

### 第三章 税收法律制度

#### 3. 税率和征收率

##### (1) 税率

情形	税率
销售或进口货物（法律另有规定的除外）；提供加工、修理修配劳务；提供有形动产租赁服务（包括经营租赁和融资租赁）	17%
提供交通运输、邮政、 <b>基础电信</b> 、建筑、不动产租赁、销售不动产、转让土地使用权等	11%
销售 <b>增值电信服务</b> 、金融服务、现代服务（租赁服务除外）、生活服务、销售无形资产（转让土地使用权除外）	6%
出口货物（另有规定的除外），跨境应税行为（国际运输服务、航天运输服务、向境外单位提供的完全在境外消费的研发服务和设计服务等）	零税率

##### (2) 征收率

小规模纳税人（一般纳税人选择简易计税方式）基本征收率为 3%。

#### 4. 一般纳税人应纳税额计算

当期应纳税额 = 当期销项税 - 当期进项税

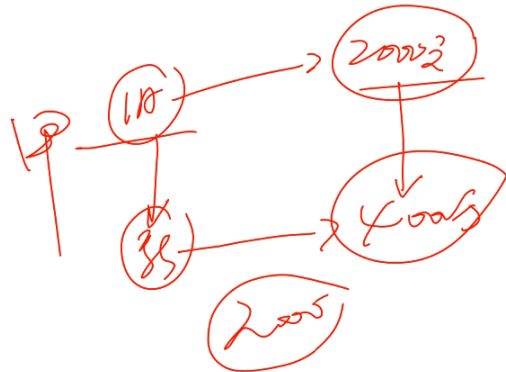
##### (1) 销项税额

当期销项税 = 当期销售额 × 税率

类别	销售额的确定方法
一般销售方式下的销售额	<p>①包括向购买方收取的全部价款和价外费用</p> <p>②价外费用是指向购买方收取的除价款以外的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金、滞纳金、延期付款利息、赔偿金、代收款项、代垫款项、包装费、包装物租金、储备费、优质费、运输装卸费以及其他各种性质的价外收费</p> <p>【提示 1】零售价款、价外费用一般为含税收入，在征税时换算成不含税收入，再并入销售额  <math>\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{适用税率})</math></p> <p>【提示 2】如果货物是消费税应税消费品或者进口产品，其销售额中应包含消费税或关税</p>
特殊销售方式下的销售额	<p>①商业折扣：销售额和折扣额在同一张发票“金额栏”分别注明——按 <b>折扣后</b> 的销售额；</p> <p>②以旧换新：<b>按新货物的同期销售价款</b>；但金银首饰以旧换新的除外</p>
视同销售的销售额	<p>视同销售货物行为或价格明显偏低且无理由时的销售额需要核定，按下列顺序确定销售额：</p> <p>（1）按纳税人最近时期同类货物平均售价；</p> <p>（2）按其他纳税人最近时期同类货物平均售价；</p> <p>（3）按组成计税价格：</p> <p>①非应税消费品：组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率 10%)</p> <p>②应税消费品：组成计税价格 = 成本 + 利润 + 消费税 = 成本 × (1 + 成本利润率) / (1 - 消费税税率)</p>

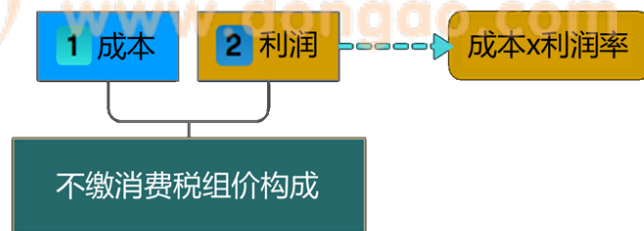
$$\text{含税价} = \text{不含税价} + \text{增值税}$$

