

纳税

NA SHUI YI NAN AN LI JING BIAN

疑难案例精编

高金平 著



中国财政经济出版社

纳税疑难案例精编

高金平◎著



中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税疑难案例精编/高金平著. —北京: 中国财政经济出版社, 2003.9
ISBN 7-5005-6745-6

I. 纳… II. 高… III. 税收管理-基本知识-中国 IV. F812.423

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 079913 号

中国财政经济出版社出版

URL: <http://www.cfeph.com.cn>

E-mail: cfeph@dre.gov.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100036

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京财经印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×1092 毫米 16 开 18.5 印张 433 000 字

2003 年 9 月第 1 版 2003 年 9 月北京第 1 次印刷

印数: 1—10 000 定价: 46.00 元

ISBN 7-5005-6745-6/F·5882

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

前

言

PREFACE

税收政策浩如烟海。要真正了解并把握数以万计的税收政策，对税务机关和税务人员来说，尚且不是一件轻而易举的事，对纳税人来说，就更加勉为其难了。如何运用现行税法去解决实际工作中遇到的各种涉税问题，是广大的基层税务人员和纳税人最为关心的事。为适应这一需求，《中国税务报——筹划周刊》于2000年1月份开始，开辟了“考考你”专栏。“考考你”采用例题解析形式，由“资料、要求、解答、解题指导”四个部分构成，对各行各业遇到的各种税收问题，按照现行国家税收政策法规和其他相关法律进行分析、解释、计算。

“考考你”具有税收政策的覆盖性、税法操作的实务性、政策讲解的通俗性，受到了广大读者的热烈欢迎。许多读者将该栏目剪贴学习，有些财经院校还以“考考你”栏目的内容作为税收课程的例题。不少读者朋友来信要求将该栏目整理成书，以便学习和查阅。笔者曾于2001年将该栏目的前76期整理成册，取名《税法难点解析》，而这本《纳税疑难案例精编》，收录了本人撰写的“考考你”135期的全部内容，并针对税收政策的变化做了大量的修改、校对工作。“考考你”涉及增值税、消费税、营业税、企业所得税等15个税种的主要内容，共引用税收政策559条，其中众所周知的税收政策209条统一采用“税法规定”进行描述，其余350个相关文件均引用了具体文号及条款，以便实际工作中参考。

“考考你”是一个普通税收工作者利用业余时间，以现行税收法律、法规、规章为基础编写而成的税收实务篇章，虽不涉及理论探讨，但却用心良苦，希望纳税人朋友、税务界同仁、学术界专家喜欢。

本书涉及的法规截止文稿日，其后若有变化，应以现行财会政策和税法规定为准。由于本人业务水平有限，书中难免存在肤浅和谬误之处，恳请读者谅

解指正。

出书和过日子一样，热爱生活就有好日子，用心过日子就能出好书。感谢几年来许多业界领导和朋友对我的抬爱。“考考你”撰写过程中，得到了中国税务学会副会长杨崇春、中国税务报社原社长杨友军、国家税务总局所得税司游有旺、姜涛、中国注册税务师协会何浩女士、中国税务报社社会经济部全体同仁、江苏省地方税务局承玉松、王泽雷、福州晨虹税务师事务所孙新亚女士等领导和朋友的热情关心和支持。在本书的编辑、出版过程中，中国财政经济出版社的各位朋友付出了辛勤的劳动。在此，谨向他们一并表示诚挚的谢意！

值得一提的是我的爱人赵清女士，在“考考你”的撰写过程中，她除了干好本职工作之外，还承担了几乎所有的家务，给了我更多的“八小时之外”的宝贵时间。这本书是我们的共同作品。

