

普通高等教育经管类专业“十三五”规划教材

税 法

(第3版)

陈 立 主 编

李 涛 胡显莉 副主编

清华大学出版社

北 京

内 容 简 介

本书吸纳了截至 2019 年 5 月 1 日的最新税收立法信息, 包含最新增值税、企业所得税、个人所得税、消费税、环境保护税、车辆购置税、耕地占用税、印花稅、城市维护建设稅以及小型微利企业稅收优惠政策等内容。全书共分 13 章, 从稅收基础、流轉稅法、所得稅法、财产稅法、資源稅法、行为稅法、稅收征管法、稅務行政法制及国际稅收等方面, 对稅收的基本理论和我国现行稅制的主要内容进行了介绍, 打破了传统稅法教材“单纯讲稅”的模式, 集稅法、納稅实务、稅務會計于一体, 重点、难点突出, 具有较强的实用性和应用性, 并与财经类相关資格认证考試紧密结合, 为学生上岗工作和参加考試奠定了坚实的基础。

本书是重庆市精品课程、精品資源共享課程配套教材, 为强化培养學生对稅法的应用能力和应试需求, 还单独附有习题册, 以促进學生综合应用能力的形成和满足应试需求。本书既可作为高等院校财经类及其他相关专业的稅法教材, 也可作为各类成人院校及企业职工的培訓教材, 还可作为在职工作人员提高稅法知识与技能的自学用书。

本书封面贴有清华大学出版社防伪标签, 无标签者不得销售。

版权所有, 侵权必究。侵权举报电话: 010-62782989 13701121933

图书在版编目(CIP)数据

稅法 / 陈立 主编. —3 版. —北京: 清华大学出版社, 2019
(普通高等教育经管类专业“十三五”规划教材)
ISBN 978-7-302-52941-5

I. ①稅… II. ①陈… III. ①稅法—中国—高等学校—教材 IV. ①D922.22

中国版本图书馆 CIP 数据核字(2019)第 083557 号

责任编辑: 崔 伟 马遥遥

封面设计: 周晓亮

版式设计: 方加青

責任校对: 成凤进

責任印制:

出版发行: 清华大学出版社

网 址: <http://www.tup.com.cn>, <http://www.wqbook.com>

地 址: 北京清华大学學研大厦 A 座

邮 编: 100084

社 总 机: 010-62770175

邮 购: 010-62786544

投稿与讀者服务: 010-62776969, c-service@tup.tsinghua.edu.cn

质 量 反 馈: 010-62772015, zhiliang@tup.tsinghua.edu.cn

课 件 下 载: <http://www.tup.com.cn>, 010-62796865

印 刷 者:

装 订 者:

经 销: 全国新华书店

开 本: 185mm×260mm

印 张: 17.25

字 数: 453 千字

版 次: 2013 年 7 月第 1 版 2019 年 6 月第 3 版

印 次: 2019 年 6 月第 1 次印刷

定 价: 56.00 元

产品编号:

前言

在市场经济条件下,税收具有筹集国家财政收入、调控宏观经济运行和实现收入分配公平的重要作用。1994年税制改革后,税收已成为我国财政收入最主要的来源。此后,我们又不断地调整和完善税制,以适应社会经济发展的需要。

2013年11月,党的十八届三中全会审议通过《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》,明确提出了未来税制改革的具体任务,即深化税收制度改革,完善地方税体系,逐步提高直接税比重,推进增值税、消费税、个人所得税、资源税、环境保护税、房地产税改革,加强对税收优惠的规范管理,完善国税、地税征管体制。2014年6月30日,中共中央政治局通过《深化财税体制改革总体方案》,目标定为2016年基本完成深化财税体制改革的重点工作和任务,2020年基本建立现代财政制度。由此拉开了新一轮税制改革的序幕。

2016年5月9日,《关于全面推进资源税改革的通知》发布,扩大资源税征税范围,将水资源纳入试点范围。

2018年1月1日,《中华人民共和国环境保护税法》实施。

2018年3月5日,李克强总理在政府工作报告中提出,改革完善增值税制度,加大税收优惠政策力度,进一步减轻企业税负。此后,财政部和国家税务总局根据国务院常务会议决定,发布了一系列减税措施,支持创业创新和小微企业发展。

2018年7月1日,《中华人民共和国船舶吨税法》施行。

2018年8月31日,《中华人民共和国个人所得税法》进行了第七次修正。随后发布了《个人所得税专项附加扣除暂行办法》和修订后的《中华人民共和国个人所得税法实施条例》,自2019年1月1日起施行。

2018年10月和11月,《中华人民共和国城市维护建设税法(征求意见稿)》和《中华人民共和国印花税法(征求意见稿)》向社会公开征求意见。

2019年1月,为了进一步支持小微企业发展,财政部和国家税务总局出台了《关于实施小微企业普惠性税收减免政策的通知》(财税〔2019〕13号)。

2019年3月,财政部、国家税务总局和海关总署联合下发《关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告2019年第39号)等文件,修改和完善了增值税的相关内容,推进了增值税实质性减税。

2019年7月1日和9月1日,《中华人民共和国车辆购置税法》和《中华人民共和国耕地占用税法》将分别正式施行。

正是在我国税制改革进行得如火如荼的背景下,本书进行了第3版的修订。

本书是重庆市精品课程和重庆市精品资源共享课程“税法”的配套教材,共有13章,全面、系统地介绍了我国现行税制的体系结构和各税种的具体规定,突出税额计算、纳税申报与征收管理知识。在吸收国内同类教材编写经验的基础上,更注重实用性。本书从财会专业的特点和要求出发,吸收了近年来税收理论发展、我国税收领域改革和税收实务操作等方面的最新内容,知识涵盖面广,兼顾理论与实务,具有较好的理论性和实用性。在本书第3版的编写过程中,力求体现以下特色:

(1) 本书紧跟我国税制改革的步伐,严格遵循最新颁布和修订的税收法律法规,内容准确,时效性强。

(2) 本书按全新体例进行编写,按照本章导读、学习提示、案例导入、本章内容、本章小结和练习题的格式组织架构,并在各章配有典型例题,便于学生理解和掌握所学内容。

(3) 本书还附有同步练习册,以提高学生的综合应用能力和满足应试需求。

(4) 本书提供丰富的教学资源,包括教学大纲、电子课件、习题答案等,教师可扫描右侧的二维码获取。



教学资源

(5) 根据税法课程实务性较强的特点,除了对涉及税制、税法的必要知识和各税种的特点、作用作了适当阐述外,本书把重点放在系统介绍现行各税种的具体规定上,力求突出教材的实用性。

本书适用于高等院校经济管理类专业的学生,也可供高职高专会计专业和财务管理专业的学生使用,还可以用作广大会计人员、税收征管人员、注册会计师、税务师和企业管理人员学习税法的参考书籍。

本书由重庆理工大学长期从事税法教学和研究的老师共同完成。陈立副教授负责拟定提纲、修改初稿和统一定稿。各章编写分工为:陈碧琴副教授编写第一章和第八章;陈立编写第二章;胡显莉编写第三章、第四章和第五章;傅樵副教授编写第六章;陈仕远编写第七章;邓秀媛编写第九章和第十章;李涛教授编写第十一章、第十二章和第十三章。在教材编写过程中,我们吸收借鉴了国内外研究、教学和实践的最新成果,限于篇幅不能一一列出,在此表示衷心的感谢!

由于税收领域本身的深奥与繁杂,加之我们水平有限,书中错讹之处在所难免,恳请读者批评指正。

编 者
2019年3月

目 录

第一章 税法概论	1
第一节 税收基础理论	1
一、税收的概念	1
二、税收的特征	2
三、税收的职能	3
四、税收法律关系	4
第二节 税法基础理论	5
一、税法的概念	5
二、税法的分类	5
三、税法的原则	6
第三节 税法的构成要素	8
一、纳税义务人	8
二、征税对象	8
三、税目	8
四、税率	9
五、纳税环节	10
六、纳税期限	11
七、纳税地点	11
八、税收减免	11
第四节 我国现行税法体系和税收征管体制	11
一、我国社会主义税收体系的建立与发展	11
二、我国税收法制建设的规范化阶段	11
三、我国现行税法体系	13
四、我国税收征管体制	13
练习题	16
第二章 增值税法	17
第一节 增值税基本原理	18
一、增值税的产生与发展	18

二、增值税的概念	18
三、增值税的特点	19
四、增值税的类型	19
五、增值税的计税方法	20
六、我国增值税制度的改革与发展	21
第二节 征税范围	22
一、征税范围的一般规定	22
二、视同销售行为	23
三、混合销售行为	24
四、兼营行为	25
五、不征收增值税项目	26
第三节 纳税义务人	26
一、小规模纳税人	26
二、一般纳税人	26
第四节 税率与征收率	27
一、税率	27
二、征收率	29
第五节 一般计税方法应纳税额的计算	31
一、销项税额的计算	31
二、进项税额的计算	35
三、应纳税额的计算	38
第六节 简易计税方法应纳税额的计算	42
第七节 特定行为的增值税征收管理	42
一、转让不动产	42
二、提供不动产经营租赁服务	43
三、跨县(市、区)提供建筑服务	44
四、房地产开发企业销售自行开发的房地产项目	45
第八节 进口货物征税	45
一、进口货物的征税范围及纳税人	45
二、进口货物的适用税率	46
三、进口货物应纳税额的计算	46

四、跨境电子商务零售进口	47
第九节 税收优惠	47
一、法定免税项目	47
二、“营改增”试点过渡政策的主要规定	48
三、起征点	49
四、其他规定	50
第十节 征收管理	50
一、纳税义务发生时间	50
二、纳税期限	51
三、纳税地点	51
第十一节 增值税发票的使用及管理	52
一、增值税专用发票的联次	52
二、增值税专用发票的领购	52
三、增值税专用发票的开具	53
四、加强增值税专用发票的管理	54
练习题	56
第三章 消费税法	58
第一节 消费税概述	58
一、消费税的概念	58
二、消费税的基本特征	59
三、消费税的作用	60
第二节 纳税义务人和税目、税率	60
一、纳税义务人	60
二、征税范围和税目	61
三、征税环节	61
四、税率	62
第三节 计税依据	64
一、从价计征	64
二、从量计征	65
三、从价从量复合计征	65
四、计税依据的特殊规定	65
第四节 应纳税额的计算	66
一、生产销售环节应纳消费税的计算	66
二、委托加工应税消费品应纳税额的计算	68
三、进口应税消费品应纳税额的计算	69
四、已纳消费税扣除的计算	69
五、特殊环节应纳消费税的计算	71
第五节 征收管理	71
一、消费税纳税义务发生时间	71

二、消费税纳税地点	72
三、消费税纳税期限	72
练习题	73

第四章 城市维护建设税和教育费附加

第一节 城市维护建设税	75
一、城市维护建设税概述	75
二、纳税义务人	76
三、税率、计税依据和应纳税额的计算	76
四、税收优惠	78
五、征收管理	78
第二节 教育费附加	79
一、教育费附加概述	79
二、计征依据、计征比例和计算	79
三、地方教育附加的规定	79
四、征收管理	79
练习题	80

