

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



（一）一般销售方式下的销售额

一般销售方式	包括	不包括
(1) 全部价款	消费税等价内税金 (自身应缴的消费税)	向购买方收取的销项税
(2) 价外费用	包括销售方在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、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费	(1) 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税 (2) 符合条件代为收取的政府性基金或者行政事业性收费 (3) 以委托方名义开具发票代委托方收取的款项 (4) 销售货物的同时代办保险等而向购买方收取的保险费，以及向购买方收取的代购买方缴纳的车辆购置税、车辆牌照费

【提示】 含税销售额的换算

	换算公式	含税价情形
不含税销售额 =含税销售额÷(1+税率)	①价税合计金额 ②零售价 ③普通发票上注明的销售额（适用于考试中） ④价外费用视为含税收入 ⑤并入销售额的包装物押金 ⑥注明身份信息的航空运输电子客票行程单、铁路车票、公路客票、水路客票上注明的金额	

（二）特殊销售方式下的销售额

类型	税务处理
(1) 折扣销售 (商业折扣)	价格折扣 ：销售额和折扣额在 同一张发票 上的“金额”栏分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税。否则，折扣额不得从销售额中减除 实物折扣 ：按视同销售中“无偿赠送”处理
(2) 销售折扣 (现金折扣)	不得从销售额中减除现金折扣额。 现金折扣计入“财务费用”
(3) 销售折让	按规定开具红字发票，可以从销售额中减除折让额

类型	税务处理
(4) 以旧换新	一般货物 按新货物同期销售价格确定销售额，不得扣减旧货物的收购价格

	金银首饰	可按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税
(5) 以物易物		双方均作购销处理 。在以物易物活动中，应分别开具合法的票据。如收到的货物未取得相应票据，不得抵扣进项税额
(6) 拍卖行受托拍卖文物艺术品		委托方按规定享受免征增值税政策的，拍卖行可以自己名义就代为收取的货物价款向购买方开具增值税普通发票，对应的货物价款不计入拍卖行的增值税应税收入

类型		税务处理
(7) 包装物押金	一般货物 (包括啤酒、黄酒)	①如单独记账核算，时间在1年以内，又未 逾期 的，不并入销售额征税 ②因逾期(1年为限)未收回包装物不再退还的押金，应并入销售额 征税 【关注】 a. 逾期包装物押金为含税收入，需换算成不含税价再并入销售额；b. 税率为所包装货物适用税率
	除啤酒、黄酒外的其他酒类产品	无论是否返还以及会计上如何核算，均应并入当期销售额征税
(8) 直销企业	直销企业——直销员——消费者	直销企业的销售额为其向直销员收取的全部价款和价外费用
	直销企业——(通过直销员)——消费者，直接向消费者收取货款	直销企业的销售额为其向消费者收取的全部价款和价外费用

(三) 主管税务机关核定销售额——两种情况使用

1. 视同销售中无价款结算的
2. 价格明显偏低且无正当理由、无销售额、不具有合理商业目的，销售额确定顺序及方法如下：
 - (1) 按纳税人最近时期销售同类货物、同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。
 - (2) 按其他纳税人最近时期销售同类货物、同类服务、无形资产或者不动产的平均价格确定。
 - (3) 用以上两种方法均不能确定其销售额的情况下，可按组成计税价格确定销售额。

情形	组成计税价格	成本利润率	
只征增值税的	$成本 \times (1 + 成本利润率)$	10%	
既征增值税，又征消费税的	从量定额征收消费税的	消费税中规定的成本利润率	
	从价定率征收消费税的		$(成本 + 利润) \div (1 - 消费税比例税率)$
	复合计税办法征收消费税的		$(成本 + 利润 + 视同销售数量 \times 定额税率) \div (1 - 消费税比例税率)$

(四) 按差额确定销售额

情形	记忆口诀	销售额
金融商品转让	金融商品买卖差	卖出价-买入价。负差可结转下期，但不得跨年结转
经纪代理	经纪政府和事业	全部价款与价外费用-代收代付的行政事业性款项
航空运输服务	航运代票建设费	全部价款与价外费用-代收代售的
物流辅助服务 (客运场站)	客运场站付运费	全部价款与价外费用-支付承运方运费
旅游娱乐服务	旅游不算食住行 签证门票接团费	全部价款与价外费用-转付其他方的

