



注册会计师
全国统一考试学习参考
税法
SHUI FA

ZHUCE KUAJISHI
QUAN GUO
TONGYI KAOSHI
XUE XI CAN KAO

企业管理出版社

图书在版编目(CIP)数据

注册会计师全国统一考试学习参考/《注册会计师全国统一考试学习参考》

编委会编. - 北京:企业管理出版社,1999.5

ISBN 7-80147-205-5

I. 全… II. 全… III. 会计师-资格考核-自学参考资料 IV. 23

中国版本图书馆 CIP 数据核字(1999)第 16235 号

责任编辑:吴太刚

注册会计师全国统一考试学习参考

本书编写组编

企业管理出版社出版

(社址:北京市海淀区紫竹院南路 17 号 100044)

电话:68414644

*

新华书店发行所经销

北京顺义后沙峪印刷厂印刷

*

开本:787×1168 毫米 1/16 52 印张 980 千字

1999 年 5 月第 1 版 1999 年 5 月第 1 次印刷

印数:1-15000 套

定价:90.00 元(全套共 5 册)

ISBN 7-80147-205-5/F·203

注册会计师考试的特点及其分析

(代序)

注册会计师考试是重要的执业资格考试。取得这一资格的人,一旦从事注册会计师职业,就要直接或间接地面对社会,承担较为重要的社会责任。注册会计师入门考试的标准要求与其所承担的社会责任相吻合,比起其他职称考试,难度会大一些。然而,注册会计师考试毕竟是“入门”考试,其难度定位在注册会计师应掌握的基本专业知识和业务技能上。因此,在一定的时期内,测试的标准是客观的和相对稳定的,不会大起大落。

一、注册会计师考试有关考务工作的一些情况

1. 各国注册会计师考试合格录取基本上有三种形式:事先确定每年大体相等的录取人数;根据考试结果确定当年的录取比率;事先确定合格分数线。我国的录取方式属于第三种形式。实行百分制,确定60分为合格分数线,没有数量和比率限制。考生能否取得合格成绩,完全在自己的努力,不受其他因素的影响。

2. 财政部领导在近期讲话中指出要增加考试次数,给考生创造更多的考试机会,使考生在一个相对集中的时间内取得注册会计师资格。全国考办正在抓紧研究改革和完善考试制度,积极创造实施条件。

3. 考试全科成绩合格者,可申请加入中国注册会计师协会成为会员,全科合格证书只证明考试成绩合格,不作其他用途。单科成绩合格者,可在取得单科成绩后的连续四个考试年度内,免试已合格的科目。

4. 自1999年开始,教材作了很大幅度的调整和修改,如:《财务管理》改为《财务成本管理》,加入了原《会计》中成本计算、成本管理与控制、兼并与控制、破产重组等内容;新《会计》教材修订内容占全书的1/3强;《经济法》增加了合伙企业法、证券法的内容;《审计》据新出台的第三批独立审计准则作了补充修订;《税法》则对个别小税种作了调整。

二、注册会计师考试的试题分析

注册会计师考试的试题基本上能比较合理地检测考生的专业水平与业务素质,能够有效地通过考试选拔出注册会计师人才,保证注册会计师从业人员的质量,基本达到了全国注册会计师考试委员会确定的命题原则和测试目的。

1. 考测重点与注册会计师业务紧密联系

各科试题既涵盖了考试大纲及辅导书的内容,又同时注意突出重点。考测的重点往往围绕注册会计师执业行为中经常碰到和使用的知识与问题,考题中与这些知识相关的题目较多,且所占分值较高。如《财务成本管理》试题中的上市公司财务报表分析、投资活动、筹资活动的理财分析;《会计》试题中的投资、会计报表、合并会计报表;《经济法》试题中的

外商投资企业法、公司法、证券法律制度、破产法、经济合同法、支付结算制度和票据法等,《审计》试题中的审计方法(函证与盘点方法)和对外报告(审计报告、验资报告、盈利预测审核报告);《税法》试题中的企业所得税、个人所得税、增值税及税收征管法等。

2. 新知识、新法规、新制度和新准则

注册会计师考试大纲与辅导用书,根据国家有关部门新颁布的法律、法规和新的股份有限公司会计制度及具体会计准则的变化,对相关内容进行了更改和修订,并在试题中得到体现。如在《会计》考试中,涉及新知识的部分占40%。

