

进出口税费计算的新概念

浏览次数：249

进出口税费计算的新概念

王兴城

摘要：本文以创新的概念，创新的教学方法向传统的进出口税费计算公式的抽象难懂发出挑战，是来自教学一线教师的教学经验总结，是教法改革的成果。

关键词：税基新概念 关前价 价内税 TEA法则

进出口税费的正确计算是每个报关员必备的技能之一，因此也成为历年报关员考试的一个必考的知识点。广大考生都是以海关总署的报关员考试指定教材（以下简称教材）作为考前辅导教材，本人长期从事报关员考试的辅导教学，也是使用的该本教材，在辅导教学实践中深感广大考生对教材中这部分内容的理解存在着很大困难，尤其对教材中税基的计算公式感到抽象难懂，于是为应付考试只好死记硬背，这样的结果常常是题型稍有变化便不知所措，便丢分，更不用说对付税费计算的复合题了，考生对此十分苦恼。作为一名专业辅导教师，我深感自己有责任帮助考生攻克这一道难关。于是我潜心钻研，另辟蹊径，探索出一套更直观易懂的进出口税费计算的教学方法，在辅导教学实践中收效甚好。现将其整理出来成文发表，愿与同行探讨。

一、学习进程的逻辑

在推出教学新概念之前，有必要先梳理一下这部分内容的逻辑。进出口税费的计算，这部分内容乍看起来杂乱无章，其实它有着清晰的逻辑。本章的全部内容说到底就在阐述下面这个极其简单的数学公式：

$$\text{税金} = \text{税基} \times \text{税率}$$

其中税金是我们计算的结果，税基与税率两个因子相乘是我们的计算过程，而对这两个因子的正确审定是计算的前提，是这个知识模块或技能模块的关键，同时也是广大考生学习的重点、难点所在。在实际的辅导教学中我用了因素分析法来拆分这个模块的学习逻辑，即：前阶段我们重点审定税基，此时我们假定税率已知，是个定数；后阶段我们重点审定税率，此时我们假定税基已知，是个定数。经过这样的逻辑梳理，考生就很容易把握它的知识脉络，不至于在学习或复习本单元过程中晕头转向了。本文聚焦在前阶段，即对税基的审定。至于后阶段对税率的审定，我将来会在下篇。

二、关税税基的新概念

在几年的教学实践中，我始终耿耿于怀的一个问题，就是教材不知为什么放弃了“税基”这一税务学常用术语，而在历年的版本中固守着“完税价格”这个易生歧义的蹩脚翻译，还不如它的中文直译“海关估价”（CUSTOMS VALUATION）更清楚易懂，害得不知多少考生甚至都出了考场还误认为完税价格是进出口货物纳完关税后的价格。因此我在教学中倾向用税基这一专业术语，且从未引起歧义，而当我偶尔用到完税价格这一概念时，我需要不止一次强调它不含关税。

在进出口关税税基的审定教学中，我引入了“关前价”这一新概念作为统一的税基。所谓“关前价”指的是，不论进口还是出口货物抵达海关关前时所应累计的全部货值。所谓“关前”与“关后”是针对通关方向而言，出口通关的关前在“关内”，进口通关的关前在“关外”。“关前价”之所以可以作为统一的税基，其理论内核是，关税属于价外税，其税基中不含自身，因此一定是关前价，而非包含了关税的关后价。

引入“关前价”这个新概念的益处在于：

1. 可以把进口关税与出口关税的税基统一起来。不论货物进口还是出口，其关税的税基无它，就是关前价。只有一个标准，这样易学、易记，也便于考生理解为什么进口货物的关税税基是CIF价，而出口货物的关税税基是FOB价的关内还原。

2. 为海关估价的成交价格法在发票价或合同价的基础上进行加减调节指明了原则和方向。成交价格法在发票价或合同价的基础上进行加减调节也是令广大考生非常头痛的一件事，问题出在他们不知何时该加，何时该减，哪项该加，哪项该减，问题的根源在于他们缺少指导原则和方向感。自从我在教学中引入“关前价”作为关税的统一税基之后，情况大为改观，他们再也不喊难了，该加该减，一目了然。例如，我说我方签订的是FOB LIVEPOOL合同，他

