

# 增 值 税

## 第一节 增值税概述

### 一、增值税的概念

增值税是以单位和个人生产经营过程中取得的增值额为课税对象征收的一种税。我国现行的增值税法是 2008 年 11 月 10 日国务院颁布的《增值税暂行条例》，于 2008 年 11 月 5 日国务院第 34 次常务会议通过，2008 年 11 月 10 日以国务院令 538 号公布，2009 年 1 月 1 日起施行。对于销售货物提供加工修理、修配劳务主要适用于《增值税暂行条例》，在本章讲解，对于销售服务、无形资产或者不动产主要适用于《关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》（财税〔2016〕36 号），在第四章讲解。

#### （一）关于增值额的问题

（1）不同角度对增值额的理解如表 3-1 所示。

表 3-1 不同角度对增值额的理解

| 角 度         | 对增值额的理解  |
|-------------|--|
| 从理论上讲       | 增值额是指企业在新创造的那部分价值，即货物或劳务价值中 V+M 部分，在我国相当于净产值或国民收入部分      |
| 从一个生产经营单位来看 | 增值额是指该单位销售货物或提供劳务的收入额扣除为生产经营这种货物（包括劳务，下同）而外购的那部分货物价款后的余额 |
| 从某一货物来看     | 增值额是指该货物在经历的生产 and 流通的各个环节中所创造的增值额之和，也就是该项货物的最终销售价格      |

（2）增值与价格的关系。货物在各环节增值与价格的关系如表 3-2 所示。

表 3-2 货物在各环节增值与价格的关系

（单位：元）

| 项目 \ 环节 | 环节     |      |      | 合 计 |
|---------|--------|------|------|-----|
|         | 成品制造环节 | 批发环节 | 零售环节 |     |
| 增值额     | 150    | 50   | 60   | 260 |
| 销售额     | 150    | 200  | 260  |     |

该项货物在上述三个环节创造的增值额之和为 260 元，该项货物的最终销售价格也是 260 元。这种情况说明，在税率一致的情况下，对每一生产流通环节征收的增值税之和，实际上就是按货物最终销售额征收的增值税，或者说是销售税。

（3）增值额的法定性。实行增值税的国家，据以征税的增值额都是一种法定增值额，并非理论增值额。法定增值额可以等于理论增值额，也可以大于或小于理论增值额。造

成法定增值额与理论增值额不一致的一个重要原因是各国在规定扣除范围时,对外购固定资产的处理办法不同。

## (二) 增值税一般不直接以增值额作为计税依据

各国计算增值税时都不是先求出各生产经营环节的增值额,然后再据此计算增值税,而是采取从销售总额的应纳税款中扣除外购项目已纳税款的税款抵扣法。

## 二、增值税的类型

增值税按对外购固定资产处理方式的不同可划分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税(表 3-3)。

表 3-3 增值税的类型

| 增值税类型              | 特 点   | 优 点                      | 缺 点                      |
|--------------------|---|--------------------------|--------------------------|
| 生产型                | 课税基数大体相当于国民生产总值的统计口径,不允许扣除任何外购固定资产的价款法定增值额 $>$ 理论增值额    | 保证财政收入                   | 对固定资产存在重复征税,不利于鼓励投资      |
| 收入型                | 课税基数相当于国民收入部分,外购固定资产价款只允许扣当期计入产品价值的折旧费部分法定增值额 $=$ 理论增值额 | 一种标准的增值税                 | 给凭发票扣税的计算方法带来困难          |
| 消费型(我国 2009 年全面实施) | 课税基数仅限于消费资料价值的部分,允许将当期购入的固定资产价款一次全部扣除法定增值额 $<$ 理论增值额    | 凭发票扣税,便于操作管理,最能体现增值税的优越性 | 购进固定资产的当期因扣除额大大增加而减少财政收入 |

## 三、增值税的性质及其计税原理

### (一) 增值税的性质

增值税是属于流转税性质的税种。

(1) 以全部流转额为计税销售额,同时实行税款抵扣制度,是一种只就未税流转额征税的新型流转税。

(2) 税负具有转嫁性。增值税属于间接税。

(3) 按产品或行业实行比例税率,作用在于广泛征集财政收入,而不是调节收入差距。

### (二) 增值税的计税原理

采用整体税负扣除以前环节已纳税款的原理。具体体现为:

(1) 按全部销售额计算税款,但只对货物或劳务价值中新增价值部分征税。

(2) 实行税款抵扣制度,对以前环节已纳税款予以扣除。

(3) 税款随着货物的销售逐环节转移,最终消费者是全部税款的承担者,纳税人与负税人相分离。

## 四、增值税与其他流转税的配合

增值税与其他流转税的配合一般有两种模式。

### (一) 交叉征税(或称双层次征收)模式

实行增值税的国家在对货物和劳务普遍征收增值税的基础上,再选择一些特定的消费品或消费行为征收一道消费税或其他流转税,使增值税与消费税或其他流转税相互配合,共同发挥税收筹集资金和调节经济的作用。

### (二) 平行征收模式

一些实行增值税的国家在选择特定的货物或劳务征收消费税或其他流转税后,不再对其征收增值税,而仅对不属于消费税或其他流转税征税范围的货物或劳务征收增值税,从而形成增值税与其他流转税平行征收。

## 五、增值税的计税方法

### (一) 直接计算法

直接计算法是指首先计算出应税货物或劳务的增值额,然后用增值额乘以适用税率求出应纳税额。

### (二) 间接计算法

间接计算法是指不直接根据增值额计算增值税,而是首先计算出应税货物的整体税负,然后从整体税负中扣除法定的外购项目已纳税款。这种方法是实行增值税的国家广泛采用的计税方法。

## 六、增值税的特点和优点

### (一) 增值税的特点

- (1) 不重复征税,具有中性税收的特征。
- (2) 逐环节征税,逐环节扣税,最终消费者是全部税款的承担者。
- (3) 税基广阔,具有征收的普遍性和连续性。

### (二) 增值税的优点

- (1) 能够平衡税负,促进公平竞争。
- (2) 既便于对出口商品退税,又可避免对进口商品征税不足。
- (3) 在组织财政收入上具有稳定性和及时性。
- (4) 在税收征管上可以互相制约、交叉审计。

## 第二节 纳税人与扣缴义务人

### 一、增值税纳税人与扣缴义务人的基本规定

#### (一) 纳税人

在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位

和个人,为增值税的纳税人(国务院令第538号)。

单位租赁或者承包给其他单位或者个人经营的,以承租人或者承包人为纳税人(国家税务总局令第50号)。

报关进口货物的纳税人是进口货物收货人或报关进口单位。代理进口的,以海关完税凭证(专用缴款书)上的纳税人为增值税的纳税人(国税函发〔1995〕288号)。

## (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(国务院令第538号)。

## 二、增值税纳税人的分类

### (一) 增值税纳税人分类的依据

现行增值税制度是以纳税人年应税销售额的大小、会计核算水平和能否提供准确税务资料等标准为依据来划分一般纳税人和小规模纳税人的。

### (二) 划分一般纳税人与小规模纳税人的目的

对增值税纳税人进行分类,主要是为了适应纳税人经营管理规模差异大、财务核算水平不一的情况。分类管理有利于加强重点税源管理,简化小型企业计算缴纳程序;有利于对专用发票正确使用与安全管理要求的落实。

## 三、小规模纳税人的认定及管理

### (一) 小规模纳税人的认定

按照现行规定,除营业税改征增值税试点企业,凡符合下列条件的纳税人,均视为小规模纳税人:

(1) 从事货物生产或提供应税劳务的纳税人,以及以从事货物生产或提供应税劳务为主,并兼营货物批发或零售的纳税人,年应税销售额在50万元(含)以下的。

(2) 其他纳税人,年应税销售额在80万元(含)以下的。

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。

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;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(财政部、国家税务总局令第50号)。

旅店业和饮食业纳税人销售非现场消费的食品,属于不经常发生增值税应税行为,可以选择按小规模纳税人缴纳增值税(国家税务总局公告2013年第17号)。



### 特别提示

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(国税函〔2010〕139号、税总函〔2015〕311号)。

## (二) 小规模纳税人的管理

小规模纳税人实行简易办法征收增值税,一般不得使用增值税专用发票。

# 四、一般纳税人的认定及管理(国家税务总局令第22号、国家税务总局公告2015年第18号)

## (一) 一般纳税人的认定范围

(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,除另有规定,应当向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。

