

## 第六章 增值税法律制度

- 01 / 增值税纳税人、征税范围和税率
- 02 / 增值税的应纳税额
- 03 / 增值税的税收优惠
- 04 / 增值税的征收管理和发票管理
- 05 / 增值税的出口退（免）制度

### 本章考情分析

本章内容难度较大，但 99% 内容在初级都学过了，所以学习难度并不大。2019 年教材根据最新政策进行调整修订，预计 2019 年考试分值在 15 分左右。

### 第一节 增值税的纳税人、征税范围和税率

- ▶ 增值税纳税人
- ▶ 增值税征税范围
- ▶ 增值税税率

#### 一、增值税纳税人

增值税是以商品在流转过程中产生的增值额为计税依据而征收的一种货物和劳务税。

增值税分为生产型、收入型和消费型。

增值税纳税人是在中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、无形资产或者不动产的单位和个人。

##### （一）纳税人分类

类别	年应税销售额	计税方法
一般	>500 万	①可以开具增值税专用发票 ②税款抵扣制
小规模	≤500 万	①一般开具普通发票，可代开 ②简易办法征收

年应税销售额是指纳税人在连续不超过 12 个月或四个季度的的经营期内累计应征增值税销售额。	
特殊情形	①小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料，可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定， ②年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按小规模纳税人纳税， ③非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，可以选择按小规模纳税人纳税。
可自行开具专用发票的小规模纳税人	住宿业、鉴证咨询业、建筑业、工业、信息传输、软件和信息技术服务业，租赁和商务服务业，科学研究和技术服务业，居民服务、修理和其他服务业小规模纳税人试点自行开具增值税专用发票的（销售其取得的不动产除外）。
不办理一般纳税人登记情形	①按照政策规定选择按小规模纳税人纳税的； ②年应税销售额超过规定标准的其他个人。
其他	①除国家税务总局另有规定外，一经登记为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。 ②纳税人自一般纳税人生效之日起，按照增值税一般计税方法计算应纳税额，并可以按照规定领用增值税专用发票，财政部、国家税务总局另有规定的除外。

【例题▪ 多选题】根据增值税法律制度的规定，下列关于纳税人的表述中正确的有（ ）。

- A. 个体工商户必须按照小规模纳税人纳税
- B. 非企业性单位可以选择按照小规模纳税人纳税
- C. 不经常发生应税行为的企业可以选择按照小规模纳税人纳税
- D. 年应税销售额超过小规模纳税人标准的其他个人按照一般纳税人纳税

【答案】BC

【解析】选项 AD 个体工商户以外的其他个人，不办理一般纳税人的登记，个体工商户符合一般纳税人标准的，应登记为一般纳税人。

## 二、增值税征税范围



#### （一）销售货物

销售货物是指有偿转让货物的所有权，包括电力、热力、气体在内。

#### （二）销售劳务

提供应税劳务，是指有偿提供加工、修理修配劳务。

1. 加工：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；
2. 修理修配：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。

#### （三）销售服务

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

交通服务业	陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务
邮政服务	邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务
电信服务	基础电信服务和增值电信服务
建筑服务	工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务
金融服务	贷款服务、直接收费金融服务、保险服务（人身保险和财产保险）和金融商品转让
现代服务	研发和技术服务、信息技术服务、文化创意服务、物流辅助服务、租赁服务、鉴证咨询服务、广播影视服务、商务辅助服务和其他现代服务
生活服务	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. 交通运输服务

包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

## 2. 邮政服务

普遍服务	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
特殊服务	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
其他服务	邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动

【提示】邮政储蓄属于金融服务

## 3. 电信服务

基础电信服务	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；出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动。
增值电信服务	①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。 ②卫星电视信号落地转接服务；

【提示】自2016年2月1日起，纳税人通过楼宇、隧道等室内通信分布系统，为电信企业提供的语音通话和移动互联网等无线信号室分系统传输服务，分别按照基础电信服务和增值电信服务缴纳增值税。

## 4. 建筑服务

工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

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、扩容费以及类似收费，按照安装服务缴纳增值税。

【提示】其他建筑服务包括：钻井、拆除建筑物或者构筑物、平整土地、园林绿化、疏浚（航道疏浚属于物流辅助服务）、建筑物平移、搭脚手架、爆破、矿山穿孔、表面附着物剥离和清理等工程作业。

