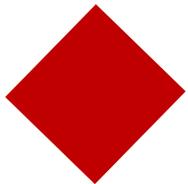


项目二

# 增值税税收筹划





## 知识目标

了解增值税税法要素的基本知识;  
熟悉增值税税收筹划的基本思路;  
掌握增值税税收筹划的主要手段  
和方式。



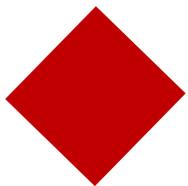
## 技能目标

能够灵活运用各种税收  
筹划技术筹划增值税,达到节  
税的目的。



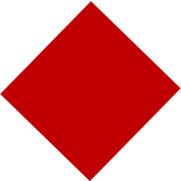
## 素质思政目标

养成依法筹划、依法  
纳税的思想品质。**思政目  
标：通过了解我国增值税  
改革历史，理解我国税改  
整体趋势。**



# 学习任务

- 01 增值税税法要素知识回顾
- 02 增值税纳税人身份的筹划
- 03 利用企业的采购渠道进行增值税税收筹划
- 04 促销行为的税收筹划
- 05 兼营行为的税收筹划
- 06 增值税税收优惠的筹划
- 07 增值税纳税期限的筹划



# 工作过程

熟悉增值税相关  
法律法规知识



提出税收筹划方案



比较各税收筹划方案



选择最佳方案

# 案例导入



法国于1954年开始征收增值税,是最早征收增值税的国家。在我国,增值税伴随改革开放政策的逐步实施和计划经济向市场经济转轨的进程,从1984年国务院颁布《中华人民共和国增值税条例(草案)》到2012年开始全面扩围营改增,变化非常大。增值税的全面扩围也不是一次形成的,而是经过了漫长的4年时间。2012年1月1日,在上海市针对交通运输和部分现代服务业启动了营改增试点。之后,将上海改革试点分批扩大至北京等11个省市。2013年8月1日,将扩大的试点在全国推开。2014年1月1日,将铁路运输和邮政业纳入试点。2014年6月1日,将电信纳入试点。自此,营改增试点覆盖到全国的“3+7”个行业:3个行业是指交通运输业、邮政服务业和电信业;7个现代服务业是指研发和技术服务业、信息技术服务业、文化创意服务业、物流辅助服务业、有形动产租赁服务业、鉴证咨询服务业以及广告影视服务业。2016年5月1日,将建筑业、房地产业、金融业和生活服务业四大行业纳入试点,全面推开营改增试点。营业税彻底退出了历史舞台。

## 案例导入



与营业税相比较,增值税一般纳税人实行凭增值税专用发票抵扣的征收制度,形成完整的抵扣链。销售方销售货物开具的发票,刚好是购货方进行抵扣的凭证,从而在很大程度上避免了销货方不开发票的情况。在这一链条中,少缴纳了税款的环节,会导致纳税义务的转移,从而导致下一环节多缴税款,买卖双方形成了一个利益制约关系。

增值税在我国税法体系中有着异常重要的位置,增值税实行普遍征收,其课税范围涉及社会的生产、流通、消费、劳务等许多生产经营领域。对于企业来说,实行增值税有效地排除了按销售全额计税所造成的重复征税的弊端,使税负不受生产组织结构和经营方式变化的影响,始终保持平衡。因此,增值税不但有利于生产向专业化协作方向发展,也不影响企业在专业化基础上的联合经营,从而有利于社会生产要素的优化配置,调整生产经营结构。增值税是对增值额征税,增值税负担不受商品流转环节多寡的影响,有利于疏通商品流通渠道,搞活商品流通。在进行增值税的税收筹划时,要注意考虑到附加税,并且跟企业所得税结合,综合进行税收筹划。

## 案例导入

阅读上述资料,结合税法知识,请思考以下两个问题:

(1)为何我国要坚决推行“营改增”改革?

(2)从我国增值税征收改革来看,请你谈谈我国税法的整体改革趋势。

资料来源:

品略网,

[www.pinlue.com/article/2019/07/2411](http://www.pinlue.com/article/2019/07/2411)

[/009372949404.html](http://www.pinlue.com/article/2019/07/2411/009372949404.html) 有删改。

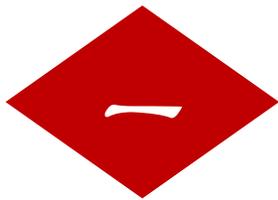


# 任务一

## 增值税税法要素知识回顾

增值税是以商品和劳务在流转过程中产生的增值额作为征税对象而征收的一种流转税。增值税是指对在我国境内销售货物、提供加工修理修配劳务、进口货物以及销售服务、无形资产、不动产的单位和个人,就其货物、劳务、服务、无形资产、不动产的增值额和进口货物金额为计税依据而课征的一种流转税。





# 增值稅的納稅人

## (一) 納稅義務人和扣繳義務人

---

根據《中華人民共和國增值稅暫行條例》(以下簡稱《增值稅暫行條例》)和“營改增”的規定, **凡在我國境內** 銷售貨物、提供加工修理修配勞務、進口貨物以及銷售服務、無形資產、不動產的企業單位及個人,均為增值稅的納稅人。其中,單位是指企業、行政單位、事業單位、軍事單位、社會團體及其他單位。個人是指個體工商戶和其他個人。



# 增值税概述

## 增值税纳税人

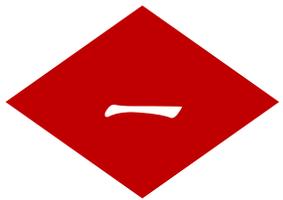
纳税人身份  
一般纳税人+小规模纳税人  
(500万元/年)

### 1. 增值税纳税人的界定

在我国境内销售和进口货物、提供应税劳务服务、转让无形资产和不动产的单位和个人，为增值税的纳税人。

“境内”销售货物、提供应税劳务、应税服务是指销售货物的起运地或者所在地在境内，提供的应税劳务、应税服务发生在境内。

“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。



# 增值稅的納稅人

## (二) 一般納稅人和小規模納稅人 ▲▲▲

年營業額  
500萬元

增值稅實行憑增值稅專用發票抵扣稅款的制度,客觀上要求納稅人具備健全的會計核算制度和能力。在實際經濟生活中,我國增值稅納稅人眾多,會計核算水平差異較大,大量的小企業和個人還不具備用增值稅發票抵扣稅款的條件,為了既簡化增值稅的計算和徵收,又有利於減少稅收徵管漏洞,將增值稅納稅人按會計核算水平和經營規模分為一般納稅人 和小規模納稅人兩類,對其分別採取不同的增值稅計稅方法。



# 一般纳税人和小规模纳税人的主要区别

## 1. 增值税专用发票的使用权限不同

一般纳税人：使用增值税专用发票；  
小规模纳税人：使用普通发票，或申请代开增值税专用发票。

自2016年8月1日起，小规模纳税人自行开具增值税专用发票试点工作。

## 2. 适用税率不同

13%：基本税率，

9%：部分货物、交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租服务，

6%：其他应税服务业。

小规模纳税人适用3%、5%的征收率，通常为3%。

## 3. 计税方法不同

一般纳税人 = 当期销项税额 - 当期进项税额

小规模纳税人 = 不含税销售额 × 征收率

应纳  
增值  
税额

一般纳税人

## 二

# 增值税的征税范围

增值税纳税人应当依照《增值税暂行条例》和“营改增”的规定缴纳增值税。增值税的征税范围包括销售货物,提供加工、修理修配劳务及进口货物。2016年5月1日起,我国“营改增”工作全面展开,增值税全面取代了营业税。目前,我国增值税的征税范围进一步扩展如下。



征税范围	项目
一般规定	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 销售或进口的货物（有形动产）</li><li>2. 提供的加工、修理修配劳务</li><li>3. 销售服务、无形资产和不动产</li></ol>
特别规定	<ol style="list-style-type: none"><li>1. 视同销售货物</li><li>2. 视同销售服务、无形资产、不动产</li><li>3. 兼营</li><li>4. 混合销售行为</li><li>5. 不征收增值税项目</li></ol>

## 其中：销售服务

服务	具体项目	具体内容
1. 交通运输业 【11%】	(1) 陆路运输服务	包括铁路运输、公路运输、 <b>缆车运输</b> 、索道运输及其他陆路运输
	(2) 水路运输服务	远洋运输的 <b>程租、期租</b> 业务，属于水路运输服务；航空运输的 <b>湿租</b> 业务，属于航空运输服务 【提示1】程租、期租业务：运输工具+操作人员 【提示2】有别于 <b>光租、干租</b> （只租赁运输工具） 【提示3】已售票但客户逾期未消费取得的运输 <b>逾期票证收入</b> ，需 <b>纳税</b>
	(3) 航空运输服务	
	(4) 管道运输服务	通过管道输送气体、液体、固体物质的运输服务
2. 邮政业 【11%】	(1) 邮政普遍服务	包括函件、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
	(2) 邮政特殊服务	包括义务兵平常信函、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	包括邮册等邮品销售、 <b>邮政代理</b> 等业务活动
3. 电信业	基础电信服务	固网、移动网、互联网等【11%】
	增值电信服务	利用固网、移动网、互联网等提供服务；卫星电视信号落地转接服务【6%】

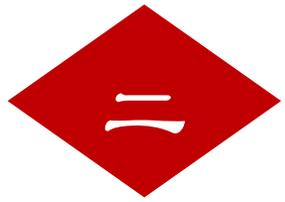
4. 建筑业 【11%】	(1) 工程服务	新建、改建各种建筑物、构筑物的工程作业 【提示】包括出租建筑设备并配备操作人员属此项；工程勘察、建筑设计、工程监理等不属于此项
	(2) 安装服务	包括固话、有线电视、宽带、水、电、燃气、暖气等经营者向用户收取的安装费、初装费、开户费、扩容费以及类似收费
	(3) 修缮服务	对建筑物进行修补、加固、养护、改善
	(4) 装饰服务	包括物业服务企业为业主提供的装修服务
	(5) 其他建筑服务	如钻井（打井）、拆除建筑物、平整土地、园林绿化；纳税人将 <b>建筑施工设备出租给他人使用并配备操作人员</b> 等

