



# 目 录

<b>第一章 我国税制结构和税法体系</b> .....	(1)
第一节 税法的概念 .....	(1)
第二节 我国税收的立法原则 .....	(6)
第三节 我国税法的制定与实施 .....	(7)
第四节 我国现行税法体系 .....	(8)
第五节 我国税收管理体制 .....	(10)
<b>第二章 增值税法</b> .....	(14)
第一节 征税范围及纳税义务人 .....	(14)
第二节 一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理 .....	(17)
第三节 一般纳税人应纳税额的计算 .....	(18)
第四节 小规模纳税人应纳税额的计算 .....	(29)
第五节 特殊经营行为和产品的税务处理 .....	(29)
第六节 进口货物征税 .....	(30)
第七节 出口货物退(免)税 .....	(32)
第八节 税收优惠 .....	(38)
第九节 征收管理 .....	(39)
第十节 增值税专用发票的使用及管理 .....	(42)
<b>第三章 消费税法</b> .....	(50)
第一节 纳税义务人与征税范围 .....	(50)
第二节 税目与税率 .....	(51)
第三节 计税依据 .....	(56)
第四节 应纳税额的计算 .....	(59)
第五节 征收管理 .....	(67)
<b>第四章 营业税法</b> .....	(69)
第一节 纳税义务人与扣缴义务人 .....	(69)
第二节 税目与税率 .....	(70)



第三节	计税依据	(75)
第四节	应纳税额计算与特殊经营行为的税务处理	(78)
第五节	税收优惠	(79)
第六节	征收管理	(80)
<b>第五章</b>	<b>关税法</b>	(82)
第一节	征税对象与纳税义务人	(82)
第二节	进出口税则	(83)
第三节	完税价格与应纳税额的计算	(85)
第四节	税收优惠	(92)
第五节	征收管理	(95)
<b>第六章</b>	<b>企业所得税法</b>	(98)
第一节	纳税义务人、征税对象和税率	(98)
第二节	应纳税所得额的计算	(99)
第三节	资产的税务处理	(111)
第四节	资产损失税前扣除的所得税处理	(115)
第五节	企业重组的所得税处理	(117)
第六节	税收优惠	(120)
第七节	应纳税额的计算	(128)
第八节	源泉扣缴	(132)
第九节	特别纳税调整	(133)
第十节	征收管理	(137)
<b>第七章</b>	<b>个人所得税法</b>	(140)
第一节	纳税义务人与征税范围	(140)
第二节	税率	(145)
第三节	应纳税所得额的规定	(146)
第四节	应纳税额的计算	(149)
第五节	税收优惠	(160)
第六节	境外所得的税额扣除	(163)
第七节	征收管理	(164)
<b>第八章</b>	<b>其他各税税法</b>	(167)
第一节	土地增值税	(167)
第二节	城市维护建设税	(172)
第三节	资源税	(174)



第四节	城镇土地使用税 .....	(176)
第五节	房产税 .....	(178)
第六节	车船税 .....	(181)
第七节	印花税 .....	(183)
第八节	契税 .....	(192)
第九节	耕地占用税 .....	(195)
第十节	车辆购置税 .....	(197)
<b>第九章</b>	<b>税收征收管理法 .....</b>	<b>(200)</b>
第一节	税收征收管理法概述 .....	(200)
第二节	税务管理 .....	(203)
第三节	税款征收 .....	(209)
第四节	税务检查 .....	(216)
第五节	法律责任 .....	(219)
第六节	纳税评估管理办法 .....	(225)
第七节	纳税担保试行办法 .....	(232)
<b>第十章</b>	<b>税务行政法制 .....</b>	<b>(235)</b>
第一节	税务行政处罚 .....	(235)
第二节	税务行政复议 .....	(239)
第三节	税务行政诉讼 .....	(245)
<b>第十一章</b>	<b>税收管理的国际化 .....</b>	<b>(250)</b>
第一节	国际税收协定的产生和发展 .....	(250)
第二节	国际税收协定范本 .....	(251)
第三节	国际税收协定的目标和主要内容 .....	(253)
第四节	我国参与或签订的国际税收协定 .....	(254)



# 第一章 我国税制结构和税法体系



## 第一节 税法的概念

### 一、税法的定义

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称。它是国家依法征税、纳税人依法纳税的行为准则,其目的是保障国家利益和纳税人的合法权益,维护正常的税收秩序,保证国家的财政收入。

税法与税收密不可分,税法是税收的法律形式,而税收是税法的具体内容。税收实质是国家为了行使其职能,取得财政收入的一种方式。税收有三个特性:

#### (一)强制性

强制性是指国家以社会管理者的身份,用法律、法规等形式对征收捐税加以规定,并依照法律强制征税。

#### (二)无偿性

无偿性是指国家征税后,税款即成为财政收入,不再归还纳税人,也不支付任何报酬。

#### (三)固定性

固定性是指在征税之前,以法的形式预先规定了课税对象、课税额度和课税方法等。

通过上述税法的定义和税收的“三性”可以看出,税法就是国家凭借其权力,利用税收工具,强制、无偿、固定地参与社会产品和国民收入分配的法律规范的总称。

### 二、税收法律关系

税收实质上是一种利益分配关系,税收法律关系与其他法律关系一样,都是由税收法律关系的主体、客体和法律关系内容三个要素构成。

#### (一)税收法律关系的主体

税收法律关系的主体是税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国税收法律关系中,权利主体一方是代表国家行使征税职责的国家税务机关,包括国家各级税务机关、海关和财政机关;另一方是纳税义务人,包括法人、自然人和其他组织,在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人,以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。在税收法律关系中权利主体双方法律地位平等,只是因为主体双方是行政管理者与被管理者的关系,双方的权利与义务不对等,因此,与一般民事法律关系中主体双方权利与义务平等是不一样的。这是



税收法律的一个重要特征。

### (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,也就是征税对象。例如,所得税法律关系客体就是生产经营所得和其他所得;财产税法律关系的客体即是财产,流转税法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入。税收法律关系客体也是国家利用税收杠杆调整和控制的目标,国家在一定时期根据客观经济形势发展的需要,通过扩大或缩小征税范围调整征税对象,以达到限制或鼓励国民经济中某些产业、行业发展的目的。

### (三) 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容就是权利主体所享有的权利和所应承担的义务,这是税收法律关系中最实质的东西,也是税法的灵魂。

国家税务主管机关的权利主要是依法征税、进行税务检查及对违章者进行处罚;其义务主要是向纳税人宣传、咨询、辅导税法,及时把征收的税款解缴国库,依法受理纳税人对税收争议申诉等。

纳税义务人的权利主要是多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、申请复议和提起诉讼权等;其义务主要是按税法办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

## 三、税法的构成要素

税法的构成要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目。

### (一) 总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

### (二) 纳税义务人

纳税义务人主要是指一切履行纳税义务的法人、自然人及其他组织。

### (三) 征税对象

征税对象主要是指税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为,它是区分不同税种的主要标志。例如,企业所得税的征税对象就是应税所得,增值税的征税对象就是商品或劳务在生产 and 流通过程中的增值额。

### (四) 税目

税目是各个税种所规定的具体征税项目,它是征税对象的具体化。例如,个人所得税规定了工资薪金所得、劳务报酬所得等 11 个税目。

### (五) 税率

税率是对征税对象的征收比例或征收额度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。我国现行的税率主要有四种类型:

1. 比例税率。即对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。我国大部分的税



种采取的是比例和谐,包括增值税、营业税、城市维护建设税、企业所得税等。

2. 超额累进税率。即把征税对象按数额的大小分成若干等级,每等级规定一个税率,税率依次提高,但每一纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个税率分别计算,将计算结果相加后得出应纳税款,目前采用超额累进税率的税种是个人所得税。

3. 定额税率。即按征税对象确定的计算单位,直接规定一个固定的税额。目前采用定额税率的税种有资源税、城镇土地使用税、车船使用税等。

4. 超率累进税率。即以征税对象数额的相对率划分若干级距,分别规定相应的差别税率,相对率每超过一个级距的,对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前,采用超率累进税率的只有土地增值税。

#### (六) 纳税环节

主要指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。如流转税在生产和流通环节纳税、所得税在分配环节纳税等。

#### (七) 纳税期限

是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。例如,增值税的纳税期限分别是1日、3日、5日、10日、15日或者1个月;企业所得税在月份或者季度终了后15日内预缴,年度终了后4个月内汇算清缴多退少补。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。

#### (八) 纳税地点

主要是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人的具体纳税地点。

#### (九) 减税免税

主要是对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。

#### (十) 罚则

主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

#### (十一) 附则

附则一般规定的是与该法紧密相关的内容。例如税法的解释权、生效时间等。

## 四、税法的分类

税法体系中按各税法的立法目的、征税对象、权限划分、适用范围、职能作用的不同,可分为不同类型的税法。

#### (一) 按照税法的基本内容和效力的不同,可分为税收基本法和税收普通法

1. 税收基本法是税法体系的主体和核心,在税法体系中起着税收母法的作用。其基本内容一般包括:税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、税收征收范围(税种)等。我国目前还没有制定统一的税收基本法,随着我国税收法制建设的发展和完善将研究制定税收基本法。



