

普通高等教育财政与税收专业重点规划教材

税法

吕颖菲 陈玉佼 主编

上海财经大学出版社

图书在版编目(CIP)数据

税法 / 吕颖菲, 陈玉佼主编. -- 上海: 上海财经大学出版社, 2025. 5. -- (普通高等教育财政与税收专业重点规划教材). -- ISBN 978-7-5642-4640-2

I .D922.22

中国国家版本馆 CIP 数据核字第 2025DB3610 号

□ 责任编辑 李嘉毅
□ 封面设计 杨雪婷 贺加贝

税 法

吕颖菲 陈玉佼 主编

上海财经大学出版社出版发行
(上海市中山北一路 369 号 邮编 200083)

网 址: <http://www.sufep.com>

电子邮箱: webmaster@sufep.com

全国新华书店经销

上海新文印刷厂有限公司印刷装订

2025 年 5 月第 1 版 2025 年 5 月第 1 次印刷

787mm×1092mm 1/16 18.25 印张 467 千字

(练习册 4.5 印张 115 千字)

定价: 69.00 元

(本教材赠送练习册, 请向售书单位索取)

第一章 税法概述

学习目标

通过本章的学习,掌握税法的概念、税法的原则、税法(种)的要素,了解税收立法与我国税法体系、税收执法、税务权利与义务,并形成一个基本的税法知识框架。

思政目标

党的二十届三中全会通过的《中共中央关于进一步全面深化改革 推进中国式现代化的决定》提出要深化财税体制改革,这在推进中国式现代化伟大征程中具有重要意义。本章以“陕甘宁边区红色税收思想溯源与当代税法传承”为思政案例,通过回顾陕甘宁边区红色税收思想,让学生了解在艰苦卓绝的革命时期,党领导下的税收工作为革命事业提供了有力支持,使学生深刻认识到税收与国家命运的紧密联系,激发学生的爱国热情,增强学生的民族自豪感,使学生明白“税赋不兴,何以兴国”的道理。

第一节 税法概念

一、税收与税法的概念

(一) 税收的概念

税收是政府为了满足社会公共需要,凭借政治权力,按照法律的规定,强制、无偿地取得财政收入的一种形式。税法是国家立法机关制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称。把握税法的概念必须以深入理解税收内涵为基础。理解税收的内涵需要从税收的分配关系本质、国家税权、税收目的三个方面来把握。

1. 税收是国家取得财政收入的一种重要工具,其本质是一种分配关系

国家要行使职能,就必须有一定的财政收入作为保障。取得财政收入的手段多种多样,如征税、发行货币、发行国债、收费、罚没等,其中税收是大部分国家取得财政收入的主要形式。在社会再生产过程中,分配是连接生产与消费的必要环节,在市场经济条件下,分配主要是对社会产品价值的分割。税收解决的是分配问题,是国家参与社会产品价值分配的法定形式,处于社会再生产的分配环节,因而从本质上



税收体现的是一种分配关系。

2. 国家征税的依据是政治权力,它有别于按生产要素进行的分配

国家通过征税,将一部分社会产品由纳税人所有转变为国家所有,因此征税的过程实际上是国家参与社会产品价值分配的过程。国家与纳税人之间形成的这种分配关系与社会再生产中的一般分配关系不同。分配涉及两个基本问题:一是分配的主体,二是分配的依据。税收分配是以国家为主体进行的分配,而一般分配是以各生产要素的所有者为主体进行的分配;税收分配是国家凭借政治权力,以法律的形式进行的分配,而一般分配是基于生产要素进行的分配。

3. 国家征税的目的是满足社会公共需要

国家在履行其公共职能的过程中必然发生一定的公共支出。公共产品提供的特殊性决定了公共支出一般情况下不可能由公民个人、企业采取自愿出价的方式,而只能采用由国家(政府)强制征税的方式,由经济组织、单位和个人来负担。国家征税的目的是满足提供社会公共产品的需要,以及弥补市场失灵、促进公平分配等的需要。同时,国家征税要受到所提供公共产品规模和质量制约。此外,财政是国家治理的基础和重要支柱,优化与国家治理体系相适应的税收制度和税法体系是建设中国特色社会主义财政制度的重要内容,为此既需要循序渐进地落实税收法定原则,使征税有法可依、有法必依;还需要保持合理的宏观税负水平,激发社会活力;更需要构建有利于促进公平竞争、创新驱动和人力资本积累的税收制度,发挥先进税收制度对经济社会高质量发展的促进作用。

(二)税法的概念

税法是指用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称,它构建了国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则体系,其目的是保障国家利益和纳税人的合法权益,维护正常的税收秩序,保证国家的财政收入。税法体现为法律这一规范形式,是税收制度的核心内容。税收制度是在税收分配活动中税收征纳双方应遵守的行为规范的总和。其内容主要包括各税种的法律法规以及为了保证这些税法得以实施的税收征管制度和税收管理体制。

从法律性质上看,税法属于义务性法规,以规定纳税人的义务为主。税法属于义务性法规并不是指税法没有规定纳税人的权利,而是指纳税人的权利是建立在其纳税义务的基础上,处于从属地位。税法属于义务性法规的这一特点是由税收的无偿性和强制性^①所决定的。税法的无偿性、强制性,不仅有国家权力作为后盾,而且有一系列制度措施作为保障。

税法也具有综合性,它是由一系列单行税收法律法规及行政规章制度组成的体系,其内容涉及课税的基本内容、征纳双方的权利和义务、税收管理规则、法律责任、解决税务争议的法律规范等。税法的综合性特点是由税收制度所调整的税收分配关系和税收法律关系的复杂性所决定的。

税法的本质是正确处理国家与纳税人之间因税收而产生的税收法律关系和社会关系,既要保证国家税收收入,也要保护纳税人的权利,两者缺一不可。片面强调国家税收收入或纳

^① 税法的强制性,是指一切满足税收要素的纳税人,均应根据税法缴纳税款。

税人权利都不利于社会的和谐发展。如果国家征收不到充足的税款,就无法履行其公共服务的职能,无法提供公共产品,最终也不利于保障纳税人的利益。从这个意义上讲,税法的核心要义在于平衡国家税收收入与纳税人权利,在保障国家税收收入稳步增长的同时,保证对纳税人权利的有效保护。

(三)税收与税法的关系

税收与税法既有区别又有联系。税收是经济学概念,其调整的对象是征税形成的分配关系;税法是法学概念,其调整的对象是税收法律关系主体之间的权利与义务关系。税收的无偿性、强制性、固定性决定了税收分配关系属于基本经济制度,应该以法律的形式来实现,因而税收是税法的主体内容,税法是税收的存在形式。

二、税收法律关系

税收法律关系是税法所确认和调整的国家与纳税人之间、国家与国家之间以及各级政府之间在税收分配过程中形成的权利与义务关系。国家征税与纳税人纳税,从形式上表现为利益分配的关系,但经过法律明确双方的权利和义务后,这种关系实质上已上升为一种特定的法律关系。了解税收法律关系,对于正确理解国家税法的本质,严格依法纳税、依法征税都具有重要的意义。

(一)税收法律关系的构成

税收法律关系在总体上与其他法律关系一样,由法律关系的主体、客体和内容三个方面构成,但在三个方面的内涵上,税收法律关系具有一定的特殊性。

1. 税收法律关系的主体

法律关系的主体是指法律关系的参加者。税收法律关系的主体即税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国,税收法律关系的主体包括征纳双方:一方是代表国家行使征税职责的国家行政机关,包括国家各级税务机关和海关;另一方是履行纳税义务的人,包括法人、自然人和其他组织,在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人,以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定,在我国采取的是属地兼属人的原则。

2. 税收法律关系的客体

税收法律关系的客体即税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象,也就是征税对象。例如,所得税法律关系的客体就是生产经营所得和其他所得,财产税法律关系的客体就是财产,流转税法律关系的客体就是货物或劳务收入。税收法律关系客体也是国家利用税收调整和控制的目标,国家在一定时期根据客观经济形势发展的需要,通过扩大或缩小征税范围来调整征税对象,以达到限制或鼓励国民经济中某些产业、行业发展的目的。

3. 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容就是主体所享有的权利和所应承担的义务,这是税收法律关系中最实质的东西,也是税法的灵魂。它规定权利主体可以有什么行为,不可以有什么行为,若违反了这些规定,须承担相应的法律责任。

税务机关的权利主要表现在依法征税、税务检查以及对违章者进行处罚;其义务主要是

向纳税人宣传、接受咨询、辅导、解读税法,及时把征收的税款解缴国库,依法受理纳税人对税收争议的申诉等。

纳税义务人的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、申请复议和提起诉讼权等;其义务主要是按税法规定办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法缴纳税款等。

(二) 税收法律关系的产生、变更与消灭

税法是引起税收法律关系的前提条件,但税法本身并不能产生具体的税收法律关系。税收法律关系的产生、变更与消灭必须有能够引起税收法律关系产生、变更或消灭的客观情况,也就是由税收法律事实来决定。税收法律事实可以分为税收法律事件和税收法律行为。税收法律事件是指不以税收法律关系主体的意志为转移的客观事件。例如,自然灾害可以导致税收减免,从而改变税收法律关系的内容。税收法律行为是指税收法律关系主体在正常意志支配下开展的活动。例如,纳税人开业经营即产生税收法律关系,纳税人转业或停业就会造成税收法律关系的变更或消灭。

(三) 税收法律关系的保护

税收法律关系是与国家利益及企业和个人的权益相联系的。保护税收法律关系,实质上就是保护国家正常的经济秩序、保障国家财政收入和维护纳税人的合法权益。税收法律关系的保护形式和方法是很多的。例如,税法中关于限期纳税、征收滞纳金和罚款的规定,《中华人民共和国刑法》(以下简称《刑法》)对构成逃避缴纳税款、抗税罪给予刑罚的规定,以及税法中对纳税人不服税务机关征税处理决定,可以申请复议或提出诉讼的规定等都是对税收法律关系的直接保护。税收法律关系的保护对权利主体双方是平等的,不能只对一方保护而对另一方不予保护;同时,对其享有权利的保护,就是对其承担义务的制约。

三、税法与其他法律的关系

法的调整对象是具有某一性质的社会关系,它是划分各法律部门的基本因素,也是一个法律部门区别于其他法律部门的基本标志和依据。税法以税收关系为调整对象,正是这一社会关系的特定性把税法与其他法律部门区分开来。因此,税法主要以维护公共利益而非个人利益为目的,在性质上属于公法。不过与宪法、行政法、刑法等典型公法相比,税法仍具有一些私法的属性,如征税依据私法化、税收法律关系私法化、税法概念范畴私法化等。

涉及税收征纳关系的法律规范,除税法本身直接在税收实体法、税收程序法、税收争讼法、税收处罚法中规定外,在某种情况下也援引一些其他法律。深入辨析税法与其他法律的关系属性,是解决税法适用范围的基础,对于增强税法与整个法制体系的协调性是十分必要的。

(一) 税法与宪法的关系

《中华人民共和国宪法》(以下简称《宪法》)作为国家的根本大法,是制定所有法律、法规的依据和章程。《宪法》在现代法治社会中具有最高的法律效力,是立法的基础。税法是国家法律的组成部分,当然也是依据《宪法》的原则制定的。

《宪法》第五十六条规定:“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务。”这里一是明确

了国家可以向公民征税,二是明确了向公民征税要有法律依据。因此,《宪法》的这一规定是立法机关制定税法并据以向公民征税以及公民必须依照税法纳税的最直接的法律依据。

《宪法》还对国家要保护公民的合法收入、财产所有权和人身自由不受侵犯作出了规定。因此,在制定税法时,就要规定公民应享受的各项权利以及国家税务机关行使征税权的约束条件,同时要求税务机关在行使征税权时,不能侵犯公民的合法权益。

《宪法》第三十三条规定:“中华人民共和国公民在法律面前一律平等。”这就是说,凡是中国公民,都应在法律面前处于平等的地位。在制定税法时也应遵循这个原则,对所有纳税人平等对待,不能因为纳税人的种族、性别、出身、年龄等不同而在税收上给予不平等的待遇。

(二)税法与民法的关系

税法与民法既有明显的区别,又有内在的联系。民法是调整平等主体之间,也就是公民之间、法人之间、公民与法人之间财产关系和人身关系的法律规范,故民法调整方法的主要特点是平等、等价和有偿。而税法的本质是国家依据政治权力向公民课税,是调整国家与纳税人之间关系的法律规范,这种税收征纳关系不是商品关系,明显带有国家意志和强制的特点,其调整方法要采用命令和服从的方法,这是由税法与民法的本质区别决定的。

当税法的某些规范与民法的规范基本相同时,税法一般援引民法条款。在征税过程中,经常涉及大量民事权利和义务问题。例如,印花税中有关经济合同关系的成立、房产税中有关房屋的产权认定等,这些在民法中已予以规定,税法就不再另行规定了。

当涉及税收征纳关系的问题时,一般应以税法的规范为准则。例如,两家关联企业之间,一方以高进低出的价格与另一方进行商业交易,然后以其他方式从对方取得利益补偿,以达到避税的目的。虽然上述交易符合民法中规定的“民事活动应遵循自愿、公平、等价有偿、诚实信用”的原则,但是违反了税法的规定,在确定纳税义务时就应该按照税法的规定对此种交易的法律属性作相应调整。

(三)税法与刑法的关系

刑法是关于犯罪、刑事责任与刑罚的法律规范的总和,税法则是调整税收征纳关系的法律规范,其调整的范围与刑法不同,但两者也有密切的联系,因为税法和刑法对于违反税法都规定了处罚条款。应该指出,违反了税法并不一定就是刑事犯罪,区别就在于情节是否严重,轻者给予行政处罚,重者则要承担刑事责任,给予刑事处罚。从2009年2月28日起,“偷税”将不再作为一个刑法概念存在。第十一届全国人民代表大会常务委员会(以下简称全国人大常委会)第七次会议表决通过了《中华人民共和国刑法修正案(七)》,修订后的《刑法》对关于不履行纳税义务的定罪量刑标准和法律规定中的相关表述方式进行了修改,用“逃避缴纳税款”取代了“偷税”,但目前《中华人民共和国税收征收管理法》中还没有作出相应修改。

(四)税法与行政法的关系

税法与行政法有十分密切的联系,主要表现在税法具有行政法的一般特性。税收实体法和税收程序法中都有大量内容是对国家机关之间、国家机关与法人或自然人之间的法律关系的调整。税收法律关系中居于主导地位的一方总是国家,体现国家单方面的意志,不需要征纳双方意思表示完全一致。另外,税收法律关系中争议的解决一般按照行政复议程序和行政诉讼程序进行。

税法与行政法也有一定的区别。与一般行政法不同的是,税法具有经济分配的性质,并且经济利益由纳税人向国家无偿单方面转移,这是一般行政法所不具备的。社会再生产的几乎每一个环节都有税法的参与和调节,这在广度和深度上是一般行政法所不能比的。另外,行政法大多为授权性法规,所含的少数义务性规定不像税法那样涉及货币收益的转移,而税法是一种义务性法规。

第二节 税法原则

税法的原则反映税收活动的根本属性,是税收法律制度建立的基础。税法的原则包括税法基本原则和税法适用原则。

一、税法基本原则

税法基本原则是统领所有税收规范的根本准则,是包括税收立法、执法、司法、守法在内的一切税收活动所必须遵守的。

(一) 税收法定原则

党的十八届三中全会审议通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》中提出了“落实税收法定原则”。这是我国在党的文件中首次明确提出税法原则中这一最根本的原则。

税收法定原则是税法基本原则的核心。税收法定原则又称税收法定主义,是指税法主体的权利和义务必须由法律规定,税法的各类构成要素都必须且只能由法律明确。税收法定原则贯穿税收立法和执法的全部领域,其内容包括税收要件法定原则和税务合法性原则。

税收要件法定原则是指有关纳税人、课税对象、课税标准等税收要件必须以法律形式作出规定,且有关课税要素的规定必须尽量明确。

税务合法性原则是指税务机关按法定程序依法征税,不得随意减征、停征或免征,无法律依据不征税。

(二) 税收公平原则

税收公平原则包括税收横向公平和税收纵向公平,即税收负担必须根据纳税人的负担能力分配:负担能力相等,税负相同;负担能力不等,税负不同。税收公平原则源于法律上的平等性原则,所以许多国家的税法在贯彻税收公平原则时特别强调“禁止不平等对待”的法理,禁止对特定纳税人给予歧视性对待,也禁止在没有正当理由的情况下对特定纳税人给予特别优惠。

(三) 税收效率原则

税收效率原则包含两个方面:一是经济效率,二是行政效率。前者要求税法的制定有利于资源的有效配置和经济体制的有效运行,后者要求提高税收行政效率,节约税收征管成本。

(四) 实质课税原则

实质课税原则是指应根据客观事实确定是否符合课税要件,并根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的税负,而不能仅考虑相关外观和形式。

二、税法适用原则

税法适用原则是指税务机关和司法机关运用税收法律规范解决具体问题所必须遵循的准则。税法适用原则并不违背税法基本原则,其在一定程度上体现了税法基本原则。但是与税法基本原则相比,税法适用原则含有更多法律技术性准则,更为具体化。

(一)法律优位原则

法律优位原则的基本含义为法律的效力高于行政立法的效力,其作用主要体现在处理不同等级税法的关系上。法律优位原则明确了税收法律的效力高于税收行政法规的效力,对此可以进一步推论为税收行政法规的效力优于税收行政规章的效力,即当效力低的税法与效力高的税法发生冲突时,效力低的税法无效。

(二)法律不溯及既往原则

法律不溯及既往原则是绝大多数国家遵循的法律程序技术原则。其基本含义为:一部新法实施后,对新法实施前人们的行为不得适用新法,而只能沿用旧法。在税法领域内坚持这一原则,目的在于维护税法的稳定性和可预测性,使纳税人能在知道纳税结果的前提下作出相应的经济决策,这样税收的调节作用才会较为有效。

(三)新法优于旧法原则

新法优于旧法原则也称后法优于先法原则。其含义为:当新法、旧法对同一事项有不同规定时,新法的效力优于旧法。其作用在于避免因法律修订带来新法、旧法对同一事项有不同的规定而引起法律适用的混乱,为法律的更新与完善提供适用上的保障。新法优于旧法原则在税法中普遍适用,但是当新税法与旧税法呈现普通法与特别法的关系,以及某些程序性税法引用“实体从旧、程序从新”原则时,可以例外。

(四)特别法优于普通法原则

特别法优于普通法原则的含义为:对同一事项,两部法律分别订有一般规定和特别规定时,特别规定的效力高于一般规定的效力。特别法优于普通法原则打破了税法效力等级的限制,即居于特别法地位的级别较低的税法,其效力可以高于作为普通法的级别较高的税法。

(五)实体从旧、程序从新原则

实体从旧、程序从新原则的含义包括两个方面:一是实体税法不具备溯及力,即在纳税义务的确定上,以纳税义务发生时的税法规定为准。二是程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力,即对于新税法公布实施前发生却在新税法公布实施后进入税款征收程序的纳税义务,原则上新税法具有约束力。

(六)程序优于实体原则

程序优于实体原则是关于税收争讼法的原则。其基本含义为:在诉讼发生时,税收程序法优于税收实体法。适用这一原则是为了确保国家课税权的实现,不因争议的发生而影响税款的及时、足额入库。

第三节 税法要素



税法要素是指各种单行税法具有的共同的基本要素的总称。首先,税法要素既包括实体性的,也包括程序性的;其次,税法要素是所有完善的单行税法都共同具备的,仅为某一税法所单独具有而非普遍性的内容不构成税法要素,如扣缴义务人。税法要素一般包括总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目。

一、总则

总则主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。例如,《中华人民共和国耕地占用税法》规定:“为了合理利用土地资源,加强土地管理,保护耕地,制定本法。”此条突出了该法制定的目的,即“立法目的”。

二、纳税义务人

纳税义务人或纳税人又称纳税主体,是税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。一个税种首先要解决的就是国家对谁征税的问题。例如,《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国印花税法》的第一条规定的都是该税种的纳税义务人。

纳税人有两种基本形式:自然人和法人。自然人是基于自然规律而出生的,享有民事权利和义务的主体,包括本国公民,也包括外国人和无国籍人。法人是自然人的对称,根据《中华人民共和国民法典》第五十七条的规定,法人是具有民事权利能力和民事行为能力,依法独立享有民事权利和承担民事义务的组织。我国的法人分为营利法人、非营利法人和特别法人。

税法中规定的纳税人有自然人和法人两种最基本的形式,按照不同的目的和标准,还可以对自然人和法人进行多种详细的分类,这些分类对国家制定区别对待的税收政策、发挥税收的经济调节作用具有重要意义。例如,自然人可划分为居民个人和非居民个人,个体经营者和其他个人等;法人可划分为居民企业和非居民企业,还可按企业的不同所有制性质来进行分类等。

与纳税人紧密联系的两个概念是代扣代缴义务人和代收代缴义务人。前者是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人支付收入、结算货款、收取费用时有义务代扣代缴其应纳税款的单位和个人,如出版社代扣代缴作者稿酬所得的个人所得税等。代收代缴义务人是指虽不承担纳税义务,但依照有关规定,在向纳税人收取商品或劳务收入时,有义务代收代缴其应纳税款的单位和个人。例如,《中华人民共和国消费税暂行条例》规定,委托加工的应税消费品,由受托方在向委托方交货时代收代缴委托方应该缴纳的消费税。