3. 综合性强、实务性强

各科试题中综合题要求考生对知识点的掌握不仅要熟练,而且能够融会贯通。不仅对考生的知识进行测试,还对考生的综合能力进行检验。如在1998年会计试题中综合题的第二题——投资业务与合并报表题。该题前一部分要求考生熟悉投资业务,掌握成本法、权益法核算以及成本法转为权益法核算的知识;第二部分则根据第一部分投资业务编制调整及抵销分录,然后再编制合并会计报表。该题测试点较多,要求考生有较强的综合分析能力。又如经济法试题中,综合题的第一题涉及合同关系、担保关系、票据关系以及与此相关的违约责任、担保责任、票据法律责任等一系列法律问题。考生只有对经济合同法、担保法、票据法的相关制度充分理解和把握后,才能圆满地回答这些问题。各科目试题中实务操作类的题目所占的比重较大、分值亦较高,而且部分题目是根据实际工作案例修改后作为考题的,要求考生具有较强的理解能力与应用分析能力。如,审计科目综合题中的验资业务题,是从如何确定应采用的折算汇率、如何认定投入资本额以及如何撰写验资报告等方面,测试考生的实务操作能力;同时验资业务也是目前注册会计师执业过程中风险程度高、规范程度差的业务,选择验资业务作为测试点,更体现了实务性。又如,会计科目计算题的收入确认题,从企业实际发生的收入确认业务中选取了四种最典型的业务,测试考生是否掌握了收入确认的四个标准,并且能够据此判断是否应确认收入。这要求考生具有基本的会计技能和较强的实务操作能力。

4. 隐蔽程度较高,注重考核国际惯例方面的知识

各科目试题中,小型案例题的数量有所增加,要求考生从给定的资料中发掘答题的有用条件,然后据以分析、回答问题,避免了试题的直观性,提高了所要测试知识的隐蔽性。如在1998年经济法试题中单选题的第12题,主要是考核考生对合同订立过程要约和承诺的理解。该试题没有直接就要约的概念及其原理进行考核,而是列举了具体订立合同的过程,让考生从该过程涉及的各阶段选择正确答案。这既使该试题的隐蔽性增强,又考核了考生的应用能力。总的来看,这类试题在总题量中所占的比例较大。

随着国际资本市场的一体化,国际会计市场也逐步一体化,各国注册会计师的业务范围和执业规范日趋一致。为使中国注册会计师适应国际会计市场一体化进程的要求以及参与国际会计市场竞争的需要,各科目考试大纲和考试用书中都对相关国际惯例的内容进行了介绍,以促使考生更多地学习和掌握国际会计准则、审计准则、熟悉国际惯例,以开拓视野。这部分知识在试题中也占有相当比重,如有关国际会计准则、国际通用审计方法(函证方法等)以及理财方法等方面的试题。

三、注册会计师考试对考生的要求

从对试卷的统计及成绩合格率来看,注册会计师考试的合格率较低。从考生角度来看,

合格率低的原因主要有以下几个方面。

1. 知识更新速度较慢

近两年来,注册会计师执业所依据的相关法规,改革力度较大,如,股份公司会计制度和一系列具体会计准则、具体审计准则、相关经济法规和税收法规的颁布实施,因此需要注册会计师掌握改革的内容,增强职业判断能力,运用相关法规,对执业过程中的具体情况进行分析判断。从答卷看,多数考生对这些改革的内容还没能完全掌握和理解,缺乏运用这些新知识和新法规的能力。

2. 考生的专业基础较差

部分考生未受系统的注册会计师专业知识的学习和培训,对基本原理的熟悉程度较低,更设有从事实务方面的训练,总的来看,考生的整体专业水平和实务能力参差不齐。因此在题目难度稍有提高的情况下,成绩就明显下降。

3. 考生的专业判断能力与注册会计师的执业要求存在差距

试题中多数题目所要测试的知识点都是目前注册会计师在执业过程中经常遇到的一些问题,但考生的答卷总体情况则显示,多数考生缺乏较强的专业判断能力。如,会计试题计算及账务处理题中的所得税会计处理题,从1993年至今6年的会计试题中,几乎每年均有类似的题目,但考得并不理想。说明考生对所得税会计处理的知识掌握程度较差,专业判断能力亦较差,这与目前的执业要求还有较大差距。

4. 试题中测试点关联度较高,综合性强,考生的综合分析能力有待于进一步提高

各科目试题中题目的综合性较强。主要表现在:每一综合题中所要测试的知识点较多,往往是跨章节进行测试,如1998年审计试题中对函证方法的考核就是较明显的例子。该题将一些会计报表项目列出,要求考生首先判断其中哪些项目在审计过程中可以使用函证方法,然后要求考生指出接受函证的对象、主要内容以及应采用的方式等,这就首先要求考生具有较强的综合能力,从各会计报表项目中归纳出可以使用函证方法的项目,在此基础上分别进行分析。但从考生的得分情况看,本题的得分率较低,说明考生的综合归纳能力、分析能力还有待于提高。

5. 阅读量大,准确性、熟练程度要求高

各科目试题中综合题的阅读量大都是比较大的,有的科目综合题的给定字数就在1000字左右,要求考生能够通过阅读题目,抓住题目中的有用资料据以分析问题。而且有的科目的某些客观题也是以小型案例题的形式出现,需要一定的阅读时间,这对考生掌握知识点的准确性、熟练程度提出了较高要求。

针对以上特点,为帮助广大考生顺利应试,我们精心组织编写了这套参考丛书。在众多辅导书中,其价值高低,敬请考生明鉴!

