



# 第二章

## 增值税法

### 学习目标

#### (一) 知识目标

了解增值税的产生、发展过程；  
理解增值税的概念和类型、增值税的作用、增值税的纳税人及其分类；  
掌握我国现行增值税的征税范围、增值税的税率、应纳税额的计算；  
熟悉增值税出口退税额的计算、增值税的征收管理。

#### (二) 技能目标

能够熟练运用增值税法的规定解决实际工作中的涉税问题；  
能够熟练进行增值税应缴税款的计算以及纳税申报工作。

增值税法是指国家制定的用以调整增值税征收与缴纳之间权利及义务关系的法律规范。现行增值税法的基本规范,是在2008年11月5日经国务院第34次常务会议审议通过,于2008年11月10日以国务院令 第538号公布,于2009年1月1日起施行的《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》,后经2016年2月和2017年11月两次修订)。另外,2008年12月15日,财政部、国家税务总局制定了《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》,后经2011年10月修订)。

## 第一节 增值税法概述

### 一、增值税的概念及类型

#### (一) 增值税的概念

随着我国“营改增”(营业税改征增值税)的全面展开,增值税的重要性进一步得到彰显,同时增值税的概念也相应地发生了变化。在我国现阶段,增值税是指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,



就其货物、劳务、服务、无形资产、不动产的增值额和进口货物金额为计税依据而课征的一种流转税。为了理解和掌握增值税的概念,有必要了解增值额的内涵。

(1) 从理论上来说,增值额是企业在生产经营过程中新创造的价值,即商品价值中扣除转移价值后的余额,主要包括工资、利润、利息、租金、股息等。在我国相当于净产值或国民收入。

(2) 就一个生产经营单位来看,增值额是指该单位销售货物或提供劳务的收入扣除成本费用后的余额。

(3) 以商品生产经营全过程来看,增值额是该货物经历的生产流通各环节所创造的增值额之和,也就是该项货物的最终销售价格。

(4) 从税收的实际设计来看,增值额表现为法定增值额,即销售商品或提供劳务的收入减去税法规定的扣除项目金额之后的余额,可能与理论上的增值额不一致,主要原因是各个国家对扣除项目的规定存在差异。

## (二) 增值税的类型

根据对外购固定资产的处理方式不同可把增值税分为三种类型,即生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。

### 1. 生产型增值税

在计算增值税时不允许从商品或劳务的销售额中扣除外购固定资产的价款(包括年度折旧),其课税的法定增值额既包括纳税人新创造的价值,也包括计入成本的外购固定资产的价款(折旧),即相当于当期工资、奖金、利息、租金、利润和折旧之和。从整个国民经济来看,其课征范围大体上相当于国民生产总值的口径,故称之为生产型增值税。这种类型的增值税由于扣除范围中不包括固定资产,因此对固定资产存在重复征税,所以其有利于资本有机构成低或劳动密集型的行业,而不利于资本有机构成高的行业。这种类型的增值税虽可在一定程度上增加财政收入,但却不利于鼓励投资,影响投资者的积极性。

### 2. 收入型增值税

在计算增值税时只允许扣除外购固定资产价款中计入当期成本的折旧费部分。其课税的法定增值额相当于当期工资、奖金、利息、租金和利润等各项目之和。从整个国民经济来看,其相当于国民收入,故称为收入型增值税。显然,这种类型的增值税允许固定资产扣除,但其扣除的方法不是购入时一次性扣除,而是只扣除固定资产价款计入当期的折旧部分。故使用这种类型增值税对于凭发票扣除的征税方法存在较大困难,因为很难确定每期计入产品成本的折旧费。这也影响了这种方法的广泛使用。

### 3. 消费型增值税

在计算增值税时允许将当期购入的固定资产价款一次性全部扣除。作为法定增值额相当于当期全部销售额扣除外购全部生产资料价款后的余额。从整个国民经济来看,其课税对象只限于消费资料价款的部分,故称为消费型增值税。这种类型的增值税由于固定资产在购入时一次性全部扣除,会使增值税大大减少,因此,虽然会减少财政收入,却可以鼓励投资,加速设备更新。而且,一次性扣除比收入型增值税的分次扣除在凭票扣除上更易操作,也便于管理。因此消费型增值税是最先进、最能体现增值税优越性的一种类型。

我国从2009年1月1日起实行消费型增值税,这至少将产生三个方面的积极效应:



(1) 从经济学角度看,实行消费型增值税有利于鼓励投资,特别是民间投资,有利于促进产业结构调整和技术升级,有利于提高我国产品的竞争力。

(2) 从财政学角度看,实行消费型增值税虽然在短期内将导致税基的减少,对财政收入造成一定的影响,但是有利于消除重复征税,有利于公平内外资企业和国内外产品的税收负担,有利于税制的优化;从长远看,由于实行消费型增值税将刺激投资,促进产业结构的调整,对经济的增长将起到重要的拉动作用,财政收入总量也会随之逐渐增长。

(3) 从管理学角度看,实行消费型增值税将使非抵扣项目大为减少,征收和缴纳将变得相对简便易行,从而有助于减少偷逃税行为的发生,有利于降低税收管理成本,提高征收管理的效率。

## 二、增值税的性质及计税原理

### (一) 增值税的性质

增值税以增值额为课税对象,以销售额或营业额为计税依据,同时实行税款抵扣的计税方式,这一计税方式决定了增值税是属于流转税性质的税种。作为流转税,增值税和对特定消费品征收的消费税有着很多共同点:

- (1) 都是以全部流转额为计税销售额。
- (2) 税负都具有转嫁性。
- (3) 按产品或行业实行比例税率,而不能采取累进税率。

### (二) 增值税的计税原理

增值税的计税原理是通过增值税的计税方法体现出来的。增值税的计税方法是以每一生产环节上发生的货物或劳务的销售额为计税依据,然后按规定税率计算出货物或劳务的整体税负,同时通过税款抵扣方式将外购项目在以前环节已纳的税款予以扣除,从而完全避免了重复征税。该原理体现在以下几个方面:

- (1) 按全部销售额计算税款,但只对货物或劳务价值中新增价值部分征税。
- (2) 实行税款抵扣制度,对以前环节已纳的税款予以扣除。
- (3) 税款随着货物销售逐环节转移,最终消费者是全部税款的承担者,但政府并不直接向消费者征税,而是在生产经营的各个环节分段征收,各环节的纳税人并不承担增值税税款。

## 三、增值税的作用

### (一) 有利于保证财政收入及时、稳定地增长

增值税在货物销售或应税劳务提供的环节课征,其税款随同销售额一并向购买方收取。纳税人不必“垫付”生产经营资金缴税,可以保证财政收入的及时入库。增值税不受生产结构、经营环节变化的影响,使收入具有稳定性。此外,增值税实行购进扣税法 and 发货票注明税款抵扣,使购销单位之间形成相互制约的关系,有利于税务机关对纳税情况交叉稽核,防止偷税漏税的发生。



## （二）有利于促进专业化协作生产的发展和生产经营结构的合理化

增值税不但有利于生产向专业化协作方向发展,也不影响企业在专业化基础上的联合经营,从而有利于社会生产要素的优化配置,调整生产经营结构。从商品流通来看,增值税负担不受商品流转环节多寡的影响,有利于疏通商品流通渠道,实现深购远销,搞活商品流通。

## （三）有利于“奖出限入”,促进对外贸易的发展

实行增值税从根本上解决了准确核算出口退税的问题。这是因为一个商品在出口环节前缴纳的全部增值税与该商品在最终销售环节或出口环节的总税负是一致的,根据最终销售额和增值税率计算出的增值税额,就是该商品出口以前各环节已纳的增值税额,也就是该商品出口以前各环节已纳的增值税之和。如果将这笔税额退还给商品出口经营者,就能做到出口退税的准确、彻底,使之以完全不含税价格进入国际市场。对于进口商品,按增值额设计税率,不仅平衡了进口商品和国内生产商品的税负,而且有利于根据国家的外贸政策,对进出口商品实行奖励或限制,保证国家的经济利益和民族工业的发展。

## 四、营业税改征增值税

营业税改征增值税是国家实施结构性减税的一项重要举措,也是一项重大的税制改革。其目的是建立健全有利于科学发展的税收制度,促进经济结构调整,支持现代服务业发展。按照国家规划,我国“营改增”在部分行业部分地区进行“营改增”试点。2011年年底,国家决定开展“营改增”的工作。2012年1月1日起,上海市率先开展交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点。2013年8月1日起,交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点在全国范围内开展。2014年1月1日起,铁路运输和邮政服务业纳入“营改增”试点。2014年6月1日起,电信业纳入“营改增”试点范围。2016年3月24日,财政部、国家税务总局发布《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》财税〔2016〕36号,经国务院批准,自2016年5月1日起,在全国范围内全面推开“营改增”试点,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人,纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税。至此,我国增值税全面取代了营业税。

## 第二节 征税范围与纳税义务人

实施“营改增”以后,增值税征税范围有了调整,原来属于营业税征税范围的税目也都并入增值税范围,同时,增值税的纳税义务人也相应调整。

### 一、增值税的征税范围

根据《增值税暂行条例》及“营改增”的有关规定,有关增值税的征税范围有以下几类:

#### （一）销售货物

销售货物是指在中华人民共和国境内(以下简称中国境内)有偿转让货物的所有权。中



国境内是指所销售货物的起运地或所在地在中国境内。货物是指除土地、房屋和其他建筑物等不动产外的有形动产,包括电力、热力、气体在内。

## （二）提供加工修理修配劳务

提供加工修理修配劳务,是指在中国境内有偿提供加工、修理修配劳务。其中,加工是指受托加工货物,即委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方要求制造货物并收取加工费的业务;修理修配劳务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。但是,单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务不包括在内。

