

第三节 增值税的税收优惠

- ▶ 《暂行条例》及实施细则规定的免税项目
- ▶ 营改增试点过渡政策的规定
- ▶ 跨境行为免征增值税的政策规定
- ▶ 增值税的起征点
- ▶ 其他减免税规定

一、《增值税暂行条例》及实施细则规定的免税项目

（一）销售货物类免征增值税项目

1. 农业生产者销售的自产农产品；
2. 避孕药品和用具；
3. 古旧图书（图书 10%）。
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（非外国企业）无偿援助的进口物资和设备。
6. 由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品。
7. 销售自己使用过的物品。是指其他个人自己使用过的物品。

二、营改增试点过渡政策的规定

（一）免征增值税项目

1. 托儿所、幼儿园提供的保育和教育服务；
2. 养老机构提供的养老服务；
3. 残疾人福利机构提供的育养服务；
4. 婚姻介绍服务；
5. 殡葬服务；
6. 残疾人员本人向社会提供的服务；
7. 医疗机构提供的医疗服务；
8. 从事学历教育的学校提供的教育服务；
9. 学生勤工俭学提供的服务
10. 农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治。
11. 纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览馆、书画院、图书馆在自己的场所提供文化体育服务取得的第一道门票收入。
12. 寺院、宫观、清真寺和教堂举办文化、宗教活动的门票收入。
13. 行政单位之外的其他单位收取的符合《试点实施办法》第十条规定条件的政府性基金和行政事业性收费。

14. 个人转让著作权。
15. 个人销售自建自用住房。
16. 2018 年 12 月 31 日前，公共租赁住房经营管理单位出租公共租赁住房。
17. 台湾航运公司、航空公司从事海峡两岸海上直航、空中直航业务在大陆取得的运输收入。
18. 纳税人提供的直接或者间接国际货物运输代理服务。
19. 符合规定条件的贷款、债券利息收入。
20. 被撤销金融机构以货物、不动产、无形资产、有价证券、票据等财产清偿债务。
21. 保险公司开办的一年期以上人身保险产品取得的保费收入。
22. 符合规定条件的金融商品转让收入。
23. 金融同业往来利息收入。
24. 同时符合规定条件的担保机构从事中小企业信用担保或者再担保业务取得的收入 3 年内免征增值税。
25. 国家商品储备管理单位及其直属企业承担商品储备任务，从中央或者地方财政取得的利息补贴收入和价差补贴收入。
26. 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。
27. 符合规定条件的合同能源管理服务。
28. 2017 年 12 月 31 日前，科普单位的门票收入，以及县级及以上党政部门和科协开展科普活动的门票收入。
29. 政府举办的从事学历教育的高等、中等和初等学校（不含下属单位），举办进修班、培训班取得的全部归该学校的收入。
30. 政府举办的职业学校设立的主要为在校学生提供实习场所、并由学校出资自办、由学校负责经营管理、经营收入归学校所有的企业，从事《销售服务、无形资产或者不动产注释》中“现代服务”（不含融资租赁服务、广告服务和其他现代服务）、“生活服务”（不含文化体育服务、其他生活服务和桑拿、氧吧）业务活动取得的收入。
31. 家政服务企业由员工制家政服务员提供家政服务取得收入。
32. 福利彩票、体育彩票的发行收入。
33. 军队空余房产租赁收入。
34. 为了配合国家住房制度改革，企业、行政事业单位按房改成本价、标准价出售住房取得的收入。
35. 将土地使用权转让给农业生产者用于农业生产。
36. 涉及家庭财产分割的个人无偿转让不动产、土地使用权。
37. 土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者。
38. 县级以上地方人民政府或自然资源行政主管部门出让、转让或收回自然资源使用权（不含土地使用权）。
- 39 随军家属就业。
- 40 军队转业干部就业。

（二）增值税的即征即退

即征即退，是指先按规定缴纳增值税，再由财政部门委托税务部门审批后办理退税手续；

1. 一般纳税人提供管道运输服务，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。
2. 经人民银行、银监会或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人中的一般纳税人，提供有形动产融资租赁服务和有形动产融资性售后回租服务，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行增值税即征即退政策。
3. 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。

(三) 扣减增值税规定

① 退役士兵创业就业。

② 重点群体创业就业。

(四) 金融机构小微企业贷款利息的优惠政策

自 2018 年 9 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日, 对金融机构向小型企业、微型企业和个体工商户发放小额贷款取得的利息收入, 免征增值税。金融机构可以选择以下两种方法之一适用免税:

① 利率 \leq 同期金融机构贷款利率 150% 的, 免征。

②.....