2. 税收普通法是根据税收基本法的原则。对税收基本法规定的事项分别立法实施的法律。如个人所得税法、税收征收管理法等。

(二)按照税法的职能作用的不同,可分为税收实体法和税收程序法

1. 税收实体法。主要是指确定税种立法,具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等。例如,《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》就属于税收实体法。

2. 税收程序法。是指税务管理方面的法律,主要包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关组织法、税务争议处理法等。《中华人民共和国税收征收管理法》就属于税收程序法。

(三)按照税法征收对象的不同,可分为流转税、所得税、财产行为税、自然资源税

1. 流转税法。主要包括增值税、营业税、消费税、关税等税法。这类税法的特点是与商品生产、流通、消费有密切联系。对什么商品征税,税率多高,对商品经济活动都有直接的影响。易于发挥对经济的宏观调控作用。

2. 所得税法。主要包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等税法。其特点是可以直接调节纳税人收入,发挥其公平税负、调整分配关系的作用。

3. 财产、行为税法。主要是对财产的价值或某种行为课税。包括房产税、印花税等税法。

4. 自然资源税法。主要是为保护和合理使用国家自然资源而课征的税。我国现行的资源税、城镇土地使用税等税种均属于资源课税的范畴。

(四)按照主权国家行使税收管辖权的不同,可分为国内税法、国际税法、外国税法

1. 国内税法。一般是按照属人或属地原则,规定一个国家的内部税收制度。

2. 国际税法。是指国家间形成的税收制度,主要包括双边或多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等。外国税法是指外国各个国家制定的税收制度。

(五)按照税收收入归属和征收管辖权限的不同,可分为中央税、地方税和中央与地方共享税

1. 中央税。属于中央政府的财政收入,由国家税务总局征收管理,如消费税、关税等为中央税。

2. 地方税。属于各级地方政府的财政收入,由地方税务局征收管理,如城市维护建设税、城镇土地使用税等为地方税。中央与地方共享税属于中央政府和地方政府的共同收入,目前主要由国家税务总局征收管理,如增值税。当前,除个别小税种地方有立法权外,其余税种的立法权均属中央。

## 五、税法与其他法律的关系

涉及税收征纳关系的法律规范除税法本身直接在税收实体法、税收程序法、税收争讼法、税收处罚法中规定外,在特定情况下也援引一些其他法律。

(一)税法与《宪法》的关系

《宪法》是我国的根本大法,它是制定所有法律、法规的依据和章程。税法是国家法律的组成部分,当然也是依据《宪法》的原则制定的。



《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。”这里一是明确了国家可以向公民征税，二是明确了向公民征税要有法律依据。因此，《宪法》的这一条规定是立法机关制定税法并据以向公民征税以及公民必须依照税法纳税的最直接的法律依据。同时《宪法》还规定，国家要保护公民的合法收入、财产所有权，保护公民的人身自由不受侵犯等。因此，在制定税法时，就要规定公民应享受的各项权利以及国家税务机关行使征税权的约束条件，同时要求税务机关在行使征税权时，不能侵犯公民的合法权益等。

《宪法》第三十三条规定：“中华人民共和国公民在法律面前一律平等”，即凡是中国公民都应在法律面前处于平等的地位。在制定税法时也应遵循这个原则，对所有的纳税人平等对待，不能因为纳税人的种族、性别、出身、年龄等不同而在税收上给予不平等的待遇。

### （二）税法与《民法》的关系

民法是调整平等主体之间，也就是公民之间、法人之间、公民与法人之间财产关系和人身关系的法律规范，故民法调整方法的主要特点是平等、等价和有偿。而税法的本质是国家依据政治权力向公民进行课税，是调整国家与纳税人关系的法律规范，这种税收征纳关系不是商品的关系。明显带有国家意志和强制的特点，其调整方法要采用命令和服从的方法这是由税法与民法的本质区别所决定的。但是，税法与民法之间也又有联系，当税法的某些规范同民法的规范基本相同时，税法一般援引民法条款。在征税过程中，经常涉及大量的民事权利和义务问题。比如，印花税中有关经济合同关系的成立，房产税中有关房屋的产权认定等，而这些在民法中已予以规定，所以，税法就不再另行规定。

当涉及税收征纳关系的问题时，一般应以税法的规范为准则，例如，两个关联企业之间，一方以高进低出的价格与对方进行商业交易，然后再以其他方式从对方取得利益补偿，以达到避税的目的。虽然上述交易符合民法中规定的“民事活动应遵循自愿、公平、等价有偿、诚实信用”的原则，但是却违背了税法的规定，应该按照税法的规定对这种交易做相应的纳税调整。

### （三）税法与《刑法》的关系

税法与刑法也有着密切的联系，因为税法和刑法都对违反税法的行为规定了处罚条款。然而《刑法》是关于犯罪、刑事责任与刑罚的法律规范的总和，而税法则是调整税收征纳关系的法律规范，二者调整的范围不同，违反了税法，并不一定就是犯罪。例如，我国修改后的《刑法》第二百零一条规定：“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账簿上多列支出或者不列、少列收入，经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报的手段不缴或者少缴应纳税款，偷税数额占应纳税额的10%以上不满30%并且偷税数额在1万元以上不满10万元的，或者因偷税被税务机关给予二次行政处罚又偷税的，处3年以下有期徒刑或者拘役。”而《税收征收管理法》第六十三条规定：“纳税人采取伪造、变造、隐匿、擅自销毁账簿、记账凭证，在账簿上多列支出或者不列、少列收入，或者经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的，是偷税。对纳税人偷税的，由税务机关追缴其不缴或少缴的税款、滞纳金，并处不缴或少缴的税款50%以上5倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。”从上面可以看出，两者之间的区别就在于情节是否严重。轻者给予行政处罚，重者则要承担刑事责任，给予刑事处罚。



## 第二节 我国税收的立法原则

税收立法原则是指在税收立法活动中必须遵循的准则。我国的税收立法原则是根据我国的社会性质和具体国情确定的,是立法机关根据社会经济活动、经济关系,特别是税收征纳双方的特点确定的,并贯穿于税收立法工作始终的指导方针。

### 一、从实际出发的原则

税收立法必须从中国国情出发,充分尊重和考虑社会经济发展规律和我国现阶段经济发展状况,不能盲目抄袭别国的立法模式,要充分运用科学知识和技术手段,不断丰富税收立法理论和税法体系,以适应社会主义市场经济发展的客观需要。

### 二、公平原则

税收公平就是要体现合理负担的原则,目的是保证市场竞争主体有一个相对平等的竞争的环境,而税收的公平是实现平等竞争的重要条件。税收公平主要体现在三个方面:一是从税收负担能力上看,负担能力大的应多纳税,负担能力小的应少纳税,没有负担能力的不纳税。二是从纳税人所处的生产和经营环境看,由于客观环境优越而取得超额收入或级差收益者应多纳税,反之少纳税。三是从税负平衡看,不同地区、不同行业间及多种经济成分之间的实际税负必须尽可能公平。

### 三、民主决策的原则

民主决策的原则主要是指税收立法过程中必须充分倾听群众的意见,严格按照法定程序进行,确保税收法律能体现广大人民群众的根本利益。坚持这个原则,要求税收立法的主体应以人民代表大会及其常务委员会为主,按照法定程序进行;对税收法案的审议,要进行充分的辩论,倾听各方面意见;税收立法过程要公开化,让广大群众及时了解税收立法的全过程,以及立法过程中各个环节的争论情况和如何达成共识的。

### 四、原则性与灵活性相结合的原则

税法的制定要求明确、具体、严谨、周密。但是,为了保证税法制定后在全国范围内、在各个地区都能贯彻执行,不致与现实脱节,又要求在制定税法时,不能规定得过细过死,这就要求税收立法必须要有一定的灵活性。具体讲,就是必须贯彻法制的统一性与因时、因地制宜相结合。法制的统一性,表现在税收立法上,就是税收立法权只能由国家最高权力机关来行使,各地区、各部门不能擅自制定违背国家宪法和法律的所谓“土政策”、“土规定”。同时,为了照顾不同地区不同的情况和特点,在某些情况下,允许地方在遵守国家法律、法规的前提下,制定适合当地的实施办法等。

### 五、法律的稳定性与连续性相结合的原则

税法具有稳定性,税法一旦制定,在一定阶段内就要保持其稳定性,如果税法朝令夕改,则



会破坏税法的权威、肃性,以及国民经济发展的稳定性。但是,这种稳定性是相对的,因为社会政治、经济状况是不断变化的,税法也要进行相应的发展变化。这种发展变化具体表现在:有的税法,已经过时,需要废除;有的税法,部分失去效力,需要修改、补充;根据新的情况,需要制定新的税法。此外,还必须注意保持税法的连续性。即税法不能中断,在新的税法未制定前,原有的税法不应随便中止失效;在修改、补充或制定新的税法时,应保持与原有税法的承续关系,应在原有税法的基础上,结合新的实践经验,修改、补充原有的税法和制定新的税法。