三、征税对象

征税对象又称课税对象、征税客体,是指税法规定的对什么征税,也是征纳税双方权利和

义务共同指向的客体或标的物,是区别一种税与另一种税的重要标志。例如,消费税的征税对象是《中华人民共和国消费税暂行条例》所列举的应税消费品,房产税的征税对象是房屋等。征税对象是税法最基本的要素,因为它体现了征税的基本界限,决定着某一种税的基本征税范围,也决定了各个不同税种的名称。例如,消费税、土地增值税、个人所得税等,这些税种因征税对象不同、性质不同,税名就不同。征税对象按其性质的不同,通常可划分为流转额、所得额、财产、资源、特定行为五大类,通常也因此将税收分为相应的五大类,即流转税或称商品和劳务税(货物和劳务税)、所得税、财产税、资源税和特定行为税。

与课税对象相关的两个基本概念是税目和税基。税基又称计税依据,是据以计算征税对象应纳税款的直接数量依据,它解决对征税对象课税的计算问题,是对课税对象的量的规定。计税依据按照计量单位的性质划分,有两种基本形态:价值形态和物理形态。价值形态包括应纳税所得额、销售收入、营业收入等;物理形态包括面积、体积、容积、重量等。一种是以价值形态作为税基,又称从价计征,即按征税对象的货币价值计算。例如,生产销售化妆品应纳的消费税税额是由化妆品的销售收入乘以适用税率计算产生,其税基为销售收入,属于从价计征的方法。另一种是从量计征,即直接按征税对象物理形态的自然单位计算。例如,城镇土地使用税的应纳税额是由占用土地面积乘以单位面积应纳税额计算产生,其税基为占用土地的面积,属于从量计征的方法。

四、税目

税目是在税法中对征税对象分类规定的具体的征税项目,反映具体的征税范围,是对课税对象质的界定。设置税目的目的:首先是明确具体的征税范围,凡列入税目的都为应税项目,未列入税目的则不属于应税项目;其次是贯彻国家税收调节政策的需要,国家可根据不同项目的利润水平以及国家经济政策等制定高低不同的税率,以体现不同的税收政策。

并非所有税种都需要规定税目,有些税种不区分课税对象的具体项目,一律按照课税对象的应税数额采用同一税率计征税款,如企业所得税。有些税种的具体课税对象比较复杂,需要规定税目,如消费税。

五、税率

税率是对征税对象的征收比例或征收程度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重的重要标志。我国现行的税率主要有:

(一)比例税率

比例税率是对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。例如,我国的增值税、城市维护建设税、企业所得税等采用的是比例税率。比例税率在适用中又可分为三种具体形式:

1. 单一比例税率

单一比例税率是指对同一征税对象的所有纳税人都适用同一比例税率。

2. 差别比例税率

差别比例税率是指对同一征税对象的不同纳税人适用不同的比例征税。我国现行税法

分别按产品、行业和地区的不同将差别比例税率划分为以下三种类型：

一是产品差别比例税率，即对不同产品分别适用不同的比例税率，同一产品采用同一比例税率，如消费税、关税等。

二是行业差别比例税率，即对不同行业分别适用不同的比例税率，同一行业采用同一比例税率，如增值税等。

三是地区差别比例税率，即区分不同的地区分别适用不同的比例税率，同一地区采用同一比例税率，如城市维护建设税等。

3. 幅度比例税率

幅度比例税率是指对同一征税对象，税法只规定最低税率和最高税率，各地区在该幅度内确定具体的适用税率。

比例税率具有计算简单、税负透明度高、有利于保证财政收入、有利于纳税人公平竞争、不妨碍商品流转额或非商品营业额扩大等优点，符合税收效率原则。但比例税率不能针对不同收入水平的纳税人施加不同的税收负担，在调节纳税人的收入水平方面难以体现税收公平原则。

(二) 定额税率

定额税率即按征税对象确定的计算单位，直接规定一个固定的税额。目前采用定额税率的有城镇土地使用税和车船税等。

(三) 超额累进税率

超额累进税率是指随着征税对象数量的增多而提高的税率，即按征税对象数额的大小划分为若干等级，不同等级的课税数额分别适用不同的税率，课税数额越大，适用税率越高。超额累进税率一般在所得课税中使用，可以充分体现对纳税人“收入多的多征、收入少的少征、无收入的不征”的税收征收原则，从而有效地调节纳税人的收入，正确处理税收负担的纵向公平问题。

全额累进税率，是把征税对象的应税数额划分为若干等级，对每个等级分别规定相应税率，当税基超过某个级距时，课税对象的全部数额按提高后级距的相应税率征税。全额累进税率计算简便，但税收负担不合理，特别是在划分级距的临界点附近，税负呈跳跃式递增，甚至会出现税额增加超过课税对象数额增加的不合理现象，不利于鼓励纳税人增加收入。

(四) 超率累进税率

超率累进税率即以征税对象数额的相对率划分为若干级距，分别规定相应的差别税率，相对率每超过一个级距，对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前我国税收体系中采用这种税率的是土地增值税。

六、纳税环节

纳税环节主要是指税法规定的征税对象在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节，如流转税在生产和流通环节纳税、所得税在分配环节纳税等。纳税环节有广义和狭义之分。广义的纳税环节是指全部课税对象在再生产中的分布情况。例如，资源税分布在资源生产环节，商品和劳务税分布在生产或流通环节，所得税分布在分配环节等。狭义的纳税环

节特指应税商品在流转过程中应纳税的环节。商品从生产到消费要经历诸多流转环节,各环节都存在销售额,都可能成为纳税环节。但考虑到税收对经济的影响、财政收入的需要以及税收征管的能力等因素,国家常常对在商品流转过程中所征税种规定不同的征(纳)税环节。按照某税种征(纳)税环节的多少,可以将税种划分为一次课征制和多次课征制。

合理选择纳税环节,对加强税收征管,有效控制税源,保证国家财政收入的及时、稳定、可靠,方便纳税人生产经营和财务核算,灵活机动地发挥税收调节经济的作用,具有十分重要的理论和实践意义。

七、纳税期限

纳税期限是指税法规定的关于税款缴纳时间即纳税时间方面的限定。税法关于纳税时间的规定,有以下三个相关概念:

一是纳税义务发生时间,这是指应税行为发生的时间。

二是纳税期限。纳税人每次发生纳税义务后,不可能马上去缴纳税款。税法规定了每种税的纳税期限,即每隔固定时间汇总一次纳税义务的时间。

三是缴库期限,即税法规定的纳税期满后,纳税人将应纳税款缴入国库的期限。

八、纳税地点

纳税地点主要是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人(包括代征、代扣、代缴义务人)具体申报缴纳税款的地点。

九、减税免税

减税免税主要是对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特殊规定。

十、罚则

罚则主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

十一、附则

附则一般规定了与该法紧密相关的内容,如税法的解释权、生效时间等。

第四节 税收立法与我国税法体系

一、税收立法原则

税收立法是指有权的机关依据一定的程序,遵循一定的原则,运用一定的技术,制定、公布、修改、补充和废止有关税收法律、法规、规章的活动。税收立法是税法实施的前提,有法可依,有法必依,执法必严,违法必究,是税收立法与税法实施过程中必须遵循的基本原则。



税收立法主要应遵循以下几个原则:

(一)从实际出发的原则

从实际出发,这是唯物主义的思想路线在税收立法实践中的运用和体现。贯彻这个原则,首先,要求税收立法必须根据经济、政治发展的客观需要,反映客观规律,也就是从中国国情出发,充分尊重经济社会发展规律和税收分配理论。其次,要客观反映一定时期国家、社会、政治、经济等各方面的实际情况,既不能被某些条条框框所束缚,也不能盲目抄袭别国的立法模式。在此基础上,充分运用科学知识和技术手段,不断丰富税收立法理论,完善税法体系,以适应社会主义市场经济发展的客观需要。

(二)公平原则

在税收立法中一定要体现公平原则。所谓公平,就是要体现合理负担原则。在市场经济体制下,参加市场竞争的各个主体都需要平等竞争的环境,税收的公平是实现平等竞争的重要条件,主要体现在以下三个方面:

一是从税收负担能力来看,负担能力强的应多纳税,负担能力弱的应少纳税,没有负担能力的不纳税。

二是从纳税人所处的生产和经营环境来看,由于客观环境优越而取得超额收入或级差收益者应多纳税,反之则应少纳税。

三是从税负平衡看,不同地区、不同行业之间及多种经济成分之间的实际税负应尽可能公平。

(三)民主决策的原则

民主决策的原则主要是指在税收立法过程中必须充分倾听群众的意见,严格按照法定程序进行,确保税收法律体现广大人民群众的根本利益。坚持这个原则,要求税收立法的主体以全国人民代表大会(以下简称全国人大)及其常务委员会(以下简称常委会)为主,按照法定程序进行;对税收法案的审议,要进行充分的辩论,倾听各方面意见;税收立法过程要公开化,让广大公众及时了解税收立法的全过程、立法过程中各个环节的争论,以及达成共识的情况。

(四)原则性与灵活性相结合的原则

在制定税法时,要求明确、具体、严谨、周密。但是,为了保证税法制定后在全国范围内、在各个地区都能贯彻执行,避免与现实脱节,在制定税法时,不能规定得过细过死,这就要求必须坚持原则性与灵活性相结合的原则。具体来说,就是必须贯彻法制的统一性与因地制宜相结合。法制的统一性,表现在税收立法上,就是税收立法权只能由国家最高权力机关来行使,各地区、各部门不能擅自制定违背国家法律的“土政策”“土规定”。但是,我国是一个幅员辽阔、人口众多、多民族的国家,各地区的经济文化发展水平不平衡,因而对不同地区不能强求一致。因此,为了照顾不同地区特别是少数民族地区不同的情况和特点,为了充分发挥地方的积极性,在某些情况下,允许地方在遵守国家法律、法规的前提下,制定适合当地的实施办法等。只有贯彻这个原则,才能制定出既符合全国统一性要求又适应各地区实际情况的税法。

(五)法律的稳定性、连续性与废、改、立相结合的原则

制定税法,是与一定的经济基础相适应的。税法一旦制定,在一定阶段就要保持其稳定

性,不能朝令夕改、变化不定。如果税法经常变动,则不仅会破坏税法的权威性和严肃性,而且会给国民经济造成非常不利的影响。但是,这种稳定性不是绝对的,因为社会政治、经济状况是不断变化的,税法也要进行相应的发展变化。这种发展变化具体表现在:有的税法已经过时,需要废除;有的税法部分失去效力,需要修改、补充;根据新的情况,需要制定新的税法。此外,还必须注意保持税法的连续性,即税法不能中断,在新的税法未制定前,原有的税法不应随便中止、失效;在修改、补充或制定新的税法时,应保持与原有税法的承续关系,应在原有税法的基础上,结合新的实践经验,修改、补充原有的税法和制定新的税法。只有遵循这个原则,才能制定出符合社会政治、经济发展规律的税法。

二、税收立法权及其划分

税收立法权是制定、修改、解释或废止税收法律、法规、规章和规范性文件的权力。它包括两个方面的内容:一是什么机关有税收立法权,二是各级机关的税收立法权是如何划分的。

(一)税收立法权划分的方式

税收立法权的明确有利于保证税法的统一制定和贯彻执行,充分、准确地发挥各级有权机关管理税收的职能作用,防止各种越权自定章法、随意减免税收现象的发生。

税收立法权的划分可按以下不同的方式进行:

1. 按照税种类型的不同来划分

例如,按商品和劳务税类、所得税类、地方税类来划分。有关特定税收领域的税收立法权通常全部给予特定一级的政府。

2. 根据税种的基本要素来划分

任何税种的结构都由以下几个要素构成:纳税人、征税对象、税基、税率、税目、纳税环节等。理论上,可以将税种的某一要素如税基和税率的立法权授予某级政府。但在实践中,这种做法并不多见。

3. 根据税收执法的级次来划分

立法权可以授予某级政府,行政上的执行权给予另一级政府,这是一种传统的划分方法,适用于任何类型的立法权。根据这种模式,有关纳税主体、税基和税率的基本法规的立法权放在中央政府,更具体的税收实施规定的立法权给予较低级次的政府或政府机构。因此,需要指定某级政府或政府机构制定不同级次的法规。我国税收立法权的划分就属于此种类型。

(二)我国税收立法权划分的现状

1. 中央税、中央与地方共享税以及全国统一实行的地方税的立法权集中在中央,以保证中央政令统一,维护全国统一市场和企业平等竞争

中央税是指维护国家权益、实施宏观调控所必需的税种,具体包括消费税、关税、车辆购置税等。中央和地方共享税是指与经济发展直接相关的主要税种,具体包括增值税、企业所得税、个人所得税。地方税具体包括资源税、土地增值税、印花税、城市维护建设税、城镇土地使用税、房产税、车船税等。

2. 依法赋予地方适当的地方税收立法权

我国地域辽阔,地区间经济发展水平很不平衡,经济资源包括税源存在较大差异,这种状

况给全国统一制定税收法律带来一定的难度。因此,随着分税制改革的进行,有前提地、适当地给地方下放一些税收立法权,使地方可以实事求是地根据自己特有的税源开征新的税种,促进地方经济的发展。这样,既有利于地方因地制宜地发挥当地的经济优势,也便于与国际税收惯例对接。

3. 我国税收立法权划分的具体层次

(1)全国性税种的立法权,包括全部中央税、中央与地方共享税和在全国范围内征收的地方税税法的制定、公布和税种的开征、停征权。税收征收管理制度等税收基本制度的设立权属于全国人大及其常委会。

(2)经全国人大及其常委会授权,全国性税种可先由国务院以“条例”或“暂行条例”的形式发布施行。经过一段时间后再行修订并通过立法程序由全国人大及其常委会正式立法。

(3)经全国人大及其常委会授权或为执行法律的规定,国务院有制定税法实施细则、对尚未制定税收法律的税种增减税目和调整税率的权力。

(4)经全国人大及其常委会的授权,国务院有对税法如何具体应用的问题的解释权;对尚未制定税收法律的税种,经国务院授权,国家税务主管部门(财政部、国家税务总局及海关总署)有对税收条例的解释权和制定税收条例实施细则的权力。

(5)对于尚未制定税收法律的地方税种,经国务院授权,省级人民政府有制定实施细则的权力,也可在上述规定的前提下,制定一些税收征收办法,还可以在全国性地方税条例规定的幅度内确定本地区适用的税率或税额。

地区性地方税收的立法权应只限于省级立法机关或经省级立法机关授权的同级政府,不能层层下放,所立税法可在全省(自治区、直辖市)范围内执行,也可只在部分地区执行。

关于我国现行税收立法权的划分问题,迄今为止尚无一部基本法律有完整规定,只散见于若干财政和税收法律、法规中。

三、税收立法机关

根据《宪法》《中华人民共和国全国人民代表大会组织法》《中华人民共和国国务院组织法》《中华人民共和国立法法》《中华人民共和国地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》的规定,我国的立法体制如下:全国人大及其常委会行使立法权,制定法律;国务院有权根据宪法和法律制定行政法规;国务院各部委有权制定规章;地方人民代表大会(以下简称地方人大)及其常委会,在不与宪法、法律、行政法规抵触的前提下,有权制定地方性法规,但要报全国人大常委会和国务院备案;民族自治地方的人民代表大会有权依照当地民族政治、经济和文化的特点,制定自治条例和单行条例。

各有权机关根据国家立法体制规定所制定的一系列税收法律、法规、规章和规范性文件,构成了我国的税收法律体系。需要说明的是,我们平时所说的税法有广义和狭义之分。广义的税法包括所有调整税收关系的法律、法规、规章和规范性文件,是税法体系的总称;而狭义的税法特指由全国人大及其常委会制定和颁布的税收法律。由于制定税收法律、法规和规章的机关不同,法律级次不同,因此其法律效力也不同。

(一)全国人大和全国人大常委会制定税收法律

《宪法》第五十八条规定:“全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会行使国家

立法权。”上述规定确定了我国税收法律的立法权由全国人大及其常委会行使,其他任何机关都没有制定税收法律的权力。在国家税收中,凡是基本的、全局性的问题,如国家税收的性质,税收法律关系中征纳双方权利与义务的确定,税种的设置,税目、税率的确定等,都需要由全国人大及其常委会以税收法律的形式制定实施,并且在全国范围内,无论是对居民纳税人还是对非居民纳税人都普遍适用。在现行税法中,如《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国税收征收管理法》,都是税收法律。除《宪法》外,在税法体系中,税收法律具有最高的法律效力,其他各级有权机关制定的税收法规、规章,都不得与《宪法》和税收法律相抵触。

(二)全国人大或全国人大常委会授权立法

授权立法是指全国人大及其常委会根据需要授权国务院制定某些具有法律效力的暂行规定或者条例。授权立法与制定行政法规不同。国务院经授权立法所制定的规定或条例等,具有国家法律的性质和地位,其法律效力高于行政法规,在立法程序上须报全国人大常委会备案。授权立法,在一定程度上解决了我国经济体制改革和对外开放工作需要法律保障的当务之急。税收暂行条例的制定和公布施行为全国人大及其常委会的立法工作提供了有益的经验,也为将这些条例在条件成熟时上升为法律做好了准备。

(三)国务院制定税收行政法规

国务院作为最高国家权力机关的执行机关,是最高国家行政机关,拥有广泛的行政立法权。《宪法》规定,国务院可“根据宪法和法律,规定行政措施,制定行政法规,发布决定和命令”。行政法规作为一种法律形式,在中国法律形式中处于低于宪法、法律且高于地方法规、部门规章、地方规章的地位,也是在全国范围内普遍适用的。行政法规的立法目的在于保证宪法和法律的实施。行政法规不得与宪法、法律相抵触,否则无效。国务院发布的《中华人民共和国企业所得税法实施条例》《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》等,都是税收行政法规。

(四)地方人大及其常委会制定税收地方性法规

根据《中华人民共和国地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》的规定,省、自治区、直辖市的人民代表大会和设区市的人民代表大会都有制定地方性法规的权力。由于我国在税收立法上坚持“统一税法”的原则,因此地方权力机关制定税收地方法规不是无限制的,而是要严格按照税收法律的授权行事。目前,除了海南省、民族自治地区按照全国人大授权立法规定,在遵循宪法、法律和行政法规的原则基础上,可以制定有关税收的地方性法规外,其他省、市一般无权自定税收地方性法规。

(五)国务院税务主管部门制定税收部门规章

《宪法》第九十条规定,国务院“各部、各委员会根据法律和国务院的行政法规、决定、命令,在本部门的权限内,发布命令、指示和规章”。有权制定税收部门规章的税务主管机关是财政部、国家税务总局及海关总署。其制定规章的范围包括对有关税收法律、法规的具体解释,对税收征收管理的具体规定、办法等,税收部门规章在全国范围内具有普遍适用效力,但不得与税收法律、行政法规相抵触。例如,国家税务总局颁布的《税务代理试行办法》就属于税收部门规章。

（六）地方政府制定税收地方规章

《中华人民共和国地方各级人民代表大会和地方各级人民政府组织法》规定：“省、自治区、直辖市的人民政府可以根据法律、行政法规和本省、自治区、直辖市的地方性法规，制定规章，报国务院和本级人民代表大会常务委员会备案。设区的市的人民政府可以根据法律、行政法规和本省、自治区的地方性法规，制定规章，报国务院和省、自治区的人民代表大会常务委员会、人民政府以及本级人民代表大会常务委员会备案。”按照“统一税法”的原则，上述地方政府制定税收规章，必须在税收法律、法规明确授权的前提下进行，并且不得与税收法律、行政法规相抵触。没有税收法律、法规的授权，地方政府无权自定税收规章，凡是越权自定的税收规章均没有法律效力。例如，国务院发布实施的城市维护建设税、房产税等地方性税种暂行条例，都规定了省、自治区、直辖市人民政府可根据条例制定实施细则。

四、税收立法程序

税收立法程序是指有权的机关，在制定、认可、修改、补充、废止等税收立法活动中必须遵循的法定步骤和方法。

目前我国税收立法程序主要包括以下几个阶段：

（一）提议阶段

无论是税法的制定，还是税法的修改、补充和废止，一般都由国务院授权其税务主管部门（财政部、国家税务总局及海关总署）负责立法的调查研究等准备工作，并提出立法方案或税法草案，上报国务院。

（二）审议阶段

税收法规由国务院负责审议。税收法律在经国务院审议通过后，以议案的形式提交全国人大常委会的有关工作部门，在广泛征求意见并作修改后，提交全国人大或其常委会审议。

（三）通过和公布阶段

税收行政法规由国务院审议通过后，以国务院总理名义发布实施。税收法律在全国人大或其常委会开会期间，先听取国务院关于制定税法议案的说明，然后经过讨论，以简单多数的方式通过后，以国家主席的名义发布实施。

五、我国现行税法体系



税法体系中各税法按基本内容和效力、职能作用、权限范围的不同，可分为不同的类型。

（一）按照税法的基本内容和效力的不同，税法可分为税收基本法和税收普通法

税收基本法也称税收通则，是税法体系的主体和核心，在税法体系中起着税收母法的作用。其基本内容一般包括税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、征税机关的权利与义务、税种设置等。我国目前还没有制定统一的税收基本法，随着我国税收法治建设的发展和完善，将研究制定税收基本法。

