \times 17\% = 170 (\text{元})$$

税务师建议乙卷烟厂会计作如下调账分录:

借:应收账款——甲卷烟厂	598.57
贷:主营业务收入	1000
应交税费——应交增值税(销项税额)	170
——应交消费税(代收代缴)	428.57

#### (四)金银首饰的审核要点

1. 金银首饰范围的审核。税务师审核时,应注意正确掌握金银首饰的消费税的征收范围,不能简单地以商品名称确定其是否属于应税金银首饰的范围。

##### 2. 金银首饰计税依据的审核要点

(1)以旧换新、翻新改制的审核。主要审核要点:一是审核纳税人“主营业务收入”“库存商品”“其他业务收入”等明细账,并与金银首饰零售发票核对,审核纳税人是否按规定申报缴纳消费税。二是审核纳税人“其他应付款”“营业费用”等明细账的贷方发生额或借方红字发生额,审核纳税人是否将收取的加工费挂往来账或直接冲减费用未申报缴纳消费税。

(2)带料加工业务的审核。主要审核要点:一是审核纳税人带料加工业务是否真实。

将“原材料”“生产成本”“其他业务收入”等明细账与有关会计凭证相互对照检查,审核其是否符合带料加工业务的条件。二是审核纳税人带料加工业务的计税依据是否正确。对纳税人当期或最近时期的同类金银首饰销售价格的有关资料或“主营业务收入——加工收入”明细账和委托加工合同进行检查,审核纳税人使用的计税价格或计算的组成计税价格是否正确。

(3)用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的审核。主要审核要点:一是审核纳税人的“库存商品”等明细账户的贷方发生额,并与“应付职工薪酬”“营业外支出”“应付福利费”“管理费用”“营业费用”等明细账核对,审核纳税人用于馈赠、赞助、职工福利等方面的金银首饰是否按规定申报缴纳消费税。二是审核纳税人当期或最近时期的同类金银价格的有关资料或“生产成本”明细账,审核纳税人使用的计税价格或计算的组成计税价格是否正确。

(4)成套销售的审核。主要审核要点:一是询问企业有关人员有无成套金银首饰的业务并深入到金银首饰专柜,查看和了解有无成套销售金银首饰的样品及情况。二是审核纳税人“主营业务收入”明细账及有关会计凭证,并与金银首饰销售发票核对,审核纳税人若有成套销售金银首饰业务的,是否按规定申报缴纳消费税,有无分解销售收入少申报缴纳消费税的情况。

## 二、适用税目、税率、纳税环节的审核

### (一)适用税目、税率的审核要点

由于消费税并不是对所有的产品征税,其征税范围具有选择性,而且实行多档税率,不同产品税负不同,因此税务师应掌握消费税的征税范围,审核纳税人生产的产品是否应征消费税,税目、税率是否按税法规定执行。

1. 审核纳税人生产消费税税率已发生变化的应税消费品其应纳消费税是否按税法规定时间执行

自2006年4月起,消费税政策做了较大调整,应按调整后的政策审核纳税人相应期间的纳税情况。具体规定为:

(1)粮食白酒、薯类白酒的比例税率统一为20%。定额税率为0.5元/斤(500克)或0.5元/500毫升。从量定额税的计量单位按实际销售商品重量确定,如果实际销售商品是按体积标注计量单位的,应按500毫升为1斤换算,不得按酒度折算。

(2)自2016年10月1日起,取消对普通美容、修饰类化妆品征收消费税,将“化妆品”税目名称更名为“高档化妆品”,税率调整为15%。

2. 审核纳税人兼营不同税率的应税消费品是否分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量,未分别核算销售额、销售数量,或者将不同税率应税消费品组成成套消费品销售的,是否从高适用税率。

税务师的审核要点:一是了解纳税人生产等基本情况,掌握纳税人生产、销售的应税消费品的品种、牌号,准确划分各征税对象及适用的消费税税率;二是了解纳税人销售的基本情况,掌握纳税人有无将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的经济业务;三是审核纳税人的“主营业务收入”明细账,并与有关的会计凭证核对,审核纳税人是否将组成成套消费品销售的不同税率的应税消费品分别核算,分别适用税率计算纳税或者从低适用税

率计算纳税。

## (二) 纳税环节审核要点

1. 审核“营业税金及附加”“应交税费——应交消费税”“生产成本”“库存商品”等明细账,确认纳税人生产的应税消费品是否于销售时纳税。对于自产自用的应税消费品,用于连续生产应税消费品的,不纳税;用于其他方面的,是否已于移送使用时纳税。

2. 审核“委托加工物资”“应交税费——应交消费税”等明细账,确认委托加工收回的应税消费品,是否已由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。

3. 将纳税人“应付账款”“预收账款”“库存商品”“分期收款发出商品”等明细账与有关会计凭证和产品销售合同相核对,审核有无已实现的销售收入不记入“主营业务收入”账户的情况。

**【例9-10】** 某市酿酒厂是年纳增值税、消费税逾千万元的国有企业,主要产品为白酒、酒精及饮料。2016年10月初,税务师受托对其2016年1月至9月的纳税情况进行审查。通过审查产品销售明细账发现,各类应税消费品依法定税率计算的应纳税额与申报数额一致,但酒精的产品销售收入达2158万元,与2015年同期相比增长了38%,增幅较大。对此,企业财务人员解释说:2016年以来,酿酒厂进行产品结构调整,减少了白酒产量,扩大了酒精生产规模,由于酒精消费税税率较低,所以,在总的应税收入增长的情况下,应纳消费税额却减少了。

为了弄清情况,税务师又对产成品账进行了审核,白酒产量比上年同期增长了11%,酒精产量比上年增长13.8%,增长幅度不大。企业生产的食用酒精全部记入“库存商品——食用酒精”账户,2016年1月至9月结转食用酒精销售成本102万元,结转工业酒精及医用酒精销售成本996万元,合计结转酒精销售成本1098万元。与酒精产品销售收入明显不符。由此推断,企业存在混淆酒类产品销售与酒精产品销售的问题。

税务师对包括该厂门市部在内的10个购货单位20份销售发票进行外调,发现开给该厂门市部的两份大额销货发票记账联与发票联产品名称不符,记账联为“食用酒精”,发票联为“粮食白酒”。再核对这两笔业务的核算情况,发现“主营业务收入——食用酒精”账页后面单设一账页,户名为“门市部”,只登记产品销售数量、销售金额,未登记单价及单位成本。至此,该企业混淆产品销售收入、逃避纳税的问题终于查清。销售明细账的“门市部”户头记载2016年1月至9月食用酒精89.5吨销售收入537万元,实际为粮食白酒销售收入,共少计消费税 $= 537 \times (20\% - 5\%) + 89.5 \times 2000 \times 0.00005 = 89.50$ (万元)。

税务师将上述问题如实反映给国税机关,税务机关认为该酿酒厂将高税率白酒按低税率酒精计销售,少计消费税,依照《税收征管法》的有关规定,决定除令其补缴消费税89.50万元之外,处以1倍罚款。

税务处理决定下达后,酿酒厂如期缴纳了税款及罚款,同时作如下调账处理:

### (1) 调整产品销售收入

借:主营业务收入——食用酒精

5370000

贷:主营业务收入——粮食白酒

5370000

## (2) 补提消费税

借: 营业税金及附加	895000
贷: 应交税费——应交消费税	895000

## (3) 缴纳消费税及罚款

借: 应交税费——应交消费税	895000
营业外支出——税收罚款	895000
贷: 银行存款	1790000

## 附录:

## 相关法律法规文件

1. 国家税务总局关于修订《增值税专用发票使用规定》的通知  
2006 年 10 月 17 日 国税发〔2006〕156 号
2. 中华人民共和国增值税暂行条例  
1993 年 12 月 13 日中华人民共和国国务院令第 134 号发布;2008 年 11 月 10 日中华人民共和国国务院令第 538 号修订并公布;2016 年 2 月 6 日中华人民共和国国务院令第 666 号修改
3. 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则  
1993 年 12 月 25 日(93)财法字第 38 号发布;2008 年 12 月 15 日财政部、国家税务总局令第 50 号修订并公布;2011 年 10 月 2 日中华人民共和国财政部令第 65 号第二次修改并公布
4. 财政部 国家税务总局关于全国实施增值税转型改革若干问题的通知  
2008 年 12 月 19 日 财税〔2008〕170 号
5. 财政部 国家税务总局关于固定资产进项税额抵扣问题的通知  
2009 年 9 月 9 日 财税〔2009〕113 号
6. 国家税务总局关于纳税人资产重组有关增值税问题的公告  
2011 年 2 月 18 日 国家税务总局公告 2011 年第 13 号
7. 国家税务总局关于逾期增值税扣税凭证抵扣问题的公告  
2011 年 9 月 14 日 国家税务总局公告 2011 年第 50 号
8. 国家税务总局关于印发《增值税一般纳税人纳税辅导期管理办法》的通知  
2010 年 4 月 7 日 国税发〔2010〕40 号
9. 增值税一般纳税人资格认定管理办法  
2010 年 2 月 10 日 国家税务总局令第 22 号
10. 国家税务总局关于调整增值税一般纳税人管理有关事项的公告  
2015 年 3 月 30 日 国家税务总局公告 2015 年第 18 号
11. 国家税务总局关于推行增值税发票系统升级版有关问题的公告  
2014 年 12 月 29 日 国家税务总局公告 2014 年第 73 号
12. 国家税务总局关于纳税信用 A 级纳税人取消增值税发票认证有关问题的公告  
2016 年 2 月 4 日 国家税务总局公告 2016 年第 7 号
13. 财政部 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知

2016年3月23日 财税〔2016〕36号

14. 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  
2016年3月31日 国家税务总局公告2016年第13号
15. 国家税务总局关于发布《纳税人转让不动产增值税征收管理暂行办法》的公告  
2016年3月31日 国家税务总局公告2016年第14号
16. 国家税务总局关于发布《不动产进项税额分期抵扣暂行办法》的公告  
2016年3月31日 国家税务总局公告2016年第15号
17. 国家税务总局关于发布《纳税人提供不动产经营租赁服务增值税征收管理暂行办法》的公告  
2016年3月31日 国家税务总局公告2016年第16号
18. 国家税务总局关于发布《纳税人跨县(市、区)提供建筑服务增值税征收管理暂行办法》的公告  
2016年3月31日 国家税务总局公告2016年第17号
19. 国家税务总局关于发布《房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理暂行办法》的公告  
2016年3月31日 国家税务总局公告2016年第18号
20. 国家税务总局关于营业税改征增值税委托地税机关代征税款和代开增值税发票的公告  
2016年3月31日 国家税务总局公告2016年第19号
21. 国家税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点有关税收征收管理事项的公告  
2016年4月19日 国家税务总局公告2016年第23号
22. 国家税务总局关于明确营改增试点若干征管问题的公告  
2016年4月26日 国家税务总局公告2016年第26号
23. 财政部 国家税务总局关于进一步明确全面推开营改增试点有关劳务派遣服务、收费公路通行费抵扣等政策的通知  
2016年4月30日 财税〔2016〕47号
24. 国家税务总局关于调整增值税纳税申报有关事项的公告  
2016年5月5日 国家税务总局公告2016年第27号
25. 国家税务总局关于营业税改征增值税部分试点纳税人增值税纳税申报有关事项调整的公告  
2016年5月10日 国家税务总局公告2016年第30号
26. 国家税务总局关于优化完善增值税发票选择确认平台功能及系统维护有关事项的公告  
2016年8月29日 国家税务总局公告2016年第57号
27. 国家税务总局关于按照纳税信用等级对增值税发票使用实行分类管理有关事项的公告  
2016年11月17日 国家税务总局公告2016年第71号
28. 财政部 国家税务总局关于明确金融 房地产开发 教育辅助服务等增值税政策

的通知

2016 年 12 月 21 日 财税〔2016〕140 号

29. 中华人民共和国消费税暂行条例

1993 年 12 月 13 日 中华人民共和国国务院令 第 135 号发布;2008 年 11 月 10 日

中华人民共和国国务院令 第 539 号修订并公布

30. 中华人民共和国消费税暂行条例实施细则

1993 年 12 月 25 日(93)财法字第 39 号发布;2008 年 12 月 15 日财政部 国家税务总局令 第 51 号修订并公布

31. 国家税务总局关于卷烟消费税计税价格管理有关问题的通知

2009 年 1 月 22 日 国税函〔2009〕41 号

32. 国家税务总局关于烟类应税消费品消费税征收管理有关问题的通知

2009 年 5 月 25 日 国税函〔2009〕272 号

33. 国家税务总局关于加强白酒消费税征收管理的通知

2009 年 7 月 17 日 国税函〔2009〕380 号

34. 财政部 国家税务总局关于《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》有关条款解释的通知

2012 年 7 月 13 日 财法〔2012〕8 号

35. 国家税务总局关于消费税有关政策问题的公告

2012 年 11 月 6 日 国家税务总局公告 2012 年第 47 号

36. 财政部 国家税务总局关于调整消费税政策的通知

2014 年 11 月 25 日 财税〔2014〕93 号

37. 国家税务总局关于调整消费税纳税申报表有关问题的公告

2014 年 12 月 26 日 国家税务总局公告 2014 年第 72 号

38. 财政部 国家税务总局关于对电池、涂料征收消费税的通知

2015 年 1 月 26 日 财税〔2015〕16 号

39. 国家税务总局关于电池、涂料消费税征收管理有关问题的公告

2015 年 1 月 30 日 国家税务总局公告 2015 年第 5 号

40. 国家税务总局关于成品油消费税纳税申报有关问题的公告

2015 年 1 月 29 日 国家税务总局公告 2015 年第 3 号

41. 财政部 国家税务总局关于调整化妆品消费税政策的通知

2016 年 9 月 30 日 财税〔2016〕103 号

42. 国家税务总局关于高档化妆品消费税征收管理事项的公告

2016 年 10 月 19 日 国家税务总局公告 2016 年第 66 号

43. 财政部 国家税务总局关于对超豪华小汽车加征消费税有关事项的通知

2016 年 11 月 30 日 财税〔2016〕129 号

44. 国家税务总局关于超豪华小汽车消费税征收管理有关事项的公告

2016 年 11 月 30 日 国家税务总局公告 2016 年第 74 号

## 第十章 所得税纳税申报和纳税审核

### 第一节 企业所得税纳税申报

企业所得税适用面广,税前扣除项目的计算和报表填报内容繁杂。税务师必须在指导企业正确核算会计所得的前提下,按照《企业所得税法》和税收征收管理的有关规定,将其会计所得调整为应税所得后,再计算填报企业所得税申报表及其附表。

#### 一、企业所得税的计算方法

企业所得税基本计算公式为:

$$\text{应纳税所得额} = \text{应纳税所得额} \times \text{税率} - \text{减免税额} - \text{抵免税额}$$

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= \text{收入总额} - \text{不征税收入} - \text{免税收入} - \text{各项扣除} - \text{允许弥补的以前年度亏损} \end{aligned}$$

#### (一) 应纳税所得额的计算

1. 企业以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入,为收入总额。包括:销售货物收入,提供劳务收入,转让财产收入,股息、红利等权益性投资收益,利息收入,租金收入,特许权使用费收入,接受捐赠收入,其他收入。

2. 收入总额中的不征税收入包括:财政拨款,依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金,国务院规定的其他不征税收入。

3. 企业的免税收入包括:国债利息收入,符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益,在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益,符合条件的非营利组织的收入。

4. 各项扣除,企业实际发生的与取得收入有关的、合理的支出,包括成本、费用、税金、损失和其他支出,准予在计算应纳税所得额时扣除。

(1) 成本,是指企业在生产经营活动中发生的销售成本、销货成本、业务支出以及其他耗费。

(2) 费用,是指企业在生产经营活动中发生的销售费用、管理费用和财务费用。

(3) 税金,是指企业实际发生的除企业所得税、允许抵扣的增值税和雇主为雇员负担不符合规定的个人所得税以外的各项税金及附加。

(4) 损失,是指企业在生产经营活动中发生的固定资产和存货的盘亏、毁损、报废损失,转让财产损失,呆账损失,坏账损失,自然灾害等不可抗力因素造成的损失以及其他损失。

(5) 其他支出,是指除成本、费用、税金、损失外,企业在生产经营活动中发生的与生产经营活动有关的、合理的支出。

5. 亏损,是指企业依照《企业所得税法》及其实施条例的规定将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。



## (二) 境外所得抵免税额的计算

居民企业来源于中国境外的应税所得,非居民企业在中国境内设立机构、场所,取得发生在中国境外但与该机构、场所有实际联系的应税所得,已在境外缴纳的所得税税额,可以从其当期应纳税额中抵免。抵免限额为该项所得依照《企业所得税法》规定计算的应纳税额;超过抵免限额的部分,可以在以后5个年度内,用每年度抵免限额抵免当年应抵税额后的余额进行抵补。

居民企业从其直接或者间接控制的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益,外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分,可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额,在企业所得税法规定的抵免限额内抵免。

**【例 10-1】** 某工业企业 2016 年损益类有关账户数据如下:主营业务收入 500 万元,主营业务成本 400 万元,其他业务收入 20 万元,其他业务成本 6 万元,税金及附加 1.2 万元,销售费用 17 万元,其中广告费、业务宣传费用 15 万元(2015 年末抵扣完的广告费、业务宣传费 25 万元)。管理费用 30 万元,其中业务招待费 2 万元,新产品研究开发费 10 万元。财务费用 2.2 万元(其中利息收入 3 万元,向银行借款 100 万元支付利息 5 万元,手续费支出 2000 元),营业外收入——处置固定资产净收益 5 万元,营业外支出 10 万元,其中通过市民政局向地震灾区捐赠现金 5 万元。投资收益——国债利息收入 5 万元。

准予扣除的成本费用中包括全年的工资费用 200 万元,企业全年平均从业人数 30 人;实际发生职工福利费支出 30 万元,职工教育经费支出 5.5 万元;工会经费 4 万元(已取得工会组织开具的工会经费拨缴款专用收据);折旧费 20 万元(其中 2013 年以前购置的设备按 5% 保留残值,并按税法规定的年限计提各类固定资产的折旧;2013 年 6 月购置汽车 1 辆,原值 20 万元,计算机 5 台,原值 2.5 万元,均按 5% 保留残值,折旧年限 3 年计算)。

请计算 2016 年度应缴企业所得税。

答:根据新企业所得税申报表的要求,企业应按会计核算要求填列申报表的第一部分,利润总额为  $500 + 20 - (400 + 6) - 1.2 - 17 - 30 - 2.2 + 5 - 10 + 5 = 63.6$  (万元)。

纳税调整增加额包括如下内容:

### 1. 收入类调整项目

国债利息收入属于免税收入,应调减应纳税所得额 5 万元。

### 2. 扣除类调整项目

(1) 职工福利费账面发生额 30 万元,允许税前扣除的金额为  $200 \times 0.14 = 28$  (万元),超过允许税前扣除的金额为 2 万元,应调增应纳税所得额 2 万元。

(2) 职工教育经费账载金额 5.5 万元,允许税前扣除的金额为  $200 \times 0.025 = 5$  (万元),应调增应纳税所得额 0.5 万元。

(3) 工会经费账载金额 4 万元,未超过允许税前扣除的金额为  $200 \times 0.02 = 4$  (万元)。

(4) 业务招待费账载金额 2 万元,发生额的 60% 为 1.2 万元,销售营业收入的 0.5% 为  $(500 + 20) \times 0.005 = 2.6$  (万元),允许税前扣除的金额应为 1.2 万元,调增应纳税所得额 0.8 万元。

(5) 广告费和业务宣传费支出,允许在当年企业所得税前扣除的限额为  $(500 + 20) \times 0.15 = 78$  (万元),2015 年末抵扣完的广告费、业务宣传费 25 万元可以抵扣,调减应纳税

所得额 25 万元。

(6) 公益性捐赠支出, 5 万元现金支出未超过  $63.6 \times 12\% = 7.632$  (万元) 的扣除限额, 故允许在税前全额扣除。

(7) 利息支出, 企业向金融机构借款的利息支出, 准予税前全额扣除。

(8) 加计扣除, 新产品研发费用允许加计扣除为  $10 \times 0.5 = 5$  (万元)。

### 3. 资产类调整项目

对于固定资产折旧, 该企业 2016 年购置汽车的折旧年限与税法不一致, 应调增应纳税所得额为  $20 \times (1 - 5\%) / 36 \times 6 - 20 \times (1 - 5\%) / 48 \times 6 = 0.7917$  (万元)。

纳税调整增加额  $= 2 + 0.5 + 0.8 + 0.7917 = 4.0917$  (万元)

纳税调整减少额  $= 5 + 25 + 5 = 35$  (万元)

2016 年应纳税所得额  $= 63.6 + 4.0917 - 35 = 32.6917$  (万元)

2016 年应纳企业所得税额  $= 326917 \times 0.25 = 81729.25$  (元)

## 二、代理企业所得税季度纳税申报操作规范

根据税法规定, 税务师应替纳税人在月份或者季度终了后 15 日内报送申报表及月份或者季度财务报表, 履行月份或者季度纳税申报手续。自 2015 年 7 月 1 日起, 国家税务总局修订的《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类, 2015 年版)》《中华人民共和国企业所得税月(季)度和年度纳税申报表(B类, 2015 年版)》《中华人民共和国企业所得税汇总纳税分支机构所得税分配表(2015 年版)》开始施行, 具体规定为:

《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类, 2015 年版)》适用于实行查账征收企业所得税的居民企业; 《中华人民共和国企业所得税月(季)度和年度纳税申报表(B类, 2015 年版)》适用于实行核定征收企业所得税的居民企业。

跨地区经营汇总纳税企业的分支机构, 使用《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类, 2015 年版)》进行年度企业所得税汇算清缴申报。

表 10-1 中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(A类, 2015 年版)

税款所属期间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号:

纳税人名称:

金额单位: 人民币元(列至角分)

行次	项 目	本期金额	累计金额
1	一、按照实际利润额预缴		
2	营业收入		
3	营业成本		
4	利润总额		
5	加: 特定业务计算的应纳税所得额		
6	减: 不征税收入和税基减免应纳税所得额(请填附表1)		
7	固定资产加速折旧(扣除)调减额(请填附表2)		
8	弥补以前年度亏损		

续表

行次	项 目	本期金额	累计金额	
9	实际利润额(4行+5行-6行-7行-8行)			
10	税率(25%)			
11	应纳所得税额(9行×10行)			
12	减:减免所得税额(请填附表3)			
13	实际已预缴所得税额	—		
14	特定业务预缴(征)所得税额			
15	应补(退)所得税额(11行-12行-13行-14行)	—		
16	减:以前年度多缴在本期抵缴所得税额			
17	本月(季)实际应补(退)所得税额	—		
18	二、按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴			
19	上一纳税年度应纳税所得额	—		
20	本月(季)应纳税所得额(19行×1/4或1/12)			
21	税率(25%)			
22	本月(季)应纳所得税额(20行×21行)			
23	减:减免所得税额(请填附表3)			
24	本月(季)实际应纳所得税额(22行-23行)			
25	三、按照税务机关确定的其他方法预缴			
26	本月(季)税务机关确定的预缴所得税额			
27	总分机构纳税人			
28	总机构	总机构分摊所得税额(15行或24行或26行×总机构分摊预缴比例)		
29		财政集中分配所得税额		
30		分支机构分摊所得税额(15行或24行或26行×分支机构分摊比例)		
31		其中:总机构独立生产经营部门应分摊所得税额		
32	分支机构	分配比例		
33		分配所得税额		
是否属于小型微利企业: 是 <input type="checkbox"/> 否 <input type="checkbox"/>				
谨声明:此纳税申报表是根据《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国企业所得税法实施条例》和国家有关税收规定填报的,是真实的、可靠的、完整的。 法定代表人(签字): _____ 年 月 日				
纳税人公章: 会计主管:		代理申报中介机构公章: 经办人: 经办人执业证件号码:		
填表日期: 年 月 日		主管税务机关受理专用章: 受理人:		
代理申报日期: 年 月 日		受理日期: 年 月 日		

## 填 报 说 明

### 一、适用范围

本表适用于实行查账征收企业所得税的居民纳税人在月(季)度预缴企业所得税时使用。跨地区经营汇总纳税企业的分支机构年度汇算清缴申报适用本表。

### 二、表头项目

1. “税款所属期间”:为税款所属期月(季)度第一日至所属期月(季)度最后一日。

年度中间开业的纳税人,“税款所属期间”为当月(季)开始经营之日起至所属月(季)度的最后一日。次月(季)度起按正常情况填报。

2. “纳税人识别号”:填报税务机关核发的税务登记证号码(15位)。

3. “纳税人名称”:填报税务机关核发的税务登记证记载的纳税人全称。

### 三、各列次的填报

1. 第一部分,按照实际利润额预缴税款的纳税人,填报第2行至第17行。

其中:第2行至第17行的“本期金额”列,填报所属月(季)度第一日至最后一日的数据;第2行至第17行的“累计金额”列,填报所属年度1月1日至所属月(季)度最后一日的累计数额。

2. 第二部分,按照上一纳税年度应纳税所得额平均额计算预缴税款的纳税人,填报第19行至第24行。

其中:第19行至第24行的“本期金额”列,填报所属月(季)度第一日至最后一日的数据;第19行至第24行的“累计金额”列,填报所属年度1月1日至所属月(季)度最后一日的累计数额。

3. 第三部分,按照税务机关确定的其他方法预缴的纳税人,填报第26行。

其中:“本期金额”列,填报所属月(季)度第一日至最后一日的数额;“累计金额”列,填报所属年度1月1日至所属月(季)度最后一日的累计数额。

### 四、各行次的填报

1. 第1行至第26行,纳税人根据其预缴申报方式分别填报。

实行“按照实际利润额预缴”的纳税人填报第2行至第17行。实行“按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴”的纳税人填报第19行至第24行。实行“按照税务机关确定的其他方法预缴”的纳税人填报第26行。

2. 第27行至第33行,由跨地区经营汇总纳税企业(以下简称汇总纳税企业)填报。其中:汇总纳税企业总机构在填报第1行至第26行基础上,填报第28行至第31行。汇总纳税企业二级分支机构只填报本表第30行、第32行、第33行。

### 五、具体项目填报说明

#### (一)按实际利润额预缴

1. 第2行“营业收入”:填报按照企业会计制度、企业会计准则等国家会计规定核算的营业收入。本行主要列示纳税人营业收入数额,不参与计算。

2. 第3行“营业成本”:填报按照企业会计制度、企业会计准则等国家会计规定核算的营业成本。本行主要列示纳税人营业成本数额,不参与计算。

3. 第4行“利润总额”:填报按照企业会计制度、企业会计准则等国家会计规定核算的利润总额。本行数据与利润表列示的利润总额一致。

4. 第5行“特定业务计算的应纳税所得额”:从事房地产开发等特定业务的纳税人,填报按照税收规定计算的特定业务的应纳税所得额。房地产开发企业销售未完工开发产品取得的预售收入,按照税收规定的预计计税毛利率计算的预计毛利额填入此行。

5. 第6行“不征税收入和税基减免应纳税所得额”:填报属于税法规定的不征税收入、免税收入、减计收入、所得减免、抵扣应纳税所得额等金额。本行通过《不征税收入和税基类减免应纳税所得额明细表》

(附表1)填报。

6. 第7行“固定资产加速折旧(扣除)调减额”:填报按照《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧税收政策有关问题的通知》(财税〔2014〕75号)等相关规定,固定资产税收上采取加速折旧,会计上未加速折旧的纳税调整情况。本行通过《固定资产加速折旧(扣除)明细表》(附表2)填报。

7. 第8行“弥补以前年度亏损”:填报按照税收规定可在企业所得税前弥补的以前年度尚未弥补的亏损额。

8. 第9行“实际利润额”:根据本表相关行次计算结果填报。第9行=4行+5行-6行-7行-8行。

9. 第10行“税率(25%)”:填报企业所得税法规定税率25%。

10. 第11行“应纳所得税额”:根据相关行次计算结果填报。第11行=9行×10行,且第11行 $\geq 0$ 。跨地区经营汇总纳税企业总机构和分支机构适用不同税率时,第11行 $\neq 9$ 行×10行。

11. 第12行“减免所得税额”:填报按照税收规定,当期实际享受的减免所得税额。本行通过《减免所得税额明细表》(附表3)填报。

12. 第13行“实际已预缴所得税额”:填报纳税人本年度此前月份、季度累计已经预缴的企业所得税额,“本期金额”列不填写。

13. 第14行“特定业务预缴(征)所得税额”:填报按照税收规定的特定业务已经预缴(征)的所得税额。建筑企业总机构直接管理的跨地区设立的项目部,按规定向项目所在地主管税务机关预缴的企业所得税填入此行。

14. 第15行“应补(退)所得税额”:根据本表相关行次计算填报。15行“累计金额”列=11行-12行-13行-14行,且15行 $\leq 0$ 时,填0;“本期金额”列不填。

15. 第16行“减:以前年度多缴在本期抵缴所得税额”:填报以前年度多缴的企业所得税税款未办理退税,在本纳税年度抵缴的所得税额。

16. 第17行“本月(季)实际应补(退)所得税额”:根据相关行次计算填报。第17行“累计金额”列=15行-16行,且第17行 $\leq 0$ 时,填0,“本期金额”列不填。

(二)按照上一年度应纳税所得额平均额预缴

1. 第19行“上一纳税年度应纳税所得额”:填报上一纳税年度申报的应纳税所得额。“本期金额”列不填。

2. 第20行“本月(季)应纳税所得额”:根据相关行次计算填报。

(1)按月度预缴的纳税人:第20行=第19行 $\times 1/12$ 。

(2)按季度预缴的纳税人:第20行=第19行 $\times 1/4$ 。

3. 第21行“税率(25%)”:填报企业所得税法规定的25%税率。

4. 第22行“本月(季)应纳所得税额”:根据本表相关行次计算填报。第22行=20行×21行。

5. 第23行“减:减免所得税额”:填报按照税收规定,当期实际享受的减免所得税额。本行通过《减免所得税额明细表》(附表3)填报。

6. 第24行“本月(季)应纳所得税额”:根据相关行次计算填报。第24行=22行-23行。

(三)按照税务机关确定的其他方法预缴

第26行“本月(季)确定预缴所得税额”:填报税务机关认可的其他方法确定的本月(季)度应缴纳所得税额。

(四)汇总纳税企业总分机构有关项目的填报

1. 第28行“总机构分摊所得税额”:汇总纳税企业的总机构,以本表(第1行至第26行)本月(季)度预缴所得税额为基数,按总机构应当分摊的预缴比例计算出的本期预缴所得税额填报,并按不同预缴方式分别计算:

(1)“按实际利润额预缴”的汇总纳税企业的总机构:第15行×总机构应分摊预缴比例。

(2)“按照上一纳税年度应纳税所得额的平均额预缴”的汇总纳税企业的总机构:第24行×总机构应

分摊预缴比例。

(3)“按照税务机关确定的其他方法预缴”的汇总纳税企业的总机构:第26行 $\times$ 总机构应分摊预缴比例。

上述计算公式中“总机构分摊预缴比例”:跨地区经营(跨省、自治区、直辖市、计划单列市)汇总纳税企业,总机构分摊的预缴比例填报25%;省内经营的汇总纳税企业,总机构应分摊的预缴比例按各省级税务机关规定填报。

2. 第29行“财政集中分配所得税额”:汇总纳税企业的总机构,以本表(第1行至第26行)本月(季)度预缴所得税额为基数,按财政集中分配的预缴比例计算出的本期预缴所得税额填报,并按不同预缴方式分别计算:

(1)“按实际利润额预缴”的汇总纳税企业的总机构:第15行 $\times$ 财政集中分配预缴比例。

(2)“按照上一纳税年度应纳税所得额的平均额预缴”的汇总纳税企业的总机构:第24行 $\times$ 财政集中分配预缴比例。

(3)“按照税务机关确定的其他方法预缴”的汇总纳税企业的总机构:第26行 $\times$ 财政集中分配预缴比例。

跨地区经营(跨省、自治区、直辖市、计划单列市)汇总纳税企业,中央财政集中分配的预缴比例填报25%;省内经营的汇总纳税企业,财政集中分配的预缴比例按各省级税务机关规定填报。

3. 第30行“分支机构应分摊所得税额”:汇总纳税企业的总机构,以本表(第1行至第26行)本月(季)度预缴所得税额为基数,按分支机构应分摊的预缴比例计算出的本期预缴所得税额填报,并按不同预缴方式分别计算:

(1)“按实际利润额预缴”的汇总纳税企业的总机构:第15行 $\times$ 分支机构应分摊预缴比例。

(2)“按照上一纳税年度应纳税所得额平均额预缴”的汇总纳税企业的总机构:第24行 $\times$ 分支机构应分摊预缴比例。

(3)“按照税务机关确定的其他方法预缴”的汇总纳税企业的总机构:第26行 $\times$ 分支机构应分摊预缴比例。

上述计算公式中“分支机构应分摊预缴比例”:跨地区经营(跨省、自治区、直辖市、计划单列市)汇总纳税企业,分支机构应分摊的预缴比例填报50%;省内经营的汇总纳税企业,分支机构应分摊的预缴比例按各省级税务机关规定执行填报。

分支机构根据《中华人民共和国企业所得税汇总纳税分支机构所得税分配表(2015年版)》中的“分支机构分摊所得税额”填写本行。

4. 第31行“其中:总机构独立生产经营部门应分摊所得税额”:填报跨地区经营汇总纳税企业的总机构,设立的具有主体生产经营职能且按规定视同二级分支机构的部门,所应分摊的本期预缴所得税额。

5. 第32行“分配比例”:汇总纳税企业的分支机构,填报依据《企业所得税汇总纳税分支机构所得税分配表(2015年版)》确定的该分支机构的分配比例。

6. 第33行“分配所得税额”:填报汇总纳税企业的分支机构按分配比例计算应预缴或汇算清缴的所得税额。第33行=第30行 $\times$ 第32行。

#### 六、“是否属于小型微利企业”填报

1. 纳税人上一纳税年度汇算清缴符合小型微利企业条件的,本年预缴时,选择“是”,预缴累计会计利润不符合小微企业条件的,选择“否”。

2. 本年度新办企业,“资产总额”和“从业人数”符合规定条件,选择“是”,预缴累计会计利润不符合小微企业条件的,选择“否”。

3. 上年度“资产总额”和“从业人数”符合规定条件,应纳税所得额不符合小微企业条件的,预计本年度会计利润符合小微企业条件,选择“是”,预缴累计会计利润不符合小微企业条件,选择“否”。

4. 纳税人第一季度预缴所得税时,鉴于上一年度汇算清缴尚未结束,可以按照上年度第四季度预缴情

况选择“是”或“否”。

本栏次为必填项目,不符合小型微利企业条件的,选择“否”。

七、表内表间关系

(一)表内关系

- 1. 第9行=4行+5行-6行-7行-8行。
- 2. 第11行=9行×10行。当汇总纳税企业的总机构和分支机构适用不同税率时,第11行≠9行×10行。
- 3. 第15行=11行-12行-13行-14行,且第15行≤0时,填0。
- 4. 第17行=15行-16行,且第17行≤0时,填0。
- 5. 第20行“本期金额”=19行“累计金额”×1/4或1/12。
- 6. 第22行=20行×21行。
- 7. 第24行=22行-23行。
- 8. 第28行=15行或24行或26行×规定比例。
- 9. 第29行=15行或24行或26行×规定比例。

(二)表间关系

- 1. 第6行=《不征税收入和税基类减免应纳税所得额明细表》(附表1)第1行。
- 2. 第7行“本期金额”=《固定资产加速折旧(扣除)明细表》(附表2)第13行11列;第7行“累计金额”=《固定资产加速折旧(扣除)明细表》(附表2)第13行16列。
- 3. 第12行、第23行=《减免所得税额明细表》(附表3)第1行。
- 4. 第30行=《企业所得税汇总纳税分支机构所得税分配表(2015年版)》中的“分支机构分摊所得税额”。
- 5. 第32、33行=《企业所得税汇总纳税分支机构所得税分配表(2015年版)》中与填表纳税人对应行次中的“分配比例”“分配所得税额”列。

表 10-2 中华人民共和国企业所得税月(季)度和年度纳税申报表(B类,2015年版)

税款所属期间: 年 月 日至 年 月 日

纳税人识别号:□□□□□□□□□□□□□□□□

纳税人名称: 金额单位:人民币元(列至角分)

项 目			行次	累计金额
一、以下由按应税所得率计算应纳税所得额的企业填报				
应纳税所得额的计算	按收入总额核定应纳税所得额	收入总额	1	
		减:不征税收入	2	
		免税收入	3	
		其中:国债利息收入	4	
		地方政府债券利息收入	5	
		符合条件居民企业之间股息红利等权益性收益	6	
		符合条件的非营利组织收入	7	
		其他免税收入:	8	
		应税收入额(1行-2行-3行)	9	

续表

项 目			行次	累计金额
应纳税所得额的计算	按收入总额核定应纳税所得额	税务机关核定的应税所得率(%)	10	
		应纳税所得额(9行×10行)	11	
	按成本费用核定应纳税所得额	成本费用总额	12	
		税务机关核定的应税所得率(%)	13	
		应纳税所得额[12行÷(100%-13行)×13行]	14	
应纳所得税额的计算		税率(25%)	15	
		应纳所得税额(11行×15行或14行×15行)	16	
应补(退)所得税额的计算		减:符合条件的小型微利企业减免所得税额	17	
		其中:减半征税	18	
		已预缴所得税额	19	
		应补(退)所得税额(16行-17行-19行)	20	
二、以下由税务机关核定应纳所得税额的企业填报				
税务机关核定应纳所得税额			21	
预缴申报时填报	是否属于小型微利企业: 是 <input type="checkbox"/> 否 <input type="checkbox"/>			
年度申报时填报	所属行业:		从业人数:	
	资产总额:		国家限制和禁止行业:	是 <input type="checkbox"/> 否 <input type="checkbox"/>
谨声明:此纳税申报表是根据《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国企业所得税法实施条例》和国家有关税收规定填报的,是真实的、可靠的、完整的。 法定代表人(签字): 年 月 日				
纳税人公章: 会计主管:		代理申报中介机构公章: 经办人: 经办人执业证件号码:		主管税务机关受理专用章: 受理人:
填表日期: 年 月 日		代理申报日期: 年 月 日		受理日期: 年 月 日

国家税务总局监制

填 报 说 明

一、适用范围

本表由实行核定征收企业所得税的纳税人在月(季)度申报缴纳企业所得税时使用。实行核定应税所得率方式的纳税人,年度汇算清缴使用本表。

二、表头项目

1.“税款所属期间”:为税款所属期月(季)度第一日至所属期月(季)度最后一日。

年度中间开业的,“税款所属期间”为当月(季)开始经营之日至所属月(季)度的最后一日。次月(季)度起按正常情况填报。

2.“纳税人识别号”:填报税务机关核发的税务登记证号码(15位)。

3.“纳税人名称”:填报税务机关核发的税务登记证中的纳税人全称。



### 三、具体项目填报说明

#### (一)应纳税所得额的计算

1. 本表第1行至第11行由“按收入总额核定应纳税所得额”的纳税人填写。第1行“收入总额”:填写本年度累计取得的各项收入金额。

2. 第2行“不征税收入”:填报纳税人计入收入总额但属于税收规定不征税的财政拨款、依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费以及政府性基金和国务院规定的其他不征税收入。

3. 第3行“免税收入”:填报纳税人计入利润总额但属于税收规定免税的收入或收益。第3行填报4行+5行+6行+7行+8行的合计数。

4. 第4行“国债利息收入”:填报纳税人持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入。

5. 第5行“地方政府债券利息收入”:填报纳税人持有地方政府债券利息收入。

6. 第6行“符合条件居民企业之间股息红利等权益性收益”:填报本期发生的符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益情况。不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足12个月取得的投资收益。

7. 第7行“符合条件的非营利组织的收入”:根据《财政部 国家税务总局关于非营利组织企业所得税免税收入问题的通知》(财税[2009]122号)等规定,符合条件并依法履行登记手续的非营利组织,填报取得的捐赠收入等免税收入,不包括营利性收入。

8. 第8行“其他免税收入”:填报国家税务总局发布的最新减免项目名称及减免性质代码。

9. 第9行“应税收入额”:根据相关行次计算填报。第9行=1行-2行-3行。

10. 第10行“税务机关核定的应税所得率”:填报税务机关核定的应税所得率。

11. 第11行“应纳税所得额”:根据相关行次计算填报。第11行=9行 $\times$ 10行。

12. 本表第12行至第14行由“按成本费用核定应纳税所得额”的纳税人填报。第12行“成本费用总额”:填写本年度累计发生的各项成本费用金额。

13. 第13行“税务机关核定的应税所得率”:填报税务机关核定的应税所得率。

14. 第14行“应纳税所得额”:根据相关行次计算填报。第14行=12行 $\div$ (100%-13行“应税所得率”) $\times$ 13行。

#### (二)应纳所得税额的计算

1. 第15行“税率”:填写企业所得税法规定的25%税率。

2. 第16行“应纳所得税额”:

(1)按照收入总额核定应纳税所得额的纳税人,第16行=11行 $\times$ 15行。

(2)按照成本费用核定应纳税所得额的纳税人,第16行=14行 $\times$ 15行。

#### (三)应补(退)所得税额的计算

1. 第17行“减:符合条件的小型微利企业减免所得税额”:根据企业所得税法和相关税收政策规定,符合小型微利企业条件的纳税人填报的减免所得税额。包括减按20%税率征收(减低税率政策)和减按10%税率征收(减半征税政策)。

享受减低税率政策的,本行填写本表第11行或第14行 $\times$ 5%的积。

享受减半征税政策的,本行填写本表第11行或第14行 $\times$ 15%的积;同时填写第18行“减半征税”。

2. 第19行“已预缴所得税额”:填报当年累计已经预缴的企业所得税额。

3. 第20行“应补(退)所得税额”:根据相关行次计算填报。第20行=16行-17行-19行。当第20行 $\leq 0$ 时,本行填0。

#### (四)由税务机关核定应纳所得税额的企业填报

第21行“税务机关核定应纳所得税额”:填报税务机关核定本期应当缴纳的所得税额(小型微利企业填报核减免税额之后的数额)。税务机关统计小型微利企业减免税时,按照该行次数额,根据情况倒算减免税数额。

### (五)小型微利企业判定信息的填报

1. 预缴申报时本栏次为必填项目,填写“是否属于小型微利企业”。

(1)核定应税所得率征收的纳税人:

①纳税人上一纳税年度汇算清缴符合小型微利企业条件的,本年预缴时,选择“是”,预缴累计会计利润不符合小微企业条件的,选择“否”。

②本年度新办企业,“资产总额”和“从业人数”符合规定条件,选择“是”,预缴累计会计利润不符合小微企业条件的,选择“否”。

③上年度“资产总额”和“从业人数”符合规定条件,应纳税所得额不符合小微企业条件的,预计本年度会计利润符合小微企业条件,选择“是”,预缴累计会计利润不符合小微企业条件,选择“否”。

④纳税人第1季度预缴所得税时,鉴于上一年度汇算清缴尚未结束,可以按照上年度第4季度预缴情况选择“是”或“否”。

⑤不符合小型微利企业条件的,选择“否”。

(2)核定应纳税额的纳税人:

核定定额征收纳税人,换算应纳税所得额大于30万元的填“否”,其余填“是”。

2. 年度申报时填写小型微利企业相关指标,本栏次为必填项目。

(1)“所属行业”:填写“工业”或者“其他”。工业企业包括:采矿业、制造业、电力、燃气及水的生产和供应业;除工业以外的行业填写“其他”。

(2)“从业人数”:指与企业建立劳动关系的职工人数,以及企业接受劳务派遣用工人数之和。从业人数填报纳税人全年季度平均从业人数,具体计算公式如下:

季度平均值 = (季初值 + 季末值) ÷ 2

全年季度平均从业人数 = 全年各季度平均值之和 ÷ 4

(3)“资产总额”:填报纳税人全年季度资产总额平均数,计算方法同“从业人数”口径,资产总额单位为万元,小数点后保留2位小数。

(4)“国家限制和禁止行业”:纳税人从事国家限制和禁止行业,选择“是”,其他选择“否”。

#### 四、表内表间关系

1. 第9行 = 1行 - 2行 - 3行。

2. 第11行 = 9行 × 10行。

3. 第14行 = 12行 ÷ (100% - 13行) × 13行。

4. 第16行 = 11行(或14行) × 15行。

5. 第17行 = 11行或14行 × 15%(或5%)。

6. 第20行 = 16行 - 17行 - 19行。当第20行 ≤ 0时,本行填0。

### 三、代理企业年度申报表操作规范

年度终了后5个月内向其所在地主管税务机关报送《企业所得税年度纳税申报表》和税务机关要求报送的其他有关资料,办理结清税款手续。

1. 核查收入核算账户和主要的原始凭证,计算当期生产经营收入、财产转让收入、股息收入等各项应税收入。

2. 核查成本核算账户和主要的原始凭证,根据行业会计核算制度,确定当期产品销售成本或营业成本。

3. 核查主要的期间费用账户和原始凭证,确定当期实际支出的销售费用、管理费用和财务费用。

4. 核查税金核算账户,确定税前应扣除的税金总额。
5. 核查损失核算账户,计算资产损失、投资损失和其他损失。
6. 核查营业外收支账户及主要原始凭证,计算营业外收支净额。
7. 经过上述六个步骤的操作,税务师可据此计算出企业当期收入总额、不征税收入和免税收入额,再按税法规定核查允许的各项扣除及允许弥补的以前年度亏损,计算当期应税所得额。
8. 根据企业适用的所得税税率,计算应纳税所得额。

#### 四、代理填制企业所得税年度纳税申报表的方法

自 2015 年 1 月 1 日起,全国统一使用新的企业所得税纳税申报表。根据【例 10-1】相关资料,填制企业所得税纳税申报表如下。<sup>①</sup> (未涉及申报表仅列示表样)

表 10-3

A105000 纳税调整项目明细表

行次	项 目	账载 金额	税收 金额	调增 金额	调减 金额
		1	2	3	4
1	一、收入类调整项目(2+3+4+5+6+7+8+10+11)	*	*	0.00	0.00
2	(一)视同销售收入(填写 A105010)	*	0.00	0.00	*
3	(二)未按权责发生制原则确认的收入(填写 A105020)	0.00	0.00	0.00	0.00
4	(三)投资收益(填写 A105030)	0.00	0.00	0.00	0.00
5	(四)按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益	*	*	*	
6	(五)交易性金融资产初始投资调整	*	*		*
7	(六)公允价值变动净损益		*	0.00	0.00
8	(七)不征税收入	*	*		
9	其中:专项用途财政性资金(填写 A105040)	*	*	0.00	0.00
10	(八)销售折扣、折让和退回				
11	(九)其他			0.00	0.00
12	二、扣除类调整项目(13+14+15+16+17+18+19+20+21+22+23+24+26+27+28+29)	*	*	33000.00	250000.00
13	(一)视同销售成本(填写 A105010)	*	0.00	*	0.00
14	(二)职工薪酬(填写 A105050)	2395000.00	2370000.00	25000.00	0.00
15	(三)业务招待费支出	20000.00	12000.00	8000.00	*

<sup>①</sup> 此部分内容仅列示《A105000 纳税调整项目明细表》(见表 10-3),完整填报案例详见中国税务出版社官方网站(www. taxation. cn)增值服务栏目。

续表

行次	项 目	账载 金额	税收 金额	调增 金额	调减 金额
		1	2	3	4
16	(四)广告费和业务宣传费支出(填写 A105060)	*	*	0.00	250000.00
17	(五)捐赠支出(填写 A105070)	50000.00	50000.00	0.00	*
18	(六)利息支出			0.00	
19	(七)罚金、罚款和被没收财物的损失		*	0.00	*
20	(八)税收滞纳金、加收利息		*	0.00	*
21	(九)赞助支出		*	0.00	*
22	(十)与未实现融资收益相关在当期确认的财务费用			0.00	0.00
23	(十一)佣金和手续费支出			0.00	*
24	(十二)不征税收入用于支出所形成的费用	*	*		*
25	其中:专项用途财政性资金用于支出所形成的费用(填写 A105040)	*	*	0.00	*
26	(十三)跨期扣除项目			0.00	0.00
27	(十四)与取得收入无关的支出		*	0.00	*
28	(十五)境外所得分摊的共同支出	*	*	0.00	*
29	(十六)其他			0.00	0.00
30	三、资产类调整项目(31+32+33+34)	*	*	7917.00	0.00
31	(一)资产折旧、摊销(填写 A105080)	31667.00	23750.00	7197.00	0.00
32	(二)资产减值准备金		*	0.00	0.00
33	(三)资产损失(填写 A105090)	0.00	0.00	0.00	0.00
34	(四)其他			0.00	0.00
35	四、特殊事项调整项目(36+37+38+39+40)	*	*	0.00	0.00
36	(一)企业重组(填写 A105100)	0.00	0.00	0.00	0.00
37	(二)政策性搬迁(填写 A105110)	*	*	0.00	0.00
38	(三)特殊行业准备金(填写 A105120)	0.00	0.00	0.00	0.00
39	(四)房地产开发企业特定业务计算的纳税调整额(填写 A105010)	*			
40	(五)其他	*	*		
41	五、特别纳税调整应税所得	*	*		
42	六、其他	*	*		
43	合计(1+12+30+35+41+42)	*	*	40917.00	250000.00

## 填 报 说 明

本表适用于会计处理与税法规定不一致需纳税调整的纳税人填报。纳税人根据税法、相关税收政策,以及国家统一会计制度的规定,填报会计处理、税法规定,以及纳税调整情况。

### 一、有关项目填报说明

本表纳税调整项目按照“收入类调整项目”“扣除类调整项目”“资产类调整项目”“特殊事项调整项目”“特别纳税调整应税所得”“其他”六大项分类填报汇总,并计算出纳税“调增金额”和“调减金额”的合计数。

数据栏分别设置“账载金额”“税收金额”“调增金额”“调减金额”四个栏次。“账载金额”是指纳税人按照国家统一会计制度规定核算的项目金额。“税收金额”是指纳税人按照税法规定计算的项目金额。

“收入类调整项目”“税收金额”减“账载金额”后余额为正数的,填报在“调增金额”,余额为负数的,将绝对值填报在“调减金额”。

“扣除类调整项目”“资产类调整项目”“账载金额”减“税收金额”后余额为正数的,填报在“调增金额”,余额为负数的,将其绝对值填报在“调减金额”。

“特殊事项调整项目”“其他”分别填报税法规定项目的“调增金额”“调减金额”。

“特别纳税调整应税所得”:填报经特别纳税调整后的“调增金额”。

对需填报下级明细表的纳税调整项目,其“账载金额”“税收金额”“调增金额”,“调减金额”根据相应附表进行计算填报。

#### (一)收入类调整项目

1. 第1行“一、收入类调整项目”:根据第2行至第11行进行填报。

2. 第2行“(一)视同销售收入”:填报会计处理不确认为销售收入,税法规定确认应税收入的收入。根据《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010)填报,第2列“税收金额”为表A105010第1行第1列金额;第3列“调增金额”为表A105010第1行第2列金额。

3. 第3行“(二)未按权责发生制原则确认的收入”:根据《未按权责发生制确认收入纳税调整明细表》(A105020)填报,第1列“账载金额”为表A105020第14行第2列金额;第2列“税收金额”为表A105020第14行第4列金额;表A105020第14行第6列,若 $\geq 0$ ,填入本行第3列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入本行第4列“调减金额”。

4. 第4行“(三)投资收益”:根据《投资收益纳税调整明细表》(A105030)填报,第1列“账载金额”为表A105030第10行第1+8列的金额;第2列“税收金额”为表A105030第10行第2+9列的金额;表A105030第10行第11列,若 $\geq 0$ ,填入本行第3列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入本行第4列“调减金额”。

5. 第5行“(四)按权益法核算长期股权投资对初始投资成本调整确认收益”:第4列“调减金额”填报纳税人采取权益法核算,初始投资成本小于取得投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值份额的差额计入取得投资当期的营业外收入的金额。

6. 第6行“(五)交易性金融资产初始投资调整”:第3列“调增金额”填报纳税人根据税法规定确认交易性金融资产初始投资金额与会计核算的交易性金融资产初始投资账面价值的差额。

7. 第7行“(六)公允价值变动净损益”:第1列“账载金额”填报纳税人会计核算的以公允价值计量的金融资产、金融负债以及投资性房地产类项目,计入当期损益的公允价值变动金额;第1列 $< 0$ ,将绝对值填入第3列“调增金额”;若第1列 $\geq 0$ ,填入第4列“调减金额”。

8. 第8行“(七)不征税收入”:填报纳税人计入收入总额但属于税法规定不征税的财政拨款、依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费以及政府性基金和国务院规定的其他不征税收入。第3列“调增金额”填报纳税人以前年度取得财政性资金且已作为不征税收入处理,在5年(60个月)内未发生支出且未缴回财政部门或其他拨付资金的政府部门,应计入应税收入额的金额;第4列“调减金额”填报符合税法规

定不征税收收入条件并作为不征税收收入处理,且已计入当期损益的金额。

9. 第9行“其中:专项用途财政性资金”:根据《专项用途财政性资金纳税调整明细表》(A105040)填报。第3列“调增金额”为表A105040第7行第14列金额;第4列“调减金额”为表A105040第7行第4列金额。

10. 第10行“(八)销售折扣、折让和退回”:填报不符合税法规定的销售折扣和折让应进行纳税调整的金额,和发生的销售退回因会计处理与税法规定有差异需纳税调整的金额。第1列“账载金额”填报纳税人会计核算的销售折扣和折让金额及销货退回的追溯处理的净调整额。第2列“税收金额”填报根据税法规定可以税前扣除的折扣和折让的金额及销货退回业务影响当期损益的金额。第1列减第2列,若余额 $\geq 0$ ,填入第3列“调增金额”;若余额 $< 0$ ,将绝对值填入第4列“调减金额”,第4列仅为销货退回影响损益的跨期时间性差异。

11. 第11行“(九)其他”:填报其他因会计处理与税法规定有差异需纳税调整的收入类项目金额。若第2列 $\geq$ 第1列,将第2-1列的余额填入第3列“调增金额”,若第2列 $<$ 第1列,将第2-1列余额的绝对值填入第4列“调减金额”。

## (二)扣除类调整项目

12. 第12行“二、扣除类调整项目”:根据第13行至第29行填报。

13. 第13行“(一)视同销售成本”:填报会计处理不作为销售核算,税法规定作为应税收入的同时,确认的销售成本金额。根据《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010)填报,第2列“税收金额”为表A105010第11行第1列金额;第4列“调减金额”为表A105010第11行第2列金额的绝对值。

14. 第14行“(二)职工薪酬”:根据《职工薪酬纳税调整明细表》(A105050)填报,第1列“账载金额”为表A105050第13行第1列金额;第2列“税收金额”为表A105050第13行第4列金额;表A105050第13行第5列,若 $\geq 0$ ,填入本行第3列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入本行第4列“调减金额”。

15. 第15行“(三)业务招待费支出”:第1列“账载金额”填报纳税人会计核算计入当期损益的业务招待费金额;第2列“税收金额”填报按照税法规定允许税前扣除的业务招待费支出的金额,即“本行第1列 $\times 60\%$ ”与当年销售(营业收入) $\times 5\%$ 的孰小值;第3列“调增金额”为第1-2列金额。

16. 第16行“(四)广告费和业务宣传费支出”:根据《广告费和业务宣传费跨年度纳税调整明细表》(A105060)填报,表A105060第12行,若 $\geq 0$ ,填入第3列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入第4列“调减金额”。

17. 第17行“(五)捐赠支出”:根据《捐赠支出纳税调整明细表》(A105070)填报。第1列“账载金额”为表A105070第20行第2+6列金额;第2列“税收金额”为表A105070第20行第4列金额;第3列“调增金额”为表A105070第20行第7列金额。

18. 第18行“(六)利息支出”:第1列“账载金额”填报纳税人向非金融企业借款,会计核算计入当期损益的利息支出的金额;第2列“税收金额”填报按照税法规定允许税前扣除的利息支出的金额;若第1列 $\geq$ 第2列,将第1列减第2列余额填入第3列“调增金额”,若第1列 $<$ 第2列,将第1列减第2列余额的绝对值填入第4列“调减金额”。

19. 第19行“(七)罚金、罚款和被没收财物的损失”:第1列“账载金额”填报纳税人会计核算计入当期损益的罚金、罚款和被罚没财物的损失,不包括纳税人按照经济合同规定支付的违约金(包括银行罚息)、罚款和诉讼费;第3列“调增金额”等于第1列金额。

20. 第20行“(八)税收滞纳金、加收利息”:第1列“账载金额”填报纳税人会计核算计入当期损益的税收滞纳金、加收利息。第3列“调增金额”等于第1列金额。

21. 第21行“(九)赞助支出”:第1列“账载金额”填报纳税人会计核算计入当期损益的不符合税法规定的公益性捐赠的赞助支出的金额,包括直接向受赠人的捐赠、赞助支出等(不含广告性的赞助支出,广告性的赞助支出在表A105060中调整);第3列“调增金额”等于第1列金额。

22. 第22行“(十)与未实现融资收益相关在当期确认的财务费用”:第1列“账载金额”填报纳税人会计核算的与未实现融资收益相关并在当期确认的财务费用的金额;第2列“税收金额”填报按照税法规定允许税前扣除的金额;若第1列 $\geq$ 第2列,将第1-2列余额填入第3列,“调增金额”;若第1列 $<$ 第2列,将第1-2列余额的绝对值填入第4列“调减金额”。

23. 第23行“(十一)佣金和手续费支出”:第1列“账载金额”填报纳税人会计核算计入当期损益的佣金和手续费金额;第2列“税收金额”填报按照税法规定允许税前扣除的佣金和手续费支出金额;第3列“调增金额”为第1-2列的金额。

24. 第24行“(十二)不征税收入用于支出所形成的费用”:第3列“调增金额”填报符合条件的不征税收入用于支出所形成的计入当期损益的费用化支出金额。

25. 第25行“其中:专项用途财政性资金用于支出所形成的费用”:根据《专项用途财政性资金纳税调整明细表》(A105040)填报。第3列“调增金额”为表A105040第7行第11列金额。

26. 第26行“(十三)跨期扣除项目”:填报维简费、安全生产费用、预提费用、预计负债等跨期扣除项目调整情况。第1列“账载金额”填报纳税人会计核算计入当期损益的跨期扣除项目金额;第2列“税收金额”填报按照税法规定允许税前扣除的金额;若第1列 $\geq$ 第2列,将第1-2列余额填入第3列“调增金额”;若第1列 $<$ 第2列,将第1-2列余额的绝对值填入第4列“调减金额”。

