



高等职业教育会计与电算化会计类课程规划教材  
GAODENGZHIYE JIAOYU KUAJI YU DIANSUANHUAKUAJILEI KECHENG GUIHUAJIAOCAI

# 新编企业纳税会计

新世纪高等职业教育教材编审委员会组编

主 审/张秀霞

主 编/郭传章 副主编/李福荣 宋玉章 成凤艳 刘丽梅



**XINBIAN QIYE NASHUI KUAJI**

大连理工大学出版社

**DALIAN UNIVERSITY OF TECHNOLOGY PRESS**

© 大连理工大学出版社 2003

图书在版编目 (CIP) 数据

新编企业纳税会计/郭传章主编. —大连:大连理工大学出版社,  
2003.9

(高等职业教育会计与电算化会计类课程规划教材)

ISBN 7-5611-2395-7

I. 新... II. 郭... III. 企业管理—税收会计 IV. F275.2

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2003) 第 053931 号

大连理工大学出版社出版

地址 大连市凌水河 邮政编码 116024

电话 0411-4708842 传真 0411-4701466 邮购 0411-4707961

E-mail dutp@mail.dlptt.ln.cn URL http://www.dutp.cn

大连理工印刷有限公司印刷 大连理工大学出版社发行

---

幅面尺寸 :185mm×260mm 印张 :11.5 字数 :315 千字

印数 :1 ~ 4 000

2003 年 9 月第 1 版

2003 年 9 月第 1 次印刷

---

责任编辑 蒋 浩

责任校对 张 宇

封面设计 王福刚

---

定 价 28.00 元 (本册 18.00 元)

# 新世纪高等职业教育教材编委会教材建设指导委员会

主任委员：

戴克敏 大连职业技术学院院长 教授

副主任委员 (按姓氏笔画为序)：

王 敏 辽宁商务职业学院院长 教授

王大任 辽阳职业技术学院院长 教授

李竹林 河北建材职业技术学院院长 教授

李长禄 黑龙江工商职业技术学院副院长 副研究员

刘志国 秦皇岛职业技术学院院长 教授

刘兰明 邯郸职业技术学院副院长 教授

刘君涛 烟台大学职业技术学院院长 副教授

范利敏 丹东职业技术学院院长 教授

宛 力 沈阳电力高等专科学校副校长 教授

侯 元 呼和浩特职业技术学院院长 副教授

徐晓平 盘锦职业技术学院院长 教授

曹勇安 黑龙江东亚学团董事长 齐齐哈尔职业学院院长 教授

韩学军 辽宁公安司法管理干部学院副院长 教授

秘书长：

杨建才 沈阳师范大学职业技术学院院长

副秘书长：

周 强 齐齐哈尔大学职业技术学院副院长

秘书组成员 (按姓氏笔画为序)：

王澄宇 大庆职业学院

张秀霞 大连职业技术学院

徐 哲 盘锦职业技术学院

鲁 捷 沈阳师范大学职业技术学院

谢振江 黑龙江司法警官职业学院

会员单位 (排名不分先后)：

邯郸职业技术学院

邢台职业技术学院

河北工业职业技术学院

河北软件职业技术学院

河北职业技术学院

石家庄铁路工程职业技术学院

石家庄职业技术学院

河北能源职业技术学院

河北建材职业技术学院

秦皇岛职业技术学院

燕山大学职业技术学院

河北职业技术师范学院  
 张家口职业技术学院  
 承德石油高等专科学校  
 青岛大学高等职业技术学院  
 青岛职业技术学院  
 烟台大学职业技术学院  
 烟台职业技术学院  
 山东铝业公司职业教育培训中心  
 东营职业技术学院  
 山东石油大学职业技术学院  
 威海职业学院  
 潍坊职业学院  
 山东纺织职业学院  
 日照职业技术学院  
 山东科技大学工程学院  
 山东科技大学财政金融学院  
 山东劳动职业技术学院  
 山东轻工学院职业技术学院  
 德州学院职业技术学院  
 聊城职业技术学院  
 呼和浩特职业技术学院  
 内蒙古财经学院高职教学部  
 内蒙古大学职业技术学院  
 内蒙古工业大学职业技术学院  
 包头职业技术学院  
 包头钢铁学院职业技术学院  
 呼伦贝尔学院  
 广西财政高等专科学校  
 南昌水利水电高等专科学校  
 哈尔滨职业技术学院  
 黑龙江工商职业技术学院  
 黑龙江司法警官职业学院  
 黑龙江省建筑职业技术学院  
 齐齐哈尔职业学院  
 齐齐哈尔大学职业技术学院  
 牡丹江大学  
 佳木斯大学应用技术学院  
 大庆职业学院  
 大庆高等专科学校  
 鸡西大学  
 伊春职业学院  
 绥化师范高等专科学校  
 吉林财税高等专科学校  
 吉林交通职业技术学院  
 吉林粮食高等专科学校  
 吉林商业高等专科学校  
 吉林职业技术学院  
 吉林经济管理干部学院  
 吉林大学应用技术学院  
 四平师范大学职业技术学院  
 沈阳电力高等专科学校  
 丹东职业技术学院  
 大连职业技术学院  
 辽宁商务职业学院  
 沈阳师范大学职业技术学院  
 鞍山科技大学职业技术学院  
 鞍山师范学院职业技术学院  
 本溪冶金高等专科学校  
 渤海船舶职业学院  
 朝阳师范高等专科学校  
 大连大学  
 大连轻工业学院职业技术学院  
 大连国际商务职业学院  
 大连水产学院职业技术学院  
 辽宁对外经贸职业学院  
 辽宁机电职业技术学院  
 东北财经大学高等职业技术学院  
 抚顺师范高等专科学校  
 辽宁石油化工大学职业技术学院  
 抚顺职业技术学院  
 阜新高等专科学校  
 锦州师范学院高等职业技术学院  
 锦州师范高等专科学校  
 辽宁财政高等专科学校  
 辽宁大学高等职业技术学院  
 辽宁工程技术大学技术与经济学院  
 辽宁工程技术大学职业技术学院  
 辽宁工学院职业技术学院  
 辽宁公安司法管理干部学院  
 辽宁经济职业技术学院  
 辽宁农业管理干部学院  
 辽宁农业职业技术学院  
 辽宁省交通高等专科学校  
 辽阳职业技术学院  
 辽阳石油化工高等专科学校  
 盘锦职业技术学院  
 沈阳大学职业技术学院  
 沈阳大学师范学院  
 沈阳工业大学高等职业技术学院  
 沈阳建工学院高等职业技术学院  
 沈阳农业大学高等职业技术学院  
 沈阳农业大学经贸学院  
 铁岭师范高等专科学校  
 营口高等职业学院  
 辽宁金融职业技术学院  
 沈阳建工学院职业技术学院  
 辽阳信息职业技术学院  
 辽宁中医学院职业技术学院  
 沈阳电视大学  
 沈阳医学院职业技术学院  
 沈阳音乐学院职业艺术学院  
 沈阳职业技术学院  
 大连医学院丹东分院

