

第三章 涉税专业服务程序与方法

第七节 其他税种纳税审核方法及申报代理

【知识点 1】印花税申报和纳税审核

印花税是对经济活动和经济交往中书立、使用、领受的具有法律效力的凭证所征收的一种税。

一、征税范围的审核



(一) 经济合同



1. 购销合同（一般动产买卖合同）

(1) 包括供应、预购、采购、购销结合及协作、调剂、补偿、易货等合同。

(2) 包括各出版单位与发行单位（不包括订阅单位和个人）之间订立的图书、报刊、音像征订凭证。

- (3) 对纳税人以电子形式签订的各类应税凭证按规定征收印花税。
- (4) 发电厂与电网之间、电网与电网之间签订的购售电合同按购销合同征收印花税。
- (5) 电网与用户之间签订的供用电合同不征收印花税。

【例题 1·单选题】下列合同，应按“购销合同”税目征收印花税的是（ ）。

- A. 发电厂与电网之间签订的购售电合同
- B. 企业之间签订的土地使用权转让合同
- C. 电网与用户之间签订的供用电合同
- D. 开发商与个人之间签订的商品房销售合同

【答案】A

【解析】选项 B、D，按照“产权转移书据”税目征收印花税；选项 C，电网与用户之间签订的供用电合同不征印花税。

2. 加工承揽合同

包括加工、定做、修缮、印刷、广告、测绘、测试等合同。

3. 建设工程勘察设计合同

包括勘察、设计合同的总包合同、分包合同、转包合同。

4. 建筑安装工程承包合同

包括建筑、安装工程承包合同的总包合同、分包合同、转包合同。

5. 财产租赁合同

(1) 包括租赁房屋、船舶、飞机、机动车辆、机械、器具、设备等合同。

(2) 包括企业、个人出租门店、柜台所签订的合同。

6. 货物运输合同

包括民用航空、铁路运输、海上运输、内河运输、公路运输和联运合同。

7. 仓储保管合同

包括仓储、保管合同，以及作为合同使用的仓单、栈单（或称入库单）。

对某些使用不规范的凭证不便计税的，可就其结算单据作为计税贴花的凭证。

8. 借款合同

(1) 包括银行及其他金融组织和借款人所签订的借款合同。

(2) 不包括银行同业拆借。

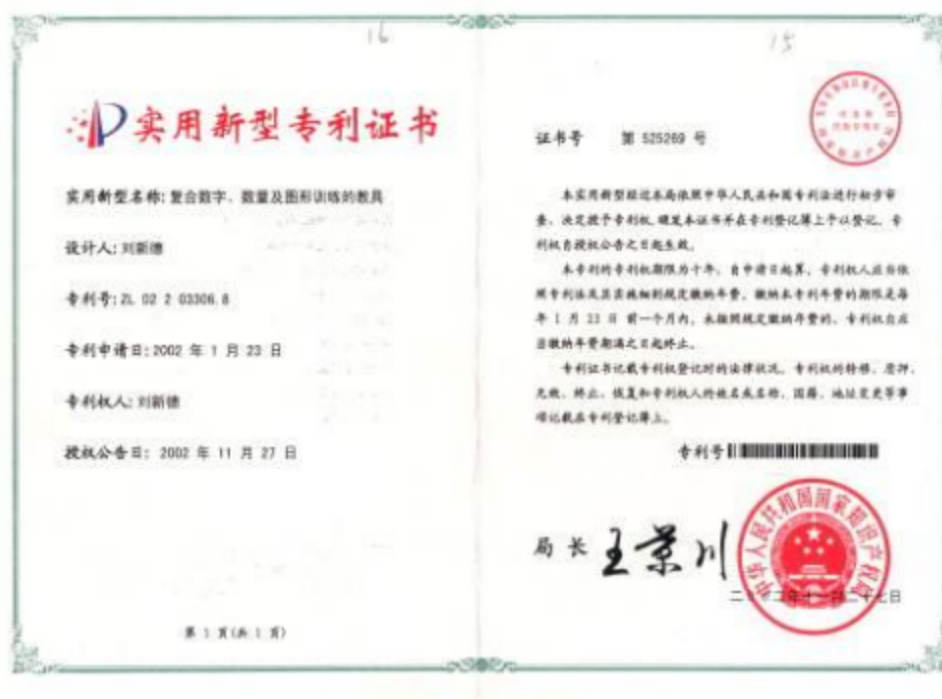
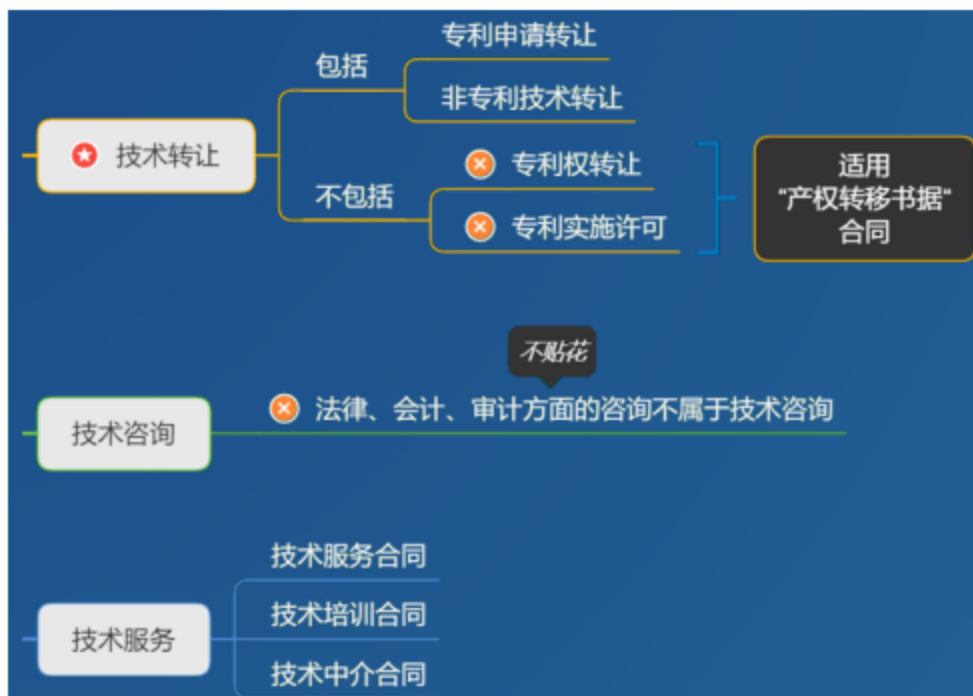
9. 财产保险合同

(1) 包括财产、责任、保证、信用等保险合同。

(2) 不包括人寿保险合同。

10. 技术合同

包括技术开发、转让、咨询、服务合同。



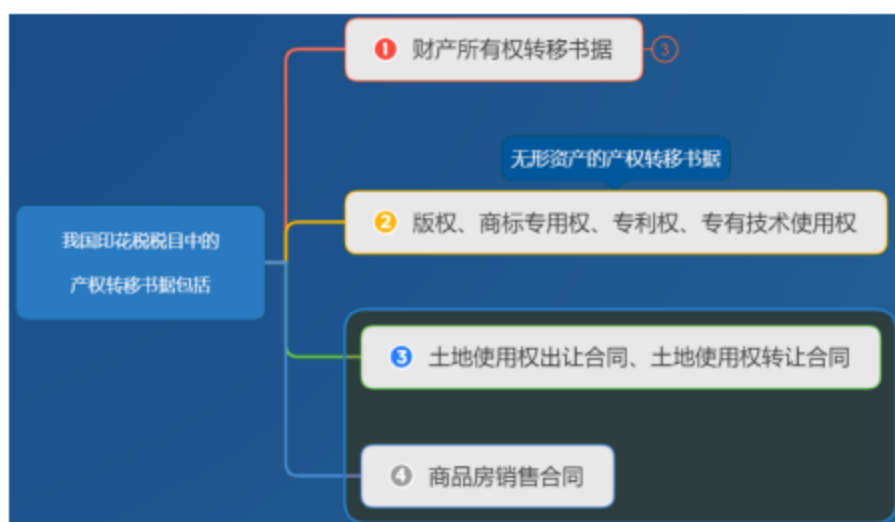
【例题 2·多选题】根据印花税法法律制度的规定，下列合同中，属于印花税征税范围的有（ ）。

- A. 货物运输合同
- B. 购销合同
- C. 财产租赁合同
- D. 技术合同
- E. 劳动合同

【答案】ABCD

【解析】劳动合同不属于“经济合同”。

（二）产权转移书据



其中财产所有权转移书据，指经政府管理机关登记注册的不动产、动产的所有权转移所书立的书据。

包括：

- （1）股份制企业公开发行的股票
- （2）因购买、继承、赠与所书立的产权转移书据

【例题 3·单选题】根据印花税的相关规定，下列合同不属于“产权转移书据”的是（ ）。

- A. 专有技术使用权合同
- B. 非专利技术转让合同
- C. 土地使用权转让合同
- D. 土地使用权出让合同

【答案】B

【解析】选项 B，非专利技术转让合同按“技术合同”税目征收印花税。

（三）营业账簿

1. 资金账簿（减半）

反映生产经营单位实收资本和资本公积金额增减变化的账簿。

2. 其他营业账簿（免）

除资金账簿以外的，归属于财务会计体系的生产经营用账册。包括日记账、各明细分类账簿。

（四）权利、许可证照



【例题 4·单选题】下列选项所涉及的证照全部应缴纳印花税的是（ ）。

- A. 商标注册证、卫生许可证、土地使用证、营运许可证
- B. 房屋产权证、工商营业执照、税务登记证、营运许可证
- C. 房屋产权证、工商营业执照、商标注册证、专利证、土地使用证
- D. 土地使用证、专利证、特殊行业经营许可证、房屋产权证

【答案】c

【解析】卫生许可证、营运许可证、特殊行业经营许可证不征收印花税。

二、纳税人的审核

纳税人包括立合同人、立账簿人、立据人、领受人、使用人以及各类电子应税凭证的签订人。

（一）立合同人

1. 书立各类经济合同的，以立合同人为纳税人。
2. 当事人在两方或两方以上的，各方均为纳税人。

（二）立账簿人

建立营业账簿的，以立账簿人为纳税人。

（三）立据人

1. 订立各种财产转移书据的，以立据人为纳税人。
2. 如立据人未贴花或少贴花的，书据持有人负责补贴印花。
3. 所立书据以合同方式签订的，应由持有书据的各方分别按全额贴花。

（四）领受人

领取权利许可证照的，以领受人为纳税人。

1. 对于同一凭证，如果由两方或两方以上当事人签订并各执一份，各方均为纳税人，应当由各方就所持凭证的各自金额贴花。

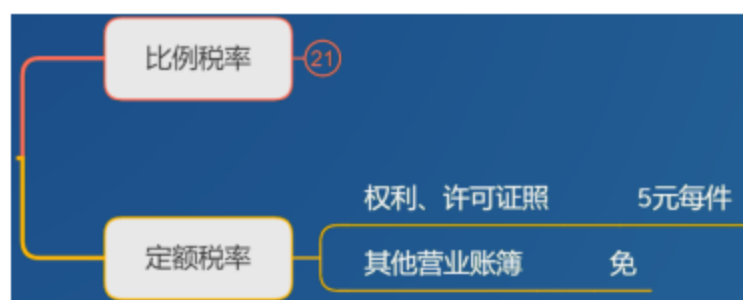
【提示】当事人，是指对凭证有直接权利义务关系的单位和个人，不包括担保人、证人、鉴定人。