27. 第27行“(十四)与取得收入无关的支出”:第1列“账载金额”填报纳税人会计核算计入当期损益的与取得收入无关的支出的金额。第3列“调增金额”等于第1列金额。

28. 第28行“(十五)境外所得分摊的共同支出”:第3列“调增金额”,为《境外所得纳税调整后所得明细表》(A108010)第10行第16+17列的金额。

29. 第29行“(十六)其他”:填报其他因会计处理与税法规定有差异需纳税调整的扣除类项目金额。若第1列 $\geq$ 第2列,将第1-2列余额填入第3列“调增金额”;若第1列 $<$ 第2列,将第1-2列余额的绝对值填入第4列“调减金额”。

### (三)资产类调整项目

30. 第30行“三、资产类调整项目”:填报资产类调整项目第31至34行的合计数。

31. 第31行“(一)资产折旧、摊销”:根据《资产折旧、摊销情况及纳税调整明细表》(A105080)填报。第1列“账载金额”为表A105080第27行第2列金额;第2列“税收金额”为表A105080第27行第5+6列金额;表A105080第27行第9列,若 $\geq 0$ ,填入本行第3列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入本行第4列“调减金额”。

32. 第32行“(二)资产减值准备金”:填报坏账准备、存货跌价准备、理赔费用准备金等不允许税前扣除的各类资产减值准备金纳税调整情况。第1列“账载金额”填报纳税人会计核算计入当期损益的资产减值准备金金额(因价值恢复等原因转回的资产减值准备金应予以冲回);第1列,若 $\geq 0$ ,填入第3列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入第4列“调减金额”。

33. 第33行“(三)资产损失”:根据《资产损失税前扣除及纳税调整明细表》(A105090)填报。第1列“账载金额”为表A105090第14行第1列金额;第2列“税收金额”为表A105090第14行第2列金额;表A105090第14行第3列,若 $\geq 0$ ,填入本行第3列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入本行第4列“调减金额”。

34. 第34行“(四)其他”:填报其他因会计处理与税法规定有差异需纳税调整的资产类项目金额。若第1列 $\geq$ 第2列,将第1-2列余额填入第3列“调增金额”;若第1列 $<$ 第2列,将第1-2列余额的绝对值填入第4列“调减金额”。

### (四)特殊事项调整项目

35. 第35行“四、特殊事项调整项目”:填报特殊事项调整项目第36行至第40行的合计数。

36. 第36行“(一)企业重组”:根据《企业重组纳税调整明细表》(A105100)填报。第1列“账载金额”为表A105100第14行第1+4列金额;第2列“税收金额”为表A105100第14行第2+5列金额;表A105100第

14 行第 7 列,若 $\geq 0$ ,填入本行第 3 列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入本行第 4 列“调减金额”。

37. 第 37 行“(二)政策性搬迁”:根据《政策性搬迁纳税调整明细表》(A105110)填报。表 A105110 第 24 行,若 $\geq 0$ ,填入本行第 3 列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入本行第 4 列“调减金额”。

38. 第 38 行“(三)特殊行业准备金”:根据《特殊行业准备金纳税调整明细表》(A105120)填报。第 1 列“账载金额”为表 A105120 第 30 行第 1 列金额;第 2 列“税收金额”为表 A105120 第 30 行第 2 列金额;表 A105120 第 30 行第 3 列,若 $\geq 0$ ,填入本行第 3 列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入本行第 4 列“调减金额”。

39. 第 39 行“(四)房地产开发企业特定业务计算的纳税调整额”:根据《视同销售和房地产开发企业特定业务纳税调整明细表》(A105010)填报。第 2 列“税收金额”为表 A105010 第 21 行第 1 列金额;表 A105010 第 21 行第 2 列,若 $\geq 0$ ,填入本行第 3 列“调增金额”;若 $< 0$ ,将绝对值填入本行第 4 列“调减金额”。

40. 第 40 行“(五)其他”:填报其他因会计处理与税法规定有差异需纳税调整的特殊事项金额。

#### (五)特殊纳税调整所得项目

41. 第 41 行“五、特别纳税调整应税所得”:第 3 列“调增金额”填报纳税人按特别纳税调整规定自行调增的当年应税所得;第 4 列“调减金额”填报纳税人依据双边预约定价安排或者转让定价相应调整磋商结果的通知,需要调减的当年应税所得。

#### (六)其他

42. 第 42 行“六、其他”:其他会计处理与税法规定存在差异需纳税调整的项目金额。

43. 第 43 行“合计”:填报第 1 + 12 + 30 + 35 + 41 + 42 行的金额。

### 二、表内、表间关系

#### (一)表内关系

1. 第 1 行 = 第 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 10 + 11 行。

2. 第 12 行 = 第 13 + 14 + 15 + ... + 24 + 26 + 27 + ... + 29 行。

3. 第 30 行 = 第 31 + 32 + 33 + 34 行。

4. 第 35 行 = 第 36 + 37 + 38 + 39 + 40 行。

5. 第 43 行 = 第 1 + 12 + 30 + 35 + 41 + 42 行。

#### (二)表间关系

1. 第 2 行第 2 列 = 表 A105010 第 1 行第 1 列;第 2 行第 3 列 = 表 A105010 第 1 行第 2 列。

2. 第 3 行第 1 列 = 表 A105020 第 14 行第 2 列;第 3 行第 2 列 = 表 A105020 第 14 行第 4 列;若表 A105020 第 14 行第 6 列 $\geq 0$ ,填入第 3 行第 3 列;若表 A105020 第 14 行第 6 列 $< 0$ ,将绝对值填入第 3 行第 4 列。

3. 第 4 行第 1 列 = 表 A105030 第 10 行第 1 + 8 列;第 4 行第 2 列 = 表 A105030 第 10 行第 2 + 9 列;若表 A105030 第 10 行第 11 列 $\geq 0$ ,填入第 4 行第 3 列;若表 A105030 第 10 行第 11 列 $< 0$ ,将绝对值填入第 4 行第 4 列。

4. 第 9 行第 3 列 = 表 A105040 第 7 行第 14 列;第 9 行第 4 列 = 表 A105040 第 7 行第 4 列。

5. 第 13 行第 2 列 = 表 A105010 第 11 行第 1 列;第 13 行第 4 列 = 表 A105010 第 11 行第 2 列的绝对值。

6. 第 14 行第 1 列 = 表 A105050 第 13 行第 1 列;第 14 行第 2 列 = 表 A105050 第 13 行第 4 列;若表 A105050 第 13 行第 5 列 $\geq 0$ ,填入第 14 行第 3 列;若表 A105050 第 13 行第 5 列 $< 0$ ,将绝对值填入第 14 行第 4 列。

7. 若表 A105060 第 12 行 $\geq 0$ ,填入第 16 行第 3 列;若表 A105060 第 12 行 $< 0$ ,将绝对值填入第 16 行第 4 列。

8. 第 17 行第 1 列 = 表 A105070 第 20 行第 2 + 6 列;第 17 行第 2 列 = 表 A105070 第 20 行第 4 列;第 17 行第 3 列 = 表 A105070 第 20 行第 7 列。

9. 第 25 行第 3 列 = 表 A105040 第 7 行第 11 列。



10. 第31行第1列=表A105080第27行第2列;第31行第2列=表A105080第27行第5+6列;若表A105080第27行第9列 $\geq 0$ ,填入第31行第3列,若表A105080第27行第9列 $< 0$ ,将绝对值填入第31行第4列。

11. 第33行第1列=表A105090第14行第1列;第33行第2列=表A105090第14行第2列;若表A105090第14行第3列 $\geq 0$ ,填入第33行第3列,若表A105090第14行第3列 $< 0$ ,将绝对值填入第33行第4列。

12. 第36行第1列=表A105100第14行第1+4列;第36行第2列=表A105100第14行第2+5列;若表A105100第14行第7列 $\geq 0$ ,填入第36行第3列,若表A105100第14行第7列 $< 0$ ,将绝对值填入第36行第4列。

13. 若表A105110第24行 $\geq 0$ ,填入第37行第3列,若表A105110第24行 $< 0$ ,将绝对值填入第37行第4列。

14. 第38行第1列=表A105120第30行第1列;第38行第2列=表A105120第30行第2列;若表A105120第30行第3列 $\geq 0$ ,填入第38行第3列,若表A105120第30行第3列 $< 0$ ,将绝对值填入第38行第4列。

15. 第39行第2列=表A105010第21行第1列;若表A105010第21行第2列 $\geq 0$ ,填入第39行第3列,若表A105010第21行第2列 $< 0$ ,将绝对值填入第39行第4列。

16. 第43行第3列=表A100000第15行;第43行第4列=表A100000第16行。

17. 第28行第3列=表A108010第10行第16+17列。

## 第二节 企业所得税纳税审核

### 一、年度收入总额的审核

收入总额的审核包括:主营业务收入的审核、其他业务收入的审核、投资收益的审核和营业外收入的审核。

#### (一) 主营业务收入的审核

##### 1. 审核主营业务收入的入账时间

对主营业务收入确认的审核,主要采用抽查法、核对法和验算法,通常可按下列步骤实施:

(1) 抽查部分收入业务的原始凭证,与主营业务收入明细账相核对,核实已实现的收入,并检查是否已经如数入账。

(2) 查阅各种收入明细账,从中抽出一部分与相关的记账凭证、原始凭证互相核对,以证实所记录的收入是否均已实现并确属本期。

(3) 检查企业的销售发票是否完整无缺、连续编号,核实有无涂改或“大头小尾”现象,抽取部分发票与库存商品明细账、分期收款发出商品明细账以及主营业务收入明细账相核对,检查其发出数与销售数是否一致。

(4) 对于已确认并已记录入账的收入,进一步与现金日记账、应收账款明细账、预收账款明细账以及库存商品明细账相核对,以进一步确定销售数量、金额和时间是否相符。

##### 2. 审核主营业务收入的入账金额

主营业务收入的入账金额准确与否,直接影响应纳税所得额的正确性,因此应注意审

核收入金额是否真实,有无故意隐匿收入和虚增虚减销售收入的现象。

### 3. 审核主营业务收入的会计处理是否正确

审核中应特别注意审核库存商品明细账的发出栏记录,检查其对应账户的正确性。

(1)对应账户为“营业费用”“管理费用”等,应注意是否将产品作为馈赠礼物。

(2)对应账户为“银行存款”“库存现金”“应收账款”,应注意其价格是否正常,有无低估收入等情况。

(3)对应账户为“原材料”等存货类账户,应注意是否存在以物易物,互不开具销售发票,从而少计收入的情况。

### 4. 审核应税收入与不征税收入和免税收入的划分是否正确

根据税法规定,收入总额中的下列收入为不征税收入:①财政拨款;②依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金;③国务院规定的其他不征税收入。

2014年5月23日,国家税务总局下发了《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号),对征税收入与不征税收入的情形作了进一步具体明确,包括:

#### (1)企业接收政府划入资产的企业所得税处理

①县级以上人民政府(包括政府有关部门,下同)将国有资产明确以股权投资方式投入企业,企业应作为国家资本金(包括资本公积)处理。该项资产如为非货币性资产,应按政府确定的接收价值确定计税基础。

②县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业,凡指定专门用途并按《财政部 国家税务总局关于专项用途财政性资金企业所得税处理问题的通知》(财税〔2011〕70号)规定进行管理的,企业可作为不征税收入进行企业所得税处理。其中,该项资产属于非货币性资产的,应按政府确定的接收价值计算不征税收入。

县级以上人民政府将国有资产无偿划入企业,属于上述①、②项以外情形的,应按政府确定的接收价值计入当期收入总额计算缴纳企业所得税。政府没有确定接收价值的,按资产的公允价值计算确定应税收入。

#### (2)企业接收股东划入资产的企业所得税处理

①企业接收股东划入资产(包括股东赠与资产、上市公司在股权分置改革过程中接收原非流通股股东和新非流通股股东赠与的资产、股东放弃本企业的股权,下同),凡合同、协议约定作为资本金(包括资本公积)且在会计上已做实际处理的,不计入企业的收入总额,企业应按公允价值确定该项资产的计税基础。

②企业接收股东划入资产,凡作为收入处理的,应按公允价值计入收入总额,计算缴纳企业所得税,同时按公允价值确定该项资产的计税基础。

企业的下列收入为免税收入:①国债利息收入;②符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益;③在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益;④符合条件的非营利组织的收入。

审核人员要注意企业有无错将应税收入当作不征税收入或免税收入从收入总额中予以扣除,减少应纳税所得额的问题。

**【例10-2】**某税务师事务所2017年3月受托对A企业2016年企业所得税汇算清缴纳税申报进行鉴证。在审核过程中,发现A企业2016年11月与B企业签订销售

合同。合同规定 B 企业预付给 A 企业货款及增值税 585000 元,其中:2016 年 11 月、12 月各预付 234000 元,2017 年 1 月预付 117000 元。A 企业向 B 企业销售设备 10 台,其中 2016 年 12 月 7 台,2017 年 1 月 3 台。A 企业适用的增值税税率为 17%,设备成本、进项税额及附加税费暂不考虑。A 企业的会计分录如下:

1. 2016 年 11 月、12 月收到款项时,分别作如下会计分录:

借:银行存款	234000
贷:主营业务收入	200000
应交税费——应交增值税(销项税额)	34000

2. 2017 年 1 月收到款项时,作如下会计分录:

借:银行存款	117000
贷:主营业务收入	100000
应交税费——应交增值税(销项税额)	17000

甲税务师与助理人员在审核后,认为 A 企业 2016 年 11 月未发货,预收款项应记“预收账款”,多记“主营业务收入”200000 元;2016 年 12 月少记“主营业务收入”150000 元;2016 年 1 月少记“主营业务收入”50000 元。作账务调整如下:

1. A 企业 2016 年多记的主营业务收入 50000 元和增值税额 8500 元予以调整,作会计分录为:

借:以前年度损益调整	50000
应交税费——应交增值税(销项税额)	8500
贷:预收账款	58500

2. A 企业 2017 年 1 月少记的主营业务收入 50000 元和增值税额 8500 元予以调整,作会计分录为:

借:预收账款	58500
贷:主营业务收入	50000
应交税费——应交增值税(销项税额)	8500

## (二)其他业务收入的审核

1. 审核其他业务收入的入账时间和入账金额是否正确,是否有漏计其他业务收入的情况,或者通过往来账少计其他业务收入。审核时,应着重审核材料销售发票和其他业务的收款凭证,核实其他销售收入数额,并与“其他业务收入”账户发生额进行核对,查明企业的其他销售收入是否全部入账,有无问题;审核有无将其他收入转入“其他应收款”“应付职工薪酬——应付福利费”“盈余公积”账户的;审核有无将其他收入隐匿或私分的。

2. 审核其他业务收入的账务处理是否正确,是否存在将不属于其他业务收入的业务收入记入本账户的情况。审核时,可根据“其他业务收入”明细账借方或贷方发生额,调阅会计凭证核实。

**【例 10-3】** 某税务师事务所 2015 年 8 月受托对某市一企业上半年纳税情况进行检查。以前曾了解该厂年初将闲置不用的临街门面房四间租赁给某服装店。税务检查时,重点审核了“其他业务收入”账户,未发现有租赁收入的记载,而后,又审核了“营业外收入”账户,经核对也没有结果。于是,再进一步审核了往来结算账户,发现在“其他

“应付款”账户上记挂了房租收入。

该厂每月收取房租 3000 元,上半年共计收入 18000 元,全部挂在“其他应付款——某服装店”账户上。核实后,应作如下调整:

计算调整为:

应补营业税 =  $18000 \times 5\% = 900$  (元)

应补城市维护建设税 =  $900 \times 7\% = 63$  (元)

应补教育费附加 =  $900 \times 3\% = 27$  (元)

应纳税所得额 =  $18000 - 900 - 63 - 27 = 17010$  (元)

应补所得税 =  $17010 \times 25\% = 4252.50$  (元)

账务调整为:

(1)借:其他应付款	18000
贷:其他业务收入	18000
(2)借:税金及附加	990
贷:应交税费——应交营业税	900
——应交城市维护建设税	63
——应交教育费附加	27

如果属以前年度调账,还应进行所得税会计处理。

借:以前年度损益调整	4252.50
贷:应交税费——应交所得税(查补所得税)	4252.50

### (三) 投资收益的审核

#### 1. 投资收益会计处理方法的审核

投资收益是企业在对外进行股票、债券或其他投资活动中取得的收益。主要包括企业在对外投资中分得的利润、股利和债券利息,投资到期收回或者中途转让取得款项高于账面价值的差额,以及按照权益法核算的股票投资在被投资单位增加的净资产中所拥有的数额。

##### (1) 股票投资收益的审核

股票投资,一般采用成本法和权益法进行会计处理。具体采用哪种方法,要按股票投资比例和对被投资公司的影响力而定。当公司股票投资拥有的股权能对被投资公司形成控制或不对被投资公司的经营决策有重大影响时,应采用成本法。当公司股票投资对被投资公司的经营能施加重大影响或达到共同控制时,应采用权益法。

采用“成本法”核算的企业,其审核要点包括:公司在未收回投资前,有无对“长期股权投资”账户的账面价值进行了调整;公司有无将收到的股利,不作当期投资收益处理。

采用“权益法”核算的企业,其审核要点包括:核实投资公司的投资额;通过会计师事务所或发行公司所在地税务机关,查核发售股票公司的盈利或亏损数额,对其盈利或亏损数额应取得审定单位的法定证明;审核企业是否按投资比例计算所拥有权益的增加。在审核过程中,必须对投资双方的有关资料进行核对,看是否一致。

##### (2) 债券投资收益的审核

对债券投资收益的审核,首先,审核应计利息是否正确。在具体核算时,是否将按债券

的票面利率计算的利息记入“应收利息”科目;将按债券的实际利率计算的利息记入“投资收益”科目;二者的差额记入“持有至到期投资(或可供出售金融资产)——利息调整(应计利息)”科目。有无漏记、少记或转作他用的情况。

其次,审核溢价或折价摊销额的计算是否正确。

最后,审核债券的转让收入与原账面金额的差额是否记入“投资收益”账户,同时,还要注意审查“投资收益”账户的期末余额是否转入“本年利润”账户,有无长期挂账不作本年收益处理的情况。

此外,对其他投资的审核,应注意收回其他投资时,其收回的投资与投出资金的差额,是否作了增减投资收益处理。

## 2. 投资收益是否及时、足额按规定记入“投资收益”科目的审核

企业在对外投资时,与被投资单位签订合同或协议规定对外投资的回报率。但是在实际中,企业出于种种原因,不按签订合同或协议的规定,未及时足额取得投资收益,未及时足额地将投资收益记入“投资收益”账户,有的将不足部分挂账在“其他应付款”账户,隐瞒收入,因此,审核时首先应通过审阅检查合同或协议及其他有关资料文件,了解被查单位某项投资所应收取收入的金额及具体时间。然后,通过向有关人员了解应收未收投资收益的原因,审阅“投资收益”及有关账户中的明细账记录内容,并将其与对应的会计凭证进行核对,确定该项投资实际收取的收益金额及收取时间,在此基础上,通过核对和进一步调查分析来查证问题。

## 3. 联营投资收益的审核

联营投资包括固定资产、流动资产和无形资产等的投资,其收益产生于投出资产与收回资产的差额,或联营投资的分利收入。

(1)查明企业对外投资的财产和资金,是否在国家规定的范围之内,是否按国家规定对投出资产进行了评估作价,其评估作价的真实性、正确性如何。

(2)审核联营协议所规定的利润分配办法是否符合国家规定。

(3)结合“投资收益”科目查明对外投资取得的收入是否及时入账,特别是利润分配的执行情况,有无已分配的利润不收回,长期挂在被投资单位账上。或有部分收回,部分不收回的现象,还要注意有无列入其他科目不如实反映投资收益的情况。

(4)应注意在收回投资时,其收回的投资与投出资金数额的差额,是否按规定记入了投资收益。对上述问题可以审阅“长期股权投资”“投资收益”有关明细账及“银行存款”日记账记录,对照有关会计凭证、投资协议,必要时向被投资企业调查以发现问题的线索。

## 4. 对外投资收回或转让收益的审核

企业对外投资到期收回或中途转让对外投资的实收款项与投出时的账面净值之间的差额,应计入投资收益;按规定应缴纳营业税的股票买卖等投资的收益,在纳税后并入投资收益;如果以分享产品抵作投资分利,应按分享产品的同类商品市价或其销售收入记入投资收益。

在实际中存在未按上述规定和要求进行投资收益处理的问题,主要表现为:

(1)企业将中途转让对外投资的实收款项与投出时的账面净值之间的差额,记入了营业外收入或营业外支出。

(2)按规定应缴纳营业税的股票买卖等投资的收益未纳税或未将纳税后的收益记入投

资收益。

(3)以分享产品抵做投资分利的,所确定产品的价格过低或过高,造成多计或少计投资收益,从而调节当期盈利水平的高低。

对上述问题,审核人员通过审阅“投资收益”账户下有关明细账,并与有关会计凭证记录内容相核对可以发现线索或疑点,然后通过进一步审核有关会计资料,调查询问有关单位或个人,分析研究有关情况来查证落实问题。

另外,有些有价证券的转让、出售,其市价收入可能与原购入成本不一致,从而产生证券出售损益。审核人员可核查投资账户的购入成本资料和经纪人出售通知单,确定证券出售损益计算是否正确,是否按有关会计原则处理,有无漏记情况。审核人员可以通过查阅“长期股权投资”“投资收益”等明细账,核对有关会计凭证并对有关结果进行复核,了解被查企业是否存在上述问题。

#### 5. 企业取得的债券利息以及股利的审核

应注意审核是否按规定及时入账,企业认购溢价发行在一年以内不得变现或不准备变现的债券,是否按规定于每期结账时,按规定数额列入投资收益,企业认购折价发行的债券,是否也按规定处理;债券到期时,是否按规定数额计入投资收益。审核时,应重点审阅“投资收益”“长期股权投资”“其他应收款”“银行存款”等账户,必要时可追踪查阅会计凭证以揭示其存在的问题。

【例 10-4】2016 年 1 月 1 日 C 公司取得 D 公司 30% 股权且具有重大影响,按权益法核算。取得长期股权投资时,D 公司某项长期资产的账面价值为 100 万元,C 公司确认的公允价值为 120 万元,其他资产、负债的账面价值与公允价值相符。2016 年 12 月 31 日,该项长期资产的可收回金额为 60 万元,D 公司确认了 40 万元减值损失。2016 年 D 公司实现净利润 500 万元,C 公司确认投资收益 150 万元。

某税务师审核后,认为 C 公司在确认投资收益时不准确。C 公司确认投资收益时的调整是:应计提减值 =  $120 - 60 = 60$ (万元),应将 D 公司净利润调整减少 20 万元,调整后 D 公司净利润 =  $500 - 20 = 480$ (万元)。所以,C 公司应确认投资收益为  $= 480 \times 30\% = 144$ (万元)。

#### (四) 营业外收入的审核

营业外收入是指企业发生与生产经营没有直接联系的收入。作为营业外收入,不属于经营性收入,不缴纳营业税金,直接构成利润总额的组成部分。营业外收入包括固定资产盘盈、处理固定资产净收益、罚款收入、确实无法支付而应转作营业外收入的应付款项、教育费附加返还款等。对营业外收入审核的主要内容和方法:

1. 审核应属于营业外收入的项目,有无不及时转账,长期挂“其他应付款”“应付账款”账户的。有些企业将应反映在营业外收入中的各种收入通过各种方式反映在“应付账款”“应付职工薪酬”“其他应付款”等账户中或作为账外“小金库”。

对上述问题的审核应从以下两个方面入手:①检查“银行存款”日记账及“现金”日记账的记录,从摘要记录及对方科目中发现线索;②有重点地检查“应付账款”“应付职工薪酬”“其他应付款”等明细账记录,必要时检查有关的记账凭证和原始凭证,了解其会计处理是否符合实际业务情况。

2. 审核有无将营业外收入直接转入企业税后利润,甚至做账外处理或直接抵付非法支

出的情况。

在审核时应注意从账户的对应关系中,审核有无异常的转账凭证。从生产费用各账户贷方检查企业是否把营业外收入直接冲减费用额;从“盈余公积”贷方发生额检查有无将营业外收入列入税后利润;从“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”账户借方,审核固定资产盘盈是否转入“营业外收入”账户;从“固定资产清理”账户审核出售固定资产净收益是否作为“营业外收入”入账,若发现问题,应认真查阅有关会计凭证,进而追查,弄清问题真相,凡属于营业外收入,均应调增应纳税所得额。(注:按新《企业会计准则》规定,固定资产盘盈作前期差错处理,直接记入“以前年度损益调整”账户。)

## 二、税前准予扣除项目和标准的审核

### (一)主营业务成本的审核

主营业务成本是企业一定时期内(如一个纳税年度)已实现销售的产品制造成本,它是用已销产品数量乘以单位制造成本计算出来的。

由于单位制造成本是依据库存商品成本确定,而库存商品来源是生产车间转来的完工产品,其成本与生产过程所发生的各项费用(材料、人工和制造费用)密切相关,因此,对主营业务成本的审核应包括:材料费用的审核;工资及三项费用的审核;制造费用的审核;产品制造成本的审核;主营业务成本的审核。

#### 1. 材料费用的审核

##### (1)直接材料审核的主要内容

①审核材料收发、领退的各种原始凭证是否完整、内容是否真实齐全,材料收入的计价是否正确,是否符合财务会计制度规定;有无没有原始凭证估计耗料,或平时不开领料单,月末一次估计耗料数量,增加生产成本的。

②企业有无将购进材料直接记入生产费用账户,多计材料消耗的。

③有无以领代耗,对生产已领未用材料月末不办理退料或假退料手续,加大当月生产成本的。

④有无将生产经营过程中回收的有利用价值的各种边角余料、下脚料不作价入账,长期留在账外,不冲减生产成本的;有无不按规定的方法计算发出材料单价(按实际成本时)、材料成本差异率和发出材料应负担差异额(按计划成本时),随意多计材料成本或多(少)转材料成本差异的。

⑤有无把非生产部门领用的材料计入生产成本的。

##### (2)审核的主要方法

直接材料成本的审核一般应从审阅材料和生产成本明细账入手,抽查有关的费用凭证,验证企业产品直接耗用材料的数量,计价和材料费用分配是否真实合理。

①抽查产品成本计算单,检查直接材料成本的计算是否正确,材料费用的分配标准与计算方法是否合理和适当,是否与材料费用分配汇总表中该产品分摊的直接材料费用相符。

②分析比较同一产品前后年度的直接材料成本,如有重大波动应查明原因。

③抽查材料发放及领用的原始凭证,检查领料单的签发是否经过授权批准,材料发出汇总表是否经过有关人员复核,材料单位成本计价方法是否适当,是否正确及时入账。

④对采用定额成本或标准成本的企业,应检查直接材料成本差异的计算、分配与会计处理是否正确,并查明直接材料的定额成本、标准成本在本年度内有无重大变更。

## 2. 低值易耗品的审核

(1)低值易耗品和固定资产界限的审核。核查企业有无将属于固定资产的生产资料按照低值易耗品处理,增加当期成本的问题。

(2)低值易耗品摊销的审核。采用“一次摊销法”的,应核查“周转材料——低值易耗品”明细账的贷方发生额与“制造费用”“管理费用”“其他业务支出”明细账的借方发生额,注意有无以购代耗的问题;对采用“分期摊销法”的,应核查“周转材料——低值易耗品”的贷方发生额与“待摊费用”“递延资产”明细账的借方发生额,核查有无缩短摊销期限、提高摊销额、加速摊销的问题;采用“五五摊销法”的,应核查“周转材料——低值易耗品——在库低值易耗品”账户的贷方发生额,与“周转材料——低值易耗品——在用低值易耗品”账户的借方发生额,注意有无将未用的低值易耗品摊入当期成本的问题。

(3)低值易耗品残值收入的审核。根据领用部门填写的“低值易耗品报废单”核查使用期限、残值估价是否合理,报废的低值易耗品收回残料作价是否冲销已摊销价值,有无留在账外不入账或挂往来账的问题。

## 3. 包装物的审核

(1)包装物出租收入的核查。根据“周转材料——包装物——出租包装物”明细账借方发生额,查明包装物出租的时间和租金收入,与其他业务收入贷方发生额相核对,审核企业有无将租金收入长期挂往来账的情况。

(2)逾期包装物押金收入的核查。根据“周转材料——包装物——出租包装物”和“周转材料——包装物——出借包装物”明细账的借方发生额,查明包装物出租、出借时间和期限,通过审核“其他应付款——存入保证金”“营业外收入”账户,收取包装物押金时开具的收款发票存根联等,审核有无逾期押金长期未清理,隐瞒租金收入的问题。

## 4. 材料盘盈、盘亏的审核

审核“待处理财产损溢——待处理流动资产损溢”明细账,与材料盘点表相核对,核实申报的材料盘盈、盘亏数量是否相符,审查有无擅自将盘亏转账处理,盘盈长时间挂账不作处理的问题。

## 5. 工资及“三项费用”的审核

工资是企业根据职工的劳动数量和质量以货币形式支付给职工个人的劳动报酬。“三项费用”是指按工资总额一定比例提取的职工福利费、职工工会经费和职工教育经费。工资及“三项费用”数量的多少,直接影响到产品成本的大小和企业经营成果,从而最终影响企业纳税额,所以对工资及“三项费用”的审核十分必要。

(1)审核纳税人实际支出的工资总额,是否符合税法规定的内容,是否存在将非工资性的支出列入工资总额。对这部分内容的审核,应以“工资结算单”和有关的记账凭证为依据,逐笔对工资结算凭证上的项目进行核算,不属于工资总额的内容核对一下记账凭证的会计分录,看是否将不属于工资总额的内容记入“应付职工薪酬”科目,从而计入成本费用中。在审核工资结算凭证时,还应注意是否有非工资性的支出。另外,按照国家税务总局公告2015年第34号规定,企业在年度汇算清缴结束前向员工实际支付的已预提汇缴年度工资薪金,准予在汇缴年度按规定扣除。



(2) 审核纳税人有无将应由“管理费用”列支的离退休职工工资及6个月以上病假人员工资计入生产成本;有无将在建工程、固定资产安装、清理等发生的工资计入生产成本。

对这部分内容的审核,应复核工资的分配是否符合制度的规定。首先了解有无从事基建工程和固定资产安装清理的人员,然后核对工资分配表,并将“应付职工薪酬”账户贷方与“在建工程”账户借方核对,看“在建工程”借方有无工资列支,如有问题,再进一步查找“应付职工薪酬”的其他对应账户,看有无扩大成本、费用和其他业务支出的。

(3) 有无接受外部劳务派遣用工混淆费用支出问题,将不属于工资性的劳务费误作为工资薪金支出,扩大“三项费用”计算基数。

根据国家税务总局公告2015年第34号规定,企业接受外部劳务派遣用工所实际发生的费用,应分两种情况按规定在税前扣除:按照协议(合同)约定直接支付给劳务派遣公司的费用,应作为劳务费支出;直接支付给员工个人的费用,应作为工资薪金支出和职工福利费支出。其中属于工资薪金支出的费用,准予记入企业工资薪金金额的基数,作为计算其他各项相关费用扣除的依据。

(4) 有无将不属于本企业人员的工资列入本企业的工资支出的;有无弄虚作假、重复列支工资,扩大成本、费用的。对上述内容的审核,应将“应付职工薪酬”账户的每月借方发生额在月份间相互对照,核查各月是否均衡,对突然偏高的月份应与本月或下月的工资结算单进行比较,找出偏高原因,必要时可结合审核“工资卡”“职工花名册”或向劳动工资部门查询有关资料,从而查明是否有不属于本企业人员的工资和重复列支工资问题。

(5) 工资、“三项费用”的列支是否符合税法规定的准予税前扣除的标准和条件。企业实际发生的合理的职工工资、薪金,准予在税前扣除。为此,《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号,以下简称国税函[2009]3号文件)进一步明确了“合理”工资、薪金的标准和职工福利费扣除的规定,具体内容包括:

#### ① 合理工资、薪金认定五项原则

《企业所得税法实施条例》第三十四条规定:“企业发生的合理的工资、薪金支出,准予扣除。前款所称工资、薪金,是指企业每一纳税年度支付给在本企业任职或者受雇的员工的所有现金或者非现金形式的劳动报酬,包括基本工资、奖金、津贴、补贴、年终加薪、加班工资,以及与员工任职或者受雇有关的其他支出。”

国税函[2009]3号文件明确,《企业所得税法实施条例》第三十四条所称的“合理工资、薪金”,是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制定的工资、薪金制度规定实际发放给员工的工资、薪金。税务机关在对工资、薪金进行合理性确认时,可按以下原则掌握:企业制定了较为规范的员工工资、薪金制度;企业所制定的工资、薪金制度符合行业及地区水平;企业在一定时期所发放的工资、薪金是相对固定的,工资、薪金的调整是有序进行的;企业对实际发放的工资、薪金,已依法履行了代扣代缴个人所得税义务;有关工资、薪金的安排,不以减少或逃避税款为目的。

《企业所得税法》及其实施条例对工资支出合理性的判断,主要包括两个方面:一是存在向“任职或雇佣关系”的雇员实际提供了服务,因任职或雇佣关系支付的劳动报酬应与所付出的劳动相关,这是判断工资、薪金支出合理性的主要依据。所谓任职或雇佣关系,一般是指所有连续性的服务关系,提供服务的任职者或雇员的主要收入或很大部分收入来自任职的企业,并且这种收入基本上代表了提供服务人员的劳动。二是报酬总额在数量上是合

理的。任职或雇佣有关的全部支出,包括现金或非现金形式的报酬。国税函〔2009〕3号文件着重强调了“企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制定的工资、薪金制度规定实际发放给员工的工资、薪金”方为“合理”。同时,国税函〔2009〕3号文件对各地税务机关如何认定企业工资、薪金的合理性,给出了五项指导性原则,具体操作由各地税务机关根据当地的社会与经济发展水平和不同企业的情况区别把握、合理裁量,并且要考虑当地同行业职工平均工资水平。企业则必须建立健全内部工资、薪金管理制度,其所发放工资要相对固定,每次工资调整都要有案可查、有章可循;尤其要注意,每一笔工资、薪金支出,是否及时、足额扣缴了个人所得税等。

## ② 国企工资、薪金总额不得超标

国税函〔2009〕3号文件规定,《企业所得税法实施条例》第四十条、第四十一条、第四十二条所称的“工资、薪金总额”,是指企业按照规定实际发放的工资、薪金总和,不包括企业的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及养老保险费、医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等社会保险费和住房公积金。属于国有性质的企业,其工资、薪金,不得超过政府有关部门给予的限定数额;超过部分,不得记入企业工资、薪金总额,也不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

上述政策说明,《企业所得税法实施条例》及国税函〔2009〕3号文件对工资、薪金扣除都强调实际发放,其范围也仅指工资、薪金,也就是说工资、薪金总额必须是实际发放,而且实际发放的工资、薪金总和,不包括通常所说的“三费、五险、一金”,与新企业会计准则所规范的“职工薪酬”范围明显不同。企业在计算所得税工资、薪金总额时,尤其应注意以下事项:一是实际工资、薪金总额是计算税法规定的职工福利费、职工教育经费、工会经费以及其他相关指标税前扣除限额的基本依据。企业应当通过“应付工资”或者“应付职工薪酬——工资”科目对工资、薪金总额进行单独核算。二是不合理的工资、薪金即使实际发放也不得扣除,如国有性质的企业超过政府有关部门给予的限定数额部分的工资、薪金,不得扣除。三是超标的工资、薪金本身不得包括在所得税税前扣除的“工资、薪金总额”之中,因此也不能将其作为计算职工福利费、职工教育经费、工会经费等税前扣除限额的依据。

## ③ 职工福利费范围更详细

《企业所得税法实施条例》第四十条规定,企业发生的职工福利费支出,不超过工资、薪金总额14%的部分,准予扣除。国税函〔2009〕3号文件第三条明确,《企业所得税法实施条例》第四十条规定的企业职工福利费,包括以下内容:a. 尚未实行分离办社会职能的企业,其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用,包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资、薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等。b. 为职工卫生保健、生活、住房、交通等所发放的各项补贴和非货币性福利,包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴、供暖费补贴、职工防暑降温费、职工困难补贴、救济费、职工食堂经费补贴、职工交通补贴等。c. 按照其他规定发生的其他职工福利费,包括丧葬补助费、抚恤费、安家费、探亲假路费等。

与原有规定相比,新规定更为详细、规范。值得注意的是,下列费用不属于职工福利费的开支范围:退休职工的费用;被辞退职工的补偿金;职工劳动保护费;职工在病假、生育假、探亲假期间领取到的补助;职工的学习费;职工的伙食补助费(包括职工在企业的午餐

补助和出差期间的伙食补助)等。即国税函〔2009〕3号文件所规定的职工福利费包括的范围,与我们通常所说“企业职工福利”相比大大缩小,如企业发给员工的“年货”“过节费”、节假日物资及组织员工旅游支出等都不在此列。

#### ④职工福利费须单设账册准确核算

《国家税务总局关于做好2007年度企业所得税汇算清缴工作的补充通知》(国税函〔2008〕264号)规定,2007年度的企业职工福利费,仍按计税工资总额的14%计算扣除,未实际使用的部分,应累计记入职工福利费余额。2008年及以后年度发生的职工福利费,应先冲减以前年度累计计提但尚未实际使用的职工福利费余额,不足部分按企业所得税法规定扣除仍有余额的,继续留在以后年度使用。企业2008年以前节余的职工福利费,已在税前扣除,属于职工权益,如果改变用途的,应调整增加应纳税所得额。

国税函〔2009〕3号文件明确规定:“企业发生的职工福利费,应该单独设置账册,进行准确核算。没有单独设置账册准确核算的,税务机关应责令企业在规定的期限内进行改正。逾期仍未改正的,税务机关可对企业发生的职工福利费进行合理的核定”。对于企业在管理费项下“管理费用——职工福利费”科目进行核算的,应及时调整账册,将员工福利归集到“应付职工薪酬——职工福利费”科目。企业实际发生的职工福利费支出,不超过工资总额的14%的部分准予扣除。企业实际发生的职工工会经费支出,在职工工资、薪金总额2%(含2%)内的,准予税前扣除。除国务院另有规定外,企业实际发生的职工教育经费支出,在职工工资总额2.5%(含2.5%)以内的,准予据实扣除。因此在计算企业所得税时,应按税法规定如实列支工资及“三项费用”,看是否有超过标准列支“三项费用”的问题,若有,应作为纳税调整项目,不允许税前扣除,但要注意职工教育经费超过部分准予结转以后纳税年度扣除,即当年作纳税调增处理,第二年及以后年度可能要作纳税调减处理。

#### ⑤企业福利性补贴支出税前扣除问题

根据国家税务总局公告2015年第34号规定,列入企业员工工资薪金制度,固定与工资薪金一起发放的福利性补贴,符合国税函〔2009〕3号文件第一条规定的,可作为企业发生的工资薪金支出,按规定在税前扣除。不能同时符合上述条件的福利性补贴,应作为国税函〔2009〕3号文件第三条规定的职工福利费,按规定计算限额税前扣除。

注意:《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》(财企〔2009〕242号)和国税函〔2009〕3号文件对职工福利费的规定有差异,按税法规定,企业会计核算可以按会计制度规定进行,但纳税申报时,必须按税法规定进行纳税调整。审核时注意企业是否将两者差异进行反映。

为了进一步指导企业准确进行纳税处理,现将两个文件对职工福利费的规定对比分析如表10-4所示。

表 10-4 企业职工福利费的规定差异

财务规定	税法规定	分 析
《财政部关于企业加强职工福利费财务管理的通知》(财企〔2009〕242号)	《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函〔2009〕3号)	

续表

财务规定	税法规定	分 析
企业职工福利费是指企业为职工提供的除职工工资、奖金、津贴、纳入工资总额管理的补贴、职工教育经费、社会保险费和补充养老保险费(年金)、补充医疗保险费及住房公积金以外的福利待遇支出,包括发放给职工或为职工支付的以下各项现金补贴和非货币性集体福利	未明确	对《企业会计准则第9号——职工薪酬》内容的阐述,体现为与准则的衔接,即职工福利费包括准则第二条中的(二)和(六): (一)职工工资、奖金、津贴和补贴; (二)职工福利费; (三)医疗保险费、养老保险费、失业保险费、工伤保险费和生育保险费等社会保险费; (四)住房公积金; (五)工会经费和职工教育经费; (六)非货币性福利; (七)因解除与职工的劳动关系给予的补偿; (八)其他与获得职工提供的服务相关的支出
企业尚未分离的内设集体福利部门所发生的设备、设施和人员费用,包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院、集体宿舍等集体福利部门设备、设施的折旧、维修保养费用以及集体福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等人工费用	尚未实行分离办社会职能的企业,其内设福利部门所发生的设备、设施和人员费用,包括职工食堂、职工浴室、理发室、医务所、托儿所、疗养院等集体福利部门的设备、设施及维修保养费用和福利部门工作人员的工资薪金、社会保险费、住房公积金、劳务费等	1. 财务上明确为“集体福利部门设备、设施的折旧”,较3号文中的“集体福利部门的设备、设施”更为合理。原3号文此处规定曾引起争议。 2. “集体宿舍”相关费用财务上明确为福利费,税法上没有明确。可以理解为职工提供的一种非货币性集体福利
为职工卫生保健、生活等发放或支付的各项现金补贴和非货币性福利,包括职工因公外地就医费用、暂未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴属于福利费	为职工卫生保健、生活等所发放的各项补贴和非货币性福利,包括企业向职工发放的因公外地就医费用、未实行医疗统筹企业职工医疗费用、职工供养直系亲属医疗补贴属于福利费	税法 and 财务都作为福利费
职工疗养费用	未明确	财务作为福利费,税法未明确规定。实务中可能会被认为与生产经营无关费用,而不得税前扣除
自办职工食堂经费补贴或未办职工食堂统一供应午餐支出	职工食堂经费补贴	1. 增加“未办职工食堂统一供应午餐支出”,更切合现实。 2. 这部分支出因为企业取得是餐饮发票,企业所得税前的处理一直是征纳双方的焦点。这个文件无疑更增加了该问题的热度
企业给职工发放的节日补助、未统一供餐而按月发放的午餐费补贴不属于福利费	未明确	对比上条,即现金补贴,税法 and 财务都不作为福利费,作为工资处理

续表

财务规定	税法规定	分 析
符合国家有关财务规定的供暖费补贴	供暖费补贴	税法和财务都作为福利费
符合国家有关财务规定的防暑降温费	职工防暑降温费	税法和财务都作为福利费
企业为职工提供的交通待遇,已经实行货币化改革的,按月按标准发放或支付的交通补贴或者车改补贴应当纳入职工工资总额,不再纳入职工福利费管理;尚未实行货币化改革的,企业发生的相关支出作为职工福利费管理	职工交通补贴	财务上对交通补贴支出是区分处理的,或作为工资或作为福利费,税法未作明确区分,统一作为福利费
企业为职工提供的住房待遇,已经实行货币化改革的,按月按标准发放或支付的住房补贴应当纳入职工工资总额,不再纳入职工福利费管理;尚未实行货币化改革的,企业发生的相关支出作为职工福利费管理	为职工住房所发放的各项补贴和非货币性福利	同交通补贴相同,财务上对住房补贴支出区分处理,或作为工资或作为福利费,税法未作明确区分,统一作为福利费
企业为职工提供的通信待遇,已经实行货币化改革的,按月按标准发放或支付的通信补贴,应当纳入职工工资总额,不再纳入职工福利费管理;尚未实行货币化改革的,企业发生的相关支出作为职工福利费管理	未明确	财务处理区分处理,或作为工资或作为福利费,3号文未明确为福利费
职工困难补助,或者企业统筹建立和管理的专门用于帮助、救济困难职工的基金支出	职工困难补贴、救济费	税法和财务都作为福利费
丧葬补助费	丧葬补助费	税法和财务都作为福利费
抚恤费	抚恤费	税法和财务都作为福利费
职工异地安家费	安家费	财务处理强调“异地安家费”,与3号文并不矛盾
独生子女费	未明确	财务作为福利费,税法未明确规定
探亲假路费	探亲假路费	税法和财务都作为福利费
离退休人员统筹外费用,包括离休人员的医疗费及离退休人员其他统筹外费用	未明确	税前处理:很多地区出文明确:该项支出为与生产经营无关的支出,所以税前不能扣除
符合企业职工福利费定义但没有包括在上述各条款项目中的其他支出	未明确	税法采取了列举法

⑥职工教育经费审核时要注意几种据实列支或者提高列支标准的情形。

除前述教育经费审核要注意真实性和列支标准是否超标外,我们在日常鉴证业务过程中,还要关注几种按规定能够据实列支或者提供列支标准的情形,切实维护纳税人的合法权益,具体包括:

2009年4月21日,国家税务总局下发《关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》(国税函[2009]202号)明确规定:软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用,根据《财政部 国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知》(财税[2008]1号)规定,可以全额在企业所得税前扣除。软件生产企业应准确划分职工教育经费中的职工培训费支出,对于不能准确划分的,以及准确划分后职工教育经费中扣除职工培训费用的余额,一律按照《企业所得税法实施条例》第四十二条规定的比例扣除。

2011年6月9日,国家税务总局下发《关于企业所得税若干问题的公告》(国家税务总局公告2011年第34号)明确规定:自2011年7月1日起,航空企业实际发生的飞行员养成费、飞行训练费、乘务训练费、空中保卫员训练费等空勤训练费用,根据《企业所得税法实施条例》第二十七条规定,可以作为航空企业运输成本在税前扣除。

2012年4月20日,财政部、国家税务总局联合下发《关于进一步鼓励软件产业和集成电路产业发展企业所得税政策的通知》(财税[2012]27号)明确规定:集成电路设计企业和符合条件软件企业的职工培训费用,应单独进行核算并按实际发生额在计算应纳税所得额时扣除。

2014年5月23日,国家税务总局下发《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》(国家税务总局公告2014年第29号)明确规定:核力发电企业为培养核电厂操纵员发生的培养费用,可作为企业的发电成本在税前扣除。企业应将核电厂操纵员培养费与员工的职工教育经费严格区分,单独核算,员工实际发生的职工教育经费支出不得计入核电厂操纵员培养费直接扣除。

2014年2月26日,国务院下发《关于推进文化创意和设计服务与相关产业融合发展的若干意见》(国发[2014]10号)明确规定:文化创意和设计服务企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额8%的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。

2014年10月8日,财政部、国家税务总局、商务部、科学技术部、国家发展和改革委员会联合下发《关于完善技术先进型服务企业有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2014]59号)明确规定:自2014年1月1日起至2018年12月31日止,在北京、天津、上海、重庆、大连、深圳、广州、武汉、哈尔滨、成都、南京、西安、济南、杭州、合肥、南昌、长沙、大庆、苏州、无锡、厦门等21个中国服务外包示范城市经认定的技术先进型服务企业,发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额8%的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

2015年6月9日,《财政部 国家税务总局关于高新技术企业职工教育经费税前扣除政策的通知》(财税[2015]63号)明确规定:自2015年1月1日起,高新技术企业发生的职工教育经费支出,不超过工资薪金总额8%的部分,准予在计算企业所得税应纳税所得额时扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。上述所称高新技术企业,是指注册在中国境内、实行查账征收、经认定的高新技术企业。

## 6. 制造费用的审核

制造费用是指企业为生产产品(或提供劳务)而发生的各项间接费用,应该记入产品制

造成本。对其审核的主要内容和方法:

(1) 审核制造费用列支范围是否正确

①将不属于制造费用内容的支出列作制造费用。如将不属于成本开支范围的在建工程的人工费,在工资费用分配时记入制造费用核算,利用这种办法,企业借以达到加大产品成本,减少当期或近期的利润,从而减少缴纳所得税的目的。审核人员首先审阅“制造费用”明细账,再审阅制造费用凭证,若费用超支较多,可怀疑是否把不该列入制造费用的支出列入了。进一步审阅“在建工程”明细账、工资费用分配表,确定费用支出的实际业务内容,最后进行核对、综合分析,确定问题。

②将属于期间费用支出列作制造费用。如车间工人外出学习的培训费,错列入制造费用。这样的问题,审核人员一般要审阅“制造费用”明细账,根据摘要记录,确定费用支出的实际内容,查找记账凭证确定问题。

③将不属于当月列支的费用列入当月制造费用。审核人员应审阅“制造费用”明细账中摘要的文字记录,确定支付的实际业务的经济内容,再与有关原始凭证核对,确定问题。

④将属于制造费用列支的项目未列作制造费用。如部分未执行会计准则的企业将车间的大修理费列入在建工程,这样做的结果虚增了企业利润,不仅使成本和费用得不到应有的补偿,而且还会影响企业生产经营的顺利进行。查账人员应通过审阅“在建工程”“无形资产”等有关明细账,发现疑点或线索,核对原始凭证。调查了解该项经济业务的具体内容,在此基础上查证问题所在。

(2) 审核是否有任意提高费用开支标准,加大成本的制造费用项目。如用缩短固定资产使用年限或扩大提取折旧的固定资产的范围、提高折旧率等方法,增大计入制造费用的折旧率,加大产品成本,少计利润,减缓企业应缴纳的所得税。

企业提取折旧的方法、折旧率,一经确定就不能任意改动,因为它是影响成本费用正确性的重要因素。因此审核人员在审阅“累计折旧”明细账时,如发现某月提取的折旧额有变化,应带着这个问题去进一步审核固定资产总账及有关明细账,确定提取的折旧额的变化原因,是因为设备增减造成的,还是因为折旧方法、折旧率变化所致,确定其问题。

7. 产品制造成本的审核

产品制造成本是工业企业生产某个种类和一定数量产品所发生的各项生产费用的总和,它反映生产费用的最终归宿,是正确计算利润的基础。产品制造成本是通过生产过程中的生产费用归集分配,并采用一定的成本计算方法计算出来的,因此对产品制造成本的真实性、正确性审核应包括生产费用归集、分配的审核和产品制造成本计算的审核。

(1) 生产费用归集、分配的审核

生产费用的归集前面已讲述,不再重复,生产费用分配审核主要应从企业采用的分配标准、应分配的金额和分配率等方面进行。

①审核企业对各项费用的分配采用的分配标准是否适当,有无利用变换分配标准,人为调整各产品间应承担的费用的;分配的标准与实际发生的统计数有无不相符的。对上述内容进行审核:一是收集资料,掌握企业历年来各种间接费用采用分配标准的情况,对照本年采用的分配标准是否适当;二是查清分配标准如何确定及其取得的来源;三是核实车间原始记录、统计报表数字等,审核各种费用分配表上的分配标准,是否有弄虚作假的现象。

②审核“费用分配表”的分配费用总额与该项费用账户的发生额是否相符,有无将应由

下期成本承担的费用提前在本期分配的;有无将不应由产品成本负担的非生产项目的费用,记入分配额的;有无将直接费用错作间接费用分配的;有无将免税产品的费用记入分配额转嫁给应税产品的。审核时,应根据“费用分配表”与有关费用明细账及会计凭证核对,特别注意待摊费用和预提费用的摊销和预提是否符合制度规定,从费用归属项目、归属期限以及数字计算等方面加以核实,如发现不实应重新计算并编制“费用分配表”,然后同原“费用分配表”比较,其差额从生产成本中剔除,转入有关项目。

③审核生产费用分配率的计算是否正确,分配给各产品的费用与应负担的生产费用是否相符。可根据“费用分配表”用下列公式计算:

$$\text{费用分配率} = \frac{\text{应分配费用总额}}{\text{费用分配标准总数}} \times 100\%$$

某种产品应负担的费用 = 某种产品的分配标准 × 费用分配率

通过复核,如发现有错,应查明原因,予以调整。

### (2) 产品成本计算的审核

对产品成本的计算主要是核实完工产品的成本是否正确、真实,重点是检查本期发生的成本分配是否合理。

工业企业完工产品的成本按下列公式计算:

完工产品总成本 = 期初在产品成本 + 本期发生的生产费用 - 期末在产品成本  
可见,期末在产品成本计算是否正确,直接影响完工产品成本计算的正确性。

### (3) 在产品成本计算的审核

#### ① 在产品数量的审核

在产品成本核算是成本计算工作中既重要又复杂的工作,包括在产品数量的核算和在产品成本的计算。首先,审核企业是否正确组织在产品的数量核算,取得在产品收、发和结存的数量资料。在产品数量的核算,应同时具备账面核算资料 and 实际盘点资料,可以从账面上随时掌握在产品的动态,清查在产品的实存数量,要求按车间和产品的品种及在产品的名称(如零部件的名称)设置“在产品收发结存账”。其次,根据在产品数量核算资料注意有无估盘、漏盘的现象,多工序分步计算产品成本的企业,有无只按最后一道工序计算在产品的问題。第三,在审核时,一是认真核对“期末在产品盘存表”,将该表与“产品成本计算单”有关数字对照;二是深入车间、班组了解企业对在产品是否经过认真盘点,有无漏项。如发现盘点不实,可选择价值较大的作重点抽查或全面复查核实。

#### ② 在产品成本计算的审核

所谓在产品成本计算,就是采用一定的方法将全部生产费用在在产品和完工产品之间进行分配,从而确定在产品成本。企业根据在产品数量的多少,各月在产品数量变化的大小,各项费用比重的大小,以及定额管理基础的好坏等具体条件,选择既合理又较简便的分配方法将生产费用在完工产品和在产品之间进行分配。目前,常采用的几种分配方法是:不计算在产品成本法;按年初数固定计算在产品成本法;在产品按所耗原材料费用计价法;约当产量比例法;在产品成本按完工产品成本计算法;在产品按定额成本计价法和定额比例法。无论选用哪种方法,都必须适合企业的生产特点和管理对成本资料的要求。

a. 采用“原材料成本法”计算在产品的审核。由于在产品成本中原材料费用所占比重较大,在产品成本只计算原材料费用,工资及其他费用都由完工产品负担,所以,在审核时,



应着重核实月初和月末在产品的原材料费用计算是否正确。

b. 采用“约当产量法”计算在产品成本的审核。由于在产品完工程度折算是否正确,对在产品成本计算影响很大,应首先审核约当系数计算是否正确;其次根据“产品成本计算单”及“在产品盘存表”核实在产品是否包括了全部材料成本。要注意是否按成本项目分别按不同的约当系数计算在产品成本,因为原材料一般是一次性投入,各阶段的每一产品都含有相等的原材料成本,所以,不能把原材料与工资及其他费用按同一比例折合,否则就会少计在产品的原材料成本。

c. 采用“定额成本法”计算在产品成本的审核。除了根据各工序“在产品盘存表”核实在产品数量,以及是否按定额成本资料计算外,还要注意企业各月之间在产品数量的变化差异,如果变化大,就不宜采用该法计算,因为月末在产品按定额成本计算,其实际成本脱离定额成本的差异,全部由完工产品负担。

d. 采用“定额比例法”计算在产品成本的审核。应核实在产品分配的生产费用计算是否正确,是否存在通过调整定额人为地调节在产品、产成品成本的现象。

#### (4) 本期产成品总成本计算的审核

本期产成品总成本是由“产品成本计算单”中期初余额加本期借方发生额减期末在产品成本构成的,由于本期期初余额也就是上期在产品期末余额,因此,审核在产品成本之后,对产品总成本的审核,只需对本期借方发生额作一般的审核核对即可。重点是审核期末剩料退库和有价值边角余料的回收,是否冲减了当期产品的生产成本。

在当期产成品总成本计算的审核中,还应注意以下几个问题:

①在产品成本核算中,有意加大产成品成本。如企业采用综合逐步结转分步法计算产品成本,自制半成品由上一步骤转入下一步骤,直到制成成品为止,在自制半成品转移过程中,加大由上一步骤转到下一步骤自制半成品成本,这样就加大了产成品的成本。

审核人员应审阅自制半成品的明细账,在审阅过程中发现有关产品的自制半成品的明细账期末余额为红字,需进一步查询,确定问题。

②企业把新开发的产品试制费,记入产成品的成本中,加大产成品成本。企业产成品成本核算,应把新开发的产品作为成本计算对象,设置明细账,按成本项目归集费用,月末将新开发的产品费用,由“生产成本——基本生产成本”账户贷方转入到“管理费用——新技术开发费”账户的借方。应审核企业对新开发的产品是否单独设置明细账,把新产品试制费分配到产成品成本中去。

审核人员应首先审阅生产计划,发现有新产品试制的,再进一步审核新产品试制计划及生产成本计算单,经查询、落实后,确定问题。

③企业在生产主要产品的同时,如果有副产品产出,企业成本核算应采用分类法核算产品成本,也就是应把生产主要产品的费用,采用一定的方法扣除副产品成本,所得的差异为主要产品成本。如果企业不采用分类法进行产品成本核算,将副产品作为账外物资,将生产过程中的费用全部记入主要产品成本,就会加大产成品的成本。

审核人员首先对企业产品性质及产品生产工艺进行了解,在了解生产过程的情况下,再审阅生产统计报表和生产成本计算单,确定问题。

#### 8. 主营业务成本的审核

主营业务成本是企业已销产品的实际制造成本,由产品销售数量乘以单位制造成本构

成。对其审核的主要内容和方法是:

由于产品销售成本是由销售数量和单位制造成本构成的,所以应主要审核有无不按销售产品的数量计算和结转销售成本,造成产品销售成本不实的;有无不按加权平均法(或先进先出法、移动平均法等)计算和结转销售成本,造成多转或少转销售成本的;有无将销货退回只冲减销售收入,不冲减销售数量,不作销售退回处理的;有无不按月计算和结转销售成本应分担的产品成本差异的;有无将在建工程领用产成品,自制半成品计在产品销售成本中,而又不作销售收入的;有无不按当月实际发生额计算工业性劳务收入和结转工业性劳务成本,造成多转或少转成本的。

(1)用“主营业务收入”明细账销售数量栏的本月销售合计,同“主营业务成本”明细账结转销售成本的数量相对照,看二者的数量是否一致,看“产品销售计算表”中计算的产品成本是否正确。

(2)对采用“加权平均法”和“移动平均法”计价的企业,要注意审核“库存商品”明细账,看其结余栏各期库存产成品单位是否平衡,有无忽高忽低现象,如有较大波动,在各月生产成本比较均衡的情况下,说明在计算结转销售成本时有金额计算错误;若出现赤字现象,可能存在多转销售成本问题。

