斯尔教育
SINCERE EDU

基础进阶 | 课程配套用书

税务师职业资格考试辅导用书

# 税法（Ⅰ）

斯尔教育 组编

2023

打好基础

#2023 SINCERE EDU

南方传媒 | 广东经济出版社

·广州·

## —·推荐语·—

王唤唤

税法的碎就像散落在宇宙中的星辰，看似毫无规律，实则背后有着强大的逻辑在支撑着。《打好基础》这本书不仅仅是单纯的税法政策的收集，而是将看似杂乱无章的政策进行了精心的提炼总结，重新编写。以税务师考试大纲作为背景，对知识点进行深入浅出的剖析和讲解。是您通过税务师考试的得力助手！

# 开卷必读

## 如何学好税法（Ⅰ）科目？

各位同学，大家好。2023年税务师的备考已经正式开始了，我很荣幸能够为您带来这本税务师考试教辅书。在本书中，您能够找到详尽而清晰的税法知识讲解，全面解析税法考试的难点和重点，帮助您更好地掌握学科知识，提高应试能力。本书的专栏设置、考点覆盖都基于税务师考试大纲制定，这样可以更好地指导您的复习。欢迎和我一起开启《税法（Ⅰ）》科目的学习，让我们通过简短的前言篇章，大致掌握《税法（Ⅰ）》科目的学习方法和考试特点。

### （一）考题题型及分值（以2022年为例）

| 题型 | 单选题（四选一） | 多选题（五选多） | 计算题 | 综合分析题 | 合计 |
|---|---|---|---|---|---|
| 题量 | 40题 | 20题 | 2大题×4小题=8小题 | 2大题×6小题=12小题 | 80题 |
| 分值 | 60分 | 40分 | 16分 | 24分 | 140分 |
| 每小题 | 1.5分 | 2分 | 2分 | 2分 | — |

### （二）章节概览

| 章节编号 | 章节名称 | 重要性 |
|---|---|---|
| 第一章 | 税法基本原理 | ★ |
| 第二章 | 增值税 | ★★★ |
| 第三章 | 消费税 | ★★★ |
| 第四章 | 城市维护建设税、教育费附加及地方教育附加 | ★ |
| 第五章 | 土地增值税 | ★★★ |
| 第六章 | 资源税 | ★★ |
| 第七章 | 车辆购置税 | ★★ |
| 第八章 | 环境保护税 | ★ |
| 第九章 | 烟叶税 | ★ |
| 第十章 | 关　税 | ★★ |

《税法（Ⅰ）》收录了9个实体税种，其中增值税是重中之重，不仅在篇幅和内容上是最多最难的章节，在考试的分值上也是比重最大的，简单学完税法的基本原理之后我们就会进入到第二章增值税的学习，对于零基础的学员来说，这是一项巨大的挑战，琐碎的知识点会将你的学习热情消磨殆尽。所以我常说第二章是“劝退章”，它会筛选出来谁是

真的想考证的，谁是来凑热闹的，如果你没有被困难吓倒，坚定不移的翻过了增值税这座大山，那么后面的学习就会一帆风顺，所以在这里提前给大家打好预防针，既然选择了考证这条路，那么就坚持完成所有的课程，考税务师拼的就是看谁能坚持到底。

### （三）学习方法

税法最大的特点就是“碎”，学习税法最重要的就是把琐碎的知识点串起来，形成框架。这就需要我们在学习的过程中不断的归纳、总结、梳理。在此给出大家以下学习建议：

（1）在学习的过程中遇到不会的问题要及时解决，切不可走马观花、一知半解，问题积累的越多，后面的学习效果就会越差。

（2）在学完每个章节之后，要对本章的内容做个全面的梳理，税法中的每个税种都是按照税法要素进行展开。我们可以以税法要素作为主线，总结每个要素对应的具体内容。

（3）对于一些易混淆的知识点，要进行对比学习和记忆。可以将那些易错易混淆的知识点制作成小卡片，利用碎片时间反复记忆。

（4）学完每个章节之后要及时的进行题目的练习，对知识点进行巩固和查漏补缺。

## 如何用好《打好基础》各个栏目？

在编写本书的过程中，我充分考虑到了您的学习和应试需求。本书内容详实、易懂，通过清晰的文字、表格、例题和解析，帮助您掌握复杂、晦涩的税法概念和原理。为了帮助大家更好的掌握知识点，把握命题规律，解决疑难困惑，斯尔的全体讲师团和教研小伙伴精心设置了非常实用的【专栏】。

这些【专栏】包括：

### （一）学习提要

每章节开始的学习提要栏目，帮您在学习本章之前，简明扼要的了解本章考情和考试题型，方便掌握学习节奏和对本章的把握程度。

### （二）原理详解

此栏目对晦涩知识点进行原理剖析，挖掘知识点背后的逻辑，加深大家对于知识点的理解。

### （三）解题高手

此栏目对于重难点，给出考试中的考查方式和命题角度，同时提供高效和有针对性的解题技巧、规律总结、知识辨析等。让复杂的知识点更加一目了然，快速学会灵活运用。

### （四）精准答疑

此栏目在总结了历年学习过程中大家共有疑问的基础上，精炼出有特色、典型的问题，以问题和答疑的形式呈现，贴心的为大家答疑解惑，满足学习需求。

### （五）典例研习

在每个重点难点知识点后，会有对应的例题，做到随讲随练，巩固知识点。典例研习的大部分题目改编自历年真题，更加贴近考点，也更具有权威性。

### （六）本章小测

在学习完每章内容之后，以线上题库的形式准备了章节小测。小测的题目主要来源于“典例研习”中需要独立重复练习的重点题目，以及根据重难点新编的题目，大家可以利用这些题目加强对知识点的理解和掌握，并测试自己对该章节内容的掌握程度。

最后祝愿您能够抓紧时间，认真学习、刻苦训练，成功通过税务师考试！

## 本年教材如何变化？

| 章节名称 | 主要变化 | 变动解读 |
| --- | --- | --- |
| 第一章<br>税法总论 | 新增：税务行政处罚听证范围 | — |
| 第二章<br>增值税 | 新增：法律援助补贴免征增值税；制造业中小微企业已缓缴税费的缓缴期限届满后继续延长4个月；处置抵债不动产增值税政策；汽车销售企业从自然人购进二手车，允许反向开票的相关规定；购进烟叶进项税额的抵扣；跨境电子出口退运商品税收政策；陆路启运港退税试点政策；全面数字化的电子发票。<br>优化：阶段性减免小规模纳税人增值税；生活性服务业纳税人加计抵减政策。<br>删除：电力公司向发电企业收取的过网费，应当征收增值税；北京2022年冬奥会和冬残奥会的税收优惠 | 本章是历年考试的重点章节，本年新增和优化内容中涉及阶段性减免小规模纳税人增值税、生活性服务业纳税人加计抵减政策的税收优惠，跨境电子出口退运商品税收政策及全面数字化的电子发票应特别关注 |
| 第三章<br>消费税 | 新增：电子烟；成品油全额返还消费税的规定。<br>删除：石脑油、燃料油消费税征（免、退）管理 | 关注电子烟的纳税义务人、征税范围、征税环节、计税依据等相关规定 |
| 第四章<br>城市维护建设税、教育费附加及地方教育附加 | 无实质性修改 | — |
| 第五章<br>土地增值税 | 优化：与转让房地产有关的税金中印花税扣除的详细规定。<br>删除：土地增值税按次征收的特点 | 关注印花税扣除的详细规定 |
| 第六章<br>资源税 | 新增：水资源税 | 特别关注水资源税的相关规定 |
| 第七章<br>车辆购置税 | 新增：购置日期在2022年6月1日至2022年12月31的期间内且单车价格不超过30万元的2.0升以下排量乘用车，减半征收的车辆购置税税收优惠政策 | 关注税收优惠的主体及适用期间 |

续表

| 章节名称 | 主要变化 | 变动解读 |
| --- | --- | --- |
| 第八章<br>环境保护税 | 无实质性修改 | — |
| 第九章<br>烟叶税 | 无实质性修改 | — |
| 第十章<br>关　税 | 新增：进口货物关税税率的适用顺序；科普用品、海南自由贸易港原辅料、交通工具及游艇、生产设备的特定减免税政策。<br>优化：进口货物关税税率调整；进境物品的进口税及税率；出口关税税率；适用海关接受申报办理纳税手续之日实施税率的情形。<br>删除：冬奥会和冬残奥会进口货物完税价格 | 关注特定减免税政策新增两项内容，进口货物关税税率调整及适用海关接受申报办理纳税手续之日实施税率的情形，会以客观题形式进行考查 |

# —·目　录·—


## 第一章　税法基本原理　【考5分】

1　第一节　税法概述
11　第二节　税收法律关系
13　第三节　税收实体法与税收程序法
23　第四节　税法的运行
28　第五节　税法的建立与发展

## 第二章　增值税　【考60分以上】

31　第一节　增值税概述
34　第二节　增值税纳税人和扣缴义务人
37　第三节　征税范围
58　第四节　增值税的计税方法
60　第五节　税率和征收率
64　第六节　一般计税方法应纳税额的计算
94　第七节　简易计税方法应纳税额的计算
105　第八节　特定企业（交易行为）的增值税政策
115　第九节　进口环节增值税政策
117　第十节　出口环节增值税政策
130　第十一节　增值税税收优惠
145　第十二节　征收管理
149　第十三节　增值税发票的使用和管理

## 第三章　消费税　【考20分】

157　第一节　纳税义务人与税目、税率
171　第二节　计税依据
179　第三节　应纳税额的计算
201　第四节　出口应税消费品的税收政策
202　第五节　征收管理

## 第四章　城市维护建设税、教育费附加及地方教育附加　【考2～4分】

205　第一节　城市维护建设税
212　第二节　教育费附加及地方教育附加

第五章　土地增值税　【考18分】

215　第一节　土地增值税概述、纳税义务人及征税范围
220　第二节　税率、计税依据及应纳税额的计算
237　第三节　税收优惠和征收管理

第六章　资源税　【考12分】　241

第七章　车辆购置税　【考10分】　257

第八章　环境保护税　【考7分】　269

第九章　烟叶税　【考1.5～3分】　279

第十章　关　税　【考5分】

283　第一节　征税对象与纳税义务人
284　第二节　税率及税率的适用
290　第三节　关税完税价格与应纳税额的计算
301　第四节　减免规定
304　第五节　征收管理

参考资料　309

# 第一章　税法基本原理

## 学习提要

- 重要程度：次重点章节
- 平均分值：5分
- 考核题型：单项选择题、多项选择题

## 考点精讲

## 第一节　税法概述

### 一、税收与税法（★）

#### （一）税收的概念

税收是一个经济学概念，可以从如下角度理解：

第一，征税的主体是国家，除了国家之外，任何机构和团体，都无权征税；

第二，国家征税依据的是政治权力；

第三，征税的基本目的是满足政府为实现国家职能的支出需要；

第四，税收分配的客体是社会剩余产品；

第五，税收具有强制性、无偿性、固定性的特征。

#### （二）税法的概念、特点

1.税法的概念

税法是一个法学概念，指有权的国家机关制定的有关调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范总和。税法的调整对象是税收分配中形成的权利义务关系。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.税法的特点

| 特点 | 区分 |
| --- | --- |
| 从立法过程来看，税法属于制定法 | 税法不属于习惯法 |
| 从法律性质看，税法属于义务性法规 | 税法不属于授权性法规 |
| 从内容看，税法具有综合性 | 税法不是单一的法律 |

提示：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之上，是从属性的。

**【典例研习·1-1】**（2019年单项选择题）

关于税法的特点，下列说法正确的是（　　）。

A.从立法的内容看，税法具有单一性

B.从立法的形式看，税法属于行政法规

C.从立法的过程看，税法属于制定法

D.从法律性质看，税法属于授权法

斯尔解析　本题考查税法的特点。

选项A不当选，从立法的内容看，税法具有综合性。

选项B不当选，税法是有权的国家机关制定的有关调整税收分配过程中形成的权利义务关系的法律规范总和，不单单是行政法规。

选项D不当选，从法律的性质来看，税法属于义务性法规。

346 1-1-2

## 二、税法原则（★★）

### （一）税法基本原则

从法理学的角度分析，税法基本原则可以概括成税收法律主义、税收公平主义、税收合作信赖主义、实质课税原则。

| 基本原则 | 详细内容 |
| --- | --- |
| 税收法律主义（税收法定性原则） | 指税法主体的权利义务必须由法律加以规定，税法的各类构成要素皆必须且只能由法律予以明确规定，征纳主体的权力（利）义务只以法律规定为依据。税收法律主义的要求是双向的：一方面要求纳税人必须依法纳税，另一方面课税只能在法律的授权下进行，超越法律规定的课征是违法和无效的。<br>其功能偏重保持税法的稳定性和可预测性。<br>三个具体原则：（1）课税要素法定原则；（2）课税要素明确原则；（3）依法稽征原则 |

【典例研习】答案：

1-1：C



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 基本原则 | 详细内容 |
| --- | --- |
| 税收公平主义 | （1）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；<br>（2）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 |
| 税收合作信赖主义（公众信任原则） | 认为税收征纳双方的关系就其主流来看是相互信赖、相互合作的，而不是对抗性的。<br>（1）纳税人应按照税务机关的决定及时缴纳税款，税务机关有责任向纳税人提供完整的税收信息资料；<br>（2）没有充足的证据，税务机关不能对纳税人是否依法纳税有所怀疑，纳税人有权利要求税务机关予以信任，纳税人也应该信赖税务机关的决定是公正和准确的 |
| 实质课税原则 | 指应根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的税负，不能仅考核其表面上是否符合课税要件。实质课税的意义在于防止纳税人的避税与偷税，增强税法适用的公正性。<br>例如：通过转移定价或其他方式减少计税依据的，税务机关有权调整 |

### （二）税法适用原则

税法适用原则指税务行政机关与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，包含以下六项：法律优位原则，法律不溯及既往原则，新法优于旧法原则，特别法优于普通法的原则，实体从旧、程序从新原则，程序优于实体原则。

| 基本原则 | 内容 | 备注 |
| --- | --- | --- |
| 法律优位原则 | 也称行政立法不得抵触法律原则。法律的效力高于行政立法的效力，在不同层次的税法间体现为：<br>（1）税收法律的效力高于税收行政法规的效力；<br>（2）税收行政法规的效力高于税收行政规章的效力 | 效力低的税法与效力高的税法发生冲突时，效力低的税法是无效的 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 基本原则 | 内容 | 备注 |
| --- | --- | --- |
| 法律不溯及既往原则 | 一部新法实施后，对新法实施之前人们的行为不得适用新法，而只能沿用旧法，目的在于维护税法的稳定性和可预测性 | “法律不溯及既往原则”和“新法优于旧法原则”的辨析：<br>（1）新法旧法存在的状况不同：<br>法律不溯及既往适用于新法替代了旧法，新法优于旧法适用于新法旧法并存情况下；<br>（2）行为发生的时点不同：<br>法律不溯及既往，是对新法实施之前发生的行为不溯及；新法优于旧法是指新法实施之后发生的行为适用新法 |
| 新法优于旧法原则 | 新法、旧法对同一事项有不同规定时，新法的效力优于旧法 | |
| 实体从旧、程序从新原则 | （1）实体税法不具备溯及力；<br>（2）程序性税法在特定条件下具备一定的溯及力，即对于一项新税法公布实施之前发生的纳税义务在新税法公布实施之后进入税款征收程序的，原则上新税法具有约束力 | 与“法律不溯及既往原则”相联系 |
| 特别法优于普通法原则 | 对同一事项两部法律分别订有一般和特别规定时，特别规定的效力高于一般规定的效力 | 打破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 |
| 程序优于实体原则 | （1）在诉讼发生时税收程序法优于税收实体法；<br>（2）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 | 纳税人通过税务行政复议或税务行政诉讼寻求法律保护的前提条件之一，是必须事先履行税务行政执法机关认定的纳税义务，否则，税务行政复议机关或司法机关对纳税人的申诉不予受理 |


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：考查税法基本原则和适用原则。

通常有以下三种考查方式：

**（1）直接考查税法基本原则和适用原则的辨析。**

例如“下列各项税法原则中，属于税法基本原则的是（　　）”，这种题目往往比较简单，但需要同学们牢记四项税法基本原则和六项税法适用原则。

**（2）考查税法原则的含义以及通过举例辨析是哪一原则。**

例如“禁止对特定纳税人给予歧视性对待，这体现了税法原则中的（　　）”，这种题目会将税法原则的含义，甚至一个小案例放在题干中，要求同学们辨析其套用了哪一项税法原则。此类题目要求同学们对税法原则及其原理和含义有比较深刻且准确的理解。

**（3）选项给出原则中的具体内容，要求判断陈述的正误。**

例如“下列关于税法原则的说法中，正确的有（　　）”等类似问题。此类题目的选项中，既可能会有上述“（1）直接考查税法原则分类”中关于税法原则分类的陈述，也可能会有上述“（2）考查税法原则的含义以及举例”中关于税法原则的含义以及举例的陈述，题目难度稍高。但是万变不离知识点，同学们只要把四项基本原则和六项适用原则的含义和部分典型示例理解透彻，碰到此类题目都能迎刃而解。

**【典例研习·1-2】**（2018年单项选择题）

下列属于税法基本原则的是（　　）原则。

A.税收合作信赖主义　　B.程序法优于实体法

C.新法优于旧法　　D.特别法优于普通法

斯尔解析　本题考查税法基本原则和适用原则的辨析。

选项BCD不当选，属于税法的适用原则。

**【典例研习·1-3】**（模拟单项选择题）

下列各项中，体现税收合作信赖主义原则的是（　　）。

A.税收负担必须根据纳税人的负担能力分配

B.税法主体的权利义务必须由法律加以规定

C.没有充足证据税务机关不能对纳税人是否依法纳税有所怀疑

D.应根据纳税人的真实负担能力决定纳税人的适用税率

斯尔解析　本题考查税法基本原则的具体含义。

选项C当选，税收合作信赖主义原则认为税收征纳双方的关系就其主流来看是相互信赖、相互合作的，而不是对抗性的。

【典例研习】答案：

1-2：A

1-3：C



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

选项A不当选，体现税收公平主义。

选项B不当选，体现的是税收法定主义。

选项D不当选，体现实质课税原则。

**【典例研习·1-4】**（模拟单项选择题）

下列关于税法基本原则的表述中，正确的是（　　）。

A.通过转移定价或其他方式减少计税依据的，税务机关有权调整，体现的是税收公平主义

B.税收公平主义强调，禁止对特定纳税人给予歧视性对待，但是可以给予特别优惠

C.税收合作信赖主义认为税收征纳双方的关系就其主流来看是相互信赖、相互合作的，而不是对抗性的

D.只要纳税人和税务机关就减免税、退补税和延期纳税等问题达成一致，就不违反税收法律主义

斯尔解析 本题考查税法基本原则的具体含义。

选项A不当选，体现的是实质课税原则。

选项B不当选，税收公平主义强调，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。

选项D不当选，纳税人同税务机关一样都没有选择开征、停征、减免、退补税收及延期纳税的权力，即使征纳双方就此达成一致也是违法的。

## 三、税法的效力与解释（★）

### （一）税法的效力

| 效力 | 具体含义 | |
|---|---|---|
| 空间效力 | 分为在全国范围内有效、在地方范围内有效两种情况 | |
| 时间效力 | 指何时开始生效、何时终止效力和有无溯及力的问题 | |
| | 生效（三种） | （1）税法通过一段时间后开始生效；<br>（2）自通过发布之日起生效（小税种、小修订）；<br>（3）税法公布后授权地方政府自行确定实施日期 |
| | 失效（三种） | （1）以新税法代替旧税法（最常见）；<br>（2）直接宣布某项税法失效；<br>（3）税法本身规定失效的日期（很少采用） |

【典例研习】答案：

1-4：C



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 效力 | 具体含义 | |
|---|---|---|
| 时间效力 | 溯及力 | 税收实体法多采用从旧原则，禁止其具有溯及既往的效力；税收程序法多采用从新原则，便于税收征管。在税法实践活动中，往往还坚持“有利溯及”的原则，即在对纳税人有利的环境下，坚持税法适用上的“从轻原则”。<br>概括起来包括从旧、从新、从旧兼从轻、从新兼从轻四大基本原则 |
| 对人的效力 | 属人原则（公民或居民）、属地原则、属地属人相结合的原则（我国采用） | |

**【典例研习·1-5】**（模拟多项选择题）

关于税法的效力的表述，下列选项正确的有（　　）。

A.税法的时间效力指税法何时生效的问题

B.税法的失效方式中，我国主要采用的是直接宣布失效

C.税法的空间效力指税法应在全国范围内有效

D.对于重要税法的个别条款的修订，目前大多采用自通过发布之日起生效的方式

E.我国采取属地、属人相结合的原则

斯尔解析 本题考查税法效力的规定。

选项D当选，对于重要税法个别条款的修订和小税种的设置，较易理解和掌握，因此大多采用自通过发布之日起生效的方式。

选项A不当选，税法的时间效力指税法何时生效、何时终止效力和有无溯及力问题，而不单是何时生效问题。

选项B不当选，我国主要采用的是新法替代旧法的税法失效方式。

选项C不当选，税法的空间效力指税法包括在全国范围内有效及在地方范围内有效。

### （二）税法的解释

税法的解释指其法定解释，即有法定解释权的国家机关，在法律赋予的权限内，对有关税法或其条文进行的解释。

法定解释具有解释主体的专属性、内容的权威性、适用的针对性、普遍性和一般性。

【典例研习】答案：1-5：DE



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

| 解释的划分 | 具体含义 | | 判案依据 |
|---|---|---|---|
| 按解释权限划分 | 立法解释 | 税收立法机关对所设立税法的正式解释，是事后解释。按立法机关不同，可分为：<br>（1）全国人大常委会解释税收法律（法律解释与法律具有同等效力）；<br>提示：法律有以下情况之一的，由全国人大常委会解释。<br>法律的规定需要进一步明确具体含义的；法律制定后出现新的情况，需要明确适用法律依据的。<br>（2）国务院解释税收行政法规及授权立法制定的暂行条例；<br>（3）地方人大解释地方税收法规 | 是 |
| | 司法解释 | 司法解释的主体只能是“两高”：最高人民法院作出的审判解释、最高人民检察院作出的检察解释、最高人民法院和最高人民检察院联合作出的共同解释。<br>提示：税法司法解释在我国仅限于税收犯罪范围 | 是 |
| | 行政解释 | 也称执法解释，是指国家税务机关在执法过程中对税收法律、法规等如何具体应用所作的解释 | 否 |
| 按解释的尺度不同 | 字面解释 | 严格依税法条文的字面含义进行解释，不扩大也不缩小 | — |
| | 限制解释 | 对税法条文所进行的窄于其字面含义的解释 | |
| | 扩充解释 | 对税法条文所进行的大于其字面含义的解释 | |

## 四、税法与其他部门法的关系（★）

1.税法与宪法的关系

《中华人民共和国宪法》（以下简称《宪法》）是国家的根本大法，属于母法，是其他法律的立法基础。税法依据宪法而制定，其位阶低于宪法。

提示：

《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”。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.税法与民法的关系

（1）区别：

①调整对象不同。民法是调整平等主体之间财产关系和人身关系，属于横向经济关系；税法调整的是国家与纳税人之间的税收征纳关系，属于纵向经济关系。

②法律关系的建立及其调整适用的原则不同。民事法律关系建立及其调整是按照自愿、公平、等价有偿、诚实信用的原则进行的，民事主体双方的地位平等，意思表示自由；税收法律关系体现国家单方面的意志，权利义务关系不对等。

③调整的程序和手段不同。

a.民事纠纷应按民事诉讼程序解决，而税务纠纷一般先由上一级税务机关复议；

b.民法以民事手段作为调整手段，税法的调整手段则具有综合性；

c.处理民事纠纷适用调解原则，而解决税收法律关系中的争议，不适用此原则。不过作为例外，涉及税务行政赔偿的，可以适用调解原则。

（2）联系：

税法大量借用了民法的概念、规则和原则。例如：税法中对于纳税人的确定，必须以民法中关于民事法律关系主体的条件为依据；税法对自然人和法人的解释与确定必须与民法相一致等。

提示：从总体上看，税法与民法的原则是不同的，但是也有例外，如税法的合作信赖原则就有民法诚实信用原则的影子，其原理是相近的。

3.税法与行政法的关系

（1）密切联系：

税法具有行政法的一般特性：

①都是调整国家机关之间、国家机关与法人或自然人之间的法律关系；

②居于领导地位的一方都是国家；

③都体现国家单方面的意志；

④解决争议的方式都是按照行政复议程序和行政诉讼程序进行。

（2）区别：

①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；

②税法与社会再生产，特别是与物质资料再生产的全过程密切相连，其联系的深度和广度是一般行政法无法比拟的；

③税法是一种义务性法规，并且是以货币收益转移的数额作为纳税人所尽义务的基本度量；而行政法大多为授权性法规，少数义务性法规也不涉及货币收益的转移。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

4.税法与经济法的关系

经济法是国家调整各种纵向经济关系，即经济管理关系而制定的经济法律规范的总称，企业之间的横向经济关系不属于经济法的范畴。

（1）税法与经济法有着十分密切的联系：

①税法具有较强的经济属性；

②经济法中的许多法律、法规是制定税法的重要依据；

③经济法中的一些概念、原则、规则在税法中大量应用。

（2）区别：

①经济法调整的是经济管理关系，税法的调整对象则含有较多的税务行政管理的性质；

②税法属于义务性法规，经济法基本上属于授权性法规；

③税法解决争议一般适用行政复议、行政诉讼，经济法中普遍采用协商、调解、仲裁、民事诉讼程序。

5.税法与刑法的关系

（1）联系：

①税法和刑法在调整对象上有衔接和交叉；

②司法调查程序一致；

③都具备明显的强制性。

（2）区别：

①调整对象不同，两者分属不同的法律部门；

②税法属于义务性法规，而刑法属于禁止性法规；

③法律责任的承担形式不同。

提示：违反税法，并不一定就是刑事犯罪，还要看情节轻重，行为严重到触及刑法时，才会受到刑事处罚。

6.税法与国际法

税法与国际法是相互影响、相互补充、相互配合的。

## 解题高手

命题角度：以客观题的形式考查税法与其他法律关系的异同。

本部分看似文字内容较多，但其实只要理解了税法的调整对象、理解了税法是一种义务性法规等特点，会发现各法间的对比均大同小异。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·1-6】（2019年多项选择题）

关于税法与民法的关系，下列说法正确的有（　　）。

A.税法大量借用了民法的概念、规则和原则

B.民法与税法中权利义务关系都是对等的

C.民法原则从总体上说不适用于税收法律关系的建立和调整

D.税法的合作信赖原则与民法的诚实信用原则是对抗的

E.涉及税务行政赔偿的可以适用民事纠纷处理的调解原则

斯尔解析 本题考查税法与民法关系的判断。

选项B不当选、选项C当选，民事主体双方的地位平等，意思表示自由。民法原则从总体上说不适用于税收法律关系的建立和调整。税收法律关系体现国家单方面的意志，权利义务关系不对等。

选项D不当选，税法的合作信赖原则与民法的诚实信用原则是相近的。

## 第二节　税收法律关系

### 一、税收法律关系的概念与特点（★）

#### （一）税收法律关系的概念

税收法律关系是税法所确认和调整的，国家与纳税人之间在税收分配过程中形成的权利义务关系。税收法律关系是法律关系的一种具体形式，具有法律关系的一般特征。

#### （二）税收法律关系的特点

（1）主体的一方只能是国家。

（2）体现国家单方面的意志。

（3）权利义务关系具有不对等性。

（4）具有财产所有权或支配权单向转移的性质。

提示：在税收法律关系中，国家享有较多的权利，纳税人承担较多的义务。

【典例研习·1-7】（模拟单项选择题）

关于税收法律关系的特点，下列表述正确的是（　　）。

A.税收法律关系可以发生于企业及企业之间

B.税收法律关系的成立、变更等以主体双方意思表示一致为要件

C.权利义务关系具有对等性

D.具有财产所有权单向转移的性质

斯尔解析 本题考查税收法律关系的特点。

选项A不当选，主体的一方只能是国家。

选项B不当选，税收法律关系体现国家单方面的意志。

选项C不当选。在税收法律关系中，国家享有较多的权利，纳税人承担较多的义务，具有不对等性。

【典例研习】答案：

1-6：ACE

1-7：D



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 二、税收法律关系的基本构成（★）

### （一）税收法律关系的主体

税收法律关系的主体，指税收法律关系中依法享有权利和承担义务的双方当事人。税收法律关系是双主体。

| 主体 | 含义 | |
|---|---|---|
| 征税主体 | 税务机关 | （1）国家是真正意义上的征税主体；<br>（2）税务机关通过获得授权成为法律意义上的征税主体 |
| 纳税主体 | 纳税人 | （1）按在民法中身份不同分为：自然人、法人、非法人单位；<br>（2）按征税权行使范围不同分为：居民纳税人、非居民纳税人 |

提示：不同种类的纳税主体，在税收法律关系中享受的权利和承担的义务也不尽相同。

### （二）税收法律关系的客体

税收法律关系的客体，指税收法律关系主体的权利义务所指向的对象，一般认为，税收法律关系的客体就是税收利益，包括物和行为两大类。具体而言，在税收征纳法律关系中，税收利益表现为纳税主体部分财产的单向转移，同时也表现为征税主体税收收入的无偿取得。

### （三）税收法律关系的内容

税收法律关系的内容，指税收法律关系主体所享有的权利和所承担的义务，主要包括纳税人的权利义务和征税机关的权利义务。

## 三、税收法律关系的产生、变更、消灭（★）

税收法律关系的变化过程可以概括为税收法律关系的产生、变更、消灭，引起变化的原因如下表所示：

| 变化过程 | 引起原因 |
|---|---|
| 产生 | 以引起纳税义务成立的法律事实为基础和标志 |
| 变更 | （1）由于纳税人自身的组织状况发生变化（如改组、合并分立等）；<br>（2）由于纳税人的经营或财产情况发生变化（如个体户改为企业经营）；<br>（3）由于税务机关组织结构或管理方式发生变化（如国地税合并后纳税人变更税务登记）；<br>（4）由于税法的修订或调整（如税收优惠政策变化）；<br>（5）因不可抗力造成的破坏（如自然灾害后经批准减税） |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 变化过程 | 引起原因 |
| --- | --- |
| 消灭 | （1）纳税人履行纳税义务（如完税）；<br>（2）纳税义务因超过期限而消灭；<br>（3）纳税义务的免除（如免税）；<br>（4）某些税法的废止（如营业税）；<br>（5）纳税主体的消失（如企业注销） |

**【典例研习·1-8】**（2018年多项选择题）

下列属于引起税收法律关系变更原因的有（　　）。

A.纳税义务因超过追缴期限而消灭

B.税法修订或调整

C.纳税人自身组织状况发生变化

D.纳税人履行了纳税义务

E.纳税人经营或者财产状况发生变化

斯尔解析　本题考查引起税收法律关系变更的原因。

引起税收法律关系变更的原因主要包括：

（1）由于纳税人自身的组织状况发生变化（选项C当选）；

（2）由于纳税人的经营或财产情况发生变化（选项E当选）；

（3）由于税务机关组织结构或管理方式的变化；

（4）由于税法的修订或调整（选项B当选）；

（5）因不可抗力造成的破坏。

选项AD不当选，纳税义务因超过追缴期限而消灭和纳税人履行了纳税义务是税收法律关系消灭的原因。

## 第三节　税收实体法与税收程序法

### 一、税收实体法（★★）

我国现行税收实体法主要包括18个实体税种，其中按大类可大致划分为：

（1）货物劳务税法：增值税、消费税、关税等；

（2）所得税法：企业所得税、个人所得税、土地增值税等；

（3）财产税法：房产税、车船税、契税等；

（4）行为税法：耕地占用税等。

税收实体法的结构具有规范性和统一性的特点，主要表现为：

（1）税种与税收实体法一一对应，一税一法；

【典例研习】答案：1-8：BCE



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）税收要素的固定性。

税法要素，解决每一个具体税种“对谁征税，对什么征税，征多少税，在什么时间、什么地点征税”的问题。

提示：后续对每一个具体税种的学习，都将围绕这些税法要素展开。因此，在进入具体税种的学习之前，需要了解并掌握关键税法要素的基本概念，从而使后续具体税种的学习更加“有章可依”。

### （一）纳税义务人

1.纳税义务人

纳税义务人简称“纳税人”，是税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人，也称“纳税主体”。纳税义务人一般分为自然人和法人两种，这是法律上的用语。我国通常所称的纳税人，是指负有纳税义务的单位和个人。

2.相关概念的区分

（1）负税人与纳税人。

①负税人是实际负担税款的单位和个人。

②纳税人是直接向税务机关缴纳税款的单位和个人。

③纳税人和负税人可能一致、也可能不一致。

纳税人如果能够通过一定途径把税款转嫁或转移出去，纳税人就不再是负税人。例如：消费税的纳税人一般是生产并销售应税消费品的单位，但负税人则是最终的消费者，二者不一致；但对于企业所得税，纳税人和负税人则是一致的。

（2）代扣代缴义务人、代收代缴义务人、代征代缴义务人。

代收代缴义务人、代扣代缴义务人、代征代缴义务人都不是纳税义务人。

①代扣代缴义务人：有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业、单位和个人。

②代收代缴义务人：有义务借助与纳税人的经济交往而向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位。

③代征代缴义务人：因税法规定，受税务机关委托而代征税款的单位和个人。

**【典例研习·1-9】**（2017年单项选择题）

关于纳税人和负税人，下列说法正确的是（　　）。

A.所得税的纳税人和负税人通常是不一致的

B.税负转嫁可以造成纳税人与负税人不一致

C.流转税的纳税人和负税人通常是一致的

D.扣缴义务人是纳税人，不是负税人

斯尔解析　本题考查纳税人和负税人关系的判断。

选项AC不当选，流转税的纳税人和负税人通常是不一致的，所得税的纳税人和负税人通常是一致的。

选项D不当选，扣缴义务人不是纳税人，但可能是负税人。

【典例研习】答案：

1-9：B



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）课税对象

1.课税对象的概念

（1）课税对象又称征税对象。通过规定课税对象，解决“对什么征税”这一问题。

（2）课税对象是构成税收实体法诸要素中的基础性要素，体现着不同税种的“基本界限”，是区别一种税与另一种税的“最主要”标志，体现着各种税的征税范围，也决定了各个不同税种的名称。

例如：增值税的征税对象包括货物和应税劳务；企业所得税的征税对象是“企业利润”。

（3）课税对象会对税源、税收负担问题产生直接影响。此外，其他要素的内容一般都是以课税对象为基础确定的。

2.与课税对象相关的概念

（1）计税依据（税基）。

指税法中规定的据以计算各种应征税款的依据或标准。课税对象是从质的方面对征税所作的规定，而计税依据则是从量的方面对征税所作的规定，是“课税对象量的表现”。

计税依据按照计量单位的性质划分为：

| 分类 | 具体规定 |
| --- | --- |
| 从价计征 | 价值形态，以征税对象的价值作为计税依据，包括应纳税所得额、销售收入等 |
| 从量计征 | 实物形态，以课税对象的数量、重量、容积、面积等作为计税依据。例如城镇土地使用税，以占用土地的面积作为计税依据 |

（2）税目。

税目是课税对象的具体化，反映具体的征税范围，代表征税的广度。

提示：不是所有的税种都有规定税目。

划分税目的主要作用：一是进一步明确征税范围；二是解决课税对象的归类问题，并根据归类确定税率。

税目可分为列举税目和概括税目：

| 分类 | 具体规定 | 优点 | 缺点 |
| --- | --- | --- | --- |
| 列举税目 | 细列举：按照每一产品或项目设计税目，如消费税中的“小汽车”；<br>粗列举：按两种以上的产品设计税目，如消费税中“鞭炮、焰火” | 界限明确，便于征管人员掌握 | 税目过多，不便于查找，不利于征管 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 分类 | 具体规定 | 优点 | 缺点 |
| --- | --- | --- | --- |
| 概括税目 | 小概括：如消费税“酒”税目中的“其他酒”；<br>大概括：如消费税中“其他贵重首饰和珠宝玉石” | 税目较少，查找方便 | 税目过粗，不便于贯彻合理的负担政策 |

（3）税源。

指税款的最终来源，或者说税收负担的最终归宿，体现纳税人的负担能力。

课税对象与税源，少数情况下是一致的（如所得税），大部分情形下是不一致的（如消费税、资源税、房产税等）。

**【典例研习·1-10】**（模拟单项选择题）

下列关于税法要素的说法中，正确的是（　　）。

A.税目反映了征税的具体范围，体现征税的广度

B.税源是区别一种税与另一种税的重要标志

C.计税依据是对征税对象质的界定

D.应纳税额体现纳税人的负担能力

斯尔解析 本题考查税法要素中各要素的含义。

选项B不当选，征税对象是区别一种税与另一种税的重要标志。

选项C不当选，计税依据是对征税对象量的界定，而税目是对征税对象质的界定。

选项D不当选，税源体现纳税人的负担能力。

### （三）税率

税率是计算税额的尺度，代表课税的深度，是税收制度的核心和灵魂。

1.比例税率、定额税率与累进税率

| 税率形式 | 具体规定 | |
| --- | --- | --- |
| 比例税率（从价计征） | 对同一征税对象，不论其数额大小，均按同一比例征税的税率 | |
| | 产品比例税率 | 一种（或一类）产品采用一个税率（如大部分消费税、增值税的应税产品） |
| | 行业比例税率 | 对不同行业采用不同的税率（如增值税的各项应税服务） |

【典例研习】答案：

1-10：A



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 税率形式 | 具体规定 | |
|---|---|---|
| 比例税率（从价计征） | 地区差别比例税率 | 对同一课税对象，按照不同地区的生产水平和收益水平，采用不同的税率（如城市维护建设税） |
| | 有幅度的比例税率 | 对同一课税对象，税法只规定最低税率和最高税率，各地区在幅度内确定具体的适用税率（如契税、资源税） |
| 定额税率（从量计征） | 按征税对象的计量单位规定固定的税额，不受课税对象价值量变化的影响 | |
| | 地区差别定额税率 | 如城镇土地使用税、耕地占用税 |
| | 分类分项定额税率 | 如车船税、部分资源税、环境保护税、船舶吨税、部分关税、部分消费税、部分印花税 |
| 累进税率 | 同一课税对象，随数量的增大，征收比例也随之增高的税率 | |
| | 全额累进税率 | 由于税收负担不合理，我国的税收法律制度中已不采用 |
| | 超额累进税率 | 将征税对象数额的逐步递增划分为若干等级，按等级规定相应的税率，税率依次提高，对每个等级分别计算税额，将计算结果相加后得到应纳税款，如个人所得税“综合所得”“经营所得”适用超额累进税率 |
| | 超率累进税率 | 指以课税对象数额的相对率为累进依据，分别规定相应的差别税率，对每个等级分别计算税额，将计算结果相加后得到应纳税款，我国目前只有土地增值税适用超率累进税率 |

（1）超额累进税率示例：个人综合所得税率表（年度）。

| 级数 | 全年应纳税所得额 | 税率（%） | 速算扣除数（元） |
|---|---|---|---|
| 1 | 不超过36 000元的 | 3 | 0 |
| 2 | 超过36 000元至144 000元的部分 | 10 | 2 520 |
| 3 | 超过144 000元至300 000元的部分 | 20 | 16 920 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 级数 | 全年应纳税所得额 | 税率（%） | 速算扣除数（元） |
|---|---|---|---|
| 4 | 超过300 000元至420 000元的部分 | 25 | 31 920 |
| 5 | 超过420 000元至660 000元的部分 | 30 | 52 920 |
| 6 | 超过660 000元至960 000元的部分 | 35 | 85 920 |
| 7 | 超过960 000元的部分 | 45 | 181 920 |

（2）超率累进税率示例：土地增值税四级超率累进税率表。

| 级数 | 增值额与扣除项目金额的比率 | 税率（%） | 速算扣除系数（%） |
|---|---|---|---|
| 1 | 未超过50%的部分 | 30 | 0 |
| 2 | 超过50%，未超过100%的部分 | 40 | 5 |
| 3 | 超过100%，未超过200%的部分 | 50 | 15 |
| 4 | 超过200%的部分 | 60 | 35 |

## 原理详解

为了方便计算，引入了速算扣除数。其原理是基于全额累进税率比超额累进税率计算多出来的部分，即有重复计算的部分，这个多计算的常数叫速算扣除数。

公式：速算扣除数=全额累进方法计算的税额−超额累进方法计算的税额。

公式变形后：超额累进方法计算的税额=全额累进方法计算的税额−速算扣除数。

举例：小王2022年全年的综合所得应纳税所得额为200 000元，按照全额累进方法计算的税额=200 000×20%=40 000（元）；

按照超额累进方法计算的税额=36 000×3%+（144 000−36 000）×10%+（200 000−144 000）×20%=23 080（元）

速算扣除数=40 000−23 080=16 920（元）


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.其他形式税率

| 序号 | 其他形式税率 | 含义 | 提示 |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 名义税率 | 税法规定的税率 | 由于减免税政策等因素实际税率常常低于名义税率 |
| | 实际税率 | 实际负担率=实际缴纳税额÷计税依据实际数额 | |
| 2 | 边际税率 | 边际税率=增加的税额÷增加的收入 | （1）比例税率下，边际税率=平均税率；累进税率下，边际税率往往大于平均税率；<br>（2）边际税率的提高会带动平均税率的上升；边际税率上升幅度越大，平均税率提高就越多 |
| | 平均税率 | 平均税率=全部税额÷全部收入 | |
| 3 | 零税率 | 课税对象的持有人负有纳税义务，但不需缴纳税款 | 零税率是免税的一种方式；<br>负税率主要用于负所得税的计算 |
| | 负税率 | 政府利用税收形式对所得额低于某一特定标准的家庭或个人予以补贴的比例 | |

**【典例研习·1-11】**（模拟多项选择题）

下列关于税率的说法中。正确的有（　　）。

A.实际税率往往高于名义税率

B.比例税率下，边际税率等于平均税率

C.车辆购置税采用幅度比例税率

D.土地增值税采用超率累进税率

E.税率是计算税额的尺度，代表课税的深度

斯尔解析 本题考查不同税种的税率形式。

选项B当选，比例税率下，边际税率=平均税率；累进税率下，边际税率往往大于平均税率。

选项D当选，土地增值税采用四级超率累进税率。

选项E当选，税率是计算税额的尺度，代表课税的深度，是税收制度的核心和灵魂。

选项A不当选，由于减免税政策等因素实际税率常常低于名义税率。

选项C不当选，车辆购置税采用统一比例税率10%。

【典例研习】答案：1-11：BDE



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （四）税收优惠（减税、免税）

减税、免税是对某些纳税人或课税对象的鼓励或照顾措施。

1.减免税的基本形式

| 基本形式 | 特点 | 具体表现 |
| --- | --- | --- |
| 税基式减免 | 通过直接缩小计税依据的方式实现减免税，适用范围最广 | 起征点、免征额、项目扣除、跨期结转 |
| 税率式减免 | 通过直接降低税率的方式实行的减税、免税 | 重新确定税率、选用其他税率、零税率 |
| 税额式减免 | 通过直接减少应纳税额的方式实行的减免税 | 全部免征、减半征收、核定减免率、抵免税额、另定减征税额 |

**原理详解**

起征点与免征额。

起征点是征税对象达到一定数额开始征税的起点，免征额是在征税对象的全部数额中免予征税的数额。

当纳税人收入达到或超过起征点时，就其收入全额征税；而当纳税人收入超过免征额时，则只就超过的部分征税。

2.减免税的具体分类

| 分类 | 特点 |
| --- | --- |
| 法定减免 | 由各种税的基本法规定，具有长期的适用性 |
| 临时减免 | 又称为“困难减免”，主要是照顾纳税人某些特殊的暂时的困难，具有临时性的特点 |
| 特定减免 | 法定减免的补充，分为无期限和有期限两种，大多是有限期的 |

**【典例研习·1-12】**（2018年单项选择题）

下列减免税中，属于税率式减免的是（　　）。

A.起征点　　B.零税率

C.免征额　　D.抵免税额

斯尔解析　本题考查减免税的基本形式。

选项B当选，税率式减免具体包括重新确定税率、选用其他税率、零税率等形式。

选项AC不当选，属于税基式减免。

选项D不当选，属于税额式减免。

【典例研习】答案：1-12：B



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （五）税收附加与加成

减税、免税是减轻税负的措施。与之相反的是，税收附加和税收加成是加重纳税人负担的措施。

| 分类 | 特点 |
| --- | --- |
| 税收附加 | 也称地方附加，以正税税款为依据，按规定的附加率计算附加额。<br>例如：教育费附加和地方教育附加 |
| 税收加成 | 根据规定税率计税后，再以应纳税额为依据加征一定成数的税额，一成相当于加征应纳税额的10%，十成相当于加征应纳税额的100%。<br>例如：耕地占用税中占用基本农田加按150%征收 |

**原理详解**

税收加成与税率提高的区别：税收加成或加倍实际上是税率的延伸，但因这种措施只是针对个别情况，所以没有采取提高税率的办法，而是以已征税款为基础再加征一定的税款。

### （六）纳税环节

纳税环节指税法规定的课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。按照纳税环节的多少，可将税收课征制度划分为两类：一次课征制和多次课征制。

流转税在生产和流通环节纳税，所得税在分配环节纳税。

### （七）纳税期限

纳税期限是纳税人向国家缴纳税款的法定期限。

1.决定纳税期限的因素

（1）税种的性质。

货物劳务税，纳税期限比较短，一般按月或季征收，企业所得税，一般按年征收，按季预缴。

（2）应纳税额的大小。

同一税种，纳税人生产经营规模大、应纳税额多的，纳税期限短，反之则纳税期限长。

2.纳税期限的三种形式

（1）按期纳税，如增值税。

（2）按次纳税，如车辆购置税、耕地占用税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（3）按年计征，分期预缴或缴纳，如企业所得税、房产税、城镇土地使用税。

**原理详解**

纳税期限具体有以下三个概念：

| 项目 | 解释 |
| --- | --- |
| 纳税义务发生时间 | 一般为应税行为发生的时间 |
| 纳税期限 | 纳税人发生纳税义务后，<br>每隔一段固定时间汇总一次纳税义务的时间 |
| 缴库期限 | 纳税期限届满后，<br>纳税人将应纳税款实际缴入国库的期限 |

## 二、税收程序法（★★）

税收程序法，指规范税务机关和税务行政相对人在行政程序中权利义务的法律规范的总称，例如：《中华人民共和国税收征收管理法》。

1.税收程序法的作用

（1）保障实体法实施，弥补实体法的不足；

（2）规范和控制行政权行使；

（3）保障纳税人合法权益；

（4）提高执法效率。

2.税收程序法的主要制度

（1）表明身份制度；

（2）回避制度；

（3）职能分离制度；

（4）听证制度；

提示：

行政机关拟作出下列行政处罚决定，应当告知当事人有要求听证的权利，当事人要求听证的，行政机关应当组织听证：①较大数额罚款；②没收较大数额违法所得、没收较大价值非法财物；③降低资质等级、吊销许可证件；④责令停产停业、责令关闭、限制从业；⑤其他较重的行政处罚；⑥法律、法规、规章规定的其他情形。

此外税务机关对公民作出2 000元以上（含本数）罚款或者对法人或者其他组织作出1万元以上（含本数）罚款适用听证制度。

（5）时限制度。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第四节　税法的运行

## 一、税收立法（★★）

### （一）税收立法的概念

税收立法，是指国家机关依照其职权范围，通过一定程序制定（包括修改和废止）税收法律规范的活动，即特定的国家机关就税收问题所进行的立法活动。

第一，从立法的主体来看，国家机关包括全国人大及其常委会、国务院及其有关职能部门、拥有地方立法权的地方政权机关等。

第二，税收立法权的划分，是税收立法的核心问题。

第三，税收立法必须经过法定程序。

第四，制定税法是税收立法的重要部分，但不是全部，修改、废止税法也是其必要的组成部分。

### （二）税收立法权

在我国，划分税收立法权的直接法律依据主要是《宪法》与《立法法》。

| 制定机关 | 法律形式及层级 | 要点提示 | 举例 |
| --- | --- | --- | --- |
| 全国人大及其常委会 | 税收法律；层级仅次于宪法而高于税收法规、规章 | 提出议案、审议、通过、由国家主席签署主席令予以公布 | 《企业所得税法》《个人所得税法》《车船税法》《环境保护税法》《烟叶税法》《船舶吨税法》《资源税法》《车辆购置税法》《耕地占用税法》《城市维护建设税法》《契税法》《印花税法》《税收征收管理法》等 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 制定机关 | 法律<br>形式及层级 | 要点提示 | 举例 |
| --- | --- | --- | --- |
| 国务院 | 税收行政法规；<br>层级低于法律高于规章 | （1）制定程序：立项、起草、审查、决定和公布；<br>（2）总理签署国务院令公布实施；应在公布后的30日内报全国人大常委会备案；<br>（3）目前，我国税法体系中的税收法律的实施细则或实施条例都是以此形式出现 | 经授权制定的，如：《增值税暂行条例》；<br>根据其职权制定的，如《个人所得税法实施条例》《税收征管法实施细则》 |
| 国务院各部、各委员会 | 税务部门规章；<br>层级低于法律和行政法规 | （1）制定程序：立项、起草、审查、决定、公布、解释、修改和废止；<br>（2）以国家税务总局令公布，公布之日起30日后施行，部分规章也可自公布之日起施行；<br>（3）已有规定才可制定，且原则上不重复法律及行政法规已明确规定的内容；<br>（4）应当符合上位法的规定，有依据才能定；<br>（5）不得溯及既往；<br>（6）国家税务总局负责解释 | 财政部颁布的《增值税暂行条例实施细则》、国家税务总局颁发的《税务代理试行办法》 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 制定机关 | 法律形式及层级 | 要点提示 | 举例 |
| --- | --- | --- | --- |
| 县以上税务机关（内设、派出、临时机构不可） | 税务规范性文件 | （1）影响纳税人、缴费人、扣缴义务人等税务行政相对人权利、义务，在本辖区内具有普遍约束力并在一定期限内反复适用的文件；<br>（2）制定程序：起草、审查、决定、发布、备案、清理；<br>（3）制定主体必须是税务机关；<br>（4）非立法行为，适用主体非特定，不具有可诉性，向后发生效力；<br>（5）以公告形式发布，公布之日起30日后施行，部分文件也可以自公布之日起施行；<br>（6）合规审查：包括权益性审核、合法性审核、世贸组织规则合规性评估。未经审查的税务规范性文件，不予签发 | 《青岛市增值税一般纳税人资格认定管理办法》等 |

**【典例研习·1-13】**（模拟单项选择题）

下列各法律法规中，属于税务部门规章的是（　　）。

A.《企业所得税法实施条例》

B.《税收征收管理法》

C.《税务代理试行办法》

D.《青岛市增值税一般纳税人资格认定管理办法》

斯尔解析　本题考查税收立法权的划分。

选项A不当选，《企业所得税法实施条例》是国务院制定的，属于税收行政法规。

【典例研习】答案：

1-13：C



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

选项B不当选，《税收征收管理法》是全国人大及其常委会制定的，属于法律。

选项D不当选，《青岛市增值税一般纳税人资格认定管理办法》属于税务规范性文件。

## 二、税收执法（★★）

一般而言，执法是指国家机关及其公务人员依照法定的职权和程序，贯彻实施法律的活动，包括一切执行法律和适用法律的活动。

| 项目 | 内容 |
| --- | --- |
| 税收执法的特征 | （1）具有单方意志性和法律强制力；<br>（2）税收执法是具体行政行为；<br>（3）税收执法具有裁量性；<br>（4）税收执法具有主动性；<br>（5）税收执法具有效力先定性；<br>（6）税收执法是有责行政行为 |
| 税收执法基本原则 | （1）合法性：执法主体法定、执法内容合法、执法程序合法、执法根据合法；<br>（2）合理性：存在的原因主要是行政自由裁量权的存在 |
| 税收执法监督 | 税收执法监督的主体是税务机关，对象是税务机关及其工作人员，内容是税务机关及其工作人员的行政执法行为。<br>提示：执法监督不同于税务稽查，税务稽查主要是针对纳税人和其他税务行政相对人 |
| | 税收执法监督包括事前监督（如税务规范性文件合法性审核制度）、事中监督（如重大税务案件审理制度）和事后监督（如税收执法检查、复议应诉），分别指是指在税收执法行为作出之前实施、在权力行使过程中各环节相互制约、对执法结果实施的监督 |

## 三、税收司法（★）

税收司法狭义上指审判机关依法对涉税案件行使审判权，广义上包括涉税案件过程中刑事侦查权、检察权和审判权等一系列司法权力的行使。

税收司法的基本原则：

（1）税收司法独立性原则，独立性是司法权的生命；

（2）税收司法中立性原则，不告不理。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

税收司法包括税收行政司法、税收刑事司法、税收民事司法三方面内容，要点如下表所示：

| 项目 | 内容 | |
|---|---|---|
| 税收行政司法 | 概念 | 指法院等司法机关（税收司法的主体）所受理的涉及税务机关的诉讼案件和非诉讼案件的执行申请等，包括行政诉讼制度和强制执行程序制度 |
| | 作用 | 保障纳税人合法权益的救济性制度安排，同时可以通过对税务机关的征税行为加以审查监督，督促其依法行政 |
| | 司法审查的特点 | （1）以具体税收行政行为为审查对象；<br>（2）对具体行政行为的审查，仅局限于合法性审查 |
| 税收刑事司法 | （1）税务机关、公安机关、检察院和法院四个国家机关参与；<br>（2）经历案件移送、立案侦查、提起公诉和司法裁判四个阶段；<br>（3）以《刑法》和《刑事诉讼法》为法律依据；<br>（4）既包括税务机关及其执法人员的刑事责任，也包括纳税人、扣缴义务人及其他相对人的刑事责任 | |
| 税收民事司法 | 税收优先权 | （1）税收优先于无担保债权，法律另有规定的除外；<br>（2）纳税人欠缴的税款发生在抵押、质押或者留置之前的，税收优先于抵押权、质权、留置权；<br>（3）税收优先于罚款、没收违法所得 |
| | 税收代位权 | 指欠缴税款的纳税人怠于行使其到期债权而对国家税收即税收债权造成损害时，由税务机关以自己的名义代替纳税人行使其债权的权利 |
| | 税收撤销权 | 指税务机关对欠缴税款的纳税人滥用财产处分权而对国家税收造成损害的行为，请求法院予以撤销的权利 |

**【典例研习·1-14】**（2017年多项选择题）

下列关于税收司法的说法中，正确的有（　　）。

A.税收刑事司法以《刑法》和《中华人民共和国刑事诉讼法》为法律依据

B.税收司法的主体是税务机关

C.税收领域中的司法审查以具体税收行政行为为审查对象

D.税收司法的基本原则包括税收司法独立性原则和税收司法中立性原则

E.保障纳税人的合法权益是税收行政司法制度的重要内容

斯尔解析　本题考查税收司法的内容辨析。

选项B不当选，税收司法的主体是人民法院、人民检察院和公安机关。

【典例研习】答案：1-14：ACDE



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第五节　税法的建立与发展

## 一、中国历史上的税法（略）

## 二、新中国税收制度的建立与发展（★）

1.税收法制建设的发展阶段

| 阶段 | 对应期间 |
| --- | --- |
| 建立与调整 | 20世纪50年代至70年代 |
| 初创阶段 | 20世纪80年代 |
| 完善阶段 | 20世纪90年代 |
| 新阶段 | 21世纪 |

2.一些最新法律法规的实施时间

| 税法 | 施行时间 |
| --- | --- |
| 车船税法 | 2012年1月1日起 |
| 环境保护税法 | 2018年1月1日起 |
| 烟叶税法 | 2018年7月1日起 |
| 船舶吨税法 | 2018年7月1日起 |
| 车辆购置税法 | 2019年7月1日起 |
| 耕地占用税法 | 2019年9月1日起 |
| 资源税法 | 2020年9月1日起 |
| 契税法 | 2021年9月1日起 |
| 城市维护建设税法 | 2021年9月1日起 |
| 印花税法 | 2022年7月1日起 |

3.财税改革关键时间点

（1）全面营改增时间：2016年5月1日。

（2）2018年5月、2019年4月两次降低增值税税率，减轻企业税负。

（3）自2018年10月1日起，个人所得税费用扣除标准由3 500元提高至5 000元并优化税率表。自2019年1月1日起，实施综合与分类相结合的个人所得税制度并允许纳税人享受六项专项附加扣除，并对综合所得实施年度汇算。自2022年1月1日起，增加3岁以下婴幼儿照护个人所得税专项附加扣除。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（4）截至2022年6月底，我国已与109个国家（地区）正式签署了避免双重征税协定，其中与105个国家（地区）的协定已生效。内地和香港、澳门两个特别行政区签署了税收安排，大陆与台湾地区签署了税收协议。

（5）进一步深化税收征管改革。

2021年3月，中共中央办公厅、国务院办公厅印发《关于进一步深化税收征管改革的意见》，指导思想和主要目标如下：

①指导思想。

以习近平新时代中国特色社会主义思想为指导，全面贯彻党的十九大和十九届二中、三中、四中、五中全会精神，围绕把握新发展阶段、贯彻新发展理念、构建新发展格局，深化税收征管制度改革，着力建设以服务纳税人缴费人为中心、以发票电子化改革为突破口、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，深入推进精确执法、精细服务、精准监管、精诚共治，大幅提高税法遵从度和社会满意度，明显降低征纳成本，充分发挥税收在国家治理中的基础性、支柱性、保障性作用，为推动高质量发展提供有力支撑。

②主要目标。

a.到2022年，在税务执法规范性、税费服务便捷性、税务监管精准性上取得重要进展。

b.到2023年，基本建成“无风险不打扰、有违法要追究、全过程强智控”的税务执法新体系，实现从经验式执法向科学精确执法转变；基本建成“线下服务无死角、线上服务不打烊、定制服务广覆盖”的税费服务新体系，实现从无差别服务向精细化、智能化、个性化服务转变；基本建成以“双随机、一公开”监管和“互联网+监管”为基本手段、以重点监管为补充、以“信用+风险”监管为基础的税务监管新体系，实现从“以票管税”向“以数治税”分类精准监管转变。

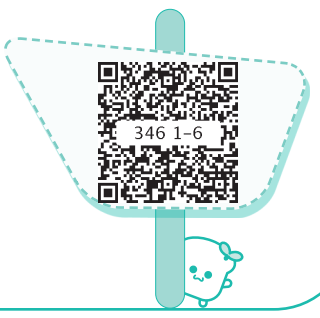
c.到2025年，深化税收征管制度改革取得显著成效，基本建成功能强大的智慧税务，形成国内一流的智能化行政应用系统，全方位提高税务执法、服务、监管能力。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 本章小测

快使用斯尔教育App，扫描二维码，进行章节小测。






新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第二章　增值税

## 学习提要

- 重要程度：重点章节
- 平均分值：60分以上
- 考核题型：所有题型

## 考点精讲

## 第一节　增值税概述

### 一、增值税的概念

增值税是以单位和个人生产经营过程中取得的增值额为课税对象征收的一种税。

#### （一）理论增值额

从理论上讲，增值额是企业在生产经营过程中新创造的那部分价值。即货物或劳务价值中的“V+M”部分，在我国相当于净产值或国民收入部分。

现实经济生活中，对增值额可以从以下两个方面理解：

第一，从一个生产经营单位来看，增值额是指该单位销售货物或提供劳务的收入额扣除为生产经营这种货物或劳务而外购的那部分货物或劳务价款后的余额；

第二，从一项货物或劳务来看，增值额是该货物或劳务经历的生产和流通的各个环节所创造的增值额之和，也就是该项货物或劳务的最终销售价值。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

举例：货物在各环节的增值与关系（假定每一环节没有物质消耗，都是该环节新创造的价值）

| 项目 | 销售额（元） | 增值额（元） |
| --- | --- | --- |
| 生产企业 | 100 | 100 |
| 批发商 | 150 | 50 |
| 零售商 | 240 | 90 |
| 合计 | — | 240 |

### （二）法定增值额

实行增值税的国家，据以征税的增值额都是一种法定增值额，并非理论上的增值额。

法定增值额可以等于理论增值额，也可以大于或小于理论上的增值额。造成法定增值额与理论增值额不一致的一个重要原因是对外购固定资产的处理办法不同。

## 二、增值税的类型

增值税按对外购固定资产处理方式的不同，可划分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。

| 类型 | 外购固定资产处理 | 备注 |
| --- | --- | --- |
| 生产型增值税（我国1994年1月1日至2008年12月31日） | 不允许扣除任何外购固定资产的价款 | 法定增值额＞理论增值额 |
| 收入型增值税（由于计算困难未被广泛采用） | 允许扣除当期计入产品价值的折旧费部分 | 法定增值额=理论增值额 |
| 消费型增值税（我国从2009年1月1日起执行） | 允许将当期购入固定资产价款一次性全部扣除 | 法定增值额＜理论增值额 |

提示：2016年5月1日起，在全国范围内全面推开营业税改征增值税试点，建筑业、房地产业、金融业、生活服务业纳入试点范围，由缴纳营业税改为缴纳增值税，至此，营业税全部改征增值税。

### 【典例研习·2-1】

假定某企业报告期货物销售额为78万元，从外单位购入的原材料等流动资产价款为24万元，购入机器设备等固定资产价款为40万元，当期计入成本的折旧费用为5万元。根据上述资料计算该企业的理论增值额及不同情形下的法定增值额。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

斯尔解析

| 类型 | 法定增值额（万元） | 法定增值额与理论增值额差额（万元） |
| --- | --- | --- |
| 生产型增值税 | 78−24=54 | 5 |
| 收入型增值税 | 78−24−5=49 | 0 |
| 消费型增值税 | 78−24−40=14 | −35 |

## 三、增值税的性质、计税原理和计税方法

### （一）增值税的性质

（1）以全部销售额为计税销售额，同时实行税款抵扣制度；

（2）税负具有转嫁性；

（3）按产品或行业实行比例税率。

### （二）增值税的计税原理

（1）按全部销售额计税，但只对新增价值的部分征税；

（2）实行税款抵扣制度，对以前环节已纳税款予以扣除；

（3）税款随货物销售逐环节转移，最终消费者承担全部税款。但政府并不直接向消费者征税，而是在生产经营的各个环节分段征收，各环节的纳税人并不承担增值税税款。

### （三）增值税的计税方法

1.直接计算法

增值税=应税项目增值额×适用税率

2.间接计算法

增值税=整体税负−外购项目已纳税款=销项税额−进项税额

这种方法简便易行，计算准确，既适用于单一税率，又适用于多档税率，因此，是实行增值税的国家广泛采用的计税方法（购进扣税法或发票扣税法）。

## 四、增值税的特点和优点

### （一）增值税的特点

（1）不重复征税，具有税收中性的特征；

（2）逐环节征税，逐环节扣税，最终消费者承担全部税款；

（3）税基广阔，具有征收的普遍性和连续性。

### （二）增值税的优点

（1）能够平衡税负，促进公平竞争；

（2）既便于对出口商品退税，又可避免对进口商品征税不足；

（3）在组织财政收入上具有稳定性和及时性；

（4）在税收征管上可以互相制约，交叉审计。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第二节　增值税纳税人和扣缴义务人

## 一、增值税纳税人与扣缴义务人的基本规定（★★）

### （一）纳税义务人

1.概念

在中华人民共和国境内销售货物、加工修理修配劳务（以下简称“劳务”）、服务、无形资产和不动产以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。这里所称个人，指个体工商户和其他个人。

**原理详解**

如何理解“单位”和“个人”？

（1）单位不仅包括企业，也包括行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位等。

（2）在税收法律法规中“个人”，包括个体工商户和其他个人。

①个体工商户指登记注册为个体工商户的，以个体工商户名义从事经营业务的个人；

②其他个人指的是自然人（“你、我、他”）。

在后面税法的学习中，需要注意区分税法中的“个人”和“其他个人”。

2.特殊应税行为的纳税人规定

（1）单位以承包、承租、挂靠方式经营的，以发包人、出租人、被挂靠人（以下统称发包人）的名义对外经营，且发包人承担相关法律责任的，以该发包人为纳税人；不同时满足上述两个条件的，以承包人、承租人、挂靠人为纳税人。

（2）建筑企业与发包方签订建筑合同后，以内部授权或者三方协议等方式，授权集团内其他纳税人（以下称第三方）为发包方提供建筑服务，并由第三方直接与发包方结算工程款的，由第三方缴纳增值税，与发包方签订建筑合同的建筑企业不缴纳增值税。

提示：实际提供建筑服务并收取款项的第三方为纳税人。

（3）资管产品运营过程中发生的增值税应税行为，以资管产品管理人为增值税纳税人。

提示：资管产品管理人，包括银行、信托公司、公募基金管理公司及其子公司、证券公司及其子公司、期货公司及其子公司、私募基金管理人、保险资产管理公司、专业保险资产管理机构、养老保险公司。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（4）对报关进口的货物，以进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人为进口货物的纳税人。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。

提示：对报关进口的货物，凡是海关的完税凭证开具给委托方的，对代理方不征增值税；凡是海关的完税凭证开具给代理方的，对代理方应按规定征收增值税。

### （二）扣缴义务人

中华人民共和国境外（以下简称境外）的单位或个人在境内提供应税劳务，在境内未设有经营机构的，其应纳税款以境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以购买者为扣缴义务人。

境外单位或个人在境内销售服务、无形资产或者不动产，在境内未设有经营机构的，以购买方为增值税扣缴义务人。财政部和国家税务总局另有规定的除外。

## 二、增值税一般纳税人与小规模纳税人（★★★）

### （一）增值税纳税人分类依据及标准

增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。分类的基本依据是纳税人的年应税销售额。

**原理详解**

为何要将增值税的纳税人分为“一般纳税人”和“小规模纳税人”？

对增值税纳税人进行分类，主要是为了适应纳税人经营管理规模差异大、财务核算水平不一的实际情况。分类管理有利于税务机关加强重点税源管理，简化小型企业的计算缴纳程序。

### （二）小规模纳税人管理

1.小规模纳税人划分的标准

自2018年5月1日起，统一增值税小规模纳税人标准，即增值税小规模纳税人标准为年应征增值税销售额500万元及以下。

2.特殊规定

（1）其他个人不得办理一般纳税人登记。

（2）年应税销售额超过规定标准但不经常发生应税行为的单位和个体工商户，以及非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，可选择按照小规模纳税人纳税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（3）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一般纳税人资格登记，成为一般纳税人。

### （三）一般纳税人登记管理

年应税销售额超过500万元的纳税人，应向主管税务机关办理增值税一般纳税人资格登记手续。

提示：“应”的意思是应该、应当。

（1）年应税销售额，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（含免税销售额和税务机关代开发票销售额）、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有扣除项目的纳税人，其应税行为年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。

（2）经营期，是指在纳税人存续期内的连续经营期间，含未取得销售收入的月份或季度。稽查查补销售额和纳税评估调整销售额计入查补税款申报当月（或当季）的销售额，不计入税款所属期销售额。

