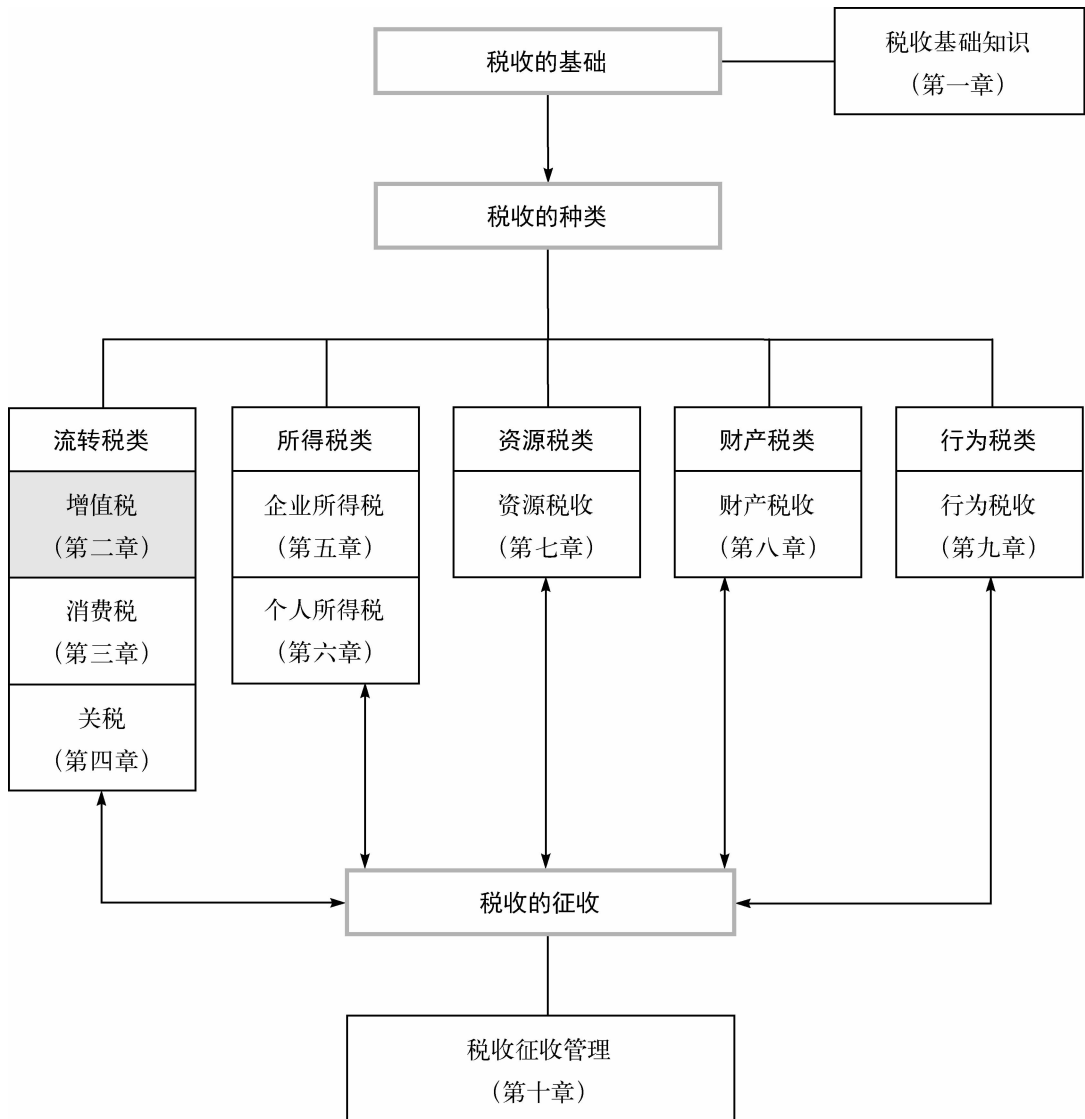


# 第二章 增 值 税



## 学习目标

### (一) 知识目标

- 理解增值税的计税依据；
- 熟悉增值税的纳税人、税目、纳税环节；
- 掌握增值税应纳税额的计算方法；
- 熟悉增值税的纳税申报。

### (二) 技能目标

- 熟练掌握一般纳税人、小规模纳税人增值税应纳税额的计算方法；
- 掌握混合销售行为、兼营行为和特殊销售方式的税务处理。

增值税是对纳税人生产销售货物或提供应税劳务过程中实现的增值额征收的一种流转税。它是由销售税改进而来的,保留了销售税对货物普遍征税、每个流转环节都征税的特点。但与销售税不同的是,增值税只对增值额征税,因而避免了销售税重复征税的弊端。因此,增值税既能保证财政收入,又能促进分工协作,提高社会生产效率。增值税还实行专用发票税款抵扣制度,使前后各环节起到相互牵制的作用,以防偷税、漏税。我国在 1979 年就引入了增值税,在 1994 年税制改革之后,增值税成为我国重要的税种之一,占我国税收总收入的比例一直在 50%左右,因而对保证我国财政收入是极其重要的。我国现行增值税的基本规范是 1993 年 12 月 13 日颁布并经 2008 年 11 月 5 日国务院第 34 次常务会议修订通过的《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》)。

## 第一节 增值税概述

增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的单位和个人,以其取得的增值额为课税对象所征收的一种流转税。增值税与其他流转税相比,不是对商品(或劳务)的销售额征税,而是对商品生产、销售过程中产生的增值额征税。由于增值额在实务当中是很难准确计算的一个数据,因此,在实务中采用的是间接计税的办法,即通常所说的“购进扣税法”。

### 一、增值税的计税原理及类型

增值税是对每一流转环节的增值额征税,要想确定每一流转环节缴纳多少增值税,首先应该确定每一流转环节的增值额。

#### (一) 增值额的确定

从理论上讲,增值额是企业生产经营过程中新创造的那部分价值,即货物或劳务价值中的  $V+M$  部分,在我国相当于国民收入部分。现实中,对增值额这一概念的理解可以从两个方面来进行:第一,从一项货物来看,增值额是该货物经历的生产和流通各个环节所新创造的价值之和,也就是该货物的最终销售价值;第二,从一个单位来看,增值额是指该单位销

售货物或提供劳务的收入额扣除为生产经营该货物或劳务而外购的那部分货物价款后的余额。

例如,农民种了一棵树,以100元的价格卖给家具厂;家具厂用这棵树做了一张桌子,以200元的价格卖给家具销售商;家具销售商以300元的价格将桌子卖给学校。桌子最终销售价格是300元,这300元是由三个生产经营环节共同创造的。那么,该货物在三个环节中创造的增值额之和就是该桌子的全部销售额,每一环节的增值额是100元,计算过程如表2-1所示。由于任一产品的生产链都找不到起点,本例中假设树的种植环节没有购买任何生产资料。

表 2-1 货物在各个环节的增值额

单位:元

经营环节	购进额	销售额	增值额
树种植	0	100	100
桌子加工	100	200	100
桌子销售	200	300	100
合计			300

实行增值税的国家,据以征税的增值额都是一种法定增值额,而非理论上的增值额。所谓法定增值额,是指在增值税制度中人为确定的增值额。法定增值额与理论增值额有时一致,有时不一致,造成这个问题的一个重要原因是各国在规定扣除范围时,对外购固定资产的处理办法不同。

## (二) 增值税的计税原理

从理论上讲,增值税可以采用以下两种计税方法:

### 1. 直接计算法

直接计算法是先计算出增值额,然后用增值额乘以相应的税率计算出应纳增值税税额。即:

$$\text{应纳增值税税额} = \text{增值额} \times \text{增值税税率}$$

增值额的计算方法又可分为“加法”和“减法”两种方法。加法是指将构成增值的各要素加起来,求出增值额。即:

$$\text{增值额} = \text{工资} + \text{利息} + \text{租金} + \text{利润} + \text{其他增值项目}$$

减法是指从全部销售额中扣除非增值项目,如外购的原材料、燃料、动力等的金额,求出增值额。即:

$$\text{增值额} = \text{销售额} - \text{非增值项目金额}$$

### 2. 间接计算法

间接计算法又称购进扣税法,是指用全部销售额乘以增值税税率,求出产品或劳务的整体的增值税税额,然后扣除外购项目在以前环节已缴纳的税额,以差额作为本环节应缴纳的增值税税额。计算公式为:

$$\text{应纳增值税税额} = \text{销售额} \times \text{增值税税率} - \text{购进项目的已纳税款}$$

间接计算法简便易行,计算准确,既适用于单一税率,又适用于多档税率,是实行增值税

的国家广泛采用的计税方法。

### （三）增值税的类型

在税收实践中,计算增值额时对外购固定资产的扣除口径不同,据此,可以把增值税划分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税三种类型。

#### 1. 生产型增值税

生产型增值税在计算增值额时,不允许扣除任何外购固定资产的价款,而只允许扣除原材料等中间性产品的价款。由于这种增值税的增值额等于工资、租金、利息、利润和折旧之和,其内容相当于国内生产总值,故称为生产型增值税。

#### 2. 收入型增值税

收入型增值税在计算增值额时,只允许扣除外购固定资产的当期折旧部分。这种增值税的增值额等于当期工资、利息、租金和利润之和,其内容相当于国民收入,故称为收入型增值税。这样计算出来的增值额等于理论上的增值额,因而可以说收入型增值税是一种标准的增值税。

#### 3. 消费型增值税

消费型增值税在计算增值额时,允许将当期购入的固定资产的价款一次全部扣除。这种增值税的增值额相当于纳税人当期的全部销售额扣除外购的全部生产资料价款后的余额,其内容只包括消费品的价值,故称为消费型增值税。

我国在 2009 年之前实行的是生产型增值税,在 2009 年 1 月 1 日之后实行的是消费型增值税。

## 二、增值税的特点和作用

增值税虽然属于流转税,但是特殊的课税对象又使其不同于其他的流转税,有着自身的特点。

### （一）增值税的特点

#### 1. 具有中性税收的特征

中性税收是指税收对经济行为包括企业生产决策、生产组织形式等不产生影响,由市场对资源配置发挥基础性、主导性作用。增值税之所以具有中性税收的特征,是因为增值税只对货物或劳务的增值额征税,对于从以前环节转移过来的价值部分不再征税,从而避免了重复征税。此外,增值税税率档次比较少,一般只采用一档或两档税率,这样就使绝大部分货物的税负是一样的,而且同样的货物在经历了所有生产流通环节后整体税负也是一样的,这使增值税对生产经营活动以及消费行为基本不发生影响,从而使增值税具有中性税收的特征。

