

# 注册会计师

## 税法

### 考点强化班

专题一 增值税（含烟叶税、关税）、消费税（含附加税）和资源税

应纳税额=当期销项-当期进项+进项转出-留抵税额+简易计税-**预交税额**

#### 1. 特殊情形——转让不动产

不动产性质	办法	机构所在地申报	不动产所在地预缴
销售取得的不动产 (非自建)	简易办法	与预缴相同	增值税=转让差额÷ (1+5%)×5%
	一般办法	增值税=出售全价÷(1+9%)×9%-当期进项税额-预缴税款	
销售自建的不动产 (自建)	简易办法	与预缴相同	增值税=出售全价÷ (1+5%)×5%
	一般办法	增值税=出售全价÷(1+9%)×9%-当期进项税额-预缴税款	

**【提示】** 纳税人转让不动产缴纳增值税差额扣除的规定

**【解释】** 有发票，按发票，无发票，可按契税计税金额的完税凭证计算。

纳税人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：

契税缴纳时间	税额计算
①2016年4月30日及以前缴纳契税	应纳增值税=[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	应纳增值税=[全部交易价格(含增值税)÷(1+5%)-契税计税金额(不含增值税)]×5%

应纳税额=当期销项-当期进项+进项转出-留抵税额+简易计税-**预交税额**

#### 2. 特殊情形——跨县（市、区）建筑服务

计税方法	机构所在申报	跨县（市、区）建筑服务发生地预缴
适用一般计税方法	增值税=全部含税销售额÷(1+9%)×9%-当期进项税-预缴税款	(全部价款和价外费用-支付的分包款)÷(1+9%)×2%
选择简易计税方法	增值税=(全部价款和价外费用-支付的分包款)÷(1+3%)×3%-已缴纳税款	(全部价款和价外费用-支付的分包款)÷(1+3%)×3%

#### 3. 特殊情形——提供不动产经营租赁服务

计税方法	机构所在地税务机关申报	异地提供不动产租赁 (不动产所在地税务机关预缴)
简易办法	与预缴相同	应预缴税款 =含税销售额÷(1+5%)×5%
一般办法	增值税=含税销售额÷(1+9%)×9%-当期进项税额-预缴税款	应预缴税款 =含税销售额÷(1+9%)×3%

**【提示】** 其他个人、个体户出租住房：应纳税款=含税销售额÷(1+5%)×1.5%

#### 4. 特殊情形——房企销售自行开发的房地产项目

办法	申报	不动产所在地预缴
简易计税	应纳税款=全部价款和价外费用÷(1+5%)×5%	应预缴税款 =预收款÷(1+5%)×3%

一般计税	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%) × 9% - 进项税额 - 预缴税款	应预缴税款 = 预收款 ÷ (1 + 9%) × 3% <b>【注意】</b> 收到预收款时纳税
------	---	--

**【提示】** 进口货物征税

1. 关税完税价格的确定

**【综合题总结】 境外** 货价+运费、保险费及相关税费=到岸价

一般方  
式进口

- ①实际支付
- ②无法确定(估算)
  - a.运费=同期的正常运输成本
  - b.保险费=(货价+运费)×3%

邮运进口 → 邮费

运输工具作为进口货物, 利用自身动力进境的 → 不再另行计入运费及其相关费用、保险费

**关 境**

调整

到岸价 → 关税完税价格

↓

关税完税价格的构成因素

基本构成：货价+至运抵口岸的运费及其他费用+保险费

- (1) 买方负担、支付的中介佣金、经纪费(卖方佣金)
- (2) 买方负担的包装、容器的费用
- (3) 买方付出的其他经济利益
- (4) 与进口货物有关的且构成进口条件的特许权使用费

2. 进口环节的税金

**关 境**

进口  
“三税”

- 关税 = 完税价 × 关税%
- 进口消费税 =  $\frac{\text{完税价} + \text{关税}}{1 - \text{消费税}\%} \times \text{消费税}\%$
- 进口增值税 =  $\frac{\text{完税价} + \text{关税}}{1 - \text{消费税}\%} \times \text{增值税}\% \rightarrow$  国内进项税额

附加税：进口不征，出口不退

**【注意 1】** 关税税率的适用

情形	税率的确定
常规进出口	申报之日税率
到达前经海关核准先行申报的；未申报而由海关依法变卖的	运输工具申报进境之日税率
进口转关	指运地申报进口之日税率
出口转关	启运地申报出口之日税率
经海关批准实行集中申报的	每次货物进出口时申报之日税率