## （三）进口货物

凡进入我国关境的货物,在报关进口时除依法缴纳关税外,还必须向我国海关缴纳增值税。

## （四）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。

### 1. 交通运输服务

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,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。

（1）陆路运输服务。陆路运输服务,是指通过陆路(地上或者地下)运送货物或者旅客的运输业务活动,包括铁路运输服务和其他陆路运输服务。铁路运输服务是指通过铁路运输货物或者旅客的运输业务活动。其他陆路运输服务是指铁路运输以外的陆路运输业务活动,包括公路运输、缆车运输、索道运输、地铁运输、城市轻轨运输等。

出租车公司向使用本公司自有出租车的出租车司机收取的管理费用,按陆路运输服务征收增值税。

（2）水路运输服务。水路运输服务,是指通过江、河、湖、川等天然、人工水道或者海洋航道运送货物或者旅客的运输业务活动。水路运输服务包括程租业务和期租业务。

（3）航空运输服务。航空运输服务,是指通过空中航线运送货物或者旅客的运输业务活动。

（4）管道运输服务。管道运输服务,是指通过管道设施输送气体、液体、固体物质的运输业务活动。

无运输工具承运业务按照交通运输服务缴纳增值税。无运输工具承运业务,是指经营者以承运人身份与托运人签订运输服务合同,收取运费并承担承运人责任,然后委托实际承运人完成运输服务的经营活动。

### 2. 邮政服务

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,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)。





(1) 邮政普遍服务。邮政普遍服务是指函件、包裹等邮件寄递,以及邮票发行、报刊发行和邮政汇兑等业务活动。函件是指信函、印刷品、邮资封片卡、无名址函件和邮政小包等。包裹是指按照封装上的名址递送给特定个人或者单位的独立封装的物品,其重量不超过 50 千克,任何一边的尺寸不超过 150 厘米,长、宽、高合计不超过 300 厘米。

(2) 邮政特殊服务。邮政特殊服务,是指义务兵平常信函、机要通信、盲人读物和革命烈士遗物的寄递等业务活动。

(3) 其他邮政服务。其他邮政服务,是指邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动。

### 3. 电信服务

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,包括基础电信服务和增值电信服务。

(1) 基础电信服务。基础电信服务是指利用固网、移动网、卫星、互联网,提供语音通话服务的业务活动,以及出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动。

(2) 增值电信服务。增值电信服务是指利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络,提供短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务活动。卫星电视信号落地转接服务,按照增值电信服务计算缴纳增值税。

### 4. 建筑服务

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、设施等的安装及其他工程作业的业务活动,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。

(1) 工程服务。工程服务,是指新建、改建各种建筑物、构筑物的工程作业,包括与建筑物相连的各种设备或者支柱、操作平台的安装或者装设工程作业,以及各种窑炉和金属结构工程作业。

(2) 安装服务。安装服务,是指生产设备、动力设备、起重设备、运输设备、传动设备、医疗实验设备及其他各种设备、设施的装配、安置工程作业,包括与被安装设备相连的工作台、梯子、栏杆的装设工程作业,以及被安装设备的绝缘、防腐、保温、油漆等工程作业。

固定电话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等经营者向用户收取的安装费、初装费、开户费、扩容费及类似收费,按照安装服务缴纳增值税。

(3) 修缮服务。修缮服务,是指对建筑物、构筑物进行修补、加固、养护、改善,使之恢复原来的使用价值或者延长其使用期限的工程作业。

(4) 装饰服务。装饰服务,是指对建筑物、构筑物进行修饰装修,使之美观或者具有特定用途的工程作业。

(5) 其他建筑服务。其他建筑服务,是指上列工程作业之外的各种工程作业服务,如钻井(打井)、拆除建筑物或者构筑物、平整土地、园林绿化、疏浚(不包括航道疏浚)、建筑物平移、搭脚手架、爆破、矿山穿孔、表面附着物(包括岩层、土层、沙层等)剥离和清理等工程作业。

### 5. 金融服务

金融服务,是指经营金融保险的业务活动,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。

(1) 贷款服务。贷款服务,是指将资金贷与他人使用而取得利息收入的业务活动。

各种占用、拆借资金取得的收入,包括金融商品持有期间(含到期)利息(保本收益、报酬、资金占用费、补偿金等)收入、信用卡透支利息收入、买入返售金融商品利息收入、融资融券收取的利息收入,以及融资性售后回租、押汇、罚息、票据贴现、转贷等业务取得的利息及利息性质的收入,按照贷款服务缴纳增值税。

融资性售后回租,是指承租方以融资为目的,将资产出售给从事融资性售后回租业务的企业后,从事融资性售后回租业务的企业将该资产出租给承租方的业务活动。

以货币资金投资收取的固定利润或者保底利润,按照贷款服务缴纳增值税。

(2) 直接收费金融服务。直接收费金融服务,是指为货币金融通及其他金融业务提供相关服务并且收取费用的业务活动,包括提供货币兑换、账户管理、电子银行、信用卡、信用证、财务担保、资产管理、信托管理、基金管理、金融交易场所(平台)管理、资金结算、资金清算、金融支付等服务。

(3) 保险服务。保险服务,是指投保人根据合同约定,向保险人支付保险费,保险人对于合同约定的可能发生的事故因其发生所造成的财产损失承担赔偿责任,或者当被保险人死亡、伤残、疾病或者达到合同约定的年龄、期限等条件时承担给付保险金责任的商业保险行为,包括人身保险服务和财产保险服务。人身保险服务是指以人的寿命和身体为保险标的的保险业务活动。财产保险服务是指以财产及其有关利益为保险标的的保险业务活动。

(4) 金融商品转让。金融商品转让,是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。

## 6. 现代服务

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,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。

(1) 研发和技术服务。研发和技术服务包括研发服务、合同能源管理服务、工程勘察勘探服务、专业技术服务。

研发服务也称技术开发服务,是指就新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究与试验开发的业务活动。

合同能源管理服务,是指节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能目标,节能服务公司提供必要的服务,用能单位以节能效果支付节能服务公司投入及其合理报酬的业务活动。

工程勘察勘探服务,是指在采矿、工程施工前后,对地形、地质构造、地下资源蕴藏情况进行实地调查的业务活动。

专业技术服务,是指气象服务、地震服务、海洋服务、测绘服务、城市规划、环境与生态监测服务等专项技术服务。



(2) 信息技术服务。信息技术服务,是指利用计算机、通信网络等技术对信息进行生产、收集、处理、加工、存储、运输、检索和利用,并提供信息服务的业务活动。包括软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务和信息系统增值服务。

(3) 文化创意服务。文化创意服务包括设计服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务。

(4) 物流辅助服务。物流辅助服务,包括航空服务、港口码头服务、货运客运场站服务、打捞救助服务、装卸搬运服务、仓储服务和收派服务。

(5) 租赁服务。租赁服务,包括融资租赁服务和经营租赁服务。

(6) 鉴证咨询服务。鉴证咨询服务,包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。

(7) 广播影视服务。广播影视服务,包括广播影视节目(作品)的制作服务、发行服务和播映(含放映,下同)服务。

(8) 商务辅助服务。商务辅助服务,包括企业管理服务、经纪代理服务、人力资源服务、安全保护服务。

(9) 其他现代服务。其他现代服务,是指除研发和技术服务、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、广播影视服务和商务辅助服务以外的现代服务。

## 7. 生活服务

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,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。

(1) 文化体育服务。文化体育服务包括文化服务和体育服务。

(2) 教育医疗服务。教育医疗服务包括教育服务和医疗服务。

(3) 旅游娱乐服务。旅游娱乐服务包括旅游服务和娱乐服务。

(4) 餐饮住宿服务。餐饮住宿服务包括餐饮服务和住宿服务。

(5) 居民日常服务。居民日常服务,是指主要为满足居民个人及其家庭日常生活需求提供的服务,包括市容市政管理、家政、婚庆、养老、殡葬、照料和护理、救助救济、美容美发、按摩、桑拿、氧吧、足疗、沐浴、洗染、摄影扩印等服务。

(6) 其他生活服务。其他生活服务,是指除文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务和居民日常服务之外的生活服务。

## (五) 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。

## (六) 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





引起性质、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。

### (七) 视同销售行为

视同销售行为,即没有直接发生销售,但也要按照正常销售行为征税。结合财税〔2016〕36号文件及相关文件,可将视同销售行为总结为以下10种:

(1) 将货物交付其他单位或者个人代销。

(2) 销售代销货物。

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

“用于销售”,是指受货机构发生以下情形之一的经营行为:向购货方开具发票,向购货方收取货款。

受货机构的货物移送行为有上述情形之一的,应当向所在地税务机关缴纳增值税;未发生上述两种情形的,则应由总机构统一缴纳增值税。

如果受货机构只就部分货物向购买方开具发票或收取货款,则应当按不同情况计算并分别向总机构所在地或分支机构所在地缴纳税款。

(4) 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。

集体福利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。

个人消费是指以福利、奖励、津贴等形式发给职工的个人物品,也包括纳税人的交际应酬消费。

(5) 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资,提供给其他单位或者个体工商户。

(6) 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。

(7) 将自产、委托加工或者购进的货物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。

### (八) 特殊经营行为和产品的税务处理

(1) 纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额,未分别核算销售额的,按照以下方法适用税率或者征收率:

兼有不同税率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用



税率。

兼有不同征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用征收率。

兼有不同税率和征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产，从高适用税率。

(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) 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；未分别核算的，不得免税、减税。

## 二、纳税义务人

凡在中国境内销售货物、提供加工修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的企业单位及个人，均为增值税的纳税人。增值税的纳税人分为小规模纳税人和一般纳税人。

