

CPA

最新版

全国注册会计师统一考试
考点分析及命题预测试卷精解

税法

(修订本)

审 编 注册会计师考试试题研究组

2002



华龄出版社



F23
3320

最新版

全国注册会计师统一考试

考点分析及命题预测试卷精解

(修订本)

税法

审 编 注册会计师考试试题研究组

主 编 中国人民大学 陈解生

副主编 陈 东

编 委 陈解生 陈 东 李景辉

佟郁文 张晓明 徐康平

2002



莘龄出版社

责任编辑：高 燕

总 策 划：谭隆全

封面设计：东 方

图书在版编目 (CIP) 数据

全国注册会计师统一考试考点分析及命题预测试卷精解：税法/陈解生主编.
—北京：华龄出版社，2002.4
ISBN 7-80082-947-2

I. 全… II. 陈… III. 税法—中国—会计师—资格考核—自学参考资料 IV. F23

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2001) 第 25458 号

书 名：全国注册会计师统一考试考点分析及命题预测试卷精解：税法
作 者：陈解生 陈 东
出版发行：华龄出版社（北京西城区西什库大街甲 10 号 邮编：100034）
印 刷：北京建工印刷厂
版 次：2002 年 4 月第 1 次修订 2002 年 4 月第 1 次印刷
开 本：787×1092 1/16 印张：95（总）
字 数：1880 千字（总） 印数：3000 册
书 号：ISBN 7-80082-947-2/G·385
定 价：140.00 元（共 10 册）

出版说明

全国注册会计师统一考试之难，犹为蜀道；十之八九，名落孙山。究其原因，无非两点：复习尚未到位，不得要领，如坠入五里迷雾中；缺乏考试经验，应试无措手足。为解考生之难，京城各科注会考试辅导专家，呕心沥血，千锤百炼，铸成本套丛书。若能反复、认真研读，则复习事半功倍，应考驾轻就熟，摘取注会考试之桂冠，只在举手之间。

本丛书每册主要由两编组成。第一编是注会考试各科的重点、难点和考点分析；第二编是注会考试各科的命题预测试卷、答案及解析。书后还附录了2002年度注会考试大纲及2001年度注会全国统一考试试卷及参考答案。

本书有以下两大突出特点：

精华提炼、考点精粹：鉴于2002年度全国注会考试指定教材的内容较多，而广大考生的时间和精力又十分有限，在教材到手之后，又只有寥寥数月，很难静下心来细细研读“教材”。有的即使读完“教材”也很难“消化”。本书作者，正是想考生朋友之所想，急考生朋友之所急，择注会考试必需知识的精华和考点献给广大考生，以解燃眉之急。因此，本丛书各科的第一编相当于该指定教材的“精读”课本。

预测科学、命题权威：本书第二编的命题预测试卷，几乎覆盖了注会考试的全部重点、难点和考点，并根据注会考试的特点以试题的方式对“教材”的内容加以引深。题型、题量和难易程度及题目的描述方法，完全按照注会正式考试的方式进行“命制”。各科题型都有部分难度较高的题目，以锻炼考生应考的读题、解题反应能力和快捷的思考方法；对于重点的和难解的题目，在给出答案和根据的同时又加以讲解，便于考生直接掌握重点知识和解题思路。

只要考生按照注会考试的时间，严格要求自己做这些试卷，就会找到注会临场考试的感觉。做多了就会积累经验，提高解题速度，使自己读题、解题的反应敏锐起来。届时真正走进注会考场，就不会有初次登台的紧张感觉，也就相对抵销对考试试题的题型及描述方式的陌生感和对时间的紧迫感。这样，就能保持头脑清醒，有条不紊、思路畅通、有的放矢，从容应对，快而不慌，充分发挥。

因为时间紧迫，书中难免有错误或疏漏之处，只当抛砖引玉，不当之处，恳请广大同仁及读者批评、指正。

注册会计师考试试题研究组
2002·北京

目 录

第一编 《税法》各章重点、难点及考点分析

第一章 税法概论	(1)
第二章 增值税法	(4)
第三章 消费税法	(16)
第四章 营业税法	(20)
第五章 企业所得税法	(28)
第六章 外商投资企业和外国企业所得税法	(40)
第七章 个人所得税法	(48)
第八章 资源税法	(51)
第九章 城市维护建设税法	(52)
第十章 城镇土地使用税法	(52)
第十一章 房产税法	(53)
第十二章 车船使用税法	(54)
第十三章 印花税法	(55)
第十四章 土地增值税法	(56)
第十五章 契税法	(57)
第十六章 关税法	(57)
第十七章 税收征收管理法	(58)
第十八章 税务行政法制	(59)

