



## 第 13 讲 增值税法律制度 03

### 【考点 13】当期准予抵扣的进项税额

#### 1、凭票抵扣

##### (1) 增值税专用发票

一般纳税人购进货物、劳务、服务、无形资产或者不动产，从销售方取得的增值税专用发票（含税控机动车销售统一发票）上注明的增值税额。

##### (2) 海关进口增值税专用缴款书

一般纳税人进口货物，从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。

##### (3) 完税凭证

从**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取得的代扣代缴税款的完税凭证上注明的增值税额。

**【解释】**境外单位或者个人在境内销售劳务，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。

#### 2、购进的不动产

(1) 自 2019 年 4 月 1 日起，增值税一般纳税人取得不动产或者不动产在建工程的进项税额不再分 2 年抵扣。此前按照规定尚未抵扣完毕的待抵扣进项税额，可自 2019 年 4 月税款所属期起从销项税额中抵扣。

(2) 取得不动产，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不动产。

#### 3、购进国内旅客运输服务

纳税人购进国内旅客运输服务未取得增值税专用发票的，暂按以下规定确定进项税额：

(1) 取得增值税**电子普通发票**的，为发票上注明的税额。

(2) 取得注明旅客身份信息的**航空运输**电子客票行程单的，按照下列公式计算进项税额：

$$\text{航空旅客运输进项税额} = (\text{票价} + \text{燃油附加费}) \div (1 + 9\%) \times 9\%$$

(3) 取得注明旅客身份信息的**铁路车票**的，按照下列公式计算进项税额：

$$\text{铁路旅客运输进项税额} = \text{票面金额} \div (1 + 9\%) \times 9\%$$

(4) 取得注明旅客身份信息的**公路、水路**等其他客票的，按照下列公式计算进项税额：

$$\text{公路、水路等其他旅客运输进项税额} = \text{票面金额} \div (1 + 3\%) \times 3\%$$

#### 4、购进农产品

(1) 取得一般纳税人开具的**增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书**的，以增值税专用发票或者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。

(2) 从按照简易计税方法依照**3%征收率**计算缴纳增值税的小规模纳税人取得增值税专用发票的，以增值税专用发票上注明的金额和**9%的扣除率**计算进项税额。

**【案例】**甲公司（增值税一般纳税人）从 A 公司（小规模纳税人）购入一批面粉用于直接销售（面粉适用 9% 的增值税税率），取得增值税专用发票注明金额 10000 元、税额 300 元（ $10000 \times 3\% = 300$  元）。甲公司可以抵扣的进项税额 =  $10000 \times 9\% = 900$ （元）。

(3) 取得（开具）农产品**销售发票或者收购发票**的，以农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和 9% 的扣除率计算进项税额。

**【案例】**甲公司（增值税一般纳税人）从王某（农业生产者）手中收购一批小麦用于生产面粉（面粉适用



## 老会计-用心传递温度

9%的增值税税率),甲公司向王某开具的收购发票上注明买价 10000 元,甲公司可以抵扣的进项税额=10000×9%=900(元)。

**【解释 1】**收购单位向个人支付款项时,由付款方(收购单位)向收款方(个人)开具收购发票。

**【解释 2】**增值税扣税凭证,是指增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票、农产品销售发票、完税凭证和符合规定的国内旅客运输发票。

(4) 纳税人购进用于生产或者委托加工 **13%税率**货物的农产品,按照 **10%的扣除率**计算进项税额。

**【案例】**甲公司(增值税一般纳税人)从王某(农业生产者)手中收购一批小麦用于生产面包(面包适用 13%的增值税税率),甲公司向王某开具的收购发票上注明买价 10000 元,甲公司可以抵扣的进项税额=10000×10%=1000(元)。

### 【考点 14】不得抵扣的进项税额

#### 1、特定用途

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、劳务、服务、无形资产和不动产,不得抵扣进项税额。

**【解释 1】**如果购进的固定资产、无形资产(不包括其他权益性无形资产)和不动产**专用于**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,其进项税额不得抵扣。如果既用于上述不允许抵扣项目又用于准予抵扣项目的,其进项税额准予**全额**抵扣。其他权益性无形资产(基础设施资产经营权、公共事业特许权、域名、冠名权、转会费等),不区分用途,其进项税额准予全额抵扣。

**【解释 2】**自 2018 年 1 月 1 日起,纳税人**租入**固定资产、不动产,既用于一般计税方法计税项目,又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,其进项税额准予**全额**抵扣。

#### 2、特定服务

一般纳税人购进的**贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务**,不得抵扣进项税额。

**【解释 1】**纳税人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,其进项税额不得抵扣。

**【解释 2】**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。一般纳税人购进的**贷款服务**,不得抵扣进项税额。

**【解释 3】**居民日常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。

**【例题 1·多选题】**根据增值税法律制度的规定,一般纳税人购进的下列服务中,准予抵扣进项税额的有( )。(2017 年)

- A. 贷款服务      B. 住宿服务      C. 餐饮服务      D. 广告服务

**【答案】**BD

#### 3、非正常损失

(1) 非正常损失的购进货物,以及相关的劳务和**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**。