$$\text{不含税价} = \frac{\text{含税价}}{1 + \text{税率}}$$

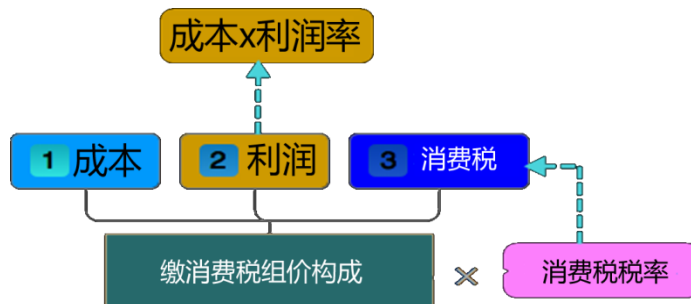


### 【图解组价构成】

#### ① 非应税消费品



#### ② 应税消费品



$$P = \text{成本} + \text{利润} + \text{销项}$$

$$P \times \text{销项税率} = \text{销项}$$

$$P(1 - \text{销项税率}) = (\text{成本} + \text{利润})$$

$$\text{小 } P = \frac{\text{含税价}}{1 + \text{销项税率}}$$

$$\text{大 } P = \frac{\text{成本} + \text{利润}}{1 - \text{销项税率}}$$

【例题 1】甲企业为增值税一般纳税人，主要从事小汽车的制造和销售业务。将 20 辆小汽车对外投资，小汽车生产成本 10 万元 / 辆，甲企业同类小汽车不含增值税最高销售价格 16 万元 / 辆，平均销售价格 15 万元 / 辆，最低销售价格为 14 万元 / 辆。已知小汽车增值税税率为 17%，消费税税率为 5%，成本利润率为 9%。

【解析】增值税销项税额 =  $15 \times 20 \times 17\% = 51$ （万元）。上题中，如果该小汽车属于新型车辆，没有同类货物的平均销售价格。则应该按组成计税价格确定，因小汽车征消费税，故增值税销项税额 =  $[10 \times (1 + 9\%) \div (1 - 5\%)] \times 20 \times 17\% = 39.01$ （万元）。

【例题 2·单选题】甲餐饮企业为增值税一般纳税人，2016 年 8 月，甲餐饮企业提供餐饮服务取得不含税销售额 80 万元，适用增值税税率为 6%。该企业当月的销项税额为（ ）万元。

- A. 4.8
- B. 8.8
- C. 10.4
- D. 13.6

【答案】A

【解析】该企业当月的销项税额 =  $80 \times 6\% = 4.8$ （万元）。

【例题 3·单选题】某金店是增值税一般纳税人，2012 年 3 月采取以旧换新方式销售纯金项链 10 条，每条新项链的不含税销售额为 4000 元，收购旧项链的不含税金额为每条 2000 元，该笔业务的销项税额为（ ）元。

- A. 6800
- B. 5200
- C. 3400
- D. 2600

【答案】C

【解析】纳税人采用以旧换新方式销售的金银首饰，应按“实际收取”的不含增值税的全部价款确定计税依据征收增值税，该笔业务的销项税额 =  $(4000 - 2000) \times 10 \times 17\% = 3400$ （元）。

【例题 4·单选题】甲企业是增值税一般纳税人，向乙商场销售服装 1000 件，每件不含税价格为 80 元。由于乙商场购买量大，甲企业按原价七折优惠销售，乙商场付款后，甲企业为乙商场开具的发票“金额栏”上分别注明了销售额和折扣额，则甲企业此项业务的增值税销项税额是（ ）元。

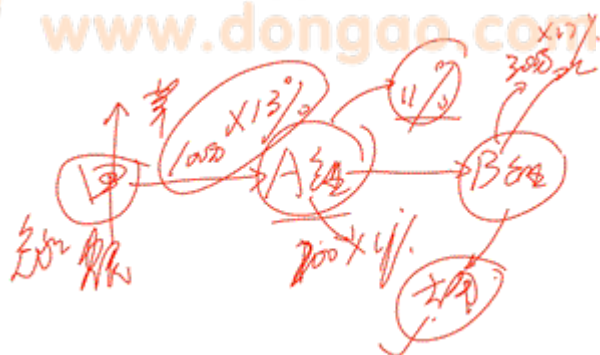
- A. 8136.75
- B. 9520
- C. 11623.94
- D. 13600