金融机构可按会计年度在以上两种方法之间选定一种作为该年的免税适用办法, 已经选定, 该会计年度内不得变更。

(五) 个人将购买的住房对外销售的税收优惠

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) 的住房对外销售的, 免征增值税。上述政策适用于北京市、上海市、广州市和深圳市之外的地区。

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。

| 购买至销售时间 | 北上广深 | | 北上广深外 |
|------------|---------|-----------------------|-------|
| <2 年 | 5% 全额缴纳 | | |
| ≥ 2 年 | 普通住房 | 免征增值税 | 免征增值税 |
| | 非普通住房 | 销售收入-购房价款差额按 5% 征收增值税 | |

三、跨境应税行为免征增值税的政策规定

境内单位和个人销售的下列服务和无形资产免征增值税, 但使用零税率的除外:

1. 服务

① 工程项目在境外的建筑服务;

② 工程项目在境外的工程监理服务;

③ 工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务;

④ 会议展览地点在境外的会议展览服务;

⑤ 存储地点在境外的仓储服务;

⑥ 标的物在境外使用的有形动产租赁服务;

⑦ 在境外提供的广播影视节目 (作品) 的播映服务;

⑧ 在境外提供的文化体育服务、教育医疗服务、旅游服务。

2. 为出口货物提供的邮政服务、收派服务、保险服务。

3. 向境外单位提供的完全在境外消费的下列服务和无形资产:

① 电信服务;

② 知识产权服务;

③ 物流辅助服务 (仓储服务、收派服务除外);

④ 鉴证咨询服务;

⑤ 专业技术服务;

- ⑥商务辅助服务；
- ⑦广告投放地在境外的广告服务；
- ⑧无形资产。

【提示】向境外单位提供的完全在境外消费的下列服务

| 零税率 | 免征 |
|---|--|
| 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。 | 电信服务；知识产权服务；物流辅助服务（仓储服务、收派服务除外）；鉴证咨询服务；专业技术服务；商务辅助服务；广告投放地在境外的广告服务；无形资产。 |

- 4. 以无运输工具承运方式提供的国际运输服务。
- 5. 为境外单位之间的货币资金金融及其他金融业务提供的直接收费金融服务，且该服务与境内的货物、无形资产和不动产无关。

【例题■多选题】以下情形中，享受增值税免税优惠的有（ ）。

- A. 航空公司提供飞机飞洒农药服务
- B. 两岸海上直航业务
- C. 代理报关业务
- D. 个人转让书籍业务

【答案】AB

【例题■计算题】某管道运输公司主要从事天然气输送服务，属于增值税一般纳税人。2018年12月该公司向客户运输天然气共取得不含税收入3000万元，同时随同天然气输送向客户收取管道维护费55万元，当月发生可抵扣的增值税进项税额为150万元。计算该公司12月可申请办理即征即退的增值税。