(3)对采用计划成本进行成本核算的企业,应审核“产品成本差异”明细账,看在计算结转销售成本时,是否同时计算并结转产品成本差异,有无未按照产品的用途结转差异的问题。此外,注意审核“主营业务收入”明细账上的销售退回是怎样计算的,对照“主营业务成本”明细账,是否相应地作冲减销售成本的处理。

## (二)期间费用及支出的审核

期间费用是指企业行政管理部门为组织和管理生产经营活动,筹集资金、组织产品销售而发生的各项费用,包括企业的管理费用、财务费用以及为销售产品和提供劳务而发生的销售费用、进货费用。

支出包括其他业务支出和营业外支出。

### 1. 管理费用的审核

#### (1)固定资产折旧费的审核

##### ①固定资产折旧审核的主要内容

注意审核有无将未使用、不需用、已提足折旧、报废或经营租赁方式租入的固定资产计提折旧的;有无将当月购进和使用的固定资产当月计提折旧的。

注意审核企业固定资产会计折旧年限如果短于税法规定的最低折旧年限,其按会计折旧年限计提的折旧高于按税法规定的最低折旧年限计提的折旧部分,是否按规定作调增当期应纳税所得额处理;企业固定资产会计折旧年限已期满且会计折旧已提足,但税法规定的最低折旧年限尚未到期且税收折旧尚未足额扣除,其未足额扣除的部分准予在剩余的税收折旧年限继续按规定扣除。

注意审核企业固定资产会计折旧年限如果长于税法规定的最低折旧年限,其折旧是否按会计折旧年限计算扣除,税法另有规定除外。不能按照税法规定计算确定折旧额,以纳税调减方式在企业所得税前扣除。

注意审核企业按会计规定提取的固定资产减值准备是否按照税法规定进行相关税务处理。企业提取的固定资产减值准备按规定不得税前扣除,其折旧仍按税法确定的固定资

产计税基础计算扣除。

注意审核石油天然气开采企业在计提油气资产折耗(折旧)时,由于会计与税法规定计算方法不同导致的折耗(折旧)差异,是否按税法规定进行纳税调整。

注意审核有无任意改变折旧方法或不按规定加速折旧的情况。根据《企业所得税法》第三十二条及《企业所得税法实施条例》第九十八条的相关规定,企业拥有并用于生产经营的主要或关键的固定资产,由于以下原因确需加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法:由于技术进步,产品更新换代较快的;常年处于强震动、高腐蚀状态的。企业按税法规定实行加速折旧的,其按加速折旧办法计算的折旧额可全额在税前扣除。

企业拥有并使用的固定资产符合上述规定的,可按以下情况分别处理:企业过去没有使用过与该项固定资产功能相同或类似的固定资产,但有充分的证据证明该固定资产的预计使用年限短于《企业所得税法实施条例》规定的计算折旧最低年限的,企业可根据该固定资产的预计使用年限和上述规定,对该固定资产采取缩短折旧年限或者加速折旧的方法;企业在原有的固定资产未达到《企业所得税法实施条例》规定的最低折旧年限前,使用功能相同或类似的新固定资产替代旧固定资产的,企业可根据旧固定资产的实际使用年限和上述规定,对新替代的固定资产采取缩短折旧年限或者加速折旧的方法。

a. 根据《国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告》(国家税务总局公告2014年第64号)规定,自2014年1月1日起,对生物药品制造业,专用设备制造业,铁路、船舶、航空航天和其他运输设备制造业,计算机、通信和其他电子设备制造业,仪器仪表制造业,信息传输、软件和信息技术服务业等六大行业的企业2014年1月1日后新购进的固定资产(包括自行建造),允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的60%缩短折旧年限,或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。六大行业按照国家统计局《国民经济行业分类与代码(GB/4754—2011)》确定。今后国家有关部门更新国民经济行业分类与代码,从其规定。六大行业企业是指以上述行业业务为主营业务,其固定资产投入使用当年主营业务收入占企业收入总额50%(不含50%)以上的企业。所称收入总额,是指《企业所得税法》第六条规定的收入总额。

对上述六大行业的小型微利企业2014年1月1日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备,单位价值不超过100万元的,允许一次性记入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧;单位价值超过100万元的,允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的60%缩短折旧年限,或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。

用于研发活动的仪器、设备范围口径,按照《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)〉的通知》(国税发〔2008〕116号)<sup>①</sup>或《科技部 财政部 国家税务总局关于印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》(国科发火〔2008〕362号)<sup>②</sup>规定执行。

企业专门用于研发活动的仪器、设备已享受上述优惠政策的,在享受研发费加计扣除

<sup>①</sup> 文件政策执行期限至2015年12月31日。自2016年1月1日起,执行新的加计扣除管理办法,即《财政部 国家税务总局 科学技术部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税〔2015〕119号)。

<sup>②</sup> 文件政策执行期限至2015年12月31日,修订后的《高新技术企业认定管理工作指引》自2016年1月1日起实施,即《科技部 财政部 国家税务总局关于修订印发〈高新技术企业认定管理工作指引〉的通知》(国科发火〔2016〕195号)。

时,按照《国家税务总局关于印发〈企业研发费用税前扣除管理办法(试行)〉的通知》(国税发[2008]116号)、《财政部 国家税务总局关于研究开发费用税前加计扣除有关政策问题的通知》(财税[2013]70号)<sup>①</sup>的规定,就已经进行会计处理的折旧、费用等金额进行加计扣除。

企业的固定资产采取加速折旧方法的,可采取双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定,一般不得变更。上述双倍余额递减法或者年数总和法,按照《国家税务总局关于企业固定资产加速折旧所得税处理有关问题的通知》(国税发[2009]81号)第四条的规定执行。

b. 根据《财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2014]75号)规定,对所有行业企业2014年1月1日后新购进的专门用于研发的仪器、设备,单位价值不超过100万元的,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧;单位价值超过100万元的,允许按不低于企业所得税法规定折旧年限的60%缩短折旧年限,或选择采取双倍余额递减法或年数总和法进行加速折旧。

对所有行业企业持有的单位价值不超过5000元的固定资产,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧。企业在2013年12月31日前持有的单位价值不超过5000元的固定资产,其折余价值部分,2014年1月1日以后可以一次性在计算应纳税所得额时扣除。

上述规定缩短折旧年限的,最低折旧年限不得低于《企业所得税法实施条例》第六十条规定折旧年限的60%;企业购置已使用过的固定资产,其最低折旧年限不得低于实施条例规定的最低折旧年限减去已使用年限后剩余年限的60%。最低折旧年限一经确定,一般不得变更。

c. 根据《财政部 国家税务总局关于进一步完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知》(财税[2015]106号)的规定,对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业的企业2015年1月1日后新购进的固定资产,可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业的小型微利企业2015年1月1日后新购进的研发和生产经营共用的仪器、设备,单位价值不超过100万元的,允许一次性计入当期成本费用在计算应纳税所得额时扣除,不再分年度计算折旧;单位价值超过100万元的,可由企业选择缩短折旧年限或采取加速折旧的方法。

对轻工、纺织、机械、汽车等四个领域重点行业企业按规定缩短折旧年限的,最低折旧年限不得低于《企业所得税法实施条例》第六十条规定折旧年限的60%;采取加速折旧方法的,可采取双倍余额递减法或者年数总和法。

按照《企业所得税法》及其实施条例有关规定,企业根据自身生产经营需要,也可选择不实行加速折旧政策。

## ②固定资产折旧的审核方法

首先,从“累计折旧”账户贷方看各月提取的折旧金额是否均衡,如发现有的月份折旧额突然增加和减少,应作进一步审核,看是否有多提和少提折旧的问题。

<sup>①</sup> 文件政策执行期限至2015年12月31日。自2016年1月1日起,执行新的加计扣除管理办法,即《财政部 国家税务总局 科学技术部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税[2015]119号)。

其次,通过“固定资产登记簿”和“固定资产折旧表”,对照审核固定资产残值和折旧年限的确定是否符合规定,折旧额计算是否正确,有无擅自改变折旧方法的。

第三,审核“固定资产登记簿”和“固定资产卡片”,核实未使用、不需、报废、已提足折旧的情况,从而审定计提折旧的范围。

另外,还应注意对以下几种情况的审核:

a. 未按规定范围计提折旧。

在实际工作中,有些企业不按照国家有关财务制度规定所划定的范围计算提取折旧,即任意扩大或任意缩小计提固定资产折旧的范围,以通过扩大或缩小折旧费用最终达到减少或扩大利润的目的。对于这类问题,审核人员首先应审阅被查企业的“固定资产折旧计算表”,然后将其中所列计提折旧的固定资产的具体内容与“固定资产”账户所属的明细账和固定资产卡片逐一核对,必要时,可以对有关固定资产的使用情况、需用情况、大修理情况、出租情况、在建工程的完工情况等其他有关问题进行实地察看与了解,以确定其实际情况,从而查证被查企业有无任意或错误地扩大与缩小计提固定资产折旧的范围。由于企业的折旧年限、折旧方法、固定资产的原值和预计净残值一经确定,是不能任意改动的,所以企业的固定资产若无增减变化,其计提的折旧额也是相对稳定的。因此,审核人员应特别注意被查企业折旧额的变化与固定资产的增减业务,以免疏漏。

b. 未按规定选用折旧方法。

在实际工作中,有些企业出现的不按照国家有关财务制度规定选用折旧方法的问题主要有以下三种情况:

第一,有些企业将国家不允许采用加速折旧方法的某类固定资产采用了加速折旧的方法计提折旧;有些企业未经财政部门批准,就擅自采用了加速折旧的方法。企业拥有并使用符合加速折旧条件的固定资产,其加速折旧方法包括两大类:其一是缩短折旧年限,且最低折旧年限不得低于规定折旧年限的60%;其二是采用双倍余额递减法或者年数总和法。加速折旧方法一经确定,一般不得变更。

一是双倍余额递减法,是指在不考虑固定资产预计净残值的情况下,根据每期期初固定资产原值减去累计折旧后的金额和双倍的直线法折旧率计算固定资产折旧的一种方法。应用这种方法计算折旧额时,由于每年年初固定资产净值没有减去预计净残值,所以在计算固定资产折旧额时,应在其折旧年限到期前的两年期间,将固定资产净值减去预计净残值后的余额平均摊销。计算公式如下:

$$\text{年折旧率} = 2 \div \text{预计使用寿命(年)} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = \text{月初固定资产账面净值} \times \text{月折旧率}$$

二是年数总和法,又称年限合计法,是指将固定资产的原值减去预计净残值后的余额,乘以一个以固定资产尚可使用寿命为分子、以预计使用寿命逐年数字之和为分母的逐年递减的分数计算每年的折旧额。计算公式如下:

$$\text{年折旧率} = \text{尚可使用年限} \div \text{预计使用寿命的年数总和} \times 100\%$$

$$\text{月折旧率} = \text{年折旧率} \div 12$$

$$\text{月折旧额} = (\text{固定资产原值} - \text{预计净残值}) \times \text{月折旧率}$$

企业确需对固定资产采取缩短折旧年限或者加速折旧方法的,应在取得该固定资产后

一个月内,向其企业所得税主管税务机关备案,并报送以下资料:固定资产的功能、预计使用年限短于实施条例规定计算折旧的最低年限的理由、证明资料及有关情况的说明;被替代的旧固定资产的功能、使用及处置等情况的说明;固定资产加速折旧拟采用的方法和折旧额的说明;主管税务机关要求报送的其他资料。

企业主管税务机关应在企业所得税年度纳税评估时,对企业采取加速折旧的固定资产的使用环境及状况进行实地核查。对不符合加速折旧规定条件的,主管税务机关有权要求企业停止该项固定资产加速折旧。

第二,某些属于技术进步快的企业,却选用了平均年限法或工作量法,这样做显然不符合固定资产更新的特点。

第三,某些企业适宜采用工作量法,或某类固定资产适宜采用工作量法,但企业却采用平均年限法,这样做同样不符合该类固定资产的特点。

对于这类问题,审核人员可以首先审阅被查企业的“固定资产折旧计算表”和“固定资产卡片”“固定资产登记簿”等会计资料,了解并确定其所采用的具体折旧方法,然后针对被查企业的具体情况和固定资产的特点进行调查了解,再将上述情况进行综合分析,最后判断出被查企业对其各类固定资产所分别采取的折旧方法是否科学、合理,是否符合国家有关规定,并在进一步调查询问、了解有关情况的基础上查证问题。

#### c. 未按规定确定折旧年限。

我国的财务制度对各类固定资产的折旧年限均作出了明确规定,企业应严格按照各有关规定确定各类固定资产的折旧年限。折旧年限直接影响着企业各期折旧费用的金额,进而影响到财务成果计算的准确性。但是,在实际工作中,有些企业却不按已规定的折旧年限计提折旧:有些企业按低于规定年限下限的年数计提折旧;有些企业按高于规定年限上限的年数计提折旧。

对于这类问题,审核人员应通过审阅“固定资产折旧计算表”“固定资产卡片”和“固定资产登记簿”及有关会计资料,确定被查企业对某项固定资产所采用的折旧年限,然后将其与财务制度规定的该项固定资产的折旧年限对照分析,检查其是否相符,从而查证被查企业有无未按财务制度规定的折旧年限计提折旧的问题。

#### d. 折旧方法与折旧年限随意变动。

在实际工作中,有些企业随意变更所采用或确定的折旧方法或折旧年限,或者确需进行变更,但未在变更年度以前提出申请,报经主管财税机关批准。例如,有的企业对某类或某项固定资产的折旧,由平均年限法改为加速折旧的年数总和法或双倍余额递减法;有的企业将某项固定资产已经确定的折旧年限由长改短,或由短改长等。此类问题均会影响到固定资产折旧核算的真实性和正确性,同时也会影响到财务成果的正确性。现行税法规定,对于采取缩短折旧年限的固定资产,足额计提折旧后继续使用而未进行处置(包括报废等情形)超过12个月的,今后对其更新替代、改造改建后形成的功能相同或者类似的固定资产,不得再采取缩短折旧年限的方法。

对于此类问题,审核人员可以通过审阅被查企业的“固定资产折旧计算表”“固定资产卡片”和“固定资产登记簿”等会计资料,发现线索或疑点,也可以通过分析“累计折旧”各月贷方发生额的变化发现线索或疑点,然后再调阅会计凭证,进行账证、证证核对,并在调查询问、了解有关情况的基础上查证问题。

e. 固定资产的预计净残值随意确定。

固定资产的净残值,是指固定资产报废时,其残值收入减去清理费用后的余额。但在实际工作中,有些企业却不按此规定办理,在计算固定资产折旧率时不考虑净残值率等。这些问题会影响固定资产折旧核算的正确性和真实性,也会影响到企业财务成果的真实性和合理性。

f. 月折旧额的计算不真实、不正确。

企业每月计提的折旧额是根据固定资产的月折旧率与月初账面固定资产原值分类计算,然后汇总得出的。在实际工作中,有些企业却不照此办理,比如,有些企业在计算月折旧额时出现计算错误,或者是人为计算错误(故意多计或少计折旧额);有些企业在计算月折旧额时虚增虚减计提基数,将本月增加的固定资产计提折旧,或将本月减少的固定资产不计提折旧等。这些问题的发生,都会影响到月折旧额计算的真实性和正确性,进而影响到折旧费用与财务成果和所得的真实性与正确性。

对于这些问题,审核人员应复核“固定资产折旧计算表”或其他反映固定资产折旧计算过程的原始凭证中的有关计算过程,并将其中所反映的有关数字与“固定资产卡片”或“固定资产登记簿”中的有关数字进行核对,特别是对发生固定资产增减业务的当月与下月计算的月折旧额要认真核对,从而发现和查证问题。

## (2) 固定资产修理费的审核

### ① 固定资产修理费审核的主要内容

主要审核修理费用的支出是否真实,有无人为扩大修理费用,造成制造费用、管理费用不实的;采用预提办法的,有无实际发生的修理支出不冲减“预提费用”,或实际发生数小于预提数而不将差额冲减有关费用的。

### ② 固定资产修理费审核的方法

可根据“制造费用”“管理费用”账户修理费用项目的发生额与“预提费用”“待摊费用”“递延资产”明细账对照,结合原始凭证进行审核,各项支出的内容是否真实,有无将应构成固定资产原值的支出作为修理费用入账,各项支出的单据是否合法有效,并归属于本期应摊销的费用;有无违反规定计提大修理基金的;年终预提修理费结余数是否抵减有关费用,跨年度修理费用有无提前摊销的。

另外,还应注意审核以下问题:

a. 固定资产修理业务及其支出不真实。

在实际工作中,有些企业假借固定资产修理之名,行某些不正当活动之实,造成企业会计资料所反映的业务不真实。对于这类问题,审核人员应通过仔细审阅企业有关费用支出的账簿,如“制造费用”“管理费用”等账户的明细分类账,从其摘要栏反映的业务是否清晰、真实与合理,从其金额栏所记录的金额的多少是否正确进行分析判断,找出疑点或问题。然后进一步调阅有关的会计凭证及其所附原始凭证等有关会计资料,必要时还要与有关单位及个人进行调查询问,了解有关情况,从而查证此类问题。

b. 固定资产修理费用的列支不合理。

固定资产无论属于哪一类,其费用支出无论采用哪一种方法进行核算,均应按照前述规定办理。但是,有些企业或是将应列入期间费用的修理费用支出列入了制造费用或辅助生产成本;或是对待摊费用未按规定的期限进行摊销;或是在实行预提办法时,对实际支付

金额小于预提费用金额的差额,不及时补记有关费用账户;凡此等等,均影响到企业真实而正确地记录费用支出和恰当地反映其财务成果。

对于此类问题,审核人员应通过仔细审阅“制造费用”“管理费用”等有关费用支出总分类账及其明细账,从摘要栏到金额栏,看其所反映的业务是否真实与合理,发现疑点和问题要进一步调阅有关会计凭证及其他有关会计资料,进行查证。审核人员还应仔细审阅“预提费用”与“长期待摊费用”两个总分类账户及其明细账户,核查其预提费用每月发生额和待摊费用每月发生额的连续性和变化是否符合实际情况;核查其余额的处理是否及时与正确,从中发现疑点和线索,然后进一步调阅有关会计资料查证问题。

### (3) 无形资产摊销的审核

#### ① 审核的主要内容

主要审核外购无形资产入账的价值、付款的期限与合同协议是否一致,有无虚列冒报;已作为技术转让费在费用中列支的使用非专利技术的支出,有无错按无形资产入账重复摊销;无形资产的摊销年限有无低于10年(按规定不得低于10年)。作为接受或者受让的无形资产,有关法律规定或者合同约定了使用年限的,可以按照规定或者约定的使用年限分期摊销。要审核企业的摊销期和金额是否符合规定,有无缩短摊销期扩大摊销额的。

#### ② 审核的方法

根据“无形资产”账户借方发生额,结合其原始凭证,审核入账的金额是否真实,然后根据“累计摊销”账户贷方发生额审核其摊销期限和金额是否正确。

对摊销期限的审核,首先收集无形资产的法规及其证书,如专利法、商标法、版权法和专利证书、商标证明书等,了解各项无形资产有无法定年限;其次查阅企业的有关合同、协议和申请书,了解是否对无形资产的期限作出规定;最后根据收集到的有关资料判断企业无形资产有效期限的确定是否正确、合规。

### (4) 开办费摊销的审核

对开办费摊销进行审核,主要审核开办费入账金额是否真实,各项费用开支是否有合法的原始凭证,各项费用的开支标准是否超过国家或本企业的有关规定,有无将记入固定资产和无形资产购建成本的支出列入开办费的;有无将应由投资者负担的费用支出列入开办费的;有无费用记入开办费的;开办费的摊销期限及摊销账务处理是否合理、合规。

审核时,以“长期待摊费用——开办费”账户借方逐项审核其开支内容,结合记账凭证和原始凭证审核开办费的列支是否属实、合理。以“长期待摊费用——开办费”贷方与“管理费用——开办费摊销”核对,核查摊销期是否正确,摊销金额是否均衡。

审核时,还应注意:

①投资者各方在商谈筹办企业时发生的差旅费用;投资者以贷款形式投入的资本金所发生的利息支出;购进其他资产发生的各项费用,如买价、运输费、安装调试费等,专为购入固定资产贷款的利息,用外汇结算形式购进固定资产、无形资产的汇兑损益等,均不得在开办费用列支。

②企业对开办费的摊销期限是否少于3年,是否适当合规,是否存在因摊销期过短而使分摊年度负担过重,影响损益正确计算的不合理现象。

### (5) 业务招待费的审核

对业务招待费的审核,主要看列入业务招待费的支出是否真实、合理、合法,有无将请



客送礼违反财经纪律的支出列入管理费用的;有无将不属于业务经营的费用或不合理的支出列入管理费用的;对超限额列支的业务招待费在计算所得额时是否作调增处理;实行销售大包干的企业是否列支了业务招待费。

审核时,首先,将“管理费用——业务招待费”明细账与有关会计凭证进行核对,审核其支出是否合理合法;其次,审核“管理费用——其他”项目,看是否有业务招待费在此列支;同时还应查看企业销售费用明细账中是否有业务招待费列支。根据税法规定,企业实际发生的与经营活动有关的业务招待费,按实际发生额的60%且不超过销售(营业)收入的5‰扣除。因此,要依据企业实际发生业务招待费的40%或超过销售(营业)收入的5‰作纳税调整处理,根据《国家税务总局关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知》(国税函[2009]202号),上述销售(营业)收入额应包括《企业所得税法实施条例》第二十五条规定的视同销售(营业)收入额。

#### (6) 坏账损失的审核

根据《企业所得税法实施条例》第五十五条,除财政部和国家税务总局核准计提的准备金可以税前扣除外,其他行业、企业计提的各项资产减值准备、风险准备等均不得税前扣除。

2008年1月1日前按照原企业所得税法规定计提的各类准备金,2008年1月1日以后,未经财政部和国家税务总局核准的,企业以后年度实际发生的相应损失,应先冲减各项准备金余额。

自2013年1月1日起,根据《财政部 国家税务总局关于保险公司准备金支出企业所得税税前扣除有关政策问题的通知》(财税[2012]45号)有关规定,保险企业未到期责任准备金、寿险责任准备金、长期健康险责任准备金、已发生已报告未决赔款准备金和已发生未报告未决赔款准备金应按财政部下发的企业会计有关规定计算扣除。

保险企业在计算扣除上述各项准备金时,凡未执行财政部有关会计规定仍执行中国保险监督管理委员会有关监管规定的,应将两者之间的差额调整当期应纳税所得额。

因此,对坏账损失的审核,主要看以下几点:一是在“管理费用”等科目中是否存在计提税法不予税前列支的准备金,如有,应在计算应纳税所得额时全部进行纳税调增处理;对于符合税法规定条件能够计提准备金税前扣除的,应注意计提标准是否超标。二是企业在当年实际发生的损失,在2008年度前已计提相应准备金,且尚有余额的,应先冲减相应准备金余额,不足部分才能列入当期损益,注意企业有无不冲减准备金余额而直接列支的情形。

#### (7) 技术开发费的审核要点

2015年12月31日前,根据《国家税务总局关于印发〈企业研究开发费用税前扣除管理办法(试行)〉的通知》(国税发[2008]116号)的规定;2016年1月1日起,根据《财政部 国家税务总局 科学技术部关于完善研究开发费用税前加计扣除政策的通知》(财税[2015]119号)的规定,企业从事《国家重点支持的高新技术领域》和国家发改委等部门公布的《当前优先发展的高技术产业化重点领域指南(2007年度)》规定项目的研究开发活动,其在一个纳税年度中实际发生的下列费用支出,允许在计算应纳税所得额时按照规定实行加计扣除:

①设计、制定、资料和翻译费。

②从事研发活动直接消耗的材料、燃料和动力费用。

- ③在职直接从事研发活动的本企业在职人员费用。
- ④专门用于研发活动的仪器、设备的折旧费或租赁费。
- ⑤专门用于研发活动的软件、专利权、非专利技术等无形资产的摊销费用。
- ⑥专门用于中间试验和产品试制的有关费用,样品、样机及一般测试手段购置费。
- ⑦勘探开发技术的现场试验费、新药研制的临床试验费。
- ⑧研发成果的论证、评审、验收费用。

对企业共同合作开发的项目,凡符合上述条件的,由合作各方就自身承担的研发费用分别按照规定计算加计扣除。

对企业委托给外单位进行开发的研发费用,凡符合上述条件的,由委托方按照费用实际发生额的 80% 计入委托方研发费用并计算加计扣除,受托方不得再进行加计扣除。

委托方与受托方存在关联关系的,受托方应向委托方提供该研发项目的费用支出明细情况,企业委托境外机构或个人进行研发活动所发生的费用不得实行加计扣除。

企业根据财务会计核算和研发项目的实际情况,对发生的研发费用进行收益化或资本化处理的,可按下述规定计算加计扣除:

①研发费用计入当期损益未形成无形资产的,允许再按其当年研发费用实际发生额的 50%,直接抵扣当年的应纳税所得额。

②研发费用形成无形资产的,按照该无形资产成本的 150% 在税前摊销。除法律另有规定外,摊销年限不得低于 10 年。

法律、行政法规和国家税务总局规定不允许企业所得税前扣除的费用和支出项目,均不允许记入研究开发费用。

企业未设立专门的研发机构或企业研发机构同时承担生产经营任务的,应对研发费用 and 生产经营费用分开进行核算,准确、合理地计算各项研究开发费用支出,对划分不清的,不得实行加计扣除。

因此在审核时,要调阅企业开发新产品、新技术、新工艺的专项批文并证实项目的合法性。另外还应调阅原始凭证、记账凭证,以及管理费用明细账,逐一对照核实。

#### (8) 固定资产租赁费的审核要点

根据税法规定,纳税人因生产、经营需要租入固定资产所支付的租赁费可以于税前扣除。但是这里所指的固定资产租赁费用是指以经营租赁方式租入固定资产而发生可以列入管理费用账户核算的租赁费。因此,在审核“管理费用”账户时,对其中的固定资产租赁费用明细账,首先要区分是否有将融资性租赁支出列入其中的情况。由于我国《企业会计准则》规定,对以融资租赁形式租入的固定资产应视同承租企业自有的固定资产进行管理,并按规定计提折旧计入成本,所以如果管理费用中的固定资产租赁费中计入了融资性租赁支出,那么可以肯定,是企业扩大了当期期间费用,偷逃税款。

另外,对该费用的检查,还应审核企业的实际支出是否同合同金额相符,以及记账的原始凭证是否完整。

#### (9) 补充养老保险费、补充医疗保险费的审核要点

##### ①注意新旧政策的区别

旧政策:《国家税务总局关于执行〈企业会计制度〉需要明确的有关所得税问题的通知》(国税发[2003]45号)规定,企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的比例或标准

缴纳的补充养老保险费、补充医疗保险费,可以在税前扣除。企业为全体雇员按国务院或省级人民政府规定的比例或标准补缴的基本或补充养老、医疗和失业保险费,可在补缴当期直接扣除;金额较大的,主管税务机关可要求企业在不低于三年的期间内分期均匀扣除。

新政策:《企业所得税法实施条例》中规定,企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费,在国务院财政、税务主管部门规定的范围和标准内,准予扣除。《财政部 国家税务总局关于补充养老保险费、补充医疗保险费有关企业所得税政策问题的通知》(财税[2009]27号)规定,自2008年1月1日起,企业根据国家有关政策规定,为在本企业任职或者受雇的全体员工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费,分别在不超过职工工资总额5%标准内的部分,在计算应纳税所得额时准予扣除;超过的部分,不予扣除。

## ②注意财税[2009]27号文件中规定的“工资总额”的口径如何掌握的问题

《企业所得税法》及其实施条例中没有“工资总额”一词,而是“工资、薪金总额”,因此,文件中的“工资总额”应该理解为与《企业所得税法》及其实施条例中的“工资、薪金总额”等同。按照《国家税务总局关于发布〈中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A类,2014年版)〉的公告》(国家税务总局公告2014年第63号)的规定,计算职工福利费支出、职工教育经费支出、工会经费支出所用的“工资、薪金总额”的概念均是《职工薪酬纳税调整明细表》第1行“一、工资薪金支出”第4列“税收金额”,而这里的“税收金额”是指纳税人按照税收规定允许税前扣除的工资、薪金,而不是实际列支的金额(具体可参照《国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知》(国税函[2009]3号)的规定)。

管理费用的审核要点,除前面有关项目的内容外,还有一些其他费用项目,其检查主要是根据列支的项目对照制度规定,结合原始凭证,审核其真实性、合法性、合理性及应在本期列支的,是否拖后列支;不在本期列支的,是否提前列支。同时要划分资本支出和收益支出的界限,防止将固定资产、在建工程的支出作为管理费用列支。

## 2. 销售费用的审核

税务师应注意审核其开支是否属于销售费用的范围,有无将应计入材料采购成本的外地运杂费,应向购货方收回的代垫费用,业务应酬费开支,以及违反财经纪律的开支列入销售费用的;开支是否属实,有无虚报冒领、营私舞弊的;销售费用在产品之间的分配是否正确;企业支付的手续费及佣金支出是否符合税前扣除的标准及条件,根据现行税法规定,企业发生的与生产经营有关的手续费及佣金支出,不超过以下规定计算限额的部分,准予扣除;超过部分,不得扣除:

(1)保险企业:财产保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的15%(含本数,下同)计算限额;人身保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的10%计算限额。

(2)其他企业:按与具有合法经营资格中介服务机构或个人(不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等)所签订服务协议或合同确认的收入金额的5%计算限额。

企业应与具有合法经营资格中介服务企业或个人签订代办协议或合同,并按国家有关规定支付手续费及佣金。除委托个人代理外,企业以现金等非转账方式支付的手续费及佣金不得在税前扣除。企业为发行权益性证券支付给有关证券承销机构的手续费及佣金不得在税前扣除。

企业不得将手续费及佣金支出计入回扣、业务提成、返利、进场费等费用。

企业已记入固定资产、无形资产等相关资产的手续费及佣金支出,应当通过折旧、摊销等方式分期扣除,不得在发生当期直接扣除。

企业支付的手续费及佣金不得直接冲减服务协议或合同金额,并如实入账。

企业应当如实向当地主管税务机关提供当年手续费及佣金计算分配表和其他相关资料,并依法取得合法真实凭证。

2012年4月24日,国家税务总局下发《关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告》(国家税务总局公告2012年第15号)明确规定:自2011年1月1日起,从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业(如证券、期货、保险代理等企业),其为取得该类收入而实际发生的营业成本(包括手续费及佣金支出),准予在企业所得税前据实扣除。

电信企业在发展客户、拓展业务等过程中(如委托销售电话入网卡、电话充值卡等),需向经纪人、代办商支付手续费及佣金的,其实际发生的相关手续费及佣金支出,不超过企业当年收入总额5%的部分,准予在企业所得税前据实扣除。

注意审核广告费和业务宣传费是否按税法规定标准在税前列支,对部分行业调高比例的,应注意是否符合规定的行业范围。为此,财政部、国家税务总局以《关于广告费和业务宣传费支出税前扣除政策的通知》(财税[2012]48号)予以明确,自2011年1月1日起至2015年12月31日止:

①对化妆品制造与销售、医药制造和饮料制造(不含酒类制造,下同)企业发生的广告费和业务宣传费支出,不超过当年销售(营业)收入30%的部分,准予扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

②对签订广告费和业务宣传费分摊协议(以下简称分摊协议)的关联企业,其中一方发生的不超过当年销售(营业)收入税前扣除限额比例内的广告费和业务宣传费支出可以在本企业扣除,也可以将其中的部分或全部按照分摊协议归集至另一方扣除。另一方在计算本企业广告费和业务宣传费支出企业所得税税前扣除限额时,可将按照上述办法归集至本企业的广告费和业务宣传费不计算在内。

③烟草企业的烟草广告费和业务宣传费支出,一律不得在计算应纳税所得额时扣除。

具体审核方法:

根据“销售费用”的借方发生额,对照有关凭证,审查开支是否真实、合理。根据贷方发生额审核销售费用在销售产品之间的分配及分配标准是否合理;有无将免税产品应承担的费用分配给应税产品的。

**【例10-5】**某服装厂主要生产经营各式童装。2016年年初,某税务师事务所受托对该厂2015年所得税纳税情况进行审核。税务师对该厂的“销售费用”账户进行了检查,从摘要栏中看到2015年4月和9月分别支付广告费3000元和5000元;继而审核了“销售费用——广告费”明细账户,并进一步核对了有关记账凭证和原始凭证,发现该企业为了扩大销售市场,发展关系户,在本市某服装商店和某百货市场5月1日和10月1日开业之前,分别向其支付了赞助费,然后将赞助费视为广告费记入营业费用。

税务师认为,依现行税法规定:纳税人支付的各种非广告性质的赞助支出,不得在应纳税所得额中扣除,而该企业将赞助费记入了营业费用,挤占产品销售利润。但其不是故意的,属于对广告费的理解问题,故调整计税利润8000元,补缴所得税2000元。账务调整处理为:

借:以前年度损益调整

2000

贷:应交税费——应交所得税

2000

### 3. 财务费用的审核

#### (1) 利息净支出的审核

利息支出的审核,主要审核企业是否将资产性利息支出,作为生产经营期间的利息支出列入财务费用,如购建固定资产在尚未完工交付使用前发生的利息费用不记入固定资产价值,而列入财务费用;列入财务费用的利息支出金额是否超出规定的准予列支标准;有无利息收入不抵减利息支出的;长期借款利息有无人为调节利润而不按期限均衡提取的;对于投资者投资未到位而发生的利息支出是否按税法规定计算出不得扣除的金额在税前予以剔除,根据规定,凡企业投资者在规定期限内未缴足其应缴资本额的,该企业对外借款所发生的利息,相当于投资者实缴资本额与在规定期限内应缴资本额的差额应计付的利息,其不属于企业合理的支出,应由企业投资者负担,不得在计算企业应纳税所得额时扣除。

具体计算不得扣除的利息,应以企业一个年度内每一账面实收资本与借款余额保持不变的期间作为一个计算期,每一计算期内不得扣除的借款利息按该期间借款利息发生额乘以该期间企业未缴足的注册资本占借款总额的比例计算,公式为:

$$\text{企业每一计算期不得扣除的借款利息} = \frac{\text{该期间借款利息额}}{\text{注册资本额}} \times \frac{\text{该期间未缴足注册资本额}}{\text{该期间借款总额}}$$

企业一个年度内不得扣除的借款利息总额为该年度内每一计算期不得扣除的借款利息额之和。

审核时,应对“财务费用”账户明细账的借方发生额,对照原始凭证逐笔进行审核,看列支的利息支出是否超范围,对集资的利息支出看是否有政府批文,计算一下金额是否正确,对不符合规定的列支金额应剔除,调增利润。通过审核“财务费用”明细账贷方,看看企业的利息收入是否在本账进行了全额反映,以借款合同或有关协议书为依据,核实生产期贷款利息的预提是否正确。

#### (2) 汇兑损益的审核

对汇兑损益,主要审核:①汇兑损益的计算方法是否正确,企业是否按规定时间确定汇兑损益;②所用汇率是否正确;③对于从筹建期间汇兑损益转入的,其摊销方法在前后期是否保持一致,摊销金额是否正确。

审核时,应对“财务费用——汇兑损益”明细账逐笔进行核实,翻阅有关原始凭证检查其核算的正确性。

### 4. 营业外支出的审核

#### (1) 对营业外支出的审核内容

①有无扩大营业外支出范围的。如将应记入“在建工程”的基建费用,应从税后利润支出的非公益救济性捐赠,各项罚款、滞纳金,以及违反财经纪律的支出列入营业外支出,在计税时未作剔除。

②有无不按规定要求支出的。如有些企业停工损失的界限混淆,将季节性和修理性停工损失,列入营业外支出;对公益救济性捐赠超支部分,在计税时未作剔除。税法规定:纳税人用于公益、救济性的捐赠,在年度利润总额12%以内的部分,准予在计算应纳税所得额时扣除。

③有无擅自列支固定资产净损失和非常损失的。

## (2) 审核方法

①根据“营业外支出”明细账借方发生额,对摘要栏内容进行逐笔审核,对金额较大、登记摘要不明的,应重点审核记账凭证和原始凭证所反映的经济内容,鉴别、分析是否应列入营业外支出。

②对一些有列支标准的项目,要审核是否符合规定的标准,如将营业外支出账上列支的公益救济性捐赠数额,与按规定的标准和计算方法计算出的法定限额对照,对超支部分应在计税时剔除并调增应纳税所得额。

企业当期发生的公益救济性捐赠不足年度利润总额 12% 的部分应据实扣除。

③对于一些规定有审批手续的营业外支出项目,要检查是否有报批手续。如非正常损失必须根据损失金额大小,分别报送不同级次的主管税务部门进行审批,并扣除过失人和保险赔款后列入营业外支出。如对固定资产的盘亏,要根据“待处理财产损溢——待处理固定资产损溢”账户,结合“固定资产明细账”看核销的盘亏固定资产是否已经查明原因,有无批件,盘亏固定资产是原值还是净值,已提折旧是否冲减等;对于报废、毁损及出售的固定资产的净损失,应审核“固定资产清理”账户和固定资产明细账,看转入清理的固定资产的是净值还是原值,已提折旧是否转入,变价的价款是否冲减损失等。此外,还要注意对照“本年利润”账户,看期末结转的金额是否一致。

## 5. 其他业务成本的审核

(1) 审核“其他业务成本”是否符合配比原则,有无少计、多计或不计成本费用的现象。

(2) 审核其成本结转的计算方法是否正确。对于材料物资出售结转成本,可采用先进先出法、加权平均法等计算其支出成本。

(3) 审核“其他业务成本”是否有余额。审核时,应依据“其他业务成本”账户的借方发生额进行,对偏高的月份进行重点审核,并审核“本年利润”账户,看其期末结转是否正确,“其他业务成本”有无余额。

## (三) 税金审核要点

税金包括消费税、城市维护建设税、资源税、土地增值税等。附加是指国家为了筹集教育经费,支持教育事业的发展,按企业实际缴纳的消费税、增值税税额的一定比例计提的教育费附加。税金及附加的审核,主要从税金及附加的预提、缴纳、结算三个方面进行,看有无多提少缴或不缴的情况。

### 1. 预提税金及附加的审核

对预提税金及附加的审核,应在核实销售收入和适用税率的基础上,认真查阅“应交税费”账户,看贷方发生额与纳税申报表上计提的应交税费及附加是否一致,如果不一致,则要查明原因。防止将耕地占用税、税收罚款等挤入“税金及附加”账户中核算,减少本期利润。

### 2. 缴纳税金的审核

企业缴纳税金在“应交税费”明细账户借方反映,应审核税款所属期限、实际缴纳期限是否正确,缴纳的税额是否与计提数一致,并要审阅各税完税凭证,分析缴纳税金的情况。有无提而不缴或将错提、多提的税金从“应交税费”账户借方非法转入其他账户的情况。

### 3. 结算税金的审核

年度终了,企业对缴纳各税的情况应进行汇算清缴,及时办理补退手续。由于年度税

务检查一般是在年度决算后的次年进行的,企业应补或应退的产品销售税金及附加,应在“以前年度损益调整”账户结算。而有的企业将查补上年的税款记入本年“税金及附加”账户中,抵减了本年利润,审核时要认真核实有无上述问题。

### 三、适用税率及减免税的审核

#### (一)适用税率的审核

审核企业所得税所用税率是否正确,对于小型微利企业,是否符合税法规定的条件,有无用错税率的情况。审核时,应以企业所得税申报表为依据,看其确定的适用税率是否正确。

#### (二)减免税的审核

1. 审核符合享受减免税条件的企业是否充分运用了优惠政策。根据税法规定,企业的下列支出,可以在计算应纳税所得额时加计扣除:①开发新技术、新产品、新工艺发生的研究开发费用;②安置残疾人员及国家鼓励安置的其他就业人员所支付的工资。创业投资企业从事国家需要重点扶持和鼓励的创业投资,可以按投资额的一定比例抵扣应纳税所得额。企业的固定资产由于技术进步等原因,确需加速折旧的,可以缩短折旧年限或者采取加速折旧的方法。企业综合利用资源,生产符合国家产业政策规定的产品所取得的收入,可以在计算应纳税所得额时减计收入。企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额,可以按一定比例实行税额抵免。审核人员在检查时,应注意企业对于减免税政策运用得是否正确,是否存在应该享受的优惠,由于企业的原因,没有足额享受,而不应享受的优惠又超范围超标准享受的情况。

2. 审核企业已享受的优惠政策是否有税务机关的批文。

3. 审核企业享受减免的金额计算是否正确。

审核时,第一,应通过询问,对照税收优惠政策,看看该企业应享受哪些政策;第二,审核所得税申报表,看看企业已享受了哪些优惠政策;第三,对所得税申报表上已享受的减免税项目,应审核税务部门的批文;第四,对所得税申报表上的减免税不符合规定的应予以剔除,对企业应该享受而未享受的减免税,帮助企业尽快享受。

### 四、应纳税所得额的审核

应纳税所得额的审核是在前述收入、税前扣除项目审核、计算得出会计期间利润总额的基础上,对按照税法的有关规定进行纳税调整,将会计所得调整为应税所得的情况进行审核。

#### (一)审核超过规定标准项目

即超过税法规定标准扣除的各种成本、费用和损失,而应予调增应纳税所得额部分。包括税法中单独作出明确规定的扣除标准,也包括税法虽未单独明确规定标准,但财务会计制度已作了规定的部分。

#### (二)审核不允许扣除项目

指税法不允许扣除,但企业已作为扣除项目而予以扣除的各项成本、费用和损失,应调增应纳税所得额。

1. 资本性支出。通过审核“低值易耗品”“管理费用”“制造费用”“财务费用”“长期借

款”“在建工程”“应付债券”等账户,确认企业有无将资本性支出作收益性支出处理,有无将应资本化的利息费用作为期间费用,若有,作相关调账处理,调增应纳税所得额。

2. 无形资产受让开发支出。根据税法规定,无形资产开发支出未形成资产的部分可作为支出准予扣除,已形成的无形资产不得直接扣除,须按直线法摊销。税务师应通过“管理费用”“制造费用”“无形资产”等账户,结合查询等方法予以确认,判明是否要调增应纳税所得额。

3. 违法经营罚款和被没收财物损失项目。此项是指纳税人生产、经营违反国家法律、法规和规章,被有关部门处以罚款以及被没收财物的损失,属于计算应纳税所得额时不允许扣除的项目。税务师通过“营业外支出”“管理费用”“其他业务成本”等账户的审核,将上述支出金额调增应纳税所得额。

4. 税收滞纳金、罚金、罚款项目。现行会计制度允许企业将该项支出在“营业外支出”科目中核算,故税务师应通过“营业外支出”“以前年度损益调整”等账户的审核,将该项支出在计算应纳税所得额时予以剔除,以调增应纳税所得额。

5. 灾害事故损失赔偿。根据税法规定,该损失赔偿的部分,在计算应纳税所得额时不得扣除,税务师应通过“固定资产清理”“待处理财产损溢”“营业外支出”及“银行存款”“其他应收款”等账户的审核,以判明企业对应该得到或已得到损失赔偿的部分账务处理是否正确,若不正确,作相关调账处理,进而调增应纳税所得额。

6. 非公益救济性捐赠。根据现行会计制度规定,该项支出也在“营业外支出”科目中核算,故税务师也应通过“营业外支出”等科目的审核,以判明是否存在非公益救济性捐赠支出。若有,在计算应纳税所得额时,全额予以剔除,以调增应纳税所得额。同时税务师要注意严格按税法规定,正确区分公益救济性捐赠与非公益救济性捐赠的界限,以准确调整应纳税所得额。

7. 各种赞助支出。各种非广告性质的赞助支出不得在税前列支。这里税务师特别要注意通过对赞助支出取得原始单据的审核,以判明企业的赞助支出是否属于广告性质的赞助,若是广告性质的赞助支出,可以在所得税前列支。税务师可以审核“营业外支出”“产品销售费用”等账户,调阅相关原始凭证,核实即可予以确认,对于非广告性质的赞助支出全额调增应纳税所得额。

8. 与收入无关的支出。是指与企业生产经营无关的支出部分。企业任何费用支出,必须与应税收入有关。如企业为其他纳税人提供与本身应纳税收入无关的贷款担保,因被担保方还不清贷款由该担保纳税人承担的本息等,不得在担保企业税前扣除。税务师在对“营业外支出”“其他业务成本”“管理费用”“财务费用”等科目的审核过程中,若发现类似与企业收入无关的支出,应予以调账,进而调增应纳税所得额。

### (三)审核应税收益项目

指纳税人根据税法及有关政策规定应记入应纳税所得额的收益,以及由于其他原因少提或未记入应纳税所得额而应补报的收益。税务师主要审核如下项目:

1. 无赔款优待。企业参加财产保险和运输保险,按规定缴纳的保险费用,准予扣除。保险公司给予企业的无赔款优待,须记入应纳税所得额。

2. 其他少记、未记应税收益。是指企业应记而未记或少记应纳税所得额而应补报的收益,对属于计算上的差错或其他特殊原因而多报的收益,可用“-”号表示。



#### (四)其他纳税调整项目的审核

主要审核按财务制度规定记入当期会计所得,而根据现行税收规定,应从当期应税所得抵减的项目。

1. 审核弥补亏损。税务师应审核企业以前年度亏损弥补期限及结转的计算是否正确,有无少转或多转亏损的问题。根据企业所得税纳税调整项目表上的弥补亏损金额,对照以前年度税务机关调整后的亏损额,核实本年度可弥补亏损金额,对不符合规定的应加以调整,按调整后的金额弥补亏损。

2. 审核“投资收益”“未分配利润”,对于税后利润从应税所得中调减。如联营分回利润、股息收入、境外收益,按税法规定免于征税的所得,企业事业单位进行技术转让 500 万元以下的收益,国库券利息收入等,直接从应税所得中扣除。税务师应根据所得税申报表及附表有关项目,结合“投资收益”科目进行核查。对于企业来源于中国境外的所得已在境外缴纳的所得税税款,准予在汇总纳税时从其应纳税额中扣除。因此,应重点审核企业境外所得税款扣除限额的计算是否正确,申请抵免的境外所得税额是否有投资国税务机关填发的完税凭证原件等。

#### (五)举例

【例 10-6】某企业 2016 年主营业务收入 3000 万元,减除成本、费用、税金等后,会计利润 300 万元。2016 年度有关成本费用等有下列项目:

- (1)销售费用中的广告费 70 万元。
- (2)管理费用中的业务招待费 15 万元。
- (3)财务费用中因在建工程发生的借款利息支出 36 万元。
- (4)营业外支出中列支税务罚款 2 万元,赞助费 1 万元。
- (5)投资收益有国债利息收入 1 万元,联营公司分回的税后利润 17 万元。
- (6)某项先进设备折旧采用直线法,年折旧额 3 万元;税法规定可采用双倍余额递减法,税前可扣除年折旧额 5 万元。
- (7)2015 年末弥补亏损 30 万元。

某税务师事务所受托进行企业所得税应纳税所得额的审核,乙税务师及助理人员根据上述资料,依税法规定分项进行纳税调整,计算该企业应纳税所得额如下:

- (1)广告费扣除标准为 450 万元,未超支。
- (2)业务招待费发生额的 60% 为 9 万元,主营业务收入 3000 万元的 5‰ 为 15 万元,税前扣除限额为 9 万元,应调增应纳税所得额 6 万元。
- (3)在建工程利息支出 36 万元应资本化,应调增应纳税所得额 36 万元。
- (4)税务罚款 2 万元,赞助费 1 万元,均不得税前扣除,应调增应纳税所得额 3 万元。
- (5)国债利息收入 1 万元、联营公司分回的税后利润 17 万元,属于免税收入,应调减应纳税所得额 18 万元。
- (6)税法折旧大于会计折旧 2 万元,应调减应纳税所得额 2 万元。
- (7)2015 年末弥补亏损 30 万元,应调减应纳税所得额 30 万元。
- (8)经过调整后的应纳税所得额  $= 300 + 6 + 36 + 3 - 18 - 2 - 30 = 295$  (万元)。

## （六）外国企业常驻代表机构应税所得审核要点

### 1. 采取查账征税方法应税所得的核查

根据纳税人对外签订的合同,对照会计账簿及收支原始凭证,核查常驻代表机构的佣金、回扣收入是否全部入账,有无收入结算、支付地点在境外,或者直接支付给总机构而未记收入的情况。代表机构应按照《税收征管法》及有关法律、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、有效凭证记账进行核算,并按照其实际履行的功能与承担的风险相匹配的原则,准确计算应纳税所得额,据实申报缴纳企业所得税。

### 2. 采取核定征税方法应税所得的核查

根据纳税人的经费支出明细账,对照银行存款对账单,审核企业计税费用支出是否全部入账,有无应由纳税人负担但未在账面中反映的费用,如总机构直接支付给常驻代表机构雇员的工资可不入账,但属于该纳税人的经费支出。审核有无将发生的利息收入冲减经费支出的问题,有无属于纳税人的经费支出,如支付的滞纳金、罚款等,不应并入应纳税所得额的情况。对账簿不健全、不能准确核算收入或成本费用,以及无法按查账征税办法据实申报的代表机构,核定其应纳税所得额的方式如下:

#### （1）按经费支出换算收入

适用于能够准确反映经费支出但不能准确反映收入或成本费用的代表机构,自2016年5月1日起,计算公式调整为:

换算的收入额 = 经费支出总额 ÷ (1 - 核定利润率)

应纳税所得额 = 本期经费支出额 ÷ (1 - 核定利润率) × 核定利润率

应纳税企业所得税额 = 换算的收入额 × 核定利润率 × 企业所得税税率

①代表机构购置固定资产所发生的支出,以及代表机构设立时或者搬迁等原因所发生的装修费支出,应在发生时一次性作为经费支出额换算收入计税。

②代表机构利息收入不得冲抵经费支出额,发生的实际应酬费,以实际发生数额记入经费支出额。

③以货币形式用于我国境内的公益、救济性质的捐赠、滞纳金、罚款,以及为其总机构垫付的不属于其自身业务活动所发生的费用,不应作为代表机构的经费支出额。

（2）按收入总额核定应纳税所得额:适用于可以准确反映收入但不能准确反映成本费用的代表机构,计算公式为:

应纳企业所得税额 = 收入总额 × 核定利润率 × 企业所得税税率

代表机构的核定利润率不应低于15%。

## （七）外币业务的审核要点

1. 审核各相关明细账户,核对有关原始凭证,看有无外币收入业务实现后未及时记账或未按规定要求记账的情况。

2. 审核企业按照记账本位币和各种外币设置的“银行存款”明细账户,并对各账户的期末余额按规定的方法进行核对,看企业将外币折合成记账本位币或将记账本位币折合成外币的计算是否正确,有无错计汇兑损益,进而影响财务费用的情况。

3. 审核记账本位币和各种外币存款账户余额,并将余额的折合率同规定的人民币汇价相比较,如果期末余额的折合率高,可能是多计汇兑损失,多列财务费用。

4. 审核外币金额结算账户,对资产类账户要注意结转余额,看其有无只有外币而没有

记账本位币金额(可能少计汇兑损失)的问题。负债类账户则相反,只有外币金额没有记账本位币金额的,可能是多转汇兑收益;只有人民币金额而没有外币金额的,可能是少转汇兑损益。

5. 逐项审核计算和结转汇兑损益情况,看有无计算差错、应结转而未结转、把汇兑收益转到“实收资本”“盈余公积”“利润分配”或其他科目的情况。

6. 审核有无企业为购建固定资产而发生的汇兑损益,在固定资产尚未办理竣工决算前记入损益处理的情况。

### (八) 关联企业业务往来的审核要点

#### 1. 企业与关联企业之间购销业务的审核要点

(1) 审核“自制半成品”“库存商品”“分期收款发出商品”“主营业务收入”(营业收入或其他收入)等明细账的借方发生额及余额,并同该明细账相对应的各会计科目相核对,从中确定企业的关联企业或可能是关联企业的客户。

(2) 对已确定为企业的关联企业或可能是关联企业的客户,应通过原始凭证和有关合同、协议,进一步审核企业向其提供商品或服务的成本利润情况,看有无不按独立企业之间的业务往来作价的情况。

(3) 审核“物资采购”“原材料”“包装物”“低值易耗品”“委托加工物资”等明细账的借方发生额,并同各该明细账的对应会计科目核对,确定企业的主要采购对象,看企业同其关联企业在采购过程中,是否按照独立企业之间的业务往来作价,有无多支付或少支付价款情况。

#### 2. 企业与关联企业之间融通资金的审核要点

(1) 审核投资项目资金来源及资金投向。审核“短期投资”或“长期投资”等有关明细账的发生额及余额,看企业向控股公司、附设企业、子公司及境内或境外的分支机构等关联企业投资的种类、数额、资金来源是否符合规定,投资手续是否完备。

(2) 审核投资收益结算及处理。审核投资协议和有关合同,核对“短期投资”或“长期投资”“银行存款”和“投资收益”等相关科目,主要查阅投资合同、协议规定的利率水平是否超过或低于同类业务的正常利率;是否按期结算并按规定结转当期损益,有无隐匿在对方账户的迹象。

(3) 审核借款利息的结算及列支。审核“短期投资”“长期投资”等按债权人设置明细账的发生额和余额,查核从相关联的总机构、母公司及其他关联企业所取得价款,其资金渠道是否符合规定,借款用途是否正当。

(4) 审核借款的资金渠道及其用途。审核“银行存款”“财务费用”“预提费用”等与支付借款利息有关的科目。查阅欠款合同、凭证,查核其支付的借款利息是否高于或低于正常利率,有无隐匿或转移利息收入的问题。对于与购建固定资产或取得无形资产有关的长期借款利息支出和有关费用,以及外币折合差额,在固定资产尚未交付使用或者虽已交付使用但尚未办理竣工决算之前,是否按规定记入有关的固定资产购建成本或无形资产的 actual 成本。

#### 3. 企业与关联企业之间提供劳务的审核要点

(1) 企业与关联企业之间互相提供工业性劳务、受托或委托加工材料或加工产成品、零配件等,可查核有关加工合同、审定单位加工费,结合“产品销售收入”账户核对加工收入的

结算;关联企业之间没有签署加工合同的,则可根据加工业务发生的辅助材料(受托方不得垫付主要材料)、工资和费用成本,加上行业同类产品加工的一般利润(以成本利润率计算),计算加工业务的销售收入,核对“主营业务收入”明细账,以审定提供劳务的收入进账情况。

(2)企业与关联企业之间互相提供非工业性劳务。审核“其他业务收入”“其他业务支出”及按不同的应收账款单位设置的应收账款明细账,核对与“其他业务支出”相关的“原材料”“包装物”“累计折旧”“生产成本”“应付职工薪酬”“银行存款”“应交税费”“其他应付款”等科目,确定其对外提供劳务的类型以及收取的劳务收入是否和类似劳务活动的正常收费标准相同,有无无偿劳务、收入劳务标准过高或过低的情况。

(3)审核委托方设置的“应付账款”明细账,根据委托方提供的发票及有关合同、协议,确定对方提供劳务的性质及提供劳务的类型、数额及金额,核对各有关成本费用科目,看其是否按照独立企业之间业务往来支付劳务费用,有无多付或少付劳务费的情况。

#### 4. 企业与关联企业之间转让财产、提供财产使用权等往来业务的审核要点

(1)对企业与关联企业之间转让财产,主要审核“固定资产”明细账的发生额及余额,看其和企业有关联的投资者投入的或向关联企业投资的固定资产,是否按照评估价值确认或者合同、协议确定的价值计价,是否存在不按独立企业之间业务往来作价收取或支付使用费的问题。

(2)对企业与关联企业之间转让无形财产,提供财产使用权业务,应审核“无形资产”明细账的发生额和余额,看从关联企业取得的或转让的无形资产是否按照规定计价。对于以投资方式作为资本金或者合作条件投入或转让的,是否按照评估确认或者合同、协议约定的金额计价,对以评估或协议确定价值的增值或减值部分是如何处理的;对于购入或转让的无形资产作价是否正确,是否按照实际支付的价款计价,其增值或减值部分又是如何处理的;购入或转让的非专利技术和商誉的计价,是否经法定评估机构确认,其支付或收取的费用是否符合独立企业之间业务往来的作价原则。

#### 5. 企业向关联企业支付费用的审核要点

按照现行税法规定,外商投资企业不得列支向其关联企业支付管理费。对于外国企业在中国境内设立的机构、场所支付的同本机构、场所、生产经营有关的合理的管理费,应当提供总机构出具有合理费用的汇集范围、定额、分配依据和方法及证明文件,并应附有注册会计师的查证报告,经当地税务机关审核同意后才能予以列支。

### (九) 清算所得的审核要点

企业的全部资产可变现价值或交易价格,减除资产的计税基础、清算费用、相关税费,加上债务清偿损益等后的余额,为清算所得。

企业应将整个清算期作为一个独立的纳税年度计算清算所得。

企业全部资产的可变现价值或交易价格减除清算费用、职工的工资、社会保险费用和法定补偿金,结清清算所得税、以前年度欠税等税款,清偿企业债务,按规定计算可以向所有者分配的剩余资产。

被清算企业的股东分得的剩余资产的金额,其中相当于被清算企业累计未分配利润和累计盈余公积中按该股东所占股份比例计算的部分,应确认为股息所得;剩余资产减除股息所得后的余额,超过或低于股东投资成本的部分,应确认为股东的投资转让所得或损失。

被清算企业的股东从被清算企业分得的资产应按可变现价值或实际交易价格确定计税基础。

审核时注意被清算企业的股东分得的剩余资产的金额,超过其投资成本的部分,是否确认投资转让所得,依法计算缴纳企业所得税。

### 五、应缴入库所得税额的审核

根据企业纳税申报表应纳税额的计算,在进行减免税额或应补税额调整的基础上,确定企业实际应缴的所得税税额,年终汇算清缴应补退所得税税额。

#### (一)减免税额的审核要点

根据企业申报的减免税额,核对适用的减免税政策与计算方法,确认政策依据、审批手续是否符合减免税规定,有无擅自减免或多计减免税的问题。特别是校办企业、福利企业、安置待业人员就业的劳服企业更应重点审核其减免税条件是否具备,有无虚假申报骗取减免的问题。

#### (二)应补税额的审核要点

企业所得税的纳税方法是按期预缴,年终汇算清缴。税务师应审核“应交税费——应交所得税”明细账借方发生额,与已缴税款原始凭证和纳税申报表相核对确定实缴税款,再将全年应缴入库的所得税额与已纳税额相核对,确定企业年终应补退所得税额。