第五章 关税法

第一节 关税概述	81
一、关税的起源	81
二、关税的概念	82
三、关税的特点	82
四、关税的分类	83
五、关税的作用	83
六、征税对象和纳税义务人	84
第二节 进出口税则	84
一、进出口税则概述	84
二、税率	85
第三节 关税完税价格和应纳税额的计算	86
一、原产地规定	86
二、关税完税价格	87
三、应纳税额的计算	88
第四节 关税减免	89
第五节 征收管理	90
一、关税的缴纳	90
二、关税的强制执行	90
三、关税退还、补征和追征	90
四、关税纳税争议的处理	90
第六节 船舶吨税	91
一、船舶吨税概述	91

二、应纳税额的计算	91
三、税收优惠及征收管理	92
练习题	93
第六章 企业所得税法	94
第一节 企业所得税概述	94
一、企业所得税的概念	94
二、企业所得税的特点	95
三、企业所得税的作用	95
四、我国企业所得税的发展	96
第二节 纳税义务人、征税对象与税率	96
一、纳税义务人	96
二、征税对象	97
三、税率	98
第三节 应纳税所得额的确定	98
一、收入总额	98
二、不征税收入和免税收入	100
三、准予扣除项目	102
四、不得扣除的项目	108
五、亏损弥补	109
第四节 资产的税务处理	109
一、固定资产的税务处理	109
二、生产性生物资产的税务处理	111
三、无形资产的税务处理	111
四、长期待摊费用的税务处理	112
五、存货的税务处理	112
六、投资资产的税务处理	113
第五节 应纳税额的计算	113
一、居民企业应纳税额的计算	113
二、境外所得抵扣税额的计算	115
三、居民企业核定征收应纳税额的计算	117
第六节 税收优惠	118
一、免征与减征优惠	118
二、高新技术企业和小型微利企业优惠	119
三、加计扣除优惠	119
四、创业投资企业优惠	120
五、加速折旧优惠	121
六、减计收入优惠	121
七、税额抵免优惠	121
八、非居民企业优惠	122

九、其他优惠	122
第七节 特别纳税调整	123
一、转让定价税制	123
二、预约定价安排	124
三、成本分摊协议	124
四、受控外国企业	125
五、资本弱化规则	125
六、一般反避税条款	125
七、特别纳税调整的管理	126
第八节 征收管理	126
一、纳税期限和纳税申报	126
二、纳税地点	127
三、汇总、合并纳税	127
四、源泉扣缴	128
练习题	129
第七章 个人所得税法	132
第一节 个人所得税概述	132
一、个人所得税的概念	132
二、个人所得税的特点	133
三、个人所得税的作用	133
四、个人所得税的发展历程	135
第二节 纳税义务人、征税范围和税率	135
一、个人所得税的纳税人	135
二、所得来源地的确定	136
三、征税范围	137
四、个人所得税的税率	140
第三节 应纳税所得额的确定	141
一、应纳税所得额的确定	141
二、每次收入的确定	145
三、其他费用扣除的规定	145
第四节 应纳税额的计算	146
一、居民综合所得应纳税额的计算	146
二、非居民个人扣缴方法	150
三、经营所得应纳税额的计税	151
四、财产租赁所得应纳税额的计算	152
五、财产转让所得应纳税额的计算	153
六、利息、股息、红利所得应纳税额的计算	153
七、偶然所得应纳税额的计算	154
八、应纳税额计算中的特殊问题	154

第五节 税收优惠	157
一、免税优惠	158
二、减征优惠	158
三、关于外籍个人有关津补贴的政策	158
第六节 税收征管	158
一、自然人纳税人识别号	158
二、源泉扣缴	159
三、自行申报纳税	160
四、特别纳税调整	161
练习题	162
第八章 资源税类	164
第一节 资源税	164
一、资源税概述	164
二、纳税义务人和扣缴义务人	165
三、税目与税率	166
四、计税依据和应纳税额的计算	167
五、税收优惠	169
六、征收管理	169
第二节 城镇土地使用税	170
一、纳税义务人和征税范围	170
二、税率、计税依据和应纳税额的计算	171
三、税收优惠	172
四、征收管理	172
第三节 土地增值税	173
一、土地增值税概述	173
二、纳税义务人和征税范围	174
三、税率	175
四、应纳税额的计算	175
五、税收优惠	179
六、土地增值税清算和征收管理	179
第四节 环境保护税	181
一、环境保护税的概念	181
二、纳税义务人	181
三、征税对象	182
四、税率	182
五、计税依据	182
六、应纳税额的计算	183
七、税收减免	184
八、征收管理	185

练习题	186
第九章 财产税类	187
第一节 房产税	187
一、房产税概述	187
二、纳税义务人和征税范围	188
三、税率、计税依据和应纳税额的计算	189
四、税收优惠	191
五、征收管理	191
第二节 契稅	192
一、契稅概述	192
二、纳税义务人和征税范围	193
三、税率、计税依据和应纳税额的计算	194
四、税收优惠	195
五、征收管理	196
第三节 车船税	197
一、车船税概述	197
二、纳税义务人和征税范围	198
三、税目和税率	198
四、应纳税额的计算	199
五、税收优惠	200
六、征收管理	200
练习题	201
第十章 行为税类	202
第一节 印花税	202
一、印花税概述	202
二、纳税义务人	203
三、税目与税率	204
四、应纳税额的计算	206
五、税收优惠	207
六、征收管理	208
第二节 车辆购置税	209
一、车辆购置税概述	209
二、纳税义务人和征税范围	210
三、税率与计税依据	210
四、应纳税额的计算	211
五、税收优惠	212
六、征收管理	212
第三节 耕地占用税	213

