



第一篇

税法基础理论



第一章

税收基本理论

学习目标

了解税收产生的条件与历史发展情况；
掌握税收的概念、特征与分类。

第一节 税收概述

税收是国家为了实现提供公共产品职能的需要,强制地取得财政收入,以税收这种特殊方式参与社会产品的分配。

一、税收的产生与发展

(一) 税收产生的条件

税收是一个历史范畴。从人类发展历史来看,税收是与国家有本质联系的一个分配范畴,随着国家的形成而产生。税收的产生有以下两个条件:

1. 国家的产生和存在是税收产生的社会条件

税收是国家存在的客观需要。为了维持国家的运行并实现其基本职能,国家必须建立军队、警察、法庭、监狱等专政机构,以及管理国家公共事务的行政管理机构。由于国家并不直接从事社会生产,而国家职能的履行必须耗用一定的物质资料,所以国家以税收形式从纳税人处取得财产以满足其履行国家职能的需要,从而使税收成为国家取得财政收入的主要途径与方式。

国家的存在使税收的产生成为可能。税收是国家以权力为依据,参与社会产品分配而形成的一种特定的产品分配方式。只有产生了国家和国家权力,才有各社会成员认可的征税主体和依据,从而使税收的产生成为可能。

2. 私有制的存在和发展是税收产生的经济条件

剩余产品的出现为税收的产生奠定了物质基础,但并不等于剩余产品的出现导致税收产生,税收是在剩余产品出现并经过漫长的发展过程后才产生的。国家参与社会产品分配有两种方式:一种是凭借其自身的财产所有权参与社会产品分配而形成的收入,是国家公产收入而非税收收入;另一种是国家凭借政治权力以税收形式参与社会产品分配。在私有制条件下,国家征税权的行使是以国家强制力将私有剩余产品的一部分转化为归国家支配的物质财富,以满足国家职能履行的需要。

(二) 税收的历史发展

随着社会经济的不断发展,为适应不同社会制度下的政治、经济条件以及统治阶级的政策需要,出现了各种各样的税收制度。

税收起源于非洲的尼罗河流域和古希腊的爱琴海区域。距今约 5 000 年前,古代埃及的农民通过公社向法老(国王)纳税。距今约 3 000 年前,西亚苏美尔城邦国家的村社农民就已经纳税服役。古希腊学者色诺芬(Xenophon)的《雅典的收入》一书中,也有国家征税的说法。

早在公元前 21 世纪的夏代,我国就已经出现了国家凭借其政权力量进行强制课征的形式——贡。贡是夏代王室对其所属部落或平民,根据若干年土地收获的平均数按一定比例征收的农产物。贡到商代逐渐演变为助法。助法是指借助农户的力役共同耕种公田,公田的收获全部归王室所有,本质是力役之征。助法到周代又演变为彻法。彻法是指每个农户耕种的土地要将一定数量的土地收获量交纳给王室,即“民耗百亩者,彻取十亩以为赋”。夏、商、周三代的贡、助、彻,都是对土地收获原始的强制课征形式,是税收的原始形式,是税收发展的雏形阶段。春秋时期,鲁国适应土地私有制发展实行的“初税亩”,对公田和私田一律征税。不论耕种公田还是私田,都按照土地面积大小缴纳一定数量的农产品。初税亩是一种以土地面积为依据定量征税的赋税形式,顺应了土地私有制这一必然发展趋势,标志着我国税收由雏形阶段向成熟阶段的过渡。我国对商业和手工业征收赋税始于周代。周代以前,商业和手工业已经出现,但没有征收赋税。当时是“市廛而不税,关讥而不征。”即在市场上买卖物品不征税,经过关卡的物品,只进行检查也不征税。周代开始征收“关市之赋”和“山泽之赋”,即对商贾货物出入关卡和上市买卖,以及伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等征收赋税。这是我国最早的工商税收。

历经奴隶制、封建制、资本主义和社会主义等不同社会形态,税收逐渐由最初的实物税发展到货币税,由单一的直接税发展到名目繁多的间接税,由一次课征制发展到多种税、多次征收的复合税制。

二、税收的本质、概念与特征

(一) 税收的本质

税收的本质即税收的根本性质,是税收与其他事物的根本区别。税收是国家为了实现其提供公共产品职能的需要,强制地取得财政收入,以税收这种特殊方式参与社会产品的分配。税收本质的特殊性在于税收是凭借国家政治权力,而不是凭借财产权利进行的分配。

(二) 税收的概念

税收是国家为了实现其公共职能的需要,凭借政治权力,运用法律手段,强制、无偿、固



税地参与国民收入分配,组织财政收入的一种方式。

(三) 税收的特征

1. 强制性

强制性是指国家单方面凭借政治权力而不是生产资料的直接所有权,不以纳税人的纳税意愿为征税要件,依法强制征税。国家通过制定以强制性法律规范为主的税法,赋予征税机关征税权以取得财政收入,维持国家正常运转与公共职能的实现。在税法规定的限度内,征税机关依法征税,纳税人依法纳税;否则,依法承担法律责任,受到法律制裁。

2. 无偿性

无偿性是指国家税收对具体纳税人既不需要直接偿还,也不需要付出任何形式的直接报酬或代价。无偿性反映了社会产品所有权或支配权由纳税人向国家进行单方转移,并不具有等价交换关系。

3. 固定性

固定性是指国家必须通过法律形式,确定征税对象及每一单位征税对象的征收比例或数额,并保持相对稳定和连续、多次适用的特征。

知识延展

财政概述

财政是指为满足国家实现其职能的需要而进行的,以国家为主体的分配活动及其所体现的分配关系。财政的职能主要有分配职能、经济调节职能、监督职能等。分配职能是指以国家为主体参与社会产品分配,包括组织财政收入和安排财政支出;经济调节职能是指根据宏观政策目标,通过调整财政分配以调节国民经济发展;监督职能是指对财政的分配、调节过程及其相关方面实施监察、督促和制约。分配职能是基本职能,调节职能和监督职能是由分配职能所派生的。

财政主要由财政收入、财政支出、财政管理三部分构成。财政收入包括税收、其他收入(使用费、规费、国有资产管理收入、罚没收入等),财政支出包括财政转移支付、政府采购、财政投资,财政管理包括预算、国库管理、国有资产、财政监督。

第二节 税收的分类

税收的分类又称为税种的分类。按照不同标准可将税收分为若干类。

一、流转税、所得税、财产税

按照征税对象,国际上将税收分为流转税、所得税、财产税。此种分类是最基本的分类。



1. 所得税

所得税又称为收益税,是指以纳税人的净所得(纯收益或纯收入)为征税对象的一类税,包括个人所得税、企业所得税等税种。

2. 流转税

流转税又称为商品税,是指以纳税人的商品流转额或非商品流转额为征税对象的一类税,包括增值税、消费税、关税等税种。

3. 财产税

财产税是指以各类动产和不动产为征税对象的一类税,包括一般财产税、遗产税、赠与税等。

在我国,按照征税对象不同,税种分为所得税、商品税、资源税、行为税和财产税五大类。资源税是指以应纳资源税产品为征税对象的一类税。行为税是国家为了对某些特定行为进行限制或开辟某些财源而征收的一类税。

二、直接税与间接税

按照纳税人的税负能否转嫁,税收分为直接税与间接税。

1. 直接税

直接税是指凡税负不能转嫁于他人,由纳税人直接承担税负的一类税,包括各类所得税和一般财产税。

2. 间接税

间接税是指凡税负可以转嫁于他人,纳税人只是间接承担税负的一类税。此处纳税人只是法律意义上的纳税人,负税人是经济意义上的纳税人,如各类流转税。

三、从量税与从价税

按照计征标准,税收分为从量税与从价税。

1. 从量税

从量税又称为单位税,是指凡以征税对象的数量、重量、容量等为标准从量计征的一类税。从量税不受征税对象价格变动的影响,计算简便,税负水平较为固定,如资源税。

2. 从价税

从价税是指凡以征税对象的价格为标准从价计征的一类税。从价税直接受价格变动影响,有利于体现国家经济政策,多数税种为从价税。

四、价内税与价外税

按照税收与价格的关系,税收分为价内税与价外税。

1. 价内税

价内税是指在征税对象的价格之中包含有税款的一类税。货款中包括税款,购买方无须另外支付税款。如我国现行的消费税。

2. 价外税

价外税是指税款独立于征税对象的价格之外的税种。我国的增值税是价外税。



知识延展

价内税和价外税比较

价内税征收的侧重点是厂家或生产者,价外税征收的侧重点是消费者;价内税的计税依据是含税价格,价外税的计税依据是不含税价格;价内税税款由销售款来承担并从中扣除,价外税的购买方在购买商品或服务时,除需要支付约定的价款外,还须支付按规定的税率计算出来的税款;价内税形式较为隐蔽,不易为人察觉,纳税人税收负担感较小,价外税的税款独立于商品价格,且形式公开、数额固定,纳税人心理上易产生较大税负压力;价内税存在重复征税问题,且流通环节越多重复征税越严重,价外税对价格影响较小,加之转嫁渠道安全流畅,不存在重复征税问题。

五、中央税、地方税、中央与地方共享税

按照税收管理权和税收收入归属,税收分为中央税、地方税、中央与地方共享税。

1. 中央税

中央税又称为国税,是指凡由国家最高权力机关或经其授权进行税收立法,且税收管理权和收入支配权归属于中央政府的一类税。在我国,中央税包括消费税、关税、车辆购置税、海关代征的进口环节消费税和增值税。

2. 地方税

地方税又称为地税,是指凡由地方权力机关通过立法决定征收,且税收管理权和收入支配权归属于地方政府的一类税。

3. 中央与地方共享税

中央与地方共享税又称为共享税,是指由中央政府和地方政府按分成比例共同享有税收收入的一类税。在我国,中央与地方共享税包括增值税、资源税、企业所得税、个人所得税、印花税、城市维护建设税。

六、对人税与对物税

按照税收的侧重点或着眼点,税收分为对人税与对物税。

1. 对人税

早期的对人税是主要着眼于人身因素而征收的税种,如人头税、人丁税。现代的对人税是以作为主体的人为基础并考虑个人具体情况而征收的税种,如所得税。

2. 对物税

对物税是指凡着眼于物的因素而征收的税种,如对商品、财产的征税。

七、独立税与附加税

按照征税标准是否具有依附性,税收分为独立税与附加税。

1. 独立税

独立税又称为主税,是指凡不需依附于其他税种而仅依自己的征税标准独立征收的税



种。大多数税种均为独立税。

2. 附加税

附加税是指需附加于其他税种之上征收的税种。狭义的附加税仅指以其他税种的征税额作为自己征收标准的税种；广义的附加税还包括直接以其他税种的征收标准作为自己征收标准的税种。在我国附加税主要有城市维护建设税、教育费附加税等。

八、实物税与货币税

按照税收收入形态的不同,税收分为实物税与货币税。

1. 实物税

实物税是指以实物形式缴纳的税种,主要存在于商品经济不发达的时代和国家。

2. 货币税

货币税是指以货币形式缴纳的税种,是市场经济国家最普遍、最基本的税收形式。

主要术语

税收 强制性 无偿性 固定性 税收分类

复习思考题

- (1) 简述税收的概念与特征。
- (2) 税收的分类包括哪些? 其各自划分标准是什么?
- (3) 简述税收产生的条件。

练习题(不定项选择题)

- (1) 税收的特征包括()。
A. 强制性
B. 固定性
C. 有偿性
D. 无偿性
- (2) 下列对税收概念的相关理解,不正确的是()。
A. 税收的本质是一种分配关系
B. 国家征税的依据是财产权利
C. 国家征税是为了满足社会公共需要
D. 税收“三性”是区别税与非税的外在尺度和标志
- (3) 按照征税对象,国际上将税收分为()。
A. 流转税
B. 所得税
C. 行为税
D. 财产税
- (4) 下列不属于中央与地方共享税的税种是()。
A. 增值税
B. 关税
C. 企业所得税
D. 印花稅

第二章

税法基本理论

学习目标

掌握税法的概念、调整对象与特征；

了解税法性质、渊源与作用；

掌握税法的构成要素、基本原则、税收法律关系。

第一节 税法概述

一、税法的概念与调整对象

（一）税法的概念

税法是调整税收关系的法律规范的总称。广义税法是指一切涉及税收关系的法律规范的总称。狭义税法仅指由国家最高权力机关以正式立法形式颁布的税收法律，通常冠以“税法”名称。

税收是经济领域内的分配环节，而税法则是反映这一经济活动的上层建筑，税收决定税法，没有税收就没有税法；反之，税法规范税收，没有税法，税收便失去了法律依据，税收活动难以正常进行，国家难以组织财政收入、实现预算。

（二）税法的调整对象

税法的调整对象是税收关系。税收关系是税法主体在各种税收活动过程中形成的社会关系的总和。税收关系包括税收征纳关系与其他税收关系。

税收征纳关系是最主要的税收关系，是指代表国家的税收征收管理机关与负有纳税义务的单位和个人相互之间，因为征税、纳税而发生的社会关系。

其他税收关系是次要的、从属的税收关系，是除税收征纳关系以外的税收关系。其他税收关系主要是指国家权利机关之间和由其授权的行政机关之间，以及二者相互之间在税法



的制定及解释权、税种开征与停征决定权、税率调整与税目增减决定权、减免税决定权和税收监督权等方面的权限分工与权责关系,还包括主权国家与其他国家之间发生的税收权益分享关系等一些由涉外税法进行调整的税收关系。

二、税法的特征

1. 税法结构的规范性^①

税收的固定性决定税法结构的规范性,具体表现在以下两个方面:

一是税种与该种税法的对应性,即“一法一税”。国家按照单个税种立法,作为征税时具体的、具有可操作性的法律依据,且税种的开征与否都由国家最高权力机关通过制定税收法律的形式加以规定,具有稳定性和固定性。

二是税法要素的固定性。虽然各个税种法的具体内容各不相同,但必须规定基本的税法要素,包括纳税人、征税对象、税率、纳税的环节、期限和地点等。税法要素的固定性能保证税收固定性的实现。

2. 税法实体性规范和程序性规范相统一

税收实体法规定税收法律关系主体的权利义务,税收程序法通过法定程序保证纳税人权利的实现与义务的履行。由于税法内容复杂,不可能像民法、刑法等法律那样,制定一部统一的税法典,而只能是一个多层次的法律体系。所以税收立法既包括税收实体法,又包括税收程序法,是实体性规范和程序性规范的统一体。

3. 税法规范的技术性

税法是操作性很强的部门法,表现为税法规范的技术性很强。税收实体法中涉及具体税目的选择、税率的确定等内容。税收程序法涉及税务登记、发票制度、管辖制度等内容。

4. 税法的经济性

税收存在的经济依据是公民为获取国家提供的公共产品而支付的价格费用。税收构成国家提供公共产品的经济来源。现代市场经济要求税收除了满足财政收入的职能外,还要承担起调节宏观经济的职能。从税收存在的经济依据和职能两方面均可看出税收的经济属性,而税法和税收关系密切,因此,税收的经济属性决定了税法的经济性。

三、税法的性质

由于税收法律关系主体中,至少有一方是国家或代表国家行使税收方面权力的机关,且税法的主要目的是维护国家税收利益的实现,而税收利益是一种公共利益,所以税法是公法。在现代公私法融合的大趋势下,税法亦出现公法私法化的趋势。表现为征税依据的私法化,税收法律关系的私法化,税法概念范畴的私法化。

税收法律关系的产生以民事法律行为的存在为基础。税收是国家为了实现其职能的需要,按照法律规定,以国家政权体现者身份,强制地向纳税人无偿征收货币或实物,并由此形成特定分配关系的活动。国家之所以征税,是国家职能与社会发展的需要;而国家之所以能

^① 刘剑文. 财政税收法[M]. 3版,北京:法律出版社,2004:164.



