第一部分
命题规律总结及应考建议

全书基本框架结构

税法是注册会计师执业资格考试（CPA 考试）科目之一。税法教材较为系统和全面地介绍了我国现行的税收制度，具有一定的理论性。税法考试也体现了 CPA 考试注重实务操作的特点。税法教材包括流转税、所得税和其他小税种，以及税收征收管理法和税务行政法制等内容，以国家颁布的有关法律、法规内容为框架，详细介绍了各税种的基本概念、内容和具体的适用方法。税法教材的内容共分为十八章，可以归纳为三个部分：第一章为第一部分，第二章至第十六章为第二部分，第十七章与第十八章为第三部分。

第一部分是税法概论，主要介绍了基本的税收概念和定义、税法的地位及与其他法律的关系、我国税收的立法原则、我国税法的制定和实施、我国现行税法体系和我国税收管理体系等内容。考生通过学习这部分内容基本可以对我国目前的税法制度和管理体系有个初步的了解，为进一步学习以后的章节奠定一个理论基础。这部分内容中较为重要的知识点有税法的特点、税收法律关系、税法构成要素、税法的分类、税法的制定及层次、现行税法体系和税收征管范围划分等内容。

第二部分是税法教材的主要内容，具体介绍了我国现行的增值税、消费税、营业税、城市维护建设税（含教育附加费）、关税、资源税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、车船使用税、印花税、契税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税等十五个常用税种。考生通过学习这部分内容基本可以对我国目前的各税种有具体的了解，为以后从事涉及税务的业务工作奠定扎实的实务基础。这部分内容包括十五章，每章基本为一个税种。教材对每个税种都进行了详细的介绍，而且对其中的重点内容进行了必要的讲解。考生在学习这部分内容时，除了需要记忆具体的税法规定之外，更重要的是要理解该税种的立法精神，体会立法者的立法意图，通过理解来加深记忆才会取得良好的学习效果。同时要注意，由于经济业务的复杂性，税法也不可能对所有税收实践都做出相关规定，而且由于个人对税法条文理解的差异，实务工作中存在一些与教材内容有偏差的地方，考生应该不受其干扰，严格按教材内容掌握。

第三部分是关于税收程序法内容的介绍，包括税收征收管理法和税务行政法制两部分。税法教材详细介绍了税收征收管理法，主要涉及关于税收征管业务的“管、征、查、处”和法律责任两大块内容；税务行政法制这部分则包括行政处罚、行政复议、行政诉讼和行政赔偿四个内容。

新旧教材对比分析

2005 年税法考试的新大纲基本和 2004 年的大纲一致，但也做了相应的调整，在增值税中增加了电力产品应纳税额的计算一节，修改了印花税的征收管理和处罚的规定，但从大的框架角度来说，考试的基本结构、基本内容和基调是没有变化的。虽然最近税改的呼声很高，但是对于 2005 年税法考试来说应该是没有什么实质变化。对老考生来说应该尽快考过税法科目，假如 2006 年进行税改，变化幅度将会很大，老考生以前已经掌握的税法知识不但过时了，而且还很容易造成干扰。

复习策略建议

近年来，税法课程的及格率一直不是很高，其中有多方面的原因，有的是对税收政策的理解不统一，考生难处理，但这类客观原因还是少次要的，主要还是考生对教材内容的掌握不够熟练或者是掌握不够细致，因此考生应该摆正态度，以教材为纲，掌握正确学习方法，争取考个好成绩。

（一）在理解的基础上全面掌握教材

任何考试都是以教材为依据，因此熟练掌握教材对考生来说是第一位的，而且税法考试的章节覆盖率是

需要全本请访问 www.ertongbook.com

100% 分数较分散，所以，不可有侥幸心理。另外，知识是相互关联的，从表面看税种之间是对立的，但其实它们之间是有联系的，一项经济活动会涉及重要税种，也会涉及小税种。不同章节的内容汇集在一个试题中，对非重点内容的忽略，会影响到对重点内容的把握。

理解是记忆的基础，税法虽然比较需要考生花较多的时间来记忆，但是建立在理解的基础上的记忆才是更好的记忆。死记硬背往往会导致做题时出错，尤其是近年来很多考题往往更侧重考察理解基础上的记忆。

（二）通过多做练习来巩固知识点的掌握

在熟练掌握教材内容的基础上，多做习题是巩固知识点的好办法，也只有通过做题才能检验是否真正掌握了相关的知识，但是，也要排除一些不太规范的练习题的干扰，仍然以教材为主，凡是和教材不一致的一律以教材为主。还有，不要纠缠于一些有争议的内容，这些内容往往没有标准答案，考试一般会回避。另外，历年试题就是最好的练习题，一定不要忽视做历年试题，一则知识点都是相同的，以前的试题很可能改头换面重新出现，二则对一些有争议的问题也可以通过做历年试题得到验证（注意自 2002 年起中国注册会计师协会不再公布标准答案，目前的答案只能代表辅导老师自己的观点）。

所以，建议考生将税法的复习分为三个阶段：第一阶段是基础阶段，这一阶段的任务是正确理解税法的有关规定，并在理解的基础上记忆。第二阶段的任务是大量做习题（重点是历年试题），通过做题加深对法规的理解，也加强了记忆。第三阶段是总结归纳、分析对比，考生要自己归纳总结各章之间、各税种之间、相关税种之间的联系以及综合计算的问题，对于同时参考会计和税法的考生来说，还要注意区分税法和会计之间的的区别，以避免知识的交叉和重复，造成记忆上的混乱。分析总结这一阶段也可以说是通过自己大脑的深加工过程，是对已掌握的一些知识的升华。跳出教材框架，是高层次的融会贯通。

第二部分
教材详解与练习

第一章　税法概论

内容框架

内容与结构
- 税法的概念：特征、税收法律关系、要素、 分类、作用
- 税法的地位：地位、与其他法律的关系
- 立法原则
- 税法的制定、实施
- 现行税法体系：7个分类、征收机关
- 立法权的划分、执法权的划分、税务机构、 征管范围

复习提示

一、本章重点

本章的内容比较繁杂，较为重要的知识点有税法的特点、税收法律关系、税法构成要素、税法的分类、税法的制定及层次、现行税法体系和税收征管范围划分等内容。

二、本章难点

本章内容对部分不熟悉税法的考生来说难度相对较大，难点有税收法律关系中的权利主体和客体、权利与义务、税法构成要素中的征税对象和税率以及纳税环节、税法的分类、税法实施原则、七大类税种具体包括的税种、各税种征管机关和依据、立法层次、税务征收机关及其涉及的税种、所得税征管的规定、中央和地方政府具体管理的税种。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004年			1	1	1	1					2	2
2003年			1	1	1	1					2	2
2002年			1	1	1	1					2	2
2001年	1	1	1	1							2	2