一、耕地占用税概述	213
二、纳税义务人和征税范围	214
三、税额、计税依据和应纳税额的计算	214
四、税收优惠	215
五、征收管理	215
练习题	216
第十一章 税收征收管理法	217
第一节 税收征管法概述	217
一、税收征管法的立法目的	218
二、税收征管法的适用范围	218
三、税收征管法的主体及其权利与义务的设定	219
第二节 税务管理	220
一、税务登记管理	220
二、账簿和凭证管理	222
三、发票管理	223
四、纳税申报管理	225
五、涉税专业服务管理	226
第三节 税款征收	227
一、税款征收的原则	227
二、税款征收的方式	227
三、税款征收的制度	228
第四节 税务检查	232
一、税务检查的形式和方法	233
二、税务机关在税收检查中的权责	233
第五节 税收法律责任	234
一、纳税人、扣缴义务人违反税务管理基本规定行为的处罚	234
二、扣缴义务人违反账簿、凭证管理的处罚	234
三、纳税人、扣缴义务人未按规定进行纳税申报的法律责任	234
四、对偷税的认定及其法律责任	234
五、进行虚假申报或不进行申报行为的法律责任	235
六、逃避追缴欠税的法律责任	235
七、骗取出口退税的法律责任	235
八、抗税的法律责任	235

九、在规定期限内不缴或者少缴税款的法律责任	236
十、扣缴义务人不履行扣缴义务的法律责任	236
十一、不配合税务机关依法检查的法律责任	236
十二、有税收违法行为而拒不接受税务机关处理的法律责任	236
练习题	237

第十二章 税务行政法制 238

第一节 税务行政处罚	238
一、税务行政处罚概述	238
二、税务行政处罚的设定和种类	239
三、税务行政处罚的主体与管辖	240
四、税务行政处罚程序	240
五、税务行政处罚的执行	241
第二节 税务行政复议	241
一、税务行政复议概述	241
二、税务行政复议机构和人员	242
三、税务行政复议的范围与管辖	242
四、税务行政复议的程序	244
五、税务行政复议决定	244
第三节 税务行政诉讼	245
一、税务行政诉讼概述	245
二、税务行政诉讼的范围与管辖	246
三、税务行政诉讼的程序	247
第四节 税务行政赔偿	248
一、税务行政赔偿概述	248
二、税务行政赔偿的范围和时效	248
三、税务行政赔偿的程序	249
四、税务行政赔偿的方式	249
练习题	250

第十三章 国际税收法律制度 251

第一节 国际税收协定	251
一、国际税收协定概述	251
二、我国缔结的国际税收协定	252
第二节 非居民企业税收管理	252
一、外国企业常驻代表机构	252
二、承包工程作业和提供劳务	253

三、股息、利息、租金、特许权 使用费和财产转让所得	254
四、境内机构和个人对外付汇的税收 管理	255
第三节 境外所得税收管理	255
一、境外所得税额抵免概述	255
二、抵免限额的计算方法	255
三、税收饶让抵免	258
第四节 国际避税与反避税	259
一、税基侵蚀和利润转移项目	259

二、间接股权转让	260
第五节 国际税收征管协作	261
一、情报交换	261
二、海外账户税收遵从法案	262
三、金融账户涉税信息自动交换 标准	262
四、税收公约	262
练习题	263
参考文献	264



第二章

增 值 税 法



本章导读

增值税因其可有效防止商品在流转过程中的重复征税问题，在世界各国得以普遍推广。增值税是我国的第一大税种，其税收收入占到我国全部税收的半壁江山。2012年1月1日起，我国在上海试点“营改增”工作。经国务院批准，自2016年5月1日起，我国全面推开“营改增”试点，将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业纳入试点范围。这也意味着，在我国税制中有着66年历史的营业税正式退出了历史舞台。



学习目标

本章是税法课程的重要内容，也是难点内容。通过本章的学习，应达到以下目标：

1. 在知识方面，了解增值税的概念、特征及类型，熟悉增值税的征收管理，掌握增值税的征税范围、纳税义务人、税率和计税方法。
2. 在技能方面，熟练掌握增值税一般纳税人应纳税额的计算、小规模纳税人应纳税额的计算和进口环节增值税的征收。
3. 在能力方面，运用增值税有关规定，对企业发生的涉税经济业务进行分析和处理。



案例引入

家住农村的王阿姨自己织布，辛苦了八九个月，终于织好了布匹。王阿姨想把这批布匹卖1000块钱。此时，有一位生产服装的厂商过来，要买王阿姨的布匹回去做原料，并且要求开增值税专用发票。于是，王阿姨进行了一般纳税人登记，可以开增值税专用发票，但是要交16%的税。这样的话，如果想要到手1000元，就需要开价1160元，其中1000元是价款，160元是税款。

这位厂商花了1160元买了王阿姨的布匹，开始生产服装。厂商卖服装想到手2000元，如果买服装的人也要求开增值税专用发票，那么厂商要开价多少呢？应该是： $1160(\text{进货价}) + 2000 \times 1.16 = 3480$ 元，其中480元就是增值税。

