

## 第二单元 增值税法律制度

是否进口环节？何种纳税人？

↓  
纳税义务发生了吗？

一般情况：

全部价款+价外费用，不含税

↓  
销售额如何确定？

核定销售额

### 考点 8：核定销售额（★★★）

#### 1. 需要核定销售额的情形

（1）视同销售行为，无销售额的。

（2）纳税人销售货物，提供应税劳务或者销售服务、无形资产、不动产的，价格明显偏低或者偏高且不具有合理商业目的的。

【相关链接 1】下列情形视同销售货物：①将货物交付其他单位或者个人代销；②销售代销货物；③设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；④将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；⑤将自产、委托加工或购进的货物作为投资，提供给其他单位或个体工商户；⑥将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或者投资者；⑦将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送给其他单位或个人。

【相关链接 2】下列情形视同销售服务、无形资产或者不动产：①单位或者个体工商户向其他单位或者个人无偿提供服务，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。②单位或者个人向其他单位或者个人无偿转让无形资产或者不动产，但用于公益事业或者以社会公众为对象的除外。③财政部和国家税务总局规定的其他情形。

#### 2. 核定销售额的方法

主管税务机关有权按照下列顺序核定销售额：

（1）按纳税人最近时期销售同类货物、劳务、服务、无形资产或者不动产的 **平均销售价格** 确定；

（2）按其他纳税人最近时期销售同类货物、劳务、服务、无形资产或者不动产的平均销售价格确定（在题目中一般体现为 **市场价**）；

（3）按 **组成计税价格** 确定。

#### 3. 组成计税价格

（1）不涉及应税消费品

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率)

（2）属于从价计征消费税的应税消费品

组成计税价格

= 成本 × (1 + 成本利润率) + 消费税税额

= 成本 × (1 + 成本利润率) ÷ (1 - 消费税税率)

【例题 1·不定项选择题（节选）】（2016年）甲食品厂为增值税一般纳税人……赠送给儿童福利院自产瓶装乳制品，该批乳制品生产成本 2340元，同类乳制品含税价款 3510元。已知，本题涉及的所有货物适用的增值税税率均为 17%，成本利润率为 10%……

【解析】

（1）将自产的货物用于赠送，应当视同销售货物；

（2）该项业务无销售额，应核定销售额；

（3）该批乳制品有同类乳制品价格，应按同类乳制品价格核定销售额，而非直接组成计税价格进行计算；

（4）销项税额 =  $3510 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 510$ （元）。

【例题 2·不定项选择题（节选）】（2016年）甲制药厂为增值税一般纳税人……将 10箱自产的新型降压药赠送给某医院临床使用，成本 4.68万元 /箱，无同类药品销售价格……已知：降压药、降糖药增值税税率为 17%，成本利润率为 10%……

【解析】

（1）将自产的货物（新型降压药）用于赠送，应当视同销售货物；

（2）该项业务无销售额，应核定销售额；

（3）该新型降压药并无同类药品销售价格，应按组成计税价格核定销售额；

（4）药品不属于应税消费品；

（5）销项税额 = 组成计税价格 × 税率 =  $10 \times 4.68 \times (1 + 10\%) \times 17\% = 8.75$ （万元）。

是否进口环节？何种纳税人？

↓  
纳税义务发生了吗？

↓  
销售额如何确定？

一般情况：

全部价款+价外费用，不含税

核定销售额

特殊销售方式

### 考点 9：特殊销售方式下货物销售额的确定（★★★）

（一）重要业务

#### 1. 商业折扣（折扣方式销售）

纳税人采取折扣方式销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产：

（1）如果销售额和折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明的，可按冲减折扣额后的销售额征收增值税；

（2）将折扣额另开发票（或者将折扣额在同一张发票的备注栏分别注明）的，不论财务上如何处理，在征收增值税时，折扣额均不得冲减销售额。

【案例】甲商场为增值税一般纳税人，其销售的钢笔标明零售价为 20 元 / 支，乙学校作为教师节礼物购进 100 支。由于大批量购进，甲商场同意给乙学校打 8 折。已知增值税税率为 17%。

