



第 14 讲 增值税的征税范围（2）

一般纳税人应纳税额的计算（1）

【考点 5】混合销售与兼营

1. 混合销售

（1）一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务，为混合销售。

（2）从事**货物的生产、批发或者零售**的单位和个体工商户的混合销售行为，按照“销售货物”缴纳增值税。

（3）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。

【解释 1】 混合销售是针对同一个客户的同一项（次）销售业务中，同时涉及货物和应税服务且二者存在因果关系，货物销售款和服务价款是同时收取的，在财务上难以分别核算。

【解释 2】 自 2017 年 5 月 5 日起，纳税人销售活动板房、机器设备、钢结构件等**自产货物**的同时提供建筑、安装服务，不属于混合销售，应分别核算货物和建筑服务的销售额，分别适用不同的税率或者征收率。

【例题·多选题】 根据增值税法律制度的规定，下列各项中，属于混合销售行为的有（ ）。

- A. 歌舞厅向张某提供娱乐服务的同时销售食品
- B. 建材商店向王某销售地板的同时提供安装服务
- C. 餐饮公司向李某提供餐饮服务的同时销售烟酒
- D. 百货商店向郑某销售商品的同时提供送货服务

【答案】 ABCD

2. 兼营

（1）兼营是指纳税人的经营中既包括销售货物或者劳务，又包括销售服务、无形资产和不动产。

【解释 1】 这些业务并不发生在同一项业务中且无因果关系，也不一定针对同一个客户，收取的款项在财务上可以分别核算。

（2）纳税人发生兼营行为，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额，未分别核算销售额的，**从高**适用税率或者征收率。

【考点 6】小规模纳税人

1. 小规模纳税人的界定

（1）增值税小规模纳税人标准为年应征增值税销售额**500 万元**及以下。

（2）小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，可以向税务机关申请登记为一般纳税人。

（3）年应税销售额超过规定标准（500 万元）的**其他个人**（除个体工商户以外的其他个人），只能为小规模纳税人。

【例题·判断题】 除个体工商户以外的其他个人不属于增值税一般纳税人。（ ）（2018



年)

【答案】√

2. 增值税专用发票

小规模纳税人（**其他个人除外**）发生增值税应税行为，需要开具增值税专用发票的，可以自愿使用增值税发票管理系统自行开具。

3. 征税办法

小规模纳税人采用简易征税办法，征收率一般为**3%**，不能抵扣进项税额。

4. 免税规定

（1）自2019年1月1日至2021年12月31日，增值税小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额未超过**10万元**的，免征增值税。其中，以1个季度为1个纳税期的增值税小规模纳税人，季度销售额未超过30万元的，免征增值税。

（2）自2019年1月1日至2021年12月31日，小规模纳税人发生增值税应税销售行为，合计月销售额超过10万元，但扣除本期发生的**销售不动产**的销售额后未超过10万元的，其销售货物、劳务、服务、无形资产取得的销售额免征增值税。

【考点7】一般纳税人的征税方法

1. 一般计税方法

（1）当期应纳税额=当期销项税额-当期准予抵扣的进项税额-上期留抵的进项税额

（2）当期销项税额=含税销售额÷（1+增值税税率）×增值税税率

2. 一般纳税人发生下列应税行为**可以选择**适用简易计税方法计税，不允许抵扣进项税额：

（1）**公共交通运输服务**（包括轮客渡、公交客运、地铁、城市轻轨、出租车、长途客运、班车）；

（2）电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务、收派服务和文化体育服务。

3. 一般纳税人销售货物属于下列情形之一的，**暂按简易办法**依照3%的征收率计算缴纳增值税：

（1）典当业销售死当物品；

（2）寄售商店代销寄售物品（包括居民个人寄售的物品在内）。

4. 一般纳税人销售**自产**的下列货物，**可以选择**按照简易办法依照3%的征收率计算缴纳增值税：

（1）自来水；

（2）县级及县级以下小型水力发电单位生产的电力；

（3）建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料；

（4）商品混凝土（仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土）；

（5）以自己采掘的砂、土、石料或者其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰（不含黏土实心砖、瓦）；