#### 2. 逐环节征税,消费者是税收的最终承担者

按现行税法规定,货物从生产到消费的过程中,逐环节征收增值税。在每一环节征税时,按货物(或劳务)的全额计税,并扣除以前环节已纳的增值税,余额即为应纳的增值税税额。由此各环节的经营者只是把从买方收取的税款转缴给政府,本身并没有承担增值税税款。随着交易活动的进行,货物最终卖给了消费者,消费者不能再把增值税转移,因此,消费

者是增值税税负的最终承担者。

### 3. 税基广阔,具有征收的普遍性和连续性

我国的增值税普遍适用于生产、批发、零售和进口商品及加工、修理、修配等领域的各个环节,所以具有广阔的税基以及普遍和连续征收的特点。

## (二) 增值税的作用

增值税的特点决定了增值税具有以下作用:

### 1. 能够保证财政收入的及时入库和稳定增长

税基广阔、征收的普遍性和连续性使增值税有着充足的税源和为数众多的纳税人,通过征收增值税可使政府的财政收入及时入库并稳定增长。

### 2. 能够促进专业化协作生产的发展和生产经营结构的合理化

增值税具有不重复征税的特点,能够彻底解决同一种货物由全能厂生产和分工生产所产生的税负不平衡的问题。一种货物无论是由几个、十几个甚至几十个企业协作生产还是由一个企业从头至尾完成生产,只要货物最终的销售价格相同,货物所承担的增值税税负就相同,从而避免了企业为了减轻税负建立全能厂的现象,所以能够促进协作化生产的发展和生产经营结构的合理化。

### 3. 有利于国际贸易公平,促进对外贸易发展

世界各国为保护和促进本国经济的发展,对出口货物普遍实行出口退税政策,使出口货物以不含税价格进入国际市场。在这种政策下,如果按以前的流转税模式,由于存在重复征税,在货物出口时,究竟缴了多少税是很难计算清楚的,因此,在出口退税时,就会存在退税过多或退税不足的问题,不利于产品在国际市场上的竞争。实行增值税则可以避免上述问题,因为货物的出口价格就是其全部增值额,用出口价格乘以增值税税率就可以计算出应退(免)税额,从而使出口货物以不含税价格进入国际市场,增强货物在国际市场上的竞争力。

对进口货物征收增值税,有利于贯彻国际间同等纳税的原则,避免产生进口货物的税负轻于国内同类货物的问题,从而促进公平竞争。

## 三、征税范围

目前,实行增值税的国家由于经济发展和财政政策不同,增值税的征税范围也不同。概括起来有以下四种情况:一是征税范围仅限于工业制造环节;二是在工业制造环节和货物批发两环节实行增值税;三是在工业制造、货物批发和货物零售三环节实行增值税;四是将增值税的征税范围扩展到服务业。我国的增值税是在货物的制造、批发、零售环节以及极少数的服务业范围内征收。

### (一) 增值税征税的基本范围

(1) 销售货物。销售货物是指有偿转让货物的所有权。货物包括所有的有形动产,也包括电力、热力和气体在内。

(2) 提供加工、修理修配劳务。加工是指受托加工货物,即委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务。修理修配是指受托对损伤和

丧失功能的货物进行修复,使其恢复原状和功能的业务。

(3) 报关进口货物。报关进口货物是指纳税人从我国境外、关外进口国外、境外所生产、制造的应税货物。

(4) 销售服务。销售服务,是指提供交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。

交通运输服务,是指利用运输工具将货物或者旅客送达目的地,使其空间位置得到转移的业务活动。交通运输服务包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

邮政服务,是指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑、机要通信和邮政代理等邮政基本服务的业务活动。邮政服务包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务(不包括邮政储蓄业务)。

电信服务,是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源,提供语音通话服务,传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动。电信服务包括基础电信服务和增值电信服务。

建筑服务,是指各类建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰,线路、管道、设备、设施等的安装以及其他工程作业的业务活动。建筑服务包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

金融服务,是指经营金融保险的业务活动。金融服务包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。

现代服务,是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。现代服务包括研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务、商务辅助服务和其他现代服务。

生活服务,是指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动。生活服务包括文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。

(5) 销售无形资产。销售无形资产,是指转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。无形资产,是指不具实物形态,但能带来经济利益的资产,包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。自然资源使用权,包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资源使用权。其他权益性无形资产,包括基础设施资产经营权、公共事业特许权、配额、经营权(包括特许经营权、连锁经营权、其他经营权)、经销权、分销权、代理权、会员权、席位权、网络游戏虚拟道具、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。

(6) 销售不动产。销售不动产,是指转让不动产所有权的业务活动。不动产,是指不能移动或者移动后会改变性质、形状改变的财产,包括建筑物、构筑物等。建筑物,包括住宅、商业营业用房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物。构筑物,包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。

转让建筑物有限产权或者永久使用权的,转让在建的建筑物或者构筑物所有权的,以及在转让建筑物或者构筑物时一并转让其所占土地的使用权的,按照销售不动产缴纳增值税。

## (二) 增值税征税范围的特殊项目

(1) 货物期货(包括商品期货和贵金属期货)应征收增值税,在期货的实物交割环节

纳税。

(2) 银行销售金银业务,应征收增值税。

(3) 典当业的死当物品销售业务和寄售业委托人销售寄售物品的业务,均应征收增值税。

(4) 集邮商品(如邮票)的生产、调拨以及邮政部门以外的其他单位和个人销售的,均应征收增值税。

### (三) 增值税征税范围的特殊行为

(1) 视同销售货物行为。视同销售货物行为属于缴纳增值税行业的行为,虽然有时在账面上不反映为销售收入,但在计税时应按视同销售货物的公允价值计税。单位或个体经营者有以下行为,视同销售货物。

① 将货物交付其他单位或者个人代销。

② 销售代销货物。

③ 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构在同一县(市)的除外。

④ 将自产、委托加工或购进的货物作为投资,提供给其他单位或个体工商户。

⑤ 将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者。

⑥ 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费。

⑦ 将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

⑧ 单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外;

⑨ 单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外;

⑩ 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

(2) 一项销售行为如果既涉及服务又涉及货物,为混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售货物缴纳增值税;其他单位和个体工商户的混合销售行为,按照销售服务缴纳增值税。

(3) 兼营非应税劳务行为。兼营非应税劳务是指增值税纳税人在销售应税货物或提供应税劳务的同时还从事非应税劳务。增值税一般纳税人如果不分别核算或不能准确核算货物或应税劳务的销售额和非应税劳务的营业额,其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

## 四、纳税义务人和扣缴义务人

根据《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》)的规定,在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的单位和个人为增值税的纳税人,应当缴纳增值税。

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

由于增值税实行凭增值税专用发票抵扣税款的制度,这就要求纳税人会计核算健全,能够准确核算销项税额、进项税额以及应纳税额。然而,对于一些经营规模很小的纳税人,由

于其销售货物或提供劳务的对象多是最终消费者,因此无须开具增值税专用发票。目前,我国对增值税纳税人按其年计税销售额和会计核算状况,划分为增值税小规模纳税人和增值税一般纳税人进行分类管理。

### (一) 增值税小规模纳税人的认定及管理

#### 1. 增值税小规模纳税人的认定

根据2018年4月4日财政部和税务总局发布的《关于统一增值税规模纳税人标准的通知》的规定,小规模纳税人的认定标准如下。

(1) 从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人,以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主(纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应税销售额的比重在50%以上),并兼营货物批发或者零售的纳税人,年应征增值税销售额在500万元以下(含500万元)的。

(2) 从事货物生产或者提供应税劳务以外的纳税人,年应税销售额在500万元以下的。

(3) “营改增”试点企业,年应税销售额小于500万元的(即小于或等于500万元)。

(4) 非企业性单位、不经常发生应税行为的企业可选择按小规模纳税人纳税。

#### 2. 增值税小规模纳税人的管理

小规模纳税人虽然实行简易征税办法,并且一般不使用增值税专用发票,但基于增值税征收管理中一般纳税人与小规模纳税人之间客观存在的经济往来的实情,国家税务总局专门制定实施了《增值税小规模纳税人征收管理办法》,其主要规定如下。

(1) 基层税务机关要加强对小规模生产企业财会人员的培训,帮助其建立会计账簿,只要小规模企业有会计,有账册,能够正确计算进项税额、销项税额和应纳税额,并能按规定报送有关税务资料,就可以认定为增值税一般纳税人。

(2) 对没有条件设置专职会计人员的小规模企业,在纳税人自愿并配有本单位兼职会计人员的前提下,可采取以下措施,使兼职人员尽快独立工作,进行会计核算。

① 由税务机关帮助小规模企业从税务咨询公司、会计师事务所等聘请会计人员建账、核算。

② 由税务机关组织从事过财会业务,有一定工作经验,政治上可靠,遵纪守法的离、退休会计人员帮助小规模企业建账、核算。

③ 在职会计人员经所在单位同意和主管税务机关批准,也可以到小规模企业兼任会计。

(3) 小规模企业可以单独聘请会计人员,也可以几个企业联合聘请会计人员。

另外,财政部和国家税务总局规定:从1998年7月1日起,凡年应税销售额在80万元以下的小规模商业企业、企业性单位,以及以从事货物批发或零售为主,并兼营货物生产或提供应税劳务的企业、企业性单位,无论财务核算是否健全,一律不得认定为增值税一般纳税人。

### (二) 一般纳税人的认定

根据国家税务总局制定的《增值税一般纳税人资格认定管理办法》第三条规定:“增值税一般纳税人(以下简称纳税人),年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的,除本办法第五条规定外,应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。本办法所称



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,包括免税销售额。”“营改增”试点企业,年应税销售额大于 500 万元的。

《增值税一般纳税人资格认定管理办法》第四条规定,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。

对提出申请并且同时符合下列条件的纳税人,主管税务机关应当为其办理一般纳税人资格认定。

(1) 有固定的生产经营场所。

(2) 能够按照国家统一会计制度的规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算,能够提供准确的税务资料。