【答案】 B

【解析】 (1) 纳税人采取折扣方式销售货物, 销售额和折扣额在同一张发票的金额栏上分别注明的, 可按折扣后的销售额征收增值税; (2) 甲企业应纳增值税销项税额  $=1000 \times 80 \times 70\% \times 17\% = 9520$  (元)。

(2) 进项税额

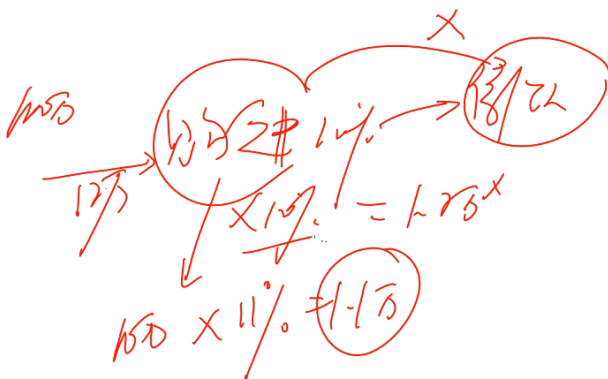
可以 抵扣	凭票	①“增值税专用发票”上注明的增值税税额
		②海关“进口增值税专用缴款书”上注明的增值税税额
		③接受纳税人提供的应税服务、转让无形资产、销售不动产, 取得的增值税专用发票上注明的增值税税额
		④税收通用缴款书上注明的增值税税额
	计算	购进农产品, 除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外, 按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和 13% 的扣除率计算的进项税额, 计算公式为: 进项税额 = 买价 $\times$ 扣除率 (注: 2017 年 7 月 1 日起取得 (开具) 农产品销售发票或收购发票的, 以农产品销售发票或收购发票上注明的农产品买价和 11% 的扣除率计算进项税额。)
不得 抵扣	①用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进, 其进项税额不得抵扣	
	②非正常损失的购进, 其进项税额不得抵扣	
	③上述不得抵扣情形下与之相关的运费不得抵扣	
	④购进的“旅客”运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务	

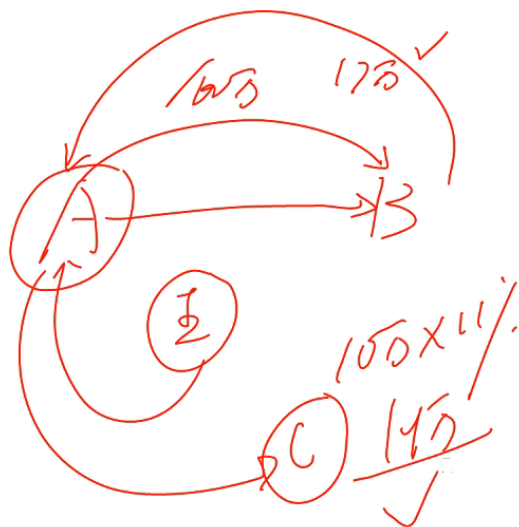


【提示 1】 购进时取得普通发票不得抵扣进项税额。

【提示 2】 非正常损失的货物是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失以及被执法部门依法没收或者强令自行销毁的货物。

【提示 3】 当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时, 其不足部分可以结转下期继续抵扣。





【例题 1·多选题】 根据增值税法律制度的规定，企业下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣的有（ ）。

- A. 用于集体福利的外购物资
- B. 生产应税产品购入的原材料
- C. 因管理不善变质的库存购进商品
- D. 因管理不善被盗的产成品所耗用的购进原材料

【答案】 ACD

【解析】 （1）选项 A：用于简易计税方法计税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务不得抵扣进项税；（2）选项 B：正常的连续生产过程领用原材料，可以抵扣进项；（3）选项 CD：非正常损失的购进货物及相关的应税劳务不得抵扣进项税。

