

## 第二章

# 增 值 税 法

### 学习目标

掌握增值税征税范围的一般规定和特殊规定；  
理解一般纳税人和小规模纳税人的认定与管理办法；  
掌握销售额和价外费用确定的计算方法；  
精通含税销售额和不含税销售额的区分及换算；  
掌握应纳税额的计算；  
熟悉各种特殊的经营行为；  
掌握混营和兼营应纳税额的计算；  
掌握组成计税价格的公式和计算过程，特别是应税消费品的计算过程；  
掌握进口货物征税的计算方法；  
了解纳税义务发生时间和纳税期限；  
熟悉发票的种类和增值税专用发票的相关规定。

增值税是以商品(含应税劳务和应税服务,下同)在生产流转过程中产生的增值额为征税对象而征收的一种税。我国现行增值税的基本法律法规是国务院于2008年11月10日颁布的国务院令 第538号《增值税暂行条例》、财政部和国家税务总局颁布的《增值税暂行条例实施细则》等各类法规(以下统称“增值税法”)。根据2017年11月19日国务院第691号令,国务院已经废止《中华人民共和国营业税暂行条例》,新修订了《中华人民共和国增值税暂行条例》,同日开始执行。

增值税最典型的特征是普遍征收、税收中性、税收负担最终由消费者承担、实行税款抵扣制度、实行比例税率、价外征收等。根据国务院工作安排,2016年5月1日起,营业税改征增值税(“营改增”)试点工作在全国范围内全面展开,原征收营业税的应税服务、建筑业、金融保险和不动产已经全部改征增值税。至此,所有的商品交易都已经开始征收增值税,营业税彻底成为历史,增值税真正成为“消费型”。“营改增”后的税务处理,原则上是比照增值税的一般原理进行,某些特殊行业如房地产、建筑业、金融保险业有一些衔接的照顾性政策。

## 第一节 增值税的征税范围与纳税义务人

根据增值税法和“营改增”的规定,在中华人民共和国境内(以下简称境内)销售货物、提供应税劳务和应税服务、进口货物的单位和个人,为增值税的纳税人。其中,境内是指销售货物的起运地或者所在地在境内,提供的应税劳务发生在境内,提供应税服务的提供方或者接受方在境内。

### 一、增值税征税范围的一般规定

#### 1. 销售或者进口货物

货物是指用于流通交易的商品,是有形动产,包括电力、热力、气体在内。销售货物是指有偿转让货物的所有权。进口货物是指向海关申报进入我国境内的货物。

#### 2. 提供应税劳务

应税劳务是指纳税人提供的加工、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。提供应税劳务是指有偿提供加工、修理修配劳务。有偿,是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益。

#### 拓展思维

(1) 单位或者个体工商户聘用员工为本单位或者雇主提供的加工、修理修配劳务与上述应税劳务的区别主要在于“是否独立提供”这一核心要素。增值税所称提供应税劳务是指以单位或者个体工商户(含个人)名义独立提供的劳务,需缴纳增值税。而员工被聘用后,其身份是单位或个体工商户的一部分,其提供的加工、修理修配劳务应该属于单位或个体工商户的一项业务内容,不能构成独立的增值税纳税义务,否则就会重复征税。另外,从个人所得税的角度而言,员工由于接受单位或者个体工商户的聘用,提供加工、修理修配劳务获取了报酬,是工薪收入范畴,应该缴纳个人所得税。同理,单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务,只是属于提供的工作条件范畴的内容,也不属于增值税的征税范围。

(2) 按照税法规定的含义,有偿的主要表现形式有以下几种:

① 取得货币,即取得以货币资金表现出来的各类资产。

② 取得货物,是指收到购买方给付的以货物形式表现的对价。

③ 取得其他经济利益,是指取得可以用货币计量的各类权益性收入。例如,收到免费澳大利亚10日游的权利,就是一种获取其他经济利益的收入,属于有偿的范围;而被授予荣誉博士、荣誉员工等称号,则只是一种精神鼓励或者奖励,不是其他经济利益的范畴,不是有偿的范围,也不是所得税法所包含的所得。

#### 3. 提供应税服务

应税服务主要是指“营改增”后,原缴纳营业税的项目改为征收增值税的项目,包括交通

运输业(陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务、管道运输服务)、邮政业(邮政普遍服务、邮政特殊服务、其他邮政服务)、电信业(基础电信服务、增值电信服务)、现代服务业(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)、建筑业(工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务)、金融业(贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让)、生活服务业(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)等。

(1) 提供应税服务是指有偿提供应税服务,但不包括非营业活动中提供的应税服务。非营业活动是指以下几种:

① 非企业性单位按照法律和行政法规的规定,为履行国家行政管理和公共服务职能收取政府性基金或者行政事业性收费的活动。

② 单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供应税服务。

③ 单位或者个体工商户为员工提供应税服务。

④ 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

(2) 在境内提供应税服务是指应税服务提供方或者接收方在境内。下列情形不属于在境内提供应税服务:

① 境外单位或者个人向境内单位或者个人提供完全在境外消费的应税服务。

② 境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产。

③ 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

#### 4. 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,包括专有技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。

#### 5. 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。

### 拓展思维

增值税最典型的特征是“实行进项税额抵扣销项税额的制度”。按照固定资产是否可以抵扣及其抵扣方式不同,增值税理论上划分为生产型增值税(不能抵扣)、收入型增值税(以折旧形式抵扣)、消费型增值税(全部抵扣)三种。生产型增值税的增值额相当于“国民生产总值(gross domestic product, GDP)”,收入型增值税的增值额相当于“国民收入总值(gross national product, GNP)”,消费型增值税的增值额相当于消费资料的增加价值,体现了增值税“增值”的本质含义。在“营改增”前,应纳营业税的应税服务与增值税是不相通的,购进应税服务业所包含的增值税,特别是固定资产、无形资产和不动产所包含的增值税进项税额是不能抵扣的,增值税的抵扣链条不完整,属于“收入型”增值税。在全面实施“营改增”后,增值税的抵扣链条全部打通,属于国际上公认领先的“消费型”增值税。

## 二、增值税征税范围的具体规定

### 1. 特殊项目

(1) 货物期货交易。货物期货交易包括商品期货和贵金属期货,应征收增值税。纳税人在期货的实物交割环节纳税。

期货交割时由期货交易所开具发票的,以期货交易所为纳税人。期货交易所缴纳的增值税按次计算,其进项税额为该货物交割时供货会员单位开具的增值税专用发票上注明的销项税额,期货交易所本身发生的各种进项税额不得抵扣。在交割时,如果由供货的会员单位直接将发票开给购货会员单位,则以供货会员单位为纳税人。

按照相关规定,上海期货交易所的期货保税交割标的物按照保税货物暂免征收增值税。上海国际能源交易中心交易的原油期货保税交割业务,大连商品交易所的铁矿石期货保税交割业务,暂免征收增值税。

(2) 银行销售金银的业务,应征收增值税。

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

(4) 对从事热力、电力、燃气、自来水等公用事业的增值税纳税人收取的一次性费用,凡与货物销售数量有直接关系的,征收增值税;无直接关系的,不征收增值税。

### 拓展思维

与货物销售数量有直接关系的,是指收取的一次性费用直接与销售数量存在某种直接关联关系。例如,日常生活中的水费主要由两部分构成:正常的水价;与水价同时计算收取的水污染防治费。水污染防治费就是与水有直接关系,征收增值税。无直接关系的,一般是手续费、初装费、代收的政府性基金或费用等。

在“营改增”前,手续费和初装费等一次性收取的费用,一般情况下属于服务性质的收费,要缴纳营业税;在“营改增”后,所有收取的费用全部属于价外收费,一律要缴纳增值税。需要注意的是,“营改增”后,各类应税项目适用的税率是不同的,需要牢记“分开核算”的原则。如果由于纳税人特殊的实际情况无法分开核算,税务机关有权核定各自的销售额。如果纳税人把适用于高低不等税率的应税项目混合在一起核算,税法规定“一律从高计征”,即按照最高适用的税率计算征收增值税,且不允许抵扣其所包含的进项税额。

一般情况下,代收的政府性基金或费用等,由于直接上缴财政等政府部门,形成了国家的财政收入,对其征税已经失去了实质性的财政意义,故其不属于销售额包括的范畴,不是销售额的组成部分,无须缴纳增值税。增值税征税范围的详细规定以有关法律法规为准。

(5) 印刷企业接受出版单位委托,自行购买纸张,印有统一刊号(CN)及采用国际标准书号(ISBN)编序的图书、报纸和杂志,按照货物销售征收增值税。

(6) 电力公司向发电企业收取的过网费、并网费等,供电企业利用自身输变电设备对并入电网的企业自备电厂生产的电力产品进行电压调节,应征收增值税。

(7) 纳税人提供的矿产资源开采、挖掘、切割、破碎、分拣、洗选等应税劳务,应征收增值税。

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

## 2. 不征税项目

(1) 对增值税纳税人收取的会员费收入。

(2) 纳税人从政府财政专户取得的各项中央财政补贴,包括燃油电厂取得的发电补贴。

(3) 纳税人根据国家指令无偿提供的铁路运输、航空运输等以公益性活动为目的的服务。

(4) 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,包括涉及的货物转让,不征收增值税。

(5) 同时具备以下条件的委托代理销售二手车,不征收增值税:

① 受托方不向委托方预付货款。

② 委托方将《二手车销售统一发票》直接开具给购买方。

③ 受托方按购买方实际支付的价款和增值税额(或海关代征的增值税税额)与委托方结算货款,并另外收取手续费。

## 拓展思维

为何税法中有很多条款都特别规定“必须同时具备××条件”,且缺一不可?

在现实生活中,各种经济交易行为的外在表现形式是不一样的。税法的基本原则之一是“实质课税”,即根据经济交易行为的“实质性”要件,甄别确认到底是什么样的行为。正因为如此,税法中规定的“必须同时具备××条件”就是确认实质性销售行为的必要条件,且缺一不可。

以代理销售二手车的行为为例,如果同时具备税法规定的三项条件,则实质性地表明:二手车商从事的仅仅是一项中介代理业务,而不是销售二手车的业务。两者的纳税义务大小是截然不同的。

(6) 有关执法部门罚没物品的征免规定。

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

② 执法部门查处的属于一般商业部门经营的商品,不具备拍卖条件的,由执法部门、财政部门、国家指定的销售单位会同有关部门按质论价,交由国家指定销售单位纳入正常销售渠道变价处理。执法部门按照商定价格所取得的变价收入作为罚没收入如数上缴财政的,不予征税。国家指定销售单位将罚没物品纳入正常的销售渠道进行销售,应当依法计算征收增值税。

(7) 航空、电信等行业以积分兑换形式赠送的航空运输、电信服务,不征收增值税。

(8) 非经营性活动。行政单位收取的同时满足以下条件的政府性基金或者行政事业性

收费,不征收增值税:

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

② 收取时开具省级(含省)以上财政部门监(印)制的财政票据。

③ 所收款项全额上缴财政。

### 三、增值税征税范围的特殊行为

#### 1. 视同销售行为

税法规定,单位或者个体工商户发生下列行为,视同销售货物或者提供应税服务行为,要计算缴纳增值税:

(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”是指收货机构发生如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。

#### 拓展思维

统一核算是前提条件,两个机构是否在同一县(市)有何区别?

我国的行政区划设置是中央、省(自治区、直辖市)、地级市(一般划设市区,下面还有所属的县、市)、县级市、乡镇等。某企业的货物在同一县(市)间不同仓库转移,只要没有对外销售的行为,都是属于正常的货物调配范畴,一般不需要缴纳增值税;而货物在不同的县(市)间转移,由于涉及不同县(市)的国家税务局,一般是要缴纳增值税的。但是,如果是在某个地级市所属的各市、区、县间转移货物,是否需要计算缴纳增值税,税法没有明确规定,各地实际执行的情况可能会有所不同。

最常见的情形是两个不同仓库或者总分支机构之间的转移货物行为,统一核算是前提条件。如果两个仓库没有统一核算,货物转移虽然在形式上可能是“不同仓库间物流调配”等行为,但在实质上是转移了货物的所有权,或者是无偿赠送等具体的行为,税法规定“视同销售”,均需要缴纳增值税。这一规定主要是从防止逃避纳税义务的角度出发,加强税收征管,从严制定税法。

需要注意的是,这里所称的“需要缴纳增值税”,对于销售方而言是指要按照税法的规定计算销项税额。

(4) 将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目。

(5) 将自产或者委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。

(6) 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。

(7) 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。

(8) 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送给其他单位或者个人。

 **拓展思维**

自产、委托加工和购进货物中,如何识别“视同销售行为”?

最简单的方法就是一正一反归纳法。正:自产、委托加工收回的货物只要使用了,无论采取何种形式,都是应税行为,要缴纳增值税。反:购进的货物用于非增值税应税项目、集体福利或者个人消费,无须缴纳增值税。

例如,学生购买的教科书一般都归个人使用,购买的价款属于价税合并定价,购买价款里面已经包含了增值税税款。这部分税款由书店缴纳,包含在学生购买教科书的价款里面。如果学生自己再计算缴纳增值税税款便不合理。从税款抵扣链条环节来解释,购买货物用于非增值税应税项目、集体福利或者个人消费,由于不是增值税应税项目,所以其负担的进项税额不能抵扣。税法规定,此种情况不能开具增值税专用发票,只能开具增值税普通发票。

(9) 单位和个体工商户向其他单位或者个人无偿提供应税服务。但以公益活动为目的的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。

 **拓展思维**

(1) 为何要规定视同销售行为?

规定视同销售行为的目的主要有三个:一是确保增值税税款抵扣制度的链条完整性;二是避免销售税收负担不平衡的矛盾,防止利用上述行为逃避纳税义务;三是体现增值税计算的配比原则,即有进项税额抵扣就有相应的销项税额与之呼应。

(2) 税法中的视同销售行为与会计核算的销售行为有何异同?

