

2005 年度注册会计师全国统一考试配套参考书

2005 年 CPA 易考通——税法

注册会计师全国统一考试研究中心 编

© 注册会计师全国统一考试研究中心 2005

图书在版编目 (CIP) 数据

2005 年 CPA 易考通——税法 / 注册会计师全国统一考试研究中心编. —大连 : 东北财经大学出版社, 2005.3

(2005 年度注册会计师全国统一考试配套参考书)

ISBN 7 - 81084 - 610 - 8

I .2... II .注... 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 (2005) 第 021461 号

东北财经大学出版社出版

(大连市黑石礁尖山街 217 号 邮政编码 116025)

总 编 室 : (0411) 84710523

营 销 部 : (0411) 84710711

网 址 : <http://www.dufep.cn>

读者信箱 : dufep@vip.sina.com

大连业发印刷有限公司印刷 东北财经大学出版社发行

幅面尺寸 : 185mm×260mm 字数 : 529 千字 印张 : 14 3/4

印数 : 1—6 000 册

2005 年 3 月第 1 版

2005 年 3 月第 1 次印刷

责任编辑 : 贺 荔

责任校对 : 百 禾

封面设计 : 冀贵收

版式设计 : 刘瑞东

定价 : 30.00 元

目 录

第一部分 命题规律总结及应考建议.....	1
全书基本框架结构.....	1
新旧教材对比分析.....	1
复习策略建议.....	1
第二部分 教材详解与练习.....	3
第一章 税法概论.....	3
内容框架.....	3
复习提示.....	3
历年命题情况统计与分析.....	3
重难点详解与历年考题分析.....	3
知识点强化练习题.....	8
强化练习题答案及解析.....	9
第二章 增值税法.....	10
内容框架.....	10
复习提示.....	10
历年命题情况统计与分析.....	10
重难点详解与历年考题分析.....	10
知识点强化练习题.....	40
强化练习题答案及解析.....	43
第三章 消费税法.....	45
内容框架.....	45
复习提示.....	45
历年命题情况统计与分析.....	45
重难点详解与历年考题分析.....	45
知识点强化练习题.....	52
强化练习题答案及解析.....	54
第四章 营业税法.....	56
内容框架.....	56
复习提示.....	56
历年命题情况统计与分析.....	56
重难点详解与历年考题分析.....	56
知识点强化练习题.....	66
强化练习题答案及解析.....	69
第五章 城市维护建设税法.....	71
内容框架.....	71
复习提示.....	71
历年命题情况统计与分析.....	71
重难点详解与历年考题分析.....	71
知识点强化练习题.....	73
强化练习题答案及解析.....	74
第六章 关税法.....	75
内容框架.....	75

复习提示	75
历年命题情况统计与分析	75
重难点详解与历年考题分析	75
知识点强化练习题	79
强化练习题答案及解析	81
第七章 资源税法	82
内容框架	82
复习提示	82
历年命题情况统计与分析	82
重难点详解与历年考题分析	82
知识点强化练习题	85
强化练习题答案及解析	86
第八章 土地增值税法	87
内容框架	87
复习提示	87
历年命题情况统计与分析	87
重难点详解与历年考题分析	87
知识点强化练习题	91
强化练习题答案及解析	92
第九章 城镇土地使用税法	94
内容框架	94
复习提示	94
历年命题情况统计与分析	94
重难点详解与历年考题分析	94
知识点强化练习题	96
强化练习题答案及解析	97
第十章 房产税法	98
内容框架	98
复习提示	98
历年命题情况统计与分析	98
重难点详解与历年考题分析	98
知识点强化练习题	101
强化练习题答案及解析	102
第十一章 车船使用税法	103
内容框架	103
复习提示	103
历年命题情况统计与分析	103
重难点详解与历年考题分析	103
知识点强化练习题	106
强化练习题答案及解析	106
第十二章 印花税法	107
内容框架	107
复习提示	107
历年命题情况统计与分析	107
重难点详解与历年考题分析	107
知识点强化练习题	111
强化练习题答案及解析	112
第十三章 契税法	113
内容框架	113

复习提示	113
历年命题情况统计与分析	113
重难点详解与历年考题分析	113
知识点强化练习题	116
强化练习题答案及解析	117
第十四章 企业所得税法	118
内容框架	118
复习提示	118
历年命题情况统计与分析	118
重难点详解与历年考题分析	118
知识点强化练习题	143
强化练习题答案及解析	146
第十五章 外商投资企业和外国企业所得税法	148
内容框架	148
复习提示	148
历年命题情况统计与分析	148
重难点详解与历年考题分析	148
知识点强化练习题	167
强化练习题答案及解析	170
第十六章 个人所得税法	173
内容框架	173
复习提示	173
历年命题情况统计与分析	173
重难点详解与历年考题分析	173
知识点强化练习题	186
强化练习题答案及解析	188
第十七章 税收征收管理法	191
内容框架	191
复习提示	191
历年命题情况统计与分析	191
重难点详解与历年考题分析	191
知识点强化练习题	197
强化练习题答案及解析	198
第十八章 税务行政法制	200
内容框架	200
复习提示	200
历年命题情况统计与分析	200
重难点详解与历年考题分析	200
知识点强化练习题	204
强化练习题答案及解析	205
第三部分 2005 年度注册会计师统一考试模拟试卷	206
《税法》模拟试卷(一)	206
《税法》模拟试卷(一) 参考答案及解析	210
《税法》模拟试卷(二)	216
《税法》模拟试卷(二) 参考答案及解析	223

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、印花税法、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，修改了印花税法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

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 and 会计之间的区别，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在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

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，税收征收管理机构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税务机关的保护，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。

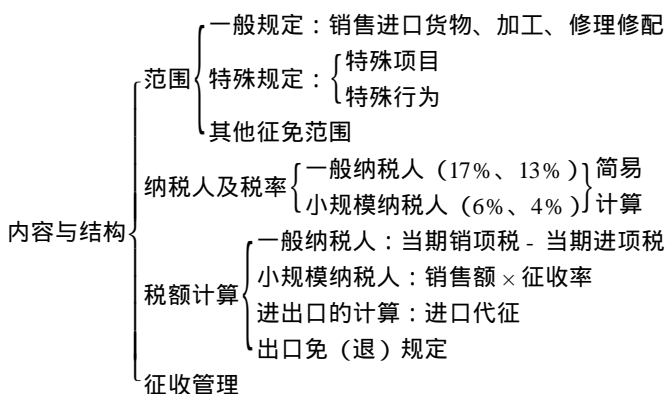
3. 【答案】✓ 4. 【答案】✓

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一章之一，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讲，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的规定才能确定。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

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。

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

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

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。

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

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。

$$A \text{ (属于货物的经营机构) 缴纳增值税税额} = 100 \times 1\,000 \times 17\% + 10 \times 1\,000 \div 1.17 \times 17\% - 70 \times 1\,000 \times 17\% \\ = 17\,000 + 1\,452.99 - 11\,900 = 6\,552.99 \text{ (元)}$$

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

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出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、公司章程、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金额按 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，也必须按年要求年销售额达到 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。

纳税人适用于 4% 征收率。另外，一般纳税人有时也可能适用 6% 与 4% 的征收率。

★历年考题分析

[2004 年单选题] 下列各项中，既是增值税法定税率，又是增值税进项税额扣除率的是()。

- A. 7% B. 10% C. 13% D. 17%

【答案】C 【解析】我国的增值税法采取了基本税率（17%）加一档低税率（13%）的模式。因此，A、B 选项可以排除。而一般纳税人向农业生产者购买的免税农产品，或者向小规模纳税人购进的农业产品，从 2002 年 1 月 1 日起准予按照买价和 13% 的扣除率计算进项税额，从当期销项税额中扣除。所以，选择 C 选项。

§ 4 一般纳税人应纳税额的计算

一、销项税额的计算

要想正确计算增值税的应纳税额，首先要正确计算增值税销项税额，根据教材给我们的销项税额的计算公式可知，正确计算增值税销项税额的基础是正确确认增值税的销售额。在考试中，这一知识点所占比例非常大，不仅是计算题和综合题必考的内容，也经常在单选、多选等客观题中考到。首先应该说明增值税的计税基础是销售额，它和我们经常所说的会计收入在理论上并不完全一样。例如，在增值税的视同销售情况下，会计上并不一定确认为收入，但是却需要计算缴纳增值税。当然在绝大多数情况下两者是一致的，所以一般都会混用这两个概念。

（一）确定销售额的一般情况

销售额是指销售方销售货物或者应税劳务时向购买方收取的价款和价外费用。凡价外费用，无论其会计制度规定如何核算，均应并入销售额计算应纳税额。价外费用是指销售方在价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金（延期付款利息）、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外费用，但不包括下列项目：

1. 销售方向购买方收取的销项税额。
2. 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税。
3. 同时符合承运部门开具给购货方和纳税人的运费发票，将该项发票转交给购货方这两个条件的代垫运费。例如，甲销售货物 100 万元给乙，请丙运输，并代垫运输费 10 万元。承运方丙收到运费后，开出去的运输发票上的抬头写乙，但发票给甲。甲在向乙收取货款及代垫运费时将运费发票再转交给乙。如此，在确定甲的销售额时，这笔代垫运费便可以不用计入。如果运输发票上的抬头不是写的乙，或者甲未将发票转交给乙，那么，该代垫运费便需要计入甲的销售额了。注意：销货的运费是可以按 7% 计算进项税额的。上例中，甲请丙运输，抬头开甲，就可以抵扣，如果向乙收取的销售金额中含运费，那么是需要按增值税税率计算销项税额的。抬头开乙，并转交给乙，说明同时符合代垫运费的两个条件，则既不得抵扣（无凭证），也不作价外费用处理。这里所说的价外费用应视为含税收入，征税时应换算成不含税收入再并入销售额。价外费用的适用税率是跟其所相关的货物一样，如果货物适用税率是 17%，则价外费用的税率也是 17%；如果货物适用税率是 13%，则价外费用的税率就是 13%。

4. 单独记账核算的为销售货物而出租出借包装物收取的押金，但超过一年未收回包装物不再退还的押金和除啤酒、黄酒外的其他酒类产品收取的包装物押金除外。对增值税一般纳税人（包括纳税人自己或代其他部门）向购买方收取的价外费用和逾期包装物押金，应视为含税收入，在征税时换算成不含税收入并入销售额计征增值税。例如，某一般纳税人当月实现销售额 10 万元，另没收的逾期包装物押金 1 170 元，则具体计算如下：

$$\text{逾期包装物的不含税收入} = 1\ 170 \div (1 + 17\%) = 1\ 000 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳增值税税额} = (100\ 000 + 1\ 000) \times 17\% = 17\ 170 \text{ (元)}$$

5. 收取未退还的经营保证金。属于经销商因违约而承担的违约金，应当征收增值税；对其已退还的经营保证金，不属于价外费用，不征收增值税。

6. 商业企业向供货方收取的部分收入，按照以下原则征收增值税或营业税：

(1) 对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额无必然联系，且商业企业向供货方提供一定劳务的收入，如进场费、广告促销费、上架费、展示费、管理费等，不属于平销返利，不冲减当期增值税进项税额，应按营业税的适用税目税率征收营业税。

(2) 对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩（如以一定比例、金额、数量计算）的各种返还收入，均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额，不征收营业税。

商业企业向供货方收取的各种收入，一律不得开具增值税专用发票，应冲减进项税额的计算公式调整为：

当期应冲减
进项税额 = 当期取得的返还资金 / (1 + 所购货物适用增值税税率) × 所购货物适用增值税税率

(二) 确定销售额的几种特殊情况

在确定纳税人应税销售额遇到以下特殊情况时，按相应规定执行。

1. 如果纳税人采用不同的销售方式销售货物，其销售额分别按以下规定予以确定：

(1) 采用折扣销售方式销售货物的，销售额和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。

注意：税法中所称的“销售折扣”，在会计中习惯称为“现金折扣”。税法所说的“折扣销售”在会计中习惯称为“商业折扣”。税法中所说的“销售折让”会计上也称为“销售折让”，不过按会计的习惯一般将“销售折扣”和“销售折让”统称“销售折扣与折让”，其会计处理是一致的。

(2) 采用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。之所以这样规定，一是因为销售货物与收购货物是两个不同的业务，销售额与收购额不能相互抵减；二是为了严格增值税的征收管理，防止出现销售额不实、减少纳税的现象。另外，以旧换新时从消费者手中换入的旧货，不是从废旧物资回收经营单位收购的，也无法取得相应的增值税发票（消费者是不可能开具增值税发票的），不属于计算扣税的范围。但是如果是从一般纳税人企业获得的旧货，如果取得相应的增值税发票则可以抵扣。例如，纳税人以旧换新方式销售 10 台冰箱，每台新冰箱的零售价为 2 500 元；同时，收购 10 台旧冰箱，旧冰箱总计折价 5 000 元，共计收款 20 000 元。本题中销售 10 台新冰箱收款 20 000 元，已扣除旧冰箱折价 5 000 元 因此在计算增值税销项税额确定销售额时，应在实际收款额 20 000 元基础上再加上 5 000 元的收购款。

但是金银首饰以旧换新业务可以按销售方实际收取的不含增值税的全部价款征收增值税。纳税人销售金银首饰，其计税依据为不含增值税的销售额。如果纳税人销售金银首饰的销售额中未扣除增值税税款，在计算消费税时，应按以下公式换算为不含增值税税款的销售额：

金银首饰的销售额 = 含增值税的销售额 ÷ (1 + 增值税税率或征收率)

例如，某金银首饰加工厂采用以旧换新方式销售金银首饰，含增值税的销售额为 50 万元，应纳消费税计算如下：

不含增值税税款的销售额 = 50 ÷ (1 + 17%) = 42.74 (万元)

应缴消费税税额 = 42.74 × 10% = 4.274 (万元)

(3) 采用还本销售方式销售货物的，以货物的销售价格为销售额，不得从销售额中扣减还本支出。以旧换新时从消费者手中换入的旧货，不是从废旧物资回收经营单位收购的，不能按收购废旧物资来计算进项税。

2. 如果纳税人的应税行为没有销售额或者虽有销售额但其销售价格明显偏低而且无法提供正当理由的，按下列顺序确定其销售额：

- (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，组成计税价格的公式为：

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) + 消费税

公式中的成本是指生产成本，可按会计上的规定掌握，包括“原材料成本”、“人工成本”和“制造费用”，但是不包括“营业费用”、“管理费用”和“财务费用”等期间费用。公式中的成本利润率在无消费税时为 10%，在有消费税时则按照消费税的有关规定执行。另外，要注意 3 个办法的顺序，就是说有同类货物的，按当月同类货物的平均销售价格确定；最近时期有同类货物的，按最近时期同类货物的平均销售价格确定；如果以上两个条件都不具备，则按组成计税价格确定。

注意：考试过程中，平均价按加权平均价计算。

【例】某企业某月发生以下业务：销售给 A 1 000 件货物，单价 1 500 元；销售给 B 同类货物 2 000 件，单价 1 400 元；销售给 C 同类货物 500 件，单价 500 元；将同类货物 100 件用于换取生活资料。当月生产一种新产品 500 件，生产成本每件 2 000 元，全部发放给职工作为福利和赠送客户。试确定企业当月的销售额。

当月销售额 = 1 000 × 1 500 + 2 000 × 1 400 + (500 + 100) × (1 000 × 1 500 + 2 000 × 1 400) ÷ (1 000 + 2 000) + 500 × 2 000 × (1 + 10%) = 1 500 000 + 2 800 000 + 860 000 + 1 100 000 = 6 260 000 (元)

注意：被认定为单价偏低的不再参加平均价格的计算。

(三) 销售旧货及特殊货物的税务处理

纳税人销售旧货（包括旧货经营单位销售旧货和纳税人销售自己使用过的应税固定资产），无论其是增

增值税一般纳税人还是小规模纳税人，也无论其是否为批准认定的旧货调剂试点单位，一律按4%的征收率减半征收增值税，不得抵扣进项税额。

纳税人销售自己使用过的属于应征消费税的机动车、摩托车、游艇，售价超过原值的，按照4%的征收率减半征收增值税；售价未超过原值的，免征增值税。旧机动车经营单位销售旧机动车、摩托车、游艇，按照4%的征收率减半征收增值税。

这里所说的“销售自己使用过的‘应税’固定资产”，是指属于货物的固定资产，或者说可以移动的固定资产，如机器、汽车等。销售的房屋，就不属于增值税的应税固定资产，房屋虽然属于固定资产，但对其销售应当征收营业税。可以移动的固定资产应理解为增值税的应税固定资产，而不动产的销售收入是征收营业税的。按照当前规定，可以移动的固定资产应分为两类：一类是属于自己使用过的征收消费税的机动车、摩托车、游艇，售价超过原值的，按4%的征收率计算税额后再减半征收增值税；售价未超过原值的，不征收增值税。另一类是指除第一类以外的其他应税固定资产，无论售价是否低于原值，一律按4%的征收率计算税额后再减半征收增值税。

这里所指的售价是指从客户那里收取的所有价款，包括收取的增值税价款；这里的原值是指固定资产账面的初始价值，不扣减已经计提的折旧和减值准备等。

另外，请大家注意旧货与废旧物资的区别。废旧物资经营单位销售废旧物资是免税的，而销售旧货是不免税的。废旧物资，是指在社会生产和消费过程中产生的各类废弃物，包括经过挑选、整理等简单加工后的各类废弃物。而旧货是指进入二次流通，具有部分使用价值的旧生产资料和旧生活资料。所以，从废旧物资经营单位购进免税废旧物资可以抵扣10%的进项税额这条规定还是有效的，但购进旧货是没有进项税额抵扣的。

销售寄售品、死当品和免税（指关税）商店的免税（指关税）货物，不论是小规模纳税人还是一般纳税人，一律按4%的税率采用简易的征收办法计税。

这里所说的“一律按4%的征收率计算税额后再减半征收增值税”，不能认为就是税率等于2%。例如，某企业销售使用过的设备一台，原值10万元，销售金额含税是10.04万元，则应纳增值税计算如下：

$$\text{应纳增值税税额} = 10.40 \div (1 + 4\%) \times 4\% \div 2 = 0.2 \text{ (万元)}$$

★历年考题分析

[2003年多选题] 纳税人销售自己使用过的、属于征收消费税的机动车，其增值税的征税规定有()。

- A. 销售价格未超过原值的，免征增值税
- B. 销售价格超过原值的，按照4%的征收率计算征收增值税
- C. 销售价格超过原值的，按照4%的征收率计算税额后再减半征收增值税
- D. 销售价格未超过原值的，按照4%的征收率计算税额后再减半征收增值税

【答案】AC **【解析】**销售价格未超过原值的，免征增值税；销售价格超过原值的，按照4%的征收率计算税额后再减半征收增值税，所以本题的答案是A、C。

[2004年多选题] 增值税纳税人销售非酒类货物时另外收取的包装物押金，应计入货物销售额的具体时限有()。

- A. 无合同约定的，在一年之内计入
- B. 有合同约定的，在不超过合同约定的时间内计入
- C. 有合同约定的，合同逾期的时候计入，但合同的期限必须在一年以内
- D. 无合同约定的，无论是否返还及会计上如何核算，和收取的货款一并计入

【答案】AC **【解析】**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。这其中，“逾期”是指按合同约定实际逾期或以一年为期限，对收取一年以上的押金，无论是否退还均并入销售额征税。当然，在将包装物押金并入销售额征税时，需要先将该押金换算为不含税价，再并入销售额征税。所以，上述选项中，B、D选项都是错误的。

[2004年判断题] 从2003年12月1日起，对增值税一般纳税人申请抵扣的所有运输发票要与营业税纳税人开具的货物运输业发票进行比对，凡比对不符的，一律不予抵扣。()

【答案】√ **【解析】**从2003年12月1日起，国家税务总局将对增值税一般纳税人申请抵扣的所有运输发票与营业税纳税人开具的货物运输业发票进行比对。凡比对不符的，一律不予抵扣。对比对异常情况进行检查，并对违反有关法律法规开具或取得货物运输业发票的单位进行处罚。

(四) 含税销售额的换算

如果纳税人取得的销售额包含向购买方收取的销项税，应将其换算成不含税的销售额。换算公式为：

不含税销售额 = 含税销售额 / (1 + 增值税税率)

这一换算公式的由来可推导如下：

由于：含税销售额 = 不含税销售额 + 增值税

而：增值税 = 不含税销售额 × 增值税税率

代入上式可得：含税销售额 = 不含税销售额 + 不含税销售额 × 增值税税率
= 不含税销售额 × (1 + 增值税税率)

所以：不含税销售额 = 含税销售额 / (1 + 增值税税率)

那么，如何判断销售额是含税的还是不含税的？

(1) 如果题目未指明是否含税要看金额，如果是 10 000 等整数一般是不含税的；如果是 11 700 之类的，则是含税的 [11 700 = 10 000 × (1 + 17%)]。另外，如果题目说是“支付……”之类的，则是含税的，因为支付货款时同时也支付增值税。例如，你买一个被子，不含税 100 元，增值税 17 元，你当然应该支付 117 元给卖方了。

(2) 由于小规模纳税人销售货物时一般使用的是普通发票，其价款与税款是合并在一起的，所以，对于小规模纳税人来说，除非特别指明其销售额是不含税的，否则均视为含税销售额。

不过，考试时考题所给的资料一般会明确是否含税的，大家不用担心。至于平时做练习时遇到这种疑惑，不必太在意，那只是出题者没有给清条件而已。

二、进项税额的计算

正确确定进项税额也是正确计算增值税的一个非常重要的步骤，进项税的确定远比销项税的计算要复杂，在对增值税的考试中，这一知识点所占比例最大，不仅是计算题和综合题必考的内容，也经常单选、多选与判断等客观题中考到。

(一) 准予从销项税额中抵扣的进项税额

1. 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。增值税一般纳税人向小规模纳税人购入货物，未获得专用发票的，不得计算抵扣进项税额；若从小规模纳税人处获得了由税务机关代开的增值税专用发票，可按专用发票上注明的 6% 的税额计算抵扣进项税额。对“征 6% 开 17% 或 13%”的增值税专用发票一律不得作为抵扣凭证。对商业企业采取以物易物、以货抵债、以物投资的方式交易的，纳税人可以凭以物易物、以货抵债、以物投资的书面合同以及与之相符的增值税专用发票和运输费用普通发票，确定进项税额，报经主管税务征收机关批准后，予以抵扣。

企业自用的汽车所消耗的汽油，购入的自用的办公用品等，如果取得增值税专用发票可以抵扣进项税。

2. 纳税人从海关取得的完税凭证上注明的增值税额。纳税人进口货物，凡已缴纳了进口环节增值税的，不论其是否已经支付货款，其取得的海关完税凭证均可作为增值税进项税额抵扣凭证，应当在开具之日起 90 天后的第一个纳税申报期结束以前申报抵扣进项税额。对纳税人丢失的海关完税凭证，纳税人应当凭海关出具的相关证明，向主管税务机关提出抵扣申请。主管税务机关受理后，应当进行审核，并将纳税人提供的海关完税凭证电子数据纳入稽核系统比对，稽核比对无误后，可予以抵扣进项税额。

3. 纳税人购买的免税农产品（包括向小规模纳税人购买的农产品），按照纳税人所支付金额（包括农业特产税）的 13% 扣除率计算抵扣进项税额。申请抵扣农业产品进项税额的必备前提条件如下：

(1) 必须是免税农业产品。只有免税的农业产品才可以抵扣进项税额，而不是全部的农业产品都给予抵扣。这里“免税的农业产品”，仅指免征增值税的农业产品，其具体范围按《农业产品征税范围注释》执行。允许抵扣的免税农业产品，必须是《农业产品征税范围注释》中规定的农业产品。

(2) 必须是农业生产者销售的自产农业产品。只有农业生产者销售的自产农业产品，才是免税农业产品。这就是说，一般纳税人自行开具收购发票抵扣进项税额的免税农业产品，必须是农业生产者自己生产的，同时是农业生产者自己直接销售的农业产品。农业生产者，包括从事农业生产的单位和个人。

4. 生产企业一般纳税人购入废旧物资回收经营单位销售的免税废旧物资，按照纳税人所支付金额的 10% 扣除率计算抵扣进项税额。

5. 纳税人外购或者销售货物支付交通运输费用（只包括运费和建设基金，这里所说的“建设基金”是指“铁路建设基金”）的，按照纳税人所支付金额的 7% 的扣除率计算抵扣进项税。这里所说的可以抵扣的运费包括运输运营费用（即发到运费和运行运费）、铁路建设基金、临管铁路运费及新线运费（包括大秦煤运费、京秦煤运费、京原煤运费、丰沙大煤运费、京九分流加价、太古岚加价、京九运费、大沙运费、侯月运费、南昆运费、宣杭运费、伊敏运费、通霍运费、塔韩运费、北仑运费、北疆线、西康线、上铅线、内六

线、福前线、塔十线、广深线、南疆线)。

凡是企业销售产品所发生的运费,如符合税法要求不作为价外费用处理的,可以根据货运发票按7%的扣除率计算进项税额抵扣额。计算运费抵扣额时直接乘以7%计算进项即可,不需要换算。例如,运费100元,则可抵扣进项税额=100×7%=7(元),剩余93元按会计制度记入费用或者存货账户。

增值税一般纳税人为其正常产品销售的固定资产而支付的运费,属于销售应税货物而支付的运输费用,可按7%的扣除率计算进项税额予以抵扣;销售自己使用过的游艇、摩托车和应征消费税的汽车,无论其从事者是一般纳税人还是小规模纳税人,一律按简易办法计算应纳税额,按4%的征收率减半征收,不进行任何抵扣。销售自己使用过的其他属于货物的固定资产,售价低于原价的,暂免征收增值税,因此其运费亦不得抵扣。

增值税一般纳税人购买或销售免税货物所发生的运输费用,其购进货物没有构成应税产品的成本,所以,相对应的购进货物负担的运输费用也不能计算进项税额予以抵扣。在特殊情况下,购进货物时可能没有进项税额,但该货物用于生产应税产品的,该货物相对应的运输费用也可按7%计算进项税额予以抵扣。如从小规模纳税人处购进货物,用于生产应税产品,货物本身没有进项税额,但可能发生运输费用。这时的运输费用可按7%计算进项税额予以抵扣。另外,外购原材料生产出口产品的,外购原材料发生的进项税额可作为进项税额抵扣,外购原材料发生的运输费用也可按7%计算进项税额予以抵扣。

增值税一般纳税人取得的定额运费发票不得计算进项税额进行抵扣。

速递业务、邮政业务不属于运输业务,其发生的运费不能计算抵扣。但是中国铁路包裹快运公司(简称中铁快运)为客户提供运输劳务,属于铁路运输企业,因此,对增值税一般纳税人购进或销售货物取得的《中国铁路小件货物快运运单》列明的铁路快运包干费、超重费、到付运费和转运费,可按7%的扣除率计算抵扣进项税额。

增值税一般纳税人从中国口岸到境外目的地之间所收取的运费不包括在销项金额内,其所发生的运输费用,也不能计算增值税的进项税额。

货物承运人在地税局窗口申请开具的运费普通发票,交给托运人后,托运人可持此发票申请进项税抵扣。

6. 纳税人上期没有抵扣完的进项税额。

7. 采用以物易物方式销售货物的双方,以各自收到的货物核算其购货额并据此计算允许抵扣的进项税额。

8. 纳税人购置税控收款机所支付的增值税税额。

(二) 不得抵扣的进项税额

下列进项税额不得从销项税额中抵扣:

(1) 购进固定资产的进项税额。纳税人将自制材料用于在建工程,属用于非应税项目,应视同销售计算销项税额,其自制材料中使用的外购材料所含的进项税额则允许抵扣。

(2) 用于非应税项目的购进货物或者应税劳务的进项税额。注意购入办公用品、劳动保护用品等不属于非应税项目,是可以抵扣的。非应税项目,就是不征收增值税的项目。如将外购的材料用于本企业的基建工程,没有用于生产商品,其外购材料所负担的进项税额就不能抵扣。

(3) 用于免税项目的购进货物或者应税劳务的进项税额。

(4) 用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务的进项税额。

(5) 非正常损失的购进货物的进项税额。

(6) 用于非正常损失的在产品、产成品的购进货物或者应税劳务的进项税额。

(7) 未按照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照规定注明增值税税额及其他有关事项的进项税额。

★历年考题分析

[2002年单选题]下列项目所包含的进项税额,不得从销项税额中抵扣的是()。

- A. 生产过程中出现的报废产品
- B. 用于返修产品修理的易损零配件
- C. 生产企业用于经营管理的办公用品
- D. 校办企业生产本校教具的外购材料

【答案】D

[2004年多选题]增值税一般纳税人从货物运输发票中抵扣进项税款时必须具备的前提条件有()。

- A. 开具运输发票的纳税人需经其主管地方税务局认定
- B. 非国有运输单位开具的货运发票须套印全国统一发票监制章
- C. 私营运输单位开具的发票须由县以上交通主管部门统一向税务机关领购

D. 增值税一般纳税人取得的运输发票，抵扣期限不得超过开具之日后的 90 天

【答案】ABD 【解析】从 2003 年 11 月 1 日起，公路、内河货物运输业（以下简称货物运输业）发票的印制、领购、开具、取得、保管、缴销均由地方税务局管理和监督。凡已委托给其他部门管理的，必须依法收回。所以，C 选项是错误的，其余选项是正确的。

三、应纳税额的计算

一般纳税人计算应纳税额公式如下：

当期应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

在掌握和应用这个计算公式时要注意以下几点内容：

1. 这里所说的当期是指一个纳税期，一般是指一个月，因此应该严格按照纳税期计算增值税。那种将下月进项税额提前到本月抵扣和将本月销项税额放到下月入账计算增值税的方式都是偷税行为。

2. 开具普通发票和开具增值税专用发票一样都需要按同样的规定缴纳增值税，也就是说计算缴纳增值税和开具什么样的发票无关，即使不开发票仍然需要和开具发票一样计算缴纳增值税。

3. 进项税额抵扣时间的规定。

(1) 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，否则不予抵扣进项税额。

(2) 增值税一般纳税人认证通过的防伪税控系统开具的增值税专用发票，应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。

4. 进项税额当期未扣完（即应纳税额为负数），可以结转下期抵扣。

5. 购进货物如改变用途用于非应税项目，应从当期进项税额中扣减。应特别注意扣减的办法，即如果无法准确确定该进项税额的，应按当期货物的实际成本和其征税时适用的税率计算应扣减的进项税额。实际成本不是指所改变用途的该项货物或劳务的原进价，而是指发生上述情况的当期该项货物或劳务的实际成本，包括进价成本、运费、保险费和其他有关费用。

6. 因销货退回或折让而退还给购买方的增值税税额，应从发生销货退回或折让当期的销项税额中扣减。

7. 如果取得的增值税发票不符合开具规范的，即使符合其他所有税法规定的抵扣条件，也不得抵扣。

8. 所谓进项税额转出，是指购进货物改变生产经营用途的，改用于如免税项目等情况下，其对应的进项税额不得抵扣（因为没有计算销项税额）。如果在购进时已经抵扣进项税额，需要在改变用途当期作进项税额转出处理。

现举例说明进项税额转出的具体计算。

【例】某生产企业发现上月购进的原材料被盗，金额 10 000 元（其中含分摊的运输费用 4 650 元）。

$$\begin{aligned} \text{进项税额转出数额} &= (10\,000 - 4\,650) \times 17\% + 4\,650 \div (1 - 7\%) \times 7\% \\ &= 909.5 + 350 = 1\,259.5 \text{ (元)} \end{aligned}$$

进项税额转出的计算比较复杂，主要是和会计处理关系比较大，考试一般就会考到运费问题为止了，再深入地考是不太可能的。例如，上题中如果其运费根据会计制度规定简化处理，未计入产品成本而是计入费用，则就不需要扣除 4 650 了，直接用 10 000 乘以 17% 即可。运费如果已经抵扣也是要计算转出的。对会计基础好的考生来说，即使深入考，只要把握住下面这个公式即可。

进项税额转出数额 = 当期实际计入会计账簿的成本 × 适用税率

★历年考题分析

[2001 年综合题] 某企业为增值税一般纳税人，2000 年 5 月份发生以下业务：

(1) 从农业生产者手中收购玉米 40 吨，每吨收购价 3 000 元，共计支付收购价款 120 000 元。企业将收购的玉米从收购地直接运往异地的某酒厂生产加工药酒，酒厂在加工过程中代垫辅助材料款 15 000 元。药酒加工完毕，企业收回药酒时取得酒厂开具的增值税专用发票，注明加工费 30 000 元、增值税税额 5 100 元，加工的药酒当地无同类产品市场价格。本月内企业将收回的药酒批发售出，取得不含税销售额 260 000 元。另外，支付给运输单位的销货运输费用 12 000 元，取得普通发票。

(2) 购进货物取得增值税专用发票，注明金额 450 000 元、增值税税额 76 500 元；支付给运输单位的购货运输费用 22 500 元，取得普通发票。本月将已验收入库货物的 80% 零售，取得含税销售额 58 5000 元，20% 用作本企业集体福利。

(3) 购进原材料取得增值税专用发票，注明金额 160 000 元、增值税税额 27 200 元，材料验收入库。本月生产加工一批新产品 450 件，每件成本价 380 元（无同类产品市场价格），全部售给本企业职工，取得不含税销售额 171 000 元。月末盘存发现上月购进的原材料被盗，金额 50 000 元（其中含分摊的运输费用 4 650 元）。

(4) 销售使用过的摩托车 4 辆, 取得含税销售额 25 440 元。另外, 发生逾期押金收入 12 870 元 (药酒的消费税税率为 10%)。

要求:

(1) 计算业务 (1) 中酒厂应代收代缴的消费税。

(2) 计算业务 (1) 中应缴纳的增值税。

(3) 计算业务 (2) 中应缴纳的增值税。

(4) 计算业务 (3) 中应缴纳的增值税。

(5) 计算业务 (4) 中应缴纳的增值税。

【答案】

(1) 计算业务 (1) 中酒厂应代收代缴的消费税

代收代缴消费税的组成计税价格 = $[120\,000 \times (1 - 10\%) + 15\,000 + 30\,000] \div (1 - 10\%) = 170\,000$ (元)

应代收代缴的消费税税额 = $170\,000 \times 10\% = 17\,000$ (元)

(注意: 2000 年免税农产品的抵扣率仍是 10%, 不是 13%。)

(2) 计算业务 (1) 中应缴纳的增值税

销项税额 = $260\,000 \times 17\% = 44\,200$ (元)

应抵扣的进项税额 = $120\,000 \times 10\% + 5\,100 + 12\,000 \times 7\% = 17\,940$ (元)

应缴纳增值税税额 = $44\,200 - 17\,940 = 26\,260$ (元)

(3) 计算业务 (2) 中应缴纳的增值税

销项税额 = $585\,000 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 85\,000$ (元)

应抵扣的进项税额 = $(76\,500 + 22\,500 \times 7\%) \times 80\% = 62\,460$ (元)

应缴纳增值税税额 = $85\,000 - 62\,460 = 22\,540$ (元)

(4) 计算业务 (3) 中应缴纳的增值税

销项税额 = $450 \times 380 \times (1 + 10\%) \times 17\% = 31\,977$ (元)

进项税额转出 = $(50\,000 - 4\,650) \times 17\% + 4\,650 \div (1 - 7\%) \times 7\% = 8\,059.5$ (元)

应抵扣的进项税额 = $27\,200 - 8\,059.5 = 19\,140.5$ (元)

应缴纳增值税税额 = $31\,977 - 19\,140.5 = 12\,836.5$ (元)

(5) 计算业务 (4) 中应缴纳的增值税

销售摩托车应纳增值税税额 = $25\,440 \div (1 + 6\%) \times 6\% = 1\,440$ (元)

押金收入应纳增值税税额 = $12\,870 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 1\,870$ (元)

(注意: 2000 年销售摩托车的税率仍然是按 6% 而不是 4% 减半征收, 而且不管是否超过原值均要纳税。)

[2002 年计算题] 某商场为增值税一般纳税人, 2001 年 8 月份发生以下购销业务:

(1) 购入服装两批, 均取得增值税专用发票。两张专用发票上注明的货款分别为 20 万元和 36 万元, 进项税额分别为 3.4 万元和 6.12 万元, 其中第一批货款 20 万元未付, 第二批货款 36 万元当月已付清。另外, 先后购进这两批货物时已分别支付两笔运费 0.26 万元和 4 万元, 并取得承运单位开具的普通发票。

(2) 批发销售服装一批, 取得不含税销售额 18 万元, 采用委托银行收款方式结算, 货已发出并办妥托收手续, 货款尚未收回。

(3) 零售各种服装, 取得含税销售额 38 万元, 同时将零售价为 1.78 万元的服装作为礼品赠送给了顾客。

(4) 采取以旧换新方式销售家用电脑 20 台, 每台零售价 6 500 元, 另支付顾客每台旧电脑收购款 500 元。

要求:

计算该商场 2001 年 8 月份应缴纳的增值税。

【解析】

允许抵扣的进项税额 = $6.12 + 4 \times 7\% = 6.4$ (万元)

销项税额 = $18 \times 17\% + (38 + 1.78) \div (1 + 17\%) \times 17\% + 0.65 \div (1 + 17\%) \times 20 \times 17\% = 10.73$ (万元)

应纳增值税税额 = $10.73 - 6.4 = 4.33$ (万元)

[2002 年计算题] 某卷烟厂为增值税一般纳税人, 2001 年生产经营情况如下:

(1) 2001 年期初库存外购已税烟丝 80 万元, 当年外购已税烟丝取得增值税专用发票, 注明支付货款金额 1 200 万元、进项税额 204 万元, 烟丝全部验收入库。

(2) 1—5 月领用外购已税烟丝 400 万元, 生产卷烟 1 500 箱 (标准箱, 下同), 全部对外销售, 取得含税

销售额 4 563 万元。支付销货运输费用 60 万元，取得运输单位开具的普通发票。

(3) 6—12 月领用外购已税烟丝 850 万元，生产卷烟 3 500 箱，销售 3 000 箱给某烟草批发公司，开具增值税专用发票，不含税销售额为 7 500 万元。

(4) 经烟草专卖机关批准，9 月份签订委托代销协议，委托某商场代销卷烟 200 箱，每箱按不含税销售额 2.6 万元与商场结算。为了占领销售市场，卷烟厂与商场商定以结算价为基数加价 3% 对外销售，另外再按每箱结算价支付商场 2% 的代销手续费。11 月份代销业务结束，双方按协议结算了款项，并开具了相应的合法票据。

(提示：烟丝消费税税率为 30%；卷烟消费税税率 2001 年 1—5 月为 50%，从 2001 年 6 月 1 日起卷烟由比例税率调整为从量定额和从价定率相结合的复合计税办法，定额税率为每标准箱 150 元，比例税率为 45%。)

要求：

(1) 计算卷烟厂 2001 年应缴纳的增值税、消费税。

(2) 计算商场代销卷烟业务应缴纳的增值税、营业税。

【答案】

(1) 允许抵扣的进项税额 = $204 + 60 \times 7\% = 208.2$ (万元)

销项税额 = $4\,563 \div (1 + 17\%) \times 17\% + 7\,500 \times 17\% + 200 \times 2.6 \times 17\% = 2\,026.4$ (万元)

应纳增值税税额 = $2\,026.4 - 208.2 = 1\,818.2$ (万元)

应纳消费税税额 = $4\,563 \div (1 + 17\%) \times 50\% - 400 \times 30\% + 7\,500 \times 45\% - 850 \times 30\% + 3\,000 \times 0.015 + 200 \times 2.6 \times 45\% + 200 \times 0.015 = 5\,232$ (万元)

(2) 应纳增值税税额 = $2.6 \times (1 + 3\%) \times 200 \times 17\% - 2.6 \times 200 \times 17\% = 2.652$ (万元) = 26 520 (元)

应纳营业税税额 = $2.6 \times (2\% + 3\%) \times 200 \times 5\% = 1.3$ (万元) = 13 000 (元)

[2003 年计算题] 某联合企业为增值税一般纳税人，2002 年 12 月份生产经营情况如下：

(1) 专门开采的天然气 45 000 千立方米，开采原煤 450 万吨，采煤过程中生产天然气 2 800 千立方米。

(2) 销售原煤 280 万吨，取得不含税销售额 22 400 万元。

(3) 以原煤直接加工洗煤 110 万吨，取得不含税销售额 15 840 万元。

(4) 企业职工食堂和供热等用原煤 2 500 吨。

(5) 销售天然气 37 000 千立方米 (含采煤过程中生产的 2 000 千立方米)，取得不含税销售额 6 660 万元。

(6) 购入采煤用原材料和低值易耗品，取得增值税专用发票，注明支付货款 7 000 万元、增值税税额 1 190 万元。支付购买原材料运输费 200 万元，取得运输公司开具的普通发票，原材料和低值易耗品验收入库。

(7) 购进采煤用机械设备 10 台，取得增值税专用发票，注明每台设备支付货款 25 万元、增值税 4.25 万元，已全部投入使用。

(提示：资源税单位税额，原煤 3 元/吨，天然气 8 元/千立方米；洗煤与原煤的选矿比为 60%。)

要求：

(1) 计算该联合企业 2002 年 12 月份应缴纳的资源税。

(2) 计算该联合企业 2002 年 12 月份应缴纳的增值税。

【答案】

(1) 应缴纳的资源税税额 = $280 \times 3 + 110 \div 60\% \times 3 + 2\,500 \times 3 \div 10\,000 + (37\,000 - 2\,000) \times 8 \div 10\,000 = 840 + 550 + 0.75 + 28 = 1\,418.75$ (万元)

(2) 增值税销项税额 = $22\,400 \times 13\% + 15\,840 \times 13\% + 2\,500 \div 10\,000 \times (22\,400 \div 280) \times 13\% + 6\,660 \times 13\% = 2\,912 + 2\,059.2 + 2.6 + 865.8 = 5\,839.6$ (万元)

增值税进项税额 = $1\,190 + 200 \times 7\% = 1\,204$ (万元)

应缴纳增值税税额 = $5\,839.6 - 1\,204 = 4\,635.6$ (万元)

[2003 年计算题] A 电子设备生产企业 (本题下称 A 企业) 与 B 商贸公司 (本题下称 B 公司) 均为增值税一般纳税人，2002 年 12 月份有关经营业务如下：

(1) A 企业从 B 公司购进生产用原材料和零部件，取得 B 公司开具的增值税专用发票，注明货款 180 万元、增值税 30.6 万元，货物已验收入库，货款和税款未付。

(2) B 公司从 A 企业购进电脑 600 台，每台不含税单价 0.45 万元，取得 A 企业开具的增值税专用发票，

注明货款 270 万元、增值税 45.9 万元。B 公司以销货款抵顶应付 A 企业的货款和税款后，实付购货款 90 万元、增值税 15.3 万元。

(3) A 企业为 B 公司制作大型电子显示屏，开具了普通发票，取得含税销售额 9.36 万元、调试费收入 2.34 万元。制作过程中委托 C 公司进行专业加工，支付加工费 2 万元、增值税 0.34 万元，取得 C 公司增值税专用发票。

(4) B 公司从农民手中购进免税农产品，收购凭证上注明支付收购货款 30 万元，支付运输公司的运输费 3 万元，取得普通发票。入库后，将收购的农产品 40% 作为职工福利消费，60% 零售给消费者并取得含税收入 35.03 万元。

(5) B 公司销售电脑和其他物品取得含税销售额 298.35 万元，均开具普通发票。

要求：

(1) 计算 A 企业 2002 年 12 月份应缴纳的增值税。

(2) 计算 B 公司 2002 年 12 月份应缴纳的增值税。

【答案】

(1) 计算 A 企业 2002 年 12 月份应缴纳的增值税

$$\text{增值税销项税额} = 45.9 + (9.36 + 2.34) \div (1 + 17\%) \times 17\% = 47.6 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值税进项税额} = 30.6 + 0.34 = 30.94 \text{ (万元)}$$

$$\text{应缴纳增值税税额} = 47.6 - 30.94 = 16.66 \text{ (万元)}$$

(2) 计算 B 公司 2002 年 12 月份应缴纳的增值税

$$\begin{aligned} \text{增值税销项税额} &= 30.6 + 35.03 \div (1 + 13\%) \times 13\% + 298.35 \div (1 + 17\%) \times 17\% \\ &= 30.6 + 4.03 + 43.35 = 77.98 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\text{增值税进项税额} = 45.9 + (30 \times 13\% + 3 \times 7\%) \times 60\% = 45.9 + 2.47 = 48.37 \text{ (万元)}$$

$$\text{应缴纳增值税税额} = 77.98 - 48.37 = 29.61 \text{ (万元)}$$

[2003 年计算题] 某卷烟厂为增值税一般纳税人，2002 年 10 月有关生产经营情况如下：

(1) 从某烟丝厂购进已税烟丝 200 吨，每吨不含税单价 2 万元，取得烟丝厂开具的增值税专用发票，注明货款 400 万元、增值税 68 万元，烟丝已验收入库。

(2) 向农业生产者收购烟叶 30 吨，收购凭证上注明支付收购货款 42 万元，另支付运输费用 3 万元，取得运输公司开具的普通发票；烟叶验收入库后，又将其运往烟丝厂加工成烟丝，取得烟丝厂开具的增值税专用发票，注明支付加工费 8 万元、增值税 1.36 万元，卷烟厂收回烟丝时烟丝厂未代收代缴消费税。

(3) 卷烟厂生产领用外购已税烟丝 150 吨，生产卷烟 20 000 标准箱（每箱 50 000 支，每条 200 支，每条调拨价在 50 元以上），当月销售给卷烟专卖商 18 000 箱，取得不含税销售额 36 000 万元。

(提示：烟丝消费税税率 30%；卷烟消费税比例税率 45%，定额税率 150 元/箱。)

要求：

(1) 计算卷烟厂 10 月份应缴纳的增值税。

(2) 计算卷烟厂 10 月份应缴纳的消费税。

【答案】

(1) 计算卷烟厂 10 月份应缴纳的增值税

$$\text{增值税销项税额} = 36\,000 \times 17\% = 6\,120 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值税进项税额} = 68 + 42 \times 13\% + 3 \times 7\% + 1.36 = 68 + 5.46 + 0.21 + 1.36 = 75.03 \text{ (万元)}$$

$$\text{应缴纳增值税税额} = 6\,120 - 75.03 = 6\,044.97 \text{ (万元)}$$

(2) 计算卷烟厂 10 月份应缴纳的消费税

$$\begin{aligned} \text{委托加工烟丝应缴纳消费税税额} &= [42 \times (1 - 13\%) + 3 \times (1 - 7\%) + 8] \div (1 - 30\%) \times 30\% \\ &= (36.54 + 2.79 + 8) \div 70\% \times 30\% = 20.28 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{销售卷烟应缴纳消费税税额} &= 36\,000 \times 45\% + 18\,000 \times 0.015 - 150 \times 2 \times 30\% \\ &= 16\,200 + 270 - 90 = 16\,380 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$10 \text{ 月份应缴纳的消费税税额} = 20.28 + 16\,380 = 16\,400.28 \text{ (万元)}$$

[2004 年计算题] 某市大型商贸公司为增值税一般纳税人，兼营商品加工、批发、零售和进出口业务，2003 年 12 月相关经营业务如下：

(1) 进口化妆品一批，支付国外的买价 220 万元、国外的采购代理人佣金 6 万元、国外的经纪费 4 万元；支付运抵我国海关地前的运输费用 20 万元、装卸费用和保险费用 11 万元；支付海关地再运往商贸公司的运

输费用 8 万元，装卸费用和保险费用 3 万元。

(2) 受托加工化妆品一批，委托方提供的原材料不含税金额 86 万元，加工结束向委托方开具普通发票收取加工费和添加辅助材料的含税金额共计 46.8 万元，该化妆品商贸公司当地无同类产品市场价格。

(3) 收购免税农产品一批，支付收购价款 70 万元、运输费用 10 万元，当月将购回免税农产品的 30% 用于公司饮食部。

(4) 购进其他商品，取得增值税专用发票，支付价款 200 万元、增值税 34 万元，支付运输单位运输费用 20 万元，待货物验收入库时发现短缺商品金额 10 万元（占支付金额的 5%），经查实应由运输单位赔偿。

(5) 将进口化妆品的 80% 重新加工制作成套装化妆品，当月销售给其他商场并开具增值税专用发票，取得不含税销售额 650 万元；直接销售给消费者个人，开具普通发票，取得含税销售额 70.2 万元。

(6) 销售除化妆品以外的其他商品，开具增值税专用发票，应收不含税销售额 300 万元，由于月末前可将全部货款收回，给所有购货方的销售折扣比例为 5%，实际收到金额 285 万元。

(7) 取得化妆品的逾期包装押金收入 14.04 万元。

(注：关税税率 20%，化妆品消费税税率 30%；当月购销各环节所涉及的票据符合税法规定，并经过税务机关认证。)

要求：按下列顺序回答问题：

- (1) 分别计算该公司进口环节应缴纳的关税、消费税、增值税；
- (2) 计算该公司加工环节应代收代缴的消费税、城市维护建设税和教育费附加总和；
- (3) 计算该公司国内销售环节应缴纳的消费税总和；
- (4) 计算该公司国内销售环节实现的销项税额总和；
- (5) 计算该公司国内销售环节准予抵扣的进项税额总和；
- (6) 计算该公司国内销售环节应缴纳的增值税；
- (7) 计算该公司当月应缴纳的城市维护建设税和教育费附加总和。

【答案】

(1) 进口环节应缴纳的关税税额 = $(220 + 6 + 4 + 20 + 11) \times 20\% = 52.2$ (万元)

进口环节应缴纳的消费税税额 = $(220 + 6 + 4 + 20 + 11 + 52.2) \div (1 - 30\%) \times 30\% = 134.23$ (万元)

进口环节应缴纳的增值税税额 = $(220 + 6 + 4 + 20 + 11 + 52.2 + 134.23) \times 17\% = 76.06$ (万元)

(2) 加工环节应代收代缴的消费税、城市维护建设税和教育费附加总和
= $[86 + 46.8 \div (1 + 17\%)] \div (1 - 30\%) \times 30\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 59.4$ (万元)

(3) 国内销售环节应缴纳的消费税税额总和
= $[650 + 70.2 \div (1 + 17\%) + 14.04 \div (1 + 17\%)] \times 30\% - 134.23 \times 80\% = 216.6 - 107.38 = 109.22$ (万元)

(4) 国内销售环节实现的销项税额总和
= $[46.8 \div (1 + 17\%) + 650 + 70.2 \div (1 + 17\%) + 300 + 14.04 \div (1 + 17\%)] \times 17\% = 180.54$ (万元)

(5) 国内销售环节准予抵扣的进项税额总和
= $76.06 + 8 \times 7\% + (70 \times 13\% + 10 \times 7\%) \times (1 - 30\%) + (34 + 20 \times 7\%) \times (1 - 5\%)$
= $76.06 + 0.56 + 6.86 + 33.63 = 117.11$ (万元)

(6) 国内销售环节应缴纳的增值税 = $180.54 - 117.11 = 63.43$ (万元)

(7) 公司当月应缴纳城市维护建设税和教育费附加总和
= $(109.22 + 63.43) \times (7\% + 3\%) = 17.27$ (万元)

【解析】本题是结合关税、增值税、消费税、城市维护建设税和教育费附加的试题，该类型的考题在历年考试中经常出现。本题的主要考点包括：

(1) 关税的完税价格是解题的基础，其完税价格包括货价、采购费用（包括货物运抵中国关境内输入地起卸前的运输、保险和其他劳务等费用）以及由买方负担的除购货佣金以外的所有佣金和经纪费。因此，进口环节的关税完税价格 = $220 + 6 + 4 + 20 + 11 = 261$ (万元)。

(2) 进口货物既征收增值税，又征收消费税的，进口增值税（消费税）的组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税 + 消费税（或关税完税价格 + 关税） $\div (1 - \text{消费税税率})$ 。按照这个公式计算出进口环节应缴纳的增值税和消费税。但需要注意的是，进口货物所征收的增值税和消费税不能附加计算城市维护建设税和教育费附加。

(3) 委托加工的应税消费品，按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税，没有同类消费品销售价格的，按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格 = $(\text{原材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税税率})$ 。其中，加

工费是指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用（包括代垫辅助材料的实际成本），但不包括随加工费收取的销项税额，所以在本题中，应该将含税的加工费转化成不含税的加工费进行计算。在受托方代收代缴消费税时，按照要求，还应该一并代收代缴相应的城市维护建设税和教育费附加。但应该注意的是，由受托方代征代扣“三税”的单位和个人，其代征代扣的城市维护建设税按受托方所在地适用税率，所以本题中代收代缴的城市维护建设税是按照受托方所在地税率 7% 计算的。

(4) 在境内销项税额计算中，销售给消费者个人、受托加工的销售额以及逾期包装押金收入都属于含税销售额，所以应按照 17% 税率进行不含税销售额的换算，条件 (6) 中由于月末前可将全部货款收回，给所有购货方的销售折扣本质上属于融资费用，应该由销售者自行承担，所以不能按照实际收到的销售额计算，而应该按照销售全额计算销项税额。

(5) 进项税额计算中，向海关缴纳的增值税应该作为进项税额，收购免税农产品的 30% 部分（包括运费）用于集体福利不得抵扣进项税额，购进其他商品出现短缺部分的进项税额（包括运费）也不得抵扣。

(6) 对生产领用外购（本题中是进口）已税原材料继续生产应税消费品销售的，计算应纳消费税时，按当期生产领用的数量计算扣除已纳的消费税税额，所以，应抵扣进口实际缴纳的消费税税额 = $134.23 \times 80\% = 107.38$ （万元）。

(7) 海关对进口产品代征的增值税、消费税，不征收城市维护建设税和教育费附加。因此，只对境内销售业务实际缴纳的增值税、消费税征收城市维护建设税和教育费附加。

[2004 年综合题] 某市轿车生产企业为增值税一般纳税人，2003 年度账面记载注册资本 10 000 万元、职工 1 200 人，当年相关经营情况如下：

(1) 外购原材料，取得防伪税控系统开具的增值税专业发票，注明金额 5 000 万元、增值税进项税额 850 万元，另支付购货运输费用 200 万元、装卸费用 20 万元、保险费用 30 万元。

(2) 对外销售 A 型小轿车 1 000 辆，每辆含税金额 17.55 万元，共计取得含税金额 17 550 万元；支付销售小轿车的运输费用 300 万元，保险费用和装卸费用 160 万元。

(3) 销售 A 型小轿车 40 辆给本公司职工，以成本价核算取得销售金额 400 万元；该公司新设计生产 B 型小轿车 5 辆，每辆成本价 12 万元，为了检测其性能，将其转为自用。市场上无 B 型小轿车销售价格。

(4) 从废旧物资回收经营单位购入报废汽车部件，取得废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票，注明金额 500 万元；另支付运输费用 30 万元。

(5) 转让 10 年前建成的旧生产车间，取得收入 1 200 万元，该车间的原值为 1 000 万元，已提取折旧 400 万元。该车间经有权机构评估，成新度为 30%，目前建造同样的生产车间需要 1 500 万元；转让旧生产车间时向政府补缴出让金 80 万元，发生其他相关费用 20 万元。

(6) 转让一块土地使用权，取得收入 560 万元。年初取得该土地使用权时支付金额 420 万元，转让时发生相关费用 6 万元。

(7) 发生业务招待费 130 万元、技术开发费 280 万元（上年发生技术开发费 260 万元）；其他管理费用 1 100 万元。

(8) 发生广告费用 700 万元、业务宣传费用 140 万元、展览费用 90 万元。

(9) 发生财务费用 900 万元，其中向其相关联的企业借款支付的利息费用 600 万元，已知向其相关联的企业借款的年利率为 6%，金融机构同期贷款利率为 5%。

(10) 全年计入成本费用的实发工资总额和按工资总额提取的职工工会经费、职工福利费、职工教育经费共计 1 500 万元。

(注：适用消费税率 10%；B 型小轿车成本利润率 8%；当地人均月计税工资标准为 800 元，企业不能出具《工会经费拨缴款专用收据》。)

要求：按下列顺序回答问题：

(1) 分别计算该企业 2003 年应缴纳的消费税、增值税、营业税、城市维护建设税和教育费附加、土地增值税。

(2) 计算该企业 2003 年实现的应税收入总和。

(3) 计算企业所得税前准许扣除的销售成本总和。

(4) 计算企业所得税前准许扣除的销售税金及附加总和。

(5) 计算企业所得税前准许扣除的销售费用总和。

(6) 计算企业所得税前准许扣除的管理费用总和。

(7) 计算企业所得税前准许扣除的财务费用总和。

(8) 计算企业所得税前准许扣除的工资、工资附加“三费”标准及调整金额。

(9) 计算该企业 2003 年应缴纳的企业所得税。

【答案】

(1) 计算应缴纳的各项税金。

① 应缴纳消费税

$$= 17\,550 \div (1 + 17\%) \times 10\% + 40 \times 17.55 \div (1 + 17\%) \times 10\% + 5 \times 12 \times (1 + 8\%) \div (1 - 10\%) \times 10\% \\ = 1\,500 + 60 + 7.2 = 1\,567.2 \text{ (万元)}$$

② 计算增值税

$$\text{销项税额} = 17\,550 \div (1 + 17\%) \times 17\% + 40 \times 17.55 \div (1 + 17\%) \times 17\% + 5 \times 12 \times (1 + 8\%) \div (1 - 10\%) \times 17\% \\ = 2\,550 + 102 + 12.24 = 2\,664.24 \text{ (万元)}$$

$$\text{进项税额} = 850 + 200 \times 7\% + 300 \times 7\% + 500 \times 10\% + 30 \times 7\% = 850 + 14 + 21 + 50 + 2.1 = 937.1 \text{ (万元)}$$

$$\text{应缴纳增值税税额} = 2\,664.24 - 937.1 = 1\,727.14 \text{ (万元)}$$

$$\text{③ 应缴纳营业税} = 1\,200 \times 5\% + (560 - 420) \times 5\% = 67 \text{ (万元)}$$

④ 应缴纳城市维护建设税和教育费附加

$$= (1\,567.2 + 1\,727.14 + 67) \times 7\% + (1\,567.2 + 1\,727.14 + 67) \times 3\% = 336.13 \text{ (万元)}$$

⑤ 计算土地增值税

转让旧生产车间的土地增值额

$$= 1\,200 - [1\,500 \times 30\% - 80 - 20 - 1\,200 \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%)]$$

$$= 1\,200 - 450 - 80 - 20 - 66 = 1\,200 - 616 = 584 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值率} = 584 \div 616 \times 100\% = 94.81\% \text{ (适用税率 } 40\%)$$

$$\text{应缴纳土地增值税税额} = 584 \times 40\% - 616 \times 5\% = 233.6 - 30.8 = 202.8 \text{ (万元)}$$

转让土地使用权的土地增值额

$$= 560 - 420 - 6 - (560 - 420) \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 126.3 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值率} = 126.3 \div 433.7 \times 100\% = 29.12\% \text{ (适用税率 } 30\%)$$

$$\text{应缴纳土地增值税税额} = 126.3 \times 30\% = 37.89 \text{ (万元)}$$

$$\text{合计应纳土地增值税税额} = 202.8 + 37.89 = 240.69 \text{ (万元)}$$

(2) 实现的收入

$$= 17\,550 \div (1 + 17\%) + 40 \times 17.55 \div (1 + 17\%) + 5 \times 12 \times (1 + 8\%) \div (1 - 10\%) + 1\,200 + 560 \\ = 15\,000 + 600 + 72 + 1\,200 + 560 = 17\,432 \text{ (万元)}$$

$$(3) \text{ 应扣除的销售成本} = (1\,000 + 40) \times 10 + 5 \times 12 + 600 + 420 = 11\,480 \text{ (万元)}$$

$$(4) \text{ 应扣除的销售税金及附加} = 1\,567.2 + 67 + 336.13 + 240.69 = 2\,221.02 \text{ (万元)}$$

(5) 应扣除的销售费用

$$= 300 \times (1 - 7\%) + 160 + 80 + 20 + 17\,432 \times 2\% + 17\,432 \times 0.5\% + 90$$

$$= 279 + 160 + 80 + 20 + 6 + 348.64 + 87.16 + 90 = 1\,070.8 \text{ (万元)}$$

$$(6) \text{ 应扣除的管理费用} = 1\,100 + 17\,432 \times 0.3\% + 3 + 280 = 1\,435.3 \text{ (万元)}$$

$$(7) \text{ 应扣除的财务费用} = (900 - 600) + 600 \div 6\% \text{ (或 } 10\,000) \times 50\% \times 5\% = 550 \text{ (万元)}$$

(8) 准许扣除的工资、工资附加“三费”标准及调增金额

$$= 1\,500 - 1\,200 \times 0.08 \times 12 \times (1 + 14\% + 1.5\%) = 1\,500 - 1\,330.56 = 169.44 \text{ (万元)}$$

(9) 2003 年应缴纳的企业所得税

$$= (17\,432 - 11\,480 - 2\,221.02 - 1\,070.8 - 1\,435.3 - 550 + 169.44) \times 33\% = 854.32 \times 33\% = 281.93 \text{ (万元)}$$

【解析】本题是结合关税、增值税、消费税、城市维护建设税和教育费附加的试题，该类型的考题在历年考试中经常出现。本题的主要考点包括：

(1) 关税的完税价格是解题的基础，其完税价格包括货价、采购费用（包括货物运抵中国关境内输入地起卸前的运输费用、保险费用和其他劳务费用等）以及由买方负担的除购货佣金以外的所有佣金和经纪费。因此，进口环节的关税完税价格 = $220 + 6 + 4 + 20 + 11 = 261$ （万元）。

(2) 进口货物既征收增值税，又征收消费税的，进口增值税（消费税）的组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税 + 消费税（或关税完税价格 + 关税） $\div (1 - \text{消费税率})$ 。按照这个公式计算出进口环节应缴纳的增值税和消费税。但需要注意的是，进口货物所征收的增值税和消费税不能附加计算城市维护建设税和教育费附加。

(3) 委托加工的应税消费品,按照受托方的同类消费品的销售价格计算纳税,没有同类消费品销售价格的,按照组成计税价格计算纳税。组成计税价格 = (原材料成本 + 加工费) ÷ (1 - 消费税税率)。其中“加工费”是指受托方加工应税消费品向委托方所收取的全部费用(包括代垫辅助材料的实际成本),但不包括随加工费收取的销项税额,所以在本题中,应该将含税的加工费转化成不含税的加工费进行计算。在受托方代收代缴消费税时,按照要求,还应该一并代收代缴相应的城市维护建设税、教育费附加。但应该注意的是,由受托方代征代扣“三税”的单位和个人,其代征代扣的城市维护建设税按受托方所在地适用税率计算,所以本题中代收代缴的城市维护建设税是按照受托方所在地税率 7% 计算的。

(4) 在境内销项税额计算中,销售给消费者个人、受托加工的销售额以及逾期包装押金收入都属于含税销售额,所以应按照 17% 的税率进行不含税销售额的换算,条件(6)中由于月末前可将全部货款收回,给所有购货方的销售折扣本质上属于融资费用,应该由销售者自行承担,所以不能按照实际收到的销售额计算,而应该按照销售全额计算销项税额。

(5) 进项税额计算中,向海关缴纳的增值税应该作为进项税额,收购免税农产品的 30% 部分(包括运费)用于集体福利不得抵扣进项税额,购进其他商品出现短缺部分的进项税额(包括运费)也不得抵扣。

(6) 对生产领用外购(本题中是进口)已税原材料继续生产应税消费品销售的,计算应纳税消费时,按当期生产领用的数量计算扣除已纳的消费税税额,所以,应抵扣进口实际缴纳的增值税税额 = $134.23 \times 80\% = 107.38$ (万元)。

(7) 海关对进口产品代征的增值税、消费税,不征收城市维护建设税和教育费附加,因此,只对境内销售业务实际缴纳的增值税、消费税征收城市维护建设税和教育费附加。

§ 5 小规模纳税人应纳税额的计算

一、小规模纳税人应纳税额的计算

小规模纳税人采用简易的征收办法计算缴纳增值税,即:

小规模纳税人应纳税额 = 销售额 × 征收率

关于小规模纳税人应纳税额的计算,除上述计算公式之外,需特别注意以下两点:

(1) 小规模纳税人的销售额也是不含税销售额,如果是含税销售额,必须按照 6% 或 4% 的税率还原为不含税的销售额。

(2) 简易的征收办法不仅适用于小规模纳税人,有时也适用于一般纳税人。

二、自来水公司销售自来水应纳税额的计算

自 2002 年 6 月 1 日起,对自来水公司销售自来水按 6% 的征收率征收增值税的同时,对其购进独立核算水厂的自来水取得的增值税专用发票上注明的增值税税款(按 6% 征收率开具)予以抵扣。

三、销售特定货物应纳税额的计算

现行增值税法规规定,对一些特定货物销售行为,无论其从事者是一般纳税人还是小规模纳税人,一律按简易办法计算应纳税额。自 1998 年 8 月 1 日起,下列特定货物销售行为的征收率由 6% 调减为 4%:

1. 寄售商店代销寄售物品
2. 典当业销售死当物品
3. 经国务院或国务院授权机关批准的免税商店零售免税货物

注意,这里说的免税是指免关税而不是增值税。

四、小规模纳税人购置税控收款机的计算

自 2004 年 12 月 1 日起,小规模纳税人购置税控收款机,经主管税务机关审核批准后,可凭专用发票,按发票上所列增值税税额,抵免当期应纳增值税。

可抵免税额 = 价款 ÷ (1 + 17%) × 17%

当期应纳税额不足抵免的,未抵免部分可在下期继续抵免。

§ 6 电力产品应纳增值税的计算及管理

一、电力产品的销售额

电力产品的销售额以纳税人销售电力产品向购买方收取的全部价款和价外费用,不包括收取的销项税额,价外费用是指纳税人销售电力产品在目录电价或上网电价之外向购买方收取的各种性质的费用。电力企业收取的电费保证金,凡逾期未退还的,一律并入价外费用纳税。

二、电力产品的征税办法

要掌握发电、供电企业的不同征税办法，注意区分计算纳税和预缴纳税的计算，因为是新增加的内容，掌握基本内容为主。注意把握以下几点：

1. 发电企业的征税办法
2. 供电企业的征税办法
3. 实行预缴方式独立核算的发、供电企业的征税办法
4. 特殊电力企业的纳税办法

三、销售电力产品的纳税义务发生时间

1. 发电企业和其他企事业单位销售电力产品的，为电力上网并开具确认单据的当天
2. 供电企业采取直接收取电费结算方式的，销售对象属于企事业单位的，为开具发票的当天；销售对象属于居民个人的，为开具电费缴纳凭证的当天
3. 供电企业采取预收电费结算方式的，为发出电量的当天
4. 发、供电企业将电力产品用于非应税项目、集体福利、个人消费，为发出电量的当天
5. 发、供电企业之间互供电力，为双方核对数量，开具抄表确认单据的当天
6. 发、供电企业销售电力产品之外的其他货物，按增值税有关规定执行

四、发、供电企业办理税务登记、纳税申报

掌握其纳税申报的地点，并与其他一般企业注意区别开来。

五、发、供电企业销售电力产品票据的使用

按有关的发票管理办法和增值税专用发票的规定执行。

§ 7 几种特殊经营行为的税务处理

学习这部分内容应理解以下几点：

1. 混合销售行为与兼营行为的经营范围都包括销售货物和提供劳务这两类经营项目。混合销售强调的是在同一项销售行为中存在着两类经营项目的混合，销售货款及劳务价款是同时从一个购买方取得的；兼营强调的是在同一纳税人的经营活动中存在着两类经营项目，但这两类经营项目不在同一项销售行为中发生，增值税的销售货物与营业税的提供劳务不同时发生在同一购买者身上。两种行为的增值税征收范围的划分，原则上可概括为：混合销售行为按企业对象划分；兼营行为分别核算，不分别核算的，一并征收增值税。具体划分或确定由国家税务总局所属征收机关确定。

2. 纳税人兼营不同税率的货物或应税劳务，应分别核算各自的销售额并分别按照各自适用的税率计税。如未分别核算销售额则一律从高适用税率（这一规定几乎在所有的税法中都适用）。另外，纳税人兼营免税项目的，应当单独核算免税项目的销售额；未单独核算销售额的，不得免税。

3. 饮食行业的兼营总结如下：饮食店、餐馆（厅）、酒店（家）、宾馆、饭店等单位发生属于营业税“饮食业”应税行为的同时又销售货物给顾客的，不论顾客是否在现场消费，其货物部分的收入均应当并入营业税应税收入征收营业税。饮食店、餐馆（厅）、酒店（家）、宾馆、饭店等单位附设门市部、外卖点等对外销售货物的，按兼营行为的征税由主管税务机关确定是否征收增值税。专门生产或销售货物（包括烧卤熟制仪器在内）的个体经营者及其他个人应当征收增值税。

4. 运输企业的混合销售缴纳增值税是对一个特殊行业的特殊规定。

§ 8 进口货物征税

主要注意掌握进口货物应纳税额的计算。

进口货物由于既不是销售又没有增值，所以其应纳税额的计算比较特殊，没有销项税额与进项税额的概念，而是直接按照组成计税价格来计税，即：

进口应纳增值税额 = 组成计税价格 × 适用税率

组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税 + 消费税

进口的货物如果需要缴纳进口消费税，那么其组成计税价格就没有消费税这一项。注意本部分内容应和关税结合起来进行学习。

如果进口货物是固定资产，也应缴纳增值税，只是在计算进项税时，进口固定资产缴纳的增值税不能抵扣（除税法有特殊规定外），而是计入固定资产的成本中。

★历年考题分析

[2001年计算题]某化妆品生产企业为增值税一般纳税人，2000年10月上旬从国外进口一批散装化妆品，支付给国外的货价120万元、相关税金10万元、卖方佣金2万元、运抵我国海关前的运杂费和保险费18万元；进口机器设备一套，支付给国外的货价35万元、运抵我国海关前的运杂费和保险费5万元。散装化妆品和机器设备均验收入库。本月内企业将进口的散装化妆品的80%生产加工为成套化妆品7800件，对外批发销售6000件，取得不含税销售额290万元；向消费者零售800件，取得含税销售额51.48万元。（化妆品的进口关税税率40%、消费税税率30%；机器设备的进口关税税率20%）

要求：

- (1) 计算该企业在进口环节应缴纳的消费税、增值税。
- (2) 计算该企业国内生产销售环节应缴纳的增值税、消费税。

【解析】

- (1) 进口散装化妆品应缴纳关税税额 = $(120 + 10 + 2 + 18) \times 40\% = 60$ (万元)
进口散装化妆品消费税的组成计税价格 = $(120 + 10 + 2 + 18 + 60) \div (1 - 30\%) = 300$ (万元)
进口散装化妆品应缴纳消费税税额 = $300 \times 30\% = 90$ (万元)
进口散装化妆品应缴增值税税额 = $(120 + 10 + 20 + 18 + 60 + 90) \times 17\% = 51$ (万元)
进口机器设备应缴纳关税税额 = $(35 + 5) \times 20\% = 8$ (万元)
进口机器设备应缴增值税税额 = $(35 + 5 + 8) \times 17\% = 8.16$ (万元)
- (2) 生产销售化妆品应缴增值税税额 = $[290 + 51.48 \div (1 + 17\%)] \times 17\% - 51 = 5.78$ (万元)
当月抵扣的消费税税额 = $300 \times 80\% \times 30\% = 72$ (万元)
或：当月抵扣的消费税税额 = $90 \times 80\% = 72$ (万元)
生产销售化妆品应缴的消费税税额 = $[290 + 51.48 \div (1 + 17\%)] \times 30\% - 72 = 28.2$ (万元)

[2002年综合题]有进出口经营权的某外贸公司，2001年10月发生以下经营业务：

(1) 经有关部门批准从境外进口小轿车30辆，每辆小轿车货价15万元，运抵我国海关前发生的运输费用、保险费用无法确定，经海关查实其他运输公司相关业务的运输费用占货价的比例为2%。向海关缴纳了相关税款，并取得完税凭证。

公司委托运输公司将小轿车从海关运回本单位，支付运输公司运输费用9万元，取得了运输公司开具的普通发票。当月售出24辆，每辆取得含税销售额40.95万元，公司自用2辆并作为本企业固定资产。

(2) 月初将上月购进的库存材料价款40万元，经海关核准委托境外公司加工一批货物，月末该批加工货物在海关规定的期限内复运进境供销售，支付给境外公司的加工费20万元、进境前的运输费和保险费共3万元。向海关缴纳了相关税款，并取得了完税凭证。

(提示：小轿车关税税率60%、货物关税税率20%、增值税税率17%、消费税税率8%。)

要求：

- (1) 计算小轿车在进口环节应缴纳的关税、消费税和增值税。
- (2) 计算加工货物在进口环节应缴纳的关税、增值税。
- (3) 计算国内销售环节10月份应缴纳的增值税。

【解析】

- (1) 运输费 = $30 \times 150\,000 \times 2\% = 90\,000$ (元)
保险费 = $(30 \times 150\,000 + 90\,000) \times 30\% = 13\,770$ (元)
完税价格 = $30 \times 150\,000 + 90\,000 + 13\,770 = 4\,603\,770$ (元)
关税税额 = $4\,603\,770 \times 60\% = 2\,762\,262$ (元)
消费税税额 = $(4\,603\,770 + 2\,762\,262) \div (1 - 8\%) \times 8\% = 640\,524.52$ (元)
增值税税额 = $(4\,603\,770 + 2\,762\,262 + 640\,524.52) \times 17\% = 1\,361\,114.61$ (元)
- (2) 完税价格 = $200\,000 + 3 = 230\,000$ (元)
关税 = $230\,000 \times 20\% = 46\,000$ (元)
增值税 = $(230\,000 + 46\,000) \times 17\% = 46\,920$ (元)
- (3) 增值税 = $[409\,500 \div (1 + 17\%)] \times 24 \times 17\% - (90\,000 \times 7\% + 1\,361\,114.6) \div 30 \times (30 - 2)$
= $151\,746.36$ (元)

§ 9 出口货物退（免）税

一、基本政策

本部分内容了解一下即可。

二、出口货物退（免）税的适用范围

基本政策	适用的企业类型	适用的货物范围
免税和退税	(1) 生产企业 (2) 有出口经营权的外贸企业 (3) 特定企业	(1) 生产企业：自产货物或者视同自产的货物 (2) 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) 特定货物（教材介绍了 21 类）
免税不退税	(1) 属于生产企业的小规模纳税人自营出口或者委托外贸企业代理出口的自产货物 (2) 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。12 种货物（如抽纱等）特准退税 (3) 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	(1) 来料加工复出口的货物 (2) 避孕药品和用具、古旧图书 (3) 有出口卷烟权的企业出口国家计划内卷烟 (4) 军品以及军队系统企业出口军需工厂生产或军需部门拨调的货物
不免税不退税	委托外贸企业出口货物的非生产企业、商贸企业	(1) 国家出口计划外的原油 (2) 援外出口货物 (3) 国家禁止出口货物 [天然牛黄、麝香、铜及铜基合金（不含电解铜）、白银等]

三、出口货物的退税率

出口货物适用什么退税率不需要记忆，只要知道出口退税的退税率统一为 5 档，即 17%、15%、13%、5% 和特准退税的小规模纳税人生产的货物的退税率 6% 即可。

★历年考题分析

[2003 年判断题] 出口货物增值税退税率是出口货物的实际增值税征税额与退税计税依据的比例。

()

【答案】× 【解析】教材上明确规定出口货物增值税退税率是出口货物的实际退税额与退税计税依据的比例。

[2004 年判断题] 属于一般物资援助项下的出口货物，生产企业在财务上作销售处理的，自 1999 年 1 月 1 日起可比照一般货物出口，实行出口退税政策。

()

【答案】× 【解析】自 1999 年 1 月 1 日起，对一般物资援助项下的出口货物，仍实行出口不退税政策。

四、出口货物退税的计算

(一) “免、抵、退”税的计算方法

“免、抵、退”税管理办法是对生产企业自营或委托外贸企业代理出口的自产货物的退（免）税管理办法。“免、抵、退”税办法的“免”税，是指对生产企业出口的自产货物，免征本企业生产销售环节的增值税；“抵”税，是指生产企业出口的自产货物应予免征或退还所耗用原材料、零部件等进项税额抵顶内销货物的应纳税额；“退”税，是指生产企业出口自产货物在当期内因应抵顶的税额大于应纳税额，对未抵扣完的进项税额结转下期继续抵扣，年终仍抵扣不完的，经主管退税机关批准后予以一次性退税。注意这里退税只是退实际出口部分产品所对应的税款，而没有实际出口只是记入企业库存商品部分的进项税不得退税。由于存在征税率和退税率的差额，所以，在抵顶内销销项税额之前先要将征、退差额转出。如果出口货物的离岸价格中包含了免税辅料的成本，就要从离岸价格中减除免税辅料的成本。

如果计算内销应纳增值税时得出的结果是负数，则意味着内销不需要缴纳增值税并且还有进项税额未抵顶完（即教材中所称的“期末留抵税额”），因而可以进行退税。但问题是，并不是所有剩余未抵顶完的进项

税额都可以退税，只有实际出口部分的进项税才可以退税。

如果计算出来的应退税额大于未抵顶完的进项税额，这时，企业实际得到的出口退税额就只能是未抵顶完的进项税额了，因为该退的进项税已经抵顶内销的销项税额了；如果计算出来的应退税额小于未抵顶完的进项税额，那么，企业实际得到的出口退税就是计算出来的应退税额了，因为剩余不退的进项税意味着企业还没有使用，当然就不会退税。

另外，教材上还有一个所谓“免抵税额”，这实际上是一个没有什么实际意义的概念，它是只有在“免、抵、退”计算办法下才存在的一个概念。它的意思是指由于理论上应退的税（即免抵退税额）是根据出口货物的离岸价格计算出来的，但只退了其中一部分，而没有退的那一部分就是出口免征的税和已经抵顶内销的那部分进项税，即免抵税额。所以，它才会等于“免抵退税额”减去已退税额。

（二）几个概念的理解和掌握

1. 来料加工与进料加工的区别

来料加工表面上看与进料加工相似，但也有差别，主要表现在：

（1）进料加工是由我国企业自行进口原料，按照自己的式样，自行安排加工和出口，自负盈亏；而来料加工则是由外商供应原料、辅料，按外商的要求，加工成品，按规定交货，收取加工费。

（2）进料加工的原料进口和产品出口没有必然的联系，是两笔买卖，而来料加工的原料的供应人往往就是成品的承货人或包销人。

（3）在进料加工再出口中，我国企业与国外商人的关系是买卖关系；但是来料加工的双方当事人是委托加工关系，加工方不管盈亏，对产品没有支配权，只收取加工费。

2. 离岸价和到岸价

（1）离岸价（FOB）

离岸价也称为船上交货（指定装运港）条款，是指卖方负担货物成本和运输到指定起运港前所有费用的一种价格标准。当货物于指定装运港越过船舷时，卖方即完成其交货义务。这意味着买方从此时起，应负担一切费用和货物灭失及损坏的风险，也就是说在货物于指定装运港越过船舷时，该货物所有权上的主要风险和报酬就转移给买方。例如，出口商品单价 20 美元，每单位运到起运港的费用是 5 美元，则离岸价为 25 美元。

（2）到岸价（CIF）

到岸价也称为成本加运保费（指定目的港）条款，是指卖方除负担货物成本和将货物运至目的港所必需的运费外，还必须负担就运输中卖方所负担的货物灭失或损坏的风险对货物进行保险的费用。卖方签订保险合同并支付保险费。卖方的责任自货物越过在目的港的船舷时起转移给买方，也就是说，在货物于指定目的港越过船舷时，该货物所有权上的主要风险和报酬就转移给买方。例如，出口商品单价 20 美元，每单位运到起运港的费用是 5 美元，每单位运到目的港的费用是 15 美元，运输途中承担的保险费是 10 美元，则到岸价是 45（20 + 15 + 10）美元。

3. 保税区

保税区是经国务院批准设立的、海关实施特殊监管的经济区域，是我国目前开放度和自由度最大的经济区域。其功能定位为“保税仓储、出口加工、转口贸易”。根据现行有关政策，海关对保税区实行封闭管理，境外货物进入保税区，实行保税管理；境内其他地区货物进入保税区，视同出境；同时，外经贸、外汇管理等部门对保税区也实行较区外相对优惠的政策。

下面通过实际案例来说明：

【例 1】某电器厂 2002 年一季度自营出口钟表 30 000 台，离岸价格为每台 210 美元，外汇人民币牌价为 1 美元 = 8.2928 元；内销货物销售额 8 200 万元。上期结转进项税额 200 万元，本期进项税额 800 万元。如何计算免、抵、退税 [出口退税率为 15%，生产企业自营出口（不含进料加工业务）]？

免、抵、退税的计算如下：

$$\begin{aligned} (1) \text{ 出口自产货物销售收入} &= \text{出口货物离岸价} \times \text{外汇人民币牌价} \\ &= 30\,000 \times 210 \times 8.2928 = 52\,244\,640 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} (2) \text{ 免抵退税额} &= \text{免税购进原材料价格} \times \text{出口货物退税率} \\ &= 52\,244\,640 \times 15\% = 7\,836\,696 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{A. 免抵退税不得免征和抵扣税额} &= \text{出口货物离岸价} \times \text{外汇人民币牌价} \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物} \\ &\quad \text{退税率}) - \text{免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额} \\ &= 52\,244\,640 \times (17\% - 15\%) - 0 = 1\,044\,892.8 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{B. 当期应纳税额} &= \text{当期内销货物的销项税额} - (\text{当期进项税额} - \text{当期免抵退税不得免征和抵扣税额}) \\
 &= 82\,000\,000 \times 17\% - (2\,000\,000 + 8\,000\,000 - 1\,044\,892.8) \\
 &= 4\,984\,892.8 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

从以上计算可以看出，应纳税额的正数，反映企业出口货物给予抵扣和退税的进项税额，已全部在内销货物应纳税额中抵减完毕，不需退税。

【例 2】某电器厂 2002 年一季度自营出口钟表 30 000 台，离岸价格为每台 210 美元，外汇人民币牌价为 1 美元 = 8.2928 元；内销货物销售额 8 200 万元。上期结转进项税额 800 万元，本期进项税额 800 万元。如何计算免、抵、退税 [出口退税率为 15%，生产企业自营出口（不含进料加工业务）]？

免、抵、退税的计算如下：

$$\begin{aligned}
 (1) \text{ 出口自产货物销售收入} &= \text{出口货物离岸价} \times \text{外汇人民币牌价} \\
 &= 30\,000 \times 210 \times 8.2928 = 52\,244\,640 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 (2) \text{ 免抵退税额} &= \text{免税购进原材料价格} \times \text{出口货物退税率} \\
 &= 52\,244\,640 \times 15\% = 7\,836\,696 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{A. 免抵退税不得免征和抵扣税额} &= \text{出口货物离岸价} \times \text{外汇人民币牌价} \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率}) - \text{免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额} \\
 &= 52\,244\,640 \times (17\% - 15\%) - 0 = 1\,044\,892.8 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{B. 当期应纳税额} &= \text{当期内销货物的销项税额} - (\text{当期进项税额} - \text{当期免抵退税不得免征和抵扣税额}) \\
 &= 82\,000\,000 \times 17\% - (8\,000\,000 + 8\,000\,000 - 1\,044\,892.8) \\
 &= -1\,015\,107.2 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

根据“如当期期末留抵税额 ≤ 当期免抵退税额，则

当期应退税额 = 当期期末留抵税额

当期免抵税额 = 当期免抵退税额 - 当期应退税额”的规定，则：

$$\text{当期应退税额} = \text{当期期末留抵税额} = 1\,015\,767.2 \text{ (元)}$$

从以上计算可以看出，应纳税额为负数的，留抵税额，反映企业出口货物给予抵扣和退税的进项税额，没有全部在内销货物应纳税额中抵减完毕，需退税。但是由于当期留抵数小于当期免抵退税额，因此按当期留抵数的数额退税，也就是退数金额不能超过企业实际缴纳给国家的金额。

【例 3】某电器厂 2002 年一季度自营出口钟表 30 000 台，离岸价格为每台 210 美元，外汇人民币牌价为 1 美元 = 8.2928 元；内销货物销售额 8 200 万元。上期结转进项税额 1 800 万元，本期进项税额 800 万元。如何计算免、抵、退税 [出口退税率为 15%，生产企业自营出口（不含进料加工业务）]？

免、抵、退税的计算如下：

$$\begin{aligned}
 (1) \text{ 出口自产货物销售收入} &= \text{出口货物离岸价} \times \text{外汇人民币牌价} \\
 &= 30\,000 \times 210 \times 8.2928 = 52\,244\,640 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 (2) \text{ 免抵退税额} &= \text{免税购进原材料价格} \times \text{出口货物退税率} \\
 &= 52\,244\,640 \times 15\% = 7\,836\,696 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{A. 免抵退税不得免征和抵扣税额} &= \text{出口货物离岸价} \times \text{外汇人民币牌价} \times (\text{出口货物征税率} - \text{出口货物退税率}) - \text{免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额} \\
 &= 52\,244\,640 \times (17\% - 15\%) - 0 = 1\,044\,892.8 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{B. 当期应纳税额} &= \text{当期内销货物的销项税额} - (\text{当期进项税额} - \text{当期免抵退税不得免征和抵扣税额}) \\
 &= 82\,000\,000 \times 17\% - (18\,000\,000 + 8\,000\,000 - 1\,044\,892.8) \\
 &= -11\,015\,107.2 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

根据“如当期期末留抵税额 > 当期免抵退税额，则

当期应退税额 = 当期免抵退税额

当期免抵税额 = 0”的规定，则：

$$\text{当期应退税额} = \text{当期免抵退税额} = 7\,836\,696 \text{ (元)}$$

从以上计算可以看出，应纳税额的负数，是留抵税额，反映企业出口货物给予抵扣和退税的进项税额，没有全部在内销货物应纳税额中抵减完毕，需退税。但是由于当期留抵数大于当期免抵退税额，因此按当期免抵退税额的数额退税，也就是退税金额不能超过企业出口应该退税的金额。

★历年考题分析

[2003 年综合题] 某自营出口的生产企业为增值税一般纳税人，适用的增值税税率 17%，退税率 15%。

2002年11月和12月的生产经营情况如下：

(1) 11月份：外购原材料、燃料取得增值税专用发票，注明支付价款850万元、增值税税额144.5万元，材料、燃料已验收入库；外购动力取得增值税专用发票，注明支付价款150万元、增值税税额25.5万元，其中20%用于企业建设工程；以外购原材料80万元委托某公司加工货物，支付加工费取得增值税专用发票，注明价款30万元、增值税税额5.1万元，支付加工货物的运输费用10万元并取得运输公司开具的普通发票。内销货物取得不含税销售额300万元，支付销售货物运输费用18万元并取得运输公司开具的普通发票；出口销售货物取得销售额500万元。

(2) 12月份：免税进口料件一批，支付国外买价300万元、运抵我国海关前的运输费用、保管费和装卸费用50万元，该料件进口关税税率20%，料件已验收入库；出口货物销售取得销售额600万元；内销货物600件，开具普通发票，取得含税销售额140.4万元；将与内销货物相同的自产货物200件用于本企业建设工程，货物已移送。

要求：

(1) 采用“免、抵、退”法计算企业2002年11月份应纳（或应退）的增值税。

(2) 采用“免、抵、退”法计算企业2002年12月份应纳（或应退）的增值税。

【解析】

(1) 计算11月份应纳（或应退）的增值税。

① 增值税进项税额 = $144.5 + 25.5 \times (1 - 20\%) + 5.1 + (10 + 18) \times 7\% = 171.96$ (万元)

【解析】20%用于企业建设工程的外购动力的进项税额不允许抵扣，加工货物进项税允许抵扣，加工货物运费和销售货物运费可以按7%计算抵扣进项税。

② 免抵退税不得免征和抵扣税额 = $500 \times (17\% - 15\%) = 10$ (万元)

③ 当期应纳税额 = $300 \times 17\% - (171.96 - 10) = -110.96$ (万元)

④ 免抵退税额 = $500 \times 15\% = 75$ (万元)

⑤ 当期期末留抵税额 > 当期免抵退税额

当期应退税额 = 当期免抵退税额 = 75 (万元)

⑥ 当期免抵税额 = $75 - 75 = 0$ (万元)

⑦ 留待下期抵扣税额 = $110.96 - 75 = 35.96$ (万元)

(2) 计算12月份应纳（或应退）的增值税。

① 免税进口料件价格 = $(300 + 50) \times (1 + 20\%) = 420$ (万元)

注：免税进口料件是指免增值税，而不是免关税和消费税。

② 免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额 = $420 \times (17\% - 15\%) = 8.4$ (万元)

③ 免抵退税不得免征和抵扣税额 = $600 \times (17\% - 15\%) - 8.4 = 3.6$ (万元)

④ 当期应纳税额 = $140.4 \div 1.17 \times 17\% + 200 \times 140.4 \div 600 \div 1.17 \times 17\% - (0 - 3.6) - 35.96 = -5.16$ (万元)

⑤ 免抵退税额抵减额 = $420 \times 15\% = 63$ (万元)

⑥ 免抵退税额 = $600 \times 15\% - 63 = 27$ (万元)

⑦ 当期期末留抵税额 < 当期免抵退税额

当期应退税额 = 当期期末留抵税额 = 5.16 (万元)

⑧ 当期免抵税额 = $27 - 5.16 = 21.84$ (万元)

【2004年计算题】某外商投资举办的摩托车生产企业，1997年5月在我国投产，经营期限为15年。1997年—2002年的获利情况分别为30万元、20万元、50万元、70万元、120万元、160万元。2003年1—11月份实现应纳税所得额140万元，12月份生产经营情况如下：

(1) 外购原材料，支付价款480万元、增值税81.6万元，取得增值税专用发票；支付运输费用48万元，取得运输单位开具的普通发票。

(2) 向国外销售摩托车800辆，折合人民币400万元；在国内销售摩托车300辆，取得不含税销售额150万元。

(3) 应扣除的摩托车销售成本300万元；发生管理费用90万元，其中含交际应酬费20万元；发生销售费用40万元。

(4) 发生意外事故，损失当月外购的不含增值税的原材料金额32.79万元（其中含运费金额2.79万元），本月内取得保险公司给予的赔偿金额12万元。

(5) 从境外分支机构取得税后收益 82.5 万元，在国外实际已缴纳了 25% 的公司所得税。

(注：增值税税率 17%，退税率 13%，消费税税率 10%，企业所得税税率 30%，地方所得税税率 3%)