【例题 2·多选题】 根据增值税法律制度的规定，一般纳税人购进下列服务所负担的进项税额，不得抵扣的有（ ）。

- A. 餐饮服务
- B. 贷款服务
- C. 建筑服务
- D. 娱乐服务

【答案】 ABD

【解析】 一般纳税人购进的旅客运输服务、贷款服务、餐饮服务、居民日常服务和娱乐服务产生的进项税额不得从销项税额中抵扣。

【例题 3·单选题】 某商场（增值税一般纳税人）本月向消费者零售货物，销售额为 23.4 万元。本月购进甲货物，取得增值税专用发票，进项税额为 1.4 万元，同时，购进乙货物，取得普通发票，增值税额为 0.8 万元。该企业适用的增值税税率为 17%，则该企业本月应纳增值税税额为（ ）万元。

- A. 1.2
- B. 2.58
- C. 1.64
- D. 2

【答案】 D

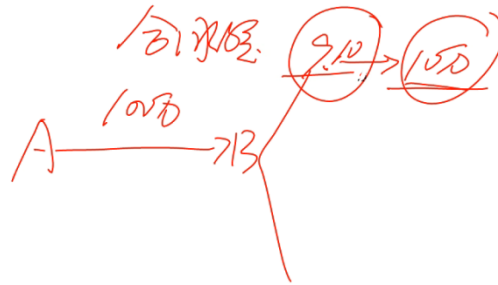
【解析】 本月应纳增值税税额 =  $23.4 \div (1+17\%) \times 17\% - 1.4 = 2$ （万元）。

## 5. 征收管理

### （1）纳税义务发生的时间

情形	纳税义务发生时间
直接收款	收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天
先开具发票的	开具发票的当天
托收承付和委托银行收款	发出货物并办妥托收手续的当天
赊销和分期收款	合同约定的收款日期的当天
预收货款	货物发出的当天（一般情况）
委托代销	收到代销单位的代销清单或者收到全部或者部分货款的当天

其他视同销售	货物移送的当天
进口货物	报关进口的当天
扣缴义务	纳税人增值税纳税义务发生的当天



### (2) 纳税期限

- ① 纳税人以 1 个月或者 1 个季度为一期纳税的，自期满之日起 **15 日** 内申报纳税；
- ② 以 1 日、3 日、5 日、10 日或者 15 日为一期纳税的，自期满之日起 **5 日** 内预缴税款，于次月 1 日起 15 日内申报纳税并结清上月应纳税款。

### (3) 纳税地点

固定业户	应当向其机构所在地的主管税务机关申报
非固定业户销售货物或者应税劳务	应当向销售地或者劳务发生地的主管税务机关申报纳税
进口货物	应当向报关地海关申报纳税
扣缴义务人	应当向其机构所在地或者居住地的主管税务机关申报缴纳其扣缴的税款

【提示】总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地的主管税务机关申报纳税；经批准可以由总机构汇总缴纳。

【例题 1 • 单选题】下列关于增值税的纳税义务发生的时间表述不正确的是（ ）。

- A. 托收承付的为发出货物并办妥托收承付的当天
- B. 采用预收货款方式的为收到预收货款的当天
- C. 进口货物，其纳税义务发生时间为报关进口的当天
- D. 赊销方式销售货物为合同约定的收款日期当天

【答案】 B

【例题 2 • 多选题】下列关于增值税纳税地点的表述中正确的有（ ）。

- A. 固定业户应当向其机构所在地的主管税务机构申报纳税
- B. 扣缴义务人只能向纳税人机构所在地的主管税务机关申报缴纳税款
- C. 非固定业户销售货物应当向销售地的主管税务机关申报纳税
- D. 进口货物应当向机构所在地海关申报纳税

【答案】 AC