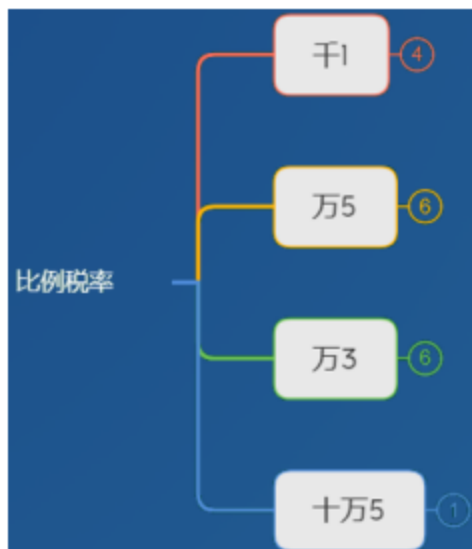
2. 如果应税凭证是由当事人的代理人代为书立的，则由代理人代为承担纳税义务。

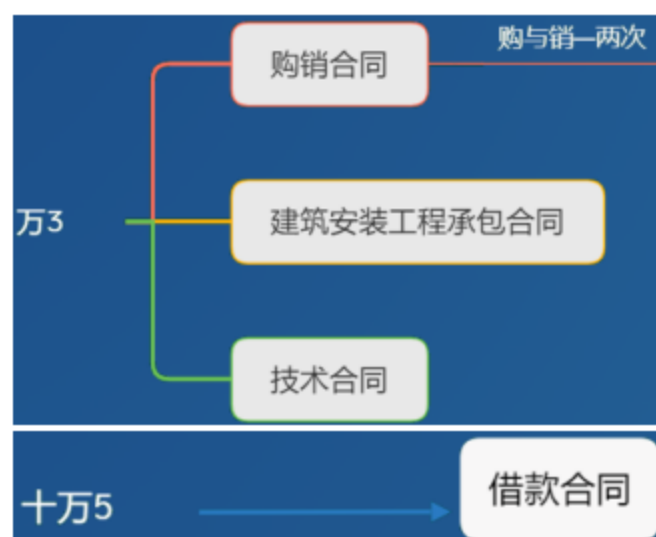
（五）使用人

在国外书立、领受，但在国内使用的应税凭证的单位和个人。

三、税率的审核







四、计税依据的审核

（一）从价计税情况下计税依据的确定

应纳税额=计税金额×适用税率

1. 各类经济合同，以合同上所记载的金额、收入或费用为计税依据。

（1）购销合同

① 计税依据为购销金额，不得作任何扣除。

② 以货换货反映既购又销双重经济行为的合同，按合同所载的购、销金额合计数计税贴花。（分别贴花）

③ 合同未列明金额的，应按合同所载购、销数量，依照国家牌价或者市场价格计算应纳税额。

（2）加工承揽合同

① 真加工——委托方提供主要材料或原料，受托方提供辅助材料：

无论加工费和辅料金额是否分别记载，均以辅料与加工费的合计数，按照加工承揽合同贴花，对委托方提供的主要材料不计税贴花。

② 假加工——受托方提供原材料：

凡在合同中分别记载加工费和原材料金额的，分别按加工承揽合同（万5）、购销合同（万3）计税。

未分别记载的，全部按加工承揽合同贴花计税。

（3）建设工程勘察设计合同

计税依据为勘察、设计收取的费用（即勘察、设计收入）。

（4）建筑安装工程承包合同

计税依据为承包金额，不得剔除任何费用。

如果施工单位将自己承包的建筑项目再分包或转包给其他施工单位，其所签订的分包或转包合同，仍应按所载金额另行贴花。（分包合同作另一份合同贴花）

（5）财产租赁合同

计税依据为租赁金额（即租金收入）。

（6）货物运输合同

计税依据为取得的运输费金额（即运费收入），不包括所运货物的金额、装卸费和保险费等

【例题1·单选题】甲运输公司2020年12月与某律师事务所签订一份法律咨询合同，合同约定咨询费金额共计100万元，另外作为承运方签订一份运输合同，总金额400万元。该公

司当月应缴纳印花税（ ）元。

- A. 1500 B. 1800 C. 2000 D. 2500

【答案】c

【解析】法律咨询合同，不缴纳印花税。

应缴纳印花税 = $400 \times 0.5\% \times 10000 = 2000$ （元）

（7）仓储保管合同

计税依据为仓储保管的费用（即保管费收入）。

（8）财产保险合同

计税依据为支付（收取）的保险费金额，不包括所保财产的金额。

（9）借款合同

计税依据为借款金额。

①一项信贷业务，既签订借款合同又一次或分次填开借据的，只以借款合同所载金额计税贴花；

只填开借据并作为合同使用，以借据金额贴花。

②流动资金周转性借款合同，借款人在规定的期限和最高限额内随借随还；

以其规定的最高额为计税依据在签订时贴花一次，在限额内随借随还不签订新合同的，不再另贴印花。

③对借款方以财产作抵押，从贷款方取得一定数量抵押贷款的合同，按借款合同贴花；

在借款方因无力偿还借款而将抵押财产转移给贷款方时，再就双方书立的产权书据，按产权转移书据的有关规定计税贴花。

④银行及其他金融组织的融资租赁业务签订的融资租赁合同（含融资性售后回租），应按合同所载租金总额，暂按借款合同计税。

（10）技术合同

①计税依据为合同所载的价款、报酬或使用费。

②技术开发合同，只就合同所载的报酬金额计税，研究开发经费不作为计税依据。

【例题 2·简答题】甲企业与乙企业签订一份技术开发合同记载金额 600 万元，含研究开发费用 60 万元。

计算甲、乙企业共计应缴纳印花税。

甲、乙企业共计应缴纳印花税 = $(600 - 60) \times 0.03\% \times 10000 \times 2 = 3240$ （元）。

2. 产权转移书据：以书据中所载的金额为计税依据。

3. 记载资金的营业账簿：以实收资本和资本公积的两项合计金额为计税依据。

（1）凡“资金账簿”在次年度的实收资本和资本公积未增加的，对其不再计算贴花。

（2）企业启用新账簿后，实收资本和资本公积两项的合计金额大于原已贴花资金的，就增加的部分补贴印花。

4. 合同在签订时无法确定计税金额

（1）技术转让合同中的转让收入，是按销售收入的一定比例收取或是按实现利润分成的；

（2）财产租赁合同只是规定了月（天）租金标准而无期限的。

对于这类合同，可在签订时先按定额 5 元贴花，以后结算时再按实际金额计税，补贴印花。

【例题 3·单选题】2020 年 1 月，A 企业向某公司出租闲置仓库，签订出租合同中注明的租金每月 4 万元，租期未定；接受某公司委托加工一批产品，签订的加工承揽合同中注明原材

料由 A 企业提供，金额为 200 万元，另外收取加工费 30 万元；签订的运输合同中注明运费 2 万元、保管费 5000 元。该企业 2020 年 1 月应缴纳印花税（ ）元。

A. 765 B. 770 C. 1165 D. 1170

【答案】B

【解析】应纳印花税 $= 5 + 200 \times 0.03\% \times 10000 + 30 \times 0.05\% \times 10000 + 2 \times 0.05\% \times 10000 + 5000 \times 0.1\% = 770$ （元）

（二）从量计税情况下计税依据的确定

实行从量计税的其他营业账簿和权利、许可证照，以计税数量为计税依据。

注：2018 年 5 月 1 日起，按 5 元贴花的其他营业账簿免征。

五、应纳税额的计算方法的审核

1. 按比例税率计算

应纳税额 = 计税金额 $\times$ 适用税率

2. 按定额税率计算

应纳税额 = 凭证数量 $\times$ 单位税额

3. 计算印花税应纳税额需要注意的问题：

（1）按金额比例贴花的应税凭证，未标明金额的，按凭证所载数量及市场价格计算金额，依适用税率贴足印花。

（2）已贴花的凭证，修改后所载金额增加的，其增加部分应当补贴印花税票。

（3）按比例税率计算纳税而应纳税额又不足 1 角的，免纳印花税；

应纳税额在 1 角以上的，其税额尾数不满 5 分的不计，满 5 分的按 1 角计算贴花。

对财产租赁合同的应纳税额超过 1 角但不足 1 元的，按 1 元贴花。

（4）在确定适用税率时，如果一份合同载有一个或几个经济事项，可以同时适用一个或几个税率分别计算贴花，但属于同一笔金额或几个经济事项金额未分开的，应按其中的较高税率计算纳税，而不是分别按多种税率贴花。

六、税收优惠的审核

1. 已纳印花税的凭证的副本或抄本；但以副本或抄本作为正本使用的，另贴印花。

2. 无息、贴息贷款合同。

3. 外国政府或者国际金融组织向我国政府及国家金融机构提供优惠贷款所书立的合同。

4. 房地产管理部门与个人订立的租房合同，凡房屋用于生活居住的，暂免贴花。

5. 对个人销售或购买住房暂免征收印花税。

6. 对开展融资租赁业务签订的融资租赁合同（含融资性售后回租），统一按照其所载明的租金总额依照“借款合同”税目，按万分之零点五的税率计税贴花。

在融资性售后回租业务中，对承租人、出租人因出售租赁资产及购回租赁资产所签订的合同，不征收印花税。

7. 对于高校学生签订的高校学生公寓租赁合同免税。

8. 由省人民政府根据本地区实际情况，以及宏观调控需要确定，对增值税小规模纳税人可以在 50% 的税额幅度内减征印花税（不含证券交易印花税。）

七、征收管理的审核

（一）缴纳方法

1. 纳税人根据规定自行计算应纳税额，购买并一次贴足印花税票。
2. 以缴款书或完税证代替贴花的方法。
一份凭证应纳税额超过 500 元，可向当地税务机关申请填写缴款书或完税证，将其中一联粘贴在凭证上或者由税务机关在凭证上加注完税印记，代替贴花。
3. 按期汇总缴纳印花税的方法。
同一类凭证频繁贴花的，可申请按期汇总缴纳。期限最长不超过 1 个月。缴纳方式一经选定，1 年内不得改变。
4. 已经贴花的凭证，凡修改后所载金额增加的部分，应补贴印花。
5. 凡多贴印花税票者，不得申请退税或者抵扣。
6. 纳税人对纳税凭证应妥善保管。保存的期限，国家已有明确规定的按规定办理；其他凭证均应在履行纳税义务完毕后保存 1 年。

（二）纳税环节

印花税应当在书立或领受时贴花。

具体是指，在合同签订时、账簿启用时和证照领受时贴花。

如果合同是在国外签订，并且不便在国外贴花的，应在将合同带入境时办理贴花纳税手续。

（三）纳税管理

印花税应税凭证按《税收征管法实施细则》规定保存 10 年。

【例题 1·简答题】某食品公司 2020 年 2 月与其他企业订立专有技术使用权转移书据一份，所载金额 60 万元。签订一份既有产品购销业务又有加工承揽业务的电子合同，总金额 100 万元。

2020 年 3 月公司转让一处外购的旧厂房，转让价格 1500 万元，成新度折扣率为 60%。

另外由于市场规模缩小、经营模式改变，公司决定减少注册资本 100 万元，已知公司原注册资金 800 万元，已按规定缴纳印花税。

该公司咨询税务师事务所下列问题：

（1）公司减少注册资本是否可以申请印花税退税？

【答案 1】不可以申请退税。因为多贴印花税票者，不得申请退税或者抵用。

（2）公司订立的技术转让书据应缴纳印花税多少？购销合同、加工承揽合同未分别记载金额应如何缴纳印花税？税额多少？（金额单位为元，印花税税率：产权转移书据 0.5%，购销合同 0.3%，加工承揽合同 0.5%）

