

免费提供
精品教学资料包
服务热线: 400-615-1233
www.xinsijiaocai.com

高等院校经济管理类系列教材

税务会计

税务会计

税务会计

主 编 曾惠芬
副主编 艾静文
主 审 蒋国发

主 编
曾惠芬

新颖: 以我国现行的税收法律法规、
企业会计准则体系为依据

实用: 结合企业纳税实务,
内容全面、翔实, 可操作性强

策划编辑: 张海红
责任编辑: 雷 静
责任校对: 周晓琬
装帧设计: 刘文东



定价: 59.80元



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

中国·成都

高等院校经济管理类系列教材

税务会计

主 编 曾惠芬
副主编 艾静文
主 审 蒋国发



西南财经大学出版社
Southwestern University of Finance & Economics Press

中国·成都

图书在版编目(CIP)数据

税务会计/曾惠芬主编;艾静文副主编.--成都:
西南财经大学出版社,2026.3.--ISBN 978-7-5504
-7132-0

I. F810.42

中国国家版本馆 CIP 数据核字第 2026ZH4432 号

税务会计

SHUIWU KUAJI

主 编 曾惠芬
副主编 艾静文
主 审 蒋国发

策划编辑:张海红
责任编辑:雷 静
责任校对:周晓璇
装帧设计:刘文东
责任印制:朱曼丽

出版发行	西南财经大学出版社(四川省成都市光华村街 55 号)
网 址	http://cbs.swufe.edu.cn
电子邮件	bookcj@swufe.edu.cn
邮政编码	610074
电 话	028-87353785
印 刷	三河市骏杰印刷有限公司
成品尺寸	185 mm×260 mm
印 张	20.25
插 页	2 页
字 数	551 千字
版 次	2026 年 3 月第 1 版
印 次	2026 年 3 月第 1 次印刷
书 号	ISBN 978-7-5504-7132-0
定 价	59.80 元

版权所有,翻印必究。

前 言

在我国,随着社会主义市场经济的不断发展,税收法规体系日益健全和完善,社会对税收人才的要求也越来越高。历史上,会计的产生早于税收,税收离不开会计,离开会计的税收是无法进行的,因为企业如果没有会计的核算与监督管理,税收就失去了准确的征收依据。税收是为实现国家职能服务的,具有强制性和无偿性。随着我国财税体制改革的不断深化和会计职能的变革,税务会计与财务会计之间的分工越来越明确。因此,税务会计是在财务会计的形成与发展过程中逐步产生和发展起来的一大会计分支,是进行税收核算和纳税申报的一种会计系统。

党的二十大报告提出“坚持全面依法治国,推进法治中国建设”的任务,为完成这一任务,在税收领域要全面推进税收法治建设。2024年12月25日,我国第十四届全国人民代表大会常务委员会第十三次会议通过了《中华人民共和国增值税法》(以下简称《增值税法》),该法自2026年1月1日起施行。全面推进税收法治建设应当进一步落实税收法定原则,已完成立法的税种有14个,未立法的税种有4个,分别为消费税、房产税、土地增值税、城镇土地使用税,这几个税种将在接下来的时间内陆续完成立法工作。

编者在多年高校教学中发现这样一种现象:学生学习税法时,畏于税收法规的烦琐,往往将税法与会计完全脱离,以至于在走上会计工作岗位后很难将税法知识学以致用。基于此,财会类专业除开设税法或国家税收课程外,还应该开设税务会计课程,以便让学生在学习税收知识的基础上掌握各项涉税业务的核算技能,熟悉纳税申报工作。本书根据我国现行的税种分章编写,而且各章均按照“应纳税款计算—会计核算处理—纳税申报”的实务工作流程进行阐述,与企业的实际税务会计工作保持高度一致,让学生从会计角度理解税法,将税收知识与会计知识融会贯通。

本书以我国现行的税收法律法规、现行的企业会计准则体系为依据,全面介绍我国目前在征收的若干税种,并在此基础上重点讲解各税种的会计核算工作及纳税申报工作。本书的最大特点是新颖、实用,体现了至本书完稿前税收、会计法律法规的最新变化;并结合企业纳税实务,突出实用性和可操作性。

本书各章的学时分配建议如下：

内 容	学 时
第一章 税务会计概论	2
第二章 增值税会计	14
第三章 消费税会计	6
第四章 关税会计	4
第五章 出口货物退(免)税会计	4
第六章 企业所得税会计	10
第七章 个人所得税会计	4
第八章 其他税种会计	6
合计	50

本书由曾惠芬副教授任主编,注册会计师艾静文任副主编;由蒋国发教授主审。具体编写分工如下:曾惠芬拟定写作提纲,且编写第一章至第六章,艾静文编写第七章和第八章。

由衷感谢蒋国发教授在教材编纂全过程给予的专业指导与严格把关。蒋国发教授以深厚的专业积淀与严谨的治学态度对教材内容的合规性、知识点的准确性、案例的适配性进行了全方位审核,尤其针对新增税法、新收入准则等前沿内容的实务应用提出了诸多建设性意见,有效规避了专业疏漏,确保教材内容贴合教学与实务需求。在此,谨向蒋国发教授致以最诚挚的谢意!

为了保证本书质量,编者参考了有关教材和著作,广泛征求了实务工作者的意见。此外,在编写本书的过程中,编者还得到阳光学院教改项目的资助、阳光学院经济管理学院数智会计系同仁和家人的鼓励,在此一并表示衷心的感谢!

值此《税务会计》付梓之际,谨向为本书倾注大量心血的各位编辑老师致以最诚挚的谢意!税务会计学科的特殊性在于税收法规的频繁变动,从政策条文的精准核对、新旧法规的衔接梳理,到实务案例的及时更新、专业表述的反复推敲,你们始终以严谨细致的态度跟进每一处调整,以专业负责的精神打磨每一个章节。正是你们的耐心指导与辛勤付出,才让本书能够紧跟政策前沿、贴合教学实际。再次衷心感谢各位编辑老师的辛勤付出!

由于编者的理论水平有限和实践探索不足,加上税收法律法规变动频繁,税收实务操作也时有变化,书中难免存在不足或疏漏之处,敬请广大读者批评指正。

编 者
2026年1月

目 录

第一章 税务会计概论	1
学习目标	1
第一节 税务会计概述	1
第二节 税务会计与财务会计的联系与区别	2
第三节 税务会计的基本前提	3
第四节 税收征收管理制度	4
同步训练题	9
第二章 增值税会计	11
学习目标	11
第一节 增值税概述	12
第二节 增值税的征税范围	13
第三节 增值税的纳税人	22
第四节 增值税的税率与征收率	23
第五节 增值税应纳税额的计算与税收优惠	25
第六节 增值税专用发票的使用与管理	39
第七节 增值税会计账户的设置	42
第八节 增值税进项税额的会计处理	52
第九节 增值税进项税额转出的会计处理	56
第十节 增值税销项税额的会计处理	59
第十一节 增值税纳税检查账务调整的会计处理	73
第十二节 增值税的纳税申报与缴纳	76
同步训练题	94
第三章 消费税会计	100
学习目标	100
第一节 消费税概述	100

第二节	消费税应纳税额的计算	105
第三节	消费税的会计处理	113
第四节	消费税的申报与缴纳	118
	同步训练题	122
第四章	关税会计	125
	学习目标	125
第一节	关税概述	125
第二节	关税计税价格与应纳税额的确认计量	130
第三节	关税的会计处理	133
第四节	关税的申报与缴纳	135
	同步训练题	138
第五章	出口货物退(免)税会计	140
	学习目标	140
第一节	出口货物退(免)税概述	140
第二节	增值税出口退(免)税业务	142
第三节	消费税出口退(免)税业务	145
第四节	出口货物退(免)税的会计处理	146
第五节	出口货物退(免)税申报	150
	同步训练题	154
第六章	企业所得税会计	156
	学习目标	156
第一节	企业所得税概述	157
第二节	企业所得税的应纳税所得额	161
第三节	企业资产及资产损失的税务处理	171
第四节	企业所得税的税收优惠	176
第五节	企业所得税应纳税额的计算	179
第六节	企业所得税的申报与缴纳	182
第七节	企业所得税的核算方法	203
	同步训练题	209
第七章	个人所得税会计	213
	学习目标	213
第一节	个人所得税概述	213
第二节	个人所得税应纳税额的计算	218
第三节	个人所得税的税收优惠	227

第四节 个人所得税的申报与缴纳	227
第五节 个人所得税的会计处理	232
同步训练题	235
第八章 其他税种会计	238
学习目标	238
第一节 城市维护建设税与教育费附加会计	238
第二节 资源税会计	242
第三节 土地增值税会计	256
第四节 印花税会计	267
第五节 房产税会计	273
第六节 城镇土地使用税会计	281
第七节 车船税会计	285
第八节 环境保护税会计	290
第九节 契税会计	298
第十节 耕地占用税会计	303
第十一节 车辆购置税会计	307
第十二节 烟叶税会计	310
第十三节 船舶吨税会计	312
同步训练题	315
参考文献	318

第一章

税务会计概论

学习目标

- 了解税务会计的概念。
- 掌握税务会计与财务会计的联系与区别。
- 理解税务会计的基本前提。
- 了解我国的税收征收管理制度。

通过对税法的学习,学生了解了我国现行的税法体系,掌握了主要税种如增值税、消费税、企业所得税等应纳税额的计算。但是,在实际财会工作中,仅仅会计算应纳税额还是不够的。作为未来的财会工作者,学生应掌握税务会计知识,熟悉“应纳税款计算—会计核算处理—纳税申报”的实务工作流程。

第一节 税务会计概述

随着社会经济的发展,社会对税务会计人员的要求越来越高。企业既需要专业的税务会计人员进行涉税业务的核算,以提高各税种应纳税额计缴的准确性,避免因计税失误承担滞纳金、罚款等,又需要税务会计人员及时关注税收法规的变化,让企业及时享受税收相关优惠政策,避免多缴纳税款。同样,税务机关也希望企业进一步提升税务会计人员的素质,因为如果企业税务会计核算差错率高,税务机关势必要投入大量的人力进行申报资料分析和现场稽查。

正是在这种背景下,税务会计学科慢慢发展起来。税务会计是在财务会计的形成发展过程中逐步产生和发展起来的一大会计分支。在西方国家,税务会计早已从财务会计中独立出来,形成一套独立的税务会计体系。税务会计与财务会计、管理会计一起成为现代会计的三大支柱。在我国,税务会计还只是财务会计的一部分,但随着我国财政、税收体制的完善和会计职能的变革,税务会计与财务会计、管理会计的分工会越来越明确。

迄今为止,关于税务会计的概念众说纷纭。我国学者盖地所编书^①中认为,税务会计是以

^① 盖地. 税务会计学:立体化数字教材版[M]. 15版. 北京:中国人民大学出版社,2022.

纳税人为会计主体,以货币为主要计量单位,依据税收法规,运用会计基本理论和方法,对税务资金运动进行连续、系统、全面的核算与筹划,目的在于使纳税人在不违反税法的前提下,及时、准确地缴纳税金,并向税务部门提供税务信息的会计学科。

第二节 税务会计与财务会计的联系与区别

一、税务会计与财务会计的联系

在我国的会计实务操作中,税务会计作为一项实质性工作并不是独立存在的,它与财务会计一样,同属于会计学科范畴。财务会计中所使用的一系列会计方法,如设置账户、复式记账、填制和审核会计凭证、登记账簿、成本计算、财产清查、编制财务报告等一般也适用于税务会计。税务会计并非另设一套凭证、账簿、报表,其资料一般来源于财务会计,它是在财务会计的基础上进行纳税计算和调整的。总之,税务会计是对在财务会计处理中与现行税法不相符的会计事项,或出于税务筹划目的需要调整的事项,按税务会计的方法计算、调整,并编制调整分录,再将其融入财务会计账簿或财务会计报告^①中。

二、税务会计与财务会计的区别

虽然税务会计与财务会计相互联系、相互影响,但是税务会计毕竟是区别于财务会计的一门特殊专业会计,它与财务会计有着一定的差异。

(一) 核算基础不同

财务会计的核算基础是权责发生制原则。权责发生制原则又称应计制原则,是以权利和责任的发生来决定收入和费用归属期的一项原则。具体来说,凡是当期已经实现的收入和已经发生或应当负担的费用,不论款项是否收付,都应当确认为当期的收入或费用;凡是不属于当期的收入或费用,即使款项已在当期收付,也不应当作为当期的收入或费用。

税务会计的核算基础是权责发生制原则与收付实现制原则相结合。例如,采取预收款方式提供建筑服务、采取预售方式销售房地产项目,收到预收款时应该预缴增值税。

(二) 目标不同

财务会计的目标主要是向企业的投资者、债权人、政府部门及社会公众提供会计信息;税务会计的根本目标是在为相关者提供企业涉税信息的基础上,侧重企业管理目标的实现,即企业利润最大化。

(三) 依据不同

财务会计以公认会计原则为指导,公认会计原则由基本会计准则和具体会计准则组成,这是我国财务会计必须遵循的规范;税务会计的依据是现行税收法规,企业的涉税经济行为必须受税法制约,按照税法规定进行纳税义务的确定和应纳税额的计算。

(四) 对象不同

财务会计的核算对象是企业生产经营活动中发生的各项交易事项,反映企业全部资金运动

^① 盖地. 税务会计学:立体化数字教材版[M]. 15版. 北京:中国人民大学出版社,2022.