（6）用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或者组织制成的生物制品。

【例题1·多选题】根据增值税法律制度的规定，下列各项中，符合条件的一般纳税人，可以选择简易计税方式的有（ ）。（2019年）

A. 装卸搬运服务

B. 公共交通运输服务



- C. 文化体育服务
D. 电影放映服务

【答案】 ABCD

【例题 2 · 多选题】根据增值税法律制度的规定，一般纳税人销售的下列货物中，可以选择按照简易计税方法计算缴纳增值税的有（ ）。（ 2018 年）

- A. 自来水厂销售自产的自来水
B. 县级以下小型水力发电站生产的电力
C. 食品厂销售的食用植物油
D. 煤气公司销售的煤气

【答案】 AB

【考点 8】增值税的税率和征收率

1. 增值税的税率

基本税率 13%	(1) 销售或者进口货物（适用低税率的除外） (2) 提供加工、修理修配劳务 (3) 有形动产租赁服务
低税率 9%	(1) 交通运输服务 (2) 邮政服务 (3) 基础电信服务 (4) 建筑服务 (5) 不动产租赁服务 (6) 销售不动产 (7) 转让土地使用权 (8) 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品、粮食等农产品、食用植物油、食用盐、图书、报纸、杂志、音像制品、电子出版物、饲料、化肥、农药、农机、农膜、二甲醚
低税率 6%	(1) 增值电信服务 (2) 金融服务 (3) 生活服务 (4) 现代服务（租赁服务除外） (5) 销售无形资产（转让土地使用权除外）
零税率	(1) 纳税人出口货物，税率为零；但是，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，税率为零

【例题 1 · 单选题】甲餐饮企业为增值税一般纳税人。2019 年 10 月，甲餐饮企业提供餐饮服务取得不含税销售额 80 万元。该企业当月的销项税额为（ ）万元。

- A. 4.8
B. 8.8



C. 10.4

D. 13.6

【答案】 A

【解析】餐饮服务属于生活服务，适用的增值税税率为6%，销项税额=80×6%=4.8（万元）。

【例题2·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，主要提供电信服务。2019年10月，甲公司提供基础电信服务取得不含税销售额100万元，提供增值电信服务取得不含税销售额80万元。甲公司对不同种类服务的销售额分别核算。甲公司当月的销项税额为（ ）万元。

A. 14.8

B. 15.8

C. 13.8

D. 30.6

【答案】 C

【解析】基础电信服务适用的增值税税率为9%，增值电信服务适用的增值税税率为6%，销项税额=100×9%+80×6%=13.8（万元）。

2. 征收率

（1）小规模纳税人以及一般纳税人适用简易办法计税的，征收率一般为3%。

（2）小规模纳税人**转让**其取得的不动产，按照5%的征收率征收增值税。

（3）小规模纳税人**出租**其取得的不动产（不含个人出租住房），按照5%的征收率征收增值税。

【考点9】增值税纳税义务发生时间

1. 纳税人发生应税销售行为，为收讫销售款项或者取得索取销售款项凭据的当天；**先开具发票的，为开具发票的当天**。具体为：

（1）采取**直接收款**方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

（2）采取**托收承付和委托银行收款**方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天。

（3）采取**赊销和分期收款**方式销售货物，为书面合同约定的收款日期的当天；无书面合同或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天。

（4）采取**预收货款**方式销售货物，为货物发出的当天；但生产销售生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物，为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。

（5）**委托其他纳税人代销货物**，为收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天；未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天。

（6）纳税人提供**租赁服务**采取预收款方式的，其纳税义务发生时间为收到预收款的当天。

（7）纳税人从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天。

（8）纳税人发生视同销售劳务、服务、无形资产或者不动产情形的，其纳税义务发生时间为劳务、服务、无形资产转让完成的当天或者**不动产权属变更的当天**。

2. 纳税人进口货物，其纳税义务发生时间为**报关进口的当天**。

3. 增值税扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天。



【例题 1 · 单选题】根据增值税法律制度的规定，下列关于增值税纳税义务发生时间的表述中，不正确的是（ ）。（ 2017 年）

- A. 纳税人发生应税销售行为先开具发票的，为开具发票的当天
- B. 纳税人发生视同销售不动产的，为不动产权属变更的当天
- C. 纳税人提供租赁服务采取预收款方式的，为实际出租的当天
- D. 纳税人从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天