重难点详解与历年考题分析

§1 税法的概念

一、税法的定义

税法的定义需要在理解的基础上记忆，同时要能够区分它与“税收”概念的不同；另外，税收的强制

性、无偿性和固定性的三个特征及实质要掌握。注意，这里所说的是税收的特征而不是税法的特征。

二、税收法律关系

在学习税收法律关系这一知识点时，要注意小知识点的掌握。

1. 税法的权利主体包括各级税务机关、海关、财政机关和纳税人（包括法人、自然人和其他组织），即征收机关和纳税人都是权利主体。

2. 确定纳税人的原则包括属人原则和属地原则。属人原则是指纳税人与征税国之间存在着人身隶属关系，根据这种隶属关系，主权国家有权对具有本国公民或居民身份的人实行税收管辖。公民是指具有本国国籍的人；居民则是居住在本国境内享有相应权利并承担一定义务的人，包括自然人和法人。自然人根据个人是否拥有征税国的国籍或者在征税国国内是否拥有住所、居所来确定；法人则主要根据其是否在征税国国内注册登记或者根据其总机构、实际管理机构等是否设在征税国境内来确定。属地原则是指一国对其领土范围内的一切人、物或经济活动行使税收管辖权。在国际税收关系中，当征税国和纳税人的各种所得之间存在的经济上的源泉关系通过地域连接因素表现出来时，这种连接因素就是属地性质的连接因素。所得与征税国之间的经济上源泉关系的这一连接因素统称为“所得来源地”。一国根据所得来源地这一连接因素对非居民纳税人在本国的所得行使征税的原则，称为“来源原则”。例如，中国人在中国取得所得缴纳个人所得税适用的就是属人原则；外国人在中国取得的报酬在中国缴纳个人所得税适用的就是属地原则。

3. 权利主体在法律地位上是平等的，但在权利与义务上是不对等的。

4. 掌握所得税、财产税和流转税的法律关系客体。

5. 税收法律关系的产生、变更与消灭是由税收法律事实来决定的。

6. 税收法律关系对权利主体双方的保护是对等的。

★历年考题分析

［2002 年判断题］在税收法律关系中，征纳双方法律地位的平等主要体现为双方权利与义务的对等。（　　）

【答案】×　　【解析】税收法律关系的权利主体在法律地位上是平等的，但在权利与义务上是不对等的。

三、税法的构成要素

税法的构成要素主要包括总则、纳税人、征税对象、税目、税率、纳税环节、纳税期限、纳税地点、减免税、罚则和附则等，其中纳税人、征税对象、税率是税法的三个基本要素。

1. 总则：主要说明立法意图，这一内容基本与考试无关。

2. 纳税人：即纳税主体，就是缴税的人。从历年试题来看，单独以纳税人的内容作为考题的比较少，但是要注意个人所得税、印花税和契税，对这些税种的纳税人有一些特殊的规定。

3. 征税对象：即纳税客体，就是对什么东西征税，是区分不同税种的主要标志。从历年试题来看，也很少涉及这部分内容。征税对象不等于征税范围，征税对象只简单地说明了税法的法律客体是什么，而并未说明其具体的征税范围。例如，增值税的征税对象就是商品或者劳务在生产和流通过程中的增值额，但并不是有增值额的都要征收增值税，不同国家的增值税制度对增值额的具体规范也不同。例如，我国现行的增值税制度规定销售货物的增值额要缴纳增值税，而销售不动产所产生的增值额却不需要缴纳增值税。可以说征税范围是对征税对象的具体化，因此，我们在了解一个税种的征税对象的同时，还应进一步掌握其征税范围。

4. 税目，即具体的征税项目。考生在学习过程中应注意消费税、营业税和印花税的税目，这一方面的内容经常作为考点出现。

5. 税率。考试一般不会单独考税率，但不知道税率就无法正确做题，因此，对部分税种的税率还必须掌握。一般来说，增值税、营业税、城市维护建设税、土地增值税、房产税、印花税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税（除 9 级和 5 级累进税率表）的税率需要记住，其他税种的税率则不用记，考试时会直接告诉考生。另外，注意掌握超额累进税率中的速算扣除数，速算扣除数是按全额累进税率计算的税额与按超额累进税率计算的税额的差额，公式为：

速算扣除数 = 课税对象 × 最高一级适用税率 − 按超额累进税率计算的税额

本级速算扣除数 = 上一级最高所得额 ×（本级税率 − 上一级税率）+ 上一级速算扣除数

级　数	应税所得	税率（%）	速算扣除数（元）
1	不超过 500 元的部分	5	0
2	超过 500 元～2 000 元的部分	10	25
3	超过 2 000 元～5 000 元的部分	15	125
4	超过 5 000 元～20 000 元的部分	20	375
5	超过 20 000 元～40 000 元的部分	25	1 375
6	超过 40 000 元～60 000 元的部分	30	3 375
7	超过 60 000 元～80 000 元的部分	35	6 375
8	超过 80 000 元～100 000 元的部分	40	10 375
9	超过 100 000 元的部分	45	15 375

使用速算扣除数明显可以提高计算速度。在临界点上选择哪个税率是无所谓的。

6. 纳税环节。纳税环节主要涉及国家税收的征管，纳税环节选择不好，容易造成税收征管的漏洞，导致国家税收的流失。例如，教材中详细规定了消费税纳税环节的问题，一般应税消费品的纳税环节在出厂销售环节，金银首饰和钻石及钻石饰品在零售环节缴纳消费税，因为在零售环节征收比较方便，易于管理。

7. 纳税期限。纳税期限是负有纳税义务的纳税人向国家缴纳税款的最后时间限制。它是税收强制性、固定性在时间上的体现。

8. 纳税地点。这是一个被经常考到的知识点，考点主要出现在增值税、消费税、营业税、企业所得税、资源税和房产税等税种中。

9. 减税免税。这是一个非常重要的内容，需要考生花大量时间来记忆。一般来说，我国税收减免主要是对政府机关、公益性事业单位和国家鼓励的行业。从历年考题来看，流转税类的减免税规定的考题主要是多选题和判断题，所得税类的税种的减免税规定的考题主要是计算题。

10. 罚则。这部分的重点内容在税收征收管理法中，而不是在各税种中。

11. 附则。附则不是考试内容。

四、税法的分类

主要了解三种税法的分类方法：（1）基本法与普通法；（2）实体法与程序法；（3）中央税法与地方税法。

税收实体法主要是指税种立法，是对各税种征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等的具体规定，《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称《个人所得税法》）就属于税收实体法。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，《中华人民共和国税收征收管理法》（以下简称《税收征收管理法》）就属于税收程序法。

税收基本法是税法体系的主体和核心，又称“母法”，它在税法体系中起着统率的作用。通过制定税收基本法能够把税收的基本内容，包括税收制度的性质、税务管理机构、税收立法与管理权限、纳税人的基本权利和义务、税收征收范围（税种）、征收与管理、税收保护组织及税务行政司法机关等以法律的形式明确下来。各税种的具体法规是根据税收基本法来制定的，我国目前还没有制定统一的税收基本法。税收普通法就是日常应用的具体税法，如外资企业所得税法、个人所得税法等。