【解析】一般纳税人提供管道运输服务，对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。

2018年12月销售额=3000×10%+55÷（1+10%）=3050

2018年12月发生的销项税额为3050×10%=305

当期可抵扣的进项税额为150万元，应纳税额为305-150=155

当期实际税负=155÷3050=5.08%，超过了3%的标准。

该管道运输公司2018年12月实际应缴纳的增值税为3050×3%=91.5（万元）

可申请办理即征即退的增值税为155-91.5=63.5万元

四、增值税起征点

增值税起征点的适用范围限于个人。且不适用于登记为一般纳税人的个体工商户：

- 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。

销售额，是指小规模纳税人的销售额。

【例题■单选题】以下有关增值税起征点的说法，错误的是（ ）。

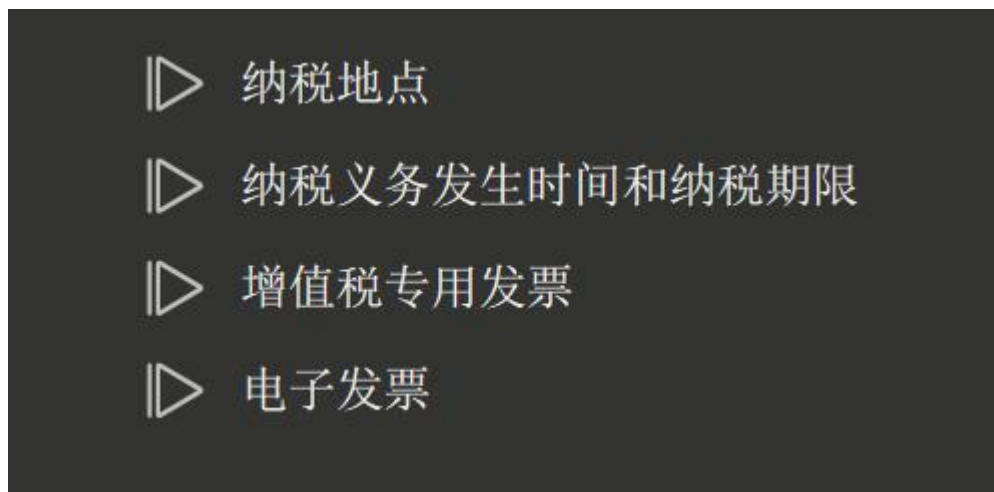
- A. 小规模纳税人的销售额未达到规定的起征点的，免征增值税
- B. 小规模纳税人的销售额达到起征点的，应就其销售全额缴纳增值税
- C. 小规模纳税人的销售额超过起征点的，应就其销售全额缴纳增值税
- D. 小规模纳税人的销售额超过起征点的，应就其超过起征点的销售额部分缴纳增值税

【答案】D

五、其他减免税规定

1. 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。
2. 纳税人发生应税销售行为适用免税规定的，可以放弃免税。放弃免税后，36 个月内不得再申请免税。
3. 纳税人发生应税销售行为同时适用免税和零税率规定的，纳税人可以选择适用免税或零税率。

第四节 增值税的征收管理和发票管理



一、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

①总机构和分支机构不在同一县（市）的，但在同一省（区、市）范围内的，经省（区、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纳税。

②固定业户到外县市销售货物或应税劳务，应向机构所在地主管税务机关报告，并向机构所在地主管税务机关申报纳税；未报告的应向销售地或劳务发生地主管税务机关申报纳税；未向销售地或劳务发生地主管税务机关申报纳税的，由机构所在地主管税务机关补征税款。

2. 非固定业户销售货物、应税劳务或发生应税行为，应当向销售地、劳务发生地或者应税行为发生地的主管税务机关申报纳税；未向销售地、劳务发生地或者应税行为发生地的主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地或者居住地的主管税务机关补征税款；

3. 进口货物，应当向报关地海关申报纳税。

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

5. 其他个人提供建筑服务、销售或租赁不动产、转让自然资源使用权，应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地税务机关申报纳税。

【例题■单选题】根据增值税法律制度的规定，进口货物申报纳税的地点为（ ）。

- A. 收货人取得进口货物地
- B. 收货人机构所在地
- C. 进口货物销售地
- D. 进口货物报关地

【答案】D

【解析】进口货物应纳的增值税，应当向报关地海关申报纳税。

二、纳税义务发生时间和纳税期限

（一）纳税义务发生时间

1. 纳税人销售货物或者应税劳务，其纳税义务发生时间为收讫销售款项或者取得索取销售款

项凭据的当天；先开具发票的，为开具发票的当天。

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

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

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

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

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

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

(7) 纳税人发生视同销售货物行为，为货物移送的当天

(8) 纳税人提供租赁服务采用预收款方式的，为收到预收款的当天；

(9) 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

(10) 纳税人发生视同销售服务、无形资产或不动产的，为服务、无形资产转让完成当天或不动产权属变更的当天。

2. 进口货物的，其纳税义务发生时间为报关进口的当天；

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。

【例题·单选题】根据增值税法律制度的规定，纳税人采取托收承付和委托银行收款方式销售货物的，其纳税义务的发生时间为（ ）。

A. 货物发出的当天

B. 合同约定的收款日期的当天

C. 收到销货款的当天

D. 发出货物并办妥托收手续的当天

【答案】D

【解析】采取托收承付和委托收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天。

(二) 纳税期限

1. 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。

以 1 个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社，以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。

2. 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。

3. 进口货物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。

三、增值税专用发票

(一) 增值税专用发票概述

1. 纳税人销售货物或者应税劳务，应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票，并在增值税专用发票上分别注明销售额和销项税额。下列情形不得开具增值税专用发票：