建筑服务 (简易计税 3%)	建筑简易扣分包	全部价款与价外费用-支付分包款
-------------------	---------	-----------------

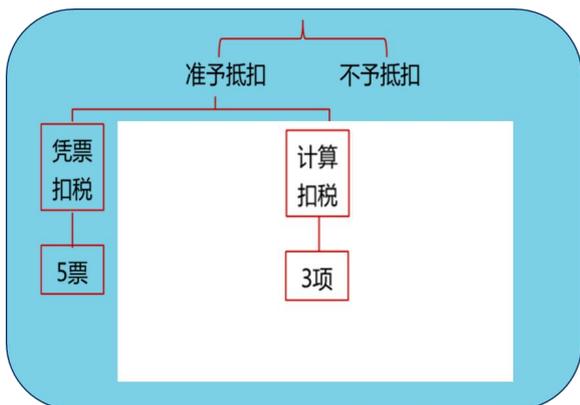
情形	记忆口诀	销售额
房地产一般纳税人销售 开发项目	房开政府地价款	全部价款与价外费用-支付土地出让款
贷款服务 (融资性售后回租)	回租本金和利息	全部价款与价外费用(不含本金)-借款利息-债券利息
租赁服务 (融资租赁)	租赁利息车购税	全部价款与价外费用-借款利息-债券利息-车辆购置税
劳务派遣	劳务派遣扣工资 福利保险公积金等	全部价款与价外费用-代用工方支付派遣员工薪资社保 公积金等

(五) 纳税义务发生时间

方式	发生时间	
一般规定	发生应税销售行为	为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天
	先开具发票的	为开具发票的当天
	进口货物	为报关进口的当天
	扣缴义务	纳税义务发生的当天
具体规定	直接收款	不论货物是否发出,均为收到销售款或取得索取销售款凭据的当天
	托收承付、委托银行收款	发出货物并办妥委托收手续的当天
	赊销和分期收款	书面合同约定的收款日期的当天。无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的,为货物发出的当天

方式	发生时间	
具体规定	预收货款	货物发出的当天;生产销售、生产工期超过12个月的大型机械设备、船舶飞机等货物,为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天
	委托代销	收到代销清单或者收到全部或者部分货款的当天 未收到代销清单及货款的,其发出代销货物满180天的当天
	应税劳务	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
	视同销售	货物移送的当天(除委托代销外)
	租赁服务采取预收款	收到预收款的当天
	金融商品转让	金融商品所有权转移的当天
	视同销售服务、无形资产或者不动产	服务、无形资产转让完成的当天或者不动产权属变更的当天

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



(六) 准予抵扣的进项税额

以票抵税	1. 增值税专用发票	包括税务局代开专用发票
	2. 增值税电子普通发票	(1) 通行费增值税电子普通发票 (2) 国内旅客运输服务增值税电子普通发票
	3. 海关专用缴款书	先比对、后抵扣
	4. 机动车销售统一发票	
	5. 完税凭证	

计算抵税	收购农产品	(1) 农产品收购发票 (2) 农产品销售发票	<p>①购进已税农产品——凭票抵扣： 进项税为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</p> <p>②购进免税农产品——计算抵扣： 进项税=买价×9%（扣除率）或10%（扣除率）</p> <p>【提示】特殊农产品——烟叶 烟叶税=支付的价款总额×烟叶税税率（20%） 支付的价款总额=收购价款×（1+固定价外补贴10%） 收购烟叶准予抵扣的进项税额 =（收购烟叶实际支付的价款总额+烟叶税）×9%（或10%） = [收购价款×（1+实际价外补贴率）+烟叶税]×9%（或10%）</p>
------	-------	----------------------------	--

计算抵税	接受国内旅客运输服务 (部分情况)	航空旅客运输	注明旅客身份信息的航空运输电子客票行程单	(票价+燃油附加费)÷(1+9%)×9%
		铁路旅客运输	注明旅客身份信息的铁路车票	票面金额÷(1+9%)×9%
		公路、水路等其他旅客运输	注明旅客身份信息的公路、水路等其他客票	票面金额÷(1+3%)×3%
			未注明旅客身份信息的出租车票、公交车票等	不得抵扣

