

第三讲

我国现行税制

一、税制结构

(一).税种构成

中国现行税制是在 1994 年税制改革后确立的，由 23 种税组成，具体是：

- (1) 增值税；
- (2) 消费税；
- (3) 营业税；
- (4) 资源税；
- (5) 企业所得税；
- (6) 外商独资企业和外国企业所得税；
- (7) 个人所得税；
- (8) 城市维护建设税；
- (9) 房产税；
- (10) 城市房地产税；
- (11) 车船使用税；
- (12) 车船使用牌照税；
- (13) 船舶吨税；
- (14) 土地增值税；
- (15) 城镇土地使用税；
- (16) 印花税；
- (17) 固定资金投资方向调节税；
- (18) 屠宰税；
- (19) 筵席税；
- (20) 关税；
- (21) 农（牧）业税（包括农业特产税）；
- (22) 耕地占用税；
- (23) 契税。

(二) 税收分类(Classification)

1、按课税对象分类

(1) 流转税类

以商品流转额和非商品流转额为课税对象：

- 增值税、营业税、消费税,
- 关税

Comments:

- i. 增值税与营业税为互斥关系,即增值税征收的项目,营业税不征收,反之亦然。
- ii. 消费税是对增值税的补充(supplement),亦即是在增值税基础上的额外征税。
- iii. 增值税和消费税俗称“二税”。

(2) 所得税类

企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税。

(3) 资源税类

资源税、城镇土地使用税。

(4) 特定目的税类

固定资产投资方向调节税、筵席税、城市维护建设税、耕地占用税、土地增值税。

(5) 财产和行为税类

房产税、城市房地产税、车船使用税、车船使用牌照税、船舶吨税、印花税、屠宰税、契税。

(6) 农业税类.

2.按征收管理体系分类

- 由海关负责征收关税、船舶吨税，代征进口环节增值税、消费税以及对入境旅客行李物品和个人邮递物品征收的进口税。
- 税务机关负责征收其他所有税种。

3.按税收收入的支配权限分类

(1) 中央税

关税、消费税。

(2) 共享税

增值税、资源税、外资企业所得税等。

(3) 地方税

企业所得税、个人所得税、屠宰税、筵席税等。

二、税收法规和立法程序

(一) 税法的定义

国家凭借其权力，利用税收工具的强制性、无偿性、固定性的特征参与社会产品和国民收入分配的法律规范总称。

(二) 税法的构成要素

1. 总则
2. 纳税义务人
3. 征税对象
4. 税目
5. 税率
6. 纳税环节
7. 纳税期限
8. 纳税地点
9. 减税免税
10. 罚则
11. 附则

(三)、税法管辖权(Legislation Power)

全国人民代表大会和全国人民代表大会常委会是唯一的税收立法机构。

未经授权，任何部门和地区均不得制定部门或地方性法规。

亦即，中国遵行“统一税法(uniform)”原则。

(四)、税法的优先等级

1st tier: 全国人大及其常委会制定的税法

2nd tier: 全国人大(常委会)授权国务院的立法

3rd tier: 国务院制定的税收行政法规

4th tier: 地方人大及其常委会制定的地方法规

5th tier: 国务院税务主管部门制定的部门规章

财政部(MOF)和国家税务总局(SAT)

6th tier: 地方政府制定的税收地方规章

(五)、税收立法程序

(Legislation Procedure)

定义:

税收立法程序是指有权的机关，在制定、认可、修改、补充、废止等税收立法活动中，必需遵循的法定步骤和方法。

立法程序的主要阶段:

A.提议阶段. (Proposal/draft)

由国务院授权财政部或国家税务总局负责立法的调查研究等准备工作，并提出立法或税法草案，上报国务院。

B.审议阶段(Review and Debate)

- 税收法规(regulation)
由国务院负责审议。
- 税收法律(law)
在经国务院审议通过后，以议案(bill)形式提交全国人民代表大会的有关工作部门，在广泛征求意见并作修改后，提交全国人民代表大会或其常务委员会审议。