### (一) 增值税小规模纳税人

增值税小规模纳税人(以下简称小规模纳税人)是指年应征增值税销售额(以下简称应税销售额)在规定标准以下，并且会计核算不健全，不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。“会计核算不健全”是指不能正确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额。

增值税小规模纳税人标准为年应征增值税销售额 500 万元及以下。

已登记为增值税一般纳税人的单位和个人，在 2018 年 12 月 31 日前，可转登记为小规模纳税人，其未抵扣的进项税额做转出处理。

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的销售额，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调增销售额、税务机关代开发票销售额和免税销售额。

### (二) 增值税一般纳税人

增值税一般纳税人(以下简称一般纳税人)是指年应纳增值税销售额(以下简称应税销售额)超过小规模纳税人标准的企业和企业性单位。

增值税一般纳税人的认定标准如下：

(1) 年应征增值税销售额 500 万元以上。

(2) 已开业的小规模纳税人，其年应税销售额超过小规模纳税人标准的，应在次年 1 月底以前申请办理一般纳税人认定手续。

(3) 年应税销售额未超过标准的小规模企业，会计核算健全，能准确核算并提供销项税额、进项税额的，可申请办理一般纳税人认定手续。

(4) 新开业的符合一般纳税人条件的企业应在办理税务登记的同时申请办理一般纳税人认定手续。其开业后的实际年应税销售额未超过小规模纳税人标准的，应重新申请办理

一般纳税人认定手续。符合条件(3)的可继续认定为一般纳税人;不符合的,取消一般纳税人资格。

(5) 纳税人总分支机构实行统一核算,其总机构年应税销售额超过小规模企业标准,但分支机构年应税销售额未超过小规模企业标准的,其分支机构可申请办理一般纳税人认定手续。在办理认定手续时,须提供总机构所在地主管税务机关批准其总机构为一般纳税人的证明(总机构申请认定表的影印件)。

一般纳税人和小规模纳税人的认定标准如表 2-1 所示。

**表 2-1 一般纳税人和小规模纳税人的认定标准**

企业类型	小规模纳税人	一般纳税人
以货物生产或者提供加工修理修配劳务为主的企业 以货物批发或者货物零售为主的企业 “营改增”试点企业	年应税销售额≤500 万元	年应税销售额>500 万元
年应税销售额未超过小规模纳税人标准,或者新开业的小型商贸批发企业		可申请为一般纳税人,接受纳税辅导期管理
非企业性单位、不经常发生应税行为的企业	一般按小规模纳税人纳税	

符合一般纳税人条件的,应向其所在国家税务局填写、申报《增值税一般纳税人申请认定表》,办理一般纳税人认定手续。纳税人自认定机关认定为一般纳税人的次月起(新开业纳税人自主管税务机关受理申请的当月起),按照《增值税暂行条例》第四条的规定计算应纳税额,并按照规定领购使用增值税发票。除国家税务总局另有规定外,纳税人一经认定为一般纳税人后,不得转为小规模纳税人。

## 第三节 税率与征收率

### 一、增值税税率

#### (一) 增值税基本税率

纳税人销售货物、劳务、有形动产租赁服务或者进口货物(进口抗癌药品除外),除低税率、出口货物和跨境销售服务、无形资产等另有规定外,税率为 13%(2018 年 5 月 1 日前增值税基本税率为 17%;2018 年 5 月 1 日至 2019 年 3 月 31 日,增值税基本税率为 16%;2019 年 4 月 1 日以后,增值税基本税率为 13%)。



## （二）增值税低税率

（1）纳税人销售交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务，销售不动产，转让土地使用权，销售或者进口下列货物，税率为9%：

- ① 粮食等农产品、食用植物油、食用盐。
- ② 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品。
- ③ 图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物。
- ④ 饲料、化肥、农药、农机、农膜。
- ⑤ 国务院规定的其他货物。

（2）纳税人销售服务（有形动产租赁服务、跨境销售服务除外）、无形资产（土地使用权、跨境销售无形资产除外），税率为6%。

（3）自2018年5月1日起，对进口抗癌药品，减按3%征收进口环节增值税。

## （三）增值税零税率

纳税人出口货物，适用增值税零税率。

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。



### 资料卡

**零税率和免税的区别：**零税率不能简单地等同于免税。出口货物和应税服务免税，仅是指在出口环节不征收增值税。零税率是指对出口货物和应税服务除在出口环节不征收增值税外，还要对该产品和应税服务在出口前已经缴纳的增值税进行退税，使该出口产品和应税服务在出口时完全不含增值税税款，从而以无税产品和应税服务进入国际市场。对实行一般计税方法的生产企业、外贸企业自行开发的研发和设计服务出口，视同出口的一律实行“免、抵、退”办法计算，外贸企业外购的研发和设计服务出口实行“免退税”办法。境内单位和个人提供适用增值税零税率应税服务的，可以选择放弃适用增值税零税率，选择免税或按规定缴纳增值税。放弃适用增值税零税率后，36个月内不得再申请适用增值税零税率。从税务筹划角度出发，选择了零税率的计算方法，就不能再抵扣内销产品的增值税。有些企业会选择放弃适用零税率，从而获得抵扣内销产品增值税的相对收益。规定在36个月内不再申请，主要是为了加强征管，防止恶意逃避缴纳税款或者发生骗税。



## 二、增值税征收率

### (一) 3%的征收率

#### 1. 小规模纳税人,适用3%的征收率

小规模纳税人包括“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%的征收率计征增值税。

#### 2. 一般纳税人销售自产的部分货物,可按照简易计税办法依照3%的征收率计税

(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”试点一般纳税人的部分应税行为,可按照简易计税方法依照3%的征收率计税

(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。

① 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。

② 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。

③ 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）5%的征收率

“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。

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

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

(8) 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。



## 第四节 应纳税额的计算

### 一、增值税销项税额的计算

增值税销项税额的计算公式为：

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

由于增值税是价外税，式中的“销售额”不包括销项税额。纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的，应按照下列公式计算销售额：

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

#### （一）货物、加工修理修配劳务销售额的确认

##### 1. 一般销售业务销售额的确认

销售货物、加工修理修配劳务，以纳税人向购买方收取的全部价款和价外费用为销售额，但不包括收取的销项税额。

价外费用，包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费及其他各种性质的价外收费。但以下项目不包括在内：委托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。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。同时符合以下条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费：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。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. 特殊情况下销售额的确认

###### （1）包装物押金。

① 纳税人销售一般货物而出租、出借包装物收取的押金，单独记账核算的，时间在1年以内又未逾期的，不并入销售额征税。

“逾期”是指按合同约定实际逾期或收取1年以上的押金，无论是否退还，均应并入销售额征税。对于个别包装物周转使用期限较长的，报经税务机关确定后，可适当放宽逾期期限。

② 对销售除啤酒、黄酒以外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否退还及会计上如何核算，均应并入当期销售额征税。

###### （2）采取折扣方式销售。

① 商业折扣。商业折扣又称折扣销售。税法规定，商业折扣形式，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的余额作为销售额计算增值税。



注意,上述所指商业折扣仅限于货物价格折扣,如果销售方将自产、委托加工或购买的货物用于实物折扣,如“买一赠一”等捆绑销售,则该实物应按“视同销售行为”计算增值税。

② 现金折扣。现金折扣又称销售折扣。现金折扣是及时收回款项而给予购买方的一种折扣方法。税法规定,现金折扣形式,必须按照货款总价作为销售额计算增值税。

(3) 以旧换新方式销售。

① 一般货物以旧换新销售,应按新货物同期销售价格确定销售额,不得扣减旧货物的收购价格。

② 对金银首饰以旧换新业务,可按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税,即可扣减旧金银首饰的收购价格。

(4) 以物易物方式销售。

税法规定,以物易物双方都应做购销处理,以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额,以各自收到的货物按规定核算购货款并计算进项税额。

(5) 还本方式销售。

还本方式销售是指纳税人在销售货物后,到一定期限由销售方一次或分次退还给购货方全部或部分价款。税法规定,还本方式销售,按货物的销售价格征收增值税,不得扣减还本支出。

## (二) 各项服务销售额的确认

### 1. 交通运输服务销售额的确认

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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。

(4) 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

(1) 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。

(2) 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

(1) 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。

(2) 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。

(3) 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。

(4) 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

(1) 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。

(2) 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

(1) 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。

(2) 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。

(3) 金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。其计算公式为：

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

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。

(4) 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

(1) 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。其计算公式为：

销售额 = 取得的全部价款和价外费用 - 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。

(2) 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。

### (三) 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。

### (四) 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。其计算公式为:

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

### (五) 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:

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

**【例 2-1】**某食品厂为增值税一般纳税人,2019 年 4 月 4 日销售甲产品一批,开具专用发票,不含税价为 600 000 元;另收取包装物押金 3 000 元。4 月 20 日将该厂自产的一批乙产品 500 件,每件成本价为 300 元,成本利润率为 10%,全部发放给本企业职工(假设乙产品无同类产品市场价格)。计算该食品厂 2019 年 4 月的销项税额(适用税率为 13%)。

甲产品销售额=600 000(元)

销售甲产品销项税额=600 000×13%=78 000(元)

乙产品组成计税价格=500×300×(1+10%)=165 000(元)

发放乙产品销项税额=165 000×13%=21 450(元)

则该食品厂 2019 年 4 月销项税额=78 000+21 450=99 450(元)





## 二、增值税进项税额的计算

### (一) 增值税进项税额的含义

增值税进项税额,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。

### (二) 准予抵扣进项税额的确认

(1) 增值税专用发票。一般纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产、不动产的进项税额,为增值税专用发票上(含税控机动车统一发票)注明的增值税额。

一般纳税人接受投资转入的货物,以及接受捐赠转入的货物,其扣税凭证符合规定的,允许抵扣进项税额。

(2) 海关进口增值税专用缴款书。一般纳税人进口货物的进项税额,为从海关取得的进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