## 第三节 特别纳税调整

为贯彻落实《企业所得税法》及其实施条例,规范和加强特别纳税调整管理,国家税务总局于2009年1月8日下发《特别纳税调整实施办法(试行)》(国税发[2009]2号),对企业的转让定价、预约定价安排、成本分摊协议、受控外国企业、资本弱化以及一般反避税等特别纳税调整事项加强管理。

### 一、关联申报

1. 关联关系,主要是指企业与其他企业、组织或个人具有下列之一关系:

(1)一方直接或间接持有另一方的股份总和达到25%以上,或者双方直接或间接同为第三方所持有的股份达到25%以上。若一方通过中间方对另一方间接持有股份,只要一方对中间方持股比例达到25%以上,则一方对另一方的持股比例按照中间方对另一方的持股比例计算。

(2)一方与另一方(独立金融机构除外)之间借贷资金占一方实收资本50%以上,或者一方借贷资金总额的10%以上是由另一方(独立金融机构除外)担保。

(3)一方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)或至少一名可以控制董事会的董事会高级成员是由另一方委派,或者双方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)或至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同为第三方委派。

(4)一方半数以上的高级管理人员(包括董事会成员和经理)同时担任另一方的高级管理人员(包括董事会成员和经理),或者一方至少一名可以控制董事会的董事会高级成员同时担任另一方的董事会高级成员。

(5)一方的生产经营活动必须由另一方提供的工业产权、专有技术等特许权才能正常进行。

(6)一方的购买或销售活动主要由另一方控制。

(7)一方接受或提供劳务主要由另一方控制。

(8)一方对另一方的生产经营、交易具有实质控制,或者双方在利益上具有相关联的其他关系,包括虽未达到上述第1项持股比例,但一方与另一方的主要持股方享受基本相同的经济利益,以及家族、亲属关系等。

## 2. 关联交易主要包括以下类型:

(1)有形资产的购销、转让和使用,包括房屋建筑物、交通工具、机器设备、工具、商品、产品等有形资产的购销、转让和租赁业务。

(2)无形资产的转让和使用,包括土地使用权、版权(著作权)、专利、商标、客户名单、营销渠道、牌号、商业秘密和专有技术等特许权,以及工业品外观设计或实用新型等工业产权的所有权转让和使用权的提供业务。

(3)融通资金,包括各类长短期资金拆借和担保以及各类计息预付款和延期付款等业务。

(4)提供劳务,包括市场调查、行销、管理、行政事务、技术服务、维修、设计、咨询、代理、科研、法律、会计事务等服务的提供。

实行查账征收的居民企业和在中国境内设立机构、场所并据实申报缴纳企业所得税的非居民企业向税务机关报送年度企业所得税纳税申报表时,应附送《中华人民共和国企业年度关联业务往来报告表》,包括《关联关系表》《关联交易汇总表》《购销表》《劳务表》《无形资产表》《固定资产表》《融通资金表》《对外投资情况表》和《对外支付款项情况表》。企业按规定期限报送上述报告表确有困难,需要延期的,应按《税收征管法》及其实施细则的有关规定办理。

## 二、同期资料管理

企业应按纳税年度准备、保存,并按税务机关要求提供其关联交易的同期资料。同期资料主要包括以下内容:

### (一)组织结构

1. 企业所属的企业集团相关组织结构及股权结构。

2. 企业关联关系的年度变化情况。

3. 与企业发生交易的关联方信息,包括关联企业的名称、法定代表人、董事和经理等高级管理人员构成情况、注册地址及实际经营地址,以及关联个人的名称、国籍、居住地、家庭成员构成等情况,并注明对企业关联交易定价具有直接影响的关联方。

4. 各关联方适用的具有所得税性质的税种、税率及相应可享受的税收优惠。

### (二)生产经营情况

1. 企业的业务概况,包括企业发展变化概况、所处的行业及发展概况、经营策略、产业政策、行业限制等影响企业和行业的主要经济和法律问题,集团产业链以及企业所处地位。

2. 企业的主营业务构成,主营业务收入及其占收入总额的比重,主营业务利润及其占利润总额的比重。

3. 企业所处的行业地位及相关市场竞争环境的分析。

4. 企业内部组织结构,企业及其关联方在关联交易中执行的功能、承担的风险以及使用的资产等相关信息,并参照填写《企业功能风险分析表》。

5. 企业集团合并财务报表,可视企业集团会计年度情况延期准备,但最迟不得超过关联交易发生年度的次年12月31日。

### (三)关联交易情况

1. 关联交易类型、参与方、时间、金额、结算货币、交易条件等。

2. 关联交易所采用的贸易方式、年度变化情况及其理由。

3. 关联交易的业务流程,包括各个环节的信息流、物流和资金流,与非关联交易业务流程的异同。

4. 关联交易所涉及的无形资产及其对定价的影响。

5. 与关联交易相关的合同或协议副本及其履行情况的说明。

6. 对影响关联交易定价的主要经济和法律因素的分析。

7. 关联交易和非关联交易的收入、成本、费用和利润的划分情况,不能直接划分的,按照合理比例划分,说明确定该划分比例的理由,并参照填写《企业年度关联交易财务状况分析表》。

### (四)可比性分析

1. 可比性分析所考虑的因素,包括交易资产或劳务特性、交易各方功能和风险、合同条款、经济环境、经营策略等。

2. 可比企业执行的功能、承担的风险以及使用的资产等相关信息。

3. 可比交易的说明,如有形资产的物理特性、质量及其效用;融资业务的正常利率水平、金额、币种、期限、担保、融资人的资信、还款方式、计息方法等;劳务的性质与程度;无形资产的类型及交易形式,通过交易获得的使用无形资产的权利,使用无形资产获得的收益。

4. 可比信息来源、选择条件及理由。

5. 可比数据的差异调整及理由。

### (五)转让定价方法的选择和使用

1. 转让定价方法的选用及理由,企业选择利润法时,须说明对企业集团整体利润或剩余利润水平所做的贡献。

2. 可比信息如何支持所选用的转让定价方法。

3. 确定可比非关联交易价格或利润的过程中所做的假设和判断。

4. 运用合理的转让定价方法和可比性分析结果,确定可比非关联交易价格或利润,以及遵循独立交易原则的说明。

5. 其他支持所选用转让定价方法的资料。

属于下列情形之一的企业,可免于准备同期资料:

1. 年度发生的关联购销金额(来料加工业务按年度进出口报关价格计算)在2亿元人民币以下且其他关联交易金额(关联融通资金按利息收付金额计算)在4000万元人民币以下,上述金额不包括企业在年度内执行成本分摊协议或预约定价安排所涉及的关联交易金额。

2. 关联交易属于执行预约定价安排所涉及的范围。

### 3. 外资股份低于 50% 且仅与境内关联方发生关联交易。

企业应在关联交易发生年度的次年 5 月 31 日之前准备完毕该年度同期资料,并自税务机关要求之日起 20 日内提供。企业因不可抗力无法按期提供同期资料的,应在不可抗力消除后 20 日内提供同期资料。

企业按照税务机关要求提供的同期资料,须加盖公章,并由法定代表人或法定代表人授权的代表签字或盖章。同期资料涉及引用的信息资料,应标明出处来源。

同期资料应使用中文。如原始资料为外文的,应附送中文副本。同期资料应自企业关联交易发生年度的次年 6 月 1 日起保存 10 年。企业因合并、分立等原因变更或注销税务登记的,应由合并、分立后的企业保存同期资料。

## 三、转让定价方法

企业发生关联交易以及税务机关审核、评估关联交易均应遵循独立交易原则,选用合理的转让定价方法,包括可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法、交易净利润法、利润分割法和其他符合独立交易原则的方法。

选用合理的转让定价方法应进行可比性分析,主要包括以下五个方面:

(1) 交易资产或劳务特性,主要包括:有形资产的物理特性、质量、数量等,劳务的性质和范围,无形资产的类型、交易形式、期限、范围、预期收益等。

(2) 交易各方功能和风险,功能主要包括:研发、设计、采购、加工、装配、制造,存货管理、分销、售后服务、广告,运输、仓储,融资,财务、会计、法律及人力资源管理等,在比较功能时,应关注企业为发挥功能所使用资产的相似程度;风险主要包括:研发风险,采购风险,生产风险,分销风险,市场推广风险,管理及财务风险等。

(3) 合同条款,主要包括:交易标的,交易数量、价格,收付款方式和条件,交货条件,售后服务范围和条件,提供附加劳务的约定,变更、修改合同内容的权利,合同有效期,终止或续签合同的权利。

(4) 经济环境,主要包括:行业概况,地理区域,市场规模,市场层级,市场占有率,市场竞争程度,消费者购买力,商品或劳务可替代性,生产要素价格,运输成本,政府管制等。

(5) 经营策略,主要包括:创新和开发策略,多元化经营策略,风险规避策略,市场占有率策略等。

1. 可比非受控价格法以非关联方之间进行的与关联交易相同或类似业务活动所收取的价格作为关联交易的公平成交价格。可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易在交易资产或劳务的特性、合同条款及经济环境上的差异,按照不同交易类型具体包括如下内容:

#### (1) 有形资产的购销或转让

① 购销或转让过程,包括交易的时间与地点、交货条件、交货手续、支付条件、交易数量、售后服务的时间和地点等。

② 购销或转让环节,包括出厂环节、批发环节、零售环节、出口环节等。

③ 购销或转让货物,包括品名、品牌、规格、型号、性能、结构、外形、包装等。

④ 购销或转让环境,包括民族风俗、消费者偏好、政局稳定程度以及财政、税收、外汇政策等。



## (2)有形资产的使用

①资产的性能、规格、型号、结构、类型、折旧方法。

②提供使用权的时间、期限、地点。

③资产所有者对资产的投资支出、维修费用等。

## (3)无形资产的转让和使用

①无形资产类别、用途、适用行业、预期收益。

②无形资产的开发投资、转让条件、独占程度、受有关国家法律保护的程度及期限、受让成本和费用、功能风险情况、可替代性等。

(4)融通资金:融资的金额、币种、期限、担保、融资人的资信、还款方式、计息方法等。

(5)提供劳务:业务性质、技术要求、专业水准、承担责任、付款条件和方式、直接和间接成本等。

可比非受控价格法可以适用于所有类型的关联交易。关联交易与非关联交易之间在以上方面存在重大差异的,应就该差异对价格的影响进行合理调整,无法合理调整的,应选择其他合理的转让定价方法。

2. 再销售价格法以关联方购进商品再销售给非关联方的价格减去可比非关联交易毛利后的金额作为关联方购进商品的公平成交价格。其计算公式如下:

公平成交价格 = 再销售给非关联方的价格  $\times$  (1 - 可比非关联交易毛利率)

可比非关联交易毛利率 = 可比非关联交易毛利  $\div$  可比非关联交易收入净额  $\times 100\%$

可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易在功能风险及合同条款上的差异以及影响毛利率的其他因素,具体包括销售、广告及服务功能,存货风险,机器、设备的价值及使用年限,无形资产的使用及价值,批发或零售环节,商业经验,会计处理及管理效率等。

再销售价格法通常适用于再销售者未对商品进行改变外形、性能、结构或更换商标等实质性增值加工的简单加工或单纯购销业务。关联交易与非关联交易之间在以上方面存在重大差异的,应就该差异对毛利率的影响进行合理调整,无法合理调整的,应选择其他合理的转让定价方法。

3. 成本加成法以关联交易发生的合理成本加上可比非关联交易毛利作为关联交易的公平成交价格。其计算公式如下:

公平成交价格 = 关联交易的合理成本  $\times$  (1 + 可比非关联交易成本加成率)

可比非关联交易成本加成率 = 可比非关联交易毛利  $\div$  可比非关联交易成本  $\times 100\%$

可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易在功能风险及合同条款上的差异以及影响成本加成率的其他因素,具体包括制造、加工、安装及测试功能,市场及汇兑风险,机器、设备的价值及使用年限,无形资产的使用及价值,商业经验,会计处理及管理效率等。

成本加成法通常适用于有形资产的购销、转让和使用,劳务提供或资金融通的关联交易。关联交易与非关联交易之间在以上方面存在重大差异的,应就该差异对成本加成率的影响进行合理调整,无法合理调整的,应选择其他合理的转让定价方法。

4. 交易净利润法以可比非关联交易的利润率指标确定关联交易的净利润。利润率指标包括资产收益率、销售利润率、完全成本加成率、贝里比率等。

可比性分析应特别考察关联交易与非关联交易之间在功能风险及经济环境上的差异以及影响营业利润的其他因素,具体包括执行功能、承担风险和使用资产,行业和市场情

况,经营规模,经济周期和产品生命周期,成本、费用、所得和资产在各交易间的分摊,会计处理及经营管理效率等。

交易净利润法通常适用于有形资产的购销、转让和使用,无形资产的转让和使用以及劳务提供等关联交易。关联交易与非关联交易之间在以上方面存在重大差异的,应就该差异对营业利润的影响进行合理调整,无法合理调整的,应选择其他合理的转让定价方法。

5. 利润分割法根据企业与其关联方对关联交易合并利润的贡献计算各自应该分配的利润额。利润分割法分为一般利润分割法和剩余利润分割法。

一般利润分割法根据关联交易各参与方所执行的功能、承担的风险以及使用的资产,确定各自应取得的利润。

剩余利润分割法将关联交易各参与方的合并利润减去分配给各方的常规利润的余额作为剩余利润,再根据各方对剩余利润的贡献程度进行分配。

可比性分析应特别考察交易各方执行的功能、承担的风险和使用的资产,成本、费用、所得和资产在各交易方之间的分摊,会计处理,确定交易各方对剩余利润贡献所使用信息和假设条件的可靠性等。

利润分割法通常适用于各参与方关联交易高度整合且难以单独评估各方交易结果的情况。

#### 四、转让定价调查及调整

税务机关有权依据《税收征管法》及其实施细则有关税务检查的规定,确定调查企业,进行转让定价调查、调整。被调查企业必须据实报告其关联交易情况,并提供相关资料,不得拒绝或隐瞒。

1. 转让定价调查应重点选择以下企业:

- (1) 关联交易数额较大或类型较多的企业。
- (2) 长期亏损、微利或跳跃性盈利的企业。
- (3) 低于同行业利润水平的企业。
- (4) 利润水平与其所承担的功能风险明显不相匹配的企业。
- (5) 与避税港关联方发生业务往来的企业。
- (6) 未按规定进行关联申报或准备同期资料的企业。
- (7) 其他明显违背独立交易原则的企业。

实际税负相同的境内关联方之间的交易,只要该交易没有直接或间接导致国家总体税收收入的减少,原则上不做转让定价调查、调整。

税务机关应结合日常征管工作,开展案头审核,确定调查企业。案头审核应主要根据被调查企业历年报送的年度所得税申报资料及关联业务往来报告表等纳税资料,对企业的生产经营状况、关联交易等情况进行综合评估分析。

企业可以在案头审核阶段向税务机关提供同期资料。

2. 税务机关对已确定的调查对象,应实施现场调查,有如下要求:

- (1) 现场调查人员须2名以上。
- (2) 现场调查时调查人员应出示《税务检查证》,并送达《税务检查通知书》。
- (3) 现场调查可根据需要依照法定程序采取询问、调取账簿资料和实地核查等方式。

(4) 询问当事人应有专人记录《询问(调查)笔录》,并告知当事人不如实提供情况应当承担的法律责任。《询问(调查)笔录》应交当事人核对确认。

(5) 需调取账簿及有关资料的,应按照《税收征管法实施细则》第八十六条的规定,填制《调取账簿资料通知书》《调取账簿资料清单》,办理有关法定手续,调取的账簿、记账凭证等资料,应妥善保管,并按法定时限如数退还。

(6) 实地核查过程中发现的问题和情况,由调查人员填写《询问(调查)笔录》。《询问(调查)笔录》应由2名以上调查人员签字,并根据需要由被调查企业核对确认,若被调查企业拒绝,可由2名以上调查人员签认备案。

(7) 可以以记录、录音、录像、照相和复制的方式索取与案件有关的资料,但必须注明原件的保存方及出处,由原件保存或提供方核对签注“与原件核对无误”字样,并盖章或押印。

(8) 需要证人作证的,应事先告知证人不如实提供情况应当承担的法律责任。证人的证言材料应由本人签字或押印。

3. 税务机关在实施转让定价调查时,有权要求企业及其关联方,以及与关联业务调查有关的其他企业(以下简称可比企业)提供相关资料,并送达《税务事项通知书》。

(1) 企业应在《税务事项通知书》规定的期限内提供相关资料,因特殊情况不能按期提供的,应向税务机关提交书面延期申请,经批准,可以延期提供,但最长不得超过30日。税务机关应自收到企业延期申请之日起15日内函复,逾期未函复的,视同税务机关已同意企业的延期申请。

企业的关联方以及可比企业应在与税务机关约定的期限内提供相关资料,约定期限一般不应超过60日。企业、关联方及可比企业应按税务机关要求提供真实、完整的相关资料。

(2) 税务机关核实企业申报信息,并要求企业填制《企业可比性因素分析表》。

税务机关在企业关联申报和提供资料的基础上,填制《企业关联关系认定表》《企业关联交易认定表》和《企业可比性因素分析认定表》,并由被调查企业核对确认。

4. 转让定价调查涉及向关联方和可比企业调查取证的,税务机关向企业送达《税务检查通知书》,进行调查取证。

税务机关审核企业、关联方及可比企业提供的相关资料,可采用现场调查、发函协查和查阅公开信息等方式核实。需取得境外有关资料的,可按有关规定启动税收协定的情报交换程序,或通过我驻外机构调查收集有关信息。涉及境外关联方的相关资料,税务机关也可要求企业提供公证机构的证明。

5. 税务机关应选用合理的转让定价方法分析、评估企业关联交易是否符合独立交易原则,分析评估时可以使用公开信息资料,也可以使用非公开信息资料。

税务机关分析、评估企业关联交易时,因企业与可比企业营运资本占用不同而对营业利润产生的差异原则上不作调整。确需调整的,须层报国家税务总局批准。

按照关联方订单从事加工制造,不承担经营决策、产品研发、销售等功能的企业,不应承担由于决策失误、开工不足、产品滞销等原因带来的风险和损失,通常应保持一定的利润率水平。对出现亏损的企业,税务机关应在经济分析的基础上,选择适当的可比价格或可比企业,确定企业的利润水平。

企业与关联方之间收取价款与支付价款的交易相互抵销的,税务机关在可比性分析和纳税调整时,原则上应还原抵销交易。

税务机关采用四分位法分析、评估企业利润水平时,企业利润水平低于可比企业利润率区间中位值的,原则上应按照不低于中位值进行调整。

6. 经调查,企业关联交易符合独立交易原则的,税务机关应作出转让定价调查结论,并向企业送达《特别纳税调查结论通知书》。

经调查,企业关联交易不符合独立交易原则而减少其应纳税收入或者所得额的,税务机关应按以下程序实施转让定价纳税调整:

(1)在测算、论证和可比性分析的基础上,拟定特别纳税调查初步调整方案。

(2)根据初步调整方案与企业协商谈判,税企双方均应指定主谈人,调查人员应做好《协商内容记录》,并由双方主谈人签字确认,若企业拒签,可由2名以上调查人员签认备案。

(3)企业对初步调整方案有异议的,应在税务机关规定的期限内进一步提供相关资料,税务机关收到资料后,应认真审核,并及时作出审议决定。

(4)根据审议决定,向企业送达《特别纳税调查初步调整通知书》,企业对初步调整意见有异议的,应自收到通知书之日起7日内书面提出,税务机关收到企业意见后,应再次协商审议;企业逾期未提出异议的,视为同意初步调整意见。

(5)确定最终调整方案,向企业送达《特别纳税调查调整通知书》。企业收到《特别纳税调查调整通知书》后,应按规定期限缴纳税款及利息。

7. 税务机关对企业实施转让定价纳税调整后,应自企业被调整的最后年度的下一年度起5年内实施跟踪管理。在跟踪管理期内,企业应在跟踪年度的次年6月20日之前向税务机关提供跟踪年度的同期资料,税务机关根据同期资料和纳税申报资料重点分析、评估以下内容:

(1)企业投资、经营状况及其变化情况。

(2)企业纳税申报额变化情况。

(3)企业经营成果变化情况。

(4)关联交易变化情况等。

税务机关在跟踪管理期内发现企业转让定价异常等情况,应及时与企业沟通,要求企业自行调整,或按规定开展转让定价调查调整。

## 五、预约定价安排管理

企业可以依据规定,与税务机关就企业未来年度关联交易的定价原则和计算方法达成预约定价安排。预约定价安排的谈签与执行通常经过预备会谈、正式申请、审核评估、磋商、签订安排和监控执行6个阶段。预约定价安排包括单边、双边和多边三种类型。预约定价安排应由设区的市、自治州以上的税务机关受理。

预约定价安排一般适用于同时满足以下条件的企业:

1. 年度发生的关联交易金额在4000万元人民币以上。
2. 依法履行关联申报义务。
3. 按规定准备、保存和提供同期资料。

预约定价安排适用于自企业提交正式书面申请年度的次年起3~5个连续年度的关联交易。

预约定价安排的谈签不影响税务机关对企业提交预约定价安排正式书面申请当年或以前年度关联交易的转让定价调查调整。

如果企业申请当年或以前年度的关联交易与预约定价安排适用年度相同或类似,经企业申请,税务机关批准,可将预约定价安排确定的定价原则和计算方法适用于申请当年或以前年度关联交易的评估和调整。

1. 企业正式申请谈签预约定价安排前,应向税务机关书面提出谈签意向,税务机关可以根据企业的书面要求,与企业就预约定价安排的相关内容及达成预约定价安排的可行性开展预备会谈,并填制《预约定价安排会谈记录》。预备会谈可以采用匿名的方式。

(1) 企业申请单边预约定价安排的,应向税务机关书面提出谈签意向。在预备会谈期间,企业应就以下内容提供资料,并与税务机关进行讨论:

- ① 安排的适用年度;
- ② 安排涉及的关联方及关联交易;
- ③ 企业以前年度生产经营情况;
- ④ 安排涉及各关联方功能和风险的说明;
- ⑤ 是否应用安排确定的方法解决以前年度的转让定价问题;
- ⑥ 其他需要说明的情况。

(2) 企业申请双边或多边预约定价安排的,应同时向国家税务总局和主管税务机关书面提出谈签意向,国家税务总局组织与企业开展预备会谈,预备会谈的内容除上述第1项外,还应特别包括:

- ① 向税收协定缔约对方税务主管当局提出预备会谈申请的情况;
- ② 安排涉及的关联方以前年度生产经营情况及关联交易情况;
- ③ 向税收协定缔约对方税务主管当局提出的预约定价安排拟采用的定价原则和计算方法。

(3) 预备会谈达成一致意见的,税务机关应自达成一致意见之日起15日内书面通知企业,可以就预约定价安排相关事宜进行正式谈判,并向企业送达《预约定价安排正式会谈通知书》;预备会谈不能达成一致意见的,税务机关应自最后一次预备会谈结束之日起15日内书面通知企业,向企业送达《拒绝企业申请预约定价安排通知书》,拒绝企业申请预约定价安排,并说明理由。

2. 企业应在接到税务机关正式会谈通知之日起3个月内,向税务机关提出预约定价安排书面申请报告,并报送《预约定价安排正式申请书》。企业申请双边或多边预约定价安排的,应将《预约定价安排正式申请书》和《启动相互协商程序申请书》同时报送国家税务总局和主管税务机关。

(1) 预约定价安排书面申请报告应包括如下内容:

- ① 相关的集团组织架构、公司内部结构、关联关系、关联交易情况;
- ② 企业近3年财务、会计报表资料,产品功能和资产(包括无形资产和有形资产)的资料;
- ③ 安排所涉及的关联交易类别和纳税年度;
- ④ 关联方之间功能和风险划分,包括划分所依据的机构、人员、费用、资产等;
- ⑤ 安排适用的转让定价原则和计算方法,以及支持这一原则和方法的功能风险分析、

可比性分析和假设条件等;

- ⑥市场情况的说明,包括行业发展趋势和竞争环境;
- ⑦安排预约期间的年度经营规模、经营效益预测以及经营规划等;
- ⑧与安排有关的关联交易、经营安排及利润水平等财务方面的信息;
- ⑨是否涉及双重征税等问题;
- ⑩涉及境内、外有关法律、税收协定等相关问题。

(2)企业因下列特殊原因无法按期提交书面申请报告的,可向税务机关提出书面延期申请,并报送《预约定价安排正式申请延期报送申请书》:

- ①需要特别准备某些方面的资料;
- ②需要对资料做技术上的处理,如文字翻译等;
- ③其他非主观原因。

税务机关应自收到企业书面延期申请后 15 日内,对其延期事项作出书面答复,并向企业送达《预约定价安排正式申请延期报送答复书》。逾期未作出答复的,视同税务机关已同意企业的延期申请。

(3)上述申请内容所涉及的文件资料和情况说明,包括能够支持拟选用的定价原则、计算方法和能证实符合预约定价安排条件的所有文件资料,企业和税务机关均应妥善保管。

3. 税务机关应自收到企业提交的预约定价安排正式书面申请及所需文件、资料之日起 5 个月内,进行审核和评估。根据审核和评估的具体情况可要求企业补充提供有关资料,形成审核评估结论。

因特殊情况,需要延长审核评估时间的,税务机关应及时书面通知企业,并向企业送达《预约定价安排审核评估延期通知书》,延长期限不得超过 3 个月。

税务机关应主要审核和评估以下内容:

(1)历史经营状况,分析、评估企业的经营规划、发展趋势、经营范围等文件资料,重点审核可行性研究报告、投资预(决)算、董事会决议等,综合分析反映经营业绩的有关信息和资料,如财务、会计报表、审计报告等。

(2)功能和风险状况,分析、评估企业与其关联方之间在供货、生产、运输、销售等各环节以及在研究、开发无形资产等方面各自所拥有的份额,执行的功能以及在存货、信贷、外汇、市场等方面所承担的风险。

(3)可比信息,分析、评估企业提供的境内、外可比价格信息,说明可比企业和申请企业之间的实质性差异,并进行调整。若不能确认可比交易或经营活动的合理性,应明确企业须进一步提供的有关文件、资料,以证明其所选用的转让定价原则和计算方法公平地反映了被审核的关联交易和经营现状,并得到相关财务、经营等资料的证实。

(4)假设条件,分析、评估对行业盈利能力和对企业生产经营的影响因素及其影响程度,合理确定预约定价安排适用的假设条件。

(5)转让定价原则和计算方法,分析、评估企业在预约定价安排中选用的转让定价原则和计算方法是否以及如何真实地运用于以前、现在和未来年度的关联交易以及相关财务、经营资料之中,是否符合法律、法规的规定。

(6)预期的公平交易价格或利润区间,通过对确定的可比价格、利润率、可比企业交易等情况的进一步审核和评估,测算出税务机关和企业均可接受的价格或利润区间。

4. 税务机关应自单边预约定价安排形成审核评估结论之日起 30 日内,与企业进行预约定价安排磋商,磋商达成一致的,应将预约定价安排草案和审核评估报告一并层报国家税务总局审定。

国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局开展双边或多边预约定价安排的磋商,磋商达成一致的,根据磋商备忘录拟定预约定价安排草案,应包括如下内容:

- (1) 关联方名称、地址等基本信息;
- (2) 安排涉及的关联交易及适用年度;
- (3) 安排选定的可比价格或交易、转让定价原则和计算方法、预期经营结果等;
- (4) 与转让定价方法运用和计算基础相关的术语定义;
- (5) 假设条件;
- (6) 企业年度报告、记录保存、假设条件变动通知等义务;
- (7) 安排的法律效力,文件资料等信息的保密性;
- (8) 相互责任条款;
- (9) 安排的修订;
- (10) 解决争议的方法和途径;
- (11) 生效日期;
- (12) 附则。

税务机关与企业就单边预约定价安排草案内容达成一致后,双方的法定代表人或法定代表人授权的代表正式签订单边预约定价安排。国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局就双边或多边预约定价安排草案内容达成一致后,双方或多方税务主管当局授权的代表正式签订双边或多边预约定价安排。主管税务机关根据双边或多边预约定价安排与企业签订《双边(多边)预约定价安排执行协议书》。

在预约定价安排正式谈判后和预约定价安排签订前,税务机关和企业均可暂停、终止谈判。涉及双边或多边预约定价安排的,经缔约各方税务主管当局协商,可暂停、终止谈判。终止谈判的,双方应将谈判中相互提供的全部资料退还给对方。

5. 税务机关应建立监控管理制度,监控预约定价安排的执行情况。

(1) 在预约定价安排执行期内,企业应完整保存与安排有关的文件和资料(包括账簿和有关记录等),不得丢失、销毁和转移;并在纳税年度终了后 5 个月内,向税务机关报送执行预约定价安排情况的年度报告。

年度报告应说明报告期内经营情况以及企业遵守预约定价安排的情况,包括预约定价安排要求的所有事项,以及是否有修订或实质上终止该预约定价安排的要求。如有未决问题或将要发生的问题,企业应在年度报告中予以说明,以便与税务机关协商是否修订或终止安排。

(2) 在预约定价安排执行期内,税务机关应定期(一般为半年)检查企业履行安排的情况。检查内容主要包括:企业是否遵守了安排条款及要求;为谈签安排而提供的资料和年度报告是否反映了企业的实际经营情况;转让定价方法所依据的资料和计算方法是否正确;安排所描述的假设条件是否仍然有效;企业对转让定价方法的运用是否与假设条件相一致等。

税务机关如发现企业有违反安排的一般情况,可视情况进行处理,直至终止安排;如发

现企业存在隐瞒或拒不执行安排的情况,税务机关应认定预约定价安排自始无效。

(3)在预约定价安排执行期内,如果企业发生实际经营结果不在安排所预期的价格或利润区间之内的情况,税务机关应在报经上一级税务机关核准后,将实际经营结果调整到安排所确定的价格或利润区间内。涉及双边或多边预约定价安排的,应当层报国家税务总局核准。

(4)在预约定价安排执行期内,企业发生影响预约定价安排的实质性变化,应在发生变化后30日内向税务机关书面报告,详细说明该变化对预约定价安排执行的影响,并附相关资料。由于非主观原因而无法按期报告的,可以延期报告,但延长期不得超过30日。

税务机关应在收到企业书面报告之日起60日内,予以审核和处理,包括审查企业变化情况、与企业协商修订预约定价安排条款和相关条件,或根据实质性变化对预约定价安排的影响程度采取修订或终止安排等措施。原预约定价安排终止执行后,税务机关可以和企业重新谈签新的预约定价安排。

(5)国家税务局和地方税务局与企业共同签订的预约定价安排,在执行期内,企业应分别向国家税务局和地方税务局报送执行预约定价安排情况的年度报告和实质性变化报告。国家税务局和地方税务局应对企业执行安排的情况,实行联合检查和审核。

6. 预约定价安排期满后自动失效。如企业需要续签的,应在预约定价安排执行期满前90日内向税务机关提出续签申请,报送《预约定价安排续签申请书》,并提供可靠的证明材料,说明现行预约定价安排所述事实和相关环境没有发生实质性变化,并且一直遵守该预约定价安排中的各项条款和约定。税务机关应自收到企业续签申请之日起15日内做出是否受理的书面答复,向企业送达《预约定价安排申请续签答复书》。税务机关应审核、评估企业的续签申请资料,与企业协商拟定预约定价安排草案,并按双方商定的续签时间、地点等相关事宜,与企业完成续签工作。

7. 预约定价安排的谈签或执行同时涉及两个以上省、自治区、直辖市和计划单列市税务机关,或者同时涉及国家税务局和地方税务局的,由国家税务总局统一组织协调。企业可以直接向国家税务总局书面提出谈签意向。

税务机关与企业达成的预约定价安排,只要企业遵守了安排的全部条款及其要求,各地国家税务局、地方税务局均应执行。

税务机关与企业在预约定价安排预备会谈、正式谈签、审核、分析等全过程中所获取或得到的所有信息资料,双方均负有保密义务。税务机关和企业每次会谈,均应对会谈内容进行书面记录,同时载明每次会谈时相互提供资料的份数和内容,并由双方主谈人员签字或盖章。

税务机关与企业不能达成预约定价安排的,税务机关在会谈、协商过程中所获取的有关企业的提议、推理、观念和判断等非事实性信息,不得用于以后对该预约定价安排涉及交易行为的税务调查。

在预约定价安排执行期间,如果税务机关与企业发生分歧,双方应进行协商。协商不能解决的,可报上一级税务机关协调;涉及双边或多边预约定价安排的,须层报国家税务总局协调。对上一级税务机关或国家税务总局的协调结果或决定,下一级税务机关应当予以执行。但企业仍不能接受的,应当终止安排的执行。

税务机关应在与企业正式签订单边预约定价安排或双边或多边预约定价安排执行协



议书后 10 日内,以及预约定价安排执行中发生修订、终止等情况后 20 日内,将单边预约定价安排正式文本、双边或多边预约定价安排执行协议书以及安排变动情况的说明层报国家税务总局备案。

## 六、成本分摊协议管理

企业与其关联方签署成本分摊协议,共同开发、受让无形资产,或者共同提供、接受劳务,应符合如下规定:

1. 成本分摊协议的参与方对开发、受让的无形资产或参与的劳务活动享有受益权,并承担相应的活动成本。关联方承担的成本应与非关联方在可比条件下为获得上述受益权而支付的成本相一致。

参与方使用成本分摊协议所开发或受让的无形资产无须另支付特许权使用费。

企业对成本分摊协议所涉及无形资产或劳务的受益权应有合理的、可计量的预期收益,且以合理商业假设和营业常规为基础。

涉及劳务的成本分摊协议一般适用于集团采购和集团营销策划。

2. 成本分摊协议主要包括以下内容:

(1) 参与方的名称、所在国家(地区)、关联关系、在协议中的权利和义务;

(2) 成本分摊协议所涉及的无形资产或劳务的内容、范围,协议涉及研发或劳务活动的具体承担者及其职责、任务;

(3) 协议期限;

(4) 参与方预期收益的计算方法和假设;

(5) 参与方初始投入和后续成本支付的金额、形式、价值确认的方法以及符合独立交易原则的说明;

(6) 参与方会计方法的运用及变更说明;

(7) 参与方加入或退出协议的程序及处理规定;

(8) 参与方之间补偿支付的条件及处理规定;

(9) 协议变更或终止的条件及处理规定;

(10) 非参与方使用协议成果的规定。

企业应自成本分摊协议达成之日起 30 日内,层报国家税务总局备案。税务机关判定成本分摊协议是否符合独立交易原则须层报国家税务总局审核。

3. 已经执行并形成一定资产的成本分摊协议,参与方发生变更或协议终止执行,应根据独立交易原则作如下处理:

(1) 加入支付,即新参与方为获得已有协议成果的受益权应作出合理的支付;

(2) 退出补偿,即原参与方退出协议安排,将已有协议成果的受益权转让给其他参与方应获得合理的补偿;

(3) 参与方变更后,应对各方受益和成本分摊情况作出相应调整;

(4) 协议终止时,各参与方应对已有协议成果作出合理分配。

企业不按独立交易原则对上述情况作出处理而减少其应纳税所得额的,税务机关有权作出调整。

成本分摊协议执行期间,参与方实际分享的收益与分摊的成本不相配比的,应根据实

际情况作出补偿调整。

4. 对于符合独立交易原则的成本分摊协议,有关税务处理如下:

- (1) 企业按照协议分摊的成本,应在协议规定的各年度税前扣除;
- (2) 涉及补偿调整的,应在补偿调整的年度计入应纳税所得额;
- (3) 涉及无形资产的成本分摊协议,加入支付、退出补偿或终止协议时对协议成果分配的,应按资产购置或处置的有关规定处理。

5. 企业可采取预约定价安排的方式达成成本分摊协议。企业执行成本分摊协议期间,应准备和保存以下成本分摊协议的同期资料:

- (1) 成本分摊协议副本;
- (2) 成本分摊协议各参与方之间达成的为实施该协议的其他协议;
- (3) 非参与方使用协议成果的情况、支付的金额及形式;
- (4) 本年度成本分摊协议的参与方加入或退出的情况,包括加入或退出的参与方名称、所在国家(地区)、关联关系,加入支付或退出补偿的金额及形式;
- (5) 成本分摊协议的变更或终止情况,包括变更或终止的原因、对已形成协议成果的处理或分配;
- (6) 本年度按照成本分摊协议发生的成本总额及构成情况;
- (7) 本年度各参与方成本分摊的情况,包括成本支付的金额、形式、对象,作出或接受补偿支付的金额、形式、对象;
- (8) 本年度协议预期收益与实际结果的比较及由此作出的调整。

企业执行成本分摊协议期间,无论成本分摊协议是否采取预约定价安排的方式,均应在本年度的次年6月20日之前向税务机关提供成本分摊协议的同期资料。

6. 企业与其关联方签署成本分摊协议,有下列情形之一的,其自行分摊的成本不得税前扣除:

- (1) 不具有合理商业目的和经济实质;
- (2) 不符合独立交易原则;
- (3) 没有遵循成本与收益配比原则;
- (4) 未按本办法有关规定备案或准备、保存和提供有关成本分摊协议的同期资料;
- (5) 自签署成本分摊协议之日起经营期限少于20年。

## 七、受控外国企业管理

1. 受控外国企业,是指由居民企业,或者由居民企业和居民个人(以下统称中国居民股东,包括中国居民企业股东和中国居民个人股东)控制的设立在实际税负低于12.5%的国家(地区),并非出于合理经营需要对利润不作分配或减少分配的外国企业。

上述所称控制,是指在股份、资金、经营、购销等方面构成实质控制。其中,股份控制是指由中国居民股东在纳税年度任何一天单层直接或间接单一持有外国企业10%以上有表决权股份,且共同持有该外国企业50%以上股份。

中国居民股东多层间接持有股份按各层持股比例相乘计算,中间层持有股份超过50%的,按100%计算。

2. 中国居民企业股东应在年度企业所得税纳税申报时提供对外投资信息,附送《对外

投资情况表》。税务机关应汇总、审核中国居民企业股东申报的对外投资信息,向受控外国企业的中国居民企业股东送达《受控外国企业中国居民股东确认通知书》。

符合条件,计入中国居民企业股东当期的视同受控外国企业股息分配的所得,应按以下公式计算:

$$\text{中国居民企业} \begin{array}{l} \text{视同股息} \\ \text{股东当期所得} \end{array} = \frac{\text{分配额} \times \text{实际持} \div \text{受控外国企业} \times \text{股东持}}{\text{股天数} \div \text{纳税年度天数} \times \text{股比例}}$$

中国居民股东多层间接持有股份的,股东持股比例按各层持股比例相乘计算。

3. 受控外国企业与中国居民企业股东纳税年度存在差异的,应将视同股息分配所得记入受控外国企业纳税年度终止日所属的中国居民企业股东的纳税年度。记入中国居民企业股东当期所得已在境外缴纳的企业所得税税款,可按照所得税法或税收协定的有关规定抵免。

中国居民企业股东能够提供资料证明其控制的外国企业满足以下条件之一的,可免予将外国企业不作分配或减少分配的利润视同股息分配额,计入中国居民企业股东的当期所得:

- (1) 设立在国家税务总局指定的非低税率国家(地区);
- (2) 主要取得积极经营活动所得;
- (3) 年度利润总额低于 500 万元人民币。

## 八、资本弱化管理

企业从其关联方接受的债权性投资与权益性投资的比例超过规定标准而发生的利息支出,不得在计算应纳税所得额时扣除。利息支出包括直接或间接关联债权投资实际支付的利息、担保费、抵押费和其他具有利息性质的费用。

不得在计算应纳税所得额时扣除的利息支出,不得结转到以后纳税年度;应按照实际支付给各关联方利息占关联方利息总额的比例,在各关联方之间进行分配,其中,分配给实际税负高于企业的境内关联方的利息准予扣除;直接或间接实际支付给境外关联方的利息应视同分配的股息,按照股息和利息分别适用的所得税税率差补征企业所得税,如已扣缴的所得税税款多于按股息计算应征所得税税款,多出的部分不予退税。

不得在计算应纳税所得额时扣除的利息支出应按以下公式计算:

$$\text{不得扣除} \begin{array}{l} \text{利息支出} \end{array} = \frac{\text{年度实际支付的}}{\text{全部关联方利息}} \times (1 - \text{标准比例} \div \text{关联债资比例})$$

1. 标准比例是指《财政部 国家税务总局关于企业关联方利息支出税前扣除标准有关税收政策问题的通知》(财税[2008]121号)规定的比例。

2. 关联债资比例是指企业从其全部关联方接受的债权性投资(以下简称关联债权投资)占企业接受的权益性投资(以下简称权益投资)的比例,关联债权投资包括关联方以各种形式提供担保的债权性投资。关联债资比例的具体计算方法如下:

关联债资比例 = 年度各月平均关联债权投资之和 ÷ 年度各月平均权益投资之和  
其中:

$$\text{各月平均关联债权投资} = (\text{关联债权投资月初账面余额} + \text{月末账面余额}) \div 2$$

$$\text{各月平均权益投资} = (\text{权益投资月初账面余额} + \text{月末账面余额}) \div 2$$

权益投资为企业资产负债表所列示的所有者权益金额。如果所有者权益小于实收资本(股本)与资本公积之和,则权益投资为实收资本(股本)与资本公积之和;如果实收资本(股本)与资本公积之和小于实收资本(股本)金额,则权益投资为实收资本(股本)金额。

企业关联债资比例超过标准比例的利息支出,如要在计算应纳税所得额时扣除,应准备、保存,并按税务机关要求提供以下同期资料,证明关联债权投资金额、利率、期限、融资条件以及债资比例等均符合独立交易原则:

1. 企业偿债能力和举债能力分析;
2. 企业集团举债能力及融资结构情况分析;
3. 企业注册资本等权益投资的变动情况说明;
4. 关联债权投资的性质、目的及取得时的市场状况;
5. 关联债权投资的货币种类、金额、利率、期限及融资条件;
6. 企业提供的抵押品情况及条件;
7. 担保人状况及担保条件;
8. 同类同期贷款的利率情况及融资条件;
9. 可转换公司债券的转换条件;
10. 其他能够证明符合独立交易原则的资料。

企业未按规定准备、保存和提供同期资料证明关联债权投资金额、利率、期限、融资条件以及债资比例等符合独立交易原则的,其超过标准比例的关联方利息支出,不得在计算应纳税所得额时扣除。企业实际支付关联方利息存在转让定价问题的,税务机关应先实施转让定价调查调整。

## 九、一般反避税管理

1. 税务机关可对存在以下避税安排的企业,启动一般反避税调查:

- (1) 滥用税收优惠;
- (2) 滥用税收协定;
- (3) 滥用公司组织形式;
- (4) 利用避税港避税;
- (5) 其他不具有合理商业目的的安排。

税务机关应按照实质重于形式的原则审核企业是否存在避税安排,并综合考虑安排的以下内容:

- (1) 安排的形式和实质;
- (2) 安排订立的时间和执行期间;
- (3) 安排实现的方式;
- (4) 安排各个步骤或组成部分之间的联系;
- (5) 安排涉及各方财务状况的变化;
- (6) 安排的税收结果。

税务机关应按照经济实质对企业的避税安排重新定性,取消企业从避税安排获得的税收利益。对于没有经济实质的企业,特别是设在避税港并导致其关联方或非关联方避税的企业,可在税收上否定该企业的存在。

2. 一般反避税调查及调整须层报国家税务总局批准。税务机关实施一般反避税调查,可要求避税安排的筹划方如实提供有关资料及证明材料。

税务机关启动一般反避税调查时,应按照《税收征管法》及其实施细则的有关规定向企业送达《税务检查通知书》。企业应自收到通知书之日起 60 日内提供资料证明其安排具有合理的商业目的。企业未在规定期限内提供资料,或提供资料不能证明安排具有合理商业目的的,税务机关可根据已掌握的信息实施纳税调整,并向企业送达《特别纳税调查调整通知书》。

## 十、相应调整及国际磋商

关联交易一方被实施转让定价调查调整的,应允许另一方做相应调整,以消除双重征税。相应调整涉及税收协定国家(地区)关联方的,经企业申请,国家税务总局与税收协定缔约对方税务主管当局根据税收协定有关相互协商程序的规定开展磋商谈判。

涉及税收协定国家(地区)关联方的转让定价相应调整,企业应同时向国家税务总局和主管税务机关提出书面申请,报送《启动相互协商程序申请书》,并提供企业或其关联方被转让定价调整的通知单复印件等有关资料。

企业应自企业或其关联方收到转让定价调整通知书之日起 3 年内提出相应调整的申请,超过 3 年的,税务机关不予受理。

税务机关对企业实施转让定价调整,涉及企业向境外关联方支付利息、租金、特许权使用费等已扣缴的税款,不再作相应调整。

## 十一、法律责任

税务机关根据《企业所得税法》及其实施条例的规定,对企业作出特别纳税调整的,应对 2008 年 1 月 1 日以后发生交易补征的企业所得税税款,按日加收利息。

1. 计息期间自税款所属纳税年度的次年 6 月 1 日起至补缴(预缴)税款入库之日止。

2. 利息率按照税款所属纳税年度 12 月 31 日实行的与补税期间同期的中国人民银行人民币贷款基准利率(以下简称基准利率)加 5 个百分点计算,并按一年 365 天折算日利息率。

3. 企业按规定提供同期资料和其他相关资料的,或者企业符合规定免于准备同期资料但根据税务机关要求提供其他相关资料的,可以只按基准利率计算加收利息。

4. 按照本条规定加收的利息,不得在计算应纳税所得额时扣除。

企业在税务机关作出特别纳税调整决定前预缴税款的,收到调整补税通知书后补缴税款时,按照应补缴税款所属年度的先后顺序确定已预缴税款的所属年度,以预缴入库日为截止日,分别计算应加收的利息额。

企业对特别纳税调整应补征的税款及利息,应在税务机关调整通知书规定的期限内缴入库。企业有特殊困难,不能按期缴纳税款的,应按规定办理延期缴纳税款。

## 第四节 个人所得税申报代理

我国个人所得税的特点是以个人为纳税主体,按分类所得设置税率,实行自行申报和代扣代缴两种征税方法。随着社会各阶层个人收入的提高,个人所得税的税源增长显著,

在沿海开放地区,个人所得税在地方税收中已占据相当大的比重。

## 一、个人所得税的计算方法

### 1. 工资、薪金所得应纳税所得额的计算

工资、薪金所得应缴纳的个人所得税可以由纳税人直接缴纳,也可以由扣缴义务人扣缴。自2011年9月1日起,它以纳税人每月取得的工资、薪金收入扣除费用3500元(或4800元)后的余额为应税所得,根据七级超额累进税率,计算其应纳税所得额。

需要注意:财政部、国家税务总局、保监会发布《关于开展商业健康保险个人所得税政策试点工作的通知》(财税[2015]56号),就开展商业健康保险有关个人所得税政策试点工作有关问题明确规定:对试点地区个人购买符合规定的商业健康保险产品的支出,允许在当年(月)计算应纳税所得额时予以税前扣除,扣除限额为2400元/年(200元/月)。试点地区企事业单位统一组织并为员工购买符合规定的商业健康保险产品的支出,应分别计入员工个人工资薪金,视同个人购买,按上述限额予以扣除。2400元/年(200元/月)的限额扣除为个人所得税法规定减除费用标准之外的扣除。

适用商业健康保险税收优惠政策的纳税人,是指试点地区取得工资薪金所得、连续性劳务报酬所得的个人,以及取得个体工商户生产经营所得、对企事业单位的承包承租经营所得的个体工商户业主、个人独资企业投资者、合伙企业合伙人和承包承租经营者。

符合规定的商业健康保险产品,是指由保监会研发并会同财政部、国家税务总局联合发布的适合大众的综合性健康保险产品。待产品发布后,纳税人可按统一政策规定享受税收优惠政策,税务部门按规定执行。

**【例10-7】**某外商投资企业的中方财务经理2017年3月取得月薪收入5000元,取得2016年度一次性奖金30000元。该经理3月应缴纳的个人所得税计算如下:

(1)3月工资收入应纳个人所得税为:

$$(5000 - 3500) \times 3\% = 45(\text{元})$$

(2)3月取得的2013年终奖应纳个人所得税为:

$$30000 \div 12 = 2500(\text{元})$$

先确定适用税率为10%,速算扣除数为105。

$$30000 \times 10\% - 105 = 2895(\text{元})$$

(3)3月应缴个人所得税合计:

$$45 + 2895 = 2940(\text{元})$$

### 2. 劳务报酬所得应纳税所得额的计算

劳务报酬所得个人所得税应纳税额的计算公式为:

(1)每次收入不足4000元的:

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} = (\text{每次收入额} - 800) \times 20\%$$

(2)每次收入在4000元以上的:

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} = \text{每次收入额} \times (1 - 20\%) \times 20\%$$

(3)每次收入超过20000元的:

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \\ &= \text{每次收入额} \times (1 - 20\%) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \end{aligned}$$

值得注意的是,对劳务报酬所得一次收入畸高,即个人一次取得的应纳税所得额超过20000~50000元部分,依税法规定计算应纳税额后再按照应纳税额加征五成,超过50000元的部分,加征十成。

**【例10-8】** 2016年8月歌星刘某应邀参加C公司庆典活动的演出。按照协议刘某演出四场,每场出场费为15000元。刘某演出收入应纳个人所得税为:

$$\text{应税所得额} = 15000 \times 4 \times (1 - 20\%) = 48000 (\text{元})$$

$$\text{应纳税额} = 48000 \times 30\% - 2000 = 12400 (\text{元})$$

### 3. 在中国境内无住所的个人未一月工资薪金所得应纳税额的计算

$$\text{应纳税额} = \left( \frac{\text{当月工资薪金}}{\text{应纳税所得额}} \times \frac{\text{适用税率}}{\text{速算扣除数}} \right) \times \frac{\text{当月实际在中国天数}}{\text{当月天数}}$$

如果外籍个人取得的是日工资薪金,应以日工资薪金乘以当月天数换算成月工资薪金后,按上述公式计算应纳税额。

**【例10-9】** 一外籍个人担任我国境内一家外商投资企业财务总监,每月工资由该企业支付15000元,由外方公司支付6000美元(折合人民币40000元),该个人2016年1月至6月在我国境内工作,其余时间在境外履行职务。根据税法规定,其2016年度在我国的纳税义务确定为:

(1) 由于其系企业的高层管理人员,因此,根据税法规定,该人员于2016年1月1日起至6月30日止在华任职期间,由该企业支付的15000元工资薪金所得,应按月依照税法规定的期限申报缴纳个人所得税。

(2) 由于其2016年度来华工作时间未超过183天,根据税收协定的规定,其由外方公司支付的工资、薪金所得,在我国可免于申报纳税(如果该个人属于与我国未签订税收协定国家的居民,则其由境外公司按每月6000美元标准支付的工资薪金,凡属于在我国境内180天工作期间取得的部分,应与我国境内企业每月支付的15000元工资合并计算缴纳个人所得税)。

2016年度该人员应纳个人所得税为:

(1) 若该人员属于与我国签订税收协定国家的居民,则

$$\text{月薪应纳税所得额} = 15000 - 4800 = 10200 (\text{元})$$

$$\text{任职期间应纳税额} = (10200 \times 25\% - 1005) \times 12 = 18540 (\text{元})$$

(2) 若该人员属于与我国未签订税收协定国家的居民

$$\text{境内工作期间月薪应纳税所得额} = (15000 + 40000) - 4800 = 50200 (\text{元})$$

$$\text{境内工作期间应纳税额} = (50200 \times 30\% - 2755) \times 6 + (50200 \times 30\% - 2755) \times [1 - 40000 \div (15000 + 40000)] \times 6 = 93965.45 (\text{元})$$

### 4. 境外所得的已纳税款的扣除

根据《个人所得税法》规定,纳税义务人从中国境外取得的所得,准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税款。但扣除额不得超过该纳税义务人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。

**【例10-10】** 王某2016年1月至12月从中国境内取得工资、薪金收入66000元,从A国取得特许权使用费收入8000元,已按A国税法规定缴纳了个人所得税1400元,

则王某 2016 年应申报缴纳个人所得税额为:

(1) 月工薪收入 =  $66000 \div 12 = 5500$ (元)

(2) 月应纳税额 =  $(5500 - 3500) \times 10\% - 105 = 95$ (元)

(3) A 国收入按我国税法规定计算的应纳税额(抵扣限额) =  $8000 \times (1 - 20\%) \times 20\% = 1280$ (元)

该纳税人在 A 国实际缴纳的税款超出了抵扣限额,只能在抵扣限额内抵扣 1280 元。剩余部分可在以后 5 个纳税年度的 A 国扣除限额的余额中补扣。

(4) 应纳所得税额合计 =  $95 \times 12 = 1140$ (元)

#### 5. 个人独资企业和合伙企业投资者个人所得税的计算

自 2000 年 1 月 1 日起,个人独资企业和合伙企业每一纳税年度的收入总额减除成本、费用以及损失后的余额,作为投资者个人的生产经营所得,比照《个人所得税法》的“个体工商户的生产、经营所得”应税项目,适用 5% ~ 35% 的五级超额累进税率,计算征收个人所得税。

个人独资企业的投资者以全部生产经营所得为纳税所得额;合伙企业的投资者按照合伙企业的全部生产经营所得和合伙协议约定的分配比例确定应纳税所得额,合伙协议没有约定分配比例的,以全部生产经营所得和合伙人数量平均计算每个投资者的应纳税所得额。

凡实行查账征税办法的,生产经营所得比照《个体工商户个人所得税计税办法》(国家税务总局令第 35 号)的规定确定。

(1) 个体工商户实际支付给从业人员的、合理的工资薪金支出,准予扣除。个体工商户业主的费用扣除标准,自 2011 年 9 月 1 日起为 42000 元/年(3500 元/月)。个体工商户业主的工资薪金支出不得税前扣除。

(2) 个体工商户按照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为其业主和从业人员缴纳的基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、生育保险费、工伤保险费和住房公积金,准予扣除。

个体工商户为从业人员缴纳的补充养老保险费、补充医疗保险费,分别在不超过从业人员工资总额 5% 标准内的部分据实扣除;超过部分,不得扣除。

个体工商户业主本人缴纳的补充养老保险费、补充医疗保险费,以当地(地级市)上年度社会平均工资的 3 倍为计算基数,分别在不超过该计算基数 5% 标准内的部分据实扣除;超过部分,不得扣除。

(3) 除个体工商户依照国家有关规定为特殊工种从业人员支付的人身安全保险费和财政部、国家税务总局规定可以扣除的其他商业保险费(如:对试点地区个人购买符合规定的商业健康保险产品的支出)外,个体工商户业主本人或者为从业人员支付的商业保险费,不得扣除。

(4) 个体工商户在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用,准予扣除。

个体工商户为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的,在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用,应当作为资本性支出计入有关资产的成本,并依照本办法的规定扣除。

(5) 个体工商户在生产经营活动中发生的下列利息支出,准予扣除:向金融企业借款的



利息支出;向非金融企业和个人借款的利息支出,不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

(6)个体工商户在货币交易中,以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失,除已经计入有关资产成本部分外,准予扣除。

(7)个体工商户向当地工会组织拨缴的工会经费、实际发生的职工福利费支出、职工教育经费支出分别在工资薪金总额的2%、14%、2.5%的标准内据实扣除。

工资薪金总额是指允许在当期税前扣除的工资薪金支出数额。

职工教育经费的实际发生数额超出规定比例当期不能扣除的数额,准予在以后纳税年度结转扣除。

个体工商户业主本人向当地工会组织缴纳的工会经费、实际发生的职工福利费支出、职工教育经费支出,以当地(地级市)上年度社会平均工资的3倍为计算基数,在本条第一款规定比例内据实扣除。

(8)个体工商户发生的与生产经营活动有关的业务招待费,按照实际发生额的60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的5%。

业主自申请营业执照之日起至开始生产经营之日止所发生的业务招待费,按照实际发生额的60%计入个体工商户的开办费。

(9)个体工商户每一纳税年度发生的与其生产经营活动直接相关的广告费和业务宣传费不超过当年销售(营业)收入15%的部分,可以据实扣除;超过部分,准予在以后纳税年度结转扣除。

(10)个体工商户代其从业人员或者他人负担的税款,不得税前扣除。

(11)个体工商户按照规定缴纳的摊位费、行政性收费、协会会费等,按实际发生数额扣除。

(12)个体工商户根据生产经营活动的需要租入固定资产支付的租赁费,按照以下方法扣除:以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出,按照租赁期限均匀扣除;以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出,按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用,分期扣除。

(13)个体工商户参加财产保险,按照规定缴纳的保险费,准予扣除。

(14)个体工商户发生的合理的劳动保护支出,准予扣除。

(15)个体工商户自申请营业执照之日起至开始生产经营之日止所发生符合本办法规定的费用,除为取得固定资产、无形资产的支出,以及应计入资产价值的汇兑损益、利息支出外,作为开办费,个体工商户可以选择在开始生产经营的当年一次性扣除,也可自生产经营月份起在不短于3年期限内摊销扣除,但一经选定,不得改变。

开始生产经营之日为个体工商户取得第一笔销售(营业)收入的日期。

(16)个体工商户通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门,用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠,捐赠额不超过其应纳税所得额30%的部分可以据实扣除。

财政部、国家税务总局规定可以全额在税前扣除的捐赠支出项目,按有关规定执行。

个体工商户直接对受益人的捐赠不得扣除。

公益性社会团体的认定,按照财政部、国家税务总局、民政部有关规定执行。

(17)个体工商户研究开发新产品、新技术、新工艺所发生的开发费用,以及研究开发新产品、新技术而购置单台价值在 10 万元以下的测试仪器和试验性装置的购置费准予直接扣除;单台价值在 10 万元以上(含 10 万元)的测试仪器和试验性装置,按固定资产管理,不得在当期直接扣除。

有下列情形之一的,则采取核定征收方式征收个人所得税:

(1)企业依照国家有关规定应当设置但未设置账簿的;

(2)企业虽设置账簿,但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全,难以查账的;

(3)纳税人发生纳税义务,未按照规定期限办理纳税申报,经税务机关责令限期申报,逾期仍不申报的。

实行核定应税所得率征收方式的,应纳税所得额的计算公式如下:

$$\text{应纳税所得额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率}$$

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} \times \text{应税所得率}$$

$$\text{或} \quad = \text{成本费用支出额} \div (1 - \text{应税所得率}) \times \text{应税所得率}$$

应税所得率应按表 10-5 规定的标准执行:

表 10-5

应税所得率表

行 业	应税所得率(%)
农、林、牧、渔业	3 ~ 10
制造业	5 ~ 15
批发和零售贸易业	4 ~ 15
交通运输业	7 ~ 15
建筑业	8 ~ 20
饮食业	8 ~ 25
娱乐业	15 ~ 30
其他行业	10 ~ 30