《注册会计师考试学习参考》编委会

目 录

第一章 税法概论	(1)
重点与难点	(1)
练习题	(5)
参考答案	(5)
第二章 增值税法	(6)
重点与难点	(6)
练习题	(13)
参考答案	(16)
第三章 消费税法	(19)
重点与难点	(19)
练习题	(21)
参考答案	(23)
第四章 营业税法	(25)
重点与难点	(25)
练习题	(28)
参考答案	(31)
第五章 企业所得税法	(32)
重点与难点	(32)
练习题	(35)
参考答案	(37)
第六章 外商投资企业和外国企业所得税法	(38)
重点与难点	(38)
练习题	(40)
参考答案	(42)
第七章 个人所得税法	(43)
重点与难点	(43)
练习题	(46)
参考答案	(48)
第八章 资源税法	(49)
重点与难点	(49)
练习题	(50)
参考答案	(52)

第九章 固定资产投资方向调节税法	(53)
重点与难点	(53)
练习题	(56)
参考答案	(58)
第十章 城市维护建设税法	(61)
重点与难点	(61)
练习题	(62)
参考答案	(63)
第十一章 城镇土地使用税法	(64)
重点与难点	(64)
练习题	(65)
参考答案	(66)
第十二章 房产税法	(67)
重点与难点	(67)
练习题	(68)
参考答案	(70)
第十三章 车船使用税法	(71)
重点与难点	(71)
练习题	(73)
参考答案	(73)
第十四章 印花税法	(74)
重点与难点	(74)
练习题	(77)
参考答案	(78)
第十五章 土地增值税法	(79)
重点与难点	(79)
练习题	(83)
参考答案	(85)
第十六章 契税法	(87)
重点与难点	(87)
练习题	(88)
参考答案	(89)
第十七章 关税法	(90)
重点与难点	(90)
练习题	(93)
参考答案	(95)
第十八章 税收征收管理法	(96)
重点与难点	(96)
练习题	(98)
参考答案	(100)

第十九章 税务行政法制	(102)
重点与难点	(102)
练习题	(107)
参考答案	(108)
《税法》模拟考试试题 (一)	(109)
《税法》模拟考试试题 (一) 答案	(115)
《税法》模拟考试试题 (二)	(117)
《税法》模拟考试试题 (二) 答案	(123)
《税法》模拟考试试题 (三)	(125)
《税法》模拟考试试题 (三) 答案	(130)

第一章 税法概论

重点与难点

一、税法的概念

(一) 税法的定义

税法是国家制定的用以调整国家与纳税人之间在征纳税方面的权利与义务关系的法律规范的总称。

税收与税法密不可分，税法是税收的法律形式，税收则是税法所确定的具体内容。税收实质是国家为了行使其职能，取得财政收入的一种方式。其特征主要表现在三个方面，即强制性；无偿性；固定性。

因此，税法就是国家凭借其权力，利用税收工具的强制性、无偿性、固定性的特征参与社会产品和国民收入分配的法律规范的总称。

(二) 税收法律关系

国家征税与纳税人纳税形式上表现为利益分配的关系，但经过法律明确其双方的权利与义务后，这种关系实质上已上升为一种特定的法律关系。

1. 税收法律关系的构成

税收法律关系总体上由权利主体、客体和法律关系内容三方面构成：

(1) 权利主体

即税收法律关系中享有权利和承担义务的当事人。在我国税收法律关系中，权利主体一方是国家税务机关，包括国家各级税务机关、海关和财政机关；另一方面是履行纳税义务的人，包括法人，自然人和其他组织，

在华的外国企业、组织、外籍人、无国籍人，以及在华虽然没有机构、场所但有来源于中国境内所得的外国企业或组织。这种对税收法律关系中权利主体另一方的确定，在我国采取属地兼属人的原则。

在税收法律关系中权利主体双方法律地位平等，双方的权利与义务不对等。与一般民事法律关系中主体双方权利与义务平等是不一样的。

(2) 权利客体

即税收法律关系主体的权利、义务所共同指向的对象，也就是征税对象。例如：所得税法律关系客体就是生产经营所得和其他所得；财产税法律关系的客体即是财产，流转税法律关系客体就是货物销售收入或劳务收入。