对于进口货物,增值税专用缴款书上若标明两个单位名称,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。

(3) 农产品收购发票或者农产品销售发票。一般纳税人购进农产品,取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书,可以按照发票上注明的增值税额抵扣进项税额。此外,一般纳税人向农业生产者购买免税农产品,按税务机关批准使用的农产品收购发票的价款,按9%的税率计算进项税额;向小规模纳税人购买农产品,也允许按取得的农产品销售发票上注明的价款,按9%的税率计算进项税额。纳税人购进用于生产销售或委托加工13%税率货物的农产品,按照10%的扣除率计算进项税额。

(4) 税务局为小规模企业代开的专用发票。一般纳税人取得由税务局为小规模纳税人代开的增值税专用发票,可按照代开的专用发票上注明的税额抵扣进项税额。

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

**【例 2-2】** 某食品厂为增值税一般纳税人,2019年4月8日采购一批原材料,货款已付,取得增值税专用发票,注明不含税价300 000元;支付采购途中的运费,取得货物运输业增值税专用发票,注明不含税价4 000元。计算该食品厂2019年4月的进项税额(假设专用发票当月均已认证通过)。

采购原材料可抵扣的进项税额=300 000×13%=39 000(元)

支付运费可抵扣的进项税额=4 000×9%=360(元)

该食品厂2019年4月进项税额=39 000+360=39 360(元)

### (三) 进项税额的抵扣办法

1. 增值税一般纳税人取得2017年1月1日及以后开具的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、机动车销售统一发票、收费公路通行费增值税电子普通发票,取消认证确认、稽核比对、申报抵扣的期限。纳税人在进行增值税纳税申报时,应当通过本省(自



治区、直辖市和计划单列市)增值税发票综合服务平台对上述扣税凭证信息进行用途确认。

2. 增值税一般纳税人取得2016年12月31日及以前开具的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、机动车销售统一发票,超过认证确认、稽核比对、申报抵扣期限,但符合规定条件的,仍可按照《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年第50号,国家税务总局公告2017年第36号、2018年第31号修改)、《国家税务总局关于未按期申报抵扣增值税扣税凭证有关问题的公告》(2011年第78号,国家税务总局公告2018年第31号修改)规定,继续抵扣进项税额。

#### (四) 不得抵扣的进项税额

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

(1) 未按规定取得、保存增值税扣税凭证的。

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

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

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

(3) 非正常损失的购进货物,以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务。

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

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

(6) 非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产,均属于不动产在建工程。

(7) 购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

(8) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

### 三、增值税进项税额转出的计算

已经抵扣了进项税额的货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或不动产,如果改变了用途,用于不准抵扣进项税额的项目,或者因人为管理不善、违反法律法规造成货物损毁或没收,应将其对应的进项税额从当期扣减,即将进项税额转出。

无法确定该进项税额的,按照当期实际成本计算进项税额转出额。

已抵扣进项税额的固定资产、无形资产或者不动产,按照下列公式计算进项税额转出额:

进项税额转出额=固定资产、无形资产或者不动产净值×适用税率

式中,固定资产、无形资产或者不动产净值,是指纳税人根据财务会计制度计提折旧或摊销后的余额。



**【例 2-3】** 某食品厂为增值税一般纳税人,2019 年 4 月初购进的一批原材料,取得增值税专用发票注明进项税额共 52 000 元,已抵扣。2019 年 4 月底,企业将该批原材料的 1/4 用于职工食堂使用。计算该食品厂 2019 年 4 月进项税额转出额。

根据相关规定,购进货物用于集体福利,不可抵扣其进项税额;如果已经抵扣进项税额,应进行进项税额转出。

该食品厂 2019 年 4 月进项税额转出额=52 000×1/4=13 000(元)

## 四、增值税应纳税额的计算

### (一) 一般计税方法

一般纳税人发生应税行为适用一般计税方法计税。其计算公式为:

应纳税额=当期销项税额-(当期进项税额-当期进项税额转出)

**【例 2-4】** 一般纳税人甲企业 2019 年 5 月销售产品,开出增值税专用发票,价款 200 000 元,税额 26 000 元;收取运费,开出增值税专用发票,价款 3 000 元,税额 270 元;销售给小规模纳税人产品,开出普通发票,价税合计 22 600 万元;将自产一批产品对外投资,成本 100 000 元。

当月购进生产设备一台,专用发票注明价款 50 000 元,增值税 6 500 元。采购原材料,取得增值税专用发票,价款 60 000 元,税额 7 800 元;支付运费,取得普通发票,价款 2 000 元;购入免税农产品,支付收购价 40 000 元。

上月购入一批货物,取得增值税专用发票,价款 6 000 元,税额 780 元,已抵扣进项税额。本月底甲企业将该批货物发放给职工。

要求:计算甲企业当月应纳增值税。

销项税额=26 000+270+22 600÷(1+13%)×13%+100 000×(1+10%)×13%  
=43 170(元)

进项税额=6 500+7 800+40 000×9%=17 900(元)

进项税额转出额=780(元)

本月应纳增值税=43 170-(17 900-780)=26 050(元)

**【例 2-5】** 2019 年 6 月份,某建筑业一般纳税人发生如下业务:

提供建筑服务,选择一般计税方法,开具专用发票注明价款 327 万元;出租本年 5 月份购买的脚手架一台,取得收入 2.26 万元(含税);购买混凝土价值 4.52 万元(含税),取得增值税专用发票;购买办公用房一套,取得专用发票注明价款 200 万元,税额 18 万元。

要求:计算该建筑企业当月应纳增值税。

提供建筑服务销项税额=327÷(1+9%)×9%=27(万元)

动产租赁销项税额=2.26÷(1+13%)×13%=0.26(万元)

购买混凝土进项税额=4.52÷(1+13%)×13%=0.52(万元)

总结:

本期销项税额=27+0.26=27.26(万元)



本期进项税额=0.52+18=18.52(万元)

本期应纳增值税额=27.26-18.52=8.74(万元)

**【例 2-6】** 2019 年 6 月份某房地产开发企业一般纳税人发生如下业务:销售自行开发的房地产项目,选择一般计税方法,价税合计取得收入 130.2 万元,当期允许扣除的土地价款为 43 万元;支付建筑商的建筑费用,价税合计 54.5 万元。

要求:计算该企业当期应纳增值税。

采取一般计税方法的房地产项目以取得的全部价款和价外费用扣除土地价款后的余额为销售额。

销售自行开发的房地产销项税额=(130.2-43)÷(1+9%)×9%=7.2(万元)

进项税额=54.5÷(1+9%)×9%=4.5(万元)

本期应纳增值税=7.2-4.5=2.7(万元)

**【例 2-7】** 某金融机构为一般纳税人,2019 年 5 月发生如下经济业务:融资融券利息收入 1 484 万元;同业贷款不含税利息收入 1 060 万元;收到贴现利息收入 1 696 万元;出售股票取得 500 万元,结转股票成本 700 万元;金融机构转贴现利息收入 800 万元;购入办公设备 43.9 万元,其中 10 万元的设备专用于金融机构转贴现;支付非贷款服务的综合咨询费 84.8 万元;支付金融机构转贴现利息支出 600 万元。

要求:计算该金融机构本季度应纳增值税。(以上价格均为含税价)

前 3 项利息收入属于贷款服务,则销项税额如下:

销项税额=(1 484+1 060+1 696)÷(1+6%)×6%=240(万元)

金融商品转让卖出买入价相抵后出现负差,可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵。

金融机构转贴现利息收入 800 万元为免税收入。

用于免税项目的办公设备不可抵扣,则进项税额如下:

办公设备的进项税额=(43.9-10)÷(1+13%)×13%=3.9(万元)

支付非贷款服务的综合咨询费可抵扣进项税额=84.8÷(1+6%)×6%=4.8(万元)

支付金融机构转贴现利息支出,对方免税,无进项。

本期销项税额=240(万元)

本期进项税额=4.8+3.9=8.7(万元)

本期应纳增值税=240-8.7=231.3(万元)

**【例 2-8】** 某酒店为增值税一般纳税人,2019 年 5 月发生如下业务:

本月取得提供住宿服务收入 636 000 元(含税),本月提供餐饮收入,全部开具增值税普通发票 148 400 元(含税);酒店客房前台商品销售收入 45 200 元(含税),未开具增值税普通发票。

本月纳税人购进饮料食品支付含税价款 33 900 元,取得专用发票注明税额 3 900 元;本月酒店从养殖户手中购买鸡、鸭、鱼,开具农产品收购发票 5 份,收购金额 3 万元;酒店免费为住宿酒店客户提供接送机服务,本月往返途中共支付高速公路通行费发票价税合计 20 600 元;该酒店首次购买防伪税控开票器具共支付 2 260 元,取得航天信息公司开具的增



增值税专用发票,价款 2 000 元,税额 260 元。

要求:计算该酒店当月应纳增值税。

餐饮、住宿服务销项税额 $= (636\ 000 + 148\ 400) \div (1 + 6\%) \times 6\% = 44\ 400$ (元)

销售商品销项税额 $= 45\ 200 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 5\ 200$ (元)

购入食品进项税额 $= 33\ 900 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 3\ 900$ (元)

购入农产品进项税额 $= 30\ 000 \times 9\% = 2\ 700$ (元)

高速公路通行费进项税额 $= 20\ 600 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 600$ (元)

增值税一般纳税人初次购买增值税税控系统专用设备,可按价税合计额在增值税应纳税额中全额抵减。

当期销项税额 $= 44\ 400 + 5\ 200 = 49\ 600$ (元)

当期进项税额 $= 3\ 900 + 2\ 700 + 600 = 7\ 200$ (元)