企业经营多业的,无论其经营项目是否单独核算,均应根据其主营项目确定其适用的应税所得率。

## 二、个人所得税代理纳税申报操作规范

代理个人所得税纳税申报的关键问题,是能否全面、真实地反映纳税义务人的应税所得。由于个人收入结算与支付具有一定的隐蔽性,会给代理申报带来一定的困难和风险。为确保办税质量,在界定纳税义务人性质的前提下,税务师应严格按规范程序操作。

### （一）居民纳税义务人

居民纳税义务人是指在中国境内有住所,或者无住所而在境内居住满1年的个人,应负有无限纳税义务。本节主要介绍我国境内的企业、外国企业常驻代表机构中的中方和外籍人员工薪所得,劳务报酬所得,利息、股息、红利所得代理申报的操作规范,除此之外的所得项目因很少涉及代理,故不作专门阐述。

1. 核查有关工薪所得、劳务报酬所得和利息、股息、红利所得结算账户,审核支付单位工薪支付明细表,奖金和补贴性收入发放明细表,劳务报酬支付明细表,福利性现金或实物支出,集资债券利息、股息、红利支出,确定应税项目和计税收入。

2. 根据税法有关税前扣除项目的具体规定,确定免于征税的所得,计算应税所得。

3. 核查外籍个人来源于中国境内由境外公司支付的收入,来源于中国境外由境内、境外公司支付的所得,根据有无住所或实际居住时间,以及在中国境内企业任职的实际情况,确认纳税义务。

4. 核查税款负担方式和适用的税率,计算应纳税额,并于每月15日前向主管税务机关办理代扣代缴所得税申报手续。

### （二）非居民纳税义务人

非居民纳税义务人是指在中国境内无住所又不居住,或无住所而在境内居住不满1年但有从中国境内取得所得的个人。非居民纳税义务人只负有限纳税义务。对非居民纳税义务人来源于中国境内的工薪所得,根据在境内实际居住的时间、支付方式和税收协定的有关规定来确定是否征税。劳务报酬所得主要根据税收协定有关独立劳务和非独立劳务的判定来确定具体的计税方法。由于利息、股息、红利所得情况各异,征免界定均有具体规定。因此,代理非居民纳税义务人个人所得税的纳税申报,其计税资料的取得与核实是比较复杂的。

1. 核查外籍个人因任职、受雇、履约等出入境的实际日期,确定与其派遣公司或雇主的关系,通过出入境签证、职业证件、劳务合同等来判定其所得适用的税目和发生纳税义务的时间。

2. 核查纳税义务人来源于中国境内分别由境内、境外支付的工薪所得明细表,根据税款负担方式和雇主为其负担税款情况,将不含税收入换算成含税收入。

3. 核查纳税义务人从中国境内企业取得的各种补贴、津贴及福利费支出明细,除税法规定免于征税的项目外,将其并入工薪所得计算纳税。

4. 核查纳税义务人劳务报酬所得支付明细表,通过审核外籍个人来华提供劳务服务与派遣公司的关系,判定其属于非独立劳务或独立劳务,前者应按工薪所得计税,后者则适用劳务报酬的计税方法。

5. 核查纳税义务人来源于中国境内的利息、股息、红利所得的计税资料,根据其投资的具体内容来判定征免。

6. 核查担任境内企业或外企商社高级职务的外籍个人来源于中国境内的工薪所得和实际履行职务的期间,据以计算应税所得。

7. 在对非居民纳税义务人工薪所得、劳务报酬所得、利息、股息、红利所得等全部计税资料进行核查后,分类计算应税所得,按一定的税款负担方式计算出支付单位应代扣代缴的个人所得税税额。

### 三、代理填制个人所得税纳税申报表的方法

个人所得税纳税申报表表样及填报说明详见中国税务出版社官方网站([www.taxation.cn](http://www.taxation.cn))增值服务栏目。

## 第五节 个人所得税纳税审核

个人所得税是对居民和非居民取得的个人所得征收的一种税,征税时对各项不同所得采取了不同的计税方法。所以,对个人所得税的计税依据,应按不同项目分别审核。在日常代理业务中,涉及业务比较普遍的是工资、薪金所得,劳务报酬所得,利息、股息、红利所得。

### 一、工资、薪金所得审核要点

工资、薪金所得是通过任职和受雇形式取得的个人收入,判定某项所得是属于工资、薪金所得还是属于劳务报酬所得,可从纳税人与任职单位所存在的雇佣或非雇佣关系方面,判定是否属于非独立劳务,如存在雇佣关系就属于非独立劳务,应按“工资、薪金所得”税目征税,否则应按“劳务报酬所得”税目征税。

#### (一)工资、薪金收入的审核

##### 1. 非外籍个人工资、薪金收入的审核要点

(1)审核代扣代缴义务人代扣的税款是否及时申报缴纳。现行会计制度没有具体规定代扣税款在什么科目核算,但一般在以下两个科目核算:①通过“应交税费”科目核算;②通过“其他应付款”科目核算,在这两个科目下设置“应代扣个人所得税”明细科目。审核时,查这两个科目的明细账户,看有无应代扣个人所得税账户,看其贷方有无余额,是否已按规定期限解缴税款。

(2)对没有履行税法规定代扣代缴个人所得税的审核。个人的工资、薪金所得在代扣代缴义务人单位均在“应付职工薪酬”账户核算。企事业单位应付给职工的工资总额,包括各种工资、奖金、津贴等。审核“应付职工薪酬”账户时,根据每月会计记账凭证号码,核对记账凭证所附的工资单(工资单详细记录有基本工资、职务工资、各种补贴、津贴、奖金等),审核发给每人每月应付工资的总额,有无达到应缴个人所得税的收入。如有,则应把其记录下来,按规定的适用税率计算出应缴的个人所得税。除审核“应付职工薪酬”账户外,还应审核“盈余公积”及“利润分配”两个科目。有的企业年终时为奖励对生产、经营有突出贡献者,往往从“盈余公积”或“利润分配——未分配利润”中提取奖金,而不通过“应付职工薪酬”账户,审核时应加以注意。

(3)审核纳税人一个月内从两个或两个以上单位或个人处取得工资、薪金所得,或者取得两次或两次以上的工资、薪金是否按规定合并计算纳税,有无分别计算而少纳税款的问题。了解纳税人有无外派劳务人员、双重职务人员和双重单位人员,核查从两处或两次取得的工资收入是否合并纳税。

(4)对纳税人或扣缴义务人代扣代缴税款情况检查时还应检查有无扩大减除费用标准或分次多扣费用的情况;有无虚列人数,降低工资、薪金所得水平的现象。

【例 10-11】 税务师对某企业全年代扣代缴个人所得税情况进行审核,发现该企业 2016 年 1 月至 12 月每月工资计算时均作如下分录:

借:生产成本——基本生产成本	120000
制造费用	37500
管理费用	52500
应付福利费	3000
在建工程	6000
贷:应付职工薪酬	219000

实发工资时:

借:应付职工薪酬	219000
贷:库存现金	219000

假定企业每月工资计提发放数额均相等,经查每月工资分配情况表,发现实际签收数分别为:厂长 3660 元/月,书记 3660 元/月,车间主任 3600 元/月,供销科长 3600 元/月,行政科长 3550 元/月,财务科长 3550 元/月,其余 74 名职工月工资、奖金达不到计征个人所得税标准。企业每月代缴个人所得税时:

借:制造费用(管理费用)	18.6
贷:应交税费——应交个人所得税	18.6

附:个人所得税计算

厂长:应纳个人所得税 =  $(3660 - 3500) \times 3\% = 4.8$  (元)

书记:应纳个人所得税 =  $(3660 - 3500) \times 3\% = 4.8$  (元)

车间主任:应纳个人所得税 =  $(3600 - 3500) \times 3\% = 3$  (元)

供销科长:应纳个人所得税 =  $(3600 - 3500) \times 3\% = 3$  (元)

行政科长:应纳个人所得税 =  $(3550 - 3500) \times 3\% = 1.5$  (元)

财务科长:应纳个人所得税 =  $(3550 - 3500) \times 3\% = 1.5$  (元)

要求:

①扼要指出存在问题;

②正确计算应代缴个人所得税数额;

③计算应补个人所得税数额。

税务师经过认真审核,认为该企业为职工个人负担个人所得税税款,未将税款记入应税所得,应将不含税收入换算成含税收入进行纳税调整。

每月厂长、书记分别应纳个人所得税为:

$(3660 - 3500 - 0) \div (1 - 3\%) \times 3\% = 4.95$  (元)

每月车间主任、供销科长分别应纳个人所得税为:

$(3600 - 3500 - 0) \div (1 - 3\%) \times 3\% = 3.09$  (元)

每月行政科长、财务科长分别应纳个人所得税为:

$(3550 - 3500 - 0) \div (1 - 3\%) \times 3\% = 1.55$  (元)

每月合计应代缴个人所得税 =  $2 \times 4.95 + 2 \times 3.09 + 2 \times 1.55 = 19.18$  (元)

全年合计应代缴个人所得税 =  $12 \times 19.18 = 230.16$  (元)

企业每月实际计算代缴个人所得税 = 18.6(元)

全年应补个人所得税 =  $230.16 - 18.6 \times 12 = 6.96$ (元)

(5) 要注意对个人工资、薪金所得与企业的工资费用支出的比对问题,防止企业将实际发放的工资性支出在企业所得税前金额列支,而在计算个人所得税时人为虚减的情况发生。

税务师在审核时应将个人因任职或受雇而取得的工资、薪金等所得,与所在任职或受雇单位发生的工资费用支出进行比对,从中查找差异及存在问题,主要审核其税前扣除的工资、薪金支出是否足额扣缴了个人所得税;是否存在将个人工资、薪金所得在福利费或其他科目中列支而未扣缴个人所得税的情况;有无按照企业全部职工平均工资适用税率计算纳税的情况;以非货币形式发放的工资、薪金性质的所得是否依法履行了代扣代缴义务;有无隐匿或少报个人收入情况;企业有无虚列人员、增加工资费用支出等情况。

## 2. 外籍个人(包括港澳台同胞)工资、薪金收入的审核要点

外籍个人的情况比较复杂,在审核前,应了解外籍个人的工资、薪金的构成、聘任期限、职务、福利待遇,以及国籍、在华时间等情况。

(1) 外籍个人在境内担任企业董事或高层管理职务,在境内连续或累计居住超过 90 天,或在税收协定规定期间在境内连续累计居住超过 183 天但不满一年的个人,是否对以前月份来源于中国境内而由境外支付的所得一并申报纳税。审核时,可根据外籍个人提供的派遣单位开具的原始明细工资单(包括奖金、津贴证明资料),与“个人所得税月份申报表”相对照,审核申报收入是否真实,是否按规定从入境第一日开始计算。

(2) 外商投资企业的董事长同时担任企业直接管理职务,应核查其是否正确缴纳个人所得税。《国家税务总局关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知》(国税发[2009]121号)关于董事费征税问题进一步明确为:①《国家税务总局关于印发〈征收个人所得税若干问题的规定〉的通知》(国税发[1994]89号)第八条“个人由于担任董事职务所取得的董事费收入,属于劳务报酬所得性质,按照劳务报酬所得项目征收个人所得税”的规定,仅适用于个人担任公司董事、监事,且不在公司任职、受雇的情形。②个人在公司(包括关联公司)任职、受雇,同时兼任董事、监事的,应将董事费、监事费与个人工资收入合并,统一按工资、薪金所得项目缴纳个人所得税。

(3) 企业以实物向雇员提供福利,如向外籍雇员提供的汽车、住房等个人消费品,应根据不同情况作不同的纳税处理。税务师应核查所购房屋产权证和车辆发票,如房屋产权证和车辆发票均填写职员姓名,并满足一定条件后,房屋、车辆属于职员,这种情况应按规定申报纳税。

## (二) 税前扣除额审核要点

1. 根据纳税人“工资结算单”对照个人所得税计算表,逐项核实扣除项目,如有无以误餐费的名义向职工发放补贴不记入工资收入而作为税前扣除的。

2. 纳税人从两个或两个以上的单位和个人处取得工资、薪金所得应根据“个人所得税月份申报表”和“扣缴个人所得税报告表”审核有无重复计算扣除问题。特别是对外籍个人在境内担任高层管理职务,居住时间超过 183 天(有税收协定),对以前月份境外收入一并纳税时,是否有重复扣除的问题。

## (三) 应纳税所得额的审核要点

1. 核查个人所得税的计算方法。对于企业为个人负担税款的,应核查是否按规定将不

含税工资、薪金收入换算成含税所得计算纳税;个人一次取得数月奖金或年终加薪、劳动分红,是否按规定计算应纳税款,有无重复扣除费用问题。

2. 核查计算个人所得税适用的税率和速算扣除数是否正确。

3. 对于居民纳税人来源于中国境外的应税所得,按照该国税法规定实际已缴纳的个人所得税额,核查是否持有完税凭证原件,扣除额是否超过按税法规定计算的扣除限额。

**【例 10-12】** 税务师审核某公司代扣个人所得税情况,审核 2016 年“应付职工薪酬”账户及“盈余公积”等账户,从每月的记账凭证中发现,该公司经理每月应发和实发工资(包括奖金、津贴)均为 6000 元。因其经营有方,企业超额完成上级下达的各项经济指标,经上级领导批准,年终奖励 12000 元,公司从“盈余公积”中提取,没有通过“应付职工薪酬”账户,同时,经查实,公司未履行代扣代缴义务,未代扣其个人所得税。

税务师与企业会计人员提出了上述问题,并通过会计人员,与经理进行了沟通,该经理表示应履行纳税义务,并请税务师代其计算应补缴个人所得税款。

税务师按现行税法及有关具体规定,将其应补缴个人所得税具体计算如下:

每月所得应补缴个人所得税 =  $(6000 - 3500) \times 10\% - 105 = 145$  (元)

年终一次奖金应补缴个人所得税 =  $12000 \times 3\% - 10 = 350$  (元)

该经理 2016 年度应补缴个人所得税 =  $350 + 145 \times 12 = 2090$  (元)

同时作相关调账分录:

(1) 借:其他应收款	2090
贷:应交税费——应代扣个人所得税	2090
(2) 补缴时:	
借:应交税费——应代扣个人所得税	2090
贷:银行存款	2090

## 二、其他应税所得审核

其他应税所得,包括承包承租经营所得,劳务报酬所得,特许权使用费所得,财产租赁、转让所得,利息、股息、红利所得。由于税务代理涉及较多的是劳务报酬所得和利息、股息、红利所得,故择要阐述。

### (一) 劳务报酬所得审核要点

企业向个人支付劳务报酬,一般是到税务机关代开“临时经营发票”,首先应审核企业取得发票是否合法,是否按规定计算纳税。纳税人为个人负担税款时,应审核是否将不含税的劳务报酬收入换算成含税收入。

**【例 10-13】** 工程师张某为某工业企业提供设计服务,取得设计收入 3000 元,按协议由支付单位代其缴纳个人所得税。该企业作如下处理:

$(3000 - 800) \times 15\% - 125 = 205$  (元)

税务师审核后提出调整意见如下:

该工程师不属于该企业的雇员,该企业与该工程师之间不存在雇用关系,该工程师提供设计服务属于独立劳务活动,所以应按“劳务报酬所得”税目计算缴纳个人所得税。由于个人所得税税款是由企业负担,应将不含税收入换算成含税收入。具体计算如下:

不含税所得额:  $3000 - 800 = 2200$ (元)

应纳税所得额:  $2200 \div (1 - 20\%) = 2750$ (元)

应纳税额:  $2750 \times 20\% = 550$ (元)

应补税额:  $550 - 205 = 345$ (元)

财务调整:

借: 管理费用

345

贷: 银行存款

345

## (二) 利息、股息、红利所得审核要点

### 1. 企业向个人支付利息的审核

根据“财务费用”明细账借方发生额、“其他应付款”明细账贷方等有关凭证,了解企业是否有职工个人集资,核查企业支付集资利息费用,对于支付的集资是否按规定代扣代缴税款,企业为个人负担税款的是否将不含税的利息收入换算成含税的收入纳税,对职工个人出资缴纳的风险抵押金利息收入是否按利息所得处理。

注意审核纳税人递延纳税的情形是否符合税法规定,根据现行政策规定,中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时,应按照“利息、股息、红利所得”项目,适用 20% 税率征收个人所得税。对示范区中小高新技术企业以未分配利润、盈余公积、资本公积向个人股东转增股本时,个人股东一次缴纳个人所得税确有困难的,经主管税务机关审核,可分期缴纳,但最长不得超过 5 年。

上述中小高新技术企业,是指注册在示范区内实行查账征收的、经认定取得高新技术企业资格,且年销售额和资产总额均不超过 2 亿元、从业人数不超过 500 人的企业。

### 2. 企业向个人支付股息、红利的审核

根据企业“利润分配——应付利润”明细账及有关原始凭证,审核支付对象有无个人,特别注意两种情形:其一,并非所有外国投资者从企业取得的股息(利润)、红利暂免征收个人所得税。根据《财政部 国家税务总局关于个人所得税若干政策问题的通知》(财税字[1994]20 号)规定,外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利所得暂免征收个人所得税。其二,中国公民取得上海、深圳交易市场的上市公司股息、红利实行差别化的计税规定,详见《财政部 国家税务总局 证监会关于实施上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》(财税[2012]85 号)、《财政部 国家税务总局 中国证券监督管理委员会关于实施全国中小企业股份转让系统挂牌公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》(财税[2014]48 号)、《财政部 国家税务总局 证监会关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知》(财税[2015]101 号)、《财政部 国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知》(财税[2016]101 号)、《国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 62 号)。

**【例 10-14】** 某机械厂系全民所有制企业,主要从事机械加工、汽车零配件业务,税务代理人受托对该企业 2016 年度个人所得税纳税情况进行审核。税务师发现该企业 2016 年 6 月 12 日收取个人集资款 1584000 元,在“财务费用”账户中发现 2016 年 12 月 20 日兑现个人集资利息 142560 元。经核对原始凭证及询问财会人员,证实是用于兑现职工个人集资款利息,该企业未履行代扣代缴义务。

税务师认为,根据《个人所得税法》第二条第七款“下列各项个人所得,应纳个人所



得税……利息、股息、红利所得”及其实施条例第三十五条“扣缴义务人在向个人支付应税款项时,应当依照税法规定代扣代缴税款。按时缴库,并专项记载备查”的规定,该企业应补缴个人所得税。

具体补缴税款计算如下:

$$142560 \times 20\% = 28512(\text{元})$$

同时作相关调账分录为:

借:其他应收款	28512
贷:应交税费——应交个人所得税	28512
补缴个人所得税时:	
借:应交税费——应交个人所得税	28512
贷:银行存款	28512

### (三)对捐赠扣除计税的审核要点

1. 审核纳税人的公益性捐赠是否通过了中国境内非营利性的社会团体、国家机关。税法规定,只有通过社会团体、国家机关的捐赠才允许从应纳税所得额中扣除。未经过上述机关、团体的捐赠,即由纳税人直接向受益人的捐赠不得扣除。所称的社会团体,包括中国青少年发展基金会、希望工程基金会、宋庆龄基金会、减灾委员会、中国红十字会、中国残疾人联合会、全国老年基金会、老区促进会,以及经民政部门批准成立的其他非营利性的公益性组织。

2. 审核捐赠款是否用于教育事业、其他公益事业以及遭受自然灾害的地区或贫困地区,捐赠款是否超过允许扣除的比例。不符合以上条件的,不予在税前扣除。防止纳税人利用公益性捐赠扣除项目少缴纳税款。

3. 纳税人通过社会团体、国家机关的公益性捐赠超过扣除限额的部分,应由纳税人自行负担,不得以任何形式抵减税款。

**【例 10-15】** 中国公民李某是中国境内外商投资企业的高级职员,2016 年的收入情况如下:

- (1) 雇用单位每月支付工资、薪金 12000 元;
- (2) 派遣单位每月支付工资、薪金 2400 元;
- (3) 从国外一次取得特许权使用费折合人民币 18000 元,并提供了来源国的纳税凭证,纳税折合人民币 3000 元;
- (4) 参加国内某市举办的工程设计大赛,获奖一次取得奖金收入为 10000 元;
- (5) 2016 年 4 月 1 日承包一家商店,年底获利润 100000 元,按承包合同规定上缴发包入 50000 元,50000 元的承包所得分两次领取,分别为 22000 元、28000 元;
- (6) 李某将上述承包所得中 4000 元通过民政局向灾区捐赠。

李某已对 2016 年度应纳个人所得税办理了申报纳税,其计税过程如下:

(1) 雇用单位全年支付的工资、薪金所得的代扣代缴的税额为:  $[(12000 - 4000) \times 20\% - 375] \times 12 = 1225 \times 12 = 14700(\text{元})$ 。

(2) 派遣单位全年支付的工资、薪金所得代扣代缴的税额为:  $[(2400 - 2000) \times 5\%] \times 12 = 240(\text{元})$ 。

(3)从国外取得特许权使用费收入18000元,李某依据我国对所得来源地采取特许权使用地作为判定标准认定,该项特许权不在中国境内使用,因而不属于中国境内的所得,无须计缴个人所得税。

(4)将奖金收入作为进行工程设计的报酬,按劳务报酬所得的有关规定计算应纳个人所得税额为 $10000 \times (1 - 20\%) \times 20\% = 1600$ (元)。

(5)承包所得分两次领取,应将其总额扣除捐赠支出后作为计算个人所得税的依据, $(22000 + 28000 - 12 \times 2000 - 4000) \times 5\% = 1100$ (元)。

综合上述各项所得应纳(代扣代缴)的个人所得税,李某2016年共缴纳税款为: $14700 + 240 + 1600 + 1100 = 17640$ (元)。

税务师通过检查李某提供的纳税申报材料,并向其他有关人员进行了解,发现李某在计算应纳个人所得税款时,对税法的理解、运用有误,现对有关问题进行调整、解释如下:

(1)在外商投资企业、外国企业和外国驻华机构工作的中方人员取得的工资、薪金收入,凡是由雇用单位和派遣单位分别支付的,应由支付单位代扣代缴个人所得税。对雇用单位和派遣单位分别支付工资、薪金的,采取只由雇用单位在支付工资、薪金时,按规定减除费用,派遣单位支付的工资、薪金不再减除费用,以支付全额直接确定适用税率,然后,由纳税人选择并固定到一地税务机关申报,汇算清缴其工资、薪金收入的个人所得税。

李某就其工资、薪金所得汇算清缴应纳税额如下:

应纳税额 =  $[(12000 + 2400 - 3500) \times 25\% - 1005] \times 12 = 20640$ (元)

(2)在中国境内有住所,或无住所而在境内居住满一年的个人,从中国境内和境外取得的所得,应缴纳个人所得税。由此,可以判定中国公民李某为负无限义务的居民纳税人,应就其来源于境内和境外的所得缴纳个人所得税。因此,李某从境外取得的特许权使用费所得应当缴纳个人所得税。

同时,纳税义务人从境外取得的所得,准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除不得超过该纳税义务人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额(抵免限额)。超过抵免限额的境外已纳税款,可在以后5个纳税年度内,用该国或地区抵免限额的余额补扣。

李某从境外取得的特许权使用费应纳个人所得税计算如下:

抵免限额 =  $18000 \times (1 - 20\%) \times 20\% = 2880$ (元)

李某在境外实际缴纳税款3000元,超过抵免限额,因此,李某无须缴纳个人所得税。未足额抵扣的120元( $3000 - 2880$ ),可在以后5个纳税年度内,以该国抵免限额的余额补扣。

(3)个人因得奖、中奖、中彩以及其他偶然性质取得的所得,应纳个人所得税。李某参赛获奖属偶然所得,不属于劳务报酬所得,应按偶然所得的计税方法计算应纳个人所得税: $10000 \times 20\% = 2000$ (元)。

(4)承租人、承包人对企业经营成果不拥有所有权,仅是按合同(协议)规定取得一定所得的,其所得按工资、薪金所得项目征税;承包人、承租人按合同(协议)的规定向发

包方、出租方缴纳一定费用后,企业经营成果归其所有的,承包人、承租人取得的所得按对企事业单位的承包经营、承租经营所得项目征税。由此判断,李某的承包、承租经营所得属于后一种情况。

另外,实行承包、承租经营的纳税义务人,应以每一年度取得的承包承租经营所得计算纳税,在一个纳税年度内,承包、承租经营所得不足12个月的,以其实际承包、承租经营的月份数为一个纳税年度计算纳税,计算公式为:

$$\text{应纳税所得额} = \frac{\text{该年度承包、承租经营收入额}}{\text{承租经营月份数}} - \left( 3500 \times \frac{\text{该年度实际承包、承租经营月份数}}{\text{承租经营月份数}} \right)$$

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

李某自2016年4月1日起承包经营,至2016年年底实际经营月份数为9个月,应以此作为费用扣除的依据。

(5)个人将其所得通过社会团体和国家机关对教育事业和其他公益事业以及遭受严重自然灾害的地区、贫困地区的捐赠,捐赠额未超过纳税义务人申报的应纳税所得额30%的部分,可以从其应纳税所得额中扣除。李某将其承包所得通过民政部门向灾区捐赠,符合以上规定,捐赠额不超过李某承包、承租经营所得应纳税所得额30%的部分,可以在税前扣除。

综合(4)、(5),李某2016年度承包、承租经营所得应纳个人所得税计算如下:

$$\text{捐赠限额} = (22000 + 28000 - 9 \times 3500) \times 30\% = 5550(\text{元})$$

李某实际捐赠额为4000元,可全部扣除。

$$\text{承包所得应纳税额} = (22000 + 28000 - 9 \times 3500 - 4000) \times 5\% = 725(\text{元})$$

综上所述,李某在2016年取得的各项所得实际应缴纳个人所得税为:

$$20640 + 2000 + 700 = 23340(\text{元})$$

2016年度李某已被扣缴个人所得税17640元,还应补缴个人所得税为:

$$23340 - 17640 = 5700(\text{元})$$

附录:

相关法律法规文件

1. 财政部 国家税务总局关于企业所得税若干优惠政策的通知  
2008年2月22日 财税〔2008〕1号
2. 国家税务总局关于印发《企业所得税核定征收办法(试行)》的通知  
2008年3月6日 国税发〔2008〕30号
3. 国家税务总局关于确认企业所得税收入若干问题的通知  
2008年10月30日 国税函〔2008〕875号
4. 国家税务总局关于调整新增企业所得税征管范围问题的通知  
2008年12月16日 国税发〔2008〕120号
5. 国家税务总局关于企业工资薪金及职工福利费扣除问题的通知  
2009年1月4日 国税函〔2009〕3号
6. 国家税务总局关于印发《特别纳税调整实施办法(试行)》的通知

- 2009年1月8日 国税发〔2009〕2号
7. 国家税务总局关于印发《非居民企业所得税源泉扣缴管理暂行办法》的通知  
2009年1月9日 国税发〔2009〕3号
8. 国家税务总局关于企业所得税若干税务事项衔接问题的通知  
2009年2月27日 国税函〔2009〕98号
9. 国家税务总局关于印发《房地产开发经营业务企业所得税处理办法》的通知  
2009年3月6日 国税发〔2009〕31号
10. 财政部 国家税务总局关于企业手续费及佣金支出税前扣除政策的通知  
2009年3月19日 财税〔2009〕29号
11. 财政部 国家税务总局关于企业资产损失税前扣除政策的通知  
2009年4月16日 财税〔2009〕57号
12. 国家税务总局关于企业所得税执行中若干税务处理问题的通知  
2009年4月21日 国税函〔2009〕202号
13. 财政部 国家税务总局关于企业重组业务企业所得税处理若干问题的通知  
2009年4月30日 财税〔2009〕59号
14. 财政部 国家税务总局关于企业清算业务企业所得税处理若干问题的通知  
2009年4月30日 财税〔2009〕60号
15. 国家税务总局关于建筑企业所得税征管有关问题的通知  
2010年1月26日 国税函〔2010〕39号
16. 国家税务总局关于贯彻落实企业所得税法若干税收问题的通知  
2010年2月22日 国税函〔2010〕79号
17. 国家税务总局关于跨地区经营建筑企业所得税征收管理问题的通知  
2010年4月19日 国税函〔2010〕156号
18. 国家税务总局关于发布《企业资产损失所得税税前扣除管理办法》的公告  
2011年3月31日 国家税务总局公告2011年第25号
19. 国家税务总局关于企业所得税若干问题的公告  
2011年6月9日 国家税务总局公告2011年第34号
20. 国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干税务处理问题的公告  
2012年4月24日 国家税务总局公告2012年第15号
21. 国家税务总局关于发布《企业政策性搬迁所得税管理办法》的公告  
2012年8月10日 国家税务总局公告2012年第40号
22. 国家税务总局关于印发《跨地区经营汇总纳税企业所得税征收管理办法》的公告  
2012年12月27日 国家税务总局公告2012年第57号
23. 国家税务总局关于企业政策性搬迁所得税有关问题的公告  
2013年3月12日 国家税务总局公告2013年第11号
24. 国家税务总局关于非居民企业派遣人员在中国境内提供劳务征收企业所得税有关问题的公告  
2013年4月19日 国家税务总局公告2013年第19号
25. 国家税务总局关于企业混合性投资业务企业所得税处理问题的公告

- 2013 年 7 月 15 日 国家税务总局公告 2013 年第 41 号
26. 国家税务总局关于执行软件企业所得税优惠政策有关问题的公告  
2013 年 7 月 25 日 国家税务总局公告 2013 年第 43 号
27. 财政部 国家税务总局关于中关村国家自主创新示范区技术转让企业所得税试点政策的通知  
2013 年 9 月 29 日 财税〔2013〕72 号
28. 国家税务总局关于技术转让所得减免企业所得税有关问题的公告  
2013 年 10 月 21 日 国家税务总局公告 2013 年第 62 号
29. 财政部 国家税务总局关于中国(上海)自由贸易试验区内企业以非货币性资产对外投资等资产重组行为有关企业所得税政策问题的通知  
2013 年 11 月 15 日 财税〔2013〕91 号
30. 国家税务总局关于企业维简费支出企业所得税税前扣除问题的公告  
2013 年 11 月 28 日 国家税务总局公告 2013 年第 67 号
31. 国家税务总局关于非居民企业股权转让适用特殊性税务处理有关问题的公告  
2013 年 12 月 12 日 国家税务总局公告 2013 年第 72 号
32. 国家税务总局关于商业零售企业存货损失税前扣除问题的公告  
2014 年 1 月 10 日 国家税务总局公告 2014 年第 3 号
33. 国家税务总局关于依据实际管理机构标准实施居民企业认定有关问题的公告  
2014 年 1 月 29 日 国家税务总局公告 2014 年第 9 号
34. 财政部 国家税务总局关于非营利组织免税资格认定管理有关问题的通知  
2014 年 1 月 29 日 财税〔2014〕13 号
35. 国家税务总局关于企业因国务院决定事项形成的资产损失税前扣除问题的公告  
2014 年 3 月 17 日 国家税务总局公告 2014 年第 18 号
36. 财政部 国家税务总局关于广东横琴新区、福建平潭综合实验区、深圳前海深港现代化服务业合作区企业所得税优惠政策及优惠目录的通知  
2014 年 3 月 25 日 财税〔2014〕26 号
37. 财政部 国家税务总局关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知  
2014 年 4 月 8 日 财税〔2014〕34 号
38. 国家税务总局关于发布《中华人民共和国企业所得税月(季)度预缴纳税申报表(2015 年版)等报表》的公告  
2015 年 4 月 30 日 国家税务总局公告 2015 年第 31 号
39. 国家税务总局关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告  
2014 年 5 月 23 日 国家税务总局公告 2014 年第 29 号
40. 财政部 国家税务总局关于完善固定资产加速折旧企业所得税政策的通知  
2014 年 10 月 20 日 财税〔2014〕75 号
41. 国家税务总局关于发布《中华人民共和国企业所得税年度纳税申报表(A 类, 2014 年版)》的公告  
2014 年 11 月 3 日 国家税务总局公告 2014 年第 63 号
42. 国家税务总局关于固定资产加速折旧税收政策有关问题的公告

2014 年 11 月 14 日 国家税务总局公告 2014 年第 64 号

43. 财政部 国家税务总局关于促进企业重组有关企业所得税处理问题的通知  
2014 年 12 月 25 日 财税〔2014〕109 号
44. 财政部 国家税务总局关于非货币性资产投资企业所得税政策问题的通知  
2014 年 12 月 31 日 财税〔2014〕116 号
45. 国家税务总局关于企业工资薪金和职工福利费等支出税前扣除问题的公告  
2015 年 5 月 8 日 国家税务总局公告 2015 年第 34 号
46. 国家税务总局关于修改企业所得税年度纳税申报表(A类,2014 年版)部分申报表的公告  
2016 年 1 月 18 日 国家税务总局公告 2016 年第 3 号
47. 财政部 国家税务总局关于公益股权捐赠企业所得税政策问题的通知  
2016 年 4 月 20 日 财税〔2016〕45 号
48. 国家税务总局关于修改按经费支出换算收入方式核定非居民企业应纳税所得额计算公式的公告  
2016 年 5 月 5 日 国家税务总局公告 2016 年第 28 号
49. 财政部 国家税务总局关于完善股权激励和技术入股有关所得税政策的通知  
2016 年 9 月 20 日 财税〔2016〕101 号
50. 国家税务总局关于企业所得税有关问题的公告  
2016 年 12 月 9 日 国家税务总局公告 2016 年第 80 号
51. 国家税务总局关于明确个人所得税若干政策执行问题的通知  
2009 年 8 月 17 日 国税发〔2009〕121 号
52. 国家税务总局关于个人所得税有关问题的公告  
2011 年 4 月 18 日 国家税务总局公告 2011 年第 27 号
53. 国家税务总局关于雇主为雇员承担全年一次性奖金部分税款有关个人所得税计算方法问题的公告  
2011 年 4 月 28 日 国家税务总局公告 2011 年第 28 号
54. 财政部 国家税务总局关于企业促销展业赠送礼品有关个人所得税问题的通知  
2011 年 6 月 9 日 财税〔2011〕50 号
55. 国家税务总局关于贯彻执行修改后的个人所得税法有关问题的公告  
2011 年 7 月 29 日 国家税务总局公告 2011 年第 46 号
56. 国家税务总局关于执行内地与港澳间税收安排涉及个人受雇所得有关问题的公告  
2012 年 4 月 26 日 国家税务总局公告 2012 年第 16 号
57. 国家税务总局关于工伤职工取得的工伤保险待遇有关个人所得税政策的通知  
2012 年 5 月 3 日 财税〔2012〕40 号
58. 国家税务总局关于证券经纪人佣金收入征收个人所得税问题的公告  
2012 年 9 月 12 日 国家税务总局公告 2012 年第 45 号
59. 财政部 国家税务总局 中国证券监督管理委员会关于实施上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知  
2012 年 11 月 16 日 财税〔2012〕85 号

60. 国家税务总局关于律师事务所从业人员有关个人所得税问题的公告  
2012年12月7日 国家税务总局公告2012年第53号
61. 国家税务总局关于发布个人所得税申报表的公告  
2013年4月27日 国家税务总局公告2013年第21号
62. 国家税务总局关于个人投资者收购企业股权后将原盈余积累转增股本个人所得税问题的公告  
2013年5月7日 国家税务总局公告2013年第23号
63. 财政部 国家税务总局关于中关村国家自主创新示范区企业转增股本个人所得税试点政策的通知  
2013年9月29日 财税〔2013〕73号
64. 财政部 人力资源社会保障部 国家税务总局关于企业年金、职业年金个人所得税有关问题的通知  
2013年12月6日 财税〔2013〕103号
65. 国家税务总局关于个体工商户、个人独资企业和合伙企业个人所得税问题的公告  
2014年4月23日 国家税务总局公告2014年第25号
66. 财政部 国家税务总局 中国证券监督管理委员会关于实施全国中小企业股份转让系统挂牌公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知  
2014年6月27日 财税〔2014〕48号
67. 国家税务总局关于发布《股权转让所得个人所得税管理办法(试行)》的公告  
2014年12月7日 国家税务总局公告2014年第67号
68. 个体工商户个人所得税计税办法  
2014年12月27日 国家税务总局令第35号
69. 财政部 国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税政策的通知  
2015年3月30日 财税〔2015〕41号
70. 国家税务总局关于个人非货币性资产投资有关个人所得税征管问题的公告  
2015年4月8日 国家税务总局公告2015年第20号
71. 财政部 国家税务总局 中国保险监督管理委员会关于开展商业健康保险个人所得税政策试点工作的通知  
2015年5月8日 财税〔2015〕56号
72. 财政部 国家税务总局 中国证券监督管理委员会关于上市公司股息红利差别化个人所得税政策有关问题的通知  
2015年9月7日 财税〔2015〕101号
73. 国家税务总局关于股权激励和转增股本个人所得税征管问题的公告  
2015年11月16日 国家税务总局公告2015年第80号
74. 财政部 国家税务总局 保监会关于实施商业健康保险个人所得税政策试点的通知  
2015年11月27日 财税〔2015〕126号
75. 国家税务总局关于股权激励和技术入股所得税征管问题的公告  
2016年9月28日 国家税务总局公告2016年第62号

## 第十一章 其他税种纳税申报和纳税审核

### 第一节 印花税、土地增值税纳税申报

#### 一、印花税纳税申报代理实务

印花税纳税义务发生的时间为应税凭证书立或领受的当时,即纳税人书立和领受了应税凭证,就应履行纳税义务贴花完税,具体可采用自贴自缴或按期汇总缴纳的方法,如果合同是在国外签订,并且不便在国外贴花的,应在将合同带入境时办理贴花纳税手续。

##### (一) 印花税的计算方法

印花税实行从价定率和从量定额两种征收办法。

$$\text{应纳税额} = \text{计税金额} \times \text{税率}$$

或

$$= \text{固定税额} \times \text{应税凭证件数}$$

应纳税额不足一角的免纳印花税。应纳税额在一角以上,其尾数按四舍五入方法计算贴花。

企业应税凭证所记载的金额为外币的,应按凭证书立、领受当日国家外汇管理局公布的外汇牌价折合为人民币,计算应纳税额。

**【例 11-1】** 某企业 2016 年 2 月开业,领受房屋产权证、工商营业执照、商标注册证、土地使用证各一件,与其他企业订立转移专有技术使用权书据一份,所载金额 80 万元;订立产品购销合同两份,所载金额为 140 万元;订立借款合同一份,所载金额为 40 万元。此外,企业的营业账簿中,“实收资本”科目载有资金 200 万元,其他账簿 5 本。则该企业 2 月应计算缴纳印花税为:

(1) 权利、许可证照应纳税额:

$$\text{应纳税额} = 4 \times 5 = 20 (\text{元})$$

(2) 产权转移书据应纳税额:

$$\text{应纳税额} = 800000 \times 0.0005 = 400 (\text{元})$$

(3) 购销合同应纳税额:

$$\text{应纳税额} = 1400000 \times 0.0003 = 420 (\text{元})$$

(4) 借款合同应纳税额:

$$\text{应纳税额} = 400000 \times 0.00005 = 20 (\text{元})$$

(5) 营业账簿中“实收资本”应纳税额:

$$\text{应纳税额} = 2000000 \times 0.0005 = 1000 (\text{元})$$

(6) 其他营业账簿应纳税额:

$$\text{应纳税额} = 5 \times 5 = 25 (\text{元})$$



(7) 应纳印花税税额合计:

应纳税额 = 20 + 400 + 420 + 20 + 1000 + 25 = 1885 (元)

一般情况下,企业需要预先购买印花税票,待发生应税行为时,再根据凭证的性质和规定的比例税率或者按件计算应纳税额,将已购买的印花税票粘在应税凭证上,并在每枚税票的骑缝处盖戳注销或者划销,办理完税手续。

## (二) 代理印花税纳税申报操作规范与申报表填制方法

印花税的计税方法虽然简单,然而税目有 13 个,税率也都有不同的规定,涉及企业生产经营的各个环节,纳税人稍有疏忽就会因零星税额的漏缴而受到严厉的处罚。代理印花税纳税申报,税务师应详细了解委托人应税凭证的范围,做到及时贴花,不漏不缺。

### 1. 代理印花税纳税申报操作规范

(1) 了解企业生产经营所属的行业以及生产经营项目的特点,确定应税凭证可能发生的主要范围。

(2) 核查企业当期书立的购销合同、加工承揽合同、货物运输合同、技术合同、营业账簿、权利许可证照等,按合同金额和适用的税率计算应纳税额。

(3) 核查企业具有合同性质的票据、单据。如运输费用发票,购销单位相互之间开出的订单、要货单、传真函件等,均应视为应税凭证按规定贴花。

(4) 核查企业可能发生应税凭证业务的核算账户,如“实收资本”“资本公积”“固定资产”“制造费用”“管理费用”等,以防止漏缴税款。

(5) 对于加工承揽合同、货物运输合同等在计税时可作一定金额扣除的应税凭证,还应核查计税金额与扣除金额,确定计税依据。

(6) 将本期各应税凭证印花税税额汇总计算后,如税额较小可到税务机关购买印花税票贴花完税并在每枚税票的骑缝处划销;税额较大的(税法规定为超过 500 元)可用税收缴款书缴纳税款。如果企业应税凭证种类多,纳税次数发生频繁,且金额较大,可向主管税务机关申请采取汇总缴纳的方法。

### 2. 代理填制印花税纳税申报表的方法

本表(见表 11-1)适用于各类应税凭证印花税的纳税申报,能够将应税凭证当月申报与即时贴花完税的情况作全面综合的反映。

(1) “应税凭证名称”按合同适用的印花税税目填写。

(2) “计税金额”应填写印花税的计税依据。如货物运输合同,其金额要将装卸费剔除。

(3) “已纳税额”反映本月已贴花的税额,或以缴款书缴纳的印花税税额。

(4) “购花贴花情况”反映企业购买印花税票自行完税贴花后结存的税票金额。本栏可为税务机关提供税收票证管理的原始资料。

(5) 各栏计算关系表中已注明,此处从略。

根据【例 11-1】的资料填报印花税纳税申报表,如表 11-1 所示。

表 11-1

印花税纳税申报表

填表日期： 年 月 日

纳税人识别号：□□□□□□□□□□□□□□□□

金额单位：元（列至角分）

纳税人名称						税款所属时期	2016 年 2 月			
应税凭证名称	件数	计税金额	适用税率	应纳税额	已纳税额	应补（退）税额	购花贴花情况			
							上期结存	本期购进	本期贴花	本期结存
1	2	3	4	5 = 2 × 4 或 3 × 4	6	7 = 5 - 6	8	9	10	11 = 8 + 9 - 10
权利、许可证照	4	5		20		20				
产权转移书据		800000	5‰	400		400				
借款合同		400000	0.5‰	20		20				
购销合同		1400000	3‰	420		420				
营业账簿	1	2000000	5‰	1000		1000				
	5	5		25		25				
如纳税人填报， 由纳税人填写以下各栏				如委托代理人填报， 由代理人填写以下各栏						备注
会计主管  (签章)	经办人  (签章)	纳税人  (签章)	代理人名称				代理人  (签章)			
			代理人地址							
			经办人		电话					
以下由税务机关填写										
收到申报表日期						接收人				

## 二、土地增值税纳税申报

土地增值税纳税申报应在转让房地产合同签订后7日内,到房地产所在地主管税务机关办理。纳税人办理申报手续时应提交房屋及建筑物产权证书、土地使用权证书、土地转让合同、房屋买卖合同、房地产评估报告及其他与转让房地产有关的资料。

### (一)土地增值税的计算方法

土地增值税按照纳税人转让房地产所取得的增值额和适用的超率累进税率计算征收。计算公式是:

$$\text{应纳税额} = \text{土地增值额} \times \text{适用税率} - \text{扣除项目金额} \times \text{速算扣除系数}$$

【例11-2】某房地产开发公司建造一幢普通标准住宅出售,取得销售收入1000万元(假设城市维护建设税税率为7%,教育费附加征收率为3%)。该公司为建造普通标准住宅而支付的地价款为100万元,建造此楼投入了300万元的房地产开发成本(其中:土地征用及拆迁补偿费40万元,前期工程费40万元,建筑安装工程费100万元,基础设施费80万元,开发间接费用40万元),由于该房地产开发公司同时建造别墅等住宅,对该普通标准住宅所用的银行贷款利息支出无法分摊,该地规定房地产开发费用的计提比例为10%。则其应纳税额计算如下:

(1)确定转让房地产的收入为1000万元。

(2)确定转让房地产的扣除项目金额:

①取得土地使用权所支付的地价款100万元;

②房地产开发成本300万元;

③房地产开发费用:  $(100 + 300) \times 10\% = 40$ (万元);

④与转让房地产有关的税金为:

营业税:  $1000 \times 5\% = 50$ (万元)

城市维护建设税:  $50 \times 7\% = 3.5$ (万元)

教育费附加:  $50 \times 3\% = 1.5$ (万元)

⑤从事房地产开发的加计扣除金额为:

$(100 + 300) \times 20\% = 80$ (万元)

⑥转让房地产的扣除项目金额为:

$100 + 300 + 40 + 50 + 3.5 + 1.5 + 80 = 575$ (万元)

(3)转让房地产的增值额为:

$1000 - 575 = 425$ (万元)

(4)增值额与扣除项目金额的比率为:

$425 \div 575 = 73.91\%$

应纳土地增值税税额  $= 425 \times 40\% - 575 \times 5\% = 141.25$ (万元)

【例11-3】某事业单位(非房地产开发单位)建造并出售了一幢写字楼,取得销售收入2000万元(营业税税率为5%,城市维护建设税税率为7%,印花税税率为5‰,教育费附加征收率为3%)。该单位为建造此楼支付的地价款为300万元;房地产开发成本为400万元;房地产开发费用中的利息支出为200万元(能够按转让房地产项目计算

分摊并提供工商银行证明),但其中有30万元的加罚利息。按规定其他房地产开发费用的计算扣除比例为5%,则其应纳税额计算如下:

(1)确定转让房地产的收入为2000万元。

(2)确定转让房地产的扣除项目金额:

①取得土地使用权所支付的金额为300万元;

②房地产开发成本为400万元;

③房地产开发费用为:

$(300 + 400) \times 5\% + (200 - 30) = 205$ (万元)

④与转让房地产有关的税金为:

$2000 \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%) + 2000 \times 5 = 110 + 1 = 111$ (万元)

⑤扣除项目金额为:

$300 + 400 + 205 + 111 = 1016$ (万元)

(3)转让房地产的增值额为:

$2000 - 1016 = 984$ (万元)

(4)增值额与扣除项目金额的比率为:

$984 \div 1016 \approx 96.9\%$

(5)应纳土地增值税额为:

$984 \times 40\% - 1016 \times 5\% = 342.8$ (万元)

## (二)代理土地增值税纳税申报操作规范与申报表填制方法

### 1. 土地增值税纳税申报操作规范

(1)核查房地产投资立项合同、批准证书和房地产转让合同,确认投资立项与转让的时间及房地产开发项目的性质。如属于免税项目,应向主管税务机关申请办理免征土地增值税的申报手续。

(2)核查“应收账款”“预收账款”“经营收入”“其他业务收入”“固定资产清理”账户及主要的原始凭证,确认本期应申报的转让房地产收入。

(3)核查土地使用权转让合同及付款凭证,确认土地出让金的实际缴付金额。

(4)核查“开发成本”账户及开发建筑承包合同与付款凭证,确认土地征用及拆迁补偿费、前期工程费等开发支出。

(5)核查“财务费用”账户及相关借款合同,确认利息支出并按税法规定计算扣除。对于其他房地产开发费用应根据利息计算分摊情况,以土地出让金和开发成本为基数按规定比例计算。

(6)核查“税金及附加”和“管理费用”账户及缴税原始凭证,确认与转让房地产有关的税金。

(7)核查有关旧房及建筑物房地产评估机构出具的评估报告及原始资料,确认重置成本价及成新度折扣率。

在经过以上步骤操作之后可计算得出土地增值额,按适用税率计算应纳税额。由于房地产开发项目投资大、工期长,在项目全部竣工结算前,难以计算纳税人转让房地产的增值额,一般按预收款收入的一定比例预缴税款,待竣工结算后清算,多退少补。因此,代理房地产企业

土地增值税预缴申报,可主要依确认征免和核查转让房地产收入的程序进行操作。

## 2. 代理编制土地增值税纳税申报表的方法

土地增值税纳税申报表分为两种,分别适用于房地产开发企业和适用于非从事房地产开发的纳税人。

### (1) 土地增值税纳税申报表(一)

本表(见表 11-2)适用于从事房地产开发及转让的土地增值税纳税人。包括转让已完成的房地产取得转让收入,或预售正在开发的房地产并取得预售收入的情况。

表中各主要内容应根据土地增值税的基本计税单位计算填报。对同时转让两个或两个以上计税单位的房地产开发企业,应按每一基本计税单位填报一份申报表的原则操作。如果房地产开发企业同时兼有免税和征税项目单位,也应分别填报。

①“转让房地产收入总额”,为第 1 栏至第 3 栏的计算,包括转让房地产开发项目所取得的全部收入,即货币收入、实物收入和无形资产等其他形式的收入。

②“扣除项目金额合计”,为第 4 栏至第 20 栏的计算,包括:

第一,“取得土地使用权所支付的金额”,填写土地出让金及按国家规定缴纳的有关费用。

第二,“房地产开发成本”,填写实际发生的各项开发成本,如果开发成本同时包含了两个或两个以上计税单位,应按一定比例分摊。

第三,“房地产开发费用”,其中:利息支出如符合税法规定可据实填写;反之,利息支出不符合单独计算列支规定的本栏数额为零。其他房地产开发费用,利息单独计算扣除的,按取得土地使用权所支付的价款和房地产开发成本合计数的 5% 计算扣除;利息不允许单独计算扣除的,在合计数 10% 以内计算扣除。

第四,“与转让房地产有关的税金”,按转让房地产时实际缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加三项合计数填写。

第五,“财政部规定的其他扣除项目”,填写按税法规定可根据取得土地使用权时支付的价款和房地产开发成本之和加计 20% 的扣除。

③“适用税率”,本栏按土地增值税所适用的最高一级税率填写。如果属于免税项目,税率应为零。

④其他各栏的内容及计算关系税法已有详细规定,不再赘述。

根据【例 11-2】的资料填报《土地增值税纳税申报表(一)》,如表 11-2 所示。

### (2) 土地增值税纳税申报表(二)

本表(见表 11-3)由非从事房地产开发的纳税人在签订房地产转让合同 7 日内,向主管税务机关报送,本表填报的基本要求与表(一)相同的栏目同前述,下面仅对不同栏目的内容作出说明。

①“旧房及建筑物的评估价格”,是按重置成本法并经主管税务机关确认的评估旧房及建筑物价格。其中:旧房及建筑物的重置成本价,是由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价,成新度折扣率是旧房及建筑物新旧程度折扣率。

②“与转让房地产有关的税金”,除营业税、城市维护建设税和教育费附加外,还包括与转让房地产有关的印花税。

根据【例 11-3】资料填报《土地增值税纳税申报表(二)》,如表 11-3 所示。

表 11-2

土地增值税纳税申报表(一)

(从事房地产开发的纳税人适用)

纳税人识别号:□□□□□□□□□□□□□□□□

填表日期: 年 月 日

金额单位:元(列至角分) 面积单位:平方米

纳税人名称		某房地产公司		税款所属时期			
项 目						行次	金 额
一、转让房地产收入总额(1=2+3)						1	10000000
其中	货币收入					2	10000000
	实物收入及其他收入					3	
二、扣除项目金额合计(4=5+6+13+16+20)						4	5750000
1. 取得土地使用权所支付的金额						5	1000000
2. 房地产开发成本(6=7+8+9+10+11+12)						6	3000000
其中	土地征用及拆迁补偿费					7	400000
	前期工程费					8	400000
	建筑安装工程费					9	1000000
	基础设施费					10	800000
	公共配套设施费					11	
	开发间接费用					12	400000
3. 房地产开发费用(13=14+15)						13	400000
其中	利息支出					14	
	其他房地产开发费用					15	400000
4. 与转让房地产有关的税金(16=17+18+19)						16	550000
其中	营业税					17	500000
	城市维护建设税					18	35000
	教育费附加					19	15000
5. 财政部规定的其他扣除项目						20	800000
三、增值额(21=1-4)						21	4250000
四、增值额与扣除项目金额之比(%) (22=21÷4)						22	73.91
五、适用税率(%)						23	40
六、速算扣除系数(%)						24	5
七、应缴土地增值税税额(25=21×23-4×24)						25	141250000
八、已缴土地增值税税额						26	
九、应补(退)土地增值税税额(27=25-26)						27	141250000
如纳税人填报, 由纳税人填写以下各栏			如委托代理人填报, 由代理人填写以下各栏				备注
会计主管	经办人	纳税人	代理人名称	代理人			
(签章)	(签章)	(签章)	代理人地址	(签章)			
			经办人	电话			
以下由税务机关填写							
收到申报表日期			接收人				

表 11-3

土地增值税纳税申报表(二)

(非从事房地产开发的纳税人适用)

纳税人识别号:□□□□□□□□□□□□□□□□

填表日期: 年 月 日

金额单位:元(列至角分) 面积单位:平方米

纳税人名称			税款所属时期					
项 目						行次	金 额	
一、转让房地产收入总额(1=2+3)						1	20000000	
其中	货币收入					2	20000000	
	实物收入及其他收入					3		
二、扣除项目金额合计(4=5+6+9)						4	10160000	
1. 取得土地使用权所支付的金额						5	3000000	
2. 旧房及建筑物的评估价格(6=7×8)						6		
其中	旧房及建筑物的重置成本价					7		
	成新度折扣率(%)					8		
3. 与转让房地产有关的税金(9=10+11+12+13)						9	1110000	
其中	营业税					10	1000000	
	城市维护建设税					11	70000	
	印花税					12	10000	
	教育费附加					13	30000	
三、增值额(14=1-4)						14	9840000	
四、增值额与扣除项目金额之比(%) (15=14÷4)						15	96.9	
五、适用税率(%)						16	40	
六、速算扣除系数(%)						17	5	
七、应缴土地增值税税额(18=14×16-4×17)						18	3428000	
如纳税人填报, 由纳税人填写以下各栏			如委托代理人填报, 由代理人填写以下各栏				备注	
会计主管 (签章)	经办人 (签章)	纳税人 (签章)	代理人名称		代理人 (签章)			
			代理人地址					
			经办人	电话				
以下由税务机关填写								
收到申报表日期			接收人					

第十一章 其他税种纳税申报和纳税审核

## 第二节 印花税、土地增值税纳税审核

印花税就所列举的应税凭证贴花完税,征税对象种类繁多,适用税率各不相同,代理纳税审核的基本方法是对纳税人所有涉税凭证进行全面检查。

土地增值税因其特点,纳税审核必须结合会计核算进行,而且要特别注意会计处理与税法规定不相一致需要调整的某些问题。

### 一、印花税纳税审核代理实务

#### (一) 应税凭证的审核

##### 1. 应税合同审核要点

印花税应税合同是指纳税人在经济活动和经济交往中书立的各类经济合同或具有合同性质的凭证。

(1) 审核征税范围。纳税人在经济交往中书立的凭证种类很多,鉴别所书立的凭证是否具有合同性质,是判别征免的主要标准。在到有关部门掌握凭证书立或领受情况后,应根据有关政策规定,对照纳税人的有关凭证从其内容、性质等方面进行审核。例如,审核纳税人有无错划凭证性质,将应税凭证划为非应税凭证,或因对政策规定理解有误,而将应税凭证作为免税凭证,造成漏纳印花税的问题。

(2) 审核应税合同的计税依据:①合同所载金额有多项内容的,是否按规定计算纳税。例如,对各类技术合同,一般应按合同所载价款、报酬、使用费的合计金额依率计税,但为了鼓励技术研究开发,对技术开发合同,只就合同所载的报酬金额计税,研究开发经费不作为计税依据。若合同约定按研究开发经费一定比例作为报酬的,则应按一定比例的报酬金额计税贴花。②已税合同修订后增加金额的,是否补贴印花。按税法规定,已税合同修订后减少金额的,已纳税款不予退还;但增加金额的,应按增加金额计算补贴印花税票。③未注明金额或暂时无法确定金额的应税凭证,是否已按规定贴花。对于签订时无法确定金额的应税凭证,在最终结算实际金额后,是否按规定补贴了印花。④以外币计价的应税合同,是否按规定将计税金额折合成人民币后计算贴花。⑤当合同中既有免税金额,又有应税金额时,纳税人是否正确计算纳税。

(3) 审核应税合同的适用税率:①纳税人有无将按比例税率和按定额税率计征的凭证相互混淆。如将营业账簿中记载有“实收资本”和“资本公积”的账簿等同于其他账簿,错按定额5元纳税贴花。②纳税人有无将载有多项不同性质经济业务的经济合同误用税目税率。例如,一份合同中,分别记载有“加工承揽合同”和“购销合同”的经济内容,纳税人未分别按各自的税目税率计税贴花,而全部套用“购销合同”税目税率计税贴花。对此类合同的审核,应当注意签订合同双方单位的性质、经营范围以及合作内容,借此发现问题。③纳税人有无将性质相似的凭证误用税目税率。如将建设工程勘察设计合同错按建筑工程承包合同的税率计税贴花。④技术合同、租赁合同等,在签订时因无法确定计税金额而暂时按每件5元计税贴花的,是否在结算实际金额时按其实际适用的比例税率计算并补贴了印花。

**【例 11-4】** 税务师受托对某银行进行纳税审核,实地观察该银行办公地点设在某



大厦一至三层,并在审核其有关费用账目时发现租金支出。询问财务人员了解到,该银行办公地系租用某大厦的财产,即要求该企业出示租赁协议文书,并对该租赁协议进行审核,发现协议未贴印花税票。租赁协议规定:办公楼一至二层年租金 536.67 万元,租金每年递增 5%,第十年不递增,第三层年租金 250 万元,从第七年起租金 262.5 万元,并规定一至三层租期十年。租赁协议总金额 8217.22 万元。

税务师认为该企业租赁协议未贴印花税票,违反了《印花税法》第二条的规定,其行为属未按规定缴纳税款。要求企业补贴印花税票: $82172200 \times 1\% = 82172.20$  (元)。并作相关的调账分录:

借:待摊费用——待摊印花税

82172.20

贷:银行存款

82172.20

## 2. 其他凭证的审核要点

(1) 审核营业账簿计税情况。首先,审核企业有无错划核算形式,漏缴印花税的问题。例如,采用分级核算形式的纳税人,仅就财会部门本身设置的账簿计税贴花,对设置在二级核算单位和车间的明细账未按规定计税贴花的情况。其次,审核资金账簿计税情况是否正确。例如,企业“实收资本”和“资本公积”两项合计金额大于已贴花资金的,是否按规定就增加部分补贴印花税票。最后,审核其他账簿是否按规定计税贴花,除总分类账簿以外的账簿,包括日记账簿和各明细分类账等,是否按件贴花。

(2) 审核产权转移书据、权利许可证照的计税情况。了解和掌握纳税人在经济活动和经济交往中都书立、领受了哪些产权转移书据。其次审阅产权转移书据的内容,并与“固定资产”“无形资产”等账户发生额核对,核实其实际发生的计税金额;同时按规定的税率验算其应纳税额,并与产权转移书据上粘贴的印花税票核对,看是否存在错算或少缴印花税的问题。注意商品房销售按产权转移书据贴花,不按购销合同贴花。

【例 11-5】某电器厂系街道办集体所有制企业,主要从事变压器制造业务。税务代理人于 2016 年 10 月 15 日对该企业 2016 年 3 月至 10 月纳税情况进行审核,发现如下问题:该企业于 2016 年 3 月成立,由街道政府投入资金 93000 元,个人投资 24600 元,合计 117600 元,实收资本 117600 元未贴印花税票,而该企业将投资记在“应付账款”科目,只在账本贴印花税票 5 元。税务师认为企业的行为属于未足额缴纳印花税款。根据税法规定,该企业应按实收资本 117600 元的 0.5‰ 贴印花税票 58.80 元。故企业应补贴印花税 53.80 元,并作相关调账分录:

### (1) 调增实收资本

借:应付账款

117600

贷:实收资本

117600

### (2) 补缴印花税

借:管理费用——印花税

53.80

贷:银行存款

53.80

## (二) 应纳税额的审核

### 1. 减税免税审核要点

审核时,要注意纳税人已按免税处理的凭证是否为免税合同,有无混淆征免税界限、扩

大减免税范围的情况。

## 2. 履行完税手续审核要点

(1) 审核纳税人是否按规定及时足额地履行完税手续,有无在应纳税凭证上未贴或少贴印花税票的情况;已贴印花税票有无未注销或者未划销的情况;有无将已贴用的印花税票揭下重用的问题。

(2) 审核平时“以表代账”的纳税人,在按月、按季或按年装订成册后,有无未按规定贴花完税的问题。

## 二、土地增值税纳税审核

对土地增值税进行纳税审核,关键是核实转让房地产所取得的收入和法定的扣除项目金额,以此确定增值额和适用税率,并核查应纳税额。

### (一) 转让房地产收入审核要点

纳税人转让房地产取得的收入,应包括转让房地产的全部价款及有关的经济收益。从收入的形式来看,包括货币收入、实物收入和其他收入。检查时,应着重从以下几方面进行:

1. 审核收入明细账,如房地产开发企业“经营收入”明细账,工商企业的“其他业务收入”(转让土地使用权)、“固定资产清理”(转让房地产)明细账等账户,并与房地产转让合同、记账凭证、原始凭证相核对,看企业有无分解房地产收入或隐瞒房地产收入的情况。

2. 审核往来账户,如“应付账款”“预付账款”“分期收款开发产品”“其他应付款”等账户,并与有关转让房地产合同、会计凭证相核对,看有无将房地产收入长期挂账、不及时申报纳税的情况。

3. 审核房地产的成交价格,看其是否正常合理。对于转让房地产的成交价格明显低于评估价格,而又无正当理由的,应由评估部门进行评估,按房地产评估价格计算应纳的土地增值税。

### (二) 扣除项目金额审核要点

#### 1. 审核取得土地使用权所支付的金额

按照《房地产开发企业会计制度》规定,实行国有土地使用权有偿使用后,企业为建办公楼房等而获得的土地使用权所支付的土地出让金,在“无形资产”科目中核算;企业为房地产开发而获得的土地使用权所支付的土地出让金,在“开发成本”科目中核算。审核“无形资产”或“开发成本”账户,应与土地转让合同和有关会计凭证等相互核对,审核开发成本的分配与结转是否正确。例如,分期、分批开发、分块转让,其取得土地使用权时所支付的金额就需要在已开发转让、未开发转让的项目中进行分配,仅就对外转让部分计入扣除,审核时应根据“开发产品”“分期收款开发产品”“经营成本”明细账进行核实。

#### 2. 审核房地产开发成本

房地产开发成本通过“开发成本”账户核算,开发成本的种类应按“土地开发”“房屋开发”“配套设施开发”和“代建工程开发”等设置明细账,按成本项目进行核算。房地产开发企业发生的开发间接费用,先通过“开发间接费用”账户核算,期末按企业成本核算办法的规定,分摊记入“开发成本”各明细账户之中。

审核房地产开发成本应着重从以下 3 个方面进行:

(1) 审核“开发成本”明细账,并与有关会计凭证相核对,看企业成本核算是否真实、准确,有无将不属于开发房地产的成本、费用记入“开发成本”的情况;有关成本费用在各成本核算对象之间的分配和结转有无差错,有无多转“开发产品”成本的情况。

(2) 审核“开发间接费用”明细账,并与有关会计凭证相核对,看有无不属于开发产品的费用记入了开发间接费用之中;已发生的开发间接费用在各成本核算对象之间的分配与结转是否合理、正确;有无多记应税项目费用而少记非应税项目费用的情况。

(3) 审核“开发产品”“分期收款开发产品”“主营业务成本”各有关明细账,并与房地产转让合同、会计凭证相核对,看成本结转办法是否正确,有无虚列、多转房地产销售成本的情况。

### 3. 审核房地产开发费用

房地产开发费用是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用和财务费用。这三项费用作为期间费用,直接计入当期损益,不按成本核算对象进行分摊。

审核企业借款情况,看其借款利息支出能否按转让房地产项目计算分摊:一是利息的上浮幅度要按国家的有关规定执行,超过上浮幅度的部分不允许扣除;二是对于超过贷款期限的利息部分和加收的利息不允许扣除。

### 4. 审核与转让房地产有关的税金

企业转让房地产时缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加,在“税金及附加”“应交税费”账户核算;缴纳的印花税在“管理费用”账户中核算。审核时,应注意与土地增值税纳税申报表相核对,看其申报抵扣的税金是否正确,已缴纳的印花税,因在房地产开发费用中记入扣除,故在此不允许重复扣除。

### 5. 审核其他扣除项目

对从事房地产开发的纳税人,可按取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本计算的金额之和,加计 20% 扣除。审核时,应在核实纳税人取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本的基础上,按规定的扣除比例重新计算核实,看企业申报扣除的金额有无差错。

## (三) 应纳税额的审核

审核应纳税额是否正确的程序是:①核实增值额;②以增值额除以扣除项目金额,核查增值额占扣除项目金额的比率,以此确定该增值额适用的级距、税率和速算扣除系数;③计算土地增值税应纳税额。

【例 11-6】税务师受托对某房地产开发公司土地增值税纳税情况进行审核,了解到该房地产开发公司本期转让土地一块,销售收入 1200 万元,申报缴纳土地增值税时,申报取得土地使用权及开发投资 400 万元,缴纳营业税、城市维护建设税及教育费附加 66 万元,开发费按购地款和开发成本 10% 扣除 40 万元,加计扣除 20% 即 80 万元,合计扣除项目金额 586 万元。

$$① \text{增值额} = 1200 - 586 = 614 (\text{万元})$$

$$② \text{增值率} = 614 \div 586 \times 100\% = 105\%$$

$$③ \text{应缴土地增值税} = 614 \times 50\% - 586 \times 15\% = 307 - 87.9 = 219.1 (\text{万元})$$

$$④ \text{已缴} 150 \text{ 万元}$$

## ⑤欠缴 69.10 万元

税务师发现该房地产开发公司存在如下问题:

1. 取得 13000 平方米土地使用权,支付金额 500 万元,未曾进行任何开发,便将 7000 平方米转让取得收入 1200 万元。

2. 因为转让的土地没有开发,计征土地增值税时不能享受 20% 加计扣除。

根据以上两点,核实其扣除项目金额:

(1)取得土地使用权支付金额为:

$$500 \div 13000 \times 7000 = 269.2308 \text{ (万元)}$$

(2)其开发费按购地款和开发成本 10% 予以扣除 26.9231 万元

(3)核实扣除项目金额 =  $269.2308 + 66 + 26.9231 = 362.1539$  (万元)

(4)增值额 =  $1200 - 362.1539 = 837.8461$  (万元)

(5)增值额占扣除项目金额的比例 =  $837.8461 \div 362.1539 = 231\%$

(6)应缴纳土地增值税 =  $837.8461 \times 60\% - 362.1539 \times 35\% = 375.9538$  (万元)

(7)企业已缴纳土地增值税 150 万元

(8)应补缴土地增值税 =  $375.9538 - 150 = 225.9538$  (万元)

(9)企业少计提土地增值税 =  $375.9538 - 219.1 = 156.8538$  (万元)

建议企业作相关调账分录:

借:税金及附加

1568538

贷:应交税费——应交土地增值税

1568538

### 第三节 房产税、城镇土地使用税纳税申报

#### 一、房产税纳税申报

房产税为财产税性质的税种,实行按年征收分期缴纳,地方政府有较大的税收管理权限。代理房产税的纳税申报,除要掌握税法的一般规定外,还必须了解地方政府的特殊政策。

##### (一)房产税的计算方法

房产税应纳税额的计算分为两种情况:

以房产原值为计税依据的,计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{房产余值} \times \text{税率}(1.2\%)$$

以房产租金收入为计税依据的,计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{房产租金收入} \times \text{税率}(12\%)$$

企业缴纳的房产税应在“管理费用”中列支。计算应缴房产税时,借记“管理费用”科目,贷记“应交税费——应交房产税”科目;缴纳房产税时,借记“应交税费——应交房产税”科目,贷记“银行存款”科目。

由于房产税是按年征收分期缴纳(一般是 6 个月),如果企业分期缴纳的税额较大,可以通过“待摊费用”科目,分期摊入管理费用中去。

【例 11-7】某厂办公楼、厂房等房产 2016 年的账面原值为 200 万元,按规定房产原值扣除比率为 20%,每年 4 月、10 月分两次缴纳,则每次应缴纳房产税为:

$$\text{应纳税额} = \frac{200 \times (1 - 20\%) \times 1.2\%}{2} = 0.96 (\text{万元})$$

## (二) 代理房产税纳税申报操作规范与申报表填制方法

### 1. 房产税纳税申报操作规范

房产税征税对象单一,但是,有关纳税义务人的确认、计税依据的计算、减税免税的规定却较为复杂。为能准确把握应纳税额的计算,维护委托方应享有的税收权益,应按下述规范要领操作:

(1) 核查应税房屋及与房屋不可分割的各种附属设施,或一般不单独计算价值的配套设施,确认产权所属关系,以此判定纳税义务人。

(2) 核查应税房产投入使用或竣工、验收的时间,确认纳税义务发生的时间。

(3) 核查“固定资产”“预提费用”“待摊费用”“在建工程”“其他业务收入”等核算账户,确认应税房产的净值或租金收入,确定房产税的计税依据。

(4) 核查在征税范围内按现行政策应予以减税免税的房产。如危房、险房、停止使用、企业停产闲置不用的房产,因大修理停用在半年以上的房产等,报请税务机关审核同意可暂免征收房产税。

### 2. 代理填制房产税纳税申报表的方法

房产税纳税申报表(见表 11-4)有关计税依据、适用税率等各栏的内容税法已有明确规定,在此只对一些特殊要求加以说明。

(1) 房产原值,为“固定资产账户”借方记载的房屋造价(或购价)。其中:①第 1 栏“上期申报房产原值(评估值)”,填写经税务机关审核认可的房产原值,或没有房产原值经税务机关评估的价值;②第 2 栏“本期增减”,反映纳税人因为原有房产进行改建、扩建,或因毁损而增减的房屋原值;③第 4 栏至第 6 栏在确定第 3 栏“本期实际房产原值”的基础上,区分为从价、从租计税和免税的房产原值。

(2) 计税依据,第 8 栏从价计税的为房产原值减除 10%~30% 折旧后的余值,第 9 栏从租计征的为实际取得的租金收入。

(3) 应纳税额,按本期应缴和汇算填报,其中,第 13 栏“缴纳次数”,按主管地方税务机关的规定填写,如全年分 2 次或 4 次缴纳,第 14 栏“本期应纳税额”为全年应纳税额的 1/2 或 1/4。

根据【例 11-7】的资料填表,如表 11-4 所示。

表 11-4

房产税纳税申报表

填表日期:2016年4月5日

纳税人识别号:□□□□□□□□□□□□□□□□

金额单位:元(列至角分)

纳税人名称							税款所属时期								
坐落地点			建筑面积(m <sup>2</sup> )				房屋结构								
上期申报房产原值(评估值)	本期增减	本期实际房产原值	其 中			扣除率(%)	计税依据		适用税率		全年应纳税额	缴纳次数	本 期		
			从价计税的房产原值	从租计税的房产原值	免税房产原值		房产余值	租金收入	1.2%	12%			应纳税额	已纳税额	应补(退)税额
1	2	3 = 1 + 2	4 = 3 - 5 - 6	5 = 3 - 5 - 6	6	7	8 = 4 - 4 × 7	9	10	11	12 = 8 × 10 + 9 × 11	13	14 = 12 ÷ 13	15	16 = 14 - 15
2000000		2000000	2000000			20	1600000		1.2		19200	2	9600		
合计		2000000	2000000			20	1600000		1.2		19200	2	9600		
如纳税人填报, 由纳税人填写以下各栏						如委托代理人填报, 由代理人填写以下各栏						备 注			
会计主管 (签章)	经办人 (签章)	纳税人 (签章)	代理人名称		代理人地址		代理人 (签章)								
			经办人		电话										
以下由税务机关填写															
收到申报表日期								接收人							

二、城镇土地使用税纳税申报

城镇土地使用税计税方法简单直观,但是,由于界定土地使用权、计税土地面积和类别、适用的定额税率情况各异,使代理申报工作也具有一定的难度。

(一)城镇土地使用税的计算方法

城镇土地使用税实行从量定额征收办法,其应纳税额公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{单位税额} \times \text{实际占用土地面积}$$

【例 11-8】某企业实际占用土地面积 20000 平方米,该企业所在地城镇土地使用税年税额为 4 元/平方米,该企业应缴纳城镇土地使用税为:

$$20000 \times 4 = 80000 (\text{元})$$

会计处理为:

(1) 计算应缴城镇土地使用税时:

借:管理费用	80000
贷:应交税费——应交城镇土地使用税	80000

(2) 缴纳税款时:

借:应交税费——应交城镇土地使用税	80000
贷:银行存款	80000

## (二) 代理城镇土地使用税纳税申报操作规范与申报表填制方法

城镇土地使用税计税方法直观简单,代理申报操作的重点环节是确定纳税义务人和计税土地面积及类别。

### 1. 代理城镇土地使用税纳税申报操作规范

(1) 核查企业土地使用证标示的土地面积和实际占用的土地面积,在此基础上核查土地实际所处的类区和用途,以确定征税土地面积的数量和适用的单位税额。

(2) 核查拥有土地使用权的实际情况,确认纳税义务人。

(3) 核查企业实际占用的减税、免税土地面积及核批手续,确认减税、免税土地面积。

(4) 根据适用的单位税额计算应纳税额,按年计算分期缴纳。

### 2. 代理填制城镇土地使用税纳税申报表的方法

(1) “坐落地点”按土地证上标明的地点或实际位置分行填列。

(2) “上期占地面积”为上期申报的实际占用土地面积(包括免税面积)。

(3) “本期增减”为实际占用的面积增加或减少的数量。

(4) 其他各栏的填报方法可根据纳税申报表中注明的计算关系进行。

## 第四节 房产税、城镇土地使用税纳税审核

### 一、房产税纳税审核

房产税、城镇土地使用税的会计核算比较简单,纳税审核的针对性较强,税务师在开展纳税审核工作时,应主要核查有关合同和会计账户,征免界限的划分,适用税率、幅度税额的确定等问题。

房产税以房屋为征税对象,按照房屋的计税余值或出租房屋的租金为计税依据,向产权所有人征收,纳税审核的重点范围应是房屋原值和租金收入。

#### (一) 自用房产审核要点

审核房产的原值是否真实,有无少报、瞒报的现象。审核“固定资产”账簿中房屋的造价或原价是否真实、完整,有无分解记账的情况。同时,要注意纳税人对原有房屋进行改建、扩建的,是否按规定增加其房屋原值,有无将其改建、扩建支出列入大修理范围处理的情况。审核纳税人“在建工程”明细账,看有无已完工交付使用的房产继续挂账,未及时办理转账手续、少计房产原值的情况。必要时深入实地查看,看企业是否有账外房产。

#### (二) 出租房产审核要点

1. 审核“其他业务收入”等账户和房屋租赁合同及租赁费用结算凭证,核实房产租金收

入,审核有无出租房屋不申报纳税的问题。

2. 审核有无签订经营合同隐瞒租金收入,或以物抵租少报租金收入,或将房租收入记入营业收入未缴房产税的问题。

3. 审核有无出租使用房屋,或租用免税单位和个人私有房产的问题。

**【例 11-9】** 税务师受托审核某企业房产税缴纳情况,从固定资产明细账查实该企业有房屋 11 幢,合计原值为 34202200 元,再查对“应交税费——应交房产税”账户的应缴税金,复核计算无误,税款亦已入库。但是,审核“其他业务收入”账户,发现有一笔固定资产出租收入 62400 元,核查原始凭证,这笔收入是出租长安街一幢房屋给某公司经营的租金收入,没有计缴房产税。

税务师认为企业应补缴房产税,计算办法如下:

应补缴的房产税 =  $62400 \times 12\% = 7488$ (元)

并作相关调账分录:

借:管理费用

7488

贷:应交税费——应交房产税

7488

### (三)应纳税额审核要点

1. 审核征免界限的划分。各免税单位的自用房产与生产、经营用房产、出租房产的划分,免税单位房产与下属单位房产的划分是否明确,其划分方法是否正确,以及免税房产在改变用途转为应税房产后是否按规定申报纳税。在需要时,检查其申报的房产使用情况与其实际用途是否相符。

2. 审核房产税计算纳税的期限。对于新建、改造、翻建的房屋,已办理验收手续或未办理验收手续已经使用的,是否按规定期限申报纳税,有无拖延纳税期限而少计税额的问题。

3. 审核房产税纳税申报表,核实计税依据和适用税率的计算是否正确,对于固定资产账户未记载的房产原值,或房产原值明显不合理的应提议纳税人按有关程序进行评估,以保证计税依据的准确完整。企业缴纳的房产税应在“管理费用”中列支。

## 二、城镇土地使用税纳税审核

城镇土地使用税以纳税人实际占用土地面积为计税依据,按照当地政府根据国务院制定颁布的条例和省、自治区、直辖市人民政府规定的年税额幅度确定的适用税额计算征收。在审核时,应重点审核纳税人实际占用土地的面积、减免税土地面积、适用单位税额以及税款计算缴纳等问题。

### (一)应税土地面积审核要点

应税土地面积是纳税人实际占用土地的面积,它是计算土地使用税的直接依据。凡已由省、自治区、直辖市人民政府指定的单位组织测定土地面积的,以实际测定的土地面积为应税土地面积;凡未经省、自治区、直辖市人民政府指定的单位组织测定的,以政府部门核发的土地使用证书确认的土地面积为应税土地面积;对尚未核发土地使用证书的,暂以纳税人据实申报的土地面积为应税土地面积。检查时,应将“土地使用税纳税申报表”中填报的应税土地面积与实际测定的土地面积、土地使用证书确认的土地面积、“固定资产”明细账中记载的土地面积相核对,看其是否相符。



## (二)减免税土地面积审核要点

在审核过程中,应严格掌握城镇土地使用税的减免税规定,对纳税人新征用的土地面积,可依据土地管理机关批准征地的文件来确定;对开山填海整治的土地和改造的废弃土地,可依据土地管理机关出具的证明文件来确定。另外,要审核是否将免税土地用于出租,或者多报免税土地面积的问题。

## (三)应纳税额审核要点

根据土地位置和用途,对照当地人民政府对本地区土地划分的等级及单位税额,审核纳税人适用税率是否正确。在此基础上,进一步复核土地使用税纳税申报表和有关完税凭证,审核纳税人应纳税款的计算正确与否,税款是否及时申报缴纳入库。

**【例 11-10】** 审核某运输公司 2016 年度城镇土地使用税纳税情况,该公司有两个车站,一个在市区,占地 34000 平方米,按市政府规定,该地段每平方米年应纳税额 1.2 元;另一个车站在市郊,占地 93000 平方米,按市政府规定,该地段每平方米年应纳税额 0.8 元,但该公司申报纳税时全按每平方米年应纳税额 0.8 元计算。经查实后,要求该公司纠正,并计算补缴 2016 年城镇土地使用税  $= 34000 \times (1.2 - 0.8) = 13600$  (元)。作相关调账分录:

借:管理费用	13600
贷:应交税费——应交城镇土地使用税	13600

若跨年度审核,调账分录为:

借:以前年度损益调整	13600
贷:应交税费——应交城镇土地使用税	13600

## 第五节 资源税纳税申报

资源税具有特定的征税范围,根据资源地区级差或等级收入设置比例税率、幅度税额和明细税额,实行从价定率或者从量定额征收。代理资源税的纳税申报,应在了解企业应税资源品目和特点的基础上,正确划分征免范围,确定适用的税目税率。

### 一、资源税应纳税额的计算方法

1. 实行从量定额征收的资源税的应纳税额,按照应税产品的课税数量和适用的单位税额计算。其计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{课税数量} \times \text{单位税额}$$

**【例 11-11】** 某铜矿用原矿入选铜精矿,因特殊原因无法准确掌握入选精矿时移送使用的原矿量,根据入选后精矿量为 7000 吨,选矿比为 1:32,该铜矿资源等级为五等,适用的单位税额为每吨 1.2 元,计算该铜矿应纳资源税税额如下:

$$\text{应纳资源税税额} = 7000 \times 32 \times 1.2 = 268800 \text{ (元)}$$

2. 实行从价定率征收的应纳税额,按照应税产品的销售额和规定的适用税率计算。其计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{适用税率}$$

**【例 11-12】** 某油田 2016 年 3 月生产原油 6400 吨,当月全部销售,取得收入 2560

万元,增值税税额 435.2 万元,同时向购买方收取滞纳金 5.85 万元。自用原油 5 吨,另有 2 吨在采油过程中用于加热、修井。计算该油田 3 月应纳资源税税额。

自产自用原油视同销售征收资源税,开采原油过程中用于加热、修井的原油免税。原油的计税依据为销售额,包括收取的滞纳金等价外费用,但不包括增值税额。

应纳资源税税额 =  $[2560 + 5.85 \div (1 + 17\%) + (2560 \div 6400) \times 5] \times 6\% = 154.02$  (万元)

【例 11-13】 2016 年 1 月,某天然气公司生产天然气 12000 万立方米,销售其中的 10000 万立方米,收到不含增值税价款是 5300 万元,另外 2000 万立方米用于其他方面。资源税税率为 6%。计算该公司 2016 年共应缴纳多少资源税税额。

应纳资源税税额 =  $12000 \times (5300 \div 10000) \times 6\% = 381.6$  (万元)

## 二、资源税代理申报操作规范

代理资源税纳税申报主要涉及两个方面:纳税单位应税资源纳税申报,收购应税资源单位代扣代缴申报。

### (一) 资源税纳税申报

1. 核查应税资源项目,确定课税数量,对于应税与非应税资源混同的企业,应具体加以区分。

2. 核查应税项目中按税法规定享受减免税政策的应税资源数量。

3. 根据资源税的明细税额和本地区的具体规定确定适用税率,计算填报纳税申报表。

### (二) 资源税扣缴申报

资源税扣缴义务人主要有两个方面:第一,收购应税而未税矿产品的独立矿山或联合企业;第二,其他收购未税矿产品的单位。代理资源税扣缴申报操作要点如下:

1. 核查收购未税矿产品原始凭证和付款凭证,确定课税数量。

2. 根据资源税明细税额计算应扣缴的税额。

3. 指导收购单位在向纳税人支付收购款项前扣缴税款,并按照主管税务机关规定的期限办理扣缴税款报告。

## 三、代理填制资源税纳税申报表的方法

资源税纳税申报表适用于开采应税矿产品或者生产盐的单位或个人申报缴纳资源税。主要按应税项目和免税项目区分填列。

1. 产品名称按企业应税产品名称及收购未税矿产品名称据实填报。

2. 课税单位按税法规定的数量单位填写。如吨、千立方米等。

3. 课税数量根据本期应税资源的销售数量、自用数量,按适用税率分别填列。

4. 单位税额填写本地区适用定额税率。

5. 免税项目各栏目填报要求与应税项目是一致的,故不重述。

## 第六节 资源税纳税审核

资源税的纳税人是在我国境内从事开采矿产品和生产盐的单位和个人,本节主要针对

应税矿产品开采加工过程中资源税税额稽征的特点,阐述代理纳税审核的操作规范。

## 一、应税产品课税数量的审核

资源税实行从价定率和从量定额两种征税形式。代理纳税审核首先应确定纳税人计税依据即应税产品的课税数量的确认是否准确无误。

### (一)销售应税产品审核要点

纳税人开采或者生产应税产品销售的,以销售数量为课税数量。应审查“税金及附加”“应交税费——应交资源税”等账户,对照销售发票存根联等原始凭证,确认课税数量是否正确。对不能确认的,应以应税产品产量或主管税务机关确定的折算比换算成的数量为课税数量。

【例 11-14】 税务师受托对某油田(系增值税一般纳税人)进行纳税审核,发现当期企业下列两笔经济业务异常:

(1)用原油 50 吨等价换柴油互开普通发票,账务处理为:

借:原材料——燃料(柴油)	150000(成本价)
贷:库存商品——原油	150000(成本价)

(2)有一笔产成品减少 300 吨的会计分录为:

借:银行存款	1053000
贷:库存商品	900000
其他应付款	153000

经核实该油田资源税的计算是以销售额为计税依据,适用税率为 6%,该油田销售原油每吨不含增值税售价为 4000 元。按规定,用原油产品串换原材料应作销售处理,并缴纳资源税、增值税,企业用油换原材料直接冲减“库存商品”成本,漏计销售收入  $50 \times 4000 = 200000$ (元),少计增值税  $= 200000 \times 17\% = 34000$ (元),少缴资源税  $= 200000 \times 6\% = 12000$ (元)。企业销售原油 300 吨,收入 1200000 元未记入“主营业务收入”账户,少缴资源税 72000 元,增值税 204000 元,故予以调账处理:

(1)调增产品销售收入

①串换原材料业务

借:原材料	84000
库存商品——原油	150000
贷:主营业务收入	200000
应交税费——应交增值税(销项税额)	34000

②未计收入的 300 吨业务

借:其他应付款	504000
库存商品——原油	900000
贷:主营业务收入	1200000
应交税费——应交增值税(销项税额)	204000

(2)结转产品销售成本

借:主营业务成本	1050000
贷:库存商品——原油	1050000

## (3) 补提资源税

借:税金及附加	84000
贷:应交税费——应交资源税	84000

## (4) 结转增值税应缴税金

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)	238000
贷:应交税费——未交增值税	238000

## (5) 补缴资源税、增值税

借:应交税费——应交资源税	84000
——未交增值税	238000
贷:银行存款	322000

## (二) 自用应税产品审核要点

纳税人开采或者生产应税产品自用的,以自用数量或应税销售额为计税依据。自产自用于包括生产和非生产自用。应审核“生产成本”“制造费用”“应交税费——应交资源税”等账户,对照领料单等原始凭证,确认自产自用量或应税销售额是否正确。对不能确认的,应以应税产品产量或主管税务机关确定的折算比换算成的数量为课税数量或应税销售额。例如,对于连续加工而无法正确计算原煤移送使用量的煤炭,可按加工产品的综合回收率,将加工产品实际销量和自用量折算成原煤数量及相应的应税销售额作为计税依据。对于无法准确掌握纳税人移送使用原矿数量的金属和非金属矿产品原矿,可将其精矿按选矿比折算成原矿数量作为计税依据。

【例 11-15】 审核某煤矿(系增值税一般纳税人)纳税情况,发现“生产成本”明细账借方发生额中有红字冲销额 8000 元,其账务处理为:

借:应付职工薪酬	8000
贷:生产成本	8000

经核实,企业将宿舍区锅炉用煤直接冲减了基本生产成本,共查出职工生活方面用煤 500 吨,均以实际成本作上述账务处理,该批煤炭平均生产成本为 80 元/吨,不含增值税售价为 120 元/吨,该煤矿适用的资源税税率为 2%。

纳税人自用应税产品,应在移送使用时按使用数量计算缴纳资源税,而该煤矿将宿舍区锅炉用煤及其他职工生活用煤直接冲减了“生产成本”,未缴纳资源税,应补缴资源税  $500 \times 120 \times 2\% = 1200$ (元)。同时,企业未作视同销售处理,少计增值税销项税额  $= 500 \times 120 \times 13\% = 7800$ (元),故建议企业作调账分录如下:

## (1) 补提税金

借:应付职工薪酬	9000
贷:应交税费——应交增值税(销项税额)	7800
——应交资源税	1200

## (2) 结转增值税应缴税金

借:应交税费——应交增值税(转出未交增值税)	7800
贷:应交税费——未交增值税	7800

### (3) 补缴税金

借: 应交税费——应交资源税	1200
——未交增值税	7800
贷: 银行存款	9000

### (三) 收购应税产品审核要点

应重点注意以下问题:

1. 独立矿山、联合企业收购的未税矿产品, 是否按本单位适用的资源税单位税额, 依据收购数量在收购地代扣代缴资源税。

2. 其他收购单位收购的未税资源税应税产品, 是否按主管税务机关核定的应税产品税额(率)标准, 依据收购的数量(金额)代扣代缴资源税。

扣缴义务人属商品流通企业的, 应审核“库存商品”明细账的借方发生额, 并结合审核原始凭证, 如“商品入库单”“购货发票”等凭证, 核实购进未税产品的数量。扣缴义务人属工矿企业的, 应审核其“原材料”账户, 结合“材料入库单”“发货票”的审核, 查实购进未税产品的数量, 再与企业申报纳税的计税数量相核对, 若申报数量小于核实的数量, 说明企业少扣缴了税款, 应及时补缴少扣税款。

【例 11-16】 税务师 2016 年 8 月受托对某工业企业进行纳税审核, 发现企业所用煤炭不是从煤炭公司或煤矿外购的, 而是从农民自开的小煤窑收购的, 均未缴纳资源税。经核实, 当期企业收购煤炭 1000 吨, 每吨收购价为 300 元, 该地区煤炭资源税税率为 3%。企业原账务处理为:

借: 物资采购	300000
贷: 银行存款	300000

验收入库后:

借: 原材料——煤炭	300000
贷: 物资采购	300000

该企业收购未税矿产品未履行代扣代缴义务, 故建议企业做如下调账处理:

#### (1) 补提代扣代缴税金

借: 原材料	9000
贷: 应交税费——应交资源税	9000 (1000 × 300 × 3%)

#### (2) 补缴资源税

借: 应交税费——应交资源税	9000
贷: 银行存款	9000

## 二、适用税目、税率的审核

资源税的税目共有原油、天然气、煤炭等 7 个及若干个子目。其适用税额分为两个层次: 一是原则性的幅度税额; 二是具体的明细税额。应重点注意审核纳税人是否存在以下问题:

1. 降低或混淆应税产品的等级, 使用低等级的单位税额, 少纳资源税。
2. 液体盐加工成固体盐销售, 但仍按液体盐的单位税额申报纳税。
3. 将稀油计入稠油、高凝油之中, 降低单位税额, 少纳资源税。

4.《资源税暂行条例》及其实施细则未列举单位适用税额及等级的,不按省、自治区、直辖市人民政府规定的单位税额计算纳税。

5. 因业务不熟导致错用单位税额。

资源税的单位税额由于按开采条件、质量等级而设置,因此,不但不同产地的单位税额不同,而且同一地点、同一矿山的应税产品,因等级不同其单位税额也不尽相同。审核时一般应根据《资源税税目税额明细表》《几个主要品种的矿山资源等级表》,对照审核企业的“生产成本”“库存商品”“主营业务收入”“应交税费”明细账,以及“资源税税金计算表”,一看企业有无混淆等级,故意将高等级的产品记入等级低的明细账中,使单位税额降低的情况;二看企业在计算税金时有无错用单位税额,税金的计算缴纳是否正确,注意按核实的计税数量和单位税额计算的应纳税额,与企业“应交税费——应交资源税”账户的贷方发生额以及纳税申报表上的应纳税额是否一致,如不一致则说明企业或适用税率有误,或申报缴纳不实。

### 三、减免税项目的审核

在审核中,应注意纳税人的减税、免税项目,是否单独核算课税数量,未单独核算或不能准确核算数量的按规定不能享受减税和免税。目前,具体的减税、免税规定为:

1. 对油田范围内运输稠油过程中用于加热的原油、天然气免征资源税。

2. 纳税人开采或者生产应税产品过程中,因意外事故或者自然灾害等原因遭受重大损失的,由省、自治区、直辖市人民政府酌情决定减税或者免税。

3. 对稠油、高凝油和高含硫天然气资源税减征 40%。

稠油,是指地层原油黏度大于或等于 50 毫帕/秒或原油密度大于或等于 0.92 克/立方厘米的原油。高凝油,是指凝固点大于 40℃ 的原油。高含硫天然气,是指硫化氢含量大于或等于 30 克/立方米的天然气。

4. 对三次采油资源税减征 30%。

三次采油,是指二次采油后继续以聚合物驱、复合驱、泡沫驱、气水交替驱、二氧化碳驱、微生物驱等方式进行采油。

5. 对低丰度油气田资源税暂减征 20%。

陆上低丰度油田,是指每平方公里原油可采储量丰度在 25 万立方米(不含)以下的油田;陆上低丰度气田,是指每平方公里天然气可采储量丰度在 2.5 亿立方米(不含)以下的气田。

海上低丰度油田,是指每平方公里原油可采储量丰度在 60 万立方米(不含)以下的油田;海上低丰度气田,是指每平方公里天然气可采储量丰度在 6 亿立方米(不含)以下的气田。

6. 对深水油气田资源税减征 30%。

深水油气田,是指水深超过 300 米(不含)的油气田。

符合上述减免税规定的原油、天然气划分不清的,一律不予减免资源税;同时符合上述两项及两项以上减税规定的,只能选择其中一项执行,不能叠加适用。

为便于征管,对开采稠油、高凝油、高含硫天然气、低丰度油气资源及三次采油的陆上油气田企业,根据以前年度符合上述减税规定的原油、天然气销售额占其原油、天然气总销售额的比例,确定资源税综合减征率和实际征收率,计算资源税应纳税额。计算公式为:

$$\text{综合减征率} = \sum (\text{减税项目销售额} \times \text{减征幅度} \times 6\%) \div \text{总销售额}$$

$$\text{实际征收率} = 6\% - \text{综合减征率}$$

应纳税额 = 总销售额 × 实际征收率

7. 对衰竭期煤矿开采的煤炭,资源税减征 30%。

衰竭期煤矿,是指剩余可采储量下降到原设计可采储量的 20% (含) 以下,或者剩余服务年限不超过 5 年的煤矿。

8. 对充填开采置换出来的煤炭,资源税减征 50%。

纳税人开采的煤炭,同时符合上述减税情形的,纳税人只能选择其中一项执行,不能叠加适用。

9. 国务院规定的其他减税、免税项目。

#### 四、纳税审核报告

【例 11-17】 某煤矿 100 吨原煤经过入洗、去掉煤矸石等废弃物的生产过程,一般可生产出 60 吨的精煤、10 吨块煤和 10 吨煤泥。该煤矿 2016 年第一季度共生产销售精煤 5000 吨,自产自用块煤 200 吨,该原煤每吨应税销售额为 400 元,适用资源税税率为 2%,该煤矿本月计算原煤的应纳资源税税额为  $5200 \times 400 \times 2\% = 41600$  (元)。

要求:根据以上资料编制该煤矿资源税纳税审核报告。

#### × × 煤矿资源税纳税审核报告

× × 煤矿:

我们受贵单位的委托,对贵单位 2016 年第一季度缴纳原煤的资源税情况进行审核,经对“税金及附加”“应交税费——应交资源税”等明细账及原始凭证审核后,发现下列问题:

你单位按生产销售的精煤和自产自用的块煤数量,计算原煤的移送使用数量为 5200 吨,因计税方法的错误造成少缴资源税,应作如下调整:

第一,对于连续加工前无法正确计算原煤移送数量的,可按加工产品的综合回收率,将加工精煤的实际销售数量和自用块煤的数量,折算成原煤数量作为课税数量。根据有关资料,你单位洗煤的综合回收率为:

$$[(60 + 10 + 10) \div 100] \times 100\% = 80\%$$

第二,根据你单位生产销售的精煤、自产自用的块煤数量和洗煤的综合回收率,计算原煤的课税数量和应纳资源税税额。

(1) 原煤的课税数量 =  $(5000 + 200) \div 80\% = 6500$  (吨)

(2) 应纳资源税 =  $6500 \times 400 \times 2\% = 52000$  (元)

(3) 已纳资源税 41600 元

(4) 应补缴资源税 10400 元

× × 税务师事务所(签章)

税务师: × × (签章)

2016 年 4 月 30 日

## 附录:

## 相关法律法规文件

1. 国家税务总局关于印花税若干具体问题的规定  
1988年12月12日 (1988)国税地字第25号
2. 国家税务总局关于对借款合同贴花问题的具体规定  
1988年12月31日 (1988)国税地字第30号
3. 国家税务总局关于印花税若干具体问题的解释和规定的通知  
1991年9月18日 国税发[1991]155号
4. 国家税务总局关于印花税违章处罚有关问题的通知  
2004年1月29日 国税发[2004]15号
5. 财政部 国家税务总局关于印花税若干政策的通知  
2006年12月27日 财税[2006]162号
6. 财政部 国家税务总局关于融资租赁合同有关印花税政策的通知  
2015年12月24日 财税[2015]144号
7. 国家税务总局关于发布《印花税法管理规程(试行)》的公告  
2016年11月29日 国家税务总局公告2016年第77号
8. 财政部 国家税务总局关于土地增值税一些具体问题规定的通知  
1995年5月25日 财税字[1995]48号
9. 财政部 国家税务总局关于土地增值税若干问题的通知  
2006年3月2日 财税[2006]21号
10. 国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算管理有关问题的通知  
2006年12月28日 国税发[2006]187号
11. 国家税务总局关于印发《土地增值税清算鉴证业务准则》的通知  
2007年12月29日 国税发[2007]132号
12. 国家税务总局关于印发《土地增值税清算管理规程》的通知  
2009年5月12日 国税发[2009]91号
13. 国家税务总局关于土地增值税清算有关问题的通知  
2010年5月19日 国税函[2010]220号
14. 国家税务总局关于转让地上建筑物土地增值税征收问题的批复  
2010年7月26日 国税函[2010]347号
15. 财政部 国家税务总局关于企业改制重组有关土地增值税政策的通知  
2015年2月2日 财税[2015]5号
16. 国家税务总局关于房地产开发企业土地增值税清算涉及企业所得税退税有关问题的公告  
2016年12月9日 国家税务总局公告2016年第81号
17. 财政部税务总局关于房产税若干具体问题的解释和暂行规定  
1986年9月25日 (1986)财税地字第8号
18. 财政部税务总局关于房产税和车船使用税几个业务问题的解释与规定  
1987年3月23日 (1987)财税地字第3号



19. 国家税务总局关于进一步明确房屋附属设备和配套设施计征房产税有关问题的通知  
2005 年 10 月 21 日 国税发〔2005〕173 号
20. 财政部 国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关问题的通知  
2009 年 11 月 22 日 财税〔2009〕128 号
21. 国家税务总局关于检发《关于土地使用税若干具体问题的解释和暂行规定》的通知  
1988 年 10 月 24 日 (1988) 国税地字第 15 号
22. 国家税务总局关于印发《关于土地使用税若干具体问题的补充规定》的通知  
1989 年 12 月 21 日 (1989) 国税地字第 140 号
23. 财政部 国家税务总局关于物流企业大宗商品仓储设施用地城镇土地使用税政策的通知  
2012 年 1 月 20 日 财税〔2012〕13 号
24. 财政部 国家税务总局关于对城市公交站场道路客运站场免征城镇土地使用税的通知  
2013 年 3 月 20 日 财税〔2013〕20 号
25. 财政部 国家税务总局关于企业范围内的荒山、林地、湖泊等占地城镇土地使用税有关政策的通知  
2014 年 1 月 20 日 财税〔2014〕1 号
26. 国家税务总局关于明确资源税扣缴义务人代扣代缴义务发生时间的批复  
2002 年 12 月 10 日 国税函〔2002〕1037 号
27. 中华人民共和国资源税暂行条例实施细则  
1993 年 12 月 30 日 (93) 财法字第 43 号发布; 2011 年 10 月 28 日中华人民共和国财政部令第 66 号修订并公布
28. 国家税务总局关于发布修订后的《资源税若干问题的规定》的公告  
2011 年 11 月 28 日 国家税务总局公告 2011 年第 63 号
29. 财政部 国家税务总局关于调整岩金矿石等品目资源税税额标准的通知  
2013 年 12 月 20 日 财税〔2013〕109 号
30. 财政部 国家税务总局关于实施煤炭资源税改革的通知  
2014 年 10 月 9 日 财税〔2014〕72 号
31. 财政部 国家税务总局关于调整原油、天然气资源税有关政策的通知  
2014 年 10 月 9 日 财税〔2014〕73 号
29. 国家税务总局关于发布《煤炭资源税征收管理办法(试行)》的公告  
2015 年 7 月 1 日 国家税务总局公告 2015 年第 51 号
30. 财政部 国家税务总局 水利部关于印发《水资源税改革试点暂行办法》的通知  
2016 年 5 月 9 日 财税〔2016〕55 号
31. 财政部 国家税务总局关于资源税改革具体政策问题的通知  
2016 年 5 月 9 日 财税〔2016〕54 号
32. 国家税务总局关于发布修订后的《资源税纳税申报表》的公告  
2016 年 6 月 22 日 国家税务总局公告 2016 年第 38 号

## 第十二章 税务行政复议代理

### 第一节 税务行政复议的有关规定

税务行政复议是纳税人或其他行政相对人认为税务机关的某一具体行政行为侵害了自己的合法权益,向作出具体行政行为的税务机关的上一级税务机关提出申诉,由上级税务机关依法裁决税务争议的过程。税务行政复议既是依法保护纳税人、扣缴义务人税收权益的税收管理制度,也是保证税务机关依法行政的重要渠道。

2004年2月24日,国家税务总局公布了《税务行政复议规则(暂行)》,对税务行政复议的各项内容进行了明确的规定。

为了充分发挥行政复议解决税务行政争议的作用,保护公民、法人和其他组织的合法权益,监督和保障税务机关依法行使职权,根据《中华人民共和国行政复议法》《中华人民共和国税收征收管理法》和《中华人民共和国行政复议法实施条例》,同时结合税收工作的实际,2009年12月15日,国家税务总局第二次局务会议审议通过了《税务行政复议规则》,该规则自2010年4月1日起施行。此前执行的《税务行政复议规则(暂行)》同时废止。2015年12月28日国家税务总局发布《关于修改〈税务行政复议规则〉的决定》,自2016年2月1日起施行。

#### 一、税务行政复议的受案范围

##### 1. 税务机关作出的征税行为。

税务机关作出的征税行为包括确认纳税主体、征税对象、征税范围、减税、免税、退税、抵扣税款、适用税率、计税依据、纳税环节、纳税期限、纳税地点和税款征收方式等具体行政行为,以及征收税款、加收滞纳金,扣缴义务人、受税务机关委托的单位和个人作出的代扣代缴、代收代缴、代征行为等。

##### 2. 行政许可、行政审批行为。

##### 3. 发票管理行为,包括发售、收缴、代开发票等。

##### 4. 税务机关作出的税收保全措施、强制执行措施。

其中,税收保全措施包括:税务机关书面通知银行或者其他金融机构冻结存款;扣押、查封价值相当于应纳税款的商品、货物或其他财产。

强制执行措施包括:书面通知银行或者其他金融机构从纳税人的存款中扣缴税款;变卖、拍卖扣押、查封的商品、货物或者其他财产。

##### 5. 税务机关作出的行政处罚行为:

- (1) 罚款;
- (2) 没收财物和违法所得;
- (3) 停止出口退税权。

6. 税务机关不依法履行下列职责的行为:

- (1) 颁发税务登记证;
- (2) 开具、出具完税凭证、外出经营活动税收管理证明;
- (3) 行政赔偿;
- (4) 行政奖励;
- (5) 其他不依法履行职责的行为。

7. 税务机关作出的资格认定行为。

8. 税务机关不依法确认纳税担保行为。

9. 政府信息公开工作中的具体行政行为。

10. 税务机关作出的纳税信用等级评定行为。

11. 税务机关作出的通知出入境管理机关阻止出境行为。

12. 税务机关作出的其他具体行政行为。

纳税人认为税务机关的具体行政行为所依据的下列规定不合法,对具体行政行为申请行政复议时,可以一并向行政复议机关提出对有关规定的审查申请;申请人对具体行政行为提出行政复议申请时不知道该具体行政行为所依据的规定的,可以在行政复议机关作出行政复议决定以前提出对该规定的审查申请:

- (1) 国家税务总局和国务院其他部门的规定。
- (2) 其他各级税务机关的规定。
- (3) 地方各级人民政府的规定。
- (4) 地方人民政府工作部门的规定。

前款中的规定不包括规章。

## 二、税务行政复议的参加人

### (一) 税务行政复议的申请人

税务行政复议的申请人是指认为税务机关的具体行政行为侵犯其合法权益,向税务行政复议机关申请行政复议的公民、法人和其他组织,也包括在中华人民共和国境内向税务机关申请行政复议的外国人、无国籍人和外国组织。

有权申请行政复议的公民死亡的,其近亲属可以申请行政复议;有权申请行政复议的公民为无行为能力人或者限制行为能力人的,其法定代理人可以代理申请行政复议;有权申请行政复议的法人或者其他组织发生合并、分立或终止的,承受其权利义务的法人或者其他组织可以申请行政复议。

合伙企业申请行政复议的,应当以工商行政管理机关核准登记的企业为申请人,由执行合伙事务的合伙人代表该企业参加行政复议;其他合伙组织申请行政复议的,由合伙人共同申请行政复议。前款规定以外的不具备法人资格的其他组织申请行政复议的,由该组织的主要负责人代表该组织参加行政复议;没有主要负责人的,由共同推选的其他成员代表该组织参加行政复议。

股份制企业的股东大会、股东代表大会、董事会认为税务具体行政行为侵犯企业合法权益的,可以以企业的名义申请行政复议。

非具体行政行为的行政管理相对人,但其权利直接被该具体行政行为所剥夺、限制或

者被赋予义务的公民、法人或其他组织,在行政管理相对人没有申请行政复议时,可以单独申请行政复议。

同一行政复议案件申请人超过5人的,应当推选1~5名代表参加行政复议。

## (二)税务行政复议的被申请人

申请人对具体行政行为不服申请行政复议的,税务行政复议的被申请人,是指作出引起争议的具体行政行为的税务机关。

1. 申请人对扣缴义务人的扣缴税款行为不服的,主管该扣缴义务人的税务机关为被申请人;

2. 对税务机关委托的单位和个人的代征行为不服的,委托税务机关为被申请人;

3. 税务机关与法律、法规授权的组织以共同的名义作出具体行政行为的,税务机关和法律、法规授权的组织为共同被申请人;

4. 税务机关与其他组织以共同名义作出具体行政行为的,税务机关为被申请人;

5. 税务机关依照法律、法规和规章规定,经上级税务机关批准作出具体行政行为的,批准机关为被申请人;

6. 申请人对经重大税务案件审理程序作出的决定不服的,审理委员会所在税务机关为被申请人;

7. 税务机关设立的派出机构、内设机构或者其他组织,未经法律、法规授权,以自己名义对外作出具体行政行为的,税务机关为被申请人。

## (三)税务行政复议的第三人

税务行政复议的第三人是指与申请复议的具体行政行为有利害关系个人或组织。所谓“利害关系”,一般是指经济上的债权债务关系、股权控股关系等。

行政复议期间,行政复议机关认为申请人以外的公民、法人或者其他组织与被审查的具体行政行为有利害关系的,可以通知其作为第三人参加行政复议。

行政复议期间,申请人以外的公民、法人或者其他组织与被审查的税务具体行政行为有利害关系的,可以向行政复议机关申请作为第三人参加行政复议。

第三人不参加行政复议,不影响行政复议案件的审理。

## (四)税务行政复议的代理人

税务行政复议的代理人是指接受当事人委托,以被代理人的名义,在法律规定或当事人授予的权限范围内,为代理复议行为而参加复议的个人。

申请人、第三人可以委托1~2名代理人参加行政复议。

申请人、第三人委托代理人的,应当向行政复议机构提交授权委托书。授权委托书应当载明委托事项、权限和期限。公民在特殊情况下无法书面委托的,可以口头委托。口头委托的,行政复议机构应当核实并记录在卷。

申请人、第三人解除或者变更委托的,应当书面告知行政复议机构。

被申请人不得委托本机关以外人员参加行政复议。

## 三、税务行政复议的管辖原则

税务行政复议管辖是指税务行政复议机关之间受理税务行政复议案件的职权划分。税务行政复议机构是税务机关内部的一个职能部门。

1. 对各级国家税务局的具体行政行为不服的,向其上一级国家税务局申请行政复议。
2. 对各级地方税务局的具体行政行为不服的,可以选择向其上一级地方税务局或者该税务局的本级人民政府申请行政复议。

省、自治区、直辖市人民代表大会及其常务委员会、人民政府对地方税务局的行政复议管辖另有规定的,从其规定。

3. 对国家税务总局的具体行政行为不服的,向国家税务总局申请行政复议。对行政复议决定不服,申请人可以向人民法院提起行政诉讼,也可以向国务院申请裁决。国务院的裁决为最终裁决。

4. 对下列税务机关的具体行政行为不服的,按照下列规定申请行政复议:

(1) 对计划单列市国家税务局的具体行政行为不服的,向国家税务总局申请行政复议;对计划单列市地方税务局的具体行政行为不服的,可以选择向省地方税务局或者本级人民政府申请行政复议。

(2) 对税务所(分局)、各级税务局的稽查局的具体行政行为不服的,向其所属税务局申请行政复议。

(3) 对两个以上税务机关共同作出的具体行政行为不服的,向共同上一级税务机关申请行政复议;对税务机关与其他行政机关共同作出的具体行政行为不服的,向其共同上一级行政机关申请行政复议。

(4) 对被撤销的税务机关在撤销以前所作出的具体行政行为不服的,向继续行使其职权的税务机关的上一级税务机关申请行政复议。

(5) 对税务机关作出逾期不缴纳罚款加处罚款的决定不服的,向作出行政处罚决定的税务机关申请行政复议。但是对已处罚款和加处罚款都不服的,一并向作出行政处罚决定的税务机关的上一级税务机关申请行政复议。

有前款第(2)至第(5)项所列情形之一的,申请人也可以向具体行政行为发生地的县级地方人民政府提交行政复议申请,由接受申请的县级地方人民政府依法转送。

#### 四、税务行政复议申请

##### (一) 税务行政复议的申请期限

申请人可以在知道税务机关作出具体行政行为之日起 60 日内提出行政复议申请。

因不可抗力或者被申请人设置障碍等原因耽误法定申请期限的,申请期限的计算应当扣除被耽误时间,自障碍消除之日起继续计算。

行政复议申请期限的计算,依照下列规定办理:

1. 当场作出具体行政行为的,自具体行政行为作出之日起计算。
2. 载明具体行政行为法律文书直接送达的,自受送达人签收之日起计算。
3. 载明具体行政行为法律文书邮寄送达的,自受送达人在邮件签收单上签收之日起计算;没有邮件签收单的,自受送达人在送达回执上签名之日起计算。
4. 具体行政行为依法通过公告形式告知受送达人的,自公告规定的期限届满之日起计算。
5. 税务机关作出具体行政行为时未告知申请人,事后补充告知的,自该申请人收到税务机关补充告知的通知之日起计算。

6. 被申请人能够证明申请人知道具体行政行为的,自证据材料证明其知道具体行政行为之日起计算。

税务机关作出具体行政行为,依法应当向申请人送达法律文书而未送达的,视为该申请人不知道该具体行政行为。

申请人依照《行政复议法》第六条第(八)项、第(九)项、第(十)项的规定申请税务机关履行法定职责,税务机关未履行的,行政复议申请期限依照下列规定计算:

1. 有履行期限规定的,自履行期限届满之日起计算。
2. 没有履行期限规定的,自税务机关收到申请满 60 日起计算。

税务机关作出的具体行政行为对申请人的权利、义务可能产生不利影响的,应当告知其申请行政复议的权利、行政复议机关和行政复议申请期限。

## (二)税务行政复议申请的提交

申请人书面申请行政复议的,可以采取当面递交、邮寄或者传真等方式提出行政复议申请。

有条件的行政复议机关可以接受以电子邮件形式提出的行政复议申请。

对以传真、电子邮件形式提出行政复议申请的,行政复议机关应当审核确认申请人的身份、复议事项。

申请人书面申请行政复议的,应当在行政复议申请书中载明下列事项:

1. 申请人的基本情况,包括公民的姓名、性别、出生年月、身份证件号码、工作单位、住所、邮政编码、联系电话;法人或者其他组织的名称、住所、邮政编码、联系电话和法定代表人或者主要负责人的姓名、职务。
2. 被申请人的名称。
3. 行政复议请求、申请行政复议的主要事实和理由。
4. 申请人的签名或者盖章。
5. 申请行政复议的日期。

申请人口头申请行政复议的,行政复议机构应当依照上述规定的事项,当场制作行政复议申请笔录,交申请人核对或者向申请人宣读,并由申请人确认。

有下列情形之一的,申请人应当提供证明材料:

1. 认为被申请人不履行法定职责的,提供要求被申请人履行法定职责而被申请人未履行的证明材料。
2. 申请行政复议时一并提出行政赔偿请求的,提供受具体行政行为侵害而造成损害的证明材料。
3. 法律、法规规定需要申请人提供证据材料的其他情形。

## (三)税务行政复议申请的其他规定

申请人对税务行政复议的受案范围中第 1 项规定的行为(税务机关作出的征税行为)不服的,应当先向行政复议机关申请行政复议;对行政复议决定不服的,可以向人民法院提起行政诉讼。

申请人按照前款规定申请行政复议的,必须依照税务机关根据法律、法规确定的税额、期限,先行缴纳或者解缴税款和滞纳金,或者提供相应的担保,才可以在缴清税款和滞纳金以后或者所提供的担保得到作出具体行政行为的税务机关确认之日起 60 日内提出行政复

议申请。

申请人提供担保的方式包括保证、抵押和质押。作出具体行政行为的税务机关应当对保证人的资格、资信进行审查,对不具备法律规定资格或者没有能力保证的,有权拒绝。作出具体行政行为的税务机关应当对抵押人、出质人提供的抵押担保、质押担保进行审查,对不符合法律规定的抵押担保、质押担保,不予确认。

申请人对税务行政复议的受案范围中第1项规定的行为(税务机关作出的征税行为)以外的其他具体行政行为不服,可以申请行政复议,也可以直接向人民法院提起行政诉讼。

申请人对税务机关作出逾期不缴纳罚款加处罚款的决定不服的,应当先缴纳罚款和加处罚款,再申请行政复议。

申请人提出行政复议申请时错列被申请人的,行政复议机关应当告知申请人变更被申请人。申请人不变更被申请人的,行政复议机关不予受理,或者驳回行政复议申请。

申请人向行政复议机关申请行政复议,行政复议机关已经受理的,在法定行政复议期限内申请人不得向人民法院提起行政诉讼;申请人向人民法院提起行政诉讼,人民法院已经依法受理的,不得申请行政复议。

## 五、税务行政复议受理

1. 行政复议申请符合下列规定的,行政复议机关应当受理:

(1)属于规定的行政复议范围。

(2)在法定申请期限内提出。

(3)有明确的申请人和符合规定的被申请人。

(4)申请人与具体行政行为有利害关系。

(5)有具体的行政复议请求和理由。

(6)符合《税务行政复议规则》第三十三条和第三十四条规定的条件。

(7)属于收到行政复议申请的行政复议机关的职责范围。

(8)其他行政复议机关尚未受理同一行政复议申请,人民法院尚未受理同一主体就同一事实提起的行政诉讼。

2. 行政复议机关收到行政复议申请以后,应当在5日内审查,决定是否受理。对不符合本规则规定的行政复议申请,决定不予受理,并书面告知申请人。

对不属于本机关受理的行政复议申请,应当告知申请人向有关行政复议机关提出。

行政复议机关收到行政复议申请以后未按照前款规定期限审查并作出不予受理决定的,视为受理。

3. 对符合规定的行政复议申请,自行政复议机构收到之日起即为受理;受理行政复议申请,应当书面告知申请人。

4. 行政复议申请材料不齐全、表述不清楚的,行政复议机构可以自收到该行政复议申请之日起5日内书面通知申请人补正。补正通知应当载明需要补正的事项和合理的补正期限。无正当理由逾期不补正的,视为申请人放弃行政复议申请。

补正申请材料所用时间不计入行政复议审理期限。

5. 上级税务机关认为行政复议机关不予受理行政复议申请的理由不成立的,可以督促

其受理;经督促仍然不受理的,责令其限期受理。

上级税务机关认为行政复议申请不符合法定受理条件的,应当告知申请人。

6. 上级税务机关认为有必要的,可以直接受理或者提审由下级税务机关管辖的行政复议案件。

7. 对应当先向行政复议机关申请行政复议,对行政复议决定不服再向人民法院提起行政诉讼的具体行政行为,行政复议机关决定不予受理或者受理以后超过行政复议期限不作答复的,申请人可以自收到不予受理决定书之日起或者行政复议期满之日起 15 日内,依法向人民法院提起行政诉讼。

依照规定延长行政复议期限的,以延长以后的时间为行政复议期满时间。

8. 行政复议期间具体行政行为不停止执行;但是有下列情形之一的,可以停止执行:

- (1) 被申请人认为需要停止执行的。
- (2) 行政复议机关认为需要停止执行的。
- (3) 申请人申请停止执行,行政复议机关认为其要求合理,决定停止执行的。
- (4) 法律规定停止执行的。