5. 金融服务 【6%】 (注意：结合不征税和免税规定)	(1) 贷款服务	各种占用、拆借资金取得的收入，以及 <b>融资性售后回租</b> 、罚息、票据贴现、转贷等业务取得的利息。 【提示1】 <b>融资租赁属于现代服务（6%）</b> 【提示2】以货币资金投资收取的固定利润或者保底利润，按此项征税 【提示3】不征收增值税：（1）金融商品持有期间取得的 <b>非保本收益</b> （保本收益产品纳税6%）；（2）纳税人购入基金、信托、理财产品等各类资产管理产品持有至到期（未到期转让，差额纳税6%）
	(2) 直接收费金融服务	包括提供信用卡、基金管理、金融交易场所管理、资金结算、资金清算等
	(3) 保险服务	包括人身保险服务和财产保险服务
	(4) 金融商品转让	转让外汇、有价证券、非货物期货等的所有权 【提示】个人从事金融商品转让业务，免征增值税

## 6. 现代服务（9项）

(1) 研发和技术服务【6%】	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（如气象服务等）
(2) 信息技术服务【6%】	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
(3) 文化创意服务【6%】	包括设计服务、知识产权服务、广告服务和会议展览 【提示】宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供 <b>会议场地及配套服务</b> 的活动，按照“ <b>会议展览服务</b> ”缴纳增值税
(4) 物流辅助服务【6%】	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、 <b>装卸搬运服务、仓储服务、收派服务</b>
(5) 租赁服务★★ 【11%、13%】	(1) 形式上：包括融资租赁和经营租赁
	(2) 范围上：包括动产、不动产
	(3) 经营租赁中包含： ①远洋运输的光租业务、航空运输的干租业务； ②将不动产或飞机、车辆等动产的 <b>广告位出租</b> 给其他单位或个人用于发布广告； ③ <b>车辆停放服务、道路通行服务</b> （包括过路费、过桥费、过闸费等）按照 <b>不动产经营租赁服务</b> 缴纳增值税。
(6) 鉴证咨询服务【6%】	包括认证服务、鉴证服务和咨询服务 如：技术咨询、会计鉴证、税务鉴证、法律鉴证、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
(7) 广播影视服务【6%】	包括广播影视节目（作品）的制作服务、发行服务、播映（含放映）服务
(8) 商务辅助服务【6%】	包括企业管理服务、经纪代理服务、人力资源服务（如劳务派遣）、安全保护服务（例如武装守护押运服务）。 如：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、婚姻中介、代理记账、拍卖等。
(9) 其他【6%】	如：纳税人为客户办理退票而向客户收取的 <b>退票费、手续费</b> 等收入；纳税人对安装运行后的 <b>电梯提供的维护保养服务</b>

7. 生活服务 (6项) 【6%】	(1) 文化体育服务	文艺表演、提供游览场所等 【提示】如纳税人在游览场所经营索道、摆渡车、电瓶车、游船等取得的收入
	(2) 教育医疗服务	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
	(3) 旅游娱乐服务	旅游：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、商务等服务
	(4) 餐饮住宿服务	【提示】提供餐饮服务的纳税人销售的外卖食品，按照“餐饮服务”缴纳增值税
	(5) 居民日常服务	包括市容市政管理、家政、婚庆、养老、殡葬、护理、美容美发、按摩、桑拿、沐浴、洗染、摄影扩印等服务。
	(6) 其他	如：纳税人提供植物养护服务

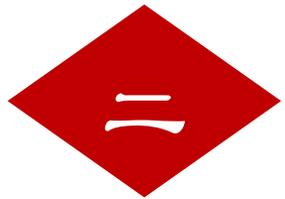


## 增值税的征税范围



### (五)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权益性无形资产。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。



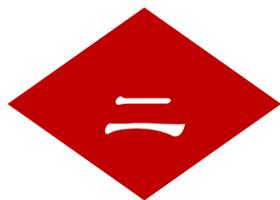
## 增值税的征税范围



### (六)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。



# 增值税的征税范围

## (七) 视同销售行为

视同销售或视同发生应税行为

- 1、将货物交付其他单位或个人代销
- 2、销售代销货物
- 3、设有两个机构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到其他机构用于销售的，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个人消费
- 6、将自产、委托加工或购进的货物用于投资
- 7、.....的货物分配给股东或投资者
- 8、.....的货物无偿赠送给其他单位或个人
- 9、单位和个体工商户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，但以公益活动为目的或者以社会公众为对象的除外

用于销售

## 随堂练习

**【多选题】** 根据增值税规定，下列行为应视同销售货物征收增值税的有（ ）。

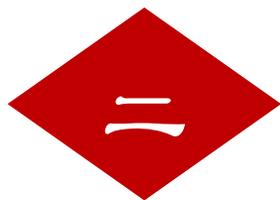
- A. 将外购的服装作为春节福利发给企业员工
- B. 将委托加工收回的卷烟用于赠送客户
- C. 将新研发的玩具交付某商场代为销售
- D. 将外购的水泥用于本企业仓库的修建

## 小贴士

(1) “用于销售”是指受货机构发生以下情形之一的经营行为：**向购货方开具发票；向购货方收取货款。**受货机构的货物移送行为有上述情形之一的，应当向所在地税务机关缴纳增值税；未发生上述两种情形的，则应由总机构统一缴纳增值税。

(2) “集体福利”是指企业内部设置的供职工使用的食堂、浴室、理发室、宿舍、幼儿园等福利设施及其设备、物品。个人消费是指以福利、奖励、津贴等形式发给职工的个人物品，也包括纳税人的交际应酬消费。





## 增值稅的徵稅範圍

### (八) 特殊經營行為和產品的稅務處理---兼營

(1) 納稅人銷售貨物、加工修理修配勞務、服務、無形資產或者不動產**適用不同稅率**或者徵收率的, **應當分別核算**適用不同稅率或者徵收率的銷售額, **未分別核算**銷售額的, **從高適用稅率**適用稅率或者徵收率。

(2) 納稅人**兼營免稅、減稅項目**的, 應當分別**核算免稅、減稅項目**的銷售額; **未分別核算**的, 不得**免稅、減稅**。

按納稅人主營項目劃分是按銷售貨物還是銷售服務徵稅

從事貨物生產、批發、零售為主的單位和個體工商戶的混合銷售按銷售貨物繳納增值稅

其他單位或個體工商戶的混合銷售按銷售服務繳納增值稅

混合銷售  
特殊情况：納稅人銷售活動板房、機器設備、鋼結構件等自產貨物的同時提供建築、安裝服務，不屬於混合銷售，應分別核算貨物和建築服務的銷售額，分別適用不同的稅率或者徵收率（新增）。

# 增值税的税率和征收率

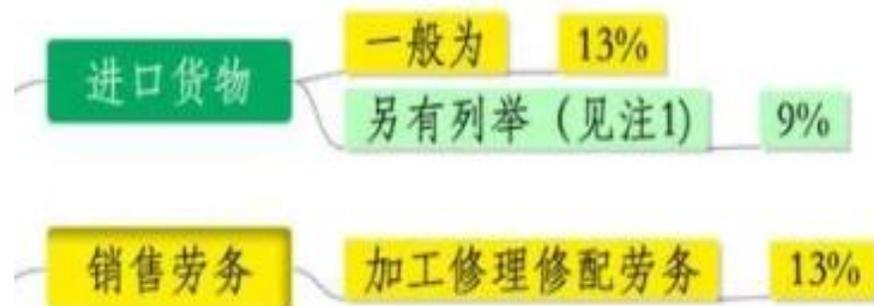
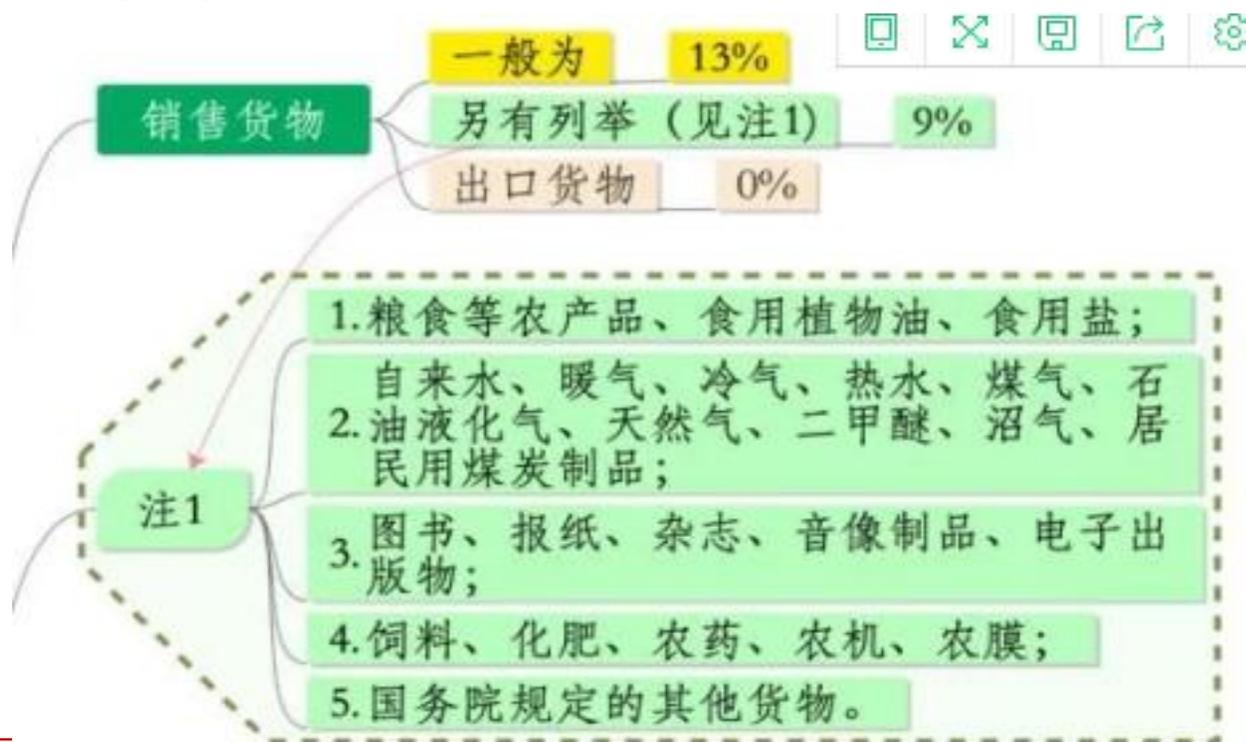
## 增值税的税率、征收率、预征率