税收普通法是根据税收基本法的原则，对税收基本法规定的事项分别立法实施的法律，

如《中华人民共和国个人所得税法》《中华人民共和国税收征收管理法》等。

(二)按照税法的职能作用的不同,税法可分为税收实体法和税收程序法

税收实体法主要是指确定税种立法,具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等,一般有多少个税种就有多少部税收实体法。例如,《中华人民共和国企业所得税法》《中华人民共和国个人所得税法》就属于税收实体法。税收程序法是指税务管理方面的法律,主要包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关组织法、税务争议处理法等,《中华人民共和国税收征收管理法》就属于税收程序法。

1. 税收实体法体系

我国的现行税制就其实体法而言,是自中华人民共和国成立后经过几次较大的改革逐步演变而来的,主要是经 1994 年税制改革后形成的。按照不同的标准,这些税种或实体法大致可进行下列分类:

(1)按征税对象的不同,大致分为以下几类

商品(货物)和劳务税类,包括增值税、消费税和关税,主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

所得税类,包括企业所得税、个人所得税、土地增值税,主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

财产和行为税类,包括房产税、车船税、印花税、契税,主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

资源税和环境保护税类,包括资源税、环境保护税和城镇土地使用税,主要是对因开发和利用自然资源的差异而形成的级差收入发挥调节作用。

特定目的税类,包括城市维护建设税、车辆购置税、耕地占用税、船舶吨税和烟叶税,主要是为了达到特定目的,对特定对象和特定行为发挥调节作用。

上述税种一共有 18 个,其中进口环节的增值税和消费税、关税和船舶吨税由海关负责征收管理,其他税种由税务机关负责征收管理。

(2)按照税负是否容易转嫁,分为直接税和间接税

直接税是指税负不易转嫁,只能由纳税人直接负担的税种,其纳税人往往与负税人为同一人,如企业所得税、个人所得税、契税等。

间接税是指纳税人可通过一定的途径或方式将税负全部或部分转嫁给他人负担的税种,其纳税人与负税人往往不完全是同一人。在现代市场经济环境中,将税负包含在销售价格或原材料购进价格中,通过提高售价或压低进价即可实现税负的全部或部分转嫁,因此处于生产流通环节的税种一般属于间接税,如消费税、关税等。

(3)按照计税价格(收入)中是否包含税款,分为价外税和价内税

价外税是指计税价格(收入)中不包含税款的税种,如增值税,其计税价格(收入)为不含增值税的销售价格(收入)。

价内税是指计税价格(收入)中包含税款的税种,即以含税价作为计税价格的税种,如消费税、关税等。消费税或关税的计税价格(收入)为不含增值税但包含消费税(关税)的销售价格(收入)。

现行税种中,以国家法律的形式发布实施的有企业所得税、个人所得税、车船税、环境保护税、烟叶税、船舶吨税、车辆购置税、耕地占用税、资源税、契税、城市维护建设税和印花税;除此之外,其他各税种都是经全国人大授权,由国务院以暂行条例的形式发布实施的。这些法律法规共同组成了我国的税收实体法体系。

2. 税收程序法体系

除税收实体法外,我国对税收征收管理适用的法律制度,是按照税收管理机关的不同而分别规定的。

(1)由税务机关负责征收的税种的征收管理,按照全国人大常委会发布实施的《中华人民共和国税收征收管理法》及各实体税法中的征管规定执行。

(2)由海关负责征收的税种的征收管理,按照《中华人民共和国海关法》《中华人民共和国进出口关税条例》等有关规定执行。

上述税收实体法和税收程序法共同构成了我国现行税法体系。

(三)按照主权国家行使税收管辖权的不同,税法可分为国内税法和国际税法

国内税法一般是按照属人或属地原则,规定一个国家的内部税收制度。

国际税法是指国家间形成的税收制度,主要包括双边或多边国家间的税收协定、条约和国际惯例等,一般而言,其效力高于国内税法。

以上对税法或税种的分类不具有法定性,但将各具体税种按一定方法分类,在税收理论研究和税制建设方面用途相当广泛,作用非常大。

国家税收制度的确立,要依据本国的具体政治经济条件。就一个国家而言,在不同的时期,由于政治经济条件和政治经济目标的不同,税收制度也有着或大或小的差异。

第五节 税收执法

税法的实施即税法的执行,它包括税收执法和守法两个方面:一方面要求税务机关及税务人员正确运用税收法律,对违法者实施制裁;另一方面要求税务机关、税务人员、公民、法人、社会团体及其他组织严格遵守税收法律。

由于税法具有多层次的特点,因此,在税收执法过程中,对其适用性或法律效力的判断一般按以下原则掌握:一是层次高的法律优于层次低的法律;二是同一层次的法律中,特别法优于普通法;三是国际法优于国内法;四是实体法从旧,程序法从新。所谓遵守税法,是指税务机关、税务人员都必须遵守税法的规定,严格依法办事。遵守税法是保证税法得以顺利实施的重要条件。

税收执法权和行政管理权是国家赋予税务机关的基本权力,是税务机关实施税收管理和系统内部行政管理的法律手段。其中,税收执法权是指税务机关依法征收税款,依法进行税收管理活动的权力,具体包括税款征收管理权、税务检查权、税务稽查权、税务行政复议裁决权及其他税务管理权。

一、税务机构设置与职能

2018年,根据我国经济和社会发展及推进国家治理体系和治理能力现代化的需要,我国

对国税地税征管体制进行了改革。现行税务机构设置是中央政府设立国家税务总局(正部级),原有的省及省以下国税地税机构两个系统通过合并整合,统一设置省、市、县三级税务局,实行以国家税务总局为主与省(自治区、直辖市)人民政府双重领导管理体制。此外,另由海关总署及下属机构负责关税征收管理和受托征收进出口增值税、消费税等税收。

二、税收征收管理范围划分

目前,我国的税收分别由税务和海关两个系统负责征收管理。

税务系统即国家税务总局系统,其负责征收和管理的税种共有 16 个,包括增值税、消费税、车辆购置税、企业所得税、个人所得税、资源税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船税、印花税、契税、城市维护建设税、环境保护税和烟叶税。

海关系统负责征收和管理的税种有关税、船舶吨税;同时,海关负责代征进出口环节的增值税和消费税。

三、税收收入划分

根据国务院关于实行分税制财政管理体制的规定,我国的税收收入分为中央政府固定收入、地方政府固定收入和中央政府与地方政府共享收入。

1. 中央政府固定收入

中央政府固定收入包括消费税(含进口环节由海关代征的部分)、车辆购置税、关税、船舶吨税和由海关代征的进口环节增值税等。

2. 地方政府固定收入

地方政府固定收入包括城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船税、契税、环境保护税和烟叶税等。

3. 中央政府与地方政府共享收入

中央政府与地方政府共享收入主要包括下列几项:

(1)增值税:国内增值税由中央政府分享 50%,地方政府分享 50%。进口环节由海关代征的增值税和铁路建设基金营业税改征增值税为中央收入。

(2)企业所得税:中国国家铁路集团(原铁道部)、各银行总行及海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分中央政府与地方政府按 60%与 40%的比例分享。

(3)个人所得税:分享比例与企业所得税相同。

(4)资源税:海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

(5)城市维护建设税:中国国家铁路集团、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

(6)印花税:为妥善处理中央与地方的财政分配关系,从 2016 年 1 月 1 日起,将证券交易印花税由现行按中央政府 97%、地方政府 3%的比例分享全部调整为中央政府收入。

四、税务检查权

税务检查是税务机关依据国家的税收法律、法规对纳税人等管理相对人履行法定义务的

情况进行审查、监督的执法活动。有效的税务检查可以抑制不法纳税人的侥幸心理,提高税法的威慑力,减少税收违法犯罪行为,保障国家收入,维护税收公平与合法纳税人的合法利益。税务检查包括以下两类:

第一,税务机关为取得确定税额所需资料,证实纳税人纳税申报的真实性与准确性而进行的经常性检查,其依据是税法赋予税务机关的强制行政检查权。

第二,为打击税收违法犯罪而进行的特别调查,它可以分为行政性调查和刑事调查两个阶段。行政性调查属于税务检查权范围,从原则上讲,纳税人如有违反税法的刑事犯罪嫌疑,即调查的刑事性质确定后,案件就应适用刑事调查程序。

五、税务稽查权

税务稽查是税务机关依法对纳税人、扣缴义务人履行纳税义务、扣缴义务的情况所进行的税务检查和处理工作的总称。税务稽查权是税收执法权的一个重要组成部分,也是整个国家行政监督体系中的一种特殊的监督权行使形式。

根据相关法律规定,税务稽查的基本任务是依照国家税收法律、法规,查处税收违法行为,保障税收收入,维护税收秩序,促进依法纳税,保证税法的实施。税务稽查必须以事实为根据,以税收法律、法规、规章为准绳,依靠人民群众,加强与司法机关及其他有关部门的联系。各级税务机关设立的税务稽查机构应按照各自的税收管辖范围行使税务稽查职能。

六、税务行政复议裁决权

税务行政复议裁决权的行使是税收执法权的有机组成部分,该权力的实现对保障和监督税务机关依法行使税收执法权,防止和纠正违法或者不当的具体税务行政行为,保护纳税人和其他有关当事人的合法权益发挥着积极作用。根据《中华人民共和国行政复议法》《中华人民共和国税收征收管理法》和其他有关规定,为了进一步发挥行政复议解决税务行政争议的作用,保护公民、法人和其他组织的合法权益,监督和保障税务机关依法行使职权,公民、法人和其他组织(以下简称申请人)认为税务机关的具体行政行为侵犯其合法权益的,可以向税务行政复议机关申请行政复议,税务行政复议机关办理行政复议事项。税务行政复议机关,是指依法受理行政复议申请,对具体行政行为进行审查并作出行政复议决定的税务机关。

行政复议活动应当遵循合法、公正、公开、及时、便民的原则。申请人对行政复议决定不服的,可以依法向人民法院提起行政诉讼。

七、其他税收执法权

除上述税收执法权的几个方面外,根据法律规定,税务机关还享有其他相关税收执法权,其中主要有税务行政处罚权等。

税务行政处罚权是指税务机关依法对纳税主体违反税法尚未构成犯罪,但应承担相应法律责任的行为采取制裁措施的权力。税务行政处罚是行政处罚的基本组成部分,税务行政处罚权的行使对保证国家税收利益,督促纳税人依法纳税具有重要作用。税务行政处罚权的法律依据是《中华人民共和国行政处罚法》和《中华人民共和国税收征收管理法》等法律法规。

根据《中华人民共和国税收征收管理法》的相关规定,税务行政处罚的种类应当有警告(责令限期改正)、罚款、停止出口退税权、没收违法所得、收缴发票或者停止发售发票、提请吊销营业执照、通知出境管理机关阻止出境等。

第六节 税务权利与义务

一、税务行政主体的权利与义务

目前由税务机关征收的税种适用《中华人民共和国税收征收管理法》,该法主要规定了在税收征收管理中,税务机关和纳税人的权利与义务。《中华人民共和国税收征收管理法》第一条规定,为了加强税收征收管理,保障国家税收收入,保护纳税人的合法权益,制定本法。此条规定对《中华人民共和国税收征收管理法》的立法目的作出了高度概括。

《中华人民共和国税收征收管理法》第二条规定:“凡依法由税务机关征收的各种税收的征收管理,均适用本法。”这就明确界定了《中华人民共和国税收征收管理法》的适用范围。

《中华人民共和国税收征收管理法》明确了税务行政主体是税务机关。《中华人民共和国税收征收管理法》第五条规定,国务院税务主管部门主管全国税收征收管理工作,各地税务局应当按照国务院规定的税收征收管理范围分别进行征收管理。

税务机关和税务人员的权利与义务具体如下:

(一)税务机关和税务人员的权利

1. 负责税收征收管理工作。
2. 税务机关依法执行职务,任何单位和个人不得阻挠。

(二)税务机关和税务人员的义务

1. 税务机关应当广泛宣传税收法律、行政法规,普及纳税知识,无偿地为纳税人提供纳税咨询服务。
2. 税务机关应当加强队伍建设,提高税务人员的政治业务素质。
3. 税务机关、税务人员必须秉公执法、忠于职守、清正廉洁、礼貌待人、文明服务,尊重和保护纳税人、扣缴义务人的权利,依法接受监督。
4. 税务人员不得索贿受贿、徇私舞弊、玩忽职守,不征或者少征应征税款;不得滥用职权多征税款或者故意刁难纳税人和扣缴义务人。
5. 各级税务机关应当建立健全内部制约和监督管理制度。
6. 上级税务机关应当对下级税务机关的执法活动依法进行监督。
7. 各级税务机关应当对其工作人员执行法律、行政法规和廉洁自律准则的情况进行监督检查。
8. 税务机关负责征收、管理、稽查,行政复议人员的职责应当明确并相互分离、相互制约。
9. 税务机关应为检举人保密,并按照规定给予奖励。
10. 税务人员在核定应纳税额、调整税收定额、进行税务检查、实施税务行政处罚、办理

税务行政复议时,与纳税人、扣缴义务人或者其法定代表人、直接责任人有下列关系之一的,应当回避:(1)夫妻关系;(2)直系血亲关系;(3)三代以内旁系血亲关系;(4)近姻亲关系;(5)可能影响公正执法的其他利益关系。

二、纳税人、扣缴义务人的权利与义务

(一)纳税人、扣缴义务人的权利

1. 纳税人、扣缴义务人有权向税务机关了解国家税收法律、行政法规的规定以及与纳税程序有关的情况。

2. 纳税人、扣缴义务人有权要求税务机关为纳税人、扣缴义务人的情况保密。税务机关应当为纳税人、扣缴义务人的情况保密。

保密的内容是指纳税人、扣缴义务人的商业秘密及个人隐私。纳税人、扣缴义务人的税收违法行为不属于保密范围。

3. 纳税人依法享有申请减税、免税、退税的权利。

4. 纳税人、扣缴义务人对税务机关作出的决定享有陈述权、申辩权,依法享有申请行政复议、提起行政诉讼、请求国家赔偿等权利。

5. 纳税人、扣缴义务人有权控告和检举税务机关、税务人员的违法违纪行为。

(二)纳税人、扣缴义务人的义务

1. 纳税人、扣缴义务人必须依照法律、行政法规的规定缴纳税款,代扣代缴、代收代缴税款。

2. 纳税人、扣缴义务人和其他有关单位应当按照国家有关规定如实向税务机关提供与纳税和代扣代缴、代收代缴税款有关的信息。

3. 纳税人、扣缴义务人必须接受税务机关依法进行的税务检查。



本章案例及延伸阅读

为加深对本章内容的理解,本章案例侧重于我国红色税收思想的溯源与传承,并结合目前绿色税收征管实践以及税收大数据等内容进行探讨。

案例 陕甘宁边区红色税收思想溯源与当代税法传承^①

【适用本章知识点与范围】

税制改革与发展。

【案例内容】

习近平总书记在党的二十届三中全会中指出,“要坚持党中央对进一步全面深化改革的集中统一领导,深化党的建设制度改革”“弘扬革命文化,传承中华优秀传统文化”。从1935年到1950年,陕甘宁边区税收工作在税务先辈的身体力行中经历了税制的雏形、蜕变和成熟

^① 节选自:刘鑫瑞,赵菁. 陕甘宁边区红色税收思想溯源与当代税法传承[J]. 重庆行政,2024,25(06):62—66.

三个时期。根据不同时期的形势特点和要求,税制不断调适以契合民意,有效发挥税收的经济职能和税法的利益保障功能,其间红色税收精神一以贯之。当代税收立法如何恰当处理党在税收立法政治指引与人大税收立法事项决定之间的关系?税收司法如何汲取和传承边区政党“以民为本”思想与能力作风建设经验?税收执法又如何以多元化实际行动彰显柔性执法模式与纳税服务理念?对陕甘宁边区忠于党、忠于革命、忠于税收事业的税史追溯,是当代税收法治建设和税制改革的重要精神给养。

一、陕甘宁边区税制背景和实践考察

(一)税制雏形期:1935—1938年

1935年10月,中央红军长征至陕北吴起镇,为解决部队的饥寒交迫,便采取“夺取敌人的物资和对剥削阶级的财产进行没收与征用”的策略。当时边区政府财政收入并不主要依靠税收,而是通过大力开展土地革命活动来解决收入问题。1935年10月25日中央政府西北办事处颁布发展苏区工商业的布告,宣布取消一切工商业的捐税,关税、营业税等一概免收。

此前,多如牛毛的苛捐杂税致使边区农民不断破产,纷纷逃亡,土地荒废,农村经济萧条。中央红军的到来改变了原有税制,人民不再背负沉重的税负,但政府财政却因此失去定期的收入。边区税制雏形最早可追溯至1936年8月,彼时正值红军占领盐池、定边,陕甘宁边区政府开始重视盐业,制定盐业生产与销售计划,而后相继建立定边税务局、盐池县税务局,并由盐池县税务局征收盐税。1937年全面抗战爆发,同年9月6日,中华苏维埃共和国中央政府驻西北办事处更名为陕甘宁边区政府。1937年9月22日,国民党中央通讯社发表了《中国共产党为公布国共合作宣言》。次日,蒋介石发表庐山谈话,国民政府在法律上承认陕甘宁边区、八路军、新四军合法,第二次国共合作实现。陕甘宁边区财政开始改善,外援而非税收成为边区的主要财政来源。1937年10月,定边税务局着手制定税规,以此丰富边区税收收入。然而,即使边区在三边设立西北税务局,征收盐税、烟税、酒税、甘草税等,税率依旧低至2%。囿于税收立法经验不足、税法体系不完备与税制结构凌乱,这个时期是边区税收的草创阶段。

(二)税制蜕变期:1939—1947年

1939年逐渐停止发放八路军军饷。1941年皖南事变后,军饷完全停发,国民政府对边区实施经济封锁,禁止必需品进口,提高税率以限制边区产品销售。边区政府调整经济策略,关注财政与经济建设的关系。1942年毛泽东提出“发展经济,保障供给”的总方针,税收得到重视,以增加财政收入为主。税收思想开始萌芽,税收工作逐步走向具体化。

1939年,陕甘宁边区政府财政厅首次颁布《陕甘宁边区地方税收暂行条例草案》和《陕甘宁边区地方税收条例》。1940年,边区政府相继发布《陕甘宁边区营业税暂定税率》《陕甘宁边区货物税暂行条例》及税率表与烟酒税法规。除此之外,为扩大税源,边区从部分盐池征稅转向各盐池一律征稅。边区工商税主要由货物税、营业税、牲畜斗佣和盐税构成,前三者由税务局征收,盐税则由盐务局征收。此时税种设置虽简单,但自成体系。

同年,为了疏通税务机构组织关系,边区政府决定对税务部门的设置进行重构,具体分为总局、分局、征收局和分卡。为培养税务干部,边区开设培训班专项培养局长和卡长。除此之外,边区税务局对内设机构也进行细化,设立会计科、稽核科、干部科和税收科,税收机构的整

合极大便利了税收工作的合作与协调。为规范税款征收具体流程,边区税务局出台了《陕甘宁边区税务机关组织规程》《陕甘宁边区税务总局办事细则》《陕甘宁边区税务人员移交规则》《陕甘宁边区税务总局督察人员办事程序》等规范性文件并予以实施。为打击税收违法犯罪和鼓励举报违法犯罪,边区税务局出台了《陕甘宁边区税务总局发给缉私奖金办法》《陕甘宁边区税务人员奖惩规则》等规范。这一时期,税制从中央指导性文件细化至征管中的具体操作规定,为解放战争结束后,统一新旧解放区税制提供了充分的立法经验和实践基础。

(三)税制成熟期:1948—1950 年

1948 年后,随着国内解放战争形势的迅速发展,大西北的解放已成定局。边区范围迅速扩大,税法适用地区相应扩大。然而,新旧解放区的税收工作差异明显。虽然边区税收工作沉淀了不少立法执法经验,但均是在农村环境下开展的摸索。因而为促成全国税法运作的统一,在大西北解放前夕,党召开西北财经会议,研究新解放区有关税收政策。首先,在原有税制基础上预备开征新的税种,如交易税、屠宰税、森林砍伐税等。1948 年,晋绥边区和太岳的 11 个分区开始统一执行陕甘宁边区的各项税收条例。其次,为进一步规范税收体系,政府不断对旧税收制度进行整顿,陆续颁布和修订了多项税收法规,如颁布《陕甘宁边区晋绥边区货物税暂行条例》,以统一两边区的货物税。

1949 年 1 月,政府作出将西北陕甘宁、晋绥、晋西南三个区域的税收制度统一的决定。税务机构的设置也从原来的四级转变至五级,分为边区税务总局,陕北税务局,分区税务局,县、市税务局,税务所。同时,为积极配合新区税务工作,边区民政厅、税务总局抽调税务干部进行培训。这一系列措施标志着边区税收体系进入了成熟阶段。

直至 1950 年 3 月第一届新中国税务会议的召开和新税收条例的颁布,陕甘宁边区的税收制度才完成其历史使命。在陕甘宁边区的经济建设、财政收入和建立模范抗日根据地等方面,税收扮演了重要的角色。边区的税收实践不仅为抗日战争和解放战争的全面胜利提供了坚实的财政支持,而且为新中国的税收体系奠定了坚实的制度基础。