C. 通过和公布阶段

(passage and announcement)

- 税收行政法规：由国务院审议通过后，以国务院总理名义发布实施。
- 税收法律：在全国人民代表大会或全常务委员会开会期间，先听取国务院关于制定方案的说明；然后经过讨论,以简单多数的方式通过后；以国家主席名义发布实施。

(六)、税收基本法规

中华人民共和国增值税暂行条例

中华人民共和国增值税暂行条例细则

中华人民共和国消费税暂行条例

中华人民共和国消费税暂行条例实施细则

中华人民共和国营业税暂行条例

中华人民共和国营业税暂行条例实施细则

中华人民共和国企业所得税暂行条例

中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则

*中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法

中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则

*中华人民共和国个人所得税法

中华人民共和国个人所得税法实施条例

中华人民共和国房产税暂行条例

中华人民共和国城镇土地使用税暂行条例

中华人民共和国车船使用税暂行条例

城市房地产税暂行条例

车船使用牌照税暂行条例

中华人民共和国资源税暂行条例

中华人民共和国资源税暂行条例实施细则

中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例

中华人民共和国固定资产投资方向调节税暂行条例实施细则

中华人民共和国城市维护建设税暂行条例

中华人民共和国土地增值税暂行条例

中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则

中华人民共和国印花税暂行条例

中华人民共和国印花税暂行条例施行细则

契税法暂行条例

屠宰税暂行条例

中华人民共和国筵席税暂行条例

中华人民共和国农业税条例

国务院关于对农业特产收征收农业税的规定

中华人民共和国耕地占用税暂行条例

*中华人民共和国海关法

中华人民共和国进出口关税条例

船舶吨税暂行办法

*中华人民共和国税收征收管理法

中华人民共和国税收征收管理法实施细则

中华人民共和国发票管理办法

中华人民共和国发票管理办法实施细则

全国人民代表大会常务委员会关于修改《中华人民共和国税收征收管理法》的决定

全国人民代表大会常务委员会关于惩治偷税、抗税犯罪的补充规定

全国人民代表大会常务委员会关于惩治虚开、伪造和非法出售增值税专用发票犯罪的决定

税务行政复议规则

三、税法的实施(enforcement)

(一). 基本原则

税务征收工作由国家税务总局和各地方税务局执行。

执行过程中,对法律适用性或法律效率的判断上,一般按以下原则进行:

- 层次高的法律优于层次低的法律,
- 同一层次的法律中,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。

(二)、税收征管制度

- (壹) 税务登记
- (贰) 帐簿凭证管理
- (参) 纳税申报
- (四) 税款征收
- (伍) 税务检查
- (六) 税收处罚

(三)、税收法律责任和行政复议

(壹) 、税收法律责任

规定了纳税义务人、扣缴义务人、税务人员和其他机构及人员的法律责任。

(2) 税务行政复议

- 1、 受理复议范围
- 2、 复议管辖
- 3、 复议机构
- 4、 复议参加人
- 5、 申请与受理
- 6、 审理与决定

(三)、税务代理制度

(壹) 税务代理业务范围

- 1、 代为办理纳税事宜 税务登记；纳税申报、纳税鉴定、纳税自查；申办减、免、退、补税。
- 2、 受聘担任常年法律顾问
- 3、 代办税务行政复议和诉讼
- 4、 代理建帐建制，记帐、算帐和报帐
- 5、 代制涉税文书
- 6、 代办发票领购手续
- 7、 代编年度财务决算、代办税收会计业务
- 8、 提供咨询和实施方案
- 9、 代办资产评估、资金验证和税款清理
- 10、 培训及代办其他规定事项