【提示】农产品增值税进项税额核定办法

范围	以购进农产品作原料生产销售液体乳及乳制品、酒及酒精、植物油的一般纳税人		
方法	(1) 用作原料	①投入产出法	
		②成本法	
		③参照法	
(2) 直接销售	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×9%÷(1+9%) 损耗率=损耗数量÷购进数量×100%		
	(3) 用于其他经营	了解	

(七) 不得抵扣的进项税额

不得抵扣项目		解析			
资格	瑕疵一般人	①未办理资格登记；②会计核算不健全或不能提供准确税务资料			
	扣税凭证	不合规			
去向	非税用途	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、加工修理修配劳务、服务、固定资产、无形资产和不动产			
		分类	用于一般计税项目	专用于免、简、福、消	兼用
		固定、无形资产 (其他权益性无	√	×	√

		形资产除外)			
		存货	√	×	按比例
		其他权益性无形资产	√	√	√
		租入固定资产、不动产	√	×	√

不得抵扣项目		解析
去向	非常损失	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
项目		购进贷款（相关费用及利息支出）、餐饮、居民日常、娱乐服务

【提示】提供保险服务的纳税人

赔付方式	进项税额
提供保险服务的纳税人以实物赔付方式承担机动车辆保险责任的，自行向车辆修理劳务提供方购进的车辆修理劳务	进项税额可以抵扣
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，进项税额不得抵扣

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

(八) 进项税转出

进项税转出类型	进项税转出方法	
凭票抵扣	账面成本不含运费	账面成本×税率
	账面成本包含运费	(账面成本-运费成本)×税率+运费成本×9%
计算抵扣	农产品账面成本不含运费	账面成本 1-9%/10%×9%/10%
	农产品账面成本含运费	账面成本-运费成本 1-9%/10%×9%/10% +运费成本×9%

进项税转出类型	进项税转出方法
存货 (在产品、产成品)	按外购比例计算转出：账面成本×外购比例×适用税率
固定资产、无形资产或者不动产	不得抵扣的进项税额 =固定资产、无形资产或者不动产净值×适用税率 =已抵扣进项税额×不动产净值率 不动产净值率=不动产净值/不动产原值×100%
平销返利	进项转出额=当期取得的返还资金/(1+税率)×税率

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

(九) 留抵税额的处理

情形 1	留抵下期继续抵扣增值税（已知）		
情形 2	增值税期末留抵税额退税		
	比较	一般企业（2019.4.1起）	部分先进制造业（2019.6.1起）
	条件	①增量留抵税额大于零+第六个月增量留抵税额	①增量留抵税额大于零

		不低于 50 万元	
		②纳税信用等级为 A 级或者 B 级 ③申请退税前 36 个月未发生骗取留抵退税、出口退税或虚开增值税专用发票情形的 ④申请退税前 36 个月未因偷税被税务机关处罚两次及以上的 ⑤自 2019 年 4 月 1 日起未享受即征即退、先征后返（退）政策的	
		与 2019 年 3 月底相比新增加的期末留抵税额	
	计算	增量留抵税额×进项构成比例×60%	增量留抵税额×进项构成比例
		【提示】部分先进制造业的进项构成比例与一般企业计算相同，但没有退还比例，即按公式计算 100%全部退还	

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

（十）可以选择适用**简易计税**办法——需要备案

范围	口诀	情形	征收率
货物	电	1. 县级及县级以上小型水力发电单位生产的自产电力	3%
	水	2. 自来水	
	建材	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、石料或其它矿物连续生产的砖、瓦、石灰 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）	
	生物制品	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. 药品经营企业销售生物制品	
	血液	8. 单采血浆站销售非临床用人体血液	
	药品	9. 生产销售和批发、零售、进口罕见病药品及抗癌药	
	再生资源	10. 销售收购的再生资源	

范围	情形	征收率
服务	1. 运输	3%
	2. 金融	
	3. 现代	
	4. 生活	
【提示】其他情形自己看书熟读		

【提示】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，按照简易计税办法依 3%的征收率计算缴纳增值税（差额计税）（不可选择）