违规需要追征的	违规行为发生日税率；发生日不能确定的，适用海关发现该行为之日税率
保税货物……（教材 282 页）	再次填写报关单之日税率

### 3. 境内税金的处理

**境 内**  
国内的运费 国内销售环节  
不计入关税完税价格的构成因素

(1) 向自己采购代理人支付的购货佣金和劳务费用  
 (2) 货物进口后发生的安装、运输费用  
 (3) 进口关税和进口海关代征的国内税（进口税金）  
 (4) 为在境内复制进口货物而支付的费用（复制费用）  
 (5) 境内外技术培训及境外考察费用

1. 销项税额=国内销售环节  
 2. 进项税额=进口增值税+国内的运费9%  
 3. 应交增值税=1-2 ———— 附加税=3×税率

#### 【注意 2】关税减免

法定减免税	特定减免税
1. 关税、进口环节增值税或者消费税税额 50 元以下 2. 无商业价值的广告品和货样 3. 外国政府、国际组织无偿赠送的物资 4. 放行前遭受损失的货物 5. 放行前遭受损坏的货物，由海关考虑减征 6. 规定数额以内的物品 7. 途中必需的燃料、物料和饮食用品 其他内容自己熟读	1. 科教用品 2. 残疾人专用品 3. 慈善捐赠物资 4. 重大技术装备

#### 【关注 1】特殊进口货物的完税价格

具体情况	完税价格的审查确定
运往境外修理的货物，规定期限内复运进境	海关审定的境外修理费、料件费估定价格
运往境外加工的货物，规定期限内复运进境	海关审定的境外加工费、料件费、复运进境的运输及相关费用、保险费估定价格
暂时进境货物	按一般进口货物完税价格规定，审查确定关税价格

具体情况		完税价格的审查确定
租赁方式进口货物	租金方式支付	在租赁期间以海关审查确定的租金作为完税价格，利息应当予以计入
	留购的租赁货物	海关审定的留购价格
	纳税义务人申请一次性缴纳税款	可以选择申请按照列明的方法确定完税价格，或者按照海关审查确定的租金总额作为完税价格
予以补税的减免税货物		原进口时的价格扣除折旧（非会计折旧） 完税价格=海关审定的该货物原进口时的价格×[1-申请补税时实际已进口的时间（月）÷（监管年限×12）]

#### 【关注 2】关税的征收管理（教材 363-365 页自己熟读）

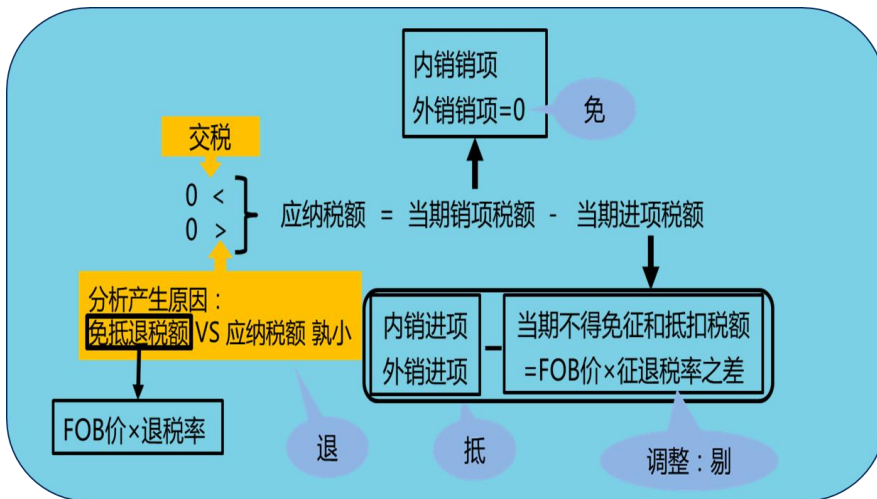
##### （十二）出口退税

##### 1. 出口退（免）税的基本政策及适用范围

政策	适用情况
免税	规定免税货物劳务服务的出口；增值税小规模纳税人出口自产货物；来料加工复出口；非出口企业委托出口货物

免退税	免退税	不具有生产能力的外贸企业或其他企业	免征增值税，相应的进项税额予以退还
	免抵退税	生产企业和运输企业等部分营改增企业 (1) 出口自产货物和视同自产货物及对外提供加工修理修配劳务、营改增服务 (2) 列名生产企业出口非自产货物	免征增值税，相应的进项税额抵减应纳增值税额（不含适用增值税即征即退、先征后退政策的应纳增值税额），未抵减完的部分予以退还
征税		取消出口退税的货物、劳务、服务；特殊销售对象；违规企业；无实质出口	