(贰) 税务代理机构

- 1、 税务师事务所
- 2、 会计师事务所
- 3、 审计师事务所
- 4、 律师事务所
- 5、 税务咨询机构

四、主要税收优惠政策

(一)、三资企业税收优惠政策

- (1) 所得税
- (2) 关税和进口环节增值税
- (3) 城市维护建设税
- (4) 固定资产投资方向调节税
- (5) 耕地占用税

(二)、区域税收优惠政策

- (1) 经济特区
- (2) 沿海开放城市
- (3) 沿海经济开放区
- (4) 经济技术开发区
- (5) 边境对外开放城市
- (6) 沿江开放城市
- (7) 内陆开放城市
- (8) 高新技术主业开发区
- (9) 保税区
- (10) 上海浦东新区
- (11) 福建台商投资区
- (12) 国家旅游度假区
- (13) 洋浦开发区
- (14) 苏州工业园区

(三)、产业、行业税收优惠政策

- (1) 农业
- (2) 工业、基础设施
- (3) 科教文卫、第三产业
- (4) 其他

附：我国当前最主要税种：

增值税简介 I

增值税是中国政府目前最重要的税收收入来源，也是执行得最严格的税目。

一、基本概念

1. 定义：

增值税是对商品生产和流通环节的新增价值或商品附加值为对象进行的征税。

用公式表示：

$$T = VA * t \quad (1)$$

其中：T = 应征税额

VA = 新增价值/附加值

t = 增值税税率

2. 新增价值/附加值的计算方法

- A. 直接法：直接确认新增价值/附加值后，用公式(1)计算应纳税额。通常非常困难。
- B. 间接法：根据货物和应税劳务销售额，按照规定的税率计算税款(销项税额)；然后从中扣除上一道环节已纳增值税(进项税额)。

用公式表示：

$$T = \text{Sales} * \text{增值税率} - \text{进项税额}$$

$$= \text{销项税额} - \text{进项税额} \quad (2)$$

2. 征收办法

包括中国在内的征收增值税的国家,通常采用间接法征收。

在具体实施过程中是通过一套严格的增值税专用发票制度来实现进项税额抵扣的。

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额} \quad (3)$$

其中:

- 销项税额是纳税人按照销售额及 VAT 税率计算并向购买方收取的增值额；
销项税额=销售额× 税率
- 进项税额是纳税人购进货物或者接受应税劳务所支付或者负担的增值额。

Comments:

增值税发票在征收增值税的国家中有非常重要的作用。

为了你的生意和避免受到法律制裁:

- 保管好增值税发票.
- 保管好所有进项税抵扣发票.
- 绝对不要制造/使用假增值税发票.
- 不要虚开增值税发票.

3. 增值税与销售税间的区别

增值税：只对增值部分征税.

销售税：会对同一商品在生产 and 流通过程中
重复征税。

二、中国增值税一般原则

1. 法律依据:

中华人民共和国增值税暂行条例

(1993年12月13日中华人民共和国国务院令第134号)

and

中华人民共和国增值税暂行条例实施细则

(1993年12月25日财政部(93)财法字第38号文件)

2. 纳税义务人(Who pays)和征收范围

在中华人民共和国境内:

(1)销售货物、进口货物,或者

(2)提供加工、修理修配劳务(通称应税劳务)的单位和个人,为增值税的纳税义务人(下简称纳税人),包括:

- A. 单位
- B. 个人
- C. 外商投资企业和外国企业
- D. 承租人和承包人
- E. 扣缴义务人:境外的单位和个人在境内销售应税劳务而在境内未设有经营结构,其应纳税款以代理人为扣缴义务人;没有代理人的,以购买者为扣缴义务人.