### 第三节 我国税法的制定与实施

税法的制定和实施就是我们通常所说的税收立法和税收执法。税法的制定是税法实施的前提。有法可依,有法必依,执法必严,违法必究,是税法制定与实施过程中必须遵循的基本原则。

#### 一、税法的制定

##### (一) 税收立法

根据我国《宪法》、《全国人民代表大会组织法》、《国务院组织法》以及《地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》的规定,我国的立法体制是:全国人民代表大会及其常务委员会行使立法权,制定法律;国务院及所属各部委,有权根据宪法和法律制定行政法规和规章;地方人民代表大会及其常务委员会,在不同宪法、法律、行政法规抵触的前提下;有权制定地方性法规,但要报全国人大常委会和国务院备案;民族自治地方的人大,有权依照当地民族政治、经济和文化的特点,制定自治条例和单行条例。上述税收法律、法规、规章和规范性文件,构成了我国的税收法律体系。

##### 1. 全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律

《宪法》第五十八条规定:“全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会行使国家立法权。”上述规定确定了我国税收法律的立法权由全国人大及其常委会行使,其他任何机关都没有制定税收法律的权力。在国家税收中,凡是基本的、全局性的问题,例如,一国家税收的性质,税收法律关系中征纳双方权利与义务的确定,税种的设置,税目、税率的确定等,都需要由全国人大及其常委会以税收法律的形式制定实施,并且在全国范围内,无论对国内纳税人,还是涉外纳税人都普遍适用。在现行税法中,如《外商投资企业和外国企业所得税法》、《个人所得税法》、《税收征收管理法》以及1993年12月全国人大常委会通过的《关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》都是税收法律。除《宪法》外,在税收法律体系中,税收法律具有最高的法律效力,是其他机关制定税收法规、规章的法律依据,其他各级机关制定的税收法规、规章,都不得与《宪法》和税收法律相抵触

##### 2. 全国人大或人大常委会授权立法

授权立法是指全国人民代表大会及其常务委员会根据需要授权国务院制定某些具有法律效力的暂行规定或者条例。授权立法与制定行政法规不同。国务院经授权立法所制定的规定或条例等,具有国家法律的性质和地位,它的法律效力高于行政法规,在立法程序上还需报全国



人大常委会备案。1984年9月1日,全国人大常委会授权国务院改革工商税制和发布有关税收条例。1985年全国人大授权国务院在经济体制改革和对外开放方面可以制定暂行规定的规定或者条例,都是授权国务院立法的依据。按照这两次授权立法,国务院从1994年1月1日起实施工商税制改革,制定实施了增值税、营业税、消费税、资源税、土地增值税、企业所得税等6个暂行条例。授权立法。在一定程度上解决了我国经济体制改革和对外开放工作急需法律保障的当务之急。税收暂行条例的制定和公布施行,也为全国人大及常委会立法工作提供了有益的经验,在条件成熟时,将这些条例上升为法律做好了准备。

### 3. 国务院制定的税收行政法规

国务院作为最高国家权力机关的执行机关,是最高的国家行政机关,拥有广泛的行政立法权。我国《宪法》规定,国务院可“根据宪法和法律,规定行政措施,制定行政法规,发布决定和命令”。行政法规作为一种法律形式,在中国法律形式中处于低于宪法、法律和高于地方法规、部门规章、地方规章的地位,也是在全国范围内普遍适用的。行政法规的立法目的在于保证宪法和法律的实施,行政法规不得与宪法、法律相抵触,则无效。

### (二) 税收立法程序

1. 提议阶段。无论是税法的制定。还是税法的修改、补充和废止,一般由国务院授权其税务主管部门(财政部或国家税务总局)负责立法的调查研究等准备工作,并提出立法方案或税法草案上报国务院。

2. 审议阶段。税收法规由国务院负责审议。税收法律在经国务院审议通过后,以议案的形式提交全国人民代表大会常务委员会的有关工作部门,在广泛征求意见并做修改后。提交全国人民代表大会或其常务委员会审议通过。

3. 通过和公布阶段。税收行政法规,由国务院审议通过后,以国务院总理名义发布实施。税收法律,在全国人民代表大会或其常务委员会开会期间,先听取国务院关于制定税法议案的说明,然后经过讨论,以简单多数的方式通过后,以国家主席名义发布实施。

## 二、税法的实施

税法的实施即税法的执行,它包括税收执法和守法两个层面:一方面要求税务机关和税务人员正确运用税收法律,并对违法者实施制裁;另一方面要求税务机关、税务人员、公民、法人、社会团体及其他组织严格遵守税收法律。

由于税法具有多层次的特点,因此,在税收执法过程中,对其适用性或法律效力的判断,一般按以下原则掌握:一是层次高的法律优于层次低的法律;二是同一层次的法律中,特别法优于普通法;三是国际法优于国内法;四是实体法从旧,程序法从新。

## 第四节 我国现行税法体系

### 一、税法体系概述

税法体系与税收制度是同义语。从法律角度讲,税法体系是指一个国家在一定时期内、一



定体制下以法定形式规定的各种税收法律、法规的总和。但从税收工作的角度来讲,税法体系往往被称之为税收制度,即各税种的设置及其征收管理有关的法律、行政法规、部门规章等的总和。

### (一)税制结构

一个国家的税收制度,可按照构成方法和形式分为简单税制及复合税制。简单税制主要是指税种单一、结构简单的税收制度;而复合税制主要是指由多个税种构成的税收制度。在现代社会中,世界各国一般都采用多种税并存的复税制税收制度。一个国家为了有效取得财政收入或调节社会经济活动,必须设置一定数量的税种,并规定每种税的征收和缴纳办法。

### (二)税制的层次

税收制度的内容主要有三个层次:一是不同的要素构成税种,构成税种的要素主要包括:纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税等。二是不同的税种构成税收制度,构成税收制度的具体税种,如企业所得税、增值税。三是规范税款征收程序的法律法规,如税收征收管理法等。

### (三)税法的层次

税种的设置及每种税的征税办法,一般是以法律形式确定的,这些法律就是税法。一个国家的税法一般包括税法通则、各税税法(条例)、实施细则、具体规定四个层次。其中,“税法通则”规定一个国家的税种设置和每个税种的立法精神,各个税种的“税法(条例)”分别规定每种税的征税办法,“实施细则”是对各税税法(条例)的详细说明和解释,“具体规定”则是根据不同地区、不同时期的具体情况制定的补充性法规。目前,世界上只有少数国家单独制定税法通则,大多数国家都把税法通则的有关内容包含在各税税法(条例)之中,我国的税法就属于这种情况。

## 二、我国现行税法体系的内容

各国的政治经济条件不同,税收制度也不尽相同。就一个国家而言,在不同的时期,由于政治经济条件和政治经济目标不同,税收制度也有着或大或小的差异。我国现行税制按其性质和作用大致分为五类:

### (一)流转税类

包括增值税、消费税、营业税和关税。主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

### (二)资源税类

包括资源税、城镇土地使用税。主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

### (三)所得税类

包括企业所得税、个人所得税。主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。



#### (四)特定目的税类

包括固定资产投资方向调节税(暂缓征收)、筵席税、城市维护建设税、土地增值税、车辆购置税、耕地占用税,主要是为了达到特定目的,对特定对象和特定行为发挥调节作用。

#### (五)财产和行为税类

包括房产税、一城市房地产税、车船税、印花税、屠宰税、契税,主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

上述税种中的关税由海关负责征收管理,其他税种由税务机关负责征收管理。

上述税种,除企业所得税、个人所得税是以国家法律的形式发布实施外,其他各税种都是由国务院以暂行条例的形式发布实施的。

除税收实体法外,我国对税收征收管理适用的法律制度,是按照税收管理机关的不同而分别规定的:由税务机关负责征收的税种的征收管理,按照全国人大常委会发布的《税收征收管理法》执行;由海关机关负责征收的税种的征收管理,按照《海关法》及《进出口关税条例》等有关规定执行。

上述税收实体法和税收征收管理的程序法的法律制度构成了我国现行税法体系。

## 第五节 我国税收管理体制

### 一、税收管理体制的概念

税收管理体制是在各级国家机构之间划分税权的制度。税权的划分有纵向划分和横向划分的区别。纵向划分是指税权在中央与地方国家机构之间的划分;横向划分是指税权在同级立法、司法、行政等国家机构之间的划分。

我国的税收管理体制,是税收制度的重要组成部分,也是财政管理体制的重要内容。税收管理权限,包括税收立法权、税收法律法规的解释权、税种的开征或停征权、税目和税率的调整权、税收的加征和减免权等。如果按大类划分,可以简单地将税收管理权限划分为税收立法权和税收执法权两类。