状况;税务会计的核算对象是税收资金运动状况,以及企业在生产经营过程中发生的可用货币计量的涉税事项,即伴随企业生产经营资金运动在不同环节形成不同形式的税收资金。

(五) 核算结果不同

财务会计作为一个会计信息系统,是以会计报表作为最终成果,会计信息最终是通过会计报表反映出来的。因此,财务报告是会计工作的核心。税务会计是以形成各种税的纳税申报表为最终成果,各种税的纳税申报表中的信息反映纳税人在纳税申报期应履行纳税义务的状况。

第三节 税务会计的基本前提

财务会计核算的基本前提包括会计主体、持续经营、会计分期、货币计量。类似地,税务会计也有其核算的基本前提。

税务会计以财务会计为基础,因此财务会计的一些基本前提也适用于税务会计。但是,税务会计作为一门独立的会计学科从财务会计中分离出来,其核算的基本前提应有所区别,具体包括纳税主体、持续经营、纳税会计期间和货币时间价值。

一、纳税主体

纳税主体又称纳税人,是税法规定的直接负有纳税义务并享有纳税人权利的单位和个人,包括自然人和法人。纳税主体与会计主体既有密切联系,又有一定的区别。

会计主体是财务会计为其服务的特定单位或组织,界定了会计人员进行核算采取的立场及空间活动范围。典型的会计主体是企业。企业内部一个单独核算的部门也是会计主体。纳税主体必须是能够独立承担纳税义务的纳税人。例如,职工是个人所得税的纳税主体,但其并不是一个会计主体。

二、持续经营

持续经营意味着企业个体将继续存在足够长的时间以实现其现在的承诺。持续经营是所得税税款递延、亏损前溯或后转以及暂时性差异能够存在并且能够使用纳税影响会计法进行所得税跨期摊配的前提条件。正因为有持续经营的前提,才能确认递延所得税资产和递延所得税负债。

三、纳税会计期间

持续经营假设下,纳税会计主体是一个长期经营单位,其经营活动是连续不断的。将纳税会计主体的经营期人为地划分为一段段首尾相接、等间距的较短期间,便是纳税会计分期。

四、货币的时间价值

货币具有时间价值,即货币在运行过程中具有增值能力,即今天的1元比若干年后的1元的价值要大得多。对于企业而言,延迟确认收入或加速确认费用都可以产生巨大的资金优势。这一基本前提是税收立法、税收征管的基点。因此,每个税种都明确规定了纳税义务发生时间的确认原则、纳税期限、缴库期等。它深刻地揭示了纳税人进行税务筹划的目标之一。

实务链接

经过对上述内容的学习,大家对税务会计学科应该有了一定的认识。例如,某企业要求招聘税务会计岗位人员,你们知道税务会计岗位的工作内容包括哪些吗?

税务会计岗位的工作内容如下:

- (1) 负责公司日常涉税业务核算,依法进行纳税申报。
- (2) 分析研究相关的税收法规,进行合理税收筹划,降低企业纳税成本。
- (3) 处理企业与税务相关的突发事件。

第四节 税收征收管理制度

一、税务登记

税务登记是指纳税人为依法履行纳税义务,就有关纳税事宜依法向税务机关办理登记的一种法定手续,它是整个税收征收管理的首要环节。税务登记有利于税务机关了解纳税人的基本情况,掌握税源,加强征收与管理,防止漏管漏征,建立税务机关与纳税人之间正常的工作联系,强化税收政策和法规的宣传,增强纳税人的纳税意识等。

纳税人必须按照税法规定的期限设立税务登记、变更税务登记或注销税务登记。

(一) 设立税务登记

1. 设立税务登记的范围

《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》)第十五条规定,企业,企业在外地设立的分支机构和从事生产、经营的场所,个体工商户和从事生产、经营的事业单位(以下统称从事生产、经营的纳税人)自领取营业执照之日起 30 日内,持有关证件,向税务机关申报办理税务登记。税务机关应当于收到申报的当日办理登记并发给税务登记证件。

《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》(以下简称《税收征收管理法实施细则》)第十二条规定,从事生产、经营以外的纳税人,除国家机关和个人外,应当自纳税义务发生之日起 30 日内,持有关证件向所在地的主管税务机关申报办理税务登记。

2. 设立税务登记的时限要求

需要办理税务登记的组织,若资料齐全、符合法定形式、填写内容完整的,税务机关受理后可以即时办结。首次办理涉税事宜时,应对税务机关依据市场监督管理等部门共享信息制作的《“多证合一”登记信息确认表》进行确认,对其中不全的信息进行补充,对不准确的信息进行更正。

纳税人采用新办纳税人“套餐式”服务的,可一并办理以下涉税事项:电子税务局开户、登记信息确认、财务会计制度及核算软件备案、纳税人存款账户账号报告、增值税一般纳税人登记、发票票种核定、增值税专用发票最高开票限额审批、实名办税、增值税税控系统专用设备初始发行、发票领用。

(二) 变更税务登记

1. 变更税务登记的适用范围

变更税务登记是指纳税人办理税务登记后,因税务登记内容发生变化,向税务机关申请将税

务登记内容重新调整为与实际情况一致的一种税务登记管理制度。变更税务登记的适用范围如下：

- (1) 改变纳税人名称、法定代表人的。
- (2) 改变住所、经营地点的(不含改变主管税务机关的)。
- (3) 改变经济性质或企业类型的。
- (4) 改变经营范围、经营方式的。
- (5) 改变产权关系的。
- (6) 改变注册资金的。

2. 变更税务登记的时限要求

《税收征收管理法实施细则》第十四条规定,纳税人税务登记内容发生变化的,应当自工商行政管理机关(现称为市场监督管理部门)或者其他机关办理变更登记之日起 30 日内,持有关证件向原税务登记机关申报办理变更税务登记。

纳税人税务登记内容发生变化,不需要到工商行政管理机关或者其他机关办理变更登记的,应当自发生变化之日起 30 日内,持有关证件向原税务登记机关申报办理变更税务登记。

(三) 注销税务登记

1. 注销税务登记的适用范围

注销税务登记的适用范围如下：

- (1) 纳税人发生解散、破产、撤销的。
- (2) 纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照的。
- (3) 纳税人因住所、经营地点或产权关系变更而涉及改变主管税务机关的。
- (4) 纳税人发生的其他应办理注销税务登记情况的。

2. 注销税务登记的时限要求

《税收征收管理法实施细则》第十五条规定,纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形,依法终止纳税义务的,应当在向工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记前,持有关证件向原税务登记机关申报办理注销税务登记;按照规定不需要在工商行政管理机关或者其他机关办理注册登记的,应当自有关机关批准或者宣告终止之日起 15 日内,持有关证件向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

第十六条规定,纳税人因住所、经营地点变动,涉及改变税务登记机关的,应当在向工商行政管理机关或者其他机关申请办理变更或者注销登记前或者住所、经营地点变动前,向原税务登记机关申报办理注销税务登记,并在 30 日内向迁达地税务机关申报办理税务登记。

纳税人被工商行政管理机关吊销营业执照或者被其他机关予以撤销登记的,应当自营业执照被吊销或者被撤销登记之日起 15 日内,向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

纳税人在办理注销登记前,应当向税务机关结清应纳税款、滞纳金、罚款、缴销发票、税务登记证件和其他税务证件。

二、税务登记的管理

1. 税务登记证的使用范围

除按照规定不需要发给税务机关登记证件的外,纳税人办理下列事项时,必须持税务登记证件:

- (1) 开立银行账户。
- (2) 申请减税、免税、退税。

- (3) 申请办理延期申报,延期缴纳税款。
- (4) 领购发票。
- (5) 填报《跨区域涉税事项报告表》。
- (6) 办理停业、歇业。
- (7) 其他有关税务事项。

2. 税务登记的审验

(1) 税务机关对税务登记证实行定期验证和换证制度。纳税人应当在规定的期限内持有关证件到主管税务机关办理验证或者换证手续。

(2) 纳税人应当将税务登记证正本在其生产、经营场所或者办公场所公开悬挂,接受税务机关检查。

(3) 纳税人遗失税务登记证的,应当在 15 日内书面报告主管税务机关,并登报声明作废。

(4) 根据《国家税务总局关于创新跨区域涉税事项报验管理制度的通知》(税总发〔2017〕103 号),纳税人跨区域经营前不再开具相关证明,改为填报《跨区域涉税事项报告表》。纳税人跨省(自治区、直辖市和计划单列市)临时从事生产经营活动的,不再开具《外出经营活动税收管理证明》,改向机构所在地的国税机关填报《跨区域涉税事项报告表》。纳税人在省(自治区、直辖市和计划单列市)内跨县(市)临时从事生产经营活动的,是否实施跨区域涉税事项报验管理由各省(自治区、直辖市和计划单列市)税务机关自行确定。

取消跨区域涉税事项报验管理的固定有效期。税务机关不再按照 180 天设置报验管理的固定有效期,改按跨区域经营合同执行期限作为有效期限。合同延期的,纳税人可向经营地或机构所在地的国税机关办理报验管理有效期限延期手续。

实务链接

税务登记新政

根据《国务院办公厅关于加快推进“五证合一、一照一码”登记制度改革的通知》(国办发〔2016〕53 号),自 2016 年 10 月 1 日起,正式实施“五证合一、一照一码”登记制度。

“五证合一、一照一码”登记制度,是指在 2016 年 10 月 1 日全面实施工商营业执照、组织机构代码证、税务登记证“三证合一”登记制度改革的基础上,再整合社会保险登记证和统计登记证,通过“一窗受理、互联互通、信息共享”方式,由工商行政管理机关依法审查后核发 1 个加载法人和其他组织统一社会信用代码的营业执照的登记制度。在更大范围、更深层次实现信息共享和业务协同,巩固和扩大“三证合一”登记制度改革成果,进一步为企业开办和成长提供便利化服务,降低创业准入的制度性交易成本,优化营商环境,激发企业活力,推进大众创业、万众创新,促进就业增加和经济社会持续健康发展。

“五证合一”后,取消社会保险登记证和统计登记证的定期验证和换证制度,改为企业按规定自行向工商行政管理机关报送年度报告并向社会公示。

三、账簿、凭证管理

账簿、凭证管理制度的内容包括以下方面:

- (1) 从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照或者发生纳税义务之日起 15 日内,按照

国家有关规定设置账簿(指总账、明细账、日记账及其他辅助性账簿)。其中,总账、日记账应当采用订本式。账簿、会计凭证和报表,应当使用中文。

《税收征收管理法实施细则》第二十三条规定,生产、经营规模小又确无建账能力的纳税人,可以聘请经批准从事会计代理记账业务的专业机构或者财会人员代为建账和办理账务。

第二十五条规定,扣缴义务人应当自税收法律、行政法规规定的扣缴义务发生之日起10日内,按照所代扣、代收的税种,分别设置代扣代缴、代收代缴税款账簿。

(2)《税收征收管理法实施细则》第二十六条规定,纳税人、扣缴义务人会计制度健全,能够通过计算机正确、完整计算其收入和所得或者代扣代缴、代收代缴税款情况的,其计算机输出的完整的书面会计记录,可视同会计账簿。

四、纳税申报管理

(一) 纳税申报方式

我国目前的纳税申报方式主要有以下三种:

(1) 直接申报。直接申报又称自行申报,是指纳税人、扣缴义务人在规定的申报期限内,直接到主管税务机关办理纳税申报或扣缴税款的纳税申报方式。

(2) 邮寄申报。邮寄申报是指纳税人、扣缴义务人采用邮寄方式向主管税务机关办理纳税申报或扣缴税款的纳税申报方式。邮寄申报必须使用税务机关发放的专用信封,必须寄挂号信,并保管好邮件收据,以此作为纳税申报的凭据。邮寄申报以寄出的邮戳日期为实际申报日期。

(3) 数据电文申报。数据电文申报又称电子申报,是指纳税人、扣缴义务人经税务机关批准,经由电子、光学或类似手段生成、储存或传递纳税申报或扣缴税款的纳税申报方式。纳税人采取数据电文申报方式办理纳税申报的,应当按照税务机关规定的期限和要求保存有关资料,并定期书面报送主管税务机关。

实务链接

数据电文申报包括网络申报、电话申报、手机短信申报等方式。

纳税人采取数据电文申报方式办理纳税申报的,以税务机关计算机网络系统收到该数据电文的时间为实际申报时间。

除上述几种纳税申报方式外,实行定期定额缴纳税款的纳税人,可以采取简易申报、简并征期等纳税申报方式。其中,简易申报是指实行定期定额缴纳税款的纳税人在法律、行政法规规定的期限或者在税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限内缴纳税款的,税务机关可以视同申报;简并征期是指实行定期定额缴纳税款的纳税人,经税务机关批准,可以采取将纳税期限合并为按季、半年、年的方式缴纳税款,具体期限由省级税务机关根据具体情况确定。

实务链接

生产、经营规模小又确无申报能力的纳税人可委托具有税务代理资格的税务代理机构在规定的申报期内办理纳税申报手续。

(二) 纳税申报期限

纳税申报期限是指税收法律、法规规定或者税务机关依照税收法律、法规的规定确定的纳

税人、扣缴义务人向税务机关办理申报应纳和纳税的期限。

纳税申报期限是根据各个税种的特点确定的。各个税种的纳税申报期限因征收对象、计税环节的不同而不同。同一税种的纳税申报期限也可能因为纳税人的经营情况、财务会计核算方法、应纳税额的不同而不同。

纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关按各税种的有关规定确定;不能按期纳税申报的,实行按次申报纳税。

纳税申报期限内遇有法定的节假日的,申报期限可以依法向后顺延。纳税人、扣缴义务人办理纳税申报期限的最后一日是法定节假日的,以休假日期满的次日为最后一日;在期限内连续3日以上法定节假日的,按休假日天数顺延。

提醒

自2026年1月1日起施行的《增值税法》中,正式以“计税期间”替代原“纳税期限”。增值税的计税期间分别为10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体计税期间,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定。不经常发生应税交易的纳税人,可以按次纳税。