五、税法的作用

不需要掌握，了解一下即可。

§2 税法的地位及与其他法律的关系

一、税法的地位

不需要掌握，了解一下即可。

二、税法与其他法律的关系

不需要掌握，了解一下即可。

★历年考题分析

[2004 年判断题] 税法是调整税务机关与纳税人关系的法律规范，其本质是税务机关依据国家的行政权

需要全本请访问 www.ertongbook.com

力向公民进行课税。（ ）

【答案】× 【解析】税法是调整国家与纳税人关系的法律规范，其本质是国家依据政治权力向公民进行课税。

§3 我国税法的立法原则

不需要掌握，了解一下即可。

§4 我国税法的制定与实施

一、税法的制定

1. 我国现行税法体系基本上是由税收法律、税收法规、税收规章三个具有不同法律效用的层次所构成，归纳如下：

税收法律：由全国人民代表大会及其常委会制定	目前只有《个人所得税法》、《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》和《税收征收管理法》,一般是《×××法》
由全国人民代表大会授权国务院制定	以暂行条例的名义出现，一般是《×××暂行条例》
税收法规：由国务院制定	以暂行条例的名义出现，一般是《×××法实施细则》
由地方人民代表大会及其常委会制定	目前以暂行条例出现的税法都是由全国人民代表大会授权国务院制定的
税收规章：由财政部、国家税务总局制定	以暂行条例实施细则的名义出现，一般是《××暂行条例实施细则》
由地方政府制定	一些小税种的实施细则可由地方政府来制定，如房产税、车船使用税等

2. 我国税收立法程序

我国税收立法程序包括：

(1) 提议阶段；

(2) 审议阶段；

(3) 通过和公布阶段。

★历年考题分析

[2001 年多选题] 税收立法程序通常包括的阶段有（ ）.

A. 提议阶段 B. 审议阶段 C. 通过和公布阶段 D. 试行阶段

【答案】ABC

[2004 年多选题] 下列各项中，有权制定税收规章的税务主管机关有（ ）.

A. 国家税务总局 B. 财政部 C. 国务院办公厅 D. 海关总署

【答案】ABD 【解析】国务院作为最高国家机关的执行机关，具有税收行政法规制定权，纳税人具有提起行政诉讼权，因此，B、D 选项都不正确。

二、税法的实施

关于税法的实施，重点要了解层次高的法律优于层次低的法律，特别法优于普通法，国际法优于国内法，实体法从旧、程序法从新这四条原则。

特别法是指对于特定的人和事，在特定的地区、时间内有效的法律。例如，针对特定人的警察法和教师法。普通法是指宪法以外的其他法律。普通法的内容一般只涉及社会生活的某一方面，如民法、行政法、刑法等，其法律效力低于宪法。

税收实体法主要是指税种立法，是对各税种征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等的具体规定，如《个人所得税法》就属于税收实体法。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，《税收征收管理法》就属于税收程序法。

所谓“实体法从旧、程序法从新”其含义包括两个方面：一是实体税法不具备追溯力，新税法与旧税法的界限仍是新税法的实施日期，在此之前发生的纳税义务，当时有效的旧税法仍具有支配力；二是程序性税法在特定条件下具备一定的追溯力，即对于新税法公布实施以前发生的纳税义务在新税法公布实施以后进入

税款征收程序的，原则上新税法具有约束力。例如，假定国家 2005 年 1 月 1 日修订了增值税条例，提高了偷税处罚标准，那么 2005 年 1 月 1 日以前发生的偷税案件在 2005 年 1 月 1 日以后被发现的，处罚标准仍然按旧的增值税条例的标准执行，这就是“实体法从旧”；国家 2005 年 1 月 1 日修订了征管法，那么 2005 年 1 月 1 日以前发生的偷税案件在 2005 年 1 月 1 日以后被发现的，税收程序就按新的征管法规定的程序来执行，这就是“程序法从新”。

§5 我国现行税法体系

主要应掌握以下方面的内容：

1 一个国家的税收制度根据方法和形式分为简单型税制和复合型税制，一般国家都采用复合型税制。

2 税收制度分为三个层次。

(1) 税法的构成要素。

(2) 不同的税种构成税收制度。

直接税是指纳税人本身承担税负，不发生税负转嫁关系的税种。例如，个人所得税、企业所得税和一些财产税都属于直接税。间接税是指纳税人本身不是负税人，可将税负转嫁于他人的税种。例如，增值税、消费税等都属于间接税。

(3) 税收征收程序的法律规范，如税收征管法。

3 现行税收实体法一共有 7 大类 24 个税种。

4 海关、财政机关和税务机关分别负责征收的税种。海关负责征收的税种是进口增值税与消费税；财政机关征收的税种有农业税、牧业税、耕地占用税、契税（注意 1996 年前后的变化）；其余的税种由税务机关负责征收。

5 在我国现行税法体系中税收实体法有 2 个，即《个人所得税法》和《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》(以下简称《外商投资企业和外国企业所得税法》)；程序法只有 1 个，即《税收征收管理法》。

★历年考题分析

[2003 年判断题] 按照现行税法规定，税收征收管理机关可包括地方政府财政机关。 (　　)

【答案】√　　【解析】根据教材内容，由于大部分地区的农 (牧) 业税、耕地占用税、契税仍由地方财政部门征收和管理，因此此题正确。

§6 我国税收管理体制

税收权限主要包括税收立法权和税收执法权两大类，考生主要要掌握立法权和执法权的划分，应注意 2002 年后新旧企业的所得税管理机关的不同，以及哪些税是中央税，哪些税是地方税，哪些税是中央和地方共享税。

征收机关	征收税种
国税局系统	增值税，消费税，铁路、银行总行、保险总公司集中缴纳的营业税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税等
地税局系统	营业税、城市维护建设税（国税局征收的除外）、企业所得税、个人所得税、资源税、城镇土地使用税、土地增值税、房产税、车船使用税、印花税等
财政部门	部分地区的农业税、牧业税、契税、耕地占用税
海关系统	关税、行李和邮递物品进口税、进口环节增值税和消费税

注意今年教材中关于收入比例的变化。

★历年考题分析

[2001 年单选题] 税收管理体制的核心内容是 (　　).

A. 税权的划分　　B. 事权的划分　　C. 财权的划分　　D. 收入的划分

【答案】A

[2002 年多选题] 下列税种中，全部属于中央政府固定收入的有 (　　).

A. 消费税　　B. 增值税　　C. 车辆购置税　　D. 资源税

【答案】AC

[2003 年多选题] 下列企业中，所得税由国家税务总局负责征收的有（　　）。

A.2002 年 1 月在工商局办理设立登记的私营企业

B.2002 年 1 月在工商局办理变更登记的集体企业

C. 2001 年 12 月进行工商登记，2002 年 1 月进行税务登记的新设合伙企业

D. 2002 年 5 月某中央企业与某地方企业合并新设重新进行工商登记的企业

【答案】AD　　【解析】对于变更登记的企业由原征收机关征收，合伙企业缴纳个人所得税，而个人所得税由地税局征收，所以本题的答案是 A、D。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 税收法律关系的权利主体是指（　　）。

