



第四章 税法概述及货物和劳务税法律制度

第 11 讲 增值税法律制度 01

【考点 01】税收与税收法律关系

1、税收与税法

(1) 税收是国家收入的最重要来源，是人类社会经济发展到一定历史阶段的产物。社会剩余产品和国家的存在是税收产生的基本前提。在社会主义市场经济运行中，税收主要具有资源配置、收入再分配、稳定经济和维护国家政权的作用。税收与其他财政收入形式相比，具有**强制性、无偿性和固定性**的特征。

(2) 税法以宪法为依据，调整国家与社会成员在税收征纳上的权利与义务关系，维护社会经济秩序和税收秩序，保障国家利益和纳税人合法权益的法律规范，是国家税务机关及一切纳税单位和个人依法征税、依法纳税的**行为规则**。

【考点 02】增值税征税范围的基本规定

1、增值税的征税范围包括在中国境内销售货物或者劳务，销售服务、无形资产、不动产以及进口货物。

2、货物是指有形动产，包括**电力、热力和气体**在内。

3、销售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，不属于增值税的征税范围。

4、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。

(1) 无形资产包括技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权和其他权益性无形资产。

(2) **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。

(3) **其他权益无形资产**，包括基础设施资产经营权（如高速公路经营权）、经营权（如特许经营权、连锁经营权）、代理权、域名、名称权、肖像权、冠名权、转会费等。

5、销售不动产，是指转让不动产所有权的业务活动。

(1) 单独转让土地使用权按照“**销售无形资产**”缴纳增值税。

(2) 转让建筑物或者构筑物（如桥梁、隧道、水坝）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。

【考点 03】销售服务

1、交通运输服务

(1) 交通运输服务包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。

(2) 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。

(3) 航天运输服务，按照“航空运输服务”缴纳增值税。

(4) **无运输工具**承运业务，按照“交通运输服务”缴纳增值税。

(5) 水路运输的**程租、期租**业务，属于水路运输服务。

(6) 航空运输的**湿租**业务，属于航空运输服务。

2、邮政服务

(1) 邮政服务包括邮政普遍服务、邮政特殊服务和其他邮政服务。



老会计-用心传递温度

(2) **邮政普遍服务**，是指邮件寄递、邮票发行、报刊发行和邮政汇兑等业务活动。

(3) **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。

(4) **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

(1) 电信服务包括基础电信服务和增值电信服务。

(2) 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

(1) 建筑服务包括工程服务、安装服务、修缮服务、装饰服务和其他建筑服务。

(2) “其他建筑服务”包括钻井（打井）、拆除建筑物、平整土地、园林绿化、搭脚手架、爆破等工程作业。

(3) 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、扩容费以及类似收费，按照“**安装服务**”缴纳增值税。

5、金融服务

(1) 金融服务包括贷款服务、直接收费金融服务、保险服务和金融商品转让。

(2) 贷款服务

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。

(3) 直接收费金融服务

直接收费金融服务包括提供货币兑换、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。

(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（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）所有权的业务活动。

(5) 保险服务

保险服务包括人身保险服务和财产保险服务。

6、现代服务

(1) 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、工程勘察勘探服务和专业技术服务。

(2) 信息技术服务

信息技术服务，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。

(3) 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。

(4) 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。

(5) 租赁服务

① 租赁服务包括融资租赁服务和经营租赁服务。

② 租赁服务包括有形动产租赁服务和不动产租赁服务。

【解释1】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。

【解释2】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



老会计-用心传递温度

务”缴纳增值税。

(6) 鉴证咨询服务

①鉴证咨询服务，包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。

②翻译服务和市场调查服务按照“咨询服务”缴纳增值税。

(7) 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）服务。

(8) 商务辅助服务

①商务辅助服务包括企业管理服务、经纪代理服务、人力资源服务和安全保护服务。

②**经纪代理服务**包括金融代理、知识产权代理、货物运输代理、报关代理、法律代理、房地产中介、职业中介、婚姻中介、代理记账、拍卖等。

【解释1】货物运输代理属于“经纪代理服务”，而非“物流辅助服务”。

【解释2】广告代理属于“广告服务”（文化创意服务），而非“经纪代理服务”。

7、生活服务

(1) 生活服务，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。

(2) **居民日常服务**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、按摩、桑拿、氧吧、足疗、沐浴、洗染、摄影扩印等服务。

