

2021年税务师《税法一》教材精讲班

主讲：陈英老师

第二章 增值税

【本章内容】

- 第一节 增值税概述
- 第二节 纳税人和扣缴义务人
- 第三节 征税范围
- 第四节 税率和征收率
- 第五节 增值税的减税、免税
- 第六节 增值税一般计税方法
- 第七节 简易计税方法
- 第八节 进口环节增值税的征收
- 第九节 出口货物或者劳务、服务的增值税政策
- 第十节 征收管理
- 第十一节 特定企业（交易行为）的增值税政策
- 第十二节 增值税发票的使用和管理

【考情分析】

本章是税法 I 中最重要的一章，分值 50 分左右。从历年考试情况看，所有题型均会出现，考核广泛，包括单选题、多选题、计算题、综合题都会考查。考试要注意增值税和关税、消费税、资源税、车辆购置税、土地增值税等税种的结合。

第一节 增值税概述

【知识点 1】增值税的概念

增值税是以单位和个人生产经营过程中取得的增值额为课税对象征收的一种税。

增值税：工厂——批发商——零售商——消费者

【知识点 2】增值税的类型（三种）

区分标志——扣除范围中对外购固定资产的处理方式不同

类型	外购固定资产处理
生产型增值税（我国 1994-1-1 至 2008-12-31）	不允许扣除任何外购固定资产的价款
收入型增值税	允许扣除当期计入产品价值的折旧费部分
消费型增值税（我国从 2009-1-1 日起执行）	允许将当期购入固定资产价款一次性全部扣除

【知识点 3】增值税的性质及原理

性质	1. 以全部流转额为计税销售额（流转税） 2. 税负具有转嫁性（价外税，间接税） 3. 按产品或行业实行比例税率（广泛征收）
计税原理	1. 按全部销售额计税，但只对其中的新增价值征税 2. 实行税款抵扣制 3. 税款随货物销售逐环节转移，最终消费者承担全部税款

【知识点 4】计税方法

直接计算法	增值税=增值额×税率
间接计算法	增值税=销项税-进项税

第二节 纳税人和扣缴义务人

【知识点 1】增值税纳税人与扣缴义务人的基本规定

（一）纳税人

1. 凡在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务、销售服务、无形资产或者不动产，以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。
2. 单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人以发包人、出租人、被挂靠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。
3. 对报关进口的货物，进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人。
4. 资管产品运营过程中发生的增值税应税行为，以资管产品管理人为增值税纳税人。
5. 建筑企业与发包方签订建筑合同后，以内部授权或者三方协议等方式，授权集团内其他纳税人（第三方）为发包方提供建筑服务，并由第三方直接与发包方结算工程款的，由第三方缴纳增值税，与发包方签订建筑合同的建筑企业不缴纳增值税。

（二）扣缴义务人

纳税人	境内业务	扣缴义务人规定
中华人民共和国境外的单位或者个人，在境内未设立经营机构的	在境内提供应税劳务	以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以购买者为扣缴义务人
	在境内销售服务、无形资产或者不动产（应税行为）	以购买方为扣缴义务人

真题回顾

【单选题】关于增值税纳税人的规定，说法正确的是（ ）。（2019 年改编）

- A. 单位以承包方式经营的，发包人为纳税人
- B. 报关进口货物，以进口货物的发货人为纳税人
- C. 境外单位在境内提供应税劳务，一律以购买者为纳税人
- D. 资管产品运营过程中发生的增值税行为，以资管产品管理人为纳税人

【答案】D

【解析】选项 A，单位以承包、承租、挂靠方式经营的，承包人、承租人、挂靠人以发包人、出租人、被挂靠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；选项 B，对报关进口的货物，以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的纳税人；选项 C，境外的单位或个人在境内提供应税劳务，在境内未设有经营机构的，其应纳税款以境内代理人为扣缴义务人，在境内没有代理人的，以购买者为扣缴义务人。

【知识点 2】增值税纳税人的分类及依据

（一）增值税纳税人分类的依据

增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。划分依据的两个标准：会计核算是否健全；年应税销售额。

（二）划分一般纳税人与小规模纳税人的目的

一般纳税人大多采用一般计税方法（即销项－进项），特殊情况也有简易计税，小规模纳税人采用简易征收计税方法。

【知识点 3】小规模纳税人登记管理

（一）小规模纳税人的标准

小规模纳税人是指年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。

登记为小规模纳税人，采用简易计税方法征收增值税。

1. 一般规定：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。

2. 特殊规定

（1）年应税销售额超标其他个人（除个体工商户外的个人）	按小规模纳税人纳税
（2）年应税销售额超标但不经常发生应税行为的单位和个体工商户，以及非企业性单位、不经常发生应税行为的企业	可选择按小规模纳税人纳税
（3）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	可选择按小规模纳税人纳税

【多选题】下列纳税人中，年应税销售额超过规定标准但可以选择按照小规模纳税人纳税的有（ ）。（2018 年）

- A. 会计核算健全的单位
- B. 非企业性单位
- C. 不经常发生应税行为的企业
- D. 不经常发生应税行为的个体工商户
- E. 自然人

【答案】BCD

【解析】年应税销售额超过规定标准但不经常发生应税行为的单位和个体工商户，以及非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，可选择按照小规模纳税人纳税。选项 A，年应税销售额超过规定标准的会计核算健全的单位，按一般纳税人纳税；选项 E，自然人必须按小规模纳税人纳税，不是可以选择。

【知识点 4】一般纳税人登记管理

1. 增值税纳税人年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的，应当向主管税务机关办理一般纳税人登记。

年应税销售额是指纳税人在连续不超过 12 个月或四个季度的经营期内累计应征增值税销售额，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额。

“经营期”包含未取得销售收入的月份或季度。

“纳税申报销售额”是指纳税人自行申报的全部应征增值税销售额，其中包括免税销售额和税务机关代开发票销售额。

“稽查查补销售额”和“纳税评估调整销售额”计入查补税款申报当月（或当季）的销售额，不计入税款所属期销售额。

销售服务、无形资产或者不动产（以下简称应税行为）有扣除项目的纳税人，其应税行为年应税销售额按未扣除之前的销售额计算。

纳税人偶然发生的销售无形资产、转让不动产的销售额，不计入应税行为年应税销售额。

【多选题】根据增值税纳税人登记管理的规定，下列说法正确的有（ ）。（2019年）

- A. 个体工商户年应税销售额超过小规模纳税人标准的，不能申请登记为一般纳税人
- B. 增值税一般纳税人应税销售额超过小规模纳税人标准的，除另有规定外，应当向主管税务机关办理一般纳税人登记
- C. 非企业性单位、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. 纳税人登记时所依据的年应纳税额，不包括税务机关代开发票的销售额
- E. 纳税人偶然发生的销售无形资产、转让不动产的销售额，不计入应税行为年应税销售额

【答案】BCE

【解析】选项 A，个体工商户年应税销售额超过小规模纳税人标准的，可以申请登记为一般纳税人；选项 D，年应税销售额包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额，其中，纳税申报销售额中包括免税销售额和税务机关代开发票销售额。

【多选题】下列销售额应计入增值税一般纳税人判定标准的有（ ）。（2018年）

- A. 纳税评估调整的销售额
- B. 稽查查补的销售额
- C. 免税销售额
- D. 税务机关代开发票销售额
- E. 偶尔发生的销售无形资产销售额

【答案】ABCD

【解析】选项 ABCD：年应税销售额是指纳税人在连续不超过 12 个月或四个季度的经营期内累计应征增值税销售额，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额。纳税申报销售额是指纳税人自行申报的全部应征增值税销售额，其中包括免税销售额和税务机关代开发票销售额。选项 E：纳税人偶然发生的销售无形资产、转让不动产的销售额，不计入应税行为年应税销售额。

第三节 征税范围

2016 年 5 月 1 日全面营改增后，增值税的征税范围包括：

1. 销售货物或者进口货物
2. 销售劳务
3. 销售服务
4. 销售无形资产
5. 销售不动产

【知识点 1】增值税征税范围的规定

（一）销售货物——13%、9%税率

1. 销售：有偿转让所有权；
2. 货物：有形动产（包括电力、热力和气体）

（二）销售劳务——13%税率

1. 劳务指加工和修理修配劳务，加工、修理修配的对象限于“有形动产”，对不动产的是修缮行为，属于建筑服务。

2. 加工指委托加工：委托方提供原料及主料，受托方对货物加工，收取加工费。

单位或个体工商户聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务则不包括在内。

【多选题】根据我国现行增值税的规定，下列属于按照销售劳务缴纳增值税的有（ ）。

- A. 设备维修
- B. 房屋修缮
- C. 汽车租赁
- D. 管道安装
- E. 服装加工

【答案】AE

【解析】选项BCD属于销售增值税应税服务。

（三）销售服务（7类）

分别指交通运输服务、邮政服务、电信服务（基础、增值）、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。

行业	应税服务	具体内容
1. 交通运输服务 (9%)	(1) 陆路	包括铁路、公路、缆车、索道、地铁、城市轻轨等运输 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
	(2) 水路	水路运输的程租、期租业务，属于水路运输服务
	(3) 航空	航天运输、航空运输的湿租业务，属于航空运输服务
	(4) 管道	通过管道输送气体、液体、固体物质的运输服务

水路运输的程租、期租；航空运输的湿租业务：既租工具又租人，实质是提供运输服务——交通运输服务。

水路运输的光租业务、航空运输的干租业务：只租工具不租人，实质是租赁——租赁服务。无运输工具承运业务，按照交通运输服务缴纳增值税。（税率9%）

自2018年1月1日起，纳税人已售票但客户逾期未消费取得的运输逾期票证收入，按照“交通运输服务”缴纳增值税。

在运输工具舱位承包业务中，发包方以其向承包方收取的全部价款和价外费用为销售额，按照“交通运输服务”缴纳增值税。承包方以其向托运人收取的全部价款和价外费用为销售额，按照“交通运输服务”缴纳增值税。

在运输工具舱位互换业务中，互换运输工具舱位的双方均以各自换出运输工具舱位确认的全部价款和价外费用为销售额，按照“交通运输服务”缴纳增值税。

2. 邮政服务(9%)	(1) 邮政普遍	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
	(2) 邮政特殊	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	邮册等邮品销售、邮政代理等活动

3. 电信服务	(1) 基础电信服务 (9%)	利用固网、移动网、卫星、互联网, 提供语音通话服务, 及出租出售带宽、波长等网络元素
	(2) 增值电信服务 (6%)	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 (9%)	(1) 工程服务	新建、改建各种建筑物、构筑物的工程作业
	(2) 安装服务	包括固话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等收取的安装费、初装费、扩容费等
	(3) 修缮服务	对建筑物、构筑物进行修补、加固、养护、改善
	(4) 装饰服务	修饰装修, 使之美观或具有特定用途的工程
	(5) 其他	如钻井 (打井)、拆除建筑物、平整土地、园林绿化等 物业服务企业为业主提供的装修服务、纳税人将建筑施工设备出租给他人使用并配备操作人员, 均按“建筑服务”缴纳增值税

【单选题】根据增值税法律制度的相关规定, 下列各项中, 应按照“销售服务——建筑服务”计算增值税的是 ()。

- A. 平整土地
- B. 出售住宅
- C. 出租办公楼
- D. 转让土地使用权

【答案】A

【解析】选项 B, 出售住宅属于销售不动产。选项 C, 属于现代服务中的租赁服务。选项 D, 转让土地使用权属于无形资产。

5. 金融服务 (6%) (教材 P75)	(1) 贷款服务	各种占用、拆借资金取得的收入、融资性售后回租、罚息、票据贴现等业务取得的利息 以货币资金投资收取的固定利润、保底利润, 征收增值税 金融商品持有期间 (含到期) 取得的非保本收益, 不征收增值税
	(2) 直接收费金融服务	包括提供信用卡、基金管理、金融交易场所管理、资金结算、资金清算等
	(3) 保险服务	包括人身保险服务和财产保险服务

	(4) 金融商品转让	包括转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。 纳税人购入基金、信托、理财产品等各类资产管理产品持有至到期，不属于金融商品转让，不征收增值税。 纳税人转让因同时实施股权分置改革和重大资产重组而首次公开发行股票并上市形成的限售股，以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，以该上市公司股票上市首日开盘价为买入价，按照“金融商品转让”缴纳增值税。
--	------------	---

【金融服务特殊考点总结】

情形		税务处理
金融商品	保本	征增值税（6%）
	非保本	不征
纳税人购入资管产品	持有至到期	不征
	未持有至到期，转让	差额征增值税（6%）
租赁	经营租赁、融资租赁（除回租）	租赁服务（13%、9%）
	融资性售后回租	金融服务（6%）
以货币资金投资收取固定利润或保底利润		金融服务（6%）