A. 征税机关　　B. 纳税人　　C. 自然人　　D. 法人

2. 我国对纳税人的确定采取的是（　　）。

A. 属人原则　　B. 属地原则　　C. 属人兼属地原则　　D. 属人或属地原则

3. 下列各种说法中，能正确体现税收公平原则的是（　　）。

A. 无论负担能力大小，一视同仁，平等负担税负

B. 生产经营环境不同的纳税人应平等负担税负

C. 多种经济成分之间的实际税负应根据各自情况而有所轻重

D. 不同地区之间的实际税负应尽可能相同

4. 目前采用超率累进税率的税种是（　　）。

A. 企业所得税　　B. 教育费附加　　C. 土地增值税　　D. 城镇土地使用税

5. 按征收对象不同，属于流转税的是（　　）。

A. 城镇土地使用税　　B. 土地增值税　　C. 关税　　D. 资源税

6. 地方人民代表大会及其常委会制定的税收规范属于（　　）。

A. 税收地方行政法规　　B. 税收地方部门规章

C. 税收地方规章　　D. 税收地方性法规

7. 下列税种中不属于国税局系统负责征收管理的是（　　）。

A. 消费税　　B. 个人所得税　　C. 增值税　　D. 中央企业所得税

二、多项选择题

1. 国家税务机关的权力主要表现在（　　）。

A. 依法进行征税　　B. 进行税务检查

C. 对违章者进行处罚　　D. 及时把征收的税款解缴国库

2. 代表国家行使征税职责的机关包括（　　）。

A. 税务机关　　B. 地方政府　　C. 海关　　D. 财政机关

3. 下列税种中，全部属于中央政府固定收入的有（　　）。

A. 消费税　　B. 增值税　　C. 车辆购置税　　D. 资源税

4. 在现行税法体系中，属于全国人民代表大会制定的税收实体法的是（　　）。

A. 增值税法　　B. 外商投资企业和外国企业所得税法

C. 税收征收管理法　　D. 个人所得税法

5. 在税收执法过程中，对其适用性或法律效力的判断，一般按（　　）等原则掌握。

A. 层次高的法律优于层次低的法律　　B. 同一层次的法律中，特别法优于普通法

C. 国际法优于国内法　　D. 实体法从新、程序法从旧

6. 下列税种属于自然资源税法的是（　　）。

A. 土地增值税　　B. 城镇土地使用税　　C. 资源税　　D. 城市维护建设税

7. 税收管理体制是在各级国家机构之间划分税权的制度。税收管理权限如果按大类分，可以简单地分为（　　）。

A. 税收立法权　　B. 税收开征权　　C. 税收执法权　　D. 税收调整权

8. 我国现行税法体系中，属于特定目的税种的有（　　）。

A.城市维护建设税　　B.土地增值税　　C.印花税　　D.契税

9.以下企业中应由地方税务机关征收企业所得税的有(　　).

A.2003 年新成立的企业

B.某企业是 2002 年 6 月由甲、乙两个有限责任公司（均于 2001 年投资成立）合并成立的

C.某企业 2001 年成立，于 2002 年 4 月办理工商变更登记（更改名称）

D.某企业 2001 年 12 月 30 日办理工商登记成立，2002 年 1 月办理税务登记

三、判断题

1.税收法律关系的权利主体是代表国家行使征收职责的税务机关。　　(　　)

2.由于税收法律关系的权利主体双方在权利与义务上不对等，所以，对税收法律关系的保护是指对征税机关的保护，而不是指对纳税人的保护。　　(　　)

3.征税对象是区分不同税种的主要标志。　　(　　)

4.流转税在生产和流通环节缴纳。　　(　　)

5.海关按照《中华人民共和国海关法》和《税收征收管理法》的有关规定执行。　　(　　)

6.个人所得税都由地方税务局征收。　　(　　)

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1.【答案】A　2.【答案】C　3.【答案】C　4.【答案】C　5.【答案】C　6.【答案】D　7.【答案】B

二、多项选择题

1.【答案】ABC　2.【答案】ACD

3.【答案】AC　【解析】增值税为中央地方共享税；资源税中海洋石油企业缴纳的部分归中央，其余部分归地方政府。

4.【答案】BD　【解析】《税收征收管理法》属于程序法。

5.【答案】ABC　【解析】实体法从旧，程序法从新。

6.【答案】BC　7.【答案】AC　8.【答案】AC　9.【答案】BCD

三、判断题

1.【答案】×　【解析】税收法律关系的权利主体不仅仅是税务机关。

2.【答案】×　【解析】税收法律关系的保护对权利主体双方是对等的。

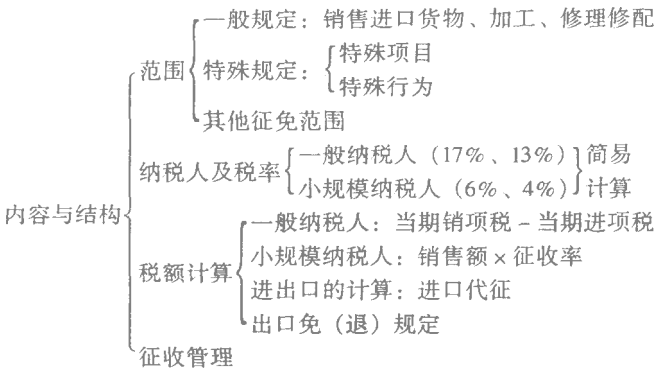
3.【答案】√　4.【答案】√

5.【答案】×　【解析】海关按照《中华人民共和国海关法》和《进出口关税条例》的有关规定执行。

6.【答案】×　【解析】存款利息的个人所得税除外。

第二章　增值税法

内容框架



复习提示

一、本章重点

增值税是税法考试中最重要的章节之一，也是内容较多和较复杂的一章。从历年考试情况来看，其分值一直占最大比重，因此，对于本章内容大家需要特别注意。

本章的重点知识有征税范围、纳税人资格认定、销项税额、进项税抵扣、增值税的计算、特殊经营行为的增值税计算、出口退税、纳税义务时间、增值税专用发票等内容。

二、本章难点

本章的难点也较多，主要包括视同销售、软件企业超税负返还、零售商业企业纳税资格的认定、价外费用、特殊销售方式（如以物易物、还本销售等方式）、组成计税价格、进项抵扣和转出（注意运费抵扣）、兼营和混合销售的区别、出口退税、纳税义务时间、增值税专用发票开具范围和时限等内容。

历年命题情况统计与分析

	单项选择题		多项选择题		判断题		计算题		综合题		合计	
	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值	题量	分值
2004 年	1	1	2	2	2	2	2	4	3	8	10	17
2003 年	1	1	1	1	1	1	3	8	1	9	7	20
2002 年	1	1	1	1	1	1	2	6	1	6	6	15
2001 年	1	1	1	1	2	2	1	2	1	6.5	6	12.5

重难点详解与历年考题分析

增值税是对在我国境内销售货物、提供应税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。把握增值税及其计税原理，关键是理解增值额的含义。

从马克思劳动价值理论上看，增值额就是劳动者在生产过程中新创造的那一部分价值额。它相当于从社会产品总值 C＋V＋M 中，扣除生产过程中消耗掉的那一部分生产资料 C 的价值后的余额，即 V＋M 部分。其中，V是劳动者的必要劳动为自己所创造的价值，　M是劳动者的剩余劳动为社会所创造的剩余价值。劳动者在生产过程中新创造的 V＋M部分就是增值额。