问题的关键就在于，如果服装厂没有从王阿姨那里取得面额为1160元的增值税专用发票，那么服装厂就会被认为没有发生成本，服装厂就需要在以3480元卖出这批服装的时候，交480元的税。

因为服装厂老板不想缴这么多税，事先要求王阿姨提供了增值税专用发票，证明这480元税金中的160元已经交过了，所以厂家只要再交320元即可。这就是增值税抵扣链的作用。

第一节 增值税基本原理

一、增值税的产生与发展

在增值税产生之前,法国实行的营业税具有多环节全额征税的特点,即商品从生产到消费,每经过一个环节发生一次销售都要全额征税。这种征收方式导致了同一商品的税收负担随生产流通环节的多少而不同,生产流通环节越多,该商品的税收负担就越大,重复征税也就越严重。例如,某商品的营业税税率为10%,其生产流通环节及各环节的销售额如表2-1所示。

表 2-1 某商品的生产流通环节(1)

生产流通环节	原材料生产	产成品生产	批发	零售
本环节销售额/元	100	150	180	200

按照传统的营业税计税方式,将会对该商品从原材料到零售环节的每个环节按销售全额计税,即各环节应纳营业税总和= $100 \times 10\% + 150 \times 10\% + 180 \times 10\% + 200 \times 10\% = 63$ (元)。这就产生了重复征税问题。

如果该商品的生产流通环节再增加一个半成品生产环节,各环节的销售额如表2-2所示。

表 2-2 某商品的生产流通环节(2)

生产流通环节	原材料生产	半成品生产	产成品生产	批发	零售
本环节销售额/元	100	120	150	180	200

按照传统的营业税计税方式,对每个流转环节均按全额征税,各环节应纳营业税总和= $100 \times 10\% + 120 \times 10\% + 150 \times 10\% + 180 \times 10\% + 200 \times 10\% = 75$ (元)。可见,流转环节的多少会影响商品的税收负担,在生产流通过程中每增加一个环节,该商品的税收负担也会随之增加。

1954年,法国在探索营业税改革的实践过程中提出了增值税这一全新的概念。法国在反复研究论证的基础上对当时的营业税进行了改革,保留了营业税的多环节征收制度,但允许纳税人在缴纳营业税时,抵扣为生产应税产品而耗用的外购货物在以前环节已纳的营业税。由于实施了税款抵扣制,就一个环节而言,虽然征税依据仍然是这一环节的全部销售额,但生产、经营活动中的一切投入物的已纳税款均给予抵扣,那么,本环节实际征收的税额正好相当于对本环节生产、经营活动增加的价值所征收的税额。法国将完善后的营业税称为增值税,以示它与旧的营业税的不同。

此后,增值税在欧洲得到推广,不久又扩展到欧洲以外的许多国家。目前,世界上已有100多个国家实行了增值税。增值税在半个多世纪的时间里得到广泛认可和大力推行,这在世界税制发展史上是罕见的,被称为“20世纪人类在财税领域的一个最重要改革和成就”。增值税得以推广,最主要的原因是其改变了传统的营业税按全额道道征税的做法,改由对每一生产流通环节的增值额进行征税,有效避免了重复征税和对纳税人生产经营活动的影响。

二、增值税的概念

增值税是以商品和劳务在流转过程中产生的增值额作为计税依据而征收的一种流转税。增值额是指纳税人从事生产经营或者提供劳务,在购入的商品或者取得劳务的价值基础上新增加的价值额,可以从以下几个方面理解。

(1) 从理论上讲,增值额是指生产经营者生产经营过程中新创造的价值额。增值额相当于商品价值 $W=C+V+M$ 中的“ $V+M$ ”部分。 C 即商品生产过程中所消耗的生产资料转移价值; V 即工资,是劳动者为自己创造的价值; M 即剩余价值或盈利,是劳动者为社会创造的价值。增值额是劳动者新创造的价值,从内容上讲大体相当于净产值或国民收入,包括工资、利润、利息、租金和其他属于增值性的收入。

(2) 就一个生产单位而言,增值额是这个单位商品销售收入额或劳务营业收入额扣除非增值项目(相当于物化劳动,如外购的原材料、燃料、动力、包装物、低值易耗品等)价值后的余额。这个余额,大体相当于该单位活劳动创造的价值。

(3) 就一个商品的生产经营全过程来讲,不论其生产经营经过几个环节,最后的销售总值应等于该商品从生产到流通的各个环节的增值额之和,即“商品最后销售价格=各环节增值额之和”。以表 2-1 为例,商品最后销售价格为 200 元,正好等于各生产流通环节的增值额“ $100+50+30+20$ ”之和。

三、增值税的特点

1. 体现了税收中性原则

税收中性包含两种含义:一是国家征税使社会所付出的代价以税款为限,尽可能不给纳税人或社会带来其他额外的损失或负担;二是国家征税应避免对市场经济正常运行的干扰,特别是不能使税收超越市场机制而成为资源配置的决定因素。税收中性原则的实践意义在于尽量减少税收对市场经济正常运行的干扰。实行增值税能有效地解决按销售全额计税所造成的重复征税的弊端,使同一商品或劳务的税收负担具有一致性,其征税结果不会对纳税人的生产、经营活动和消费者的消费选择产生影响,具有中性特征。

2. 避免重复征税

根据增值税的计税原理,流转额中的非增值因素在计税时将被扣除。从世界各国来看,一般都实行凭购货发票进行税款抵扣的制度,在计算应纳税额时,要扣除商品在以前生产环节已负担的税款,以避免重复征税。