**【解释 1】**纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产,均属于不动产在建工程。



## 老会计-用心传递温度

**【解释 2】**非正常损失是指因**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、销毁或者拆除的情形。

**【解释 3】**(1) 因**管理不善**造成的非正常损失，其进项税额不得抵扣；

(2) 因**不可抗力**造成的损失，其进项税额可以抵扣。

### 4、运费

(1) 用于适用**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**的购进货物的运输费用和**销售免税货物**的运输费用，不能抵扣进项税额。

(2) **非正常损失**的购进货物及相关的运输费用，其进项税额不得抵扣；**非正常损失**的在产品、产成品所耗用的购进货物及相关的运输费用，其进项税额不得抵扣。

### 5、兼营

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：

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

**【案例】**甲公司（增值税一般纳税人）购进一批涂料，取得增值税专用发票上注明税额 30 万元。甲公司将外购的部分涂料用于销售，取得销售额（不含税）100 万元；部分用于免征增值税项目，取得销售额 200 万元。甲公司当期不得抵扣的进项税额=30×200÷（100+200）=20（万元）。

### 6、进项税额转出

已抵扣进项税额的购进货物如果事后用于**集体福利或者个人消费或者发生非正常损失**，应当将其进项税额从当期的进项税额中扣减。

### 【考点 15】纳税人销售自己使用过的物品或者销售旧货

**【解释】**个人（不含个体工商户）销售自己使用过的物品免征增值税。

#### 1、一般纳税人

(1) 销售自己使用过的**非固定资产**

按照正常的销售货物计算销项税额。

(2) 销售自己使用过的**固定资产**

①购进固定资产时其进项税额按照当时的政策不能抵扣，自己使用后再销售时，按照简易办法**依照 3%的征收率减按 2%征收增值税**。

②购进固定资产时其进项税额按照当时的政策允许抵扣了，自己使用后再销售时，按照正常的销售货物计算销项税额。

**【解释】**(1) 2009 年 1 月 1 日之前购进的固定资产，其进项税额不得抵扣；

(2) 自 2009 年 1 月 1 日起，增值税一般纳税人外购的用于生产经营的固定资产（自用的应征消费税的汽车、摩托车、游艇除外），其进项税额可以抵扣；

(3) 自 2013 年 8 月 1 日起，一般纳税人购进自用的应征消费税的汽车、摩托车、游艇，其进项税额准予从销项税额中抵扣。

**【案例】**北京市甲公司为增值税一般纳税人，2007 年 11 月购进一台机器设备（购进时其进项税额不得抵扣），2019 年 11 月将其出售，售价 103 万元（含税）。甲公司此项业务应纳增值税税额=103÷（1+3%）×2%=2（万元）。



### (3) 销售旧货

一般纳税人销售旧货，按照简易办法。**依照 3%的征收率减按 2%征收增值税。**

**【案例】**乙公司为专门经营旧货的增值税一般纳税人，2019 年 10 月购进一批旧货，2019 年 11 月将其全部出售，售价 103 万元（含税）。乙公司此项业务应纳增值税税额=103÷（1+3%）×2%=2（万元）。

## 2、小规模纳税人

### (1) 销售自己使用过的**非固定资产**

小规模纳税人销售自己使用过的非固定资产，依照 3%的征收率征收增值税。

**【案例】**丙公司为增值税小规模纳税人，2008 年 11 月购进一批包装物，2019 年 11 月将其出售，售价 103 万元（含税）。丙公司应纳增值税税额=103÷（1+3%）×3%=3（万元）。

### (2) 销售自己使用过的**固定资产**

小规模纳税人销售自己使用过的固定资产，**依照 3%的征收率减按 2%征收增值税。**（可以放弃减免，依照 3%交税，并可以开具增值税专用发票）

**【案例】**丙公司为增值税小规模纳税人，2013 年 11 月购进一台机器设备，2019 年 11 月将其出售，售价 103 万元（含税）。丙公司应纳增值税税额=103÷（1+3%）×2%=2（万元）。

### (3) 销售旧货

小规模纳税人销售旧货，**依照 3%的征收率减按 2%征收增值税。**

自 2020 年 5 月 1 日至 2023 年 12 月 30 日，**从事二手车**经销业务的纳税人销售其收购的二手车，由原按照简易办法依 3%征收率减按 2%征收增值税，改为减按 0.5%征收增值税，并按下列公式计算销售额：**（2022 年新增）**

销售额=含税销售额÷（1+0.5%）

## 【考点 16】金融服务

### 1、贷款服务

贷款服务，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。

**【解释 1】**一般纳税人购进的**贷款服务**、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务，不得抵扣进项税额。纳税人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，其进项税额不得抵扣。

**【解释 2】**存款利息，不征收增值税。

### 2、直接收费金融服务

直接收费金融服务，以提供直接收费金融服务收取的手续费、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。

### 3、金融商品转让

(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) 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。