可抵免税额 $= 2\ 260$ (元)

当期应纳增值税 $= 49\ 600 - 7\ 200 - 2\ 260 = 40\ 140$ (元)

## (二) 简易计税方法

简易计税方法计算应纳增值税的公式为:

$$\text{应纳增值税} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率}) \times \text{征收率}$$

### 1. 一般纳税人简易计税方法计税

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。采取简易计税方法的业务,不得抵扣其购入项目的进项税额。

一般纳税人采用简易计税方法计征增值税,征收率有 3% 和 5% 两档。

**【例 2-9】** 2018 年 6 月份,某建筑业一般纳税人发生如下业务:跨县承包建筑劳务(甲供材)合同价值 400 万元,分包给乙公司 150 万元,选择按简易计税方法,开具普票,项目完工并结算。计算该业务应纳增值税。

一般纳税人甲供材或建筑服务老项目,可选择简易计税方式,以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包费后的余额为销售额,按照 3% 征收率计征增值税。

应纳增值税 $= (4\ 000\ 000 - 1\ 500\ 000) \div (1 + 3\%) \times 3\% \approx 72\ 816$ (元)

由于跨县区提供建筑服务,应在项目所在地主管税务机关预缴增值税 72 816 元。

**【例 2-10】** 某房地产企业为一般纳税人,本月销售 2016 年 4 月 30 日前自行开发的房地产项目,选择按简易计税方法,取得含税收入 53.1 万元;该项目支付建筑商的建筑费用,价税合计 22.2 万元,取得专用发票注明税额为 2.2 万元;向个人出租 2016 年 4 月 30 日前自建的房地产收取租金 12 万元。计算该企业当期应纳增值税。

销售自行开发的房地产老项目,采取简易计税方法,按 5% 的征收率计征增值税,用于简易计税方法项目的进项税额不得抵扣。房地产企业出租 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产,按 5% 的征收率计征增值税。

当期应纳增值税 $= 531\ 000 \div (1 + 5\%) \times 5\% + 120\ 000 \div (1 + 5\%) \times 5\% = 31\ 000$ (元)

**【例 2-11】** 2018 年 6 月某服装厂为一般纳税人,转让一栋已使用 3 年的仓库,取得价款和价外费用 305 万元(含税)。该仓库购置原价为 200 万元。计算该服装厂转让仓库应纳增





值税。

一般纳税人企业销售其 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,以差价为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

$$\text{应纳增值税} = (3\,050\,000 - 2\,000\,000) \div (1 + 5\%) \times 5\% = 50\,000(\text{元})$$

## 2. 小规模纳税人简易计税方法计税

各行业小规模纳税人采用简易计税方法计征增值税,不得抵扣其购入项目的进项税额。

小规模纳税人(包括营改增小规模纳税人),普遍适用 3% 的征收率。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。但是,小规模纳税人销售不动产、不动产经营租赁业务适用 5% 的征收率。

**【例 2-12】** 某小规模纳税人本月含税销售额 15 万元,本月购入商品 10 万元。计算该企业本月应纳增值税。

$$\text{应纳增值税} = 150\,000 \div (1 + 3\%) \times 3\% \approx 4\,368.93(\text{元})$$

**【例 2-13】** 2018 年 6 月,某小规模纳税人企业销售其购买的办公楼一栋,取得价款和价外费用合计 305 万元(含税),该办公楼购置原价为 200 万元。计算该笔业务应纳增值税。

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),应以差价为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

$$\text{应纳增值税} = (3\,050\,000 - 2\,000\,000) \div (1 + 5\%) \times 5\% = 50\,000(\text{元})$$

## (三) 销售自己使用过的物品、固定资产或销售旧货的税务处理

### 1. 小规模纳税人销售自己使用过的物品、固定资产或销售旧货的税务处理

(1) 小规模纳税人(除其他个人外,下同),销售自己使用过的固定资产以外的物品,按 3% 的征收率正常征收增值税。

(2) 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税。

(3) 小规模纳税人销售旧货,依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税。

旧货,是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(含旧汽车、旧摩托车、旧游艇),但不包括自己使用过的货物。

### 2. 一般纳税人销售自己使用过的物品、固定资产或销售旧货的税务处理

(1) 销售自己使用过的除固定资产以外的物品,应当按正常销售货物适用税率征收增值税。

(2) 销售自己使用过的已抵扣进项税额的固定资产(包括 2013 年 8 月 1 日以后购进或自制的汽车、摩托车、游艇),应当按正常销售货物适用税率征收增值税。

(3) 销售自己使用过的属于《增值税暂行条例》第十条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,或销售自己使用过的 2013 年 8 月 1 日前购进或自制的小汽车、摩托车、游艇(未抵扣进项税额),自 2014 年 7 月 1 日起,按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税。

(4) 销售旧货,自 2014 年 7 月 1 日起,按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税。纳税人销售自己使用过的物品、固定资产或销售旧货,税务处理如表 2-2 所示。



表 2-2 销售自己使用过的物品或销售旧货的税务处理

纳税人	销售情况	税务处理	计税公式
小规模纳税人 (除其他个人外)	销售自己使用过的固定资产以外的物品	按 3% 征收率正常征收增值税	增值税 = 含税售价 ÷ (1+3%) × 3%
	销售自己使用过的固定资产 销售旧货	依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税	增值税 = 含税售价 ÷ (1+3%) × 2%
一般纳税人	销售自己使用过的固定资产以外的物品	按正常销售货物适用税率	销项税额 = 含税售价 ÷ (1+13%) × 13%
	销售自己使用过的已抵扣进项税额的固定资产		
	销售自己使用过的未抵扣进项税额的固定资产	简易征收, 依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税	增值税 = 含税售价 ÷ (1+3%) × 2%
	销售旧货		

#### (四) 进口货物应纳增值税的计算

增值税一般纳税人与小规模纳税人进口货物增值税应纳税额的计算方法相同, 都是按照组成计税价格和规定的税率计算应纳增值税。

进口环节增值税由海关代征。增值税一般纳税人缴纳进口环节增值税后, 可以取得海关开具的进口增值税专用缴款书, 作为抵扣进项税额的凭证。

**【例 2-14】** 甲公司为一一般纳税人, 2019 年 5 月进口商品一批, 海关核定的关税完税价格为 600 万元, 当月在国内销售, 取得不含税销售额 1 400 万元。该商品的关税税率为 10%, 增值税税率为 13%。计算当月应纳增值税额。

进口环节应纳关税 =  $600 \times 10\% = 60$  (万元)

增值税的组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税 =  $600 + 600 \times 10\% = 660$  (万元)

进口环节应纳增值税 =  $660 \times 13\% = 85.8$  (万元)

国内销售货物销项税额 =  $1\,400 \times 13\% = 182$  (万元)

当月应纳增值税 =  $182 - 85.8 = 96.2$  (万元)

## 五、起征点

个人发生应税行为的销售额未达到增值税起征点的, 免征增值税; 达到起征点的, 全额计算缴纳增值税。增值税起征点不适用于登记为一般纳税人的个体工商户。

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) 销售应税劳务的, 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。



## 六、税收优惠

《增值税暂行条例》规定的免税项目如下:

- (1) 农业生产者销售的自产农产品。
- (2) 避孕用品和用具。
- (3) 古旧图书。
- (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) 由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品。
- (7) 其他个人(自然人)销售自己使用过的物品。
- (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《营业税改征增值税试点实施办法》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。



### 资料卡

税收优惠是一项特殊的照顾,故会限定在一定的范围内。例如,直接用于科学研究和教学的进口设备,是指专门用于教学实验室或者教室里面配置的仪器设备,而不是管理部门配备的仪器设备。再如,残疾人专用的轮椅,是指进口后直接交给残疾人使用,而不是进口后在商场销售给残疾人使用的轮椅。

## 第五节 出口货物退(免)税

为鼓励货物出口,世界各国采用以不含税价格参与国际市场竞争的政策。我国也采取了出口货物税率为零的政策。这样,出口货物适用零税率,不但出口环节不必纳税,而且还可以退还以前纳税环节已纳税款,这就是通常所说的“出口退税”。当然,由于各种货物出口前涉及的征免税情况有所不同,且国家对少数货物有限制出口政策,因此,对货物出口的不同情况,国家在遵循“征多少、退多少”“未征不退”基本原则的基础上,规定了不同的税务处理办法。2009年1月1日起施行的新修订的《增值税暂行条例》及《增值税暂行条例实施细则》,仍然贯彻“纳税人出口货物,税率为零;但是,国务院另有规定的除外”的政策。

### 一、我国的出口货物退(免)税基本政策

根据出口企业的不同形式和出口货物的不同种类,我国的出口货物退(免)税的税收政



策分为以下三种形式：

(1) 出口免税并退税。出口免税是指对货物在出口销售环节不征增值税、消费税，这是把货物出口环节与出口前的销售环节都同样视为一个征税环节；出口退税是指对货物在出口前实际承担的税收负担，按规定的退税率计算后予以退还。

(2) 出口免税不退税。出口免税与上述含义相同。出口不退税是指适用这个政策的出口货物因在前一道生产、销售环节或进口环节是免税的，因此，出口时该货物的价格中本身就不含税，也无须退税。

(3) 出口不免税也不退税。出口不免税是指对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；出口不退税是指对这些货物出口不退还出口前其所负担的税款。