## 5. 金融服务

贷款服务	①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。 ②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。
直接收费金融服务	为货币资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；如货币兑换、账户管理、电子银行、信用卡、信用证等。
保险服务	包括人身保险服务和财产保险服务
金融商品转让	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

## 6. 现代服务

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（非建筑服务）、专业技术服务
信息技术服务	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 and 信息系统增值服务

文化创意服务	设计服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务
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
租赁服务	①融资租赁服务：不动产融资租赁和有形动产融资租赁 经营租赁服务：不动产经营租赁和有形动产经营租赁 ②融资性售后回租按照金融服务—贷款服务缴税 ③将建筑物、构筑物等不动产或者飞机、车辆等有形动产的广告位出租给其他单位或者个人用于发布广告，按照经营租赁服务缴税 ④车辆停放服务、道路通行服务（包括过路费、过桥费、过闸费等）等按照不动产经营租赁服务缴税。
鉴证咨询服务	①包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。 ②翻译服务和市场调查服务按照咨询服务缴税。
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）服务 【提示】广告的制作、发行属于现代服务—广告服务
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 【提示】经纪代理服务包括金融代理、知识产权代理、货物运输代理、代理报关、法律代理、房地产中介、职业中介、婚姻中介、代理记账、拍卖等。
其他现代服务	

## 7. 生活服务

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。

### （四）销售无形资产及不动产

1. 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。

2. 销售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。

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。

### （五）进口货物

进入中国境内的货物，对于进口货物，除依法征收关税外，还应在进口环节征收增值税。

【例题■多选题】下列项目中，按照“商务辅助服务”税目征收增值税的有（ ）。

- A. 企业管理服务
- B. 经纪代理服务
- C. 人力资源服务
- D. 安全保护服务

【答案】ABCD

### （六）视同销售

#### 1. 视同销售货物

①将货物交付其他单位或者个人代销。

②销售代销货物。

③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，

但相关机构设在同一县（市）的除外。

④将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。

⑤将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户。

⑥将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。

⑦将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人。

情形		自产、委托加工收回的货物	外购的货物
对内	简易计税项目、免税项目	×	×
	集体福利或个人消费	√	×
对外	投资	√	√
	分配	√	√
	捐赠	√	√
委托他人代销或受托代销		√	√
统一核算机构之间货物移送（不同县市）		√	√

## 2. 视同销售服务、无形资产或不动产

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

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

③财政部和国家税务总局规定的其他情形。

### （七）非经营活动的界定

1. 销售服务、无形资产或者不动产，是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产，但属于下列非经营活动的情形除外：

（1）行政单位收取的同时满足以下条件的政府性基金或者行政事业性收费。

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

②收取时开具省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据；

③所收款项全额上缴财政。

（2）单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务；

（3）单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务；

（4）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

2. 在境内销售服务、无形资产或者不动产，是指：

（1）服务（租赁不动产除外）或者无形资产（自然资源使用权除外）的销售方或者购买方在境内；

（2）所销售或者租赁的不动产在境内；

（3）所销售自然资源使用权的自然资源在境内；

（4）财政部和国家税务总局规定的其他情形

3. 下列情形不属于在境内销售服务或者无形资产：

（1）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务、

（2）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外使用的无形资产。

- (3) 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，
- (4) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

【例题·单选题】根据增值税法律制度的规定，下列行为中，应视同销售货物行为征收增值税的是（ ）。

- A. 购进货物用于简易计税项目
- B. 购进货物用于免税项目
- C. 购进货物用于无偿赠送其他单位
- D. 购进货物用于集体福利

【答案】C

【解析】将购进货物用于投资、分配、赠送视同销售，用于简易计税项目、免税项目、集体福利和个人消费不得抵扣进项税额。

### 三、增值税税率

税率		范围
基本税率：16%		除低税率适用范围外
低税率	10%	很多
	6%	很多
零税率		一般纳税人出口货物，国务院另有规定除外。
征收率	5%/3%	小规模纳税人和实行简易办法征收的一般纳税人

【提示】根据财政部税务总局海关总署《关于深化增值税改革有关政策的公告》，从2019年4月1日起，纳税人发生增值税应税销售行为或者进口货物，原适用16%和10%税率的，税率分别调整为13%、9%。