税法中的视同销售行为从形式上看不是销售行为,但要缴纳增值税,属于“实质课税”。会计核算的销售行为必须同时满足《企业会计准则》规定的五项实质性条件,才可以确认为销售收入,属于“实质重于形式确认收入”。税法与会计确认的原则和标准有天壤之别,绝大多数情况下,都有很强的内在联系。两者遵从的标准不同,从而形成了税法和会计的分科,各成体系,相应产生了税务会计和所得税会计。

## 2. 混合销售、混业经营和兼营行为

混合销售行为是指一项销售行为既涉及货物销售,又涉及非增值税应税行为。混业经营简称“混营”,是指纳税人生产或销售不同税率的货物,或者既销售货物又提供应税劳务和应税服务。兼营是指在正常生产经营增值税应税项目基础上,也开展非增值税应税劳务的行为。

随着“营改增”的全面展开,上述三种行为之间的界限已经不明显,细致的区分已经没有实质性必要和意义。税法规定的核心关键点是如果有上述行为,就要分别核算不同应税项目的不同适用税率或征收率,分别核算各自的销售额,并分别计算缴纳增值税。如果由于纳税人没有分开核算,或者核算不清,或者把高低不等的税率混合在一起核算,税务机关除有权核定各自的销售额外,为了保证国家税收不流失,一律从高适用税率或征收率,计征增值税。这可以简记为“分开核算,一律从高”八个字。

以电信业“营改增”前的混营和兼营为例来进行说明,如图 2-1 所示。

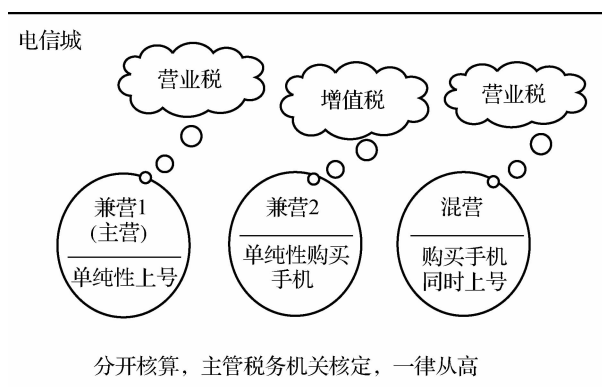


图 2-1 电信业“营改增”前混营和兼营示意图

#### 四、增值税的纳税义务人和扣缴义务人

##### 1. 纳税义务人

凡是在境内销售或者进口货物、提供应税劳务和应税服务的单位和个人,都是增值税纳税义务人。单位是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体和其他单位(下同)。个人是指个体工商户和其他个人(下同)。

单位以承包、承租、挂靠方式经营的,承包人、承租人、挂靠人(以下统称承包人)以发包人、出租人、被挂靠人(以下统称发包人)名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的,以该发包人为纳税人;否则,以承包人为纳税人。

在境内销售或者进口货物、提供应税劳务的单位租赁或承包给其他单位或者个人经营的,承租人或者承包人为纳税人。

##### 2. 扣缴义务人

中华人民共和国境外的单位或者个人在境内销售货物、提供应税劳务或者应税服务,在境内没有设立经营机构的,以其境内代理人为扣缴义务人;在境内没有代理人的,以购买方或者接受方为扣缴义务人。

## 第二节 增值税一般纳税人和小规模纳税人

一般纳税人和小规模纳税人的最大区别在于:一般纳税人可以使用增值税专用发票申报抵扣税款,按照一般计税方法计算纳税;小规模纳税人只能使用增值税普通发票,按照简易计税方法计算纳税。

### 一、增值税一般纳税人认定及管理

#### 1. 认定标准

一般纳税人是指年应征增值税销售额(以下简称年应税销售额)超过财政部和国家税务



总局规定的小规模纳税人标准的企业和企业性单位(以下简称企业)。未超过规定标准的纳税人为小规模纳税人。

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,包括纳税申报的销售额、稽查查补的销售额、纳税评估调整的销售额、税务机关代开发票的销售额和免税的销售额。其中,经营期是指纳税人存续期内的连续经营期间,含未取得销售收入的月份。

兼有销售货物、提供应税劳务以及应税服务的纳税人,应税货物及应税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。

### 拓展思维

1 年、12 个月、经营期等时间概念有何区别?

会计核算的基本前提是会计分期,由此形成会计期间的概念。《企业会计准则》规定,最基本的会计期间是 1 年,采用公历计算,每年 1 月 1 日开始到 12 月 31 日止,就是公历会计年度,称为历年制。但是,在现实生活中,企业的生产经营并不都是从每年的 1 月 1 日开始的,还有一些行业,如远洋捕捞、高科技核武器、航空航天、大型建筑行业、地铁施工等企业甚至会跨经多个会计期间(公历年度)进行生产经营业务,这就会在理论上产生会计期间如何确定的问题。正是考虑到这些因素,会计准则和税法都使用了 12 个月的概念,而不再使用传统“年”的概念。西方很多发达国家都允许企业根据自己的生产经营周期自行选择使用会计期间。

## 2. 办理的条件

年应税销售额超过规定的小规模纳税人标准、新开业的纳税人,可以向主管税务机关申请办理一般纳税人资格认定。对提出申请并且同时符合以下条件的,主管税务机关应当办理一般纳税人资格登记:

(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。

县(市、区)国家税务局或者同级别的税务分局可以办理一般纳税人的资格登记。纳税人申报填写“增值税一般纳税人资格登记表”,主管税务机关核实信息一致的,当场登记办理。

## 二、增值税小规模纳税人的认定及管理

小规模纳税人是指年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。

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。

小规模纳税人会计核算健全,能够准确提供税务资料的,可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定,不作为小规模纳税人。小规模纳税人按照简易计征方法纳税,不能抵扣进项税额。

小规模纳税人实行简易征税办法,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,小规模纳税人可以到

税务机关代开增值税专用发票。

为持续推进放管服(即简政放权、放管结合、优化服务的简称)改革,全面推行小规模纳税人自行开具增值税专用发票。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。

### 三、增值税纳税人认定的特殊问题

#### 1. 无须办理一般纳税人认定资格,不认定为一般纳税人

(1) 个体工商户以外的其他个人,指自然人。

(2) 选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位,指行政单位、事业单位、军事单位、社会团体和其他单位。

(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,指非增值税纳税人。不经常发生应税行为是指偶然发生增值税应税行为。

(4) 应税服务年应税销售额超过规定标准的其他个人不属于一般纳税人。

#### 2. 可以选择按照小规模纳税人计算纳税

(1) 兼有销售货物、提供加工修理修配劳务以及应税服务,且不经常发生应税行为的单位和个体工商户。

(2) 非企业性单位、不经常发生应税行为的企业,对于应税服务年应税销售额超过规定标准但不经常提供应税服务的单位和个体工商户。

(3) 旅店业和餐饮行业纳税人销售非现场消费的食品,属于不经常发生增值税应税行为,可以选择按照小规模纳税人纳税。

#### 3. 一般纳税人与小规模纳税人的转换

一般情况下,纳税人一经认定为一般纳税人,不得转为小规模纳税人。但由于2018年5月,增值税小规模纳税人标准大幅度提高,已登记为增值税一般纳税人的单位和个人,转登记日前连续12个月或者连续4个季度累计销售额未超过500万元的,在2020年12月31日前,可选择转登记为小规模纳税人。可转登记为小规模纳税人,其未抵扣的进项税额作转出处理。

### 拓展思维

如何从“实质重于形式”的角度理解纳税人身份的区分?

会计上的“实质重于形式”的会计核算原则非常重要,税法上的“实质课税”原则也很关键。增值税一般纳税人认定的“形式要求”是年应税销售额达到一定规模,这是金额方面的要求;“实质性条件”是会计核算健全,这是性质上的要求。为了加强税收征管,保证国家税收不受损失,对于销售额没有达到规定标准以上要求,但实质性会计核算健全,可以准确计算纳税的,可以按照主管税务机关的管理要求报送有关资料,认定为一般纳税人。

之所以对非企业性单位、不经常发生应税行为的企业、一些个体工商户和个人不认定为一般纳税人,主要是为防止虚开增值税专用发票。如果其有临时性开具增值税专用发票的需要,可以向主管税务机关申请代开,这样就可以加强管理,保证税收源泉控制。

### 第三节 增值税的税率与征收率

考虑到我国的特殊国情和实际情况,增值税从税收中性原则出发,有一些政策照顾性选择。对一般纳税人设置了基本税率、低税率、零税率,对小规模纳税人采用简易征收的适用方法。

#### 一、基本税率

增值税基本税率为13%,适用于一般纳税人销售或进口货物,提供加工、修理修配劳务,提供有形动产租赁服务。

#### 二、低税率

1. 增值税一般纳税人销售或者进口下列货物,适用9%的低税率

- (1) 粮食、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、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、二甲醚。

#### 拓展思维

如何准确理解低税率货物?

低税率货物主要是一些大众生活基本消费品、农业消费产品和精神物质文化需求产品。其具体范围由国务院、财政部和国家税务总局做出详细解释和规定,会有不定期的适度调整。在理解低税率货物时不能望文生义。例如,居民用煤炭制品(如蜂窝煤等)和煤炭制品(如焦煤等)是有天壤之别的,前者适用于9%的低税率,后者除非有特别规定,否则适用于13%的基本税率。

(5) 农产品。农产品是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业生产的各种植物、动物的初级产品。另外,还有一些简单初级的农用机械(农机整机),如密集型烤房设备、频振式杀虫灯、自动虫情测报灯、黏虫板、卷帘机、农用挖掘机、养鸡设备系列、养猪设备系列、动物骨粒等。

#### 拓展思维

如何理解农业初级产品?

一般而言,农业初级产品是指经过简单的手工劳动(挑、拣、分、挤压、揉搓、加热等)和简单机器辅助(转筒机、传送机、摇筛机等)就可以加工完成的产品。其采用传统生产技术,比较简单。例如,茶叶一般属于简单的初级农产品,而制作成茶油就需要依赖精密的工业机器和工艺,不再属于初级农产品。农产品适用税率比较复杂,详见相应法律法规的解释规定。在现实经济生活中,国家会结合实际情况调整低税率农产品的适用范围。

(6) 国务院及其有关税务主管部门规定的其他货物。

2. 增值税一般纳税人提供以下服务,适用9%的低税率

提供交通运输服务、邮政服务、基础电信服务、建筑服务、不动产租赁服务,销售不动产,转让土地使用权,税率为9%。

3. 增值税一般纳税人提供以下服务,适用6%的低税率

提供现代服务业服务(不含租赁服务)、增值电信服务、金融保险服务、生活服务业,销售无形资产(土地使用权除外),税率为6%。

### 三、零税率

零税率即税率为零,是退税的一种情况,是指对销售货物或劳务的全部税额给予免除,不仅免除本环节的应纳税额,还可以免除其投入物中所包含的税金。

零税率仅适用于法律不限制或不禁止的报关出口的货物,输往海关管理的保税工厂、保税仓库和保税区的货物,以及财政部、国家税务总局规定的部分“营改增”应税服务。

根据“营改增”的相关规定,以下应税服务适用零税率:

(1) 境内的单位和个人提供的国际运输服务、向境外单位提供的研发服务和设计服务。国际运输服务是指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。起点或终点在境外的运单、提单或者客票所对应的各航段或路段的运输服务,属于国际运输服务。

① 航天运输服务参照国际运输服务,适用零税率。

② 向境外单位提供的设计服务,不包括对境内不动产提供的设计服务。

③ 向境外单位提供的广播影视节目(作品)的制作和发行服务、技术转让服务、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,以及合同标的物在境外的合同能源管理服务适用零税率。

④ 向境外单位提供的离岸服务外包业务适用零税率。向国内海关特殊监管区域及场所内的单位和个人提供的应税服务,不属于增值税零税率的适用范围。

(2) 境内单位和个人提供的往返香港、澳门、台湾地区的交通运输服务以及在香港、澳门、台湾地区提供的交通运输服务,适用零税率。起点或终点在香港、澳门、台湾地区的运单、提单或客票所对应的各航段或路段的运输服务,属于国际运输服务。

(3) 境内的单位和个人提供程租服务,如果租赁的交通工具用于国际运输服务和香港、澳门、台湾地区运输服务,由出租方按照规定申请适用增值税零税率。

### 拓展思维

(1) 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、外贸企业自己研发出口货物视同出口的一律实行“免、抵、退”办法计算,外贸企业外购研发出口实行“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。

(2) 为何有“放弃免税”这种做法?

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。

“营改增”后,应税服务的增值税具体税率如表2-1所示。

表 2-1 “营改增”后应税服务的增值税税率

序号	应税服务种类			增值税税率
	大 类	具体项目	业务举例	
1	现代服务业	有形动产融资租赁服务	融资租赁平板玻璃生产线	13%
		有形动产经营租赁服务	出租小汽车	
2	交通运输业	陆路运输	铁路旅客运输业务	9%
		水路运输	长江上的货船运输黄沙	
		航空运输	东方航空公司通过飞机运输乘客	
		管道运输	天然气公司通过地下管道运输天然气	
3	电信服务业	基础电信服务	中国电信普通电话服务	9%
4	邮政服务业	邮政普遍服务	邮政函件递送	
		其他邮政服务	集邮	
5	建筑服务业	工程服务	建筑楼房工程	9%
		安装服务	安装塔吊	
		修缮服务	楼房外墙粉刷、维修美化	
		装饰服务	家庭装修	
		其他建筑服务	爆破作业	
6	现代服务业	不动产融资租赁服务	融资租赁厂房用于生产	9%
		不动产经营租赁服务	商铺出租2年用于小吃店生产经营	
7	销售无形资产	转让土地使用权	某公司某块地皮转让给某房地产公司开发房地产	9%
8	销售不动产	销售建筑物	楼房出售	9%
		销售构筑物	活动板房销售	

续表

序号	应税服务种类			增值税 税率
	大 类	具体项目	业务举例	
9	电信服务业	增值电信服务	移动互联网服务	6%
10	金融服务业	贷款服务	企业贷款	
		直接收费金融服务	投资银行服务	
		保险服务	销售商业保险	
		金融商品转让	投资理财商品销售	
11	现代服务业	研究和技术服务	新产品开发服务	
		信息技术服务	文献检索服务	
		文化创意服务	动漫设计服务	
		物流辅助服务	快递小哥服务	
		鉴证咨询服务	会计师事务所审计	
		广播影视服务	电影院播放电影	
		商务辅助服务	商业调查	
12	生活服务业	其他现代服务	私人保镖	
		文化体育服务	奥运会组织服务	
		教育医疗服务	医院医疗	
		旅游娱乐服务	旅行社旅游	
		餐饮住宿服务	酒店住宿	
		居民日常服务	物业管理	
13	销售无形资产	其他生活服务	私家料理服务	
		技术、商标、著作权、商誉	销售商标所有权	
		自然资源使用权	销售山林使用权	
14	境内单位和个人销售	其他权益性无形资产	个人肖像权许可使用	
		国际运输服务	飞机在境内载客飞赴纽约	
15	境内的单位和个人向境外单位提供,完全在境外消费的	航天运输服务	宇宙飞船发射	
		研发服务	国外软件开发研究服务	
		合同能源管理服务	国外核电站开发建设管理项目	
		设计服务	国外设计商标	
		广播影视节目的制作和发行	国外影视拍摄	
		软件服务	国外软件补丁制作	
		电路设计及测试服务	国外电路板设计开发	
		信息系统服务	国外信息管理咨询	
		业务流程管理服务	国外公司供应链管理	
离岸服务外包业务	出国商品离岸报关服务外包			
		转让技术	国外技术转让	零税率

#### 四、征收率

小规模纳税人按照简易计税方法计算征收增值税,其销售额为含税销售额,征收率为3%。另外,还有一些特殊优惠政策。

(1) 一般纳税人和小规模纳税人销售自己使用过的不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,按照3%征收率减按2%征收增值税,其他应当按照各自适用的税率计算征收增值税。

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

上述政策的计算公式为

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

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

**【例 2-1】** 某企业以 4 万元的价格销售一辆旧汽车给职工自用,该汽车原来不能抵扣进项税额。请计算该企业应缴纳的增值税税额。

$$\text{销售旧汽车应缴纳的增值税} = 40\,000 \div (1 + 3\%) \times 2\% = 776.70(\text{元})$$

#### 拓展思维

如何理解上述“固定资产”的销售?