高金平

2003年6月

目

录

CONTENTS

增 值 税

- 一、计算增值税销项税额应注意的问题…………… (1)
- 二、计算增值税进项税额应注意的问题…………… (4)
- 三、计算进项税额转出的几种不同情形…………… (6)
- 四、销售折扣、销售退回与折让的税务处理…………… (8)
- 五、如何计算外商投资企业购置国产设备退还增值税…………… (10)
- 六、运输企业混合销售行为如何缴纳税款…………… (11)
- 七、专营电梯保养和维修的公司如何缴纳税款…………… (12)
- 八、固定业户到外地销售货物有何征税规定…………… (13)
- 九、税法对典当业征税是如何规定的…………… (13)
- 十、一般纳税人资格取消后尚未抵扣的进项税额如何处理…………… (14)
- 十一、一般纳税人兼营征免税项目进项税额无法划分如何处理…………… (14)
- 十二、企业取得的“返利资金”如何进行税务处理…………… (15)
- 十三、“商品陈列服务费”应缴何种税…………… (16)
- 十四、自来水公司代政府收取的“污水处理费”是否属于“价外费用”…………… (18)
- 十五、一般纳税人生产的哪些货物可按简易办法计算增值税…………… (18)
- 十六、具备条件但不办理一般纳税人资格认定手续的企业如何缴纳税款…………… (19)
- 十七、增值税有哪些税收优惠…………… (19)
- 十八、增值税一般纳税人如何核算增值税…………… (21)
- 十九、“应交税金——增值税检查调整”科目如何运用…………… (22)

消 费 税

- 一、计算卷烟消费税应注意哪些问题…………… (25)
- 二、计算粮食白酒消费税应注意哪些问题…………… (27)

三、计算啤酒消费税应注意哪些问题·····	(29)
四、酒类包装物押金计算消费税应注意的问题·····	(30)
五、计算金银首饰消费税应注意哪些问题·····	(31)
六、如何计算外购、委托加工应税消费品已纳税款的抵扣·····	(33)
七、自产自用应税消费品计算增值税和消费税有何不同·····	(34)
八、消费税组成计税价格适用的三种不同情形·····	(36)
九、复合计税办法下的消费税组成计税价格公式如何确定·····	(37)
十、关联方交易计算消费税应注意的问题·····	(38)
十一、组合产制品如何计算消费税·····	(39)
十二、受托方未按规定代收代缴消费税应如何处理·····	(40)

出口退税

一、“免、抵、退”税计算方法有何新规定·····	(42)
二、“进料加工”与“来料加工”税收政策差异及其账务处理·····	(43)
三、外贸公司出口商品如何计算应退税额·····	(45)
四、出口应税消费品如何计算应退税额·····	(47)
五、出口退税政策有哪些特殊规定·····	(48)

营业税

一、计算建筑业营业税应注意的问题·····	(51)
二、计算销售不动产营业税应注意哪些问题·····	(53)
三、合作建房的几种不同情形的税务处理·····	(54)
四、对贷款业务征收营业税应注意哪些问题·····	(56)
五、金融商品转让如何缴纳营业税·····	(58)
六、保险公司缴纳营业税应注意哪些问题·····	(59)
七、金融机构从事融资租赁业务如何缴纳营业税·····	(60)
八、无融资租赁经营资格的企业从事融资租赁业务如何征税·····	(61)
九、营业税计税营业额“扣除项目”的特殊规定·····	(63)
十、咨询公司计算营业税应注意哪些问题·····	(65)
十一、外商投资企业从事咨询业务计算营业税应注意哪些问题·····	(67)
十二、代购代销业务如何计算流转税·····	(69)
十三、信息服务、出租电影拷贝、索道、“网吧”应如何适用税目·····	(70)
十四、如何判断是否构成营业税纳税义务人·····	(71)
十五、营业税与增值税征收范围划分应注意的问题·····	(71)
十六、对混合销售与兼营行为征税应注意哪些问题·····	(73)