我们已经进入了一个新的充满机遇与挑战的时代,我们已经跨入了21世纪的门槛。

20世纪与21世纪之交的中国,高等教育体制正经历着一场缓慢而深刻的革命,我们正在对传统的普通高等教育理论教学与社会发展的现实需要不相适应的现状作历史性的反思与变革的尝试。

20世纪最后的几年里,高等职业教育的迅速崛起,是影响高等教育体制变革的一件大事。在短短的几年时间里,普通中专教育、普通高专教育全面转轨,以高等职业教育为主导的各种形式的培养应用型人才培养的教育发展到与普通高等教育等量齐观的地步,其来势之迅猛,发人深思。

无论是正在缓慢变革着的普通高等教育,还是迅速推进着的培养应用型人才培养的高等职业教育,都向我们提出了一个同样的严肃问题:中国的高等教育为谁服务,是为教育发展自身,还是为包括教育在内的大千社会?答案肯定而且惟一,那就是教育也置身其中的现实社会。

由此又引发出高等教育的目的问题。既然教育必须服务于社会,它就必须按照不同领域的社会需要来完成自己的教育过程。换言之,教育资源必须按照社会划分的各个专业(行业)领域(岗位群)的需要实施配置,这就是我们长期以来明乎其理而疏于力行的学以致用问题,这就是我们长期以来未能给予足够关注的教育的目的问题。

如所周知,整个社会由其发展所需要的不同部门构成,包括公共管理部门如国家机构、基础建设部门如教育研究机构和各种实业部门如工业部门、商业部门,等等。每一个部门又可作更为具体的划分,直至同它所需要的各种专门人才相对应。教育如果不能按照实际需要完成各种专门人才培养的目标,就不能很好地完成社会分工所赋予它的使命,而教育作为社会分工的一种独立存在就应受到质疑(在市场经济条件下尤其如此)。可以断言,按照社会的各种不同需要培养各种直接有用人才,是教育体制变革的终极目的。



随着教育体制变革的进一步深入,高等院校的设置是否会同社会对人才类型的不同需要一一对应,我们姑且不论。但高等教育走应用型人才培养的道路和走理论型(也是一种特殊应用)人才培养的道路,学生们根据自己的偏好各取所需,始终是一个理性运行的社会状态下高等教育正常发展的途径。

高等职业教育的崛起,既是高等教育体制变革的结果,也是高等教育体制变革的一个阶段性表征。它的进一步发展,必将极大地推进中国教育体制变革的进程。作为一种应用型人才培养的教育,高等职业教育从专科层次起步,进而高职本科教育、高职硕士教育、高职博士教育……当应用型人才培养的渠道贯通之时,也许就是我们迎接中国教育体制变革的成功之日。从这一意义上说,高等职业教育的崛起,正是在为必然会取得最后成功的教育体制变革奠基。

高职教育还刚刚开始自己发展道路的探索过程,它要全面达到应用型人才培养的正常理性发展状态,直至可以和现存的(同时也正处在变革分化过程中的)理论型人才培养的教育并驾齐驱,还需假以时日,还需要政府教育主管部门的大力推进,需要人才需求市场的进一步完善发育,尤其需要高职教学单位及其直接相关部门肯于做长期的坚忍不拔的努力。新世纪高等职业教育教材编审委员会就是由北方地区100余所高职院校和出版单位组成的旨在以推动高职教材建设来推进高等职业教育这一变革过程的联盟共同体。

在宏观层面上,这个联盟始终会以推动高职教材的特色建设为己任,始终会从高职教学单位实际教学需要出发,以其对高职教育发展的前瞻性的总体把握,以其纵览全国高职教材市场需求的广阔视野,以其创新的理念与创新的组织形式,通过不断深化的教材建设过程,总结高职教学成果,探索高职教材建设规律。