《增值税一般纳税人资格认定管理办法》第五条规定,下列纳税人不办理一般纳税人资格认定。

(1) 个体工商户以外的其他个人。

(2) 选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位。

(3) 选择按照小规模纳税人纳税的不经常发生应税行为的企业。

## 五、税率

确定增值税税率的原则,应是尽可能减少税率档次,这是由增值税税款抵扣计税方法以及其中性税收的特征所决定的。税率档次过多,在计算增值税时需要划分销售的货物属于哪一档税率,有时会出现无法确定的问题。多档税率会使增值税的计算极为复杂,特别是对经营货物品种繁多的商业企业采用多档税率,困难会更多。多档税率还容易出现低征高扣或高征低扣的情况,导致销项税额和进项税额的计算十分复杂。

因此,我国增值税采取的是基本税率再加一档低税率模式。由于对某些货物还要通过开征消费税来承担税收负担的特殊调节功能,因此无须设置高税率。税率是适用于一般纳税人的,对于小规模纳税人,在计算增值额时则采用征收率。

### 1. 基本税率

增值税一般纳税人销售或进口货物,提供加工、修理修配劳务,除低税率适用范围和个别旧货适用征收率外,税率一律为 13%。

### 2. 低税率

纳税人销售或者进口下列货物,税率为 9%:农产品(含粮食)、自来水、暖气、石油液化气、天然气、食用植物油、冷气、热水、煤气、居民用煤炭制品、食用盐、农机、饲料、农药、农膜、化肥、沼气、二甲醚、图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物。

### 3. “营改增”试点一般纳税人增值税税率

(1) 销售交通运输,税率为 9%。

(2) 销售邮政服务,税率为 9%。

(3) 销售基础电信服务,税率为 9%;销售增值电信服务,税率为 6%。

(4) 销售建筑业服务,税率为 9%。

(5) 销售金融服务,税率为6%。

(6) 销售现代服务(租赁服务除外),税率为6%;有形动产租赁服务,税率为13%;不动产租赁服务税率为9%。

(7) 销售生活服务,税率6%。

(8) 销售无形资产(土地使用权除外),税率6%;销售土地使用权,税率9%。

(9) 销售不动产,税率9%。

#### 4. 零税率

(1) 纳税人出口货物,适用增值税零税率;

(2) 跨境销售部分服务、无形资产,适用增值税零税率。

① 国际运输服务。包括在境内载运旅客或者货物出境;在境外载运旅客或者货物入境;在境外载运旅客或者货物。

② 航天运输服务。

③ 向境外单位提供的完全在境外消费的下列服务:研发服务;合同能源管理服务;设计服务;广播影视节目(作品)的制作和发行服务;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;离岸服务外包业务;转让技术。

④ 财政部和国家税务总局规定的其他服务。

## 六、增值税征收率

### (一) 征收率3%

(1) 小规模纳税人,适用3%的征收率。包括营改增小规模纳税人,如交通运输业、邮政业、建筑业、金融业、现代服务业、生活服务业小规模纳税人,均按3%征收率计征增值税。

(2) 一般纳税人销售自产的下列货物,可按照简易计税办法依照3%征收率计税。

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

② 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。

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

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

⑤ 自来水。

⑥ 商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。

(3) “营改增”试点一般纳税人下列应税行为,可按照简易计税方法依照3%征收率计税。

① 公共交通运输服务。公共交通运输服务包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客运、班车。班车,是指按固定路线、固定时间运营并在固定站点停靠的运送旅客的陆路运输服务。

② 经认定的动漫企业为开发动漫产品提供的动漫脚本编撰、形象设计、背景设计、动画设计、分镜、动画制作、摄制、描线、上色、画面合成、配音、配乐、音效合成、剪辑、字幕制作、压缩转码(面向网络动漫、手机动漫格式适配)服务,以及在境内转让动漫版权(包括动漫品牌、形象或者内容的授权及再授权)。

③ 电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务、收派服务和文化体育服务。

④ 以纳入营改增试点之日前取得的有形动产为标的物提供的经营租赁服务。

⑤ 在纳入营改增试点之日前签订的尚未执行完毕的有形动产租赁合同。

⑥ 建筑服务。一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。以清包工方式提供建筑服务,是指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅助材料,并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务。

一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。甲供工程,是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程。

一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务,可以选择适用简易计税方法计税。

⑦ 公路经营企业中的一般纳税人收取试点前开工的高速公路的车辆通行费,可以选择适用简易计税方法,减按 3% 的征收率计算应纳税额。

试点前开工的高速公路,是指相关施工许可证明上注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的高速公路。

## (二) 征收率 5%

“营改增”纳税人(包括一般纳税人和小规模纳税人)销售动产以及不动产经营租赁部分业务依照 5% 的征收率计征增值税。

### 1. 销售不动产

(1) 一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前取得(不含自建)的不动产,可以选择适用简易计税方法,以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

(2) 一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产,可以选择适用简易计税方法,以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

(3) 小规模纳税人销售其取得(不含自建)的不动产(不含个体工商户销售购买的住房和其他个人销售不动产),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

(4) 小规模纳税人销售其自建的不动产,应以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

(5) 房地产开发企业中的一般纳税人,销售自行开发的房地产老项目,可以选择适用简易计税方法按照 5% 的征收率计税。房地产老项目,是指《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的房地产项目。

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

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

(6) 个人将购买不足 2 年的住房对外销售的,按照 5% 的征收率全额缴纳增值税;个人将购买 2 年以上含 2 年的非普通住房对外销售的,以销售收入减去购买住房价款后的差额按照 5% 的征收率缴纳增值税;个人将购买 2 年以上含 2 年的普通住房对外销售的,免征增

值税。上述政策仅适用于北京市、上海市、广州市和深圳市。

## 2. 不动产经营租赁服务

(1) 一般纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产,可以选择适用简易计税方法,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

(2) 小规模纳税人出租其取得的不动产(不含个人出租住房),应按照 5% 的征收率计算应纳税额。

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

(4) 个人出租住房,应按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳税额。

## 3. 中外合作开采的原油、天然气

中外合作油(气)田开采的原油、天然气按实物征收增值税,征收率为 5%。在计征增值税时,不抵扣进项税额。原油、天然气出口时,不予退税。

## 第二节 增值税的计算

增值额作为增值税的计税依据,只是对增值税本质理论上的一种抽象,在实务中并不是直接根据增值额来计算应纳税额的。现行的规定是采用“购进扣税法”,即用销项税额减进项税额的办法来计算应纳增值税税额。对于小规模纳税人则采用销售额乘以征收率的简易办法来计算应纳增值税税额。

### 一、一般纳税人应纳税额的计算

根据上面的叙述,可知一般纳税人应纳税额的多少取决于当期的销项税额和当期的进项税额这两个因素。在分别计算出销项税额和进项税额的情况下,就可以计算出应纳增值税税额。

#### (一) 销项税额的计算

销项税额是指纳税人销售货物或提供劳务,按照销售额和规定的增值税税率计算出并向购买方收取的增值税税额。销项税额是计算出来的,对销售方来讲,在没有依法抵扣其进项税额前,销项税额不是其应纳的增值税税额,而是所销售货物或劳务的整体税负。

#### 1. 销项税额的计算公式

销项税额的计算公式为:

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

销项税额的计算取决于货物(或劳务)的销售额和所适用的税率这两个因素。税率在前面已有介绍,此处主要介绍销售额。需要说明的是,增值税是价外税,公式中的销售额必须是不包括所收取的销项税额的销售额。

#### 2. 销售额的确定

为了正确计算应纳增值税税额,需要首先确定作为增值税计税依据的销售额。

(1) 销售额的一般规定。《增值税暂行条例》第六条规定,销售额是指纳税人销售货物或者应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但不包括所收取的销项税额。

价外费用包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。但下列项目不包括在内:① 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。② 同时符合以下条件的代垫运输费用:承运部门的运输费用发票开具给购买方的;纳税人将该项发票转交给购买方的。③ 同时符合以下三个条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费:由国务院或者财政部批准设立的政府性基金,由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费;收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据;所收款项全额上缴财政。④ 销售货物的同时代办保险等而向购买方收取的保险费,以及向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费。

(2) 价税合并收取的销售额。增值税是价外税,即纳税人向购买方收取的价款中不包含增值税税款,价款和税款在增值税专用发票上分别注明。作为增值税的税基是不含增值税的销售额。但是,根据税法规定,一般纳税人在向消费者个人等(或小规模纳税人)销售货物时,只能开具普通发票,不能开具专用发票,由于在普通发票上价款和税款不能分别注明,一般纳税人在销售货物或应税劳务时只能将价款和税款合并定价,产生了销售额和增值税额合并收取的情况。

在这种情况下,计算销项税额时必须将开具在普通发票上的含税销售额换算成不含税销售额。换算公式为:

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

(3) 混合销售行为的销售额。混合销售行为依照规定应当缴纳增值税的,其销售额为货物的销售额与非增值税应税劳务营业额的合计。销售货物的销售额是否含税要视具体情况来判定,但是非增值税应税劳务的营业额应视为含税销售额,要换算为不含税销售额后进行征税。

**【例 2-1】** 某钢铁厂为增值税一般纳税人,销售一批钢材,价款 100 万元,该钢厂送货上门,另收取运输费 2.18 万元。则:

$$\text{该项销售的销项税额} = 100 \times 13\% + 2.18 \div (1 + 9\%) \times 9\% = 13.18 \text{ 万元}$$

**【例 2-2】** 某公司为增值税一般纳税人,销售食用盐价款 200 万元,同时该公司提供送货上门服务,另外收取运输费用 3 万元。则:

$$\text{该项销售的销项税额} = 200 \times 9\% + 3 \div (1 + 9\%) \times 9\% = 18.25 \text{ 万元}$$

(4) 视同销售行为和销售价格偏低时销售额的确定。视同销售行为是税法规定的特殊销售行为,前面已经列明了八种视同销售行为。由于视同销售行为一般不以资金形式反映出来,会出现无销售额的现象。销售价格偏低,企业有偷漏税的嫌疑。因此,税法规定,视同销售无销售额时以及销售价格偏低时按下列顺序确定其销售额:① 按纳税人当月平均销售价格确定;② 按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;③ 按组成计税价格确定。