(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: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。其他个人指自然人。

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一般纳税人。不经常发生应税行为是指其偶然发生增值税应税行为。

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

(4) 自2015年4月1日起,增值税一般纳税人资格实行登记制,登记事项由增值税一般纳税人向其主管税务机关办理(国家税务总局公告2015年第18号)。

## (二) 纳税人办理一般纳税人资格登记的程序(国家税务总局公告2015年第18号)

(1) 纳税人向主管税务机关填报《增值税一般纳税人资格登记表》,并提供税务登记证件。

(2) 纳税人填报内容与税务登记信息一致的,主管税务机关当场登记。

(3) 纳税人填报内容与税务登记信息不一致,或者不符合填列要求的,税务机关应当场告知纳税人需要补正的内容。

(4) 纳税人年应税销售额超过财政部、国家税务总局规定标准(以下简称规定标准),且符合有关政策规定,选择按小规模纳税人纳税的,应当向主管税务机关提交书面说明。

个体工商户以外的其他个人年应税销售额超过规定标准的,不需要向主管税务机关提交书面说明。

### (三) 其他规定(国家税务总局公告 2015 年第 18 号)

(1) 纳税人年应税销售额超过规定标准的,在申报期结束后 20 个工作日内按照国家税务总局公告 2015 年第 18 号第二条或第三条的规定即(二)中(2)、(3)办理相关手续;未按规定时限办理的,主管税务机关应当在规定期限结束后 10 个工作日内制作《税务事项通知书》,告知纳税人应当在 10 个工作日内向主管税务机关办理相关手续。

(2) 除财政部、国家税务总局另有规定,纳税人自其选择的一般纳税人资格生效之日起,按照增值税一般计税方法计算应纳税额,并按照规定领用增值税专用发票。

### (四) 一般纳税人纳税辅导期管理(国税发〔2010〕40 号)

(1) 纳税辅导期管理的范围。主管税务机关可以在一定期限内对下列一般纳税人实行纳税辅导期管理(国家税务总局令第 22 号):

- ① 按照认定办法规定新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业。
- ② 国家税务总局规定的其他一般纳税人。

(2) 纳税辅导期管理的期限。新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业实行纳税辅导期管理的期限为 3 个月;其他一般纳税人实行纳税辅导期管理的期限为 6 个月(表 3-4)。

表 3-4 纳税辅导期管理的期限

| 类 型                   | 具体范围   | 期限   |
|-----------------------|--|------|
| 按规定新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业 | 注册资金≤80 万元、职工人数≤10 人的批发企业  | 3 个月 |
| 国家税务总局规定的其他一般纳税人      | 具有下列情形之一的一般纳税人:<br>(1) 增值税偷税数额占应纳税额的 10%以上并且偷税数额在 10 万元以上的<br>(2) 骗取出口退税的<br>(3) 虚开增值税扣税凭证的<br>(4) 国家税务总局规定的其他情形 | 6 个月 |

(3) 纳税辅导期进项税额的抵扣。辅导期纳税人取得的增值税专用发票(简称专用发票)抵扣联、海关进口增值税专用缴款书以及运输费用结算单据应当在交叉稽核比对无误后,方可抵扣进项税额。

(4) 主管税务机关对辅导期纳税人实行限量限额发售专用发票。实行纳税辅导期管理的小型商贸批发企业,领购专用发票的最高开票限额不得超过 10 万元;其他一般纳税人专用发票的最高开票限额应根据企业实际经营情况重新核定。

辅导期纳税人专用发票的领购实行按次限量控制,主管税务机关可根据纳税人的经营情况核定每次专用发票的供应数量,但每次发售专用发票的数量不得超过 25 份。

辅导期纳税人领购的专用发票未使用完而再次领购的,主管税务机关发售专用发票的份数不得超过核定的每次领购专用发票份数与未使用完的专用发票份数的差额。

(5) 辅导期纳税人一个月内多次领购专用发票的,应从当月第二次领购专用发票起,按照上一次已领购并开具的专用发票销售额的 3%预缴增值税,未预缴增值税的,主管税务机关不得向其发售专用发票。