在微观层面上,我们将充分依托众多高职院校联盟的互补优势和丰裕的人才资源优势,从每一个专业领域、每一种教材入手,突破传统的片面追求理论体系严整性的意识限制,努力凸现高职教育职业能力培养的本质特征,在不断构建特色教材建设体系的过程中,逐步形成自己的品牌优势。

新世纪高等职业教育教材编审委员会在推进高职教材建设事业的过程中,始终得到了各级教育主管部门(如国家教育部、辽宁省教育厅)以及各相关院校相关部门的热忱支持和积极参与,对此我们谨致深深谢意,也希望一切关注、参与高职教育发展的同道朋友,在共同推动高职教育发展、进而推动高等教育体制变革的进程中,和我们携手并肩,共同担负起这一具有开拓性挑战意义的历史重任。

新世纪高等职业教育教材编审委员会

2001年8月18日

《新编企业纳税会计》是新世纪高等职业教育教材编审委员会推出的会计与电算化会计类课程规划教材之一。

《新编企业纳税会计》共分 12 章,分别是:企业纳税会计基础,增值税的核算,消费税的核算,营业税的核算,关税的核算,企业所得税的核算,外商投资企业和外国企业所得税的核算,个人所得税的核算,资源税的核算,城镇土地使用税的核算,土地增值税的核算,其他各税的核算。

本教材具有以下特点:

1. 理论适度,实用性强。本教材不仅在理论上阐述得恰到好处,而且内容全面。所列举的大量实例完全从企业实际需要出发,针对企业纳税中的现实问题逐一给出处理办法,突出了针对性和实用性。本书在具体税种核算中,都附有纳税检查的账务调整,这不仅是目前税务机关在税收管理中亟待解决的现实问题,也是企业在纳税核算中经常碰到的问题。但对于具体操作,有关制度法规要么不涉及此事,要么零星分散,不能形成有机整体,从这一点来说本教材满足了征纳双方的共同需要,弥补了多年未决的缺憾,这是同类教材所不具备的。

2. 政策性和前瞻性相结合。本教材所涉及的所有税种的法律、法规都是以截止到 2003 年 6 月初最新修改的结果为依据的,在贯彻国家税收法律、法规上做到及时、准确,同时,对如何合理、充分利用国家的税收法律、法规,搞好企业纳税核算,降低企业涉税风险,也进行了一定程度的探索。

3. 教、学、练、测相结合。在每章“学习目标”中,不仅对每章做了简要概括,还指明了每部分的重点、难点,以便读者掌握关键知识点。为了更好地学习本教材的相关知识,我们还同时编写了与本教材配套的《新编企业纳税会计学



习指导》,其上配有各种类型的综合练习,以便及时检测读者的学习成果。

本教材由辽宁经济职业技术学院郭传章任主编,黑龙江工商职业技术学院李福荣、辽宁经济职业技术学院宋玉章、本溪冶金高等专科学校成凤艳、黑龙江农业工程职业学院刘丽梅任副主编。其中,第1、2、3、5章由郭传章编写,第4、9章和12章的12.2、12.4、12.6由李福荣编写,第10、11、12章的12.1、12.3、12.5由宋玉章、刘丽梅编写,第6、7、8章由成凤艳、刘丽梅编写,大连华轻国际贸易有限公司张凤峻也参与了部分章节的编写。全书由郭传章统纂审定,大连职业技术学院张秀霞审阅了全书,对全书提出了很多宝贵的意见和建议。

尽管我们在探索《新编企业纳税会计》教材特色建设的突破方面做出了许多努力,但由于作者的水平有限,加之时间仓促,且政策处于动态变化之中,书中疏漏与不足之处在所难免,恳请各相关教学单位和读者在使用本教材的过程中给予关注,并将意见及时反馈给我们,以便修订时改进。

所有意见、建议请发往:gzjckfb@163.com

联系电话 0411 - 4707604

编者  
2003年9月



---

第 1 章	企业纳税会计基础 .....	1
1.1	企业纳税会计的产生和发展 .....	1
1.2	企业纳税会计的目标与职能 .....	4
1.3	企业纳税会计的基础与原则 .....	5
第 2 章	增值税的核算 .....	8
2.1	增值税概述 .....	8
2.2	一般纳税人增值税应纳税额的计算 .....	11
2.3	一般纳税人增值税的会计处理 .....	15
2.4	小规模纳税人增值税的核算 .....	39
2.5	增值税检查的账务处理 .....	41
2.6	增值税的申报与缴纳 .....	44
第 3 章	消费税的核算 .....	53
3.1	消费税概述 .....	53
3.2	消费税应纳税额的计算 .....	56
3.3	消费税的会计处理 .....	59
3.4	消费税检查的账务调整 .....	66
3.5	消费税的申报与缴纳 .....	67
第 4 章	营业税的核算 .....	71
4.1	营业税概述 .....	71
4.2	营业税应纳税额的计算 .....	74
4.3	营业税的会计处理 .....	77
4.4	营业税检查的账务调整 .....	80
4.5	营业税的申报与缴纳 .....	81
第 5 章	关税的核算 .....	84
5.1	关税概述 .....	84
5.2	关税应纳税额的计算 .....	85
5.3	进出口关税的会计处理 .....	88
5.4	关税检查的账务调整 .....	90
5.5	关税的申报与缴纳 .....	91
第 6 章	企业所得税的核算 .....	93
6.1	企业所得税概述 .....	93