6. 现代服务（9项，除租赁外均为6%）	(1) 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（如气象服务、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）自 2020 年 5 月 1 日起，纳税人受托对垃圾污泥、污水、废气等废弃物进行专业化处理（即运用填埋、焚烧净化、制肥等方式，对废弃物进行减量化、资源化和无害化处理处置）后未产生货物的，以及专业化处理后产生货物，且货物归属受托方的，受托方属于提供“专业技术服务”。新增
	(2) 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、业务流程管理服务和信息系统增值服务
	(1) 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（如气象服务、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）自 2020 年 5 月 1 日起，纳税人受托对垃圾污泥、污水、废气等废弃物进行专业化处理（即运用填埋、焚烧净化、制肥等方式，对废弃物进行减量化、

		资源化和无害化处理处置)后未产生货物的,以及专业化处理后产生货物,且货物归属受托方的,受托方属于提供“专业技术服务”。
	(2) 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、业务流程管理服务和信息系统增值服务
	(3) 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 宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供会议场地及配套服务的活动,按“会议展览服务”缴纳增值税
	(4) 物流辅助服务	包括航空服务、港口码头服务(含港口设施保安费)、货运客运场站服务、打捞救助服务、装卸搬运服务、仓储服务、收派服务
	(5) 租赁服务	形式包括:融资租赁和经营性租赁;范围包括:不动产(9%)、动产(13%) 经营性租赁中:① 水路运输的光租业务、航空运输的干租业务;② 将不动产或飞机、车辆等动产的广告位出租给其他单位或个人用于发布广告;③ 车辆停放服务、道路通行服务(包括过路费、过桥费、过闸费等) 融资租赁中的售后回租业务,属于金融服务。其他融资租赁业务属于租赁服务
	(6) 鉴证咨询服务	包括认证服务、鉴证服务和咨询服务 如:会计税务法律鉴证、工程监理、资产评估、环境评估、房地产土地评估、建筑图纸审核、医疗事故鉴定等 翻译服务、市场调查服务按照咨询服务
	(7) 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、播映(含放映)服务
	(8) 商务辅助服务	包括企业管理服务(含物业管理)、经纪代理服务(如金融代理、知识产权代理、法律代理、房地产中介、婚姻中介等)、人力资源服务、安全保护服务(如武装守护押运服务) 婚庆服务属于生活服务—居民日常服务 拍卖行受托拍卖取得的手续费或佣金收入,按照“经纪代理服务”缴纳增值税
	(9) 其他现代服务	① 自2018年1月1日起,纳税人为客户办理退票而向客户收取的退票费、手续费等收入,按照“其他现代服务”缴纳增值税 ② 纳税人对安装运行后的电梯提供的维护保养服务,按照“其他现代服务”缴纳增值税

7. 生活服务(6项, 6%)	(1) 文化体育服务	包括文艺表演、文化比赛,档案馆的档案管理,文物及非物质遗产保护,提供游览场所等 纳税人在游览场所经营索道、摆渡车、电瓶车、游船等取得的收入,按照“文化体育服务”缴纳增值税
	(2) 教育医疗服务	包括教育服务和医疗服务。教育服务,是指提供学历教育服务、非学历教育服务、教育辅助服务的业务活动
	(3) 旅游娱乐服务	包括旅游服务和娱乐服务
	(4) 餐饮住宿服务	包括餐饮服务和住宿服务 纳税人以长(短)租形式出租酒店式公寓并提供配套服务的,按照住宿服务缴纳增值税 提供餐饮服务的纳税人销售的外卖食品,按照“餐饮服务”缴纳增值税 纳税人现场制作食品并直接销售给消费者,按照“餐饮服务”缴纳增值税
	(5) 居民日常服务	包括市容市政管理、家政、婚庆、养老、殡葬、护理、美容美发、按摩、桑拿、沐浴、洗染、摄影扩印等服务
	(6) 其他	纳税人提供植物养护服务,按“其他生活服务”缴纳增值税

【多选题】下列应按照“有形动产租赁服务”缴纳增值税的有()。(2018年)

- A. 航空运输的干租业务
- B. 有形动产经营性租赁
- C. 有形动产融资租赁
- D. 远洋运输的期租业务
- E. 水路运输的程租业务

【答案】ABC

【解析】选项DE: 远洋运输的期租服务、水路运输的程租服务属于“交通运输服务”。

【多选题】下列属于增值税征税范围的有()。(2015年)

- A. 单位聘用的员工为本单位提供(取得工资)的运输服务
- B. 航空运输企业提供的湿租业务
- C. 广告公司提供的广告代理业务
- D. 房地产评估咨询公司提供的房地产评估业务
- E. 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

【答案】BCDE

(四) 销售无形资产

1. 销售: 转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。
2. 无形资产范围: 包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权(包括土地使用权)和其他权益性无形资产。
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。

3. 纳税人通过省级土地行政主管部门设立的交易平台转让补充耕地指标，按照销售无形资产缴纳增值税，税率为6%。

4. 税率：9%（转让土地使用权）；6%（其他）。

（五）销售不动产——9%税率

含义：转让不动产所有权的业务活动。

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。

（六）进口货物

进口货物是指申报进入我国海关境内的货物。

【知识点 2】境内销售的界定

1. 境内销售货物

指起运地或所在地在境内。

2. 境内销售服务、无形资产或者不动产

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。

3. 下列情形不属于在境内提供销售服务或无形资产（找规律）：

（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。

4. 境外单位或个人发生的下列行为不属于在境内提供销售服务或无形资产：

（1）为出境的函件、包裹在境外提供的邮政服务、收派服务。

（2）向境内单位或者个人提供的工程施工地点在境外的建筑服务、工程监理服务。

（3）向境内单位或者个人提供的工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务。

（4）向境内单位或者个人提供的会议展览地点在境外的会议展览服务。

5. 境内和个人作为工程分包方，为施工地点在境外的工程项目提供建筑服务，从境内工程总承包方取得的分包款收入，视同从境外取得收入。

【单选题】下列情形中，应征收增值税的是（ ）。

（2018年）

A. 法国A公司向我国B公司销售位于我国境内的办公楼

B. 德国C公司向我国D公司出租完全在德国境内使用的客车

C. 英国E公司向我国F公司销售完全在英国境内使用的无形资产

D. 美国G公司向我国H公司提供在美国境内的会议展览服务

【答案】A

【解析】下列情形不属于在境内销售服务或无形资产：（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（选项D）；（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（选项C）；（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（选项B）；（4）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

【单选题】下列业务属于在我国境内发生增值税应税行为的是（ ）。(2017年)

- A. 英国会展单位在我国境内为境内某单位提供会议展览服务
- B. 境外企业在巴基斯坦为我国境内单位提供工程勘察勘探服务
- C. 我国境内单位转让在德国境内的不动产
- D. 新西兰汽车租赁公司向我国境内企业出租汽车，供其在新西兰考察中使用

【答案】A

【解析】选项B：向境内单位或者个人提供的工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务，不属于在境内销售服务；选项C：销售的不动产在境外的，不属于在境内销售不动产；选项D：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，不属于在境内销售服务。

【知识点3】视同销售的征税规定

(一) 视同销售货物

1. 将货物交付他人代销——代销中的委托方；
2. 销售代销货物——代销中的受托方；

【小结】

	视同销售行为	增值税纳税义务发生时间
委托方	货物交付他人代销	1. 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 2. 不能以扣除手续费后的款项作为销售收入
受托方	销售代销货物	1. 销售时，按实际售价计算销项税额，取得委托方增值税专用发票，可以抵扣进项税额，应纳税额=销项-进项 2. 手续费按“商务辅助-经纪代理服务”计税

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到其他机构用于销售（关注条件），但相关机构设在同一县（市）的除外；

强调货物移送以后，必须用于销售。“销售”是指受货机构发生下列两种情形之一的经营行为：

- (1) 向购货方开具发票；
- (2) 向购货方收取货款。
4. 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；
5. 将自产、委托加工或购进的货物作为投资，提供给其他单位或个体工商户；
6. 将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者；
7. 将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送给他人。

【总结】视同销售和不得抵扣进项

用途	自产及委托	外购
集体福利、个人消费	视同销售 (对内使用，防止漏税)	不抵进项 (对内使用，最终消费)
投资、分红、捐赠	视同销售 (对外使用，继续流转)	视同销售 (对外使用，继续流转)

(二) 视同销售服务、无形资产或者不动产

单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务、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。

【单选题】下列各项中，应视同销售货物或服务，征收增值税的是（ ）。(2019年)

- A. 某公司将外购饮料用于职工福利
- B. 王某无偿向其他单位转让无形资产（用于非公益事业）
- C. 某建筑公司外购水泥发生非正常损失
- D. 个人股东无偿借款给单位

【答案】B

【解析】选项 B，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），应视同销售征收增值税；选项 ACD，不视同销售，无须缴纳增值税。

【单选题】下列业务不属于增值税视同销售及特殊销售行为的是（ ）。(2016年)

- A. 单位以自建的房产抵偿建筑材料款
- B. 单位无偿为关联企业提供服务
- C. 单位无偿为公益事业提供建筑服务
- D. 单位无偿向其他企业提供建筑服务

【答案】C

【解析】单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务应视同销售服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

【知识点 4】对混合销售和兼营行为的征税规定

(一) 混合销售

1. 含义：同一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务，为混合销售。(两项业务有从属关系)

2. 税务处理：

(1) 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；

(2) 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. 自 2017 年 5 月 1 日起，纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务，不属于混合销售，应分别核算货物（13%）和建筑服务（9%或按甲供工程选择简易计税征收率 3%）的销售额，分别适用不同的税率或者征收率。

(二) 兼营行为

1. 含义：指纳税人的经营范围既包括销售货物和加工、修理修配劳务，又包括销售服务、无形资产或者不动产。但是，销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产不同时发生在同一项销售行为中。

2. 税务处理：

(1) 分别核算：适用不同税率或者征收率的销售额；

(2) 未分别核算销售额：从高适用税率或征收率征税。

【知识点 5】特殊销售的征税规定

(一) 处罚部门和单位查处的商品

1. 属于一般商业部门经营的商品，具备拍卖条件的，由处罚部门或单位商同级财政部门同

意后，公开拍卖。其拍卖收入作为罚没收入由执罚部门和单位如数上缴财政，不予征税。

2. 经营单位购入拍卖物品再销售的，照章征税。

3. 国家指定销售单位销售罚没物品，照章征税。

（二）预付卡业务的征税规定

1. 单用途商业预付卡的增值税规定

特点：仅限于在本企业、本企业所属集团或者同一品牌特许经营体系内兑付货物或者服务。涉及发卡企业或售卡企业、持卡人、销售方之间的关系。

1. 发卡企业或售卡企业（预收款）：销售单用途卡，或者接受单用途卡持卡人充值取得的预收资金，不缴纳增值税，可以开具普通发票，不得开具增值税专用发票。

2. 售卡方（收佣金）：因发行或者销售单用途卡并办理相关资金收付结算业务取得的手续费、结算费、服务费、管理费等收入，应按照现行规定缴纳增值税（经纪代理服务，税率6%）。

3. 销售方（提供服务）：持卡人使用单用途卡购买货物或服务，销售方应按照现行规定缴纳增值税，且不得向持卡人开具增值税发票。

4. 销售方（结算）：销售方与售卡方不是同一个纳税人的，收到售卡方结算的销售款时，应向售卡方开具增值税普通发票，不得开具增值税专用发票。

【单选题】关于单用途商业预付卡增值税的规定，下列说法正确的是（ ）。（2017年）

A. 售卡方可以向购卡人开具增值税专用发票

B. 售卡方在销售单用途卡时，取得预收资金需缴纳增值税

C. 持卡人使用单用途卡购买货物时，货物的销售方不缴纳增值税

D. 售卡方因发行单用途卡并办理相关资金收付结算业务时，取得的手续费应按规定缴纳增值税

【答案】D

【解析】选项A：售卡方销售单用途卡时，可以按照规定向购卡人开具增值税普通发票，不得开具增值税专用发票；选项B：售卡方销售单用途卡，或者接受单用途卡持卡人充值取得的预收资金，不缴纳增值税；选项C：持卡人使用单用途卡购买货物或服务时，货物或者服务的销售方应按照现行规定缴纳增值税，且不得向持卡人开具增值税发票。