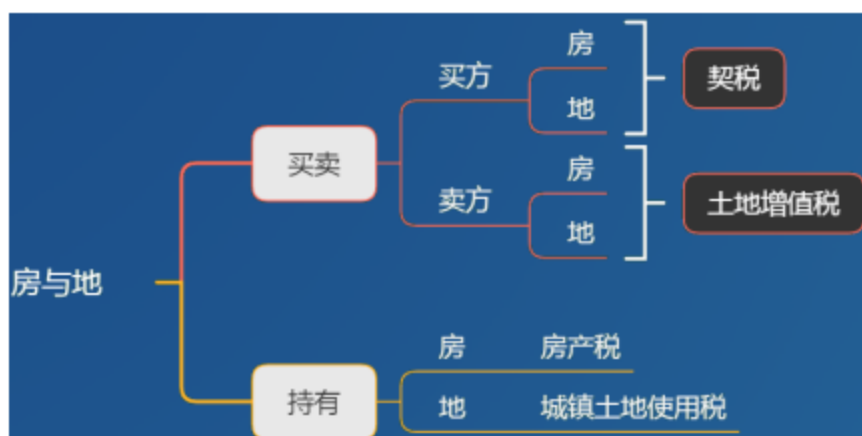
【答案 2】

①技术使用权转移书据属于产权转移书据，所以适用 0.5% 的税率。因此应纳印花税
 $= 60 \times 0.5\% \times 10000 = 300$ （元）

②在确定适用税率时，如果一份合同载有一个或几个经济事项，可以同时适用一个或几个税率分别计算贴花，但属于同一笔金额或几个经济事项金额未分开的，应按其中的较高税率计算纳税，而不是分别按多种税率贴花。

因此按照加工承揽合同 0.5% 计算印花税。应纳印花税 $= 100 \times 0.5\% \times 10000 = 500$ （元）

【知识点 2】土地增值税纳税申报和纳税审核



一、土地增值税纳税人的审核

土地增值税的纳税人为转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人。

总结：盯住“产权”是否发生转移。

二、土地增值税征税范围的审核

（一）土地增值税征税范围一般规定

1. 土地增值税只对转让国有土地使用权的行为征税，对出让国有土地使用权的行为不征税。

【提示】出让是政府将土地出让给土地使用者，政府卖土地不交税。

2. 土地增值税既对转让土地使用权的行为征税，也对转让地上建筑物及其附着物产权的行为征税。（不仅卖地交税，卖房也要交税）

3. 土地增值税只对有偿转让的房地产征税，对以继承、赠与等方式无偿转让的房地产，不予征税。

但并非所有名为“赠与”的行为均不征税。

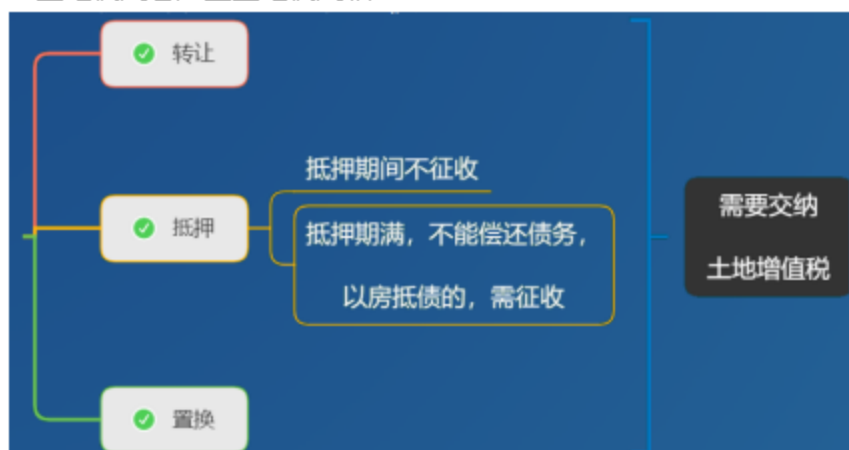
不征收土地增值税的房地产赠与行为只包括：

（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人的行为。

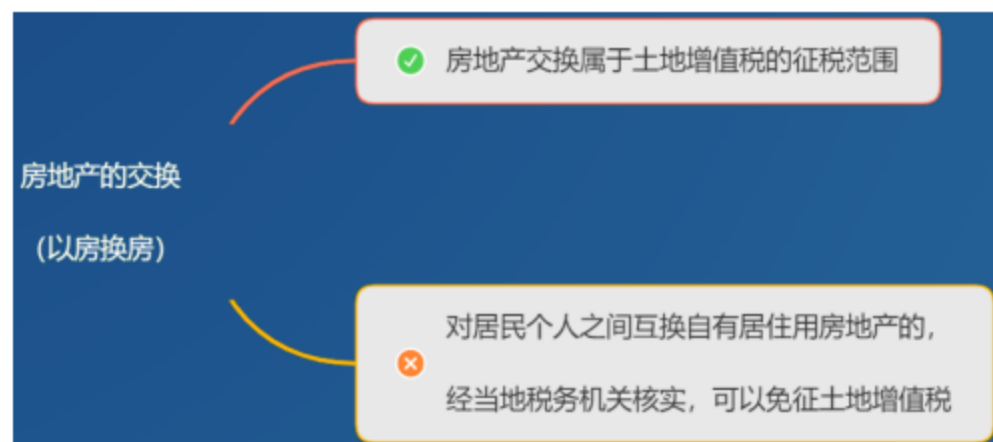
（2）通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业的行为。

（二）土地增值税征税范围特殊规定

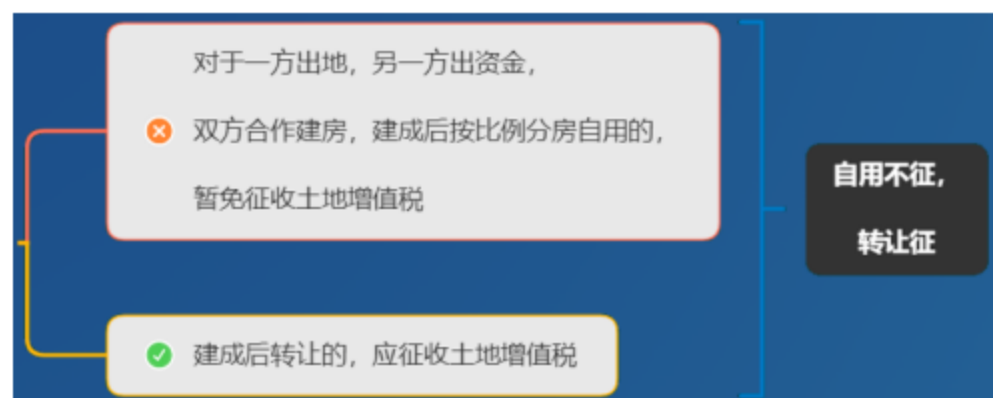
1. 土地使用者处置土地使用权



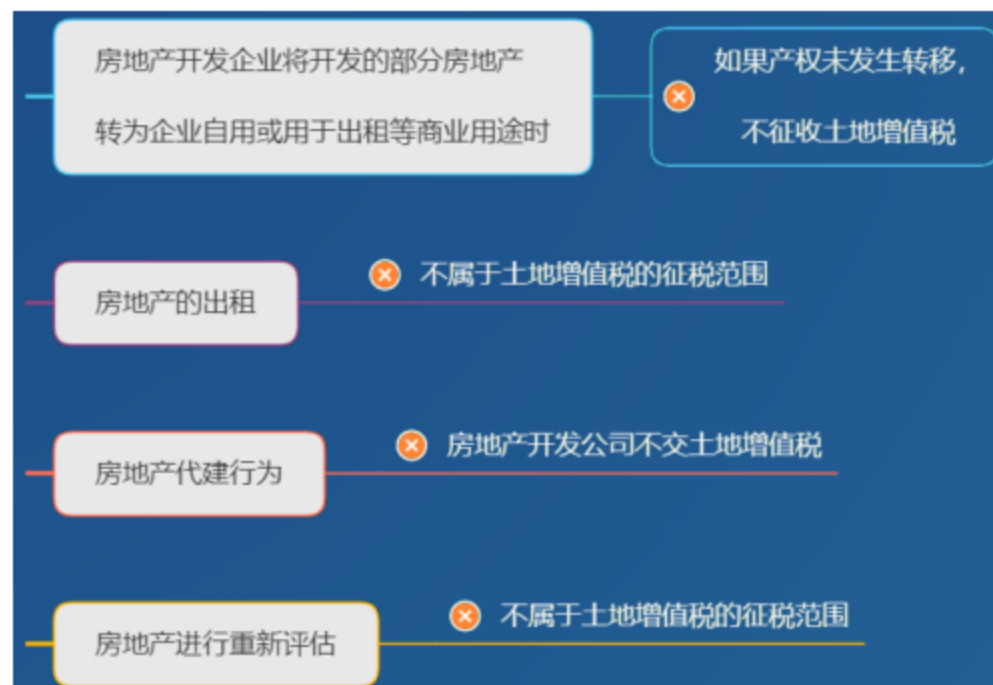
2. 房地产的交换



3. 合作建房



4. 其他不征收的规定



【例题1·单选题】根据土地增值税法律制度的规定，下列各项中，不属于土地增值税纳税人的是（ ）。

A. 出租住房的孙某

B. 转让国有土地使用权的甲公司

C. 出售商铺的潘某

D. 出售写字楼的乙公司

【答案】A

【解析】(1) 土地增值税的纳税人为“转让”国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人。主要判断要点有二：①房地产权属转移；②转让方取得相关收益。选项 A 涉及的是“出租住房”，住房产权不发生转移，不征收土地增值税。(2) 选项 C：如果潘某转让的是住房（而非商铺），则适用居民个人转让住房的优惠政策，免征土地增值税。