## 老会计-用心传递温度

- (3) 纳税人从事金融商品转让的，增值税纳税义务发生时间为金融商品所有权转移的当天。
- (4) 金融商品转让，**不得**开具增值税专用发票。
- (5) 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**。

**【例题 1·单选题】**根据增值税法律制度的规定，下列关于金融商品转让税务处理的表述中，正确的是（ ）。(2019 年)

- A. 金融商品转让，可以开具增值税专用发票
- B. 转让金融商品年末出现负差时，可以转入下一个会计年度
- C. 金融商品转让，按照卖出价扣除买入价后的余额为销售额
- D. 金融商品的买入价按照先进先出法进行核算

**【答案】**C

### 【考点 17】特殊行业销售额的确定

- 1、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。
- 2、航空运输企业的销售额，**不包括代收的机场建设费和代售其他航空运输企业客票而代收转付的价款**。
- 3、一般纳税人提供客运场站服务，以其取得的全部价款和价外费用扣除支付给承运方运费后的**余额**为销售额。
- 4、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。
- 5、纳税人提供建筑服务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。
- 6、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（选择简易计税方法的房地产老项目除外），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。

### 【考点 18】增值税的起征点

- 1、销售额未达到起征点的，免征增值税；达到起征点的，**全额**计算缴纳增值税。
- 2、增值税起征点的适用范围**仅限于个人**，且不适用于登记为一般纳税人的个体工商户。

### 【考点 19】增值税的纳税地点和纳税期限

- 1、纳税地点
- (1) **固定业户**应当向其机构所在地的税务机关申报纳税。
- (2) **固定业户**到外县（市）销售货物或者劳务，应当向其机构所在地的税务机关报告外出经营事项，并向其机构所在地的税务机关申报纳税；未报告的，应当向销售地或者劳务发生地的税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的税务机关申报纳税的，由其机构所在地的税务机关补征税款。
- (3) **非固定业户**销售货物或者劳务，应当向销售地或者劳务发生地的税务机关申报纳税；未向销售地或者劳务发生地的税务机关申报纳税的，由其机构所在地或者居住地的税务机关补征税款。
- (4) 进口货物，应当向**报关地海关**申报纳税。



## 老会计-用心传递温度

(5) **其他个人**提供建筑服务,销售或者租赁不动产,转让自然资源使用权,应向建筑服务发生地、不动产所在地、自然资源所在地税务机关申报纳税。

(6) **扣缴义务人**应当向其机构所在地或者居住地的税务机关申报缴纳其扣缴的税款。

### 2、纳税期限

(1) **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。

(2) 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。

### 【考点 20】增值税专用发票

#### 1、增值税专用发票的基本联次及用途

(1) **发票联**,作为购买方核算采购成本和增值税进项税额的记账凭证;

(2) **抵扣联**,作为购买方报送税务机关认证和留存备查的扣税凭证;

(3) **记账联**,作为销售方核算销售收入和增值税销项税额的记账凭证。

**【例题 1·单选题】**根据增值税法律制度的规定,下列关于增值税专用发票记账联用途的表述中,正确的是( )。(2018年)

- A. 作为购买方报送税务机关认证和留存备查的扣税凭证
- B. 作为销售方核算销售收入和增值税销项税额的记账凭证
- C. 作为购买方核算采购成本的记账凭证
- D. 作为购买方核算增值税进项税额的记账凭证

**【答案】**B

#### 2、不得开具增值税专用发票的情形

一般纳税人发生应税销售行为,应当向索取增值税专用发票的购买方开具增值税专用发票。属于下列情形之一的,不得开具增值税专用发票:

- (1) 商业企业一般纳税人**零售**烟、酒、食品、服装、鞋帽(不包括劳保专用部分)、化妆品等消费品的;
- (2) 应税销售行为的购买方为**消费者个人**的;
- (3) 发生应税销售行为适用**免税**规定的。

#### 3、新办纳税人实行增值税电子专用发票(2022年新增)

纳税人开具增值税专用发票时,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。

**【例题 1·多选题】**根据增值税法律制度的规定,商业企业一般纳税人零售的下列货物中,不能开具增值税专用发票的有( )。(2018年)

- A. 劳保用品
- B. 食品
- C. 卷烟
- D. 白酒

**【答案】**BCD

### 【考点 21】适用增值税零税率的服务

#### 1、国际运输服务

#### 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:



## 老会计-用心传递温度

- (1) 研发服务；
- (2) 合同能源管理服务；
- (3) 设计服务；
- (4) 广播影视节目（作品）的制作和发行服务；
- (5) 软件服务；
- (6) 电路设计及测试服务；
- (7) 信息系统服务；
- (8) 业务流程管理服务；
- (9) 离岸服务外包业务；
- (10) 技术转让。

### 【考点 22】增值税的免征项目

#### 1、《增值税暂行条例》规定的免税项目

- (1) 农业生产者销售的自产农产品；
- (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；
- (5) 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备；
- (6) 由残疾人的组织直接进口供残疾人专用的物品；
- (7) 其他个人销售自己使用过的物品。