纳税人以1个月或者1个季度为一个计税期间的,自期满之日起15日内申报纳税。

纳税人以10日或者15日为一个计税期间的,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。

(三) 纳税申报的内容

纳税申报的内容主要包括以下两个方面:

(1) 纳税申报表或者代扣代缴税款报告表、代收代缴税款报告表。纳税人和扣缴义务人在填报纳税申报表或代扣代缴税款报告表、代收代缴税款报告表时,应将税种、税目、应纳税项目或者应代扣代缴、代收代缴税款项目,计税依据,扣除项目及标准,适用税率或者单位税额,应退税项目及税额、应减免税项目及税额,应纳税额或者应代扣代缴、代收代缴税额,税款所属期限、延期缴纳税款、欠税、滞纳金等内容逐项填写清楚。

(2) 与纳税申报有关的资料或证件。与纳税申报有关的资料或证件主要有财务会计报表和其他纳税资料。

① 财务会计报表。财务会计报表是根据会计账簿记录及其他有关反映生产、经营情况的资料,按照规定的指标体系、格式和序列编制的,用以反映企业、事业单位或其他经济组织在一定时期内经营活动情况或预算执行情况结果的报告文件。不同纳税人由于其生产经营的内容不同,所使用的财务会计报表也不一样,需要向税务机关报送的财务会计报表种类也不同。

② 其他纳税资料。例如,与纳税有关的经济合同、协议书,外出经营活动税收管理证明,境内外公证机关出具的有关证件,个人工资及收入证明等。

五、税款征收

税款征收制度是指税务机关按照税法规定,将纳税人应纳的税款收缴入库的法定制度。税款征收是税收征收管理的中心环节,直接关系到国家税收的及时、足额入库。

(一) 税款征收的方式

税款征收的方式主要包括以下四种:

1. 查账征收

查账征收适用于财务会计制度较为健全、能够认真履行纳税义务的纳税单位。

2. 核定征收

核定征收包括以下几种：

- (1) 查定征收。查定征收适用于账册不够健全,但能够控制原材料或进销货的纳税单位。
- (2) 查验征收。查验征收适用于经营品种单一,经营地点、时间、商品来源不固定的纳税单位。
- (3) 定期定额征收。定期定额征收适用于无完整考核依据的小型纳税单位。
- (4) 核定应税所得率。核定应税所得率适用于收入总额或成本费用支出额能够正确核算的纳税单位。

3. 代扣代缴

代扣代缴是指按照税法规定,负有扣缴税款义务的单位和个人,负责对纳税人应纳的税款进行代扣代缴的一种方式。也就是说,由支付人在向纳税人支付款项时,从所支付的款项中依法直接扣收税款并代为缴纳。

4. 代收代缴

代收代缴是指按照税法规定,负有收缴税款义务的单位和个人,负责对纳税人应纳的税款进行代收代缴的一种方式。也就是说,由与纳税人有经济业务往来的单位和个人在向纳税人收取款项时依法收取税款并代为缴纳。

(二) 税收滞纳金征收制度

纳税人未按照规定期限缴纳税款的,扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款万分之五的滞纳金。

同步训练题

一、单项选择题

1. 税务会计以()为准绳。

A. 会计制度	B. 会计准则
C. 财务会计	D. 国家税收法律法规
2. 企业所得税递延的前提是()。

A. 货币的时间价值	B. 持续经营	C. 纳税年度	D. 纳税主体
------------	---------	---------	---------
3. 下列各项中,不属于纳税申报方式的是()。

A. 代扣代缴	B. 直接申报	C. 邮寄申报	D. 数据电文申报
---------	---------	---------	-----------
4. 以下说法中,正确的是()。

A. 税务会计与财务会计的核算基础都是权责发生制	B. 税务会计核算和监督的对象是全部经济业务
C. 税务会计与财务会计是独立存在的	D. 税务会计与财务会计既有联系又有区别
5. 从事生产、经营的纳税人应当在领取营业执照之日起()日内按照规定设置总账、明细账、日记账及其他辅助性账簿。

A. 10	B. 15	C. 20	D. 30
-------	-------	-------	-------

6. 纳税人以 10 日或者 15 日为一个计税期间的,自期满之日起 5 日内预缴税款,于次月 1 日起()日内申报纳税并结清上月应纳税款。

- A. 10 B. 15 C. 20 D. 30

7. 纳税人与扣缴义务人未按照规定期限缴纳税款的,税务机关除责令限期缴纳外,从滞纳税款之日起,按日加收滞纳税款()的滞纳金。

- A. 万分之一 B. 万分之三 C. 万分之五 D. 万分之八

二、多项选择题

1. 税务会计的基本前提包括()。

- A. 纳税主体 B. 持续经营 C. 纳税会计期间 D. 货币时间价值

2. 税务会计的目标包括()。

- A. 向信息使用者提供有关企业财务状况、经营成果和现金流量的信息
B. 税务会计提供的信息可供税务部门审核、检查企业计税情况
C. 向税务会计信息使用者提供有助于税务决策的会计信息
D. 税务会计提供的信息有助于企业经营者合理选择纳税方案,科学进行税务筹划

3. 在下列说法中,正确的有()。

- A. 查账征收一般适用于财务会计制度健全的纳税单位
B. 查定征收适用于账册不够健全,但能够控制原材料或进销货的纳税单位
C. 查验征收适用于经营品种单一,经营地点、时间和商品来源不固定的纳税单位
D. 定期定额征收适用于无完整考核依据的小型纳税单位

三、思考题

1. 税收是如何影响会计工作的?
2. 税务会计与财务会计有什么联系与区别?

第二章

增值税会计

学习目标

- 了解增值税的概念、类型、征税范围、增值税税率及应纳税额的计算。
- 了解增值税专用发票的使用与管理。
- 掌握增值税会计账户的设置。
- 掌握增值税进项税额、进项税额转出及销项税额的会计核算。
- 熟悉增值税的纳税申报与缴纳。

增值税自1954年在法国开征以来,因其有效地解决了重复征税问题,迅速被世界其他国家采用,风靡全球。增值税在各国的迅速普及固然有多种原因,但增值税的中性、环环相扣的抵扣链条和利于彻底出口退税的特点无疑是最关键的。目前,世界上开征增值税的国家已占绝大多数,并且加入开征增值税行列的国家和地区还在不断增加。2016年5月1日起,我国全面推开营业税改征增值税试点,增值税全面取代了营业税。

我国于1979年在部分城市试行增值税。1982年,财政部制定了《增值税暂行办法》,并自1983年1月1日起在全国试行。1984年9月,在总结经验的基础上,国务院制定了《中华人民共和国增值税暂行条例(草案)》,并于1984年10月起施行。1993年12月13日,国务院发布了《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《增值税暂行条例》),并自1994年1月1日起施行。此时,我国的增值税属于生产型增值税。

为了进一步完善税制,国务院决定全面实施增值税转型改革。2008年11月5日,国务院公布了修订后的《增值税暂行条例》,并自2009年1月1日起施行。此时,我国的增值税从生产型增值税转型为消费型增值税。

2011年年底,国家决定开展营业税改征增值税(以下简称“营改增”)的工作。2012年1月1日起,上海市率先开展交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点。2013年8月1日起,交通运输业和部分现代服务业“营改增”试点在全国范围内开展。2014年1月1日起,铁路运输和邮政服务业纳入“营改增”试点。2014年6月1日起,电信业被纳入“营改增”试点范围。根据2016年3月23日发布的《财政部 税务总局关于全面推开营业税改征增值税试点的通知》(财税〔2016〕36号),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(“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。至此,我国增值税全面取代了营业税。

2024年12月25日,《增值税法》经我国第十四届全国人民代表大会常务委员第十三次会议表决通过,于2026年1月1日正式施行,《中华人民共和国增值税暂行条例》同时废止。作为核心配套法规,《中华人民共和国增值税法实施条例》(以下简称《增值税法实施条例》)于2025年12月25日由国务院公布,旨在细化法律规则、保障税制平稳衔接,并与《增值税法》同步实施。这标志着我国增值税制度完成了从暂行条例到正式法律的“历史性跨越”,是落实税收法定原则的关键一步。

第一节 增值税概述

一、增值税的概念

根据2026年1月1日施行的《增值税法》,增值税是对中华人民共和国境内发生应税交易(销售货物、服务、无形资产、不动产)以及进口货物的单位和个人,就应税交易的增值额或进口货物的组成计税价格征收的一种流转税。

提醒

原加工修理修配劳务并入生产生活服务大类。



微课
新增值税法
变化

二、增值税的特点

1. 增值额为税基

增值税以每个流转环节的销售额减去该环节外购项目金额后的余额(增值额)作为计税依据,仅对新增价值部分计税。

2. 价外税属性

增值税是一种价外税,增值税税额不包含在应税交易的销售额内。纳税人销售货物或服务时,需在发票上分别注明销售额和增值税税额。

3. 凭票抵扣的链条式征管

增值税实行“以票控税、链条抵扣”的征管机制。一般纳税人发生应税交易时,其应纳税额通常按“销项税额减去进项税额”计算。纳税人凭合法有效的增值税扣税凭证,可抵扣其在上一环节所承担的税款。这样,税款得以随交易逐环节向下传递,最后由最终消费者承担。

4. 简易计税补充

小规模纳税人适用简易计税方法,直接按销售额和征收率计算应纳增值税,不实行进项税额抵扣,本质是对流转额的简化计税。

三、增值税的类型

1. 生产型增值税

生产型增值税要求在计税时不允许将购入固定资产所负担的增值税进行抵扣,即不计入进

项税额。对全社会而言,生产型增值税的增值额相当于工资、利息、租金、利润和折旧额之和,大体上等同于国内生产总值的计算口径,因此,这种类型的增值税被称为生产型增值税。但是,这种类型的增值税实质上是对生产过程的固定资产耗费支出部分进行了重复课税,其在一定程度上有利于保证和增加国家财政收入,但也存在加重企业负担,抑制投资的现象。例如,对于固定资产构成比例较高的企业重复计税严重,不利于高新技术产业和基础工业的发展。

2. 收入型增值税

收入型增值税要求在计税时允许将购入固定资产所负担的增值税进行部分抵扣,即只允许将固定资产当期折旧部分所负担的增值税计入进项税额。对全社会而言,收入型增值税的增值额相当于社会产品中的国内收入。因此,这种类型的增值税被称为收入型增值税。但是,由于固定资产折旧是分期进行的,其金额的确定具有较大的人为性,且难以取得可靠的凭证。因此,收入型增值税难以准确计算增值税税额,在税收征管上比较困难。我国从未采用过此种类型的增值税。

3. 消费型增值税

消费型增值税要求在计税时允许将当期外购固定资产所负担的增值税一次性全部扣除,即将负担的增值税全部计入进项税额。对全社会而言,消费型增值税的增值额相当于当期国民消费总额,因此,这种类型的增值税被称为消费型增值税。这种类型的消费税使纳税人用于生产应税产品所耗用的全部外购项目(包括原材料、固定资产)可以进行抵扣,减轻了企业的负担。

第二节 增值税的征税范围

根据 2026 年 1 月 1 日起施行的《增值税法》和《增值税法实施条例》,增值税的征税范围包括应税交易(销售货物、服务、无形资产、不动产)以及进口货物。

一、应税交易

(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。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以及电力、热力、气体等。

(二) 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、金融服务以及信息技术服务、鉴证咨询服务、文化体育服务等生产生活服务。

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。

(1) 陆路运输服务。陆路运输服务是指通过陆路(地上或者地下)运送货物或者旅客的运输业务活动,包括铁路运输服务和其他陆路运输服务。

① 铁路运输服务是指通过铁路运送货物或者旅客的运输业务活动。

② 其他陆路运输服务是指铁路运输以外的陆路运输业务活动,包括公路运输、缆车运输、索道运输、地铁运输、城市轻轨运输等。

出租车公司向使用本公司自有出租车的出租车司机收取的管理费用,按照陆路运输服务缴纳增值税。

(2) 水路运输服务。水路运输服务是指通过江、河、湖、川等天然、人工水道或者海洋航道运送货物或者旅客的运输业务活动。水路运输服务包括程租业务和期租业务。

实务链接

远洋运输有程租业务、期租业务和光租业务。其中,程租业务是指远洋运输企业为租船人完成某一特定航次的运输任务并收取租赁费的业务。期租业务是指远洋运输企业将配备有操作人员的船舶承租给他人使用一定期限,在承租期内听候承租方调遣,不论是否经营,均按天向承租方收取租赁费,发生的固定费用均由船东负担的业务。程租业务和期租业务均按“交通运输服务——水路运输服务”计征增值税。光租业务是指远洋运输企业将船舶在约定的时间内出租给他人使用,不配备操作人员,不承担运输过程中发生的各种费用,只收取固定租赁费的业务活动。光租业务按“现代服务——租赁服务——经营租赁服务——有形动产经营租赁”计征增值税。

(3) 航空运输服务。航空运输服务是指通过空中航线运送货物或者旅客的运输业务活动。

实务链接

航空运输有湿租业务、干租业务。其中,湿租业务是指航空运输企业将配备有机组人员的飞机承租给他人使用一定期限,承租期内听候承租方调遣,不论是否经营,均按一定标准向承租方收取租赁费,发生的固定费用均由承租方承担的业务。湿租业务按“交通运输服务——航空运输服务”计征增值税。干租业务是指航空运输企业将飞机在约定的时间内出租给他人使用,不配备机组人员,不承担运输过程中发生的各种费用,只收取固定租赁费的业务。干租业务按“现代服务——租赁服务——经营租赁服务——有形动产经营租赁”计征增值税。

航天运输服务按照航空运输服务缴纳增值税。航天运输服务是指利用火箭等载体将卫星、空间探测器等空间飞行器发射到空间轨道的业务活动。

(4) 管道运输服务。管道运输服务是指通过管道设施输送气体、液体、固体物质的运输业务活动。

无运输工具承运业务按照交通运输服务缴纳增值税。无运输工具承运业务是指经营者以承运人身份与托运人签订运输服务合同,收取运费并承担承运人责任,然后委托实际承运人完成运输服务的经营活动。