#### (一) 基本税率

增值税基本税率为16%，适用范围包括：

1. 一般纳税人销售货物或进口货物，除税法另有规定外；
2. 一般纳税人提供加工、修理修配劳务；
3. 一般纳税人提供有形动产租赁服务。

#### (二) 低税率

10%	农业类	农产品（初级）；饲料、化肥、农药、农机、农膜、二甲醚；
	生活类	粮食、食用植物油、食用盐、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；
	文化类	音像制品、图书、报纸、杂志、电子出版物；
10%	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（又晕土方煎鸡蛋）	
6%	增值电信、金融、现代服务（除有形动产租赁服务和不动产租赁服务外）、生活服务，销售无形资产（除转让土地使用权外）	

#### (三) 零税率

1. 纳税人出口货物，国务院另有规定的除外；

2. 输往海关管理的保税工厂、保税仓库和保税区的货物；

3. 境内单位和个人发生的跨境应税行为：

（1）国际运输服务

①在境内载运旅客或者货物出境；

②在境外载运旅客或者货物入境；

③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。

【提示】

（1）低税率中的农产品是指一般纳税人销售或进口农产品；

（2）执行低税率粮食及农产品为初级农产品（包括面粉），不包括再加工的产品，如淀粉、方便面、速冻水饺；

（3）食用盐（非工业用盐）、居民用煤炭制品（非煤炭）、农机（非农机配件）；

（4）零税率是指对出口货物在出口环节不征税，且对出口前已缴纳的增值税进行退税，使该产品在出口后完全不含增值税；

免税是指销售环节不征收增值税，同时不能抵扣进项税额。

（四）征收率

1. 一般纳税人销售自己使用过的物品：

①销售不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产，依照 3%的征收率减按 2%征税；

②销售自己使用过的 2009 年 1 月 1 日以后购进或自制的固定资产，按适用税率（16%）征税；

③销售自己使用过的 2008 年 12 月 31 日以前购进或自制的固定资产，依照 3%的征收率减按 2%征收；

④销售自己使用过的除固定资产以外的物品，按适用税率征税。

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

①县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力；

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（不含粘土石心砖、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（一般纳税人的自来水公司销售自来水）；

⑥商品混凝土（仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土）；

3. 一般纳税人销售货物属于下列情形之一的，暂减按简易办法依照 3%征税率缴纳增值税：

①寄售商店代销寄售物品（包括居民个人寄售物品在内）；

②典当业销售死当物品。

4. 小规模纳税人（除其他个人外）销售自己使用过的固定资产，减按 2%征收率征收增值税。

5. 纳税人销售旧货，按照简易办法依照 3%的征税率减按 2%征收增值税。

【提示】销售旧货和销售自己使用过的物品

纳税人	销售旧货	销售 08-12-31 之前自用固定资产	销售 09-1-1 之后自用固定资产	销售自用非固定资产
-----	------	----------------------	--------------------	-----------



		产		
一般纳税人	3%减按 2%		16%	
	售价 ÷ (1+3%) × 2%		售价 ÷ (1+16%) × 16%	
小规模纳税人	3%减按 2%			3%
	售价 ÷ (1+3%) × 2%			售价 ÷ (1+3%) × 3%

## 6. 征收率的特殊规定

### (1) 小规模纳税人

- ①转让其取得的不动产，按照 5%的征收率征收增值税；
- ②小规模纳税人出租其取得的不动产（不含个人出租住房）按照 5%的征收率征收增值税；
- ③房地产开发企业销售自行开发的房地产老项目，按照 5%的征收率征收增值税；

### (2) 一般纳税人

- ①一般纳税人转让其 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计税，按照 5%的征收率征收增值税；
- ②一般纳税人出租其 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计税，按照 5%的征收率征收增值税；
- ③房地产开发企业销售自行开发的房地产老项目，选择适用简易计税方法计税，按照 5%的征收率征收增值税；

(3) 纳税人提供劳务派遣服务，选择差额征税的，按照 5%的征收率征收增值税。（不论一般纳税人还是小规模纳税人）

【例题▪ 计算题】甲公司为一一般纳税人，2008 年 11 月 30 日购进一台机器设备，2017 年 11 月 30 日将其出售，售价 103 万元（含税）。计算甲公司此项业务应纳增值税销项税额。

【答案】销项税额  $103 \div (1+3\%) \times 2\% = 2$ （万元）

【例题▪ 计算题】甲公司为一一般纳税人，2012 年 11 月 30 日购进一台机器设备，2018 年 11 月 30 日将其出售，售价 116 万元（含税）。计算甲公司此项业务应纳增值税销项税额。