够征税,是因为有纳税行为的发生。纳税行为虽然为纳税提供依据,但就纳税行为本身而言,这些行为多是民事行为,因此,纳税人既是税收法律关系主体,也是民事法律关系主体。税法的征税对象产生于民事主体的经济活动,涉及物权中的所有权与使用权,以及特定的民事行为。税收法律关系是一种公法上的债务关系。民事之债中的某些制度可以借鉴性地用于税收之债。例如,民事之债的代位权与撤销权制度适用于税法,可以使税务机关通过行使这两项权利,防止国家税款因纳税人的非法行为而流失。民法的优先受偿权适用于税法,分不同情况而优先于无担保债权、担保债权、罚款、没收的违法所得等,以保证税款征收的有效性。

四、税法的作用

1. 税法能够保障税收职能得以实现

税法对组织财政收入具有保证作用,国家通过税收立法,以法律形式规范征纳双方行为,保证税款及时、足额入库,并对逃税、抗税、骗税等违法行为给予法律制裁。税法对经济运行具有调节作用,通常对生产、交换、分配和消费环节分别进行调控,从而促进各环节的相互协调。税法作为通过税收监督经济活动的强有力法律保障,能够实现税法的社会职能。

2. 税法能够调整税收关系,维护正常的税收秩序

税法以税收关系作为调整对象,税收关系是税法主体在各种税收活动过程中形成的社会关系的总和,包括税收征纳关系与其他税收关系。税收征纳关系依法进行,能够维护正常的税收秩序,保证税款及时、足额入库。

3. 税法是维护国家税收主权的法律依据

税收主权是国家经济主权必不可少的组成部分,表现在国家间税收管辖权冲突和国际税收权益分配关系等方面。关税的征收可以改变进出口商品的实际销售价格。对进口商品征税,可以保护民族工业;对出口商品免税,可以提高本国产品的国外竞争力。所得税税法规定对非居民纳税人所得征税,可以维护国家税收利益。此外,国际税收协定对于处理国家间税收问题也可起到重要作用。

五、税法的地位

税法的地位是指税法在整个法律体系中的地位。税法以税收关系作为自己独立的调整对象,因而税法是独立的法律部门。税法的地位表现为税法和其他部门法的关系。

1. 税法与宪法的关系

税法与宪法是一般法与根本法的关系。宪法是国家根本大法,是制定一切法律依据。税法的制定和执行不能违背宪法。《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)第五十六条规定:中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。

2. 税法与经济法的关系

税法与经济法重叠关系。税法与经济法在价值、特征与基本制度等方面有区别,但由于税收作为经济政策手段的趋势日益加强,两者有重叠之处。

3. 税法与民商法的关系

税法属于公法范畴,民法属于私法范畴。税法与民商法是区别与借鉴关系。税法的调



整建立在民商法调整基础之上。民法中的债权法对税收债务关系说具有借鉴作用。

4. 税法与行政法的关系

税法与行政法是特别法与一般法的关系。税收征管、税收行政复议、税收行政诉讼和税收行政赔偿适用一般行政法原理。税收征管、税收行政复议、税收行政诉讼和税收行政赔偿等特殊问题,能够促进行政法的发展。

六、税法的体系

税法的体系是指一个国家不同的税收法律规范有机联系而构成的统一整体。

1. 按照税收立法权限或者法律效力

按照税收立法权限或者法律效力分类,税法可分为税收的宪法性规范、税收法律、税收行政法规、地方性税收法规、国际税收协定等。

2. 按照税法调整对象

按照税法调整对象即税收关系内容分类,税法可分为税收实体法、税收程序法和税收权限法。

3. 按照征税对象性质

按照征税对象性质分类,税法可分为流转税法、所得税法、财产税法、资源税法、行为税法。

我国目前的税法体系以间接税为主,直接税为辅。应建立在税法通则统率下,税收实体法和税收程序法并行的税法体系,以流转税法和所得税法为主体的复合税制实体税法体系,完善税收程序法,完善我国多层次、配套齐全的税法体系。

第二节 税法的渊源与效力

一、税法的渊源

税法的法律渊源简称税法的渊源,是指税法的效力来源,即税收法律规范的存在和表现形式,包括税法的正式渊源与税法的非正式渊源。

(一) 税法的正式渊源

税法的正式渊源是指以权威性法律文件的明确文本形式存在的法律渊源。

1. 宪法

宪法是最根本的法的渊源,具有最高法律地位和效力。《宪法》规定中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。该规定体现了税收法定主义原则,即非依照法律规定,不得随意增加或减少纳税人的纳税义务。

2. 税收法律

税收法律由全国人民代表大会及其常务委员会制定,其法律地位和效力仅次于宪法,是重要的税法渊源。



3. 税收法规

税收法规包括税收行政法规和地方税收法规。税收行政法规由国务院根据宪法、法律、全国人民代表大会的授权制定,是我国税法的主要渊源。目前我国实体税法大多是由国务院以暂行条例等形式制定的税收法规。地方税收法规是由地方人民代表大会及其常务委员会根据税收法律、行政法规制定的,仅在本地区生效的税收法律文件。

4. 税收规章

税收规章包括税收行政规章和地方性税收规章。税收行政规章由国务院税收主管部门制定,地方性税收规章由省级人民政府、省会所在地的市级人民政府以及国务院批准的较大市级人民政府制定。

5. 税收自治条例和单行条例

税收自治条例和单行条例是指民族自治地区的人民代表大会依照当地民族的政治、经济和文化特点,制定的关于税收方面的自治条例和单行条例。

6. 税法解释

税法解释是指有权制定税收法律、法规的国家机关的立法解释和最高人民法院所作的司法解释,是我国税法的重要渊源。

7. 国际税收条约或协定

国际条约是指一国作为国际法主体同外国缔结的双边、多边协议和其他具有条约、协定性质的文件。国际税收条约是国家间订立的,调整国家间一定税收关系的国际条约,包括双边国际税收条约与多边国际税收条约。

8. 国际惯例

国际惯例是指以国际法院等各种国际裁决机构的判例所体现或确认的国际法规则和国际交往中形成的共同遵守的不成文的习惯。国际惯例是国际条约的补充。

(二) 税法的非正式渊源

税法的非正式渊源不能作为税收执法和司法的直接依据,但对税收执法和司法具有一定的参考价值。在我国税法的非正式渊源包括判例、习惯、税收通告与一般法律原则或法理。

二、税法的效力

税法的效力是指税法的适用范围,包括空间效力、时间效力和对人效力。

(一) 空间效力

税法的空间效力是指税法生效的地域范围,包括域内效力和域外效力。域内效力因立法主体而有所不同,包括中央税法的效力与地方税法的效力。中央税法包括全国人民代表大会及其常务委员会制定的法律、国务院制定的税收行政法规、中华人民共和国财政部及国家税务总局制定的税收行政规章,在全国范围内生效。地方税法包括地方性税收法规、规章及自治条例和单行条例等,其空间效力范围仅限于本地区行政管辖区域内。税法的域外效力实行的是有原则的域外效力,针对一些域外特定税收活动,行使税收管辖权。



（二）时间效力

税法的时间效力是指税法效力起止时限以及对其实施前的行为有无溯及力。

1. 税法的生效时间

- （1）自税法颁布之日起生效。
- （2）税法颁布后，经过一段时间，在规定的开始生效。

2. 税法的失效时间

- （1）新的税法出台，取代旧的税法。
- （2）税法完成了历史任务，自然失效。
- （3）发布特别决议、命令宣布废止某项税法。
- （4）税法本身规定终止生效的时间，如期限届满又没有延期规定，便自行终止生效。

3. 税法的溯及力

法律溯及力是指法律规范对生效之前的行为和事件是否适用或者是否具有约束力。如果能够适用和具有约束力，就有溯及力或称为溯及既往；反之，则无溯及力或不能溯及既往。税法原则上不溯及既往，但作为法律不溯及既往原则的补充，税法规范效力可以在有利于当事人的情况下溯及既往。

（三）对人效力

税法的对人效力是指税法可以适用的纳税主体范围，其实质是一国的税收管辖权。确定税收管辖权的原则主要包括属人原则、属地原则及属人与属地相结合原则。

1. 属人原则

以属人原则确定的税收管辖权是居民税收管辖权。凡被确定为一国居民纳税人，则负有无限纳税义务，应就其境内境外的应税收益、所得及财产纳税。

2. 属地原则

以属地原则确定的税收管辖权是来源地税收管辖权。纳税人负有有限纳税义务，仅就其来源于境内的应税收益、所得及财产纳税。

3. 属人与属地相结合原则

我国税法采取属人与属地相结合原则。以个人所得税为例，在我国境内有住所，或者无住所而在我国境内居住满一年的个人，从我国境内和境外取得的所得，依法缴纳个人所得税；在我国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满一年的个人，从我国境内取得的所得，依法缴纳个人所得税。

第三节 税法的构成要素

一、税法构成要素的含义

税法构成要素又称为税法构成要件，是各种单行税法的基本构成要素，是规范征纳双方



权利与义务的法律规范的具体要件。

二、税法构成要素的内容

(一) 税法主体

税法主体是指税收法律关系中依法享有权利和承担义务的当事人。

1. 征税主体

征税主体是指代表国家行使税收管理权,依法对纳税主体进行税收管理的国家机关,包括各级税务机关、财政机关及海关。

2. 纳税主体

纳税主体是指依法负有纳税义务的纳税人和依法负有代扣代缴、代收代缴税款义务的扣缴义务人。

(1) 纳税人。纳税人是指依法负有纳税义务的单位和个人。负税人是指实际或最终承担税款的单位和个人。在同一税种中,纳税人与负税人可以一致,也可以不一致。如果纳税人能够通过一定途径把税款转嫁或转移出去,纳税人就不再是负税人;否则,纳税人同时也是负税人。

(2) 扣缴义务人。扣缴义务人是指依法负有代扣代缴、代收代缴税款义务(只在消费税法委托加工业务存在)的社会组织和个人。

(二) 征税客体

征税客体又称为征税对象,是征税主体、纳税主体共同指向的对象,是税法确定的产生纳税义务的标的或依据。征税客体是区分不同税种的主要标志。依据征税对象的性质不同,征税客体可分为商品、所得与财产。

1. 计税依据

计税依据简称税基,是指根据税法规定所确定的用以计算应纳税额的依据,即据以计算应纳税额的基数。计税依据是征税对象在量的方面的具体化。由于征税对象只有量化后才能据以计税,所以计税依据的确定影响到纳税人的税负。计税依据可分为从价计征和从量计征。

2. 税源与税本

(1) 税源。税源是指税款的最终来源,即税收负担的最终归宿。税源总是表现为纳税人一定的货币收入,体现纳税人的负担能力。国民收入分配中形成的各种收入,如工资、奖金、利润、利息等都能够成为税源。当某些税种以国民收入分配中形成的各种收入为征税对象时,税源和征税对象是一致的,如各种所得税。很多税种的征税对象并不是或不完全是国民收入分配中形成的各种收入,如消费税、房产税、车船税等。可见,税源并不等于征税对象。征税对象是据以征税的依据,税源则表明纳税人的负担能力。

(2) 税本。税本是指国民经济的生产力,包括人力、资本、土地三个要素及由此结成的生产经营单位等,是产生税源的物质要素和基础条件。

3. 税目

税目是在征税对象总范围内规定的具体征税类别或项目,是征税对象在质的方面的具



体化,反映征税的广度。税目进一步明确征税范围。凡列入税目的都要征税,未列入的则不征税。税目解决征税对象的归类问题,并根据归类确定税率。税目的确定与税率的确定是同步考虑的,并以税目税率表的形式将税目和税率统一表示出来,并不是每一种税都要划分税目,但只有通过划分税目才能对征税对象进行归类,并按不同类别和项目设计高低不同的税率。税目的制定方法分为列举法与概括法。

(三) 税率

税率是应纳税额与征税对象或计税依据之间的比例,是计算应纳税额的尺度,反映征税的深度。税率的高低直接关系到国家财政收入的多少和纳税人的负担水平,是衡量国家税收负担是否适当的标志,是税法的核心要素。税率包括比例税率、累进税率与定额税率三种形式。

1. 比例税率

比例税率是指对同一征税客体或同一税目不论数额大小,均按同一比例计征的税率。税率不因征税客体数量的多少而变化,应纳税额与征税客体数量之间表现为一种等比关系。比例税率计算简便,税负相同。具体来说,比例税率又包括以下几种:

(1) 单一比例税率:是指对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率。

(2) 差别比例税率:是指对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例税率,包括产品差别税率、行业差别税率、地区差别税率。

(3) 幅度比例税率:是指只规定一个具有上下限的幅度税率,具体税率授权地方政府根据本地实际情况在该幅度内予以确定。

2. 累进税率

累进税率是一种税率随征税客体数额增大而逐步提高的多层次税率。其具体形式是将征税对象按数额大小划分为若干等级,对不同等级规定由低到高的不同税率,包括最低税率、最高税率和若干级次的中间税率。累进税率体现量能负担原则,能够正确处理税收负担的纵向公平问题。累进税率包括以下三种:

(1) 全额累进税率:是指对征税客体的全部数额都按照与之相适应的等级税率征税。

(2) 超额累进税率:是指依据征税对象数额的不同等级部分,按照规定的每个等级的适用税率计征。征税对象数额增加,需提高一级税率时,只对增加数额按提高一级税率计征税额。每一等级设计一个税率,分别计算税额,各等级计算出来的税额之和就是应纳税额。一般采用速算扣除数方法计算应纳税额。

(3) 超率累进税率:是指对纳税人的全部利润,按不同的销售利润划分若干等级,分别适用不同税率计征。

3. 定额税率

定额税率又称为固定税率,是按征税对象的计量单位直接规定固定的征税数额。征税对象的计量单位可以是重量、数量、面积、体积等自然单位,也可以是专门规定的复合单位。定额税率具体包括:

(1) 地区差别定额税率。

(2) 等级差别定额税率。

(3) 产品差别定额税率。



(4) 幅度定额税率。

(5) 混合定额税率。

(四) 纳税环节

纳税环节是税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。确立纳税环节的重要性关系到税制结构及税种布局,关系到税款能否及时足额入库,关系到地区间税收收入的分配,同时也关系到企业经济核算以及是否便利纳税人缴纳税款等问题。税种不同,纳税环节也不同。

(五) 纳税期限

纳税期限是指在纳税义务发生后,纳税人依法缴纳税款的期限。

1. 纳税计算期

纳税计算期说明纳税人应多长时间计缴一次税款,反映计税频率。纳税计算期包括两种形式:一种是按次纳税,以纳税人从事应税行为的次数作为应纳税额计算期限;另一种是按期纳税,以纳税人发生纳税义务的一定期限作为纳税计算期,通常以日、月、季、年为一个期限。

2. 税款缴库期

税款缴库期说明应在多长期限内将税款缴入国库,是纳税人实际缴纳税款的期限。

(六) 纳税地点

纳税地点是指纳税人申报、缴纳税款的场所,包括机构所在地、经济活动发生地、财产所在地、报关地等。

(七) 税收特别措施

1. 税收优惠措施

税收优惠是对部分特定纳税人和征税对象给予税收上的鼓励和照顾的各种特殊规定的总称。广义的税收优惠措施是指包括优惠税率在内的各种最终减轻或免除税负的優惠。狭义的税收优惠是指主要通过减少税基获取优惠的措施,包括税收减免、税收抵免、亏损结转、出口退税等。

按税收负担构成要素划分,税收优惠方式可分为税基式、税率式、税额式、递延式等四种基本形式;按优惠目的划分,税收优惠可分为照顾性优惠和鼓励性优惠;按法律地位划分,税收优惠可分为法定优惠、特定优惠和临时优惠;按税种设置划分,税收优惠可分为流转税类税收优惠、所得税类税收优惠、财产税类税收优惠、行为税类税收优惠;按纳税人国籍划分,税收优惠可分为本国纳税人享受的税收优惠和外国纳税人享受的税收优惠;按享受期限划分,税收优惠可分为长期优惠和定期优惠;按享受税收优惠的程序划分,税收优惠可分为自然享受的税收优惠和经批准享受的税收优惠;按税收优惠所追求的价值目标或其存在的事由划分,税收优惠可分为公益目的、社会目的及经济目的税收优惠。

2. 税收重课措施

税收重课措施是指以加重税负为内容的税收特别措施,如税款加成、加倍征收等。



第四节 税法的基本原则

一、税法基本原则的概念

税法基本原则是对一国调整税收关系的基本规律的抽象与概括,是贯穿税法的立法、执法、司法全过程,具有普遍指导意义的法律准则。税法基本原则包括税收法定原则、税收公平原则、税收效率原则与税收社会政策原则。

二、税收法定原则

税收法定原则是指税收的征纳活动必须依照法律规定进行,具体表现为税收要素法定、税收要素明确与征税程序合法。

1. 税收要素法定

税收要素法定是指纳税人、征税客体、计税依据、税率、税收优惠等征税要素必须且只能由立法机关在法律中加以规定,即只能由狭义的法律来规定税收的构成要件,并依此确定主体纳税义务有无及大小。此外,立法机关根据宪法授权而保留专属自己的立法权力,除非它愿意就一些具体而微的问题授权其他机关立法,否则任何主体均不得与其分享立法权力。

2. 税收要素明确

税收要素明确是指依据税收法定主义的要求,税法要素、征税程序等不仅要由法律作出专门规定,而且还必须尽量明确,以避免出现漏洞和歧义,给权力的恣意滥用留下空间。

3. 征税程序合法

征税程序合法是指征纳税程序必须由法律明确规定,执法机关不能擅自修改税法要素。征税程序如果没有法律依据,则税收征收机关无权开征、停征、减免、退补税收。依法征税既是征税机关的职权,也是其职责。

三、税收公平原则

税收公平原则是指纳税人地位必须平等,对税收负担的分配应当公平、合理,表现为纳税人税收负担的横向公平与纵向公平。

1. 横向公平

横向公平又称为税负水平公平,是指经济条件或纳税能力相同的纳税人应负担相同数额的税收,即同等情况同等税负。税收以征税对象自身的标准为依据,纳税人税负不因地位、年龄、性别、等级、种族、肤色等差异实行歧视性待遇。

2. 纵向公平

纵向公平又称为税负垂直公平,是指经济条件或纳税能力不同的人,应缴纳不同的税收,即不同情况不同税负。高收入者应当比低收入者多纳税。



四、税收效率原则

税收效率原则是指用尽可能少的征收费用获取最大的税收收入,并通过税收分配活动促使资源更合理、更有效地配置,最大限度地促进经济的发展,或者最大限度地减轻税收对经济发展的妨碍。税收效率原则包括税收的经济效率原则与税收的行政效率原则。

1. 税收的经济效率原则

税收的经济效率是指如何通过优化税制,尽可能减少税收对社会经济的不良影响,或者最大限度地促进社会经济良性发展。尽量使税收保持中立性,让市场经济机制发挥有效配置资源的调节作用。国家税收除了使纳税人因纳税而损失或牺牲该笔资金外,不要再导致其他经济损失或额外负担。

2. 税收的行政效率原则

税收的行政效率是指努力优化税收行政,最大限度地减少国家征税对产业活动的额外负担,以最少的征收费用或者最小的额外损失取得同样或较多的税收收入。税收行政效率原则包括:依法征税的基本规范、精干有力的税务机构、简便易行的征收制度、通畅的税收信息流程、最少的征收费用和额外负担。

五、税收社会政策原则

税收社会政策原则是指税法是国家用以推行各种社会政策(主要是经济政策)的最重要的基本手段之一。其实质是税收经济基本职能的法律原则化。税收社会政策原则确立以后,税法的其他基本原则,特别是税收公平原则会受到一定程度的制约和影响。衡量税收公平,不仅要看各纳税人的负担能力,还要考虑社会全局和整体利益。

第五节 税收法律关系

一、税收法律关系的概念及特征

税收法律关系是指由税法所调整而形成的,发生在税收法律关系主体之间,具有权利义务内容的社会关系。税收法律关系的特征如下:

- (1) 税收法律关系中固有一方主体是国家或国家及其征税机关。
- (2) 具体税收法律关系是一种财产所有权或支配权的单向移转关系。
- (3) 税收法律关系中双方主体享有的权利性质不同,义务关系不对等。
- (4) 税收法律关系的产生以发生了税法规定的行为为前提。

二、税收法律关系的性质

关于税收法律关系的性质的学说,概括起来有两种,即“税收权力关系说”与“税收债务关系说”。

“税收权力关系说”以德国行政法学创始人奥托·梅耶(Otto Mayer)为代表。该学说认为税收法律关系是以“查定处分”这一行政行为为中心所构成的权力服从关系。“查定处分”是纳税义务的创设行为,而不单单是纳税义务内容的确定行为。

“税收债务关系说”以德国的亨泽尔(Albert Hensel)教授为代表。该学说认为税收法律关系是国家对纳税人请求履行税收债务的关系,国家和纳税人之间是法律上的债权人和债务人关系。因此,税收法律关系是一种公法上的债务关系。日本金子宏教授的“二元关系说”认为,税收法律关系分为实体性法律关系和程序性法律关系,前者是债务关系而后者是权力关系,但以债务关系为主。日本北野弘久教授的“债务关系说”认为,税收法律关系是公法上的债务关系,以此作为税法与行政法诀别的基础理论。我国刘剑文教授的“分层面关系说”认为,抽象层面将税收法律关系性质整体界定为公法上的债务关系,而在具体的法技术层面将税收法律关系性质分别界定为债务关系和权力关系。该学说是目前学界的通说。

三、税收法律关系的构成要素

(一) 税收法律关系的主体

税收法律关系的主体是指在税收法律关系中依法享有权利和承担义务的当事人。

1. 征税主体

征税主体是指代表国家行使税收管理权,依法对纳税主体进行税收管理的国家机关,包括各级税务机关、财政机关及海关。

2. 纳税主体

纳税主体是指依法负有纳税义务的纳税人和依法负有代扣代缴、代收代缴税款义务的扣缴义务人。

(二) 税收法律关系的客体

税收法律关系的客体是税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象,即征税对象,包括物和行为。流转税法律关系的客体是货物销售收入或劳务收入,所得税法律关系的客体是生产经营所得和其他所得,财产税法律关系的客体是财产,行为税法律关系的客体是纳税主体的应税法律行为。

(三) 税收法律关系的内容

1. 征税主体的权利与义务

征税主体的权利体现在以下几方面:

(1) 税款征收权。税款征收权包括税务登记、发票、凭证、账簿的管理,纳税申报管理,税收减免,税款缴纳入库等权利。

(2) 税务检查权。税务检查权包括查账权、场地检查权、责成提供资料权、查证权、调查取证权、检查存款账户权等权利。

(3) 税务违法处罚权。税务违法处罚权包括依法对违纪、违法行为进行行政处罚、经济处罚,对涉嫌犯罪的有权移送司法机关。



征税主体的义务体现在以下几方面：

- (1) 依法征税的义务。
- (2) 提供纳税咨询服务的义务,即帮助纳税人、扣缴义务人了解税法的规定与纳税程序有关情况。
- (3) 依法办理各种纳税业务手续的义务,包括办理减税、免税、退税、延期缴纳税款的手续。
- (4) 依法为纳税人保守商业机密的义务,包括对进行税务检查的情况保密和对控告人、检举人保密。
- (5) 征收税款入库的义务。
- (6) 其他义务,包括回避、行政复议、税务行政赔偿等。

2. 纳税人的权利与义务

国家税务总局《关于纳税人权利与义务的公告》规定了纳税人具体享有的权利与承担的义务。

(1) 纳税人的权利。纳税人的权利包括 14 项:知情权、保密权、税收监督权、纳税申报方式选择权、申请延期申报权、申请延期缴纳税款权、申请退还多缴税款权、依法享受税收优惠权、委托税务代理权、陈述与申辩权、对未出示税务检查证和税务检查通知书的拒绝检查权、税收法律救济权、依法要求听证的权利、索取有关税收凭证的权利。

(2) 纳税人的义务。纳税人的义务包括 10 项:依法进行税务登记的义务,依法设置账簿、保管账簿和有关资料以及依法开具、使用、取得和保管发票的义务,财务会计制度和会计核算软件备案的义务,按照规定安装、使用税控装置的义务,按时、如实申报的义务,按时缴纳税款的义务,代扣、代收税款的义务,接受依法检查的义务,及时提供信息的义务,报告其他涉税信息的义务。

四、税收法律关系的产生、变更和消灭

税法本身并不能产生具体税收法律关系,能够引起税收法律关系产生、变更和终止的客观情况是税收法律事实。税收法律事实按其是否与纳税人意志有关与否,分为行为和事件。税收法律行为是指纳税人的活动。纳税人的行为只有经过税法调整才能产生税收法律关系。税收法律关系事件是指与纳税人意志无关的客观现象,是税收法律关系变更或终止的直接原因。

税收法律关系产生是指在税收法律关系主体之间形成权利义务关系。通常纳税义务人发生了税法规定应纳税的行为和事件,或者新的纳税义务人出现而产生税收法律关系。

税收法律关系变更是指由于某一法律事实的发生,使税收法律关系的主体、内容和客体发生变化。修改或规定新的税收优惠、征收程序变动、纳税义务人收入或财产状况发生变化等情况均可引起税收法律关系变更。

税收法律关系消灭是指税收法律关系主体之间权利义务关系的终止。纳税义务人履行纳税义务,纳税义务人产生符合免税的条件,税法的废除或征税对象的变更,纳税义务人的消失等均可引起税收法律关系消灭。



主要术语


税法 税法主体 征税主体 纳税主体 纳税人 扣缴义务人 征税客体 税目
计税依据 税率 纳税环节 纳税期限 纳税地点 税收优惠 税收法定原则
税收公平原则 税收效率原则 税收社会政策原则 税收法律关系

复习思考题

- (1) 税法的概念与特征是什么?
- (2) 税法的效力体现在哪些方面?
- (3) 税法包括哪些具体构成要素?
- (4) 税法主体是否等同于纳税主体?
- (5) 税率分为几种类型?
- (6) 税法的基本原则有哪些? 请分别阐述每个原则的内容。
- (7) 税收法律关系的构成要素包括哪些? 哪些情况下可以产生、变更或终止税收法律关系?
- (8) 在我国纳税人有哪些权利与义务?