注:

货物是指有形动产,包括电力、热力、气体在内。

增值税不包括的非应税项目有:

- 交营业税的劳务;
- 转让无形资产;
- 销售不动产;
- 固定资产在建工程等。

3. 税率

A. 17%税率挡(普通挡)

纳税人销售或者进口货物，提供加工、修理修配劳务，除另有规定外，税率均为17%。

B. 13%税率挡

i. 粮食、食用植物油

ii. 自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品

iii. 图书、报纸、杂志

iv. 饲料、化肥、农药、农机、农膜

v. 国务院规定的其他货物。

C. 零税率

纳税人出口货物，税率为零；但是，国务院另有规定的除外。

D. 税率的调整，由国务院决定。

E. 小规模纳税人的征收率为销售额的6% (4%) .

- 以货物生产/劳务为主的纳税人,年应税销售额<100万;
- 从事批发/零售的纳税人,年应税销售额<180万;
- 个人/非企业性单位/不经常发生增值税应税行为的企业。

4. 应纳税额的计算

4.1. 一般纳税人

Recall:

应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额 (3)

and

销项税额 = 销售额 * 税率 (4)

因此, 计算应纳税额需要:

- i. 正确计算当期销售额;
- ii. 找到适用税率; 计算销项税额;
- iii. 正确记录、计算当期进项税额.

A. 计算销售额

- 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。如果纳税人采用销售额和销项税合并定价法，那么

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} / (1 + \text{税率}) \quad (5)$$

- 销售额以人民币计算。纳税人以外汇结算销售额的，应当按外汇市场价格折合成人民币计算。

价外费用的定义:

指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收费。但下列项目不包括在内:

- (一) 向购买方收取的销项税额;
- (二) 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税;
- (三) 同时符合以下条件的代垫运费:
 - 承运部门的运费发票开具给购货方的;
 - 纳税人将该项发票转交给购货方的。

凡价外费用,无论其会计制度如何核算,均应并入销售额计算应纳税额。

B. 税率

纳税人兼不同税率的货物或者应税劳务,应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额。

未分别核算销售额的,从高适用税率。

C. 计算进项税额

准予从销项税额中抵扣的进项税额,限于下列增值税扣税凭证上注明的增值税额:

- 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额;
- 从海关取得的完税凭证上注明的增值税额。

三项 10%税率特别处理:

i. 免税农业产品 购进免税农业产品准予抵扣的进项税额,按照买价和 10%的扣除率计算。进项税额计算公式:

$$\text{进项税额} = \text{买价} * \text{扣除率}$$

ii. 运输费用(无增值税发票)

一般纳税人外购货物(固定资产除外)和销售货物所支付的运输费用(不并入销售额的待垫费用除外),根据运费结算单据(普通发票)所列运费金额依 10%的扣

除率准予扣除。

iii. 经营废旧物资(无进项税发票)

从事废旧物资经营的增值税一般纳税人收购废旧物资，且不能取得增值税发票的，根据主管税务机关批准使用的收购凭证上注明的收购金额，依 **10%** 的扣除率计算进项税额，准予扣除。

此项规定只使用于专门从事废旧物资经营的一般纳税人。

警告(warning):

C1. 纳税人购进货物或者应税劳务，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额及其他有关事项的，其进项税额不得从销项税额中抵扣。

C2. 下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣：

- 购进固定资产；
- 用于非应税项目(交营业税的项目)的购进货物或者应税劳务；
- 用于免税项目的购进货物或者应税劳务；
- 用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务；
- 非正常损失的购进货物；
- 非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。

D. 应纳税额计算中的其他重要规定

Recall:

销项税额和进项税额的余额即为应纳税额，用公式表示：

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额} \quad (3)$$

为了正确使用公式(3),需要掌握以下几项重要规定：

- D1. 时间限定
- D2. 进项税不足抵扣的处理
- D3. 扣减发生期进项税额的规定
- D4. 销货退回或折让的处理**

D1. 时间限定

只有在纳税期限内发生的销项税额和进项税额，才是法定的当期销项税额和当期进项税额。

任何少报当期销项税额和(或)多报当期进项税额的企图(tax deferral)，均属违反行为。

D1-1 销项税时间规定

增值税暂行条例规定增值税纳税义务发生时间为：

- A. 销售货物或者应税劳务，为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。**
- B. 进口货物，为报关进口的当天。**