2. 支付机构预付卡（多用途卡）的增值税规定

多用途卡，是指发卡机构以特定载体和形式发行的，可在发卡机构之外购买货物或服务的预付价值。

涉及有资质的支付机构、持卡（购卡、充值）人、特约商户之间的关系。

（1）支付机构：

①（预收款）销售多用途卡、接受多用途卡充值，不缴纳增值税，不得开具增值税专用发票。

②（收佣金）支付机构因发行或者受理多用途卡并办理相关资金收付结算业务取得的手续费、结算费、服务费、管理费等收入，应按照现行规定缴纳增值税。

（2）特约商户：

①（提供服务）持卡人使用多用途卡，特约商户应按照现行规定缴纳增值税，且不得向持卡人开具增值税发票。

②（结算）特约商户收到支付机构结算的销售款时，应向支付机构开具增值税普通发票。

【知识点 6】不征收增值税的规定

1. 代为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员工提供应税服务。
4. 各党派、共青团、工会、妇联、中科协、青联、台联、侨联收取党费、团费、会费，以及政府间国际组织收取会费，属于非经营活动，不征收增值税。
5. 存款利息。
6. 被保险人获得的保险赔付。
7. 纳税人根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务，属于以公益活动为目的的服务，不征收增值税。
8. 房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住宅专项维修资金。
9. 纳税人资产重组有关增值税问题
纳税人在资产重组中，通过合并、分立、出售、置换等方式，将全部或部分实物资产以及与其相关的债权、债务和劳动力一并转让给其他单位和个人，其中涉及的货物、不动产、土地使用权转让行为不属于增值税的征税范围。
10. 纳税人取得财政补贴有关增值税问题。
 - (1) 纳税人取得的财政补贴入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，按其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的适用率计缴增值税。
 - (2) 纳税人取得的其他情形的财政补贴入，不属于增值税应税收入，不征收增值税。

【单选题】根据增值税的相关规定，下列表述正确的是（ ）。(2019 年改编)

- A. 单位取得存款利息应缴纳增值税
- B. 单位获得的保险赔付需要缴纳增值税
- C. 单位取得的不与销售收入或数量直接挂钩的中央财政补贴，不缴纳增值税
- D. 工会组织收取的工会经费应缴纳增值税

【答案】 c

【解析】 纳税人取得的财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的，按其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的适用率计缴增值税。纳税人取得的其他情形的财政补贴收入，不属于增值税应税收入，不征收增值税。选项 ABD，属于增值税不征税项目。

【单选题】 下列收入中，不征收增值税的是（ ）。(2018 年)

- A. 被保险人获得的保险赔付
- B. 销售代销货物取得的收入
- C. 电力公司向发电企业收取的过网费
- D. 销售机器设备同时提供安装服务取得的安装费

【答案】 A

【解析】 选项 BCD：照章缴纳增值税。

第四节 税率和征收率

销售或者进口下列货物，税率为 9%

1. 粮食等农产品、实用植物油、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(整机)、农膜；
5. 其他

【解析 1】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。

【解析 2】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。

【解析 3】零税率不等同于免税。

【解析 4】 按照国家有关规定应取得相关资质的国际运输服务项目，纳税人取得相关资质的，适用增值税零税率政策，未取得的，适用增值税免税政策。

【解析 5】境内的单位和个人销售适用增值税零税率的服务或无形资产的，可以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。

【多选题】下列选项适用 9%增值税税率的有（ ）。

- A. 邮政代理服务
- B. 生活服务
- C. 金融服务
- D. 卫星电视信号落地转接服务
- E. 建筑服务

【答案】 AE

【解析】2019 年 4 月 1 日后，9%税率适用于提供交通运输服务、邮政服务、基础电信服务；转让土地使用权、建筑服务、不动产租赁服务，销售不动产。

卫星电视信号落地转接服务属于增值电信服务、生活服务和金融服务，适用 6%的税率。

【多选题】下列货物，适用较低增值税税率的有（ ）。

- A. 利用工业余热生产的热气
- B. 石油液化气
- C. 饲料添加剂
- D. 蚊香、驱蚊剂
- E. 食用盐

【答案】 ABE

【解析】选项 CD，适用基本税率。

(一) 征收率适用情况:

1. 小规模纳税人;
2. 增值税一般纳税人简易计税。

(二) 5%征收率适用范围

1. 一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产选择简易计税方法计税的, 适用 5% 征收率。
2. 房地产开发企业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, 适用 5% 征收率。
3. 小规模纳税人销售不动产、出租不动产, 适用 5% 征收率。
个人出租住房, 应按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳税额。
4. 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计税, 适用 5% 征收率。
5. 纳税人提供劳务派遣服务, 选择差额纳税的, 征收率为 5%。
6. 纳税人提供安全保护服务, 选择差额纳税的, 征收率为 5%。
7. 一般纳税人提供人力资源外包服务, 选择简易计税方式计税的, 征收率为 5%。

【注意】使用征收率计税就要求纳税人采用简易征税办法缴税, 不能抵扣该项目相关的进项税。

采用征收率计算的税额是应纳税额, 不能称其为销项税额。

2017 年 7 月 1 日—2019 年 4 月 1 日我国增值税税率调整情况 新增

2017 年 7 月 1 日	17%	11%
2018 年 5 月 1 日	16%	10%
2019 年 4 月 1 日	13%	9%

第五节 增值税的减税、免税

【知识点 1】法定免税

1. 农业生产者销售的自产农产品;
包括: 竹筐、种子、“公司+农户”模式的禽畜饲养。
2. 避孕药品和用具;
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. 其他个人销售的自己使用过的物品。

【多选题】下列各项中，应当计算缴纳增值税的有（ ）。

- A. 个人销售自己使用过的电脑
- B. 农业生产者销售自产农产品
- C. 电力公司向发电企业收取过网费
- D. 残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品
- E. 农业生产者销售的外购的土豆

【答案】CE

【解析】电力公司向发电企业收取过网费要交增值税，农业生产者销售的外购农产品，不属于免税的范围，应按规定的税率征收增值税；选项 ABD 均属于免税项目。

【知识点 2】特定免税项目

（一）粮食和食用油

1. 对承担粮食收储任务的国有粮食购销企业销售的粮食免征增值税。
2. 其他粮食企业经营用于军队用粮、救灾救济粮、水库移民口粮免征增值税，用于其他方面一律征收增值税。对粮食部门经营的退耕还林还草补助粮，凡符合国家规定标准的，比照“救灾救济粮”，免税。
3. 大豆也实行上述政策，并可对免税业务开具增值税专用发票。
4. 政府储备食用植物油的销售免征增值税，其他销售食用植物油的业务，一律照章征收增值税。

（二）饲料

销售饲料，免征增值税。

包括：单一大宗饲料、混合饲料、配合饲料、复合预混料、浓缩饲料。

宠物饲料不属于免征增值税的饲料。

（三）菜、肉、蛋

1. 从事蔬菜批发、零售的纳税人销售的蔬菜，免征增值税。蔬菜罐头，不免税。
2. 从事农产品批发、零售的纳税人销售的部分鲜活肉蛋产品，免征增值税。不包括《动物保护法》所规定的国家珍贵、濒危野生动物及鲜活肉类、蛋类产品。

（四）供热企业优惠

供热企业向居民个人（以下称居民）供热而取得的采暖费收入（包括供热企业直接向居民收取的、通过其他单位向居民收取的和由单位代居民缴纳的采暖费），免征增值税。

免税的采暖费收入，应当根据热力产品经营企业实际从居民取得的采暖费收入占该企业采暖费总收入的比例确定免税收入比例。

（五）自 2001 年 1 月 1 日起，对铁路系统内部单位为本系统修理货车的业务免征增值税。

（六）销售服务相关免税优惠

1. 保障民生：
 - （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）医疗机构提供的医疗服务。

2. 特殊群体：

- (1) 残疾人个人提供的加工、修理修配劳务；
- (2) 学生勤工俭学提供的服务。

3. 农业服务

- (1) 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；
- (2) 自 2020 年 1 月 1 日起，动物诊疗机构提供的动物疾病预防、诊断、治疗和动物绝育手术等动物诊疗服务，属于上述免税范围。

4. 文化服务

- (1) 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。
- (2) 寺院、宫观、清真寺和教堂举办文化、宗教活动的门票收入。

5. 符合规定的教育服务

- (1) 提供学历教育的学校提供的教育服务收入免征增值税。（包括中外合作办学）（不包括职业培训机构等国家不承认学历的教育机构）

学校以各种名义收取的赞助费、择校费等，不免税。

一般纳税人提供非学历教育服务，可以选择适用简易计税方法按照 3%征收率计算应纳税额。

- (2) 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所有的收入。

举办进修班、培训班取得的收入进入该学校下属部门自行开设账户的，不予免征增值税。

- (3) 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，（校办实习基地），从事“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。

6. 特殊的运输服务

- (1) 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。

- (2) 纳税人提供的直接或者间接国际货物运输代理服务。

7. 金融服务优惠政策

- (1) 下列利息收入免税：

- ① 国家助学贷款；
- ② 国债、地方政府债；
- ③ 人民银行对金融机构的贷款；
- ④ 住房公积金管理中心用住房公积金在指定的委托银行发放的个人住房贷款；
- ⑤ 外汇管理部门在从事国家外汇储备经营过程中，委托金融机构发放的外汇贷款；
- ⑥ 统借统还业务中，企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司按不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息。

统借方向资金使用单位收取的利息，高于支付给金融机构借款利率水平或者支付的债券票面利率水平的，应全额缴纳增值税。

- (2) 被撤销金融机构以货物、不动产、无形资产、有形证券、票据等财产清偿债务。
- (3) 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。
- (4) 下列金融商品转让收入免税

- ① 合格境外投资者（QFII）委托境内公司在我国从事证券买卖业务。
- ② 香港市场投资者（包括单位和个人）通过沪港通和深港通买卖上海证券交易所和深圳证券交易所上市 A 股；内地投资者（包括单位和个人）通过沪港通买卖香港联交所上市股票。
- ③ 对香港市场投资者（包括单位和个人）通过基金互认买卖内地基金份额。
- ④ 证券投资基金（封闭式证券投资基金，开放式证券投资基金）管理人运用基金买卖股票、债券。

⑤ 个人从事金融商品转让业务。

（5）金融同业往来利息收入免税：

- ① 金融机构与人民银行所发生的资金往来业务。
包括人民银行对一般金融机构贷款，以及人民银行对商业银行的再贴现等。
- ② 银行联行往来业务。
- ③ 金融机构间的资金往来业务。
- ④ 金融同业往来利息收入：同业存款、同业借款、同业代付等。

（6）创新企业境内发行存托凭证的税收政策：

- ① 对个人投资者转让创新企业 CDR 取得的差价收入，暂免征收增值税。
- ② 对单位投资者转让创新企业 CDR 取得的差价收入，按金融商品转让政策规定征免增值税。
- ③ 自试点开始之日起，对公募证券投资基金（封闭式证券投资基金、开放式证券投资基金）管理人运营基金过程中转让创新企业 CDR 取得的差价收入，3 年内暂免征收增值税。
- ④ 对合格境外机构投资者（QFII）、人民币合格境外机构投资者（RQFII）委托境内公司转让创新企业 CDR 取得的差价收入，暂免征收增值税。

8. 其他服务免税政策

- （1）福利彩票、体育彩票的发行收入；
- （2）社会团体收取的会费，免征增值税（社会团体开展经营服务性活动取得的其他收入，一律照章缴纳增值税。）
- （3）符合条件的合同能源管理服务。

（七）销售无形资产的免税政策

1. 个人转让著作权。
2. 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。
与之相关指的是：① 为帮助受让方（或者委托方）掌握所转让（或者委托开发）的技术，而提供的技术咨询、技术服务业务；② 且这部分技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款应当在同一张发票上开具。

（八）销售不动产及不动产租赁服务优惠政策

1. 个人销售自建自用住房，免征增值税。
2. 涉及家庭财产分割的个人无偿转让不动产、土地使用权，免征增值税。
家庭财产分割包括：离婚、赠与、继承。
3. 个人出租住房，按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳增值税。
4. 将土地使用权转让给农业生产者用于农业生产，免征增值税。
5. 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，免征增值税。
6. 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），免征增值税。
7. 军队空余房产租赁收入，免征增值税。
8. 个人出售住房

购买时间	税务处理			差额=(全部价款和价外费用-购买住房价款)÷(1+5%)×5%
2年内	全额5%			
2年(含)以上	北上广深	非普通住宅	差税5%	
		普通住宅	免税	
	非北上广深		免税	

【单选题】2016年7月, 张某销售一套住房, 取得含税销售收入460万元, 该住房于2015年3月购进, 购进时支付房价100万元, 手续费0.2万元, 契税1.5万元, 张某销售住房应纳增值税()万元。

(2016年)

A. 17.14 B. 21.9 C. 12.05 D. 0

【答案】B

【解析】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, 应纳增值税=460÷(1+5%)×5%=21.90(万元)。