第二编 《税法》命题预测试卷、答案及解析

2002 年全国注册会计师统一考试《税法》命题预测试卷(一)	(60)
2002 年全国注册会计师统一考试《税法》命题预测试卷(一)答题卷	(68)
2002 年全国注册会计师统一考试《税法》命题预测试卷(一)答案及解析	(72)
2002 年全国注册会计师统一考试《税法》命题预测试卷(二)	(81)
2002 年全国注册会计师统一考试《税法》命题预测试卷(二)答题卷	(89)
2002 年全国注册会计师统一考试《税法》命题预测试卷(二)答案及解析	(93)
2002 年全国注册会计师统一考试《税法》命题预测试卷(三)	(102)

2002 年全国注册会计师统一考试《税法》命题预测试卷(三)答题卷	(110)
2002 年全国注册会计师统一考试《税法》命题预测试卷(三)答案及解析	(114)
 附录一	
2001 年度注册会计师全国统一考试《税法》考试试卷	(123)
2001 年度注册会计师全国统一考试《税法》考试试卷参考答案	(132)
 附录二	
2002 年度注册会计师全国统一考试《税法》考试大纲	(141)

第一编 《税法》各章重点、难点及考点分析

第一章 税法概论

这一章是税法基本理论。主要介绍了税法的概念;税法的地位及与其他法律的关系;我国税收立法原则;我国税法的制定与实施;我国现行税法体系和我国税收管理体制等内容。

本章的重点在税法的概念、我国税法的制定与实施;我国现行税法体系和税收管理体制、现行税法体系等。

一、税法的概念

介绍了税法定义、税收法律关系、税法构成要素、税法分类、税法作用。

1. 税法

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权利和业务关系的法律规范的总称。是国家及纳税人依法征税、依法纳税的行为准则。

税法是税收的法律表现形式,税收是税法所确定的具体内容。

税收具有强制性、无偿性和固定性的特征。

2. 税收法律关系

税收法律关系由权利主体、权利客体和法律关系构成。

权利主体——一方是代表国家行使征税权的国家税务机关,包括国家各级税务机关、海关和财政机关;另一方是纳税人。我国纳税人的确定采取属地兼属人的原则。

权利客体是税收法律关系主体权利、义务所共同指向的对象——征税对象。

税收法律关系的内容是税收法律关系主体所享有的权利和应承担的义务。国家税务主管机关的权利是依法征税、进行税务检查及对违章者进行处罚;义务是宣传、辅导税法,将税款解缴入库,依法受理税收申诉争议。纳税人的权利主要有多缴税款申请退还权、延期纳税权、依法申请减免税权、申请复议权和提请诉讼权;义务主要是依法办理税务登记、进行纳税申报、接受税务检查、依法纳税等。

税收法律关系的产生、变更和消灭是由税收法律事实来决定的。

税收法律关系的保护形式和方法是多样的,对权利主体双方是对等的。

3. 税法构成要素

税法构成要素一般包括总则、纳税人、征税对象、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减免税、罚则、附则等。要求掌握其中涉及的主要概念。