按纳税人划分	税率或征收率	适用范围
一般纳税人	13%	销售或进口货物；提供加工修理修配应税劳务；提供有形动产租赁服务
	9%	销售或进口税法列举的货物：农产品、生活相关 提供交通运输、邮政、基础电信、建筑、不动产租赁、销售不动产、转让土地使用权
	6%	提供现代服务业服务、增值电信服务、金融业和生活服务业
	零税率	纳税人出口货物；列举的应税服务
小规模纳税人	5%征收率	
	3%征收率	

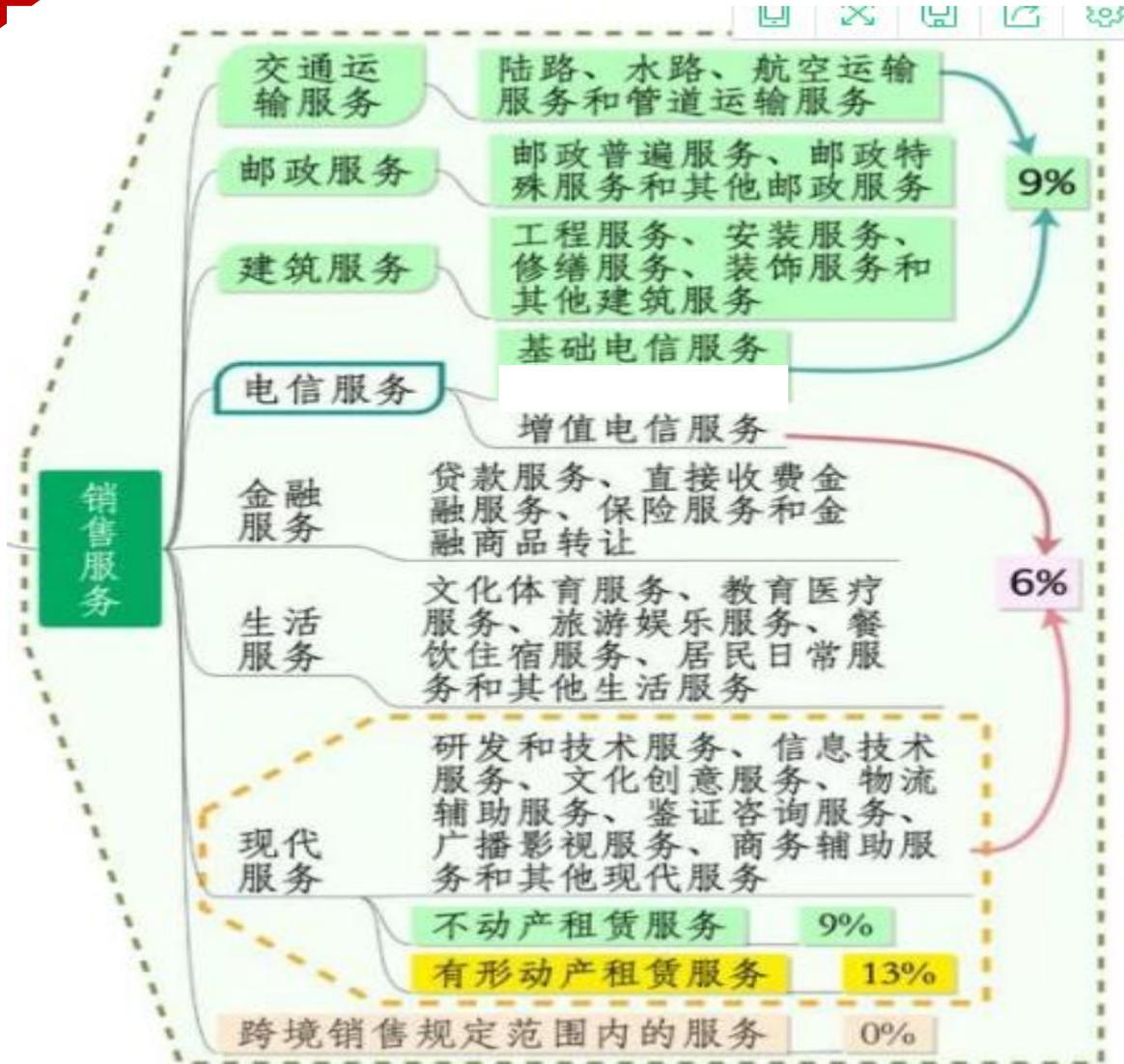
# 增值税的税率和征收率

我国增值税采用比例税率形式。为了发挥增值税的中性作用,原则上增值税的税率应该对不同行业的不同企业实行单一税率。实践中,为照顾一些特殊行业或产品也增设了低税率档次,对出口产品实行零税率。为了适应增值税纳税人分成两类的情况,故对这两类不同的纳税人又采用了不同的税率和征收率。

## (一) 增值税的税率



# 增值税的税率和征收率



销售不动产 建筑物、构筑物等 9%

销售无形资产

技术、商标、著作权、商誉、自然资源使用权（除土地使用权外）和其他权益性无形资产 6%

转让土地使用权 9%

跨境销售规定的无形资产 0%

征收率：一般为3%

# 四

## 增值税的计税方法

增值税的计税方法包括一般计税方法、简易计税方法和扣缴计税方法。

### 1. 一般纳税人适用的计税方法

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务适用一般计税方法计税。一般计税方法的计算公式为

$$\text{当期应纳增值税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

但是,一般纳税人销售或提供财政部和国家税务总局规定的特定的货物、应税劳务、应税服务,可以选择适用简易计税方法计税,一经选择, 36个月内不得变更。



# 四

## 增值税的计税方法



### 2. 小规模纳税人适用的计税方法

小规模纳税人销售货物、提供应税劳务和应税服务适用简易计税方法计税。  
简易计税方法的计算公式为

$$\text{当期应纳增值税额} = \text{当期销售额(不含增值税)} \times \text{征收率}$$

# 四

## 增值税的计税方法



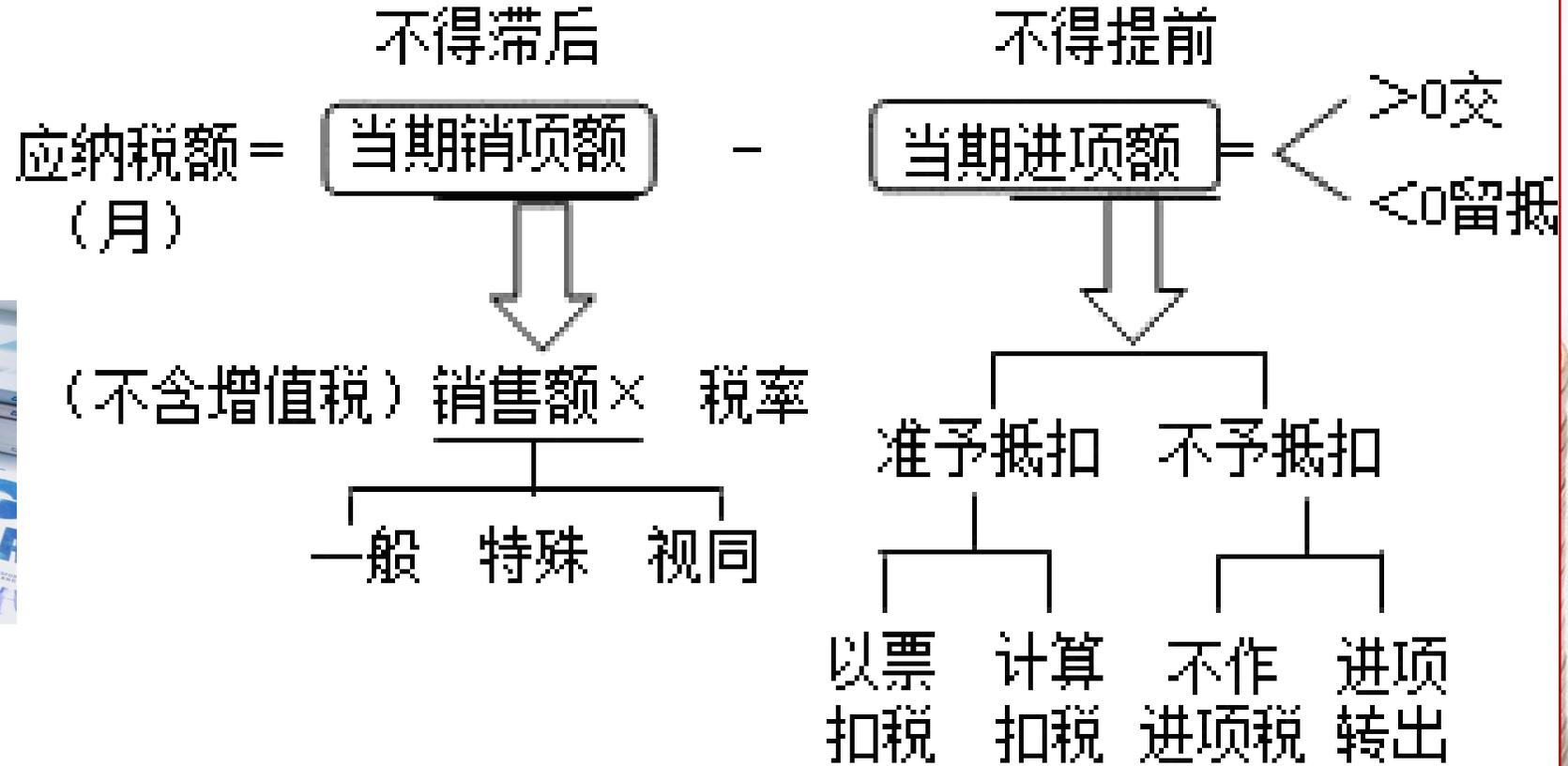
### 3.扣缴义务人适用的计税方法

境外单位或者个人在境内提供应税服务,在境内未设有经营机构的,扣缴义务人应按照下列公式计算应扣缴增值税额:

$$\text{应扣缴增值税额} = \text{接受方支付的价款} \div (1 + \text{税率}) \times \text{税率}$$

# 五

## 增值税一般计税方法应纳税额的计算



# 五

## 增值税一般计税方法应纳税额的计算

### (一)销项税额的计算

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

销售额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务和应税服务向购买方收取的全部价款和价外费用。

★价外费用包括价外向购买方收取的手续费、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。

价外收费都是含税的哦

### 特殊销售

- 1.折扣销售：商业折扣、现金折扣、折让
- 2.以旧换新销售
- 3.还本销售
- 4.以物易物销售
- 5.收取押金
- 6.销售二手固定资产

# 五

## 增值税一般计税方法应纳税额的计算

### →

### 1.折扣方式销售



为了达到促销目的,企业常常会采取折扣方式销售。折扣方式销售包括商业折扣、现金折扣和销售折让三种。

**(1)商业折扣。**商业折扣是指销货方在销售货物或提供应税劳务时,因购货方购货数量较大等而给予购货方的价格优惠。例如,购买5件货物,销售价格折扣为10%;购买10件货物,销售价格折扣为20%等。**其特点为折扣是在销售实现时同时发生的。销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,对于商业折扣,可以按折扣后的余额计算销项税额。**