【例题 2·单选题】根据土地增值税法律制度的规定，下列行为中，属于土地增值税征税范围的是（ ）。

A. 出租房屋

B. 代建房屋

C. 企业之间交换房屋

D. 评估房屋

【答案】C

三、土地增值税税率的审核

土地增值税实行“4 级超率累进税率”，税率表如下：

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

四、土地增值税计税依据的审核

土地增值税的计税依据是纳税人转让房地产所取得的增值额。

增值额 = 房地产转让收入 - 扣除项目金额

（一）应税收入的确定

纳税人转让房地产取得的应税收入，包括转让房地产的全部价款及有关的经济利益。

【提示】不含增值税收入。

（二）扣除项目及其金额

1. 出售新房



(1) 取得土地使用权所支付的金额

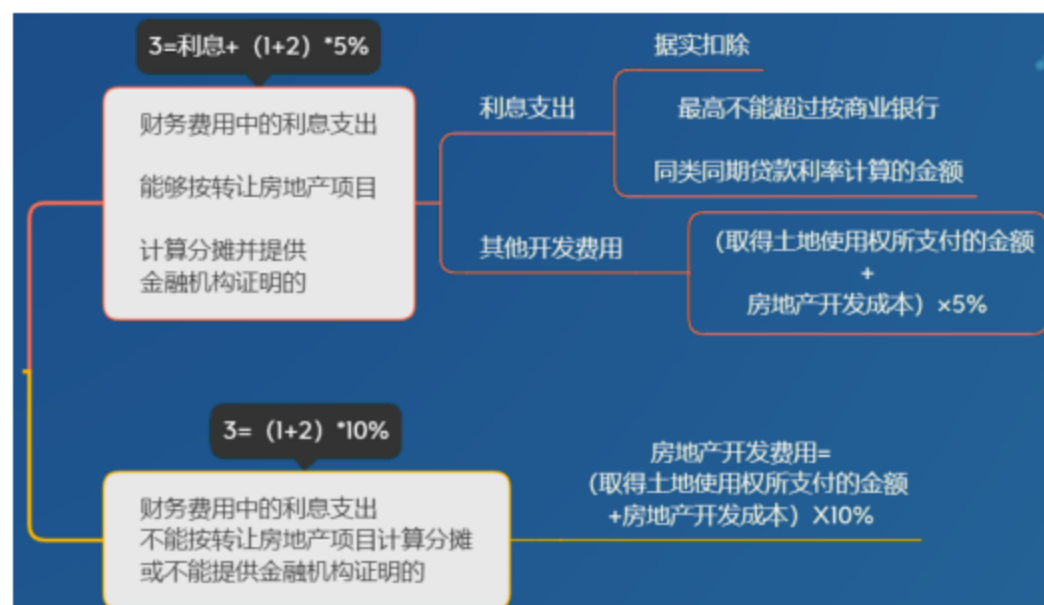
① 纳税人为取得土地使用权所支付的地价款。

② 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和税金。

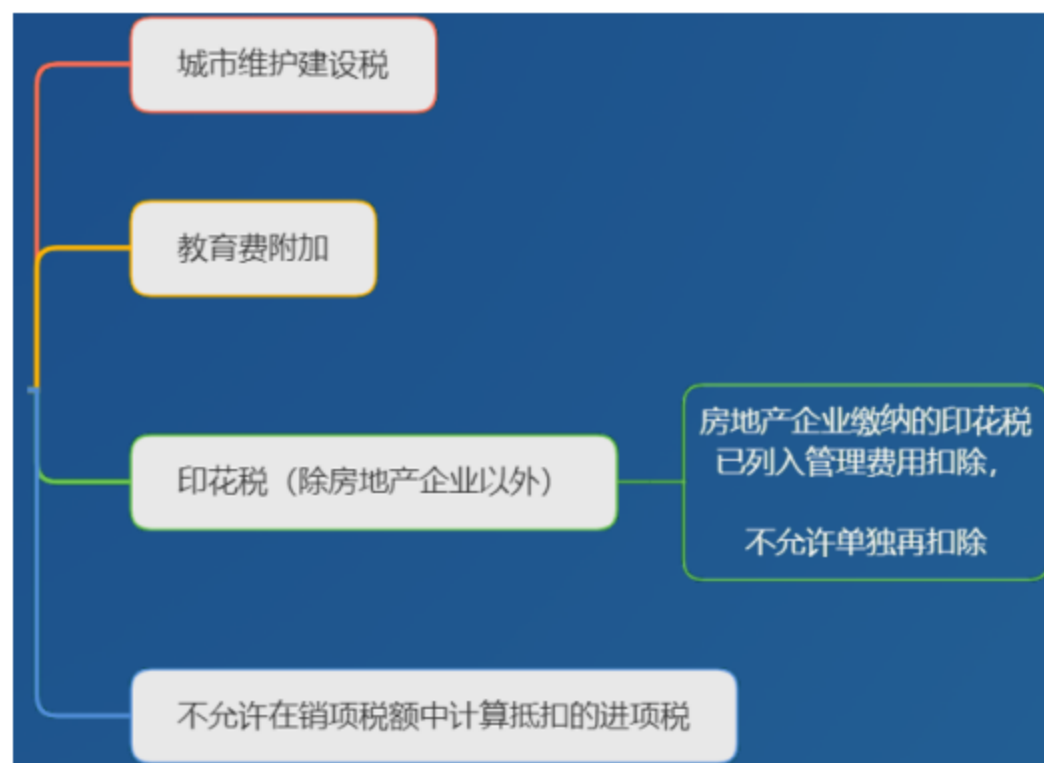
(2) 房地产开发成本

包括：土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共配套设施费和开发间接费用等。

(3) 房地产开发费用（盯住利息支出）



(4) 与转让房地产有关的税金



(5) 房地产开发企业专属加计扣除

$= (\text{Amount paid for land use rights} + \text{Real estate development cost}) \times 20\% = (1+2) \times 20\%$

【提示】财政部、国家税务总局对土地增值税扣除项目金额中利息支出的计算问题作了两点专门规定：

- ①利息的上浮幅度按国家的有关规定执行，超过上浮幅度的部分不允许扣除；
- ②对于超过贷款期限的利息部分和加罚的利息不允许扣除。

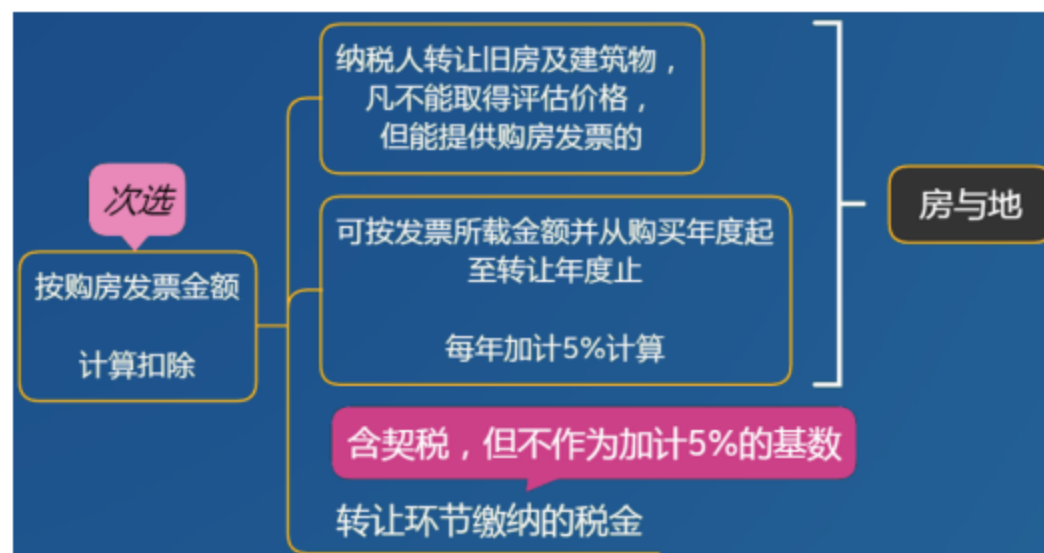
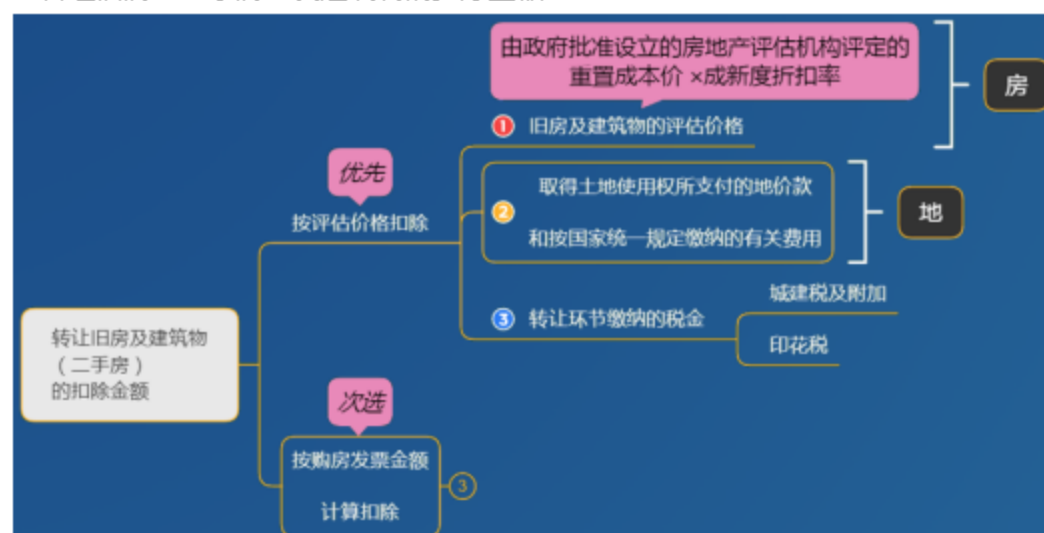
【例题1·单选题】在土地增值税清算时，房地产开发企业发生利息支出不能提供金融机构贷款证明的，其允许扣除的房地产开发费用是（ ）。

- A. 房地产开发成本×5%以内
- B. 取得土地使用权所支付的金额×10%以内
- C. （取得土地使用权支付的金额+房地产开发成本）×10%以内
- D. （取得土地使用权支付的金额+房地产开发成本）×5%以内

【答案】C

【解析】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的，其允许扣除的房地产开发费用为：（取得土地使用权所支付的金额+房地产开发成本）×10%以内。

2. 转让旧房（二手房）及建筑物的扣除金额



【例题 2·单选题】根据土地增值税法律制度的规定，纳税人转让旧房及建筑物，在计算土地增值税额时，不能扣除的项目有（ ）。

- A. 评估价格
- B. 转让环节缴纳的税金
- C. 取得土地使用权所支付的地价款
- D. 重置成本价

【答案】D

【解析】选项 D：重置成本价用于计算旧房及建筑物的评估价格，不能直接作为扣除项目金额扣除。

五、土地增值税应纳税额的计算的审核

应纳税额=增值额×适用税率-扣除项目金额×速算扣除系数

土地增值税应纳税额的计算分为四步：

1. 计算增值额

增值额=房地产转让收入-扣除项目金额

2. 计算增值率

增值率=增值额/扣除项目金额×100%

3. 确定适用税率以及相对应的速算扣除系数

4. 计算应纳税额

【例题 1·计算题】某房地产开发公司注册地在甲市，2020 年 7 月对其在乙市开发的一房地产项目进行土地增值税清算，相关资料如下：

（1）2019 年 3 月，公司经“招拍挂”以 24000 万元取得该房地产项目的土地使用权，缴纳了契税。

（2）自 2019 年 4 月起，公司对受让土地进行项目开发建设，发生开发成本 15000 万元，发生与该项目相关的利息支出 3000 万元，并能提供金融机构的贷款证明。

（3）2020 年 6 月项目实现全部销售，共取得不含税收入 75000 万元，允许扣除的有关税金及附加 360 万元，已预缴土地增值税 750 万元。

（其他相关资料：当地适用的契税税率为 5%，省级政府规定其他开发费用的扣除比例为 5%。）

1、计算该公司清算土地增值税时允许扣除的土地使用权支付的金额。

2、计算该公司清算土地增值税时允许扣除项目金额的合计数。

3、计算该公司清算土地增值税时应补缴的土地增值税。

【解析】

1、允许扣除的土地使用权支付的金额=24000×（1+5%）=25200（万元）

2、允许扣除的开发成本=15000（万元）

允许扣除的开发费用=3000+（25200+15000）×5%=5010（万元）

允许扣除的税金及附加=360（万元）

其他扣除项目金额=（25200+15000）×20%=8040（万元）

允许扣除项目金额的合计数=25200+15000+5010+360+8040=53610（万元）

3、增值额=75000-53610=21390（万元）

增值率=21390÷53610×100%=39.90%，适用税率 30%，速算扣除系数为 0。

应缴纳土地增值税=21390×30%=6417（万元）

应补缴土地增值税=6417-750=5667（万元）

【例题 2·计算题】某药厂 2020 年 7 月 1 日转让其位于市区的一栋办公大楼，取得不含增值税销售收入 24000 万元。2010 年建造该办公楼时，为取得土地使用权支付金额 6000 万元，发生建造成本 8000 万元。