6.2	企业所得税应纳税额的计算 .....	94
6.3	企业所得税的会计处理 .....	96
6.4	企业所得税检查的账务调账 .....	106
6.5	企业所得税的申报与缴纳 .....	107
第7章	外商投资企业和外国企业所得税的核算 .....	112
7.1	外商投资企业和外国企业所得税概述 .....	112
7.2	外商投资企业和外国企业所得税应纳税额的计算 .....	113
7.3	外商投资企业和外国企业所得税的会计处理 .....	118
7.4	外商投资企业和外国企业所得税的申报 .....	119
第8章	个人所得税的核算 .....	122
8.1	个人所得税概述 .....	122
8.2	个人所得税应纳税额的计算 .....	128
8.3	个人所得税的会计处理 .....	134
8.4	个人所得税的申报 .....	136
第9章	资源税的核算 .....	138
9.1	资源税概述 .....	138
9.2	资源税的会计处理 .....	140
9.3	资源税的申报 .....	143
第10章	城镇土地使用税的核算 .....	145
10.1	城镇土地使用税概述 .....	145
10.2	城镇土地使用税的会计处理 .....	146
第11章	土地增值税的核算 .....	149
11.1	土地增值税概述 .....	149
11.2	土地增值税的会计处理 .....	150
第12章	其他各税的核算 .....	156
12.1	耕地占用税的核算 .....	156
12.2	房产税的核算 .....	158
12.3	车船使用税的核算 .....	162
12.4	契税的核算 .....	164
12.5	城市维护建设税的核算 .....	167
12.6	印花税的核算 .....	170

# 第1章

## 企业纳税会计基础

### 学习目标

本章在阐明企业纳税会计概念的基础上,说明了企业纳税会计与财务会计的区别与联系,明确了企业纳税会计的目标、职能任务和应遵循的基本原则。要求了解企业纳税会计的产生、发展过程和模式选择,理解企业纳税会计的目标任务,掌握企业纳税会计与财务会计的区别及企业纳税会计的核算原则。本章重点是企业纳税会计的概念及与财务会计的区别,难点是企业纳税会计的核算原则。

### 1.1 企业纳税会计的产生和发展

#### 1.1.1 企业纳税会计的概念

企业纳税会计是以税收法律法规为准绳,以货币为主要计量单位,运用会计的专门方法,对纳税人应纳税款的形成、计算和缴纳,即对纳税活动所引起的资金运动进行连续、系统、全面、综合地核算和监督的一种专业会计管理活动。

#### 1.1.2 企业纳税会计的特点

1. 企业纳税会计是一门边缘学科,是集税收法律法规和会计核算为一体的特种专业会计,是纳税之中的会计和会计之中的纳税,是税收法律法规在会计核算中的运用处理,是阐述在会计核算中如何贯彻税收政策的专门业务的会计。

2. 企业纳税会计是以国家税收法律法规为准绳的。在企业纳税会计处理中,当会计制度政策与税收法律法规不一致时,应以税收法律法规为准,进行纳税调整,从而确保企业依法纳税。

3. 企业纳税会计以货币为主要计量单位。尽管我国目前的税款缴纳方式有货币税和实物税,但主体是以货币形式缴纳税款。所以企业纳税会计也应以货币为主要计量单位,从价值形态上综合反映应纳税款的形成、计算和缴纳。

4. 企业纳税会计是建立在会计方法基础上的。因为企业纳税会计是从财务会计中分离出来的,属于财务会计应用的专门领域,所以企业纳税会计的方法与一般财务会计的方法是相同的。具体包括设置会计科目和账户、复式记账、编制和审核会计凭证、登记账簿、

成本计算、财产清查和编制会计报表等。但企业纳税会计不需要在财务会计的凭证、账簿、报表(纳税报表除外)之外另设一套会计账表,也不需要专门设置纳税会计机构。

5. 企业纳税会计的实质是一种管理活动,是整个企业管理的重要组成部分。其目的是通过对纳税活动所引起的资金运动过程的核算和监督,降低企业纳税成本,减少企业涉税风险,做到规范、科学、合理地纳税。

6. 企业纳税会计的对象是纳税活动所引起的资金运动过程。

### 1.1.3 企业纳税会计与财务会计的区别

虽然财务会计统揽企业纳税会计,企业纳税会计寓于财务会计之中,但是企业纳税会计作为财务会计的特殊应用,与财务会计相比还是存在一定的差别:

1. 两者核算任务不同。企业纳税会计的根本任务是确保企业依法纳税、规范纳税、科学纳税、合理纳税,降低纳税成本,减少涉税风险。因此,企业纳税会计定期编制的会计报表主要是纳税申报表及其明细表,详细列明计税依据、应纳税款、未缴税款、退补税款等内容,并将这些报表连同企业的财务会计报表一起报送主管税务机关。而财务会计的根本任务是通过会计主体生产经营活动过程中的财务状况、经营成果和现金流量的核算和监督,为其管理者、投资者、债权人、主管部门、宏观管理部门以及其他相关财务信息使用者及时、准确、完整地提供有用的决策管理信息。

2. 两者核算范围不同。企业纳税会计的核算范围仅限于纳税活动所引起的资金运动,具体包括税务登记、计税依据的核算、应纳税款的计算、纳税申报、税款的解缴与退库、税务检查的调账等,全面反映纳税主体的税款应缴、已缴、欠缴等情况,对与纳税主体纳税无关的事宜不予核算。而财务会计的核算范围包括了会计主体生产经营活动中能用品货币反映的所有经济活动过程和结果,不论其是否涉及到纳税主体的纳税事宜,纳税主体的纳税事宜的核算只是财务会计核算的一部分。