# 五

## 增值税一般计税方法应纳税额的计算

### 1.折扣方式销售



(2) **现金折扣**。现金折扣是指债权人为了鼓励债务人在规定的付款期内付款,而向债务人提供的债务扣除。例如, 10天内付款,折扣为2%; 20天内付款,折扣为1%; 30天内全价付款。

**对于现金折扣,折扣额不得从销售额中减除。**

(3) **销售折让**。销售折让是指企业因售出商品的质量不合格等在售价上给予的减让。销售折让虽然也是在货物销售之后发生的,但其实质是原销售额的减少。纳税人向购买方开具专用发票后,由于累计购买到一定量或市场价格下降等原因,销货方给予购货方的价格优惠或补偿等**折扣、折让行为可按规定开具红字增值税专用发票。**

# 五

## 增值税一般计税方法应纳税额的计算

### 2.以旧换新销售



以旧换新是指纳税人在销售自己的货物时,有偿收回旧货物的行为。根据税法规定,采取以旧换新方式销售货物的,**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**。之所以这样规定,既是因为销售货物与收购货物是两个不同的业务活动,销售额与收购额不能相互抵减,又是为了严格增值税的计算征收,防止出现销售额不实、减少纳税的现象。考虑到**金银首饰以旧换新**业务的特殊情况,对金银首饰以旧换新业务,可以**按销售方实际收取额**的不含增值税的全部价款征收增值税。

# 五

## 增值税一般计税方法应纳税额的计算

### 3.还本销售



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。这种方式实际上是一种筹资行为,是以货物换取资金的使用价值,到期还本不付息的方法。税法规定,采取还本销售方式销售货物,其销售额就是货物的销售价格,**不得从销售额中减除还本支出。**

# 五

## 增值税一般计税方法应纳税额的计算

### 4.以物易物方式销售



以物易物是一种较为特殊的购销活动,是指购销双方不是以货币结算,而是以同等价款的货物相互结算,实现货物购销的一种方式。在实务中,有的纳税人以为以物易物不是购销行为,比如,销货方收到购货方抵顶贷款的货物,认为自己不是购货;购货方发出抵顶贷款的货物,认为自己不是销货。其实,这两种认识都是错误的。正确的处理方法应当是, **以物易物双方都应作购销处理,以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额,以各自收到的货物核算购货额并计算进项税额。** 需要注意的是,在以物易物活动中,应分别开具合法的票据,如收到的货物不能取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的,不能抵扣进项税额。

# 五

## 增值税一般计税方法应纳税额的计算

### 5.收取包装物押金



包装物是指纳税人包装本单位货物的各种物品。纳税人销售货物时另收取包装物押金,目的是促使购货方及早退回包装物以便周转使用。根据税法规定,纳税人为销售货物而出租、出借包装物收取的**押金,单独记账核算的,时间在1年以内,又未过期的,不**并入销售额**征税**,但对**因逾期**未收回包装物**不再退还的押金,应**按所包装货物的适用税率**计算销项税额**。

## 五

# 增值税一般计税方法应纳税额的计算

## 5.收取包装物押金



在上述规定中,“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,无论是否退还均并入销售额征税。当然,在将包装物押金并入销售额征税时,需要先将该押金换算为不含税价,再并入销售额征税。纳税人为销售货物出租、出借包装物而收取的押金,无论包装物周转使用期限长短,超过1年(含1年)以上仍不退还的均并入销售额征税。

**对销售除啤酒、黄酒以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。**对销售啤酒、黄酒所收取的押金,按上述一般押金的规定处理。另外,包装物押金不应混同于包装物租金,**包装物租金在销货时作为价外费用并入销售额计算销项税额。**

## 五

# 增值税一般计税方法应纳税额的计算



## 6. 销售已使用过的固定资产

自2009年1月1日起,增值税一般纳税人销售自己使用过的固定资产,应区分不同情形征收增值税。“已使用过的固定资产”是指纳税人根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

(1) 销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。

(2) 2008年12月31日以前未纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产,按照3%的征收率减按2%征收增值税。

(3) 2008年12月31日以前已纳入扩大增值税抵扣范围试点的纳税人,销售自己使用过的在本地区增值税抵扣范围试点以前购进或者自制的固定资产,按照3%的征收率减按2%征收增值税。销售自己使用过的在本地区扩大增值税抵扣范围试点以后购进或者自制的固定资产,按照适用税率征收增值税。

**总结如下：原购入时未抵扣进项税，则销售时按简易办法纳税，销售额 / (1 + 3%) \* 2%；**

**原购入时已经抵扣过进项税，则按照一般销售纳税。**

## 小贴士

对于一般纳税人，其销项税额=不含税销售额 $\times$ 适用税率，含税销售额=不含税销售额+销项税额=不含税销售额 $\times$ (1+适用税率)，故不含税销售额=含税销售额 $\div$ (1+适用税率)。

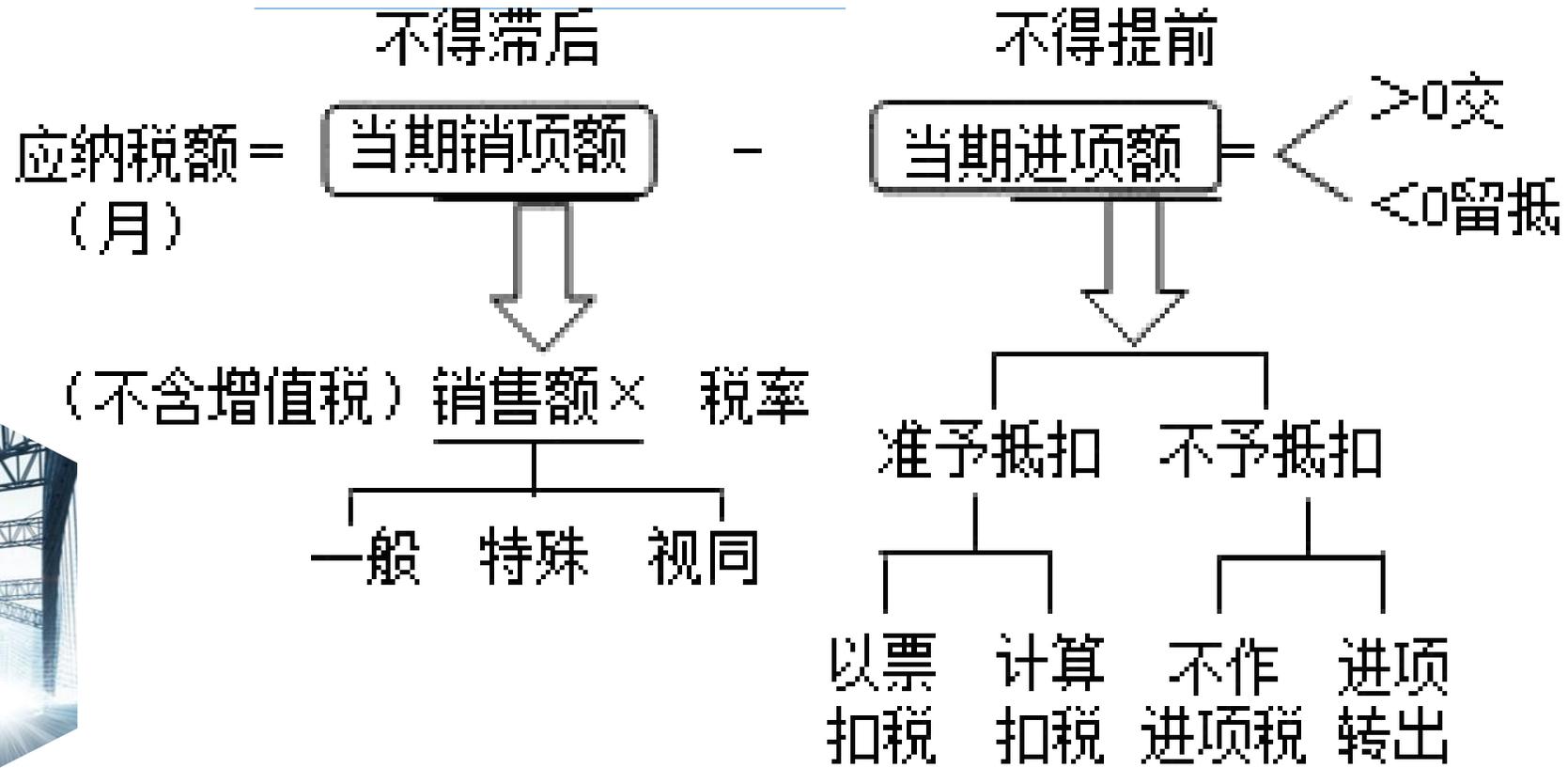
对于小规模纳税人，增值税应纳税额=不含税销售额 $\times$ 征收率，含税销售额=不含税销售额+增值税应纳税额=不含税销售额 $\times$ (1+征收率)，故不含税销售额=含税销售额 $\div$ (1+征收率)。



五

# 增值税一般计税方法应纳税额的计算

## (二)进项税额的计算



# 五

## 增值税一般计税方法应纳税额的计算

### 1. 准予从销项税额中抵扣的进项税额



根据《增值税暂行条例》和“营改增”的规定,准予从销项税额中抵扣的进项税额,限于下列**增值税扣税凭证**上注明的增值税税额**和按规定的扣除率计算**的进项税额。