预缴增值税时,纳税人应提供已领购并开具的专用发票记账联,主管税务机关根据其提供的专用发票记账联计算应预缴的增值税。

辅导期纳税人按现定预缴的增值税可在本期增值税应纳税额中抵减,抵减后预缴增值税仍有余额的,可抵减下期再次领购专用发票时应当预缴的增值税。

纳税辅导期结束后,纳税人因增购专用发票发生的预缴增值税有余额的,主管税务机关应在纳税辅导期结束后的第一个月内,一次性退还纳税人。

(6) 辅导期纳税人的“应交税费”科目。辅导期纳税人应当在“应交税费”科目下增设“待抵扣进项税额”明细科目,核算尚未交叉稽核比对的专用发票抵扣联、海关进口增值税专用缴款书以及运输费用结算单据(以下简称“增值税抵扣凭证”)注明或者计算的进项税额。

辅导期纳税人取得增值税抵扣凭证后,借记“应交税费——待抵扣进项税额”明细科目,贷记相关科目。交叉稽核比对无误后,借记“应交税费——应交增值税(进项税额)”科目,贷记“应交税费——待抵扣进项税额”科目。经核实不得抵扣的进项税额,红字借记“应交税费——待抵扣进项税额”科目,红字贷记相关科目。

(7) 纳税辅导期的结束与重新开始。在纳税辅导期内,主管税务机关未发现纳税人存在偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税或其他需要立案查处的税收违法行为的,从期满的次月起不再实行纳税辅导期管理,主管税务机关应制作、送达《税务事项通知书》,告知纳税人;主管税务机关发现辅导期纳税人存在偷税、逃避追缴欠税、骗取出口退税、抗税或其他需要立案查处的税收违法行为的,从期满的次月起按照规定重新实行纳税辅导期管理,主管税务机关应制作、送达《税务事项通知书》,告知纳税人。

## 第三节 征税范围

### 一、我国现行增值税征税范围的一般规定

在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税人(国务院令第 538 号)。所以,增值税征税范围包括:

(1) 货物,是指有形动产,包括电力、热力、气体在内。

(2) 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。

(3) 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(财政部令第 65 号)。

销售货物,是指有偿转让货物的所有权。

(4) 提供加工、修理修配劳务(也称应税劳务),是指有偿提供加工、修理修配劳务。但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。此处所称有偿,是指从购买方取得货币、货物或者其他经济利益(财政部令第 65 号)。

### 二、对视同销售货物行为的征税规定

单位或者个体工商户的下列行为,视同销售货物(财政部、国家税务总局令第 50 号):

- (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其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外。
- (4) 将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目。
- (5) 将自产或者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。



### 特别提示 1

视同销售货物行为的特点归纳如下:

- (1) 货物的所有权发生了变化。
- (2) 所有权没有变化,但是将自产或委托加工的货物,从生产领域转移到增值税范围以外或者转移到消费领域。
- (3) 所有权或许没有变化,但是基于堵塞管理漏洞的需要,而视同销售计征增值税。



### 特别提示 2

自2015年1月1日起,药品生产企业销售自产创新药的销售额,为向购买方收取的全部价款和价外费用,其提供给患者后续免费使用的相同创新药,不属于增值税视同销售范围(财税〔2015〕4号)。

## 三、对混合销售行为和兼营行为的征税规定(财税〔2016〕36号)

### (一) 混合销售行为

一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务,为混合销售。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。

上述从事货物的生产、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。

### (二) 兼营行为

所谓兼营非应税项目,是指纳税人的经营范围包括适用不同税率或征收率的增值税应税项目。但是,不同的应税项目不同时发生在同一项销售行为中。例如,某药店除销售药品,还提供医疗服务,医疗服务即属于药店兼营的不同税率或征收率的应税项目。

纳税人兼营适用不同税率或征收率的增值税应税项目的,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,从高适用增值税税率或征收率。

### （三）混合销售与兼营非应税项目的异同点及其税务处理的规定

混合销售与兼营的相同点是：两种行为的经营范围都包括适用不同税率或征收率的增值税应税项目。区别是混合销售强调的是在同一项销售行为中存在两类经营项目的混合，销售货款及劳务价款是同时从一个购买方取得的；兼营强调的是在同一纳税人的经营活动中存在两类经营项目，但这两类经营项目不是在同一项销售行为中发生。