（3）除国家税务总局另有规定外，纳税人登记为一般纳税人后，不得转为小规模纳税人。

**【典例研习·2-2】**（2018年多项选择题）

下列销售额应计入增值税纳税人判定标准的有（　　）。

A.纳税评估调整的销售额

B.稽查查补的销售额

C.免税销售额

D.税务机关代开发票销售额

E.偶尔发生的销售无形资产销售额

斯尔解析　本题考查纳税人判定标准中年应税销售额的确定。

选项ABCD当选，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。纳税申报销售额是指纳税人自行申报的全部应征增值税销售额，其中包括免税销售额和税务机关代开发票销售额。

选项E不当选，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。

**【典例研习·2-3】**（2019年单项选择题）

下列纳税人，必须办理一般纳税人登记的是（　　）。

A.其他个人

B.非企业性单位

【典例研习】答案：

2-2：ABCD



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

C.不经常发生应税行为的单位

D.年应税销售额超过500万元且经常发生应税行为的工业企业

斯尔解析 本题考查一般纳税人登记的规定。

选项A不当选，年应税销售额超过规定标准的其他个人不能登记为一般纳税人。

选项B不当选，年应税销售额超过规定标准的非企业性单位，可选择按照小规模纳税人纳税。

选项C不当选，年应税销售额超过规定标准但不经常发生应税行为的单位和个体工商户，可选择按照小规模纳税人纳税。

**解题高手**

命题角度：判定是否需要登记为一般纳税人。

分类标准总结如下：

（1）年应税销售额超过500万元，必须登记成为一般纳税人，有两个例外：

①年应税销售额超过规定标准的**其他个人**。

②**不经常发生应税行为**的单位和个体工商户，以及非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，可选择按照小规模纳税人纳税。

（2）如果年应税销售额未达到500万元，即为小规模纳税人，有一个例外：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。

## 第三节 征税范围

增值税征税范围包括货物的生产、批发、零售和进口四个环节，2016年5月1日以后，营业税改征增值税试点行业扩大到销售服务、无形资产或者不动产，增值税的征税范围覆盖第一产业、第二产业和第三产业。

增值税征税范围概览如下表所示：

| 征税范围 | 应税行为 | 备注 |
| --- | --- | --- |
| “传统” | 销售或者进口货物 | 货物指有形动产 |
| | 销售劳务 | 劳务指加工、修理修配 |

【典例研习】答案：2-3：D



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 征税范围 | 应税行为 | 备注 |
| --- | --- | --- |
| “营改增” | 销售服务 | 交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务 |
| | 销售无形资产 | 有偿转让无形资产的所有权或使用权 |
| | 销售不动产 | 有偿转让不动产的所有权 |

346 2-3-1

## 一、征税范围的一般规定（★★★）

### （一）销售或者进口的货物

销售货物是指有偿转让货物的所有权。货物是指有形动产，包括电力、热力和气体在内。

进口货物，是指申报进入我国海关境内的货物。只要是报关进口的应税货物，均属于增值税征税范围。

### （二）销售劳务

销售劳务是指有偿提供加工、修理修配劳务。

加工，即通常所说的委托加工业务。委托加工业务，是指由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，加工后的货物的所有权仍属于委托者。

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。

提示：

（1）单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供加工、修理修配劳务不包括在内。

（2）供电企业利用自身输变电设备对并入电网的企业自备电厂生产的电力产品进行电压调节，属于提供加工劳务；收取的并网服务费，按照“销售劳务”征收增值税。

### （三）销售服务

销售服务，是指提供交通运输服务、邮政服务、电信服务、建筑服务、金融服务、现代服务、生活服务。

1.交通运输服务（税率9%）

交通运输服务，是指利用运输工具将货物或者旅客送达目的地，使其空间位置得到转移的业务活动，包括陆路运输服务、水路运输服务、航空运输服务和管道运输服务。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

| 子目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 陆路运输服务 | （1）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。<br>（2）网络货运经营者和实际承运人均应当依法履行纳税或扣缴税款义务。网络货运经营，是指经营者依托互联网平台整合配置运输资源，以承运人身份与托运人签订运输合同，委托实际承运人完成道路货物运输，承担承运人责任的道路货物运输经营活动。不包括仅为托运人和实际承运人提供信息中介和交易撮合等服务的行为。网络货运经营者应遵照国家税收法律法规，依法依规抵扣进项税额，不得虚开虚抵增值税发票等扣税凭证 |
| 水路运输服务 | 程租、期租属于水路运输服务 |
| 航空运输服务 | （1）湿租属于航空运输服务。<br>（2）航天运输服务，按照“航空运输服务”征收增值税 |
| 管道运输服务 | 通过管道设施输送气体、液体、固体物质的运输业务活动 |
| 其他特殊规定 | （1）运输工具舱位承包业务，发包方和承包方均按照“交通运输服务”缴纳增值税。<br>（2）运输工具舱位互换业务，互换运输工具舱位的双方均按照“交通运输服务”缴纳增值税。<br>（3）无运输工具承运业务，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，按照“交通运输服务”缴纳增值税。<br>（4）逾期票证收入，纳税人已售票但客户逾期未消费取得的逾期票证收入，按照“交通运输服务”缴纳增值税 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 原理详解

交通运输服务中的“程租”“期租”“湿租”的含义。

（1）水路运输服务中的“程租”，指用配备操作人员的船舶完成某一特定航次的运输任务并收取租赁费的业务；

（2）水路运输服务中的“期租”，指将配备有操作人员的船舶租给他人一定期限并收取租赁费的业务；

（3）航空运输服务中的“湿租”，指将配备有机组人员的飞机租给他人一定期限并收取租赁费的业务。

上述三项业务的特点都是配备人员（船舶操作人员、飞机机组人员），所以配备人员的交通工具租赁业务应按照“交通运输服务”（税率9%）缴纳增值税。

相对应的，不配备操作人员、机组人员的光租、干租，属于“有形动产租赁服务”（税率13%）。

2.邮政服务（税率9%）

邮政服务，指中国邮政集团公司及其所属邮政企业提供邮件寄递、邮政汇兑和机要通信等邮政基本服务的业务活动。

| 子目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 邮政普遍服务 | 函件、包裹（仅限于邮政包裹）、邮票发行以及报刊发行等业务活动 |
| 邮政特殊服务 | 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 | 邮册等邮品销售、邮政代理等业务活动 |

提示：中国邮政速递物流股份有限公司及其子公司（含各级分支机构），不属于中国邮政集团公司所属邮政企业。

## 解题高手

命题角度：“邮政服务”与其他服务项目的辨析。

（1）只有中国邮政集团及其所属邮政企业提供的才属于“邮政服务”；

（2）邮品（例如邮票）销售属于“邮政服务”，而不是销售货物。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

3.电信服务

电信服务，是指利用有线、无线的电磁系统或者光电系统等各种通信网络资源，提供语音通话服务，传送、发射、接收或者应用图像、短信等电子数据和信息的业务活动。

| 子目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 基础电信服务（税率9%） | 利用固网、移动网、卫星、互联网，提供语音通话服务，出租或出售带宽、波长等网络元素等业务活动 |
| 增值电信服务（税率6%） | 利用固网、移动网、卫星、互联网，有线电视网络，提供短信、彩信、电子数据和信息的传输及应用、互联网接入服务等业务活动（含卫星电视信号落地转接服务） |

4.建筑服务（税率9%）

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。

| 子目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 工程服务 | 新建、改建各种建筑物、构筑物的工程作业 |
| 安装服务 | 生产设备、动力设备、起重设备、运输设备、传动设备、医疗实验设备以及其他各种设备、设施的装配、安置工程作业 |
| 修缮服务 | 对建筑物、构筑物进行修补、加固、养护、改善，使之恢复原来的使用价值或者延长其使用期限的工程作业 |
| 装饰服务 | 对建筑物、构筑物进行修饰装修，使之美观或者具有特定用途的工程作业 |
| 其他建筑服务 | 上列工程作业之外的各种工程作业服务，如钻井、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 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：建筑服务和其他服务的辨析。

（1）固定电话、有线电视、宽带的开户费，初装费按照“建筑服务——安装服务”缴纳增值税，但是使用过程中的费用按照“电信服务”缴纳增值税。

（2）修缮服务针对不动产，属于“建筑服务——修缮服务”；而修理修配针对有形动产，属于“销售劳务”。

（3）物业服务企业为业主提供的装修服务，按照“建筑服务——装饰服务”缴纳增值税，但是物业费按照“现代服务——商务辅助服务”缴纳增值税。

（4）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——其他建筑服务”缴纳增值税；只出租建筑施工设备不配备操作人员的，按照“现代服务——有形动产租赁服务”缴纳增值税。

5.金融服务（税率6%）

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。

| 子目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 贷款服务 | 指将资金贷与他人使用而取得利息收入的业务活动。<br>各种占用、拆借资金取得的收入，包括以下内容：<br>（1）金融商品持有期间（含到期）利息（包括“保本收益、报酬、资金占用费、补偿金”等名目收取的）收入；<br>（2）信用卡透支利息收入；<br>（3）买入返售金融商品利息收入；<br>（4）融资融券收取的利息收入；<br>（5）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；<br>（6）融资性售后回租取得的利息及利息性质的收入 |
| 直接收费金融服务 | 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 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 子目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 保险服务 | 人身保险服务、财产保险服务 |
| 金融商品转让 | （1）指转让外汇、有价证券、非货物期货和其他金融商品（包括基金、信托、理财产品等各类资产管理产品和各种金融衍生品）所有权的业务活动。<br>（2）非货物期货转让属于“金融商品转让”，而货物期货则按“销售货物”缴纳增值税。<br>（3）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。<br>（4）转让非上市公司股权不属于“金融商品转让”，不缴纳增值税。<br>（5）纳税人转让因同时实施股权分置改革和重大资产重组而首次公开发行股票并上市形成的限售股，以及上市首日至解禁日期间由上述股份孳生的送、转股，按照“金融商品转让”缴纳增值税 |

## 原理详解

（1）“保本收益、报酬、资金占用费、补偿金”是指合同中明确承诺到期本金可全部收回的投资收益。金融商品持有期间（含持有至到期）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。

（2）融资性售后回租，是指承租方以融资为目的，将资产出售给从事融资性售后回租业务的企业后，从事融资性售后回租业务的企业将该资产出租给承租方的业务活动。所以融资性售后回租取得的利息及利息性质的收入应按照“贷款服务”缴纳增值税。

（3）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。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 精准答疑

问题：金融商品转让和持有收益如何缴纳增值税？

解答：

| 项目 | | 税务处理 |
|---|---|---|
| 上市公司股票 | 持有期间股息收入 | 不征收增值税 |
| | 转让 | 按照“金融商品转让”征收增值税 |
| 非上市公司股权 | 持有期间股息收入及转让行为 | 都不征收增值税 |
| 理财产品 | 保本理财产品持有期间收益 | 按照“贷款服务”缴纳增值税 |
| | 非保本理财产品持有期间收益 | 不征收增值税 |
| | 转让 | 按照“金融商品转让”征收增值税 |

提示：转让环节，关注是否“上市”，未上市不需要缴纳增值税；持有期间环节，关注是否“保本”，不保本的不需要缴纳增值税。

6.现代服务（除租赁服务以外，其他的均适用6%税率）

现代服务，指围绕制造业、文化产业、现代物流产业等提供技术性、知识性服务的业务活动。

| 子目 | 具体内容 |
|---|---|
| 研发和技术服务 | 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 | 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。<br>提示：纳税人通过蜂窝数字移动通信塔（杆）及配套设施，为电信企业提供的基站天线等塔类站址管理业务，按照“信息技术服务”缴纳增值税 |
| 文化创意服务 | 设计服务、知识产权服务、广告服务和会议展览服务。<br>（1）广告服务，包括广告代理和广告的发布、播映、宣传、展示等。<br>（2）会议展览服务，包括宾馆、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 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 子目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 物流辅助服务 | （1）航空服务，包括航空地面服务和通用航空服务；<br>（2）港口码头服务，包括航道疏浚、港口设施经营人收取的港口设施保安费；<br>（3）货运客运场站服务；<br>（4）打捞救助服务；<br>（5）装卸搬运服务；<br>（6）仓储服务；<br>（7）收派服务，是指接受寄件人委托，在承诺的时限内完成函件和包裹的收件、分拣、派送服务的业务活动 |
| 租赁服务 | 融资租赁服务和经营租赁服务。<br>（1）将建筑物、构筑物等不动产或者飞机、车辆等有形动产的广告位出租给其他单位或者个人用于发布广告，按照经营租赁服务缴纳增值税；<br>（2）车辆停放服务、道路通行服务（包括过路费、过桥费、过闸费等）等按照不动产经营租赁服务缴纳增值税；<br>（3）水路运输的光租业务、航空运输的干租业务，属于经营租赁服务 |
| 鉴证咨询服务 | 认证服务、鉴证服务和咨询服务。<br>提示：翻译服务和市场调查服务按照“咨询服务”缴纳增值税 |
| 广播影视服务 | 广播影视节目（作品）的制作服务、发行服务和播映（含放映）服务 |
| 商务辅助服务 | 企业管理服务、经纪代理服务（包括货物运输代理服务、代理报关服务等）、人力资源服务、安全保护服务。<br>提示：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 |
| 其他现代服务 | （1）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。<br>（2）纳税人对安装运行后的机器设备提供的维护保养服务，按照“其他现代服务”缴纳增值税。<br>（3）自2018年1月1日起，纳税人为客户办理退票而向客户收取的退票费、手续费等收入，按照“其他现代服务”缴纳增值税 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 原理详解

融资租赁和融资性售后回租辨析。

融资租赁，是指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。融资租赁按照“现代服务——租赁服务”缴纳增值税。

融资性售后回租，是指承租方以融资为目的，将资产出售给从事融资性售后回租业务的企业后，从事融资性售后回租业务的企业将该资产出租给承租方的业务活动。在这个经济行为中，承租方没有实质出售设备，所以“出售资产”给出租方的行为不属于增值税的征税范围，而出租方从承租方收回的利息性质部分收入按照“金融服务——贷款服务”缴纳增值税。

## 解题高手

命题角度：考查不同征税范围之间的辨析。

1.不同“租”的辨析

| 项目 | 说明 | 具体征税范围 | 税率 |
| --- | --- | --- | --- |
| 有形动产融资租赁VS融资性售后回租 | 有形动产融资租赁 | 租赁服务——有形动产租赁服务 | 13% |
| | 融资性售后回租 | 金融服务——贷款服务 | 6% |
| 水路运输服务 | 程租、期租 | 交通运输服务——水路运输服务 | 9% |
| | 光租 | 租赁服务——有形动产租赁服务 | 13% |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

续表

| 项目 | 说明 | 具体征税范围 | 税率 |
| --- | --- | --- | --- |
| 航空运输服务 | 湿租 | 交通运输服务——航空运输服务 | 9% |
| | 干租 | 租赁服务——有形动产租赁服务 | 13% |
| 出租建筑施工设备 | 配备操作人员 | 建筑服务 | 9% |
| | 不配备操作人员 | 租赁服务——有形动产租赁服务 | 13% |
| 广告位出租 | 飞机、车辆 | 租赁服务——有形动产租赁服务 | 13% |
| | 建筑物、构筑物 | 租赁服务——不动产租赁服务 | 9% |

2.其他项目的辨析

| 项目 | 说明 | 具体征税范围 | 税率 |
| --- | --- | --- | --- |
| 票证相关 | 逾期票证收入 | 交通运输服务——航空运输服务 | 9% |
| | 退票费、手续费收入 | 现代服务——其他现代服务 | 6% |
| 修理VS修缮 | 修理（货物） | 加工修配 | 13% |
| | 修缮（不动产） | 建筑服务 | 9% |
| 邮政VS收派 | 邮政包裹 | 邮政服务 | 9% |
| | 快递公司包裹 | 现代服务——物流辅助服务 | 6% |

**【典例研习·2-4】**（2018年多项选择题）

下列应按照“有形动产租赁服务”缴纳增值税的有（　　）。

A.航空运输的干租业务

B.有形动产经营租赁



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

C.有形动产融资租赁

D.水路运输的期租业务

E.水路运输的程租业务

斯尔解析 本题考查增值税征税范围的辨析。

选项A当选，航空运输的干租业务属于有形动产租赁服务。

选项BC当选，租赁服务包括融资租赁服务和经营租赁服务。

选项DE不当选，水路运输的期租和湿租业务属于交通运输服务。

**【典例研习·2-5】**（2020年多项选择题）

根据增值税征税范围的规定，下列说法正确的有（　　）。

A.道路通行服务按“不动产租赁服务”缴纳增值税

B.向客户收取退票费按“其他现代服务”缴纳增值税

C.融资租赁按“金融服务”缴纳增值税

D.车辆停放服务按“有形动产租赁服务”缴纳增值税

E.融资性售后回租按“租赁服务”缴纳增值税

斯尔解析 本题考查增值税征税范围的辨析。

选项CE不当选，融资租赁按“租赁服务”缴纳增值税，融资性售后回租按“金融服务”缴纳增值税。

选项D不当选，车辆停放服务按“不动产租赁服务”缴纳增值税。

7.生活服务（税率6%）

生活服务，是指为满足城乡居民日常生活需求提供的各类服务活动。包括文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务、居民日常服务和其他生活服务。

| 子目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 文化体育服务 | （1）文化服务，包括文艺创作、文艺表演、文化比赛，图书馆的图书和资料借阅，档案馆的档案管理，文物及非物质遗产保护，组织举办宗教活动、科技活动、文化活动，提供游览场所。<br>（2）体育服务，是指组织举办体育比赛、体育表演、体育活动，以及提供体育训练、体育指导、体育管理的业务活动 |
| 教育医疗服务 | （1）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。<br>（2）医疗服务，包括各类检查诊疗服务，也包括与医疗服务相关的提供药品、医用材料器具、救护车、病房住宿和伙食的业务 |
| 旅游娱乐服务 | （1）旅游服务，是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、商务等服务的业务活动。<br>（2）娱乐服务，是指为娱乐活动同时提供场所和服务的业务 |

【典例研习】答案：

2-4：ABC

2-5：AB



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 子目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 餐饮住宿服务 | （1）餐饮服务，是指通过同时提供饮食和饮食场所的方式为消费者提供饮食消费服务的业务活动。<br>（2）住宿服务，是指提供住宿场所及配套服务等的活动 |
| 居民日常服务 | 主要为满足居民个人及其家庭日常生活需求提供的服务。包括市容市政管理、家政、婚庆、养老、殡葬、照料和护理、救助救济、美容美发、按摩、桑拿、氧吧、足疗、沐浴、洗染、摄影扩印等服务 |
| 其他生活服务 | 除文化体育服务、教育医疗服务、旅游娱乐服务、餐饮住宿服务和居民日常服务之外的生活服务 |

## 解题高手

命题角度：考查不同征税范围之间的辨析。

（1）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。

（2）游览场所以外的缆车运输、索道运输按照“交通运输——陆路运输服务”缴纳增值税。

（3）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。纳税人现场制作食品并直接销售给消费者，按照“餐饮服务”缴纳增值税。

（4）纳税人以长（短）租形式出租酒店式公寓并提供配套服务的，按照“住宿服务”缴纳增值税。

（5）纳税人提供植物养护服务，按照“其他生活服务”缴纳增值税。

**【典例研习·2-6】**（2021年单项选择题）

下列行为不属于增值税“现代服务”征收范围的是（　　）。

A.在游览场所经营索道、摆渡车业务

B.度假村提供会议场地及配套服务

C.将建筑物广告位出租给其他单位用于发布广告

D.为电信企业提供基站天线等塔类站址管理业务



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

斯尔解析 本题考查增值税征税范围的辨析。

选项A当选，在游览场所经营索道、摆渡车业务，按照“生活服务——文化体育服务”缴纳增值税。

选项B不当选，度假村提供会议场地及配套服务，按照“现代服务——文化创意服务——会议展览服务”缴纳增值税。

选项C不当选，将建筑物广告位出租给其他单位用于发布广告，按照“现代服务——租赁服务——不动产租赁服务”缴纳增值税。

选项D不当选，为电信企业提供基站天线等塔类站址管理业务，按照“现代服务——信息技术服务——信息系统服务”缴纳增值税。

### （四）销售无形资产

销售无形资产，指有偿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。

（1）技术，包括专利技术和非专利技术。

（2）自然资源使用权，包括土地使用权、海域使用权、探矿权、采矿权、取水权和其他自然资源使用权。

（3）其他权益性无形资产，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。

提示：转让补充耕地指标和转让土地使用权属于销售无形资产，但是转让补充耕地指标适用6%的税率，转让土地使用权适用9%的税率。

#### 精准答疑

问题：销售软件属于销售无形资产吗？

解答：①软件产品在我国增值税征税范围中属于“货物”范畴，适用13%的税率，不属于销售无形资产。同时针对软件企业销售自产软件产品，还有增值税即征即退的优惠政策，具体内容见本章的税收优惠部分内容。

②软件服务是指软件开发服务、软件维护服务、软件测试服务的业务活动，按照“现代服务——信息技术服务”缴纳增值税。

【典例研习】答案：

2-6：A



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （五）销售不动产

销售不动产，指有偿转让不动产所有权的业务活动，适用税率9%。

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。

提示：虽然单独转让土地使用权属于销售无形资产，但如果在转让土地使用权的同时，也将地上的建筑物或者构筑物一起转让，则属于销售不动产。

## 二、不征收增值税的规定及征税范围的特殊规定（★★）

### （一）不征收增值税的规定

| 记忆提示 | 具体情形 |
| --- | --- |
| 非营业活动 | （1）单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务，单位或者个体工商户为员工提供应税服务。<br>（2）代为收取的满足条件的政府性基金或者行政事业性收费。<br>（3）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。<br>（4）房地产主管部门或者其指定机构、公积金管理中心、房地产开发企业以及物业管理单位代收的住宅专项维修资金 |
| 特定金融相关 | （1）存款利息、被保险人获得的保险赔付。<br>（2）融资性售后回租业务中，承租方出售资产的行为 |
| “整体资产转让” | （1）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，其中涉及的货物转让，不动产、土地使用权转让行为，不征收增值税。<br>（2）将全部或者部分实物资产以及与其相关联的债权、负债经多次转让后，最终的受让方与劳动力接收方为同一单位和个人的，也不属于增值税的征税范围，其中货物的多次转让，不征收增值税 |
| 特定公益行为 | 纳税人根据国家指令无偿提供的铁路运输服务、航空运输服务，属于以公益活动为目的的服务 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：

代为收取的政府性基金或者行政事业性收费需同时满足以下条件：

（1）由国务院或者财政部批准设立的政府性基金，由国务院或者省级人民政府及其财政、价格主管部门批准设立的行政事业性收费；

（2）收取时开具省级以上（含省级）财政部门监（印）制的财政票据；

（3）所收款项全额上缴财政。

### （二）增值税征税范围的特殊规定

对于征税行为的特殊规定，需重点关注：对于同一类行为，哪些情形属于征税范围、哪些情形不属于征税范围。

| 特殊项目 | 属于征税范围的行为 | 不属于征税范围的行为 |
| --- | --- | --- |
| 财政补贴收入 | 财政补贴收入，与其销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产的收入或者数量直接挂钩的 | 其他情形的财政补贴收入 |
| 罚没物品 | 经营单位购入罚没物品再销售、国家指定销售单位将罚没物品再销售、专管机关再经营应征增值税的货物 | 罚没物品公开拍卖收入、变价处理收入，如数上缴财政 |
| 单用途商业预付卡和支付机构预付卡（多用途卡） | （1）售卡方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。<br>（2）持卡人到特约商户购买货物或服务，特约商户应按规定缴纳增值税（不得开具增值税发票） | 售卡或者持卡人充值取得的充值或预收资金（可开具普票，不得开具增值税专用发票） |

提示：发售加油卡、加油凭证销售成品油的纳税人在售卖加油卡、加油凭证时，应按预收账款方法作相关账务处理，不征收增值税。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 精准答疑

问题：“不征税”“免税”“零税率”三者的区别。

解答：“不征税”通俗的理解就是上述行为不在增值税征税规定范围内，不需要缴纳增值税。

“免税”指特定项目虽然在增值税的征税范围内，但国家给予政策优惠，允许免征增值税。但免税行为上一环节所负担的增值税进项税额不可以抵扣。

与“免税”相似的一个概念是“零税率”。“零税率”与“免税”的最大区别就是在“零税率”的情形下，上一环节的进项税额仍然可以正常抵扣，或者享受出口退（免）税政策。

**【典例研习·2-7】**（模拟多项选择题）

下列属于增值税征税范围的有（　　）。

A.单位聘用的员工为本单位提供（取得工资）的运输服务

B.航空运输企业提供的湿租业务

C.广告公司提供的广告代理业务

D.房地产评估咨询公司提供的房地产评估业务

E.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

斯尔解析 本题考查增值税征税范围的辨析。

选项BE当选，均按交通运输服务缴纳增值税。

选项C当选，按现代服务——文化创意服务缴纳增值税。

选项D当选，按现代服务——鉴证咨询服务缴纳增值税。

选项A不当选，单位或者个体工商户聘用的员工为本单位或者雇主提供取得工资的服务、单位或者个体工商户为员工提供应税服务不征收增值税。

### 三、境内销售的界定（★★★）

#### （一）一般规定

| 应税行为 | 境内的界定标准 |
| --- | --- |
| 境内销售货物 | 货物的起运地或者所在地在境内 |
| 境内销售服务、无形资产或不动产 | （1）服务（租赁不动产除外）或者无形资产（自然资源使用权除外）的销售方或者购买方在境内。<br>（2）所销售或者租赁的不动产在境内。<br>（3）所销售自然资源使用权的自然资源在境内。<br>（4）财政部和国家税务总局规定的其他情形 |

【典例研习】答案：2-7：BCDE



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）不属于在境内销售服务或无形资产

| 记忆提示 | 具体范围 |
| --- | --- |
| “完全发生在境外” | （1）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外发生的服务。<br>（2）境外单位或者个人向境内单位或者个人销售完全在境外使用的无形资产。<br>（3）境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产 |
| “特定服务地点在境外” | （1）境外的单位或者个人发生的下列行为：<br>①为出境的函件、包裹在境外提供的邮政服务、收派服务。<br>②向境内单位或者个人提供的工程施工地点在境外的建筑服务、工程监理服务。<br>③向境内单位或者个人提供的工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务。<br>④向境内单位或者个人提供的会议展览地点在境外的会议展览服务。<br>（2）境内单位和个人作为工程分包方，为施工地点在境外的工程项目提供建筑服务，从境内工程总承包方取得的分包款收入，视同从境外取得收入 |

## 解题高手

命题角度：判断应税服务行为是否属于“境内”。

| 提供方 | 接受方 | 销售行为的类型 | 地点规定 | 是否属于征税范围 |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 不限 | | 销售、租赁不动产 | 不动产在境内 | 属于“境内”应征收增值税 |
| | | 自然资源使用权 | 自然资源在境内 | |
| 内 | 外 | 销售服务和无形资产 | — | |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

续表

| 提供方 | 接受方 | 销售行为的类型 | 地点规定 | 是否属于征税范围 |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 外 | 内 | 销售服务和无形资产 | 在境内发生、使用或部分在境内发生、使用 | 属于“境内”应征收增值税 |
| | | | 完全在境外发生、使用的 | 不属于“境内”不征收增值税 |

**【典例研习·2-8】**（2017年单项选择题）

下列业务属于在我国境内发生增值税应税行为的是（　　）。

A.英国会展单位在我国境内为境内某单位提供会议展览服务

B.境外企业在巴基斯坦为我国境内单位提供工程勘察勘探服务

C.我国境内单位转让在德国境内的不动产

D.新西兰汽车租赁公司向我国境内企业出租汽车，供其在新西兰考察中使用

斯尔解析　本题考查增值税境内销售的判定。

选项A当选，境外单位向境内单位提供的完全在境内发生的服务，属于“境内”应征收增值税。

选项B不当选，向境内单位或者个人提供的工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务，不属于在境内销售服务。

选项C不当选，销售的不动产在境外的，不属于在境内销售不动产。

选项D不当选，境外单位或者个人向境内单位或者个人出租完全在境外使用的有形动产，不属于在境内销售服务。

### 四、视同销售的征税规定（★★★）

## 原理详解

有些货物移送行为，销售服务、无形资产、不动产的行为虽未产生“实实在在的销售额”，企业需要进行视同销售处理，有两个目的：

（1）防止通过这些行为逃避纳税，造成税基被侵蚀，税款流失；

（2）避免税款抵扣链条的中断，导致各环节间税负的不均衡，形成重复征税。

【典例研习】答案：2-8：A



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （一）视同销售货物

单位或者个体工商户的下列行为，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。

用于销售，是指受货机构发生以下情形之一的经营行为：

①向购货方开具发票。

②向购货方收取货款。

提示：

a.受货机构的货物移送行为有上述两项情形之一的，应当向所在地税务机关缴纳增值税；未发生上述两项情形的，则应由总机构统一缴纳增值税。

b.如果受托机构只就部分货物向购买方开具或收取货款，则应当区别不同情况计算并分别向总机构所在地或分支机构所在地税务机关缴纳税款。

（4）将自产、委托加工的货物用于非增值税应税项目。

（5）将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费。

（6）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。

（7）将自产、委托加工或购进的货物分配给股东或投资者。

（8）将自产、委托加工或购进的货物无偿赠送给其他单位或者个人。

#### 原理详解

如何理解机构之间移送的视同销售？

“统一核算”并非指的是增值税汇总缴纳，指的是总机构对分支机构的控制以及监督管理，是总机构对其财务、业务、人员等直接进行统一核算和管理。

总分机构之间之所以视同销售，是因为总分机构之间移送货物用于销售属于机构内部的货物移送，不是销售行为，不应该征税，但因为我国目前增值税的征收管理是实行属地管理的，如果总机构和分支机构之间移送货物用于销售不作为应税行为，而是在最终销售时才征税，将导致税收由移出地转移到移入并销售的地方缴纳，同时移入机构将无进项抵扣。

### （二）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。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（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）纳税人出租不动产，租赁合同中约定免租期的，不属于视同销售服务。

**【典例研习·2-9】**

判断以下行为是否属于增值税视同销售行为。

（1）服装公司将自产的服装交给百货公司代销。

（2）化妆品公司将自产的化妆品小样赠送给客户。

（3）白酒生产企业将委托加工收回的白酒分配给股东单位。

（4）电脑生产企业将自产的笔记本电脑用于年会抽奖，奖励给职工。

（5）坚果公司将外购的杏仁露作为中秋节礼物发放给职工。

（6）线下零售商将其品牌和连锁经营权无偿转让给某互联网电商企业。

（7）航空公司根据国家指令无偿提供的境外撤侨服务。

斯尔解析

属于视同销售行为的有：（1）（2）（3）（4）（6）。

不属于视同销售行为的有：（5）（7）。

## 五、混合销售和兼营行为的征税规定（★★）

1.混合销售

一项销售行为如果既涉及货物又涉及服务，为混合销售。

混合销售行为，应按照纳税人从事的主业征税：

（1）从事货物生产、批发零售的单位和个体工商户的混合销售，按照销售货物缴纳增值税。

（2）其他单位和个体工商户的混合销售行为，按照销售服务缴纳增值税。

（3）特殊规定：销售活动板房、机器设备、钢结构件等自产货物的同时提供建筑、安装服务，不属于混合销售，应分别核算货物和建筑服务的销售额（分别适用不同的税率和征收率）。

2.兼营行为

指纳税人的经营范围既包括销售货物和加工修理修配劳务，又包括销售服务、无形资产或者不动产。

（1）发生适用于不同税率或征收率的应税销售行为，应当分别核算适用不同税率或者征收率的销售额。

（2）如果未分别核算销售额：兼营不同税率的，从高适用税率；兼营不同征收率的，从高适用征收率；兼营不同税率和征收率的，从高适用税率。

（3）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，不得减税、免税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

**解题高手**

命题角度：注意“兼营”行为和“混合销售”行为的区别。

混合销售需要同时满足两个条件（特殊规定除外）：

（1）在**同一项**销售行为中发生；

（2）该项行为**既涉及销售货物又涉及销售服务**。

销售货款和服务价款是同时从一个购买方取得的。不同时满足两个条件的即为兼营。

混合销售税率从主业；兼营分别核算，适用不同税率或征收率，未分别核算的，从高适用。

**【典例研习·2-10】**

判断下列行为是属于混合销售还是兼营行为。

（1）甲公司销售机器设备的同时提供建筑服务。

（2）某建材商店销售建材给张三，另外为李四提供装饰服务。

（3）酒店提供住宿的同时提供一次性洗漱用品。

（4）饭店提供餐饮服务的同时向就餐客人销售饮料酒水。

（5）某家电城销售冰箱并送货上门。

（6）甲公司既提供设计服务又提供装饰服务。

斯尔解析

属于混合销售的有：（3）（4）（5）。

属于兼营的有：（1）（2）（6）。

## 第四节　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等。

增值税纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人，其中不同类型纳税人、计税方法和税率征收率的对应情况如下：

| 纳税人类型 | 计税方法 | 税率/征收率 |
| --- | --- | --- |
| 一般纳税人 | 通常（默认）情形：一般计税方法 | 税率 |
| | 特殊情形：采用简易计税方法 | 征收率 |
| 小规模纳税人 | 简易计税方法 | 征收率 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 一、一般计税方法

增值税一般计税方法，我国采用的是间接计算法，即国际上通行的购进扣税法。对纳税人发生的销售额征税，同时纳税人购进项目所含进项税额可以抵扣。当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额为应纳增值税额。应纳税额计算公式：

当期应纳增值税税额=当期销项税额-当期进项税额

当期销项税额=不含税销售额×适用税率=含税销售额÷（1+适用税率）×适用税率

当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣或留抵退税。

一般纳税人发生应税销售行为，除适用简易计税方法的，均应采用一般计税方法计算缴纳增值税。（一般计税方法的相关内容在“第六节　一般计税方法应纳税额的计算”进行详细讲解）

## 二、简易计税方法

为方便小规模纳税人，减轻小规模纳税人的征税成本，我国对小规模纳税人采用简易计税方法，只对小规模纳税人发生的销售额征税，同时小规模纳税人购进项目所含进项税额不可以抵扣。

一般纳税人发生特定销售行为，也可以选择简易计税方法计税，但不可以抵扣进项税额。

计算公式：

应纳税额=不含税销售额×征收率=含税销售额÷（1+征收率）×征收率

## 三、扣缴计税方法

境外单位或者个人在境内发生应税行为，在境内未设有经营机构的，以其境内代理人为扣缴义务人；在境内没有代理人的，以购买方为扣缴义务人。扣缴义务人按照下列公式计算应扣缴税额：

应扣缴税额=接受方支付的价款÷（1+税率）×税率

### 【典例研习·2-11】

2022年5月居民企业甲向A国乙企业支付特许权使用费5 000万元（含应代扣代缴的税额）。乙企业未派人来中国提供服务，在境内没有设立经营机构或代理人，请计算该特许权使用费甲企业应代扣代缴的增值税。

斯尔解析　代扣代缴的增值税=5 000÷（1+6%）×6%=283.02（万元）



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第五节　税率和征收率

## 一、增值税的税率（★★★）

我国增值税的税率目前有13%、9%、6%及零税率四档。

### （一）13%、9%、6%税率的适用情形

| 税率 | 具体内容 | |
|---|---|---|
| 13% | 销售货物、劳务、有形动产租赁服务或者进口货物 | |
| 9% | 销售或者进口右列货物 | 粮食等初级农产品、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 |
| | 销售服务 | 销售交通运输、邮政、建筑、基础电信、不动产租赁服务、销售不动产、转让土地使用权 |
| 6% | （1）现代服务（租赁服务除外）、增值电信服务、金融服务、生活服务。<br>（2）销售无形资产（转让土地使用权除外） | |

提示：

（1）自2020年5月1日起，纳税人受托对垃圾、污泥、污水、废气等废弃物进行专业化处理（即运用填埋、焚烧、净化、制肥等方式，对废弃物进行减量化、资源化和无害化处置）后产生货物，且货物归属委托方的，受托方属于提供“加工劳务”，适用13%税率；未产生货物，以及专业化处理后产生货物，且货物归属受托方的，受托方属于提供“专业技术服务”，适用6%税率；受托方将产生的货物用于销售时，属于销售货物。

（2）加工、修理修配劳务适用13%税率；有形动产租赁服务适用13%税率，而不动产租赁服务适用9%税率。

（3）基础电信服务税率为9%，增值电信服务税率为6%。

（4）与“土地不动产”相关的适用税率一般为9%，但纳税人通过省级土地行政主管部门设立的交易平台转让补充耕地指标，按照销售无形资产缴纳增值税，税率为6%。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（5）适用9%的货物细节提示。

| 低税率货物 | 包括 | 不包括 |
| --- | --- | --- |
| 农产品 | 指农林牧渔业生产的各种初级产品，包括经辗磨等工艺加工后的粮食（如面粉、米、玉米面、玉米渣等）、切面等粮食复制品、“粗加工”蔬菜（含腌菜咸菜）、烟叶、毛茶叶、水果干果花椒大料（粗加工）、药用植物（中药原药植物、中药饮片）、巴氏杀菌乳、灭菌乳、鲜奶、玉米胚芽、人工合成牛胚胎（按低税率征税） | “精加工”的调制乳、酸奶、奶酪、奶油、淀粉、速冻食品、方便面，精制茶、边销茶、茶饮料，各种熟食品、罐头、胡椒粉、果脯蜜饯、中成药等（按基本税率征税） |
| 食用植物油 | 棕榈油、核桃油、花椒油、橄榄油、杏仁油、葡萄籽油等 | 肉桂油、桉油、香茅油、环氧大豆油、氢化植物油、皂脚 |
| 自来水 | — | 农业灌溉用水、引水工程输送的水等 |
| 居民用煤炭制品 | 煤球、煤饼、蜂窝煤和引火碳 | 原煤和工业用煤 |
| 图书、报纸、杂志 | 中小学课本配套产品（包括各种纸制品或图片） | — |
| 饲料 | 豆粕、宠物饲料 | 直接用于动物饲养的粮食、饲料添加剂 |
| 农药、农机、农膜 | 农机整机、小农具、农用杀虫设备等 | 农机零部件，用于人类日常生活的各种类型包装的日用卫生用药（如卫生杀虫剂、驱虫剂、驱蚊剂、蚊香等） |

**【典例研习·2-12】**（模拟多项选择题）

下列适用9%税率的有（　　）。

A.蔬菜罐头　　B.农机零部件

C.宠物饲料　　D.蜂窝煤

E.中药饮片



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

斯尔解析 本题考查9%税率的适用情形。

选项CDE当选，适用9%税率征收增值税

选项AB不当选，适用13%税率征收增值税。

**【典例研习·2-13】**（模拟多项选择题）

增值税一般纳税人发生的下列应税行为中，适用6%税率计征增值税的有（　　）。

A.提供建筑服务

B.销售现场制作食品

C.提供会议场地及配套服务

D.提供植物养护服务

E.纳税人采取填埋、焚烧等方式进行专业化处理，未产生货物

斯尔解析 本题考查增值税税率的运用。

选项B当选，纳税人现场制作食品并销售属于提供餐饮服务，适用6%的税率。

选项C当选，提供会议场地及配套服务属于“现代服务——文化创意服务——会议展览”服务，适用6%的税率。

选项D当选，按照“其他生活服务”缴税，适用6%的税率。

选项E当选，纳税人采取填埋、焚烧等方式进行专业化处理，未产生货物按照“现代服务——专业技术服务”，适用6%的税率。

选项A不当选，一般纳税人提供建筑施工服务适用9%的税率。

### （二）零税率

**原理详解**

注意零税率和免税的区别：

（1）零税率表示出口环节税率为零（即销项为0），但上一个环节负担的进项税额仍然可以正常抵扣，或者享受退税［出口退（免）税政策］；

（2）“免税项目”的上一个环节所负担的增值税进项税额不可以抵扣。

1.适用零税率的应税行为

境内单位和个人跨境销售规定范围内的服务，税率为零。

①国际运输服务：

a.境内单位或个人提供程租服务，该交通工具用于国际和港澳台运输服务的，由出租方申请适用增值税零税率。

【典例研习】答案：

2-12：CDE

2-13：BCDE



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

b.境内单位或个人向境内单位或个人提供期租、湿租服务，如果承租方利用该交通工具提供国际和港澳台运输服务，由承租方适用增值税零税率；如果是境内单位或个人直接向境外单位或个人提供的期租、湿租服务，由出租方适用增值税零税率。

c.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。

国际运输零税率的适用方总结如下：

| 行为 | | 零税率适用方 |
| --- | --- | --- |
| 程租 | | 出租方 |
| 期租、湿租 | 向境内单位提供 | 承租方 |
| | 向境外单位提供 | 出租方 |
| 无运输工具承运业务 | | 实际承运人 |

提示：国际运输必须取得相关资质，才可以适用增值税零税率；未取得资质的，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下列服务：研发服务、合同能源管理服务、设计服务、广播影视节目（作品）的制作和发行服务、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、离岸服务外包业务、转让技术。

提示：

完全在境外消费需要符合下列要求：

a.服务的实际接受方在境外，且与境内的货物和不动产无关。

b.无形资产完全在境外使用，且与境内的货物和不动产无关。

c.财政部和国家税务总局规定的其他情形。

④境内单位和个人发生的与香港、澳门、台湾有关的应税行为，除另有规定外，适用零税率。

2.放弃使用零税率

境内的单位和个人销售适用增值税零税率的服务或无形资产的，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。

## 二、增值税的征收率（★★★）

目前，我国增值税征收率为3%和5%两档形式。对一般纳税人选择简易计税方法计税的情形及小规模纳税人简易计税方法的情形，适用相应征收率。

此外，在两档征收率的基础上，对特别的应税行为，减按特殊征收率征收，后续将针对每一类具体情形逐一展开。（详见“第七节　简易计税方法应纳税额的计算”）



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第六节　一般计税方法应纳税额的计算

一般计税方法的应纳税额，是指当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。

应纳税额计算公式：

当期应纳增值税额=当期销项税额-当期进项税额

## 一、销项税额

纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，按照销售额和税法规定的税率计算收取的增值税额，为销项税额。

销项税额=销售额×税率

### （一）销售额确定的一般规定（★★★）

销售额为纳税人发生应税销售行为收取的全部价款和价外费用，但是不包括收取的销项税额。具体来说，应税销售额包括以下内容：

1.全部价款

销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产取自于购买方的全部价款及价内税。

2.价外费用

（1）向购买方收取的价外费用，不论会计制度如何核算，均应并入销售额。

价外费用，指价外收取的各种性质的收费。例如，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、优质服务费等。价外费用一般都是含税金额，需要按照所销售货物的适用税率进行换算。

对于含税销售额，我们需先将其换算不含税销售额，换算公式如下：

不含税销售额=含税销售额÷（1+增值税税率）

（2）不包含在价外费用中的项目。

①受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。

②销货同时代办保险收取的保险费、向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费。

③同时符合以下条件的代垫运费：承运部门的运输费用发票开具给购买方，且纳税人将该项发票转交给购买方的。

提示：上述项目实际上是纳税人在各个环节代收代付的款项，包括委托加工环节代收的支付给税务机关的消费税，支付给保险公司的保险费，支付给税务机关的车辆购置税和支付给车辆管理机构的车辆牌照费等，属于“证据确凿”的代收代付。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 精准答疑

问题：如何分辨含税销售额和不含税销售额。

解答：一般情况下，题目中如果出现“价税合计金额”“含税价格”“零售价格”“价外费用”“包装物租金或押金”等字眼，如无特别说明，都是含税销售额，需进行价税分离。

但如果出现的是“不含税收入”“增值税专用发票上注明的金额”“增值税专用发票上注明的价款”这种字眼，则为不含税销售额，无须价税分离。

总结：含税收入与不含税收入的判定如下。

| 类型 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 不含税收入 | 专票金额、增值税专用发票上注明的价款等 |
| 含税收入 | 零售价、普票价税合计金额、价外费用，包装物押金、包装物租金等 |

**【典例研习·2-14】**（2019年单项选择题）

某企业为增值税一般纳税人，2022年4月提供汽车租赁服务，开具增值税专用发票，注明金额50万元；提供汽车车身广告位出租服务，开具增值税普通发票，注明价税合计金额67.8万元；出租上月购置房屋，开具增值税专用发票，注明金额100万元。该企业当月上述业务增值税销项税额（　　）万元。

A.15.60　　B.18.90

C.23.30　　D.25.60

斯尔解析　选项C当选，提供汽车租赁服务，按照“现代服务——有形动产租赁服务”缴纳增值税，适用税率13%；提供汽车车身广告位出租服务，按照“经营租赁服务”缴纳增值税，适用税率13%；出租不动产，按照“不动产租赁服务”缴纳增值税，适用税率9%。其中67.8万元为价税合计金额，需作价税分离。

综上，该企业当月上述业务增值税销项税额=50×13%+67.8÷（1+13%）×13%+100×9%=23.3（万元）。

【典例研习】答案：2-14：C



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）特殊销售方式下销售额的确定（★★★）

在市场竞争过程中，纳税人会采取某些特殊、灵活的销售方式销售货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，这些特殊销售方式下销售额的确定方法如下：

| 销售方式 | 描述 | 增值税税务处理 | |
|---|---|---|---|
| 折扣销售（商业折扣） | 因购货方购货数量较大等原因而给予购货方的价格优惠 | （1）销售额和折扣额在同一张发票（金额栏）上分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税；如果仅在发票“备注栏”注明折扣额的，不得从销售额中减除；如果将折扣额另开发票，不论财务上如何处理，不得减除折扣额；<br>（2）折扣销售仅限于价格折扣，如果将自产、委托加工和购买的货物和应税销售行为用于实物折扣的，则该实物款不能从销售额中减除，需要按照“视同销售”计征增值税 | |
| 销售折扣（现金折扣） | 在发生应税销售行为后，为了鼓励购货方及早偿还货款的一种折扣优待 | 销售折扣不得从销售额中减除，实质上是一种融资性质的理财费用。例如：10天内付款给予5%折扣、20天内付款给予3%折扣、30天内付款给予1%折扣 | |
| 销售折让或销售退回 | 因售出商品的质量不合格等原因而在售价上给予的减让 | （1）销售折让可以通过开具红字专用发票从“发生销货退回或折让当期”销售额中减除；<br>（2）开具发票之后，如果由于购买方在一定时期内累计购买货物达到一定数量，或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，可按照有关规定开具红字增值税发票 | |
| 以旧换新 | 折价收回同类旧货物，并以折价款部分冲减货物价款的一种销售方式 | 金银首饰 | 按实际收取的价款（即冲减旧货价款后的差额）为销售额 |
| | | 其他商品 | 按新货物的同期销售价格确定销售额 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 销售方式 | 描述 | 增值税税务处理 |
| --- | --- | --- |
| 以物易物 | 不以货币结算，而是以同等价款的货物相互结算 | 双方均作购销处理，各自分别全额核算销售额并计算销项税额，并且以各自收到的货物核算购进金额并计算进项税额。<br>提示：如果收到货物不能取得增值税专用发票或其他扣税凭证，不得抵扣进项税额 |
| 还本销售 | 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 | 不得从销售额中减除还本支出 |
| 包装物押金 | 一般货物和啤酒、黄酒 | 收到时不并入销售额，逾期或超过一年时并入销售额 |
| | 其他酒类 | 收到时并入销售额 |
| 贷款服务 | 一般规定 | 以提供贷款服务取得的全部利息及利息性质的收入为销售额 |
| | 按期计收利息的 | 结息日当日计收的全部利息收入，均应计入结息日所属期的销售额 |
| | 金融机构开展贴现、转贴现业务 | 以其实际持有票据期间取得的利息收入作为贷款服务销售额 |
| 直接收费金融服务 | | 以收取的手续费、佣金、酬金、管理费、服务费、经手费、开户费、过户费、结算费、转托管费等各类费用为销售额 |
| 资管产品 | 资管产品管理人运营资管产品提供的贷款服务 | 以2018年1月1日起产生的利息及利息性质的收入为销售额 |
| 直销企业 | 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 | 以向直销员收取的全部价款和价外费用为销售额 |
| | 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 | 以向消费者收取的全部价款和价外费用为销售额 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：资管产品涉及的特殊规定总结。

（1）是否适用简易计税方法：确认是否属于“运营资管产品过程中”发生的增值税应税行为（以下称“资管产品运营业务”）。属于，按3%征收率简易计税；不属于，正常适用一般计税方法缴纳增值税。

（2）对于（1）中资管产品运营业务中提供的贷款服务，以2018年1月1日起产生的利息及利息性质的收入为销售额。

（3）管理人应分别核算资管产品运营业务和其他业务的销售额和增值税应纳税额。未分别核算的，资管产品运营业务不得适用简易方法计税。

## 原理详解

对于折扣销售的开票要求。

税法中对纳税人采取折扣方式销售货物销售额的核定，之所以强调销售额与折扣额必须在同一张发票上注明，主要是从保证增值税征收管理的需要，即征税、扣税相一致考虑的；如果允许对销售额开一张销货发票，对折扣额再开一张退款红字发票，就可能造成销货方按减除折扣额后的销售额计算销项税额，而购货方却按未减除折扣额的销售额及其进项税额进行抵扣，会造成增值税计算征收上的混乱。

### 【典例研习·2-15】

某食品企业为增值税一般纳税人，2022年4月销售货物，开具增值税专用发票注明金额500万元，因购买数量较大给予相应折扣，在同一张发票“金额栏”注明折扣金额250万元。为鼓励买方及早付款，实行现金折扣2/30，1/45，N/90，买方于第40天付款。请计算该企业上述业务的销项税额。

斯尔解析 销项税额=（500−250）×13%=32.5（万元）

提示：销售额和折扣额在同一张发票（金额栏）上分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税；销售折扣不得从销售额中减除，实质上是一种融资性质的理财费用。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·2-16】

某烟酒店为增值税一般纳税人，2022年3月销售白酒，开具增值税专用发票注明金额50万元，另收取包装物租金1万元，包装物押金1.26万元，没收以前月份白酒包装物逾期押金3万元；销售啤酒，取得不含税收入20万元，收取包装物押金2万元，没收以前月份啤酒包装物逾期押金1.13万元，计算该烟酒店当月增值税销项税额。

斯尔解析

（1）白酒的包装物租金1万元属于价外费用，需要并入销售额计算增值税；白酒的包装物押金，在收到时并入销售额，逾期时不并入；啤酒的包装物押金，逾期时并入，收到时不并入。

（2）包装物租金和包装物押金均为含税价格，需要作价税分离。

综上，销项税额=［（50+20）+（1+1.26+1.13）÷（1+13%）］×13%=9.49（万元）。

### （三）视同销售行为销售额的确定（★★★）

纳税人销售货物、发生应税行为的价格明显偏低或偏高且不具有合理商业目的，或者有视同销售货物行为、视同发生应税行为而无销售额的，在计算增值税时，销售额应按照如下顺序来确定：

（1）按照纳税人最近时期同类应税货物、应税行为的平均销售价格确定；

（2）按照其他纳税人最近时期同类应税货物、应税行为的平均销售价格确定；

（3）按照组成计税价格确定：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）

成本利润率由国家税务总局确定。

提示：

如果销售的是应交消费税的应税消费品，组成计税价格中还需要包含消费税税额。公式变成：

应交消费税货物的组成计税价格=成本×（1+成本利润率）+消费税税额

一般货物“成本利润率”为10%，但属于应征收消费税的货物，其成本利润率依据消费税规定，详见“第三章　消费税”。

【典例研习·2-17】

某电器公司为增值税一般纳税人，2022年5月将自产的一批智能音箱作为福利发给本公司职工作为端午节福利。该批产品尚未上市销售，无市场价格，制造成本（不含税）共计10万元，成本利润率为10%。请计算发给职工的音箱应纳增值税销项税额。

斯尔解析 无纳税人最近时期同类应税货物均价、也无市场价格，应按照组成计税价格确定视同销售销售额。

销项税额=10×（1+10%）×13%=1.43（万元）



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## （四）销售额的特殊规定——差额计征（★★★）

### 原理详解

为何要进行差额计税？

现行增值税政策规定，增值税的销售额为纳税人发生应税销售行为收取的全部价款和价外费用。但有些销售行为，仍然无法通过抵扣机制避免重复征税的存在，确定这些行为的应税销售额时，引入特殊规定，即可以从全部价款和价外费用中减除部分项目，以差额作为计税销售额。一般计税方法下的差额计征主要有以下两个原因（本节只介绍一般计税方法下差额计征的规定，简易计税方法下的差额计征详见第七节）：

（1）允许扣除的部分实际上不属于纳税人自己的收入或者不属于纳税人自己的销售额，属于“证据确凿的代收代付”；

（2）允许扣除的部分在实际操作中很难或者无法取得增值税进项税额的合法抵扣凭据。

1.金融商品转让的销售额

（1）金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额；

（2）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，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一个会计年度（即转让金融商品盈亏可以相抵，负差可跨纳税期相抵，但不得跨年）；

（3）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进行核算，选择后36个月内不得变更；

（4）金融商品转让，不得开具增值税专用发票；

（5）针对解禁流通后对外转让限售股的买入价的特殊规定：

| 类型 | 买入价确定 |
| --- | --- |
| 上市公司实施股权分置改革时，原非流通股股份，以及上述股份孳生的送、转股 | 复牌首日的开盘价 |
| 公司首次公开发行股票并上市（IPO）形成的限售股，以及上述股份孳生的送、转股 | 该上市公司股票首次公开发行（IPO）的发行价 |
| 因上市公司实施重大资产重组形成的限售股，以及上述股份孳生的送、转股 | 最后停牌前一交易日的收盘价 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：

①单位将其持有的限售股在解禁流通后对外转让，按照规定确定的买入价低于该单位取得限售股的实际成本价的，以实际成本价为买入价计算缴纳增值税。

②纳税人无偿转让股票时，转出方以该股票的买入价为卖出价，按照“金融商品转让”计算缴纳增值税；在转入方将上述股票再转让时，以原转出方的卖出价为买入价，按照“金融商品转让”计算缴纳增值税。

【典例研习·2-18】

某金融机构为增值税一般纳税人，按季申报缴纳增值税，2022年第二季度经营业务如下：转让债券，卖出价为2 200万元，该债券于2018年6月买入，买入价为1 400万元；该金融机构2022年第一季度转让债券亏损80万元；2021年年底转让债券仍有负差100万元。

要求：

根据上述资料，计算该业务的销项税额。

斯尔解析

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，可结转下一纳税期与下期转让金融商品销售额相抵，但年末时仍出现负差的，不得转入下一个会计年度。

故该业务的销项税额=（2 200−1 400−80）÷（1+6%）×6%=40.75（万元）

2.融资租赁和融资性售后回租的销售额（仅限于经监管机构批准的纳税人）

| 类型 | 销售额 |
| --- | --- |
| 融资租赁 | 以取得的全部价款和价外费用，扣除支付的借款利息、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额 |
| 融资性售后回租 | 以取得的全部价款和价外费用（不含本金），扣除对外支付的借款利息、发行债券利息后的余额作为销售额（即可以扣除本金） |

提示：纳税人提供有形动产融资性售后回租服务，向承租方收取的有形动产价款本金，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：融资租赁和融资性售后回租增值税税务处理的辨析。

（1）普通融资租赁不可以扣本金，只能以扣除借款利息、发行债券利息和车辆购置税后的余额为销售额，按照“有形动产租赁服务”征收增值税，适用13%的税率；

（2）融资性售后回租以不含本金的全部价款和价外费用（即可扣本金），扣除借款利息、发行债券利息后的余额为销售额，按照“贷款服务”征收增值税，适用6%的税率。

## 原理详解

融资租赁本金部分在购进的时候可以取得增值税专用发票，作为进项进行抵扣，所以在算销项税额的时候不能从租金里面扣除本金。融资性售后回租出售资产的行为不征收增值税，所以出租方购进资产也无法取得增值税发票，而出租方收到的租金，按照“贷款服务”缴纳增值税，实际上只是针对利息及利息性质的收入征收，所以需要扣除本金。

3.房地产开发企业

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适用“一般计税方法”计税，以取得的全部价款和价外费用，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。取得土地时向其他单位或个人支付的拆迁补偿费用也允许在计算销售额时扣除。

提示：建筑服务、转让不动产、房地产开发企业销售自行开发的房地项目的销售额确定相关规定，需要同学们按照计算题的标准掌握，我们将在后续章节中进一步学习及总结。

4.各类代理服务

| 服务 | 销售额的确定 |
| --- | --- |
| 经纪代理服务 | 以取得的全部价款和价外费用，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 |
| 代理进口免税货物 | 销售额不包括向委托方收取并代为支付的货款 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 服务 | 销售额的确定 |
| --- | --- |
| 签证代理服务 | 以取得的全部价款和价外费用，扣除向服务接受方收取并代为支付给外交部和外国驻华使（领）馆的签证费、认证费后的余额为销售额 |
| 人力资源外包服务 | 按照经纪代理服务缴纳增值税，其销售额不包括受客户单位委托代为向客户单位员工发放的工资和代理缴纳的社会保险、住房公积金 |
| 航空运输企业 | 销售额不包括代收其他航空运输企业客票而代收转付的价款 |
| 航空运输销售代理企业 | 提供机票代理服务，按照差额确认销售收入（收取的价款和价外费用，扣除境内或境外的机票结算款和相关费用） |

提示：以上代理服务的扣除项目均不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票。

5.航空运输企业的销售额

销售额中不包括代收的机场建设费。

6.一般纳税人提供客运场站服务

销售额为扣除支付给承运方运费后的余额。

7.旅游服务

可以选择以取得的全部价款和价外费用，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。

提示：不能扣除的费用包括导游费、车辆加油费、司机费用等其他未列明的费用。选择上述办法计算销售额的纳税人，针对上述费用，不得开具增值税专用发票，可以开具普通发票。

8.境外单位通过教育部考试中心及其直属单位在境内开展考试

以取得的考试费收入扣除支付给境外单位考试费后的余额为销售额，按提供“教育辅助服务”缴纳增值税。

教育部考试中心及其直属单位代为收取并支付给境外单位的考试费，应统一扣缴增值税，不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票。

9.处置抵债不动产

自2022年8月1日至2023年7月31日，银行业金融机构、金融资产管理公司中的增值税一般纳税人处置抵债不动产，可选择以取得的全部价款和价外费用扣除取得该抵债不动产时的作价为销售额，适用9%税率计算缴纳增值税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

从全部价款和价外费用中扣除抵债不动产的作价，应当取得人民法院、仲裁机构生效的法律文书。

选择上述办法计算销售额的银行业金融机构、金融资产管理公司处置抵债不动产时，抵债不动产作价的部分不得向购买方开具增值税专用发票。

**【典例研习·2-19】**（2017年单项选择题）

关于增值税的销售额，下列说法中正确的是（　　）。

A.旅游服务，一律以取得的全部价款和价外费用为销售额

B.经纪代理服务，一律以取得的全部价款和价外费用为销售额

C.客运场站服务，一律以取得的全部价款和价外费用为销售额

D.航空运输销售代理企业提供境内机票代理服务，以取得的全部价款和价外费用，扣除向客户收取并支付给航空运输企业或其他航空运输销售代理企业的境内机票净结算款和相关费用后的余额为销售额

斯尔解析 本题考查增值税差额计税的判定。

选项A不当选，纳税人提供旅游服务，可以选择以取得的全部价款和价外费用，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。

选项B不当选，经纪代理服务，以取得的全部价款和价外费用，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。

选项C不当选，客运场站服务以扣除支付给承运方运费后的余额作为销售额。

**【典例研习·2-20】**

某旅游公司为增值税一般纳税人，2022年7月取得旅游费收入共计280万元，其中向其他旅游公司支付的接团费60万元，向境内其他单位支付交通费20万元，住宿费14万元，门票费2万元，签证费1万元。支付本单位导游餐饮住宿费共计2.2万元，支付司机劳务费1万元。旅游公司选择按照差额计税，并开具普通发票（金额均含税），计算该企业2022年7月增值税销项税额。

斯尔解析 纳税人提供旅游服务，可以选择以取得的全部价款和价外费用，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。旅游服务属于生活服务，适用税率6%。

销项税额=（280−60−20−14−2−1）÷（1+6%）×6%=10.36（万元）

## 二、进项税额

进项税额，是指纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产、不动产支付或者负担的增值税额。

进项税额与销项税额是相互对应的两个概念，在购销业务中，对于销货方而言，在收回货款的同时，收回销项税额；对于购货方而言，在支付货款的同时，支付进项税额。也就是说，销货方收取的销项税额就是购货方支付的进项税额。

【典例研习】答案：

2-19：D



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

把握三个大原则：

（1）进项税额只会在一般计税方法中涉及，简易计税方法下不存在进项税额的抵扣。

（2）增值税一般纳税人当期应纳增值税额采用购进扣除法计算。即以当期的销项税额扣除当期进项税额，其余额为应纳增值税额。

（3）一般而言，准予抵扣的进项税额可以根据以下两种方法来确定：

一是凭票抵扣，为直接在销货方开具的增值税专用发票和海关完税凭证等上面注明的税额，无须计算；

二是计算抵扣，根据支付金额和法定的扣除率计算出来的。

需要注意的是，并不是购进货物、接受应税劳务、服务、无形资产或不动产所支付或者负担的增值税都可以在销项税额中抵扣，税法对哪些进项税额可以抵扣，哪些进项税额不能抵扣作了严格的规定。

### （一）准予从销项税额中抵扣的进项税额（★★★）

1.一般情形——凭票抵扣

一般纳税人取得下列增值税扣税凭证时，可以直接以扣税凭证上注明的增值税税额抵扣进项税。

（1）在购进货物、劳务、服务、无形资产或不动产时，从销售方取得的增值税专用发票（含带有“增值税专用发票”字样全面数字化的电子发票、税控机动车销售统一发票）。

（2）进口货物报关进口时海关代征进口环节增值税，从海关取得的海关进口增值税专用缴款书。

提示：

①增值税一般纳税人进口货物时应确保海关缴款书上的企业名称与税务登记的企业名称一致。税务机关会与海关进行稽核比对，比对相符后可以抵扣进项税额。若稽核比对不相符，暂不得抵扣，待核查确认一致后，才可作为进项税额在销项税额中抵扣。

②海关缴款书上标明有两个单位名称，既有代理进口单位名称，又有委托进口单位名称的，只准予其中取得专用缴款书原件的一个单位抵扣税款。申报抵扣税款的委托单位，必须提供相应的海关代征增值税专用缴款书原件、委托代理合同及付款凭证，否则，不予抵扣。

（3）自境外单位或者个人购进劳务、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。

（4）道路通行费，取得的收费公路通行费增值税电子普通发票。

提示：目前只有高速公路、一二级公路通行费可以取得增值税电子普票，桥闸通行费无法取得增值税电子普票，需要计算抵扣。

（5）国内旅客运输，取得的增值税电子普通发票。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.购进农产品的进项税额抵扣政策

（1）购入一般农产品的抵扣政策——凭票抵扣/计算抵扣。

| 取得的扣税凭证 | 凭票抵扣/计算抵扣的方法 | 适用10%扣除率的计算 |
| --- | --- | --- |
| 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 | 凭票抵扣：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额为进项税额 | 纳税人购进农产品用于生产销售或委托加工13%税率货物的，按照10%的扣除率计算进项税额。其中，9%是凭票据实抵扣或凭票计算抵扣进项税额；1%是在生产领用农产品当期加计抵扣进项税额。<br>加计扣除农产品进项税额=当期生产领用农产品已按规定扣除率（税率）抵扣税额÷扣除率（税率）×1% |
| 农产品销售发票<br>农产品收购发票 | ①均采用计算抵扣：<br>进项税额=买价×扣除率（9%）<br>②收购烟叶：<br>烟叶税应纳税额=收购烟叶实际支付的价款总额×烟叶税税率（20%）<br>进项税额=（收购烟叶实际支付的价款总额+烟叶税应纳税额）×扣除率 | |
| 从按照简易计税方法依照3%征收率的小规模纳税人取得的增值税专用发票 | | |

提示：纳税人从批发、零售环节购进适用免征增值税政策的蔬菜、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。

## 解题高手

命题角度：对于农产品进项税额抵扣的计算，重点关注如下。

①取得扣税凭证的**类型**：取得的是农产品收购发票和销售发票，以买价作为计算依据；取得的是增值税专票，以不含税金额作为计算依据。此外如果取得的是1%征收率的增值税专用发票，只能凭票抵扣；取得增值税普通发票，不得抵扣进项税额。

②购进后的**用途**，如用于生产销售或委托加工13%税率货物的，生产领用农产品当期加计1%抵扣进项税额（合计10%），其他用途的均按照9%的扣除率计算进项税额。

## 【典例研习·2-21】

某生产企业为增值税一般纳税人，生产的产品均适用13%的增值税税率。2022年1月销售产品取得不含税销售额200万元，当月从农业生产者购进农产品作为生产用原材料，收购发票上注明买价为70万元，当月领用56万元农产品用于加工；另购进其他原材料，取得增值税专用发票注明的金额100万元，税额13万元。请计算当月该企业应纳增值税。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

斯尔解析

销项税额=200×13%=26（万元）

进项税额=70×9%+56×9%÷9%×1%+13=19.86（万元）

当月该企业应纳增值税=26−19.86=6.14（万元）

## 【典例研习·2-22】

某食品厂为增值税一般纳税人，2022年5月从农民手中购进玉米用于加工爆米花，当月全部领用，收购发票上注明买价5万元，支付运费取得增值税专用发票上注明金额为0.6万元。计算该厂当月可抵扣的增值税进项税额。

斯尔解析 爆米花适用13%的税率，购进的玉米用于生产13%税率的货物，按照10%的扣除率计算进项税额，运费适用交通运输服务9%的税率。

可抵扣的增值税进项税额=5×9%+5×9%÷9%×1%+0.6×9%=0.55（万元）

（2）特定农产品的核定扣除政策——奶、酒、油的扣除。

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核定扣除试点办法核定扣除，不再凭增值税扣税凭证抵扣增值税进项税额。购进农产品以外的货物、应税劳务和应税服务，增值税进项税额仍按现行有关规定抵扣。

①试点纳税人以购进农产品为原料生产货物的，农产品增值税进项税额可按照以下方法核定：

a.投入产出法：

当期允许抵扣农产品增值税进项税额依据农产品单耗数量、当期销售货物数量、农产品平均购买单价（含税，下同）和农产品增值税进项税额扣除率（以下简称“扣除率”）计算。公式如下：

当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期农产品耗用数量×农产品购买单价×扣除率÷（1+扣除率）

当期农产品的耗用数量=当期销售货物数量×农产品单耗数量

## 【典例研习·2-23】

某公司2022年5月份销售10 000吨巴士杀菌羊乳，其主营业务成本为6 000万元，农产品耗用率为70%，原乳单耗数量为1.06，原乳平均购买单价为4 000元/吨。使用投入产出法计算核定的进项税额。