(九) 进口货物

1. 对中国经济图书进出口公司、中国出版对外贸易总公司为大专院校和科研单位免税进口的图书、报刊等资料在其销售给上述院校和单位时, 免征国内销售环节的增值税。
2. 对中国教育图书进出口公司、北京中科进出口公司、中国国际图书贸易总公司销售给高等学校、科研单位和北京图书馆的进口图书、报刊资料, 免征增值税。
3. 对中国科技资料进出口总公司为科研单位、大专院校进口的用于科研、教学的图书、文献、报刊及其他资料, 免征国内销售环节的增值税。
4. 对中国图书进出口总公司销售给国务院各部委、各直属机构及各省、自治区、直辖市所属科研机构和大专院校的进口科研、教学书刊, 免征增值税。
5. 进口抗癌药品、罕见病药品, 减按3%征收进口环节增值税。

(十) 海南离岛免税 新增

1. 离岛免税政策免税税种为关税、进口环节增值税和消费税。离岛免税政策是指对乘飞机、火车、轮船离岛(不包括离境)旅客实行限值、限量、限品种免进口税购物, 在实施离岛免税政策的免税商店内或经批准的网上销售窗口付款, 在机场、大车站、港口码头指定区域提货离岛的税收优惠政策。

离岛旅客每年每人免税购度为10万元人民币, 不限次数。

2. 2020年11月1日起, 海南离岛免税店销售离岛免税商品, 免征增值税和消费税。
3. 离岛免税店销售非离岛免税商品, 按现行规定向主管税务机关申报缴纳增值税和消费税。
4. 离岛免税店兼营应征增值税、消费税项目的, 应分别核算离岛免税商品和应税项目的销售额; 未分别核算的, 不得免税。
5. 离岛免税店销售离岛免税商品应开具增值税普通发票, 不得开具增值税专用发票。

【单选题】下列项目中, 免征增值税的是()。(2018年)

- A. 婚姻介绍服务
- B. 个人销售受赠的住房
- C. 职业培训机构提供的非学历教育服务
- D. 个人转让不动产

【答案】A

【解析】选项 B，个人销售自建自用住房，免征增值税，销售受赠的住房，要区分情况确定是否免税；选项 C，一般纳税人提供非学历教育服务，可以选择适用简易计税方法按照 3% 征收率计算应纳税额；选项 D，要缴纳增值税。

【多选题】根据增值税规定，下列各项免征流通环节增值税的有（ ）。（2013 年）

A. 蔬菜 B. 水果 C. 鲜奶 D. 鲜鸡 E. 鲜猪肉

【答案】ADE

【解析】自 2012 年 1 月 1 日起，免征蔬菜流通环节的增值税；自 2012 年 10 月 1 日起，免征部分鲜活肉蛋产品流通环节的增值税。目前没有免征水果和鲜奶流通环节增值税的规定。一般农产品只有农业生产销售自产农产品免税
注意与购进农产品进项抵扣结合

【知识点 3】临时减免税项目

（一）孵化服务

自 2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，国家级、省级科技企业孵化器、大学科技园和国家备案众创空间对其向在孵对象提供孵化服务取得的收入，免征增值税。

（二）经营公租房

自 2019 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对经营公租房所取得的租金收入，免征增值税。

（三）文化企业

1. 2019 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对电影主管部门（包括中央、省、地市及县级）按照各自职能权限批准从事电影制片、发行、放映的电影集团公司（含成员企业）、电影制片厂及其他电影企业取得的销售电影拷贝（含数字拷贝）收入、转让电影版权（包括转让和许可使用）收入、电影发行收入以及在农村取得的电影放映收入，免征增值税。

一般纳税人提供的城市电影放映服务，可以按现行政策规定，选择按照简易计税办法计算缴纳增值税。

2. 对广播电视运营服务企业收取的有线数字电视基本收视维护费和农村有线电视基本收视费，免征增值税。

3. 2019 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，党报、党刊将其发行、印刷业务及相应的经营性资产剥离组建的文化企业，自注册之日起所取得的党报、党刊发行收入和印刷收入，免征增值税。

4. 2016 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日，经国务院有关部门认定的动漫企业自主开发、生产动漫直接产品，确需进口的商品可享受免征进口关税及进口环节增值税的政策，免征增值税。

（四）社区家庭服务业

2019 年 6 月 1 日起至 2025 年 12 月 31 日，下列收入免征增值税：

1. 提供社区养老、托育、家政服务取得的收入，免征增值税。

2. 符合下列条件的家政服务企业提供家政服务取得的收入，免征增值税：

（1）与家政服务员、接受家政服务的客户就提供家政服务行为签订三方协议；

（2）向家政服务员发放劳动报酬，并对家政服务员进行培训管理；

（3）通过建立业务管理系统对家政服务员进行登记管理。

（五）边销茶

自 2021 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对边销茶生产企业销售自产的边销茶及经销企业销售的边销茶免征增值税。

（六）抗病毒药品

自 2019 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日,继续对国产抗艾滋病病毒药品免征生产环节和流通环节增值税。

(七)自 2019 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日,对饮水工程运营管理单位向农村居民提供生活用水取得的自来水销售收入,免征增值税。

(八)自 2018 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日,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免征增值税。

(九)自 2017 年 12 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日,对金融机构向农户、小微企业、微型企业及个体工商户发放小额贷款取得的利息收入,免征增值税。

(十)境外机构投资境内债券市场

自 2018 年 11 月 7 日至 2021 年 11 月 6 日,对境外机构投资境内债券市场取得的债券利息收入,暂免征收增值税。

(十一)货物期货交割

自 2018 年 11 月 30 日至 2023 年 11 月 29 日,对经国务院批准对外开放的货物期货品种保税交割业务,暂免征收增值税。

(十二)扶贫货物捐赠

自 2019 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日,对单位或者个体工商户将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构,或直接无偿捐赠给目标脱贫地区的单位和个人,免征增值税(在政策执行期限内,目标脱贫地区实现脱贫的,可继续适用免征增值税政策)。

(十三)北京 2022 年冬奥会和冬残奥会

(十四)杭州 2022 年亚运会和亚残运会

(十五)三项国际综合运动会

(十六)新型冠状病毒感染的肺炎疫情防控

自 2020 年 1 月 1 日至 2021 年 3 月 1 日

1. 疫情防控重点保障物资生产企业可以按月向主管税务机关申请全额退还增值税增量留抵税额。

增量留抵税额,是指与 2019 年 12 月底相比新增加的期末留抵税额。

2. 对纳税人运输疫情防控重点保障物资取得的收入,免征增值税。

3. 对纳税人提供公共交通运输服务、生活服务,以及为居民提供必需生活物资快递收派服务取得的收入,免征增值税。

4. 单位和个体工商户将自产、委托加工或购买的货物,通过公益性社会组织和县级以上人民政府及其部门等国家机关,或者直接向承担疫情防治任务的医院,无偿捐赠用于应对新型冠状病毒感染的肺炎疫情的,免征增值税、消费税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加。

新增 5. 为支持广大个体工商户在做好新冠肺炎疫情防控同时加快复工复产,自 2020 年 3 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日,增值税政策如下:

(1)自 2020 年 3 月 1 日至 2021 年 3 月 31 日,对湖北省增值税小规模纳税人,适用 3%征收率的应税销售收入,免征增值税;适用 3%预征率的预缴增值税项目,暂停预缴增值税。省 2021 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日,湖北省增值税小规模纳税人适用 3%征收率的应税销售收入,减按 1%征收率征收增值税;适用 3%预征率的预缴增值税项目,减按 1%预征率预缴增值税。

(2)除湖北省外,其他省、自治区、直辖市的增值税小规模纳税人,适用 3%征收率的应税销售收入,减按 1%征收率征收增值税;适用 3%预征率的预缴增值税项目,减按 1%预征率预缴增值税。

(十七)二手车经销企业销售旧车

自 2020 年 5 月 1 日至 2023 年 12 月底，对二手车经销企业销售旧车，减按销售额 0.5% 征收增值税。

(十八) 中国(上海)自由贸易试验区自 2021 年 1 月 1 日至 2024 年 12 月 31 日，对注册在洋山特殊综合保税区内企业，在洋山特殊综合保税区内提供交通运输服务、装卸搬运服务和仓储服务取得的收入，免征增值税。

(十九) 粤港澳大湾区建设自 2020 年 10 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对注册在广州市的保险企业向注册在南沙自贸片区的企业提供国际航运保险业务取得的收入，免征增值税。

【知识点 4】增值税即征即退

(一) 资源综合利用产品和劳务

纳税人销售自产的资源综合利用产品和提供资源综合利用劳务(以下称销售综合利用产品和劳务)，可享受增值税即征即退。

自 2019 年 9 月 1 日起，纳税人销售自产磷石膏资源综合利用产品，增值税即征即退政策，退税比例为 70%。

已享受增值税即征即退政策的纳税人，因违反税收、环境保护的法律法规受到处罚(警告或单次 1 万元以下罚款除外)的，自处罚决定下达的次月起 36 个月内，不得享受上述增值税即征即退政策。

纳税人应单独核算适用即征即退政策的综合利用产品和劳务的销售额和应纳税额。未单独核算的，不得享受增值税即征即退政策。

(二) 修理修配劳务

对飞机维修劳务增值税实际税负超过 6% 的即征即退。

(三) 软件产品的增值税优惠

增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品，按基本税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行即征即退政策。

增值税一般纳税人将进口软件产品进行本地化改造后对外销售的，也可享受即征即退政策。本地化改造是指对进口软件产品进行重新设计改进、转换等，单纯对进口软件产品进行汉字化处理不包括在内。

即征即退税额 = 当期软件产品增值税应纳税额 - 当期软件产品销售额 × 3%

【单选题】一般纳税人销售自行开发生产软件产品的增值税优惠政策的是()。(2018 年)
A. 即征即退 B. 先征后退 C. 减半征收 D. 先征后返

【答案】A

【解析】增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品，按基本税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行即征即退政策。

(四) 安置残疾人

安置残疾人的单位和个体工商户，按纳税人安置残疾人的人数，限额即征即退增值税。

限额即征即退：每人每月当地月最低工资标准的 4 倍确定。

月应退增值税额 = 纳税人本月安置残疾人员人数 × 本月月最低工资标准的 4 倍

(五) 管道运输

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

(六) 有形动产融资租赁和售后回租服务

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，增值税实际税负超过 3% 的部分实

行增值税即征即退政策。

（七）风力发电

自 2015 年 7 月 1 日起，对纳税人销售自产的利用风力生产的电力产品，增值税即征即退 50%。

（八）动漫产业

自 2018 年 1 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，动漫企业增值税一般纳税人销售其自主开发生产的动漫软件，按照使用税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过 3% 的部分实行即征即退政策。动漫软件出口免征增值税。

【知识点 5】起征点

（一）个人销售起征点

1. 含义：起征点以下免征，起征点以上全额征收。

2. 幅度

（1）按期纳税的，为月销售额 5 000—20 000 元（含本数）。

（2）按次纳税的，为每次（日）销售额 300—500 元（含本数）

增值税起征点的适用范围限于个人，不包括认定为一般纳税人的个体工商户。

【单选题】关于增值税起征点的规定，下列说法正确的是（ ）。（2018 年）

- A. 仅对销售额中超过起征点的部分征税
- B. 起征点的调整由各省、自治区、直辖市税务局规定
- C. 起征点的适用范围包括自然人和登记为一般纳税人的个体工商户
- D. 对自然人销售额未达到规定起征点的，免征增值税

【答案】D

【解析】选项 A，销售额超过起征点的，全额纳税；选项 B，起征点的调整由财政部和国家税务总局规定；选项 C，增值税起征点的适用范围限于个人，不包括登记为一般纳税人的个体工商户。

（二）小规模纳税人免税规定

2019 年 1 月 1 日至 2021 年 3 月 31 日，对月销售额 10 万元以下（含本数）的增值税小规模纳税人（以 1 个季度为 1 个纳税期的，季度销售额未超过 30 万元，下同），免征增值税。

1. 小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额超过 10 万元，但扣除本期发生的销售不动产的销售额后未超过 10 万元的，其销售货物、劳务、服务、无形资产取得的销售额免征增值税。

【例题 1】A 小规模纳税人 2019 年 1 月销售货物 4 万元，提供服务 3 万元，销售不动产 2 万元。合计销售额为 9（=4+3+2）万元，未超过 10 万元免税标准，因此，该纳税人销售货物、服务和不动产取得的销售额 9 万元，可享受小规模纳税人免税政策。

【例题 2】B 小规模纳税人 2019 年 1 月销售货物 4 万元，提供服务 3 万元，销售不动产 10 万元。合计销售额为 17（=4+3+10）万元，剔除销售不动产后的销售额为 7（=4+3）万元，因此，该纳税人销售货物和服务相对应的销售额 7 万元可以享受小规模纳税人免税政策，销售不动产 10 万元应照章纳税。