企业所得税

- 一、工资、职工福利费、工会经费、职工教育经费、借款利息的纳税调整方法
..... (76)
- 二、包装物押金、在建工程利息、担保支出、材料成本差异核算错误的纳税调整
..... (78)
- 三、视同销售、弥补亏损、成本结转误差、委培费核算错误的纳税调整..... (80)
- 四、生产成本核算差错进行账务调整应注意的问题..... (82)
- 五、融资租赁、外币业务、租赁收入核算错误的纳税调整..... (84)
- 六、外购货物用于福利、自产自用、原材料短缺、边角料销售等核算错误的纳税
调整..... (86)
- 七、国债利息、非公益性捐赠、赞助支出、联营分利的纳税调整..... (89)
- 八、销售折扣、存货跌价准备、技术开发费、受赠货币资产的纳税调整..... (91)
- 九、计算国产设备投资抵免企业所得税应注意的问题..... (93)
- 十、雇主负担个人所得税、短期投资跌价准备的纳税调整..... (95)
- 十一、住房周转金、关联方借款利息、投资利息费用、受赠资产折旧费、房屋
修理费的纳税调整..... (97)
- 十二、广告费、宣传费、业务招待费、劳动保护费、坏账准备的纳税调整..... (98)
- 十三、研制新品购置设备、税收滞纳金、后进先出法核算存货的纳税调整..... (100)
- 十四、原材料、产成品核算差错的审查与纳税调整..... (102)
- 十五、以货易货业务、以前年度损益调整的纳税调整..... (105)
- 十六、接受捐赠固定资产、救济性捐赠的纳税调整..... (107)
- 十七、财产损失、保险赔款、查补税款、无形资产摊销的纳税调整..... (109)
- 十八、计算借款费用资本化应注意的问题..... (110)
- 十九、对计税工资进行纳税调整应当注意哪些问题..... (113)
- 二十、工效挂钩及据实扣除工资管理办法应注意哪些问题..... (115)
- 二十一、非现金资产对外投资业务的税务处理..... (117)
- 二十二、境外分回利润补税与国产设备投资抵免计算顺序应如何确定..... (119)
- 二十三、公益性捐赠、弥补亏损、技术开发费加扣 50% 计算顺序如何确定 (121)
- 二十四、事业单位、民办非企业单位、社会团体如何计算所得税..... (123)
- 二十五、股权投资业务的补税范围及计算方法..... (125)
- 二十六、短期股权投资业务的所得税处理..... (127)
- 二十七、长期股权投资业务成本法核算下的所得税处理..... (129)
- 二十八、长期股权投资权益法核算下的所得税处理..... (130)
- 二十九、企业整体资产转让的所得税处理..... (133)
- 三十、企业整体资产置换的所得税处理..... (135)
- 三十一、企业合并业务的所得税处理..... (137)
- 三十二、企业分立业务的所得税处理..... (140)

三十三、企业所得税综合案例分析..... (142)

外商投资企业和外国企业所得税

一、境外社会保险费、资本利息、交际应酬费、技术开发费的纳税调整 (153)

二、国债利息、罚款、滞纳金、捐赠支出、存货跌价准备、接受捐赠、国企补偿费的纳税调整..... (155)

三、工资、福利费、无法支付款项、固定资产技术改造费及维修费、房屋装修费的纳税调整..... (157)

四、所得税款、特许权使用费、关联企业管理费、担保支出、利息、坏账损失及坏账准备的纳税调整..... (159)

五、筹办费、会员费、资格保证金的纳税调整..... (161)

六、常设机构发生利息支出、装修费支出、固定资产支出、捐赠支出、业务招待费的纳税调整..... (162)

七、常设机构税收罚款、滞纳金、为总机构垫付费用的纳税调整..... (164)

八、对利息收入、软件使用费征收预提所得税应注意哪些问题..... (166)

九、对计算机软件、远程服务业务征收预提所得税应注意哪些问题..... (168)

十、对技术转让、融资租赁业务征收预提所得税应注意哪些问题..... (170)

十一、外商投资企业计算国产设备抵免所得税应注意哪些问题..... (172)

十二、外国投资者用税后利润再投资于普通企业、“两类企业”如何计算退税额..... (174)

十三、再投资后不满五年撤出如何计算应缴回税款..... (177)

十四、外方资本不到位如何进行税务处理..... (179)

十五、以非现金资产对外投资、股息所得、股权转让所得的税务处理..... (181)

十六、外商投资企业对境内、外股权投资税务处理有何异同..... (183)

十七、外商投资企业合并业务的所得税处理..... (184)

十八、外商投资企业分立业务的所得税处理..... (187)

十九、外商投资企业股权重组业务的所得税处理..... (189)

二十、设立在经济特区的服务性外商投资企业如何计算所得税..... (191)

二十一、生产性外商投资企业计算所得税应当注意哪些问题..... (192)

二十二、生产性外商投资企业兼营非生产性业务计算所得税应注意哪些问题..... (193)

二十三、产品出口企业享受税收优惠应注意哪些问题..... (194)

二十四、外商投资企业的分支机构如何合并缴纳所得税..... (195)

二十五、外商投资企业清算期如何计算所得税..... (196)

个人所得税

一、稿酬所得、劳务报酬所得、特许权使用费所得项目的划分问题..... (198)

二、如何计算财产租赁所得项目个人所得税..... (199)