【例题 1·单选题】根据增值税法律制度的规定，下列各项中，免征增值税的是（ ）。

- A. 单位销售自己使用过的小汽车  
B. 企业销售自产的仪器设备  
C. 外贸公司进口服装  
D. 农业生产者销售自产的蔬菜

【答案】D

#### 2、营改增试点过渡政策的免税规定

- (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) 残疾人福利机构提供的育养服务；
- (4) 婚姻介绍服务；
- (5) 殡葬服务；
- (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；
- (8) 学生勤工俭学提供的服务；
- (9) 残疾人员本人向社会提供的服务；
- (10) 提供社区养老、托育、家政等服务取得的收入；
- (11) 个人转让著作权；
- (12) 个人销售自建自用住房；
- (13) 个人从事金融商品转让业务；
- (14) 涉及家庭财产分割的个人无偿转让不动产、土地使用权；
- (15) 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；



## 老会计-用心传递温度

- (16) 将土地使用权转让给**农业生产者**用于**农业生产**；
- (17) 县级以上地方人民政府或者自然资源行政主管部门出让、转让或者收回自然资源使用权（不含土地使用权）；
- (18) 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；
- (19) 符合条件的合同能源管理服务；
- (20) 纳税人提供的直接或者间接**国际货物运输代理服务**；
- (21) 福利彩票、体育彩票的**发行收入**；
- (22) 寺院、宫观、清真寺和教堂举办文化、宗教活动的门票收入；
- (23) 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；
- (24) 金融同业往来利息收入。

**【例题 1·单选题】**根据增值税法律制度的规定，下列各项中，不属于免税项目的是（ ）。

- A. 养老机构提供的养老服务
- B. 装修公司提供的装饰服务
- C. 婚介所提供的婚姻介绍服务
- D. 托儿所提供的保育服务

**【答案】**B

### 3、跨境行为免征增值税的政策规定

境内单位和个人销售的下列服务和无形资产免征增值税，但财政部和国家税务总局规定适用增值税零税率的除外：

(1) **完全在境外发生**的下列服务：

- ① 工程项目在境外的建筑服务；
- ② 工程项目在境外的工程监理服务；
- ③ 工程、矿产资源在境外的工程勘察勘探服务；
- ④ 会议展览地点在境外的会议展览服务；
- ⑤ 存储地点在境外的仓储服务；
- ⑥ 标的物在境外使用的有形动产租赁服务；
- ⑦ 在境外提供的广播影视节目（作品）的播映服务；
- ⑧ 在境外提供的文化体育服务、教育医疗服务、旅游服务。

(2) 向境外单位提供的**完全在境外消费**的下列服务和无形资产：

- ① 电信服务；
- ② 知识产权服务；
- ③ 物流辅助服务（仓储服务、收派服务除外）；
- ④ 鉴证咨询服务；
- ⑤ 专业技术服务；
- ⑥ 商务辅助服务；
- ⑦ 广告投放地在境外的广告服务；
- ⑧ 无形资产。

(3) 为**出口货物**提供的邮政服务、收派服务、保险服务（包括出口货物保险和出口信用保险）。

(4) 以**无运输工具**承运方式提供的**国际运输服务**。

(5) 为**境外单位之间**的货币资金金融及其他金融业务提供的直接收费金融服务，且该服务与境内的货物、无形资产和不动产无关。

4、纳税人发生应税销售行为适用免税规定的，可以放弃免税，依照有关规定缴纳增值税；纳税人放弃免税



## 老会计-用心传递温度

后，36个月内不得再申请免税。

### 5、扣减增值税（2022年新增）

#### （1）退役士兵创业就业

从事个体经营的：

①办理个体工商户登记当月起，在3年内按每户每年12000元为限额依次扣减其当年实际应缴纳的增值税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和个人所得税。限额标准最高可上浮20%。

②纳税人的实际经营期不足1年的，按月换算其减免税限额。换算公式为：

$$\text{减免税限额} = \text{年度减免税限额} \div 12 \times \text{实际经营月数}$$

企业招用的：

①签订1年以上期限劳动合同并依法缴纳社会保险费的，签订的当月起，在3年内按实际招用人数予以定额依次扣减增值税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和企业所得税优惠。

②定额标准为每人每年6000元，最高可上浮50%。

③在企业工作不满1年的，按月换算减免税限额。计算公式为：

$$\text{企业核算减免税总额} = \Sigma \text{每名自主就业退役士兵本年度在本单位工作月份} \div 12 \times \text{具体定额标准}$$

**【相关链接】**企业对减免的增值税、城市维护建设税、教育费附加和地方教育附加，当年扣减不完的，不再结转以后年度扣减。

#### （2）重点群体创业就业

从事个体经营的：

①办理个体工商户登记当月起，在3年内按每户每年12000元为限额依次扣减其当年实际应缴纳的增值税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和个人所得税。限额标准最高可上浮20%。