2. 适用增值税差额征税政策的小规模纳税人，以差额后的销售额确定是否可以享受本上述规定的免征增值税政策。

【例题】 2019年1月，某建筑业小规模纳税人（按月纳税）取得建筑服务收入20万元，同时向其他建筑企业支付分包款12万元，则该小规模纳税人当月扣除分包款后的销售额为8万元，未超过10万元免税标准，因此，当月可享受小规模纳税人免税政策。

3. 其他个人（除个体工商户以外的自然人），采取一次性收取租金形式出租不动产取得的租金收入，可在对应的租赁期内平均分摊，分摊后的月租金收入未超过10万元的，免征增值税。

4. 按照现行规定应当预缴增值税税款的小规模纳税人，凡在预缴地实现的月销售额未超过10万元的，当期无需预缴税款。

5. 小规模纳税人月销售额未超过10万元的，当期因开具增值税专用发票已经缴纳的税款，在增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字专用发票后，可以向主管税务机关申请退还。

6. 自2019年1月1日起，以1个季度为纳税期限的增值税小规模纳税人，因在季度中间成立或注销而导致当期实际经营期不足1个季度，当期销售额未超过30万元的，免征增值税。2021年4月1日至2022年12月31日，10改为15，30改为45。新增

【多选题】 关于小规模纳税人增值税政策，下列说法正确的有（ ）。(2019年)

- A. 小规模纳税人月销售额扣除本期发生的销售不动产销售额后未超过10万元的，其销售货物、劳务、服务、无形资产取得的销售额免征增值税
- B. 适用增值税差额征税政策的小规模纳税人，以差额后的销售额确定是否可以享受月销售额10万元及以下免征增值税政策
- C. 从2019年1月1日至2021年12月31日，月销售额10万元（含本数）的增值税小规模纳税人，免征增值税
- D. 按照现行规定应当预缴增值税税款的小规模纳税人，凡在预缴地实现的月销售额未超过10万元的，当期无需预缴税款
- E. 其他个人一次性收取两个月租金15万元，不能享受免征增值税政策

【答案】 ABCD

【解析】 选项E，其他个人（除个体工商户以外的自然人），采取一次性收取租金形式出租不动产取得的租金收入，可在对应的租赁期内平均分摊，分摊后的月租金收入未超过10万元的，免征增值税。

【单选题】 某便利店为增值税小规模纳税人，2019年1月销售货物取得含税收入40000元，代收水电煤等公共事业费共计50000元，取得代收手续费收入1500元，该便利店以1个月为1个纳税期。该便利店2019年1月应纳增值税（ ）元。

- A. 1208.74
- B. 0
- C. 1236.48
- D. 2664.05

【答案】 B

【解析】 自2019年1月1日起，小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额未超过10万元（以1个季度为1个纳税期的，季度销售额未超过30万元）的，免征增值税。该便利店当月应纳增值税为0。

【知识点6】减免税其他规定

- 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；未分别核算销售额的，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，按照规定缴纳增值税。纳税

人放弃免税优惠后，在 36 个月内不得再申请免税。

3. 纳税人发生应税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者零税率。

4. 纳税人要求放弃免税权，应当以书面形式提交放弃免税权声明，报主管税务机关备案。（次月起，计算缴纳增值税）。

5. 放弃免税权的纳税人符合一般纳税人认定条件的，按规定认定为一般纳税人，可开具增值税专用发票。

6. 纳税人一经放弃免税权，全部增值税应税货物或劳务均征税，不得选择某一免税项目放弃免税权，也不得根据不同的销售对象选择部分货物或劳务放弃免税权。

第六节 增值税一般计税方法

增值税的计税方法，包括一般计税方法、简易计税方法和扣缴计税方法。

1. 一般计税方法：

一般纳税人销售货物、提供加工修理修配劳务、销售服务、无形资产或者不动产适用一般计税方法计税。

当期应纳增值税额

=当期销项税额-当期进项税额

2. 简易计税方法：

（1）小规模纳税人提供应税服务适用简易计税方法计税。

（2）一般纳税人提供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，一经选择，36 个月内不得变更。

当期应纳增值税额=当期销售额×征收率

3. 扣缴计税方法：

境外单位或者个人在境内提供应税行为，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=接受方支付的价款÷（1+税率）×税率

【一般计税方法】

当期应纳增值税额

=当期销项税额-当期进项税额

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣或留抵退税。

【知识点 1】销项税额

纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，按照销售额和税法规定的税率计算收取的增值税额，为销项税额。

销项税额=销售额×税率

销项税额=组成计税价格×税率

（一）销售额的一般规定

一般销售方式下的销售额确认：纳税人发生应税销售行为收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。具体包括：

1. 价款：要判断其是否含税，含税价款需要换算成不含税销售额作为计税销售额。

2. 价外费用：

包括：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、延期付款利息、滞纳金、赔偿金、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外收费。

无论其会计制度如何核算，价外费用均应并入销售额计税。

计算时要注意价外费用属于含税收入，应当换算成不含税的收入，并入销售额。

价外费用不包括：（代收转付）

（1）受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税——代收款项；

（2）符合两个条件的代垫运费：

承运部门的运费发票开具给购买方，并且有纳税人将该项发票转交给购买方的。

（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——代收款项。

3. 消费税税金。由于消费税属于价内税，因此，凡征收消费税的货物在计征增值额时，其应税销售额应包括消费税税金。

【单选题】某企业为增值税一般纳税人，2019年4月提供汽车租赁服务，开具增值税专用发票，注明金额50万元；提供汽车车身广告位出租服务，开具增值税专用发票，注明金额60万元；出租上月购置房屋，开具增值税专用发票，注明金额100万元。该企业当月上述

业务增值税销项税额是（ ）万元。（2019年）

- A. 15.6 B. 18.9 C. 25.6 D. 23.3

【答案】D

【解析】该企业当月上述业务增值税销项税额=（50+60）×13%+100×9%=23.3（万元）

【单选题】2019年7月，某企业（增值税一般纳税人）销售货物取得不含税销售额10万元，当月另收取含税包装费1万元。该企业上述业务销项税额是（ ）万元。（2018年）

- A. 1.60 B. 1.85 C. 1.42 D. 1.70

【答案】C

【解析】

销项税额=10×13%+1÷（1+13%）×13%=1.42（万元）

【单选题】某超市为增值税一般纳税人，2019年6月销售蔬菜取得零售收入24000元，销售粮食、食用油取得零售收入13200元，销售其他商品取得零售收入98000元，2019年6月该超市销项税额为（ ）元。（2016年改编）

- A. 9181.65 B. 12364.24
C. 13928 D. 14345.90

【答案】B

【解析】根据规定，免征蔬菜流通环节增值税。销项税额=13200÷（1+9%）×9%+98000÷（1+13%）×13%=12364.24（元）。

（二）特殊销售方式下的销售额

1. 采取折扣折让方式销售

折扣折让方式	性质	计税销售额
折扣销售（商业折扣）——同时	促销	折后
销售折扣（现金折扣）——售后	融资	折前
销售折让——售后	质量等问题	折后

【例题】甲生产企业（一般纳税人）2020年6月8日销售经销商商品（税率13%）一批2000件，原价5000元/件（不含税），因该经销商购货量大给予对方10%的商业折扣并在同一张发票上注明，同时约定现金折扣条件为2/10，1/20，n/30，经销商在2020年6月20日付款。

则：销售额=2000×5000×（1-10%）=9000000（元）

销项税额=9000000×13%=1170000（元）

【单选题】某商场为增值税一般纳税人，2020年6月举办促销活动，全部商品8折销售。实际取得含税收入380000元，销售额和折扣额均在同一张发票上分别注明。上月销售商品本月发生退货，向消费者退款680元，该商场当月销项税额是（ ）元。（2017年改编）

- A. 43716.81 B. 43638.58
C. 54567.79 D. 54646.02

【答案】 B

【解析】 当月销项税额 = $380\,000 \div (1+13\%) \times 13\% - 680 \div (1+13\%) \times 13\% = 43\,638.58$ (元)

2. 采取以旧换新方式销售

(1) 一般货物：应按新货物的同期销售价格确定销售额，不得扣减旧货物的收购价格。(全额计税)

(2) 特殊货物——金银首饰：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。(差额计税)

【例题】 某百货公司家电部 2020 年 6 月以旧换新电视机 20 台，新电视零售价 6 780 元/台，旧电视 200 元/台，实际每台电视收取差价款 6 580 元；其金银首饰部采取“以旧换新”方式向消费者销售黄金戒指 10 枚，每枚新戒指的零售价格为 5 000 元，每枚旧戒指作价 3 000 元，枚戒指取得差价款 2 000 元，分别计算电视机与黄金戒指的计税销售额。

【解析】

电视机销售额 = $6\,780 \times 20 / (1+13\%) = 120\,000$ (元)

黄金戒指销售额 = $2\,000 \times 10 / (1+13\%) = 17\,699.12$ (元)

3. 采取还本销售方式销售

销售额就是货物的销售价格，不得从销售额中扣减还本支出。(全额计税)

4. 采取以物易物方式销售

以物易物双方都应作购销处理，以各自发出的应税销售行为核算销售额并计算销项税额，以各自收到的货物、劳务、服务、无形资产、不动产按规定核算购进金额并计算进项税额。

【例题】 甲公司与乙公司均为增值税一般纳税人，2020 年 6 月甲公司以不含税价格为 10 万元的衣服与乙公司不含税价格为 6 万元的丝绸进行交换，差价款由乙公司以银行存款支付，双方均向对方开具增值税专用发票，假定当月取得的相关票据均符合税法规定，并在当月抵扣进项税。假定不考虑其他因素，则甲公司当月应缴纳增值税：

(1) 销项税额 = $10 \times 13\% = 1.3$ (万元)

(2) 进项税额 = $6 \times 13\% = 0.78$ (万元)

(3) 应纳税额 = $1.3 - 0.78 = 0.52$ (万元)

5. 直销企业增值税销售额确定：

(1) 直销企业——直销员——消费者：

销售额为向直销员收取的全部价款和价外费用。

(2) 直销企业（直销员）——消费者：

销售额为向消费者收取的全部价款和价外费用。

6. 包装物押金

(1) 一般货物：押金（记入“其他应付款”账户），单独记账核算的，时间在 1 年以内，又未过期的，一般不并入销售额征税。

逾期未收回包装物不再退还的包装物押金或者未逾期但时间超过 1 年的包装物押金，应换算为不含税销售额后并入计税销售额计算销项税额。

(2) 酒类产品：

对销售啤酒、黄酒所收取的包装物押金，按包装物押金的一般规定处理。

对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品收取的包装物押金，无论是否返还以及会计上如何核

算，均应换算成不含税价款并入当期销售额征税。

包装物押金种类	税法是否认可押金	收取时，未逾期	逾期时/1年以上的押金
一般应税消费品的包装物押金	是	不缴增值税	缴纳增值税
啤酒、黄酒包装物押金	是	不缴增值税	缴纳增值税
酒类包装物押金（除啤酒、黄酒外）	否	缴纳增值税	不缴增值税

【单选题】2019年6月，某酒厂（增值税一般纳税人）销售粮食白酒和啤酒给副食品公司，其中白酒开具增值税专用发票，收取不含税价款50000元，另外收取包装物押金3000元；啤酒开具普通发票，收取的价税合计款22600元，另外收取包装物押金1500元。副食品公司按合同约定，于2019年12月将白酒、啤酒包装物全部退还给酒厂，并取回全部押金。就此项业务，该酒厂2019年6月计算的增值税销项税额应为（ ）元。

- A. 9100
B. 9272.57
C. 9445.13
D. 13082.30

【答案】c

【解析】该酒厂2019年6月增值税销项税额=50000×13%+3000/(1+13%)×13%+22600/(1+13%)×13%=9445.13（元）

7. 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。

银行提供贷款服务按期计收利息的，结息日当日计收的全部利息收入，均应计入结息日所属期的销售额。

8. 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。

自2018年1月1日起，金融机构开展贴现、转贴现业务，以其实际持有票据期间取得的利息收入作为贷款服务销售额。

（三）视同销售行为销售额确定（按顺序核定销售额）

1. 有售价的：按同类价格确定计税销售额。分为两种：
 - （1）自己：最近时期发生同类应税销售行为平均价格
 - （2）其他纳税人：最近时期发生同类应税销售行为平均价格
2. 无销售价格，以组成计税价格确定计税销售额，组成计税价格=成本×（1+成本利润率）

【例题】2020年6月，甲公司（一般纳税人）将其自产的新产品无偿赠送客户试用，假设该产品无同类产品市场价，该批产品生产成本30000元，成本利润率为10%。

销项税额=30000×（1+10%）×13%=4290（元）。

（四）销售额的特殊规定

1. 经纪代理服务（6%）

销售额=(全部价款+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. 人力资源外包服务

按“经纪代理服务”缴纳增值税,销售额不包括受客户单位委托代为向客户单位员工发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金。

