

注册会计师 税法 考点强化班

专题一 增值税（含烟叶税、关税）、消费税（含附加税）和资源税

增值税是对在我国境内销售货物或者加工、修理修配劳务（以下简称劳务），销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，就其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产（以下统称应税销售行为）的增值额和货物进口金额为计税依据而课征的一种流转税。

一、征税范围

二、纳税人与扣缴义务人

三、增值税的计算

四、税收优惠

五、征税管理

一、征税范围

增值税是对在我国境内销售货物或者加工、修理修配劳务（以下简称劳务），销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，就其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产（以下统称应税销售行为）的增值额和货物进口金额为计税依据而课征的一种流转税。

（一）应税行为是否缴纳增值税的具体判断

条件	具体规定			
是否在境内	征税	（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		
	不征税	提供服务方	接收服务方	情形
境外		境内	完全在境外消费	否
			完全在境内消费	是
未完全在境外消费				

条件	具体规定	
是否具有经营性	征税	以经营为目的取得的收入
	不征税	下列非经营活动不缴纳增值税： （1）行政单位收取的同时满足规定条件的政府性基金或者行政事业性收费 （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
是否有偿	征税	取得货币、货物或者其他经济利益
	不征税	无偿提供服务、转让无形资产或不动产用于公益事业或者以社会公众为对象的；除此之外的无偿应税行为也征收

条件	具体规定
其他不征增值税特殊规定	（1）纳税人取得的与其销售收入或者数量不直接挂钩的其他情形的财政补贴收入 （2）存款利息 （3）被保险人获得的保险赔付 （4）代收的住宅专项维修资金 （5）融资性售后回租业务中，承租方出售资产的行为

	(6) 在资产重组过程中, 涉及的不动产、土地使用权转让行为 (7) 视罚没物品收入归属确定征税与否, 凡作为罚没变价或拍卖收入如数上缴财政的, 不予征税

(二) 征税范围的一般规定

增值税是对在我国境内销售货物或者加工、修理修配劳务(以下简称劳务), 销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人, 就其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产(以下统称应税销售行为)的增值额和货物进口金额为计税依据而课征的一种流转税。

1. 销售或者进口的货物

【解释1】 货物指有形动产, 包括电力、热力、气体在内。

【解释2】 一般增值税的“销售”, 必须符合两个条件: 第一, 货物的所有权转移; 第二, 必须有偿的转移。

【解释3】 国际通行规则: 对进口货物征税; 一般情况下对出口货物实行退税。

2. 销售劳务

【解释1】 必须是有偿提供劳务。单位或个体工商户聘用的员工为本单位或雇主提供劳务不属于增值税的征税范围。

【解释2】 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。

3. 销售服务(营改增带来的新范围)

(1) 交通运输服务、邮政服务、电信服务

应税服务	税率	具体征税范围解释
交通运输服务	9%	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 【解释】 水路运输的程租、期租; 航空运输的湿租; 运输工具舱位承包业务; 运输工具舱位互换业务按照交通运输服务征收增值税 【提示1】 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 【提示2】 无运输工具承运业务, 按照交通运输服务缴纳增值税
邮政服务	9%	包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务。不包括邮政储蓄业务 【解释1】 邮政储蓄业务按金融服务税目征收 【解释2】 邮政代理按邮政服务缴纳增值税(9%)
电信服务	9%	基础电信服务
	6%	增值电信服务

(2) 建筑服务、金融服务

应税服务	税率	
建筑服务	①工程服务	9%
	②安装服务	
	③修缮服务	
	④装饰服务	
	⑤其他建筑服务	

应税服务	税率	具体征税范围解释
金融服务	6%	①贷款服务 各种占用、拆借资金取得的收入, 以及融资性售后回租、罚息、票据贴现、转贷等业务取得的利息及利息性质的收入 以货币资金投资收取的固定利润或者保底利润征收增值税; 金融商品持有期间取得的非保本收益, 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、资金清算等服务
		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 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

	让		业务活动 不征收增值税：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
--	---	--	--

(3) 现代服务

应税服务	税率	具体征税范围解释
研发和技术服务	6%	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
信息技术服务		包括软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务和业务流程管理服务、信息系统增值服务
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
鉴证咨询服务		包括认证服务、鉴证服务和咨询服务 【提示】 翻译服务和市场调查服务按照“咨询服务”征收增值税

应税服务	税率	具体征税范围解释
广播影视服务	6%	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
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（例如武装守护押运服务） 【提示】 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