4. 税法分类

按照税法的基本内容和效力不同,可以分为税收基本法和税收普通法。

按照税法的功能作用不同,可以分为税收实体法和税收程序法。

按照税法的征税对象不同,可以分为对流转额课税的税法;对所得额课税的税法;对财产、行为课税的税法和对自然资源课税的税法。

按照税收收入的归属和征管辖权的不同,可以分为中央税法和地方税法。

按照主权国家行使税收管辖权的不同,可以分为国内税法、国际税法、外国税法。

5. 税法作用

税法是国家组织财政收入的法律保障;是国家宏观调控的法律手段;有利于外汇经济秩

序;可以有效地保护纳税人的合法权益;是国家维护国家权益,促进经济交往的可靠保障。

二、税法的地位及其与其他法律的关系

1. 税法的地位,税法属于国家法律体系中一个重要的部门法,是调整国家和纳税人分配关系的法律规范。

2. 税法与其他法律的关系。

分别介绍税法与《宪法》、《民法》和《刑法》的关系。注意违法和犯罪的区别。

三、我国税收立法原则

我国税收立法一共有五个原则:从实际出发的原则;公平原则;民主决策原则;原则性与灵活性相结合原则和法律稳定性、连续性原则。

四、我国税法的制定与实施

1. 税法的制定

(1)税法的立法机关

全国人民代表大会和全国人大常委会制定税收法律。如《外商投资企业和外国企业所得税法》、《个人所得税法》和《税收征管法》。

全国人大或人大常委会授权立法。如《增值税暂行条例》、《消费税暂行条例》、《营业税暂行条例》、《资源税暂行条例》、《土地增值税暂行条例》、《企业所得税暂行条例》。

国务院制定的税收行政法规。如《外商投资企业和外国企业所得税法实施细则》、《个人所得税法实施细则》和《税收征管法实施细则》。

地方人民代表大会及其常委会制定的税收地方性法规。

国务院税务主管部门制定的税收部门规章。如《增值税暂行条例实施细则》、《税务代理试行办法》等。

地方政府制定的税收地方规章。

(2)税法的制定程序

税法立法程序包括:提议阶段、审议阶段和通过、颁布阶段。

2. 税法的实施

税法的实施包括执法和守法两个方面。以及税收执法的原则。

五、现行税法体系

概括介绍我国现行 7 大类 23 个税种。

(1)流转税类:包括增值税、消费税和营业税。

(2)资源税类:包括资源税、城镇土地使用税。

(3)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。

(4)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。

(5)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。

(6)农业税类:包括农业税、牧业税。

(7)关税类:包括关税。

其中关税由海关负责征收管理。农业税、牧业税、耕地占用税和契税 1996 年以前由财政机关征收;1996 年以后由税务机关征收管理。

以上 23 个税收法律、法规组成我国实体法。

税收征管适用的法律制度税务机关按《税收征管法》执行；海关按《关税法》和《进出口关税条例》执行。

六、我国税收管理体制

介绍了税收管理体制的概念、税收立法权的划分、税收执法权的划分和税务机构设置和税收征管范围的划分。

1. 税收管理体制

税收管理体制是在各级国家机构之间划分税权的制度，是税收制度的重要组成部分，也是财政管理体制的重要内容。包括税收立法权和执法权。

2. 税收立法权的划分

我国税收立法权的划分现状是中央税、中央地方共享税以及全国统一实行的地方税立法权在中央同时赋予地方适当的地方税收立法权。具体看，我国税收立法权的划分层次如下：

(1) 全国性税种立法权属于全国人民代表大会及其常委会。

(2) 经全国人大及其常委会授权国务院，发布“条例”和“暂行条例”。以后再按程序由全国人民代表大会及其常委会正式立法。

(3) 经全国人大及其常委会授权国务院有制定税法实施细则、增减税目和调整税率的权力。

(4) 经全国人大及其常委会授权，国务院有税法的解释权；经国务院授权，国家税务主管部门有税收条例的解释权和制定税收条例实施细则的权力。

(5) 省级人民代表大会及其常务委员会在一定条件下有开征全国性税种以外的地方税种的税收立法权（包括基金和费）。

(6) 经省级人民代表大会及其常务委员会授权，省级人民政府有本地区地方税法的解释权和制定税法实施细则、增减税目和调整税率的权力，还可以在全国性地方税条例规定的幅度内，确定本地区的税率或税额。并报国务院备案。

3. 税收执法权的划分

(1) 根据国务院分税制财政管理体制的决定，按税种划分中央税、共享税和地方税。根据收入归属划分税收管理权限。中央税由国务院及其税务主管部门掌握，由中央税务机构负责征收；地方税由地方人民政府及其税务主管部门掌握，由地方税务机构负责征收；中央与地方共享税，其管理权限按中央政府和地方政府各自收入归属划分，由中央税务机构负责征收，地方分享部分，由中央税务机构直接划入地方金库。

(2) 地方自行立法的地区性税种，其管理权由省级人民政府及其税务主管部门掌握。

(3) 屠宰税和筵席税下放给地方，地方决定继续征收或停征。继续征收的地方根据条例的规定，制定具体征收办法，报国务院备案。

(4) 省级以下地方税收的管理权限，由省级人民代表大会和省级人民政府决定。

(5) 除少数民族自治区和经济特区以外，各地不得擅自停征全国性地方税种。

(6) 经全国人大及其常委会和国务院的批准，民族自治地方可以拥有某些特殊的税收管理权。

(7) 经全国人大及其常委会和国务院的批准，经济特区可以在享有一般地方管理权之外，拥有一些特殊的税收管理权。

(8) 民族自治地方和经济特区的税收管理权的行使，必须以不影响国家宏观调控和中央财政收入为前提。

(9) 涉外税收必须执行国家统一税法，涉外税收政策的调整权集中在全国人大常委会和国务院。各地一律不得自行制定涉外税收的优惠措施。

(10)在税法之外,一律不得减税免税,也不得采取先征后返的形式变相减免税。

4. 税务机构设置和税收征管范围的划分

税务机构的设置是中央政府设立国家税务总局,省及省以下税务机构分为国税局和地税局两个系统。

税收征管范围的划分:

我国税收分别由财政、税务、海关等系统负责征收管理,并规定了各自负责征管的税种的滞纳金、补税和罚款。

总的原则是中央税、共享税由国税局负责征管;地方税由地税局负责征管。如:国税局负责征管的税种有增值税,消费税,铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分(营业税、所得税、城建税)和金融保险企业按照提高3%税率缴纳的营业税部分;中央企业所得税、中央与地方所属企业、事业单位组成的联营企业、股份制企业缴纳的所得税;地方银行、非银行金融企业缴纳的所得税;海洋石油企业缴纳的所得税、资源税、外商投资企业和外国企业所得税、证券交易税、个人所得税中对储蓄存款利息所得征收的部分等,中央税的滞纳金、补税和罚款。

地税局负责征管的税种有营业税,城建税(不包括由国税局征收的部分);地方国有、集体、私营企业缴纳的所得税;个人所得税(不包括对银行储蓄存款利息所得征收的部分);城镇土地使用税;耕地占用税;土地增值税;房产税;城市房地产税;遗产税;车船使用税;车船使用牌照税;契税;印花税;屠宰税;农业税;牧业税及其附加等,地方税的滞纳金、补税、罚款。

大部分地区的农业税、牧业税及其附加、契税和耕地占用税由财政部门征管。海关负责关税、行李和邮递物品进口税的征管,并代征进出口环节增值税和消费税。

中央和地方收入的划分:

中央固定收入:国内消费税、关税、代征进出口环节增值税和消费税及对储蓄存款利息征的个人所得税。

地方固定收入:个人所得税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、城市房地产税、遗产税、车船使用税、车船使用牌照税、契税、屠宰税、农业税、牧业税及其附加。

共享收入:增值税——中央政府分享75%,地方政府分享25%(基数部分)。

营业税:铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分和金融保险企业按照提高3%税率缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

企业所得税:中央企业、地方银行、非银行金融机构缴纳的部分,铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

外商投资企业和外国企业所得税:外资银行缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

资源税:海洋石油企业缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

城建税:铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府,其余部分归地方政府。

印花税:证券交易印花税收人的94%归中央政府,其余6%和其他印花税收收入归地方政府。

第二章 增值税法

增值税是对在我国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务,以及进口货物的单位和个人就其增值额征收的一种税。属于流转课税。增值税是重点税种,历来是考试的重点。

增值税的内容共有十一个方面:征税范围及纳税义务人;一般纳税人和小规模纳税人的认

定和管理;税率;应纳税额的计算;几种经营行为的税务处理;含税销售额的换算;出口货物退(免)税;进口货物征税;纳税义务发生时间及纳税期限;纳税申报和纳税地点和增值税专用发票的使用及管理。考生应全面掌握。

增值税应该着重全面、综合地掌握有关增值税的征税范围及纳税义务人;一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理;税率;应纳税额的计算;几种特殊经营行为的税务处理;出口退税的计算;进口货物征税的计算;纳税义务发生时间;纳税期限以及对增值税专用发票的使用及管理的有关规定。这些内容基本涵盖了增值税的全部内容,历来是考试的重点和难点。

一、纳税人

增值税的纳税人是指在我国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务,以及进口货物的单位和个人。外商投资企业和外国企业也是增值税的纳税人。企业承租、承包的以承租人和承包人为增值税的纳税人。此外还对扣缴义务人作出规定。

增值税的纳税人根据其经营规模和会计核算是否健全分为一般纳税人和小规模纳税人。一般纳税人采用购进扣税法,小规模纳税人采用简便计税的方法。要了解和掌握对一般纳税人和小规模纳税人的认定和管理的有关规定。其中要特别注意商业小规模纳税人的认定和总分机构实行统一核算的纳税人的有关规定。

二、税率和征收率

增值税基本税率为17%,低税率为13%。低税率的适用范围。出口货物实行零税率。4种特定货物销售无论是一般纳税人还是小规模纳税人,征收率由6%调低至4%。

增值税征收率为6%。自1998年7月1日起,商业小规模纳税人适用4%的征收率。

三、应纳税额的计算——这是需要重点掌握的内容

一般纳税人当期应纳税额的计算:

应纳税额 = 当期销项税 - 当期进项税

当期销项税 = 当期销售额 × 税率

需要着重掌握:

(一) 销售额的确定

1. 销售额包括价款和价外费用。价外费用一共有15项内容,但下列项目不包括在内:

- (1) 向购货方收取的销项税。
- (2) 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。
- (3) 同时符合下列条件的代垫运费:

承运者的运费发票开具给购货方的以及纳税人将该项发票转交给购货方的。

销售额是不含增值税的销售额,若是含税销售额需要换算成不含税销售额再计税。

销售额 = 含税销售额 ÷ (1 + 增值税税率或征收率)

掌握价外费用的内容以及不构成价外费用的内容;价外费用和计税的逾期包装物押金都是含税收入,需要换算成不含税收入再计入销售额一并计算销项税。

2. 确定销售额时,征税范围、纳税义务发生时间的确定等内容是一个不容忽视的关键问题。

(1) 凡是在我国境内从事销售货物,提供加工修理修配劳务和进口货物都属于增值税的征税范围。对货物销售和境内加工、修理修配的限定。

(2) 对四种特殊项目征收增值税的规定:

- ① 货物期货(包括商品期货、贵金属期货)征收增值税,在实物交割环节纳税;
- ② 银行销售金银,征收增值税;

③典当业的死当销售业务、寄售业代委托人销售的货物,征收增值税;

(寄售商店代销的寄售物品、典当业销售的死当物品,无论销售单位是否属于一般纳税人,均按4%的征收率征收增值税,且不得开具增值税专用发票。)

④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集邮商品,征收增值税;邮政部门、集邮公司销售(包括调拨在内)的,不征收增值税,一律征收营业税。

(3)八种属于视同销售的行为:

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,但是相关机构设在同一县市的除外;

④将自产、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;

⑥将自产、委托加工或购买的货物,分配给股东或其他投资者;

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,用于无偿赠送他人。

(4)混合销售行为的确定和计税。混合销售行为区别纳税人主营业务的性质确定就其混合销售额应该一并征收增值税还是一并征收营业税。凡从事货物生产、批发、零售或是以货物生产、批发、零售为主的企业、企业性单位及个体经营者,就其混合销售额一并征收增值税,其他的,一律征收营业税。其中特别注意在不征收增值税的混合销售行为中有两种特殊情况应该征收增值税:一是如果其设立单独的机构经营货物销售并单独核算,该单独机构应视为从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位,其发生的混合销售行为应当征收增值税;二是从事运输业务的单位与个人,发生销售货物并负责运输所售货物的混合销售行为,征收增值税。

(5)兼营行为的确定和计税。凡是兼营应税项目和非应税项目、高税率项目和低税率项目、应税项目和免税项目的,能分别核算的,分别核算,分别按规定计税。应分别核算,而不分别核算或者不能准确分别核算的,就其兼营项目销售额一律征收增值税,从高适用税率,免税项目不得享受免税待遇。

(6)对于折扣销售、销售折扣、销售折让、以旧换新、还本销售、以物易物、销售自己使用过的物品等几种不同销售方式销售额的确定。

①采用折扣方式销售商品销售额的确定

采用折扣方式销售商品,可以分为三种具体情况——折扣销售、销售折扣和销售折让,这三种情况的销售额的确定方法的规定不一样:

折扣销售:折扣销售包括价格折扣和实物折扣。价格折扣是指销售方对购货方进行大批量购买,给予的价格优惠。国家规定,销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的,按折扣后的余额作为销售额计算增值税;销售额和折扣额分开发票的,不论纳税人在财务上如何处理,均不得从销售额中减除折扣额。实物折扣属于视同销售行为,应该计算其销售额。

销售折扣:这是纳税人为了鼓励购货方及早偿还货款给予的销售优惠,属于融资费用,账务处理走财务费用。因此销售折扣不得冲减销售额。

销售折让:这是由于货物销售后,由于品种、质量、规格不符合合同规定,购货方又未退货,销售方对购货方所做价格折让。销售折让按规定处理后,可以按折让后的余额计算销售额。

如果有销货退回,按规定处理后,可以相应冲减当期销售额。

②采用以旧换新方式销售。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,不得扣除旧货物的收购价格。

③采用还本销售方式销售。采取还本销售方式销售货物的,其销售额就是货物的销售价格,不得扣除任何还本支出。

④采用以物易物方式销售。以物易物,对于购销双方都作为购销行为处理,按各自发出货物的同期销售价格计算销售额。

⑤销售自己使用过的物品。单位和个体经营者销售使用过的物品,除摩托车、游艇、应征消费税的汽车和固定资产外,一律按规定的税率征收增值税。销售游艇、摩托车和应缴消费税的汽车,无论一般纳税人还是小规模纳税人一律按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,暂缓征收增值税。

“使用过的其他属于货物的固定资产”是指同时具备下列三个条件的固定资产:

- A. 列入企业固定资产目录的货物。
- B. 企业按固定资产管理,并确实是已经使用过的货物。
- C. 销售价格不超过其原值的货物。

凡不同时具备上述三个条件的,无论会计制度规定如何核算,一律按4%的征收率征收增值税。

(7)包装物押金:

纳税人为销售货物而出租、出借包装物收取的包装物押金,其包装物押金单独记账核算的,不计入销售额,不计算缴纳增值税。对逾期未收回包装物不再退还的押金,应计入销售额,按所包装货物的适用税率计算销项税。从1995年6月1日起,对销售除啤酒、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,以及会计如何核算,均应计入当期销售额计税。

(8)对于视同销售又没有销售价格的以及价格明显偏低又没有正当理由的,税务机关有权决定进行调整及调整的顺序,组成计税价格的确定。

①按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定。

②按纳税人近期同类货物的平均销售价格确定。

③按组成计税价格确定:

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率)

应征消费税的货物:组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) + 消费税

成本利润率消费税中另有规定的,按消费税中规定执行,其余一律按10%计算。

(9)销货退回和折让的税务处理:

销售折让按规定处理后,可以按折让后的余额计算销售额。

(10)纳税义务发生时间的确定。

销售货物或者应税劳务,为收讫销售额或取得索取销售额凭据的当天。

进口货物,为报关进口的当天。

具体有7项规定。注意根据不同的结算方式确定纳税义务发生时间,计入当期销售额。

①采取直接收款方式销售货物的,为收到销售额或索取销售额凭证,将提货单交给购买方的当天。

②采取委托银行收款和托收承付方式销售货物的,为发出货物,办妥托收手续的当天。

③采取赊销和分期付款销售货物的,为合同约定的收款日期的当天。

④采取预收款方式销售货物的,为货物发出的当天。

⑤委托其他纳税人代销货物的,为收到代销清单的当天。

⑥销售应税劳务,为提供劳务同时收到销售额或索取销售额凭证的当天。

⑦纳税人发生视同销售行为中除代销行为外的其他行为的,为货物移送的当天。

(11)免税规定:

①农业生产者销售的自产的农产品。

②避孕药品和用具。

③古旧图书。

④直接用于科学研究、科学实验和教学的进口仪器和设备。

⑤外国政府、国际组织无偿援助进口物资和设备。

⑥对符合产业政策要求的国内投资项目,在投资总额内进口的自用设备(特殊规定除外)。

⑦由残疾人组织直接进口供残疾人专用的物品。

⑧销售自己使用过的物品,指个人销售自己使用过的除游艇、摩托车、汽车以外的物品。

(12)其他征免税的有关规定。

①校办企业生产的应税货物,凡用于本校教学、科研方面的,经审核确认后,免征增值税。

②高校后勤实体为高校师生食堂提供的粮食……,免征增值税;经营此外的商品,一律按现行规定计征增值税。

③电子出版物,享受软件产品的增值税优惠;音像制品;不享受软件产品增值税优惠政策。

④小化肥厂生产企业停止生产碳酸氢铵、……,改产尿素、磷铵和硫磷铵,当年,生产设备所达设计能力内生产的尿素、磷铵和硫磷铵,享受免征增值税政策。对改产后再扩产和扩建生产销售的上述产品,不得给予免征增值税政策。

⑤增值税一般纳税人销售其自行开发生产的软件产品,2010年前按17%税率征收增值税,对实际税负超过3%的部分即征即退,由企业用于研究开发软件产品和扩大再生产。

⑥除经中国人民银行批准经营融资租赁业务外,其他单位从事的融资租赁业务,租赁的货物的所有权转让给承租方,征收增值税;租赁的货物的所有权未转让给承租方,不征收增值税。此外还有一些细的规定。

(二)销项税的确定

$$\text{销项税} = \text{销售额} \times \text{税率}$$

只要销售额计算正确,注意适用的税率,和确定当期销项税,销项税一般不会出错(当期销项税的时间限定参见纳税义务发生时间及纳税期限)。

(三)进项税的确定

1. 允许抵扣的进项税

(1)从销售方取得的增值税专用发票上注明的税额。

(2)从海关取得的完税凭证上注明的税额。

(3)需要计算抵扣的进项税。

下列三种情况,准予一般纳税人计算抵扣进项税:

①一般纳税人向农业生产者购进的免税农业产品,或者从小规模纳税人处购进的农业产品,根据收购凭证上注明的价款,以及收购价之外按规定缴纳的农业特产税,按10%的扣除率计算进项税。计算公式如下:

$$\text{进项税} = \text{买价} \times \text{扣除率} = (\text{收购价} + \text{农业特产税}) \times 10\%$$