向委托方收取并代为发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金,不得开具增值税专用发票,可以开具增值税普通发票。

3. 签证代理服务

销售额=(全部价款+价外费用)-向服务接受方收取并代为支付给外交部和外国驻华使(领)馆的签证费、认证费

向服务接受方收取并代为支付的签证费、认证费,不得开具增值税专用发票,可以开具增值税普通发票。

4. 纳税人代理进口

按规定免征进口增值税的货物,其销售额不包括向委托方收取并代为支付的货款。

向委托方收取并代为支付的货款,不得开具增值税专用发票,可以开具增值税普通发票。

5. 航空运输企业(9%)

销售额中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. 客运场站服务(6%)

销售额=(全部价款+价外费用)-支付给承运方运费

7. 航空运输销售代理企业

(1) 提供境外航段机票代理服务:

销售额=(全部价款+价外费用)-向客户收取并支付给其他单位或者个人的境外航段机票结算款和相关费用

(2) 提供境内机票代理服务:

销售额=(全部价款+价外费用)-扣除向客户收取并支付给航空运输企业或其他航空运输销售代理企业的境内机票净结算款和相关费用

8. 境外单位通过教育部考试中心及其直属单位在境内开展考试

销售额=考试费收入-支付给境外单位考试费

按提供“教育辅助服务”缴纳增值税。

9. 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。

【例题】(2016年)某旅游公司为增值税一般纳税人,2016年7月发生以下业务:

(1) 取得旅游费收入共计680万元,其中向境外旅游公司支付境外旅游费63.6万元,向境内其他单位支付旅游交通费60万元,住宿费24万元,门票费21万元,签证费1.8万元。支付本单位导游餐饮住宿费共计2.2万元,旅游公司选择按照扣除支付给其他单位相关费用后的余额为计税销售额,并开具普通发票(以上金额均含税)。

业务(1)应纳增值税额=(680-63.6-60-24-21-1.8)÷(1+6%)×6%=28.85(万元)

10. 劳务派遣服务：

提供方	计税方法	
一般纳税人提供	一般计税方法（全额 6%）	也可选择差额纳税,以取得的全部价款和价外费用,扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利、社保、住房公积金后的余额为销售额,依 5%征收率计算缴纳增值税
小规模纳税人提供	简易计税方法（全额 3%）	

选择差额纳税的纳税人,向用工单位收取用于支付给劳务派遣员工工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金的费用,不得开具增值税专用发票,可以开具普通发票。

11. 房地产销售自行开发的房地产项目

计税方法	应纳税额
老项目选择 简易计税	应纳税额 =全部价款与价外费用/（1+5%）×5%
新项目 一般计税	应纳税额 =（全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款）÷（1+9%）×9%-进项

向政府部门支付的土地价款,包括土地受让人向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等。

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。

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),在取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。

12. 金融商品转让（6%）

销售额=卖出价-买入价

转让出现的正负差,按盈亏相抵后的余额为销售额。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。

13. 融资租赁和融资性售后回租业务

① 融资租赁（直租）

销售额=（全部价款+价外费用）- [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+车辆购置税]

② 融资性售后回租（回租）

销售额=[全部价款+价外费用（不含本金）]- [对外支付的借款利息（包括外汇借款和人民币借款利息）+发行债券利息]

【例题】A 公司与 B 公司于 2020 年 12 月签订了一个融资性售后回租业务合同,合同约定 A 公司将价值 1 200 万元的标的物出售给 B 公司,B 公司将该标的物回租给 A 公司,租期 5 年,每月固定收取租金 25 万元,其中本金 20 万元。B 公司购买标的物支付给 A 公司的 1 200 万元是向银行借款取得,借款期限为 5 年,每月需向银行支付借款利息 2 万元。B 公司为增值税一般纳税人且符合差额征税条件。

不含税销售额=（5-2）÷（1+6%）=2.83（万元）

应缴纳的增值税=2.83×6%=0.17（万元）

14. 自 2018 年 1 月 1 日起, 金融机构开展贴现、转贴现业务, 以其实际持有票据期间取得的利息收入作为贷款服务的销售额计算缴纳增值税。此前贴现机构已就贴现利息收入全额缴纳增值税的票据, 转贴现机构转贴现利息收入继续免征增值税。

【多选题】关于增值税计税销售额, 下列说法正确的有 ()。(2018 年)

- A. 航空运输服务, 代收的机场建设费不计入计税销售额
- B. 以物易物方式下销售货物, 双方以各自发出的货物核算销售额
- C. 客运场站服务, 以其取得的全部价款和价外费用为计税销售额
- D. 贷款服务以实收利息和应收未收利息之和为计税销售额
- E. 销售折扣方式销售货物, 折扣额不得从销售额中扣除

【答案】 ABE

【解析】选项 C, 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; 选项 D, 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。

【单选题】关于增值税的销售额, 下列说法正确的是 ()。(2017 年)

- A. 经纪代理服务, 以取得全部价款和价外费用为销售额
- B. 旅游服务, 一律以取得的全部价款和价外费用为销售额
- C. 航空运输企业的销售额, 不包括收取的机场建设费
- D. 劳务派遣服务, 一律以取得全部价款和价外费用为销售额

【答案】 C

【解析】选项 A, 为差额计税项目; 选项 B, 可选择差额计税; 选项 D, 可以取得的全部价款和价外费用为销售额, 也可以选择差额纳税, 以取得的全部价款和价外费用, 扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额。

【知识点 2】进项税额

(一) 准予从销项税额中抵扣的进项税额

类型	抵扣凭证	
凭票抵扣	(1) 增值税专用发票(含机动车销售统一发票) (2) 海关进口增值税专用缴款书 (3) 境内支付给境外代扣代缴税款的完税凭证 (4) 公路通行费增值税电子普通发票 (5) 国内旅客运输服务增值税专用发票或增值税电子普通发票。	发票和凭证上列示的增值税税额
计算抵扣	农产品收购发票或农产品销售发票	
	桥闸通行费	
	国内旅客运输服务	

(1) 购进农产品直接销售、简单加工后销售

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。(凭票抵扣)

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 9%的扣除率计算进项税额。(计算抵扣)

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 9%的扣除率计算进项税额。(计算抵扣)

(2) 购进农产品深加工后销售

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。

(3) 部分行业试点农产品核定扣除方法。

从批发、零售环节购进适用免征增值税政策的蔬菜、部分鲜活肉蛋而取得的普通发票,不得作为抵扣凭证。(不论有没有发票都不得抵扣)

【例题】某生产企业为增值税一般纳税人,生产的产品均适用 13%的增值税税率。2020 年 4 月销售产品取得不含税销售额 200 万元,本月从农业生产者购进农产品作为生产用原材料,收购发票上注明买价为 56 万元,购进其他原材料,取得增值税专用发票注明的金额 100 万元,税额 13 万元。计算 2020 年 4 月该企业应纳增值税。

销项税额=200×13%=26(万元)

进项税额=56×10%+13=18.60(万元)

2020 年该企业应纳增值税
=26-18.60=7.40(万元)

2. 纳税人购进国内旅客运输服务未取得增值税专用发票准予扣除的进项税额确定

【例题】2020年3月,甲公司员工赵某出差乘坐飞机取得航空运输电子客票行程单上注明票价3 002元,燃油附加费50元;乘坐高铁取得铁路车票上注明的票价为1 308元,乘坐渡轮取得船票注明的价格为360.5元,乘坐网约车,取得国内旅客运输服务的增值税电子普通发票注明的金额为200元,税额为6元,计算本月准予抵扣的进项税额。

【解析】本月进项税额=(3 002+50+1 308)÷(1+9%)×9%+360.5÷(1+3%)×3%+6=376.5(元)

3. 支付的道路、桥、闸通行费抵扣进项税额

(1) 纳税人支付的道路通行费,按照收费公路通行费增值税电子普通发票上注明的增值税额抵扣进项税额。

(2) 纳税人支付的桥、闸通行费,暂凭取得的通行费发票上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额:

桥、闸通行费可抵扣进项税额=桥、闸通行费发票上注明的金额÷(1+5%)×5%

4. 建筑业进项税额抵扣的特殊规定。

建筑企业与发包方签订建筑合同后,以内部授权或者三方协议等方式,授权集团内其他纳税人(以下称第三方)为发包方提供建筑服务,并由第三方直接与发包方结算工程款的,由第三方向发包方开具增值税发票,发包方可凭实际提供建筑服务的纳税人开具的增值税专用发票抵扣进项税额。

5. 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。

购入、租入固定资产、不动产混用均可全额抵扣。

购入、租入固定资产、不动产专用于上述项目不能抵扣进项。

6. 保险服务进项税额的抵扣

(1) 提供保险服务的纳税人以实物赔付方式承担机动车辆保险责任的,自行向车辆修理劳务提供方购进的车辆修理劳务,其进项税额可以按规定从保险公司销项税额中抵扣。

(2) 提供保险服务的纳税人以现金赔付方式承担机动车辆保险责任的,将应付给被保险人的赔偿金直接支付给车辆修理劳务提供方,不属于保险公司购进车辆修理劳务,其进项税额不得从保险公司销项税额中抵扣。

(3) 纳税人提供的其他财产保险服务,比照上述规定执行。

7. 进口环节进项税额的抵扣。

进口增值税专用发票上标明有两个单位名称，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发票原件的一个单位抵扣税款。

8. 纳税人认定或登记为一般纳税人前进项税额

未取得生产经营收入，未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的，可以在认定或登记为一般纳税人后抵扣进项税额。

(二) 不得从销项税额中抵扣的进项税额

	兼用于简易计税项目、免税项目、集体福利或者个人消费	专用于简易计税项目、免税项目、集体福利或者个人消费
固定资产、无形资产（其他权益性无形资产除外）、不动产	进项税可以全部抵扣	进项税不可抵扣
租入固定资产、不动产		
原材料、低值易耗品、包装物和其他	进项税按照销售额分摊抵扣	
其他权益性无形资产	进项税可以全部抵扣	

1. 适用一般计税方法的纳税人，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=当期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) / 当期全部销售额

【单选题】某制药厂为增值税一般纳税人，2019年5月销售应税药品取得不含税收入100万元，销售免税药品取得收入50万元，当月购入原材料一批，取得增值税专用发票，注明税款6.8万元；应税药品与免税药品无法划分耗料情况。该制药厂当月应缴纳增值税（ ）万元。（2019年）

- A. 6.20 B. 8.47 C. 10.73 D. 13.00

【答案】B

【解析】不得抵扣的进项税额=

当期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) ÷ 当期全部销售额=6.8×50÷(100+50)=2.27(万元)

当期准予抵扣的进项税额=6.8-2.27=4.53(万元)

当期应纳增值税=100×13%-4.53=8.47(万元)。

【多选题】关于增值税一般纳税人购进和租用固定资产进项税额抵扣，下列说法正确的有（ ）。(2019年)

- A. 购进固定资产，既用于一般计税方法计税项目，又用于免征增值税项目，进项税额可以全额从销项税额中抵扣
B. 购进固定资产，专用于简易计税方法计税项目，进项税额不得从销项税额中抵扣
C. 购进固定资产，既用于一般计税方法计税项目，又用于免征增值税项目，进项税额不得从销项税额中抵扣

D. 租入固定资产，既用于一般计税方法计税项，又用于免征增值税项目，其进项税额准予从销项税额中全额抵扣

E. 购买时不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产，发生用途改变用于允许抵扣进项税额的应税项目，可在改变用途的次月按规定计算可抵扣的进项税额

【答案】ABDE

【解析】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。

【单选题】纳税人外购货物用于下列项目，进项税额可以抵扣的是（ ）。（2018年）

- A. 免税项目
B. 简易计税方法计税项目
C. 无偿赠送其他单位
D. 集体福利

【答案】C

【解析】外购货物用于免税项目、简易计税项目、集体福利，增值税进项税额不得抵扣。

2. 非正常损失的购进货物及相关的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（不包括固定资产）、劳务和交通运输服务。

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

5. 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。

所称非正常损失，是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。

6. 购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务。

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，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

7. 已抵扣进项税额的不动产，发生非正常损失，或者改变用途，专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，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

不动产净值率=不动产净值÷不动产原值

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，依据合法有效的增值税扣税凭证，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

【单选题】2017年5月，某公司（增值税一般纳税人）购入不动产作为办公楼用于办公，取得增值税专用发票上注明金额2000万元，税额100万元，进项税额已按规定申报抵扣。2019年1月，该办公楼改用于职工宿舍，当期净值1800万元。该办公楼应转出进项税额是（ ）万元。（2018年）