3. 多环节普遍征收

从增值税的征税范围看,对从事商品生产经营和劳务提供的所有单位和个人普遍征收;从增值税的征税环节看,在商品和劳务增值的各个生产流通环节征税。增值税可从商品的生产开始,一直延伸到商品的批发、零售等各个环节,使得增值税能够拥有广泛的税基。

4. 税负具有转嫁性

虽然增值税是向商品销售者和劳务提供者征收,但纳税人在销售商品和提供劳务时又通过价格将税收负担转嫁给下一生产流通环节,最后由最终消费者承担。

5. 实行价外税制度

价外税是指税款不包含在商品价格内的价税分列的税种。增值税以不包含增值税税额的销售额作为计税依据,这是与传统的以全部流转额为计税依据的一个重要区别。实行价外税制度,有利于全面推行增值税,简化计征手续,并有利于税负转嫁的实现。

四、增值税的类型

对固定资产已纳的增值税税额是否允许扣除,各国政策不一,在处理上不尽相同,由此产生了生产型、收入型和消费型三种不同类型的增值税。

(一) 生产型增值税

所谓生产型增值税,是指不允许纳税人从本期销项税额中抵扣购入固定资产及其折旧部分的进项税额。就整个社会来说,由于增值税允许抵扣的范围只限于原材料等劳动对象的进项税额,所以实际征税对象等于工资、租金、利息、利润和折旧之和,相当于国民生产总值,故称为生产型增值税。

(二) 收入型增值税

所谓收入型增值税,是指只允许纳税人从本期销项税额中抵扣用于生产经营固定资产的当期折旧价值额的进项税额。就整个社会来说,实际征税对象相当于全部社会产品扣除补偿消耗的生产资料以后的余额,即国民收入,故称为收入型增值税。

(三) 消费型增值税

所谓消费型增值税,是指允许纳税人从本期销项税额中一次性抵扣用于生产经营的固定资产的全部进项税额。纳税人当期购入的固定资产,虽然在以前的经营环节已经缴纳税金,但购入时其缴纳的税金允许全部扣除,实际上这部分商品是不征税的。就整个社会来说,对生产资料不征税,只对消费资料征税,故称为消费型增值税。

我国自1994年开征增值税以来一直采用生产型增值税,这与当时的国家财政收入状况和产业发展政策是相适应的。从2004年开始,我国开始在部分地区进行消费型增值税的试点,并于2009年1月1日起在全国范围内全面实行消费型增值税。

五、增值税的计税方法

增值税是以增值额作为课税对象征收的一种税,纳税人应纳增值税额等于增值额乘以适用税率,基本计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{增值额} \times \text{适用税率}$$

从计算公式可以看出,应纳税额的多少取决于增值额和适用税率两个因素。按照增值额确定方法的不同,增值税的计税方法可以分为直接计税法 and 间接计税法两种。

(一) 直接计税法

直接计税法是按照规定直接计算出应税货物或劳务的增值额,然后以此为依据乘以适用税率,计算出应纳税额。直接计税法下的计算公式为

$$\text{应纳税额} = (\text{工资} + \text{利息} + \text{租金} + \text{利润} + \text{其他增值项目}) \times \text{适用税率}$$

$$\text{或} \quad \text{应纳税额} = (\text{销售金额} - \text{非增值项目金额}) \times \text{适用税率}$$

在实际工作中,企业的增值因素和非增值因素是难以划分清楚的。因此,这种方法只是理论上的一种方法,在实际工作中并没有得到采用。

(二) 间接计税法

间接计税法可以分为加法和减法。

1. 加法

加法是将各增值项目分别乘以适用税率,再相加求得应纳增值税额。其计算公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} = & \text{工资} \times \text{增值税率} + \text{利息} \times \text{增值税率} + \text{租金} \times \text{增值税率} + \text{利润} \times \\ & \text{增值税率} + \text{其他增值项目} \times \text{增值税率} \end{aligned}$$

2. 减法

减法是指不直接计算增值额,而是以纳税人在纳税期内销售应税货物或劳务的销售额乘以适用税率,求出销售应税货物或劳务的销项税额,然后扣除非增值项目,即企业购进货物或者应税劳务进项税额的方法,其余额即为纳税人应纳的增值税额。其计算公式为

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= \text{应税销售额} \times \text{适用税率} - \text{购进价格} \times \text{适用税率} \\ &= \text{销项税额} - \text{进项税额}\end{aligned}$$

这种方法比较简便易行,目前为大多数国家所采用。我国目前采用的增值税计算方法为购进扣税法,即在计算进项税额时,按当期购进商品已纳税额计算。实际征收中,采用凭增值税专用发票或其他合法扣税凭证注明税款进行抵扣的办法计算应纳税款。

六、我国增值税制度的改革与发展

(一) 我国增值税制度的沿革

我国从1979年起开始在部分城市试行生产型增值税。1982年财政部制定了《增值税暂行办法》,并自1983年1月1日起开始在全国试行。1984年9月,国务院制定了《增值税条例(草案)》,并自当年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。经过1994年税制改革和此后多年的逐步完善,我国已初步建立起了适应社会主义市场经济体制需要的增值税制度。2009年1月1日,国务院决定全面实施增值税改革,即将生产型增值税转为消费型增值税。

(二) “营改增”试点改革

2012年1月1日,我国在上海部分行业试点营业税改增值税工作,并逐步将试点地区扩展到全国。2016年5月1日,我国全面推行“营改增”试点,将建筑业、房地产业、金融业、生活服务业等全部纳入“营改增”试点范围。至此,在我国税制中有着66年历史的营业税正式退出了历史舞台。