要求：按下列顺序回答问题：

(1) 计算该企业 12 月份应抵扣的进项税额总和。

(2) 计算该企业 12 月份应缴纳的增值税。

(3) 计算该企业 12 月份应退的增值税。

(4) 计算该企业 12 月份应缴纳的消费税。

(5) 计算该企业 12 月份境外收益共计应补缴的企业所得税和地方所得税总和。

(6) 计算该企业 12 月份实现的销售收入总和 (不含境外收益)。

(7) 计算该企业 12 月份所得税前准予扣除的成本、费用、税金和损失总和。

(8) 计算该企业 2003 年度应缴纳的企业所得税和地方所得税总和 (不含境外收益)。

【答案】

(1) 12 月份准予抵扣的进项税额

$$\begin{aligned} &= 81.6 + 48 \times 7\% - (32.79 - 2.79) \times 17\% - 2.79 \div (1 - 7\%) \times 7\% - 400 \times (17\% - 13\%) \\ &= 81.6 + 3.36 - 5.1 - 0.21 - 16 = 63.65 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

(2) 当月应缴纳增值税 = $150 \times 17\% - 63.65 = -38.15$ (万元)

(3) 当月应退增值税：

$$\text{当月免抵退税额} = 400 \times 13\% = 52 \text{ (万元)}$$

当月免抵退税额 (52 万元) > 未抵扣完的进项税额 (38.15 万元)

当月应退增值税 = 38.15 (万元)

(4) 12 月份应缴纳的消费税 = $150 \times 10\% = 15$ (万元)

(5) 境外收益应补缴的企业所得税和地方所得税总和

$$\begin{aligned} &= 82.5 \div (1 - 25\%) \times (30\% + 3\%) - 82.5 \div (1 - 25\%) \times 25\% \\ &= 36.3 - 27.5 = 8.8 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

(6) 12 月份实现的收入 (不含境外收益) = $400 + 150 = 550$ (万元)

(7) 12 月份所得税前准予扣除的成本、费用、税金和损失总和

$$\begin{aligned} &= 300 + 15 + (90 - 20) + (400 + 150) \times 0.5\% + 40 + (32.79 - 2.79) \times (1 + 17\%) + 2.79 \div (1 - 7\%) - 12 \\ &= 300 + 15 + 70 + 2.75 + 40 + 35.1 + 3 - 12 = 453.85 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

(8) 2003 年度应缴纳的企业所得税和地方所得税总和 (不含境外收益)

$$= (140 + 550 - 453.85) \times (15\% + 3\%) = 42.51 \text{ (万元)}$$

【解析】本题是结合增值税法、消费税法、外商投资企业和外国所得税法的计算题，其难度较大。其重要难点包括：(1) 涉及国内销售与出口业务的当期增值税额计算。本题中，出口业务是该企业当期业务的一部分，因此，应该将出口业务与内销业务共同考虑，本题中考生只要把这种购销关系理解清楚，直接运用出口退税“免、抵、退”的方法即可。(2) 外商投资企业来源于中国境外的所得已在境外缴纳的所得税税款，准予在汇总纳税时，从其应纳税额中扣除，但是扣除额不得超过其境外所得按照我国税法规定计算的应纳税额。其适用的税率为 30% 的企业所得税税率和 3% 的地方所得税税率之和，不能按外商投资企业实际适用的任何低税率来计算。(3) 应纳税所得额中成本、费用、损失的扣除额计算方法 (难点是业务招待费和发生意外事故营业外支出额的计算)。(4) 应纳税额中，依据该企业以前年度的获利情况，判断出当年实际适用的企业所得税税率为 15%，并据此计算出应纳税额。具体分析如下：

(1) 当月发生的进项税额中包括外购原材料所支付的增值税 81.6 万元；支付运输费用 48 万元按照 7% 的抵扣率计算出进项税额；发生意外事故，损失当月外购的不含增值税的原材料金额 32.79 万元 (其中含运费金额 2.79 万元) 应该将进项税额转出 (尤其要注意将运费金额 2.79 万元先转换成运费支出，再按照 7% 计算进项税额)。最后，因为本月有出口业务，按照 17% 的征收率与 13% 的退税率之间的差额计算出不得免税和抵扣税额 = $400 \times (17\% - 13\%) = 16$ (万元)。本月实际可以抵扣的进项税额为 63.65 万元。

(2) 当月外销业务属于出口免税项目，因此，销项税额是由内销业务产生的，据此计算出应纳税额 = $150 \times 17\% - 63.65 = -38.15$ (万元)，这表明当月存在多缴的增值税额，并可以享受退税资格。同时，根据当月的出口情况计算出出口货物免抵退税额 = $400 \times 13\% = 52$ (万元)，这表明按照国家的退税率最多可以退还 52 万元。本月实际可以取得出口退税额 38.15 万元。

(3) 因为本企业是生产企业，出口摩托车只能免征消费税而不能获得消费税的退税，因此，本月应缴纳

的消费税 = $150 \times 10\% = 15$ (万元)。

(4) 外商投资企业的境外投资收益可以不计入企业生产经营所得，单独考虑补税。但在计算其投资收益的应纳税额时，其适用的税率为 30% 的企业所得税税率和 3% 的地方所得税税率之和，不能按外商投资企业实际适用的任何低税率来计算。根据该企业的前几年的生产经营情况，1999 年是开始获利年度，1999 年和 2000 年两年免征企业所得税，2001—2003 年减半征收企业所得税。所以，虽然 2003 年的实际企业所得税的税率是 18% ($15\% + 3\%$)，但在计算境外所得的应纳税额时，仍然按照 33% 计算。应补税额 = $82.5 \div (1 - 25\%) \times (30\% + 3\%) - 82.5 \div (1 - 25\%) \times 25\% = 8.8$ (万元)。

(5) 2003 年 12 月份该企业的境内生产经营所得的计算：

① 生产经营收入包括境内外销售收入，共计 550 万元。

② 实际应酬费的扣除限额应按照 550 万元计算，即 $2.75 [(400 + 150) \times 0.5\%]$ 万元，实际发生额是 20 万元，只能扣除限额 2.75 万元。

③ 根据规定，企业因存货盘亏、毁损、报废等原因不得从销项税金中抵扣的进项税金，应视同企业财产损失，准予与存货损失一起在所得税前按规定进行扣除。因此，在发生了非正常的损失之后，实际计入营业外支出的应该是外购的不含增值税的原材料金额 32.79 万元加上应该转出的进项税额，在扣除保险公司给予的赔偿金额 12 万元后的净额。

④ 2003 年 12 月份的收入总额减去所得税前准予扣除的成本、费用、税金和损失，再加上 2003 年 1—11 月份的应纳税所得额 140 万元，得到 2003 年全年的应纳税所得额是 236.15 万元。

⑤ 按照 15% 的企业所得税税率与 3% 的地方所得税税率，计算出该企业 2003 年实际境内所得应纳税额。

(三) 先征后退的计算方法

先征后退的三种情况都需要了解，可以通过教材上的例题来学习。

★历年考题分析

[2001 年判断题] 出口企业办理增值税出口退税时，必须提供购进出口货物的增值税专用发票（税款抵扣联），如果企业在购进货物时只取得了普通发票而未取得增值税专用发票，当该购进货物出口时，税务机关不予办理出口退税。 ()

【答案】× 【解析】本题属于出口退税管理方面的内容，现在的教材已不作要求了。

五、出口货物退（免）税管理

2005 年又增加了出口货物专用缴款书的管理内容。所以需要仔细了解一下，主要出于应对考客观题所需。

§ 10 纳税义务发生时间与纳税期限

一、纳税义务发生时间

销售货物（提供应税劳务）区分为 7 种情况分别作了规定，具体包括：

1. 采取直接收款方式销售货物的，不论货物是否发出，均为收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天。
2. 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物的，为发出货物并办妥托收手续的当天。
3. 采取赊销和分期收款方式销售货物的，为按合同约定的收款日期的当天。
4. 采取预收货款方式销售货物的，为货物发出的当天。
5. 委托其他纳税人代销货物的，为收到代销单位销售的代销清单的当天。
6. 销售应税货物的，为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额的凭据的当天。
7. 纳税人发生视同销售行为的，为货物移送的当天。

二、纳税期限

增值税采用按期纳税和按次纳税的办法确定纳税期限。

纳税人以 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日为纳税间隔期的，应在期满之日起 5 日内预缴税款，于次月 1 日起，10 日内申报纳税并结清上月应纳税款。

纳税人以 1 个月为纳税间隔期的，应在期满之日起 10 日内申报纳税。

纳税人不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人进口货物，应当自海关填发税款缴纳证的次日起 15 日内缴纳税款。

出口货物，按月办理退税。

§ 11 纳税地点与纳税申报

注意增值税申报表第 16 行是“按适用税率计算的纳税检查应补缴税额”，而第 17 行“应抵扣税额合计” $= 12 + 13 - 14 - 15 + 16$ ，似乎这样是不对的，但是在纳税检查时有时会发现应抵扣的进项企业因失误等原因没有抵扣，则检查后的应纳税额是负数，这时就应该填写在申报表的第 16 行“按适用税率计算的纳税检查应补缴税额”。

例如，税务机关稽查某企业，没有发现有偷税行为，但是发现一张可以抵扣的运费发票 100 元，企业漏了计提进项，则这时按适用税率计算的纳税检查应补缴税额 $= -7$ ，企业在填写增值税申报表时，这 7 元就要填写到第 16 行“按适用税率计算的纳税检查应补缴税额”栏目里（注意是正数 7，不是填写 -7 ）。

§ 12 增值税专用发票的使用及管理

在这一部分内容中，主要需要了解以下一些内容：

一、专用发票开具范围

增值税专用发票的管理是增值税制度中一个重要的组成内容。其中增值税专用发票的开具范围是应重点掌握的部分。特别应注意的是不得开具增值税专用发票的几种情形，即：

1. 向消费者销售应税项目。
2. 销售免税项目。
3. 出口货物和在境外销售应税劳务。
4. 将货物用于非应税项目。
5. 将货物用于集体福利或个人消费。
6. 提供非应税劳务、转让无形资产或销售不动产。

二、专用发票开具时限

由于增值税专用发票一旦开出就需要按所开金额计税，所以，增值税专用发票的开具时限将会影响到当期应纳增值税的计算，是一个比较重要的内容。

三、加强增值税专用发票的管理

主要注意了解对代开、虚开增值税专用发票的处理，包括三个方面：一是必须按照票面金额征税，二是购货方不得作进项税额抵扣，三是要按照偷税给予处罚。

另外注意区分以下直接收款方式销售货物的增值税纳税义务的确定和开具发票的期限的区别：

关于增值税专用发票时限的规定：采用交款提货结算方式销售货物的，为收到货款的当天。

关于增值税销项税额时间的限定：采用直接收款方式销售货物的，为收到货款或收到索取销售额凭证并将提货单交给买方的当天。

这两个规定都是国家税务总局的税法原文，最早设计增值税时，没有规定开具发票就必须缴税，允许开具发票时间和纳税义务时间有时点上的差异，所以在 1993 年 12 月同时颁布的《增值税专用发票使用规定》（国税发 [1993] 150 号）和《增值税暂行条例实施细则》中分别规定“采用交款提货结算方式的，为收到货款的当天（开具发票）”和“采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买方的当天（纳税义务发生）”。

但是在随后的一年的实践过程中发现，这样规定漏洞很大，因此后来国家税务总局在 1995 年 1 月发布的《税务总局关于加强增值税征收管理工作的通知》（国税发 [1995] 15 号）中规定：“对已开具专用发票的销售货物，要及时足额计入当期销售额征税。凡开具了专用发票，其销售额未按规定计入销售账户核算的，一律按偷税论处。”

也就是说开具增值税发票就必须缴纳增值税，也就是以发票开具时间代替了增值税纳税义务时间，或者说是不到纳税义务发生时间禁止开具增值税发票，凡是不到纳税义务时间开具增值税专用发票的不再考虑是否有纳税义务，一律缴税。

★历年考题分析

[2001 年多选题] 下列各项中，符合增值税专用发票开具时限规定的有()。

- A. 采用预收货款结算方式的，为收到货款的当天
- B. 将货物交付他人代销的，为收到代销清单的当天
- C. 采用赊销方式的，为合同约定的收款日期的当天
- D. 将货物作为投资提供给其他单位的，为投资协议签订的当天

【答案】BC

[2004年单选题] 当主管税务机关确认购货方在真实交易中取得的供货方虚开的增值税专用发票属于善意取得时,符合规定的处理方法是()。

- A. 对购货方不以偷税论处,并依法准予抵扣进项税款
- B. 对购货方不以偷税论处,但应按有关规定不予抵扣进项税款
- C. 购货方不能够重新从销售方取得合法、有效专用发票的,以偷税论处
- D. 购货方能够重新从销售方取得合法、有效专用发票的,罚款后予以抵扣进项税款

【答案】B 【解析】购货方与销售方存在真实的交易,销售方使用的是其所在省(自治区、直辖市和计划单列市)的专用发票,专用发票注明的销售方名称、印章、货物数量、金额以及税额等全部内容与实际相符,且没有证据表明购货方知道销售方提供的专用发票是以非法手段获得的,对购货方不以偷税或者骗取出口退税论处,但应该按照有关规定不予抵扣进项税额或者不予出口退税,购货方已经抵扣的进项税额或者取得的出口退税,应依法追缴。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 某厂将自产的a产品作为福利发给本厂职工。该批产品制造成本共计12万元,本厂各产品的平均成本利润率为10%,按当月同类产品的平均售价计算为18万元,销售额为()。
 - A. 10万元
 - B. 10.9万元
 - C. 11万元
 - D. 18万元
2. 下列经营行为,属增值税征收范围的是()。
 - A. 某社会团体下属企业销售货物
 - B. 个人向受雇企业提供修理修配劳务
 - C. 某工业企业附属饭店对外提供餐饮服务
 - D. 某工业企业将一台设备对外出租
3. 下列销售行为中可以按销售差额作为计税销售额的是()。
 - A. 以旧换新销售
 - B. 还本销售
 - C. 以物易物销售
 - D. 折扣销售并开在同一发票上
4. 某增值税一般纳税人为尽快收回货款,采用折扣方式销售货物,其发生的现金折扣金额处理正确的是()。
 - A. 冲减销售收入,但不减少当期销项税额
 - B. 冲减销售收入,同时减少当期销项税额
 - C. 全部计入销售费用,不能减少当期销项税额
 - D. 全部计入财务费用,不能减少当期销项税额
5. 某软件企业(一般纳税人)2004年9月份销售自产软件产品取得不含税收入70万元,8月份留抵税额1.2万元,本月允许抵扣的进项税额为5.1万元。其当月实际缴纳增值税为()。
 - A. 2.1万元
 - B. 3.5万元
 - C. 5.6万元
 - D. 6.8万元
6. 某汽车制造商将一辆新开发的小汽车赠送给某高校使用,其应纳增值税的销售额应等于()。
 - A. 制造成本 × (1 + 成本利润率)
 - B. 制造成本 × (1 + 成本利润率) + 消费税
 - C. 制造成本 × (1 + 成本利润率) / (1 + 消费税税率)
 - D. 制造成本 × (1 + 成本利润率) / (1 + 增值税税率)
7. 某厂商某月将产品分别以10元、11元和5元(被认定为偏低价格)的单价销售给甲、乙、丙各100件,则当月该厂商的销售额在计算其销项税时应被核定为()。
 - A. 2 600元
 - B. 3 150元
 - C. 3 000元
 - D. 3 300元
8. 增值税一般纳税人外购下列货物,允许抵扣进项税额的是()。
 - A. 外购生产原材料,发票尚未认证的
 - B. 外购生产原材料,发票尚未取得,但已经办理入库,并暂估入账
 - C. 外购用于福利的货物
 - D. 外购设备小修理用备件
9. 依据现行增值税法,下列业务可以计算抵扣进项税额的是()。
 - A. 购进办公用品
 - B. 购进建筑材料用维修企业厂房
 - C. 进口一批零配件用于组装、修理自用设备

- D. 购买一台设备用于更换旧设备
10. 根据现行增值税法，下列关于增值税纳税义务发生时间的规定，错误的是()。
- A. 采取直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，均为收到销售额或取得索取销售额的凭据，并将提货单交给买主的当天
- B. 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物，为发出货物并办妥托收手续的当天
- C. 采取赊销和分期收款方式销售货物，为按合同约定的收款日期的当天
- D. 委托其他纳税人代销货物，为代销货物交给受托方的当天
11. 下列出口货物适用出口免税并退税的是()。
- A. 属于小规模纳税人的生产企业出口自产货物
- B. 外贸企业受商贸企业委托代理出口的货物
- C. 保税区外的出口企业销售给保税区内企业的货物
- D. 企业在境内采购并运往境外作为在境外投资的货物
12. 增值税一般纳税人采取预收货款的方式销售货物的，其纳税义务发生的时间是()。
- A. 货物发出的当天
- B. 将提货单交给买方的当天
- C. 预收货款的当天
- D. 销售合同约定的收款日期
13. 下列项目应征收增值税的是()。
- A. 歌厅销售烟酒的收入
- B. 招待所预定火车票的手续费收入
- C. 饭店外卖部对外销售的盒饭收入
- D. 客轮小卖部的营业收入

二、多项选择题

1. 以下单位或者个人发生的行为，属于增值税的征收范围的有()。
- A. 进口固定资产设备
- B. 销售商品房
- C. 免税商店销售商品
- D. 出租设备
2. 下列说法正确的有()。
- A. 销售旧货的税率是 4% 减半征收，即税率是 2%
- B. 电子出版物可以享受软件产品的增值税优惠
- C. 集邮商品的生产、调拨征增值税
- D. 废旧物资回收单位收购物资，可以按收购凭证上注明的金額抵扣 7% 的进项税额
3. 下列行为中，属于视同销售货物应征增值税的行为有()。
- A. 委托他人代销货物
- B. 销售代销货物
- C. 将自产的货物用于对外捐赠
- D. 将外购货物用于对外投资
4. 适用于增值税一般纳税人税率有()。
- A. 17%
- B. 6%
- C. 13%
- D. 零税率
5. 在销售价格之外向购货方收取的下列费用，并入销售额计算纳税的有()。
- A. 收取的违约金
- B. 收取的储备费
- C. 收取的手续费
- D. 收取的包装物租金
6. 对增值税视同销售行为征税，根据不同情况，可按()确定其销售额。
- A. 当月或近期同类货物的平均成本价
- B. 当月或近期同类货物的平均销售价
- C. 当月或近期同类货物的最高售价
- D. 组成计税价格
7. 增值税一般纳税人发生的下列业务的支出，允许抵扣进项税额的包括()。
- A. 销售货物支付的运输费用和建设费
- B. 外购货物支付的运输费用和建设费
- C. 向小规模纳税人购买农业产品的支出
- D. 向农业生产单位购买免税农产品的支出
8. 可以按纳税人支付金额的 7% 申请抵扣进项税额的运输费用，是指包含()在内的运输费用。
- A. 运费
- B. 保险费
- C. 装卸费
- D. 建设基金
9. 下列符合增值税纳税地点的有()。
- A. 进口货物，应当由进口人或其代理人向报关地海关申报纳税
- B. 固定业户向机构所在地主管税务机关申报纳税
- C. 非固定业户销售货物，应向销售地主管税务机关申报纳税
- D. 非固定业户到外市县销售货物，应向销售地主管税务机关申报纳税
10. 关于增值税纳税义务发生时间的确定，以下正确的有()。
- A. 进口货物的纳税义务发生时间为报关进口的当天

- B. 采取预收货款方式销售货物的，为货物发出的当天
- C. 委托其他纳税人代销货物的，为收到代销单位销售的代销清单的当天
- D. 采取赊销和分期收款方式销售货物的，为按合同约定的收款日期的当天

三、判断题

1. 从事融资租赁业务，如果租赁的货物的所有权转让给承租方的，征收增值税；如果租赁的货物的所有权未转让给承租方的，征收营业税。 ()
2. 销售自来水适用 13% 的低税率。 ()
3. 一般纳税人不适用 6% 或 4% 的税率，其税率只适用于小规模纳税人。 ()
4. 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，凡符合增值税暂行条例规定的，在计算该混合销售行为为增值税时，准予从销项税额中抵扣。 ()
5. 某增值税一般纳税人当月外购原材料的，只要收到合格的增值税发票就可以抵扣。 ()
6. 报关的出口货物符合其他条件就可以退税。 ()
7. 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，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。 ()
8. 实物折扣不能从货物销售额中减除。 ()
9. 采用直接收款方式销售货物，不论货物是否发出，增值税纳税义务发生时间为收到销售额或取得索取销售额的凭证，并将提货单交给买方的当天。 ()
10. 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。 ()

四、计算题

1. 某企业为增值税一般纳税人。2001 年 3 月该企业购入生产甲产品的原材料，共支付进项税额为 160 000 元。本月该企业对外销售甲产品 500 台，每台不含税售价为 8 000 元，当月即收回全部货款。因此，该企业给予代理商 5% 的销售折扣，另开一张发票给对方。本月给某地办事处发货 500 台并开具增值税发票，以 500 台投资 B 企业获得 20% 股权，另拨付 2 台甲产品给幼儿园使用。本月促销购入小礼品 200 个，每个不含税价 1 元，免费随产品赠送给客户。

要求：请计算月底该公司计算应交纳增值税税额？

2. 某工业企业为增值税一般纳税人。2002 年 6 月份该企业主要发生如下几笔涉税业务：

(1) 6 月 1 日，购进原材料一批，价款 200 000 元，专用发票注明的进项税额为 34 000 元，货款已经支付，尚未收到发票。

(2) 6 月 3 日，企业接受另一单位捐赠转入原材料一批，价值 1 万元，取得增值税专用发票并验证，注明的进项税额为 1 700 元，材料已经验收入库。

(3) 6 月 4 日，企业销售产品一批，取得销售收入 50 000 元（不含税），并同时送货上门，取得运费收入 2 000 元，开出发票 52 000 元（含税）。

(4) 6 月 7 日收到 6 月 1 日购入的原材料的发票并已经验证。

(5) 6 月 10 日，企业采取分期收款方式销售货物 300 件，每件 2 000 元。合同规定购货方 6 月、7 月、8 月三个月每月付款 200 000 元。货已发出，6 月份货款及税款已收到。

(6) 6 月 17 日，因仓库管理不善，部分原材料和产成品被盗。企业作分录：

借：待处理财产损益——待处理流动资产损益	50 000
贷：原材料	20 000
产成品	30 000

经查该企业生产成本明细账中的有关数据，测算出生产成本中已抵扣的外购项目金额占生产成本的比例为 70%。

(7) 6 月 20 日，从甲公司购进一批原材料，取得该公司开具的增值税专用发票，价款 5 万元，增值税额为 8 500 元，因甲公司是小规模纳税人，所以按照某企业的要求，由乙单位开出增值税发票。

(8) 6 月 25 日，企业将一台自制设备用于对外出租，收取租金 50 000 元，该设备生产成本为 300 000 元，无同类产品销售价格。

要求：

假定上期无留抵税款，根据上述资料计算该企业 2002 年 6 月份应纳增值税为多少？

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D 2. 【答案】A 3. 【答案】D 4. 【答案】D 5. 【答案】A
6. 【答案】B 【解析】消费税是价内税，是计算增值税的基数。
7. 【答案】B 【解析】价格偏低的部分不能参与平均价格的计算。
8. 【答案】D 9. 【解析】A 10. 【解析】D
11. 【答案】D 【解析】属于小规模纳税人的生产企业出口自产货物，适用出口免税不退税；商贸企业委托外贸企业代理出口的货物，不予退税；保税区外的出口企业销售给保税区内企业的货物，不是出口，不予退税。

12. 【答案】A 13. 【答案】C

二、多项选择题

1. 【答案】AC 【解析】进口可能交增值税，免税商店是免关税而不是增值税。
2. 【答案】BC 3. 【答案】ABCD
4. 【答案】ABCD 【解析】出口是零税率。
5. 【答案】ABCD 6. 【答案】BD 7. 【答案】ABCD 8. 【答案】AD 9. 【答案】ABCD
10. 【答案】ABCD

三、判断题

1. 【答案】× 【解析】经中国人民银行批准经营融资租赁业务的单位所从事的融资租赁业务除外。
2. 【答案】× 【解析】自来水税率是6%。
3. 【答案】× 【解析】一般纳税人销售自己使用过的固定资产、旧货等，也适用4%的税率征税。
4. 【答案】✓
5. 【答案】× 【解析】需要先认证发票。
6. 【答案】× 【解析】除了报关还要离境，对于报关不离境的不得退税。
7. 【答案】✓ 8. 【答案】✓ 9. 【答案】✓ 10. 【答案】✓

四、计算题

1. 【答案】

$$\begin{aligned} \text{本月增值税} &= (500 + 500 + 500 + 2) \times 8\,000 \times 17\% + 200 \times 1 \times 17\% - 160\,000 - 200 \times 1 \times 17\% \\ &= 2\,042\,720 + 34 - 160\,000 - 34 = 1\,882\,720 \text{ (元)} \end{aligned}$$

【解析】

- (1) 给予代理商5%的销售折扣，因为另开一张发票，所以不能扣除进项。
(2) 发货到外地分支机构用于销售的产品视同销售。
(3) 以自产产品投资视同销售。
(4) 自用自产产品视同销售。
(5) 视同销售一般使用本月平均价格。
(6) 购入货物用于赠送他人的视同销售，所以小礼品视同销售。
2. 【答案】
- (1) 外购原材料未取得发票，进项税不得抵扣。
(2) 接受捐赠的原材料取得增值税发票，应计进项税1700元。
(3) 运费收入属于混合销售。销项税额为：
 $50\,000 \times 17\% + 2\,000 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 8\,790.60 \text{ (元)}$
(4) 进项税额为34000元。
(5) 采取分期收款方式销售货物，应按合同约定的收款日期和金额确定当期应税销售额。销项税额 =
 $200\,000 \times 17\% = 34\,000 \text{ (元)}$
(6) 应转出进项税额为：
 $(30\,000 \times 70\% + 20\,000) \times 17\% = 6\,970 \text{ (元)}$
(7) 公司是小规模纳税人，所以按照某企业的要求，由乙单位开出增值税发票。这属于虚开发票，因此，该笔进项税额不得抵扣。

(8)企业将自产产品用于非应税项目，视同销售货物征税。组成计税价格 = $300\,000 \times (1 + 10\%) = 330\,000$ (元)

销项税额 = $330\,000 \times 17\% = 56\,100$ (元)

该企业本月销项税额为：

$8\,790.60 + 34\,000 + 56\,100 = 98\,890.60$ (元)

该企业本月进项税额为：

$1\,700 + 34\,000 - 6\,970 = 28\,730$ (元)

该企业 1999 年 6 月份应纳增值税为：

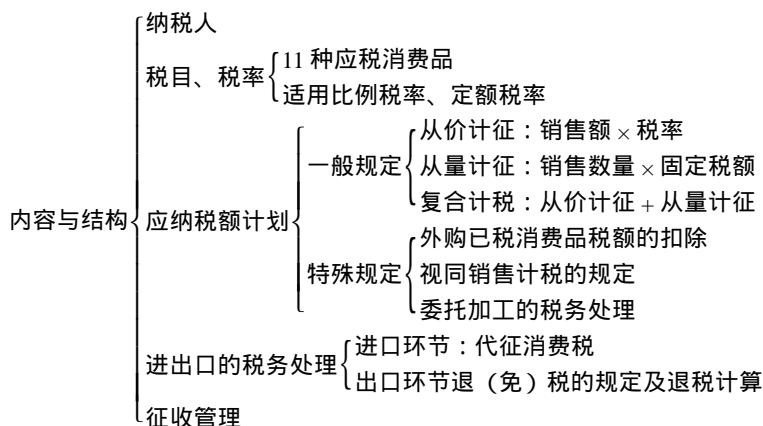
$98\,890.60 - 28\,730 = 70\,160.60$ (元)

【解析】

- (1) 原材料 6 月 7 日才可以抵扣。
- (2) 接受捐赠的原材料取得增值税发票可以抵扣。
- (3) 运费收入属于混合销售的，按 17% (而不是 7%) 计算增值税。
- (4) 采取分期收款方式销售货物，应按合同约定的收款日期和金额确定当期应税销售额。
- (5) 存货不正常损失其相应的进项税应该转出。
- (6) 公司是小规模纳税人，所以按照某企业的要求，由乙单位开出增值税发票。这属于虚开发票，因此，该笔进项税额不得抵扣。
- (7) 企业将自产产品用于非应税项目，视同销售货物征税。

第三章 消费税法

内容框架



复习提示

一、本章重点

消费税也是一个比较重要的税种，其重点内容有：纳税义务人、税目和税率、消费税的计算、自产自用应税消费品应纳税额的计算、委托加工应税消费品应纳税额的计算、兼营不同税率应税消费品的税务处理、进口应税消费品应纳税额的计算、出口应税消费品退（免）税、纳税义务发生时间与纳税期限等等。

二、本章难点

消费税和增值税相比有其独有的特点，其难度也是较大的，比较难于掌握的知识点有：外购消费税的抵扣、酒类关联交易、自产自用应税消费品应纳税额的计算、委托加工应税消费品应纳税额的计算、兼营不同税率应税消费品的税务处理等等。

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	1	1	1	1	1	1	5	5
2003年	1	1	1	1	1	1	1	2			4	5
2002年	1	1			1	1	1	2	1	1	4	5
2001年	1	1	1	1	1	1	1	2	1	2	5	7

重难点详解与历年考题分析

§ 1 消费税的特点

与其他流转税的税法相比较而言，消费税具有两个特点：

第一，消费税是价内税，而增值税是价外税。增值税是价外税是指与销售货物相关的增值税额独立于价格之外单独核算，不作为价格的组成部分。增值税的应税销售收入中不含销项税额，销售成本中一般也不含进项税额，纳税人缴纳的增值税当然也不能作为收入的抵减项计入利润表中，因此，所有增值税的计算与缴

纳，均与利润表无关。而作为价内税的消费税不仅应税销售收入中包含消费税税额，实际交纳的消费税也需要计入销售税金中去，交纳的消费税是作为收入的抵减项目计入利润表中，直接影响纳税人最终的利润。例如，某一般纳税人购入 A 商品 100 件，每件 10 元（不含税），价税合计 1 170 元，用支票支付完毕。经过生产、加工后，每件销售 20 元（不含税），全部销售完毕，款已经收到，增值税税率是 17%，消费税税率是 10%，我们看以下计算：

$$\text{应纳增值税} = 20 \times 100 \times 17\% - 10 \times 100 \times 17\% = 170 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳消费税} = 20 \times 100 \times 10\% = 200 \text{ (元)}$$

$$\text{税前利润} = (20 - 10) \times 100 - 200 = 800 \text{ (元)}$$

我们假设增值税税率为 50%，则计算如下：

$$\text{应纳增值税} = 20 \times 100 \times 50\% - 10 \times 100 \times 50\% = 500 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳消费税} = 20 \times 100 \times 10\% = 200 \text{ (元)}$$

$$\text{税前利润} = (20 - 10) \times 100 - 200 = 800 \text{ (元)}$$

我们再假设增值税税率为 50%，消费税税率为 20%，则计算如下：

$$\text{应纳增值税} = 20 \times 100 \times 50\% - 10 \times 100 \times 50\% = 500 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳消费税} = 20 \times 100 \times 20\% = 400 \text{ (元)}$$

$$\text{税前利润} = (20 - 10) \times 100 - 400 = 600 \text{ (元)}$$

由此可见，无论增值税税率如何变化，都不影响企业获得的利润，而消费税税率一旦变化则明显影响企业利润。

由于消费税所具有的这一特点，所以无论是在消费税还是在增值税中，在组成计税价格时，都必须将消费税加入到组成计税价格中去；而由于增值税是价外税，所以不能将增值税加入到组成计税价格中去。

第二，消费税实行的是一次课征制度。与增值税的多次课征不同，消费税实行的是一次课征制度，即原则上对同一应税消费品在所有流转环节上只征一次消费税。由于消费税具有的这一特点，在学习消费税时，应注意两个问题，一是纳税环节的选择问题，二是如果因技术上或征管上的原因导致对同一应税消费品征了两次消费税，应注意扣除上个环节已征过的消费税。

§ 2 纳税义务人

这部分内容了解即可。

§ 3 税目、税率

一、税目

考生要熟悉这部分的内容，要知道哪些项目要征消费税，考试时如果给出了应税消费品的税率要会用会计算。其中烟、酒的税目、税率这部分是新增的内容，是重点，要多看一下，记住并掌握。尤其要注意以下问题：

1. 雪茄烟和烟丝属于烟这个税目。
2. 卷烟回购企业如何缴纳消费税。
3. 用酒精生产的白酒的税率如何确定。
4. 啤酒屋自己生产的啤酒需要征收消费税。
5. 香皂、痱子粉、爽身粉不征收消费税。
6. 免税商店销售的金银首饰需要征收消费税。
7. 子午线轮胎免征消费税，对翻新轮胎停止征收消费税。子午线轮胎，是指在轮胎结构中，胎体帘线按子午线方向排列，并有钢丝帘线排列几乎接近圆周方向的带束层束紧胎体的轮胎。
8. 应税车辆的底盘组装、改装、改制的各种货车、特种用车（如急救车、抢险车）等不征收消费税。

二、税率

在学习这一部分内容时主要注意几点：

1. 消费税的税率有两种形式：适用于从价征税的比例税率和适用于从量征税的定额税率（或称单位税额）。
2. 实行从量征税的应税消费品有：啤酒、黄酒、汽油、柴油、粮食白酒、薯类白酒、卷烟等 7 种产品，其他均是从价征税。
3. 粮食白酒、薯类白酒和卷烟同时规定了定额税率和比例税率。

4. 消费税的税率一般不需要记，考试时一般会给出税率。

§ 4 应纳税额的计算

一、从价定率计算方法

消费税的销售额在一般情况下和增值税的销售额是一致的，可参照增值税的规定学习掌握。只有少数几种情况下，消费税的销售额比较特殊，主要包括：

(一) 组成计税价格

1. 一般情况增值税组成计税价格问题

成本利润率 = (销售收入 - 销售成本) ÷ 销售成本

销售收入 = 销售成本 × 成本利润率 + 销售成本 = 销售成本 × (1 + 成本利润率)

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) = 成本 + 利润

根据会计核算常识，我们可以知道销售成本等于生产成本。这就是组成计税价格公式的来源。

2. 涉及消费税的增值税组成计税价格问题

消费税 = 销售收入 × 消费税税率

成本利润率 = (销售收入 - 销售成本 - 消费税) ÷ 销售成本，

销售收入 = 销售成本 × 成本利润率 + 销售成本 + 消费税 = 销售成本 × (1 + 成本利润率) + 消费税
= 成本 + 利润 + 消费税

销售收入 = 组成计税价格 = 成本 + 利润 + 消费税

应缴纳消费税 = (成本 + 利润 + 消费税) × 消费税税率

这就是为什么教材规定一般货物增值税的成本利润率统一为 10%，而涉及消费税的货物的成本利润率要按消费税规定的成本利润率了。

例如，某产品成本 1 000 元，假设成本利润率是 10%，消费税税率是 60%，增值税税率是 17%，则：

消费税组成计税价格 = (成本 + 利润) ÷ (1 - 消费税税率)
= (1 000 + 1 000 × 10%) ÷ (1 - 60%) = 2 750 (元)

应缴纳消费税 = 2 750 × 60% = 1 650 (元)

增值税组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) + 消费税 = 成本 + 利润 + 消费税
= 10 00 + 1 000 × 10% + 1 650 = 2 750 (元)

应缴增值税销项税 = 2 750 × 17% = 467.5 (元)

所以，组成计税价格对消费税和增值税来说是一样的，结果相同。

可见，这和一般由销售价格计算增值税和消费税的计税依据是一样的。例如，某产品销售价格是 1 000 元，消费税税率是 60%，增值税税率是 17%，则：

应缴纳消费税 = 1 000 × 60% = 600 (元)

应缴纳增值税 = 1 000 × 17% = 17 (元)

计算增值税和消费税是一样的，同一个价格，同一个销售收入。

对于委托加工，增值税只根据加工费来征收，而不管材料成本，因为材料是委托方的，受托方只收取加工费，因此，只按加工费来交增值税即可。至于垫付的辅料，受托方在报价的时候会把它作为价格的一部分一起报价。例如，受托方经测算不含辅料的加工成本是 100 元，辅料成本是 20 元，他准备赚取 40 元利润，他对加工费报不含税价 100 + 20 + 40 = 160 (元)，那么按 160 元交纳增值税即可，不存在不知道加工费价格的问题，否则业务没法成交，而且一般企业也不会单独给辅料报价，否则岂不是把自己赚取的利润数额告诉客户了？当然加工费的测算实际上没有那样简单，一般都有一个行情价格，比如加工机械加工件都是按机器小时来算加工费。之所以受托方计算增值税不管消费税问题，是因为受托方只是代扣消费税，代扣的消费税不属于受托方的费用，不参与受托方的损益计算。这和一般的组成计税价格问题不一样，一般的组成计税价格最后交的消费税属于交纳企业的成本费用，要在计算利润时扣除。

如果涉及消费税，由于存在受托方代扣消费税问题，所以必须要计算组成计税价格。为了保证税负公平，受托方代扣的消费税要和其他企业销售同类产品缴纳的消费税一样才合理（实际上自然不可能完全一样），一般企业销售同类产品的消费税公式如下：

消费税 = 销售收入 × 消费税税率

成本利润率 = (销售收入 - 销售成本 - 消费税) ÷ 销售成本

销售收入 = 销售成本 × 成本利润率 + 销售成本 + 消费税 = 销售成本 × (1 + 成本利润率) + 消费税 = 成

本 + 利润 + 消费税

根据上述受托加工需要代扣的消费税要和其他企业销售同类产品缴纳的消费税一样，所以，受托加工的组成计税价格等于一般销售的销售收入，替换一下，则：

销售收入 = 成本 + 利润 + 消费税

组成计税价格 = 成本 + 利润 + 消费税

由于：消费税 = 组成计税价格 × 消费税税率，则：

组成计税价格 = 成本 + 利润 + 消费税 = 成本 + 利润 + 组成计税价格 × 消费税税率

组成计税价格 = (成本 + 利润) ÷ (1 - 消费税税率)

这里的成本根据委托加工的实际情况自然就是材料成本，加工费就是利润了。（这里忽略了辅料问题，因为这个问题各行业差距太大，无法协调，如果考试碰到辅料，一般作为并入加工费处理，不会报价单独提到辅料问题）最终的委托加工组成计税价格是：

组成计税价格 = (材料成本 + 加工费) ÷ (1 - 消费税税率)

【例】A厂委托N厂加工某产品，提供的材料成本1000元，加工费是400元，消费税税率60%，增值税税率是17%，则：

消费税组成计税价格 = (材料成本 + 加工费) ÷ (1 - 消费税税率) = (1000 + 400) ÷ (1 - 60%)
= 560 (元)

应缴纳消费税 = 560 × 60% = 336 (元)

应缴增值税销项税 = 400 × 17% = 68 (元)

(二) 加权平均价格和最高价格

在增值税中，如果要比照价格确定销售额，税法规定是按照平均价格，而在消费税中则规定是按照加权平均价格，并且特殊情况下是比照最高价格。

(三) 押金的消费税和增值税的处理

根据现行增值税及消费税的有关规定，一般来说，包装物押金收入单独记账核算的，时间在一年以内又未逾期的，不并入销售额征税，但对逾期未收回包装物不再退还的押金，应按规定计算征收增值税，对于应征收消费税的货物产生的押金则同时征收消费税。“逾期”是指超过合同约定的期限或超过一年的期限，对收取一年以上的押金，无论是否退还均应并入销售额征税。

对于非酒类应税消费品包装物押金收入，在逾期的前提下，既计征增值税又计征消费税。对于酒类应税消费品包装物押金的计税分为：①啤酒、黄酒包装物押金收入，无论是否逾期，均不计征消费税（因为啤酒、黄酒从量计征消费税），但在逾期的前提下，啤酒、黄酒包装物押金则应计征增值税；②其他酒类产品包装物押金收入，在收取当期应计征增值税和消费税。

【例】某酒厂销售粮食白酒同时收取包装物押金23400元，销售啤酒同时收取包装物押金58500元，当月该酒厂没收已逾期一年的啤酒、黄酒包装物押金46800元。

应纳消费税 = 23400 ÷ (1 + 17%) × 25% = 5000 (元)

应纳增值税 = 23400 ÷ (1 + 17%) × 17% + 46800 ÷ (1 + 17%) × 17% = 3400 + 6800 = 10200 (元)

(四) 价外费用

作为同一货物既征收增值税又征收消费税时，价外费用是含增值税的收入，计征消费税和增值税时，应将其换算成不含增值税的收入再并入销售额计算征收增值税或消费税。

(五) 混合征收消费税

按照当前的规定，实行混合征收消费税的卷烟、白酒，从价计征消费税时，才将从量征收的消费税额作为计税价格的组成部分，其他的没有明确规定，对啤酒、黄酒实行从量征收的消费税额，不计入增值税的计税价格。

二、从量定额计算方法

消费税中采用从量征税方法是啤酒、黄酒、汽油、柴油，其计税依据为数量而不是销售额，根据纳税环节的不同包括销售数量、进口数量、委托加工收回的数量和自产自用的数量。

而粮食白酒、薯类白酒和卷烟，由于是从量从价混合征税，所以也存在按照销售数量计算应纳税款的问题。

三、从价定率和从量定额混合计算方法

粮食白酒、薯类白酒和卷烟是同时采取从价定率计算和从量定额计算，其应纳消费税额是两种计算结果之和。

白酒、酒精、化妆品、护肤护发品、鞭炮焰火和珠宝玉石，凡不能构成最终消费品直接进入消费市场，而需进一步生产加工的，应当征收消费税，同时允许扣除上述外购应税消费品的已纳税款。

(3) 允许扣除已纳税款的应税消费品只限于从工业企业购进的应税消费品，对从商业企业购进应税消费品的已纳税款一律不得扣除。纳税人从境内商业企业购进应税消费品的已纳税款一律不得扣除。这是因为商业企业从生产厂家购进应税消费品，再出售给另一生产厂商，此厂商用以继续生产的，不属于消费税法所规定的连续生产。

(4) 外购汽车轮胎生产小汽车的，有纳税人外购的汽车轮胎没有用于连续生产轮胎，而是生产别的产品了，所以不能扣除。注意这一点，很多考生在这里容易产生误解。

★历年考题分析

[2003年单选题] 下列各项中，符合消费税法有关应按当期生产领用数量计算准予扣除外购的应税消费品已纳消费税税款规定的是()。

- A. 外购已税白酒生产的药酒
- B. 外购已税化妆品生产的化妆品
- C. 外购已税白酒生产的巧克力
- D. 外购已税珠宝玉石生产的金银镶嵌首饰

【答案】B

六、税额减征的规定

消费税一般没有减免税。

七、酒类关联企业间关联交易消费税问题处理

酒类关联企业间关联交易消费税问题和增值税的规定从实质上说基本一致。另外注意白酒的“品牌使用费”的要作为价外费用缴纳消费税。

★历年考题分析

[2003年多选题] 某白酒生产企业与某商贸公司共同出资注册成立了一家白酒销售公司，并且以低于正常出厂价的价格向销售公司提供其生产的白酒用于销售。根据消费税有关规定，税务机关应调整其计税收入额。调整计税收入额时可以采用的方法有()。

- A. 按照双方协商确定的价格
- B. 按照成本加合理的费用和利润
- C. 按照再销售给无关联的第三者的价格
- D. 按照独立企业之间进行相同业务活动的价格

【答案】BCD

[2004年判断题] 在现行消费税的征税范围中，除卷烟、粮食白酒、薯类白酒之外，其他一律不得采用从价定率和从量定额相结合的混合计税方法。()

【答案】√ 【解析】在现行消费税的征税范围中，除卷烟、粮食白酒、薯类白酒之外，其他一律不得采用从价定率和从量定额相结合的混合计税方法。应纳税额 = 应税数量 × 单位税额 + 销售额 × 适用税率。

§ 5 自产自用应税消费品

所谓“自产自用”，从字面意义上就很容易理解，即纳税人生产的产品属于消费税税目中的应税消费品，如果企业销售这些产品就和一般销售应税消费品没有什么区别。但是这里企业并未对外销售这些应税消费品，而是把它们当做生产其他应交消费税产品的原材料，因此这部分消费品不应缴纳消费税。例如，企业生产了烟丝，如果对外销售烟丝，则应缴纳消费税；如果作为生产卷烟的原材料，则这部分烟丝在这一环节不需要缴纳消费税。但是，如果这部分烟丝没有用于生产应税消费品也没对外销售，而是用于生产非应税消费品和在建工程，管理部门，非生产机构，提供劳务，以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面则应视同销售缴纳消费税（在这点上类似增值税的视同销售）。

自产自用征税因没有销售额，所以在确定其计税依据时只能采取比照价格征税或者按照组成价格征税的办法。当然，如果是从量征税的，则只需以其自用数量为计税依据即可。在确定销售额时，要注意是加权平均价格；特殊情况时（如用于换取生活资料等）则应按最高价格。在按组成计税价格时，其成本利润率应根据不同消费品来确定，不像增值税那样全部是10%。

★历年考题分析

[2004年多选题] 下列各项中，应当征收消费税的有()。

- A. 用于本企业连续生产的应税消费品
- B. 用于奖励代理商销售业绩的应税消费品

- C. 用于本企业生产性基建工程的应税消费品
- D. 用于捐助国家指定的慈善机构的应税消费品

【答案】BCD 【解析】纳税人将自产的应税产品用于连续生产应税消费品的，不缴纳消费税，A选项不征收消费税。纳税人用于连续生产非应税消费品及其他方面的（包括纳税人用于在建工程、管理部门、非生产机构、提供劳务，以及用于馈赠、赞助、集资、广告、样品、职工福利、奖励等方面的应税消费品），应按规定于移送使用时缴纳消费税。

§ 6 委托加工应税消费品应纳税额的计算

学习这一部分内容应重点注意以下几方面：

1. 委托方提供辅料不影响委托加工业务的性质。
2. 由受托方代收代缴委托方的消费税（但受托方为个体经营者的除外）；如果受托方未代收代缴，则由委托方参照其生产销售应税消费品补缴消费税。如果检查受托方时发现委托方没有代扣税款，则由受托方缴纳这部分消费税。
3. 委托加工的应税消费品委托方收回后使用，因已由受托方代收代缴了消费税，所以不需要再缴纳消费税。如果将委托加工收回的应税消费品继续生产加工应税消费品，当在对后者征消费税时，可以扣除委托加工环节已由受托方代收代缴的消费税。

★历年考题分析

【2002年判断题】纳税人除委托个体经营者加工应税消费品一律于委托方收回后在委托方所在地缴纳消费税外，其余的委托加工应税消费品均由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税。（ ）

【答案】✓

§ 7 兼营不同税率应税消费品的税务处理

注意纳税人将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，从高适用税率。例如，企业将香水（化妆品，适用税率30%）和洗面奶（属于护肤护发品，适用税率8%）组成成套产品对外销售则该组合产品按化妆品的适用税率30%缴纳消费税。

§ 8 进口应税消费品应纳税额的计算

进口实行从价定率征收消费税的应税消费品，在报关进口的时候，按照组成计税价格计算缴纳消费税。

应纳税额计算公式：

应纳税额 = 组成计税价格 × 适用税率

组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税) ÷ (1 - 消费税税率)

今年增加了进口卷烟应纳消费税的计算，定额税率为每标准条（200支）0.6元，比例税率的规定为价格为50元以上（含）的为45%，50元以下的税率为30%。注意理解和把握。

【例】某公司进口小轿车10辆，关税完税价格为每辆12万元，关税适用税率为80%，消费税适用税率为8%，该公司这批进口小轿车应纳消费税税额的计算方法为：

组成计税价格 = (12 + 12 × 80%) ÷ (1 - 8%) = 23.48 (万元)

应纳税额 = 23.48 × 8% × 10 = 18.78 (万元)

进口的实行从量定额征收消费税的应税消费品，计税方法与非进口的同类消费品相同。

§ 9 出口应税消费品退（免）税

消费税的出口退税比增值税简单许多，主要注意几点：

1. 退税率和征税率一致。
2. 出口不同税率的消费品，应分别计算；如划分不清，一律从低适用退税率。
3. 外贸企业既免且退，生产企业只免不退，其他企业（如商贸企业）不免不退。
4. 外贸企业的退税额应按其购进价计算，而不是像增值税那样按离岸价计算。
5. 出口已退税的消费品发生退关（或退货）时，应将退的税补征回来，或是在海关或是在主管税务机关；而出口只免而未退的，则应在转为国内销售时缴纳消费税。

★历年考题分析

[2001年判断题] 外贸企业只有受其他外贸企业委托,代理出口应税消费品才可办理消费税的退税。

()

【答案】✓ **【解析】**这个题目有点含糊,从字面上理解应该是不对的,因为外贸企业自己收购出口应税消费品也可退消费税的,不一定非的受其他外贸企业委托代理出口应税消费品才可办理消费税的退税。但由于是书上原话,所以正确答案判断为对。

[2003年判断题] 出口应税消费品的消费税退税率为该应税消费品的消费税税率。

()

【答案】✓

§ 10 纳税义务发生时间与纳税期限

消费税的纳税义务发生时间与纳税期限基本和增值税的规定一致,只有受托加工的消费税比较特殊。

★历年考题分析

[2002年单选题] 下列各项中,符合消费税纳税义务发生时间规定的是()。

- A. 进口的应税消费品,为取得进口货物的当天
- B. 自产自用的应税消费品,为移送使用的当天
- C. 委托加工的应税消费品,为支付加工费的当天
- D. 采取预收货款结算方式的,为支付加工费的当天

【答案】B

§ 11 纳税地点与纳税申报

消费税的纳税地点与纳税申报基本和增值税的规定一致,只有受托加工的消费税比较特殊。

另外,纳税人销售的应税消费品,如因质量等原因由购买者退回时,经所在地主管税务机关审核批准后,可退还已征收的消费税税款,但不能自行直接抵减应纳税款。

还要注意《消费税申报表》中的“上期结算税金额”是指按期缴税的纳税人上期预缴后在所属期结算应缴的税额,例如,上期预交10万元,现在计算发现应交12万元,还有12万元没交,则上期结算税金额=12-10=2(万元)。

★历年考题分析

[2001年多选题] 下列各项中,符合消费税纳税地点规定的有()。

- A. 委托加工的应税消费品,由委托方向所在地税务机关申报缴纳
- B. 进口的应税消费品,由进口人或其代理人向报关地海关申报缴纳
- C. 纳税人的总机构与分支机构不在同一县(市)的,分支机构应回总机构申报缴纳
- D. 纳税人到外县(市)销售自产应税消费品的,应回纳税人核算地或所在地申报缴纳

【答案】BD

[2004年单选题] 下列各项中,符合消费税有关规定的是()。

- A. 纳税人的总、分支机构不在同一县(市)的,一律在总机构所在地缴纳消费税
- B. 纳税人销售的应税消费品,除另有规定外,应向纳税人核算地税务机关申报纳税
- C. 纳税人委托加工应税消费品,其纳税义务发生时间,为纳税人支付加工费的当天
- D. 因质量原因由购买者退回的消费品,可退已征的消费税,也可直接抵减应纳税额

【答案】B **【解析】**纳税人的总机构与分支机构不在同一县(市)的,应在生产应税消费品的分支机构所在地缴纳消费税,A选项错误;纳税人委托加工应税消费品,其纳税义务发生时间,为纳税人提货的当天,C选项错误;因质量原因由购买者退回的消费品,可退已征的消费税,但不能直接抵减应纳税额,D选项错误。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 甲委托乙加工一批应税消费品,在这项应税行为中消费税的纳税人应是()。

- A. 甲
- B. 乙
- C. 甲和乙
- D. 都不是

2. 消费税适用的税率形式有()。

- A. 累退税率
- B. 定额税率
- C. 累进税率
- D. 浮动税率

3. 用外购已税烟丝 100 万元的一半加工制造成某甲级卷烟 400 箱销售, 获销售收入 110 万元。假设烟丝的消费税税率为 30%, 甲级卷烟的消费税税率分别为 45% 和每箱 150 元, 则该销售香烟的应纳消费税应该等于()万元。

- A. 49.5 B. 34.5 C. 45.5 D. 40.5

4. 下列项目中应视同销售缴纳消费税的是()。

- A. 外购已税消费品继续加工应税消费品
B. 自制应税消费品继续加工应税消费品
C. 自制应税消费品用于对外投资
D. 委托加工收回的应税消费品继续加工应税消费品

5. 某化工企业外购一批已税化妆品 10 万元, 加工制造成应税化妆品销售, 获含税销售收入 16 万元, 则其消费税的销售额应为()万元。

- A. 16 B. 6 C. 13.68 D. 3.68

6. 某公司研制一种新型化妆品, 6 月开始无偿将第一批产品赠送给消费者试用, 这批产品使用原材料 10 000 元, 人工费 3 000 元, 制造费用 4 000 元, 销售费用 6 000 元, 消费税税率是 3%, 成本利润率是 5%, 其组成计税价格是()元。

- A. 34 500 B. 25 500 C. 15 000 D. 30 000

7. 某外贸企业从日化厂购进护肤品直接出口, 离岸价为 200 万元, 取得增值税专用发票上注明的价款为 130 万元, 支付出口运输费 2 万元, 则其应退的消费税为()万元。(消费税税率为 8%)

- A. 10.4 B. 10.56 C. 16 D. 16.16

二、多项选择题

1. 在消费税中采取从量征税的应税消费品包括()。

- A. 啤酒 B. 果酒 C. 柴油 D. 天然气

2. 确定消费税的应税销售额时, 可以不计入销售额的项目是()。

- A. 消费税 B. 增值税 C. 包装物租金 D. 符合条件的代垫运费

3. 某汽车制造厂本月生产的产品, 用于()应交消费税。

- A. 福利彩券抽奖的小汽车 B. 提供给上级主管部门使用的小汽车
C. 赞助汽车拉力赛的越野车 D. 送给检验部门作强力试验的小轿车

4. 纳税人将委托加工收回的应税消费品继续使用时, 以下各种使用情况中不需再缴纳消费税的有()。

- A. 用于直接销售 B. 继续加工成应税消费品并销售
C. 用于对外投资或无偿赠送他人 D. 继续加工成非应税消费品并销售

5. 视为委托加工方式征收消费税的加工行为, 受托方只能()。

- A. 代购辅料 B. 代垫部分辅助材料 C. 收取加工费 D. 代购原料

6. 按规定以纳税人同类应税消费品的最高销售价格, 作为计税依据计算消费税的有()。

- A. 用于换取生产资料的应税消费品 B. 用于换取消费资料的应税消费品
C. 用于抵偿债务的应税消费品 D. 对外投资入股的应税消费品

7. 外购已税消费品用于生产应税消费品时, 当期准予扣除的已纳消费税的计算依据不应根据()。

- A. 当期出库数量 B. 当期已售出的应税消费税的耗用数量
C. 当期生产领用数量 D. 当期已完工的应税消费税的耗用数量

三、判断题

1. 纳税人作为受托方加工应税消费品, 如果没有同类消费品的销售价格, 企业可按合同注明的材料成本与加工费之和为组成计税价格。 ()

2. 纳税人用于换取生产资料和消费资料、投资入股和抵偿债务等方面的应税消费品, 应当以纳税人同类应税消费品的加权平均价格作为计税依据计算消费税。 ()

3. 纳税人通过自设非独立核算门市部销售的自产应税消费品, 应当按照门市部对外销售额或者销售数量征收消费税。 ()

4. 在计算消费税的组成计税价格时, 税法规定的成本利润率不区分应税消费品, 统一为 10%。 ()

5. 纳税人自产自用的应税消费品用于连续生产应税消费品的不纳税; 用于生产非应税消费品的于移送使用时纳税。 ()

6. 除生产企业和外贸企业外的其他企业委托外贸企业出口应税消费品一律不予退税，但可免征出口环节的消费税。 ()

7. 卷烟从价定率计税办法的计税依据为核定价格。 ()

四、计算题

1. 某市卷烟厂新研制出一种雪茄烟，提供 100 大箱用于某博览会样品并分送参会者。由于其难以确定销售价格，因此，只能按实际生产成本 800 元/大箱计算价格，已知其成本利润率为 10%，消费税税率为 40%。

要求：请计算 100 大箱雪茄烟应纳消费税税额。

2. 某烟厂为增值税一般纳税人，2004 年 10 月业务如下：

(1) 从农民手中收购烟叶，收购凭证上注明收购价格 25 万元。将上述烟叶委托某加工厂加工成烟丝，加工厂开来增值税专用发票上注明加工费为 3 万元，并代收代缴了消费税（无同类产品价格）。

(2) 烟厂将收回的烟丝 20% 对外销售给一小规模纳税企业，开具普通发票上注明销售额为 9.36 万元，其余 80% 全部当月生产领用。

(3) 本月外购烟丝取得增值税专用发票上注明税金 30 万元，本月生产领用当月外购和以前外购烟丝 70 万元（不含增值税），继续加工卷烟。

(4) 本月售出 500 标准箱，开具增值税专用发票上注明销售额 450 万元。

(5) 厂庆发给职工白包卷烟 2 标准箱，每箱不含税价格为 2.5 万元。

(6) 出口计划内卷烟 800 标准箱，不含增值税价格为 1 600 万元。

要求：计算烟厂当月应纳消费税。（烟丝消费税税率为 30%，卷烟比例税率为 45%，固定税额为每标准箱 150 元）

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】A 【解析】委托加工应税消费品以委托方为纳税人、受托方为代收代缴义务人。

2. 【答案】B

3. 【答案】D 【解析】 $110 \times 45\% - 100 \times 30\% \times 50\% + 400 \times 0.015 = 40.5$ （万元）

4. 【答案】C 【解析】B 不交税，A、D 属于中间产品移送，今后加工的应税消费品交消费税时可按当期生产领用数量扣税

5. 【答案】C 6. 【答案】D 7. 【答案】A

二、多项选择题

1. 【答案】AC 2. 【答案】BD 3. 【答案】ABCD 【解析】纳税人将自产的货物对外投资、捐赠、分配给股东，作视同销售处理。

4. 【答案】ACD 【解析】消费税原则上只征一次，由于已在委托加工收回环节缴纳过消费税了，所以，纳税人将委托加工收回的应税消费品继续使用均不再需要缴纳消费税。之所以不选 B，因为销售了另一种消费品。

5. 【答案】BC 6. 【答案】ABCD 7. 【答案】ABD

三、判断题

1. 【答案】× 2. 【答案】× 3. 【答案】√ 4. 【答案】×

5. 【答案】× 【解析】将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，一律从高适用税率，不需要分别核算不同税率应税消费品的销售额。

6. 【答案】√

7. 【答案】× 【解析】卷烟从价定率计税办法的计税依据为调拨价格或核定价格。

四、计算题

1. 【答案】

每大箱组成计税价格 = $(800 + 800 \times 10\%) \div (1 - 40\%) = 1\,466.67$ （元）

应纳消费税税额 = $1\,466.67 \times 100 \times 40\% = 58\,666.808$ （元）

【解析】组成计税价格 = $(\text{成本} + \text{利润}) \div (1 - \text{消费税税率})$

2. 【答案】

① 加工厂代收代缴消费税 = $(25 \times 90\% + 3) \div (1 - 30\%) \times 30\% = 10.93$ （万元）

②委托加工和外购烟丝已纳税额扣除额 = $10.93 \times 80\% + 70 \times 30\% = 29.74$ (万元)

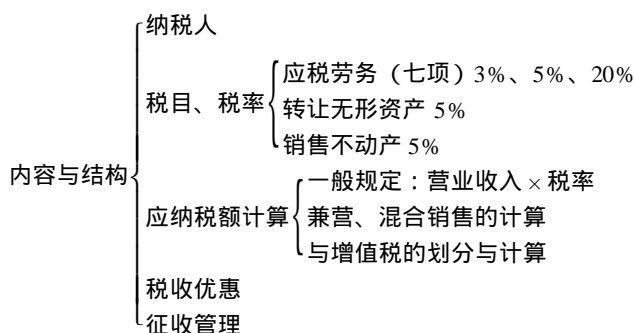
③销售卷烟复合计税税额 = $(500 + 2) \times 150 \div 10\,000 + (450 + 2.5 \times 2) \times 45\% = 7.53 + 204.75$
= 212.28 (万元)

④当月应纳消费税 = $212.28 - 29.74 = 182.54$ (万元)

(注：委托加工收回烟丝出售不再缴消费税，出口计划内卷烟免消费税、增值税)

第四章 营业税法

内容框架



复习提示

一、本章重点

营业税是税法教材中较为重要的一章，和增值税相比，它的特点是计算简单，但其内容比较杂乱，不太容易掌握，需要考生记忆的特殊规定较多。其重点内容是纳税义务人、部分行业的税目、几种特殊经营行为的营业税处理、税收优惠、纳税时间和地点等。

二、本章难点

营业税是税法教材中难点较多的一章，其难点主要是纳税义务人的确定、金融业和娱乐业的税目、计税依据、兼营和混合销售、税收优惠、纳税义务发生时间、纳税地点等。

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	1	4.5			3	6.5
2003年	1	1	1	1	2	2			1	5	5	9
2002年	1	1	1	1	1	1	1	5	1	1	5	9
2001年	1	1	1	1	1	1	1	4			4	7

重难点详解与历年考题分析

§ 1 纳税义务人与扣缴义务人

在这一部分内容当中应注意几个问题：

1. 理解境内的概念。营业税之所以要划分境内境外应税业务行为，实际上是确定营业税适用的地域范围，也就是通常所说的税收管辖权，它不同于政治上的“行政区划”的概念。税收是一种国家行为，自然就不可能超越国家主权范围，营业税也是这样。只有发生在我国的税收管辖权范围内，才产生营业税的纳税义务，也就是说纳税人只有在我国“境内”发生的提供劳务、销售不动产和转让无形资产等行为才缴纳营业税，如果这些行为发生在境外则不缴纳营业税。所谓“在中华人民共和国境内”，是指所发生的应税行为具有下列7种情形之一者：

(1) 应税劳务发生在境内。

a. 凡是境内纳税人之间互相提供的应税劳务，由于“应税劳务发生在境内”，其应税行为属于营业税的管辖权范围，应该缴纳营业税；

b. 境外单位和个人在境内使用提供的应税劳务，由于“应税劳务发生在境内”，无论其在境内有无经营机构，其应税行为属于营业税的管辖权范围，应该缴纳营业税；

c. 凡是境内纳税人在境外使用所提供的劳务，由于“应税劳务发生在境外”，其行为不属于营业税的管辖权范围，不应该缴纳营业税。

(2) 在境内载运旅客或货物出境。

这种情况强调“出境”，凡是将旅客或者货物由境内运载出境，属于营业税的管辖权范围，应该缴纳营业税；凡是将旅客或者货物由境外运载境内的，则不属于营业税的管辖权范围，不应该缴纳营业税。

(3) 在境内组织游客出境旅游。

道理同上，在境内组织游客出境旅游的，属于营业税的管辖权范围，应该缴纳营业税；在境外组织游客入境旅游的，则不属于营业税的管辖权范围，不应该缴纳营业税。

(4) 转让的无形资产在境内使用。

这种情况强调“在境内使用”，凡是转让的无形资产，不论其在何处转让，也不论转让人或受让人是谁，只要该项无形资产在境内使用，就属于营业税的管辖权范围，就应该缴纳营业税；否则不属于营业税的管辖权范围，不应该缴纳营业税。所谓“使用”，包括该项无形资产应用于生产经营活动，也包括将该项无形资产再转让，还包括受让人将该项无形资产存储。

(5) 所销售的不动产在境内。

这种情形强调不动产“在境内”，只要是在境内的不动产，不论其由境内或境外的单位或个人销售，也不论其在境内或境外销售，都属于营业税的征收范围，都应该缴纳营业税。

(6) 境内保险机构提供的出口信用险的保险和劳务出口货物险除外。

所谓境内保险机构，是指机构位于中华人民共和国境内的一切保险机构，包括中资保险机构、外资保险机构和中外合资保险机构。凡在境内的保险机构在境内提供保险劳务，不论其提供保险劳务的收入来源于何地，均属于营业税的征收范围，但境内保险机构为出口货物提供保险，不征收营业税。

(7) 境外保险机构以在境内的物品为标的提供的保险劳务。

境外保险机构，是指机构位于中华人民共和国境外的所有保险机构，包括我国设立于境外的保险机构。这种情形则是以被保险的标的物的所在地为界定的依据，即凡被保险的标的在境内的，为境内提供的应税劳务，属于营业税的征收范围。

掌握了营业税的应税行为及其境内外划分的有关规定，就基本掌握了营业税的征收范围的原理，这有利于理解营业税的征收范围。

2. 单位或个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供应税劳务的不需要缴纳营业税；建筑物自建自用的行为只要不转让也不需要征税。如自建后不是自用而是用于销售，则自建行为应视同提供建筑劳务征税。

3. 扣缴义务人的规定了解即可。

★历年考题分析

[2001年多选题] 下列各项中，属于营业税扣缴义务人的有()。

- A. 向境外联运企业支付运费的国内运输企业
- B. 境外单位在境内发生应税行为而境内未设机构的，其代理人或购买者
- C. 个人转让专利权的受让人
- D. 分保险业务的初保人

【答案】BCD

[2002年多选题] 下列各项保险收入，应当缴纳营业税的有()。

- A. 境内某保险公司为某公司境内财产提供的保险
- B. 境外某保险公司为某公司境内财产提供的保险
- C. 境内某保险公司为某外贸公司出口货物提供的保险
- D. 境内某保险公司开展的一年期以上的返还性人身保险

【答案】AB

[2002年判断题] 在我国境内提供各种劳务的收入，均应缴纳营业税。()

【答案】×

§ 2 税目、税率

营业税的税目和税率是学习营业税最头疼的部分，需要大家详细、区别记忆。但是实际上很多税目大家即使不刻意地背诵也很容易通过常识将其正确归类，这里将不容易记忆的部分税目和税率总结如下：

(1) 装卸搬运属于交通运输业的税目。

(2) 对建筑物的装饰装修属于建筑业税目，看一下其他工程作业的内容，注意房地产企业与完全的建筑企业还是有区别的，房地产企业属于房地产开发公司，其销售房屋的行为按照销售不动产征收营业税，如果有下属的建筑施工单位，则这部分按建筑业征收营业税。

(3) 注意看一下金融业的其他金融业务。金融企业是指经中国人民银行批准经营金融业务的单位，包括银行（包括人民银行、商业银行、政策性银行）、信用合作社、证券公司、金融租赁公司、证券投资基金公司、财务公司、信托投资公司、证券投资基金、其他经中国人民银行和中国证监会批准成立且经营金融业务的机构等。

(4) 快递业务属于邮电通信业税目，邮政储蓄不属于金融业务税目而属于邮电通信业税目。

(5) 体育业是指举办比赛而不是指运动员参加比赛。

(6) 注意音乐茶座和网吧也是娱乐业。

(7) 注意承包费属于服务业的税目，旅游景点的索道也属于服务业的税目。

(8) 出租电影拷贝，即电影发行单位以出租电影拷贝形式将电影拷贝播映权在一定期限内转让给放映单位的行为属于转让无形资产这个税目。另外注意服务业内的租赁业是指经营租赁，不包括融资租赁，融资租赁业务按金融保险业征收营业税。目前我国负责企业融资租赁业务审批的单位有两家，即内资企业开展的融资租赁业务是由中国人民银行审批；外商投资企业和外国企业开展的融资租赁业务是由对外贸易经济合作部审批。对外贸易经济合作部批准的经营融资租赁业务的外商投资企业和外国企业及中国人民银行批准的经营融资租赁业务的内资企业开展的融资租赁业务，一律按金融保险业征收营业税。

(9) 注意不动产投资和不动产的赠与活动（单位无偿捐赠不动产的征税，而个人不征税）是否征收营业税。

(10) 税率必须记忆，自 2004 年 7 月 1 日起台球、保龄球减按 5% 的税率征收营业税，税目仍属于“娱乐业”。

★历年考题分析

[2003 年判断题] 纳税人不以自用为目的，而是将自建的房屋对外销售，其自建行为应先按建筑业缴纳营业税，再按销售不动产征收营业税。 ()

【答案】✓

[2004 年单选题] 自 2003 年 1 月 1 日起，以不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征营业税。投资后转让其股权的收入()。

- A. 应征收营业税
B. 减半征收营业税
C. 也不征营业税
D. 暂缓征收营业税

【答案】C 【解析】这是 2004 年税法教材的新规定。以前的规定是以不动产投资入股，参与接受投资方利润分配，共同承担投资风险的行为，不征营业税，投资后转让其股权的收入也应该征收营业税。

§ 3 计税依据

营业税的计税依据是营业额，但是由于营业税涉及行业众多，各行各业各有其行业经营特点，因此为了公平税负，营业税的营业额针对不同行业的行业特点有不同的规范，因此对考生来讲这部分内容多而且繁杂，比较难以掌握，但是从历年考试的试题分布情况可知，这部分内容还需要比较好的掌握。学习这部分内容不应该采取死记硬背的办法，首先应该掌握营业税关于营业额的立法原则，在理解原则的基础上对不同行业的规定进行理解，在理解的基础上再进行必要的记忆才能取得更好的效果。

营业税原则上和增值税一样，以纳税人的营业收入全额作为计税依据（包括价外收费），不允许扣除任何项目，但是，由于很多行业在从事业务活动中，存在除了收取服务费等收入外的一些例如代收代垫性质的与企业的营业额无直接关系的收支活动，这部分收支活动只是为了便于营业活动而已，因此对这部分代收代付的费用也收取营业税明显没有道理，因此必须根据时间情况对营业税的营业额作一些扣减。所有涉及营业额扣减的内容都要一一掌握。下面对部分难以理解的内容作一些解释，但并不意味着这些就是重点内容。

(1) 运输企业自中华人民共和国境内运输旅客或者货物出境，在境外改由其他运输企业承运乘客或者货

物的，以全程运费减去付给该承运企业的运费后的余额为营业额。

(2) 旅游企业组织旅游团到中华人民共和国境外旅游，在境外改由其他旅游企业接团的，以全程旅游费减去付给该接团企业的旅游费后的余额为营业额。

(3) 建筑业的总承包人将工程分包或者转包给他人的，以工程的全部承包额减去付给分包人或者承包人的价款后的余额为营业额。

(4) 转贷业务，以贷款利息减去借款利息后的余额为营业额。

(5) 外汇、有价证券、期货买卖业务，以卖出价减去买入价后的余额为营业额。

除以上条例中列举的可在计算应纳税时扣除计税额的项目外，按照现行有关政策规定还有以下项目可在计税收入中进行扣除：

(一) 交通运输

(1) 运输企业自中华人民共和国境内运输旅客或者货物出境，在境外改由其他运输企业承运乘客或者货物的，以全程运费减去付给该承运企业的运费后的余额为营业额。这个规定强调了“出境”，凡是将旅客或者货物由境内运到境外的，就属于营业税纳税范围；凡是将旅客或者货物由境外运到境内的，就不属于营业税纳税范围。国外运输这段不属于我国征收营业税的范围，所以如果国内企业收取了全程运费的，应该将国外部分扣除后计算缴纳营业税。

(2) 运输企业从事联运业务，以实际取得的营业额为计税依据，也就是收取的全部价款减去支付给以后的承运者的运费、装卸费、换装费等费用后的余额。联运业务是指两个以上运输企业完成旅客或货物从发送地点至到达地点所进行的运输业务，联运的特点是一次购买、一次收费、一票到底。由于联运业务是几个纳税人联合完成的业务，因此应该对他们分别负责的那部分运输业务的收入纳税，但是由于客户是一次性缴纳税款给某一个纳税人，再由这一个纳税人分别将收入转给其他纳税人，因此必须进行相应的扣减。

(二) 建筑安装

(1) 从事建筑、修缮、装饰工程作业，无论怎样结算，营业额均包括工程所用原材料及其他物资和动力的价款。从事安装工程作业，所安装的设备的价值作为安装工程产值的，营业额包括设备的价款。这里所说的产值是统计学的概念，是以货币形式表现的，企业在一定时期内销售的本企业生产的产品或提供劳务活动的价值总量。具体的产值统计口径国家有具体标准。安装产值就是安装业务的产值。关于这个问题，可以这样把握：国家统计局对建筑安装业统计主要指标的解释和国家计划委员会、中国人民建设银行有关工程建设概预算定额的规定，在设备安装产值中，不得包括被安装设备的本身。在计算间接费时，安装工程以人工费为计算基础。同时建筑安装行业财务制度规定，安装工程不得以机器设备价值提取“百元产值含量工资”。因此税务部门规定，纳税人从事安装工程业务，凡是安装的设备价值属于安装产值的，其营业额也包括设备的价值，凡是安装的设备价值不属于安装产值的，其营业额也不包括设备的价值。

另外通信线路工程和输送管道工程所使用的电缆、光缆和构成管道工程主体的防腐管段、管件（弯头、三通、冷弯管、绝缘接头）、清管器、收发球筒、机泵、加热炉、金属容器等物品均属于设备，其价值不包括在工程的计税营业额中。其他建筑安装工程的计税营业额也不应包括设备价值，具体设备名单可由省级地方税务机关根据各自实际情况列举。

(2) 对于纳税人自己建造建筑物自己使用的不缴纳营业税，但是如果出售或者将自建建筑物赠送给他人的，除建筑物销售收入全额依照“土地使用权转让及出售建筑物”税目征收5%的营业税外，还应征收一道3%的“建筑安装”业务营业税。该项“建筑安装”营业税应根据同类工程的价格确定计税依据；没有同类工程价格的，按下列公式组成计税价格征税：

组成计税价格 = (建筑安装工程成本 + 利润) ÷ (1 - 营业税税率)

例如，A企业自己建设办公楼一座，建筑安装工程成本是300万元，1年后将该办公楼以500万元价格卖给B公司，假设利润是工程成本的20%，则

$$\begin{aligned} \text{A企业应缴纳的建筑业税目的营业税} &= (300 + 300 \times 20\%) \div (1 - 3\%) \times 3\% \\ &= 11.13 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\text{A企业应缴纳的转让不动产税目的营业税} = 500 \times 5\% = 25 \text{ (万元)}$$

$$\text{A企业应缴纳的营业税合计} = 11.13 + 25 = 36.13 \text{ (万元)}$$

(三) 金融保险业

(1) 外汇转贷。外汇转贷业务是指金融企业直接向境外借入外汇资金，然后再贷给国内企业或其他单位、个人。各银行总行向境外借入外汇资金后，通过下属分支机构贷给境内单位或个人使用的，也属于外汇转贷业务。外汇转贷业务和一般贷款按照利息收入全额征收营业税不一样，外汇转贷业务是按照利差征收营

业税，即以贷款利息收入和其他应纳营业税的收入减去支付给境外或者总行的借款利息支出后的余额为营业额。但是要注意以下两个特殊情况，这里大家不要纠缠“中国银行系统”的范围和概念问题，这牵扯到税法以外的一些问题。

①中国银行系统从事的外汇转贷业务，如上级行借入外汇资金后转给下级行贷给国内用户的，在下级行以其向借款方收取的全部利息收入全额为营业额（包括以基准利率计算的利息和加息）。在借入外汇的上级行，以贷款利息收入和其他应纳营业税的收入减去支付给境外的借款利息支出后的余额为营业额。

②其他银行从事的外汇转贷业务，如上级行借入外汇资金后转给下级行贷给国内用户的，在下级行以其向借款方收取的全部利息收入减去上级行核定的借款利息支出额后的余额为营业额。上级行核定的借款利息支出额与实际支出额不符的，由上级行从其应纳的营业税中抵补。非中国银行金融单位从事外汇贷款业务，其计税依据是实际利息收入减除上级行核定的借款利息支出额后的余额为营业额。

(2) 融资租赁。应熟记教材给的公式。

(3) 金融商品转让。金融商品（含股票、债券、外汇和其他金融商品）转让营业额 = 卖出价 - 买入价。买入价原则上按照实际成本加权平均法进行核算，买入价依照财务会计制度规定，以股票、债券的购入价减去股票、债券持有期间取得的股票、债券红利收入的余额确定。例如，买入时每股 105 元（含已经宣告还没实际发放的股利 5 元），则计税的买入价是 $105 - 5 = 100$ （元）；卖出价是指卖出原价，不得扣除卖出过程中支付的任何费用和税金。

另外所谓正差和负差问题是指金融商品转让的损益，转让营业额大于零就是正差，转让营业额小于零就是负差。由于金融机构同时经营不同品种的金融商品，往往有亏有盈，比如股票业务做得好盈利了就是正差，债券业务没做好亏损了就是负差。另外金融企业是按季度缴纳营业税，因此才会出现教材中说的按会计年度汇算的问题。

另外需要知道，外汇买入价，又称外汇买入汇率，是指银行向客户买入外汇时所使用的汇率。一般地，外币折合本币数较少的那个汇率是买入汇率，它表示买入一定数额的外汇需要付出多少本国货币。例如，银行某日外汇买入价（对美元）是 8.2794，某企业当日卖给银行 50 000 美元，银行需要支付给企业人民币 413 970.00 元（ $50\,000 \times 8.2794$ ）；外汇卖出价，又称外汇卖出汇率，是指银行向客户卖出外汇时所使用的汇率。一般地，外币折合本币数较多的那个汇率是卖出汇率，它表示银行卖出一定数额的外汇需要收回多少本国货币。例如，银行某日外汇卖出价（对美元）是 8.2794，某企业当日向银行购买 50 000 美元，银行需要收取企业人民币 413 970.00 元（ $50\,000 \times 8.2794$ ）。

(4) 金融企业从事受托收款业务，如代收电话费、水电煤气费、信息费、学杂费、寻呼费、社保统筹费、交通违章罚款、税款等，以全部收入减去支付给委托方价款后的余额为营业额。

(5) 初保业务是受保人（或初保人）第一次接受的某项保险业务，类似工程作业中的总承包人总承包某项工程，初保人会在接受客户保单后再将保险分给其他保险公司共同承担，但是和承包工程不同的是为了简化手续，税法采取的是对初保人按其向投保人收取的保费收入全额（即不扣除分保费支出）征税。

(6) 应收保费，即保户欠交的保费。为降低保险公司税负，税法规定保险企业已征收过营业税的应收未收保费，凡在财务会计制度规定的核算期限内未收回的，允许从营业额中减除。在会计核算期限以后收回的已冲减的应收未收保费，再并入当期营业额中。

(7) 保险公司为鼓励保户加强管理，减少意外事故的发生，对某些保险项目，如机动车辆、其他运输工具保险等，实行无赔偿奖励。奖励方式，一般是在下年度保户续保时，以优待费即少收保费的办法。为降低保险公司税负，对保险公司实行无赔款奖励的，征税时以向投保人实际收取的保费为营业额。

(8) 注意保险业保险佣金和代理手续费的区别，代理手续费是指企业向受其委托，并在其授权范围内代为办理保险业务的保险代理人支付的费用；佣金是指公司向专门推销寿险业务的个人代理人支付的费用。

(9) 金融企业的应收利息问题即核算期内应收的利息即使实际未收取也要缴纳营业税，贷款到期后 90 天内，本金和利息仍然未收回的仍需要缴纳营业税，但是超过 90 天的不再收取利息的营业税，除非实际收到这部分利息。例如，A 企业 2003 年 1 月 1 日从 B 银行贷款，每月支付利息 50 万元，自 2003 年 11 月开始该企业开始欠交利息，那么 2004 年 3 月 31 日前即使 B 银行未收到利息也需要缴纳营业税。从 4 月 1 日起 B 银行才可以不交营业税，如 2004 年 9 月 A 企业补交了本金和所有利息，那么 9 月 A 银行就需要缴纳 4—9 月的利息的营业税了。

(四) 邮电通信

邮政企业举办的邮政储蓄业务，其计税依据为利差收入，即从中国人民银行取得的利息收入减去付给储户的利息支出。

（五）文化体育

单位或个人进行演出，以全部票价收入或者包场收入减去付给提供演出场所的单位、演出公司或者经纪人的费用后的余额为营业额。首先应该明确实际进行演出的单位或个人与后面的“提供演出场所的单位”是租用场地的业务关系，使用本公司自有的演出场所则不存在这个问题。演出公司或者经纪人的费用主要指演出公司或者经纪人的组织费用，有时很多演出是由演出公司或者经纪人出面组织若干人或者单位联合进行，这需要部分组织的费用，这部分费用可以扣除。

（六）娱乐业

经营娱乐业向顾客收取的各项费用，包括门票收费、台位费、点歌费、烟酒和饮料收费及其他收费均作为营业额计算纳税。由于娱乐业的收费名目繁多，也没有统一的规范，所以税法规定“各项收费”都需要作为营业额，也就是凡是娱乐业的收费不管其名目如何，一律作为营业额处理。

（七）服务业

从事广告代理业务的，以其全部收入减去支付给其他广告公司或广告发布者（包括媒体、载体）的广告发布费后的余额为营业额。广告代理业是需要国家工商局批准才可以从事的行业，所以凡是经工商局批准的广告公司都属于广告代理业。这里所说的广告发布费是指支付给媒体的新闻发布费用，可以在计算营业额时扣除这部分支出。这和一般代理业是不一样的，一般代理业按实际收取的收入作为营业额。

（八）销售不动产

单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额。单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的，以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额。但是，需要注意只有购置的不动产或受让的土地使用权才可以扣除原购入成本，不是所有转让不动产的都按差价交营业税，例如，房地产企业销售作为存货的房地产不存在差价缴税问题。

个人购买并居住不足一年的普通住宅，销售时营业税按售价减去购入原价后的差额计征。

另外注意教材中提到的“单位和个人因财务会计核算办法改变将已交纳过营业税的预收性质的价款逐期转为营业收入时，允许从营业额中扣除”，是指以前国家对某些产业（例如房地产企业）的预收款视同收入纳税，后来改变了这种对预收款征税的方式，改按确认的收入纳税，这里说的就是这种情况，即在过渡期间，以前已经计入预收账款的已经交营业税的部分，从预收账款转入收入后，不必再按收入交营业税。

对新增加的中国石油化工集团公司土地租金收入和纳税人购置税控收款机抵免当期营业税额的规定，要特别注意。

★历年考题分析

[2001年判断题] 根据营业税暂行条例及有关规定，纳税人经营融资租赁业务，以其向承租人收取的全部价款和价外费用减去出租方承担的出租货物的实际成本后的余额为营业额。 ()

【答案】✓

[2003年单选题] 下列各项金融保险业务的营业税计税依据，表述正确的是()。

- A. 一般贷款业务的计税依据为利差收入
- B. 转让股票的计税依据为卖出股票的全部收入
- C. 金融中间业务的计税依据为佣金的全部收入
- D. 融资租赁的计税依据为向承租者收取的全部价款

【答案】C

[2003年多选题] 下列各项中，符合营业税有关规定的有()。

- A. 对娱乐业向顾客收取的各项费用可减除其销售商品的收入后计征营业税
- B. 拍卖行向委托方收取的手续费可减除拍卖过程中发生的费用后计征营业税
- C. 对参与提供跨省电信业务的电信部门按各自取得的全部价款为营业额计征营业税
- D. 对旅行社组织境外旅游收取的各项费用可减除其付给境外接团企业的费用后的余额计征营业税

【答案】CD

[2003年判断题] 保险公司如采用收取储金方式取得经济利益的，其“储金业务”的营业额为纳税人在纳税期内的储金期末余额乘以中国人民银行公布的一年期存款的年利率。 ()

【答案】×

§ 4 应纳税额的计算

主要注意金融业与保险业的汇率是使用当天或期末的税率而不是按期初税率计算。

★历年考题分析

[2001年计算题] 某经国家社团主管部门批准成立的非营利性的协会，2000年8月份取得以下收入：

- (1) 依照社团章程的规定，收取团体会员会费 40 000 元，个人会员会费 10 000 元。
- (2) 代售大型演唱会门票 21 000 元，其中包括代售手续费 1 000 元。
- (3) 代销中国福利彩票 50 000 元，取得代销手续费 500 元。
- (4) 协会开设的照相馆营业收入 28 000 元，其中包括像册、镜框等销售收入 2 000 元。
- (5) 委派两人到国外提供咨询服务，收取咨询费折合人民币 60 000 元。
- (6) 举办一期培训班，收取培训费 120 000 元，资料费 8 000 元。

要求：

- (1) 计算上述业务应缴纳的营业税。
- (2) 计算该协会应代扣代缴的营业税。

【解析】

(1) 收取的团体会员会费 40 000 元、个人会员会费 10 000 元免征营业税。

代售门票手续费应纳营业税 = $1\,000 \times 5\% = 50$ (元)

福利彩票手续费应纳营业税 = $500 \times 5\% = 25$ (元)

照相馆收入应纳营业税 = $28\,000 \times 5\% = 1\,400$ (元)

国外咨询收入 60 000 元免征营业税。

培训班收入应纳营业税 = $(120\,000 + 8\,000) \times 3\% = 3\,840$ (元)

上述业务应纳营业税 = $50 + 25 + 1\,400 + 3\,840 = 5\,315$ (元)

(2) 代扣代缴营业税 = $21\,000 \times 3\% = 630$ (元)

[2002年计算题] 某市商业银行 2002 年第 2 季度有关业务资料如下：

- (1) 向生产企业贷款取得利息收入 600 万元，逾期贷款的罚息收入 8 万元。
- (2) 为电信部门代收电话费取得手续费收入 14 万元。
- (3) 4 月 10 日购进有价证券 800 万元，6 月 25 日以 860 万元的价格卖出。
- (4) 受某公司委托发放贷款，金额 5 000 万元，贷款期限 2 个月，年利率 4.8%，银行按贷款利息收入的 10% 收取手续费。
- (5) 2001 年 3 月 31 日向商场定期贷款 1 500 万元，贷款期限 1 年，年利率 5.4%。该贷款至 2002 年 6 月 30 日仍未收回，商场也未向银行支付利息。

(提示：2002 年银行适用营业税税率 6%)

要求：计算该银行 2002 年第 2 季度应缴纳和应代扣代缴的营业税。

【答案】

(1) 该银行 2002 年第 2 季度应缴纳的营业税：

① 其贷款利息应缴纳的营业税 = $(600 + 8 + 1\,500 \times 5.4\% \times 3 \div 12) \times 6\% = 37.7$ (万元)

② 其代理业务收取的手续费应缴纳的营业税以其代理手续费收入为营业额计税。

应纳营业税 = $(14 + 5\,000 \times 4.8\% \div 12 \times 2 \times 10\%) \times 6\% = 1.08$ (万元)

③ 其转让有价证券营业额为卖出价减去买入价的金额。

应纳营业税 = $(860 - 800) \times 6\% = 3.60$ (万元)

该银行 2002 年第 2 季度应缴纳的营业税 = $37.70 + 1.08 + 3.60 = 42.38$ (万元)

(2) 该银行 2002 年第 2 季度应代扣代缴的营业税 = $(5\,000 \times 4.8\% \times 2 \div 12) \times 6\% = 2.4$ (万元)

[2004 年计算题] 甲建筑工程公司 (具备建筑行政部门批准的建筑业施工资质) 下辖 3 个施工队、1 个金属结构件工场、1 个招待所 (均为非独立核算单位)，2003 年经营业务如下：

(1) 承包某建筑工程项目，并与建设方签订建筑工程施工总包合同，总包合同明确工程总造价 3 000 万元，其中：建筑业劳务费价款 1 000 万元；由甲建筑工程公司提供并按市场价确定的金属结构件金额 500 万元 (购进金属结构件时取得相关的增值税专用发票，支付价款 300 万元)；建设方采购建筑材料等 1 500 万元。工程当年完工并进行了价款结算。

(2) 甲建筑工程公司将其中 200 万元的建筑工程项目分包给 B 建筑工程公司 (B 建筑工程公司为只提供建筑业劳务的单位)。

(3) 甲建筑工程公司向 C 建筑工程公司转让闲置办公用房一幢 (购置原价 700 万元)，取得转让收入 1 300 万元。

(4) 甲建筑工程公司招待所取得客房收入 30 万元，餐厅、歌厅、舞厅收入共 55 万元。

要求：按下列顺序回答问题：

- (1) 甲建筑工程公司总承包建筑工程应缴纳的营业税；
- (2) 甲建筑工程公司转让办公用房应缴纳的营业税；
- (3) 甲建筑工程公司招待所收入应缴纳的营业税；
- (4) 甲建筑工程公司应缴纳的增值税；
- (5) 甲建筑工程公司应代扣代缴的营业税。

【答案】

- (1) 总承包建筑工程应缴纳的营业税 = $(3\ 000 - 500 - 200) \times 3\% = 69$ (万元)
- (2) 转让办公用房应缴纳的营业税 = $(1\ 300 - 700) \times 5\% = 30$ (万元)
- (3) 招待所收入应缴纳的营业税 = $30 \times 5\% + 55 \times 20\% = 12.5$ (万元)
- (4) 甲建筑工程公司应缴纳增值税 = $500 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 300 \times 17\% = 21.65$ (万元)
- (5) 甲建筑公司应代扣代缴的营业税 = $200 \times 3\% = 6$ (万元)

【解析】本题是考核建筑业企业相关税种的计算问题，题目虽小，但包含了增值税、营业税以及相关特殊问题的处理，本题中考点包括：(1) 根据规定，符合条件的纳税人（具备建筑行政部门批准的建筑业施工资质，并且合同中单独注明建筑业劳务收入），以签订建设工程施工总包或分包合同方式开展经营活动时，销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务，同时应对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税，对提供建筑业劳务收入征收营业税。本题条件一中，由甲建筑工程公司提供并按市场价确定的金属结构件金额 500 万元应该单独征收增值税（视为含税收入，必须进行不含税的换算），其余收入（扣除分包的 B 建筑工程公司 200 万元）应该征收建筑业营业税。(2) 纳税人通过签订建设工程施工合同，销售自产货物、提供增值税应税劳务的同时，将建筑业劳务分包或转包给其他单位和个人的，对其销售的货物和提供的增值税应税劳务征收增值税；同时，签订建设工程施工总承包合同的单位和个人，应扣缴提供建筑业劳务的单位和个人取得的建筑业劳务收入的营业税。(3) 根据财税 [2003] 16 号文件，单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额，因此，条件三中应该按照转让办公用房的差额计算缴纳“转让不动产”的营业税。(4) 招待所取得客房收入应按照“服务业”5%的税率征收营业税，餐厅、歌厅、舞厅收入按照“娱乐业”20%的税率征收营业税。