### 二、税收立法权的划分

#### (一)税收立法权划分的种类

税收立法权是制定、修改、解释或废止税收法律、法规、规章和规范性文件的权力。它包括两方面的内容:一是什么机关有税收立法权;二是各级机关的税收立法权是如何划分的。税收立法权的明确有利于保证国家税法的统一制定和贯彻执行,充分、准确地发挥各级有权机关管理税收的职能作用,防止各种越权自定章法、随意减免税收现象的发生。

#### (二)我国税收立法权划分的现状

1. 全国性税种的立法权,即包括全部中央税、中央与地方共享税和在全国范围内征收的地方税税法的制定、公布和税种的开征、停征权,属于全国人民代表大会(简称全国人大)及其常务



委员会(简称常委会)。

2. 经全国人大及其常委会授权,全国性税种可先由国务院以“条例”或“暂行条例”的形式发布施行。经一段时期后,再行修订并通过立法程序。由全国人大及其常委会正式立法。

3. 经全国人大及其常委会授权,国务院有制定税法实施细则、增减税目和调整税率的权力。

4. 经全国人大及其常委会的授权,国务院有税法的解释权;经国务院授权,国家税务总局(财政部和国家税务总局)有税收条例的解释权和制定税收条例实施细则的权力。

5. 省级人民代表大会及其常务委员会有根据本地区经济发展的具体情况和实际需要,在不违背国家统一税法,不影响中央的财政收入,不妨碍我国统一市场的前提下开征全国性税种以外的地方税种的税收立法权。税法的公布,税种的开征、停征,由省级人民代表大会及其常务委员会统一规定。所立税法在公布实施前须报全国人大常委会备案。

6. 经省级人民代表大会及其常务委员会授权,省级人民政府有本地区地方税法的解释权和制定税法实施细则、调整税目、税率的权力,也可在上述规定的前提下。制定一些税收征收办法,还可以在全国性地方税条例规定的幅度内确定本地区适用的税率或税额。上述权力除税法解释权外,在行使后和发布实施前须报国务院备案。

### 三、税收执法权的划分

根据国务院《关于实行财政分税制有关问题的通知》等有关法律、法规的规定,我国税收执法管理权限的划分大致如下:

(一)根据国务院关于实行分税制财政管理体制的决定,按税种划分中央和地方的收入。将维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种划为中央税;将同国民经济发展直接相关的主要税种划为中央与地方共享税;将适合地方征管的税种划为地方税,并充实地方税税种,增加地方税收收入。同时根据按收入归属划分税收管理权限的原则,对中央税,其税收管理权由国务院及其税务主管部门掌握,由中央税务机构负责征收;对地方税,其管理权由地方人民政府及其税务主管部门掌握,由地方税务机构负责征收;对中央与地方共享税,原则上由中央税务机构负责征收,共享税中地方分享的部分,由中央税务机构直接划入地方金库。

(二)地方自行立法的地区性税种。其管理权由省级人民政府及其税务主管部门掌握。

(三)属于地方税收管理权限,在省级及其以下的地区如何划分,由省级人民代表大会或省级人民政府决定。

(四)除少数民族自治地区和经济特区外,各地均不得擅自停征全国性的地方税种。

(五)经全国人大及其常委会和国务院的批准,民族自治地方可以拥有某些特殊的税收管理权,如全国性地方税种某些税目税率的调整权以及一般地方税收管理权以外的其他一些管理权等。

(六)经全国人大及其常委会和国务院的批准,经济特区也可以在享有一般地方税收管理权之外,拥有一些特殊的税收管理权。

(七)上述地方的税收管理权的行使,必须以不影响国家宏观调控和中央财政收入为前提。

(八)涉外税收必须执行国家的统一税法,涉外税收政策的调整权集中在全国人大常委会和国务院,各地一律不得自行制定涉外税收的优惠措施。



(九)根据国务院的有关规定,为了更好地体现公平税负、促进竞争的原则,保护社会主义统一市场的正常发育,在税法规定之外,一律不得减税免税,也不得采取先征后返的形式变相减免税。

#### 四、税务机构设置和税收征管范围划分

##### (一)税务机构设置

根据我国经济和社会发展及实行分税制财政管理体制的需要,现行税务机构设置是中央政府设立国家税务总局,省及省以下税务机构分为国家税务局和地方税务局两个系统。国家税务总局对国家税务局系统实行机构、编制、干部、经费的垂直管理,协同省级人民政府对省级地方税务局实行双重领导。

1. 国家税务局系统包括省、自治区、直辖市国家税务局,地区、地级市、自治州、盟国家税务局,县、县级市、旗国家税务局,征收分局、税务所。征收分局、税务所是县级国家税务局的派出机构,前者一般按照行政区划、经济区划或者行业设置,后者一般按照经济区划或者行政区划设置。省级国家税务局是国家税务总局直属的的行政机构,是本地区主管国家税收工作的职能部门,负责贯彻执行国家的有关税收法律、法规和规章,并结合本地实际情况制定具体实施办法。局长、副局长均由国家税务总局任命。

2. 地方税务局系统包括省、自治区、直辖市地方税务局,地区、地级市、自治州、盟地方税务局。县、县级市、旗地方税务局,征收分局、税务所。省以下地方税务局实行上级税务机关和同级政府双重领导、以上级税务机关垂直领导为主的管理体制,即地区(市)、县(市)地方税务局的机构设置、干部管理、人员编制和经费开支均由所在省(自治区、直辖市)地方税务局垂直管理。省级地方税务局是省级人民政府所属的主管本地区地方税收工作的职能部门,实行地方政府和国家税务总局双重领导,以地方政府领导为主的管理体制。

##### (二)税收征收管理范围划分

目前,我国的税收分别由财政、税务、海关等系统负责征收管理。

1. 国家税务局系统负责征收和管理的税种或项目。主要有增值税,消费税,车辆购置税,铁道部门、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的营业税、所得税、城市维护建设税,中央企业缴纳的所得税,中央与地方所属企业、事业单位组成的联营企业、股份制企业缴纳的所得税,地方银行、非银行金融企业缴纳的所得税,海洋石油企业缴纳的所得税、资源税,外商投资企业和外国企业所得税。证券交易税(开征之前为对证券交易征收的印花税),个人所得税中对储蓄存款利息所得征收的部分,中央税的滞纳金、补税、罚款。

2. 地方税务局系统负责征收和管理的税种或项目。主要有营业税、城市维护建设税(不包括上述由国家税务局系统负责征收管理的部分),地方国有企业、集体企业、私营企业缴纳的所得税、个人所得税(不包括对银行储蓄存款利息所得征收的部分),资源税,城镇土地使用税,耕地占用税,土地增值税,房产税,城市房地产税,车船使用税,车船使用牌照税,印花税,契税,屠宰税。筵席税及其地方附加,地方税的滞纳金、补税、罚款。

##### (三)中央政府与地方政府税收收入划分

根据国务院关于实行分税制财政管理体制的规定,我国的税收收入分为中央政府固定收



入、地方政府固定收入和中央与地方政府共享收入。

1. 中央政府固定收入。包括消费税(含进口环节海关代征的部分)、车辆购置税、关税、海关代征的进口环节增值税等。

2. 地方政府固定收入。包括城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、城市房地产税、车船税、契税、屠宰税、筵席税。

3. 中央与地方政府共享收入。主要包括:(1)增值税(不含进口环节由海关代征的部分):中央政府分享 75%,地方政府分享 25%。(2)营业税:铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。(3)企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税:铁道部、各银行总行及海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分中央与地方政府按 60%与 40%的比例分享。(4)个人所得税:除储蓄存款利息所得的个人所得税外,其余部分的分享比例与企业所得税相同。(5)资源税:海洋石油企业缴纳的部分归中央政府。其余部分归地方政府。(6)城市维护建设税:铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。(7)印花税:证券交易印花税收入的 94%归中央政府,其余 6%和其他印花税收入归地方政府。



## 第二章 增值税法

增值税法是指国家制定的用以调整增值税征收与缴纳之间权利及义务关系的法律规范。现行增值税法的基本规范,是1993年12月13日国务院颁布的《中华人民共和国增值税暂行条例》。2008年11月5日国务院第34次常务会议审议通过了修订后的《中华人民共和国增值税暂行条例》。2011年年底,财政部、国家税务总局印发了《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点实施办法》、《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》和《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点过渡政策的规定》等文件,自2012年1月1日起施行。



### 第一节 征税范围及纳税义务人

在中华人民共和国境内(以下简称境内)销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税人,应当依照本条例缴纳增值税。在境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务,是指销售货物的起运地或者所在地在境内以及提供的应税劳务发生在境内。

#### 一、征税范围

##### (一) 征税范围的一般规定

现行增值税征税范围的一般规定包括:

##### 1. 销售或者进口的货物

货物是指有形动产,包括电力、热力、气体在内。销售货物,是指有偿转让货物的所有权。

##### 2. 提供的加工、修理修配劳务

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

由此可见,我国增值税的征收范围包括生产、批发、零售和进口环节,加工和修理修配也属于增值税的征税范围,对加工和修理修配以外的其他劳务暂不实行增值税。

##### (二) 征税范围的具体规定

##### 1. 属于征税范围的特殊项目

(1) 货物期货(包括商品期货和贵金属期货),应当征收增值税,在期货的实物交割环节纳税。



- (2) 银行销售金银的业务,应当征收增值税。
- (3) 典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售寄售物品的业务,均应征收增值税。
- (4) 集邮商品(如邮票、首日封、邮折等)的生产以及邮政部门以外的其他单位和个人销售的,均征收增值税。
- (5) 邮政部门发行报刊,征收营业税;其他单位和个人发行报刊,征收增值税。
- (6) 电力公司向发电企业收取的过网费,应当征收增值税,不征收营业税。
- (7) 除经中国人民银行和原对外经济贸易合作部批准经营融资租赁业务的单位所从事的融资租赁业务外,其他单位从事的融资租赁业务,租赁的货物的所有权转让给承租方,征收增值税,租赁的货物的所有权未转让给承租方,不征收增值税。
- (8) 转让企业全部产权涉及的应税货物的转让,不属于增值税的征税范围,不征收增值税。
- (9) 对从事热力、电力、燃气、自来水等公用事业的增值税纳税人收取的一次性费用,凡与货物的销售数量有直接关系的,征收增值税;凡与货物的销售数量无直接关系的不征收增值税。
- (10) 纳税人代有关行政管理部门收取的费用,凡同时符合以下条件的,不属于价外费用,不征收增值税。
- ① 经国务院、国务院有关部门或省级政府批准;
  - ② 开具经财政部门批准使用的行政事业收费专用票据;
  - ③ 所收款项全额上缴财政或虽不上缴财政但由政府部门监管,专款专用。
- (11) 纳税人销售货物的同时代办保险而向购买方收取的保险费,以及从事汽车销售的纳税人向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、牌照费,不作为价外费用征收增值税。
- (12) 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。
- (13) 印刷企业接受出版单位委托,自行购买纸张,印刷有统一刊号(CN)以及采用国际标准书号编序的图书、报纸和杂志,按货物销售征收增值税。
- (14) 对增值税纳税人收取的会员费收入不征收增值税。
- (15) 各燃油电厂从政府财政专户取得的发电补贴不属于增值税规定的价外费用,不计入应税销售额,不征收增值税。
- (16) 纳税人提供的矿产资源开采、挖掘、切割、破碎、分拣、洗选等劳务,属于增值税应税劳务,应当缴纳增值税。
- (17) 纳税人转让土地使用权或者销售不动产的同时一并销售的附着于土地或者不动产上的固定资产中,凡属于增值税应税货物的,应按照《财政部、国家税务总局关于部分货物适用增值税低税率和简易办法征收增值税政策的通知》(财税〔2009〕9号)第二条有关规定,计算缴纳增值税;凡属于不动产的,应按照《中华人民共和国营业税暂行条例》“销售不动产”税目计算缴纳营业税。
- 纳税人应分别核算增值税应税货物和不动产的销售额,未分别核算或核算不清的,由主管税务机关核定其增值税应税货物的销售额和不动产的销售额。
- (18) 纳税人在资产重组过程中,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,不属于增值税的征税范



围,其中涉及的货物转让,不征收增值税。

(19)纳税人受托开发软件产品,著作权属于受托方的征收增值税,著作权属于委托方或属于双方共同拥有的不征收增值税;对经过国家版权局注册登记,纳税人在销售时一并转让著作权、所有权的,不征收增值税。

(20)供电企业利用自身输变电设备对并入电网的企业自备电厂生产的电力产品进行电压调节,属于提供加工劳务。根据《中华人民共和国增值税暂行条例》和《中华人民共和国营业税暂行条例》有关规定,对于上述供电企业进行电力调节并按电站向电厂收取的并网服务费,应当征收增值税,不征收营业税。

## 2. 属于征税范围的特殊行为

(1)视同销售货物行为。单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物:

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:

A. 向购货方开具发票;

B. 向购货方收取货款。

受货机构的货物移送行为有上述两项情形之一的,应当向所在地税务机关缴纳增值税;未发生上述两项情形的,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将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目。

⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。

⑥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。

⑦将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者。

⑧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。

上述8种行为应该确定为视同销售货物行为,均要征收增值税。其确定的目的主要有三个:一是保证增值税税款抵扣制度的实施,不致因发生上述行为而造成各环节税款抵扣链条的中断,如前两种情况就是这种原因。如果不将之视同销售就会出现销售代销货物方仅有销项税额而无进项税额,而将货物交付其他单位或者个人代销方仅有进项税额而无销项税额的情况,就会出现增值税抵扣链条不完整。二是避免因发生上述行为而造成货物销售税收负担不平衡的矛盾,防止以上述行为逃避纳税的现象。三是体现增值税计算的配比原则。即购进货物已经在购进环节实施了进项税额抵扣,这些购进货物应该产生相应的销售额,同时就应该产生相应的销项税额,否则就会产生不配比情况。如上述④~⑧讲的几种情况就属于此种原因。

(2)混合销售行为。一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务,为混合销售行为。(详见本章第六节“二、混合销售行为”。

(3)兼营非增值税应税劳务行为。纳税人兼营非增值税应税项目的,应分别核算货物或者



应税劳务的销售额和非增值税应税项目的营业额；未分别核算的，由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。（详见本章第六节“三、兼营非增值税应税劳务”。

## 二、纳税义务人和扣缴义务人

### （一）纳税义务人

根据《增值税暂行条例》的规定，凡在中华人民共和国境内销售或者进口货物、提供应税劳务的单位和个人都是增值税纳税义务人。

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。

个人，是指个体工商户和其他个人。

单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营的，以承租入或者承包人为纳税人。

### （二）扣缴义务人

中华人民共和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。

## 第二节 一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理

### 一、一般纳税人的认定及管理

#### （一）一般纳税人的认定标准

一般纳税人是指年应征增值税销售额（以下简称年应税销售额），超过财政部、国家税务总局规定的小规模纳税人标准的企业和企业性单位（以下简称企业）。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，包括纳税申报销售额、稽查查补销售额、纳税评估调整销售额、税务机关代开发票销售额和免税销售额。其中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的销售额，不计入税款所属期销售额。经营期，是指在纳税人存续期内的连续经营期间，含未取得销售收入的月份。

#### （二）申请一般纳税人资格的条件

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。

#### （三）不须办理一般纳税人资格认定的纳税人：

1. 个体工商户以外的其他个人。其他个人，是指自然人。
2. 选择按照小规模纳税人纳税的非企业性单位；非企业性单位，是指行政单位、事业单位、



军事单位、社会团体和其他单位。

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。不经常发生应税行为的企业,是指非增值税纳税人;不经常发生应税行为是指其偶然发生增值税应税行为。

## 二、小规模纳税人的认定及管理

### (一) 小规模纳税人的认定标准

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。所称会计核算不健全是指不能正确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额。

根据《增值税暂行条例》及其《增值税暂行条例实施细则》的规定,小规模纳税人的认定标准是:

1. 从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人,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,年应征增值税销售额(以下简称应税销售额)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. 对上述规定以外的纳税人,年应税销售额在 80 万元以下的。

3. 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;

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。

### (二) 小规模纳税人的管理

小规模纳税人会计核算健全,能够提供准确税务资料的,可以向主管税务机关申请资格认定,不作为小规模纳税人。

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以后,不得转为小规模纳税人。

小规模纳税人的征收率为 3%。

## 第三节 一般纳税人应纳税额的计算

我国目前对一般纳税人采用的计税方法是国际上通行的购进扣税法,即先按当期销售额和适用税率计算出销项税额(这是对销售全额的征税),然后对当期购进项目已经缴纳的税款(所含税款)进行抵扣,从间接计算出对当期增值额部分的应纳税额。

增值税一般纳税人销售货物或者提供应税劳务的应纳税额,应该等于当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。其计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{当期应纳税额} &= \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额} \\ &= \text{当期销售额} \times \text{适用税率} - \text{当期进项税额} \end{aligned}$$

增值税一般纳税人当期应纳税额的多少,取决于当期销项税额和当期进项税额这两个因素。而当期销项税额的确定关键在于确定当期销售额。对当期进项税额的确定在税法中也作了一些具体的规定,在分别确定销项税额和进项税额的情况下,就不难计算出应纳税额。



## 一、销项税额的计算

销项税额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务,按照销售额或提供应税劳务收入和规定的税率计算并向购买方收取的增值税税额。销项税额的计算公式为:

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{适用税率}$$

从销项税额的定义和公式中我们可以知道,它是由购买方在购买货物或者应税劳务支付价款时,一并向销售方支付的税额。对于属于一般纳税人的销售方来说,在没有抵扣其进项税额前,销售方收取的销项税额还不是其应纳增值税税额。销项税额的计算取决于销售额和适用税率两个因素。在适用税率既定的前提下,销项税额的大小主要取决于销售额的大小。增值税适用税率是比较简单的,因而销项税额计算的关键是如何准确确定作为增值税计税依据的销售额。