从一个生产经营单位来看，增值额相当于该单位商品销售收入额或业务收入额扣除非增值项目金额后的余额。这些非增值项目，主要是指外购的原材料、燃料、动力、包装物和外购低值易耗品等。

从一种商品生产的全过程来看，一种商品最终实现销售时的最后销售价格，相当于该商品从生产到最终销售各个生产经营环节的增值额之和。例如，某种商品从生产、流通到消费要经过五个环节，其各个环节的销售额和增值额如下表所示：

单位：元

生产经营环节	销售额	增值额	各环节累计增值额
原材料生产环节	100	100	100
零部件生产环节	200	100	200
产成品生产环节	300	100	300
商品批发	400	100	400
商品零售	500	100	500

从上表中可以看出，该商品最后销售额为 500 元，正好与各环节累计增值额相等，可见一种商品的最后销售额是由各环节的增值额组成的。

需要指出的是，上述增值额仅仅是一种理论增值额。从理论上讲，增值额相当于该商品价值扣除在生产经营过程中消耗的生产资料的转移价值（C）以后的余额（V＋M）。

作为理论上的增值额，凡是属于生产资料转移价值的因素，都应作为扣除项目从商品价值中扣除，但是，在实际运用时，作为增值税计税依据的增值额，则必须通过有关法律规定才能确定。由于各国税法规定的扣除项目不同，计税增值额同理论增值额的内容有所不同。例如，有的国家规定购进固定资产的价值，不论是否被消耗掉，都允许一次扣除；有的国家规定购进固定资产的价值均不允许扣除。各国增值税中的增值额是由各国的增值税法规定的，因此可以说，增值税是以法定增值额为计税依据征收的一种税。目前我国《增值税暂行条例》规定不允许纳税人从本期销项税额中抵扣购入固定资产的进项税额。

增值税以商品和劳务的增值额为计税依据，只对商品销售或劳务收入额中属于本单位新创造的、尚未征过税的部分征税，我国增值税采用购进扣税法来保证只对属于本单位新创造的、尚未征过税的部分征税。增值税保留了传统间接税对商品和劳务的道道征税制度，一种商品或劳务从生产到最后进入消费，每经过一道生产经营环节就征收一道税。增值税在征税时只就每个生产经营环节销售额扣除外购商品和劳务价款后的增值额征税，从而消除了传统间接税对外购商品和劳务重复征税的弊端。

我国目前现行的增值税实行价外税，统一实行规范化的购进扣税法，采用凭发票注明税款进行抵扣的办法；实行“生产型”增值税，对固定资产的税金不予抵扣；对不同经营规模的纳税人，采取不同的计税方法。从 2004 年起对东北三省的八个行业开始实行“消费型”增值税试点。

§2 征税范围及纳税义务人

一、征税范围

增值税的征收范围是增值税制度中一个重要内容，是历年考试中的一个重要考点。

学习和掌握增值税的征收范围，一般可以分为两个方面：（1）一般规定；（2）特殊规定。

（一）增值税征收范围的一般规定

在我国境内发生的下列各种行为属于增值税的征收范围，必须按有关规定征收增值税：

1. 销售和进口货物。货物是指有形动产，不包括不动产和无形资产；销售是指有偿转让货物的所有权，有偿是指包括取得货币、货物和其他经济利益。对不动产和无形资产的销售行为，按现行税法规定，应当征收营业税，因此不属于增值税的征收范围。

纳税人进口的货物，必须依据税法的规定向海关申报缴纳增值税，否则属于走私行为。这部分向海关缴纳的增值税可以作为进项税抵扣。

2. 提供应税劳务。它是指有偿提供应税劳务。目前列入应纳增值税的劳务仅限于加工、修理修配。加工是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务；修理修配是指受托方对损伤和丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。注意，修理与修缮不同，建筑业中的修缮与工商企业的修理修配都是对目的物进行修复、加固、养护、改善，使之恢复原来

需要全本请访问 www.ertongbook.com

使用价值或延长其使用期限的业务，性质基本相同，但是从国家对行业的归类来看，二者归属于不同的行业：凡是对建筑物、构筑物等不动产的大修、中修以及装饰装修属于建筑业范畴，对货物的修理修配属于工业范畴，在具体工作中是不难划分的。到底是征收增值税还是征收营业税主要看修理、修缮的对象是什么，如果修理、修缮的对象是建筑物、构筑物等不动产，应征收营业税，如房屋大修；对货物进行的修理，则应征收增值税。

另外注意，印刷厂承印图书属于增值税应税劳务，属于加工范畴，承印业务的增值税税率为 17%。

（二）增值税征收范围的特殊规定

在我国境内发生的下列各种行为同样为增值税的征收范围，必须按有关规定征收增值税：

（1）特殊的销售项目。

根据教材将一些特殊的销售项目归纳如下：

①货物期货（包括商品期货和贵金属期货）中的实物交割；

②银行销售金银的业务；

③典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售物品的业务；

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集邮商品。

（2）视同销售行为。

①将货物交付他人代销。

②销售代销货物。代销收入分为两类来处理，一是不加价销售；二是加价销售。分述如下：

第一种方式：不加价销售，即受托方根据所代销商品的数量向委托方收取手续费，这是受托方的一种劳务收入。需要缴纳销售货物部分的增值税，同时对收取的代销手续费缴纳营业税。

【例】A 代销 B 的产品 1 000 件，产品购入价格和实际对外销售不含税价格均为 100 元，每卖一件收取手续费 10 元。

A 缴纳增值税税额 $= 100 \times 1\,000 \times 17\% - 100 \times 1\,000 \times 17\% = 0$

A 缴纳营业税税额 $= 10 \times 1\,000 \times 5\% = 500$（元）

第二种方式：加价销售，即由委托方和受托方签订协议，委托方按合同价收取所代销商品的货款，实际的售价由受托方自主决定，实际售价与合同价的差异归受托方所有。在这种情况下，其取得的收入都应按照规定征收增值税。例如，A 代销 B 的产品 1 000 件，产品购入不含税价格是 70 元，实际对外销售不含税价格为 100 元。

A 缴纳增值税税额 $= 100 \times 1\,000 \times 17\% - 70 \times 1\,000 \times 17\% = 5\,100$（元）

如果上例中，A 每卖一件再收取手续费 10 元，则应该从两方面确认：如果 A 企业把货物收到的款项都交给 B企业，仅有代销手续费收入，则代销方纯属中介机构，只以代销手续费为营业额计征营业税；如果 A 企业只把货物收到的款项的差额部分交给 B 企业，同时有代销手续费收入，则代销方属于货物的经营机构，收取的手续费应并入销售货物的销售额中一并征收增值税，不征收营业税。

A（属于货物的经营机构）缴纳增值税税额 $= 100 \times 1\,000 \times 17\% + 10 \times 1\,000 \div 1.17 \times 17\% - 70 \times 1\,000 \times 17\%$

$= 17\,000 + 1\,452.99 - 11\,900 = 6\,552.99$（元）

或者，A（属于中介机构）缴纳营业税税额 $= 10 \times 1\,000 \times 5\% = 500$（元）

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同一县（市）以外的其他机构用于销售。这里之所以强调同一县（市），是因为独立纳税人之间是正常销售，同一县（市）主要是涉及不同税务局管理，信息沟通存在差异，为了避免漏税，所以要强调同一县（市）。另外，注意这里强调的是用于“销售”目的的才视同销售，如用于生产的则不能视同销售。