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)。

(1) 邮政普遍服务。邮政普遍服务是指函件、包裹等邮件寄递,以及邮票发行、报刊发行和邮政汇兑等业务活动。函件是指信函、印刷品、邮资封片卡、无名址函件和邮政小包等。包裹是指按照封装上的名称与地址递送给特定个人或者单位的独立封装的物品,其重量不超过 50 千克,任何一边的尺寸不超过 150 厘米,长、宽、高合计不超过 300 厘米。

(2) 邮政特殊服务。邮政特殊服务是指义务兵平常信函、机要通信、盲人读物和革命烈士遗物的寄递等业务活动。

(3) 其他邮政服务。其他邮政服务是指邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动。

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。

(1) 基础电信服务。基础电信服务是指利用固网、移动网、卫星、互联网,提供语音通话服务的业务活动,以及出租或者出售带宽、波长等网络元素的业务活动。

(2) 增值电信服务。增值电信服务是指利用固网、移动网、卫星、互联网、有线电视网络,提供短信和彩信服务、电子数据和信息的传输及应用服务、互联网接入服务等业务活动。卫星电视信号落地转接服务,按照增值电信服务缴纳增值税。

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。

(1) 工程服务。工程服务是指新建、改建各种建筑物、构筑物的工程作业,包括与建筑物相连的各种设备或者支柱、操作平台的安装或者装设工程作业,以及各种窑炉和金属结构工程作业。

(2) 安装服务。安装服务是指生产设备、动力设备、起重设备、运输设备、传动设备、医疗实验设备及其他各种设备、设施的装配、安置工程作业,包括与被安装设备相连的工作台、梯子、栏杆的装设工程作业,以及被安装设备的绝缘、防腐、保温、油漆等工程作业。

固定电话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等经营者向用户收取的安装费、初装费、开户费、扩容费及类似收费,按照安装服务缴纳增值税。

(3) 修缮服务。修缮服务是指对建筑物、构筑物进行修补、加固、养护、改善,使之恢复原来的使用价值或者延长其使用期限的工程作业。

(4) 装饰服务。装饰服务是指对建筑物、构筑物进行修饰装修,使之美观或者具有特定用途的工程作业。

(5) 其他建筑服务。其他建筑服务是指上列工程作业之外的各种工程作业服务,如钻井(打井)、拆除建筑物或者构筑物、平整土地、园林绿化、疏浚(不包括航道疏浚)、建筑物平移、搭脚手架、爆破、矿山穿孔、表面附着物(包括岩层、土层、沙层等)剥离和清理等工程作业。

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。

(1) 贷款服务。贷款服务是指将资金贷与他人使用而取得利息收入的业务活动。

各种占用、拆借资金取得的收入,包括金融商品持有期间(含到期)利息(保本收益、报酬、资

金占用费、补偿金等)收入、信用卡透支利息收入、买入返售金融商品利息收入、融资融券收取的利息收入,以及融资性售后回租、押汇、罚息、票据贴现、转贷等业务取得的利息及利息性质的收入,按照贷款服务缴纳增值税。

融资性售后回租是指承租方以融资为目的,将资产出售给从事融资性售后回租业务的企业后,从事融资性售后回租业务的企业将该资产出租给承租方的业务活动。

以货币资金投资收取的固定利润或者保底利润,按照贷款服务缴纳增值税。

(2) 直接收费金融服务。直接收费金融服务是指为货币金融通及其他金融业务提供相关服务,并且收取费用的业务活动,包括提供货币兑换、账户管理、电子银行、信用卡、信用证、财务担保、资产管理、信托管理、基金管理、金融交易场所(平台)管理、资金结算、资金清算、金融支付等服务。

(3) 保险服务。保险服务是指投保人根据合同约定,向保险人支付保险费,保险人对于合同约定的可能发生的事故因其发生所造成的财产损失承担赔偿责任,或者当被保险人死亡、伤残、疾病或者达到合同约定的年龄、期限等条件时承担给付保险金责任的商业保险行为。保险服务包括人身保险服务和财产保险服务。

① 人身保险服务是指以人的寿命和身体为保险标的的保险业务活动。

② 财产保险服务是指以财产及其有关利益为保险标的的保险业务活动。

(4) 金融商品转让。金融商品转让是指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品所有权的业务活动。其他金融商品转让包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品的转让。

6. 生产生活服务

在《增值税法》下,原税制下的“现代服务”与“生活服务”合并为“生产生活服务”。这一合并具有经济实质上的合理性,因为原“现代服务”(如研发、信息技术、商务辅助等)主要作为生产经营的中间投入,本质上是生产性服务;而“生活服务”则直接用于满足居民最终消费。两者合并体现了从服务功能(生产/生活)到统一税率档次的简并逻辑。

生产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,包括加工修理修配服务(原加工修理修配劳务)、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、商务辅助服务以及其他现代服务。以下(1)—(10)属于生产服务。

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。以下(11)—(16)属于生活服务。

生产生活服务具体包括以下内容:

(1) 加工修理修配服务。加工修理修配服务是指在境内有偿提供加工、修理修配服务。其中,加工服务是指受托加工货物,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;修理修配服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、修理修配服务不包括在内。

加工修理修配服务属于典型的生产性服务,其目的是恢复或提升货物的使用价值,直接服务于生产经营环节。该项服务在原增值税制度中即被纳入应税范围,现继续作为“生产生活服务”类别下的重要组成部分。

(2) 研发和技术服务。研发和技术服务包括研发服务、合同能源管理服务、工程勘察勘探服务、专业技术服务。

① 研发服务又称技术开发服务,是指就新技术、新产品、新工艺或者新材料及其系统进行研究与试验开发的业务活动。

② 合同能源管理服务是指节能服务公司与用能单位以契约形式约定节能目标,节能服务公司提供必要的服务,用能单位以节能效果支付节能服务公司投入及其合理报酬的业务活动。

③ 工程勘察勘探服务是指在采矿、工程施工前后,对地形、地质构造、地下资源蕴藏情况进行实地调查的业务活动。

④ 专业技术服务是指气象服务、地震服务、海洋服务、测绘服务、城市规划、环境与生态监测服务等专项技术服务。

(3) 信息技术服务。信息技术服务是指利用计算机、通信网络等技术对信息进行生产、收集、处理、加工、存储、运输、检索和利用,并提供信息服务的业务活动,包括软件服务、电路设计及测试服务、信息系统服务、业务流程管理服务和信息系统增值服务。

① 软件服务是指提供软件开发服务、软件维护服务、软件测试服务的业务活动。

② 电路设计及测试服务是指提供集成电路和电子电路产品设计、测试及相关技术支持服务的业务活动。

③ 信息系统服务是指提供信息系统集成、网络管理、网站内容维护、桌面管理与维护、信息系统应用、基础信息技术管理平台整合、信息技术基础设施管理、数据中心、托管中心、信息安全服务、在线杀毒、虚拟主机等业务活动。信息系统服务包括网站对非自有的网络游戏提供的网络运营服务。

④ 业务流程管理服务是指依托信息技术提供的人力资源管理、财务经济管理、审计管理、税务管理、物流信息管理、经营信息管理和呼叫中心等服务的活动。

⑤ 信息系统增值服务是指利用信息系统资源为用户附加提供的信息技术服务,包括数据处理、分析和整合,数据库管理,数据备份,数据存储,容灾服务等。

(4) 文化创意服务。文化创意服务包括设计服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务。

① 设计服务是指把计划、规划、设想通过文字、语言、图画、声音、视觉等形式传递出来的业务活动。设计服务包括工业设计、内部管理设计、业务运作设计、供应链设计、造型设计、服装设计、环境设计、平面设计、包装设计、动漫设计、网游设计、展示设计、网站设计、机械设计、工程设计、广告设计、创意策划、文印晒图等。

② 知识产权服务是指处理知识产权事务的业务活动,包括对专利、商标、著作权、软件、集成电路布图设计的登记、鉴定、评估、认证、检索服务。

③ 广告服务是指利用图书、报纸、杂志、广播、电视、电影、幻灯、路牌、招贴、橱窗、霓虹灯、灯箱、互联网等各种形式为客户的商品、经营服务项目、文体节目或者通告、声明等委托事项进行宣传和提供相关服务的业务活动。广告服务包括广告代理和广告的发布、播映、宣传、展示等。

④ 会议展览服务是指为商品流通、促销、展示、经贸洽谈、民间交流、企业沟通、国际往来等举办或者组织安排的各项展览和会议的业务活动。

(5) 物流辅助服务。物流辅助服务包括航空服务、港口码头服务、货运客运场站服务、打捞救助服务、装卸搬运服务、仓储服务和收派服务。

① 航空服务包括航空地面服务和通用航空服务。

A. 航空地面服务是指航空公司、飞机场、民航管理局、航站等向在境内航行或者在境内机场

停留的境内外飞机或者其他飞行器提供的导航等劳务性地面服务的业务活动,包括旅客安全检查服务、停机坪管理服务、机场候机厅管理服务、飞机清洗消毒服务、空中飞行管理服务、飞机起降服务、飞行通信服务、地面信号服务、飞机安全服务、飞机跑道管理服务、空中交通管理服务等。

B. 通用航空服务是指为专业工作提供飞行服务的业务活动,包括航空摄影、航空培训、航空测量、航空勘探、航空护林、航空吊挂播洒、航空降雨、航空气象探测、航空海洋监测、航空科学实验等。

② 港口码头服务是指港务船舶调度服务、船舶通信服务、航道管理服务、航道疏浚服务、灯塔管理服务、航标管理服务、船舶引航服务、理货服务、系解缆服务、停泊和移泊服务、海上船舶溢油清除服务、水上交通管理服务、船只专业清洗消毒检测服务和防止船只漏油服务等为船只提供服务的业务活动。

港口设施经营人收取的港口设施保安费按照港口码头服务缴纳增值税。

③ 货运客运场站服务是指货运客运场站提供货物配载服务、运输组织服务、中转换乘服务、车辆调度服务、票务服务、货物打包整理、铁路线路使用服务、加挂铁路客车服务、铁路行包专列发送服务、铁路到达和中转服务、铁路车辆编解服务、车辆挂运服务、铁路接触网服务、铁路机车牵引服务等业务活动。

④ 打捞救助服务是指提供船舶人员救助、船舶财产救助、水上救助和沉船沉物打捞服务的业务活动。

⑤ 装卸搬运服务是指使用装卸搬运工具或者人力、畜力将货物在运输工具之间、装卸现场之间或者运输工具与装卸现场之间进行装卸和搬运的业务活动。

⑥ 仓储服务是指利用仓库、货场或者其他场所代客贮放、保管货物的业务活动。

⑦ 收派服务是指接受寄件人委托,在承诺的时限内完成函件和包裹的收件、分拣、派送服务的业务活动。

A. 收件服务是指从寄件人收取函件和包裹,并运送到服务提供方同城的集散中心的业务活动。

B. 分拣服务是指服务提供方在其集散中心对函件和包裹进行归类、分发的业务活动。

C. 派送服务是指服务提供方从其集散中心将函件和包裹送达同城的收件人的业务活动。

(6) 租赁服务。租赁服务包括融资租赁服务和经营租赁服务。

① 融资租赁服务是指具有融资性质和所有权转移特点的租赁活动。出租人根据承租人所要求的规格、型号、性能等条件购入有形动产或者不动产租赁给承租人,合同期内租赁物所有权属于出租人,承租人只拥有使用权,合同期满付清租金后,承租人有权按照残值购入租赁物,以拥有其所有权。不论出租人是否将租赁物销售给承租人,均属于融资租赁。

按照标的物的不同,融资租赁服务可分为有形动产融资租赁服务和不动产融资租赁服务。

融资性售后回租不按照本税目缴纳增值税。

② 经营租赁服务是指在约定时间内将有形动产或者不动产转让他人使用且租赁物所有权不变更的业务活动。按照标的物的不同,经营租赁服务可分为有形动产经营租赁服务和不动产经营租赁服务。

将建筑物、构筑物等不动产或者飞机、车辆等有形动产的广告位出租给其他单位或者个人用于发布广告,按照经营租赁服务缴纳增值税。水路运输的光租业务、航空运输的干租业务,属于经营租赁。

车辆停放服务、道路通行服务(包括过路费、过桥费、过闸费等)等按照不动产经营租赁服务

缴纳增值税。

(7) 鉴证咨询服务。鉴证咨询服务包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。

① 认证服务是指具有专业资质的单位利用检测、检验、计量等技术,证明产品、服务、管理体系符合相关技术规范、相关技术规范的强制性要求或者标准的业务活动。

② 鉴证服务是指具有专业资质的单位受托对相关事项进行鉴证,发表具有证明力的意见的业务活动,包括会计鉴证、税务鉴证、法律鉴证、职业技能鉴定、工程造价鉴证、工程监理、资产评估、环境评估、房地产土地评估、建筑图纸审核、医疗事故鉴定等。

③ 咨询服务是指提供信息、建议、策划、顾问等服务的活动,包括金融、软件、技术、财务、税收、法律、内部管理、业务运作、流程管理、健康等方面的咨询。

翻译服务和市场调查服务按照咨询服务缴纳增值税。

(8) 广播影视服务。广播影视服务包括广播影视节目(作品)的制作服务、发行服务和播映(含放映,下同)服务。

① 广播影视节目(作品)的制作服务是指进行专题(特别节目)、专栏、综艺、体育、动画片、广播剧、电视剧、电影等广播影视节目和作品制作的服务。其具体包括与广播影视节目和作品相关的策划、采编、拍摄、录音、音视频文字图片素材制作、场景布置、后期的剪辑、翻译(编译)、字幕制作、片头制作、片尾制作、片花制作、特效制作、影片修复、编目和确权等业务活动。