(3) 税收法律关系的内容

税收法律关系的内容就是权利主体所享有的权利和所应承担的义务，这是税收法律关系中最实质的东西，也是税法的灵魂。它规定权利主体可以有什么行为，不可以有什么行为，若违反了这些规定，须承担什么样的法律责任。

2. 税收法律关系的产生、变更与消灭

税法是引起税收法律关系的前提条件，但税法本身并不能产生具体的税收法律关系。税收法律关系的产生、变更和消灭必须有能够引起税收法律关系产生、变更或消灭的客观情况，也就是由税收法律事实来决定。这种税收法律事实，一般指税务机关依法征税的行为和纳税人的经济活动行为，发生这种行为才能产生、变更或消灭税收法律关系。

3. 税收法律关系的保护

税收法律关系是同国家利益及企业和个人的权益相联系的。保护税收法律关系,实质上就是保护国家正常的经济秩序,保障国家财政收入,维护纳税人的合法权益。税收法律关系的保护对权利主体双方是对等的,对权利享有者的保护,就是对义务承担者的制约。

(三) 税法的构成要素

税法的构成要素一般包括:总则、纳税义务人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减税免税、罚则、附则等项目。

1. 总则。主要包括立法依据、立法目的、适用原则等。

2. 纳税义务人。在法学上称为纳税主体,主要是指一切履行纳税义务的法人、自然人及其他组织。

3. 征税对象。在法学上称为纳税客体,主要是指税收法律关系中征纳双方权利义务所指向的物或行为。这是区分不同税种的主要标志。

4. 税目。是各种税种所规定的具体征税项目。是征税的具体化。

5. 税率。是对征税对象的征收比例或征收额度。税率是计算税额的尺度,也是衡量税负轻重与否的重要标志。我国现行的税率主要有:

(1) 比例税率。即对同一征税对象,不分数额大小,规定相同的征收比例。我国的增值税、营业税、企业所得税等采用的是比例税率。

(2) 超额累进税率。即把征税对象按数额的大小分成若干等级,每一等级规定一个税率,税率依次提高,但每一纳税人的征税对象则依所属等级同时适用几个税率分别计算,将计算结果相加后得出应纳税款的税率。采用这种税率的是个人所得税。

(3) 定额税率。即按征税对象确定的计算单位,直接规定一个固定的数额。目前采

用定额税率的有资源税、车船使用税等。

(4) 超率累进税率。即以征税对象数额的相对率划分若干级距,分别规定相应的差别税率,相对率再超过一个级距的,对超过的部分就按高一级的税率计算征税。目前,采用这种税率的是土地增值税。

6. 纳税环节。主要指税法规定的征税对象在从生产到消费的流通过程中应当缴纳税款的环节。

7. 纳税期限。是指纳税人按照税法规定缴纳税款的期限。

8. 纳税地点。主要是指根据各个税种纳税对象的纳税环节和有利于对税款的源泉控制而规定的纳税人的具体纳税地点。

9. 减税免税。主要是对某些纳税人和征税对象采取减少征税或者免于征税的特征规定。

10. 罚则。主要是指对纳税人违反税法的行为采取的处罚措施。

11. 附则。一般规定与该法紧密相关的内容,比如,该法的解释权;该法生效的时间等。

(四) 税法的分类

1. 按照税法的基本内容与效力的不同,可分为税收基本法和税收普通法。

税收基本法是税法体系的核心,在税法体系中起收税母法的作用。其基本内容一般包括:税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利与义务、税收征管范围(税种)等。我国目前还没有制定统一的税收基本法。

2. 按税法的功能作用的不同,可分为税收实体法和税收程序法。

税收实体法主要是指确定税种立法,具体规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等。税收程序法是指税务管理方面的法律,主要包括税收管理法、纳税程序法、发票管理法、税务机关组织法、税务争议处理法等。

3. 按税法征收对象的不同,可分为:

(1) 对流转额课税的税法。主要包括增值税、营业税、消费税、关税等税法。其特点是与商品生产、流通、消费有密切联系。对商品经济活动有直接影响，易于发挥对经济的宏观调控作用。

(2) 对所得额课税的税法。主要包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等税法。其特点是可以直接调节纳税人收入，发挥其公平税负调整分配关系的作用。