练习题(不定项选择题)

- (1) 税法的调整对象是()。
A. 财产关系 B. 人身关系 C. 税收关系 D. 税法关系
- (2) 《中华人民共和国消费税暂行条例》的法律级次属于()。
A. 财政部制定的部门规章 B. 全国人大授权国务院立法
C. 国务院制定的税收行政法规 D. 全国人大制定的税收法律
- (3) 税法的构成要素有()。
A. 税目 B. 征税客体 C. 税率 D. 税收优惠
- (4) 下列各项属于我国税法规定的纳税人权利的是()。
A. 要求税务机关为其保密 B. 依法进行账簿、凭证管理
C. 按期进行纳税申报 D. 接受并配合税务机关的税务检查
- (5) 下列说法正确的是()。
A. 征税对象是衡量税负轻重与否的重要标志
B. 税目是在税法中对征税对象分类规定的具体的征税项目
C. 征税范围反映征税的深度,税率反映征税的广度
D. 纳税义务人又称纳税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位
- (6) 税收权利主体包括()。
A. 各级人民政府 B. 纳税方 C. 征税方 D. 征纳双方
- (7) 能够引起税收法律关系的产生、变更和终止的是()。
A. 纳税人死亡 B. 纳税人履行纳税义务
C. 税法废止 D. 纳税人产生符合免税的条件



第二篇

流转税法律制度



第三章

增值税法律制度

学习目标

掌握增值税的概念与特征；

掌握增值税法基本要素,包括纳税主体、征税范围、税率；

了解增值税专用发票；

了解增值税的征收管理；

能够进行增值税的计算。

引 例

增值税一般纳税人应纳税额计算

位于某市市区的一家电视机生产企业(以下简称甲企业)和一家百货商场(以下简称乙商场)均为增值税一般纳税人。2×09年3月份发生以下业务:

(1) 甲企业销售给乙商场一批电视机,不含税销售额为70万元,采用托收承付方式结算,货物已经发出,托收手续已经办妥,但尚未给乙商场开具增值税专用发票。甲企业支付销货运费4万元并取得运输发票。

(2) 因乙商场2×08年12月份从甲企业购进一批电视机的货款10万元、增值税1.7万元尚未支付,经双方协商同意,本月乙商场以一批金银首饰抵偿此笔债务并由乙商场开具增值税专用发票。乙商场该批金银首饰的成本为8万元,若按同类商品的平均价格计算,该批首饰的不含税价格为10万元;若按同类商品最高销售价格计算,该批首饰的不含税价格为11万元。

(3) 甲企业本月依据乙商场上年销售电视机的销售额按1%的比例返还现金5.85万元,甲企业未开具红字发票。乙商场收到返还的现金后,向甲企业开具了普通发票。

(4) 甲企业购进一台汽缸容量为2.4升的小汽车,取得增值税专用发票,支付金额为20万元、增值税3.4万元。

(5) 甲企业本月购进原材料取得增值税专用发票,支付金额18万元、增值税3.06万元。

(6) 因甲企业保管不善,从乙商场取得的金银首饰40%被盗。



(7) 乙商场零售金银首饰取得含税销售额 10.53 万元,其中包括以旧换新首饰的含税销售额 5.85 万元。在以旧换新业务中,旧首饰作价的含税金额为 3.51 万元,乙商场实际收取的含税金额为 2.34 万元。

(8) 乙商场销售粮食、食用植物油、鲜奶取得含税销售额 22.6 万元,销售家用电器取得含税销售额 58.5 万元。

(9) 乙商场采购商品取得增值税专用发票,注明的增值税额合计为 3.5 万元。

(说明:有关票据在本月均通过主管税务机关认证并申报抵扣;增值税月初留抵税额为 0;金银首饰的消费税税率为 5%)

要求:根据上述资料,按下列序号计算回答问题,每问需计算出合计数。

- (1) 计算甲企业 3 月份的增值税进项税额。
- (2) 计算甲企业 3 月份应缴纳的增值税。
- (3) 计算乙商场 3 月份以金银首饰抵偿债务的增值税销项税额。
- (4) 计算乙商场 3 月份零售金银首饰的增值税销项税额。
- (5) 计算乙商场 3 月份应缴纳的增值税。

第一节 增值税法律制度概述

一、增值税的概念、特征与类型

(一) 增值税的概念与特征

增值税是以商品在流转过程中的增值额为计税依据的一种流转税。增值税的特征包括:

(1) 征税对象是法定的增值额。增值税以商品生产和流通中各个环节的新增价值额或商品附加价值额为征税对象。增值额是指国家税法规定的,纳税人在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物过程中新增加的价值额,是纳税人在一定时期内销售产品或提供劳务,所取得的收入大于购进商品或取得劳务时所支付的金额的差额。

(2) 税负公平合理,具有中性税属性。增值税按增值额征税,不管纳税环节多少,只要商品售价相同,则税负相同。增值税税率档次少,不同货物或劳务的税率基本一致,税负平均分配于商品价格,税负公平而利于平等竞争,能够避免因企业组织形态不同和社会专业化分工不同而导致税负不公。

(3) 消除重复征税。增值税只对增值额征税,对流转额中已征税部分不再征税。商品从生产、批发到零售,不论生产、流通环节有多少,每个环节都征税,但由于价外抵扣原则,以不含增值税税额的价格作为计税依据,避免以流转额总额征税而产生重复征税的现象。

(二) 增值税的类型

根据抵扣项目的不同,增值税可分为生产型增值税、收入型增值税与消费型增值税。



(1) 生产型增值税。生产型增值税是指在计算应纳增值税额时,既不能减去固定资产原值,也不能减去折旧的增值税。其税基相当于国民生产总值,既包括消费资料,也包括生产资料。由于扣除范围小且税基大,所以在同等税率下可以取得较多财政收入,或以较低税率取得同等财政收入。

(2) 收入型增值税。收入型增值税是指在计算应纳增值税额时,只允许在当期销项税额中扣除折旧部分所含税金。其税基相当于国民收入,且小于生产型增值税税基。

(3) 消费型增值税。消费型增值税是指在计算应纳增值税额时,对纳税人购入固定资产的已纳税款,允许一次性地从当期销项税额中全部扣除,从而使纳税人用于生产应税产品的全部外购生产资料均不承担税款。其税基仅为国民收入中的消费资料。由于对固定资产允许抵扣,可以彻底避免重复征税,降低资本密集型产业的生产成本。

相比较而言,生产型增值税的税基最大,消费型增值税的税基最小。发达国家大都实行消费型增值税。我国以前实行生产型增值税,从2009年1月1日起转变为消费型增值税。

知识延展

国民生产总值

国民生产总值(GNP)是一国在一定时期(通常为一年)内,所有部门生产的最终产品和劳务总值的货币表现。即一个国家或地区在一定时期内生产的全部产品和劳务市场价值的总和,是一个国家(地区)所有常住机构单位在一定时期内(年或季)收入初次分配的最终成果。国民生产总值反映一个国家的经济水平。按可比价格计算的国民生产总值,可以计算不同时期不同地区的经济发展速度(经济增长率)。

国民生产总值与社会生产总值、国民收入有所区别。社会生产总值也称社会总产值,是一定时期内(通常为一年)以货币表现的农业、工业、建筑业、运输邮电业和商业(包括饮食业和物资供销业)五大物质生产部门的总产值之和。它是反映一个国家或地区在一定时期内物质生产总成果的重要指标。国民收入是指物质生产部门劳动者在一定时期所创造的价值,是从社会总产值中扣除物质消耗后的剩余部分,在物质形态上表现为体现新创造价值的生产资料 and 消费资料两部分。国民生产总值与社会生产总值、国民收入的具体区别主要表现为两个方面。一是核算范围不同。社会总产值和国民收入都只计算物质生产部门的劳动成果,而国民生产总值对物质生产部门和非物质生产部门的劳动成果都进行计算。二是价值构成不同。社会总产值计算社会产品的全部价值;国民生产总值计算在生产产品和提供劳务过程中增加的价值,即增加值,不计算中间产品和中间劳务投入的价值,国民收入不计算中间产品价值,也不包括固定资产折旧价值,即只计算净产值。

二、增值税法的产生与发展

增值税法是调整在增值税的征收与管理过程中所产生的各种社会关系的法律规范的总称。狭义的增值税法是指以增值税法命名的法律规范。广义的增值税法还包括其他涉及增值税的法律规范。

我国自1979年下半年起选择部分城市进行增值税试点。试点范围选择在机器机械、农



业机具两个行业和部分日用机械产品行业。1984年9月,第六届全国人民代表大会常务委员会第七次会议授权国务院颁布《中华人民共和国增值税条例(草案)》,自1984年10月1日起实施。增值税的征收范围包括:机器机械及其零配件、汽车、机动船舶、轴承、农业机具及其零配件、钢坯、钢材、自行车、缝纫机、电风扇、印染绸缎及其他印染机织丝织品、西药等产品。《条例(草案)》还规定,增值税的扣除税额可以按扣除项目的当期购入数计算,也可以按扣除项目的当期耗用数计算,即“购进扣税法”和“实耗扣税法”。国务院1993年12月13日发布《中华人民共和国增值税暂行条例》,自1994年1月1日起在全国范围内统一施行,实行价外征税、凭票扣税的计算方法,至此,我国正式建立增值税制度。

自2004年7月1日起,增值税转型试点首先在东北三省的装备制造业、石油化工业等八大行业进行。2007年7月1日起,试点范围扩大到中部六省26个老工业基地城市的电力业、采掘业等八大行业;2008年7月1日,试点范围又扩大到内蒙古自治区东部五个盟市和四川汶川地震受灾严重地区。除四川汶川地震受灾严重地区以外,其他试点地区实行的试点办法的主要内容是:对企业新购入的设备所含进项税额,先抵减欠缴增值税,再在企业本年新增增值税的额度内抵扣,未抵扣完的进项税余额结转下期继续抵扣。自2009年1月1日起,在我国所有地区、所有行业推行增值税转型改革,由生产型增值税转为国际上通用的消费型增值税。改革的主要内容是:允许企业抵扣新购入设备所含的增值税,同时,取消进口设备免征增值税和外商投资企业采购国产设备增值税退税政策,将小规模纳税人的增值税征收率统一调低至3%,将矿产品增值税税率恢复到17%。此次改革意在消除我国生产型增值税制产生的重复征税因素,降低企业设备投资的税收负担,是在维持现行税率不变的前提下的一项重大减税政策。2011年11月1日起,财政部上调增值税起征点。将销售货物的月销售额由5000元提高至20000元;销售应税劳务的为月销售额由5000元提高至20000元;按次纳税的,为每次(日)销售额300元至500元。此次上调增值税起征点将有利于减轻企业尤其是微小企业的相应税负。

从2011年起,财政部和国家税务总局开始推行营业税改征增值税试点工作。营业税改征增值税即所谓“营改增”,是将过去征收营业税的改为征收增值税,从制度上解决营业税制度下“道道征收,全额征收”的重复征税问题,实现增值税制度下的“环环征收、层层抵扣”,使税制更科学、更合理、更符合国际惯例。经国务院批准,自2016年5月1日起,在全国范围内全面推开营业税改征增值税(以下称营改增)试点,建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部营业税纳税人,纳入试点范围,由缴纳营业税改为缴纳增值税。

第二节 增值税法的基本要素

一、增值税的纳税主体

(一) 纳税主体的一般规定

在中华人民共和国境内销售货物、提供加工修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的单位和个人,为增值税纳税人。



1. 构成要件

(1) 发生销售货物、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商业行为。

(2) 上述商业行为发生在我国境内。即销售货物的起运地或所在地在我国境内,以及销售的应税劳务发生在我国境内。

2. 一般主体

(1) 单位。单位是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

(2) 个人。个人是指个体工商户和其他个人,包括中国公民和外国公民。

3. 特殊主体

(1) 单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营,以承租人或者承包人为纳税人。

(2) 进口货物以海关完税凭证上的收货人或办理报关手续的单位和个人为纳税人。

(3) 货物期货交易交割时采取由期货交易所开具发票的,以期货交易所为纳税人;交割时采取由供货会员单位直接将发票开给购货会员单位的,以供货会员单位为纳税人。

4. 扣缴义务人

中国境外的单位或者个人在境内提供应税劳务,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。

(二) 纳税主体的分类

按照纳税人的经营规模和会计核算健全程度的不同,可将增值税纳税人分为一般纳税人与小规模纳税人。一般纳税人可以使用增值税专用发票,并可以用扣税法抵扣发票上注明的已纳增值税额;而小规模纳税人则不得使用增值税专用发票,也不能进行税款抵扣。

1. 小规模纳税人

小规模纳税人是指年应纳税增值税销售额(以下简称年应税销售额)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收资料的增值税纳税人。

(1) 年应税销售额在规定标准以下。年应税销售额是指纳税人在连续不超过 12 个月的经营期内累计应征增值税销售额,包括免税销售额。

① 从事货物生产或者提供加工修理修配劳务的纳税人,以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主,并兼营货物批发或者零售的纳税人,年应税销售额在 50 万元以下(含本数,下同)的。“以从事货物生产或者提供应税劳务为主”是指纳税人的年货物生产或者提供应税劳务的销售额占年应税销售额的比重在 50%以上。

② 除上述规定以外的纳税人,主要指从事货物批发或零售的纳税人年应税销售额在 80 万元以下的。包括企业被查补税款后年销售额达到 50 万元或 80 万元的情况。

③ “营改增”试点企业,年应税销售额小于 500 万元的(小于或等于 500 万元)。

④ 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。

(2) 会计核算不健全。会计核算不健全是指不能正确地核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额,不能按规定报送有关税务资料。会计制度健全是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算。



2. 一般纳税人

一般纳税人是指年销售额在规定标准以上,并且能够按照会计制度和税务机关的要求进行会计核算的企业和企业性单位。除上述小规模纳税人以外的其他纳税人属于一般纳税人。

国家税务总局于2010年2月10日发布了《增值税一般纳税人资格认定管理办法》,自2010年3月20日起施行,该办法适用于一般纳税人资格认定与认定后的资格管理。

(1) 增值税一般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,除个体工商户以外的其他个人、选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位及选择按照小规模纳税人纳税的不经常发生应税行为的企业外,应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。“营改增”试点企业,年应税销售额大于500万元的。

(2) 年应税销售额未超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准以及新开业的纳税人,可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

对提出申请并且同时符合下列条件的纳税人,主管税务机关应当为其办理一般纳税人资格认定:

① 有固定的生产经营场所。

② 能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证核算,能够提供准确税务资料。

(3) 下列纳税人不办理一般纳税人资格认定:

① 个体工商户以外的其他个人。

② 选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位。

③ 选择按照小规模纳税人纳税的不经常发生应税行为的企业。

(4) 除国家税务总局另有规定外,纳税人一经认定为一般纳税人后,不得转为小规模纳税人。

二、增值税的征收范围

根据2009年1月1日起施行的《增值税暂行条例》的规定,增值税的征税范围包括销售货物,提供加工、修理修配劳务及进口货物。

2016年5月1日起,我国“营改增”工作全面展开,增值税全面取代了营业税。目前,我国增值税的征税范围进一步扩展如下:

(一) 销售货物

销售货物是指在中华人民共和国境内(以下简称中国境内)有偿转让货物的所有权。中国境内是指所销售货物的起运地或所在地在中国境内。货物是指除土地、房屋和其他建筑物等不动产外的有形动产,包括电力、热力、气体在内。

(二) 提供加工修理修配劳务

提供加工修理修配劳务,是指在中国境内有偿提供加工、修理修配劳务。其中,加工是指受托加工货物,即委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方要求制造货物并收取加工费的业务;修理修配劳务是指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。但是,单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务不包括在内。



（三）进口货物

凡进入我国关境的货物,在报关进口时除依法缴纳关税外,还必须向我国海关缴纳增值税。

（四）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。

1. 交通运输服务

交通运输服务,是指利用运输工具将货物或者旅客送达目的地,使其空间位置得到转移的业务活动。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

邮政服务是指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑、机要通信和邮政代理等邮政基本服务的业务活动,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)。

3. 电信服务

电信服务是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源,提供语音通话服务,传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动。包括基础电信服务和增值电信服务。

4. 建筑服务

建筑服务,是指各类建筑物、构筑物及其附属设施的建造、修缮、装饰,线路、管道、设备、设施等的安装以及其他工程作业的业务活动。包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

5. 金融服务

金融服务,是指经营金融保险的业务活动。包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。

6. 现代服务

现代服务,是指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。包括研发和技术服务、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。

7. 生活服务

生活服务,是指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。

（五）销售无形资产

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。自然资源使用权,包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资源使用权。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。

（六）销售不动产

销售不动产，是指转让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。建筑物，包括住宅、商业营业用房、办公楼等可供居住、工作或者进行其他活动的建造物。构筑物，包括道路、桥梁、隧道、水坝等建造物。

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。

（七）视同销售行为

视同销售行为，即没有直接发生销售，但也要按照正常销售行为征税。结合财税[2016]36号及相关文件，视同销售行为总结为以下10种：

（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至其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；