### (一)一般销售方式下的销售额

销售额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方(承受应税劳务也视为购买方)收取的全部价款和价外费用。特别需要强调的是尽管销项税额也是销售方向购买方收取的,但是增值税采用价外计税方式,用不含税价作为计税依据,因而销售额中不包括向购买方收取的销项税额。

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。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:
  - (1) 承运部门的运输费用发票开具给购买方的;
  - (2) 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。

凡随同销售货物或提供应税劳务向购买方收取的价外费用,无论其会计制度如何核算,均应并入销售额计算应纳税额。税法规定各种性质的价外收费都要并入销售额计算征税,目的是防止以各种名目的收费减少销售额逃避纳税的现象。上述4项允许不计入价外费用是因为在满足了上述相关条件后可以确认销售方在其中仅仅是代为收取了有关费用,这些价外费用确实没有形成销售方的收入。

应当注意的是,对增值税一般纳税人(包括纳税人自己或代其他部门)向购买方收取的价外费用和逾期包装物押金,应视为含税收入,在征税时换算成不含税收入再并入销售额。



按会计制度规定,由于对价外收费一般都不在“产品销售收入”或“商品销售收入”科目中核算,而在“其他应付款”、“其他业务收入”、“营业外收入”等科目中核算。这样,企业在实务中时常出现对价外收费虽在相应科目中作会计核算,但却未核算其销项税额;有的企业则既不按会计核算要求进行收入核算,又不按规定核算销项税额,而是将发生的价外收费直接冲减有关费用科目。这些做法都是逃避纳税的错误行为,是要受到税法处罚的。因此,纳税人对价外收费按税法规定并入销售额计税必须予以高度重视,严格核查各项价外收费,保证做到正确计税和会计核算。

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。

## (二)特殊销售方式下的销售额

在销售活动中,为了达到促销的目的,有多种销售方式。不同销售方式下,销售者取得的销售额会有所不同。对不同销售方式如何确定其计征增值税的销售额,既是纳税人关心的问题,也是税法必须分别予以明确规定的事情。税法对以下几种销售方式分别作了规定:

### 1. 采取折扣方式销售

折扣销售是指销货方在销售货物或应税劳务时,因购货方购货数量较大等原因而给予购货方的价格优惠(如:购买5件,销售价格折扣10%;购买10件,折扣20%等)。根据税法规定,纳税人销售货物并向购买方开具增值税专用发票后,由于购货方在一定时期内累计购买货物达到一定数量,或者由于市场价格下降等原因,销货方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为,销货方可按现行《增值税专用发票使用规定》的有关规定开具红字增值税专用发票。这里需要做几点解释:

第一,折扣销售不同于销售折扣。销售折扣是指销货方在销售货物或应税劳务后,为了鼓励购货方及早偿还货款而协议许诺给予购货方的一种折扣优待。销售折扣发生在销货之后,是一种融资性质的理财费用,因此,销售折扣不得从销售额中减除。企业在确定销售额时应把折扣销售与销售折扣严格区分开。另外,销售折扣又不同于销售折让。销售折让是指货物销售后,由于其品种,质量等原因购货方未予退货,但销货方需给予购货方的一种价格折让。销售折让与销售折扣相比较,虽然都是在货物销售后发生的,但因为销售折让是由于货物的品种和质量引起销售额的减少,因此,对销售折让可以折让后的货款为销售额。

第二,折扣销售仅限于货物价格的折扣,如果销货者将自产、委托加工和购买的货物用于实物折扣的,则该实物款额不能从货物销售额中减除,且该实物应按增值税条例“视同销售货物”中的“赠送他人”计算征收增值税。

《国家税务总局关于印发〈增值税若干具体问题的规定〉的通知》(国税发[1993]154号)第二条第(二)项规定:“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”栏分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税。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. 采取以旧换新方式销售



以旧换新是指纳税人在销售自己的货物时,有偿收回旧货物的行为。根据税法规定,采取以旧换新方式销售货物的,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。之所以这样规定,既是因为销售货物与收购货物是两个不同的业务活动,销售额与收购额不能相互抵减,也是为了严格增值税的计算征收,防止出现销售额不实、减少纳税的现象。考虑到金银首饰以旧换新业务的特殊情况,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。

### 3. 采取还本销售方式销售

还本销售是指纳税人在销售货物后,到一定期限由销售方一次或分次退还给购货方全部或部分价款。这种方式实际上是一种筹资,是以货物换取资金的使用价值,到期还本不付息的方法。税法规定,采取还本销售方式销售货物,其销售额就是货物的销售价格,不得从销售额中减除还本支出。

### 4. 采取以物易物方式销售

以物易物是一种较为特殊的购销活动,是指购销双方不是以货币结算,而是以同等价款的货物相互结算,实现货物购销的一种方式。在实务中,有的纳税人以为以物易物不是购销行为,销货方收到购货方抵顶贷款的货物,认为自己不是购货;购货方发出抵顶贷款的货物,认为自己不是销货。这两种认识都是错误的。正确的方法应当是,以物易物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。应注意,在以物易物活动中,应分别开具合法的票据,如收到的货物不能取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的,不能抵扣进项税额。

### 5. 包装物押金是否计入销售额

包装物是指纳税人包装本单位货物的各种物品。纳税人销售货物时另收取包装物押金,目的是促使购货方及早退回包装物以便周转使用。对包装物的押金是否计入货物销售额呢?

根据税法规定,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,时间在1年以内,又未过期的,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计算销项税额。

上述规定中,“逾期”是指按合同约定实际逾期或以1年为期限,对收取1年以上的押金,无论是否退还均并入销售额征税。当然,在将包装物押金并入销售额征税时,需要先将该押金换算为不含税价,再并入销售额征税。纳税人为销售货物出租出借包装物而收取的押金,无论包装物周转使用期限长短,超过1年(含1年)以上仍不退还的均并入销售额征税。

另外,包装物押金不应混同于包装物租金,包装物租金在销货时作为价外费用并入销售额计算销项税额。国家税务总局1995年192号文件规定,从1995年6月1日起,对销售除啤酒、黄酒外的其他酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还以及会计上如何核算,均应并入当期销售额征税。对销售啤酒、黄酒所收取的押金,按上述一般押金的规定处理。

### 6. 销售已使用过的固定资产的税务处理

自2009年1月1日起,纳税人销售自己使用过的固定资产(以下简称已使用过的固定资产),应区分不同情形征收增值税:

(1)销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收



增值税；

(2)2008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,销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税。

(3)2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产,按照4%征收率减半征收增值税;销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。

(4)对于纳税人发生《实施细则》第四条规定的固定资产视同销售行为,对已使用过的固定资产无法确定销售额的,以固定资产净值为销售额。

“已使用过的固定资产”是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

#### 7. 对视同销售货物行为的销售额的确定

(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。组成计税价格的公式为:

组成计税价格=成本 $\times$ (1+成本利润率)

征收增值税的货物,同时又征收消费税的,其组成计税价格中应加上消费税税额。其组成计税价格公式为:

组成计税价格=成本 $\times$ (1+成本利润率)+消费税税额

或:

组成计税价格=成本 $\times$ (1+成本利润率) $\div$ (1-消费税税率)

公式中的成本是指: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。公式中的成本利润率由国家税务总局确定。但属于应从价定率征收消费税的货物,其组成计税价格公式中的成本利润率,为国家税务总局确定的成本利润率。

#### (三)含税销售额的换算

为了符合增值税作为价外税的要求,纳税人在填写进销货及纳税凭证、进行账务处理时,应分项记录不含税销售额、销项税额和进项税额,以正确计算应纳增值税额。然而,在实际工作中,常常会出现一般纳税人将销售货物或者应税劳务采用销售额和销项税额合并定价收取的方法,这样,就会形成含税销售额。我国增值税是价外税,计税依据中不含增值税本身的数额。在计算应纳税额时,如果不将含税销售额换算为不含税销售额,就不符合我国增值税的设计原则,即仍会导致对增值税销项税额本身的重复征税现象,也会影响企业成本核算过程,如果普遍出现以含税销售额作为计税依据的做法会在某种程度上推动物价非正常上涨情况的出现。因此,一般纳税人销售货物或者应税劳务取得的含税销售额在计算销项税额时,必须将其换算为不含税的销售额。对于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:

销售额=含税销售额 $\div$ (1+税率)

公式中的税率为销售货物或者应税劳务按《增值税暂行条例》中规定所适用的税率。



## 二、进项税额的计算

纳税人购进货物或者接受应税劳务(以下简称购进货物或者应税劳务)支付或者负担的增值税额,为进项税额。进项税额是与销项税额相对应的另一个概念。在开具增值税专用发票的情况下,它们之间的对应关系是,销售方收取的销项税额,就是购买方支付的进项税额。对于任何一个一般纳税人而言,由于其在经营活动中,既会发生销售货物或提供应税劳务,又会发生购进货物或接受应税劳务,因此,每一个一般纳税人都会有收取的销项税额和支付的进项税额。增值税的核心就是用纳税人收取的销项税额抵扣其支付的进项税额,其余额为纳税人实际应缴纳的增值税税额。这样,进项税额作为可抵扣的部分,对于纳税人实际纳税多少就产生了举足轻重的作用。