(3) 对财产、行为课税的税法。主要是对财产的价值或某种行为课税。包括房产税、印花税等税法。

(4) 对自然资源课税的税法。包括资源税、土地使用税等。

4. 按照税收收入归属和征管辖权限的不同，可分为中央（收入）税法和地方（收入）税法。

中央税一般由中央统一征收管理。地方税一般由各级地方政府负责征收管理。1994年我国把18种工商税划分分为中央税、地方税、中央地方共享税三类；其中，消费税为中央税，增值税为中央地方共享税，其他税一般为地方税。

5. 按主权国家行使税收管辖权的不同，可分为国内税法、国际税法、外国税法等。

（五）税法的作用

我国税法的重要作用主要有这样几个方面：

1. 税法是国家组织财政收入的法律保障。

2. 税法是国家宏观调控经济的法律手段。

3. 税法对维护经济秩序有重要的作用。

4. 税法有效地保护纳税人的合法权益。

5. 税法是维护国家权益，促进国际经济交往的可靠保证。

二、税法的地位及与其他法律的关系

（一）税法的地位

税法是我国法律体系的重要组成部分。

在我国法律体系中，税法的地位是由税收在国家经济活动中的重要性决定的。

第一，税收收入是政府取得财政收入的基本来源，而财政收入是维持国家机器正常运转的经济基础。

第二，税收是国家宏观调控的重要手段。

税收与法密不可分。现代国家大多奉行立宪征税，依法治税的原则。

（二）税法与其他法律的关系

1. 税法与宪法的关系

宪法是我国的根本大法，是制定所有法律、法规的依据与章程。税法是国家法律的组成部分，当然也是依据宪法的原则制定的。

2. 税法与民法的关系

民法是调整平等主体之间财产关系和人身关系的法律规范，故民法调整方法的主要特点是平等、等价和有偿。而税法是调整国家与纳税人关系的法律规范，这种税收征收关系不是商品的关系，明显带有国家意志和强制的特点，其调整方法要采用命令和服从的方法，这是税法与民法的本质区别决定的。

但两者之间又有联系，当税法的某些规范同民法的规范基本相同时，税法一般援引民法条款。

3. 税法与刑法的关系

刑法是关于犯罪、刑事责任与刑罚的法律规范的总和。税法则调整税收征收关系的法律规范，其调整的范围不同。

两者也有密切的联系，因为税法和刑法对于违反税法都规定了处罚条款。但违法与犯罪是两个概念，违反了税法，并不一定就是危害税收征管罪。两者之间的区别就在于情节是否严重；轻者给予行政处罚，重者则要承担刑事责任，给予刑事处罚。

三、我国税收的立法原则

税收立法原则是指在税收立法活动中必须遵循的原则。税收立法主要应遵循以下几个原则：

（一）从实际出发的原则

（二）公平原则

所谓公平，就是要体现合理负担原则。在市场经济体制下，参加市场竞争的各个主体需要有一个平等竞争的环境，而税收的公平是实现平等竞争的重要条件。公平体现在三个方面：一是从税收负担能力上看；二是从纳税人所处的生产和经营环境看；三是从税负平衡看。

(三) 民主决策的原则。

(四) 原则性与灵活性相结合的原则。

(五) 法律的稳定性、连续性与废、改、立相结合的原则。

四、我国税法的制定与实施

税法的制定和实施就是税收立法和税收执法。税法的制定是税法实施的前提，有法可依，有法必依，执法必严，违法必究是税法制定与实施过程中必须遵循的基本原则。

(一) 税法的制定

我们平时所说的税法有广义与狭义之分。广义概念上的税法包括所有调整税收法律关系的法律、法规、规章和规范性文件，是税法体系的总称；而狭义概念上的税法是特指由全国人民代表大会及其常务委员会制定和颁布的税收法律。我国税法立法机关分为：

1. 全国人民代表大会和全国人大常委会制定的税收法律。
2. 全国人大或人大常委会授权立法。
3. 国务院制定的税收行政法规。
4. 地方人民代表大会及其常务委员会制定的税收地方性法规。

目前，除了海南省、民族自治地区按照全国人大授权立法规定，在遵循宪法、法律和行政法规的原则基础上，可以制定有关税收的地方性法规外，其他省、市一般无权制定税收地方性法规。

5. 国务院主管部门制定的税收部门规章。

有权制定税收部门规章的税务主管机关是财政部和国家税务总局。

6. 地方政府制定的税收地方规章

(二) 税法的实施

税法的实施即税法的执行，由于税法具有多层次的特点，因此，在税收执法过程中，对其适用性或法律效力的判断上，一般按以下原则掌握：一是层次高的法律优于层次低的法律；二是同一层次的法律中，特别法优于普通法；三是国际法优于国内法；四是实体法从旧，程序法从新。