**凭票抵扣**: (1)从销售方或者提供方取得的增值税**专用发票**(含货物运输业增值税专用发票、税控 机动车销售统一发票,下同)上注明的增值税税额。

(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。

(4)接受境外单位或者个人提供的应税服务,从税务机关或者境内代理人取得的解缴税款的中华人民共和国**税收缴款凭证**(以下简称税收缴款凭证)上注明的增值税税额。

## 五

# 增值税一般计税方法应纳税额的计算



## 1. 准予从销项税额中抵扣的进项税额



**计算抵扣：**（3）**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销售发票上注明的**农产品买价和9%**的扣除率计算的进项税额。其计算公式为

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times \text{扣除率}$$

式中，买价是指纳税人购进农产品在农产品收购发票或者销售发票上注明的价款和按照规定缴纳的烟叶税。

# 五

## 增值税一般计税方法应纳税额的计算



### 2.不得从销项税额中抵扣的进项税额



按照《增值税暂行条例》和“营改增”的规定,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣。

- (1) **取得的增值税扣税凭证不符合法律、法规规定的;**
- (2) **用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进**货物、劳务、服务、无形资产和不动产。
- (3) **非正常损失的购进**货物,以及相关的劳务和交通运输服务。所称非正常损失,是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失,以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物。
- (4) **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)、劳务和交通运输服务。
- (5) 国务院规定的**其他项目**。

## 五

# 增值税一般计税方法应纳税额的计算



## 3. 进项税额转出的规定



(1) 纳税人**购进**货物或接受应税劳务**已经抵扣进项税额**,但**由于事后改变用途**或者**由于在产品、产成品等发生非正常损失等**,出现不得抵扣进项税额的情形时,**应做进项税额转出处理。**

(2) 无法准确确定该项进项税额的,按当期该货物或应税劳务的实际成本计算应扣减的进项税额。

(3) 一般纳税人**兼营免税项目或非应税劳务**而无法划分不得抵扣的进项税额的,按下列公式计算不得抵扣的进项税额**(按销售额比例计算)** :

不得抵扣的进项税额=当月无法准确划分的全部进项税额×当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计/当月全部销售额、营业额合计

## 五

# 增值税一般计税方法应纳税额的计算

## 4.进项税额申报抵扣时间



自2020年3月1日起,增值税一般纳税人取得2017年1月1日及以后开具的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、机动车销售统一发票、收费公路通行费增值税电子普通发票,取消认证确认、稽核比对、申报抵扣的期限。



## 小贴士

增值税应纳税额的计算方法可分为直接计算法和间接计算法两种。直接计算法是指首先计算出应税货物或劳务的增值额,然后用增值额乘以适用税率求出应纳税额。间接计算法是指不直接根据增值额计算增值税,而是首先计算出应税货物的整体税负,然后从整体税负中扣除法定的外购项目已纳税款。由于间接计算法是以外购项目的实际已纳税额为依据的,因此其又被称为购进扣税法或发票扣税法。间接计算法简便易行,计算准确,既适用于单一税率,又适用于多档税率,是实行增值税的国家广泛采用的计税方法。



# 六

## 增值税的征收管理

### (一) 增值税纳税义务的发生时间



纳税义务确认的一般原则——以先发生者为准对以下情况，哪一个发生**在先**，就以那个时间点确认纳税义务：

- (1) 开具增值税发票的时间；**
- (2) 实际收款（包括预收款）的时间；**
- (3) 合同约定的收款时间。**

# 增值税纳税义务的确认

货款结算方式	增值税纳税义务发生时间	备注
直接收款方式销售货物	收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天	不论货物是否发出
托收承付和委托银行收款方式销售货物	发出货物并办妥托收手续的当天	不论货款是否收到
赊销和分期收款方式销售货物	书面合同约定的收款日期的当天；无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的，为货物发出的当天	不论款项是否收到
预收货款方式销售货物	货物发出的当天 【特殊处理】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	不是收到预收款时

# 增值税纳税义务的确认

<b>委托其他纳税人 代销货物</b>	收到代销单位销售的代销清单或收到全部（部分）货款，二者中的较早者 【特别关注】对于发出代销商品超过180天仍未收到代销清单及货款的视同销售实现，一律征收增值税，其纳税义务发生时间为发出代销商品满180天的当天	不是发出代销商品时， 也不是只有收到代销款时
<b>视同销售货物</b>	货物移送当天	—
<b>视同销售的应税行为</b>	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	—
<b>建筑服务、租赁服务</b>	采用预收款，为收到预收款当天	不同于货物销售
<b>金融商品转让</b>	金融商品所有权转移的当天	—

## 随堂练习

【单选题】根据《增值税暂行条例》及其实施细则的规定，采取预收货款方式销售货物，增值税纳税义务的发生时间是（ ）。

- A.销售方收到第一笔货款的当天
- B.销售方收到剩余货款的当天
- C.销售方发出货物的当天
- D.购买方收到货物的当天

# 六

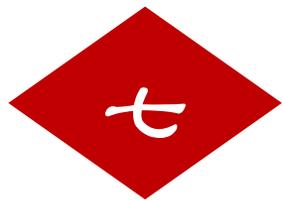
## 增值税的征收管理

### (二) 增值税的纳税期限

小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社和财政部、国家税务总局规定的其他纳税人，以1个季度为纳税期限；其余纳税人的纳税期限为1日、3日、5日、10日、15日、1个月。

纳税人以一个月或者一个季度为一个纳税期的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日或者15日为一个纳税期的，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。

进口货物应当自海关填发海关进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。



## 增值税的税收优惠



为了实现不同的政策目标,我国在增值税领域规定了较多的免税项目,主要涉及扶持农业发展、促进资源综合利用、鼓励产业发展、照顾社会公益事业、促进社会福利事业发展等目标。

# 增值税的优惠政策

## 增值税优惠政策

1. 免税规定（11项——注意免税农产品的界定）

2. 即征即退、先征后退规定（包括7项内容）

3. 增值税的减征（注意征收率3%、2%的适用条件）

4. 减免税的放弃

5. 增值税的起征点（注意小规模纳税人）

## 任务小结

全面认识和掌握增值税税法要素，如纳税人、征税对象、计税依据、税目、税率等，为后续进行增值税税收筹划储备必要知识。



# 任务二

## 增值税纳税人身份的筹划



## 课程思政资料



小规模纳税人和一般纳税人的划分标准是500万元,一个纳税自然年度,年应税销售额500万元及以下的为小规模纳税人,若年应税销售额超过500万元,则须强制性升为一般纳税人。年应税销售额未超过500万元以及新开业的增值税纳税人,会计核算健全的,可以向主管税务机关申请一般纳税人资格认定。企业在创立初期为了降低税赋,一般会 选择成为小规模纳税人,但也有例外的情况。新创立的企业在如今经济严峻的情况下,怎么才能在夹缝里找出一条路,是关于企业生死存亡的问题,税务筹划显得尤其重要。对小企业来说,税收筹划首先考虑的是如何更好地利用现有的税收政策。小企业是经济发展的生力军、就业的主渠道、创新的重要源泉,在促进创业创新、稳定经济增长、稳定和扩大 就业等方面起着至关重要的作用。保持经济平稳较快发展,需要充分发挥小企业的积极作用,给予小企业更多税收优惠政策。

## 税收法律法规依据



我国增值税纳税义务人分为一般纳税人和小规模纳税人,两者在税款征收方式上有所不同,在身份认定上也有一定的选择空间,这为企业利用增值税纳税人身份进行税收筹划提供了必要性和一定范围内的可行性。

增值税一般纳税人实行税款抵扣制度,可以从销项税额中抵扣进项税额。增值税一般纳税人销售或者进口货物,提供加工、修理修配劳务,适用13%的基本税率;部分货物适用9%的低税率。增值税小规模纳税人实行简易征收,不允许抵扣进项税额,以销售额乘以征收率(3%)来计算应纳税额。

## 税收法律法规依据



增值税一般纳税人优势在于:增值税一般纳税人可以抵扣增值税进项税额,而增值税小规模纳税人不能抵扣增值税进项税额;增值税一般纳税人销售货物时可以向对方开具增值税专用发票,增值税小规模纳税人一般不能开具增值税专用发票(虽可申请税务机关代开,但抵扣率很低)。增值税一般纳税人优势在于:增值税一般纳税人不能抵扣的增值税进项税额将直接计入产品成本,最终可以起到抵减企业所得税的作用;增值税小规模纳税人销售货物因不开具增值税专用发票,即不必由对方负担销售价格的13%或9%的增值税销项税额,因此销售价格相对较低。

## 典型案例



### 【案例2.1】

某饲料公司现为增值税小规模纳税人,年应税销售额为400万元(不含增值税),会计核算制度比较健全,符合转化为增值税一般纳税人条件,适用9%的增值税税率。已知该公司从生产饲料的增值税一般纳税人处购入饲料280万元并取得增值税专用发票(不含增值税),那么该公司应如何进行增值税一般纳税人身份的筹划?

### 税收筹划分析

方案一:仍作为增值税小规模纳税人。

应纳增值税=400×3%=12(万元)

应纳城建税及教育费附加=12×(7%+3%)=1.2(万元)

方案二:申请成为增值税一般纳税人。

应纳增值税=400×9%-280×9%=10.8(万元)

应纳城建税及教育费附加=10.8×(7%+3%)=1.08(万元)

方案二比方案一少缴纳增值税1.2万元(12-10.8),如果考虑到附加税,则少缴纳税额更多。

由此可知,改变纳税人身份后应纳增值税和城建税及教育费附加减少,因此,该饲料公司应转化为增值税一般纳税人,应当选择方案二。



## 典型案例



### 【案例2. 2】

甲公司是一家商业企业,为增值税小规模纳税人,预计2020年应税销售额为300 万元,2020年购货金额为250万元。乙公司也是商业企业,为增值税小规模纳税人,预计2020年应税销售额为400万元,2020年购货金额为350万元。以上金额均不含增值税。此时,假设甲公司合并乙公司,此合并不会对甲公司自身经营产生影响。甲公司合并后登记成为增值税一般纳税人,适用的增值税税率为13%,购货的增值税税率也为13%,均可取得增值税专用发票,那么甲公司应如何进行增值税一般纳税人身份的筹划?

