

中级经济师

财政税收专业知识和实务

考点强化班

第四章 货物和劳务税制度

六、增值税应纳税额的计算

(一) 一般纳税人应纳税额的计算

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

1、销项税额

销项税额=不含税的销售额×税率

2、进项税额

纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，所支付或者负担的增值税额为进项税额。

(1) 准予抵扣的进项税额

- 1) 从销售方或提供方取得的增值税专用发票上注明的增值税额；
- 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) 纳税人购进农产品（9%或10%）；
- 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。
- 5) 2018年1月1日起，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。（若是普通发票，高速公路为3%；一级、二级公路及桥、闸通行费为5%）
- 7) 纳税人2016年5月1日后取得不动产或者不动产在建工程的进项税额不再分两年抵扣。
- 8) 自2019年4月1日起，纳税人购进国内旅客运输服务，其进项税额允许从销项税额中抵扣。（航空和铁路为9%；公路和水路为3%）
- 9) 按照规定不得抵扣进项税额的不动产，发生用途改变，用于允许抵扣进项税额项目的，按照下列公式在改变用途的次月计算可抵扣进项税额。

可抵扣进项税额= 增值税扣税凭证注明或计算的进项税额×不动产净值率

(2) 进项税额加计抵减政策

- 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。
- ② 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。

(3) 进项税额的申报抵扣时间

自2020年3月1日起，增值税一般纳税人取得2017年1月1日及以后开具的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、机动车销售统一发票、收费公路通行费增值税电子普通发票，取消认证确认、稽核比对、申报抵扣的期限。

(4) 不得从销项税额中抵扣进项税额

- ① 用于简易计税方法计税项目、非增值税应税项目、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。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。
- ② 非正常损失的购进货物，以及相关的加工修理修配劳务和交通运输服务；（非正常损失是指因管理不善造成的被盗、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。）
- 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）、加工修理修配劳务或者交通运输服务；
- 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。

⑥购进的**贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务**。

⑦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。

⑧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 + 当期免征增值税项目销售额) ÷ 当期全部销售额合计

⑨扣税凭证不合格的。

(5) 开具增值税专用发票的规定。

自 2019 年 3 月 1 日起，将取消增值税发票认证的纳税人范围扩大至全部一般纳税人。

自 2020 年 2 月 1 日起，增值税小规模纳税人（其他个人除外）发生增值税应税行为，需要开具增值税专用发票的，可以自愿使用增值税发票管理系统自行开具。

(二) 简易办法应纳税额的计算

1、小规模纳税人销售货物、提供应税劳务、或者销售应税行为，实行简易办法计算应纳税额。

应纳税额 = 销售额 × 征收率 (3% 或 5%)

销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 3% 或 5%)

【注意】 这里的销售额是指不含税销售额。

2、全面推开营改增试点实施后**小规模纳税人**按**简易方法**计税的规定（涉及**房地产及不动产**的一般为 5%）

小规模纳税人的相关业务	规定
跨县（市）提供 建筑服务	销售额 = 全部价款 + 价外费用 - 支付的 分包款 应纳税额 = 销售额 × 3%
销售其 取得 （不含自建）的不动产（不含个体工商户销售购买的 住房 和其他个人销售不动产）	销售额 = 全部价款 + 价外费用 - 该项不动产购置原价或取得时的作价
其他个人 销售其 取得 （不含自建）的不动产（不含其购买的 住房 ）	应纳税额 = 销售额 × 5%
销售 自建 的不动产	销售额 = 全部价款 + 价外费用 应纳税额 = 销售额 × 5%
销售 自行开发 的房地产项目	按照 5% 的征收率计税
出租 其取得的不动产（不含个人出租住房）	
其他个人 出租 其取得的不动产（不含住房）	
个人出租住房	按照 5% 的征收率 减按 1.5% 计算应纳税额

3. 全面推开营改增试点实施后**一般纳税人**按**简易方法**计税的规定

(1) 一般纳税人以**清包工**方式提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。（3%）

以清包工方式提供建筑服务，是指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅助材料，并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务。

(2) 一般纳税人为**甲供工程**提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。（3%）

甲供工程，是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程。

(3) 一般纳税人为建筑工程**老项目**提供的建筑服务，可以选择适用简易计税方法计税。（3%）

(4) 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。

(5) 建筑工程总承包单位为房屋建筑的地基与基础、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砌体材料，预制构件的，适用**简易计税**方法计税。（3%）