- A. 85.71
B. 100
C. 90
D. 198

【答案】C

【解析】不得抵扣的进项税额=已抵扣进项税额×不动产净值率

不动产净值率=（不动产净值÷不动产原值）×100%

不动产净值率=1800÷2000×100%=90%

该办公楼应转出进项税额=90%×100=90（万元）。

【知识点 3】进项税额抵扣的特殊规定

（一）关于生产、生活性服务业纳税人加计抵减政策

1. 自 2019 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，允许生产、生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 10%，抵减应纳税额。

自 2019 年 10 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，允许生活性服务业纳税人按照当期可抵扣进项税额加计 15%，抵减应纳税额。

生产、生活性服务业纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务（以下称四项服务）取得的销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。

销售额，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额；稽查查补销售额和纳税评估调整销售额，计入查补或评估调整当期销售额确定适用加计抵减政策。

适用增值税差额征收政策的，以差额后的销售额确定适用加计抵减政策。

【多选题】下列服务中，属于适用增值税进项税额加计抵减政策的有（ ）。（2019 年）

- A. 餐饮服务
- B. 湿租业务
- C. 贷款服务
- D. 旅游服务
- E. 不动产经营租赁服务

【答案】ADE

【解析】生产、生活性服务业纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务。选项 B，湿租业务，属于航空运输服务，选项 C，属于金融服务，这两项不适用进项税额加计抵减的政策。

2. 加计抵减的起始期。

① 生产性服务业 2019 年 3 月 31 日前设立的纳税人，自 2018 年 4 月至 2019 年 3 月期间的销售额（经营期不满 12 个月的，按照实际经营期的销售额）符合上述规定条件的，自 2019 年 4 月 1 日起适用 10%加计抵减政策。

2019 年 4 月 1 日后设立的纳税人，自设立之日起 3 个月的销售额符合上述规定条件的，自登记为一般纳税人之日起适用 10%加计抵减政策。

② 生活性服务业 2019 年 9 月 30 日前设立的纳税人，自 2018 年 10 月至 2019 年 9 月期间的销售额（经营期不满 12 个月的，按照实际经营期的销售额）符合上述规定条件的，自 2019 年 10 月 1 日起适用加计抵减 15%政策。

2019 年 10 月 1 日后设立的纳税人，自设立之日起 3 个月的销售额符合上述规定条件的，自登记为一般纳税人之日起适用加计抵减 15%政策。

3. 加计抵减不是从销项税额中抵减，也不是进项税额的加计扣除，而是从计算应纳增值税税额中抵减，是一项税收优惠。

纳税人可计提但未计提的加计抵减额，可在确定适用加计抵减政策当期一并计提。

纳税人应按照当期可抵扣进项税额的 10%或 15%计提当期加计抵减额。

按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额，不得计提加计抵减额；已计提加计抵减额的进项税额，按规定作进项税额转出的，应在进项税额转出当期，相应调减加计抵减额。计算公式如下：

当期计提加计抵减额=当期可抵扣进项税额×10%或 15%

当期可抵减加计抵减额=上期末加计抵减额余额+当期计提加计抵减额-当期调减加计抵减额

纳税人应按照现行规定计算一般计税方法下的应纳税额（以下称抵减前的应纳税额）后，区分以下情形加计抵减：

（1）抵减前的应纳税额等于零的，当期可抵减加计抵减额全部结转下期抵减；

2019年4月：

销项 480，进项 500，应纳税额 0，留抵 20

当期加计=500×10%=50

全部结转下期抵减

（2）抵减前的应纳税额大于零，且大于当期可抵减加计抵减额的，当期可抵减加计抵减额全额从抵减前的应纳税额中抵减；

2019年5月：

应纳税额=销项 300-（进项 180+上期留抵 20）=100

上期末加计抵减额余额 50 万

当期加计抵减额=180×10%=18

当期可抵减额=50+18=68

抵减后应纳税额=100-68=32

全部抵减完毕

（3）抵减前的应纳税额大于零，且小于或等于当期可抵减加计抵减额的，以当期可抵减加计抵减额抵减应纳税额至零。未抵减完的当期可抵减加计抵减额，结转下期继续抵减。

2019年6月：

应纳税额=销项 210-进项 200=10

上期末加计抵减额余额 0 万

当期加计抵减额=200×10%=20

当期可抵减额=0+20=20

抵减后应纳税额=10-10=0

未抵减完的当期可抵减加计抵减额，结转下期继续抵减=20-10=10。

纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为不适用加计抵减政策，其对应的进项税额不得计提加计抵减额。如果纳税人兼营出口货物劳务、发生跨境应税行为且无法划分不得计提加计抵减额的进项税额，按照以下公式计算：

不得计提加计抵减额的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×当期出口货物劳务和发生跨境应税行为的销售额÷当期全部销售额

加计抵减政策执行到期后，纳税人不再计提加计抵减额，结余的加计抵减额停止抵减。

【单选题】某酒店为增值税一般纳税人，适用进项加计抵减政策，2019年5月一般计税项目销项税额 200 万元，当期可抵扣进项 150 万元，上期留抵 10 万元，则当期可计提的加计抵减额是（ ）万元（2019年）

A. 4

B. 14

C. 16

D. 15

【答案】D

【解析】

可计提的加计抵减额

=150×10%=15（万元）。

（三）进货退回或折让的税务处理

一般纳税人因进货退回和折让而从销售方收回的增值税额，应从发生进货退回或折让当期的进项税额中扣减。

（四）向供货方取得返还收入的税务处理——平销返利

对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩的各种返还收入，均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额。

应冲减进项税额的计算公式为：

当期应冲减进项税额=当期取得的返还资金÷（1+所购货物适用增值税税率）×所购货物适用增值税税率

商业企业向供货方收取的各种返还收入，一律不得开具增值税专用发票。

【例题】某商场（一般纳税人）与其供货企业达成协议，按销售量挂钩进行平销返利。2019年4月向供货方购进商品取得增值税专用发票，注明价款150万元、进项税额24万元，当月按平价全部销售，月末供货方向该商场支付返利6.8万元，计算当月准予抵扣的进项税额。

【解析】本题考核的知识点是平销返利，返利收入应冲减进项税额，

当月准予抵扣的进项税

=24-6.8/(1+13%)×13%=23.22（万元）。

【知识点4】计算应纳税额的时间限定

1. 应税销售行为纳税义务发生时间的一般规定：

① 纳税人发生应税销售行为，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。

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。

2. 应税销售行为纳税义务发生时间的具体规定

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

② 托收承付和委托银行收款方式销售货物：发出货物并办妥托收手续的当天。

③ 赊销和分期收款方式销售货物：书面合同约定的收款日期的当天。无书面合同或书面合同无约定收款日期的为货物发出的当天。

④ 预收货款方式销售货物：货物发出的当天。

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：收到代销单位销售的代销清单或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 销售劳务：提供劳务同时收讫销售款或取得索取销售款的凭据的当天。

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货物行为：货物移送的当天。

⑧ 提供租赁服务采取预收款方式：为收到预收款的当天。

⑨ 金融商品转让：金融商品所有权转移的当天。

⑩ 视同销售服务、无形资产或者不动产情形：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。

⑪ 提供建筑服务，被工程发包方应从支付的工程款中扣押的质押金、保证金，未开具发票的，以纳税人实际收到质押金、保证金的当天为纳税义务发生时间。

【单选题】某商业企业为增值税一般纳税人，2019年11月采用分期收款方式批发商品，合

同规定不含税销售额为 800 万元，本月收回 50% 的货款，其余货款于 12 月 10 日前收回。由于购货方资金紧张，本月实际收回不含税销售额 250 万元；购进商品取得增值税专用发票，注明价款 180 万元、增值税 23.4 万元。该企业 2019 年 11 月应纳增值税（ ）万元。

- A. 28.849 B. 80.6 C. 9.1 D. 28.6

【答案】D

【解析】应纳增值税=800×50%×13%−23.4=28.6（万元）

【知识点 5】增值税留抵税额退税制度

进项税额不足抵扣的处理：结转下期继续抵扣或者退还增量留抵税额

增量留抵税额是指与 2019 年 3 月底相比新增加的期末留抵税额。

1. 对于同时符合以下条件（以下称符合留抵退税条件）的纳税人，可以向主管税务机关申请退还增量留抵税额：

（1）自 2019 年 4 月税款所属期起，连续六个月（按季纳税的，连续两个季度）增量留抵税额均大于零，且第六个月增量留抵税额不低于 50 万元；

（2）纳税信用等级为 A 级或者 B 级；

（3）申请退税前 36 个月未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形的；

（4）申请退税前 36 个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上的；

（5）自 2019 年 4 月 1 日起未享受即征即退、先征后返（退）政策的。

	销项税额	进项税额	上期留抵	本期留抵
3 月	50	100	0	50
4 月	50	40	50	40
5 月	20	40	40	60
6 月	15	15	60	60
7 月	20	100	60	140
8 月	100	90	140	130
9 月	50	60	130	140
10 月	80	60	140	120

2. 增量留抵税额的计算。

纳税人当期允许退还的增量留抵税额，按照以下公式计算：

允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额×进项构成比例×60%

进项构成比例，为 2019 年 4 月至申请退税前一税款所属期内已抵扣的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。

3. 适用免抵退税办法纳税人留抵退税的处理

（1）对于纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为，适用免抵退税办法的，可以在同一申报期内，既申报免抵退税又申请办理留抵退税。

（2）申请办理留抵退税的纳税人，出口货物劳务、跨境应税行为适用免抵退税办法的，应当按期申报免抵退税。当期可申报免抵退税的出口销售额为零的，应办理免抵退税零申报。

（3）纳税人既申报免抵退税又申请办理留抵退税的，税务机关应先办理免抵退税。办理免抵退税后，纳税人仍符合留抵退税条件的，再办理留抵退税。

4. 自 2019 年 6 月 1 日起，同时符合以下条件的部分先进制造业纳税人，可以自 2019 年 7 月及以后纳税申报期向主管税务机关申请退还增量留抵税额：

（1）增量留抵税额大于零；

（2）纳税信用等级为 A 级或者 B 级；

- (3) 申请退税前 36 个月未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形；
- (4) 申请退税前 36 个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上；
- (5) 自 2019 年 4 月 1 日起未享受即征即退、先征后返（退）政策。

允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额×进项构成比例

部分先进制造业纳税人，是指按照《国民经济行业分类》，生产并销售非金属矿物制品、通用设备、专用设备及计算机、通信和其他电子设备销售额占全部销售额的比重超过 50%的纳税人。

上述销售额比重根据纳税人申请退税前连续 12 个月的销售额计算确定；申请退税前经营期不满 12 个月但满 3 个月的，按照实际经营期的销售额计算确定。

特殊：

1. 自 2018 年 1 月 1 日起至 2023 年 12 月 31 日止，对纳税人从事大型民用客机发动机、中大功率民用涡轴涡桨发动机研制项目而形成的增值税期末留抵税额予以退还。
2. 自 2019 年 1 月 1 日起至 2020 年 12 月 31 日止，对纳税人生产销售新支线飞机暂减按 5% 征收增值税，并对其因生产销售新支线飞机而形成的增值税期末留抵税额予以退还。
3. 自 2019 年 1 月 1 日起至 2020 年 12 月 31 日止，对纳税人从事大型客机研制项目而形成的增值税期末留抵税额予以退还。大型客机，是指空载重量大于 45 吨的民用客机。
4. 增值税一般纳税人资产重组过程中，将全部资产、负债和劳动力一并转让给其他增值税一般纳税人，并按程序办理注销税务登记的，其在办理注销登记前尚未抵扣的进项税额可结转至新纳税人处继续抵扣。

【知识点 6】增值税汇总纳税

1. 总机构应当汇总计算总机构及其分支机构发生“营改增”业务的应交增值税，抵减分支机构发生“营改增”业务已缴纳的增值税税款（包括预缴和补缴的增值税税款）后，在总机构所在地解缴入库。总分支机构销售货物、提供加工修理修配劳务，按照增值税暂行条例及相关规定就地申报缴纳增值税。

2. 分支机构发生《应税服务范围注释》所列业务预缴：

应预缴的增值税=应征增值税销售额×预征率

- (1) 航空运输企业分支机构预缴的增值税=销售额×预征率
- (2) 邮政企业分支机构预缴的增值税=(销售额+预订款)×预征率
- (3) 铁路运输企业分支机构预缴的增值税=(销售额-铁路建设基金)×预征率

3. 总机构汇总：

(1) 总机构汇总的应征增值税销售额，为总机构及其分支机构发生《应税服务范围注释》所列业务的应征增值税销售额。

(2) 汇总的销项税额

=总机构汇总的应征增值税销售额×适用税率

(3) 汇总的进项税额，是指总机构及其分支机构因发生《应税服务范围注释》所列业务而购进货物或者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税额。总机构及其分支机构用于发生《应税服务范围注释》所列业务之外的进项税额不得汇总。