转让时经政府批准的房地产评估机构评估后，确定该办公楼的重置成本价为 16000 万元，成新度折扣率为 60%，允许扣除的有关税金及附加 1356 万元。

要求：根据上述资料，按照下列序号回答问题，如有计算需计算出合计数。

- (1) 计算土地增值税时该药厂办公楼的评估价格。
- (2) 计算土地增值税时允许扣除项目金额的合计数。
- (3) 计算转让办公楼应缴纳的土地增值税。

【解析】

(1) 该药厂办公楼的评估价格=重置成本价×成新度折扣率=16000×60%=9600（万元）。

(2) 转让存量房的扣除项目：①取得土地使用权所支付的金额；②房屋及建筑物的评估价格；③转让环节缴纳的税金。

计算土地增值税时允许扣除项目金额的合计数=6000+9600+1356=16956（万元）。

(3) 增值额=24000-16956=7044（万元）。

增值率=7044÷16956×100%=41.54%<50%，税率为 30%。

转让办公楼应缴纳的土地增值税

=7044×30%=2113.2（万元）。

六、土地增值税税收优惠的审核

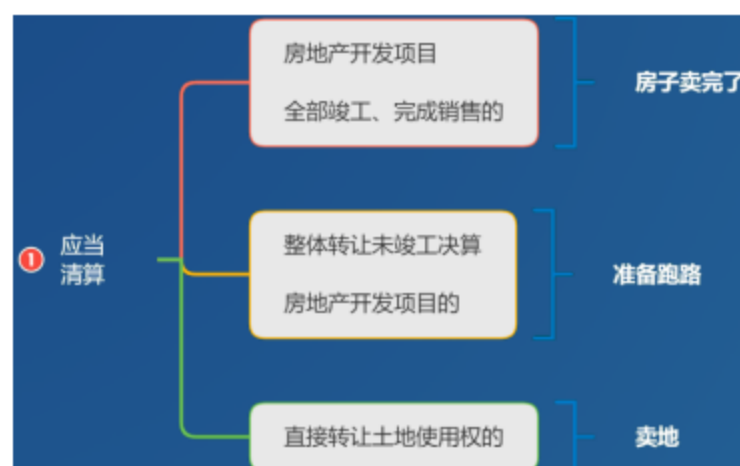
1. 纳税人建造普通标准住宅出售，增值率不超过 20%的，予以免税；超过 20%的，应按全部增值额缴纳土地增值税。
2. 因国家建设需要依法征用、收回的房地产，免征土地增值税。
3. 因城市实施规划、国家建设的需要而搬迁，由纳税人自行转让原房地产的，免征土地增值税。
4. 企事业单位、社会团体以及其他组织转让旧房，作为公共租赁住房房源且增值率不超过 20%的，免征土地增值税。
5. 对居民个人转让住房一律免征土地增值税。

七、土地增值税征收管理的审核

（一）纳税申报

纳税人应在转让房地产合同签订后 7 日内，到房地产所在地主管税务机关办理纳税申报。

（二）土地增值税清算





【例题 1·单选题】根据土地增值税法律制度的规定，下列各项中，不属于纳税人应当进行土地增值税清算的是（ ）。

- A. 直接转让土地使用权的
- B. 房地产开发项目全部竣工、完全销售的
- C. 整体转让未竣工决算房地产开发项目的
- D. 取得销售（预售）许可证满 3 年仍未销售完毕的

【答案】D

【解析】（1）选项 ABC：属于“纳税人应进行土地增值税清算”的情形；（2）选项 D：属于“主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算”的情形。

（三）核定征收

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者扣除项目金额的；
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。

【例题 1·简答题】某食品公司 2020 年 3 月公司转让一处外购的旧厂房，转让价格 1500 万元，成新度折扣率为 60%。

该公司咨询税务师事务所下列问题：

- （1）公司转让旧厂房应缴纳哪些税种？
- （2）旧厂房涉及的土地增值税扣除项目金额确定有几种情况？具体如何确定？

【答案 1】公司转让旧厂房应缴纳增值税、城建税及教育费附加、地方教育附加、土地增值税、企业所得税和印花税。

【答案 2】

1. 转让旧房及建筑物能够取得评估价格的, 可以扣除房屋及建筑物的评估价格、取得土地使用权所支付的地价款或出让金、按国家统一规定缴纳的有关费用和转让环节缴纳的税金作为扣除项目金额计征土地增值税。
2. 转让旧房及建筑物不能取得评估价格, 但能提供购房发票的, 经当地税务部门确认, 取得土地使用权所支付的金额、旧房及建筑物的评估价格, 可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。
对纳税人购房时缴纳的契税, 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。

【知识点 3】契税纳税申报和纳税审核

契稅, 是指国家在土地、房屋权属转移时, 按照当事人双方签订的合同(契约), 以及所确定价格的一定比例, 向权属承受人(买方)征收的一种稅。

一、契稅纳税人的审核

1. 契稅的纳税人, 是指在我国境内承受土地、房屋权属转移的单位和个人。
2. 契稅由权属的承受人繳納。
承受指以受讓、購買、受贈、交換等方式取得的土地、房屋权属的行為。
3. 以作价投资(入股)、偿还债务、划转、奖励等方式转移土地、房屋权属的, 应当繳納契稅。

二、征稅范围的审核



(一) 国有土地使用权出让与转让

不包括土地承包经营权和土地经营权的转移。

(二) 房屋买卖

视同买卖房屋的情形:

1. 以房产抵债或实物交换房屋。

2.以房产投资、入股。

【提示】以自有房产作股投入本人独资经营企业（例如个人独资企业）免纳契税。

3.买房拆料或翻建新房。

（三）房屋赠与

1.以获奖方式取得房屋产权，实质上是接受赠与房产的行为，应缴纳契税。

2.对于《继承法》规定的法定继承人继承土地、房屋权属的，不征收契税；
非法定继承人根据遗嘱承受死者生前的土地、房屋权属，属于赠与行为，应征收契税。

（四）房屋互换

房屋所有者之间互相交换房屋的行为应缴纳契税。



【例题1·单选题】根据契稅法律制度的规定，下列行为中，属于契稅征收范围的是（ ）。

- A. 房屋抵押 B. 房屋交换 C. 房屋继承 D. 房屋出租

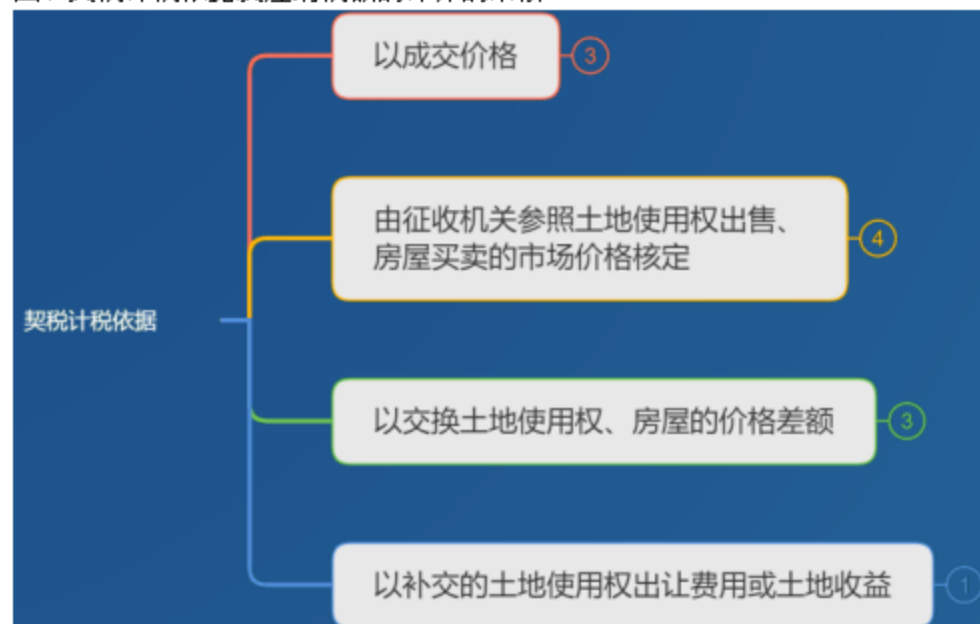
【答案】B

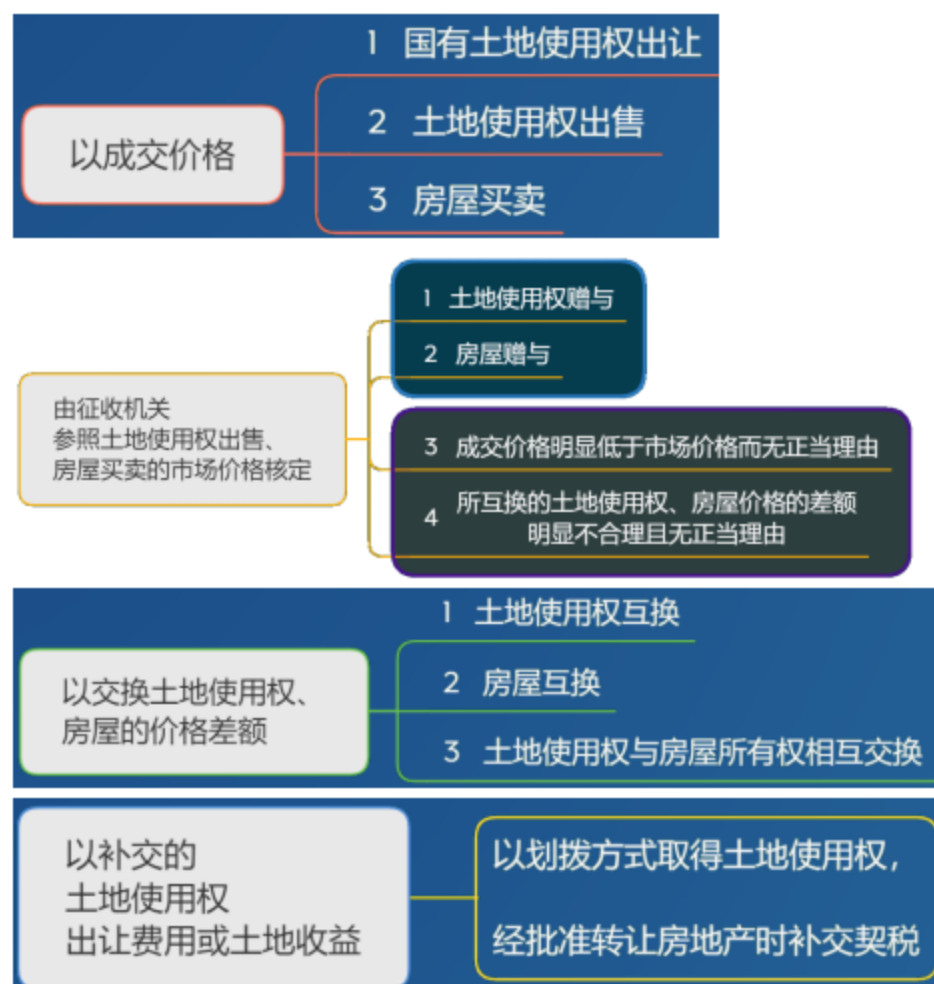
【解析】土地、房屋典当、继承（选项C）、分拆（分割）、抵押（选项A）以及出租（选项D）等行为，不属于契稅的征收范围。

三、契稅稅率的審核

契稅采用比例稅率，实行3%—5%幅度稅率。

四、契稅計稅依据及應納稅額的計算的審核





应纳税额=计税依据×税率

五、契税税收优惠的审核

(一) 法定免征

1. 国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地、房屋权属用于办公、教学、医疗、科研、军事设施；
2. 非营利性的学校、医疗机构、社会福利机构承受土地、房屋权属用于办公、教学、医疗、科研、养老、救助；
3. 承受荒山、荒地、荒滩土地使用权用于农、林、牧、渔业生产；
4. 婚姻关系存续期间夫妻之间变更土地、房屋权属；
5. 法定继承人通过继承承受土地、房屋权属；
6. 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代表机构承受土地、房屋权属。

(二) 省、自治区、直辖市决定减免

1. 因土地、房屋被县级以上人民政府征收、征用，重新承受土地、房屋权属；
 2. 因不可抗力灭失住房，重新承受住房权属。
- 上述规定的免征或者减征契税的具体办法，由省政府提出，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。

【例题 1·单选题】根据契税法法律制度的规定，下列各项中，应征契税的有（ ）。

- A. 军事单位承受土地用于军事设施
- B. 国家机关承受房屋用于办公
- C. 纳税人承受荒山土地使用权用于农业生产
- D. 城镇居民购买商品住房用于居住

【答案】D

【解析】（1）选项 AB：国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地、房屋用于办公、教学、医疗、科研和军事设施的，免征契税；（2）选项 C：纳税人承受荒山、荒沟、荒丘、荒滩土地使用权，用于农、林、牧、渔业生产的，免征契税。