知识拓展 2-1



“营改增”历程

(三) 深化增值税改革

2012—2017年,我国通过实施“营改增”累计减税2.1万亿元。2018年的中央政府工作报告明确提出要进一步减轻企业税负,改革完善增值税,按照三档并两档方向调整税率水平,重点降低制造业、交通运输等行业税率,提高小规模纳税人年销售额标准。2018年3月28日召开的国务院常务会议确定了深化增值税改革的措施,进一步减轻市场主体税负。会议提出降低增值税税率、统一增值税小规模纳税人标准和一次性退还未抵扣完的进项税额的措施。实施上述三项措施,全年将减轻市场主体税负超过4000亿元,内外资企业都将同等受益。

知识拓展 2-2



确定深化增值税改革的措施

从2018年5月1日起,制造业等行业增值税税率从17%降至16%,交通运输、建筑、基础电信服务等行业及农产品等货物的增值税税率从11%降至10%。

2019年3月5日上午9时,十三届全国人民代表大会第二次会议开幕,李克强总理在会上作《政府工作报告》。报告提出的2019年政府工作任务的第一项即为实施更大规模的减税。普惠性减税与结构性减税并举,重点降低制造业和小微企业税收负担。报告明确,深化增值税改革,将制造业等行业现行16%的税率降至13%,将交通运输业、建筑业等行业现行10%的税率降至9%,确保主要行业税负明显降低;保持6%一档的税率不变,但通过采取对生产、生活性服务业增加税收抵扣等配套措施,确保所有行业税负只减不增,继续向推进税率三档并两档、税制简化方向迈进。2019

年3月21日,财政部、税务总局、海关总署联合发布《关于深化增值税改革有关政策的公告》(财政部 税务总局 海关总署公告2019年39号),并公布了一系列深化增值税改革的配套措施。

第二节 征税范围

增值税的征税范围包括在中华人民共和国境内(以下简称境内)销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产以及进口货物等。

一、征税范围的一般规定

(一) 征税范围

1. 销售或者进口货物

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. 提供劳务

提供劳务是指纳税人提供的加工、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,以恢复其原状和功能的业务。提供应税劳务是指有偿提供加工、修理修配劳务。

3. 销售服务、无形资产或者不动产

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、现代服务、生活服务。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。销售不动产,是指转让不动产所有权的业务活动。发生应税行为是指有偿提供服务、有偿转让无形资产或者不动产。具体征税范围如下。

(1) 交通运输服务,即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。

(2) 邮政服务,即中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑和机要通信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。

(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。

(4) 建筑服务,即各类建筑物、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。

(5) 金融服务,即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。

(6) 现代服务,即围绕制造业、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、商务辅助服务和其他现代服务。

(7) 生活服务,即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。

(8) 销售无形资产,即转让无形资产所有权或者使用权的业务活动。无形资产,是指不具有实物形态,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权益性无形资产。其他权益性无形资产,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。

知识拓展 2-3



销售服务、无形资产、不动产注释

(9) 销售不动产,即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。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。

(二) 有偿的含义

有偿,是指销售货物、劳务、服务、无形资产和不动产时取得货币、货物或者其他经济利益。但属于下列非经营活动的情形除外。

(1) 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) 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。

(3) 单位或者个体工商户为聘用的员工提供服务。

(4) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

(三) 境内的含义

应税行为发生在中华人民共和国境内,具体是指:

(1) 服务(租赁不动产除外)或者无形资产(自然资源使用权除外)的销售方或者购买方在境内。

(2) 所销售或者租赁的不动产在境内。

(3) 所销售自然资源使用权的自然资源在境内。

(4) 财政部和国家税务总局规定的其他情形

下列情形不属于在境内销售服务或者无形资产:

(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。

(4) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

【例 2-1 多选题】下列属于增值税范围的有()。

A. 英国某公司转让专利权给我国 A 公司使用

B. 德国某酒店向来自我国境内旅游团队提供住宿服务

C. 单位聘用员工为本单位提供配送服务

D. 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

【解析】正确答案 AD。选项 B 不属于在境内销售服务。选项 C 属于非经营活动中提供的应税项目,不属于增值税应税范围。

二、视同销售行为

增值税视同销售行为,是指那些移送货物或提供服务的行为并不符合增值税有关规定中销售货物或提供服务的定义,但在征税时要视同销售货物或提供服务缴纳增值税的行为。单位或个体工商

户的以下行为视同销售,均要征收增值税。

(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。

(4) 将自产、委托加工的货物用于非应税项目。

(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。

【提示】 根据《关于扶贫货物捐赠免征增值税政策的公告》(财政部 税务总局 国务院扶贫办公告 2019 年第 55 号)的规定,自 2019 年 1 月 1 日至 2022 年 12 月 31 日,对单位或者个体工商户将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构,或直接无偿捐赠给目标脱贫地区的单位和个人,免征增值税。

(9) 向其他单位或者个人无偿销售应税服务、无偿转让无形资产或者不动产,但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。

(10) 财政部和国家税务总局规定的其他情形。

按照上述几种行为的业务实质,可将其归为以下三类:①转让货物但未发生产权转移,如上述(1)和(2)的情况;②货物产权没有发生变动,货物转移也未采取销售形式,而是用于类似销售的其他用途,如上述(3)的情况;③虽然产权发生了变动,但货物和服务的转移不一定采取直接的销售方式,如上述(4)~(9)的情况。