### 税收筹划分析

增值税一般纳税人 在资产重组过程中,将全部资产、负债和人员一并转让给其他 增值税一般纳税人,并按程序办理注销税务登记的,其在办理注销登记前尚未抵扣的 进项税额可以结转至新纳税人处继续抵扣。

方案一:甲公司不合并乙公司

甲公司应纳增值税=300×3%=9(万元)

乙公司应纳增值税=400×3%=12(万元)

甲公司与乙公司应纳增值税合计=9+12=21(万元)

方案二甲公司合并乙公司,并登记为增值税一般纳税人。

合并后的公司应纳增值税=(300+400)×13%-(250+350)×13%=13(万元)

方案二比方案一少缴纳增值税8万元(21-13),因此,应当选择方案二。



## 小贴士

由于一般纳税人在一般计税方法下进项税额可以抵扣,而小规模纳税人除了文件规定的税控设备及其维护服务费可以全额抵扣外,其他进项税一律不准抵扣,因此小规模纳税人的税负可能会重于一般纳税人。若小规模纳税人自身不具备转化为一般纳税人的条件(年应税销售额未达标准或者其他原因),则可以考虑通过合并其他小规模纳税人的方式来转化为一般纳税人,从而享有一般纳税人可以抵扣进项税额的税收待遇。企业可以通过分析税负情况,选择合适的纳税人身份,一般通过合并或分立的方式可以选择纳税人身份的筹划。



## 典型案例



### 【案例2.3】

某电影院为增值税一般纳税人,预计2020年度可实现销售收入1000万元(不含增值税),可抵扣进项税额15万元。请对上述业务进行税收筹划。

### 税收筹划分析

《营业税改增值税试点有关事项的规定》中规定:一般纳税人发生的电影放映服务、仓储服务、装卸搬运服务、收派服务和文化体育服务,可以选择适用简易计税方法计税。对于可以选择适用简易计税方法计税的情况,纳税人应当比较一般计税方法和简易计税方法下税负的大小,选择税负小的方案。

方案一:选择一般计税方法。

应纳增值税=1000×6%-15=45(万元)

方案二:选择简易计税方法。

应纳增值税=1000×3%=30(万元) 方

案二比方案一少缴纳增值税15万元(45-30),因此,应当选择方案二。

需要注意的是,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。因此,企业应当权衡利弊,综合考虑,慎重选择计税方法



## 小贴士

一般纳税人和小规模纳税人的区别主要体现在以下几点。

(1) 计税方法不同。一般纳税人原则上采用一般计税方法(提供特定应税行为的一般纳税人也可以选择简易计税方法)。小规模纳税人采用简易计税方法。

(2) 税率与征收率不同。一般纳税人适用增值税税率(简易计税的除外),目前增值税税率包括13%、9%、6%、0。小规模纳税人适用增值税征收率,目前增值税征收率包括5%、3%。

(3) 纳税申报期不同。一般纳税人缴纳增值税,原则上实行以月为纳税期申报纳税。小规模纳税人缴纳增值税,原则上实行以季度为纳税期申报纳税。



## 小贴士

(4) 增值税发票使用不同。一般纳税人可以开具和取得增值税专用发票。除部分特定行业的小规模纳税人可以选择自行开具专用发票外,大部分小规模纳税人不能自开专用发票,如果需要开具专用发票可以到税务机关申请代开。

(5) 抵扣进项税额的区别。一般纳税人:购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产支付或者负担的增值税额可以作为当期进项税额按规定进行抵扣;应纳税额=当期销项税额-当期进项税额。 小规模纳税人:购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产,即使取得了增值税专用发票也不能抵扣;应纳税额=销售额×征收率。



## 任务小结

增值税纳税义务人分为一般纳税人和小规模纳税人,一般纳税人可以实行进项抵扣制,小规模纳税人按征收率计算纳税,不能抵扣进项税,具体哪种身份税负低,需要具体分析。此外,在进行筹划时要注意考虑企业产品的性质及客户的要求,这些因素决定了企业税收筹划空间的大小。如果企业的产品销售对象多为一般纳税人,则意味着企业受到开具增值税专用发票的制约,必须选择做一般纳税人,才有利于产品的销售。如果企业生产、经营的产品为固定资产或客户多为小规模纳税人,不受发票类型的限制,则筹划空间较大。



# 任务三

利用企业的采购渠道进  
行增值税税收筹划



## 课程思政资料



税法规定的以增值税专用发票为进项税额抵扣凭证的要求使得一般纳税人会尽可能地想取得增值税专用发票。但一般纳税人进货采购渠道不同,可抵扣的比例不同,这会影 响其实际税收负担。一般纳税人采购物品的渠道主要有以下两种:一是以纳税人为供货 单位,可以开具增值税专用发票;二是以小规模纳税人为供货单位。一般纳税人从小规模 纳税人处采购的货物不能进行抵扣,或只能抵扣3%,这时作为供货商的小规模纳税人为了留住客户,愿意在价格上给予一定程度的优惠。究竟多大的折扣幅度才能弥补无增值 税专用发票抵扣带来的损失呢?

# 税收法律法规依据



按增值税纳税人的性质进行划分,企业供应商分为增值税一般纳税人和增值税小规模纳税人。对于一般纳税人购货方,选择一般纳税人作为供给方,可以取得增值税专用发票,实现税额抵扣。如果选择小规模纳税人作为供给方,取得的是小规模纳税人出具的增值税普通发票,购货方不能实现税额抵扣。 一般纳税人在小规模纳税人处购进的货物,进项税抵扣有以下两种情况。

(1)如果获得的是税务机关代开的小规模纳税人专用发票,一般纳税人可按3%进行进项税抵扣。

## 税收法律法规依据



(2)如果获得的是小规模纳税人开具的普通发票,则不能抵扣进项税。增值税一般纳税人从小规模纳税人处采购的货物不能进行进项税抵扣,或只能抵扣3%,为了弥补因不能取得增值税专用发票而产生的损失,必然要求小规模纳税人在价格上给予一定程度的优惠。

在具体考虑选择哪家供货商时,作为一般纳税人的购买方应计算比较购货净成本或者购货净现金流出量,从而选择购货净成本最低的供货商。

$$\begin{aligned} \text{购货净成本} &= \text{不含税进价} - \text{可以抵扣的进项税额} \times (1 + \text{附加税费率}) \\ &= \text{含税进价} \div (1 + \text{适用税率}) - \text{含税进价} \div (1 + \text{适用税率}) \times \text{适用税率} \\ &\quad \times (1 + \text{附加税费率}) \end{aligned}$$

小规模纳税人在购买物资或者服务时,由于其本身不能抵扣进项税额,因此无须考虑供货商身份,只需要在同等条件下选报价最低的供应商就可以了。

## 典型案例



### 【案例2.4】

某公司(增值税一般纳税人)拟外购一批原材料,若从甲企业(一般纳税人,增值税税率为13%)处购买,则价格为50000元(含税);若从乙企业(小规模纳税人)处购买,则可以取得由税务所代开的征收率为3%的专用发票,含税价格为44000元。请问该公司应从何处购买原材料?(已知城建税税率为7%,教育费附加征收率为3%)

### 税收筹划分析

方案一:若从甲企业购买,则在所得税税前扣除的成本为:

$$50000 - 50000 \div (1 + 13\%) \times 13\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 43672.57(\text{元})$$

方案二:若从乙企业购买,则在所得税税前扣除的成本为:

$$44000 - 44000 \div (1 + 3\%) \times 3\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 42590.30(\text{元})$$

方案二比方案一的现金流出少1082.27元(43672.57-42590.30)。由此可知,当城建税税率为7%,教育费附加征收率为3%时,为使扣除流转税后在所得税税前扣除的成本最低,该公司应选择从乙企业(小规模纳税人)处购买原材料。



## 小贴士

虚开增值税专用发票定罪量刑的标准如下。

### 1. 一般纳税人

(1) 虚开税额5万元以上的,处3年以下有期徒刑或拘役,并处2万元以上20万元以下罚金。

(2) 虚开税额50万元以上的,处3年以上10年以下有期徒刑,并处5万元以上50万元以下罚金。

(3) 虚开税额250万元以上的,处10年以上有期徒刑或无期徒刑,且追查追缴没有时间限制。

### 2. 小规模纳税人

《刑法》第二百零五条之一虚开发票罪规定,虚开本法第二百零五条规定以外的其他发票,情节严重的,处2年以下有期徒刑、拘役或者管制,并处罚金;情节特别严重的,处2年以上7年以下有期徒刑,并处罚金。



## 任务小结

如何选择供货商，一般纳税人和小规模纳税人需要不同的决策策略。一般纳税人主要考虑购货净成本最小化，小规模纳税人主要考虑价格。



# 任务四

## 促销行为的税收筹划



## 课程思政资料



生活中,我们常在购物时遇到促销活动,如商场的母亲节促销、年终促销,线上的“双11”“618”等。在各种促销活动中,财税人员应该考虑的是如何进行正确的会计核算,充分了解税收政策,不出现“多缴税”的情况,以及如何在促销活动中合理合法地降低税赋负担。

虽然在2009年天猫首届“双11”时网购还未蔚然成风,但是天猫商城依然在短短一天内创造了5000万元的销售额,那时很少有购物平台能达到这个高度。到2019年,天猫“双11”交易额达到2684亿元。这反映了10年来我国经济平稳较快发展,经济结构战略性调整取得重大进展,城乡居民收入普遍较快增加,社会建设明显加强,改革开放不断深化,使我国转变经济发展方式取得实质性进展,综合国力、国际竞争力、抵御风险能力显著提高,人民物质文化生活明显改善。

## 税收法律法规依据



纳税人采取折扣方式销售货物,如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税;如果销售额和折扣额另开发票,不论其在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。折扣销售的税收优惠仅适用于价格折扣,而不适用于实物折扣。如果销售者将自产、委托加工或购买的货物用于实物折扣,则该实物款不能从销售额中减除,且该实物应按增值税条例“视同销售货物”中的“无偿赠送他人”计算缴纳增值税。

## 典型案例



### 【案例2.5】

2020年6月,某商贸公司为促销推行赠送活动,凡购买价值100万元(不含增值税)产品的购买方,便可获赠价值10万元(不含增值税)的产品。税法规定,买一赠一、捆绑销售等销售行为应当视同销售缴纳增值税。请对上述业务进行税收筹划。