首先必须明确的是,增值税税法所称的固定资产范围比会计所指的固定资产范围要小。其主要区别在于,不动产等非生产性固定资产在税法里面是不能抵扣进项税额的。我国增值税最早制定实施时,固定资产购建包含的增值税不能抵扣进项税额。在“营改增”最早的试点地区,改革扩大了生产性固定资产可以抵扣增值税的范围。“营改增”前,销售不动产需要缴纳营业税,不能抵扣增值税。一般情况下,小汽车、摩托车和游艇三类固定资产属于个人使用的固定资产,不能抵扣企业的增值税进项税额。“营改增”后,一般纳税人自己使用的固定资产按照规定可以抵扣进项税额,是指作为一般纳税人的企业使用的,用于生产经营的固定资产;那些供企业管理层等个人使用的固定资产不能抵扣进项税额。要特别注意区分固定资产的使用范围是否属于个人使用。

(3) 一般纳税人销售以下货物的可以选择简易计税办法,按照3%的征收率计算缴纳增值税,选择后36个月内不能变更:

① 县级(含)以下小型水利电力发电单位生产的电力,是指装机容量在5万千瓦(含)以下的。

② 建筑用和生产建筑材料所用砂、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),商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。

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。

(4) 一般纳税人销售如下货物或遇到如下情形的,暂按照简易办法计算缴纳增值税:

① 寄售商店代销寄售物品(包括居民个人寄售的物品在内)。

② 典当业销售死当物品。

需要说明的是,一般纳税人一旦选择按照简易计税方法计算缴纳增值税后,就不得再抵扣与其相对应的增值税进项税额。

(5) 特别规定。

① 考虑到个人出租住房的实际税负情况,按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳增值税。

② 小规模纳税人销售不动产、不动产经营租赁适用 5% 的征收率。

“营改增”后特别规定的征收率如表 2-2 所示。

表 2-2 “营改增”后特别规定的征收率

序 号	税 目	税 率
1	不动产租赁服务	5%
2	销售不动产	5%
3	小规模纳税人转让其取得的不动产	5%
4	个人转让其购买的住房	5%
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,选择适用简易计税方法的	5%
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	5%
7	一般纳税人出租其 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产,选择适用简易计税方法的	5%
8	单位和个体工商户出租不动产(个体工商户出租住房减按 1.5% 计算应纳税额)	5%
9	其他个人出租不动产(出租住房减按 1.5% 计算应纳税额)	5%
10	一般纳税人转让其 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产,选择适用简易计税方法计税的	5%

## 第四节 增值税的计税方法

增值税的计税方法有一般计税方法、简易计税方法和扣缴计税方法三种。

### 一、一般计税方法

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务,适用于一般计税方法,即购进扣税法。它是指先按照当期销售额和适用的税率计算出销项税额,然后用当期购进项目时向对方支付的税款(进项税额)进行抵扣,间接计算出当期应交的增值税应纳税额。其计算公式为

$$\text{当期应纳增值税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

如果考虑到上期期末有“期初留抵本期税额”,本期有“进项税额转出”的情况,则上述完整的公式为

$$\text{当期应纳增值税额} = \text{当期销项税额} - (\text{当期进项税额} - \text{进项税额转出}) - \text{期初留抵本期税额}$$



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

在理解上述公式时,需要注意以下几点:

(1) 当期是指税法规定的计算时间限定。当期有两种含义:一是税法规定的纳税期间;二是主管税务机关根据纳税人的实际情况核定的,每一个纳税人具体适用的纳税期间。两者具有同等的法律效力。

(2) 销项税额和进项税额在实质上是一个内容。对销售方而言称为销项税额,对购买方而言称为进项税额,只是进项税额有严格的抵扣条件和规定。

(3) 销项税额和进项税额沟通的桥梁与渠道是增值税专用发票。增值税专用发票有三联,分别为记账联、发票联和抵扣联,不同联次有不同的用途。销售方获取记账联,作为记录账簿和销项税额的凭据;购买方获取发票联和抵扣联,作为报销记账和申报抵扣进项税额的凭据。上述步骤的计算公式为

$$\text{当期应纳增值税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

(4) 进项税额不足抵扣。如果纳税人某时期的进项税额大于销项税额,则会形成应纳税额小于0(负数)的情况,不足抵扣的进项税额可以在下期继续抵扣,在本期称为“进项税额不足抵扣数”“期末留抵税额”或“留抵下期数”,在下期称为“期初留抵本期税额”或“期初留抵数”。

### 拓展思维

进项税额不足抵扣数反映的实质性经济内容如下:企业当期购进的货物或劳务很多,而当期销售的货物或劳务相对较少,从而产生了当期进项税额大于当期销项税额的情况。套用应纳税额公式计算出来的结果就是小于0,为负数。这种情况是在正常的生产经营过程中产生的购销不匹配或者波动偏差,故税法规定,可以留抵下期继续结转抵扣。

上述步骤计算的结果是当期应纳增值税额=当期销项税额-当期进项税额<0,为负数。这一金额在下期计算应纳税额时,可以继续申报结转抵扣。

(5) 进项税额转出,是指原来购进货物或劳务时不能确定具体的用途,而按照税法规定申请了抵扣进项税额,后来发生了税法规定的不能抵扣进项税额的情形,则要在发生当期扣除这部分原来已经申报抵扣的进项税额。

### 拓展思维

关于进项税额转出,需要注意以下几点:

① 购进货物或劳务时不能确定具体的用途,当然也不能确定是否可以申报抵扣进项税额,从而按照正常的生产经营过程申报抵扣进项税额。

② 如果在购进货物或劳务时就可以确定货物或劳务将用于非增值税应税项目,即免税项目或者无须计算缴纳增值税销项税额的项目,则在购进货物或劳务的当期不能申报抵扣进项税额;否则,就有可能形成“偷税”的风险。

③ 如果是在正常的生产经营过程中购进货物或劳务,按照正常的生产经营过程申报抵扣了进项税额,但是在实际生产经营过程中发生了非增值税应税项目,即免税项目或者无须计算缴纳增值税销项税额的项目,或者改变了原来的生产经营过程使用购进货物或劳务,如发生非正常毁损造成不能抵扣进项税额的情形等,税法规定,发生了上述不能抵扣的情形,就要在发

生上述情形的当期进项税额里扣减原来已经申报抵扣的那部分进项税额。

④ 进项税额转出的实质性经济含义是既然原来已经申报抵扣进项税额少缴了税款,而后面发生了不能抵扣进项税额的情形,就要把原先申报抵扣少缴的那部分进项税额补缴。上述步骤的计算公式为

当期应纳增值税额=当期销项税额-(当期进项税额-进项税额转出)-期初留抵本期税额

(6) 增值税的销售额是指不含税销售额。如果是含税的销售额,则必须换算成不含税的销售额,换算公式为

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

**【例 2-2】** 某企业为增值税一般纳税人,适用税率为 13%,如无特殊说明情况,所有的进项税额都已经按照税务机关的要求经过认证,可以抵扣。不考虑其他情况,某年的纳税期间内,发生以下经济业务,请计算该企业各月的应纳税额。

① 4 月,销项税额为 1 200 000 元,进项税额为 800 000 元。

$$4 \text{ 月的应纳税额} = 1\,200\,000 - 800\,000 = 400\,000 (\text{元})$$

计算结果为正常的应纳税额。

② 5 月,销项税额为 50 000 元,进项税额为 70 000 元。

$$5 \text{ 月的应纳税额} = 50\,000 - 70\,000 = -20\,000 (\text{元})$$

计算结果小于零,为 5 月的“进项税额不足抵扣数”,可以留待 6 月继续申报抵扣。

③ 6 月,销项税额为 200 000 元,进项税额为 50 000 元。

$$6 \text{ 月的应纳税额} = 200\,000 - 50\,000 - 20\,000 = 130\,000 (\text{元})$$

计算结果为正常的应纳税额。

④ 7 月,销项税额为 100 000 元,进项税额为 200 000 元。在生产经营过程中,发现 4 月购进的一批原材料由于保管不善发生了毁损,其购进成本为 10 000 元。经过查阅核实,该原材料负担的进项税额为 1 300(10 000×13%)元,在 4 月已经正常申报抵扣了进项税额。

$$7 \text{ 月的应纳税额} = 100\,000 - (200\,000 - 1\,300) = -98\,700 (\text{元})$$

计算结果小于零,为 7 月的“进项税额不足抵扣数”,可以留待 8 月继续申报抵扣。

⑤ 8 月,销项税额为 500 000 元,进项税额为 300 000 元。另外,还有一笔含税销售额 113 000 元,由于是销售给小规模纳税人,开具普通发票,故未计算销项税额。

$$8 \text{ 月的应纳税额} = [500\,000 + 113\,000 \div (1 + 13\%) \times 13\%] - 300\,000 - 98\,700 = 114\,300 (\text{元})$$

## 二、简易计税方法

小规模纳税人销售货物、提供应税劳务和应税服务,一般纳税人选择按照小规模纳税人简易计税方法的,适用简易计税方法计税。其计算公式为

$$\text{当期应纳增值税额} = \text{当期销售额(不含增值税)} \times \text{征收率}(3\%)$$

在理解上述公式时,需要注意以下几点:

(1) 小规模纳税人不能抵扣进项税额,不能使用专用发票,即使取得专用发票,也只能作普通发票使用。

(2) 小规模纳税人只能开具普通发票,其销售额为含税销售额,需要先使用公式换算

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

(3) 小规模纳税人如果将货物、应税劳务或应税服务销售给一般纳税人,可以申请主管税务机关代开增值税专用发票,以供一般纳税人申报抵扣其进项税额。小规模纳税人应该分别按照实际的销售价款和应纳税额,分开核算并如实记账。

**【例 2-3】** 某小规模纳税人发生如下销售情况,请计算其应纳增值税额。

① 开具普通发票,销售 100 000 元货物。

应纳税额=100 000÷(1+3%)×3%=2 912.62(元)

② 销售给某一般纳税人 1 000 000 元货物,申请主管税务机关代开增值税专用发票,税务机关按照征收率 3%代开了增值税专用发票。

应纳税额=1 000 000×3%=30 000(元)

③ 合计应纳增值税额=2 912.62+30 000=32 912.62(元)

### 三、扣缴计税方法

境外单位或者个人在境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务,提供应税服务,在境内未设立经营机构的,扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额

$$\text{应扣缴税额}=\text{接受方支付的价款}\div(1+\text{适用税率})\times\text{适用税率}$$

在理解上述公式时,需要注意以下几点:

(1) 境外单位由于在境内未设立经营机构,故无法形成增值税的纳税义务人资格,也无法缴纳税款。

(2) 扣缴义务人是指为了保证国家税收收入而规定的“源泉扣缴”义务人。

(3) 上述适用税率是指销售货物或劳务相应的税率,对小规模纳税人来说是指征收率。

(4) 接受方支付的价款是含税销售额,需要换算为不含税销售额。

**【例 2-4】** 某境外公司在国内无办事处等机构,在国内发生如下业务,请计算相关单位的扣缴税额。

① 销售一批货物给甲公司(一般纳税人),销售金额为 200 000 元,适用税率为 13%。

甲公司应扣缴的增值税额=200 000×13%=26 000(元)

② 在国内提供某运输服务给乙公司(一般纳税人),收取运输费用 10 000 元,适用税率为 9%。

乙公司应扣缴的增值税额=10 000×9%=900(元)

③ 在国内销售一批货物给丙公司(小规模纳税人),含税销售额为 50 000 元,适用税率为 3%。

丙公司应扣缴的增值税额=50 000÷(1+3%)×3%=1 456.31(元)

## 第五节 一般纳税人的计税方法

### 一、销项税额的计算

销项税额的计算公式为

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

由公式可知计算销项税额的关键是确定销售额。

### （一）一般销售方式下的销售额

销售额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务时，向购买方收取的全部价款和价外费用，不包含向购买方收取的销项税额。如果没有特别说明，全部价款是不含税部分，是指按照单价和销售数量的乘积。

价外费用，是指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、运输装卸费用以及其他各种性质的价外收费。按照国家税务总局的规定，所有价外收费都是含税销售额，需要换算为不含税销售额，再计算缴税。但是，不包含以下项目：

（1）受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。

（2）同时符合两个条件的代垫运输费用：一是承运部门的运输费用发票开具给购买方，二是纳税人将该项发票转交给购买方。

#### 拓展思维

“代垫运输费用”为何要规定同时符合条件？

对于上述情况，特别规定要同时符合条件，是为了确保属于“代垫代收款项”的实质性含义。销售方在同时满足条件的情况下，由于仅仅是一项“代垫代收款项”，没有形成收入，当然不构成销售额的价外收费，无须并入销售额计算销项税额。下面以铁路运输的代垫运费为例来进行说明，如图 2-2 所示。

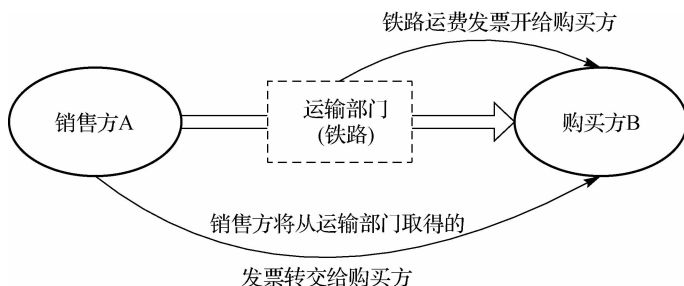


图 2-2 代垫运费示意图

图 2-2 中的两个条件如下：

① 铁路运费发票开具给购买方 B，表明本发票是购买方 B 的发票，而不是销售方 A 的发票。

② 由于是销售方 A 代垫的运费，即支付运费的是销售方 A，故铁路部门的运费发票虽然开具的单位是购买方 B，但是会交给付款方 A。销售方 A 取得的发票不属于本企业，不能自用，只能将此发票转交给购买方 B，购买方 B 可以据此依法计算抵扣运输费用的增值税进项税额。

思考：在不同时满足两个条件的情况下，销售方 A 和购买方 B 的纳税义务大小如何？是否可以抵扣进项税额？

（3）同时符合以下条件的代为收取的政府性基金或者行政事业性收费：

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

② 收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据。

③ 所收款项全额上缴财政。

(4) 因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。

## (二) 特殊销售方式下的销售额

### 1. 折扣销售

折扣销售是指由于购货数量较大等原因而给予的价格优惠。税法规定,折扣销售仅限于价格折扣,如果把价款和折扣金额开在同一张发票的金额栏内,可以按照折扣后的销售额计算征收增值税。折扣销售不同于销售折扣(财务管理上称为“现金折扣”),也不是数量上的“实物折扣”,后面的两种情形不能扣减销售额。

### 拓展思维

折扣销售和折扣有什么区别? 销售退回和销售折让有什么区别?