这些行为虽不具备销售货物和提供服务的一般特征,但均应确定为视同销售行为征税,其目的主要有: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相关环节税款抵扣链条的中断;二是避免因发生上述行为而造成货物销售和服务提供税收负担不平衡的矛盾,防止出现以上述行为逃避纳税的现象;三是体现增值税计算的进项税额与销项税额相配比原则,即购进货物和服务已经在购进环节实施了进项税额抵扣,就应该产生相应的销售额以及销项税额。

【提示】 将购进的货物用于非应税项目以及集体福利或者个人消费,不属于视同销售行为,其购进货物发生的增值税进项税额不准予抵扣。

【提示】 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,包括用于公益事业或者以社会公众为对象的情形。

【例 2-2 多选题】 下列行为中,视同销售货物缴纳增值税的是()。

- A. 将购进的货物用于集体福利 B. 将购进的货物用于个人消费
C. 将购进的货物用于无偿赠送 D. 将购进的货物用于对外投资

【解析】 正确答案 D。将购进的货物用于对外投资、分配、赠送视同销售缴纳增值税。

三、混合销售行为

(一) 混合销售行为的概念

混合销售行为是指一项销售行为既涉及服务又涉及货物。在混合销售行为中,所涉及的货物和

服务是针对一项销售行为而言的,也就是说,服务是为了直接销售一批货物而提供的,二者之间是紧密相连的从属关系,它与一般从事多个应税项目、二者之间没有直接从属关系的兼营行为是完全不同的。例如,某商场在销售空调的同时,为顾客提供安装服务并收取一定的费用。前者属于销售货物,后者属于提供建筑业服务,二者同时发生,并从同一受让者取得价款,即为混合销售行为。

(二) 税务处理

对于混合销售行为,应根据纳税人的行业属性,实行不同的征税办法。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。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,兼营销售服务的单位和个体工商户在内。

【例 2-3】 某空调生产企业为增值税一般纳税人,2019 年 5 月向外地某商场销售一批空调,不含税销售额 500 000 元,并由空调生产企业进行安装,另收取安装费 20 000 元。空调生产企业为安装这批空调购进材料 10 000 元,取得增值税专用发票上注明税款 1 300 元。请指出空调生产企业该项销售业务应如何纳税,并计算其应纳税额。

【解析】 空调生产企业在这笔销售业务中,发生了销售货物和提供安装劳务的混合销售行为。空调生产企业属于货物生产企业,其发生的混合销售行为视为销售货物,取得的货款和安装费一并作为货物销售额征收增值税。

$$\text{应纳增值税}=[500\,000+20\,000\div(1+13\%)]\times 13\%-10\,000\times 13\%=66\,000.88(\text{元})$$

四、兼营行为

(一) 兼营行为的概念

兼营行为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,还从事服务销售,且从事的销售服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,兼营销售服务的情况已较为普遍。

(二) 税务处理

纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产适用不同税率或者征收率的,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,按照以下方法适用税率或者征收率:

- (1) 兼有不同税率的销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用税率。
- (2) 兼有不同征收率的销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用征收率。
- (3) 兼有不同税率和征收率的销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产,从高适用税率。

【例 2-4】 某机械生产企业为增值税一般纳税人,2019 年 5 月销售机械设备不含税销售额 200 万元,同时对外承揽安装设备业务,取得不含税收入 50 万元。假定该企业当月可抵扣的进项税额为 20 万元。请指出机械生产企业应如何纳税,并计算其应纳税额。

【解析】 机械生产企业发生了销售机械设备和对外承揽安装设备业务的兼营行为,在分别核算货物销售额和服务销售额的情况下,分别适用货物销售 13%和建筑服务销售 9%的税率计算缴纳增值税。

$$\text{应纳增值税}=200\times 13\%+50\times 9\%-20=10.5(\text{万元})$$

若该企业对销售业务和安装业务未分别核算,则应从高适用 13%的税率征税。

$$\text{应纳增值税}=250\times 13\%-20=12.5(\text{万元})$$

五、不征收增值税项目

不征收增值税项目具体如下。

- (1) 根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务,属于用于公益事业的服务。
- (2) 存款利息。
- (3) 被保险人获得的保险赔付。
- (4) 房地产主管部门或者其他指定机构、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。
- (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,其中涉及的不动产、土地使用权转让行为。

第三节 纳税义务人

凡在我国境内销售、劳务、服务、无形资产或者不动产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。单位以承包、承租、挂靠方式经营的,承包人、承租人、挂靠人以发包人、出租人、被挂靠人名义对外经营并由发包人承担相关法律责任的,以该发包人为纳税人。否则,以承包人为纳税人。

中华人民共和国境外的单位或者个人在境内提供应税行为,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。

在实际经济生活中,我国增值税纳税人众多,会计核算水平差异较大,大量的小企业和个人还不具备凭专用发票抵扣税款的条件。为了简化增值税计算和征收,减少税收征管漏洞,我国根据会计核算水平和经营规模的不同,将增值税纳税人分为小规模纳税人和一般纳税人,分别采取不同的资格登记和管理方法。

一、小规模纳税人

小规模纳税人是指年应税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。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。

为完善增值税制度,进一步支持中小微企业发展,我国从2018年5月1日起,统一增值税小规模纳税人标准。小规模纳税人的认定标准如下:

- (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) 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。
- (3) 非企业性单位可选择按小规模纳税人纳税。

法条链接 2-1



关于统一增值税小规模纳税人标准的通知

二、一般纳税人

一般纳税人是指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。年应税销售额,是指纳税人在连续不超过12个月或四个季度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。纳税人偶然发生的销售无形资产、转让不动产的销售额,不计入应税行为年应税销售额。