组成计税价格的计算公式为:

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

属于应征消费税的货物,组成计税价格中应加上消费税税额。其组成计税价格的计算公式为:

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

或

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

其中,成本分为两种情况,属于销售自产货物的为实际生产成本,属于销售外购货物的为实际采购成本。成本利润率为10%,但属于应从价定率征收消费税的货物,其组成计税价格公式中的成本利润率为《消费税若干具体问题的规定》中规定的成本利润率。

**【例 2-3】** 某针织厂为增值税一般纳税人,将自产的内衣 1 000 件发给职工作为福利,每件生产成本 40 元,企业没有同类内衣的销售价格。则:

$$\text{该批内衣的组成计税价格} = 40 \times (1 + 10\%) \times 1000 = 44\ 000 \text{ 元}$$

(5) 特殊销售方式的销售额。在销售活动中,为了达到促销的目的,有多种销售方式,不同销售方式的销售额会有所不同,税法对于不同销售方式下如何确定销售额作出了明确的规定。

第一,采取折扣方式销售货物。折扣销售是指销售方在销售货物或劳务时,由于购买方需求量大等原因而给予的价格方面的优惠。按照现行税法的规定,纳税人采用折扣方式销售货物,如果折扣额和销售额是在同一张发票上分别注明的,可以按折扣后的销售额征收增值税;如果将折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。在这里需要注意,税法中所指的折扣销售有别于销售折扣(现金折扣),销售折扣是为了鼓励购货方及时偿还货款而给予的折扣优待,其发生在销货之后;而折扣销售是和销货同时发生的,销售折扣不得从销售额中减除。销售折扣仅限于价格的折扣,如果销货方将自产、委托加工或购买的货物用于实物折扣,则该实物货款不得从销售额中减除,而应“视同销售货物”,对其征收增值税。

第二,以旧换新方式销售货物。以旧换新是指纳税人在销售自己的货物时,有偿收回旧货物的行为。税法规定,采取以旧换新方式销售货物,应按新货物的销售价格确定销售额,不得减除旧货物的收购价格。这样规定是因为销售新货和收购旧货是两个不同的业务行为,销货额与收购额不能相互抵减,同时也为了严格管理增值税的计算征收,防止出现销售不实、减少纳税的现象。但是,对于金银首饰的以旧换新销售可以按实际收取的价款(即新首饰的销售价格减去旧首饰收购金额后的余额)征收增值税。

第三,还本方式销售货物。还本销售是指纳税人在销售货物后,在约定的期限内,一次或分次退还购货方的部分或全部价款。退回的货款即为还本支出。税法规定,采用还本方式销售货物的,不得从销售额中减除还本支出。

第四,采取以物易物方式销售货物。以物易物是一种特殊的购销活动,是指购销双方不是以货币结算,而是以同等价款的货物相互结算,实现货物购销的一种方式。税法规定,以物易物的双方都要做购销处理,以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额,以各自收到的货物核算购进金额并计算进项税额。

第五,旧货、旧机动车销售。根据财政部、国家税务总局发布的《关于旧货和旧机动车增值税政策的通知》(财税[2002]29号),自2002年1月1日起,纳税人销售旧货(包括旧货经

营单位销售旧货和纳税人销售自己使用过的应税固定资产),无论其是增值税一般纳税人还是小规模纳税人,也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位,一律按4%的征收率计算税额后再减半征收增值税,不得抵扣进项税额。

纳税人销售自己使用过的属于征收消费税的机动车、摩托车、游艇,售价超过原值的,按照4%的征收率计算税额后再减半征收增值税;售价未超过原值的,免征增值税。旧机动车经营单位销售旧机动车、摩托车、游艇,按照4%的征收率计算税额后再减半征收增值税。

第六,包装物押金计税问题。包装物是指纳税人包装本单位货物的各种物品。对于周转使用的包装物,一般要收取包装物押金,目的是为了促使购货方尽早归还包装物。税法规定,纳税人收取的包装物押金,单独记账核算的,时间在1年以内,又未过期的,不并入销售额征税,但对因逾期未收回不再退还的包装物押金,应按所包装货物适用的税率计算销项税额。逾期是指超过合同约定的期限或者超过1年。但是,根据《关于加强增值税征收管理若干问题的通知》(国税发[1995]192号),从1995年6月1日起,对销售除啤酒、黄酒以外的酒类产品收取的包装物押金,无论是否返还以及会计上如何核算,均应并入当期销售额计算纳税。

**【例 2-4】** 某啤酒厂(增值税一般纳税人)生产销售啤酒,同时收取包装物押金。2019年6月啤酒销售额200万元,当月有2018年6月收取的啤酒周转箱押金15万元(已逾期)尚未归还,2019年6月收取的啤酒周转箱押金为20万元。则:

当期销项税额=200×13%+15÷(1+13%)×13%=27.73万元

**【例 2-5】** 某榨油厂为增值税一般纳税人,2019年4月花生油的销售额为500万元,收取包装物押金15万元,收取包装物租金5万元。则:

当期销项税额=500×9%+5÷(1+9%)×9%=45.41万元

(6) 以外汇结算时销售额的确定。纳税人销售时以外汇结算的,应当按外汇市场当月1日或销售当日国家公布的外汇牌价折合成人民币再计算销售额。纳税人应当事先确定采用何时汇率折算,确定后1年内不得变更。

(7) 各项服务销售额的确认。

① 交通运输服务销售额的确认。交通运输业纳税人有偿提供交通运输服务,以取得的全部价款和价外费用为增值税的计税依据。即原则上以发生应税交易取得的全部收入为计税依据。价外费用,是指价外收取的各种性质的价外收费,但不包括代为收取的政府性基金或者行政事业性收费。

将承揽的运输业务分给其他单位或者个人的,以其取得的全部价款和价外费用扣除其支付给其他单位或者个人的运输费用后的余额为销售额。

纳税人提供国际货物运输代理服务,以其取得的全部价款和价外费用,扣除支付给国际运输企业的国际运输费用后的余额为销售额。国际货物运输代理服务,是指接受货物收货人或其代理人、发货人或其代理人、运输工具所有人、运输工具承租人或运输工具经营人的委托,以委托人的名义或者以自己的名义,在不直接提供货物运输服务的情况下,直接为委托人办理货物的国际运输、从事国际运输的运输工具进出港口、联系安排引航、靠泊、装卸等货物和船舶代理相关业务手续的业务活动。

航空运输企业的销售额,不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。

② 邮政服务销售额的确认。各省、自治区、直辖市和计划单列市邮政企业(以下称总机构)应当汇总计算总机构及其所属邮政企业(以下称分支机构)提供邮政服务的增值税应纳税额,抵减分支机构提供邮政服务已缴纳(包括预缴和查补,下同)的增值税额后,向主管税务机关申报纳税。总机构汇总的销售额,为总机构及其分支机构提供邮政服务的销售额。总机构汇总的进项税额,是指总机构及其分支机构提供邮政服务而购进货物、接受加工修理修配劳务和应税服务,支付或者负担的增值税额。

分支机构提供邮政服务,按照销售额和预征率计算应预缴税额,按月向主管税务机关申报纳税,不得抵扣进项税额。计算公式为:

$$\text{应预缴税额} = (\text{销售额} + \text{预订款}) \times \text{预征率}$$

销售额为分支机构对外(包括向邮政服务接受方和本总、分支机构外的其他邮政企业)提供邮政服务取得的收入;预订款为分支机构向邮政服务接受方收取的预订款。销售额不包括免税项目的销售额;预订款不包括免税项目的预订款。

③ 电信服务销售额的确认。纳税人提供电信业服务时,附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信业服务的,应将其取得的全部价款和价外费用进行分别核算,按各自适用的税率计算缴纳增值税。

中国移动通信集团公司、中国联合网络通信集团有限公司、中国电信集团公司及其成员单位通过手机短信公益特服号为公益性机构(名单见附件)接受捐款服务,以其取得的全部价款和价外费用,扣除支付给公益性机构捐款后的余额为销售额。

境内单位和个人向中华人民共和国境外单位提供电信业服务,免征增值税。

积分兑换形式赠送的电信业服务,不征收增值税。

④ 建筑服务销售额的确认。建筑服务销售额为纳税人提供建筑服务收取的全部价款和价外费用。提供建筑服务适用简易计税方法的,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额。

⑤ 金融服务销售额的确认。贷款服务以提供贷款服务取得的全部利息及利息性质的收入为销售额。直接收费金融服务以提供直接收费金融服务收取的手续费、佣金、酬金、管理费、服务费、经手费、开户费、过户费、结算费、转托管费等各类费用为销售额。金融商品转让按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

$$\text{销售额} = \text{卖出价} - \text{买入价}$$

转让金融商品出现的正负差,按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差,可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵,但年末时仍出现负差的,不得转入下一个会计年度。金融商品的买入价,可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算,选择后36个月内不得变更。金融商品转让,不得开具增值税专用发票。

金融机构转贴现利息收入免税,不计入销售额。

⑥ 现代服务销售额的确认。经纪代理服务,以取得的全部价款和价外费用,扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额。

销售额=取得的全部价款和价外费用一向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费,不得开具增值税专用发票。

客运场站服务,以其取得的全部价款和价外费用,扣除支付给承运方运费后的余额为销



售额。

⑦ 生活服务销售额的确认。旅游服务可以选择以取得的全部价款和价外费用,扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。选择该办法计算销售额的试点纳税人,向旅游服务购买方收取并支付的上述费用,不得开具增值税专用发票,可以开具普通发票。

(8) 无形资产销售额的确认。纳税人转让无形资产以纳税人转让无形资产从受让方取得的货币、货物和其他经济利益为销售额。

(9) 不动产销售额的确认。房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外),以取得的全部价款和价外费用,扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。

销售额=取得的全部价款和价外费用-受让土地时向政府部门支付的土地价款

(10) 视同销售行为销项税额的计算。纳税人发生视同销售行为无销售价格的,或者销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产及不动产价格明显偏低并无正当理由的,按下列顺序核定销售额:

① 按照纳税人最近时期销售同类货物、劳务、服务、无形资产或者不动产的平均价格确定;

② 按照其他纳税人最近时期销售同类货物、劳务、服务、无形资产或者不动产的平均价格确定;