二、陕甘宁边区红色税收思想的梳理与凝练

(一)税制设计以党为核,以民为本

自 20 世纪 20 年代起,帝国主义国家对我国的资源争夺愈发激烈。不论是晚清政府还是北洋政府统治时期,国家税制始终承受着帝国主义列强的压制,难以实现统一,苛捐杂税不断涌现。地方政府各自为政,税种繁多,除税收之外,还包括厘金、附加费等,国民在这种经济环境中举步维艰。直至 1922 年,中国共产党在《中国共产党对时局的主张》中首次明确提出关于税制的问题,主张“改革协定关税制度,取消列强在华的治外特权;制定限制租税的法律;废除厘金及其他额外征税;征收累进税率的所得税”。这标志着中国共产党就税制问题首次公开发表政治声明,也是向全世界宣告独立税收主权的开始。从彼时起,以边区为核心,革命税制在党的领导下得到不断探索和优化,边区时期陕甘宁地区的税收法制体系发生巨变。总之,从 1935 年定边税务局的诞生,到新中国成立后税制体系的完备化,再到 21 世纪的中国税制愈发法治化、现代化,税制的历史演变始终离不开中国共产党的指导与贡献;税制的合理运行更离不开设计之初的民意汇聚,代表党和人民的税务机关在税制创建之初,摒弃旧社会强征豪取的税收手段,税收制度始终闪耀着民主光辉。

一是税制的设计过程并非只包括以中国共产党为代表的政府税务人员,社会各界人士广泛参与,通过民主评议的方式对税制方案进行协商,其中包括评议委员会、税务委员会与商情研究委员会等组织,详细流程包括小组讨论、无记名投票、互填评估表、初步评审以及复审等多个阶段,最终形成统一的税制方案。所有税务问题都必须提交给税务委员会进行深入讨论,在全面调查研究的基础上,由全体成员进行评议并作出决策。

二是民本思想不仅限于形式上的民主,税制在实际操作中竭尽所能地顾及所有边区民众的利益,即追求税制设计差异化下的税负实质公平。1942年,边区政府根据1941年营业税暂行条例的规定开始修正工作。其规定长期经营且有固定地址的商户,根据营业纯收益,按累进原则征税,起征额为2000元,起征率为3%,最高为30%;无固定地址的临时商人,按营业额征临时营业税,起征额为2000元,起征率为5%,最高为50%。该修订旨在坚持税收公平,确保每一个边区百姓都能课税。总之,税制评议制度作为边区税收民主的先声,始终将以人为本的理念嵌入每一部边区税法。

(二)税制运行坚持法定,追求完备

在土地革命前期,边区存在八十余种杂税,这些大多是由豪绅地主相互勾结,通过私设公堂、欺压拷打等手段,强逼群众向军阀割据者或者国民政府缴纳的。自从中共中央来到边区,该地区的税制焕然一新。

首先,在实体税制上,始终将广大人民群众的根本利益作为出发点和立足点。具体来说,内容实现从以农业税为主向以工商业税为主的转变,制定方案包括各种税种的税收法规,如货物税、营业税、烟酒税等实体法规,使得边区的民众能够清楚地了解在何种情况下需要缴纳税款,结束了军阀割据时期随意征税的混乱局面。在税收条例等一系列法规中,明确了税目、税率、起征点、免征额等一系列税收要素,使得边区百姓更加明确其纳税人义务,增强其社会责任感,避免了边区百姓税收无法预测、法律无法依循的困境。

其次,在程序税制上,针对货物税,自1941年至1944年,政府连续三次修订颁布《陕甘宁边区货物税修正暂行条例施行细则》;针对盐税,有《陕甘宁边区盐务局盐场管理暂行办法》和《管理盐本办法》。边区政府尽可能地使每一税种都有其对应的实施细则与管理章程的规范性。这与当代仅制定一部税收征收管理法的做法有所不同,其为了尽可能地实现各个税种征收的因地制宜而采取差异化的管理制度。

最后,通过边区政府财政厅发布的《陕甘宁边区营业税评议委员组章程(草案)》,在税收征收过程中,要求建立协税组织,以协助税务部门的工作。鉴于盐税管理的特殊性,1941年,盐务管理委员会特别颁布《缉私奖惩条例》。该条例通过将缉私行为法定化,旨在激励纳税人积极检举,同时确保税务机关的公正与清廉。

综上所述,在党的领导下,税务部门精心设计并合理配置了权利与义务,以确保税款征收程序和制度的有效实施。税制的运行始终遵循法治化的原则,确保了其在法律框架内的有效运作。

(三)税务干部作风优良,服务大局

陕甘宁边区的税收制度经历了从无到有,从混乱到规范,最终实现公平的演变过程。这一过程也见证了税务干部的廉洁自律、艰苦奋斗和自力更生。陕甘宁边区的税收事业已成为

新中国财税干部思想的熔炉。税务干部的卓越风范源于边区在各个时期都高度重视税务干部国家意识的培育,开展了一系列精神培养活动和税务能力建设课程。当时的税务总局为税务干部拟订了文化、政治、业务方面的学习计划。总局还利用机关分发的《税工通讯》进行思想文化教育,同时专门开班训练各级会计和县局以下的税务人员,要求各分局在税务人员家门口开设训练班,组织学习珠算、账簿和征收知识。尽管面临税务工作的种种困难,但是一些税务干部依然保持着为人民服务、为国家财政事业奉献的精神。

首先,根植服务意识。1941年边区财政厅南汉宸在总结税收工作时指出,革命队伍及一些区乡政府的工作人员尚未转变对税收的态度。他们对待税务人员的态度冷漠,似乎税务人员是反革命分子。在抗税、拒税的征收困难下,税务人员仍始终坚持服务边区百姓。

其次,不惧生命危险。在战争纷扰的年代,税务干部们的生活条件普遍艰苦,时刻面临被反动势力捕杀的危险。例如,原任陕甘宁边区税务总局局长的曹承宗被调派至华北,担任晋察冀边区税务总局局长一职,而副局长石子珍则肩负起重任。随后,在解放战争期间,石子珍引领着陕甘宁边区的税务干部们,一手持枪参与战斗、征收税款以支持前线,一手培养新区政治坚定、作风优良、廉洁奉公的接管干部。

最后,保持清正廉洁。税务工作人员即便在极端贫困的物质环境中,也始终维护着税务队伍的廉洁。尽管干部们的月津贴仅为1~2元,但几乎没有人将税款挪为私用。为确保边区财政收入的稳定入库,他们坚守在自己的岗位上。由此可见,确保税收收入不仅依赖于税制设计的完善,而且需要税务人员的严格执行。

【案例思考题】

请思考并总结陕甘宁边区红色税收思想的当代税法传承。

延伸阅读 大数据驱动下税收职能的演进^①

一、税收大数据的概念内涵

税收大数据是承载税收相关信息的大数据。税收大数据是在税收征管中形成的,通过现代信息技术手段收集、整理、清分、再造与税收直接相关的数据信息集。按数据来源,税收大数据可分为内部数据和外部数据。内部数据来源于税务部门日常运营,如纳税申报数据、发票数据等;外部数据主要来自其他公共部门和第三方数据服务商,如工商注册数据、海关进出口数据等。按数据性质,税收大数据可分为结构化数据和非结构化数据。结构化数据包括Excel表格、数据库数据等,非结构化数据包括文本、图片、音频、视频等。

税收大数据具有四个显著特点:一是数据覆盖面广。税收大数据覆盖税收征管、社会保险费和非税收入征收全过程的数据,包含纳税人/缴费人基础信息、税费收入信息、税费减免信息、发票信息、申报信息、税务管理信息、财务信息等维度数据。二是数据实时性强。税收大数据的生成、加工和产出基本由信息系统自动完成,具有实时采集、实时更新、高频刷新、随取随用等优势,能客观记录经济活动。三是数据关联度高。税收大数据涉及众多行业领域,包含历史数据和实时数据,关联纳税人/缴费人的行为模式和信用状况,能在多个维度形成连

^① 节选自:白冰,黎成,陈永康.大数据驱动下税收职能的演进:实践、逻辑与策略[J].税务研究,2024(07):51—57.

续的数据序列。四是数据颗粒度细。税收大数据可以按照国际标准分为20个行业门类、97个行业大类、473个行业中类、1380个行业小类进行统计,能够下钻到最细行业维度,在微观层面开展统计分析。

二、大数据驱动下税收职能的演进逻辑

(一) 基于发展战略的执行逻辑

大数据是信息化发展的新阶段,大数据驱动下的税收职能扩展,既是新兴技术所趋,也是时代发展所需。2021年,中共中央办公厅、国务院办公厅印发的《关于进一步深化税收征管改革的意见》明确提出建设“以税收大数据为驱动力的具有高集成功能、高安全性能、高应用效能的智慧税务”,并强调“加强智能化税收大数据分析,不断强化税收大数据在经济运行研判和社会管理等领域的深层次应用”。实现这些目标任务的过程也是税收职能向更广领域扩展、更深层次演进的过程。执行逻辑是一个相对强制的逻辑,由战略决策者根据实际进行顶层设计,拟定方向路径和具体任务,以法定形式下发,沿着行政组织架构从上到下推动落实。税务部门作为国家的重要经济职能部门,执行好党中央、国务院决策部署,按照大数据发展战略推动税收职能的进一步优化,是应有之义、应尽之责。

(二) 基于数据生产的动力逻辑

数据作为新的生产要素,其本身就具有丰厚价值。数据生产者在算力、算法的基础上,通过创造、收集、处理数据等操作,释放数据价值、产生知识理论、形成数据生产力。税务部门是税收大数据的生产者,利用好税收大数据这一“金山银库”,不仅能在执法、征管、服务等工作释放生产力,提升部门行政效能和履职水平,而且能通过对税收大数据的深度挖掘、分析和再造,产出新的数据产品,形成进一步推动改革的力量。同时,数据作为生产要素具有虚拟性和非竞争性,这使得数据的边际产出显现递增、强正外部性等特性,表现在随着数据的增加,其价值和效用也增加。数据的价值和效用并不会因为他人的使用而减少,反而会因为更多人的使用而增加。这一特性使得税收大数据的价值创造与利用效率呈现正相关关系,为税务部门这个税收大数据生产者提供了更大的主观动力。随着数据生产者对数据的深度挖掘和使用,数据也必将在这一过程中推动职能转变。

(三) 基于数据消费的需求逻辑

政府决策者、共治部门、经营主体都是税收大数据的“消费者”。对政府决策者而言,数据是科学决策的重要依据。从数据服务角度,政府的期望按照数据即服务、分析即服务、知识即服务、智能即服务的方向递增。从数据本身角度,政府需要将数据作为新型生产要素,快速融入生产、分配、流通、消费、社会服务管理等各环节,以此优化生产生活方式和社会治理方式。因此,高质量的数据和配套的数据服务是政府之需,随着政府期望的增长,税收的职能作用也将随之扩展。对共治部门而言,部门之间存在数据“破圈”的需求,又存在职能边界保护的矛盾。随着数字化进程的加快,越来越多的政府职能部门在上级部门主导或者同级压力推动下,通过合理的制度设计和技术创新,将自身数据开源,与同级部门共享数据。这种趋势对于提高部门工作效率、优化公共服务、推动经济社会发展具有积极意义。税收大数据涉及领域众多,借此也必将建立起与更多职能部门的数据通路和制度联系。对于经营主体而言,则是希望通过获取更多数据,在微观上对经营情况进行分析,在宏观上把握市场趋势,从而作出更

有针对性的市场决策。绝大部分企业难以获知市场数据的来源,也不具备整理和分析大量数据的技术能力。税收大数据作为具有权威性、准确性、时效性的官方数据,能够为经营主体的生产经营提供针对性指导,帮助其解决发展中的问题。

三、大数据驱动下税收职能的演进策略

在税收职能演进过程中,技术、组织、环境相互影响、高度互构,共同组成演进合力。基于TOE框架理论,我们从技术、组织、环境三个维度提出税收职能的演进策略。

(一)技术策略

利用数字技术可以实现对国家治理体系的“技术赋能”,对治理方式、手段和架构进行升级,以增强政府在信息收集、数字规范制定和政策执行等方面的能力。运用大数据技术开辟全新应用场景、探索数据智慧转化,并不断夯实数据质量,将推动税收职能向更精深领域演进。

首先要创新应用场景。一方面,应基于纳税人等用户需求进行充分调研,根据需求针对性开发应用接口,创新以业务为导向的应用场景,丰富已有税收业务信息化系统;另一方面,应从数据出发,创新具有数据价值的应用场景,建立具有中枢功能的数据处理核心,以“前店后厂”模式分类搭建不同功能、不同类别的税收大数据生产加工“工厂”,打造类似“经济景气度税电指数”“经济高质量发展税收指数”等具有高价值的数据应用场景,持续拓展数据增值功能。

其次要探索智慧转换。智慧是电子政务信息链的最终流向,智慧税务也是深化税收征管改革的最终目标。数据可视化是元数据智慧化的基础。通过纯粹数字进行思考并非人的本能,故应建立关键大数据的可视化,并大力探索与大数据关联度较大的云计算、区块链、人工智能等技术运用,加强智能模型在智慧转换过程中的实践训练,提升税收职能与智能手段的适配程度。同时,还应关注电子政务信息链的风险控制,做好从信源到结果的全链条实时预警,避免数据在流动和转换过程中失真。

最后要提升数据质量。一是提升数据采集质量。探索建立完善的数据采集系统,包括数据采集规范、数据采集工具和方法等,确保数据采集的准确性、完整性和及时性。二是提升数据清洗质量。可以引入数据挖掘、机器学习等数据清洗技术,用于去除数据中的噪声和错误。三是提升数据挖掘质量。可以采用关联规则、聚类分析、预测模型等数据挖掘技术,提高数据挖掘效果,高效发挥数据要素驱动作用。四是健全数据保护机制。应加强数据加密、访问控制、备份恢复等数据保护技术的使用,确保数据万无一失。

(二)组织策略

在信息化时代,政府治理不仅需要融合数字化技术,而且需要考虑政府组织体制、内部组织文化等多重因素的整合与影响。随着技术的发展,组织可能会进行相应调整或重组。在影响税收职能的因素中,组织结构形态、上级政府支持等都可以划分到组织因素中。为了推动税收职能进行适应性演进,组织保障必不可少。就税务部门本身而言,应重新审视信息化时代的发展特征以及税收职能演进的具体实践,树立发展和变革思维,对组织结构进行适当调整,对职能职责进行相应完善。比如,进一步厘清大数据与风险管理、经济分析等常设部门的职责关系,调整完善岗责清单,重塑工作流程,从而形成更大合力。又如,在科层制组织结构

不易变动的情况下,可借鉴矩阵式组织结构思维,以数据分析、专项治理等任务为导向,增设职能办公室,形成运行规范,减少信息传递层次和管理层次。再如,加强税收大数据人才培养,招聘具备专业信息技术能力的人员以提供技术保障,并将数据技术、公共管理、税收业务相融合的智税人才作为培养重点,打造一支适应大数据发展的高素质专业化队伍。

税务部门是政府的组成部分,政府对税法的关注度以及在税务部门的资源配比也会对税收职能的演进产生重要影响。政府的决策者应基于税务部门在以税咨政、协同共治等方面的实践成效,给予行政资源和组织政策上的倾斜,推动税务与其他部门的信息共享、资源整合和协同行动,并通过适当形式鼓励税务等数据量级较大的部门联合开展大数据应用实践,形成先行经验,探索解决公共问题的新路径,促成更加高效的协同共治。

(三)环境策略

环境对治理系统内部要素间的相互作用以及整个系统的运行方式和功能起着支配作用。要想把税收在政府治理、社会治理和区域治理的个案实践固化演变为常规职能,就需要透明的制度环境和高效的互动环境作为支撑。

在税收职能演进过程中,需要不断完善配套的制度环境。在国家层面,应聚焦大数据等技术发展趋势,强化战略指导,动态完善政策法规,为大数据应用提供法律保障;应充分发挥国家数据管理部门的作用,统筹数字中国、数字经济和数字社会建设,健全数据基础制度,释放数据要素潜力,加快数据转型赋能。在地方层面,应健全税收大数据分析和应用机制,依托税收大数据助推数字产业布局优化、传统产业转型升级等。在税务部门层面,应进一步深化大数据和互联网思维,加强大数据配套的新兴技术引入应用的制度保障,包括技术引入标准、程序、责任等。未来的治理将更加趋向于数字治理。数字治理强调通过信息化、数字化等手段来处理政府管理中的复杂问题,其核心在于利用现代信息技术促进公众与政府的互动。税收职能要想更深刻融入国家治理,就必须建立良好的互动环境,加强与需求侧、共治主体的互动能力。对于公众特别是纳税人等需求侧,税务部门应完善需求收集、分析、反馈机制,提升数据“画像”能力,改善税务部门对公共需求的回应性和负责程度,有针对性地提升公共产品和公共服务水平。对于共治主体,税务部门应健全涉税信息对外提供机制、合作机制框架协议、共治保障办法,建立以数据为纽带的长效互动机制,探索深度合作和多方合作模式,推动建立职能互补的共治范本和合作共赢的共治体系。



本章复习思考题

1. 税收的内涵是什么?
2. 税法的要素包括哪些内容?
3. 简述我国税法体系的构成。
4. 哪一种税率形式更能体现税收的公平原则?
5. 我国税务管理机构的设置是否合理?按行政区划与按经济区划设置税务管理机构,哪个更有效率?

第二章 增值税法



学习目标

通过本章的学习,熟悉增值税的纳税人和征税范围,了解增值税的税率及征收率,掌握增值税一般计税方法、简易计税方法的计算原理及应纳税额的计算,掌握进口货物和扣缴义务人增值税应纳税额的计算,了解增值税税收征收管理、发票管理的相关规定。



思政目标

党的二十大报告指出,中国特色社会主义制度是具有鲜明中国特色、明显制度优势、强大自我完善能力的先进制度。本章以“中国增值税改革历程”为思政案例,通过回顾增值税从初步建立到全面改革成为第一大税种的历程,使学生深刻理解我国增值税改革始终与中国改革开放的关键节点紧密契合,不断自我完善和发展,既立足本国国情,又借鉴人类优秀制度成果,彰显了中国特色社会主义制度的独特品格。坚定制度自信,不是裹足不前、故步自封,而是把坚定制度自信和不断改革创新统一起来,坚守正确方向,坚持守正创新。



根据我国增值税法的规定,增值税是对在我国境内销售货物、服务、无形资产、不动产以及进口货物的单位和个人,就其销售货物、服务、无形资产、不动产(以下统称应税交易)的增值额和货物进口金额为计税依据而课征的一种流转税。

增值税法是国家制定的用以调整增值税征收与缴纳相关的权利与义务关系的法律规范。《中华人民共和国增值税法》(以下简称《增值税法》)已由第十四届全国人大常委会第十三次会议于2024年12月25日通过并公布,自2026年1月1日起施行。

增值税之所以能够在世界上众多国家推广,是因为其可以有效地防止商品在流转过程中的重复征税问题,并且其具备保持税收中性、普遍征收、税收负担由最终消费者承担、实行税款抵扣制度、实行比例税率、实行价外税制度等特点。

第一节 纳税人与扣缴义务人

一、纳税义务人

在中华人民共和国境内(以下简称境内)销售货物、服务、无形资产、不动产的单位和个人,为增值税纳税人。

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。

纳税人应当按照国家统一的会计制度进行增值税会计核算。



二、扣缴义务人

境外单位和个人在境内发生应税交易,以购买方为扣缴义务人;按照国务院的规定委托境内代理人申报缴纳税款的除外。

扣缴义务人依照本法规定代扣代缴税款的,按照销售额乘以税率计算应扣缴税额。

三、一般纳税人和小规模纳税人的登记

增值税实行凭增值税专用发票(含其他符合规定的发票)抵扣税款的制度,客观上要求纳税人具备健全的会计核算制度和能力。我国增值税纳税人众多,会计核算水平参差不齐,大量小企业和个人还不具备使用专用发票抵扣税款的条件,为了既简化增值税的计算和征收,又有利于减少税收征管漏洞,税法将增值税纳税人按会计核算水平和经营规模分为一般纳税人和小规模纳税人,分别采取不同的登记管理办法。登记后的一般纳税人适用一般计税方法(另有规定的除外),小规模纳税人适用简易计税方法。

(一)一般纳税人的登记

1. 一般纳税人的登记条件

根据《增值税一般纳税人登记管理办法》的规定,增值税一般纳税人(以下简称纳税人)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(以下简称规定标准)的,除按规定选择按照小规模纳税人纳税的以外,应当向主管税务机关办理一般纳税人登记。

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,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。

销售服务、无形资产或者不动产(以下简称应税行为)有扣除项目的纳税人,其应税行为年应税销售额按未扣除之前的销售额计算。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。

年应税销售额未超过规定标准的纳税人,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。

会计核算健全是指能够按照国家统一的会计制度规定设置账簿,根据合法、有效凭证进行核算。

纳税人应当向其机构所在地主管税务机关办理一般纳税人登记手续。

纳税人登记为一般纳税人后,不得转为小规模纳税人;国家税务总局另有规定的除外。

2. 不得办理一般纳税人登记的情况

(1)根据政策规定,选择按照小规模纳税人纳税的(应当向主管税务机关提交书面说明)。

(2)年应税销售额超过规定标准的其他个人。

3. 办理一般纳税人登记的程序

纳税人向主管税务机关填报“增值税一般纳税人登记表”,如实填写固定生产经营场所等信息,并提供税务登记证件。纳税人填报内容与税务登记信息一致的,主管税务机关当场登记;纳税人填报内容与税务登记信息不一致或者不符合填列要求的,税务机关应当场告知纳税人需要补正的内容。