④将自产或委托加工的货物用于非应税项目。例如，将自产或委托加工的货物用于本企业生产用固定资产的修理，应视同销售，缴纳增值税和相关税费。注意这里将自产或委托加工的货物用于非应税项目，所以其相对应的材料的进项税不得抵扣。但是如果这笔修理费不计入固定资产原值，则其相应进项税可以抵扣。如某工程今用本企业产品一批，成本 15 万元，其中材料成本 10 万元，当初购进材料时已经支付进项税额 1.7 万元，该产品计税价为 20 万元，则应计入在建工程的支出额：$15 + 20 \times 17\% = 18.4$（万元），1.7 万元进项税不能予以扣除。

另外，注意，将自产或委托加工的货物用于本企业属于管理费用范围内的项目，应视同销售，缴纳增值税和相关税费，但其相应的进项税是可以扣除的。这是因为用于管理费用范围后，就不能再用于销售，所以使用时要视同销售征税，否则就无法再征税。用于管理费用属于非应税项目，是指不能再构成应税产品。将自产或加工收回的产品用于管理工作的进项税不应从企业进项税额中转出，实质上与产品用于管理费用范围视同销售

是一致的，一方面计算销项税额，同时也可以扣除进项税额。但是应该注意，这里的视同销售仅包括自产或委托加工的货物，不包括外购的货物。例如，外购钢材用于办公楼的维修，则不视同销售，将钢材所负担的进项税额转出即可。

⑤将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费。

⑥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。

⑦将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者。

⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

注意：视同销售行为之所以要征收增值税，主要是为了反避税。凡是自产的货物（含委托加工货物），无论对内对外使用，一律视同销售缴纳增值税；凡是外购的货物，只有对外才视同销售，对内不视同销售，只作进项税额转出。

另外，凡是在视同销售的情况下，有同类货物市场价格的，按同类货物市场价格计算增值税；没有同类货物市场价格的，按成本加利润计算增值税。

(3) 混合销售行为。一项销售行为既涉及增值税应税货物（或应税劳务），又涉及非应税劳务，且二者之间有紧密的从属关系的，称为混合销售行为。纳税人的销售行为是否属于混合销售行为，由国家税务总局所属征收机关确定。

(4) 兼营行为。同时从事销售应税货物（或提供应税劳务）和提供非应税劳务并且二者之间没有紧密的从属关系的行为，称为兼营行为。纳税人的兼营行为是否应当一并征收增值税，由国家税务总局所属征收机关确定。

(5) 其他征免规定。教材每年都会根据当年新的税法规定对其他征免规定的内容做些增减变动，比较重要的内容有：

(a) 集成产品、软件产品的内容。注意该点的变化。

(b) 校办企业生产的应税货物，凡用于本校教学科研方面的，免征增值税。

(c) 融资租赁业务是否征收增值税。

(d) 转让企业全部产权是整体转让企业资产、债权、债务及劳动力的行为，因此，转让企业全部产权涉及的应税货物的转让，不属于增值税的征税范围，不征收增值税。

★历年考题分析

[2001 年判断题] 已抵扣进项税额的购进货物，如果作为集体福利发放给职工个人的，发放时应视同销售计算增值税的销项税额。（ ）

[答案] × [解析] 将外购的货物用于集体福利或个人消费不需要视同销售计算增值税，只有将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费才需要视同销售计算增值税；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，所以，已抵扣进项税额的购进货物，如果作为集体福利发放给职工个人的，正确的处理方法是进项税额转出。

[2002 年多选题] 下列各项中，应当征收增值税的有（ ）.

A. 医院提供治疗并销售药品　　B. 邮局提供邮政服务并销售集邮商品

C. 商店销售空调并负责安装　　D. 汽车修理厂修车并提供洗车服务

【答案】CD

[2003 年单选题] 下列各项中，属于增值税即征即返政策范围的是（ ）.

A. 新型墙体材料产品　　B. 利用煤矸石生产的电力

C. 校办企业生产的用于本校教学的产品　　D. 在原料中掺有不少于 30% 的煤矸石生产的水泥

[答案] D　【解析]这种题目考的有点偏。

二、纳税义务人

这部分的内容一般不存在考点。

§2 一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理

一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理

教材中这部分的内容相对较乱，现在根据国家税务总局相关文件重新整理如下：

一般纳税人和小规模纳税人认定的政策主要分了四个阶段，分述如下：

（一）第一阶段：1998 年 7 月 1 日以前

教材大部分内容都属于这个阶段的规定，主要规定见下文。

1. 下列纳税人不属于一般纳税人：

（1）年应税销售额未超过小规模纳税人标准的企业（以下简称小规模企业）；

（2）个人；

（3）非企业性单位；

（4）不经常发生增值税应税行为的企业。

2. 小规模纳税人销售额标准：

（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，兼营货物批发或零售的纳税人，年应征增值税销售额（以下称应税销售额）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。

除此之外的增值税纳税人都是一般纳税人。

3 年应税销售额未超过标准的小规模企业（未超过标准的企业和企业性单位），账簿健全，能准确核算并提供销项税额、进项税额，并能按规定报送有关税务资料的，经企业申请，税务部门可将其认定为一般纳税人（注意这个时候还没有 30 万元的标准的规定）.

4. 新办企业暂按一般纳税人资格处理。

（二）第二阶段：1998 年 7 月 1 日—2002 年 4 月

由于一些小型商业企业恶意乱开发票偷逃税款，而国家缺乏必要的管理办法，因此对小规模商业企业的一般纳税人认定做了修改。

（1）从 1998 年 7 月 1 日起，凡年应税销售额在 180 万元以下的小规模商业企业，无论财务核算是否健全，一律不得认定为增值税一般纳税人，均应按照小规模纳税人的规定征收增值税。这里所称“商业企业”，是指从事货物批发或零售的企业、企业性单位，以及以从事货物批发或零售为主，兼营货物生产或提供应税劳务的企业、企业性单位。

（2）商业企业以外的其他企业，即从事货物生产或提供应税劳务的企业、企业性单位，以及以从事货物生产或提供应税劳务为主，兼营货物批发或零售的企业、企业性单位，年应税销售额在 100 万元以下、30 万元以上的，如果财务核算制度健全，符合标准的仍可被认定为一般纳税人。也就是说，小规模商业企业只要不够销售额的条件，不管是否财务核算制度健全都不得认定为一般纳税人；而其他企业如果不够销售额的条件，只要核算制度健全并且符合 30 万元的销售额标准，仍可被认定为一般纳税人。

（三）第三阶段：2002 年 4 月至 2004 年 7 月

由于防伪税控系统的普遍使用，国家找到了管理发票的好办法，因此规定：

对已使用增值税防伪税控系统但年应税销售额未达到规定标准的一般纳税人，如会计核算制度健全，且未有下列情形之一者，不取消其一般纳税人资格。

（1）虚开增值税专用发票或者有偷、骗、抗税行为；

（2）连续 3 个月未申报或者连续 6 个月纳税申报异常且无正当理由；

（3）不按规定保管、使用增值税专用发票、税控装置，造成严重后果。

上述一般纳税人在年审后的一个年度内，领购增值税专用发票应限定为千元版（最高开票限额 1 万元），个别确有需要经严格审核可领购万元版（最高开票限额 10 万元）的增值税专用发票。