## 二、出口货物退(免)税的适用范围

### 1. 部分企业出口的货物，除另有规定外，给予免税并退税

(1) 生产企业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) 下列特定出口的货物：

① 对外承包工程公司运出境外用于对外承包项目的货物。

② 对外承接修理修配业务的企业用于对外修理修配的货物。

③ 外轮供应公司、远洋运输供应公司销售给外轮、远洋国轮并收取外汇的货物。

④ 企业在国内采购并运往境外作为在国外投资的货物。

上述“另有规定”，是指出口的货物属于税法列举规定的免税货物或限制、禁止出口的货物，上述企业如出口这些货物是不按“免税并退税”政策处理的。

### 2. 部分企业出口的货物，除另有规定外，给予免税，但不予退税

(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，免税但不予退税。但对下列出口货物考虑其占出口比重较大及其生产、采购的特殊因素，特准退税：抽纱、工艺品、香料油、山货、草柳竹藤制品、渔网渔具、松香、五倍子、生漆、鬃尾、山羊板皮、纸制品。

(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)出口的，免税但不予退税。

上述“另有规定”是指上述企业出口的货物，如属于税法列举规定的限制或禁止出口的货物，不能免税，当然更不能退税。

### 3. 部分出口货物，免税但不予退税

(1) 来料加工复出口的货物，即原材料进口免税，加工自制的货物出口不退税。

(2) 避孕药品和用具、古旧图书，内销免税，出口也免税。

(3) 出口卷烟：有出口卷烟权的企业出口国家出口卷烟计划内的卷烟，在生产环节免征增值税、消费税，出口环节不办理退税。其他非计划内出口的卷烟照章征收增值税和消费税，出口一律不退税。

(4) 军用物品及军队系统企业出口军需工厂生产或军需部门调拨的货物免税。

### 4. 除经批准属于进料加工复出口贸易以外，部分出口货物不免税也不退税

(1) 出口的原油。



- (2) 援外出口货物。  
 (3) 国家禁止出口的货物,包括天然牛黄、麝香、铜及铜基合金、白金等。

### 三、出口货物的退税率

企业产品出口后,税务部门应按照出口商品的进项税额为企业办理退税,由于税收减免及其国家经济政策等原因,商品的进项税额往往不等于实际负担的税额。如果按出口商品的进项税额退税,就会产生少征多退的问题,于是就有了计算出口商品应退税款的比率——出口货物的退税率。出口货物的退税率是出口货物的实际退税额与退税计税依据的比例。

### 四、出口货物退税的计算

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。为了与出口企业的会计核算办法相一致,我国规定了两种退税计算方法:一种是“免、抵、退”办法,主要适用于自营和委托出口自产货物的生产企业;另一种是“先征后退”办法。

#### (一) “免、抵、退”税的计算办法

生产企业自营或委托外贸企业代理出口的自产货物,除另有规定外,增值税一律实行“免、抵、退”税管理办法。“免”税是指对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,抵扣内销货物的应纳税额;“退”税是指生产企业出口的生产货物在当月内应抵扣的进项税额大于应纳税额时,对未抵扣完的部分予以退税。具体计算方法与计算公式如下:

##### 1. 当期应纳税额的计算

$$\text{当期应纳税额} = \text{当期内销货物的销项税额} - (\text{当期进项税额} - \text{当期免抵退税不得免征和抵扣税额}) - \text{上期留抵税额}$$

其中:

$$\begin{aligned} \text{当期免抵退税不得免征和抵扣税额} &= \text{当期出口货物离岸价} \times \text{外汇人民币牌价} \times \\ &\quad (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率}) - \\ &\quad \text{免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额} \end{aligned}$$

$$\text{免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额} = \text{免税购进原材料价格} \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率})$$

##### 2. 免抵退税额的计算

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

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

##### 3. 当期应退税额和免抵税额的计算

- (1) 如当期期末留抵税额  $\leq$  当期免抵退税额,则:

$$\text{当期应退税额} = \text{当期期末留抵税额}$$

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

- (2) 如当期期末留抵税额  $>$  当期免抵退税额,则:

$$\text{当期应退税额} = \text{当期免抵退税额}$$

当期免抵税额为 0。



**【例 2-15】** 某生产企业为增值税一般纳税人，出口货物的征税率为 13%，退税率为 10%，兼营出口与内销。2019 年 4 月份发生以下业务：购进原材料增值税专用发票上注明价款 100 万元，内销收入 50 万元，出口货物离岸价格 180 万元，支付销货运费 2 万元，取得运输企业开具的普通发票。以上购销业务款均已支付，购进原材料均于当月验收入库。试计算该企业当期的“免、抵、退”税额。

在本例中：

(1) 当期不予抵扣或退税的税额 =  $180 \times (13\% - 10\%) = 5.4$  (万元)。

(2) 当期应纳税额 =  $50 \times 13\% - (100 \times 13\% + 2 \times 9\% - 5.4) = -1.28$  (万元)。

(3) 出口货物“免、抵、退”税额 =  $180 \times 10\% = 18$  (万元)。

(4) 按规定，如当期期末留抵税额  $\leq$  当期免抵退税额，则当期应退税额 = 当期期末留抵税额，即该企业当期应退税额为 1.28 万元。

(5) 当期免抵税额 = 当期免抵退税额 - 当期应退税额。

该企业当期免抵税额 =  $18 - 1.28 = 16.72$  (万元)

**【例 2-16】** 某自营出口的生产企业为增值税一般纳税人，出口货物的征税税率为 13%，退税税率为 10%。2019 年 4 月有关经营业务为：购进原材料一批，取得的增值税专用发票注明的价款 400 万元，外购货物准予抵扣的进项税额 52 万元通过认证。上期末留抵税款 5 万元。本月内销货物不含税销售额 100 万元，收款 113 万元存入银行。本月出口货物的销售额折合人民币 200 万元。试计算该企业当期的“免、抵、退”税额。

在本例中：

(1) 当期不予抵扣或退税的税额 =  $200 \times (13\% - 10\%) = 6$  (万元)。

(2) 当期应纳税额 =  $100 \times 13\% - (52 - 6) - 5 = -38$  (万元)。

(3) 出口货物“免、抵、退”税额 =  $200 \times 10\% = 20$  (万元)。

(4) 按规定，如当期期末留抵税额  $>$  当期免抵退税额，则当期应退税额 = 当期免抵退税额，即该企业当期应退税额为 20 万元。

(5) 当期免抵税额 = 当期免抵退税额 - 当期应退税额。

该企业当期免抵税额为 0。

## (二) “先征后退”的计算办法

(1) 对有进出口经营权的外贸企业收购货物直接出口或委托其他外贸企业代理出口货物的，应依据收购进出口货物所取得的增值税专用发票上列明的进项金额和该货物适用的退税率计算退税。其公式为：

应退税额 = 外贸收购不含增值税购进金额  $\times$  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如下：

① 凡从小规模纳税人购进普通发票特准退(免)税货物出口的，其退税计算公式为：

应退税额 = [普通发票所列(含增值税)销售金额]  $\div$  (1 + 征收率)  $\times$  6% (或 5%)

② 凡从小规模纳税人购进税务机关代开的增值税专用发票的出口货物，按以下公式计算应退税额：

应退税额 = 增值税专用发票注明的金额  $\times$  6% (或 5%)

③ 外贸企业委托生产企业加工出口货物的退税规定如下：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,凭受托方开具货物的退税率,计算加工费的应退税额。

需要注意的是,上述公式中退税率有6%和5%两种,当特准退税的货物属于以农产品为原料加工生产的工业品和适用10%增值税税率的其他货物,以及适用16%增值税税率的货物的范围时,退税率为6%;当从小规模纳税人购进特准退税的货物属于农产品范围时,则退税率必须是5%。

**【例 2-17】** 某进出口公司 2019 年 4 月购进某小规模纳税人抽纱工艺品 200 打(套)全部出口,普通发票注明金额 6 000 元;购进另一小规模纳税人西服 500 套全部出口,取得税务机关代开的增值税专用发票,发票注明金额 5 000 元。退税率为 6%。试计算该企业 2019 年 4 月的应退税额。

$$\text{应退税额} = 6\,000 \div (1 + 6\%) \times 6\% + 5\,000 \times 6\% \approx 639.62 (\text{元})$$

**【例 2-18】** 某进出口公司 2019 年 4 月购进牛仔布委托加工成服装出口,取得牛仔布增值税专用发票,注明计税金额 10 000 元(退税率为 10%);取得服装加工费计税金额 2 000 元(退税率为 13%)。试计算该企业 2019 年 4 月的应退税额。

$$\text{应退税额} = 10\,000 \times 10\% + 2\,000 \times 13\% = 1\,260 (\text{元})$$

## 第六节 申报与缴纳

### 一、增值税纳税义务发生时间

#### (一) 基本规定

《增值税暂行条例》明确规定了增值税纳税义务发生时间有以下三种情况:

- (1) 销售货物或者应税劳务,为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。
- (2) 进口货物,为报关进口的当天。
- (3) 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

#### (二) 具体规定

销售货物或者应税劳务的纳税义务发生时间,按销售结算方式的不同,具体有以下几种:

- (1) 采取直接收款方式销售货物,不论货物是否发出,均为收到销售额或取得索取销售额的凭据,并将提货单交给买方的当天。
- (2) 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物,为发出货物并办妥托收手续的当天。
- (3) 采取赊销和分期收款方式销售货物,为按合同约定的收款日期的当天。
- (4) 采取预收货款方式销售货物,为货物发出的当天。
- (5) 委托其他纳税人代销货物,为收到代销单位的代销清单的当天。
- (6) 销售应税劳务,为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额凭据的当天。
- (7) 纳税人发生视同销售货物行为,为货物移送的当天。



## 二、纳税期限

### （一）增值税纳税期限的规定

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；不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

### （二）增值税报缴税款期限的规定

（1）纳税人以1个月或者1个季度为一期纳税的，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日为一期纳税的，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。