### 税收筹划分析

方案一:采用实物折扣的方式销售。

销售100万元产品的增值税销项税额

$$=100 \times 13\% = 13(\text{万元})$$

赠送10万元产品视同销售,增值税销项税额

$$=10 \times 13\% = 1.3(\text{万元})$$

$$\text{增值税销项税额合计} = 13 + 1.3 = 14.3(\text{万元})$$

方案二:采用价格折扣的方式销售。

将实物折扣在开发票时变成价格折扣,即将销售额为110万元的产品进行打折,折扣后的价格为100万元,并且将销售额和折扣额在同一张发票的金额栏中分别注明。

增值税销项税额 =  $100 \times 13\% = 13(\text{万元})$  方案二比方案一少缴纳增值税1.3万元(14.3-13),因此应选择方案二,采用价格折扣的方式销售

## 任务小结

企业在选择折扣方式时,应当尽量不选择实物折扣,在必须采用实物折扣方式销售产品时,可以在发票上做适当的调整,变“实物折扣”为“价格折扣(折扣销售)”,以达到节税的目的。



# 任务五

## 兼营行为的税收筹划



## 课程思政资料



目前适用的增值税税率是国务院总理李克强于2019年3月5日在第十三届全国人民代表大会第二次会议上,做政府工作报告时提出的。报告指出,要继续深化增值税改革,将制造业等行业的税率降至13%,将交通运输业、建筑业等行业的税率降至9%,确保主要行业税负明显降低;保持6%一档的税率不变。销售或者进口下列货物适用的税率一般为13%,但是销售或者进口下列货物适用的税率为9%:粮食等农产品、食用植物油、食用盐;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;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。可以看出,采用低税率的货物都大部分属于民生用品,因为民生用品采用低税率,会引起民生用品价格下调,从而让普通老百姓切实获益,感受到税收政策的好处。可以预见的是,未来更大规模的减税降费将是政府深化增值税改革的目标。

## 税收法律法规依据



税法规定,纳税人兼营不同税率的货物或应税劳务,应当分别核算不同税率货物或者 应税劳务的销售额;未分别核算销售额的,从高适用税率。纳税人应当尽量将不同税率的 货物或应税劳务分别核算,以适用不同的税率,从而规避从高适用税率,进而减轻企业 负担。

# 典型案例

## 【案例2.6】



某公司为增值税一般纳税人,生产和销售药品行业电子专用机器设备,同时还负责已售产品的装卸搬运和安装调试,以及为客户提供培训和技术咨询服务。假设2020年公司预计销售收入为2000万元,其中机器设备的价格为1500万元、装卸搬运价格为100万元、陆路运输价格为200万元、咨询服务价格为200万元。当月可抵扣的进项税共160万元。

该公司在进行销售时,有以下两种方案可供选择。

方案一:在与客户签订合同时,将机器设备的价格、装卸搬运价格、陆路运输价格、咨询服务价格合并计算。

方案二:在与客户签订合同时,分别核算机器设备的价格、装卸搬运价格、陆路运输价格和咨询服务价格。

从减轻税负的角度出发,该公司应选择哪种方案?



# 典型案例



## 税收筹划分析

该公司的这种行为属于增值税的兼营行为,销售机器设备属于销售货物,适用 13%的税率;装卸搬运属于物流辅助服务,适用6%的税率;机器设备的陆路运输属于交通运输服务,适用9%的税率;提供咨询服务属于咨询鉴证服务,适用6%的税率。

方案一:未分别核算销售额。

应纳增值税=2000×13%-160=100(万元)

方案二:分别核算销售额。

应纳增值税=1500×13%+100×6%+200×9%+200×6%-160=71(万元)

方案二比方案一少缴纳增值税29万元(100-71),因此,应当选择方案二。



## 典型案例



### 【案例2.7】

某公司属于增值税一般纳税人,主要生产机电设备,2020年11月公司销售机电设备共取得收入1200万元(不含税),其中农机的销售额为800万元(不含税),其他机电设备的销售额为400万元(不含税),当月可抵扣的进项税共120万元。请对上述业务进行税收筹划。

### 税收筹划分析

纳税人兼营不同税率的货物或应税劳务,应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额;未分别核算销售额的,从高适用税率。一般纳税人销售或者进口农机适用9%的低税率,而其他机电设备或者零部件则适用13%的税率。

方案一:未分别核算销售额。

$$\text{应纳增值税} = 1200 \times 13\% - 120 = 36 \text{ (万元)}$$

方案二:分别核算销售额。

$$\text{应纳增值税} = 400 \times 13\% + 800 \times 9\% - 120 = 4 \text{ (万元)}$$

方案二比方案一少缴纳增值税32万元(36-4),因此,应当选择方案二。



## 任务小结

增值税属于普遍征收,但是对不同的商品和服务采取不同的税率,如果企业多元化经营,就可能出现兼营不同税率的情况,则不同税率的行为要分别核算销售额,分别计算销项税额,否则要从高适用税率,就会增加企业不必要的税收负担。



# 任务六

## 增值税税收优惠的筹划



## 课程思政资料



2019年1月9日,国务院常务会决定再推出一批针对小微企业的普惠性减税措施,主要包括小微企业、个体工商户和其他个人的小规模纳税人,将增值税起征点由月销售额3万元提高到10万元。也就是说,月销售额10万元(季度销售额30万元)以下的小规模纳税人,不用再交增值税了。无疑此项税收优惠政策对“大众创业,万众创新”有非常积极的推动作用。推进“大众创业,万众创新”,是发展的动力之源,也是富民之道、公平之计、强国之策。“大众创业,万众创新”既可以扩大就业、增加居民收入,又有利于促进社会纵向流动和公平正义。为营造良好的创业环境,促进企业快速健康成长,国家出台了一系列税收优惠政策帮助企业不断增强转型升级的动力。

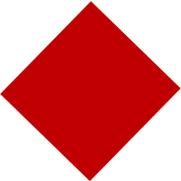
## 课程思政资料



2019年1月9日，国务院常务会决定再推出一批针对小微企业的普惠性减税措施，主要包括小微企业、个体工商户和其他个人的小规模纳税人，将增值税起征点由月销售额 3万元提高到10万元。

2021年3月份，国家总理李克强在“两会”上提出，自2021年5月份开始，要进一步提高针对小微企业的增值税起征点，调高到15万元/月。

**请思考：你有何感想？请从国家实力、减税降费、引导大众创业等方面谈谈自己的感想。**



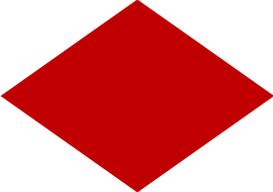
# 情景 1

利用起征点优惠政策筹划案例——  
按期纳税

## 税收法律法规依据



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,合计月销售额未超过10万元(以1个季度为1个纳税期的,季度销售额未超过30万元,下同)的,免征增值税。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。适用增值税差额征税政策的小规模纳税人,以差额后的销售额确定是否可以免征增值税政策。按固定期限纳税的小规模纳税人可以选择以1个月或1个季度为纳税期限,一经选择,一个会计年度内不得变更。



## 典型案例

### 【案例2.8】



某商业企业为增值税小规模纳税人,其选择以1个月为纳税期限,2020年7月含税销售额为103100元。当地规定的增值税起征点为100000元。请对上述业务进行 税收筹划。(假设不考虑城建税及教育费附加)



# 典型案例



## 税收筹划分析

增值税小规模纳税人如果月销售额刚超过10万元(以1个季度为1个纳税期的,季度销售额未超过30万元),则应减少销售额至10万元或者10万元以下(以1个季度为1个纳税期的,减少销售额至30万元或者30万元以下),以便规避增值税纳税义务。

方案一:将月含税销售额仍保持在103100元的水平。

不含税销售额=103100÷(1+3%)=100097.09元,超过了规定的增值税起征点100000元。

应纳增值税=100097.09×3%=3002.91(元)

增值税税后收入=103100-3002.91=100097.09(元)

方案二:将月含税销售额降至103000元。

不含税销售额=103000÷(1+3%)=100000元,由于未超过规定的增值税起征点100000元,因此免征增值税。

增值税税后收入=103000-0=103000(元)

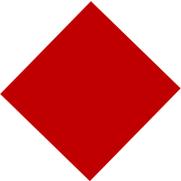
方案二比方案一少缴纳增值税3002.91元(3002.91-0),因此应当选择方案二。



## 小贴士

起征点的税收筹划仅适用于小规模纳税人销售额刚达到或超过起征点的情况，因此，其在实务中的应用空间较小。





## 情景 2

利用起征点优惠政策筹划案例——  
按次纳税

## 税收法律法规依据



个人发生应税行为的销售额未达到增值税起征点的,免征增值税;达到起征点的,全额 计算缴纳增值税。增值税起征点不适用于登记为一般纳税人的个体工商户。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 计月销售额未超过10万元(以1个季度为1个纳税期的,季度销售额未超过30万元,下同) 的,免征增值税。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。适用增值税差额征税政策的小规模纳税人,以差额 后的销售额 确定是否可以享受免征增值税的政策。按固定期限纳税的小规 模纳税人可以选择以1个月 或1个季度为纳税期限,一经选择,一个会计年度 内不得变更。

## 税收法律法规依据



增值税适用按次纳税还是按期纳税,以是否办理税务登记或者临时税务登记作为划分标准。

对于未办理税务登记或临时税务登记的小规模纳税人个人发生增值税应税销售行为,除特殊规定外,执行《增值税暂行条例》及其实施细则关于按次纳税起征点的有关规定,每次销售额未达到300~500元(各地的起征点一般确定为500元,下同)的,享受增值税免税政策,达到300~500元的则需要全额缴纳增值税;而对于办理了税务登记或临时登记的小规模纳税人个人发生增值税应税销售行为,执行按期纳税的有关规定,合计月销售额未超过10万元(以1个季度为1个纳税期的,季度销售额未超过30万元)的,都可以按规定享受增值税免税政策。

因此,对于经常通过税务机关代开发票的自然人(其他个人),应当主动办理税务登记或临时登记,以充分享受小规模纳税人合计月销售额未超过10万元(以1个季度为1个纳税期的,季度销售额未超过30万元)的增值税免税政策。