【答案】 C

【例题 2 · 单选题】2019 年 5 月 8 日，甲公司与乙公司签订了买卖电脑的合同，双方约定总价款为 80 万元。6 月 3 日，甲公司就 80 万元货款全额开具了增值税专用发票，6 月 10 日，甲公司收到乙公司第一笔货款 45 万元，6 月 25 日，甲公司收到乙公司第二笔货款 35 万元。根据增值税法律制度的规定，甲公司增值税纳税义务发生时间为（ ）。

- A. 5 月 8 日
- B. 6 月 3 日
- C. 6 月 10 日
- D. 6 月 25 日

【答案】 B

【解析】先开具发票的，为开具发票的当天（6 月 3 日）。

【考点 10】销售额的确定

1. 销售额是指纳税人发生应税销售行为（销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产）向购买方收取的全部价款和价外费用，但不包括收取的 **销项税额**。

销项税额 = 不含税销售额 × 增值税税率 = 含税销售额 ÷ (1 + 增值税税率) × 增值税税率

【解释】一般情况下，试题中会明确指出销售额是否含增值税。在未明确指出的情况下：

- (1) **零售额**肯定含税；
- (2) 增值税专用发票上注明的**金额**肯定不含税；
- (3) 价外费用和逾期 **包装物押金收入均视为含税收入**。

2. 价外费用

(1) 发生应税销售行为时价外向买方收取的手续费、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，无论在会计上如何核算，均应计入销 售额。

(2) 下列项目不属于价外费用：

- ① 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的 **消费税**。
- ② 销售货物的同时代办保险而向购买方收取的**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**。
- 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**：
 - (a) 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；
 - (b) 收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据；
 - (c) 所收款项全额上缴财政。
- ④ **以委托方名义**开具发票代委托方收取的款项。



【例题 1·单选题】根据增值税法律制度的规定，下列各项中，应并入销售额计算销项税额的是（ ）。（2019 年）

- A. 以委托方名义开具发票代委托方收取的款项
- B. 销售货物向购买方收取的价款之外的手续费
- C. 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税
- D. 销售货物的同时代办保险而向购买方收取的保险费

【答案】 B

【例题 2·单选题】2019 年 10 月，某增值税一般纳税人提供咨询服务，取得含税收入 318 万元，另外取得奖金 5.3 万元。已知咨询服务适用的增值税税率为 6%，根据增值税法律制度的规定，该业务的销项税额是（ ）。

- A. $(318 + 5.3) \div (1 + 6\%) \times 6\% = 18.3$ （万元）
- B. $318 \div (1 + 6\%) \times 6\% = 18$ （万元）
- C. $[318 \div (1 + 6\%) + 5.3] \times 6\% = 318$ （万元）
- D. $318 \times 6\% = 19.08$ （万元）

【答案】 A

【解析】奖金 5.3 万元属于价外费用（视为含税收入），应价税分离

3. 包装物押金

（1）纳税人为销售货物而出租、出借包装物收取的押金，单独记账核算且时间在 1 年以内又未逾期的，不并入销售额征税。

（2）没收的逾期包装物押金

因对方未按照合同约定退还包装物而没收的包装物押金，并入销售额征税（视为含税收入，按照所包装货物的适用税率征税）。

（3）1 年以上按照合同约定虽未逾期但已经收取 1 年以上的押金，无论是否退还，均并入销售额征税（视为含税收入，按照所包装货物的适用税率征税）。

（4）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，在收取时就应并入当期销售额中征税。

【例题·单选题】甲企业为增值税一般纳税人，2019 年 8 月销售空调取得含增值税价款 610.2 万元，另收取包装物押金 5.65 万元，约定 3 个月内返还，当月确认逾期不予退还的包装物押金为 11.3 万元。已知增值税税率为 13%，根据增值税法律制度的规定，甲企业当月上述业务增值税销项税额的下列计算中，正确的是（ ）。（2019 年）

- A. $(610.2 + 11.3) \div (1 + 13\%) \times 13\% = 71.5$ （万元）
- B. $(610.2 + 5.65 + 11.3) \div (1 + 13\%) \times 13\% = 72.15$ （万元）
- C. $(610.2 + 5.65 + 11.3) \times 13\% = 81.5295$ （万元）
- D. $(610.2 + 11.3) \times 13\% = 80.795$ （万元）