(6) 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。（3%）（注意不是按“混合销售”）

(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 = 关税完税价格 + 关税 + 消费税

= 关税完税价格 × (1 + 关税税率) + 消费税

七、增值税的计税依据

销售额=全部价款+价外费用

【注意】

- (1) 增值税专用发票所注明的**金额**是不含税价款。
- (2) 普通发票上注明的金额为价税合计数需要换算（向消费者、小规模纳税人销售，一般应开具普通发票）。
- (3) 价外费用—随货物收取的，与货物的销售密切联系。
- (4) 特殊销售情况
 - ①采取折扣方式销售货物
 - A. 销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税。
 - B. 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，折扣额不得从销售额中减除。
 - ②**对于一般货物**，纳税人采取以旧换新方式销售货物的（金银首饰除外），应按新货物的同期销售价格确定销售额。金银首饰应按实际收取的价款确定销售额。**对于金银首饰**，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。
 - ③纳税人采取**还本销售**货物的，不得从销售额中减除还本支出。
 - ④纳税人采取**以物易物**方式，销售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，以各自收到的货物核算购货额并计算进项税额。
 - ⑤包装物收取的押金

具体类型	税务处理
一般货物（含啤酒、黄酒）	①如单独记账核算，时间在1年以内，又未逾期的，不并入销售额征税。 ②因逾期（1年为限）未收回包装物不再退还的押金，应并入销售额征税。 征税时注意：①逾期包装物押金为含税收入，需换算成不含税价再并入销售额；②税率为所包装货物适用税率。
除啤酒、黄酒外的其他酒类产品（主要指白酒）	无论是否返还以及会计上如何核算，均应 并入当期销售额征税

(5) 全面推开营改增试点实施后关于销售额的若干具体规定。

- 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。
【注意】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**。
- 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，提供融资租赁服务，以取得的全部价款和价外费用，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。
融资租赁的销售额
=价款和价外费用-借款利息-债券利息-车辆购置税
- ③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，提供**融资性售后回租服务**。（按**贷款服务**征收增值税）
融资性售后回租销售额
=价款和价外费用-本金-借款利息-债券利息
【说明】租赁（不管是经营租赁还是融资租赁），对于不动产税率是9%，对于动产税率是13%，而融资性售后回租视同贷款服务，税率是6%。
- ④一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。
- ⑤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。
- ⑥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。

八、增值税的纳税义务发生时间

(1) 销售货物或者应税劳务，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。

具体为：

- 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的，为货物移送的当天。

(2) 销售服务、无形资产或者不动产的，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。

(3) 提供租赁服务采取预收款方式的，为收到预收款的当天。

(4) 提供建筑服务取得预收款，应在收到预收款时，以取得的预收款扣除支付的分包款后的余额，按照规定的预征率预缴增值税。具体规定是：适用一般计税方法计税的项目预征率为2%，适用简易计税方法计税的项目预征率为3%。

(5) 从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天。

(6) 纳税人发生视同销售服务、无形资产或者不动产行为的，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。

(7) 进口货物，为报关进口的当天。

(8) 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。

九、增值税纳税期限

(一) 增值税纳税期限的规定

增值税纳税期限的规定为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大小分别核定；不能按照固定期限纳税，可以按次纳税。

【注意】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。【记忆：小财赢（银）“双信”】

(二) 增值税报缴税款期限的规定

纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期限的，自期满之日起15日内申报纳税；

纳税人以1日、3日、5日、10日、15日为1个纳税期限的，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。

纳税人进口货物，应当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。

十、增值税纳税地点（属人原则→属地原则）

纳税人	纳税地点
固定业户	机构所在地或居住地； 总机构和分支机构不在同一地的，应当分别向各自所在地主管税务机关申报纳税；或经批准由总机构汇总向总机构所在地申报纳税。
固定业户 外地销售	机构所在地（报告外出事项）申报纳税→销售地、劳务发生地（未报告的）→机构所在地（补征）
非固定业户	销售地或劳务发生地→机构所在地或居住地（补征）
其他个人	提供建筑服务，销售或者租赁不动产，转让自然资源使用权，应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地申报纳税。

进口货物	报关地海关
扣缴义务人	机构所在地或者居住地

十一、《增值税暂行条例》规定的免征项目

- 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，指向社会收购的古书和旧书。
- 4、直接用于科学研究、科学实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、由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品。
- 7、个人（不包括个体经营者）销售的自己使用过的物品。

【注意】纳税人兼营免税、减税项目的，应当单独核算免税、减税项目的销售额，未单独核算销售额的，不得免税、减税。