“用于销售”是指受货机构发生以下情形之一的经营行为：向购货方开具发票；向购货方收取货款。

受货机构的货物移送行为有上述情形之一的，应当向所在地税务机关缴纳增值税；未发生上述两种情形的，则应由总机构统一缴纳增值税。

如果受货机构只就部分货物向购买方开具发票或收取货款，则应当区别不同情况计算并分别向总机构所在地或分支机构所在地缴纳税款。

（4）将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费；

集体福利是指企业内部设置的供职工使用的食堂、浴室、理发室、宿舍、幼儿园等福利设施及其设备、物品。

个人消费是指以福利、奖励、津贴等形式发给职工的个人物品，也包括纳税人的交际应酬消费。

（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；

（8）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；

（9）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；

（10）财政部和国家税务总局规定的其他情形。

三、增值税的税率

在我国，增值税实行比例税率。税率的调整由国务院决定。一般纳税人适用基本税率、低税率或零税率，小规模纳税人和采用简易办法征税的一般纳税人适用征收率。

纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务，应当分别核算不同税率货物或者应税劳务



的销售额;未分别核算销售额的,从高适用税率。

(一) 基本税率

基本税率又称为标准税率,适用于一般商品和劳务。我国增值税的基本税率是17%。除法律规定的特殊情况外,纳税人销售和进口货物一般适用17%的基本税率。纳税人提供加工、修理修配劳务(应税劳务),提供有形动产租赁服务税率为17%。

(二) 低税率

低税率又称为特别税率或轻税率,其作用是通过税法来保证消费者对基本生活必需品的消费。

我国增值税的低税率分为11%和6%两档。纳税人销售或者进口农产品(含粮食)、自来水、暖气、石油液化气、天然气、食用植物油、冷气、热水、煤气、居民用煤炭制品、食用盐、农机、饲料、农药、农膜、化肥、沼气、二甲醚、图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物,税率为11%;除上述货物外,纳税人提供交通运输、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,税率为11%。提供交通运输、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,税率为11%;现代服务业服务(有形动产租赁服务除外)税率为6%。境内单位和个人发生的跨境应税行为,税率为零。具体范围由财政部和国家税务总局另行规定。除上述应税服务之外,税率为6%。

(三) 零税率

零税率即税率为零,是退税的一种情况,是指对销售货物或劳务的全部税额给予免除,不仅免除本环节的应纳税额,还可以免除其投入物中所包含的税金。出口适用零税率的货物,不仅出口环节应予免税,而且该货物在形成过程中各个环节已缴纳的税金亦应予以退还。出口货物办理退税后发生退货或退关的,纳税人应当依法补缴已退的税款。跨境销售部分服务、无形资产也适用增值税零税率。

(四) 征收率

1. 征收率3%

(1) 小规模纳税人,适用3%的征收率。“营改增”小规模纳税人,如交通运输业、邮政业、建筑业、金融业、现代服务业、生活服务业小规模纳税人,均按3%征收率计征增值税。

(2) 一般纳税人销售自产的下列货物,可按照简易计税办法依照3%征收率计税。

① 县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力。小型水力发电单位,是指各类投资主体建设的装机容量为5万千瓦以下(含5万千瓦)的小型水力发电单位。

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 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。

⑥ 商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。

(3) “营改增”试点一般纳税人下列应税行为,可按照简易计税方法依照3%征收率计税。

① 公共交通运输服务可按。公共交通运输服务包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨

轨、出租车、长途客运、班车。班车,是指按固定路线、固定时间运营并在固定站点停靠的运送旅客的陆路运输服务。

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日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日前签订的尚未执行完毕的有形动产租赁合同。

⑥ 建筑服务。

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。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。

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。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。

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。

⑦ 公路经营企业中的一般纳税人收取试点前开工的高速公路的车辆通行费,可以选择适用简易计税方法,减按 3% 的征收率计算应纳税额。

试点前开工的高速公路,是指相关施工许可证明上注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的高速公路。

2. 征收率 5%

“营改增”纳税人(包括一般纳税人和小规模纳税人)销售动产以及不动产经营租赁部分业务依照 5% 的征收率计征增值税。

(1) 销售不动产。

① 一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前取得(不含自建)的不动产,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该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

② 一般纳税人销售其 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产,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为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

③ 小规模纳税人销售其取得(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),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

④ 小规模纳税人销售其自建的不动产,应以取得的全部价款和价外费用为销售额,按照 5% 的征收率计算应纳税额。

⑤ 房地产开发企业中的一般纳税人,销售自行开发的房地产老项目,可以选择适用简易计税方法按照 5% 的征收率计税。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。



⑥ 房地产开发企业中的小规模纳税人,销售自行开发的房地产项目,按照5%的征收率计税。

⑦ 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),应以取得的全部价款和价外费用减去该项不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额,按照5%的征收率计算应纳税额。

⑧ 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。

(2) 不动产经营租赁服务。

① 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,按照5%的征收率计算应纳税额。

② 小规模纳税人出租其取得的不动产(不含个人出租住房),应按照5%的征收率计算应纳税额。

③ 其他个人出租其取得的不动产(不含住房),应按照5%的征收率计算应纳税额。

④ 个人出租住房,应按照5%的征收率减按1.5%计算应纳税额。

(3) 中外合作开采的原油、天然气。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%。在计征增值税时,不抵扣进项税额。原油、天然气出口时,不予退税。

知识延展

税率与征收率的区别

税率与征收率的区别主要体现在以下三个方面:

一是概念不同。增值税税率是税额与一定数量征税对象之间的比例,是计算应纳税额的尺度。税率高低直接关系到国家的财政收入和纳税人的负担水平。增值税征收率是指在纳税人因财务会计核算制度不健全,不能提供税法规定的征税对象和计税依据等资料的条件下,对特定的货物或特定的纳税人销售货物、应税劳务在某一生产流通环节应纳税额与销售额的比率,不能体现货物或劳务的整体税收负担水平。

二是适用范围不同。一般纳税人销售货物的税率为17%或13%,提供应税劳务的税率为17%或6%、11%,一般纳税人采用简易办法计算增值税时的征收率为4%或6%,小规模纳税人销售货物、提供应税劳务的征收率为3%。

三是增值税应纳税额计算方法不同。适用增值税税率的纳税人的应纳增值税税额计算公式:应纳税额=(销售额×增值税税率)-进项税额。适用征收率的纳税人的应纳增值税税额计算公式:应纳税额=不含税销售额×征收率。

第三节 增值税应纳税额的计算

一、一般纳税人应纳税额的计算

(一) 计税方法

我国增值税采取税基扣除法。税基扣除法是指以一定时期内发生的销售收入额,乘以适用的税率计算出当期全部销项税额,用销项税额减去同期外购货物或者应税劳务时已缴纳的增值税税额(即增值税的进项税额),余额作为当期应纳增值税税额。在采用扣税法的情况下,销售额、税率、当期外购项目已纳税额都是已知的,既计算简便,又能体现出增值税的中性或税不重征的特点。该方法的实行必须配备规范的增值税专用发票使用制度,以及相应的增值税抵扣制度。

增值税应纳税额的计算公式为:

$$\begin{aligned} \text{当期应纳增值税税额} &= \text{增值额} \times \text{税率} \\ &= (\text{产出} - \text{投入}) \times \text{税率} \\ &= \text{销售额} \times \text{税率} - \text{同期外购项目已纳税额} \\ &= \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额} \end{aligned} \quad (3-1)$$

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。

(二) 计税依据

增值税的计税依据是销售收入额(销售额)。销售收入额是指纳税人销售货物或者应税劳务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。

1. 一般规定

销售额以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算销售额的,应当折合成人民币计算。其销售额的人民币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。纳税人应在事先确定采用何种折合率,确定后1年内不得变更。

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。凡价外费用,无论其会计制度如何核算,均应并入销售额计算应纳税额。但下列项目不包括在内:

(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输费用: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买方的。

(3) 同时符合以下条件代为收取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财政部门印制的财政票据。



③ 所收款项全额上缴财政。

(4) 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。

2. 特殊规定

(1) 一般纳税人销售货物或者应税劳务,采用销售额和销项税额合并定价方法的,按下列公式计算销售额,即将销项税额从销售额中剔除,以不含税的销售额为计税依据:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{税率}) \quad (3-2)$$

(2) 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;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。

这里所称从事货物的生产、批发或者零售的单位和个体工商户,包括以从事货物的生产、批发或者零售为主,并兼营销售服务的单位和个体工商户在内。

(3) 纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产适用不同税率或者征收率的,应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额,未分别核算销售额的,按照以下方法适用税率或者征收率:

① 兼有不同税率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用税率。

② 兼有不同征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用征收率。

③ 兼有不同税率和征收率的销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用税率。

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。

(4) 纳税人有价格明显偏低并无正当理由或者有视同销售货物行为而无销售额者,按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 按组成计税价格确定。组成计税价格的计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \quad (3-3)$$

属于应征消费税的货物,其组成计税价格中应加计消费税税额,因为消费税是价内税,是销售价格的组成部分。其计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) + \text{消费税税额} \quad (3-4)$$

或
$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{消费税税率}) \quad (3-5)$$

“成本”包括两种情况:销售自产货物的为实际生产成本,销售外购货物的为实际采购成本。

成本利润率由国家税务总局确定。目前是10%,但属于从价定率征收消费税的货物,其组成计税价格中的成本利润率为消费税法中规定的成本利润率。

(5) 纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金,单独记账核算的,不并入销售额征税。但对因逾期未收回包装物不再退还的押金,应按所包装货物的适用税率征收增值税。对纳税人与销售货物无关而出租出借包装物收取的押金,无论退还与否,均不征增值税。



(6) 纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税。纳税人采取折扣方式销售货物,销售额和折扣额在同一张发票上分别注明是指销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明。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。

(7) 纳税人采取以旧换新方式销售货物,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(对金银首饰以旧换新业务,可以按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税)。“以旧换新”是指纳税人在销售自己货物时,有偿收回旧货物的行为。

① 一般商品。计算增值税时,按新货同期销售价格确定销售额,不得减除旧货收购价格。

【例 3-1】 某商城为增值税一般纳税人,2016 年 6 月发生以下业务:采取“以旧换新”方式向消费者以新冰箱换旧冰箱,售新冰箱 2 000 台,新冰箱零售价 0.234 万元,旧冰箱每台作价 0.02 万元,每台冰箱取得差价款 0.214 万元。计算应缴纳的增值税。

应缴纳的增值税=2 000 ×0.234 ÷(1+17%) ×17%=68 (万元)

② 金银首饰。税法规定,对金银首饰以旧换新业务,可以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。

【例 3-2】 某首饰商城为增值税一般纳税人,2016 年 8 月发生以下业务:采取“以旧换新”方式向消费者销售金项链 2000 条,新项链每条零售价 0.25 万元,旧项链每条作价 0.22 万元,每条项链取得差价款 0.03 万元。计算应缴纳的增值税。

应缴纳的增值税=2 000 ×0.03 ÷(1+17%) ×17%=8.72 (万元)

(8) 纳税人采取还本销售方式销售货物,其销售额就是货物的销售额,不得从销售额中减除还本支出。还本销售是指纳税人在销售货物到一定期限后,由销售方一次或分次退还给购货方全部或部分价款。

(9) 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,以各自收到的货物按规定核算购货额并计算进项税额。注意应分别开具合法票据,否则不能抵扣进项税额。

(10) 油气田企业跨省、自治区、直辖市提供生产性劳务,应当在劳务发生地按 3% 的预征率计算缴纳增值税。在劳务发生地预缴的税款可从其应纳增值税中抵减。

(三) 应纳税额的计算

1. 一般纳税人应纳税额的计算

(1) 销项税额的确定。销项税额是纳税人销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产,按照销售额和税率计算,并向购买方收取的增值税额。销项税额计算公式:

$$\text{销项税额}=(\text{不含税})\text{销售额}\times\text{税率}$$

(2) 进项税额的确定。进项税额是纳税人购进货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产或者不动产时所支付或者负担的税收,并且在计算增值税应纳税额时允许抵扣的增值税额。准予抵扣的项目和扣除率的调整,由国务院决定。纳税人购进货物或者应税劳务,取得的增值税扣税凭证不符合法律、行政法规或者国务院税务主管部门有关规定的,其进项税额



不得从销项税额中抵扣。“增值税扣税凭证”是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票和农产品销售发票以及运输费用结算单据。进项税额的计算公式为：

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times \text{扣除率}$$

准许从销项税额中抵扣的进项税额：

① 从销售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。纳税人进口货物取得的合法海关完税凭证，是计算增值税进项税额的唯一依据，其价格差额部分以及从境外供应商取得的退还或返还的资金，不作进项税额转出处理。

③ 购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和11%的扣除率计算的进项税额。买价包括纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按规定缴纳的烟叶税。

④ 混合销售行为依法应当缴纳增值税的，该混合销售行为所涉及的非增值税应税劳务所用购进货物的进项税额，符合法律规定的，准予从销项税额中抵扣。

不得从销项税额中抵扣的进项税额：

① 用于非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务。购进货物不包括既用于增值税应税项目(不含免征增值税项目)也用于非增值税应税项目、免征增值税(以下简称免税)项目、集体福利或者个人消费的固定资产。“固定资产”是指使用期限超过12个月的机器、机械、运输工具以及其他与生产经营有关的设备、工具、器具等。这里的个人消费包括纳税人的交际应酬消费。“非增值税应税项目”是指提供非增值税应税劳务、转让无形资产、销售不动产和不动产在建工程。“不动产”是指不能移动或者移动后会改变性质、形状改变的财产，包括建筑物、构筑物和其他土地附着物。纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产，均属于不动产在建工程。

② 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务。“非正常损失”是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失。

③ 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。

④ 国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品。纳税人自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

⑤ 上述第1项至第4项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。

⑥ 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。

⑦ 进口货物，在海关计算缴纳进口环节增值税额(海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额)时，不得抵扣发生在中国境外的各种税金(包括销项税额)。

⑧ 因进货退出或者折让而收回的进项税额，应从发生进货退出或者折让当期的进项税额中扣减。

⑨ 按简易办法征收增值税的优惠政策，不得抵扣进项税额。

一般纳税人兼营免税项目或者非增值税应税劳务而无法划分不得抵扣的进项税额的，按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 × 当月免税项目销售额、非增值税应税劳务营业额合计 ÷ 当月全部销售额、营业额合计



已抵扣进项税额的购进货物或者应税劳务,发生进项税额不得从销项税额中抵扣的情形(免税项目、非增值税应税劳务除外),应当将该项购进货物或者应税劳务的进项税额从当期的进项税额中扣减;无法确定该项进项税额的,按当期实际成本计算应扣减的进项税额。

有下列情形之一者,应按销售额依照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 除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,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的规定外,纳税人销售额超过小规模纳税人标准,未申请办理一般纳税人认定手续的。