§ 5 几种经营行为的税务处理

在学习这一部分内容时，主要注意以下几个方面：

1. 营业税和增值税在纳税范围上主要存在两个划分

(1) 混合销售行为的划分：一项销售行为如果既涉及应税劳务又涉及货物，为混合销售行为。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的混合销售行为，视为销售货物，不缴纳营业税；其他单位和个人的混合销售行为，视为提供应税劳务，应当缴纳营业税。混合销售行为成立的行为标准有两点，一是其销售行为必须是一项。二是该项行为必须即涉及货物又涉及非应税劳务，其中“货物”是指增值税法中规定的有形动产，包括电力、热力和气体；非应税劳务是指属于营业税征收范围的劳务。因此，在确定混合销售是否成立时，其行为标准中的上述两点必须是同时存在，如果一笔销售行为只涉及销售货物，不涉及非应税劳务，这种行为就不是混合销售行为；反之，如果涉及销售货物和涉及非应税劳务的行为，不是存在于一笔销售行为之中，这种行为也不是混合销售行为。

饮食店、餐馆（厅）、酒店（家）、宾馆、饭店等单位发生属于营业税饮食业应税行为的同时销售货物给顾客的，不论顾客是否在现场消费，其货物部分的收入均应当并入营业税应税收入征收营业税。

(2) 兼营行为的划分：纳税人在经营营业税纳税范围的项目时，又兼营增值税纳税范围的项目，按照税法的要求，必须将增值税应税货物或应税劳务的销售额和营业税应税劳务的营业额分别核算、分别申报纳税。对不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务和非应税劳务销售额的，其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

2. 兼营非应税劳务同混合销售的区别

混合销售行为强调的是一项销售行为同时涉及货物、非应税劳务，其范围仅指货物与非应税劳务的混合；兼营非应税劳务则是指纳税人从事的销售行为中既涉及货物或应税劳务，又涉及非应税劳务。从货物的角度看，是指销售货物与销售非应税劳务不是在一项销售行为中同时发生；从应税劳务的角度看，无论应税

劳务与非应税劳务是否是同时发生，均为兼营非应税劳务。

饮食店、餐馆（厅）、酒店（家）、宾馆、饭店等单位发生附设门市部、外卖点等对外销售货物的，仍按《增值税暂行条例实施细则》第六条和《营业税暂行条例实施细则》第六条关于兼营行为的征税规定征收增值税。

3. 代购代销部分可参照增值税那章的讲解来掌握

4. 销售自产货物同时提供应税与非应税劳务的征税问题

(1) 纳税人以签订建设工程施工总包或分包合同（包括建筑、安装、装饰、修缮等工程总包和分包合同，下同）方式开展经营活动时，销售自产货物、提供增值税应税劳务并同时提供建筑业劳务（包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业，下同），同时符合以下条件的，对销售自产货物和提供增值税应税劳务取得的收入征收增值税，对提供建筑业劳务收入（不包括按规定应征收增值税的自产货物和增值税应税劳务收入）征收营业税：

第一，具备建筑行政部门批准的建筑业施工（安装）资质；

第二，签订建设工程施工总包或分包合同中单独注明建筑业劳务价款。

凡不同时符合以上条件的，对纳税人取得的全部收入征收增值税，不征收营业税。

以上所称建筑业劳务收入，以签订的建设工程施工总包或分包合同上注明的建筑业劳务价款为准。

纳税人通过签订建设工程施工合同，销售自产货物、提供增值税应税劳务的同时，将建筑业劳务分包或转包给其他单位和个人的，对其销售的货物和提供的增值税应税劳务征收增值税；同时，签订建设工程施工总承包合同的单位和个人，应扣缴提供建筑业劳务的单位和个人取得的建筑业劳务收入的营业税。

(2) 扣缴分包人营业税的规定。不论签订建设工程施工合同的总承包人是销售自产货物、提供增值税应税劳务并提供建筑业劳务的单位和个人，还是仅销售自产货物、提供增值税应税劳务不提供建筑业劳务的单位和个人，均应当扣缴分包人或转包人（以下简称分包人）的营业税。

如果分包人是销售自产货物、提供增值税应税劳务并提供建筑业劳务的单位和个人，总承包人在扣缴建筑业营业税时的营业额为除自产货物、增值税应税劳务以外的价款。

如分包人是除本条第一款规定以外的分包人，总承包人在扣缴建筑业营业税时的营业额为分包额。

§ 6 税收优惠

营业税税收优惠是税法考试中的一个重点，在学习营业税的税收优惠时，需要全面掌握所有内容，但更要重点注意了解以下一些内容：

今年起征点有些调整，营业税的起征点调整为：

按期纳税的起征点由现行的月销售额 200 ~ 800 元提高到 1 000 ~ 5 000 元；按次纳税的起征点由现行的每次（日）营业额 50 元提高到每次（日）营业额 100 元。

1. 法定减免项目（由《营业税暂行条例》规定）

下列项目免征营业税：

(1) 托儿所、幼儿园、养老院、残疾人福利机构提供的养育服务、婚姻介绍、殡葬服务。

(2) 残疾人员个人为社会提供的劳务。

(3) 医院、诊所和其他医疗机构提供的医疗服务。这里所说的医院、诊所和其他医疗机构是指非营利的医院、诊所和其他医疗机构。是否是非营利机构，由卫生部门负责确定。(4) 学校和其他教育机构提供的教育劳务、学生勤工俭学提供的劳务。这里所说的学校和其他教育机构是指经教育部批准的有学历教育资格的学校和其他教育机构。

(5) 农业机耕、排灌、病虫害防治、植保、农牧保险以及相关技术培训业务，家禽、牲畜、水生动物的配种和疾病防治。

(6) 纪念馆、博物馆、文化馆、美术馆、展览馆、书画院、图书馆、文物保护单位举办文化活动的门票收入，宗教场所举办文化、宗教活动的门票收入。注意仅限于门票收入，不是所有收入都免税。

2. 补充规定

(1) 保险公司开展的 1 年期以上返还性人身保险业务的保费收入免征营业税。返还性人身保险业务是指保期 1 年以上、到期返还本利的普通人寿保险、养老金保险、健康保险。

(2) 对单位和个人（包括外商投资企业、外商投资设立的研究开发中心、外国企业和外籍个人）从事技术转让、技术开发业务和与之相关的技术咨询、技术服务业务取得的收入，免征营业税。

(3) 个人转让著作权，免征营业税。

(4) 将土地使用权转让给农业生产者用于农业生产，免征营业税。

(5) 工会疗养院（所）可视为“其他医疗机构”，免征营业税。

(6) 下岗职工从事社区居民服务业取得的营业收入，3年内免征营业税。

(7) 对从原高校后勤管理部门剥离出来而成立的进行独立核算并有法人资格的高校后勤经济实体（以下简称高校后勤实体），经营学生公寓和教师公寓及为高校教学提供后勤服务而获得的租金和服务性收入，免征营业税；但利用学生公寓或教师公寓等高校后勤服务设施向社会人员提供服务而获得的租金和其他各种服务性收入，应按现行规定计征营业税。

对社会性投资建立的为高校学生提供住宿服务并按高教系统统一收费标准收取租金的学生公寓，其取得的租金收入，免征营业税；但利用学生公寓向社会人员提供住宿服务而取得的租金收入，应按现行规定计征营业税。

对设置在校园内的实行社会化管理和独立核算的食堂，向师生提供餐饮服务获得的收入，免征营业税；向社会提供餐饮服务获得的收入，应按现行规定计征营业税。

(8) 对个人按市场价格出租的居民住房，暂按3%的税率征收营业税。注意这个内容可以和房产税、个人所得税等结合起来出题考查。

(9) 对于从事国际航空运输业务的外国企业或中国香港、澳门、台湾企业从我国内地运载旅客、货物、邮件的运输收入，在国家另有规定之前，应按4.65%的综合计征率计算征税。

(10) 金融机构往来业务暂不征收营业税。金融机构往来是指金融企业联行、金融企业与中国人民银行及同业之间的资金往来业务，包括再贴现、转贴现业务取得的收入，不包括相互之间提供的服务。

(11) 对电影放映单位放映电影取得的票价收入按收入全额征收营业税后，对电影发行单位向放映单位收取的发行收入不再征收营业税，但对电影发行单位取得的片租收入仍应按“转让无形资产”税目全额征收营业税。发行收入是指电影发行单位按放映单位票房一定比例抽取的收入，租金收入则是发行单位因向放映单位出租影片而收取的租金。

(12) 对金融机构的出纳长款收入，不征收营业税。

(13) 为了切实减轻个人买卖普通住宅的税收负担，积极启动住房二级市场，对个人购买并居住超过1年的普通住宅，销售时免征营业税；个人购买并居住不足1年的普通住宅，销售时营业税按销售价减去购入原价后的差额计征；个人自建自住房，销售时免征营业税。对企业、行政事业单位按房改成本价、标准价出售住房的收入，暂免征收营业税。

(14) 对非营利性医疗机构按照国家规定的价格取得的医疗服务收入，免征营业税。对营利性医疗机构取得的收入，按规定征收各项税收。但为了支持营利性医疗机构的发展，对营利性医疗机构取得的收入，直接用于改善医疗卫生条件的，自其取得执业登记之日起，3年内对其取得的医疗服务收入免征营业税。对疾病控制机构和妇幼保健机构等卫生机构按照国家规定的价格取得的卫生服务收入，免征营业税。

(15) 转让企业产权的行为不属于营业税征收范围，不应征收营业税。

(16) 保险企业取得的追偿款不征收营业税。以上所称追偿款，是指发生保险事故后，保险公司按照保险合同的约定向被保险人支付赔款，并从被保险人处取得对保险标的价款进行追偿的权利而追回的价款。

(17) 保险公司的摊回分保费用。摊回分保费用指保险公司发生分出分保业务时，收到应由分入分保公司承担并支付的分保费用支出。例如，A公司将某业务分保给B公司做，B公司支付给A公司10 000元，这10 000元就是摊回分保费用。

(18) 军队空余房产租赁收入暂免征收营业税、房产税；此前已征税款不予退还，未征税款不再补征。

(19) 住房专项维修基金免征营业税的规定，对房地产主管部门或指定机构、公积金管理中心、开发企业以及物业管理单位代收的住房专项维修基金，免税。

(20) 对下岗失业人员再就业的免税规定。

(21) 取消技术转让、技术开发业务免征营业税审核手续后，单位和个人的免税管理办法。

最后四点是今年新增加的，要注意掌握。

★历年考题分析

[2002年单选题] 下列各项收入中，可以免征营业税的是()。

- A. 电影发行单位取得的片租收入
- B. 个人出租自有住房取得的租金收入
- C. 企业按房改标准价向职工出售住房的收入
- D. 高等学校利用学校公寓为社会服务取得的收入

【答案】C

[2004年判断题] 根据营业税的有关规定,经济适用房的物业管理收入暂免征收营业税。()

【答案】× 【解析】根据营业税的有关规定,从事物业管理的单位,以与物业管理有关的全部收入减去代业主支付的水、电、燃气费以及代承租者支付的水、电、燃气、房屋租金的价款后的余额为营业额。

§ 7 纳税义务发生时间与纳税期限

1. 纳税义务发生时间

营业税的纳税义务发生时间也是本章非常重要的内容之一,大家要特别注意金融保险行业的规定:

(1) 自2003年1月1日起,金融企业发放的贷款逾期(含展期)90天(含90天)尚未收回的,纳税义务发生时间为纳税人取得利息收入权利的当天。原有的应收未收贷款利息逾期90天以上的,该笔贷款新发生的应收未收利息,其纳税义务发生时间均为实际收到利息的当天。

(2) 融资租赁业务,纳税义务发生时间为取得租金收入或取得索取租金收入价款凭据的当天。

(3) 金融商品转让业务,纳税义务发生时间为金融商品所有权转移之日。

(4) 金融经纪业务和其他金融业务,纳税义务发生时间为取得营业收入或取得索取营业收入价款凭据的当天。

(5) 保险业务,纳税义务发生时间为取得保费收入或取得索取保费收入价款凭据的当天。

(6) 金融企业承办委托贷款业务,纳税义务的发生时间,为受托发放贷款的金融机构代委托人收讫贷款利息的当天。

★历年考题分析

[2001年单选题] 单位将不动产无偿赠与他人,视同销售不动产征收营业税。其纳税义务发生时间为()。

A. 将不动产交付对方使用的当天

B. 不动产所有权转移的当天

C. 签订不动产赠与文书的当天

D. 承受不动产人交纳契税的当天

【答案】B

2. 纳税期限

尤其注意金融业与保险业的纳税期限:

金融业(不包括典当业)的纳税期限为一个季度,自纳税期满之日起10日内申报纳税。其他纳税人从事金融业务,应按月申报纳税。

保险业的纳税期限为1个月。

§ 8 纳税地点与纳税申报

税收的纳税地点一般是根据属地原则(地域管辖权)来确定,即纳税地点一般是行为的发生地(主要是流转税)或者收入来源地(主要是所得税),但对一些行为如果无法根据属地原则来确定其纳税地点,就只能采用属人原则(居民管辖权)来确定其纳税地点了。这种情况在营业税中比较常见,这是营业税的纳税地点与一般流转税的不同之处。主要包括:

(1) 纳税人提供应税劳务,应当向应税劳务发生地主管税务机关申报纳税。纳税人从事运输业务,应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。

(2) 纳税人转让土地使用权,应当向土地所在地主管税务机关申报纳税。纳税人转让其他无形资产,应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。

(3) 纳税人销售不动产,应当向不动产所在地主管税务机关申报纳税。

(4) 纳税人承包的工程跨省、自治区、直辖市的,向其机构所在地主管税务机关申报纳税。

(5) 扣缴义务人应当向其机构所在地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的营业税税款。但建筑安装工程业务的总承包人扣缴分包或者转包的非跨省(自治区、直辖市)工程的营业税税款,应当向分包或转包工程的劳务发生地主管税务机关解缴。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 下列行为不属于营业税的征税范围的有()。

- A. 自建自售建筑物的自建行为
 B. 工厂领用自产的产品
 C. 共同承担投资风险的无形资产对外投资入股行为
 D. 无偿赠送不动产给政府
2. 在确定营业税的计税依据营业额时，下列表述中不正确的是()。
- A. 运输企业自境内运输货物出境，在境外改由其他运输企业承运，以全程运费减去付给该承运企业的运费后的余额为营业额
 B. 旅游业组织旅游团到境外旅游，无论在境外是否改由其他旅游企业接团，均以全程旅游费为其实际营业额
 C. 银行贷款业务，以取得的全部贷款利息收入为其实际的营业额
 D. 从事建筑工程作业应以包括工程所用原材料及其他物资和动力的价款在内的营业额为其计税营业额
3. 某广告代理公司某月向其客户收取的广告代理服务费为 80 万元，当月公司付给广告发布者广告发布费 50 万元。那么，公司当月应缴纳的营业税税额应为()。
- A. 4.5 万元 B. 4.25 万元 C. 1.5 万元 D. 1.2 万元
4. 从事()的单位和个人发生的混合销售行为，应一并征收营业税，不征收增值税。
- A. 钢厂 B. 修理设备厂 C. 服务业 D. 大商场
5. 某人将一套住宅用房对外出租，取得租金收入 5 000 元，则应纳营业税为()。
- A. 150 元 B. 200 元 C. 250 元 D. 0 元
6. 从事金融业务的纳税人的纳税期限为()。
- A. 一个季度 B. 一个月或 15 日、10 日、5 日
 C. 一个月 D. 一个月或 15 日、10 日、5 日、3 日、1 日
7. 某建筑安装公司承包建筑安装工程一项，现已完成并验收合格，取得工程结算收入 3 600 000 元。其中包括工程收入 2 500 000 元，代垫原材料 1 100 000 元。根据上述资料，该建筑安装公司应纳营业税税额为()。
- A. 2 500 000 元 B. 3 600 000 元 C. 1 100 000 元 D. 6 100 000 元

二、多项选择题

1. 营业税所称“在中华人民共和国境内”是指()。
- A. 境内保险公司为出口货物提供的保险劳务
 B. 境外保险公司以在境内的物品为标的提供的保险劳务
 C. 所销售的不动产在境内
 D. 转让无形资产在境内使用
2. 下列属于营业税兼营行为的有()。
- A. 影剧院出售的饮料
 B. 运输企业从事运输业务并开展汽车修理修配业务
 C. 建材商店批发零售建材并从事装修业务
 D. 照相馆提供照相、洗印服务并销售照相器材等
3. 下列营业税的应税项目适用 3% 税率的有()。
- A. 货物运输 B. 娱乐业 C. 理发业 D. 安装设备
4. 纳税人提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产价格明显偏低而无正当理由的，主管税务机关有权按下列程序核定其营业额()。
- A. 按纳税人最近时期提供的同类应税劳务或销售的同类不动产的最低价格核定
 B. 按纳税人当月提供的同类应税劳务或销售的同类不动产的平均价格核定
 C. 按纳税人最近时期提供的同类应税劳务或销售的同类不动产的平均价格核定
 D. 按组成计税价格计算，组成计税价格 = 营业成本（或工程成本）×（1 + 成本利润率）÷（1 - 营业税税率）
5. 下列收入项目中，不能直接作为营业税计税依据的是()。
- A. 单位转让抵债所得的不动产的全部收入
 B. 联运业务总收入
 C. 歌舞厅收取的各项收入

D. 电信单位销售有价电话卡的面值

6. 企业发生下列各项业务中, 不可以免纳营业税的有()。

A. 企业将闲置的设备出租给其他企业使用

B. 残疾人福利企业为社会提供劳务

C. 房地产开发公司预收购房订金

D. 企业将自行研制的非专利技术有偿转让取得的收入

7. 在增值税和营业税有交叉的征税范围内, 按规定应交纳营业税的有()。

A. 建安企业附设的工厂在施工现场生产的水泥预制件, 用于本单位的建筑工程的

B. 快餐店外卖的自制快餐

C. 手机专卖店销售手机及配件

D. 邮局设立的报亭销售报刊杂志

8. 下列营业项目, 其营业税的纳税地点正确的有()。

A. 销售不动产, 向其机构所在地主管税务机关申报纳税

B. 从事运输业务, 向其机构所在地主管税务机关申报纳税

C. 承包的工程跨省、自治区、直辖市的, 向其机构所在地主管税务机关申报纳税

D. 提供应税劳务, 应当向应税劳务发生地主管税务机关申报纳税

三、判断题

1. 建筑安装业务实行分包或转包的, 分包或转包者为营业税的扣缴义务人。 ()

2. 凡与运营业务有关的各项劳务活动, 均属交通运输业的税目征收范围, 应统一按 5% 的税率征收营业税。 ()

3. 转让企业产权中, 原转让企业无形资产、不动产的部分应征收营业税。 ()

4. 甲国某公司在中国向中国某公司转让一项专利权 (该专利权在乙国使用), 甲国公司在中国取得了收入, 应交营业税。 ()

5. 立法机关、司法机关、行政机关的收费, 一律不征营业税。 ()

6. 纳税人承包的工程抗所在地主管税务机关申报纳税。 ()

四、计算题

1. 某建筑工程公司承担了某公司宿舍楼的建筑工程, 双方议定由建筑公司包工包料。宿舍楼竣工验收后, 支付给该建筑公司整个工程款额为 600 万元。另外, 该建筑公司还将郊区的两块地皮转让, 一块地皮转让给某公司, 取得转让收入 240 万元, 另一块地皮转让给某农场作试验田, 取得转让收入 150 万元。请计算该公司应纳营业税税额。

2. (1) 某运输公司 2002 年 9 月份发生下列业务: ①取得客运收入 199 800 元, 替保险公司代收保险费 200 元, 付给境外运输企业运费 150 000 元; ②取得货运收入 300 000 元, 其中支付给其他联运单位运费 100 000 元; ③销售货物并负责运输取得收入 160 000 元。计算该公司 10 月份应纳营业税, 并说明其纳税地点和时间。

(2) 某旅行社 2002 年 9 月份组织团体旅游, 收取旅游费共计 300 000 元, 其中组团境内旅游收入 140 000 元, 替旅游者支付给其他单位餐费、住宿费、交通费、门票共计 60 000 元; 组团境外旅游收入 160 000 元, 付给境外接团企业费用 100 000 元, 计算该旅行社本月应纳营业税。

(3) 某展览馆 2002 年 9 月份收取门票收入 200 000 元, 展馆内的餐饮部取得收入 50 000 元, 计算该展览馆本月应纳营业税。

(4) 国内某公司于 2002 年 9 月份到日本某企业购买一项专利技术用于本公司的生产, 该公司直接与日本企业结算, 支付价款折合人民币 100 000 元。计算该笔业务应纳的营业税。

(5) 某广告经营公司 2002 年 9 月份取得广告业务收入 300 000 元, 支付给其他单位制作费 50 000 元; 办理广告代理业务取得收入 120 000 元, 其中支付给电视台广告发布费 8 万元, 计算该广告公司本月份应纳的营业税。

(6) 某歌舞团于 2002 年 9 月来 A 市演出。由 A 市人民影剧院提供场所, 并由 A 市影剧院售票。共收取门票 200 000 元, 其中支付经纪人 10 000 元, 支付 A 市影剧院 40 000 元。计算该歌舞团、A 市影剧院和经纪人各自应纳的营业税。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B
2. 【答案】B
3. 【答案】C 【解析】广告代理业的营业额可以扣除广告发布费。
4. 【答案】C
5. 【答案】A 【解析】对个人按市场价格出租的居民住房，暂按3%的税率征收营业税。
6. 【答案】A
7. 【答案】B

二、多项选择题

1. 【答案】BCD
2. 【答案】BD 【解析】A属于营业税混合销售；C属于增值税兼营行为。
3. 【答案】AD
4. 【答案】BCD
5. ABD 【解析】单位和个人销售或转让抵债所得的不动产、土地使用权的，以全部收入减去抵债时该项不动产或土地使用权作价后的余额为营业额；联运业务以实际取得的营业额为计税依据；电信单位销售有价电话卡以面值确认的收入减去当期财务上体现出的销售折扣折让后余额为营业额。
6. 【答案】ABC 【解析】对单位和个人从事技术转让、技术开发业务和与之相关的技术咨询、技术服务业务取得的收入，免征营业税，故D选项免纳营业税。
7. 【答案】ABD 【解析】C选项属于单纯销售货物，而不提供电信服务，需要交增值税。
8. 【答案】BCD

三、判断题

1. 【答案】×
2. 【答案】× 【解析】运输业税率是3%。
3. 【答案】× 【解析】转让企业产权不属营业税征收范围，不征营业税。
4. 【答案】× 【解析】转让的无形资产在境外使用不属营业税征税范围。
5. 【答案】× 【解析】立法机关、司法机关、行政机关的收费，必须具备以下条件，才能免征营业税：一是国务院、省级人民政府或其所属财政、物价部门以正式文件允许收费，而且收费标准符合文件规定的；二是所收费用由立法机关、司法机关、行政机关自己直接收取的。

6. 【答案】✓

四、计算题

1. 【答案】

建筑宿舍楼应纳营业税 = $600 \times 3\% = 18$ (万元)

转让土地使用权应纳营业税 = $240 \times 5\% = 12$ (万元)

应交纳营业税 = $18 + 12 = 30$ (万元)

【解析】一般转让土地使用权的需要交纳营业税，但是如果转让土地使用权是为了农业则可以免征营业税。

2. 【答案】

(1) 运输企业自我国境内载运旅客或货物出境，在境外其载运的旅客或货物改由其他运输企业承运的，以全程运费减去付给转运企业的运费后的余额为营业额；对于联运业务，以收到的收入扣除支付给以后的承运者的运费、装卸费等费用后的余额为营业额；对从事运输业务的单位和个人，既销售货物又负责运输的混合销售行为，应征收增值税，不征营业税。

应纳营业税 = $(199\ 800 + 200 - 150\ 000 + 300\ 000 - 100\ 000) \times 3\% = 7\ 500$ (元)

该公司应于次月10日前向其机构所在地主管税务机关申报缴纳营业税7500元。

(2) 旅游企业组团到境外或境内旅游，无论在境外或境内改由其他旅游企业接团，应以全程旅费扣除接团费用和替旅游者付给其他单位的餐费、住宿费、门票等代付费用后的余额为营业额；旅游业属服务业税目范畴，适用税率为5%。

应纳营业税 = $(140\ 000 - 60\ 000 + 160\ 000 - 100\ 000) \times 5\% = 7\ 000$ (元)

(3) 经营公园、动(植)物园等游览场所销售门票的业务，应按“文化体育业——文化业”税目征税。但对纪念馆、博物馆、文化馆(站)、美术馆、展览馆、书画院、图书馆、文物保护单位举办的文化活动，

以及宗教场所举办文化、宗教活动的业务所销售的第一道门票收入免征营业税。因此该展览馆取得的门票收入免税，但对餐饮部取得的收入应按“服务业——饮食业”征收营业税。

$$\text{应纳营业税} = 50\,000 \times 5\% = 2\,500 \text{ (元)}$$

(4) 免税。

(5) 广告代理业的营业额为代理者向委托方收取的全部价款和价外费用减去付给广告发布者的广告发布费后的余额。该公司支付给其他单位的制作费不得扣除。

$$\text{应纳营业税} = (300\,000 + 120\,000 - 80\,000) \times 5\% = 17\,000 \text{ (元)}$$

(6) 单位或个人进行演出由他人售票的，其应纳营业税以售票者为扣缴义务人；单位或个人进行演出，以全部票价收入或包场收入减去付给提供演出场所的、演出公司或者经纪人的费用后的余额为营业额；“表演”应按“文化体育业——文化业”税目征税；提供演出场所的单位按“服务业——租赁业”税目征税；经纪人的收入按“服务业——代理业”税目征税。

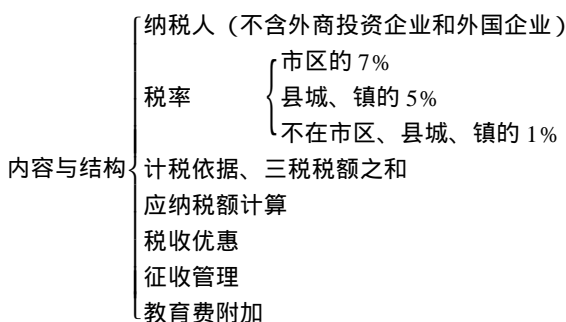
$$\text{歌舞团应纳营业税} = (200\,000 - 10\,000 - 40\,000) \times 3\% = 4\,500 \text{ (元)}$$

$$\text{影剧院应纳营业税} = 40\,000 \times 5\% = 2\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{经纪人应纳营业税} = 10\,000 \times 5\% = 500 \text{ (元)}$$

第五章 城市维护建设税法

内容框架



复习提示

一、本章重点

城建税和教育附加费不是一个重要章节，一般在考流转税时会附带考到城建税，城建税的重点是税率、计税依据、税收优惠、教育附加的税率和减免规定等。

二、本章难点

城建税相对来说比较简单，其难点内容不是很多，主要有税率的确定、计税依据、税收优惠和纳税地点、教育附加的税率和减免规定等。

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	1	1	1	1	4	4
2003年	1	1			1	1			1	2	3	4
2002年			1	1					1	2	2	3
2001年			1	1	1	1					2	2

重难点详解与历年考题分析

§ 1 纳税义务人

城建税是一种附加税。它是以纳税人实际缴纳的增值税、消费税、营业税的税额为计税依据，附加于三税税额之上，本身没有特定的、独立的征税对象。注意把握以下二点：

1. 只有实际缴纳增值税、消费税和营业税的单位和个人才需要缴纳城建税和教育费附加；只是应该缴纳而未实际缴纳增值税、消费税和营业税的单位和个人不需要缴纳城建税和教育费附加。
2. 外商投资企业和外国企业不需要缴纳城建税和教育费附加。

★历年考题分析

【2004年判断题】城市维护建设税是增值税、消费税、营业税的附加税，因此它本身没有独立的征税对象。

()

【答案】✓

【解析】城市维护建设税以纳税人实际缴纳的增值税、消费税、营业税税额为计税依据，附加于“三税”税额，本身并没有特定、独立的征税对象。

§ 2 税率

1. 城建税税率有 7%、5% 和 1% 三档税率，注意其适用范围；
2. 税率按纳税人所在地来确定，注意受托加工和流动经营的适用税率情况；
3. 代扣代缴、代收代缴义务人同时也是城建税的代扣代缴、代收代缴义务人，也就是说代扣代缴、代收代缴的情况下，税率要按代扣代缴、代收代缴义务人所在地来确定；
4. 教育费附加的征收率统一为 3%，但对生产卷烟和烟叶（含雪茄）的单位可减半征收。

★历年考题分析

【2001 年判断题】由受托方代收代缴消费税的，应代收代缴的城市维护建设税按委托方所在地的适用税率计算。 ()

【答案】×

§ 3 计税依据

主要注意以下几点：

1. 城建税以纳税人实际缴纳的“三税”税额为计税依据，税收上实行权责发生制。所谓城建税以纳税人（不包括外商投资企业、外国企业和进口货物者）实际缴纳的增值税、消费税、营业税税额为计税依据是指纳税人当期实际应缴纳的三税税额，而不是已缴纳的三税税额。例如，某企业某月增值税的进项税额是 200 万元，销项税额是 300 万元，本月实际缴纳增值税 100 万元，那么，城市维护建设税的计税依据是 100 万元。
2. 纳税人被查补“三税”以及为此被处罚时，同时需要查补城建税和教育费附加以及被处罚；如果纳税人消费税、增值税、营业税因偷税被处以滞纳金和罚款时，也需要同时计算城建税的滞纳金。
3. 注意对出口货物供货企业的城建税计算规定。
4. 出口退税时不退城建税和教育费附加。

★历年考题分析

【2003 年判断题】生产企业自营出口或委托外贸企业代理出口的自产货物在出口产品退还增值税、消费税时，一并退还已缴纳的城建税；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在出口产品退还增值税、消费税时，不退还已缴纳的城建税。 ()

【答案】×

【2004 年多选题】下列各项中，符合城市维护建设税征收管理有关规定的有()。

- A. 海关对进口产品代征的增值税、消费税，征收城市维护建设税
- B. 海关对进口产品代征的增值税、消费税，不征收城市维护建设税
- C. 出口产品退还增值税、消费税的，不退还已缴纳的城市维护建设税
- D. 出口产品退还增值税、消费税的，按 50% 退还已缴纳的城市维护建设税

【答案】BC 【解析】城建税原则上不单独减免，免征或者减征“三税”，也就要同时免征或者减征城建税。但对出口产品退还增值税、消费税的，不退还已经缴纳的城市维护建设税。海关对进口产品征收的增值税、消费税，也不征收城市维护建设税。

§ 4 应纳税额的计算

例如，某市甲运输公司当月取得国内货运收入 120 000 元，国内客运收入 80 000 元；当月承揽一项国际运输业务，全程收费为 37 000 元，中途将业务转给境外某国乙运输公司，支付乙公司运费 27 000 元。计算甲公司当月应纳的营业税、城市维护建设税和教育费附加（税率 7%，和教育费附加为 3%）。

甲公司当月应纳营业税 = $[120\,000 + 80\,000 + (37\,000 - 27\,000)] \times 3\% = 6\,300$ （元）

应纳城市维护建设税 = $6\,300 \times 7\% = 441$ （元）

应纳教育费附加 = $6\,300 \times 3\% = 189$ （元）

★历年考题分析

【2003 年单选题】某城市税务分局对辖区内一家内资企业进行税务检查时，发现该企业故意少缴营业税 58 万元，遂按相关执法程序对该企业作出补缴营业税、城建税和教育费附加并加收滞纳金（滞纳金时间 50 天）

和罚款（与税款等额）的处罚决定。该企业于当日接受了税务机关的处罚，补缴的营业税、城建税及滞纳金、罚款合计为（ ）。

- A. 1 215 100 元 B. 1 216 115 元 C. 1 241 200 元 D. 1 256 715 元

【答案】D 【解析】 $580\,000 \times (1 + 7\%) \times 2 + 580\,000 \times (1 + 7\%) \times 5 \div 10\,000 \times 50 = 1\,241\,200 + 15\,515 = 1\,256\,715$ （元）。（教育费附加不适用征管法）

§ 5 税收优惠

特别注意以下几点内容：

1. 城建税和教育费附加没有独立的减免税规定，而是随“三税”的减免而减免；
2. 对进口货物不附加征收城建税和教育费附加；
3. “三税”退库时城建税和教育费附加也可以退库；
4. 为支持三峡工程建设，对三峡工程建设基金，自 2004 年 1 月 1 日至 1009 年 12 月 31 日期间，免征城市维护建设税和教育费附加。

★历年考题分析

[2001 年多选题] 下列各项中，符合城市维护建设税规定的有（ ）。

- A. 只要缴纳增值税、消费税，营业税的企业都应缴纳城市维护建设税
- B. 因减免税而需进行“三税”退库的，可同时退还城市维护建设税
- C. 对出口产品退还增值税、消费税的，不退还城市维护建设税
- D. 海关对进口产品代征增值税、消费税，不征收城市维护建设税

【答案】BCD

§ 6 征收管理与纳税申报

城建税没有其单独的纳税申报及缴纳规定，而是随“三税”的纳税申报及缴纳同时进行。缴纳期限分别为增值税、营业税、消费税的法定缴纳期限。注意四种特殊情况的纳税地点。另外，海关对纳税人进口货物所代征的消费税、增值税，不负责代征城市维护建设税。

★历年考题分析

[2002 年多选题] 下列各项中，符合城市维护建设税纳税地点规定的有（ ）。

- A. 取得输油收入的管道局，为管道局所在地
- B. 流动经营无固定地点的单位，为单位注册地
- C. 流动经营无固定地点的个人，为居住所在地
- D. 代征代扣“三税”的单位和个人，为代征代扣地

【答案】AD

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 下列说法正确的有（ ）。

- A. 只要缴纳增值税就会缴纳城建税
- B. 同时缴纳增值税、消费税、营业税的纳税人才能成为城建税的纳税人
- C. 城建税随三税征收而征收，随三税的退还而退还
- D. 城建税的纳税人是缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人

2. 2003 年 9 月，A 市市区的甲公司当月应交增值税 1000 元，经税务局批准缓交 50%。则应交城建税（ ）。

- A. 缴纳城建税 70 元
- B. 缴纳城建税 35 元
- C. 不需要缴纳城建税
- D. 缴纳城建税 50 元

3. 以下不能用以计算城建税的项目是（ ）。

- A. 增值税税额
- B. 营业税税额
- C. 资源税税额
- D. 消费税税额

4. 下列各项中，应退城建税的是（ ）。

- A. 退还纳税人因计算错误多缴纳的营业税

- B. 退还纳税人出口货物的增值税
- C. 退还纳税人多缴纳的企业所得税
- D. 退还外商享受减免的营业税

二、多项选择题

1. 下列单位不需要缴纳城市维护建设税的是 ()。
 - A. 外商独资企业
 - B. 商贸企业
 - C. 中外合作经营企业
 - D. 军工厂
2. 下列行为中, 应按 5% 征收城建税的有 ()。
 - A. 设在县城的外商投资企业销售货物
 - B. 设在市区的超市销售货物
 - C. 设在县城的衣服厂销售衣服
 - D. 县城个体户从事运输服务业取得的收入

三、判断题

1. 代征代扣增值税、消费税和营业税的单位和个人, 其城建税的纳税地点在代征代扣地。 ()
2. 对机关服务中心为机关内部提供的后勤服务所取得的收入暂免征收城建税。 ()
3. 对生产卷烟和烟叶的单位减半征收城市维护建设税和教育费附加。 ()

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D 【解析】外商投资企业缴纳增值税但不缴城建税；进口环节缴纳增值税的纳税人不缴城建税；出口退还增值、消费税但不退还城建税。并不是同时缴纳三税的单位和个人才能成为城建税的纳税人。
2. 【答案】B 【解析】按实际缴纳增值税 500 元来计算需要缴纳城建税。
3. 【答案】C
4. 【答案】A 【解析】出口不退城建税，企业所得税不是城建税的计税依据，外商不缴纳城建税。

二、多项选择题

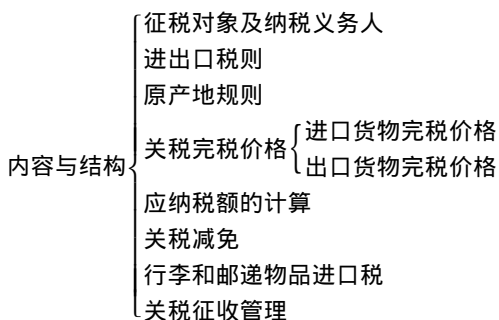
1. 【答案】AC 【解析】由于出口环节免征增值税、消费税，所以也就免征城建税。
2. 【答案】ABCD 【解析】城建税的计税依据是营业税税额，而不是营业额。

三、判断题

1. 【答案】✓
2. 【答案】× 【解析】在 2005 年 12 月 31 日前暂免征收城建税，不是一直免税。
3. 【答案】× 【解析】只减征教育费附加，不减征城建税。

第六章 关税法

内容框架



复习提示

一、本章重点

关税是一个较重要的章节，对考生来说有一定难度，本章重要内容有纳税义务人、完税价格、关税减免、关税征收等。

二、本章难点

关税是难度较大一个章节，需要一定的进出口知识作为基础，比较难于把握的地方有税率及其运用、一般货物的完税价格、海关估价、特殊货物的完税价格、运费和保险费关税减免、关税征收等。

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	1	1	—	—	1	1	4	4
2003年	1	1	1	1	1	1	—	—	—	—	3	3
2002年	—	—	1	1	1	1	—	—	1	2	3	4
2001年	1	1	1	1	—	—	1	1.5	—	—	3	3.5

重难点详解与历年考题分析

§ 1 征税对象及纳税义务人

关税的征税对象，包括应税货物和应税物品两类。货物是指贸易性商品，物品则是和个人相关、非贸易入境的物品。比如同是10台电脑，如果是为了经营进口的就是“货物”，如果是私人带入国内就是“物品”。

关税纳税人比较特殊：进口货物的收货人、出口货物的发货人、进出境物品的所有人为关税的纳税义务人。进出境物品的所有人包括该物品的所有人和推定为所有人的人。一般情况下，对于携带进境的物品，推定其携带人为所有人；对分离运输的行李，推定相应的进出境旅客为所有人；对以邮递方式进境的物品，推定其收件人为所有人；以邮递或其他运输方式出境的物品，推定其寄件人或托运人为所有人。

★历年考题分析

[2002年多选题] 下列各项中，属于关税法定纳税义务人的有()。

- A. 进口货物的收货人 B. 进口货物的代理人 C. 出口货物的发货人 D. 出口货物的代理人

【答案】AC

§ 2 进出口税则

我国对进口商品基本上都实行从价税，从1997年7月1日起，我国对部分产品实行从量税、复合税和滑准税。

为维护我国的经济利益，在某些特定情况下，我国还开征特别关税。特别关税包括报复性关税、反倾销税、反补贴税、保障性关税。

要注意理解上面所说的各种关税的含义。

从量税：从量税指以商品的重量、数量、长度、容量和面积等计量单位为标准计征的关税。从量税的特点是：征税手续简便，容易计算，无须审定货物的规格、品质、价格。因为从量税征收关税，进出口商品的单位税额固定，从量关税税额与商品数量的增减成正比，因此，从量税更适用于标准化的大宗商品。

复合税：复合税指对某种进口商品同时采用从量税和从价税征收关税的方法。这种方法兼顾从量税和从价税的特点，使得税负合理。在使用复合税时，往往以其中一种为主，加征另一种关税。

滑准税：一种关税税率随进口商品价格由高至低或由低至高设置计征关税的方法。通俗地讲，就是进口商品价格越高，其进口关税税率越低，进口商品的价格越低，其进口关税税率越高。滑准税的特点是，保持滑准税商品的国内市场价格的相对稳定，不受国际市场价格波动的影响。

★历年考题分析

[2002年判断题]我国对少数进口商品计征关税时所采用的滑准税实质上是一种特殊的从价税。()

【答案】✓

[2004年多选题]我国特别关税的种类包括()。

A. 报复性关税 B. 保障性关税 C. 进口附加税 D. 反倾销税与反补贴税

【答案】ABD

§ 3 原产地规定

这部分内容不是重要的内容，了解即可。

§ 4 关税完税价格

一、一般进口货物的完税价格

(一)以成交价格为基础的完税价格

进口货物的完税价格包括货物的货价、货物运抵境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费。进口货物的完税价格一般是根据到岸价(CIF价)来确定，根据国际惯例，CIF价格条件下，出口方的责任自货物越过在目的港的船舷时起转移给进口方。也就是说，在货物于指定目的港越过船舷时，该货物所有权上的主要风险和报酬就转移给买方。所以货物装卸前的费用都属于完税价格的组成部分，主要包括成交价格、运费和运输途中的保险费，以及到目的港的一些港口费用。这里所说的港口费用仅包括起卸货物前的港口费用，卸货以后的港口费用不包括在内。

主要应注意下列问题：

1. 如下列费用或者价值未包括在进口货物的实付或者应付价格中，应当计入完税价格。

(1) 由买方负担的除购货佣金以外的佣金和经纪费。这里所说的“除购货佣金以外的佣金”就是指类似经纪费性质的佣金。卖方佣金是指由买方向卖方代理人支付的，作为卖方代理人为贸易的成交所提供的服务的报酬；买方佣金(也移为经纪费)是指买方向自己委托的或卖方委托的经纪人支付的报酬。

(2) 由买方负担的与该货物视为一体的容器费用，例如，进口蜂蜜时用来装蜂蜜的瓶子。

(3) 由买方负担的包装材料和包装劳务费用。

(4) 可以按照适当比例分摊的，由买方直接或间接免费提供，或以低于成本价方式销售给卖方，或有关方的下列货物或服务的价值：该货物包含的材料、部件、零件和类似货物；在生产该货物过程中使用的工具、模具和类似货物；在生产该货物过程中消耗的材料；在境外进行的为生产该货物所需的工程设计、技术研发、工艺及制图等。

(5) 与该货物有关并作为卖方向我国销售该货物的一项条件，应当由买方直接或间接支付的特许权使用费。例如，国内A公司从日本B公司进口某种机械元件1000个作为产品的原材料，该机械元件是利用美国C公司的某技术制作的，因此合同规定，每个机械元件A公司必须支付给美国C公司0.5美元的特许权使用

费。按上述规定，则这 500 (0.5 × 1 000) (美元) 的特许权使用费也属于完税价格的一部分。

(6) 卖方直接或间接从买方对该货物进口后转售、处置或使用所得中获得的收益。

2. 下列费用，如能与该货物实付或者应付价格区分，不得计入完税价格：

(1) 厂房、机械、设备等货物进口后的基建、安装、装配等费用。

(2) 货物运抵境内输入地点之后的运输费用。

(3) 进口关税及其他国内税。

3. 买卖双方特殊关系的几种情形。

4. 进口货物海关估价的四种方法：相同或类似货物成交价格方法；倒扣价格方法；计算价格方法；其他合理方法。特别注意“倒扣价格”和“计算价格”的确定方法。

例如，某外贸公司从韩国进口货物 1 000 件，货物到岸价格经海关审查未能确定。已知该货物在国内市场上的价格为 100 元/件（不含增值税），进口关税适用税率为 50%，增值税税率为 17%，消费税税率为 30%，该货物境内销售利润及货物运抵境内输入地点之后的各项费用相当于完税价格的 20%。如用倒扣价格法，则该批货物的进口关税计算如下：

$$\text{完税价格} = 100 \div [(1 + 50\%) + (1 + 50\%) \div (1 - 30\%) \times 30\% + 20\%] = 100 \div 2.34 = 43 \text{ (元)}$$

$$\text{进口关税} = 43 \times 1\,000 \times 50\% = 21\,500 \text{ (元)}$$

或：

设每件货物的进口完税价格为 X，有以下等式成立：

$$100 = X + X \times 50\% + (X + X \times 50\%) \div (1 - 30\%) \times 30\% + X \times 20\%$$

$$X = 43 \text{ (元)}$$

$$\text{进口关税} = 43 \times 1\,000 \times 50\% = 21\,500 \text{ (元)}$$

二、特殊进口货物的完税价格

注意以下几点：

1. 加工贸易进口料件及其制成品需征税或内销补税的，海关按照一般进口的完税价格规定，审定完税价格。例如，A 公司 1 月 1 日以进料加工名义申报进口一批原材料 10 吨，每吨 5 万元，共计价值 50 万元，当日关税税率 20%；该原材料按我国规定需交进口关税，则完税价格按上述规定是 50 万元。

2. 从保税区或出口加工区销往区外、从保税仓库出库内销的进口货物（加工贸易进口料件及其制成品除外），以海关审定的价格估定完税价格。

3. 运往境外修理的货物，出境时已向海关报明，并在海关规定期限内复运进境的，应当以海关审定的境外修理费和料件费，以及该货物复运进境的运输及其相关费用、保险费估定完税价格。

4. 运往境外加工的货物，出境时已向海关报明并在海关规定期限内复运进境的，应当以海关审定的境外加工费和料件费，以及该货物复运进境的运输及其相关费用、保险费估定完税价格。

5. 暂时进境货物，按照一般进口货物估价办法的规定，估定完税价格。

6. 以租赁方式进口货物，以租金方式对外支付的租赁货物，在租赁期间以海关审定的租金作为完税价格；留购的租赁货物，以海关审定的留购价格作为完税价格；承租人申请一次性缴纳税款的，按照一般进口货物估价办法的规定估定完税价格。

7. 留购的进口货样等，以海关审定的留购价格作为完税价格。

8. 减税或免税进口的货物需予补税时，应当以海关审定的该货物原进口时的价格，扣除折旧部分价值作为完税价格，其计算公式如下：

$$\text{完税价格} = \text{海关审查的该货物原进口时的价格} \times [1 - \text{申请补税时实际已使用的时间 (月)} \div (\text{监管年限} \times 12)]$$

9. 以易货贸易、寄售、捐赠、赠送等方式进口的货物，应当按照一般进口货物估价办法的规定，估定完税价格。

10. 出口监管仓库（就是保税仓库）是指存放已按规定领取了出口货物许可证或批件，已对外卖断结汇并向海关办结全部出口海关手续的货物的专用仓库。存入出口监管仓库的货物，视为正式出口货物。出口货物存入出口监管仓库后，货物所有权属外商。

出口加工区是“海关监管的特殊封闭区域”，加工区是经国家批准设立，由海关监管的特殊封闭区域。加工区设立符合海关监管要求的隔离设施和监控系统；海关在加工区内设立专门的监管机构，并依照《中华人民共和国海关对出口加工区监管的暂行办法》对进、出加工区的货物及区内相关场所实行 24 小时监管制度。

★历年考题分析

[2001 年单选题] 下列各项中,符合关税有关对特殊进口货物完税价格规定的有()。

- A. 运往境外加工的货物,应以加工后进境时的到岸价格为完税价格
- B. 准予暂时进口的施工机械,按同类货物的到岸价格为完税价格
- C. 转让进口的免税旧货物,以原入境的到岸价为完税价格
- D. 留购的进口货样,以留购价格作为完税价格

【答案】D

[2004 年判断题] 在海关对进出口货物进行完税价格审定时,如海关不接受申报价格,而认为有必要估定完税价格时,可以与进出口货物的纳税义务人进行价格磋商。()

【答案】√ 【解析】在海关对进出口货物进行完税价格审定时,如海关不接受申报价格,按照相同或类似货物成交价格的规定估定完税价格时,为了获得合适的相同或类似进出口货物的成交价格,可以与进出口货物的纳税义务人进行价格磋商。

三、出口货物的完税价格

出口货物的完税价格,由海关以该货物向境外销售的成交价格为基础审查确定,并包括货物运至我国境内输出地点装载前的运输及其相关费用、保险费,但其中包含的出口关税税额,应当扣除。出口货物的成交价格中含有支付给境外的佣金的,如果单独列明的,允许扣除。

★历年考题分析

[2003 年多选题] 下列出口货物完税价格确定方法中,符合关税法规定的有()。

- A. 海关依法估价确定的完税价格
- B. 以成交价格为基础确定的完税价格
- C. 根据境内生产类似货物的成本、利润和费用计算出的价格
- D. 以相同或类似的进口货物在境内销售价格为基础估定的完税价格

【答案】ABC

四、进出口货物完税价格中的运费、保险费的计算

1. 海运、陆运、空运进口货物的运费和保险费,应当按照实际支付的费用计算。如果进口货物的运费无法确定或未实际发生,海关应当按照该货物进口同期运输行业公布的运费率(额)计算运费,按照“货价加运费”两者总额的 30% 计算保险费。

2. 邮运的进口货物,应当以邮费作为运输及其相关费用、保险费;以境外边境口岸价格条件成交的铁路或公路运输进口货物,海关应当按照货价的 1% 计算运输及其相关费用、保险费。

3. 出口货物的销售价格如果包括离境口岸至境外口岸之间的运输、保险费的,该运费、保险费应当扣除。

五、完税价格的审定

了解即可。

★历年考题分析

[2003 年判断题] 海关在对进出口货物的完税价格进行审定时,可以进入进出口货物收发货人的生产经营场所,检查与进出口活动有关的货物和生产经营情况,但不可以进入该收发货人的业务关联企业进行检查。()

【答案】×

§ 5 应纳税额的计算

关税的计算比较简单,例如:某进出口公司 5 月 1 日报关进口商品一批,离岸价为 US\$ 370 000,支付国外运费 US\$ 22 500,保险费 US\$ 7 500,国家规定进口税率为 30%。假定进口报关当日人民银行公布的市场汇价为 1 美元 = 8.00 元人民币。

按照规定,进口货物应当以进口货物的到岸价格作为完税价格,而到岸价格应为离岸价格加上国外运费、保险费等,则报关时应纳关税为:

$$\begin{aligned} \text{应纳进口关税} &= (\text{离岸价格} + \text{国外运费} + \text{保险费}) \times \text{税率} \\ &= (370\,000 + 22\,500 + 7\,500) \times 8 \times 30\% \\ &= 960\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

§ 6 关税减免

关税的税收优惠是一个比较重要的考点,特别注意“法定减免”和“特定减免”中的几点内容。

★历年考题分析

[2003年单选题] 下列各项中,符合关税法定免税规定的是()。

- A. 保税区进出口的基建物资和生产用车辆 B. 边境贸易进出口的基建物资和生产用车辆
C. 关税税款在人民币五万元以下的一票货物 D. 经海关核准进口的无商业价值的广告品和货样

【答案】D

§ 7 行李和邮递物品进口税

简单了解即可。

§ 8 关税征收管理

关税的征收管理有自己的特点,和其他税种税收征收管理有很大的差异,应特别注意。

1. 海关关税的缴纳,注意申报和缴纳关税的时间的规定;
2. 要掌握关税计算的公式和强制征收的时间规定:
关税滞纳金 = 滞纳金征收比率 × 滞纳金 × 滞纳天数 (周末或法定节假日不予扣除)
3. 掌握海关退关税的时间限制和前提条件;
4. 掌握海关补征和追征的期限;
5. 了解关税的申诉程序。

★历年考题分析

[2001年多选题] 按照关税的有关规定,进出口货物的收发货人或其代理人,可以自缴纳税款之日起1年内,书面声明理由,申请退还关税。下列各项中,经海关确定可申请退税的有()。

- A. 因海关误征,多缴纳税款的
B. 海关核准免验进口的货物,在完税后发现有短缺的
C. 已征收出口关税的货物,因故未装运出口的
D. 已征收出口关税的货物,因故发生退货的

【答案】ABC

[2004年单选题] 关税纳税义务人因不可抗力或者在国家税收政策调整的情形下,不能按期缴纳税款的,经海关总署批准,可以延期缴纳税款,但最多不得超过()。

- A. 3个月 B. 6个月 C. 9个月 D. 12个月

【答案】B 【解析】关税纳税义务人因不可抗力或者在国家税收政策调整的情形下,不能按期缴纳税款的,经海关总署批准,可以延期缴纳税款,但最多不得超过6个月。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 某公司进口一批电器,境外成交价格为1000万元;起卸前运输费用50万元、保险费用20万元、装卸费用30万元,卖方给买方的正常回扣为5万元,进口后的调试费用10万元,关税税率20%,该批电器应纳进口关税为()。

- A. 223万元 B. 222万元 C. 220万元 D. 214万元

2. 对进出口货物完税价格中的保险费无法确定的,按照“货价加运费”两者总额的()计算保险费。

- A. 50 B. 30 C. 10 D. 20

3. 加工贸易加工过程中产生的边角料,以()价格计算完税价格。

- A. 免税,不必计算 B. 以申报内销时的价格估定
C. 以料件进口时的价格估定 D. 以国内同类价格估定

4. 经海关审查无讹可以免税的是()。

- A. 关税税额在人民币10元以下的 B. 起卸后放行前,遭受损坏的
C. 进口的货物样品 D. 纳税人纳税有困难的

5. 因纳税义务人违反海关规定而造成的少征或漏征关税,海关在()可以追征。

- A. 10年内 B. 3年内 C. 1年内 D. 2年内

6. 进口货物的到岸价格经海关审查未能确定,而以该项进口货物的相同或者类似货物在国内市场上的

批发价格为基础确定完税价格的计算公式是()。

- A. 国内批发价格 ÷ (1 + 进口最低税率 + 20%) B. 国内批发价格 ÷ (1 - 进口最低税率 - 20%)
C. 国内批发价格 ÷ (1 - 进口最低税率 + 20%) D. 国内批发价格 ÷ (1 + 进口最低税率 - 20%)

二、多项选择题

1. 关税的纳税义务人包括()。

- A. 进口货物的收货人 B. 出口货物的发货人 C. 进出境物品的所有人 D. 进出口业务的代理人

2. 下列应征进口关税的货物有()。

- A. 运往境外加工复运进境的货物 B. 正在国内举办展览会的进口汽车展品
C. 外国政府无偿赠送物资 D. 海关核准免验进口的货物

3. 按照我国原产地规定中的“全部产地生产标准”，完全在一国生产或制造的进口货物包括()。

- A. 在该国船上卸下的海洋捕捞物以及由该国船只在海上取得的其他产品
B. 在该国领土上狩猎或捕捞所得的产品
C. 在该国领海内开采的矿产品
D. 在该国领土上收获的植物产品

4. 特别关税包括()。

- A. 报复性关税 B. 反倾销税 C. 保障性关税 D. 反补贴税

5. 出口货物的完税价格，由海关以该货物向境外销售的成交价格为基础审查确定，并应包括货物运至我国境内输出地点装载前的()。

- A. 运输及其相关费用 B. 保险费
C. 单独列明支付给境外的佣金 D. 出口关税税额

6. 下列费用或价值未包括在进口货物的实付或者应付价格中，应当计入完税价格的是()。

- A. 由卖方负担的除购货佣金以外的佣金和经纪费
B. 由买方负担的与该货物视为一体的容器费用
C. 由买方负担的包装材料和包装劳务费用
D. 卖方直接或间接从买方对该货物进口后转售、处置或使用所得中获得的收益

7. 进口货物海关估价方法有()。

- A. 相同或类似货物成交价格方法 B. 倒扣价格方法
C. 计算价格方法 D. 其他合理方法

8. 纳税人和其代理人在下列()情况下，可向海关申请退税。

- A. 免验进口货物，完税后，发现有短缺情况经海关审查认可的
B. 由于海关误征而多纳税款的
C. 已征出口关税的货物，国外退货的
D. 已征出口关税的货物，因故未出口，申报退关，海关查验属实的

三、判断题

1. 根据《海关法》规定，进口货物的完税价格包括货物的货价、货物运抵我国关境内目的地点起卸前的运输费及其相关费用、保险费。 ()

2. 当某一国家在国境内设立了自由港、自由贸易区时，该国家的关境小于国境。当几个国家结成关税同盟，组成一个共同的关境，实施统一的关税法令和统一的关税税则，则这些国家的关境大于国境。 ()

3. 我国目前对进出口货物试行从量关税、复合关税和滑准关税。 ()

4. 进口货物的完税价格包括货物的成交价、货物运抵我国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费。 ()

5. 已征进口关税的进口货物因故退还国外，一律不予退还已纳进口关税，但可以免征出口关税。 ()

四、计算题

某外贸公司从韩国进口货物 1 000 件，货物到岸价格经海关审查未能确定。已知该货物在国内市场上的价格为 100 元/件（不含增值税），进口关税适用税率为 50%，增值税税率为 17%，消费税税率为 30%，该货物境内销售利润及货物运抵境内输入地点之后的各项费用相当于完税价格的 20%。如用倒扣价格法，应纳多少关税？

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】C 【解析】关税税额 = $(1\ 000 + 50 + 20 + 30) \times 20\% = 220$ (万元)。回扣是买方收取的,并非在境外支付的价款,不应当包括在计税价中。
2. 【答案】B
3. 【答案】B 【解析】这是新规定,规定以申报内销时的价格估定。
4. 【答案】A 【解析】起卸后放行前,因不可抗力遭受损坏的进口货物可免税;进口的无商业价值的货物样品方可免税;纳税人纳税有困难的,可申请缓纳,不可免税。
5. 【答案】B 【解析】因纳税义务人违反海关规定而造成的少征或漏征关税,海关在3年内可以追征。
6. 【答案】A

二、多项选择题

1. 【答案】ABC
2. 【答案】AD
3. 【答案】ABCD
4. 【答案】ABCD
5. 【答案】AB 【解析】出口货物的完税价格,由海关以该货物向境外销售的成交价格为基础审查确定,并应包括货物运至我国境内输出地点装载前的运输及其相关费用、保险费,但其中包含的出口关税税额,应当扣除。
6. 【答案】BCD
7. 【答案】ABCD
8. 【答案】ABD 【解析】按规定,有下列情形之一的,进出口货物的纳税义务人,可以自缴纳税款之日起1年内,书面声明理由,连同原纳税收据向海关申请退税,逾期不予受理:(1)因海关误征,多纳税款的;(2)海关核准免验进口的货物,在完税后,发现有短缺情况,经海关审查认可的;(3)已征出口关税的货物,因故未装运出口,申报退关,经海关查验属实的。

三、判断题

1. 【答案】× 【解析】根据《海关法》规定,进口货物的完税价格包括货物的货价、货物运抵我国境内输入地点起卸前的运输费及其相关费用、保险费。
2. 【答案】✓
3. 【答案】× 【解析】我国目前只对少量进口货物征收从量关税、复合关税、滑准关税,对出口货物仍从价定率征收关税。
4. 【答案】✓ 【解析】进口货物的完税价格包括货物的货价、货物运抵我国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费。货物的货价以成交价格为基础。进口货物的成交价格是指买方为购买该货物,并按《完税价格办法》有关规定调整后的实付或应付价格。
5. 【答案】× 【解析】对已征出口关税的出口货物和已征进口关税的进口货物,因货物品种或规格原因原状复运进境或出境的,可退还已征关税。

四、计算题

【答案】

货物的进口关税计算如下:

$$\text{完税价格} = 100 \div [(1 + 50\% + (1 + 50\%) \div (1 - 30\%) \times 30\% + 20\%] = 100 \div 2.34 = 43 \text{ (元)}$$

$$\text{进口关税} = 43 \times 1\ 000 \times 50\% = 21\ 500 \text{ (元)}$$

或:

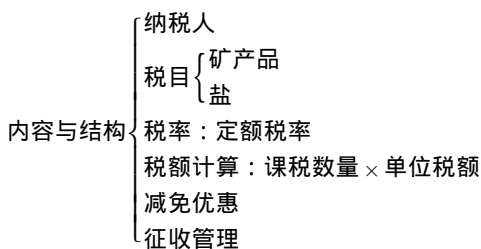
$$\text{设每件货物的进口完税价格为 } X, \text{ 有以下等式成立: } 100 = X + X \times 50\% + (X + X \times 50\%) \div (1 - 30\%) \times 30\% + X \times 20\%$$

$$X = 43 \text{ (元)}$$

$$\text{进口关税} = 43 \times 1\ 000 \times 50\% = 21\ 500 \text{ (元)}$$

第七章 资源税法

内容框架



复习提示

一、本章重点

资源税属于单环节课征的流转税，因此与消费税非常相似，具有两大特点：一是销售实现才征税，没有销售不征税；二是对同一资源只征一次资源税，如因特殊原因征过第二次，则应扣除第一次征的税。本章重点是纳税义务人、税目（大项）、课税数量、税收优惠征收管理。

二、本章难点

资源税不是一个难以掌握的税种，因此难点较少，主要有特殊情况下的课税数量和减免税。

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
2003年					1	1	1	2			2	3
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 纳税义务人

除了了解一般规定外，还应注意以下几点：

1. 进口的矿产品和盐不征资源税。
2. 中外合作开采石油、天然气的企业由于征收了矿区使用费，所以不缴纳资源税。
3. 收购未税矿产品的单位要代扣代缴资源税。

★历年考题分析

[2002年判断题] 资源税仅对在中国境内开采或生产应税产品的单位和个人征收，对进口的矿产品和盐不征收。()

【答案】✓

§ 2 税目、单位税额

一、税目、税额

资源税的税目只有 7 个，即原油、天然气、煤炭、其他非金属矿原矿、黑色金属矿原矿、有色金属矿原矿、盐（固体盐和液体盐）。原油、天然气、煤炭 3 个税目及其解释需要记忆，税额不需要记忆。

★历年考题分析

【2001 年判断题】对开采主矿产品的过程中伴采的其他应税矿产品，一律按主矿产品的税额征收资源税。（ ）

【答案】× 【解析】未单独规定税额的，一律按主矿产品的税额征收资源税。

【2004 年判断题】现行税法规定，资源税黑色金属矿原矿的最低单位税额高于有色金属矿原矿的最低单位税额。（ ）

【答案】✓

二、扣缴义务人适用的税额

独立矿山、联合企业收购未税矿产品的单位，按照本单位应税产品税额标准，依据收购的数量代扣代缴资源税；其他收购单位收购的未税矿产品，按税务机关核定的税额标准征税，依据收购的数量代扣代缴资源税。

★历年考题分析

【2001 年单选题】按照资源税有关规定，独立矿山收购未税矿产品适用（ ）。

- A. 矿产品原产地的税额标准
- B. 本单位应税产品的税额标准
- C. 矿产品购买地的税额标准
- D. 税务机关核定的税额标准

【答案】B

§ 3 课税数量

一、确定资源税课税数量的基本办法

资源税的计税依据为销售数量或自用数量，重点掌握 5 种特殊情况下的课税数量确定问题。

二、特殊情况课税数量的确定

1. 用自产液体盐加工固体盐的液体盐自产自销不征税，固体盐销售时对固体盐征税；用外购已税液体盐加工固体盐，在对固体盐征税时，可以扣除加工固体盐所耗用的液体盐的已纳税额。注意这里说的是“所耗用的液体盐”才可以抵扣，也就是按生产实际领用的液体盐数量来扣除，而不是按购入的数量来扣除的。对于当期准予扣除的加工固体盐所耗用的液体盐的已纳税额，可采用如下计算公式计算确定：

$$\text{当期准予扣除的外购液体盐的已纳税款} = \frac{\text{当期准予扣除的外购液体盐}}{\text{外购液体盐的数量}} \times \text{资源税税率}$$

$$\text{当期准予扣除的外购液体盐的数量} = \text{期初库存的外购液体盐的数量} + \text{当期购进的外购液体盐的数量} - \text{期末库存的外购液体盐的数量}$$

例如，某盐业公司 2004 年 1 月 1 日库存外购液体盐 800 吨。1 月份购入液体盐 2 200 吨，月末企业库存外购液体盐 1 100 吨。1 月份企业向外销售南方海盐原盐 3 200 吨（包括自产的和用外购液体盐加工的）。另外，企业用原盐 3 000 吨加工成精盐出售。按照规定，企业用外购液体盐加工固体盐，可以从应纳资源税税额中扣除外购液体盐的已纳税款（液体盐的单位税额为 3 元/吨，固体盐的单位税额为 12 元/吨），则当期准予扣除的外购液体盐的已纳税款为：

$$\text{当期准予扣除的外购液体盐数量} = 800 + 2\,200 - 1\,100 = 1\,900 \text{ (吨)}$$

$$\text{当期准予扣除的外购液体盐的已纳税款} = 1\,900 \times 3 = 5\,700 \text{ (元)}$$

按当期对外销售原盐计算的应纳税额为：

$$\text{应纳税额} = 3\,200 \times 12 = 38\,400 \text{ (元)}$$

按当期用来加工精盐的原盐数量计算的应纳税额为：

$$\text{应纳税额} = 3\,000 \times 12 = 36\,000 \text{ (元)}$$

企业当期实际应纳资源税税款为：

$$\begin{aligned} \text{当期实际应纳税款} &= \text{按当期销售和自用原盐计算的应纳税额} - \text{当期准予扣除的外购液体盐的已纳税款} \\ &= 38\,400 + 36\,000 - 5\,700 = 68\,700 \text{ (元)} \end{aligned}$$

2. 纳税人不能准确提供应税产品销售数量或移送使用数量的，以应税产品的产量或主管税务机关确定的折算比（综合回收率、选矿比）换算成的数量为课税数量。

3. 教材中关于原油的政策汇总如下：

(1) 中外合作开采石油的不缴纳资源税，只缴纳矿区使用费。

(2) 开采天然原油征收资源税，人造石油不征税。

(3) 原油中的稠油（是指在油层温度条件下，原油粘度大于 100 毫帕/秒或原油重度大于 0.92 的原油）、高凝油（是指凝固点大于 40℃，含蜡量超过 30% 的用普通开采方式不能正常生产的原油）和凝析油划分不清的或不宣划分的，一律按原油征收资源税。

(4) 开采原油过程中用于加热、修井的原油免税。

例如，某油田 2001 年 1 月份共开采原油 500 吨，其中对外销售原油 400 吨，用于加热 50 吨，用于修井 50 吨，税务机关核定原油资源税单位税额为每吨 8 元，则 1 月份按销售数量计算的应纳税额为：

$$\text{应纳税额} = 400 \times 8 = 3200 \text{ (元)}$$

★历年考题分析

[2003 年判断题] 资源税纳税人开采或者生产应税产品销售的，以销售数量为课税数量；纳税人开采或者生产应税产品自用的，以自用数量为课税数量。但纳税人不能准确提供其自用数量的，应以应税产品的产量或主管税务机关确定的折算比换算成的数量为课税数量。（ ）

【答案】✓

§ 4 应纳税额的计算

资源税的计算大多作为单项选择题的方式来考，有时资源税也会与增值税结合在一起考计算。

★历年考题分析

[2002 年单选题] 某采矿企业 6 月共开发锡矿石 50 000 吨，销售锡矿石 40 000 吨，适用税额每吨 6 元。该企业 6 月应缴纳的资源税额为（ ）。

A. 168 000 元 B. 210 000 元 C. 240 000 元 D. 300 000 元

【答案】A 【解析】 $40\,000 \times 6 \times 70\% = 168\,000$ (元)

§ 5 税收优惠

一、减税、免税项目

1. 对独立矿山应缴纳的铁矿石资源税在原减征 40% 的基础上，再减征 20%，即减征 60%，按规定税额标准的 40% 征收。例如，某铁矿 1999 年 1 月份共向外销售原矿 40 000 吨，精矿 49 000 吨，每一吨原矿可选取精矿 0.7 吨，税务机关核定该铁矿资源税单位税额为每吨 16 元，则该铁矿 1 月份按销售数量计算的应纳税额为：

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= (40\,000 + 49\,000 \div 0.7) \times 16 \\ &= (40\,000 + 70\,000) \times 16 \\ &= 1\,760\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

减征 60% 后实际应纳税额为：

$$\begin{aligned} \text{实际应纳税额} &= 1\,760\,000 \times (1 - 60\%) \\ &= 704\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

2. 对有色金属矿的资源税减征 30%，即按规定税额标准的 70% 征收。例如，某铜矿 2001 年 1 月份共向外销售铜原矿 400 吨，精矿 450 吨，每一吨原矿可选取精矿 0.8 吨，税务机关核定该铜矿资源税单位税额为每吨 20 元，则该铜矿 1 月份按销售数量计算的应纳税额为：

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= (400 + 450 \div 0.8) \times 20 \\ &= (400 + 562.5) \times 20 \\ &= 19\,250 \text{ (元)} \end{aligned}$$

减征 30% 后实际应纳税额为：

$$\begin{aligned} \text{实际应纳税额} &= 19\,250 \times (1 - 30\%) \\ &= 13\,475 \text{ (元)} \end{aligned}$$

3. 开采原油过程中用于加热、修井的原油，免税。

4. 纳税人的减税、免税项目，应当单独核算课税数量；未单独核算或者不能准确提供课税数量的，不予减税或者免税。

二、出口应税产品不退(免)资源税的规定

资源税对应税资源进口不征税,所以出口产品也不免征或退还已纳资源税。

§ 6 征收管理与纳税申报

1. 资源税的纳税义务发生时间可以和增值税参照学习。
2. 资源税的纳税地点要注意 3 个概念:开采地、生产地、收购地。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 下列油类产品中,应征收资源税的是()。
A. 人造石油 B. 天然原油 C. 汽油 D. 柴油
2. 按资源税暂行条例规定,纳税人开采或生产应税资源产品销售的,应以()为课税数量。
A. 生产数量 B. 实际产量 C. 销售数量 D. 开采数量
3. 金属和非金属矿产品原矿,因无法准确把握纳税人移送使用原矿数量的,可将其()数量作为课税数量。
A. 精矿按选矿比折成原矿 B. 精矿按原矿比折成选矿
C. 原矿按选矿比折成精矿 D. 选矿按精矿比折成原矿
4. 某矿山 8 月采铜矿石 20 000 吨,没有原矿销售,入选精矿 4 000 吨,选矿比 25%,铜矿单位税额为 1.2 元/吨,其当月应纳资源税为()。
A. 24 000 元 B. 19 200 元 C. 16 800 元 D. 13 440 元
5. 纳税人将自己生产的液体盐 1 000 吨自用于生产固体盐 400 吨,固体盐尚未销售。假设液体盐的单位税额为 5 元/吨,固体盐单位税额为 15 元/吨,则纳税人()。
A. 应缴纳资源税 1 000 元 B. 应缴纳资源税 5 000 元
C. 暂不缴纳,待固体盐销售后再纳税 D. 按折算比将液体盐换算成固体盐计算纳税
6. 以下行为不需要征收资源税的是()。
A. 纳税人开采应税资源但尚未销售 B. 纳税人开采应税资源尚未销售但已移作他用
C. 纳税人开采应税资源并已报关出口 D. 纳税人开采应税资源并实现销售

二、多项选择题

1. 资源税的税目共有 7 个,其中包括()。
A. 天然气 B. 人造石油 C. 盐 D. 煤炭制品
2. 下列项目不符合资源税规定的有()。
A. 伴采的应税矿产品,未规定税额时不征资源税
B. 天然气属资源税征收范围,所以生产天然气的单位都应缴纳资源税
C. 扣缴义务人扣缴资源税的纳税义务发生时间为收购应税矿产品的当天
D. 扣缴义务人扣缴资源税的纳税义务发生时间为支付首批货款或者开具应支付货款凭据的当天
3. 下列货物中,不征资源税的有()。
A. 开采原油过程中用于加热、修井的原油 B. 中外合作开采的石油
C. 进口铜矿石 D. 外资企业开采的铜矿石

三、判断题

1. 凡资源税应税产品销售或自用,都要既缴纳资源税,又缴纳增值税。 ()
2. 对独立矿山应纳的资源税减征 60%,按规定税额标准的 40%征收。 ()
3. 纳税人用自产液体盐加工成固体盐销售时,耗用液体盐的已纳税额允许扣除。 ()

四、计算题

1. 某铁矿 2004 年 1 月份共向外销售原矿 40 000 吨,精矿 49 000 吨,每吨原矿可选取精矿 0.7 吨,税务机关核定该铁矿资源税单位税额为每吨 16 元,计算该铁矿 1 月份按销售数量计算的应纳税额。

2. 某盐业公司 1999 年 1 月 1 日库存外购液体盐 800 吨。1 月份购入液体盐 2 200 吨,月末企业库存外购液体盐 1 100 吨。1 月份企业向外销售南方海盐原盐 3 200 吨(包括自产的和用外购液体盐加工的)。另外,企业用原盐 3 000 吨加工成精盐出售。按照规定,企业用外购液体盐加工固体盐,可以从应纳资源税税额中

扣除外购液体盐的已纳税款（液体盐的单位税额为 3 元/吨，固体盐的单位税额为 12 元/吨），计算当期应纳资源税。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】 B

2. 【答案】 C

3. 【答案】 A

4. 【答案】 B

5. 【答案】 C 【解析】 将自产液体盐用于加工固体盐，按固体盐征税，液体盐不征税。由于固体盐尚未销售，所以暂不缴税。

6. 【答案】 A

二、多项选择题

1. 【答案】 AC

2. 【答案】 ABC 【解析】 煤矿生产的天然气不征资源税。扣缴资源税的纳税义务发生时间为支付首批货款或者开具应支付货款凭据的当天，伴采的应税矿产品未规定税额时应按主要矿产品税额计征，所以 A、B、C 不符合资源税的规定。

3. 【答案】 ABC 【解析】 资源税的纳税义务人是指在中华人民共和国境内开采应税资源的矿产品或者生产盐的单位和个人。进口铁矿石不征资源税，中外合作开采的石油、天然气，按照现行规定只征收矿区使用费，暂不征收资源税。

三、判断题

1. 【答案】 × 【解析】 资源税应税产品只在销售或自用环节一次性征收资源税，以后的流转环节不再征收；而增值税是流转环节道道征收。

2. 【答案】 × 【解析】 对独立矿山应缴纳的铁矿石资源税减征 60%，按规定税额标准的 40% 征收，并不是对所有的资源税都减征 60%。

3. 【答案】 × 【解析】 自产液体盐加工固体盐时未征资源税，所以不存在扣除问题。

四、计算题

1. 【答案】

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= (40\,000 + 49\,000 \div 0.7) \times 16 \\ &= (40\,000 + 70\,000) \times 16 \\ &= 1\,760\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

减征 60% 后实际应纳税额为：

$$\begin{aligned} \text{实际应纳税额} &= 1\,760\,000 \times (1 - 60\%) \\ &= 704\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

2. 【答案】

当期准予扣除的外购液体盐数量 = 800 + 2 200 - 1 100 = 1 900 (吨)

当期准予扣除的外购液体盐的已纳税款 = 1 900 × 3 = 5 700 (元)

按当期对外销售原盐计算的应纳税额为：

$$\text{应纳税额} = 3\,200 \times 12 = 38\,400 \text{ (元)}$$

按当期用来加工精盐的原盐数量计算的应纳税额为：

$$\text{应纳税额} = 3\,000 \times 12 = 36\,000 \text{ (元)}$$

企业当期实际应纳资源税税款为：

$$\text{当期实际应纳税款} = \text{按当期销售和自用原盐计算的应纳税额} - \text{当期准予扣除的外购液体盐的已纳税款} = 38\,400 + 36\,000 - 5\,700 = 68\,700 \text{ (元)}$$

第八章 土地增值税法

内容框架

内容与结构	纳税人
	征收范围：三个标准
	应税收入的确定
	扣除项目：六项
	计税依据：增值额（收入 - 扣除项目金额）
	税率：30%、40%、50%、60%
税额计算	\sum （每级距的土地）增值额 \times 适用税率
	或 全部增值额 \times 税率 - 扣除项目金额 \times 扣除系数
税收优惠	
征收管理	

复习提示

一、本章重点

土地增值税是小税种中较为重要的一章，其重点内容有纳税义务人、征税范围、税率、扣除项目、计算方法、税收优惠等。

二、本章难点

土地增值税也是比较难于掌握的章节，其难点较为集中，主要有征税范围（特别是特殊情况的征税范围）、扣除项目、计算税额、税收优惠、纳税地点等。

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	1	1			1	1	4	4
2003年	1	1	1	1	1	1					3	3
2002年	1	1	1	1	1	1					3	3
2001年	1	1	1	1	1	1					3	3

重难点详解与历年考题分析

§ 1 纳税义务人

土地增值税的纳税义务人为转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人。

★历年考题分析

【2001年判断题】土地增值税的纳税人为转让土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人。（ ）

【答案】× 【解析】要转让国有土地使用权。

§ 2 征税范围

凡转让国有土地使用权、地上的建筑物及其附着物并取得收入的行为都应缴纳土地增值税。这样界定有三层含义：一是土地增值税仅对转让国有土地使用权征收，对转让集体土地使用权的不征税。这是因为，根据《中华人民共和国土地管理法》的规定，国家为了公共利益，可以依照法律规定对集体土地实行征用，依法被征用后的土地属于国家所有。未经国家征用的集体土地不得转让。二是只对转让的房地产征收土地增值税，不转让的不征税。如房地产的出租，虽然取得了收入，但没有发生房地产的产权转让，不应属于土地增值税的征收范围。三是对转让房地产并取得收入的征税，对发生转让行为，而未取得收入的不征税。如通过继承、赠与方式转让房地产的，虽然发生了转让行为，但未取得收入，就不能征收土地增值税。另外，注意这里只对国有土地使用权的转让行为征收土地增值税，对于国家出让土地使用权的不征收土地增值税。从国家手中得到土地使用权叫“土地使用权出让”，从其他企业或单位手中获得土地使用权叫“土地使用权转让”。

对于教材中列举的有关具体情况是否征收土地增值税的判断也要掌握。

★历年考题分析

[2001年多选题] 根据有关规定，可以不征或免征土地增值税的有()。

- A. 以房地产进行投资，将房地产转让到所投资的企业
- B. 个人以房地产进行交换的
- C. 被兼并企业的房地产转让到兼并企业
- D. 以房地产抵债而发生房地产权属转让的

【答案】AC 【解析】B之所以不选，是因为税法规定可以免征土地增值税的是个人之间互换自有居住用的房地产的情况，而不是一切个人以房地产进行交换的情况。

[2002年单选题] 下列各项中，应征收土地增值税的是()。

- A. 赠予社会公益事业的房地产
- B. 个人之间互换自有居住用房地产
- C. 抵押期满权属转让给债权人的房地产
- D. 兼并企业从被兼并企业得到的房地产

【答案】C

[2002年判断题] 对被兼并企业将房地产转让到兼并企业中的，应当征收土地增值税。()

【答案】×

[2003年多选题] 下列各项中，不属于土地增值税征税范围的有()。

- A. 以房地产抵债而尚未发生房地产权属转让的
- B. 以房地产抵押贷款而房地产尚在抵押期间的
- C. 被兼并企业的房地产在企业兼并中转让到兼并方的
- D. 以出地、出资双方合作建房，建成后又转让给其中一方的

【答案】ABC

§ 3 税率

土地增值税实行4级超率累进税率：

增值额未超过扣除项目金额50%的部分，税率为30%。

增值额超过扣除项目金额50%、未超过扣除项目金额100%的部分，税率为40%。

增值额超过扣除项目金额100%、未超过扣除项目金额200%的部分，税率为50%。

增值额超过扣除项目金额200%的部分，税率为60%。

税率需要记忆，虽然从历史上看土地增值税的计算题考得比较少，但不能因此就确定不考，所以对于税率还是需要记忆的。

§ 4 应税收入与扣除项目的确定

计算增值额需要把握两个关键：一是转让房地产的收入，二是扣除项目金额。转让房地产的收入包括货币收入、实物收入和其他收入，即与转让房地产有关的经济利益。对纳税人申报的转让房地产的收入，税务机关要进行核实，对隐瞒收入等情况要按评估价格确定其转让收入。扣除项目按《中华人民共和国土地增值税暂行条例》(以下简称《土地增值税暂行条例》)及《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》(以下简称《实施细则》)规定有下列几项：

1. 取得土地使用权所支付的金额

它包括纳税人为取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用，具体为：以出让方式取得土地使用权的，为支付的土地出让金；以行政划拨方式取得土地使用权的，为转让土地使用权时按规定补缴的出让金；以转让方式取得土地使用权的，为支付的地价款。

2. 开发土地和新建房及配套设施的成本（以下简称房地产开发成本）

它包括土地征用及拆迁补偿费、前期工程费、建筑安装工程费、基础设施费、公共设施配套费、开发间接费用。这些成本允许按实际发生额扣除。

3. 开发土地和新建房及配套设施的费用（以下简称房地产开发费用）

它是指销售费用、管理费用、财务费用。房地产企业财务会计制度中的管理费用包括公司经费、工会经费、职工教育经费、劳动保险费、待业保险费、董事会费、税金、土地使用费、土地损失补偿费、技术转让费、技术开发费、无形资产摊销、开办费摊销、业务招待费、坏账损失、存货盘亏及毁损和报废（减盘盈）损失，以及其他管理费用。财务费用包括企业经营期间发生的利息净支出、汇兑净损失、调剂外汇手续费、金融机构手续费，以及企业筹资发生的其他财务费用。销售费用包括应由企业负担的运输费、装卸费、包装费、保险费、维修费、展览费、差旅费、广告费、代销手续费、销售服务费，以及专设销售机构的销售员工资、奖金、福利费、折旧费、修理费、物料消耗和其他经费等。根据新会计制度规定，与房地产开发有关的费用直接计入当年损益，不按房地产项目进行归集或分摊。为了便于计算操作，《实施细则》规定，财务费用中的利息支出，凡能够按转让房地产项目计算分摊，并提供金融机构证明的，允许据实扣除，但最高不能超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额。房地产开发费用按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本之和的 5% 以内予以扣除。凡不能提供金融机构证明的，利息不单独扣除，三项费用的扣除按取得土地使用权所支付的金额及房地产开发成本的 10% 以内计算扣除。

两个公式：

(1) 开发费用 = 利息 + (取得土地使用权所支付的金额) + (房地产开发成本) × 5% 以内

(2) 开发费用 = (取得土地使用权所支付的金额) + (房地产开发成本) × 10% 以内

4. 旧房及建筑物的评估价格

它是指在转让已使用的房屋及建筑物时，由政府批准设立的房地产评估机构评定的重置成本价乘以成新度折扣率后的价值，并由当地税务机关参考评估机构的评估而确认的价格，即：

评估价格 = 重置成本价 × 成新度折扣率

评估价格有两种：一种是市场价格（考虑供求关系等市场因素，市场价格受供求关系影响），一种是成本价格（未考虑供求关系等市场因素，单纯考虑房屋的建造价格）。当没有真实成交价格时用前者，用前者主要是为了找到合理的收入；当有成交价格，但是扣除金额不实的用后者，用后者主要是为了计算合理的扣除金额。

5. 与转让房地产有关的税金

这是指在转让房地产时缴纳的营业税、城市维护建设税、印花税。因转让房地产缴纳的教育费附加，也可视同税金予以扣除。

6. 加计扣除

对从事房地产开发的纳税人，可按取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本之和加计 20% 的扣除。注意只有房地产开发企业才能享受 20% 的加计扣除优惠。

★历年考题分析

[2002 年多选题] 在计算土地增值税应纳税额时，纳税人为取得土地使用权支付的地价款准予扣除。这里的地价款是指()。

- A. 以协议方式取得土地使用权的，为支付的土地出让金
- B. 以转让方式取得土地使用权的，为实际支付的地价款
- C. 以拍卖方式取得土地使用权的，为支付的土地出让金
- D. 以行政划拨方式取得的土地使用权变更为有偿使用的，为补交的土地出让金

【答案】ABCD

[2003 年单选题] 某房地产开发公司整体出售了其新建的商品房，与商品房相关的土地使用权支付额和开发成本共计 10 000 万元；该公司没有按房地产项目计算分摊银行借款利息；该项目所在省政府规定计征土地增值税时房地产开发费用扣除比例按国家规定允许的最高比例；该项目转让的有关税金为 200 万元。计算确认该商品房项目缴纳土地增值税时，应扣除的房地产开发费用和“其他扣除项目”的金额为()。

- A.1 500 万元 B.2 000 万元 C.2 500 万元 D.3 000 万元

【答案】D 【解析】 $10\,000 \times 10\% + 10\,000 \times 20\% = 3\,000$ (万元)。

§ 5 应纳税额的计算

1. 要注意掌握需要进行房地产评估的四种情况。
2. 要熟练掌握分级计算的方法与速算计算的方法，并能够熟练运用。

例：增值额为 1 000 万元，扣除项目金额为 400 万元。

- (1) 计算应纳的土地增值税税额；
- (2) 用速算扣除法计算应纳的土地增值税税额。

【答案】

(1) 增值额未超过扣除项目金额 50% 的部分为 200 万元，即 $400 \times 50\%$ ；

增值额超过扣除项目金额 50%、未超过扣除项目金额 100% 的部分为 200 万元，即 $400 \times (100\% - 50\%)$ ；

增值额超过扣除项目金额 100%、未超过扣除项目金额 200% 的部分为 400 万元，即 $400 \times (200\% - 100\%)$ ；

增值额超过扣除项目金额 200% 的部分为 200 万元，即 $1\,000 - 400 \times 200\%$ 。

所以，土地增值税税额 = $200 \times 30\% + 200 \times 40\% + 400 \times 50\% + 200 \times 60\% = 460$ (万元)。

(2) $1\,000 \div 400 \times 100\% = 250\%$ ，即增值额超过扣除项目金额 200%。

所以，土地增值税税额 = $1\,000 \times 60\% - 400 \times 35\% = 460$ (万元)。

★历年考题分析

[2001 年单选题] 按照土地增值税有关规定，纳税人提供扣除项目金额不实的，在计算土地增值额时，应按照()。

- A. 税务部门估定的价格扣除
- B. 税务部门与房地产主管部门协商的价格扣除
- C. 房地产评估价格扣除
- D. 房地产原值减除 30% 后的余值扣除

【答案】C

[2004 年单选题] 某工业企业 2003 年转让一幢新建办公楼，取得收入 5 000 万元，该办公楼建造成本和相关费用 3 700 万元，缴纳与转让办公楼相关的税金 277.5 万元 (其中印花税金 2.5 万元)。该企业应缴纳土地增值税()。

- A. 96.75 万元
- B. 97.50 万元
- C. 306.75 万元
- D. 307.50 万元

【答案】C 【解析】与转让房地产有关的税金是指在转让房地产时缴纳的营业税、城市维护建设税、印花税和教育费附加。需要明确的是：房地产开发企业按照《施工、房地产开发企业财务制度》有关规定，其在转让时缴纳的印花税金列入管理费用中，不允许扣除。但其他纳税人缴纳的印花税金允许在此扣除，即本题中印花税金 2.5 万元可以扣除。同时，由于本企业是工业企业，不得使用按取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本金额之和加计 20% 的扣除方法。因此，该企业全部准予扣除项目金额为： $3\,700 + 277.5 = 3\,977.5$ (万元)。其增值率 = $(5\,000 - 3\,977.5) / 3\,977.5 \times 100\% = 25.71\%$ ，即适用税率 = 30%，该企业转让办公楼应纳税额 = $(5\,000 - 3\,977.5) \times 30\% = 306.75$ (万元)。

§ 6 税收优惠

土地增值税的税收优惠比较少，但是都比较重要，都需要掌握。

删除对 1994 年 1 月 1 日前签订转让合同的房地产的税收优惠的规定。

★历年考题分析

[2004 年多选题] 下列各项中，符合土地增值税征收管理有关规定的有()。

- A. 纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额 20% 的，减半征收土地增值税
- B. 纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额 20% 的，免征土地增值税
- C. 纳税人建造普通标准住宅出售，增值额超过扣除项目金额 20% 的，应对其超过部分的增值额按规定征收土地增值税
- D. 纳税人建造普通标准住宅出售，增值额超过扣除项目金额 20% 的，应就其全部增值额按规定征收土地增值税

【答案】BD 【解析】纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额 20% 的，免征土地

增值税，增值额超过扣除项目金额 20% 的，应就其全部增值额按规定征收土地增值税。

[2004 年判断题] 个人因工作调动或改善居住条件而转让原自用住房，经向税务机关申报核准，凡居住满 3 年或 3 年以上的，免于征收土地增值税。()

【答案】× 【解析】个人因工作调动或改善居住条件而转让原自用住房，经向税务机关申报核准，凡居住满 5 年或 5 年以上的，免征土地增值税。

§ 7 征收管理与纳税申报

土地增值税的纳税地点是房地产所在地。房地产所在地是指房地产的坐落地。纳税人转让房地产坐落在两个或两个以上地区的，应按房地产所在地分别申报纳税，具体区分法人和自然人分别确定：

法人——房地产坐落地或机构（经营）所在地；

自然人——房地产坐落地（居住地）或办理过户手续所在地。

★历年考题分析

[2003 年判断题] 土地增值税的法人纳税人应向房地产所在地主管税务机关办理纳税申报。当转让的房地产所在地与纳税人机构所在地或经营所在地一致时，在办理税务登记的原管辖税务机关申报纳税；如转让的房地产所在地与其机构所在地或经营所在地不一致时，按税收管理的源泉控制原则，也可由转让的房地产所在地税务机关委托纳税人机构所在地税务机关代收代缴土地增值税。()

【答案】×

知识点强化练习题

一、单项选择题

- 下列单位和个人属于土地增值税纳税人的是()。
A. 出租闲置房屋的事业单位
B. 出售商品房的公司
C. 因城市规划需要外迁的锅炉厂
D. 个人从直系亲属处继承房地产的
- 土地增值税的纳税人隐瞒、虚报房地产成交价格的，按照()计算征收。
A. 最高一档税率
B. 扣除项目金额不得扣除的原则
C. 成交价格加倍，扣除项目金额减半的办法
D. 房地产评估价格
- 依据税法规定，下列计算公式中正确的是()。
A. 旧有房地产评估价格 = 重置成本价 × 成新折扣率
B. 旧房成新度折扣 = (房产原值 - 预计残值收入 + 预计清理费用) / 房产预计使用年限
C. 旧有房地产的价格 = 旧有房地产原值 - 建筑物折旧
D. 旧有房地产的价格 = 旧有房地产市场价格 - 建筑物折旧
- 纳税人建造普通标准住宅出售，增值额超过扣除项目金额 20% 的，应就其()按规定计算缴纳土地增值税。
A. 超过部分的金额
B. 扣除项目金额
C. 全部增值额
D. 出售金额
- 土地增值税的纳税人应在转让房地产合同签订后的()日内，到税务机关办理纳税申报，并提交有关证书、合同和资料。
A. 3
B. 15
C. 7
D. 30