【答案】销项税额  $116 \div (1+16\%) \times 16\% = 16$ （万元）

【例题▪ 计算题】甲公司为一小规模纳税人，2008 年 11 月 30 日购进一台机器设备，2017 年 11 月 30 日将其出售，售价 103 万元（含税）。计算甲公司此项业务应纳增值税销项税额。

【答案】销项税额  $103 \div (1+3\%) \times 2\% = 2$ （万元）

【例题▪ 多选题】一般纳税人销售的下列货物中，适用 10%低税率的有（ ）。

- A. 淀粉
- B. 杂粮
- C. 自来水
- D. 食用盐

【答案】BCD

【解析】淀粉不属于初级农产品，应当按照 16%税率征收增值税。

【例题▪ 多选题】一般纳税人销售的货物中，可以适用 3%征收率有（ ）。

- A. 县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力
- B. 建筑用的砂、土、石料
- C. 自来水
- D. 旧货

【答案】ABCD

【例题·单选题】某书店是增值税一般纳税人，2018年10月销售图书取得含税销售额6.6万元。根据增值税法律制度的规定，该书店此项业务的增值税销项税额为（ ）万元。

- A. 0.6
- B. 0.8
- C. 0.9
- D. 1.15

【答案】A

【解析】图书适用的增值税税率为10%，

$$\text{销项税额} = 6.6 \div (1 + 10\%) \times 10\% = 0.6 \text{ (万元)}。$$

## 第二节 增值税的应纳税额

- ▶ 一般计税方法应纳税额的计算
- ▶ 简易计税方法应纳税额的计算
- ▶ 进口货物应纳税额的计算

### 一、一般纳税人应纳税额的计算

当期应纳增值税额=当期销项税额-当期进项税额

销项税额=不含税销售额×税率

或当期销项税额=组成计税价格×税率

#### (一) 当期销项税额的确定

##### 1. 一般销售额

纳税人发生应税销售行为向购买方收取的全部价款和价外费用；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、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费。

【提示】价外费用不包括下列项目：

- ①受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。
- ②同时符合以下条件的代垫运费：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货方的。
- ③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。
- ④同时符合以下条件代为收取的政府性基金或行政事业性收费：
  - a. 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；
  - b. 收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据；
  - c. 所收款项全额上缴财政。

## 2. 含税销售额的换算

计入销售额中的价款和价外费用均应为不含增值税的金额。

不含税销售额=含税销售额 $\div$ （1+增值税税率）

### 【提示】

- ①增值税专用发票注明的销售额不含税；
- ②商业企业的零售价含税；
- ③价外费用和逾期包装物押金含税；（包装物租金属于价外费用）

【例题■多选题】下列各项中，应计入增值税应税销售额的有（）。

- A. 向购买者收取的包装物租金
- B. 向购买者收取的销项税额
- C. 因销售货物向购买者收取的手续费
- D. 受托加工应征消费税的消费品代收代缴的消费税

【答案】AC

【例题■单选题】2018年10月甲公司销售产品取得含增值税价款116000元，另收取包装物租金6960元。已知增值税税率为16%。甲公司当月该笔业务增值税销项税额的下列计算中，正确的是（）。

- A.  $116000 \times (1+16\%) \times 16\% = 21529.6$  元
- B.  $(116000+6960) \div (1+16\%) \times 16\% = 16960$  元
- C.  $116000 \times 16\% = 18560$  元
- D.  $(116000+6960) \times 16\% = 19673.6$  元

【答案】B

【解析】销项税额=  $(116000+6960) \div (1+16\%) \times 16\% = 16960$

3. 纳税人销售货物或者提供应税劳务的价格明显偏低且无正当理由的，或视同销售行为无销售额的，税务机关依下列顺序确定销售额：

- （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）组成计税价格，公式如下：

组成计税价格（销售额）：

### ①非消费税应税货物

$$= \text{成本} + \text{利润}$$

$$\text{成本} + \text{成本} \times \text{成本利润率}$$

$$\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$$

### ②应纳消费税货物

$$= \text{成本} + \text{利润} + \text{消费税}$$

$$(\text{成本} + \text{利润}) \div (1 - \text{消费税率})$$

$$\text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{消费税率})$$

#### 【提示】

1. 成本分两种情况：

①销售自产货物的为实际生产成本；

②销售外购货物的为实际采购成本。

2. “成本利润率”根据规定一般统一为10%，

4. 逾期包装物押金

①单独记账核算的，且时间在1年以内，又未过期的，不并入销售额，税法另有规定的除外。

②在将包装物押金并入销售额征税时，需要先将该押金换算为不含税价，再并入销售额征税。

③包装物押金不应混同于包装物租金，包装物租金在销货时，应作为价外费用并入销售额计算销项税额。

5. 折扣销售

①销售额和折扣额在同一张发票金额栏上分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税；如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。