(3) 增值税进项税额抵扣时限。《国家税务总局关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》规定从 2010 年 1 月 1 日起调整增值税扣税凭证的抵扣期限。

① 增值税一般纳税人取得 2010 年 1 月 1 日以后开具的增值税专用发票、公路内河货物运输业统一发票和机动车销售统一发票,应在开具之日起 180 日内到税务机关办理认证,并在认证通过的次月申报期内,向主管税务机关申报抵扣进项税额。

② 实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人,取得 2010 年 1 月 1 日以后开具的海关进口增值税专用缴款书,应在开具之日起 180 日内向主管税务机关报送“海关完税凭证抵扣清单”(包括纸质资料和电子数据),申请稽核比对。未实行海关进口增值税专用缴款书“先比对后抵扣”管理办法的增值税一般纳税人,取得 2010 年 1 月 1 日以后开具的海关进口增值税专用缴款书,应在开具之日起 180 日后的第一个纳税申报期结束以前,向主管税务机关申报抵扣进项税额。

③ 增值税一般纳税人取得 2010 年 1 月 1 日以后开具的增值税专用发票、公路内河货物运输业统一发票、机动车销售统一发票以及海关缴款书,未在规定期限内到税务机关办理认证、申报抵扣或者申请稽核比对的,不得作为合法的增值税扣税凭证,不得计算进项税额抵扣。纳税人取得 2009 年 12 月 31 日以前开具的增值税扣税凭证,仍按原规定执行。

(4) 按简易办法征收增值税的计算。

① 对一般纳税人销售自己使用过的属于不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产的,按简易办法依 3%征收率减按 2%征收增值税。计算公式:销售额=含税销售额 \div (1+3%)应纳税额=销售额 \times 2%

② 对纳税人销售的旧货,按简易办法依据 3%征收率减按 2%征收增值税。

旧货: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。

③ 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%征收率计算缴纳增值税。

a. 县级及县级以上小型水力发电单位生产的电力。小型水力发电单位,是指各类投资主体建设的装机容量为 5 万千瓦以下(含 5 万千瓦)的小型水力发电单位。

b. 建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。

c. 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)。

d. 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。

e. 自来水。



- f. 商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。
- g. 寄售商店代销寄售物品。
- h. 典当业销售死当物品。
- i. 经国务院或国务院授权机关批准的免税商店零售的免税品。

二、小规模纳税人应纳税额的计算

小规模纳税人销售货物或者应税劳务,实行按照销售额和征收率计算应纳税额的简易办法,并不得抵扣进项税额。应纳税额计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

小规模纳税人的销售额不包括其应纳税额。小规模纳税人销售货物或者应税劳务采用销售额和应纳税额合并定价方法的,按下列公式计算销售额:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$$

小规模纳税人销售自己使用过的固定资产和旧货,按下列公式确定销售额和应纳税额:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + 3\%)$$

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times 2\%$$

【例 3-3】 某生产企业为增值税小规模纳税人,2×11 年 8 月对部分资产盘点后进行处理:销售边角废料,由税务机关代开增值税专用发票,取得不含税收入 15 万元;销售使用过的小汽车 2 辆,取得含税收入 10.3 万元。请计算该企业上述业务应缴纳的增值税税额。

解 (1) 销售边角废料应缴纳的增值税税额: $15 \times 3\% = 0.45$ 万元。

(2) 销售使用过的小汽车应缴纳的增值税税额。法律规定小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,减按 2% 征收率征收增值税。由于 10.3 万元销售收入是含税收入,因此,应先换算为不含税销售额,再乘以适用税率。

$$10.3 \div (1 + 3\%) \times 2\% = 0.2 \text{ 万元}$$

(3) 该企业应缴纳的增值税税额为 $15 \times 3\% + 10.3 \div (1 + 3\%) \times 2\% = 0.65$ 万元。

三、进口货物应纳税额的计算

纳税人进口货物,按照组成计税价格和规定的税率(同增值税的适用税率 17% 和 13%) 计算应纳税额,不得抵扣任何金额。其计算公式为:

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{税率}$$

(1) 如果进口的货物不征消费税,则上述公式中的组成计税价格的计算公式为:

$$\text{组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税}$$

(2) 如果进口的货物应征消费税,则上述公式中的组成计税价格的计算公式为:

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

【例 3-4】 2×11 年 7 月 21 日,某工厂从英国进口原材料一批,离岸价为 230 000 英镑,支付国外运费 11 000 英镑,保险费 9 000 英镑,支付关税 125 000 英镑。该批材料增值税税率为 17%。当日国家外汇牌价为 1 英镑 = 10 人民币元。请计算该工厂进口原材料应缴纳的增值税税额。

解 (1) 关税完税价格的确定。法律规定关税完税价格由海关以成交价格以及该货物运抵中国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费组成。由于进口税款缴纳形式



为人民币,所以进口货物以外币计价成交的,由海关按照签发税款缴纳证之日国家外汇管理部门公布的人民币外汇牌价的买卖中间价折合人民币。

关税完税价格 $= (230\,000 + 11\,000 + 9\,000) \times 10 = 2\,500\,000$ 元

(2) 组成计税价格的确定。由于该批进口原材料不征消费税,所以组成计税价格=关税完税价格+关税,则

组成计税价格 $= 2\,500\,000 + 125\,000 \times 10 = 3\,750\,000$ 元

(3) 应纳税额的确定。

应纳税额 $= 3\,750\,000 \times 17\% = 637\,500$ 元

第四节 增值税的税收优惠

一、增值税的减免优惠

(一) 起征点

纳税人销售额未达到国务院财政、税务主管部门规定的增值税起征点的,免征增值税;达到起征点的,依照法律规定全额计算缴纳增值税。增值税起征点的适用范围限于个人。增值税起征点的幅度规定如下:

- (1) 销售货物:起征点为月销售额 5 000~20 000 元。
- (2) 销售应税劳务:起征点为月销售额 5 000~20 000 元。
- (3) 按次纳税:起征点为每次(日)销售额 300~500 元。

此处的销售额是指小规模纳税人的销售额,即小规模纳税人的销售额不包括其应纳税额。省、自治区、直辖市财政厅(局)和国家税务局应在规定的幅度内,根据实际情况确定本地区适用的起征点,并报财政部、国家税务总局备案。

(二) 免征增值税的项目

(1) 农业生产者销售的自产农产品。“农业”是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业。“农业生产者”包括从事农业生产的单位和个人。“农产品”是指初级农产品,具体范围由财政部、国家税务总局确定。

- (2) 避孕药品和用具。
- (3) 古旧图书。“古旧图书”是指向社会收购的古书和旧书。
- (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。“残疾人”是指持有“中华人民共和国残疾人证”上注明属于视力残疾、听力残疾、言语残疾、肢体残疾、智力残疾和精神残疾的人员和持有“中华人民共和国残疾军人证(1至8级)”的人员。

(7) 销售的自己使用过的物品。“自己使用过的物品”是指其他个人自己使用过的物品。



(8) 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《试点实施办法》第十四条规定的(向其他单位或者个人无偿提供)用于公益事业的服务。

(9) 存款利息。

(10) 被保险人获得的保险赔付。

(11) 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房专项维修基金。

(12) 在资产重组过程中,通过合并、分立、出售、置换等方式,将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债和劳动力一并转让给其他单位和个人,其中涉及的不动产、土地使用权转让行为。

除上述规定外,增值税的免税、减税项目由国务院规定。任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。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。

(三) 纳税人的放弃免税权

纳税人销售货物或者应税劳务适用免税规定的,可以放弃免税,依照规定缴纳增值税。放弃免税后,36个月内不得再申请免税。

(四) 即征即退或先征后返(退)

增值税即征即退是指对规定的行业或企业,税务机关把所征的税款按政策规定,部分或全部退还纳税人的税收优惠,其实质是一种特殊方式的免税和减税。先征后返(退)是指税务机关正常将增值税征收入库,然后由财政部门或税务部门审核,按照纳税人实际缴纳税额的全部或部分返还或退还已纳税款。具体规定如下:

(1) 销售下列自产货物实行增值税即征即退的政策:

① 以工业废气为原料生产的高纯度二氧化碳产品。

② 以垃圾为燃料生产的电力或者热力。

③ 以煤炭开采过程中伴生的舍弃物油母页岩为原料生产的页岩油。

④ 以废旧沥青混凝土为原料生产的再生沥青混凝土。废旧沥青混凝土用量占生产原料的比重不低于30%。

⑤ 采用旋窑法工艺生产并且生产原料中掺兑废渣比例不低于30%的水泥(包括水泥熟料)。

(2) 销售下列自产货物实现的增值税实行即征即退50%的政策:

① 以退役军用发射药为原料生产的涂料硝化棉粉。退役军用发射药在生产原料中的比重不低于90%。

② 对燃煤发电厂及各类工业企业产生的烟气、高硫天然气进行脱硫生产的副产品。副产品是指石膏(二水硫酸钙含量不低于85%)、硫酸(浓度不低于15%)、硫酸铵(总氮含量不低于18%)和硫黄。

③ 以废弃酒糟和酿酒底锅水为原料生产的蒸汽、活性炭、白炭黑、乳酸、乳酸钙、沼气。废弃酒糟和酿酒底锅水在生产原料中所占的比重不低于80%。

④ 以煤矸石、煤泥、石煤、油母页岩为燃料生产的电力和热力。煤矸石、煤泥、石煤、油母页岩用量占发电燃料的比重不低于60%。



- ⑤ 利用风力生产的电力。
- ⑥ 部分新型墙体材料产品。

(3) 对销售自产的综合利用生物柴油实行增值税先征后退政策。

(4) 对安置残疾人的单位,实行由税务机关按单位实际安置残疾人的人数,限额即征即退增值税的办法。实际安置的每位残疾人每年可退还的增值税的具体限额,由县级以上税务机关根据单位所在区县(含县级市、旗)适用的经省(含自治区、直辖市、计划单列市)级人民政府批准的最低工资标准的6倍确定,但最高不得超过每人每年3.5万元。增值税优惠政策仅适用于生产销售货物或提供加工、修理修配劳务取得的收入占增值税业务收入之和达到50%的单位。

(5) 纳税人销售软件产品并随同销售一并收取的软件安装费、维护费、培训费等收入,应按照增值税混合销售的有关规定征收增值税,并可享受软件产品增值税即征即退政策。

二、增值税的出口退(免)税

出口货物的增值税退(免)税是指货物报关出口销售后,将其国内所缴纳的税收(间接税)退还给货物出口企业或对出口企业给予免税的一种制度。出口退税的理论依据是避免双重征税和保证国际竞争的公平性。免征或退还出口产品的国内税是世贸组织允许的一项政策。为了提高本国企业的国际竞争力和鼓励出口,各国政府愿意在WTO允许的对出口产品少征税和不征税。

1985年3月,国务院正式颁发了《关于批转财政部〈关于对进出口产品征、退产品税或增值税的规定〉的通知》,规定从1985年4月1日起实行对出口产品退税政策。1994年1月1日起,随着国家税制的改革,我国改革了已有退还产品税、增值税、消费税的出口退税管理办法,建立了以新的增值税、消费税制度为基础的出口货物退(免)税制度。

(一) 适用条件

1. 准予退(免)税的货物

凡有出口经营权的企业出口和代理出口的货物,除另有规定者外,均可准予退还或免征增值税和消费税税额。出口退(免)税货物应当具备一定的条件:

(1) 必须是增值税、消费税征收范围内,并取得增值税专用发票和专用缴款书的货物。增值税、消费税的征收范围,包括除直接向农业生产者收购的免税农产品以外的所有增值税应税货物,以及烟、酒、化妆品等11类列举征收消费税的消费品。

(2) 必须是报关离境取得出口货物报关单并已收汇核销的货物。出口包括自营出口与委托出口两种形式。区别货物是否报关离境出口,是确定货物是否属于退(免)税范围的主要标准之一,以加盖海关验讫章的出口报关单和出口销售发票为准。凡在国内销售、不报关离境的货物,除另有规定者外,不论出口企业是以外汇还是以人民币结算,也不论出口企业在财务上如何处理,均不得视为出口货物予以退税。对在境内销售收取外汇的货物,因其不符合离境出口条件,均不能给予退(免)税。

(3) 必须是在财务上作出口销售处理的货物。出口退(免)税的规定只适用于贸易性的出口货物,而对非贸易性的出口货物,如捐赠的礼品、在国内个人购买并自带出境的货物(另有规定者除外)、样品、展品、邮寄品等,因其一般在财务上不作销售处理,故按照现行规定不



能退(免)税。

(4) 必须是出口收汇并已核销的货物。出口收汇核销是指企业在货物出口后的一定期限内向当地外汇管理部门办理收汇核销,证实该笔出口价款已经收回或按规定使用。

生产企业(包括有进出口经营权的生产企业、委托外贸企业代理出口的生产企业、外商投资企业)申请办理出口货物退(免)税时必须增加一个条件,即申请退(免)税的货物必须是生产企业的自产货物或视同自产货物才能办理退(免)税。出口产品只有在同时具备上述条件的情况下才予以退税。但是国家对退税的产品也做了特殊规定,特准某些产品视同出口产品予以退税。

2. 特准退税的产品

- (1) 外轮供应公司销售给外轮、远洋货轮和海员的产品。
- (2) 对外修理、修配业务中所使用的零配件和原材料。
- (3) 对外承包工程公司购买国内企业生产的,专门用于对外承包项目的机械设备和原材料,在运出境外后,凭承包单位出具的购货发票、报关单等办理退税。
- (4) 国际招标、国内中标的机电产品。

3. 不予退税的出口产品

国家同时也明确规定了少数出口产品即使具备上述条件,也不予以退税。国家明确不予退税的出口产品有:

- (1) 出口的原油。
- (2) 援外出口产品。
- (3) 国家禁止出口的产品。
- (4) 出口企业收购出口外商投资的产品。
- (5) 来料加工、来料装配的出口产品。
- (6) 军需工厂销售给军队系统的出口产品。
- (7) 军工系统出口的企业范围。
- (8) 对钻石加工企业用国产或进口原钻石加工的钻石直接出口或销售给外贸企业出口。
- (9) 齐鲁、扬子、大庆三大乙烯工程生产的产品。
- (10) 未含税的产品。
- (11) 个人在国内购买、自带出境的商品。

(二) 适用主体

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》、《中华人民共和国消费税暂行条例》和国家税务总局制定的《出口货物退(免)税管理办法》规定,我国享受出口退(免)税的出口企业包括:

- (1) 对外承包工程公司。
- (2) 对外修理修配企业。
- (3) 外轮供应公司和远洋运输公司。
- (4) 在国内采购境外投资的企业。
- (5) 从事境外带料加工装配业务的企业。
- (6) 从事进料加工的纺织企业和列名钢铁企业。