斯尔解析

当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期农产品耗用数量×农产品平均购买单价×扣除率÷（1+扣除率）=10 000×1.06×4 000÷10 000×9%÷（1+9%）=350.09（万元）

提示：如果此例换成生产出的产品是酸奶等13%税率的货物，则公式中的扣除率为13%。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

b.成本法：

依据试点纳税人年度会计核算资料，计算确定耗用农产品的外购金额占生产成本的比例（以下称“农产品耗用率”）。当期允许抵扣农产品增值税进项税额依据当期主营业务成本、农产品耗用率以及扣除率计算。公式如下：

当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期主营业务成本×农产品耗用率×扣除率÷（1+扣除率）

农产品耗用率=上年投入生产的农产品外购金额÷上年生产成本

提示：农产品耗用率由试点纳税人向主管税务机关申请核定；扣除率为销售货物的适用税率。

**【典例研习·2-24】**

某酒厂（一般纳税人）外购粮食生产销售白酒，采用成本法核定增值税进项税额。经税务机关核定的粮食耗用率为80%。2022年6月，企业主营业务成本为150万元。假设不考虑其他副产品，使用成本法计算核定的进项税额。

斯尔解析

当期允许抵扣粮食增值税进项税额=当期主营业务成本×农产品耗用率×扣除率÷（1+扣除率）=150×80%×13%÷（1+13%）=13.81（万元）

c.参照法。

新办的试点纳税人或者试点纳税人新增产品的，可参照所属行业或者生产结构相近的其他试点纳税人确定农产品单耗数量或者农产品耗用率。

②购进农产品直接销售。

农产品增值税进项税额按照以下方法核定扣除：

当期允许抵扣农产品增值税进项税额=当期销售农产品数量÷（1−损耗率）×农产品平均购买单价×适用税率÷（1+适用税率）

损耗率=损耗数量÷购进数量×100%

**【典例研习·2-25】**

甲企业为增值税一般纳税人，属于农产品增值税进项税额核定扣除试点范围企业。2022年8月期初库存农产品200吨，期初平均买价0.21万元/吨；当月从农民手中购入农产品400吨，每吨含税价格0.24万元，入库前发生整理费用1万元；因企业生产能力下降，当月直接销售外购农产品260吨，取得不含税销售额140万元。已知农产品损耗率为3%，计算甲企业当月应纳增值税额。

斯尔解析

本月加权平均单价=（200×0.21+400×0.24）÷600=0.23（万元/吨）

提示：平均购买单价不包括买价之外单独支付的运费和入库前的挑选整理费用。

计算可以抵扣的进项税额=260÷（1−3%）×0.23×9%÷（1+9%）=5.09（万元）

应纳税额=140×9%−5.09=7.51（万元）


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：注意收购农产品的进项税额计算抵扣和核定扣除的不同。

（1）扣除率不同：计算扣除的扣除率为9%和10%两档；核定扣除投入产出法和成本法中的扣除率为9%和13%两档。

（2）计算抵扣的时候不需要进行价税分离换算，直接用“买价×扣除率”；而适用于核定扣除办法的特定种类农产品，在核定抵扣时需要按照扣除率或者税率进行价税分离换算。

3.道路通行费和国内旅客运输服务的进项税额抵扣政策——凭票抵扣/计算抵扣

| 项目 | 抵扣凭证以及计算方法 | |
|---|---|---|
| 收费公路通行费 | 高速公路通行费，一二级公路通行费 | 取得增值税电子普通发票的，按照普通发票上注明的税额抵扣（凭票抵扣） |
| | 桥、闸通行费发票 | 可抵扣进项税额=桥、闸通行费发票上注明的金额÷（1+5%）×5%<br>提示：这里用的是5%的征收率，而不是9%的税率 |
| 国内旅客运输服务（自2019年4月1日起） | 取得增值税电子普通发票的，发票上注明的税额可以进行抵扣（凭票抵扣） | |
| | 航空运输电子客票行程单 | 可抵扣进项税额=（票价+燃油附加费）÷（1+9%）×9%<br>提示：航空运输电子客票行程单在计算进项税的抵扣时需要加上燃油附加费 |
| | 铁路车票 | 可抵扣进项税额=票面金额÷（1+9%）×9% |
| | 公路、水路等其他客票 | 可抵扣进项税额=票面金额÷（1+3%）×3%<br>提示：公路、水路等其他客票用的是3%的征收率，而不是9%的税率 |

提示：

（1）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）取得航空运输电子客票行程单、铁路车票、公路、水路等其他客票均要求注明旅客身份信息。国内旅客运输服务的增值税计算抵扣仅限于与本单



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

位签订了劳动合同的员工，以及本单位接受的劳务派遣员工发生的国内旅客运输服务。

**解题高手**

命题角度：计算进项税额时，特别需要注意各类国内旅客运输计算可抵扣进项税额时的所用的税率（征收率）不同。

（1）航空运输行程单：9%（含燃油附加，**不含机场建设费**）；

（2）铁路车票：9%；

（3）公路、水路客票：3%。

此外，还需要注意，用于单位集体福利或个人消费的国内旅客运输服务的进项税额，也是不得抵扣的。［详见后续“（二）不得从销项税额中抵扣的进项税额”的内容］

4.进项税额抵扣的其他特殊规定

| 项目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 建筑业 | 建筑企业与发包方签订建筑合同后，以内部授权或者三方协议等方式，授权集团内其他纳税人（以下称“第三方”）为发包方提供建筑服务，并由第三方直接与发包方结算工程款的，由第三方向发包方开具增值税发票，发包方可凭实际提供建筑服务的纳税人开具的增值税专用发票抵扣进项税额 |
| 保险服务 | （1）提供保险服务的纳税人以实物赔付方式承担机动车保险责任的，自行向车辆修理劳务提供方购进的车辆修理劳务，其进项税额可以按规定从保险公司销项税额中抵扣。<br>（2）提供保险服务的纳税人以现金赔付方式承担机动车辆保险责任的，将应付给被保险人的赔偿金直接支付给车辆修理劳务提供方，不属于保险公司购进车辆修理劳务，其进项税额不得从保险公司销项税额中抵扣。<br>（3）纳税人提供的其他财产保险服务，比照上述规定执行 |
| 纳税人认定或登记为一般纳税人前进项税额抵扣问题 | 纳税人自办理税务登记至认定或登记为一般纳税人期间，未取得生产经营收入，未按照销售额和征收率简易计算应纳税额申报缴纳增值税的，其在此期间取得的增值税扣税凭证，可以在认定或登记为一般纳税人后抵扣进项税额 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·2-26】（模拟单项选择题）

纳税人于2019年4月之后取得的下列各项国内旅客运输的票据中，可以作为进项税额抵扣凭证的是（　　）。

A.为本单位员工批量购买国内旅客运输取得的增值税电子普通发票

B.本单位员工因公出差取得的未注明旅客身份信息的公路客运客票

C.为本单位客户的员工购买机票取得的注明旅客身份信息的航空电子客票行程单

D.提供给本单位员工作为职工福利的注明旅客身份信息的春节回乡探亲火车票

斯尔解析 本题考查国内旅客运输进项税抵扣凭证的应用。

选项A当选、选项B不当选，为本单位员工批量购买国内旅客运输取得的增值税电子普通发票，可以直接按照票面上注明的税额进行抵扣，未注明旅客身份信息的公路客票不得作为抵扣凭证。

选项C不当选，允许抵扣的国内旅客运输服务仅限于本单位员工或本单位接受的劳务派遣员工。为外单位员工支付的不允许抵扣。

选项D不当选，用于职工福利的购进服务属于不得抵扣的情形。

### （二）不得从销项税额中抵扣的进项税额（★★★）

1.增值税扣税凭证不合规

取得的增值税扣税凭证不符合规定的，其进项税额不得抵扣。

纳税人凭完税凭证抵扣进项税额的，应当具备书面合同、付款证明和境外单位的对账单或者发票。资料不全的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

2.购进货物、劳务、服务、无形资产和不动产用于不可抵扣项目

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（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扣除。其中涉及的固定资产、无形资产、不动产，仅指专用于上述项目的固定资产、无形资产（不包括其他权益性无形资产）、不动产。

提示：纳税人的交际应酬属于个人消费。

具体规定：

| 购进的类型 | 专用于不可抵扣项目 | 兼用于不可抵扣项目 |
| --- | --- | --- |
| 购进的其他权益性无形资产 | 可以全额抵扣进项税额 | |
| 购进和租入的固定资产、不动产、无形资产 | 不可抵扣进项税额 | 可以全额抵扣进项税额 |
| 购进的货物、劳务、服务 | 不可抵扣进项税额 | 无法划分“按销售比例”抵扣进项税额 |

【典例研习】答案：2-26：A



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

适用一般计税方法的纳税人，兼营简易计税方法计税项目、免征增值税项目而无法划分不得抵扣的进项税额，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×（当期简易计税方法计税项目销售额+免征增值税项目销售额）÷当期全部销售额

提示：

（1）上述销售额均为不含税销售额；

（2）如果有差额计税项目，按差额后的销售额；

（3）主管税务机关可以按照上述公式依据年度数据，对不得抵扣的进项税额进行清算。

3.非正常损失的项目及相关劳务和服务

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、拆除的对应的进项税额不得抵扣。

提示：自然灾害、正常生产损耗不属于非正常损失。

具体包括：

（1）非正常损失的购进货物，以及相关劳务和交通运输服务。

（2）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。

（3）非正常损失的不动产，以及该不动产所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

（4）非正常损失的不动产在建工程所耗用的购进货物、设计服务和建筑服务。

4.四类特殊服务

购进的贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务对应的进项税额不得抵扣。

提示：因接受贷款服务向贷款方支付的与该笔贷款直接相关的投融资顾问费、手续费、咨询费等费用，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

5.一般纳税人惩罚性措施

有下列情形之一的，不得抵扣进项税额：

（1）一般纳税人会计核算不健全，或者不能够提供准确税务资料的。

（2）除另有规定外，纳税人销售额超过小规模纳税人标准，未申请办理一般纳税人认定或登记手续的。

“不得抵扣进项税额”指纳税人“丧失抵扣进项税额资格”，其在停止抵扣进项税额期间发生的全部进项税额均不得抵扣。

提示：纳税人经税务机关核准恢复抵扣进项税额资格后，其在停止抵扣进项税额期间发生的全部进项税额也不得抵扣。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 精准答疑

问题：一般纳税人购进客车、小汽车自用，不视同销售，为什么进项税额可以抵扣？

解答：购进的货物、劳务、服务、无形资产和不动产只有用于简易计税、免税项目、集体福利和个人消费四种情形，进项税额不能抵扣，因为没有对应的销项税额，但自用是用于生产经营，此时不用视同销售，同时进项税额可以抵扣，因为对应的销项税额会在经营收入里实现。

## 解题高手

命题角度："不可以抵扣进项税额项目"和"视同销售项目"的辨析。

（1）**自产、委托加工**的货物用于集体福利和个人消费需要视同销售，同时对应的进项税额可以抵扣。

（2）**购进**货物用于集体福利和个人消费无须视同销售，同时对应的进项税额不得抵扣。

### 【典例研习·2-27】

某制药厂为增值税一般纳税人，2022年5月销售应税药品取得不含税收入100万元，销售免税药品取得收入50万元，当月购入原材料一批，取得增值税专用发票，注明税款6.8万元；应税药品与免税药品无法划分耗料情况。计算该制药厂当月应缴纳增值税。

斯尔解析 不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×（当期简易计税方法计税项目销售额+免征增值税项目销售额）÷当期全部销售额=6.8×50÷（100+50）=2.27（万元），故当期准予抵扣的进项税额=6.8−2.27=4.53（万元）。

当期应纳增值税=100×13%−4.53=8.47（万元）

### （三）进项税额转出

已抵扣过进项税额的项目，发生了"不可抵扣进项税额"的情形——用于简易计税方法项目、免税项目、集体福利和个人消费、非正常损失、进货退回或者折让的情形，在发生上述情形的当期进行进项税额转出。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（1）已抵扣进项税额的固定资产、不动产，发生不得抵扣进项税额情形的，按照下列公式计算不得抵扣的进项税额（净额转出）：

不得抵扣的进项税额=已抵扣进项税额×固定资产/不动产净值率=已抵扣进项税额×（净值÷原值）×100%

（2）农产品的进项税额转出。

适用于购进免税农产品计算抵扣进项税额的农产品发生非正常损失，进项税额转出的计算。

不得抵扣的进项税额=账面成本÷（1−扣除率）×扣除率

**【典例研习·2-28】**

某超市为增值税一般纳税人，2022年5月向农民收购一批免税玉米清洗后直接出售，2022年6月，因管理不善该批玉米中的30%丢失。已知该批玉米的账面总成本为9 100元，计算应转出的进项税额。

斯尔解析 进项税额转出=9 100÷（1−9%）×9%×30%=270（元）

**【典例研习·2-29】**

某超市为增值税一般纳税人，2022年5月向农民收购一批免税玉米清洗后直接出售，2022年6月，因管理不善该批玉米全部丢失，账面总成本为9 100元。该批玉米购入时支付了相应的运输费用，取得增值税专用发票注明金额600元，进项税额已抵扣。计算应转出的进项税额。

斯尔解析 进项税额转出=9 100÷（1−9%）×9%+600×9%=954（元）

### （四）扣减当期进项税额的情形

1.进货退回或折让

一般纳税人因进货退回或折让而从销货方收回的增值税额，应从发生进货退回或折让当期的进项税额中扣减。

2.平销返利

商业企业向供货方收取的与商品销量和销售额挂钩（如：以一定比例、金额、数量计算）的各种返还，应按平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额。

公式为：

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

提示：返还资金应视为含税价进行换算。

商业企业向供货方收取的各种返还，一律不得开具增值税专用发票。

346 2-6-3

## 三、应纳税额的计算

在确定了销项税额和进项税额后，就可以得出实际应纳税额，基本计算公式为：

应纳税额=当期销项税额−当期进项税额


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （一）计算应纳税额的时间界定

计算应纳税额，在确定时间界限时，应掌握以下有关规定：

1.销项税额的时间界定

具体确定销项税额的时间根据本章第十二节中的“一、增值税纳税义务发生时间”的有关规定执行。

2.进项税额抵扣时限的界定

我国目前增值税进项税额抵扣的基本方法为购进扣除法，在购进并取得合规扣税凭证的当期进行抵扣。

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。

此外，对于农产品的核定扣除，按照销售实耗扣除进项税额。

### （二）加计抵减（★★★）

**原理详解**

进项税额加计抵减其实是对特定行业的一般纳税人的阶段性税收优惠，在学习中，我们要把握两个大方向：

（1）不是所有行业都适用于加计抵减，只有邮政服务、电信服务、现代服务和生活服务的一般纳税人才适用加计抵减政策。

（2）加计抵减的计算“游离于”正常计算增值税当期应纳税额的体系之外，是“额外给予”的抵减。也就是说加计抵减，抵减的不是销项税额，而是抵减的应纳税额。

1.适用加计抵减政策的纳税人及加计抵减比例

（1）适用加计抵减的纳税人，是指提供邮政服务、电信服务、现代服务、生活服务（以下简称“四项服务”）取得的销售额占全部销售额的比重超过50%的纳税人。

提示：

销售额的确定原则大致与一般纳税人认定中“年应税销售额”的包含范围一致：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。但对于以差额为销售额的应税行为，二者存在差别：适用增值税差额征收政策的，以差额后的销售额确定适用加计抵减政策。

纳税人确定适用加计抵减政策后，当年内不再调整，以后年度是否适用，根据上年度销售额计算确定。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）加计抵减比例。

按照当期可抵扣的进项税额加计一定比例，抵减应纳税额。

| 适用行业 | 时间 | 加计抵减比例 |
| --- | --- | --- |
| 生产性服务业（邮政服务、电信服务、现代服务业） | 2019年4月1日至2022年12月31日 | 10% |
| | 2023年1月1日至2023年12月31日 | 5% |
| 生活性服务业 | 2019年10月1日至2022年12月31日 | 15% |
| | 2023年1月1日至2023年12月31日 | 10% |

2.加计抵减计算的详细规定和步骤

当期可抵减的加计抵减额=上期末加计抵减额余额+当期计提加计抵减额-当期调减加计抵减额

（1）上期末加计抵减余额为上期未抵减完的加计抵减额，与“留抵税额”不是一个概念，注意区分。

（2）计算“当期计提加计抵减额”。

按照现行规定不得从销项税额中抵扣的进项税额，不得计提加计抵减额，因此：

当期计提加计抵减额=当期可抵扣进项税额×5%（10%或15%）

（3）计算“当期调减加计抵减额”。

已计提加计抵减额的进项税额，需要作进项税额转出的，应在进项税额转出当期，相应调减加计抵减额。

（4）计算出一般计税方法下应纳税额（以下称“抵减前的应纳税额”）后，区分以下情形进行加计抵减：

①抵减前的应纳税额等于零的，当期可抵减加计抵减额全部结转下期抵减；

②抵减前的应纳税额大于零，且大于当期可抵减加计抵减额的，全额抵减；

③抵减前的应纳税额大于零，且小于或等于当期可抵减加计抵减额的，将应纳税额抵减至零。剩余的加计抵减额，结转下期继续抵减（即成为“上期末加计抵减额余额”）。

（5）其他特殊规定。

纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为不适用加计抵减政策，其对应的进项税额不得计提加计抵减额。

兼营出口货物劳务、发生跨境应税行为且无法划分不得计提加计抵减额的进项税额，按照以下公式计算：

不得计提加计抵减额的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×当期出口货物劳务和发生跨境应税行为的销售额÷当期全部销售额


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·2-30】

文化创意企业为增值税一般纳税人，2022年6月经营业务如下：

（1）向境内客户提供广告创意策划服务，取得不含增值税价款为3 000万元。

（2）当月允许抵扣的进项税额共计100万元，上期留抵税额60万元。

（3）2022年4月采购的一批原材料6月由于管理不善被盗，相关进项税额共计20万元，已在采购当月进行了加计抵减。

（4）期初“加计抵减”余额10万元。

要求：

计算该纳税人当期应纳增值税税额。

斯尔解析 该纳税人为生产性服务业（现代服务业）纳税人，可以享受10%加计抵减政策。

当期销项税额=3 000×6%=180（万元）

当月允许抵扣的进项税额=100（万元）

当期进项税额转出金额=20（万元）

当期可抵减的加计抵减额=10+100×10%−20×10%=18（万元）

加计抵减前当期应纳增值税税额=180−100−60+20=40（万元）>18（万元），故当期可抵减的加计抵减额可全额抵减。

当期应纳增值税税额=40−18=22（万元）

## 解题高手

命题角度：加计抵减额的计算。

解题步骤：

第一，判断行业、销售额等是否符合加计抵减政策以及加计抵减比例。

第二，用“当期允许抵扣的进项税额”乘以加计抵减比例计算出当期计提加计抵减额。

第三，特别留意“上期末加计抵减额余额”和“当期调减加计抵减额”。

（1）“上期结转的加计抵减余额”题目中往往会直接给出。

（2）“当期加计抵减调减额”，需要看有没有以前期间享受过加计抵减的进项税额，在本期发生了不得抵扣的情形需要进行转出的，如果有则需要计算加计抵减调减额。

第四，当期应纳税额大于零时才可抵减，将应纳税额抵减至0为止，未抵减完的结转下期。所以加计抵减不会影响期末留抵税额。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （三）留抵税额（★★★）

一般计税方法下：

当期应纳税额=当期销项税额-当期进项税额

上述公式如果出现负数，即当期销项税额小于当期进项税额，则计算出来的结果就是“留抵税额”。留抵税额允许结转下期继续抵扣。

因此，如果某一期间存在上期结转的留抵税额，则：

应纳税额=当期销项税额-当期进项税额-上期留抵税额

### （四）增值税留抵税额退税制度（★★★）

自2019年4月1日起，试行增值税期末留抵税额退税制度。

#### 原理详解

如何理解留抵退税政策？

留抵税额，是纳税人已缴纳但未抵扣完的进项税额。我国过去一直实行留抵税额结转下期抵扣制度，仅对出口货物服务对应的进项税额，实行出口退税。从国际上来看，留抵退税是主流做法。近年来，随着营改增的全面推开，进项抵扣范围不断扩大，纳税人的留抵税额呈现总量越来越大、涉及纳税人越来越多的显著特点。自2019年4月1日起，试行增值税期末增量留抵税额退税制度。在2022年，财政部、国家税务总局联合发布《关于进一步加大增值税期末留抵退税政策实施力度的公告》（财政部税务总局公告2022年第14号）（以下简称“第14号公告”），进一步扩大留抵退税的比例和行业范围。

留抵退税新政有两大特点：一是聚焦“小微企业和重点支持行业”；二是“增量留抵和存量留抵”并退。

1.留抵退税适用主体

| 适用主体（两类） | | 划型标准（年销售额） |
|---|---|---|
| 小微企业 | 微型 | <100万元 |
| | 小型 | <2 000万元 |
| 制造业等“六行业”批发和零售业等“七行业” | 中型 | <1亿元 |
| | 大型 | 除上述 |

提示：

（1）制造业等六行业、批发和零售业等七行业纳税人，是指《国民经济行业分类》中的“制造业”“科学研究和技术服务业”“电力、热力、燃气及


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

水生产和供应业”“软件和信息技术服务业”“生态保护和环境治理业”和“交通运输、仓储和邮政业”等六个行业，以及“农、林、牧、渔业”“批发和零售业”“住宿和餐饮业”“居民服务、修理和其他服务业”“教育”“卫生和社会工作”“文化、体育和娱乐业”等七个行业业务相应发生的增值税销售额合计占全部增值税销售额的比重超过50%的纳税人。

（2）上述销售额比重根据纳税人申请退税前连续12个月的销售额计算确定；申请退税前经营期不满12个月但满3个月的，按照实际经营期的销售额计算确定。

（3）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。适用“差额征税”政策的，以差额后的销售额确定。

2.留抵退税条件

| 退税主体 | 有效期起 | | 退税条件 |
| --- | --- | --- | --- |
| 小微企业 | 增量 | 2022年12月31日起 | 4个条件：<br>（1）纳税信用等级为A级或者B级；<br>（2）退税前36个月未骗取留抵退税、骗取出口退税或虚开专票；<br>（3）退税前36个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上；<br>（4）2019年4月1日起未享受即征即退、先征后返（退）政策 |
| | 存量 | 2022年4月1日起 | |
| 制造业等行业 | 2022年4月1日起 | | |
| 批发和零售业等“七行业” | 2022年7月1日起 | | |

3.增量留抵税额

所称增量留抵税额，区分以下情形确定：

（1）纳税人获得一次性存量留抵退税前，增量留抵税额为当期期末留抵税额与2019年3月31日相比新增加的留抵税额。

（2）纳税人获得一次性存量留抵退税后，增量留抵税额为当期期末留抵税额。

4.存量留抵税额

所称存量留抵税额，区分以下情形确定：

（1）纳税人获得一次性存量留抵退税前，当期期末留抵税额大于或等于2019年3月31日期末留抵税额的，存量留抵税额为2019年3月31日期末留抵税额；当期期末留抵税额小于2019年3月31日期末留抵税额的，存量留抵税额为当期期末留抵税额。

（2）纳税人获得一次性存量留抵退税后，存量留抵税额为零。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·2-31】

某企业划型为微型企业。该企业2019年3月31日的期末留抵税额为100万元。2022年4月拟申请一次性退还存量留抵税额。假如该企业2022年3月31日期末留抵税额分别为120万元、80万元，计算该纳税人的存量留抵税额。

斯尔解析

（1）假如该企业当期期末留抵税额为120万元，该企业存量留抵税额为100万元。

（2）假如该企业当期期末留抵税额为80万元，该企业存量留抵税额为80万元。

提示：如果该纳税人在4月底一次性取得上述存量留抵退税后，该企业的存量留抵税额即变为0。

总结：存量和增量的确定。

| 类型 | 时间节点 | |
|---|---|---|
| | 一次性取得存量留抵退税前 | 一次性取得存量留抵退税后 |
| 存量 | 当期期末留抵税额和2019年3月底留抵税额取孰低 | 0 |
| 增量 | 当期期末留抵税额与2019年3月31日相比新增加的部分 | 当期期末留抵税额 |

提示：如果是2019年4月1日以后新设立的纳税人，2019年3月31日留抵税额视为0。

5.留抵退税计算方式

| 退税主体 | | 存量 | 增量 |
|---|---|---|---|
| 小微企业 | 微型 | 一次性退还。<br>可退税款=存量×进项构成比例×100% | 按月全额退还。<br>可退税款=增量×进项构成比例×100% |
| | 小型 | | |
| 制造业等六行业和批发和零售等七行业 | 中型 | | |
| | 大型 | | |

提示：进项构成比例，为2019年4月至申请退税前一税款所属期已抵扣的增值税专用发票（含带有“增值税专用发票”字样全面数字化的电子发票、税控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、海关进口增值税专用缴款书、解缴税款完税凭证注明的增值税额占同期全部已抵扣进项税额的比重。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·2-32】

SE企业是制造业增值税一般纳税人，留抵退税划为微型企业，2019年3月（税款所属期）期末留抵税额为100万元，2022年3月（税款所属期）期末留抵税额为80万元，2019年4月至2022年3月取得的进项税额中，增值税专用发票500万元，道路通行费电子普通发票100万元，海关进口增值税专用缴款书200万元，农产品收购发票抵扣进项税额200万元。2021年12月，该纳税人因发生非正常损失，此前已抵扣的增值税专用发票中，有50万元进项税额按规定作进项税转出。该纳税人2022年4月拟申请留抵退税，计算该纳税人可退还的存量留抵税额。

斯尔解析 SE企业在2022年4月申请留抵退税时，进项构成比例=（500+100+200）÷（500+100+200+200）×100%=80%。当期期末留抵税额80万元小于2019年3月31日期末留抵税额100万元的，增量留抵税额为0，存量留抵税额为当期期末留抵税额，可退还的存量留抵税额为80×80%×100%=64（万元）。

提示：进项构成比例计算公式的分子分母均不需扣减2021年进项转出的50万元。

6.留抵退税办理时间

| 退税主体 | | 存量 | 增量 |
|---|---|---|---|
| 小微企业 | 微型 | 自2022年4月申报期起 | 自2022年4月申报期起 |
| | 小型 | 自2022年5月申报期起 | |
| 制造业等“六行业” | 中型 | 自2022年5月申报期起 | 自2022年4月申报期起 |
| | 大型 | 自2022年6月申报期起 | |
| 批发和零售业等“七行业” | 不区分类型，自2022年7月申报期起 | | |

7.留抵退税与免抵退税（可同时享受）

纳税人出口货物劳务、发生跨境应税行为，适用免抵退税办法的，应先办理免抵退税。免抵退税办理完毕后，仍符合本公告规定条件的，可以申请退还留抵税额；适用免退税办法的，相关进项税额不得用于退还留抵税额。

【典例研习·2-33】

SE企业从事光学仪器制造，是出口免抵退的增值税一般纳税人企业，留抵退税划为小型企业，2019年3月（税款所属期）期末留抵税额为20万元，2022年3月（税款所属期）期末留抵税额为100万元，2022年4月8日核准2022年3月（税款所属期）出口免抵退应退税额70万元，符合14号公告第三条规定的留抵退税4个条件，进项构成比例为90%。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

SE企业是否可在4月份申请增量留抵退税？如果可以，计算允许退还的增量留抵税额。

斯尔解析 SE企业可在2022年4月申请增量留抵退税。

允许退还的增量留抵税额应减除当月核准的免抵退应退税额，即允许退还的增量留抵税额为（100−70−20）×90%×100%=9（万元）。

8.留抵退税与即征即退、先征后返（退）（不可同时享受）

纳税人自2019年4月1日起已取得留抵退税款的，不得再申请享受增值税即征即退、先征后返（退）政策。纳税人可以在2022年10月31日前一次性将已取得的留抵退税款全部缴回后，按规定申请享受增值税即征即退、先征后返（退）政策。

纳税人自2019年4月1日起已享受增值税即征即退、先征后返（退）政策的，可以在2022年10月31日前一次性将已退还的增值税即征即退、先征后返（退）税款全部缴回后，按规定申请退还留抵税额。

## 原理详解

对于即征即退和留抵退税举例说明如下：

（1）SE软件开发公司从事软件产品开发生产，2019年4月至2021年12月享受自行开发软件产品即征即退优惠政策，累计已退还即征即退税款1 000万元。2019年3月（税款所属期）一般项目期末留抵税额为800万元，2022年7月（税款所属期）一般项目期末留抵税额为3 000万元。SE公司已享受增值税即征即退政策，不符合留抵退税条件。

为了缓解资金压力，加大投入研发，SE公司选择在2022年6月一次性缴回已退还的增值税即征即退税额1 000万元，因此在符合14号公告第三条规定的其他留抵退税条件的情况下，可在2022年7月申报期内同时申请退还增量留抵退税和存量留抵税额。假设H公司为留抵退税中型企业，进项构成比例为90%，2022年7月申报期可申请退还增量留抵税额为（3 000−800）×90%×100%=1 980（万元），退还存量留抵税额为800×90%×100%=720（万元），合计退还留抵税额2 700万元。

（2）SE公司从事生产销售建筑材料业务，为增值税留抵退税小型企业，2020年至2021年期间已申请退还增值税留抵税额合计100万元，2022年5月起技术升级，开始生产销售可享受即征即退政策的新型墙体材料。SE公司已取得留抵退税款，2022年5月不得申请享受增值税即征即退政策。假设SE公司选择在2022年6月30日一次性缴回已取得的留抵退税款100万元，SE公司可按规定自2022年7月起申请享受新型墙体材料增值税即征即退政策。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

9.留抵退税的申请（可同时申请存量留抵退税和增量留抵退税）

纳税人可以选择向主管税务机关申请留抵退税，也可以选择结转下期继续抵扣。纳税人应在纳税申报期内，完成当期增值税纳税申报后申请留抵退税。2022年4月至6月的留抵退税申请时间，延长至每月最后一个工作日。

纳税人可以在规定期限内同时申请增量留抵退税和存量留抵退税。同时符合相关留抵退税政策的纳税人，可任意选择申请适用上述留抵退税政策。

10.留抵退税的其他规定

（1）纳税人取得退还的留抵税额后，应相应调减当期留抵税额。

如果发现纳税人存在留抵退税政策适用有误的情形，纳税人应在下个纳税申报期结束前缴回相关留抵退税款。

以虚增进项、虚假申报或其他欺骗手段，骗取留抵退税款的，由税务机关追缴其骗取的退税款，并按照《中华人民共和国税收征收管理法》等有关规定处理。

（2）适用本公告规定留抵退税政策的纳税人办理留抵退税的税收管理事项，继续按照现行规定执行。

### （五）其他留抵退税政策（★★）

1.民用航空发动机、新支线飞机和大型客机留抵退税政策

| 起止时间 | 从事业务 | 税务处理 |
| --- | --- | --- |
| 2018年1月1日至2023年12月31日 | 从事大型民用客机发动机、中大功率民用涡轴涡桨发动机研制项目 | 从事相关业务形成的增值税期末留抵税额予以退还 |
| 2019年1月1日至2023年12月31日 | 生产销售新支线飞机 | |
| | 从事大型客机研制项目（空载重量大于45吨的民用客机） | |
| 2022年12月30日至2023年12月31日 | 生产销售空载重量大于25吨的民用喷气式飞机 | |

纳税人符合规定的增值税期末留抵税额，可在初次申请退税时予以一次性退还。纳税人收到退税款项的当月，应将退税额从增值税进项税额中转出。

2.纳税人资产重组增值税留抵税额处理

增值税一般纳税人（以下称“原纳税人”）在资产重组过程中，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（以下称“新纳税人”），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。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

原纳税人主管税务机关应认真核查纳税人资产重组相关资料，核实原纳税人在办理注销税务登记前尚未抵扣的进项税额，填写《增值税一般纳税人资产重组进项留抵税额转移单》。新纳税人主管税务机关应将原纳税人主管税务机关传递来的《增值税一般纳税人资产重组进项留抵税额转移单》与纳税人报送资料进行认真核对，对原纳税人尚未抵扣的进项税额，在确认无误后，允许新纳税人继续申报抵扣。

### 精准答疑

问题：增量留抵税额的增加额是和2019年3月31日相比吗？

解答：关于增量留抵退税的政策，不管哪一个月都是和2019年3月份的留抵税额相比。

如果是2020年成立的企业，也是与2019年3月份相比。

### 解题高手

命题角度：增量留抵退税要注意区分一般行业、小微企业和“六+七”行业的不同规定。

（1）需要满足增量留抵退税的条件不同，小微企业和“六+七”行业的条件更加宽松。

①一般行业需要满足自2019年4月税款所属期起，连续6个月（按季纳税的，连续2个季度）增量留抵税额均大于零，且第6个月增量留抵税额不低于50万元。

②小微企业和“六+七”行业只要满足增量留抵税额大于零。

（2）退税的比例不同。

①一般行业允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额×进项构成比例×60%。

②小微企业和“六+七”行业允许退还的增量留抵税额=增量留抵税额×进项构成比例×100%。

## 第七节　简易计税方法应纳税额的计算

简易计税方法，按照销售额和规定的征收率计算应纳税额，不得抵扣进项税额，其应纳税额的计算公式为：

应纳税额=不含税销售额×征收率

=含税销售额÷（1+征收率）×征收率



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 一、征收率

简易计税方法基本征收率为3%，此外还有3%减按2%、5%、5%减按1.5%以及0.5%。

### （一）适用3%征收率的情形及计税公式

应纳税额=销售额×3%=含税销售额÷（1+3%）×3%

小规模纳税人适用征收率通常为3%（自2023年1月1日至2023年12月31日减按1%征收率）。

增值税一般纳税人销售下列货物、服务，可以选择适用简易计税方法计税，增值税征收率为3%，具体包括：

1.生产销售下列货物

（1）自产的自来水；

（2）县级及县级以下小型水力发电单位生产的自产电力（装机容量为5万千瓦及以下）；

（3）自产建筑用和生产建筑材料所用的砂、土、石料；

（4）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）；

（5）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）；

（6）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；

（7）单采血浆站销售非临床用人体血液；

（8）生产销售和批发、零售抗癌药品、罕见病药品；

（9）药品经营企业销售生物制品；

（10）兽用药品经营企业销售兽用生物制品；

（11）寄售商店代销寄售物品（包括居民个人寄售的物品）；

（12）典当业销售死当物品；

（13）自2022年3月1日起，从事再生资源回收的增值税一般纳税人销售其收购的再生资源（需符合特定条件）。

2.销售下列服务

（1）建筑服务。

①以清包工方式提供的建筑服务。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；

②为甲供工程提供的建筑服务。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；

提示：

a.一般纳税人销售自产机器设备的同时提供安装服务，应分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

b.一般纳税人销售外购机器设备的同时提供安装服务，如果已经按兼营的有关规定，分别核算机器设备和安装服务的销售额，安装服务可以按照甲供工程选择适用简易计税方法计税。

③建筑工程总承包单位为房屋建筑的地基与基础、主体结构提供工程服务，建设单位自行采购全部或部分钢材、混凝土、砌体材料、预制构件的，适用简易计税方法计税（实际为甲供工程的特殊情形）。

④为建筑工程老项目提供的建筑服务。

提示：

a.《建筑工程施工许可证》注明的合同开工日期在2016年4月30日以前的建筑工程项目；

b.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日以前的建筑工程项目。

以上属于“老项目”。

⑤一般纳税人跨县（市）提供建筑服务，选择适用简易计税方法计税的，应以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额，按照3%的征收率计算应纳税额。

（2）金融服务。

①资管产品管理人（以下简称管理人）运营资管产品过程中发生的增值税应税行为暂适用简易计税方法，暂按照3%的征收率缴纳增值税。

②农村金融服务：

a.农村信用社、村镇银行、农村资金互助社、由银行业机构全资发起设立的贷款公司、法人机构在县（县级市、区、旗）及县以下地区的农村合作银行和农村商业银行提供金融服务收入。

b.对中国农业银行、中国邮政储蓄银行纳入“三农金融事业部”改革试点的各省、自治区、直辖市、计划单列市分行下辖的县域支行，提供农户贷款、农村企业和农村各类组织贷款取得的利息收入。

（3）其他服务。

①公共交通运输服务；

提示：公共交通运输服务不包括单位为员工福利设置的通勤班车。

②经认定的动漫企业为开发动漫产品提供的动漫相关服务，以及在境内转让动漫版权；

③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；

④以纳入营改增试点之日前取得的有形动产为标的物提供的经营租赁服务；

⑤在纳入营改增试点之日前签订的尚未执行完毕的有形动产租赁合同；

⑥提供物业管理服务的纳税人，向服务接受方收取的自来水水费，以扣除其对外支付的自来水水费后的余额为销售额；

⑦提供非学历教育服务、教育辅助服务；


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

⑧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；

提示：非企业性单位中的一般纳税人提供“技术转让、技术开发和与之相关的技术咨询、技术服务”，可以参照上述规定。

⑨公路经营企业中的一般纳税人收取营改增试点前开工的高速公路的车辆通行费。

提示：一般纳税人发生上述应税行为，不是直接适用简易计税方法，而是由纳税人自行选择适用一般计税方法或者简易计税方法，一经选择，36个月内不得变更。

### （二）征收率为3%减按2%征收的情形及计税公式

1.计税公式

应纳税额=销售额×2%=含税销售额÷（1+3%）×2%

2.适用情形

| 情形 | 纳税人 | 具体规定 |
| --- | --- | --- |
| 销售自己使用过的固定资产 | 一般纳税人销售自己使用过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%征收率减按2%征收增值税；也可以放弃减税，按照简易办法依照3%征收率缴纳增值税，可以开具增值税专用发票 |
| | 小规模纳税人销售自己使用过的固定资产 | |
| 销售旧货 | 一般纳税人和小规模纳税人都适用 | 按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税（含旧汽车、旧摩托车和旧游艇），不能开具增值税专用发票 |

（1）一般纳税人销售自己使用过的固定资产，适用简易计税方法的有：

①2008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，销售自己已使用过的2008年12月31日以前购入或自制的固定资产。

②纳税人购进或者自制固定资产时为小规模纳税人，认定为一般纳税人后销售该固定资产。

③增值税一般纳税人发生按照简易办法征收增值税应税行为，销售其按照规定不得抵扣进项税额的固定资产。

④一般纳税人销售自己使用过的、纳入营改增试点之日前取得的固定资产；使用过的固定资产，是指纳税人符合规定并根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

⑤2013年8月1日前购进自用的应征消费税的摩托车、汽车、游艇。

⑥购入的固定资产根据《增值税暂行条例》的规定，不得抵扣且未抵扣增值税，具体包括以下情况：



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

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；非正常损失的购进货物，以及相关的劳务和交通运输服务。

提示：一般纳税人销售自己使用过的固定资产，不满足上述条件的，采用一般计税方法，按照13%的税率计算销项税额。

**【典例研习·2-34】**

甲企业为增值税一般纳税人。2022年3月份处置其使用过的A设备和B设备。出售A设备取得含税金额1.03万元，按购买方要求开具了增值税专用发票。出售B设备取得含税金额2.06万元，未开具增值税专用发票，也未放弃减税优惠。

已知：当年采购A、B设备时按规定均未抵扣过进项税额。

要求：

分别计算出售A、B设备的应纳增值税税额。

斯尔解析

（1）根据已知条件，出售A设备开具了增值税专用发票，隐含条件即为放弃2%减税优惠，应按照3%的征收率计算应纳税额。

出售A设备应纳税额=1.03÷（1+3%）×3%=0.03（万元）

（2）出售B设备未开具专用发票，也未放弃减税优惠，故按3%的征税率进行价税分离换算后，按2%的税率计算应纳税额。

出售B设备应纳税额=2.06÷（1+3%）×2%=0.04（万元）

（2）纳税人销售旧货，按照简易办法依照3%征收率减按2%征收增值税，不能开具增值税专用发票。

旧货，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。

## 精准答疑

问题：“旧货”和“自己使用过的固定资产”有什么区别？

解答：自己使用过的固定资产，是指纳税人符合规定并根据财务会计制度已经计提折旧的固定资产。

旧货，指进入二次流通具有部分价值的货物。

举例说明：

假设甲生产企业，淘汰自己生产经营用的旧设备，这属于销售自己使用过的固定资产。

假设乙企业是专门从事二手生意的经销商，这台旧设备被卖到乙企业手中，即属于“存货”，乙企业再把这台旧设备对外出售，这属于销售旧货。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （三）适用0.5%征收率的情形及计税公式

应纳税额=销售额×0.5%=含税销售额÷（1+0.5%）×0.5%

适用情形：自2020年5月1日至2023年12月31日，从事二手车经销的纳税人销售其收购的二手车，改为按0.5%征收增值税。

纳税人应当开具二手车销售统一发票。除购买方为个人外，购买方索取增值税专用发票的，应当再开具征收率为0.5%的增值税专用发票。

提示：该政策仅针对二手车经销商，如果企业销售自己使用过的二手车，按照“销售自己使用过的固定资产”政策执行。

自2022年10月1日起，对已备案汽车销售企业从自然人处购进二手车的，允许企业反向开具二手车销售统一发票并凭此办理转移登记手续。自2023年1月1日起，对自然人在一个自然年度内出售持有时间少于1年的二手车达到3辆及以上的，汽车销售企业、二手车交易市场、拍卖企业等不得为其开具二手车销售统一发票，不予办理交易登记手续，有关部门按规定处理。

#### 精准答疑

问题1：收购旧机动车，取得二手车销售统一发票，能否作为进项税额扣税凭证？

解答1：二手车销售统一发票不是有效的增值税扣税凭证。

问题2：开具二手车销售统一发票后，还可以再开具0.5%征收率的增值税专用发票，为什么要开两张发票？

解答2：在购买方（除个人外）索取“专票”的情况下，二手车经销单位确实是需要开具两张发票的。

其中一张是二手车销售统一发票，这张发票上面注明了车辆的发动机号等相关信息，用于在二手车市场办理车辆过户手续；而0.5%征收率的增值税专用发票，用于记账和抵扣进项税额。两张发票上的价税合计金额是一致的。

### （四）适用5%征收率的情形及计税公式

应纳税额=销售额×5%=含税销售额÷（1+5%）×5%

1.一般纳税人适用5%征收率的情形

（1）一般纳税人提供劳务派遣服务、安全保护服务，选择差额纳税的。

其中，一般纳税人提供劳务派遣服务选择差额纳税的，以取得的全部价款和价外费用，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，其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。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）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。

（3）一般纳税人销售不动产、转让土地使用权，选择简易方法计税的，包括：

①一般纳税人转让其2016年4月30日前取得的不动产（包括以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得的不动产）；

②纳税人转让2016年4月30日前取得的土地使用权，可以选择适用简易计税方法，以取得的全部价款和价外费用减去取得该土地使用权的原价后的余额为销售额，按照5%的征收率计算缴纳增值税。

（4）一般纳税人经营租赁、融资租赁不动产，选择简易方法计税的，包括：

①一般纳税人出租其2016年4月30日前取得的不动产（包括房地产开发企业中的一般纳税人，出租自行开发的房地产老项目）；

②一般纳税人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。

（5）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。

试点前开工，是指相关施工许可证注明的合同开工日期在2016年4月30日前。

（6）房地产开发企业的一般纳税人销售自行开发的房地产老项目，选择简易方法计税的，包括：

房地产开发企业中的一般纳税人以围填海方式取得土地并开发的房地产项目，围填海《施工许可证》或承包合同注明的开工日期在2016年4月30日前的，及购入未完工的房地产老项目（2016年4月30日之前的建筑工程项目）继续开发后，以自己名义立项销售的不动产，属于房地产老项目，可选择适用简易计税方法按5%征收率计算缴纳增值税。

（7）自2019年1月1日起至2023年12月31日止，纳税人生产销售新支线飞机暂减按5%征收增值税。

（8）中外合作油（气）田开采的原油、天然气按实物征收增值税，征收率为5%。

2.小规模纳税人适用5%征收率的情形

（1）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。

（2）小规模纳税人销售不动产（自建或者取得的）、转让土地使用权。

（3）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）。

（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）其他个人出租（经营租赁）其取得的不动产（不含住房）。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（6）小规模纳税人提供劳务派遣服务，选择差额纳税的，以取得的全部价款和价外费用，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5%的征收率计算缴纳增值税。

（7）小规模纳税人提供安全保护服务。

## 解题高手

命题角度：不同税率和征收率的辨析。

（1）适用5%的征收率的情形看上去非常繁杂，但我们可以发现，除了劳务派遣服务、安保服务、人力资源外包服务、中外合作油气田开采之外，其他适用于5%征收率的均为**“老”不动产相关**的服务，包括不动产租赁、不动产销售、不动产融资租赁、土地使用权以及（除高速公路之外的）道路、桥、闸通行费。

（2）注意以下**适用税率及征收率的辨析**：

①与营改增之前的有形动产相关的租赁业务，选择简易计税的，适用3%的征收率；营改增之后的，适用于一般计税方法，适用税率为13%；

②涉及不动产的租赁、融资租赁、销售不动产和土地使用权的，选择简易计税的，适用5%的征收率；营改增之后的，适用于一般计税方法，不动产相关服务的适用税率为9%；

③一般纳税人销售自己使用过的固定资产，第一步先看是否属于可以选择简易计税的情形；第二步，再看题目中是如何开票的，开的是普票，按照3%减按2%计算增值税，如果开的是专票，说明放弃减税，直接按照3%的征收率计算增值税；

④试点前高速公路通行费适用征收率3%，而试点前一级公路、二级公路、桥、闸通行费适用征收率5%。

**【典例研习·2-35】**（2020年多项选择题）

下列服务中，一般纳税人可以选择简易计税的有（　　）。

A.公共交通运输服务

B.劳务派遣服务

C.清包工方式建筑服务

D.融资性售后回租

E.人力资源外包服务



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

斯尔解析 本题考查一般纳税人可以选择简易计税方法情形的判断。

选项A当选，一般纳税人提供的公共交通运输服可以选择简易计税方法，按照3%的征收率计算缴纳增值税。

选项B当选，一般纳税人提供的劳务派遣服务，可以选择差额纳税，按照简易计税方法适用5%的征收率计算缴纳增值税。

选项C当选，一般纳税人以清包工方式提供的建筑服务可以选择简易计税方法，按照3%的征收率计算缴纳增值税。

选项E当选，一般纳税人提供的人力资源外包服务可以选择简易计税方法，按照5%的征收率计算缴纳增值税。

选项D不当选，一般纳税人提供的融资性售后回租服务取得的利息及利息性质的收入按照“金融服务——贷款服务”征收增值税，不能选择简易计税。

### （五）适用5%减按1.5%征收率的情形及计税公式

应纳税额=销售额×1.5%=含税销售额÷（1+5%）×1.5%

自2021年10月1日起，住房租赁企业向个人出租住房，适用以下政策：

（1）住房租赁企业中的增值税一般纳税人向个人出租住房取得的全部出租收入，可以选择适用简易计税方法，按照5%的征收率减按1.5%计算缴纳增值税，或适用一般计税方法计算缴纳增值税。

（2）住房租赁企业中的增值税小规模纳税人向个人出租住房，按照5%的征收率减按1.5%计算缴纳增值税。

（3）个人出租住房，按5%的征收率减按1.5%计算应纳税额。

提示：住房租赁企业，是指按规定向住房城乡建设部门进行开业报告或者备案的从事住房租赁经营业务的企业。

346 2-7-2

## 二、销售额

### （一）一般情形

简易计税方法的销售额与增值税一般纳税人计算应纳增值税的销售额规定内容一致，是销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产向购买方收取的全部价款和价外费用，但不包括按征收率收取的增值税税额。

### （二）销售额的退还

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。

### （三）差额计征的情形

1.建筑服务

（1）一般纳税人提供建筑服务选择适用简易计税方法的，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额。

【典例研习】答案：

2-35：ABCE



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）小规模纳税人提供建筑服务，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为销售额。

2.转让不动产项目适用“简易计税方法”（非房地产开发企业）

（1）一般纳税人转让2016年4月30日前取得的不动产（不含自建）选择适用简易计税方法的，以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额。

（2）小规模纳税人转让取得的不动产（不含自建），以取得的全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价后的余额为销售额。

3.提供劳务派遣服务

（1）一般纳税人提供劳务派遣服务，选择简易计税方法的，以取得的全部价款和价外费用，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5%征收率征税。

（2）小规模纳税人提供劳务派遣选择差额计税的，按照5%征收率征税；选择全额计税的，按照3%征收率征税。

4.物业公司收取自来水水费

提供物业管理服务的纳税人，向服务接受方收取的自来水水费，以扣除其对外支付的自来水水费后的余额为销售额，按照简易计税方法依3%的征收率征税。

## 解题高手

命题角度1：提供劳务派遣服务的不同税务处理。

| 纳税人 | 全额 | 差额 |
| --- | --- | --- |
| 一般纳税人 | 按照一般计税方法适用6%的税率 | 按照简易计税方法适用5%的征收率 |
| 小规模纳税人 | 按照简易计税方法适用3%的征收率 | |

命题角度2：差额计征总结。

| 应税销售行为 | 差额确定销售额的规定 |
| --- | --- |
| 金融商品转让 | 销售额=卖出价-买入价 |
| 融资租赁业务 | 销售额=全部价款和价外费用-借款利息-发行债券利息-车辆购置税 |
| 融资性售后回租 | 销售额=全部价款和价外费用（不含本金）-借款利息-发行债券利息 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

解题高手

续表

| 应税销售行为 | 差额确定销售额的规定 |
| --- | --- |
| 各类代理服务 | 销售额=全部价款和价外费用-代收款项 |
| 航空运输服务 | 销售额=全部价款和价外费用-代收的机场建设费-代售其他航空运输企业客票代收转付的价款 |
| 旅游服务 | 销售额=全部价款和价外费用-支付给其他单位的住宿费、餐饮费、交通费、签证费、门票费-支付给其他接团旅游企业的旅游费 |
| 客运场站服务 | 销售额=全部价款和价外费用-支付给承运方的运费 |
| 建筑服务（简易计税） | 销售额=全部价款和价外费用-分包款 |
| 房地产开发企业（一般计税） | 销售额=全部价款和价外费用-受让土地时向政府部门支付的土地价款 |
| 劳务派遣服务（简易计税） | 销售额=全部价款和价外费用-代用工单位支付给派遣员工的工资、福利和为其办理社会保险及住房公积金 |
| 销售不动产（简易计税） | 销售额=全部价款和价外费用-购置原价或取得不动产时的作价 |
| 物业收取的自来水费 | 销售额=全部价款和价外费用-其对外支付的自来水水费 |
| 境外单位在境内开展考试 | 销售额=全部考试费收入-支付给境外单位考试费 |
| 处置抵债不动产 | 销售额=全部价款和价外费用-取得该抵债不动产时的作价 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第八节　特定企业（交易行为）的增值税政策

## 原理详解

对于转让不动产、提供不动产经营租赁服务、建筑服务和房地产开发企业（以下或简称“房企”）销售自行开发的房地产项目四类业务，除了我们前面学过的按照一般计税方法和简易计税方法计算增值税之外，还有预缴的规定，会引入预征率的概念。这四类业务学习的难点在于：第一，计税依据有时候是差额，有时候是全额，很容易搞混。第二，适用税率、征收率和预征率都有所不同。想要攻克这个知识点，必须先把基础打扎实，牢记适用税率、征收率和预征率，再结合原理搞清差额、全额的相关规定，就可以完美地拿下它。

那么在正式学习之前，我们先来回顾税率、征收率，并且学习预征率。

| 项目 | 简易计税（征收率） | 简易计税（预缴） | 一般计税（税率） | 一般计税（预征率） |
|---|---|---|---|---|
| 跨县（市）提供建筑服务 | 3% | 3% | 9% | 2% |
| 不动产经营租赁服务 | 5% | 5% | 9% | 3% |
| 不动产转让 | 5% | 5% | 9% | 5% |
| 房企销售自行开发的房地产项目 | 5% | 3% | 9% | 3% |

### 一、跨县（市、区）提供建筑服务增值税征收管理（★★）

1.预征税款的适用范围

单位和个体户（以下简称“纳税人”）跨县（市、区）提供建筑服务，应向建筑服务发生地主管税务机关预缴税款，再向机构所在地主管税务机关申报纳税。

提示：

（1）其他个人跨县（区、市）提供建筑服务，不适用于此规定。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）纳税人在同一地级行政区范围内跨县（市、区）提供建筑服务，不适用此规定。

2.应纳税额及预缴税额的计算规则

| 计税方法 | 预缴公式 | 申报公式 |
| --- | --- | --- |
| 一般计税方法 | 预缴税额=（全部价款和价外费用－支付的分包款）÷（1+9%）×2% | 销项税额=全部价款和价外费用÷（1+9%）×9% |
| 简易计税方法 | 预缴税额=（全部价款和价外费用－支付的分包款）÷（1+3%）×3% | 同预缴 |

提示：

（1）纳税人取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额为负数的，可结转下次预缴税款时继续扣除。

（2）纳税人应按照工程项目分别计算应预缴税款，分别预缴。

（3）按规定应预缴税款的小规模纳税人，凡在预缴地实现的月销售额未超过10万元的，当期无须预缴税款。

（4）自2022年4月1日至2022年12月31日，小规模纳税人适用3%征收率的应税销售收入，免征增值税；适用3%预征率的预缴增值税项目，暂停预缴增值税。

自2023年1月1日至2023年12月31日，小规模纳税人适用3%征收率的应税销售收入，减按1%征收率征税；适用3%预征率的预缴增值税项目，减按1%预征率预缴。

3.征收管理规定

（1）纳税人按照上述规定从取得的全部价款和价外费用中扣除支付的分包款，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的合法有效凭证（备注栏注明建筑服务发生地及项目名称的发票），否则不得扣除。向建筑服务发生地主管税务机关预缴税款时，需填报《增值税预缴税款表》，并提交以下资料：

①与发包方签订的建筑合同复印件（加盖纳税人公章）；

②与分包方签订的分包合同复印件（加盖纳税人公章）；

③从分包方取得的发票复印件（加盖纳税人公章）。

（2）纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，向建筑服务发生地预缴的增值税税款，可以在当期增值税应纳税额中抵减（以完税凭证作为合法有效凭证），抵减不完的，结转下期继续抵减。

（3）小规模纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，不能自行开具增值税发票的，可向建筑服务发生地主管税务机关按照其取得的全部价款和价外费用申请代开增值税发票。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（4）对跨县（市、区）提供的建筑服务，纳税人应自行建立预缴税款台账，留存资料备查。

## 【典例研习·2-36】

某建筑企业为增值税一般纳税人，位于A市市区，2022年6月在B市C县城提供建筑服务，取得含税收入218万元，其中支付分包商工程价款，取得增值税专用发票注明金额50万元、税额4.5万元。

上述建筑服务均适用一般计税方法。说明企业是否应预缴增值税。如需预缴，说明应向何地预缴，并计算应预缴增值税税额。

斯尔解析

（1）应预缴增值税。

（2）一般纳税人跨县（市、区）提供建筑服务，应向建筑服务发生地B市C县预缴增值税。

（3）适用一般计税方法计税的，以取得的全部价款和价外费用扣除支付的分包款后的余额，按照2%的预征率计算应预缴税款。

应预缴税款=（218−50−4.5）÷（1+9%）×2%=3（万元）

## 【典例研习·2-37】

位于A省某市区的甲建筑企业为增值税一般纳税人，在B省某市区提供写字楼和桥梁建造业务，2022年12月具体经营业务如下：

（1）甲企业对写字楼建造业务选择一般计税方法。按照工程进度及合同约定，本月取得含税金额3 000万元并开具了增值税专用发票。将部分工程进行分包，本月支付分包款含税金额1 200万元，取得分包商（采用一般计税方法）开具的增值税专用发票。

（2）桥梁建造业务为甲供工程，甲企业对此项目选择简易计税方法。本月收到含税金额4 000万元并开具了增值税普通发票。将部分业务进行了分包，本月支付分包款含税金额1 500万元，取得分包商开具的增值税普通发票。

要求：

分别计算上述业务（1）和业务（2）甲企业在B省应预缴的增值税以及在A省应补缴的增值税。

斯尔解析

业务（1）：采用一般计税方法。

甲企业在B省应预缴增值税=（3 000−1 200）÷（1+9%）×2%=33.03（万元）

甲企业在A省申报的销项税额=3 000÷（1+9%）×9%=247.71（万元）

应补缴的增值税=247.71−33.03−1 200÷（1+9%）×9%=115.6（万元）

业务（2）：采用简易计税方法。

甲企业在B省预缴的增值税=（4 000−1 500）÷（1+3%）×3%=72.82（万元）

甲企业在A省申报的增值税=（4 000−1 500）÷（1+3%）×3%=72.82（万元）

实际补缴税额为0。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：跨县（市、区）提供建筑服务预缴和申报税额的计算。

计算应纳税额时确定销售额：一般计税方法按全额，适用税率9%；简易计税方法下按差额（扣除分包款），适用征收率3%。

计算预缴税款时确定销售额：异地提供建筑服务需要预缴增值税。预缴时不论一般、简易计税方法，均按差额预缴，预缴税款的计算方法如下：

一般计税方法：按适用税率（9%）做不含税换算，预缴率为2%。

简易计税方法：按征收率（3%）做不含税换算，预缴率为3%。

### 二、转让不动产的增值税征收管理（★★★）

## 原理详解

这个业务是四类业务中最特殊的一项，学习的时候要从不同的角度进行区分。

第一，区分取得方式，自建或非自建。

第二，再分别区分一般计税方法和简易计税方法的异同。

1.一般规定

除其他个人转让不动产外，纳税人转让不动产，应向不动产所在地主管税务机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报纳税。

（1）各情形下应纳税额及预缴税额的计算规则如下：

| 取得方式 | 计税方法 | 预缴公式 | 申报公式 |
| --- | --- | --- | --- |
| 非自建 | 简易计税 | 预缴税额=（全部价款和价外费用-不动产购置原价或取得时的作价）÷（1+5%）×5% | 同预缴 |
| | 一般计税 | | 应纳税额=全部价款和价外费用÷（1+9%）×9%-进项税额-预缴税款 |
| 自建 | 简易计税 | 预缴税额=全部价款和价外费用÷（1+5%）×5% | 同预缴 |
| | 一般计税 | | 应纳税额=全部价款和价外费用÷（1+9%）×9%-进项税额-预缴税款 |


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：

（1）一般纳税人转让2016年4月30日前取得的不动产，可以选择简易计税方法计税，按照简易计税的相关规定执行。

（2）纳税人转让其取得的不动产，向不动产所在地主管税务机关预缴的增值税税款，可以在当期增值税应纳税额中抵减，抵减不完的，结转下期继续抵减。

## 原理详解

一般情况下，对含税价款进行价税分离时，应使用计算应纳税额时适用的税率或征收率。但计算转让不动产行为的预征预缴税额时，沿用了营业税时代的规定，统一用预征率5%进行价税分离。此处特殊，单独记忆。

### 【典例研习·2-38】

某增值税一般纳税人2022年12月转让其位于外省某市的两栋写字楼A和B。写字楼A是在2016年3月抵债取得，抵债时作价300万元（含增值税，下同），转让款价税合计金额480万元。写字楼B是在2016年3月自建取得，自建原价300万元，转让款价税合计金额480万元，两栋写字楼该纳税人均选择简易计税方法计税。

要求：

计算该纳税人就写字楼A和写字楼B在不动产所在地应预缴的税款以及在机构所在地应补缴的税款。

斯尔解析 纳税人转让不动产，应向不动产所在地的主管税务机关预缴增值税，向机构所在地税务机关申报增值税，申报时预缴税款可以扣减。

（1）写字楼A为非自建，采用简易计税方法时应按照差额预缴，差额计税。

应预缴税款=（全部价款和价外费用-不动产购置原价或者取得时的作价）÷（1+5%）×5%=（480-300）÷（1+5%）×5%=8.57（万元）

向机构所在地申报纳税的应纳税款=（480-300）÷（1+5%）×5%=8.57（万元）

应补缴增值税款为0。

（2）写字楼B为自建，全额预缴，全额计税。不考虑题目中给出的自建原价。

应预缴税款=全部价款和价外费用÷（1+5%）×5%=480÷（1+5%）×5%=22.86（万元）

向机构所在地申报纳税的应纳税款=480÷（1+5%）×5%=22.86（万元）

应补缴增值税款为0。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.不动产购置原价的确定

在取得非自建不动产预缴和简易申报的时候，要用全部价款和价外费用扣除不动产购置原价或取得不动产时的作价，按照下列方法来扣除：

（1）纳税人如果同时保留取得不动产时的发票和其他能证明契税计税金额的完税凭证等资料的，应当凭发票进行差额扣除；

（2）如因丢失等原因无法提供取得不动产时的发票，可向税务机关提供其他能证明契税计税金额的完税凭证等资料，进行差额扣除。

以契税计税金额进行差额扣除的，按照下列公式计算增值税应纳税额：

①2016年4月30日及以前缴纳契税的：

增值税应纳税额=［全部交易价格（含增值税）-契税计税金额（含营业税）］÷（1+5%）×5%

②2016年5月1日及以后缴纳契税的：

增值税应纳税额=［全部交易价格（含增值税）÷（1+5%）-契税计税金额（不含增值税）］×5%

**【典例研习·2-39】**

某增值税小规模纳税人2022年2月转让其位于外省某市的两栋写字楼A和B。

（1）写字楼A是在2016年3月购置，无法提供购置发票，契税完税凭证上注明价款为300万元，转让款价税合计金额480万元。

（2）写字楼B是在2016年6月购置，无法提供购置发票，契税完税凭证上注明价款为300万元，转让款价税合计金额480万元。

要求：

分别计算该纳税人就写字楼A和写字楼B应预缴的增值税。

斯尔解析

（1）写字楼A增值税应预缴税额=（480-300）÷（1+5%）×5%=8.57（万元）。

（2）写字楼B增值税应预缴税额=［480÷（1+5%）-300］×5%=7.86（万元）。

**原理详解**

为何营改增前后计税公式有差异？

由于全面营改增之前的契税税票上的计税金额是包含营业税的价款，而全面营改增之后的契税税票上的计税金额是不含增值税的价款，为了保持口径的统一，需要有上面两种计算公式，分别针对营改增之前的契税税票和营改增之后的契税税票。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

3.扣税凭证的要求

纳税人按规定扣除不动产购置原价或者取得不动产时的作价的，应当取得符合法律、行政法规和国家税务总局规定的合法有效凭证。否则，不得扣除。上述凭证指：

（1）税务部门监制的发票；

（2）法院判决书、裁定书、调解书，以及仲裁裁决书、公证债权文书；

（3）国家税务总局规定的其他凭证。

**解题高手**

命题角度：纳税人转让不动产的增值税处理。

纳税人销售不动产的预征预缴环节，不论用一般计税方法还是用简易计税方法，预征率以及征收率都为5%（房地产开发企业销售自行开发的房地产项目除外，参考“三、房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理”）。

自建和非自建（取得）的不动产纳税申报和预缴基数如下：

（1）**自建**的不动产，申报与预征均全额。

（2）**取得**的不动产，一般计税方法下申报全额（取得的进项税额已抵扣，无须再进行差额计征），预征差额；简易计税方法下销售与预征均差额。

提示：“营改增”之后自建或取得的不动产，应按照一般计税方法计税。

## 三、房地产开发企业销售自行开发的房地产项目增值税征收管理（★★★）

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适用一般计税方法计税的，如果是从政府手中取得的土地使用权，以差额确定销售额；房地产开发企业销售自行开发的房地产老项目选择简易计税方法的，以全额确定销售额。

应纳税额及预缴税额的计算规则如下：

| 计税方法 | 预缴公式 | 申报公式 |
| --- | --- | --- |
| 简易计税 | 预缴税款=预收款÷（1+5%）×3% | 应纳税额=全部价款和价外费用÷（1+5%）×5%−预缴税款 |
| 一般计税 | 预缴税款=预收款÷（1+9%）×3% | 应纳税额=（全部价款和价外费用−当期允许扣除的土地价款）÷（1+9%）×9%−进项税额−预缴税款<br>当期允许扣除的土地价款=（当期销售房地产项目建筑面积÷房地产项目可供销售建筑面积）×支付的土地价款 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：

（1）在按照差额计算增值税的时候，并不是全部的土地价款都允许扣除，而只允许扣除按照当期房地产销售面积占总可售面积比例分摊的土地价款。各项参数的释义如下：

①当期销售房地产项目建筑面积，指当期进行纳税申报的增值税销售额对应的建筑面积；房地产项目可供销售建筑面积，指可以出售的总建筑面积，不包括销售房地产项目时未单独作价结算的配套公共设施的建筑面积。上述面积均指地上建筑面积、不包括地下车位建筑面积。

②支付的土地价款，指向政府、土地管理部门或受政府委托收取土地价款的单位直接支付的土地价款，包括支付的征地和拆迁补偿费、土地前期开发费用和土地出让收益。土地价款应当取得省级及以上财政部门监（印）制的财政票据。

（2）一般纳税人应在取得预收款的次月纳税申报期向主管税务机关预缴税款。

提示：房地产开发企业中的小规模纳税人采取预收款方式销售自行开发的房地产项目，应缴税款及预征税款的规定与一般纳税人简易计税方法一致，不予赘述。

（3）预缴税款的抵减。

一般纳税人销售自行开发的房地产项目，计算当期应纳税额，抵减已预缴税款后，向主管税务机关申报纳税。未抵减完的预缴税款可以结转下期继续抵减。

（4）兼有一般计税方法计税、简易计税方法计税、免征增值税的房地产项目而无法划分不得抵扣的进项税额的，应以“建设规模”为依据进行划分。

不得抵扣的进项税额=当期无法划分的全部进项税额×（简易计税、免税房地产项目建设规模÷房地产项目总建设规模）

**【典例研习·2-40】**

某房地产集团为增值税一般纳税人，2019年6月动工开发写字楼项目，项目总可售面积为9万平方米，截止2022年6月，已售建筑面积为4.5万平方米。取得价税合计销售收入10亿元，向政府支付土地价款2亿元，取得财政票据，计算该项目的销项税额。

斯尔解析

当期允许扣除的土地价款=（当期销售房地产项目建筑面积÷房地产项目可供销售建筑面积）×支付的土地价款=（4.5÷9）×2=1（亿元）

销项税额=（全部价款和价外费用－当期允许扣除的土地价款）÷（1+9%）×9%=（10−1）÷（1+9%）×9%=0.74（亿元）


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 四、提供不动产经营租赁服务增值税征收管理（★★★）

1.适用范围

纳税人以经营租赁方式出租其取得的不动产，包括出租其以直接购买、接受捐赠、接受投资入股、自建以及抵债等各种形式取得的不动产。

纳税人提供道路通行服务不适用此规定。

2.预征预缴规定

不动产所在地与机构所在地不在同一县（市、区）的，纳税人（其他个人除外）应向不动产所在地主管税务机关预缴税款，向机构所在地主管税务机关申报纳税。

不动产所在地与机构所在地在同一县（市、区）的，纳税人应向机构所在地主管税务机关申报纳税。

其他个人无须预缴税款，向不动产所在地申报纳税。

3.各情形下应纳税额及预缴税额的计算规则

| 计税方法 | 纳税人 | | 预缴公式 | 申报公式 |
|---|---|---|---|---|
| 一般计税方法 | 一般纳税人 | | 预缴税款=含税销售额÷（1+9%）×3% | 应纳税额=含税销售额÷（1+9%）×9%-进项税额-预缴税款 |
| 简易计税方法 | 一般纳税人选择简易计税、小规模纳税人 | | 预缴税款=含税销售额÷（1+5%）×5% | 同预缴 |
| | 个人出租住房 | 个体工商户 | 应预缴税款=含税销售÷（1+5%）×1.5% | 同预缴 |
| | | 其他个人 | 无须预缴 | 应缴税款=含税销售额÷（1+5%）×1.5% |