（四）第四阶段：2004 年 8 月以后

为进一步完善对新办商贸企业一般纳税人的认定管理办法，国家税务总局对商贸企业采取了新的管理办法：

1. 对新办商贸企业一般纳税人实行分类管理

1）对新办小型商贸企业改变目前按照预计年销售额认定增值税一般纳税人的办法，新办小型商贸企业必须自税务登记之日起，一年内实际销售额达到 180 万元，方可申请一般纳税人资格认定。

（1）新办小型商贸企业在认定为一般纳税人之前一律按照小规模纳税人管理。

（2）一年内销售额达到 180 万元以后，税务机关对企业申报材料以及实际经营、申报缴税情况进行审核评估，确认无误后方可认定其为一般纳税人，并相继实行纳税辅导期管理制度（以下简称辅导期一般纳税人管理）.

（3）辅导期结束后，经主管税务机关审核同意，可转为正式一般纳税人，按照正常的一般纳税人管理。

2）对设有固定经营场所和拥有货物实物的新办商贸零售企业以及注册资金在 500 万元以上、人员在 50 人

以上的新办大中型商贸企业在进行税务登记时，提出一般纳税人资格认定申请的，可认定为一般纳税人，直接进入辅导期，实行辅导期一般纳税人管理。注册资金在 500 万元以下、人员在 50 人以下的新办商贸企业，具有一定经营规模，拥有固定的经营场所，有相应的经营管理人员，有货物购销合同或书面意向，有明确的货物购销渠道（供货企业证明），预计年销售额可达到 180 万元以上的新办商贸企业，经主管税务机关审核，也可被认定为一般纳税人，实行辅导期一般纳税人管理。辅导期结束后，经主管税务机关审核同意，可转为正式一般纳税人，按照正常的一般纳税人管理。

3）对经营规模较大、拥有固定的经营场所、固定的货物购销渠道、完善的管理和核算体系的大中型商贸企业，可不实行辅导期一般纳税人管理，而直接按照正常的一般纳税人管理。对于注册资金在 500 万元以上，人员在 50 人以上的新办大中型商贸企业，提出一般纳税人资格认定申请的，经主管税务机关案头审核、法定代表人约谈和实地查验，确认符合规定条件的，也可直接认定其为一般纳税人，不实行辅导期一般纳税人管理。

4）对新办小型商贸批发企业中只从事货物出口贸易，不需要使用专用发票的企业（以下简称出口企业），为解决出口退税问题提出一般纳税人资格认定申请的，经主管税务机关案头审核、法定代表人约谈和实地查验，确认其符合企业设立的有关规定，并有购销合同或书面意向，有明确的货物购销渠道（供货企业证明），可给予其增值税一般纳税人资格，但不发售增值税防伪税控开票系统和增值税专用发票。以后企业若要经营进口业务或内贸业务要求使用专用发票，则需重新申请，主管税务机关审核后按有关规定办理。

出口企业在申请认定一般纳税人资格时，应向税务机关提供由商务部或其授权的地方对外贸易主管部门加盖备案登记专用章的有效《对外贸易经营者备案登记表》，作为申请认定的必报资料。

对认定为上述类型一般纳税人的新办出口企业，税务机关管理部门要在相关批文中注明不售专用发票，并将认定情况及时反馈给进出口税收管理部门。进出口税收管理部门应根据有关规定予以审核办理出口退税。

2. 对新办商贸企业一般纳税人资格认定的审批管理

对申请一般纳税人资格认定的新办商贸企业，主管税务机关应严格按照一般纳税人认定标准、程序对申请资料进行审核，要与有关人员进行约谈并且派专人（两人以上）实地查验。未经实地查验或查验情况与申请资料不符的，不得认定其为一般纳税人。

（1）案头审核

主管税务机关应对商贸企业一般纳税人资格认定申请的全部资料进行认真审核，审核其资料是否齐全准确。

（2）约谈

约谈的根本目的是通过与约谈对象的直接交流，了解印证纳税人的相关情况，以确认其是否为正常经营户。

与企业法定代表人约谈，应着重了解企业登记注册情况、企业章程、组织结构、决策的程序、管理层的情况、经营范围及经营状况等企业的整体情况。与企业出资人约谈，应着重了解出资人与企业经营管理方面的关系。与主管财务人员约谈，应着重了解企业的银行账户情况、企业注册资金及经营资金情况、销售收入情况、财务会计核算情况、纳税申报和实际缴税情况。与销售、采购、仓储运输等相关业务主管人员约谈，应了解企业购销业务的真实度。对于约谈的内容，要做好记录，并有参与约谈的人员的签字。

（3）实地查验

实地查验是印证评估疑点和约谈内容的重要过程。实地查验时需两名（或两名以上）税务人员同时到场。查验内容包括：营业执照和税务登记证，企业经营场所的所有权或租赁证明，原材料和商品的出入库单据，运费凭据、水电等费用凭据，法定代表人和主要管理人员身份证明，财务人员的资格证明，银行存款证明，有关机构的验资报告，购销合同原件及公证资料，资金往来账等。在实地查验中，要认真核实区分商业零售企业、大中型商贸企业、小型商贸企业和生产企业。除按照上述查验内容全面核查外，对生产企业要特别检查有无生产厂房、设备等必备的生产条件；对商贸零售企业要特别检查有无固定经营场所和拥有货物实物；对大中型商贸企业要特别核实注册资金、银行存款证明、银行账户及企业人数。

3. 辅导期的一般纳税人管理

一般纳税人纳税辅导期一般应不少于 6 个月。在辅导期内，主管税务机关应积极做好增值税税收政策和征管制度的宣传辅导工作，同时按以下办法对其进行增值税征收管理：

（1）对小型商贸企业，主管税务机关应根据约谈和实地核查的情况对其限量限额发售专用发票，其增值税防伪税控开票系统最高开票限额原则上不得超过 1 万元，如果开票限额确实不能满足实际经营需要的，主管税务机关可根据纳税人实际经营需要，经审核，按照现行规定审批其增值税防伪税控开票系统最高开票限额和数

量。专用发票的领购实行按次限量控制，主管税务机关可根据企业的实际年销售额和经营情况确定每次的专用发票供应数量，但每次发售专用发票数量不得超过 25 份。

(2) 对商贸零售企业和大中型商贸企业，主管税务机关也应根据企业实际经营情况对其限量限额发售专用发票，其增值税防伪税控开票系统最高开票限额由相关税务机关按照现行规定审批。专用发票的领购也实行按次限量控制，主管税务机关可根据企业的实际经营情况确定每次的供应数量，但每次发售专用发票数量不得超过 25 份。