们会马上判定出，这是份进口合同，计算关税税基应该用加法，得出CIF 中国口岸价；若我方签订的是CIF LIVEPOOL合同，则关税税基的计算该用减法，直至减到出口口岸的关前价。

3. 为进口环节税税基的审定打下基础。进口商品的消费税和增值税不同于关税，属于关内税，不过在进口环节中为方便监管由海关代征而已，因此它们的税基不是“关前价”，一定要包含关税在内。未引入“关前价”概念之前，考生在计算这两块税基时经常少算，引入之后的教学实践证明，情况好多了。

三、消费税税基的新概念

教材中计算消费税的税基（原文为组成价格）用的是除法，即

该公式相对抽象，不够直观，考生理解起来有困难。我在教学实践中用的是加法，即 $E_{基}=C+T+E$

C、T、E、 $E_{基}$ 分别代表进口货物的完税价格（CIF）、关税（TARIFF）、消费税（EXCISE）和消费税税基。

这样用加法表示消费税的税基，优点在于可以更直观地反映出消费税是一种价内税，其税基中含有消费税本身，具有重复课征的性质。尽管公式中的E还是未知数，但是我们完全可以通过以下方程式求得：

$$(C+T+E) \times R_E = E$$

方程中的 R_E 代表消费税税率，C、T、 R_E 已知，E可求。我们实际要计算的也正是E而非 $E_{基}$ 。

这种用加法表示税基，用方程计算消费税的方法还可以推广到其他价内税费的计算，如保险费和佣金的计算。我在教学实践中尝试过，都收到了很理想的效果。特别值得一提的是出口关税税基的计算，我也没有象教材那样用除法，而是用的减法直观处理，即： $T_{基}=FOB价-T$

因为出口的FOB价中含有出口关税，而关税是价外税，税基中不该包含关税自身，不该重复课征，所以应该减去关税，得出关前价，再利用方程求得T，即：

$$(FOB-T) \times R_T = T$$

四、增值税税基的新概念

$$A_{基}=C+T+E$$

其中 $A_{基}$ 、C、T、E分别代表增值税（ADDED VALUE TAX）的税基、完税价格、关税和消费税。在E=0的情况下， $A_{基}=C+T$ ；在E≠0的情况下， $A_{基}=E_{基}$ 。这毫不奇怪，因为虽然消费税处于第二道税，但它是价内税，增值税虽处于第三道税，但它是价外税。

五、综合税计算顺序的新概念

进口关税和进口环节税的综合计算在本模块中是最令考生头痛的了。难点在于税基难定，顺序不清。我在教学实践中，在上述税基新概念基础之上又引入了“TEA”概念，作为MY-CUP-OF-TEA奉献给广大考生，易学易记，受到考生的一致好评。

“TEA”概念的内涵有三层：

- 1、是指进口商品货到关前要面临的三道税，即关税T、消费税E和增值税A；
- 2、三道税严格遵循T、E、A的计征顺序，税基越滚越大，成几何运算；
- 3、T和A两头在外，是价外税；E在中间，是价内税，内、外税基性质不同。

六、新概念综合应用实例：

2004年上海某汽车贸易公司从日本进口排气量为90毫升的女式摩托车100台，成交价格CIF上海100,000日元/台，且经海关审定。查摩托车的适用关税税率为34.2%，增值税率为17%，消费税率为10%，其适用的汇率为100日元=6.8531元人民币。计算该货物的关税与增值税。

解： $T_{基}=C=100,000 \times 0.0068531 \times 100=68,531$ 元

$$T=T_{基} \times R_T=68,531 \times 34.2\%=23,437.60$$
元

根据TEA法则，第二道税为消费税E，尽管题目未要求计算E，我们也要先计算E，然后才能求增值税A，因为E是 $A_{基}$ 的一部分，A处于第三道税。

$$E=E_{基} \times R_E = (C+T+E) \times R_E, \text{ 即 } E = (68,531+23,437.60+E) \times 10\%$$

解此方程，求得E=10,218.73元

$$A=A_{\text{基}} \times R_A = (C+T+E) \times R_A = (68,531+23,437.60+10,218.73) \times 17\%$$

求得A=17,371.85元

参考文献：

《报关员资格全国统一考试教材》，中国海关出版社，2006版