

第二单元 增值税法律制度

3. 包装物 押金（而非包装物租金）

（1）非酒类产品、啤酒、黄酒

纳税人为销售货物而出租、出借包装物收取的押金，单独记账核算，且时间在 1 年以内，又未过期（合同约定的期限）的，不并入销售额。

【案例 1】甲企业为增值税一般纳税人，3 月份销售黄酒，取得不含增值税售价 100 万元，同时收取包装物押金 17 万元并单独记账核算。已知，甲企业规定包装物应当于提货之日起 3 个月内返还，逾期未归还者没收押金；黄酒适用的增值税税率为 17%。

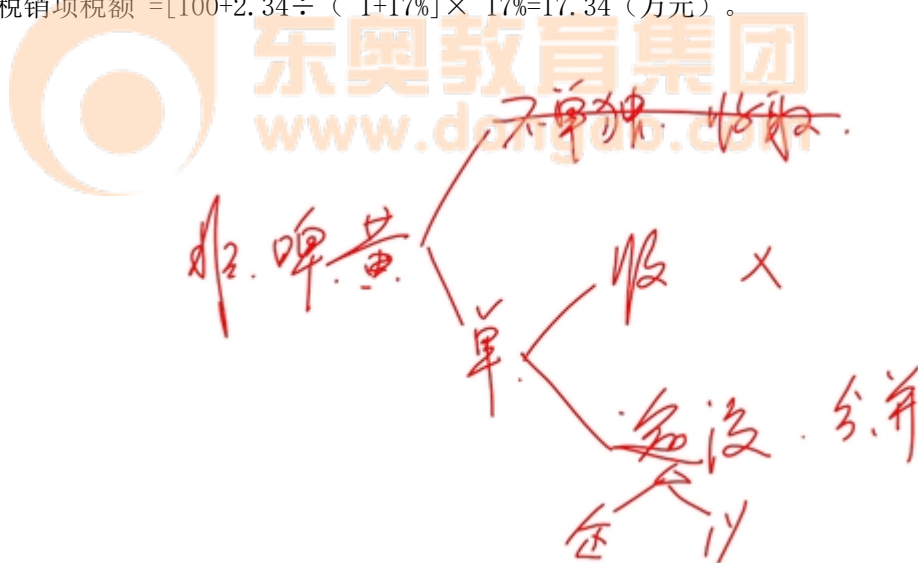
【解析】

- ① 产品为黄酒；
- ② 已单独记账核算；
- ③ 时间为收取时；
- ④ 增值税销项税额 $= 100 \times 17\% = 17$ （万元）。

【案例 2】甲企业为增值税一般纳税人，6 月份销售黄酒，取得不含增值税售价 100 万元，收取包装物押金 17 万元，没收逾期包装物押金 2.34 万元。已知，甲企业收取包装物押金单独记账，并规定包装物应当于提货之日起 3 个月内返还，逾期未归还者没收押金，黄酒适用增值税税率为 17%。

【解析】

- ① 产品为黄酒；
- ② 已单独记账核算；
- ③ “17 万元”的时间点为收取时，不作销售处理；
- ④ “2.34 万元”的时间点为逾期没收时，应价税分离后并入销售额作销售处理；
- ⑤ 增值税销项税额 $= [100 + 2.34 \div (1 + 17\%)] \times 17\% = 17.34$ （万元）。