② 广播影视节目(作品)的发行服务是指以分账、买断、委托等方式,向影院、电台、电视台、网站等单位和个人发行广播影视节目(作品)及转让体育赛事等活动的报道及播映权的业务活动。

③ 广播影视节目(作品)的播映服务是指在影院、剧院、录像厅及其他场所播映广播影视节目(作品),以及通过电台、电视台、卫星通信、互联网、有线电视等无线或者有线装置播映广播影视节目(作品)的业务活动。

(9) 商务辅助服务。商务辅助服务包括企业管理服务、经纪代理服务、人力资源服务、安全保护服务。

① 企业管理服务是指提供总部管理、投资与资产管理、市场管理、物业管理、日常综合管理等服务的业务活动。

② 经纪代理服务是指各类经纪、中介、代理服务,包括金融代理、知识产权代理、货物运输代理、代理报关、法律代理、房地产中介、职业中介、婚姻中介、代理记账、拍卖等。

其中,货物运输代理服务是指接受货物收货人、发货人、船舶所有人、船舶承租人或者船舶经营人的委托,以委托人的名义,为委托人办理货物运输、装卸、仓储和船舶进出港口、引航、靠泊等相关手续的业务活动。代理报关服务是指接受进出口货物的收货人、发货人委托,代为办理报关手续的业务活动。

③ 人力资源服务是指提供公共就业、劳务派遣、人才委托招聘、劳动力外包等服务的业务活动。

④ 安全保护服务是指提供保护人身安全和财产安全,维护社会治安等的业务活动,包括场所住宅保安、特种保安、安全系统监控及其他安保服务。

(10) 其他现代服务。其他现代服务是指除加工修理修配服务、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、广播影视服务和商务辅助服务以外的现代服务。

(11) 文化体育服务。文化体育服务包括文化服务和体育服务。

① 文化服务是指为满足社会公众文化生活需求提供的各种服务,包括文艺创作、文艺表

演、文化比赛,图书馆的图书和资料借阅,档案馆的档案管理,文物及非物质文化遗产保护,组织举办宗教活动、科技活动、文化活动,提供游览场所。

② 体育服务是指组织举办体育比赛、体育表演、体育活动,以及提供体育训练、体育指导、体育管理的业务活动。

(12) 教育医疗服务。教育医疗服务包括教育服务和医疗服务。

① 教育服务是指提供学历教育服务、非学历教育服务、教育辅助服务的业务活动。

A. 学历教育服务是指根据教育行政部门确定或者认可的招生和教学计划组织教学,并颁发相应学历证书的业务活动,包括初等教育、初级中等教育、高级中等教育、高等教育等。

B. 非学历教育服务包括学前教育、各类培训、演讲、讲座、报告会等。

C. 教育辅助服务包括教育测评、考试、招生等服务。

② 医疗服务是指提供医学检查、诊断、治疗、康复、预防、保健、接生、防疫等方面的服务,以及与这些服务有关的提供药品、医用材料器具、救护车、病房住宿和伙食的业务。

(13) 旅游娱乐服务。旅游娱乐服务包括旅游服务和娱乐服务。

① 旅游服务是指根据旅游者的要求,组织安排交通、游览、住宿、餐饮、购物、文娱、商务等的业务活动。

② 娱乐服务是指为娱乐活动同时提供场所和服务的业务,如歌厅、舞厅、酒吧、台球、高尔夫球、保龄球、游艺(包括射击、狩猎、跑马、游戏机、蹦极、卡丁车、热气球、动力伞、射箭、飞镖等)。

(14) 餐饮住宿服务。餐饮住宿服务包括餐饮服务和住宿服务。

① 餐饮服务是指通过同时提供饮食和饮食场所的方式为消费者提供饮食消费服务的业务活动。

② 住宿服务是指提供住宿场所及配套服务等活动的,包括宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供的住宿服务。

(15) 居民日常服务。居民日常服务是指主要为满足居民个人及其家庭日常生活需求提供的服务,包括市容市政管理、家政、婚庆、养老、殡葬、照料和护理、救助救济、美容美发、摄影扩印等服务。

(16) 其他生活服务。其他生活服务是指除文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务和居民日常服务之外的生活服务。

(三) 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无形资产。其中,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。

(四) 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。

提醒

根据《增值税法》第六条的规定,有下列情形之一的,不属于应税交易,不征收增值税:

- (1) 员工为受雇单位或者雇主提供取得工资、薪金的服务。
- (2) 收取行政事业性收费、政府性基金。
- (3) 依照法律规定被征收、征用而取得补偿。
- (4) 取得存款利息收入。

二、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进口环节的增值税。

三、视同应税交易

根据《增值税法》第五条的规定,有下列情形之一的,视同应税交易,应当依照本法规定缴纳增值税:

- (1) 单位和个体工商户将自产或者委托加工的货物用于集体福利或者个人消费。
- (2) 单位和个体工商户无偿转让货物。
- (3) 单位和个人无偿转让无形资产、不动产或者金融商品。

提醒

视同应税交易并不是正常的会计销售行为,但要按照正常销售行为确认销项税额。其目的是保证增值税链条的完整性,防止出现只有进项税额而没有销项税额的情况,避免出现逃避纳税的现象。

新增值税法下,委托代销、货物用于对外投资、货物分配给股东,均按正常有偿应税交易计税。

四、兼营业务与混合业务的税务处理

(一) 兼营业务的税务处理

1. 兼营不同税率(征收率)业务

根据《增值税法》第十二条的规定,纳税人发生两项以上应税交易涉及不同税率、征收率的,应当分别核算适用不同税率、征收率的销售额;未分别核算的,从高适用税率。

例如,某科技公司某月同时开展两项业务,其中销售自研软件取得不含税销售额 100 万元(税率为 13%),提供软件技术咨询服务不含税销售额 50 万元(税率 6%)。

合规操作:该公司的销售自研服务和提供软件技术咨询服务应分别按 13%、6% 计税,当期销项税额 = $100 \times 13\% + 50 \times 6\% = 16$ 万元。

违规后果:若未分别核算两项业务销售额,需从高适用税率 13%,应纳税额 $= (100+50) \times 13\% = 19.5$ 万元,税负增加 3.5 万元。

2. 兼营优惠项目

根据《增值税法》第二十六条的规定,纳税人兼营增值税优惠项目的,应当单独核算增值税优惠项目的销售额;未单独核算的项目,不得享受税收优惠。

例如,某图书批发企业,销售享受增值税免税政策的中小学课本取得不含税销售额 200 万元,又销售应税教辅资料取得不含税销售额 150 万元(税率为 9%)。

合规操作:单独核算课本销售额和教辅资料销售额,课本部分可享受免税,仅需就教辅资料按 9% 计税,销项税额 $= 150 \times 9\% = 13.5$ 万元。

违规后果:若未单独核算两项销售额,全部业务不得享受免税优惠,需就 350 万元总额按 9% 计税,销项税额 $= 350 \times 9\% = 31.5$ 万元。

(二) 混合业务的税务处理

根据《增值税法》第十三条的规定,纳税人发生一项应税交易涉及两个以上税率、征收率的,按照应税交易的主要业务适用税率、征收率。

例如,某空调经销商销售空调并提供上门安装服务,该项交易既包含空调销售不含税销售额 80 万元(税率为 13%),又包含安装服务不含税销售额 20 万元(税率为 9%)。

合规操作:由于该项交易的主要业务是销售空调,安装服务是为实现销售的配套服务,属于一项应税交易涉及两个税率。则该交易按主要业务适用 13% 税率,不能拆分销售额分别计税,销项税 $= (80+20) \times 13\% = 13$ 万元。

违规后果:如果违规拆分,分别按 13% 和 9% 的税率计税,销项税额 $= 80 \times 13\% + 20 \times 9\% = 12.2$ 万元,会导致少缴税款,需全额补缴差额,并缴纳滞纳金和罚款,且面临纳税信用等级下降的风险。

混合业务的判断要点:业务之间具有明显的主附关系。主要业务居于主体地位,体现交易的实质和目的;附属业务是主要业务的必要补充,并以主要业务的发生为前提。

第三节 增值税的纳税人

在中华人民共和国境内发生应税交易(销售货物、服务、无形资产、不动产)以及进口货物的单位和个人,为增值税的纳税人。其中,单位包括企业、行政机关、事业单位、军事单位、社会组织及其他单位;个人包括个体工商户和自然人。

增值税纳税人可以分为增值税小规模纳税人和增值税一般纳税人。

一、增值税小规模纳税人

增值税小规模纳税人(以下简称“小规模纳税人”),是指年应征增值税销售额未超过 500 万元的纳税人。小规模纳税人通常按照销售额和征收率适用简易计税方法计算缴纳增值税,且不得抵扣进项税额。

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办理一般纳税人登记,按照一般计税方法计算缴纳增值税。

自然人属于小规模纳税人。不经常发生应税交易且主要业务不属于应税交易范围的非企业单位,可以选择按照小规模纳税人纳税。

根据国民经济和社会发展的需要,国务院可以对小规模纳税人的标准作出调整,报全国人民代表大会常务委员会备案。

实务链接

年应税销售额是指纳税人在连续不超过12个月或4个季度的经营期内累计应征增值税销售额;经营期含未取得销售收入的月份或季度。

偶然发生的销售无形资产、转让不动产销售额,不计入判定基数。

自行补充/更正、风控核查、稽查查补等调整的销售额,按纳税义务发生时间计入对应税款所属期。

二、增值税一般纳税人

增值税一般纳税人(以下简称“一般纳税人”)是指年应纳增值税销售额(以下简称“应税销售额”)超过小规模纳税人标准的企业和企业性单位。增值税一般纳税人的认定标准如下:

(1) 连续12个月或4个季度的年应税销售额超过500万元的,应在超标月份或季度的所属申报期结束后15日内办理一般纳税人登记。

(2) 年应税销售额未超过标准的小规模企业,会计核算健全,能准确核算并提供销项税额、进项税额的,可以向主管税务机关办理一般纳税人登记,并自办理登记的当期起按照一般计税方法计算缴纳增值税。

实务链接

单位和个体工商户年应征增值税销售额超过小规模纳税人标准的,应当向主管税务机关办理一般纳税人登记,并自超过小规模纳税人标准的当期起按照一般计税方法计算缴纳增值税。

纳税人登记为一般纳税人后,不得转为小规模纳税人。

第四节 增值税的税率与征收率

一、增值税的税率

根据《增值税法》第十条的规定,增值税的税率如下:

(1) 纳税人销售货物、加工修理修配服务、有形动产租赁服务,进口货物,除本条第二项、第四项、第五项规定外,税率为13%。

(2) 纳税人销售交通运输、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,销售或者进口下列货物,除本条第四项、第五项规定外,税率为9%:

① 农产品、食用植物油、食用盐。

② 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品。

- ③ 图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物。
- ④ 饲料、化肥、农药、农机、农膜。
- (3) 纳税人销售服务、无形资产,除本条第一项、第二项、第五项规定外,税率为6%。
- (4) 纳税人出口货物,税率为零;国务院另有规定的除外。
- (5) 境内单位和个人跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产,税率为零。

提醒

适用零税率不是简单地等同于免税。

“出口货物和跨境销售部分服务、无形资产适用零税率”是指除在出口环节免征增值税外,还要对该产品和服务在出口前已经缴纳的增值税进行退税,使该出口产品和应税服务在出口时完全不含增值税税款,从而以无税产品和应税服务进入国际市场,有利于出口。

二、增值税的征收率

根据《增值税法》第十一条的规定,适用简易计税方法计算缴纳增值税的征收率为3%,取消原5%的征收率档次。

表 2-1 新增值税法下增值税的税率表与征收率一览表

项 目	税率/征收率	具体适用范围
基本税率	13%	① 销售货物。 ② 提供加工修理修配服务、提供有形动产租赁服务。 ③ 进口货物
低税率	9%	① 农产品、食用植物油、食用盐。 ② 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、二甲醚、沼气、居民用煤炭制品。 ③ 图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物。 ④ 饲料、化肥、农药、农机、农膜
		① 提供交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁服务。 ② 销售不动产;转让土地使用权
低税率	6%	① 增值电信服务。 ② 金融服务。 ③ 生产服务生活。 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、鉴证咨询服务、广播影视服务、商务辅助服务等。 文化体育、教育医疗、旅游娱乐、餐饮住宿、居民日常服务等。 ④ 销售无形资产 技术、商标、著作权、自然资源使用权等,除土地使用权外
零税率	0%	① 纳税人出口货物(国务院另有规定的除外)。 ② 境内单位和个人跨境销售国务院规定范围内的服务、无形资产
简易计税征收率	3%	简易计税征收率统一为3%。 (2023年1月1日至2027年12月31日),小规模纳税人适用3%征收率的应税销售收入,减按1%征收

第五节 增值税应纳税额的计算与税收优惠

一、一般纳税人增值税销项税额的计算

销项税额是指纳税人发生应税交易,按照销售额乘以对应的税率计算的增值税税额。增值税销项税额的计算公式如下:

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

由于增值税是价外税,式中的“销售额”不包括销项税额。纳税人采用销售额和销项税额合并定价方法的,应按照下列公式计算销售额:

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

(一) 销售货物销售额的确认

1. 一般销售业务销售额的确认

销售额是指纳税人发生应税交易取得的与之相关的价款,包括货币和非货币形式的经济利益对应的全部价款,不包括按照一般计税方法计算的销项税额。

上述所称全部价款,不包括纳税人代为收取的下列税费或者款项:

- (1) 政府性基金或者行政事业性收费。
- (2) 受托加工应征消费税的消费品所产生的消费税。
- (3) 车辆购置税、车船税。
- (4) 以委托方名义开具发票代委托方收取的款项。