提示：

（1）一般纳税人可以选择简易计税的情形，主要指一般纳税人出租2016年4月30日前取得的不动产或房地产开发企业（一般纳税人）出租2016年4月30日前自行开发的老项目。

（2）其他个人采取一次性收取租金的形式出租不动产，取得的租金收入可在租金对应的租赁期内平均分摊，分摊后的月租金收入不超过10万元的，可享受小规模纳税人免征增值税优惠政策。

（3）纳税人向其他个人出租不动产，不得开具或申请代开增值税专用发票。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（4）纳税人向不动产所在地主管税务机关预缴的增值税款，可以在当期增值税应纳税额中抵减，抵减不完的，结转下期继续抵减。

【典例研习·2-41】

A市的甲企业是增值税一般纳税人，将位于B市的一处办公用房（系2016年5月1日后取得）对外出租，收取含税月租金50 000元。

要求：

计算甲企业在B市应预缴税款和在A市应缴纳税款。

斯尔解析 该不动产为营改增之后取得，采用一般计税方法。

甲企业应在B市预缴税款=50 000÷（1+9%）×3%=1 376.15（元）

甲企业在A市应补缴税款=50 000÷（1+9%）×9%−1 376.15=2 752.29（元）

## 解题高手

命题角度：将提供建筑服务、销售不动产、出租不动产相关的政策规定要点总结如下。

适用范围：一般纳税人及小规模纳税人（不含其他个人）。

| 情形 | 纳税申报 | | 预征预缴 | | |
|---|---|---|---|---|---|
| | 一般计税 | 简易计税 | 预征基数 | 预缴 | |
| | | | | 一般计税 | 简易计税 |
| 建筑服务 | 全额 | 差额（扣分包） | 差额（扣分包） | 2% | 3% |
| 转让不动产 | 全额 | 自建全额<br>取得差额 | 自建全额<br>取得差额 | 5%<br>（价税分离也用5%） | 5% |
| 房地产开发企业销售自行开发的商品房 | 差额（扣土地） | 全额 | 全额 | 3% | 3% |
| 出租不动产 | 全额 | 全额 | 全额 | 3% | 5% |

计算申报纳税应纳税款时，已缴纳的预缴税款取得完税凭证，均可抵减应纳税额。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第九节　进口环节增值税政策

## 一、征税范围和纳税人（★★）

确定一项货物是否属于进口货物，看其是否有报关手续。只要是报关进境的应税货物，不论其用途如何，是自行采购用于贸易，还是自用；不论是购进还是国外捐赠，均应按照规定缴纳进口环节的增值税（免税进口的货物除外）。

| 征税范围 | 纳税人 |
| --- | --- |
| 申报进入中华人民共和国海关境内的货物 | 进口货物的收货人或办理报关手续的单位和个人 |
| 跨境电子商务零售进口商品（交易、支付、物流电子信息“三单”比对相符且在规定范围内） | 购买跨境电子商务零售进口商品的个人作为纳税义务人；<br>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、适用税率（★）

适用税率与境内交易增值税适用税率一致。

提示：需要注意的是小规模纳税人进口货物仍然适用增值税税率，而不是征收率。

自2014年1月1日起，租赁企业一般贸易下进口飞机并租给国内航空公司使用的，享受与国内航空公司进口飞机同等税收优惠政策，即进口空载重量在25吨以上的飞机减按5%征收进口环节增值税。自2014年1月1日以来，对已按适用税率征收进口环节增值税的上述飞机，超出5%税率的已征税款，尚未申报增值税进项税额抵扣的，可以退还。

## 三、应纳税额的计算（★★★）

进口货物，按照组成计税价格和增值税适用税率计算应纳税额。

组成计税价格=关税完税价格+关税+消费税=（关税完税价格+关税）÷（1−消费税税率）

应纳税额=组成计税价格×税率

其中：

（1）组成计税价格包括已纳的关税税额；

（2）如果进口货物属于应征消费税的应税消费品，组成计税价格还应包括进口环节已纳消费税税额；

（3）计算进口环节应纳增值税时，不得抵扣任何税额。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 原理详解

进口环节需要缴纳的增值税税额，是货物进入我国境内第一个环节的进项税额，也是抵扣链条的第一个环节。符合抵扣范围规定的进口环节增值税，凭借海关进口增值税专用缴款书，可以从当期销项税额中抵扣。

### 【典例研习·2-42】

某商贸公司（有进出口经营权）10月进口货物一批。经海关核定的关税完税价格为60万元。货物报关后，公司按规定缴纳了进口环节的增值税并取得了海关开具的海关进口增值税专用缴款书。假定该批进口货物在国内全部销售，取得不含税销售额80万元。

已知：货物进口关税税率为15%，增值税税率为13%。

根据上述资料，回答下列问题：

（1）计算进口环节应纳增值税的组成计税价格。

（2）计算进口环节应缴纳增值税的税额。

（3）计算国内销售环节的销项税额。

（4）计算国内销售环节应缴纳增值税税额。

斯尔解析

（1）进口环节应纳增值税的组成计税价格=60+60×15%=69（万元）。

（2）进口环节应缴纳增值税的税额=69×13%=8.97（万元）。

（3）国内销售环节的销项税额=80×13%=10.4（万元）。

（4）国内销售环节应缴纳增值税税额=10.4−8.97=1.43（万元）。

346 2-9-4

## 四、进口环节增值税征收管理（★）

1.纳税义务发生时间、纳税期限和纳税地点

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

2.跨境电子商务零售进口商品的规定

（1）跨境电子商务零售进口商品以其实际交易价格（包括货物零售价格、运费和保险费）作为完税价格；

（2）单次交易限值为人民币5 000元，个人年度交易限值为人民币26 000元。限值以内的跨境电子商务零售进口商品，进口环节增值税和消费税按照法定应纳税额的70%征收（关税税率暂设为零）；


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（3）完税价格超过5 000元单次交易限值但低于26 000元年度交易限值，且订单下仅一件商品时，可以从跨境电商零售渠道进口，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；

（4）年度交易总额超过年度交易限值26 000元的，应按一般贸易管理；

（5）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。

（6）已经购买的电商进口商品属于消费者个人使用的最终商品，不得进入国内市场再次销售；原则上不允许网购保税进口商品在海关特殊监管区域外开展“网购保税+线下自提”模式。

## 第十节　出口环节增值税政策

### 一、出口货物、劳务和跨境应税行为退（免）增值税政策

#### （一）基本政策（★）

对不同的出口货物、劳务和跨境应税行为，适用于三类基本政策：

| 适用政策 | | 基本规定 |
| --- | --- | --- |
| 出口免税和退税（以下称“增值税退（免）税政策”） | 免、抵、退 | （1）出口环节免征增值税；<br>（2）相应的进项税额抵减应纳增值税额（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）；<br>（3）未抵减完的部分予以退还 |
| | 免、退 | 出口环节免征增值税，相应的进项税额予以退还 |
| 出口免税不退税 | | 出口环节免征增值税，相应的进项税额不得抵扣退税 |
| 出口不免税也不退税 | | 主要针对国家限制或禁止出口的某些货物、劳务和跨境应税行为，视同内销货物按规定征收增值税 |

#### （二）退（免）税政策适用范围（★★）

| 适用情形 | 具体范围 |
| --- | --- |
| 出口企业出口货物 | （1）有外贸经营者备案登记的企业（包括生产企业、外贸企业，以及个体工商户）自营或委托出口货物；<br>（2）无外贸经营者备案登记的生产企业委托出口货物 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 适用情形 | 具体范围 |
| --- | --- |
| 出口企业<br>“视同出口”货物 | （1）出口企业对外援助、对外承包、境外投资的出口货物；<br>（2）出口企业经海关报关进入国家批准的出口加工区、保税物流园区、保税港区、综合保税区、跨境工业区、边境合作中心、保税物流中心（以下统称特殊区域）并销售给特殊区域内单位或境外单位、个人的货物；<br>提示：销售给特殊区域内企业的生活消费用品和交通运输工具除外<br>（3）免税品经营企业销售的货物（要求货物报关运入海关监管仓库、专供隔离区内的免税店用于销售的货物）；<br>（4）出口企业或其他单位销售给用于国际金融组织或外国政府贷款国际招标建设项目的中标机电产品；<br>（5）出口企业或其他单位销售给国际运输企业用于国际运输工具上的货物；<br>（6）出口企业或其他单位销售给特殊区域内生产企业生产耗用且不向海关报关而输入特殊区域的水（包括蒸汽）、电力、燃气 |
| 符合条件的生产企业出口的外购货物视同出口自产货物 | （1）符合下列条件的企业外购的与本企业自产货物同类型或具有相关性的货物，可视同“自产货物”适用“免、抵、退”政策：<br>①未发生骗取出口退税、虚开增值税专用发票、接受虚开增值税专用发票行为；<br>②已取得增值税一般纳税人资格；<br>③已持续经营2年及2年以上；<br>④纳税信用等级A级；<br>⑤上一年度销售额5亿元以上。<br>（2）不符合上述资质条件的企业（未发生过税务违法行为的）出口的外购货物与本企业货物相同的、近似的、构成配套出口的，或在其他特定情形下，也可视同“自产货物”，适用“免、抵、退”政策 |
| 出口企业对外提供加工修理修配劳务 | 对进境复出口货物或从事国际运输的运输工具进行的加工修理修配劳务 |


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 适用情形 | 具体范围 |
| --- | --- |
| 融资租赁出口货物 | 对融资租赁企业、金融租赁公司及其项目子公司，期限在5年（含）以上融资租赁方式租赁给境外承租人，并报关实际离境的货物，试行出口退税政策 |

### （三）退（免）税办法（★★）

| 类型 | 适用情形 | |
| --- | --- | --- |
| 免、抵、退 | 生产企业 | （1）出口自产货物和视同自产货物、对外提供加工修理修配劳务；<br>（2）提供适用零税率的服务或者无形资产适用一般计税方法的 |
| | 外贸企业 | 直接出口适用零税率的应税服务适用一般计税方法的，或将自行研发的无形资产出口 |
| | 特殊服务类型 | （1）境内单位和个人提供的国际运输服务、航天运输服务；<br>（2）向境外单位提供的完全在境外消费的适用零税率的服务 |
| 免、退 | 外贸企业或其他单位 | （1）外贸企业或其他单位（不具有生产能力）出口货物、劳务；<br>（2）外贸企业将外购服务或者无形资产出口 |
| 免 | 单位和个人 | （1）提供适用零税率的应税服务或无形资产，如果采用简易计税方法的，免税；<br>（2）适用零税率应税服务的，也可以放弃零税率，而选择免税或者按规定缴纳增值税（36个月内不得再申请适用零税率） |

**解题高手**

命题角度：适用于“免、抵、退”“免、退”“只免不退”三种政策适用范围的辨析。

外贸企业在实际经营中不从事生产，只有购进货物负担的进项税额，所以出口时，需要退还的增值税就是购进货物所负担的进项税额，故采用“免、退”税政策。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

**解题高手**

各项政策适用范围的规律可以总结如下：

（1）**免、抵、退**税政策：适用于**自产的**、自行提供的、自行研发的或者**自行加工修理修配的**货物、劳务或服务；

（2）**免、退**税政策：适用于**外购的**货物、劳务或服务；

（3）免税政策：适用于小规模纳税人出口，以及一般纳税人采用简易计税方法出口。

### （四）增值税出口退税率（★★）

1.一般规定

除财政部、国家税务总局明确规定的增值税出口退税率外，出口货物、服务和无形资产的退税率为其适用税率。

适用不同退税率的货物、劳务及跨境应税行为，应分开报关、核算并申报退（免）税，未分开报关、核算或划分不清的，从低适用退税率，目前我国增值税出口退税率分为五档，即13%、10%、9%、6%和零税率。

2.特殊规定

（1）外贸企业购进简易办法征税的出口货物、从小规模纳税人购进的出口货物，退税率分别为简易办法实际执行的征收率、小规模纳税人征收率；上述出口货物取得增值税专用发票的，退税率按照增值税专用发票上的税率和出口货物退税率孰低的原则确定。

（2）出口企业委托加工修理修配货物，其加工修理修配费用的退税率，为出口货物的退税率。

### （五）增值税退（免）税的计税依据（★★）

出口货物、劳务的增值税退（免）税的计税依据，按出口货物、劳务的出口发票（外销发票）、其他普通发票或购进出口货物、劳务的增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书确定。具体规定如下：

| 企业类型 | 出口业务情形 | 计税依据 |
| --- | --- | --- |
| 生产企业 | 出口货物、劳务（进料加工复出口货物除外） | 实际离岸价（FOB） |
| | 进料加工复出口货物 | 出口货物离岸价（FOB）－出口货物所含的海关保税进口料件的金额 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 企业类型 | 出口业务情形 | 计税依据 |
| --- | --- | --- |
| 生产企业 | 国内购进无进项税额且不计提进项税额的免税原材料加工后出口的货物 | 出口货物离岸价（FOB）－出口货物所含的国内购进免税材料的金额 |
| 外贸企业（购进价） | 出口货物（委托加工修理修配货物除外） | 购进出口货物的增值税专用发票注明的金额或海关进口增值税专用缴款书注明的完税价格 |
| | 出口委托加工修理修配货物 | 为加工修理修配费用增值税专用发票注明的金额 |
| 零税率应税服务 | 铁路/航空运输方式载运货物/旅客 | 清算后实际取得的运输收入 |
| | 实行免、抵、退税办法的零税率应税行为 | 提供零税率应税行为取得的收入 |
| | 实行免、退税办法的跨境应税行为 | 增值税专用发票或解缴税款的税收缴款凭证上注明的金额 |

## 解题高手

命题角度：判断出口退（免）税的计税依据。

（1）生产企业出口货物的免、抵、退税以出口货物的售价（FOB）为基础进行计算。如果存在免税购进原材料或保税进口料件的金额，应该从出口货物FOB价格中扣除；

（2）出口零税率应税服务的免、抵、退税，按照出口零税率应税服务取得的收入为基础计算；

（3）其他企业和其他类型应税出口行为，按照购进时发票（普通发票、增值税专用发票或海关缴款书）上的价款为基础进行计算。

### （六）免抵退税的计算（★★★）

1.梳理内销业务

归纳整理内销业务的销项税额、进项税额，以及是否存在上期留抵税额。

2.剔税

（1）寻找题目中是否有免税或保税购进原材料，如果有则需要扣减。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）计算应该从进项税额中剔除的“不得免征和抵扣税额”：

当期不得免征和抵扣税额=（出口离岸价-免税保税购进原材料价格）×（出口货物适用税率-出口退税率）

免税购进原材料中当期进料加工保税进口料件的价格为组成计税价格。

当期进料加工保税进口料件的组成计税价格=当期进口料件到岸价格+海关实征关税+海关实征消费税

①采用“实耗法”的，当期进料加工保税进口料件的组成计税价格为当期进料加工出口货物耗用的进口料件组成计税价格。其计算公式为：

当期进料加工保税进口料件的组成计税价格=当期进料加工出口货物离岸价×外汇人民币折合率×计划分配率

计划分配率=计划进口总值÷计划出口总值×100%

②采用“购进法”的，当期进料加工保税进口料件的组成计税价格为当期实际购进的进料加工进口料件的组成计税价格。

若当期实际不得免征和抵扣税额抵减额大于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），则：

当期不得免征和抵扣税额抵减额=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）

3.抵税

通过第一步中梳理的内销业务各项金额，以及第2步中计算的剔税金额，计算当期应纳增值税。

当期应纳税额=内销销项税额-（进项税额-第2步中计算的剔税额）-上期留抵税额

本步计算结果取绝对值，进入下一步。

4.算尺度

计算免、抵、退税的尺度（即限额），如果有免税或保税购进原材料，需要扣减。

当期免抵退税额=（出口离岸价-免税购进原材料价格）×退税率

5.算退税

将第3步中当期留抵税额的绝对值，与第4步中的退税尺度进行比较，谁小按谁退。

第一种情况：当期期末留抵税额≤当期免抵退税额时，

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

第二种情况：当期期末留抵税额＞当期免抵退税额时，

当期应退税额=当期免抵退税额

当期免抵税额=0


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 原理详解

免、抵、退政策的概念理解：

（1）“免”：代表适用免抵退政策的货物在出口环节免征销项税额。

（2）“抵”：代表虽然出口外销收入享受了免税，但进项税额仍然可以用于抵扣纳税人当期内销货物的销项税额。

但需要注意的是，这里不是全额允许抵扣。公式中的“当期不得免征和抵扣税额”，就是按照国家政策（政策表现为出口的征、退税率之差）需要从全部可抵扣的进项税中剔除出去的部分。在会计处理上这部分金额需要从进项税额中进行转出，结转至出口业务的主营业务成本。

而进一步将“当期不得免征和抵扣税额”和“当期不得免征和抵扣税额抵减额”的公式变形后得到：

当期不得免征和抵扣税额=（当期出口货物离岸价格×外汇人民币折合率-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）

此公式的原理在于有些用于出口业务的原材料是免税采购的或者保税进口的，这部分免税原材料的进项税额实际上没有包含在全部可抵扣的进项税额中，在按照整体进项税额来计算应剔除部分的时候自然也不能重复减除这部分原本就不包含在进项税额中的内容。

（3）“退”：代表在当月内应抵扣的进项税额如果大于内销销项税额时，对未抵扣完的部分予以退税。而退税的尺度，要按照出口外销收入，乘以退税率计算当期免抵退税额的限额。类似上面的“当期不得免征和抵扣税额抵减额”的概念，在计算退税尺度时，实际上是按照出口货物全部外销收入的整体税负计算了免抵退税的限额，针对其中包含的原材料的进项税额，已经将其按照征税对待了，所以如果存在免税或保税进口原材料的情况，也要将这部分免征的进项税从里面剔除出去。

按照上述方法先计算出来当期应纳税额，如果大于零，则表示相关的进项税额在抵扣了内销的销项税额之后，仍需交税；如果小于零，则代表当期存在留抵的情况，可以享受退税。而实际退税的金额，则需要将当期留抵税额和免抵退税的尺度（即上述“退”环节计算的当期免抵退税额）进行比较，按照孰小原则确定实际退税额。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：出口货物免、抵、退的计算。

关于出口退税，考试中经常考查的计算有：

（1）**当期不得免征和抵扣税额**。

当期不得免征和抵扣税额=（出口货物离岸价×外汇人民币牌价-免税购进原材料价格）×（出口货物适用税率-出口退税率）

（2）**当期退税额、免抵税额和留抵税额**。

①如果当期留抵税额小，退税尺度大。

退税额=当期留抵税额

免抵税额=差额

退税后留抵税额=0

②如果退税尺度小，当期留抵税额大。

退税额=尺度

免抵税额=0

退税后留抵税额=差额

## 【典例研习·2-43】

2022年3月，某生产企业出口自产货物销售额折合人民币2 000万元，内销货物不含税销售额800万元。为生产货物购进材料取得增值税专用发票注明金额4 600万元，税额598万元。已知该企业出口货物适用税率为13%，出口退税率为10%，当月取得的增值税专用发票已抵扣进项税额，期初无留抵税额。请计算该企业当月出口货物应退增值税税额。

斯尔解析

第一步：梳理内销业务

销项税额=800×13%=104（万元），进项税额598万元。

第二步：剔税

当期不得免征和抵扣的税额=出口货物离岸价×（出口货物适用税率-出口退税率）=2 000×（13%-10%）=60（万元）

第三步：抵税

当期应纳税额=内销销项税额-（全部进项税额-第二步中的不得免征和抵扣税额）=104-（598-60）=-434（万元）

第四步：算尺度

当期免抵退税额=出口货物离岸价×退税率=2 000×10%=200（万元）

第五步：算退税

当期期末留抵税额＞当期免抵退税额，则当期应退还税额=200（万元）。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

当期免抵税额=0

结转下期留抵税额=434-200=234（万元）

【典例研习·2-44】

2022年3月，某生产企业出口自产货物销售额折合人民币2 000万元，内销货物不含税销售额800万元。为生产货物购进材料取得增值税专用发票注明金额4 600万元，税额598万元。当月加工出口货物耗用的免税料件金额500万元，已知该企业出口货物适用税率为13%，出口退税率为10%，当月取得的增值税专用发票已抵扣进项税额，期初无留抵税额。请计算该企业当月出口货物应退增值税税额。

斯尔解析

第一步：梳理内销业务

销项税额=800×13%=104（万元），进项税额598万元。

第二步：剔税

当期不得免征和抵扣税额=（出口货物离岸价-免税购进原材料价格）×（出口货物适用税率-出口退税率）=（2 000-500）×（13%-10%）=45（万元）

第三步：抵税

当期应纳税额=内销销项税额-（全部进项税额-第二步中的不得免征和抵扣税额）=104-（598-45）=-449（万元）

第四步：算尺度

当期免抵退税额=（出口货物离岸价-免税购进原材料价格）×退税率=（2 000-500）×10%=150（万元）

第五步：算退税

当期期末留抵税额＞当期免抵退税额，则当期应退还税额=150（万元）。

当期免抵税额=0

结转下期留抵税额=449-150=299（万元）

### （七）免退税的计算

（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的货物：

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

## 二、出口货物、劳务增值税免税政策（★）

1.纳税人出口下列货物免征增值税

（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；



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（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）购进时未取得增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书但其他相关单证齐全的已使用过的设备；

（7）非出口企业委托出口的货物；

（8）非列名的生产企业出口的非视同自产货物；

（9）农业生产者自产农产品；

（10）油、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；

（11）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；

（12）来料加工复出口的货物；

提示：来料加工复出口适用于免税而不退税政策；进料加工复出口适用免抵退税政策。

（13）特殊区域内的企业出口的特殊区域内的货物；

（14）以旅游购物贸易方式报关出口的货物；

（15）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；

（16）跨境电子商务综合试验区（以下简称“综试区”）内的跨境电子商务零售出口（以下简称电子商务出口）未取得有效进货凭证的货物，同时符合下列条件的，试行增值税、消费税免税政策：

①电子商务出口企业在综试区注册，并在注册地跨境电子商务线上综合服务平台登记出口日期、货物名称、计量单位、数量、单价、金额；

②出口货物通过综试区所在地海关办理电子商务出口申报手续；

③出口货物不属于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。

2.出口企业或其他单位视同出口下列货物、劳务免征增值税

（1）国家批准设立的免税店销售的免税货物；

（2）特殊区域内的企业为境外的单位或个人提供加工修理修配劳务；

（3）同一特殊区域、不同特殊区域内的企业之间销售特殊区域内的货物。

### 三、跨境电子商务出口退运商品税收政策

对自2023年1月30日起1年内在跨境电子商务海关监管下申报出口，因滞销、退货原因，自出口之日起6个月内原状退运进境的商品（不含食品），免征进口关税和进口环节增值税、消费税；出口时已征收的出口关税准予退还，出口时已征收的增值税、消费税参照内销货物发生退货有关税收规定执行。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 四、境外旅客购物离境退税（★★）

1.离境退税政策及条件

离境退税政策，是指境外旅客在离境口岸离境时，对其在退税商店购买的退税物品退还增值税的政策。

其中：

（1）境外旅客是指在我国境内连续居住不超过183天的外国人和港澳台同胞。

（2）退税物品，是指由境外旅客本人在退税商店购买且符合退税条件的个人物品（不包括禁止、限制出境物品；退税商店销售的适用增值税免税政策的物品）。

（3）境外旅客申请退税，应当同时符合以下条件：

①同一境外旅客同一日在同一退税商店购买的退税物品金额达到500元人民币；

②退税物品尚未启用或消费；

③离境日距退税物品购买日不超过90天；

④所购退税物品由境外旅客本人随身携带或随行托运出境。

2.退税物品的计算公式及退税率

应退增值税额=退税物品销售发票含增值税金额×退税率

适用13%税率的境外旅客购物离境退税物品，退税率为11%；适用9%税率的境外旅客购物离境退税物品，退税率为8%。

3.退税方式

退税币种为人民币，退税方式包括现金退税和银行转账退税。

退税额未超过10 000元的，可自行选择退税方式；退税额超过10 000元的，以银行转账方式退税。

**【典例研习·2-45】**

某境外旅客2022年10月5日在内地某退税商店购买了一件瓷器，价税合计金额2 260元，取得退税商店开具的增值税普通发票及退税申请单，发票注明税率13%。

请计算2022年10月10日该旅客离境，应退还的增值税金额（退税率为11%）。

斯尔解析 应退增值税额=退税物品销售发票金额（含增值税）×退税率=2 260×11%=248.6（元）

## 五、外国驻华使（领）馆及其馆员在华购物和服务退税（★）

1.退税政策

使（领）馆馆员个人购买货物和服务，除车辆和房租外，每人每年申报退税销售金额（含税价格）不超过18万元人民币。每人每年申报退税销售金额（含税价格）超过18万元人民币的部分，不适用增值税退税政策。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.退税的计算

使（领）馆及其馆员购买电力、燃气、汽油、柴油，发票上未注明税额的，增值税退税额=发票金额（含增值税）÷（1+增值税适用税率）×增值税适用税率。

## 六、海南自由贸易港有关退税政策（★★）

### （一）海南自由贸易港国际运输船舶有关退税政策

1.退税条件及政策

（1）自2020年10月1日至2024年12月31日，对境内建造船舶企业向运输企业销售且同时符合下列条件的船舶，实行增值税退税政策，由购进船舶的运输企业向主管税务机关申请退税。

①购进船舶在“中国洋浦港”登记；

②购进船舶从事国际运输和港澳台运输业务。

（2）购进船舶运输企业的应退税额，为其购进船舶时支付的增值税额。

2.不符合退税条件的税款补缴

运输企业不再符合退税条件的，应向交通运输部门办理业务变更，并在条件变更次月纳税申报期内向主管税务机关办理补缴已退税款手续。

应补缴增值税额=购进船舶的增值税专用发票注明的税额×（净值÷原值）

净值=原值-累计折旧

运输企业按照规定补缴税款的，自税务机关取得解缴税款的完税凭证上注明的增值税额，准予从销项税额中抵扣。

### （二）海南自由贸易港试行启运港退税政策

1.退税政策

自2021年1月1日起，为支持海南自由贸易港建设，海南自由贸易港试行启运港退税政策。

（1）对符合条件的出口企业从启运地口岸（以下称“启运港”）启运报关出口，由符合条件的运输企业承运，从水路转关直航或经停指定口岸（以下称“经停港”），自离境地口岸（以下称“离境港”）离境的集装箱货物，实行启运港退税政策。

（2）对从经停港报关出口、由符合条件的运输企业途中加装的集装箱货物，符合上述规定的运输方式、离境地点要求的，以经停港作为货物的启运港，也实行启运港退税政策。

2.具体适用范围

（1）适用的启运港、离境港、经停港范围包括：

①启运港：为营口市营口港、大连市大连港、锦州市锦州港、秦皇岛市秦皇岛港、天津市天津港、烟台市烟台港、青岛市青岛港、日照市日照港、苏州市太


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

仓港、连云港市连云港港、南通市南通港、泉州市泉州港、广州市南沙港、湛江市湛江港、钦州市钦州港。

②离境港：海南省洋浦港区。

③经停港：启运港均可作为经停港。承运适用启运港退税政策货物的船舶，可在经停港加装、卸载货物。

从经停港加装的货物，需为已报关出口、经由上述离境港离境的集装箱货物。

（2）运输企业及运输工具：

运输企业为在海关的信用等级为一般信用企业或认证企业，并且纳税信用级别为B级及以上的航运企业。

运输工具为配备导航定位、全程视频监控设备并且符合海关对承运海关监管货物运输工具要求的船舶。

（3）出口企业。

出口企业的出口退（免）税分类管理类别为一类或二类，并且在海关的信用等级为一般认证及以上企业。

（4）危险品不适用启运港退税政策。

## 七、陆路启运港退税试点政策

1.政策内容

自2022年3月1日起，对符合条件的出口企业从启运地（以下称启运港）启运报关出口，由中国国家铁路集团有限公司及其下属公司承运，从铁路转关运输直达离境地口岸（以下称离境港）离境的集装箱货物，实行启运港退税政策。

2.政策适用范围

（1）启运港。

启运港为陕西省西安国际港务区铁路场站。

（2）离境港。

离境港为广西壮族自治区北部湾港（包括防城港区、钦州港区、北海港区），新疆维吾尔自治区阿拉山口、霍尔果斯铁路口岸。

（3）运输企业及运输工具。

运输企业为中国国家铁路集团有限公司及其下属公司。

运输工具为火车班列或铁路货车车辆。

（4）出口企业。

出口企业的出口退（免）税分类管理类别为一类或二类，并且在海关注册登记和备案（失信企业除外）。

海关总署定期向税务总局传送海关注册登记和备案企业名单（失信企业除外），企业信用等级发生变化的，定期传送变化企业名单。税务总局根据上述名单等信息确认符合条件的出口企业。

（5）危险品不适用启运港退税政策。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第十一节　增值税税收优惠

## 一、免税项目

### （一）与销售货物相关的免税项目（★★）

（1）农业生产者销售的自产农产品。

农业产品指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业生产的各类植物、动物的初级产品。

①制种企业在规定的生产经营模式下生产销售种子，属于农业生产者销售自产农产品，免征增值税；

②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，免征增值税。

提示：外购农产品生产、加工后销售的仍然属于规定范围的农业产品，不属于免税的范围。

（2）避孕药品和用具。

（3）古旧图书。

（4）直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备。

提示：必须是直接用于科学研究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。

提示：仅限于外国政府和国际组织。

（6）由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品。

提示：仅限于残疾人组织。

（7）销售的自己使用过的物品。

提示：仅限于其他个人，即自然人。

（8）蔬菜流通环节免征增值税。

对从事蔬菜批发、零售的纳税人销售的蔬菜免征增值税。

提示：经挑选、清洗、切分、晾晒、包装、脱水、冷藏、冷冻等工序加工的蔬菜，也属于享受免征增值税税收优惠的蔬菜范围；经处理、装罐、密封、杀菌或无菌包装而制成的各种蔬菜罐头不享受免征增值税的税收优惠。

（9）对从事农产品批发、零售的纳税人销售的部分鲜活肉蛋产品免征增值税。

（10）对承担粮食收储任务的国有粮食购销企业销售的粮食、大豆免征增值税，并可开具增值税专用发票。

提示：对其他粮食企业经营粮食、大豆业务，除军队用粮、救灾救济粮、水库移民口粮免征增值税外，其余一律照章征税。

（11）政府储备食用植物油的销售免征增值税。对其他销售食用植物油的业务，一律照章征收增值税。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（12）销售饲料免征增值税。

提示：宠物饲料不属于免征增值税的饲料。

（13）对供热企业向居民个人供热而取得的采暖费收入免征增值税。

（14）特定机构进口科研、教学用图书报刊，销售给国内大专院校、科研单位、国务院部委，免征国内销售环节增值税。

（15）抗癌药品及抗艾滋病病毒药品的减免税：

①对国产抗艾滋病病毒药品免征生产环节和流通环节增值税；

②对卫生健康委委托进口的抗艾滋病病毒药物，免征进口关税和进口环节增值税；

③对进口抗癌药品、进口罕见病药品，在生产环节、流通环节以及进口环节减按3%征收增值税。

（16）自2021年1月1日至2023年12月31日，对边销茶生产企业销售自产边销茶及经销企业销售的边销茶免征增值税。

（17）农村饮水安全工程免税。

自2019年1月1日至2023年12月31日，对饮水工程运营管理单位向农村居民提供生活用水取得的自来水销售收入，免征增值税。

（18）自2018年11月30日至2023年11月29日，对经国务院批准对外开放的货物期货品种保税交割业务，暂免征收增值税。

### （二）与服务、无形资产、不动产相关的免征增值税项目

1.生活、养老、医疗、教育、文化

（1）托儿所、幼儿园提供的保育和教育服务；

（2）养老机构提供的养老服务；

（3）婚姻介绍服务；

（4）殡葬服务；

（5）社区家庭服务业收入：

自2019年6月1日至2025年12月31日，提供社区养老、托育、家政服务取得的收入；家政服务企业由员工制家政服务员提供家政服务取得的收入。

（6）医疗机构提供的医疗服务；

（7）从事学历教育的学校提供的教育服务；

提示：

①包括符合规定的从事学历教育的民办学校，不包括职业培训机构等国家不承认学历的教育机构。

②包括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。

③提供学历教育服务取得的收入，包括经有关部门审核批准并按规定标准收取的学费、住宿费、课本费、作业本费、考试报名费、学校食堂伙食费收入。其他收入，包括学校以各种名义收取的赞助费、择校费等，不予免征增值税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（8）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、培训取得的全部归该学校所有的收入（纳入预算全额上缴财政专户管理）；

（9）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、广告服务和其他现代服务）、“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；

（10）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、图书馆在自己的场所提供文化体育服务取得的第一道门票收入；

（11）寺院、宫观、清真寺和教堂举办文化、宗教活动的门票收入；

（12）科普单位的门票收入；

（13）文化行业：

| 免税收入类型 | 具体免税政策 |
| --- | --- |
| 党报、党刊 | 自2019年1月1日至2023年12月31日，党报、党刊将其发行、印刷业务及相应的经营性资产剥离组建的文化企业，自注册之日起所取得的党报、党刊发行收入和印刷收入 |
| 电影拷贝收入、发行收入、转让版权收入、在农村取得的电影放映收入 | 2019年1月1日至2023年12月31日，对经批准从事电影制片、发行、放映的电影企业取得的电影拷贝收入（包括数字拷贝）、转让电影版权收入（包括转让和许可）、电影发行收入以及在农村取得的电影放映收入 |
| 取得的广播电视运营服务企业有线数字电视基本收视维护费和农村有线电视基本收视费 | 2019年1月1日至2023年12月31日，对广播电视运营服务企业收取的有线数字电视基本收视维护费和农村有线电视基本收视费 |

2.非经营性活动和收入类

（1）社会团体收取的会费。

提示：社会团体，是指依照国家有关法律规定设立或登记并取得《社会团体法人登记证书》的非营利法人。

（2）福利彩票、体育彩票的发行收入。

3.特定人群：学生、残疾人、军队和随军家属类

（1）学生勤工俭学提供的服务；

（2）残疾人福利机构提供的育养服务；

（3）残疾人员本人为社会提供的服务；


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（4）随军家属就业、军队转业干部就业，3年内免征增值税；

指为安置随军家属就业而新开办的企业和从事个体经营的随军家属及为安置自主择业的军队转业干部就业而新开办的企业和从事个体经营的军队转业干部提供的服务。

（5）军队空余房产租赁收入。

4.金融保险担保类

（1）以下利息收入：

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；

⑤外汇管理部门在从事国家外汇储备经营过程中，委托金融机构发放的外汇贷款；

⑥统借统还业务中，企业集团或企业集团中的核心企业以及集团所属财务公司按不高于支付给金融机构的借款利率水平或者支付的债券票面利率水平，向企业集团或者集团内下属单位收取的利息。高于上述利率水平的，应全额缴纳增值税；

⑦自2019年2月1日至2023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；

⑧自2018年11月7日起至2025年12月31日，对境外机构投资境内债券市场取得的债券利息收入暂免征收增值税。

（2）以下保险服务相关收入：

①保险公司开办的1年期以上人身保险产品取得的保费收入；

②部分再保险服务：

a.境内保险公司向境外保险公司提供的完全在境外消费的再保险服务；

b.原有保险合同免征增值税的再保险服务。

（3）下列金融商品转让收入：

①合格境外投资者（QFII）委托境内公司在我国从事证券买卖业务；

②香港市场投资者通过沪港通和深港通买卖上海证券交易所和深圳证券交易所上市A股；内地投资者通过沪港通买卖香港联交所上市股票；

③对香港市场投资者通过基金互认买卖内地基金份额；

④证券投资基金管理人运用基金买卖股票、债券；

（4）金融同业往来利息收入：

①金融机构与人民银行所发生的资金往来业务；

②银行联行往来业务；

③金融机构间的资金往来业务；



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

④金融机构同业存款、同业借款、同业代付、同业存单、买断式买入返售金融商品、持有金融债券。

提示：自2018年1月1日起，金融机构开展贴现、转贴现业务，以其实际持有票据期间取得的利息收入作为贷款服务销售额计算缴纳增值税。

（5）创新企业境内发行存托凭证（创新企业CDR）相关免税政策。

个人和单位投资者、合格境外机构投资者、人民币合格境外机构投资者转让创新企业CDR的差价收入，暂免征收增值税；公募证券投资基金管理人运营基金过程中转让创新企业CDR取得的差价收入，3年内暂免征收增值税。

（6）金融机构发放小额贷款。

自2018年9月1日至2023年12月31日，对金融机构向小型企业、微型企业和个体工商户发放小额贷款取得的利息收入免征增值税。

提示：纳税人为农户、小型企业、微型企业及个体工商户借款、发行债券提供融资担保取得的担保费收入同样免征增值税。

（7）被撤销金融机构以货物、不动产、无形资产、有价证券、票据等财产清偿债务。

提示：除另有规定外，被撤销金融机构所属、附属企业，不享受被撤销金融机构增值税免税政策。

5.个人家庭类和住房土地类

（1）个人转让著作权；

（2）个人销售自建自用住房；

（3）个人转让购买住房。

| 持有期 | 北上广深非普通住房 | 其他 |
| --- | --- | --- |
| ≥2年 | 差额缴税（征收率5%）<br>应纳税额=差额÷（1+5%）×5% | 免征 |
| <2年 | 全额缴税（征收率5%）<br>应纳税额=全额÷（1+5%）×5% | |

（4）涉及家庭财产分割的个人无偿转让不动产、土地使用权；

（5）个人出租住房，应按照5%的征收率减按1.5%计算应纳增值税；

（6）个人从事金融商品转让业务。

6.其他

主要针对农业、资源、技术和国际运输行业。

（1）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。

动物诊疗机构提供的动物疾病预防、诊断、治疗和动物绝育手术等动物诊疗服务属于家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治，免征增值税。动物诊疗机构


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

销售动物食品和用品，提供动物清洁、美容、代理看护等服务，应按规定缴纳增值税。

（2）将土地使用权转让给农业生产者、通过各种方式将承包地流转给农业生产者、以及将国有农用地出租给农业生产者，用于农业生产。

（3）土地所有者出让土地使用权和土地使用者将土地使用权归还给土地所有者。

提示：土地所有者依法征收土地，并向土地使用者支付土地及其相关有形动产、不动产补偿费的行为，属于土地使用者将土地使用权归还给土地所有者的情形。

（4）县级以上地方人民政府或自然资源行政主管部门出让、转让或收回自然资源使用权（不含土地使用权）。

（5）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。

（6）自2019年1月1日至2023年12月31日，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向在孵对象提供孵化服务取得的收入。

（7）节能服务公司提供符合条件的合同能源管理服务。

（8）纳税人提供的直接或者间接国际货物运输代理服务。

（9）台湾航运公司、航空公司从事海峡两岸海上直航、空中直航业务在大陆取得的运输收入。

（10）自2019年1月1日至2023年12月31日，对经营公租房所取得的租金收入。

（11）自2022年1月1日起，对法律援助人员按照《中华人民共和国法律援助法》规定获得的法律援助补贴。

## 解题高手

**命题角度：税收优惠的应对方法。**

增值税免税优惠项目较为繁杂，考试的时候往往也会全面考查。营改增涉及的免征增值税项目尤其枯燥且难以背记，我们的应对方法为：

（1）税收优惠项目总结梳理为以下六个大类，以便分类别进行理解、记忆。

①生活、养老、医疗、教育、文化；

②非经营活动和收入类；

③学生、残疾人、军队及家属类；

④金融保险担保类；

⑤个人家庭和住房土地类；

⑥其他类。

（2）多看、多读，熟悉各个项目，找感觉。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （三）扶贫货物捐赠（★★）

自2019年1月1日至2025年12月31日，对单位和个体工商户将自产、委托加工或购买的货物通过公益性社会组织、县级及以上人民政府及其组成部门和直属机构，或直接无偿捐赠给目标脱贫地区的单位和个人，免征增值税。

政策执行期间内，目标脱贫地区实现脱贫的，可继续适用此政策。

**解题高手**

命题角度：关于无偿捐赠给目标脱贫地区的货物增值税、企业所得税和个人所得税的不同规定。

同时备考税法（Ⅰ）和税法（Ⅱ）的同学注意，直接无偿捐赠给目标脱贫地区的货物，也可以享受此条免税规定。这个规定与企业所得税和个人所得税中“公益性捐赠”要求必须通过特定公益性组织或政府部门才允许扣除的规定不同。

前面在增值税征税范围中的“视同销售”部分已经提示过，针对自产、委托加工或购买的货物的对外捐赠需要进行视同销售，并且没有类似销售服务的豁免政策，所以自产、委托加工或购买的货物对外赠送，除了用于此规定中的扶贫用途之外，其他情形下都应该视同销售。

### （四）阶段性减免小规模纳税人增值税

1.增值税小规模纳税人免征增值税政策对比

| 时间 / 内容 | 2019年1月1日至2021年3月31日（10万元标准） | 2021年4月1日至2022年12月31日（15万元标准） | 2023年1月1日至2023年12月31日（10万元标准） |
|---|---|---|---|
| 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）的，免征增值税 | 未超过15万元（以1个季度为1个纳税期的，季度销售额未超过45万元）的，免征增值税 | 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，免征增值税 |
| 小规模纳税人扣除本期发生的销售不动产的货物、劳务、服务、无形资产取得的月销售额 | 未超过10万元的，免征增值税 | 未超过15万元的，免征增值税 | 未超过10万元的，免征增值税 |


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 内容 \ 时间 | 2019年1月1日至2021年3月31日（10万标准） | 2021年4月1日至2022年12月31日（15万标准） | 2023年1月1日至2023年12月31日（10万标准） |
|---|---|---|---|
| 其他个人出租不动产，采取一次性收取租金方式取得的租金收入 | 可在对应的租赁期内平均分摊，分摊后的月租金收入未超过10万元的，免征增值税 | 可在对应的租赁期内平均分摊，分摊后的月租金收入未超过15万元的，免征增值税 | 可在对应的租赁期内平均分摊，分摊后的月租金收入未超过10万元的，免征增值税 |

提示：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上述规定的免征增值税政策。

【典例研习·2-46】

某小规模纳税人2021年4～6月的销售额分别是10万元、18万元和16万元，请分别说明，若该纳税人按月纳税、按季纳税，是否需要缴纳增值税。

斯尔解析 2021年4～6月，执行新标准。如果纳税人按月纳税，则5月和6月的销售额均超过了月销售额15万元的免税标准，需要缴纳增值税，2021年4月免税；如果纳税人按季纳税，2021年第二季度销售额合计44万元，未超过季度销售额45万元的免税标准，因此，44万元全部能够享受免税政策。

2.小规模纳税人适用3%征收率应税行为的优惠

| 政策适用期间 | 小规模纳税人 | 具体规定 |
|---|---|---|
| 2020年3月1日至2021年3月31日 | 湖北省 | 适用3%征收率的应税销售收入，免征增值税 |
| | 除湖北省外 | 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 |
| 2021年4月1日至2022年3月31日 | 所有 | 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 |
| 2022年4月1日至2022年12月31日 | 所有 | 适用3%征收率的应税销售收入，免征增值税 |
| 2023年1月1日至2023年12月31日 | 所有 | 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 |

提示：

（1）小规模纳税人取得应税销售收入，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。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）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，应按照1%征收率开具增值税普通发票或者增值税专用发票。纳税人可就该笔销售收入选择放弃减税并开具3%征收率的增值税专用发票。

（3）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2022年3月31日前，已按3%或者1%征收率开具增值税发票，发生销售折让、中止或者退回等情形需要开具红字发票的，应按照对应征收率开具红字发票；开票有误需要重新开具的，应按照对应征收率开具红字发票，再重新开具正确的蓝字发票。

（4）增值税小规模纳税人减按1%征收率征收增值税的，按下列公式计算销售额：

销售额=含税销售额÷（1+1%）

（5）按照规定应当预缴增值税税款的小规模纳税人，凡在预缴地实现的月销售额未超过10万元的，当期无须预缴税款。在预缴地实现的月销售额超过10万元的，适用3%预征率的预缴增值税项目，可以向预缴地主管税务机关申请减按1%预征率预缴增值税。

### （五）特定区域免税（★★）

1.海南离岛免税

（1）自2020年7月1日起，对乘飞机、火车、轮船离岛（不包括离境）旅客实行限值、限量、限品种免进口税购物。离岛旅客每年每人免税购物额度为10万元人民币，不限次数。

（2）自2020年11月1日起，海南离岛免税店销售离岛免税商品，免征增值税和消费税。销售非离岛免税商品，正常申报缴纳增值税和消费税。

离岛免税店销售离岛免税商品应开具增值税普通发票，不得开具增值税专用发票。

（3）全岛封关运作前，允许进出海南岛国内航线航班在岛内国家正式对外开放航空口岸加注保税航油，对其加注的保税航油免征关税、增值税和消费税，自愿缴纳进口环节增值税的，可在报关时提出。

进出海南岛国内航线航班，是指经民航主管部门批准的进出海南岛的境内飞行活动。

2.中国（上海）自由贸易试验区

自2021年1月1日至2024年12月31日，对注册在洋山特殊综合保税区内的企业，在洋山特殊综合保税区内提供交通运输服务、装卸搬运服务和仓储服务取得的收入，免征增值税。

3.粤港澳大湾区建设

自2020年10月1日至2023年12月31日，对注册在广州市的保险企业向注册在南沙自贸片区的企业提供国际航运保险业务取得的收入，免征增值税。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·2-47】（模拟多项选择题）

下列各项中，应当计算缴纳增值税的有（　　）。

A.进口抗癌药品

B.蔬菜批发商销售的蔬菜

C.资管产品运营取得的收益

D.医疗器械企业直接进口供残疾人专用的物品

E.农业生产者销售的外购农产品

斯尔解析 本题考查增值税的税收优惠。

选项A当选，进口抗癌药品减按3%征收进口环节增值税。

选项C当选，资管产品运营业务取得的收益按照3%征收率计算缴纳增值税。

选项D当选，由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品免征增值税，企业进口不在免税范围，应缴纳增值税。

选项E当选，农业生产者销售的外购农产品，不属于免税的范围，应按规定征收增值税。

选项B不当选，对从事蔬菜批发、零售的纳税人销售的蔬菜免征增值税。

### （六）其他免税优惠

1.进口种子种源

自2021年1月1日至2025年12月31日，对符合《进口种子种源免征增值税商品清单》的进口种子种源，免征进口环节增值税。

2.研发机构采购国产设备

自2021年1月1日至2023年12月31日，对研发机构采购国产设备，全额退还增值税。研发机构享受采购国产设备退税政策，应于首次申报退税时，向主管税务机关办理退税备案手续。

3.中国国际服务贸易交易会展期内销售的进口展品

对于2021年至2023年期间举办的中国国际服务贸易交易会（以下简称“服贸会”），对服贸会每个展商在展期内销售的进口展品，按《展品清单》规定的数量或金额上限，免征进口关税、进口环节增值税和消费税。

对展期内销售的超出《展品清单》规定数量或金额上限的展品，以及展期内未销售且在展期结束后又不退运出境的展品，按照国家有关规定照章征税。

4.出口货物保险

（1）自2022年1月1日至2025年12月31日，对境内单位和个人发生的下列跨境应税行为免征增值税：

①以出口货物为保险标的的产品责任保险。

②以出口货物为保险标的的产品质量保证保险。

（2）境内单位和个人发生上述跨境应税行为的增值税征收管理，按照现行跨境应税行为增值税免税管理办法的规定执行。此前已发生未处理的事项，按第（1）项规定执行；已缴纳的相关税款，不再退还。

【典例研习】答案：2-47：ACDE



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

5.图书批发、零售

自2021年1月1日至2023年12月31日，免征图书批发、零售环节增值税。

## 二、增值税退税政策（★★）

### （一）即征即退

1.软件动漫、管道运输、融资租赁——实际税负超过3%部分即征即退

**原理详解**

即征即退政策是指退还实际税负超过3%的部分。纳税人的实际税负计算方法为：

增值税实际税负＝当期实际缴纳的增值税税额÷当期提供应税行为收取的不含税的全部价款和价外费用

（1）软件动漫产品。

①一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品，按13%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。

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，也可享受上述即征即退的政策。

动漫企业增值税一般纳税人销售其自主开发生产的动漫软件，按照适用税率征收增值税后，对其增值税实际税负超过3%的部分，实行即征即退政策。

②即征即退税额=当期软件产品增值税应纳税额-当期软件产品销售额×3%。

提示：对于嵌入式软件产品，当期嵌入式软件产品销售额=软硬件合计销售额-硬件销售额。纳税人应分别核算嵌入式软件产品与计算机硬件、机器设备部分的成本。未分别核算或者核算不清的，不得享受即征即退政策。

**精准答疑**

问题：软件产品增值税即征即退如何计算？

解答：首先计算按照13%缴纳了多少增值税，其次再看3%的实际税负是多少，差额部分为即征即退税额。

即征即退税额＝当期软件产品增值税应纳税额－当期软件产品销售额×3%

当期软件产品增值税应纳税额＝当期软件产品销项税额－当期软件产品可抵扣进项税额

当期软件产品销项税额＝当期软件产品销售额×13%



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·2-48】

某软件开发企业为增值税一般纳税人，2022年9月销售自产软件产品取得不含税收入300万元，购进专用于软件产品开发的测试设备，取得增值税专用发票，注明税额20万元，计算该软件开发企业当月实际负担的增值税。

斯尔解析 一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品，按13%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。

当期软件产品增值税应纳税额=300×13%−20=19（万元）

即征即退税额=19−300×3%=10（万元）

超过9万元的部分即征即退，实际负担的增值税为9万元。

（2）管道运输服务。

一般纳税人提供管道运输服务，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。

（3）有形动产融资租赁和售后回租服务。

经批准从事融资租赁业务的一般纳税人，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。

2.安置残疾人——按人数限额退

对安置残疾人的单位和个体工商户，由税务机关按纳税人安置残疾人的人数，限额即征即退增值税。

本期应退增值税额=本期所含月份每月应退增值税额之和

每月应退增值税额=纳税人本月安置残疾人员人数×（纳税人所在地）本月月最低工资标准的4倍

3.资源综合利用——按比例退

自2022年3月1日起，纳税人销售自产的资源综合利用产品和提供资源综合利用劳务，可享受增值税即征即退政策，按一定比例（30%、50%、70%、90%、100%）退还增值税。

享受资源综合利用的即征即退政策需要同时符合下列条件：

①纳税人收购的再生资源，应取得合规有效凭证，未取得合规有效凭证的，该部分再生资源对应产品的销售收入不得适用即征即退规定；

不得适用即征即退的销售收入=当期综合利用产品和劳务的销售收入×（当期购入未取得凭证的再生资源成本÷当期购进再生资源全部成本）

可申请退税额=［（当期销售综合利用产品和劳务的销售收入−不得适用即征即退的销售收入）×适用税率−当期即征即退项目的进项税额］×对应的退税比例

②纳税人应建立再生资源收购台账，留存备查；



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

③销售综合利用产品和劳务，不属于淘汰、限制类项目，或高污染、高环境风险产品或重污染工艺；

④纳税信用级别不能为C级或D级。

4.风力发电——按比例退

自2015年7月1日起，对纳税人销售自产的利用风力生产的电力产品，实行增值税即征即退50%的政策。

5.飞机维修劳务——实际税负超过6%部分即征即退

对飞机维修劳务增值税实际税负超过6%的部分即征即退。

6.黄金期货、铂金交易

（1）黄金期货交易。

上海期货交易所会员和客户通过上海期货交易所销售标准黄金（持上海期货交易所开具的《黄金结算专用发票》），发生实物交割但未出库的，免征增值税；发生实物交割并已出库的，由税务机关按照实际交割价格代开增值税专用发票，并实行增值税即征即退的政策。

（2）铂金交易。

进口铂金免征进口环节增值税。

国内铂金生产企业自产自销的铂金也实行增值税即征即退政策。

### （二）先征后退

自2021年1月1日至2023年12月31日，执行下列增值税先征后退政策：

| 出版物类别 | 先征后退政策 |
| --- | --- |
| 各党派机关报纸和机关期刊、中小学的学生教科书、专为少年儿童与老年人出版发行的报纸期刊等 | 出版环节先征后退100% |
| 其他各类图书、期刊、音像制品、电子出版物 | 出版环节先征后退50% |
| 少数民族文字出版物印刷、制作业务 | 增值税先征后退100% |

## 三、扣减增值税规定（★）

### （一）创业就业

| 适用人群 | | 限额 | 允许抵减税种 |
| --- | --- | --- | --- |
| 退役士兵创业就业 | 个体经营 | 12 000元，最高上浮20% | 增值税、城建税、两费、个人所得税 |
| | 企业招用 | 6 000元，最高上浮50% | 增值税、城建税、两费、企业所得税 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 适用人群 | | 限额 | 允许抵减税种 |
| --- | --- | --- | --- |
| 重点群体创业就业 | 个体经营 | 12 000元，最高上浮20% | 增值税、城建税、两费、个人所得税 |
| | 企业招用 | 6 000元，最高上浮30% | 增值税、城建税、两费、企业所得税 |

提示：上述减免税限额均在3年内按每年每人每户的标准扣除，不满一年的，按月换算减免税限额。

### （二）税控系统专用设备和技术维护费用

自2011年12月1日起，增值税纳税人购买增值税税控系统专用设备支付的费用以及缴纳的技术维护费（以下称“两项费用”）可在增值税应纳税额中全额抵减。具体规定如下：

（1）增值税纳税人2011年12月1日（含，下同）以后初次购买增值税税控系统专用设备（包括分开票机）支付的费用，可凭购买增值税税控系统专用设备取得的增值税专用发票，在增值税应纳税额中全额抵减（抵减额为价税合计额），不足抵减的可结转下期继续抵减。增值税纳税人非初次购买增值税税控系统专用设备支付的费用，由其自行负担，不得在增值税应纳税额中抵减。

增值税税控系统包括增值税防伪税控系统、货物运输业增值税专用发票税控系统、机动车销售统一发票税控系统和公路、内河货物运输业发票税控系统。

（2）增值税纳税人2011年12月1日以后缴纳的技术维护费（不含补缴的2011年11月30日以前的技术维护费），可凭技术维护服务单位开具的技术维护费发票，在增值税应纳税额中全额抵减，不足抵减的可结转下期继续抵减。技术维护费按照价格主管部门核定的标准执行。

（3）增值税一般纳税人支付的两项费用在增值税应纳税额中全额抵减的，其增值税专用发票不作为增值税抵扣凭证，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

（4）小规模纳税人购进税控收款机可抵免当期税额。

自2004年12月1日起，增值税小规模纳税人购置税控收款机，经主管税务机关审核批准后，可凭购进税控收款机取得的增值税专用发票，按照发票上注明的增值税税额，抵免当期应纳增值税，或者按照购进税控收款机取得的普通发票上注明的价款，依下列公式计算可抵免的税额：

可抵免的税额=价款÷（1+适用税率）×适用税率

当期应纳税额不足抵免的，未抵免部分可在下期继续抵免。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 四、增值税起征点的规定（★★）

对个人销售额未达到规定起征点的，免征增值税，达到起征点的，依照规定全额计算缴纳增值税。增值税的起征点的适用范围仅限于个人，包括个体工商户和其他个人。不适用于登记为一般纳税人的个体工商户。

起征点的调整由财政部和国家税务总局规定。省、自治区、直辖市财政厅（局）和税务局应当在规定的幅度内，依据实际情况确定本地区适用的起征点，并报财政部和国家税务总局备案。

| 纳税期限 | 起征点 |
| --- | --- |
| 按期纳税 | 月销售额5 000至20 000元（含本数） |
| 按次纳税 | 每次（日）销售额300至500元（含本数） |

## 五、制造业中小微企业延缓缴纳部分税费

自2021年11月1日起，对制造业中小微企业（含个人独资企业、合伙企业、个体工商户，下同）延缓缴纳部分税费。

（1）延缓缴纳2021年第四季度部分税费并在2022年继续延缓。

延缓缴纳2021年第四季度部分税费政策，缓缴期限继续延长6个月。2021年第四季度延缓缴纳的税费在2022年1月1日后继续延缓政策施行前已缴纳入库的，可自愿选择申请办理退税（费）并享受延续缓缴政策。

（2）延缓缴纳2022年第一季度、第二季度部分税费。

符合政策规定条件的制造业中小微企业，在依法办理纳税申报后，制造业中型企业可以延缓缴纳政策规定的各项税费金额的50%，制造业小微企业可以延缓缴纳政策规定的全部税费，延缓的期限为6个月。延缓期限届满，纳税人应依法缴纳相应月份或者季度的税费。

（3）已缓缴税费的缓缴期限届满后继续延长4个月。

自2022年9月1日起，已享受延缓缴纳税费50%的制造业中型企业和延缓缴纳税费100%的制造业小微企业，其已缓缴税费的缓缴期限届满后继续延长4个月。

提示：延缓缴纳的税费包括所属期为2022年1月、2月、3月、4月、5月、6月（按月缴纳）或者2022年第一季度、第二季度（按季缴纳）的企业所得税、个人所得税、国内增值税、国内消费税及附征的城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加，不包括代扣代缴、代收代缴以及向税务机关申请代开发票时缴纳的税费。对于在政策施行前已缴纳入库的所属期为2022年1月的上述税费，企业可自愿选择申请办理退税（费）并享受缓缴政策。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### 六、其他有关减免税的规定（★）

| 规定方面 | 具体规定 |
| --- | --- |
| 分别核算要求 | 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；未分别核算销售额的，不得免税、减税 |
| 放弃免税 | （1）纳税人发生应税销售行为适用免税规定的，可以放弃免税，按照规定缴纳增值税。纳税人放弃免税优惠后，在36个月内不得再申请免税。<br>（2）纳税人一旦放弃免税权，其生产销售的全部增值税应税货物、劳务以及应税行为均应按照规定征税，不能有选择地针对某些项目、对象放弃免税权 |
| 免税及零税率的选择 | 纳税人发生应税行为同时适用免税和零税率规定的，可以选择适用免税或者零税率 |

## 第十二节 征收管理

### 一、增值税纳税义务发生时间（★★★）

**解题高手**

命题角度：纳税义务发生时间的应用。

在销项税额的计算学习时，我们已经解决了各类应税行为销售额如何确定的问题，只剩下最后一个问题——如何确定“当期”销售额，这就取决于增值税纳税义务发生时间。一项应税行为，通过确定其纳税义务发生时间，从而确定计算哪个期间的销项税额。

因此，客观题及计算题均会涉及纳税义务发生时间的考查。

1.纳税义务发生时间的一般规定

（1）纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产或不动产的纳税义务发生时间，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。

其中：

收讫销售款项，指纳税人发生应税销售行为过程中或者完成后收到的款项。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

取得索取销售款项凭据的当天，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，为应税销售行为完成的当天或者不动产权属变更的当天。

提示：上述规定可理解为，应税行为的纳税义务发生时间一般为收款时或按照合同规定到期应收款之日；如果先开具了发票，则按照开发票的时间。

（2）进口货物，为报关进口的当天。

（3）增值税扣缴义务发生时间，为纳税人增值税纳税义务发生的当天。

2.各类应税销售行为具体规定

| 销售方式 | 纳税义务发生时间 |
| --- | --- |
| 直接收款 | 收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天（即遵循一般规定，不论货物是否发出） |
| 托收承付和委托银行收款 | 发出货物并办妥托收手续的当天 |
| 赊销和分期收款 | （1）书面合同约定的收款日期的当天；<br>（2）无合同或合同无约定，为货物发出的当天 |
| 预收货款 | （1）一般货物，为发出的当天；<br>（2）工期超过12个月的货物（大型机械设备、船舶、飞机等）为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天 |
| 提供租赁服务采取预收款方式 | 收到预收款的当天 |
| 委托他人代销货物 | （1）收到代销清单或收到全部或部分货款的当天；<br>（2）未收到代销清单及货款的，为发出代销货物满180天的当天 |
| 销售应税劳务 | 为提供劳务同时收讫销售款或取得索取销售款的凭据的当天 |
| 代销之外的其他视同销售 | 货物移送的当天 |
| 金融商品转让 | 所有权转移的当天 |
| 视同销售服务、无形资产、不动产 | 服务、无形资产转让完成的当天，不动产权属变更的当天 |
| 增值税扣缴义务 | 纳税人增值税纳税义务发生的当天 |


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 销售方式 | 纳税义务发生时间 |
| --- | --- |
| 提供建筑服务扣押的质押金、保证金 | 纳税人提供建筑服务，被工程发包方从应支付的工程款中扣押的质押金、保证金，未开具发票的，以纳税人实际收到质押金、保证金的当天 |

**【典例研习·2-49】**（模拟多项选择题）

关于增值税纳税义务发生时间和扣缴义务发生时间，下列说法正确的有（　　）。

A.从事金融商品转让的，为收到销售额的当天

B.赠送不动产的，为不动产权属变更的当天

C.扣缴义务发生时间为纳税人增值税纳税义务发生的当天

D.以预收款方式提供租赁服务的，为服务完成的当天

E.以预收款方式销售货物（除特殊情况外）的，为货物发出的当天

斯尔解析 本题考查增值税纳税义务发生时间和扣缴义务发生时间的规定。

选项A不当选，从事金融商品转让的，为金融商品所有权转移的当天。

选项D不当选，以预收款方式提供租赁服务的，为收到预收款的当天。

## 二、纳税期限（★★）

（1）纳税期限为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。

（2）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。

（3）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。

（4）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。

提示：小规模纳税人可以选择1个月或者1个季度，银行、财务公司、信托投资公司和信用社则固定以1个季度为纳税期限。此外，以1个季度为纳税期限的不包括保险公司、基金管理公司等其他金融机构。

（5）缴纳税款期限。

| 纳税期限 | 申报缴纳税款期限 |
| --- | --- |
| 1日、3日、5日、10日或者15日 | 期满之日起5日内预缴税款；次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款 |
| 1个月或者1个季度 | 期满之日起15日内申报纳税 |
| 纳税人进口货物的 | 海关填发进口增值税专用缴款书之日起15日内缴纳税款 |

【典例研习】答案：2-49：BCE



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 三、纳税地点（★）

| 纳税人 | 申报纳税地点 |
| --- | --- |
| 固定业户 | （1）机构所在地。即总机构和分支机构在不同县（市）的，应当分别向各自所在地的税务机关申报纳税；<br>（2）经财政部和国家税务总局或者其授权的财政和税务机关批准，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 |
| 非固定业户 | （1）应向销售地或者劳务发生地申报纳税；<br>（2）未申报纳税的，由其机构所在地或居住地的主管税务机关补征税款 |
| 进口货物 | 报关地 |
| 扣缴义务人 | 扣缴义务人机构所在地或居住地 |

## 四、增值税汇总纳税（★）

1.适用范围

经财政部和国家税务总局批准的总机构试点纳税人及其分支机构，按照《总分机构试点纳税人增值税计算缴纳暂行办法》的规定计算缴纳增值税。

（1）只适用于经财政部、国家税务总局批准的总机构试点纳税人及其分支机构；

（2）只适用于“营改增”应税服务，由分支机构预缴、总机构汇总补缴；

（3）分支机构销售货物、提供加工修理修配劳务，按照增值税暂行条例及相关规定就地申报缴纳增值税。

2.分支机构预缴

应预缴的增值税=应征增值税销售额×预征率

具体企业适用公式如下：

航空运输企业分支机构预缴的增值税=销售额×预征率（1%）

邮政企业分支机构预缴的增值税=（销售额+预订款）×预征率

铁路运输企业分支机构预缴的增值税=（销售额-铁路建设基金）×预征率

3.总机构汇总补交

总机构当期应补税额=总机构当期汇总销项税额-汇总进项税额-分支机构当期已缴纳税额

提示：

（1）分支机构预缴的增值税，在总机构当期增值税应纳税额中抵减不完的，可以结转下期继续抵减。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）每年的第一个纳税申报期结束后，对上一年度总分机构汇总纳税情况进行清算。总机构和分支机构年度清算应交增值税，按照各自销售收入占比和总机构汇总的上一年度应交增值税税额计算。分支机构预缴的增值税超过其年度清算应交增值税的，通过暂停以后纳税申报期预缴增值税的方式予以解决。分支机构预缴的增值税小于其年度清算应交增值税的，差额部分在以后纳税申报期由分支机构在预缴增值税时一并就地补缴入库。

**【典例研习·2-50】**

某航空公司经批准汇总缴纳增值税，总机构与分支机构均为增值税一般纳税人，分支机构的增值税预征率为1%，总分支机构2022年1～3月发生《应税服务范围注释》所列业务相关账户核算结果分别为：总机构自身发生销项税额550万元，支付进项税额500万元，应纳税额50万元；分支机构实现销项税额150万元，支付进项税额120万元，实现应纳税额30万元，按1%的预征率预缴增值税20万元。计算总机构汇总后1～3月应补缴的增值税。

斯尔解析 总机构连同分支机构汇总后在1～3月实际应补缴增值税=50+30−20=60（万元）

## 第十三节 增值税发票的使用和管理

### 一、发票种类（★）

1.增值税专用发票（纸质）

由基本联次或者基本联次附加其他联次构成。

| 联次 | | 用途 |
|---|---|---|
| 基本联次 | 记账联 | 销售方记账凭证 |
| | 抵扣联 | 购买方扣税凭证 |
| | 发票联 | 购买方记账凭证 |
| 其他联次用途 | 由一般纳税人自行确定用途 | |

2.增值税普通发票（纸质和电子）

| 分类 | 内容 |
|---|---|
| 增值税纸质普通发票（折叠票） | 由基本联次或者基本联次附加其他联次构成，基本联次为两联：记账联和发票联 |
| 增值税纸质普通发票（卷票） | 均为单联，可印有本单位名称 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 分类 | 内容 |
| --- | --- |
| 增值税电子普通发票 | 开票方或受票方需要纸质发票的，可以自行打印，效力用途等与税务机关监制的增值税普通发票相同 |
| 收费公路通行费电子票据 | 包括通行费电子发票及收费公路通行费财政票据；开具对象为办理ETC卡的客户 |

3.机动车发票

（1）机动车发票，是指销售机动车（不包括二手车）的单位和个人（以下简称“销售方”）通过增值税发票管理系统开票软件中机动车发票开具模块所开具的增值税专用发票和机动车销售统一发票（包括纸质发票、电子发票）。增值税发票管理系统开票软件自动在增值税专用发票左上角打印“机动车”字样。