【答案】 A

4. 商业折扣

（1）销售额和折扣额在 同一张发票上的“金额”栏分别注明的，可以按折扣后的销售额征收增值税。

（2）未在同一张发票的“金额”栏注明折扣额，而仅在发票的“备注”栏注明折扣额或者将折扣额另开发票的，折扣额不得从销售额中减除。



【例题·单选题】A 洗衣机生产企业是增值税一般纳税人，2019 年 10 月向某商场销售 1000 台 A 型洗衣机，出厂不含增值税单价为 3500 元 / 台，由于商场采购量大，给予其 9% 的商业折扣，并将销售额和折扣额在同一张发票的“金额”栏分别注明。已知增值税税率为 13%，根据增值税法律制度的规定，A 洗衣机生产企业当月该笔业务增值税销项税额的下列计算列式中，正确的是（ ）。（2019 年）

- A . $3500 \times 1000 \times 13\%$
B . $3500 \times 1000 \times (1 - 9\%) \times 13\%$
C . $3500 \times 1000 \times (1 - 9\%) \div (1 + 13\%) \times 13\%$
D . $3500 \times 1000 \div (1 + 13\%) \times 13\%$

【答案】B

5. 以旧换新

（1）纳税人采取以旧换新方式销售货物（金银首饰除外），应当按**新货物**的同期销售价格确定销售额。

（2）**金银首饰**以旧换新的，应按照销售方实际收取的不含增值税的价款征收增值税。

【例题 1·单选题】甲手机专卖店为增值税一般纳税人，2019 年 10 月采取以旧换新方式销售某型号手机 100 部，该型号新手机的同期含税销售单价为 3276 元，旧手机的收购单价为 234 元。已知增值税税率为 13%，根据增值税法律制度的规定，甲手机专卖店当月增值税销项税额的下列计算中，正确的是（ ）。

- A . $(3276 - 234) \times 100 \times 13\%$
B . $(3276 - 234) \times 100 \div (1 + 13\%) \times 13\%$
C . $3276 \times 100 \times 13\%$
D . $3276 \times 100 \div (1 + 13\%) \times 13\%$

【答案】D

【例题 2·单选题】甲首饰店为增值税一般纳税人，2019 年 10 月采取以旧换新方式销售一批金项链。该批金项链含税价款为 140400 元，换回的旧项链作价 128700 元，甲首饰店实际收取差价款 11700 元（含税）。已知增值税税率为 13%，根据增值税法律制度的规定，甲首饰店当月增值税销项税额的下列计算中，正确的是（ ）。

- A . $140400 \div (1 + 13\%) \times 13\%$
B . $128700 \div (1 + 13\%) \times 13\%$
C . $11700 \div (1 + 13\%) \times 13\%$
D . $11700 \times 13\%$

【答案】C

6. 以物易物

双方均应作购销处理，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。

7. 还本销售

还本销售的销售额就是货物的销售价格，**不能扣除还本支出**。

8. 直销方式



(1) 两次销售

直销企业先将货物销售给直销员，直销员再将货物销售给消费者的，直销企业的销售额为其向直销员收取的全部价款和价外费用。直销员将货物销售给消费者时，应按照规定缴纳增值税。

(2) 一次销售

直销企业通过直销员向消费者销售货物，直接向消费者收取货款，直销企业的销售额为其向消费者收取的全部价款和价外费用。

【考点 11】组成计税价格

1. 视同销售货物

(1) 不征消费税的

组成计税价格=成本+利润=成本 × (1 + 成本利润率)

(2) 从价定率计征消费税的

组成计税价格=成本+利润+消费税=成本 × (1 + 成本利润率) ÷ (1 - 消费税税率)

【解释】 视同销售货物行为发生时，其销售额的确定按照下列顺序：

(1) 按照该纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；

(2) 按照其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；

(3) 按照组成计税价格确定。考生应清楚的是，只有在 **没有同类货物** 平均销售价格的情况下，才需要计算组成计税价格。

2. 视同销售服务、无形资产、不动产

纳税人销售服务、无形资产、不动产价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的，或者发生视同销售服务、无形资产、不动产的行为而无销售额的，税务机关有权按照下列顺序核定销售额：

(1) 按照该纳税人最近时期销售同类服务、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服务、无形资产或者不动产的平均价格确定；

(3) 按照组成计税价格确定：组成计税价格=成本 × (1 + 成本利润率)



请关注公众号、听更多免费直播