提醒

原增值税制度中,销售额包括向购买方收取的全部价款和价外费用,其中价外费用包括手续费、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、运输装卸费及其他各种性质的价外收费。

新增增值税法没有“价外费用”这个词了,只需按“相关性+排除项”判定即可,即只是因为这笔销售收到的钱物,除了代收的政府性基金或者行政事业性收费、代收代缴的消费税、代为收取的车辆购置税和车船税、以委托方名义开具发票代委托方收取的款项这四项外,都算销售额。要指出的是,手续费、违约金等这些项目,实务中收时大多是“含税价”,要先换算为不含税价。

2. 特殊情况下销售额的确认

特殊情况下销售额的确认主要包括以下5种:

(1) 包装物押金。

① 纳税人为销售一般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年以内又未逾期的,不并入销售额征税。

其中，“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，均应并入销售额征税。对于个别包装物周转使用期限较长的，报经税务机关确定后，可适当放宽逾期期限。

② 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。

提醒

纳税人向购买方收取的包装物押金，应视为含税收入，在征税时先换算成不含税收入，再并入销售额。

(2) 采取折扣方式销售。

① 商业折扣。商业折扣又称折扣销售，是指企业为促进商品销售而在商品标价上给予的价格扣除。如果销售额和折扣额是在同一张发票上分别注明的，可按折扣后销售额计算增值税。

注意，如果销售方将自产、委托加工或购买的货物用于实物折扣，如“买一赠一”等捆绑销售，若合规开票，即在同一张发票金额栏，分别列主商品、赠品原价及对应折扣额，则可按折扣后总价计税；若不合规开票，仅列主商品、赠品未体现或折扣列在备注栏，则赠品应视同应税交易计税，主商品与赠品分别算销项税额。

② 现金折扣。现金折扣又称销售折扣，是指销货方为了及时收回款项而给予购买方的一种折扣方法。现金折扣形式必须以货款总价作为销售额计算增值税。

(3) 以旧换新方式销售。

① 采取以旧换新销售货物的，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。

② 对金银首饰以旧换新业务，可按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税，即可扣减旧金银首饰的收购价格。

(4) 以物易物方式销售。以物易物的双方都应做购销处理，以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额，以各自收到的货物核算购货款并计算进项税额。

实务链接

如果收到的货物不能取得相应的增值税专用发票或其他合法扣税凭证的，不能抵扣进项税额。

(5) 还本方式销售。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。还本方式销售货物，按货物的销售价格征收增值税，不得扣减还本支出。

(二) 各项服务销售额的确认

1. 交通运输服务销售额的确认

(1) 交通运输业纳税人有偿提供交通运输服务，以发生应税交易取得的与之相关的全部价款为增值税计税依据。

(2) 将承揽的运输业务分给其他单位或者个人的,以发生应税交易取得的与之相关的全部价款,扣除其支付给其他单位或者个人的运输费用后的余额为销售额。

(3) 纳税人提供国际货物运输代理服务,以发生应税交易取得的与之相关的全部价款,扣除支付给国际运输企业的国际运输费用后的余额为销售额。国际货物运输代理服务是指接受货物收货人或其代理人、发货人或其代理人、运输工具所有人、运输工具承租人或运输工具经营人的委托,以委托人的名义或者以自己的名义,在不直接提供货物运输服务的情况下,直接为委托人办理货物的国际运输、从事国际运输的运输工具进出港口、联系安排引航、靠泊、装卸等货物和船舶代理相关业务手续的业务活动。

(4) 航空运输企业的销售额,不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款。

2. 邮政服务销售额的确认

(1) 各省、自治区、直辖市和计划单列市邮政企业(以下称总机构)应当汇总计算总机构及其所属邮政企业(以下称分支机构)提供邮政服务的增值税应纳税额,抵减分支机构提供邮政服务已缴纳(包括预缴和查补,下同)的增值税额后,向主管税务机关申报纳税。总机构汇总的销售额,为总机构及其分支机构提供邮政服务的销售额。总机构汇总的进项税额,是指总机构及其分支机构提供邮政服务而购进货物、接受加工修理修配服务和应税服务,支付或者负担的增值税额。

(2) 分支机构提供邮政服务,按照销售额和预征率计算应预缴税额,按月向主管税务机关申报纳税,不得抵扣进项税额。应预缴税额的计算公式如下:

$$\text{应预缴税额} = (\text{销售额} + \text{预订款}) \times \text{预征率}$$

销售额为分支机构对外(包括向邮政服务接受方和本总、分支机构外的其他邮政企业)提供邮政服务取得的收入,预订款为分支机构向邮政服务接受方收取的预订款。销售额不包括免税项目的销售额,预订款不包括免税项目的预订款。

3. 电信服务销售额的确认

(1) 纳税人提供电信业服务时,附带赠送用户识别卡、电信终端等货物或者电信业服务的,以发生应税交易取得的与之相关的全部价款进行分别核算,按各自适用的税率计算缴纳增值税。

(2) 中国移动通信集团公司、中国联合网络通信集团有限公司、中国电信集团公司及其成员单位通过手机短信公益特服号为公益性机构接受捐款服务,以发生应税交易取得的与之相关的全部价款,扣除支付给公益性机构捐款后的余额为销售额。

(3) 境内单位和个人向中华人民共和国境外单位提供电信业服务,免征增值税。

(4) 以积分兑换形式赠送的电信业服务,不征收增值税。

4. 建筑服务销售额的确认

(1) 建筑服务销售额为纳税人发生应税交易取得的与之相关的全部价款。

(2) 纳税人提供建筑服务适用简易计税方法的,以发生应税交易取得的与之相关的全部价款扣除支付的分包款后的余额为销售额。

5. 金融服务销售额的确认

(1) 贷款服务,以提供贷款服务取得的全部利息及利息性质的收入为销售额。

(2) 直接收费金融服务,以提供直接收费金融服务收取的手续费、佣金、酬金、管理费、服务费、经手费、开户费、过户费、结算费、转托管费等各类费用为销售额。

(3) 金融商品转让,按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。销售额的计算公式如下:

$$\text{销售额} = \text{卖出价} - \text{买入价}$$

转让金融商品出现的正负差,按盈亏相抵后的余额为销售额。若相抵后出现负差,可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵,但年末时仍出现负差的,不得转入下一个会计年度。金融商品的买入价,可以选择按照加权平均法或者移动加权平均法进行核算,选择后 36 个月内不得变更。金融商品转让,不得开具增值税专用发票。

(4) 自 2018 年 1 月 1 日起,金融机构开展贴现、转贴现业务,以其实际持有票据期间取得的利息收入作为贷款服务销售额计算缴纳增值税。此前贴现机构已就贴现利息收入全额缴纳增值税的票据,转贴现机构转贴现利息收入继续免征增值税。

6. 生产生活服务销售额的确认

(1) 经纪代理服务,以发生应税交易取得的与之相关的全部价款,扣除符合条件的代收代付款项后的余额为销售额。

(2) 客运场站服务,以发生应税交易取得的与之相关的全部价款,扣除支付给承运方运费后的余额为销售额。

(3) 旅游服务,可以选择以发生应税交易取得的与之相关的全部价款,扣除向旅游服务购买方收取并支付给其他单位或者个人的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费和支付给其他接团旅游企业的旅游费用后的余额为销售额。选择该办法计算销售额的纳税人,向旅游服务购买方收取并支付的上述费用,不得开具增值税专用发票,可以开具普通发票。

(三) 无形资产销售额的确认

纳税人转让无形资产,以从受让方取得的货币、货物和其他经济利益为销售额。

(四) 不动产销售额的确认

房地产开发企业中的一般纳税人销售其开发的房地产项目(选择简易计税方法的房地产老项目除外),以发生应税交易取得的与之相关的全部价款,扣除受让土地时向政府部门支付的土地价款后的余额为销售额。其计算公式如下:

$$\text{销售额} = \text{全部价款} - \text{受让土地时向政府部门支付的土地价款}$$

(五) 视同应税交易销项税额的计算

纳税人发生视同应税交易无销售价格的,或者销售货物、服务、无形资产及不动产价格明显偏低并无正当理由的,按下列顺序核定销售额:

- (1) 按照纳税人最近时期销售同类货物、服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。
- (2) 按照其他纳税人最近时期销售同类货物、服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。
- (3) 按组成计税价格确定。组成计税价格的计算公式如下:

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \quad (2-1)$$

式(2-1)中所称的成本,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。

式(2-1)中的成本利润率为 10%,国务院税务主管部门可以根据行业成本利润实际情况调整成本利润率。

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。其组成计税价格的计算公式如下:

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

应征消费税的货物,其成本利润率不一定为 10%,按国家税务总局明确的全国平均标准执行。

【例 2-1】 某食品厂为增值税一般纳税人,2026 年 1 月 4 日销售一批甲产品,开具专用发票,不含税价为 600 000 元,另收取包装物押金 3 000 元。1 月 20 日,将该食品厂自产的一批乙产品 500 件,每件成本价为 300 元,成本利润率为 10%,全部发放给本企业职工(假设乙产品无同类产品市场价格)。计算该食品厂 2026 年 1 月的销项税额(适用税率为 13%)。

$$\text{甲产品销售额} = 600\,000 (\text{元})$$

$$\text{销售甲产品销项税额} = 600\,000 \times 13\% = 78\,000 (\text{元})$$

$$\text{乙产品组成计税价格} = 500 \times 300 \times (1 + 10\%) = 165\,000 (\text{元})$$

$$\text{发放乙产品销项税额} = 165\,000 \times 13\% = 21\,450 (\text{元})$$

$$\text{食品厂 2026 年 1 月销项税额} = 78\,000 + 21\,450 = 99\,450 (\text{元})$$

二、一般纳税人增值税进项税额的计算

(一) 增值税进项税额的含义

增值税进项税额是指纳税人购进货物、服务、无形资产或者不动产支付或者负担的增值税税额。

(二) 准予抵扣进项税额的确认

(1) 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税税额。一般纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产的进项税额,为增值税专用发票(含税控机动车统一发票)注明的增值税税额。一般纳税人接受投资转入的货物,以及接受捐赠转入的货物,其扣税凭证符合规定的,允许抵扣进项税额。

【例 2-2】 某食品厂为增值税一般纳税人,2026 年 1 月 8 日采购一批原材料,货款已付,取得增值税专用发票,注明不含税价 300 000 元;支付采购途中的运费,取得货物运输增值税专用发票,注明不含税价 4 000 元。计算该食品厂 2026 年 1 月的进项税额(假设专用发票当月均已勾选认证)。

$$\text{采购原材料可抵扣的进项税额} = 300\,000 \times 13\% = 39\,000 (\text{元})$$

$$\text{支付运费可抵扣的进项税额} = 4\,000 \times 9\% = 360 (\text{元})$$

$$\text{食品厂 2026 年 1 月进项税额} = 39\,000 + 360 = 39\,360 (\text{元})$$

(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税额。一般纳税人进口货物的进项税额,为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税额。

对于进口货物,若海关进口增值税专用缴款书上既标明代理进口单位名称,又标明委托进口单位名称的,则只准予其中取得专用缴款书原件的单位抵扣税额。

(3) 自境外单位或者个人购进服务、无形资产或者境内不动产取得的完税凭证上列明的增值税税额。

(4) 按农产品收购发票和农产品销售发票计算的进项税额。农产品收购发票是由收购农

业生产者生产初级农产品的纳税人(一般为一般纳税人),向主管税务机关申领后自行开具的一种普通发票。农产品销售发票是指农业生产者销售自产初级农产品时开具的增值税普通发票(含电子普通发票)。

一般纳税人购进农产品,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农产品销售发票计算的进项税额,计算公式如下:

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times 9\%$$

若纳税人购进用于生产销售或委托加工 13% 税率货物的农产品,按照 10% 的扣除率计算进项税额。

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times 10\%$$

提示

购入时按 9% 计算抵扣进项税额,若确认用于生产 13% 税率的货物,在领用环节时再加计抵扣 1%。

(5) 取得税务局为小规模纳税人代开的增值税专用发票上注明的增值税税额。一般纳税人取得由税务局为小规模纳税人代开的增值税专用发票的,可按照代开的增值税专用发票上注明的税额抵扣进项税额。

(6) 取得符合规定的国内旅客运输服务凭证、桥闸通行费凭证,分为凭票勾选抵扣和计算申报抵扣。

① 凭票勾选抵扣。与本单位签订了劳动合同的员工,以及本单位作为用工单位接受的劳务派遣员工发生的国内旅客运输服务,如取得增值税专用发票、增值税电子普通发票和收费公路道路通行费增值税电子普通发票,按票面注明的税额抵扣进项税额。

② 计算申报抵扣。

取得注明旅客身份信息的航空电子客票行程单,计算公式如下:

$$\text{进项税额} = (\text{票价} + \text{燃油附加费}) \div (1 + 9\%) \times 9\%$$

取得注明旅客身份信息的铁路车票,计算公式如下:

$$\text{进项税额} = \text{票面金额} \div (1 + 9\%) \times 9\%$$

取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票,计算公式如下:

$$\text{进项税额} = \text{票面金额} \div (1 + 3\%) \times 3\%$$

桥闸通行费(税务机关监制的纸质发票),计算公式如下:

$$\text{进项税额} = \text{票面金额} \div (1 + 5\%) \times 5\%$$

(三) 进项税额的抵扣操作

1. 通过增值税发票综合服务平台勾选认证抵扣

通过增值税发票综合服务平台(税务数字账务)勾选认证后直接抵扣的凭证,包括增值税专用发票(含代开)、机动车销售统一发票、收费公路道路通行费增值税电子普通发票以及稽核比对相符的海关进口增值税专用缴款书。

2. 计算抵扣进项(无须勾选)