机动车发票均应通过增值税发票管理系统开票软件在线开具。按照有关规定不使用网络办税或不具备网络条件的特定纳税人，可以离线开具机动车发票。

开通机动车发票开具模块的销售方分为机动车生产企业、机动车授权经销企业、其他机动车贸易商三种类型。

（2）向消费者销售机动车，销售方应当开具机动车销售统一发票；其他销售机动车行为，销售方应当开具增值税专用发票。

4.增值税电子专用发票

（1）适用范围：试点地区的新办纳税人中实行专票电子化，受票方范围为全国。

（2）电子专票由各省税务局监制，采用电子签名代替发票专用章，属于增值税专用发票，其法律效力、基本用途、基本使用规定等与增值税纸质专用发票相同。

（3）电子专票的发票代码为12位。

（4）电子专票与纸质专票的衔接。

①自各地专票电子化实行之日起，本地区需要开具增值税纸质普通发票、增值税电子普通发票（以下简称电子普票）、纸质专票、电子专票、纸质机动车销售统一发票和纸质二手车销售统一发票的新办纳税人，统一领取税务UKey开具发票（免费发放、免费开具）。

②税务机关按照电子专票和纸质专票的合计数，为纳税人核定增值税专用发票领用数量。电子专票和纸质专票的增值税专用发票（增值税税控系统）最高开票限额应当相同。

③纳税人开票时，既可以开具电子专票，也可以开具纸质专票。受票方索取纸质专票的，开票方应当开具纸质专票。

5.全面数字化的电子发票

全面数字化的电子发票（以下称全电发票）是与纸质发票具有同等法律效力的全新发票，不以纸质形式存在，不用介质支撑，无须申请领用、发票验旧及申请增


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

版增量。纸质发票的票面信息全面数字化，将多个票种集成归并为电子发票单一票种。全电发票实行全国统一赋码、自动流转交付。

## 二、增值税发票开具基本规定（★）

1.一般规定

纳税人应在发生增值税纳税义务时开具发票。

| 纳税人 | 开具发票类型 |
| --- | --- |
| 一般纳税人 | 销售货物、提供加工修理修配劳务和发生应税行为，使用新系统开具增值税专用发票、增值税普通发票、机动车销售统一发票、增值税电子发票 |
| 小规模纳税人 | （1）开具增值税普通发票、机动车销售统一发票、增值税电子普通发票；<br>（2）自2020年2月1日起，增值税小规模纳税人（其他个人除外）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 |

2.任何单位和个人不得有下列虚开发票行为

（1）为他人、为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；

（2）让他人为自己开具与实际经营业务情况不符的发票；

（3）介绍他人开具与实际经营业务情况不符的发票。

3.不得开具增值税专用发票的情形

（1）向消费者个人销售货物、提供应税劳务或者销售服务、无形资产、不动产的；

（2）销售货物、提供应税劳务或者销售服务、无形资产、不动产适用增值税免税规定的，法律、法规及国家税务总局另有规定的除外；

（3）部分适用增值税简易征收政策规定的；

（4）法律法规及国家税务总局规定的其他情形。

4.对丢失已开具增值税专用发票的发票联和抵扣联的处理

对于已开具的增值税专用发票或机动车销售统一发票：

| 情形 | | 处理 |
| --- | --- | --- |
| 丢两联 | 同时丢失发票联和抵扣联 | 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 |
| 丢一联 | 丢失抵扣联 | 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 |
| | 丢失发票联 | 可凭相应发票的抵扣联复印件，作为记账凭证 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

5.开票后发生销售退回等情形

发生销货退回、开票有误、应税服务中止等情形。

| 开具发票情形 | 后续处理 |
| --- | --- |
| 开具纸质增值税专用发票 | 开具时发现有误的，可即时作废 |
| | 开具后发生：<br>（1）收到退回的发票联、抵扣联符合作废条件的，按作废处理。<br>符合条件指同时满足：①收到退回的发票联、抵扣联，且时间未超过销售方开票当月；②销售方未抄税且未记账；③购买方未认证，或者认证不符。<br>（2）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 |
| 开具增值税普通发票 | 需要开具红字发票的，应收回原发票并注明“作废”字样或取得对方有效证明 |
| 开具电子增值税专用发票 | 需要开具红字电子专票的，按如下步骤操作：<br>（1）填开信息表：<br>①购买方已将电子专票用于申报抵扣的，由购买方填开并上传《信息表》（不填写相对应的蓝字电子专票信息）；<br>②购买方未将电子专票用于申报抵扣的，由销售方填开并上传《信息表》（填写相对应的蓝字电子专票信息）。<br>（2）信息表经税务机关校验通过后，销售方以销项负数开具红字电子专票；<br>（3）购买方已抵扣进项税额的，取得红字电子专票后，进项税额转出 |

**【典例研习·2-51】**

某企业为增值税一般纳税人，2022年3月销售电脑器材一批取得含税销售额8万元。2022年5月因质量问题该批电脑器材被全部退回，企业按规定开具红字电子发票；5月份销售电脑器材取得不含税销售额50万元。计算该企业5月增值税销项税额。

斯尔解析 由于质量问题，电脑器材被全部退回，该企业开具红字电子专票后，冲减当期销项税额。

该企业5月增值税销项税额=50×13%−8÷（1+13%）×13%=5.58（万元）

6.税务机关代开发票基本规定

（1）税务机关使用增值税发票管理系统代开增值税专用发票和增值税普通发票。



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）已办理税务登记的小规模纳税人（包括个体工商户）及其他可代开票纳税人，可以申请代开增值税专用发票。

（3）增值税小规模纳税人月销售额不超过免征增值税标准的，当期因代开增值税专用发票已经缴纳的税款，在增值税专用发票全部联次追回或者按规定开具红字增值税专用发票后，可以向主管税务机关申请退还。

## 三、增值税发票开具特殊规定（★）

1.开票备注要求

| 应税行为 | 备注栏要求 |
| --- | --- |
| 提供建筑劳务 | 注明建筑服务发生地县（市、区）名称及项目名称 |
| 销售不动产 | 在发票“货物或应税劳务、服务名称”栏填写不动产名称及房屋产权证书号码（无房屋产权证书的可不填写），“单位”栏填写面积单位，备注栏注明不动产的详细地址 |
| 货物运输服务 | （1）货物运输服务发票备注栏填写起运地、到达地、车种车号以及运输货物信息；<br>（2）铁路运输企业受托代征的印花税款信息，可填写在发票备注栏中 |
| 网络平台货物运输 | 网络平台道路货物运输企业（试点企业）可以为符合条件的货物运输业小规模纳税人（以下称会员）通过本平台承揽的货物运输服务代开增值税专用发票，并代办相关涉税事项。试点企业接受会员提供的货物运输服务，不得为会员代开专用发票 |
| 保险公司代收车船税 | 注明代收车船税税款信息。<br>提示：该增值税发票可作为纳税人缴纳车船税及滞纳金的会计核算原始凭证。为自然人提供的保险服务不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票 |
| 个人代理人汇总代开 | 备注“个人保险代理人汇总代开”字样。<br>提示：证券经纪人、信用卡和旅游等行业的个人代理人可以比照上述规定执行 |

2.差额计征的应税服务、代收代付款项的开票要求

简而言之，差额计征中可以自销售额中减除的金额、以及由于代收代付而不计入销售额的金额，均不得开具增值税专用发票。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

| 应税服务 | 开票要求 |
| --- | --- |
| 金融商品转让 | 不得开具增值税专用发票 |
| 旅游服务 | 向旅游服务购买方收取并支付的可扣除费用，不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票 |
| 教育辅助服务 | 教育部考试中心及其直属单位代为收取并支付给境外单位的考试费，不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票 |
| 劳务派遣服务 | 选择差额计征的，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，可以开具增值税普通发票 |
| 人力资源外包服务 | 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，不得开具增值税专用发票，但可以开具增值税普通发票 |
| 经纪代理服务 | （1）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，不得开具增值税专用发票，但可以开具增值税普通发票；<br>（2）代理进口，向委托方收取并代为支付的货款，不得开具增值税专用发票，可以开具增值税普通发票 |

## 四、异常增值税扣税凭证的管理（★）

1.异常凭证范围

（1）符合下列情形之一的增值税专用发票，列入异常凭证范围：

①纳税人丢失、被盗税控专用设备中未开具或已开具未上传的增值税专用发票；

②非正常户纳税人未申报或未按规定缴税的增值税专用发票；

③稽核比对发现“比对不符”“缺联”“作废”的增值税专用发票；

④经大数据分析发现涉嫌虚开、未按规定缴纳消费税等情形的；

⑤属于失联和走逃企业的增值税专用发票。即商贸企业购进、销售货物名称严重背离的；生产企业无实际生产加工能力且无委托加工，或生产能耗与销售情况严重不符，或购进货物并不能直接生产其销售的货物且无委托加工的；以及直接走逃失踪不纳税申报，或虽然申报但通过填列增值税纳税申报表相关栏次，规避税务机关审核比对，进行虚假申报的。

（2）增值税一般纳税人申报抵扣异常凭证，同时符合下列情形的，其对应开具的增值税专用发票列入异常凭证范围：

①异常凭证进项税额累计占同期全部增值税专用发票进项税额70%（含）以上的；


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

②异常凭证进项税额累计超过5万元的。

纳税人尚未申报抵扣、尚未申报出口退税或已作进项税额转出的异常凭证，其涉及的进项税额不计入异常凭证进项税额的计算。

2.异常凭证处理

一般纳税人取得的增值税专用发票列入异常凭证范围的，按照以下规定处理：

（1）尚未申报抵扣的，暂不允许抵扣；已经申报抵扣的，作进项税额转出处理。

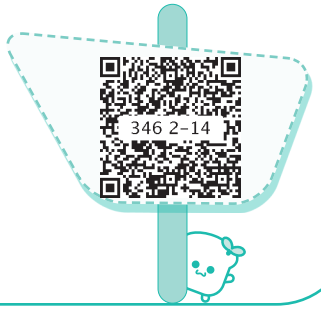
（2）尚未申报出口退税或者已申报但尚未办理退税的，除另有规定外，暂不允许办理出口退税。

（3）消费税纳税人以外购或委托加工收回的已税消费品为纳税人连续生产应税消费品，尚未申报扣除已纳消费税的，暂不允许抵扣；已经申报抵扣的，冲减消费税税款，不足冲减的补缴税款。

（4）纳税信用A级纳税人已经申报抵扣的，可向主管税务机关提出核实申请。

## 本章小测

快使用斯尔教育App，扫描二维码，进行章节小测。






新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第三章　消费税

## 学习提要

- 重要程度：重点章节
- 平均分值：20分
- 考核题型：所有题型

## 考点精讲

## 第一节　纳税义务人与税目、税率

### 一、消费税的特点（★）

（1）征税范围具有选择性：只针对列举的应税消费品征收。目前我国消费税税目有15个。

（2）征税环节具有单一性：只在特定单一环节征收（卷烟、电子烟和超豪华小汽车除外），即通常所说的一次课征。

（3）征收方法具有多样性：计税方法比较灵活，有从价定率征收、从量定额征收，以及从价从量复合征收方式。

（4）税收调节具有特殊性：一是不同的征税项目税负差异较大；二是配合增值税实行双重征收。

（5）税收负担具有转嫁性：消费品中所含的消费税税款无论在哪个环节征收，最终都要转嫁到消费者身上，由消费者负担。

### 二、纳税义务人及扣缴义务人（★）

#### （一）纳税义务人

在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口《消费税暂行条例》规定的消费品的单位和个人，以及国务院确定的销售《消费税暂行条例》规定的消费品的其他单位和个人，为消费税的纳税人。

境内，指应当缴纳消费税的消费品的起运地或者所在地在境内。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

进口的应税消费品，尽管其产制地不在我国境内，但在我国境内销售或消费，为了平衡进口应税消费品与本国应税消费品的税负，必须由从事进口应税消费品的进口人或其代理人按照规定缴纳消费税。

个人携带或者邮寄入境的应税消费品的消费税，连同关税一并计征，由携带入境者或者收件人缴纳消费税。

## 精准答疑

问题：消费税的纳税义务人该如何理解。

解答：应税消费品进入到我国流通环节的方式只有生产、委托加工、进口这三种情形。具体可以理解为：

（1）生产应税消费品的单位和个人：例如某小汽车生产厂家生产并销售小汽车，生产厂家即为消费税纳税义务人；

（2）进口应税消费品的单位和个人：例如进口高档化妆品的进口商为消费税纳税义务人；

（3）委托加工应税消费品的单位和个人：例如某高尔夫球具厂自行采购原材料，送往某服装厂委托加工高尔夫球包，该高尔夫球具厂为消费税纳税义务人（委托加工情形下还有特殊的代收代缴规定）。

此外还有以下三类纳税人：

①零售金银铂钻首饰和钻石及钻石饰品的单位和个人。

②零售超豪华小汽车的单位和个人。

③从事卷烟、电子烟批发业务的单位和个人。

消费税是间接税，纳税义务人和负税人不一致，消费者是最终的负税人。

### （二）扣缴义务人

（1）委托加工的应税消费品，委托方为消费税纳税人，其应纳消费税由受托方（受托方为个人除外）在向委托方交货时代收代缴税款。

（2）跨境电子商务零售进口商品按照货物征收进口环节消费税，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。

## 原理详解

为了加强消费税的源泉控税，对于委托加工应税消费品的纳税人应当缴纳的消费税，由受托方向委托方交付时代收代缴（受托方为个人除外）。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 三、税目（★★★）

现行消费税税目共有15个。

### （一）烟

凡是以烟叶为原料生产加工的产品，不论使用何种辅料，均属于本税目的征收范围。包括卷烟、雪茄烟、烟丝、电子烟4个子目。

提示：自2022年11月1日起，电子烟纳入消费税征收范围，在烟税目下增设电子烟子目。

（1）卷烟。

包括进口卷烟、白包卷烟、手工卷烟和未经国务院批准纳入计划的企业和个人生产的卷烟。

卷烟又根据调拨价格不同分为甲类卷烟和乙类卷烟。

| 调拨价（不含增值税） | 卷烟类别 |
| --- | --- |
| ≥70元/条 | 甲类卷烟 |
| <70元/条 | 乙类卷烟 |

（2）电子烟。

电子烟是指用于产生气溶胶供人抽吸等的电子传输系统，包括烟弹、烟具以及烟弹与烟具组合销售的电子烟产品。烟弹是指含有雾化物的电子烟组件。烟具是指将雾化物雾化为可吸入气溶胶的电子装置。

### （二）酒

本税目下包括白酒、黄酒、啤酒、其他酒4个子目。

（1）白酒。

白酒指以各种粮食或各种干鲜薯类为原材料，经过糖化、发酵后，采用蒸馏方法酿制的白酒。用甜菜酿制的白酒，比照白酒征税。

（2）黄酒。

黄酒根据工艺、配料和含糖量的不同，分为干黄酒、半干黄酒、半甜黄酒和甜黄酒四类。

黄酒的征收范围包括各种原料酿制的黄酒和酒度超过12度（含12度）的土甜酒。

（3）啤酒。

包括各种包装和散装的啤酒。

啤酒按照每吨出厂价分为甲类啤酒和乙类啤酒。

| 出厂价（含包装物及包装物押金） | 啤酒类别 |
| --- | --- |
| ≥3 000元/吨 | 甲类啤酒 |
| <3 000元/吨 | 乙类啤酒 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：

①啤酒出厂价的计算不包含增值税和重复使用的塑料周转箱押金。

②对饮食业、商业、娱乐业举办的啤酒屋（啤酒坊）利用啤酒设备生产的啤酒，应当按照啤酒征收消费税。

③果啤、菠萝啤、啤酒源以及无醇啤酒都应按啤酒征税。

（4）其他酒。

其他酒指除白酒、黄酒、啤酒以外，酒度在1度以上的各种酒。

葡萄酒适用“其他酒”子目，调味料酒、酒精不属于消费税的征税范围。

对于配制酒（如“药酒”和各种调制酒），要根据酒精度数等标准判断：

①对以蒸馏酒或食用酒精为酒基，具有国食健字或卫食健字文号且酒精度低于38度（含）的配制酒，按照“其他酒”10%适用税率征收消费税；高于38度的，按照“白酒”征收消费税。

②以发酵酒为酒基，酒精度低于20度（含）的配制酒，按照“其他酒”10%适用税率征收消费税；高于20度的，按照“白酒”征收消费税。

③其他配制酒，按“白酒”的适用税率征收消费税。

### （三）高档化妆品

（1）包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。

高档美容、修饰类化妆品和高档护肤类化妆品指生产（进口）环节销售（完税）价格（不含增值税）在10元/毫升（克）或15元/片（张）及以上的美容、修饰类化妆品和护肤类化妆品。

（2）美容、修饰类化妆品是指香水、香水精、香粉、口红、指甲油、胭脂、眉笔、唇笔、蓝眼油、眼睫毛以及成套化妆品。

（3）舞台、戏剧、影视演员化妆用的上妆油、卸妆油、油彩、发胶和头发漂白剂等，不属于本税目。

### （四）贵重首饰及珠宝玉石

包括各种金银珠宝首饰和经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石。

（1）金银珠宝首饰指凡以金、银、白金、宝石、珍珠、钻石、翡翠、珊瑚、玛瑙等高贵稀有物质以及其他金属、人造宝石等制作的各种纯金银首饰及镶嵌首饰（含人造金银、合成金银首饰等）。

（2）珠宝玉石指钻石、珍珠、松石等各种天然宝石、合成刚玉、合成宝石、双合石、玻璃仿制品。对宝石坯应按规定征收消费税。

提示：在零售环节征收消费税的金银首饰的范围不包括镀金（银）、包金（银）首饰，以及镀金（银）、包金（银）的镶嵌首饰。

### （五）鞭炮、焰火

包括各种鞭炮、焰火。

提示：不包括体育上用的发令纸、鞭炮药引线。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （六）成品油

包括汽油、柴油、石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油、燃料油7个子目。

| 子税目 | 具体内容 | 提示 |
| --- | --- | --- |
| 汽油 | 车用汽油和航空汽油。<br>提示：以汽油、汽油组分调和生产的甲醇汽油、乙醇汽油也属于本税目 | — |
| 柴油 | 以柴油、柴油组分调和生产的生物柴油也属于本税目征收范围 | 对同时符合下列条件的纯生物柴油免征消费税：<br>（1）生产原料中废弃的动物油和植物油用量所占比重不低于70%；<br>（2）生产的纯生物柴油符合国家相关标准 |
| 溶剂油 | 包括橡胶填充油、溶剂油原料 | — |
| 航空煤油 | — | 暂缓征收消费税 |
| 石脑油（也称为化工轻油） | 以原油或其他原料加工生产的用于化工原料的轻质油。<br>包括除汽油、柴油、航空煤油、溶剂油以外的各种轻质油 | — |
| 润滑油 | （1）矿物性润滑油、矿物性润滑油基础油、植物性润滑油、动物性润滑油和化工原料合成润滑油；<br>（2）用原油或其他原料加工生产的用于内燃机、机械加工过程的润滑产品，包括润滑脂 | 变压器油、导热类油等绝缘油类产品不属于润滑油，不征收消费税 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 子税目 | 具体内容 | 提示 |
| --- | --- | --- |
| 燃料油（也称重油、渣油） | （1）包括腊油、船用重油、常压重油、减压重油、180CTS燃料油、7号燃料油、糠醛油、工业燃料、4～6号燃料油等油品；<br>（2）包括催化料、焦化料 | （1）对成品油生产企业在生产成品油过程中，作为燃料、动力及原料消耗掉的自产成品油，免征消费税。<br>（2）纳税人利用废矿物油为原料生产的润滑油基础油、汽油、柴油等工业油料免征消费税，但应同时符合下列条件：<br>①必须取得省级及以上环境保护部门颁发的经营范围有“利用”或“综合经营”字样的《危险废物（综合）经营许可证》；<br>②生产原料中废矿物油重量必须占90%以上。产成品中必须包括润滑油基础油，且每吨废矿物油生产的润滑油基础油应不少于0.65吨；<br>③利用废矿物油生产的产品与利用其他原料生产的产品应分开核算 |

各子目计税时，吨与升之间计量单位换算标准的调整由财政部、国家税务总局确定。

### （七）小汽车

包括乘用车、中轻型商用客车、超豪华小汽车。

（1）乘用车。

含驾驶员座位在内最多不超过9个座位（含）。

（2）中轻型商用客车。

含驾驶员座位在内的座位数在10～23座（含）。

提示：车身长度大于7米（含）且座位在10～23座（含）以下的商用客车不征收消费税。

（3）超豪华小汽车。

每辆零售价格130万元（不含增值税）及以上的乘用车和中轻型商用客车。

（4）对于购进乘用车或中轻型商用客车整车改装生产的汽车，应按规定征收消费税：

①用排气量小于1.5升（含）的乘用车底盘（车架）改装、改制的车辆属于乘用车征收范围；

②用排气量大于1.5升的乘用车底盘（车架）或用中轻型商用客车底盘（车架）改装、改制的车辆属于中轻型商用客车征收范围。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：

（1）电动汽车、沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车等均不属于消费税征税范围。

（2）企业购进货车或厢式货车改装生产的商务车、卫星通讯车等专用汽车不属于消费税征税范围，不征收消费税。

### （八）摩托车

气缸容量250毫升和250毫升（不含）以上的摩托车。

### （九）高尔夫球及球具

高尔夫球及球具指从事高尔夫球运动所需的各种专用装备，包括高尔夫球、高尔夫球杆、高尔夫球包（袋），高尔夫球杆又包括球杆的杆头、杆身和握把。

提示：高尔夫球帽，高尔夫球车不征收消费税。

### （十）高档手表

不含增值税销售价格每只在10 000元（含）以上的各类手表。

### （十一）游艇

包括艇身长度大于8米（含）小于90米（含），内置发动机，可以在水上移动，一般为私人或团体购置，主要用于水上运动和休闲娱乐等非营利活动的各类机动艇。

提示：必须要内置发动机的机动艇才属于消费税征税范围，无动力艇和帆艇不属于消费税征税范围。

### （十二）木制一次性筷子

包括各种规格的木制一次性筷子。未经打磨、倒角的木制一次性筷子属于本税目征税范围。

提示：两个关键点，木制和一次性。不包括竹制一次性筷子和可以反复利用的筷子。

### （十三）实木地板

包括各类规格的实木地板、实木指接地板、实木复合地板，及用于装饰墙壁、天棚的侧端面为榫、槽的实木装饰板。

提示：未经涂饰的白胚板、素板也属于本税目征税范围。

### （十四）电池

（1）包括原电池（又称一次电池，不可以充电）、蓄电池（可充电、重复使用）、燃料电池、太阳能电池和其他电池。

（2）对无汞原电池、金属氢化物镍蓄电池（又称“氢镍蓄电池”或“镍氢蓄电池”）、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池和全钒液流电池免征消费税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （十五）涂料

涂料是指涂于物体表面能形成具有保护、装饰或特殊性能的固态涂膜的一类液体固体材料之总称。

施工状态下挥发性有机物（VOC）含量低于420克/升（含）的涂料免征消费税。

## 解题高手

命题角度1：消费税征税范围和税目是高频考点，消费税各个税目中需要特别关注的征收和不征收消费税的项目（历年考点）总结如下。

| 消费税税目 | 缴纳 | 不缴纳 |
| --- | --- | --- |
| 烟 | 白包、手工和“计划外”卷烟、烟丝、雪茄烟、电子烟 | 烟叶（不属于应税消费品，以下简称“不属于”） |
| 酒 | 啤酒屋自酿（自产）啤酒、果啤；配制酒、葡萄酒 | 料酒、酒精（不属于） |
| 高档化妆品 | 不含增值税在10元/毫升（克）或15元/片（张）及以上美容、修饰和护肤类化妆品 | 舞台、戏剧、影视化妆用的上妆油、卸妆油、油彩（不属于）；洗发液、沐浴液等（不属于） |
| 贵重首饰及珠宝玉石 | 纯金银、镶嵌首饰；经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石 | — |
| 鞭炮、焰火 | — | 体育用发令纸、鞭炮药引线（不属于） |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

续表

| 消费税税目 | 缴纳 | 不缴纳 |
| --- | --- | --- |
| 成品油 | （1）汽油（包括甲醇、乙醇汽油）；<br>（2）柴油；<br>（3）石脑油；<br>（4）溶剂油（包括橡胶填充油、溶剂油原料）；<br>（5）润滑油（包括矿物、植物、动物性润滑油、合成和混合型润滑油、润滑脂）；<br>（6）燃料油 | 变压器油、导热油、绝缘油类（不属于）；<br>航空煤油暂不征收；<br>符合条件的纯生物柴油免税；<br>纳税人利用废矿物油为原料生产的润滑油基础油、汽油、柴油等工业油料免征消费税；<br>对成品油生产企业在生产成品油过程中，作为燃料、动力及原料消耗掉的自产成品油，免征消费税 |
| 小汽车 | 乘用车、中轻型商用客车、超豪华小汽车 | 电动汽车、沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车（不属于） |
| 摩托车 | 气缸容量250毫升及以上的 | 气缸容量小于250毫升（不含）的（不属于）、电动摩托车（不属于） |
| 高尔夫球及球具 | 高尔夫球、球杆（包括杆头、杆身、握把）、球包（袋） | 高尔夫球帽、高尔夫车（不属于） |
| 高档手表 | 不含税价每只1万元及以上 | — |
| 游艇 | 机动艇 | 无动力艇和帆艇（不属于） |
| 木制一次性筷子 | 未经打磨、倒角的木质一次性筷子 | 反复利用的木制筷子（不属于）；<br>竹制一次性筷子（不属于） |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

续表

| 消费税税目 | 缴纳 | 不缴纳 |
| --- | --- | --- |
| 实木地板 | 实木、实木指接、实木复合地板；实木装饰板、未经涂饰的实木素板 | — |
| 电池 | 原电池 | 无汞原电池、镍氢蓄电池、锂原电池、锂离子蓄电池、太阳能电池、燃料电池、全钒液流电池免税 |
| 涂料 | — | 施工状态VOC含量低于420g/L（含）的涂料免税 |

**命题角度2：征税环节总结如下。**

卷烟、电子烟：双环节征收，①生产、委托加工（电子烟不征收）和进口环节；②批发环节。

超豪华小汽车：双环节征收，①生产、委托加工和进口环节；②零售环节。

金、银、铂金、钻石首饰：零售环节征收。

除上述以外的其他应税消费品均在生产、委托加工和进口环节征收。

典型出题方式例如“下列产品中，应在零售（或批发）环节征收消费税的是（　　）”。这种题目难度也不高，同学们需要牢记消费税征收环节的几个特殊情形，卷烟和电子烟、“金银铂钻”、超豪华小汽车，即可顺利应对此种题目。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度3：将消费税的征税范围、征税环节、特殊情形（例如消费税的视同销售）、增值税融合在一起考查。

典型出题方式："纳税人的下列经济行为中，应征收消费税的有（　　）"，或"下列各项中，应同时征收增值税和消费税的有（　　）"。这种题目难度较大，不仅需要同学们掌握消费税的**征税范围和征收环节**，还需要熟练掌握**消费税的视同销售规定**，甚至与增值税中的视同销售辨析掌握。在本章节的后面部分会详细讲述消费税的视同销售规定。

**【典例研习·3-1】**（2019年多项选择题）

下列消费品，属于消费税征收范围的有（　　）。

A.酒精

B.护发液

C.合成宝石

D.果木酒

E.卡丁车

斯尔解析 本题考查消费税征税范围的辨析。

选项C当选，珠宝玉石征税范围包括合成宝石。

选项D当选，果木酒属于"其他酒"，属于消费税的征税范围。

选项A不当选，酒精不属于消费税征税范围。

选项B不当选，高档化妆品征税范围包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品，护发液不属于高档化妆品，不征收消费税。

选项E不当选，电动汽车、沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车不属于消费税征税范围。

### 四、税率

消费税的税率有两种形式：一种是比例税率；另一种是定额税率。

其中绝大多数应税消费品都是从价计征，采用比例税率；

啤酒、黄酒、成品油从量计征，采用定额税率；

卷烟、白酒复合计征，采用定额税率和比例税率双重征收形式。

【典例研习】答案：

3-1：CD



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （一）烟的税率

卷烟和电子烟在批发环节加征一道消费税。其中卷烟为复合计征。

| 子税目 | 税率（额） | | |
|---|---|---|---|
| 卷烟（复合计征） | 生产、委托加工和进口环节 | 甲类卷烟 | 56%加0.003元/支 |
| | | 乙类卷烟 | 36%加0.003元/支 |
| | 批发环节 | | 11%加0.005元/支 |
| 雪茄烟（从价计征） | | | 36% |
| 烟丝（从价计征） | | | 30% |
| 电子烟（从价计征） | 生产和进口环节 | | 36% |
| | 批发环节 | | 11% |

**解题高手**

命题角度：烟的征税环节、计征方式及单位换算。

烟的子税目中：

（1）**卷烟和电子烟**是**双环节**征税，雪茄烟和烟丝都只在生产（或进口、委托加工）单环节征税，并且电子烟在委托加工环节不征收消费税。

（2）只有**卷烟复合计征**（双环节均复合计征），雪茄烟、烟丝和电子烟均只是从价计征。

（3）在解题中，同学们应当掌握卷烟每支、每标准条、每标准箱的换算标准，如下：

| 卷烟类型和征税环节 | 比例税率 | 定额税率 | | |
|---|---|---|---|---|
| | | 每支 | 每标准条（200支） | 每标准箱（250标准条） |
| 甲类卷烟（生产、进口、委托加工） | 56% | 0.003元/支 | 0.6元/条 | 150元/箱 |
| 乙类卷烟（生产、进口、委托加工） | 36% | | | |
| 所有卷烟批发环节 | 11% | 0.005元/支 | 1元/条 | 250元/箱 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）酒的税率

其中啤酒为从量计征，白酒为复合计征。

| 子税目 | | 税率 |
|---|---|---|
| 啤酒（从量计征） | 甲类啤酒 | 250元/吨 |
| | 乙类啤酒 | 220元/吨 |
| 黄酒（从量计征） | | 240元/吨 |
| 白酒（复合计征） | | 20%加0.5元/500克（毫升） |
| 其他酒（从价计征） | | 10% |

**解题高手**

命题角度：白酒的计征方式和单位换算。

（1）酒类中只有**白酒**采用**复合计税**方法。

（2）需掌握白酒单位换算：

| 比例税率 | 定额税率 | | |
|---|---|---|---|
| 20% | 500克（毫升）=1斤 | 1 000克（毫升）=1公斤 | 1吨=2 000斤 |
| | 0.5元 | 1元 | 1 000元 |

### （三）成品油的税率

成品油从量征收消费税。

| 税目 | 税率 |
|---|---|
| 汽油、石脑油、溶剂油、润滑油 | 1.52元/升 |
| 柴油、航空煤油、燃料油 | 1.20元/升 |

### （四）小汽车的税率

小汽车从价计征消费税。超豪华小汽车在零售环节加征一道消费税。

| 征税环节 | 税目 | 税率 | | |
|---|---|---|---|---|
| 生产、进口、委托加工环节 | 乘用车 | 气缸容量（排气量） | 1.0升（含）以下 | 1% |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 征税环节 | 税目 | 税率 | | |
|---|---|---|---|---|
| 生产、进口、委托加工环节 | 乘用车 | 气缸容量（排气量） | 1.0升以上至1.5升（含） | 3% |
| | | | 1.5升以上至2.0升（含） | 5% |
| | | | 2.0升以上至2.5升（含） | 9% |
| | | | 2.5升以上至3.0升（含） | 12% |
| | | | 3.0升以上至4.0升（含） | 25% |
| | | | 4.0升以上 | 40% |
| | 中轻型商用客车 | 5% | | |
| 零售环节 | 超豪华小汽车 | 10% | | |

提示：超豪华小汽车在生产、委托加工和进口环节的税率按照乘用车和中轻型商用客车的规定征收。

### （五）贵重首饰及珠宝玉石的税率

金银铂钻首饰及钻石在零售环节征收消费税，其他首饰及珠宝玉石在生产、委托加工和进口环节征收消费税。

| 征税范围 | 纳税环节 | 税率 |
|---|---|---|
| 金银铂钻首饰 | 零售环节 | 5% |
| 其他贵重首饰及珠宝玉石 | 生产（出厂）、进口、委托加工环节 | 10% |

提示：对既销售金银首饰，又销售非金银首饰的生产，经营单位，应将两类商品划分清楚，分别核算销售额。凡划分不清楚或不能分别核算的，在生产环节销售的，一律从高适用税率征收消费税；在零售环节销售的，一律按金银首饰征收消费税。

### （六）其他应税消费品的税率

其他应税消费品均在生产、委托加工和进口环节征收且均为从价计征。

| 税目 | 税率 |
|---|---|
| 高档化妆品 | 15% |
| 鞭炮、焰火 | 15% |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 税目 | 税率 |
| --- | --- |
| 气缸容量为250毫升的摩托车 | 3% |
| 气缸容量大于250毫升的摩托车 | 10% |
| 高尔夫球及球具 | 10% |
| 高档手表 | 20% |
| 游艇 | 10% |
| 木制一次性筷子 | 5% |
| 实木地板 | 5% |
| 电池 | 4% |
| 涂料 | 4% |

提示：

（1）应税消费品的具体征税范围，由财政部、国家税务总局确定。消费税税目、税率的调整，由国务院决定。

（2）纳税人兼营不同税率的应税消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。

## 第二节　计税依据

消费税实行从价定率、从量定额，或者从价定率和从量定额复合计税三种计征办法。

### 一、从价计征（★★★）

实行从价定率办法征税的应税消费品，计税依据为应税消费品的销售额。

由于消费税是价内税，增值税是价外税，这种情况决定了实行从价定率征收的消费品，原则上消费税的计税依据和增值税计税依据是一致的，都是以含消费税不含增值税的销售额作为计税依据。

消费税应纳税额=销售额（不含增值税）×适用税率

#### （一）销售额的确定

1.一般规定

销售额是纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用，不包括增值税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

销售额包括：

（1）消费税。

（2）价外费用。

价外费用指价外收取的手续费、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（同增值税价外费用）。

提示：白酒生产企业向商业销售单位收取的“品牌使用费”，属于应税白酒销售价款的组成部分。不论采取何种方式或者以何种名义收取价款，均应并入白酒的销售额中缴纳消费税。

下列项目不属于价外费用：

①同时符合以下条件的代垫运输费用：

a.承运部门将运费发票开具给购货方的；

b.纳税人将该项发票转交给购货方的。

②同时符合以下条件的代为收取的政府性基金或行政事业性收费：

a.政府性基金或行政事业性收费均经批准设立；

b.收取时开具省级以上财政部门印制的财政票据；

c.所收款项全额上缴财政。

## 原理详解

消费税和增值税的差异：

消费税从价计征方式下的计税依据，与增值税的计税依据基本一致。

消费税属于价内税，应包含在应税消费品价格之内，构成消费品价格的一部分，所以，消费税的计税依据（也是增值税计税依据）中，包含消费税本身。

而增值税属于价外税，不包含在货物的（不含税）价格或（不含税）销售额之中，独立于销售额之外而存在，在开具的发票上也会分别注明货物的价款和增值税税额。在实际生活中部分其他国家和地区，在销售货物和商品时，甚至会把货物的售价和增值税分开列示在标价中。

下图展示了消费税和增值税的根本差异，这决定了在进口等环节，对应税消费品的“组成计税价格”进行计算时的基本原理。

新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.包装物销售收入及押金收入

连同包装物销售的，无论包装物是否单独计价，也不论在会计上如何核算，均应并入应税消费品的销售额中征收消费税。

包装物押金收入，对于从价计征消费税的应税消费品，需根据不同情形，判断是否应将包装物押金并入销售额计征消费税。

| 情形 | | 处理方式 |
| --- | --- | --- |
| 包装物不作价，单独收取的包装物押金 | 酒类的包装物押金（除啤酒、黄酒之外） | 无论包装物押金是否返还，也不论在会计上如何核算，均应并入酒类产品的销售额中征收消费税。<br>提示：啤酒、黄酒从量计征，所以包装物押金不作为计税依据 |
| | 一般包装物押金 | 收取时不并入应税消费品销售额中征税，逾期或收取时间超过12个月的，应并入销售额征收消费税 |
| 既作价随同消费品销售，又单独收取押金的 | | 在规定期限内没有退还的，并入应税消费品的销售额 |

提示：

（1）对啤酒生产企业销售的啤酒，判断其属于“甲类啤酒”还是“乙类啤酒”时，应当以其关联企业的啤酒销售公司对外的销售价格（含包装物及包装物押金）作为确定消费税税额的标准（不得以向其关联企业的啤酒销售公司销售的价格作为确定消费税税额的标准）。

（2）纳税人销售的应税消费品，以人民币以外的货币结算销售额的，其销售额的人民币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，纳税人应在事先确定采用何种折合率，确定后1年内不得变更。

## 解题高手

命题角度：包装物押金消费税的计算。

在计算消费税时，判断除酒类以外的一般包装物押金是否逾期的原则与增值税中的处理基本相同：

比较两个期限：（1）12个月；（2）包装物押金的约定期限。

按照孰先原则，哪个期限先到达，就在期限到达时计入销售额。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

此外，包装物押金默认为含增值税价，在计算逾期包装物押金的消费税时，也需要进行价税分离，换算为不含增值税销售额，来计算消费税和增值税。

另外，**啤酒、黄酒**是从量征收消费税，包装物押金实际上不作为啤酒、黄酒消费税的计税依据，但是会影响到啤酒类别（在确定啤酒是甲类啤酒、乙类啤酒的时候，按照含包装物押金的金额来判断）及适用税率（250元/吨或220元/吨）。所以啤酒、黄酒的包装物押金在逾期的时候只计算增值税，而无须计算消费税。

### （二）含增值税销售额的换算

应税消费品的销售额=含增值税的销售额（含价外费用）÷（1+增值税的税率或征收率）

提示：价税分离同增值税，税率采用增值税13%的适用税率，征收率为增值税3%的征收率。

**【典例研习·3-2】**（2017年单项选择题）

关于企业单独收取的包装物押金，下列消费税税务处理正确的是（　　）。

A.销售葡萄酒收取的包装物押金不并入当期销售额计征消费税

B.销售黄酒收取的包装物押金应并入当期销售额计征消费税

C.销售白酒收取的包装物押金应并入当期销售额计征消费税

D.销售啤酒收取的包装物押金应并入当期销售额计征消费税

斯尔解析　本题考查消费税包装物押金的处理。

选项ABD不当选，销售除啤酒、黄酒以外的其他酒类产品的包装物押金，应在收到的当期并入销售额计算消费税。

## 二、从量计征（★★）

从量计征的消费品：啤酒、黄酒、成品油。

消费税应纳税额=销售数量×适用税率（单位税额）

### （一）销售数量的确认

| 应税行为 | 销售数量的确定 |
| --- | --- |
| 销售应税消费品 | 应税消费品的销售数量 |
| 自产自用应税消费品 | 应税消费品的移送使用数量 |
| 委托加工应税消费品 | 纳税人收回的应税消费品数量 |
| 进口的应税消费品 | 海关核定的应税消费品进口征税数量 |

【典例研习】答案：3-2：C



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）计量单位的换算标准

黄酒、啤酒是以吨为税额单位；

汽油、柴油是以升为税额单位。

换算标准如下：

黄酒：1吨=962升　　啤酒：1吨=988升

汽油：1吨=1 388升　　柴油：1吨=1 176升

提示：吨与升的换算标准在考试时会作为已知条件提供，但是需要同学掌握换算技巧。

## 三、从价从量复合计征（★★★）

1.适用的应税消费品

（1）卷烟（生产、进口、委托加工和批发环节）；

（2）白酒（生产、进口、委托加工环节）。

2.计算公式

应纳税额=从价消费税+从量消费税

应纳税额=应税销售额×比例税率+应税销售数量×定额税率

## 四、计税依据的特殊规定

### （一）自设非独立核算门市部的销售额（★★★）

纳税人通过自设非独立核算门市部对外销售的自产应税消费品，应按门市部对外销售额或者销售数量征收消费税。

**【典例研习·3-3】**

某酒厂移送50吨B类白酒给自设非独立核算门市部，不含增值税售价为1.5万元/吨，门市部当月销售40吨，对外不含增值税售价为3万元/吨。

计算该笔业务当月应缴纳的消费税。

斯尔解析　应根据门市部对外销售的价格和数量计算应缴纳的消费税，对外销售价格为3万元/吨，销售数量40吨。

当月应缴纳的消费税=40×2 000×0.5÷10 000+3×40×20%=28（万元）

### （二）应税消费品用于其他方面的计税规定

纳税人自产的应税消费品用于换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务等方面，应当按纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。

### （三）套装产品（★★）

纳税人将自产的应税消费品与外购或自产的非应税消费品组成套装销售的，以套装产品的销售额（不含增值税）为计税依据计算消费税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （四）卷烟最低计税价格的核定（★★）

1.核定范围

卷烟消费税最低计税价格（以下简称“计税价格”）的核定范围为卷烟生产企业在生产环节销售的所有牌号、规格的卷烟。

2.核定方法

计税价格由国家税务总局按照卷烟批发环节销售价格扣除卷烟批发环节批发毛利核定并发布。计税价格的核定公式为：

某牌号、规格卷烟计税价格=批发环节销售价格×（1-适用批发毛利率）

卷烟批发环节销售价格，按照税务机关采集的所有卷烟批发企业在价格采集期内销售的该牌号、规格卷烟数量、销售额进行加权平均计算。

批发环节销售价格=该牌号规格卷烟各采集点的批发价格之和÷该牌号规格卷烟各采集点的销售数量之和

未经国家税务总局核定计税价格的新牌号、新规格卷烟，生产企业应按卷烟调拨价格申报纳税。

3.计税销售额

按照实际销售价格和核定的最低计税价格孰高确定。

**【典例研习·3-4】**

某卷烟厂为增值税一般纳税人，2022年8月销售A牌卷烟100箱（标准箱），每箱不含税售价为1.7万元，国家税务总局核定的A牌卷烟的最低计税价格为每标准箱1.8万元，计算该项业务应纳的消费税和增值税销项税额。

斯尔解析

（1）增值税以实际售价作为计税依据：

增值税销项税额=1.7×100×13%=22.1（万元）

（2）消费税按照实际售价和核定的最低计税价格孰高作为计税依据：

1.8×10 000÷250=72（元/条）>70元/条，为甲类卷烟，适用56%比例税率。

消费税应纳税额=1.8×100×56%+150×100÷10 000=102.3（万元）

### （五）白酒最低计税价格的核定（★★）

1.核定范围

（1）白酒生产企业销售给销售单位的白酒，生产企业消费税计税价格低于销售单位对外销售价格（不含增值税）70%以下的，税务机关应核定消费税最低计税价格。

（2）纳税人将委托加工收回的白酒销售给销售单位，消费税计税价格低于销售单位对外销售价格（不含增值税）70%以下的，也应核定消费税最低计税价格。

2.核定方式

（1）企业上报、税务机关核定。

（2）核定比例统一确定为60%。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

纳税人应按下列公式计算白酒消费税的最低计税价格：

当月该品牌、规格白酒消费税最低计税价格=该品牌、规格白酒销售单位上月平均销售价格×核定比例

3.重新核定

已核定最低计税价格的白酒，销售单位对外销售价格持续上涨或下降时间达到3个月以上、累计上涨或下降幅度在20%（含）以上的白酒，税务机关重新核定最低计税价格。

4.计税销售额

按照实际销售价格和核定的最低计税价格孰高确定。

白酒生产企业未按规定上报销售单位销售价格的，主管税务局应按照销售单位销售价格征收消费税。

**【典例研习·3-5】**

甲酒厂为增值税一般纳税人，2月销售给下属销售公司乙公司A类白酒10吨，不含税出厂价2万元/吨，税务机关认为销售价格明显偏低，乙公司对外销售同类白酒的平均价格为4万元/吨。白酒消费税计税价格核定比例为60%。

要求：

计算甲酒厂该笔业务应缴纳的消费税。

斯尔解析 2万元/吨＜4万元/吨×70%，甲酒厂销售给乙公司的白酒，由税务机关核定最低计税价格，最低计税价格=4×60%=2.4（万元/吨），2.4万元/吨＞2万元/吨，故应以2.4万元/吨作为计税依据。

甲酒厂应缴纳的消费税=2.4×10×20%+10×2 000×0.5÷10 000=5.8（万元）。

### （六）计税价格的核定权限（★）

（1）卷烟、白酒、小汽车的计税价格由国家税务总局核定，送财政部备案；

（2）其他应税消费品的计税价格由省、自治区和直辖市税务局核定；

（3）进口的应税消费品的计税价格由海关核定。

**原理详解**

核定计税价格和核定最低计税价格的区别。

《征管法》三十五条：

“纳税人有下列情形之一的，税务机关有权核定其应纳税额：（六）纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的”。价格明显偏低且无正当理由，税务机关可以核定是基于对纳税人避税行为的一种反避税措施。如果完全有合理正当的理由，没有避税动机的，则这种价格明显偏低，税务机关也不核定。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 原理详解

而卷烟和白酒消费税的最低计税价格制度。纳税人的交易价格和消费税最低计税价格之间是两套体系，消费税的计税依据既依赖于纳税人的交易价格，又有最低计税价格作为托底。同时，最低计税价格又会定期按照纳税人的真实市场交易价格进行调整，这个调整的频次、时间，都掌握在税务征管机关手上。

因此，最低计税价格征管制度和价格明显偏低且无正当理由核定制度是两种完全不同的税收征收管理制度。最低计税价格制度是税制的基本要素，对纳税人和税务机关影响甚大。

而价格明显偏低且无正当理由的核定制度，属于一种反避税制度，在执法程序上都是和最低计税价格制度不一样的。

**【典例研习·3-6】**（2018年多项选择题）

关于白酒消费税最低计税价格的核定，下列说法正确的有（　　）。

A.生产企业实际销售价格高于核定最低计税价格的，按实际销售价格申报纳税

B.白酒消费税最低计税价格核定范围包括白酒批发企业销售给商场的白酒

C.白酒消费税最低计税价格由行业协会核定

D.国家税务总局选择核定消费税计税价格的白酒，核定比例统一确定为20%

E.白酒生产企业消费税计税价格高于销售单位对外销售价格70%（含70%）以上的，税务机关暂不核定最低计税价格

斯尔解析　本题考查白酒消费税最低计税价格核定的相关规定。

选项A当选，生产企业实际是销售价格高于消费税最低计税价格的，按实际销售价格申报纳税；实际销售价格低于消费税最低计税价格的，按最低计税价格申报纳税。

选项E当选、选项BC不当选，白酒消费税最低计税价格的核定范围是指：白酒生产企业销售给销售单位的白酒（或纳税人将委托加工收回的白酒销售给销售单位），消费税计税价格低于销售单位对外销售价格（不含增值税）70%以下的，税务机关应核定消费税最低计税价格。

选项D不当选，国家税务总局选择核定消费税计税价格的白酒，核定比例统一确定为60%。

【典例研习】答案：
3-6：AE


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第三节　应纳税额的计算

消费税应纳税额的计算不同的征税环节有不同的规定，因此，我们先要了解消费税都有哪些征税环节。

| 应税消费品 | 生产、委托加工、进口环节 | 批发环节 | 零售环节 |
| --- | --- | --- | --- |
| 一般应税消费品 | 征收 | 不征 | 不征 |
| 卷烟、电子烟 | 征收（电子烟委托加工环节不征收） | 加征（批发商与零售商之间）。提示：批发商之间批发卷烟不征收 | 不征 |
| 超豪华小汽车 | 征收 | 不征 | 加征 |
| 金银铂钻首饰 | 不征 | 不征 | 征收（仅该环节） |

以下，我们就根据不同的征税环节来展开学习消费税应纳税额的计算。

## 一、生产销售环节应纳消费税的计算（★★★）

### （一）直接对外销售

| 计征方式 | 适用的应税消费品 | 计算公式 |
| --- | --- | --- |
| 从价计征 | 一般应税消费品 | 应纳税额=销售额×比例税率 |
| 从量计征 | 啤酒、黄酒、成品油 | 应纳税额=销售数量×定额税率 |
| 复合计征 | 白酒 | 应纳税额=销售额×比例税率+销售数量×定额税率 |
| | 卷烟 | |

**【典例研习·3-7】**

某化妆品生产企业为增值税一般纳税人，2022年6月向某大型商场销售高档化妆品一批，开具增值税专用发票，取得不含增值税销售额50万元，还向商场收取了延迟付款利息2.26万元。计算该化妆品生产企业的上述业务应缴纳的消费税。（高档化妆品适用消费税税率为15%）

斯尔解析　应缴纳的消费税=［50+2.26÷（1+13%）］×15%=7.8（万元）

陷阱提示　收取的2.26万元延期付款利息属于价外费用，应价税分离后计入高档化妆品的销售额中一并缴纳消费税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·3-8】

某啤酒厂2022年6月销售啤酒1 000吨，取得不含增值税销售额290万元，增值税税额37.7万元，另收取包装物押金22.6万元。计算该啤酒厂6月应缴纳的消费税税额。（甲类啤酒的消费税单位税额为250元/吨，乙类啤酒为220元/吨）

斯尔解析 首先判断啤酒类别，注意包装物押金应计入出厂价判断啤酒类别。

啤酒出厂价（含包装物及包装物押金）=［290+22.6÷（1+13%）］÷1 000×10 000=3 100（元/吨），超过3 000元/吨，属于甲类啤酒。

销售啤酒，应从量计征消费税，计税依据为销售量1 000吨，故应缴纳的消费税=1 000×250=250 000（元）。

陷阱提示 啤酒消费税从量计征，包装物押金无须考虑在计税依据内，但判断甲类乙类啤酒时需考虑。

【典例研习·3-9】

某白酒生产企业（增值税一般纳税人）2022年6月销售白酒50吨，取得不含增值税的销售额200万元。计算该白酒企业6月份应缴纳的消费税税额。（白酒消费税的比例税率为20%，定额税率为0.5元/500克）

斯尔解析 销售白酒采用从价从量复合计税方法。1吨=2 000×500克，应缴纳的消费税=50×2 000×0.5÷10 000+200×20%=45（万元）。

### （二）自产自用行为

自产自用，是指纳税人生产应税消费品后，不是直接用于对外销售，而是用于连续生产应税消费品或用于其他方面。

1.用于连续生产的应税消费品的规定

纳税人自产自用的应税消费品用于连续生产应税消费品的，不纳税。

例如：卷烟厂生产的烟丝，直接对外销售，应缴纳消费税。烟丝用于本厂连续生产卷烟，用于连续生产卷烟的烟丝不缴纳消费税，只对生产销售的卷烟征收消费税。这体现了税不重征的原则。

2.用于其他方面的应税消费品应视同销售

纳税人自产自用的应税消费品，用于其他方面的，于移送使用时纳税。所谓“用于其他方面”，是指：

（1）连续生产非应税消费品。

（2）用于在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务，以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 原理详解

为什么自产应税消费品用于其他方面要视同销售缴纳消费税？

一方面是因为消费税是单一环节征税，自产应税消费品用于其他方面，在移送时如果不视同销售的话，会导致税款流失，在以后流转环节就没有征税权了。另一方面是因为企业如以外购的应税消费品用于其他方面，其外购价款中包含有消费税税金，对用于其他方面的自产应税消费品征税，可以平衡外购应税消费品与自产应税消费品之间的税负，使企业无论使用外购应税消费品，还是使用自产应税消费品进行基本建设等项目，其价款中都含有税金，从而有利于公平税负，并保证财政收入。

**【典例研习·3-10】**（模拟多项选择题）

下列各项行为，应缴纳消费税的有（　　）。

A.石化工厂将自产的柴油用于本厂基建工程的设备

B.汽车生产商将自产的小汽车用于本企业管理职能部门使用

C.化妆品企业将自产的高档化妆品发给职工作为节日福利

D.汽车生产商将自产的小汽车赞助给汽车拉力赛赛手使用

E.食品厂用自产葡萄酒连续生产调制酒（酒度为5度），生产出的调制酒作为库存尚未对外出售

斯尔解析 本题考查消费税的视同销售。

选项ABCD当选，将自产应税消费品用于在建工程、管理部门、非生产机构；用于职工福利；用于馈赠、广告、样品，均应于移送使用环节视同销售。

选项E不当选，属于将自产应税消费品（葡萄酒）用于连续生产应税消费品（调制酒），移送使用环节无须视同销售。

3.特殊情形下的免税规定

对成品油生产企业在生产成品油过程中，作为燃料、动力及原料消耗掉的自产成品油，免征消费税。

4.自产自用应税消费品的计税依据和应纳税额计算

（1）实行从价定率办法和复合计税办法计算纳税的，销售额按照如下顺序确定：

①有同类消费品的销售价格，应按照同类消费品的销售价格；

②如果没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

【典例研习】答案：

3-10：ABCD



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

两种确定方法的具体规定如下：

| 销售额确定 | 具体规定 | |
|---|---|---|
| 同类消费品的销售价格 | 指纳税人当月销售的同类消费品的销售价格，如果当月同类消费品各期销售价格高低不同，应按照销售数量加权平均计算。但销售的应税消费品有下列情况之一的，不得列入加权平均计算：<br>a.销售价格明显偏低又无正当理由的；<br>b.无销售价格的。<br>如果当月无销售或者未完结，应按照同类消费品上月或者最近月份的销售价格计算纳税 | |
| 组成计税价格 | 从价计征 | 组成计税价格=（成本+利润）÷（1−比例税率）=成本×（1+成本利润率）÷（1−比例税率） |
| | 复合计征 | 组成计税价格=（成本+利润+自产自用数量×定额税率）÷（1−比例税率）=［成本×（1+成本利润率）+自产自用数量×定额税率］÷（1−比例税率） |

提示：公式中的应税消费品的成本利润率为应税消费品全国平均成本利润率，由国家税务总局确定。电子烟全国平均成本利润率暂定为10%。

（2）用于换取生产和消费资料、投资入股和抵偿债务的（“投、换、抵”），计税依据为同类应税消费品的最高销售价格。

（3）实行从量定额办法计算纳税的计税依据为自产自用数量，应纳税额的计算公式如下：

应纳税额=自产自用数量×定额税率

**【典例研习·3-11】**

某摩托车厂2022年10月以自产20辆摩托车（气缸容量为300毫升）与某钢厂换取钢材20吨，每吨钢材3 600元，已知摩托车厂当月销售同一型号摩托车三批，销售价格分别为4 400元/辆、4 500元/辆、4 600元/辆，销售数量分别为50辆、15辆、35辆。已知摩托车消费税税率为10%，计算该摩托车厂当月应缴纳的消费税税额。

斯尔解析 用于换取生产和消费资料、投资入股和抵偿债务的（“投、换、抵”），计税依据为同类应税消费品的最高销售价格。

应缴纳消费税税额=［4 400×50+4 500×15+4 600×（35+20）］×10%=54 050（元）


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·3-12】

某摩托车厂2022年10月以自产20辆摩托车（气缸容量为300毫升）奖励给职工，用于职工福利，已知摩托车厂当月销售同一型号摩托车三批，销售价格分别为4 400元/辆、4 500元/辆、4 600元/辆，销售数量分别为50辆、15辆、35辆。已知摩托车消费税税率为10%，计算该项业务应缴纳的消费税税额。

斯尔解析 自产应税消费品用于职工福利应以纳税人当月销售的同类消费品的销售价格作为计税依据，如果当月同类消费品各期销售价格高低不同，应按照销售数量加权平均计算。

计税依据=（4 400×50+4 500×15+4 600×35）÷（50+15+35）=4 485（元/辆）

应缴纳消费税税额=（4 400×50+4 500×15+4 600×35+4 485×20）×10%=53 820（元）

【典例研习·3-13】

某酒厂将自产的0.5吨黄酒作为年终奖励发给本企业职工，查知无同类产品销售价格，该批黄酒的生产成本为15 000元，黄酒消费税定额税率为240元/吨。请计算该企业上述业务应缴纳的消费税税额。

斯尔解析 应缴纳消费税税额=0.5×240=120（元）

【典例研习·3-14】

某化妆品公司将一批自产的高档化妆品用于职工福利，该批高档化妆品的成本为80 000元，无同类产品市场销售价格，但已知其成本利润率为5%，消费税税率为15%。计算该批高档化妆品应缴纳的消费税税额。

斯尔解析 该批高档化妆品属于将自产品用于职工福利，应该视同销售。

组成计税价格=80 000×（1+5%）÷（1−15%）=98 823.53（元）

应缴纳消费税税额=98 823.53×15%=14 823.53（元）

陷阱提示 视同销售时，特别注意顺序：先找同类消费品平均销售价格，题目中无同类产品的市场销售价格，再用组成计税价格。

【典例研习·3-15】

某酒厂将自产的300斤薯类白酒作为年终奖励发给本企业职工，查知无同类产品销售价格，该批白酒的生产成本为15 000元。薯类白酒的成本利润率为5%，白酒消费税适用比例税率为20%，定额税率为0.5元/斤。请计算该企业上述业务应缴纳的消费税税额。

斯尔解析

组成计税价格=［15 000×（1+5%）+0.5×300］÷（1−20%）=19 875（元）

应缴纳消费税税额=19 875×20%+0.5×300=4 125（元）



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：自产应税消费品用于不同情形，消费税计税依据的确定以及计算。

自产应税消费品特殊用途的消费税、增值税处理总结如下：

| 自产应税消费品的用途 | 消费税处理 | 增值税处理 |
| --- | --- | --- |
| 用于连续生产应税消费品 | 不征 | 不征 |
| 用于连续生产非应税消费品 | 视同销售，征收 | 不征 |
| 用于管理部门、非生产机构、提供劳务、在建工程、无形资产、不动产 | 视同销售，征收 | 不征 |
| 用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、奖励、集体福利、个人消费和业务招待 | 视同销售，征收 | 征收 |
| 用于以物易物、投资入股、抵偿债务 | 视同销售，征收（按同类消费品最高售价计算征税） | 征收（按同类消费品平均售价计算征税） |

**【典例研习·3-16】**（模拟多项选择题）

下列应税行为中，同时缴纳增值税和消费税的有（　　）。

A.批发商销售给零售商的卷烟

B.零售环节销售的金基合金首饰

C.进口的气缸容量在200毫升的摩托车

D.进口的航空煤油

E.自产的白酒用于职工福利

斯尔解析　本题考查增值税和消费税征税范围和征税环节。

5个选项均需缴纳增值税，所以只需判断消费税的纳税义务。

选项A当选，卷烟在批发环节加征消费税。

选项B当选，金基合金首饰在零售环节缴纳消费税。

【典例研习】答案：

3-16：ABE



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

选项E当选，自产的白酒用于职工福利，增值税和消费税都做视同销售处理。

选项C不当选，气缸容量在250毫升（含）以上的摩托车才属于应税消费品。

选项D不当选，航空煤油暂缓征收消费税。

## 二、委托加工环节应纳消费税的计算（★★★）

### （一）委托加工消费品代收代缴消费税的基本规定

1.委托加工的概念

委托加工的应税消费品指由委托方提供原料和主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料加工的应税消费品。

以下情形应按照销售自制（自产）应税消费品缴纳消费税：

（1）由受托方提供原材料生产的应税消费品；

（2）受托方先将原材料卖给委托方，然后再接受加工的应税消费品；

（3）受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品。

2.委托加工环节消费税的纳税义务人及代收代缴义务人

委托加工应税消费品，委托方为消费税纳税人，受托方是代收代缴义务人。由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税，受托方为个人（含个体工商户），由委托方收回后自行缴纳。

提示：“电子烟”产品的委托加工无上述代收代缴规定，仅由持有电子烟商标的企业缴纳消费税。从事电子烟代加工业务的，应当分开核算持有商标电子烟的销售额和代加工电子烟的销售额，未分别核算的，一并缴纳消费税。

**解题高手**

命题角度：委托加工中委托方和受托方的角色和义务。

| 维度 | 委托方 | 受托方 |
| --- | --- | --- |
| 身份 | 纳税义务人 | 代收代缴义务人 |
| 义务 | 负有实际上的纳税义务；受托方没有履行代收代缴义务的，委托方有补缴税款的责任，税务机关应向委托方补征税款 | 负有法定代收代缴义务，在向委托方交货时应代收代缴消费税；没有履行代收代缴义务的，对受托方处应收未收税款50%以上3倍以下的罚款 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）委托加工的应税消费品代收代缴消费税的计税依据

（1）委托加工的应税消费品的计税依据按照如下顺序确定：

①受托方的同类消费品的销售价格；

②没有受托方同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。

组成计税价格的公式为：

| 计征方式 | 计算公式 |
| --- | --- |
| 从价定率 | 组成计税价格=（材料成本+加工费）÷（1-比例税率） |
| 复合计税 | 组成计税价格=（材料成本+加工费+委托加工数量×定额税率）÷（1-比例税率）<br>其中，加工费指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用，包括代垫辅助材料的实际成本 |

提示：上面公式中的材料成本和加工费都应该是不含增值税的金额。如果题目中给出了含增值税的价税合计金额，需要进行价税分离。

（2）实行从量定额计税的消费品，计税依据为委托加工收回的数量。

（3）如果受托方对委托加工的应税消费品没有代收代缴消费税，则委托方需要补缴消费税。

委托方补缴的计税依据是：

①已经直接销售的，按销售额（或销售量）计税；

②尚未销售或用于连续生产，按照组成计税价格计税。

（4）委托加工环节收回的应税消费品后续处理：

①委托方将收回的应税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售，不再缴纳消费税；

②委托方以高于受托方的计税价格出售的，不属于直接出售，需按照规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

#### 精准答疑

问题：委托加工收回的应税消费品已纳消费税能否扣除？

解答：对于委托加工环节收回的应税消费品：①直接对外销售，已纳消费税不限制扣除范围，均可以按销售比例进行扣除。②用于连续生产应税消费品已纳税款扣除有一定规定范围，注意区分。

具体内容见下述“三、已纳消费税扣除的计算”。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：委托加工代收代缴消费税的概念和计算。

此内容为每年高频热门考点。

计算时需要注意，首先要找“**受托方同类消费品**的销售价格”，没有的才需要用“组价”公式。组价公式中的“材料成本”和“加工费”都是不含增值税的金额，如果题目中给出了含增值税的金额，则需要进行价税分离。其中，材料采购成本还包括材料入库前的与材料采购直接相关的运费和其他费用。

此外，历年考试真题中曾要求同学们简述“委托加工应税消费品”的具体含义，以及“受托方未按规定代收代缴消费税时，各方应承担的义务及法律责任或需要进行的处理（罚则）”，此部分规定需要同学们进行背记。

### 【典例研习·3-17】（教材例题）

甲涂料生产企业2022年11月发生如下经营业务：

（1）在境内生产并销售油脂类涂料（施工状态下挥发性有机物含量高于420克/升）1吨，取得不含增值税销售额200万元。

（2）委托境内乙企业加工橡胶类涂料（施工状态下挥发性有机物含量高于420克/升）1吨，收回后再销售的不含税销售额100万元，乙企业同类消费品的销售价格（不含税）为80万元/吨，涂料成本30万元，加工费20万元。涂料消费税税率为4%。

根据上述资料，回答下列问题：

（1）请计算甲企业生产销售自产涂料应缴纳的消费税税额。

（2）请计算乙企业受托加工涂料应代收代缴的消费税。

（3）请计算甲企业销售委托加工收回的涂料应缴纳的消费税。

（4）请计算甲企业本月应申报缴纳的消费税。

斯尔解析

（1）甲企业生产销售自产涂料应缴纳的消费税=200×4%=8（万元）。

（2）乙企业受托加工涂料应代收代缴的消费税=80×4%=3.2（万元）。

（3）甲企业销售委托加工收回的涂料应缴纳的消费税=100×4%−80×4%=0.8（万元）。

（4）甲企业本月应申报缴纳的消费税=8+0.8=8.8（万元）。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 三、已纳消费税扣除的计算（★★★）

### 原理详解

如何理解已纳消费税的扣除？

我国的消费税一般情况下，具有“单一环节征收”的特点。由于某些应税消费品是用外购已缴纳消费税的应税消费品连续生产出来的，为了避免在多个环节产生重复征税，现行消费税政策规定，对外购、进口和委托加工收回的应税消费品连续生产应税消费品销售的，计算征收消费税时，应按当期生产领用数量计算准予扣除的应税消费品已纳的消费税税款。

但并不是全部外购和委托加工收回后用于连续生产的应税消费品都允许扣除已纳消费税，仅仅限于特定范围内的应税消费品。因此本部分的重点有两个层次，即允许扣除的范围及扣除金额的计算。

### （一）外购应税消费品已纳税款的扣除（★★★）

1.外购应税消费品连续生产应税消费品的已纳税款扣除范围

外购某些应税消费品用于连续生产应税消费品的，在以下范围内的，允许按当期生产领用数量计算准予扣除外购的应税消费品已纳的消费税税款。

（1）外购已税烟丝生产的卷烟。

（2）外购已税高档化妆品生产的高档化妆品。

（3）外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石。

提示：纳税人用外购的已税珠宝玉石生产改在零售环节征收消费税的金银首饰（镶嵌首饰）、钻石首饰，在计税时，一律不得扣除外购珠宝玉石的已纳税款。

（4）外购已税鞭炮、焰火生产的鞭炮、焰火。

（5）外购已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆。

（6）外购已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子。

（7）外购已税实木地板为原料生产的实木地板。

（8）外购已税汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油用于连续生产的应税成品油。

提示：允许扣除外购已纳消费税的不包含溶剂油、航空煤油（本身暂缓征收）。

（9）外购葡萄酒连续生产应税葡萄酒。

从葡萄酒生产企业购进、进口葡萄酒连续生产应税葡萄酒的，准予从葡萄酒消费税应纳税额中扣除所耗用应税葡萄酒已纳消费税税款。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：葡萄酒生产企业之间销售葡萄酒，开具增值税专用发票时，须将应税葡萄酒销售行为单独开具增值税专用发票。

（10）啤酒生产集团内部企业间用啤酒液连续灌装生产的啤酒。

①啤酒生产集团内部企业间调拨销售的啤酒液，应由啤酒液生产企业按现行规定申报缴纳消费税。

②购入方企业应依据取得的销售方销售啤酒液所开具的增值税专用发票上记载的销售数量、销售额、销售单价确认销售方啤酒液适用的消费税单位税额，计算外购啤酒液已纳消费税额。

③购入方使用啤酒液连续灌装生产并对外销售的啤酒，应依据其销售价格确定适用单位税额计算缴纳消费税，但其外购啤酒液已纳的消费税额，可以从其当期应纳消费税额中抵减。

## 解题高手

命题角度：购入应税消费品不允许抵扣的情形。

（1）购入应税消费品的抵扣制度仅限于生产环节，**不可以跨环节抵扣**，即批发、零售环节不可以抵扣生产环节的消费税。

（2）消费税的税目中，下列税目的应税消费品在连续生产时不允许扣除外购消费品已纳的消费税：

金银首饰、钻石和钻石饰品、铂金首饰（“跨环节”）；酒类（“外购葡萄酒、啤酒”除外）；高档手表；涂料；电池；小汽车；摩托车；游艇。

此外，与外购的规定同理，如果用委托加工收回的已税珠宝玉石生产的金银首饰，则征税环节变为零售环节，委托加工收回的珠宝玉石已经缴纳的消费税，不允许跨环节在零售环节扣除。