3. 两者业务处理依据不尽相同。企业纳税会计核算的主要依据是税收法律法规,而且当税收法律法规与会计制度原则相冲突时,应以税收法律法规为准进行调整。我国的税收法律法规与会计制度原则的差别是较大的,其中主要的区别表现在收益实现的确认、成本费用的税前扣减、资产的取得和期末的计价,因为税收法律法规是采取收付实现制与权责发生制有机结合,综合考虑纳税主体的现实货币支付能力。而财务会计核算的依据是会计制度原则,而且允许会计人员根据会计主体的实际生产经营活动情况,进行职业性判断,选择不同的会计处理方法和处理程序。

### 1.1.4 企业纳税会计的产生和发展

1. 企业纳税会计伴随着税收的产生应运而生。国家产生后,为了确保国家社会职能的正常行使和国家机器的正常运转,需要有稳定的、足够的物质基础作为保障,但国家本身并不直接创造物质财富,它只能以税收的形式无偿地参与社会产品的分配和再分配,聚集大量的资金,以形成各级财政收入。国家为了准确地计算和完整地记录税收收入和支出情况,就设立了“宫廷会计”。但在当时,因纳税主体不具备正式会计核算的条件,所以不可能形成独立的企业纳税会计。

2. 企业纳税会计是在财务会计发展到一定阶段从财务会计中分离出来的。随着经济的发展, 财务会计越来越重要, 特别是当会计主体已经成为独立核算、自负盈亏、自主经营、照章纳税的法人实体后, 纳税的多少不仅直接影响会计主体的切身利益, 而且直接影响会计主体的投资和筹资取向, 因此会计主体对纳税的依据、纳税的方式方法、税赋的轻重普遍关注。另外, 随着所得税和增值税条例的不断完善, 推动了企业纳税会计从财务会计中分离出来。

18 世纪末英国人创造了所得税, 虽然所得税的形成和计算仍然依据企业生产经营过程的会计核算结果, 但二者因核算基础不同, 使所得税独立核算的地位显现出来。20 世纪 50 年代法国人创造的规范的增值税对企业会计核算提出了更高的要求, 要求在核算方式、方法上必须能够准确核算进项税额、销项税额、应纳税额和已交税额。

3. 在我国, 企业纳税会计是在实行分税制改革和按照国际会计准则和国际惯例进行会计制度改革之后逐渐形成的。1993 年为了适应我国企业公司制改革和我国经济加入世界经济贸易一体化的需要, 打破了过去多年的按所有制进行核算的会计模式, 由行业会计核算转向主体会计核算, 促使企业会计核算中心由资金转向资产, 再由资产转向资本, 最终由资本转向股东权益。1994 年为了充分调动中央和地方的积极性, 发挥税收杠杆的经济调控作用, 公平税负、兼顾效率、健全税种、方便征管, 进行了税制结构调整, 建立了中央税、地方税和中央与地方共享税, 并将税务管理的重心转向了纳税检查, 这就迫使纳税主体不得不研究纳税会计。

因此, 考虑到目前世界上大多数国家的纳税会计相对独立、自成体系和利用外资不断增加的现实, 企业纳税会计就从财务会计中分离出来。

### 1.1.5 企业纳税会计的模式选择

1. 英美模式。税法对纳税主体的财务会计所反映的收入、成本和费用及所得的确定不产生直接的影响, 各会计要素仍然按会计准则加以确认、计量, 首先确保财务会计信息能够真实与公允地反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量, 为会计信息使用者提供有用的管理决策信息, 但是如果期末会计所得与纳税所得不一致时, 应根据税收法律法规将会计所得调整为纳税所得。在这种模式下, 当会计制度原则与税收法律法规的规定不一致时, 客观上就需要有独立的企业纳税会计, 以便于详细地列明对会计所得的调整项目, 准确及时地编制纳税报表。

2. 法德模式。税法对纳税主体的财务会计所反映的收入、成本和费用及所得的确定产生直接的影响, 各会计要素的确认、计量会计制度原则的规定应与税收法律法规的规定完全一致, 财务会计的核算目的首先是满足国家税收征管的需要, 其次才考虑其他会计信息使用者的需要, 会计信息不能真实与公允地反映会计主体的财务状况、经营成果和现金流量, 但期末会计所得与纳税所得完全一致, 无需进行纳税调整。

3. 中国的混合模式。税法对纳税主体所反映的收入、成本和费用及所得的确定有一定的影响, 而且这种影响应尽量控制在一定范围内, 即会计制度原则在总体上应与税收法律法规的规定相统一, 但在个别环节和个别项目上又允许存在差别, 财务会计核算的目的应兼顾会计信息使用者和国家税收征管的双重需要, 在期末会计所得与纳税所得不完全

一致的情况下,也要进行纳税调整,将会计所得调整为纳税所得,并依据纳税所得计提应交税金,编制纳税报表。但是根据中国目前的财政实力状况,特别是财政返还能力状况,中国的企业纳税会计模式应逐渐趋向法德模式,不易将会计制度原则与税收法律法规的差别拉得过大。

## 1.2 企业纳税会计的目标与职能

### 1.2.1 企业纳税会计的基本目标

企业纳税会计的目标是财务会计目标的一个应用侧面的体现,它要服务和服从于企业财务会计的目标,在总体上是为会计信息使用者提供会计主体关于纳税方面的相关信息,但基本目标反映在以下4个方面:

1. 为企业管理当局提供有关纳税方面的会计信息,以便于搞好企业的经营、管理和决策。在市场经济条件下,税收法律法规是企业开展生产经营的宏观政策环境因素,也是政府调节经济的主要杠杆和手段,它与企业的财务状况、经营成果和现金流量时时刻刻、时时处处都有直接的影响,因此,企业纳税会计通过向管理当局提供有关纳税方面的信息,使管理当局了解企业应纳的各种税款的形成、计算和缴纳情况,从而科学、有效地决策,不断降低纳税成本和涉税风险。

2. 向税务机关及时、准确地报告企业各种税款的形成、计算和解缴情况,并接受和通过税务机关及其税务人员的检查。

3. 为投资人和债权人提供企业依法纳税情况,以便于其了解企业的可持续发展能力、支付能力和偿债能力。

4. 为国家宏观职能管理部门提供纳税主体的整体税赋水平,为国家科学、准确地评价税收的宏观调控作用和纳税主体的社会价值提供可靠的依据。

### 1.2.2 企业纳税会计的任务

企业纳税会计的任务既是企业纳税会计目标的具体体现,也是实现企业纳税会计目标的途径和措施。主要包括:

1. 反映和核算纳税主体贯彻执行国家税收法律、法规、制度情况,确保纳税主体守法经营,不断降低纳税风险和纳税成本,为纳税主体营造良好的税收政策环境。

2. 正确、及时地计算、提取纳税主体应交的各个税种的应交税金数额,并做好应交税金的会计账务处理,准确反映各个税种的计税依据、纳税环节、税目和税率。

3. 帮助纳税主体履行税务管理规程,及时办理税务登记,搞好纳税鉴定,按照纳税主体的实际业务需要领购、开具、保管和缴销各种发票,并在搞好纳税主体纳税自查的基础上,接受税务机关和税务人员的检查。

4. 按照税法的要求,及时向税务机关报送各种纳税报表、财务会计制度、财务会计方法和使用的财务软件,搞活纳税申报,并在规定的时间和地点缴纳各种应交的税款,履行纳税主体的纳税义务和代扣、代缴义务。

5. 定期检索纳税主体的纳税策略和办法,收集、整理国内、国际税收法律法规的变化动态和变革内容,搞好纳税主体的纳税筹划,并通过参与纳税主体生产经营、投资、筹资、分配等活动的纳税策划,为纳税主体在纳税方面寻求合法的、较大的经济利益。

### 1.2.3 企业纳税会计的职能

#### 1. 核算税款缴纳的职能

企业纳税会计的首要职能就是全面、系统、连续、综合地核算其生产、经营活动中各种应纳税款的形成、计算、缴纳、退补和减免情况,搞好纳税主体税款资金的筹集和运用,反映纳税主体纳税义务履行的动态,提供纳税主体管理决策所需的各种纳税信息资料。

#### 2. 监督税收政策执行的职能

纳税主体具有法定的纳税义务和代扣、代缴义务,而且在履行此义务时只有按税收政策法规的要求规范执行,才能最大限度地避免纳税风险,这是市场经济和法制经济的客观要求和必然选择。企业纳税会计能够督促纳税主体适应税收政策环境的变化,用活、用足、用准税收政策,同时接受税务机关和税务人员的检查,并在配合税务机关和税务人员对纳税主体的纳税检查过程中,维护纳税主体的合法利益,督促税务机构和税务人员依法征税。

#### 3. 履行纳税规程的职能

纳税主体的纳税义务和代扣、代缴义务从发生到缴纳,都有严格的、规范的程序和规程,如果纳税人和扣缴义务人不按规定的环节、时间、地点、方式、步骤、办法缴纳和扣缴税款,仍然会引发纳税成本的陡增。企业纳税会计就是要按照法定的程序,在确保企业足额缴纳应纳、应扣、应交税款的同时,自觉履行纳税规程,把企业的涉税风险控制到最低程度。

#### 4. 提供税政咨询服务的职能

企业的生产经营决策和财务决策或多或少都与税收政策法规有关,而且税收政策法规在我国市场经济的初级阶段既不规范、也不稳定,处于不规则的动态之中,如果企业不能适时地把握税收政策法规的变动态势,必然会影响企业生产经营决策和财务决策的正确性和科学性。企业纳税会计弥补了企业专门人才的不足,从税收这一侧面为企业进行政策把关。

## 1.3 企业纳税会计的基础与原则

### 1.3.1 企业纳税会计的核算基础

会计核算基础是指会计主体在确定当期财务状况、经营成果和应纳税额时,对各项收入、费用、税金、支出的核算口径和计提依据。

企业纳税会计作为财务会计在企业纳税活动中的特殊运用,其核算基础必然兼顾财务会计制度法规和税收法律制度两个方面,将权责发生制和收付实现制有机地结合起来。

企业纳税会计侧重于权责发生制,如计税收入的确认,只要发生了,不管纳税主体是

否在账面上体现处理,都要作为计税收入,再如费用的认定,只要发生了,纳税主体该摊的不摊、该提的不提,过了摊销期或预提期,日后不得补摊或补提。

企业纳税会计虽然总体上侧重权责发生制,但也在个别方面、个别环节坚持收付实现制,如建筑安装企业的预收账款在收款时作为计税收入,权益法下企业对外投资按被投资企业经营盈亏所计算的投资收益,只有在被投资企业实际宣告发放时才作为计税收入,企业的广告费、租赁费只有在实际支付后才允许在税前列支等。