企业招用的：

①签订1年以上期限劳动合同并依法缴纳社会保险费的，签订的当月起，在3年内按实际招用人数予以定额依次扣减增值税、城市维护建设税、教育费附加、地方教育附加和企业所得税优惠。

②定额标准为每人每年6000元，最高可上浮30%。

### 6、个人销售住房税收优惠

深圳市自2020年7月15日起、上海市自2021年1月22日起、广州市9个区自2021年4月21日起，将个人住房转让增值税征免年限由2年调整到5年。（2022年新增扣减说明）

## 第14讲 消费税法律制度 01

### 【考点23】消费税的征税范围

**【解释】**只有特定的商品才征收消费税，具体包括：烟、酒、高档化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮焰火、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板、成品油、摩托车、小汽车、涂料和电池。

1、烟（包括卷烟、雪茄烟和烟丝）

2、酒

（1）本税目的征收范围包括白酒（包括粮食白酒和薯类白酒）、黄酒、啤酒和其他酒（果木酒、药酒等）。

**调味料酒**不征收消费税。

（2）对**酒精**不征收消费税。

（3）对饮食业、商业、娱乐业举办的啤酒屋（啤酒坊）利用啤酒生产设备生产的啤酒，应当征收消费税。



## 老会计-用心传递温度

### 3、高档化妆品

(1) 本税目的征收范围包括高档美容、修饰类化妆品、高档护肤类化妆品和成套化妆品。对普通美容、修饰类化妆品不征收消费税。

(2) 舞台、戏剧、影视演员化妆用的上妆油、卸妆油、油彩，不征收消费税。



### 4、贵重首饰及珠宝玉石

本税目的征收范围包括金银首饰、铂金首饰、钻石及钻石饰品（如钻戒），以及其他贵重首饰和珠宝玉石（如珍珠、琥珀、珊瑚等）。

### 5、鞭炮、焰火

体育上用的发令纸、鞭炮药引线，不征收消费税。

### 6、成品油

本税目的征收范围包括汽油、柴油、石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油和燃料油 7 个子目。

### 7、摩托车

### 8、小汽车

(1) 本税目的征收范围包括乘用车、中轻型商用客车和超豪华小汽车三个子目，不包括大型商用客车和货车。

(2) 电动汽车、沙滩车、雪地车、卡丁车、高尔夫车，不征收消费税。

(3) 汽车轮胎不征收消费税。

(4) 对货车不征收消费税；对企业购进货车或者厢式货车改装生产的商务车、卫星通讯车等专用汽车，不征收消费税。

**【解释】**超豪华小汽车，是指每辆零售价格为 130 万元（不含增值税）及以上的乘用车和中轻型商用客车。

### 9、高尔夫球及球具

(1) 本税目的征收范围包括高尔夫球、高尔夫球杆、高尔夫球包（袋）、高尔夫球杆的杆头、杆身和握把。

(2) 对高尔夫车，不征收消费税。



### 10、高档手表

高档手表是指销售价格（不含增值税）每只在 10000 元（含）以上的各类手表。

### 11、游艇



## 老会计-用心传递温度

- 12、木制一次性筷子
- 13、实木地板
- 14、涂料
- 15、电池

**【例题 1·单选题】**根据消费税法律制度的规定，下列各项中，应征收消费税的是（ ）。(2014 年)

A. 电动汽车      B. 实木地板      C. 调味料酒      D. 农用拖拉机

**【答案】**B

**【例题 2·单选题】**根据消费税法律制度的规定，下列各项中，不属于消费税征税范围的是（ ）。(2018 年)

- A. 葡萄酒      B. 果木酒      C. 药酒      D. 调味料酒

**【答案】**D

### 【考点 24】消费税的纳税环节

#### 1、生产环节

(1) 纳税人生产的应税消费品，对外销售的，在销售时纳税。

(2) 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。用于其他方面的（用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等），**视同销售**，在移送使用时纳税。

**【例题 1·单选题】**根据消费税法律制度的规定，下列各项中，不征收消费税的是（ ）。(2018 年)

- A. 酒厂用于交易会样品的自产白酒      B. 卷烟厂用于连续生产卷烟的自产烟丝
- C. 日化厂用于职工奖励的自产高档化妆品      D. 地板厂用于本厂办公室装修的自产实木地板

**【答案】**B

#### 2、委托加工环节

(1) **委托方**是消费税的纳税义务人。

(2) 委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税税款；委托个人加工的应税消费品，由委托方收回后缴纳消费税。

#### 3、进口环节

进口应税消费品，应缴纳关税、进口消费税和进口增值税。

#### 4、零售环节

(1) 金银铂钻

①金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品仅在**零售环节**征收一次消费税，在其他环节不再征收消费税。