折扣销售仅限于价格优惠,是销售方在“实质性地鼓励多购买货物而给予的减少销售额”的优惠行为;对于数量的折扣,实质上是一种“无偿赠送的视同销售行为”,不涉及销售额的减少。销售折扣(现金折扣)是在销售成立后,销售方为了鼓励购买方早日付款,同意给予一定的付款金额减少的优惠行为,不涉及销售额的变化,只涉及收款金额的大小,不能冲减销售额。

销售退回是指销售成立后,由于商品质量问题或者其他原因,购货方退货给销售方;如果购销双方为了避免更大的损失,同意不退货,只在原销售价格或者付款金额上给予优惠,就是销售折让。很显然,销售退回和销售折让是在销售已经成立或已经开具专用发票后的行为,税法规定可以开具红字专用发票予以冲销原来的销售。

**【例 2-5】** 某商场发生如下销售情况,请计算各业务的销售额:

(1) 销售彩电 10 台,单台不含税售价 3 500 元。

销售额=3 500×10=35 000(元)

(2) 某新款大衣采用“六折优惠”的促销方式销售,原价 4 000 元,在销售发票上注明。

销售额=4 000×60%=2 400(元)

(3) 某内衣采取“买一赠一”方式销售,原价 100 元 1 件,并赠送一件,则其无偿赠送行为应该视同销售行为。

销售额=100×2=200(元)

(4) 销售一批文件柜给某企业,价款 100 000 元。为了鼓励对方早日付款,双方约定在 10 日内付款,优惠 2% 的销售折扣。对方在第 9 日付款,则其销售价款为 100 000 元,并以此销售额为计税依据计算缴纳增值税。

实际收到款项=100 000×(1-2%)=98 000(元)

(5) 销售某计算机一台,不含税价款为 5 000 元,增值税税率为 13%,另外收取了售后维修服务 200 元。

销售额=5 000+200÷(1+13%)=5 176.99(元)

## 2. 以旧换新

税法规定,以旧换新销售货物的,应按照新货物的同期销售价格确定销售额,不得扣减有偿回收旧货物的收购价格。另外规定,金银首饰以旧换新业务,可以按照销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。

**【例 2-6】** 某商场发生如下以旧换新销售情况,均为不含税销售额:

(1) 回收旧冰箱价值 300 元,并更换为新冰箱,收取价款 2 700 元,则其销售额为 3 000 (2 700+300)元。

(2) 回收旧彩电折换为新彩电,新彩电价值 8 000 元,则其销售额为 8 000 元。

(3) 回收旧金项链更换为新金项链,旧金项链折价 2 000 元,新金项链价值 10 000 元,收取差价部分 8 000 元,则其销售额为 8 000 元。

## 3. 还本销售

还本销售是指纳税人在销售货物后,在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。这种方式实际上是一种筹资行为,是以货物换取资金的使用价值,到期还本不付息的方法。税法规定,其销售额不得扣除还本支出。

**【例 2-7】** 某电脑城采取还本销售方式,销售某高档计算机一台,不含税售价为 12 000 元,约定在销售当月开始,分 10 个月每月归还 1 000 元的本钱给购买者。在销售的同时已经归还给购买者当月的本钱 1 000 元,则其销售额应该为 12 000 元。

## 4. 以物易物

以物易物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,以物易物双方都应作为购销处理,分别开具合法的发票,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照规定核算购货额计算进项税额,如图 2-3 所示。

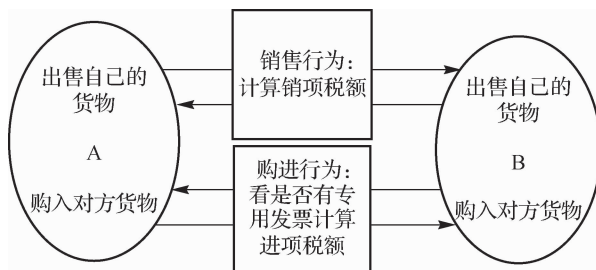


图 2-3 以物易物示意图

需要注意的是,A 和 B 都同时是销售方和购货方。A 销售货物给 B,同时从 B 购进货物;B 销售货物给 A,同时从 A 购进货物。由于 A 和 B 有可能不是一般纳税人,所以不一定都可以互开增值税专用发票,并不一定可以互相抵扣(抵销)进项税额。但是,双方的销项税额是一定会存在的。如果一方属于小规模纳税人,可以请税务机关代开增值税专用发票给对方用于进项税额的抵扣,且其按照简易征收方法计算征收增值税。

**【例 2-8】** 纳税人 A 与纳税人 B、C 间存在如下以物易物行为:

(1) 一般纳税人 A 与一般纳税人 B 以等价交换方式,互相换购对方的某商品用于生产经营,双方所交换的商品不含增值税的价值均为 100 000 元,双方依法互开增值税专用发票

票。则 A 和 B 都同时有销项税额和进项税额,金额均为 13 000( $100\ 000 \times 13\%$ )元;双方的进项税额都可以抵扣。

(2) 一般纳税人 A 与一般纳税人 B 以不等价交换方式,互相换购对方的某商品用于生产经营。A 换出商品不含增值税的价值为 100 000 元,B 换出商品不含增值税的价值为 80 000 元。双方依法互开增值税专用发票。则 A 的销项税额为 13 000( $100\ 000 \times 13\%$ )元,进项税额为 10 400( $80\ 000 \times 13\%$ )元;B 的销项税额为 10 400( $80\ 000 \times 13\%$ )元,进项税额为 13 000( $100\ 000 \times 13\%$ )元;双方的进项税额都可以抵扣。

(3) 一般纳税人 A 与一般纳税人 B 以不等价交换方式,互相换购对方的某商品用于生产经营。A 依法开出增值税专用发票给 B,换出商品不含增值税的价值为 100 000 元,B 换出商品不含增值税的价值为 80 000 元,开具增值税普通发票给 A。则 A 的销项税额为 13 000( $100\ 000 \times 13\%$ )元,收到增值税普通发票,无法抵扣进项税额;B 的销项税额为 10 400( $80\ 000 \times 13\%$ )元,进项税额为 13 000( $100\ 000 \times 13\%$ )元,可以抵扣进项税额。

(4) 一般纳税人 A 与小规模纳税人 C 以不等价交换方式,互相换购对方的某商品用于生产经营。A 依法开出增值税普通发票给 C,换出商品不含增值税的价值为 100 000 元,C 换出商品不含增值税的价值为 80 000 元,请税务机关代开了增值税专用发票给 A。则 A 的销项税额为 13 000( $100\ 000 \times 13\%$ )元,进项税额为 10 400( $80\ 000 \times 13\%$ )元,可以抵扣;C 属于小规模纳税人,按照简易办法和 3% 的征收率计算纳税,无销项税额和进项税额,应纳增值税税额为 2 400( $80\ 000 \times 3\%$ )元。

#### 5. 包装物押金

纳税人销售货物时另外收取的包装物押金,单独记账核算、时间在 1 年以内又未过期的,不并入销售额征税。但是,对逾期未收回的包装物押金,不再退回的包装物押金,应按照所包装物品的适用税率计算销项税额。包装物租金本身则属于价外收费。另外,除销售啤酒、黄酒外的其他酒类产品收取的包装物押金,无论会计如何处理,均应并入销售额计算销项税额。包装物押金和租金的区别如图 2-4 所示。

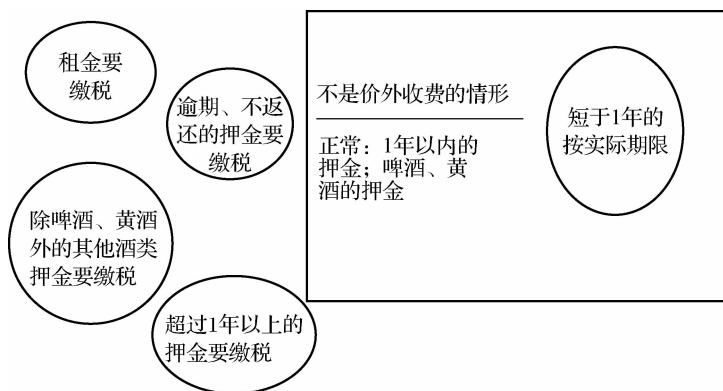


图 2-4 包装物押金和租金的区别

在理解上述内容时,需要注意以下几点:

- (1) 押金时间在 1 年以内的正常期限内不需缴税。
- (2) 租金要缴税。

(3) 在酒类产品中,除啤酒和黄酒可以收取包装物押金外,其他押金都需要缴税。

(4) 逾期、不返回的押金需要缴税。

(5) 包装物的适用税率是所包装商品的税率。

**【例 2-9】** 已知商品 A 适用 9% 的低税率,白酒、黄酒适用 13% 的税率。某公司有如下包装物销售情况:

① 销售商品 A,包装物随同商品一并作为整体销售,没有收取费用,包装物无销售额。

② 销售商品 A,收取包装物租金 1 万元,为含税收入,其销项税额为  $825.69[10\,000 \div (1+9\%) \times 9\%]$  元。

③ 销售商品 A,收取了 1 年以内的押金 2 万元,2 年的押金 5 万元。1 年内的押金无须计入销售额纳税,2 年的押金要计入销售额计算,其销项税额为  $4\,128.44[50\,000 \div (1+9\%) \times 9\%]$  元。

④ 销售白酒收取了 1 年的包装物押金 10 万元,并到期归还,要计入销售额计算,其销项税额为  $11\,504.42[100\,000 \div (1+13\%) \times 13\%]$  元。

⑤ 销售啤酒收取了 1 年内周转使用的包装物押金 5 000 元,对方在规定的期限内归还了包装物,押金返还对方,不计算销售额。

⑥ 销售黄酒收取了 1 年内周转使用的包装物押金 3 万元,到期未归还。要计算销售额,其销项税额为  $3\,451.33[30\,000 \div (1+13\%) \times 13\%]$  元。

#### 6. “营改增”后部分行业的差额征收方法

(1) 金融商品转让,按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

(2) 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。

(3) 融资租赁和融资性售后回租业务,经相关部门批准从事融资租赁、融资性售后回租服务业务的试点纳税人,以取得的全部价款和价外费用(不含本金),扣除支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额。

(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。

(5) 提供客运场站服务,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。

(6) 提供旅游服务,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。

**【例 2-10】** 请计算以下两种情况的销售额和销项税额:

① 某银行购入某金融商品后再出售,适用的增值税税率为 6%。已知不含税卖出价为 20 万元,不含税购买价为 14 万元,则其销售额为  $6(20-14)$  万元,销项税额为  $0.36(6 \times 6\%)$  万元。

② 某旅行社适用的税率为 6%。组织某次旅行,收取费用 10 万元,支付住宿费、餐饮费、门票费和对方接团旅行社旅游费用共计 7 万元,则其销售额为  $3(10-7)$  万元,销项税额为  $0.18(3 \times 6\%)$  万元。



 **拓展思维**

如何理解全额征收和差额征收?

全额征收,是指按照不能有扣除项目的金额计算征收税款,包含价款和价外收费。差额征收,是指以收取的全部价款和价外费用减去规定可扣除的部分剩余的金额计算征收税款。其中,可扣除的部分实际上是一种必须支付的成本费用或者是代收代垫款项。一般情况下,这部分成本费用无法取得增值税专用发票,没有相应的进项税额抵扣。

### 7. 视同销售

对于视同销售行为,税法规定按照以下顺序确定销售额:

- (1) 按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定。
- (2) 按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定。
- (3) 按照组成计税价格确定,公式为

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

如果上述货物属于应征收消费税的应税消费品,其组成计税价格中应加上消费税税额。由于消费税有“从量计征、从价计征、复合计征”三种方式,故上述公式就有如下三种情况:

① 从量计征公式:

$$\begin{aligned} \text{组成计税价格} &= \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) + \text{消费税税额} \\ &= \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) + \text{课税数量} \times \text{消费税定额税率} \end{aligned}$$

② 从价计征公式:

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

③ 复合计征公式:

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

 **拓展思维**

在理解上述公式时,需要注意以下几点:

- ① 成本是指视同销售货物、提供应税服务的实际成本,销售外购货物的是指实际采购成本。
- ② 一般情况下,成本利润率为10%。对于应征消费税的货物,适用消费税法规定的成本利润率。
- ③ 平均销售价格是指加权平均计算的价格。如果提供的货物或应税服务的价格明显偏低或偏高,且不具有合理商业目的的,不能计入加权平均价格进行计算。

**【例 2-11】** 某企业发生如下视同销售行为,市场上无销售价格,且无类似产品。请计算相关产品的组成计税价格。

- ① 将一批自己生产的商品赠送给他人,成本5万元,成本利润率为10%。

$$\text{组成计税价格} = 5 \times (1 + 10\%) = 5.5 (\text{万元})$$

- ② 将自产的一辆新型小汽车提供给职工无偿使用,已知消费税税率为5%,成本利润率为8%,生产成本为3万元。

组成计税价格 =  $5 \times (1 + 8\%) \div (1 - 5\%) = 5.68$  (万元)

③ 生产的某种新型粮食白酒进行市场推广活动,供顾客免费品尝 200 千克。已知消费税税率为 20% 加 0.5 元/500 克,成本利润率为 10%,生产成本为 8 万元。

组成计税价格 =  $[80\,000 \times (1 + 10\%) + 200 \times 2 \times 0.5] \div (1 - 20\%) = 110\,250$  (元)

## 二、进项税额的计算

纳税人购进货物或者接受应税劳务和服务,支付或者负担的增值税额就是进项税额。进项税额其实就是销售方的销项税额。由于购进货物的用途和性质不同,并非所有的进项税额都可以从销项税额中抵扣。

### 1. 准予从销项税额中抵扣的进项税额

(1) 从销售方或者提供应税劳务和服务方取得的增值税专用发票(抵扣联)上注明的增值税额。

(2) 从海关取得的进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

(3) 购进免税农产品,有增值税专用发票或者专用缴款书的,按照上面注明的增值税额抵扣;没有的,按照税务机关专用农产品收购发票或收据上注明的农产品买价和 9% 的扣除率计算进项税额抵扣。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。其计算公式为