五、我国现行税法体系

我国现共有 23 个税种，按其性质和作用大致分为七类：

(一) 流转税类。包括增值税、消费税和营业税。主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

(二) 资源税类。包括资源税、城镇土地使用税。主要是对因开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

(三) 所得税类。包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税。主要是在国民收入形成后，对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

(四) 特定目的税类。包括固定资产投资方向调节税、筵席税、城市维护建设税、土地增值税、耕地占用税、主要是为了达到特定目的，对特定对象和特定行为发挥调节作用。

(五) 财产和行为税类。包括房产税、城市房地产税、车船使用税、车船使用牌照税、印花税、屠宰税、契税，主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

(六) 农业税类。包括农业税、牧业税，主要是对取得农业或者牧业收入的企业、单位和个人征收。

(七) 关税。主要对进出我国国境的货物、物品征收。

上述税种中的关税由海关负责征收管理，其他税种由税务机关负责征收管理。农业税、牧业税、耕地占用税和契税，1996 年以前一直由财政机关负责征收管理，1996 年以后改由税务机关征收管理。

除税收实体法外，我国对税收征收管理

适用的法律制度，是按照税收管理机关的不同而分别规定的：

(一) 由税务机关负责征收的税种的征收管理，按照全国人大常委会发布实施的《税收征收管理法》执行。

(二) 由海关负责征收的税种的征收管理，按照《海关税》及《进出口关税条例》等有关规定执行。

练习题

判断题

1. 国家征税与国家发行国债是同等性质的财政收入形式。 ()

2. 在我国税收法律关系中，权利主体一方是代表国家行使征税职责的国家税务机关，另一方是履行纳税义务的单位和个人。 ()

3. 税收法律关系的内容就是权利主体所享有的权利和所应承担的义务，具体是指税务机关有权征税，纳税人有义务的纳税。 ()

4. 在税收工作中，各地方人民政府和税务机关可以根据本地区的实际情况，决定减税、免税或征税。 ()

5. 一些地方征收的过桥费、工商管理费、教育基金、卫生费等都属于税收的范畴。 ()

6. 制定税收法律的机关只能是全国人民代表大会及其常务委员会。 ()

7. 税法是调整国家与社会成员在征纳税上的权利与义务关系，维护社会经济秩序和纳税秩序，保障国家利益和纳税人合法权益的法律规范总称。 ()

8. 国家征税的目的是保证国家机关正常运转所需经费的来源。 ()

9. 税务机关在征税过程中，对于是否征税或征收多少税款，可以与纳税人协商议定。 ()

10. 税务机关及税务人员对纳税人做出征税行为或处罚行为，必须以税法为依据，没有税法依据的行为是违法行为。 ()

参考答案

判断题

- | | | | |
|------|-------|------|------|
| 1. × | 2. ✓ | 3. × | 4. × |
| 5. × | 6. ✓ | 7. ✓ | 8. × |
| 9. × | 10. ✓ | | |

第二章 增值税法

重点与难点

增值税法是指国家制定的调整增值税征收与缴纳权利义务关系的法律规范。

增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，以及进口货物的单位和个人，就其取得的货物或应税劳务销售额，以及进口货物金额计算税款，并实行税款抵扣制的一种流转税。实际操作上，对此采用间接计算的办法。

一、征税范围及纳税义务人

（一）征税范围

增值税的征税范围包括：销售或者进口的货物；提供的加工、修理修配劳务。

税法中还对下列特殊项目确定为征税范围：货物期货；银行销售金银的业务；典当业的死当销售业务和寄售业代委托人销售物品的业务；集邮商品的生产、调拨，以及邮政部门以外的其他单位和个人销售的。

税法中对下列特殊行为也确定为征税范围：

1. 视同销售货物行为

单位或个体经营者的下列行为，视同销售货物：（1）将货物交付他人代销；（2）销售代销货物；（3）设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但有关机构设在同一县（市）的除外；（4）将自产或委托加工的货物用于非应税项目；（5）将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个

体经营者；（6）将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；（7）将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；（8）将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

2. 混合销售行为

从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者发生混合销售行为，视为销售货物，应当征收增值税。

3. 兼营非应税劳务行为

增值税纳税人兼营非应税劳务，如果不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务的销售额和非应税劳务的营业额的，其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

（二）纳税义务人

增值税的纳税义务人包括：单位、个人、外商投资企业和外国企业、承租人和承包人、扣缴义务人。

二、一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理

（一）小规模纳税人的认定及管理

小规模纳税人是指年销售额在规定标准以下，并且会计核算不健全，不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。其中，会计核算不健全是指不能正确核算增值税的销项税额、进项税额及应纳税额。