混合销售与兼营在税务处理上的规定不同。混合销售只按一个增值税税率或征收率征税。兼营的纳税原则是分别核算、分别征税，即对适用不同税率或征收率的增值税应税项目按其对应税目征税。对兼营行为不分别核算的，从高适用增值税税率或征收率。

## 四、征税范围的特别规定

### （一）其他按规定属于增值税征税范围的货物和收入

具体征税范围如下：

- （1）货物期货（包括商品期货和贵金属期货），应当征收增值税。
- （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）因转让著作所有权而发生的销售电影母片、录像带母带、录音磁带母带的业务，以及因转让专利技术和非专利权技术的所有权而发生的销售计算机软件的业务，不征收增值税。
- （5）邮政部门销售集邮邮票、首日封，应当征收增值税。
- （6）缝纫，应当征收增值税〔（1）～（8）来自国税发〔1993〕154号〕。
- （7）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（财税〔2005〕165号）。
- （8）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。对于上述供电企业进行电力调压并按电量向电厂收取的并网服务费，应当征收增值税（国税函〔2009〕641号）。
- （9）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（国家税务总局公告2011年第56号）。

### （二）不征收增值税的货物和收入

- （1）供应或开采未经加工的天然水（如水库供应农业灌溉用水，工厂自采地下水用于生产），不征收增值税（国税发〔1993〕154号）。
- （2）对国家管理部门行使其管理职能，发放的执照、牌照和有关证书等取得的工本费收入，不征收增值税（国税函发〔1995〕288号）。
- （3）对体育彩票的发行收入，不征收增值税（财税字〔1996〕77号）。
- （4）对增值税纳税人收取的会员费收入，不征收增值税（财税〔2005〕165号）。
- （5）代购货物行为，凡同时具备以下条件的，不征收增值税：
  - ① 受托方不垫付资金。

② 销货方将发票开具给委托方,并由受托方将该项发票转交给委托方。

③ 受托方按销售方实际收取的销售额和增值税额(如系代理进口货物则为海关代征的增值税额)与委托方结算货款,并另外收取手续费(财税字[1994]26号)。

## 第四节 税 率

### 一、增值税税率体现着货物的整体税负

增值税税率是按照货物的整体税负设计的,用应税货物的销售额乘以增值税税率,即是该货物在这一环节中所负担的全部增值税税额(包括本环节的应纳税额及以前环节的已纳税额)。这种设计税率的方法用公式表示为

$$\text{增值税税率} = \frac{\text{货物在本环节的应纳税额} + \text{以前环节的已纳税额}}{\text{货物在本环节的销售额}} \times 100\%$$

### 二、确定增值税税率的基本原则及增值税税率的类型

确定增值税税率的基本原则是尽可能减少税率档次,不宜采取过多档次的税率。从世界各国设置增值税税率的情况来看,一般有以下几种类型:

#### (一) 基本税率

也称标准税率,是各个国家根据本国生产力发展水平、财政政策的需要、消费者的承受能力并考虑到历史上流转税税负水平后确定的,适用于绝大多数货物和应税劳务的税率。

#### (二) 低税率

对基本生活用品和劳务确定的适用税率。设置低税率的目的决定了各国对低税率货物和劳务的选择具有一致性,即一般都是对属于生活必需品的货物和劳务实行低税率,并对实行低税率的货物和劳务采取在税制中单独列举品目的方式。一般来说,采用低税率的货物和劳务不宜过多,否则会影响增值税发挥其应有的作用。

#### (三) 高税率

对奢侈品、非生活必需品或劳务确定的适用税率。采用高税率是为了发挥增值税的宏观调控作用,限制某些货物和劳务的消费,增加财政收入。和低税率一样,各国对高税率货物和劳务的选择也具有一致性并在税制中单独列举,采用高税率的货物和劳务也不宜过多。

#### (四) 零税率

一般来说,各国增值税都规定有零税率,其实施范围主要是出口货物。

### 三、我国增值税税率

根据确定增值税税率的基本原则,我国增值税设置了一档基本税率和一档低税率,此外还有对出口货物实施的零税率(营业税改征增值税的试点行业除外)。