②未在同一张发票金额栏注明折扣额，而仅在发票的备注栏注明折扣额的，不得从销项税额中减除。

6. 以旧换新方式销售货物

a. 纳税人采取以旧换新方式销售货物（金银首饰除外），应当按新货物的同期销售价格确定销售额。

b. 金银首饰以旧换新的，应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。



#### 7. 以物易物

以物易物双方都应作购销处理，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额并计算进项税额。

【提示】双方应分别开具合法的票据；如果收到的货物不能取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的，不能抵扣进项税额。

#### 8. 营改增行业销售额的规定

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。

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。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。

⑤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。

⑥试点纳税人中的一般纳税人提供客运场站服务，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。

⑦试点纳税人提供旅游服务，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。

选择上述办法计算销售额的试点纳税人，向旅游服务购买方收取并支付的上述费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

⑧试点纳税人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。

⑨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。

#### 9. 销售额确定的特殊规定

①纳税人发生应税行为，将价款和折扣额在同一张发票上分别注明的，以折扣后的价款为销售额；未在同一张发票上分别注明的，以价款为销售额，不得扣减折扣额。

②纳税人发生应税销售行为，开具增值税专用发票后，发生开票有误或者销售折让、中止、退回等情形的，应当按照国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票；未按照规定开具红字增值税专用发票的，不得扣减销项税额或者销售额。

#### 10. 外币销售额的折算

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

【例题】甲公司和乙公司均是增值税一般纳税人，甲公司2018年6月有关增值税计税资料如下：向乙公司出售一套机器设备，同时出售部分配件。其中，设备价款（不含税）1200万元，生产该设备所用原材料、零部件的购入价（不含税）600万元，配件按零售价收取464万元。计算甲公司当月应缴纳的增值税税额。

【解析】

销售机器设备的销项税额=1200×16%=192

零售配件销项税额=464÷(1+16%)×16%=64

购入原材料、零部件进项税额=600×16%=96

当月应纳增值税税额=192+64-96=160

【例题】甲服装厂为增值税一般纳税人，2018年9月销售给乙企业3000套服装，不含税价格为700元/套。由于乙企业购买数量较多，甲服装厂给予乙企业7折的优惠，并按原价开具了增值税专用发票，折扣额在同一张发票的“备注”栏注明。计算甲服装厂当月的销项税额。

【解析】甲服装厂当月的销项税额=3000×700×16%=336000（元）。

【例题】某企业是增值税一般纳税人，2018年10月有关生产经营业务如下：

①销售机器一批，开出增值税专用发票中注明销售额为10000元，税额为1600元，另开出一张普通发票，收取包装费232元。

②销售三批同一规格、质量的货物，每批各2000件，不含增值税销售价格分别为每件200元、180元和60元。经税务机关认定，第三批销售价格每件60元明显偏低且无正当理由。