六、契税征收管理的审核

（一）纳税义务发生时间

契税纳税义务发生时间是纳税人签订土地、房屋权属转移合同的当日，或者纳税人取得其他具有土地、房屋权属转移合同性质凭证的当日。

（二）纳税地点

契税实行属地征收管理。

纳税人发生纳税义务时，应向土地、房屋所在地的税务征收机关。

（三）纳税期限

纳税人应当在依法办理土地、房屋权属登记手续前申报缴纳契税。

在依法办理土地、房屋权属登记前，权属转移合同、权属转移合同性质凭证不生效、无效、被撤销或者被解除的，纳税人可以向税务机关申请退还已缴纳的税款。

【知识点 4】房产税纳税申报和纳税审核

一、基本规定

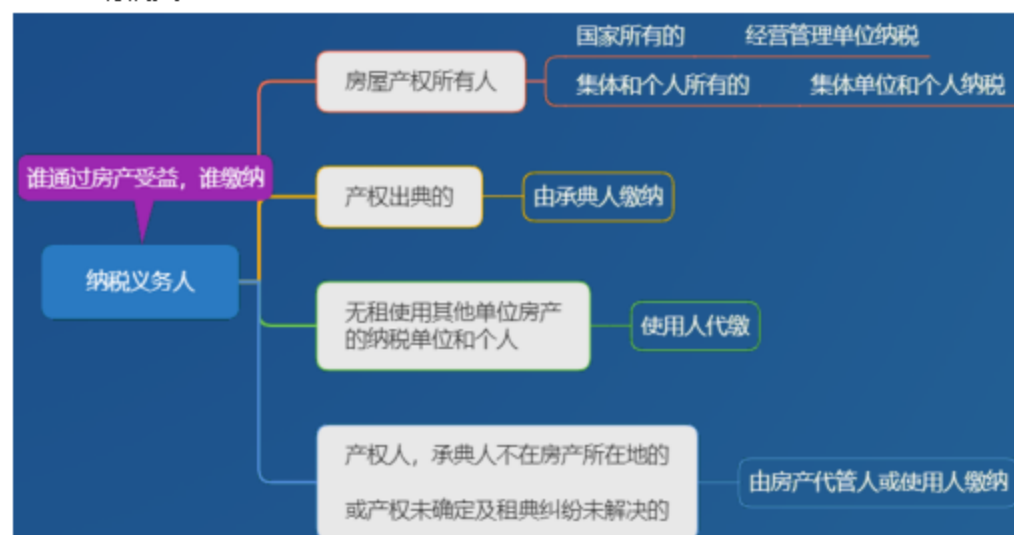
房产税是以房屋为征税对象，以房屋的计税余值或租金收入为计税依据，向房屋产权所有人征收的一种财产税。

（一）征税范围

房产税在城市、县城、建制镇和工矿区征收。不包括农村。

独立于房屋之外的建筑物，如围墙、烟囱、水塔、菜窖、室外游泳池等不属于房产税的征税范围。

（二）纳税人



（三）税率



二、房产税的纳税申报和纳税审核

（一）计税依据

房产税的计税依据分为从价计征和从租计征。

1. 从价计征

对经营自用的房屋，以房产的计税余值作为计税依据。

计税余值是房产原值一次减除 10%~30% 的扣除比例后的余值。各地扣除比例由当地省、自治区、直辖市人民政府确定。

房产原值是会计账簿“固定资产”科目中记载的房屋原价。

注：无论会计上如何核算，房产原值均应包含地价，包括为取得土地使用权支付的价款、开发土地发生的成本费用等。

（1）附属设备和配套设施

①房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般不单独计算价值的配套设施。

主要有：暖气，卫生，通风，照明，煤气等设备；

各种管线，如蒸气，压缩空气，石油，给水排水等管道及电力，电讯，电缆导线；

电梯，升降机，过道，晒台等。

②凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

③纳税人对原有房屋进行改建、扩建的，要相应增加房屋的原值。

④对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值；对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值，原零配件的原值也不扣除。



（2）免收租金

对出租房产，租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的，免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税

【例题 1·单选题】某城市广场经营公司为吸引租户，选取新租户免收房租政策。出租房产在免收租金期间的房产税应该（ ）。

- A. 不需要缴纳
- B. 由城市广场经营公司以同类房租为依据按规定计算缴纳
- C. 由城市广场经营公司以房产原值为依据按规定计算缴纳
- D. 由租户以房产原值为依据按规定计算缴纳

【答案】C

【解析】对出租房产，租赁双方签订的租赁合同约定有免收租金期限的，免收租金期间由产权所有人按照房产原值缴纳房产税。

2. 从租计征

以租金收入（不含增值税）为计税依据。

3. 其他事项

（1）对投资联营的房产

房产税计税依据应区别对待：

- ①以房产联营投资，投资者参与投资利润分红，共担经营风险的，以房产余值为计税依据计征房产税；
- ②以房产联营投资，收取固定收入，不承担经营风险，实际是以联营名义取得房产租金，因此应由出租方按租金收入计征房产税。

（2）对融资租赁房屋的情况

租赁期满后，房屋产权一般都转移到承租方。实质是分期付款购买固定资产。

计税依据	以房产余值为计税依据计征房产税
纳税人	租赁期内房产税的纳税人为承租人
纳税义务 发生时间	（1）自融资租赁合同约定开始日的次月起； （2）合同未约定开始日的，由承租人自合同签订的下月起缴纳房产税。

【例题 2·单选题】甲公司 2019 年 12 月购进一处房产，2020 年 5 月 1 日用于投资联营（收取固定收入，不承担联营风险），投资期 5 年，当年取得固定收入 160 万元。该房产原值 3000 万元，房产原值减除比例为 30%，该公司 2020 年应缴纳的房产税为（ ）万元。

- A. 21.2
- B. 27.6
- C. 29.7
- D. 44.4

【答案】B

【解析】房产税 = $160 \times 12\% + 3000 \times (1 - 30\%) \times 1.2\% \div 12 \times 4 = 27.6$ （万元）

（3）居民住宅区内业主共有的经营性房产

由实际经营（包括自营和出租）的代管人或使用人缴纳房产税。

- ①自营的，依照房产原值减除 10%~30%后的余值计征；没有房产原值或不能将业主共有房产与其他房产的原值准确划分开的，由房产所在地税务机关参照同类房产核定房产原值；
- ②出租的，依照租金收入计征。

【例题 3·多选题】下列项目中，应以房产租金作为计税依据征收房产税的有（ ）。

- A. 以融资租赁方式租入的房屋
- B. 以经营租赁方式租出的房屋
- C. 居民住宅区内业主自营的共有经营性房屋
- D. 以收取固定收入、不承担联营风险方式投资的房屋
- E. 免租期内的房屋

【答案】BD

【解析】选项 A、C、E 依照房产余值缴纳房产税。

（二）应纳税额的计算

1. 从价计征

全年应纳税额=应税房产原值×（1-原值减除比例）×1.2%

2. 从租计征

全年应纳税额=租金收入×12%（个人为 4%）

（三）税收优惠

自用类	1. 国民军事： 国家机关、人民团体、军队（含军队空余房产租赁收入）、事业单位（自收自支的不免）
	2. 寺公名： 寺庙、公园、名胜古迹
	3. 老年服务机构
	4. 卫生机构： 非营利性医疗机构、疾控、妇幼
5. 高校学生公寓	
6. 企业办的各类学校、医院、托儿所、幼儿园	
7. 个人所有非营业用房产	
8. 公租房（单独核算）、廉租房	
9. 基建工地临时性房屋施工期间免征	
10. 毁损不堪居住的房屋和危险房屋，停止使用后	
11. 房屋大修期间（停用半年以上）	

【例题 4·多选题】下列房屋中，免征房产税的有（ ）。

- A. 居民个人出租的住房
- B. 公园管理部门自用的办公用房
- C. 按政府规定价格出租的廉租住房
- D. 实行全额预算管理的学校出租给企业使用的办公用房
- E. 中国人寿保险公司自用的房产

【答案】BC

【解析】选项 A，按照 4% 从租计算房产税；选项 D，属于经营行为，不免房产税。选项 E 对其他专业银行等金融机构和保险公司的房产，均应按规定征收房产税

三、征收管理的审核

（一）纳税义务发生时间

- 1. 将原有房产用于生产经营的，从生产经营之月起计征。

2. 自行新建房屋用于生产经营的，从建成之次月起计征。
3. 委托施工企业建设的房屋的，从办理验收手续之次月起计征。
4. 纳税人购置新建商品房的，自房屋交付使用之次月起计征。
5. 购置存量房的，自办理房屋权属转移、变更登记手续，房地产权属登记机关签发房屋权属证书之次月起计征。
6. 纳税人出租、出借房产的，自交付出租、出借房产之次月起计征。
7. 房地产开发企业自用、出租、出借自建商品房的，自房屋使用或交付之次月起计征。

（二）纳税期限

按年征收，分期缴纳。

（三）纳税地点

房产税在房产所在地缴纳。房产不在同一地方的纳税人，应按房产的坐落地点分别向房产所在地的税务机关纳税。

【例题 1·单选题】下列关于房产税纳税义务发生时间的表述中，不正确的是（ ）。

- A. 纳税人出租房产，自交付出租房产之次月起缴纳房产税
- B. 纳税人自行新建房屋用于生产经营，从建成之日起缴纳房产税
- C. 纳税人将原有房产用于生产经营，从生产经营之日起缴纳房产税
- D. 房地产开发企业自用本企业建造的商品房，自房屋使用之次月起缴纳房产税

【答案】B

【解析】选项 B，纳税人自行新建房屋用于生产经营，从建成之次月起缴纳房产税。

【例题 2·简答题】（2020 年）某企业 2020 年 6 月对其办公楼、厂房进行如下改建或调整：

（1）更换一栋办公楼的中央空调系统和全部灯具：其中，旧中央空调的入账价值 30 万元，新中央空调入账价值 80 万元；旧灯具入账价值 2 万元，新灯具入账价值 5 万元。

（2）将其一处厂房对外出租，一次性收取 2 年租金。

该企业咨询下列问题，请你逐一回答：

（1）更换的中央空调是否影响当年房产税的计税原值？请简述理由。

（2）更换的灯具是否影响当年房产税的计税原值？请简述理由。

（3）分析厂房出租对房产税计税方式的影响，一次性收取租金的房产税是分摊计税还是在当年一次性全额计税？

【答案 1】影响房产税的计税原值。

凡以房屋为载体，不可随意移动的附属设备和配套设施，如给排水、采暖、消防、中央空调、电气及智能化楼宇设备等，无论在会计核算中是否单独记账与核算，都应计入房产原值，计征房产税。

对于更换房屋附属设备和配套设施的，在将其价值计入房产原值时，可扣减原来相应设备和设施的价值。

【答案 2】不影响房产税的计税原值。

因为对附属设备和配套设施中易损坏、需要经常更换的零配件，更新后不再计入房产原值，原零配件的原值也不扣除。更换的灯具属于易损坏、需要经常更换的零配件，因此不影响房产税的计税原值。

【答案 3】房产出租前，按照从价计征房产税，税率是 1.2%，而房产对外出租，按照从租计征房产税，税率是 12%。一次性收取租金的房产税，要分摊计税，不能一次性全额计税，因为房产税是按年计算，分期缴纳的，所以不属于本年的租金，即使收取了也不计算房产税。

【知识点 5】城镇土地使用税纳税申报和纳税审核

一、基本规定

城镇土地使用税是以开征范围内的土地为征税对象，以实际占用的土地面积为计税依据，按规定税额对拥有土地使用权的单位和個人征收的一种税。

（一）征税范围

城市、县城、建制镇、工矿区内，其中城市的征收范围为市区和郊区。具体范围由省级人民政府划定。

不包括农村的土地。

（二）纳税人

凡在城市、县城、建制镇、工矿区范围内使用土地的单位和个人，为城镇土地使用税的纳税义务人。

1. 城镇土地使用税由拥有土地使用权的单位或个人缴纳。
2. 土地使用权未确定或权属纠纷未解决的，由实际使用人纳税。
3. 土地使用权共有的，由共有各方分别纳税。