三、纳税人发生的公益性捐赠如何计算扣除·····	(200)
四、如何计算雇主负担个人所得税·····	(200)
五、计算财产转让所得、工资薪金所得个人所得税应注意的问题·····	(201)
六、计算生产经营所得项目个人所得税应注意的问题·····	(203)
七、计算涉外个人所得税应注意的问题·····	(206)
八、计算个人独资企业个人所得税应注意的问题(1)·····	(207)
九、计算个人独资企业个人所得税应注意的问题(2)·····	(209)
十、计算个人独资企业个人所得税应注意的问题(3)·····	(211)
十一、计算个人独资企业个人所得税应注意的问题(4)·····	(213)
十二、计算律师事务所从业人员个人所得税应注意的问题·····	(215)
十三、计算单位负担个人所得税的巧算方法·····	(217)
十四、住房出租个人所得税的特殊问题·····	(218)
十五、“内退”、“辞退”、“买断”的个人所得税处理·····	(220)
十六、经营期不满一年如何计算个人所得税·····	(222)
十七、个人所得税外币业务的特殊问题·····	(224)
十八、个人转让房屋如何计算个人所得税·····	(225)
十九、实行年薪制的个人如何计算个人所得税·····	(227)
二十、如何计算储蓄利息个人所得税·····	(227)
二十一、残疾人员哪些项目可享受税收优惠·····	(228)
二十二、个人取得量化资产如何计征个人所得税·····	(229)
二十三、计算广告市场个人所得税应注意的问题·····	(230)
二十四、计算建筑市场个人所得税应注意的问题·····	(231)
二十五、计算从事医疗活动个人应纳税额应注意的问题·····	(233)
二十六、计算机出租车驾驶人员应纳税额应注意的问题·····	(235)
二十七、计算演出市场个人所得税应注意的问题·····	(237)
二十八、在境内无住所，但居住不超过90日(183日)情形的个人所得税计算问题·····	(238)
二十九、在境内无住所，但居住超过90日(183日)而不满一年情形的个人所得税计算问题·····	(240)
三十、在境内无住所但居住满1年而未超过5年情形的个人所得税计算问题·····	(242)
三十一、工资薪金所得项目有哪些税前扣除·····	(244)
三十二、如何计算“双薪制”个人所得税·····	(245)
三十三、个人取得两处工资、股票股利、董事费收入如何计算个人所得税·····	(247)
三十四、两人取得同一项所得如何征税·····	(248)
三十五、境外投资所得如何缴纳个人所得税·····	(249)
三十六、盈余公积、未分配利润、资本公积转增个人股本的税务处理·····	(251)
三十七、外籍个人转让中外合资企业股权如何计算个人所得税·····	(252)

资源税

- 一、油田开采的原油缴纳资源税应注意哪些问题…………… (253)
- 二、矿山开采的金属矿原矿缴纳资源税应注意哪些问题…………… (254)
- 三、煤矿开采的煤炭缴纳资源税应注意哪些问题…………… (254)
- 四、盐场开采的固体盐和液体盐缴纳资源税应注意哪些问题…………… (255)

土地增值税

- 一、单位转让旧房、土地使用权如何计算土地增值税…………… (257)
- 二、房产开发公司开发商业用房如何计算土地增值税…………… (259)

契 税

- 一、转移土地、房产抵债、房屋交换、房产投资如何缴纳契税…………… (261)
- 二、继承、受赠、奖励的房产如何缴纳契税…………… (262)

房 产 税

- 一、房产税征免范围如何划分…………… (264)
- 二、纳税人自建房产如何缴纳房产税…………… (265)
- 三、对外投资、出租的房产如何缴纳房产税…………… (265)
- 四、用于出典的房产如何缴纳房产税…………… (266)
- 五、融资租赁的房产如何缴纳房产税…………… (266)

城镇土地使用税

- 一、城镇土地使用税征免范围如何划分…………… (268)
- 二、出租土地、共有土地、征用耕地应如何缴纳城镇土地使用税…………… (269)

车 船 使 用 税

- 一、对车辆征税应注意哪些问题…………… (271)
- 二、对船舶征税应注意哪些问题…………… (272)

城市维护建设税

- 一、城建税计算依据是“三税”应缴数还是实缴数…………… (274)
- 二、外商投资企业是否缴纳城建税…………… (275)
- 三、商业银行所属乡镇营业所如何缴纳城建税…………… (275)
- 四、代收、代扣城建税如何确定适用税率…………… (276)
- 五、增值税“先征后返”城建税是否退还…………… (276)