**【提示 1】免抵退税计算**



**【解题步骤】假设：应纳税额 < 0**

① 应纳税额 = 国内销项 - 国内进项 + 进项转出 - 上期留抵税额

一般情形：FOB × (征税率 - 退税率)  
进料加工 (实耗法)：(FOB - FOB × 计划分配率) × (征税率 - 退税率)

② 免抵退税额 = 净出口额 × 退税率

一般情形：FOB  
进料加工 (实耗法)：FOB - FOB × 计划分配率

③ 应退税额 = ② 和 ① 的绝对值之间孰低者

当 ② > ③ 时：免抵税额 = ② - ③

当 ② = ③ 时：留抵税额 = ① 的绝对值 - ③

**【提示 2】免退税的计算**

(1) 外贸企业在国内直接采购货物（委托加工修理修配货物除外）出口：  
增值税应退税额 = 购进出口货物的增值税专用发票注明的金额 × 出口货物退税率

(2) 外贸企业出口委托加工修理修配货物：  
增值税应退税额 = 增值税退（免）税计税依据 × 出口货物退税率

**【注意】**退税率低于适用税率的，相应计算出的差额部分的税款计入出口货物劳务成本。

**四、税收优惠**

(一) 《增值税暂行条例》规定的免税项目：7 项

1. 农业生产者销售的自产农产品

**【解释 1】**一定是初级农产品。

**【解释 2】**对农业生产者销售的外购农产品，以及单位和个人外购农产品生产、加工后销售的仍然属于规定范围的农业产品，不属于免税的范围，应按规定的税率征收增值税。

## 2. 销售的自己使用过的物品（动产）

自己使用过的物品是指其他个人自己使用过的物品。

**【提示】**个人销售不动产不是一律免税。

### （二）营改增优惠：

#### 1. 免税：48 项，特别关注以下几点，其余的要熟读

（1）个人转让著作权；

（2）个人销售自建自用住房；

（3）个人从事金融商品转让业务；

（4）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。

（5）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，免征增值税

#### 2. 即征即退

（1）一般纳税人（销售其自产软件产品；管道运输；融资租赁试点纳税人提供有形动产融资租赁、有形动产融资性售后回租服务），实际税负超过 3% 的部分实行即征即退政策。

即征即退额=应纳税额-销售额×3%

（2）单位或个体工商户安置残疾人

本期应退增值税=∑本期所含月份每月应退税增值税

各月应退税额=本月安置残疾人数×本月最低工资标准 4 倍

#### 3. 个人转让其购买的住房

时间	不动产所在地	住宅类型	政策规定
<2 年	不区分	不区分	不含税出售全价×5%
≥2 年	北、上、广、深	非普通住宅	不含税转让差额×5%
		普通住宅	免税
	其他城市	不区分	

### （三）财政部、国家税务总局免税项目

特别关注以下几点，其余的要熟读

1. 列举免税货物：免征蔬菜流通环节（包括批发、零售）增值税

2. 小规模纳税人增值税起征点：月销售额不超过 15 万元（含 15 万元）；按季申报季度销售额不超过 45 万元。

其他个人采取一次性收取租金的形式出租不动产，分摊后的月租金收入不超过 15 万元的，比照上述政策。

## 五、征税管理

### （一）纳税期限

增值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。

**【提示 1】**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 2】**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；汇总纳税的纳税人。

**【提示 3】**纳税人进口货物，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。

### （二）纳税地点

1. 固定业户：其机构所在地

2. 固定业户到外县（市）销售：向机构所在地税务局报告外出经营事项并申报纳税

3. 非固定业户：销售地或劳务发生地

4. 进口货物：报关地

5. 扣缴义务人：机构所在地或居住地

### （三）一般纳税人不得开具专用发票情形

1. 商业企业一般纳税人零售的烟、酒、食品、服装、鞋帽（不包括劳保专用部分）、化妆品等消费品。

2. 销售免税货物，另有规定除外。
3. 应税销售行为的购买方为消费者个人的。
4. 发生应税销售行为适用免税规定的。