- (7) 出境口岸免税店。
- (8) 机电产品出口中标企业。
- (9) 用中国政府援外优惠贷款和合资合作基金方式出口货物的企业。
- (10) 对外进行补偿贸易、易货贸易以及对港澳台贸易的企业。

(三) 适用范围

1. 出口免税并退税

出口免税是指对货物在出口销售环节不征增值税、消费税,把货物出口环节与出口前的销售环节都视为一个征税环节;出口退税是指对货物在出口前实际承担的税收负担,按规定的退税率计算后予以退还。出口免税并退税的货物具体包括:

(1) 有出口经营权的内(外)资生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物。

(2) 有出口经营权的外贸企业收购后直接出口或委托其他外贸企业代理出口的货物。

(3) 生产企业(无进出口权)委托外贸企业代理出口的自产货物。

(4) 保税区内企业从区外有进出口权的企业购进直接出口或加工后再出口的货物。

(5) 下列特定企业(不限于是否有出口经营权)出口的货物:

① 对外承包工程公司运出境外用于对外承包项目的货物。

② 对外承接修理修配业务的企业用于对外修理修配的货物。

③ 外轮供应公司、远洋运输供应公司销售给外轮、远洋国轮而收取外汇的货物。

④ 企业在国内采购并运往境外作为在国外投资的货物。

⑤ 援外企业利用中国政府的援外优惠贷款和合资合作项目基金方式下出口的货物。

⑥ 外商投资企业特定投资项目采购的部分国产设备。

⑦ 利用国际金融组织或国外政府贷款,采用国际招标方式,由国内企业中标销售的机电产品。

⑧ 境外带料加工装配业务企业的出境设备、原材料及散件。

⑨ 外国驻华使(领)馆及其外交人员、国际组织驻华代表机构及其官员购买的中国产物品。

以上“出口”是指报关离境,退(免)税是指退(免)增值税、消费税,对无进出口权的商贸公司,借权、挂靠企业不予退(免)税。上述“除另有规定外”是指出口的货物属于税法列举规定的免税货物或限制、禁止出口的货物。

2. 出口免税不退税

出口免税不退税是指适用该政策的出口货物因在前一道生产、销售环节或进口环节是免税的,因此,出口时该货物的价格中本身就不含税,也无须退税。

(1) 下列出口货物,免征增值税:

① 来料加工复出口的货物,即原材料进口免税,加工自制的货物出口不退税。

② 避孕药品和用具、古旧图书,内销免税,出口也免税。

③ 有出口卷烟经营权的企业出口国家出口卷烟计划内的卷烟,在生产环节免征增值税、消费税,出口环节不办理退税。其他非计划内出口的卷烟照章征收增值税和消费税,出口一律不退税。



- ④ 军品以及军队系统企业出口军需工厂生产或军需部门调拨的货物免税。
- ⑤ 国家现行税收优惠政策中享受免税的货物,如饲料、农药等货物出口不予退税。
- ⑥ 一般物资援助项下实行实报实销结算的援外出口货物。

(2) 下列企业出口的货物,除另有规定外,给予免税,但不予退税:

- ① 属于生产企业的小规模纳税人自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物。
- ② 外贸企业从小规模纳税人购进并持普通发票的货物出口,免税但不予退税。但对抽纱、工艺品、香料油、山货、草柳竹藤制品、渔网渔具、松香、五倍子、生漆、鬃尾、山羊板皮、纸制品等出口货物考虑其占出口比重较大及其生产、采购的特殊因素,特准退税。

③ 外贸企业直接购进国家规定的免税货物(包括免税农产品)出口的,免税但不予退税。

④ 外贸企业自非生产企业、非市县外贸企业、非农业产品收购单位、非基层供销社和非成机电设备供应公司收购出口的货物。

3. 出口不免税也不退税

出口不免税是指对国家限制或禁止出口的某些货物的出口环节视同内销环节,照常征税;出口不退税是指对这些货物出口不退还出口前其所负担的税款。除经批准属于进料加工复出口贸易以外,下列出口货物不免税也不退税:

- (1) 一般物资援助项下实行承包结算制的援外出口货物。
- (2) 国家禁止出口的货物,包括天然牛黄、麝香、铜及铜基合金(电解铜除外)、白金等。
- (3) 生产企业自营或委托出口的非自产货物。

国家规定不予退税的出口货物,应按照出口货物取得的销售收入征收增值税。

知识延展

增值税的出口免税与出口零税率

增值税出口免税意味着免征出口环节的增值税。享受出口免税的纳税人虽然出口环节不缴纳增值税,但其在购进货物时却要负担增值税,即并没有全部被免除增值税,只是免除了出口环节增值额的税负。出口环节零税率是实际存在的增值税税率,是指计算增值税销项税额的税率为零,而企业购进货物时对应进项税额,所以销项减进项后应纳税额为负数,即要予以退税。零税率表明纳税人负有纳税义务,但不需缴纳税款。政府希望鼓励某项行为或使某个产品真正免除增值税时,使用零税率。

(四) 适用方法

(1) 对外贸企业出口货物实行免税和退税的办法,即对出口货物销售环节免征增值税,对出口货物在之前各个生产流通环节已缴纳的增值税予以退税。

(2) 对生产企业自营或委托出口的货物实行免、抵、退税办法,对出口货物本道环节免征增值税,对出口货物所采购的原材料、包装物等所含的增值税允许抵减其内销货物的应缴税款,对未抵减完的部分再予以退税。

(五) 出口退税率

出口退税率是出口货物的实际退税额与计税依据之间的比例。它体现了国家在一定时



期的经济政策,反映出口货物实际征税水平,退税率是根据出口货物的实际整体税负确定的,同时,也是零税率原则和宏观调控原则相结合的产物。

自1994年税制改革以来,我国出口退税政策历经十一次大幅调整。近几年的调整主要有以下几次:

从2004年1月1日起,我国对不同出口货物主要有17%、13%、11%、8%、5%等五档退税率。出口企业从小规模纳税人购进货物出口准予退税的,规定出口退税率为5%的货物,按5%的退税率执行,规定出口退税率高于5%的货物一律按6%的退税率执行。

2005年,我国分期分批调低和取消了部分“高耗能、高污染、资源性”产品的出口退税率,同时适当降低了纺织品等容易引起贸易摩擦的产品的出口退税率,提高重大技术装备、IT产品、生物医药产品的出口退税率。

2007年7月1日的调整共涉及2831项商品,约占海关税则中全部商品总数的37%。经过此次调整,出口退税率变成5%、9%、11%、13%和17%五档。

2008年8月1日调整出口退税政策后,部分纺织品、服装的出口退税率由11%提高到13%;部分竹制品的出口退税率提高到11%。2008年11月1日实施的调整涉及3486项商品,约占海关税则中全部商品总数的25.8%。这些调整主要包括适当提高纺织品、服装、玩具等劳动密集型商品的出口退税率,提高抗艾滋病药物等高技术含量、高附加值商品的出口退税率。

2008年12月1日起的调整,提高退税率的商品范围涉及橡胶制品、林产品、模具、玻璃器皿、水产品、箱包、鞋、帽、伞、家具、寝具、灯具、钟表、化工产品、石材、有色金属加工材料、机电产品等商品。

2009年1月1日起的调整,提高部分技术含量和附加值高的机电产品出口退税率。

2009年4月1日起的调整,提高了包括CRT彩电、部分电视机零件、光缆、不间断供电电源(UPS)、有衬背的精炼铜制印刷电路用覆铜板、纺织品、服装、六氟铝酸钠等化工制品、香水等香化洗涤、聚氯乙烯等塑料、部分橡胶及其制品、毛皮衣服等皮革制品、信封等纸制品、日用陶瓷、显像管玻壳等玻璃制品、精密焊钢管等钢材、单晶硅片、直径大于等于30cm的单晶硅棒、铝型材等有色金属材、部分凿岩工具、金属家具、甲醇、部分塑料及其制品、木制相框等木制品、车辆后视镜等玻璃制品、碳酸钠等化工制品、建筑陶瓷、卫生陶瓷、锁具等小五金、铜板带材、部分搪瓷制品、部分钢铁制品、仿真首饰等商品的退税率。

(六) 出口退(免)税制度的特殊规定

1. 旧设备的出口退(免)税管理

(1) 旧设备的出口退(免)税管理由出口企业所在地主管税务机关负责。“旧设备”是指出口企业作为固定资产使用过的设备(以下简称自用旧设备)和出口企业直接购买的旧设备(以下简称外购旧设备)。

(2) 增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口的自用旧设备,根据以下公式计算其应退税额:

$$\begin{aligned} \text{应退税额} &= \text{增值税专用发票所列明的金额(不含税额)} \times \\ &\quad \text{设备折余价值/设备原值} \times \text{适用退税率} \\ \text{设备折余价值} &= \text{设备原值} - \text{已提折旧} \end{aligned}$$



(3) 增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口的自用旧设备,须按照有关税收法律法规规定的向主管税务机关备案的折旧年限计算提取折旧,并计算设备折余价值。

(4) 增值税一般纳税人和非增值税纳税人出口的外购旧设备,实行免税不退税的办法。

(5) 小规模纳税人出口的自用旧设备和外购旧设备,实行免税不退税的办法。

(6) 外商投资项目已办理采购国产设备退税且已超过 5 年监管期的国产设备,不适用旧设备的出口退(免)税管理规定。

2. 出口卷烟免税的税收管理

(1) 卷烟出口企业购进卷烟出口的,卷烟生产企业将卷烟销售给出口企业时,免征增值税、消费税,出口卷烟的增值税进项税额不得抵扣,并按照下列方式进行免税核销管理:

① 卷烟出口企业应在免税卷烟报关出口(出口日期以出口货物报关单上注明的出口日期为准)次月起 4 个月的申报期(申报期为每月 1 日至 15 日)内,向主管卷烟出口企业退(免)税的税务机关(以下简称退税机关)办理出口卷烟的免税核销手续。

② 退税机关应对卷烟出口企业的免税核销申报进行审核,对经审核符合免税出口卷烟有关规定的准予免税核销。退税机关应按月对卷烟出口企业未在规定期限内申报免税核销以及经审核不予免税核销的情况传递给主管卷烟出口企业征税的税务机关,由其对卷烟出口企业未在规定期限内申报免税核销以及经审核不予免税核销的出口卷烟按照有关规定补征税款。

(2) 有出口经营权的卷烟生产企业按出口计划直接出口自产卷烟,免征增值税、消费税,出口卷烟的增值税进项税额不得抵扣。按照以下方式进行免税核销管理:

① 卷烟出口企业应在免税卷烟报关出口次月起 4 个月的申报期内,向退税机关申报办理出口卷烟的免税核销手续。

② 退税机关应按照法律规定对卷烟出口企业的免税核销申报进行处理。

3. 出境口岸免税店的退(免)税政策

海关隔离区是海关和边防检查划定的专供出国人员出境的特殊区域,在此区域内设立免税店销售免税品和市内免税店销售但在海关隔离区内提取免税品,由海关实施特殊的进出口监管,在税收管理上属于国境以内关境以外。因此,对于海关隔离区内免税店销售免税品以及市内免税店销售但在海关隔离区内提取免税品的行为,不征收增值税。对于免税店销售其他不属于免税品的货物,应照章征收增值税。免税品具体是指免征关税、进口环节税的进口商品和实行退(免)税(增值税、消费税)进入免税店销售的国产商品。

纳税人在关境以内销售免税品,仍按照《国家税务总局关于进口免税品销售业务征收增值税问题的通知》及有关规定执行。经国务院或国务院授权机关批准的从事免税品销售业务的专业公司,对其所属免税品商店批发、调拨进口免税的货物,暂不征收增值税。免税店销售已退税国产品,仍按照《海关总署、国家税务总局关于对中国免税品(集团)总公司经营的国产商品监管和退税有关事宜的通知》等规定执行。

4. 保税物流中心的退(免)税政策

(1) 境内货物进入保税物流中心的,视同出口,实行出口退(免)税政策;保税物流中心内货物进入境内,视同进口,依据货物的实际状态办理进口报关手续,并按照进口的有关规定征收或免征进口增值税、消费税。

(2) 国内货物进入出口加工区用于物流配送的,按照《保税物流中心(B型)税收管理办法》规定执行。

第五节 增值税的征收管理

一、增值税的纳税义务发生时间

纳税义务发生时间,是指税法规定的纳税人应当承担纳税义务的起始时间。现实经济业务中,企业间的结算方式多种多样,不同业务、不同结算方式对应的增值税纳税义务发生时间也各不同,具体规定如下:

(1) 销售货物纳税义务发生时间的规定。

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 视同销售货物行为(委托代销除外),为货物移送的当天。

(2) 销售服务、无形资产、不动产纳税义务发生时间的规定。

① “营改增”纳税人发生应税行为,增值税纳税义务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。取得索取销售款项凭据的当天,是指书面合同确定的付款日期;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,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。

② 纳税人提供建筑服务、租赁服务采取预收款方式的,其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

③ 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。

④ 视同销售服务、无形资产或者不动产,其纳税义务发生时间为服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(3) 进口货物,为报关进口的当天。

二、增值税的纳税地点

(一) 固定业户的纳税地点

固定业户应当向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一



县(市)的,应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税;经国务院财政、税务主管部门或者其授权的财政、税务机关批准,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。

固定业户到外县(市)销售货物或者应税劳务,应当向其机构所在地的主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明,并向其机构所在地的主管税务机关申报纳税;未开具证明的,应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税;未向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税的,由其机构所在地的主管税务机关补征税款。

(二) 非固定业户的纳税地点

非固定业户销售货物或者应税劳务,应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税;未向销售地或者劳务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。

(三) 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的纳税地点

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、自然资源所在地主管税务机关申报纳税。

三、增值税的纳税期限

增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度(以1个季度为纳税期限的规定仅适用于小规模纳税人。小规模纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据其应纳税额的大小分别核定)。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。纳税人以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。扣缴义务人解缴税款的期限,依照纳税人期限规定执行。

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。

四、增值税专用发票的使用与管理

增值税专用发票,简称专用发票,是一般纳税人销售方销售货物、加工修理修配劳务、服务、无形资产、不动产开具的发票,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。增值税专用发票是由国家税务总局监制设计印制的,只限于增值税一般纳税人领购使用的,既可作为反映纳税人在经济活动中的交易事实的重要会计凭证,又是兼记销货方纳税义务和购货方进项税额的合法证明,是增值税计算和管理中决定性的、合法的专用发票。

(一) 增值税专用发票的构成

增值税专用发票由国家税务总局集中统一管理,由其指定的企业负责印制。

专用发票由基本联次或者基本联次附加其他联次构成。

(1) 基本联次为三联:发票联、抵扣联和记账联。

① 发票联:作为购买方核算采购成本和增值税进项税额的记账凭证。



- ② 抵扣联:作为购买方报送主管税务机关认证和留存备查的凭证。
- ③ 记账联:作为销售方核算销售收入和增值税销项税额的记账凭证。
- (2) 其他联次的用途,由一般纳税人自行确定。