### 1.3.2 企业纳税会计的核算原则

会计核算原则是对会计核算工作的基本要求,它反映了会计核算的一般规律。企业纳税会计在核算中应自觉遵循以下原则:

#### 1. 合法性原则

要求企业对涉税事项的会计处理,必须符合国家的税收法律、法规、政策、制度的要求和财务会计法律、法规、制度的要求,而且当遇到有税收法律、法规、政策、制度与会计法律、法规、制度的规定相抵触时,必须以税收法律、法规、政策、制度为准,进行纳税调整。

#### 2. 客观性原则

要求企业纳税会计核算应当以实际发生的交易或事项为依据,如实反映企业的财务状况、经营成果、现金流量、计税依据、应交税金的计提和缴纳,不得提供虚假的会计核算资料和纳税资料,否则,要受到税收法律、法规的惩罚。

#### 3. 一致性原则

要求企业采用的会计处理方法和标准应当前后各期保持一致,不得随意改变,如有情况必须变更,应当按会计政策变更的要求,分别采用追溯调账法和未来适用法进行调账处理,并在会计报表附注中说明会计政策变更的累计影响数。如果企业会计政策变更后与在税务机关备案的方法、标准不一致所形成的收入、费用差异,一律进行纳税调整。

#### 4. 相关性原则

要求企业纳税会计核算必须向企业管理当局、投资者、债权人提供与涉税决策有关的信息,对企业因税务活动所引发的资金运动进行连续、系统、全面、综合的核算,提供有用的税收政策信息。同时向税务机关和税务人员报送税务管理所需的各种纳税报表和会计资料,有益于税务机关和税务人员了解、掌握纳税主体的变化动态。

#### 5. 及时性原则

要求企业纳税会计要及时向纳税主体的管理决策层反馈税收法律、法规、政策和制度的制定、发布、实施、变更、修订、补充和废止等信息,及时搞好涉税事项的会计处理,及时计提和缴纳各种应交税金,及时办理税务登记和纳税申报,及时向税务机关报送各种纳税资料,确保所提供的纳税资料和会计核算资料的时效性和前瞻性。

#### 6. 明晰性原则

要求企业纳税会计无论是所提供的税收政策信息,还是计提的各个税种的计税依据、税率、税额,特别是向税务机关报送的各种纳税申报表及其他会计核算资料,应当简单明了,便于理解和利用,既不能过于繁琐,也不能过于概括,繁简程度要恰到好处,只要能满足纳税主体内外纳税信息使用者的需要就可以了。

## 7. 重要性原则

要求企业纳税会计对涉税事项的会计处理和信息披露要根据其对信息使用者的重要程度分别处理,对影响财务报告使用者做出合理判断的重要会计事项,必须按照规定的会计方法和程序进行会计处理,并在财务报告中予以充分、准确地披露和说明,对财务报告使用者没有重大影响,也不会误导其正确判断的次要会计事项,可以简化会计处理。

## 8. 谨慎性原则和实质重于形式的原则

要求企业纳税会计对其所取得的各项资产均按其实际成本计价入账,并以此作为此后有关资产转化为成本、费用的基础。虽然可以按谨慎性原则和实质重于形式的原则计提坏账准备、短期投资跌价准备、存货跌价准备、长期投资减值准备、固定资产减值准备、在建工程减值准备、无形资产减值准备、委托贷款减值准备和预计负债,但纳税时必须按税法的要求进行调整,除了坏账准备允许在标准范围内税前列支外,其他不符合实际成本核算原则而计提的各种资产损失准备和预计负债,一律不得税前列支。

## 9. 配比性原则

要求企业纳税会计在确认其经营成果和计税所得时,要将同一会计期间的各项收入与其相关的成本、费用、损失相配比,不仅体现出因果关系上的配比,而且体现出在会计期间上的配对,不得将二者拆分,人为调节经营成果和计税所得。按税法规定,如果纳税主体没有按配比原则虚列、多列、重列的有关成本、费用、损失,都应作为永久性差异或时间性差异进行纳税调整。

## 10. 划分收益性支出与资本性支出原则

要求企业纳税会计必须严格按收益性支出与资本性支出的划分界线区别对待,收益性支出在其发生时直接计入当期的有关成本、费用,资本性支出在其发生时只能以有关资产列支,并随着资产的使用或耗用逐步转化为使用或耗用各期的成本、费用。如果企业不能严格执行收益性支出与资本性支出的划分标准,将资本性支出列为收益性支出,一律进行纳税调整。

# 第2章

## 增值税的核算

### 学习目标

增值税是我国流转税结构中的主要税种,在我国税收体系中占有重要地位。通过本章的学习,要求能够理解增值税核算的政策依据,了解企业一般纳税人和小规模纳税人的申报及区别,明确增值税检查的账务调整原则和办法。掌握应纳税额的计算及其会计核算的基本技能。本章重点是增值税的计算及会计处理,难点是一般纳税人的销项税额、出口退税和纳税检查的账务处理。

### 2.1 增值税概述

#### 2.1.1 增值税的纳税人和扣缴义务人

增值税是对在中国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口应税货物的单位和个人,以其增值额为征收对象而课征的一种流转税。