按销售结算方式不同,具体确定为:

- 直接收款方式销售货物或者应税劳务，不论货物是否发出/劳务是否提供，均为收到销售款或者取得索取销售款凭据的当天。
- 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。
- 采取赊销和分期付款销售货物，为按合同约定的收款日期当天。
- 采取预收货款方式销售货物，为货物发出当天。
- 委托其他纳税人代销货物，为收到代销单位销售的代销清单当天。
- 似同销售货物行为(下一讲将讨论这一问题)中的第(3)至第(8)项，为货物发出的当天。

D1-2 进项税额申报抵扣时间规定:

1995年1月国家税务总局颁发的“关于加强增值税征收管理工作的通知”规

定一般纳税人进项税额申报抵扣时间为:

- 工业企业购进货物(包括外购货物所支付的运输费), 必须在购进的货物已验收入库后;
- 商业企业购进货物(包括外购货物所支付的运输费), 必须在购进的货物付款后(分期付款需所有款项支付完毕后);
- 购进应税劳务, 必须在劳务费用支付后。

D2. 进项税不足抵扣的处理

因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。

D3. 扣减发生期进项税额的规定

已抵扣进项税额的购进货物或应税劳务如果事后改变用途, 发生条例第十条第(二)至(六)项所列情况的(非生产/非经营项目), 应将

- 该项购进货物或应税劳务的进项税额从当期发生的进项税额中扣减。
- 无法准确确定该项进项税额的, 按当期实际成本(**penalty**)计算应扣减的进项税额。即:

进价+运费+保险费+其他有关费用
税率为征税时该货物或应税劳务所适用的税率。

D4. 销货退回或折让的处理

一般纳税人(不包括小规模纳税人):

- 因销货退回或折让而退还给购买方的增值税额, 应从发生销货退回或折让当期的销项税额中扣减;
- 因进货退出或折让而收回的增值税额, 应从发生进货退出或折让当期的进项税额中扣减。

4.2. 小规模纳税人

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}(6\%)$$

不得抵扣进项税额!!!但与一般纳税人一样,销售额应不含销项税额,如果含有;
那么:

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} / (1 + \text{征收率}) \quad (6)$$

4.3. 进口货物应纳税额

$$\text{应纳税额} = \text{组成计税价格} \times \text{相应税率}$$

$$\text{组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{消费税}$$

不得抵扣任何税额!!!

4.4. 特殊项目和特殊行为

Recall:

增值税的征税范围主要包括两大类:

- i. 销售或者进口的货物,货物指的是有形动产。
- ii. 提供的加工、修理修配劳务。

除此两大类以外,还包括税法中确定的属于增值税范围的特殊项目和特殊行为。

A. 特殊项目主要有:

- i. 货物期货,在期货的实物交割环节纳税
- ii. 银行销售金银的业务,应当征收增值税,(注:银行业通常只交营业税);
- iii. 典当行的死当销售业务和寄售业委托人销售物品的业务;
- iv. 集邮商品的生产、调拨,以及邮政部门以外的其它单位和个销售的。

B. 特殊行为主要有

- i. 视同销售货物行为
- ii. 混合销售行为
- iii. 兼营非应税劳务行为

i. 视同销售货物行为，共 8 种。

- 1). 将货物交付他人代销；
- 2). 销售代销货物；
- 3). 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其它机构用于销售，但相关机构设在同一县(市)的除外；
- 4). 将自产或委托加工的货物用于非应税项目
- 5). 将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其它单位或固体经营者；
- 6). 将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；
- 7). 将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费。
- 8). 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

ii. 混合销售行为

一项销售行为如果既涉及增值税货物又涉及非应税劳务，称为混合销售行为。

- 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发生混合销售行为(年销售额中非应税劳务不到 50%)，视为销售货物，应当征收增值税。
- 其它单位和个人的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不征收增值税。

iii. 兼营非应税劳务行为

- 与混合销售行为相区别，兼营非应税劳务是指增值税纳税人在从事应税货物销售或提供应税劳务的同时，还从事非应税劳务，且从事的非应税劳务于某一项销售货物或提供应税劳务并无直接的联系和从属关系。