2.允许扣除的已纳税款计算公式

（1）从价定率。

当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款=当期准予扣除的外购应税消费品（当期生产领用数量）买价×外购应税消费品适用税率

当期准予扣除的外购应税消费品买价（即为按当期生产领用数量计算出的买价）=期初库存的外购应税消费品买价+当期购进的应税消费品买价−期末库存的外购应税消费品的买价

提示：考试中，若题目中直接给出“当期生产领用数量的应税消费品的买价”，直接代入公式即可。如未给出，则需要用“倒挤”的思路，用期初库存+当期外购−期末库存倒算当期生产领用数量。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·3-18】（模拟单项选择题）

某首饰厂（增值税一般纳税人）2022年8月月初库存外购已税珠宝玉石不含增值税买价30万元，当月从某珠宝玉石厂购进一批已税珠宝玉石，增值税发票注明价款40万元，增值税税款5.2万元，月末库存已税珠宝玉石金额20万元，其余生产领用并打磨加工成高档珠宝玉石首饰后，全部销给某首饰商城，收到不含税价款90万元。已知珠宝玉石消费税税率10%，不考虑期初期末余额，该首饰厂上述业务应缴纳的消费税税额为（　　）。

A.4万元

B.5万元

C.9万元

D.14万元

斯尔解析 本题考查已纳消费税的扣除。

选项A当选，具体过程如下：

外购已税珠宝玉石生产的贵重首饰及珠宝玉石允许按当期生产领用数量计算准予扣除已纳的消费税税款。

（1）当期准予扣除外购已税珠宝玉石的买价=30+40−20=50（万元）；

（2）首饰厂应缴纳消费税=（90−50）×10%=4（万元）。

陷阱提示 准予扣除的外购应税消费品的买价，应该按照当期生产领用数量确定，而非当期购入数量。

（2）从量定额。

当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款=当期准予扣除的外购应税消费品数量×外购应税消费品单位税额

当期准予扣除的外购应税消费品数量=期初库存的外购应税消费品数量+当期购进的应税消费品数量−期末库存的外购应税消费品的数量

其中：外购应税消费品数量为规定的发票（含销货清单）注明的应税消费品的销售数量。

3.外购应税消费品后销售已纳税款的扣除

（1）既有自产，又购进与自产应税消费品同样的应税消费品。

对既有自产应税消费品，同时又购进与自产应税消费品同样的应税消费品进行销售的工业企业，对其销售的外购应税消费品应当征收消费税，同时可以扣除外购应税消费品的已纳税款。

允许扣除的外购应税消费品仅限于烟丝，高档化妆品，珠宝玉石，鞭炮、焰火和摩托车。

（2）自己不生产，购进后再销售应税消费品的工业企业。

对自己不生产应税消费品，而只是购进后再销售应税消费品的工业企业，其销售的高档化妆品，鞭炮、焰火和珠宝玉石，凡不能构成最终消费品直接进入消

【典例研习】答案：

3-18：A



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

费品市场，而需进一步生产加工的，应当征收消费税，同时允许扣除上述外购应税消费品的已纳税款。

进一步生产加工包括需进行深加工、包装、贴标、组合等。

允许扣除已纳税款的应税消费品包括从工业企业购进的应税消费品和商业企业购进应税消费品。

**解题高手**

命题角度：外购应税消费品，连续生产应税消费品和直接销售可扣除范围辨析。

外购应税消费品后直接销售的允许扣除范围要少于外购应税消费品用于连续生产的扣除范围，只包括高档化妆品、珠宝玉石、鞭炮焰火、烟丝和摩托车。

### （二）委托加工应税消费品已纳税款的扣除（★★★）

1.委托加工收回的应税消费品连续生产应税消费品的已纳税款扣除范围

委托加工应税消费品，收回货物后用于连续生产应税消费品的，在以下范围内的，准予按当期生产领用数量计算扣除委托加工收回的应税消费品已纳的消费税税款。

（1）以委托加工收回的已税烟丝为原料生产的卷烟。

（2）以委托加工收回的已税高档化妆品为原料生产的高档化妆品。

（3）以委托加工收回的已税珠宝、玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝、玉石。

（4）以委托加工收回的已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火。

（5）以委托加工收回的已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆。

（6）以委托加工收回的已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子。

（7）以委托加工收回的已税实木地板为原料生产的实木地板。

（8）以委托加工收回的已税汽油、柴油、石脑油、燃料油、润滑油为原料用于连续生产的应税成品油。

**解题高手**

命题角度：委托加工收回和外购应税消费品已纳税款的扣除范围对比。

委托加工收回已纳税款的扣除范围，与外购应税消费品已纳税款的扣除范围基本相同。只是委托加工收回允许扣除的范围不含“葡萄酒”及“啤酒”。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.允许扣除的已纳税款计算公式

当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款=期初库存的委托加工应税消费品已纳税款+当期收回的委托加工应税消费品已纳税款-期末库存的委托加工应税消费品已纳税款

提示：与外购的扣税计算公式原理类似，同样是“倒挤”思路，只不过本处直接用“税额”计算当期生产领用部分对应的税额。

**【典例研习·3-19】**（2018年单项选择题）

2022年3月，某化工生产企业以委托加工收回的已税高档化妆品为原料继续加工高档化妆品。委托加工收回的已税高档化妆品已纳消费税分别是，期初库存的已纳消费税30万元、当期收回的已纳消费税10万元、期末库存的已纳消费税20万元。当月销售高档化妆品取得不含税收入280万元。该企业当月应纳消费税（　　）万元。（消费税率为15%）

A.12　　B.22

C.39　　D.42

斯尔解析　本题考查委托加工收回的应税消费品已纳税款的扣除。

选项B当选，以委托加工收回的已税高档化妆品为原料继续加工高档化妆品，允许扣除已纳消费税。该企业当月应纳消费税=280×15%-（30+10-20）=22（万元）。

### （三）办理消费税税款抵扣提供资料

纳税人在办理纳税申报时，如需办理消费税税款抵扣手续，除应按有关规定提供纳税申报所需资料外，还应当提供以下资料：

（1）外购应税消费品连续生产应税消费品的，提供外购应税消费品增值税专用发票（抵扣联）原件和复印件。

如果外购应税消费品的增值税专用发票属于汇总填开的，除提供增值税专用发票（抵扣联）原件和复印件外，还应提供随同增值税专用发票取得的由销售方开具并加盖财务专用章或发票专用章的销货清单原件和复印件。

（2）委托加工收回应税消费品连续生产应税消费品的，提供“代扣代收税款凭证”原件和复印件。

（3）进口应税消费品连续生产应税消费品的，提供“海关进口消费税专用缴款书”原件和复印件。

主管税务机关在受理纳税申报后将以上原件退还纳税人，复印件留存。

## 四、进口环节应纳消费税的计算（★★★）

### （一）一般规定

纳税人进口应税消费品，应按照组成计税价格和规定的税率计算应纳税额。

1.从价定率计征应纳税额的计算

组成计税价格=（关税完税价格+关税）÷（1-消费税比例税率）

应纳税额=组成计税价格×消费税比例税率

【典例研习】答案：

3-19：B



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.从量定额计征应纳税额的计算

应纳税额=应税消费品数量×消费税定额税额

3.实行复合计税办法的应纳税额计算

组成计税价格=（关税完税价格+关税+进口数量×消费税定额税率）÷（1−消费税比例税率）

应纳税额=组成计税价格×消费税税率+应税消费品进口数量×消费税定额税额

**【典例研习·3-20】**（教材例题）

某公司从境外进口一批高档化妆品，经海关核定，关税的完税价格为54 000元，进口关税税率为25%，消费税税率为15%，请计算该批高档化妆品进口环节应缴纳消费税税额。

斯尔解析

组成计税价格=（关税完税价格+关税）÷（1−消费税比例税率）

=（54 000+54 000×25%）÷（1−15%）=79 411.76（元）

应纳税额=组成计税价格×消费税比例税率=79 411.76×15%=11 911.76（元）

## 解题高手

命题角度：自产自用、委托加工、进口环节应用组成计税价格计算应纳消费税的辨析。

| 情形 | 具体范围和规定 | 组成计税价格公式 |
| --- | --- | --- |
| 自产的应税消费品 | 用于连续生产非应税消费品；用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、奖励、管理部门和非生产机构使用、提供劳务、集体福利、个人消费、在建工程、无形资产、不动产 | 无同类消费品销售价格时用组价：<br>（1）从价定率计税：组成计税价格=（成本+利润）÷（1−比例税率）；<br>（2）复合计税：组成计税价格=（成本+利润+自产自用数量×定额税率）÷（1−比例税率）；<br>（3）从量定额计税：无须组价，直接按照移送的应税消费品数量计税 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

续表

| 情形 | 具体范围和规定 | 组成计税价格公式 |
| --- | --- | --- |
| 委托加工的应税消费品 | 受托方在向委托方交货时代收代缴消费税 | 无受托方同类消费品销售价格的，用组价：<br>（1）从价定率计税：组成计税价格=（材料成本+加工费）÷（1-比例税率）；<br>（2）复合计税：组成计税价格=（材料成本+加工费+委托加工数量×定额税率）÷（1-比例税率）；<br>（3）从量定额计税：无须组价，直接按照收回的应税消费品数量计税 |
| 进口的应税消费品 | 无适用情形，直接按照组成计税价格计算进口环节消费税 | 直接用“组价”：<br>（1）从价定率计税：组成计税价格=（关税完税价格+关税）÷（1-消费税比例税率）；<br>（2）复合计税：组成计税价格=（关税完税价格+关税+进口数量×消费税定额税率）÷（1-消费税比例税率）；<br>（3）从量定额计税：无须组价，直接按照进口数量计税 |

## 精准答疑

问题：消费税不是价内税吗？为什么在组成计税价格公式中需要除以（1-消费税税率）把消费税包含进来？什么时候应该除以（1-消费税税率），什么时候不需要除呢？


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 精准答疑

解答：首先，“组成计税价格”的意义是在没有销售价格或成交价格作为消费税计税依据的时候，用价格的各项构成要素人为“组成”一个价格。在“组成”价格的时候，自产自用情形下的基本构成要素是“成本+利润”，同时因为消费税是价内税，所以要除以（1−消费税税率），把消费税本身包含到所“组成”的价格中来。这样就构成了完整的消费税的计税依据，其中包含“成本”“利润”和“消费税”。在后面的进口环节、委托加工环节，也需要用到组成计税价格，基本原理也是在人为组价的时候，把消费税包含进来作为计税依据的一部分，所以也需要除以（1−消费税税率）。

如果在题目中直接给出了可以作为计税依据的销售额，无须“组价”，给出的销售额中默认是包含消费税的，所以直接用不含增值税的销售额乘以消费税税率即为消费税，无须再除以（1−消费税税率）。

### （二）进口卷烟消费税的计算

（1）每标准条进口卷烟（200支）确定消费税适用比例税率的价格=（关税完税价格+关税+消费税定额税率）÷（1−消费税税率）。

其中，关税完税价格和关税为每标准条的关税完税价格及关税税额；消费税定额税率为每标准条（200支）0.6元。

（2）每标准条进口卷烟（200支）确定消费税适用比例税率的价格大于等于70元的，适用比例税率为56%；每标准条进口卷烟（200支）确定消费税适用比例税率的价格小于70元的，适用比例税率为36%。

### 【典例研习·3-21】

某市卷烟生产企业为增值税一般纳税人，2022年3月从国外进口B牌卷烟400标准箱，关税完税价格为275万元；计算进口卷烟应缴纳的消费税。

（其他相关资料：①卷烟比例税率：每标准条调拨价格在70元以上的（含70元，不含增值税）为56%，调拨价格在70元以下的为36%；②卷烟消费税定额税率：每标准箱（250标准条）150元；③卷烟的进口关税税率为20%；④相关票据已通过主管税务机关认证。）

斯尔解析 本题考查进口卷烟消费税应纳税额的计算。

进口卷烟应缴纳的关税=275×20%=55（万元）

每条价格=（275+55+150×400÷10 000）÷（1−36%）÷（250×400）=0.00525（万元）=52.5（元）<70（元/条）



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

组成计税价格=（275+55+150×0.04）÷（1−36%）=525（万元）

进口卷烟应缴纳的消费税=525×36%+150×400÷10 000=195（万元）

提示：计算进口卷烟消费税的时候先一律按照乙类卷烟36%的税率进行组价试算，看计算结果是否大于等于70元；如果大于等于70元按照甲类卷烟56%的税率组价计算，如果小于70元，则按照乙类卷烟组价计算。

本题组成计税价格每条小于70元，为乙类卷烟，适用税率36%计算组成计税价格。

**【典例研习·3-22】**

某市卷烟生产企业为增值税一般纳税人，2022年3月从国外进口B牌卷烟400标准箱，关税完税价格为500万元；计算进口卷烟应缴纳的消费税。

（其他相关资料：①卷烟比例税率：每标准条调拨价格在70元以上的（含70元，不含增值税）为56%，调拨价格在70元以下的为36%；②卷烟消费税定额税率：每标准箱（250标准条）150元；③卷烟的进口关税税率为20%；④相关票据已通过主管税务机关认证。）

斯尔解析 本题考查进口卷烟消费税应纳税额的计算。

进口卷烟应缴纳的关税=500×20%=100（万元）

每条价格=（500+100+150×400÷10 000）÷（1−36%）÷（250×400）=0.00947（万元）=94.7（元）>70（元/条）

每条卷烟价格大于70元，为甲类卷烟，故应按照56%的比例税率计算组成计税价格：

组成计税价格=（500+100+150×400÷10 000）÷（1−56%）=1 377.27（万元）

进口卷烟应缴纳的消费税=1 377.27×56%+150×400÷10 000=777.27（万元）

### （三）小汽车进口环节消费税的特殊规定

对我国驻外使领馆工作人员、外国驻华机构及人员、非居民常住人员、政府间协议规定等应税（消费税）进口自用，且完税价格130万元及以上的超豪华小汽车消费税，按照生产（进口）环节税率和零售环节税率（10%）加总计算，由海关代征。

## 五、消费税征（免、退）税的特殊规定（★★）

### （一）电子烟生产、批发环节征收消费税的规定

1.纳税义务人

在中华人民共和国境内生产（进口）、批发电子烟的单位和个人为消费税纳税人。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（1）电子烟生产环节纳税人，是指取得烟草专卖生产企业许可证，并取得或经许可使用他人电子烟产品注册商标（以下称“持有商标”）的企业。通过代加工方式生产电子烟的，由持有商标的企业缴纳消费税。

（2）电子烟进口环节纳税人，是指进口电子烟的单位和个人。

（3）电子烟批发环节纳税人，是指取得烟草专卖批发企业许可证并经营电子烟批发业务的企业。

2.计税依据

（1）纳税人生产、批发电子烟的，按照生产、批发电子烟的销售额计算纳税。电子烟生产环节纳税人采用代销方式销售电子烟的，按照经销商（代理商）销售给电子烟批发企业的销售额计算纳税。纳税人进口电子烟的，按照组成计税价格计算纳税。

**【典例研习·3-23】**

甲企业是电子烟消费税纳税人，2022年12月，甲企业生产持有商标的电子烟A产品并销售给电子烟批发企业，取得不含增值税销售额为300万元。计算甲企业在2023年1月申报期内应申报的电子烟消费税。

斯尔解析 2023年1月申报期内，甲企业应申报缴纳电子烟消费税为300×36%=108（万元）。

**【典例研习·3-24】**

接上例，如果甲企业委托经销商销售上述电子烟产品，经销商销售给电子烟批发企业不含增值税销售额为360万元，计算甲企业在2023年1月申报期内应申报的电子烟消费税。

斯尔解析 甲企业在2023年1月申报期内，应申报缴纳电子烟消费税为360×36%=129.6（万元）。

（2）电子烟生产环节纳税人从事电子烟代加工业务的，应当分开核算持有商标电子烟的销售额和代加工电子烟的销售额；未分开核算的，一并缴纳消费税。

**【典例研习·3-25】**

某电子烟生产企业持有电子烟商标A生产电子烟产品。2022年12月生产销售A电子烟给某电子烟批发企业，取得不含税销售额100万元。同时，该纳税人（不持有电子烟商标B）从事电子烟代加工业务，生产销售B电子烟给B电子烟生产企业（持有电子烟商标B），取得不含税销售额50万元，分别计算纳税人分开核算销售额、未分开核算销售额应缴纳的消费税额。

斯尔解析

（1）分开核算销售额，应缴纳电子烟消费税=100×36%=36（万元）。

（2）未分开核算销售额，缴纳电子烟消费税=（100+50）×36%=54（万元）。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）卷烟批发环节征收消费税的规定（加征）

（1）基本规定。

| 项目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 征税范围及纳税义务人 | 在我国境内从事卷烟批发业务的单位和个人。<br>提示：批发商之间批发卷烟不缴纳消费税 |
| 计征方式及税率 | 复合计征：从价税率11%，从量税率0.005元/支（每标准条1元，每标准箱250元） |
| 纳税义务发生时间 | 收讫销售款项或者取得索取销售款凭据的当天（同消费税纳税义务发生时间的一般规定） |
| 纳税地点 | 卷烟批发企业的机构所在地，总机构与分支机构不在同一地区的，由总机构申报纳税 |

（2）卷烟批发企业在计算消费税时，不得扣除已含的生产环节的消费税税款（不得跨环节扣除）。

### （三）超豪华小汽车零售环节征收消费税的规定（加征）

| 项目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 征税范围及纳税义务人 | （1）超豪华小汽车指每辆零售价格130万元（不含增值税）及以上的乘用车和中轻型商用客车；<br>（2）将超豪华小汽车销售给消费者的单位和个人，即零售超豪华小汽车的单位和个人为本环节消费税纳税人 |
| 计征方式及税率 | 从价计征，税率10%。<br>应纳税额=零售环节销售额（不含增值税）×零售环节消费税税率（即10%） |
| 特别规定 | 如果国内汽车生产企业直接将超豪华小汽车销售给消费者，消费税税率按照生产环节税率和零售环节税率加总计算。<br>应纳税额=零售销售额（不含增值税）×（生产环节消费税税率+零售环节消费税税率） |

**【典例研习·3-26】**

某汽车厂为增值税一般纳税人，2022年5月向4S店销售自产超豪华小汽车，取得不含增值税销售额1 000万元；向消费者销售自产超豪华小汽车，取得含增值税销售额339万元。超豪华小汽车生产环节消费税税率为40%，零售环节消费税税率为10%。请计算该汽车厂本月应缴纳的消费税税额。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

斯尔解析

（1）汽车生产企业向4S店销售自产超豪华小汽车按照40%的税率缴纳消费税。

（2）汽车生产企业直接销售给消费者的超豪华小汽车，消费税税率按照生产环节税率和零售环节税率加总计算。

（3）该汽车厂本月应缴纳消费税=1 000×40%+339÷（1+13%）×（40%+10%）=550（万元）。

### （四）金银首饰零售环节（仅在零售环节征收）

（1）基本规定。

| 项目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 征税范围及纳税义务人 | 在中华人民共和国境内从事金银首饰零售业务的单位和个人。<br>提示：包括金、银，金基、银基合金首饰，金、银和金基、银基合金的镶嵌首饰，钻石及钻石饰品和铂金首饰 |
| 计征方式及税率 | 从价计征，税率5%。<br>应纳税额=销售额（不含增值税）×消费税税率 |
| 销售额确定的特殊规定 | ①金银首饰与其他产品组成成套消费品销售的，应按销售额全额征收消费税。<br>②金银首饰连同包装物销售的，无论包装物是否单独计价，均应并入金银首饰的销售额，计征消费税。<br>③带料加工的金银首饰，按受托方同类金银首饰的销售价格确定计税依据征收消费税。没有同类价格的，按组成计税价格。<br>④金银首饰以旧换新的，按实际收取的不含增值税的全部价款征收消费税（与增值税规定一致） |

（2）对既销售金银首饰，又销售非金银首饰的生产、经营单位，应将两类商品划分清楚，分别核算销售额。

凡划分不清或不能分别核算的，在生产环节销售的，一律从高适用税率征收消费税；在零售环节销售的，一律按金银首饰征收消费税。

（3）金银首饰消费税改变纳税环节后，用已税珠宝玉石生产的镶嵌首饰，在计税时一律不得扣除已纳的消费税税款（不得跨环节扣除）。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 原理详解

因为金银首饰消费税征税环节比较特殊，只在零售环节缴纳，所以出于消费税征管的目的，要求对于金银首饰和非金银首饰的销售额分别核算，以准确计算消费税。如果纳税人划分不清或无法分别核算，为了堵塞税收漏洞，在生产环节划分不清的，应从高（即按照珠宝玉石或其他非金银首饰的10%税率）全额征收消费税；在零售环节划分不清的，应全额按照金银首饰（消费税税率5%）在零售环节征收消费税。

### （五）石脑油、燃料油消费税征（免、退）政策（★）

（1）自2011年10月1日起，对生产石脑油、燃料油的企业（以下简称“生产企业”）对外销售的用于生产乙烯、芳烃类化工产品的石脑油、燃料油，恢复征收消费税。

（2）自2011年10月1日起，生产企业自产石脑油、燃料油用于生产乙烯、芳烃类化工产品的，按实际耗用数量暂免征收消费税。

（3）自2011年10月1日起，对使用石脑油、燃料油生产乙烯、芳烃的企业（以下简称“使用企业”）购进并用于生产乙烯、芳烃类化工产品的石脑油、燃料油，按实际耗用数量暂退还所含消费税。

退还石脑油、燃料油所含消费税计算公式为：

应退还消费税税额=石脑油、燃料油实际耗用数量×石脑油、燃料油消费税单位税额

### （六）生产自用成品油先征后返消费税的规定

对油（气）田企业在开采原油过程中耗用的内购成品油，暂按实际缴纳成品油消费税的税额，全额返还所含消费税。

享受税收返还政策的成品油必须同时符合以下三个条件：

（1）由油（气）田企业所隶属的集团公司（总厂）内部的成品油生产企业生产。

（2）从集团公司（总厂）内部购买。

（3）油（气）田企业在地质勘探、钻井作业和开采作业过程中，作为燃料、动力（不含运输）耗用。

油（气）田企业所隶属的集团公司（总厂）向财政部驻当地财政监察专员办事处统一申请税收返还。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （七）其他视同应税消费品生产行为的规定（★）

（1）工业企业以外单位和个人应税消费品的视同生产行为。

工业企业以外的单位和个人的下列行为视为应税消费品的生产行为，按规定征收消费税：

①将外购的消费税非应税产品以消费税应税产品对外销售的；

②将外购的消费税低税率应税产品以高税率应税产品对外销售的。

（2）外购电池、涂料大包装改成小包装或者外购电池、涂料不经加工只贴商标的行为，视同应税消费税品的生产行为。发生上述生产行为的单位和个人应按规定申报缴纳消费税。

## 第四节　出口应税消费品的税收政策

### 一、消费税退（免）税或征税政策的适用范围

1.出口免税并退税

出口企业出口或视同出口适用增值税退（免）税的货物，免征消费税，如果属于购进出口的货物，退还前一环节对其已征的消费税。

2.出口免税但不退税

出口企业出口或视同出口适用增值税免税政策的货物，免征消费税，但不退还其以前环节已征的消费税，且不允许在内销应税消费品应纳消费税款中抵扣。

3.出口不免税也不退税

出口企业出口或视同出口适用增值税征税政策的货物，应按规定缴纳消费税，不退还其以前环节已征的消费税，且不允许在内销应税消费品应纳消费税款中抵扣。

### 二、消费税退税的计税依据

出口货物的消费税应退税额的计税依据，按购进出口货物的消费税专用缴款书和海关进口消费税专用缴款书确定。

（1）属于从价定率计征消费税的，为已征且未在内销应税消费品应纳税额中抵扣的购进出口货物金额。

（2）属于从量定额计征消费税的，为已征且未在内销应税消费品应纳税额中抵扣的购进出口货物数量。

（3）属于复合计征消费税的，按从价定率和从量定额的计税依据分别确定。

### 三、消费税退税的计算

消费税应退税额=从价定率计征消费税的退税计税依据×比例税率+从量定额计征消费税的退税计税依据×定额税率



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第五节　征收管理

## 一、征税环节（★★）

346 3-5-1

消费税的征税环节已经在前面的内容中讲解过，此处按不同的征税环节进行总结归纳，再次进行复习。

| 环节 | 适用的情形 |
| --- | --- |
| 生产环节 | 消费税征收的主要环节，所有应税消费品（除金银、铂金首饰、钻石和钻石饰品以外） |
| 移送环节（自产应税消费品需要视同销售的） | 自产应税消费品用于连续生产非应税消费品；<br>自产应税消费品用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、奖励、管理部门和非生产机构使用、提供劳务、集体福利、个人消费、在建工程、无形资产、不动产、换取生产或消费资料、投资入股、抵偿债务 |
| 进口环节 | 进口的应税消费品 |
| 委托加工收回环节 | 符合条件的委托加工行为，由受托方在向委托方交货时（委托方提货时）代收代缴消费税；<br>受托方为个人的（含个体工商户），由委托方收回后缴纳 |
| 批发环节 | 卷烟、电子烟（加征） |
| 零售环节 | 金银首饰、铂金首饰、钻石和钻石饰品（仅在零售环节征）；<br>超豪华小汽车（加征） |

## 二、纳税义务发生时间（★★★）

346 3-5-2

纳税人销售的应税消费品，其纳税义务发生时间如下。

| 应税行为 | | 纳税义务发生时间 |
| --- | --- | --- |
| 生产销售（同增值税） | 一般规定 | 收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天 |
| | 赊销和分期收款 | （1）书面合同规定的收款日期的当天；<br>（2）书面合同没有约定收款日期或者无书面合同的，为发出应税消费品的当天 |
| | 预收货款结算方式 | 发出应税消费品的当天 |
| | 采取托收承付和委托银行收款 | 发出应税消费品并办妥托收手续的当天 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 应税行为 | 纳税义务发生时间 |
| --- | --- |
| 自产自用（同增值税） | 移送使用的当天 |
| 委托加工 | 纳税人提货的当天 |
| 进口的应税消费品（同增值税） | 报关进口的当天 |

提示：除了委托加工以外，其他应税行为消费税的纳税义务发生时间基本和增值税保持一致。

## 三、纳税期限和纳税地点（★★）

### （一）纳税期限

消费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；以其他期限纳税的，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税款。

纳税人进口应税消费品，应当自海关填发海关进口消费税专用缴款书之日起15日内缴纳税款。

提示：消费税的纳税期限和税款缴纳期限与增值税基本一致。

### （二）纳税地点

（1）纳税人销售的应税消费品，以及自产自用的应税消费品，应当向纳税人机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。

纳税人的总机构与分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自机构所在地的主管税务机关申报纳税；经财政部、国家税务总局或者其授权的财政、税务机关批准，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。

（2）委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方向机构所在地或者居住地的主管税务机关解缴消费税税款。

提示：受托方为个人的情况下，由委托方向其机构所在地的主管税务机关申报纳税。

（3）进口的应税消费品，由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税。个人携带或者邮寄进境的应税消费品的消费税，连同关税由海关一并计征。

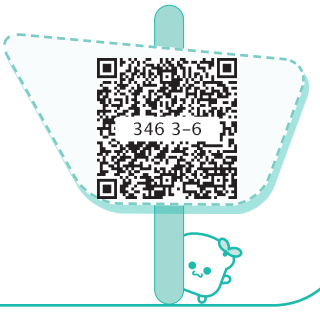
（4）纳税人到外县（市）销售或者委托外县（市）代销自产应税消费品的，于应税消费品销售后，向机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 本章小测

快使用斯尔教育App，扫描二维码，进行章节小测。





新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第四章　城市维护建设税、教育费附加及地方教育附加

## 学习提要

- 重要程度：非重点章节
- 平均分值：2～4分
- 考核题型：客观题、综合分析题

## 考点精讲

## 第一节　城市维护建设税

### 一、城市维护建设税的特点

（1）税款专款专用，所征税款要求用于城市公用事业和公共设施的维护和建设。

（2）属于一种附加税，没有独立的征税对象，而是以纳税人实际缴纳的“两税”（增值税、消费税）税额为计税依据，随“两税”同时征收。

（3）征税范围较广，这是因为“两税”在我国现行税制中属于主体税种，征税范围广，城市维护建设税（以下或简称“城建税”）征税范围相应也较广。

（4）根据城镇规模及其维护建设资金需要设计不同的差别比例税率。

### 二、纳税义务人、税率、计税依据和应纳税额计算

#### （一）纳税义务人和征税范围（★）

（1）凡缴纳增值税、消费税的单位和个人，为城市维护建设税的纳税人。

提示：对外商投资企业、外国企业及外籍个人征收城市维护建设税。

（2）城市维护建设税的扣缴义务人为负有增值税、消费税扣缴义务的单位和个人，在扣缴增值税、消费税的同时扣缴城市维护建设税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（3）对进口货物或者境外单位向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税和消费税额，不征收城市维护建设税。

**原理详解**

如何理解关于城市维护建设税的纳税义务人范围的各项规定？

城市维护建设税是附加税，依附于增值税、消费税而征收，这就决定了城市维护建设税的纳税义务人也是增值税、消费税的纳税义务人；但并不是同时缴纳增值税、消费税两种税才需缴纳城市维护建设税，只要缴纳其中一种税，就是城市维护建设税的纳税人，其中包括其他个人。

但特殊的是，进口环节的增值税、消费税的纳税义务人不缴纳城市维护建设税和教育费附加。之所以要征收城市维护建设税，是因为我们国家的纳税人从事应税活动的时候享受了我们国家的城市建设利益，相应的城市维护建设税的用途是继续作为城市建设维护的。但对于进口货物来说，是在国外生产制造的，货物并没有享受我国的市政利益，因此“进口不征”。

### （二）税率（★★）

1.三档税率

城市维护建设税按照纳税人所在地的税率执行。按照纳税人所在地的不同，设置了三档地区差别比例税率。

| 纳税人所在地 | 税率 |
| --- | --- |
| 市区 | 7% |
| 县城、镇 | 5% |
| 其他 | 1% |

提示：城市、县城、建制镇的范围，应以行政区划为标准，不能随意扩大或缩小各自行政区域的管辖范围。

2.适用税率的确定

（1）一般规定：根据纳税人所在地确定适用税率。

纳税人所在地，是指纳税人住所地或者与纳税人生产经营活动相关的其他地点，具体地点由省、自治区、直辖市确定。

（2）异地预缴适用税率的确定。

纳税人跨地区提供建筑服务、销售和出租不动产，计税依据及适用税率规定如下：


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

| 情形 | 计税依据及适用税率规定 |
| --- | --- |
| 预缴时 | 以预缴增值税税额为计税依据，并按预缴增值税所在地的城市维护建设税适用税率，就地计算缴纳城市维护建设税 |
| 申报缴纳时 | 以其实际缴纳的增值税税额为计税依据，并按机构所在地的城市维护建设税适用税率计算缴纳城市维护建设税 |

（3）委托加工由受托方代收、代扣两税时，按缴纳“两税”所在地的规定税率就地缴纳城市维护建设税（即按受托方代扣代缴地）。

（4）流动经营等无固定纳税地点的单位和个人，可按纳税人缴纳“两税”所在地的规定税率就地缴纳城市维护建设税。

（5）市区、县城、镇按照行政区划确定。行政区划变更的，自变更完成当月起适用新行政区划对应的城市维护建设税税率，纳税人在变更完成当月的下一个纳税申报期按新税率申报缴纳。

## 解题高手

**命题角度：如何确认城市维护建设税的适用税率？**

城市维护建设税的税率一般看**“机构所在地”**，特殊情况看“缴纳地”。

题目中一般会注明纳税人设立的地区或者所在地，例如“某市某公司”，或者“位于某县城的某企业”等，这时候需要考生牢记城市维护建设税的税率，根据题目中的条件直接作出判断。

同时，城市维护建设税的税率适用的特殊情形，也容易在客观题中以计算的形式考查。

例如：委托加工应税消费品，应该由受托方代收代缴消费税（受托方为个人时除外），那么相应的城市维护建设税，也应该由受托方代收代缴，所以如果题目中给出，应该采用受托方所在地的城市维护建设税税率。

### 【典例研习·4-1】（模拟单项选择题）

设在县城的甲企业代收代缴市区乙企业的消费税，对乙企业城市维护建设税的处理办法是（　　）。

A.由乙企业在市区按7%缴纳城市维护建设税

B.由乙企业将7%的城市维护建设税交甲企业代收代缴

C.由乙企业按7%的税率自行选择纳税地点

D.由甲企业按5%的税率代收代缴乙企业的城市维护建设税



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

斯尔解析 本题考查城市维护建设税的适用税率。

选项D当选，由受托方代扣代缴、代收代缴“两税”的单位和个人，其代扣代缴、代收代缴的城市维护建设税按受托方所在地适用税率执行。

### （三）计税依据（★★）

（1）城市维护建设税的计税依据，指纳税人依法实际缴纳的增值税、消费税税额。不包括加收的滞纳金和罚金。

（2）对实行增值税期末留抵退税的纳税人，其退还的增值税期末留抵税额应在计税依据中扣除。

提示：纳税人自收到留抵退税额之日起，应当在下一纳税申报期从城建税计税依据中扣除。当期未扣除完的余额，可以在以后申报期按规定继续扣除。

（3）对于增值税小规模纳税人更正、查补此前按照一般计税方法确定的城市维护建设税计税依据，允许扣除尚未扣除完的留抵退税额。

（4）生产企业出口货物实行免、抵、退税办法后，当期免抵的增值税税额应纳入城市维护建设税的计征范围，分别按规定的税（费）率征收城市维护建设税和教育费附加。

（5）对由于减免“两税”而发生的退税，同时退还已纳的城市维护建设税。但对出口产品退还“两税”的，不退还已缴纳的城市维护建设税。

（6）对“两税”实行先征后返、先征后退、即征即退办法的，除另有规定外，对随“两税”附征的城市维护建设税，一律不予退（返）还。

#### 原理详解

如何理解关于城市维护建设税的计税依据的相关规定？

（1）免抵的增值税需要纳入城市维护建设税的计税依据，是因为对于适用出口免、抵、退政策的纳税人来说，内销部分正常缴纳城市维护建设税，出口退税部分不退还城市维护建设税，但因为免抵部分的退税额冲减了内销部分的应纳增值税，导致城市维护建设税的税基变小，而这部分是应当正常缴纳城市维护建设税的，所以需要计入城市维护建设税的计税依据中。

（2）留抵退税可以从城建税的计税依据中扣除，是因为留抵退税退还的是未抵扣完的进项税额，退还后实际增加了日后的应纳税额，所以退还的该部分不应该计入城市维护建设税的计税依据中，应予以扣除。

【典例研习】答案：

4-1：D



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：城市维护建设税计税依据的计算。

简要记忆为：进口不征、出口不退；留抵可扣、减免不征。

| “两税”征收情况 | 具体情形 | 城市维护建设税规定 |
| --- | --- | --- |
| 征收 | 实际缴纳的“两税” | 征收 |
| | 进口货物、劳务、服务和无形资产缴纳的“两税” | 不征收 |
| 减免 | “两税”按规定享受减免的 | 减免 |
| 退（返）还 | 出口产品退还的“两税” | 不退（征收） |
| | 增值税期末留抵退税 | 不征收<br>（从计税依据中扣除） |
| | 享受“两税”先征后返、先征后退、即征即退而退还的税额 | 不退（征收） |

### 【典例研习·4-2】（模拟多项选择题）

下列关于城市维护建设税的说法中，正确的有（　　）。

A.增值税实行即征即退办法的，随增值税附征的城市维护建设税予以退还

B.城市维护建设税的适用税率，一般按纳税人所在地适用税率确定

C.城市维护建设税的计税依据是纳税人应缴纳的增值税和消费税

D.海关对进口产品代征消费税和增值税的，不征收城市维护建设税

E.对境外单位向境内销售劳务缴纳的增值税和消费税额，应征收城市维护建设税

斯尔解析　本题考查城市维护建设税的相关规定。

选项A不当选，对增值税实行先征后返、先征后退、即征即退办法的，除另有规定外，对随增值税附征的城市维护建设税和教育费附加，一律不予退还。

选项C不当选，城市维护建设税的计税依据，是纳税人实际缴纳的增值税和消费税。

选项E不当选，境外单位向境内销售劳务、服务、无形资产缴纳的增值税和消费税额，不征收城市维护建设税。

【典例研习】答案：4-2：BD



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （四）应纳税额的计算（★★★）

应纳税额=（实际缴纳的增值税+实际缴纳的消费税税额）×适用税率

**【典例研习·4-3】**（教材例题改编）

位于市区的某企业，可享受增值税即征即退政策，2022年11月缴纳增值税247万元，缴纳消费税300万元，因故被加收滞纳金0.25万元，另收到10月增值税即征即退退税款100万元。请计算该企业实际应纳城市维护建设税额。

斯尔解析 滞纳金不计入城市维护建设税的计税依据；即征即退税款不退还附征的城市维护建设税。

综上，应纳税额=（247+300）×7%=38.29（万元）。

**【典例研习·4-4】**

甲企业是设立在某市区的增值税一般纳税人。既从事嵌入式软件产品的生产销售，按规定可以享受超税负3%即征即退的增值税优惠；又有其他自产产品出口，适用免抵退税政策。2022年9月，甲企业计算并申报缴纳增值税100万元，经计算并办理增值税即征即退税额50万元，免抵退税计算产生当期免抵税额10万元。当月以一般贸易方式进口原材料一批，由海关代征增值税税额5万元。计算该企业当期应缴纳的城市维护建设税。

斯尔解析

（1）甲企业申报缴纳增值税100万元，需同时缴纳城建税100×7%=7（万元）。

（2）甲企业申报的免抵税额10万元，需缴纳城建税10×7%=0.7（万元）。

（3）甲企业办理增值税即征即退税额50万元时，对在缴纳增值税时已经附征的城建税3.5万元（50×7%）不予退还。

（4）甲企业对在进口环节由海关代征增值税税额5万元不需要随同缴纳城建税。

综上，甲企业当月城建税应纳税额=7+0.7=7.7（万元）。

346 4-1-3

## 三、税收优惠和征收管理

### （一）税收优惠（★★）

城市维护建设税原则上不单独规定减免税。但是，针对一些特殊情况，财政部和国家税务总局作出了一些特别税收优惠规定：

| 记忆提示 | 优惠幅度 | 具体规定 |
| --- | --- | --- |
| 国家重大水利工程建设 | 免征 | 为支持国家重大水利工程建设，对国家重大水利工程建设基金免征城市维护建设税 |


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 记忆提示 | 优惠幅度 | 具体规定 |
| --- | --- | --- |
| 小规模 | 幅度减免 | 自2022年1月1日至2024年12月31日，对增值税小规模纳税人、小型微利企业和个体工商户可以在50%的税额幅度内减征城市维护建设税 |
| 黄金交易和期货交易 | 免征 | （1）对黄金交易所会员单位通过黄金交易所销售且发生实物交割的标准黄金，免征城市维护建设税。<br>（2）对上海期货交易所会员和客户通过上海期货交易所销售且发生实物交割并已出库的标准黄金，免征城市维护建设税 |
| 创业就业 | 扣减 | 退役士兵创业就业及重点群体创业就业按照相关规定减免城市维护建设税 |
| 金融相关 | 免征 | 经中国人民银行依法决定撤销的金融机构及其分设于各地的分支机构（包括被依法撤销的商业银行、信托投资公司、财务公司、金融租赁公司、城市信用社和农村信用社），用其财产清偿债务时，免征被撤销金融机构转让货物、不动产、无形资产、有价证券、票据等应缴纳的城市维护建设税 |

### （二）征收管理（★）

城市维护建设税的纳税义务发生时间、纳税地点、纳税期限比照增值税、消费税的相应规定，城市维护建设税分别与增值税、消费税同时缴纳。

对增值税免抵税额征收的城市维护建设税，纳税人应在税务机关核准免抵税额的下一个纳税申报期内向主管税务机关申报缴纳。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

346 4-2

## 第二节　教育费附加及地方教育附加

教育费附加及地方教育附加是对缴纳增值税、消费税的单位和个人，就其实际缴纳的税额为计算依据征收的一种附加费。

| 要素 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 纳税人和征收范围 | 凡缴纳增值税、消费税的单位和个人，为教育费附加及地方教育附加的缴费人 |
| 计征依据 | 与城市维护建设税的计税依据保持一致 |
| 计征比率 | 教育费附加计征比率为3%；地方教育附加计征比率为2% |
| 计算公式 | 应纳教育费附加<br>=（实际缴纳的增值税+实际缴纳的消费税）×3%<br>应纳地方教育附加<br>=（实际缴纳的增值税+实际缴纳的消费税）×2% |
| 减免规定与征收管理 | 同城市维护建设税的减免规定保持一致 |

### 原理详解

教育费附加及地方教育附加与城市维护建设税的特点一致，没有特定的课税对象，是附加于增值税和消费税征收的一种附加费，二者名义上是一种专项资金，但实质上具有税的性质，也具有特定用途。日常征管过程中也是随着城市维护建设税一起管理、一并征收。

教育费附加及地方教育附加的规定基本跟城市维护建设税保持一致，同学们一并记忆即可。

**【典例研习·4-5】**（模拟单项选择题）

下列行为中，不需要缴纳城市维护建设税和教育费附加的是（　　）。

A.事业单位出租房屋行为

B.企业购买房屋行为

C.煤矿开采原煤并销售的行为

D.金融机构之间开展的转贴现业务



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

斯尔解析 本题考查城市维护建设税和教育费附加的计税依据。

选项B当选，企业购买房屋只需要缴纳契税，不需要缴纳增值税，因此也不需要缴纳城市维护建设税和教育费附加。

选项A不当选，事业单位出租房屋的行为需要缴纳增值税，同时缴纳城市维护建设税和教育费附加。

选项C不当选，煤矿开采原煤并出售需要同时缴纳资源税和增值税，因此需要缴纳城市维护建设税和教育费附加。

选项D不当选，金融机构之间开展转贴现业务需要按照“贷款服务”计算缴纳增值税，因此需要缴纳城市维护建设税和教育费附加。

## 本章小测

快使用斯尔教育App，扫描二维码，进行章节小测。

346 4-3

【典例研习】答案：4-5：B



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第五章　土地增值税

## 学习提要

- 重要程度：重点章节
- 平均分值：18分
- 考核题型：所有题型

## 考点精讲

## 第一节　土地增值税概述、纳税义务人及征税范围

### 一、概念及特点（★）

1.概念

土地增值税是对有偿转让国有土地使用权、地上建筑物及其他附着物（以下或简称“转让房地产”）所取得的增值额为征税对象，依照规定税率征收的一种税。

2.特点

（1）以增值额为计税依据：我国土地增值税属于“土地转让增值税”的类型，将土地、房屋的转让收入合并征收。

作为计税依据的增值额，是纳税人转让房地产的收入减除税法规定准予扣除项目金额后的余额。

（2）征税面比较广：凡在我国境内转让房地产并取得收入的单位和个人，不论其经济性质，无论专营或兼营房地产业务，均有缴纳土地增值税的义务。

（3）采用扣除法和评估法计算增值额：一般情况下，采用扣除法计算增值额，即以纳税人转让房地产取得的收入，减除法定扣除项目金额后的余额作为计税依据。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

对旧房及建筑物的转让，以及税法规定的特殊情形，如隐瞒、虚报房地产成交价格，提供扣除项目金额不实，转让房地产的成交价格低于房地产评估价格又无正当理由的，采用评估价格法确定增值额，计征土地增值税。

（4）实行超率累进税率。

## 二、纳税义务人（★★）

纳税义务人为转让房地产并取得收入的单位和个人。

单位包括各类企业单位、事业单位、国家机关、社会团体以及其他组织；个人包括个体工商户和自然人个人。

## 三、征税范围（★★★）

1.基本征税范围

纳税人有偿转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物。

（1）转让国有土地使用权。

土地增值税只对企业、单位和个人等经济主体转让国有土地使用权的行为课税。转让集体所有土地使用权，按现行规定不征税。

政府出让土地的行为及取得的收入不在土地增值税的征税范围之列。

（2）地上的建筑物及其附着物连同国有土地使用权一并转让。

提示：包括转让新建房产和转让旧房。

①转让新建房产是指纳税人取得了国有土地使用权，并进行房产开发后出售房产，土地使用权一并随之转让。

②凡是已使用一定时间或达到一定磨损程度的房产均属于旧房。

### 原理详解

企业如何理解国有土地使用权转让和出让？

（1）国有土地使用权出让，是指国家以土地所有者的身份将土地使用权在一定年限内让与土地使用者，并由土地使用者向国家支付土地出让金的行为。由于土地使用权的出让方是国家，出让收入在性质上属于政府凭借所有权在土地一级市场上收取租金，所以，政府出让土地的行为及取得的收入不在土地增值税的征税范围之列。

（2）国有土地使用权转让，是指土地使用者通过向国家支付土地出让金等形式取得土地使用权后，将土地使用权再转让的行为，包括出售，交换和赠与，是土地使用权转让的二级市场。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.征税范围的特殊规定

| 行为 | 征收土地增值税 | 不征/免征土地增值税 |
| --- | --- | --- |
| 合作建房（一方出土地，一方出资金） | 建成后转让 | 建成后分房自用，暂免征收 |
| 房地产交换 | 交换双方均征收 | 个人之间互换自有居住用房，经当地税务机关核实，免征 |
| 房地产抵押 | 抵押期满后，如果发生了房地产权属转移的，例如以房地产抵债而发生权属转让 | 抵押期间产权没有发生权属变更的，不征 |
| 房地产赠与 | 一般的赠与 | 房地产的（特定）赠与，不征收土地增值税，仅指以下情况（无收入）：<br>（1）房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠与直系亲属或承担直接赡养义务的人；<br>（2）房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业 |
| 房地产出租、评估增值 | — | 没有发生权属转移，不征 |
| 房地产代建房行为 | — | 没有发生权属转移，取得的收入为劳务性质收入，不征 |
| 房地产继承 | — | 被继承人没有因为权属变更取得任何收入，不征 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 行为 | 征收土地增值税 | 不征/免征土地增值税 |
| --- | --- | --- |
| 国家收回国有土地使用权、征收地上建筑物及附着物 | — | 免征 |
| 土地使用者转让、抵押或置换土地 | 无论其是否取得了该土地的使用权属证书、是否办理了土地使用权属证书变更登记手续，只要土地使用者享有占有、使用、收益或处分该土地的权利，且有合同等证据表明其实质转让抵押或置换了土地并取得了相应的经济利益，土地使用者及其对方当事人应当依照税法规定缴纳土地增值税等相关税收（实质课税原则） | — |

## 解题高手

命题角度：土地增值税征税范围的判断。

（1）**权属未发生转移**不征收土地增值税（实质重于形式）。

（2）未取得收入不征收土地增值税（**继承、两类赠与**）。

（3）注意对比记忆土地增值税范围的特殊情形：



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

| 征收土地增值税的情形 | 不征/免征土地增值税的情形 |
| --- | --- |
| （1）土地使用权的转让；地上建筑物连同土地使用权一并转让。<br>（2）直接以房产抵债，发生权属转让的；房地产的抵押，抵押期满后权属转移的。<br>（3）单位之间交换房地产。<br>（4）合作建房，建成后转让。<br>（5）将房地产赠与，除右侧列明项目之外的其他单位或个人 | （1）土地使用权出让不征收。<br>（2）房地产的出租不征收。<br>（3）房地产的继承不征收。<br>（4）房地产的重新评估不征收。<br>（5）房地产的代建房行为不征收。<br>（6）房地产的抵押，在抵押期间没有发生权属变更的不征收。<br>（7）个人之间交换自有居住用房经税务机关核实，免税。<br>（8）合作建房，建成后按比例分房自用的，暂免征收。<br>（9）下列两类赠与不征收：<br>①将房地产赠与直系亲属或承担直接赡养义务的人；<br>②将房地产通过中国境内非营利社会团体、国家机关赠与教育、民政、其他社会福利和公益事业 |

**【典例研习·5-1】**（模拟单项选择题）

下列房地产交易行为中，应当计算缴纳土地增值税的是（　　）。

A.县城居民之间互换自有居住用房屋经税务机关核实的

B.非营利的慈善组织将合作建造的房屋转让

C.房地产开发企业代客户进行房地产开发，开发完成后向客户收取代建收入

D.房地产公司出租高档住宅

斯尔解析　本题考查土地增值税的征税范围。

选项B当选，合作建房，对于一方出土地，一方出资金，双方合作建房，建成后转让的，应征收土地增值税。

选项A不当选，个人之间互换自有居住用房地产的，经税务机关核实，可以免征土地增值税。

选项C不当选，代建房，是指房地产开发公司代客户进行房地产开发，开发完成后向客户收取代建收入的行为，对房地产开发公司而言，虽然取得了收

【典例研习】答案：5-1：B



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

入，但没有发生房地产权属的转移，其收入性质属于劳务性质的收入，故不属于土地增值税的征税范围。

选项D不当选，房地产公司出租高档住宅，没有发生房地产权属的转移，不征收土地增值税。

【典例研习·5-2】（模拟单项选择题）

下列行为中，属于土地增值税征税范围的是（　　）。

A.企业间的房屋置换

B.某企业通过福利机构将一套房产无偿赠与养老院

C.某人将自有的一套闲置住房出租

D.某人将自有房产无偿赠与子女

斯尔解析 本题考查土地增值税的征税范围。

选项A当选，一方以房地产与另一方的房地产进行交换的行为，双方取得收入，均属于土地增值税的征税范围。

选项BD不当选，房地产的（特定）赠与不征收土地增值税。这里的赠与，仅指以下情况：

（1）房产所有人、土地使用权所有人将房屋产权、土地使用权赠与直系亲属或承担直接赡养义务的人；

（2）房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业。

选项C不当选，房地产的出租，没有发生房地产权属的转移，不征收土地增值税。

## 第二节　税率、计税依据及应纳税额的计算

### 一、税率（★★★）

土地增值税四级超率累进税率表：

| 级数 | 增值额与扣除项目金额的比率 | 税率 | 速算扣除系数 |
|---|---|---|---|
| 1 | 增值额不超过扣除项目金额50%的部分 | 30% | 0 |
| 2 | 增值额超过扣除项目金额50%～100%的部分 | 40% | 5% |
| 3 | 增值额超过扣除项目金额100%～200%的部分 | 50% | 15% |

【典例研习】答案：

5-2：A



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 级数 | 增值额与扣除项目金额的比率 | 税率 | 速算扣除系数 |
| --- | --- | --- | --- |
| 4 | 增值额超过扣除项目金额200%的部分 | 60% | 35% |

## 二、计税依据（★★★）

土地增值税的计税依据是转让房地产所取得的增值额。转让房地产的增值额，是转让房地产的收入减除税法规定的扣除项目金额后的余额。

提示：土地增值额的大小，取决于转让房地产的收入额和扣除项目金额两个因素。

### （一）收入额的确定（★★）

1.基本规定

纳税人转让房地产取得的收入，是指转让房地产的全部价款及有关的经济收益，包括货币收入、实物收入、其他收入。

营改增后，纳税人转让房地产的土地增值税应税收入为不含增值税的收入。

**解题高手**

命题角度：含税收入如何换算为不含税收入？

注意此处与增值税的结合，特别注意**增值税差额计征**时，先单独计算增值税，再用含税收入减增值税金额，得到不含增值税收入，不能直接用价税分离计算应税收入。不同情形总结如下表。

| 情形 | | 增值税 | 土地增值税应税收入 |
| --- | --- | --- | --- |
| 一般计税（新建房） | 一般企业 | 销项税额=全额÷（1+9%）×9% | 应税收入=含税收入÷（1+9%） |
| | 房地产开发企业 | 销项税额=（含税收入-地价款）÷（1+9%）×9% | 应税收入=含税收入-增值税销项税额 |
| 简易计税（旧房） | 非自建 | 增值税税额=（含税收入-买价）÷（1+5%）×5% | 应税收入=含税收入-增值税应纳税额 |
| | 自建 | 增值税税额=全额÷（1+5%）×5% | 应税收入=含税收入÷（1+5%） |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·5-3】

某房地产开发公司为增值税一般纳税人，专门从事高档住宅商品房开发。2022年3月2日，对其建设的A项目进行清算（采用一般计税方法）。该项目相关信息如下：

（1）该项目可售建筑面积18 000平方米，截止到清算前，已出售面积为16 200平方米。取得含税收入50 000万元。

（2）取得土地使用权时向政府支付地价款8 000万元，并缴纳了契税。

要求：

计算土地增值税清算时的应税收入。

斯尔解析 房地产开发企业销售自行开发的房地产项目一般计税方法下以差额作为销售额，销售额=（全部价款和价外费用-当期允许扣除的土地价款）÷（1+9%）。

当期允许扣除的土地价款不包含契税，并且要按照当期房地产销售面积占总可售面积的比例分摊计算。

销项税额=（50 000-8 000×16 200÷18 000）÷（1+9%）×9%=3 533.94（万元）

应税收入=50 000-3 533.94=46 466.06（万元）

【典例研习·5-4】

位于市区的甲公司（非房地产开发企业）为增值税一般纳税人。2022年3月转让一栋2015年自建的办公楼，取得含税收入8 000万元，甲公司对于转让“营改增”之前自建的办公楼选择“简易征收”方式。

要求：

计算土地增值税的应税收入。

斯尔解析 应税收入=8 000÷（1+5%）=7 619.05（万元）

提示：一般纳税人转让其2016年4月30日前自建取得的不动产，选择适用简易计税方法的，以取得的全部价款和价外费用为销售额，按照5%的征收率计算应纳税额。因此在计算土地增值税应税收入时可以直接价税分离。

2.非货币收入的确认

| 收入项目 | 收入的确认 |
| --- | --- |
| 实物收入 | 按取得收入时的市场价格折算成货币收入 |
| 无形资产收入 | 进行专门评估，确定其价值后折算成货币收入 |
| 外国货币 | 以取得收入的当天或当月1日国家公布的市场汇价折合成人民币 |
| 代收的各项费用 | （1）如计入房价向购买方一并收取的，作计税收入。<br>（2）如未计入房价，在房价之外单独收取的，不作计税收入 |


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：房地产赠与、投资等未取得销售收入但应当征收土地增值税的行为应视同销售确认收入计算缴纳土地增值税。

### （二）转让新建项目的扣除项目（★★★）

1.取得土地使用权所支付的金额（“项目1”）

是指纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用，包括两方面的内容：

| 项目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 纳税人为取得土地使用权所支付的地价款 | （1）以出让方式取得的，为纳税人支付的土地出让金；<br>（2）以转让方式取得的，为向原土地使用权人实际支付的地价款；<br>（3）以行政划拨方式取得的，为转让土地使用权时按规定补交的土地出让金 |
| 纳税人在取得土地使用权时按国家统一规定缴纳的有关费用 | 纳税人在取得土地使用权过程中为办理有关手续而缴纳的有关登记、过户等手续费。<br>提示：房地产开发企业为取得土地使用权所支付的契税，应视同“按国家统一规定缴纳的有关费用”，计入“取得土地使用权所支付的金额”中扣除 |

2.房地产开发成本（“项目2”）

纳税人房地产开发项目实际发生的成本。主要包括：

| 项目 | 具体内容 |
| --- | --- |
| 土地征用及拆迁补偿费 | 土地征用费、耕地占用税、劳动力安置费及有关地上、地下附着物拆迁补偿的净支出、安置动迁用房支出等 |
| 前期工程费 | 规划、设计、项目可行性研究和水文、地质、勘察、测绘、“三通一平”等支出 |
| 建筑安装工程费 | 支付给承包单位的建筑安装工程费，以自营方式发生的建筑安装工程费 |
| 基础设施费 | 开发小区内的道路、供水、供电、供气、排污、排洪、通信、照明、环卫、绿化等工程发生的支出 |
| 公共配套设施费 | 不能有偿转让的开发小区内公共配套设施发生的支出 |
| 开发间接费用 | 直接组织、管理项目所发生的费用，包括工资、职工福利费、折旧费、修理费、办公费、水电费、劳动保护费、周转房摊销等 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 原理详解

（1）土地征用费、拆迁补偿费，实际上是在房地产开发过程中做的前期开发工作，使“生地”变“熟地”的一个过程，其属于房地产开发阶段的第一项开发工作，所以应该按照房地产开发成本扣除，有别于取得土地使用权所支付的金额。

（2）注意辨析，在新建房地产项目扣除项中，契税属于取得土地使用权所支付的金额，包含在“项目1”中扣除，而耕地占用税则属于房地产开发成本，在“项目2”中扣除。

## 解题高手

**命题角度：分期分批开发销售情况下房地产开发成本的计算（按比例进行扣除）。**

（1）如果出现分期分批开发后再转让房地产的，允许扣除的取得土地使用权所支付的金额，按开发、转让的土地使用权的面积占总面积的比例计算分摊，或按建筑面积计算分摊，也可按税务机关确认的其他方式计算分摊。

（2）如果开发的房地产未全部销售的，允许扣除的取得土地使用权所支付的金额和房地产开发成本按照销售面积占总建筑面积的比例计算分摊。

总结：取得土地使用权所支付的金额需要同时考虑开发比例和销售比例两个比例，房地产开发成本只需要考虑销售比例。

### 【典例研习·5-5】

某房地产开发企业开发某房地产项目，取得土地使用权所支付的金额为8 000万元，房地产开发成本为6 000万元，截至2022年12月月末，甲公司使用受让土地面积的90%开发建造一栋写字楼（建筑面积50 000平方米），已经销售45 000平方米，计算土地增值税清算时允许扣除的取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本。

斯尔解析 取得土地使用权所支付的金额扣除比例为销售面积占受让土地面积的比例，所以需要乘以两个比例，一是建筑面积占受让土地面积的比例，二是销售面积占建筑面积的比例；房地产的开发成本只需要乘以销售面积占建筑面积的比例即可。

取得土地使用权所支付的金额=8 000×90%×45 000÷50 000=6 480（万元）


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

房地产开发成本=6 000×45 000÷50 000=5 400（万元）

合计=6 480+5 400=11 880（万元）

3.房地产开发费用（“项目3”）

房地产开发费用是开发土地和新建房及配套设施的费用简称，是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。

根据现行财务制度的规定，上述费用直接计入当期损益，不完全按房地产项目进项归集或分配。

在计算土地增值税时不按会计制度上核算的实际发生的费用进行扣除，而必须按照土地增值税法规中规定的下列标准进行扣除。扣除方法如下：

| 利息支出是否可明确区分 | 允许扣除的房地产开发费用 | 提示 |
| --- | --- | --- |
| 纳税人能够按转让房地产项目计算分摊利息支出并能提供金融机构贷款证明 | 公式一：利息+（取得土地使用权所支付的金额+房地产开发成本）×5%（以内） | 利息最高不能超过按商业银行同期同类贷款利率计算的金额，且加息、罚息等均不可扣除 |
| 纳税人不能按转让房地产项目计算分摊利息支出或不能提供金融机构贷款证明 | 公式二：（取得土地使用权所支付的金额+房地产开发成本）×10%（以内） | 纳税人全部使用自有资金，没有利息支出的，按此公式扣除（具体比例按规定） |

## 解题高手

命题角度：开发费用的计算。

注意事项总结如下：

（1）公式中的扣除比例5%、10%，是不得超过的比例上限。考试题目中不给出的情况下默认5%，公式二中的10%也是同理。

（2）房地产开发企业既向金融机构借款，又有其他借款的，其房地产开发费用计算扣除时不能同时适用上述公式一、公式二两种办法。

（3）土地增值税清算时，已经计入房地产开发成本的利息支出，应调整至财务费用中计算扣除。如果该部分利息支出纳税人能够按转让房地产项目计算分摊利息支出并能提供金融机构贷款证明，则可以适用公式一，单独扣除利息支出。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 精准答疑

问题1：从非金融机构借款，未超过金融机构同期同类借款利率的按照上面哪个公式扣除？

解答1：从非金融机构借款，不满足“能提供金融机构贷款证明”的条件，房地产开发费用按项目1与项目2之和的10%以内计算扣除。即为公式二。

问题2：如果企业没有借款，如何计算房地产开发费用？

解答2：如果企业没有借款，而是全部使用自有资金进行开发，按照公式二计算。

问题3：如果房地产开发企业既向金融机构借款，又向非金融机构借款的，如何计算房地产开发费用？

解答3：向金融机构借款，如果能同时满足：（1）能按项目计算分摊；（2）可以提供金融机构贷款证明。则按照公式一计算，否则，按照公式二计算。

### 【典例研习·5-6】

甲房地产开发公司对一项开发项目进行土地增值税清算，相关资料包括：取得土地使用权支付的金额为40 000万元；房地产开发成本101 000万元；销售费用4 500万元，管理费用2 150万元，财务费用3 680万元，其中包括支付给非关联企业的利息500万元，已取得发票；支付给银行贷款利息3 200万元，已取得银行开具的相关证明，其中有200万元为延迟付款的罚息。项目所在省规定房地产开发费用扣除比例为5%。不考虑其他情况，计算该房地产开发公司在本次清算中可以扣除的房地产开发费用。

斯尔解析 会计上核算的三大期间费用，不完全按房地产项目进行分摊，所以土地增值税中的房地产开发费用，要按照税法规定的标准进行扣除。纳税人能按转让房地产项目分摊利息支出并能提供金融机构贷款证明的：

允许扣除的房地产开发费用=利息+（取得土地使用权所支付的金额+房地产开发成本）×5%

向非关联企业借款的利息支出500万元，不能提供金融机构贷款证明，不得直接作为利息据实扣除；罚息不得扣除。

允许扣除的房地产开发费用=（3 200−200）+（40 000+101 000）×5%=10 050（万元）

4.与转让房地产有关的税金（“项目4”）

与转让房地产有关的税金，是指在转让房地产时缴纳的城市维护建设税、印花税。因转让房地产缴纳的教育费附加也可视同税金予以扣除。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：

（1）营改增后，计算土地增值税增值额的扣除项目中“与转让房地产有关的税金”不包括增值税。

（2）印花税是指在转让房地产时缴纳的印花税。按照《施工、房地产开发企业财务制度》的有关规定，房地产开发企业缴纳的印花税列入管理费用，已相应予以扣除，因此，不允许作为与转让环节有关的税金再重复扣除。其他的土地增值税纳税义务人在计算土地增值税时允许扣除在转让时缴纳的印花税（按照产权转移书据记载的金额的0.5‰计算）。

（3）房地产开发企业实际缴纳的城市维护建设税、教育费附加，凡能够按清算项目准确计算的，允许据实扣除；凡不能按清算项目准确算的，则按该清算项目预缴增值税时实际缴纳的城市维护建设税和教育费附加扣除。

5.其他扣除项目（“项目5”）——仅适用于房地产开发企业销售自行开发的新建房地产项目

（1）从事房地产开发的纳税人可按照取得土地使用权所支付的金额（“项目1”）和房地产开发成本（“项目2”）中的金额之和，加计20%扣除。即：

房地产开发的其他扣除项目=（取得土地使用权所支付的金额+房地产开发成本）×20%

（2）代收费用的处理。

对于县级及县级以上人民政府要求房地产开发企业在售房时代收的各项费用：

| 情形 | 是否计入收入 | 是否可扣除 |
| --- | --- | --- |
| 计入房价向购买方一并收取 | 计入收入 | 可以扣除，但不得作为加计20%扣除的基数 |
| 未计入房价，在房价之外单独收取 | 不计入收入 | 不得扣除 |

## 解题高手

命题角度：土地增值税扣除项目的辨析。

| 扣除项目 | 房地产开发企业新建房地产 | 非房地产开发企业新建房地产 |
| --- | --- | --- |
| （1）取得土地使用权所支付的金额 | √（含契税） | √ |
| （2）房地产开发成本（包括耕地占用税） | √ | √ |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

解题高手

续表

| 扣除项目 | 房地产开发企业新建房地产 | 非房地产开发企业新建房地产 |
| --- | --- | --- |
| （3）房地产开发费用能够提供金融机构贷款证明的为（1）+（2）的5%（以内），不能的为（1）+（2）的10%（以内） | √ | √ |
| （4）与转让房地产有关的税金（不包括增值税） | √ | √ |
| （5）其他扣除项目（1）+（2）的20%（仅适用于房地产开发企业） | √ | × |

### （三）转让旧房及建筑物的扣除项目（★★★）

1.能够取得评估价格

扣除项目金额=房屋及建筑物的评估价格+取得土地使用权所支付的金额（“项目1”）+与转让房地产有关的税金（“项目4”）

（1）房屋及建筑物的评估价格：指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后（非会计折旧率）的价格。评估价格必须经当地税务机关确认。

评估价格=重置成本价×成新度折扣率

此外，因评估发生的评估费准予扣除，但对纳税人因隐瞒、虚报房地产成交价格等情形而按房地产评估价格计算征收土地增值税的情形除外。

（2）“项目1”：对取得土地使用权时未支付地价款，或不能提供已支付的地价款凭据的，在计征土地增值税时不允许扣除。

提示：该项扣除一般适用于自建房屋及建筑物，如果是外购的，没有此项扣除。

（3）“项目4”：与转让房地产有关的税金，包括转让房地产时缴纳印花税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·5-7】

A公司销售一幢已经使用过的办公楼，取得不含税收入500万元，办公楼原价480万元（购入发票无法提供），已提折旧300万元。经房地产评估机构评估，该楼的重置成本为800万元，成新度折扣率为五成，计算土地增值税时可以扣除的税费为2.5万元。计算允许扣除项目金额的合计数。

斯尔解析 可扣除项目金额=800×50%+2.5=402.5（万元）

2.不能取得评估价格

（1）不能取得评估价格，但能提供购房发票。

取得土地使用权所支付的金额、旧房及建筑物的评估价格按发票所载金额并从购买年度起至转让年度止每年加计5%计算扣除。

扣除项目金额=购房发票所载金额×（1+5%×使用年限）+与转让房地产有关的税金（“项目4”）

①购房发票所载金额不包括购房时缴纳的契税，“使用年限”按购房发票所载日期起至售房发票开具之日止，每满12个月计1年；超过1年，未满12个月但超过6个月的，可以视同为1年。

②与转让房地产有关的税金，包括转让房地产时缴纳印花税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加以及购房时缴纳的契税。

也就是说对纳税人购房时缴纳的契税，凡能提供契税完税凭证的，准予作为“与转让房地产有关的税金”予以扣除，但不作为加计5%的基数。

③取得不同购房发票的扣除项目金额的确定：

| 购房凭据 | 发票所载金额的适用 |
| --- | --- |
| 营改增前取得的营业税发票 | 发票所载金额（不扣减营业税） |
| 营改增后取得的增值税普通发票 | 照发票所载价税合计金额 |
| 营改增后取得的增值税专用发票 | 发票所载不含增值税金额+不允许抵扣的增值税进项税额 |