## 典型案例



### 【案例2.9】

胡某是我国的自然人(其他个人),现为灵活就业者,对外提供咨询服务,未办理税务登记或者临时税务登记(均通过办理“一照一码”登记来实现,下同)。2020年7月,胡某共提供咨询服务30次,每次取得咨询服务收入3000元(含增值税),并通过税务机关代开发票。本月,其取得咨询服务收入总计90000元(含增值税)。当地规定的增值税起征点为每次(日)500元。假设不考虑城市维护建设税和教育费附加。请对上述业务进行税收筹划。



# 典型案例

## 税收筹划分析



方案一:胡某不办理税务登记或临时税务登记。

每次不含增值税销售额=3000÷(1+3%)=2912.62元,超过了当地规定的增值税起征点每次(日)500元,因此,需要全额缴纳增值税。

本月应纳增值税=[30×3000÷(1+3%)]×3%=2621.36(元)

本月增值税税后收入=30×3000-2621.36=87378.64(元)

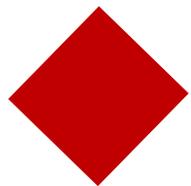
方案二:胡某通过办理税务登记或临时税务登记,登记为小规模纳税人的个体工商户,并选择以1个月为纳税期限。

本月不含增值税销售额=30×3000÷(1+3%)=87378.64元,未超过100000元,因此,免缴增值税。

本月增值税税后收入=30×3000=90000(元)

方案二比方案一少缴纳增值税2621.36元(2621.36-0),多获取增值税税后收入2621.36元(90000-87378.64),因此,应当选择方案二。





## 情景 3

利用技术转让相关优惠政策筹划

# 税收法律法规依据



《财政部 国家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)的附件3《营业税改征增值税试点过渡政策的规定》规定:纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务免征增值税。具体解释如下。

(1)技术转让、技术开发,是指《销售服务、无形资产、不动产注释》中“转让技术”及“研发服务”范围内的业务活动。技术咨询,是指就特定技术项目提供可行性论证、技术预测、专题技术调查、分析评价报告等业务活动。与技术转让、技术开发相关的技术咨询、技术服务,是指转让方(或者受托方)根据技术转让或者开发合同的规定,为帮助受让方(或者委托方)掌握所转让(或者委托开发)的技术,而提供的技术咨询、技术服务业务,且这部分技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款应当在同一张发票上开具。

# 税收法律法规依据



(2)备案程序。试点纳税人申请免征增值税时,须持技术转让、开发的书面合同,到纳税人所在地省级科技主管部门进行认定,并持有有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。

所以对于纳税人提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务,试点纳税人要申请免征增值税时,首先,须持技术转让、开发的书面合同,到纳税人所在地省级科技主管部门进行认定,并持有有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。其次,与技术转让、技术开发相关的技术咨询、技术服务,要满足以下条件:转让方(或者受托方)根据技术转让或者开发合同的规定,为帮助受让方(或者委托方)掌握所转让(或者委托开发)的技术而提供的技术咨询、技术服务业务,且这部分技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款应当在同一张发票上开具。

## 典型案例

### 【案例2.10】



甲公司为增值税一般纳税人, 2020年7月为乙公司提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务,其中,技术转让、技术开发收入1000万元,与之相关的技术咨询、技术服务收入500万元,与提供技术转让、技术开发相关的可抵扣的进项税为15万元,与提供技术咨询、技术服务相关的可抵扣的进项税为5万元。甲公司已经持技术转让、开发的书面合同,到纳税人所在地省级科技主管部门进行认定,但并未持有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。甲公司根据技术转让或者开发合同的规定,为帮助乙公司掌握所转让的技术,提供技术咨询、技术服务业务,但甲公司对这部分技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款分别开具了两张发票。请对上述业务进行税收筹划。



# 典型案例



## 税收筹划分析

方案一:甲公司未持有有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。甲公司对提供的技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款分别开具了两张增值税专用发票。

由于没有满足提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务免征增值税的条件,因此不能享受免税政策。

$$\text{增值税应纳税额}=(1000+500)\times 6\%-15-5=70(\text{万元})$$

方案二:甲公司持有有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务机关备查。甲公司对提供的技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款分别开具了两张增值税专用发票。

由于没有满足与提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务免征增值税的条件,因此技术咨询、技术服务这部分收入不能享受免税政策。

$$\text{增值税应纳税额}=500\times 6\%-5=25(\text{万元})$$



# 典型案例



## 税收筹划分析

方案三:甲公司持有关的书面合同和科技主管部门审核意见证明文件报主管税务 机关备查。甲公司提供的技术咨询、技术服务的价款与技术转让或者技术开发的价款 在同一张增值税专用发票上开具。

由于满足了提供技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务免征增值 税的条件,因此能够享受免税政策。

增值税应纳税额=0(万元)

综上,方案三比方案一少缴纳增值税70万元( 70-0),方案三比方案二少缴纳增 值税 25万元( 25-0),因此,应当选择方案三。



## 小贴士

2020年新冠肺炎疫情期间的税收优惠政策包括：增值税小规模纳税人取得应税销售收入，纳税义务发生时间在2020年2月底以前，适用3%征收率征收增值税的，按照3%征收率开具增值税发票；纳税义务发生时间在2020年3月1日至5月31日，适用减按1%征收率征收增值税的，按照1%征收率开具增值税发票。



## 任务小结

税收筹划最安全的做法就是灵活运用税收优惠政策,同时也符合国家税收引导方向。要享受优惠,就要创造条件符合特定要求,所以企业一定要在税法允许的范围内创造条件,以降低企业税负。



# 任务七

## 增值税纳税期限的筹划



## 课程思政资料



在纳税期限内依法纳税是每个公民和企业应尽的义务,但是要关注纳税发生时间,纳税义务发生时间到了,没有交税,就算偷税漏税;纳税义务发生时间未到,则可以在税法规 定的范围内,结合公司的结算,同时考虑如何延迟现金的流出,关注货币时间价值,进行合 理的税收筹划。

## 税收法律法规依据



《增值税暂行条例》第二十三条规定:增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。纳税人的具体纳税期限,由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定;不能按照固定期限纳税的,可以按次纳税。纳税人以1个月或者1个季度为1个纳税期的,自期满之日起15日内申报纳税;以1日、3日、5日、10日或者15日为1个纳税期的,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。增值税的纳税期限最长只有1个季度,并且必须在期满之日起15日内缴清税款。因此,在纳税期限上进行税收筹划的余地很小。只有在推迟纳税义务发生时间上进行筹划,才能达到延期纳税的目的。

根据增值税纳税义务发生时间和进项税额申报抵扣时间的相关规定,实现纳税期限后移的方式有以下几种。

# 税收法律法规依据



## 1. 推迟销项税额发生时间的方式

---

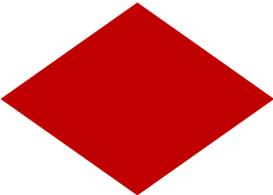
- (1) 避免采用托收承付和委托收款等方式销售货物。
- (2) 以实际收到的支付额开具增值税专用发票。
- (3) 若预期不能及时收到货款, 合同应采取赊销和分期付款结算方式。

# 税收法律法规依据



## 2.提前进项税额抵扣时间的方式

- (1)购买方应选择可以尽早取得发票的交易方式和结算方式,并按税法规定的时间限制认证抵扣。
- (2)对所有购进应税商品或劳务的进项税额先行认证抵扣,必要时再做进项税额转出处理。
- (3)接受投资、捐赠或分配的货物,可以通过协商方式,提前拿到发票和证明材料。



## 典型案例



### 【案例2.9】

甲公司为增值税一般纳税人, 2020年7月发生销售业务5笔, 应收货款共计 1800万元(含税价)。其中, 3笔共计1000万元, 货款两清; 一笔300万元, 两年后一次付清; 还有一笔一年后付250万元, 一年半后付150万元, 余款100万元两年后结清。请对上述业务进行税收筹划。



# 典型案例



## 税收筹划分析

方案一:全部采取直接收款方式。

甲公司若全部采取直接收款方式,则应在当月全部计算销售额。

本月增值税销项税额=1800÷(1+13%)×13%=207.08(万元)

方案二:对未收到的300万元和500万元应收账款分别在货款结算中采用赊销和分期收款结算方式。

甲公司若采用赊销和分期收款结算方式就可以延缓纳税。

本月增值税销项税额=1000÷(1+13%)×13%=115.04(万元)

一年后支付的增值税销项税额=250÷(1+13%)×13%=28.76(万元)

一年半后支付的增值税销项税额=150÷(1+13%)×13%=17.26(万元)

两年后支付的增值税销项税额=(300+100)÷(1+13%)×13%=46.02(万元)

由此可知,方案二比方案一的当期增值税销项税额少。虽然这些销项税额在以后期间需要清缴,但采用赊销和分期收款方式,可以延缓纳税时间,为企业节约大量的流动资金,充分利用了资金的时间价值。



## 任务小结

根据增值税纳税义务发生时间和进项税额申报抵扣时间的相关规定，赊销和分期收款结算方式都是以合同约定的日期为纳税义务发生时间的，这样可以实现纳税期限后移。企业在产品销售过程中，在应收货款一时无法收回或部分无法收回的情况下，可以选择赊销或分期收款结算方式，这样可以享受资金时间价值带来的好处。



## 项目小结

增值税是以商品（含应税劳务和应税服务）在流通过程中产生的增值额为计税依据而征收的一种流转税。增值税作为第一大税种对于企业的税收筹划具有重要意义。企业采购、经营、销售的各个环节都涉及增值税的税收筹划，因而需要对其进行合理的筹划，以达到节税的目的。增值税一般纳税人实行凭发票抵扣的征收制度，形成一条完整的抵扣链。销售方销售货物开具的发票，刚好是购货方进行抵扣的凭证，从而在很大程度上避免了销货方不开发票的情况。



## 项目小结

在这一链条中,如果哪一环节少缴纳了税款,必然导致下一环节多缴税款,买卖双方形成了利益制约的关系。随着大数据评估与云计算功能强大的金税三期的上线,企业只有真实地、准确地开具进项发票,并同样真实地、准确地开具销项发票,才能根本解决企业税负重的问题,企业才可以安全、长久地经营下去。企业最好的税收筹划就是充分了解掌握国家的税收政策,用好、用足国家的税收政策。



谢谢观看