### (一)准予从销项税额中抵扣的进项税额

根据《增值税暂行条例》的规定,准予从销项税额中抵扣的进项税额,限于下列增值税扣税凭证上注明的增值税税额和按规定的扣除率计算的进项税额。

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,凡已缴纳了进口环节增值税的,不论其是否已经支付货款,其取得的海关进口增值税专用缴款书均可作为增值税进项税额抵扣凭证,在《国家税务总局关于加强海关进口增值税专用缴款书和废旧物资发票管理有关问题的通知》(国税函〔2004〕128号)中规定的期限内申报抵扣进项税额(见本节“三、应纳税额的计算”中的“时间限定”)。《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》(国税函〔2009〕617号)对相应扣税凭证抵扣期限进行了调整。

自2009年4月起,国家税务总局与海关部门共同推行海关专用缴款书“先比对、后抵扣”管理办法。由海关向税务机关传递专用缴款书电子信息,将“先抵扣、后比对”调整为“先比对、后抵扣”。增值税一般纳税人进口货物取得属于增值税扣税范围的海关专用缴款书,必须经稽核比对相符后方可申报抵扣税款,从根本上解决利用伪造海关专用缴款书骗抵税款问题。该管理办法已在部分地区试行,待条件成熟时在全国范围内实行。

对纳税人丢失的海关进口增值税专用缴款书,纳税人应当凭海关出具的相关证明,向主管税务机关提出抵扣申请。主管税务机关受理申请后,应当进行审核,并将纳税人提供的海关进口增值税专用缴款书电子数据纳入稽核系统比对,稽核比对无误后,可予以抵扣进项税额。

上述规定说明,纳税人在进行增值税账务处理时,每抵扣一笔进项税额,就要有一份记录该进项税额的法定扣税凭证与之相对应;没有从销售方或海关取得注明增值税税额的法定扣税凭证,就不能抵扣进项税额。

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13%的扣除率计算的进项税额。进项税额计算公式:

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

对这项规定需要解释的是:



1. 所谓“农业产品”是指直接从事植物的种植、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人销售的自产而且免征增值税的农业产品,农业产品所包括的具体品目按照 1995 年 6 月 财政部、国家税务总局印发的《农业产品征税范围注释》执行。

2. 购买农业产品的买价,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。

3. 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,按照运输费用结算单据上注明的运输费用金额和 7% 的扣除率计算的进项税额。进项税额计算公式:

$$\text{进项税额} = \text{运输费用金额} \times \text{扣除率}$$

准予抵扣的项目和扣除率的调整,由国务院决定。

#### (二) 不得从销项税额中抵扣的进项税额

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。所称增值税扣税凭证,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。

按《增值税暂行条例》规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

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。

所称购进货物,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。

所称固定资产,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。

所称个人消费包括纳税人的交际应酬消费。

所称非增值税应税项目,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。

所称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、构筑物和其他土地附着物。建筑物,是指供人们在其内生产、生活和其他活动的房屋或者场所,具体为《固定资产分类与代码》(GB/T14885—1994)中代码前两位为“02”的房屋;所称构筑物,是指人们不在其内生产、生活的人工建造物,具体为《固定资产分类与代码》(GB/T14885—1994)中代码前两位为“03”的构筑物;所称其他土地附着物,是指矿产资源及土地上生长的植物。以建筑物或者构筑物为载体的附属设备和配套设施,无论在会计处理上是否单独记账与核算,均应作为建筑物或者构筑物的组成部分,其进项税额不得在销项税额中抵扣。附属设备和配套设施是指:给排水、采暖、卫生、通风、照明、通讯、煤气、消防、中央空调、电梯、电气、智能化楼宇设备和配套设施。

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。

所称非正常损失,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. 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

7. 纳税人从海关取得的完税凭证上注明的增值税额准予从销项税额中抵扣。因此,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,其进口货物向境外实际支付的货款低于进口报关价格的差额部分以及从境外供应商处取得的退还或返还的资金,不作进项税额转出处理。

### 三、应纳税额的计算

一般纳税人在计算出销项税额和进项税额后就可以得出实际应纳税额。为了正确计算增值税的应纳税额,在实际操作中还需要掌握以下几个重要规定:

#### (一) 计算应纳税额的时间限定

为了保证计算应纳税额的合理、准确性,纳税人必须严格把握当期进项税额从当期销项税额中抵扣这个要点。“当期”是个重要的时间限定,具体是指税务机关依照税法规定对纳税人确定的纳税期限;只有在纳税期限内实际发生的销项税额、进项税额,才是法定的当期销项税额或当期进项税额。目前,有些纳税人为了达到逃避纳税的目的,把当期实现的销售额隐瞒不记账或滞后记账,以减少当期销项税额,或者把不是当期实际发生的进项税额(上期结转的进项税额除外)也充作当期进项税额,以加大进项税额,少纳税甚至不纳税,这是违反税法规定的行为。为了制止这种违法行为,税法首先对销售货物或应税劳务应计入当期销项税额以及抵扣的进项税额的时间作了限定,

##### 1. 计算销项税额的时间限定。

销项税额是增值税一般纳税人销售货物或提供应税劳务按照实现的销售额计算的金额。

纳税人在什么时间计算销项税额,《增值税暂行条例》及其《增值税暂行条例实施细则》都作了严格的规定。如,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;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;纳税人发生本章第一节视同销售货物行为中第(3)至第(8)项的,为货物移送的当天等(详见本章第十节“纳税义务发生时间及纳税期限”),以保证准时、准确记录和核算当期销项税额。

##### 2. 防伪税控专用发票进项税额抵扣的时间限定。

由于部分纳税人及税务机关反映90日申报抵扣期限较短,部分纳税人因扣税凭证逾期申报导致进项税额无法抵扣。国家税务总局在国税函2009〔617〕号《关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》中规定,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。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。

### 3. 海关完税凭证进项税额抵扣的时间限定。

《关于调整增值税扣税凭证抵扣期限有关问题的通知》(国税函[2009] 617 号)中规定,实行海关进口增值税专用缴款书(以下简称海关缴款书)“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。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。

### (二) 计算应纳税额时进项税额不足抵扣的处理

由于增值税实行购进扣税法,有时企业当期购进的货物很多,在计算应纳税额时会出现当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣的情况。根据税法规定,当期进项税额不足抵扣的部分可以结转下期继续抵扣。

### (三) 扣减发生期进项税额的规定

由于增值税实行以当期销项税额抵扣当期进项税额的“购进扣税法”,当期购进的货物或应税劳务如果事先并未确定将用于非生产经营项目,其进项税额会在当期销项税额中予以抵扣。但已抵扣进项税额的购进货物或应税劳务如果事后改变用途,发生《增值税暂行条例》第十条第(一)至(五)项所列情况的(即用于非增值税应税项目、用于免征增值税项目、用于集体福利或者个人消费、购进货物发生非正常损失、在产品或产成品发生非正常损失等),将如何处理?根据《增值税暂行条例》及其实施细则的规定,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。

这里需要注意的是,所称“从当期发生的进项税额中扣减”,是指已抵扣进项税额的购进货物或应税劳务是在哪一个时期发生上述五种情况的,就从这个发生期内纳税人的进项税额中扣减,而无须追溯到这些购进货物或应税劳务抵扣进项税额的那个时期。另外,对无法准确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”是指其扣减进项税额的计算依据不是按该货物或应税劳务的原进价,而是按发生上述情况的当期该货物或应税劳务的“实际成本”按征税时该货物或应税劳务适用的税率计算应扣减的进项税额。

$$\text{实际成本} = \text{进价} + \text{运费} + \text{保险费} + \text{其他有关费用}$$

前述实际成本的计算公式,如果属于进口货物是完全适用的;如果是国内购进的货物,主要包括进价和运费两大部分。

### (四) 销货退回或折让涉及销项税额和进项税额的税务处理

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



纳税人在货物购销活动中,因货物质量、规格等原因常会发生销货退回或销售折让的情况。由于销货退回或折让不仅涉及销货价款或折让价款的退回,还涉及增值税的退回,这样,销货方和购货方应相应对当期的销项税额或进项税额进行调整。为此,《增值税暂行条例》及其实施细则规定,增值税一般纳税人因销售货物退回或者折让而退还给购买方的增值税额,应从发生销售货物退回或者折让当期的销项税额中扣减;因购进货物退出或者折让而收回的增值税额,应从发生购进货物退出或者折让当期的进项税额中扣减。

对于一些企业在发生进货退出或折让并收回价款和增值税额时,没有相应减少当期进项税额,造成进项税额虚增,减少纳税的现象,这是税法所不能允许的,都将被认定为是偷税行为,并按偷税予以处罚。