提示：旧房及建筑物的评估价格扣除项只适用于旧（存量）房地产转让。

【典例研习·5-8】（模拟单项选择题）

2022年3月，某公司销售自用办公楼，不能取得评估价格，该公司提供的购房发票所载购房款为1 200万元，购买日期为2009年1月1日。购入及转让环节相关税费80万元。该公司在计算土地增值税时允许扣除项目金额（　　）万元。

A.1 280

B.1 980

C.1 920

D.2 060



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

斯尔解析 本题考查转让旧房及建筑物允许扣除项目金额的计算。

选项D当选，本题应按发票所载金额计算扣除，允许扣除项目金额=购房发票所载金额（不含契税）×（1+5%×年度）+与转让房地产有关的税金=1 200×（1+5%×13）+80=2 060（万元）。

（2）不能取得评估价格，也不能提供购房发票的，由税务机关核定征收。

## 精准答疑

问题：契税什么时候能扣，什么时候不能扣？

解答：不同情形下契税的扣除处理：

| 情形 | 契税的扣除 | |
|---|---|---|
| 房地产开发企业销售新建房地产项目（取得土地使用权时支付的契税） | 在取得土地使用权所支付的金额（“项目1”）中进行扣除 | |
| 销售存量房（购房时支付的契税） | 取得评估价格 | 评估价格中已包含契税，契税不再单独扣除 |
| | 按购房发票计算扣除 | 在与转让房地产有关的税金（“项目4”）中进行扣除 |

## 三、应纳税额的计算（★★★）

### （一）增值额的确定

1.一般计算公式

增值额=转让房地产取得的收入-扣除项目金额

2.按房地产评估价格计算征收的情形

纳税人有下列情形之一的，按照房地产评估价格计算征收：

（1）隐瞒、虚报房地产成交价格（不申报或少申报）：由评估机构参照同类房地产的市场交易价格进行评估。

（2）提供扣除项目金额不实：由评估机构对该房屋按照评估出的房屋重置成本价，乘以房屋的成新度折扣率，确定房产的扣除项目金额，并用该房产所坐落土地取得时的基准地价或标定地价来确定土地的扣除项目金额，房产和土地的扣除项目金额之和即为该房地产的扣除项目金额。

【典例研习】答案：

5-8：D



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（3）转让房地产的成交价格低于房地产评估价格，又无正当理由：按评估的市场交易价确定其实际成交价，并以此作为转让房地产的收入计算征收土地增值税。

### （二）应纳税额的计算方法

计算步骤：

第一步：计算转让房地产的应税收入总额。

注意计税收入不含增值税。

第二步：计算允许扣除项目的金额。

这里需要注意，按照不同的项目和情形，例如房地产开发企业转让自行开发的新房，转让存量房，扣除项目的规定也不尽相同。

如果有已售部分、未售或者未完工未开发的部分，需要按照相应比例计算分摊，匹配相应的为取得土地使用权支付的金额和房地产开发成本。

第三步：计算增值额。

土地增值额=应税收入总额-扣除项目金额

第四步：计算增值率。

增值率=增值额÷扣除项目金额×100%

并根据增值率确定适用税率和速算扣除系数。

第五步：计算应纳税额。

土地增值税应纳税额=增值额×适用税率-扣除项目金额×速算扣除系数

**【典例研习·5-9】**

S房地产开发公司为增值税一般纳税人，2022年8月出售一幢新建写字楼，取得应税收入为18 348.62万元。开发该写字楼有关支出为：

2019年7月支付地价款3 800万元，并按照规定缴纳契税190万元；

2019年9月动工建设，房地产开发成本4 200万元，其中包括装修费用1 200万元；

财务费用中的利息支出为700万元（可按转让项目计算分摊并提供金融机构证明），其中有60万元属加罚的利息；

允许扣除的有关税金及附加为800万元；

其他相关资料：该单位所在地政府规定的其他房地产开发费用计算扣除比例为5%。

要求：

根据上述资料计算该房地产开发公司应纳的土地增值税税额。

斯尔解析

（1）取得土地使用权支付的地价款及有关费用=3 800+190=3 990（万元）。

（2）装修费用允许扣除，房地产开发成本=4 200（万元）。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（3）罚息不得在开发费用中扣除，且该利息支出可按转让项目计算分摊并可提供金融机构证明，因此房地产开发费用=（700-60）+（3 990+4 200）×5%=1 049.5（万元）。

（4）允许扣除的有关税金及附加=800（万元）。

（5）从事房地产开发的纳税人可加计20%扣除。

加计扣除额=（3 990+4 200）×20%=1 638（万元）

（6）允许扣除的项目金额合计=3 990+4 200+1 049.5+800+1 638=11 677.5（万元）。

（7）增值额=18 348.62-11 677.5=6 671.12（万元）。

（8）增值率=6 671.12÷11 677.5×100%=57.13%，适用40%税率、速算扣除系数5%。

（9）应纳税额=6 671.12×40%-11 677.5×5%=2 084.57（万元）。

## 四、房地产开发企业土地增值税清算

土地增值税清算，是指纳税人在符合土地增值税清算条件后，依照法律、法规计算房地产开发项目应缴纳的土地增值税税额，并向主管税务机关提供有关资料，办理土地增值税清算手续，结清该房地产项目应缴纳土地增值税税款的行为。

### （一）清算单位（★）

土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。

开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的，应分别计算增值额。

### （二）清算条件及清算时间要求（★★）

注意区分“纳税人应进行土地增值税清算”和“税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算”的情形：

| 情形 | 纳税人应进行土地增值税清算 | 主管税务机关可以要求纳税人进行土地增值税清算 |
| --- | --- | --- |
| 条件 | （1）房地产开发项目全部竣工、完成销售的；<br>（2）整体转让未竣工决算房地产开发项目的；<br>（3）直接转让土地使用权的 | （1）已竣工验收的房地产开发项目，已转让的房地产建筑面积占整个项目可售建筑面积的比例在85%以上，或该比例虽未超过85%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的；<br>（2）取得销售（预售）许可证满3年仍未销售完毕的；<br>（3）纳税人申请注销税务登记但未办理土地增值税清算手续的 |


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 情形 | 纳税人应进行土地增值税清算 | 主管税务机关可以要求纳税人进行土地增值税清算 |
| --- | --- | --- |
| 清算时间 | 纳税人应当在满足条件之日起90日内到主管税务机关办理清算手续 | （1）纳税人应当在收到主管税务机关下达的清算通知之日起90日内办理清算手续；（2）对第（3）项情形，应在办理注销登记前进行土地增值税清算 |

提示：在纳税人应进行清算和主管税务机关可以要求清算的条件中，都是“三者满足其一”即可。

### （三）清算时收入的确定（★★）

1.已销售的房地产项目

| 情形 | 收入的确认 |
| --- | --- |
| 已全额开具商品房销售发票 | 发票所载金额 |
| 未开具发票或未全额开具发票 | 交易双方签订的销售合同所载的售房金额及其他收益 |
| 销售合同所载商品房面积与有关部门实际测量面积不一致 | 在清算前已发生补、退房款的，应在计算土地增值税时予以调整 |

2.非直接销售和自用房地产项目

（1）房地产开发企业将自己开发的产品用于职工福利、奖励、对外投资、分红、偿债、换取非货币性资产等，发生所有权转移时应视同销售房地产，其收入按下列方法和顺序确认：

①按本企业在同一地区、同一年度销售的同类房地产的平均价格确定；

②由主管税务机关参照当地当年、同类房地产的市场价格或评估价值确定。

（2）房地产开发企业将开发的部分房地产转为企业自用或用于出租等商业用途时，产权未发生转移的，不征收土地增值税，在税款清算时不列收入，也不扣除相应的成本和费用。

**解题高手**

命题角度：“视同销售”及“自用和出租”房地产的不同处理。

（1）房地产开发企业发生了**视同销售**行为，其收入应该予以确认，视同销售这部分房产相对应的开发成本费用等也允许在计算土地增值税时予以扣除。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

解题高手

（2）转为自用或出租的房产，由于产权仍在房地产开发企业，没有发生转移，不属于土地增值税的征税范围，所以这部分自用或出租的房产没有对应的收入，相对应的成本费用都不得在土地增值税的计算中扣除。

### （四）扣除项目（★★★）

1.基本扣除项目—5项

房地产开发企业办理土地增值税清算时，可扣除：

（1）“项目1”取得土地使用权所支付的金额；

（2）“项目2”房地产开发成本；

（3）“项目3”房地产开发费用；

（4）“项目4”与转让房地产有关的税金；

（5）“项目5”加计扣除项目。

“项目1～项目4”均须提供合法有效的凭证；不能提供合法有效凭证的，不予扣除。

房地产开发企业为取得土地使用权所支付的契税，应视同“按国家统一规定缴纳的有关费用”，计入“项目1”取得土地使用权所支付的金额中扣除。

2.配套设施的扣除

房地产开发企业开发建造的与清算项目配套的居委会和派出所用房、会所、停车场（库）、物业管理场所、变电站、热力站、水厂、文体场馆、学校、幼儿园、托儿所、医院、邮电通信等公共设施，按以下原则处理：

（1）建成后产权属于全体业主所有的，其成本、费用可以扣除；

（2）建成后无偿移交给政府、公用事业单位用于非营利性社会公共事业的，其成本、费用可以扣除；

（3）建成后有偿转让的，应计算收入，并准予扣除成本、费用。

3.其他扣除项目规定

（1）房地产开发企业销售已装修的房屋，其装修费用可以计入房地产开发成本。房地产开发企业的预提费用，除另有规定外，不得扣除。

（2）属于多个房地产项目共同的成本费用，应按清算项目可售建筑面积占多个项目可售总建筑面积的比例，计算确定清算项目的扣除金额。

（3）工程质量保证金的扣除：

房地产开发企业在工程竣工验收后，根据合同约定，扣留建筑安装施工企业一定比例的工程款，作为开发项目的质量保证金，在计算土地增值税时，建筑安装施工企业就质量保证金对房地产开发企业开具发票的，按发票所载金额予以扣除；未开具发票的，扣留的质保金不得扣除。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（4）房地产开发企业逾期开发缴纳的土地闲置费不得扣除。

（5）拆迁安置费的扣除：

①用建造的该项目房地产安置回迁户的，安置用房视同销售处理；同时将此确认为房地产开发项目的拆迁补偿费。

②支付给回迁户的补差价款，计入拆迁补偿费；回迁户支付给房地产开发企业的补差价款，应抵减本项目拆迁补偿费。

③异地安置，异地安置的房屋属于自行建造的，房屋价值计入本项目的拆迁补偿费；异地安置的房屋属于购入的，以实际支付的购房支出计入拆迁补偿费。

④货币安置拆迁的，凭合法有效凭据计入拆迁补偿费。

**【典例研习·5-10】**（模拟单项选择题）

房地产开发企业进行土地增值税清算时，下列各项中，允许在计算增值额时扣除的是（　　）。

A.加罚的利息

B.已售精装修房屋的装修费用

C.逾期开发土地缴纳的土地闲置费

D.未取得建筑安装施工企业开具发票的扣留质量保证金

斯尔解析　本题考查房地产开发企业土地增值税清算时扣除项目的规定。

选项B当选，房地产开发企业销售已装修的房屋，其装修费用可以计入房地产开发成本。

选项A不当选，加息、罚息等均不可扣除。

选项C不当选，房地产开发企业逾期开发缴纳的土地闲置费不得扣除。

选项D不当选，建筑安装施工企业就质量保证金对房地产开发企业开具发票的，按发票所载金额予以扣除；未开具发票的，扣留的质保金不得扣除。

### （五）土地增值税清算应报送的资料（★）

土地增值税时报送资料的包括：

（1）土地增值税清算表及其附表；

（2）房地产开发项目清算说明；

（3）项目竣工决算报表、取得土地使用权所支付的地价款凭证、国有土地使用权出让合同、银行贷款利息结算通知单、项目工程合同结算单、商品房购销合同统计表、销售明细表、预售许可证等与转让房地产的收入、成本和费用有关的证明资料；

（4）纳税人委托税务中介机构审核鉴证的清算项目，还应报送中介机构出具的《土地增值税清算税款鉴证报告》。

### （六）土地增值税清算的受理

（1）主管税务机关已受理的清算申请，纳税人无正当理由不得撤销。

（2）对确定暂不清算的，应继续做好项目管理，每年作出评估，及时确定清算时间并通知纳税人办理清算。

【典例研习】答案：5-10：B



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （七）土地增值税的清算审核方法

清算审核包括案头审核、实地审核。

1.案头审核

指对纳税人报送的清算资料进行数据、逻辑审核，重点审核项目归集的一致性、数据计算的准确性等。

2.实地审核

指在案头审核的基础上，通过对房地产开发项目实地查验等方式，对纳税人申报情况的客观性、真实性、合理性进行审核。

### （八）土地增值税的核定征收（★）

在土地增值税清算中符合以下条件之一的，可实行核定征收，核定征收率原则上不得低于5%：

（1）依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；

（2）擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；

（3）虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以确定转让收入或扣除项目金额的；

（4）符合土地增值税清算条件，未按照规定的期限办理清算手续，经税务机关责令限期清算，逾期仍不清算的；

（5）申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

提示：对于分期开发的房地产项目，各期清算的方式应保持一致。

### （九）清算后再转让房地产（★）

在土地增值税清算时未转让的房地产，清算后销售或有偿转让时，纳税人应按规定进行土地增值税的纳税申报，扣除项目金额按清算时的单位建筑面积成本费用乘以销售或转让面积计算。

单位建筑面积成本费用=清算时的扣除项目总金额÷清算的总建筑面积

**【典例研习·5-11】**（2020年单项选择题）

关于房地产开发企业土地增值税的清算，下列说法正确的是（　　）。

A.对于分期开发的项目，以分期项目为单位进行清算

B.清算审核方法包括实地审核和通讯审核

C.主管税务机关已受理的清算申请，纳税人可无理由撤销

D.与清算项目配套建造的停车库有偿转让的，其成本、费用不得扣除

斯尔解析 本题考查房地产企业土地增值税清算的相关规定。

选项A当选，土地增值税以国家有关部门审批的以房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。

选项B不当选，清算审核方法包括案头审核和实地审核。

选项C不当选，主管税务机关已受理的清算申请，纳税人无正当理由不得撤销。

选项D不当选，与清算项目配套的停车库有偿转让的，应计算收入，并准予扣除成本、费用。

【典例研习】答案：

5-11：A



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·5-12】

甲房地产开发公司开发A项目的可售总面积为10 000m²，截至2021年8月月底销售面积为8 000m²，取得不含增值税收入8 000万元；计算土地增值税时扣除项目金额合计5 000万元；尚余2 000m²房屋未销售。2022年1月月初，公司将剩余2 000m²房屋打包销售，收取不含增值税收入2 400万元。

要求：

计算公司打包销售的2 000m²房屋的土地增值税。

斯尔解析

（1）单位建筑面积成本费用=5 000÷8 000=0.625（万元）。

（2）打包销售2 000m²的扣除项目金额=2 000×0.625=1 250（万元）。

（3）增值额=2 400−1 250=1 150（万元）。

（4）增值率=1 150÷1 250×100%=92%，适用40%税率、5%速算扣除系数。

（5）应缴纳土地增值税=1 150×40%−1 250×5%=397.5（万元）。

提示：销售面积8 000m²对应的扣除项目金额合计5 000万元，可以计算单位建筑面积成本费用。

## 第三节 税收优惠和征收管理

### 一、税收优惠（★★）

346 5-3-1

（1）转让普通标准住宅，转让旧房作为改造安置住房、公租房的税收优惠。

①纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额之和20%的，免征土地增值税；增值额超过扣除项目金额之和20%的，应就其全部增值额按法规计税。

提示：对纳税人既建造普通标准住宅，又建造其他房地产开发的，应分别核算增值额；不分别核算增值额或不能准确核算增值额的，其建造的普通标准住宅不适用该免税规定。

高级公寓、别墅、度假村等不属于普通标准住宅。

②企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为改造安置住房房源且增值额未超过扣除项目金额20%的，免征土地增值税。

③2019年1月1日至2023年12月31日，对企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房作为公租房房源，且增值额未超过扣除项目金额20%的，免征土地增值税。

（2）国家征收、收回的房地产的税收优惠。

①因国家建设需要依法征用、收回的房地产，免征土地增值税。

②因城市实施规划、国家建设的需要而搬迁，由纳税人自行转让原房地产的，免征土地增值税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（3）对个人销售住房暂免征收土地增值税。

（4）企业改制重组税收优惠。

企业整体改制重组中，改制前企业将房地产转移至改制后企业的行为，暂不征收土地增值税。但此政策不适用于房地产转移任意一方为房地产开发企业的情形。

**原理详解**

“整体改制”包括非公司制企业整体改制为有限责任公司或股份有限公司，有限责任公司（股份有限公司）整体改制为股份有限公司（有限责任公司），改制不改变原企业的投资主体，并承继原企业权利、义务。

以下情形中的房地产转移行为均暂不征收土地增值税：

①两个或两个以上企业合并为一个企业，且原企业投资主体存续的，对原企业将房地产转移、变更到合并后的企业。

②企业分设为两个或两个以上与原企业投资主体相同的企业。

③在改制重组时以房地产作价入股进行投资，将房地产转移、变更到被投资的企业。

（5）国际综合赛事土地增值税税收优惠。

①对杭州2022年亚运会组委会赛后出让资产取得的收入，免征增值税和土地增值税。

②为支持筹办2020年晋江第18届世界中学生运动会、2020年三亚第6届亚洲沙滩运动会、2021年成都第31届世界大学生运动会等三项国际综合运动会，自2020年1月1日起，对组委会赛后出让资产取得的收入，免征增值税和土地增值税。

**【典例研习·5-13】**（模拟单项选择题）

下列情形中需要缴纳土地增值税的是（　　）。

A.个人销售商铺

B.因国家建设需要而被政府收回的房地产

C.因城市实施规划而搬迁，企业自行转让的房地产

D.非房地产开发企业吸收合并过程中涉及房地产过户

斯尔解析 本题考查土地增值税的税收优惠。

选项A当选，对个人销售住房暂免征收土地增值税，而个人销售商铺应缴纳土地增值税。

选项BC不当选，因国家建设需要而被政府征收、收回的房地产；因城市实施规划、国家建设需要而搬迁，纳税人自行转让房地产免税。

选项D不当选，非房地产开发企业吸收合并过程中涉及房地产过户暂不征收土地增值税。

【典例研习】答案：

5-13：A



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 二、征收管理（★★）

1.纳税义务发生时间及纳税期限

纳税人应自转让房地产合同签订之日起7日内，向房地产所在地的主管税务机关办理纳税申报，并在税务机关核定的期限内缴纳土地增值税。

2.土地增值税的预征

对纳税人在项目全部竣工结算前转让房地产取得的收入可以预征土地增值税。

对纳税人预售房地产所取得的收入，当地税务机关规定预征土地增值税的，纳税人应当到主管税务机关办理纳税申报，并按规定比例预交，待办理决算后，多退少补；当地税务机关规定不预征土地增值税的，也应在取得收入时先到税务机关登记或备案。

纳税人按规定预缴土地增值税后，清算补缴的土地增值税，在主管税务机关规定的期限内补缴的，不加收滞纳金。

提示：对于实行土地增值税预征办法的地区，可根据不同类型房地产的实际情况，确定适当的预征率。除保障性住房外，东部省份预征率不得低于2%；中部和东北地区省份不得低于1.5%，西部地区不得低于1%。

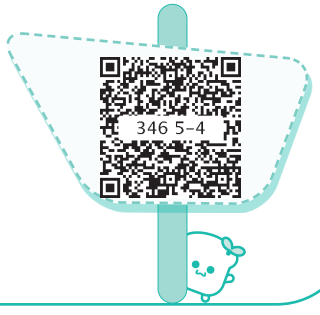
3.纳税地点

纳税地点为房地产所在地，即房地产的坐落地。

纳税人转让的房地产坐落在两个或两个以上地区的，应按房地产所在地分别申报纳税。

### 本章小测

快使用斯尔教育App，扫描二维码，进行章节小测。






新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第六章　资源税

## 学习提要

- 重要程度：次重点章节
- 平均分值：12分
- 考核题型：所有题型

## 考点精讲

### 一、资源税纳税义务人、税目及税率

资源税是以应税资源为课税对象，对在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域开发应税资源的单位和个人，就其应税资源销售额或销售数量为计税依据而征收的一种税。

#### （一）纳税义务人（★★）

（1）资源税的纳税义务人，指在中华人民共和国领域及管辖的其他海域开发应税资源的单位和个人。

（2）进口的矿产品和盐不征收资源税。相应的，对出口应税产品也不免征或退还已纳资源税。

（3）对取用地表水或者地下水的单位和个人试点征收水资源税。

（4）中外合作开采陆上、海上石油资源的企业依法缴纳资源税。

提示：开采陆上、海洋油气资源的中外合作油气田，在2011年11月1日前已签订的合同继续缴纳矿区使用费，不缴纳资源税；合同期满后，依法缴纳资源税。

#### （二）税目及税率（★★）

《中华人民共和国资源税法》（以下简称《资源税法》）采取正列举的方式，共设置5个一级税目，17个二级子税目，具体税目有164个。各税目的征税对象包括原矿或选矿，涵盖了所有已经发现的矿种和盐。税目、征税对象及征税对象均由《资源税税目税率表》（以下简称《税目税率表》）确定。

《资源税法》规定，对大部分资源应税产品实行从价计征，部分应税产品从量计征，因此，税率形式有比例税率和定额税率两种。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

1.税目税率表（择要）

| 税目 | 子目 | 征税对象 | | 税率 |
|---|---|---|---|---|
| 能源矿产 | 原油（开采的天然原油，不包括人造石油） | 原矿 | | 6% |
| | 天然气、页岩气、天然气水合物 | | | 6% |
| | 煤 | 原矿或选矿 | | 2%～10% |
| | 煤成（层）气 | 原矿 | | 1%～2% |
| | 铀、钍 | | | 4% |
| | 油页岩、油砂、天然沥青、石煤 | 原矿或选矿 | | 1%～4% |
| | 地热 | 原矿 | | 1%～20%或每立方米1～30元 |
| 金属矿产 | 黑色金属 | 铁、锰、铬、钒、钛 | 原矿或选矿 | 1%～9% |
| | 有色金属 | 铜、铅、锌、锡、镁、铝土矿、金、银等 | 原矿或选矿 | 幅度比例税率 |
| | | 钨 | 选矿 | 6.5% |
| | | 钼 | | 8% |
| | | 轻稀土 | | 7%～12% |
| | | 中重稀土 | | 20% |
| 非金属矿产 | 矿物类 | 高岭土、磷、石墨、工业用金刚石、粘土等 | 原矿或选矿 | 幅度比例税率 |
| | | 石灰岩 | | 1%～6%或每吨（每立方米）1～10元 |
| | | 其他粘土 | | 1%～5%或每吨（每立方米）0.1～5元 |


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 税目 | 子目 | 征税对象 | | 税率 |
|---|---|---|---|---|
| 非金属矿产 | 岩石类 | 大理岩、花岗岩等 | 原矿或选矿 | 1%～10% |
| | | 砂石 | | 1%～5%或每吨（每立方米）0.1～5元 |
| | 宝玉石类 | 宝石、玉石、宝石级金刚石、玛瑙、黄玉、碧玺 | | 4%～20% |
| 水气矿产 | 二氧化碳气、硫化氢气、氡气、氦气 | | 原矿 | 2%～5% |
| | 矿泉水 | | | 1%～20%或每立方米1～30元 |
| 盐 | 钠盐、钾盐、镁盐、锂盐 | | 选矿 | 3%～15% |
| | 天然卤水 | | 原矿 | 3%～15%或每吨（每立方米）1～10元 |
| | 海盐 | | — | 2%～5% |

此外，水资源税根据当地水资源状况、取用水类型和经济发展等情况实行差别税率。

## 原理详解

在2019年新资源税法的《税目税率表》中，针对地热、石灰岩、其他粘土、砂石、矿泉水和天然卤水这几个项目，规定可以选择从价定率或者从量定额的计征方式。这主要是考虑在我国一些地区，针对这几类应税资源，存在着经营分散、多为现金交易、难以管控的现状，所以在设置《税目税率表》时，对资源税的计征方式也允许各省、自治区、直辖市政府按照当地情况，依照征管便利的原则，选择适合自己地方的计征方式。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度1：资源税结合增值税、消费税进行考查。

这五大类应税资源中，绝大部分产品都适用于标准增值税税率（13%）。只有**天然气**适用于增值税低税率（9%）。所以同学们需要格外注意。

此外，原油为资源税应税产品，而成品油为消费税应税消费品，而非资源税应税产品，需注意以**原油连续生产成品油**的两税缴纳问题。

命题角度2：征税对象及适用税率的辨析。

资源税的税目中有对原矿计征的，有对选矿计征的，也有对原矿和选矿都征收的，需要适当关注，总结如下：

| 征税对象类型 | 税目 |
| --- | --- |
| 原矿或选矿 | 一般应税资源 |
| 选矿 | 钨、钼、轻稀土、中重稀土、钠盐、钾盐、镁盐、锂盐 |
| 原矿 | 原油、天然气、页岩气、天然气水合物、煤成（层）气、铀、钍、地热、水汽矿产、天然卤水 |

**【典例研习·6-1】**（模拟单项选择题）

下列生产或开采的资源产品中，属于资源税征税范围的是（　　）。

A.汽油

B.钨矿原矿

C.煤层气

D.一氧化碳

斯尔解析 本题考查资源税的征税范围。

选项C当选，煤层气属于能源矿产类征税范围。

选项A不当选，汽油属于消费税的征税范围，不属于资源税的征税范围。

选项B不当选，钨矿只针对选矿征收资源税。

选项D不当选，一氧化碳不属于资源税的征收范围，不征收资源税。

【典例研习】答案：

6-1：C



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

2.税率确定的依据

（1）《税目税率表》中规定实行幅度税率的，以及规定可以选择实行从价计征或者从量计征的，其具体适用税率或具体计征方式由省、自治区、直辖市人民政府在规定范围内提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

（2）《税目税率表》中规定征税对象为原矿或者选矿的，应当分别确定具体适用税率。

纳税人以自采原矿直接销售，或者自用于应纳资源税情形的，按照原矿计征资源税（适用原矿税率）。

纳税人以自采原矿洗选加工为选矿产品销售，或者将选矿产品自用于应纳资源税情形的，按照选矿产品计征资源税（适用选矿税率），在原矿移送环节不缴纳资源税。对于无法区分原生岩石矿种中的粒级成型砂石颗粒，按照砂石税目征收资源税。

（3）税率不同时，分别核算，否则从高适用。

纳税人开采或者生产不同税目应税产品，或者同一税目下适用不同税率应税产品的，应当分别核算不同税目应税产品的销售额或者销售数量；未分别核算或者不能准确提供不同税目应税产品的销售额或者销售数量的，从高适用税率。

**【典例研习·6-2】**（2020年单项选择题）

关于资源税税率，下列说法正确的是（　　）。

A.有色金属选矿一律实行幅度比例税率

B.纳税人开采不同应税产品的，未分别核算或者不能准确提供不同应税产品的销售额或者销售数量的，从高适用税率

C.原油和天然气税目不同，适用税率也不同

D.《税目税率表》中规定实行幅度税率的，其具体适用税率由省级人民政府提出，报全国人民代表大会常务委员会决定

斯尔解析 本题考查资源税的税率。

选项B当选，纳税人开采不同应税产品的，应分别核算不同税目应税产品的销售额或者销售数量。未分别核算或者不能准确提供不同应税产品的销售额或者销售数量的，从高适用税率。

选项A不当选，有色金属中选矿中的钨、钼、中重稀土采用的是固定比例税率。

选项C不当选，原油和天然气都适用6%的比例税率。

选项D不当选，《税目税率表》中规定实行幅度税率的，其具体适用税率由省级人民政府提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

【典例研习】答案：

6-2：B



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 二、计税依据及应纳税额的计算

资源税实行从价计征或者从量计征。

纳税人开采或者生产应税产品自用的，应当依照《资源税法》规定缴纳资源税，但是自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税。

纳税人自用于应税产品应当缴纳资源税的情形，包括纳税人以应税产品用于非货币性资产交换、捐赠、偿债、赞助、集资、投资、广告、样品、职工福利、利润分配或者连续生产非应税产品等。

### 解题高手

**命题角度：资源税的视同销售和消费税的视同销售的规定。**

由于消费税和资源税都是在生产销售环节或开采销售环节征收，所以开采或者生产应税产品不论是销售还是自用都需要征税，视同销售的规定类似，可以对比记忆：

（1）自产应税产品连续生产应税产品的，在移送时无需视同销售。

（2）自产应税产品连续生产非应税产品或者用于其他方面的，在移送时需要视同销售。

### （一）从价定率（★★★）

1.计税依据

从价定率征收的计税依据为应税资源产品计税销售额。

计税销售额，按照纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款确定，不包括增值税税款。

计入销售额中的运杂费用，凡取得增值税发票或其他合法有效凭据的，准予从销售额中扣除。相关运杂费用是指应税产品从坑口或者洗选（加工）地到车站、码头或者购买方指定地点的运输费用、建设基金以及随运销产生的装卸、仓储、港杂费用。

这里要注意几个关键表述（需同时符合以下条件）：

（1）包含在应税产品销售收入中；

（2）销售应税产品环节发生的；

（3）取得合法有效凭据；

（4）分别核算。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 原理详解

销售额中为何不包含运杂费？

资源税规定中允许运杂费用扣减的政策出发点是考虑到部分应税资源产品，由于其自身特性从开采到交货的过程中需要花费较高的运输成本，这部分运输成本实际上不涉及我国自然资源的占用或开采，对这部分运输成本自然不应该征税。

2.特殊情形下的销售额的确定

纳税人申报的应税产品销售额明显偏低且无正当理由，或者有自用应税产品行为而无销售额的，应按照下列顺序确定其应税产品计税价格：

（1）纳税人最近时期同类产品的平均销售价格；

（2）其他纳税人最近时期同类产品的平均销售价格；

（3）按后续加工非应税产品销售价格，减去后续加工环节的成本利润后确定；

（4）应税产品组成计税价格：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）÷（1−资源税税率）

提示：上述公式中的成本利润率由省、自治区、直辖市税务机关确定。

## 解题高手

命题角度：不同税种视同销售情形下计税依据的确定。

（1）**增值税**。

①按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；

②按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；

③按组成计税价格确定。

属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应包含消费税额。

（2）**消费税**。

①按照纳税人生产的同类消费品的加权平均销售价格确定；

另外，纳税人用于换取生产资料和消费资料，投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。

②没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

解题高手

（3）资源税。

①纳税人最近时期同类产品的平均销售价格；

②其他纳税人最近时期同类产品的平均销售价格；

③按后续加工非应税产品销售价格，减去后续加工环节的成本利润后确定；

④应税产品组成计税价格。

3.应纳税额的计算

实行从价计征的，应纳税额按照应税产品的销售额乘以具体适用税率计算，计算公式如下：

应纳税额=原矿销售额×原矿适用税率+选矿销售额×选矿适用税率

【典例研习·6-3】（教材例题）

某铁矿开采企业2022年11月开采并销售铁矿原矿，开具增值税专用发票，注明金额400万元、税额52万元；销售铁矿选矿取得不含增值税销售额2 000万元。当地省人民政府规定，铁矿原矿资源税税率为4%，铁矿选矿资源税税率为3%。请计算该企业2022年11月应缴纳的资源税税额。

斯尔解析 该铁矿企业应缴纳资源税=原矿销售额×原矿适用税率+选矿销售额×选矿适用税率=400×4%+2 000×3%=76（万元）

【典例研习·6-4】（教材例题改编）

2022年10月，某锡矿开采企业开采锡矿原矿400吨。本月销售锡矿原矿200吨，取得不含税销售额500万元；另将锡矿原矿100吨移送加工选矿80吨，本月全部销售，取得不含税销售额240万元；剩余100吨锡矿原矿用于抵偿债务。锡矿原矿和锡矿选矿资源税税率分别为5%和4.5%。请计算该企业2022年10月应缴纳的资源税。

斯尔解析

（1）开采并销售锡矿原矿应缴纳资源税=500×5%=25（万元）。

（2）将锡矿原矿移送加工选矿，不征收资源税，生产销售的锡矿选矿属于资源税应税产品，应于对外销售时缴纳资源税。销售锡矿选矿应缴纳资源税=240×4.5%=10.8（万元）。

（3）剩余100吨用于抵偿债务，应于移送使用时视同销售缴纳资源税，纳税人有近期同类产品的平均销售价格的，以该价格确认视同销售计税依据。

用于抵偿债务的原矿应缴纳资源税=（500÷200）×100×5%=12.5（万元）

综上，该企业2022年10月应缴纳资源税=25+10.8+12.5=48.3（万元）。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）从量定额（★）

从量定额征收的资源税计税依据是应税产品的销售数量。

应税产品的销售数量，包括纳税人开采或者生产应税产品的实际销售数量和自用需视同销售的自用数量。

应纳税额=销售数量×单位税额

**【典例研习·6-5】**（教材例题）

某矿泉水生产企业2022年9月开发生产矿泉水6 900立方米，本月销售6 000立方米。该企业所在省政府规定，矿泉水实行定额征收资源税，资源税税率为5元/立方米。请计算该企业2022年9月应缴纳的资源税税额。

斯尔解析 该企业2022年9月应缴纳资源税=6 000×5=30 000（元）

提示：计税依据为销售量，而不是开采数量。

### （三）外购应税产品的扣除（★★★）

1.扣除的基本规定

（1）纳税人外购应税产品与自采应税产品混合销售或者混合加工为应税产品销售的，在计算应税产品销售额或者销售数量时，准予扣减外购应税产品的购进金额或者购进数量。

（2）当期不足扣减的，可结转下期扣减。

**原理详解**

由于资源税的特点，在我国对应税的资源产品只征收一次资源税，不会出现重复征税的情形。

外购已税产品用于应税产品的，不再征税；

外购已税产品用于非应税产品的，也不再征税；

自采的未税产品和外购已税产品混合（混合销售或者混合加工）用于应税产品的，在计算资源税时，外购已税产品购进金额若单独核算的可以扣减。

2.准予扣减的购进金额和数量的计算

（1）纳税人以外购原矿与自采原矿混合为原矿销售，或者以外购选矿产品与自产选矿产品混合为选矿产品销售的，在计算应税产品销售额或者销售数量时，直接扣减外购原矿或者外购选矿产品的购进金额或者购进数量。（原矿混原矿卖原矿、选矿混选矿卖选矿，直接扣）

（2）纳税人以外购原矿与自采原矿混合洗选加工为选矿产品销售的，在计算应税产品销售额或者销售数量时，按照下列方法进行扣减：

准予扣减的外购应税产品购进金额（数量）=外购原矿购进金额（数量）×（本地区原矿适用税率÷本地区选矿产品适用税率）



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：

①本地区是指应税产品的销售地，而不是采购地。

②纳税人应当单独核算外购产品的购进数量或购进金额，未准确核算的，一并计算缴纳资源税。

③扣减当期外购应税产品购进金额和数量，应当依据外购应税产品的增值税发票、海关进口增值税专用缴款书或者其他合法有效凭据。

## 解题高手

命题角度：外购应税产品可扣金额和数量的确定。

| 情形 | 外购应税产品可扣金额/数量的确定 |
| --- | --- |
| 外购原矿+自采原矿→销售原矿 | 直接扣减外购原矿或者外购选矿产品的购进金额/数量 |
| 外购选矿+自采选矿→销售选矿 | |
| 外购原矿+自采原矿→销售选矿 | 按公式计算扣减：<br>准予扣减的外购应税产品购进金额（数量）=外购原矿购进金额（数量）×（本地区原矿适用税率÷本地区选矿产品适用税率） |

## 精准答疑

问题：关于外购原矿与自采原矿混合洗选加工为选矿产品的资源税计算方法，能不能直接用选矿计算的资源税减去外购原矿已经缴纳的资源税呢？即应缴纳的资源税=选矿的销售额×选矿适用税率−外购原矿购进金额×原矿适用税率

解答：如果采购地和销售地为同一地区或者适用税率相同的情形下可以，如果两地适用税率不同的情形下，只能按照公式计算。

推导过程：

应纳资源税额=（选矿的销售额−准予扣减的外购原矿购进金额）×选矿适用税率

=［选矿的销售额−外购原矿购进金额×（原矿适用税率÷选矿适用税率）］×选矿适用税率

=选矿的销售额×选矿适用税率−外购原矿购进金额×（原矿适用税率÷选矿适用税率）×选矿适用税率

=选矿的销售额×选矿适用税率−外购原矿购进金额×原矿适用税率



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·6-6】（教材例题）

甲煤炭生产企业位于A地，2022年10月从位于B地的乙煤炭生产企业购进原煤，取得增值税专用发票，注明金额100万元。甲企业将其与部分自采原煤混合为原煤并在本月全部销售，取得不含税销售额为500万元，该批自采原煤同类产品不含税销售价格为300万元。已知A地和B地原煤资源税税率均为3%。请计算甲企业2022年10月上述业务应纳资源税。

斯尔解析 甲企业销售原煤，应缴纳资源税，其外购原煤购进金额可按规定进行扣除。本题属于“自采原矿+外购原矿→销售原矿”的情形，直接自销售额中扣减外购原矿金额即可。

甲企业应纳资源税=（500−100）×3%=12（万元）

【典例研习·6-7】（教材例题）

某煤炭企业将外购100万元原煤与自采200万元原煤混合洗选加工为选煤销售，选煤销售额为450万元。当地原煤税率为3%，选煤税率为2%，上述金额均为不含税金额。请计算该企业上述业务应纳资源税。

斯尔解析 本题属于“自采原矿+外购原矿→销售选矿”的情形，在计算应税产品销售额时，准予扣减的外购应税产品购进金额=外购原煤购进金额×（本地区原煤适用税率÷本地区选煤适用税率）=100×（3%÷2%）=150（万元）。

该企业应纳资源税=（450−150）×2%=6（万元）

【典例研习·6-8】

某石化企业为增值税一般纳税人。2022年6月发生如下业务：

（1）从国外某石油公司进口原油50 000吨，支付不含税价款折合人民币9 000万元，其中含包装费及保险费折合人民币10万元。

（2）开采原油10 000吨，并将开采的原油对外销售4 000吨，取得含税销售额2 260万元，另外支付运输费用7.02万元。

要求：

原油的资源税税率为6%，计算该石化公司当月应纳资源税。

斯尔解析 由于资源税仅对在中国境内开采或生产应税产品的单位和个人征收，因此业务（1）中该石化公司进口原油无须缴纳资源税。

业务（2）应缴纳的资源税=2 260÷（1+13%）×6%=120（万元）

提示：

本题综合考查资源税的征税范围与计算：

①考查资源税进口不征的规定：资源税仅对在中国境内开采或生产产品的单位和个人征收。

②自采应税资源产品外销时的计税依据是销售额，而非开采量。

③题目中的“运输费用”是另外支付的，而非“包含在销售额中”，所以与计税依据无关，仅仅是个迷惑条件。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

346 6-3

## 三、税收优惠（★★）

### （一）免征资源税项目

（1）开采原油以及在油田范围内运输原油过程中用于加热的原油、天然气。

（2）煤炭开采企业因安全生产需要抽采的煤成（层）气。

### （二）减征资源税项目

| 类别 | 具体规定 |
| --- | --- |
| 法定减征 | （1）低丰度油气田开采的原油、天然气资源税减征20%；<br>（2）高含硫天然气、三次采油和深水油气田开采的原油、天然气资源税减征30%；<br>（3）从衰竭期矿山开采的矿产品，资源税减征30%；<br>（4）稠油、高凝油资源税减征40% |
| 其他临时性减免税 | （1）自2014年12月1日至2023年8月31日，对充填开采置换出来的煤炭，资源税减征50%；<br>（2）自2022年1月1日至2024年12月31日，对增值税小规模纳税人、小型微利企业和个体工商户可以在50%的税额幅度内减征资源税（不含水资源税） |
| 地区决定减免 | 有下列情形之一的，省、自治区、直辖市可以决定免征或者减征资源税：<br>（1）纳税人因意外事故或者自然灾害等原因遭受重大损失的；<br>（2）纳税人开采共伴生矿、低品位矿、尾矿 |

### （三）资源税减免税的其他执行规定

1.同一应税产品的减免政策适用

（1）同一应税产品，其中既有享受减免税政策的，又有不享受减免税政策的，按照免税、减税项目的产量占比等方法分别核算确定免税、减税项目的销售额或者销售数量。

（2）同一应税产品同时符合两项或者两项以上减征资源税优惠政策的，除另有规定外，只能选择其中一项执行。

2.“自行判别、申报享受、有关资料留存备查”

纳税人享受资源税优惠政策，实行“自行判别、申报享受、有关资料留存备查”的办理方式，另有规定的除外。纳税人对资源税优惠事项留存材料的真实性和合法性承担法律责任。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

3.其他减免规定备案要求

国务院对有利于促进资源节约集约利用、保护环境等情形可以规定免征或者减征资源税，报全国人民代表大会常务委员会备案。

由地方决定减免资源税的，免征或者减征资源税的具体办法，由省、自治区、直辖市人民政府提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

4.单独核算要求

纳税人的免税、减税项目，应当单独核算销售额或者销售数量；未单独核算或者不能准确提供销售额或者销售数量的，不予免税或者减税。

**【典例研习·6-9】**（模拟多项选择题）

下列关于资源税减免优惠的说法中，正确的有（　　）。

A.稠油和高凝油资源税减按40%征收

B.高含硫天然气减征40%

C.低丰度油气田资源税减征20%

D.充填开采置换出来的煤炭，资源税减征50%

E.从衰竭期矿山开采的矿产品，资源税减征30%

斯尔解析 本题考查资源税减征优惠的辨析。

减征资源税的规定如下：

（1）从低丰度油气田开采的原油、天然气减征20%资源税（选项C当选）；

（2）高含硫天然气、三次采油和深水油气田开采的原油、天然气以及从衰竭期矿山开采的矿产品，减征30%资源税（选项E当选、选项B不当选）；

（3）稠油、高凝油减征40%资源税（选项A不当选，实际上是减按60%征收。注意辨析“减征”和“减按”）；

（4）自2014年12月1日至2023年8月31日，对充填开采置换出来的煤炭，资源税减征50%（选项D当选）。

提示：减征40%的意思是减少40%的比例进行征收；减按60%的意思是按照60%的比例进行征收。

## 四、征收管理（★★）

### （一）纳税义务发生时间

（1）纳税人销售应税产品，纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当日。

（2）纳税人自产自用应税产品的，纳税义务发生时间为移送使用应税产品的当天。

【典例研习】答案：6-9：CDE



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）纳税期限

（1）资源税按月或者按季申报缴纳；不能按固定期限计算缴纳的，可以按次申报缴纳。

（2）纳税人按月或者按季申报缴纳的，应当自月度或季度终了之日起15日内申报纳税。按次申报缴纳的，应当自纳税义务发生之日起15日内，申报纳税。

### （三）纳税地点

纳税人应当在应税产品的开采地或者海盐的生产地的税务机关申报缴纳资源税。

海上开采的原油和天然气资源税由海洋石油税务管理机构征收管理。

## 五、水资源税

346 6-5

自2017年12月1日起，北京市、天津市、山西省、内蒙古自治区、河南省、山东省、四川省、陕西省、宁夏回族自治区（以下简称试点省份）9个省区市纳入水资源税改革试点，由征收水资源费改为征收水资源税。

### （一）纳税义务人

除规定情形外，水资源税的纳税人为直接取用地表水、地下水的单位和个人，包括直接从江、河、湖泊（含水库）和地下取用水资源的单位和个人。

下列情形，不缴纳水资源税：

（1）农村集体经济组织及其成员从本集体经济组织的水塘、水库中取用水的。

（2）家庭生活和零星散养、圈养畜禽饮用等少量取用水的。

（3）水利工程管理单位为配置或者调度水资源取水的。

（4）为保障矿井等地下工程施工安全和生产安全必须进行临时应急取用（排）水的。

（5）为消除对公共安全或者公共利益的危害临时应急取水的。

（6）为农业抗旱和维护生态与环境必须临时应急取水的。

**【典例研习6-10】**（模拟单项选择题）

根据水资源税试点的相关规定，下列情形中，应缴纳水资源税的是（　　）。

A.为农业抗旱必须临时应急取水的

B.农村集体经济组织从其他集体经济组织的水库中取用水的

C.农村居民圈养畜禽饮用少量取用水的

D.家庭生活饮用少量取用水的

斯尔解析　本题考查不缴纳水资源税的情形。

选项B当选，农村集体经济组织及其成员从本集体经济组织的水塘、水库中取用水的不缴纳水资源税；从其他水库取用水的，需要缴纳水资源税。

选项ACD不当选，属于不缴纳水资源税的情形。

【典例研习】答案：

6-10：B



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）征税对象

水资源税的征税对象为地表水和地下水。

地表水是陆地表面上动态水和静态水的总称，包括江、河、湖泊（含水库）等水资源。

地下水是埋藏在地表以下各种形式的水资源。

### （三）税率

（1）地下水税额要高于地表水。

（2）超采区地下水税额要高于非超采区，严重超采地区的地下水税额要大幅高于非超采地区。

（3）对超计划或超定额用水加征1～3倍。

（4）对特种行业从高征税。

（5）对超过规定限额的农业生产取用水、农村生活集中式饮水工程取用水从低征税。

（6）在城镇公共供水管网覆盖地区取用地下水的，其税额要高于城镇公共供水管网未覆盖地区，原则上要高于当地同类用途的城镇公共供水价格。

（7）对回收利用的疏干排水和地源热泵取用水，从低确定税额。

### （四）计税依据及应纳税额的计算

水资源税实行从量计征，计税依据规定如下：

（1）对一般取用水按照实际取用水量征税。

（2）对采矿和工程建设疏干排水按照排水量征税。

（3）水力发电和火力发电贯流式（不含循环式）冷却取用水按照实际发电量征税。

应纳税额=计税依据×适用税额

### （五）税收优惠

下列情形，予以免征或者减征水资源税：

（1）规定限额内的农业生产取用水，免征水资源税。

（2）取用污水处理再生水，免征水资源税。

（3）除接入城镇公共供水管网以外，军队、武警部队通过其他方式取用水的，免征水资源税。

（4）抽水蓄能发电取用水，免征水资源税。

（5）采油排水经分离净化后在封闭管道回注的，免征水资源税。

（6）财政部、税务总局规定的其他免征或者减征水资源税情形。

提示：注意区分减免水资源税与不征水资源税的差异。从特点分析，减免水资源税的项目一般具有限额内农业生产用水、军事单位非公共方式用水、水的循环利用等特征。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （六）征收管理

（1）纳税义务发生时间：纳税人取用水资源的当日。

（2）纳税期限：

除农业生产取用水外，水资源税按季或者按月征收，由主管税务机关根据实际情况确定。对超过规定限额的农业生产取用水水资源税可按年征收。不能按固定期限计算纳税的，可以按次申报纳税。

纳税人应当自纳税期满或者纳税义务发生之日起15日内申报纳税。

（3）纳税地点：生产经营所在地的主管税务机关征收管理。

**【典例研习6-11】**（模拟单项选择题）

下列表述中，不符合水资源税征收管理规定的是（　　）。

A.水资源税的纳税义务发生时间为纳税人取用水资源的当日

B.除农业生产取用水外，水资源税按季或者按月征收

C.超过规定限额的农业生产取用水水资源税可按年征收

D.跨省（区、市）调度的水资源，由调出区域所在地的税务机关征收水资源税

斯尔解析 本题考查水资源税征收管理。

选项D当选，跨省（区、市）调度的水资源，由调入区域所在地的税务机关征收水资源税。

## 本章小测

快使用斯尔教育App，扫描二维码，进行章节小测。

346 6-6

【典例研习】答案：

6-11：D



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第七章　车辆购置税

## 学习提要

- 重要程度：次重点章节
- 平均分值：10分
- 考核题型：单项选择题、多项选择题

## 考点精讲

### 一、概念、纳税义务人与征税范围（★★）

#### （一）概念及特点

车辆购置税是以在中国境内购置的汽车、有轨电车、汽车挂车、排气量超过150毫升的摩托车为课税对象，在特定的环节向车辆购置者征收的一种税。

车辆购置税除具有税收的共同特点外，还有其自身特点：

（1）征收范围有限。

车辆购置税以购置的特定车辆为课税对象，而不是对所有的财产或消费财产征税，范围窄，是一种行为税。

（2）征收环节单一。

车辆购置税实行一次性课征制，它不是在生产、经营和消费的每个环节道道征收，而是在消费领域中的特定环节一次征收，购置已征车辆购置税的车辆，不再征收车辆购置税。

（3）采取价外征收。

征收车辆购置税的计税价格中不含车辆购置税税额，车辆购置税是附加在价格之外的。

（4）征税目的特定。

车辆购置税为中央税，专用于国道、省道干线公路建设和支持地方道路建设。它取之于应税车辆，用之于交通建设，其征税具有专门用途，可作为中央财政的经常性预算科目，由中央财政根据国家交通建设投资计划，统筹安排。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）纳税义务人与征税范围（★★）

1.纳税义务人

车辆购置税的纳税人指在我国境内购置汽车、有轨电车、汽车挂车、排气量超过150毫升的摩托车（以下或简称“应税车辆”）的单位和个人。

其中：购置指以购买、进口、自产、受赠、获奖或者其他方式（如拍卖、抵债、走私、罚没等方式）取得并自用应税车辆的行为，即以各种渠道“取得”并“自用”。

提示：

（1）单位和个人均需缴纳车辆购置税。

（2）购买自用，包括购买自用国产应税车辆和购买自用进口应税车辆。

（3）进口自用，指直接进口或委托代理进口自用应税车辆的行为，不包括境内购买的进口车辆。

（4）自产自用，指纳税人将自己生产的应税车辆作为最终消费品自己消费使用。

（5）受赠使用，受赠指接受他人馈赠，对馈赠人而言，在缴纳车辆购置税前发生财产所有权转移后，应税行为一同转移，其不再是纳税人；而作为受赠人在接受自用（包括接受免税车辆）后，发生了应税行为，就要承担纳税义务。

（6）获奖自用，包括从各种奖励形式中取得并自用应税车辆的行为。

**【典例研习·7-1】**（模拟单项选择题）

下列人员中，属于车辆购置税纳税义务人的是（　　）。

A.应税车辆的捐赠者

B.应税车辆的获奖者

C.应税车辆的出口者

D.应税车辆的销售者

斯尔解析　本题考查车辆购置税的纳税义务人。

车辆购置税的纳税人指在我国境内以购买、进口、自产、受赠、获奖或者其他方式（如拍卖、抵债、走私、罚没等方式）取得并自用应税车辆的行为，即以各种渠道“取得”并“自用”。

选项A不当选，受赠使用的纳税人义务人是受赠者，不是捐赠者。

选项C不当选，进口自用的单位和个人属于纳税义务人。

选项D不当选，车辆购置税的纳税义务人是购买者，不是销售者。

2.征税范围

车辆购置税以列举的车辆为征税对象，未列举的车辆不征税。其征税范围包括汽车、有轨电车、汽车挂车、排气量超过150毫升的摩托车。

地铁、轻轨等城市轨道交通车辆，装载机、平地机、挖掘机、推土机等轮式专用机械车，以及起重机（吊车）、叉车、电动摩托车，不属于应税车辆。

【典例研习】答案：

7-1：B



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：车辆购置税的“车辆”范围和消费税应税“车辆”范围比较辨析。

| 车辆类型 | 消费税 | 车辆购置税 |
| --- | --- | --- |
| 小汽车（包含乘用车和中轻型商用客车） | √ | √ |
| 卡车、挂车、货车、大型商用客车 | × | √ |
| 电动汽车 | × | √（符合条件可免税） |
| 摩托车 | 排气量250毫升及以上 | 排气量超过150毫升 |

**【典例研习·7-2】**（模拟多项选择题）

下列车辆中，属于车辆购置税征税范围的有（　　）。

A.货车

B.排气量为250毫升的摩托车

C.拖拉机牵引车

D.电动汽车

E.电动摩托车

斯尔解析　本题考查车辆购置税的征税范围。

选项A当选，货车属于车辆购置税中“汽车”的征收范围。

选项B当选、选项E不当选，排气量超过150毫升的摩托车属于车辆购置税的征税范围；电动摩托车不征收车辆购置税。

选项D当选，电动汽车属于车辆购置税中“汽车”的征收范围。

选项C不当选，目前车辆购置税只针对汽车挂车征收，拖拉机牵引车不征收车辆购置税。

### 二、税率（★★★）

车辆购置税实行统一比例税率，税率为10%。

### 三、计税依据与应纳税额的计算（★★★）

应纳税额=计税依据×税率

计税依据为应税车辆的计税价格，在不同情形下，计税依据的确定方式和应纳税额的计算有所区别。

【典例研习】答案：

7-2：ABD



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （一）购买自用应税车辆

纳税人购买自用应税车辆的计税价格，为纳税人实际支付给销售者的全部价款，不包括增值税税款。

计税价格=全部价款÷（1+增值税税率或征收率）

## 解题高手

命题角度：车辆购置税计税依据的确定。

（1）纳税人购买自用应税车辆的计税价格，在考试中经常以“发票电子信息中的不含增值税价”出现。如果题目给出的是含税价格，需进行价税分离，换算为不含增值税的计税价格。

（2）**代收款项**应区别征收。凡使用代收单位（受托方）票据收取的款项，应视作代收单位价外收费，并入计税依据中一并征税；凡使用委托方票据收取，受托方只履行代收义务和收取代收手续费的款项，不并入计税依据中。

## 精准答疑

问题：装饰费要不要缴纳车辆购置税？

解答：（1）“真实”装饰费。

①与销售额分别开票，不计入计税依据；

②与销售额开具同一张发票，计入计税依据。

（2）“不真实”装饰费。

不管是否与销售额分别开票，均计入计税依据。

举例：小张买的小汽车，其实际销售价格为20万元（不含增值税），此外装饰费花了5万元，这5万元的装饰费不是车辆购置税计税价格的组成部分，不用缴纳车辆购置税。如果没有做装饰，4S店将20万元的实际销售价格分解为车辆价格15万元、装饰费5万元，分别开具机动车销售统一发票和普通发票（或者不开发票），这5万元不是真正意义上的装饰费，而是实际销售价格的组成部分，应予缴税。

这种分解应税车辆实际销售价格分别开票或者不开票的行为，是违反《中华人民共和国发票管理办法》的违法行为。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·7-3】

宋某2023年5月从某汽车有限公司购买一辆小汽车供自己使用，支付了含税价款226 000元，另外支付代收临时牌照费650元、代收保险费1 000元、车辆装饰费250元。其中车辆价款由该汽车公司开具了“机动车销售统一发票”，代收的临时牌照和代收保险费分别取得了车辆管理部门、保险公司开具的财政收据和发票，并转交给宋某，支付的车辆装饰费取得增值税普通发票。计算宋某应缴纳的车辆购置税。

斯尔解析 购买自用应税车辆的计税价格，为纳税人实际支付给销售者的全部价款，即机动车销售统一发票上载明的不含增值税的价款。支付的临时牌照费及保险费为代收款项，不计入计税价格，支付的车辆装饰费为真实装饰费，且单独取得增值税普通发票，同样不计入计税价中。

计税依据=226 000÷（1+13%）=200 000（元）

宋某应缴纳的车辆购置税=200 000×10%=20 000（元）

### （二）进口自用应税车辆

纳税人进口自用应税车辆的计税价格为组成计税价格，计算公式为：

组成计税价格=关税完税价格+关税+消费税

纳税人进口自用的应税车辆应纳税额的计算公式为：

车辆购置税应纳税额=（关税完税价格+关税+消费税）×税率

#### 解题高手

命题角度：进口环节增值税、消费税与车辆购置税的计税依据。

这里进口自用车辆的计税依据，与计算进口增值税和进口消费税的计税依据一致，为**组成计税价格**。组成计税价格也可以按照以下公式计算：

组成计税价格=（关税完税价格+关税）÷（1−消费税税率）

在这种计算方式下：

车辆购置税应纳税额=[（关税完税价格+关税）÷（1−消费税税率）]×税率

但是需要注意，以上公式只适用于进口消费税应税车辆的情形。如果进口不属于消费税征税范围的卡车、货车、大型商用客车等，则组成计税价格中不应包含消费税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·7-4】（教材例题改编）

某外贸进出口公司于2022年11月进口3辆小轿车，该公司报关进口这批小轿车时，经报关地口岸海关对有关报关资料的审查，确定关税计税价格为250 000元/辆（人民币），海关按关税政策规定课征关税37 500元/辆，并按消费税、增值税有关规定分别代征进口消费税15 132元/辆，进口增值税39 342元/辆。由于业务工作的需要，该公司将其中2辆小轿车用于本单位使用，1辆对外售出。计算该外贸进出口公司应纳的车辆购置税税额。

斯尔解析 纳税人进口并自用的应税车辆，应当按照组成计税价格确定应纳税额。题干指出“该公司将其中2辆小轿车用于本单位使用”，所以只对进口3辆小轿车中的2辆征收车辆购置税。

组成计税价格=关税完税价格+关税+消费税=250 000+37 500+15 132=302 632（元）

应纳税额=302 632×10%×2=60 526.4（元）

### （三）自产自用应税车辆

纳税人自产自用应税车辆的计税价格，按照纳税人生产的同类应税车辆（即车辆配置序列号相同的车辆）的销售价格确定，不包括增值税税款。

没有同类应税车辆销售价格的，按照组成计税价格确定，公式如下：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）

属于应征消费税的应税车辆，其组成计税价格中应加计消费税税额，计算公式为：

组成计税价格=成本×（1+成本利润率）÷（1−消费税税率）

提示：上述公式中的成本利润率，由国家税务总局各省、自治区、直辖市和计划单列市税务局确定。

【典例研习·7-5】（教材例题改编）

某汽车制造企业将自产的一辆汽车，用于企业的生产经营活动。该企业在办理车辆上牌落籍前，出具该车的机动车销售统一发票，注明金额125 000元，并按此金额向主管税务机关申报纳税。经审核，同类型车辆的销售价格为170 000元（不含增值税），该企业对作价问题无法提出正当理由。请计算该车应纳车辆购置税。

斯尔解析 虽然发票上注明金额为125 000元（发票上注明的金额即为不含增值税价格），但是纳税人自产自用应税车辆的计税价格按同类型应税车辆的销售价格确定。

应纳税额=170 000×10%=17 000（元）

### （四）受赠、获奖或其他方式取得并自用应税车辆

纳税人以受赠、获奖或者其他方式取得自用应税车辆的计税价格，按照购置应税车辆时相关凭证载明的价格确定，不包括增值税税款。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

购置应税车辆时相关凭证，指原车辆所有人购置或者以其他方式取得应税车辆时载明价格的凭证；无法提供相关凭证的，参照同类应税车辆市场平均交易价格确定其计税价格。

原车辆所有人为车辆生产或者销售企业，未开具机动车销售统一发票的，按照车辆生产或者销售同类应税车辆的销售价格确定计税价格；无同类应税车辆销售价格的，按照组成计税价格确定计税价格（同自产自用的组价公式）。

此外，纳税人申报的应税车辆计税价格明显偏低，又无正当理由的，由税务机关依照《中华人民共和国税收征收管理法》的规定核定其应纳税额。

## 解题高手

命题角度：不同情形下车辆购置税计税依据的确定。

| 应税行为 | 计税依据 | |
|---|---|---|
| 购买自用 | 实际支付的全部不含税价款 | |
| 进口自用 | 组成计税价格=关税完税价格+关税（+消费税） | |
| 自产自用 | （1）纳税人生产的同类应税车辆的销售价格（不含增值税）；<br>（2）没有同类应税车辆销售价格，按照组成计税价格确定 | |
| 受赠、获奖或者其他方式取得自用 | 来自其他企业 | （1）购置应税车辆时相关凭证所载价格；<br>（2）同类应税车辆市场平均交易价格 |
| | 来自车辆生产或销售企业（未开具机动车统一销售发票） | （1）按照车辆生产或者销售同类应税车辆的销售价格；<br>（2）按组成计税价格 |

### （五）车辆购置税的补税、退税规定

1.减免税条件消失车辆应纳税额的计算

已经办理减税、免税手续的车辆因转让、改变用途等原因不再属于免税、减税范围的，纳税人在办理纳税申报时，应如实填报相关申报表。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

纳税人、纳税义务发生时间、应纳税额的确定方式和计算方法如下：

| 维度 | 内容 |
| --- | --- |
| 纳税人 | 发生转让行为的，受让人为车辆购置税纳税人；未发生转让行为的，车辆所有人为车辆购置税纳税人 |
| 纳税义务发生时间 | 车辆转让或者用途改变等情形发生之日 |
| 应纳税额计算公式 | 应纳税额=初次办理纳税申报时确定的计税价格×（1-使用年限×10%）×10%-已纳税额<br>其中：<br>（1）应纳税额不得为负数；<br>（2）使用年限指自纳税人初次办理纳税申报之日起，一直到不再属于免税、减税范围的情形发生之日止。使用年限取整计算，不满一年的不计算在内 |

**【典例研习·7-6】**（教材例题改编）

某高速公路集团2021年2月购置一辆道路检测车用于高速公路安全运行检测，该集团办理纳税申报时，出具该车的发票注明金额200 000元（不含增值税），经审核，该车符合车辆购置税免税条件。2023年9月，该车因改变用途不再属于车辆购置税免税辆。请计算该集团应纳的车辆购置税税额。

斯尔解析 该车在初次办理纳税申报时，经审核符合车辆购置税免税条件，但2年后因用途改变不属于免税车辆，应按规定缴纳车辆购置税。

应纳税额=200 000×（1-2×10%）×10%=16 000（元）

2.已纳税车辆的退税

（1）纳税人将已征车辆购置税的车辆退回车辆生产企业或者销售企业的，可以向主管税务机关申请退还车辆购置税。

（2）需要提供的资料：纳税人身份证明、退车证明和退车发票。

（3）退税额以已缴税款为基准，自缴纳税款之日至申请退税之日，每满一年扣减10%。应退税额计算公式如下：

应退税额=已纳税额×（1-使用年限×10%）

提示：应退税额不得为负数。使用年限指自纳税人缴纳税款之日起至申请退税之日止。

## 四、税收优惠（★★）

### （一）法定减免税规定

（1）依照法律规定应当予以免税的外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华机构及其外交人员自用车辆免税。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）中国人民解放军和中国人民武装警察部队列入军队武器装备订货计划的车辆免税。

（3）悬挂应急救援专用号牌的国家综合性消防救援车辆免税。

（4）设有固定装置的非运输专用作业车辆免税。

提示：指列入国家税务总局下发的《设有固定装置的非运输专用作业车辆免税图册》（简称免税图册）的车辆。

（5）城市公交企业购置的公共汽电车辆免税。

### （二）其他减免税规定

（1）回国服务的在外留学人员用现汇购买1辆个人自用国产小汽车免税。

（2）长期来华定居专家进口1辆自用小汽车免税。

（3）防汛部门和森林消防部门用于指挥、检查、调度、报汛（警）、联络的由指定厂家生产的设有固定装置的指定型号的车辆免税。

（4）自2023年1月1日至2023年12月31日，对购置的新能源汽车免税。

提示：2022年12月31日前已列入《免征车辆购置税的新能源汽车车型目录》的新能源汽车免征车辆购置税政策继续有效。

（5）自2018年7月1日至2023年12月31日，对购置挂车减半征收车辆购置税。

（6）中国妇女发展基金会“母亲健康快车”项目的流动医疗车免税。

（7）北京2022年冬奥会和冬残奥会组织委员会新购置车辆免税。

（8）原公安现役部队和原武警黄金、森林、水电部队改制后换发地方机动车牌证的车辆（公安消防、武警森林部队执行灭火救援任务的车辆除外），一次性免税。

（9）农用三轮车免税。

根据国民经济和社会发展的需要，国务院可以规定减征或者其他免征车辆购置税的情形，报全国人民代表大会常务委员会备案。

（10）对购置日期在2022年6月1日至2022年12月31日期间内且单车价格（不含增值税）不超过30万元的2.0升及以下排量乘用车，减半征收车辆购置税。

## 解题高手

**命题角度：车辆购置税的主要税收优惠政策归纳总结如下。**

（1）“特定用途”：“农用”“军警外交、应急消防”免；

（2）外来人士用车：留学回国人员现汇买国产、来华专家进口车免；

（3）单独记忆：城市公交用汽电车辆免；固定装置的非运输车辆免；新能源汽车免、挂车减半。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·7-7】（模拟单项选择题）

下列车辆，免征车辆购置税的是（　　）。

A.防汛部门专用指挥车

B.长期来华定居专家在国内购买一辆进口小汽车自用

C.回国服务的留学人员用人民币购买进口小汽车自用

D.购置汽车挂车

斯尔解析 本题考查车辆购置税的税收优惠。

选项A当选，防汛部门和森林消防部门用于指挥、检查、调度、报汛（警）、联络的由指定厂家生产的设有固定装置的指定型号的车辆免税。

选项B不当选，长期来华定居专家进口1辆自用小汽车免税，在国内购买进口小汽车不免征。

选项C不当选，回国服务的在外留学人员用现汇购买1辆个人自用国产小汽车免税，其他情形不免征。

选项D不当选，自2018年7月1日至2023年12月31日，对购置挂车减半征收车辆购置税。

## 五、征收管理（★）

### （一）纳税环节及一次征收制

车辆购置税是对应税车辆的购置行为课征，征税环节选择在车辆的最终消费环节。纳税人应当在向公安机关交通管理部门办理车辆登记注册手续前，缴纳车辆购置税。

公安机关交通管理部门办理车辆注册登记，应当根据税务机关提供的应税车辆完税或者免税电子信息对纳税人申请登记的车辆信息进行核对，核对无误后依法办理车辆注册登记。

车辆购置税实行“一车一申报”制度，车辆购置税一次性征收，购置已征车辆购置税的车辆，不再征收车辆购置税。

提示：

纳税人办理纳税申报时应如实填写《车辆购置税纳税申报表》，同时提供以下凭证：

（1）车辆合格证明，整车出厂合格证或者《车辆电子信息单》。

（2）车辆相关价格凭证，机动车销售统一发票、海关进口关税专用缴款书或其他有效证明。

（3）办理纳税申报业务、补税、完税证明换证等业务时，税务机关不再出具纸质车辆购置税完税证明。

### （二）纳税地点

需办理车辆登记注册手续的纳税人，向车辆登记地的主管税务机关办理纳税申报。

【典例研习】答案：

7-7：A



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

不需要办理车辆登记注册手续的纳税人，单位纳税人向其机构所在地的主管税务机关办理纳税申报；个人纳税人向其户籍所在地或者经常居住地的主管税务机关办理纳税申报。

### （三）纳税期限

（1）车辆购置税的纳税义务发生时间为纳税人购置应税车辆的当日。

| 情形 | 纳税义务发生时间 |
| --- | --- |
| 购买自用 | 购买之日，即车辆相关价格凭证的开具日期 |
| 进口自用 | 进口之日，即《海关进口增值税专用缴款书》或者其他有效凭证的开具日期 |
| 自产、受赠、获奖或者以其他方式取得并自用 | 取得之日，即合同、法律文书或者其他有效凭证的生效或者开具之日 |