二、多项选择题

- 下列单位在有偿转让房地产后，应当缴纳土地增值税的有()。
A. 国有企业
B. 联营企业
C. 集体企业
D. 中外合资企业
- 下列各项行为中，不属于土地增值税征收范围的有()。
A. 以继承方式转让房地产
B. 房地产出租
C. 以赠与方式转让房地产
D. 房地产的交换
- 房地产开发企业加扣 20% 费用的计算基数是()。
A. 开发成本
B. 开发费用
C. 取得土地使用权时支付的价款
D. 取得土地使用权时按规定缴纳的费用
- 下列项目中，属于土地增值税扣除项目且可据实扣除的是()。
A. 项目可行性研究费用
B. 支付的土地出让金

C. 小区出售前绿化支出 D. “三通一平”等支出

5. 下列可免征土地增值税的有()。

- A. 建造普通标准住宅出售并且增值额未超过扣除项目金额 30% 的
- B. 国家依法征用的房地产
- C. 个人转让已住满 10 年的房地产
- D. 个人转让已住满 5 年的房地产

6. 个人出售自用住房适用的土地增值税政策的规定有()。

- A. 住满 5 年以上 (含 5 年) 的免税
- B. 住满 3 年未满 5 年的减半征税
- C. 居住未满 3 年的, 由地方政策决定征或免
- D. 居住未满 3 年的, 按规定征税

7. 计算转让旧房的土地增值额时, 可以从收入中扣除的项目有()。

- A. 旧房的评估价格
- B. 取得土地使用权所支付的地价款
- C. 转让环节支付的中介佣金
- D. 按国家统一规定交纳的有关费用

三、判断题

1. 土地增值税只对从事房地产开发的单位和个人征收, 对其他非营利性的转让行为不征收。()

2. 取得土地使用权的某房地产企业, 未经任何开发就将土地使用权转让, 计算土地增值税时不允许加扣 20% 费用。()

3. 土地增值税由土地管理部门负责征收。()

4. 纳税人建造普通标准住宅出售的, 可免征土地增值税。()

5. 个人之间互换自有房地产的, 经当地税务机关核实, 可以免征土地增值税。()

四、计算题

某房地产公司取得一块土地使用权, 支付地价款人民币 100 万元, 对这块土地进行开发、建造房屋及其配套设施成本 3 000 万元, 向银行贷款利息支出 200 万元。假定三项费用扣除比例为 4%。房子竣工后出售, 获得收入 15 000 万元。请问如何计算该房地产公司应缴纳的土地增值税。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】房地产公司出售商品房的行为符合土地增值税的三条判定标准, 所以房地产公司是纳税义务人。

2. 【答案】D 【解析】土地增值税的计算依据为土地增值额, 但纳税人有下列情形之一的, 按照房地产评估价格计算征收: (1) 隐瞒、虚报房地产成交价格计算征收; (2) 提供扣除项目金额不实的; (3) 转让房地产成交价格低于房地产评估价格, 又无正当理由的。

3. 【答案】A

4. 【答案】C 【解析】税法规定超过扣除项目金额 20% 的, 应就其全部增值额计算缴纳土地增值税。

5. 【答案】C

二、多项选择题

1. 【答案】ABCD

2. 【答案】ABC

3. 【答案】ACD 【解析】房地产开发企业加计扣除的依据是取得土地使用权支付的金额 (含按国家统一规定支付的登记、过户手续费) 和房地产开发成本两项内容。

4. 【答案】ABCD

5. 【答案】BD

6. 【答案】ABD 【解析】C 项按税法规定应该缴纳土地增值税, 地方政府无权决定征免。A、B、D 项符合税法规定。

7. 【答案】ABD

三、判断题

1. 【答案】×

2. 【答案】✓ 【解析】加计 20% 费用只适用于房地产开发企业, 但房地产企业未经开发就转让的房地产项目, 不得实行加扣 20% 的优惠。

3. 【答案】× 【解析】土地增值税由税务部门负责征收。
4. 【答案】× 【解析】必须是增值额未超过扣除项目金额 20% 的普通标准住宅才可免征土地增值税。
5. 【答案】× 【解析】个人之间互换自有居住用房地产的，经当地税务机关核实，可以免征土地增值税。

值税。

四、计算题

【答案】首先，计算各扣除项目金额：

(1) 取得土地使用权支付的地价款 100 万元。

(2) 房地产开发成本 3 000 万元。

(3) 财务费用、管理费用和销售费用扣除额。假设该房地产公司能够按转让房地产项目计算分摊财务费用中的利息支出，且能提供金融机构证明，其金额没有超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额；该房地产公司所在地人民政府根据《实施细则》第七条规定的上述三项费用扣除比例为 4%。根据上述假设，利息支出扣除额 200 万元；其他费用扣除金额为： $(100 + 3\ 000) \times 4\% = 124$ （万元），总计 324 万元。

(4) 从事房地产开发可加计的扣除额为： $(100 + 3\ 000) \times 20\% = 620$ （万元）。

(5) 转让房地产过程中缴纳的有关税费。假设该房地产公司位于市区，城市维护建设税税率为 7%，则可扣除的税金为： $15\ 000 \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 825$ （万元）（式中 5% 为营业税税率，3% 为教育费附加的计征比例）。这里要注意，如果房地产公司转让房地产取得的收入是美元，要将美元按当日或当月 1 日国家外汇管理局公布的市场汇价折合成人民币计算。

将上述各项加总起来，得到转让该房地产的扣除项目金额：

$100 + 3\ 000 + 324 + 620 + 825 = 4\ 869$ （万元）

转让房地产的增值额为：

$15\ 000 - 4\ 869 = 10\ 131$ （万元）

增值额与扣除项目金额的比例：

$10\ 131 \div 4\ 869 \times 100\% \approx 208\%$

根据《实施细则》第十条规定，计算土地增值税税额，可按增值额乘以适用的税率减去扣除项目金额乘以速算扣除系数的简便方法计算，具体公式如下：

增值额超过扣除项目金额 200% 的，土地增值税税额 = 增值额 \times 60% - 扣除项目金额 \times 35% = $10\ 131 \times 60\% - 4\ 869 \times 35\% = 4\ 374.45$ （万元）。

因此，该房产公司应向税务机关缴纳土地增值税 4 374.45 万元。

第九章 城镇土地使用税法

内容框架

内容与结构	纳税人（不含外商）
	征税范围：城市、县城镇、工矿区
	税额计算：实际占用土地面积 × 单位税额
	税收优惠
	征收管理

复习提示

一、本章重点

本章不属于重要章节，重点内容相对较少，主要有纳税义务人、征税范围、税收优惠等。

二、本章难点

本章虽然不是很重要，但是难点比较难掌握，主要有征税范围、税收优惠的前 10 条等。

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	2	2	3
2001 年					1	1	1	2			2	3

重难点详解与历年考题分析

§ 1 纳税义务人

重点掌握外商投资企业和外国企业不是土地使用税的纳税人（外商投资企业和外国企业缴纳土地使用费）；纳税人可以是所有人、实际使用人或代管人，共同拥有或使用，各方都是纳税人。

城镇土地使用税由拥有土地使用权的单位和个人缴纳。拥有土地使用权的单位和个人不在土地所在地的，由代管人或实际使用人纳税。但是如果是出租土地给别人使用的，由出租方即土地使用权的所有人缴纳城镇土地使用税，而不是由承租方缴纳城镇土地使用税。企业的土地出租给另外一家公司的，但其土地的使用权仍归该企业拥有，承租方只是该土地的临时实际使用人，所以，出租后的城镇土地使用税仍应由该公司缴纳。之所以产生疑惑是望文生义的缘故，以为城镇土地使用税就是土地使用者缴纳，没有认识到使用与使用权是有区别的，城镇土地使用税是针对土地使用权而征收，作为承租人虽然在实际使用土地，但不是城镇土地使用税的纳税人。

§ 2 征税范围

城镇土地使用税的征收范围包括：

1. 城市，包括郊区。
2. 县城，指县人民政府所在地的城镇的土地。
3. 建制镇，指镇人民政府所在地的土地。

4. 工矿区,指符合规定的工矿区。

注意:土地包括国有和集体所有的土地,另外,不管土地是否已经实际使用一律缴纳城镇土地使用税,也就是说闲置的土地也要交城镇土地使用税。

§ 3 应纳税额的计算

1. 城镇土地使用税从量计征,以实际占用的土地面积为计税依据。

2. 城镇土地使用税的税率不需要记忆。

例如,A工程公司地处城区,土地使用证上记载企业实际占用土地3 000平方米。该公司当地人民政府规定城镇土地使用税单位税额为每年每平方米5元。7月经批准占用耕地2 400平方米,用于建立一个预制构件厂。按规定,城镇土地使用税应当按企业实际占用的土地面积和规定的单位税额计算确定。该企业占用的3 000平方米土地应纳城镇土地使用税税额为:

$$\text{年应纳税额} = 3\,000 \times 5 = 15\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{月应纳税额} = 15\,000 \div 12 = 1\,250 \text{ (元)}$$

又如,A公司是位于某城市郊区的一国有企业,与城镇土地使用税相关的资料如下:A公司提供的政府部门核发的土地使用证书显示:A公司实际占用的土地面积中,企业内学校和医院共占地1 000平方米;厂区以外的公用绿化用地5 000平方米,厂区内生活小区的绿化用地600平方米;2002年4月30日,将一块900平方米的土地无偿借给某国家机关作公务使用;与某外商投资企业共同拥有一块面积为3 000平方米的土地,其中A公司实际使用2 000平方米,其余归外商投资企业使用。除上述土地外,其余土地38 000平方米,均为A公司生产经营用地。

要求:假设当地的城镇土地使用税每半年征收一次,该地每平方米土地年税额1元,请根据上述资料,分析计算A公司2002年1—6月份应缴纳多少城镇土地使用税。

【解析】企业办的学校、医院、托儿所、幼儿园自用的土地,比照由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的土地,免征城镇土地使用税。

对企业厂区(包括生产、办公及生活区)以内的绿化用地,应按规定缴纳城镇土地使用税,厂区以外的公共绿化用地和向社会开放的公园用地,暂免征收城镇土地使用税。

$$\text{应纳税额} = 600 \times 1 \div 2 = 300 \text{ (元)}$$

对免税单位无偿使用纳税单位的土地,免征城镇土地使用税;对纳税单位无偿使用免税单位的土地,纳税单位照章缴纳城镇土地使用税。本题中承租土地的国家机关免予缴纳城镇土地使用税,所以A公司2000年只需要缴纳1—4月份的城镇土地使用税:

$$900 \times 1 \div 12 \times 4 = 300 \text{ (元)}$$

土地使用权共有的,由共有各方分别纳税。对外商投资企业、外国企业和外籍人员暂不适用城镇土地使用税。

$$\text{应纳税额} = 2\,000 \times 1 \div 2 = 1\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{其余土地应纳税额} = 38\,000 \times 1 \div 2 = 19\,000 \text{ (元)}$$

因此,A公司2000年1—6月份合计应纳城镇土地使用税为:

$$300 + 300 + 1\,000 + 19\,000 = 20\,600 \text{ (元)}$$

★历年考题分析

[2004年判断题]经省、自治区、直辖市人民政府批准,经济发达地区城镇土地使用税的适用税额标准可以适当提高,但提高额不得超过暂行条例规定最高税额的30%。 ()

【答案】 ×

§ 4 税收优惠

城镇土地使用税的税收优惠多而且繁杂,但考生应仔细地多看几遍,不一定全部背下来,但争取做到有一定的印象,这些内容出客观题的可能性大。记忆时应注意区分两类优惠:一类是税法规定直接免缴城镇土地使用税的;另一类是由省、自治区、直辖市地方税务局确定减免城镇土地使用税的。但实际上只要掌握了第一类的优惠即可,第二类的优惠由于由省、自治区、直辖市地方税务局确定是否减免,具有不确定性,很难出题。考生应重点理解以下几点:

1. 按照城镇土地使用税的规定,免税单位公园、名胜古迹中附设的营业单位,如影剧院、饮食部、茶社、照相馆等使用的土地,属于经营用地,应按规定征收城镇土地使用税。

2. 按城镇土地使用税的有关规定,对企业厂区(包括生产、办公及生活区)以内的绿化用地,应照章征收城镇土地使用税;对厂区以外的公共绿化用地和向社会开放的公园用地,暂免征收城镇土地使用税。

3. 经租是社会主义改造期间,城镇私房超过每户核定面积部分及原私人已出租住宅改由国家统一出租。考生应注意今年优惠变化的情况。

★历年考题分析

[2001年判断题] 纳税单位无偿使用免税单位的土地免征城镇土地使用税;免税单位无偿使用纳税单位的土地照章征收城镇土地使用税。()

【答案】×

[2002年判断题] 经批准开山填海整治的土地和改造的废弃土地,从使用的次月起免缴城镇土地使用税5年至10年。()

【答案】×

[2003年单选题] 某公司与政府机关共同使用一栋共有土地使用权的建筑物。该建筑物占用土地面积2 000平方米,建筑物面积10 000平方米(公司与机关的占用比例为4:1),该公司所在市城镇土地使用税单位税额每平方米5元。该公司应纳城镇土地使用税()。

A. 0元 B. 2 000元 C. 8 000元 D. 10 000元

【答案】C 【解析】 $2\,000 \div (4+1) \times 4 \times 5 = 8\,000$ (元)

[2003年判断题] 对营利性医疗机构自用的土地,自2000年起可以免征城镇土地使用税3年;对非营利性医疗机构自用的土地,自2000年起可以免征城镇土地使用税5年。()

【答案】×

[2004年单选题] 甲企业(国有企业)生产经营用地分布于A、B、C三个地域,A的土地使用权属于甲企业,面积10 000平方米,其中幼儿园占地1 000平方米,厂区绿化占地2 000平方米;B的土地使用权属甲企业与乙企业共同拥有,面积5 000平方米,实际使用面积各半;C面积3 000平方米,甲企业一直使用但土地使用权未确定。假设A、B、C的城镇土地使用税的单位税额每平方米5元,甲企业全年应纳城镇土地使用税()。

A. 57 500元 B. 62 500元 C. 72 500元 D. 85 000元

【答案】C 【解析】A区域的土地面积中幼儿园占地1 000平方米属于免税范围;B区域的土地面积中应按照甲企业的实际使用面积征收土地使用税;C区域的土地虽然土地使用权未确定,但应该以实际使用者为纳税人,按照实际使用面积申报纳税。因此,甲企业合计应纳税额 = $(10\,000 - 1\,000 + 2\,500 + 3\,000) \times 5 = 72\,500$ (元)。

§ 5 征收管理与纳税申报

1. 按年计算,分期缴纳的征税方法(即城镇土地使用税不是只缴一次,而是每年都要缴纳)。
2. 纳税地点是在土地所在地。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 城镇土地使用税的计税依据应为()。

- A. 纳税人租用土地而每年支付的租金 B. 纳税人实际占用的土地面积
C. 纳税人转让土地使用权的转让收入 D. 纳税人使用土地而支付给国家的土地使用费

2. 城镇土地使用税征税方式是()。

- A. 按年计征,分期缴纳 B. 按次计征,一次性缴纳
C. 按年计征,分期预缴 D. 按月缴纳

3. 甲城市的一家公司,实际占地23 000平方米。由于经营规模的扩大,年初该公司又受让了一块尚未办理土地使用证的土地3 000平方米,公司按其当年开发使用的2 000平方米土地面积进行申报纳税,以上土地均适用每平方米2元的城镇土地使用税单位税额。该公司当年应缴纳的城镇土地使用税税额为()。

A. 46 000元 B. 48 000元 C. 50 000元 D. 52 000元

二、多项选择题

1. 下列在开征区使用城镇土地者应属城镇土地使用税的纳税义务人的有()。

- A. 使用国有土地的国营企业
 - B. 使用国有土地的私营企业
 - C. 使用国有土地的外商投资企业
 - D. 使用集体土地的集体企业
2. 下列关于城镇土地使用税的正确说法有()。
- A. 城镇土地使用税属于资源税类
 - B. 城镇土地使用税为价内税
 - C. 城镇土地使用税纳税地点在土地所在地
 - D. 城镇土地使用税从管理费用开支
3. 下列项目中, 税法规定免征土地使用税的有()。
- A. 城镇内集贸市场用地
 - B. 经贸仓库、冷库占地
 - C. 市政街道、广场、绿化地带公共用地
 - D. 港口的码头用地

三、判断题

1. 城镇土地使用税的征税范围, 包括在城市、县城、建制镇和工矿区内的国家所有的土地; 集体所有的土地暂不征收城镇土地使用税。 ()
2. 凡是使用国有土地的内资企业和单位, 都应缴纳城镇土地使用税。 ()
3. 免税单位实际占用的土地, 一律免征土地使用税。 ()
4. 纳税人使用的土地不属于同一省、自治区、直辖市管辖的, 由纳税人向机构所在地的税务机关缴纳土地使用税。 ()
5. 土地使用权未确定的土地暂时不缴纳土地使用税, 待权属确定时补缴。 ()

强化练习答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B 2. 【答案】A 3. 【答案】C

二、多项选择题

1. 【答案】ABD
2. 【答案】ACD 【解析】城镇土地使用税从管理费用开支, 与价格无关, 故 B 的说法不正确。
3. 【答案】CD 【解析】A、B 项是否免税, 由各省、市、自治区地方税务局决定, C、D 项是税法中规定的免税项目。

三、判断题

1. 【答案】× 【解析】使用集体所有的土地也要征收城镇土地使用税。
2. 【答案】×
3. 【答案】×
4. 【答案】× 【解析】分别向土地所在地的税务机关缴纳土地使用税。
5. 【答案】× 【解析】土地使用权未确定或权属纠纷未解决的, 土地的实际使用人为纳税人。

第十章 房产税法

内容框架

内容与结构	纳税人及征税对象	
	征税范围：城市、县城、建制镇、工矿区范围内的房屋（不包括农村）	
	计税依据及年税率	房产余值 1.2%
		租金 12%
	税额计算	从价计征：房产原值 × (1 - 扣除率) × 1.2%
		从租计征：租金 × 12%
	税收优惠	
	征收管理	

复习提示

一、本章重点

本章属于重要章节，重点内容主要有纳税义务人、征税范围、计税依据、税收优惠、税收征管等。

二、本章难点

本章相对来说不是很难，主要的难点是纳税义务人、计税依据、税收优惠等。

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	1	1					3	3
2002年	1	1	1	1	1	1			1	2	4	5
2001年	1	1	1	1	1	1	1	2			4	5

重难点详解与历年考题分析

§ 1 纳税义务人及征税对象

房产税的纳税人包括产权所有人、经营管理单位、承典人、房产代管人或者使用人。

纳税单位和个人无租使用房产管理部门、免税单位及纳税单位的房产，应由使用人缴纳房产税。所谓“无租”即不支付租金而使用其他单位的房产。

注意：房地产企业建造的商品房未出售的，也没有自己使用的，不征收房产税。

★历年考题分析

[2001年单选题] 下列各项中，符合房产税纳税义务人规定的是()。

- A. 产权属于集体的由承典人缴纳
- B. 房屋产权出典的由出典人缴纳
- C. 产权纠纷未解决的由代管人或使用人缴纳
- D. 产权属于国家所有的不缴纳

【答案】 C

§ 2 征税范围

房产税的征税范围基本和城镇土地使用税相同，但对于农村地区不征收房产税。

§ 3 计税依据与税率

一、计税依据

(一) 房产税的从价计征

1. 从价计征的计税依据是余值而不是原值，它是原值减除规定比例（10% ~ 30%）后的剩余价值；房地产计价的原值是根据固定资产账簿上记录的数据来计算的。

2. 投资联营的房产如果投资者共担风险按余值从价征税，如果不共担风险应按租金从租计征。

3. 融资租赁房屋由于租赁费包括购进房屋的价款、手续费、借款利息等，与一般房屋出租的“租金”内涵不同，且租赁期满后，当承担方偿还最后一笔租赁费时，房屋产权要转移到承租方，这实际上是一种变租的分期付款购买固定资产的形式，所以，在计征房产税时应以房产余值计算征收。

4. 新建建筑物安装的中央空调设备，已计算在房产原值中的，应征收房产税；旧建筑物安装中央空调设备，一般作单项固定资产处理，不征收房产税。

5. 对于纳税人已提足折旧的房产，只要尚在使用仍按规定依法缴纳房产税。房产税的征税与否与房产是否提足折旧无直接联系。

6. 鉴于房地产开发企业开发的商品房在出售前，对房地产开发企业而言是一种产品，因此，对房地产开发企业建造的商品房，在售出前，不征收房产税；但对售出前房地产开发企业已使用或出租、出借的商品房应自房屋使用、交付、出租或出借之次月起计征房产税和城镇土地使用税。

(二) 房产税的从租计征（即按租金缴纳房产税）

按房产税法的规定，纳税人以房产“投资”，不承担“被投资企业”经营风险，只要取得固定收入的，不论以何种形式（如联营、合作）签订合约的，一律从租计征房产税。

★历年考题分析

[2002年判断题] 新建建筑物安装的中央空调设备，已计算在房产原值中的，应征收房产税；旧建筑物安装中央空调设备，一般作单项固定资产处理，不征收房产税。 ()

【答案】✓

二、税率

房产税税率需要记忆。从价计征税率为1.2%；从租计征税率为12%。（注意：个人按市场价格出租的居民住房的税率是4%）

★历年考题分析

[2001年判断题] 对个人按市场价格出租的居民住房，可暂按其租金收入征收4%的房产税。 ()

【答案】✓

§ 4 应纳税额的计算

★历年考题分析

[2001年计算题] 某企业2000年度共拥有土地65 000平方米，其中子弟学校占地3 000平方米、幼儿园占地1 200平方米、企业内部绿化占地2 000平方米。2000年度的上半年企业共有房产原值4 000万元，7月1日起企业将原值200万元、占地面积400平方米的一栋仓库出租给某商场存放货物，租期1年，每月租金收入1.5万元。8月10日对委托施工单位建设的生产车间办理验收手续，由在建工程转入固定资产原值500万元。

（城镇土地使用税4元/平方米；房产税计算余值的扣除比例为20%）

要求：

(1) 计算该企业2000年应缴纳的城镇土地使用税税额。

(2) 计算该企业2000年应缴纳的房产税税额。

【答案】

(1) 城镇土地使用税税额 = $(65\ 000 - 3\ 000 - 1\ 200) \times 4 = 243\ 200$ (元)

(2) 出租仓库的房产税税额 = $1.5 \times 6 \times 12\% = 1.08$ (万元)

上半年房产原值的房产税税额 = $4\ 000 \times (1 - 20\%) \times 1.2\% \div 2 = 19.2$ (万元)

下半年房产原值的房产税税额 = $(4\ 000 - 200) \times (1 - 20\%) \times 1.2\% \div 2 = 18.24$ (万元)

生产车间的房产税税额 = $500 \times (1 - 20\%) \times 1.2\% \div 3 = 1.6$ (万元) (从9月开始计算)

所以，该企业2000年应缴纳的房产税税额 = $1.08 + 19.2 + 18.24 + 1.6 = 40.12$ (万元)。

[2003年单选题]某企业2002年1月1日的房产原值为3000万元,4月1日将其中原值为1000万元的临街房出租给某连锁商店,月租金5万元。当地政府规定允许按房产原值减除20%后的余值计税。该企业当年应缴纳房产税()。

- A.4.8万元 B.24万元 C.27万元 D.28.8万元

【答案】C 【解析】4月1日前的3个月按房产原值计算缴纳房产税,后9个月按租金缴纳房产税。

$(3000 - 1000) \times (1 - 20\%) \times 1.2\% + 1000 \times (1 - 20\%) \times 3 \div 12 \times 1.2\% + 5 \times 9 \div 12 \times 12\% = 19.2 + 2.4 + 5.4 = 27$ (万元)。

[2004年单选题]某企业有一处房产原值为1000万元,2003年7月1日用于投资联营(收取固定收入,不承担联营风险),投资期为5年。已知该企业当年取得固定收入50万元,当地政府规定的扣除比例为20%。该企业2003年应缴纳房产税()。

- A.6.0万元 B.9.6万元 B.10.8万元 D.15.6万元

【答案】C 【解析】自己的经营性房产按余值从价征收房产税,其中从7月1日出租,前6个月还是要从价计税的。从价征收的部分应纳税额 $= 1000 \times (1 - 20\%) \times 1.2\% \div 2 = 4.8$ (万元),从租征收的部分应纳税额 $= 50 \times 12\% = 6$ (万元),合计应纳税额 $= 4.8 + 6 = 10.8$ (万元)。

§ 5 税收优惠

房产税的税收优惠也是重点内容,需要多看几遍,做到有一定的印象。免税的房产一般是非营业用房;免税单位自用的免税,但如果用于出租等营利性质的则仍要征税。

注意:2005年房屋大修导致连续停用半年的优惠变化,删除了微利和亏损企业免税的规定。

★历年考题分析

[2002年单选题]下列各项中,应当征收房产税的是()。

- A. 行政机关所属的招待所使用的房产
B. 自收自支事业单位向职工出租的单位自有房屋
C. 施工期间施工企业在基建工地搭建的临时办公用房
D. 邮政部门坐落在城市、县城、建制镇、工矿区以外的房产

【答案】A

[2002年多选题]下列各项中,暂免征收房产税的有()。

- A. 房管部门向居民出租的公有住房 B. 文化体育单位出租的公有住房
C. 企业向职工出租的单位自有住房 D. 个人对外出租经营的自有住房

【答案】AC

[2003年多选题]下列各项中,应当征收房产税的有()。

- A. 城市居民出租的房产 B. 城市居民投资联营的房产
C. 城市居民所有的自住房 D. 城市居民拥有的营业用房

【答案】ABD

[2003年判断题]应税房产大修停用半年以上的,经纳税人申请,税务机关审核,在大修期间免征房产税。 ()

【答案】✓

[2004年判断题]个人所有的房产,除出租者外,一律免征房产税。 ()

【答案】× 【解析】个人所有的非营业用房可以免征房产税。个人所有的营业用房和出租房产,均应该照章纳税。

§ 6 征收管理与纳税申报

掌握房产税的纳税义务发生时间。

房产税按年计算,分期缴纳,但在年度中间投入使用的,应按实际使用的时间(按月计算)缴纳。例如,某企业从2003年7月1日开始拥有并使用的一间厂房(假设其计算房产税的余值为200万元)应缴纳的2003年的房产税应该是1.2($200 \times 1.2\% \div 2$)万元而不是2.4($200 \times 1.2\%$)万元,因为企业在2003年只拥有并使用了该厂房半年。

★历年考题分析

[2001年多选题]下列各项中,符合房产税纳税义务发生时间规定的有()。

- A. 将原有房产用于生产经营，从生产经营之月起
- B. 自行新建房产用于生产经营，从建成之月起
- C. 委托施工企业建设的房产，从办理验收手续之月起
- D. 委托施工企业建设的房产，在办理验收手续前已使用的，从使用当月起

【答案】AD

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 对于融资租赁的房产，应按()计征房产税。
 - A. 租金年收入
 - B. 房产净值
 - C. 房产余值
 - D. 房产原值
2. 某个人拥有两处住房，其中一处自己居住，该房产原值为 30 万元；另一处按市场价格租赁给别人使用，取得年租金收入 24 000 元，该房产原值为 20 万元。假设当地税务机关核定的该类房产的房产税原值扣减比例为 10%，则该个人应该缴纳的房产税税额是()。
 - A. 6 120 元
 - B. 2 880 元
 - C. 960 元
 - D. 0 元
3. 下列房产免征房产税的是()。
 - A. 个人拥有的营业用房
 - B. 自收自支的事业单位，实行自收自支的第五年
 - C. 企业房屋大修停用一个季度时的停用期
 - D. 设在县城的私人办的敬老院自用房
4. 甲企业拥有的房产账面原值共 500 万元，其中 400 万元房产用于生产经营，100 万元的房产用于出租，年租金收入 20 万元。6 月份对生产用房自行改建，投入资金 50 万元，月底完工时交付使用。当地规定扣除比例 30%。企业全年应缴房产税税额是()。
 - A. 2.4 万元
 - B. 3.36 万元
 - C. 4.2 万元
 - D. 5.97 万元
5. 房产税的纳税人是()。
 - A. 只拥有自住房屋的个人
 - B. 农村房屋所有者
 - C. 某城市内拥有房屋产权的国有企业
 - D. 将房屋产权出典的一方

二、多项选择题

1. 下列单位和个人应属房产税纳税义务人的有()。
 - A. 产权所有人
 - B. 承典人
 - C. 代管人
 - D. 承租人
2. 以下房产需要征收房产税的是()。
 - A. 城市的农副产品加工用房
 - B. 建制镇的农副产品生产用房
 - C. 农村的农副业生产用房
 - D. 农村的居住用房
3. 根据《房产税暂行条例》规定，下列房产或建筑物属于房产税征税对象的有()。
 - A. 工厂围墙
 - B. 度假村的室外游泳池
 - C. 企业办公楼
 - D. 房地产公司出租的写字楼
4. 下列行为中，正确的做法有()。
 - A. 某企业 4 月开业，房产税应从 5 月开始计算缴纳
 - B. 某企业 4 月开业，房产税应从 4 月开始计算缴纳
 - C. 某企业自建房屋用于经营，7 月建成应 8 月计算缴纳房产税
 - D. 某企业自建房屋用于经营，7 月建成应 7 月计算缴纳房产税
5. 下列各项符合房产税规定的有()。
 - A. 非营利性医疗机构、疾病控制机构和妇幼保健机构等卫生机构自用的房产，免征房产税
 - B. 营利性医疗机构自用的房产，自 2000 年起免征房产税 3 年
 - C. 纳税人确有困难的其他情形，可由省、自治区、直辖市地方税务局确定，定期减征或者免征房产税
 - D. 营利性医疗机构自用的房产，自开业之日起免征房产税 3 年

三、判断题

1. 某单位本年 5 月份出租一房屋，合同规定每月收取租金 6 000 元，今年缴纳的房产税为 8 640 元。()
2. 新建房屋以及旧房安装的空调设备都应计入房产原值计征房产税。()
3. 对融资租赁房屋的，在其租赁期内，应将其发生的租赁费全额作为租金收入计征房产税。()

4. 房产原值应包括与房屋不可分割的各种附属设备或一般单独计算价值的配套设施。

()

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】C

2. 【答案】C 【解析】应纳房产税税额 = $24\,000 \times 4\% = 960$ (元)。

3. 【答案】D

4. 【答案】D 【解析】应纳房产税税额 = $400 \times (1 - 30\%) \times 1.2\% + 20 \times 12\% + (50 \times 70\% \times 1.2\%) \div 2 = 5.97$ (万元)。

5. 【答案】D

二、多项选择题

1. 【答案】ABC

2. 【答案】AB

3. 【答案】CD 【解析】房产税征税对象是房产，即有屋面和围护结构，能遮风避雨，可供人们工作、居住等的场所，故 A、B 不属征税的房产。

4. 【答案】BC

5. 【答案】AB

三、判断题

1. 【答案】× 【解析】今年应按 8 个月缴税，应纳税额 = $6\,000 \times 12\% \times 8 = 5\,760$ (元)。

2. 【答案】× 【解析】新房空调设备价值如果计入房产原值，房产原值包括空调价值；旧房空调一般不计入房产原值。

3. 【答案】× 【解析】融资租赁房屋，应从价计征房产税。

4. 【答案】×

第十一章 车船使用税法

内容框架

内容与结构	纳税人（不含外商投资企业和外国企业）
	征税范围
	税率 { 车辆是有幅度的定额税率 船舶采用分类分级、全国统一的固定税额
	计税依据：辆、净吨位、载重吨位
	税额计算：课税数额 × 适用单位税额
	税收优惠
征收管理	

复习提示

一、本章重点

本章不属于重点章节，主要的重点内容有纳税义务人、征税范围、税收优惠等。

二、本章难点

本章的内容不难掌握，但是仍需花一定的时间，主要难点有纳税义务人、税额的特殊规定、计税依据、税收优惠、纳税义务发生时间等。

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
2002年	1	1									1	1
2001年	1	1	1	1	1	1					3	3

重难点详解与历年考题分析

§ 1 纳税义务人

学习时要把握以下几点：

1. 纳税人是指拥有并且使用车船的单位和个人。
2. 存在租赁车船的，纳税人首先由双方协商确定，未商定的，才由使用人纳税，车船使用税在确定纳税人时，是根据受益原则确定的。对租赁的车船，协议规定纳税人的，按协议执行；如果没有协议的，即是无租使用的车船，由受益人——使用人纳税。
3. 外商投资企业、外国企业、华侨和港、澳、台同胞办的企业及其个人以及外籍个人不是车船使用税的纳税人。
4. 车船使用税就是对纳税人拥有并在使用中的车船征税，对纳税人闲置不使用、不上路行驶的车船不予征税。

★历年考题分析

[2001年判断题] 对租赁双方未商定纳税事宜的，由车船拥有人缴纳车船使用税。 ()

【答案】× 【解析】由车船使用人缴纳车船使用税。

§ 2 征税范围

一般了解。

§ 3 税率

一、车辆税额

车船使用税的税额不需要记忆，但是需要掌握部分特殊规定：

1. 车辆净吨位尾数在半吨以下者，按半吨计算；超过半吨者，按 1 吨计算。
2. 机动车挂车，按机动载货汽车税额的 7 折计算征收车船使用税。
3. 对主要从事运输业务的拖拉机，按其所挂拖车的净吨位计算，并按机动载货汽车税额的 5 折计算征收车船使用税。
4. 对客货两用汽车分两步计算，载人部分按乘人汽车税额减半征税，载货部分按机动载货汽车税额征税。

二、船舶税额

1. 船舶载重（净）吨位尾数在半吨以下者免税；超过半吨者按 1 吨计算。
2. 不及 1 吨的小型船只，一律按 1 吨计算。
3. 拖轮按马力计算，1 马力折合净吨位的 1/2。
4. 载重量不超过 1 吨的渔船免税；超过 1 吨而在 1.5 吨以下的，按非机动船 1 吨税额征税。
5. 注意机动船的税额单位是“净吨位”，非机动船的税额单位是“载重吨位”。

§ 4 应纳税额的计算

一、计税依据

简单了解一下，车船使用税计税依据的形式有辆、净吨位、载重吨位三种。

二、应纳税额的计算

★历年考题分析

[2001 年单选题] 某小型运输公司拥有并使用以下车辆：(1) 从事运输用的净吨位为 2 吨的拖拉机挂车 5 辆；(2) 5 吨载货卡车 10 辆；(3) 净吨位为 4 吨的汽车挂车 5 辆。当地政府规定，载货汽车的车辆税额为 60 元/吨，该公司当年应纳车船使用税为()。

- A. 3 900 元 B. 4 020 元 C. 4 140 元 D. 4 260 元

【答案】C 【解析】应纳税额 = $2 \times 60 \times 50\% \times 5 + 5 \times 60 \times 10 + 4 \times 60 \times 70\% \times 5 = 4 140$ (元)。

[2003 年单选题] 某交通运输企业拥有 5 吨载重汽车 20 辆，4 吨挂车 10 辆，2.5 吨客货两用车 6 辆，其中有 1 辆归企业自办托儿所专用。该企业所在地载货汽车年税额 20 元/吨，乘人汽车年税额 200 元/辆。该企业当年应缴纳车船使用税()。

- A. 3 310 元 B. 3 460 元 C. 3 550 元 D. 3 700 元

【答案】A 【解析】应纳税额 = $20 \times 5 \times 20 + 4 \times 10 \times 20 \times 70\% + 2.5 \times 5 \times 20 + 200 \times 5 \times 50\% = 2 000 + 560 + 250 + 500 = 3 310$ (元)。

[2004 年多选题] 下列各项中，符合车船使用税有关规定的有()。

- A. 乘人汽车，以“辆”为计税依据 B. 载货汽车，以“净吨位”为计税依据
C. 机动船，以“艘”为计税依据 D. 非机动船，以“载重吨位”为计税依据

【答案】ABD 【解析】车船使用税的计税依据，按照车船的种类和性能，分别确定为辆、净吨位、载重吨位三种。机动船以“净吨位”为计税依据。

§ 5 税收优惠

这是历年考试中的一个重点，要引起足够的重视。

记忆时掌握这样一个原则：营业用车船征税，非营业用车船有优惠政策（如各种专用车船）。重点掌握下面的法定免税车船：

1. 国家机关、人民团体、军队以及由国家财政拨付事业经费的单位自用的车船。但对其出租等非本身使用的车船，由于已不符合免税条件，故应征收车船使用税。“国家财政部门拨付事业经费的单位”是指纳入国家事业编制，其所需的经费全部由国家财政部门拨付的单位，或本身有非经营收入，但收不抵支，由国

家财政部门实行差额拨付事业经费的单位，如学校、医院、疗养院、托儿所、幼儿园、敬老院、艺术馆、文化馆（站）、博物馆、图书馆、展览馆、体育馆（场）、广播电台、新华通讯社、报社、劳改管教单位、火葬场、殡仪馆、公墓等。

2. 载重量不超过 1 吨的渔船，指 1 吨或 1 吨以下的渔船。注意这里用的是“载重量”，也就是说本条款仅限于非机动车，因为机动车的税额单位是“净吨位”而不是“载重量”。

3. 专供上下客货及存货用的趸船、浮桥用船。

4. 特定车船，指各种消防车船、洒水车、囚车、警车、防疫车、救护车船、垃圾车船、港作车船、工程船。

5. 按有关规定在中国缴纳船舶吨税的船，不包括在国外缴纳的船舶吨税。中国远洋轮在国外缴纳了吨税，在国内仍应按规定缴纳车船使用税。船舶吨税，是对在中华人民共和国港口行驶的外国籍船舶和外商租用的中国籍船舶，以及中外合营企业使用的中外国籍船舶（包括专在港内行驶的上项船舶），由海关依法征收的一种税。船舶吨税以船舶注册净吨位（也称登记净吨位）为计税依据，实行定额税率。

6. 经财政部批准免税的其他车船，主要有：

(1) 在企业内部行驶、不领取行驶执照，也不上公路行驶的车辆。

(2) 主要用于农业生产的拖拉机。

(3) 残疾人专用的车辆。

(4) 企业办的各类学校、医院、托儿所、幼儿园自用的车船，如果能够明确划分清楚是完全自用的，免税；划分不清的，应照章纳税。

(5) 对非营利性医疗机构、疾病控制机构和妇幼保健机构等卫生机构自用的车船。

特别注意以下两点：

(1) 免税单位与纳税单位合并办公，所用车辆能划分者，分别免税和征税；不能划分者，一律照章征税。

(2) 新购置的车辆如果暂不使用，可不申报纳税。

★历年考题分析

[2004 年判断题] 新购置的车辆如果暂不使用，可以不向税务机关申报缴纳车船使用税。 ()

【答案】✓ 【解析】新购置的车辆如果暂不使用，即尚未享受市政建设利益，可以不向税务机关申报缴纳车船使用税。

§ 6 征收管理与纳税申报

主要注意以下几点：

一、纳税义务发生时间

1. 纳税人使用应税车船，从使用之日起，发生车船使用税的纳税义务。

2. 纳税人新购置车船使用的，从购置使用的当月起，发生车船使用税的纳税义务。

3. 已向交通运输管理机关上报全年停运或者报废的车船，当年不发生车船使用税的纳税义务。停运后又重新使用的，从重新使用的当月起，发生车船使用税的纳税义务。

二、车船使用税是按年征收，分期缴纳

三、纳税地点和征收机关

1. 车船使用税的纳税地点为纳税人所在地。

2. 所谓纳税人所在地，对单位，是指经营所在地或机构所在地；对个人，是指住所所在地。

3. 需要注意的是，企业的车船上了外省的车船牌照，仍应在企业经营所在地纳税，而不在领取牌照所在地纳税。

4. 车船使用税实行源泉控制，一律由纳税人所在地的地方税务局负责征收和管理，各地对外省、市来的车船不再查补税款。

★历年考题分析

[2001 年多选题] 车船使用税的纳税地点为纳税人所在地。对单位而言，纳税人所在地是指()。

A. 机构所在地 B. 领取车船牌照所在地 C. 经营所在地 D. 税务登记所在地

【答案】AC

[2002 年单选题] 纳税人新购置车辆使用的，其车船使用税的纳税义务发生时间为()。

A. 购置使用的当月起 B. 购置使用的次月起 C. 购置使用的当年起 D. 购置使用的次年

【答案】A

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 有一客货两用汽车，为顾客送货，乘客座位 4 人，载货净吨位 2 吨。当地省政府规定，乘客座位 4 人客车年税额为 200 元/辆，载货汽车年税额为 40 元/吨，该车每年应缴纳车船使用税为()。
- A. 80 元 B. 180 元 C. 200 元 D. 280 元
2. 符合《车船使用税暂行条例》规定的是()。
- A. 对非机动车船一律不征税
B. 对残疾人专用车辆不征税
C. 医院用车属特定车船，不征税
D. 在企业内部行驶的车船，已经发生使用行为应征税
3. 船舶不论净吨位或载重吨位，其尾数在()以下者，免征车船使用税。
- A. 半吨 B. 1 吨 C. 1.5 吨 D. 2 吨

二、多项选择题

1. 以下单位或个人不属于车船使用税纳税人的有()。
- A. 外商投资企业 B. 港资企业 C. 外籍个人 D. 香港同胞
2. 车船使用税的计税依据的形式包括()。
- A. 辆 B. 马力 C. 载货重量 D. 载重吨位
3. 下列车船适用免税规定的是()。
- A. 引水船 B. 破冰船 C. 囚车 D. 私家车

三、判断题

1. 车船使用税的纳税人为拥有并且使用车船的单位和个人。拥有人和使用人不一致的，以使用人为纳税人。 ()
2. 对客货两用汽车，根据乘客座位的多少，确定是按乘人汽车还是按载货汽车税额征税。 ()
3. 纳税人新购置车船，从购置的当月起，发生车船使用税的纳税义务。 ()

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B 【解析】对客货两用汽车，载人部分按乘人汽车税额减半征税，载货部分按机动载货汽车税额征税。故该车载人部分应纳税额为 100 元，载货部分为 80 (40×2) 元，合计税额为 180 元。
2. 【答案】B 【解析】非机动车船也应征税；并非医院所有的车船都是特定车船，只有救护车船等才不征税；只在企业内部行驶的车辆，若不上公路行驶，则不用征税。
3. 【答案】A

二、多项选择题

1. 【答案】ABCD 2. 【答案】AD 3. 【答案】ABC

三、判断题

1. 【答案】× 【解析】拥有人和使用人不一致的，不一定就是以使用人为纳税人，如租赁车船就可以由双方协商确定纳税人。
2. 【答案】× 【解析】对客货两用汽车，载人部分按乘人汽车税额减半征税；载货部分按机动载货汽车税额征税。
3. 【答案】× 【解析】纳税人新购置车船使用的，从购置使用的当月起，发生车船使用税的纳税义务。

第十二章 印花税法

内容框架

内容与结构	纳税人
	税目、税率 { 13 个税目, 注意包括的范围 比例税率、定额税率
	税额计算: 应税凭证计税金额 (件数) × 适用税率
	税收优惠
	征纳办法
	违规处罚 (印花税的特殊性)

复习提示

一、本章重点

印花税是一个重要章节, 主要重点内容有纳税义务人、税目、税率、税收优惠、违规处理等。

二、本章难点

印花税相对来说是一个比较难的章节, 主要是内容杂乱, 有点类似营业税, 主要难点有纳税义务人、税目、税率、纳税依据、纳税地点和环节、违法行为的处罚等。

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	1	1					3	3
2003 年	1	1			1	1					2	2
2002 年	1	1	2	2	1	1			1	1	5	5
2001 年					1	1	1	4			2	5

重难点详解与历年考题分析

§ 1 纳税义务人

印花税的纳税人的规定比较特殊。一般情况下, 对一项应税交易行为征税时, 都只有一方是纳税人, 但对签订合同、书据的行为征收印花税时, 签订合同、书据的双方或各方都是纳税人。

1. 印花税的纳税人有五种人, 即立合同人、立据人、立账簿人、领受人、使用人;
2. 对应税凭证, 凡由两方或两方以上当事人共同书立的, 其当事人各方都是印花税的纳税人, 且应就其所持凭证的计税金额履行纳税义务, 但不包括合同担保人、证人、鉴定人;
3. 当事人的代理人有代理纳税的义务, 与纳税人负有同等的税收法律义务和责任。

§ 2 税目、税率

一、税目

1. 印花税的税目必须记忆。
2. 订购单之类的凭据也视同购销合同缴纳营业税。
3. 融资租赁合同属于“借款合同”税目。

4. 要注意在“技术合同”和“产权转移书据”中都讲到对“专利权”的规定。书据是对单位和个人产权的买卖、继承、赠与、交换、分割等涉及产权转移所立的合同的另一个习惯叫法。税法规定：技术转让包括专利权转让、专利申请权转让、专利实施许可和非专利技术转让。为这些不同类型技术转让所书立的凭证，按照印花税法目税率表的规定，分别适用不同的税目、税率。其中，专利申请权转让、非专利技术转让所书立的合同，适用“技术合同”税目；专利权转让、专利实施许可所书立的合同、书据，适用“产权转移书据”税目。

5. 技术咨询合同中的法律、法规、会计、审计等方面的咨询不属于技术咨询，其所立合同不贴印花。

6. 注意技术服务合同的征税范围。

7. 所谓“不记载经营业务的账簿”是指辅助账簿，例如，记载受托加工原材料的账簿，一般这种账簿不记录金额。

★历年考题分析

[2002年多选题] 下列各项中，应征收印花税的有()。

- A. 分包或转包合同 B. 会计咨询合同 C. 财政贴息借款合同 D. 未列明金额的购销合同

【答案】AD

二、税率

必须记忆各不同税目的适用税率。从历年的考试情况来看，在计算印花税时一般都不给出税率。

注意：2005年股权转让收据税率调整后，税率档次减为4档。

★历年考题分析

[2003年判断题] 印花税实行比例税率和定额税率两种税率。现行适用的比例税率，最高的是最低的40倍。 ()

【答案】√ 【解析】因为印花税税率最高为20，最低为0.5‰。

§3 应纳税额的计算

这是印花税中最复杂的内容，但也是最重要的内容。考生需要全面掌握，下面对部分比较难理解和易出错的内容进行讲解。

1. 加工承揽合同的计税依据除加工费之外，还包括受托方提供的辅助材料的金额；委托加工如果是受托方提供原材料的话，除按加工承揽合同征税外还要按购销合同征税。

2. 租赁合同印花税额不足1元的一律按1元贴花。

3. 货物运输合同的计税依据为运输费用，但不包括装卸费用和保险费用。

4. 注意对借款合同的具体解释。在有的信贷业务中，贷方是由若干银行组成的银团，银团各方均承担一定的贷款数额，借款合同由借款方与银团各方共同书立，各执一份合同正本（即每个银行都有自己承担的那部分贷款的合同）。对这类借款合同，借款方与贷款银团各方应分别在所执合同正本上，按各自的借贷金额计税贴花（即银团的组成银行仅根据自己承担部分的合同金额交印花税）。

5. 营业账簿税目中记载资金的账簿的计税依据是“实收资本”和“资本公积”两项的合计金额。

6. 印花税只就《印花税暂行条例》税目税率表中列举的凭证和经财政部确定征税的其他凭证征税。因此，对税目税率表未列举及财政部未确定征税的委托代理业务签订的委托合同以及卫生许可证、书刊发行证、金融许可证、税务登记证等暂不征收印花税。

7. 有些合同在签订时无法确定计税金额，如技术转让合同中的转让收入是按销售收入的一定比例收取或是按实现利润分成的；财产租赁合同只是规定了月（天）租金标准而无租赁期限的。对这类合同，可在签订时先按定额5元贴花，以后结算时再按实际金额计税，补贴印花。

8. 印花税是一种行为税，是在应税凭证书立时依法贴花。因此，购销合同一旦书立时，就需要贴花，而不是取决于该合同是否履行或者合同履行的多少来贴花。印花税贴花在前，履行在后。所以，没履行的合同应按印花税的规定照常贴花。

9. 企业发生分立、合并和联营等变更后，凡依法办理法人登记的新企业所设立的资金账簿，应于启用时计税贴花；凡无须重新进行法人登记的企业原有资金账簿，已贴印花继续有效。

10. 以货易货应按合同所载的购、销合计金额计税贴花。

11. 凡是记载资金的账簿，启用新账时，资金未增加的，不再按件定额贴花。企业记载资金的账簿一次贴花数额较大，经当地税务机关批准，可允许在3年内分次贴足印花；经营期不足3年的，应在经营期内贴足印花。

12. 国际货运的纳税人双方的计税依据不一致。

★历年考题分析

[2001年判断题] 企业发生分立、合并和联营等变更后, 凡无须重新进行法人登记的企业原有资金账簿, 已贴印花税票继续有效。 ()

【答案】✓

[2001年计算题] 某企业 2000 年度有关资料如下:

(1) 实收资本比 1999 年增加 100 万元。

(2) 与银行签订一年期借款合同, 借款金额为 300 万元, 年利率 5%。

(3) 与甲公司签订以货换货合同, 本企业的货物价值 350 万元, 甲公司的货物价值 450 万元。

(4) 与乙公司签订受托加工合同, 乙公司提供价值 80 万元的原材料, 本企业提供价值 15 万元的辅助材料并收取加工费 20 万元。

(5) 与丙公司签订技术转让合同, 转让收入由丙公司按其 2001 年—2005 年实现利润的 30% 支付。

(6) 与货运公司签订运输合同, 载明运输费用 8 万元 (其中含装卸费 0.5 万元)。

(7) 与铁路部门签订运输合同, 载明运输费及保管费共计 20 万元。

要求:

逐项计算该企业 2000 年应缴纳的印花税额。

【答案】

(1) $1\,000\,000 \times 5\text{‰} = 500$ (元)

(2) $3\,000\,000 \times 0.5\text{‰} = 150$ (元)

(3) $(3\,500\,000 + 4\,500\,000) \times 3\text{‰} = 2\,400$ (元)

(4) $(150\,000 + 200\,000) \times 5\text{‰} = 175$ (元)

(5) 先按定额 5 元贴花, 以后结算时再按实际金额计算应补缴的税款。

(6) $(80\,000 - 5\,000) \times 5\text{‰} = 37.5$ (元)

(7) $200\,000 \times 10 = 200$ (元)

[2002年单选题] 甲公司与乙公司分别签订了两份合同: 一是以货换货合同, 甲公司的货物价值 200 万元, 乙公司的货物价值 150 万元; 二是采购合同, 甲公司购买乙公司 50 万元货物, 但因故合同未能兑现。甲公司应缴纳印花税额()。

A. 150 元

B. 600 元

C. 1 050 元

D. 1 200 元

【答案】D 【解析】以货易货应按合同所载的购、销合计金额计税贴花; 合同未能兑现也应缴纳印花税额。所以, 甲公司应缴纳印花税额 = $(200 + 150 + 50) \times 3\text{‰} = 1\,200$ (元)。

[2002年判断题] 甲公司与乙公司签订一份加工合同, 甲公司提供价值 30 万元的辅助材料并收取加工费 25 万元, 乙公司提供价值 100 万元的原材料。甲公司应纳印花税额 275 元。 ()

【答案】✓

【解析】甲公司收取加工费, 因为他是受托方, 因此, 只需按加工承揽合同征税, 即 $(300\,000 + 250\,000) \times 5\text{‰} = 275$ (元)。

[2003年单选题] 某公司受托加工制作广告牌, 双方签订的加工承揽合同中分别注明加工费 40 000 元, 委托方提供价值 60 000 元的主要材料, 受托方提供价值 2 000 元的辅助材料。该公司此项合同应缴纳印花税额()。

A. 20 元

B. 21 元

C. 38 元

D. 39 元

【答案】B 【解析】委托方提供原材料, 受托方提供辅助材料并收取加工费的, 对原材料不征印花税额, 按辅助材料和加工费之和, 依照加工承揽合同计税征印花税额。所以, 该公司此项合同应缴纳印花税额 = $(40\,000 + 2\,000) \times 5\text{‰} = 21$ (元)。

[2004年单选题] 某建筑公司与甲企业签订一份建筑承包合同, 合同金额 6 000 万元 (含相关费用 50 万元)。施工期间, 该建筑公司又将其中价值 800 万元的安装工程转包给乙企业, 并签订转包合同。该建筑公司此项业务应缴纳印花税额()。

A. 1.785 万元

B. 1.80 万元

C. 2.025 万元

D. 2.04 万元

【答案】D 【解析】建筑安装工程承包合同的计税依据为承包金额, 税率为 0.30。如果存在分包转包情况, 凡是签订了分包或转包合同的, 应该再按照新合同重新计算应纳税额。因此, 本题应纳印花税额 = $(6\,000 + 800) \times 0.30 = 2.04$ (万元)。

[2004年判断题] 甲、乙双方签订一份仓储保管合同, 合同上注明货物金额 500 万元, 保管费用 10 万

元。甲、乙双方共应缴纳印花税 200 元。

()

【答案】✓ 【解析】仓储保管合同的计税依据为收取的仓储保管费用，税率为 0.1%。双方都应该就所持合同的所载金额计税贴花。双方当事人合计缴纳印花税税额 = $100\,000 \times 0.1\% \times 2 = 200$ (元)。

§ 4 税收优惠

印花税的税收优惠是一个比较重要的考点，需要全面掌握：

1. 对已缴纳印花税凭证的副本或者抄本免税；但以副本或者抄本视同正本使用的，则应另贴印花。
2. 对财产所有人将财产赠给政府、社会福利单位、学校所立的书据免税。
3. 对国家指定的收购部门与村民委员会、农民个人书立的农副产品收购合同免税。
4. 对无息、贴息贷款合同免税。
5. 对外国政府或者国际金融组织向我国政府及国家金融机构提供优惠贷款所书立的合同免税。
6. 对房地产管理部门与个人签订的用于生活居住的租赁合同免税。
7. 对农牧业保险合同免税。
8. 对特殊货运凭证免税。
9. 企业改制过程中的印花税免税规定。

§ 5 纳税方法与纳税申报

印花税的纳税办法也是经常考到的内容，需引起重视。特别注意以下几点：

1. 了解印花税有自行贴花、汇贴或汇缴、委托代征三种纳税办法。
2. 注意只有注销或画销了印花税票才算履行了纳税义务。
3. 注意对已贴花的凭证，修改后所载金额增加的，其增加部分应当补贴印花税票。但对已履行并贴花的合同，发现实际结算金额与合同所载金额不一致的，只要未修改合同，一般不再补贴印花。
4. 注意多贴印花税票者，不得申请退税或者抵用。
5. 注意对一份凭证应纳税额超过 500 元的，纳税人可向主管税务机关申请，用填开完税证或缴款书的办法纳税，不再贴花。对同一类应税凭证需要频繁贴花的纳税义务人，可自行决定是否按期汇总缴纳印花税的方式，汇总期限为 1 个月。采用按期汇总缴纳方式的纳税人应事先告知税务机关。缴纳方式一经选定，1 年内不得改变。
6. 注意对代售印花税票按代售金额 5% 的比例支付代售手续费。
7. 纳税人对纳税凭证应妥善保管。凭证的保存期限，凡国家已有明确规定的，按规定办理；其余凭证均应在履行完毕后保存 1 年。

§ 6 征收管理与违章处罚

这是 2005 年新变化的内容，大家要认真掌握。

一、征收管理

这是结合新的征收管理法重新制定的新的征收管理办法，主要注意以下几点：

1. 印花税凭证按规定的保存期限为 10 年。
2. 按期汇总在自行选择的基础上，由税务机关发给汇缴许可证，核定汇总缴纳的期限。
3. 加强了对印花税代售人的管理。
4. 列举了核定征收印花税的情况，主要有：
 - (1) 未按规定建立印花税应税凭证登记簿，或未如实登记和完整保存应税凭证的；
 - (2) 拒不提供应税凭证或不实提供应税凭证致使计税依据明显偏低的；
 - (3) 采用按期汇总缴纳办法的，未按地方税务机关规定的期限报送汇总缴纳情况报告，经地方税务机关责令限期报告，逾期仍不报告的或者地方税务机关在检查中发现纳税人未按规定汇总缴纳印花税情况的。

二、违章处罚

印花税纳税人有下列行为之一的，由税务机关根据情节轻重予以处罚：

1. 在应纳税凭证上未贴或者少贴印花税票的，或者已粘贴在应税凭证上的印花税票未注销或者未画销的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款 50% 以上 5 倍以下的罚款。
2. 已贴用的印花税票揭下重用造成未缴或少缴印花税的，由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金，并处不缴或者少缴的税款 50% 以上 5 倍以下的罚款；构成犯罪的，依法追究刑事责任。

3. 伪造印花税票的,由税务机关责令改正,处2 000元以上1万元以下的罚款;情节严重的,处1万元以上5万元以下的罚款;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

4. 按期汇总缴纳印花税的纳税人,超过税务机关核定的纳税期限,未缴或少缴印花税款的,由税务机关追缴其不缴或者少缴的税款、滞纳金,并处不缴或者少缴的税款50%以上5倍以下的罚款;情节严重的,同时撤销其汇缴许可证;构成犯罪的,依法追究刑事责任。

5. 纳税人违反以下规定的,可以处2 000元以下的罚款;情节严重的,处2 000元以上1万元以下的罚款:

(1) 凡汇总缴纳印花税的凭证,应加注税务机关指定的汇缴戳记、编号并装订成册,将已贴印花或者缴款书的一联粘附册后,盖章注销,保存备查;

(2) 纳税人对纳税凭证应妥善保管。凭证的保存期限,凡国家已有明确规定的,按规定办;没有明确规定的其余凭证均应在履行完毕后保存1年。

★历年考题分析

[2002年多选题]下列各项中,符合印花税法有关规定的有()。

- A. 已贴用的印花税票,不得揭下重用
- B. 凡多贴印花税票者,不得申请退税或者抵用
- C. 应税合同不论是否兑现或是否按期兑现,均应贴花
- D. 伪造印花税票的,税务机关可处以伪造印花税票金额3倍至5倍的罚款

【答案】ABC **【解析】**这个考题综合测试了印花税法各个方面的内容。

[2004年多选题]对已贴用的印花税票揭下重用的纳税人,税务机关可作出的处罚有()。

- A. 处以重用印花税票金额3倍的罚款
- B. 处以重用印花税票金额5倍的罚款
- C. 处以2 000元以上1万元以下的罚款
- D. 处以1万元以上3万元以下的罚款

【答案】BC **【解析】**税法规定,对已贴用的印花税票揭下重用的,税务机关可处以重用印花税票金额5倍或2 000元以上1万元以下的罚款。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 如果一份货物购销合同由两方当事人共同签订,则印花税法规定的纳税义务人是()。

- A. 合同涉及货物的提供方
- B. 合同涉及货物的接受方
- C. 合同签订的双方
- D. 合同签订的中介人

2. 下列对印花税法规定处理方法正确的有()。

- A. 融资租赁合同属租赁合同
- B. 房屋产权证纳税人是售房单位
- C. 国外签订的购销合同,在国内使用时,不需缴纳印花税法
- D. 出版社与发行单位之间的订购单属于购销合同

3. A厂以价值10万元的产品与B厂交换价值12万元的产品,双方签订了易货合同,双方各自应交印花税法是()。

- A. A厂交30元, B厂交36元
- B. A厂交30元, B厂交30元
- C. A厂交36元, B厂交36元
- D. A厂交66元, B厂交66元

4. 某企业2002年实收资本为500万元,资本公积为400万元。该企业2001年资金账簿上已贴印花税法2 000元,该企业2002年应纳印花税法为()。

- A. 0元
- B. 500元
- C. 2 500元
- D. 4 500元

二、多项选择题

1. 下列凭证属于应纳印花税法凭证的有()。

- A. 土地使用证
- B. 审计咨询合同
- C. 非营业账簿
- D. 企业股权转让书据

2. 下列适用于印花税法定额税率的有()。

- A. 房屋产权证
- B. 专利证
- C. 工商营业执照
- D. 商标注册证

3. 下列各项应计入加工承揽合同计税金额的有()。

- A. 受托方提供的原材料金额
- B. 委托方提供的原材料金额

第十三章 契税法

内容框架

内容与结构	纳税人
	征税对象
	税率：有幅度的比例税率
	计税依据：不动产价格
	应纳税额计算：计税依据 × 税率
征收管理	

复习提示

一、本章重点

契税的内容比较简单，在考试中占的比重也不是很大。主要内容有征收对象、计税依据和税收优惠等方面。

二、本章难点

契税的难点也不是很多，主要有征收对象、税收优惠等。

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	1	1					3	3
2001年	1	1	1	1	1	1					3	3

重难点详解与历年考题分析

§ 1 征税对象

1. 契税的征税对象包括：国有土地使用权出让；土地使用权转让，包括出售、赠与、交换，但不包括农村集体土地承包经营权的转移；房屋买卖；房屋赠与；房屋交换。注意：对纳税人由于股权变动引起企业法人名称变更，并因此进行相应土地、房屋权属人名称变更登记的过程中，土地、房屋权属不发生转移的，按契税法的规定不需要缴纳契税。

2. 对以下行为视同土地使用权转让、房屋买卖或者房屋赠与征税：

以土地、房屋权属作价投资、入股；以土地、房屋权属抵债；以预购方式或者预付集资建房款方式承受土地、房屋权属。

★历年考题分析

[2001年多选题] 下列行为中，应视同土地使用权转让征收契税的有()。

- A. 以土地权属作价投资
- B. 以土地权属抵债
- C. 以获奖方式承受土地权属
- D. 以预购方式承受土地权属

【答案】ABCD

[2002年多选题] 根据契税法的有关规定，有些特殊方式转移土地、房屋权属的，也将视同土地使用权转让、房屋买卖行为征收契税。这些特殊方式有()。

- A. 以土地、房屋权属作价投资
B. 以土地、房屋权属抵偿投资
C. 以获奖方式承受土地、房屋权属
D. 企业分立中承受原企业的土地、房屋权属

【答案】ABC

[2002年判断题] 企业合并中，新设方或者存续方随被解方土地、房屋权属，如合并前各方为相同投资主体的，不征契税，其余的则征收契税。 ()

【答案】✓

[2003年判断题] 在企业分立中，存续分立的企业承受原企业土地、房屋权属的，不征收契税；新设分立的企业承受原企业土地、房屋权属的，也不征收契税。 ()

【答案】✓

§ 2 纳税义务人与税率

在中华人民共和国境内转移土地、房屋权属，承受的单位和个人为契税的纳税人。契税纳税人是买方而不是卖方。契税的税率不需要记，考试时会给出。注意对继承人征收契税的变化。

★历年考题分析

[2001年判断题] 境内承受转移土地、房屋权属的单位和个人为契税的纳税人，但不包括外商投资企业和外国企业。 ()

【答案】×

§ 3 应纳税额的计算

主要注意以下几点：

1. 土地使用权交换、房屋交换，为所交换的土地使用权、房屋的价格的差额，由多交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方交纳，如交换价格相等，免征契税。

例如：甲用价值 100 万元的房屋与乙交换价值 80 万元的房屋，那么纳税人应该是乙而不是甲，因为乙在这笔交易中要支付 20 万元的差价给甲，契税的计税依据也就是差价 20 万元。

2. 土地使用权交换、房屋交换，为所交换的土地使用权、房屋的价格的差额。土地使用权交换、房屋交换，交换价格不相等的，由多交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方缴纳税款。交换价格相等的，免征契税。

【例 1】甲单位的 A 房产价值 500 万元，乙单位的 B 房产 700 万元，现甲乙两个单位互换房产，应该由谁支付契税？

答：这里甲需要再支付给乙 200 万元，则是甲缴契税。

【例 2】甲乙互换房屋，甲的房屋价值 200 万元，乙的价值 240 万元，互换后甲支付给乙 40 万元差价，则该由谁来负担契税？

答：这里甲需要再支付给乙 40 万元，则是甲缴契税。

3. 以划拨方式取得土地使用权的，经批准转让房地产时，应由房地产转让者补缴契税。其计税依据为补交的土地使用权出让费用或者土地收益。这里的土地收益是指土地收益金，土地收益金的前身是土地年租金即地租。地租是政府对以盈利为目的、改变土地用途、将划拨国有土地及地上建筑物用于经营、租赁活动的土地使用者按年收缴的土地使用权出让金。

例如：国有企业 A 将原无偿取得的一块土地转让给 B 企业，那么企业 A 要根据其补交的土地使用权出让费或土地收益计算补交一笔契税。当然，在这笔交易中 B 企业也要交契税的。但不属于这项规定的内容了。

4. 成交价格明显低于市场价格并且无正当理由的，或者所交换土地使用权、房屋的价格的差额明显不合理并且无正当理由的，由征收机关参照市场价格核定。

如果没有成交价格，契税规定是参照市场价格确定计税依据的，这与土地增值税不同，土地增值税是按照评估价格确定。

5. 2004 年的契税新规定：

对于承受与房屋相关的附属设施（包括停车位、汽车库、自行车库、顶层阁楼以及储藏室，下同）所有权或土地使用权的行为，按照契税法律、法规的规定征收契税；

对于不涉及土地使用权和房屋所有权转移变动的，不征收契税；采取分期付款购买房屋附属设施土地使用权、房屋所有权的，应按合同规定的总价款计征契税；

承受的房屋附属设施权属如为单独计价的，按照当地确定的适用税率征收契税；如与房屋统一计价的，

适用与房屋相同的契税税率。

★历年考题分析

[2002年单选题]某企业破产清算时,其房地产评估价值为4000万元,其中以价值3000万元的房地产抵偿债务,将价值1000万元的房地产进行拍卖,拍卖收入1200万元。债权人获得房地产后,与他人进行房屋交换,取得额外补偿500万元。当事人各方合计应缴纳契税()。(适用契税税率3%)

- A.15万元 B.36万元 C.51万元 D.126万元

【答案】C 【解析】破产清算的房地产抵偿债务免税,拍卖交易以成交价格计算纳税,房屋交换以差价计算纳税,所以,当事人各方应缴纳的契税 = (1200 + 500) × 3% = 51(万元)。

[2004年单选题]某公司2003年发生两笔互换房产业务,并已办理了相关手续。第一笔业务换出的房产价值500万元,换进的房产价值800万元;第二笔业务换出的房产价值600万元,换进的房产价值300万元。已知当地政府规定的契税税率为3%,该公司应缴纳契税()。

- A.0万元 B.9万元 C.18万元 D.33万元

【答案】B 【解析】土地使用权交换、房屋交换,为所交换的土地使用权、房屋的价格差额,由多交付的货币、实物、无形资产或者其他经济利益的一方交纳契税。本题中,该公司只对第一笔业务征收契税,应纳税额 = (800 - 500) × 3% = 9(万元)。

§ 4 税收优惠

一、契税优惠的一般规定

这是本章中的一个重点内容,对于契税的一般优惠规定应重点掌握:

(1)国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地、房屋用于办公、教学、医疗、科研和军事设施的,免征契税。

(2)城镇职工按规定第一次购买公有住房,免征契税。

另外,在这里注意一下两点内容:

经批准减免税的纳税人改变有关土地、房屋的用途,应当补缴已经减免的税款。纳税义务发生时间为改变有关土地、房屋用途的当天。

符合减免税规定的纳税人,要在签订转移产权合同后10日内向土地、房屋所在地的征收机关办理减免税手续。

二、契税优惠的特殊规定

(一)公司制改造

对不改变投资主体和出资比例改建成的公司制企业承受原企业土地、房屋权属的,不征收契税;

对独立发起、募集设立的股份有限公司承受发起人土地、房屋权属的,免征契税;

对国有、集体企业改建成全体职工持股的有限责任公司或股份有限公司承受原企业土地、房屋权属的,免征契税;

对其余涉及土地、房屋权属转移的,征收契税。

(二)企业合并

企业合并中,新设方或者存续方承受被解散方土地、房屋权属,如合并前各方为相同投资主体的,则不征契税,其余征收契税。

(三)企业分立

企业分立中,对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属的,不征契税。

(四)股权重组

在股权转让中,单位、个人承受企业股权,企业的土地、房屋权属不发生转移,不征契税;在增资扩股中,对以土地、房屋权属作价入股或作为出资投入企业的,征收契税。

(五)企业破产

企业破产清算期间,对债权人(包括破产企业职工)承受破产企业土地、房屋权属以抵偿债务的,免征契税;企业破产清算期间,对非债权人承受破产企业土地、房屋权属的,征收契税。

(六)房屋的附属设施

对于承受与房屋相关的附属设施所有权或土地使用权的行为,征收契税,对不涉及土地使用权和房屋所有权转移变动的,不征收契税。

(七)继承土地、房屋权属

法定继承人继承土地、房屋权属，不征收契税；非法定继承人根据遗嘱承受死者生前土地、房屋权属的，属于赠与行为，征收契税。

★历年考题分析

[2001年单选题]符合契税减免税规定的纳税人，向土地、房屋所在地征收机关办理减免税手续的期限为签订转移产权合同后的()。

- A. 5日内 B. 7日内 C. 10日内 D. 30日内

【答案】C

[2003年多选题]下列各项中，可以享受契税免税优惠的有()。

- A. 城镇职工自己购买商品住房 B. 政府机关承受房屋用于医疗
C. 遭受自然灾害后重新购买住房 D. 军事单位承受房屋用于军事设施

【答案】BCD

[2004年判断题]现行税法规定，获省级人民政府、国务院部委和中国人民解放军军以上单位奖励而取得房屋产权的纳税人，可以免征契税。()

【答案】× 【解析】根据契税法有关优惠政策的规定，并没有上述免征契税的条款。

§ 5 契税征收管理

1. 契税的纳税义务发生时间为纳税人签订土地、房屋权属转移合同的当天，或者纳税人取得其他具有土地、房屋权属转移合同性质凭证的当天；

2. 纳税人应当自纳税义务发生之日起10日内，向土地、房屋所在地的契税征收机关办理纳税申报，并在契税征收机关核定的期限内缴纳税款。

知识点强化练习题

一、单项选择题

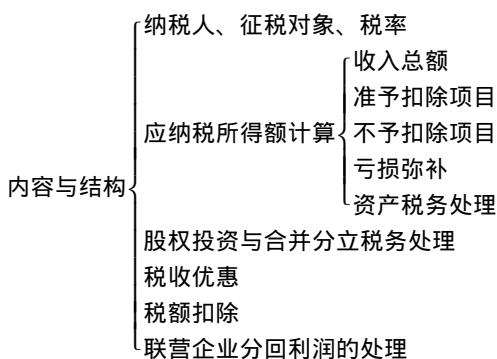
1. 甲以价值100万元的房屋与乙交换价值120万元的房屋，在这项交易行为中()。
- A. 甲应该缴纳契税 B. 乙应该缴纳契税
C. 甲和乙都应缴纳契税 D. 甲和乙都不缴纳契税
2. 下列项目中，属于契税纳税人的是()。
- A. 企业以土地房屋权属作价投入股 B. 国家出让土地使用权
C. 在北京购买花园别墅的外籍人士 D. 出售房屋的人
3. 纳税人因改变土地、房屋用途应当补缴已经减征、免征契税的，其纳税义务发生时间为()。
- A. 改变有关土地、房屋用途的当天 B. 改变有关土地、房屋用途的次日
C. 改变有关土地、房屋用途的5日内 D. 改变有关土地、房屋用途的10日内
4. 契税实行幅度比例税率，其具体的浮动区间为()。
- A. 1%~3% B. 3%~5% C. 5%~7% D. 7%~9%

二、多项选择题

1. 下列行为中应缴纳契税的纳税人有()。
- A. 以缴纳集资建房款方式取得房屋权属的王某 B. 向王某收取集资建房款售房的单位
C. 以土地作价入股的投资方 D. 购入国有土地使用权进行房地产开发的单位
2. 契税的征收对象包括()。
- A. 房屋买卖 B. 房屋赠与 C. 房屋交换 D. 国有土地使用权出让
3. 根据税法规定，以下符合契税征税对象规定的有()。
- A. 在公司制改造中，对独立发起、募集设立的股份有限公司承受发起人土地、房屋权属的，免征契税
B. 企业合并中，新设方或者存续方承受被解散方土地、房屋权属，不征契税
C. 企业分立中，对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属的，不征契税
D. 在股权转让中，单位、个人承受企业股权，企业的土地、房屋权属不发生转移，不征契税
4. 企业改组改制中，可以免缴或不缴契税的有()。
- A. 分立企业承受原企业土地、房屋
B. 增资扩股中，以房屋权属作价入股的房屋

第十四章 企业所得税法

内容框架



复习提示

一、本章重点

企业所得税是税法中最重要的一章，它的内容、计算涉及了所有的税种，也是历年考试中主要考试的内容，需要考生重点掌握。本章重点有应纳税所得额的计算、资产的税务处理、应纳税额的计算、税收优惠、税额扣除等。对今年新增加的内容要特别注意，在理解的基础上掌握。

二、本章难点

企业所得税是税法中最难的一章，而且难点众多，需要花较大精力来掌握。其重点内容有收入的确定、扣除项目、不得扣除的项目、弥补亏损、资产的税务处理、股权投资的税务处理、债务重组的税务处理、应纳税额计算的例题、核定征收、税收优惠税额扣除、申报表的填表说明等。

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	3	3	1	1	2	2	1	5	1	7	8	18
2003年	1	1	3	3	3	3			2	8	9	15
2002年	3	3	1	1	2	2			1	4	7	10
2001年	2	2	1	1	2	2			1	9	6	14

重难点详解与历年考题分析

§ 1 纳税义务人及征税对象

一、纳税人

企业所得税的纳税人的确认比其他税种复杂得多，其判断的核心标准为是否独立核算，教材给了三个具体判断的条件要牢记。另外教材提到的六类具体的所得税纳税人分类有些过时了，那是过去的分类方法，简单了解即可。另外要掌握承包企业的情况下和事业单位、社会团体等组织如何确定企业所得税纳税人。

二、征税对象

简单了解一下确定企业所得税征税对象的四项原则：必须是合法所得，是指纯收益，仅指货币和实物所

得，包括境内境外所得。着重掌握其他所得的具体内容。

§ 2 税率

一、基本税率

企业所得税的基本税率为 33%。

二、两档照顾性税率

年应纳税所得额在 3 万元以下（含 3 万元）的企业，税率为 18%；

年应纳税所得额在 3 万元以上 10 万元以下（含 10 万元）的企业，税率为 27%。

三、弥补亏损时的税率

企业上一年度发生经营亏损，可用当年的应税所得予以弥补，按弥补亏损后的应税所得额来确定适用税率。例如，某企业本年度应纳税所得额为 15 万元，上年度未按税法规定允许弥补的累计亏损为 6 万元，弥补亏损后的所得额为 9（15 - 6）万元，那么其适用税率就不再是 33%，而是 27%。

注意不要将 18%、27%、33% 混合起来当作超额累进税率来使用。

例如，某企业年应纳税所得额为 15 万元，有的人在计算应纳税额时写成：

$$\text{应纳税额} = 3 \times 18\% + (10 - 3) \times 27\% + (15 - 10) \times 33\% = 4.08 \text{ (万元)}$$

这样适用税率来计算应纳税额是错误的。企业年应纳税所得额为 15 万元，其税率就是 33%。即：

$$\text{应纳税额} = 15 \times 33\% = 4.95 \text{ (万元)}$$

年应纳税所得额为 8 万元，其税率就是 27%；年应纳税所得额为 2 万元，其税率就是 18%。

做计算题时别忘记了低税率的使用。例如：

某企业某年度申报的应纳税所得额为 250 万元，上年度准许弥补的亏损为 245 万元。计算其当年度应纳的企业所得税；如果经查其实际的应纳税所得额应是 270 万元，计算其应补交的企业所得税。

【解析】

$$\text{应纳税额} = (250 - 245) \times 27\% = 1.35 \text{ (万元)}$$

$$\text{应补交的所得税} = (270 - 245) \times 33\% - 1.35 = 6.9 \text{ (万元)}$$

注意：在计算应补交的所得税时，千万不要只计算 20（270 - 250）万元应补交的 6.6 万元所得税，还要注意计算 5（250 - 245）万元应补交的 0.3 万元所得税，即 5 万元 \times 6%（33% - 27%）。因为如果实际的应纳税所得额是 270 万元的话，就不能使用 27% 的低税率了。

§ 3 应纳税所得额的计算

一、收入总额

企业应纳税所得额 = 应纳税所得额 \times 适用税率

应纳税所得额 = 收入总额 - 准予扣除项目金额

根据上述计算公式可知，正确计算企业所得税的关键在于正确确定应纳税所得额，而正确确定应纳税所得额的关键又在于正确确定收入总额和扣除项目金额。

在确定纳税人的应税收入总额这一内容中，包括基本规定和特殊规定，大家应重点掌握的是收入确定的特殊规定。另外注意所得税的收入总额和会计收入的概念是不一样的，具有不同的计算口径，不要混淆两者的差别。这部分内容都很重要，需要全面掌握，这里仅对部分比较难理解的问题进行讲解，但这并不意味着其他内容不是重点。

（一）减免或返还流转税的税务处理

企业获得的流转税减免或返还，除有特殊规定者外，均应计入收入总额征收所得税。即征即退是当年征当年退；先征后退可以是当年征当年退，也可以是当年征以后年度退。而先征后返与先征后退的主要区别在于财政预算的处理方法上不同，前者作预算支出增加处理，后者作预算收入减少处理。就企业而言并没有什么区别，均作为收入处理。

另外，出口退回的增值税税额不缴纳企业所得税；出口退回的消费税税额应征收企业所得税。

（二）资产评估增值的税务处理

企业股份制改造发生的资产评估增值不计入应纳税所得额，但也不允许在税前扣除。例如，A 企业 2002 年 12 月股份制改造结束，固定资产 B 评估增值 100 万元，该资产还需要 5 年才能折旧结束，那么会计处理是固定资产 B 的原值增加 100 万元，这时税务不承认这 100 万元是所得税收入。2003 年评估增值的这 100 万元按会计处理需要计提 $100/5 = 20$ 万元折旧计入费用，由于进行评估增值时没有算作所得税收入，所以这 20

万元折旧也不能作为费用在 2003 年税前扣除，应纳税所得额需要调增 20 万元。这就是采用“据实逐年调整法”进行的处理。有时会有一些资产增值，如果每个都采用“据实逐年调整法”进行处理，工作量太大，因此税法规定了用“综合调整法”来简化纳税调整。

（三）接受捐赠收入的确认

企业接受捐赠的不管是非货币性资产还是货币性资产，都需要并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。企业取得的捐赠收入金额较大，并入一个纳税年度缴税确有困难的，经主管税务机关审核确认，可以在不超过 5 年的期间内均匀计入各年度的应纳税所得。

企业接受捐赠的存货、固定资产、无形资产和投资等，在经营中使用或将来销售处置时，可按税法规定结转存货销售成本、投资转让成本或扣除固定资产折旧、无形资产摊销额。

（四）包装物押金的税务处理

包装物押金部分注意和增值税、消费税的内容结合起来学习。

（五）企业住房制度改革有关收入的确定

企业住房制度改革有关收入的确定其本质上就是房改后由于住房的产权发生变化，凡是已经归属职工所有的住房，其以后发生的费用和收益都与企业的所得税无关；凡是房改后房屋产权仍属于企业的，其以后发生的费用和收益都属于企业所有，都需要计算缴纳所得税。

（六）金融企业应收利息收入的确定

1. 金融企业依据规定计提的呆账准备，其按提取呆账准备资产期末余额 1% 计提的部分，可在企业所得税前扣除。凡符合规定核销条件的呆账损失，首先应冲减已在税前扣除的呆账准备，不足冲减部分据实在企业所得税前扣除。金融企业收回已核销的呆账损失时，应相应调增其应纳税所得额。

2. 金融企业发放的贷款，应按期计算利息并计入当期应纳税所得额。发放的贷款逾期（含展期，下同）90 天尚未收回的，此前（含 90 天）发生的应收未收利息按规定计入当期应纳税所得额；此后发生的应收未收利息不计入当期应纳税所得额，待实际收回时再计入当期应纳税所得额。

3. 保险企业应按保险合同的全额保费收入计入应税保费收入，缴纳企业所得税。保险企业支付的佣金不得直接冲减保费收入。保险企业的佣金支出，在不超过保险合同有效期内营销业务保费收入总额的 5% 部分，从保单签发之日起 5 年内，凭合法凭证据实在税前扣除；对退保收入的佣金支出部分，不得在税前扣除。

从 2003 年 1 月 1 日起，保险企业开展业务支付的代理手续费，可在不超过当年本企业全部实收保费收入 8% 的范围内据实扣除。

这里要首先区别代理手续费和佣金的区别，两者不是一个概念。代理手续费是指企业向受其委托，并在其授权范围内代为办理保险业务的保险代理人支付的费用；佣金是指公司向专门推销寿险业务的个人代理人支付的费用。

（七）企业捐赠的税务处理

企业将自产、委托加工和外购的原材料、固定资产、无形资产和有价证券等用于捐赠，应分解为按公允价值视同对外销售和捐赠两项业务进行所得税处理。

对企业自产产品对外捐赠，应视同对外售出产品，按照销售价格做收入，征收增值税，那么捐赠的产品成本要转出作支出，收入和支出相抵还要计征所得税；另外对外捐赠还可以按 3% 的限额进行扣除。另外根据税法规定：

当期应纳税所得额 = 会计利润总额 + 因捐赠事项产生的纳税调整金额

因捐赠事项产生的纳税调整金额 = {按税法规定认定的捐出资产的公允价值 - [按税法规定确定的捐出资产的成本（或原价） - 按税法规定已计提的累计折旧（或累计摊销额）] - 捐赠过程中发生的清理费用及缴纳的可从应纳税所得额中扣除的除所得税以外的相关税费} + 因捐赠事项按会计规定计入当期营业外支出的金额 - 税法规定允许税前扣除的公益救济性捐赠金额。

例如，某企业当年收入 100 万元，成本 60 万元，另外还有捐赠支出计入营业外成本 1 万元，则会计利润 39 万元。本年将自产的 100 件产品通过民政部门捐给灾区，这部分产品成本 1 万元，按不含税市价计算是 1.5 万元，假设税法允许税前扣除的公益救济性捐赠金额是 4 000 元，按上述公式计算如下：

因捐赠事项产生的纳税调整金额 = 15 000 - 10 000 + 10 000 - 4 000 = 11 000（元）

当期应纳税所得额 = 390 000 + 11 000 = 401 000（元）

如果采用重新计算法计算所得税的话，具体计算如下：

当期应纳税所得额 = 税法确认的收入 - 税法允许扣除的项目

$$= 1\ 000\ 000 - 600\ 000 + 15\ 000 - 10\ 000 - 4\ 000 = 401\ 000 \text{ (元)}$$

(八) 房地产销售收入的确认

房地产企业的税务收入的确认有其自己的特点，要重点掌握。

教材中指出：“待售开发产品转作经营性资产，先租出，以后再出售，出售时按销售资产确认收入的实现；将待开发的以临时租赁方式租出的，出售时按销售开发产品确认收入。”同时教材中又指出：“将开发产品转为经营性资产的应视同销售确认收入。”这里并不矛盾，这里所说的“将开发产品转为经营性资产的应视同销售”一般是指企业永久性或者较长时期将“将开发产品转为经营性资产”自己使用的情况，不包括出租或者融资租赁的情况。

(九) 其他

纳税人吸纳安置下岗失业人员再就业按《财政部、劳动保障部关于促进下岗失业人员再就业资金管理有关问题的通知》中规定的范围、项目和标准取得的社会保险补贴和岗位补贴收入，免税；纳税人取得的小额担保贷款利息、再就业培训补贴、职业介绍补贴以及其他超出文件规定的范围、项目和标准的再就业补贴收入，应计入应纳税所得额纳税。

★历年考题分析

[2002年判断题] 取消住房基金和住房周转金制度后，企业现有住房周转金余额如为正数，应将其计入企业的应税收入总额，计算缴纳企业所得税。 ()

【答案】×

[2003年判断题] 股份公司取得的投资者申购新股成功的申购资金被冻结期间的存款利息，应并入公司利润总额征收企业所得税。 ()

【答案】×

[2004年单选题] 下列各项中，按照外商投资企业和外国企业所得税法的规定，不征收所得税的是 ()。

- A. 逾期的包装物押金收入
- B. 股票发行的溢价收入
- C. 股票对外转让的净收益
- D. 对外投资资产的评估增值

【答案】B 【解析】根据外商投资企业和外国企业所得税法的规定：企业发行股票，其发行价格高于股票面值的溢价部分，为企业的股东权益，不作为营业利润征收企业所得税；企业清算时，亦不计入应纳税清算所得。其余选项均应该并入企业的应纳税所得额征收企业所得税。

[2004年单选题] 房地产开发企业在计算企业所得税应纳税所得额时发生的下列行为，应视同销售开发产品确认收入的有 ()。

- A. 将待售开发产品转作经营性资产的
- B. 将待售开发产品以临时租赁方式出租的
- C. 将开发产品用作对外投资以及分配给投资者的
- D. 将开发的产品换取其他企事业单位非货币性资产的

【答案】ACD 【解析】将待售开发产品以临时租赁方式租出的，租赁期间取得的价款应按租金确认收入的实现，出售时再按销售开发产品确认收入的实现，所以，B选项错误。

[2004年判断题] 房地产开发企业在在建工程、提供劳务过程中节省的下脚材料，按合同规定归房地产开发企业的，应按市场价格确认企业所得税的应税收入。 ()

【答案】√ 【解析】房地产开发企业在在建工程、提供劳务过程中节省的材料、下脚料、报废工程或产品的残料等，如按合同规定归房地产开发企业的，应于实际取得时按市场公允价格确认企业所得税应税收入的实现。

[2004年判断题] 按照企业所得税的有关规定，房地产开发企业发生的土地征用时的拆迁补偿费用以及房地产开发期间的借款费用，不能视同期间费用在当期直接扣除。 ()

【答案】√ 【解析】房地产开发企业实际发生的土地征用及拆迁补偿费、公共设施配套费，应按成本对象进行归集和分配，并按规定在税前进行扣除。属于成本对象完工前实际发生的，直接摊入相应的成本对象。属于成本对象完工后实际发生的，首先应按规定在已完工成本对象和未完工成本对象之间进行分摊，再将应由已完工成本对象负担的部分，在已实现销售的可售面积和未实现销售的可售面积之间进行分摊，其中，应由已实现销售的可售面积分摊的部分，准予在当期扣除。房地产开发企业为建造开发产品借入资金而发生的借款费用，如属于成本对象完工前发生的，应按其实际发生的费用配比计入成本对象中；如属于成本对象完工后发生的，应作为财务费用直接在税前扣除。所以，房地产开发企业发生的土地征用时的拆迁补偿

月份	金额(元)	资本化期间	累计支出平均数(元)
期初余额	200 000	12/12	200 000
1	150 000	11.5/12	143 750
2	100 000	10.5/12	87 500
3	80 000	9.5/12	63 333
4	90 000	8.5/12	63 750
5	240 000	7.5/12	150 000
6	95 000	6.5/12	51 458
7	250 000	5.5/12	114 583
8	120 000	4.5/12	45 000
9	140 000	3.5/12	40 833
10	120 000	2.5/12	25 000
11	60 000	1.5/12	7 500
12	200 000	0.5/12	8 334
合计			1 001 041

资本化期间就是借款支出在 2004 年实际使用的时间。例如，1 月的 150 000 元，它在 1 月支出的，那么从 2 月—12 月这 11 个月它都在使用了，由于这 150 000 元是 1 月的累计支出，所以 1 月算它用了半个月，这 150 000 元的资本化期间是 11.5 (11+0.5) 个月；至于期初的 200 000 元是去年的支出，自然是本年 12 个月都属于它的使用期间了。

累计支出平均数 = 金额 × 资本化期间，例如：

1 月累计支出平均数 = $150\,000 \times 11.5 \div 12 = 143\,750$ (元)

第二步计算资本化比率：

资本化比率 = $\frac{600\,000 \times 10\% + 500\,000 \times 12\% \times 9 \div 12 + 400\,000 \times 15\% \times 6 \div 12}{600\,000 + 500\,000 + 400\,000} \times 100\% = 9\%$

实际上资本化比率在本题就是平均利息率。

第三步，计算应资本化的金额：

2004 年应计入固定资产的资本化的借款费用 = 累计支出平均数 × 资本化比率 = $1\,001\,041 \times 9\% = 90\,093.69$ (元)

第四步，计算计入费用可以直接扣除的借款费用：

可以直接扣除的借款费用 = 全年借款费用 - 记入固定资产的资本化借款费用
 $= 600\,000 \times 10\% + 500\,000 \times 12\% \times 9 \div 12 + 400\,000 \times 15\% \times 6 \div 12 - 90\,093.69$
 $= 60\,000 + 45\,000 + 30\,000 - 90\,093.69 = 44\,906.31$ (元)

2. 其他利息扣除的规定：

(1) 允许扣除的利息不得高于金融机构的同类同期贷款的利率，超过部分不得扣除。

(2) 从关联方取得的借款金额超过其注册资本 50% 的利息支出不得扣除。

(3) 为对外投资而借入的资金借款费用，凡是不高于同期银行贷款利率而且不是从企业关联方或者虽是从关联企业取得的借款但借款金额不超过其注册资本 50% 的，可以作为费用扣除。如果利率不高于银行贷款利率但是从关联企业的借款，而且超过注册资本的 50% 的，超过部分不得税前扣除，未超过部分仍以税前作为费用扣除。

(4) 房地产企业为开发房地产而借入资金发生的借款费用，在房地产完工之前发生的，应计入有关房地产成本。

(5) 电信企业经批准发行债券所支付的利息，允许企业在当期扣除。

(二) 工资、薪金支出

目前税法规定的工资薪金支出的范围，不再使用传统的“工资总额”这个概念，而采用了“工资薪金支

出”这个概念，并做了明确定义，“工资薪金支出是纳税人每一纳税年度支付给在本企业任职或与其有雇佣关系的员工的所有现金或非现金形式的劳动报酬”。该定义的关键有两点：一是存在“任职或雇佣关系”；二是任职或雇佣有关的全部支出，包括现金或非现金形式的报酬。