- 六、进出口产品是否征收（退还）城建税……………（277）
七、“三税”延迟缴纳城建税是否加收滞纳金……………（277）

印花 税

- 一、以货易货合同、委托加工合同如何缴纳印花税……………（278）
二、对借款合同征收印花税应注意的问题……………（279）
三、仓储保管合同、捐赠合同如何缴纳印花税……………（279）
四、对权利许可证照、营业账簿征税应注意哪些问题……………（280）
五、签订技术合同缴纳印花税应注意的问题……………（281）
六、签订经营租赁、融资租赁合同如何缴纳印花税……………（281）
七、建筑合同、保险合同、国外签订设备合同应如何缴纳印花税……………（282）

车 辆 购 置 税

- 单位和个人缴纳车辆购置税应注意哪些问题……………（283）

增值税

一、计算增值税销项税额应注意的问题



(一) 资料

资料 1:

某工业企业(一般纳税人)主要生产销售各种型号发电机组。2002 年 9 月发生下列业务:

(1) 本月发出 7 月份以预收货款方式销售给某机电设备销售公司的发电机组 3 台, 每台不含税售价 30000 元。另向购买方收取装卸费 3510 元。

(2) 企业采取分期收款方式销售给某单位大型发电机组 1 台, 含税售价 245700 元。合同规定 9 月、10 月、11 月 3 个月每月付款 81900 元。

(3) 委托某商场代销 10 台小型发电机组, 协议规定, 商场按每台含税售价 25000 元对外销售, 并按该价格与企业结算。手续费按每台 500 元计算, 在结算货款时抵扣。产品已发给商场, 商场本月未销售。

(4) 为本企业专门自制发电机组 1 台, 本月移送并开始安装。该设备账面成本为 35000 元, 无同类型产品销售价。

(5) 外购原材料 1 批, 增值税专用发票上注明的进项税额为 6800 元, 货款已经支付, 尚未取得增值税专用发票。

(6) 进口原材料 1 批, 关税完税价折合人民币 120000 元, 假设进口关税税率为 50%。另从报关地运到企业, 支付运费 5000 元, 建设基金 100 元, 装卸费 500 元, 取得运费发票。原材料已验收入库。

要求: 假设该企业上期无留抵税款, 请根据上述资料计算本月应纳增值税额。

资料 2:

某机电设备配套公司(一般纳税人)主要经营发电机组。2002 年 3 月份发生下列业务:

(1) 将 X 型号的发电机组销售给甲公司一台，售价 300000 元；销售给乙公司 3 台，单台售价 320000 元；销售给关联企业丙公司一台，单台售价 200000 元；将 X 型号的发电机组一台用于向丁公司换取原材料。

(2) 当月生产一种新产品 Y 型号的发电机组 2 台，生产成本每台 250000 元。一台用于对外捐赠，另一台用于对外出租。合同约定，租赁期 3 个月（2002 年 4—6 月），月租金 3000 元，于每月月初支付。

(3) 本月允许抵扣的进项税额为 150000 元，上期无留抵税款。

要求：计算该公司 2002 年 3 月份应纳增值税和营业税。

（二）解答

1. (1) **税法规定**，纳税人采取预收货款方式销售货物的，纳税义务发生时间为货物发出的当天。计算增值税的销售额为纳税人销售货物或应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用。价外费用包括手续费、补贴、基金、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项等各种性质的价外收费。应当注意的是，上述价外费用不包括以下三项费用：向购买方收取的销项税额；受托加工应征消费税的货物，而由受托方向委托方代收代缴的消费税；符合税法规定条件的代垫运费。此外，对价外费用以及一般纳税人给消费者、使用单位或小规模纳税人销售货物开具普通发票的情形，应注意换算成不含税销售额进行计算。

应纳销项税额 = $[3 \times 30000 + 3510 \div (1 + 17\%)] \times 17\% = 15810$ (元)

(2) **税法规定**，纳税人采取赊销和分期收款方式销售货物，增值税纳税义务发生的时间为按合同约定的收款日期的当天。应当注意，无论购货方是否按合同约定的付款日期支付货款，销货方均需按合同约定的日期确定销项税额。

应纳销项税额 = $81900 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 11900$ (元)