根据有关规定，小规模纳税人的认定标准是：（1）从事货物生产或提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 100 万元以下的；（2）从事货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在

180万元以下的。年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业，视同小规模纳税人纳税。另外，从事货物零售业务的小规模企业，不认定为一般纳税人。

（二）一般纳税人的认定及管理

一般纳税人是指年应征增值税销售额超过前述小规模纳税人标准的企业和企业性单位。

下列纳税人不属于一般纳税人：小规模企业、非企业性单位、个人及不经常发生增值税应税行为的企业。

三、两档税率的确定

我国增值税采取基本税率（17%）与低税率（13%）两档税率。

四、应纳税额的计算

（一）销售额

销售额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用；但是，不包括：收取的销项税额；代收代缴的消费税；同时符合两个条件的代垫运费（承运部门的运费发票开具给购货方的；纳税人将该项发票转交给购货方的）。

税法对下列几种销售方式分别确定了销售额：

1. 采取折扣方式销售

折扣销售是指销货方在销售货物或应税劳务时，因购货方购货数量较大等原因，而给予购货方的价格优惠。如果销售额与折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的余额作为销售额计算增值税；如果将折扣额另开发票，不论其在财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣额。这里，需明确的是销售折扣既不同于折扣销售，又不同于销售折让。此外，折扣销售仅限于货物价格的折扣，如用于实物折扣的，则该实物款额不能从货物销售中减除。

2. 采取以旧换新方式销售

以旧换新是指纳税人在销售自己的货物时，有偿收回旧货物的行为。根据税法规定，

采取以旧换新方式销售货物的，应按新货物的同期销售价格确定销售额，不得扣减旧货物的收购价格。

3. 采取还本销售方式

采取还本销售方式销售货物，其销售额就是货物的销售价格，不得从销售额中减除还本支出。

4. 采取以物易物方式销售

这是一种较为特殊的购销活动。交易双方都应作购销处理，以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额，以各自收到的货物核算购货额并计算进项税额。

5. 包装物押金是否计入销售额

根据税法规定，纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独记账核算的，不并入销售额征税。但对因逾期未收回包装物不再退还的押金，应按所包装货物的适用税率计算销项税额。另外，从1995年6月1日起，对销售除啤酒、黄酒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，均应并入当期销售额征税。

6. 销售自己使用过的固定资产是否征税

根据税法规定，单位和个体经营者销售自己使用过的游艇、摩托车和应征消费税的汽车，无论销售者是否属于一般纳税人，一律按简易办法依照6%的征收率计算增值税。销售自己使用过的其他属于货物的固定资产，暂免征收增值税。但该固定资产应同时具备下列条件：（1）属于企业固定资产目录新到货物；（2）企业按固定资产管理，并确已使用过的货物；（3）销售价格不超过其原值的货物。对不同时具备上述条件的，无论会计制度规定如何核算，均应按6%的征收率征收增值税。

7. 对视同销售货物行为的销售额的确定

根据税法规定，对视同销售征税而无销售额的按下列顺序确定销售额：（1）按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；（2）按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；（3）按组成计税价格确定，其计算公

式为：

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率)

如果属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应加计消费税额。

(二) 销项税额

其计算公式为：销项税额 = 销售额 × 税率

(三) 进项税额

进项税额作为可抵扣的部分，对纳税人的实际纳税至关重要。但是，并非纳税人支付的所有进项税额都可以抵扣。纳税人如果违反税法规定，随意抵扣进项税额，则将被以偷税论处。

1. 准予从销项税额中抵扣的进项税额

根据税法规定，准予抵扣的进项税额，限于下列增值税扣税凭证上注明的增值税额：从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额；从海关取得的完税凭证上注明的增值税额。

此外，税法还对下列三项业务规定了抵扣政策：(1) 一般纳税人向农业生产者购买的免税农业产品，或者向小规模纳税人购买的农业产品，准予按照买价和 10% 的扣除率计算进项税额，从当期销项税额中扣除。(2) 一般纳税人外购货物（固定资产除外）所支付的运输费用，以及一般纳税人销售货物所支付的运输费用（代垫运费除外），根据运费结算单据（普通发票）所列运费金额依 10% 的扣除率计算进项税额准予扣除，但随同运费支付的装卸费、保险费等其他杂费不得计算扣除。(3) 专门从事废旧物资经营的增值税一般纳税人收购废旧物资，且不能取得增值税专用发票的，根据主管税务机关批准使用的收购凭证上注明的收购金额，依 10% 的扣除率计算进项税额，准予抵扣。