所谓任职或雇佣关系，一般是指所有连续性的服务关系，提供服务的任职者或雇员的主要收入或很大部分收入来自于任职的企业，并且这种收入基本上代表了提供服务人员的劳动。所谓连续性服务并不排除临时工的使用，服务的连续性应足以对提供劳动的人确定计时或计件工资。因任职或雇佣关系支付的劳动报酬应与所付出的劳动相关，这是判断工资薪金支出合理性的主要依据。

企业职工除了取得劳动报酬外，可能还持有该企业的股权，甚至是企业的主要股东，因此，必须将工资薪金支出与股息分配区别开来，因为股息分配不得在税前扣除。

职工在企业任职过程中，企业可能根据国家政策的要求，为其支付一定的养老、失业等基本养老保险缴款；按照劳动保障法律的要求支付劳动保护费；职工调动工作时支付一定的旅费和安家费；按照国家计划生育政策的要求，支付独生子女补贴；按照国家住房制度改革的要求，为职工承担一定的住房公积金；按照离退休政策规定支付给离退休人员的支出等。这些支出虽然是支付给职工的，但与职工的劳动并没有必然关联，不属于工资薪金支出。新的“工资薪金支出”概念的范围与“工资总额”相比在以下几方面有所扩大：

1. 企业给职工发放的误餐补贴全部计入工资薪金支出。因为从近几年的实际情况看，企业以误餐补贴形式支付给职工的支出越来越大，而且基本上与误餐与否不直接挂钩，实际上已成为工资薪金支出的一个重要组成部分。

2. 各种名目的奖金，包括创造发明奖、科技进步奖、合理化建议奖和技术进步奖。

3. 住房补贴，指根据省级税务机关审核确认的标准支付的住房补贴，不包括从住房周转金中支付的住房补贴。

另外注意企业所得税的工资的范围和个人所得税的工资的范围是不一致的，如误餐补贴是不属于个人所得税所规定的工资的范围，误餐补贴不需要缴纳个人所得税。另外注意企业发给下岗职工的最低生活费可作为工资扣除。

纳税人发放的工资、薪金如何在税前列支，有多种方法：

1. 按计税工资标准（800元/月）列支，超过部分不得扣除。

2. 与效益挂钩发放的工资，只要符合两个条件，可以全部扣除。但企业提取的工资、薪金超过实际发放的部分不得在企业所得税前扣除，用于建立工资储备基金，在以后年度实际发放时在实际发放年度企业所得税前据实扣除。注意增加了税务机关对纳税人申报扣除的效益工资加强审核检查的内容。

3. 软件生产开发企业职工的合理的工资薪金支出可以据实扣除。

4. 东北地区企业的计税工资提高到每月人均1200元，具体标准由省级人民政府根据当地平均工资水平，在不超过上述限额内确定。

考生应全面掌握教材中关于工资的各项规定，尤其是掌握计税工资的相关规定。

例如，某企业计算申报的全年应纳税所得额为1000万元。经查，其成本费用中列支了工资、薪金800万元确定，但其核定的职工人数为500人，计税工资标准为800元。因此，其实际应纳税所得额调整计算为：

允许扣除的工资、薪金 = $500 \times 800 \times 12 = 480$ （万元）

调整工资、薪金应增加的应纳税所得额 = $800 - 480 = 320$ （万元）

实际的应纳税所得额 = $1000 + 320 = 1320$ （万元）

★历年考题分析

[2003年多选题] 下列各项中，不属于企业所得税工资、薪金支出范围的有()。

- A. 为雇员年终加薪的支出
- B. 为离休雇员提供待遇的支出
- C. 为雇员交纳社会保险的支出
- D. 为雇员提供的劳动保护费支出

【答案】BCD

(三) 职工工会经费、职工福利费、职工教育经费

主要注意三项费用的计提基础是计税工资而不是企业实际发放的工资总额。另外注意工会经费的扣除需要出具“工会经费拨缴款专用收据”，还要和外资所得税有所区别，外资企业已经不准计提福利费了。

从业人员素质要求高、培训任务重、经济效益较好的企业可按2.5%提取职工教育经费，电信行业可按2.5%提取并列支。

例如，某企业计算申报的全年应纳税所得额为1000万元。经查，其费用中列支了职工工会经费、职工福利费、职工教育经费140万元，但其核定的计税工资标准总额为480万元。因此，其实际应纳税所得额调

整计算为：

允许扣除的三费金额 = $480 \times 17.5\% = 84$ (万元)

调整三费应增加的应纳税所得额 = $140 - 84 = 56$ (万元)

实际的应纳税所得额 = $1\ 000 + 56 = 1\ 056$ (万元)

(四) 公益、救济性的捐赠

1. 注意允许在税前扣除的捐赠必须是通过中介机构并且是公益、救济性的，直接捐赠或非公益、救济性一律视作与生产、经营无关的支出不得在税前扣除。

2. 记忆各种捐赠的特殊扣除比例，现总结如下：

(1) 一般为年应纳税所得额的 3%；

(2) 金融保险业为 1.5%；

(3) 红十字事业没有限额可以全额扣除；

(4) 向福利性、非营利性的老年服务机构的捐赠可以全额扣除；

(5) 向农村义务教育的捐赠准予全额扣除；

(6) 对公益性青少年活动场所（其中包括新建）的捐赠准予全额扣除；

(7) 对文化事业的捐赠为 10%。

纳税人通过希望工程捐赠给某希望小学，不一定算是向农村义务教育的捐赠，除非该希望小学符合农村义务教育的范围条件，即指政府和社会力量举办的农村乡镇（不含县和县级市政府所在地的镇）、村的小学和初中以及属于这一阶段的特殊教育学校，则该捐赠可全额税前扣除。若该希望小学不在农村而在县区，则只能允许在应纳税所得额 3% 以内扣除。

3. 注意捐赠的调整方法。传统的具体计算程序如下：

(1) 如果捐赠扣除限额的适用比例不等，我们认为就应分项计算扣除限额，否则没办法计算。至于扣除限额的适用比例相同，是否分项计算，目前没有明确规定。

(2) 企业所得税捐赠支出的税前扣除限额可按教材给的公式来计算。

(五) 业务招待费

计提业务招待费的基数，以教材中的表述为准。计提业务招待费的“销售（营业）收入”，以教材所得税申报表部分中的“收入明细表（附表一）”中所列的收入项目为准。例如，视同销售收入、转让无形资产所有权收入、固定资产转让收入、销售不动产收入等均可作为计提业务招待费的基数，而出租固定资产收入、特许权使用费收入、投资收入则都不能作为计提业务招待费的基数。“收入明细表（附表一）”未涉及的收入项目考试中一般会回避。另外还需要注意对于税务机关查增的各类收入额，均不得作为计算业务招待费的基数。

(六) 坏账损失与坏账准备金

1. 坏账损失的扣除有两种办法：一是按实际发生额据实扣除；二是提取坏账准备金备抵。抵不完的部分，可在发生当期直接扣除。

2. 根据 2004 年的新规定，允许企业计提坏账准备金的范围按《企业会计制度》的规定执行。按《企业会计制度》规定，坏账准备是按“应收账款”和“其他应收款”的年末余额来预提的。注意计提基数不包括应收票据。

税收允许在本年提取的坏账准备金额 = $(\text{年末应收账款} + \text{其他应收款}) \times 50 - [(\text{年初应收账款} + \text{其他应收款}) \times 50 - \text{本期实际发生并经税务机关批准扣除的坏账} + \text{收到前期冲销的坏账}]$

用上述计算结果与会计上年末实际提取或者冲回的金额对比，然后进行纳税调整。

注意和外资企业有所区别，外资企业除了信贷和租赁的企业可以预提坏账准备金外，其他性质的外资企业不得预提坏账准备金，其实际发生的坏账可以据实扣除。

★历年考题分析

[2001 年多选题] 下列各项中，符合企业所得税有关坏账处理条件的有()。

A. 逾期 2 年以上仍未收回的应收账款

B. 逾期 3 年以上仍未收回的应收账款

C. 债务人依法被宣告失踪，其财产确实不足清偿的应收账款

D. 债务人遭受意外事故，损失巨大，以其财产确实无法清偿的应收账款

【答案】BCD

[2002 年判断题] 提取坏账准备金的企业，在计算企业所得税应纳税所得额时，实际发生的坏账损失大

于已提取的坏账准备金的部分，不能在发生当期直接扣除。（ ）

【答案】×

(七) 各类保险基金和统筹基金

注意两点：

1. 按规定缴纳的补充养老保险、补充医疗保险，可以在税前扣除；
2. 按规定的比例或标准补缴的基本或补充养老、医疗和失业保险，可在补缴当期直接扣除；金额较大的，企业可在不低于3年的期间均匀扣除。

(八) 资产盘亏、毁损净损失

企业对于发生永久性 or 实质性损害的资产，应按以下规定进行会计处理和纳税调整：按照《企业会计制度》规定，企业如判断某项资产发生永久性 or 实质性损害，应当将其账面价值直接计入当期损益（含按其账面价值计提的减值准备计入当期损益）；按照税法规定，企业的各项资产当有确凿证据表明已发生永久性 or 实质性损害时，扣除变价收入、可收回金额及责任和保险赔偿后，应确认为财产损失。对于发生永久性 or 实质性损害的资产，会计处理与税收规定就变价收入、责任和保险赔偿的核算是一致的，其主要差别在于因会计制度及相关准则与税法规定不同而产生的发生永久性 or 实质性损害资产账面价值、折旧额或摊销额的差异（含因发生永久性 or 实质性损害的资产由于以前期间计提减值准备及因此而产生的折旧或摊销额的差异），以及会计制度和相关准则与税法规定就此项损失计入利润总额和应纳税所得额的时间不同，导致在发生永久性 or 实质性损害的当期计入利润总额和应纳税所得额的金额不同。

经税务机关确认可从应纳税所得额中扣除的永久性 or 实质性损害的资产损害，与按照会计制度及相关准则规定确认应计入当期损益的永久性 or 实质性损害的资产价值的差额应进行纳税调整。其纳税调整金额应按以下公式计算：

因永久性 or 实质性损失资产产生的纳税调整金额 = 发生永久性 or 实质性损失的资产变价净收入 + 责任和保险赔偿 - [按税法规定确定的资产成本（或原价） - 按税法规定计提的累计折旧（或累计摊销额）] + 按会计规定计入当期损益的永久性 or 实质性损失的资产价值

★历年考题分析

[2001年判断题] 企业发生的存货盘亏、毁损、报废等所相关的增值税进项税金，应视为企业的财产损失，在计算企业所得税应纳税所得额时准许扣除。（ ）

【答案】✓

(九) 总机构可以按总收入的2%计提管理费，但是目前对可以计提管理费的总收入还没有明确规定，只是在注协的公开答疑中指出总收入包括视同销售的收入和按税法的规定确认投资收益（注意不是会计意义上的投资收益）

(十) 新产品、新技术、新工艺研究开发费用（以下简称“三新开发费用”）

1. 三新开发费用比上年增长10%（含10%）以上者才能加计扣除50%部分。
2. 只能在本年度加扣，不得结转以后年度扣。
3. 三新开发费用如由财政和上级部门拨付的，则不得扣除，也不能作为计算开发费用比上年增长的依据。
4. 该政策适用于所有财务核算制度健全、实行查账征收企业所得税的各种所有制的工业企业。上述工业企业包括从事采矿业、制造业、电力、燃气及水的生产和供应的企业。
5. 注意取消审批后，新增的主管税务机关对纳税人自主申报扣除的加计扣除数的管理内容。

例如，某企业上年度三新开发费用支出200万元，本年度支出230万元。假设本年度在未加计扣除三新开发费用之前的应纳税所得额为300万元，那么，其本年度的应纳税所得额应计算为：

应纳税额 = (300 - 230 × 50%) × 33% = 61.05 (万元)

注：由于 (230 - 200) ÷ 200 = 15% > 10%，所以，可以加计50%的扣除。

(十一) 资助科技开发费用

1. 只有资助非关联的科研机构 and 高等学校，其资助支出才可以全额在当年度应纳税所得额中扣除，资助其他的不得扣除。当年度应纳税所得额不足抵扣的，不得结转抵扣。
2. 注意这个政策和捐赠政策的区别。

(十二) 广告费用和业务宣传费

1. 广告费用除特殊行业另有规定外不得超过销售收入的2%；纳税人因行业特点等特殊原因确实需要提高广告费扣除比例的，须报国家税务总局批准。

2. 超过部分本年度不得扣除，但可以无期限结转以后年度扣除。

3. 粮食白酒的广告费用不得扣除。

4. 自2001年1月1日起，对制药、食品（包括保健品、饮料）、日化、家电、通信、软件开发、集成电路、房地产开发、体育文化和家具建材商城等特殊行业的企业，每一纳税年度可在销售（营业）收入8%的比例内据实扣除广告支出，超过比例部分的广告支出可无限期向以后纳税年度结转。

5. 对从事软件开发、集成电路制造及其他业务的高新技术企业，互联网站，从事高新技术创业投资的风险投资企业，自登记成立之日起5个纳税年度内，经主管税务机关审核，广告支出可据实扣除。超过5年以上的，按上述8%的比例规定扣除。

6. 业务宣传费不得超过销售收入的50%。超过部分当年不得扣除，以后年度也不得扣除。凡不符合广告费用条件的，应一律视同业务宣传费处理。

7. 关于计提广告费的基数目前尚无明确的说法，一般可以比照招待费的计提基数来处理。另外注意考试时不会让你区分广告费用和业务宣传费，一般会直接告诉你。

8. 电信企业，可按主营业务收入的8.5%在税前扣除。

9. 注意取消审批后，新增的税务机关对企业广告费用扣除审核的内容。

（十三）注意金融企业一些计提费用的特殊规定

（十四）应系统掌握房地产企业的房地产开发成本和费用的规定

应注意：（1）税控收款机购置费用达到固定资产标准的，应按固定资产管理，其按规定提取的折旧额可在税前扣除；达不到标准的，可在税前一次性扣除。（2）国有企业办的中小学有关教师待遇的所得税政策问题是2005年教材新增加内容，注意学习和掌握。

★历年考题分析

[2003年多选题] 计算企业所得税应纳税所得额时允许扣除的项目有()。

- A. 通过税法指定机构向农村义务教育的捐赠支出
- B. 经主管税务机关审核批准的企业对外投资的支出
- C. 实际发生的坏账损失超过税法规定提取的坏账准备的部分
- D. 通过税法指定机构向公益性图书馆的捐赠支出不超过其年应纳税所得额10%的部分

【答案】ACD

三、不得扣除的项目

对教材中列举的十几项不得扣除的项目，大家一定要熟知，这是在考试中经常涉及的内容。

1. 各种罚款不得税前扣除。税法规定的不得税前扣除的罚款是指行政性罚款，即违反国家法规的行政处罚罚款。纳税人按照经济合同规定支付的违约金（包括银行罚息）、罚款、诉讼费，属于生产经营中的责任赔偿行为，不属于行政性罚款，所以可以在税前扣除。

2. 自然灾害或者意外事故损失有赔偿的部分不得扣除，即没有赔偿的部分可以扣除。另外得到的赔偿不需要交纳企业所得税。

3. 回扣等于佣金，回扣是非法的，所以不能税前扣除。

4. “纳税人的存货跌价准备金、短期投资跌价准备金、长期投资减值准备金、风险准备基金（包括投资风险准备基金），以及国家税收法规规定可提取的准备金之外的任何形式的准备金，不得扣除。”这句话的意思是说“存货跌价准备金、短期投资跌价准备金、长期投资减值准备金、风险准备基金（包括投资风险准备基金）”不得扣除，而不是可以扣除。

★历年考题分析

[2001年单选题] 下列项目中，符合企业所得税税前扣除项目规定的是()。

- A. 投资风险准备基金
- B. 残疾人就业保障基金
- C. 短期投资跌价准备金
- D. 长期投资减值准备金

【答案】B

[2002年单选题] 下列各项，不得在企业所得税中扣除的是()。

- A. 无形资产开发支出未形成资产的部分
- B. 工效挂钩企业提取的工资超过实际发放的部分
- C. 因关联企业破产不能清偿债务而发生的坏账损失
- D. 纳税人在生产经营过程中发生的固定资产的修理费用

【答案】B

[2003年单选题]下列各项中,符合企业所得税有关规定的是()。

- A. 纳税人受让无形资产发生的费用可在税前扣除
- B. 纳税人转让固定资产发生的费用可在税前扣除
- C. 纳税人从关联方借款的利息支出不得在税前扣除
- D. 纳税人经有权部门批准集资的利息支出可在税前扣除

【答案】B

四、亏损弥补

1. 可以用以后年度盈利进行税前弥补的亏损是经过税务机关确认的真实亏损,而不是企业财务核算出来的亏损,也就是说不是会计概念上的亏损。有些情况下会计核算出来的亏损虽然符合会计制度的规定,但是却不符税法的要求,甚至会出现会计核算为亏损,按税法计算却是盈利的情况,这时按税法来弥补亏损的话,就不能再以会计核算的亏损为依据了。

2. 可以用以后年度盈利进行税前弥补的亏损是指企业整体经营发生的亏损,而不是指单一业务项目的亏损,即应将企业所有生产经营项目(包括免税项目或者投资收益)综合计算,如果计算后仍有亏损的,可以用以后年度盈利进行税前弥补。

3. 纳税人弥补亏损的年限是5年,纳税人在五年内不论是盈利或亏损,都作为实际弥补年限计算。先亏先补,按顺序连续计算弥补期。如某企业2000年亏损80万元,其弥补期限是2001—2005年。假定该企业这五年间每年分别盈利10万元,可全部用于弥补2000年亏损额,合计补亏金额50万元,截至2005年底尚未弥补的30万元亏损,不能用2005年以后的税前利润弥补。另外,2001—2005年间如不都是盈利,也应计算连续弥补时间。假如该企业2001—2004年连续四年亏损(2001年亏损弥补期限为2002—2006年,2002年亏损弥补期限为2003—2007年,依此类推),2005年盈利50万元,因2000年亏损弥补期限截至2005年已满5年,就只能以2005年的50万元利润弥补2000年亏损,剩余的30万元亏损,从2006年起不得用税前利润弥补。

4. 从联营企业分回的税后利润应先用于弥补亏损,弥补亏损后有盈余再按规定补缴所得税;弥补亏损时先还原成税前利润再补亏。

取消审批后,新增了亏损弥补的管理内容。注意把握。

★历年考题分析

[2003年判断题]如果一个企业既有应税项目,又有免税项目,其应税项目发生亏损时,按照企业所得税法有关规定可以结转以后年度弥补的亏损,应该是冲抵免税项目所得后的余额。()

【答案】✓

[2004年单选题]下列各项中,符合企业所得税弥补亏损规定的是()。

- A. 被投资企业发生经营亏损,可用投资方所得弥补
- B. 企业境外分支机构的亏损,可用境内总机构的所得弥补
- C. 境内总机构发生的亏损,可用境外分支机构的所得弥补
- D. 投资方企业发生亏损,可用被投资企业分回的所得弥补

【答案】D 【解析】根据企业所得税法的规定,被投资企业发生经营亏损,由被投资方就地依法弥补,不可用投资方所得弥补。A选项错误;企业境外业务之间有盈有亏,可相互弥补;企业境内外业务有盈有亏,不可相互弥补。所以,B、C选项均错误。

五、关联企业应纳税所得额的确定

学习这一部分内容时,可结合外商投资企业和外国企业所得税中同一内容进行。

§ 4 资产的税务处理

一、固定资产的计价和折旧

这部分内容和会计处理基本一致。主要注意两点:

1. 固定资产折旧的计提范围,即哪些固定资产可以提取折旧,哪些不可以提取折旧。注意计提折旧是算尾不算头,即投入使用的下一个月才计提折旧。例如,2003年12月投入使用,2004年1月才计提折旧,这点和无形资产的摊销不一样,无形资产的摊销是从投入使用的当月就开始了。

2. 固定资产折旧的提取依据和方法。特别留意残值比例与外商投资企业的不同,以及不同固定资产的折旧年限。

3. 接受捐赠固定资产企业可以计提折旧。

4. 东北地区, 工业企业是固定资产(房屋、建筑物除外), 可在现行规定折旧年限的基础上, 按不高于40%的比例缩短折旧年限。这是新增内容, 注意掌握。

二、无形资产的计价和摊销

注意无形资产的计价方式和摊销时间, 注意无形资产的摊销是从投入使用的当月就开始。东北地区工业企业受让或投资的无形资产, 可在现行规定折旧年限的基础上, 按不高于40%的比例缩短摊销年限。但协议或合同约定使用年限的, 按协议或合同执行。这是新增内容, 注意掌握。

三、递延资产的扣除

注意区别开办费的税法与新企业会计制度的不同规定:

《企业会计制度》(财会[2000]25号)对开办费的摊销期限作了重大调整。原行业会计制度规定, 企业发生的开办费应当从生产经营的当月起在不超过五年的期限内分期平均摊销。《企业会计制度》第五十条规定: “除购建固定资产以外, 所有筹建期间所发生的费用, 先在长期待摊费用中归集, 待企业开始生产经营当月起一次计入开始生产经营当月的损益。如果企业长期待摊的费用项目不能使以后会计期间受益的, 应当将尚未摊销的该项目的摊余价值全部转入当期损益。”由此可见, 对开办费的会计处理, 无论从会计科目的设置还是摊销的期限都与原行业财务制度有较大改变。这一新规定与现行所得税法规存在较大的差异。《企业所得税暂行条例实施细则》第三十四条规定, 企业在筹建期发生的开办费, 应当从开始生产, 经营月份的次月起, 在不短于5年的期限内分期扣除。因此, 企业在生产经营的当月一次性摊销的开办费应从生产经营的次月起分五年平均扣除。纳税人在年终申报所得税时, 应做好纳税调整工作, 并建立“开办费税前扣除台账”或备查登记簿, 为以后年度准确申报税前扣除(调减)额打好基础。

例如, 某股份公司2001年7月份开始生产经营, 前期发生的开办费总额96万元, 7月份摊销开办费时, 会计分录如下:

借: 管理费用——开办费摊销	960 000
贷: 长期待摊费用——开办费	960 000

本年度允许税前扣除额 = $96 \div 5 \div 12 \times 5 = 8$ (万元), 应调增所得额 = $96 - 8 = 88$ (万元);

2002—2005年每年应调减所得额 = $96 \div 5 = 19.2$ (万元);

2006年应调减所得额 = $96 \div 5 \div 12 \times 7 = 11.2$ (万元)。

四、成本的计价方法及管理

这是新增内容, 注意掌握。

§ 5 股权投资与合并分立的税务处理

一、股权投资的税务处理

(一) 对企业股权投资进行税务处理和对其进行会计处理差异较大, 应注意区别

1. 投资收益确认时间和金额的规定不同。

税法规定当被投资方在账务上实际做利润分配处理或者用盈余公积和未分配利润转增资本时, 投资方才确认投资所得的实现。权益法在每年年末按比例对被投资方净利润确认的收益并不是次年所能分得的金额, 即使次年分配并需要补税, 那也在次年而不在本年, 并且分配的金额远远低于投资收益科目的金额。

2. 税法不允许提取投资减值准备。

企业可以根据市价变动等情况, 提取短期投资跌价准备和长期投资减值准备。但按照税法的规定, 企业不允许提取这样的准备, 也不能在未实际处置时只根据市价的变化确认投资损失。

3. 税法不确认股权投资差额。

按投资会计准则的规定, 企业长期股权投资采用权益法时, 投资企业的投资成本与应享有被投资企业所有者份额之间的差额, 应作为股权投资差额处理。如果投资成本大于应享有的所有者权益份额, 为股权投资差额的借差, 即商誉; 反之, 为贷差, 也就是通常所指的负商誉。对股权投资差额, 会计上要分期摊销, 有投资期限的, 在投资期限内平均摊销; 没有投资期限的, 借差在10年内平均摊销, 贷差在不低于10年的期限内平均摊销, 确认为投资收益(或损失)。

虽然会计上将股权投资差额作为长期股权投资的调整项目, 但企业申报纳税时, 股权投资差额不得确认, 也不得作为长期股权投资计税成本的调整项目。企业每年实际摊销的“股权投资差额”的借差, 即确认的投资损失, 应作为其他纳税调整增加项目。反之, 每年摊销的“股权投资差额”贷差, 应作为其他纳税调整减少项目。

4. 被投资单位发生亏损, 投资企业按权益法确认的投资损失和投资企业转让处置投资发生的损失, 税

收处理也不相同。

被投资企业发生的亏损，只能由本企业用以后年度实现的所得弥补，不能用于冲减投资方企业的应纳税所得。企业长期股权投资采用权益法核算，被投资单位发生亏损，在会计期末自动确认的投资损失，在申报纳税时要进行纳税调整。但是，企业转让处置（包括清算时）投资发生的投资转让损失，可以在税前扣除，但在每一纳税年度扣除的股权投资损失，不得超过当年实现的股权投资收益和投资转让所得，超过部分可无限期向以后纳税年度结转扣除。

5. 区别会计和税法对投资收益的不同定义，在企业会计制度中，企业的全部投资所得，不论是投资的持有收益，还是投资的处置收益一般都做为投资收益在“投资收益”账户中反映。而根据所得税法的规定，企业的一般意义上的投资收益应分为股息、利息和投资转让所得三种，税法把股权债权带来的股息、利息称为投资收益，把投资转让所得视为一种单独的收益，并对两种收益处以不同的税务政策。

★历年考题分析

[2001年判断题] 企业从被投资企业分配取得的股票，按市价确定企业所得税的应纳税所得额。（ ）

【答案】 ×

(二) 转让所得（损失）

投资方的股权转让所得，应并入企业应税所得依法缴纳企业所得税。为防止企业利用虚增利润手段谋取经济利益（如上市公司虚增利润以保住配股权或增发新股），对投资方取得的投资所得：①未超过其应得的部分，可以作为投资方的投资利润，按规定补缴企业所得税。②超过其应得的、但未超过其投资成本的部分，应冲减投资成本而不得作为投资利润。③如果超过其投资成本，其超过部分视同股权转让所得，全额缴纳企业所得税。④股权转让人应分享的被投资方累计未分配利润或累计盈余公积应确认为转让所得，不得确认为股息性质的所得。⑤进行清算或转让全资子公司以及持股95%以上的企业时，投资方应分享的被投资方累计未分配利润或累计盈余公积应确认为股息性质的所得。在计算投资方的股权转让所得时，允许从转让收入中减除上述股息性质的所得。⑥企业清算或转让子公司（或独立核算的分公司）的全部股权时，被清算或转让企业应按过去已冲销并调整应纳税所得的坏账准备等各项资产减值准备的数额，相应调减应纳税所得。增加未分配利润，转让人（或投资方）按享有的权益份额确认为股息性质的所得。

投资方的股权转让损失，可以在税前扣除，但扣除部分不得超过其当年的投资收益和投资转让所得，超过部分可以无限期向以后年度结转扣除。

被投资方发生的亏损不得由投资方来弥补。

例如，甲公司1999年1月1日，以货币资金100万元向乙公司投资。2001年12月甲公司收到乙公司的分配支付额180万元，其中属于累计未分配利润和累计盈余公积的金额为60万元，超过投资成本的金额为20万元。按照现行规定，这180万元的分配支付额应这样处理：属于累计未分配利润和累计盈余公积的60万元应按股息性所得计算征收企业所得税，100万元视为整个投资成本的收回，而对余下的超过投资成本的20万元应按投资转让所得征收企业所得税。假定甲公司2001年12月，收到乙公司的分配支付额为90万元，其中属于累计未分配利润和累计盈余公积的金额仍为60万元，则另外的30万元冲减投资成本。

(三) 非货币性资产（包括整体资产）投资

投资方以非货币性资产（包括整体资产）进行投资，应分解为按公允价值销售非货币性资产（包括整体资产）和投资两项经济业务进行所得税处理。对按公允价值销售非货币性资产（包括整体资产）的业务，按规定计算确认资产转让所得或损失（如金额较大可平均分解到以后5年内）。

投资方按以上规定处理后，被投资方在接受投资的资产时，可以根据非货币性资产（包括整体资产）的公允价值确定其成本，并据以计提折旧。

对整体资产的投资，如果被投资方的支付额中，非股权支付部分不高于股权支付部分的20%的，投资方可不作所得税上的处理。但在确认投资方的投资成本和被投资方的资产成本时，都不得按非货币性资产（包括整体资产）的公允价值而必须按其账面净值确定。

(四) 整体资产置换

企业整体资产置换应分解为按公允价值销售全部资产和按公允价值购买另一方全部资产两项经济业务进行所得税处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。

如果置换交易支付补价方所支付的货币性资产占其换入总资产公允价值不高于25%的，置换双方可不确认资产转让的所得或损失。但双方在确认各自换入资产的成本时应以换出资产原账面净值为基础确定，而不得以公允价值确定。

例如，企业甲将账面净值为800万元的整体资产（包括A、B、C三项资产）与企业乙账面净值900万元

的整体资产（包括 M、N 两项资产）置换。经评估企业甲的整体资产评估值为 1 000 万元（其中 A、B、C 分别为 500 万元、300 万元、200 万元），企业乙的整体资产评估值为 1 200 万元（其中 M 和 N 分别为 400 万元和 800 万元）。企业甲支付货币性差价补贴 200 万元。试分别确定企业甲和企业乙所换入的资产的价值。

企业甲换入的资产 M 和 N 的价值确定如下：

M 项资产的价值 = $400 \div 1\,200 \times (800 + 200) = 333.33$ （万元）

N 项资产的价值 = $800 \div 1\,200 \times (800 + 200) = 666.67$ （万元）

企业乙换入的资产 A、B、C 的价值确定如下：

A 项资产的价值 = $500 \div 1\,000 \times (900 - 200) = 350$ （万元）

B 项资产的价值 = $300 \div 1\,000 \times (900 - 200) = 210$ （万元）

C 项资产的价值 = $200 \div 1\,000 \times (900 - 200) = 140$ （万元）

二、企业合并业务的税务处理

对企业合并业务的税务处理，主要注意掌握以下几个关键点：

1. 被合并企业一般应视为按公允价值转让、处置全部资产，计算资产的转让所得依法缴纳所得税，且其以前年度的亏损不得结转到合并企业弥补。合并企业可以按经评估确认的价值确定其接受的资产的成本。

合并企业和被合并企业为实现合并而向股东回购本公司股份，回购价格与发行价格之间的差额，属于企业的权益增减变化，不属于资产转让，不得从应纳税所得额中扣除，也不计入应纳税所得额。

2. 合并企业支付的非股权支付额不高于股权票面价值 20% 的，被合并企业可以不确认资产转让所得或损失，不计算缴纳所得税。被合并企业以前年度的亏损，可由合并企业继续按规定用以后年度实现的与被合并企业资产相关的所得弥补。被合并企业的股东换得新股的成本以其所持旧股的成本为基础确定。合并企业接受的资产以被合并企业原账面净值为基础确定。

计算公式为：某一纳税年度可弥补被合并企业的亏损额 = 合并企业某一纳税年度未弥补亏损前的所得额 \times （被合并企业净资产公允价值 \div 合并后合并企业全部净资产公允价值）

例：甲公司是由 A、B 两个法人股东投资组建的有限责任公司（A、B 股权比例为 7:3），2000 年 12 月份，甲公司被乙公司吸收合并。根据合并协议约定，乙公司支付给甲公司的收购价款中包括：股权票面价值 1 000 万元（其中 A 股东 700 万元，B 股东 300 万元）；有价证券 50 万元（A、B 按 7:3 的比例分配）；其他资产折价 120 万元（A、B 按 7:3 的比例分配）。合并时，甲公司净资产账面价值 1 400 万元，公允价值（评估价）1 600 万元，尚有 1998 年度及 1999 年度未弥补的亏损额 100 万元。合并后，乙公司净资产的公允价值为 10 000 万元。2001 年度乙公司经税务机关核定，应纳税所得额为 800 万元。试计算乙公司 2001 年度应缴纳的企业所得税（适用企业所得税税率 33%）。

【解析】非股权支付额 \div 股权票面价值 $\times 100\% = (50 + 120) \div 1\,000 \times 100\% = 17\% \leq 20\%$ ，所以甲公司可不确认资产转让所得，无需缴纳企业所得税。甲公司以前年度尚未弥补的亏损 100 万元，可以按规定由乙公司弥补。

2001 年度可弥补甲公司的亏损额 = $800 \times (1\,600 \div 10\,000) = 128$ （万元） > 100 万元

2001 年度乙公司应缴纳企业所得税 = $(800 - 100) \times 33\% = 231$ （万元）

3. 如被合并企业的资产与负债基本相等，即净资产几乎为零，合并企业以承担被合并企业全部债务的方式实现吸收合并，不视为被合并企业按公允价值转让、处置全部资产，不计算资产的转让所得。合并企业接受被合并企业全部资产的成本，须以被合并企业原账面净值为基础确定。被合并企业的股东视为无偿放弃所持有的旧股。

三、企业分立业务的税务处理

对企业分立业务的税务处理，主要注意把握以下几点：

1. 被分立企业应视为按公允价值转让其被分离出去的部分或全部资产，计算被分立资产的财产转让所得，依法缴纳所得税。分立企业接受被分立企业的资产，在计税时可按经评估确认的价值确定成本。

2. 分立企业支付非股权支付额不高于支付的股权票面价值 20% 的，被分立企业可不确认分离资产的转让所得或损失，不计算所得税。被分立企业的亏损可按分离资产占全部资产的比例进行分配，由接受分离资产的分立企业继续弥补。分立企业接受被分立企业的全部资产和负债的成本，须以被分立企业的账面净值为基础结转确定，不得按经评估确认的价值进行调整。

3. 如需部分或全部放弃原持有的旧股，被分立企业的股东取得的新股的成本应以放弃的旧股的成本为基础确定；如不需放弃旧股，新股的成本可以确定为零，或者把被分立企业分离出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例先调整减低原持有的旧股的成本，再将调整减低的投资成本平均分配到新股上。

例如，2001年12月20日，甲公司资产总额8000万元，负债总额2000万元，股权总成本3000万元。甲公司将其总资产的20%分离转让给乙公司、15%转让给丙公司，与分离出去的资产相关的负债确定为甲公司负债总额的40%，该部分负债由乙、丙两公司相应承担。分立时，甲公司取得乙、丙公司股权的票面价值分别为400万元和1000万元。试确定分立后甲公司原股权及新取得的股权的总成本。

(1) 甲公司分离出去的净资产额 = $8000 \times (20\% + 15\%) - 2000 \times 40\% = 2000$ (万元)

(2) 甲公司分立时的全部净资产额 = $8000 - 2000 = 6000$ (万元)

(3) 分离出去的净资产占被分立企业全部净资产的比例 = $2000 \div 6000 = 1/3$

(4) 原股权成本调整后 = $3000 \times (1 - 1/3) = 2000$ (万元)

取得的新股权成本 = $3000 \times 1/3 = 1000$ (万元)

四、企业债务重组业务所得税处理

企业债务重组业务所得税处理和会计处理有所不同，注意区别不要混淆。

(一) 债务重组的日期

债务重组可能发生在债务到期前、到期日或到期后。债务重组日即为债务重组完成日（即债务人履行协议或法院裁定，将相关资产转让给债权人、将债务转为资本）或修改后的偿债条件开始执行的日期。

例如，甲企业欠乙企业货款1000万元，到期日为2002年5月1日。甲企业发生财务困难，经协商，乙企业同意甲企业以价值900万元的商品抵债。甲企业于2002年5月20日将商品运抵乙企业并办理有关债务解除手续。在此项债务重组交易中，2002年5月20日即为债务重组日。如果甲企业是分批将商品运往乙企业，最后一批运抵的日期为2002年5月30日，且在一天办理有关债务解除手续，则债务重组日应为2002年5月30日。如果乙企业同意甲企业以一项工程总造价为900万元的在建工程偿债，但要求甲企业继续按计划完成在建工程，那么债务重组日应为该项工程完工并交付使用，且办理有关债务清偿手续的当日。如果乙企业同意甲企业将所欠债务转为资本，甲企业于2002年5月25日办妥增资批准手续并向乙企业出具出资证明，则2002年5月25日即为债务重组日。

(二) 债务重组的税务处理

债务人（企业）以非现金资产清偿债务，除企业改组或者清算另有规定外，应当分解为按公允价值转让非现金资产和以与非现金资产公允价值相当的金额偿还债务两项经济业务进行所得税处理，债务人（企业）应当确认有关资产的转让所得（或损失）；债权人（企业）取得的非现金资产，应当按照该有关资产的公允价值（包括与转让资产有关的税费）确定其计税成本，据以计算可以在企业所得税前扣除的固定资产折旧费用、无形资产摊销费用和结转商品销售成本等。

在以债务转换为资本方式进行的债务重组中，除企业改组或者清算另有规定外，债务人（企业）应当将重组债务的账面价值与债权人因放弃债权而享有的股权的公允价值的差额，确认为债务重组所得，计入当期应纳税所得；债权人（企业）应当将享有的股权的公允价值确认为该项投资的计税成本。应当注意的是：债务人根据转换协议将应付可转换公司债券转为资本，属于正常情况下的转换，不能作为债务重组处理。

例如，2003年2月10日，A公司销售一批材料给B公司，同时收到B公司签发并承兑的一张面值100000元、年利率7%、6月期、到期还本付息的票据。8月10日，B公司发生财务困难，无法兑现票据，经双方协议，A公司同意B公司以其普通股抵偿该票据。假设普通股的面值为1元，B公司以10000股抵偿该项债权，股票市价为每股9.6元。

B公司债务重组收益 = $100000 \times (1 + 7\% \times 0.5) - 9.6 \times 10000 = 7500$ (元)

债务重组业务中债权人对债务人的让步，包括以低于债务计税成本的现金、非现金资产偿还债务等，债务人应当将重组债务的计税成本与支付的现金金额或者非现金资产的公允价值（包括与转让非现金资产相关的税费）的差额，确认为债务重组所得，计入企业当期的应纳税所得额中。对于增值税应税项目，如债权人不向债务人另行支付增值税，则增值税销项税额可以作为冲减重组债务的账面价值处理；如债权人向债务人另行支付增值税，则增值税销项税额不能作为冲减重组债务的账面价值处理。债务人常用于偿债的资产主要有：现金、存货、短期投资、固定资产、长期投资、无形资产等。债权人应当将重组债权的计税成本与收到的现金或者非现金资产的公允价值之间的差额，确认为当期的债务重组损失，冲减应纳税所得。注意税法不承认各种资产减值准备，如果企业已经按会计制度计提了这些减值准备，则在计算债务重组时，需要考虑这些减值准备对资产价值的影响，一般情况不需要考虑调整，例如计提的存货跌价准备。但是也存在一些特殊的情况，例如计提固定资产减值准备的，需要按减值后的数额计提折旧，这时就需要对计提的折旧作纳税调整，以便计算债务重组。

例如，2003年2月10日，A公司销售一批材料给B公司，不含税价格为100000元，增值税税率为

17%。3月20日，B公司财务发生困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，A公司同意减免B公司20000元债务，余额用现金立即偿清。

$$B \text{ 公司债务重组收益} = 100\,000 \times (1 + 17\%) - 97\,000 = 20\,000 \text{ (元)}$$

例如，2003年2月10日，A公司销售一批材料给B公司，同时收到B公司签发并承兑的一张面值100000元、年利率7%、6月期、到期还本付息的票据。8月10日，B公司发生财务困难，无法兑现票据，经双方协议，A公司同意B公司用一台设备抵偿该应收票据。这台设备的历史成本为120000元，累计折旧为30000元，计提固定资产减值准备5000元，评估确认的原价为120000元，评估确认的净价为95000元，B公司发生的评估费等费用为1000元。

$$B \text{ 公司债务重组收益} = 100\,000 \times (1 + 7\% \times 0.5) - 95\,000 = 8\,500 \text{ (元)}$$

$$B \text{ 公司转让资产收益} = 95\,000 - (120\,000 - 30\,000 + 1\,000 + 5\,000) = -1\,000 \text{ (元)}$$

例如，2003年1月1日，A公司销售一批材料给B公司，含税价为105000元。2003年7月1日，B公司发生财务困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，A公司同意B公司产品抵偿该应收账款。该产品市价为80000元，增值税税率为17%，产品成本为70000元，这部分存货的损失准备为500元。

$$B \text{ 公司债务重组收益} = 105\,000 - 80\,000 \times (1 + 17\%) = 11\,400 \text{ (元)}$$

$$B \text{ 公司转让资产收益} = 80\,000 - 70\,000 = 10\,000 \text{ (元)}$$

例如，2003年1月1日，A公司销售一批材料给B公司，含税价为105000元。2003年7月1日，B公司发生财务困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，A公司同意B公司产品抵偿该应收账款。该产品市价为80000元，增值税税率为17%，产品成本为70000元，这部分存货的损失准备为500元，同时商定A公司向B公司另行支付增值税13600元（80000×17%）。

$$B \text{ 公司债务重组收益} = 105\,000 - 80\,000 = 25\,000 \text{ (元)}$$

$$B \text{ 公司转让资产收益} = 80\,000 - 70\,000 = 10\,000 \text{ (元)}$$

以修改其他债务条件进行债务重组的，债务人应当将重组债务的计税成本减计至将来应付金额，减计的金额确认为当期的债务重组所得；债权人应当将债权的计税成本减计至将来的应收金额，减计的金额确认为当期的债务重组损失。例如，甲企业因从乙企业购入一批原材料向乙企业开出一张面值为100万元、利率为3%、3月期、到期日为2002年5月31日的票据。由于财务困难，甲企业无法在5月31日偿清到期的应付票据。经与乙企业协商，达成如下协议：将票据的期限延期到7月31日，并将债务的账面价值100.75万元（面值100万元和利息0.75万元）减至90万元（既减面值，又减已欠利息），延期内票据不计利息。这就属于修改其他债务条件进行债务重组。这里所说的“将来应付金额”，一般为将来应付债务价值，如应付账款；如有利息，还应加上将来应付利息。例如，将面值总额100000元的债券展期1年，年利率为5%，将来应付金额为105000元（100000+100000×5%）。

例如，A公司持有B公司的应收票据为20000元，票据到期时，累计利息为1000元，B公司支付了利息，同时，由于B公司财务陷入困境，A公司同意将B公司的票据期限延长2年，并减少本金5000元。

$$A \text{ 公司债务重组收益} = 20\,000 - 15\,000 = 5\,000 \text{ (元)}$$

★历年考题分析

[2004年单选题]甲企业2003年12月与乙公司达成债务重组协议，甲以一批库存商品抵偿所欠乙公司一年前发生的债务180.8万元，该批库存商品的账面成本为130万元，市场不含税销售价为140万元，该批商品的增值税税率为17%。假定适用企业所得税税率33%，城市维护建设税和教育费附加不予考虑。甲企业的该项重组业务应缴纳企业所得税（ ）。

A.5.61万元

B.8.91万元

C.13.464万元

D.16.764万元

【答案】B **【解析】**债务人以非货币性资产清偿债务时，应按公允价值确认有关资产的转让所得或损失，本题中的资产转让收益=140-130=10（万元）；债权人对债务人的让步，债务人应将重组债务的计税成本与支出额的差额作为重组所得计入当期所得，本题中债务重组收益=180.8-140-140×17%=17（万元）。所以，甲企业债务重组应纳企业所得税=（10+17）×33%=8.91（万元）。

§6 应纳税额的计算

注意核定应税所得率征收的方法。

所谓应税所得率，是指应纳税所得额占收入总额的比率，具体由税务机关根据纳税人的情况确定。由于应税所得率=应纳税所得额/收入总额，所以，应纳税所得额=收入总额×应税所得率。

如果纳税人的收入总额不明确，可以用其成本费用支出额来代替，计算公式为：

应纳税所得额 = 成本费用支出额 ÷ (1 - 应税所得率) × 应税所得率

这一计算公式可推导如下：

由于，收入总额 = 应纳税所得额 + 成本费用支出额

所以，应纳税所得额 = (应纳税所得额 + 成本费用支出额) × 应税所得率

整理后可得应纳税所得额 × (1 - 应税所得率) = 成本费用支出额 × 应税所得率

两边同时除一个“(1 - 应税所得率)”，即得到

应纳税所得额 = 成本费用支出额 ÷ (1 - 应税所得率) × 应税所得率

★历年考题分析

[2001年单选题]某小型企业，2001年1月20日向其主管税务机关申报2000年度取得收入总额150万元，发生的直接成本120万元、其他费用40万元，全年亏损10万元。经税务机关检查，其成本、费用无误，但收入总额不能准确核算。假定应税所得率为20%，按照核定征收企业所得税的办法，该小型企业2000年度应缴纳的企业所得税为()。

- A.7.92万元 B.9.90万元 C.10.56万元 D.13.20万元

【答案】D 【解析】(120+40) ÷ (1 - 20%) × 20% × 33% = 13.2 (万元)

[2004年综合题]某企业财务人员将2000年度企业所得税的计算列表如下：

项 目	行次	金额(元)
一、主营业务收入	1	25 000 000
减：主营业务成本	2	19 000 000
主营业务税金及附加	3	935 000
二、主营业务利润	4	5 065 000
加：其他业务利润	5	0
减：营业费用	6	1 550 000
其中：广告费用	7	600 000
经营性租赁费用	8	50 000
销售费用	9	900 000
管理费用	10	2 681 000
其中：业务招待费	11	145 000
坏账准备金	12	12 000
短期投资跌价准备金	13	24 000
上交总机构的管理费	14	550 000
其他管理费用	15	1 950 000
财务费用	16	580 000
三、营业利润	17	254 000
加：投资收益	18	180 000
其中：国库券利息收入	19	120 000
股利(甲股份公司)	20	- 195 000
股利(乙股份公司)	21	255 000
补贴收入	22	0
营业外收入	23	15 000
减：营业外支出	24	200 000
其中：财产损失	25	140 000
通过非营利团体向红十字事业捐赠	26	60 000
四、利润总额	27	249 000
减：所得税	28	82 170
五、净利润	29	166 380

补充材料：

(1) 2000年8月1日发生经营性租入固定资产业务，租赁期10个月，租赁费50 000元。

(2) 2000年应收账款、应收票据账户期末余额分别为1 200 000元、400 000元。坏账准备金账户期初无余额，当年未发生坏账损失。

(3) 甲、乙股份公司的投资收益为投资所得，企业所得税税率均为15%。对甲、乙股份公司的投资均采用权益法核算。

要求：

(1) 根据企业所得税有关规定，指出上表在计算企业所得税方面存在的问题，简要说明依据，并逐项对应纳税所得额进行调整。

(2) 计算该企业 2000 年度应补或退的企业所得税。

【解析】

(1) 广告费用扣除错误。按税法规定，当年税前扣除的广告费用不能超过销售收入的 2%。

调增应纳税所得额 = 600 000 - 25 000 000 × 2% = 100 000 (元)

(2) 租赁费用扣除错误。按税法规定，经营性租入固定资产的费用应按受益时间均匀扣除。

调增应纳税所得额 = 50 000 - 50 000 ÷ 10 × 5 = 25 000 (元)

(3) 业务招待费用扣除错误。按税法规定，经营收入不超过 1 500 万元的部分，扣除额不得超过收入的 50；经营收入超过 1 500 万元的部分，扣除额不得超过收入部分的 30。

调增应纳税所得额 = 145 000 - 15 000 000 × 50 - 10 000 000 × 30 = 40 000 (元)

(4) 坏账准备金提取错误。按税法规定，除另有规定外，提取比例不得超过年末应收账款余额的 50。

调增应纳税所得额 = 12 000 - (1 200 000 + 400 000) × 50 = 4 000 (元)

(5) 短期投资跌价准备金不能在所得税前扣除。调增应纳税所得额 = 24 000 元

(6) 上交总机构的管理费用扣除错误。按税法规定，提取比例不得超过总收入的 2%。

调增应纳税所得额 = 550 000 - (25 000 000 + 180 000 + 15 000) × 2% = 46 100 (元)

(7) 国库券利息收入免缴企业所得税。应调减应纳税所得额 = 120 000 元

(8) 股份公司的投资收益计算错误。按税法规定，被投资方发生的经营亏损，投资方不得确认投资损失。从被投资方取得的股利，只有投资方所得税税率高于被投资方除定期减免税优惠以外的部分，才计算补缴企业所得税。

财务人员已计算的金额 = 255 000 - 195 000 = 60 000 (万元)

调增应纳税所得额 = 255 000 ÷ (1 - 15%) - 60 000 = 240 000 (元)

(9) 应补缴企业所得税：

调整应纳税所得额后的应补税额

= (100 000 + 25 000 + 40 000 + 4 000 + 24 000 + 46 100 - 120 000 + 240 000) × 33% = 118 503 (元)

应抵免乙股份公司的税额 = 255 000 ÷ (1 - 15%) × 15% = 45 000 (元)

2000 年度该企业应补缴企业所得税 = 118 503 - 45 000 = 73 503 (元)

[2002 年综合题] 甲制药公司为增值税一般纳税人，注册资本金 3 000 万元，生产职工年均 2 000 人。2001 年相关生产、经营资料如下：

(1) 公司坐落在某市区，全年实际占用土地面积共计 140 000 平方米，其中：公司办的职工子弟学校占地 10 000 平方米、幼儿园占地 4 000 平方米、非独立核算的门市部占地 6 000 平方米、职工宿舍占地 40 000 平方米、生产经营场所占地 80 000 平方米。

(2) 公司上年末结转至本年度的固定资产原值共计 5 200 万元，其中：房产原值 3 200 万元，机器设备原值 2 000 万元。签订租赁合同 1 份，7 月 1 日将房产原值 200 万元的仓库出租给某商场存放货物，出租期限 2 年，共计租金 48 万元。签订合同时预收半年租金 12 万元，其余的在租用期的当月收取。

(3) 年初与各医药销售公司签订销售合同 20 份，记载金额 9 000 万元。年终实现不含税销售额 9 000 万元，取得送货的运输费收入 46.8 万元；购进制药原材料，取得增值税专用发票，注明购货金额 2 400 万元、进项税额 408 万元；支付购货的运输费 50 万元，保险费和装卸费 30 万元，取得运输公司及其他单位开具的普通发票。

(4) 应扣除的销售产品成本 6 000 万元；发生销售费用 1 200 万元，其中：含广告宣传费 800 万元；发生财务费用 320 万元，其中：1 月 1 日向关联企业签订借款合同，借款 2 000 万元，借期 1 年，支付利息费用 100 万元，同期银行贷款的年利率为 5%；发生管理费用 960 万元（不包括有关税金），其中：含业务招待费用 40 万元，新产品开发费用 80 万元（2000 年公司发生新产品开发费用 60 万元）；全年计入成本、费用中的实发工资总额 2 300 万元，并按照规定的比例计算提取了职工工会经费、职工福利费和职工教育经费，取得了工会相关票据。

(5) 8 月发生意外事故，经税务机关核定库存原材料损失 50 万元，10 月取得了保险公司赔款 10 万元；9 月 8 日通过教育部门向农村义务教育捐款 8 万元，10 月 1 日直接给某老年服务机构捐款 5 万元。

(提示：城镇土地使用税每平方米单位税额 2 元；房产税计算余值时的扣除比例 25%；人均月计税工资

标准 800 元)

要求：

根据所给资料，计算甲制药公司 2001 年应缴纳的各种税款及教育费附加。

【答案】

土地使用税 = $(140\,000 - 10\,000 - 4\,000) \times 2 = 252\,000$ (元) = 25.2 (万元)

房产税 = $3\,200 \times (1 - 25\%) \times 1.2\% - 200 \times (1 - 25\%) \times 1.2\% \times 50\% + 12 \times 12\% = 29.34$ (万元)

营业税 = $12 \times 5\% = 0.6$ (万元)

印花稅 = $48 \times 10 + 9000 \times 3\text{‰} + 2\,000 \times 0.5\text{‰} = 2.85$ (万元)

增值税 = $9\,000 \times 17\% + 46.8 \div (1 + 17\%) \times 17\% - 408 - 50 \times 7\% + 50 \times 17\% = 1\,133.8$ (万元)

城建税与教育费附加 = $(1\,133.8 + 0.6) \times (7\% + 3\%) = 113.44$ (万元)

可以列支的广告宣传费 = $[9000 + 46.8 \div (1 + 17\%) + 12] \times 8\% = 724.16$ (万元)

向关联企业借款可以列支的利息 = $3\,000 \times 50\% \times 5\% = 75$ (万元)

可以列支的业务招待费 = $[9\,000 + 46.8 \div (1 + 17\%) + 12] \times 30\% + 3 = 30.16$ (万元)

可以列支的工资与相关的三项费用 = $2\,000 \times 0.08 \times 12 \times (1 + 17.5\%) = 2\,256$ (万元)

新产品开发费用比上年增长比率 = $(80 - 60) \div 60 \times 100\% = 33.33\%$

可以加计列支的新产品开发费用 = $80 \times 50\% = 40$ (万元)

因原材料意外损失而不得抵扣的进项税额可以与原材料损失一起按规定在所得税前扣除，所以：

原材料因意外事故损失可以扣除的部分 = $50 + 50 \times 17\% - 10 = 48.5$ (万元)

农村义务教育的捐赠可以扣除，直接对老年服务机构捐赠不能扣除。

应纳税所得额 = $9\,000 + 46.8 \div (1 + 17\%) + 12 - 6\,000 - 1\,200 + 800 - 724.16 - 320$

$+ 100 - 75 - 960 + 40 - 30.16 - 40 + 2\,300 \times (1 + 17.5\%) - 2256$

$- 48.5 - 8 - 25.2 - 30.24 - 0.6 - 2.85 - 113.44 = 860.35$ (万元)

应纳企业所得税额 = $860.35 \times 33\% = 283.92$ (万元)

[2003 年综合题] 某城市远洋运输企业有职工 320 人，适用企业所得税税率 33%，2002 年度发生以下经营业务：

(1) 承担远洋运输业务，取得运输收入 8 600 万元、装卸搬运收入 200 万元。发生运输业务的直接成本、费用 (不含职工工资费用) 6 300.46 万元。

(2) 将配备有 20 名操作人员的 6 号船舶出租给甲公司使用 8 个月 (3 月 1 日—10 月 31 日)，取得租金收入 240 万元，出租期间，远洋运输企业支付操作人员工资 28.8 万元、维修费用 12 万元。

(3) 将 8 号船舶自 2002 年 1 月 1 日至 12 月 31 日出租给乙公司使用 1 年，不配备操作人员，也不承担运输过程中发生的各种费用，固定收取租金收入 160 万元。

(4) 全年发生管理费用共计 200 万元 (含业务招待费 50 万元)；发生经营费用共 600 万元 [含广告费 250 万元，实发工资总额共 428 万元 (工资费用单独列支，人均月计税工资标准 800 元)]，提取职工工会经费、职工福利费、职工教育经费共 74.9 万元，但未取得《工会经费拨缴款专用收据》。

(5) 12 月从境外分支机构取得税后净收益 32 万元，分支机构所在国企业所得税税率为 30%，由于该国与我国签订了避免双重征税协定，分支机构在境外实际只按 20% 的税率缴纳了企业所得税。

(6) 1—11 月已预缴企业所得税 110 万元。

要求：

(1) 计算远洋运输企业 2002 年应缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加。

(2) 计算远洋运输企业 2002 年末应补缴的企业所得税。

【答案】

(1) 应交营业税 = $(8\,600 + 200 + 240) \times 3\% + 160 \times 5\% = 279.2$ (万元)

【解析】期租业务按运输业计算营业税，税率 3%；光租业务按服务业中的租赁业计算营业税，税率 5%。

应交城市维护建设税 = $279.2 \times 7\% = 19.54$ (万元)

应交教育费附加 = $279.2 \times 3\% = 8.38$ (万元)

(2) 企业所得税

① 计税收入 = $8\,600 + 200 + 240 + 160 = 9\,200$ (万元)

② 准予扣除的成本费用

直接成本费用 = 6 300.46 万元

支付出租期间的维修费用 = 12 万元

【解析】出租期间，远洋运输企业支付给 20 名操作人员工资 28.8 万元应并入企业的工资总额计算扣除限额。

管理费用 = $200 - 50 + 9200 \times 3 \div 1000 + 3 = 180.6$ (万元)

【解析】业务招待费可以限额扣除。

经营费用 = $600 - 250 + 9200 \times 2\% = 534$ (万元)

【解析】广告费按营业收入的 2% 计算扣除。

工资及附加费 = $320 \times 0.08 \times 12 \times (1 + 14\% + 1.5\%) = 354.82$ (万元)

【解析】工资可以限额扣除，相应的三项经费也可以计算扣除限额，但工会经费必须取得《工会经费拨缴款专用收据》，未取得不允许扣除。

营业税金及附加 = $279.2 + 19.54 + 8.38 = 307.12$ (万元)

准予扣除的成本费用合计 = $6300.46 + 12 + 180.6 + 534 + 354.82 + 307.12 = 7689$ (万元)

③ 应缴纳的企业所得税 = $(9200 - 7689) \times 33\% = 498.63$ (万元)

④ 境外分支机构应补缴的企业所得税 = $32 \div (1 - 20\%) \times (33\% - 30\%) = 1.2$ (万元)

【解析】由于该国与我国签订了避免双重征税协定，对于获得的减免税，视同已经缴纳所得税进行抵免。

应补缴的企业所得税 = $498.63 + 1.2 - 110 = 389.83$ (万元)

【2003 年综合题】东方娱乐城成立于 2002 年 1 月 1 日，是某市一家专门经营歌厅舞厅、游戏游艺、保龄球台球业务的娱乐企业。2003 年 2 月，娱乐城向当地主管税务机关报送了《企业所得税年度纳税申报表》等纳税资料。资料显示的财务收支及纳税情况如下：

(1) 取得门票收入 150 万元，点歌费收入 50 万元，提供小食品收入 30 万元，烟酒饮料收入 70 万元，会员卡费收入 100 万元。

(2) 成本支出 220 万元。

(3) 销售税金及附加 71.5 万元，其中营业税 65 万元 [$(150 + 50 + 100) \times 20\% + (30 + 70) \times 5\%$]，城市维护建设税 4.55 万元 ($65 \times 7\%$)，教育费附加 1.95 万元 ($65 \times 3\%$)。

(4) 发生期间费用 108.5 万元，其中以经营租赁方式租入的固定资产折旧 2 万元，广告费用 30 万元，支付给本企业雇员业余时间联系客户的佣金 30 万元（未代扣代缴个人所得税），支付利息 40 万元（金融机构同期、同类贷款利息为 25 万元）。

(5) 应纳税所得额为 0 万元 ($150 + 50 + 30 + 70 + 100 - 220 - 108.5 - 71.5$)。

要求：

(1) 逐一找出娱乐城在税款计算方面存在的问题，并正确计算应纳的各种税款及教育费附加。

(2) 依据《税收征收管理法》及《刑法》的有关规定，指出娱乐城所应承担的法律责任。

【答案】

(1) ① 营业税计算错误，娱乐业应以收取的各项费用作为营业额。相应的城建税和教育费附加的计算也是错误的。正确的计算为：

营业税 = $(150 + 50 + 30 + 70 + 100) \times 20\% = 80$ (万元)

城建税 = $80 \times 7\% = 5.6$ (万元)

教育费附加 = $80 \times 3\% = 2.4$ (万元)

营业税金及附加 = $80 + 5.6 + 2.4 = 88$ (万元)

② 经营租赁方式租入的固定资产折旧 2 万元不得税前列支，应调增应纳税所得额 2 万元；

③ 广告费用应按限额列支，列支限额 = $(150 + 50 + 30 + 70 + 100) \times 2\% = 8$ (万元)，应调增应纳税所得额 = $30 - 8 = 22$ 万元；

④ 支付给本企业雇员业余时间联系客户的佣金 30 万元不得税前列支，应调增应纳税所得额 30 万元。

【解析】凡支付给本企业雇员的佣金均不得税前列支。

⑤ 支付利息 40 万元（金融机构同期、同类贷款利息为 25 万元），超过部分 15 万元不得税前列支，应调增应纳税所得额 15 万元；

⑥ 正确计算企业所得税 = $(150 + 50 + 30 + 70 + 100 - 220 - 108.5 - 88 + 2 + 22 + 30 + 15) \times 33\% = 17.33$ (万元)

(2) ① 支付给本企业雇员业余时间联系客户的佣金 30 万元，未代扣代缴个人所得税，应处应扣未扣税

款 50% 以上 3 倍以下的罚款；

$$\textcircled{2} \text{ 东方娱乐城应纳税款总额} = 80 + 5.6 + 17.33 = 102.93 \text{ (万元)}$$

$$\text{实际缴纳税款} = 65 + 4.55 = 69.55 \text{ (万元)}$$

$$\text{偷漏税款} = 102.93 - 69.55 = 33.38 \text{ (万元)}$$

$$\text{偷漏税款占应纳税款总额的比例} = 33.38 \div 102.93 = 32.43\%$$

【解析】东方娱乐城偷漏税数额占应纳税额 30% 以上并且偷税数额 10 万元以上，应由税务机关追缴偷漏的税款，并由司法机关对其直接负责的主管人员和其他直接责任人员处以 3 年以上 7 年以下有期徒刑，并对单位判处偷漏税数额 1 倍以上 5 倍以下罚金。

【2004 年计算题】某白酒酿造公司，2003 年度实现白酒销售收入 7 400 万元、投资收益 180 万元，应扣除的成本、费用及税金等共计 7 330 万元，营业外支出 80 万元，全年实现会计利润 170 万元，已按 33% 的企业所得税税率缴纳了企业所得税 56.1 万元。后经聘请的会计师事务所审核，发现以下问题，公司据此按税法规定予以补税：

(1) “投资收益”账户记载的 180 万元分别为：取得被投资企业的分配支付额超过投资成本部分的金额 116 万元（其中含累计未分配利润和累计盈余 60.8 万元，被投资企业的企业所得税税率为 24%）；取得境外分支机构税后收益 49 万元，已在国外缴纳了 30% 的企业所得税；取得国债利息收入为 15 万元；

(2) 2003 年 4 月 20 日购进一台机械设备，购入成本 90 万元，当月投入使用。按税法规定该设备按直线法折旧，期限为 10 年，残值率 5%，企业将设备购入成本一次性在税前作了扣除；

(3) 12 月 10 日接受某单位捐赠小汽车一辆，取得增值税专用发票，注明价款 50 万元，增值税 8.5 万元，企业未列入会计核算；

(4) “营业外支出”账户中列支的通过非盈利社会团体向贫困山区捐款 60 万元和向农村义务教育捐款 20 万元，已全额扣除。

要求：按下列顺序回答公司予以补税所涉及的内容：

- (1) 计算投资收益共计应调整的应纳税所得额；
- (2) 计算机械设备应调整的应纳税所得额；
- (3) 计算接受捐赠应调整的应纳税所得额；
- (4) 计算对外捐赠应调整的应纳税所得额；
- (5) 计算该公司 2003 年应补缴的企业所得税。

【答案】

$$\begin{aligned} \text{(1) 投资收益应调增的应纳税所得额} &= 60.8 \div (1 - 24\%) - 60.8 + 49 \div (1 - 30\%) - 49 - 15 \\ &= 80 - 60.8 + 70 - 49 - 15 = 25.2 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\text{(2) 外购设备应调增的应纳税所得额} = 90 - 90 \times (1 - 5\%) \div 10 \div 12 \times 8 = 84.3 \text{ (万元)}$$

$$\text{(3) 接受捐赠应调增应纳税所得额} = 50 + 8.5 = 58.5 \text{ (万元)}$$

$$\begin{aligned} \text{(4) 向贫困山区捐赠应调增的应纳税所得额} &= 60 + 20 - (170 + 40.2 + 84.3 + 58.5) \times 3\% - 20 \\ &= 60 + 20 - 10.59 - 20 = 49.41 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{(5) 公司 2003 年应补缴企业所得税} &= (25.2 + 58.5 + 84.3 + 49.41) \times 33\% - 80 \times 24\% - 70 \times 30\% \\ &= 71.75 - 19.2 - 21 = 31.55 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

或者：

$$\begin{aligned} \text{公司 2003 年应补缴企业所得税} &= (170 + 25.2 + 58.5 + 84.3 + 49.41) \times 33\% - 56.1 - 80 \times 24\% - 70 \times 30\% \\ &= 127.85 - 56.1 - 19.2 - 21 = 31.55 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

【解析】本题是涉及企业所得税应纳税额计算的考题，请考生按照所提的问题作答，这些问题也是解答的线索。本题的考点在于：(1) 投资收益中：被投资企业对投资方的分配支付额，如果超过被投资企业的累计未分配利润和累计盈余公积金而低于投资方的投资成本的，视为投资回收，应冲减投资成本；超过投资成本的部分，视为投资方企业的股权转让所得，应并入企业的应纳税所得，依法缴纳企业所得税。所以，本题中累计未分配利润和累计盈余 60.8 万元应该按照 24% 的税率还原成税前收益，调增应纳税所得额；取得境外分支机构税后收益 49 万元也应该还原成税前收益，调增应纳税所得额；国债利息收入免税，应调减应纳税所得额。(2) 纳税人购置固定资产的支出不能直接在税前扣除，而应该从投入使用的月份次月起计提折旧。所以，外购设备支出不能全部在税前扣除，应调增应纳税所得额。(3) 依据（国税发 [2003] 45 号）规定，自 2003 年 1 月 1 日起企业接受捐赠的非货币性资产，必须按接受捐赠时资产的入账价值确认捐赠收入，并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。根据《关于执行 企业会计制度 和相关会计准则有关问

题解答(三)》的规定：“接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值”是指根据有关凭证等确定的、应计入应纳税所得额的接受捐赠非货币性资产的价值和由捐赠企业代为支付的增值税进项税额，不含按会计制度及相关准则规定应计入受赠资产成本的由受赠企业另外支付或应付的相关税费。因此，本题中接受捐赠应调增应纳税所得额为 58.5 万元 (50 + 8.5)。(4) 在 2004 年教材中，明确了计算公益性捐赠扣除限额 = 企业所得税纳税申报表第 43 行“纳税调整前所得” × 3%，所以，首先应该计算纳税调整前所得，考生应该依据企业所得税纳税申报表的结构与数据之间的逻辑关系确定纳税调整前所得。所以，纳税调整前所得为 353 万元 (170 + 60.8 ÷ (1 - 24%) - 60.8 + 49 ÷ (1 - 30%) - 49 + 84.3 + 58.5)。捐赠限额 10.59 万元 (353 × 3%)。捐赠支出纳税调整额 = 实际捐赠支出总额 - 实际允许扣除的公益性捐赠额。所以，捐赠支出纳税调整额 49.41 万元 (80 - 10.59 - 20)，向农村义务教育捐款可以在税前全部扣除。(5) 在被投资企业与境外分支机构所在地的已纳税额要进行税额扣除。境内被投资企业的累计未分配利润和累计盈余 60.8 万元，被投资企业的企业所得税税率为 24%，实际已纳税额为 19.2 万元 [60.8 ÷ (1 - 24%) × 24%]；取得境外分支机构税后收益 49 万元，实际在境外已纳税额为 21 万元 [49 ÷ (1 - 30%) × 30%]。这两项已纳税额均可以在境内外合计应纳税额中扣除。

【2004 年综合题】某市轿车生产企业为增值税一般纳税人，2003 年度账面记载注册资本 10 000 万元、职工 1 200 人，当年相关经营情况如下：

(1) 外购原材料，取得防伪税控系统开具的增值税专用发票，注明金额 5 000 万元、增值税进项税额 850 万元，另支付购货运输费用 200 万元、装卸费用 20 万元、保险费用 30 万元；

(2) 对外销售 A 型小轿车 1 000 辆，每辆含税金额 17.55 万元，共计取得含税金额 17 550 万元；支付销售小轿车的运输费用 300 万元，保险费用和装卸费用 160 万元；

(3) 销售 A 型小轿车 40 辆给本公司职工，以成本价核算取得销售金额 400 万元；该公司新设计生产 B 型小轿车 5 辆，每辆成本价 12 万元，为了检测其性能，将其转为自用。市场上无 B 型小轿车销售价格；

(4) 从废旧物资回收经营单位购入报废汽车部件，取得废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票，注明金额 500 万元；另支付运输费用 30 万元；

(5) 转让 10 年前建成的旧生产车间，取得收入 1 200 万元，该车间的原值为 1 000 万元，已提取折旧 400 万元。该车间经有权机构评估，成新度为 30%，目前建造同样的生产车间需要 1 500 万元；转让旧生产车间时向政府补缴出让金 80 万元，发生其他相关费用 20 万元；

(6) 转让一块土地使用权，取得收入 560 万元。年初取得该土地使用权时支付金额 420 万元，转让时发生相关费用 6 万元；

(7) 发生业务招待费 130 万元、技术开发费 280 万元（上年发生技术开发费 260 万元）；其他管理费用 1 100 万元；

(8) 发生广告费用 700 万元、业务宣传费用 140 万元、展览费用 90 万元；

(9) 发生财务费用 900 万元，其中向其关联企业借款支付的利息费用 600 万元，已知向其关联企业借款的年利率为 6%，金融机构同期贷款利率为 5%；

(10) 全年计入成本费用的实发工资总额和按工资总额提取的职工工会经费、职工福利费、职工教育经费共计 1 500 万元。

(注：适用消费税税率 10%；B 型小轿车成本利润率 8%；当地人均月计税工资标准为 800 元，企业不能出具《工会经费拨缴款专用收据》)

要求：按下列顺序回答问题：

(1) 分别计算该企业 2003 年应缴纳的消费税、增值税、营业税、城市维护建设税和教育费附加、土地增值税；

(2) 计算该企业 2003 年实现的应税收入总和；

(3) 计算企业所得税前准许扣除的销售成本总和；

(4) 计算企业所得税前准许扣除的销售税金及附加总和；

(5) 计算企业所得税前准许扣除的销售费用总和；

(6) 计算企业所得税前准许扣除的管理费用总和；

(7) 计算企业所得税前准许扣除的财务费用总和；

(8) 计算企业所得税前准许扣除的工资、工资附加“三费”标准及调整金额；

(9) 计算该企业 2003 年应缴纳的企业所得税。

【答案】

(1) 应缴纳的各项税金：

①应缴纳消费税

$$= 17\,550 \div (1 + 17\%) \times 10\% + 40 \times 17.55 \div (1 + 17\%) \times 10\% + 5 \times 12 \times (1 + 8\%) \div (1 - 10\%) \times 10\% \\ = 1\,500 + 60 + 7.2 = 1\,567.2 \text{ (万元)}$$

②增值税：

销项税额

$$= 17\,550 \div (1 + 17\%) \times 17\% + 40 \times 17.55 \div (1 + 17\%) \times 17\% + 5 \times 12 \times (1 + 8\%) \div (1 - 10\%) \times 17\% \\ = 2\,550 + 102 + 12.24 = 2\,664.24 \text{ (万元)}$$

$$\text{进项税额} = 850 + 200 \times 7\% + 300 \times 7\% + 500 \times 10\% + 30 \times 7\% = 850 + 14 + 21 + 50 + 2.1 = 937.1 \text{ (万元)}$$

$$\text{应缴纳增值税} = 2\,664.24 - 937.1 = 1\,727.14 \text{ (万元)}$$

$$\text{③应缴纳营业税} = 1\,200 \times 5\% + (560 - 420) \times 5\% = 67 \text{ (万元)}$$

④应缴纳城市维护建设税和教育费附加

$$= (1\,567.2 + 1\,727.14 + 67) \times 7\% + (1\,567.2 + 1\,727.14 + 67) \times 3\% = 336.13 \text{ (万元)}$$

⑤土地增值税：

$$\text{转让旧生产车间的土地增值额} = 1\,200 - [1\,500 \times 30\% - 80 - 20 - 1\,200 \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%)] \\ = 1\,200 - 450 - 80 - 20 - 66 = 1\,200 - 616 = 584 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值率} = 584 \div 616 \times 100\% = 94.81\%$$

$$\text{应缴纳土地增值税} = 584 \times 40\% - 616 \times 5\% = 233.6 - 30.8 = 202.8 \text{ (万元) (适用税率 40\%)}$$

$$\text{转让土地使用权的土地增值额} = 560 - 420 - 6 - (560 - 420) \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%) \\ = 560 - 433.7 = 126.3 \text{ (万元)}$$

$$\text{增值率} = 126.3 \div 433.7 \times 100\% = 29.12\%$$

$$\text{应缴纳土地增值税} = 126.3 \times 30\% = 37.89 \text{ (万元) (适用税率 30\%)}$$

$$\text{合计应纳土地增值税} = 240.69 \text{ 万元}$$

$$\text{(2) 实现的收入} = 17\,550 \div (1 + 17\%) + 40 \times 17.55 \div (1 + 17\%) + 5 \times 12 \times (1 + 8\%) \div (1 - 10\%) + 1\,200 + 560 \\ = 150\,00 + 600 + 72 + 1\,200 + 560 = 17\,432 \text{ (万元)}$$

$$\text{(3) 应扣除的销售成本} = (1\,000 + 40) \times 10 + 5 \times 12 + 600 + 420 = 11\,480 \text{ (万元)}$$

$$\text{(4) 应扣除的销售税金及附加} = 1\,567.2 + 67 + 338.13 + 240.69 = 2\,213.02 \text{ (万元)}$$

$$\text{(5) 应扣除的销售费用} = 300 \times (1 - 7\%) + 160 + 80 + 20 + 17\,432 \times 2\% + 17\,432 \times 0.5\% + 90 \\ = 279 + 160 + 80 + 20 + 6 + 348.64 + 87.16 + 90 \\ = 1\,070.8 \text{ (万元)}$$

$$\text{(6) 应扣除的管理费用} = 1\,100 + 17\,432 \times 0.3\% + 3 + 280 = 1\,435.30 \text{ (万元)}$$

$$\text{(7) 应扣除的财务费用} = (900 - 600) + 600 \div 6\% \text{ (或 } 10\,000) \times 50\% \times 5\% = 550 \text{ (万元)}$$

(8) 准许扣除的工资、工资附加“三费”标准及调增金额

$$= 1\,500 - 1\,200 \times 0.08 \times 12 \times (1 + 14\% + 1.5\%) = 1\,500 - 1\,330.56 = 169.44 \text{ (万元)}$$

(9) 2003 年应缴纳的企业所得税

$$= (17\,432 - 11\,480 - 2\,213.02 - 1\,070.8 - 1\,435.3 - 550 + 169.44) \times 33\% = 852.32 \times 33\% = 281.27 \text{ (万元)}$$

【解析】本题主要是考核企业所得税应纳税额，其中涉及到增值税、消费税、营业税、城市维护建设税、教育费附加和土地增值税等其他税种的计算。下面依据考核问题依次分析：

(1) 消费税计算中涉及一般销售和内部销售 A 型小轿车，以及将 B 型小轿车转作自己使用，其中内部销售 A 型小轿车应采用当月平均市场销售价格（存在同类产品的当月平均销售价格），生产自用 B 型小轿车应采取组成计税价格（B 型小轿车属于新产品，不存在同类产品的市场平均销售价格）。

(2) 增值税销项税额中涉及一般销售和内部销售 A 型小轿车，以及将 B 型小轿车转作自己使用，其中内部销售 A 型小轿车采用当月平均市场销售价格，生产自用 B 型小轿车应采取组成计税价格；进项税额中包括条件 (1) 中外购原材料，条件 (2) 中销售小轿车支付运输费（按照运费发票金额的 7% 计算进项税额），条件 (4) 中废旧物资回收经营单位购入报废汽车部件（按照废旧物资回收经营单位开具的由税务机关监制的普通发票注明金额的 10% 计算进项税额）以及运费（按照运费发票金额的 7% 计算进项税额）。

(3) 转让 10 年前建成的旧生产车间应按照“转让不动产”的税率 5% 征收营业税。转让年初购入的土地使用权应按照“销售无形资产”的税率缴纳营业税，从 2003 年起单位和个人销售或转让其购置的不动产或受让的土地使用权，以全部收入减去不动产或土地使用权的购置或受让原价后的余额为营业额，所以在本题

中按照差额征收营业税。

(4) 再依据计算得出的增值税、消费税和营业税的实纳税额计算城市维护建设税和教育费附加。

(5) 转让旧生产车间和土地使用权还应该缴纳土地增值税。

① 转让旧生产车间，属于转让旧房及建筑物，对旧房的转让按财政部、税务总局《通知》规定可扣除以下项目：房屋及建筑物的评估价格（评估价格 = 重置成本价 × 成新度折扣率）、取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定交纳的有关费用以及转让环节缴纳的税金。据此可以得出转让旧生产车间的土地增值额 = $560 - 420 - 6 - (560 - 420) \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 560 - 433.7 = 126.3$ （万元），并可计算得到应缴纳的土地增值税。

② 转让土地使用权在本题中可以扣除项目包括取得该土地使用权时的支付金额、转让时发生的相关费用以及在转让环节缴纳的税金。据此可以得出转让土地使用权的土地增值额 = $560 - 420 - 6 - (560 - 420) \times 5\% \times (1 + 7\% + 3\%) = 560 - 433.7 = 126.3$ （万元），并计算得到应缴纳的土地增值税。

需要注意的是，土地增值税也属于在计算企业所得税时可以在税前扣除的税金。

(6) 当年收入总额中包括：一般销售和内部销售 A 型小轿车，视同销售 B 型小轿车的销售收入，转让 10 年前建成的旧生产车间以及转让年初购入的土地使用权收入。

(7) 销售成本中包括一般销售和内部销售 A 型小轿车，视同销售 B 型小轿车的销售成本，以及转让旧生产车间的净值、土地使用权收入的购置成本。

(8) 管理费用中业务招待费扣除限额 = $17\,432 \times 0.3\% + 3 = 55.30$ （万元），实际发生 130 万元，技术开发费 280 万元没有比去年增长 10%，所以只能据实扣除。

(9) 销售费用中包括对外销售 A 型小轿车发生的运输费用（扣除进项税额）、保险费用和装卸费用，转让旧生产车间时向政府补缴出让金以及相关费用，转让土地使用权发生的相关费用和展览费用。除此之外，还包括广告费用与业务宣传费（比较扣除限额与实际发生额，只能按扣除限额扣除）。

(10) 财务费用中，纳税人生产、经营期间向金融机构借款的利息支出，按实行发生数扣除。向非金融机构借款的利息支出，包括纳税人之间相互拆借的利息支出，在不超过按金融机构同类、同期贷款利率计算的数额以内部分，准予扣除。纳税人从关联方取得的借款金额超过其注册资本 50% 的，超过部分的利息支出，不得在税前扣除。

(11) 工资及职工工会经费、职工福利费、职工教育经费扣除限额的计算与纳税调整方法，企业不能出具“工会经费拨缴款专用收据”，所以工会经费不能扣除。实行计税工资扣除办法的企业，其实际发放的工资、薪金在计税工资、薪金扣除标准以内的，可据实扣除；超过标准的部分，在计算应纳税所得额时不得扣除。按照工资一定比例计算提取的职工工会经费、职工福利费、职工教育经费也是一样进行处理。由于根据题意，工资、职工工会经费、职工福利费、职工教育经费都已经计入了成本费用项目，即在以前的成本费用中，是包括了实际发生的工资、职工工会经费、职工福利费、职工教育经费的，所以，应该将其差额进行调增应纳税所得额。

(12) 根据上述计算结果计算出 2003 年应缴纳的企业所得税款。

§ 7 税收优惠

税收优惠是企业所得税中一个比较重要的内容，在客观题与主观题中都有可能考到。但这部分内容又无规律可循，只能多看几遍，以求有较深刻的印象。特别是要留意那些有年限、数字和比例的优惠条款。

另外要注意的是企业所得税的优惠不能两项或两项以上累加执行。这点与外商投资企业有所不同。

特别注意以下几条会涉及所得税计算的优惠条款：

(1) 国务院批准的高新技术产业开发区内的高新技术企业，可减按 15% 的税率征收所得税；新办的高新技术企业，自投产年度起免征所得税 2 年。新增加了主管税务机关对享受减免税优惠的高科技企业加强管理的内容，注意把握。

(2) 对新办的独立核算的从事咨询业（包括科技、法律、会计、审计、税务等咨询业）、信息业、技术服务业的企业或经营单位，自开业之日起，第一年至第二年免征所得税。例如，某企业在 2000 年开业，其第一年和第二年免税就是免 2000 年和 2001 年的企业所得税。

对新办的独立核算的从事交通运输业、邮电通讯业的企业或经营单位，自开业之日起，第一年免征所得税，第二年减半征收所得税。

对新办的独立核算的从事公用事业、商业、物资业、对外贸易业、旅游业、仓储业、居民服务业、饮食业、教育文化事业、卫生事业的企业或经营单位，自开业之日起，报经主管税务机关批准，可减征或者免征

所得税一年。

对新办企业、单位开业之日的执行口径统一为纳税人取得营业执照上标明的设立日期。企业所得税是按年计算征收的，税务机关应按年审批减免企业所得税。

(3) 企业事业单位进行技术转让，以及在技术转让过程中发生的与技术转让有关的技术咨询、技术服务、技术培训的所得，年净收入在 30 万元以下的，暂免征收所得税；超过 30 万元的部分，依法缴纳所得税。

(4) 劳动服务企业和福利企业的优惠政策。

(5) 乡镇企业可按应缴税款减征 10%，用于补助社会性开支的费用，不再执行税前提取 10% 的办法。乡镇企业不包括乡镇企业与其他企业、事业单位兴办的联营企业、股份制企业。这是对乡镇企业的一个优惠政策。比如某乡镇企业应纳税所得额 8 万，适用税率是 27%，那么该企业应缴纳税款 = $8 \times 27\% = 2.16$ (万元)，根据上述优惠政策，再给予纳税人减征 10% 的应纳税额，纳税人实际缴纳税款 = $2.16 \times (1 - 10\%) = 1.944$ (万元)。“税前提取 10% 的办法”是 1994 年税改前允许税前提取 10% 作为补助社会性开支的办法，现已不执行。

(6) 西部大开发的所得税优惠。

(7) 技术改造国产设备投资。

实际上是将原放在成本费用扣除的内容放到这里而已，并不是新增加的内容。注意以下几点：

一是必须投资于符合国家产业政策的技术改造项目；

二是购买的设备必须是国产设备；

三是只能用 40% 的设备投资额抵免所得税；

四是只允许抵免新增的所得税额（购买后与购买前一年相比）；

五是如果购买设备当年的新增所得税额不足以抵免时，可以连续抵免 5 年（包括购买设备的当年）的新增所得税额（均与购买设备前一年相比）；

六是设备购买后如果在 5 年内出租、转让的，则应补缴所抵免的所得税税额。

★历年考题分析

[2002 年单选题] 对新办的独立核算的从事咨询业、信息业、技术服务业的企业或经营单位，自开业之日起，可以享受的企业所得税税收优惠是()。

A. 第 1 年减半征收所得税

B. 第 1 年免征所得税

C. 第 1 年至第 2 年减半征收所得税

D. 第 1 年至第 2 年免征所得税

【答案】D

[2002 年多选题] 社会团体取得的下列收入，免征企业所得税的有()。

A. 接受社会各界的捐赠

B. 取得各级政府的资助

C. 开展培训、咨询业务取得的服务费

D. 按照县级民政、财政部门规定收取的会费

【答案】AB

【解析】此题考得有些偏，纯粹属于死记硬背。

[2003 年判断题] 对设在西部地区的内资企业，自 2001 年至 2010 年期间，减按 15% 的税率征收企业所得税；对在西部地区新办的交通、电力、水利、邮政等内资企业，自开始生产经营之日起，第一年至第二年免征企业所得税，第三年至第五年减半征收企业所得税。()

【答案】×

§ 8 税额扣除

一、境外所得已纳税额的扣除

这部分内容在企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税中都存在，是一个比较重要的考点。但三个所得税的规定基本上都一样。注意今年变动的内容。

重点掌握计算公式：

境外所得税税款扣除限额 = 境内、境外所得按税法计算的应纳税额 ×

(来源于某外国的所得额 ÷ 境内、境外所得总额)

或可简化为：境外所得税税款扣除限额 = 境外所得 × 33%

注意这里不管企业实际适用的税率是多少，一律按 33% 计算境外所得税税款扣除限额。

例：某地处高新技术产业区内的国营高新技术企业 2003 年在境内取得的应纳税所得额为 250 万元。当年还从境外 A 国取得一项税后利润 45 万元（境外 A 国的所得税税率为 10%）；从境外 B 国取得两项税后利

润分别为 24 万元 (适用的境外所得税税率为 20%) 和 42 万元 (适用的境外所得税税率为 40%)。试计算该企业当年应该申报缴纳的企业所得税。

【答案】

$$\begin{aligned} \text{企业全部所得应纳所得税} &= 250 \times 15\% + [45 \div (1 - 10\%) + 24 \div (1 - 20\%) + 42 \div (1 - 40\%)] \times 33\% \\ &= 37.5 + 49.5 = 87 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\text{A 国扣除限额} = 45 \div (1 - 10\%) \times 33\% = 16.5 \text{ (万元)}$$

$$\text{A 国已纳税额} = 45 \div (1 - 10\%) \times 10\% = 5 \text{ (万元)}$$

$$\text{B 国扣除限额} = [24 \div (1 - 20\%) + 42 \div (1 - 40\%)] \times 33\% = 33 \text{ (万元)}$$

$$\text{B 国已纳税额} = 24 \div (1 - 20\%) \times 20\% + 42 \div (1 - 40\%) \times 40\% = 34 \text{ (万元)}$$

$$\text{企业当年应该申报缴纳的企业所得税} = 87 - 5 - 33 = 49 \text{ (万元)}$$

二、境内投资所得已纳税额的扣除

主要是从联营企业分回的税后利润的处理。企业从联营企业分回的税后利润一般不需要再补缴所得税,但因存在地区税率差使得联营企业的税率低于投资方的税率时,投资方分回的税后利润应计算补缴所得税。

例如,某公司(33%)2003年度经营亏损10万元,年终从联营企业(15%)分回税后利润40万元。则该公司2003年从联营企业分回的税后利润应补交企业所得税是多少?