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

如果是收购烟叶农产品,按照规定缴纳的烟叶税,准予计入买价扣除。其计算公式为

$$\text{烟叶收购金额} = \text{烟叶收购价款} \times (1 + 10\%)$$

$$\text{烟叶税应纳税金额} = \text{烟叶收购金额} \times \text{烟叶税税率}(20\%)$$

$$\text{准予抵扣的进项税额} = (\text{烟叶收购金额} + \text{烟叶税应纳税金额}) \times \text{扣除率}$$

其中,烟叶收购价款是指实际支付给烟叶销售者的款项;10% 的比率是纳税人支付给烟叶销售者的价外补贴;20% 是烟叶税税率。

(4) 取得的由税务机关代开的增值税专用发票上注明的税额。

(5) 发生的与企业生产经营活动相关的,一些“营改增”项目所包含的进项税额:购入办公用品,宣传用品,差旅中的住宿费,广告费,咨询费,租赁费(有形动产或不动产),培训费,会议费(不含住宿费、餐费、外购会议用品),高速公路通行费,一级公路、二级公路、桥、闸通行费,取得固定资产,财产保险费,物业服务费,劳务派遣服务费。

**【例 2-12】** 某农业生产公司发生如下业务活动,都有合法发票或收据:

① 向农民收购土豆,共计 10 万元,则其进项税额为 0.9(10×9%)万元,可以抵扣。

实际收购成本 =  $10 \times (1 - 9\%) = 9.1$  (万元)

② 向烟农收购烟叶一批,收购价款为 50 万元。

烟叶收购金额 =  $50 \times (1 + 10\%) = 55$  (万元)

烟叶税应纳税金额 =  $55 \times 20\% = 11$  (万元)

进项税额 =  $(55 + 11) \times 9\% = 5.94$  (万元)

实际收购成本 =  $(55 + 11) \times (1 - 9\%) = 60.06$  (万元)

### 2. 不得从销项税额中抵扣的进项税额

纳税人取得的增值税专用发票(含各类缴款书和农产品专用收据等解缴税款凭证,下

同)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。具体情形有以下几种:

(1) 用于简易计税方法或计税项目、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费的购进货物或者应税劳务和服务。个人消费包括纳税人的交际应酬费。

(2) 非正常损失的购进货物或者应税劳务和服务。

(3) 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和服务。

(4) 一些“营改增”项目包含的进项税额不能抵扣:差旅费(除住宿费外)、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务、娱乐服务。

### 拓展思维

为何有不能抵扣的情形?

免税和不征税项目本身就没有增值税销项税额,即使取得了专用发票也不能抵扣;个人消费和集体福利等项目的消费不是企业生产经营行为发生的,当然也不能抵扣;违法违规取得的增值税专用发票自然也不能抵扣。主要原因在于增值税的价值增值链条和抵扣链条要完整。

## 三、应纳税额计算的关键要点

应纳税额的计算公式为

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

### 1. 计算应纳税额的时间限定

“当期”是计算抵扣时最重要的时间限定,具体是指税务机关依照税法规定对纳税人确定的纳税期限。只有在规定的纳税期限内实际发生的销项税额、进项税额才是法定可以计算的内容。对于销售方的销项税额而言,是指发生增值税纳税义务的时间;对于购买方的进项税额而言,是指税务机关规定的申报抵扣期限。

增值税一般纳税人取得的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,不再需要在360日内认证确认等,已经超期的,也可以自2020年3月1日后,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进行用途确认。

增值税一般纳税人取得的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,超过认证确认等期限,但符合相关条件的,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,继续抵扣其进项税额。

### 2. 进项税额不足抵扣的处理

增值税实行购进扣税法计算应纳税额,有时企业会发生当期购货很多(进项税额多),销售较少(销项税额少),当期在计算应纳税额时出现进项税额大于销项税额的情况,即应纳税额小于0,为负数。税法称为“进项税额不足抵扣数”,这部分可以结转下期继续抵扣。也就

是说,准予在下一个“当期”计算应纳税额时,在正常抵扣的基础上再继续减除这个数字。用公式表示为

$$\text{当期应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额} < 0$$

这个小于0的金额就是当期进项税额不足抵扣数,可以留抵下期继续抵扣。

### 3. 扣减发生期进项税额的规定

企业有时会发生如下情况:在购进货物或接受应税劳务和服务时,事先并不能确定将用于非生产经营项目,其进项税额就会正常申报抵扣。但是,已经申报抵扣的货物或应税劳务和服务如果事后改变了用途,用于简易计税项目、非应税项目、免税项目、集体福利或者个人消费、发生非正常损失等情形,按照税法规定不能再抵扣进项税额,就需要将原来已经申报抵扣的进项税额从当期发生的进项税额中扣减。无法确定该项进项税额的,按当期实际成本计算应扣减的进项税额。

理解上述规定,需要注意以下几点:

(1) 从当期发生的进项税额中扣减,是指原来已经申报抵扣后,发生了不能抵扣情形所属的那个纳税期间,即什么时候发生了不能抵扣的情形,就要在什么期间扣减进项税额,无须追溯到原来申报抵扣进项税额税款的那个期间。

(2) 如果已知原来的进项税额金额大小,可以直接扣减;如果无法准确确定该项进项税额的金额大小,可以按实际成本计算,计算公式为

$$\text{实际成本} = \text{进价} + \text{运费} + \text{保险费} + \text{其他有关费用}$$

$$\text{应抵扣的进项税额} = \text{实际成本} \times \text{适用税率}$$

(3) 扣减发生期进项税额的一个前提条件是购进货物或应税劳务和服务时事先不能确定其用途。如果在购进时就确定了该货物或应税劳务和服务将用在不能抵扣的项目上,则在购进货物或应税劳务和服务时不能申报抵扣进项税额;否则,就有可能形成“偷税”的风险。

上述计算的过程用公式表示为

$$\text{当期应纳税额} = \text{当期销项税额} - (\text{当期进项税额} - \text{进项税额转出}) - \text{期初留抵本期税额}$$

**【例 2-13】** 某企业发生如下情况,正常取得合法的增值税专用发票或收据:

① 4月销项税额为30万元,进项税额为50万元。

4月当期应纳税额为 $-20(30-50)$ 万元,为负数,即当期进项税额不足抵扣数。当期不用缴纳增值税,不足抵扣数可以结转下期继续抵扣。

② 5月销项税额为80万元,进项税额为40万元。

5月当期应纳税额为 $20(80-40-20)$ 万元,即当期应纳增值税的税额。

③ 6月销项税额为100万元,进项税额为60万元。当月有一批5月购进的原材料由于暴雨造成毁损,经过计算核实,其已经申报抵扣的进项税额为5万元。

6月当期应纳税额为 $45[100-(60-5)]$ 万元,即当期应纳增值税的税额。

### 拓展思维

进项税额不足抵扣数的实质性经济含义是纳税人在某个纳税期间内,当期销售货物的销售额比较小,而购进货物的数量比较大,从而造成增值税的进项税额和销项税额不匹配,计算应纳增值税税额时出现了负数,当期无须缴税。

上述负数只要是正常、合法可以抵扣的进项税额,就可以在以后各期继续抵扣,税法上

称为“留抵”。

扣减发生期进项税额的实质性经济含义是无论纳税人在什么时候发生了不能抵扣进项税额的情形,都不能申报抵扣。具体可以分为以下几种情况:

① 如果纳税人在购买货物或应税劳务和服务时就已经确认将用于不能抵扣进项税额的情形,则在购买当期就不能申报抵扣进项税额。

② 如果是纳税人在购买时暂时不能确定用途的情形,可以按照正常的生产经营用途申报抵扣。但是,在以后的纳税期间内,上述购买货物或应税劳务和服务发生的实际用途为不能抵扣的情形,或者发生了非正常毁损,则应按照税法的规定不能抵扣进项税额。

由于发生不能抵扣情形的购进货物或应税劳务和服务在当初购进的时候已经申报抵扣了进项税额,所以要把这部分已经申报抵扣的进项税额重新计算扣除。扣除的这部分进项税额在形式上计算的公式就是“当期进项税额-进项税额转出”。其实质性经济含义是原来申报抵扣后没有缴纳,现在重新补缴这部分税款。

在计算的时间上要特别注意:什么时候发生了不能抵扣的情形,就在这个纳税期间扣减,无须追溯到当初购买的时期扣减。

#### 4. 销售退回或折让的涉税处理

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务和服务,开具增值税专用发票后,发生了销售退回或折让、开票有误等情形,应按规定开具红字增值税专用发票。销售方根据开具的红字专用发票在当期扣减销项税额,购买方根据红字发票从当期进项税额扣减。用公式表示为

$$\text{当期应纳税额} = (\text{当期销项税额} - \text{销售退回和折让扣减的销项税额}) - (\text{当期进项税额} - \text{进项税额转出}) - \text{期初留抵本期税额}$$

#### 5. 首次购买增值税税控专用设备和技術维护费可以抵扣

增值税一般纳税人首次购买税控系统专用设备(包括分开票机)支付的费用,可凭购买增值税税控系统专用设备取得的增值税专用发票,以价税合计金额抵减增值税应纳税额,不足抵减的可以结转下期继续抵减。

增值税一般纳税人缴纳的技术维护费,可凭技术维护服务单位开具的技术维护费发票,在增值税应纳税额中全额抵减,不足抵减的可以结转下期继续抵减。

一般纳税人支付的上述两项费用已经全额抵减的,其专用发票不能再抵扣进项税额。用公式表示为

$$\text{当期应纳税额} = (\text{当期销项税额} - \text{销售退回和折让扣减的销项税额}) - (\text{当期进项税额} - \text{进项税额转出}) - \text{期初留抵本期税额} - \text{首次购买税控设备价税合计金额} - \text{技术维护费}$$

**【例 2-14】** 某生产企业是一般纳税人,适用的增值税税率为 13%。某月发生以下经济业务,各项发票都符合规定,且均可以抵扣。请依次计算各项税额、应缴纳的增值税,计算结果保留两位小数。

(1) 销售商品开具增值税专用发票,不含税销售额为 100 万元,同时另外收取货物运费 5.65 万元。

$$\text{销项税额} = 100 \times 13\% + 5.65 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 13.65 (\text{万元})$$

(2) 销售另一批商品开具增值税普通发票,销售额为 20 万元。

$$\text{销项税额} = 20 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 2.30(\text{万元})$$

(3) 将一批实验制作的新产品无偿赠送他人,成本价 10 万元,成本利润率为 10%,暂时没有新产品的同类市场价格。

$$\text{销项税额} = 10 \times (1 + 10\%) \times 13\% = 1.43(\text{万元})$$

(4) 对外提供应税运输劳务 50 万元,开具运费专用发票并单独核算,运输劳务适用的增值税税率为 9%。

$$\text{销项税额} = 50 \times 9\% = 4.5(\text{万元})$$

(5) 购进原材料用于生产,收到的专用发票上注明的销售额为 40 万元,税率为 13%;另外支付运费 2 万元,取得运输公司开具的货物运输业专用发票。

$$\text{进项税额} = 40 \times 13\% + 2 \times 9\% = 5.38(\text{万元})$$

(6) 向农民购进免税农产品一批,支付收购价款 30 万元,另外支付货物运输费用 3 万元,均取得合法的发票。

$$\text{进项税额} = 30 \times 9\% + 3 \times 9\% = 2.97(\text{万元})$$

(7) 农产品购进后已经申报抵扣,后来有一半作为职工福利发放给职工。

$$\text{进项税额转出} = 2.97 \times 50\% = 1.49(\text{万元})$$

(8) 期初有留抵税额 1 万元。

$$\text{应纳增值税额} = (13.65 + 2.30 + 1.43 + 4.5) - (5.38 + 2.97 - 1.49) - 1 = 14.02(\text{万元})$$

### 拓展思维

计算增值税时,含税销售额和不含税销售额的归纳总结如下:

- ① 除非特别指明,所有的增值税销售额都是不含税的销售额。
- ② 一般纳税人可以开具增值税专用发票,开票的金额是不含税金额,所以只要是开具增值税专用发票的都是不含税销售额。
- ③ 开增值税普通发票的销售额都是含税销售额,需要按照不同的税率或者征收率,使用公式换算为不含税销售额后,再计算缴税。
- ④ 商场和零售一般是针对消费者个人销售的,只能开具增值税普通发票,为含税销售额。
- ⑤ 所有的价外收费都是含税销售额,要按照所销售商品适用的税率换算为不含税销售额后,并入销售额计算销项税额。
- ⑥ 注意区分包装物租金和押金是否需要并入销售额缴税,并入销售额的租金和押金均为含税销售额,适用于所包装商品的税率。
- ⑦ 小规模纳税人只能开具和使用增值税普通发票,其销售额均为含税销售额,要用征收率 3% 换算为不含税销售额后,采用简易方法计算征收。
- ⑧ 小规模纳税人即使从一般纳税人处取得了增值税专用发票,也只能视同普通发票使用。对方违规开具专用发票,会受到税务机关的处罚。
- ⑨ 小规模纳税人在销售商品给一般纳税人时,可以向税务机关申请代开增值税专用发票。根据国家税务总局的规定,部分小规模纳税人已经可以试点开具适用征收率为 3% 的增值税专用发票。
- ⑩ 购进免税农产品,可以依法抵扣 9% 的进项税额,故购进免税农产品的实际采购成本

=买价 $\times(1-9\%)$ 。如果发生了进项税额转出的情形,则还原计算的公式为

$$\text{购进免税农产品负担的进项税额} = \text{买价} \times 9\% = \text{成本} \div (1-9\%) \times 9\%$$

⑪ 注意两个条件是否同时满足的代垫运费纳税问题。

⑫ 由于混营和兼营是否分开核算的情况不同,缴纳税款时,要注意区分“是否分开核算,一律从高计征”。

## 第六节 小规模纳税人的计税方法

### 一、小规模纳税人的简易计税方法

小规模纳税人采用简易计税方法,按照3%的征收率计算纳税,不得抵扣进项税额。其计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}(3\%)$$

理解上述公式时,应注意以下几点:

(1) 小规模纳税人的销售额与一般纳税人销售额的确定方法一样,均为不含增值税的销售额。

(2) 一般情况下,小规模纳税人只能使用增值税普通发票,其销售额都是含税销售额,需要换算为不含税销售额,再计算纳税。

(3) 小规模纳税人按照简易计税方法计算纳税,不能抵扣增值税进项税额。

(4) 如果小规模纳税人将货物等销售给一般纳税人,符合规定可以试点开具增值税专用发票的,可以开具增值税专用发票;不符合规定试点开具的,可以申请主管税务机关代开增值税专用发票,以便购买方(一般纳税人)抵扣进项税额。

(5) 即使小规模纳税人取得了增值税专用发票,也只能按照普通发票使用。

(6) 小规模纳税人的征收率(3%)是根据增值税应税项目使用不同的税率在各环节进行抵扣,经过综合测算得出的。小规模纳税人按照此征收率计算后,实际缴纳的增值税税收负担与一般纳税人基本相当。