(3) **税法规定**，纳税人委托其他纳税人代销货物，增值税纳税义务发生的时间为收到代销单位销售的代销清单的当天。本月发生的代销商品不计销项税。

(4) **税法规定**，单位或个体经营者对下列行为，视同销售货物，征收增值税：①将货物交付他人代销或销售代销货物；②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，但相关机构设在同一县市的除外；③将自产或委托加工的货物用于非应税项目、对外投资、对外捐赠、分配给股东、集体福利或个人消费；④将购买的货物用于非应税项目、对外投资、对外捐赠、分配给股东。

应纳销项税额 = $35000 \times (1 + 10\%) \times 17\% = 6545$ (元)

(5) 购进货物未取得增值税专用发票，支付的进项税额不得抵扣。

(6) 进口原材料应纳增值税额 = 组成计税价格 \times 税率 = (关税完税价格 + 关税) \times 税率
= $[120000 + (120000 \times 50\%)] \times 17\% = 30600$ (元)

运费进项税额 = $(5000 + 100) \times 7\% = 357$ (元)

进项税额合计 = $30600 + 357 = 30957$ (元)

综上，本月应纳增值税额 = 销项税额 - 进项税额 = $15810 + 11900 + 6545 - 30957$

= 3298 (元)



这里应当注意：第一，如果进口货物属于应税消费品，那么，增值税的组成计税价格中应再加上消费税税额；第二，进口原材料在报关地缴纳的增值税应作为当期进项税额处理；第三，增值税一般纳税人外购或销售货物（固定资产除外）所支付的运输费用（代垫运费除外），根据运费结算单据（这里仅指普通发票，不含定额发票和邮寄单据）上注明的运费和建设基金（不包括装卸费、保险费、挑选费等）之和的7%（从1998年7月1日起，运费扣除率由原来的10%调减为7%）计算进项税额。

2. (1) 将X型号的产品销售给关联企业丙公司，售价明显偏低，应按同期同类加权平均售价确定销售额；将同型号的产品用于换取原材料，应视同销售按同期同类加权平均售价确定销售额。

$$X \text{ 型号产品加权平均售价} = (300000 \times 1 + 320000 \times 3) \div (1 + 3) = 315000 \text{ (元)}$$

(2) 将新产品Y型号发电机组用于对外捐赠应视同销售处理，将自产设备用于对外出租，实际上是将自产设备作为固定资产使用，也应视同销售。由于Y型号产品无同类售价，应按组成计税价格确定销售额。

$$Y \text{ 型号产品组成计税价格} = 250000 \times (1 + 10\%) = 275000 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} (3) \text{ 应纳增值税额} &= \text{销项税额} - \text{进项税额} \\ &= (300000 \times 1 + 320000 \times 3 + 315000 \times 2 + 275000 \times 2) \times 17\% - 150000 \\ &= (300000 + 960000 + 630000 + 550000) \times 17\% - 150000 \\ &= 2440000 \times 17\% - 150000 \\ &= 414800 - 150000 \\ &= 264800 \text{ (元)} \end{aligned}$$

解题指导：

关于视同销售业务除上述有关内容外，还应当注意三点：①上述第3、4两大项视同销售行为，可总结为：凡是自产的货物无论是对内（指非应税项目，如在建工程、集体福利或个人消费）还是对外（指对外投资、捐赠、分配、奖励等）一律视同销售；凡是外购的货物对外应视同销售，对内不视同销售（也不得抵扣）。②第3、4项视同销售行为纳税义务发生时间为货物移送的当天。③视同销售行为如无同类货物平均销售价，应按组成计税价格确定销售额。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，其组成计税价格应加计消费税税额。公式中“成本利润率”除属于从价定率征收消费税的货物外（另有具体规定），一律为10%。

二、计算增值税进项税额应注意的问题

(一) 资料

某副食品商店（一般纳税人）主营各类食品批发零售，同时兼营饮食服务业。2002年9月份该企业发生如下业务：

1. 本月取得营业收入 351000 元（含税），其中包括饮食服务收入。该企业在财务核算时对商品销售收入和饮食业收入划分不清。

2. 本月随同销售货物出借包装物收取押金 5000 元。该企业账面显示：“其他应付款——包装物押金”贷方余额 68000 元，其中 2001 年 1 月 2 日收取押金 10000 元；2001 年 5 月 4 日收取押金 25000 元；2002 年 3 月 4 日收取押金 15000 元；2002 年 7 月 8 日收取押金 13000 元；2002 年 9 月 5 日收取押金 5000 元。经查，以上几笔押金以前均未征税。