【解析】

（1）因购买量大而给予的折扣，属于商业折扣；

（2）如果甲商场将销售额与折扣额在同一张发票上的“金额”栏分别注明，增值税销项税额  $= 20 \times 100 \times 80\% \div (1 + 17\%) \times 17\% = 232.48$ （元）；

（3）如果甲商场将折扣额另开发票的，增值税销项税额  $= 20 \times 100 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 290.60$ （元）。

#### 2. 以旧换新

（1）一般货物：按新货物的同期销售价格确定销售额，不扣减旧货物的收购价格。

（2）金银首饰：按销售方 **实际收取** 的不含增值税的全部价款征收增值税。

【案例】甲商场为增值税一般纳税人，采取“以旧换新”方式销售货物，本月销售新货物 100 件，每件零售价 3000 元，旧货物每件作价 1000 元。已知，上述货物适用的增值税税率为 17%。

【解析】

（1）如果该货物为电冰箱，增值税销项税额  $= 3000 \times 100 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 43589.74$ （元）；

（2）如果该货物为铂金项链，增值税销项税额  $= (3000 - 1000) \times 100 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 29059.83$ （元）。

#### 3. 包装物 **押金**（而非包装物租金）

（1）非酒类产品、啤酒、黄酒

纳税人为销售货物而出租、出借包装物收取的押金，单独记账核算，且时间在 1 年以内，又未过期（合同约定的期限）的，不并入销售额。

【案例 1】甲企业为增值税一般纳税人，3 月份销售黄酒，取得不含增值税售价 100 万元，同时收取包装物押金 17 万元并单独记账核算。已知，甲企业规定包装物应当于提货之日起 3 个月内返还，逾期未归还者没收押金；黄酒适用的增值税税率为 17%。

【解析】

① 产品为黄酒；

② 已单独记账核算；

③ 时间为收取时；

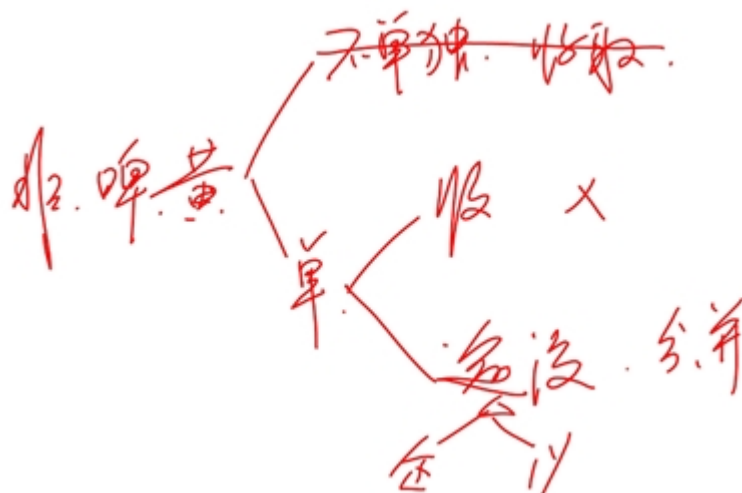
④ 增值税销项税额  $= 100 \times 17\% = 17$ （万元）。

【案例 2】甲企业为增值税一般纳税人，6 月份销售黄酒，取得不含增值税售价 100 万元，收取包装物押金 17 万元，没收逾期包装物押金 2.34 万元。已知，甲企业收取包装物押金单独记账，并规定包装物应当于提货之日起 3 个月内返还，逾期未归还者没收押金，黄酒适用增值税税率为 17%。

【解析】

① 产品为黄酒；

- ②已单独记账核算；
- ③“17万元”的时间点为收取时，不作销售处理；
- ④“2.34万元”的时间点为逾期没收时，应价税分离后并入销售额作销售处理；
- ⑤增值税销项税额 =  $[100 + 2.34 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 17.34$  (万元)。