(4) 总机构汇总应缴纳的增值税=汇总销项税额-汇总的准予抵扣的进项税额-分支机构发生《应税服务范围注释》所列业务已缴纳的增值税税款

4. 分支机构发生《应税服务范围注释》所列业务当期已预缴的增值税税款，在总机构当期增值税应纳税额中抵减不完的，可以结转下期继续抵减。

5. 每年的第一个纳税申报期结束后，对上一年度总分机构汇总纳税情况进行清算（按照各自销售收入占比和总机构汇总的上一年度应交增值税税额计算）。

- (1) 情形一：分支机构预缴>应交，暂停预缴
- (2) 情形二：分支机构预缴<应交，由分支机构在预缴增值税时就地补缴入库。

第七节 简易计税方法

【知识点 1】小规模纳税人简易计税方法

(一) 应纳税额计算公式

应纳税额=不含税销售额×征收率=含税销售额÷(1+征收率)×征收率
不得抵扣进项税额。

(二) 小规模纳税人的征收率

征收率两档：3%和 5%，通常情形下是 3%。

1. 与房地产相关：销售不动产、开展不动产租赁、转让土地使用权，征收率为 5%。
个人出租住房，按照 5%的征收率减按 1.5%计算应纳税额。(含税价/1.05×1.5%)
2. 与人有关：提供劳务派遣服务、安全保护服务，征收率为 5%。
3. 销售自己使用过的固定资产、旧货，按照 3%的征收率减按 2%征收增值税。(含税价/1.03×2%)

(三) 含税销售额的换算

不含税销售额=含税销售额÷(1+征收率)

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。

(四) 小规模纳税人购进税控收款机的进项税额抵扣

1. 可凭购进税控收款机取得的增值税专用发票上注明的增值税额，抵免当期应纳增值税。
2. 取得普通发票的，可抵免的税额
=价款÷(1+适用税率)×适用税率

当期应纳税额不足抵免的，未抵免部分可在下期继续抵免。

(五) 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产

小规模纳税人(除其他个人外)销售自己使用过的固定资产，只能开具普通发票，不得由税务机关代开增值税专用发票。

应纳税额=含税销售额÷(1+3%)×2%

上述固定资产不包括不动产。

其它个人销售自己使用过的物品免税。

【单选题】2019 年 5 月，某设计公司(小规模纳税人)提供设计服务，取得含税收入 13 万元，销售自己使用过的固定资产，取得含税收入 1 万元。该公司以 1 个月为 1 个纳税期。该公司当月上列业务应纳增值税()万元。(2018 年)

- A. 0 B. 0.12 C. 0.41 D. 0.40

【答案】D

【解析】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%征收增值税。
应纳增值税=13÷(1+3%)×3%+1÷(1+3%)×2%=0.40(万元)

【单选题】关于小规模纳税人缴纳增值税，下列说法正确的是()。(2019 年)

- A. 销售自己使用过的不动产，以 3%征收率减按 2%计算缴纳增值税
- B. 提供建筑服务，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照 3%征收率计算缴纳增值税
- C. 出租不动产按照 5%征收率计算缴纳增值税(不含个人出租住房)

D. 销售边角料收入应按照 3%征收率减按 2%计算缴纳增值税

【答案】C

【解析】选项 A，销售自己使用过的不动产，按照 5%的征收率计算增值税，小规模纳税人销售自己使用过的固定资产（有形动产），适用简易办法依照 3%征收率减按 2%征收增值税；选项 B，提供建筑服务，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，按照 3%的征收率计算增值税；选项 D，小规模纳税人销售边角料收入应按照 3%的征收率计算增值税。

【知识点 2】一般纳税人简易计税方法

（一）应纳税额计算公式

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，应纳税额计算公式如下：

应纳税额=销售额×征收率

一般纳税人简易计税方法下计算出来的税额不叫销项税额，而是应纳税额的组成部分。

（二）适用 3%征收率的范围

1. 下列自产货物，3%：

- （1）县级及县级以上小型水力发电单位生产的自产电力。
- （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（不含黏土实心砖、瓦）。
- （4）商品混凝土。
- （5）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。
- （6）自来水。
- （7）寄售商店代销寄售物品（包括居民个人寄售的物品在内）。
- （8）生产销售和批发、零售罕见药品及抗癌药。
- （9）典当业销售死当物品。

新增

- （10）单采血浆站销售非临床用人体血液。
- （11）药品经营企业销售生物制品。
- （12）兽用药品经营企业销售兽用生物制品。

2. 销售下列服务，3%

（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）；

铁路客运服务不得选择简易办法。

（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、教育辅助和文化体育服务。

（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）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）提供物业管理服务的纳税人，向服务接受方收取的自来水水费，以扣除其对外支付的自来水水费后的余额为销售额，按照简易计税方法依 3%的征收率计算缴纳增值税。

（7）非企业性单位中的一般纳税人提供的研发和技术服务、信息技术服务、鉴证咨询服务，

以及销售技术、著作权等无形资产。

(8) 一般纳税人提供非学历教育服务、教育辅助服务。

(9) 公路经营企业中的一般纳税人收取营改增试点签开工的高速公路的车辆通行费新增

3. 可以选择适用简易计税方法的建筑服务，3%征收率，一般全额，有分包差额。

① 一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务；

② 一般纳税人为甲供工程提供的建筑服务；

③ 一般纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务，应分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法；

④ 一般纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务，如果已经按照兼营的有关规定，分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税；

⑤ 一般纳税人为建筑工程老项目提供的建筑服务。

老项目：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 日前的建筑工程项目；未取得《建筑工程施工许可证》的，建筑工程承包合同注明的开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的建筑工程项目。

⑥ 一般纳税人跨县（市）提供建筑服务，选择适用简易计税方法计税的，应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，按照 3% 的征收率计算应纳税额。（差额）

必须简易：建筑工程总包单位为房屋建筑物的地基与基础、主体结构提供工程服务，建设单位自行采购全部或部分钢材、混凝土、预制结构件。

4. 下列金融服务，可选择 3% 简易办法

(1) 农村信用社、村镇银行、农村资金互助社、由银行业机构全资发起设立的贷款公司、法人机构在县（县级市、区、旗）及县以下地区的农村合作银行和农村商业银行提供金融服务收入。

(2) 对中国农业银行纳入“三农金融事业部”试点的县域支行（县事业部），提供农户贷款、农村企业和农村各类组织贷款取得的利息收入。

(3) 自 2018 年 7 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，对中国邮政储蓄银行纳入“三农金融事业部”改革的各省、自治区、直辖市、计划单列市分行下辖的县域支行，提供农户贷款、农村企业和农村各类组织贷款取得的利息收入。

(4) 资管产品管理人运营资管产品过程中发生的增值税应税行为，暂适用简易计税方法，按照 3% 征收率缴纳增值税。

（三）适用 5% 征收率的范围

1. 一般纳税人销售不动产或经营租赁不动产，选择简易方法计税的，征收率为 5%。

2. 一般纳税人 2016 年 4 月 30 日前签订的不动产融资租赁合同，或以 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产提供的融资租赁服务，可以选择适用简易计税方法，按照 5% 的征收率计算缴纳增值税。

3. 房地产开发企业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，征收率为 5%。

4. 纳税人转让 2016 年 4 月 30 日前取得的土地使用权，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取得该土地使用权的原价后的余额为销售额，按照 5% 的征收率计算缴纳增值税。

5. 一般纳税人提供劳务派遣服务

提供方	计税方法	
一般纳税人提供	一般计税方法（全额6%）	也可选择差额纳税，以取得的全部价款和价外费用，扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利、社保、住房公积金后的余额为销售额，依5%征收率计算缴纳增值税
小规模纳税人提供	简易计税方法（全额3%）	

【单选题】某劳务派遣公司（一般纳税人），每个月向用工单位收1 000万元的员工工资等支出转付，同时收60万元的手续费（含增值税），共计1 060万元，如果该公司选择按照简易计税方法计税，则该公司每月应纳的增值税是（ ）万元。

- A. 3 B. 2.86 C. 31.8 D. 60

【答案】B

【解析】选择简易计税方法计税每月应缴纳的增值税=60/(1+5%)×5%=2.86（万元）

6. 一般纳税人提供人力资源外包服务，选择简易计税方法计税的，按照5%的征收率计算缴纳增值税。

7. 纳税人提供安全保护服务，选择差额纳税的，按照5%的征收率计算缴纳增值税。

8. 一般纳税人收取试点前开工的一级公路、二级公路、桥、闸通行费，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率计算缴纳增值税。

9. 自2019年1月1日起至2023年12月31日止，纳税人生产销售新支线飞机暂减按5%征收增值税。

一般纳税人选择简易办法计算缴纳增值税后，36个月内不得变更。

10. 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%。

【单选题】2018年5月，某建筑安装公司（增值税一般纳税人）以清包工方式提供建筑服务，取得含税收入1 000万元；销售2016年4月30日前自建的不动产，取得含税收入800万元。上述业务均选择简易计税方法计税。该公司当月应纳增值税是（ ）万元。（2018年）

- A. 67.22 B. 70.92
C. 85.72 D. 52.43

【答案】A

【解析】应纳增值税=1 000÷(1+3%)×3%+800÷(1+5%)×5%=67.22（万元）

【多选题】一般纳税人发生的下列应税行为中，可以选择简易计税方法计算增值税的有（ ）（2018年）。

- A. 电影放映服务
B. 铁路旅客运输服务
C. 收派服务
D. 融资性售后回租服务
E. 仓储服务

【答案】ACE

【解析】一般纳税人提供的铁路旅客运输服务和融资性售后回租服务，没有可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税的规定。

（四）计税方式的特殊规定

1. 提供物业管理服务的纳税人，向服务接受方收取的自来水水费，以扣除其对外支付的自来水水费后的余额为销售额，按照简易计税方法依 3% 的征收率计算缴纳增值税。
2. 一般纳税人销售使用过的固定资产

计算方法	计税公式	备注
一般计税方法	增值税=含税售价÷(1+适用税率)×适用税率	正常情况，一般计税，可开专票
简易征收	增值税=含税售价÷(1+3%)×3%	简易计税，放弃优惠，可开专票
	增值税=含税售价÷(1+3%)×2%	简易计税，且享优惠，不可开专票

新增

一般纳税人销售自己使用过的固定资产，适用简易计税方法的有：

- ①2008 年 12 月 31 日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人，销售自己已使用过的 2008 年 12 月 31 日以前购入或自制的固定资产。
- ②纳税人购进或者自制固定资产时为小规模纳税人，认定为一般纳税人后销售该固定资产。
- ③增值税一般纳税人发生按照简易办法征收增值税应税行为，销售其按照规定不得抵扣进项税额的固定资产。
- ④一般纳税人销售自己使用过的、纳入营改增试点之日前取得的固定资产：使用过的固定资产，是指纳税人符合规定并根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。
- ⑤2013 年 8 月 1 日前购进自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇。
- ⑥购入的固定资产根据《增值税暂行条例》的规定，不得抵扣且未抵扣增值税，具体包括以下情况：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、劳务服务、无形资产和不动产；非正常损失的购进货物，以及相关的劳务和交通运输服务。

3. 一般纳税人销售销售旧货，按照简易办法依照 3%征收率减按 2%征收增值税。

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

4. 销售二手车 新增

自 2020 年 5 月 1 日至 2023 年 12 月 31 日，从事二手车经销的纳税人销售其收购的二手车，由原按照简易办法依 3%征收率减按 2%征收增值税，改为按照 0.5% 征收增值税，并按下列公式计算销售额：销售额=含税销售额/(1+0.5%)

二手车，是指从办理完注册登记手续至达到国家强制报废标准之前进行交易并转移所有权的车辆。

纳税人应当开具二手车销售统一发票。因二手车销售统一发票不是有效的增值税扣税凭证，为维护购买方纳税人的进项抵扣权益，购买方索取增值税专用发票的，纳税人应当再为其开具征收率为 0.5% 的增值税专用发票。如果购买方为消费者个人，从事二手车经销业务的纳税人不得为其开具增值税专用发票。

新增 5. 一般纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务，应分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。一般纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务，如果已经按照兼营的有关规定，分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

纳税人对安装运行后的机器设备提供的维护保养服务，按照“其他现代服务”缴纳增值税。

【多选题】一般纳税人发生下列应税行为，可以选择简易计税方法计税的有（ ）。（2019年）

- A. 人力资源外包服务
- B. 收派服务
- C. 公交客运服务
- D. 物业管理服务
- E. 以清包工方式提供建筑服务

【答案】 ABCE

【解析】选项 D，提供物业管理服务的纳税人，向服务接受方收取的自来水水费，以扣除其对外支付的自来水水费后的余额为销售额，按照简易计税方法依 3%的征收率计算缴纳增值税。物业管理服务中，仅对收取的水费可以采用简易计税方法，并不是所有物业服务收入都可以简易计税。