4. 登记的时限

纳税人应在年应税销售额超过规定标准的月份(或季度)的所属申报期结束后 15 日内按照规定办理相关手续;未按规定时限办理的,主管税务机关应当在规定时限结束后 5 日内制作“税务事项通知书”,告知纳税人应当在 5 日内向主管税务机关办理相关手续;逾期仍不办理的,次月起按销售额依照增值税税率计算应纳税额,不得抵扣进项税额,直至纳税人办理相关手续。

纳税人自一般纳税人生效之日起,按照增值税一般计税方法计算应纳税额,并可以按照规定领用增值税专用发票;财政部、国家税务总局另有规定的除外。

生效之日是指纳税人办理登记的当月 1 日或者次月 1 日,由纳税人在办理登记手续时自行选择。

(二)小规模纳税人的登记

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登记,按照一般计税方法计算缴纳增值税。

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,报全国人大常委会备案。

已登记为增值税一般纳税人的单位和个人,转登记日前连续 12 个月(以 1 个月为 1 个纳税期)或者连续 4 个季度(以 1 个季度为 1 个纳税期)累计销售额未超过 500 万元的,在 2020 年 12 月 31 日前,可选择转登记为小规模纳税人。

转登记纳税人按规定再次登记为一般纳税人后,不得再转登记为小规模纳税人。

第二节 增值税的征税范围



一、征税范围的一般规定

现行增值税的征税范围包括销售货物、服务、无形资产、不动产以及进口货物。销售货物、服务、无形资产、不动产,是指有偿转让货物、不动产的所有

权,有偿提供服务,有偿转让无形资产的所有权或者使用权。具体规定如下:

(一)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。

(二)销售服务

1. 加工修理修配服务

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,使其恢复原状和功能的业务。



知识链接

1994年税制改革时为了配合中央与地方划分收入,把货物与服务“划江而治”,货物归增值税,服务归营业税,但有一类特殊的服务——加工修理修配劳务跟着货物走,征增值税,为了区别于征营业税的服务,就给了其一个不同的名字——“劳务”,但其本质上就是一种服务。现在营业税已经取消,没必要刻意区分了,《增值税法》将其名正言顺地并入服务。

2. 交通运输服务

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。



特别提醒

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。

水路运输的程租、期租业务,属于水路运输服务。程租业务是指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。期租业务是指运输企业将配备操作人员的船舶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。

航空运输的湿租业务属于航空运输服务。湿租业务是指航空运输企业将配备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。

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。

3. 邮政服务

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。

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。

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。

其他邮政服务是指邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动。

4. 电信服务

电信服务包括基础电信服务和增值电信服务。

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。

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。



特别提醒

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。

5. 建筑服务

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。

工程服务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。

安装服务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。

其他建筑服务是指上述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。



特别提醒

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。

物业服务企业为业主提供的装修服务,按照“建筑服务”缴纳增值税。

纳税人将建筑施工设备出租给他人使用并配备操作人员的,按照“建筑服务”缴纳增值税。

6. 金融服务

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。

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。

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。

保险服务包括人身保险服务和财产保险服务。

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。其中,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。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,不属于金融商品转让。



特别提醒

金融商品持有期间(含到期)取得的非保本的上述收益,不属于利息或利息性质的收入,不征收增值税。

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。

7. 现代服务

现代服务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。

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。

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。

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。

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。

租赁服务包括融资租赁服务和经营租赁服务。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,即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,合同期满后付清租金后,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。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给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,可分为有形动产经营租赁服务和不动产经营租赁服务。

鉴证咨询服务包括认证服务、鉴证服务和咨询服务。

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。

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。

其他现代服务是指除研发和技术服务、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。



特别提醒

宾馆、旅馆、旅社、度假村和其他经营性住宿场所提供会议场地及配套服务的活动,按照“会议展览服务”缴纳增值税。

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。

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。

水路运输的光租业务、航空运输的干租业务,属于经营租赁。光租业务是指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项费用,只收取固定租赁费的业务活动。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项费用,只收取固定租赁费的业务活动。

拍卖行受托拍卖取得的手续费或佣金收入,按照“经纪代理服务”缴纳增值税。

8. 生活服务

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。



特别提醒

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。

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,按照“文化体育服务”缴纳增值税。

纳税人提供植物养护服务,按照“其他生活服务”缴纳增值税。

(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。

(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。



知识链接

据《增值税法》的规定,在境内发生应税交易,是指下列情形:(1)销售货物的,货物的起运地或者所在地在境内;(2)销售或者租赁不动产、转让自然资源使用权的,不动产、自然资源所在地在境内;(3)销售金融商品的,金融商品在境内发行,或者销售方为境内单位和个人;(4)除本条第(2)项、第(3)项规定外,销售服务、无形资产的,服务、无形资产在境内消费,或者销售方为境内单位和个人。

【例 2—1】(多选题)下列行为中,属于增值税征收范围的有()。

A. 甲公司将房屋与乙公司土地交换

B. 丙银行将房屋出租给丁饭店,而丁饭店长期不付租金,后经双方协商,由丙银行在饭店就餐抵账

C. 戊房地产开发企业委托己建筑工程公司建造房屋,双方在结算价款时,房地产企业将若干套房屋转让给建筑公司冲抵工程款

D. 庚运输公司与辛汽车修理公司商定,庚运输公司为辛汽车修理公司免费提供运输服务,辛汽车修理公司为其免费提供汽车维修作为回报

【答案】ABCD

二、征税范围的特殊规定

增值税的征税范围除了上述的一般规定以外,还对经济实务中某些特殊项目或行为是否属于增值税的征税范围作出了具体界定。

(一)增值税征税范围的特殊项目界定

1. 罚没物品的收入如数上缴财政的,不予征收增值税。将罚没物品纳入正常销售渠道销售的,应照章征收增值税。

2. 纳税人取得的财政补贴收入,与其销售货物、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的,应按规定计算缴纳增值税。纳税人取得的其他情形的财政补贴收入,不属于增值税应税收入,不征收增值税。

3. 融资性售后回租业务中,承租方出售资产的行为不属于增值税的征税范围,不征收增值税。

4. 药品生产企业销售自产创新药的销售额为向购买方收取的全部价款,其提供给患者后续免费使用的相同创新药不按视同销售处理,不征收增值税。

5. 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,不征收增值税。

6. 存款利息不征收增值税。

7. 被保险人获得的保险赔付不征收增值税。

8. 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。

9. 纳税人在资产重组过程中,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。

10. 关于单用途商业预付卡与支付机构预付卡业务,当业务是售卡、接受充值(卖卡)时,不缴纳增值税,不得开具增值税专用发票。持卡人用卡购买货物或服务(拿卡消费),销售货物或服务的一方(销售方)应按照现行规定缴纳增值税,且不得向持卡人开具增值税发票。因发行或者售卡并办理相关资金收付结算业务取得的手续费、结算费、服务费、管理费等收入,售卡方应按照现行规定缴纳增值税。



（二）视同应税交易

单位或者个体工商户的下列行为，视同应税交易，依法缴纳增值税：（1）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）无偿转让货物；（3）无偿转让无形资产、不动产或者金融商品。



知识链接

《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》中规定的视同销售货物情形包括：（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）将自产或者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；（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。

相比之下，《增值税法》中视同应税交易（原来的“视同销售”）变得更加简洁，只保留了三项。“非增值税应税项目”指的是营业税的项目，属于不合时宜的历史概念，理应删掉，但删除代销、跨县（市）移送货物、用于非增值税应税项目、对外投资、分配等并不意味着不征收增值税。

第三节 税率和征收率

一、增值税税率及适用范围



增值税的税率分别为 13%、9%、6% 和零税率。

（一）13% 税率的适用范围

纳税人销售货物，提供加工修理修配服务、有形动产租赁服务或者进口货物，税率为 13%。

（二）9% 税率的适用范围

纳税人提供交通运输、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，税率为 9%。

1. 农产品、食用植物油、食用盐

（1）农产品

农产品是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业生产的各种植物、动物的初级产品，具体征税范围暂继续按照《农业产品征税范围注释》及现行相关规定执行，包括挂面、干姜、姜黄、玉米胚芽、动物骨粒等。

麦芽、复合胶、人发不属于《农业产品征税范围注释》中规定的农业产品范围，适用 13% 的增值税税率。

按照《食品安全国家标准——巴氏杀菌乳》生产的巴氏杀菌乳和按照《食品安全国家标

准——灭菌乳》生产的灭菌乳,均属于初级农业产品,可依照《农业产品征收范围注释》中的鲜奶,按9%的税率征收增值税;按照《食品安全国家标准——调制乳》生产的调制乳,不属于初级农业产品,应按照13%的税率征收增值税。

淀粉不属于农业产品的范围,应按照13%的税率征收增值税。

(2) 食用植物油

花椒油、橄榄油、核桃油、杏仁油、葡萄籽油和牡丹籽油按照食用植物油适用9%的税率征收增值税。环氧大豆油、氢化植物油不属于食用植物油征收范围,适用13%的增值税税率。

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

饲料是指用于动物饲养的产品或其加工品,包括豆粕、宠物饲料、饲用鱼油、矿物质微量元素舔砖、饲料级磷酸二氢钙产品等。

农机是指用于农业生产(包括林业、牧业、副业、渔业)的各种机器和机械化与半机械化农具,以及小农具,包括农用水泵、农用柴油机、不带动力的手扶拖拉机、三轮农用运输车、密集型烤房设备、频振式杀虫灯、自动虫情测报灯、黏虫板、卷帘机、农用挖掘机、养鸡设备系列产品、养猪设备系列产品、动物尸体降解处理机、蔬菜清洗机等。农机零部件不属于本项目的征收范围。

(三) 6%税率的适用范围

纳税人提供增值电信服务、金融服务、现代服务(不动产租赁除外)、生活服务以及销售无形资产(转让土地使用权除外),税率为6%。

(四) 零税率的适用范围

纳税人出口货物,税率为零;国务院另有规定的除外。

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,具体政策如下:

1. 境内的单位和个人销售的下列服务和无形资产

(1) 国际运输服务

国际运输服务是指:①在境内载运旅客或者货物出境;②在境外载运旅客或者货物入境;③在境外载运旅客或者货物。

发生国际运输服务适用零税率的具体政策如下:

①按照国家有关规定应取得相关资质的国际运输服务项目,纳税人取得相关资质的,适用增值税零税率政策;未取得的,适用增值税免税政策。

②境内的单位或个人提供程租服务,如果租赁的交通工具用于国际运输服务和港澳台运输服务,则由出租方按规定申请适用增值税零税率。

③境内的单位或个人向境内的单位或个人提供期租、湿租服务,如果承租方利用租赁的交通工具向其他单位或个人提供国际运输服务和港澳台运输服务,则由承租方适用增值税零税率。境内的单位或个人向境外的单位或个人提供期租、湿租服务,由出租方适用增值税零

税率。

④境内的单位和个人以无运输工具承运方式提供的国际运输服务,由境内实际承运人适用增值税零税率;无运输工具承运业务的经营者适用增值税免税政策。

(2)航天运输服务

(3)向境外单位提供的完全在境外消费的服务

①研发服务。

②合同能源管理服务。

③设计服务。

④广播影视节目(作品)的制作和发行服务。

⑤软件服务。

⑥电路设计及测试服务。

⑦信息系统服务。

⑧业务流程管理服务。

⑨离岸服务外包业务,包括信息技术外包服务(ITO)、技术性业务流程外包服务(BPO)、技术性知识流程外包服务(KPO),其所涉及的具体业务活动,按照《销售服务、无形资产、不动产注释》相对应的业务活动执行。

⑩转让技术。

(4)财政部和国家税务总局规定的其他服务

2. 境内单位和个人发生的与港澳台有关的应税行为,除另有规定外,参照上述规定执行
境内单位和个人向国内海关特殊监管区域及场所内的单位或个人提供的应税服务,不属于增值税零税率应税服务的适用范围。



课堂思考

零税率和免税是否等同?

二、增值税征收率

增值税征收率是指特定纳税人发生应税交易,在某一生产流通环节应纳税额与销售额的比率。增值税征收率适用于两种情况:一是小规模纳税人,二是一般纳税人发生应税交易按规定可以选择简易计税方法计税的。《增值税法》规定适用简易计税方法计算缴纳增值税的征收率为3%。

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。

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。

(一)征收率的一般规定

纳税人发生按简易计税方法计税的情形,除按规定适用5%的征收率以外,其应税交易

均适用 3% 的征收率。

为支持小微企业和个体工商户的发展,2027 年 12 月 31 日前,对月销售额 10 万元以下(含本数)的增值税小规模纳税人,免征增值税;小规模纳税人适用 3% 征收率的应税销售收入,减按 1% 的征收率征收增值税;适用 3% 预征率的预缴增值税项目,减按 1% 的预征率预缴增值税。

适用 5% 征收率的情况包括:(1)小规模纳税人销售自建或者取得的不动产;(2)一般纳税人选择简易计税方法计税的不动产销售;(3)房地产开发企业中的小规模纳税人销售自行开发的房地产项目;(4)其他个人销售其取得(不含自建)的不动产(不含其购买的住房);(5)一般纳税人选择简易计税方法计税的不动产经营租赁;(6)小规模纳税人出租(经营租赁)其取得的不动产(不含个人出租住房);(7)其他个人出租(经营租赁)其取得的不动产(不含住房);(8)个人出租住房,应按照 5% 的征收率减按 1.5% 计算应纳税额;(9)一般纳税人和小规模纳税人提供劳务派遣服务选择差额纳税的;(10)一般纳税人 2016 年 4 月 30 日前签订的不动产融资租赁合同,或以 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产提供的融资租赁服务,选择适用简易计税方法的;(11)一般纳税人收取试点前开工的一级公路、二级公路、桥、闸通行费,选择适用简易计税方法的;(12)一般纳税人提供人力资源外包服务,选择适用简易计税方法的;(13)纳税人转让 2016 年 4 月 30 日前取得的土地使用权,选择适用简易计税方法的;(14)房地产开发企业中的一般纳税人购入未完工的房地产老项目(2016 年 4 月 30 日前的建筑工程项目)继续开发后,以自己的名义立项销售的不动产,属于房地产老项目,可以选择适用简易计税方法,按照 5% 的征收率计算缴纳增值税。

(二)征收率的特殊规定

根据《增值税法》的相关规定,适用 3% 征收率的某些一般纳税人和小规模纳税人可以减按 2% 计算缴纳增值税。

1. 一般纳税人销售自己使用过的属于《中华人民共和国增值税暂行条例》第十条规定的不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产,按照简易办法依照 3% 的征收率减按 2% 征收增值税。

纳税人销售自己使用过的固定资产,适用简易办法依照 3% 的征收率减按 2% 征收增值税政策的,可以放弃减税,按照简易办法依照 3% 的征收率缴纳增值税,并可以开具增值税专用发票。

2. 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,减按 2% 的征收率计算缴纳增值税。

3. 纳税人销售旧货,按照简易办法依照 3% 的征收率减按 2% 征收增值税。旧货是指进入二次流通的具有部分使用价值的货物(含旧汽车、旧摩托车和旧游艇),但不包括自己使用过的物品。

上述纳税人销售自己使用过的固定资产、物品和旧货适用按照简易办法依照 3% 的征收率减按 2% 征收增值税的,按下列公式确定销售额和应纳税额:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + 3\%)$$

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times 2\%$$

第四节 一般计税方法应纳税额的计算

我国增值税采用的一般计税方法是间接算法,即先按当期销售额和适用税率计算出销项税额,然后将当期准予抵扣的进项税额进行抵扣,从而间接计算出当期增值额部分的应纳税额。

增值税一般纳税人发生应税交易的应纳税额,除适用简易计税方法的外,均应采用以当期销项税额减去当期进项税额计算应纳税额的一般计税方法。其计算公式如下:

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

一、销项税额的计算

销项税额是指纳税人发生应税交易时,按照销售额与规定税率计算并向购买方收取的增值税税额。销项税额的计算公式如下:

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

(一) 一般销售情况下销售额的确认



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和按照简易计税方法计算的应纳税额。尽管销项税额也是销售方向购买方收取的,但是由于增值税采用价外计税方式,用不含增值税(以下简称不含税)价作为计税依据,因此销售额中不包括向购买方收取的销项税额。

下列项目不包括在销售额内:

- (1) 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。
- (2) 同时符合以下条件的代垫运输费用:①承运部门的运输费用发票开具给购买方的;②纳税人将该项发票转交给购买方的。
- (3) 符合条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费。
- (4) 以委托方名义开具发票代委托方收取的款项。
- (5) 销售货物的同时代办保险等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。

凡随同应税交易向购买方收取的价款,无论其会计制度如何核算,均应并入销售额计算应纳税额。应当注意,根据国家税务总局的规定,对增值税一般纳税人(包括纳税人自己或代其他部门)向购买方收取的逾期包装物押金,应视为含增值税(以下简称含税)收入,在征税时应换算成不含税收入再并入销售额。



知识链接

按照会计准则的规定,对价外收费一般不在“营业收入”科目中核算,而在“其他应付款”“营业外收入”等科目中核算。这样,企业在会计实务中时常出现对价外收费虽在相应科目中作会计核算,但未核算其销项税额的情况。有的企业则既不按会计核算要求进行收入核算,

又不按规定核算销项税额,而是将发生的价外收费直接冲减有关费用科目。因此,应严格核查各项价外收费,进行正确的会计核算和税额核算。

对于一般纳税人发生的应税交易,采用销售额和销项税额合并定价(含增值税价格)方法的,按下列公式计算销售额:

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

公式中的税率为发生应税交易时增值税法律法规所规定的适用税率。

销售额应以人民币计算。纳税人以人民币以外的货币结算销售额的,应当折合成人民币计算。折合率可以选择销售额发生的当天或者当月1日的人民币汇率中间价。纳税人应当事先确定采用何种折合率,确定后1年内不得变更。

【例2-2】某企业(一般纳税人)销售农用机械一批,取得不含税销售额430 000元,另收取包装费15 000元。计算该笔业务的销项税额。

$$\text{销项税额} = [430\,000 + 15\,000 \div (1 + 9\%)] \times 9\% = 39\,938.53(\text{元})$$

(二)特殊销售方式下销售额的确定

1. 采取折扣方式销售

折扣销售是指销货方在发生应税交易时,因购货方购货数量较大等原因而给予购货方的价格优惠。例如,购买5件商品,给予销售价格10%的折扣。根据增值税法律制度的规定,纳税人发生应税交易并向购买方开具增值税专用发票后,由于购货方在一定时间内累计购买货物、服务、无形资产、不动产达到一定数量,或者由于市场价格下降等原因,销货方给予购货方相应的价格优惠或补偿等折扣、折让行为,销货方可按现行《增值税专用发票使用规定》的有关规定开具红字增值税专用发票(见本章第八节有关内容)。

纳税人发生应税交易,如将价款和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的,可按折扣后的销售额征收增值税;未在同一张发票上的“金额”栏注明折扣额,而仅在“备注”栏注明折扣额的,折扣额不得从销售额中减除;未在同一张发票上分别注明的,以价款为销售额,不得扣减折扣额。

还需要解释的是:

(1)折扣销售不同于销售折扣。销售折扣是指销货方在发生应税交易后,为了鼓励购货方及早支付货款而协议许诺给予购货方的一种折扣优待。例如,10天内付款,给予货款2%的折扣;20天内付款,给予货款1%的折扣;30天内付款,须支付全价。由于销售折扣发生在应税交易后,是一种融资性质的理财费用,因此,销售折扣不得从销售额中减除。

(2)销售折扣不同于销售折让。销售折让是指企业因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让。销售折让应该以折让后的货款为销售额。纳税人的应税交易发生销售折让、中止或者退回的,应扣减当期的销项税额(一般计税方法)或销售额(简易计税方法)。

2. 采取以旧换新方式销售

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。根据增值税法律法规的规定,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项不同的业务活动,销售额与收购额不能相互抵减,也是为了严格增值税的计算征收制度,防止出现销售额不实、减少纳税的现象。

但是,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的不含增值税的全部价款征收增值税。

3. 采取还本销售方式销售

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。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。增值税法律制度规定,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。

4. 采取以物易物方式销售

以物易物是一种较为特殊的购销活动,是指购销双方不以货币结算,而以同等价款的应税交易相互结算,以实现应税交易购销的一种方式。以物易物双方都应作购销处理,以各自发出的应税交易核算销售额并计算销项税额,以各自收到的货物、服务、无形资产、不动产按规定核算购进金额并计算进项税额。应注意,在以物易物活动中,应分别开具合法的票据,如收到的货物、服务、无形资产、不动产不能取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的,则不能抵扣进项税额。

5. 包装物押金的税务处理

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。

根据增值税法律法规的规定,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,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。

“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)仍不退还的,均并入销售额征税。

但是,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。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,纳税人在销售货物的同时收取包装物租金的,在收取包装物租金时就应该考虑销项税额的征纳问题。