提示：纳税义务发生时间以纳税人购置应税车辆所取得的车辆相关凭证上注明的时间为准。

（2）纳税人应当自纳税义务发生时间起60日内申报纳税。

## 本章小测

快使用斯尔教育App，扫描二维码，进行章节小测。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第八章　环境保护税

## 学习提要

- 重要程度：次重点章节
- 平均分值：7分
- 考核题型：单项选择题、多项选择题

## 考点精讲

### 一、环境保护税的特点

为了保护和改善环境，减少污染物排放，推进生态文明建设，开征环境保护税。与其他税种比较，环境保护税具有以下几个特点：

（1）征税项目为四类重点污染物。

环境保护税开征是原有的排污费“平移”费改税的结果，根据排污费项目设置税目，对大气污染物、水污染物、固体废物、噪声四类重点污染物征税。

（2）纳税人主要是企事业单位和其他经营者。

政府机关、家庭和个人即便有排放污染物的行为，因其不属于企业事业单位和其他生产经营者，不属于环境保护税的纳税人。同时对农业生产者（不包括规模化养殖）暂免征税。

（3）直接排放应税污染物是必要条件。

与其他税种不同，环境保护税的征税环节不是生产销售环节，也不是消费使用环节，而是直接向环境排放应税污染物的排放环节。直接排放污染物是必要条件，如果不属于直接向环境排放污染物，则不需要缴纳环境保护税。

（4）税额为统一定额税和浮动定额税结合。

（5）税收收入全部归地方。

纳税人应当向应税污染物排放地的税务机关申报缴纳环境保护税。为鼓励地方做好污染防治工作，税收收入中央不再参与分成，全部归地方，用于地方治理环境污染。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 二、环境保护税的纳税义务人和征税范围（★）

1.纳税义务人

环境保护税的纳税人是指在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域，直接向环境排放应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者。

提示：家庭和个人不属于《环境保护税法》规定的环境保护税的纳税人范畴，家庭以及个人日常生活中排放的污水、生活垃圾以及其他的废弃物是不用缴纳环境保护税的。

2.征税范围

环境保护税的征税对象为纳税人直接向环境排放的应税污染物，包括大气污染物、水污染物、固体废物和噪声。

提示：“直接排放”为征收环境保护税的必要条件。

（1）有下列情形之一的，不属于直接向环境排放污染物，不缴纳环境保护税：

①向依法设立的污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放应税污染物的。

②在符合国家和地方环境保护标准的设施、场所贮存或者处置固体废物的。

③达到省级人民政府确定的规模标准并且有污染物排放口的畜禽养殖场，依法对畜禽养殖废弃物进行综合利用和无害化处理的。

（2）下列行为属于直接向环境排放应税污染物，应征收环境保护税，包括：

①依法设立的城乡污水集中处理、生活垃圾集中处理场所超过国家和地方规定的排放标准向环境排放应税污染物的。

城乡污水集中处理场所，是指为社会公众提供生活污水处理服务的场所，不包括为工业园区、开发区等工业聚集区域内的企业事业单位和其他生产经营者提供污水处理服务的场所，以及企业事业单位和其他生产经营者自建自用的污水处理场所。

②企业事业单位和其他生产经营者贮存或者处置固体废物不符合国家和地方环境保护标准的，应当缴纳环境保护税。

③达到省级人民政府确定的规模标准并且有污染物排放口的畜禽养殖场，应当依法缴纳环境保护税。

### 原理详解

向污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放应税污染物，还有在符合环保标准的规定设施、场所贮存、处置固体废物的，以及对养殖废弃物进行综合利用和无害化处理的，这些行为中污染物会进行进一步处置、处理，所以不属于直接向环境排放污染物，不会造成环境污染，不征收环境保护税。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·8-1】（模拟单项选择题）

下列情形中，属于直接向环境排放污染物，从而应缴纳环境保护税的是（　　）。

A.企业在符合国家和地方环境保护标准的场所处置固体废物

B.事业单位向依法设立的生活垃圾集中处理场所排放应税污染物

C.企业向依法设立的污水集中处理场所排放应税污染物

D.依法设立的城乡污水集中处理场所超过国家和地方规定的排放标准排放应税污染物

斯尔解析 本题考查环境保护税的征税范围。

选项D当选，依法设立的城乡污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放相应应税污染物，不超过国家和地方规定的排放标准的，暂予免征环境保护税。超过国家和地方排放标准的，应当征税。

选项ABC不当选，不属于直接向环境排放污染物，不缴纳环境保护税。

## 三、税目与税率（★★）

### （一）税目

| 税目 | 概念 | 具体内容 |
| --- | --- | --- |
| 大气污染物 | 排入大气并对人和环境产生有害影响的物质 | 二氧化硫、氮氧化物、一氧化碳、一般性粉尘、烟尘、二硫化碳等。<br>提示：不包括温室气体二氧化碳 |
| 水污染物 | 向水体排放，导致水体污染的物质 | （1）总汞、总铬、六价铬、总铅等；<br>（2）PH值酸碱度失衡、色度变化等造成水质恶化；<br>（3）禽畜养殖业、小型企业、饮食娱乐服务业、医院等因素造成的污染 |
| 固体废物 | — | 煤矸石、尾矿、危险废物、冶炼渣、粉煤灰、炉渣、其他固体废物。其中，其他固体废物含半固态、液态废物。<br>提示：置于容器中的气态的物品、物质也属于固体废物税目 |
| 噪声 | 超过国家规定的环境噪声排放标准，并干扰他人正常生活、工作和学习 | 目前只针对工业噪声征收环境保护税 |

【典例研习】答案：8-1：D



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （二）税率

应税污染物的适用税率有两种，一是全国统一定额税，二是浮动定额税。

| 税目 | | 计税单位 | 税额 |
|---|---|---|---|
| 大气污染物 | | 每污染当量 | 1.2元至12元 |
| 水污染物 | | | 1.4元至14元 |
| 固体废物 | 煤矸石 | 每吨 | 5元 |
| | 尾矿 | | 15元 |
| | 危险废物 | | 1 000元 |
| | 粉煤灰、炉渣等 | | 25元 |
| 噪声（工业噪声） | | 超标1～3分贝 | 每月350元 |
| | | 超标4～6分贝 | 每月700元 |
| | | 超标7～9分贝 | 每月1 400元 |
| | | …… | …… |

提示：对应税大气污染物和水污染物的具体适用税额的确定和调整，由省、自治区、直辖市人民政府统筹考虑，在规定的税额幅度内提出，报同级人民代表大会常务委员会决定，并报全国人民代表大会常务委员会和国务院备案。

346 8-4

### 四、计税依据（★★）

1.应税大气污染物、应税水污染物

（1）按照污染物排放量折合的污染当量数确定。

污染当量数=该污染物的排放量÷该污染物的污染当量值

①色度的污染当量数，以污水排放量乘以色度超标倍数再除以适用的污染当量值计算。

②畜禽养殖业水污染物的污染当量数，以该畜禽养殖场的月均存栏量除以适用的污染当量值计算。畜禽养殖场的月均存栏量按照月初存栏量和月末存栏量的平均数计算。

（2）按污染当量排序确定征收的污染物。

| 污染物 | 具体内容 |
|---|---|
| 大气污染物 | 每一排放口或者没有排放口的应税大气污染物，按照污染当量数从大到小排序，对前三项污染物征收环境保护税 |
| 水污染物 | 每一个排放口的应税水污染物，区分第一类水污染物和其他类水污染物，按照污染当量数从大到小排序，对第一类水污染物按照前五项征收环境保护税，对其他类水污染物按照前三项征收环境保护税 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（3）多个检测数据时或无监测数据时计税依据的确定。

纳税人委托监测机构对应税大气污染物和水污染物排放口进行监测时，其当月同一个排放口排放的同一种污染物有多个监测数据的：

①应税大气污染物按照监测数据的平均值计算应税污染物的排放量。

②应税水污染物按照监测数据以流量为权的加权平均值计算应税污染物的排放量。

③在生态环境主管部门规定的监测时限内当月无监测数据的，可以跨月沿用最近一次的监测数据计算应税污染物排放量，但不得跨季度沿用监测数据。

④纳入排污许可管理行业的纳税人，其应税污染物排放量的监测计算方法按照排污许可管理要求执行。

（4）违规情形处理。

纳税人有下列情形之一的，以其当期应税大气污染物、水污染物的产生量作为污染物的排放量：

①未依法安装使用监测设备或者未将监测设备联网。

②损毁或者擅自移动、改变监测设备。

③篡改、伪造监测数据。

④通过暗管、渗井、渗坑、灌注或者稀释排放以及不正常运行设施等方式违法排放。

⑤进行虚假纳税申报。

2.固体废物

（1）按照固体废物的排放量确定。

固体废物的排放量=当期固体废物的产生量-当期固体废物的综合利用量-当期固体废物的贮存量-当期固体废物的处置量

提示：

①纳税人应当准确计算应税固体废物的贮存量、处置量和综合利用量，未准确计算的，不得从其应税固体废物的产生量中减去；

②纳税人依法将应税固体废物转移至其他单位和个人进行贮存、处置或者综合利用的，固体废物的转移量相应计入其当期应税固体废物的贮存量、处置量或者综合利用量；

③纳税人接收的应税固体废物转移量，不计入其当期应税固体废物的产生量。

（2）违规情形处理。

纳税人有下列情形之一的，以其当期应税固体废物的产生量作为固体废物的排放量：

①非法倾倒应税固体废物；

②进行虚假纳税申报。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

3.噪声

按照超过国家规定标准的分贝数确定每月税额。噪声超标分贝不是整数值的，按四舍五入取整。

（1）一个单位的同一监测点当月有多个监测数据超标的，以最高一次超标声级计算应纳税额；当沿边界长度超过100米有两处以上噪声超标，按两个单位计算应纳税额。

（2）一个单位有不同地点作业场所的，应当分别计算应纳税额，合并计征。

（3）昼、夜均超标的环境噪声，昼、夜分别计算应纳税额，累计计征。

（4）夜间频繁突发和夜间偶然突发厂界超标噪声，按等效声级和峰值噪声两种指标中超标分贝值最高的一项计算应纳税额。

（5）声源一个月内超标不足15天的，减半计算应纳税额。

**解题高手**

命题角度：考查应税污染物计税依据的确定。

在解题时需要特别注意不同种类应税污染物的计税依据各不相同：

（1）大气污染物和水污染物的计税依据是按照排放量换算出的**污染当量数**，大气污染物的污染当量数排序取前三征税。水污染物的污染当量数分类排序，第一类取前五征税，其他类取前三征税。

（2）固体废物的计税依据为**排放量**，用产生量减除综合利用、贮存和处置量。

（3）噪声的计税依据为**超标分贝**。

4.应税污染物排放量的计算

应税大气污染物、水污染物、固体废物的排放量和噪声的分贝数，按照下列方法和顺序计算：

（1）纳税人安装使用符合国家规定和监测规范的污染物自动监测设备的，按照污染物自动监测数据计算。

（2）纳税人未安装使用污染物自动监测设备的，按照监测机构出具的符合国家有关规定和监测规范的监测数据计算。

（3）因排放污染物种类多等原因不具备监测条件的：

①属于排污许可管理的排污单位，适用生态环境部发布的排污许可证申请与核发技术规范中规定的排（产）污系数、物料衡算方法计算应税污染物排放量；排污许可证申请与核发技术规范未规定相关排（产）污系数的，适用生态环境部发布的排放源统计调查制度规定的排（产）污系数方法计算应税污染物排放量。

②不属于排污许可管理的排污单位，适用生态环境部发布的排放源统计调查制度规定的排（产）污系数方法计算应税污染物排放量。


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

③上述情形中仍无相关计算方法的，由各省、自治区、直辖市生态环境主管部门结合本地实际情况，科学合理制定抽样测算方法。

（4）不能按照上述方法计算的，按照省、自治区、直辖市人民政府生态环境主管部门规定的抽样测算的方法核定计算。

即：设备自动监测→监测机构→排污系数→抽样测算。

另外，对于纳税人从两个以上排放口排放应税污染物的，对每一排放口排放的应税污染物分别计算征收环境保护税；纳税人持有排污许可证的，其污染物排放口按照排污许可证载明的污染物排放口确定。

## 五、应纳税额的计算（★★）

| 项目 | 计算公式 |
| --- | --- |
| 大气污染物 | 应纳税额=污染当量数×适用税额<br>污染当量数=排放量÷污染当量值 |
| 水污染物 | |
| 固体废物 | 应纳税额=固体废物排放量×具体适用税额<br>固体废物排放量=当期固体废物的产生量-当期固体废物的综合利用量-当期固体废物的贮存量-当期固体废物的处置量 |
| 噪声 | 应税噪声的应纳税额=超过国家规定标准的分贝数对应的适用税额 |

### 【典例研习·8-2】

某餐饮公司，通过安装水流量计测得2022年2月排放污水量为60吨，污染当量值为0.5吨。假设当地水污染物适用税额为2.8元/污染当量，计算该餐饮公司当月应缴纳的环境保护税税额。

斯尔解析 水污染当量数=污水排放量÷污染当量值=60÷0.5=120

应纳环境保护税额=水污染当量数×单位税额=120×2.8=336（元）

### 【典例研习·8-3】（教材例题）

某企业2022年6月向大气直接排放二氧化硫160吨、氮氧化物228吨，烟尘45吨、一氧化碳20吨，该企业所在地区大气污染物的税额标准为1.2元/污染当量，该企业只有一个排放口。已知二氧化硫、氮氧化物的污染当量值为0.95千克，烟尘污染当量值为2.18千克，一氧化碳污染当量值为16.7千克。请计算该企业6月大气污染物应缴纳的环境保护税（结果保留两位小数）。

斯尔解析

（1）大气污染物对一个排污口排放的应税污染物，按照污染当量数从大到小排序，对前三项污染物征收环境保护税。

二氧化硫污染当量数=160×1 000÷0.95=168 421.05

氮氧化物污染当量数=228×1 000÷0.95=240 000



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

烟尘污染当量数=45×1 000÷2.18=20 642.2

一氧化碳污染当量数=20×1 000÷16.7=1 197.6

氮氧化物（240 000）>二氧化硫（168 421.05）>烟尘（20 642.2）>一氧化碳（1 197.6），应对前三项污染物计算应纳税额。

（2）该企业6月应纳环境保护税税额

=240 000×1.2+168 421.05×1.2+20 642.20×1.2=514 875.9（元）。

## 六、税收优惠（★）

### （一）免征项目

（1）农业生产（不包括规模化养殖）排放应税污染物的；

提示：规模化养殖指存栏规模大于50头牛、500头猪、5 000羽鸡鸭等的畜禽养殖场。

（2）机动车、铁路机车、非道路移动机械、船舶和航空器等流动污染源排放应税污染物的；

（3）依法设立的城乡污水集中处理、生活垃圾集中处理场所（如生活垃圾焚烧发电厂、生活垃圾填埋场、生活垃圾堆肥厂）排放相应应税污染物，不超过国家和地方规定的排放标准的；

（4）纳税人综合利用的固体废物，符合国家和地方环境保护标准的。

### （二）减征项目

（1）纳税人排放应税大气污染物或者水污染物的浓度值低于国家和地方规定的污染物排放标准30%的，减按75%征收环境保护税。

（2）纳税人排放应税大气污染物或者水污染物的浓度值低于国家和地方规定的污染物排放标准50%的，减按50%征收环境保护税。

（3）纳税人噪声声源一个月内累计昼间超标不足15昼或者累计夜间超标不足15夜的，分别减半计算应纳税额。

## 七、征收管理（★）

### （一）纳税义务发生时间及纳税期限

（1）环境保护税纳税义务发生时间为排放应税污染物的当日。

（2）环境保护税按月计算，按季申报缴纳。不能按固定期限计算缴纳的，可以按次申报缴纳。

①纳税人按季申报缴纳的，应当自季度终了之日起15日内，向税务机关办理纳税申报并缴纳税款。

②纳税人按次申报缴纳的，应当自纳税义务发生之日起15日内，向税务机关办理纳税申报并缴纳税款。

### （二）纳税地点

纳税人应当向应税污染物排放地的税务机关申报缴纳环境保护税。



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

应税污染物排放地指：

（1）应税大气污染物、水污染物排放口所在地；

（2）应税固定废物产生地；

（3）应税噪声产生地。

纳税人跨区域排放应税污染物，税务机关对税收征收管辖有争议的，由争议各方按照有利于征收管理的原则协商解决；不能协商一致的，报请共同的上级税务机关决定。

### （三）税务机关与生态环境主管部门职责分工

生态环境主管部门和税务机关应当建立涉税信息共享平台和工作配合机制。

（1）生态环境主管部门应当将排污单位的排污许可、污染物排放数据、环境违法和受行政处罚情况等环境保护相关信息，定期交送税务机关。

（2）税务机关应当将纳税人的纳税申报、税款入库、减免税额、欠缴税款以及风险疑点等环境保护涉税信息，定期交送生态环境主管部门。

## 本章小测

快使用斯尔教育App，扫描二维码，进行章节小测。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第九章　烟叶税

## 学习提要

- 重要程度：非重点章节
- 平均分值：1.5～3分
- 考核题型：单项选择题、多项选择题

## 考点精讲

### 一、烟叶税概述

烟叶税是以纳税人收购烟叶的收购金额为计税依据征收的一种税。

### 二、烟叶税各项规定

| 要素 | 具体规定 |
| --- | --- |
| 纳税义务人 | 在中华人民共和国境内依照规定收购烟叶的单位，为烟叶税的纳税人。<br>提示：<br>（1）烟叶的生产销售方不是烟叶税的纳税人；<br>（2）烟叶税的纳税义务人只有单位，不包括个体工商户和其他个人 |
| 征税范围 | 晾晒烟叶、烤烟叶 |
| 税率 | 全国统一的比例税率20% |
| 计税依据 | 纳税人收购烟叶实际支付的价款总额。<br>实际支付的价款总额包括纳税人支付给烟叶生产销售单位和个人的烟叶收购价款和价外补贴。其中，价外补贴统一按烟叶收购价款的10%计算。<br>实际支付的价款=收购价款×（1+10%） |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 要素 | 具体规定 |
| --- | --- |
| 应纳税额的计算 | 应纳税额=实际支付价款×税率=收购价款×（1+10%）×20% |
| 纳税义务发生时间 | 纳税人收购烟叶的当日。<br>收购烟叶的当日指纳税人向烟叶销售者付讫收购烟叶款项或者开具收购烟叶凭据的当日 |
| 纳税地点 | 应当向烟叶收购地的主管税务机关申报缴纳烟叶税 |
| 纳税期限 | 按月计征，纳税义务发生月终了之日起15日内申报并缴纳税款 |

**【典例研习·9-1】**（模拟多项选择题）

2022年5月，甲市某烟草公司向乙县某烟叶种植户收购了一批烟叶，收购价款200万元，另外支付了价外补贴。下列关于该笔烟叶交易涉及烟叶税征收管理的表述中，符合税法规定的有（　　）。

A.纳税人为烟叶种植户

B.烟叶税的计税依据为200万元

C.应纳税额为44万元

D.应向乙县主管税务机关申报纳税

E.应该在6月15日之前向税务机关申报缴纳烟叶税

斯尔解析 本题考查有关烟叶税的各类规定。

选项C当选，应纳税额=200×（1+10%）×20%=44（万元）。

选项D当选，纳税人收购烟叶，应当向烟叶收购地（乙县）的主管税务机关申报缴纳烟叶税。

选项E当选，纳税义务人应当在纳税义务发生月终了之日起15日内申报并缴纳税款。

选项A不当选，烟叶税的纳税人为收购烟叶的单位。

选项B不当选，烟叶税的计税依据为烟叶收购价款和价外补贴；其中，价外补贴统一按烟叶收购价款的10%计算，计税依据=200×（1+10%）=220（万元）。

【典例研习】答案：

9-1：CDE



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

命题角度：烟叶税和增值税、消费税结合考查。

（1）烟叶属于农产品，购进的烟叶在进行进项税额抵扣时需要按照农产品的有关规定，计算抵扣进项税额。

允许抵扣的进项税额=买价×扣除率

其中，买价=收购价款+价外补贴+烟叶税。

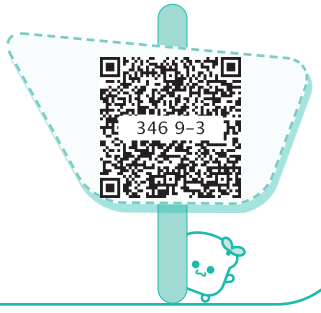
（2）购进的烟叶用于委托加工烟丝时，如果受托方没有同类售价，需要按照组成计税价格代收代缴消费税。

组成计税价格=（材料成本+加工费）÷（1−消费税比例税率）

其中，材料成本=收购价款+价外补贴+烟叶税−允许抵扣的进项税额。

## 本章小测

快使用斯尔教育App，扫描二维码，进行章节小测。






新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第十章　关　税

## 学习提要

- 重要程度：非重点章节
- 平均分值：5分
- 考核题型：综合分析题

## 考点精讲

## 第一节　征税对象与纳税义务人

关税是由海关根据国家制定的有关法律，以进出关境的货物和物品为征税对象而征收的一种税收。

具有以下特点：

（1）征收的对象是进出境的货物和物品；

（2）关税是单一环节的价外税；

（3）有较强的涉外性（关税与国家的经济、外交政策紧密相关）。

### 一、征税对象

征收的对象是进出境的货物和物品。

（1）货物，指贸易性商品。

（2）物品，指入境旅客随身携带的行李物品、个人邮递物品、各种运输工具上的服务人员携带进口的自用物品、馈赠物品以及其他方式进境的个人物品。

（3）“进出境”的“境”是指关境，又称“海关境域”或“关税领域”，是《中华人民共和国海关法》（以下简称《海关法》）全面实施的领域。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 二、纳税义务人（★）

| 类型 | 纳税义务人 | |
|---|---|---|
| 进口货物 | 收货人 | |
| 出口货物 | 发货人 | |
| 进出境物品 | 所有人 | 包括该物品的所有人和推定为所有人的人。<br>一般情况下：<br>（1）对于携带进境的物品，推定其携带人为所有人；<br>（2）对分离运输的行李，推定相应的进出境旅客为所有人；<br>（3）对以邮寄方式进境的物品，推定其收件人为所有人；<br>（4）以邮递或其他运输方式出境的物品，推定其寄件人或托运人为所有人 |

**【典例研习·10-1】**（模拟多项选择题）

下列各项中，属于关税纳税义务人的有（　　）。

A.进口货物的收货人

B.出口货物的发货人

C.进口货物的发货人

D.进出境物品的携带人

E.从国外购进专利权的收货人

斯尔解析 本题考查关税的纳税义务人。

关税的纳税人包括进口货物的收货人（选项A当选、选项C不当选）、出口货物的发货人（选项B当选）、进出境物品的所有人和推定所有人（携带人、收件人、寄件人或托运人等）（选项D当选）。

选项E不当选，专利权不属于关税征税范围，因此无须缴纳关税。

# 第二节　税率及税率的适用

## 一、关税的分类

| 分类标准 | 分类 |
|---|---|
| 征税对象 | 进口关税、出口关税 |
| 计税方式 | 从价税、从量税、复合税、选择税、滑准税 |

【典例研习】答案：10-1：ABD



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 分类标准 | 分类 |
| --- | --- |
| 征税性质 | （1）普通关税；<br>（2）优惠关税（如特定优惠关税、普遍优惠关税、最惠国待遇）；<br>（3）差别关税（如加重关税、反补贴关税、反倾销关税、报复关税） |

提示：

（1）进口关税是关税中最重要的征税形式。目前，各国一般不对出口产品征收关税，除了基于限制本国某些产品或资源输出，对部分出口货物征收出口关税。

（2）选择税是指在税则的同一税目中，有从价和从量两种税率，征税时由海关选择其中一种计征。一般是选择税额较高的一种征税，当物价上涨时，使用从价税；在物价下跌时，使用从量税。

（3）滑准税又称滑动税，商品价格上涨，采用低税率；商品价格下跌则采用较高税率，其目的是使该种商品的国内市场价格保持稳定，免受国际市场价格波动的影响。

（4）普通关税、优惠关税和差别关税都主要适用于进口关税。

（5）差别关税属于附加税，是在征收进口正税的基础上额外加征的关税，主要是为了保护本国生产和增加财政收入两个方面，用以补充正税的不足，通常属于临时性的限制进口措施。

## 二、进口关税税率（★★★）

### （一）进口货物税率

根据《中华人民共和国进出口关税条例》（以下简称《关税条例》），我国进口关税设有最惠国税率、协定税率、特惠税率、普通税率、关税配额税率等税率形式，对进口货物在一定期限内可以实行暂定税率。

适用最惠国税率、协定税率、特惠税率的国家或者地区名单，由国务院关税税则委员会决定。

1.我国各类税率的适用情形

| 税率类型 | 适用情形 |
| --- | --- |
| 最惠国税率 | （1）原产于与我国共同适用最惠国待遇条款的世界贸易组织（WTO）成员的进口货物；<br>（2）原产于与我国签订有相互给予最惠国待遇条款的双边贸易协定的国家或地区进口的货物；<br>（3）原产于我国境内的进口货物 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 税率类型 | 适用情形 |
| --- | --- |
| 协定税率 | 原产于与我国签订含有关税优惠条款的区域性贸易协定的国家或地区的进口货物 |
| 特惠税率 | 原产于与我国签订有特殊关税优惠条款的贸易协定的国家或地区的进口货物 |
| 普通税率 | 原产于上述国家或地区以外的其他国家或地区的进口货物，以及原产地不明的进口货物。<br>按照普通税率征税的进口货物，经国务院关税税则委员会特别批准，可以适用最惠国税率 |
| 关税配额税率 | 对实行关税配额管理的进口货物，关税配额内的，适用配额税率；<br>配额外的，按不同情况分别适用于最惠国税率、协定税率、特惠税率或普通税率 |
| 暂定税率 | 适用最惠国税率、协定税率、特惠税率、关税配额税率的进口货物在一定期限内可以实行暂定税率 |

提示：

2023年我国对部分商品的进出口关税进行以下调整：

（1）对1 020项商品（不含关税配额商品）实施进口暂定税率；对7项煤炭产品的进口暂定税率，实施至2023年3月31日，自2023年4月1日起恢复实施最惠国税率；对1项信息技术协定扩围产品的进口暂定税率，实施至2023年6月30日，自2023年7月1日起实施最惠国税率，税率为零。

（2）自2022年1月1日起，继续对小麦等8类商品实施关税配额管理，税率不变。其中，对尿素、复合肥、磷酸氢铵3种化肥的配额税率继续实施1%的暂定税率。继续对配额外进口的一定数量棉花实施滑准税，税率不变。

2.税率的选择

| 记忆提示 | 税率的适用规则 |
| --- | --- |
| 暂定优先最惠国 | 适用最惠国税率的进口货物有暂定税率的，应当适用暂定税率 |
| 暂定、协定、特惠从低 | 适用协定税率、特惠税率的进口货物有暂定税率的，应当从低适用税率 |
| 普通排斥暂定 | 适用普通税率的进口货物，不适用暂定税率 |
| 最惠国和协定 | 最惠国税率低于或等于协定税率时，协定有规定的，按相关协定的规定执行；协定无规定的，二者从低适用税率 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

3.反倾销、反补贴及报复性关税

按照有关法律、行政法规的规定对进口货物采取反倾销、反补贴、保障措施的，其税率的适用按照《中华人民共和国反倾销条例》《中华人民共和国反补贴条例》和《中华人民共和国保障措施条例》的有关规定执行。征收反倾销税、反补贴税、保障措施关税、临时反倾销税、临时反补贴税、临时保障措施关税，由国务院关税税则委员会另行决定。

任何国家或者地区违反与中华人民共和国签订或者共同参加的贸易协定及相关协定，对中华人民共和国在贸易方面采取禁止、限制、加征关税或者其他影响正常贸易的措施的，对原产于该国家或者地区的进口货物可以征收报复性关税，适用报复性关税税率。征收报复性关税的货物、适用国别、税率、期限和征收办法，由国务院关税税则委员会决定并公布。

**【典例研习·10-2】**（模拟多项选择题）

以下有关进口货物关税的适用税率，说法正确的有（　　）。

A.最惠国税率优先适用于暂定税率

B.特惠税率适用原产于与我国签订含有关税优惠条款的区域性贸易协定的国家或地区的进口货物

C.适用协定税率、特惠税率的进口货物有暂定税率的，应当从低适用税率

D.实行关税配额管理的进口货物，关税配额内的，适用关税配额税率；关税配额外的，按其适用税率的规定执行

E.最惠国税率低于或等于协定税率时，协定有规定的，按相关协定的规定执行；协定无规定的，二者从低适用

斯尔解析　本题考查我国各类关税税率的适用情形和税率的选择。

选项A不当选，暂定税率优先最惠国税率。

选项B不当选，特惠税率适用原产于与我国签订有特殊关税优惠条款的贸易协定的国家或地区的进口货物。

### （二）进境物品进口税及税率

进境物品的关税以及进口环节海关代征税合并为进口税。

海关总署规定数额以内的个人自用进境物品，免征进口税。超过海关总署规定数额但仍在合理数量以内的个人自用进境物品，由进境物品的纳税义务人在进境物品放行前按照规定缴纳进口税。超过合理、自用数量的进境物品应当按照进口货物依法办理相关手续。国务院关税税则委员会规定按货物征税的进境物品，按照进口货物相关规定征收关税。

【典例研习】答案：10-2：CDE



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

中华人民共和国进境物品进口税税率表：

| 税目序号 | 物品名称 | 税率 |
| --- | --- | --- |
| 1 | 书报、刊物、教育影视资料；计算机、视频摄录一体机、数字照相机等信息技术产品；食品、饮料；金银；家具；玩具，游戏品、节日或其他娱乐用品；药品 | 13% |
| 2 | 运动用品（不含高尔夫球及球具）、钓鱼用品；纺织品及其制成品；电视摄像机及其他电器用品；自行车；税目1、3中未包含的其他商品 | 20% |
| 3 | 烟、酒；贵重首饰及珠宝玉石；高尔夫球及球具；高档手表；高档化妆品。<br>（所列商品的具体范围与消费税征收范围一致） | 50% |

提示：税目1中的药品，对国家规定减按3%征收进口环节增值税的进口药品，按照货物税率征收。

## 三、出口关税税率

我国出口税则为一栏税率，即出口税率。

自2023年1月1日起，继续对烙铁等106项商品征收出口关税，提高铝和部分铝合金的出口关税。

## 四、税率的适用（★★）

| 情形 | 适用税率 |
| --- | --- |
| 进出口货物一般规定 | 海关接受该货物申报进口或者出口之日实施的税率 |
| 进口货物到达前，经海关核准先行申报 | 装载此货物的运输工具申报进境之日实施的税率 |
| 因超过规定期限未申报而由海关依法变卖的进口货物 | |
| 进口转关运输货物 | 指运地海关接受该货物申报进口之日实施的税率；货物运抵指运地前，经海关核准先行申报的，应当适用装载该货物的运输工具抵达指运地之日实施的税率 |
| 出口转关运输货物 | 启运地海关接受该货物申报出口之日实施的税率 |
| 经海关批准，实行集中申报的进出口货物 | 每次货物进出口时海关接受该货物申报之日实施的税率 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 情形 | 适用税率 |
| --- | --- |
| 因纳税义务人违反规定需要追征税款的进出口货物 | 违反规定的行为发生之日实施的税率；<br>行为发生之日不能确定的，适用海关发现该行为之日实施的税率 |
| 已申报进境并放行的保税货物、减免税货物、租赁货物或者已申报进出境并放行的暂时进出境货物 | 有下列情形之一需要缴纳税款的，应适用海关接受纳税义务人申报办理纳税手续之日实施的税率：<br>（1）保税货物经批准不复运出境的；<br>（2）减免税货物经批准转让或者移作他用的；<br>（3）暂时进境货物经批准不复运出境，以及暂时出境货物经批准不复运进境的；<br>（4）租赁进口货物，分期缴纳税款的 |

提示：纳税人补征或者退还进出口货物关税，应当按照表格内容的规定确定适用的税率。

**【典例研习·10-3】**（模拟单项选择题）

下列关于我国关税税率运用的表述中，正确的是（　　）。

A.经海关批准，实行集中申报的进出口货物，应当适用海关接受该货物第一次申报之日实施的税率

B.因超过规定期限未申报而由海关依法变卖的进口货物，适用变卖之日实施的税率

C.出口转关运输货物，应当适用指运地海关接受该货物申报出口之日实施的税率

D.进口仪器到达前，经海关核准先行申报的，适用装载此仪器的运输工具申报进境之日实施的税率

斯尔解析　本题考查关税税率的适用。

选项A不当选，经海关批准，实行集中申报的进出口货物，应当适用每次货物进出口时海关接受该货物申报之日实施的税率。

选项B不当选，因超过规定期限未申报而由海关依法变卖的进口货物，其税款计征应当适用装载该货物的运输工具申报进境之日实施的税率。

选项C不当选，出口转关运输货物，应当适用启运地海关接受该货物申报出口之日实施的税率。

【典例研习】答案：10-3：D



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

# 第三节　关税完税价格与应纳税额的计算

## 一、关税完税价格

依据《海关法》，进出口货物的完税价格，由海关以该货物的成交价格为基础审查确定（以下或简称“成交价格估价方法”）；成交价格不能确定时，完税价格由海关依法估定（以下或简称“进口货物海关估价方法”）。

完税价格按照一般货物进口、特殊货物进口、出口货物及进境物品等情形分别确定。

### （一）一般进口货物的完税价格（★★★）

1.完税价格确定的基本原则

依据《关税条例》，进口货物的完税价格由海关以符合相关规定所列条件的成交价格以及该货物运抵中华人民共和国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费为基础审查确定。

简而言之，进口货物的完税价格包括：货物的货价、货物运抵我国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费三大部分。

其中：

（1）运输及其相关费用，应当按照由买方实际支付或者应当支付的费用计算。

①如果进口货物的运输及其相关费用无法确定的，海关应当按照该货物进口同期的正常运输成本审查确定。

②进口运输工具（即运输工具本身是进口货物），其利用自身动力进境的，审查确定完税价格时，不再另行计入运费。

（2）保险费应当按照实际支付的费用计算。如果进口货物的保险费无法确定或者未实际发生，海关应当按照“货价”和“运费”两者总额的3‰计算保险费，即：

保险费=（货价+运费）×3‰

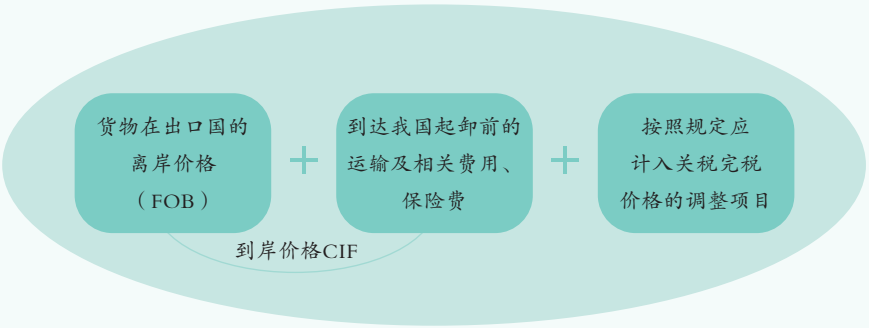
提示：邮运进口的货物，应当以邮费作为运输及其相关费用、保险费。

**原理详解**

在按成交价格估价方法确定完税价格时，除上述三部分费用外，还要特别注意应计入完税价格的调整项目（未包括在该货物实付、应付价格中的费用或者价值），这是考试的重点所在。关税完税价格的组成部分如下图。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

原理详解




2.成交价格应符合的条件

进口货物的成交价格，是指卖方向中华人民共和国境内销售该货物时，买方为进口该货物向卖方实付、应付的，并按照规定调整后的价款总额，包括直接支付的价款和间接支付的价款。

应符合以下条件：

（1）卖方对买方处置或使用进口货物不予限制。有下列情形之一的，应当视为对买方处置或者使用进口货物进行了限制：

①进口货物只能用于展示或者免费赠送的；

②进口货物只能销售给指定第三方的；

③进口货物加工为成品后只能销售给卖方或者指定第三方的。

（2）货价不得受到使得该货成交价格无法确定的条件或者因素的影响。有下列情形之一的，应当视为进口货物的价格受到了无法确定的条件或者因素的影响：

①进口货物的价格是以买方向卖方购买一定数量的其他货物为条件而确定的；

②进口货物的价格是以买方向卖方销售其他货物为条件而确定的。

（3）卖方不得直接或间接获得因买方销售、处置或者使用进口货物而产生的任何收益；或者虽有收益，但是能够按照规定进行调整。

（4）符合独立交易原则，买卖双方之间没有特殊关系，或虽然有特殊关系，但是按照规定未对成交价格产生影响。

提示：成交价格符合条件的，才可以使用成交价格估价方法，如果不符合条件，则应使用“5.海关估价方法”。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

3.应计入完税价格的调整项目

（1）由买方负担的除购货佣金以外的佣金和经纪费。

## 精准答疑

问题：“中介经纪费”“卖方佣金”和“购货佣金”有什么区别？应如何区分？

解答：①“经纪费”“中介费”指买方为购买进口货物向代表买卖双方利益的经纪人或第三方代理人支付的中介经纪费用，应计入完税价格；

②“卖方佣金”为了进口货物而向卖方的代理人或者第三方代理人支付的佣金、中介佣金等，需计入完税价格；

③“购货佣金”指买方为购买进口货物向代表自己的采购代理人而支付的劳务费用，不应计入完税价格。

（2）由买方负担的与该货物视为一体的容器费用。

（3）由买方负担的包装材料费用和包装劳务费用。

（4）与该货物的生产和向我国境内销售有关的料件、工具、模具、消耗材料及类似货物的价款，以及在境外开发、设计等相关服务的费用。

（5）与该货物有关并作为卖方向我国销售该货物的一项条件，应由买方向卖方或者有关方直接或间接支付的特许权使用费。

提示：不包括与该货物无关的特许权使用费，或支付不构成该货物向我国境内销售的条件的特许权使用费。

（6）卖方直接或间接从买方对该货物进口后转售、处置或使用所得中获得的收益。

## 原理详解

如何理解应计入完税价格的项目？

注意上述调整项目实际都是与进口的货物直接相关的，也包括了与该货物进口到我国直接相关并构成货物向我国销售的条件的特许权使用费。

虽然一般情形下海关关税只针对有形货物征收，但是少数纳税人在某些情况下为了降低关税税负，会低报进口货物的货价，将剩余部分货款以特许权使用费形式汇出我国，从而造成了关税的流失。设置调整项目是为了将这类费用调整纳入关税的计税基础中，防止我国关税的流失。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

4.不计入完税价格的调整项目

进口货物的价款中单独列明的下列税收、费用，不计入该货物的完税价格：

（1）购货佣金；

（2）厂房、机械或者设备等货物进口后发生的建设、安装、装配、维修或者技术援助费用，但是保修费用除外；

（3）进口货物运抵我国境内输入地点起卸后发生的运输及其相关费用、保险费；

（4）进口关税、进口环节海关代征税及其他国内税。

## 解题高手

命题角度：判断完税价格的组成。

关税的完税价格为关税中的高频考点，主要有以下两种考查方式：

（1）以选择题的形式直接考查完税价格调整项目的辨析，例如：依据关税的有关规定，下列各项中不应计入进口关税完税价格的是（　　）。

（2）在计算类型的题目中给出迷惑条件，需要自己组成关税的完税价格，一般会结合运费及其相关费用和保险费的相关规定一并考查。

### 【典例研习·10-4】（模拟多项选择题）

下列税费中，应计入进口货物关税完税价格的有（　　）。

A.由买方负担的购货佣金

B.进口货物运抵我国境内输入地点起卸后的保险费

C.报关时海关代征的增值税和消费税

D.由买方负担的与进口货物视为一体的容器费用

E.由买方负担的境外包装劳务费用

斯尔解析　本题考查关税完税价格的调整项目。

选项DE当选，应计入关税的完税价格。

选项ABC不当选，不计入关税的完税价格。

### 【典例研习·10-5】

某进出口公司从美国进口一批化工原料共500吨，货物以境外口岸离岸价格成交，单价折合人民币为20 000元，买方承担境外包装费每吨500元，另向卖方支付的佣金每吨1 000元，另向自己的采购代理人支付佣金5 000元，已知该货物运抵中国海关境内输入地起卸前的运输及其相关费用、保险费为每吨2 000元，进口后另发生运输和装卸费用300元/吨，已知上述金额均以人民币计价，计算该批化工原料的关税完税价格。

【典例研习】答案：10-4：DE



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

斯尔解析 本题考查关税完税价格的计算。

计入进口货物完税价格的，包括货价、支付的佣金（不包括买方向自己采购代理人支付的购货佣金）、买方负担的包装费和容器费、进口途中的运费和保险费（不包括进口后发生的运输装卸费）。

完税价格=（20 000+500+1 000+2 000）×500÷10 000=1 175（万元）

5.进口货物完税价格确定的其他方法——海关估价方法

进口货物的成交价格不符合规定条件或成交价格不能确定的，海关经了解有关情况，并且与纳税义务人进行价格磋商后，依次以下列方法审查确定该货物的完税价格。

提示：海关不可以直接估定进口价格，而是需要与纳税人进行价格磋商。

| 次序 | 估价方法 | 具体规定 |
| --- | --- | --- |
| 1 | 相同货物成交价格估价方法 | 海关以与进口货物同时或者大约同时向中国境内销售的相同货物的成交价格为基础审查确定 |
| 2 | 类似货物成交价格估价方法 | 海关以与进口货物同时或者大约同时向中国境内销售的类似货物的成交价格为基础审查确定 |
| 3 | 倒扣价格估价方法 | 海关以进口货物、相同或类似进口货物在境内的销售价格为基础，扣除境内发生的有关费用后，审查确定进口货物完税价格的估价方法 |
| 4 | 计算价格估价方法 | 海关以生产该货物所使用的料件成本和加工费、向境内销售同等级或同种类货物通常的利润和一般费用（包括直接费用和间接费用）、运抵境内输入地点起卸前的运输及其相关费用和保险费的总和为基础，审查确定进口货物完税价格的估价方法 |
| 5 | 合理估价方法 | 海关在采用合理方法确定进口货物的完税价格时，不得使用以下价格：<br>（1）境内生产的货物在境内的销售价格；<br>（2）可供选择的价格中较高的价格；<br>（3）货物在出口地市场的销售价格；<br>（4）以计算价格估价方法规定之外的价值或者费用计算的相同或者类似货物的价格；<br>（5）出口到第三国或者地区的货物的销售价格；<br>（6）最低限价或者武断、虚构的价格 |


新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：以上所列的各种估价方法应依次使用，即当完税价格按列在前面的估价方法无法确定时，才能使用后一种估价方法。但是应进口商的要求，第3种和第4种方法的使用次序可以颠倒。

### （二）特殊进口货物的完税价格（★★★）

| 进口货物情形 | 完税价格规定 |
| --- | --- |
| 运往境外修理的货物 | 出境时已向海关报明，并在规定期限内复运进境的，以境外修理费和物料费为基础审查确定完税价格 |
| 运往境外加工的货物 | 出境时已向海关报明，并在规定期限内复运进境的，以境外加工费、料件费、复运进境的运输及相关费用、保险费为基础审查确定完税价格 |
| 暂时进境的货物 | 按照一般进口货物完税价格确定的有关规定，审查确定完税价格。对于国际奥委会及其相关实体或其境内机构按暂时进口货物方式进口的奥运物资，未在规定时间内复运出境的，须补缴进口关税和进口环节海关代征税（进口汽车以不低于新车90%的价格估价征税） |
| 租赁方式进口的货物 | （1）以租金方式对外支付的租赁货物，在租赁期间以海关审定的租金作为完税价格，利息应当予以计入；<br>（2）留购的租赁货物，以海关审定的留购价格作为完税价格；<br>（3）承租人申请一次性缴纳税款的，可按照“进口货物海关估价方法”确定完税价格，或者按照海关审查确定的租金总额作为完税价格 |
| 留购的进口货样 | 以海关审定的留购价格作为完税价格 |



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

续表

| 进口货物情形 | 完税价格规定 |
| --- | --- |
| 予以补税的减免税货物 | 特定地区、特定企业或者特定用途的特定减免税进口货物，应当接受海关监管。<br>提示：<br>进口减免税货物的监管年限为：<br>船舶、飞机：8年；机动车辆：6年；其他货物：3年。<br>监管年限内转让等原因需要补税的，以海关审定的该货物原进口时的价格，扣除折旧部分价值作为完税价格。公式为：<br>补税的完税价格=减免税货物原进口时的完税价格×［1−减免税货物已进口时间÷（监管年限×12）］<br>提示：上述公式中，减免税货物已进口时间自货物放行之日起按月计算，不足一个月但超过15日的，按照一个月计算；不超过15日的，不予计算。<br>减免税申请人将减免税货物移作他用，需要补缴税款的：<br>补税的完税价格=减免税货物原进口时的完税价格×［需要补缴税款的时间÷（监管年限×365）］<br>提示：上述公式中，需要补缴税款的时间为减免税货物移作他用的实际时间，按日计算，每日实际使用不满8小时的或者超过8小时的均按1日计算 |
| 不存在成交价格的进口货物 | 易货贸易、寄售、捐赠、赠送等不存在成交价格的进口货物，由海关与纳税人进行价格磋商后，按照“进口货物海关估价方法”估定完税价格 |
| 进口软件介质 | 进口载有专供数据处理设备用软件的介质，具有下列情形之一的，应当以介质本身的价值或者成本为基础审查确定完税价格：<br>（1）介质本身的价值或者成本与所载软件的价值分列；<br>（2）介质本身的价值或者成本与所载软件的价值虽未分列，但是纳税人能够提供介质本身的价值或者成本的证明文件，或者能提供所载软件价值的证明文件。<br>提示：含有美术、摄影、声音、图像、影视、游戏、电子出版物的介质不适用上述规定 |


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

【典例研习·10-6】（模拟单项选择题）

某大学进口一台仪器用于教学，进口时海关审定的完税价格为30万元，满足特定免税条件，免征进口环节的关税，使用9个月后，将该仪器转让给某企业，已知转让价格为20万元，转让时已计提折旧9万元，已知适用的关税税率为20%，转让时该仪器需要补交的关税为（　　）万元。

A.4.00　　B.4.20

C.4.50　　D.6.00

斯尔解析　本题考查特殊进口货物关税应纳税额的计算。

选项C当选，科教用品属于关税的特定减免税进口货物，应当接受海关监管，其监管为3年。在监管年限内转让或移作他用需要补税的，补税的完税价格=海关审定的该货物原进口时的价格×［1-申请补税时实际已使用的时间（月）÷（监管年限×12）］。

故，转让时应该缴纳的关税=30×［1-9÷（3×12）］×20%=4.5（万元）。

选项A不当选，误将转让价格作为计算关税的计税依据。

选项B不当选，误将进口时海关审定的完税价格减去折旧费作为计算关税的计税依据

选项D不当选，误将进口时海关审定的完税价格作为计算关税的计税依据。

提示：

对于关税特定减免税货物的监管年限是需要记忆的，其监管年限依次为：船舶、飞机8年；机动车辆6年；其他货物3年。

### （三）公式定价进口货物完税价格确定

公式定价，是指在向中华人民共和国境内销售货物所签订的合同中，买卖双方未以具体明确的数值约定货物价格，而是以约定的定价公式确定货物结算价格的定价方式。结算价格是指买方为购买该货物实付、应付的价款总额。对同时符合下列条件的进口货物，以合同约定定价公式所确定的结算价格为基础确定完税价格：

（1）在货物运抵中华人民共和国境内前或保税货物内销前，买卖双方已书面约定定价公式；

（2）结算价格取决于买卖双方均无法控制的客观条件和因素；

（3）自货物申报进口之日起6个月内，能够根据合同约定的定价公式确定结算价格；

（4）结算价格符合《中华人民共和国海关审定进出口货物完税价格办法》中成交价格的有关规定。

公式定价货物进口时结算价格不能确定，以暂定价格申报的，纳税义务人应当向海关办理税款担保。

【典例研习】答案：10-6：C



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### （四）出口货物的完税价格（★）

1.以成交价格为基础的完税价格

出口货物的完税价格，由海关以该货物的成交价格为基础审查确定，应当包括货物运至我国境内输出地点装载前的运输及其相关费用、保险费。

下列不应计入出口货物的完税价格：

（1）出口关税；

（2）在货物价款中单独列明的货物运至我国境内输出地点装载后的运输及其相关费用、保险费。

2.出口货物海关估价方法

出口货物的成交价格不能确定时，海关与纳税义务人进行价格磋商后，依次以下列价格审查确定该货物的完税价格：

（1）同时或大约同时向同一国家或地区出口的相同货物的成交价格；

（2）同时或大约同时向同一国家或地区出口的类似货物的成交价格；

（3）根据境内生产相同或类似货物的成本、利润和一般费用（包括直接费用和间接费用）、境内发生的运输及其相关费用、保险费计算所得的价格；

（4）按照合理方法估定的价格。

**原理详解**

出口货物的海关估价方法实际上与进口货物的海关估价方法类似。前两种都是相同货物、类似货物估价方法。但出口货物的海关估价方法中，由于我国海关无法获得出口货物在境外销售环节的价格，所以无法采用进口货物的“倒扣价格估价方法”，而只能采用把成本、利润和其他费用正向计算加总的“计算价格估价方法”。

## 二、应纳税额的计算（★★★）

### （一）从价税

以货物的价格作为计税方式而征收的税，税率为货物价格的百分比。以完税价格乘以关税税则中规定的税率，就可得出应纳税额。

目前我国海关计征关税标准主要是从价税。

关税税额=应税进（出）口货物数量×单位完税价格×税率


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 原理详解

成交价格的三种价格形式：

进口货物的成交价格，因有不同的成交条件而有不同的价格形式，常用的价格条款，有FOB、CFR和CIF三种。

（1）“FOB”又称离岸价格，该价格未包含运费，也未包含保险费；

（2）“CFR”又称“离岸加运费价格”，该价格包含了运费，但未包含保险费；

（3）“CIF”又称“到岸价格”，价格中已包含了价格、运费及保险费，因此其范围与关税完税价格基本相同。

### （二）从量税

按货物的计量单位（重量、长度、面积、容积、数量等）作为计税方式，以每一计量单位应纳的关税金额作为税率。

关税税额=应税进（出）口货物数量×单位货物税额

### （三）复合税

复合税又称混合税。征税时既采用从量又采用从价两种税率计征税款。复合税有较好的相互补偿作用，特别是在物价波动时可以减少对财政收入的影响，又能起到一定的保护作用。

关税税额=应税进（出）口货物数量×单位货物税额+应税进（出）口货物数量×单位完税价格×税率

### （四）滑准税

滑准税又称滑动税，是在税则中预先按产品的价格高低分档制定若干不同的税率，然后根据进出口商品价格的变动而增减进出口税率的一种关税。商品价格上涨，采用较低税率，商品价格下跌则采用较高税率，其目的是使该种商品的国内市场价格保持稳定，免受或少受国际市场价格波动的影响。滑准税的优点在于它能平衡物价，保护国内产业发展。其基本计算方法与从价税大致相同。

关税税额=应税进（出）口货物数量×单位完税价格×滑准税税率

## 解题高手

**命题角度：关税与消费税、增值税的结合。**

进口环节消费税和增值税的组价公式中包括关税的完税价格、关税和消费税，不包括增值税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

## 解题高手

| 进口货物 | 组成计税价格 | |
|---|---|---|
| 非应税消费品 | 关税完税价格+关税 | |
| 应税消费品 | 从价 | （关税完税价格+关税）÷（1−消费税比例税率） |
| | 从量 | 关税完税价格+关税+进口数量×消费税定额税率 |
| | 复合 | （关税完税价格+关税+进口数量×消费税定额税率）÷（1−消费税比例税率） |

### 【典例研习·10-7】（教材例题改编）

我国从国外进口一批钢材共计10 000千克，成交价格为FOB伦敦2.5英镑/千克。已知单位运费为0.5英镑，保险费无法确定，钢材进口关税税率为10%，海关填发税款缴款书当日的英镑中间价为100英镑=879.06元人民币。请计算应征关税税额。

斯尔解析

保险费用无法确定，保险费=（FOB+运费）×3‰。

关税完税价格=（FOB+运费）×（1+3‰）=（2.5+0.5）×10 000×（1+3‰）÷100×879.06=264 509.15（元人民币）

应纳关税税额=264 509.15×10%=26 450.92（元人民币）

### 【典例研习·10-8】

某商场于2022年2月进口一批高档美容修饰类化妆品。该批货物在国外的买价120万元，货物运抵我国入关前发生的运输及其他费用为10万元、保险费为10万元，该商场另支付买方佣金5万元。货物报关后，该商场按规定缴纳了进口环节的增值税和消费税并取得了海关开具的缴款书。将化妆品从海关运往商场所在地取得了运输费增值税专用发票，注明运输费用5万元，增值税税额0.45万元。该批化妆品当月在国内全部销售，取得不含税销售额520万元。（假定化妆品进口关税税率20%、增值税税率13%、消费税税率15%。）

要求：

分别计算该批化妆品进口环节应缴纳的关税、增值税、消费税和国内销售环节应缴纳的增值税。

斯尔解析

（1）应缴纳的关税=（120+10+10）×20%=28（万元）。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（2）进口应税消费品，应缴纳的进口环节增值税、消费税的计税价格为应税消费品的组成计税价格。

组成计税价格=（关税完税价格+关税）÷（1−消费税税率）=（140+28）÷（1−15%）=197.65（万元）

（3）进口环节应缴纳的增值税=197.65×13%=25.69（万元）。

（4）进口环节应缴纳的消费税=197.65×15%=29.65（万元）。

（5）国内销售环节应缴纳的增值税=520×13%−25.69−0.45=41.46（万元）。

陷阱提示　关税的计税基础为关税完税价格，包括货物的买价、运抵我国入关前发生的运输及其他费用、保险费，但买方佣金不包括在其中。

计算当期应缴纳的增值税时，一定不要忘记将进口环节缴纳的增值税税额作为内销环节可以抵扣的进项税额。

### 三、跨境电子商务零售进口税收政策（★）

| 内容 | 具体规定 |
| --- | --- |
| 纳税义务人 | 购买跨境电子商务零售进口商品的个人 |
| 代收代缴义务人 | 电子商务企业、电子商务交易平台企业或物流企业 |
| 计税依据 | 实际交易价格（包括货物零售价格、运费和保险费） |
| 交易限值 | （1）单次交易限值为人民币5 000元；个人年度交易限值为26 000元；<br>（2）限值以内的，关税税率暂设为零，进口环节增值税、消费税暂按法定应纳税额的70%征收；<br>（3）完税价格超过单次限制的，全额征收；超过年度限值的，按一般贸易管理 |
| 计征规定 | 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 |

提示：此处规定同增值税规定。

## 第四节　减免规定

### 一、法定减免税（★★）

法定减免税法中明确列出的减税或免税。符合税法规定可予减免税的下列进出口货物，纳税义务人无须提出申请，海关可按规定直接予以减免税。海关对法定减免税货物一般不进行后续管理。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

下列进出口货物予以减征或免征关税：

（1）关税税额在人民币50元以下的一票货物，可免征关税。

（2）无商业价值的广告品和货样，可免征关税。

（3）外国政府、国际组织无偿赠送的物资，可免征关税。

（4）进出境运输工具装载的途中必需的燃料、物料和饮食用品，可免征关税。

（5）在海关放行前损失的货物，可免征关税。

（6）在海关放行前遭受损坏的货物，可以根据海关认定的受损程度减征关税。

（7）我国缔结或者参加的国际条约规定减征、免征关税的货物、物品，按照规定予以减免关税。

（8）规定数额以内的物品，可免征关税。

（9）法律规定减征、免征关税的其他货物、物品。

**【典例研习·10-9】**（模拟多项选择题）

下列进口货物中，属于法定减免关税的有（　　）。

A.关税税额为人民币80元的一票货物

B.具有商业价值的广告品

C.外国政府无偿赠送的物资

D.在海关放行前损失的货物

E.科教用品

斯尔解析 本题考查关税的减免。

选项A不当选，关税税额在人民币50元以下的一票货物，可免征关税。

选项B不当选，无商业价值的广告品和货样，可免征关税。

选项E不当选，科教用品属于特定减免。

## 二、暂时免税

暂时进境或者暂时出境的下列货物，在进境或者出境时纳税义务人向海关缴纳相当于应纳税款的保证金或者提供其他担保的，可以暂不缴纳关税，并应当自进境或者出境之日起6个月内复运出境或者复运进境；需要延长期限的，纳税义务人应按规定向海关办理延期手续。

（1）在展览会、交易会、会议及类似活动中展示或者使用的货物。

（2）文化、体育交流活动中使用的表演、比赛用品。

（3）进行新闻报道或者摄制电影、电视节目使用的仪器、设备及用品。

（4）开展科研、教学、医疗活动使用的仪器、设备及用品。

（5）在上述第1项至第4项所列活动中使用的交通工具及特种车辆。

（6）货样。

（7）供安装、调试、检测设备时使用的仪器、工具。

【典例研习】答案：

10-9：CD



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（8）盛装货物的容器。

（9）其他用于非商业目的的货物。

上述暂时进境货物在规定的期限内未复运出境的，或者暂时出境货物在规定的期限内未复运进境的，海关应当依法征收关税。

**解题高手**

命题角度：关税暂时减免税政策的两个重要特点。

（1）在暂时进境或者出境时纳税人需要提供纳税保证金或者纳税担保，有了**担保**才可以暂时不缴纳关税暂时入境。

（2）暂时进出境的货物应当自进境或者出境之日起**6个月内**复运出境或者复运进境，否则就要交税。

## 三、特定减免税（★）

特定减免税也称政策性减免税，是在法定减免税之外，按照国际通行规则和我国实际情况制定发布的有关进出口货物减免关税的政策。特定减免税货物一般有地区、企业和用途的限制，海关需要进行后续管理，也需要减免税统计。

（1）科教用品，免征关税。

（2）残疾人专用品，免征关税。

（3）慈善捐赠物资，免征关税。

（4）重大技术装备减免税规定如下：

对符合条件的企业及核电项目业主为生产国家支持发展的重大技术装备或产品而确有必要进口的部分关键零部件及原材料，免征关税和进口环节增值税。

国家各部门每年对新申请享受进口税收政策的企业及核电项目业主进行认定，每3年对已享受进口税收政策企业及核电项目业主进行复核。

取得免税资格的企业及核电项目业主可向主管海关提出申请，选择放弃免征进口环节增值税，只免征进口关税。企业及核电项目业主主动放弃免征进口环节增值税后，36个月内不得再次申请免征进口环节增值税。

（5）集成电路和软件产业。

国家鼓励的重点集成电路设计企业和软件企业，以及集成电路生产企业和先进封装测试企业，进口自用设备，及按照合同随设备进口的技术（含软件）及配套件、备件，免征进口关税。

（6）科普用品，免征关税。

（7）海南自由贸易港原辅料、交通工具及游艇、生产设备，免征关税。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

### 四、临时减免税（★）

由国务院对某个单位、某类商品、某个项目或某批进出口货物的特殊情况，给予特别照顾，一案一批，专文下达的减免税。一般有单位、品种、期限、金额或数量等限制，不能比照执行。

## 第五节　征收管理

### 一、关税的申报和缴纳（★）

1.关税申报

进出口货物应向货物的进出境地海关申报。申报期限要求如下：

（1）进口货物的纳税义务人应当自运输工具申报进境之日起14日内申报；

（2）出口货物的纳税义务人除海关特准外，应当在货物运抵海关监管区后、装货的24小时以前申报。

2.缴纳期限

海关计征税款并填发税款缴款书。

纳税义务人应当自海关填发税款缴款书之日起15日内，向指定银行缴纳关税税款。

纳税义务人因不可抗力或者国家税收政策调整不能按期缴纳税款的，依法提供税款担保后，可以直接向海关办理延期缴纳税款手续，延期纳税最长不超过6个月。

### 二、关税的强制执行（★）

关税的强制执行主要包括征收滞纳金、保全措施及强制措施。

1.征收关税滞纳金

（1）滞纳金自关税缴纳期限届满滞纳之日起，至纳税义务人缴纳关税之日止，按滞纳税款万分之五的比例按日征收。（休息日或法定节假日不予扣除）

关税滞纳金金额=滞纳关税税额×滞纳金征收比率×滞纳天数

（2）滞纳金的起征点为50元。

**【典例研习·10-10】**（模拟单项选择题）

某公司进口一批货物，海关于2022年11月1日填发税款缴款书，但公司迟至11月27日才缴纳500万元的关税。海关应征收关税滞纳金（　　）。

A.2.75万元　　B.3万元

C.6.5万元　　D.6.75万元

斯尔解析　本题考查征收关税滞纳金的计算。

选项B当选，纳税人应当自海关填发税款缴款书之日起15日内缴纳税款，海关于2022年11月1日填发税款缴款书，所以在11月15日缴纳期限届满，从缴

【典例研习】答案：

10-10：B



新浪微博@斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

纳期限届满滞纳之日起，至纳税义务人缴清关税之日止，从16日到27日，共滞纳12天，海关应征收关税滞纳金=500×12×0.5‰=3（万元）。

2.保全措施

出口货物的纳税义务人在规定的纳税期限内有明显的转移、藏匿其应税货物以及其他财产迹象的，海关可以责令纳税义务人提供担保；纳税义务人不能提供担保的，海关可以采取以下税收保全措施：

（1）书面通知纳税义务人开户银行或者其他金融机构暂停支付纳税义务人相当于应纳税款的存款；

（2）扣留纳税义务人价值相当于应纳税款的货物或者其他财产。

3.强制措施

纳税义务人自缴纳税款期限届满之日起3个月仍未缴纳税款，经直属海关关长或者其授权的隶属海关关长批准，海关可以采取强制扣缴、变价抵缴等强制措施：

（1）书面通知纳税义务人开户银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款；

（2）将纳税义务人的应税货物依法变卖，或者扣留并依法变卖其价值相当于应纳税款的货物或者其他财产，以变卖所得抵缴税款。

提示：海关采取强制措施时，对上述纳税义务人、担保人未缴纳的滞纳金同时强制执行。进出境物品的纳税义务人，应当在物品放行前缴纳税款。

## 三、关税退还（★）

1.申请退还

有下列情形之一的，纳税义务人自缴纳税款之日起1年内，可以申请退还关税，并应当以书面形式向海关说明理由，提供原缴款凭证及相关资料：

（1）已征进口关税的货物，因品质或者规格原因，原状退货复运出境的，可申请退还进口环节的关税，同时免征出口环节的关税；

（2）已征出口关税的货物，因品质或者规格原因，原状退货复运进境，并已重新缴纳因出口而退还的国内环节有关税收的，可申请退还出口环节的关税，同时免征进口环节的关税；

（3）已征出口关税的货物，因故未装运出口，申报退关的，可申请退还出口环节的关税；

（4）因残损、短少、品质不良或者规格不符原因，由进出口货物的发货人、承运人或者保险公司免费补偿或者更换的相同货物，进出口时不征收关税。被免费更换的原进口货物不退运出境或者原出口货物不退运进境的，海关应当对原进出口货物重新按照规定征收关税。

2.多征税款退还

海关发现多征税款，立即通知纳税义务人办理退还。

纳税义务人发现多缴税款的，自缴纳税款之日起1年内，可以以书面形式要求海关退还多缴的税款并加算银行同期活期存款利息。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

提示：纳税人申请退还的，海关应当自受理退税申请之日起30日内查实并通知纳税义务人办理退还手续。纳税义务人应当自收到通知之日起3个月内办理有关退税手续。

## 四、关税的补征和追征（★）

进出口货物放行后，非因纳税人违反海关规定造成短征关税的，称为补征；由于纳税人违反海关规定造成短征关税的，称为追征。

| 情形 | 具体规定 |
| --- | --- |
| 补征 | 海关发现少征或漏征税款，应当自缴纳税款或者货物、物品放行之日起1年内补征税款 |
| 追征 | 海关可以自纳税义务人缴纳税款或者货物、物品放行之日起3年以内追征，并从缴纳税款或者货物、物品放行之日起按日加收少征或者漏征税款万分之五的滞纳金 |

## 五、纳税争议的处理（★）

（1）纳税义务人同海关发生纳税争议时，可以向海关申请复议，但应在规定期限内按海关核定的税额缴纳关税。

提示：在发生纳税争议，纳税人向海关申请行政复议时，纳税人需要在规定的期限内缴纳关税。这体现了税法适用原则中的程序优于实体原则。

（2）纳税义务人自海关填发税款缴款书之日起60日内，向原征税海关的上一级海关提出复议申请。纳税人对复议决定仍然不服的，可以自收到复议决定书之日起15日内向人民法院提起诉讼。

提示：关税是海关负责征收和管理的，且不适用于税务机关负责征收的税种才适用的《税收征收管理法》，因此其征收和管理具有一定的特殊性。

## 六、减免税管理（★）

### （一）减免税办理

减免税申请人应当向其主管海关申请办理减免税审核确认、减免税货物税款担保、减免税货物后续管理等相关业务。

### （二）进口减免税货物监管

（1）在海关监管年限内，减免税申请人应当按照海关规定保管、使用进口减免税货物，并依法接受海关监管。

（2）除海关总署另有规定外，进口减免税货物的监管年限为：船舶、飞机8年；机动车辆6年；其他货物3年。监管年限自货物进口放行之日起计算。

（3）在海关监管年限内，减免税申请人应当于每年6月30日（含当日）以前向主管海关提交《减免税货物使用状况报告书》，报告减免税货物使用状况。超过规定期限未提交的，海关按照有关规定将其列入信用信息异常名录。


新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号

（4）减免税货物海关监管年限届满的，自动解除监管。对海关监管年限内的减免税货物，减免税申请人要求提前解除监管的，应当向主管海关提出申请，并办理补缴税款手续。

### （三）减免税货物办理抵押、转让、移作他用或其他处置管理

| 情形 | 管理要求 |
| --- | --- |
| 转让给进口同一货物享受同等减免税优惠待遇的其他单位的 | 按照规定办理减免税货物结转手续 |
| 转让给不享受进口税收优惠政策或者进口同一货物不享受同等减免税优惠待遇的其他单位的 | 应当事先向主管海关申请办理减免税货物补缴税款手续 |
| 向银行或者非银行金融机构办理贷款抵押的 | 向主管海关提出申请，随附相关材料，并以海关依法认可的财产、权利提供税款担保 |

## 本章小测

快使用斯尔教育App，扫描二维码，进行章节小测。



新浪微博 @ 斯尔教育或关注斯尔教育微信公众号