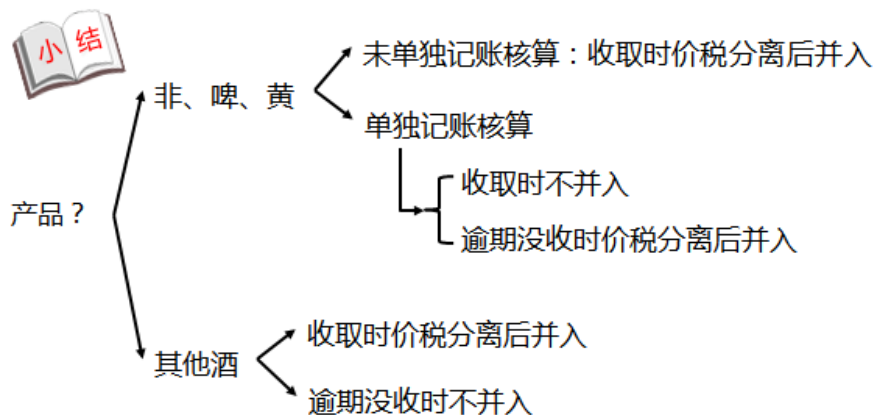
## (2) 啤酒、黄酒以外的其他酒类产品

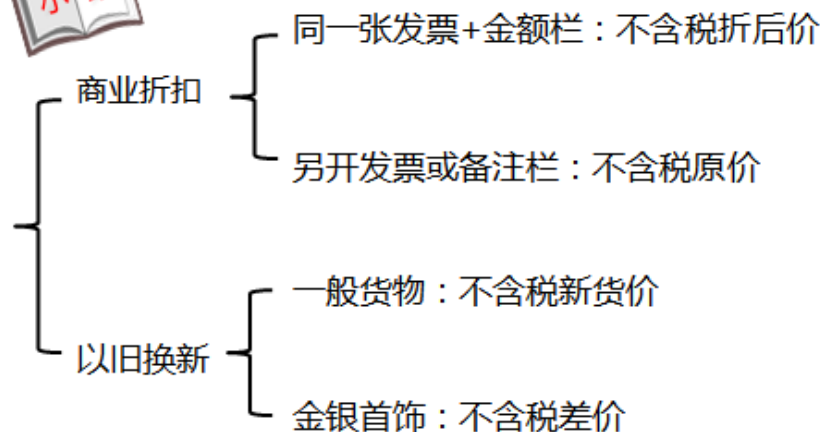
对销售啤酒、黄酒以外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还以及会计上如何核算，均应在收取当期并入销售额中征税。

【案例】甲白酒厂是增值税一般纳税人，于3月份销售白酒，取得不含税销售收入10万元，收取包装物押金1万元，没收逾期未归还包装物押金0.5万元。已知，甲白酒厂规定包装物应当于提货之日起3个月内返还，逾期未归还者没收押金；白酒适用的增值税税率为17%。

### 【解析】

- ①产品为白酒（啤酒、黄酒以外的其他酒类产品）；
- ②“1万元”的时间点为收取时，应价税分离后并入销售额作销售处理；
- ③“0.5万元”的时间点为逾期时，不作销售处理；
- ④增值税销项税额 =  $[10 + 1 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 1.85$  (万元)。





【例题 1·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2015年10月采取折扣方式销售货物一批，该批货物不含税销售额90000元，折扣额9000元，销售额和折扣额在同一张发票的金额栏分别注明。已知增值税税率为17%。甲公司当月该笔业务增值税销项税额的下列计算列式中，正确的是（ ）。（2016年）

- A.  $(90000-9000) \div (1+17\%) \times 17\% = 11769.23$ （元）  
B.  $90000 \times 17\% = 15300$ （元）  
C.  $90000 \div (1+17\%) \times 17\% = 13076.92$ （元）  
D.  $(90000-9000) \times 17\% = 13770$ （元）