②其他贵重首饰（如珠宝首饰）和珠宝玉石，仍在**生产环节**（或者委托加工环节或者进口环节）征收一次消费税，在零售环节不征收消费税。

(2) 超豪华小汽车

超豪华小汽车在生产环节（或者进口环节）、零售环节两次征收消费税，在其他环节不再征收消费税。

**【解释】**自 2016 年 12 月 1 日起，对超豪华小汽车，在生产环节（或者进口环节）按现行税率征收消费税的基础上，在零售环节加征消费税，税率为 10%。将超豪华小汽车销售给消费者的单位和个人为超豪华小汽车零售环节的纳税人。



## 老会计-用心传递温度

### 5、批发环节

- (1) 只有卷烟在批发环节加征消费税，不包括白酒、烟丝等。
- (2) 卷烟在生产环节（或者委托加工环节或者进口环节）和批发环节两次征收消费税，在其他环节不再征收消费税。
- (3) 批发企业在计算应纳税额时不得扣除已含的生产环节的消费税税款。
- (4) 烟草批发企业将卷烟销售给其他烟草批发企业的，不缴纳消费税。

**【解释】**（1）卷烟“批发商向零售商”销售卷烟，应缴纳消费税；（2）卷烟“批发商之间”销售卷烟，不缴纳消费税。

表 4-4 消费税的纳税环节

应税消费品	生产（委托加工、进口）环节	批发环节	零售环节
卷烟	√	√	
超豪华小汽车	√		√
金银首饰、铂金首饰和钻石及钻石饰品			√
其他应税消费品	√		

**【例题 1·多选题】**根据消费税法律制度的规定，下列应税消费品中，在零售环节征收消费税的有（ ）。  
（2019 年）

- A. 金银首饰
- B. 珍珠
- C. 铂金首饰
- D. 钻石首饰

**【答案】**ACD

**【例题 2·单选题】**根据消费税法律制度的规定，下列各项中，在零售环节加征消费税的是（ ）。  
（2018 年）

- A. 超豪华小汽车
- B. 游艇
- C. 电池
- D. 高档手表

**【答案】**A

### 【考点 25】消费税的税率

1、消费税的税率包括比例税率和定额税率两类。

- (1) 多数税目适用比例税率；
- (2) **成品油税目和啤酒、黄酒**适用定额税率；
- (3) **卷烟和白酒**（包括粮食白酒和薯类白酒）同时适用比例税率和定额税率，即复合税率。

**【解释 1】**成品油税目包括汽油、柴油、石脑油、溶剂油、航空煤油、润滑油和燃料油。

**【解释 2】**从量定额的应纳税额=销售数量×定额税率

**【解释 3】**从价定率的应纳税额=销售额×消费税比例税率

**【解释 4】**复合计税的应纳税额=销售数量×定额税率+销售额×消费税比例税率

**【例题 1·多选题】**根据消费税法律制度的规定，下列应税消费品中，采用从量计征办法计缴消费税的有（ ）。  
（2018 年）

- A. 黄酒
- B. 葡萄酒
- C. 啤酒
- D. 药酒

**【答案】**AC



【例题2·多选题】根据消费税法律制度的规定，下列应税消费品中，实行从量定额与从价定率相结合的复合计征办法征收消费税的有（ ）。(2018年)

- A. 卷烟                      B. 黄酒                      C. 白酒                      D. 小汽车

【答案】AC

【例题3·单选题】2019年10月甲啤酒厂生产150吨啤酒，销售100吨，取得不含增值税销售额30万元、增值税税额3.9万元。根据消费税法律制度的规定，甲啤酒厂当月销售啤酒计征消费税的计税依据是（ ）。

- A. 100吨                      B. 33.9万元                      C. 30万元                      D. 150吨

【答案】A

【解析】啤酒、黄酒和成品油，从量定额计征消费税，计税依据为应税消费品的销售数量（而非生产数量）。

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、销售数量的，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**。

### 【考点26】从价定率征收消费税的计算

#### 1、销售额是否含增值税

实行从价定率征收的应税消费品，其计税依据为**含消费税但不含增值税**的销售额。

【例题1·单选题】甲地板厂为增值税一般纳税人，2019年10月销售自产实木地板取得含增值税销售额113万元。已知实木地板增值税税率为13%，消费税税率为5%。根据消费税法律制度的规定，甲地板厂应缴纳消费税税额的下列计算中，正确的是（ ）。

- A.  $113 \div (1+13\%) \times 5\% = 5$  (万元)                      B.  $113 \div (1-5\%) \times 5\% = 5.95$  (万元)  
C.  $113 \times 5\% = 5.65$  (万元)                      D.  $113 \div (1+13\%) \div (1-5\%) \times 5\% = 5.26$  (万元)

【答案】A

#### 2、价外费用

(1) 实行从价定率征收的应税消费品，其销售额为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**（包括但不限于手续费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、包装费、优质费、储备费等）。

(2) 白酒生产企业向商业销售单位收取的**品牌使用费**是随着应税白酒的销售而向购货方收取的，不论企业采取何种方式或者以何种名义收取，均应并入白酒的销售额中缴纳消费税。

【例题1·单选题】甲酒厂为增值税一般纳税人，2019年10月销售果木酒，取得不含增值税销售额10万元，同时收取包装费0.565万元、优质费2.26万元。已知果木酒消费税税率为10%，增值税税率为13%。根据消费税法律制度的规定，甲酒厂当月销售果木酒应缴纳消费税税额的下列计算中，正确的是（ ）。