- 增值税纳税人兼营非应税劳务，如果不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务的增值税额的。非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。如果纳税人销售不同税率货物或应税劳务，非应税劳务应从高适用税率。

Quiz:

如果兼营不同税率的货物或应税劳务，应该怎样交税？

注：

- 销售行为是否属于混合销售行为，以及纳税人兼营地非应税劳务是否应当一并征收增值税，由国家税务总局所属征收机关确定。
- 符合增值税征收条例规定非应税劳务所用购进货物的进项税额，准予从销项税额中抵扣。

4.5.不同销售方式的销售额确定

i. 采取折扣方式销售(trade discounts)

由于折扣是在销售实现同时发生的，因此，

- a.如果将销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，按折扣后的余额作为销售额计算增值税；
- b.如果将折扣另开发票，不论其财务上如何处理，均不得从销售额中减除折扣。

Note:

- 销售折扣不得从销售额中扣除(why)。
(销售折扣: cash discount)
- 但销售折让不同于销售折扣(why?)，销售折让可以以折让后的货款为销售额。
- 折扣销售仅限于货物价格的折售，实物折扣款额不能从货物销售额中扣除。

ii. 采取以旧换新方式销售

以旧换新方式销售货物时，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。

iii. 采取还本销售方式

- 采取此种方式销售货物时，反还的本金不得从销售额中扣除，销售额就是货物的销售价格。
- 还本销售是指纳税人在销售货物后，到一定期限由销售方一次或多次退还全部或部分价款。实际上是一种集资行为，以提供货物使用换取还本不付息的方法。

iv. 采取以物易物(barter)

以物易物双方都应作购销处理，以各自发出的货物核算销售额并计算销项税额，以各自收到的货物核算购货额并计算进项税额。

v. 包装物押金是否计入销售额

纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独记帐核算的，不并入销售额征税。

但对逾期(一年)未收回包装物不再退还押金，应将押金换算为不含税价，并入销售额，按所包装货物的适用税率计算销项税额。

vi. 销售自己使用过的固定资产是否征税

- 单位和个体经营者销售自己使用过的游艇、摩托车和应征消费税的汽车，无论销售者是否属于一般纳税人，一律按简易办法 6%征收率计算增值税。
- 销售属于自己的其它固定资产，暂免增值税。但必须满足下列条件：
 - 属于企业固定资产目录；
 - 按固定资产管理，并确以使用过；
 - 销售价格不超过原值。

对不同时具备上述条件的，按 6%征收率征收增值税。

vii. 对似同销售货物行为的销售额的确定

对似同销售征税而无销售额的按下列顺序确定销售额：

- 按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；
- 按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；

- 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)

属于应征消费税的货物，其组成计税价格中应加计消费税额。成本利润率为10%。

5. 纳税期限和纳税地点

A. 纳税期限

- 增值税的纳税期限分别为一日、三日、五日、十日、十五日或者一个月。
- 纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；
- 不能按照固定期限纳税的，可以按次纳税。

纳税人以一个月为一期纳税的，自期满之日起十日内申报纳税；

以一日、三日、五日、十日或者十五日为一期纳税的，自期满之日起五日内预缴税款，于次月一日起十日内申报纳税并结清上月应纳税款。

纳税人进口货物，应当自海关填发税款缴纳证的次日起七日内缴纳税款。

纳税人出口适用税率为零的货物，向海关办理出口手续后，凭出口报关单等有关凭证，可以按月向税务机关申报办理该项出口货物的退税。

出口货物办理退税后发生退货或者退关的，纳税人应当依法补缴已退的税款。

B. 纳税地点

i. 固定业户

- 固定业户应当向其机构所在地主管税务机关申报纳税。
- 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主管税务机关申报纳税；
- 经国家税务总局或其授权的税务机关批准，可以由总机构汇总向总机构所在地主管税务机关申报纳税