需要计算抵扣进项税额的发票,包括农产品收购发票和销售发票、国内旅客运输凭证、桥闸

通行费(税务机关监制的纸质发票)。

(四) 进项税额加计抵减

(1) 2023年1月1日至2027年12月31日,先进制造业(高新技术企业中的制造业一般纳税人),且需同时满足制造业销售额占比大于50%、列入年度享受政策企业清单、无违法违规记录等条件,进项税额加计抵减比例为5%。

(2) 2023年1月1日至2027年12月31日,工业母机企业(生产销售先进工业母机主机、关键功能部件、数控系统的增值税一般纳税人),且需同时满足特定量化指标、列入工业和信息化部等部门年度清单等条件,进项税额加计抵减比例为15%。

(3) 2023年1月1日至2027年12月31日,集成电路企业(集成电路设计、生产、封测、装备、材料五类企业一般纳税人),且需同时满足特定量化指标、列入工业和信息化部等部门年度清单等条件,进项税额加计抵减比例为15%。

(五) 不得抵扣的进项税额

1. 不得抵扣进项税额的总原则与法定目录

《增值税法》第二十二条规定了不得抵扣进项税额的总原则与法定目录。根据《增值税法》第二十二条的规定,纳税人的下列进项税额不得从其销项税额中抵扣:

- (1) 适用简易计税方法计税项目对应的进项税额。
- (2) 免征增值税项目对应的进项税额。
- (3) 非正常损失项目对应的进项税额。
- (4) 购进并用于集体福利或者个人消费的货物、服务、无形资产、不动产对应的进项税额。
- (5) 购进并直接用于消费的餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务对应的进项税额。
- (6) 国务院规定的其他进项税额。

提醒

第(3)项所称非正常损失,是指因管理不善造成货物被盗、丢失、霉烂变质,以及因违反法律法规造成货物或者不动产被依法没收、销毁、拆除的情形。也就是说,因人为管理不善或违反法律法规造成货物、不动产损毁或没收,不得抵扣进项税额;因自然灾害导致货物、不动产损毁或没收,则允许正常抵扣进项税额。

第(3)项所称非正常损失项目包括非正常损失的购进货物,以及与之相关的加工修理修配服务和交通运输服务;非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物(不包括固定资产)、加工修理修配服务和交通运输服务;非正常损失的不动产,以及该不动产所耗用的购进货物和建筑服务;非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物和建筑服务。

另外,根据《增值税法实施条例》第二十一条的规定,纳税人购进贷款服务的利息支出,及其向贷款方支付的与该贷款服务直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用支出,对应的进项税额暂不得从销项税额中抵扣。

2. 不得抵扣进项税额的非应税交易

《增值税法实施条例》第二十二条,将不得抵扣进项税额的原则落实到非应税交易。

根据《增值税法实施条例》第二十二条的规定,纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产,用于同时符合下列情形的非应税交易(以下统称不得抵扣非应税交易),对应的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(1) 发生增值税法第三条至第五条以外的经营活动,并取得与之相关的货币或者非货币形式的经济利益。

(2) 不属于增值税法第六条规定的情形。

也就是说,新增税法下,非应税交易分为两类,一类是不可抵扣进项税额的非应税交易,另一类是可抵扣进项税额的非应税交易。

不得抵扣进项税额的非应税交易,是指属于《增值税法实施条例》第二十二条规定的非应税交易。企业发生增值税法第三条至第五条以外的经营活动(非应税交易),并取得与之相关的货币或者非货币形式的经济利益(有经济收益),且不属于增值税法第六条规定的情形(法定豁免),同时满足这三个条件的业务,就是不得抵扣进项税额的非应税交易。例如,企业转让公司股权业务,它不属于增值税法规定的应税交易,是公司主动、常规的经营性活动,为企业带来了经济利益,它又不属于法定豁免,那么它就属于不得抵扣进项税额的非应税交易。企业为此交易支付的咨询费、评估费、审计费等所含的进项税额不得抵扣。

可抵扣进项税额的非应税交易,是指不属于《增值税法实施条例》第二十二条规定的非应税交易。例如,取得政府拆迁补偿、保险赔款、合同违约金,这些是企业被动的、一次性的、非经营性的业务,属于是可抵扣进项税额的非应税交易。又比如,增值税法第六条规定的四项非应税交易:

- (1) 员工为受雇单位或者雇主提供取得工资、薪金的服务。
- (2) 收取行政事业性收费、政府性基金。
- (3) 依照法律规定被征收、征用而取得补偿。
- (4) 取得存款利息收入。

上述四项业务也是可抵扣进项税额的非应税交易。

三、一般纳税人增值税进项税额转出的计算

1. 购进货物(不含固定资产)、服务的进项税额转出

根据《增值税法实施条例》第二十三条的规定,一般纳税人购进货物(不含固定资产)、服务,用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目和不得抵扣非应税交易而无法划分不得抵扣的进项税额的,应当按照销售额或者收入占比逐期计算当期不得抵扣的进项税额,并于次年1月的纳税申报期内进行全年汇总清算。

根据《增值税法实施条例》第二十四条的规定,已抵扣进项税额的购进货物(不含固定资产)、服务,发生下列情形的,应当将对应的进项税额从当期进项税额中扣减;无法确定对应的进项税额的,按照当期实际成本计算应扣减的进项税额:

- (1) 非正常损失项目对应的进项税额。
- (2) 购进并用于集体福利或者个人消费的货物、服务、无形资产、不动产对应的进项税额。
- (3) 购进并直接用于消费的餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务对应的进项税额。

【例 2-3】 某食品厂为增值税一般纳税人,2026年1月购进一批原材料,取得增值税专用发票上注明的进项税额共 52 000 元,已抵扣。2026年2月底,食品厂将该批原材料的 1/4 用于职工食堂。

根据相关规定,购进货物用于集体福利,不可抵扣其进项税额;如果已经抵扣进项税额,应进行进项税额转出。请计算该食品厂 2026 年 2 月进项税额转出额。

该食品厂 2026 年 2 月进项税额转出额 $=52\ 000\times 1/4=13\ 000$ (元)

2. 混合用途长期资产的进项税额转出

根据《增值税法实施条例》第二十五条的规定,一般纳税人取得的固定资产、无形资产或者不动产(以下统称长期资产),既用于一般计税方法计税项目,又用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、不得抵扣非应税交易、集体福利或者个人消费(以下统称五类不允许抵扣项目)的,属于用作混合用途的长期资产,对应的进项税额依照增值税法和下列规定处理:

(1) 原值不超过 500 万元的单项长期资产,对应的进项税额可以全额从销项税额中抵扣。

(2) 原值超过 500 万元的单项长期资产,购进时先全额抵扣进项税额,此后在用于混合用途期间,根据调整年限计算五类不允许抵扣项目对应的不得从销项税额中抵扣的进项税额,逐年调整。

四、增值税应纳税额的计算

(一) 一般计税方法

一般纳税人发生应税行为适用一般计税方法计税。其计算公式如下:

应纳增值税=当期销项税额-(当期进项税额-当期进项税额转出额)

【例 2-4】 甲企业为一般纳税人,2026 年 1 月销售产品,开出增值税专用发票,发票上注明的价款为 200 000 元,税额为 26 000 元;收取运费,开出增值税专用发票,发票上注明的价款为 3 000 元,税额为 270 元;销售给小规模纳税人一批产品,开出普通发票,价税合计 22 600 元;将自产一批产品对外投资,成本为 100 000 元。

2026 年 1 月购进一台生产设备,增值税专用发票上注明的价款 50 000 元,增值税税额为 6 500 元。采购原材料,取得增值税专用发票,发票上注明的价款为 60 000 元,增值税税额为 7 800 元;支付运费,取得普通发票,发票上注明的价款 2 000 元;购入免税农产品,支付收购价 40 000 元。

2025 年 12 月购入一批货物,取得增值税专用发票,发票上注明的价款 6 000 元,增值税税额为 780 元,已抵扣进项税额。2026 年 1 月底甲企业将该批货物发放给职工。

计算甲企业 2026 年 1 月增值税应纳税额。

销项税额 $=26\ 000+270+22\ 600\div(1+13\%)\times 13\%+100\ 000\times(1+10\%)\times 13\%$
 $=43\ 170$ (元)

进项税额 $=6\ 500+7\ 800+40\ 000\times 9\%=17\ 900$ (元)

进项税额转出额 $=780$ (元)

甲企业 2026 年 1 月增值税应纳税额 $=43\ 170-(17\ 900-780)=26\ 050$ (元)

【例 2-5】 2026 年 1 月,某建筑公司(一般纳税人)发生如下业务:

(1) 提供建筑服务,选择一般计税方法,开具专用发票注明,价税合计 327 万元。

(2) 出租一台脚手架,取得收入 2.26 万元(含税);购买混凝土,价值为 4.52 万元(含税),取得增值税专用发票。

(3) 购买一套办公用房,取得专用发票,注明价款为 200 万元,税额为 18 万元。

计算该建筑企业 2026 年 1 月增值税应纳税额。

提供建筑服务的销项税额 = $327 \div (1+9\%) \times 9\% = 27$ (万元)

动产租赁的销项税额 = $2.26 \div (1+13\%) \times 13\% = 0.26$ (万元)

购买混凝土的进项税额 = $4.52 \div (1+13\%) \times 13\% = 0.52$ (万元)

本期销项税额 = $27 + 0.26 = 27.26$ (万元)

本期进项税额 = $0.52 + 18 = 18.52$ (万元)

本期增值税应纳税额 = $27.26 - 18.52 = 8.74$ (万元)

【例 2-6】 2026 年 1 月,某房地产开发企业(一般纳税人)发生如下业务:

(1) 销售自行开发的房地产项目,选择一般计税方法,价税合计 131 万元,当期允许扣除的土地价款为 43.8 万元。

(2) 支付建筑商的建筑费用,价税合计 54.5 万元。

计算该企业当期增值税应纳税额。

房地产企业销售自行开发的项目以取得的全部价款扣除土地价款后的余额为销售额。

销售自行开发的房地产销项税额 = $(131 - 43.8) \div (1+9\%) \times 9\% = 7.2$ (万元)

进项税额 = $54.5 \div (1+9\%) \times 9\% = 4.5$ (万元)

本期增值税应纳税额 = $7.2 - 4.5 = 2.7$ (万元)

【例 2-7】 某金融机构为一般纳税人,2026 年 1 月发生如下经济业务:融资融券利息收入 1 484 万元;同业贷款利息收入 1 060 万元;收到贴现利息收入 1 696 万元;出售股票取得收入 500 万元,结转股票成本 700 万元;金融机构转贴现利息收入 800 万元;购入办公设备支出 43.9 万元,其中专用于金融机构转贴现的设备支出为 10 万元;支付非贷款服务的综合咨询费 84.8 万元;支付金融机构转贴现利息支出 600 万元。

计算该金融机构本月增值税应纳税额(以上价格均为含税价)。

前 3 项利息收入属贷款服务,则销项税额如下:

销项税额 = $(1 484 + 1 060 + 1 696) \div (1+6\%) \times 6\% = 240$ (万元)

金融商品转让卖出买入价相抵后出现负差,可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵。

金融机构取得的转贴现利息收入不再免税,应按照贷款服务计算销项税额:

销项税额 = $800 \div (1+6\%) \times 6\% \approx 45.28$ (万元)

购入的办公设备进项税额可以抵扣,

办公设备的进项税额 = $43.9 \div (1+13\%) \times 13\% \approx 5.05$ (万元)

支付非贷款服务的综合咨询费可抵扣进项税额 = $84.8 \div (1+6\%) \times 6\% = 4.8$ (万元)

利息支出不可以抵扣进项税额。

本期销项税额 = $240 + 45.28 = 285.28$ (万元)

本期进项税额 = $5.05 + 4.8 = 9.85$ (万元)

本期应纳增值税额 = $285.28 - 9.85 = 275.43$ (万元)

【例 2-8】 某酒店为增值税一般纳税人,2026 年 1 月发生如下业务:

(1) 本月取得提供住宿服务收入 63.6 万元(含税),本月提供餐饮收入,全部开具增值税普通发票 14.84 万元(含税)。

(2) 酒店客房前台商品销售收入 4.52 万元(含税),未开具增值税普通发票。

(3) 本月纳税人购进饮料食品支付含税价款 3.39 万元,取得专用发票,注明税额 0.39 万元。

(4) 本月酒店从养殖户手中购买鸡、鸭、鱼,开具农产品收购发票 5 份,收购金额 3 万元。

(5) 酒店免费为住宿酒店客户提供接送机服务,并为其支付高速公路通行费发票,价税合计 2.06 万元。

计算该酒店 2026 年 1 月增值税应纳税额。

餐饮、住宿服务销项税额 = $(63.6 + 14.84) \div (1 + 6\%) \times 6\% = 4.44$ (万元)

销售商品销项税额 = $4.52 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 0.52$ (万元)

购入食品进项税额 = $3.39 \div (1 + 13\%) \times 13\% = 0.39$ (万元)

购入农产品进项税额 = $3 \times 9\% = 0.27$ (万元)

高速公路通行费进项税额 = $2.06 \div (1 + 3\%) \times 3\% = 0.06$ (万元)

当期销项税额 = $4.44 + 0.52 = 4.96$ (万元)

当期进项税额 = $0.39 + 0.27 + 0.06 = 0.72$ (万元)

当期增值税应纳税额 = $4.96 - 0.72 = 4.24$ (万元)

(二) 简易计税方法

简易计税方法下,增值税应纳税额的计算公式如下:

$$\text{增值税应纳税额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率}) \times \text{征收率}$$

1. 一般纳税人简易计税方法计税

一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税行为,可以选择适用简易计税方法计税,但一经选择,36 个月内不得变更。采取简易计税方法的业务,不得抵扣其购入项目的进项税额。