①向消费者个人销售货物或应税劳务的；

②销售货物或应税劳务适用免税规定的；

③小规模纳税人销售货物或应税劳务的；

④商业企业一般纳税人零售烟、酒、食品、服装、鞋帽（不包括劳保专用部分）、化妆品等消费品的；

2. 一般纳税人销售货物或者应税劳务，开具增值税专用发票后，发生销售货物退回或者折让、开票有误等情形，应按国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按规定开具红字增值税专用发票的，增值税额不得从销项税额中扣减。

（二）增值税专用发票的使用

1. 增值税专用发票（以下简称专用发票），是指一般纳税人销售货物或者提供应税劳务开具的发票，是购买方支付增值税额并可按照增值税有关规定据以抵扣增值税进项税额的凭证。

2. 一般纳税人应通过增值税防伪税控系统（以下简称防伪税控系统）使用专用发票。

使用，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. 专用发票由基本联次或者基本联次附加其他联次构成，基本联次为三联：

①记账联：作为销售方记账凭证；

②抵扣联：作为购买方扣税凭证；

③发票联：作为购买方记账凭证。

其他联次的用途，由一般纳税人自行确定。

4. 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购买专用发票；

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。

四、电子发票

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

2. 重点做好开票量较大的行业，如电商、电信、快递、公用事业等行业增值税电子发票推行工作。

【例题■单选题】一般纳税人的下列销售行为中，应开具增值税专用发票的是（ ）。

A. 向消费者个人提供修理、修配服务

B. 向个体经营者零售烟酒

C. 向一般纳税人销售货物

D. 向个人销售房屋

【答案】C

【例题■单选题】根据增值税法律制度的规定，增值税一般纳税人从事的下列行为中，可以开具增值税专用发票的是（ ）。

A. 商店向一般纳税人出售办公用品

- B. 书店向个人销售图书
- C. 律师事务所免费为社会公众提供法律咨询服务
- D. 航空公司向旅客提供有偿运输服务

【答案】A

第五节 增值税的出口退（免）税制度

- ▶ 适用增值税退（免）税政策的出口货物劳务
- ▶ 适用增值税免税政策的出口货物劳务
- ▶ 不适用增值税退（免）税和免税政策的出口货物劳务
- ▶ 增值税退（免）税办法
- ▶ 出口退税率

一、适用增值税退（免）税政策的出口货物劳务

（一）出口企业出口货物。

（二）出口企业或其他单位视同出口货物。

1. 出口企业对外援助、对外承包、境外投资的出口货物；
2. 出口企业经海关报关进入国家批准的出口加工区、保税物流园区、保税港区、综合保税区等并销售给境外单位、个人的货物；
3. 免税品经营企业销售的货物；
4. 出口企业或其他单位销售给用于国际金融组织或外国政府贷款国际招标建设项目的中标机电产品；
5. 生产企业向海上石油天然气开采企业销售的自产的海洋工程结构物；
6. 出口企业或其他单位销售给国际运输企业用于国际运输工具上的货物；
7. 出口企业或其他单位销售给特殊区域内生产企业生产耗用且不向海关报关而输入特殊区域的水、电力、燃气。

（三）出口企业对外提供加工修理修配劳务

二、适用增值税免税政策的出口货物劳务

适用增值税免税政策的出口货物劳务，除另有规定外，给予免税，但不予退税。

（一）出口企业或其他单位出口以下货物免征增值税（15 项）

1. 增值税小规模纳税人出口的货物；
2. 避孕药品和用具，古旧图书；
3. 软件产品；
4. 含黄金、铂金成分的货物，钻石及其饰品；
5. 国家计划内出口的卷烟；
-

（二）出口企业或其他单位视同出口下列货物劳务免征增值税：

1. 国家批准设立的免税店销售的免税货物；
2. 特殊区域内的企业为境外的单位或个人提供加工修理修配劳务；
3. 同一特殊区域、不同特殊区域内的企业之间销售特殊区域内的货物。