(三)按差额确认销售额的情形

虽然原营业税的征税范围均纳入了增值税的征收范围,但是目前仍然有无法通过抵扣机制避免重复征税的情况存在,因此引入了差额征税的办法,以解决纳税人税收负担增加问题。

1. 金融商品转让的销售额。

金融商品转让,按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额。

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,则可结转下一纳税期与下期转让金融商品的销售额相抵,但年末仍出现负差的,不得转入下一会计年度。

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。

2. 经纪代理服务的销售额。

经纪代理服务以取得的全部价款扣除向委托方收取并代为支付的政府性基金或者行政事业性收费后的余额为销售额。向委托方收取的政府性基金或者行政事业性收费,不得开具增值税专用发票。

3. 融资租赁和融资性售后回租业务的销售额。

经人民银行、国家金融监督管理总局或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人(包括经上述部门备案从事融资租赁业务的试点纳税人),提供融资租赁服务,以取得的全部价款扣除支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额。

经人民银行、国家金融监督管理总局或者商务部批准从事融资租赁业务的试点纳税人,提供融资性售后回租服务,以取得的全部价款(不含本金),扣除对外支付的借款利息(包括外汇借款和人民币借款利息)、发行债券利息后的余额作为销售额。

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。

5. 一般纳税人提供客运场站服务,以其取得的全部价款,扣除支付给承运方运费后的余额为销售额。

6. 纳税人提供旅游服务,可以选择以取得的全部价款,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。

选择上述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。

7. 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),以取得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。

“向政府部门支付的土地价款”包括土地受让人向政府部门支付的征地和拆迁补偿费用、土地前期开发费用和土地出让收益等。

8. 银行业金融机构、金融资产管理公司中的一般纳税人处置抵债不动产,可选择以取得的全部价款扣除取得该抵债不动产时的作价为销售额,适用 9% 的征收率计算缴纳增值税。

9. 纳税人按照上述第 2~8 项的规定从全部价款中扣除的价款,应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的有效凭证;否则,不得扣除。

“有效凭证”是指:(1)支付给境内单位或者个人的款项,以发票为合法有效凭证。(2)支

付给境外单位或者个人的款项,以该单位或者个人的签收单据为合法有效凭证;税务机关对签收单据有疑义的,可以要求其提供境外公证机构的确认证明。(3)缴纳的税款,以完税凭证为合法有效凭证。(4)扣除的政府性基金、行政事业性收费或者向政府支付的土地价款,以省级以上(含省级)财政部门监(印)制的财政票据为合法有效凭证。(5)国家税务总局规定的其他凭证。

纳税人取得的上述凭证属于增值税扣税凭证的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

(四)视同发生应税交易的销售额的确定

纳税人发生应税交易,价格明显偏低或者偏高且无正当理由的,或者视同发生应税交易而无销售额的,由主管税务机关按照下列顺序核定销售额:(1)按照纳税人最近时期发生同类应税交易的平均价格确定;(2)按照其他纳税人最近时期发生同类应税交易的平均价格确定;(3)按照组成计税价格确定。

组成计税价格的计算公式如下:

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

成本利润率由国家税务总局确定。

二、进项税额的确认和计算



进项税额是指纳税人购进货物、服务、无形资产、不动产所支付或者负担的增值税税额。进项税额是与销项税额相对应的一个概念。在开具增值税专用发票的情况下,它们之间的对应关系是,销售方收取的销项税额就是购买方支付的进项税额。然而,并不是纳税人支付的所有进项税额都可以从销项税额中抵扣。

(一)准予从销项税额中抵扣的进项税额

根据《中华人民共和国增值税暂行条例》和“营改增”通知,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。

1. 从销售方取得的增值税专用发票(含“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。
3. 自境外单位或者个人购进服务、无形资产或者境内的不动产,从税务机关或者扣缴义务人处取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税税额。
4. 纳税人购进农产品,按下列规定抵扣进项税额:

(1)纳税人购进农产品,取得一般纳税人开具的增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书的,以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额为进项税额。

(2)从按照简易计税方法依照3%的征收率计算缴纳增值税的小规模纳税人处取得增值税专用发票的,以增值税专用发票上注明的金额和9%的扣除率计算进项税额。

(3)取得(开具)农产品销售发票或收购发票的,以农产品销售发票或收购发票上注明的农产品买价和9%的扣除率计算进项税额。

(4)购进农产品进项税额的计算公式如下:

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

(5)对烟叶税纳税人按规定缴纳的烟叶税,准予并入烟叶产品的买价计算增值税的进项税额,并在计算缴纳增值税时予以抵扣。购进烟叶准予抵扣的增值税进项税额,按照收购烟叶实际支付的价款总额和烟叶税及法定扣除率计算。其计算公式如下:

$$\text{烟叶税应纳税额} = \text{收购烟叶实际支付的价款总额} \times \text{税率}(20\%)$$

$$\text{准予抵扣的进项税额} = (\text{收购烟叶实际支付的价款总额} + \text{烟叶税应纳税额}) \times \text{扣除率}$$

(6)纳税人从批发、零售环节购进适用免征增值税政策的蔬菜、部分鲜活肉蛋而取得的普通发票,不得作为计算抵扣进项税额的凭证。

(7)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,允许加计扣除,按照 10% 的扣除率计算进项税额。具体操作方法可分为以下两个环节:

一是在购进农产品当期,所有纳税人按照购进农产品抵扣进项税额的一般规定,凭票据直接抵扣或者凭票据计算抵扣。

二是将购进农产品用于生产销售或委托加工 13% 税率货物的纳税人,在生产领用农产品的当期,根据领用的农产品加计 1% 抵扣进项税额。

纳税人购进农产品既用于生产销售或委托受托加工 13% 税率货物又用于生产销售其他货物服务的,应当分别核算用于生产销售或委托受托加工 13% 税率货物和其他货物服务的农产品的进项税额;未分别核算的,统一以增值税专用发票或海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税税额为进项税额,或以农产品收购发票或销售发票上注明的农产品买价和 9% 的扣除率计算进项税额。

上述购进农产品抵扣进项税额的办法,不适用于《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》中购进的农产品。

【例 2—3】某食品厂 2024 年 10 月从农业生产者手中购进免税农产品,收购凭证上注明 50 000 元;支付运费,取得运输企业增值税专用发票上注明运费 2 000 元。计算该批农产品可抵扣的进项税额和对应的采购成本。

$$\text{进项税额} = 50\,000 \times 9\% + 2\,000 \times 9\% = 4\,680 (\text{元})$$

$$\text{采购成本} = 50\,000 \times 91\% + 2\,000 = 47\,500 (\text{元})$$

5. 根据《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》的规定,自 2012 年 7 月 1 日起,以购进农产品为原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的增值税一般纳税人,纳入农产品增值税进项税额核定扣除试点范围,其购进农产品无论是否用于生产上述产品,增值税进项税额均按照《农产品增值税进项税额核定扣除试点实施办法》的规定抵扣。

6. 增值税一般纳税人资产重组过程中,将全部资产、负债和劳动力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结转至新纳税人处继续抵扣。

7. 收费公路通行费增值税抵扣规定。

纳税人支付的道路、桥、闸通行费,按照以下规定抵扣进项税额:

(1)纳税人支付的道路通行费,按照收费公路通行费增值税电子普通发票上注明的增值

税税额抵扣进项税额。

(2) 纳税人支付的桥、闸通行费, 暂凭取得的通行费发票上注明的收费金额按照下列公式计算可抵扣的进项税额:

$$\text{桥、闸通行费可抵扣进项税额} = \text{桥、闸通行费发票上注明的金额} \div (1+5\%) \times 5\%$$

8. 按照规定不得抵扣且未抵扣进项税额的固定资产、无形资产、不动产, 发生用途改变, 用于允许抵扣进项税额的应税项目, 可在用途改变的次月按照下列公式计算可以抵扣的进项税额:

$$\text{可以抵扣的进项税额} = \text{固定资产、无形资产、不动产净值} \div (1+\text{适用税率}) \times \text{适用税率}$$

上述可以抵扣的进项税额应取得合法有效的增值税扣税凭证。

9. 纳税人租入固定资产、不动产, 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、集体福利或者个人消费的, 其进项税额准予从销项税额中全额抵扣。

10. 提供保险服务的纳税人以实物赔付方式承担机动车辆保险责任的, 自行向车辆修理服务提供方购进的车辆修理服务, 其进项税额可以按规定从保险公司销项税额中抵扣。

纳税人提供的其他财产保险服务, 比照上述规定执行。

11. 国内旅客运输服务进项税额的抵扣规定。

国内旅客运输服务限于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。

纳税人允许抵扣的国内旅客运输服务进项税额, 是指纳税人于 2019 年 4 月 1 日及以后实际发生, 并取得合法有效增值税扣税凭证注明的或依据其计算的增值税税额。以增值税专用发票或增值税电子普通发票为增值税扣税凭证, 是指 2019 年 4 月 1 日及以后开具的增值税专用发票或增值税电子普通发票。

纳税人未取得增值税专用发票的, 暂按以下规定确定进项税额:

(1) 纳税人购进国内旅客运输服务, 以取得的增值税电子普通发票上注明的税额为进项税额的, 增值税电子普通发票上注明的购买方“名称”“纳税人识别号”等信息, 应当与实际抵扣税款的纳税人一致, 否则不予抵扣。

(2) 取得注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单的, 按照下列公式计算进项税额:

$$\text{航空旅客运输进项税额} = (\text{票价} + \text{燃油附加费}) \div (1+9\%) \times 9\%$$

(3) 取得注明旅客身份信息的铁路车票的, 按照下列公式计算进项税额:

$$\text{铁路旅客运输进项税额} = \text{票面金额} \div (1+9\%) \times 9\%$$

(4) 取得注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票的, 按照下列公式计算进项税额:

$$\text{公路、水路等其他旅客运输进项税额} = \text{票面金额} \div (1+3\%) \times 3\%$$

(二) 不得从销项税额中抵扣的进项税额

纳税人应当凭法律、行政法规或者国务院规定的增值税扣税凭证从销项税额中抵扣进项税额。

按照增值税法律法规的规定, 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

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. 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。

专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固定资产、无形资产(不包括其他权益性无形资产)和不动产对应的进项税额不得从销项税额中抵扣,但是发生兼用于上述不允许抵扣项目情况的,该进项税额准予全部抵扣。

纳税人的交际应酬消费属于个人消费,即交际应酬消费不属于生产经营中的生产投入和支出。

4. 非正常损失项目对应的进项税额。

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。



课堂思考

非正常损失对应的进项税额为何无法抵扣?

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。

三、应纳税额的计算

(一)计算应纳税额的时间限定

纳税人必须严格把握当期进项税额从当期销项税额中抵扣这个要点。“当期”是指税务机关依照税法规定对纳税人确定的纳税期限。只有在纳税期限内实际发生的销项税额、进项税额,才是法定的当期销项税额或当期进项税额。



1. 计算销项税额的时间限定

对于纳税人在什么时间计算销项税额,增值税法作出了严格的规定。例如,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;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;等等(详见本章第八节)。这样可以保证准时、准确记录和核算当期销项税额。

2. 增值税专用发票进项税额的抵扣限定

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。纳税人在进行增值税纳税申报时,应当通过本省(自治区、直辖市和计划单列市)增值税发票综合服务平台对上述扣税凭证信息进行用途确认。

增值税一般纳税人取得 2016 年 12 月 31 日及以前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,超过认证确认、稽核比对、申报抵扣期限,但符合规定条件的,仍可按照规定,继续抵扣进项税额。

(二)计算应纳税额时销项税额不足以抵扣进项税额的处理

当期进项税额大于当期销项税额的部分,纳税人可以按照国务院的规定选择结转下期继续抵扣或者申请退还。

1. 结转抵扣

增值税实行购进扣税法,有时企业当期购进的货物、服务、无形资产、不动产很多,在计算应纳税额时会出现当期销项税额小于当期进项税额而不足以抵扣的情况。根据税法规定,当期销项税额不足以抵扣进项税额的部分可以结转下期继续抵扣。

2. 退还留抵税额

根据《财政部 税务总局 海关总署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)的规定,自 2019 年 4 月 1 日起,试行增值税期末留抵税额退税制度。

(三)应纳税额计算的其他管理规定

1. 销售折让、中止或者退回涉及销项税额和进项税额的税务处理

纳税人适用一般计税方法计税的,因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的增值税税额,应当从当期的销项税额中扣减;因销售折让、中止或者退回而收回的增值税税额,应当从当期的进项税额中扣减。

一般纳税人发生应税交易,开具增值税专用发票后,应税交易发生退回或者折让、开票有误等情形,应按国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票,未按规定开具红字增值税专用发票的,不得扣减销项税额或者销售额。

增值税一般纳税人因发生应税交易退回或者折让而退还给购买方的增值税税额,应从发生应税交易中退回或者折让当期的销项税额中扣减;因购进货物、服务、无形资产、不动产退回或者折让而收回的增值税税额,应从发生应税交易退回或者折让当期的进项税额中扣减。

对于一些企业在发生购进货物、服务、无形资产、不动产退回或折让并收回价款和增值税额时,没有相应减少当期进项税额,造成进项税额虚增,减少纳税的现象,是税法所不允许的,应被认定为逃避缴纳税款行为,并按逃避缴纳税款予以处罚。

2. 商业企业向供货方收取的返还收入涉及的进项税额的税务处理

对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩(如以一定比例、金额、数量计算)的各种返还收入,均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额。应冲减进项税额的计算公式调整如下:

当期应冲减进项税额=当期取得的返还资金÷(1+所购货物适用增值税税率)×所购货物适用增值税税率

商业企业向供货方收取的各种返还收入,一律不得开具增值税专用发票。

3. 一般纳税人注销时进项税额的处理

一般纳税人注销或取消辅导期一般纳税人资格,转为小规模纳税人时,其存货不作进项税额转出处理,其留抵税额也不予以退税。

第五节 简易计税方法



一、应纳税额的计算

纳税人发生应税交易适用简易计税方法的,应该按照销售额和征收率计

算应纳增值税税额,并且不得抵扣进项税额。其应纳税额的计算公式如下:

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

小规模纳税人一律采用简易计税方法计税;一般纳税人发生应税交易,可以选择适用简易计税方法。

二、含税销售额的换算

按简易计税方法计税的销售额不包括其应纳的增值税税额。纳税人采用销售额和应纳税额合并定价方法的,按照下列公式计算销售额:

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

【例 2—4】某公司为增值税小规模纳税人,2024 年 6 月取得含增值税的收入总额为 20.6 万元。计算该公司 6 月应缴纳的增值税税额。

$$6 \text{ 月取得的不含税销售额} = 20.6 \div (1 + 3\%) = 20 \text{ (万元)}$$

$$6 \text{ 月应缴纳增值税税额} = 20 \times 3\% = 0.6 \text{ (万元)}$$

纳税人适用简易计税方法计税的,因销售折让、中止或者退回而退还给购买方的销售额,应当从当期销售额中扣减。扣减当期销售额后仍有余额造成多缴的税款,可以从以后的应纳税额中扣减。

对小规模纳税人发生上述情况而退还销售额给购买方,依照规定将所退的款项扣减当期销售额的,如果小规模纳税人已就该项业务委托税务机关为其代开了增值税专用发票,就应按规定申请开具红字专用发票。

【例 2—5】某企业为增值税小规模纳税人,适用 3% 的征收率。2024 年 7 月发生一笔销售额为 70 000 元的业务并就此缴纳了增值税。8 月该业务基于合理原因发生退款,这里的销售额均不含税。

(1)假设 8 月该企业应税服务的销售额为 120 000 元,则

$$8 \text{ 月最终的计税销售额} = 120\,000 - 70\,000 = 50\,000 \text{ (元)}$$

$$8 \text{ 月缴纳的增值税} = 50\,000 \times 3\% = 1\,500 \text{ (元)}$$

(2)假设 7 月该企业应税服务销售额为 50 000 元,8 月该企业应税服务销售额为 100 000 元,则

$$7 \text{ 月最终的计税销售额} = 50\,000 - 50\,000 = 0$$

$$7 \text{ 月应纳增值税税额} = 0 \times 3\% = 0$$

7 月销售额不足以扣减的部分(70 000—50 000)多缴的税款为 600 元(20 000×3%),可以从以后纳税期的应纳税额中扣减。

$$8 \text{ 月该企业实际缴纳的税额} = 100\,000 \times 3\% - 600 = 2\,400 \text{ (元)}$$

$$\text{或} = (100\,000 - 20\,000) \times 3\% = 2\,400 \text{ (元)}$$

三、一般纳税人可以选择适用简易计税方法的情形

一般纳税人发生财政部和国家税务总局规定的特定应税交易,可以选择适用简易计税方法计税,但是不得抵扣进项税额。这主要包括以下情况:

1. 县级及县级以上小型水力发电单位(装机容量为 5 万千瓦及以下)生产的自产电力。
 2. 自产建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料。
 3. 以自己采掘的砂、土、石料或其他矿物连续生产的砖、瓦、石灰(不含黏土实心砖、瓦)。
 4. 自己用微生物、微生物代谢产物、动物毒素、人或动物的血液或组织制成的生物制品。
 5. 自产的自来水。
 6. 自来水公司销售自来水。
 7. 自产的商品混凝土(仅限于以水泥为原料生产的水泥混凝土)。
 8. 单采血浆站销售非临床用人体血液。
 9. 寄售商店代销寄售物品(包括居民个人寄售的物品)。
 10. 典当业销售死当物品。
 11. 药品经营企业销售生物制品。
 12. 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。
 13. 经认定的动漫企业为开发动漫产品提供的动漫脚本编撰、形象设计、背景设计、动画设计、分镜、动画制作、摄制、描线、上色、画面合成、配音、配乐、音效合成、剪辑、字幕制作、压缩转码(面向网络动漫、手机动漫格式适配)服务,以及在境内转让动漫版权(包括动漫品牌、形象或者内容的授权及再授权)。
 14. 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。
 15. 以纳入“营改增”试点日前取得的有形动产为标的物提供的经营租赁服务。
 16. 在纳入“营改增”试点日前签订的尚未执行完毕的有形动产租赁合同。
 17. 以清包工方式提供的建筑服务。
- 以清包工方式提供建筑服务,是指施工方不采购建筑工程所需的材料或只采购辅助材料,并收取人工费、管理费或者其他费用的建筑服务。
18. 为甲供工程提供的建筑服务。
- 甲供工程是指全部或部分设备、材料、动力由工程发包方自行采购的建筑工程。
19. 销售 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产。
 20. 房地产开发企业销售自行开发的房地产老项目。
- 房地产老项目是指:(1)“建筑工程施工许可证”注明的合同开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的建筑工程项目;(2)未取得“建筑工程施工许可证”的,建筑工程承包合同注明的开工日期在 2016 年 4 月 30 日前的建筑工程项目。
21. 出租 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产。
 22. 提供非学历教育服务。
 23. 一般纳税人收取试点前开工的一级公路、二级公路、桥、闸通行费。
 24. 一般纳税人提供人力资源外包服务。
 25. 一般纳税人于 2016 年 4 月 30 日前签订的不动产融资租赁合同,或以 2016 年 4 月 30 日前取得的不动产提供的融资租赁服务。
 26. 纳税人转让 2016 年 4 月 30 日前取得的土地使用权。

27. 非企业性单位中的一般纳税人提供的研发和技术服务、信息技术服务、鉴证咨询服务,以及销售技术、著作权等无形资产。

28. 一般纳税人提供教育辅助服务。

29. 一般纳税人生产销售和批发、零售抗癌药品。

30. 一般纳税人生产销售和批发、零售罕见病药品。

纳税人应单独核算罕见病药品的销售额;未单独核算的,不得适用上述简易征收政策。

四、简易计税方式中可按销售差额计税的情形

1. 纳税人提供建筑服务适用简易计税方法的,以取得的全部价款扣除支付的分包款后的余额为销售额。

分包款是指支付给分包方的全部价款。

2. 物业管理服务的纳税人,向服务接受方收取的自来水费用,以扣除其对外支付的自来水费用后的余额为销售额,按照简易计税方法依照3%的征收率计算缴纳增值税。

3. 小规模纳税人提供劳务派遣服务,可以以取得的全部价款为销售额,按照简易计税方法依照3%的征收率计算缴纳增值税;也可以选择差额纳税,以取得的全部价款,扣除代用工单位支付给劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额,按照简易计税方法依照5%的征收率计算缴纳增值税。

选择差额纳税的纳税人,向用工单位收取用于支付给劳务派遣员工工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金的费用,不得开具增值税专用发票,可以开具普通发票。

4. 一般纳税人提供劳务派遣服务,可以选择差额纳税,以取得的全部价款,扣除代用工单位支付劳务派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金后的余额为销售额,按照简易计税方法依照5%的征收率计算缴纳增值税。

第六节 进口环节增值税的征收

一、进口环节增值税的征税范围及纳税人

(一)进口环节增值税的征税范围

申报进入中华人民共和国海关境内的货物,均应缴纳增值税。确定一项货物是否属于进口,首先看其是否有报关进口手续。只要是报关进口的应税货物,不论其是国外产制还是我国已出口而转销国内的货物,是进口者自行采购还是国外捐赠的货物,是进口者自用还是作为贸易或其他用途等,除另有规定外,均应按照规定缴纳进口环节的增值税。