③ 按照组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:

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

属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税额。其组成计税价格公式为:

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

## (二) 进项税额的计算

进项税额是与销项税额相对应的一个概念。每一个一般纳税人都会有收取的销项税额和支付的进项税额。

### 1. 进项税额的含义

进项税额是指纳税人购进货物或接受应税劳务所支付或者负担的增值税额。在购销活动中,销售方收取的销项税额,就是由购买方支付的,对购买方而言就是进项税额。对任何一个增值税一般纳税人而言,在其经营活动中,既会发生销售货物或提供应税劳务的行为,又会发生购进货物或接受应税劳务的活动,因此,对任何一个一般纳税人而言,用其收取的销项税额减去其支付的进项税额,余额就是其应纳的增值税税额。

### 2. 进项税额的确定

正确确定可抵扣的进项税额,是保证增值税政策贯彻实施和国家财政收入的重要环节。增值税法对于进项税额的抵扣范围、条件和方法都有详细的规定。

根据《增值税暂行条例》及《增值税暂行条例实施细则》的规定,准予从销项税额中抵扣的进项税额是:

- (1) 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。
- (2) 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

上述两项规定是指一般纳税人在购进货物或进口货物以及接受劳务时,取得销售方开具的增值税专用发票或海关完税凭证上已注明的按规定税率计算的增值税税额,不需纳税人计算,但是要注意专用发票和海关完税凭证的合法性,对不符合规定的凭证一律不得抵扣相应的进项税额。如果纳税人丢失海关完税凭证,应当凭海关出具的相关证明向主管税务机关提出抵扣申请,经主管税务机关审核认可后,成为予以抵扣的进项税额。

(3) 购进农产品,可按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和9%的扣除率计算进项税额,并准予抵扣。此时进项税额的计算公式为:

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

农产品是指直接从事植物的种植,动物的饲养、捕捞等的单位生产的没有经过加工的产品。买价是指经主管税务机关批准使用的凭证上注明的价款。

(4) 运输费用。购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和9%的扣除率计算进项税额,并准予抵扣。此时,进项税额的计算公式为:

$$\text{进项税额} = \text{运输费用金额} \times \text{扣除率}$$

运输费用金额是指运输费用结算单据上注明的运输费用、建设基金,但不包括装卸费、保险费等其他杂费。

准予抵扣的运费结算单据是指国有铁路、民用航空、公路和水上运输单位开具的货票,以及从事货物运输的非国有运输单位开具的套印全国统一发票监制章的货票。其发货人、收货人、运输方式、运费金额等项目必须填列清楚,与购货发票上所列项目必须相符,否则不予抵扣。另外,准予计算抵扣进项税额的货运发票种类,不包括货运定额发票。

一般纳税人取得的国际货物运输代理业发票和国际货物运输发票,不得计算抵扣进项税额。国际货物运输代理业务是国际货运代理企业作为委托方和承运单位的中介人,受托办理国际货物运输和相关事宜并收取中介报酬的业务。因此,增值税一般纳税人支付的国际货物运输代理费用,不得作为运输费用抵扣进项税额。

一般纳税人取得的汇总开具的运输发票,凡附有运输企业开具并加盖财务专用章或发票专用章的运输清单的,允许计算抵扣进项税额。

一般纳税人取得的项目填写不齐全的运输发票,不得计算抵扣进项税额。自2007年1月1日起,增值税一般纳税人取得的货运发票,必须是通过货运发票税款系统开具的新版货运发票,否则,不能抵扣进项税额。

### 3. 不得从销项税额中抵扣的进项税额

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,或未取得扣税凭证的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。另外,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。非增值税应税项目是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。这里所称的不动产是指不能移动或者移动后会引起性质、形状改变

的财产,包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产,均属于不动产在建工程。这里需要注意的是,混合销售行为依照规定应当缴纳增值的,该混合销售行为所涉及的非增值税应税劳务所用购进货物的进项税额,准予从销项税额中抵扣。

购进货物不包括既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)也用于非增值税应税项目、免征增值税(以下简称免税)项目、集体福利或者个人消费的固定资产。固定资产是指使用期限超过 12 个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。

集体福利和个人消费是指企业内部设置的供职工使用的食堂、浴室、理发室、宿舍、幼儿园等福利设施及其设备、物品或者以福利、奖励、津贴等形式发放给职工个人的物品。其中,个人消费包括纳税人的交际应酬消费。由于纳税人购进货物或劳务用于集体福利和个人消费,已改变了用途,成为了最终消费品,因此其进项税额不能抵扣。

(2) 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务。非正常损失是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。

(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。

第(1)项中的免税项目和第(4)项中的纳税人自用消费品的购进货物和应税劳务的进项税额不能抵扣,是考虑到这些项目最终不会产生销项税额,那么其进项税额应由纳税人自己承担,如果其进项税额允许抵扣,那么等于是国家承担了这部分税收,显然是不合理的。

(5) 第(1)项至第(4)项所规定的货物运输费用和销售免税货物的运输费用。运输费用不能抵扣,是因为货物本身的进项税额不能抵扣,所以其运输费用也不得计算抵扣进项税额,增值税一般纳税人采取邮寄方式销售、购买货物所支付的邮寄费,不允许计算抵扣进项税额。

### (三) 应纳税额的计算

计算出销项税额和进项税额后就可以得出实际应纳税额。一般纳税人销售货物和提供劳务的应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。其计算公式为:

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

#### 1. 计算销项税额的时间限定

销售货物或者提供应税劳务,为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天;发生视同销售行为第(3)项至第(8)项的,为货物移送的当天。

#### 2. 进项税额抵扣的时间限定

关于进项税额的抵扣时间,税法有详细的规定,总的原则是进项税额抵扣不得提前。具体为:

(1) 防伪税控系统开具的增值税专用发票进项税额的抵扣时限。增值税一般纳税人取得防伪税控系统开具的增值税专用发票,必须自该发票开具之日起 90 天内到税务机关认证,否则不予抵扣进项税额。通过认证的增值税专用发票,应在认证通过的当月申报抵扣,否则不得抵扣进项税额。

(2) 海关完税凭证进项税额的抵扣时限。增值税一般纳税人取得海关开具的完税凭证,应在开具之日起 90 天后的第一个纳税申报期结束以前向主管税务机关申报抵扣,逾期

不予抵扣进项税额。

(3) 运费发票进项税额的抵扣时限。增值税一般纳税人取得运费发票,应当在开票之日起 90 天内向主管税务机关申报抵扣,超过 90 天的不予抵扣。

### 3. 扣减当期销项税额的规定

纳税人在购销活动中,因货物质量和规格等原因会发生销货退回或折让的情况。销货退回和折让不仅涉及销货价款和折让价款的退回,还涉及增值税款的退回,所以销售方应对当期的销项税额进行调整。税法规定,一般纳税人因销货退回和折让而退还给购买方的增值税额,应从发生销货退回当期的销项税额中扣减。

### 4. 扣减当期进项税额的规定

在某些特定业务发生时,要扣减当期的进项税额。

(1) 进货退回和折让的税务处理。纳税人在购进货物后,由于质量、规格等原因会发生购货退回或索取折让,这样就涉及购货款的收回,还涉及增值税款的收回,因此,购货方应对当期进项税额进行调整。税法规定,一般纳税人因进货退回和折让而从销售方收回的增值税额,应当从发生当期的进项税额中扣减。如不按规定扣减,造成进项税额虚增而不纳或少纳税款的,属于偷税行为,按偷税予以处罚。

(2) 向供货方收取的返还收入的税务处理。商业企业一般纳税人向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩的各种返还收入,应按平销返利行为的有关规定冲减当期的进项税额。应冲减的进项税额的计算公式为:

$$\text{当期应冲减的进项税额} = \text{当期取得的返还资金} \div (1 + \text{所购进货物适用的增值税税率}) \times \text{所购进货物适用的增值税税率}$$

商业企业向供货方收取的各种返还收入,一律不得开具增值税专用发票。

(3) 已抵扣进项税额的购进货物发生用途改变的税务处理。增值税采用“购进扣税法”,当购进的货物或应税劳务本来打算用于经营性项目,其进项税额便会在相应的期间从销项税额中予以抵扣。但是已经抵扣进项税额的购进货物或应税劳务如果事后改变用途,如用于非应税项目、免税项目、职工福利和个人消费等,其进项税额便不能抵扣,这种情况,税法规定应将其进项税额从当期的进项税额中扣减。无法准确确定其进项税额的,按实际成本计算应扣减的进项税额。

### 5. 进项税额不足抵扣的税务处理

纳税人在计算应纳税额时,有时会出现当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣的情况。根据税法规定,当期进项税额不足抵扣的部分可以结转下期继续抵扣。

### 6. 应纳税额计算举例

**【例 2-6】** 某机床厂为增值税一般纳税人,2019 年 6 月的购销业务如下(本月外购货物取得的相关发票均在本月认证抵扣):

(1) 购进钢材一批,取得增值税专用发票注明的价款为 400 000 元,增值税 52 000 元;取得运输部门的运输发票注明的运费 20 000 元,其中运费 16 000 元,建设基金 2 000 元,保险费 1 000 元,装卸费 1 000 元。

(2) 外购煤炭,价款 10 000 元,增值税专用发票注明税额 900 元。

(3) 接受外单位投资转入材料一批,取得增值税专用发票注明的价款为 100 000 元,增值税 13 000 元,材料未到。

(4) 销售机床一批,开出增值税专用发票,价款 900 000 元,税款 117 000 元。

(5) 将产品投资入股 200 000 元(成本价),该企业无同类产品售价。

根据上述资料计算该厂当月应纳的增值税税额:

当期销项税额=117 000+200 000×(1+10%)×13%=145 600 元

当期进项税额=52 000+(16 000+2 000)×9%+900=54 520 元

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额=145 600-54 520=91 080 元

**【例 2-7】** 某机械厂为增值税一般纳税人,2019 年 5 月发生如下经济业务:

(1) 销售给某厂 A 型设备 8 套,开具普通发票,含税单价为 2.26 万元/套,另外,每套设备收取安装费 1.13 万元。

(2) 从某国进口钢材一批,向海关缴纳增值税 1 万元,取得海关填发的缴款书。

(3) 购进煤炭 100 吨,取得的增值税专用发票注明的价款为 10 万元。

(4) 销售给本市某公司 1 套 B 型设备,不含税价格 40 万元,给予 10%的折扣,折扣额和销售额在一张发票上注明。

(5) 支付 4 月份水费,取得增值税专用发票,注明税款 3 000 元;支付 5 月份水费,取得增值税专用发票,注明税款 4 000 元。

(6) 用本厂生产的 1 套设备,价值 20 000 元(不含税),与某公司换取原材料,取得对方开具的增值税专用发票。

(7) 生产车间领用煤炭 10 吨,职工食堂及浴池领用煤炭 5 吨,不含税单价 1 000 元/吨。

(8) 本月支付购进材料及销货运费 4 万元,装卸费 2 万元。

计算 5 月应纳的增值税税额。

业务 1:销项税额=(2.26+1.13)÷(1+13%)×13%×8=3.12 万元

业务 2:进项税额=1 万元

业务 3:进项税额=10×13%=1.3 万元

业务 4:销项税额=40×(1-10%)×13%=4.68 万元

业务 5:进项税额=3 000+4 000=7 000 元=0.7 万元

业务 6:销项税额=20 000×13%=2 600 元=0.26 万元,进项税额=0.26 万元

业务 7:进项税额转出=1 000×5×13%=650 元=0.065 万元

业务 8:进项税额=4×9%=0.36 万元

当期销项税额=3.12+4.68+0.26=8.06 万元

当期进项税额=1+1.3+0.7+0.26-0.065+0.36=3.555 万元

应纳增值税税额=8.06-3.555=4.505 万元

另外,需要注意,增值税一般纳税人有下列情形之一者,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:

(1) 一般纳税人会计核算不健全,或者不能够提供准确税务资料的。

(2) 非企业性单位、不经常发生应税行为的企业外,纳税人销售额超过小规模纳税人标准,未申请办理一般纳税人认定手续的。

## 二、小规模纳税人应纳税额的计算

小规模纳税人销售货物或提供应税劳务,按简易办法计税,即按销售额和征收率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得开具增值税专用发票。其应纳税额的计算公式为:

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

式中的销售额与增值税一般纳税人计算增值税时的销售额规定内容一致,是销售货物和提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但不包括按3%的征收率所收取的增值税额。

小规模纳税人在销售货物或提供应税劳务时开具的普通发票,不能把销售额和增值税额分开列示,其列示的是含增值税的销售额,因此,在计算应纳增值税额时要把含税销售额换算为不含税的销售额。换算公式为:

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

**【例 2-8】**某超市为增值税小规模纳税人,2019年1月取得零售收入总额为12.36万元。计算该超市1月份应纳的增值税税额。

$$\text{不含税销售额} = 12.36 \div (1 + 3\%) = 12 \text{ 万元}$$

$$\text{应纳税额} = 12 \times 3\% = 0.36 \text{ 万元}$$

## 三、进口货物应纳税额的计算

对进口货物征税是国际上通行的做法。根据《增值税暂行条例》的规定,在我国境内一切进口货物的单位和个人均是增值税的纳税义务人。

### (一) 进口货物的纳税义务人

进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人为进口货物增值税的纳税义务人。也就是说,进口货物增值税纳税人的范围较宽,包括了国内一切从事进口业务的企事业单位、机关团体和个人。

### (二) 进口货物的征税范围

申报进入中华人民共和国海关境内的货物,均应缴纳增值税。确定一项货物是否属于进口货物,必须看其是否有报关进口手续。凡是申报进入我国海关境内的货物,不论其是自行采购用于贸易、自用还是国外捐赠,均应按规定缴纳进口环节的增值税。

国家在对进口货物征税的同时,对某些特殊进口货物作出了减免税的规定。例如,属于“来料加工、进料加工”贸易方式进口的国外原材料、零部件等在国内加工复出口的,在进口时给予免税。

### (三) 进口货物的适用税率

进口货物的增值税税率与增值税一般纳税人国内销售货物的税率相同。

### (四) 进口货物应纳税额的计算

纳税人进口货物,按照组成计税价格和相应的税率计算应纳税额,不得抵扣任何税额。组成计税价格和应纳税额的计算公式是:

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

应纳税额=组成计税价格×税率

**【例 2-9】** 某外贸公司 8 月份进口一批货物。该货物在国外的买价为 80 万元,该批货物在运抵我国海关前发生的包装费、运输费、保险费等共计 40 万元。假设该货物的进口关税税率为 15%,增值税税率为 13%。计算进口环节应纳的增值税额。

(1) 关税完税价格=80+40=120 万元

(2) 应纳关税=120×15%=18 万元

(3) 应纳增值税组成计税价格=120+18=138 万元

(4) 进口环节应纳增值税税额=138×13%=17.94 万元

需要注意的是,如果进口的货物属于消费税应税消费品,组成计税价格中还应包括进口环节缴纳的消费税税额,详见第三章进口应税消费品组成计税价格的计算。

#### 四、出口货物退(免)税的计算

出口货物退(免)税是国际贸易中通常采用的并为世界各国普遍接受的做法,是为了鼓励各国出口货物公平竞争的一种退还或免征间接税(我国主要是增值税和消费税)的措施。

##### (一) 出口货物退(免)税的基本政策

世界各国为了鼓励出口,增强本国产品在国际市场上的竞争力,一般都对本国出口货物给予税收优惠。我国出口货物退(免)税的基本政策包括:

##### 1. 出口免税并退税

出口免税是指免征出口销售环节的增值税、消费税。出口退税是指退还以前环节已纳的增值税和消费税。这实质上是把出口环节和以前的销售环节同样视为一个征税环节。出口退税是对货物出口前实际承担税款,按规定的退税率计算后予以退还。

##### 2. 出口免税但不退税

出口不退税是因为此类货物在以前的生产、销售环节就是免税的,所以货物的价格本身就不含税,无须退税。但出口环节的税收是免征的,所以货物同样以不含税的价格进入国际市场。

##### 3. 出口不免税也不退税

出口不免税是指对于国家限制或禁止出口的某些货物的出口环节视同内销环节,照常征税;出口不退税是指对于这些货物出口不退还出口前所负担的税收。主要是一些国家列举的限制和禁止出口的货物适用出口不免税也不退税政策,如天然牛黄、麝香等。

##### (二) 出口货物退(免)税的适用范围

对出口的凡属已征增值税、消费税的货物,除国家明确规定不予退(免)税的货物和出口企业从小规模纳税人购进并持普通发票的货物外,都属于出口退(免)税的货物范围,应退还已征增值税和消费税并免征出口环节的增值税和消费税。但可以退(免)税的货物一般应具备以下四个条件:必须是属于增值税和消费税征税范围的货物;必须是报关离境的货物;必须是在财务上作销售处理的货物;必须是出口收汇并已核销的货物。

(1) 下列满足上述四个条件的货物,除另有规定外,给予免税并退税:① 生产企业(一般纳税人)自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物。② 有出口经营权的外贸企业收购

后直接出口或委托其他外贸企业代理出口的货物。③ 国家规定的一些特定货物,如对外承包工程公司运出境外用于对外承包项目的货物。

(2) 下列情况,除另有规定外,给予免税,但不退税:① 属于生产企业的小规模纳税人自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物。② 外贸企业从小规模纳税人购进并持普通发票的货物出口。③ 外贸企业直接购进国家规定的免税货物(包括免税农产品)出口。

(3) 除经批准属于进料加工复出口贸易以外,下列货物出口不免税也不退税:① 国家计划外出口的原油。② 援外出口物资。③ 国家禁止出口的货物,包括天然牛黄、麝香、铜及铜基合金(出口电解铜自 2018 年 4 月 4 日起按 16% 的退税率退还增值税)、白银等。

### (三) 出口货物退税率

出口货物退税率是指出口货物的应退税额与计税依据之间的比例。我国现行出口货物退税率主要有 13%、10%、9%、6%、5%。

### (四) 出口货物退(免)税的计算方法

出口货物只有在适用既免税又退税的政策时,才会涉及如何计算退税的问题。由于各类出口企业对出口货物的会计核算办法不同,为了与会计核算办法相适应,出口退税的计算办法也不同。

#### 1. “免、抵、退”税的计算方法

自 2002 年 1 月 1 日起,生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口自产货物,除另有规定者外,增值税一律实行“免、抵、退”税管理办法。“免”税是指对于生产企业出口的自产货物,免征本企业生产销售环节增值税;“抵”税是指生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含应予退还的进项税额,抵顶内销货物的应纳税额;“退”税是指生产企业出口的自产货物在当月内应抵顶的进项税额大于应纳税额时,对于未抵顶完的部分予以退税。

#### (1) 当期应纳税额的计算。

当期应纳税额 = 当期内销货物的销项税额 - (当期进项税额 -

当期免、抵、退税不得免征和抵扣税额) - 上期留抵税额

当期免、抵、退税不得免征和抵扣税额 = 出口货物离岸价 × 外汇人民币牌价 ×

(出口货物征税率 - 出口货物退税率) -

免、抵、退税不得免征和抵扣税额抵减额

出口货物离岸价以出口发票计算的离岸价为准。

免、抵、退税不得免征和抵扣税额抵减额 = 免税购进的原材料价格 ×

(出口货物征收率 - 出口货物退税率)

免税购进原材料包括从国内购进免税原材料和进料加工免税进口料件,其中进料加工免税进口料件的价格为组成计税价格。其计算公式为:

进料加工免税进口料件的组成计税价格 = 货物到岸价 + 海关实征关税和消费税

如果当期没有免税购进原材料,则免、抵、退税不得免征和抵扣税额抵减额以及后面的免、抵、退税额抵减额就不用计算。



(2) 免、抵、退税额的计算。

$$\begin{aligned} \text{免、抵、退税额} &= \text{出口货物离岸价} \times \text{外汇人民币牌价} \times \\ &\quad \text{出口货物退税率} - \text{免、抵、退税额抵减额} \end{aligned}$$

$$\text{免、抵、退税额抵减额} = \text{免税购进原材料价格} \times \text{出口货物退税率}$$

(3) 当期应退税额和免抵税额的计算。

如果当期期末留抵税额  $\leq$  当期免、抵、退税额, 则:

$$\text{当期应退税额} = \text{当期期末留抵税额}$$

$$\text{当期免抵税额} = \text{当期免、抵、退税额} - \text{当期应退税额}$$

如果当期期末留抵税额  $>$  当期免、抵、退税额, 则:

$$\text{当期应退税额} = \text{当期免、抵、退税额}$$

$$\text{当期免抵税额} = 0$$

## 2. “先征后退”的计算方法

(1) 一般规定。外贸企业出口货物, 在出口环节免征增值税。但外贸企业的货物是从其他企业购进的, 在购进时外贸企业承担了增值税税款, 这部分税款应退还给外贸企业。其退还增值税额应依据购进货物的增值税专用发票所注明的购货金额和出口货物对应的退税率计算。

$$\text{应退增值税额} = \text{外贸企业收购不含增值税购进金额} \times \text{退税率}$$

(2) 外贸企业收购小规模纳税人出口货物增值税的退税规定。凡从小规模纳税人购进的持普通发票特准退税的抽纱、工艺品等 12 类出口货物, 同样实行销售出口货物收入免税, 并退还出口货物进项税额的办法。由于小规模纳税人开具的是普通发票, 其销售额和应纳税额没有单独计价, 小规模纳税人应纳的增值税也是价外计征的, 因此, 需要将含税销售额换算为不含税销售额, 再据以计算出口退税额。

(3) 外贸企业委托生产企业加工出口货物的退税规定。外贸企业委托生产企业加工收回后报关出口的货物, 按购进国内原辅材料的增值税专用发票上注明的进项金额, 依原辅材料的退税率计算原辅材料应退税额。支付的加工费, 凭受托方开具的增值税专用发票注明的金額, 依出口货物退税率, 计算加工费的应退税额。

## 第三节 增值税的征收管理

### 一、纳税义务发生时间

《增值税暂行条例》规定的纳税义务发生时间是: 销售货物或者提供应税劳务, 为收讫销售款项或者取得索取销售款凭据的当天; 先开具发票的, 为开具发票的当天; 进口货物, 为报关进口的当天。

《增值税暂行条例实施细则》按销售结算方式的不同对纳税义务发生时间作出了具体的规定:

(1) 采取直接收款方式销售货物, 不论货物是否发出, 均为收到销售款或者取得索取销

售款凭据的当天。

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

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

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

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

(6) 销售应税劳务,为提供劳务同时收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

(7) 纳税人发生视同销售货物行为中第(3)项至第(8)项的,为货物移送的当天。

对于需要代扣缴增值税的,《增值税暂行条例》规定其扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

## 二、纳税期限

在明确了纳税义务发生时间后,还要掌握纳税期限,以保证能按期纳税。《增值税暂行条例》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;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。需要注意,以 1 个季度为纳税期限的规定仅适用于小规模纳税人。

扣缴义务人解缴税款的期限,依照上述规定执行。

## 三、纳税地点

为了保证纳税人按期申报纳税,根据企业经营的不同情况,税法具体规定了增值税的纳税地点:

(1) 固定业户应当向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的,应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税;经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

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

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

(4) 进口货物,应当向报关地海关申报纳税。

扣缴义务人应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

#### 四、减免税优惠

我国增值税的减免税政策制定权集中于国务院,各级地方政府和任何部门均无权规定减免税项目。为了照顾某些特殊纳税人和纳税项目,保证税收公平,税法规定了具体的减免税优惠政策。

##### (一) 起征点

增值税起征点的幅度规定如下。

- (1) 销售货物的,为月销售额 5 000~20 000 元。
- (2) 提供应税劳务的,为月销售额 5 000~20 000 元。
- (3) 按次纳税的,为每次(日)销售额 300~500 元。

进一步加大对小微企业的税收支持力度,经国务院批准,2017 年 12 月 31 日前,增值税小规模纳税人月销售额不超过 3 万元(含 3 万元,下同)的,按照规定免征增值税。其中以 1 个季度为纳税期限的增值税小规模纳税人,季度销售额不超过 9 万元的,免征增值税。

需要注意的是,增值税起征点的适用范围仅限于个人。

##### (二) 免税优惠

###### 1. 《增值税暂行条例》规定的免税项目

(1) 农业生产者销售的自产农产品。农业是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业;农产品是指初级农产品,具体范围由财政部、国家税务总局确定;农业生产者包括从事农业生产的单位和个人。

(2) 避孕药品和用具。

(3) 古旧图书。古旧图书是指向社会收购的古书和旧书。

(4) 直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备。

(5) 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备。

(6) 由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品。

(7) 销售的自己使用过的物品。

(8) 根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务,属于《试点实施办法》第十四条规定的(向其他单位或者个人无偿提供)用于公益事业的服务。

(9) 存款利息。

(10) 被保险人获得的保险赔付。

(11) 房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住房专项维修基金。

(12) 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,其中涉及的不动产、土地使用权转让行为。

###### 2. 国务院批准的其他免税项目

根据财政部、国家税务总局发布的《关于资源综合利用及其他产品增值税政策的通知》(财税〔2008〕156 号),销售下列自产货物免征增值税:

(1) 再生水。再生水是指对污水处理厂出水、工业排水(矿井水)、生活污水、垃圾处理厂渗透(滤)液等水源进行回收,经适当处理后达到一定水质标准,并在一定范围内重复利用的水资源。再生水应当符合水利部《再生水水质标准》(SL 368—2006)的有关规定。

(2) 以废旧轮胎为全部生产原料生产的胶粉。胶粉应当符合 GB/T 19208—2008 规定的性能指标。

(3) 翻新轮胎。翻新轮胎应当符合 GB 7037—2007、GB 14646—2007 或者 HG/T 3979—2007 规定的性能指标,并且翻新轮胎的胎体 100%来自废旧轮胎。

(4) 生产原料中掺兑废渣比例不低于 30%的特定建材产品。特定建材产品是指砖(不含烧结普通砖)、砌块、陶粒、墙板、管材、混凝土、砂浆、道路井盖、道路护栏、防火材料、耐火材料、保温材料、矿(岩)棉。

财税〔2008〕156 号文件还规定,对污水处理劳务免征增值税。污水处理是指将污水加工处理后符合 GB 18918—2002 有关规定的业务。

纳税人销售货物或者提供应税劳务适用免税规定的,可以放弃免税,依照条例规定缴纳增值税。放弃免税后,36 个月内不得再申请免税。

纳税人兼营免税、减税项目的,应当分别核算免税、减税项目的销售额;未分别核算销售额的,不得免税、减税。

### (三) 减税优惠

#### 1. 销售下列自产货物实行增值税即征即退的政策

(1) 以工业废气为原料生产的高纯度二氧化碳产品。高纯度二氧化碳产品,应当符合 GB 10621—2006 的有关规定。

(2) 以垃圾为燃料生产的电力或者热力。垃圾用量占发电燃料的比重不低于 80%,并且生产排放达到 GB 13223—2003 第 1 时段标准或者 GB 18485—2001 的有关规定。垃圾是指城市生活垃圾、农作物秸秆、树皮废渣、污泥、医疗垃圾。

(3) 以煤炭开采过程中伴生的舍弃物油母页岩为原料生产的页岩油。

(4) 以废旧沥青混凝土为原料生产的再生沥青混凝土。废旧沥青混凝土用量占生产原料的比重不低于 30%。

(5) 采用旋窑法工艺生产并且生产原料中掺兑废渣比例不低于 30%的水泥(包括水泥熟料)。

对增值税一般纳税人生产的黏土实心砖、瓦,一律按适用税率征收增值税,不得采取简易办法征收增值税。2008 年 7 月 1 日起,以立窑法工艺生产的水泥(包括水泥熟料),一律不得享受增值税即征即退政策。

#### 2. 销售下列自产货物实行增值税即征即退 50%的政策

(1) 以退役军用发射药为原料生产的涂料硝化棉粉。退役军用发射药在生产原料中的比重不低于 90%。

(2) 对燃煤发电厂及各类工业企业产生的烟气、高硫天然气进行脱硫生产的副产品。副产品是指石膏(其二水硫酸钙含量不低于 85%)、硫酸(其浓度不低于 15%)、硫酸铵(其总氮含量不低于 18%)和硫磺。

(3) 以废弃酒糟和酿酒底锅水为原料生产的蒸汽、活性炭、白炭黑、乳酸、乳酸钙、沼气。

废弃酒糟和酿酒底锅水在生产原料中所占的比重不低于 80%。

(4) 以煤矸石、煤泥、石煤、油母页岩为燃料生产的电力和热力。煤矸石、煤泥、石煤、油母页岩用量占发电燃料的比重不低于 60%。

(5) 利用风力生产的电力。

(6) 部分新型墙体材料产品。

除上述优惠措施外,纳税人销售自产的综合利用生物柴油实行增值税先征后退政策。

## 五、纳税申报

根据《中华人民共和国税收征收管理法》及其实施细则、《增值税暂行条例》和《中华人民共和国发票管理办法》的有关规定,国家制定了《增值税一般纳税人纳税申报办法》(以下简称《办法》)。《办法》规定,凡增值税一般纳税人(以下简称纳税人)均应按《办法》进行纳税申报;纳税人进行纳税申报必须实行电子信息采集;使用防伪税控系统开具增值税专用发票的纳税人,必须在抄报税成功后方可进行纳税申报。

### (一) 纳税人应提供的纳税申报资料

#### 1. 必报资料

必报资料包括:① 增值税纳税申报表(适用于增值税一般纳税人)。② 使用防伪税控系统的纳税人,必须报送记录当期纳税信息的 IC 卡(明细数据备份在软盘上的纳税人,还需报送备份数据软盘)、增值税专用发票存根联明细表及增值税专用发票抵扣联明细表。③ 资产负债表和损益表。

#### 2. 备查资料

备查资料包括:① 已开具的增值税专用发票和普通发票存根联。② 符合抵扣条件并且在本期申报抵扣的增值税专用发票抵扣联。③ 海关进口货物完税凭证、运输发票、购进农产品普通发票。④ 收购凭证的存根联或报查联。⑤ 代扣代缴税款凭证存根联。

备查资料是否需要在当期报送,由省级国家税务局确定。

### (二) 纳税申报期限

纳税人应按月进行纳税申报,申报期为次月 1 日起至 15 日止,遇最后 1 日为法定节假日的,顺延 1 日;在每月 1 日至 15 日内有连续 3 日以上法定节假日的,按节假日天数顺延。

