

注册会计师 税法 教材精讲班

第三节 印花税法

一、纳税人

纳税人	解释
立合同人	书立各类经济合同的，以立合同人为纳税人，即合同的当事人 【提示 1】 当事人在两方或两方以上的，各方均为纳税人 【提示 2】 对同一凭证，涉及双方当事人的，只对双方当事人征税，对保人、证人、鉴定人不征税
立账簿人	建立营业账簿的，以立账簿人为纳税人
立据人	土地、房屋权属转移过程中买卖双方的当事人（结合增值税）

纳税人	解释
领受人	领取权利许可证照的，以领受人为纳税人，发放人不纳税 【解释】 权利、许可证照包括：房屋产权证、工商营业执照、商标注册证、专利证、土地使用证
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
各类电子应税凭证的签订人	是指以电子形式签订的各项应税凭证的单位和个人

二、税目与税率

（一）税目

经济合同

产权转移书据

营业账簿

权利、许可证照

财政部门确定征税的其他凭证

1. 经济合同

类别	范围
(1) 购销合同	包括供应、预购、采购、购销结合及协作、调剂、补偿、易货等合同 【提示 1】 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 【提示 2】 对发电厂与电网之间、电网与电网之间（国家电网公司系统、南方电网公司系统内部各级电网互供电量除外）签订的购售电合同，按购销合同征收印花税。 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	加工、修理、修缮、广告、印刷、测绘、测试等合同
------------	-------------------------

类别	范围
(3) 建设工程勘察设计合同	勘察、设计合同的总包合同、分包合同和转包合同
(4) 建筑安装工程承包合同	建筑、安装工程承包合同的总包合同、分包合同和转包合同
(5) 财产租赁合同	包括租赁房屋、船舶、飞机、机动车辆、机械、器具、设备等合同
(6) 货物运输合同	航空、铁路运输、海上运输、公路运输和联运合同
(7) 仓储保管合同	仓储、保管合同，以及作为合同使用的仓单、栈单等

类别	范围
(8) 借款合同	银行及其他金融组织与借款人（ 不包括银行同业拆借 ）所签订的合同 【提示】 融资租赁合同也属于借款合同
(9) 财产保险合同	包括财产、责任、保证、信用保险合同
(10) 技术合同	包括技术开发、转让、咨询、服务合同 【提示 1】 技术转让合同包括 专利申请转让、非专利技术转让 所书立的合同，但不包括专利权转让、专利实施许可所书立的合同。后者适用于产权转移书据合同 【提示 2】 一般的法律、会计、审计等方面的咨询不属于技术咨询，其所书立合同不贴印花 【提示 3】 技术服务合同包括技术服务合同、技术培训合同和技术中介合同

【对比】

类型	特点	税目与税率
专利申请转让、非专利技术转让	这两类都是没主的或保密的	按技术合同缴纳印花税 0.3‰
专利权转让、专利实施许可	这两类是公开，有主的	按产权转移书据缴印花税 0.5‰

2. 产权转移书据

包括：财产所有权和版权、商标专用权、**专利权、专有技术使用权**等转移书据和专利实施许可合同、土地使用权出让合同、土地使用权转让合同、**商品房销售合同**等权利转移合同；

“财产所有权”转移书据的征税范围是指经政府管理机关登记注册的动产和不动产所有权转移所立的书据，以及**企业股权转让**所立的书据、**个人无偿赠送**不动产所签定的“个人无偿赠与不动产登记表”。

3. 营业账簿

分为记载资金的账簿（**2018.5.1 减半**）和其他账簿（包括**日记账簿和各明细分类账簿**）（2018.5.1之后免）。

各种日记账、明细账、总账均属于营业账簿，缴纳印花税；各种登记簿，如**空白重要凭证登记簿、有价单证登记簿、现金收付登记簿**，属于非营业账簿，**不征收**印花税。

4. 权利、许可证照

包括：房屋产权证、工商营业执照、商标注册证、专利证、土地使用证，不包括卫生许可证、投资许可证等。

【例题·多选题】下列各项，应按照“产权转移书据”税目缴纳印花税的有（ ）。

- A. 股权转让合同 B. 专利实施许可合同
C. 商品房销售合同 D. 专利申请权转让合同

【答案】ABC

【解析】产权转移书据包括财产所有权和版权、商标专用权、专利权、专有技术使用权等转移书据和专利实施许可合同、土地使用权出让合同、土地使用权转让合同、商品房销售合同等权利转移合同。选项D，专利申请权转让合同，按照“技术合同”税目缴纳印花税。