2. 不得从销项税额中抵扣的进项税额

根据有关规定，不得抵扣的进项税额有：

(1) 购进固定资产。

(2) 用于非应税项目的购进货物或者应

税劳务。

(3) 用于免税项目的购进货物或者应税劳务。

(4) 用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务。

(5) 非正常损失的购进货物。

(6) 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。

(7) 纳税人未按照规定取得并保存增值税和税凭证，或者扣税凭证上未按照规定注明增值税额及其他有关事项的，其进项税额不得抵扣。

需要指出的是，上述 (2) 中有两种特殊情况应排除在外，即当纳税人做出应确定为征收增值税的混合销售行为或兼营非应税劳务行为时，其混合销售或兼营行为中用于非应税劳务的购进货物或者应税劳务的进项税额，可以在计算增值税时从销项税额中抵扣。

(四) 应纳税额的计算

应纳税额的计算公式为：

应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

1. 计算应纳税额的时间限定

根据有关规定，增值税一般纳税人购进货物或应税劳务，其进项税额中报抵扣的时间为：

(1) 工业生产企业购进货物（包括运输费用），必须在购进的货物已经验收入库后，才能申报抵扣。

(2) 商业企业购进货物（包括运输费用），必须在购进的货物付款后才能申报抵扣。

(3) 一般纳税人购进应税劳务，必须在劳务费用支付后，才能申报抵扣。

增值税一般纳税人违反上述规定的，按偷税论处，税务机关一经查出，则应从当期进项税额中剔除，并在该进项发票上注明，以后不论其货物到达或验收入库，或支付款项，均不得计入进项税额申报抵扣。

2. 计算应纳税额时进项税额不足抵扣的

处理

根据有关规定，当期进项税额不足抵扣的部分可以结转下期继续抵扣。

3. 扣减发生期进项税额的规定

根据有关规定，已抵扣进项税额的购进货物或应税劳务如果事后改变用途，应将该进项税额从当期发生的进项税额中抵减，无法准确确定该进项税额的，按当期实际成本计算应扣减的进项税额。

4. 销售退回或折让的税务处理

根据税法规定，一般纳税人因销货退回或折让而退还给购买方的增值税额，应从发生退货或折让当期的销项税额中扣减；因进货退出或折让而收回的增值税额，应从发生进货退出或折让当期的进项税额中扣减。

对于纳税人进货退出或折让而不扣减当期进项税额，造成不纳税或少纳税的，都将被认定为偷税行为，并按偷税予以处罚。

(五) 小规模纳税人应纳税额的计算

小规模纳税人应纳税额按下列公式计算：

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

(六) 若干特定货物销售时应纳税额的计算，自1998年8月1日起，下列特定货物销售行为的征收率由6%调低至4%：寄售商店代销寄售物经有权机关批准的免税商店零售免税货物。

五、几种经营行为的税务处理

各种兼营及混合经营行为的税务处理主要有三种情况：

(一) 兼营不同税率的货物或应税劳务

这是指纳税人销售不同税率的货物，或者既销售货物又提供应税劳务。对此，纳税人应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额。未分别核算销售额的，从事适用税率。

(二) 混合销售行为

这是指一项销售行为既涉及增值税应税货物又涉及非应税劳务。需要指出的是，混合销售行为中所涉及到的货物和非应税劳务只是针对一项销售行为而言的。

其税务处理办法是：从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者以及以从事货物的生产、批发或零售为主，并兼营非应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为，视为销售货物，应当征收增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不征收增值税。

属于应当征收增值税的，其销售额应是货物与非应税劳务的销售额的合计，且该混合销售行为涉及的非应税劳务所用购进货物的进项税额，准予从销项税额中抵扣。

(三) 兼营非应税劳务

与混合销售行为相区别，兼营非应税劳务是指增值税纳税人在从事应税货物销售或提供应税劳务的同时，还从事非应税劳务，且从事的非应税劳务与某一项销售货物或提供应税劳务并无直接的联系和从属关系。

根据有关规定，纳税人兼营非应税劳务不分别核算或者不能准确核算，应当一并征收增值税，其销售额为货物或者应税劳务与非应税劳务的销售额的合计；其兼营的非应税劳务所用购进货物的进项税额，凡符合规定的，准予从销项税额中抵扣。

六、含税销售额的换算

一般纳税人销售额换算公式为：

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{税率})$$

小规模纳税人销售额换算公式为：

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$$

七、出口货物退（免）税

为鼓励货物出口，我国实行出口货物税率为零的优惠政策。这样，出口货物适用零税率不但出口环节不必纳税，而且还可以退还以前纳税环节已纳税款。国家先后于1995年7月1日、1996年1月1日起调低出口退税率。

(一) 我国的出口货物退（免）税基本政策

我国的出口货物税收征策分三种形式：

1. 出口免税并退税；