【答案】 $[40 \div (1 - 15\%) - 10] \times 33\% - 40 \div (1 - 15\%) \times 15\% = 5.17 \text{ (万元)}$

★历年考题分析

[2002年单选题]2002年1月甲公司从联营企业分回2001年的税后利润37万元,联营企业适用企业所得税税率15%,当年享受了定期减半征收的优惠政策;甲公司适用企业所得税税率33%。甲公司分回的税后利润应补缴企业所得税()。

A.6.66万元

B.7.20万元

C.7.84万元

D.10.20万元

【答案】B 【解析】 $37 \div (1 - 7.5\%) \times (33\% - 15\%) = 7.2 \text{ (万元)}$

§ 9 征收管理与纳税申报

1. 企业所得税,按年计算,分月或者分季预缴。月份或者季度终了后15日内预缴,年度终了后4个月内汇算清缴,多退少补。

2. 注意纳税申报表的编制,应仔细看申报表的填写说明。

企业所得税申报表中的租赁净收益,我们认为是租赁收入减去租赁支出后的余额。如某企业当期出租某项资产取得租金收入50万元,但在同期又租入外单位的某项资产支付租金费用40万元,这样,当期租赁净收益应该为10万元。我们认为与取得租金相关的税费不应从这里扣除,应从销售税金及附加项目栏扣除。

3. 掌握汇总(合并)缴纳企业所得税的管理。

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 如果某企业的年应纳税所得额为7万元,那么其应纳税所得额的计算应是()。

A. $7 \times 33\% = 2.31 \text{ (万元)}$

B. $7 \times 27\% = 1.89 \text{ (万元)}$

C. $7 \times 18\% = 1.26 \text{ (万元)}$

D. $7 \times 18\% + (7 - 3) \times 27\% = 2.34 \text{ (万元)}$

2. 下列项目中,不属于企业的股权投资所得的是()。

A. 从被投资企业所得税后累计未分配利润取得股息性质的投资收益

B. 从被投资企业所得税后累计盈余公积金中分配取得股息性质的投资收益

C. 从被投资企业当年所得税后利润中取得的股息性质的投资收益

D. 从被投资企业资本公积中取得的分配额

3. 某企业年终汇算清缴时申报的应纳税所得额为90000元,申报缴纳了企业所得税24300元。但经税务机关检查发现,企业少申报了应纳税所得额20000元。为此,该企业应该补缴企业所得税()。

A.3600元

B.5400元

C.6600元

D.12000元

4. 纳税人计算应纳税所得额时准予扣除的销售税金包括()。

A. 增值税、消费税、营业税、车船使用税、城建税

B. 增值税、消费税、土地使用税、城建税、印花税

- C. 消费税、营业税、资源税、城建税、教育费附加
D. 房产税、车船使用税、印花税、土地使用税
5. 企业所得税纳税人直接向灾区捐赠的公益、救济性款项，在确定应纳税所得额时()。
- A. 按年应纳税所得额 3% 以内扣除 B. 按年销售收入总额 3% 以内扣除
C. 允许全部扣除 D. 全部不允许扣除
6. 下列各项费用中，不允许在计算企业所得税税前扣除的有()。
- A. 为职工上的商业保险 B. 上交总机构的管理费
C. 无形资产开发过程中的费用 D. 资助非关联科研单位的科技开发费用
7. 支付给总机构的管理费，其提取比例一般不得超过总收入的()。
- A. 5% B. 2% C. 3% D. 10%
8. 企业在筹建期发生的开办费，应当从开始生产、经营月份的次月起，在不短于()的期限内分期扣除。
- A. 当年 B. 5 年 C. 10 年 D. 20 年
9. 某企业经批准采用核定应税所得率征收所得税的方法。假定企业的成本费用支出额为 85 万元，核定的应税所得率为 15%，那么，企业的应纳税额为()。
- A. 4.95 万元 B. 15 万元 C. 85 万元 D. 100 万元
10. 投资方企业应在()时确定投资所得的实现。
- A. 被投资企业董事会做出分红决议
B. 被投资企业会计账务实际作利润分配处理
C. 被投资企业向投资方支付利润
D. 投资方实际收到分得的股利

二、多项选择题

1. 下列属于企业所得税纳税人的有()。
- A. 国有企业 B. 合伙企业 C. 私营企业 D. 个体工商户
2. 税法规定，在计算应纳税所得额时，准予按销售（营业）收入净额的 8% 以内扣除广告费支出的企业有()。
- A. 服装制作企业 B. 新成立的软件开发企业
C. 制药企业 D. 家电企业
3. 除税法规定另有规定者外，税前扣除的确认一般应遵循的原则有()。
- A. 配比原则 B. 收入实现制原则 C. 相关性原则 D. 合理性原则
4. 纳税人用于公益捐赠的支出中，税前可以据实扣除的有()。
- A. 向中国残疾人联合会捐赠 B. 通过民政局向老年福利院捐赠
C. 通过中国红十字会向红十字事业捐赠 D. 通过文化部向文化艺术事业捐赠
5. 计入存货成本的税金是指购买、自制或委托加工存货发生的()。
- A. 关税 B. 不能抵扣的增值税进项税额
C. 消费税 D. 资源税
6. 纳税人下列业务活动收入，可以分期确定并据以计算应纳税所得额的是()。
- A. 分期收款方式销售商品
B. 代销方式销售商品
C. 建筑、安装工程持续时间超过 1 年的
D. 为其他企业加工、制造大型机械设备，持续时间超过 1 年的
7. 自 2001 年至 2010 年国家对于西部地区企业征收所得税的优惠政策有()。
- A. 新办企业自生产经营之日起两年免征企业所得税
B. 新办的符合条件的交通、水电、邮政、广电企业，自生产经营之日起两年免征、三年减半征收企业所得税
C. 新办的符合条件的交通、水电、邮政、广电企业，自获利年度起两年免征、三年减半征收企业所得税
D. 国家鼓励类产品的企业可减按 15% 的税率征收所得税
8. 下列固定资产不得提取折旧的包括()。

- A. 季节性停用的机器设备
B. 以经营租赁方式租入的固定资产
C. 土地
D. 已在成本中一次性列支而形成的固定资产

三、判断题

1. 现行企业所得税中规定，对经营规模较小的企业实行 18% 和 27% 两档照顾性税率。()
2. 企业所得税的纳税人从境内取得的所得应按规定申报缴纳企业所得税。但来自境外的其他所得只要在境外已缴纳过所得税的，可不用申报缴纳企业所得税。()
3. 纳税人对外进行来料加工、装配业务节约的材料，不作为企业收入处理。()
4. 纳税人从关联方取得的借款的利息支出，不得在税前扣除。()
5. 企业财务报表中反映的亏损额如确属生产经营性的亏损，则允许用以后年度的盈利进行弥补。()
6. 某企业发生年度亏损，经中介机构审查当年不交所得税，该企业应在年度终了 45 日内向税务机关报送会计决算报表，但不必进行纳税申报。()
7. 企业所得税法规定：缴纳的企业所得税，按年计算，分月或分季预缴，月份或者季度终了后 15 日内预缴，年度终了后 5 个月内汇算清缴，多退少补。()

四、计算题

1. 某国有公司当年度境内经营应纳税所得额为 2 000 万元，其在 A 国设有分支机构，A 国分支机构当年应纳税所得额为 900 万元，其中生产经营所得为 500 万元，A 国确定税率为 40%，特许权使用费所得为 400 万元，A 国规定的税率为 20%，请计算公司当年度境内外所得汇总缴纳的所得税额。

2. 下列是相互独立的 4 项债务重组事宜，所得税税率统一为 30%。

(1) 2003 年 2 月 10 日，A 公司销售一批材料给 B 公司，同时收到 B 公司签发并承兑的一张面值 100 000 元、年利率 7%、6 月期、到期还本付息的票据。8 月 10 日，B 公司发生财务困难，无法兑现票据，经双方协议，A 公司同意 B 公司以其普通股抵偿该票据。假设普通股的面值为 1 元，B 公司以 10 000 股抵偿该项债权，股票市价为每股 9.6 元。

(2) 2003 年 2 月 15 日，C 公司销售一批材料给 D 公司，不含税价格为 100 000 元，增值税税率为 17%。3 月 20 日，D 公司财务发生困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，C 公司同意减免 D 公司 20 000 元债务，余额用现金立即偿清。

(3) 2003 年 2 月 20 日，E 公司销售一批材料给 F 公司，同时收到 F 公司签发并承兑的一张面值 100 000 元、年利率 7%、6 月期、到期还本付息的票据。8 月 10 日，F 公司发生财务困难，无法兑现票据，经双方协议，E 公司同意 F 公司用一台设备抵偿该应收票据。这台设备的历史成本为 120 000 元，累计折旧为 30 000 元，计提固定资产减值准备 5 000 元，评估确认的原价为 120 000 元，评估确认的净价为 95 000 元，F 公司发生的评估费等费用为 1 000 元。

(4) 2003 年 1 月 1 日，G 公司销售一批材料给 H 公司，含税价为 105 000 元。2003 年 7 月 1 日，H 公司发生财务困难，无法按合同规定偿还债务，经双方协议，G 公司同意 H 公司产品抵偿该应收账款。该产品市价为 80 000 元，增值税税率为 17%，产品成本为 70 000 元，这部分存货的损失准备为 500 元。

请分别计算上述 B、D、F 和 H 公司的所得税。

3. 某国有工业企业，是增值税一般纳税人，增值税税率为 17%。2004 年 1 月有资料如下：

(1) 企业当年取得销售收入 1 100 万元，其中折扣销售额 5 万元（销售额和折扣额在同一张销售发票上注明）。

(2) 产品销售成本为 200 万元。

(3) 企业期间费用净支出总额 150 万元，其中研究新技术的开发费 20 万元，比上年增长 9%；资助与其关联的高等学校研究开发新产品费用 25 万元；对已经出售给职工的住房继续提折旧 16 万元。

(4) 企业当年提取存货跌价准备 35 万元。

(5) 企业取得国家各种补贴收入 37 万元，其中，对指定专项用途的补贴 10 万元，按有关文件可免征所得税。

(6) 接受实物捐赠价值 21 万元。

(7) 逾期未返还的押金 7.02 万元。

该企业是这样计算企业所得税的：

应纳税所得额 = 1 100 - 5 - 200 - 150 - 20 × 50% - 35 + 21 + 37 = 758 (万元)；

应纳所得税税额 = 758 × 33% = 250.14 (万元)；

请根据上述资料，对照企业所得税法规，分析企业计算的所得税是否正确。如不正确，则逐项分析并计算该企业 2003 年度应纳的企业所得税。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】B

2. 【答案】D

3. 【答案】D 【解析】应补缴的企业所得税税额 = $(90\,000 + 20\,000) \times 33\% - 24\,300 = 12\,000$ (元)

4. 【答案】C 【解析】企业缴纳的房产税、车船使用税、土地使用税、印花税已计入管理费，不再作为销售税金扣除；增值税属于价外税，也不在扣除之列。

5. 【答案】A 6. 【答案】A 7. 【答案】B 8. 【答案】B

9. 【答案】A 【解析】应纳税所得额 = $85 \div (1 - 15\%) \times 15\% = 15$ (万元)

应纳税所得税额 = $15 \times 33\% = 4.95$ (万元)

10. 【答案】B

二、多项选择题

1. 【答案】AC 2. 【答案】CD 3. 【答案】ACD

4. 【答案】BC 【解析】对公益捐赠税前扣除情况要按捐赠对象加以区分，A 为按应纳税所得额 3% 以内限额扣除的捐赠；D 为按应纳税所得额 10% 以内限额扣除的捐赠。B、C 为全额扣除的捐赠。

5. 【答案】ABCD 6. 【答案】ACD 7. 【答案】BD 8. 【答案】BCD

三、判断题

1. 【答案】× 【解析】两档照顾性税率是按年应纳税所得额划分的，而不是按企业经营规模划分的。所有内资企业，不分大小，凡年应纳税所得额在 3 万元（含 3 万元）以下的企业，暂减按 18% 的税率征收所得税；年应纳税所得额在 10 万元（含 10 万元）以下 3 万元以上的企业，暂减按 27% 的税率征收所得税。

2. 【答案】×

3. 【答案】× 【解析】纳税人对外进行来料加工、装配业务节约的材料，如合同约定留归企业所有的，则应作为企业收入处理。

4. 【答案】× 【解析】未超过其注册资本 50% 的可以扣除。

5. 【答案】× 【解析】可以在税前弥补的亏损是经税务机关核实调整后的亏损。

6. 【答案】× 【解析】亏损企业也必须进行纳税申报。

7. 【答案】× 【解析】年度终了后 4 个月内汇算清缴。

四、计算题

1. 【答案】

公司境内外所得汇总应纳税所得税税额 = $(2\,000 + 500 + 400) \times 33\% = 957$ (万元)

A 国分支机构在境外已纳税额 = $500 \times 40\% + 400 \times 20\% = 200 + 80 = 280$ (万元)

A 国分支机构税额抵扣限额 = $957 \times 900 \div 2\,900 = 297$ (万元)

当年度境内外所得汇总后缴纳所得税税额 = $(2\,000 + 900) \times 33\% - 280 = 677$ (万元)

【解析】境外分支机构分回利润应补缴的税款，是分国不分项来计算的，这里使用的税率是 33%，而不是外资企业本身使用的税率。

2. 【答案】

(1) B 公司债务重组收益 = $100\,000 \times (1 + 7\% \times 0.5) - 9.6 \times 10\,000 = 7\,500$ (元)

B 公司债务重组应纳税所得税税额 = $7\,500 \times 30\% = 2\,250$ (元)

(2) D 公司债务重组收益 = $100\,000 \times (1 + 17\%) - 97\,000 = 20\,000$ (元)

D 公司债务重组应纳税所得税税额 = $20\,000 \times 30\% = 6\,000$ (元)

(3) F 公司债务重组收益 = $100\,000 \times (1 + 7\% \times 0.5) - 95\,000 = 8\,500$ (元)

F 公司转让资产收益 = $95\,000 - (120\,000 - 30\,000 + 1\,000 + 5\,000) = -1\,000$ (元)

F 公司债务重组应纳税所得税税额 = $(8\,500 - 1\,000) \times 30\% = 2\,250$ (元)

(4) H 公司债务重组收益 = $105\,000 - 80\,000 \times (1 + 17\%) = 11\,400$ (元)

H 公司转让资产收益 = $80\,000 - 70\,000 = 10\,000$ (元)

H 公司债务重组应纳税所得税税额 = (11 400 + 10 000) × 30% = 6 420 (元)

3. 【答案】

(1) 企业有折扣销售时，只要销售额和折扣额在同一张销售发票上注明的，按折扣后的余额计算销售收入。

(2) 企业研究新技术的开发费比上年增长 9%，不到 10%，这部分开发费不能再享受 50% 的优惠政策抵扣当年应纳税所得额，企业多抵扣了 10 万元，应调增企业应纳税所得额。另外，企业资助与其有关联关系的高等学校的研究开发新产品费用 25 万元，以及出售给职工个人的住房提取的折旧不得税前扣除。本期收回前期已冲销的坏账，应并入当期应纳税所得额。

(3) 企业提取的存货跌价准备不得税前扣除。

(4) 37 万元补贴收入中有 10 万元专项补贴免税，应从收入总额中扣除。

(5) 企业接受捐赠的实物资产只有在对外出售时，才缴纳所得税，因此，不应将其计入收入总额。

(6) 企业收取的包装物押金，凡逾期未返还买方的，应确认收入，依法计征企业所得税。

应调增应纳税所得额 = 7.02 ÷ (1 + 17%) = 6 (万元)

根据以上分析：

该企业全年应纳税所得额 = 1 100 - 5 - 200 - 150 + 25 + 16 + 37 - 10 + 6 = 819 (万元)

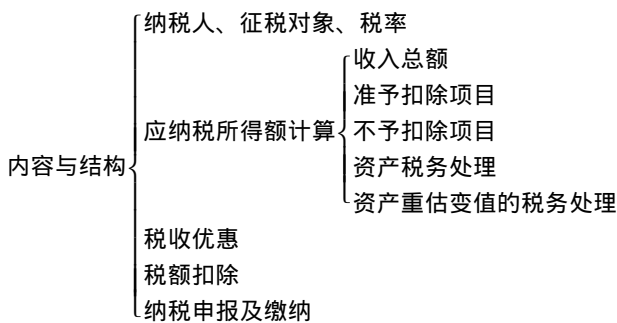
应纳企业所得税税额 = 819 × 33% = 270.27 (万元)

【解析】(1) 企业研究新技术的开发费比上年实际发生额增长达 10% 以上时，经主管税务机关审核批准后，可再按实际发生额的 50% 加计扣除。

(2) 除税收法规规定可以提取的准备金之外的其他各种形式的准备金，如存货跌价准备金、短期投资跌价准备金、长期投资减值准备金、风险准备基金等，一律不得税前扣除。

第十五章 外商投资企业和外国企业所得税法

内容框架



复习提示

一、本章重点

本章也是比较重要的章节，考生应重点掌握，本章重点有所得税额的计算、资产的税务处理、税收优惠、境外所得的扣除、关联企业等。

二、本章难点

本章相对于企业所得税来说比较容易掌握，其难点主要是收入、可扣除项目、投资的税务处理、资产的税务处理、税收优惠、国产设备抵免所得税、关联企业的认定、合并纳税等。

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	1	1	1	4	1	8	6	16
2003年	1	1	1	1	1	1			1	8	4	11
2002年			1	1	2	2			1	8	4	11
2001年	1	1	1	1	2	2			1	9	5	13

重难点详解与历年考题分析

§ 1 纳税义务人及征税对象

一、纳税义务人

外资企业所得税的纳税人与内资企业所得税的纳税人有些不同：内资企业所得税的纳税人是居民纳税人，而外资企业所得税的纳税人既有居民纳税人，又有非居民纳税人。“在中国境内设立机构、场所的外国企业”是非居民纳税人，只负有限纳税义务，仅就来源于中国境内的所得缴纳所得税。“中国境外中资企业的所得”尽管是中资企业的所得，但实际上是一种来源于中国境外的所得，是居民纳税人如外商投资企业的征税对象。

居民纳税人→外商投资企业→包括：中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业3种情况。

非居民纳税人→外国企业→包括：在境内设立机构场所的外国企业、在境内未设立机构场所的外国企业两种情况。

学习这一内容时，注意中外合作经营企业“先分后税”和“先税后分”的处理方法不一样。应注意对不组成企业法人的中外合作经营企业纳税的两种情况。

另外要掌握一个概念，知道什么是“外企”，狭义的外企是指外国企业，所谓外国企业是指在中国境内设立机构、场所，从事生产、经营和虽未设立机构、场所，而有来源于中国境内所得的外国公司、企业和其他经济组织。注意外国企业本身没有在我国办理工商注册登记。广义的外企包括外国企业和外商投资企业。外商投资企业是指三资企业，包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外商独资企业。

二、征税对象

注意居民纳税人与非居民纳税人纳税义务的不同，税法对所得来源地的确定：外国企业在境内未设立机构、场所取得的下列所得均作为来源于境内的所得：提供无形资产在境内使用；转让境内的不动产。

★历年考题分析

[2002年判断题] 外商投资企业的总机构设在中国境内，应就来源于中国境内、境外的所得缴纳所得税。()

【答案】✓

§ 2 税率

1. 外资企业所得税的税率有两个：企业所得税 30%、地方企业所得税 3% 和预提所得税 10%。对外企的税收优惠都是指 30% 的部分，而不包括 3% 的部分。3% 部分由地方政府决定如何征收。

2. 预提所得税是一种习惯的叫法，即外国企业在中国境内未设立机构、场所，而有来源于中国境内的利润、利息、租金、特许权使用费和其他所得，或者虽设立机构、场所，但上述所得与其机构、场所没有实际联系的，都应缴纳 10% 的所得税，实际收益人为纳税义务人，支付人为扣缴义务人，税款由支付人在每次支付的款项中扣缴。

上面所说的“利润”是指根据投资比例、股权、股份或者其他非债权关系分享利润的权利，从依照税法规定缴纳或减免所得税后的利润中取得的所得。

根据税法及实施细则规定，外国投资者从外商投资企业取得的利润（股息），免征所得税；对持有 B 股或海外股的外国企业，从发行该 B 股或海外股的中国境内企业所取得的股息（红利）所得，暂免征收企业所得税。

上面所说的“利息”主要是指外国企业在中国境内未设立机构、场所，从中国境内取得的存款或者贷款利息、债券利息、垫付款或延期付款利息等。

上面所说的“租金”是指外国企业将其拥有的财产租赁给中国境内企业、机构或个人使用而取得的租赁收入（包括承租方支付的包装费、运输费、保险费、资料费等费用）。

外国企业出租位于中国境内的房屋、建筑物等不动产，凡在中国境内没有设立机构、场所进行日常管理的，对其所取得的租金收入，应在扣除营业税后计算征收预提所得税，并由承租人在实际支付时代扣代缴，如果承租人不是中国境内企业、机构或者不是在中国境内居住的个人，税务机关也可责成承租人，按税法规定的期限自行申报缴纳上述税款。

外国企业出租位于中国境内的房屋、建筑物等不动产，凡委派人员在中国境内对其不动产进行日常管理的，或者上述出租人属于非协定国家居民，委托中国境内其他单位（或个人）对其不动产进行日常管理的，或者上述出租人属于协定国家居民，委托中国境内属于非独立代理人的单位（或个人）对其不动产进行日常管理的，其取得的租金收入，应按在中国境内设有机构、场所的情况征收企业所得税。

特许权使用费是指外国企业在中国境内未设立机构、场所而提供在中国境内使用的专利权、专有技术、商标权、著作权、版权等所收取的使用费。提供专利权、专有技术所收取的使用费包括与其有关的图纸资料费、技术服务费和人员培训费（包括中国境外发生的人员培训费）以及其他有关费用。对上述特许权使用费所得征收预提所得税时允许扣除外国企业依法缴纳的营业税税款（注意除了特许权使用费以外的其他所得还没有规定可以扣除营业税）。

对属于外国企业提供专有技术所收取的费用中包含的设计费，是整个技术贸易合同价款的组成部分，它与一般设计劳务的性质不同，属于使用权的转让，应列为特许权使用费，一并计算征收预提所得税。

财产转让收益是指外国企业取得的其他所得，包括转让在中国境内的房屋、建筑物及其附属设施、土地使用权等财产而取得的收益。

对外国企业转让不是其设在中国境内的机构、场所持有的中国境内企业发行的 B 股和海外股所取得的净收益，暂免征收预提所得税。

外国企业转让其在中国境内外商投资企业的股权取得的超出其出资额的部分的收益，应当征收预提所得税。

外国企业与外商投资房地产企业签订房屋包销协议，为外商投资房地产企业包销房屋、建筑物，其包销业务应属于外国企业转让中国境内财产的性质，对于其取得的房屋转让收益应当征收预提所得税。

3. 要注意总机构与其分支机构的税率适用原则。

外商投资企业设在我国境内的从事产品生产、商品贸易、服务等业务的分支机构，其生产经营所得应当适用该分支机构所在地同类业务企业适用的企业所得税税率，由其总机构汇总缴纳所得税。外商投资企业在我国境内生产产品及销售自产产品，无论是否通过设立销售机构进行销售及销售机构核算方式如何，其生产销售自产产品的利润都应当按照产品实际生产机构所在地适用的企业所得税税率，由其总机构汇总计算缴纳所得税。

§ 3 应纳税所得额的计算

一、应纳税所得额的概念

应纳税所得额的计算原理与内企一样，即：

应纳税所得额 = 年应税收入总额 - 扣除项目金额

所以，要确定应纳税所得额，关键要确定年应税收入总额和扣除项目金额。这部分的关于收入如何确定的内容应全面掌握，下面仅对部分难理解的内容进行讲解，这并不意味着只有这些内容才是重要的：

(1) 所谓产品分成方式是中外合作经营企业（不包括中外合资企业和外资企业）的一种特殊的利润分配方式，即将产品实物当做利润分配给外方投资者。

(2) 外企接受货币资产和非货币资产捐赠应一次计入当年收益。如果金额较大可以平均分 5 年确认收入。这个规定目前与内企是一样的。

(3) 企业的应付未付款，凡债权人逾期两年未要求偿还的，应计入企业当年度收益计算缴纳企业所得税。

(4) 对房地产开发经营企业预收款预征所得税的问题，应按季度预征，全年汇算清缴。

(5) 对投资收益的处理。注意外企来自于境内的投资收益不再征税，这与内企不一样。内企取得的境内投资收益一般需按规定补缴所得税。

(6) 对生产性的外商投资企业在筹办期内取得的非生产性经营收入，减除与上述收入有关的成本、费用和损失的余额，作为企业当期应纳税所得额，依照适用税率计算缴纳企业所得税，但可以不作为计算减免税优惠期获利年度的开始年度。

(7) 股票转让净收益属于企业的财产转让收益，应计入企业的应纳税所得额，一并征收所得税。企业发行股票，其发行价格高于股票面值的溢价部分，为企业的股东权益，不作为营业利润征收企业所得税；企业清算时，亦不计入应纳税清算所得。

(8) 外商投资举办俱乐部或类似会员制的外商投资企业，分为两种情况：

A. 外商投资企业在筹办期间对其会员入会时一次性收取的会员费、资格保证金或其他类似收费，在计算征收企业所得税时，可以从企业开始营业之日起分 5 年平均计入各期收入计算纳税。

B. 外商投资企业在正常经营期间对会员入会时一次性收取会员费、资格保证金或其他类似收费，应在收取时作为企业的当期收入计算缴纳企业所得税。企业对其会员退会时退还上述款项的，所退还的部分，在计算缴纳企业所得税时，可冲减企业退款当期的收入。

(9) 外商投资企业取得咨询收入的规定，实际上主要是一项关于外国企业咨询所得的来源地确认的规定。由于外国企业是非居民纳税人，所以其境外所得不征税，但境内所得应征税。该规定针对不同的情况作出了不同的境内所得确认标准。

A. 境外咨询企业单独为客户提供咨询业务取得的收入税务处理问题

境外咨询企业单独与客户签订合同，为客户提供咨询业务取得的收入，凡其提供的服务全部发生在我国境内的，应全额在我国申报缴纳营业税和企业所得税；若其提供的服务同时发生在境内外的，应以劳务发生地为原则，划分境内外收入，并就在我国境内提供服务所取得的收入申报纳税。一般情况下，上述咨询业务中，凡以中国境内客户为服务对象的，其划分为中国境内业务收入，不应低于总收入的 60%。

境外咨询企业向客户提供的咨询业务服务活动全部在境外进行的，其所取得收入在我国不予征税。

例如：A 外国咨询公司 2004 年与中国 B 企业签订管理咨询合同，总合同金额 100 万人民币，A 咨询公司派 5 人到 B 企业提供咨询服务，则应纳税额计算如下：

应纳营业税税额 = $100 \times 5\% = 5$ (万元)

应纳所得税税额 = $100 \times 10\% = 10$ (万元)

扣缴义务人是 B 公司。

再如：日本的 A 咨询公司 2004 年为中国 B 公司和 B 公司在日本的分公司 C 提供管理咨询服务，总共收取咨询费 100 万人民币，其中为 C 公司提供服务部分金额是 20 万人民币，A 咨询公司派 5 人到 B 企业提供咨询服务。则纳税额计算如下：

应纳营业税税额 = $(100 - 20) \times 5\% = 4$ (万元)

应纳所得税税额 = $(100 - 20) \times 10\% = 8$ (万元)

扣缴义务人是 B 公司，其余 20 万在日本按日本法律缴纳税款。

再例如：日本的 A 咨询公司 2004 年为中国 B 公司和 B 公司在日本的分公司 C 提供管理咨询服务，总合同金额 100 万人民币，其中为 C 公司提供服务部分金额是 70 万人民币，A 咨询公司派 5 人到 B 企业提供咨询服务。则纳税额计算如下：

虽然按合同规定在日本提供的劳务是 70 万人民币，但是按上述“凡以中国境内客户为服务对象的，其划分为中国境内业务收入，不应低于总收入的 60%”，则按 $100 \times 60\% = 60$ (万元) 在我国纳税。

应纳营业税税额 = $100 \times 60\% \times 5\% = 3$ (万元)

应纳所得税税额 = $100 \times 60\% \times 10\% = 6$ (万元)

扣缴义务人是 B 公司，其余 40 万在日本按日本法律缴纳税款。

再例如：A 外国咨询公司 2004 年与中国 B 企业签订管理咨询合同，总合同金额 100 万人民币，A 咨询公司未派人到 B 企业提供咨询服务，则服务发生地在境外，不需要在我国缴税。

B. 境外咨询企业与境内外商投资企业或代表机构共同为客户提供咨询业务取得的收入税务处理问题

境外咨询企业与境内外商投资企业或代表机构共同与客户签订合同，共同提供咨询业务所取得的收入，首先应按工作量或合同规定等合理的比例，划分境内外企业或机构各自的收入。境内外商投资企业或代表机构应就其划分的收入申报缴纳营业税和企业所得税。凡属境外咨询企业与其境内关联企业或其代表机构共同提供咨询业务，且其服务对象为中国境内客户的，划为境内外商投资企业或代表机构收入的比例，不应低于该项业务总收入的 60%。

在上述业务中，凡境外企业也派人来华参与客户的咨询业务的，应再按劳务发生地原则，就该项业务中划为该境外企业的收入部分，以不低于 50% 为标准，再行确定该境外企业的境内业务收入，并按规定申报缴纳营业税和企业所得税。

例如：日本的 A 咨询公司和其在中国的分公司 B 于 2004 年为中国 C 公司提供管理咨询服务，总合同金额 100 万人民币，其中为 B 公司提供服务部分占总服务工作量的 70%。A 咨询公司未派人到 B 企业提供咨询服务，则纳税额计算如下：(假设 B 公司所得税税率是 30%，除营业税外不考虑其他税费)

B 公司应纳营业税税额 = $100 \times 70\% \times 5\% = 3.5$ (万元)

B 公司应纳所得税税额 = $(100 \times 70\% - 3.5) \times 30\% = 19.95$ (万元)

A 咨询公司未派人到 B 企业提供咨询服务，则劳务发生地在外国，不需要在我国缴税。

再例如：日本的 A 咨询公司和其在中国的分公司 B 于 2004 年为中国 C 公司提供管理咨询服务，总合同金额 100 万人民币，其中 B 公司提供服务部分占总服务工作量的 50%，A 咨询公司未派人到 B 企业提供咨询服务，则纳税额计算如下：(假设 B 公司所得税税率是 30%，除营业税外不考虑其他税费)

虽然 B 公司提供服务部分占总服务工作量的 50%，但是按上述“凡属境外咨询企业与其境内关联企业或其代表机构共同提供咨询业务，且其服务对象为中国境内客户的，划为境内外商投资企业或代表机构收入的比例，不应低于该项业务总收入的 60%”，则 B 公司必须按 $100 \times 60\% = 60$ (万元) 纳税。

B 公司应纳营业税税额 = $100 \times 60\% \times 5\% = 3$ (万元)

B 公司应纳所得税税额 = $(100 \times 60\% - 3) \times 30\% = 17.1$ (万元)

再例如：日本的 A 咨询公司和其在中国的分公司 B 于 2004 年为中国 C 公司提供管理咨询服务，总合同金额 100 万人民币，其中 B 公司提供服务部分占总服务工作量的 60%，A 咨询公司派 10 人和 B 公司人员一起负责该项目，其中 5 人到我国的 C 企业现场提供咨询服务，则纳税额计算如下 (假设 B 公司所得税税率是 30%，除营业税外不考虑其他税费)：

由于 A 公司派人到我国提供劳务了，则这部分劳务发生地在我国，则 A 公司需对这部分在我国提供的劳务缴纳税款。按上述规定“凡境外企业也派人来华参与客户的咨询业务，应再按劳务发生地原则，就该项业务中划为该境外企业的收入部分，以不低于 50% 的标准，再行确定该境外企业的境内业务收入”，当地税

业等。

按业务收入计算交际应酬费列支限额的行业有：旅店业、饮食业、娱乐业、运输业、建筑、安装业、金融保险业、租赁业、修理业、设计咨询业，以及其他服务性行业。

跨行业经营的企业，应分别按其销售收入和销货净额或业务收入计算交际应酬费列支限额，如果收入划分不清的，可按其主要经营项目的所属行业确定。

注意：计提交际应酬费时增值税销项税额不应作为基数计提交际应酬费。这点和内资企业的规定是一样的。

另外，外资企业的计提基数是产品销售净额或者业务收入总额。

产品销售净额 = 产品销售总额 - (销售退回 + 销货折让)

业务收入总额不包括营业外收入。

(4) 外资企业工资的扣除和内资企业的规定差别很大，外企没有计税工资的限制，是据实扣除。另外应注意的，外企不得列支其在中国境内工作的职工的境外社会保险费。

外商投资企业和外国企业支付给职工的工资和福利费，应报送其支付标准和所依据的文件及资料，报当地税务机关备案。以后年度没有变化的，可以不重复报送，支付标准变化的，应在办理年度所得税申报时将标准变化情况备案。

对福利费的列支，根据有关规定，应不得超过职工工资总额的 14%。

(5) 外资企业的坏账准备金的计提和内资企业差别也很大，外资企业的坏账准备金主要适用于从事信贷、租赁（指融资租赁）业务的企业。对从事信贷、租赁业务以外的企业，税法规定应从严掌握，如确有需要，可由企业申请，经当地税务机关批准后，按年末应收账款、应收票据等应收款项的余额，计提坏账准备。收回已列为坏账损失的应收款项应计入收回当年的收益。

其他行业的外资企业不能计提坏账准备金，只能在发生坏账时据实扣除。

电信企业已发生或新发生的用户欠费，凡拖欠时间在 1 年以上的，可作为坏账处理。

(6) 外资企业的捐赠的税务处理与内资企业的规定不一样，内企有不同的限额规定，外企没有限额。但允许扣除的捐赠的条件同内企一样：通过中介机构的公益、救济性的捐赠。资助非关联科研机构和高校的研究开发费的列支，与内企规定相同。

(7) 外国企业（非居民纳税人）取得发生在境外的非生产经营所得，由于被认定是境内所得而需要计缴所得税，但其在境外缴纳的所得税不能扣除，所以允许在计算其应纳税所得额时作为费用在税前扣除。这项内容是外企所特有的一个问题，一般了解就可以。

(8) 企业租用厂房、场地、饭店、宾馆、招待所等作为生产、经营场所，作为承租方的企业直接向有关部门支付的土地使用费，应转作出租方的支出项目，由出租方开具相应的租金收入发票，承租方依据租金收入发票所列的场地租金数额在税前扣除。

土地使用费是指外商投资企业通过不同方式取得土地使用权（出让方式取得土地使用权者除外），国家向其收取的有偿使用土地的费用。它是调节使用土地资源的手段之一，是国家财政收入的组成部分，不包括征地、拆迁补偿费和基础设施建设等费用。

外商投资企业在我国取得土地使用权，每年都需要向国家缴纳土地使用费，但是有些外资企业本身没取得土地使用权，只是租赁国内企业的土地进行生产，这种情况按国家规定，其土地使用费应由出租方依照有关规定缴纳，并作为确定场地租金的组成因素。在实际工作过程中，存在出租方自己违反国家规定不缴纳应由其缴纳的土地使用费，而将这部分费用转嫁给承租的外资企业，在这种情况下外资企业虽然实际缴纳了土地使用费，但由于其不是法定缴纳的主体，无法取得合法的国家机关开具的行政收据，所以产生了上面那个规定，也就是说国家把外资企业承租土地所直接支付的土地使用费视同租金，必须取得出租方的租金发票才可以税前扣除。

例如，A 酒店租用国内 B 厂的招待所作为经营地点，每年租金 100 万，每年 B 应该交土地使用费 20 万。但是 A 和 B 签订合同中规定土地使用费由 A 承担，如果这 20 万 B 同意开具租金发票给 A，则 A 可以在计算所得税时扣除这 20 万的成本，如果这 20 万 B 不开具任何票据给 A，则 A 不得扣除。

(9) 外资企业技术开发费的扣除。

(10) 注意从事信贷、租赁业务的企业的变化内容。

注意今年新增加了外商投资企业享受税收优惠政策时，需增加报送的资料。

四、不得列为成本、费用和损失的项目

这部分内容考生应熟练掌握，在考计算综合题时，经常会考到。考试方法一般是将不得扣除的项目在考

题中作了扣除，要求你将其调整出来。

外企不得扣除的项目与内企的规定基本一致。下面仅对部分难理解的内容进行讲解，这不意味着只有这些内容才是重要的：

(1) 资本的利息，如果外资企业的注册资本来源于外国投资者在国外的贷款，那么其贷款利息不得作为费用在外资企业扣除。

(2) 各项所得税税款，以前年度缴纳的所得税在会计上可以作为费用扣除，但是在计算下一年度所得税时不能在税前扣除。这一点不要被会计知识误导。

(3) 违法经营的罚款和被没收财物的损失，也是仅指政府机关的行政处罚或者法院的罚金不能税前扣除，这个规定和内资企业一致。

(4) 支付给总机构的特许权使用费，这个除非特殊批准，一般是不能扣除的。当然也有特例规定。

五、对若干专门行业或项目计算应纳税所得额的具体规定

这部分内容涉及部分行业或者特殊业务的收入确定和扣除项目的确定两个方面。考生应了解这部分内容的规定。

★历年考题分析

[2001 年多选题] 内、外资企业所得税在下列政策方面的规定相一致的有()。

- A. 境外所得已纳税款的扣除规定
- B. 高新技术企业的税收优惠
- C. 借款利息费用在税前的列支标准
- D. 工资费用在税前的列支标准

【答案】AC

[2003 年多选题] 在计算外商投资企业和外国企业所得税应纳税所得额时，不得列为成本、费用和损失的有()。

- A. 支付给总机构的特许权使用费
- B. 按规定为职工个人提取的住房公积金
- C. 资助给非关联科研机构的研究开发经费
- D. 为境内工作的职工缴纳的境外社会保险费

【答案】AD

§ 4 资产的税务处理

外资企业资产的税务处理与内资企业的规定基本一致；不同之处主要有：

(1) 外资企业的固定资产残值比例是不低于 10%，而内企规定不低于 5%。

(2) 外资企业存货的计价适用后进先出，没有内资企业的限制条件。

另外，外企的资产重估的税务处理与内企的相关规定基本一致，即一方已作所得税处理的，另一方则可以按公允价值确认所接受资产的价值；否则，只能按资产的原账面净值确认资产价值。

注意中外合作企业固定资产折旧的变化内容。

★历年考题分析

[2001 年判断题] 外商投资的股份制企业向社会募集股份，依照有关规定对各项资产进行重估，其价值变动部分，在申报缴纳企业所得税时，不计入企业损益。()

【答案】✓

§ 5 税收优惠

一、减免税优惠

这是本章中最重要和最复杂的内容，也是最具外资企业特色的内容。有一点应了解的是：现行外企的税收优惠政策的制定比较繁杂，很多都是 90 年代初期的规定，有历史局限性，其间难免交叉与重复。

外资企业的减免税优惠政策必需全面掌握，下面仅对部分难理解的内容进行讲解，这并不意味着只有这些内容才是重要的。

(一) 特定地区的优惠

享受税收优惠特定地区主要包括：经济特区、沿海港口城市的经济技术开发区、上海浦东新区、沿海经济开放区、经济特区和经济技术开发区所在城市的老市区、高新技术产业开发区、北京市新技术产业开发试验区、西部地区、经济不发达的边远地区。

1. 经济特区、沿海港口城市的经济技术开发区、上海浦东新区

优惠政策内容：设在经济特区的外商投资企业，在经济特区设立机构、场所从事生产、经营的外国企业和设在沿海港口城市的经济技术开发区、上海浦东新区的生产性外商投资企业，减按 15% 的税率征收企业

所得税。

需要注意的是经济特区设立的企业没有“生产性”的要求，而其他地区设立的“生产性的企业”才享受这些优惠政策。

2. 沿海经济开放区、经济特区和经济技术开发区所在城市的老市区

优惠政策内容：设在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区的生产性外商投资企业，减按 24% 的税率征收企业所得税。

在沿海经济开放区和经济特区、经济技术开发区所在城市的老市区设立的符合某些条件的（具体条件见教材）的生产性外商投资企业可减按 15% 的税率征收企业所得税。

(3) 高新技术产业开发区和北京市新技术产业开发试验区

在国务院确定的国家高新技术产业开发区设立的、被认定为高新技术企业的中外合资经营企业，经营期在 10 年以上的，经企业申请，当地税务机关批准，从开始获利的年度起，第 1 年和第 2 年免征企业所得税；设在经济特区和经济技术开发区的外商投资企业，依照经济特区和经济技术开发区的税收优惠规定执行。设在北京市新技术产业开发试验区的外商投资企业，依照北京市新技术产业开发试验区的税收优惠规定执行（即“三免三减半”）。

注：本规定是在 1991 年以前颁布实施的。

但如果被认定为高新技术企业（或新技术企业）是在其获利年度以后，只能以其剩余年限享受免税待遇；如果是在获利年度 2 年以后（或新技术企业 6 年以后）被认定为高新技术企业（或新技术企业），则不能再享受免税待遇。

注：本规定是在 1994 年补充颁布实施的。

在国务院确定的国家高新技术产业开发区设立的被认定为高新技术企业的外商投资企业，以及在北京市新技术产业开发试验区设立的被认定为新技术企业的外商投资企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。

注：本规定是在 1991 年颁布《外商投资企业和外国企业所得税法》时颁发实施的。

如果高新技术企业是经营期限在 10 年以上的生产性的外商投资企业，可以从获利年度起享受“二免三减半”的优惠待遇。但设在北京市新技术产业开发试验区的新技术外商投资企业由于已享受了“三免三减半”的优惠待遇，所以如果是生产性的企业就不再享受“二免三减半”的优惠待遇。

注：本规定是在 1994 年补充颁布实施的。

(4) 西部大开发优惠

设在西部地区的国家鼓励类外商投资企业，在 2001—2010 年期间，减按 15% 的税率征收企业所得税。

在西部地区新办交通、电力、水利、邮政、广播电视企业，其主营业务占企业总收入 70% 以上的，可享受自获利年度起“二免三减半”的优惠。

上述两项优惠可累加执行。

（附：西部地区外商投资鼓励类及优势产业的项目，在投资总额内进口的自用设备，免征关税和进口环节的增值税。）

(5) 经济不发达的边远地区

设在经济不发达的边远地区的外商投资企业，享受“二免三减半”的优惠期满后，在以后的 10 年内可以继续按应纳税额减征 15% ~ 30% 的企业所得税。

2. 生产性企业的定期优惠

生产性外商投资企业，经营期在 10 年以上的，从开始获利的年度起，第一年和第二年免征企业所得税，第三年至第五年减半征收企业所得税，外商投资企业实际经营期不满 10 年的，应当补缴已免征、减征的企业所得税税款。这就是我们俗称的“二免三减半”。

企业如果于年度中间开业，当年获得利润，而实际生产经营期限不足 6 个月的，可以选择下一年度为获利之年，开始计算免征、减征企业所得税的优惠期限。但当年所获利润，应当依照税法规定缴纳所得税，不得享受减免税优惠。在这种情况下，如果下一年度发生亏损，也要开始计算免征、减征企业所得税的优惠期限，不得往后顺延。企业在法定免税、减税期限内，如果某年度发生亏损，也应当连续计算减免期，不得因中间发生亏损而推延，亏损年度不得从法定减免税期限内扣除。

【例】某经营期限在 10 年以上的从事机械制造的外商投资企业，自投产后前 10 年的经营情况如下表所示：

单位：万元

年 度	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
应纳税所得额	- 100	40	50	80	- 50	90	120	150	200	250

假设该企业被免征地方所得税，请计算其 10 年的应纳税所得额。

【解析】由于机械制造业属于生产性的企业且其经营期限在 10 年以上，所以该企业可以享受“二免三减半”的优惠。其获利年度在弥补第 1 年的亏损后为第 4 年，因此，第 4、5 年免税，第 6、7、8 年减半征税。所以，该企业 10 年的应纳税所得额计算为：

$$\text{应纳税所得额} = (90 - 50 + 120 + 150) \times 30\% \times 50\% + (200 + 250) \times 30\% = 181.50 \text{ (万元)}$$

3. 特定项目与行业的优惠

特定项目与行业主要有：基础设施项目、产品出口企业、先进技术企业、农林牧行业、服务业、金融行业。

(1) 基础设施项目

基础设施一般仅指能源、交通、港口、码头。从 1999 年 1 月 1 日起，凡从事这些项目的生产性外商投资企业，不受区域限制均减按 15% 的税率征税。

从事港口码头建设的中外合资经营企业，经营期在 15 年以上的，经企业申请，所在地的省、自治区、直辖市税务机关批准，从开始获利的年度起，第 1 年至第 5 年免征企业所得税，第 6 年至第 10 年减半征收企业所得税。

注：如果外商投资企业是在一般地区，其 5 年减半期间的税率应在 30% 的基础上减半，即为 15%；如果在特定地区，应在地区优惠税率的基础上再减半。但从 1999 年 1 月 1 日起，不管在什么地区，税率均在 15% 的基础上再减半，即为 7.5%。

在海南省经济特区设立的从事机场、港口、码头、铁路、公路、电站、煤矿、水利等基础设施项目的外商投资企业和从事农业开发经营的外商投资企业，经营期在 15 年以上的，经企业申请，海南省税务机关批准，从开始获利的年度起，第 1 年至第 5 年免征企业所得税，第 6 年至第 10 年减半征收企业所得税。

注：由于外商投资企业是在海南省的经济特区，所以其 5 年减半期间的税率应在地区优惠税率 15% 的基础上减半，即为 7.5%。

在上海市浦东新区设立的从事机场、港口、铁路、公路、电站等能源、交通建设项目的生产性外商投资企业，经营期在 15 年以上的，经企业申请，上海市税务机关批准，从开始获利的年度起，第 1 年至第 5 年免征企业所得税，第 6 年至第 10 年减半征收企业所得税。

注：由于外商投资企业是在上海市浦东新区，所以其 5 年减半期间的税率应在地区优惠税率 15% 的基础上减半，即为 7.5%。

【例】在上海市浦东新区设立的某从事电站项目的外商投资企业自 1992 年投产，经营年限为 30 年，投产后的经营情况如下表所示。假设免征地方所得税，计算其 12 年的应纳税企业所得额。

单位：万元

年 度	1992 年	1993 年	1994 年	1995 年	1996 年	1997 年	1998 年	1999 年	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年
应纳税所得额	- 30	50	40	70	90	110	120	130	150	170	180	190

【解析】

获利年份为 1993 年，所以，1993—1997 年 5 年免税；1998—2002 年 5 年减半征税，税率为 7.5%；2003 年按 15% 的税率征税。因此：

$$\begin{aligned} \text{12 年的应纳税所得额} &= (120 + 130 + 150 + 170 + 180) \times 7.5\% + 190 \times 15\% \\ &= 84.75 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

(2) 产品出口企业和先进技术企业

产品出口企业和先进技术企业由于一般是生产性的企业，所以其经营期限在 10 年以上的，首先可以享受“二免三减半”优惠。“二免三减半”期满后，对于产品出口企业，只要当年的出口产值占其总产值的 70% 以上，可以再减半征税，但减半的税率最低不得低于 10%，如低于 10% 就按 10% 征税。对于先进技术企业，如期满后仍为先进技术企业，可延长 3 年减半征税，但最低税率也不得低于 10%。“先进技术企业”和“高新技术企业”不属于同一性质的企业类型，前者一般都是生产性的企业而后者有生产性的也有非生产性的企业。

例如，1995年某外资企业成立并一直盈利，1995、1996两年免税，1997—1999年减半征收所得税，从2000年开始只要其以后每年产品产值达到当年企业产品产值的70%以上就可以继续减半征收所得税。

(3) 农林牧行业

了解即可。

(4) 服务业

在经济特区设立的从事服务性行业的外商投资超过500万美元，经营期在10年以上的外商投资企业，经企业申请，经济特区税务机关批准，从开始获利的年度起，第1年免征企业所得税，第2年和第3年减半征收企业所得税。

注：由于外商投资企业是在经济特区，所以其2年减半期间的税率应在地区优惠税率15%的基础上减半，即为7.5%。

【例】在深圳经济特区设立的从事服务性行业的某外商投资企业，其投资金额为800万美元，经营期为20年。开业后的前8年的经营情况如下，计算其应纳所得税额（假设深圳市免征地方所得税）。

单位：万元

年度	1	2	3	4	5	6	7	8
应纳税所得额	-90	40	50	60	-30	90	100	140

【解析】

获利年度为第4年，第4年免税；第5—6年减半征税，由于在深圳经济特区设立的企业没有“生产性”的限制，所以税率按15%减半为7.5%；第7—8年税率为15%。所以：

$$\begin{aligned} 8\text{年的应纳所得税额} &= (90 - 30) \times 7.5\% + (100 + 140) \times 15\% \\ &= 40.5 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

(5) 金融行业

在经济特区和国务院批准的其他地区设立的外资银行、中外合资银行等金融机构，外国投资者投入资本或者分行由总行拨入营运资金超过1000万美元、经营期在10年以上的，经企业申请，当地税务机关批准，从开始获利的年度起，第1年免征企业所得税，第2年和第3年减半征收企业所得税。

注：由于外资金融机构是在经济特区，所以其2年减半期间的税率应在地区优惠税率15%的基础上减半，即为7.5%。但在国务院批准的其他地区设立的，按其他地区税率执行。

【例】某在珠海市经济特区设立的外资银行，其总行拨入营运资金为2000万美元，经营期为30年。开业后的前5年的经营情况如下，计算其应纳所得税额（假设珠海市免征地方所得税）。

单位：万元

年度	1	2	3	4	5
应纳税所得额	30	40	50	60	90

【解析】

获利年度为第1年，第1年免税；第2—3年减半征税，由于在珠海市经济特区，税率为7.5%；第4—5年税率为15%。所以：

$$\begin{aligned} 5\text{年的应纳所得税额} &= (40 + 50) \times 7.5\% + (60 + 90) \times 15\% \\ &= 29.25 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

(6) 追加投资项目的优惠

本部分内容识记掌握即可。

4. 预提所得税优惠

主要是对在我国未设立机构、场所的外国企业来源于境内的其他所得所征收的预提所得税方面的优惠。一般是免税或减按10%征税。主要注意对外国租赁公司的优惠。

★历年考题分析

[2001年判断题] 被认定为高新技术企业的生产性中外合资经营企业，经营期限在10年以上的，从开始获利的年度起，第一年和第二年免征企业所得税，从第三年开始减按15%的税率缴纳企业所得税。（ ）

【答案】×

[2002年判断题] 对于确定为生产性外商投资企业兼营非生产性业务，如果当年度其生产性经营收入未超过全部业务收入的60%，即使在减免税期限内，也不能享受免税或减税优惠待遇。（ ）

【答案】×

[2004 年多选题] 下列各项中, 符合外商投资企业和外国企业所得税优惠政策的有()。

- A. 创业投资企业按规定从事股权投资及转让, 以及为企业提供投资管理、咨询等服务, 可以享受生产性外商投资企业的优惠
- B. 变更设立前企业累计发生的尚未弥补的经营亏损, 可由变更设立后的外商投资企业在弥补年限的剩余年限内延续弥补
- C. 生产性外商投资企业, 追加投资经国务院批准的鼓励类项目, 凡符合条件的可单独计算并享受两年免税三年减半征收的优惠
- D. 外商投资举办的出口产品企业, 两年免税三年减半征收期满后, 凡当年出口产品产值达到企业当年产品产值 70% 的, 可减半征收企业所得税

【答案】BCD 【解析】创业投资企业按规定从事股权投资及转让, 以及为企业提供投资管理、咨询服务, 不属于税法所规定的生产性企业范围, 不可以享受生产性外商投资企业的优惠。

二、再投资退税

1. 掌握再投资退税的基本知识。

2. 注意再投资退税只退企业所得税的 40%, 不退地方所得税。

3. 两种情况下可以退企业所得税的 100%: 投资先进技术项目和产品出口项目; 用来自于海南省的税后利润再投资于海南省的基础设施和农业, 但 3 年内达不到要求的应缴回已退税款的 60%。

注意: 税法并没明确要求产品出口企业的标准必须在 3 年内一直保持, 从字面上理解只要有一年达到产品出口企业标准就不用退回已退税款的 60%, 这是考虑到有的企业需要一定周期才可能生产出产品或完成海外市场的开拓, 很可能生产的第一、二年处于海外市场的开拓期, 因此才规定只要 3 年内达到产品出口企业标准就可以退企业所得税的 100%。如果某企业第一、二年均未达到产品出口企业标准, 但经过努力终于打开国际市场, 第 3 年达到产品出口企业标准就可以不必退回 60% 的已退税款, 这和再投资先进技术企业不一样。外国投资者再投资举办或扩建先进技术企业, 在企业开始生产、经营或资金投入后 3 年内, 经考核不合格被撤销先进技术企业称号的, 应当缴回已退税款的 60%。也就是说, 投资先进技术企业要求从资金投入的当年起三年内必须保持先进技术企业的称号, 才不用缴回已退税款的 60%。

4. 以购买股票方式的投资不适用再投资退税政策; 外国投资者将从外商投资企业取得的利润, 再投资购买其他投资者在已存在的企业的股权, 未增加该企业的注册资本和经营资金, 不得享受再投资退税优惠。

5. 再投资退税应以分配利润企业缴纳所得税实际适用的税率, 将分配利润换算为税前利润再进行计算。其计算公式如下:

再投资退税额 = 再投资额 ÷ (1 - 原实际适用的企业所得税税率 - 地方所得税率) × 原实际适用的企业所得税税率 × 退税率

6. 外国投资者以源于外商投资企业一个年度的税后利润一次或多次直接再投资的, 其计算退税的累计再投资额不得超过按下列公式计算的限额:

再投资限额 = (该税后利润所属年度外商投资企业的应纳税所得额 - 该年度外商投资企业实际缴纳的企业所得税税额) × 该年度该外国投资者占外商投资企业的股权比例 (或分配比例)

外国投资者以源于外商投资企业同一年度的全部税后利润再投资的, 其再投资额低于上述限额的, 按实际投资额计算退税; 超过上述限额的, 按限额计算退税, 超过部分不得计算退税。

计算再投资退税时使用的是所属年度的应纳税所得额而不是会计的税后利润。

【例】某中外合资经营企业, 中外双方股权比为 58:42。2003 年企业会计利润为 320 万元, 企业应纳税所得额为 360 万元, 外国投资者当年再投资额为 150 万元用于增加注册资本, 求再投资退税额。

【解析】2003 年该企业应缴所得税税额 = 360 × 33% = 118.80 (万元)

再投资退税限额 = (360 - 118.80) × 42% = 101.30 (万元)

再投资退税额 = 101.31 ÷ (1 - 33%) × 30% × 40% = 18.14 (万元)

【例】某生产性外商投资企业, 合同经营期为 12 年。第一年开始生产, 当年亏损 15 万元; 第二年获利 10 万元; 第三年获利 40 万元, 外商投资者将分得的税后利润 16 万元再投资于该企业; 第四年亏损 8 万元; 第五年获利 60 万元, 外商投资者将分得的税后利润 20 万元与银行贷款 100 万元一并再投资开办了另一家外商投资企业 (经营期 10 年); 第六年获利 50 万元。

要求:

请分别计算该企业 6 年中每年的应纳企业所得税和有关年度外商投资者的再投资退税额 (假设地方所得

税 6 年间均免征)。

【解析】

(1) 6 年每年应纳的企业所得税：

第一年亏损，不征企业所得税。

第二年的盈利弥补亏损后仍有亏损，不征企业所得税。

第三年为获利年度，开始享受“二免三减半”的税收优惠待遇，免征企业所得税。

第四年仍免征企业所得税，亏损可在下一年度弥补。

第五年应纳企业所得税税额 = $(60 - 8) \times 30\% \div 2 = 7.80$ (万元)

第六年应纳企业所得税税额 = $50 \times 30\% \div 2 = 7.50$ (万元)

(2) 外商投资者获得的再投资退税额：

第三年为免税期，再投资不退税。

第五年的再投资退税额 = $20 \div (1 - 30\% \div 2) \times 30\% \div 2 \times 40\% = 1.41$ (万元)

三、购买国产设备投资抵免企业所得税

该项规定与内企在政策精神上完全相同，只是在具体计算时，比内企的内容更细致些。在了解掌握了内企的相关规定之后，主要注意以下几点：

1. 设备计价时只能包括设备的价款和支付的增值税款，不能包括其他项目；
2. 如果购买设备的前一年亏损或享受免税优惠，那么应以零为基数计算以后年度的新增所得税额；
3. 计算新增所得税额都必须依据每一纳税年度实际缴纳的所得税额，如果享受减免税优惠，就应按减免税后实际缴纳的所得税计算新增所得税额；
4. 税务机关查补的企业所得税额，属于设备购买以前年度的，应计入该所属年度缴纳的企业所得税税额基数；属于设备购买当年或以后年度的，不得作为可抵免的新增企业所得税额。

【例】某外商投资企业为一般生产性企业，免征地方所得税。2002 年企业处于免税期，2003 年处于减半征税期。2002 年和 2003 年企业的应纳税所得额分别为 50 万元和 100 万元。2003 年投资符合国家规定范围的技术改造项目而购买了一项国产设备，取得的增值税专用发票上注明价款 20 万元、税款 3.4 万元，设备的运输费、安装调试费 3 万元。计算企业 2003 年的应纳所得税额。

2002 年应纳所得税额为 0；2003 年末抵免设备投资额前的应纳所得税额为 15 万元 ($100 \times 30\% \times 50\%$)，比 2002 年新增的所得税为 15 万元。企业可以抵免所得税的设备投资额为 $(20 + 3.4) \times 40\% = 9.36$ 万元，所以，2003 年的实际应纳所得税额为：

应纳所得税额 = $15 - 9.36 = 5.64$ (万元)

§ 7 关联企业业务往来

了解即可。

★历年考题分析

[2002 年多选题]《外商投资企业和外国企业所得税法》所说的关联企业，是指与企业有特殊经济关系的公司、企业和其他经济组织。特殊经济关系包括()。

- A. 在资金方面存在直接或者间接的拥有或者控制
- B. 在经营方面存在直接或者间接的拥有或者控制
- C. 在购销方面存在直接或者间接的拥有或者控制
- D. 直接或者间接地同为第三者所拥有或者控制

【答案】 ABCD

§ 8 应纳税额的计算

一、应纳所得税额的计算方法

这个内容一般了解即可。

二、境外所得税抵免的计算

这个内容与内企一样。

三、预提所得税的计算方法

国内支付单位与外国企业签订借贷、技术转让、财产租赁等合同或协议，按合同或协议规定支付的利息、租金、特许权使用费等款项，凡已计入本期国内支付单位的成本、费用的，无论是否实际支付，均认同

为已经支付，并按税法规定代扣代缴外国企业预提所得税。对于上述应付未付款，凡企业不是一次性计入本期费用，而是计入企业相应资产溢价或筹办费后，按税法规定分期摊入企业成本、费用的，若企业在该项资产投入使用前或筹办期结束后仍未支付的，应在该类资产投入使用或企业生产经营开始的次月扣缴外国企业预提所得税；对按合同规定未到期或延期支付的相关费用，企业已按会计制度规定计提列入企业本期成本、费用在税前扣除的，凡在申报企业所得税时也作为本期成本、费用的，一律代扣代缴外国企业预提所得税。

★历年考题分析

[2003年单选题]国内某公司从国外某企业租入价值200万元的通讯设备，合同约定使用期限一年，支付使用费80万元。该公司应代扣代缴预提所得税()。

- A.7.6万元 B.8万元 C.20万元 D.276万元

【答案】A 【解析】 $80 \times (1 - 5\%) \times 10\% = 7.6$ (万元)

[2001年综合题]设在国家高新技术产业开发区内的某中外合资经营企业(简称甲企业)，经审核被认定为高新技术企业，到1997年底享受定期减免税政策已经期满。1999年年初外方将分得的1998年的税后利润2000万元在西部地区投资开办经营期为8年的生产性企业(简称乙企业)，并被认定为先进技术企业，甲企业的外方已按规定办理了再投资退税。2000年经考核，乙企业不符合先进技术企业的标准，被撤销先进技术企业的称号。

2000年度甲企业自行计算的应纳税所得额为4000万元。经某会计师事务所审核，发现以下情况：

- (1) 11月份隐瞒产品销售收入30万元，被处少缴增值税额2倍的罚款已在税前扣除。
 - (2) 转让记账式国库券收益20万元，与国债利息收入一并在税前扣除。
 - (3) 技术开发费40万元(比上年增长12%)，已按实际发生数在税前扣除。
 - (4) 6月份购进生产设备价值60万元，当月投入使用，该设备按直线法折旧，期限为10年，残值率为10%。企业已将购买设备支出金额在税前一次性扣除。
 - (5) 从境外分支机构取得税后利润150万元(在境外已纳税款80万元)，未计入应纳税所得额。
 - (6) 2000年购买国产设备投资200万元。
- (甲、乙企业所在地的省政府规定免征3%的地方所得税；甲企业1999年缴纳企业所得税557.9万元)。

要求：

- (1) 计算甲企业外方应缴回的再投资退税额。
- (2) 计算甲企业2000年实际应纳企业所得税。

【解析】

(1) 由于甲企业属于设在国家高新技术产业开发区内的高新技术企业，所以减按15%的税率缴纳企业所得税。因此：

甲企业外方应缴回的再投资退税额 = $2000 \div (1 - 15\%) \times 15\% \times 60\% = 211.76$ (万元)

(2) 被处少缴增值税额2倍的罚款不能在税前扣除，应增加应纳税所得 $30 \times 17\% \times 2 = 10.2$ (万元)；

转让记账式国库券收益20万元不能在税前扣除，应增加应纳税所得20万元；

技术开发费比上年增长10%以上，可以加计50%的扣除，即 $40 \times 50\% = 20$ (万元)；

购买设备支出金额不能在税前一次性扣除，当年只能扣除6个月的折旧，所以应增加应纳税所得 = $60 - 60 \times (1 - 10\%) \div 10 \div 12 \times 6 = 57.3$ (万元)

因此，甲企业2000年实际的应纳税所得额 = $4000 + 10.2 + 20 - 20 + 57.3 = 4067.5$ (万元)

未抵免国产设备投资金额前的应纳企业所得税额 = $4067.5 \times 15\% = 610.13$ (万元)

比上年新增的所得税额 = $610.13 - 557.9 = 52.23$ (万元)

可以抵免所得税的设备投资金额 = $200 \times 40\% = 80$ (万元)

由于新增的所得税小于可以抵免所得税的设备投资金额，所以当年可以抵免的所得税就是新增的所得税，未抵免完的部分留待以后年度继续抵免。所以：

抵免国产设备投资金额后的应纳企业所得税额 = $610.13 - 52.23 = 557.9$ (万元)

由于： $(150 + 80) \times 33\% = 75.9$ (万元)， 75.9 万元 < 境外已纳所得税额80万元，所以，从境外分支机构取得税后利润150万元不需要加纳所得税。

因此，甲企业2000年实际应纳企业所得税就是557.9万元。

[2002年综合题]设在西部地区的某生产性外商投资企业，1995年8月投产，经营期限20年，当年获利50万元。经主管税务机关批准，税收优惠政策的执行时间从1996年开始计算。1996年亏损10万元，1997年

获利 20 万元，1998 年亏损 10 万元，1999 年获利 40 万元，2000 年获利 50 万元。2002 年初，企业核算上年的应纳税所得额为 50 万元（2001 年每季已预缴了企业所得税 2 万元）。后聘请会计师事务所审核，发现以下项目需要调整：

(1) 取得 A 股股票转让净收益 20 万元，计入资本公积金。

(2) 企业境内投资取得股票 5 万元，已并入应纳税所得额。被投资企业适用的企业所得税税率与投资方相同。

(3) 1998 年到期的应付未付款 10 万元，债权人始终没有要求偿还，并且无法与之取得联系。

(4) 该企业与境外关联咨询企业共同与境内客户签订合同并提供咨询服务，由该企业收取咨询费收入 16 万元，从中取得 60%，未计入应纳税所得额。

(5) 漏记购买国债取得利息收入 4 万元，国库券转让收益 2 万元。

(6) 外国投资者从该企业分得利润 10 万元，汇往境外。

(提示：预提所得税税率 10%；该企业符合西部地区国家鼓励类外商投资企业的标准；免征地方所得税。)

要求：

(1) 计算该企业 1995 年至 2000 年应缴纳的企业所得税。

(2) 逐项说明调整理由，并计算 2001 年该企业应补（退）的企业所得税。

(3) 计算该企业 2001 年应代扣代缴的预提所得税。

【解析】

(1) 1995 年应纳企业所得税 = $50 \times 30\% = 15$ （万元）；

1996 年和 1997 年免税；

1998 年亏损不需要纳税；

1999 年应纳企业所得税税额 = $(40 - 10) \times 30\% \times 50\% = 4.5$ （万元）；

2000 年应纳企业所得税税额 = $50 \times 30\% \times 50\% = 7.5$ （万元）。

(2) 2001 年该企业应补（退）的企业所得税：

税法规定：股票转让净收益属于财产转让收益，计征企业所得税，因此 A 股股票转让净收益 20 万元属于纳税调增项目，计税。

税法规定：若被投资企业适用的企业所得税税率与投资方相同，则投资企业分回的股息不再计征企业所得税，因此该企业境内投资取得股息 5 万元，已并入应纳税所得额，应当属于纳税调减项目。

税法规定：企业的应付未付款，凡债权人预期 2 年未要求偿还的，计征企业所得税，因此其 1999 年到期的应付未付款 10 万元，应计征企业所得税，属于纳税调增项目。

税法规定：境外咨询企业与其境内关联企业共同提供咨询业务，服务对象为中国境内客户的，划为境内外商投资企业收入的比例，不得低于该项收入的 60%。该企业与境外关联咨询企业共同与境内客户签订合同并提供咨询服务，由该企业收取咨询费收入 16 万元，从中分得的 60%，应计入应纳税所得额，因此应调增：

$16 \times 60\% \times (1 - 5\%) = 9.12$ （万元）

税法规定：国债利息收入免税。漏记国债利息收入 4 万元，计税时，无须调整。但是国库券转让收益计税，因此这 2 万元属于纳税调增项目。

税法规定：外国投资者从该外商投资企业分得利润免税，因此外国投资者从该企业分得利润 10 万元，免税。

应纳税所得额 = 企业利润 + 纳税调增金额 - 纳税调减金额 = $50 + 20 - 5 + 10 + 9.12 + 2 = 86.12$ （万元）

该企业 2001 年继续享受 15% 的税收优惠，因此其应缴纳的企业所得税为：

应纳所得税额 = 应纳税所得额 \times 适用税率 = $86.12 \times 15\% = 12.92$ （万元）

其 2001 年已预缴企业所得税 = $2 \times 4 = 8$ （万元）

全年汇算清缴税额 = $12.92 - 8 = 4.92$ （万元）

(3) 该企业应替境外关联咨询企业代扣代缴预提所得税：

2001 年其代扣代缴的预提所得税 = 计税所得额 \times 预提所得税税率

$= 16 \times (1 - 5\%) \times (1 - 60\%) \times 10\% = 0.61$ （万元）

[2003 年综合题] 国内某公司与某外国企业于 1997 年合资新设立经营期 10 年以上的生产性外商投资企业，实收资本总额 4 000 万元。该企业 1997 年至 2002 年自行申报的应纳税所得额分别为 - 120 万元、200 万

元、500万元、77万元、1600万元和2000万元，均已按“二免三减”的规定缴纳了所得税。2003年6月主管税务机关对其前4年生产经营活动进行检查，发现以下业务未按规定纳入税务处理：

(1) 1999年10月进行技术改造，购置国产设备（金额350万元，其中含设备运输、安装和调试费50万元），符合投资抵免所得税的条件。

(2) 2000年12月取得房屋租金收入200万元。

(3) 2001年，将账面净值600万元的机器设备，用于对外投资，经双方确认价值为680万元。

(4) 1999年7月发生的应付账款20万元，至2001年底仍无法与债权人取得联系。

(5) 2002年其他福利类费用实际支出80.4万元，已知在税前列支的工资总额为360万元。

(提示：该企业适用所得税税率为30%，不考虑地方所得税)

要求：

分别计算并说明该外商投资企业1999年至2002年应补或退的所得税。

【解析】

(1) 1999年购买国产设备可抵免企业所得税 = $(350 - 50) \times 40\% = 120$ (万元)

1999年比1998年新增的企业所得税 = 0万元

(2) 2000年已缴纳企业所得税 = $700 \times 30\% \times 50\% = 105$ (万元)

2000年应补缴的企业所得税 = $200 \times (1 - 5\%) \times 30\% \times 50\% = 28.5$ (万元)

2000年比1998年新增的企业所得税 = $105 - 0 = 105$ (万元)

2000年不足抵免的设备投资额 = $120 - 105 = 15$ (万元)

2000年应退的企业所得税 = $105 - 28.5 = 76.5$ (万元)

(3) 2001年已缴纳的企业所得税 = $1600 \times 30\% \times 50\% = 240$ (万元)

2001年投资及无法偿还应付账款应补缴企业所得税 = $(680 - 600 + 20) \times 30\% \times 50\% = 15$ (万元)

2001年比1998年新增的企业所得税 = $240 - 0 = 240$ (万元)

2001年可抵免企业所得税 = 15万元

2001年应补企业所得税 = $15 - 15 = 0$ (万元)

(4) 2002年应补缴企业所得税 = $(80.4 - 360 \times 14\%) \times 30\% \times 50\% = 4.5$ (万元)

【2004年计算题】某外商投资举办的摩托车生产企业，1997年5月在我国投产，经营期限15年。1997年—2002年的获利情况分别为-30万元、20万元、50万元、70万元、120万元、160万元。2003年1—11月份实现应纳税所得额140万元，12月份生产经营情况如下：

(1) 外购原材料，支付价款480万元、增值税81.6万元，取得增值税专用发票；支付运输费用48万元，取得运输单位开具的普通发票；

(2) 向国外销售摩托车800辆，折合人民币400万元；在国内销售摩托车300辆，取得不含税销售额150万元；

(3) 应扣除的摩托车销售成本300万元；发生管理费用90万元，其中含交际应酬费20万元；发生销售费用40万元；

(4) 发生意外事故，损失当月外购的不含增值税的原材料金额32.79万元（其中含运费金额2.79万元），本月内取得保险公司给予的赔偿金额12万元；

(5) 从境外分支机构取得税后收益82.5万元，在国外实际已缴纳了25%的公司所得税。

(注：增值税税率17%、退税率13%；消费税税率10%，企业所得税税率30%，地方所得税税率3%)

要求：按下列顺序回答问题：

(1) 计算该企业12月份应抵扣的进项税额总和；

(2) 计算该企业12月份应缴纳的增值税；

(3) 计算该企业12月份应退的增值税；

(4) 计算该企业12月份应缴纳的消费税；

(5) 计算该企业12月份境外收益共计应补缴的企业所得税和地方所得税总和；

(6) 计算该企业12月份实现的销售收入总和（不含境外收益）；

(7) 计算该企业12月份所得税前准予扣除的成本、费用、税金和损失总和；

(8) 计算该企业2003年度应缴纳的企业所得税和地方所得税总和（不含境外收益）。

【答案】

(1) 12月份准予抵扣的进项税额

$$= 81.6 + 48 \times 7\% - (32.79 - 2.79) \times 17\% - 2.79 \div (1 - 7\%) \times 7\% - 400 \times (17\% - 13\%)$$

$$= 81.6 + 3.36 - 5.1 - 0.21 - 16$$

$$= 63.65 \text{ (万元)}$$

$$(2) \text{ 当月应缴纳增值税} = 150 \times 17\% - 63.65 = -38.15 \text{ (万元)}$$

(3) 当月应退增值税：

$$\text{当月免抵退税额} = 400 \times 13\% = 52 \text{ (万元)}$$

当月免抵退税额 52 万元 > 未抵扣完的进项税额 38.15 万元

$$\text{当月应退增值税} = 38.15 \text{ 万元}$$

$$(4) \text{ 12 月份应缴纳的消费税} = 150 \times 10\% = 15 \text{ (万元)}$$

(5) 境外收益应补缴的企业所得税和地方所得税

$$= 82.5 \div (1 - 25\%) \times (30\% + 3\%) - 82.5 \div (1 - 25\%) \times 25\%$$

$$= 36.3 - 27.5 = 8.8 \text{ (万元)}$$

$$(6) \text{ 12 月份实现的收入 (不含境外收益)} = 400 + 150 = 550 \text{ (万元)}$$

(7) 12 月份所得税前准予扣除的成本、费用、税金和损失

$$= 300 + 15 + (90 - 20) + (400 + 150) \times 0.5\% + 40 + (32.79 - 2.79) \times (1 + 17\%) + 2.79 \div (1 - 7\%) - 12$$

$$= 300 + 15 + 70 + 2.75 + 40 + 35.1 + 3 - 12$$

$$= 453.85 \text{ (万元)}$$

(8) 2003 年度应缴纳的企业所得税和地方所得税 (不含境外收益)

$$= (140 + 550 - 453.85) \times (15\% + 3\%) = 42.51 \text{ (万元)}$$

【解析】本题是结合增值税法、消费税法、外商投资企业和外国所得税法的计算题，其难度较大。其主要难点包括：(1) 涉及国内销售与出口业务的当期增值税额计算。本题中，出口业务是该企业当期业务的一个部分，因此，应该将出口业务与内销业务共同考虑，本题中考生只要把这种购销关系理解清楚，直接运用出口退税“免、抵、退”的方法即可。(2) 外商投资企业来源于中国境外的所得已在境外缴纳的所得税税款，准予在汇总纳税时，从其应纳税额中扣除，但是扣除额不得超过其境外所得按照我国税法规定计算的应纳税额。其适用的税率为 30% 的企业所得税税率和 3% 的地方所得税税率之和，不能按外商投资企业实际适用的任何低税率来计算。(3) 应纳税所得额中成本、费用、损失的扣除额计算方法（难点是业务招待费和发生意外事故营业外支出额的计算）。(4) 应纳税额中，依据该企业以前年度的获利情况，判断出当年实际适用的企业所得税税率为 15%，并据此计算出应纳税额。具体分析如下：

(1) 当月发生的进项税额中包括外购原材料所支付的增值税 81.6 万元，支付的运输费用 48 万元按照 7% 的抵扣率计算出进项税额，发生意外事故，损失当月外购的不含增值税的原材料金额 32.79 万元（其中含运费金额 2.79 万元）应该将进项税额转出（尤其要注意将运费成本金额 2.79 万元先转换成运费支出，再按照 7% 计算进项税额）。最后，因为本月有出口业务，按照 17% 的征收率与 13% 的退税率之间的差额计算出不得免税和抵扣税额 = $400 \times (17\% - 13\%) = 16$ (万元)。本月实际可以抵扣的进项税额为 63.65 万元。

(2) 当月外销业务属于出口免税项目，因此，销项税额是由内销业务产生，据此计算出应纳税额 = $150 \times 17\% - 63.65 = -38.15$ (万元)，这表明当月存在多缴的增值税额，并可以享受退税优惠。同时，根据当月的出口情况计算出出口货物“免抵退税额” = $400 \times 13\% = 52$ (万元)，这表明按照国家的退税率最多可以退还 52 万元。本月实际可以取得出口退税额 38.15 万元。

(3) 因为本企业是生产企业，出口摩托车只能免征消费税而不能获得消费税的退税，因此，本月应缴纳的消費税 = $150 \times 10\% = 15$ (万元)。

(4) 外商投资企业的境外投资收益可以不计入企业生产经营所得，单独考虑补税。但在计算其投资收益的应纳税额时，其适用的税率为 30% 的企业所得税税率和 3% 的地方所得税税率之和，不能按外商投资企业实际适用的任何低税率来计算。根据该企业前几年的生产经营情况，1999 年是开始获利年度，1999—2000 年两年免征企业所得税，2001—2003 减半征收企业所得税。所以，虽然 2003 年的实际企业所得税的税率是 18% (15% + 3%)，但在计算境外所得的应纳税额时，仍然按照 33% 计算。应补税额 = $82.5 \div (1 - 25\%) \times (30\% + 3\%) - 82.5 \div (1 - 25\%) \times 25\% = 8.8$ (万元)。

(5) 2003 年 12 月份该企业的境内生产经营所得的计算：

① 生产经营收入包括境内外销售收入，共计 550 万元。

② 交际应酬费的扣除限额应按照 550 万元计算， $(400 + 150) \times 0.5\% = 2.75$ (万元)，实际发生额是 20 万元，只能扣除限额 2.75 万元。

③根据规定，企业因存货盘亏、毁损、报废等原因不得从销项税金中抵扣的进项税金，应视同企业财产损失，准予与存货损失一起在所得税前按规定进行扣除。因此，在发生了非正常的损失之后，实际计入营业外支出应该是外购的不含增值税的原材料金额 32.79 万元加上应该转出的进项税额，在扣除保险公司给予的赔偿金额 12 万元后的净额。

④2003 年 12 月份的收入总额减去所得税前准予扣除的成本、费用、税金和损失，再加上 2003 年 1 月份—11 月份的应纳税所得额 140 万元，得到 2003 年全年的应纳税所得额是 236.15 万元。

⑤按照 15% 的企业所得税率与 3% 的地方所得税率，计算出该企业 2003 年实际境内所得应纳税额。

[2004 年综合题] 设在经济特区的某外商投资企业（先进技术企业），注册资本为 5 000 万元（中方与外方的投资比例为 7:3），经营期限 20 年。1995 年 8 月投产，1995—2002 年的生产经营情况见下表：

单位：万元

年 度	1995 年	1996 年	1997 年	1998 年	1999 年	2000 年	2001 年	2002
获利情况	20	- 30	20	50	70	60	80	- 20

该企业适用的增值税税率 17%，企业所得税税率 15%（本题不考虑地方所得税）。经主管税务机关核准，将执行税收优惠的时间从 1996 年计算。2000 年以后该企业被继续认定为先进技术企业。

2003 年度该企业自行核算取得产品销售收入 8 000 万元，非产品销售的其他业务收入总额 600 万元，应扣除的成本、费用、税金等共计 7 900 万元，实现会计利润 700 万元。后经聘请的会计师事务所审核，发现企业自行核算中存在以下问题：

(1) 直接销售产品给某使用单位，开具普通发票取得含税销售额 93.6 万元、取得与销售产品有关的运输收入 11.7 万元，未列入收入总额；

(2) 发生的与生产经营相关的交际应酬费 90 万元、技术开发费 60 万元（2002 年的技术开发费 50 万元），已据实扣除。

(3) 转让股票收益 70 万元；12 月接受某公司捐赠货物一批，取得增值税专用发票，注明价款 60 万元、增值税 10.2 万元，企业负担运输费用 4 万元，企业对此未作账务处理；

(4) 在“营业外支出”账户中，发生的通过民政局向灾区捐赠 50 万元，直接向某学校捐赠 20 万元，资助相关联的科研机构开发经费 40 万元全部作了扣除。

要求：按下列顺序回答问题：

- 计算 1995—2002 年该企业应缴纳的企业所得税总和；
- 计算审核的问题中应补缴的增值税总和；
- 销售产品应调增的应纳税所得额；
- 发生的交际应酬费和技术开发费加计扣除后应调增的应纳税所得额；
- 转让股权和捐赠的应调增应纳税所得额；
- 直接捐赠和资助关联的科研机构应调增的应纳税所得额；
- 计算 2003 年该企业应缴纳的企业所得税；
- 计算 2003 年该企业实现的税后利润；
- 假定该企业的外国投资者将 2003 年应分得的税后利润的 80%，用于再投资增加本企业的注册资本金（经营期限 8 年）。计算外国投资者再投资应退回的企业所得税（退税比例 40%）。

【答案】

$$(1) \quad \begin{aligned} \text{1995—2002 年合计} \\ \text{应缴纳的企业所得税税额} &= 20 \times 15\% + (50 - 10 + 70 + 60) \times 7.5\% + 80 \times 10\% \\ &= 3 + 12.75 + 8 = 23.75 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$(2) \quad \begin{aligned} \text{应补缴的增值税税额} &= (93.6 + 11.7) \div (1 + 17\%) \times 17\% - 10.2 - 4 \times 7\% \\ &= 15.3 - 10.2 - 0.28 = 4.82 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$(3) \quad \text{销售产品应调增应纳税所得额} = (93.6 + 11.7) \div (1 + 17\%) = 90 \text{ (万元)}$$

$$(4) \quad \begin{aligned} \text{发生的交际应酬费和新} & \\ \text{加计扣除后应调增} & \\ \text{应纳税所得额} &= 90 - [(8\,000 + 90) \times 0.3\% + 3] - 500 \times 1\% - 100 \times 0.5\% - 60 \times 50\% \\ &= 90 - 27.27 - 5 - 0.5 - 30 = 27.23 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$(5) \quad \text{转让股权和捐赠应调增应纳税所得额} = 70 + 60 + 10.2 - 4 \times (1 - 7\%) = 136.48 \text{ (万元)}$$

$$(6) \quad \text{直接捐赠和资助关联科研机构应调增应纳税所得额} = 20 + 40 = 60 \text{ (万元)}$$

$$(7) \quad \begin{aligned} \text{2003年该企业} \\ \text{应缴纳企业所得税} &= (700 + 90 + 27.23 + 136.48 + 60 - 20) \times 10\% \\ &= 993.71 \times 10\% = 99.37 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$(8) \quad \text{2003年该企业实现的税后利润} = 700 + 90 + 136.48 - 20 - 99.37 = 807.11 \text{ (万元)}$$

$$(9) \quad \begin{aligned} \text{外国投资者} \\ \text{再投资应退税额} &= (807.11 \times 30\% \times 80\%) \div (1 - 10\%) \times 10\% \times 40\% \\ &= 215.23 \times 10\% \times 40\% = 8.61 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

【解析】根据所提的问题，具体分析如下：

(1) 该企业以 1996 年为获利年度，那么 1995 年应照章纳税，适用税率 15%；1996、1997 两年免税，1998—2000 年 3 年减半征收，适用税率为 7.5%。但是根据规定，外商投资举办的先进技术企业，依照税法规定免征、减征企业所得税期满后（是指经营期 10 年以上，从开始获利年度起，第 1 年和第 2 年免征企业所得税，第 3 年至第 5 年减半征收企业所得税）仍为先进技术企业的，可以按照税法规定的税率延长 3 年减半征收企业所得税。减半后的税率低于 10% 的按 10% 的税率计算纳税。由于 2000 年以后该企业被继续认定为先进技术企业，在正常的“二免三减半”期间结束之后，还可以延长 3 年享受减半征收的优惠政策。同时，2001—2003 年的实际税率是 10%。与此相对应，结合亏损弥补政策，分析计算 1995—2002 年的应纳企业所得税。

(2) 审核问题 (1) 中直接销售产品给某使用单位，取得含税销售额应该计算销项税额，与销售产品有关的运输收入属于混合销售收入，也一并计算销项税额，而且是将运输收入 11.7 万元也作为含税销售额进行不含税换算处理。

(3) 审核问题 (3) 中接受捐赠货物取得增值税专用发票以及发生的运费（按照运费发票所注明金额的 7% 计算）都应该计算进项税额。

(4) 计算企业所得税的应税收入属于不含增值税的销售额，所以，销售产品应调增应纳税所得额应该换算成不含税收入。

(5) 按照税法规定，交际应酬费的计算方法是：全年销货净额在 1 500 万元以下的，不得超过销货净额的 50；全年销售净额超过 1 500 万元的部分，不得超过该部分销货净额的 30。全年业务收入总额在 500 万元以下的，不得超过业务收入总额的 100；全年业务收入总额超过 500 万元的部分，不得超过该部分业务收入总额的 50。本题中由于销售产品应调增的收入是会计师事务所审核发现的，还没有进入税务机关审核程序，所以，企业当年的产品销售收入应该是 8 090 万元，业务收入是 600 万元，按照此标准计算交际应酬费的扣除限额。当年技术开发费 60 万元比 2002 年的技术开发费增长 10% 以上，还可以实行附加扣除当年实际发生额 50% 的政策。

(6) 转让股票收益 70 万元应该计入当年的应纳税所得额。依据国税发 [2003] 45 号规定，自 2003 年 1 月 1 日起企业接受捐赠的非货币性资产，必须按接受捐赠时资产的入账价值确认捐赠收入，并入当期应纳税所得，依法计算缴纳企业所得税。根据《关于执行企业会计制度和相关会计准则有关问题解答（三）》的规定：“接受捐赠资产按税法规定确定的入账价值”是指根据有关凭证等确定的、应计入应纳税所得额的接受捐赠非货币性资产的价值和由捐赠企业代为支付的增值税进项税额，不含按会计制度及相关准则规定应计入受赠资产成本的由受赠企业另外支付或应付的相关税费。因此，本题中接受捐赠应调增应纳税所得额 = 60 + 10.2 = 70.2 (万元)，发生费用 = 4 × (1 - 7%) = 3.72 (万元)，所以合计转让股权和捐赠应调增应纳税所得额 = 70 + 70.2 - 3.72 = 136.48 (万元)。

(7) 直接捐赠和资助关联科研机构支出不得在税前扣除，应调增应纳税所得额 60 万元。

(8) 以企业利润 700 万元为基础，将有关调整额计入，并考虑 2002 的经营亏损，计算出 2003 年应纳税所得额，依据 10% 的税率计算应纳企业所得税税额。

(9) 计算出当年企业实际的税后利润，并利用再投资退税的公式计算出应该获取的退税额。

在这里，考生要清楚，再投资额是来源于外方投资者从企业分得的税后利润，而不是税后所得，所以，要计算再投资额，其前提是正确计算税后利润。2003 年该企业实现的税后利润 = 700 + 90 + 136.48 - 20 - 99.37 = 807.11 (万元)。在该项内容的计算中，学生们最容易出现的误区是接受捐赠应调增应纳税所得额 = 60 + 10.2 = 70.2 万元。在会计业务中是计入“资本公积”的，好象与会计利润也没有关系，所以不能计入税后利润。但考生可以进一步思考，的确，接受捐赠是计入“资本公积”，但资本公积也属于所有者权益的内容，它也是可以进行分配的项目，所以，在考察可供向投资者分配的角度，将其也计入税后利润是妥当的。

由于中外投资的比例是 7 : 3，所以，外国投资者可以取得税后利润的 30%，其再投资额又是其分得的税后利润的 80%，根据这样的情况，可以计算出其再投资额。

退税额 = 再投资额 ÷ (1 - 原实际适用的企业所得税税率与地方所得税税率之和) × 原实际适用的企业所得税税率 × 退税率

“原实际适用的税率”是指分得的税后利润当年实际是按多少税率计算缴税的，如果当年还享受减税优惠，那么，实际适用税率等于规定的比例扣除减税的因素，以真实体现再投资额当年实际缴纳的税款，所以，这里的原实际适用的企业所得税税率是 10%。

§ 9 征收管理与纳税申报

外商投资企业和外国企业缴纳企业所得税和地方所得税，按年计算，分季预缴。季度终了后 15 日内预缴；年度终了后 5 个月内汇算清缴，多退少补。（比较：内企是 4 个月，个体工商户、个人独资企业和合伙企业的汇缴期限是 3 个月。）

一、执行中应掌握的重点

1. 预缴所得税的规定

企业根据税法的规定分季预缴所得税时，应当按季度的实际利润额预缴；按季度实际利润额预缴有困难的，可以按上一年度应纳税所得额的 1/4 或者经当地税务机关认可的其他方法分季预缴所得税。

外商投资企业和外国企业按照税法规定预缴季度企业所得税时，首先应弥补企业以前年度所发生的亏损，弥补亏损后有余额的，再按其所适用的税率预缴季度企业所得税。

2. 合并申报纳税的规定

对合并申报所涉及的营业机构，若有适用不同税率纳税的，应当合理地分别计算各营业机构的应纳税所得额，按照不同的税率缴纳所得税。如果营业机构有盈有亏，盈亏相抵后仍有利润的，应当按照有盈利的营业机构所适用的税率纳税。发生亏损的营业机构，应当以该营业机构以后年度的盈利弥补其亏损，弥补亏损后仍有利润的，再按该营业机构所适用的税率纳税；其弥补亏损的数额应当按照为亏损营业机构抵亏的营业机构所适用的税率纳税。换言之，不论是低税率的亏损冲抵了高税率的利润，还是高税率的亏损冲抵了低税率的利润，都要用补回的办法加以解决。

外商投资企业和外国企业汇总或合并申报我国境内各分支机构或营业机构企业所得税时，当某些机构发生亏损，首先应用相同税率机构的盈利进行抵补；若没有相同税率机构的盈利，可用与亏损机构相近税率机构的盈利进行抵补。

例如，某外国企业在我国设有两个营业机构甲和乙，由甲合并申报，甲设在厦门（企业所得税税率为 15%，地方所得税率为 3%），乙设在内地（免征地方所得税），1998 年甲、乙所得额分别为 300 万元、- 100 万元，1999 年分别为 500 万元、200 万元，如何计算 1998 年、1999 年甲企业合并申报应纳的企业所得税。

1998 年应纳税： $(300 - 100) \times (15\% + 3\%) = 36$ （万元）

1999 年应纳税： $(500 + 100) \times (15\% + 3\%) + (200 - 100) \times 30\% = 138$ （万元）

或： $(200 - 100) \times 30\% + (500 + 300) \times 18\% - 36 = 138$ （万元）

再例如，某外国企业在中国上海、南京和深圳分别设置了三个机构从事生产经营活动。1999 年的生产经营情况如下所示：

单位：万元

	上海 (24%)	南京 (30%)	深圳 (15%)
1999 年	200	100	- 100

合并申报纳税时，1999 年应该缴纳的企业所得税 = $100 \times 24\% + 100 \times 30\% = 54$ （万元）。

（注：用上海的盈利弥补深圳的亏损。）

★历年考题分析

[2004 年多选题] 外国企业在中国境内设立两个或两个以上营业机构的，可以由其选定其中的一个营业机构合并申报缴纳所得税，该营业机构应当具备的条件有()。

- A. 对其他各营业机构的经营业务负有监督管理的责任
- B. 设有完整的账簿、凭证，能够正确反映各营业机构的收入
- C. 应当由选定的营业机构提出申请，经其营业总机构审核同意
- D. 设有完整的账簿、凭证，能够正确反映各营业机构的成本和费用

【答案】ABD 【解析】根据税法规定，外国企业在中国境内设立两个或两个以上营业机构的，可以由其选定其中的一个营业机构合并申报缴纳所得税，该营业机构应当具备的条件有：(1) 对其他各营业机构

半征收企业所得税。

- A. 500 B. 1 000 C. 1 500 D. 3 000

10. 外商投资企业取得的下列所得，可不计入应纳税所得额的有()。

- A. 以实物向其他企业投资，其投资资产经投资合同认定的价值大于原账面净值，取得的净收益
B. 兼营投资业务，从被投资的企业取得的利润（股息）
C. 将持有的人民币特种股票转让取得的净收益
D. 总机构设在中国境内的外商投资企业取得来源于境外的所得

11. 外商投资企业和外国企业所得中，适用预提所得税税率计算的是()。

- A. 在中国境内设立机构、场所的外商投资企业取得来源于境内的生产经营所得
B. 在中国境内设立机构、场所的外商投资企业取得来源于境内的其他所得
C. 在中国境内设立机构、场所的外国企业取得来源于境内的生产经营所得
D. 在中国境内未设立机构、场所的外国企业取得来源于境内的利润、利息、特许权使用费

12. 企业租用厂房、场地、饭店、宾馆、招待所等作为生产、经营场所，作为承租方的企业直接向有关部门支付的土地使用费，计算应纳税所得额时的处理方法是()。

- A. 可在承租方税前扣除 B. 不能在承租方税前扣除
C. 可在出租方税前扣除 D. 可在承租方税后扣除

13. 外商投资企业和外国企业所得税实行按年计算、分季预缴的办法纳税，其预缴、汇算清缴的定期限为()。

- A. 季度终了 15 日、年度终了 5 个月 B. 季度终了 15 日、年度终了 4 个月
C. 季度终了 10 日、年度终了 5 个月 D. 季度终了 10 日、年度终了 4 个月

14. 某外国企业在中国上海和深圳设置了两个机构从事生产经营活动，经批准，企业选定由上海的机构负责合并申报缴纳企业所得税。2004 年的生产经营情况为上海的机构亏损 100 万元，深圳的机构盈利 150 万元。假设上海的税率为 24%，深圳的税率为 15%，企业采取合并申报缴纳方法应该缴纳的企业所得税为()万元。

- A. 36 B. 22.5 C. 12 D. 7.5

15. 外国企业在中国境内设立两个或两个以上的营业机构，可选定其中的一个营业机构合并申报缴纳所得税，如涉及的营业机构适用不同税率纳税的，其纳税时应当采取的做法是()。

- A. 从高适用税率计算 B. 从低适用税率计算
C. 按平均税率计算 D. 按各自不同税率分别计算

二、多项选择题

1. 外国企业在中国境内设立的机构、场所是指()。

- A. 管理机构 B. 办事机构 C. 营业代理人 D. 营业代理机构

2. 下列各项中，符合外商投资企业和外国企业所得税法有关规定的有()。

- A. 从事房地产开发经营的企业取得售房的预收款，不缴纳企业所得税
B. 企业股票发行价格高于股票面值的溢价部分，不缴纳企业所得税
C. 企业股票转让净收益属于企业的财产转让收益，应缴纳企业所得税
D. 企业的应付未付款，凡债权人逾期 1 年未要求偿还的，应缴纳企业所得税

3. 外商投资企业应纳税所得额计算中，准予扣除的税金有()。

- A. 消费税 B. 营业税 C. 城建税 D. 增值税

4. 在计算外商投资企业和外国企业的应纳税所得额时，以下项目中不得在税前扣除的是()。

- A. 企业为在中国境内工作的职工支付的境外社会保险费
B. 企业为其雇员提存的退休保险基金
C. 企业用于购置固定资产的借款的利息支出
D. 根据增值税销项税额计提的交际应酬费