（2）纳税人进口货物，应当自海关填发税款缴纳证的次日起15日内缴纳税款。

（3）纳税人出口适用税率为零的货物，可以按月向税务机关申报办理该项出口货物的退税。

## 三、纳税地点

### （一）固定业户的纳税地点

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

（2）固定业户到外县(市)销售货物或者劳务，应当向其机构所在地的税务机关报告外出经营事项，并向其机构所在地的税务机关申报纳税；未报告的，应当向销售地或者劳务发生地的税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的税务机关申报纳税的，由其机构所在地的税务机关补征税款。

### （二）非固定业户的纳税地点

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

### （三）进口货物增值税纳税地点

进口货物，应当由进口人或其代理人向报关地海关申报纳税。

## 四、增值税一般纳税人纳税申报办法

### （一）基本规定

根据《税收征管法》《增值税暂行条例》及《中华人民共和国发票管理办法》的有关规定，国家税务总局制定了以下增值税一般纳税人纳税申报办法：

#### 1. 纳税主体

凡增值税一般纳税人(以下简称纳税人)均按本办法进行纳税申报。

#### 2. 纳税申报资料

（1）增值税纳税申报表及其两个附表和固定资产进项税额抵扣情况表。



## (2) 附报资料:

- 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的复印件。
- ④ 运输发票复印件。
- ⑤ 收购凭证的存根联或报查联。
- ⑥ 收购农产品的普通发票复印件。
- ⑦ 主管税务机关要求报送的其他资料。

经营规模大的纳税人,如上述附报资料很多,报送确有困难的,经县级国家税务局批准,由主管国家税务机关派人到企业审核。另外,对确实不具备复印条件地区的一般纳税人,经县级国家税务局批准,可不报运输发票复印件。

一般纳税人要按照《税收征收管理法实施细则》的规定保管附报资料。账簿、会计凭证、报表、完税凭证及其他有关纳税资料应当保存 10 年。但是,法律、行政法规另有规定的除外。

## (二) 增值税一般纳税人纳税申报表

适用于一般纳税人的增值税纳税申报表的格式如表 2-3 所示。

表 2-3 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									
销 售 额	(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					—							



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	
税款计算	销项税额	11				
	进项税额	12				
	上期留抵税额	13		—	—	
	进项税额转出	14				
	免、抵、退应退税额	15		—		
	按适用税率计算的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	$24=19+21-23$				
税款缴纳	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				
	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( $\geq 0$ )	$33=25+26-27$		—		—
	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	此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:

接收人:

接收日期:





## 五、增值税小规模纳税人纳税申报表

适用于小规模纳税人的增值税纳税申报表如表 2-4 所示。

表 2-4 增值税纳税申报表

(小规模纳税人适用)

纳税人识别号:

纳税人名称(公章):

金额单位:元(列至角分)

税款所属期: 年 月 日至 年 月 日

填表日期: 年 月 日

项 目	栏 次	本期数		本年累计	
		货物及 劳务	服务、不动产 和无形资产	货物及 劳务	服务、不动产 和无形资产
(一) 应征增值税不含税 销售额(3%征收率)	1				
税务机关代开的增值税 专用发票不含税销售额	2				
税控器具开具的普通发票 不含税销售额	3				
(二) 应征增值税不含税 销售额(5%征收率)	4	—		—	
税务机关代开的增值税 专用发票不含税销售额	5	—		—	
税控器具开具的普通发票 不含税销售额	6	—		—	
(三) 销售使用过的固定资产 不含税销售额	7(7≥8)		—		—
其中:税控器具开具的普通发票 不含税销售额	8		—		—
(四) 免税销售额	9=10+11+12				
其中:小微企业免税销售额	10				
未达起征点销售额	11				
其他免税销售额	12				
(五) 出口免税销售额	13(13≥14)				
其中:税控器具开具的普通发票 销售额	14				

一、计税依据



续表

	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
二、 税款 计算	本期应纳税额	15				
	本期应纳税额减征额	16				
	本期免税额	17				
	其中:小微企业免税额	18				
	未达起征点免税额	19				
	应纳税额合计	20=15-16				
	本期预缴税额	21				—
	本期应补(退)税额	22=20-21				—

纳税人或代理人声明: 如纳税人填报,由纳税人填写以下各栏:

办税人员:

财务负责人:

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。

法定代表人:

联系电话:

如委托代理人填报,由代理人填写以下各栏:

代理人名称(公章):

经办人:

联系电话:

主管税务机关:

接收人:

接收日期:

## 第七节 增值税专用发票的使用和管理

### 一、专用发票领购使用范围及开具范围

#### (一) 专用发票领购使用范围

一般纳税人有下列情形之一者,不得领购使用专用发票:

(1) 会计核算不健全,即不能按会计制度和税务机关的要求准确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额者。

(2) 有《税收征管法》规定的违法行为,拒不接受税务机关处理的。

(3) 有以下行为之一,经税务机关责令限期改正而仍未改正者:

① 私自印制专用发票。



- ② 向个人或税务机关以外的单位买取专用发票。
- ③ 借用他人专用发票。
- ④ 向他人提供专用发票。
- ⑤ 未按规定开具专用发票。
- ⑥ 未按规定保管专用发票。
- ⑦ 未按规定申报专用发票的购、用、存情况。
- ⑧ 未按规定接受税务机关检查。

## （二）专用发票开具范围

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务，应向购买方开具专用发票。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。增值税小规模纳税人（其他个人除外）发生增值税应税行为，需要开具增值税专用发票的可以自愿使用增值税发票管理系统自行开具。选择自行开具增值税专用发票的小规模纳税人，税务机关不再为其代开增值税专用发票。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。

## 二、专用发票开具要求及开具时限

### （一）专用发票开具要求

增值税专用发票必须按下列要求开具：

- （1）项目齐全，与实际交易相符。
- （2）字迹清楚，不得压线、错格。
- （3）发票联和抵扣联加盖财务专用章或发票专用章。
- （4）按照增值税纳税义务的发生时间开具。

开具的专用发票有不符合上述要求者，购买方有权拒收。

### （二）专用发票开具时限

- （1）采用预收货款、托收承付、委托银行收款结算方式的，为货物发出的当天。
- （2）采用交款提货结算方式的，为收到货款的当天。
- （3）采用赊销、分期付款结算方式的，为合同约定的收款日期的当天。
- （4）将货物交付他人代销，为收到受托人送交的代销清单的当天。
- （5）设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，按规定应当征收增值税的，为货物移送的当天。
- （6）将货物作为投资提供给其他单位或个体经营者，为货物移送的当天。
- （7）将货物分配给股东，为货物移送的当天。

## 三、增值税专用发票抵扣管理的规定

用于抵扣增值税进项税额的专用发票应当通过本省（自治区、直辖市和计划单列市）增值税发票综合服务平台对扣税凭证信息进行用途确认，该发票应作为购买方的记账凭证，不



得退还销售方。

### （一）不得作为增值税进项税额抵扣凭证的专用发票

经认证,有下列情形之一的,不得作为增值税进项税额抵扣的凭证,税务机关退还原件,购买方可要求销售方重新开具专用发票:

(1) 无法认证。无法认证是指专用发票所列密文或者明文不能辨认,无法产生认证结果。

(2) 纳税人识别号认证不符。纳税人识别号认证不符是指专用发票所列购买方纳税人识别号有误。

(3) 专用发票代码、号码认证不符。专用发票代码、号码认证不符是指专用发票所列密文解译后与明文的代码或者号码不一致。

### （二）暂不得作为增值税进项税额抵扣凭证的专用发票

经认证,有下列情形的,暂不作为增值税进项税额的抵扣凭证,税务机关扣留原件,查明原因,根据情况进行处理:

(1) 重复认证。重复认证是指已经认证相符的同一张专用发票再次认证。

(2) 密文有误。密文有误是指专用发票所列密文无法解译。

(3) 认证不符。认证不符是指纳税人识别号有误或者专用发票所列密文解译后与明文不符。

(4) 列为失控专用发票。列为失控专用发票是指认证时的专用发票已被登记为失控专用发票。

## 四、防伪税控系统增值税专用发票的管理

有关防伪税控系统增值税专用发票的管理的规定如下:

(1) 税务机关专用发票管理部门在运用防伪税控发售系统进行发票入库管理或向纳税人发售专用发票时,要认真录入发票代码、号码,并与纸质专用发票进行仔细核对,确保发票代码、号码电子信息与纸质发票的代码、号码完全一致。

(2) 纳税人在运用防伪税控系统开具专用发票时,应认真检查系统中的电子发票代码、号码与纸质发票是否一致。如发现税务机关填错电子发票代码、号码的,应持纸质专用发票和税控 IC 卡到税务机关办理退回手续。

(3) 对税务机关错误录入代码或号码后又被纳税人开具的专用发票,按以下办法处理:

① 纳税人当月发现上述问题的,应按照专用发票使用管理的有关规定,对纸质专用发票和防伪税控开具系统中专用发票电子信息同时进行作废,并及时报主管税务机关。纳税人在以后月份发现的,应按有关规定开具负数专用发票。

② 主管税务机关按照有关规定追究有关人员责任,同时将有关情况,如发生原因、主管税务机关名称、编号、纳税人名称、纳税人识别号、发票代码号码(包括错误的和正确的)、发售时间、责任人及处理意见等,逐级上报至国家税务总局。