【例题1·判断题】卫星电视信号落地转接服务，按照“增值电信服务”计算缴纳增值税。（ ）（2015年）

【答案】√

【例题2·单选题】根据增值税法律制度的规定，下列各项中，应按照“销售服务——生活服务”税目缴纳增值税的是（ ）。（2017年）

- A. 文化创意服务
- B. 车辆停放服务
- C. 广播影视服务
- D. 旅游娱乐服务

【答案】D

【例题3·单选题】根据增值税法律制度的规定，下列行为中，应按照“销售不动产”缴纳增值税的是（ ）。（2017年）

- A. 将建筑物广告位出租给其他单位用于发布广告
- B. 销售底商（建筑物底层商铺）
- C. 转让高速公路经营权
- D. 转让国有土地使用权

【答案】B

【解析】(1) 选项 A：按照“经营租赁服务”缴纳增值税；(2) 选项 CD：按照“销售无形资产”缴纳增值税。

【例题4·单选题】根据增值税法律制度的规定，下列各项中，应按照“现代服务”税目计缴增值税的是（ ）。（2019年）

- A. 经营租赁服务
- B. 融资性售后回租
- C. 保险服务
- D. 文化体育服务

【答案】A



老会计-用心传递温度

【解析】(1) 选项 BC：属于“金融服务”；(2) 选项 D：属于“生活服务”。

【考点 04】视同销售

1、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、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；
- 【解释】纳税人的交际应酬消费属于个人消费。
- (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给其他单位或者个人。

表 4-1 视同销售货物

用途	自产、委托加工	外购
非增值税应税项目	√	×
集体福利或者个人消费	√	×
投资	√	√
分配	√	√
无偿赠送	√	√

【例题 1·单选题】甲市的 A、B 两店为实行统一核算的连锁店。根据增值税法律制度的规定，A 店的下列经营活动中，不属于视同销售货物行为的是（ ）。

- A. 将货物交付给位于乙市的某商场代销
- B. 销售丙市某商场委托代销的货物
- C. 将货物运送到 B 店用于销售
- D. 为促销将本店货物无偿赠送给消费者

【答案】C

【解析】A 店将货物运送到本市的 B 店用于销售，不视同销售货物。

【例题 2·单选题】根据增值税法律制度的规定，下列行为中，属于视同销售货物行为的是（ ）。（2019 年）

- A. 甲商贸公司将外购的矿泉水用于交际应酬
- B. 乙超市将外购的洗衣粉作为集体福利发给员工
- C. 丙玩具厂将自产的玩具无偿赠送给福利院
- D. 丁服装厂将外购的面料用于生产服装

【答案】C

2、视同销售服务、无形资产或者不动产

下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产，应当征收增值税，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外：

- (1) 单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务；



老会计-用心传递温度

(2) **单位或者个人**向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产。

表 4-2 视同销售服务、无形资产或者不动产

具体情形	提供（转让）方	接受（受让）方	是否视同销售
无偿提供服务	单位	单位或者个人	√
	个体工商户	单位或者个人	√
	其他个人	单位或者个人	×
无偿转让无形资产 或者不动产	单位	单位或者个人	√
	个体工商户	单位或者个人	√
	其他个人	单位或者个人	√

【考点 05】不征收增值税的项目

1、非经营活动

- (1) 单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务。
- (2) 单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。