ii. 固定业户到外县（市）销售货物

- 应当向其机构所在地主管税务机关申请开具外出经营活动税收管理证明，向其机构所在地主管税务机关申报纳税。
- 未持有其机构所在地主管税务机关核发的外出经营活动税收管理证明，到外县（市）销售货物或者应税劳务的，应当向销售地主管税务机关申请纳税；未向销售地主管税务机关申报纳税的，由其机构所在地主管税务机关补征税款。

iii. 非固定业户

- 非固定业户销售货物或者应税劳务，应当向销售地主管税务机关申报纳税。
- 非固定业户到外县（市）销售货物或者应税劳务，未向销售地主管税务机关申报纳税的，由其所在地或居住地主管税务机关补征税款。

iv. 进口货物

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。

6. 增值税专用发票的使用和管理

- **1993年12月30日**国家税务总局“增值税专用发票使用规定”
- **1995年10月30日**全国人大常委会“关于惩治虚开/伪造和非法出售增值税专用发票的决定”

7. 进出口货物的退(免)税处理

A. 定义

为鼓励货物出口，按增值税暂行条例规定，实现出口货物税率为零的优惠政策。

零税率是指货物在出口时整体税负为零，意味着，出口货物不仅出口环节不必纳税，而且还可以退还以前纳税环节以纳税款。这就是我国通常所说的“出口退税”。

“出口免税”是指对货物在出口环节不征增值税、消费税；出口退税是指对货物出口前实际承担的税收负担，按规定的退税率计算后予以退还。

法律依据：

1994年，国家税务总局《出口货物退(免)税管理办法》(含消费税)以及随后的各种规定。该办法的基本原则是“征多少，退多少”、“未征不退”。

Comments:

i、对外资投资企业出口货物的退税，有一重要的时期界限：**1993年12月31日**。

- 在此之前建立的，出口货物免征增值税。
- 在此之后建立的，与内资出口企业适用相同的出口退(免)税政策。

ii、出口货物的零税率政策，实际操作中常不为零，产生不同退税率问题；且退税率经常变化，因此要关注国家税务总局的最新通知。

B、出口退(免)税的三种形式

i. 出口免税并退税

即不仅对货物在出口环节不征增值税、消费税；而且对货物出口前实际承担的税收负担，还要按规定的退税率计算后予以退还。

适用对象：

- 有出口经营权的生产企业(包括1994年1月1日后成立的外商投资企业)直接出口货物或委托外贸企业代理出口货物；
- 外贸企业收购货物出口或委托其它外贸企业代理出口货物。
- 少数特定企业。

Comments:

其它企业(非生产企业)委托代理出口一律不予退(免)税。

ii. 出口免税不退税

- 各类国家规定免征增值税货物的出口；
- **1993年12月31日前**设立的外商投资企业出口自产的货物或委托代理出口货物；

- 生产型小规模纳税人产品的出口；
- 外贸企业从小规模纳税人购进并持普通发票的货物。

iii. 出口既不免税也不退税

是指对国家限制后禁止出口的某些货物的出口环节似同类销环节，照常征税。亦即，对这些产品的出口没有税收优惠待遇。包括：

- 原油、糖；
- 援外出口物资；
- 国家禁止出口的物资；

C、出口退税率

(Again, it changes over time)

1996年1月1日起：

- i. 煤炭、农产品：3%；
- ii. 以农产品为原料加工的工业产品和按13%的税率征收增值税的其它货物：6%；
- iii. 按17%税率征收增值税的其它货物：9%；
- iv. 从小规模纳税人购进特准出口退税的货物，如果属于ii和iii项，退税率为6%；属于第i项，退税率为3%。