根据《增值税法》第十一条的规定,适用简易计税方法计算缴纳增值税的征收率为 3%。

【例 2-9】 2026 年 1 月,某建筑业(一般纳税人)发生如下业务:跨县承包建筑劳务(清包工)合同价值 400 万元,以 150 万元分包给乙公司。选择简易计税方法,开具普票,项目完工并结算。计算该业务增值税应纳税额。

一般纳税人清包工或建筑服务老项目,可选择简易计税方式,以取得的全部价款扣除支付的分包费后的余额为销售额,按照 3% 征收率计征增值税。

应纳增值税额 = $(400 - 150) \div (1 + 3\%) \times 3\% \approx 7.28$ (万元)

由于跨县区提供建筑服务,应向项目所在地主管税务机关预缴增值税税额 7.28 万元。

【例 2-10】 某房地产企业为一般纳税人,2026 年 1 月销售 2016 年 4 月 30 日前自行开发的房地产项目,选择简易计税方法,取得含税收入 53.1 万元;该项目支付建筑商的建筑费用,价税合计 22.2 万元,取得专用发票,注明税额为 2.2 万元;向个人出租 2016 年 4 月 30 日前自建的房地产收取租金 12 万元。计算该企业当期增值税应纳税额。

根据财政部 税务总局 2026 年 1 月 30 日发布的《关于增值税法施行后增值税优惠政策衔接事项的公告》(财政部 税务总局公告 2026 年第 10 号),2026 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日,房地产开发企业销售、出租自行开发的房地产老项目,可以选择适用简易计税方法,仍按照 5% 的征收率计算缴纳增值税。另外,用于简易计税方法项目的进项税额不得抵扣。

当期应纳增值税 = $53.1 \div (1 + 5\%) \times 5\% + 12 \div (1 + 5\%) \times 5\% \approx 3.1$ (万元)

【例 2-11】 某服装厂为一般纳税人,2026 年 1 月,转让一栋已使用 13 年的仓库,取得价款和价外费用 305 万元(含税)。该仓库购置原价为 200 万元。计算该服装厂转让仓库增值税应纳税额。

一般纳税人企业销售其 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,以差价为销售额,按照 5%的征收率计算应纳税额。

$$\text{增值税应纳税额} = (305 - 200) \div (1 + 5\%) \times 5\% \approx 5(\text{万元})$$

提醒

一般纳税人企业销售其 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,以取得的全部价款为销售额,按照 5%的征收率计算应纳税额。

一般纳税人转让不动产增值税应纳税额及预缴税款的处理如表 2-2 所示。

表 2-2 一般纳税人转让不动产增值税应纳税额及预缴税款的处理

项 目	计税方法	应纳税额	预缴税款
转让 2016 年 4 月 30 日前取得(不含自建)的不动产	选择简易计税方法	应纳税额 = (全部价款 - 购置原价或者作价) ÷ (1 + 5%) × 5%	按该方法向不动产所在地主管税务机关计算预缴税款,向机构所在地主管税务机关申报纳税
	选择一般计税方法	销项税额 = 全部价款 ÷ (1 + 9%) × 9%	以差价按照 5%的预征率向不动产所在地主管税务机关预缴税款,向机构所在地主管税务机关申报纳税
转让 2016 年 4 月 30 日前自建的不动产	选择简易计税方法	应纳税额 = 全部价款 ÷ (1 + 5%) × 5%	按该方法向不动产所在地主管税务机关计算预缴税款,向机构所在地主管税务机关申报纳税
	选择一般计税方法	销项税额 = 全部价款 ÷ (1 + 9%) × 9%	以全价按照 5%的预征率向不动产所在地主管税务机关预缴税款,向机构所在地主管税务机关申报纳税
转让 2016 年 5 月 1 日后取得(不含自建)的不动产	只能采用一般计税方法	销项税额 = 全部价款 ÷ (1 + 9%) × 9%	以差价按照 5%的预征率向不动产所在地主管税务机关预缴税款,向机构所在地主管税务机关申报纳税
转让 2016 年 5 月 1 日后自建的不动产			以全价按照 5%的预征率向不动产所在地主管税务机关预缴税款,向机构所在地主管税务机关申报纳税

2. 小规模纳税人简易计税方法计税

小规模纳税人采用简易计税方法计征增值税,不得抵扣其购入项目的进项税额。

根据《增值税法》第十一条的规定,适用简易计税方法计算缴纳增值税的征收率为3%。

【例 2-12】 某小规模纳税人乙企业本月含税销售额 15 万元,本月购入商品 10 万元。计算乙企业本月增值税应纳税额。

乙企业本月增值税应纳税额 $=15 \div (1+3\%) \times 3\% \approx 0.44$ (万元)

【例 2-13】 2026 年 1 月,某小规模纳税人企业销售其购买的一栋办公楼,取得价款合计 305 万元(含税),该办公楼购置原价为 200 万元。计算该笔业务应纳增值税。

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),应以差价为销售额,按照 3% 的征收率计算应纳税额。

增值税应纳税额 $= (305 - 200) \div (1+3\%) \times 3\% \approx 3.06$ (万元)

提醒

小规模纳税人销售其自建的不动产,应以取得的全部价款为销售额,按照 3% 的征收率计算应纳税额。

(三) 销售自己使用过的物品、固定资产的税务处理

1. 小规模纳税人销售自己使用过的物品、固定资产的税务处理

(1) 小规模纳税人(除其他个人外,下同),销售自己使用过的固定资产以外的物品,按 3% 的征收率正常征收增值税。

实务链接

其他个人(自然人)销售自己使用过的物品免税。

(2) 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产,依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税。

(3) 小规模纳税人销售旧货,依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税。

2. 一般纳税人销售自己使用过的物品、固定资产的税务处理

(1) 销售自己使用过的除固定资产以外的物品,应当按正常销售货物适用税率征收增值税。

(2) 销售自己使用过的已抵扣进项税额的固定资产(包括 2013 年 8 月 1 日以后购进或自制的汽车、摩托车、游艇),应当按正常销售货物适用税率征收增值税。

(3) 销售自己使用过的属于《增值税法》第二十二条规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,或销售自己使用过的 2013 年 8 月 1 日前购进或自制的小汽车、摩托车、游艇(未抵扣进项税额),自 2014 年 7 月 1 日起,按照简易办法依照 3% 征收率减按 2% 征收增值税。

纳税人销售自己使用过的物品、固定资产的税务处理如表 2-3 所示。

表 2-3 销售自己使用过的物品、固定资产或旧货的税务处理

纳税人	销售情况	税务处理	计税公式
小规模纳税人 (除其他个人外)	销售自己使用过的固定资产以外的物品	按 3%征收率征收增值税 2023—2027 年,适用 3%征收率的应税销售收入减按 1%征收率	增值税 = 含税售价 ÷ (1 + 3%) × 3% 2023—2027 年, 增值税 = 含税售价 ÷ (1 + 1%) × 1%
	销售自己使用过的固定资产	依照 3%征收率减按 2%征收增值税 2023—2027 年减按 1%征收率	增值税 = 含税售价 ÷ (1 + 3%) × 2% 2023—2027 年增值税 = 含税售价 ÷ (1 + 1%) × 1%
一般纳税人	销售自己使用过的固定资产以外的物品	按正常销售货物适用税率	销项税额 = 含税售价 ÷ (1 + 13%) × 13%
	销售自己使用过的已抵扣进项税额的固定资产		
	销售自己使用过的未抵扣进项税额的固定资产	简易征收,依照 3%征收率减按 2%征收增值税	增值税 = 含税售价 ÷ (1 + 3%) × 2%
其他个人(自然人)	销售自己使用过的物品(包括固定资产)	免征增值税	

(四) 进口货物增值税应纳税额的计算

增值税一般纳税人与小规模纳税人的进口货物增值税应纳税额的计算方法相同,都是按照组成计税价格和规定的税率计算应纳增值税额。

纳税人在进口环节的增值税由海关代征。增值税一般纳税人缴纳进口环节增值税后,可以取得海关开具的进口增值税专用发票,作为抵扣进项税额的凭证。

【例 2-14】 甲公司为一一般纳税人,2026 年 1 月进口一批商品,海关核定的关税完税价格为 600 万元,当月在国内销售,取得不含税销售额 1 400 万元。该商品的关税税率为 10%,增值税税率为 13%。计算甲公司 2026 年 1 月应纳增值税额。

进口环节关税应纳税额 = 600 × 10% = 60(万元)

增值税的组成计税价格 = 600 + 60 = 660(万元)

进口环节增值税应纳税额 = 660 × 13% = 85.8(万元)

国内销售货物销项税额 = 1 400 × 13% = 182(万元)

2026 年 1 月增值税应纳税额 = 182 - 85.8 = 96.2(万元)

五、增值税起征点

小规模纳税人发生应税交易,销售额未达到起征点的,免征增值税;达到起征点的,按规定全额计算缴纳增值税。

自 2026 年 1 月 1 日至 2027 年 12 月 31 日,小规模纳税人发生应税交易,起征点标准如下:

(1) 以一个月为一个计税期间的,起征点为月销售额 10 万元。以一个季度为一个计税期间的,起征点为季度销售额 30 万元。

(2) 按次纳税的,起征点为每次(日)销售额 1 000 元。一日内发生多次应税交易的,按日适用起征点标准。

小规模纳税人发生应税交易,按照规定以扣除相关价款后的余额计算销售额或者允许从含税销售额中扣除相关价款后计算应纳税额的,以扣除相关价款后的不含税余额,适用此起征点标准。

六、增值税税收优惠

根据《增值税法》第二十四条的规定,下列项目免征增值税:

(1) 农业生产者销售的自产农产品,农业机耕、排灌、病虫害防治、植物保护、农牧保险以及相关技术培训业务,家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治。

(2) 医疗机构提供的医疗服务。

(3) 古旧图书,自然人销售的自己使用过的物品。

(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,残疾人个人提供的服务。

(7) 托儿所、幼儿园、养老机构、残疾人服务机构提供的育养服务,婚姻介绍服务,殡葬服务。

(8) 学校提供的学历教育服务,学生勤工俭学提供的服务。

(9) 纪念馆、博物馆、文化馆、文物保护单位管理机构、美术馆、展览馆、书画院、图书馆举办文化活动的门票收入,宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入。

上述规定的免税项目具体标准由国务院规定。

第六节 增值税专用发票的使用与管理

增值税专用发票(以下简称“专用发票”)仅限于增值税一般纳税人领购使用,是一般纳税人销售方销售货物、服务、无形资产、不动产开具的发票,也是购买方支付增值税税额并可按照规定据以抵扣增值税进项税额的凭证。增值税专用发票不仅是经济业务收付款的原始凭证,还是记录销货方增值税纳税义务和购货方进项税额的主要依据,它对增值税的计算与管理有着决定性作用。

在全面数字化电子发票(以下简称“数电票”)全国推广的过渡阶段,专用发票呈现“传统纸质专票、税控电子专票与数电专票并行”的管理格局,其法律效力、基本用途保持一致,均需遵循“真实交易、规范开具、合规抵扣、安全保管”的管理原则。

一、专用发票的类型与核心特征

当前增值税专用发票主要分为以下三类。

1. 传统纸质专用发票

传统纸质专用发票保留三联次结构(记账联、抵扣联、发票联),需依托金税盘、税控盘等税

控设备开具,发票联和抵扣联需加盖发票专用章,适用于尚未完成数字化转型的存量纳税人,在机动车销售、不动产交易等特殊场景仍有广泛应用。

2. 税控电子专用发票

税控电子专用发票以 OFD 格式为载体的电子凭证,采用电子签名替代发票专用章,需通过税务 UKey 或原有税控设备配合开票软件开具,无须纸质打印即可实现流转,是纸质专票的电子化升级形态。

3. 数电专票

全面数字化的新型专用发票,核心特征为“去介质、去版式、要素化、标签化”,无须税控设备和票种核定,开业即可开票,系统自动赋予开具金额总额度并动态调整,开具后自动推送至购销双方税务数字账户,支持 XML、PDF、OFD 等多种格式交付。

各类发票在载体形态、开具条件等方面存在差异,但核心功能与法律地位完全等同。这三类发票均需完整填写销售方、购买方名称及纳税人识别号、地址电话、开户行及账号等基础信息,按商品和服务税收分类编码准确填报应税项目,确保票面信息与实际交易一致。

二、专用发票的领用与开具管理

(一) 领用管理规则

1. 传统纸质专票与税控电子专票

一般纳税人需向主管税务机关申请票种核定,凭经办人身份证明、发票专用章印模领取《增值税专用发票领购簿》,按“验旧供新”原则领用发票;新办纳税人可免费领取税务 UKey 替代传统税控设备,降低开票成本。小规模纳税人全行业已试点自行开具专用发票,无须向税务机关申请代开(特殊情形除外)。

2. 数电专票

无须领用实体发票或进行票种核定,纳税人完成税务登记后,电子发票服务平台自动赋予其开具额度,根据纳税人信用等级、经营规模等因素动态调整,实现“开业即开票”的便捷化管理。

(二) 开具规范要求

1. 开具范围限制

销售应税项目时可按规定开具专用发票;向消费者个人销售货物或服务、销售免税项目(另有规定除外)、无真实交易背景等情形,不得开具专用发票。数电专票针对建筑服务、不动产销售等特定业务自动生成对应标签,备注信息更趋标准化。

2. 开具时限与内容

需按增值税纳税义务发生时间开具,确保项目齐全、内容真实、字迹清晰,票面金额与实际收取金额一致。数电专票通过系统自动校验开票信息,有效避免压线错格、编码错误等问题,降低开具风险。

3. 特殊情形处理

税务机关对专用发票开具实行数字化监管,虚开发票、开具与实际交易不符的发票等行为将面临行政处罚,情节严重的依法追究刑事责任。