### 二、含税销售额的换算

小规模纳税人简易计税方法的销售额不包括其应纳的增值税税额,采用销售额和应纳税额合并定价的,按照下列公式计算销售额

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

“营改增”纳税人提供的适用简易计税方法计税的应税服务,因服务中止或者折让而退还给接受方的销售额,应当从当期销售额中扣减。扣减当期销售额后仍有余额造成多缴的税款,可以从以后的应纳税额中扣减。

**【例 2-15】** 某商店为小规模纳税人,某月零售取得收入 15 万元,计算其应纳增值税税额。

$$\text{不含税销售额} = 15 \div (1 + 3\%) = 14.56(\text{万元})$$

$$\text{应纳增值税税额} = 14.56 \times 3\% = 0.44(\text{万元})$$

**【例 2-16】** 某小规模纳税人某月销售收入为 20 万元,计算其应纳增值税税额。

应纳增值税税额=20÷(1+3%)×3%=0.58(万元)

之后发生如下销售退货情况:

(1) 在该小规模纳税人还未缴税前,发生销售退货 5 万元,则其实际销售额为 15(20-5)万元,按照实际销售额 15 万元计算缴税,其应纳税额为 0.44[15÷(1+3%)×3%]万元。

(2) 在该小规模纳税人缴清税款后,发生销售退货 5 万元,则其实际销售额为 15(20-5)万元,按照实际销售额 15 万元计算缴税,其实际应纳税额为 0.44[15÷(1+3%)×3%]万元。由于已经实际缴清税款 0.58 万元,由此造成了多缴税款 0.14(0.58-0.44)万元。税务机关不退税,该小规模纳税人可以在以后的应纳税额中申报扣减这部分多缴的税款。

## 第七节 进口货物的计税方法

### 一、进口货物的征税范围

申报进入中华人民共和国境内海关的货物,均应缴纳增值税。确定一项货物是否属于进口货物,关键要看是否有报关进口的手续。进口货物适用的增值税税率与普通税率一致。国家对“来料加工、进料加工”方式的贸易进口给予一定的免税或减税待遇,如果其加工后不能出口,而是销往国内,则必须补税。

### 二、进口货物的纳税人

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。在实际业务中,对于企业、单位或个人委托代理方进口应征增值税货物的情况,海关的完税方凭证有开具给委托方的,也有开具给受托方的。税法规定,以完税凭证上的纳税人为增值税纳税人。在实际工作中,一律由进口代理方代缴进口环节增值税。纳税后,由代理方将已纳税款和进口货物价款费用等与委托方结算,由委托方承担已纳税款。

### 三、进口货物应纳税额的计算

纳税人进口货物,应按照组成计税价格计算纳税,计算公式为

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

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{增值税适用税率}$$

在理解上述公式时,应注意以下几点:

(1) 关税完税价格(关税的组成计税价格)是指海关核定进口货物计算关税时的价格。

$$\text{关税} = \text{关税完税价格} \times \text{关税税率}$$

(2) 进口货物增值税的组成计税价格中包含已纳关税的税额。如果是进口应交消费税的应税消费品,其组成计税价格中还要包括进口环节已纳消费税的税额。

(3) 在计算进口环节应纳增值税时不得抵扣任何税额,因为这部分税额是在我国境外发生的税金。

(4) 一般贸易进口货物的关税完税价格是指以海关审定的成交价格为基础的到岸价格。成交价格是指进口货物的买方为购买该项货物向卖方实际支付或应当支付的价格。到



岸价格是指货价加上货物运抵我国关境内输入地点起卸前的包装费、运费、保险费和其他劳务费等费用所构成的价格。

(5) 纳税人进口货物取得的合法海关完税凭证是在国内计算缴纳增值税进项税额的唯一依据。如果有价格差额部分以及从境外供应商取得的退还或返还的资金,不作为进项税额转出处理。

(6) 纳税人进口应交消费税的应税消费品,其消费税组成计税价格的计算公式有以下三种表现形式:

① 从量计征公式。

$$\text{消费税组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{课税数量} \times \text{消费税定额税率}$$

② 从价计征公式。

$$\text{消费税组成计税价格} = (\text{关税完税价格} + \text{关税}) \div (1 - \text{消费税比例税率})$$

③ 复合计征公式。

$$\text{消费税组成计税价格} = [\text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{课税数量} \times \text{消费税定额税率}] \div (1 - \text{消费税比例税率})$$

### 拓展思维

增值税组成计税价格的计算过程比较复杂,如何巧记理解?

增值税组成计税价格可归纳为“税上加税”四个字,即关税+消费税+增值税。具体分为以下几个步骤:首先,申报进口,报关地海关核定关税完税价格;其次,根据核定的关税完税价格计算关税;再次,根据上述两项(关税完税价格+关税)之和,按照消费税的适用计算公式计算应缴纳的消費税;最后,上述三项(关税完税价格+关税+消费税)之和,即构成增值税的组成计税价格。

**【例 2-17】** 某商场为一般纳税人,某月进口货物一批,适用的增值税税率为 13%。已知国外买价为 50 万元,运抵我国海关前发生的包装费、运杂费为 10 万元。报关进口的关税税率为 20%,取得了海关进口专用缴款书。货物进口后全部在国内销售,销售金额为 120 万元。各发票都符合规定且可以抵扣。请计算该商场在国内销售这批货物时应缴纳的增值税税额。

$$\text{关税的组成计税价格} = 50 + 10 = 60 (\text{万元})$$

$$\text{应纳进口关税} = 60 \times 20\% = 12 (\text{万元})$$

$$\text{进口环节增值税的组成计税价格} = 60 + 12 = 72 (\text{万元})$$

$$\text{进口环节应缴纳的增值税} = 72 \times 13\% = 9.36 (\text{万元})$$

$$\text{国内销售时的销项税额} = 120 \times 13\% = 15.6 (\text{万元})$$

$$\text{国内销售应缴纳的增值税税额} = 15.6 - 9.36 = 6.24 (\text{万元})$$

## 四、进口货物的征税管理

进口货物的增值税由海关代征。个人携带或邮寄进境自用物品的增值税,连同关税一并计征。进口货物增值税纳税义务发生时间为报关进口的当天,纳税地点为报关地海关,纳税期限为自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起 15 日内缴纳税款。

## 第八节 增值税的税收优惠

税法规定的税收优惠项目,国家会结合经济形势发展的变化,适时进行适度范围内调整。具体以国家发布的相关法律法规的规定为准。

### 一、法定免税项目

- (1) 农业生产者销售的自产农产品。如果是外购后再进行生产、加工销售的不免税。
- (2) 避孕药品和用具。
- (3) 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) 由残疾人的组织(如残疾人联合会等)直接进口,供残疾人专用的物品。
- (7) 销售自己使用过的物品,是指除游艇、摩托车和应征消费税的汽车以外的,个人自己使用过的其他物品。



### 拓展思维

如何理解上述限定词“直接”“专用”?

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。

### 二、财政部、国家税务总局规定的其他税收优惠

(1) 资源综合利用产品和劳务增值税优惠。纳税人销售《资源综合利用产品和劳务增值税优惠目录》规定的“共、伴生矿产资源”“废渣、废水(液)、废气”“再生资源”“农林剩余物及其他”“资源综合利用劳务”五大类的,不属于国家发改委《产业结构调整指导目录》中的禁止、限制类项目的,依法享受增值税即征即退政策。

(2) 免征蔬菜流通环节增值税。2012年1月1日起,对从事蔬菜批发、零售的纳税人销售的蔬菜免征增值税。如果纳税人还有销售其他增值税应税货物的,应分别核算各自的销售额,未分别核算的,不能享受免征政策。

(3) 制种行业免征增值税政策。制种企业利用自有土地或承租土地,雇用农户或雇工进行种子繁育,或者提供亲本种子委托农户繁育并从农户手中收回,再经过烘干、脱粒、风筛等深加工后销售种子的,免征增值税。

(4) 节能服务公司实施符合国家规定条件的合同能源管理项目,将项目中的增值税应税货物转让给用能企业,暂免征收增值税。

### 三、“营改增”后免税政策

#### 1. 免征项目

- (1) 个人转让著作权。
- (2) 残疾人个人提供的应税服务。
- (3) 航空公司提供飞机播洒农药服务。
- (4) 纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务。
- (5) 符合条件的节能服务公司实施合同能源管理项目中提供的应税服务。
- (6) 随军家属就业、军队转业干部就业新办企业提供的应税服务、城镇退役士兵就业新办服务型企业提供的应税服务(除广告服务外),符合规定条件的,3年内免征增值税。
- (7) 失业人员就业优惠。持就业失业登记证(注明“自主创业税收政策”或附高校毕业生自主创业证)人员从事个体经营的,在3年内按照每户每年8000元为限额,依次扣减其当年实际应缴纳的增值税、城市维护建设税、教育费附加和个人所得税。

服务型企业(除广告服务外)在新增加的岗位中,当年新招用持就业失业登记证(注明“企业吸纳税收政策”)人员,与其签订1年以上期限劳动合同并依法缴纳社会保险费的,在3年内按照实际招用人数予以定额依次扣减增值税、城市维护建设税、教育费附加和企业所得税。定额标准为每人每年4000元,可以上下浮动20%。

#### 2. 即征即退项目

对安置残疾人的单位,实行由税务机关按单位实际安置残疾人的人数,限额即征即退增值税。具体限额由县级以上税务机关根据本省最低工资标准的6倍确定,最高不得超过每人每年3.5万元。

对装机容量超过100万千瓦的水力发电站(含抽水蓄能电站)销售自产电力产品,2013年1月1日至2015年12月31日,对其增值税实际税负超过8%的部分实行即征即退;2016年1月1日至2017年12月31日,实际税负超过12%的部分实行即征即退政策。

对属于一般纳税人的动漫企业销售其自主开发生产的动漫软件,按13%的税率征收增值税后,对其实际税负超过3%的部分,实行即征即退政策。

增值税的实际税负,是指纳税人当期提供应税服务实际缴纳的增值税额占纳税人当期提供应税服务取得的全部价款和价外费用的比例。

### 四、增值税的起征点

起征点是指纳税人达到纳税的金额起点。纳税人的销售额未达到国务院财政、税务主管部门规定的起征点的,免征增值税;超过的,全额征收增值税。增值税起征点仅适用于个人,不包括认定为一般纳税人的个体工商户和小规模纳税人。

增值税起征点的幅度规定如下:

- (1) 按期纳税的,为月销售额5000~20000元;
- (2) 按次纳税的,为每次(日)销售额300~500元。

需要注意的是,个人和小规模纳税人的销售额一般为含税销售额,要换算为不含税销售额,再核对是否超过起征点。超过起征点的则全额计算纳税,而不是只针对超过的部分计算纳税。

**【例 2-18】** 下列个人都适合起征点的规定,适用于 3% 的征收率。请分别计算应纳增值税额。

① 按期纳税,核定的起征点是 20 000 元,含税销售额为 15 000 元。

不含税销售额为  $14\,563.11[15\,000 \div (1+3\%)]$  元,小于起征点,不纳税。

② 按期纳税,核定的起征点是 10 000 元,含税销售额为 20 000 元。

不含税销售额为  $19\,417.48[20\,000 \div (1+3\%)]$  元,大于起征点,要全额纳税。应纳增值税为  $582.52(19\,417.48 \times 3\%)$  元。

③ 按次纳税,核定的起征点是 500 元,含税销售额为 1 000 元。

不含税销售额为  $970.87[1\,000 \div (1+3\%)]$  元,大于起征点,要全额纳税。应纳增值税为  $29.13(970.87 \times 3\%)$  元。

## 五、其他有关减免税的规定

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,不得享受免税、减税政策。

纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务适用免税规定的,可以放弃免税,依照《增值税暂行条例》的规定缴纳增值税。放弃免税后,36 个月内不得再申请免税。纳税人提供应应税服务同时适用免税和零税率规定的,优先适用零税率。

安置残疾人单位既符合促进残疾人就业增值税优惠政策条件,又符合其他增值税优惠政策条件的,可以同时享受多项增值税优惠政策,但年度申请退还增值税总额不得超过本年度内应纳增值税总额。

## 第九节 增值税的征收管理

### 一、纳税义务发生时间

纳税义务发生时间是指纳税人发生应税行为后,应该计算承担纳税义务的起始时间。纳税人先开具发票的,以发票开具的当天为纳税义务发生的时间。

#### 1. 销售货物或者提供应税劳务

(1) 纳税人销售货物或者提供应税劳务,其纳税义务发生的时间为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天。具体如下:

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

② 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物的,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的,为书面合同约定的收款日期的当天。无书面合同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的,为货物发出的当天。但是,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,为提供劳务的同时收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天。

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

(2) 纳税人进口货物,其纳税义务发生时间是报关进口的当天。

(3) 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

## 2. “营改增”应税服务的纳税义务发生时间

(1) “营改增”应税服务的纳税义务发生时间为纳税人发生应税行为并收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。收讫销售款项,是指纳税人销售服务、无形资产、不动产过程中或者完成后收到款项。取得索取销售款项凭据的当天,是指书面合同确定的付款日期;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(2) 纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

(3) 纳税人从事金融商品转让的,为金融商品所有权转移的当天。

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

(5) 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。

### 拓展思维

如何精准理解纳税义务发生时间?