③ 对涉及发票数量多、影响面较大的,国家税务总局将按规定程序对“全国作废发票数据库”进行修正。

(4) 在未收回专用发票抵扣联及发票联或虽已收回专用发票抵扣联及发票联但购货方已将专用发票抵扣联报送税务机关认证的情况下,销货方一律不得作废已开具的专用发票。

### 思考练习

#### 一、单项选择题

- 下列经营行为属于视同销售货物行为的是( )。
  - 销售代销货物
  - 某电视机厂除收取彩电货款外还收取运输费
  - 销售古旧图书
  - 某化工厂销售产品,购方尚未支付货款
- 下列行业中,应缴纳增值税的是( )。
  - 建筑业
  - 交通运输业
  - 邮电通信业
  - 商业
- 增值税征税范围包括销售或者进口的货物,下列不属于货物的是( )。
  - 贵金属
  - 电力
  - 商标
  - 热力
- 下列货物适用 13% 税率的是( )。
  - 古旧图书
  - 天然气
  - 汽车
  - 建筑物
- 下列各项,应征收增值税的是( )。
  - 农业生产者出售的初级农产品
  - 邮电局销售报纸、杂志
  - 企业转让商标取得的收入
  - 企业将自产钢材用于扩建建房
- 关于增值税一般纳税人认定,下列说法正确的是( )。
  - 实行总分机构统一核算的纳税人,总机构年销售额 1 600 万元,为一般纳税人;从事商业分支机构年销售额 280 万元,分支机构可以申请认定为一般纳税人
  - 某从事加工工具生产的企业性单位,财务核算健全,年销售额 600 万元,可以申请认定为一般纳税人
  - 某个人销售旧汽车 8 辆,年销售额 480 万元,可以向税务局申请认定为一般纳税人
  - 某零售商店财务核算健全,年销售额 100 万元,可以申请认定为一般纳税人
- 某商场以“买一赠一”方式销售货物。本期销售 A 商品 50 台,每台售价(含税) 22 600 元,同时赠送 B 商品 50 件(B 商品不含税单价为 1 200 元/件)。A、B 商品适用税率均为 13%。该商场此项业务应申报的销项税额是( )元。
  - 130 000
  - 129 844
  - 122 200
  - 137 800
- 下列行为中,涉及的进项税额不得从销项税额中抵扣的是( )。
  - 将外购的货物用于本单位集体福利







6. 下列各项中,应当征收增值税的有( )。
- A. 医院提供治疗并销售药品  
B. 销售汽车并代办保险而向购买方收取的保险费  
C. 商店销售空调并负责安装  
D. 汽车修理厂修车并提供洗车服务
7. 出口货物要实施出口退(免)税政策,必须符合的条件有( )。
- A. 属于增值税、消费税征税范围  
B. 必须报关离境  
C. 财务上必须做销售处理  
D. 必须以人民币做结算,出口收汇并已核销
8. 下列税额,可以从销项税额中抵扣或应纳税额中抵免的有( )。
- A. 消费税纳税人购置税控收款机取得的增值税专用发票上注明的税额  
B. 增值税一般纳税人购置税控收款机取得的增值税专用发票上注明的税额  
C. 增值税小规模纳税人购置税控收款机取得的增值税专用发票上注明的税额  
D. 增值税一般纳税人购置防伪税控设备取得的增值税专用发票上注明的税额
9. 纳税人销售货物时,应当并入销售额征收增值税的价外费用有( )。
- A. 向购买方收取的增值税  
B. 向购买方收取的货物运输装卸费  
C. 向购买方收取的包装物租金  
D. 向购买方收取的货物储存费
10. 下列结算方式中,在货物发出或移送当天允许开具增值税专用发票的有( )。
- A. 采用预收货款方式结算的  
B. 采用分期收款结算方式的  
C. 将货物作为股息分配给股东的  
D. 委托银行收款结算方式的

### 三、判断题

1. 对从事热力、电力、燃气、自来水等公用事业的增值税纳税人收取的一次性费用,征收增值税。( )
2. 商业企业的小规模纳税人如果其财务核算健全,仍然可认定为增值税一般纳税人。( )
3. 印刷企业接受出版单位委托,自行购买纸张,印刷有统一刊号(CN)以及采用国际标准书号编序的图书、报纸和杂志,按货物销售征收增值税。( )
4. 纳税人销售货物的同时代办保险而向购买方收取的保险费以及从事汽车销售的纳税人向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、牌照费,应作为价外费用征收增值税。( )
5. 生产企业委托外贸企业代理出口自产货物以及有出口经营权的外贸企业收购货物后委托其他外贸企业代理出口,均适用“免、抵、退”方法计算应退税额。( )
6. 自2007年1月1日起,增值税一般纳税人购进或销售货物取得的货运发票,必须是通过货运发票税控系统开具的新版发票,否则不得作为扣税凭证计算抵扣进项税额。( )
7. 纳税人采取折扣销售方式销售货物的,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的余额作为销售额计算增值税;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。( )

### 四、计算分析题

1. 某装饰材料公司当月购进装饰材料价款 200 万元, 当月销售装饰材料销售额为 400 万元, 另完成一项装修工程取得装修款收入 50 万元, 装修中购进一些货物供使用, 有电器、五金材料合计 3 万元, 辅助材料 4 万元, 电焊机一台 0.3 万元, 金属切割机一台 0.2 万元。假设上述各项购销货物税率为 13%, 购销价款均为不含税价款。如该公司的销售业务与装修业务未各自单独核算。

要求: 计算该公司当月应纳增值税税额。

2. 2019 年 4 月, 某电视机厂生产出最新型号的彩色电视机, 每台不含税销售单价 5 000 元。当月发生如下经济业务:

(1) 5 日, 向各大商场销售电视机 2 000 台, 对这些大商场在当月 20 天内付清 2 000 台电视机购货款均给予了 5% 的销售折扣。

(2) 8 日, 发货给外省分支机构 200 台用于销售, 并支付发货运费等费用 1 000 元, 其中, 取得运输单位开具的货票上注明的运费 600 元, 建设基金 100 元, 装卸费 100 元, 保险费 100 元, 保管费 100 元。

(3) 10 日, 采取以旧换新方式, 从消费者个人手中收购旧型号电视机, 销售新型号电视机 100 台, 每台旧型号电视机折价为 500 元。

(4) 15 日, 购进生产电视机用原材料一批, 取得增值税专用发票上注明的价款为 2 000 000 元, 增值税税额为 260 000 元, 材料已验收入库, 增值税专用发票已通过认证。

(5) 20 日, 向某冬季运动会赠送电视机 20 台。

(6) 23 日, 从国外购进两台电视机检测设备, 取得的海关开具的完税凭证上注明的增值税税额为 180 000 元。

要求: 计算该企业 6 月份应纳增值税税额。

3. 某公司当月进口 100 辆小轿车, 每辆到岸价格为 10 万元。该公司当月销售出其中的 90 辆, 每辆价税合并销售额为 22.6 万元。已知该批小轿车关税税率为 15%, 消费税税率为 5%。

要求: 计算该公司进口小轿车应纳的增值税和当月销售轿车应纳增值税税额。

## 案例分析

1. 某市物资贸易公司为增值税一般纳税人, 2019 年 5 月份发生以下业务:

(1) 本月购进并入库的一批商品, 本月已付款, 取得税控版增值税专用发票上注明价款 50 万元, 税金 6.5 万元, 但当月未进行抵扣; 当期购入税控收款机两台, 取得税控版增值税专用发票上注明价款 5 万元, 税金 0.65 万元, 当月已申报抵扣。

(2) 受托代销一批工具, 双方约定每套售价为 0.3 万元(不含税), 并按此价格的 10% 提取手续费, 物资公司在销售中将价格自行提至每套 0.35 万元(不含税), 当月售出 200 套, 仍与委托方按每套 0.3 万元结算货款, 并已取得委托方开具的防伪税控系统增值税专用发票, 已申报抵扣。

(3) 销售一台设备, 开具普通发票上注明销售额为 45.2 万元, 上月已预收货款 40 万元,



本月发货并办妥银行托收手续,但余款未到。

(4) 1月份购入的一批物资(已抵扣进项税额)被盗,成本为9.93万元(含0.93万元的运费成本)。

(5) 受托为某机械厂代购一批专用工具,收到周转金40万元,销售方开具的防伪税控系统增值税专用发票上抬头为物资公司,销售额为30万元,税金为3.9万元,当月已经通过认证并申报抵扣。物资公司向机械厂开具同等金额的防伪税控系统增值税专用发票,同时按照销售额的10%收取手续费(开具普通发票),余款已于当月返还给机械厂。

要求:

- (1) 计算该企业当月的销项税额。
- (2) 计算该企业当月可以抵扣的进项税额。
- (3) 计算该企业当月应纳的增值税额。

2. 某具有出口经营权的工业生产企业,出口货物实行“免、抵、退”的计算办法。2019年5月份留抵增值税800元,6月份和7月份发生如下业务:

6月份:

(1) 在国内购买一批原材料,已入库但未付款,取得防伪税控系统增值税专用发票,并在规定的期限内申报认证,注明价款100 000元,增值税13 000元。

(2) 一般贸易进口原材料一批,海关认可的到岸价为6 000澳元,汇率1:6.14,关税税率为8%,海关已放行。

(3) 当期内销货物销售额为(不含税)180 000元,发出赊销商品一批,合同规定发出之日60天付款结账,合同货物总金额为250 000元。

(4) 出口货物离岸价10 000美元,汇率1:6.83。

7月份:

(1) 一般贸易进口原材料一批,海关认可的到岸价为60 000澳元,汇率1:6.26,关税税率为8%,海关已放行并取得海关完税凭证。

(2) 支付进口货物的国内运输费用,取得符合规定的运费发票,注明运费3 800元,建设基金200元,装卸费200元,保险费1 000元。

(3) 将从小规模纳税人购入的,准备投入生产的农业产品发给职工,账面成本为87 000元。

(4) 当期内销货物20万元(不含税),出口货物离岸价17 000美元,汇率1美元=6.83元。假设该企业出口退税率为10%,内销货物增值税税率为13%,本月所取得的有关发票均通过税务机关认证并申报抵扣。

要求:

- (1) 计算该企业6月份应纳增值税或出口退税额。
- (2) 计算该企业7月份应纳增值税或出口退税额。