应税服务	税率	具体征税范围解释
物流辅助服务	6%	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	13%或 9%	①形式包括融资租赁和经营租赁；范围包括动产、不动产 ②经营租赁中： a. 水路运输的光租业务、航空运输的干租业务（13%） b. 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 c. 车辆停放服务、道路通行服务，按不动产经营租赁（9%） ③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
其他现代服务	6%	【解释 1】 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。 【解释 2】 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

(4) 生活服务

应税服务	税率	具体征税范围解释
生活服务 (6项)	6%	文化体育服务 【解释】 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
		教育医疗服务 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
		旅游娱乐服务 包括旅游服务和娱乐服务
		餐饮住宿服务 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
		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
	其他生活服务	纳税人提供植物养护服务，按照“其他生活服务”缴纳增值税

(5) 销售无形资产、不动产

应税行为		税率	具体征税范围解释
销售无形资产	转让无形资产所有权、使用权（土地使用权除外）	6%	包括技术、商标、著作权、自然资源使用权和其他权益性无形资产（如公共事业特许权、特许经营权、配额、代理权、会员权、肖像权等）
	转让土地使用权	9%	
销售不动产	转让不动产所有权的业务活动	9%	【提示】 转让建筑物或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

【对比】 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征税范围和适用增值税税率，视具体情况有所差异：

具体处理的情形		受托方收取的处理费所适用税目	税率
专业化处理后未产生货物		现代服务——专业技术服务	6%
专业化处理后产生货物	货物归属委托方的	提供加工劳务	13%
	货物归属受托方的	现代服务——专业技术服务	6%
		受托方将产生的货物用于销售时，适用货物的增值税税率	13%或9%

(三) 视同销售货物行为

视同销售货物行为	具体解释
①将货物交付他人代销	委托方角度
②销售代销货物	受托方角度
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	这里的“用于销售”是指收货机构发生以下情形之一的经营行为：一是向购货方开具发票；二是向购货方收取货款，应当向所在地税务机关缴纳增值税；未发生的，应由总机构统一缴纳增值税
④将自产、委托加工的货物用于非增值税应税项目	注意“购进”，用于非应税项目，不征收增值税，用于集体福利和个人消费，已经进入最终环节，原购进时的进项税也不能抵扣，所以没有“购进”，如已经抵扣，进项税要转出
⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费	

视同销售货物行为	具体解释
⑥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	有“购进”，用于投、分、送，不能据此判断退出市场，在链条之中，仍然有销项税与之对应，购进时所产生的进项税可以抵扣
⑦将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者	
⑧将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送其他单位或他人	
⑨单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务、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	“无偿”行为，不能直接导致增值税抵扣链条中断，在链条之中，仍然有销项税与之对应，购进时所产生的进项税可以抵扣

(四) 混合销售行为 VS 兼营行为

行为	具体情况	税务处理	
兼营	兼有不同税率、征收率货物、劳务、服务、无形资产、不动产，但各业务不	分别核算 分别计税	未分别核算 从高计税

	同时发生在一项销售行为中		
混合	一项销售行为同时涉及货物和服务	按主业计税	销售货物或销售服务
特例	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	分别核算，分别计税

二、纳税人与扣缴义务人

增值税是对在我国境内销售货物或者加工、修理修配劳务（以下简称劳务），销售服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人，就其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产（以下统称应税销售行为）的增值额和货物进口金额为计税依据而课征的一种流转税。

划分依据	分类	标准	特殊情况	计税规定
基本依据是纳税人的会计核算是否健全，以及企业规模的大小（衡量企业规模一般以年销售额为依据）	小规模纳税人	年应征增值税销售额 500 万元及以下	（1）个人（非个体户） （2）非企业性单位 （3）不经常发生应税行为的企业 【注意】 （1）为必须；（2）（3）可选择	简易计税方法
	一般纳税人	超过小规模纳税人标准	小规模纳税人会计核算健全，可以申请登记为一般纳税人	一般为一般计税方法

【提示 1】 纳税人登记为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人，国家税务总局另有规定的除外。

【提示 2】 符合条件的已登记为一般纳税人的单位和个人，在 2018 年 12 月 31 日之前（后改为 2019 年 12 月 31 日之前），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。

【提示 3】 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劳务，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以购买方为扣缴义务人。

三、增值税的计算

纳税人	计税方法
小规模纳税人	简易计税办法： 应纳增值税额=当期销售额×征收率
境外的单位或个人在境内提供应税行为，在境内未设有经营机构的	应扣缴税额=接受方支付的价款÷（1+税率）× 税率

纳税人	计税方法
一般纳税人	一般情况下，采用一般计税方法： 应纳增值税税额=当期销项税额-当期进项税额
	可以选择适用简易计税办法——需要备案 【提示】 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
	暂按或按简易计税办法计税 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