【答案】D

【解析】销售额和折扣额在同一张发票的金额栏分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税。甲公司当月该笔业务增值税销项税额 =  $(90000-9000) \times 17\% = 13770$ （元），选项D正确。

【例题 2·单选题】甲手机专卖店为增值税一般纳税人，2015年10月采取以旧换新方式销售某型号手机100部，该型号新手机的同期含税销售单价为3276元，旧手机的收购单价为234元，已知增值税税率为17%，甲手机专卖店当月该业务增值税销项税额的下列计算列式中，正确的是（ ）。（2016年）

- A.  $(3276-234) \times 100 \times 17\% = 51714$ （元）  
B.  $(3276-234) \times 100 \div (1+17\%) \times 17\% = 44200$ （元）  
C.  $3276 \times 100 \times 17\% = 55692$ （元）  
D.  $3276 \times 100 \div (1+17\%) \times 17\% = 47600$ （元）

【答案】D

【解析】纳税人采取以旧换新方式销售货物（金银首饰除外），应当按“新货物”的同期销售价格确定销售额。新货物的同期销售价格含税时，应换算为不含税价计税。

【例题 3·判断题】纳税人采取以旧换新方式销售金银首饰，应按照其实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。（ ）（2016年）

【答案】√

【例题 4·单选题】2014年9月甲公司销售产品取得含增值税价款117000元，另收取包装物租金7020元。已知增值税税率为17%，甲公司当月该笔业务增值税销项税额的下列计算中，正确的是（ ）。（2015年）

- A.  $117000 \div (1+17\%) \times 17\% = 17000$ （元）  
B.  $(117000+7020) \div (1+17\%) \times 17\% = 18020$ （元）  
C.  $117000 \times 17\% = 19890$ （元）  
D.  $(117000+7020) \times 17\% = 21083.4$ （元）

【答案】B

【解析】销售货物的同时收取包装物租金，应作为增值税价外费用处理；因此，甲公司当月该笔业务增值税销项税额 =  $(117000+7020) \div (1+17\%) \times 17\% = 18020$ （元）。

【例题 5·单选题】甲厂为增值税一般纳税人，2013年5月销售食品取得不含增值税价款117万元，另收取包装物押金2.34万元。已知增值税税率为17%，甲厂当月销售食品应缴纳增值税的下列计算中，正确的是（ ）。（2014年）

- A.  $(117+2.34) \div (1+17\%) \times 17\% = 17.34$ （万元）  
B.  $117 \div (1+17\%) \times 17\% = 17$ （万元）  
C.  $117 \times 17\% = 19.89$ （万元）  
D.  $[117+2.34 \div (1+17\%)] \times 17\% = 20.23$ （万元）

【答案】 C

【解析】（1）117万元为“不含”增值税价款，不必作价税分离处理，排除选项 AB。（2）本题销售的标的是“食品”，而非啤酒、黄酒以外的其他酒类产品，其单独记账核算的包装物押金在收取时不作销售处理，不必并入销售额中征税，排除选项 D；如果本题销售的是白酒，则对应的包装物押金应在收取时价税分离后并入销售额征税，此时，应选 D选项。

## （二）熟悉、了解类业务

### 1. 还本销售

采取还本销售方式销售货物的，销售额就是货物的销售价格，不得减除还本支出。

### 2. 以物易物

双方均应作购销处理，以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额，以各自收到的货物按规定核算购货额并计算进项税额。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。

### 3. 直销

（1）直销企业先将货物销售给直销员，直销员再将货物销售给消费者的，直销企业的销售额为其向直销员收取的全部价款和价外费用。

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

### 4. 销售退回或折让

一般纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产，开具增值税专用发票后，发生销售退回或折让、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，增值税税额不得从销项税额中扣减。



东奥教育集团  
www.dongao.com