【相关链接】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，不征收增值税。

(3) **行政单位**收取的同时满足以下条件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（含省级）财政部门监（印）制的财政票据；③所收款项全额上缴财政。

2、非境内

- (1) 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售**完全在境外**发生的服务。
- (2) 境外单位或者个人向境内单位或者个人销售**完全在境外**使用的无形资产。
- (3) 境外单位或者个人向境内单位或者个人出租**完全在境外**使用的有形动产。

【例题 1·单选题】根据增值税法律制度的规定，下列各项中，属于在境内销售服务、无形资产或者不动产的是（ ）。(2019 年)

- 境外丙公司将其境外的办公大楼出售给中国境内企业
- 境外乙公司将其境外房屋出租给中国留学生
- 境外甲公司为在中国游客提供从境外 M 地到境外 N 地的运输服务
- 境外丁公司将其在中国境内使用的经销权转让给中国境内企业

【答案】D

【解析】(1) 选项 AB：所销售或者租赁的“不动产在境内”，才属于在境内销售不动产；(2) 选项 C：境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务，不属于在境内销售服务。

3、不征收增值税的其他情形

- (1) 根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务（用于公益事业的服务），不征收增值税。
- (2) **存款利息**，不征收增值税。
- (3) 被保险人获得的**保险赔付**，不征收增值税。
- (4) 房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的**住宅专项维修资金**，不征收增值税。
- (5) 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、不动产、



土地使用权的转让行为，**不征收**增值税。

【例题 1 · 单选题】根据增值税法律制度的规定，下列各项中，应征收增值税的是（ ）。(2017 年)

- A. 被保险人获得的保险赔付
- B. 航空公司根据国家指令无偿提供用于公益事业的航空运输服务
- C. 居民存款利息
- D. 母公司向子公司出售不动产

【答案】D

第 12 讲 增值税法律制度 02

【考点 06】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 1 · 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 07】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



老会计-用心传递温度

模纳税人。

【例题 1·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。()

【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 2021 年 4 月 1 日至 2022 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 15 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 45 万元的,免征增值税。(2022 年调整)

(2) 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 15 万元,但扣除本期发生的销售不动产的销售额后未超过 15 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。(2022 年调整)

(3) 其他个人采取一次性收取租金形式出租不动产,取得的租金收入,可在租金对应的租赁期内平均分摊,分摊后的月租金收入不超过 15 万元的,免征增值税。(2022 年变动)

(4) 按照现行规定应当预缴增值税税款的小规模纳税人,凡在预缴地实现的月销售额未超过 15 万元的,当期无须预缴税款。(2022 年新增)

【考点 08】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、人或者动物的血液或者组织制成的生物制品。

5、自 2021 年 4 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日,增值税小规模纳税人适用 3%征收率的应税销售收入,减按 1%征收率征收增值税;适用 3%预征率的预缴增值税项目,减按 1%预征率预缴增值税。(2022 年新增)



老会计-用心传递温度

【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

【考点 09】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。
- (4) 一般纳税人提供劳务派遣服务，按照有关规定，以取得的**全部价款和价外费用**为销售额，按照**一般计税方法**缴纳增值税。（2022 年新增）
- (5) 自 2021 年 10 月 1 日起，住房租赁企业中的增值税一般纳税人向个人出租住房取得的全部出租收入，可以选择适用简易计税方法，按照 5%的征收率减按 1.5%计算缴纳增值税，或适用一般计税方法计算缴纳增值税。小规模纳税人向个人出租住房，按照 5%的征收率减按 1.5%计算缴纳增值税。（2022 年新增）

【考点 10】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 11】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



老会计-用心传递温度

【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，在收取时就应该并入当期销售额中征税。

【例题 1·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 1·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



老会计-用心传递温度

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,应按照现行规定缴纳增值税。

(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 12】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 $\times$ (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 $\times$ (1+成本利润率) $\div$ (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;



老会计-用心传递温度

- (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）

老会计
www.lkj100.com