5. 下列成本费用项目，在计算外商投资企业和外国企业的应纳税所得额时，准予在税前扣除的有()。

- A. 企业向关联企业支付的管理费
B. 企业在筹建期后发生的汇兑损失
C. 超过上一年度计提的坏账准备部分的企业实际发生的坏账损失

D. 资助非关联企业的研究开发经费

6. 下列说法中, 不符合外商投资企业和外国企业所得税规定的有()。

A. 企业发生的与生产、经营有关的交际应酬费, 应有确实的记录或者单据, 在规定的限额内准予作为费用列支

B. 企业发生的借款利息支出, 凡能提供借款付息的有关证明, 均可在税前据实扣除

C. 企业发给职工的工资, 按计税工资标准在税前扣除

D. 企业实际发生的坏账损失, 少于上一年度计提的坏账准备部分, 应当计入本年的应纳税所得额

7. 下列适用 15% 税率征收企业所得税的外商投资企业有()。

A. 设在中西部地区国家鼓励类外商投资企业

B. 中外合资产品出口企业

C. 在西北从事能源、交通基础设施建设的生产性外商投资企业

D. 经济特区的非生产性外商投资企业

8. 外国投资者从外商投资企业取得的税后利润直接用于我国境内再投资, 可享受再投资退税的优惠政策, 其退税的条件是()。

A. 必须是从外商投资企业取得的税后利润

B. 必须自资金实际投入之日起 1 年内办理退税

C. 再投资的经营期限不得少于 5 年

D. 必须是确实缴纳了企业所得税以后的利润

9. 外商投资企业的外国投资者将从企业分得的利润用于(), 经营期不少于 5 年的, 经投资者申请, 税务机关批准, 退还其再投资部分已纳税款的 40%。

A. 增资于产品出口企业

B. 新建外商投资企业

C. 扩建产品出口企业

D. 举办先进技术企业

10. 我国税法所定义的关联企业, 是指与企业有以下关系之一的公司、企业和其他经济组织()。

A. 在业务上有往来关系

B. 有在利益上相关联的关系

C. 直接或间接地同为第三者所拥有或者控制

D. 在资金、经营、购销等方面, 存在直接或间接的拥有或者控制关系

三、判断题

1. 外国企业转让其在中国境内外商投资企业的股权取得的全部转让收入, 应按 20% 的税率缴纳预提所得税。()

2. 税法所说的纳税年度, 自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。企业在一个纳税年度的中间开业, 或者由于合并、关闭等原因, 使该纳税年度的实际经营期不足 12 个月的, 应以其实际的生产经营所得换算为年所得, 依法计算缴纳企业所得税。()

3. 总机构设在 A 地的某外商投资企业, 在 B 地设有一销售分支机构, 而分支机构生产经营所得应按 A 地企业所得税税率, 由总机构汇总缴纳所得税。()

4. 外商投资企业的分支机构向总机构和关联单位上交的合理的管理费用, 准予在计算应纳税所得额时扣除。()

5. 外商投资企业超过市场同类服务的合理收费标准向有关部门支付的费用, 经主管税务机关批准后, 方可在缴纳企业所得税前列支。()

6. 企业在筹建和生产、经营中发生的汇兑损益, 除国家另有规定外, 应当合理列为各所属期间的损益。()

7. 自 1999 年 1 月 1 日起, 对从事能源、交通、港口、码头基础设施项目的外商投资企业, 在报经国家税务总局批准后, 可减按 15% 的税率征收企业所得税, 不受投资区域的限制。()

8. 外国投资者将从外商投资企业或股份制企业中取得的利润(股息)购买本企业股票(包括配股)或其他企业股票的, 属于再投资, 适用再投资退税的有关规定。()

9. 生产性的外商投资企业改组或与其他企业合并成为股份制企业, 只要原外商投资企业在工商行政管理部门办理了注销登记, 并依照规定对其资产重估进行了税务处理的, 其新组成的股份制企业可以重新享受生产性企业“二免三减半”的定期减免税优惠。()

10. 外商投资企业和外国企业在享受生产性企业“二免三减半”的定期减免税优惠时, 其在减免税期间

发生的亏损仍可在今后 5 年内予以弥补。

()

四、计算题

1. 某公司(非“三资”企业)2004 年度账面所得为 2 000 万元,但该公司存在下列事项:

(1) 该年度平均职工人数为 500 人,全年计提的工资总额为 560 万元,职工福利费为 78.4 万元,计提工会经费为 11.2 万元,实际交付 11.2 万元,得到工会的专用收据,职工教育经费为 9.6 万元,已知该公司所在地区个人所得税计税标准为 800 元;

(2) 全年国库券利息收入为 2 万元;

(3) 该年度业务招待费为 24.5 万元,全年销售收入为 2 000 万元;

(4) 全年捐赠公益事业 110 万元(符合税法扣除要求)。

计算该公司 2004 年应纳税所得额(税率为 33%)。

2. A 公司 2000 年度新批技术改造投资项目,投资期 2 年,项目总投资额 800 万元,允许抵免的设备购置金额 600 万元,其中,2000 年购买国产设备金额 200 万元(以下称第一次购置),2001 年度购买的国产设备金额 400 万元(以下称第二次购置)。假设 1999 年、2000 年、2001 年、2002 年该企业实现的企业所得税额分别为 100 万元、170 万元、150 万元、400 万元。税务机关查补各年企业所得税额分别为 30 万元、10 万元、20 万元、40 万元。

请计算 A 公司 2000—2002 年各年应纳税的企业所得税额。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D

2. 【答案】A 【解析】境外咨询企业向客户提供的咨询服务活动全部在境外进行的,其取得的收入在我国不予征税。

3. 【答案】C

4. 【答案】A

5. 【答案】B 【解析】本题考查交际应酬费的扣除限额。生产、制造等企业交际应酬费扣除限额按照全年的销货净额来计算,不能按照全年的收入总额来计算。因此计算为 $1\,500 \times 50 + (1\,800 - 1\,500) \times 30 = 8.4$ (万元)。

6. 【答案】B

7. 【答案】C 【解析】A、D 为不得扣除项目, B 为限额扣除项目。

8. 【答案】A 【解析】该合资企业所得税适用 30% 税率和 3% 地方附加,退税率为 40%,应退税额 $= 80 \times 40\% \div (1 - 33\%) \times 30\% \times 40\% = 5.73$ (万元)。

9. 【答案】A

10. 【答案】B 【解析】A、C 为财产转让收益, D 为居民纳税义务人的境外所得,均属于计入应纳税所得额的项目。

11. 【答案】D

12. 【答案】A 13. 【答案】A

14. 【答案】D

【解析】应纳所得税 $= (150 - 100) \times 15\% = 7.5$ (万元)。

15. 【答案】D

二、多项选择题

1. 【答案】ABC

2. 【答案】BC 【解析】从事房地产开发经营的外商投资企业售房的预收款,应按预计利润率或其他方法预缴所得税。

3. 【答案】AB

【解析】外商投资企业和外国企业不交城市维护建设税和教育费附加,故税前无扣除

4. 【答案】ACD

5. 【答案】BC

6. 【答案】BC 【解析】企业发生的借款利息支出,不能超过按一般商业银行贷款利率计算的利息,如果为资本化利息的支出,不得在税前扣除;企业发给职工的工资,全额在税前扣除。

7. 【答案】CD 【解析】A 项属定期减免税企业,税率只在减半征收期按 15% 征收; B 项属生产性企业,根据所在地不同,税率有 15%、24%、30% 之分。

8. 【答案】ABCD

9. 【答案】 AB 【解析】 C、D项均为举办或扩建两类特定企业，再投资退税率为 100%

10. 【答案】 BCD

三、判断题

1. 【答案】 × 【解析】 外国企业转让其在中国境内外商投资企业的股权，应按取得的超出其出资额的部分和 20% 税率，缴纳预提所得税。

2. 【答案】 × 【解析】 企业在一个纳税年度的中间开业，或者由于合并、关闭等原因，使该纳税年度的实际经营期不足 12 个月的，应以其实际经营期为一个纳税年度。

3. 【答案】 × 【解析】 外商投资企业在我国境内设立从事产品生产、商品贸易、服务等分支机构，其生产经营所得适用该分支机构所在地同类业务企业适用税率计算应纳税额，由总机构汇总缴纳企业所得税。

4. 【答案】 × 【解析】 外商投资企业向关联单位上交的管理费用，不得税前扣除。

5. 【答案】 ×

6. 【答案】 ✓

7. 【答案】 × 【解析】 一定要是生产性的外商投资企业从事上述项目，才可以减按 15% 的税率征收企业所得税。

8. 【答案】 × 【解析】 外国投资者将分得的税后利润购买本企业或其他企业股票，不属于税法规定的直接再投资，因而不适用再投资退税的优惠政策。

9. 【答案】 × 【解析】 虽然原外商投资企业在工商行政管理部门办理了注销登记并依照规定对其资产重估进行了税务处理，但如果原外商投资企业因未达到年限而应补缴已减免的所得税未按规定补缴，那么，新组成的股份制企业仍不得重新享受生产性企业“二免三减半”的定期减免税优惠。

10. 【答案】 ✓

四、计算题

1. 【答案】

(1) 该公司计税工资总额 = $500 \times 800 \times 12 = 480$ (万元)

允许税前扣除的工会经费 = 11.92 万元

职工福利费 = $480 \times 14\% = 67.2$ (万元)

职工教育经费 = 9.6 万元

以上四项共调增应纳税所得额 = $(560 - 480) + (78.4 - 67.2) + (11.2 - 9.6) = 92.8$ (万元)

(2) 国库券利息收入免税

(3) 全年允许税前扣除的业务招待费 = $1\,500 \times 50 + (2\,000 - 1\,500) \times 30 = 9$ (万元)

业务招待费调增应纳税所得额 = $24.5 - 9 = 15.5$ (万元)

(4) 捐赠支出扣除限额 = $(2\,000 + 92.8 - 2 + 15.5 + 110) \times 3\% = 66.49$ (万元)

应纳所得税额 = $(2\,000 + 92.8 - 2 + 15.5 + 110 - 66.49) \times 33\% = 709.44$ (万元)

【解析】

(1) 计税工资 = 职工人数 \times 800

(2) 职工福利费 = 计税工资 \times 14%

(3) 职工教育经费 = 计税工资 \times 2%

(4) 工会经费有工会的专用收据可以全额扣除

(5) 国债利息收入免征所得税

(6) 捐赠支出扣除限额具体计算程序

① 调整所得额，即将企业已在营业外支出中列支的捐赠额剔除，计入企业所得额；

② 将调整后的所得额乘以 3%，计算出法定公益性、救济性捐赠扣除额；

③ 将调整后的所得额减去法定的公益性、救济性捐赠扣除额，其差额为应纳税所得额。

2. 【答案】

各年度应纳税额计算如下：

(1) 2000 年：

第一次购置前一年应缴企业所得税基数 = $100 + 30 = 130$ (万元)

新增税款 = $170 - 130 = 40$ (万元)

由于 40 万元 $<$ 80 万元，故允许抵免企业所得税 40 万元，剩余 40 万元可以在 2001—2004 年内抵扣。

2000 年应纳企业所得税额 = $170 - 40 + 10 = 140$ (万元)

(2) 2001 年：

第一次购置前一年应缴企业所得税基数 = $100 + 30 = 130$ (万元)

新增税款 = $150 - 130 = 20$ (万元)

由于 20 万元 < 40 万元，故允许抵免企业所得税 20 万元，剩余 20 万元可以在 2002—2004 年内抵扣。

第二次购置前一年应缴企业所得税基数 = $170 + 10 = 180$ (万元)

新增税款 = $150 - 180 = -30$ (万元)

由于 -30 万元 < 0，故不能抵免 2001 年度购置设备的抵免额。2001 年购置设备应抵免的金额 160 万元应在 2002—2005 年内抵扣。

2001 年应纳企业所得税额 = $150 - 20 + 20 = 150$ (万元)

(3) 2002 年：

第一次购置前一年应缴企业所得税基数 = $100 + 30 = 130$ (万元)

新增税款 = $400 - 130 = 270$ (万元)

由于 270 万元 > 20 万元，故允许抵免企业所得税 20 万元，至此，2000 年购置设备的应抵免额 80 万元已全部得到抵免。

第二次购置前一年应缴企业所得税基数 = $170 + 10 = 180$ (万元)

新增税款 = $400 - 180 = 220$ (万元)

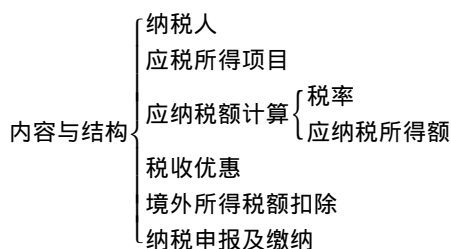
由于 220 万元 > 160 万元，故可抵免 160 万元企业所得税。至此 2001 年购置设备的应抵免额 160 万元也全部得到抵免。

2002 年应纳企业所得税额 = $400 - 20 - 160 + 40 = 260$ (万元)

【解析】凡在我国境内投资于符合国家产业政策的技术改造项目的企业，其项目所需国产设备投资的 40% 可从企业技术改造项目设备购置当年比前一年新增的企业所得税中抵免。企业每一年度投资抵免的企业所得税税额，不得超过该企业当年比设备购置前一年新增的企业所得税税额。如果当年新增的企业所得税税额不足抵免时，未予抵免的投资额，可用以后年度企业比设备购置前一年新增的企业所得税税额延续抵免，但抵免的期限最长不得超过 5 年。同一技术改造项目分年度购置设备的投资，均以每一年度设备投资总额计算应抵免的投资额，以设备购置前一年抵免企业所得税前实现的应缴企业所得税为基数，计算每一纳税年度可抵免的企业所得税额，在规定的期限内抵免。企业设备购置前一年为亏损的，其投资抵免年限内每一年度弥补以前年度亏损后实现的应缴企业所得税，可用于抵免应抵免的国产设备投资额。税务机关查补的企业所得税，计入查补税款隶属年度投资抵免的应缴企业所得税额。

第十六章 个人所得税法

内容框架



复习提示

一、本章重点

个人所得税和企业所得税一样都是税法的重要内容，其重点有纳税义务人、所得来源、税率、应纳税所得额的计算、税收优惠、境外所得的扣除。

二、本章难点

个人所得税难点很多，需要重点掌握的有来源的确定、应税项目、收入的确定、应纳税额的计算、几个特殊问题、税收优惠境外所得扣除。

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	1	1	1	4.5			5	8.5
2003年	1	1	1	1	1	1	1	4			4	7
2002年	1	1	1	1	3	3	1	4	1	4	7	13
2001年	1	1	1	1	2	2			1	9	5	13

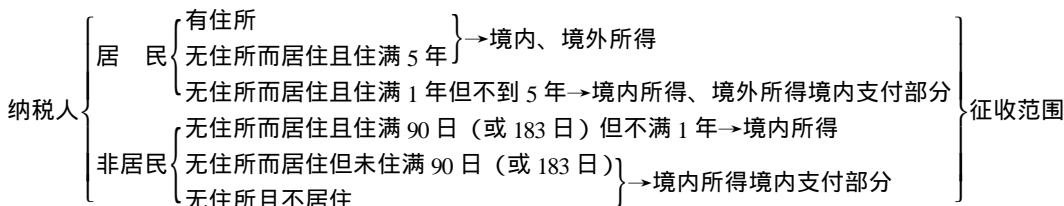
重难点详解与历年考题分析

§ 1 纳税义务人

个人所得税的纳税人根据住所与居住时间标准区分为居民纳税人和非居民纳税人。居民纳税人就其来源于境内、境外的所得缴纳个人所得税；非居民纳税人就其来源于境内的所得缴纳个人所得税。具体情况可以归纳为：

居民纳税人和非居民纳税人的纳税义务用表格及图示归纳如下（纳税用“Y”表示，不纳税用“N”表示）：

境内居住时间	纳税人性质	境内所得		境外所得	
		境内支付	境外支付	境内支付	境外支付
90日（或183日）以内	非居民	Y	N	N	N
90日（或183日）—1年	非居民	Y	Y	N	N
1—5年	居民	Y	Y	Y	N
5年以上	居民	Y	Y	Y	Y



除了解上述纳税人与征收范围之间的关系外，还要注意几个概念：

1. 在境内住满 1 个纳税年度的含义：一定要从 1 月 1 日起至 12 月 31 日止，发生临时离境者除外。
2. “临时离境”的含义：在一个纳税年度内，一次不超过 30 日或者多次累计不超过 90 日的离境。
3. 居民纳税义务人负有无限纳税义务，所谓无限纳税义务的意思是指：对于居民纳税义务人不管是来源于中国境内的所得还是来源于中国境外的所得都负有纳税义务，都要按规定缴纳个人所得税。有限纳税义务的意思是指对来源于中国境内的所得纳税。
4. 这里说的“有住所”是指因户籍、家庭、经济、利益关系而在中国境内习惯性居住的个人，并不是指有房产。即使没有房产，因户籍、家庭、经济、利益关系而在中国境内习惯性居住的个人也是个人所得税的居民纳税人，就其境内外的全部所得依法缴纳个人所得税。
5. 所谓居住，是判定纳税义务人是居民或非居民的一个法律意义上的标准，不是指实际居住或在某一个特定时期内的居住地。如因学习、工作、探亲、旅游等在中国境外居住的，在其原因消除之后，必须回到中国境内居住的个人，则中国即为该纳税人习惯性居住地。
6. 个人所得税法规定 5 年期限要从居住满 1 年的年度起计算，一个纳税年度是指公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止，因此，计算 5 年的时间如果从 2001 年开始，到 2005 年 12 月 31 日才算满 5 年，当然这 5 年连续都要住满，个人临时离境的时间不予扣减。
7. 判定纳税义务及在中国境内居住天数的计算。
8. 对个人入、离境当日及在中国境内实际工作期间的计算。这是今年新增加的内容，要注意把握。

★历年考题分析

[2001 年判断题] 罗伯特先生在中国境内无住所，自 2000 年 1—10 月在中国居住，取得由中国境内企业支付的工薪 20 万元人民币；期间，回美国工作 20 日，取得美国公司支付的工薪折合人民币 10 万元。罗伯特先生应就其全部工薪（30 万元人民币）在中国缴纳个人所得税。（ ）

【答案】× 【解析】由于罗伯特先生在中国境内未住满一个纳税年度，所以是非居民，因而回美国工作 20 日取得美国公司支付的工薪 10 万元因属于境外所得而不需要纳税。

[2002 年判断题] 史蒂芬先生在中国境内无住所，但自 1995 年 5 月 1 日至今一直在我国居住，2001 年取得由中国境内高校支付的工薪 30 万元，赴英国讲学 25 天取得由英国高校支付的报酬 8 万元。2001 年史蒂芬先生应就其上述两项收入在我国缴纳个人所得税。（ ）

【答案】√ 【解析】由于史蒂芬先生在中国境内已连续住满了 5 年，因而境内、境外所得均需在我国纳税。

[2003 年判断题] 在中国境内无住所但在华居住满 5 年的个人，从第 6 年起的以后年度中，凡在境内居住满 1 年的，应当就其来源于境内、境外的所得申报纳税；凡在境内居住不满 1 年的，则仅就该年内来源于境内的所得申报纳税。（ ）

【答案】√ 【解析】税法规定，居住超过 5 年的个人，从第 6 年起，应当就其来源于中国境外的全部所得缴纳个人所得税。但要注意，这里要求第 6 年必须住满一个纳税年度，否则第 6 年内该个人仍然是非居民。

§ 2 所得来源的确定

所得来源地的确定本来是所得税中一个比较复杂的问题，但由于教材没有作太多的讲述，所以只要一般了解即可。

注意来源地和支付地是不一样的。境内所得不一定是境内支付，也有可能境外支付；境外所得也不一定是境外支付，也有可能是境内支付。

§ 3 应税所得项目

1. 个人所得税将个人的应税所得区分为 11 类，不同类别的所得规定了不同的征税办法，考生需要全面

掌握这些应税项目的内容。

2. 注意“工资、薪金所得”与“劳务报酬所得”的区别。“工资、薪金所得”和“劳务报酬所得”项目有时是很难区分的，是否存在雇佣与被雇佣关系，是判断一种收入是属于劳务报酬所得，还是属于工薪所得的重要标准。工资、薪金所得是属于非独立个人劳务活动，即在机关、团体、学校、部队、企事业单位及其他组织中任职、受雇而得到的报酬；劳务报酬所得则是个人独立从事各种技艺、提供各项劳务取得的报酬。两者的主要区别在于，“工资、薪金所得”存在雇佣与被雇佣关系，“劳务报酬所得”则不存在雇佣与被雇佣关系。

3. 内部退养人员收入征税问题。注意区别内部退养和退職费的区别，退職费是指由于工伤、疾病等原因丧失工作能力，又没有达到退休条件，按照要求离开工作岗位的退職人员领取的生活费。

【例】李某提前5年办理了内部退养手续，并从原单位取得一次性收入30 000元，内部退养后月工资为500元，其应纳个人所得税计算如下：

确定适用税率： $(30\ 000 \div 60 + 500) - 800 = 200$ （元），应纳税所得额在500元以下，适用税率为5%。

则应纳税额 = $(500 + 30\ 000 - 800) \times 5\% = 1\ 485$ （元）。

4. 出租车驾驶员从事出租车运营取得的收入的征税问题。

5. 对公司职工取得的用于购买企业国有股权的劳动分红，应按“工资、薪金所得”项目计征个人所得税。

6. 对股票转让所得仍暂不征收个人所得税。

7. 个人出售住房所得征税问题。注意对“个人出售已购公有住房，其应纳税所得额为个人出售已购公有住房的销售价，减除住房面积标准的经济适用住房价款、原支付超过住房面积标准的房价款、向财政或原产权单位缴纳的所得收益以及税法规定的合理费用后的余额”这段话的理解。

例如，A干部标准住房面积是60平方米，但其实际分房面积是65平方米，住房面积标准的房价是300元，超过住房面积标准的房价是1 000元，那么他个人购买公房时，需要交纳23 000元 [$60 \times 300 + (65 - 60) \times 1\ 000 = 18\ 000 + 5\ 000$]，几年后该干部以300 000的价格将该房出售（忽略向原单位交纳费用问题），则应纳税所得额 = $300\ 000 - 23\ 000 = 277\ 000$ （元）。

8. 企业雇员取得的在商品营销活动中获得的各种营销业绩奖励，按照工资、薪金纳税。

9. 个人银行结算账户的存款孳生的利息，自2003年9月1日起按利息、股息、红利所得纳税。这是今年新增加的内容，应注意把握。

★历年考题分析

[2003年多选题] 下列各项个人所得中，应当征收个人所得税的有()。

- A. 企业集资利息
- B. 从股份公司取得股息
- C. 企业债券利息
- D. 国家发行的金融债券利息

【答案】ABC

[2004年多选题] 下列各项中，以取得的收入为应纳税所得额直接计征个人所得税的有()。

- A. 稿酬所得
- B. 偶然所得
- C. 股息所得
- D. 特许权使用费所得

【答案】BC 【解析】利息、股息、红利所得和偶然所得以取得的收入为应纳税所得额，除此之外的其他应税收入项目，都应该按照不同的方法进行费用扣除。

[2004年多选题] 下列各项中，应当按照工资、薪金所得项目征收个人所得税的有()。

- A. 劳动分红
- B. 独生子女补贴
- C. 差旅费津贴
- D. 超过规定标准的误餐费

【答案】AD 【解析】工资、薪金所得，是指个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及任职或者受雇有关的其他所得。B、C项不属于工资、薪金所得。

§ 4 税率

1. 个人所得税税率种类

个人所得税的税率有3种：九级超额累进税率、五级超额累进税率和20%的比例税率。

2. 特别注意的事项

(1) 稿酬在20%的基础上减征30%，所以实际税率成为14%；

(2) 居民出租房屋取得的租金所得的税率为10%；

(3) 劳务报酬在20%的基础上要加成征收，即每次申报的劳务报酬的应纳税所得额在20 000元以上50 000元以下的部分，除征20%的所得税外，还要加征5成，即再征 $(20\% \times 50\%)$ ；每次申报的劳务报酬的

(6) 掌握投资者兴办两个或两个以上企业，并且企业性质全部是独资的，年度终了后，汇算清缴时，应纳税款的计算方法。

(7) 掌握其他不能扣除的支出。

【例 1】某个体户经营一酒家，账证比较健全。2003 年 10 月份全月营业额为 12 000 元，购进菜、肉、大米等原料为 4 000 元，全月共缴纳电费、水费、房租等 500 元，缴纳其他税费合计为 180 元。当月支付给 4 名雇工工资共 1 000 元。1—9 月份累计应纳税所得额为 55 600 元，1—9 月份累计已预缴个人所得税为 14 000 元。计算该个体户 10 月份应纳税额。

$$10 \text{ 月份应纳税所得额} = 12\,000 - 4\,000 - 500 - 180 - 1\,000 = 6\,320 \text{ (元)}$$

$$10 \text{ 月份累计应纳税所得额} = 6\,320 + 55\,600 = 61\,920 \text{ (元)}$$

$$10 \text{ 月份应纳税额} = 61\,920 \times 35\% - 6\,750 - 14\,000 = 922 \text{ (元)}$$

【例 2】某个体运输户 2001 年度的有关经营数据资料如下：本年度耗用燃料 28 0000 元；购置轮胎费 12 000 元；计提折旧 40 000 元；车辆保修费 26 000 元；缴纳养路费 14 400 元；缴纳车船使用税 4 800 元；支付司机工资、福利 22 800 元；支付其他管理费 4 200 元；行车事故损失 37 500 元；获得保险公司赔偿金 22 500 元；全年实现运输收入 540 000 元，缴纳税金及附加 18 684 元；营业外收入 43 000 元；营业外支出 28 000 元；2000 年度亏损额 7 116 元；2001 年度每月预缴个人所得税 1 000 元。根据上述从账册、凭证中取得的资料，请计算其 2001 年度应纳个人所得税税额和年终补缴税额。

① 计算营运成本：

$$\begin{aligned} \text{营运成本} &= \text{燃料费} + \text{轮胎费} + \text{保修费} + \text{折旧费} + \text{养路费} + \text{工资} + \text{福利费} + \text{行车事故损失} - \text{保险赔偿} \\ &= 280\,000 + 12\,000 + 26\,000 + 40\,000 + 14\,400 + 22\,800 + 37\,500 - 22\,500 = 410\,200 \text{ (元)} \end{aligned}$$

② 计算营运利润：

$$\begin{aligned} \text{营运利润} &= \text{营运收入} - \text{营运成本} - \text{营运税金及附加} \\ &= 540\,000 - 410\,200 - 18\,684 = 111\,116 \text{ (元)} \end{aligned}$$

③ 计算利润总额：

$$\begin{aligned} \text{利润总额} &= \text{营运利润} - \text{管理费用} - \text{财务费用} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出} \\ &= 111\,116 - 4\,800 - 4\,200 + 43\,000 - 28\,000 = 117\,116 \text{ (元)} \end{aligned}$$

④ 计算应纳税所得额：

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= \text{利润总额} - \text{允许扣除的亏损} \\ &= 117\,116 - 7\,116 = 110\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

⑤ 计算应纳税额：

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{全年应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \\ &= 110\,000 \times 35\% - 6\,750 = 31\,750 \text{ (元)} \end{aligned}$$

⑥ 计算应补税款：

$$\text{应补税款} = \text{全年应纳税额} - \text{全年已预缴税额} = 31\,750 - 1\,000 \times 12 = 19\,750 \text{ (元)}$$

所以该个体运输户全年应纳税额 31 750 元；年终应补纳税额 19 750 元。

2. 承包、承租经营所得

(1) 承包、承租经营期不足 1 年的，以其实际经营期为纳税年度。

(2) 如果承包、承租经营者对经营成果不拥有所有权的，应按工资薪金所得项目计算应纳税额，而不是按承包、承租经营所得项目计算。

(3) 承包企业应先计算缴纳企业所得税，然后再按规定缴纳个人所得税。税后利润才能在企业与承包者之间分配。个人的承包经营所得为企业的税后利润减去上交的承包费及法定费用扣除标准以后的余额。

【例】陈某 2000 年承包某商店，承包期 1 年，按合同规定，分两次取得承包经营收入。其中，6 月份取得承包收入 30 000 元，年底取得承包收入 32 000 万元。此外，陈某还按月从商店领取工资，每月 500 元。试计算其应纳所得税额。

$$6 \text{ 月份应纳税额} = (30\,000 + 6 \times 500) - 6 \times 800 = 28\,200 \text{ (元)}$$

$$6 \text{ 月份应预缴税额} = 28\,200 \times 20\% - 1\,250 = 4\,390 \text{ (元)}$$

$$12 \text{ 月份应纳税所得额} = (32\,000 + 6 \times 500) - 6 \times 800 = 30\,200 \text{ (元)}$$

$$\text{全年应纳税所得额} = 30\,200 + 28\,200 = 58\,400 \text{ (元)}$$

$$12 \text{ 月份应缴税额} = 58\,400 \times 35\% - 6\,750 - 4\,390 = 9\,300 \text{ (元)}$$

【例】2001 年 1 月 1 日某个人与事业单位签订承包合同经营招待所，据合同协议承包期为 1 年，该个人

全年上交费用 20 000 元，年终招待所实现利润总额 65 000 元。计算该个人应纳的个人所得税税额。

$$\begin{aligned}\text{应纳税所得额} &= \text{承包经营利润} - \text{上交费用} - \text{每月费用扣减合计} \\ &= 65\,000 - 20\,000 - 800 \times 12 = 35\,400 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= \text{全年应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \\ &= 35\,400 \times 30\% - 4\,250 = 6\,370 \text{ (元)}\end{aligned}$$

3. 劳务报酬所得

劳务报酬所得，指个人独立从事非雇佣的各种劳务所取得的所得。计算劳务报酬所得的应纳税额，关键要注意加成征收的规定。为纳税人代付税款的内容一般不会考的。

4. 股息、利息、红利所得

主要注意银行存款利息从 1999 年 11 月 1 日以后开始恢复征税，即对 1999 年 11 月 1 日以后孳生的利息征收个人所得税。

5. 财产租赁所得

财产租赁所得在扣除法定费用之前可以扣除相关税金和修缮费用：

纳税人在出租财产过程中缴纳的税金和教育费附加，可持完税（缴款）凭证，从其财产租赁收入中扣除。准予扣除的项目除了规定费用和有关税、费外，还准予扣除能够提供有效、准确凭证，证明由纳税义务人负担的该出租财产实际开支的修缮费用。允许扣除的修缮费用，以每次 800 元为限，一次扣除不完的，准予在下一次继续扣除，直至扣完为止。

个人出租财产取得的财产租赁收入，在计算缴纳个人所得税时，应依次扣除以下费用：

- (1) 财产租赁过程中缴纳的税费；
- (2) 由纳税人负担的该出租财产实际开支的修缮费用；
- (3) 税法规定的费用扣除标准。

【例】王某在市区拥有商品房两套，一套自用，另一套于 2002 年 1 月 1 日出租给李某居住。协议规定，租期 2 年，每月租金 1 000 元，于每月初支付。

王某 3 月份新购置门面房一套，并于 2002 年 4 月 1 日租赁给某服装店作经营使用。协议规定，租期 1 年，从 2002 年 4 月 1 日至 2003 年 3 月 31 日，月租金 4 000 元，于每月初支付。计算王某 2002 年应缴纳的营业税、城市维护建设税、教育费附加、房产税、印花税、个人所得税（城市维护建设税税率为 7%，教育费附加征收率为 3%）。

王某 2002 年应纳的各项税额计算如下：

$$\textcircled{1} \text{出租住房应纳营业税} = 1\,000 \times 12 \times 3\% = 360 \text{ (元)}$$

$$\text{出租门面房应纳营业税} = 4\,000 \times 9 \times 5\% = 1\,800 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳营业税合计} = 360 + 1\,800 = 2\,160 \text{ (元)}$$

$$\textcircled{2} \text{应纳城市维护建设税} = 2\,160 \times 7\% = 151.20 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳教育费附加} = 2\,160 \times 3\% = 64.80 \text{ (元)}$$

$$\textcircled{3} \text{出租住房应纳房产税} = 1\,000 \times 12 \times 4\% = 480 \text{ (元)}$$

$$\text{出租门面房应纳房产税} = 4\,000 \times 9 \times 12\% = 4\,320 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳房产税合计} = 480 + 4\,320 = 4\,800 \text{ (元)}$$

$$\textcircled{4} \text{1 月 1 日应纳印花税} = 12\,000 \times 10\% = 12 \text{ (元)}$$

$$\text{4 月 1 日应纳印花税} = 4\,000 \times 12 \times 10\% = 48 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳印花税合计} = 12 + 48 = 60 \text{ (元)}$$

$$\text{1 月份应扣除税额} = 1\,000 \times 3\% \times (1 + 7\% + 3\%) + 1\,000 \times 4\% + 12 = 85 \text{ (元)}$$

$$\text{1 月份应纳个人所得税} = (1\,000 - 85 - 800) \times 10\% = 11.50 \text{ (元)}$$

$$\text{2、3 月份各月应扣除税额} = 1\,000 \times 3\% \times (1 + 7\% + 3\%) + 1\,000 \times 4\% = 73 \text{ (元)}$$

$$\text{2—3 月份应纳个人所得税} = [(1\,000 - 73 - 800) \times 10\%] \times 2 = 25.40 \text{ (元)}$$

★历年考题分析

[2004 年单选题] 国内某作家的一篇小说在一家晚报上连载，3 个月的稿酬收入分别是 3 000 元、4 000 元和 5 000 元。该作家 3 个月所获得稿酬应缴纳个人所得税()。

- A. 1 316 元 B. 1 344 元 C. 1 568 元 D. 1 920 元

【答案】 B **【解析】** 根据个人所得税法的规定，同一作品在报刊上连载取得收入的，以连载完成后取得的所有收入合并为一次征收个人所得税。本题中，该作家应纳个人所得税额 = (3 000 + 4 000 + 5 000) ×

$(1 - 20\%) \times 20\% \times (1 - 30\%) = 1\,344$ (元)

二、应纳税额计算的特殊情况

这部分内容主要是介绍了十几种特殊情况，都必须全面掌握。以下我们就其中几种值得进一步解释的情况作一解析：

(1) 一次取得数月奖金或年终加薪、劳动分红的计算

今年新修改了规定，注意把握。

★历年考题分析

[2001年单选题] 中国公民王某的月工资 600 元，年末一次性取得奖金 4 200 元，王某全年应缴个人所得税为()。

A. 90 元 B. 475 元 C. 505 元 D. 840 元

【答案】 B **【解析】** $[4\,200 - (800 - 600)] \times 15\% - 125 = 475$ (元)

[2003年单选题] 中国公民肖某 2002 年 12 月份取得当月工薪收入 2 400 元和 1—12 月份的奖金 3 600 元。肖某 12 月份应纳个人所得税()。

A. 430 元 B. 550 元 C. 665 元 D. 825 元

【答案】 B. **【解析】** $[(2\,400 - 800) \times 10\% - 25] + [3\,600 \times 15\% - 125] = 135 + 415 = 550$ (元)

(2) 公务交通、通讯补贴收入征税问题

按月发放者，按月计入工资、薪金合并计算；不按月发放者，分解到所属月份与工资、薪金合并计算。

例如：某个人月薪 5 000 元，另外每月还取得公务交通和通讯补贴收入 1 000 元。当地核定的公务费用的扣除标准为 500 元。计算该个人每月应纳的个人所得税额。

【答案】

应纳税所得额 = $5\,000 + 1\,000 - 800 - 500 = 4\,700$ (元)

应纳税额 = $4\,700 \times 15\% - 125 = 580$ (元)

(3) 关于企业改组改制过程中个人取得的量化资产征税问题

此内容应掌握。

★历年考题分析

[2001年多选题] 下列各项所得中，应计算缴纳个人所得税的有()。

- A. 职工个人以股份形式取得的不拥有所有权的企业量化资产
- B. 职工个人以股份形式取得的拥有所有权的企业量化资产
- C. 职工个人以股份形式取得的拥有所有权的企业量化资产，转让时所获得的收入
- D. 职工个人以股份形式取得的以量化资产参与企业分配而获得的股息

【答案】 CD

(4) 解除劳动合同的一次性补偿收入征税问题

①从破产国有企业取得的一次性安置费收入，免征所得税。

②与国有企业解除劳动合同取得的一次性补偿收入，在当地上年企业职工年平均工资的 3 倍数数额内免税；超过者应全额征税。同时要区别一次性补偿收入和退職费的不同。退職费是指由于工伤、疾病等原因丧失工作能力，又没有达到退休条件，按照要求离开工作岗位的退職人员领取的生活费。

★历年考题分析

[2002年判断题] 王某与其任职的公司解除劳动关系，取得一次性补偿收入 3 万元，当地上年职工平均工资为 1.2 万元，王某应对该补偿收入超过 1.2 万元的部分缴纳个人所得税。()

【答案】 ×

[2004年判断题] 对于企业按照国家有关法律规定宣告破产后，企业职工从该破产企业取得的一次性安置收入，现行税法规定，凡收入在当地上年职工平均工资 3 倍数数额以内的部分，免征个人所得税，超过的部分按规定计征个人所得税。()

【答案】 × **【解析】** 企业按照国家有关法律规定宣告破产，企业职工从该破产企业取得的一次性安置收入免征个人所得税。

(5) 在境内无住所的个人的工资、薪金所得的税务处理

这是个人所得税中一个非常复杂的问题，其复杂性主要体现在所得来源地与支付地的判定，以及高层管理人员的特殊处理。重点掌握下表 (纳税用“Y”表示，不纳税“N”表示)：

境内居住时间	纳税人性质	境内所得		境外所得	
		境内支付	境外支付	境内支付	境外支付
90日(或183日)以内	非居民	Y	N	N	N
90日(或183日)—1年	非居民	Y	Y	N	N
1—5年	居民	Y	Y	Y	N
5年以上	居民	Y	Y	Y	Y

在学习这部分内容时，需要指出的是：

- ① 纳税人离境期间（包括临时离境）取得的工资、薪金属于境外所得；
- ② 高层管理人员无论是居民还是非居民，其取得的由境内支付的工资、薪金所得一律需要缴纳个人所得税。
- ③ 今年新增加了居住不超过90天或不超过183天应纳税额的计算公式，应掌握。
- ④ 今年新增加了在境内无住所但在境内居住满1年不超过5年的个人应纳税额的计算，注意把握。

★历年考题分析

[2002年单选题] 韩国居民崔先生受其供职的境外公司委派，来华从事设备安装调试工作，在华停留60天，期间取得境外公司支付的工资40 000元，取得中国体育彩票中奖收入20 000元。崔先生应在中国缴纳个人所得税()。

- A. 4 000元
- B. 5 650元
- C. 9 650元
- D. 10 250元

【答案】A 【解析】韩国居民崔先生属于未住满90天的非居民，其境内所得由境外支付的部分免税，所以取得的境外公司支付的工资40 000元不需要纳税，而取得中国体育彩票中奖收入20 000元需要纳税。因此，崔先生应在中国缴纳个人所得税 = 20 000 × 20% = 4 000(元)。

(6) 退职费收入的税务处理

退职费是指由于工伤、疾病等原因丧失工作能力，又没有达到退休条件，按照要求离开工作岗位的退职人员领取的生活费。教材中只介绍了一次性取得不符合条件和标准的退职费收入的征税办法。对不是一次性取得而是按月取得的不符合条件或虽然符合条件但超出标准的退职费收入，教材中没有具体介绍如何处理。

【例】某企业实行减负增效，甲职工因相差113个月未达到法定退休年龄，实行“内退”，一次取得退职费70 000元，同时取得当月工资1 400元；乙职工因工作原因主动辞职，取得一次性退职费20 000元，其原先每月工资为1 000元；丙职工已在该厂工作14年，其一次性买断工龄，与企业解除了经济合同，获得补偿收入28 000元。同时，该企业下属子公司因经营不善，宣布破产，对丁职工发放一次性安置费35 000元。请问甲、乙、丙、丁4位职工各应缴纳多少个人所得税。

4位职工应纳税情况如下：

① 甲职工。根据税法规定，个人在办理内部退养手续后，从原任职单位取得的一次性收入，应按办理内部退养手续后至法定离退休年龄之间所属的月份进行平均，并与领取当月的“工资、薪金”所得合并后减除当月费用扣除标准，以余额为基数确定适用税率，再将当月工资、薪金加上取得的一次性收入，减去费用扣除标准，按适用税率计征个人所得税。按上述规定，在确定适用税率为10%后，甲职工应纳个人所得税 = (70 000 + 1 400 - 800) × 10% - 25 = 7 035(元)。

② 乙职工。个人取得的不符合《国务院关于工人退休、退职的暂行办法》规定的退职条件和退职费标准的退职费收入，可视为其一次取得数月的工资、薪金收入，并以原每月工资、薪金收入总额为标准，划分为若干月份的工资、薪金收入后，计算个人所得税的应纳税所得额和税额。但按上述方法划分超过了6个月的工资、薪金收入的，应按6个月平均划分计算。因 20 000 ÷ 1 000 > 6，乙职工每月应纳个人所得税 = (20 000 ÷ 6 + 1 000 - 800) × 15% - 125 = 405(元)，合计应纳税 = 405 × 6 = 2 430(元)。

③ 丙职工。根据税法规定，个人取得的一次性经济补偿收入，除以个人在本企业的工作年限数，以其商数作为个人的月工资、薪金收入，按税法规定计算缴纳个人所得税。个人在本企业的工作年限按实际工作年限数计算，超过12年的按12计算。丙职工共应纳个人所得税 = [(28 000 ÷ 12 - 800) × 10% - 25] × 12 = 1 539.9(元)。

④ 丁职工。个人因与用人单位解除劳动合同而取得的一次性补偿收入（包括用人单位发放的经济补偿金、生活补助费和其他补助费用），其收入在当地上年职工平均工资3倍数额以内的部分，免征个人所得税。超过的部分按照上述方法，计算征收个人所得税。因此丁职工取得的安置费免予征收个人所得税。

(7) 删除了关于企业经营者试行年薪制后征收个人所得税的规定

★历年考题分析

[2001年综合题] 中国公民张某 2000 年共取得八项收入 (见附表“收入情况”栏目)。年底, 张某要求其财务顾问逐项计算应纳个人所得税税额, 该财务顾问即予办理并将计算结果告知 (见附表“财务顾问计算的在我国缴纳的税额”栏目)。

要求:

根据个人所得税法及有关规定, 逐项判断该财务顾问计算的应纳税额是否正确, 简要说明依据, 并正确计算应在我国缴纳的个人所得税税额。

附表

收入情况	财务顾问计算的在我国缴纳的税额
(1) 1—5 月份, 每月参加文艺演出一次, 每次收入 20 000 元	$(20\,000 - 800) \times 20\% \times 5 = 19\,200$ (元)
(2) 在 A 国出版图书取得稿酬 250 000 元, 在 B 国参加演出取得收入 10 000 元, 已分别按收入来源国税法缴纳个人所得税 30 000 元和 1 500 元	0
(3) 取得中彩收入 50 000 元, 当场通过社会团体向教育机构捐赠 30 000 元	$(50\,000 - 30\,000) \times 20\% = 4\,000$ (元)
(4) 取得国债利息收入 3 000 元	$3\,000 \text{ 元} \times 20\% = 600$ (元)
(5) 取得保险赔款 25 000 元	0
(6) 取得 1999 年 12 月存入银行的一年期定期存款利息 6 000 元	$6\,000 \times (1 - 20\%) \times 20\% = 960$ (元)
(7) 转让居住 4 年的私有住房, 取得收入 300 000 元, 该房的购入原值 150 000 元, 发生合理费用为 21 000 元	0
(8) 1 月 1 日投资兴办个人独资企业, 当年取得收入 110 000 元, 营业成本 51 000 元, 管理费用等允许扣除的费用 30 000 元	$\{[(110\,000 - 51\,000 - 30\,000) / 12 - 800] \times 10\% - 25\} \times 12 = 1\,640$ (元)

【解析】

该财务顾问计算的应纳税额不正确, 存在以下几个问题:

(1) 参加文艺演出的每次收入超过了 4 000 元, 所以扣除费用不是 800 元, 而应该是每次收入的 20%。

应纳税额 = $20\,000 \times (1 - 20\%) \times 20\% \times 5 = 16\,000$ (元)。

(2) 在 B 国参加演出取得的演出收入在我国应补缴所得税。

应补缴税额 = $10\,000 \times (1 - 20\%) \times 20\% - 1\,500 = 100$ (元)。

(3) 向教育机构的捐赠只能在应纳税所得额 30% 以内扣除, 不能全部扣除。

应纳税额 = $50\,000 \times (1 - 30\%) \times 20\% = 7\,000$ (元)。

(4) 国债利息收入免税。

(5) 1999 年 11 月以后滋生的存款利息在计税时没有税前扣除项目。

应纳税额 = $6\,000 \times 20\% = 1\,200$ (元)。

(6) 转让居住未满 5 年的私有住房要缴纳个人所得税。

应纳税额 = $(300\,000 - 150\,000 - 21\,000) \times 20\% = 25\,800$ (元)

(7) 个人独资企业应比照个体工商户适用 5 级超额累进税率计算征税。

应纳税额 = $(110\,000 - 51\,000 - 30\,000) \times 20\% - 1\,250 = 4\,550$ (元)

所以, 公民张某 2000 年在我国缴纳的个人所得税税额 = $16\,000 + 100 + 7\,000 + 1\,200 + 25\,800 + 4\,550 = 54\,650$ (元)。

[2002 年计算题] 中国公民孙某系自由职业者, 2001 年收入情况如下:

(1) 出版中篇小说一部, 取得稿酬 50 000 元, 后因小说加印和报刊连载, 分别取得出版社稿酬 10 000 元和报社稿酬 3 800 元。

(2) 受托对一部电影剧本进行审核, 取得审稿收入 15 000 元。

(3) 临时担任会议翻译, 取得收入 3000 元。

(4) 在 A 国讲学取得收入 30 000 元, 在 B 国从事书画展卖业务取得收入 70 000 元, 已分别按收入来源国税法规定缴纳了个人所得税 5 000 元和 18 000 元。

要求:

计算孙某 2001 年应缴纳的个人所得税。

【解析】

$$\begin{aligned} \text{应纳个人所得税额} &= (50\,000 + 10\,000) \times (1 - 20\%) \times 14\% + (3\,800 - 800) \times 14\% + 15\,000 \times (1 - 20\%) \\ &\quad \times 20\% + (3\,000 - 800) \times 20\% + 30\,000 \times (1 - 20\%) \times 30\% - 2\,000 - 5\,000 \\ &= 10\,180(\text{元}) \end{aligned}$$

注: 从 B 国取得的所得因为境外已纳税额超过了按照我国税法计算应缴纳的税额, 所以不需要交纳个人所得税了。

[2002 年综合题] 林某自 2001 年 1 月 1 日起承包一家位于市内的国有招待所, 根据承包合同规定, 承包后的招待所经济性质不变, 承包期为 3 年, 每年上交承包费 50 000 元, 经营成果归承包者, 承包期内应缴纳的各项税款(包括教育费附加)均由林某负担。2002 年 2 月初, 林某到地方税务局报送了所得税纳税申报表等有关纳税资料。资料显示: 2001 年招待所营业收入 2 100 000 元, 营业成本 1 200 000 元, 营业税、城建税及教育费附加 115 500 元, 期间费用 800 000 元(其中包括 50 名员工的工资 460 000 元以及林某的工资 20 000 元, 未超过当地政府确定的计税工资标准), 亏损 15 500 元。

2002 年 4 月, 地方税务局对招待所进行税收检查, 发现该所在 2001 年存在以下问题:

(1) 部分客房收入 200 000 元未入账。

(2) 向非金融机构借款的利息支出 80 000 元全部计入了费用(金融机构同类、同期贷款利息为 60 000 元)。

(3) 期间费用中包括广告支出 50 000 元, 市容、环保罚没款 300 000 元, 业务招待费 40 000 元。

(林某取得的工资收入未申报缴纳个人所得税)

对企事业单位的承包经营、承租经营所得适用的税率表

级数	全年应纳税所得额	税率(%)	速算扣除数(元)
1	不超过 5 000 元的部分	5	0
2	超过 5 000 元 ~ 10 000 元的部分	10	250
3	超过 10 000 元 ~ 30 000 元的部分	20	1 250
4	超过 30 000 元 ~ 50 000 元的部分	30	4 250
5	超过 50 000 元的部分	35	6 750

要求:

(1) 计算林某 2001 年应补(退)的各种税款及教育费附加。

(2) 依据《税收征收管理法》的规定, 指出林某的行为属于什么行为? 应如何处理?

【解析】

(1) ①补缴营业税 = $20 \times 5\% = 1$ (万元)

城市维护建设税 = $1 \times 7\% = 0.07$ (万元)

教育费附加 = $1 \times 3\% = 0.03$ (万元)

②收入调增 20 万元

利息超标 = $8 - 6 = 2$ (万元)

广告扣除 = $(210 + 20) \times 2\% = 4.6$ (万元) 超标金额 = $5 - 4.6 = 0.4$ (万元)

罚款调增 = 3 (万元)

业务招待费 = $(210 + 20) \times 0.50 = 1.15$ (万元) 超标金额 = $4 - 1.15 = 2.85$ (万元)

应纳税所得额 = $20 - 1 - 0.07 - 0.03 + 2 + 0.4 + 3 + 2.85 - 1.55 = 25.60$ (万元)

应纳税 = $25.60 \times 33\% = 8.45$ (万元)

③个人所得税:

应纳税所得额 = $230 - 120 - 11.55 - 1.1 - 80 - 8.45 - 5 + 2 - 0.08 \times 12 = 4.94$ (万元)

应纳税额 = 4.94 × 30% - 0.425 = 1.057 (万元)

④偷税数额 = 1 + 0.07 + 0.03 + 8.45 + 1.057 = 10.607 (万元)

偷税比率 = 10.607 / (11.55 + 10.607) = 10.607 / 22.157 = 47.87%

(2) 纳税人偷税数额为 10.607 万元, 所偷税数额占应纳税额高达 47.87%, 根据现行《税收征收管理法》的规定, 已构成偷税罪, 税务机关除限期催缴税款, 征收滞纳金外, 还要移送司法机关依法追究刑事责任。《刑法》规定: 偷税数额占应纳税额 30% 以上且偷税数额 10 万元以上的, 处 3 年以上 7 年以下有期徒刑, 并处偷税数额 1 倍以上 5 倍以下罚金。

注: 关于这个题目的答案, 存在两个有争议的地方, 一个是在调整业务招待费和广告费时其营业收入是否应包括查补的营业收入 20 万元; 另一个是在计算个人的承包经营所得时, 是按照会计口径计算还是按照税法口径计算。此处我们采用了包括查补的营业收入 20 万元用以计算业务招待费和广告费, 以及按照会计口径计算分得的承包经营所得。但由于 2002 年的考试有关部门没有公布标准答案, 所以也就不能肯定这一定是正确的。

[2003 年计算题] 钱某为一外商投资企业雇佣的中方人员, 2002 年 1—12 月收入情况如下:

(1) 外商投资企业每月支付的工薪 25 000 元; 国内派遣单位每月支付的工资 4 000 元。

(2) 利用休假时间为国内某单位进行工程设计取得收入 80 000 元, 领取收入时得知该单位遭受严重水灾, 当即捐赠 20 000 元。

(3) 为境外一企业提供一项专利技术的使用权, 一次取得收入 150 000 元。已按收入来源国税法在该国缴纳了个人所得税 20 000 元。

(4) 个人出租住房, 每月取得租金收入 3 000 元, 每月发生的准予扣除项目及修缮费用 500 元, 取得合法票据。

工资、薪金所得适用的速算扣除数表

级数	全月应纳税所得额	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	175
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

要求:

计算钱某 2002 年在我国应缴纳的个人所得税。

【解析】

(1) 工资应缴纳个人所得税 = [(25 000 + 4 000 - 800) × 25% - 1375] × 12 = 68 100 (元)

(2) 工程设计收入应缴纳个人所得税 = 80 000 × (1 - 20%) × 40% - 7 000 = 18 600 (元)

(3) 提供专利技术使用权应缴纳个人所得税 = 150 000 × (1 - 20%) × 20% - 20 000 = 4 000 (元)

(4) 出租住房应缴纳个人所得税 = (3 000 - 500 - 800) × 10% × 12 = 2 040 (元)

钱某 2002 年在我国应缴纳的个人所得税 = 68 100 + 18 600 + 4 000 + 2 040 = 92 740 (元)

[2004 年计算题] 中国公民李某为一文工团演员, 2003 年 1—12 月收入情况如下:

(1) 每月取得工薪收入 6 000 元, 12 月取得年终奖金 24 000 元;

(2) 每月参加赴郊县乡村文艺演出一次, 每一次收入 3 000 元, 每次均通过当地教育局向农村义务教育捐款 2 000 元;

(3) 取得定期存款利息 10 000 元, 其中 1999 年 10 月 31 日前的利息 1 000 元;

(4) 在 A 国讲学一次, 取得收入 50 000 元, 已按该国税法规定在该国缴纳了个人所得税 8 000 元;

(5) 在 B 国出版自传作品一部，取得稿酬 160 000 元，已按 B 国税法规定在该国缴纳了个人所得税 16 000 元。

工资、薪金所得适用的速算扣除数表

级数	全月应纳税所得额	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

要求：按下列顺序回答问题：

- (1) 计算 2003 年的工资和奖金收入应缴纳的个人所得税总和；
- (2) 计算 2003 年赴郊区乡村文艺演出收入应缴纳的个人所得税总和；
- (3) 计算存款利息收入应缴纳的个人所得税；
- (4) 计算 A 国讲学收入在我国应缴纳的个人所得税；
- (5) 计算 B 国出版作品收入在我国应缴纳的个人所得税。

【答案】

(1) 工薪收入应缴纳个人所得税 = $[(6\ 000 - 800) \times 20\% - 375] \times 12 + 24\ 000 \times 25\% - 1\ 375 = 12\ 605$ (元)

(2) 演出收入应缴纳个人所得税 = $(3\ 000 - 800 - 2\ 000) \times 20\% \times 12 = 480$ (元)

(3) 利息收入应缴纳个人所得税 = $(10\ 000 - 1\ 000) \times 20\% = 1\ 800$ (元)

(4) 讲学扣除额 = $50\ 000 \times (1 - 20\%) \times 30\% - 2\ 000 = 10\ 000$ (元)

李某在 A 国缴纳了 8 000 元，低于扣除额 10 000 元。

应补缴个人所得税 = $10\ 000 - 8\ 000 = 2\ 000$ (元)

(5) 稿酬扣除额 = $160\ 000 \times (1 - 20\%) \times 20\% \times (1 - 30\%) = 17\ 920$ (元)

李某在 B 国缴纳了 16 000 元，低于扣除额 17 920 元。

应补缴个人所得税 = $17\ 920 - 16\ 000 = 1\ 920$ (元)

【解析】本题是个人所得税法考核的基本题型。其主要难点包括：(1) 工资、薪金与年终奖金的计算方法。(2) 劳务报酬按次征收与通过当地教育局向农村义务教育捐款 2 000 元的处理。(3) 定期存款利息中 1999 年 10 月 31 日前的利息 1 000 元属于免税范围；(4) 纳税人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税额，但扣除额不得超过境外所得依照我国税法规定计算应纳税额，而且采用分国又分项原则计算抵扣限额。具体分析如下：

① 工资、薪金所得按月纳税，中国公民在境内取得工、薪费用扣除标准为每月 800 元，即应纳税所得额 = 每月收入额 - 800 元。按照当年的规定，对年终奖金单独作为一个月的工资、薪金所得计算纳税，且原则上不再减除费用，全额作为应纳税所得额计算应纳税额。提示：依据《国家税务总局关于调整个人取得全年一次性奖金等计算征收个人所得税方法问题的通知》(国税发 [2005] 9 号) 文件，从 2005 年 1 月 1 日起，纳税人取得全年一次性奖金，单独作为一个工资、薪金所得计算纳税，并按以下计税办法，由扣缴义务人发放时代扣代缴：

A. 先将雇员当月内取得的全年一次性奖金，除以 12 个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。如果在发放年终一次性奖金的当月，雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额，应将全年一次性奖金减除“雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额”后的余额，按上述办法确定全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数。

B. 将雇员个人当月内取得的全年一次性奖金, 按本条第(一)项确定的适用税率和速算扣除数计算征税, 计算公式如下:

a. 如果雇员当月工资薪金所得高于(或等于)税法规定的费用扣除额的, 适用公式为: 应纳税额 = 雇员当月取得全年一次性奖金 × 适用税率 - 速算扣除数

b. 如果雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额的, 适用公式为:

应纳税额 = (雇员当月取得全年一次性奖金 - 雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额) × 适用税率 - 速算扣除数

所以, 如果该年终一次性奖金是属于 2005 年的奖金, 其计算方法会有所变化。

②每月参加赴郊县乡村文艺演出一次属于劳务报酬所得, 应按次征收个人所得税。因为每次收入是 3 000 元, 未超过 4 000 元, 扣除标准是定额扣除 800 元。同时, 根据规定, 通过非营利社会团体和国家机关向农村义务教育的捐赠可以全额扣除, 所以, 每次通过当地教育局向农村义务教育捐款 2 000 元都可以扣除。

③根据国务院 1999 年 9 月 30 日《对储蓄存款利息所得征收个人所得税的实施办法》的规定, 从中华人民共和国境内的储蓄机构取得人民币、外币储蓄利息所得的个人, 应当缴纳个人所得税。储蓄存款在 1999 年 11 月 1 日前滋生的利息所得, 不征收个人所得税, 储蓄存款在 1999 年 11 月 1 日后滋生的利息所得, 征收个人所得税。本题中只有 9 000 元定期存款利息收入征收 20% 的个人所得税。

④李某在 A 国的讲学收入属于劳务报酬所得, 因为收入是 50 000 元, 超过 4 000 元, 扣除标准是定率扣除 20%, 并采用加成征收的方法, 计算出该收入在我国的应纳税额等于 10 000 元, 由于在 A 国已经缴纳税额 8 000 元, 应该补税 2 000 元。

⑤李某在 B 国取得稿酬收入, 因为收入是 160 000 元, 超过 4 000 元, 扣除标准是定率扣除 20%, 并在标准税率 20% 的基础上减征 30%, 计算出该项收入在我国的应纳税额是 17 920 元, 由于在 A 国已经缴纳税额 16 000 元, 应该补税 1 920 元。

§ 7 税收优惠

税收优惠是考试的一个重点, 需要考生熟练掌握。这个内容考得比较多的题型是多项选择题, 偶而会在计算题中出现。

税收优惠中比较容易成为考点的主要包括:

1. 省级人民政府、国务院部委和中国人民解放军军以上单位, 以及外国组织颁发的科学、教育、技术、文化、卫生、体育、环境保护等方面的奖金。
2. 国债和国家发行的金融债券利息。
3. 福利费、抚恤金、救济金。
4. 保险赔款。
5. 按照国家统一规定发给干部、职工的安家费、退职费、退休工资、离休工资、离休生活补助费。
6. 见义勇为者的奖金或奖品, 经主管税务机关核准, 免征个人所得税。
7. 企业和个人按照省级以上人民政府规定的比例提取并缴付的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险金、失业保险金, 不计入个人当期的工资、薪金收入, 免于征收个人所得税。超过规定的比例缴付的部分计征个人所得税。

个人领取原提存的住房公积金、医疗保险金、基本养老保险金时, 免于征收个人所得税。

8. 外籍个人以非现金形式或实报实销形式取得的住房补贴、伙食补贴、搬迁费、洗衣费。

9. 外籍个人按合理标准取得的境内、外出差补贴。

10. 外籍个人取得的探亲费、语言训练费、子女教育费等, 经当地税务机关审核批准为合理的部分。

11. 个人办理代扣代缴税款手续, 按规定取得的扣缴手续费。

12. 个人转让自用达 5 年以上并且是唯一的家庭住房取得的所得。

13. 外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利所得。

★历年考题分析

[2001 年判断题] 企业和个人按照省级人民政府规定的比例提取缴付的基本养老金、失业保险金, 不计入个人当期的工资、薪金收入, 免于征收个人所得税。但个人领取时, 则应征收个人所得税。()

【答案】×

§ 8 境外所得的税额扣除

个人所得税这部分规定与企业所得税的规定完全相同, 可以参照学习。

另外注意，居民纳税人如有境内、外所得，应分别计算所得税，不需要合并计算。即为了保证正确计算扣除限额及合理扣除境外已纳税额，税法要求：在中国境内有住所，或者无住所而在境内居住满 1 年的人，从中国境内和境外取得的所得，应当分别计算应纳税额。

【例】某中国公民 2002 年在境内获得年薪 240 000 元（人民币，下同）；从日本获得财产转让净所得 500 000 元和特许权使用费所得 20 000 元，并已在日本分别缴纳个人所得税 80 000 元和 5 000 元；当年还从美国获得劳务报酬所得 80 000 元，已在美国缴纳个人所得税 20 000 元。

要求：

(1) 计算该公民 2002 年共应缴纳的个人所得税税额。

(2) 假设该公民 2003 年从境内和从日本获得同样的个人所得，但在美国改为获得一项稿费所得 30 000 元，并已在美国缴纳个人所得税 1 500 元，计算该公民在 2003 年应缴纳的个人所得税税额。

【解析】

(1) 境内年薪应纳个人所得税 = $[(240\,000/12 - 800) \times 20\% - 375] \times 12 = 41\,580$ (元)

从日本获得的所得应纳个人所得税 = $500\,000 \times 20\% + 20\,000 \times (1 - 20\%) \times 20\% - (80\,000 + 5\,000)$
= 18 200 (元)

从美国获得的所得应纳个人所得税 = $80\,000 \times (1 - 20\%) \times 40\% - 7\,000 - 20\,000 = -1\,400$ (元)

因此，从美国获得的所得不需要缴纳个人所得税。但 1400 元未扣除的境外已纳税款可以留待以后年度（不超过 5 年）扣除。所以，该公民 2002 年共应缴纳的个人所得税税额 = $41\,580 + 18\,200 = 59\,780$ (元)。

(2) 从美国获得的所得应纳个人所得税 = $30\,000 (1 - 20\%) \times 14\% - 1\,500 - 1\,400 = 460$ (元)

注：减去的 1 400 元税款是上年度未扣除完的境外已纳税款。

所以，该公民 2003 年共应缴纳的个人所得税税额 = $41\,580 + 18\,200 + 460 = 60\,240$ (元)。

§ 9 纳税申报及缴纳

主要注意了解自行申报方法中的一些内容即可。

一、自行申报纳税

1. 掌握自行申报的范围；
2. 掌握自行申报的纳税期限；
3. 掌握自行申报的地点。

注意投资者变更汇算清缴地点的新规定。

二、代扣代缴

简单了解，结合《税收征收管理法》掌握这部分内容。

★历年考题分析

[2002 年判断题] 个人取得应纳税所得，没有扣缴义务人的或者扣缴义务人未按规定扣缴税款的，均应自行申报缴纳个人所得税。 ()

【答案】✓

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 个人所得税法中所称“临时离境”是指()。
A. 在一个纳税年度中临时离境不超过 30 日
B. 在一个纳税年度中临时离境不超过 90 日
C. 在一个纳税年度中临时离境一次不超过 30 日或累计不超过 3 次
D. 在一个纳税年度中临时离境一次不超过 30 日或多次累计不超过 90 日
2. 下列各项中对稿酬所得“次”表述不正确的是()。
A. 同一作品再版所得，视为另一次稿酬所得征税
B. 同一作品先在报刊连载后出版（或相反），视为两次稿酬所得征税
C. 同一作品在报刊上连载取得的收入，以连载完所有收入合并为一次征税
D. 预付或分次支付稿酬，应分次计算征税
3. 下列个人所得，在计算个人所得税时，可以减除费用的有()。

8. 个人取得的下列所得中, 应按稿酬所得计算征收个人所得税的有()。

- A. 在国外从事书画展卖取得收入
- B. 在报纸上连载小说取得的报酬
- C. 受托翻译国外的技术性论文取得的报酬 (不署名)
- D. 出版学生用教材而预收的报酬

9. 下列各项中, 可免征个人所得税的有()。

- A. 差旅费津贴、误餐补助
- B. 残疾人从事个体工商业生产、经营取得的收入
- C. 个人举报违法行为而获得的奖金
- D. 外籍个人从外商投资企业取得的股息、红利

10. 根据《个人所得税法》及实施条例的规定, 可以免征个人所得税的奖金有()。

- A. 市政府颁发的教育奖金
- B. 见义勇为奖金
- C. 举报偷税行为的获奖金
- D. 本单位发放的先进个人奖金

三、判断题

1. 张某承揽一项房屋装饰工程, 工程 2 个月完工。房主第一个月支付给张某 15 000 元, 第二个月支付 20 000 元。张某应缴纳个人所得税 6 400 元。 ()

2. 来源于境内的所得是由境内的单位、雇主或个人支付的所得; 而由境外的单位、雇主或个人支付的所得则属于来源于境外的所得。 ()

3. 个体工商户与企业联营而分得的利润, 免征个人所得税。 ()

4. 李先生 2002 年 1 月将其自有的 200 平方米的房屋出租给张某开书店, 租期 1 年, 月租金 3 000 元。李先生应按 10% 的税率缴纳个人所得税。 ()

5. 在中国境内有住所, 或者无住所而在境内居住满 1 年的个人, 从中国境内和境外取得的所得, 应当合并计算应纳税额。 ()

四、计算题

1. 某人 2004 年月工资为 2500 元, 1—11 月已按规定缴纳了个人所得税, 12 月份另有几笔收入: (1) 一次领取了 12 个月奖金 9 600 元; (2) 一次取得工程设计费 50 000 元, 从中拿出 10 000 元向“希望工程”捐款; (3) 持有股票获得股利收入 6 000 元; (4) 以前年度购买的国库券利息收入 5 000 元; (5) 取得省人民政府颁发的科技成果奖 30 000 元。12 月份应交个人所得税 = $(2 500 - 800) \times 10\% - 25 + 9 600 \times (1 - 20\%) \times 20\% + (50 000 - 800) \times 20\% + 30 000 \times (1 - 20\%) \times 20\% = 16 321$ (元)。

要求:

根据《个人所得税法》分析上述计算是否正确。如有错误, 错在哪里? 请计算正确的数额。

2. 某个体户既从事个体经营活动, 又承包了一个企业, 同时还与某集体企业合办一联营企业。2003 年该个体户获得了以下各项所得:

(1) 获得从事种植业经营利润 10 000 元、从事养殖业经营利润 20 000 元。种植业收入已缴纳农业税, 养殖业收入未缴纳农业税。

(2) 获得从事手工艺品加工利润 25 000 元。

(3) 承包的企业年经营收入总额 2 000 000 元, 税务机关核定的经营成本、费用、税金和损失共计 1 500 000 元。承包合同规定, 个体户承包期为 5 年, 每年从企业税后利润中固定交纳承包费 300 000 元后, 剩余利润归个体户所有。

(4) 从联营企业分得税后利润 30 000 元。

(5) 购福利彩票获得中奖所得 100 000 元。

(6) 获得与其生产经营活动无关的特许权使用费所得 8 000 元。

要求:

计算其应该缴纳的个人所得税。

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D

2. 【答案】D 【解析】预付或分次支付稿酬, 应合并计算为一次征税。

3. 【答案】B 【解析】A、C、D 均为不得减除费用的项目, B 选项财产转让所得可以扣除原值和合

理费用。

4. 【答案】 C

5. 【答案】 B 【解析】同一作品在报刊上连载取得的收入以连载完后取得的所有收入合并为一次，计征个人所得税；同一作品先报刊连载，再出版（或相反）视为两次稿酬所得税。应纳税额 = $3600 \times 3 \times (1 - 20\%) \times 20\% \times (1 - 30\%) + 20000 \times (1 - 20\%) \times 20\% \times (1 - 30\%) = 1209.6 + 2240 = 3449.6$ （元）。

6. 【答案】 A 【解析】应纳税额 = $(30000/12 - 800) \times 10\% \times 12 = 2040$ （元）。

7. 【答案】 D

8. 【答案】 A

二、多项选择题

1. 【答案】 ABC 【解析】在境内无住所而居住，但居住不超过 90 天的，对其境内所得中由境外单位、雇主或个人支付的免税。

2. 【答案】 ABC

3. 【答案】 BCD

4. 【答案】 AB 【解析】 C 为财产租赁所得，定额或定率扣除费用； D 为金融债券利息，免征个人所得税。

5. 【答案】 ACD

6. 【答案】 BD 【解析】通讯费补贴收入应按“工资、薪金所得”项目征税，个人取得佣金按劳务报酬征税。

7. 【答案】 AC 【解析】 A 为退休工资免税， C 扣除 800 元费用后的所得额为 0。

8. 【答案】 BD 【解析】稿酬是个人因其作品以图书、报刊形式出版发表取得的所得， A、C 为劳务报酬所得。

9. 【答案】 ACD 【解析】残疾人个人从事个体工商业生产、经营所得属于个人所得税减税范围，而不是免税项目。

10. 【答案】 BC

三、判断题

1. 【答案】 \checkmark 【解析】依据税法规定，承揽装饰工程收入属劳务报酬，房主分两个月支付的劳务报酬，应属于一次性收入，以取得该项收入为一次，应税所得额为 $(15000 + 20000) \times (1 - 20\%) = 28000$ 元，应税所得超过 20000 元，适用加成征收办法。应纳税额 = $28000 \times 30\% - 2000 = 6400$ （元）。

2. 【答案】 \times

3. 【答案】 \times 【解析】个体工商户与企业联营分得的利润，应按利息、股息、红利所得计缴个人所得税。

4. 【答案】 \times 【解析】自 2001 年 1 月 1 日起，个人按市场价格出租居民住房暂按 10% 的税率征收个人所得税，出租经营用房不适用此政策，仍按 20% 税率征收个人所得税。

5. 【答案】 \times 【解析】应当分别计算应纳税额。

四、计算题

1. 【答案】

(1) 该个人所得税计算有错误

① 年终一次发奖金的应交所得税额计算错误；

② 设计费的应交所得税额计算错误；

③ 省科技成果奖不应征收个人所得税；

④ 股利收入应征收个人所得税；

⑤ 向“希望工程”捐款数额未超过设计费的 30%，可以扣除。

(2) 应交个人所得税计算如下：

① 12 月份工资及年终奖金的应纳税额 = $(2500 - 800) \times 10\% - 25 + 9600 \times 20\% - 375 = 1690$ （元）

② 设计费应纳税额 = $[50000 \times (1 - 20\%) - 10000] \times 30\% - 2000 = 35000$ （元）

③ 股利的收入应纳税额 = $6000 \times 20\% = 1200$ （元）

④ 12 月份应交个人所得税 = $1690 + 7600 + 1200 = 10490$ （元）

【解析】(1) 对在中国境内有住所的个人一次取得数月奖金的，应单独作为 1 个月的工资、薪金所得计算纳税。由于对每月的工资、薪金所得计税时已按月扣除了费用，因此，对上述奖金原则上不再减除费用，

全额作为应纳税所得额直接按适用税率计算应纳税款。如果纳税人取得奖金当月的工资、薪金所得不足 800 元的，可将奖金收入减除“当月工资与 800 元的差额”后的余额作为应纳税所得额，并据以计算应纳税款。

(2) 设计费属于劳务收入，不适用工资的扣除额

2. 【答案】

(1) 应按照“个体户生产经营所得”征收个人所得税 = $(20\,000 + 25\,000) \times 30\% - 4\,250 = 9\,250$ (元)

(2) 应按照“承包承租经营所得”征收的个人所得税 = $[(2\,000\,000 - 1\,500\,000) \times (1 - 33\%) - 300\,000 - 800 \times 12] \times 20\% - 1\,250 = 3\,830$ (元)

(3) 应按照“股息、利息、红利所得”征收的个人所得税 = $30\,000 \times 20\% = 6\,000$ (元)

(4) 应按照“偶然所得”征收的个人所得税 = $100\,000 \times 20\% = 20\,000$ (元)

(5) 应按照“特许权使用费所得”征收的个人所得税 = $8\,000(1 - 20\%) \times 20\% = 1\,280$ (元)

所以，该个体户全年应该缴纳的个人所得税 = $9\,250 + 3\,830 + 6\,000 + 20\,000 + 1\,280 = 40\,360$ (元)。

第十七章 税收征收管理法

内容框架

内容与结构	税收征收管理法概述
	税务管理
	税款征收
	税务检查
	法律责任

复习提示

一、本章重点

本章属于重点章节，一般会配合其他法规一起考核税务管理、税款征收、税务检查、法律责任等。

二、本章难点

本章也是较难掌握的一章，比较多的法律概念需要了解，其难点主要是适用范围、纳税人的权利、税务登记的对象和时间、变更税务登记、发票管理、纳税申报方式、税款优先原则、税款征收方式、税款征收制度、税务检查方法、税务检查的职责、法律责任等。

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	1	1					3	3
2003年	1	1	1	1	1	1			1	2	4	5
2002年	1	1	1	1	1	1			1	4	5	8
2001年	1	1	1	1	1	1					3	3

重难点详解与历年考题分析

§ 1 税收征收管理法概述

一、《税收征收管理法》立法的首要目的

简单看一下即可。

二、《税收征收管理法》的适用范围

《税收征收管理法》只适用于由税务机关征收的各种税收的征收管理。

农税征收机关负责征收的农业税、牧业税、耕地占用税的征收管理，由国务院另行规定；海关征收的关税及代征的增值税、消费税，适用其他法律、法规的规定。

由税务机关征收的如教育费附加等费不适用《税收征收管理法》，不能采取《税收征收管理法》规定的措施，其具体管理办法由各种费的条例和规章决定。

三、《税收征收管理法》的遵守主体

1. 税务机关（税务行政主体）。

2. 纳税人、扣缴义务人和其他有关单位（税务行政管理的相对人）。

扣缴义务人是指法律、行政法规规定负有代扣代缴、代收代缴税款义务的单位和个人。扣缴义务人又可以细分为代扣代缴义务人和代收代缴义务人。代扣代缴义务人是负有代扣代缴义务的人，代替税务机关向纳

4. 账簿、会计凭证、报表、完税凭证及其他有关资料应当保存 10 年。

5. 全面掌握发票管理的内容。

注意只有对无固定经营场所或者财务制度不健全的纳税人，才可以要求其提供担保人，或者提供保证金，并限期缴销发票。

6. 不能按规定安装、使用税控装置，损毁或擅自改动税控装置的，由税务机关责令限期改正，可以处以 2 000 元以下的罚款；情节严重的，处 2 000 元以上 10 000 元以下的罚款。

★历年考题分析

[2002 年判断题] 纳税人申请领购发票，主管税务机关有权要求其提供担保人，不能提供担保人的，可以视其情况，要求其提供保证金，并限期缴销发票。（ ）

【答案】× 【解析】对无固定经营场所或者财务制度不健全的纳税人才有要求其提供担保人或要求其提供保证金。

[2003 年判断题] 未按税法规定安装、使用税控装置，或者损毁或者擅自改动税控装置的，由税务机关责令限期改正，可处以 2 000 元以下的罚款；情节严重的，可处以 2 000 元以上 10 000 元以下的罚款。（ ）

【答案】✓

三、纳税申报管理

主要掌握以下内容：

1. 纳税人在纳税期内没有应纳税款的，也应当按照规定办理纳税申报。纳税人享受减税、免税待遇的，在减税、免税期间应当按照规定办理纳税申报。

2. 申报方式主要有：直接申报、邮寄申报（邮戳为准）、数据电文。

3. 经县级以上税务机关批准可以延期申报。

4. 经核准延期申报的，应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款，并在核准的延期内办理税款结算。

§ 3 税款征收

一、税款征收的原则

这部分内容重在理解，理解后就容易记忆了，尤其是要注意对税款优先原则的理解。

1. 税收优先于无担保债权。

2. 纳税人发生欠税在前的，税收优先于抵押权、质权和留置权的执行。

3. 税收优先于罚款、没收违法所得。

无担保债权，是按照合同的约定或者依照法律的规定，在当事人之间产生的特定的权利和义务关系，享有权利的人是债权人，负有义务的人是债务人。债权是债权人依法要求债务人偿还钱财和履行一定行为的权利。债权的担保，是指对于已成立的债权债务关系所提供的确保债权实现的保障。一般分为人的担保和物的担保。人的担保是指第三人以自己的财产或者信用为他人的债务提供的担保；物的担保是指以一定的财产设定的担保。当债务人不履行或者不能履行债务时，债权人有权对债务人提供的财产或者作为担保的第三人的财产予以执行，以保障债权的实现。设定担保的方式有保证、抵押、质押、留置和定金。无担保债权，指的是没有依照法律或者约定设定担保的债权。

抵押权，是指债务人或者第三人向债权人提供一定的财产作为抵押物，但不转移其占有，以担保债务的履行，而在债务人不履行债务时，债权人有权依照法律的规定以抵押物折价或以拍卖、变卖抵押物价款优先受偿的权利。设立抵押不必转移抵押物的占有，债务人可以继续占有抵押物并取得使用收益。《中华人民共和国担保法》（以下简称《担保法》）规定，可以作为抵押物的财产仅限于以下三类：房屋和其他地上定着物；机器、交通工具和其他财产。

质权，是指为担保债务的履行而由债权人实现对债务人或者第三人的动产或权利的现实占有，在债务人不履行债务时，债权人有权依法以该财产或权利折价或者从拍卖、变卖的价款中获得优先受偿的权利。质押分动产质押和权利质押两类。动产质押是指以动产为质物而设定的质押，对于用作质物的动产，法律上没有特别的限制，只要是属于出质人所有的，且可转让的动产，均可设定质押。权利质押是指以一定的权利为质物的质押，可以设定质押的权利通常为票据、提单、仓单、债券、股票等有偿证券的权利，以及商标权、专利权、著作权等知识产权性权利。当事人之间设定质权，出质人必须将出质财产转移给质权人直接占有，这也是质押与抵押的重要区别之一。

留置权，是指债权人依特定的合同占有债务人的动产，在该债务人不按照合同约定的期限履行债务时，

债权人有权依法留置该动产，并以该动产折价或者变卖而优先受偿的权利。留置权是一种法定担保物权，该权的发生，不依当事人之间的协议，而依法律的规定。我国《担保法》明确规定仅对于因保管合同、运输合同、加工承揽合同而发生的债权，债务人不履行债务时，债权人有权留置权。

二、税款征收的方式

一般了解的内容：查账征收、查定征收、查验征收、定期定额征收、委托代征、邮寄纳税及其他。

三、税款征收制度

这是本章比较重要的内容，希望大家重点注意。

（一）代扣代缴代收代缴税款制度

简单了解代扣代缴、代收代缴税款制度，注意扣缴义务人依法履行代扣、代收税款义务时，纳税人不得拒绝。纳税人拒绝的，扣缴义务人应当在一日内报告税务机关处理。

（二）延期缴纳税款制度

纳税人因有特殊困难，不能按期缴纳税款的，经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局批准，可以延期缴纳税款，但最长不得超过3个月。同一笔税款不得滚动审批，批准延期内免予加收滞纳金。

注意缓缴税款和延期申报的区别：纳税申报和税款缴纳不是一回事。所谓延期申报，是指纳税人、扣缴义务人不能按照有关税收法律、行政法规规定的期限或者税务机关根据法律、行政法规的规定确定的期限向税务机关办理纳税申报或者报送代扣代缴、代收代缴报告书。在申报可以延期的情况下，税款不能缓，税法规定：经核准延期办理前款规定的申报、报送事项的，应当在纳税期内按照上期实际缴纳的税额或者税务机关核定的税额预缴税款，并在核准的延期内办理税款结算。一般来讲，主管税务机关即可受理批准延期申报。

《税收征收管理法》第三十一条规定：“纳税人、扣缴义务人按照法律、行政法规规定或者税务机关依照法律、行政法规的规定确定的期限，缴纳或者解缴税款。纳税人因有特殊困难，不能按期缴纳税款的，经省、自治区、直辖市国家税务局、地方税务局批准，可以延期缴纳税款，但是最长不得超过三个月。”这一条规定了税款延期缴纳的时间限制及批准权限，相比延期申报权限更高，难度更大，这样的规定是为了尽量避免欠税的发生。缓缴税款不以办理延期申报为前提，也就是说，纳税人可以在按规定时间内办理纳税申报，但只要符合条件，也可以办理税款的延期缴纳。

（三）税收滞纳金征收制度

纳税人未按照规定期限缴纳税款的，扣缴义务人未按照规定期限解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款5‰万分之五的滞纳金。

（四）减免税收制度

注意纳税人在享受减免税待遇期间，仍应按规定办理纳税申报。

（五）税额核定和税收调整制度

1. 注意掌握税务机关有权核定其应纳税额的范围；
2. 掌握税务机关核定税额的四种主要方法。

采用以上1种方法不足以正确核定应纳税额时，可以同时采用2种以上的方法核定。

（六）简单了解未办理税务登记的从事生产、经营的纳税人，以及临时从事经营纳税人的税款征收制度

（七）全面掌握税收保全措施

1. 税收保全措施的前提和条件。
2. 采取税收保全措施的法定程序。
3. 税收保全措施的终止。

（八）全面掌握税收强制执行措施

1. 税收强制执行的适用范围。
2. 税收强制执行应坚持的原则。
3. 采取税收强制执行措施的程序。
4. 滞纳金的强行划拨。
5. 其他注意事项。

注意税收保全措施和税收强制执行措施的区别，税收保全措施是税务机关在法定纳税期限之前，对纳税人采取的防止其逃避纳税义务行为而采取的防范措施。而强制执行措施则是在纳税人已过了纳税期限，税务机关责令缴纳而不缴纳，即可以采取强制执行措施。

（九）全面欠税清缴制度，着重了解税务机关行使代位权、撤销权制度

代位权、撤销权本是合同保全制度的两种手段，是指在特殊条件下，合同也可以对合同以外的第三人发生法律效力，其中代位权是指在债务人怠于行使其债权，危及债权的实现时，债权人须代债务人行使其权利，即代替债务人对其债务人即第三人提起诉讼、请求第三人给付的权利；撤销权是指在债务人作出无偿处分财产或以明显低价处分财产给第三人而有害于债权人的行为时，债权人有权请求人民法院予以撤销的权利。既然纳税义务从实质上可以被看作是纳税人对国家的一种债务，那么当欠缴税款的纳税人因怠于行使到期债权，或者放弃到期债权，对国家税收造成损害时，税务机关作为“债权人”国家的代表就应当享有代位权；当欠缴税款的纳税人因放弃到期债权或者无偿转让财产，或者以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形，对国家税收造成损害时，税务机关就应当享有撤销权。

税务机关行使代位权的要件有两个：一是欠缴税款的纳税人怠于行使到期债权，或者放弃到期债权，也就是说，纳税人的债权必须是到期债权，如果不是到期债权，税务机关就不能证明纳税人是怠于行使或是放弃债权，当然也就不能行使代位权；二是纳税人的上述行为必须对国家税收造成了损害的后果，如果没有损害后果，同样谈不上行使代位权。还需要指出的是，代位权的行使必须由税务机关向人民法院提出，其行使范围以纳税人欠缴税款的数额为限。

税务机关行使撤销权的要件，在欠缴税款的纳税人无偿转让财产的情况下，是无偿转让财产的行为已经成立，且已造成了损害国家税收的后果；在欠缴税款的纳税人以明显不合理的低价转让财产而受让人知道该情形的情况下，是以明显不合理的低价转让财产的行为已经成立，而受让人明知会损害国家税收，且造成了损害国家税收的后果。还需要指出的是，撤销权的行使也必须向人民法院起诉，换句话说这个权利必须经人民法院判决予以支持才能成立，而且申请人民法院撤销的也只能以纳税人欠缴税款的数额为限。

税务机关依照规定行使代位权、撤销权的，不免除欠缴税款的纳税人尚未履行的纳税义务和应承担的法律责任。这一规定主要是考虑，一方面欠缴税款的纳税人对第三人的债权可能不足以抵偿其所欠缴的税款，即使税务机关行使了代位权、撤销权，纳税人仍有欠税，所以不能免除欠缴税款的纳税人尚未履行的那部分纳税义务；另一方面为防止税务机关陷入三角债、多角债的怪圈及为行使代位权、撤销权所必须承担的举证责任，如果有更为有效的手段可以达到让纳税人履行纳税义务的目的，税务机关就不一定必须行使代位权、撤销权，因此在赋予税务机关可以行使代位权、撤销权的同时，规定不免除欠缴税款的纳税人应承担的法律责任，其目的正是在于以承担法律责任作为武器，促使欠缴税款的纳税人积极行使自己的债权，主动履行纳税的义务。

（十）了解税款的退还和掌握追征制度

因税务机关责任，致使纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内可要求纳税人、扣缴义务人补缴税款，但是不得加收滞纳金。

因纳税人、扣缴义务人计算等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的追征期可以延长到5年。

对偷税、抗税、骗税的，税务机关追征其未缴或者少缴的税款、滞纳金或者所骗取的税款，不受前款规定期限的限制，应无限期追征。

纳税人、扣缴义务人未缴或者少缴税款的，其补缴和追征税款的期限，应自纳税人、扣缴义务人应缴未缴或少缴税款之日起计算。

★历年考题分析

[2001年单选题]《税收征管法》规定，扣缴义务人依法履行代扣、代缴义务时，纳税人不得拒绝。纳税人拒绝的，扣缴义务人应当()。

- A. 及时报告税务机关处理
- B. 书面通知纳税人开户银行暂停支付相当于应纳税款的存款
- C. 立即停止支付应付纳税人的有关款项
- D. 书面通知纳税人开户银行从其存款中扣缴税款

【答案】A

[2002年单选题]因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的、追征期可以延长到()。

- A. 5年
- B. 6年
- C. 8年
- D. 10年

【答案】A

[2002年多选题]下列各项中，税务机关可以采取“核定征收”方式征税的有()。

- A. 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的

- B. 企业开业初期，生产经营尚未正规的
- C. 企业财务会计管理人员严重不足的
- D. 纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的

【答案】AD

[2003年单选题] 根据《税收征收管理法》及其实施细则的规定，欠缴税款数额较大的纳税人在处分其不动产或者大额资产之前，应当向税务机关报告。欠缴税款数额较大是指欠缴税款在()。

- A. 3万元以上
- B. 5万元以上
- C. 10万元以上
- D. 20万元以上

【答案】B

[2004年单选题] 因纳税人、扣缴义务人计算等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，可()。

- A. 只追征税款不加收滞纳金
- B. 将追征期延长到10年
- C. 将追征期延长到5年
- D. 处以2000元以上1万元以下的罚款

【答案】C 【解析】因纳税人、扣缴义务人计算错误等失误，未缴或者少缴税款的，税务机关在3年内可以追征税款、滞纳金；有特殊情况的，追征期可以延长到5年。

[2004年多选题] 下列情形中，税务机关有权核定纳税人应纳税额的有()。

- A. 擅自销毁账簿的或者拒不提供纳税资料的
- B. 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的
- C. 依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的
- D. 依照法律、行政法规的规定可以不办理税务登记的

【答案】ABC 【解析】纳税人有下列情形之一的，税务机关有权核定其应纳税额：

- ①依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；
- ②依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；
- ③擅自销毁账簿的或者拒不提供纳税资料的；
- ④虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；
- ⑤发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；
- ⑥纳税人申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

所以，D选项是错误的。

§ 4 税务检查

一、税务检查的形式和方法

了解即可。

二、税务检查的职权

主要注意税务机关在进行税务检查时拥有哪些权利。

★历年考题分析

[2001年多选题] 根据《税收征管法》的规定，税务机关有权()。

- A. 检查纳税人的账簿、记账凭证、报表和有关资料
- B. 到纳税人的生活场所检查纳税人应纳税的商品、货物或者其他财产
- C. 到车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构检查纳税人托运、邮寄应纳税商品、货物或者其他财产的有关单据、凭证和有关资料
- D. 询问纳税人、扣缴义务人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的问题和情况

【答案】ACD

§ 5 法律责任

这是本章内容中的重要部分，大家一定要熟知，特别是关于纳税义务人方面的知识点。

1. 注意计算罚款的基数仅是不缴或少缴的税款，不包括滞纳金。
2. 注意虚假申报的行为本身不一定导致不缴或少缴税款的后果，因此这一行为不一定就是偷税。比如纳税人当年实际亏损10万元，但虚假申报亏损20万元，尽管当年没有少缴税款，税务机关也可按规定进行处罚。

3. 教材中关于对偷税罪处理的规定为：(1) 偷税数额占应纳税额的10%以上不满30%，并且偷税数额

在 1 万元以上不满 10 万元的，处 3 年以下有期徒刑或者拘役，并处偷税数额 1 倍以上 5 倍以下罚金；(2) 偷税数额占应纳税额的 30% 以上，并且偷税数额在 10 万元以上的，处 3 年以上 7 年以下有期徒刑，并处偷税数额 1 倍以上 5 倍以下罚金。

偷税罪处罚有两个级次，而决定是否处罚偷税行为又有两个条件，它们分别是偷税数额占应纳税额的比例和偷税额的绝对数，这两个条件同时成立，才按当级的规定处罚。如在只有一个条件成立，而另一条件未达到的，应按下一个级次的规定处罚。如果偷税数额占应纳税所得额 20%，且偷税数额为 15 万元的情况下，应处 3 年以下有期徒刑或者拘役，并处偷税数额 1 倍以上 5 倍以下罚金。

另外注意如果企业同时对多个税种偷税的，计算偷税时应该将各税种的偷税金额加总，与所有应缴税金进行比较。还有一点是要区分税务机关的罚款和罚金，罚款是一般行政执法部门，如税务、工商部门等给予的处罚；罚金是由法院给予的刑事处罚。

★历年考题分析

[2001 年判断题] 犯非法出售增值税专用发票罪的，处 3 年以上 10 年以下有期徒刑，并处 5 万元以上 50 万元以下罚金。()

【答案】 ×

[2002 年单选题] 纳税人未按照规定使用税务登记证件，或者转借、涂改、损毁、买卖、伪造税务登记证件的，处 2 000 元以上 1 万元以下的罚款；情节严重的处以()。

- A. 1 万元以上 5 万元以下罚款
- B. 1 万元以上 6 万元以下罚款
- C. 1 万元以上 8 万元以下罚款
- D. 1 万元以上 10 万元以下罚款

【答案】 A

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 从事生产、经营的纳税人自领取营业执照之日起()内，持有关证件，向税务机关申报办理税务登记。