(3) 企业按次领购数量不能满足当月经营需要的，可以再次领购，但每次增购前必须依据上一次已领购并开具的整数专用发票上注明的销售额按 4% 征收率计算，向主管税务机关预缴税款，同时应将领购并已开具的专用发票自行填写清单，连同已开具专用发票的记账联复印件一并提交税务机关核查。主管税务机关应对纳税人提供的专用发票清单与专用发票记账联进行核对，并确认企业已经缴纳预缴税款之后，方可允许继续领购。

对辅导期一般纳税人发售发票时，须按以下公式计算本次发售发票数量：

本次发售发票数量 ≤ 核定的购票量 – 本次申购发票时结存发票数量

(4) 对每月第一次领购的专用发票在月末尚未使用的，主管税务机关在次月发售专用发票时，应当按照上月未使用专用发票份数相应核减其次月专用发票供应数量。

(5) 对每月最后一次领购的专用发票在月末尚未使用的，主管税务机关在次月首次发售专用发票时，应当按照每次核定的数量与上月未使用专用发票份数相减后发售差额部分。

(6) 在辅导期内，商贸企业取得的专用发票抵扣联、海关进口增值税专用缴款书和废旧物资普通发票以及货物运输发票要在交叉稽核比对无误后，方可予以抵扣。

(7) 企业在次月进行纳税申报时，按照一般纳税人计算应纳税额方法计算申报增值税。如预缴增值税税额超过应纳税额的，经主管税务机关评估核实无误，多缴税款可在下期应纳税额中抵减。

(8) 对进入纳税辅导期管理的新办小型商贸企业不再实行原临时一般纳税人管理。

4. 对转为正常一般纳税人的审批及管理

(1) 转为正常一般纳税人的审批

纳税辅导期达到 6个月后，主管税务机关应对商贸企业进行全面审核，对同时符合以下条件的，可认定为正式一般纳税人。

①纳税评估的结论正常。

②约谈、实地查验的结果正常。

③企业申报、缴纳税款正常。

④企业能够准确核算进项、销项税额，并正确取得和开具专用发票和其他合法的进项税额抵扣凭证。

凡不符合上述条件之一的商贸企业，主管税务机关可延长其纳税辅导期或者取消其一般纳税人资格。

对已认定为增值税一般纳税人的新办商贸零售企业，第一个月内首次领购专用发票数量不能满足经营需要，需再次领购的，税务机关应当在第二次发售专用发票前对其进行实地查验，核实其是否有货物实物，是否实际从事货物零售业务。对未从事货物零售业务的，应取消其一般纳税人资格。

(2) 转为正常一般纳税人的管理

商贸企业结束辅导期转为正式一般纳税人后，原则上其增值税防伪税控开票系统最高限额不得超过 1 万元，对辅导期内实际销售额在 300 万元以上，并且足额缴纳了税款的，经审核批准，可开具金额在 10 万元以下的专用发票。

对于只开具金额在 1万元以下专用发票的小型商贸企业，如有大宗货物交易，可凭国家公证部门公证的货物交易合同，经主管税务机关审核同意，适量开具金额在 10 万元以下专用发票，以满足该宗交易的需要。

大中型商贸企业结束辅导期转为正式一般纳税人后，其增值税防伪税控开票系统最高限额由相关税务机关根据企业实际经营情况按照现行规定审核批准。

关于小规模纳税人的认定及管理，主要应注意以下几点：

①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。

②小规模企业按照原管理办法规定，只要会计核算制度健全，年销售规模即使达不到要求也可认定为一般纳税人。但从 1998 年 7 月 1 日起，商业性小规模企业即使会计核算制度健全，也必须按要求年销售额达到 180 万元，而非商业性的需要达到 30 万元。

关于一般纳税人的认定及管理，有以下几点需引起注意

①总机构与分支机构的一般纳税人的认定。

②销售免税货物的纳税人不办理一般纳税人认定手续。

③被认定为一般纳税人以后，如果违反专用发票管理规定或会计核算制度不健全，可以取消其使用发票的权利并不允许其抵扣进项税额。

④已开业的小规模企业，其年应税销售额超过小规模纳税人标准的，应在次年 1 月底以前申请办理一般纳税人认定手续。达到一般纳税人标准而不办理一般纳税人资格的纳税人按一般纳税人标准征收增值税，其进项税一律不得抵扣。

⑤对加油站一般纳税人的认定的规定。

⑥按增值税法的有关规定，增值税一般纳税人认定标准是以“应税销售额”而不是“销售收入”，应税销售额是不含税的，而销售收入一般认为是含税收入。在增值税法中一般是用销售额的概念，为避免混淆而不用销售收入的概念。

⑦一般纳税人的认定及管理中提到的诸如年销售额在 180 万元以上、年销售额在 100 万元以下，均含本数或本级，也就是说年销售额在 180 万元以上包括 180 万元，年销售额在 100 万元以下包括 100 万元。

★历年考题分析

[2001 年单选题] 按照现行规定，下列各项中必须被认定为小规模纳税人的是（ ）。

A. 年不含税销售额在 110 万元以上的从事货物生产的纳税人

B 年不含税销售额 200 万元以上的从事货物批发的纳税人

C. 年不含税销售额为 150 万元以下，会计核算制度健全的从事货物零售的纳税人

D. 年不含税销售额为 90 万元以下，会计核算制度健全的从事货物生产的纳税人

[答案] C

[2002 年判断题] 总分支机构不在同一县（市）的增值税纳税人，经批准，可由总机构向其所在地主管税务机关统一办理一般纳税人认定手续。（ ）

【答案】 ×

§3 税率与征收率的确定

一、基本税率

我国目前的增值税制度实行统一的税率。对所有征税对象和所有的一般纳税人原则上均适用 17% 的基本税率。

二、低税率

对一般纳税人销售某些货物，税法规定适用 13% 的低税率。其原因在于需要照顾一些初级产品的生产，因为这些初级产品一般无法取得进项税。例如，农产品很少能取得进项税。

对于低税率问题，关键要掌握两点：一是了解只有一般纳税人才适用低税率；二是要掌握低税率的具体适用范围。它包括：

①粮食、食用植物油；

②暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品；

（注意自来水税率已经改为 6%。）

③图书、报纸、杂志；

（印刷厂印刷由国家新闻出版署批准出版，采用国际标准书号编序或在各省、自治区、直辖市新闻出版部门登记且具有国内统一刊号的印刷品，税率为 13%，印刷的其他印刷品或纸制品，其增值税适用税率为 17%。）

④饲料、化肥、农药、农机、农膜；

（生产资料）

⑤农业产品，包括种植业、养殖业、林业、牧业、水产业生产的各种植物、动物的初级产品；

（初级农林牧水产品）

⑥金属矿采选产品；

⑦非金属矿采选产品（注意：含煤炭）。

注意：农业生产者（单位和个人）销售自产农产品免征增值税。所谓的“自产农业产品”是指直接从事植物的种植、收割和动物的饲养、捕捞的单位和个人销售的《农业产品征税范围注释》中所列的自产农业产品。另外，要注意原油、人造原油、井矿盐按 17% 的税率征税。

三、征收率

小规模纳税人的征收率包括 6% 与 4% 两种。工业企业等非商业性企业纳税人适用于 6% 的征收率，商业性

需要全本请访问 www.ertongbook.com