③将自产的一批新产品3A牌外套300件作为福利发给本企业的职工。已知3A牌外套尚未投放市场，没有同类外套销售价格；每件外套的成本为600元。

要求：计算该企业当月的增值税销项税额。

【解析】①销售机器增值税销项税额

=1600+232÷(1+16%)×16%=1632

②销售货物增值税销项税额

=[200+180+(200+180)÷2]×2000×16%=182400

③3A牌外套增值税销项税额=300×600×(1+10%)×16%=31680

④当月的增值税销项税额=1632+182400+31680=215712

（二）当期进项税额的确定

#### 1. 准予抵扣的进项税额

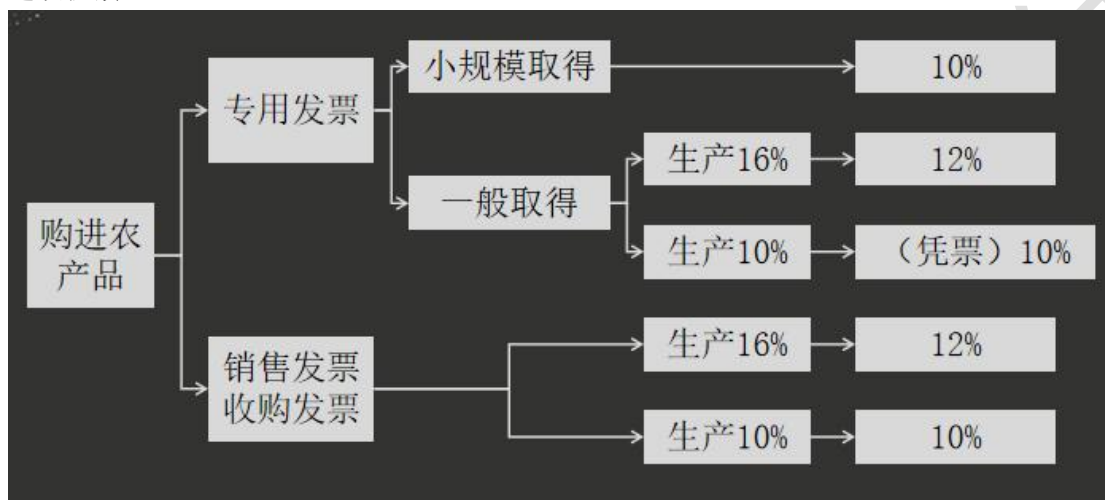
（1）纳税人从销售方取得的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）上注明的增值税税额。

（2）从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。



(3) 购进农产品，按照以下办法扣除：

- ①取得一般纳税人开具的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书的，以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额为进项税额。
- ②从按照简易计税方法依照 3%征收率计算缴纳增值税的小规模纳税人取得增值税专用发票的，以增值税专用发票上注明的金额和 10%的扣除率计算进项税额。
- ③取得（开具）农产品销售发票或收购发票的，以农产品销售发票或收购发票上注明的农产品买价和 10%的扣除率计算进项税额。
- ④纳税人购进用于生产销售或委托受托加工 16%税率货物的农产品，按照 12%的扣除率计算进项税额。



(4) 自境外单位或者个人购进劳务、服务、无形资产或者境内的不动产，从税务机关或者扣缴义务人取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

【提示】增值税扣税凭证包括：

- ①增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）
- ②海关进口增值税专用缴款书
- ③农产品收购发票、销售发票
- ④解缴税款完税凭证

纳税人取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国家税务总局有关规定的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

## 2. 不得抵扣的进项税额

①用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产（不包括其他权益性无形资产）和不动产。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费。

【提示】自 2018 年 1 月 1 日起，纳税人租入固定资产、不动产，既用于一般计税方法计税项目，又用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或个人消费的，其进项税额准予从销项税额中全额抵扣。

②非正常损失的购进货物及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务；

③非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物（固定资产除外）、加工修理修配劳务和交通运输服务；

④非正常损失的不动产，以及该不动产或不动产在建工程（新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产）耗用的购进货物、设计服务和建筑服务；

非正常损失是指管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失，以及因违反法律法规造成货物或不动产被依法没收、销毁、拆除。

⑤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；

⑥纳税人接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用。

⑦小规模纳税人不得抵扣进项税额。但是，一般纳税人取得由税务所为小规模纳税人代开的增值税专用发票，可以将专用发票上填写的税额作为进项税额计算抵扣。

【例题▪ 单选题】下列项目中的进项税额不得从销项税额中抵扣的是（ ）

- A. 销售原材料支付的运输费用
- B. 外购设备支付的货款
- C. 非正常损失的购进货物
- D. 用于个人消费购买的电脑

【答案】CD

【解析】非正常损失的购进货物以及个人消费的购进货物，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

3. 一般纳税人兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=当月无法划分的全部进项税额×（当期简易计税方法计税项目销售额+免征增值税项目销售额）÷当月全部销售额。