- A.  $(10+0.565+2.26) \times 10\% = 1.2825$  (万元)  
B.  $(10+0.565) \times 10\% = 1.0565$  (万元)  
C.  $[10 + (0.565+2.26) \div (1+13\%)] \times 10\% = 1.25$  (万元)  
D.  $[10+0.565 \div (1+13\%)] \times 10\% = 1.05$  (万元)

【答案】C

【解析】销售果木酒的同时收取的包装费和优质费，均属于价外费用，视为含增值税收入，应价税分离。



### 3、包装物押金

- (1) 如果包装物不作价随同应税消费品销售，而是收取押金，此项押金一般不征税。
- (2) 因逾期未收回包装物不再退还的押金或者收取时间超过 12 个月的押金，应并入应税消费品的销售额，按照应税消费品的适用税率计算缴纳消费税。
- (3) 对酒类生产企业销售酒类产品（啤酒、黄酒除外）而收取的包装物押金，无论押金是否返还，也不管会计上如何核算，在收取时就应并入酒类产品的销售额，征收消费税和增值税。

【解释】啤酒、黄酒从量定额征收消费税，包装物押金不征收消费税。

【例题 1·单选题】某化妆品厂 2019 年 10 月销售高档化妆品取得含税收入 45.2 万元，收取手续费 1.5 万元；另取得逾期包装物押金收入 1 万元。已知，增值税税率为 13%，消费税税率为 15%。根据消费税法律制度的规定，关于该化妆品厂本月应缴纳消费税税额的下列计算中，正确的是（ ）。

- $45.2 \times 15\% = 6.78$ （万元）
- $45.2 \div (1+13\%) \times 15\% = 6$ （万元）
- $(45.2+1.5) \div (1+13\%) \times 15\% = 6.20$ （万元）
- $(45.2+1.5+1) \div (1+13\%) \times 15\% = 6.33$ （万元）

【答案】D

【解析】（1）销售高档化妆品时收取的手续费 1.5 万元属于价外费用，视为含增值税收入，应价税分离；（2）因逾期未收回包装物不再退还的押金 1 万元，视为含增值税收入，应价税分离。

### 4、非独立核算门市部

纳税人通过自设非独立核算门市部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。

#### 【考点 27】自产自用

1、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；用于其他方面的（用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等），视同销售，在移送使用时纳税。

#### 2、平均销售价格还是最高销售价格？

（1）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征收消费税。

（2）纳税人将自产的应税消费品用于其他方面的，按照纳税人最近时期同类货物的平均销售价格作为计税依据计算征收消费税。

【解释】在计算增值税销项税额时，上述两种情况均应按照该纳税人最近时期同类货物的平均销售价格作为计税依据。

【例题 1·多选题】根据消费税法律制度的规定，下列各项中，纳税人应当以同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据的有（ ）。（2018 年、2019 年）

- 自产应税消费品用于换取生产资料
- 自产应税消费品用于对外捐赠
- 自产应税消费品用于换取消费资料
- 自产应税消费品用于投资入股

【答案】ACD





## 老会计-用心传递温度

(1) 委托加工的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方向其机构所在地或者居住地的税务机关解缴消费税。

(2) 委托个人加工的应税消费品，由委托方向其机构所在地的税务机关申报纳税。

### 4、纳税义务发生时间

纳税人委托加工应税消费品的，消费税的纳税义务发生时间为**纳税人提货的当天**。

### 5、计税依据

委托加工的应税消费品，按照受托方同类消费品的销售价格计征消费税；**没有同类**消费品销售价格的，才按照组成计税价格计征消费税。

### 6、直接销售

(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，应计算缴纳消费税，但准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

### 7、组成计税价格

(1) 实行从价定率的应税消费品

组成计税价格=（材料成本+加工费）÷（1-消费税比例税率）

应纳税消费=（材料成本+加工费）÷（1-消费税比例税率）×消费税比例税率

(2) 实行复合计税的应税消费品

组成计税价格=（材料成本+加工费+委托加工数量×消费税定额税率）÷（1-消费税比例税率）

应纳税消费=（材料成本+加工费+委托加工数量×消费税定额税率）÷（1-消费税比例税率）×消费税比例税率+委托加工数量×消费税定额税率

**【案例】**甲公司为增值税一般纳税人，接受乙酒厂委托加工粮食白酒 2000 斤，乙酒厂提供的主要材料成本为 30000 元，甲公司收取加工费 10000 元（不含增值税），甲公司没有同类白酒的销售价格。已知粮食白酒适用的消费税定额税率为 0.5 元/斤，比例税率为 20%。甲公司应代收代缴消费税=（30000+10000+2000×0.5）÷（1-20%）×20%+2000×0.5=11250（元）。