- A. 7 日
- B. 10 日
- C. 15 日
- D. 30 日

2. ()是发票的主管机关，负责发票印制、领购、开具、取得、保管、缴销的管理和监督。

- A. 财政机关
- B. 税务机关
- C. 工商管理机关
- D. 国务院

3. 下列关于延期纳税制度的陈述错误的是()。

- A. 延期期限最长不得超过 3 个月
- B. 同一笔税款不得滚动延期
- C. 延期纳税必须由县以上税务局批准
- D. 批准延期内免于加收滞纳金

4. 税务机关对自然人纳税人采取税收保全措施时，下列()物品不属于税收保全范围。

- A. 车辆
- B. 豪宅
- C. 单价 5 000 元以下的生活用品
- D. 古玩字画

5. 纳税人自结算缴纳税款之日起()内发现的，可以向税务机关要求退还多缴的税款。

- A. 1 年
- B. 3 年
- C. 5 年
- D. 10 年

6. 查定征收一般适用于()。

- A. 经营品种比较单一，经营地点、时间和商品来源不固定的纳税单位
- B. 无完整考核依据的小型纳税单位
- C. 小额、零散税源的征收
- D. 账册不够健全，但是能够控制原材料或进销货的纳税单位

7. 依照征管法规定，税务机关征收税款，税收优先于()。

- A. 质权、留置权
- B. 抵押权
- C. 罚款、没收违法所得
- D. 无担保债权

8. 在采取强制措施扣缴税款的同时，主管税务机关可以处以不缴或少缴税款()的罚款。

- A. 3 倍以下
- B. 5 倍以下
- C. 1 倍以上 3 倍以下
- D. 3 倍以上 5 倍以下

9. 纳税人不办理税务登记的，由税务机关责令限期改正；逾期不改正的，经税务机关提请，由()。

- A. 税务机关处以 2 000 元以下的罚款
- B. 税务机关处以 2 000 元以上 10 000 元以下的罚款
- C. 开户银行冻结其银行账号
- D. 工商行政管理机关吊销其营业执照

二、多项选择题

1. 从事生产、经营的纳税人的()应当报送税务机关备案。
 - A. 财务、会计制度
 - B. 财务、会计处理办法
 - C. 会计核算软件
 - D. 有效记账凭证
2. 纳税人发生下列税务违法行为，应由税务机关追缴其不缴或少缴的税款、滞纳金，并处以不缴或少缴税款的 50% 以上 5 倍以下的罚款的有()。
 - A. 骗取出口退税
 - B. 以威胁方法拒不缴纳税款
 - C. 纳税人不进行纳税申报，不缴或少缴应纳税款
 - D. 纳税人欠缴应纳税款，采取转移或者隐匿财产的手段，妨碍税务机关追缴欠缴的税款
3. 税务机关可以采取的强制执行措施包括()。
 - A. 书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构冻结纳税人的金额相当于应纳税款的存款
 - B. 扣押、查封纳税人的价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产
 - C. 书面通知纳税人开户银行或者其他金融机构从纳税人存款中扣缴税款
 - D. 扣押、查封、依法拍卖或者变卖纳税人价值相当于应纳税款的商品、货物或者其他财产，以拍卖或者变卖所得抵缴税款
4. 下列体现税款优先原则的项目有()。
 - A. 税收优于无担保债权
 - B. 税收优于罚款
 - C. 税收优于没收非法所得
 - D. 税收优于抵押权、质权、留置权
5. 以下行为属于偷税行为的有()。
 - A. 纳税人不进行纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的行为
 - B. 纳税人在账簿上多列支出或者不列、少列收入，不缴或者少缴应纳税款的行为
 - C. 纳税人、扣缴义务人编造虚假计税依据的行为
 - D. 纳税人经税务机关通知申报而拒不申报或者进行虚假的纳税申报，不缴或者少缴应纳税款的行为
6. 对骗取国家出口退税款的行为，税务机关可以()。
 - A. 追缴其骗取的退税款
 - B. 处骗取税款 1 倍以上 5 倍以下的罚款
 - C. 取消其出口退税权
 - D. 在规定期间内停止为其办理出口退税

三、判断题

1. 从事生产经营的纳税人外出经营，在同一地点累计超过 3 个月，应当在营业地办理税务登记手续。()
2. 除税务机关、税务人员以及经税务机关依照法律、行政法规委托的单位和人员外，任何单位和个人不得进行税款征收活动。()
3. 税务机关采取税收保全措施和强制执行措施必须依照法定权限和法定程序，必要时，可以查封、扣押纳税人个人及其所扶养家属维持生活必需的住房和用品。()
4. 凡偷税数额在 10 万元以上的纳税人，均应承担刑事责任。()

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】D
2. 【答案】B
3. 【答案】C 【解析】审批权限定是省、自治区、直辖市国税局、地税局。
4. 【答案】C 【解析】税务机关对单价 5 000 元以下的生活用品，不采取税收保全和强制执行措施。
5. 【答案】B
6. 【答案】D 【解析】查验征收适用于 A，定期定额征收适用于 B，委托代征税款适用于 C。
7. 【答案】D
8. 【答案】B
9. 【答案】D

二、多项选择题

1. 【答案】 ABC 2. 【答案】 CD 3. 【答案】 CD 4. 【答案】 ABCD 5. 【答案】 BD
6. 【答案】 ABD

三、判断题

1. 【答案】 × 【解析】 应是 180 天。
2. 【答案】 ✓ 3. 【答案】 ×
4. 【答案】 × 【解析】 偷税罪的定罪既要看偷税绝对数额，同时也要看偷税额占应纳税额的相对数，对偷税数额 10 万元，但偷税额占应纳税额不足 10% 的，不承担刑事责任。

五、主要了解税务行政处罚的一般程序的以下内容

(一) 税务行政处罚听证的范围是对公民作出 2 000 元以上, 或者对法人或其他组织作出 10000 元以上罚款的案件

(二) 决定处理的 4 种情况

1. 有应受行政处罚的违法行为的, 根据情节轻重及具体情况予以处罚;
2. 违法行为轻微, 依法可以不予行政处罚的不予行政处罚;
3. 违法事实不能成立, 不得予以行政处罚;
4. 违法行为已构成犯罪的, 移送公安机关。

六、税务行政处罚的执行

(一) 税务机关对当事人作出罚款行政处罚决定的, 当事人应当在收到行政处罚决定书之日起 15 日内缴纳罚款, 到期不缴纳的, 税务机关可以对当事人每日按罚款数额的 3% 加处罚款

(二) 20 元以下罚款或者不当场收缴罚款事后难以执行情形的, 税务机关行政执法人员可以当场收缴罚款

★历年考题分析

[2003 年单选题] 税务机关对当事人作出罚款行政处罚决定的, 当事人缴纳罚款的期限是在收到行政处罚决定书之日起的()。

- A. 10 日内 B. 15 日内 C. 30 日内 D. 45 日内

【答案】 B

[2003 年判断题] 税务行政处罚听证的范围是对公民作出 2 000 元以上, 或者对法人或其他组织作出 20 000 元以上罚款的案件。 ()

【答案】 ×

[2004 年判断题] 税务机关对当事人作出罚款行政处罚决定时, 当事人应当在收到行政处罚决定书之日起 15 日内缴纳罚款, 到期不缴纳的, 税务机关可以对当事人每日按罚款数额的 3% 加处罚款。 ()

【答案】 ✓

[2004 年判断题] 税务机关对当事人作出罚款行政处罚决定的, 当事人应当在收到行政处罚决定书之日起 15 日内缴纳罚款, 到期不缴纳的, 税务机关可以对当事人每日按罚款数额的 3% 加处罚款。 ()

【答案】 ✓ 【解析】 当事人应当在收到行政处罚决定书之日起 15 日内缴纳罚款, 到期不缴纳的, 税务机关可以对当事人每日按罚款数额的 3% 加处罚款。

§ 2 税务行政复议

一、税务行政复议的概念和特点

主要注意税务行政复议与行政诉讼相衔接:

(1) 对于因征税及滞纳金问题引起的争议, 税务行政复议是税务行政诉讼的必经前置程序, 未经复议不能向法院起诉, 经复议仍不服的, 才能起诉;

(2) 对于因处罚、保全措施及强制执行引起的争议, 当事人可以选择适用复议或诉讼程序, 如选择复议程序, 对复议决定仍不服的, 可以向法院起诉。

二、税务行政复议的受案范围

(一) 税务机关作出的税务具体行政行为:

1. 税务机关作出的征税行为:

- (1) 征收税款、加收滞纳金;
- (2) 扣缴义务人、受税务机关委托征收的单位作出的代扣代缴、代收代缴行为。

2. 税务机关作出的责令纳税人提供纳税担保行为。

3. 税务机关作出的税收保全措施:

- (1) 书面通知银行或者其他金融机构暂停支付存款;
- (2) 扣押、查封商品、货物或其他财产。

4. 税务机关未及时解除税收保全措施, 使纳税人等合法权益遭受损失的行为。

5. 税务机关作出的税收强制执行措施:

- (1) 书面通知银行或者其他金融机构从其存款中扣缴税款;
- (2) 拍卖扣押、查封的商品、货物或其他财产。

6. 税务机关作出的税务行政处罚行为：

- (1) 罚款；
- (2) 没收非法所得；
- (3) 停止出口退税权。

7. 税务机关不予依法处理或答复的行为：

- (1) 不予审批减免税或出口退税；
- (2) 不予抵扣税款；
- (3) 不予退还税款；
- (4) 不予颁发税务登记证、发售发票；
- (5) 不予开具完税凭证和出具票据；
- (6) 不予认定为增值税一般纳税人；
- (7) 不予核准延期申报、批准延期缴纳税款。

8. 税务机关作出的取消增值税一般纳税人资格的行为。

9. 税务机关作出的通知出境管理机构阻止出境行为。

10. 税务机关作出的其他税务具体行政行为。

(二) 具体行政行为所依据的规定

1. 国家税务总局和国务院其他部门的规定；
2. 其他各级税务机关的规定；
3. 县级以上地方各级人民政府及其工作部门的规定；
4. 乡、镇人民政府的规定。

(三) 对国家税务总局制定的规章，国务院各部委、地方人民政府制定的规章，不能提请审查。

三、税务行政复议的管辖

实行由上一级税务机关管辖的一级复议制度。考生需要了解其中具体内容，以防考多项选择题。特别是对国家税务总局作出的具体行政行为不服的情况的处理。

四、税务行政复议申请

注意几点：

(1) 申请人对税务机关作出的征税行为申请行政复议的，必须先依照税务机关根据法律、行政法规确定的税额、期限，缴纳或者解缴税款及滞纳金，然后可以在收到税务机关填发的缴款凭证之日起 60 日内提出行政复议申请。

(2) 申请人向复议机关申请行政复议，复议机关已经受理的，在法定行政复议期限内申请人不得再向人民法院起诉；申请人向人民法院提起行政诉讼，人民法院已经依法受理的，不得申请行政复议。

五、税务行政复议的受理

主要注意在行政复议期间税务具体行政行为不停止执行；但是，有下列情形之一的，可以停止执行：

- (1) 被申请人认为需要停止执行的；
- (2) 复议机关认为需要停止执行的；
- (3) 申请人申请停止执行，复议机关认为其要求合理，决定停止执行的；
- (4) 法律、法规规定停止执行的。

六、税务行政复议决定

一般了解即可。

七、税务行政复议的其他有关规定

一般了解即可。

★历年考题分析

[2001 年多选题] 税务行政复议的受案范围包括()。

- A. 税务机关作出的征税行为
- B. 税务机关作出的税务行政处罚行为
- C. 税务机关不予依法办理或答复的行为
- D. 税务机关作出的取消增值税一般纳税人资格的行为

【答案】 ABCD

[2001 年判断题] 纳税人对税务机关作出的具体行政行为不服的，可以申请行政复议，也可以直接向人

民法院提起诉讼。

()

【答案】×

[2002年多选题]在税务行政复议期间,可以停止执行税务具体行政行为的情形有()。

- A. 申请人认为需要停止执行的
- B. 被申请人认为需要停止执行的
- C. 被申请人确实难以执行的
- D. 复议机关认为需要停止执行的

【答案】BD

§ 3 税务行政诉讼

一、税务行政诉讼的概念

一般了解。

二、税务行政诉讼的原则

六个原则都要掌握。

三、税务行政诉讼的管辖

税务行政诉讼的管辖分为级别管辖、地域管辖和裁定管辖。

四、税务行政诉讼的受案范围

一般了解。

五、税务行政诉讼的起诉和受理

一般了解,主要注意:

税务机关作出具体行政行为时,未告知当事人诉权和起诉期限,致使当事人逾期向人民法院起诉的,其起诉期限从当事人实际知道诉权或者起诉期限时计算。但最长不得超过2年。

六、税务行政诉讼的审理和判决

主要注意4种判决类型:

- (1) 维持判决;
- (2) 撤销判决;
- (3) 履行判决;
- (4) 变更判决。

★历年考题分析

[2003年多选题]税务行政诉讼的受案范围包括()。

- A. 税务机关作出的罚款行为
- B. 税务机关作出的复议行为
- C. 税务机关作出的税收保全措施
- D. 税务机关作出的税收强制执行措施

【答案】ABCD

§ 4 税务行政赔偿

一、概述

(一) 掌握税务行政赔偿的赔偿义务机关

(二) 掌握税务行政赔偿的请求时效

(三) 取得税务行政赔偿的特别保障

赔偿请求人要求赔偿的,赔偿义务机关、复议机关、人民法院不得向该赔偿请求人收取任何费用;对赔偿请求人取得的赔偿金不予征税。

二、赔偿范围

一般了解。

三、赔偿程序

(一) 简单了解税务行政赔偿非诉讼程序

(二) 简单了解税务行政赔偿诉讼程序,注意税务行政诉讼不适用调解,而税务行政赔偿诉讼可以进行调解

(三) 简单了解税务行政追偿制度

四、赔偿方式与费用标准

主要了解掌握税务行政赔偿的方式:支付赔偿金、返还财产、恢复原状。

★历年考题分析

[2002年判断题] 税务行政诉讼不适用调解,而税务行政赔偿诉讼可以进行调解。

()

【答案】✓

知识点强化练习题

一、单项选择题

1. 在税务行政处罚的一般程序中有听证环节,听证的案件范围包括()。
A. 对公民作出1 000元以上或对法人或其他组织作出10 000元以上的罚款
B. 对公民作出1 000元以上或对法人或其他组织作出20 000元以上的罚款
C. 对公民作出2 000元以上或对法人或其他组织作出10 000元以上的罚款
D. 对公民作出2 000元以上或对法人或其他组织作出20 000元以上的罚款
2. 根据《行政处罚法》和《税收征管法》规定,税务行政处罚由当事人()的县以上税务机关管辖。
A. 机构所在地
B. 生产、经营所在地
C. 税收违法行为发生地
D. 主管税务机关所在地
3. 税务行政规章对经营活动中的违法行为且有非法所得的,设定罚款不得超过()。
A. 1 000元
B. 3 000元
C. 10 000元
D. 30 000元
4. 税务所可以实施罚款额在()元以下的税务行政处罚。
A. 500
B. 1 000
C. 2 000
D. 5 000
5. 税务机关作出的征税行为不包括()。
A. 征收税款
B. 加收滞纳金
C. 扣缴义务人、受税务机关委托征收的单位作出的代扣代缴、代收代缴行为
D. 税务机关作出的责令纳税人提供纳税担保行为

二、多项选择题

1. 税务行政处罚的种类主要有()。
A. 罚款
B. 没收财产
C. 收缴发票和暂停供应发票
D. 停止出口退税权
2. 下列单位中,可以进行税务行政处罚的有()。
A. 县级国家税务局
B. 税务所(特别授权限额以内)
C. 县级地方税务局
D. 各地税务机关的内设机构和派出机构
3. 税务行政复议机关对复议申请经过审理,发现具体行政行为(),应决定撤销变更,并可以责令被申请人重新作出具体行政行为。
A. 主要事实不清的
B. 程序上不足的
C. 明显不当的
D. 超越或者滥用职权的
4. 税务行政诉讼的判决形式有()。
A. 维持判决
B. 撤销判决
C. 履行判决
D. 变更判决
5. 下列项目中属于税务行政诉讼原则的有()。
A. 人民法院特定主管原则
B. 合法性审查原则
C. 起诉不停止执行原则
D. 由税务机关负责赔偿原则
6. 税务行政赔偿方式有()。
A. 抵扣税款
B. 支付赔偿金
C. 返还财产
D. 恢复原状

三、判断题

1. 国务院可以通过法律的形式设定各种税务行政处罚。 ()
2. 根据税务行政处罚的一般程序,对税务违法案件的调查取证由税务机关内部设立的调查机构负责;对税务违法案件的审查由司法机关负责。 ()
3. 我国税务行政处罚的管辖实行行为发生地原则,一律由县以上税务机关管辖。 ()
4. 纳税人对国家税务总局作出的具体行政行为不服的,向国家税务总局申请复议。 ()

强化练习题答案及解析

一、单项选择题

1. 【答案】C
2. 【答案】C
3. 【答案】D
4. 【答案】C 【解析】征管法对税务所设定了特别权限。
5. 【答案】D

二、多项选择题

1. 【答案】ABCD
2. 【答案】ABC
3. 【答案】ACD
4. 【答案】ABCD
5. 【答案】ABCD
6. 【答案】BCD

三、判断题

1. 【答案】× 【解析】全国人民代表大会及其常务委员会可以通过法律的形式设定各种税务行政处罚；国务院可以通过行政法规设定除限制人身自由以外的税务行政处罚；国家税务总局可以通过规章的形式设定警告和罚款。

2. 【答案】×
3. 【答案】×
4. 【答案】✓

第三部分

2005 年度注册会计师统一考试模拟试卷

《税法》模拟试卷（一）

一、单项选择题（本题型共 15 题。每题 1 分，共 15 分。每题只有一个正确答案，请从每题的备选答案中选出一个你认为正确的答案，在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂相应的答案代码。答案写在试题卷上无效）

1. 增值税计算中的应税销售额不包括()。
A. 收取的手续费
B. 收取的包装物租金
C. 向委托人收取的代理费
D. 1 年以上的包装物押金
2. 实行复合计税的应税消费品有()。
A. 黄酒
B. 烟丝
C. 进口卷烟
D. 首饰
3. 某建筑安装公司承包建筑安装工程一项，现已完成并验收合格，取得工程结算收入 3 600 000 元。其中包括工程收入 2 500 000 元，代垫原材料 1 100 000 元。根据上述资料，该建筑安装公司应纳税营业额为()。
A. 2 500 000 元
B. 3 600 000 元
C. 1 100 000 元
D. 6 100 000 元
4. 城市维护建设税的计税依据()。
A. 是应缴纳的消费税、营业税和增值税（以下简称“三税”）税额
B. 是实际缴纳的“三税”税额
C. 包括“三税”加收的滞纳金
D. 包括“三税”的罚款
5. 出口货物完税后，如发现少征或者漏征税款，海关应当自缴纳税款或者货物放行之日起()内，向收发货人或者他们的代理人补征。
A. 半年
B. 1 年
C. 2 年
D. 3 年
6. 依据税法规定，旧房转让时交纳土地增值税使用的下列计算公式中正确的是()。
A. 旧有房地产评估价格 = 重置成本价 × 成新折扣率
B. 旧房成新度折旧 = (房产原值 - 预计残值收入 + 预计清理费用) / 房产预计使用年限
C. 旧有房地产的价格 = 旧有房地产原值 - 建筑物折旧
D. 旧有房地产的价格 = 旧有房地产市场价格 - 建筑物折旧
7. 土地使用税税率形式为()。
A. 有幅度的差额税额
B. 有幅度的差别税额
C. 地区差别比例税率
D. 地区差别不定额税率
8. A 公司以自有房产向 B 公司投资，房产原值为 300 万元，评估确认价值为 400 万元，每年收取固定收入 10 万元，当地政府规定房产税减除比例为 30%，则其房产税的纳税处理正确方法是()。
A. B 纳房产税 3.36 万元
B. B 纳房产税 2.52 万元
C. A 纳房产税 3.36 万元
D. A 纳房产税 1.2 万元
9. 某企业有两辆送货的载货汽车，一辆净吨位为 2.4 吨，另一辆净吨位为 2.6 吨，当地政府规定载货汽车为每净吨位 20 元，该企业当年应缴纳税车船使用税为()。
A. 110 元
B. 100 元
C. 120 元
D. 130 元
10. 有时合同在签订时无法确定计税金额，对于这类合同一般应预贴印花，按照规定预贴印花的金额是()元。
A. 10
B. 1
C. 15
D. 5

11. 某企业年度全部主营营业收入为 1 900 万元, 其他业务收入为 100 万, 营业外收入为 10 万, 投资收益为 200 万, 则该企业计算应纳税所得额时准予扣除的业务招待费是()。

- A. 9 万元 B. 20 万元 C. 8 万元 D. 6 万元

12. 外商投资企业和外国企业所得税法规定, 房屋、建筑物的最短折旧年限为()。

- A. 2 年 B. 5 年 C. 10 年 D. 20 年

13. 王某 2003 年出版了小说一部, 取得稿酬 5 000 元, 同年该小说在一家报纸上连载, 取得稿酬 3 800 元。王某的稿酬所得应纳的个人所得税额为()元。

- A. 980 B. 985.6 C. 1 120 D. 1 600

14. 纳税人、扣缴义务人未按规定的期限缴纳或者解缴税款的, 税务机关除责令限期缴纳外, 从滞纳金之日起, 按日加收滞纳金()的滞纳金。

- A. 0.05% B. 0.002% C. 0.0005% D. 0.02%

15. 经税务机关批准延期缴纳税款的, 在批准的期限内()。

- A. 不加收滞纳金 B. 应加收滞纳金 C. 不收利息 D. 应收利息

二、多项选择题(本题型共 15 题, 每题 1 分, 共 15 分。每题均有多个正确答案, 请从每题的备选答案中选出你认为正确的答案, 在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂相应的答案代码。每题所有答案选择正确的得分; 不符、错答、漏答均不得分。答案写在试题卷上无效)

1. 下列属于特定目的税的是()。

- A. 房产税 B. 土地使用税 C. 土地增值税 D. 耕地占用税

2. 下列企业出口货物, 能够给予退(免)税的有()。

- A. 内资生产企业自营出口或委托代理出口的自产货物
B. 外贸企业委托代理出口的货物
C. 商贸企业委托代理出口的货物
D. 属于生产企业的小规模纳税人委托外贸企业代理出口的货物

3. 下列卷烟按照甲类卷烟征税的有()。

- A. 进口卷烟 B. 白包卷烟
C. 手工卷烟 D. 委托加工的没有同牌号规格的卷烟

4. 下列经营活动中适用营业税最高税率的是()。

- A. 经营音乐茶座 B. 销售别墅住宅 C. 经营广告业 D. 经营游艺厅

5. 下列关于资源税的正确表述有()。

- A. 资源税和增值税一样都是价内税 B. 资源税与增值税的计税依据不一致
C. 减征资源税的矿产品, 也同时减征增值税 D. 资源税实行从量定额征收

6. 下列属于房产税免税项目的是()。

- A. 人民团体自用的房产 B. 事业单位的业务用房
C. 个人所有的非营业用房 D. 宗教寺庙出租的住房

7. 下列行为属于契税征税范围的有()。

- A. 以土地、房屋权属作价投资入股
B. 企业公司制改造承受原企业土地、房屋权属
C. 企业破产清算期间, 非债权人承受破产企业土地房屋权属
D. 以获奖方式承受土地、房屋权属

8. 企业发生的下列利息支出, 在计算应纳税所得额时可以从收入总额中全部扣除的有()。

- A. 向银行借款的利息支出
B. 建造、购置固定资产竣工决算投产后发生的向金融机构借款的利息支出
C. 企业之间相互拆借的高利率利息支出
D. 建造、购置固定资产的利息支出

9. 对企业新产品、新技术、新工艺研究开发费用的纳税处理为()。

- A. 企业当年研究开发费用支出比上年实际发生额增长达到 10% (含 10%) 以上的, 除可据实列支费用外, 主管税务机关审批后还可按实际发生额的 50% 直接抵扣应纳税所得额
B. 亏损企业的研究开发费用, 只能按规定据实列支, 不实行增长达到一定比例抵扣应纳税所得额的方法

- C. 盈利企业年度研究开发费用比上年实际发生额增长达到 10%（含 10%）以上的，除可据实列支费用外，还可经审批后按实际发生额的 50% 抵扣应纳税所得额
- D. 盈利企业年度研究开发费用比上年实际发生额增长达到 10%（含 10%）以上的，其实际发生额的 50% 若大于企业应纳税所得额，则超出部分，当年和以后年度均不再抵扣应纳税所得额
10. 我国税法规定企业可以无条件使用的成本计价方法有()。
- A. 先进先出法 B. 后进先出法 C. 加权平均法 D. 毛利率法
11. 企业的下列支出，不得从收入总额中扣除的有()。
- A. 资助非关联高校研究开发新工艺的研发费用
- B. 企业发放的职工工资未超过规定的计税工资标准的部分
- C. 电视机厂广告费超过收入 2% 而不超过 5% 的部分
- D. 各种给私人的回扣支出
12. 我国现行企业所得税适用的基本税率和两档优惠税率是()。
- A. 15% B. 18% C. 27% D. 33%
13. 外商投资企业的外国投资者将从企业取得的利润再投资退税的退税率有()。
- A. 33% B. 40% C. 60% D. 100%
14. 我国现行个人所得税法规定，免税的所得项目有()。
- A. 保险赔款 B. 退休、离休工资 C. 政府特殊津贴 D. 见义勇为奖金
15. 根据《征管法》的规定，需要办理开业税务登记的纳税人有()。
- A. 领取营业执照从事生产经营活动的纳税人
- B. 不从事生产经营活动，按照法律、法规规定负有纳税义务的单位和个人
- C. 只缴纳个人所得税的自然人
- D. 企业在外地设立的分支机构

三、判断题（本题型共 20 题，每题 1 分，共 20 分。请判断每题的表述是否正确，你认为正确的，在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂代码“√”，你认为错误的，填涂代码“×”。每题判断正确的得 1 分；每题判断错误的倒扣 1 分；不答题既不得分，也不扣分。扣分最多扣至本题型零分为止。答案写在试题卷上无效）

1. 税收法律关系中，权利主体双方的法律地位是平等的，但税收法律关系对权利主体双方的保护是不对等的。 ()
2. 生产企业一般纳税人购入废旧物资，可凭废旧物资回收经营单位开具的增值税专用发票上注明的销售额按 10% 计算抵扣进项税额。 ()
3. 纳税人用于对外捐赠和抵偿债务等方面的应税消费品，应当以纳税人同类应税消费品的平均销售价格作为计税依据计算消费税。 ()
4. 纳税人转让企业全部产权的行为不征收营业税。 ()
5. 娱乐场所为顾客提供的饮食服务和其他各种服务，如果其餐饮收入与其为娱乐活动提供服务的营业收入能分别核算，则餐饮收入按服务业征税；如果不能分别核算，则餐饮收入按娱乐业征税。 ()
6. 金融企业的城建税纳税期限为 1 个月。 ()
7. 因故退还的境外进口货物，经海关审查属实，可免于征收进口关税。 ()
8. 纳税人进口的应税资源产品不纳资源税，但要纳进口关税和增值税，纳税人出口应税资源产品，在退（免）增值税的同时，也应退（免）其资源税。 ()
9. 土地增值税由房地产坐落地主管税务机关征收。 ()
10. 纳税单位无偿使用免税单位的土地，免征城镇土地使用税；免税单位无偿使用纳税单位的土地，照常征收城镇土地使用税。 ()
11. 王先生将一间自有私房出租给某公司办公，可暂按其租金收入征收 4% 的房产税。 ()
12. 国际货运中由外国运输企业运输进出口货物的运费结算凭证免纳印花税。 ()
13. 境内承受转移土地、房屋权属的单位和个人为契税的纳税人，但不包括外商投资企业和外国企业。 ()
14. 关联企业之间通过交换普通股实现企业合并的，必须符合独立企业之间公平交易的原则，否则，对企业应纳税所得造成影响，税务机关有权调整。 ()
15. 企业进行股份制改造发生的资产评估增值，应相应调整账户，所发生的固定资产评估增值可以计提

折旧，但在计算应纳税所得额时不得扣除。 ()

16. 某企业发生存货意外毁损的成本共 15 万元，保险公司同意赔付 2 万元，则该企业计算应纳税所得额时准许扣除的损失是 13 万元。 ()

17. 外国投资者将从外商投资企业或股份制企业取得的利润（股息）购买本企业股票（包括配股）或其他企业股票的，属于再投资，适用再投资退税的有关规定。 ()

18. 个人领取原提存的住房公积金免征个人所得税。 ()

19. 凡偷税数额在 10 万元以上的纳税人，均应承担刑事责任。 ()

20. 我国税务行政处罚的管辖实行行为发生地原则，一律由县以上税务机关管辖。 ()

四、计算题（本题型共 4 题，每题 4 分，共 16 分。要求列出计算步骤，每步骤运算得数精确到小数点后两位。在答题卷上解答，答在试题卷上无效）

1. 某建筑工程公司承担了某公司宿舍楼的建筑工程，双方议定由建筑公司包工包料。宿舍楼竣工验收后，支付给该建筑公司整个工程款额为 600 万元。另外，该建筑公司还将郊区的两块地皮转让，一块地皮转让给某公司，取得转让收入 240 万元，另一块地皮转让给某农场作试验田，取得转让收入 150 万元。请计算该公司应纳营业税税额。

2. 某生产性中外合资企业 2002 年初设立并进行生产经营，当年获利 500 万元。外商投资者分得利润 200 万元，该外商将这 200 万元直接再投资于该企业，增加注册资本。2003 年该企业获利 1 800 万元，该外商分得利润 600 万元。该外商将这 600 万元再加上 700 万元借款再投资创立一个新的外商独资企业。两项再投资经营期都是 10 年。请计算对该外商再投资的退税额（对地方所得税的免减税规定与税法规定的企业所得税免减税相一致）。

3. 某企业 2003 年取得境内所得 900 万元，其在某外国的分支机构取得境外所得为 160 万元。汇总纳税时，已计算出其境外全部所得税额为 304 万元，其境外所得在某外国已纳所得税 64 万元。请计算该企业境内、外应该缴纳的实际税额。

4. 某煤矿 8 月份生产销售煤炭 50 万吨，另自用煤炭 10 万吨加工煤炭制品，该煤矿伴生天然气 1 000 万立方米。已知该煤矿适用的税额为每吨 1.2 元，煤矿邻近的某石油管理局天然气适用的税额为 4 元/千立方米。请计算该煤矿 8 月份应纳的资源税。

五、综合题（本题型共 4 题，其中，第 1 题 9 分，第 2 题 8 分，第 3 题 8 分，第 4 题 9 分，共 34 分。要求列出计算步骤，每步骤运算得数精确到小数点后两位。在答题卷上解答，答在试题卷上无效）

1. 某大型超市（属于商业企业）2004 年 1 月发生以下几笔经济业务，购销货物的增值税税率为 17%。

(1) 购入货物取得的增值税专用发票上注明的货物金额为 400 万元，增值税为 68 万元，全额付清款项并完成认证手续。同时支付货物运费 40 000 元，其中含装卸费 200 元，运输途中保险费 2 000 元，取得正规运费发票，已经办理相关认证手续。

(2) 向团体销售货物不含增值税价款为 800 万元。另外向消费者个人销售货物收到现金 58.5 万元。

(3) 赠送给客户礼品共计 3 万元（不含增值税）。

(4) 上年购进的货物用于职工福利，进价 1 万元，售价 1.2 万元（进价、售价均不含增值税，下同）。

(5) 上年购进的货物发生损失，进价 4000 元，售价 5000 元。

(6) 通过以物易物方式换入 A 商品 5 万，增值税 8 500 元；换出 B 商品 5 万，增值税 8 500 元。

(7) 另发生销售货物业务，其中一笔开具增值税发票一张，销售额 10 万，税款 1.7 万，发生销售折扣 1 万，另开发票一张。

要求：计算本月应缴纳的增值税

2. 某市 A 制药企业为增值税一般纳税人，2004 年度账面记载注册资本 1 000 万元，职工 30 人。当年相关经营情况如下：

(1) 对外销售 B 产品 10 000 件，每件含税金额 117 元，同时支付销售 B 产品的运输费用 5 000 元，其中含保险费用和装卸费用 1 000 元，已经取得合法的运费发票并已经办完认证手续；

(2) 外购原材料，取得防伪税控系统开具的增值税专用发票，注明不含税金额 60 万元、增值税进项税额 10.2 万元，另支付购货运输费用 10 000 元，其中含装卸费用 2 000 元、建设基金 1 500 元，已经取得合法的运费发票并已经办完认证手续。

(3) 通过民政部门赠送 B 产品 100 件给灾区，成本金额为 4 500 元。

(4) 2004 年 2 月将 5 年前以 100 万元购入的办公楼一座以 115 万元的价格卖给别的公司，6 月 30 日购入新办公楼一座，支付价款 200 万元。

(5) 发生业务招待费 6 000 元、技术开发费 80 万元（上年发生技术开发费 60 万元）；

(6) 发生广告费用 10 万元、业务宣传费用 5 万元；

(7) 发生财务费用 90 万元，其中向其相关联的企业借款支付的利息费用 60 万元，其余 30 万元是向银行贷款支付的利息（利率等于银行同期利率），已知向相关联的企业借款的年利率为 6%，金融机构同期贷款利率为 5%；

(8) 全年计入成本费用的实发工资总额和按工资总额提取的职工工会经费、职工福利费、职工教育经费共计 70.5 万元。

(9) 本年度会计利润是 100 000 元

（注：契税税率是 5%，房产税原值扣除率是 30%，当地人均月计税工资标准为 800 元，企业不能出具“工会经费拨缴款专用收据”）

要求：按下列顺序回答问题：

(1) 分别计算该企业 2004 年应缴纳的增值税、营业税、契税、城市维护建设税和教育费附加、房产税。

(2) 计算所得税确认的收入。

(3) 计算可税前扣除的税金及附加。

(4) 计算该企业 2004 年应缴纳的企业所得税。

3. 甲电影制片厂聘请乙电影制片厂导演张先生为其拍摄一部电影，张导演为此取得报酬 80 000 元。剧本是根据作家李先生的小说改编的，这部小说先在某杂志上连载，共连载 18 期，每期稿费 1 500 元，合计取得稿费 27 000 元。该小说于 2002 年 4 月获得国家级文学奖，获得奖金 5 000 元。甲电影制片厂为了拍摄电影，约请李作家将小说改编成剧本，李作家为此获得报酬 60 000 元。2002 年 8 月，李作家将该小说在某出版社出书，取得稿费 20 000 元，因该小说十分畅销，2003 年 3 月，出版社将该书加印 5 000 册。恰巧这时李作家在一次车祸中不幸去世，出版社将小说加印的稿酬 3 000 元按规定支付给了李作家的儿子小李。

要求：根据上述资料，分别计算张导演和李作家应纳的个人所得税额。

4. 2003 年初王某将其开办的商场从 A 市（非直辖市）的甲区搬到 A 市的乙区，继续在甲区领购发票和交纳税款，因此甲区税务机关以王某商场搬迁为由向其收取发票保证金 10 000 元。2003 年 2 月为提高商场管理，王某购买了一套包括会计核算的管理软件，同时口头向甲区税务机关报告。2003 年 3 月底王某携带公章、发票到 B 市参加展销会，因无法在 4 月申报期回到 A 市，让其雇员以没有公章为由向税务机关申请延期办理申报纳税，甲区税务机关同意其办理延期申报，2003 年 4 月底王某交纳其应缴纳的税款。2003 年 A 市决定各商场必须使用税控装置，王某以资金紧张为由拒绝安装税控装置。2003 年 6 月开始王某虚假申报偷税被税务发现，处以补税和罚款及滞纳金处罚，同时经甲区税务机关分局局长批准对王某实行税收保全措施。

请根据《税收征管法》等有关法规分析这个案例中哪些行为是违法的？正确处理方式是什么？

《税法》模拟试卷（一）参考答案及解析

一、单项选择题

题号	1	2	3	4	5	6	7	8
答案	C	C	B	B	B	A	B	D
题号	9	10	11	12	13	14	15	
答案	A	D	A	D	A	A	A	

【解析】

第 1 题：增值税条例规定：“销售额为纳税人销售货物或者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。”因此，记入销售额只能是向“购买方”收取，从委托人收取的代理费不能作为应税销售额。

第 2 题：只有卷烟、粮食白酒和薯类白酒采用复合计税的办法。

第 3 题：建筑安装工程的营业额包括代垫原材料。

第 4 题：城市维护建设税的计税依据是实际缴纳的“三税”税额，加收的滞纳金和罚款不需要缴纳城建税。

第 5 题：出口货物完税后，如发现少征或者漏征税款，海关应当自缴纳税款或者货物放行之日起 1 年

内，向收发货人或者他们的代理人补征。

第6题：旧房转让时缴纳土地增值税必须评估，旧有房地产评估价格 = 重置成本价 × 成新折扣率。

第7题：土地使用税税率形式为有幅度的差别税额。

第8题：对于以房产投资联营，投资者参与投资利润分红、共担风险的情况，不承担联营风险的情况，实行上是以联营名义取得房产的租金，应根据《中华人民共和国房产税暂行条例》的有关规定由出租方按租金收入计缴房产税。

第9题：车辆净吨位尾数在0.5吨以下者，按0.5吨计算；超过0.5吨者，按1吨计算。则2.4吨 ≈ 2.5吨，2.6吨 ≈ 3吨，应纳车船使用税 = (2.5 + 3) × 20 = 110（元）。

第10题：有时合同在签订时无法确定计税金额，对于这类合同一般应预贴印花，按照规定预贴印花的金额是5元。

第11题：可作为招待费计提收入基数的是主营业务收入和其他业务收入，则可计提招待费的收入是1900 + 100 = 2000（万元），则可扣除的招待费 = 1500 × 0.5% + (2000 - 1500) × 0.3% = 7.5 + 1.5 = 9（万元）

第12题：外商投资企业和外国企业所得税法规定的折旧年限是：

(1) 房屋、建筑物为20年；

(2) 火车、轮船、机器、机械和其他生产设备为10年；

(3) 电子设备和火车、轮船以外的运输工具以及与生产经营有关的器具、工具、家具等为5年。

第13题：应纳个人所得税 = 5000 × (1 - 20%) × 20% × (1 - 30%) + (3800 - 800) × 20% × (1 - 30%) = 560 + 420 = 980（元）。

第14题：纳税人、扣缴义务人未按规定的期限缴纳或者解缴税款的，税务机关除责令其限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳金0.05%的滞纳金。

第15题：经税务机关批准延期缴纳税款的，在批准的期限内不加收滞纳金。

二、多项选择题

题号	1	2	3	4	5	6	7	8
答案	CD	AB	ABCD	AD	BD	ABC	ACD	AB
题号	9	10	11	12	13	14	15	
答案	BCD	ACD	CD	BCD	BD	ABCD	ABD	

【解析】

第1题：特定目的税包括固定资产投资调节税（已停征）、筵席税、城建税、土地增值税、车辆购置税、耕地占用税。房产税属于财产行为税，土地使用税属于资源税。

第2题：属于生产企业的小规模纳税人委托外贸企业代理出口的货物免税但是不退税。

第3题：ABCD都属于甲类卷烟

第4题：营业税的最高税率是指娱乐业的税率20%，经营音乐茶座和游艺厅属于娱乐业。

第5题：增值税是价外税，减征资源税的矿产品不减征增值税

第6题：宗教寺庙出租的住房不免房产税，自用的房屋才免房产税。

第7题：企业公司制改造承受原企业土地、房屋权属的免契税。

第8题：建造、购置固定资产竣工决算投产后发生的向金融机构借款的利息支出可以不资本化。

第9题：因为盈利企业年度研究开发费用可以抵扣企业所得税，所以A不对。

第10题：后进先出法需要经过税务局审批。

第11题：资助非关联高校研究开发新工艺的研发费用可以扣除，而资助关联高校研究开发新工艺的研发费用不能扣除。

第12题：我国现行企业所得税适用的基本税率和两档优惠税率是18%、27%、33%。

第13题：再投资退税有退40%和100%两个税率。

第14题：ABCD都属于法定免税项目。

第15题：只缴纳个人所得税的自然人不需要自己办理税务登记，代扣代缴人才需要办理税务登记。

三、判断题

题号	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
答案	×	×	×	✓	×	×	×	×	✓	×
题号	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
答案	×	×	×	✓	✓	×	×	✓	×	×

【解析】

第 1 题：税收法律关系对权利主体双方的保护是对等的。

第 2 题：生产企业一般纳税人购入废旧物资，可凭废旧物资回收经营单位开具的增值税专用发票上注明的销售额按 17% 计算抵扣进项税额。

第 3 题：应当以纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据计算消费税。

第 5 题：娱乐场所为顾客提供的饮食服务和其他各种服务获得的收入一律按娱乐业征税。

第 6 题：城建税对金融业没有特殊的规定。

第 7 题：因故退还的境外进口货物，经海关审查属实，可予免征出口关税，但已征收的进口关税不予退还。

第 8 题：资源税进口环节不征，出口环节不退。

第 10 题：纳税单位无偿使用免税单位土地，纳税单位应照章缴纳城镇土地使用税；免税单位无偿使用纳税单位土地，免征城镇土地使用税。

第 11 题：只有个人按市场价格出租住房，暂按 4% 税率征收房产税。

第 12 题：国际货运中由外国运输企业运输进出口货物的运费结算凭证也需要缴纳印花税。

第 13 题：契税纳税人包括外商投资企业、外国企业、外籍人员。

第 16 题：企业购进的存货发生盘亏、毁损、报废，增值税进项税额不得抵扣，这部分进项税金税法允许作为财产损失，与存货损失一起在所得税前扣除，则该企业在计算应纳税所得额时准许扣除的损失 = $15 \times (1 + 17\%) - 2 = 15.55$ (万元)。

第 17 题：外国投资者将分得的税后利润购买本企业或其他企业股票，不属于税法规定的直接再投资，因而不适用再投资退税的优惠政策。

第 19 题：偷税罪的定罪既要看偷税绝对数额，同时也要看偷税占应纳税额的相对数，对偷税数额 10 万元但偷税占应纳税额不足 10% 的，不承担刑事责任。

第 20 题：我国税务行政处罚实施主体是县级以上税务机关，税务所可对个体工商户及未取得营业执照的单位、个人实施罚款额在 2 000 元以下的罚款。

四、计算题

1. 【答案】

建筑宿舍楼应纳营业税 = $600 \times 3\% = 18$ (万元)

转让土地使用权应纳营业税 = $240 \times 5\% = 12$ (万元)

应交纳营业税 = $18 + 12 = 30$ (万元)

【解析】一般转让土地使用权的需要缴纳营业税，但是如果转让土地使用权是为了农业则可以免征营业税。

2. 【答案】

该外商再投资退税为：

退税额 = $600 \div [1 - (15\% + 1.5\%)] \times 15\% \times 40\% = 43.11$ (万元)

【解析】1992 年该企业在免税期，外商分得利润 200 万元，因为免税，所以再投资增加企业注册资本也 不予退税。1994 年，该企业为减半征税期，外商用分得的 600 万元再投资举办外商投资企业可退税。借款 700 万元不属于再投资退税范围。

由于再投资举办的外商投资企业不是产品出口企业或先进技术企业，因此，退税率为 40%。

3. 【答案】

(1) 境外所得税款扣除限额 = $304 \times 160 / (900 + 160) = 45.89$ (万元) < 64 (万元)，故允许抵免额为 45.89 万元。

(2) 该企业应当向中国政府缴纳的企业所得税为 $304 - 45.89 = 258.11$ (万元)

【解析】注意对境外所得补税采取分国不分项的方法。

4. 【答案】

销售煤炭应纳资源税 = $50 \times 1.2 = 60$ (万元)

自用煤炭应纳资源税 = $10 \times 1.2 = 12$ (万元)

该企业 8 月份应纳资源税 = $60 + 12 = 72$ (万元)

【解析】

(1) 生产的天然气免税。

(2) 原煤征税, 洗煤、选煤和其他煤炭制品不征税。

(3) 开采或生产应税产品的销售和自用都要征税。

五、综合题

1. 【答案】

本月销项 = $(800 + 58.5 \div 1.17 + 3 + 5 + 10) \times 0.17 = 868 \times 0.17 = 147.56$ (万元)

本月进项 = $68 + (4 - 0.02 - 0.2) \times 7\% - 1 \times 0.17 - 0.4 \times 0.17 + 0.85 = 68.88$ (万元)

本月应缴纳增值税 = $147.56 - 68.88 = 78.68$ (万元)

【解析】

(1) 这类题目注意区分是工业还是商业企业, 两者的税收政策是有区别的, 还要看看是不是一般纳税人, 以及税率是多少, 也就是先要搞清楚题中的企业是何种类型的企业。

(2) 装卸费和保险费不得计算进项税。

(3) 向消费者个人销售货物收到现金 58.5 万元, 是含税的。

(4) 将自产产品赠送和用于职工福利都视同销售缴纳增值税。

(5) 购进的货物发生损失需要转出相应的进项税。

(6) 以物易物视为销售和购入两个业务、分别计算进项和销项。

(7) 发生销售折扣必须和相应的销售开在一张发票上才可以扣除相应的销项。将折扣另开一张发票不能扣除销项税。

2. 【答案】

增值税 = $(10\ 000 + 100) \times 117 \div 1.17 \times 17\% - (5\ 000 - 1\ 000) \times 7\% - (10\ 000 - 2\ 000) \times 7\% - 102\ 000$
= $171\ 700 - 280 - 560 - 102\ 000 = 68\ 860$ (元)

营业税 = $(1\ 150\ 000 - 1\ 000\ 000) \times 5\% = 7\ 500$ (元)

城建税 = $(68\ 860 + 7\ 500) \times 7\% = 5\ 345.20$ (元)

教育费附加 = $(68\ 860 + 7\ 500) \times 3\% = 2\ 290.80$ (元)

契税 = $2\ 000\ 000 \times 5\% = 100\ 000$ (元)

房产税 = $(2\ 000\ 000 + 100\ 000) \times (1 - 30\%) \times 12\% \div 2 = 88\ 200$ (元)

所得税确认的收入 = $(10\ 000 + 100) \times 117 \div 1.17 = 1\ 010\ 000$ (元)

可扣除的税金及附加 = 营业税 + 城市维护建设税 + 教育费附加 + 房产税
= $7\ 500 + 5\ 345.2 + 2\ 290.8 + 88\ 200 = 103\ 336$ 元

税法规定允许税前扣除的公益性捐赠金额 = $100\ 000 \times 3\% = 3\ 000$ (元)

捐赠调整的应纳税所得额 = {按税法规定认定的捐出资产的公允价值 - [按税法规定确定的捐出资产的成本(或原价) - 按税法规定已计提的累计折旧(或累计摊销额)] - 捐赠过程中发生的清理费用及缴纳的可从应纳税所得额中扣除的除所得税以外的相关税费} + 因捐赠事项按会计规定计入当期营业外支出的金额 - 税法规定允许税前扣除的公益性捐赠金额

= $100 \times 117 \div 1.17 - 4\ 500 + 4\ 500 - 3\ 000 = 7\ 000$ (元)

业务招待费调整应纳税所得额 = $6\ 000 - 1\ 010\ 000 \times 30\% = 2\ 970$ (元)

广告费调整应纳税所得额 = $100\ 000 - 1\ 010\ 000 \times 8\% = 19\ 200$ (元)

业务宣传费扣除限额 = $1\ 010\ 000 \times 50\% = 50\ 500$ 。由于 $50\ 000 < 50\ 500$, 因此不需要调整。

从关联企业获得的贷款 = $60 \div 6\% = 1\ 000$ (万元), 超过注册资本 50% 部分不得税前扣除, 可以税前扣除的利息 = $1\ 000 \div 2 \times 5\% = 250\ 000$ (元)。

利息调整应纳税所得额 = $600\ 000 - 250\ 000 = 350\ 000$ (元)

计工资及计提的三项费用 = $50 \times 800 \times 12 \times (1 + 14\% + 1.5\%) = 554\ 400$ (元)

工资调整应纳税所得额 = 705 000 - 554 400 = 150 600 (元)

应纳税所得额 = 100 000 + 7 000 + 2 970 + 19 200 + 350 000 + 150 600 - 800 000 × 50% = 229 770 (元)

应缴纳所得税 = 229 770 × 33% = 75 824.10 (元)

【解析】

(1) 运费发票中的保险费用和装卸费用不能用来计算进项税，但是建设基金可以作为计算进项税的基数。

(2) 本题中企业在“市”，所以城建税税率是 7%。

(3) 《财政部关于对契税会计处理办法请示的复函》中规定，企业取得房屋按规定缴纳的契税，借记“固定资产”科目。也就是计入固定资产原值，而房产税是根据会计账簿记载的房屋原值来缴纳的，所以计算房产税时应加上已经缴纳的契税。(4) 由于契税计入固定资产原值了，因此不能再直接一次性在所得税税前扣除。

(5) 捐赠调整的应纳税所得额 = {按税法规定认定的捐出资产的公允价值 - [按税法规定确定的捐出资产的成本(或原价) - 按税法规定已计提的累计折旧(或累计摊销额)] - 捐赠过程中发生的清理费用及缴纳的可从应纳税所得额中扣除的除所得税疑从应纳税所得额中扣除的除所得税以外的相关税费} + 因捐赠事项按会计规定计入当期营业外支出的金额 - 税法规定允许税前扣除的公益性捐赠金额。这是税法规定的调整公式。

(6) 超过注册资本 50% 部分的关联企业借款利息不得税前扣除。

(7) 因为企业不能出具“工会经费拨缴款专用收据”，所以其工会经费不能在税前扣除。

3. 【答案】

(1) 甲电影制片厂为了拍摄影视片而临时聘请非本厂导演、演职人员，其所取得的报酬应按“劳务报酬所得”应税项目计征个人所得税。

张导演应纳税额 = 80 000 × (1 - 20%) × 40% - 7 000 = 18 600 (元)

(2) 连载小说应纳税额 = 27 000 × (1 - 20%) × 20% × (1 - 30%) = 3 024 (元)

出书第一笔稿酬应纳税额 = 20 000 × (1 - 20%) × 20% × (1 - 30%) = 2 240 (元)

加印稿酬应补缴税额 = (20 000 + 3 000) × (1 - 20%) × 20% × (1 - 30%) - 2 240 = 2576 - 2240 = 336 (元)

(3) 对李作家获得国家级文学奖而取得的 5 000 元奖金免征税。

(4) 电影制片厂向作者征稿而支付给作者的报酬，属于提供著作权的使用权而取得的所得，应按“特许权使用费所得”应税项目计征个人所得税。

应纳税额 = 60 000 × (1 - 20%) × 20% = 9 600 (元)

综上所述，李作家合计应纳个人所得税 = 3 024 + 2 240 + 336 + 9 600 = 15 200 (元)

【解析】

(1) 非雇用的都是劳务报酬。

(2) 连载视同一次稿费。

(3) 加印需要合并补缴个人所得税。

4. 【答案】

(1) 王某将其开办的商场从 A 市(县级市)的甲区搬到 A 市的乙区，继续在甲区领购发票和缴纳税款是违法的，应办理税务登记变更，到 A 市的乙区办理税务事宜。

(2) 区税务机关以王某商场搬迁为由向其收取发票保证金 10 000 元是违法的，不符合收取发票保证金的条件。

(3) 王某口头向甲区税务机关报告使用会计核算的管理软件是违法的，应该采取书面形式。

(4) 王某携带公章、发票到 B 市参加展销会是违法的，发票不能携带到外市去，到外市应使用当地发票。

(5) 以没有公章为由向税务机关申请延期办理申报纳税，甲区税务机关同意其办理延期申报是不对的，理由不充分，而且甲区税务机关也没有权利批准延期纳税。甲区税务机关应将王某的申请提交市税务局处理。而且王某应按征管法预缴税款。

(6) 王某以资金紧张为由拒绝安装税控装置是违法的，纳税人有义务配合税务机关安装税控装置。

(7) 经甲区税务机关分局局长批准对王某实行税收保全措施是违法的，王某没有明显转移财物等行为，不能适用税收保全措施，而且甲区税务机关分局局长也无权批准采取税收保全措施。

【解析】

- (1) 解答这类问题需要仔细审题，应一个词一个词地审查。
- (2) 只有对无固定经营场所和财务制度不健全的企业才能收取发票保证金。
- (3) 只有省级税务机关才可以批准延期纳税。

《税法》模拟试卷（二）

一、单项选择题（本题型共 15 题。每题 1 分，共 15 分。每题只有一个正确答案，请从每题的备选答案中选出一个你认为正确的答案，在答题卡相应位置上用 2B 铅笔填涂相应的答案代码。答案写在试题卷上无效）

1. 增值税核算中的应税销售额不包括()。
A. 收取的集资费
B. 收取的包装物租金
C. 收取的销项税额
D. 1 年以内的包装物押金
2. 下列可以开具增值税发票的有()。
A. 商场销售给消费者的化妆品
B. 汽车专卖店销售给公司的汽车
C. 汽车专卖店销售给个人的汽车
D. 销售给小规模纳税人的货物
3. 按照从价定率办法计算消费税应纳税额的计税依据是销售额，该销售额为纳税人销售应税消费品向购买方收取的()。
A. 全部价款和增值税额
B. 全部价款和价外费用
C. 全部价款和预付款
D. 全部价款和代垫款项
4. 关于营业税应税营业额的下列说法正确的是()。
A. 单位或个人进行演出，以全部票价收入或者包场收入为营业额
B. 保险业实行分保的，初保业务以全部保费收入为营业额
C. 娱乐业经营娱乐业营业额包括向顾客收取的门票收入
D. 销售不动产，以取得的销售收入减去规定的扣除项目金额后的余额为营业额
5. 我国关税采取()的办法征收。
A. 从量定额
B. 从量征收
C. 从价征收
D. 从量征收和从价征收复合征收
6. 非金融企业纳税人缴纳营业税如按外汇结算营业额的，应折合成人民币。外汇折合成人民币的折合率，可以按营业额发生的()的市场汇率。
A. 当月任何一天
B. 当月最后一天
C. 前一天
D. 当天或当月 1 日中国人民银行公布
7. 企业合并，合并企业支付给被合并企业及其股东的收购价款中的非股权支付额不高于所支付的股权票面价值()的，经税务机关审核可以不确认资产转让所得或损失。
A. 10%
B. 20%
C. 30%
D. 15%
8. 某企业在某一纳税年度内发生的与生产经营有关的业务招待费 15 万元。该企业年度全部营业收入是 2 000 万元，则该企业在计算应纳税所得额时准予扣除的业务招待费是()。
A. 9 万元
B. 20 万元
C. 8 万元
D. 6 万元
9. 外商投资企业投资中西部地区享受二免三减优惠政策后，3 年内可按()的税率征收企业所得税
A. 33%
B. 30%
C. 15%
D. 10%
10. 个人所得税居民纳税人如果采用时间判定标准，那么我国规定的时间为()。
A. 90 天
B. 183 天
C. 1 年
D. 5 年
11. 有时合同在签订时无法确定计税金额，对于这类合同一般应预贴印花，按照规定预贴印花的金额是()元。
A. 10
B. 1
C. 15
D. 5
12. 下列各项需要缴纳土地增值税的有()。
A. 出让国有土地使用权
B. 转让国有土地使用权
C. 房地产的继承
D. 出租房地产
13. 关税税额在人民币()元以下的一票货物，可免征关税。
A. 10 元
B. 50 元
C. 100 元
D. 1000 元
14. 纳税人、扣缴义务人未按规定的期限缴纳或者解缴税款的，税务机关除责令限期缴纳外，从滞纳税款之日起，按日加收滞纳税款()的滞纳金。
A. 0.05%
B. 0.002%
C. 0.0005%
D. 0.02%
15. 延期交纳税款最长不得超过()。
A. 10 日
B. 1 个月
C. 2 个月
D. 3 个月

二、多项选择题（本题型共 15 题。从每题的备选答案中选出正确的多个答案，答案正确的，每题得 2 分）

1. 下列不能认定为一般纳税人的是()。
 - A. 个人
 - B. 未使用防伪税控开具发票的企业
 - C. 事业单位
 - D. 餐饮饭店
2. 下列使用 4% 税率征收增值税的企业有()。
 - A. 小规模纳税人的商业企业
 - B. 经有权机关批准的免税商店
 - C. 小规模纳税人企业
 - D. 典当业销售死当物品
3. 下列各项不同用途的应税消费品可不缴纳消费税的有()。
 - A. 委托加工的应税消费品（受托方已代收代缴消费税），委托方收回后用于直接销售的
 - B. 自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的
 - C. 自产自用的应税消费品，用于在建工程的
 - D. 委托加工的应税消费品（受托方已代收代缴消费税），委托方收回后用于连续生产应税消费品
4. 下列金融业务，确定的计税营业额正确的有()。
 - A. 金融机构将借入的资金贷与他人使用，以贷款利息减去借款利息后的余额为营业额
 - B. 金融机构从事外汇买卖业务，以卖出价减去买入价后的余额为营业额
 - C. 金融机构受人民银行委托从事贷款业务，以贷款利息为营业额
 - D. 金融机构将吸收的存款贷与他人使用，以贷款利息减去存款利息的余额为营业额
5. 我国税法规定企业可以有条件使用的计价方法有()。
 - A. 先进先出法
 - B. 后进先出法
 - C. 加速折旧法
 - D. 毛利率法
6. 企业的下列支出，不得从收入总额中扣除的有()。
 - A. 资助非关联高校研究开发新工艺的研发费用
 - B. 企业发放的职工工资，未超过规定的计税工资标准的部分
 - C. 电视机厂广告费超过收入 2% 而不超过 5% 的部分
 - D. 各种给私人的回扣支出
7. 凡符合税法规定，从获利年度起可以享受 2 年免税、3 年减半征收的外商投资企业有()。
 - A. 中外合资的大酒店，经营期在 10 年
 - B. 从事农业、牧业、林业的，经营期在 10 年以上的外商投资企业
 - C. 设在中西部地区的国家鼓励类外商投资企业
 - D. 在国务院确定的高新技术产业开发区设立的被认为是高新技术企业的外商投资企业
8. 外国企业取得的下列所得，为来源于中国境内所得的是()。
 - A. 从我国境内企业获得的利润
 - B. 将财产租给中国境内租用者而取得的租金
 - C. 提供在中国境内使用的专利权而取得的使用费
 - D. 转让我国境内房屋而取得的所得
9. 对个人所得征收个人所得税时，以每次收入额为应纳税所得额的有()。
 - A. 利息、股息、红利所得
 - B. 稿酬所得
 - C. 财产租赁所得
 - D. 偶然所得
10. 下列凭证，免纳印花税的有()。
 - A. 无息、贴息贷款合同
 - B. 工商营业执照
 - C. 建筑安装工程承包合同
 - D. 农牧业保险合同
11. 土地增值税的纳税人转让房地产取得的收入，从收入形式看包括()。
 - A. 转让房产收入
 - B. 货币收入
 - C. 转让土地使用权收入
 - D. 其他收入
12. 契税的征税对象是境内转移()权属。
 - A. 土地
 - B. 房屋
 - C. 机动车
 - D. 机动船
13. 我国关税原产地规定采取了()国际通用的原产地标准。
 - A. 全部产地生产标准
 - B. 主要部分产地生产标准
 - C. 实质性加工标准
 - D. 表面性加工标准
14. 下列哪些项目应记入关税完税价格()。
 - A. 货物运至境内输入地点后的运费
 - B. 由买方负担的包装费用
 - C. 由买方负担的购货佣金
 - D. 由买方负担的与该货物视为一体的容器费用

15. 纳税人的纳税申报方式有()。

- A. 直接申报 B. 邮寄申报 C. 数据电文 D. 延期申报

三、判断题(本题型共 20 题,每题 1 分,共 20 分。请判断每题的表述是否正确,你认为表述正确的,在答题卡相应的位置上用 2B 铅笔填涂代码“√”,你认为错误的,请填涂代码“×”。每题判断正确的得 1 分;每题判断错误的倒扣 1 分;不答题既不得分,也不扣分。扣分最多扣至本题型零分为止。答案写在试题卷上无效)

1. 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。 ()
2. 国家鼓励出口,因此外贸企业出口的货物都可予退(免)税。 ()
3. 增值税的销售额,是指纳税人销售货物或提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,其中也包括向购买方收取的增值税税额。 ()
4. 纳税人进口应税消费品,按照组成计税价格的计算公式是:组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税。 ()
5. 从事运输业务的单位和个人,发生销售货物并负责运输所售货物的混合销售行为,应就销售货物取得的销售额和运输该货物取得的营业额一并计算征收营业税。 ()
6. 对在中国境内开采煤炭的单位和个人,应按税法关于征收资源税的规定征收资源税,但对进口煤炭的单位和个人,则不征收资源税。 ()
7. 企业发生亏损,可以在今后 5 年内弥补亏损,是指以 5 个盈利年度的利润弥补亏损。 ()
8. 企业来自境外所得缴纳企业所得税时可以采取定率抵扣的方法,统一按 16% 的税率扣除。 ()
9. 纳税人必须在纳税年度的后 3 个月内清算所得税。 ()
10. 外商投资企业从其投资的企业取得的利润(股息),可以不计入本企业的应纳税所得额;但与该投资有关的投资费用、投资贷款利息支出等投资决策实施中发生的各项费用等,不得冲减企业纳税所得额。 ()

11. A 与 B 合著一本书,共取得稿费 1 500 元,若 A 分得 1 200 元, B 分得 300 元,那么, A 应缴纳个人所得税 56 元, B 则不用缴纳个人所得税。 ()

12. 如果一份合同由两方或多方当事人共同签订,签订合同的各方都是印花税的纳税义务人。 ()
13. 个人转让自用 3 年以上的房屋减征土地增值税。 ()
14. 进口关税税率分普通税率和优惠税率两种。 ()
15. 报复性关税、保障性关税属于特别关税。 ()
16. 关税是规范进口货物和物品的一种税收制度。 ()
17. 凡依法由税务机关征收的各种税收以及关税、船舶吨税及海关代征税收的征收管理,均适用《征管法》。 ()
18. 根据《征管法》的规定,无偿向纳税人提供税法咨询是税务机关的义务。 ()
19. 税务争议案件的复议审理由司法机关进行。 ()
20. 纳税人采取以旧换新方式销售货物的,不得从新货物销售额中减除收购旧货物的款额。 ()

四、计算题(要求列出计算步骤,每步运算得数精确到小数点后两位。本题型共四个小题,每小题 4 分,共 16 分)

1. A 公司用本公司 P 产品 1 000 件按成本价格投资 B 公司,获得 B 公司 40% 的股权, P 产品当月销售不含税平均价格为 1 000 元,每件成本 600 元。当年 A 公司将 B 公司的股权全部转让给 C 公司,转让价格为 1 500 000 元。A、B 两个公司所得税税率都是 33%。计算上述业务产生的应纳企业所得税税额。(计算时不考虑流转税)

2. 某储户于 2001 年 1 月 1 日存入银行一年定期储蓄存款 10 000 元,年利率 3.5%,同时存入教育储蓄 20 000 元,年利率 3%,2001 年 1 月 1 日全部提取这笔存款,请计算个人所得税应纳税额。

3. 某事业单位,属于国家财政部门拨付事业经费,实行差额预算管理的单位。2002 年该单位账簿有两种:一类是记载经营业务的账簿,有 15 本,累计资金 300 万元;另一类是不记载经营业务的账簿,共 20 本。当年其他经济业务如下:

- (1) 3 月份将一间门面出租给某个体户,签订财产租赁合同,年租金 18 万元,租期 1 年。
- (2) 4 月份向土地管理局领取 1 份土地使用证。
- (3) 8 月份接受委托,为 A 公司保管货物,签订 1 份仓储保管合同,金额 8 万元。
- (4) 9 月份与某公司签订了 1 份货物运输合同,注明金额 10 万元(含 1 万元装卸费)。
- (5) 10 月份以自有的一栋价值 50 万元的房产作抵押,取得银行抵押贷款 40 万元,并签订银行抵押贷款

合同，但年底由于资金周转困难，按合同将房产产权转移给银行，并依法签订产权转移书。

要求：计算该事业单位当年应纳的各项印花税。

4. 1998年7月某外资企业保税进口A设备1台用于生产B产品，A设备企业发票金额是60万，海关审定的设备价格是人民币50万元，监管期限是5年。2001年1月因国际市场出现问题，企业决定转产，经海关批准将A设备转让给其他公司。因此需要补缴关税等，请计算这台设备的完税价格。

五、综合题（本题型共4题，第1、4题每题8分，第2、3题每题9分。本题型共34分。要求列出计算步骤，每步骤运算得数精确到小数点后两位。在答题卷上解答，答在试题卷上无效）

1. 某市酒厂为增值税一般纳税人，2003年2月份发生以下经济业务：

(1) 销售瓶装粮食白酒35吨，含税单价每吨22230元，全部款项存入银行。

(2) 销售散装粮食白酒3吨，含税单价每吨4680元，收取包装物押金2340元，全部款项存入银行。

(3) 销售以外购薯类白酒和自产糠麸白酒勾兑的散装酒6吨，含税单价每吨2340元，其中外购薯类白酒3吨，含税价共计4680元，取得增值税专用发票，全部用于勾兑酒销售，货款存入银行。

(4) 该厂委托位于某县城的B酒厂为其加工酒精6吨，由委托方提供粮食，发出材料成本51000元；支付加工费6000元、增值税1020元，用银行存款支付。收回的酒精当月全部销售，销售含税价格为81900元，款已收。

(5) 向农业生产者购进免税农产品，收购凭证上注明收购价格为22000元（其中含农业特产税2000元），发生运费支出1000元，取得的运输发票上注明装卸费100元，建设基金200元，农产品已验收入库。

(6) 受托为药厂代购一批药材，收到周转金40万元，销售方增值税专用发票上抬头为本酒厂，销售额为30万元，税金5.1万元，本酒厂向药厂开具同等金额的增值税专用发票，同时收取手续费4万元（开具普通发票），余款已于当月返还给药厂（粮食白酒适用消费税税率为25%和每斤0.5元，薯类白酒适用消费税税率为15%和每斤0.5元，酒精适用消费税税率为5%）。

要求：计算本酒厂当月应缴纳的各项流转税和城建税。

2. A公司坐落在某市区，全年实际占用土地面积共计100000平方米，其中：公司办的职工子弟学校占地10000平方米、幼儿园占地4000平方米，非独立核算的专营店占地6000平方米、生产经营场所占地80000平方米。公司上年末结转至本年度的固定资产原值共计5000万元，其中：房产原值3000万元（含该企业拥有的基建工地尚未拆除的工棚50万，工程已经结束），机器设备原值2000万元（含独立核算并计提折旧的中央空调300万）。签订租赁合同1份，7月1日将房产原值200万元的仓库出租给某商场存放货物，出租期限2年，共计租金40万元。签订合同时预收半年租金10万元，其余的在租用期的当月收取。

（提示：城镇土地使用税每平方米单位税额1元；房产税计算余值时的扣除比例为20%。）

要求：

根据所给资料，计算该公司2003年应缴纳的各种税款及教育费附加。

3. 王某是某国营集体企业厂长，该厂实行年薪制。王某平时按规定领取基本收入，年度结束后根据企业经营业绩的考核结果再确定其效益收入。王某2004年每月取得基本收入1200元，2005年1月10日，一次性取得上年度效益收入75600元。2004年该企业改组为股份有限公司。公司在改制过程中，将原企业的盈余公积、资本公积拿出一部分无偿给职工配股。职工享有的股份可以参与公司分配。2004年3月改制结束，王某取得资本金68万元。公司2004年实现净利润200万元，王某于2004年1月20日获得股息5100元，王某从中拿出2000元通过民政部门向中国红十字会捐赠。2004年1月30日，王某因工作调动，将其股份转让给本单位另一职工，获得转让收入8000元。为了支持本市工人文化宫新建一所青少年活动场所，王某从中拿出1000元通过市总工会向工人文化宫捐赠。

请根据上述资料，计算王某应纳个人所得税（不考虑股份转让应纳税费）。

4. AAA是内资工业企业，注册资本600万，2004年度的所得税纳税有关会计资料：

全年营业收入2900万元；缴纳营业税150万元；营业成本800万元；财务费用90万元；营业费用590万元；按会计权益法计算的投资收益是50万元；营业外支出120万元；资本公积科目反映当年度接受外单位的货币捐赠10万元。另外，该企业在A国设有分支机构。在A国的分支机构总所得为100万人民币，全部是特许权使用费所得，适用的国外的税率为20%。已知该企业2004年已预缴企业所得税100万元，预缴地方所得税50万元。该企业的其他涉税事项如下：

(1) 在管理费用里列支业务招待费80万；

(2) 该企业本年职工平均人数1000人，计税工资扣除标准是每人800元，该企业全年工资600万已经全部记入管理费用科目；

(3) 本年 1 月 1 日用本企业产品 1 000 件对外投资 B 企业 (占 100% 股份, B 注册资本 200 万), 每件成本 200 元, 对外销售的市价 (不含税) 是 400 元, 该企业对此业务所做的会计分录如下:

借: 长期股权投资 20 万
 贷: 库存商品 20 万

(4) 本年 12 月 31 日获得 B 公司发放的股利 10 万元, 钱已收到并存入银行 (B 公司税率和该企业一致);

(5) 本年 12 月实际收到上年度申报的产品出口退税款 20 万元, 存入银行。会计处理记入“补贴收入”科目;

(6) 该企业从 B 企业借款 400 万元, 利息按银行同期利率 5% 执行, 本年共支付利息 20 万元, 已经记入财务费用科目;

(7) 该企业未建立工会组织, 虽然按财务制度计提了工会经费, 但未取得《工会经费拨缴款专用收据》;

(8) 该企业直接向体育馆捐赠 5 万元, 通过民政部门向某小学捐赠 10 万元, 并将这 2 笔支出记入“营业外支出”科目;

(9) 违法经营罚款 10 万元记入营业外支出;

(10) 该企业去年 12 月销售一批材料给 B 公司, 不含税价格为 100 000 元, 增值税率为 17%。3 月 20 日, B 公司财务发生困难, 无法按合同规定偿还债务, 经双方协议, 该企业同意减免 B 公司 20 000 元债务, 余额用现金立即偿清。减免债务损失已经记入营业外支出;

(11) 2003 年新产品研制费用为 50 万元, 比上年增长 15%。

请计算该企业 2004 年应纳所得税额, 税率为 33%, 并填写纳税申报表 (写出具体调整的计算过程及步骤)。

企业所得税年度纳税申报表

税款所属期间: 年 月 日至 年 月 日 金额单位: 元

纳税人识别号

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

纳税人名称			
纳税人地址		邮政编码	
登记注册类型		行业	
纳税人开户银行		账号	

	行次	项 目	金 额
收 入 总 额	1	销售 (营业) 收入	
	2	减: 销售退回	
	3	折扣与折让	
	4	销售 (营业) 收入净额 (1 - 2 - 3)	
	5	其中: 免税的销售 (营业) 收入	
	6	特许权使用费收益	
	7	投资收益	
	8	投资转让净收益	
	9	租赁净收益	
	10	汇兑净收益	
	11	资产盘盈净收益	
	12	补贴收入	
	13	其他收入	
	14	收入总额合计 (4 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12 + 13)	

(续表)

	行次	项 目	金 额
扣 除 项 目	15	销售(营业)成本	
	16	销售(营业)税金及附加	
	17	期间费用合计(18+...+42)	
	18	其中:工资薪金	
	19	职工福利费、职工工会经费、职工教育经费	
	20	固定资产折旧	1 500 000
	21	无形资产、递延资产摊销	
	22	研究开发费用	
	23	利息净支出	
	24	汇兑净损失	
	25	租金净支出	
	26	上缴总机构管理费	
	27	业务招待费	
	28	税金	10 000
	29	坏账损失	
	30	增提的坏账准备金	
	31	资产盘亏、毁损和报废净损失	
	32	投资转让净损失	
	33	社会保险缴款	300 000
	34	劳动保护费	50 000
	35	广告支出	
	36	捐赠支出	
	37	审计、咨询、诉讼费	80 000
	38	差旅费	120 000
	39	会议费	20 000
	40	运输、装卸、包装、保险、展览费等销售费用	60 000
	41	矿产资源补偿费	
	42	其他扣除费用项目	

(续表)

	行次	项 目	金 额
纳 税 所 得 额 的 计 算	43	纳税调整前所得 (14 - 15 - 16 - 17)	
	44	加：纳税调整增加额 (45 + + 59)	
	45	其中：工资薪金纳税调整额	
	46	职工福利费、职工工会金费和职工教育经费的纳税调整额	
	47	利息支出纳税调整额	
	48	业务招待费纳税调整额	
	49	广告支出纳税调整额	
	50	赞助支出纳税调整额	
	51	捐赠支出纳税调整额	
	52	折旧、摊销支出纳税调整额	
	53	坏账损失纳税调整额	
	54	坏账准备纳税调整额	
	55	罚款、罚金或滞纳金	
	56	存货跌价准备	
	57	短期投资跌价准备	
	58	长期投资减值准备	
	59	其他纳税调整增加项目	
	60	减：纳税调整减少额 (61 + 62)	
	61	其中：研究开发费用附加扣除额	
	62	其他纳税调整减少项目	
	63	纳税调整后所得 (43 + 44 - 60)	
	64	减：弥补以前年度亏损	
65	减：免税所得 (66 + ... + 72)		
66	其中：国债利息所得		
67	免税的补贴收入		
68	免税的纳入预算管理的基金、收费或附加		
69	免于补税的投资收益		
70	免税的技术转让收益		
71	免税的治理三废收益		
72	其他免税所得 (请附明细表)		

(续表)

	行次	项 目	金 额
应 缴 所 得 税	73	应纳税所得额 (63 - 64 - 65)	
	74	适用税率	
	75	应缴所得税额	
	76	减：期初多缴所得税额	
	77	已预缴的所得税额	
	78	应补税的境内投资收益的抵免税额	
	79	应补税的境外投资收益的抵免税额	
	80	经批准减免的所得税额	
	81	应补(退)的所得税额 (75 - ... - 80)	

纳税人代表签章：

纳税人单位公章：

日期：

联系电话：

代理申报中介机构签章：

日期：

经办人：

经办人执业证件号码：

联系电话：

以下由税务机关填写：

经办人：

受理申报日期：

审核人：

审核日期：

受理申报税务机关公章

《税法》模拟试卷（二）参考答案及解析

一、单项选择题

题号	1	2	3	4	5	6	7	8
答案	C	B	B	C	D	D	B	A
题号	9	10	11	12	13	14	15	
答案	C	C	D	B	A	A	D	

【解析】

第1题：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，不并入销售额征税，包装物押金征税规定中的“逾期”以1年为期限，对收到1年以上的押金，无论是否退还均并入销售额征税。

第2题：销售给消费者个人的不能开增值税发票，所以A、C不对。

第3题：按照从价定率办法计算消费税应纳税额的计税依据是销售额，该销售额为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用，预付款和代垫款项这些表达方式都不准确。

第5题：我国关税采取从量征收和从价征收复合征收办法。

第8题：可扣除的招待费 = $1\,500 \times 0.5\% + (2\,000 - 1\,500) \times 0.3\% = 7.5 + 1.5 = 9$ (万元)。

第12题：出让国有土地使用权是指国家转让土地使用权，所以不需要缴纳土地增值税。

第13题：关税税额在人民币10元以下的一票货物可免征关税，这里的一票是指一张报关单。

第15题：延期交纳税款以3个月为限。

二、多项选择题

题号	1	2	3	4	5	6	7	8
答案	ACD	ABD	AB	AB	BC	CD	BC	ABCD
题号	9	10	11	12	13	14	15	
答案	ABD	AD	BD	AB	AC	BD	ABC	

【解析】

第1题：事业单位一般增值税业务少；餐饮饭店属于营业税纳税人。

第2题：小规模纳税人企业中的工业企业税率是6%不是4%。

第3题：只有委托加工的应税消费品（受托方已代收代缴消费税），委托方收回后用于直接销售的和自产自用的应税消费品，用于连续生产应税消费品的可不缴纳消费税。

第4题：金融机构受人民银行委托从事贷款业务，不征收营业税；金融机构将吸收的存款贷与他人使用，按实际收取的利息计算营业税，不需要扣除支付的利息。

第5题：税法规定只有实物流程与后进先出法一致才可以使用后进先出法，所以后进先出法不是无条件使用的。

第6题：资助非关联高校研究开发新工艺的研发费用可以扣除，而资助关联高校研究开发新工艺的研发费用不能扣除。

第8题：外国企业从我国境内企业获得的利润也属于一种来源于中国境内的所得。

第11题：按教材的分类，土地增值税的纳税人转让房地产取得的收入，从收入形式看包括货币收入和其他收入。

第13题：我国关税原产地规定采取了全部产地生产标准和实质性加工标准的国际通用的原产地标准。

第15题：延期申报不属于申报方式。

三、判断题

题号	1	2	3	4	5	6	7	8
答案	✓	×	×	×	×	✓	×	×
题号	9	10	11	12	13	14	15	16
答案	×	✓	✓	✓	×	✓	✓	×
题号	17	18	19	20				
答案	×	✓	×	✓				

【解析】

第2题：外贸企业出口的货物也不是都可予退（免）税，我国出口退（免）税制度主要看是出口哪种货物。

第4题：进口应税消费品的组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税) ÷ (1 - 消费税税率)。

第5题：从事运输业务的单位和个人，发生销售货物并负责运输所售货物的混合销售行为，应就销售货物取得的销售额和运输该货物取得的营业额一并计算征收增值税。

第6题：资源税的征收范围不包括进口。

第7题：5年内弥补亏损，是指以5个年度的利润弥补亏损，不管是否盈利。

第8题：企业来自境外所得交纳税企业所得税时可以采取定率抵扣的方法，统一按16.5%的税率扣除。

第9题：内资企业必须在纳税年度后3个月内清算所得税，外资企业则是4个月内清算所得税。

第10题：外商投资企业从其投资的企业取得的利润（股息），可以不计入本企业的应纳税所得额；但与该投资有关的投资费用、投资贷款利息支出等投资决策实施中的各项费用等，不得冲减企业纳税所得额。但是外资企业转让投资的收益要交纳所得税。

第15题：特别关税包括报复性关税、保障性关税、反倾销税和反补贴税。

第16题：关税不仅仅是规范进口货物和物品的一种税收制度，而且还管理出口货物和物品。

第 17 题：关税是由海关征收而不是由税务机关征收。

四、计算题

1. 【答案】

$$\begin{aligned} \text{销售 P 产品应交纳企业所得税} &= (1\,000 - 600) \times 1\,000 \times 33\% = 400\,000 \times 33\% \\ &= 132\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\text{股权转让应交纳企业所得税} = (1\,500\,000 - 1\,000 \times 1\,000) \times 33\% = 165\,000 \text{ (元)}$$

【解析】以自产产品对外投资分解为销售资产和对外投资 2 个业务处理所得税。

2. 【答案】

$$2001 \text{ 年全部利息} = 10\,000 \times 3.5\% = 350 \text{ (元)}$$

$$2001 \text{ 年利息个人所得税} = 350 \times 20\% = 70 \text{ (元)}$$

【解析】教育储蓄免征个人所得税。

3. 【答案】

$$(1) \text{ 账簿应纳印花税} = 15 \times 5 = 75 \text{ (元)}。$$

$$(2) \text{ 财产租赁合同应纳印花税} = 180\,000 \times 0.1\% = 180 \text{ (元)}。$$

$$(3) \text{ 权利许可证应纳印花税} = 5 \text{ (元)}。$$

$$(4) \text{ 仓储保管合同应纳印花税} = 80\,000 \times 0.1\% = 80 \text{ (元)}。$$

$$(5) \text{ 货物运输合同应纳印花税} = 90\,000 \times 0.05\% = 45 \text{ (元)}。$$

$$(6) \text{ 抵押行为应纳印花税} = 400\,000 \times 0.005\% + 500\,000 \times 0.05\% = 270 \text{ (元)}。$$

4. 【答案】

$$\text{完税价格} = 500\,000 \times [1 - 30 / (5 \times 12)] = 250\,000 \text{ (元)}$$

【解析】

(1) 外资企业如转让保税进口还未出监管期的设备必须经海关批准

(2) 具体计算公式：

$$\text{完税价格} = \text{海关审定的该货物原进口时的价格} \times [1 - \text{申请补税时实际已经使用的时间} / (\text{监管年限} \times 12)]$$

五、综合题

1. 【答案】

$$(1) \text{ 业务一销项税额} = 35 \times 22\,230 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 113\,050 \text{ (元)}；$$

$$\text{消费税额} = 35 \times 22\,230 \div (1 + 17\%) \times 25\% + 35 \times 2\,000 \times 0.5 = 201\,250 \text{ (元)}。$$

$$(2) \text{ 业务二销项税额} = (4\,680 \times 3 + 2\,340) \div (1 + 17\%) \times 17\% = 2\,380 \text{ (元)}；$$

$$\text{消费税额} = (4\,680 \times 3 + 2\,340) \div (1 + 17\%) \times 25\% + 3 \times 2\,000 \times 0.5 = 6\,500 \text{ (元)}。$$

$$(3) \text{ 业务三销项税额} = 2\,340 \times 6 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 2\,040 \text{ (元)}；$$

$$\text{消费税额} = 2\,340 \times 6 \div (1 + 17\%) \times 15\% + 6 \times 2\,000 \times 0.5 = 7\,800 \text{ (元)}；$$

$$\text{进项税额} = 4\,680 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 680 \text{ (元)}。$$

$$(4) \text{ 业务四销项税额} = 81\,900 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 11\,900 \text{ (元)}；$$

$$\text{消费税额} = (51\,000 + 6\,000) \div (1 - 5\%) \times 5\% = 3\,000 \text{ (元)}；\text{进项税额} = 1\,020 \text{ (元)}。$$

$$(5) \text{ 业务五进项税额} = 22\,000 \times 13\% + 900 \times 7\% = 2\,923 \text{ (元)}。$$

$$(6) \text{ 业务六销项税额} = [300\,000 + 40\,000 \div (1 + 17\%)] \times 17\% = 56\,811.97 \text{ (元)}；$$

$$\text{进项税额} = 51\,000 \text{ (元)}。$$

$$(7) \text{ 当月应纳增值税额} = (113\,050 + 2\,380 + 2\,040 + 11\,900 + 56\,811.97) - (680 + 1\,020 + 2\,923 + 51\,000) \\ = 130\,558.97 \text{ (元)}。$$

$$(8) \text{ 当月应纳消费税额} = 201\,250 + 6\,900 + 7\,800 + 3\,000 = 218\,550 \text{ (元)}。$$

$$(9) \text{ 当月应纳城建税} = (130\,558.97 + 201\,250 + 6\,500 + 7\,800) \times 7\% + 3\,000 \times 5\% = 24\,377.63 \text{ (元)}。$$

2. 【答案】

(1) 该公司 2003 年应缴纳的城镇土地使用税：

$$\text{应纳城镇土地使用税税额} = 1 \times (100\,000 - 10\,000 - 4\,000) = 8.6 \text{ (万元)}$$

(2) 该公司 2003 年应缴纳的房产税：

$$\begin{aligned} \text{从价计征房产税应纳税额} &= 3\,000 \times (1 - 20\%) \times 1.2\% - 200 \times (1 - 20\%) \times 1.2\% \times 50\% \\ &= 28.8 - 0.96 = 27.84 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

$$\text{从租计征房产税应纳税额} = 10 \times 12\% = 1.2 \text{ (万元)}$$

(续表)

	行次	项 目	金 额
收 入 总 额	1	销售（营业）收入	29 400 000
	2	减：销售退回	
	3	折扣与折让	
	4	销售（营业）收入净额（1- 2- 3）	
	5	其中：免税的销售（营业）收入	
	6	特许权使用费收益	1 000 000
	7	投资收益	149 253.73
	8	投资转让净收益	
	9	租赁净收益	
	10	汇兑净收益	
	11	资产盘盈净收益	
	12	补贴收入	200 000
	13	其他收入	100 000
	14	收入总额合计（4+6+7+8+9+10+11+12+13）	30 842 857.14
扣 除 项 目	15	销售（营业）成本	8 200 000
	16	销售（营业）税金及附加	1 500 000
	17	期间费用合计（18+...+42）	12 690 000
	18	其中：工资薪金	6 000 000
	19	职工福利费、职工工会经费、职工教育经费	1 050 000
	20	固定资产折旧	1 500 000
	21	无形资产、递延资产摊销	
	22	研究开发费用	500 000
	23	利息净支出	900 000
	24	汇兑净损失	
	25	租金净支出	
	26	上缴总机构管理费	
	27	业务招待费	800 000
	28	税金	10 000
	29	坏账损失	
	30	增提的坏账准备金	
	31	资产盘亏、毁损和报废净损失	
	32	投资转让净损失	
33	社会保险缴款	300 000	
34	劳动保护费	50 000	

(续表)

	行次	项 目	金 额
扣 除 项 目	35	广告支出	
	36	捐赠支出	100 000
	37	审计、咨询、诉讼费	80 000
	38	差旅费	120 000
	39	会议费	20 000
	40	运输、装卸、包装、保险、展览费等销售费用	60 000
	41	矿产资源补偿费	
	42	其他扣除费用项目	1 200 000
纳 税 所 得 额 的 计 算	43	纳税调整前所得 (14 - 15 - 16 - 17)	8 452 857.14
	44	加：纳税调整增加额 (45 + + 59)	2 387 800
	45	其中：工资薪金纳税调整额	1 200 000
	46	职工福利费、职工工会金费和职工教育经费的纳税调整额	430 000
	47	利息支出纳税调整额	50 000
	48	业务招待费纳税调整额	681 800
	49	广告支出纳税调整额	
	50	赞助支出纳税调整额	
	51	捐赠支出纳税调整额	50 000
	52	折旧、摊销支出纳税调整额	
	53	坏账损失纳税调整额	
	54	坏账准备纳税调整额	
	55	罚款、罚金或滞纳金	100 000
	56	存货跌价准备	
	57	短期投资跌价准备	
	58	长期投资减值准备	
	59	其他纳税调整增加项目	
	60	减：纳税调整减少额 (61 + 62)	
	61	其中：研究开发费用附加扣除额	250 000
	62	其他纳税调整减少项目	
	63	纳税调整后所得 (43 + 44 - 60)	10 590 657.14
	64	减：弥补以前年度亏损	
65	减：免税所得 (66 + ... + 72)		
66	其中：国债利息所得		
67	免税的补贴收入	200 000	
68	免税的纳入预算管理的基金、收费或附加		
69	免予补税的投资收益	149 253.73	
70	免税的技术转让收益		
71	免税的治理三废收益		
72	其他免税所得 (请附明细表)		

(续表)

	行次	项 目	金 额
应 缴 所 得 税	73	应纳税所得额 (63 - 64 - 65)	10 247 800
	74	适用税率	33%
	75	应缴所得税额	3 381 774
	76	减：期初多缴所得税额	
	77	已预缴的所得税额	1 500 000
	78	应补税的境内投资收益的抵免税额	
	79	应补税的境外投资收益的抵免税额	200 000
	80	经批准减免的所得税额	
	81	应补(退)的所得税额 (75 - ... - 80)	1 681 774

纳税人代表签章：

纳税人单位公章：

日期：

联系电话：

代理申报中介机构签章：

日期：

经办人：

经办人执业证件号码：

联系电话：

以下由税务机关填写：

经办人：

受理申报税务机关公章

受理申报日期：

审核人：

审核日期：

(1) 销售(营业)收入 = $2\,900 + 0.04 \times 1\,000 = 2\,940$ (万元)；(2) 销售(营业)成本 = $800 + 0.02 \times 1\,000 = 820$ (万元)；(3) 投资收益 = $100\,000 / (1 - 33\%) = 149\,253.73$ (万元)；(4) 可扣除的计税工资 = $800 \times 500 \times 12 = 480$ (万元)；工资调整所得税应纳税所得额 = $600 - 480 = 120$ (万元)；(5) 可扣除的职工福利费和职工教育经费 = $480 \times (14\% + 1.5\%) = 74.4$ (万元)；两项费用调整所得税应纳税所得额 = $105 - 74.4 = 30.6$ (万元)；(6) 可扣除的利息 = $90 - (20 - 600/2 \times 5\%) = 85$ (万元)；利息调整所得税应纳税所得额 = $20 - 600/2 \times 5\% = 5$ (万元)；(7) 可扣除的招待费 = $1\,500 \times 50\% + (2\,940 - 1\,500) \times 30\% = 7.5 + 4.32 = 11.82$ (万元)；招待费调整所得税应纳税所得额 = $80 - 11.82 = 68.18$ (万元)；(8) 可扣除的捐赠支出 = $8\,452\,857.14 \times 3\% = 253\,585.71$ (万元)，大于 10 万元，则 10 万元捐赠都可以扣除；(9) 三新费用可抵扣应纳税所得额 = $50\,000 \times 50\% = 25$ (万元)；(10) A 国可扣除限额 = $(10\,451\,800 + 1\,000\,000) \times 33\% \times [1\,000\,000 \div (10\,451\,800 + 1\,000\,000)] = 3\,779\,094 \times 8.73\% = 330\,000$ (万元)；在 A 国实际纳税 = $100 \times 20\% = 20$ 万元，不超过扣除限额，可以全额扣除，A 国所得需要补税 = $100 \times 33\% - 20$ 万元 = 13 (万元)。**【解析】**

(1) 企业以经营活动的部分非货币性资产对外投资，应在投资交易发生时，将其分解为按公允价值销售有关非货币性资产和投资 2 项经济业务进行所得税处理，并按规定计算确认资产转让所得或损失。所以用自产产品对外投资税法视同销售交纳所得税，这部分税法视同销售收入，要并入收入填写申报表，同时其相应

的成本也要调增营业成本；

(2) 税法确认的投资收益和会计确认的投资收益不一样，税法不承认权益法核算的投资收益，只能按实际分配的数额确认投资收益，因此从 B 公司分得的股利是税法确认的投资收益；

(3) 出口退税收入属于免税收入，不再交纳所得税；

(4) 接受捐赠需要交纳所得税，所以其他收入是 10 万元；未取得《工会经费拨缴款专用收据》，所以职工工会经费不得税前扣除；

(5) 纳税人从关联方取得的借款金额超过其注册资本 50% 的，超过部分的利息支出，不得在税前扣除。所以从关联企业 B 公司的 400 万元借款中，只有超过该企业注册资本一半 ($600 \text{ 万元} / 2 = 300 \text{ 万元}$) 的部分 ($400 - 600 / 2$) 100 万元的利息可以扣除；

(6) 该企业直接向体育馆捐赠的 5 万元不得税前扣除；

(7) 债务重组中，债权人让步的损益可以在税前扣除。