D、出口货物退税的计算方法

1)、免、抵、退法

a、定义：

免：指免征出口环节增值税；

抵：指对应当免征或退还的所耗用的原材料、零部件等已缴纳增值税款，顶抵内销货物应纳的增值税销项税款。

退：对未抵扣完的进项税额，如果出口货物占本企业当期(一个季度)全部

销售额 **50%以上**，经过主管税务机关批准，对未抵扣完的税额予以退税。

b、适用对象：

具有进出口经营权的生产企业，包括

- 内资企业、
- **1994年1月1日**后建立的外商投资企业
- 生产型集团公司

自营出口或者外贸企业代理出口的货物。这些企业通常兼营内销和出口货物，且出口货物不能单独核算。

c、退税计算具体步骤及公式

c1. 计算当期不予抵扣或退税的税额(NR)

$$NR = S * f * (t - tr); \quad (1)$$

其中：**S** = 出口货物离岸价，

f = 外汇人民币牌价，

t = 增值税条例规定税率，

tr = 出口货物退税率。

c2、计算当期应纳税额(T)

$$T = OT - (IT - NR) - IT_1 \quad (2)$$

其中：**OT** = 当期内销货物的销项税额；

IT = 当期全部进项税额；

IT_1 = 上期未抵扣完的进项税额。

c3、如果当期应纳税额

T > 0，交税，

T = 0，不交税也不退税；

T < 0，说明进项税未抵扣完，那么：

c4、如果出口货物占当期全部销售货物 50%以上，

Let:

$$V = S * f * tr \quad (3)$$

where, as defined in formula 1,

- V** = 理论退税额，
S = 出口货物离岸价，
f = 外汇人民币牌价，
tr = 出口货物退税率。

如果 **V** 大于当期未抵扣完的进项税额，then

$$\text{退税额} = \text{未抵扣完的进项税额}$$

如果 **V** 小于当期未抵扣完的进项税额(-T)，then

- 退税额 = **V** , and
- 结转下期的进项税额
 = 当期未抵扣完的进项税额 - **V**

2)、先征后退

对不属于“免、抵、退”办法的生产企业(不限于有进出口经营权)，直接出口或委托代理出口的货物，一律先按规定征收增值税，再由主管出口退税的税务机关在国家出口退税计划内依照规定的税率退税。

应纳税额=

$$\begin{aligned} & \text{当期销货物的销项税额} \\ & + \text{当期出口货物离岸价} * \text{外汇牌价} * \text{征收税率} \\ & - \text{当期销项税额} \end{aligned} \quad (4)$$

退税额则按式(3)计算。

3)、购进货物的进项金额乘退税率法

有进出口外贸经营权的外贸企业和对外从事承包等业务的一些特定企业，可依据购进货物所取得的增值税专用发票上列明的金额和该货物适用的退税率计算退税额。

用公式表示：

退税额 = 购进货物的进项税额*退税率 (5)

前提条件是必须做到出口货物单独设立库存帐和销售帐，单独核算出口货物的购进金额和进项税额。

4)、出口企业从小规模纳税人购进特准退(免)税货物的出口，应退税额为：

退税额=普通发票所列含税销售额
÷ (1 +征收率 6%)*退税率 (6)

5、出口货物的若干税务处理

1)、对 1993 年 12 月 31 日前批准设立的外商投资企业的规定

- i、购买国内燃料所负担的进项税额既不退税，也不得从内销货物的销项税额中抵扣，但可计入成本。
- ii、委托出口的货物免征增值税，但进项税额不予抵扣。
- iii、销售给国内有进出口经营权的出口企业的货物，一律视同内销，征收增值税。
- iv、既有内销也有外销的，应单独核算出口货物的进项税额。
- v、当出口货物发生退货、退关而转作内销时，应将已计入产品成本的进项税额分离出来，转作准予抵扣的进项税额。

2、有出口卷烟经营权的企业出口国家计划内的卷烟，在生产环节免征增值税、消费税，但出口卷烟增值税的进项税不得抵扣内销货物的应纳增值税，应计入产品成本处理。