### 【考点 29】已缴纳消费税的扣除

#### 1、准予抵扣的情形

- (1) 外购（或者委托加工收回的）已税烟丝生产的卷烟；
- (2) 外购（或者委托加工收回的）已税高档化妆品为原料生产的高档化妆品；
- (3) 外购（或者委托加工收回的）已税珠宝、玉石为原料生产的贵重首饰及珠宝、玉石；
- (4) 外购（或者委托加工收回的）已税鞭炮、焰火为原料生产的鞭炮、焰火；
- (5) 外购（或者委托加工收回的）已税杆头、杆身和握把为原料生产的高尔夫球杆；
- (6) 外购（或者委托加工收回的）已税木制一次性筷子为原料生产的木制一次性筷子；
- (7) 外购（或者委托加工收回的）已税实木地板为原料生产的实木地板；
- (8) 外购（或者委托加工收回的）已税**石脑油、润滑油、燃料油**为原料生产的成品油；
- (9) 外购（或者委托加工收回的）已税**汽油、柴油**为原料生产的**汽油、柴油**。

**【解释 1】**消费税共计 15 个税目，其中“酒”、“小汽车”、“高档手表”、“游艇”、“涂料”和“电池”等税目不涉及抵扣的问题。

**【解释 2】**纳税人用外购（或者委托加工收回）的已税珠宝、玉石为原料生产的改在零售环节征收消费税的金银首饰（镶嵌首饰），在计税时一律不得扣除外购（或者委托加工收回）的珠宝、玉石的已纳税款。



## 老会计-用心传递温度

【例题 1·单选题】根据消费税法律制度的规定，下列项目中不可以抵扣已纳税款的是（ ）。(2019 年)

- A. 用外购已税烟丝继续加工成卷烟
- B. 用自产的高档化妆品继续加工高档化妆品
- C. 委托加工收回的已税木制一次性筷子继续加工木制一次性筷子
- D. 委托加工收回的已税鞭炮继续加工鞭炮

【答案】B

【解析】选项 B：不涉及“外购、委托加工”的问题，而是将“自产”的应税消费品用于连续生产应税消费品，移送时不缴纳消费税，加工完成的高档化妆品对外销售时再缴纳消费税。

### 2、准予抵扣的数量

当期准予扣除的外购或委托加工收回的应税消费品的已纳消费税税款，应按**当期生产领用的数量**计算。

【例题 1·单选题】甲化妆品生产企业 2017 年 7 月从乙化妆品生产企业购进高档保湿精华一批，取得增值税专用发票注明价款 100 万元；当月领用其中的 40%用于生产高档保湿粉底液并全部销售，取得不含增值税销售收入 500 万元。已知高档化妆品适用的消费税税率为 15%，根据消费税法律制度的规定，甲化妆品生产企业上述业务应缴纳消费税税额的下列计算中，正确的是（ ）。(2019 年)

- A.  $500 \times 15\% = 75$  (万元)
- B.  $500 \times 15\% - 100 \times 15\% \times 60\% = 66$  (万元)
- C.  $500 \times 15\% - 100 \times 15\% = 60$  (万元)
- D.  $500 \times 15\% - 100 \times 15\% \times 40\% = 69$  (万元)

【答案】D

### 【考点 30】消费税的征收管理

#### 1、消费税的纳税义务发生时间

(1) 采取**赊销和分期收款**结算方式的，为书面合同约定的收款日期的当天；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。

(2) 采取**预收货款**结算方式的，为发出应税消费品的当天。

(3) 采取**托收承付、委托银行收款**结算方式的，为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。

(4) 采取其他结算方式，为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

(5) 纳税人**自产自用的**应税消费品，为移送使用的当天。

(6) 纳税人**委托加工**应税消费品的，为纳税人提货的当天。

(7) 纳税人**进口**应税消费品的，为报关进口的当天。

【例题 1·单选题】根据消费税法律制度的规定，下列关于消费税纳税义务发生时间的表述中，正确的是（ ）。(2019 年)

- A. 采取托收承付方式的，为合同约定的收款日期的当天
- B. 采取分期收款结算方式的，为收讫销售款的当天
- C. 采取预收货款结算方式的，为收到预收款的当天
- D. 委托加工应税消费品的，为纳税人提货的当天

【答案】D

#### 2、消费税的纳税地点



## 老会计-用心传递温度

(1) 纳税人销售的应税消费品，以及自产自用的应税消费品，除国务院财政税务主管部门另有规定外，应当向纳税人**机构所在地**或者居住地的税务机关申报纳税。

(2) **委托加工**的应税消费品，除受托方为个人外，由受托方向其机构所在地或者居住地的主管税务机关缴消费税税款；受托方为个人的，由委托方向其机构所在地的税务机关申报纳税。

(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。

(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，向其**机构所在地**或者居住地的税务机关申报纳税。

(5) 纳税人的总机构与分支机构不在同一县（市）的，原则上应当分别向各自机构所在地的税务机关申报纳税。纳税人的总机构与分支机构不在同一县（市），**但在同一省（自治区、直辖市）范围内**，经省（自治区、直辖市）财政厅（局）、税务局审批同意，可以由总机构汇总向总机构所在地的税务机关申报缴纳消费税。