3. 以分期付款方式从某食品厂购进副食品 1 批，价税合计 36000 元，已验收入库，并取得销货方全额开具的增值税专用发票，发票注明的增值税额为 5230.77 元。协议规定，货款分 3 期分别于 9 月、10 月、11 月等额支付，本期已支付 12000 元。

4. 向农民购进红枣 1 批，购进价 30000 元，已验收入库，并按规定开具收购凭证。

5. 购进空调器 1 台，由管理部门使用，取得的增值税发票上注明的金额 4000 元，税额 680 元。

6. 将购进的红枣用于发给本企业职工，账面成本 10800 元。

7. 向某粮油经营部（一般纳税人）购入面粉 1 批，全部用于饮食经营。取得的增值税发票上注明的增值税额为 6000 元，货款已支付，面粉已验收入库。

(二) 要求

请根据上述资料，计算本月份应纳增值税额。

(三) 解答

1. 税法规定，增值税一般纳税人兼营非应税劳务的，应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额。不分别核算或不能准确核算的，对其非应税劳务与货物或应税劳务一并征收增值税。该企业兼营饮食服务所取得的收入由于未能准确核算，应当并入销售额计征增值税（不再征收营业税）。

应纳销项税额 = $351000 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 51000$ (元)

! 应当注意：纳税人兼营免税项目或非应税项目（不包括固定资产、在建工程），并

能分别核算营业收入的，如果无法准确划分不得抵扣的进项税额，则应按下列公式计算不得抵扣的进项税额：

不得抵扣的进项税额 = 当月全部进项税额 × (当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计) ÷ 当月全部销售额、营业额合计

2. **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。但对逾期（以一年为期限）包装物押金，无论是否退还均并入销售额征税。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。

该企业超过一年的包装物押金金额 = 10000 + 25000 = 35000（元）

应纳销项税额 = 35000 ÷ (1 + 17%) × 17% = 5085.47（元）

3. 国税发[1995]015号文件规定，商业企业购进货物（包括外购货物所支付的运输费用），必须在购进的货物付款后才能申报抵扣进项税额，尚未付款或尚未开出、承兑商业汇票的，其进项税额不得作为纳税人当期进项税额予以抵扣。对采取分期付款方式购进货物的商业企业，如果销售方先全额开具发票，购货方再按合同约定的时间分期付款，其进项税额必须在所有款项全部支付完毕后才能申报抵扣（即通常所说的“款不付清不抵扣”）。对照上述规定，该企业本月份不得抵扣进项税额。

!注：国税发[2003]17号文件规定，从2003年1月1日起，增值税一般纳税人申请抵扣的防伪税控系统开具的增值税专用发票，必须自该专用发票开具之日起90日内到税务机关认证，并在认证通过的当月按照增值税有关规定核算当期进项税额并申报抵扣，否则不予抵扣进项税额。国税发[1995]015号文件有关进项税额申报抵扣时限的规定停止执行。

4. 进项税额 = 买价 × 扣除率 = 30000 × 10% = 3000（元）

!这里应当注意：纳税人购进免税农业产品准予抵扣的进项税额，按照买价和10%的扣除率计算。买价包括纳税人购进免税农产品支付给农业生产者或小规模纳税人的价款和按规定代收代缴的农业特产税。

5. 纳税人购进固定资产发生的进项税额不得抵扣，应作固定资产的成本处理。

6. **税法规定**，用于集体福利或者个人消费的购进货物的进项税额不得抵扣。已经抵扣的，应当计算进项税额转出。

通常情况下，计算进项税额转出是按照库存商品（或原材料）的账面成本价乘以适用税率进行的，但是，由于计算免税农产品进项税额的“特殊”性（即按含税价乘以扣除率），在计算转出额时，应先将成本价还原为含税价，再进行计算。

应转出进项税额 = [10800 ÷ (1 - 10%)] × 10% = 1200（元）

7. **税法规定**，对混合销售行为和兼营非应税劳务，按规定应当征收增值税的，该混合销售行为所涉及的非应税劳务和兼营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。

应抵扣进项税额 6000 元。

综上，本期应纳增值税额 = 销项税额 - 进项税额

$$\begin{aligned} &= (51000 + 5085.47) - (3000 + 6000 - 1200) \\ &= 56085.47 - 7800 = 48285.47 \text{（元）} \end{aligned}$$