②一般纳税人外购货物(固定资产除外)所支付的运输费用,以及纳税人销售货物所支付的运输费用(按税法规定不计入销售额中的代垫运费除外),根据运费结算单据(普通发票)所列运费和国家规定的扣除率计算准予抵扣的进项税额。计算公式如下:

$$\text{进项税额} = \text{运费} \times \text{扣除率}$$

扣除率国家规定为7%。即:

$$\text{进项税额} = \text{运费} \times 7\%$$

运费是指运输单位开具发票上注明的运费和建设基金。随同运费支付的装卸费、保险费等其他杂费不得计算在内。

③从事废旧物资经营的一般纳税人收购废旧物资,且不能取得增值税专用发票的,可以根据税务机关批准使用的收购凭证上注明的收购金额和国家规定的扣除率计算准予抵扣的进项税额。计算公式如下:

$$\text{进项税额} = \text{收购金额} \times \text{扣除率}$$

扣除率国家规定为10%。即:

$$\text{进项税额} = \text{收购金额} \times 10\%$$

若出现当期销项税额不足以抵扣当期进项税额时,当期不足抵扣的进项税额可以结转到下期继续抵扣。

2. 不得抵扣的进项税

不得抵扣的进项税一共7项规定,必须掌握。

(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)纳税人购进货物或者应税劳务,未按规定取得并保存增值税扣税凭证,或者增值税扣税凭证上未按规定注明增值税额及其有关事项的。

3. 进货退回和折让的税务处理

发生进货退回和折让时,必须按规定从销售方取得增值税红字发票后,要相应冲减当期进价和进项税。不冲减而造成不纳税或者少纳税的,按偷税处理。

4. 扣减当期进项税的规定

将已抵扣进项税的购进货物或者应税劳务用于非应税项目、免税项目、集体福利、个人消费或者发生非正常损失,要相应扣减当期进项税。无法准确确定该进项税税额的,按当期实际成本计算应扣减的进项税。

5. 结转下期抵扣的进项税

纳税人有上期未抵扣完的进项税额时,可以结转到当期继续抵扣。

6. 申报抵扣进项税的时限

(1)工业企业购进货物(包括外购支付运费),必须在购进货物验收入库后,才能申报抵扣进项税。

(2)商业企业购进货物(包括外购支付运费),必须在购进货物付款后,分期付款方式购进货物的,也必须在购进货物所有款项支付后,才能申报抵扣进项税。商业企业接受投资、捐赠或分配的货物,以收到增值税专用发票的时间为申报抵扣进项税的时限。

(3)一般纳税人购进应税劳务,必须在支付劳务费后,申报抵扣进项税。

纳税人违反上述规定的,按偷税论处。税务机关一经查出,应从当期进项税中剔除,并在该进项税发票上注明,以后不得再计入进项税中抵扣。

小规模纳税人应纳税额的计算:

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

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

进口货物应纳税额的计算:

应纳税额 = 组成计税价格 × 税率

进口不征消费税的应税消费品的组成计税价格:

组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税

进口应征消费税的应税消费品的组成计税价格:

组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税 + 消费税
= (关税完税价格 + 关税) ÷ (1 - 消费税税率)

四、出口退税

(一) 出口货物税收政策的三种形式: 出口免税并退税; 出口免税不退税; 出口不免税也不退税。

(二) 出口货物税收政策的实施办法, 要求掌握出口退(免)税的适用范围(注意: 只有生产企业出口的自产货物出口享受退税, 其他非生产企业委托外贸企业出口的货物不予退税)、出口货物的退税率, 着重掌握出口货物退税的计算。出口货物的出口退税有三种办法, 其中“免、抵、退”最为重要。重点掌握“免、抵、退”的适用对象和计算程序。以及“先征后退”和外贸企业根据购进货物的销售额和退税率计算退税的办法; 还有对出口货物专项税务处理的规定。

1. 出口货物退(免)税的范围

(1) 实行免税并退税的货物

下列企业出口的货物, 除另有规定外, 实行免税并退税。(另有规定是指按规定, 免税不退税或既不免税, 又不退税的货物)

① 有出口经营权的内资生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物。

② 有出口经营权的外贸企业收购后直接出口或委托其他外贸企业代理出口的货物。

③ 生产企业(包括 1994 年 1 月 1 日以后设立的外商投资企业)委托外贸企业代理出口的自产货物。

④ 1994 年 1 月 1 日以后设立的外商投资企业自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物。(1993 年 12 月 31 日以前批准设立的外商投资企业出口的货物实行免税)