（三）适用税额

城镇土地使用税适用地区差别幅度定额税率（最高档与最低档税额相差 20 倍）。

经省、自治区、直辖市人民政府批准，经济落后地区土地使用税的适用税额标准可以适当降低，但降低额不得超过规定最低税额的 30%。

经济发达地区土地使用税的适用税额标准可以适当提高，但须报经财政部批准。

二、城镇土地使用税的纳税申报和纳税审核

（一）计税依据

城镇土地使用税以纳税人实际占用的土地面积（平方米）为计税依据。

1. 纳税人实际占用的土地面积，以房地产管理部门核发的土地使用证书确认的土地面积为准。
2. 尚未核发土地使用证书的，应由纳税人据实申报土地面积，据以纳税，待核发土地使用证后再作调整。

（二）应纳税额的计算

应纳税额 = 计税土地面积（平方米）× 适用税额

土地使用权由几方共有的，由共有各方按照各自实际使用的土地面积占总面积的比例，分别计算缴纳土地使用税。

（三）税收优惠

1. 国家机关、人民团体、军队自用的土地。
2. 由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的土地
3. 企业办的学校、医院、托儿所、幼儿园，其自用的土地免征土地使用税。
4. 宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的土地
 - （1）宗教寺庙自用的土地，是指举行宗教仪式等的用地和寺庙内的宗教人员生活用地。
 - （2）公园、名胜古迹自用的土地，是指供公共参观游览的用地及其管理单位的办公用地。公园、名胜古迹中附设的营业场所，如影剧院、饮食部、茶社、照相馆等用地，应征收城镇土地使用税。
5. 市政街道、广场、绿化地带等公共用地，非社会性的公共用地不能免税，如企业内部绿化、广场、道路用地不免。
6. 直接用于农、林、牧、渔业的生产用地。指直接从事种植、养殖、饲养的专业用地。农副产品加工厂占地和从事农、林、牧、渔业生产单位的生活、办公用地不包括在内。

7. 开山填海整治的土地

(1) 自行开山填海整治的土地和改造的废弃土地,从使用的月份起免缴土地使用税 5 年至 10 年。

(2) 开山填海整治的土地是指纳税人经有关部门批准后自行填海整治的土地,不包括纳税人通过出让、转让、划拨等方式取得的已填海整治的土地。

8. 个人所有的居住房屋及院落用地。

9. 由财政部另行规定免税的能源、交通、水利用地和其他用地。

10. 其他特殊规定:

(1) 城镇土地使用税与耕地占用税的征税范围衔接:

为避免对一块土地同时征收耕地占用税和城镇土地使用税,税法规定,凡是缴纳了耕地占用税的,从批准征用之日起满 1 年后征收城镇土地使用税;

征用非耕地因不需要缴纳耕地占用税,应从批准征用之次月起征收城镇土地使用税。

(2) 免税单位与纳税单位之间无偿使用的土地(看主体)

对免税单位无偿使用纳税单位的土地,免征城镇土地使用税;

对纳税单位无偿使用免税单位的土地,纳税单位应照章缴纳土地使用税。

(3) 房地产开发公司开发建造商品房的用地,除经批准开发建设经济适用房的用地外,对各类房地产开发用地一律不得减免城镇土地使用税。

【例题 1·计算题】某市一商场坐落在该市繁华地段,企业土地使用书记载占用土地面积为 6000 平方米,经确定属一等地段;

该商场另设两个统一核算的分店均坐落在市区三等地段,共占地 4000 平方米;一座仓库位于市郊,属五等地段,占地面积为 1000 平方米;

另外,该商场自办托儿所占地面积 2500 平方米,属三等地段。

计算该商场全年应纳城镇土地使用税税额。

(一等地段年税额 4 元/平方米;三等地段年税额 2 元/平方米;五等地段年税额 1 元/平方米)

【答案】

(1) 商场占地应纳税额=6000×4=24000(元)

(2) 分店占地应纳税额=4000×2=8000(元)

(3) 仓库占地应纳税额=1000×1=1000(元)

(4) 商场自办托儿所按税法规定免税。

(5) 全年应纳土地使用税额=24000+8000+1000=33000(元)

【例题 2·多选题】城镇土地使用税以纳税人实际占用土地面积为计税依据,下列应当缴纳城镇土地使用税的计税依据包括()。

A. 某商店由政府部门核发的土地使用证书所确认的土地面积

B. 企业厂区以外向社会开放的公园用地的土地面积

C. 某饭店尚未领到土地使用证书,据实申报的土地面积

D. 某房地产公司依据土地管理部门的批准,开山填海整治的土地面积

E. 某林场依据土地管理部门的批准,改造的废弃土地面积

【答案】AC

三、征收管理的审核

(一) 纳税义务发生时间

1. 纳税人购置新建商品房,自房屋交付使用之“次月”起,缴纳城镇土地使用税。
2. 纳税人购置存量房,自办理房屋权属转移、变更登记手续,房地产权属登记机关签发房屋权属证书之“次月”起,缴纳城镇土地使用税。
3. 纳税人出租、出借房产,自交付出租、出借房产之“次月”起,缴纳城镇土地使用税。
4. 以出让或者转让方式有偿取得土地使用权的,应由受让方从合同约定交付土地时间的“次月”起缴纳城镇土地使用税;
合同未约定交付土地时间的,由受让方从合同签订的“次月”起缴纳城镇土地使用税。
5. 纳税人新征用的“耕地”,自批准征用之日起“满1年”时,开始缴纳城镇土地使用税。
6. 纳税人新征用的“非耕地”,自批准征用“次月”起,缴纳城镇土地使用税。
7. 通过招标、拍卖、挂牌方式取得的建设用地,不属于新征用的耕地,纳税人应按照规定,从合同约定交付土地时间的次月起缴纳城镇土地使用税;
合同未约定交付土地时间的,从合同签订的次月起缴纳城镇土地使用税

(二) 纳税期限

按年计算、分期缴纳,缴纳期限由省、自治区、直辖市人民政府确定。

(三) 纳税申报

纳税人新征用的土地,必须于批准新征用之日起30日内申报登记。

(四) 纳税地点

纳税地点为土地所在地,由土地所在地的税务机关负责征收。土地不属于同一市(县)管辖范围内的,由纳税人分别向土地所在地的税务机关申报缴纳。

在同一省(自治区、直辖市)管辖范围内,纳税人跨地区使用的土地,由各省、自治区、直辖市税务局确定纳税地点。

【例题1·多选题】下列关于城镇土地使用税征收管理的说法,正确的有()。

- A. 城镇土地使用税按年计算、年终缴纳
- B. 纳税人新征的土地,自批准征用之日起60日内申报登记
- C. 纳税人新征用的非耕地,自批准征用次月起缴纳城镇土地使用税
- D. 房地产开发企业自用本企业建造的商品房,自房屋使用的次月起缴纳城镇土地使用税
- E. 纳税人购置存量房,自房地产权属机关登记签发房屋权属证书的次月起缴纳城镇土地使用税

【答案】CDE

【解析】选项A,城镇土地使用税按年计算,分期缴纳;选项B,纳税人新征的土地,自批准征用之日起30日内申报登记。

【知识点6】资源税纳税申报和纳税审核

一、资源税纳税人的审核

1. 资源税的纳税人为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. 对进口应税产品的单位或个人不征资源税。对出口应税产品也不退(免)已纳的资源税。(进口不征、出口不退)。
3. 资源税对生产者或开采者采取一次性征收,其他环节不征收。

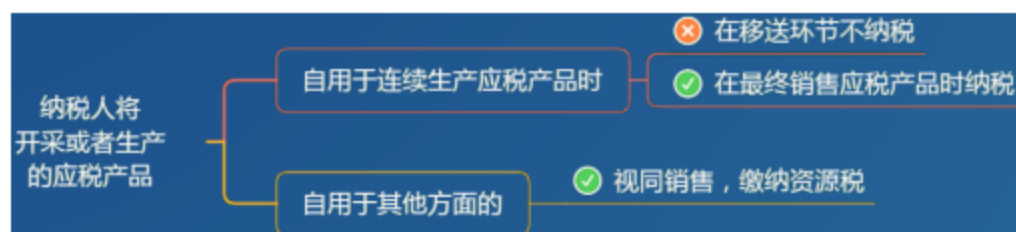
二、征税范围、税目的审核

《资源税法》共设置5个一级税目17个二级子税目。

能源矿产、金属矿产、非金属矿产、水气矿产、盐,在5个税目下面又设有若干个子目。

1级税目	2级税目
能源矿产	原油（不包括人造石油）
	天然气、页岩气、天然气水合物
	煤
	煤成（层）气
	铀、钍
	油页岩、油砂、天然沥青、石煤
	地热
金属矿产	黑色金属：包括铁、锰、铬、钒和钛
	有色金属：包括铜、铅、稀土等
非金属矿产	矿物类
	岩石类
	宝玉石类
水气矿产	二氧化碳气、硫化氢气、氦气、氡气
	矿泉水
盐	钠盐、钾盐、镁盐、锂盐
	天然卤水
	海盐

【提示】



例如：将自采的原矿加工为精矿对外出售，在销售精矿时征收资源税。

【例题1·单选题】下列各项中，不属于资源税征税范围的有（ ）。

- A. 花岗岩 B. 人造石油 C. 海盐 D. 煤层气

【答案】B

三、税率的审核

1. 税率形式有比例税率和定额税率两种。

2. 对地热、石灰岩、其他黏土、砂石、矿泉水、天然卤水6种应税资源采用比例税率或定额税率，其他均采用比例税率。

3. 《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。

【提示】纳税人开采或生产不同税目（或同一税目下不同税率）应税产品的，应当分别核算不同税目（税率）应税产品的销售额、销售数量；

未分别核算或不能准确提供不同税目（税率）应税产品的销售额或销售数量的，从高适用税率。

四、计税依据的审核

资源税以纳税人开采或者生产应税矿产品的销售额或者销售数量为计税依据。

(一)从价计征

应纳税额=应税产品的销售额×比例税率

1. 销售额的一般规定

销售额是指纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款和价外费用,不包括增值税销项税额和运杂费用。

【提示】运杂费用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。

【提示 1】价外费用,包括价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费以及其他各种性质的价外收费。(与增值税一样)

【提示 2】运杂费用是指应税产品从坑口或洗选(加工)地到车站、码头或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。

【例题 1·多选题】根据资源税法律制度的规定,下列各项中,应计入资源税销售额的有()。

- A. 收取的价款
- B. 收取的逾期付款违约金
- C. 收取的增值税销项税额
- D. 收取的单独核算的运杂费用
- E. 收取的包装费

【答案】ABE

【解析】资源税的销售额为纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款(选项 A)和价外费用(选项 B、E),但不包括收取的增值税销项税额(选项 C)和运杂费(选项 D)。

2. 销售额的核定

纳税人有视同销售应税产品行为而无销售价格的,或者申报的应税产品销售价格明显偏低且无正当理由的,除另有规定外,应按下列顺序确定销售额:

- (1) 按纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定。
- (2) 按其他纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定。
- (3) 按应税产品组成计税价格确定。

组成计税价格=成本×(1+成本利润率)÷(1-资源税税率)

(二)从量计征

应纳税额=应税产品的销售数量×定额税率

- 1. 纳税人开采或者生产应税产品销售的,以实际销售数量(而非“生产数量”)为销售数量。
- 2. 纳税人开采或者生产应税产品自用的,以移送时的自用数量(包括生产自用和非生产自用)为销售数量。
- 3. 纳税人的减税、免税项目,应当单独核算销售额和销售数量;未单独核算或者不能准确提供销售额和销售数量的,不予减税或者免税。