从其他国家或地区进口“跨境电子商务零售进口商品清单”范围内的特定商品适用跨境电子商务零售进口增值税税收政策:所有通过与海关联网的电子商务交易平台交易,能够实现交易、支付、物流电子信息“三单”比对的跨境电子商务零售进口商品;未通过与海关联网的电子商务交易平台交易,但快递、邮政企业能够统一提供交易、支付、物流等电子信息,并承诺



承担相应法律责任进境的跨境电子商务零售进口商品。

（二）进口环节增值税的纳税人

进口货物的收货人(承受人)或办理报关手续的单位和个人,为进口货物增值税的纳税义务人。也就是说,进口货物增值税纳税人的范围较宽,包括了国内一切从事进口业务的企业、事业单位、机关团体和个人。

企业、单位和个人委托代理进口应征增值税的货物,鉴于代理进口货物的海关完税凭证有的开具给委托方,有的开具给受托方的特殊性,对代理进口货物以海关开具的完税凭证上的纳税人为增值税纳税人。在实际工作中,一般由进口代理者代缴进口环节增值税。纳税后,由代理者将已纳税款和进口货物价款、费用等与委托方结算,由委托者承担已纳税款。

跨境电子商务零售进口商品按照货物征收关税和进口环节增值税、消费税,购买跨境电子商务零售进口商品的个人作为纳税义务人,电子商务企业、电子商务交易平台企业或物流企业可作为代收代缴义务人。

二、进口环节增值税的适用税率

进口环节增值税的适用税率同国内货物税率。

对进口抗癌药品,自2018年5月1日起,减按3%征收进口环节增值税。对进口罕见病药品,自2019年3月1日起,减按3%征收进口环节增值税。

对跨境电子商务零售进口商品的单次交易限值为人民币5000元、个人年度交易限值为人民币26000元以内进口的跨境电子商务零售进口商品,关税税率暂设为0,进口环节增值税、消费税按应纳税额的70%征收。完税价格超过5000元单次交易限值但低于26000元年度交易限值,且订单下仅一件商品的,可以自跨境电子商务零售渠道进口,按照货物税率全额征收关税和进口环节增值税、消费税,交易额计入年度交易总额;但年度交易总额超过年度交易限值的,应按一般贸易管理。

三、进口环节增值税应纳税额的计算

纳税人进口货物,按照组成计税价格和规定的税率计算应纳税额。进口货物计算增值税的组成计税价格和应纳税额的计算公式如下:

$$\text{组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税}$$

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{税率}$$

纳税人在计算进口货物的增值税时应该注意以下问题:

第一,进口货物增值税的组成计税价格中包括已纳关税税额,如果进口货物属于消费税应税消费品,其组成计税价格中还要包括进口环节已纳消费税税额。

第二,在计算进口环节的应纳增值税税额时不得抵扣任何税额,即在计算进口环节的应纳增值税税额时,不得抵扣发生在我国境外的各种税金。

第三,按照《中华人民共和国海关法》和《中华人民共和国进出口关税条例》的规定,一般贸易下进口货物的关税完税价格以海关审定的成交价格为基础的到岸价格作为完税价格。

成交价格是指一般贸易项下进口货物的买方为购买该项货物向卖方实际支付或应当支

付的价格。到岸价格是货价加上货物运抵我国关境内输入地点起卸前的包装费、运费、保险费和其他劳务费等费用构成的一种价格。

【例 2—6】某进出口公司当月进口一批货物,海关审定的关税完税价格为 500 万元,该货物的关税税率为 10%、增值税税率为 13%,计算该公司进口货物应纳增值税税额。

进口货物应纳增值税税额 $=500\times(1+10\%)\times13\%=71.5$ (万元)

四、进口环节增值税的管理

进口货物的增值税,除另有规定外,由海关代征。个人携带或者邮寄进境自用物品的增值税,连同关税一并计征。具体办法由国务院关税税则委员会会同有关部门制定。

进口货物增值税纳税义务发生时间为报关进口的当天,应当由进口人或其代理人向报关地海关申报纳税,并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。

跨境电子商务零售进口商品自海关放行之日起 30 日内退货的,可申请退税,并相应调整个人年度交易总额。

跨境电子商务零售进口商品购买人(订购人)的身份信息应进行认证;未进行认证的,购买人(订购人)身份信息应与付款人一致。

进口货物增值税的征收管理依据《中华人民共和国税收征收管理法》《中华人民共和国海关法》《中华人民共和国进出口关税条例》《中华人民共和国进出口税则》的有关规定执行。

第七节 出口和跨境业务增值税的退(免)税和征税

一国对出口货物或者跨境销售服务、无形资产实行退(免)税是国际贸易中通常采用并为世界各国普遍接受的,是鼓励各国出口货物公平竞争的一种退还或免征间接税(目前我国主要包括增值税、消费税)的税收措施,即对出口货物或者跨境销售服务、无形资产已承担或应承担的增值税和消费税等间接税实行退还或者免征。

我国对出口货物或者跨境销售服务、无形资产实行退(免)增值税是指在国际贸易业务中,对我国报关出口的货物或者跨境销售服务、无形资产退还或免征其在国内各生产和流转环节按税法规定缴纳的增值税,即对应征收增值税的出口货物或者跨境销售服务、无形资产实行零税率(国务院另有规定的除外)。

对增值税出口货物或者跨境销售服务、无形资产实行零税率,从税法上理解有两层含义:一是对本道环节生产或销售货物或者跨境销售服务、无形资产的增值部分免征增值税;二是对出口货物或者跨境销售服务、无形资产的前道环节所含的进项税额进行退付。

一、出口货物或者跨境销售服务、无形资产退(免)增值税基本政策

为保持增值税制度在国际贸易中的中性,将增值税征税权赋予最终消费国是国际公认的解决征税权归属问题的基本原则。出口退税、进口征税都是贯彻这一目的地(或消费地)原则的基本措施。世界各国为了鼓励本国货物出口,避免国际重复征税,在遵循世界贸易组织(WTO)基本规则的前提下,一般采取优惠的税收政策。有的国家采取对该货物出口前所包

含的税金在出口后予以退还的政策(出口退税),有的国家采取对出口的货物在出口前即予以免税的政策。我国根据国情,采取了出口退税与免税相结合的政策。目前,我国的出口货物或者跨境销售服务、无形资产的增值税税收政策分为以下三种形式:

(一)出口免税并退税

出口免税是指对货物或者跨境销售服务、无形资产在出口销售环节免征增值税,这是把货物或者跨境销售服务、无形资产的出口环节与出口前的销售环节视为一个征税环节。

出口退税是指对货物或者跨境销售服务、无形资产在出口前实际承担的税收负担,按规定的退税率计算后予以退还。

(二)出口免税不退税

出口不退税是指适用政策的出口货物或者跨境销售服务、无形资产因在前一道生产、销售环节或进口环节是免税的,所以,出口时该货物或者跨境销售服务、无形资产的价格中本身就不含税,也无须退税。

(三)出口不免税也不退税

出口不免税是指对国家限制或禁止出口的某些货物或者跨境销售服务、无形资产的出口环节视同内销环节,照常征税。

出口不退税是指对这些货物或者跨境销售服务、无形资产行为出口不退还出口前其所负担的税款。

二、出口货物或者跨境销售服务、无形资产增值税退(免)税政策

(一)增值税退(免)税基本方法

适用增值税退(免)税政策的出口货物或者跨境销售服务、无形资产,按照下列规定实行增值税“免、抵、退”税或“免、退”税办法。

1. “免、抵、退”税办法

适用增值税一般计税方法的生产企业出口自产货物和视同自产货物、对外提供加工修理修配服务,以及列名的 74 家生产企业出口非自产货物,免征增值税,相应的进项税额抵减应纳增值税税额(不包括适用增值税即征即退、先征后退政策的应纳增值税税额),未抵减完的部分予以退还。

境内的单位和个人提供适用增值税零税率应税服务的,可以放弃适用增值税零税率,选择免税或按规定缴纳增值税。放弃适用增值税零税率后,36 个月内不得再申请适用增值税零税率。

2. “免、退”税办法

不具有生产能力的出口企业(以下简称外贸企业)或其他单位出口货物、加工修理修配服务,免征增值税,相应的进项税额予以退还。

适用增值税一般计税方法的外贸企业外购服务或者无形资产出口实行“免、退”税办法。

外贸企业外购研发服务和设计服务免征增值税,其对应的外购应税服务的进项税额予以退还。

(二)增值税出口退税率

除财政部和国家税务总局根据国务院决定而明确的增值税出口退税率(以下简称退税

率)外,出口货物、服务和无形资产的退税率为其适用税率。目前,我国退税率为五档,即13%、10%、9%、6%和零税率。

(三)增值税“免、抵、退”税和“免、退”税的计算

1. 生产企业出口货物、服务和无形资产的增值税“免、抵、退”税

(1)当期应纳税额的计算

当期应纳税额=当期销项税额-(当期进项税额-当期不得免征和抵扣税额)

当期不得免征和抵扣税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币折合率×(出口货物适用税率-出口货物退税率)-当期不得免征和抵扣税额抵减额

当期不得免征和抵扣税额抵减额=当期免税购进原材料价格×(出口货物适用税率-出口货物退税率)

(2)当期“免、抵、退”税额的计算

当期“免、抵、退”税额=当期出口货物离岸价×外汇人民币折合率×出口货物退税率-当期“免、抵、退”税额抵减额

当期“免、抵、退”税额抵减额=当期免税购进原材料价格×出口货物退税率

(3)当期应退税额和免抵税额的计算

当期期末留抵税额≤当期“免、抵、退”税额,则

当期应退税额=当期期末留抵税额

当期免抵税额=当期“免、抵、退”税额-当期应退税额

当期期末留抵税额>当期“免、抵、退”税额,则

当期应退税额=当期“免、抵、退”税额

当期免抵税额=0

当期期末留抵税额为当期增值税纳税申报表中的“期末留抵税额”。

2. 外贸企业出口货物或者跨境销售服务、无形资产增值税“免、退”税

(1)外贸企业出口委托加工、修理修配货物以外的货物

增值税应退税额=增值税退(免)税计税依据×出口货物退税率

(2)外贸企业出口委托加工、修理修配货物

出口委托加工、修理修配货物的增值税应退税额=委托加工、修理修配的增值税退(免)税计税依据×出口货物退税率

三、出口货物或者跨境销售服务、无形资产增值税免税政策

适用增值税免税政策的出口货物具体是指:

1. 增值税小规模纳税人出口的货物。
2. 避孕药品和用具,古旧图书。
3. 软件产品,其具体范围是指海关税则号前四位为“9803”的货物。
4. 含黄金、铂金成分的货物,钻石及其饰品。
5. 国家计划内出口的卷烟。
6. 非出口企业委托出口的货物。
7. 非列名生产企业出口的非视同自产货物。
8. 农业生产者自产的农产品。
9. 油画、花生果仁、黑大豆等财政部和国家税务总局规定的出口免税的货物。

10. 外贸企业取得普通发票、废旧物资收购凭证、农产品收购发票、政府非税收入票据的货物。

11. 来料加工复出口的货物。

12. 特殊区域内的企业出口的特殊区域内的货物。

13. 以人民币现金作为结算方式的边境地区出口企业从所在省(自治区)的边境口岸出口到接壤国家的一般贸易和边境小额贸易出口货物。

14. 以旅游购物贸易方式报关出口的货物。

四、出口货物或者跨境销售服务、无形资产增值税征税政策

适用增值税征税政策的出口货物或者跨境销售服务、无形资产是指：

1. 出口企业出口或视同出口财政部和国家税务总局根据国务院决定明确取消出口退(免)税的货物(不包括来料加工复出口货物、中标机电产品、列名原材料、输入特殊区域的水电气、海洋工程结构物)。

2. 出口企业或其他单位销售给特殊区域内的生活消费用品和交通运输工具。

3. 出口企业或其他单位因骗取出口退税被税务机关停止办理增值税退(免)税期间出口的货物。

4. 出口企业或其他单位提供虚假备案单证的货物。

5. 出口企业或其他单位增值税退(免)税凭证有伪造或内容不实的货物。

6. 出口企业或其他单位未在国家税务总局规定期限内申报免税核销以及经主管税务机关审核不予免税核销的出口卷烟。

7. 出口企业或其他单位具有以下情形之一的出口货物或者跨境销售服务、无形资产：

(1)将空白的出口货物报关单、出口收汇核销单等退(免)税凭证交由除签有委托合同的货代公司、报关行,或由境外进口方指定的货代公司(提供合同约定或者其他相关证明)以外的其他单位或个人使用的。

(2)以自营名义出口,其出口业务实质上是由本企业及其投资的企业以外的单位或个人借该出口企业名义操作完成的。

(3)以自营名义出口,其出口的同一批货物既签订购货合同,又签订代理出口合同(或协议)的。

(4)出口货物在海关验放后,自己或委托货代承运人对该笔货物的海运提单或其他运输单据等上的品名、规格等进行修改,造成出口货物报关单与海运提单或其他运输单据有关内容不符的。

(5)以自营名义出口,但不承担出口货物的质量、收款或退税风险之一的,即出口货物发生质量问题不承担购买方的索赔责任(合同中有约定质量责任承担者的除外);不承担未按期收款导致不能核销的责任(合同中有约定收款责任承担者的除外);不承担因申报出口退(免)税的资料、单证等出现问题造成不退税责任的。

(6)未实质参与出口经营活动、接受并从事由中间人介绍的其他出口业务,但仍以自营名义出口的。

8. 不适应跨境应税行为适用增值税零税率和免税政策规定的出口服务和无形资产。

第八节 税收优惠和征管

一、税收优惠

(一) 法定免税项目

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。

农业生产者,包括从事农业生产的单位和个人。农产品是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业生产的各类植物、动物的初级产品。对上述单位和个人销售的外购农产品,以及单位和个人外购农产品生产、加工后销售的仍然属于规定范围内的农产品,不属于免税的范围,应当按照规定的税率征收增值税。



纳税人采取“公司+农户”经营模式从事畜禽饲养,纳税人回收再销售畜禽,属于农业生产者销售自产农产品,应根据《中华人民共和国增值税暂行条例》的有关规定免征增值税。

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。

(二) 增值税专项优惠(部分)

根据国民经济和社会发展的需要,国务院对支持小微企业发展、扶持重点产业、鼓励创新创业就业、公益事业捐赠等情形可以制定增值税专项优惠政策,报全国人大常委会备案。国务院应当对增值税优惠政策适时开展评估、调整。

1. 免征蔬菜、部分鲜活肉蛋产品流通环节增值税。
2. 除豆粕以外的其他粕类饲料产品,均免征增值税。
3. 制种行业免征增值税。
4. 纳税人生产销售和批发、零售符合标准的有机肥产品,免征增值税。
5. 行政单位之外的其他单位收取的符合规定条件的政府性基金和行政事业性收费,免征增值税。
6. 个人转让著作权,免征增值税。
7. 个人销售自建自用住房,免征增值税。

8. 以下利息收入免征增值税:(1)国家助学贷款;(2)国债、地方政府债;(3)人民银行对金融机构的贷款;(4)住房公积金管理中心用住房公积金在指定的委托银行发放的个人住房贷款;等等。

9. 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。

10. 政府举办的从事学历教育的高等、中等和初等学校(不含下属单位)举办进修班、培训班取得的全部归该学校所有的收入免征增值税。

11. 政府举办的职业学校设立的主要为在校学生提供实习场所,并由学校出资自办、由学校负责经营管理、经营收入归学校所有的企业,从事“现代服务”(不含融资租赁服务、广告服务和现代服务)、“生活服务”(不含文化体育服务、其他生活服务和桑拿、氧吧)业务活动取得的收入,免征增值税。

12. 福利彩票、体育彩票的发行收入免征增值税。

13. 军队空余房产租赁收入免征增值税。

14. 企业、行政事业单位按房改成本价、标准价出售住房取得的收入免征增值税。

15. 将土地使用权转让给农业生产者用于农业生产免征增值税。

16. 涉及家庭财产分割的个人无偿转让不动产、土地使用权免征增值税。

17. 随军家属就业免征增值税。

18. 军队转业干部就业免征增值税。

19. 各党派、共青团、工会、妇联、中科协、青联、台联、侨联收取党费、团费、会费,以及政府间国际组织收取会费,属于非经营活动,不征收增值税。

20. 中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供的邮政普遍服务和邮政特殊服务,免征增值税。

21. 中国邮政集团公司及其所属邮政企业为金融机构代办金融保险业务取得的代理收入,免征增值税。

22. 境外教育机构与境内从事学历教育的学校开展中外合作办学,提供学历教育服务取得的收入,免征增值税。

23. 2019年2月1日至2027年12月31日,对企业集团内单位(含企业集团)之间的资金无偿借贷行为,免征增值税。

24. 2027年12月31日以前,对国家级、省级科技企业孵化器、大学科技园和国家备案众创空间自用以及无偿或通过出租等方式提供给在孵对象使用的房产、土地,免征房产税和城镇土地使用税;对其向在孵对象提供孵化服务取得的收入,免征增值税。

(三)增值税即征即退政策的规定

1. 增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品,按13%的税率征收增值税后,对其增值税实际税负超过3%的部分实行即征即退政策。其中,增值税一般纳税人将进口软件产品进行本地化改造后对外销售,其销售的软件产品可享受上述规定的增值税即征即退政策。

2. 一般纳税人提供管道运输服务(比如运输天然气),对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。

3. 经人民银行、国家金融监督管理总局或者商务部批准从事融资租赁业务的纳税人中

的一般纳税人,提供有形动产融资租赁服务和有形动产融资性售后回租服务,对其增值税实际税负超过3%的部分实行增值税即征即退政策。

4. 纳税人安置残疾人应享受增值税即征即退优惠政策。

5. 纳税人销售自产综合利用产品和资源综合利用劳务,可享受增值税即征即退政策。退税比例包括30%、50%、70%和100%四个档次。

纳税人享受增值税即征即退政策,有纳税信用等级条件要求的,以纳税人申请退税税款所属期的纳税信用等级确定。申请退税税款所属期内纳税信用等级发生变化的,以变化后的纳税信用等级确定。

(四)其他征免税项目

1. 增值税起征点的规定

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,依法全额计算缴纳增值税。

增值税起征点的标准由国务院规定,报全国人大常委会备案。

增值税起征点幅度如下:

(1)按期纳税的,为月销售额5 000~20 000元(含本数)。

(2)按次纳税的,为每次(日)销售额300~500元(含本数)。

另外,对增值税月销售额10万元以下(含本数)的增值税小规模纳税人,免征增值税。

2. 个人销售自购住房征免增值税的处理

个人将购买不足2年的住房对外销售的,按照5%的征收率全额缴纳增值税;个人将购买2年以上(含2年)的住房对外销售的,免征增值税。上述政策适用于北京市、上海市、广州市和深圳市之外的地区。

个人将购买2年以上(含2年)的非普通住房对外销售的,以销售收入减去购买住房价款后的差额按照5%的征收率缴纳增值税;个人将购买2年以上(含2年)的普通住房对外销售的,免征增值税。上述政策仅适用于北京市、上海市、广州市和深圳市。

3. 小规模纳税人免征增值税的处理

2027年12月31日前,对月销售额10万元以下(含本数)的增值税小规模纳税人,免征增值税。适用免征增值税政策的,纳税人可就该笔销售收入选择放弃免税并开具增值税专用发票。

2027年12月31日前,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%的征收率征收增值税;适用3%预征率的预缴增值税项目,减按1%的预征率预缴增值税。减按1%征收率征收增值税的,应按照1%的征收率开具增值税发票,纳税人也可就该笔销售收入选择放弃减税并开具增值税专用发票。

小规模纳税人发生增值税应税交易,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、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,以扣除差额后的销售额确定是否可以享受该项免征增值税政策。

(五)减免税适用的相关规定

1. 纳税人兼营免税、减税项目的,应当分别核算免税、减税项目的销售额;未分别核算

的,不得免税、减税。

2. 纳税人可以放弃增值税优惠;放弃优惠的,在 36 个月内不得享受该项税收优惠,小规模纳税人除外。

3. 纳税人发生应税交易适用免税规定的,可以放弃免税,依照《中华人民共和国增值税暂行条例》的规定缴纳增值税;放弃免税后,36 个月内不得再申请免税。

纳税人发生应税交易的同时适用免税和零税率规定的,可以选择免税或者零税率。

(1)生产和销售免征增值税的应税交易的纳税人要求放弃免税权的,应当以书面形式提交放弃免税权声明,报主管税务机关备案。

(2)放弃免税权的纳税人符合增值税一般纳税人认定条件尚未认定为增值税一般纳税人的,应当按现行规定认定为增值税一般纳税人,其发生的应税交易可开具增值税专用发票。

(3)纳税人一经放弃免税权,其生产销售的全部应税交易均应按照适用税率征税,不得选择某一免税项目放弃免税权,也不得根据不同的销售对象选择部分应税交易放弃免税权。

(4)纳税人在免税期内购进用于免税项目的货物、服务、无形资产、不动产所取得的增值税扣税凭证,一律不得抵扣。

二、征收管理

(一)纳税义务发生时间

纳税义务发生时间,是纳税人发生应税交易应当承担纳税义务的起始时间。

1. 应税交易纳税义务发生时间的一般规定

(1)纳税人发生应税交易,其纳税义务发生时间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。

收讫销售款项,是指纳税人发生应税交易过程中或者完成后收到款项。

取得索取销售款项凭据的当天,是指书面合同确定的付款日期;未签订书面合同或者书面合同未确定付款日期的,为应税交易完成的当天或者不动产权属变更的当天。

(2)发生视同应税交易,纳税义务发生时间为完成视同应税交易的当天。

(3)进口货物,为报关进口的当天。

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。

2. 应税交易纳税义务发生时间的具体规定

由于纳税人销售结算方式的不同,《中华人民共和国增值税暂行条例实施细则》和“营改增”通知规定了具体的纳税义务发生时间。

(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。

纳税人生产经营活动中采取直接收款方式销售货物,已将货物移送对方并暂估销售收入入账,但既未取得销售款或取得索取销售款的凭据,也未开具销售发票的,其增值税纳税义务发生时间为取得销售款或取得索取销售款凭据的当天;先开具发票的,为开具发票的当天。