（二）税率

采用比例税率和定额税率

税率档次		应税凭证
比例税率 (四档)	0.05%	借款合同
	0.3%	购销合同、建筑安装工程承包合同、技术合同
	0.5%	加工承揽合同、建筑工程勘察设计合同、货物运输合同、产权转移书据、营业账簿中记载资金的账簿 【提示】自2018年5月1日起，对按0.5%贴花的资金账簿减半征收
	1%	财产租赁合同、仓储保管合同、财产保险合同 【提示】证券交易所、全国中小企业股份转让系统买卖、继承、赠与优先股，股票所书立的股权转让书据，均依书立时实际成交金额，由出让方按1%的税率计算缴纳证券交易印花税（单边征收）
5元定额税率		权利、许可证照和营业账簿中的其他账簿 【提示】自2018年5月1日起，对按件贴花五元的其他账簿免征印花税

三、应纳税额的计算

（一）计税依据

各种应税凭证上所记载的计税金额。

1. 购销合同（0.3%）

计税依据：合同记载的购销金额。

采用以货换货方式进行商品交易签订的合同，应按合同所载的购、销合计金额计税贴花，适用税率0.3%。

【例题】某企业甲：签订钢材采购合同一份，采购金额8000万元；签订以货换货合同一份，用库存的3000万元A型钢材换取对方相同金额的B型钢材；签订销售合同一份，销售金额15000万元。

甲应缴纳的印花税额

$$= (8000 + 3000 \times 2 + 15000) \times 0.3\% \times 10000$$

$$= 87000 \text{ (元)}$$

2. 加工承揽合同（0.5%）

计税依据：加工或承揽收入的金额

情形		计税规定
由受托方 提供原材 料	在合同中分别记载加工费金额与原材料金额的	加工费金额按“加工承揽合同”0.5%计税 原材料金额按“购销合同”0.3%计税
	合同中未分别记载	全部金额依照加工承揽合同计税贴花税率0.5%

由委托方提供原材料	对委托方提供的主要材料或原料金额不计税贴花 无论加工费和辅助材料金额是否分别记载，均以辅助材料与加工费的合计数，依照加工承揽合同计税贴花，税率 0.5‰
-----------	---

【例题】公司作为受托方签订甲、乙两份加工承揽合同，甲合同约定：由委托方提供主要材料（金额 300 万元），受托方只提供辅助材料（金额 20 万元），受托方另收取加工费 50 万元；乙合同约定：由受托方提供主要材料（金额 200 万元）并收取加工费 40 万元（分别记载）。

【答案及解析】

应缴纳的印花税

$$= [(50+20) \times 0.5\% + 200 \times 0.3\% + 40 \times 0.5\%] \times 10000$$

$$= 1150 \text{ (元)}$$

3. 建设工程勘察设计合同（0.5‰）

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（0.3‰）

计税依据为承包金额，不得剔除任何费用。

【提示】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**。

【例题】公司作为承包方签订建筑安装工程承包合同一份，承包金额 300 万元，公司随后又将其中的 100 万元业务分包给另一单位，并签订相关合同。

【答案及解析】

应缴纳的印花税

$$= (300+100) \times 0.3\% \times 10000 = 1200 \text{ (元)}$$

5. 财产租赁合同（1‰）

计税依据为租赁金额（即租金收入）。

【提示 1】税额超过 1 角不足 1 元的按照 1 元贴花。

【提示 2】财产租赁合同只是规定月（天）租金标准，而不确定租期的，先定额 5 元贴花，在结算时按实际金额计税，补贴印花。

【例题·单选题】2021 年 1 月，甲公司将闲置厂房出租给乙公司，合同约定每月租金 2500 元，租期未定。签订合同时，预收租金 5000 元，双方已按定额贴花。5 月底合同解除，甲公司收到乙公司补交租金 7500 元。甲公司 5 月份应补缴印花税（ ）。

A. 7.5 元 B. 8 元 C. 9.5 元 D. 12.5 元

【答案】A

【解析】合同在签订时无法确定计税金额，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，应补缴印花税 = (5000+7500) × 1‰ - 5 = 7.5 (元)