9. 行政复议期间,有下列情形之一的,行政复议中止:

- (1) 作为申请人的公民死亡,其近亲属尚未确定是否参加行政复议的。
- (2) 作为申请人的公民丧失参加行政复议的能力,尚未确定法定代理人参加行政复议的。
- (3) 作为申请人的法人或者其他组织终止,尚未确定权利义务承受人的。
- (4) 作为申请人的公民下落不明或者被宣告失踪的。
- (5) 申请人、被申请人因不可抗力,不能参加行政复议的。
- (6) 行政复议机关因不可抗力原因暂时不能履行工作职责的。
- (7) 案件涉及法律适用问题,需要有权机关作出解释或者确认的。
- (8) 案件审理需要以其他案件的审理结果为依据,而其他案件尚未审结的。
- (9) 其他需要中止行政复议的情形。

行政复议中止的原因消除以后,应当及时恢复行政复议案件的审理。

行政复议机构中止、恢复行政复议案件的审理,应当告知申请人、被申请人、第三人。

10. 行政复议期间,有下列情形之一的,行政复议终止:

- (1) 申请人要求撤回行政复议申请,行政复议机构准予撤回的。
- (2) 作为申请人的公民死亡,没有近亲属,或者其近亲属放弃行政复议权利的。
- (3) 作为申请人的法人或者其他组织终止,其权利义务的承受人放弃行政复议权利的。
- (4) 申请人与被申请人依照《税务行政复议规则》第八十七条的规定,经行政复议机构准许达成和解的。

(5) 行政复议申请受理以后,发现其他行政复议机关已经先于本机关受理,或者人民法院已经受理的。

依照行政复议中止第(1)项、第(2)项、第(3)项规定中止行政复议,满 60 日行政复议中止的原因未消除的,行政复议终止。

【例 12-1】 2016 年 2 月 10 日,××市某县国税稽查局在对一家钢管有限公司进行检查时发现,该厂 2015 年度销售产品时,收取的价外费用 70.20 万元未并入产品销



售收入申报缴纳增值税,稽查局遂于2月15日向该厂下达了补缴增值税10.20万元的《税务处理决定书》。该公司对此处理不服,于2月18日向该县国税机关提出复议申请。该县国税机关经审查后,以该公司未补缴税款为由,拒绝受理其复议申请。

3月1日,该县国税稽查局再次向该公司下达了《限期缴纳税款通知书》,限该公司于3月9日前缴清应补缴的税款。因该公司一直认为其收取的价外费用不应同产品销售一起缴纳增值税,故在3月9日未能将应缴税款缴纳入库。3月10日,该县国税稽查局依法从该公司的开户银行账户上划走了应补缴的税款。由于种种原因,直到2016年7月21日,该公司才正式就县国税稽查局查处的价外费用补税和从银行账户上强行划缴税款一事向该县人民法院提起行政诉讼。

县人民法院审查后,以该公司诉讼时限已超为由,驳回了该公司的诉讼请求。至此,这一复议和诉讼案件以该公司超越时限画上了句号。

分析:这一案件之所以企业没能进行复议和提起诉讼,主要还是该公司没能把握住复议和诉讼时限要求所致。

首先,《税收征管法》第八十八条规定,纳税人、扣缴义务人、纳税担保人同税务机关在纳税上发生争议时,必须先依照税务机关的纳税决定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。对此,该公司既没有依照税务机关的纳税决定先缴纳税款,也没有向税务机关提供纳税担保,那么,该公司也就失去了复议的申请权,县国税机关有权拒绝其行政复议申请。

其次,根据《税收征管法》第八十八条第二款和《行政复议法》第九条规定,当事人对税务机关的处罚决定、强制执行措施或者税收保全措施不服的,可以在60日内向上一级税务机关提出复议申请。对于县国税稽查局强行划缴税款的行政行为,该公司直到2015年7月21日才向该县国税机关提出复议申请,实际上已超过复议申请期限,失去了复议申请权。企业直接向该县人民法院提出诉讼请求,由于此项行为属于必经复议,没有经过复议申请,无权直接提起诉讼请求,且也超过了诉讼时效,故人民法院不予受理。

## 六、税务行政复议证据

行政复议证据包括下列类别:①书证;②物证;③试听资料;④电子数据;⑤证人证言;⑥当事人的陈述;⑦鉴定结论;⑧勘验笔录、现场笔录。

1. 在行政复议中,被申请人对其作出的具体行政行为负有举证责任。

2. 行政复议机关应当依法全面审查相关证据。行政复议机关审查行政复议案件,应当以证据证明的案件事实为依据。定案证据应当具有合法性、真实性和关联性。

3. 行政复议机关应当根据案件的具体情况,从以下方面审查证据的合法性:

(1) 证据是否符合法定形式;

(2) 证据的取得是否符合法律、法规、规章和司法解释的规定;

(3) 是否有影响证据效力的其他违法情形。

4. 行政复议机关应当根据案件的具体情况,从以下方面审查证据的真实性:

- (1) 证据形成的原因;
- (2) 发现证据时的环境;
- (3) 证据是否为原件、原物,复制件、复制品与原件、原物是否相符;
- (4) 提供证据的人或者证人与行政复议参加人是否具有利害关系;
- (5) 影响证据真实性的其他因素。

5. 行政复议机关应当根据案件的具体情况,从以下方面审查证据的关联性:

- (1) 证据与待证事实是否具有证明关系;
- (2) 证据与待证事实的关联程度;
- (3) 影响证据关联性的其他因素。

6. 下列证据材料不得作为定案依据:

- (1) 违反法定程序收集的证据材料;
- (2) 以偷拍、偷录和窃听等手段获取侵害他人合法权益的证据材料;
- (3) 以利诱、欺诈、胁迫和暴力等不正当手段获取的证据材料;
- (4) 无正当理由超出举证期限提供的证据材料;
- (5) 无正当理由拒不提供原件、原物,又无其他证据印证,且对方不予认可的证据的复制件、复制品;
- (6) 无法查明真伪的证据材料;
- (7) 不能正确表达意志的证人提供的证言;
- (8) 不具备合法性、真实性的其他证据材料。

各级行政复议机关负责法制工作的机构依据职责所取得的有关材料,不得作为支持被申请人具体行政行为的证据。

7. 在行政复议过程中,被申请人不得自行向申请人和其他有关组织或者个人收集证据。

8. 行政复议机构认为必要时,可以调查取证。

行政复议工作人员向有关组织和人员调查取证时,可以查阅、复制和调取有关文件和资料,向有关人员询问。调查取证时,行政复议工作人员不得少于2人,并应当向当事人和有关人员出示证件。被调查单位和人员应当配合行政复议工作人员的工作,不得拒绝、阻挠。需要现场勘验的,现场勘验所用时间不计入行政复议审理期限。

9. 申请人和第三人可以查阅被申请人提出的书面答复、作出具体行政行为的证据、依据和其他有关材料,除涉及国家秘密、商业秘密或者个人隐私外,行政复议机关不得拒绝。

## 七、税务行政复议审查和决定

行政复议原则上采用书面审查的办法,但是申请人提出要求或者行政复议机构认为有必要时,应当听取申请人、被申请人和第三人的意见,并可以向有关组织和人员调查了解情况。

1. 行政复议机构应当自受理行政复议申请之日起7日内,将行政复议申请书副本或者行政复议申请笔录复印件发送被申请人。被申请人应当自收到申请书副本或者申请笔录复印件之日起10日内提出书面答复,并提交当初作出具体行政行为的证据、依据和其他有

关材料。

对国家税务总局的具体行政行为不服申请行政复议的案件,由原承办具体行政行为的相关机构向行政复议机构提出书面答复,并提交当初作出具体行政行为的证据、依据和其他有关材料。

2. 行政复议机构审理行政复议案件,应当由2名以上行政复议工作人员参加。

3. 对重大、复杂的案件,申请人提出要求或者行政复议机构认为必要时,可以采取听证的方式审理。

4. 行政复议机构决定举行听证的,应当将举行听证的时间、地点和具体要求等事项通知申请人、被申请人和第三人。第三人不参加听证的,不影响听证的举行。

听证应当公开举行,但是涉及国家秘密、商业秘密或者个人隐私的除外。

行政复议听证人员不得少于2人,听证主持人由行政复议机构指定。

听证应当制作笔录。申请人、被申请人和第三人应当确认听证笔录内容。行政复议听证笔录应当附卷,作为行政复议机构审理案件的依据之一。

5. 行政复议机关应当全面审查被申请人的具体行政行为所依据的事实证据、法律程序、法律依据和涉及的权利义务内容的合法性、适当性。

6. 申请人在行政复议决定作出以前撤回行政复议申请的,经行政复议机构同意,可以撤回。

申请人撤回行政复议申请的,不得再以同一事实和理由提出行政复议申请。但是,申请人能够证明撤回行政复议申请违背其真实意思表示的除外。

7. 行政复议期间被申请人改变原具体行政行为的,不影响行政复议案件的审理。但是,申请人依法撤回行政复议申请的除外。

8. 申请人在申请行政复议时,依据规定一并提出对有关规定的审查申请的,行政复议机关对该规定有权处理的,应当在30日内依法处理;无权处理的,应当在7日内按照法定程序逐级转送有权处理的行政机关依法处理,有权处理的行政机关应当在60日内依法处理。处理期间,中止对具体行政行为的审查。

9. 行政复议机关审查被申请人的具体行政行为时,认为其依据不合法,本机关有权处理的,应当在30日内依法处理;无权处理的,应当在7日内按照法定程序逐级转送有权处理的国家机关依法处理。处理期间,中止对具体行政行为的审查。

10. 行政复议机构应当对被申请人的具体行政行为提出审查意见,经行政复议机关负责人批准,按照下列规定作出行政复议决定:

(1) 具体行政行为认定事实清楚,证据确凿,适用依据正确,程序合法,内容适当的,决定维持。

(2) 被申请人不履行法定职责的,决定其在一定期限内履行。

(3) 具体行政行为有下列情形之一的,决定撤销、变更或者确认该具体行政行为违法;决定撤销或者确认该具体行政行为违法的,可以责令被申请人在一定期限内重新作出具体行政行为:

① 主要事实不清、证据不足的;

② 适用依据错误的;

③ 违反法定程序的;

④超越职权或者滥用职权的;

⑤具体行政行为明显不当的。

(4)被申请人不按照规定提出书面答复,提交当初作出具体行政行为的证据、依据和其他有关材料的,视为该具体行政行为没有证据、依据,决定撤销该具体行政行为。

11. 行政复议机关责令被申请人重新作出具体行政行为的,被申请人不得以同一事实和理由作出与原具体行政行为相同或者基本相同的具体行政行为;但是行政复议机关以原具体行政行为违反法定程序决定撤销的,被申请人重新作出具体行政行为的除外。

行政复议机关责令被申请人重新作出具体行政行为的,被申请人不得作出对申请人更为不利的决定;但是行政复议机关以原具体行政行为为主要事实不清、证据不足或适用依据错误决定撤销的,被申请人重新作出具体行政行为的除外。

12. 有下列情形之一的,行政复议机关可以决定变更:

(1)认定事实清楚,证据确凿,程序合法,但是明显不当或者适用依据错误的。

(2)认定事实不清,证据不足,但是经行政复议机关审理查明事实清楚,证据确凿的。

13. 有下列情形之一的,行政复议机关应当决定驳回行政复议申请:

(1)申请人认为税务机关不履行法定职责申请行政复议,行政复议机关受理以后发现该税务机关没有相应法定职责或者在受理以前已经履行法定职责的。

(2)受理行政复议申请后,发现该行政复议申请不符合《行政复议法》及其实施条例等规定的受理条件的。

上级税务机关认为行政复议机关驳回行政复议申请的理由不成立的,应当责令限期恢复受理。行政复议机关审理行政复议申请期限的计算应当扣除因驳回耽误的时间。

14. 行政复议机关责令被申请人重新作出具体行政行为的,被申请人应当在 60 日内重新作出具体行政行为;情况复杂,不能在规定期限内重新作出具体行政行为的,经行政复议机关批准,可以适当延期,但是延期不得超过 30 日。

公民、法人或者其他组织对被申请人重新作出的具体行政行为不服,可以依法申请行政复议,或者提起行政诉讼。

15. 申请人在申请行政复议时可以一并提出行政赔偿请求,行政复议机关对符合国家赔偿法的规定应当赔偿的,在决定撤销、变更具体行政行为或者确认具体行政行为违法时,应当同时决定被申请人依法赔偿。

申请人在申请行政复议时没有提出行政赔偿请求的,行政复议机关在依法决定撤销、变更原具体行政行为确定的税款、滞纳金、罚款和对财产的扣押、查封等强制措施时,应当同时责令被申请人退还税款、滞纳金和罚款,解除对财产的扣押、查封等强制措施,或者赔偿相应的价款。

16. 行政复议机关应当自受理申请之日起 60 日内作出行政复议决定。情况复杂,不能在规定期限内作出行政复议决定的,经行政复议机关负责人批准,可以适当延期,并告知申请人和被申请人;但是延期不得超过 30 日。

行政复议机关作出行政复议决定,应当制作《行政复议决定书》,并加盖行政复议机关印章。

行政复议决定书一经送达,即发生法律效力。

17. 被申请人应当履行行政复议决定。

被申请人不履行、无正当理由拖延履行行政复议决定的,行政复议机关或者有关上级税务机关应当责令其限期履行。

18. 申请人、第三人逾期不起诉又不履行行政复议决定的,或者不履行最终裁决的行政复议决定的,按照下列规定分别处理:

(1) 维持具体行政行为的行政复议决定,由作出具体行政行为的税务机关依法强制执行,或者申请人民法院强制执行。

(2) 变更具体行政行为的行政复议决定,由行政复议机关依法强制执行,或者申请人民法院强制执行。

## 八、税务行政复议和解与调解

1. 对下列行政复议事项,按照自愿、合法的原则,申请人和被申请人在行政复议机关作出行政复议决定以前可以达成和解,行政复议机关也可以调解:

- (1) 行使自由裁量权作出的具体行政行为,如行政处罚、核定税额、确定应税所得率等。
- (2) 行政赔偿。
- (3) 行政奖励。
- (4) 存在其他合理性问题的具体行政行为。

行政复议审理期限在和解、调解期间中止计算。

2. 申请人和被申请人达成和解的,应当向行政复议机构提交书面和解协议。和解内容不损害社会公共利益和他人合法权益的,行政复议机构应当准许。

3. 经行政复议机构准许和解终止行政复议的,申请人不得以同一事实和理由再次申请行政复议。

4. 调解应当符合下列要求:

- (1) 尊重申请人和被申请人的意愿。
- (2) 在查明案件事实的基础上进行。
- (3) 遵循客观、公正和合理原则。
- (4) 不得损害社会公共利益和他人合法权益。

5. 行政复议机关按照下列程序调解:

- (1) 征得申请人和被申请人同意。
- (2) 听取申请人和被申请人的意见。
- (3) 提出调解方案。
- (4) 达成调解协议。
- (5) 制作行政复议调解书。

6. 行政复议调解书应当载明行政复议请求、事实、理由和调解结果,并加盖行政复议机关印章。行政复议调解书经双方当事人签字,即具有法律效力。

调解未达成协议,或者行政复议调解书不生效的,行政复议机关应当及时作出行政复议决定。

7. 申请人不履行行政复议调解书的,由被申请人依法强制执行,或者申请人民法院强制执行。

## 九、税务行政复议文书的送达

行政复议期间的计算和行政复议文书的送达,依照《民事诉讼法》关于期间、送达的规定执行。

上述关于行政复议期间有关“5日”“7日”的规定指工作日,不包括法定节假日。

## 第二节 代理税务行政复议的基本前提与操作规范

引发税务行政复议的前提,是征纳双方产生税收争议,税务师受托代理税务行政复议,应根据税务行政复议审理的法定规程进行操作,通过行政裁决使纳税人、扣缴义务人的异议申请获得行政救济。

### 一、代理税务行政复议的基本前提

税务行政复议是保护纳税人、扣缴义务人的有效途径,也是维护税务机关依法行政的重要渠道。税务师作为征纳双方的中介,在决定受托代理税务行政复议之前,必须明确下述前提:

#### (一)解决税收争议的途径

在税收征管的每个环节,税务机关所作出的具体行政行为都有可能引发税收争议,但是,更为普遍的情况是针对税务稽查结论所产生的税款滞补罚争议。解决这类争议的前一个环节,是在主管税务机关下达《税务行政处罚事项告知书》送达后3日内,由纳税人、扣缴义务人或者委托税务师向税务机关书面提出听证,由作出具体行政行为的税务机关自行审查解决纳税争议。对于税务师而言,可视征纳双方争执的具体情况确定是否经过听证程序。

在《税务处理决定书》送达之后,针对税务机关作出的征税行为,可根据复议前置原则,通过必经复议程序解决税收争议;对于税务机关作出的处罚行为,采取税收保全措施和强制执行措施的行为,既可通过必经复议程序,也可直接通过司法程序进行税务行政诉讼。税务师的使命是在税务处罚听证程序中和通过税务行政复议程序,解决税收争议,依法保护纳税人、扣缴义务人的合法权益。如果需要承接税务行政诉讼程序,应由纳税人、扣缴义务人委托律师代理诉讼。

#### (二)引起税收争议的焦点

引起税收争议的原因是多方面的,所涉及征免范围划分的纳税事项的调整也因事而异。税务师在决定受托代理税务行政复议之前,必须以独立、客观的立场来调查了解产生税收争议的过程,征纳双方各自的主张和论据,税收法律、法规有关争议问题的解释,税务机关对以往类似问题的判例,等等。分析引起税收争议的焦点可使税务师了解产生争议的事实,判定征纳双方争议的是非曲直,研究解决税收争议的策略与方式。

#### (三)代理税务行政复议的风险

由于税收争议多属于较为疑难复杂的问题,征纳双方都很敏感,直接涉及纳税人、扣缴义务人的税收权益,处于中介地位的税务师即使以完全独立、客观的立场来分析判断税收争议,仍要承担较高的代理风险,它主要来自三个方面:

第一,纳税人、扣缴义务人提供有关税收争议资料的合法性与可信程度。如果纳税人、扣缴义务人单从自己的税收权益考虑,不能正视国家的税收法律、法规和主管税务机关的有关规定,就会过分偏执自我判断,不能提供客观全面的资料,会使税务师陷入被动。

第二,税务机关作出的具体行政行为如果有明显的缺陷和不足,而主管税务机关的领导 and 具体执行人员,不能客观分析执行过程中存在的问题并加以纠正,不能正确处理维护税务机关的执法权威与保护纳税人、扣缴义务人合法权益的关系,也会人为地增加困难,甚至功亏一篑。

第三,税务师在决定受托代理之前,对产生税收争议的前因后果未加详细的调查分析而盲目代理,或者由于代理解决税收争议的方式及策略方面的失误也会无功而返。

分析代理税务行政复议的风险,实质上是从独立、客观的立场判断税收争议双方的谁是谁非,代理争议获得诉愿实现的把握程度,它是确定税务行政复议代理的重要前提之一。

**【例 12-2】** 张某自 2016 年 1 月起,承包某国有企业。该企业实行独立核算,自负盈亏,主要从事对外加工业务。

2016 年 9 月,该单位会计向东郊税务所反映张某 2016 年 1 月至 8 月隐瞒加工收入 100000 元,偷漏税款 6000 元。东郊税务所针对该会计反映情况,向张某发出《催缴税款通知书》。针对这笔税款,张某一方面采取抽空、转移其银行存款的办法,致使税务机关无法强行扣缴其应纳税款;另一方面对东郊税务所发出的《催缴税款通知书》置之不理,抗拒缴纳。

2016 年 10 月 10 日,东郊税务所一检查人员根据所长指示,从张某家中扣押了其从事加工的机器设备,并开具了所内使用的收据,限张某于 10 月 20 日前缴纳税款。由于张某仍然拒不缴纳税款,东郊税务所将其机器设备于 10 月 19 日拍卖,以拍卖所得抵缴税款。张某不服,决定委托税务师事务所代理税务行政复议。

根据本案例分析,税务师事务所应这样代理这项行政复议的委托:

若张某要求税务师事务所就其隐瞒加工收入、未申报纳税这一事项申请复议,税务师事务所应向其解释有关税收法律、法规规定,使其认识到偷漏税的严重后果。此项代理税务行政复议的委托没有意义,必然会被驳回。

若张某要求对东郊税务所扣押其加工设备、开具收据、拍卖其加工设备一事申请税务行政复议,税务师事务所可接受此项委托。原因有:第一,东郊税务所未经上级(县以上税务局)局长批准,自己仅凭所长决定就执行扣押加工设备,这属于税收保全措施执法程序不当。第二,根据《税收征管法》规定:实施扣押、查封等税收保全措施时,必须有两名以上税务人员执行,并通知被执行人。该税务所在执行扣押时仅有一名税务人员在场,属于未按法定程序行使税收执法权力。第三,东郊税务所查封时使用的是所内使用的收据,未按规定开具《扣押、查封财产清单》,属于未按法定程序行使税收执法权力。第四,东郊税务所在规定期限以前,拍卖了张某的加工设备,而不是到期再执行税收强制执行措施,属于未按法定程序行使税收执法权力。

鉴于以上问题,税务师事务所可以接受张某就东郊税务所扣押其加工设备、开具收

据、拍卖其加工设备事项的税务行政复议委托代理事项。

## 二、代理税务行政复议的操作规范

### (一) 确定代理复议操作要点

代理税务行政复议的操作是从签订《税务代理协议书》开始的。但是,在正式决定受托代理之前,税务师应履行如下程序:

1. 了解分析税收争议双方的基本情况,产生税收争议原因、过程与结果,税务机关最后的决定,纳税人、扣缴义务人请求复议的理由与要求。

2. 审核纳税人、扣缴义务人申请复议的条件是否具备,如申请复议的内容是否为受案和管辖范围,申请的时限是否符合法定的复议期限,如因纳税问题提请复议是否按照税务机关的要求缴纳了税款和滞纳金等。

3. 磋商代理事项、价格和收费方法,签订《税务代理协议书》。一般而言,代理事项的技术难度、风险程度,纳税人、扣缴义务人通过代理所获得的税收权益与代理费用成正比。由于代理税务行政复议属于技术系数较高的业务项目,代理事项的结果有许多不可预见性,在签订合同时,应按商定代理价格的30%~40%预交费用,以预防代理中可能发生的过高成本与风险损失。

### (二) 代理复议申请操作要点

1. 根据《税务行政复议规则》第三十七条,申请人表达诉愿的基本方式,是向税务行政复议机关提交《复议申请书》,以便于明确表述复议请求。税务师制作《复议申请书》,应认真填写各个栏目的内容,简单清晰地表达申请复议的要求和理由,针对税务机关的具体行政行为,提出持有异议的论据并进行充分的论证。

2. 在向税务行政复议机关提交《复议申请书》之后的10日内,税务师可视下列情况分别处理:①复议机关决定受理复议申请,应做好参加审理的准备;②复议机关要求限期补正,应按限定的时间提供有关资料;③复议机关通知不予受理,如果申请人对此裁决不服可以自收到不予受理裁决书之日起15日内,就复议机关不予受理的裁决向人民法院起诉。

3. 在法定的申请期限内,如因不可抗力而延误申请,税务师应在障碍消除后的10日内,向复议机关申请延长复议申请期限。

### (三) 代理复议审理

审理是复议机关对决定受理的复议申请,审查其具体行政行为合法性和适当性的过程,它是复议机关最终作出复议决定的基础。税务师应根据审理过程中案情的发展而加以运作,力争复议请求的圆满解决。

1. 在采取书面审理的方式下,被申请人自收到《复议申请书》之日起10日内,向复议机关提交《答辩书》和有关证据材料,为支持原具体行政行为提供事实和法律方面的辩护。复议机关对争议双方所提出的论点和证据进行分析研究,责成专人调查取证,经复议委员会集体审议后作出复议决定。税务师应密切注意案情的发展,针对原具体税务行政行为在合法性与适当性方面存在的问题,补充和完善《复议申请书》的证据材料,指导申请人在复议机关调查取证时提供更详尽有力的证据。

2. 在采取公开审理的方式下,税务师要与被申请人就税收争议进行辩论,公开陈述申



请人的复议请求,论证税务机关作出的具体行政行为在事实认定、适用法律及执法程序中存在的问题。因此,公开审理实际上是通过税收争议双方的公开辩论,使税务行政复议机关查明事实真相,解决疑难复杂的税收争议问题。税务师参加公开审理,除要做充分的书面准备外,还要有雄辩的口才,在公开辩论中充分表述,为维护纳税人、扣缴义务人的合法权益进行不懈努力。

#### (四) 复议决定后的代理策略

税务行政复议机关作出复议决定,并向复议参加人送达《复议决定书》,标志着税务行政复议这一行政裁决税收争议程序的结束。复议决定的结论不同,税务师其后操作的代理策略也要有所区别。

1. 在复议机关作出维持原具体行政行为的决定时,意味着对代理复议的请求给予否认,该项税务代理未能达到预期的目的,税务师应作客观冷静的分析:第一,如果是由于上级税务机关未在复议中履行审查职责,或者有意偏袒下级税务机关作出的原具体行政行为,对其认定事实、适用法律、法规和执法程序方面存在的问题未加纠正,税务师应引导申请人请求司法救济,向人民法院提起诉讼,以求得税收争议的司法裁决。第二,如果是由于申请人隐瞒了某些重要的事实及过程并提供了不真实的资料,或者是税务师在分析税收争议适用税收法律、法规方面的某些错误而导致复议请求的否定,税务师应以书面形式向申请人作出说明,并提示其今后应吸取的教训。

2. 在复议机关作出变更、撤销原具体行政行为的决定时,表明对代理复议的请求给予部分或全部肯定,可以认为该项税务代理的结局比较理想。税务师应总结经验,并以书面的形式告知申请人如何执行税务复议决定,原已执行的税务行政行为如何纠正,涉及已纳税款、滞纳金、罚款的退还应如何办理等。

3. 在复议机关认为原具体行政行为有程序上的不足,决定被申请人补正时,税务师可根据申请人的复议请求决定是否服从复议机关的裁决。如果原具体行政行为除有执法程序上的不足外,还存在所依据的事实、根据不足或相互矛盾以及超越和滥用职权问题,已经侵害了纳税人的合法权益,而复议决定未加以纠正,税务师仍可与申请人研究通过进一步的申诉得到解决。

4. 在复议机关对税务机关的不作为行为裁决应在一定期限内履行时,税务师应尽快与税务机关沟通,将所请求的办税事项予以完成,并以书面形式告知申请人。

**【例 12-3】** ××地板加工厂是街道办企业,2016 年 4 月开业,被主管国税机关认定为增值税小规模纳税人。2016 年 10 月该厂向某建材公司销售地板 81190 元,购货方要求开具增值税专用发票。于是,该厂办税员到 ×× 税务所办理代开增值税专用发票事宜,提供了购货方进货合同、增值税一般纳税人税务登记证、开户银行及账号等凭证。但是,遭到开票人员的拒绝。理由是该厂未办理代开增值税专用发票的审批手续。于是,该厂办税员到区国税机关补办了审批代开增值税专用发票的批文,而税务所又以该厂会计核算不健全为由拒绝代开发票,影响了购销双方的经营活动。为此,该厂委托 ×× 税务师事务所代理税务行政复议,向区国税机关税务行政复议委员会提出复议申请,要求税务所为该厂向增值税一般纳税人销售货物代开专用发票。

税务行政复议机关经过审理后认为:根据《国家税务总局关于由税务所为小规模企业代开增值税专用发票的通知》的规定:凡能够认真履行纳税义务并提供销售货物或应

税劳务的证明,购货方为增值税一般纳税人,可由税务所代开增值税专用发票。该厂基本符合条件,尽管会计核算不够健全,但不能作为拒绝代开专用发票的理由。为此,某区国税机关税务行政复议机关于2016年10月14日作出复议决定:税务所应在2日内纠正不作为行为,为××地板加工厂代开增值税专用发票。税务师收到《复议决定书》后,协助该厂办税人员办理了代开发票事宜并以书面报告提示如下:

### 关于代理税务行政复议有关事项的说明

××地板加工厂:

贵厂因××税务所拒绝代开增值税专用发票一事,委托我所代理税务行政复议。经区国税局税务行政复议委员会审查,决定受理贵厂的复议申请,并认为复议提出的请求事实清楚,理由充分,复议决定××税务所为贵厂向建材公司销售地板的业务代开增值税专用发票。至此,我所代理的税务行政复议程序便告结束。如下事项提请贵厂予以关注,以利于今后做好办税工作:

第一,办税员到税务所办理代开增值税专用发票,应先到区国税局征管科办理代开增值税专用发票审批手续,提供购货方税务登记证副本、开户银行及账号证明、购货合同,取得审批表后再到税务所办理代开发票事宜。

第二,贵厂为小规模企业,增值税“应交税费”明细账的核算与普通发票开具的不含税金额要做到账证相符,对于消费者个人购买地板未开具发票的销售行为,其收入也要在同期一并申报纳税。

第三,根据贵厂2016年4月至10月的销售情况,年应税销售额预计能达到200万元以上,按政策规定可在明年1月31日前向区国税局申请认定增值税一般纳税人。因此,贵厂应加强财务会计核算和原始计税资料的管理,为被认定为增值税一般纳税人积极创造条件。

××税务师事务所(签章)

税务师:××(签章)

2016年10月15日

#### 附录:

#### 相关法律法规文件

##### 1. 中华人民共和国行政复议法

1999年4月29日第九届全国人民代表大会常务委员会第九次会议通过,同日中华人民共和国主席令第16号公布;2009年8月27日第十一届全国人民代表大会常务委员会第十次会议修改,同日中华人民共和国主席令第18号公布

##### 2. 中华人民共和国税收征收管理法

1992年9月4日第七届全国人民代表大会常务委员会第二十七次会议通过,同日中

华人民共和国主席令第 60 号公布;1995 年 2 月 28 日第八届全国人民代表大会常务委员会第十二次会议第一次修正,同日中华人民共和国主席令第 42 号公布;2001 年 4 月 28 日第九届全国人民代表大会常务委员会第二十一次会议修订,同日中华人民共和国主席令第 49 号公布;2013 年 6 月 29 日第十二届全国人民代表大会常务委员会第三次会议第二次修正,同日中华人民共和国主席令第 5 号公布;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第三次修正,同日中华人民共和国主席令第 23 号公布

3. 中华人民共和国行政复议法实施条例

2007 年 5 月 23 日国务院第 177 次常务会议通过,2007 年 5 月 29 日中华人民共和国国务院令第 499 号公布

4. 税务行政复议规则

2015 年 12 月 28 日 国家税务总局令第 39 号

## 第十三章 税务咨询与税务顾问

### 第一节 税务咨询

税务咨询,是指税务师通过电话、书面、晤谈等方式解答咨询人有关税收方面问题的涉税服务。税务咨询服务涉及内容广泛,咨询形式多样,服务方式不一,通常有临时涉税咨询、聘请常年税务顾问和进行税收筹划等多种方式。

#### 一、税务咨询的内容

税务咨询的内容较为广泛,其特点是以税收方面的疑难问题为主导,并涉及财务、会计、投资、金融、海关、外汇管理等诸多方面专业知识和操作实务。

通常情况下,税务咨询的内容主要有:

##### (一)税收法律规定方面的咨询

咨询人在其日常经营、对外投资、经营方式调整等生产经营过程中,为了实现正确纳税、准确决策或者维护权益、避免涉税风险等,需要了解税收政策规定,提出有关税收政策方面的咨询。咨询的政策有时是笼统的,有时是有针对性的;有的是税收实体法内容,有的是程序法内容,也有的是涉及许多方面的综合性内容。税务师在进行这方面服务时,主要是提供税收法律、法规、实施细则、行政规章、规范性文件的政策规定,以及其他法规关于税收方面问题的政策规定。

##### (二)税收政策运用方面的咨询

这是有关税收实体法政策运用方面的释疑解难,也是税务咨询最主要的内容。咨询人在经营活动中涉及的税收政策运用或掌握理解都是其咨询的内容。这类咨询涉及税种多、政策面广、问题具体,如税收政策条款的理解及执行要点;具体经营业务应纳税或适用税目的界定;纳税义务人、征税对象、计税依据、纳税环节、纳税地点和纳税义务发生时间等问题的确认;减免税政策和征免界限的划分;税款计算方法的确定;等等。通常情况下,当在处理具体涉税事务时不了解有关税收政策、对税收政策理解没有把握或与税务机关或其他相关部门和人员对某项税收政策理解或处理有不同意见时,会向税务师提起咨询。进行这方面咨询服务,要求税务师通晓各种税收政策并能正确理解和综合运用,准确地向咨询人提供适用的政策依据。

##### (三)办税实务方面的咨询

这是有关税收程序法政策操作、运用方面的咨询。咨询人为了在办理涉税事宜时能够准确、顺利、快捷,会咨询税收征管规程、办税实务操作的环节、报送资料和程序、办理的手续及技术处理等具体办税事项。这是纳税人、扣缴义务人依法履行纳税义务的需要,也是享受税收合法权益过程中所必备的操作技能。提供这方面咨询服务,既有办税方面的专业知识,也有实际操作技能和经验的传授。这要求税务师除对税收征管法律、法规和税务机

关日常管理的具体要求有很深入的研究外,还要有娴熟的办税技巧和丰富的办税经验。

#### (四) 涉税会计处理的咨询

这是有关涉税会计处理问题的咨询。包括现行各税应缴税金的会计处理,计税、缴税、减税、免税相关的会计处理,纳税审查及税务机关查补税款后所涉及会计账务的调整等。税务师提供会计处理方面的咨询,要以财务、会计、税收法律、法规等专业知识和操作实务为基础,在符合财务、会计处理一般原则的前提下,做到会计科目的运用准确无误。

#### (五) 税务动态方面的咨询

这是有关税收政策和税务工作动态方面的咨询。随着纳税人、扣缴义务人纳税意识的加强,他们除了关心现有税收政策及运用外,税务动态也成为其关注的内容。这方面咨询主要有两方面内容:一是国家、地方的税收政策和办税制度及方法调整的趋势和步骤;二是税务机关的机构设置、职责分工、工作环节、人员配备情况以及调整变动情况。提供这方面咨询服务,要求税务师关心国家宏观经济政策和税收理论研究,及时掌握税制改革动向;经常与税务机关和税务人员保持联系,随时了解税务机关的工作及其人事变动。

除上述内容外,税收基础知识、税收负担计算或测算、税收协定知识和内容以及外国税制规定,都可能是税务咨询的内容。

### 二、税务咨询的形式

#### (一) 书面咨询

书面咨询是税务咨询最为常用的一种方法。它是以书面的形式如“税务咨询备忘函”“关于××问题的解答”等方式释疑解难。咨询时,税务师要制作书面文书,要求题目明确、解答清楚、证据充分,引用的法律、法规准确。书面咨询可使税务咨询以固定的文书格式为载体,便于纳税人、扣缴义务人了解问题的要点所在,它有助于税务咨询服务的规范化。在实现计算机网络化的情况下,书面咨询也可以电子信件的形式传输,其方式更为灵活与简便。

#### (二) 电话咨询

电话咨询又可称作口头咨询,它主要用于比较简单明了的税务问题的咨询服务,通过电话中的交谈就能给纳税人、扣缴义务人一个简要的答复。如税收法律、法规条文的查询,税收政策主要规定的查询,办税程序的查询等。电话咨询的特点是简便快捷,但是,当不能够确定解答问题的内容时,税务师必须在进行案头书面准备以后,再予以答复。对涉及税收征免、应纳税额计算的问题更要慎重对待,最好在口头答复之后再发出一份书面备忘函以便分清责任。

#### (三) 晤谈

晤谈就是当面解答纳税人、扣缴义务人提出的税收问题。这种咨询方式带有共同研讨的特点,往往是双方对较为复杂的问题进行讨论,最后由税务师作出结论。如果是涉及税收政策方面的问题,税务师还可以报请主管税务机关进行个案问题的研究。

#### (四) 网络咨询

网络咨询是一种新兴的税务咨询形式。它是以网络为载体,通过咨询窗口(或专栏)、论坛、QQ聊天、微信或E-mail等方式,提供咨询服务,既可以在线即时解答,也可以延时留言答复。随着网络广泛的运用,网络咨询以其不受时空限制、可以随时存取查阅等便捷的

优势,越来越多地运用于税务咨询中。

### 三、税收政策运用咨询的操作要点

税务咨询涉及面广,形式灵活多样,无法形成统一的做法,税务师应根据咨询人提出的问题,采用适当形式作出有针对性的答复。税收政策运用方面的咨询是税务咨询中最主要的内容,也是税务师咨询实务的重点,做好这方面问题的答复,应注意以下几点:

#### 1. 弄清咨询问题所涉及的税种

提出的咨询问题有的比较单一,仅涉及一个税种和一个问题;有的较为复杂,可能会涉及多个税种或一个税种的多个问题,这就要求税务师对提出的问题作出分析,准确把握所咨询的税种及具体问题,以便作出针对性的答复。

#### 2. 收集咨询问题相关的税收政策文件

在提供税务咨询前,税务师应收集咨询问题相关的税收法律、法规、行政规章以及规范性文件,这既是提供正确咨询的保证,有时也是必须向咨询人或其他相关人提供的咨询资料。随着经济情况的变化,国家会对税收政策作出调整,或是修改条款规定,或是废止原有优惠,或是补充新的规定,或是明确适用范围等,而各级立法部门、政府机构以及税务机关也会根据各自的职能制定有关税收方面的政策规定和操作方法,这就要求税务师根据咨询人提出的咨询问题,全面收集相关的税收政策文件,进行细致分析,为准确提供咨询服务做好准备。

#### 3. 分析税收政策适用条款

这是进行税务咨询服务的核心。税务师应根据咨询问题所涉及税收政策在作出咨询答复时,按照税法适用原则,即法律优位、法律不溯及既往、新法优于旧法、特别法优于普通法、国际法优于国内法、实体从旧程序从新、程序优于实体等原则,针对咨询对象情况,找准适用的税收政策条款。

在实际咨询服务中,还要注意:

(1) 税收政策适用时效。按照法律不溯及既往原则,税收政策一般没有溯及力,即新问题用新政策,老问题用老政策,在咨询时不能机械地套用新法优于旧法原则,应根据咨询问题所发生的时间,寻找适用的税收政策条款。

(2) 不同税种政策规定的差异。有时对同一经营活动不同的税种有着不同的政策规定,在实际咨询中应针对咨询所涉及税种相应的税收政策作出答复,切忌在适用税收政策上张冠李戴,造成答复错误,误导咨询人。

(3) 税收政策制定原则和精神。由于实际情况复杂多变,会出现发生的经济业务税收政策没有直接的、明确的规定,或者新的经济情况或经营方式已经出现而相应的税收政策尚未跟上的问题,而且这也是咨询人最容易提出的咨询问题。税务师在答复这类问题时,除如实说明税收政策没有明确外,可根据国家制定税收政策的原则和立法精神,作出分析,提出倾向性的意见或操作方法。

#### 4. 根据需要作必要的沟通说明

在进行税务咨询服务时,为了保证服务质量,必要时还应与咨询人、税务机关或咨询相关人员作进一步沟通说明。咨询人提出的问题有时限于政策水平或其他原因,可能会表达不全、讲述不清,有时甚至会提出明显不符合法律规定或经营惯例的问题,税务师在进行答

复时应向咨询人说明政策适用的范围和限定条件,以及可能产生的变化;有些问题较为复杂,涉及的税收政策或适用不够明显,在理解或操作中有不统一的做法,税务师可以在提供咨询前,与税务机关有关部门或人员,进行研究探讨,努力达成共识;有时咨询人所咨询的问题在实施中涉及客户或相关部门的配合,税务师也可根据需要进行相应的人员作必要的沟通。

#### 5. 确定合适的答复方式

税务师根据咨询问题内容和复杂程度,确定相应的答复方式,通常情况下,问题复杂重大,涉及税种较多,操作技术要求高,税收政策不够明确的问题答复,一般较宜采用书面形式。

### 四、经营各阶段部分税务问题的咨询

企业经营各阶段会涉及大量的税收问题,咨询的内容会涵盖各行各业、各个税种、各种经营方式,既有税收政策运用,又有办税实务,还有涉税会计处理。在此选择部分有代表性的咨询问题,旨在介绍税务咨询的方法。

#### (一)企业成立初期

##### 1. 缴纳税种的咨询

2016年5月1日全面推开营改增后,我国货物和劳务税包括增值税和消费税,纳税人的所有经营活动和进口货物都应缴纳增值税;纳税人生产、委托加工或进口特定的应税消费品(除金银首饰零售缴纳和卷烟批发也缴纳外)应缴纳消费税。

我国的所得税包括企业所得税和个人所得税,其中,企业所得税对居民企业和非居民企业规定有不同的征税范围和适用税率;个人所得税规定有11个不同的应税所得和相应的适用税率。

除货物和劳务税、所得税外,企业还需要缴纳其他税种,主要有:以缴纳的增值税和消费税为依据,应缴纳城市建设维护税;对开采应税矿产品,在开采环节缴纳资源税;对有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和附着物产权,应缴纳土地增值税;对经济活动和经济交往中书立、领受的应税凭证,应缴纳印花税;对拥有或使用的房产、车船、土地使用权,应分别缴纳房产税、车船税和城镇土地使用税;对购置的车辆,应缴纳车辆购置税;对承受土地、房屋权属,应缴纳契税;对占用耕地,应缴纳耕地占用税。

因此,纳税人所从事的行业和经济性质不同,缴纳的税种会有差异,企业成立之初,会对其经营活动和所得应纳税种进行咨询。

**【例13-1】**某新成立电脑服务公司,已认定为增值税一般纳税人,其经营收入包括销售电脑、软件维护服务和网络管理服务。企业相关人员咨询其经营收入应缴纳哪些税,如何缴纳?

税务师答复要点:该电脑服务公司的经营收入应缴纳增值税、城市维护建设税(教育费附加,略)和企业所得税。

增值税和城市维护建设税通常按月缴纳,电脑服务公司销售电脑、软件维护服务和网络管理服务,应分别以销售货物适用税率17%、软件服务适用税率6%和信息系统服务适用税率6%计算相应的销项税额,扣除当期允许抵扣的进项税额后的余额,为当期应缴纳的增值税税额;以实际缴纳的增值税税额为依据按适用税率(城市为7%,县城

和镇为5%,其他地区为1%)计算应缴纳的城市维护建设税。

企业所得税采取按年缴纳、分期预缴办法,电脑服务公司按税务机关规定的预缴期限和预缴方法预缴企业所得税,于年度终了汇算清缴期内,按规定进行企业所得税的汇算清缴,将取得的经营收入扣除允许企业所得税税前扣除的成本、费用、税金和损失后的余额,为企业所得税应纳税所得额,计算全年所得税税额和应补(或退)企业所得税税额。

**【例13-2】** 马先生拟投资成立工业设计企业,咨询成立一人有限责任公司、个人独资企业或合伙企业在税收上有什么差异,并希望得到建议。

税务师答复要点:成立一人有限责任公司、个人独资企业或合伙企业在税收上的主要差异在于缴纳所得税上,成立一人有限责任公司,企业的经营所得和其他所得应按规定缴纳企业所得税(基本税率为25%),若将缴纳企业所得税后的利润分配或转增企业股本,对分配或转增的部分,税后还应按“股息、利息、红利所得”缴纳个人所得税;成立个人独资企业,企业的经营所得应比照个体工商户的生产、经营所得征收个人所得税(适用五级超额累进税率),若将缴纳企业所得税后的利润分配或转增企业股本,不再缴纳所得税;成立合伙企业,企业的经营所得先应按投资比例或其他方法确定为各合伙人的所得,然后比照个体工商户的生产、经营所得征收个人所得税(适用五级超额累进税率),合伙人若将缴纳企业所得税后的利润分配或转增企业股本,不再缴纳所得税。无论成立一人有限责任公司、个人独资企业还是合伙企业,应缴纳的营业税金及附加、其他税种没有差异。若只考虑所得税的税负差异,建议马先生成立合伙企业。

## 2. 税收征收管理的咨询

按照《税收征管法》的规定,企业成立初期应办理税务登记、设置账簿,将财务、会计制度或者财务、会计处理办法和会计核算软件,报送税务机关备案和领购经营活动需要的发票等涉税事宜,如何按税收征管要求办理涉税事宜,也是企业成立初期税务咨询的主要内容。

**【例13-3】** 某建筑设计公司成立于2016年6月,为小规模纳税人。经营初期无业务收入,企业也没有申领发票。2016年8月发生第一笔收入为12万元,客户要求企业开具增值税专用发票。该企业负责人向税务师咨询能否向主管税务机关申领并自行开具增值税专用发票?

税务师答复要点:企业为小规模纳税人,不能向主管税务机关领购增值税专用发票,只能使用增值税发票管理新系统开具增值税普通发票、机动车销售统一发票、增值税电子普通发票。客户索取增值税专用发票,可以向主管税务机关申请代开。

## (二)企业日常经营活动

### 1. 纳税期限的咨询

企业日常经营活动会缴纳多种税,我国规定不同的税种的纳税期限和申报期限不尽相同,房产税、城镇土地使用税、车船税和企业所得税,采取的是按年征收;增值税、消费税、资源税及城市维护建设税,采取的是按期征收,具体的纳税期限又因纳税人具体情况由主管税务机关确定;个人所得税根据不同的所得,有的按年征收,有的按月征收,还有的按次征收。不仅纳税期限不同,各税种的申报期限也不全相同,为了及时缴纳相应税款,纳税人会



对具体税种的纳税期限进行税务咨询。

**【例 13-4】** 刘先生为某个人独资企业会计,咨询个人独资企业生产经营所得的个人所得税和代扣雇员工资薪金的个人所得税应在什么时候缴纳?

税务师答复要点:个人独资企业生产经营所得的个人所得税实行按年计算分月或者分季预缴,在每月或者每季终了后 15 日内预缴,年度终了后 3 个月内汇算清缴,多退少补;代扣雇员工资薪金的个人所得税实行按月计征,于次月 15 日内缴入国库。

### 2. 增值税纳税人性质登记的咨询

增值税纳税人有一般纳税人和小规模纳税人之分,对于非企业性单位和不经常发生应税行为的企业,可以选择成为一般纳税人或小规模纳税人;对于年应税销售额未超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准以及新开业的纳税人,可以向主管税务机关申请一般纳税人资格登记;对于年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的,除非企业性单位、不经常发生应税行为的企业和个体工商户以外的其他个人外,应当向主管税务机关申请一般纳税人资格登记。发生增值税应税行为的纳税人,根据自身的实际情况,对是否应向税务机关办理一般纳税人资格登记及如何登记,会向税务师进行咨询。

**【例 13-5】** 某销售涂料企业为小规模纳税人,且 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额未超过规定的小规模纳税人标准。该企业有关人员向税务师咨询能否申请成为增值税一般纳税人,以增强经营实力和调整销售渠道。

税务师答复要点:企业虽然应税销售额未超过规定的小规模纳税人标准,但只要企业符合有固定的生产经营场所、能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算,能够提供准确税务资料等条件,也可以向主管税务机关申请一般纳税人资格登记。企业办理一般纳税人资格登记的程序如下:①企业向主管税务机关填报《增值税一般纳税人资格登记表》,并提供税务登记证件;②企业填报内容与税务登记信息一致的,主管税务机关当场登记;③企业填报内容与税务登记信息不一致,或者不符合填列要求的,税务机关应当场告知企业需要补正的内容。

### 3. 凭证使用的咨询

凭证既是会计核算和记账的依据,也是纳税人计算应纳税额的重要证据。其中发票更是直接反映着纳税人经营业务收入和经营业务支出。纳税人取得经营收入应向付款方开具发票;增值税的进项税额抵扣、土地增值税的扣除项目、企业所得税的税前扣除等,都要求取得符合税收法律、行政法规的发票或凭证;发票的印制、领购、开具、取得、保管、缴销都应符合国家有关的法律、法规规定。对纳税有关凭证的使用,是税务咨询的重要内容。

**【例 13-6】** 工程师王先生为某企业进行一项技术设计可取得设计费 8 万元,在向企业收取设计费时,企业要求王先生按规定缴纳税款并提供发票才予付款。王先生咨询会缴纳多少税?应怎样才能提供发票?

税务师答复要点:王先生的设计业务收入应按“文化创意服务”,适用小规模纳税人计税方法缴纳增值税,同时还应缴纳城市维护建设税、教育费附加和个人所得税。王先生向其居住地国税机关申请代开发票,若王先生申请代开的是增值税普通发票,应向税务机关提供接受服务的书面证明和王先生的身份证明;若王先生申请代开的是增值税

专用发票,除了接受服务的书面证明和王先生的身份证明外,还应提供购货方《增值税一般纳税人资格登记表》。王先生此项设计业务收入应缴纳增值税 2330.1 元、城市维护建设税 163.11 元、教育费附加 69.9 元和个人所得税 17779.8 元。

**【例 13-7】** 某增值税一般纳税人购进一批货物,销售方开具的增值税专用发票在邮寄给该企业时丢失。该企业咨询应如何处理?

税务师答复要点:丢失前增值税专用发票尚未认证,该企业应凭销售方提供的相应专用发票记账联复印件到主管税务机关进行认证,认证相符的凭该专用发票记账联复印件及销售方所在地主管税务机关出具的《丢失增值税专用发票已报税证明单》,经该企业的主管税务机关审核同意后,可作为增值税进项税额的抵扣凭证。

#### 4. 收入的咨询

收入是货物劳务税和所得税计税的重要组成部分,纳税人经常会对不同经营方式收入的确认时间和金额进行咨询。

**【例 13-8】** 某机械设备生产企业销售一批机械设备并开具增值税专用发票。因产品质量原因,3 个月后经与购货方协商,这批机械设备购货方以 9 折的价格购进。企业咨询这部分销售折让应如何处理?

税务师答复要点:已售出机械设备发生的销售折让,在增值税处理时,购货方在增值税发票系统升级版中填开并上传《开具红字增值税专用发票信息表》,机械设备生产企业凭税务机关系统校验通过的《开具红字增值税专用发票信息表》开具红字专用发票,退还给购货方的增值税额,可从发生销售折让当期的销项税额中扣减;在企业所得税处理时,可在发生销售折让当期冲减当期销售商品收入。

**【例 13-9】** 某化妆品生产企业在“三八”妇女节向本厂女工发放自产的化妆品一批,企业财务人员咨询,会涉及哪些税收问题?

税务师答复要点:该厂发给本厂职工自产化妆品,应视同销售缴纳增值税、消费税和企业所得税,按该厂最近时期同类化妆品的平均销售价格确定销售额,分别按化妆品增值税的适用税率计算增值税的销项税额、按化妆品消费税的适用税率计算应纳的消费税税额和作为企业所得税应税收入;同时发放给女工的化妆品,应作为其当月工资薪金的重要组成部分,按规定扣缴个人所得税。

#### 5. 进项抵扣的咨询

在一般计税方法下,进项税额是增值税计税的另一重要组成部分,进项税额能否从销项税额中抵扣是常见的税务咨询问题。

**【例 13-10】** 按现行增值税政策规定,一般纳税人购进固定资产、无形资产或者不动产的进项税额都允许从销项税额抵扣。某企业财务人员咨询税务师,固定资产、无形资产和不动产等“三类”资产与存货、劳务、服务等进项税额在抵扣时有哪些差异?

税务师答复要点:固定资产、无形资产的不动产等“三类”资产与存货、服务等进项税额在抵扣时的差异主要表现在:①固定资产、无形资产或者不动产等“三类”资产专用于简易计税项目、免税增值税项目、集体福利或者个人消费时,进项税额不得抵扣,也即非专用于上述项目时,进项税额允许从销项税额抵扣;而存货、劳务、服务等不存在专用或非专用,用于简易计税项目、免税增值税项目、集体福利或者个人消费的,进项税额

就不得抵扣。②已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产等“三类”资产发生改变用途或者非正常损失,而不得抵扣的进项税额,按照固定资产、无形资产或者不动产净值为依据计算,即不得抵扣的进项税额=固定资产、无形资产或者不动产净值×适用税率;而存货、劳务、服务等发生改变用途或者非正常损失,而不得抵扣的进项税额,是全部已抵扣的进项税额,无法确定该进项税额的,按照当期实际成本为依据计算。③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,若原已取得合法有效的增值税扣税凭证,可在用途改变的次月,按固定资产、无形资产、不动产净值计算可以抵扣的进项税额,即可以抵扣的进项税额=固定资产、无形资产、不动产净值/(1+适用税率)×适用税率;而存货、劳务、服务等不存在从不得抵扣改变用途到允许抵扣的进项税额情形。④不动产的进项税额采取分两年分次抵扣的办法,第一年抵扣比例为60%,第二年抵扣比例为40%。

**【例13-11】** 某增值税一般纳税人2016年2月购进一批生产用材料,销售方当月开具的增值税专用发票的发票联和抵扣联在邮寄过程中因误递,直到10个月后才收到,并且该企业在此期间登录本省增值税发票查询平台,未查询到对应发票信息。企业财务人员咨询税务师,这份增值税专用发票所注明的进项税额,应怎样处理才能从销项税额抵扣?

税务师答复要点:该企业收到的这份增值税专用发票已超过规定的认证期限(开具之日起180日内),属于逾期的增值税扣税凭证,应向主管税务机关申请办理逾期抵扣,经主管税务机关审核、逐级上报,由国家税务总局认证、稽核比对后,比对相符,才允许纳税人继续抵扣。企业将这份逾期的增值税专用发票申请抵扣时,应向主管税务机关报送以下资料:①《逾期增值税扣税凭证抵扣申请单》;②增值税扣税凭证逾期情况说明;③邮政单位出具的误递情况说明;④逾期增值税扣税凭证电子信息;⑤逾期增值税专用发票复印件。

## 6. 扣除的咨询

我国的企业所得税和土地增值税清算分别以应纳税所得额和增值额为计税依据,纳税人发生成本、费用、税金和损失,能否作为计算缴纳企业所得税或土地增值税清算的扣除项目以及具体扣除的标准和方法,是税务咨询的主要内容。

**【例13-12】** 某家电商城2016年8月向某空调生产企业订购一批空调,并预付30%货款。9月空调生产企业向家电商城发出空调,并全额开具增值税专用发票。由于空调到货时间迟于合同约定时间,而致家电商城错过空调销售旺季,家电商城要求以原协议价格9折购进,并在达成一致前未支付剩余的货款,同时,空调生产企业也扣留了已开具的增值税专用发票。这批空调到货后,家电商城分别于9—12月陆续全部出售,并以合同约定价暂估空调的进货成本进行结转。

次年8月,经法院调解,考虑到家电商城已占用资金近一年,双方同意以原合同价购进这批空调。家电商城于当月向空调生产企业支付购进空调余款,空调生产企业将原开具的增值税专用发票递交给家电商城。

家电商城的财务人员向税务师咨询,对该批空调的增值税进项税额及企业所得税的成本扣除应分别如何处理?

税务师答复要点:家电商城于次年8月取得的增值税专用发票,属于发生真实交易但由于客观原因造成增值税扣税凭证逾期的,经主管税务机关审核、逐级上报,由国家税务总局认证、稽核比对后,对比对相符的增值税扣税凭证,允许纳税人继续抵扣其进项税额。

这批空调成本在当年企业所得税预缴时,可以暂按账面发生金额进行核算,不需要作纳税调整;由于截至当年企业所得税汇算清缴时,未能取得发票(或合法有效凭证),已暂估计入的空调销售成本金额,不能在企业所得税税前扣除,应作纳税调整增加;次年8月重新取得这批空调进货发票时,应做出专项申报及说明后,追补至发生年度计算扣除。

**【例13-13】** 某增值税一般纳税人2016年6月寄存于某仓库的实际成本为20万元的生产用材料被盗,2016年7月这批被盗材料分别从寄存企业获取赔款5万元和保险公司理赔3万元。企业财务人员咨询对这批被盗的生产用材料应怎样进行税务处理?

税务师答复要点:应于材料被盗当月将已抵扣的3.4万元进项税额转出;于2016年7月被盗材料处理结束时,以该被盗材料的实际成本减除保险赔款和寄存企业赔偿、加上转出的进项税额确认被盗材料的损失金额,即15.4万元,在会计上作相应的资产损失处理。对此项资产损失企业应以专项申报的方式向税务机关申报扣除,企业应将这批存货的有关会计核算资料和原始凭证、向公安机关的报案记录、寄存企业和保险公司赔偿的赔偿情况说明以及企业法定代表人和企业财务负责人对此项损失事项真实性承担法律责任的声明等证据材料,于企业进行年度企业所得税纳税申报时,作为企业所得税年度纳税申报表的附件一并向税务机关报送,向主管税务机关申报此项资产损失的企业所得税税前扣除。

## 7. 享受税收优惠的咨询

纳税人享受税收优惠政策,应符合税收优惠政策规定的条件,按规定向税务机关报送减免税的资料,办理申报审批程序或进行备案;在减免税条件发生变化时,应在规定的时间内向税务机关报告。有关税收优惠的问题,也经常是税务咨询的内容。

**【例13-14】** 某投资公司拟投资设立一家专门从事化工企业的废水处理公司,主营业务为废水处理及再生水出售,收入分别为向化工企业收取污水处理费和污水处理产生的再生水产品销售收入。在投资可行性分析时,投资公司相关人员向税务师咨询新投资的公司流转税和企业所得税方面有可能享受哪些国家税收优惠及其应具备的主要条件?