(三)计税依据的特殊规定

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;

当期不足扣减的,可结转下期扣减。

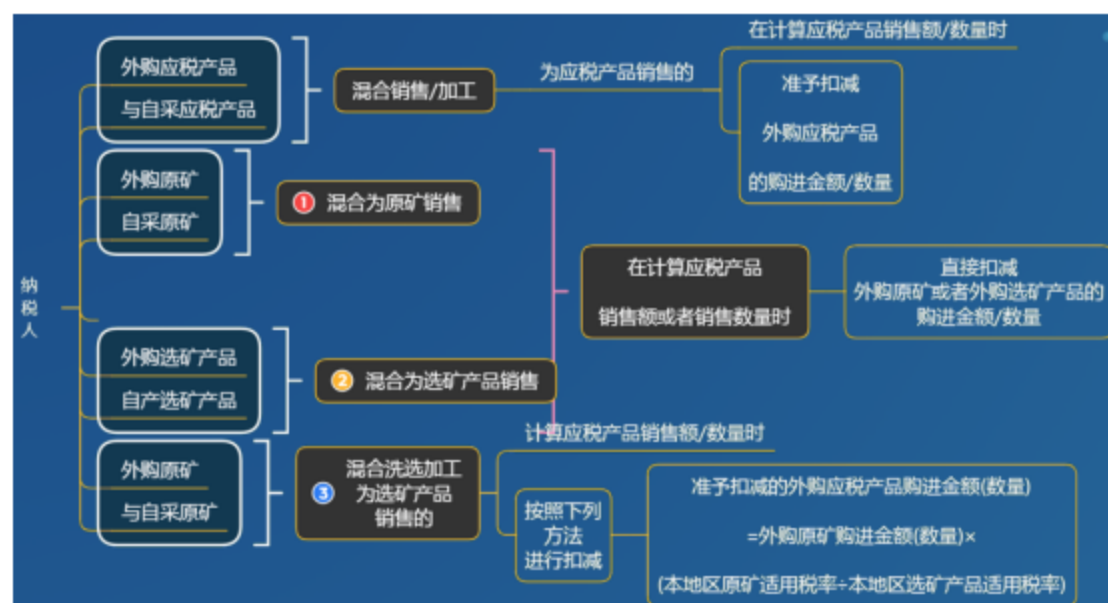
纳税人应当准确核算外购应税产品的购进金额或者购进数量,未准确核算的,一并计算缴纳资源税。

2. 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。

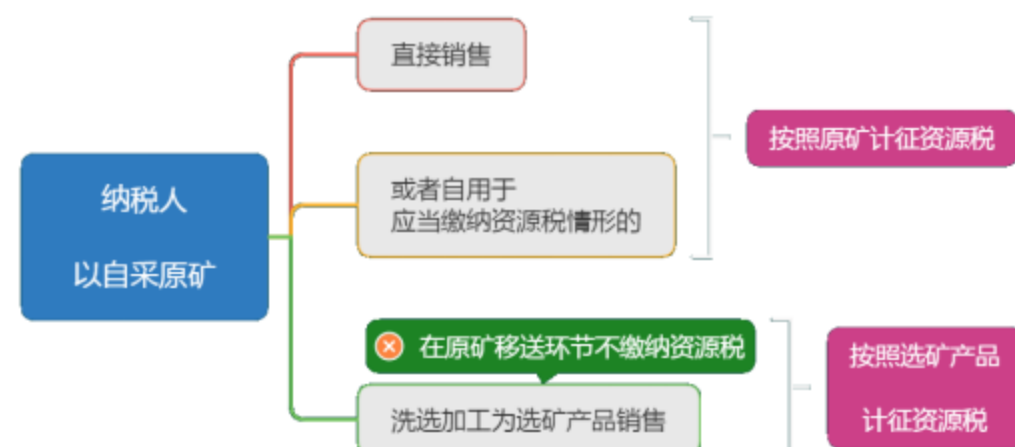
纳税人以外购原矿与自采原矿混合洗选加工为选矿产品销售的, 在计算应税产品销售额或者销售数量时, 按照下列方法进行扣减:

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)

不能按照上述方法计算扣减的, 按照主管税务机关确定的其他合理方法进行扣减。



3.



纳税人将选矿产品自用于应当缴纳资源税情形的, 按照选矿产品计征资源税

4. 纳税人开采或者生产同一应税产品, 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。

五、应纳税额的计算的审核

1. 从价定率

应纳税额=应税产品的销售额×适用的比例税率

2. 从量定额

应纳税额=应税产品的销售数量×适用的定额税率

六、税收优惠的审核

（一）免税规定

有下列情形之一的，免征资源税：

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层气。

（二）减征规定

1. 从低丰度油气田开采的原油、天然气，减征 20% 资源税；
2. 高含硫天然气、三次采油和从深水油气田开采的原油、天然气，减征 30% 资源税；
3. 稠油、高凝油减征 40% 资源税；
4. 从衰竭期矿山开采的矿产品，减征 30% 资源税。
5. 自 2018 年 4 月 1 日至 2021 年 3 月 31 日，对页岩气资源税减征 30%。
6. 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%。
7. 自 2019 年 1 月 1 日至 2021 年 12 月 31 日，对增值税小规模纳税人可以在 50% 的税额幅度内减征资源税。

（三）省、自治区、直辖市决定的免征或者减征规定

1. 纳税人开采或者生产应税产品过程中，因意外事故或者自然灾害等原因遭受重大损失；
2. 纳税人开采共伴生矿、低品位矿、尾矿。

七、征收管理的审核

（一）纳税义务发生时间

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；自用应税产品的，纳税义务发生时间为移送应税产品的当日。

（二）纳税期限

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。

纳税人按月或者按季申报缴纳的，应当自月度或者季度终了之日起 15 日内，向税务机关办理纳税申报并缴纳税款；

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。

（三）纳税地点

纳税人应当向矿产品开采地或者海盐的生产地税务机关申报缴纳资源税。

【例题 1·单选题】根据资源税法律制度的规定，关于资源税纳税义务发生时间的下列表述中，不正确的是（ ）。

- A. 自产自用应税产品的，为移送使用应税产品的当天
- B. 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
- C. 不能按固定期限计算缴纳资源税的，可以按次申报缴纳
- D. 纳税人按月或者按季申报缴纳的，应当自月度或者季度终了之日起 10 日内，向税务机关办理纳税申报并缴纳税款

【答案】D

【解析】选项 D：纳税人按月或者按季申报缴纳的，应当自月度或者季度终了之日起 15 日内，向税务机关办理纳税申报并缴纳税款。

【知识点 7】环境保护税纳税申报和纳税审核

一、基本规定

（一）纳税人

环境保护税的纳税人为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。

（二）征税范围

环境保护税的征税范围是大气污染物、水污染物、固体废物和噪声（工业噪音）等应税污染物。

有下列情形之一的，不属于直接向环境排放污染物，不缴纳相应污染物的环境保护税：

（1）企业事业单位和其他生产经营者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。

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，应当缴纳环境保护税。

（2）企业事业单位和其他生产经营者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。

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。

【例题 1·单选题】下列各项中，不征收环境保护税的是（ ）。

- A. 光源污染 B. 噪音污染 C. 水污染 D. 大气污染

【答案】A

【例题 2·单选题】以下属于应征收环境保护税的项目是（ ）。

- A. 商业噪声 B. 工业噪声 C. 服务业噪声 D. 生活噪声

【答案】B

【解析】应税噪声污染目前只包括工业噪声。

（三）税率

环境保护税实行定额税率。

二、应纳税额的审核

（一）计税依据



1. 应税大气污染物、水污染物

污染当量数=该污染物的排放量÷该污染物的污染当量值

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) 未依法安装使用污染物自动监测设备或者未将污染物自动监测设备与环境保护主管部门的监控设备联网；
- (2) 损毁或擅自移动、改变污染物自动监测设备；
- (3) 篡改、伪造污染物监测数据；
- (4) 通过暗管、渗井、渗坑、灌注或者稀释排放以及不正常运行防治污染设施等方式违法排放应税污染物；
- (5) 进行虚假纳税申报。

【例题 1·计算题】某企业 2019 年 5 月向水体直接排放第一类水污染物总汞 10 千克，根据第一类水污染物污染当量值表，总汞的污染当量值为 0.0005（千克），计算其污染当量数。

【答案】污染当量数=10/0.0005=20000

2. 应税固体废物按照固体废物的排放量确定计税依据

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

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。

3. 应税噪声的计税依据

按超过国家规定标准的分贝数确定。

(二) 应纳税额的计算

1. 应税大气污染物应纳税额的计算

应税大气污染物的应纳税额=污染当量数×适用税额

2. 应税水污染物应纳税额的计算

应税水污染物的应纳税额=污染当量数×适用税额

3. 应税固体废物应纳税额的计算

应税固体废物的应纳税额

=（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）×适用税额

【例题 2·计算题】假设某企业 2019 年 3 月产生尾矿 1000 吨，其中综合利用的尾矿 200 吨（符合国家相关规定），在符合国家和地方环境保护标准的设施贮存 400 吨，税额标准为 15 元/吨。请计算该企业当月尾矿应缴纳的环境保护税。

【答案】环境保护税应纳税额=（1 000-200-400）×15=6 000（元）

4. 应税噪声应纳税额的计算

超过国家规定标准的分贝数对应的具体适用税额。

- (1) 昼、夜均超标的环境噪声，昼、夜分别计算应纳税额，累计计征；
- (2) 声源一个月内超标不足 15 天的，减半计算应纳税额。

【例题 3·计算题】假设某工业企业只有一个生产场所，只在昼间生产，生产时产生噪声为 60 分贝，《工业企业厂界环境噪声排放标准》规定 1 类功能区昼间的噪声排放限值为 55 分贝，当月超标天数为 25 天。

请计算该企业当月噪声污染应缴纳的环境保护税。

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 1400 元

【答案】超标分贝数=60-55=5（分贝）

根据《环境保护税税目税额表》，该企业当月噪声污染应缴纳环境保护税 700 元。

（三）税收优惠

1. 下列情形，暂予免征环境保护税：

- （1）农业生产（不包括规模化养殖）排放应税污染物的；
- （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；

2. 下列情形，减征环境保护税

- （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。

三、征收管理的审核

1. 环境保护税实行“企业申报、税务征收、环保协作、信息共享”的新型征管模式：税务机关主要负责税款征收管理；环保部门主要负责对污染物排放情况进行监测管理。
2. 纳税义务发生时间为纳税人排放应税污染物的当日。
3. 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。
4. 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。

【提示】

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。

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。

【例题 1·单选题】甲企业生产 150 吨炉渣，30 吨在符合国家和地方环境保护标准的设施中贮存，100 吨综合利用且符合国家和地方环境保护标准，其余倒置弃于空地。已知炉渣适用的环境保护税税额为 25 元/吨。下列计算环境保护税的计算列式中，正确的是（ ）。

- A. $(150-100-30) \times 25=500$ （元）
- B. $(150-30) \times 25=3000$ （元）
- C. $(150-100) \times 25=1250$ （元）
- D. $150 \times 25=3750$ （元）

【答案】A

【解析】（1）企业事业单位和其他生产经营者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,不属于直接向环境排放污染物,不缴纳相应污染物的环境保护税;因此,甲企业在符合国家和地方环境保护标准的设施中贮存的 30 吨炉渣,不缴纳环境保护税。(2) 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,暂予免征环境保护税;因此,甲企业综合利用且符合国家和地方环境保护标准的 100 吨炉渣,暂免征收环境保护税。综上,甲企业应纳环境保护税= (150-30-100) × 25=500 (元)。

【例题 2·多选题】(2020 年) 环境保护税法实行 () 的新型征管模式。

- A. 税务征收
- B. 企业申报
- C. 专业机构核定
- D. 环保协作
- E. 信息共享

【答案】 ABDE