【例题▪ 计算题】某企业是增值税一般纳税人，适用税率为16%，2018年7月有关生产经营活动如下：

（1）月初外购货物一批，支付增值税进项税额24万元，中下旬因管理不善，造成该批货物一部分发生霉烂变质，经核实造成1/4损失；

（2）外购的动力燃料支付的增值税进项税额20万元，一部分用于应税项目，另一部分用于免税项目，无法分开核算；

（3）销售应税货物取得不含增值税销售额700万元，销售免税货物取得销售额300万元。计算该企业当月可以抵扣的进项税额。

【解析】

（1）外购货物可以抵扣的进项税额： $24-24\times 1/4=18$ （万元）

（2）外购动力燃料可以抵扣的进项税额： $20\times 700/(700+300)=14$ （万元）

（3）当月可以抵扣的进项税额： $18+14=32$ （万元）

【例题▪ 计算题】某企业是增值税一般纳税人，适用税率16%，2018年12月发生经营业务如下：

（1）销售甲产品给某大商场，开具增值税专用发票，取得不含税销售额160万元；另外，开具增值税专用发票，取得销售甲产品的送货运输费收入11.7万元（不含税）

（2）销售乙产品，开具普通发票，取得含税销售额58万元。

（3）销售自己使用过的2007年进口的摩托车5辆，开具普通发票，每辆取得含销售额1.04万元；每辆摩托车的原值为0.9万元。

（4）购进货物取得增值税专用发票，注明支付的货款120万元、进项税额19.2万元，货物验收入库；另外，支付购货的运输费用6万元（不含税），取得运输公司开具的货物运输业增值税专用发票。

（5）向农业生产者购进免税农产品玉米一批，支付收购价60万元，支付给运输单位的运费



10 万元，取得相关的合法票据，农产品验收入库。本月下旬将购进的农产品的 20%用于本企业职工福利。计算该企业 2018 年 12 月应纳增值税税额。

【解析】(1) 销售甲产品的销项税=160×16%+11.7×10%=26.77 (万元)

(2) 销售乙产品的销项税额=58÷(1+16%)×16%=8 (万元)

(3) 销售自己使用过的摩托车的销项税额=1.04÷(1+3%)×2%×5=0.1 (万元)

(4) 外购货物应抵扣的进项税额=19.2+6×10%=19.8 (万元)

(5) 外购免税农产品玉米应抵扣的进项税额=(60×10%+10×10%)×(1-20%)=5.6 (万元)

(6) 应纳增值税税额=26.77+8+0.1-19.8-5.6=9.47 (万元)

4. 已抵扣进项税额的购进货物(不含固定资产)、劳务、服务,发生不得抵扣情形,如用于集体福利或个人消费,应当将该进项税额从当期进项税额中扣减;无法确定该进项税额的,按照当期实际成本计算应扣减的进项税额。

5. 已抵扣进项税额的无形资产或者不动产,发生不得从销项税额中抵扣情形的,按照下列公式计算不得抵扣的进项税额:

不得抵扣的进项税额=无形资产或者不动产净值×适用税率

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。

6. 不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产,发生用途改变,用于允许抵扣进项税额的应税项目,可在用途改变的次月按照下列公式,计算可以抵扣的进项税额:

可以抵扣的进项税额=固定资产、无形资产、不动产净值/(1+适用税率)×适用税率

上述可以抵扣的进项税额应取得合法有效的增值税扣税凭证。

7. 纳税人适用一般计税方法的,因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的增值税额,应当从当期的销项税额中扣减;因销售折让、中止或者退回而收回的增值税额,应当从当期的进项税额中扣减。

8. 有下列情形之一者,应当按照销售额和增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,也不得使用增值税专用发票:

(1) 一般纳税人会计核算不健全,或者不能够提供准确税务资料的。

(2) 应当办理一般纳税人资格登记而未办理的。

(三) 进项税额抵扣期限的规定

1. 自 2017 年 7 月 1 日起,增值税一般纳税人取得的 2017 年 7 月 1 日及以后开具的增值税专用发票和机动车销售统一发票,应自开具之日起 360 日内认证或登录增值税发票选择确认平台进行确认,并在规定的纳税申报期内,向主管国税机关申报抵扣进项税额。

2. 增值税一般纳税人取得的 2017 年 7 月 1 日及以后开具的海关进口增值税专用缴款书,应自开具之日起 360 日内向主管国税机关报送《海关完税凭证抵扣清单》,申请稽核比对。

二、简易计税方法应纳税额计算

1. 小规模纳税人销售货物、提供应税劳务或者发生应税行为采用简易计税方法计税;应按照销售额和征收率计算应纳增值税税额,不得抵扣进项税额。

应纳税额=不含税销售额×征收率

或应纳税额=含税销售额÷(1+征收率)×征收率

2. 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货:

应纳税额=含税销售额÷(1+3%)×2%

3. 小规模纳税人销售自己使用过的除固定资产及旧货以外的物品:

应纳税额=含税销售额÷(1+3%)×3%

【提示】

①纳税人适用简易计税方法计税的,因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的销售额,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。

②一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。

【例题▪ 计算题】某商场是增值税小规模纳税人,2018年6月,该商场取得零售收入总额18.54万元,还销售了一批使用过的固定资产,开具普通发票,取得含税销售额5.2万元,原值4万元。计算该商场当月的应纳增值税税额。

【解析】

(1) 零售收入应纳增值税税额=18.54÷(1+3%)×3%=0.54

(2) 销售自己使用过的固定资产收入应纳增值税税额=5.2÷(1+3%)×2%=0.10

(3) 当月应纳增值税税额=0.54+0.10=0.64

【例题▪ 计算题】某小型工业企业是增值税小规模纳税人。2018年3月取得销售收入12.36万元(含增值税);购进原材料一批,支付货款3.09万元(含增值税)。计算该企业当月应纳增值税税额。

【解析】

当月应纳增值税税额=12.36÷(1+3%)×3%=0.36(万元)

【例题▪ 计算题】某商店为增值税小规模纳税人,2018年5月,购进童装280套,“六一”儿童节之前以每套128元的含税价格全部零售出去,计算该商店当月销售这批童装应纳增值税税额。

【解析】

当月应纳增值税税额=128÷(1+3%)×3%×280=1043.88(元)

4. 营改增一般纳税人发生下列应税行为可以选择适用简易计税方法计税

①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;

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前签订的尚未执行完毕的有形动产租赁合同;

三、进口货物应纳税额的计算

应纳税额=组成计税价格×税率

组成计税价格(销售额)=

### 1. 非消费税应税货物

$$= \text{关税完税价格} + \text{关税}$$

$$\text{关税完税价格} \times (1 + \text{关税税率})$$

### 2. 应纳消费税货物

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

$$\text{关税完税价格} \times (1 + \text{关税税率}) \div (1 - \text{消费税率})$$

【例题▪ 计算题】某企业是增值税一般纳税人，2018年9月从国外进口一批原材料，海关审定的完税价格为100万元，该批原材料分别按10%和16%的税率向海关缴纳了关税和进口环节增值税，并取得了相关完税凭证。该批原材料当月加工成产品后全部在国内销售，取得销售收入200万元（不含增值税），同时支付运输费8万元（取得增值税专用发票）。已知该企业适用的增值税税率为16%，交通运输业适用的增值税税率为10%。计算该企业当月应缴纳的增值税税额。

【解析】

- (1) 进口原材料的应纳增值税税额（进项）=  $(100+100 \times 10\%) \times 16\% = 17.6$
- (2) 支付运输费用的进项税额=  $8 \times 10\% = 0.8$
- (3) 销售产品的销项税额=  $200 \times 16\% = 32$
- (4) 应纳增值税税额=  $32 - 17.6 - 0.8 = 13.6$

【例题▪ 计算题】某商场是增值税一般纳税人，2018年8月，该企业进口生产办公家具用的木材一批，该批木材在国外的买价20万元（人民币，下同），运抵我国海关前发生的包装费、运输费、保险费等共计10万元。货物报关后，商场按规定缴纳了进口环节增值税并取得了海关开具的完税凭证。假定该批进口货物在国内全部销售，取得不含税销售额50万元。计算该批货物进口环节、国内销售环节分别应缴纳的增值税税额，货物进口关税税率12%，增值税率16%。

【解析】

- (1) 关税完税价格=  $20+10=30$
- (2) 进口关税税额=  $30 \times 12\% = 3.6$
- (3) 组成计税价格=  $30+3.6=33.6$
- (4) 进口环节应纳增值税税额（进项）=  $33.6 \times 16\% = 5.376$
- (5) 国内销售环节的销项税额=  $50 \times 16\% = 8$
- (6) 国内销售环节应纳增值税税额：  $8 - 5.376 = 2.624$

#### 四、扣缴计税方法

境外单位或个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额：

应扣缴税额=购买方支付的价款 $\div$ （1+税率） $\times$ 税率