（三）出口企业或其他单位未按规定申报或未补齐增值税退（免）税凭证的出口货物劳务免征增值税：

三、不适用增值税退（免）税和免税政策的出口货物劳务

1. 出口企业出口或视同出口财政部和国家税务总局根据国务院决定明确的取消出口退（免）税的货物，但不包括来料加工复出口货物、中标机电产品、列名原材料、输入特殊区域的水电气、海洋工程结构物。
2. 出口企业或其他单位销售给特殊区域内的生活消费用品和交通运输工具。
3. 出口企业或其他单位因骗取出口退税被税务机关停止办理增值税退（免）税期间出口的货物。
4. 出口企业或其他单位提供虚假备案单证的货物。
5. 出口企业或其他单位增值税退（免）税凭证有伪造或内容不实的货物。
6. 出口企业或其他单位未在国家税务总局规定期限内申报免税核销以及经主管税务机关审核不予免税核销的出口卷烟。
7. 出口企业或其他单位具有其他特殊情形的出口货物劳务。

四、增值税退（免）税办法

增值税退（免）税办法主要包括免抵退税办法以及免退税办法。

（一）适用免抵退税办法的情形

1. 生产企业出口自产货物和视同自产货物。
2. 对外提供加工修理修配劳务。
3. 列名生产企业（税法对具体范围有规定）出口非自产货物。

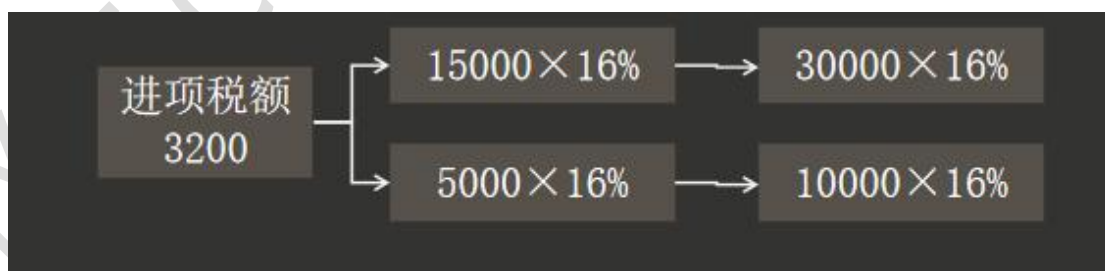
【提示】

- ①“免”税，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；
- ②“抵”税，生产企业出口自产货物所耗用的原材料、零部件、燃料、动力等所含应予退还的进项税额，抵顶内销货物的应纳税额；
- ③“退”税，生产企业出口的自产货物在当月内应抵顶的进项税额大于应纳税额时，对未抵顶完的部分予以退税。

（二）适用免退税办法的情形

免退税办法是指免征出口销售环节增值税，并退还已出口货物购进时发生的进项税额。不具有生产能力的出口企业（外贸企业）或其他单位出口货物劳务。

【例题】某生产企业当期购进原材料 20000 元，用于出口货物 15000，用于内销货物 5000，本期取得内销收入 10000 元，出口收入折合人民币 30000 元，增值税税率与退税率均为 16%。



①免税

应纳税额 = $10000 \times 16\% - 5000 \times 16\% = 800$

②免退税

应退税额 = $15000 \times 16\% = 2400$

②免抵退税

应纳税额 = $10000 \times 16\% - 5000 \times 16\% + 30000 \times 0 - 15000 \times 16\% = -1600$

即： $30000 \times 16\%$ 免税； $15000 \times 16\%$ 抵内销货物的应纳税额 800；未抵完的 1600 退给企业。

五、出口退税率

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。

出口企业应将不同税率的货物分开核算和申报，凡划分不清的，一律从低适用退税率计算退税。

【例题■多选题】根据增值税法律制度的规定，下列关于出口退（免）税政策的表述中，正确的有（ ）。

- A. 生产企业出口自产货物适用免抵退税办法
- B. 适用增值税免税政策的出口货物，其进项税额不得抵扣和退税
- C. 出口企业应将不同税率的货物分开核算和申报，凡划分不清的，不予退免税
- D. 在征、退税率不一致的情况下，需要计算免抵退税不得免征和抵扣税额，并将其从当期进项税额中转出

【答案】ABD

【解析】选项 C，出口企业应将不同税率的货物分开核算和申报，凡划分不清的，一律从低适用退税率计算退免税。

本章总结

1. 掌握增值税的纳税人、征税范围和税率
2. 掌握增值税应纳税额的计算
3. 熟悉增值税的税收优惠
4. 熟悉增值税的征收管理和发票管理
5. 熟悉增值税的出口退（免）税制度