税务师答复要点:增值税方面优惠政策有:一是向化工企业收取的污水处理费,可享受即征即退增值税,退税比例为70%;二是销售的再生水,可享受即征即退增值税,退税比例为50%。享受增值税即征即退政策,应符合《财政部关于印发〈资源综合利用产品和劳务增值税优惠目录〉的通知》(财税〔2015〕78号)所附《资源综合利用产品和劳务增值税优惠目录》综合利用的资源名称、综合利用产品和劳务名称、技术标准和相关条件,并且同时符合如下条件:①企业属于增值税一般纳税人;②销售综合利用产品和劳务,不属于国家发展改革委《产业结构调整指导目录》中的禁止类、限制类项目;③销

售综合利用产品和劳务,不属于环境保护部《环境保护综合名录》中的“高污染、高环境风险”产品或者重污染工艺;④综合利用的资源,属于环境保护部《国家危险废物名录》列明的危险废物的,应当取得省级及以上环境保护部门颁发的《危险废物经营许可证》,且许可经营范围包括该危险废物的利用;⑤纳税信用等级不属于税务机关评定的C级或D级。

企业所得税方面优惠政策有:①企业从事符合条件的节能节水项目的所得,自项目取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起,第一年至第三年免征企业所得税,第四年至第六年减半征收企业所得税;②企业以《资源综合利用企业所得税优惠目录》规定的资源作为主要原材料,生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入,减按90%计入收入总额计算缴纳企业所得税;③企业购置并实际使用《环境保护专用设备企业所得税优惠目录》《节能节水专用设备企业所得税优惠目录》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的,该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免;当年不足抵免的,可以在以后5个纳税年度结转抵免。

享受企业所得税相关优惠时应具备如下条件:①“三免三减半”的,应符合《环境保护、节能节水项目企业所得税优惠目录(试行)》,并且优惠项目应当单独计算所得,并合理分摊企业的期间费用;没有单独计算的,不得享受企业所得税优惠;②减计收入优惠的,生产的再生水的技术标准应符合《资源综合利用企业所得税优惠目录(2008年版)》,并经资源综合利用主管部门按《目录》规定认定的生产资源综合利用产品的企业(不包括仅对资源综合利用工艺和技术进行认定的企业),取得《资源综合利用认定证书》;③专用设备抵免所得税优惠的,购置的专用设备,应符合《节能节水专用设备企业所得税优惠目录(2008年版)》《环境保护专用设备企业所得税优惠目录(2008年版)》和《安全生产专用设备企业所得税优惠目录(2008年版)》;并且企业实际使用。

#### 8. 纳税地点的咨询

按现行税收政策规定,除自然人外的纳税人大多数税种的纳税地点在其机构所在地,但也有部分税种如房产税、城镇土地使用税等以房产或土地所在地为纳税地点,部分税种需要在劳务发生地、房产或土地所在地预缴税款,因此,纳税地点的咨询也是税务咨询的重要内容。

**【例13-15】** 甲地某商贸公司为小规模纳税人,在乙地购置商铺(于营改增之前)用于出租。企业相关人员向税务师咨询该公司在乙地取得的租金收入是否应在乙地缴税?若承租方要求房租开具增值税专用发票,应如何开具?

税务师答复要点:该公司在乙地取得的租金收入,应以租金收入为计税依据按12%税率在乙地地税机关缴纳房产税;此外,还以租金收入按5%征收率计算的增值税税额,向乙地(国税机关)预缴增值税。同时,应向甲地主管国税机关进行纳税申报。若承租方要求房租开具增值税专用发票,该公司应向乙地国税机关申请代开增值税专用发票。

#### 9. 代扣税款的咨询

为了加强税收管理,我国的增值税、消费税、企业所得税和个人所得税等都有代扣代缴相应税款的规定,履行扣缴义务也是税务咨询的常见内容。

**【例 13-16】** 某市汽车配件制造厂为增值税一般纳税人,受让德国某公司一项汽车配件专利技术,合同约定的技术转让费为 848 万元人民币,使用年限为 8 年。该厂财务人员向税务师咨询,向德国公司支付技术转让费时,应履行哪些税费的代扣义务,金额分别为多少?

税务师答复要点:①向德国公司支付技术转让费时,应履行增值税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税的代扣义务。②代扣各税费金额分别为:

增值税 =  $848 \div (1 + 6\%) \times 6\% = 48$  (万元)

城市维护建设税 =  $48 \times 7\% = 3.36$  (万元)

教育费附加 =  $48 \times 3\% = 1.44$  (万元)

企业所得税 =  $800 \times 10\% = 80$  (万元)

#### 10. 维护合法权益的咨询

纳税人和税务机关在征纳税款和办理涉税事宜时,有时会发生争议或分歧,《税收征管法》赋予纳税人申请回避、进行举报、申请听证、实施申辩、延迟申报、缓缴税款、申请税务行政复议和提起税务行政诉讼等合法权益,如何维护合法权益,解决与税务机关的分歧,也是税务咨询的重要内容。

**【例 13-17】** 税务机关对某企业进行税务稽查时,通过发票稽核系统稽核发现该企业 2016 年 5 月购进生产用材料收到并抵扣进项税额的为虚开的增值税专用发票。税务机关根据这份增值税专用发票记载的税额,要求补缴增值税,并拟处一倍的罚款。企业财务人员认为企业为善意取得虚开的增值税专用发票,咨询对税务机关作出的补税、罚款应如何处理?

税务师答复要点:企业应根据税务机关处理的不同环节,采取如下方法:

(1) 税务稽查环节,尚未作出税务行政处理。企业应向税务机关进行申辩,并收集资料证明:与销售方存在真实的交易,销售方使用的是其所在省(自治区、直辖市和计划单列市)的专用发票,专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额及税额等全部内容与实际相符,且没有证据表明企业知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的,以求税务机关定性为善意取得虚开的增值税专用发票。同时,对虚开增值税专用发票抵扣税额按规定补缴后,争取重新从销售方取得防伪税控系统开具的有效专用发票,或者取得销售方所在地税务机关正在依法对销售方虚开专用发票行为进行查处的证明,以求依法准予抵扣进项税款。

(2) 收到《税务行政处罚事项告知书》,并且处罚在 10000 元以上。企业应在收到《税务行政处罚事项告知书》3 日内,对处罚提起听证申请。

(3) 收到《税务行政处罚决定书》。企业可以在收到《税务行政处罚决定书》之日起 60 日内提起税务行政复议申请,也可以在收到《税务行政处罚决定书》之日起 3 个月内向人民法院提起税务行政诉讼。

#### (三) 企业重组

企业进行股权收购或转让、债务重组、资产收购、企业合并或分立等重组,引起企业或股东的资产转移,会引起一系列税收处理问题,企业重组的税务处理也是税务咨询的重要内容。

**【例 13-18】** 某投资公司因经营管理需要,将下属的全资子公司甲公司和乙公司合并,拟采取由甲公司吸收合并乙公司。企业财务人员咨询这一吸收合并过程涉及的企业所得税问题应如何处理?

税务师答复要点:甲公司吸收合并乙公司属于同一控制下的合并,企业所得税可以选择特殊性税务处理:①甲公司接受乙公司资产和负债的计税基础,以乙公司的原有计税基础确定;②乙公司合并前的相关所得税事项由合并企业承继;③可由甲公司弥补的乙公司亏损的限额=被合并企业净资产公允价值×截至合并业务发生当年年末国家发行的最长期限的国债利率;④投资公司因合并而取得甲公司股权的计税基础,以其原持有的乙公司股权的计税基础确定。企业所得税选择特殊性税务处理的,甲公司、乙公司和投资公司应在该重组业务完成当年企业所得税年度申报时,向主管税务机关提交书面备案资料,证明其符合各类特殊性重组规定的条件。应准备资料包括:①当事方企业合并的总体情况说明,情况说明中应包括企业合并的商业目的;②企业合并的政府主管部门的批准文件;③企业合并各方当事人的股权关系说明;④被合并企业的净资产、各单项资产和负债及其账面价值和计税基础等相关资料;⑤证明重组符合特殊性税务处理条件的资料,包括合并前企业各股东取得股权支付比例情况以及 12 个月内不改变资产原来的实质性经营活动、原主要股东不转让所取得股权的承诺书等;⑥工商部门核准相关企业股权变更事项证明材料;⑦主管税务机关要求提供的其他资料证明。

#### (四)企业注销

企业注销需要确认清算所得缴纳企业所得税,并按规定办理注销税务登记的手续。纳税人会对注销过程应缴纳税款及涉税事宜进行咨询。

**【例 13-19】** 某企业由自然人股东投资,拟于 2017 年 7 月注销。企业财务人员咨询在注销过程中是否涉及税款缴纳?应如何办理注销税务登记手续?

税务师答复要点:企业在注销的过程中,应先将企业的全部资产可变现价值或交易价格,减除资产的计税基础、清算费用、相关税费,加上债务清偿损益等后的余额,确认为清算所得,作为一个独立的纳税年度按企业所得税适用税率计算清算所得的企业所得税。若清算所得为负数,不需要缴纳清算所得的企业所得税。然后将企业全部资产的可变现价值或交易价格减除清算费用,职工的工资、社会保险费用和法定补偿金,结清算所得税、以前年度欠税等税款,清偿企业债务,按规定计算各自然人股东可以分配的剩余资产。在支付职工的工资、解除劳动合同的补偿金时,应按相关的个人所得税规定代扣其个人所得税;在向股东分配剩余资产时,应就其超过原投资成本部分,代扣其“财产转让所得”的个人所得税。在向税务机关结算应纳税款、多退(免)税款、滞纳金和罚款,缴销发票、税务登记证和其他税务证件后,可提供企业注销的相关证明文件和资料,向税务机关办理注销手续。

## 第二节 税务顾问

税务顾问是综合性的涉税服务业务。它是接受纳税人、扣缴义务人等委托人聘用出任常年税务顾问,指派专门的税务师通过网络、电话、资料和培训等多种方式,对委托人及相

关人员提供日常的、全面的税务方面的咨询服务。与税务咨询相比,税务顾问具有权威性强、咨询内容广泛、服务对象专一的特点。其主要的咨询形式是书面咨询和晤谈。

### 一、政策指导

担任纳税人、扣缴义务人税务顾问的人员,应是在财税方面学有专长并有一定造诣的税务师,对于税收法律、法规、税收政策、财务处理方面的问题,能够给予专门性的指导。包括税收政策疑难问题的解答,纳税人、扣缴义务人运用税收政策的策略与方法,有关纳税人、扣缴义务人税收权益的享用等。有关税政方面的咨询,税务师不仅要为企业释疑解难,更主要的是指导其具体操作并最终将问题解决,这是税务顾问不同于税务咨询的一个重要方面。或者说,税务顾问所从事的税政指导工作比税务咨询更深入,具有服务层次高、可操作性强的特点。税务顾问在为纳税人、扣缴义务人解决税政疑难问题的过程中应当参与实际运作。

### 二、办税指导

税务师为纳税人、扣缴义务人提供日常办税咨询服务与操作指南,包括纳税框架的设计,适用税种、税目、税率的认定,办税程序指南,以及为避免纳税风险提示关注的涉税事项等。对于担当税务顾问的企业,税务师在签订合同之后,即要全面了解企业的基本情况、历年纳税档案、企业办税人员的业务素质等,以书面形式为企业提供一种办税指南。

在日常办税的过程中,税务师还要随时随地给予指导。

### 三、提供信息

税务顾问可向客户提供税收方面的信息,也可向客户提供财务、会计、法律方面的信息以及其他相关的国家政策、经济动态,可以通过举办讲座、发函寄送、登门传递等形式向客户提供信息以供参阅。

## 第三节 现代税务咨询——税收筹划

随着现代咨询业的发展,税收筹划作为中介机构一种全新的税务咨询方式应运而生。

### 一、税收筹划的概念及特点

税收筹划目前尚无权威性的定义,但一般的理解是,税收筹划指的是在税法规定的范围内,通过对经营、投资、理财活动的事先筹划和安排,尽可能地取得“节税”的税收利益,其要点在于“三性”:合法性、筹划性和目的性。

合法性表示税收筹划只能在法律许可的范畴内进行,违反法律规定逃避税收负担是偷税行为,必须加以反对和制止。税务师为纳税人进行税收筹划时必须以法律为界限,不能为纳税人的违法意图而作决策,周密考虑每项计划及其实施过程,不能超越法律的规范。纳税人若实施了违法的筹划方案,不仅不能得到预期的利益,而且可能被认为是偷税行为,会对纳税人正常的生产经营活动产生不利的影响。

筹划性表示税收筹划必须事先规划、设计安排。在经济活动中,纳税义务通常滞后于



应税行为,如交易行为发生之后才缴纳增值税或消费税,收益实现或分配后才缴纳所得税;财产取得之后才缴纳财产税,等等。这在客观上提供了纳税人在纳税之前事先做出筹划的可能性。不同的纳税人和不同的征税对象,税法规定的待遇不同,这在另一方面向纳税人显示出可选择低税负决策的机会。如果经营活动已发生,应纳税额已经确定,却想方设法寻找少缴税款的途径,这样的“方法”不能认为是税收筹划。

目的性表明税收筹划有明确的目的——取得“节税”的税收利益。节税即节约税收的支付,无论是当前需缴纳的税收还是以后需承担的税负,税收的支付达到尽可能最小。

税收筹划的目标是获得税收利益,然而税收筹划不能只局限于个别税种税负的高低,而应着重考虑整体税负的轻重,因为纳税人的经营目标是获得最大总收益,这就要求他的整体税负最低。在考虑整体税负的同时还要着眼于生产经营业务的扩展,即使缴纳税收的绝对额增加了,甚至税负也提高了,但从长远来看,资本回收率能增长,也是可取的。理想的税收筹划应是总体收益最多,并非纳税最少。

## 二、税收筹划的基本方法

税收筹划的基本做法是:对纳税人各种经营、投资、理财等活动应纳税的情况进行分析比较,在不受其他条件制约的情况下,选择税收负担较轻的方案。因此,税收筹划的核心是减轻税收负担,即选择合适的经营活动方式,以使当期或以后的应纳税额减少,实现直接或间接减轻税收负担的目的。

可以降低税收负担的税收筹划方法,主要有以下几种:

### (一)不予征税方法

不予征税方法是指选择国家税收法律、法规或政策规定不予征税的经营、投资、理财等活动的方案以减轻税收负担的方法。

每一种税都规定有明确的税收征税范围,相对于具体税种而言,只对纳入征税范围的经营行为、所得或财产征税,对于没有纳入征税范围的则不予征税,纳税人可以在对照税收政策、权衡各方面利益的前提下,对经营、投资、理财活动作出事前安排,在多种备选方案中选择不予征税的方案。如我国现行税收政策规定,在不动产出售、出租和投资等方案中,从营业税不予征税角度考虑,可以选择投资方式;在土地、地上建筑物及其附着物的出售、出租或投资等方案中,从土地增值税不予征税角度考虑,可以选择出租或投资方案。

不予征税的技术是相对于具体税种而言的,在具体运用中,会出现两种情况:一是不予征某种税时应征类似的税种;二是不予征收某税时也不征收类似税,如前述的以不动产或无形资产对外投资共担风险参与利润分配的,按我国现行的税收政策规定,既不征收营业税,也不征收增值税。

### (二)减免税方法

减免税方法是指选择国家税收法律、法规或政策规定的可以享受减税或免税优惠的经营、投资、理财等活动方案,以减轻税收负担的方法。

许多税种国家在规定征税的具体政策同时,对于特殊的经营活动或纳税人,通过减免税优惠政策作出照顾或鼓励的政策规定,纳税人可以对照国家减免税的优惠政策条件,事前对其经营、投资、理财等活动进行安排,以求符合条件,办理相应的报批或备案手续,享受减税或免税。

### （三）税率差异方法

税率差异方法是指根据国家税收法律、法规或政策规定的税率差异,选择税率较低的经营、投资、理财等活动的方案,以减轻税收负担的方法。

在我国,有的税种是国家根据地区、行业、经济成分、所得项目、企业类型的不同,规定有差异的税率,也有的税种国家规定的是幅度税率,由各地根据情况作出具体税率的规定,这就使不同的经营、投资、理财情况在税率运用上会出现差异,纳税人可以对照政策规定,在多种方案中进行选择,以适用较低的税率。如《企业所得税法》规定国家需要重点扶持的高新技术企业,减按15%的税率征收企业所得税;城镇土地使用税对不同的区域规定高低不等的适用税额。正是由于这一税率差异,纳税人应在权衡各种利益的前提下,对投资区域、投资行业、经营方式等作出筹划,以适用相应的低税率。

### （四）分割方法

分割方法是指根据国家税收法律、法规或政策规定,选择能使计税依据进行分割的经营、投资、理财等活动的方案,以实现或是不同税负、税种的计税依据相分离;或是分解为不同纳税人或征税对象,增大不同计税依据扣除的额度或频度;或是防止税率的爬升等效果,以求减轻税收负担的方法。

### （五）扣除方法

扣除方法是指依据国家税收法律、法规或政策规定,使经营、投资、理财等活动的计税依据中尽量增多可以扣除的项目或金额,以减轻税收政策负担的方法。

一般地,所得税都是以纳税人收入或所得额作必要扣除后作为计税依据的,即使是以收入为计税依据的流转税,也规定有不少项目可以在计税依据中扣除。纳税人应在发生费用或支出时,对费用的项目、性质、支付方式及票据使用等方面,事前作出安排,以求符合政策规定,在计税前扣除。

### （六）抵免方法

抵免方法指依据国家税收法律、法规或政策规定,使经营、投资、理财等活动的已纳税额或相应支出,在其应纳税额中予以抵扣,以减轻税收负担的方法。

已纳税额或支出的抵免可以直接减少纳税人应纳税额,可以避免重复征税或引导纳税人经营、投资、理财等活动。在我国规定的境外所得已纳所得税额的抵免,企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额,可以按10%的比例抵免企业所得税额,外购货物的增值税进项税额抵免增值税销项税额等,都是纳税人考虑的税收筹划方面。纳税人可以根据自身的经营情况,对照政策规定,事前作出安排,以抵免技术减轻税收负担。

### （七）延期纳税方法

延期纳税方法是指依据国家税收法律、法规或政策规定,将经营、投资、理财等活动的当期应纳税额延期缴纳,以实现相对减轻税收负担的方法。

延期纳税虽然不能减少纳税人的应纳税额,但对纳税人而言,纳税期的推后,相当于获得一笔政府的无息贷款,获取货币时间价值,有利于其资金周转。纳税人根据国家税收政策规定,合理安排其经营行为,可以实现延期纳税。如在销售货物中采用分期收款、赊销或代销方式的纳税期要比直接销售的纳税期迟;符合条件的固定资产可以采用加速折旧的办法记入成本和费用等。

## （八）退税方法

退税方法是指依据国家税收法律、法规或政策规定,使经营、投资、理财等活动的相关税款得到退还的方法。

出口退税、对“集成电路生产企业、封装企业的再投资退税”都是纳税人可以进行纳税筹划的内容,退税是将自己或相关人已纳税额从国库中直接退出,一般地,都会对其条件、资料、程序、时间和管理方面作严格的规定,纳税人应根据自己经营活动的情况,对政策依据和相关条件,事前作出安排,以顺利享受到退税政策。

税收筹划是一项综合性的、复杂的工作,涉及面广、难度大,在运用税收筹划方法时,应充分考虑具体情况和政策规定,各种税收筹划方法也不是彼此孤立和矛盾的,有时应相互配合、综合运用,同时,随着税收筹划的层次深入和领域的拓宽,还将会有新的、科学的税收筹划技术的发展和运用。

**【例 13-20】** A 公司 2012 年对 B 厂货币投资 500 万元占有 50% 的股份。2017 年 A 公司拟结束投资,并将所占股份全部转让给 B 厂,双方商定价格为 900 万元。截至转让时, B 厂净资产为 1600 万元,其中累计未分配利润和盈余公积为 600 万元。A 公司拟将此项投资全部出让给 B 厂(为分析方便,假定 A 公司历年盈利也无减免优惠政策;在分利情况下, B 厂同意全额分配,并支付给 A 公司金额不因分利而调整)。

从 A 公司角度进行税收筹划,其结束投资可选择的方案有两个:一是进行股权转让;二是先投资分利,再股权转让。

### 方案一:

股权转让, A 公司的股权转让所得为:  $900 - 500 = 400$  (万元), 并入转让当年的应纳税所得额, 缴纳企业所得税, 其相对应纳企业所得税额为:  $400 \times 25\% = 100$  (万元)。

### 方案二:

运用了分割方法和减免税方法, 将应取得的 900 万元分两步实现, 即首先取得投资分利 300 万元; 然后取得股权转让收入 600 万元。

投资分利属于免税所得, 其相对的应纳企业所得税为 0 元。

股权转让, A 公司的股权转让所得为:  $600 - 500 = 100$  (万元), 并入转让当年的应纳税所得额, 缴纳企业所得税, 其相对应纳企业所得税额为:  $100 \times 25\% = 25$  (万元)。

可见, A 公司在没有其他限定条件下, 选择方案二来结束对 B 厂投资的企业所得税税收负担较轻。

## 三、税收筹划的分类及范围

### （一）税收筹划的分类

1. 按地域范围来划分, 税收筹划可分为国内税收筹划和国际税收筹划。国内税收筹划指纳税人在本国税收法规下对其国内经营活动的税收筹划; 国际税收筹划指跨国纳税人从事跨国活动时的税收筹划。

2. 按纳税人来划分, 税收筹划可分为个人或家庭税收筹划以及企业税收筹划。由于企业是一国税收收入的主要来源, 税收对企业活动的影响也最大, 因此企业税收筹划是税收筹划的主要领域, 尤其是企业所得税筹划。

3. 按税种来划分,税收筹划可分为所得税筹划、流转税筹划、财产税筹划等。

## (二) 税收筹划的范围

税收筹划本质上是一个方法论体系,其涉及范围很广,在我国主要是就企业税收进行筹划。

### 1. 新建企业的税收筹划

(1) 企业组织形式的选择。经营者在组建企业时,可以有多种组建形式,选择一个适当的形式是经营者首先要作出的决策,当然决定企业组建形式的因素很多,如资金、股东多寡、雇用工人数量等,但未来该企业的税收待遇也是其中一个重要的因素。企业组织形式不外有三类:有限责任制、合伙制和股份制。企业这三种形式在税收待遇上是不同的,选择什么样的组建形式是税收筹划的一个重要内容。

(2) 经营地点、行业的选择。国家为了贯彻其宏观产业政策,要对在特定地区、从事特定行业的企业给予税收优惠,这种税收优惠就成为企业进行税收筹划确定经营地点、经营行业的重要依据。

(3) 企业会计方法的选择。企业进行税收筹划的基本原则为缩小税基、降低税率和递延税款。企业财会人员只要掌握一定的税收法规知识,就可以通过选择适当的会计方法达到递延税款的目的。例如:折旧方法、存货计价方法的选择等。

### 2. 企业扩展的税收筹划

(1) 分公司与子公司选择。企业为进一步壮大实力,拓展自己的经营范围,提高自己的竞争力,就需要组建新的分公司或子公司,这时就面临是组建子公司还是分公司的决策。分公司和子公司在税收待遇上不一样,分公司和总公司在法律上同是法人实体,分公司实现的盈亏要同总公司合并缴税;而子公司则为一个独立法人,要单独纳税。一般而言,新扩建企业经营初期若亏损,则以办分公司有利;之后若盈利,则以子公司为好,特别是子公司若在国外,利润不汇入母公司则可以不必合并纳税,可以获得递延纳税的好处。

(2) 企业重组的税收筹划。所谓企业重组是指企业经营发展到一定时期,原有组织形式已制约了其进一步扩展,要改变原有组织形式。重组时,税收是必须考虑的一个因素。

### 3. 企业在融资、投资及利润分配过程中的税收筹划

(1) 企业资本结构的税收筹划。企业从事经营活动所需资金主要可通过债权和股权两种形式筹集,债权和股权两种筹资方式在税收待遇上不同。债权的利息费用可在税前扣除,得到利息抵税的优待;但向股东发放的股利则只能从企业税后留利中分配,从税收筹划角度,利用债权筹资越多越好,但债务过大,增加企业经营风险,因此,企业资本结构决策中要进行税收筹划。

(2) 股利决策的税收筹划。在企业股利政策理论中,有一种税负差异理论,按这种理论,股份制企业最好不发放任何一种股利,而通过股票价格升高来间接地增加股东财富,因为发放股利,股息要缴个人所得税。由此可见,企业在选择股利政策时也要进行税收筹划。

## 四、税务师事务所从事税收筹划的工作程序及业务洽谈模式

### (一) 工作程序

由于各类企业委托进行税收筹划的内容不一,因此,税务师从事税收筹划也没有统一的程序,但总体上大同小异。基本可分为九个步骤:

客户提出要求→谈判→组织力量→初步调查→提出建议书→签订合同→开始工作→中间报告→最终报告。

## (二)业务洽谈模式

税收筹划作为一项高层次的咨询业务,税务师在业务洽谈过程中应遵循一定的模式,这一模式包含从客户委托到税务师事务所接受委托的全过程,如图 13-1 所示。

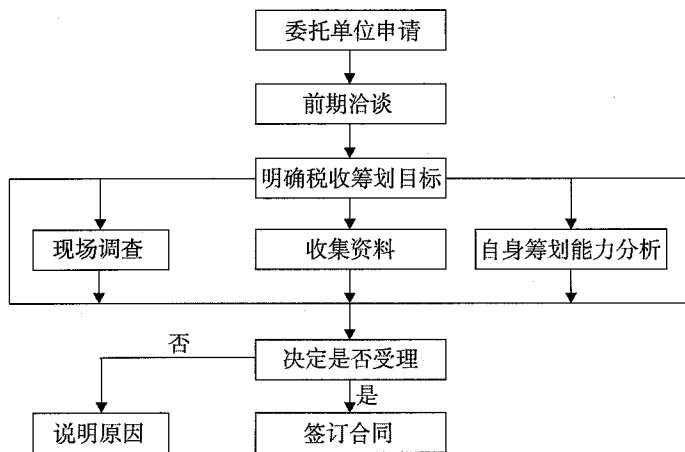


图 13-1 业务洽谈模式

## 第十四章 税务师执业风险与税务师事务所质量控制

### 第一节 税务师执业风险

#### 一、税务师执业风险的概念

税务师执业风险是指税务师因工作缺欠导致委托人或第三方权益遭受损失所要承担的法律风险。

税务师工作缺欠的实质就是税务师的执业质量问题,体现在两个方面:一是存在于工作成果中的缺欠;二是存在于工作过程中的缺欠。

对于委托人已经存在的税务风险,是委托人自主行为导致的结果,税务师执业的服务目标不应当也不可能消除委托人的税务风险,消除委托人税务风险是委托人的责任。但如果税务师的服务目标是发现或揭示委托人已经或可能存在的税务风险时,税务师没有发现这种风险、对风险的后果没有揭示或没有充分揭示、提出了不当的消除风险的方法就是税务师的执业风险;税务师发现了委托人税务风险,并采取了适当措施,将会降低或消除税务师的执业风险。

#### 二、税务师执业风险表现形式

税务师执业风险有以下几种主要表现形式:

##### (一)为委托人提供有损于国家税收利益或第三方利益的服务

税务师提供税务咨询类服务时,通过曲解税收政策规定、进行不当税收筹划或者迎合委托人需求实施不合税法规定的安排等,以减轻委托人的税收负担,从而损害国家税收利益或第三方利益。税务师提供的服务有损于国家税收利益,将承担法律责任,这是税务师首先要避免的风险。

##### (二)出具不恰当鉴证报告

由于税务师出具的鉴证报告具有证明力,其质量具有鲜明的隐蔽性,质量的优劣很难通过报告的外表观察与识别。委托人提供虚假的或不足的证据、税务师涉税鉴证实施过程组织不严密或专业水准不够等,会使其出具得出错误鉴证结论的涉税鉴证业务报告,将导致极为严重的后果。

##### (三)为委托人提供服务的过程、成果没有达到业务约定书的要求

税务师事务所提供的服务,是根据委托人情况“量身定制”,具有很强的特殊性和针对性。因此,委托人的情况、委托人的需求和目标、税务师事务所派出的服务人员和级别、提供的服务时间、服务地点和服务过程、服务成果体现方式和提交时间等,都需要在业务约定书得以体现。税务师事务所及其税务师提供的服务,没有按照业务约定书进行都可能导致

税务师事务所承担责任。

#### (四) 税务师没有履行告知义务,致使委托人不当使用税务师服务成果

税务师的服务成果,是以税收法规和委托人情况为基础得出的结论,但税收法规和委托人的情况有可能发生变化,这些变化是形成使用税务师服务成果的限制原因。由于委托人对税务专业知识的缺失,并不能完全了解这些限制。因此,税务师在提供服务成果时,应当向委托人告知委托人在使用服务成果时限制条件和注意事项,以避免委托人不当使用服务成果所带来的损失。税务师不告知行为,可能导致税务师事务所承担责任。

### 三、影响税务师执业风险的因素

#### (一) 委托人方面影响执业风险的因素

##### 1. 委托人的委托意向

税务师执业是接受委托人委托进行涉税鉴证或涉税服务,接受委托是确立税务师执业的前提条件。委托人委托税务师执业的意向对税务师执业风险有着重大制约,委托意向与税收法律、法规和税务机关征管的要求偏离度越大,就意味着税务师执业风险越高。

##### 2. 委托人的纳税意识

纳税意识较强的委托人,委托税务师执业的目的是通过税务师的指导和帮助,降低纳税风险,尽可能杜绝因不通晓税法发生纳税方面的错误而导致重罚,或者因不了解税收政策而失去获得税收权益的机会。税务师只要能严格按照规范化的工作程序履行职责,委托人能够提供真实、完整的涉税资料,税务师的执业风险一般不高。但是,如果委托人纳税意识淡薄,委托税务师的目的通过税务师的专业运作和专业指导,进行偷税、骗税或逃税,税务师为此类委托人提供服务时,执业风险就会很高。

##### 3. 委托人或指向的服务对象的财务核算基础

税务师执业许多情况下都离不开财务核算资料,服务对象的财务会计制度是否健全,财务人员或办税人员业务素质的高低,既影响其所提供的涉税资料的真实程度,也影响到税务师执业的难度、工作量和执业风险。

#### (二) 税务师事务所及其税务师方面影响执业风险的因素

##### 1. 税务师的职业道德水平

税务师的职业道德水平影响其工作态度和执业的最终结果。能够坚持税务师执业准则的前提进展执业活动,就能防患于未然,减少诱发执业风险的因素;反之,则会降低执业质量,损害税务师事务所或税务师自身的声誉,甚至带来不可挽回的消极影响。

##### 2. 税务师的专业胜任能力

税务师执业提供的是专业的涉税鉴证或涉税服务,税务师的专业素质和实际操作能力是影响其执业风险的重要因素。税务师必须对税收政策有深入研究,具备丰富的办税经验,使其对所从事的执业活动有足够的业务能力支撑,从而保证执业质量。否则,因发生执业失误或者未能履行执业职责而带来执业风险就难以避免。

##### 3. 税务师事务所执业质量控制程度

税务师执业风险除税务师个人行为外,还与税务师事务所自身有无健全的质量控制体系有关,税务师事务所质量控制体系越完备、质量控制制度越科学、执行越到位,税务师的执业风险就会越小。

### （三）其他部门或人员方面影响执业风险的因素

税务师执业从理论上是委托双方的事,但是税务师执业过程和结果还会与有关部门或人员发生联系或者产生影响。这些部门和人员对税务师执业独立性和配合程度都对税务师的执业风险产生影响。一方面,相关部门或人员应保证税务师执业独立性,不能出于自身职责、个人好恶或其他利益关系,干预或引导税务师执业;另一方面,在保证税务师执业独立性前提下,税务机关或人员应提供必要的税收政策、税收信息或办税便捷的支持,其他有关部门或人员应给予税务师收集证据资料或相关工作程序支持,以促进税务师执业质量的提高。

## 第二节 税务师事务所质量控制

税务师事务所质量控制是指税务师事务所为实现质量目标而实施的程序、方法和措施。其中,执业质量控制是最重要的内容,它是降低税务师及其税务师事务所执业风险的重要基础。

### 一、税务师事务所执业质量控制目标

税务师事务所执业质量控制应达到以下基本目标:

1. 按照法律法规、中国税务师职业道德规范以及执业准则的要求向委托人或者委托人指向的第三人提供服务;
2. 向委托人出具的业务报告客观真实;
3. 向委托人提供业务服务过程和结果符合业务约定书的要求。

税务师事务所可以根据自身情况,制定管理层面控制目标和更加具体的质量控制目标。

### 二、税务师事务所执业质量控制制度

税务师事务所应当制定、执行执业质量控制制度。税务师事务所执业质量控制制度包括为实现执业质量控制目标而制定的政策和必要程序。

#### （一）执业质量控制涉及要素

执业质量控制应当涉及以下要素:

1. 质量控制责任;
2. 职业道德规范;
3. 人力资源;
4. 业务承接与业务保持;
5. 业务委派;
6. 业务实施;
7. 业务质量监控;
8. 业务工作底稿及档案管理。

上述要素是税务师事务所执业质量控制体系主要内容,在实务中,税务师事务所不必针对每项内容制定质量控制制度,但在制定的制度中至少涉及这些要素内容。



## （二）制定执业质量制度遵循的原则

税务师事务所制定执业质量控制制度应当遵循以下原则：

1. 全面原则。税务师事务所执业质量控制制度应当涉及各种业务服务类型和环节以及各级人员。
2. 适用原则。税务师事务所执业质量控制制度应当具体、适用并具有可操作性。
3. 质量、风险、效率兼顾原则。税务师事务所制定执业质量控制制度时，应当充分考虑税务师的执业质量和风险，妥善处理执业质量和风险、效率关系，避免重商业利益和效率，轻风险和质量。
4. 责任清晰原则。税务师事务所执业质量控制制度，应当明确各级执业人员、组织对质量控制的职责。

## 三、税务师事务所质量控制的一般要求

### （一）质量控制责任

#### 1. 税务师事务所所长

税务师事务所所长对质量控制负有管理责任，具体包括：制定执业质量控制制度；建立与质量、风险控制相适应的管理组织结构；选定项目负责人。

税务师事务所应当根据自身规模和业务特征等因素制定相应的质量控制制度，形成以业务质量控制为核心的全面质量控制制度体系。制定执业质量控制制度，应当考虑税务师在业务承接、业务计划、业务实施、服务成果提交等服务各阶段对执业风险的影响因素，使执业风险降低到可以接受的程度。

税务师事务所在设置管理组织时，应当考虑质量控制的要求。如有可能，可以设立质量、风险管理委员会，该委员会负责制定、修改质量控制制度以及检查制度执行情况。

#### 2. 税务师事务所的管理层

税务师事务所的管理层，不仅是质量控制制度的制定者，而且是质量控制的执行、培训者，应当成为执行执业质量控制制度的表率，使全体成员都能为业务质量的提高发挥一定的作用。

#### 3. 项目负责人和其他成员

税务师事务所和项目负责人对服务成果的质量承担最终责任；项目其他成员为其完成的工作质量承担责任。

税务师事务所项目负责人有时会委派专门人员负责项目质量的控制，但这并不减轻、更不替代项目负责人对服务结果质量承担的最终责任。项目负责人仍然是服务结果质量最终责任人。

### （二）职业道德规范

税务师事务所应当根据职业道德准则对税务师在不同业务类型和业务不同阶段的要求，制定相关制度，采取防护措施。制定的相关制度应当能够发现、评价威胁职业道德的情形；采取的防护措施能够消除或降低对职业道德的威胁。

税务师事务所领导层应当认识自身遵守职业道德准则的示范作用，定期对执业人员进行教育和培训，对违反职业道德规范行为及时进行处理。

独立性是税务师职业道德的重要内容。税务师执业的独立性既包括实质性独立，即要

求税务师在执业时保持客观和专业谨慎,不因外在压力和个人好恶影响分析、判断的客观性,以正直、诚实、不偏不倚的态度对待有关利益各方;又包括形式性独立,即要求税务师事务所和为委托人提供业务服务的人员,除与委托人存在委托事项利益外,没有其他利益关系。税务师事务所制定有关独立性制度时,注意以下四个方面:

1. 要覆盖所有的业务人员和业务流程;
2. 在为同一客户提供不同业务类型服务,以及处理不同业务版块关系时,应提出独立性要求;
3. 对独立性要求应当具体列举;
4. 发现威胁独立性情形的处理措施。

### (三) 人力资源

税务师事务所制定的人力资源的管理制度,应当考虑业务质量对人力资源的要求,形成以质量为导向的人员选聘、培训、业绩评价、薪酬、晋升、奖励与惩罚制度体系。

税务师事务所应当制定业务质量检查制度,定期检查评估税务师遵守法律法规、职业道德规范和业务准则的情况和质量控制制度设计、运行是否适当和有效。针对法律法规、职业道德规范和业务准则的新变化以及质量控制制度设计、运行的缺陷修订执业质量控制制度。定期检查记录应列入业务档案。

## 四、税务师事务所的业务质量控制

### (一) 业务的承接和保持

在确定是否接受和保持业务委托关系前,税务师应当对委托人的情况进行了解和评估,税务师事务所应当对税务师的评估情况进行评价和决策。税务师事务所制定的业务承接质量控制制度,应当明确对委托人事项了解的内容、方法、风险评估内容和方法,确定接受或保持委托关系的决策程序。

#### 1. 调查和评估

##### (1) 调查和评估的内容

税务师事务所在确定是否接受和保持业务委托关系前,应当对下列情况进行调查和评估:

- ①委托人的信誉、诚信可靠性及纳税遵从度;
- ②委托人的委托目的和目标;
- ③委托人对税务师实施程序、方法的干预;
- ④税务师事务所的专业胜任能力;
- ⑤委托业务在职业道德方面对税务师事务所及执行业务税务师的要求;
- ⑥其他有损于税务师执业质量情形。

##### (2) 调查和评估的方法

税务师事务所可以通过以下方法进行调查和评估:

- ①了解委托人的信誉、诚信可靠性及纳税遵从度和委托人的委托目的和目标,对首次接触的委托人,可采用到现场调查的方法。

具体调查内容包括:税务机关对委托人查补税款(处罚)原因及改进情况、委托人管理层对税务风险的认识、委托人内部控制制度是否存在以及执行情况、委托人业务部门人员

素质情况、委托人所处的经营环境、委托业务对委托人的影响程度。

②了解委托人对税务师实施程序、方法的干预情况、税务师事务所的专业胜任能力、委托业务在职业道德方面对税务师事务所及执行业务税务师要求时,可采用内部调查方法。

### (3)调查和评估注意事项

- ①首次接触的客户,由有经验的税务师担任调查人;
- ②市场开发人员不应参与评估;
- ③评估时应当关注收费对评估结果的影响。

## 2. 评价和决策

对调查情况进行评估时,可先由调查人进行初评,提出承接(保持)意见,再由税务师事务所决定是否接受委托。

税务师事务所设立的质量管理委员会或风险管理委员会,根据制定的评估程序和确定业务承接或保持的标准,确定是否接受或保持委托关系。

## 3. 业务约定书

确定承接或保持的业务,应与委托方签订业务约定书。业务约定书应当由调查委托人情况的人起草,业务约定书的起草人或审定人应成为项目组成员。

为控制执业风险,税务师事务所可以根据不同的服务类型,对业务约定书的重要事项制定标准条款,必要时可委托法律专家进行设计,并定期修订。

业务约定书一般包括如下要素:

- (1)委托原因和背景;
- (2)委托人的需求;
- (3)服务目标;
- (4)适用的税收法律标准;
- (5)项目组(服务团队)主要成员;
- (6)服务程序;
- (7)服务成果体现形式、提交方式和时间;
- (8)业务收费时间和方式;
- (9)双方权利和义务。

### (二)业务委派

税务师事务所制定的业务委派制度内容应当包括:项目组织结构、项目负责人和其他重要人员的选定程序、责任、权力。

项目组织结构一般可设为项目负责人、项目经理、项目助理三级。

1. 项目负责人由税务师事务所选定,是项目最高负责人,全面负责项目管理工作,对项目质量承担最终责任。税务师事务所在选定项目负责人时,应重点关注其技术专长、经验、已有项目工作量以及独立性是否符合要求,应避免依业绩高低安排项目负责人。

项目负责人负责选择符合专业胜任能力、职业道德规范和资格的项目经理和助理,向项目组成员告知工作目标和质量目标,告知项目组成员实现工作、质量目标的总体要求。

2. 项目理由项目负责人选定,是项目具体承办人,主要负责按项目负责人的授权选

定项目助理、制定项目计划、安排项目助理人员工作、与委托人进行沟通、复核项目助理人员工作、向项目负责人报告重大事项等。

项目组各级人员选定前,应当事先征询成员意见,协调各项目组之间对人员、时间、资源的不同要求。

税务师事务所提供鉴证业务,如果鉴证对象是本事务所提供的涉税服务结果,可以考虑由提供涉税服务项目以外的人员担任项目负责人或项目经理。

### (三)业务实施

税务师事务所制定的业务实施制度内容应当包括:业务计划(总体业务计划和具体业务计划)、重要质量(风险)控制事项、重要事项意见分歧的处理、业务结论、服务结果提交等相关事项的决策程序和权限。

此外,税务师事务所质量控制制度还应当对确定和处理业务实施过程的重大事项进行规定,并规范与税务机关、委托人的沟通权限和时间。

#### 1. 业务计划

总体业务计划和具体业务计划,应当根据服务项目性质和目标灵活制订。鉴证业务应当制定总体业务计划和具体业务计划。

税务师事务所在对业务工作计划进行管理时,应当重点关注以下五个方面:

- (1)计划前是否在现场进行调研;
- (2)计划内容是否全面、可行;
- (3)计划是否事先制定,事中修订,并做记录;
- (4)对重大风险事项确定是否准确;
- (5)计划的变化调整是否准确、合理。

#### 2. 重要质量(风险)控制事项

重要质量(风险)控制事项是指税务师根据委托人的情况和委托事项的性质,确定的重点关注领域。对重要质量(风险)控制事项的关注,应当贯穿于业务实施的各个阶段。

鉴证业务应当制定重要风险、质量控制事项,其他业务应根据具体情况确定重要风险、质量控制事项。

税务师事务所在对重要质量(风险)控制事项进行管理时,应当重点关注以下四个方面:

- (1)在计划阶段,重要质量(风险)控制事项是否确定;
- (2)在实施阶段,是否对重要质量(风险)控制事项实施了程序;
- (3)取得的证据与结论是否相符;
- (4)对委托人的舞弊行为所采取的措施是否恰当。

#### 3. 业务证据管理制度

税务师的结论或服务成果是根据委托人的事实和税收法规所做出的,税务师事务所应当根据具体业务类型和税务师事务所具体情况制定业务证据管理制度。

税务师事务所在对证据收集及评价进行管理时,应当关注以下十个方面:

- (1)对重大风险事项是否实施了程序并取得了证据;
- (2)收集证据的程序是否符合法律要求;
- (3)收集的证据是否充分、适当;
- (4)来自委托人的证据能否相互印证;

- (5)与委托人的沟通记录是否完整;
- (6)鉴证业务是否取得了被鉴证人管理层声明;
- (7)涉税服务业务的重要事项是否取得委托人管理层声明;
- (8)税法选用是否适当;
- (9)与税务机关的沟通记录是否完整;
- (10)对委托人的舞弊行为所采取的措施是否恰当。

#### 4. 舞弊关注和处理

舞弊是指委托人使用欺骗手段获取不当或非法利益的故意行为,其目的和结果,就是逃避缴税或骗税。

税务师对委托人舞弊的关注,应当贯穿于业务实施的各个阶段。税务师事务所在制定质量控制制度时,应当把发现和处理委托人舞弊作为重要内容,并注意以下情形:

(1)对委托人过高的委托费用以及提供税务筹划、享受税收优惠、税务协商、风险评估等服务时,应当保持警觉,签订合同前应当与委托人高层管理人接触,更深入地了解委托目的和服务目标,以评估委托人逃避缴税、骗税风险;

(2)在业务实施中,当发现委托人有舞弊迹象时,应当修改计划,将此项提升为重大的风险、质量控制事项,并制定针对性的程序,以确认是否存在舞弊;

(3)当有证据表明委托人的确存在舞弊时,应当与委托人高层管理人员接触,明确告知其后果以及委托人应当采取的措施。当委托人不打算采纳税务师的建议时,税务师事务所应当评估其风险,并考虑是否解除业务约定书。

#### 5. 意见分歧处理

税务师事务所应当根据不同业务类型和分歧的性质,确定分歧的解决程序和方式。意见分歧解决可通过项目负责人解决和专业委员会表决两种方式进行。

意见分歧解决制度包括分歧处理程序、分歧解决方式、分歧处理记录。

分歧处理记录包括:意见分歧的事项内容,意见的内容和持各种意见人员及职务、讨论内容、解决方式。

#### 6. 提交业务结论、服务成果

项目组成员之间、项目组与被委托人之间、项目负责人与业务质量监控人员之间产生意见分歧,得到解决以后,项目负责人方可提交服务成果。

项目组是指执行业务的所有人员,但不包括税务师事务所聘请的外部专家。

税务师事务所在业务结论、服务结果提交进行管理时,应当关注以下方面:

- (1)意见分歧解决程序是否实施;
- (2)与结论相反的意见是否充分考虑;
- (3)服务结果是否履行签字程序;
- (4)服务结果提交时间是否及时。

#### (四) 业务质量复核与监控

##### 1. 业务质量复核

业务质量复核是指项目组内部人员之间对工作结果进行的复核,是为保证业务质量对项目组作出的重大判断和形成的业务结果,作出客观评价的过程。税务师事务所应根据自身规模和项目风险等级制定业务质量复核制度。业务质量复核制度应包括:复核级别、复

核内容、复核程序、复核记录等内容。

#### (1) 复核级别

应根据税务师事务所的规模和业务类型确定复核级别。一般可采用三级复核,即现场负责人的复核、项目经理复核、项目负责人复核。涉税鉴证业务的复核级别不应少于三级;口头咨询的项目可以适当减少复核级别数。

#### (2) 复核人员

确定复核人员的原则是由经验较多的人员复核经验较少的人员执行的工作。

#### (3) 复核内容

业务复核内容应当包括:

- ①业务计划是否得到执行;
- ②重大事项是否已提请解决;
- ③与税务机关沟通情况是否得到记录;
- ④已执行的工作是否支持形成的结论,并得以适当记录;
- ⑤获取的证据是否充分、适当;
- ⑥业务目标是否实现。

#### (4) 复核管理

税务师事务所在对业务复核进行管理时,应当关注以下方面:

- ①复核级别是否符合制度要求;
- ②复核的内容是否全面;
- ③复核结论、过程记录是否完整;
- ④复核意见是否处理并记录;
- ⑤复核人是否签字。

### 2. 业务质量监控

业务质量监控是指税务师事务所选派项目组以外人员,对项目组的工作成果作出客观评价的过程。税务师事务所应当制定业务质量监控制度,对一定风险等级的项目分别实施不同的质量监控。

#### (1) 业务质量监控制度内容

业务质量监控制度应当包含以下内容:

- ①项目风险等级及划分标准;
- ②启动业务质量监控风险等级;
- ③业务质量监控人员的资格和选定程序;
- ④业务质量监控程序和内容;
- ⑤业务质量监控过程记录要求。

#### (2) 业务质量监控人

业务质量监控人应当具备业务监控所需要的足够、适当的技术专长、经验并满足独立性的要求。业务监控人的选择,应当限定在税务师事务所最高业务级别人员中选定,不得由项目负责人选定。

#### (3) 业务质量监控内容

业务质量监控内容应当包括:

- ①重要风险、质量控制事项处理是否适当,结论是否准确;
- ②税法选用是否准确;
- ③重要证据是否采集;
- ④对委托人舞弊行为的处理是否恰当;
- ⑤委托人的委托事项是否完成,结论是否恰当。

#### (4) 业务质量监控环节

在不影响业务结果提交前提下,选择业务过程中的适当阶段实施业务监控。

#### (5) 业务质量监控职责

业务监控人员在监控期间不应当以任何方式参与项目和代替项目组进行决策。业务质量监控不减轻项目负责人的质量责任。

#### (6) 业务质量监控管理问题

税务师事务所在对业务监控进行管理时,应当重点关注以下方面:

- ①达到质量监控风险等级的项目是否实施了业务质量监控程序;
- ②业务质量监控人的选定是否符合要求;
- ③业务质量监控人是否实施了质量监控。

### (五) 业务工作底稿及档案管理

#### 1. 业务工作底稿及档案管理制度要求

税务师事务所应当制定业务工作底稿及档案管理制度和程序,以满足下列要求:

- (1)安全保管业务工作底稿并对业务工作底稿保密;
- (2)保证业务工作底稿的完整性;
- (3)便于使用和检索业务工作底稿;
- (4)按照规定的期限保存业务工作底稿。

#### 2. 业务工作底稿及档案管理制度内容

税务师事务所业务工作底稿及档案管理制度应当包括以下内容:

- (1)业务工作底稿制定(修订)、使(停)用权限;
- (2)业务工作底稿编制、修改、复核在时间、权限、签字手续方面的要求;
- (3)业务工作底稿形成档案的时限;
- (4)档案保管、借阅、销毁要求;
- (5)其他业务工作底稿档案相关要求。

#### 3. 业务工作底稿的制定、使用

税务师事务所可以根据自身情况,制定业务工作底稿。鉴证业务在税务师事务所内部应当使用统一的工作底稿。

#### 4. 业务工作底稿档案管理

(1)项目组自提交业务结果之日起90日内将业务工作底稿归整为业务档案。业务档案应按不同客户、不同委托业务分别归整,对同一客户不同的委托业务,应分别归整业务档案。

(2)业务工作底稿的所有权属于税务师事务所。税务师事务所可自主决定允许客户获取业务工作底稿部分内容,或摘录部分工作底稿。但披露这些信息不得损害税务师事务所执行业务的有效性。对鉴证业务,披露这些信息不得损害税务师事务所及其人员的独

立性。

(3)税务师事务所的业务档案,应当自提交结果之日起至少保存 10 年。

#### 5. 业务工作底稿及档案管理的关注重点

税务师事务所在对业务工作底稿及档案进行管理时,应当重点关注以下方面:

- (1)业务工作底稿的制定和修订是否及时;
- (2)业务工作底稿编制是否真实、全面,签字手续是否完备;
- (3)以复印件、电子及其他介质等非原件作为业务工作底稿的,是否按制度执行;
- (4)业务工作底稿归案是否及时;
- (5)业务工作底稿和档案的存放是否安全;
- (6)业务档案保管、借阅、销毁是否按程序进行。



## 附录：

# 《涉税服务实务》考试大纲 (2017 年度)

本科目考试内容涉及的政策法规以 2016 年度为主,加 2017 年度 4 月 30 日前的必要税收政策调整。

涉税服务实务科目属于综合运用性学科,注重培养应试者在涉税服务实践中解决实际问题的能力,处理各项实际业务的操作水平。在掌握《税法(Ⅰ)》和《税法(Ⅱ)》的基础上,要求应试者了解税务师行业的各项基本制度和规则,熟悉各项代理业务的具体操作程序 and 操作规范,熟练掌握各种税的审核内容和税额计算、账务调整,正确掌握税务咨询的技巧和方法,通过本科目的考试,使应试者能够掌握税务师行业执业的基本知识和技能。本次《涉税服务实务》大纲修订对部分章节进行了补充和调整,如:根据税收征管制度的改革,对于商事制度改革后税务登记的相关规定进行了适当的补充;增加了电子发票管理制度的新规定。企业涉税会计核算中增加了对于全面“营改增”后的增值税会计核算的要求。

## 第一章 导论

### 一、税务师概述

- (一)熟悉税务师的服务范围
- (二)了解税务师行业的特点
- (三)熟悉税务师的执业原则

### 二、税务代理制度的产生与发展

- (一)了解税务代理制度产生与发展的基本历程
- (二)了解税务代理在税收征纳关系中的作用

### 三、熟悉我国税务师资格的取得和税务师事务所的设立、变更等事宜

### 四、熟悉涉税服务的范围和税务师的执业规则

### 五、熟悉涉税服务的法律关系与法律责任

### 六、了解税务师的职业道德

## 第二章 税务管理概述

### 一、税务管理体制

- (一)了解我国分税制财税管理体制
- (二)熟悉我国现行国税、地税税务管理机构的设置及其职能划分

### 二、税收征收管理程序及要求

- (一)掌握税务登记管理、账簿凭证管理、纳税申报和纳税评估
- (二)熟悉税务机关征收税款的基本方法,税务检查的基本形式

### 三、征纳双方的权利、义务和责任

(一)熟悉在征纳关系中税务机关的权利、义务,纳税人、扣缴义务人的权利、义务

(二)掌握纳税人、扣缴义务人的法律责任

## 第三章 涉税服务业务

一、了解涉税鉴证的特点,熟悉涉税鉴证的种类和遵循原则

二、适应涉税服务业务发展的新变化,熟悉涉税鉴证和审核的基本业务流程,了解涉税鉴证和审核业务约定书的内容,了解涉税鉴证和审核计划,掌握涉税鉴证和审核业务实施的具体内容,了解涉税鉴证和审核业务工作底稿内容及管理要求,熟悉涉税鉴证和审核业务报告。

三、了解非涉税鉴定服务的特点,熟悉非涉税鉴定服务的种类和遵循原则

四、熟悉非涉税鉴定服务中有关涉税服务的基本业务流程,了解非涉税鉴定业务中涉税服务业务约定书的内容、履约、变更、违约责任和争议解决,了解非涉税鉴定业务中涉税服务计划,掌握非涉税鉴定业务中涉税服务业务实施的方法、业务记录和业务报告

## 第四章 税务登记代理

一、企业税务登记代理

(一)了解商事制度改革后实施五证合一的税务登记办法及相关规定,了解企业设立、变更、注销税务登记的基本规程

(二)掌握代理企业税务登记的操作要点

二、了解增值税一般纳税人认定登记的管理制度

三、掌握代理增值税一般纳税人认定登记的操作要点

四、了解代理税种认定登记的基本内容与操作要点

## 第五章 发票领购与审查代理

一、了解发票种类、适用范围与发票管理权限的划分

二、熟悉发票领购操作规定以及电子发票管理的有关规定

三、熟悉发票填开的具体要求和操作要点

四、熟悉代理审查增值税专用发票、普通发票的基本内容

五、掌握代理审查发票的操作要点

## 第六章 建账建制代理记账实务

一、了解代理建账记账的适用范围

二、熟悉代理建立简易账或复式账的基本要求

三、熟悉代理建立财务制度的基本内容

四、熟悉代制记账凭证、代作账务处理、代理编制会计报表的操作规范

## 第七章 企业涉税会计核算

### 一、企业主要会计科目的设置

#### （一）了解企业涉税会计核算的会计科目设置

（二）熟悉各科目核算内容及“应交税费——应交增值税”各专栏与“应交税费——未交增值税”的核算要点

### 二、工业企业涉税会计核算

#### （一）熟悉工业企业供、产、销环节的业务流程

#### （二）掌握各环节增值税涉税会计核算

#### （三）熟悉消费税应税消费品工业企业有关消费税的涉税核算

#### （四）了解其他税费的核算

#### （五）掌握企业所得税的涉税核算

#### （六）熟悉出口货物“免、抵、退”税的会计核算

### 三、熟悉商业企业购、销环节的业务流程及各环节增值税涉税会计核算

### 四、熟悉商业企业金银首饰消费税的涉税核算

### 五、掌握全面营改增后的增值税会计核算

## 第八章 代理纳税审查方法

### 一、掌握代理纳税审核的基本方法

二、了解顺查法和逆查法、详查法和抽查法、核对法与查询法、比较分析法和控制计算法

### 三、了解代理纳税审查的基本内容

### 四、熟悉代理审核会计报表、会计账簿、会计凭证的主要内容

### 五、掌握不同委托人代理审查的侧重点

### 六、熟悉调账基本方法和基本原则

### 七、掌握对当期和以往年度错误会计账目进行调整的方法

## 第九章 货物和劳务税纳税申报和纳税审核

一、掌握代理增值税一般纳税人的增值税纳税申报，熟悉代理增值税小规模纳税人的增值税纳税申报

二、掌握代理增值税征税和免税范围的确定，熟悉货物销售额、应税劳务额、销售不动产、转让无形资产销售额的审核与销项税额、进项税额的结转、应纳税额的审核，掌握增值税小规模纳税人应税销售额、应纳税额的审核

### 三、熟悉代理消费税的纳税申报

### 四、熟悉代理消费税应税销售额，适用税目、税率，纳税环节的审核

## 第十章 所得税纳税申报和纳税审核

一、了解企业所得税年度纳税申报表的格式、内容，熟悉企业所得税纳税申报操作规范，掌握企业所得税纳税申报表计算填报方法

- 二、掌握企业所得税成本、费用、税金、损失、投资收益、营业外收入代理审核操作要点
- 三、掌握会计所得调整为应税所得审核的内容、方法,熟悉应缴所得税的审核要点
- 四、熟悉代理个人所得税纳税申报操作规范,掌握个人所得税纳税申报表的计算填报

#### 方法

- 五、掌握代理个人所得税工资、薪金所得,劳务报酬所得,承包经营所得,个体工商户生产、经营所得,利息、股利、红利等所得纳税申报和审核的操作要点
- 六、了解年所得 12 万元以上的个人所得税申报
- 七、掌握代理外籍个人境内、境外所得应纳税额审核的基本方法

### 第十一章 其他税种纳税申报和纳税审核

一、了解代理土地增值税纳税申报与审核操作规范,掌握土地增值税纳税申报表计算填报方法

- 二、掌握土地增值税土地增值额,应纳税额审核操作要点
- 三、熟悉代理印花税纳税申报操作规范,掌握印花税纳税申报表计算填报方法
- 四、掌握印花税应税合同,其他凭证计税金额,适用税目、税率,代理审核操作要点
- 五、了解代理房产税纳税申报操作规范,了解代理房产税纳税申报表计算填报方法
- 六、掌握房产税自用房产原值和计税依据代理审核操作要点,掌握出租房产租金收入代理审核的基本方法

七、了解代理资源税纳税人、扣缴义务人纳税申报操作规范,熟悉资源税纳税申报表计算填报方法

八、熟悉代理审核资源税的基本方法和操作要点

九、了解代理城镇土地使用税纳税申报操作规范,了解代理城镇土地使用税纳税申报表计算填报方法

十、掌握城镇土地使用税应税土地面积、减免税土地面积代理审核操作要点

### 第十二章 税务行政复议代理

- 一、了解税务行政复议受案范围和参加人
- 二、熟悉税务行政复议的申请、受理、证据、决定和送达
- 三、掌握代理税务行政复议的基本前提
- 四、掌握代理税务行政复议的操作规范

### 第十三章 税务咨询与税务顾问

- 一、熟悉税务咨询的内容和形式
- 二、掌握税收政策运用咨询的操作要点
- 三、了解税收筹划的特点和作用
- 四、了解税收筹划的基本程序、方法和操作要点
- 五、了解税务顾问的基本内容

## 第十四章 税务师执业风险与税务师事务所质量控制

一、了解税务师执业风险的影响因素,熟悉税务师执业风险表现形式

二、掌握税务师事务所执业质量控制的目标,熟悉执业质量控制涉及要素和制定执业质量控制制度的原则

三、掌握质量控制的责任,了解职业道德规范和人力资源管理制度

四、熟悉业务质量控制制度的内容,了解业务的承接和保持评估和决策以及业务约定书,熟悉业务委派和业务实施制度的内容和处理,掌握业务质量控制复核与监控的人员确定和复核或监控内容,了解业务工作底稿及档案管理制度