#### (五)向供货方取得退还收入的税务处理

自2004年7月1日起,对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)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金。应冲减进项税金的计算公式调整为:

当期应冲减进项税金 = 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。

#### (六)一般纳税人注销时进项税额的处理

一般纳税人注销或取消辅导期一般纳税人资格,转为小规模纳税人时,其存货不作进项税额转出处理,其留抵税额也不予以退税。

#### (七)金融机构开展个人实物黄金交易业务增值税的处理

1. 对于金融机构从事的实物黄金交易业务,实行金融机构各省级分行和直属一级分行所属地市级分行、支行按照规定的预征率预缴增值税,由省级分行和直属一级分行统一清算缴纳。

(1)发生实物黄金交易行为的分理处、储蓄所等应按月计算实物黄金的销售数量、金额,上报其上级支行。

(2)各支行、分理处、储蓄所应依法向机构所在地主管国家税务局申请办理税务登记。各支行应按月汇总所属分理处、储蓄所上报的实物黄金销售额和本支行的实物黄金销售额,按照规定的预征率计算增值税预征税额,向主管税务机关申报缴纳增值税。

$$\text{预征税额} = \text{销售额} \times \text{预征率}$$

(3)各省级分行和直属一级分行应向机构所在地主管国家税务局申请办理税务登记,申请认定增值税一般纳税人资格。按月汇总所属地市分行或支行上报的实物黄金销售额和进项税额,按照一般纳税人方法计算增值税应纳税额,根据已预征税额计算应补税额,向主管税务机关申报缴纳。

$$\text{应纳税额} = \text{销项税额} - \text{进项税额}$$

$$\text{应补税额} = \text{应纳税额} - \text{预征税额}$$

当期进项税额大于销项税额的,其留抵税额结转下期抵扣,预征税额大于应纳税额的,在下期增值税应纳税额中抵减。



(4)从事实物黄金交易业务的各级金融机构取得的进项税额,应当按照现行规定划分不可抵扣的进项税额,作进项税额转出处理。

(5)预征率由各省级分行和直属一级分行所在地省级国家税务局确定。

2. 金融机构所属分行、支行、分理处、储蓄所等销售实物黄金时,应当向购买方开具国家税务总局统一监制的普通发票,不得开具银行自制的金融专业发票,普通发票领购事宜由各分行、支行办理。

**【例 2.1】**某生产企业为增值税一般纳税人,适用增值税税率 2012 年 5 月份的有关生产经营业务如下:

(1)销售甲产品给某大商场,开具增值税专用发票,取得不含税销售额 80 万元;另外,开具普通发票,取得销售甲产品的送货运输费收入 5.85 万元。

(2)销售乙产品,开具普通发票,取得含税销售额 29.25 万元。

(3)将试制的一批应税新产品用于本企业建设工程,成本价为 20 万元,成本利润率为 10%,该新产品无同类产品市场销售价格。

(4)销售 2012 年 1 月份购进作为固定资产使用过的进口摩托车 5 辆,开具普通发票,每辆取得含税销售额 1.17 万元;该摩托车原值每辆 0.9 万元。

(5)购进货物取得增值税专用发票,注明支付的货款 60 万元、进项税额 10.2 万元;另外支付购货的运输费用 6 万元,取得运输公司开具的普通发票。

(6)向农业生产者购进免税农产品一批,支付收购价 30 万元,支付给运输单位的运费 5 万元,取得相关的合法票据。本月下旬将购进的农产品的 20%用于本企业职工福利。

以上相关票据均符合税法的规定。请按下列顺序计算该企业 5 月应缴纳的增值税税额。

- (1)计算销售甲产品的销项税额;
- (2)计算销售乙产品的销项税额;
- (3)计算自用新产品的销项税额;
- (4)计算销售使用过的摩托车应纳税额;
- (5)计算外购货物应抵扣的进项税额;
- (6)计算外购免税农产品应抵扣的进项税额;
- (7)计算该企业 5 月份合计应缴纳的增值税额。

解:

$$(1) \text{销售甲产品的销项税额} = 80 \times 17\% + 5.85 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 14.45 (\text{万元})$$

$$(2) \text{销售乙产品的销项税额} = 29.25 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 4.25 (\text{万元})$$

$$(3) \text{自用新产品的销项税额} = 20 \times (1 + 10\%) \times 17\% = 3.74 (\text{万元})$$

$$(4) \text{销售使用过的摩托车应纳税额} = 1.17 \div (1 + 17\%) \times 17\% \times 5 = 0.85 (\text{万元})$$

$$(5) \text{外购货物应抵扣的进项税额} = 10.2 + 6 \times 7\% = 10.62 (\text{万元})$$

$$(6) \text{外购免税农产品应抵扣的进项税额} = (30 \times 13\% + 5 \times 7\%) \times (1 - 20\%) = 3.4 (\text{万元})$$

$$(7) \text{该企业 5 月份应缴纳的增值税额} = 14.45 + 4.25 + 3.74 + 0.85 - 10.62 - 3.4 = 9.27 (\text{万元})$$



## 第四节 小规模纳税人应纳税额的计算

### 一、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。其应纳税额计算公式为:

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

### 二、含税销售额的换算

由于小规模纳税人在销售货物或应税劳务时,一般只能开具普通发票,取得的销售收入均为含税销售额。而根据《增值税暂行条例》及其实施细则的规定,小规模纳税人的销售额不包括其应纳税额。为了符合增值税作为价外税的要求,小规模纳税人在计算应纳税额时,必须将含税销售额换算为不含税的销售额后才能计算应纳税额。

当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:

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

**【例 2.2】**某商店为增值税小规模纳税人,2012 年 8 月取得零售收入总额 12.36 万元。计算该商店 8 月应缴纳的增值税税额。

解:

$$2012 \text{ 年 } 8 \text{ 月 取得的不含税销售额} = 12.36 \div (1 + 3\%) = 12 \text{ (万元)}$$

$$8 \text{ 月 应缴纳增值税税额} = 12 \times 3\% = 0.36 \text{ (万元)}$$

小规模纳税人因销售货物退回或者折让退还给购买方的销售额,应从发生销售货物退回或者折让当期的销售额中扣减。

## 第五节 特殊经营行为和产品的税务处理

### 一、兼营不同税率的货物或应税劳务

所谓兼营不同税率的货物或应税劳务,是指纳税人生产或销售不同税率的货物,或者既销售货物又提供应税劳务。比如,某农村供销社既销售税率为 17% 的家用电器,又销售税率为 13% 的化肥、农药等;某农业机械厂既生产销售税率为 13% 的农机,又利用本厂设备从事税率为 17% 的加工、修理修配业务。对这种兼营行为,《增值税暂行条例》的税务处理方法是:

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。

### 二、混合销售行为

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应



税劳务,为混合销售行为。除《增值税暂行条例实施细则》第六条的规定外,从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为,视为销售货物,应当缴纳增值税;其他单位和个人的混合销售行为,视为销售非增值税应税劳务,不缴纳增值税。

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,混合销售行为如依照上述税务处理,属于应当征收增值税的,其销售额应是货物与非应税劳务的销售额的合计,该非应税劳务的销售额应视同含税销售额处理;且该混合销售行为涉及的非增值税应税劳务所用购进货物的进项税额,凡符合《增值税暂行条例》规定的,在计算该混合销售行为增值税时,准予从销项税额中抵扣。上述“凡符合《增值税暂行条例》规定的”,是指该混合销售行为涉及的非增值税应税劳务所用购进货物有增值税扣税凭证上注明的增值税额。

### 三、兼营非增值税应税劳务

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,纳税人兼营非增值税应税项目的,应分别核算货物或者应税劳务的销售额和非增值税应税项目的营业额;未分别核算的,由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。

与混合销售行为相区别,兼营非应税劳务是指增值税纳税人在从事应税货物销售或提供应税劳务的同时,还从事非增值税应税劳务(即营业税规定的各项劳务且从事的非增值税应税劳务与某一项销售货物或提供应税劳务并无直接的联系和从属关系。在社会经济活动中,随着经济的放开搞活,企业充分调动本单位的人力、物力,从事跨行业多种经营,兼营非增值税应税劳务的情况已经比较多。比如,某商贸公司,一方面批发、零售货物,另一方面其运输车队又从事本企业以外的运输业务。根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,纳税人兼营非增值税应税劳务的,应分别核算货物或应税劳务和非增值税应税劳务的销售额,对货物和应税劳务的销售额按各自适用的税率征收增值税,对非增值税应税劳务的销售额(即营业额)按适用的税率征收营业税。如果不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务和非增值税应税劳务销售额的,由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,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

## 第六节 进口货物征税

### 一、进口货物的征范围及纳税人

#### (一)进口货物征税的范围

根据《增值税暂行条例》的规定,申报进入中华人民共和国海关境内的货物,均应缴纳增值税。

确定一项货物是否属于进口货物,必须首先看其是否有报关进口手续。一般来说,境外产