① 纳税义务发生时间,实际上是确定计算“当期销项税额”的时间。在计算纳税的时候,要准确按照上述情况确认销售额并计算纳税,不能延迟入账或者不纳税;否则,会有涉税风险。

② 一个原则性的通俗解释是既然收了款,包括预收款也是收款行为,或者取得了索取款项的真凭实据,就取得了收入,便发生了纳税义务,就需要缴税。

③ 对于某些生产周期特别长,甚至会连续跨越几个年度的大型施工、设备或系统,按照收款时间确定纳税义务有利于企业合理调配运营资金,减轻企业负担。

④ 在任何情况下,只要开具了发票就产生了纳税义务。

⑤ 在电子信息时代,税务管理采用电子税控装置管理。尤其是推广“金税三期工程”后,如果纳税人和银行系统联网并签署了三方的税款扣划协议,系统会自动从银行账户划款缴纳税款。

## 二、纳税期限

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。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。以 1 个季度为纳税期限的,仅适用于小规模纳税人,以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。小规模纳税人的具体纳税期限由主管税务机关根据其应纳税额的大小分别核定。

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。

扣缴义务人解缴税款的期限按照纳税期限的规定执行。

纳税人进口货物,应当自海关填发进口增值税专用缴款书之日起 15 日内缴纳税款。

### 三、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;但在同一省(区、直辖市)范围内的,经省(区、直辖市)财政厅(局)、国家税务总局审批同意,可以由总机构汇总,向总机构所在地的主管税务机关申报缴纳增值税。

(2) 固定业户到外县(市)销售货物或者应税劳务,应当向其机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项,并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税;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;未申报纳税的,由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款。

(4) 进口货物,应当向报关地海关申报纳税。

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

## 第十节 增值税发票的使用与管理

发票是税法规定的证明经济业务发生,用以报销和记账的法定凭证。在实际经济业务中,发票的种类繁多,需要仔细甄别并防伪。发票按照不同的标准可以做不同的分类。发票必须加盖发票专用章才有效,盖章要求清晰完整,规范准确。

### 一、发票的分类

#### 1. 按照是否可以抵扣进项税额分类

按照是否可以作为抵扣进项税额的凭据,发票可以分为增值税专用发票和增值税普通发票两类。增值税专用发票(简称专用发票)通常是一般纳税人开具给其他一般纳税人的,用来证明经济业务发生情况,销售方记录账簿和销项税额、购买方记录账簿和进项税额并予以申报进项税额抵扣依据的凭证。增值税普通发票(简称普通发票)是增值税纳税人开具的,不能抵扣进项税额的凭证。

#### 2. 按照是否纳入税务机关的防伪税控系统分类

按照是否纳入防伪税控系统管理,发票可以分为防伪税控系统发票和非防伪税控系统发票。防伪税控系统发票是指开具过程和管理都纳入税务机关防伪税控系统的发票,可以加强征管。防伪税控系统,是指经国务院同意推行的,使用专用设备和通用设备、运用数字

密码和电子存储技术管理专用发票的计算机管理系统。专用设备是指金税卡、IC卡、读卡器和其他设备。通用设备是指计算机、打印机、扫描器具和其他设备。按照规定,增值税一般纳税人必须通过增值税防伪税控系统使用专用发票,使用行为具体包括领购、开具、缴销、认证纸质专用发票及其相应的数据电文。

### 3. 按照载体形式分类

按照载体表现形式不同,发票可以分为纸质发票和电子发票。纸质发票是指传统的以纸质打印或者手工填写的发票。电子发票是为了适应信息化发展而形成的一种无纸化发票,是指以电子虚拟形式开具的发票。电子发票又分为网络发票和云发票。网络发票是指通过税务机关防伪税控系统,在网络上就可以开具的发票;云发票是指远程通过云数据开具的发票。购买方如果需要电子发票的纸质版,可以到销售方和税务机关指定的发票平台打印,打印的纸质发票有同等法律效力。

### 4. 按照金额(面额)是否固定分类

按照金额(面额)是否固定,发票可以分为定额发票和不定额发票。定额发票是指预先统一按照规定的格式印制好,发票上已经标明固定金额的发票。不定额发票是指发票上印有金额栏,开票单位根据实际销售额自行填写金额栏的发票。

### 5. 按照开具方式分类

按照开具的方式不同,发票可以分为机打发票和手撕发票。机打发票是利用计算机等防伪专用系统打印的发票。手撕发票是指用手撕下交付对方的发票,一般适用于零星的个人零售等商业行为使用的定额发票。

### 6. 按照发票的纸质表现形式分类

按照发票的纸质表现形式不同,发票可以分为订本式发票和活页式发票。订本式发票是指在使用前就预先装订成册的发票,不得拆本使用。活页式发票是指一页页的活页式纸质发票,可以单份打印。

### 7. 按照复写方式分类

按照复写方式的不同,发票可以分为复写纸发票和无碳复写发票。复写纸发票是指通过复写纸复写一式几联的方式完成发票的填制过程。无碳复写发票是指无须使用复写纸,在发票背面已经涂上无碳复写油墨,直接填写一式几联的发票,一般会在最后一联下垫个小白板纸,以免一次性复写到其他发票上。

### 8. 按照发票的发售单位分类

按照发票的发售单位不同,发票可以分为财政收据和税务发票。财政收据是指由财政部门监制印刷,主要在行政事业单位收取相应各类行政事业性费用时开具的凭证。税务发票是指由税务机关监制印刷的发票。

## 二、专用发票的构成

专用发票由基本联次或者基本联次附加其他联次构成,基本联次为一式三联:发票联、抵扣联和记账联。发票联,作为购买方核算采购成本和增值税进项税额的记账凭证;抵扣联,作为购买方报送主管税务机关认证和留存备查的凭证;记账联,作为销售方核算销售收

人和增值税销项税额的记账凭证。其他联次用途,由一般纳税人自行确定。

货物运输业增值税专用发票分为三联票和六联票。第一联是记账联,作为承运人记账凭证使用;第二联是抵扣联,作为受票方扣税凭证使用;第三联是发票联,作为受票方记账凭证使用;第四联至第六联由发票使用单位自行安排使用。

### 拓展思维

各发票联次如何区分使用,为何没有存根联?

各发票联次主要是作为记账凭证的原始凭证使用的。正常情况下,各使用方都需要有一份凭证在手,故需要多联次的发票。之所以没有存根联,是因为发票的开具纳入防伪税控系统后,再开具专用发票的纸质凭证,已经没有实质性的“留存存根备查”意义,同时还可以节约发票开具的使用成本。为了区分联次,发票各联次的颜色是不同的。一般情况下,第一联,即需要原始填制的那一联,采用白色,体现“白纸黑字”的含义;发票联一般采用醒目的红色,体现“报销”的含义。另外,发票必须加盖椭圆形的发票专用章才有效。

增值税专用发票实行最高开票限额管理。最高开票限额是指单份专用发票开具的销售额合计数不得达到的上限额度。具体额度由一般纳税人申请,主管税务机关通过案头审核或实地检验后核准。

## 三、专用发票的领购和使用

### 1. 专用发票的领购

一般纳税人凭《发票领购簿》、IC卡和经办人身份证明领购专用发票。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) 有下列违法行为之一,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。

有上列情形的,如已经领购专用发票,主管税务机关应暂扣其结存的专用发票和IC卡。

### 2. “营改增”后纳税人发票的使用

“营改增”后,一般纳税人按照增值税管理要求开具专用发票;小规模纳税人根据实际需要,可以申请主管税务机关代开专用发票。



提供港口码头服务、货运客场站服务、装卸搬运服务、旅客运输服务等的一般纳税人,可以选择使用定额普通发票。

#### 四、专用发票的开具范围

(1) 一般纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务,应向购买方开具专用发票。

(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。

(3) 增值税小规模纳税人实际发生经济业务需要开具专用发票的,除试点自开专用发票外,可以申请税务机关代开。

(4) 销售免税货物、劳务和服务不得开具专用发票。

(5) 一般纳税人提供应税货物运输服务,使用货物运输业专用发票;提供其他增值税应税项目、免税项目或非增值税应税项目的,不得使用货物运输业专用发票。

(6) 向消费者个人销售不得开具专用发票。

#### 拓展思维

为什么不能开具专用发票?

增值税专用发票是专门用来抵扣进项税额的法定凭证,上述不得开具发票的情形,由于不能抵扣进项税额,故不能开具专用发票。另外,由于小规模纳税人不能使用专用发票,故专用发票是一般纳税人开具给一般纳税人的,不能开具给小规模纳税人。

#### 五、专用发票的开具要求

(1) 项目齐全,与实际交易相符。

(2) 字迹清晰,不得压线、错格。

(3) 发票联和抵扣联加盖发票专用章。

(4) 按照增值税纳税义务的发生时间开具。

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务可汇总开具专用发票。汇总开具专用发票的,同时使用增值税防伪税控系统开具“销售货物或者提供应税劳务清单”,并加盖财务专用章或者发票专用章。

#### 六、不得抵扣进项税额的情形

(1) 有下列情形之一的,税务机关退还原件,购买方不得计算抵扣进项税额,可要求销售方重新开具专用发票:

① 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,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,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。

(2) 有下列情形之一的,税务机关扣留原件,购买方暂不得将专用发票作为增值税进项税额的抵扣凭证:

- ① 重复认证,是指已经认证相符的同一张专用发票再次申请认证。
- ② 密文有误,是指专用发票所列密文无法解译。
- ③ 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一致。
- ④ 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。

## 七、开具专用发票后发生退货或者开票有误的处理

增值税一般纳税人开具增值税专用发票后,发生销货退回、销售折让以及开票有误等情况,需要开具红字专用发票的,应根据不同的情况分别处理:

(1) 因专用发票抵扣联、发票联均无法认证的,由购买方填报“开具红字增值税专用发票申请单”(以下简称“申请单”),填写具体原因以及相对应的蓝字专用发票的信息,主管税务机关审核后出具“开具红字专用发票通知单”(以下简称“通知单”)。购买方不做进项税额转出处理。

(2) 购买方所购货物不属于增值税扣税项目范围,取得的专用发票未经认证的,由购买方填报“申请单”,并在“申请单”上填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息,主管税务机关审核后出具“通知单”。购买方不做进项税额转出处理。

(3) 因开票有误,购买方拒收专用发票的,销售方必须在专用发票认证期限内向主管税务机关填报“申请单”,填写具体原因以及相对应蓝字专用发票的信息,同时提供由购买方出具的写明拒收理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料,主管税务机关审核确认后出具“通知单”。销售方凭“通知单”开具红字专用发票。

(4) 因开票有误等原因,尚未将专用发票交付购买方的,销售方必须在开具有误专用发票的次月内向主管税务机关填报“申请单”,填写具体原因以及蓝字专用发票的信息,同时提供由销售方出具的写明具体理由、错误具体项目以及正确内容的书面材料,主管税务机关审核确认后出具“通知单”。销售方凭“通知单”开具红字专用发票。

(5) 发生销货退回或销售折让的,除按照上述规定处理外,销售方还应在开具红字专用发票后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。

(6) 小规模纳税人申请代开专用发票的,比照上述规定处理,“通知单”第二联交代税务机关。



### 教学小结 >>>>

一般纳税人和小规模纳税人的区分标准有以下两条:

- (1) 实质性标准。会计核算健全,可以准确进行税款的核算和征管。
- (2) 形式上销售额标准年应征增值税销售额 500 万元及以下的认定为小规模纳税人。

税率和征收率背后的规律:不同应税商品适用不同的税率;农产品和日用大众化普遍生活用商品,可以抵扣进项税额较多的行业,税率较低;出口商品不含税,适用于零税率。很多税收优惠的政策导向是“绿色生产、创新环保、节能节水、低碳发展”,各类税收优惠都会体现在现实的应纳税额计算和征管过程中。

一般纳税人采用一般计税方法(进项税额抵扣方法)计算纳税,销售货物等给一般纳税人的要开增值税专用发票,用作销项税额和进项税额抵扣计算的凭据,其销售额为不含税销

销售额。小规模纳税人采用简易计税方法纳税,其销售额为含税销售额,先要换算为不含税销售额,乘以征收率计算征收。

正常情况下,增值税的销售额都是指不含税的销售额;某些特殊情况下会有含税销售额的销售形式或方式,需要按照税法规定的公式换算。在日常经济生活中,会发生很多不同种类的特殊销售情形,税法对销售额的大小和计算做出了特别的规定处理。

增值税含税和不含税销售情况的归纳:除非有特别说明,增值税销售额都是不含税销售额;开具专用发票的销售额都是不含税销售额,开具普通发票的销售额都为含税销售额;商场、零售只能开具普通发票,为含税销售额;所有的价外费用都是含税销售额,要注意区分包装物租金和押金,按照规定收取并退还的押金不是价外收费;同时符合两个条件的代垫运费不是价外收费;小规模纳税人只能开具普通发票,为含税销售额;小规模纳税人即使从一般纳税人处取得专用发票,也只能视同普通发票使用;小规模纳税人向一般纳税人销售货物等,可以向主管税务机关申请代开增值税专用发票;购进免税农产品可以抵扣9%的进项税额,所以免税农产品的实际成本=买价 $\times$ (1-9%),相当于含税购进;如果发生了进项税额转出情况,购进免税农产品负担的进项税额=买价 $\times$ 9%=实际成本 $\div$ (1-9%) $\times$ 9%。

一般纳税人销项税额=销售额 $\times$ 适用税率。销售额包括增值税专用发票上注明的金额和价外收费两部分。当期应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。一式三联的增值税专用发票是购销双方的桥梁,销售方的销项税额(记账联)就是购买方的进项税额(抵扣联),但是并非所有的销项税额都可以用来抵扣,两者是不匹配的。“当期”是税法规定的概念,在税收征管中的每一个时间节点都要特别注意“物流、资金、价值”三流合一,以免引起涉税风险,带来损失。

一些特殊的销售行为没有销售额,但有特殊的计税基础(组成计税价格)的规定。混营和兼营行为要注意区分项目分别核算计税,否则会“一律从高计征”。

增值税的难点之一是扣减发生期进项税额的规定。通俗来讲,就是有以前时期不能确定购买物资的具体用途而申报抵扣了进项税额,在后来实际使用时,发生了税法规定的不能抵扣的情形,就要在实际使用的期间,把原来已经申报抵扣的那部分进项税额扣除掉。

进口货物“税上加税”的计算原理:首先确定关税完税价格,然后计算关税,再根据公式计算应税消费品的消费税,最后计算进口环节应缴纳的增值税。这部分增值税是缴纳给海关的,企业计入进口环节的进项税额。

增值税起征点适用于个人。起征点的含义是超过规定金额的,全额征税。免征额是指免于缴税的金额部分,只有超过免征额的部分,才会征税。

日常实际工作中使用的发票种类各异,注意区分并防伪查询。增值税专用发票的管理严格规范,企业应按照规范时间和要求开具发票,并按时申报纳税。最高开票限额是指不能达到的最高金额。

增值税有大量的税收优惠和减免政策。国家鼓励的绿色环保、节能节水、高新技术创新发展等行业会有较多、较大的优惠;直接形成财政收入、取得财政补贴、公益性的项目征税没有实质性的财政意义;对个人、农业生产者自产自销,以及一些特殊的具备重大普遍社会价值意义的项目实施免征政策。



## 知识巩固 >>>>

### 一、单项选择题

- “营改增”全面实施后,我国现行增值税为( )增值税。
  - 生产型
  - 流通型
  - 消费型
  - 收入型
- 增值税小规模纳税人的征收率是( )。
  - 2%
  - 3%
  - 4%
  - 6%
- 交通运输业的增值税税率为( )。
  - 6%
  - 5%
  - 7%
  - 9%
- 期货交易征收增值税的环节是( )。
  - 出售期货合约
  - 签订期货合约
  - 期货实物交割
  - 出售期货实物
- 甲公司委托乙公司从美国 GM 公司进口货物一批,考虑到乙公司对报关进口实务操作不熟悉,约定由丙公司代理报关进口货物。按照税法规定,进口环节应缴纳增值税的纳税义务人是( )。
  - 甲公司
  - 乙公司
  - 丙公司
  - 美国 GM 公司
- “营改增”一般纳税人确定的应税服务年销售额标准为( )万元。
  - 50
  - 80
  - 100
  - 500
- 下列适用于“低税率”9%的是( )。
  - 彩电
  - 盐
  - 税法教材
  - 煤炭制品
- 下列商场常见的促销手段中,符合税法规定的“折扣销售”的是( )。
  - 买一送一
  - 购物返券
  - 全场 5 折销售
  - 购物抽奖赠送黄金
- 下列业务中,取得的是含税销售额的有( )。
  - 农业生产者自产自销苹果
  - 一般纳税人开具专用发票销售计算机
  - 小规模纳税人请税务机关代开发票销售手机
  - 一般纳税人销售瓷砖同时收取了运输费
- 一般纳税人如果某期根据公式“销项税额-进项税额”计算出来的结果是负数,表明( )。
  - 当期销售量很大,进货量很少
  - 当期销售量很小,进货量很大
  - 企业发生生产经营和资金流转困难
  - 企业纳税困难,需要申请减免税
- 下列项目中,属于“不得抵扣进项税额”的是( )。
  - 小规模纳税人请税务机关代开的专用发票
  - 一般纳税人购进的原材料
  - 使用简易计税方法计算的税款