(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 日的当天。

(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。

(二) 纳税期限

增值税的纳税期限分别为 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。不经常发生应税交易的纳税人,可以按次纳税。

以 1 个季度为纳税期限的规定适用于小规模纳税人、银行、财务公司、信托投资公司、信用社,以及财政部和国家税务总局规定的其他纳税人。

纳税人以 1 个月或者 1 个季度为一个纳税期的,自期满之日起 15 日内申报纳税;以 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。

扣缴义务人解缴税款的期限,依照前项规定执行。

纳税人进口货物,应当按照海关规定的期限申报并缴纳税款。

(三) 纳税地点

有固定生产经营场所的纳税人,应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的,应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税;经省级以上财政、税务主管部门批准,可以由总机构汇总向总机构所在地的主管税务机关申报纳税。

无固定生产经营场所的纳税人,应当向其应税交易发生地主管税务机关申报纳税;未申报纳税的,由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

自然人销售或者租赁不动产,转让自然资源使用权,提供建筑服务,应当向不动产所在地、自然资源所在地、建筑服务发生地主管税务机关申报纳税。

进口货物的纳税人,应当按照海关规定的地点申报纳税。

扣缴义务人,应当向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报缴纳扣缴的税款;机构所在地或者居住地在境外的,应当向应税交易发生地主管税务机关申报缴纳扣缴的税款。

第九节 增值税发票的使用及管理

在中华人民共和国境内印制、领用、开具、取得、保管、缴销发票的单位和个人(以下简称印制、使用发票的单位和个人),必须遵守《中华人民共和国发票管理办法》。

发票,是指在购销商品、提供或者接受服务以及从事其他经营活动中,开



具、收取的收付款凭证。发票包括纸质发票和电子发票。电子发票与纸质发票具有同等法律效力。国家积极推广使用电子发票。

一、增值税专用发票

（一）增值税专用发票的联次

发票的基本联次包括存根联、发票联和记账联。存根联由收款方或开票方留存备查，发票联由付款方或受票方作为付款原始凭证，记账联由收款方或开票方作为记账原始凭证。

省以上税务机关可根据发票管理情况以及纳税人经营业务的需要，增减除发票联以外的其他联次，并确定其用途。

（二）增值税专用发票的开具

销售商品、提供服务以及从事其他经营活动的单位和个人，对外发生经营业务收取款项，收款方应当向付款方开具发票；特殊情况下，由付款方向收款方开具发票。

所有单位和从事生产、经营活动的个人在购买商品、接受服务以及从事其他经营活动支付款项时，应当向收款方取得发票。取得发票时，不得要求变更品名和金额。一般纳税人发生应税交易，可汇总开具增值税专用发票。

（三）增值税专用发票的领用

2023年7月修订的《中华人民共和国发票管理办法》，完善了发票印制、领用、开具规定，为更好服务市场主体，减轻纳税人发票使用负担，删除发票领购簿、发票工本费、发票保证人和保证金等相关规定，将“领购”修改为“领用”。

需要领用发票的单位和个人，应当持设立登记证件或者税务登记证件，以及经办人身份证明，向主管税务机关办理发票领用手续。

（四）增值税专用发票的开具范围

一般纳税人发生应税交易，应向购买方开具增值税专用发票。

商业企业一般纳税人零售的烟、酒、食品、服装、不包括劳保专用部分的鞋帽、化妆品等消费品不得开具增值税专用发票。

销售免税货物不得开具增值税专用发票，法律、法规及国家税务总局另有规定的除外。

增值税小规模纳税人（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。选择自行开具增值税专用发票的小规模纳税人，税务机关不再为其代开增值税专用发票。

（五）开具增值税专用发票后发生退货或开票有误的处理

增值税一般纳税人开具增值税专用发票后，发生销货退回、开票有误、应税服务中止等情形但不符合发票作废条件，或者因销货部分退回及发生销售折让，需要开具红字增值税专用发票的，按规定方法处理。

（六）增值税专用发票不得抵扣进项税额的规定

1. 不得作为增值税进项税额抵扣凭证的情形

经认证，有下列情形之一的，不得作为增值税进项税额的抵扣凭证，税务机关退还原件，购买方可要求销售方重新开具增值税专用发票：

(1)无法认证,是指增值税专用发票所列密文或者明文不能辨认,无法产生认证结果。

(2)纳税人识别号认证不符,是指增值税专用发票所列购买方纳税人识别号有误。

(3)增值税专用发票代码、号码认证不符,是指增值税专用发票所列密文解译后与明文的代码或者号码不一致。

2. 对丢失已开具增值税专用发票的发票联和抵扣联的处理

纳税人同时丢失已开具的增值税专用发票或机动车销售统一发票的发票联和抵扣联,可凭加盖销售方发票专用章的相应发票记账联复印件,作为增值税进项税额的抵扣凭证、退税凭证或记账凭证。

纳税人丢失已开具的增值税专用发票或机动车销售统一发票的抵扣联,可凭相应发票的发票联复印件,作为增值税进项税额的抵扣凭证或退税凭证;纳税人丢失已开具的增值税专用发票或机动车销售统一发票的发票联,可凭相应发票的抵扣联复印件,作为记账凭证。

二、增值税普通发票

增值税普通发票,是将除商业零售以外的增值税一般纳税人纳入增值税防伪税控系统开具和管理,也就是说,增值税一般纳税人可以使用同一套增值税防伪税控系统开具增值税专用发票和增值税普通发票等,俗称“一机多票”。

增值税普通发票的格式、字体、栏次、内容与增值税专用发票完全一致,按发票联次分为两联票和五联票两种。基本联次为两联:第一联为记账联,销货方用作记账凭证;第二联为发票联,购货方用作记账凭证。此外,为满足部分纳税人的需要,在基本联次后添加了三联附加联次,即五联票,供企业选择使用。

三、增值税电子普通发票

增值税电子普通发票的开票方和受票方需要纸质发票的,可以自行打印增值税电子普通发票的版式文件,其法律效力、基本用途、基本使用规定等与税务机关监制的增值税普通发票相同。

增值税电子普通发票的发票代码为12位,编码规则如下:第一位为0,第二至五位代表省、自治区、直辖市和计划单列市,第六位和第七位代表年度,第八至十位代表批次,第十一位和第十二位代表票种(11代表增值税电子普通发票)。发票号码为8位,按年度分批次编制。

四、机动车销售统一发票

凡从事机动车零售业务的单位和个人,从2006年8月1日起,在销售机动车(不包括销售旧机动车)收取款项时,必须开具税务机关统一印制的新版“机动车销售统一发票”,并在发票联加盖财务专用章或发票专用章,抵扣联和报税联不得加盖印章。

“机动车销售统一发票”为电子六联式发票。第一联为发票联,是购货单位付款凭证;第二联为抵扣联,是购货单位扣税凭证;第三联为报税联,由车辆购置税征收单位留存;第四联为注册登记联,由车辆登记单位留存;第五联为记账联,是销货单位记账凭证;第六联为存根联,由销货单位留存。第一联印色为棕色,第二联印色为绿色,第三联印色为紫色,第四联印

色为蓝色,第五联印色为红色,第六联印色为黑色。发票代码、发票号码印色为黑色,当购货单位不是增值税一般纳税人时,第二联抵扣联由销货单位留存。



本章案例及延伸阅读

为加深对本章内容的理解,本章案例侧重于对增值税改革历程、留抵退税的延伸,结合税收政策的制定及效果进行探讨。

案例 中国增值税改革历程^①

【适用本章知识点与范围】

增值税的改革历程、“营改增”。

【案例内容】

我国现代增值税制度是在改革开放之初,在学习借鉴国外增值税制度的基础上,紧密结合本国实际,经过不懈探索、拓展、深化、完善而逐步建立起来的。从近半个世纪的改革进程看,我国增值税改革基本可分为引进试点、初步建立、转型改革、“营改增”和深化完善五个重要阶段。

一、引进试点(1979—1993 年)

我国在改革开放初期引进和试点增值税,既是历史发展的必然,也带有某种偶然性。1978 年党的十一届三中全会确立以经济建设为中心,实现工作重点转移,并为此大力发展现代工业。传统的“道道课税”的流转税制极大地阻碍了社会化分工和大生产协作,迫切需要实行改革。自 20 世纪 50 年代法国首推增值税以来,增值税因税基广阔、税不重征、税负均衡、税收中性而迅速风行世界。增值税的特质和优势契合我国加快工业发展的现实需要,因而成为改革传统流转税制的必然选择。为此,1979 年我国开始在工业领域选择部分行业开展增值税改革试点,先后在襄樊、上海、柳州、长沙、株洲、青岛、沈阳和西安等城市,对机器机械、农业机具和部分日用机械先行试点,1983 年扩大到全国,并把缝纫机、自行车和电风扇等 5 个税目纳入试点范围。1984 年国务院发布增值税条例(草案),试行范围进一步扩大到机动船舶、轴承、钢坯、钢材、印染绸缎及其他印染机纺丝织品、西药等行业。1986—1989 年连续 4 年改革将多个行业纳入试点范围或者改征增值税。截至 1993 年,除糖、烟、酒、石化、电力等少数几类产品外,其他工业产品都已纳入试点范围,并形成了新的流转税制格局,即内资企业征收增值税、产品税、营业税,外资企业征收工商统一税。

我国在引进试点阶段试行的增值税,一定程度上克服了传统流转税制存在的重复征税弊端,适应了加快工业化发展、促进社会分工与协作需要,增强了坚定推行增值税改革的信心与决心;但也存在很大缺陷,仍带有浓厚的传统流转税制色彩,表现为内外税制不统一、覆盖范围窄、税率档次多、抵扣不彻底、计征方式烦琐、重复征税显著等,未能充分展现增值税制的优越性,严重制约了其作用的发挥。

^① 节选自:朱江涛.中国增值税改革:历程、特色与展望[J].税务研究,2024(02):52—59.

二、初步建立(1994—2003 年)

1992 年召开的党的十二大明确提出建立社会主义市场经济体制,就税收而言,要求统一税制、公平税负,为企业开展平等竞争和市场机制有效配置资源创造良好税制条件。为此,1994 年我国实行了新中国成立以来最大规模的税制改革。在流转税制改革方面,形成了增值税、消费税和营业税“三税相并立、两税交叉征收”的税制格局。在整个税制改革中,增值税无疑是其中最重要的改革和最大的亮点。在工业生产领域和商业批发零售环节普遍建立了生产型增值税制,简并了试点期间的几档税率,采用两档税率结构,实行凭增值税专用发票注明税额抵扣税款的征管新机制,并采取价外税模式。新的增值税制度统一适用于内外资企业。为平稳过渡,对外资企业给予 5 年超税负返还政策。小规模纳税人实行简易征收办法。出口货物所含增值税予以退税。为加强增值税征收管理,开始实施全国统一的金税工程。增值税作为共享税,其收入的 75% 归属于中央政府,25% 归属于地方政府,同时组建国税和地税两套税务机构,国税部门负责征收管理增值税。

1994 年推行的增值税改革使得增值税一跃成为我国第一大主体税种,当年收入规模占税收总收入的 55.6%,比 1993 年提高了 30.6 个百分点。较好地解决了工业领域和商业批发零售环节存在的重复征税问题,统一了内外资企业流转税制,公平了企业税负,促进了平等竞争,推动了分税制财政体制的实现,调动了中央和地方的积极性。同时,增值税出口退税政策扩大了产品出口,加快了外向型经济的发展。虽然该阶段的增值税改革取得了明显成效,但增值税制度仍很不成熟,比如,征收范围限定在工业生产、商业批发零售和进口商品环节,第三产业除商业批发零售外,其他行业和不动产销售仍征收营业税等。总之,1994 年建立的生产型叠加有限型的增值税制度,与规范化、国际化的现代增值税制度相差甚远,是一种非典型的增值税制度。

三、转型改革(2004—2011 年)

2001 年我国正式加入世界贸易组织,商品出口规模迅速扩大,但生产型增值税存在的重复征税问题不利于出口产品以不含税价格参与国际市场竞争。同时,我国经济发展面临产业升级、结构转型和技术进步的严峻挑战,区域发展不平衡的矛盾也日益突出,增值税由生产型转为消费型的改革亟待提上重要议事日程。为支持和配合国家实施东北老工业基地全面振兴战略,2004 年 7 月 1 日,在东北三省的装备制造、石油化工等八大行业率先开展增值税转型改革试点,允许八大行业新购进固定资产所含增值税税额进行抵扣。为在更大范围总结增值税转型改革经验,支持和配合国家中部崛起发展战略,2007 年和 2008 年连续两年扩大增值税转型改革试点省份和行业范围。2008 年,为有效对冲国际金融危机对我国经济造成的负面影响,我国加快了在全国全面实施增值税转型改革的步伐。从 2009 年 1 月 1 日起,我国增值税由生产型转为有限消费型,至此,我国 1994 年建立起来的生产型增值税制度朝着现代增值税制度迈进了一大步,开始全面进入消费型增值税发展阶段。

增值税转型改革有效解决了生产型增值税制度存在的重复征税问题,减轻了纳税人税收负担,刺激了企业增加投资,扩大了国内需求,加快了企业设备更新、技术改造和科技进步,为应对国际金融危机负面冲击、保持我国经济稳定运行发挥了积极作用。但对存量固定资产所含增值税不予抵扣,还存在重复征税现象,表明转型改革仍不彻底。

四、“营改增”(2012—2016 年)

2009 年我国全面完成生产型增值税转型改革后,增值税覆盖面窄的问题日益成为影响增值税优越性发挥的主要障碍。第二产业和第三产业分别征收增值税和营业税,造成产业税制不统一、税负不公平,不利于产业间的高度融合和协调发展,阻碍了产业的转型升级,加快扩大增值税征收范围日显紧迫。为此,2011 年 10 月,国务院决定实行“营改增”试点,实际上就是试点扩大增值税征收范围。2012 年 1 月 1 日,上海率先在交通运输业和部分现代服务业进行“营改增”试点。“营改增”收入仍全部归地方。自 2012 年 8 月 1 日起,试点逐步扩大至 10 个省市。2013 年 8 月 1 日开始在全国范围对交通运输业(不含铁路运输)和部分现代服务业进行试点。2014 年 1 月 1 日对铁路运输和邮政服务业实行“营改增”,同年 6 月 1 日又将电信业纳入“营改增”试点范围。2016 年 5 月 1 日“营改增”进一步扩大到建筑业、房地产业、金融业和生活服务业,同时将所有企业新增不动产所含增值税纳入抵扣范围。增值税收入全部由中央和地方按五五分成。至此,“营改增”实现了全覆盖,新中国成立以来实施了六十多年的营业税彻底退出历史舞台。

2016 年“营改增”试点的全面推开,标志着规范化、国际化的现代增值税制度在我国基本建立。“营改增”最终完成了我国增值税制度的现代转型,较彻底地消除了生产、流通和服务领域存在的重复征税弊端,全面打通了第二产业和第三产业之间增值税抵扣的通道,严密了税收征管机制,进一步减轻了纳税人税收负担,有利于第二产业转型升级和第三产业特别是现代服务业的快速发展,促进了外贸出口尤其是对外服务贸易的迅速增长。因此,可以说,“营改增”是我国增值税改革的关键之战、成败之举、点睛之笔。但“营改增”后仍存在税率档次太多、优惠政策过滥、留抵税额处理不符合国际惯例等问题。

五、深化完善(2017 年以来)

迈入 21 世纪的第二个十年,我国经济发展进入新常态,实现高质量发展成为突破发展困境的必然选择和首要任务。为促进经济高质量发展,配合实施更加积极的财政政策,2017 年以来,我国采取了一系列深化增值税改革的措施,增值税改革进入深化完善阶段。2017 年 7 月简并增值税税率,将 13% 的税率归到 11% 档次。2018 年 5 月将 17% 和 11% 两档税率分别下调至 16% 和 10%,同时将小规模纳税人认定标准调高到年应税销售额 500 万元及以下。此外,2018 年我国对装备制造等先进制造业、研发等现代服务业和电网企业实行留抵退税政策。2019 年 4 月将增值税 16% 和 10% 两档税率继续下调到 13% 和 9%,同时对不动产增值税进项税额实行一次性全额抵扣,将国内旅客运输服务纳入抵扣范围,对符合条件的纳税人实行增值税期末留抵税额退税制度。我国增值税制度更加公正、简明、高效,增值税的中性特征更为明显,其积极作用进一步发挥。

经过四十多年的改革发展,我国现行增值税制度基本成熟,增值税立法条件业已具备。2019 年 11 月,《中华人民共和国增值税法(征求意见稿)》向社会公开征求意见。2022 年 12 月 27 日全国人大常委会首次审议了《中华人民共和国增值税法(草案)》。2023 年 8 月 28 日全国人大常委会二次审议《中华人民共和国增值税法(草案)》,表明增值税立法步伐明显加快。增值税完成立法将标志着我国增值税改革成果在国家法律层面上得以确定,税收法定原则在增值税改革进程中得到落实,我国税收法律体系将更加完备。

发展无止境,改革无穷期。我国增值税改革虽日臻完善,但仍面临不少新情况、新问题、新挑战,改革还需持续深化。比如,现行增值税优惠政策过多,两类纳税人分别适用一般计税和简易征收两种计征方式带来二元增值税制,数字经济快速发展对增值税征管方式和税源跨区域流动聚集构成挑战,增值税征管能力和治理效率仍有待大力提升,增值税立法尚未最终完成等。我国增值税改革的深化与完善仍在路上。

【案例思考题】

我国增值税改革的步伐从未停止,请总结我国是如何调整改革的步伐、持续深化改革,又是怎样在借鉴国际经验的同时保证立足本国实情。

延伸阅读 增值税留抵退税与企业高质量发展^①

党的二十大报告将经济高质量发展作为我国全面建设社会主义现代化国家的首要任务。企业作为微观经济活动的重要主体,其高质量发展是实现我国经济高质量发展的重要基础和保障。为推动企业高质量发展,近年来我国出台了一系列减税降费政策,以降低企业成本、减轻企业负担。其中,增值税留抵退税政策不仅实现了增值税制度的进一步完善,而且纠正了留抵税额占用企业资金导致的企业生产经营活动扭曲。近年来,我国增值税留抵退税规模快速增长,2018年退税规模为1 148亿元,2022年退税规模达到2.46万亿元。那么,随着增值税留抵退税规模的快速扩大,增值税留抵退税政策能否推动企业高质量发展?

作者将2018年开始在部分行业实施的增值税留抵退税政策看作一次准自然实验,使用我国2013—2021年沪深两市A股上市公司数据,构建双重差分模型进行分析,结果如下:(1)增值税留抵退税政策可以显著促进企业高质量发展,这一结论在经过一系列稳健性检验后依然成立;(2)增值税留抵退税政策可以从增加企业固定资产投资、企业研发投入水平以及缓解企业面临的融资约束水平三个方面促进企业高质量发展;(3)增值税留抵退税政策的政策效力在不同企业间存在差异,具体而言,增值税留抵退税政策对低现金流企业、低资金周转率企业和长营业周期企业的效用更大。

结合上述研究结果,本文得出以下政策启示:

第一,进一步深化增值税留抵退税改革,激发市场活力,实现高质量发展。在后续的改革中,建议综合权衡财政压力 and 政策效力,逐步降低政策门槛,使更多企业享受到增值税留抵退税政策红利,激发各类市场主体活力,助力企业高质量发展。

第二,优化增值税留抵退税的机制设计,提高政策实施的灵活性和普适性。在后续的改革中,要关注增值税留抵退税政策实施的灵活性和普适性。对于满足增值税留抵退税条件的企业要实现应退尽退,对于不同行业的差异可以考虑鼓励企业自行选择不同的留抵退税方式,如对于资金周转周期较短、进项回收较快的企业鼓励采取结转抵扣,为每次留抵退税设置最低额度限制等,以提高增值税留抵退税政策的灵活性和普适性。

第三,建立保障增值税留抵退税政策实施的制度基础。增值税留抵退税规模逐年增大,其政策效力的重要程度也逐渐凸显,为保证政策的有效运行,还需要进一步完善外部政策,保

^① 节选自:张益豪,宋恒,黄雅茹. 增值税留抵退税与企业高质量发展——基于我国上市公司的经验证据[J]. 税务研究,2024(04):108—116.

障增值税留抵退税政策的顺利有效实施。



本章复习思考题

1. 增值税的征税范围是什么？
2. 增值税纳税人为什么要区分一般纳税人和小规模纳税人？具体怎么区分？
3. 请简述进项税额抵扣的方式。
4. 不能抵扣进项税额的情形有哪些？
5. 增值税专用发票与普通发票有什么区别？

上海财经大学出版社