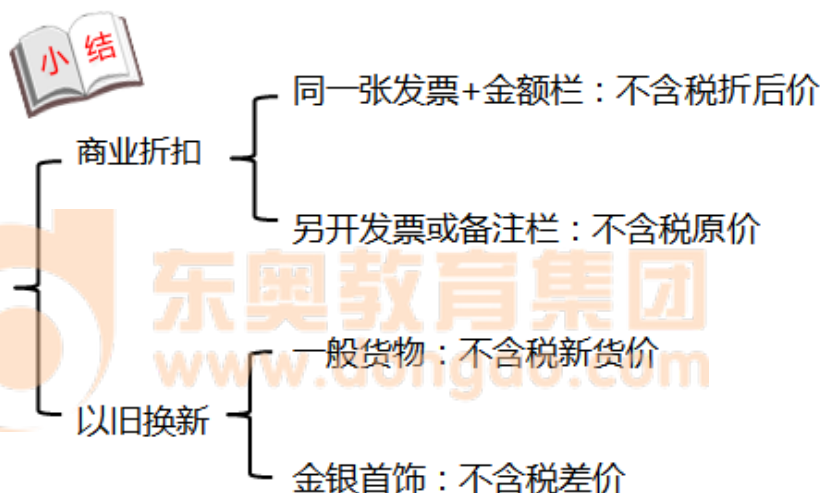
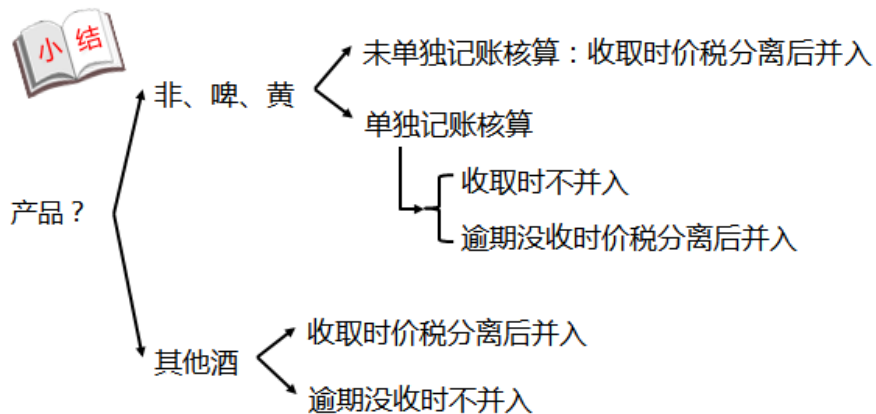
（2）啤酒、黄酒以外的其他酒类产品

对销售啤酒、黄酒以外的其他酒类产品而收取的包装物押金，无论是否返还以及会计上如何核算，均应在收取当期并入销售额中征税。

【案例】甲白酒厂是增值税一般纳税人，于 3 月份销售白酒，取得不含税销售收入 10 万元，收取包装物押金 1 万元，没收逾期未归还包装物押金 0.5 万元。已知，甲白酒厂规定包装物应当于提货之日起 3 个月内返还，逾期未归还者没收押金；白酒适用的增值税税率为 17%。

【解析】

- ① 产品为白酒（啤酒、黄酒以外的其他酒类产品）；
- ② “1 万元”的时间点为收取时，应价税分离后并入销售额作销售处理；
- ③ “0.5 万元”的时间点为逾期时，不作销售处理；
- ④ 增值税销项税额 $= [10 + 1 \div (1 + 17\%)] \times 17\% = 1.85$ （万元）。



【例题 1·单选题】甲公司为增值税一般纳税人，2015年10月采取折扣方式销售货物一批，该批货物不含税销售额90000元，折扣额9000元，销售额和折扣额在同一张发票的金额栏分别注明。已知增值税税率为17%。甲公司当月该笔业务增值税销项税额的下列计算列式中，正确的是（ ）。（2016年）

- A. $(90000-9000) \div (1+17\%) \times 17\% = 11769.23$ （元）
- B. $90000 \times 17\% = 15300$ （元）
- C. $90000 \div (1+17\%) \times 17\% = 13076.92$ （元）
- D. $(90000-9000) \times 17\% = 13770$ （元）

【答案】D

【解析】销售额和折扣额在同一张发票的金额栏分别注明的，可按折扣后的销售额征收增值税。甲公司当月该笔业务增值税销项税额 = $(90000-9000) \times 17\% = 13770$ （元），选项D正确。