### (三) 纳税申报表

增值税纳税申报表(适用于增值税一般纳税人)如表 2-2 所示。

在填写表 2-2 时需要注意几点:

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

(2) 一般货物及劳务是指享受即征即退的货物及劳务以外的其他货物和劳务。

(3) 即征即退货物及劳务是指纳税人按照规定享受即征即退税收优惠政策的货物及劳务。

表 2-2 增值税纳税申报表

(适用于增值税一般纳税人)

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(列至角分)

纳税人识别号		年 月 日		年 月 日		年 月 日		所属行业:	
纳税人名称		(公章)		法定代表人姓名		注册地址		营业地址	
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				
(一)按适用税率计税销售额	1								
其中:应税货物销售额	2								
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								
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								
销 售 额									

(续表)

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

税款计算

税款缴纳

(续表)

④本期缴纳欠税税额	31			
期末未缴税额(多缴为负数)	$32 = 24 + 25 + 26 - 27$			
其中:欠缴税额( $\geq 0$ )	$33 = 25 + 26 - 27$			
本期应补(退)税额	$34 = 24 - 28 - 29$			
即征即退实际退税额	35			
期初未缴查补税额	36			
本期入库查补税额	37			
期末未缴查补税额	$38 = 16 + 22 + 36 - 37$			

授权声明	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:	申报人声明 本纳税申报表是根据国家税收法律法规及相关规定填报的,我确定它是真实的、可靠的、完整的。 声明人签字:
	主管税务机关:	接收日期:

主管税务机关:

接收人:

接收日期:



## 本章小结

增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的单位和个人,以其取得的增值额为课税对象所征收的一种流转税。增值税有三种类型,即生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。我国在2009年以前实行的是生产型增值税,2009年1月1日之后实行的是消费型增值税。增值税实行价外计税,采用比例税率,税率档次少。增值税的纳税人分为两类,即一般纳税人和小规模纳税人,两种纳税人实行不同的计税方法。一般纳税人实行销项税额减去进项税额的办法计税,并通过增值税专用发票制度来进行管理和控制,避免纳税人偷逃税款。小规模纳税人实行简易计税办法,即采用销售额乘以征收率的办法计税。遵照国际惯例,我国出口货物实行退还以前环节已纳的增值税的政策,以使货物以不含税的价格进入国际市场。

## 思考练习

### 一、单项选择题

1. 下列纳税人可以认定为小规模纳税人的是( )。  
A. 年应税销售额在600万元以上的商业企业  
B. 年应税销售额在700万元以上的工业企业  
C. 年应税销售额在400万元以上的非企业性单位  
D. 年应税销售额在600万元以上的个体工商户
2. 下列货物适用9%税率的是( )。  
A. 典当业销售死当物品  
B. 加工劳务  
C. 食用植物油  
D. 家电产品
3. 下列属于视同销售行为的是( )。  
A. 委托代销货物  
B. 销售免税项目  
C. 购买的货物用于集体福利  
D. 购买的货物用于非应税项目
4. 增值税可以分为收入型、消费型、生产型三种,其中收入型增值税的征税对象与理论上的增值额完全一致,然而在实践中各国却很少采用收入型增值税,其原因在于( )。  
A. 重复征税无法消除  
B. 减少财政收入  
C. 不符合税收中性原则  
D. 给凭发票扣税的计税办法带来困难
5. 纳税人的下列行为,不征收增值税的是( )。  
A. 个体经营者销售报刊  
B. 邮政部门销售集邮商品  
C. 国家体育总局发行体育彩票  
D. 某运输公司运输货物
6. 下列项目不征收增值税的是( )。  
A. 古旧图书  
B. 将产品赠与他人

- C. 以物易物
  - D. 逾期未收回包装物不再退还的押金
7. 委托其他纳税人代销货物,其纳税义务发生时间是( )。
- A. 发出代销商品的当天
  - B. 代销方收到代销商品的当天
  - C. 按合同约定的收款日期的当天
  - D. 收到代销单位销售的代销清单的当天

## 二、多项选择题

1. 下列货物免缴增值税的有( )。
- A. 农业生产者销售自产农业产品
  - B. 将自产的货物用于个人消费
  - C. 居民用煤炭制品
  - D. 古旧图书
2. 将购买的货物用于( )的,其进项税额准予抵扣。
- A. 不动产在建工程
  - B. 集体福利或个人消费
  - C. 分配给股东或投资者
  - D. 无偿赠送他人
3. 以下金额视为含税收入的是( )。
- A. 价外费用
  - B. 逾期包装物押金
  - C. 包装物租金
  - D. 代垫运费
4. 下列混合销售行为应当征收增值税的有( )。
- A. 电信部门销售移动电话并为客户提供电信服务
  - B. 铝合金厂生产销售铝合金门窗并负责安装
  - C. 宾馆提供餐饮服务并销售烟酒饮料
  - D. 商场销售货物并送货上门
5. 纳税人提供下列劳务应当缴纳增值税的有( )。
- A. 汽车的修配
  - B. 房屋的修理
  - C. 房屋的装潢
  - D. 受托加工的白酒
6. 将购买的货物用于下列项目,其进项税额不得抵扣的是( )。
- A. 用于产品的生产
  - B. 用于机器设备的维修
  - C. 用于职工集体福利
  - D. 用于修建展销厅

## 三、简答题

1. 如何理解增值额?
2. 增值税有哪些类型?
3. 简述增值税的征税范围。
4. 对于混合销售行为和兼营非增值税应税劳务行为应如何区别?
5. 小规模纳税人的认定标准是什么?
6. 增值税的税率和征收率是如何规定的?

## 四、计算题

1. 某钢厂(增值税一般纳税人)2019年5月份提供了销售额(不含税价)为6万元的钢

材给本厂基建部门。基建部门委托钢窗厂加工一批钢窗用于修建本厂职工宿舍,支付加工费 0.6 万元,随同加工费支付的增值税税额为 0.078 万元。钢厂又将成本为 1.6 万元的钢材用于向 A 厂投资。本月销售钢材 200 万元(不含税价),货已发出,办妥银行托收手续,但货款未到。当月购进生产用水电,取得专用发票上注明的税金为 0.39 万元;购进生产用原材料,取得专用发票上注明的税金为 1.3 万元,已付款,货未到;购进一批吊灯用于本厂正在修建的职工中心,取得专用发票上注明的税金为 0.13 万元;购进生产用吊车修理用备件,取得专用发票上注明的税金为 0.065 万元。请计算该厂 5 月份应纳的增值税税额。

2. 某工业企业为增值税一般纳税人,生产销售的产品适用增值税基本税率,2019 年 5 月份发生以下经济业务(该月取得的相关发票均在该月认证并抵扣):

(1) 购进原材料一批,取得增值税专用发票注明的价款为 400 000 元,增值税 52 000 元;取得运输部门的运输发票注明的运费为 20 000 元,其中运费 16 000 元,建设基金 2 000 元,保管费 1 000 元,装卸费 1 000 元。

(2) 接受外单位投资转入材料一批,取得增值税专用发票注明的价款为 100 000 元,增值税 13 000 元,材料未到。

(3) 购进低值易耗品一批,取得增值税专用发票注明的价款为 50 000 元,增值税 6 500 元,款项已经支付,低值易耗品尚未验收入库。

(4) 销售产品一批,开出增值税专用发票,价款 900 000 元,税款 117 000 元。

(5) 将产品投资入股 200 000 元(成本价),该企业无同类产品售价。

计算该月应纳的增值税税额。

3. 某公司为增值税一般纳税人,当月进口一批货物,关税完税价格为 500 万元,该货物关税税率为 15%,增值税税率为 13%。委托运输公司将货物运至公司,支付运输费用 5 万元,取得运输公司开具的普通发票,当月销售货物的 80%,取得不含税收入 600 万元。

计算该公司当月应纳的增值税税额。

4. 某工厂为增值税小规模纳税人,生产销售金属门窗,年销售额不足 50 万元。2019 年 4 月销售门窗,开具的普通发票上注明的销售金额为 30 900 元。另外,当月购进一批原材料,取得增值税专用发票上注明的价款为 8 000 元,税款为 1 040 元。

计算该工厂当月应纳的增值税税额。

## 案例分析

### 无偿提供劳务是否应视同销售

2×05 年 3 月 2 日,某市税务机关在检查该市一汽车维修保洁公司 2×04 年度增值税纳税情况时,发现该公司 2×04 年汽车维修耗用原材料成本全年分布均匀,但下半年收入却远远大于上半年。经调查发现该公司当年 1 月与该市一汽车销售公司签订有一份合同。合同主要内容如下:

(1) 自 2×04 年 2 月 1 日至 5 月 30 日,汽车销售公司需要进行修理的汽车一律由汽车维修保洁公司免费修理,以此作为两家业务建立的标志。

(2) 从 2×04 年 6 月 1 日起,汽车销售公司需要进行修理的汽车原则上不再交其他厂家修理,一律交给该汽车维修保洁公司修理,费用按市场上通行的标准收取。

随后,稽查人员通过检查台账,发现该汽车维修保洁公司于2×04年2月1日至5月30日共无偿为汽车销售公司修理汽车203台(次)。若按2×04年6月1日以后的收费标准计算,共无偿为汽车销售公司提供的不含税修理劳务收入达36万元。于是,市税务稽查局于2×05年3月10日,以汽车维修保洁公司为汽车销售公司无偿修理汽车的行为属“视同销售”为由,向汽车维修保洁公司下达了补缴61200元增值税的《税务处理决定书》。

2×05年3月16日,汽车维修保洁公司按照市税务稽查局的要求,缴纳了61200元的增值税,并于2×05年3月28日依法向市税务局提出复议申请,要求撤销市税务稽查局的税务处理决定,退还已补缴的增值税61200元。

汽车维修保洁公司认为,《增值税暂行条例实施细则》第三条第二款规定“提供加工、修理修配劳务,是指有偿提供加工、修理修配劳务”,因此,汽车维修保洁公司为汽车销售公司无偿修理汽车的行为不能作为“提供修理修配劳务”征收增值税。

### 问题

汽车维修保洁公司为汽车销售公司无偿修理汽车的行为,能否像市税务稽查局所说的那样按“视同销售”征收增值税?