(二) 增值税专用发票的领购与使用

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,不得领购开具增值税专用发票:

(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。这里的其他有关增值税税务资料的内容,由省、自治区、直辖市和计划单列市国家税务局确定。

(2) 有《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征收管理法》)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买取专用发票。
- ④ 借用他人专用发票。
- ⑤ 未按发票开具要求开具专用发票。
- 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。

有上列情形的,如已领购专用发票,主管税务机关应暂扣其结存的专用发票和IC卡。

(三) 增值税专用发票的开具

1. 开具范围

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务,应向购买方开具专用发票。商业企业一般纳税人零售的烟、酒、食品、服装、鞋帽(不包括劳保专用部分)、化妆品等消费品不得开具专用发票。增值税小规模纳税人需要开具专用发票的,可向主管税务机关申请代开。销售免税货物不得开具专用发票,法律、法规及国家税务总局另有规定的除外。

2. 开具要求

- (1) 项目齐全,与实际交易相符。
- (2) 字迹清楚,不得压线、错格。
- (3) 发票联和抵扣联加盖财务专用章或者发票专用章。
- (4) 按照增值税纳税义务的发生时间开具。

对不符合上列要求的专用发票,购买方有权拒收。

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务可汇总开具专用发票。汇总开具专用发票的,同时使用防伪税控系统开具“销售货物或者提供应税劳务清单”,并加盖财务专用章或者发票专用章。一般纳税人在开具专用发票当月,发生销货退回、开票有误等情形,收到退回的发票联、抵扣联符合作废条件的,按作废处理;开具时发现有误的,可即时作废。



(四) 增值税专用发票抵扣管理的规定

用于抵扣增值税进项税额的专用发票,应经税务机关认证相符(国家税务总局另有规定的除外)。认证相符的专用发票应作为购买方的记账凭证,不得退还销售方。认证相符是指打印在增值税专用发票抵扣联票上的 84 位密文,经解密后的数据与同一增值税专用发票票面上的发票代码、发票号码、开票时间、购货方纳税人识别号、销货方纳税人识别号、金额、税额等七项数据比对完全相符,且增值税专用发票购货方纳税人识别号与所申报企业纳税人识别号一致。

1. 不得作为抵扣凭证的情形

经认证,有下列情形之一的,不得作为增值税进项税额的抵扣凭证,税务机关退还原件,购买方可要求销售方重新开具专用发票:

- (1) 无法认证,是指专用发票所列密文或者明文不能辨认,无法产生认证结果。
- (2) 纳税人识别号认证不符,是指专用发票所列购买方纳税人识别号有误。
- (3) 专用发票代码、号码认证不符,是指专用发票所列密文解译后与明文的代码或者号码不一致。

2. 暂不得作为增值税进项税额抵扣凭证的专用发票

经认证,有下列情形之一的,暂不得作为增值税进项税额的抵扣凭证,税务机关扣留原件,查明原因,根据不同情况进行不同处理:

- (1) 重复认证,是指已经认证相符的同一张专用发票再次认证。
- (2) 密文有误,是指专用发票所列密文无法解译。
- (3) 认证不符,是指纳税人识别号有误,或者专用发票所列密文解译后与明文不一致。
- (4) 列为失控专用发票,是指认证时的专用发票已被登记为失控专用发票。

(五) 增值税专用发票的报税与缴销

1. 报税

报税是指纳税人持 IC 卡或者同时持 IC 卡和软盘向税务机关报送开票数据电文。因 IC 卡、软盘质量等问题无法报税的,应更换 IC 卡、软盘。因硬盘损坏、更换金税卡等原因不能正常报税的,应提供已开具未向税务机关报税的专用发票记账联原件或者复印件,由主管税务机关补采开票数据。

2. 缴销

缴销是指主管税务机关在纸质专用发票监制章处按“V”字剪角作废,同时作废相应的专用发票数据电文。被缴销的纸质专用发票应退还纳税人。一般纳税人注销税务登记或者转为小规模纳税人,应将专用设备和结存未用的纸质专用发票送交主管税务机关。主管税务机关应缴销其专用发票,并按有关安全管理的要求处理专用设备。作废专用发票须在防伪税控系统中将相应的数据电文按“作废”处理,在纸质专用发票各联次上注明“作废”字样,全联次留存。

(六) 其他问题

1. 防伪税控系统

一般纳税人应通过增值税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。“防伪税控系统”是指经国务院同意推行的,使用专用设备和通用设备,运用数字密码和电子存储技术管理专用发票的计算机管理系统。“专用设备”是指金税卡、IC卡、读卡器和其他设备。“通用设备”是指计算机、打印机、扫描器具和其他设备。

2. 最高开票限额管理

专用发票实行最高开票限额管理。最高开票限额是指单份专用发票开具的销售额合计数不得达到的上限额度。最高开票限额由一般纳税人申请,税务机关依法审批。最高开票限额为10万元及以下的,由区县级税务机关审批;最高开票限额为100万元的,由地市级税务机关审批;最高开票限额为1000万元及以上的,由省级税务机关审批。防伪税控系统的具体发行工作由区县级税务机关负责。

税务机关审批最高开票限额应进行实地核查。批准使用最高开票限额为10万元及以下的,由区县级税务机关派人实地核查;批准使用最高开票限额为100万元的,由地市级税务机关派人实地核查;批准使用最高开票限额为1000万元及以上的,由地市级税务机关派人实地核查后将核查资料报省级税务机关审核。

一般纳税人申请最高开票限额时,需填报“最高开票限额申请表”。

3. 初始发行

一般纳税人领购专用设备后,凭“最高开票限额申请表”、“发票领购簿”到主管税务机关办理初始发行。初始发行是指主管税务机关将一般纳税人的信息载入空白金税卡和IC卡的行为。一般纳税人的信息包括企业名称,税务登记代码,开票限额,购票限量,购票人员姓名、密码,开票机数量,国家税务总局规定的其他信息。一般纳税人发生企业名称,开票限额,购票限量,购票人员姓名、密码,开票机数量,国家税务总局规定的其他信息等信息变化,应向主管税务机关申请变更发行;发生税务登记代码变化,应向主管税务机关申请注销发行。

知识延展

增值税专用发票与普通发票的异同

增值税专用发票与普通发票都是发货票且必须套印发票监制章,都是商事凭证、经济责任证书、法律责任证书、会计核算凭证。但是二者也有区别,表现在以下五个方面:

一是发票使用主体不同。增值税专用发票一般只能由增值税一般纳税人领购使用,小规模纳税人需要使用的,只能经税务机关批准后由当地税务机关代开;普通发票则可以由从事经营活动并办理了税务登记的各种纳税人领购使用,未办理税务登记的纳税人也可以向税务机关申请领购使用普通发票。

二是发票内容不同。增值税专用发票除了具备购买单位、销售单位、商品或者服务的名称、商品或者劳务的数量和计量单位、单价和价款、开票单位、收款人、开票日期等普通发票所具备的内容外,还包括纳税人税务登记号、不含增值税金额、适用税率、应纳税额等内容;普通发票中则没有关于增值税方面的内容。



三是作用不同。增值税专用发票不仅是购销双方收付款的凭证,而且可以用作购买方扣除增值税的凭证。

四是发票联次不同。增值税专用发票有抵扣联,普通发票则没有抵扣联。

五是价税是否分离不同。增值税专用发票反映的是不含税价,税款与价格分开填写;普通发票反映的价格是含税价,税款与价格不分离。

引例解析

本章引例考察的是增值税一般纳税人应纳税额的计算。本案例要求分别计算甲企业与乙商场应缴纳的增值税税额,其间包括两企业进项税额与销项税额的计算,因此,本案例的关键是计算出进项税额与销项税额。进项税额是纳税人购进货物或者接受应税劳务时所支付或者负担的税收,并且在计算增值税应纳税额时允许抵扣的增值税额。销项税额是纳税人销售货物或者应税劳务,按照销售额和税率计算,并向购买方收取的增值税额。

甲企业7月份的增值税进项税额涉及以下几项:一是甲企业因销售给乙商场一批电视机,支付并取得运输发票的销货运费4万元的进项税额。法律规定:购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付运输费用的,进项税额按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和7%的扣除率计算。因此,该项增值税进项税额 $=4 \times 7\% = 0.28$ 万元。二是本月乙商场以一批金银首饰抵偿从甲企业购进的一批货款为10万元、增值税1.7万元的电视机,并由乙商场开具增值税专用发票。该项增值税进项税额是1.7万元。三是甲企业本月购进原材料取得增值税专用发票,支付金额18万元,增值税3.06万元。该项增值税进项税额是3.06万元。四是甲企业管理不善,从乙商场取得的金银首饰被盗40%。法律规定:非正常损失(因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失)的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务的进项税额不得从销项税额中抵扣。因此,甲企业不得从销项税额中抵扣的进项税额 $=1.7 \times 40\% = 0.68$ 万元。

由此可知,甲企业7月份的增值税进项税额应该减去不得从销项税额中抵扣的进项税额,增值税进项税额 $=4 \times 7\% + 1.7 + 3.06 - 1.7 \times 40\% = 4.36$ 万元。甲企业销售给乙商场一批电视机,不含税销售额为70万元。由于甲企业是增值税一般纳税人,且不符合低税率条件,因此应适用17%的税率,增值税销项税额 $=70 \times 17\% = 11.9$ 万元。

因此,甲企业7月份应缴纳的增值税税额=销项税额-进项税额 $=11.9 - 4.36 = 7.54$ 万元。

计算乙商场7月份应缴纳的增值税,应分别计算其销项税额与进项税额。

乙商场增值税销项税额的计算涉及四项:

一是乙商场7月份以金银首饰抵偿债务的增值税销项税额。因为抵偿债务应按平均价计算增值税销项税额,所以乙商场以金银首饰抵偿债务的增值税销项税额 $=10 \times 17\% = 1.7$ 万元。

二是乙商场7月份零售金银首饰的增值税销项税额。乙商场零售金银首饰取得含税销售额10.53万元,其中包括以旧换新首饰的含税销售额5.85万元。在以旧换新业务中,旧首饰作价的含税金额为3.51万元,乙商场实际收取的含税金额为2.34万元。应计算出乙商场零售除去以旧换新金银首饰的增值税销项税额。因销售额是含税销售额,应先转换为不含税销售额,再乘以适用税率。依据公式:不含税销售额 $=$ 含税销售额 \div (1+税率),乙商



场零售(除去以旧换新)金银首饰的增值税销项税额 $= (10.53 - 5.85) \div (1 + 17\%) \times 17\% = 0.68$ 万元。法律规定:纳税人对金银首饰采取以旧换新方式销售,可以按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。乙商场实际收取的含税金额为2.34万元,应先转换为不含税销售额,然后再乘以适用税率。乙商场以旧换新金银首饰增值税销项税额 $= 2.34 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 0.34$ 万元。因此,乙商场7月份零售金银首饰的增值税销项税额 $= 0.68 + 0.34 = 1.02$ 万元。

三是乙商场销售粮食、食用植物油取得含税销售额22.6万元。应先转换为不含税销售额,然后再乘以适用税率。粮食、食用植物油适用11%低税率。该项增值税销项税额 $= 22.6 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 2.2$ 万元。

四是乙商场销售家用电器取得含税销售额58.5万元。应先转换为不含税销售额,然后再乘以适用税率。因此,该项销售的增值税销项税额 $= 58.5 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 8.5$ 万元。基于上述分析,乙商场7月份增值税销项税额 $= 1.7 + 1.02 + 2.2 + 8.5 = 13.42$ 万元。

乙商场增值税进项税额的计算涉及两项:一是乙商场采购商品取得增值税专用发票,注明的增值额合计为3.5万元。二是甲企业本月依据乙商场上年销售电视机的销售额按1%的比例返还现金5.85万元,甲企业未开具红字发票。乙商场收到返还的现金后,向甲企业开具了普通发票。因增值税普通发票为含税发票,应转换为不含税发票计算税额,因此,该项进项税额 $= 5.85 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 0.85$ 万元。基于上述分析,乙商场7月份增值税进项税额 $= 3.5 - 0.85 = 2.65$ 万元。

乙商场3月份应缴纳的增值税税额 $=$ 销项税额 $-$ 进项税额 $= 13.42 - 2.65 = 10.77$ 万元。

主要术语

增值税 增值税法 消费型增值税 一般纳税人 小规模纳税人 销项税额
进项税额 出口退(免)税 税收优惠 增值税专用发票

复习思考题

- (1) 增值税的概念与特征是什么?
- (2) 我国目前采取何种类型的增值税?
- (3) 增值税的纳税主体包括几类,其划分标准是什么?
- (4) 增值税征税范围的具体规定有哪些?
- (5) 增值税税率与征收率的区别是什么?
- (6) 增值税进项税额的抵扣标准是什么? 哪些进项税额不能抵扣?
- (7) 增值税的法定免征项目包括哪些?
- (8) 增值税出口退税包括几种类型?
- (9) 增值税专用发票的使用与管理有哪些规定?

练习题

- (1) 某农业拖拉机厂为增值税一般纳税人,2010年5月生产销售拖拉机,取得不含税



销售收入 150 万元,为农民修理拖拉机取得修理费收入 3.8 万元,当月购入拖拉机零配件增值税专用发票上注明税款为 8.5 万元,零配件已入库。当月向某乡贫困村民赠送拖拉机 5 台,成本 5 万元。请计算该拖拉机厂 5 月份的增值税应纳税额。

(2) 某市服装厂为增值税一般纳税人,2×09 年 12 月份有关业务情况如下:

① 购进生产用原料,取得的增值税专用发票上注明价款 120 000 元,税款 20 400 元。

② 接受某单位捐赠的生产用材料一批,取得的增值税专用发票上注明价款 20 000 元,税款 3 400 元。

③ 委托某商场代销服装,月末收到商场送来的代销清单,代销服装的零售金额为 43 900 元;服装厂按零售金额的 10% 支付给商场代销手续费 4 390 元。

④ 赠送给某学校学生校服 100 套,实际成本 10 000 元;该批运动服无同类产品售价。

⑤ 上月未抵扣完的进项税额为 16 300 元。

根据上述资料,计算该服装厂当月的增值税应纳税额。

(3) 某小规模纳税人以含增值税价格销售货物 10 000 元,其增值税应纳税额是多少?如果该小规模纳税人发生销售货物退回金额 1 000 元,请问其增值税应纳税额是多少?

(4) 2×10 年 3 月 12 日,某工厂从美国进口原材料一批,离岸价为 150 000 美元,支付国外运费 9 000 美元,保险费 6 000 美元,支付关税 82 500 美元。该批材料增值税税率为 17%,当日国家外汇牌价为 7.0 美元。请计算该工厂进口环节的增值税应纳税额。