- D. 从一般纳税人购进应税服务取得的专用发票
12. 某个人核定的增值税起征点为每个月 20 000 元销售额,是指( )。
- A. 超过 20 000 元的部分需要缴纳税款  
B. 小于等于 20 000 元时,无须申报纳税  
C. 小于等于 20 000 元的不需要缴纳税款  
D. 大于等于 20 000 元的需要全额缴纳税款
13. 下列销售业务中,免征增值税的是( )。
- A. 销售进口科教仪器用品  
B. 销售进口的残疾人专用轮椅  
C. 销售古书  
D. 销售集邮邮票
14. 某一般纳税人兼营免税商品,税率为 0,还销售一些税率为 13%和 9%的商品。该单位会计工作按照规范化的财务制度规定,尽量简化,统一核算,则其适用的税率为( )。
- A. 免税  
B. 0  
C. 9%  
D. 13%
15. 采取托收承付方式销售货物的,增值税纳税义务发生的时间是( )。
- A. 发出货物并办妥托收手续的当天  
B. 发出货物或者办妥托收手续的当天  
C. 发出货物并收款的当天  
D. 发出货物并开具专用发票的当天
16. 下列项目所包含的进项税额,不得从销项税额中抵扣的是( )。
- A. 生产过程中出现的报废产品  
B. 用于返修产品修理的易损零配件  
C. 生产企业用于经营管理的办公用品  
D. 生产企业外购自用的小汽车
17. 增值税纳税人的销售额中,价外费用不包括( )。
- A. 收取的手续费  
B. 收取的包装物租金  
C. 收取的销项税额  
D. 收取的违约金
18. A 企业销售货物给 B 企业,委托 C 运输公司(承运部门)将货物运送给 B 企业,并将运费发票转交给 B 企业。下列各项中,可以不将运费计入销售额内的是( )。
- A. B 企业  
B. C 企业  
C. A 企业  
D. 都要计入
19. 企业外购的货物,可以作为进项税额抵扣的是( )。
- A. 外购的固定资产用于企业的生产经营活动  
B. 外购的床单用于职工福利  
C. 外购的礼品无偿赠送给客户  
D. 外购粮食分给职工个人
20. 某增值税一般纳税人以送货上门方式销售空调一批,开出的增值税专用发票上注明价款为 80 000 元、税额为 10 400 元。另开具普通发票,收取运输装卸费 2 034 元、包装费 113 元。该笔业务的不含税销售额为( )元。
- A. 80 247  
B. 81 900  
C. 90 400  
D. 80 000

## 二、多项选择题

1. 下列属于增值税低税率的有( )。

- A. 3%                      B. 6%                      C. 9%                      D. 13%
2. 下列属于视同销售行为的有( )。
- A. 将自产的货物用于集体福利                      B. 将购买的货物用于个人消费  
C. 将委托加工的货物分配给股东                      D. 将购买的货物无偿捐赠给学校
3. 根据税法规定,下列不属于一般纳税人“价外收费”的有( )。
- A. 代收代缴的消费税  
B. 同时符合两个条件的代垫运费  
C. 按照规定期限收取并退还的白酒包装物押金  
D. 代收的行政事业性收费
4. 下列关于折扣方式销售的说法,正确的有( )。
- A. 折扣销售就是销售折扣  
B. 折扣销售是鼓励多购买而给予价格的折扣  
C. 折扣销售不是数量的折扣  
D. 只能同一张发票上注明折扣金额
5. 下列各项中,不得抵扣进项税额的有( )。
- A. 用于免征增值税项目的货物  
B. 用于生产的固定资产  
C. 非正常损失的在产品耗用的购进货物  
D. 购买免税农产品作为生产原材料
6. 下列各项中,可以免征增值税的有( )。
- A. 农业生产者自产自销                      B. 蔬菜流通环节  
C. 避孕药品                      D. 旧书销售
7. 下列关于专用发票基本联次的用途,说法正确的有( )。
- A. 存根联作为税务机关比对认证的凭证  
B. 发票联作为购买方的记账凭证  
C. 抵扣联作为购买方认证抵扣进项税额的凭据  
D. 记账联作为销售方的记账凭证
8. 下列纳税义务发生时间,正确的有( )。
- A. 开具发票未收款的,为开票的当天  
B. 销售货物的,为收讫销售款项的当天  
C. 委托代销的,为收到代销清单或收到货款的当天,或者发出代销货物满 180 天的当天  
D. 销售生产工期超过 12 个月的货物,为收到预收款或者合同约定的收款日期的当天
9. 下列关于发票开具的说法,正确的有( )。
- A. 小规模纳税人经过申请,主管税务机关特别审批,可以开具专用发票  
B. 发票只能在当地开具,不得携带外地使用  
C. 增值税专用发票和普通发票都可以用来申报认证,抵扣进项税额  
D. 发票一式多联的,必须一次性填写完整所有联次和相应内容
10. 下列关于纳税地点的说法,正确的有( )。
- A. 固定业户向其机构所在地主管税务机关申报纳税

- B. 固定业户总分支机构不在同一县(市)的,可以任选一地汇总申报纳税
- C. 固定业户到外县(市)销售,应当向某机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项
- D. 非固定业户到本县(市)销售,也应向某机构所在地的主管税务机关报告外出经营事项
11. 下列行为中,应当计算销项税额的有( )。
- A. 将自产的货物用于非应税项目                      B. 将购买的货物投入生产后销售产品
- C. 将购买的货物无偿赠送他人                      D. 将购买的货物用于集体福利
12. 企业购货发生退回或折让,下列有关购销双方的纳税处理,正确的有( )。
- A. 销货方可收回已开出的增值税专用发票,注明作废,并依实际销售额重开增值税专用发票
- B. 销货方可减少退回或折让当期的销售额和销项税额
- C. 销货方持购货方主管税务机关填开的购货退回和折让证明单,并按销售金额开具红字增值税专用发票,同时按实际销售额重开增值税专用发票
- D. 购货方应按红字增值税专用发票上注明的增值额,减少当期进项税额,否则以偷税论处
13. 一般纳税人具有( )行为的,不得领购增值税专用发票。
- A. 会计核算不健全
- B. 不能向税务机关准确提供增值税销项税额、进项税额的资料
- C. 私自印制专用发票
- D. 借用他人的专用发票
14. 下列项目中,免征增值税的有( )。
- A. 用于科学实验的进口仪器                      B. 国际组织无偿援助的进口物资
- C. 外国企业无偿援助的进口设备                      D. 个人销售自己使用过的家具
15. 增值税一般纳税人发生的下列业务中,不得开具增值税专用发票的有( )。
- A. 销售旧货给一般纳税人                      B. 向消费者个人销售货物
- C. 销售免税商品                      D. 国有粮库收购农民手中的余粮
16. 甲企业为增值税一般纳税人,2019年7月购进化妆品一批,取得的增值税专用发票上注明的价款为50 000元,增值税为6 500元。甲企业将该批化妆品的20%用于集体福利,10%用于个人消费,剩余的70%用于无偿赠送。对上述业务的税务处理,下列说法中正确的有( )。
- A. 购进的化妆品可以抵扣进项税额6 500元
- B. 将购进化妆品的20%用于集体福利,属于增值税视同销售行为,可以抵扣该化妆品的进项税额
- C. 将购进化妆品的10%用于个人消费,属于增值税视同销售行为,可以抵扣该化妆品的进项税额
- D. 将购进化妆品的70%用于无偿赠送,属于增值税视同销售行为,可以抵扣该化妆品的进项税额
17. 下列业务中,应当征收增值税的有( )。
- A. 电信器材的生产销售                      C. 某报社自己发行报刊

B. 将货物交付他人代销 D. 将自产货物用于集体福利

18. 根据现行政策,下列项目适用9%低税率的有( )。

- A. 印刷厂自行购买纸张印刷图书 B. 苗圃销售自种花卉  
C. 采矿公司销售开采的矿产品 D. 果品公司批发水果

19. 某纳税人为固定业户,总机构和分支机构不在同一县(市),其纳税地点应为( )。

- A. 统一在总机构所在地纳税,分支机构不纳税  
B. 只在各分支机构所在地纳税,总机构不纳税  
C. 由总机构和分支机构分别在各自所在地纳税  
D. 经批准,可由总机构汇总在总机构所在地纳税,各分支机构不再纳税

20. 下列情况下,不属于受托方加工业务,需按照受托方销售自制货物征收增值税的有( )。

- A. 由委托方提供原材料生产的货物  
B. 委托方提供原材料,受托方收取加工费加工的货物  
C. 受托方先将原材料卖给委托方,然后再加工的货物  
D. 受托方以委托方名义购进原材料生产的货物

### 三、计算分析题

1. 某小规模纳税人某月销售货物5万元,请计算其应缴纳的增值税。

2. 某制药厂属于一般纳税人,税率为13%,各类生产和销售都实行分开核算。某月发生以下业务:

- (1) 销售一批药品,价值100万元,开具专用发票。  
(2) 销售一批药品,价值20万元,开具普通发票;另外销售免税药品10万元。  
(3) 购入生产用原材料一批,收到的专用发票上注明的销售额为40万元。经过成本核算部门核实,有20%用于免税药品生产。另外,支付运输费用5000元,取得运输业专用发票。  
(4) 期初有留抵税额2万元。

相关发票都合法,且均可以抵扣,请计算该月应缴纳的增值税。

3. 甲公司为一一般纳税人,税率为13%,某月发生以下业务:

- (1) 向乙公司销售A商品2000件,总价为1000万元,毛利率为30%。给予乙公司10%的商业折扣,开具了专用发票并在发票上注明商业折扣。  
(2) 上述销售成立后,乙公司退回商品400件,甲公司开具了红字专用发票给乙公司。  
(3) 甲公司收到退回商品后,把其中一半作为福利发放给公司职工。

已知相关发票都合法,且均可以抵扣,请计算该月应缴纳的增值税。

4. 某农机厂为一一般纳税人,适用税率为9%。某月发生以下业务:

- (1) 购入零部件用于生产,取得专用发票,不含税价款为20万元。  
(2) 向某小规模纳税人购入某日用品200件,取得由税务机关代开的专用发票,注明不含税价款1万元,3%的征收率。其中,100件作为奖励分发给职工,另外100件作为礼品赠送给采购方。

(3) 接受委托加工机器一台。对方提供原材料的价值为14万元,开具普通发票给对方,收取加工费2万元。

- (4) 销售一批农机,价值50万元,开具专用发票。



(5) 转让一台旧机器,收到价款 4 万元。

(6) 由于暴雨,淋坏了原来购入的用于生产的一批零件,原采购成本为 20 000 元。

(7) 已知期初有留抵税额 3 000 元。

已知相关发票均可以抵扣,请计算上述各项税款,并说明是否可以抵扣;计算该月应缴纳的增值税。

5. M 公司为增值税一般纳税人,适用 13% 的税率,售价均为不含税售价。某月发生以下业务:

(1) 对外加工商品一批,开出的专用发票上注明的加工费为 1 万元。

(2) 采用分期收款方式销售商品 500 件,每件 4 万元;约定分期支付,首期支付 50%。实际支付时,由于对方资金紧张,只支付了 500 万元。

(3) 公司销售某商品,售价为 8 万元,开出普通发票。

(4) 销售某商品,售价为 10 万元,开具专用发票,另收包装费 5 000 元。

(5) 购买一批生产原材料,价款为 500 万元,收到对方开具的专用发票。

(6) 试制一批新产品,市场上无同类产品销售价格,生产成本为 20 万元,对外进行市场推广无偿赠送给消费者。

已知上述发票均可以抵扣,请计算 M 公司应缴纳的增值税。

6. 某企业申报进口一批商品,海关核定的完税价格为 10 万元,已知消费税税率为 5%,增值税税率为 13%,关税税率为 20%。请分别计算进口环节应纳各类税款。

7. 甲运输公司属于增值税一般纳税人,适用税率为 9%。10 月发生以下业务:

(1) 提供运输服务,取得不含税收入 500 万元,开具专用发票。

(2) 提供运输服务,取得含税收入 100 万元,开具普通发票。

(3) 与乙运输公司(增值税一般纳税人)共同承接一项联运业务,收取全程含税货运收入 200 万元,并全额开具了增值税专用发票;支付给乙运输公司不含税运费 80 万元,取得乙运输公司开具的专用发票。

(4) 提供装卸搬运服务(增值税税率为 6%),取得不含税收入 50 万元。

(5) 将部分自有车辆对外出租(增值税税率为 13%),租赁期为 1 个月,取得不含税租金收入 30 万元。

(6) 购入汽油用于运输业务,取得销售方开具的专用发票,价款为 40 万元。

(7) 购入一辆船舶用于运输业务,取得销售方开具的专用发票,价款为 200 万元。

已知相关票据在本月均允许抵扣,请计算甲运输公司当月应缴纳的增值税。

8. 某家具厂为增值税一般纳税人,9 月发生以下经济业务:

(1) 向林场购进原木一批并验收入库,取得农产品收购发票,收购金额为 10 万元。

(2) 销售家具一批,价款为 80 万元,开具增值税专用发票。

(3) 零售家具,价税合计为 20 万元;应居民要求送货上门,另收取运输费 3 000 元。

(4) 将一批家具发往省外某家具经销公司代销,该批家具的生产成本为 60 万元,与代销单位约定不含税的代销价格为 80 万元。

(5) 公司办公楼建设工程领用自产家具一套,生产成本为 5 000 元,同类家具不含税市场价为 8 000 元。

(6) 因管理不善丢失一批以前购入的包装物,账面成本为 5 万元。

(7) 购入不需要安装的生产用设备一台,取得的增值税专用发票上注明的价款为40万元,另支付该设备的运输费并取得了专用发票,运费为6 000元,全部款项已通过银行转账支付。

(8) 省外家具经销公司发来代销清单,销售家具价款80万元,家具厂向经销公司开具了增值税专用发票。向经销商支付代销手续费5万元,收到了经销商开具的普通发票。

已知相关进项税额可抵扣,请计算家具厂当月应缴纳的增值税。