⑤ 特定退税企业(不限于有出口经营权)出口的货物。如:

A. 对外承包工程公司运出境外用于对外承包项目的货物。

B. 对外承接修理修配业务的企业用于对外修理修配的货物。

C. 外轮供应公司、远洋运输供应公司销售给外轮、远洋国轮而收取外汇的货物。

D. 企业在国内采购并运往境外作为在国外投资的设备、材料。

除上述企业出口货物准予退(免)税以外, 其他非生产性企业委托外贸出口企业出口货物不予退(免)税。

(2) 免税不退税

① 下列企业出口的货物, 除另有规定外, 实行免税不退税。

A. 1993 年 12 月 31 日前批准设立的外商投资企业自营出口或委托外贸企业代理出口的自产的货物。

B. 属于生产企业的小规模纳税人自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物。

C. 外贸企业从小规模纳税人购进并持普通发票的货物出口, 免税不退税。但是对下列出口货物, 特准出口退税:

抽纱、工艺品、香料油、山货、草柳竹藤制品、鱼网鱼具、松香、五倍子、生漆、鬃尾、山羊皮、纸制品。

D. 外贸企业直接购进国家规定的免税货物(包括免税农产品)出口的, 免税不退税。

②下列出口货物实行免税不退税

- A. 来料加工复出口的货物。
- B. 避孕药品和用具、古旧图书。
- C. 国家卷烟出口计划内出口的卷烟。
- D. 军品以及军队系统企业出口军需工厂生产或军需部门调拨的货物。

上述货物在出口前的进口或生产环节免税,出口时不退税。也就是说出口时货物本身并不含税,所以出口时无税可退。

(3)除国家批准属于来料加工复出口贸易外,下列出口货物不免税也不退税:

- ①国家计划外出口的原油。
- ②援外出口货物。
- ③国家禁止出口的货物,包括天然牛黄、麝香、铜及铜基合金、白银等。

2. 出口货物适用的退税率

自1999年7月1日起,增值税的退税率区别不同的出口产品,分为4档:17%;15%;13%和5%。

3. 出口货物退税的计算

出口退税根据企业的具体情况,分别采用不同的计算。具体看,可以分为以下三大类:

(1)实行“免、抵、退”方法的退税额的计算

适用于“免、抵、退”方法的企业是指兼营内销和出口,且其出口货物不能单独设账核算的出口企业,对出口环节免征出口环节增值税,然后对内销货物计算销项税,并抵扣当期进项税(当期是指以一个季度为一期),对未抵扣完的进项税按规定计算当期货物的应退税税额。自1997年以后,凡是有出口经营权的生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物,一律实行“免、抵、退”的方法。具体规定如下:

- ①免征出口环节增值税。
- ②计算出口货物当期不予抵扣或退税的税额。

用该货物所适用的增值税税率与适用的退税率之差乘以出口货物的离岸价格折合人民币的金额,计算出口货物不予抵扣或退税的税额,从当期全部进项税额中剔除,计入产品成本。

③计算当期应纳税额。

用剔除后的余额,抵减内销货物的销项税额,计算当期应纳税额。

④如果当期应纳税额为负数,且该企业出口货物占当期全部货物销售额50%以上,则对当期未抵扣完的进项税额,报经主管出口退税的税务机关批准,可给予退税;如果出口货物占当期全部销售额50%以下的企业,当期未抵扣完的进项税额必须结转下期继续抵扣,不得办理退税。

抵、退的计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{当期不予抵扣} &= \text{当期出口货物} \times \frac{\text{外汇人民币}}{\text{的离岸价格}} \times \left(\frac{\text{增值税条例}}{\text{规定的税率}} - \frac{\text{出口货物}}{\text{的退税率}} \right) \\ \text{或退税的税额} & \\ \text{当期应} &= \text{当期货物} - \left(\text{当期全部} - \text{当期不予抵扣} \right) - \text{上期未抵扣} \\ \text{纳税额} &= \text{的销项税} - \left(\text{进项税额} - \text{或退税税额} \right) - \text{完的进项税} \end{aligned}$$

若当期应纳税额为负数(即当期有未抵扣完的进项税额),且该企业出口货物占当期全部货物销售额50%以上,按下列公式计算应退税额:

$$\begin{aligned} \text{A. 若} & \frac{\text{当期出口货物}}{\text{的离岸价格}} \times \frac{\text{外汇人民币}}{\text{牌价}} \times \text{退税率} > \frac{\text{未抵扣完的}}{\text{当期进项税额}} \text{时:} \\ & \text{退税额} = \text{当期未抵扣完的进项税额} \end{aligned}$$