【例题 2·单选题】甲手机专卖店为增值税一般纳税人，2015年10月采取以旧换新方式销售某型号手机100部，该型号新手机的同期含税销售单价为3276元，旧手机的收购单价为234元，已知增值税税率为17%，甲手机专卖店当月该业务增值税销项税额的下列计算列式中，正确的是（ ）。（2016年）

- A. $(3276-234) \times 100 \times 17\% = 51714$ （元）
- B. $(3276-234) \times 100 \div (1+17\%) \times 17\% = 44200$ （元）
- C. $3276 \times 100 \times 17\% = 55692$ （元）
- D. $3276 \times 100 \div (1+17\%) \times 17\% = 47600$ （元）

【答案】D

【解析】纳税人采取以旧换新方式销售货物（金银首饰除外），应当按“新货物”的同期销售价格确定销售额。新货物的同期销售价格含税时，应换算为不含税价计税。

【例题 3·判断题】纳税人采取以旧换新方式销售金银首饰，应按照其实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。（ ）（2016年）

【答案】√

【例题 4·单选题】 2014年 9月甲公司销售产品取得含增值税价款 117000元，另收取包装物租金 7020元。已知增值税税率为 17%，甲公司当月该笔业务增值税销项税额的下列计算中，正确的是（ ）。 （2015年）

- A. $117000 \div (1+17\%) \times 17\% = 17000$ （元）
- B. $(117000+7020) \div (1+17\%) \times 17\% = 18020$ （元）
- C. $117000 \times 17\% = 19890$ （元）
- D. $(117000+7020) \times 17\% = 21083.4$ （元）

【答案】 B

【解析】 销售货物的同时收取包装物租金，应作为增值税价外费用处理；因此，甲公司当月该笔业务增值税销项税额 = $(117000+7020) \div (1+17\%) \times 17\% = 18020$ （元）。

【例题 5·单选题】 甲厂为增值税一般纳税人， 2013年 5月销售食品取得不含增值税价款 117万元，另收取包装物押金 2.34万元。已知增值税税率为 17%，甲厂当月销售食品应缴纳增值税的下列计算中，正确的是（ ）。 （2014年）

- A. $(117+2.34) \div (1+17\%) \times 17\% = 17.34$ （万元）
- B. $117 \div (1+17\%) \times 17\% = 17$ （万元）
- C. $117 \times 17\% = 19.89$ （万元）
- D. $[117+2.34 \div (1+17\%)] \times 17\% = 20.23$ （万元）

【答案】 C

【解析】 （1） 117万元为“不含”增值税价款，不必作价税分离处理，排除选项 AB。（2） 本题销售的标的是“食品”，而非啤酒、黄酒以外的其他酒类产品，其单独记账核算的包装物押金在收取时不作销售处理，不必并入销售额中征税，排除选项 D；如果本题销售的是白酒，则对应的包装物押金应在收取时价税分离后并入销售额征税，此时，应选 D选项。

（二）熟悉、了解类业务

1. 还本销售

采取还本销售方式销售货物的，销售额就是货物的销售价格，不得减除还本支出。

2. 以物易物

双方均应作购销处理，以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额，以各自收到的货物按规定核算购货额并计算进项税额。在以物易物活动中，应分别开具合法的票据，如收到的货物不能取得相应的增值税专用发票或其他合法票据的，不能抵扣进项税额。

3. 直销

（1） 直销企业先将货物销售给直销员，直销员再将货物销售给消费者的，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。

（2） 直销企业通过直销员向消费者销售货物，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。

4. 销售退回或折让

一般纳税人销售货物、劳务、服务、无形资产、不动产，开具增值税专用发票后，发生销售退回或折让、开票有误等情形，应按国家税务总局的规定开具红字增值税专用发票。未按规定开具红字增值税专用发票的，增值税税额不得从销项税额中扣减。