我国增值税的纳税人主要包括以下单位和个人:在我国境内销售应税货物的单位和个人;在我国境内提供应税劳务的单位和个人;报关进口货物的单位和个人;承包承租企业经营应税货物或者应税劳务的单位和个人。

境外单位和个人在我国境内提供应税劳务,而且在我国境内没设专门经营机构的,以其在我国境内的代理人为扣缴义务人;没设代理人的,以购买者为扣缴义务人。

由于我国增值税对纳税人实行分类管理,所以按纳税人的计税销售额和会计核算状况将纳税人划分为一般纳税人和小规模纳税人。

#### 2.1.2 增值税的征税对象和税率

增值税的征税对象

增值税的征税对象包括以下几种:

1. 销售货物:是指有偿转让货物的所有权。有偿是指从购买方取得货币、实物或其他经济利益。货物是指有形动产,但包括电力、热力和气体在内。
2. 加工劳务:是指受托加工货物,是由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。

3. 修理修配劳务 :是指受托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劳务。

4. 指名正列业务 :是指不属于缴纳增值税的行业的特殊业务 ,在《增值税暂行条例》及其实施细则中点名要缴纳增值税的业务。如死当物品销售 ,销售代销、寄销货物 ,销售集邮邮票、首日封业务等。

5. 视同销售货物业务 :是指属于缴纳增值税的行业的业务 ,虽然有时在账面上不反映为销售收入 ,但在计税时应按视同销售货物的公允价值计税。

6. 报关进口货物 :是指纳税人从我国境外进口国外、境外所生产、制造的应税货物。

7. 混合销售和兼营行为 :混合销售行为是一项销售行为 ,既包括销售货物又包括提供非应税劳务 ,并且销售货物与提供非应税劳务的价款是同时从一个购买方收取的行为。对增值税纳税人的混合销售行为应视为销售货物 ,征收增值税 ,对其他单位和个人的混合销售行为 ,应视为销售非应税劳务 ,不征收增值税。确定混合销售行为的纳税人是否为增值税的纳税人 ,是根据纳税人的年货物销售额与非增值税应税劳务营业额合计数额中 ,年应税货物销售额是否超过 50% 为依据的。

兼营非应税劳务是指纳税人的经营范围既包括销售货物和应税劳务 ,又包括提供非应税劳务 ,但销售货物或提供应税劳务与提供非应税劳务不同时发生在同一购买方身上。纳税人兼营非应税劳务的 ,应分别核算货物或应税劳务与非应税劳务的销售额 ,对货物或应税劳务征收增值税 ,不分别核算或者不能准确核算的 ,对其非应税劳务与应税货物或应税劳务一并征收增值税。

## 增值税的税率及其确定

### 1. 税率

#### (1) 基本税率

增值税的基本税率为 17% ,适用于除了低税率和零税率以外的所有纳税人销售应税货物以及进口货物和提供加工、修理修配劳务。

#### (2) 低税率

增值税的低税率为 13% ,其适用对象包括粮食、食用植物油、粮食复制品 ;自来水、热水、暖气、冷气、煤气、沼气、天然气、石油液化气、居民生活用煤 ;图书、报纸、杂志 ;饲料、化肥、农药、农机、农膜 ;农业产品、金属矿采选产品、非金属矿采选产品等。

#### (3) 零税率

除国家另有规定限制出口的货物外 ,报关出口货物的增值税税率为零。

小规模纳税人销售货物或者应税劳务 ,按 6% 或 4% 的征收率征收增值税。

### 2. 适用税率的确定

纳税人销售货物或应税劳务 ,首先应区分是应税货物 ,还是免税货物 ;其次要区分销售货物是否出口 ,然后根据货物的品种确定其适用税率 ;纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务的 ,应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 ,应从高适用税率。

### 2.1.3 增值税专用发票

目前使用的专用发票分为四联专用发票和七联专用发票,其中四联专用发票第一联为存根联,由销售方留存备查,第二联为发票联,购货方作为付款记账凭证,第三联为抵扣联,购货方作为扣税凭证,第四联为记账联,销货方作为销售记账凭证,七联专用发票前四联各联的用途与四联专用发票相同,第五联、第六联和第七联分别为出库联、出门联和统计联。但不管是四联专用发票,还是七联专用发票,专用发票的基本内容应包括:

- (1) 购销双方的纳税人名称、购销双方地址;
- (2) 购销双方的增值税纳税人税务登记号;
- (3) 发票字轨号码;
- (4) 销售货物或劳务的名称、计量单位、数量;
- (5) 不包括增值税在内的单价及货物总金额;
- (6) 增值税税率、增值税税额、填开的日期。

(发票字轨号码统一为10位数,其中第1~4位代表各地市,第5~6位代表制版年度,第7位代表批次,第8位代表版本的语言文字,分别用1、2、3、4代表中文、中英文、藏汉文、维汉文,第9位代表几联发票,分别用4、7表示四联、七联,第10位代表发票的金额版本号,分别用1、2、3、4、0表示万元版、十万元版、百万元版、千万元版和电脑发票。)

#### 1. 专用发票的使用范围

增值税专用发票只限增值税纳税人领购使用。增值税小规模纳税人和非增值税纳税人不得领购使用。

一般纳税人领购的专用发票,在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配业务开具发票时使用。从国外进口货物,报关时由海关代征增值税,可凭海关报关单和完税凭证,作为专用发票抵扣联使用。

#### 2. 专用发票的领购和开具

##### (1) 专用发票的领购

申请领购专用发票的单位和个人,应当提出购票申请,提供经办人身份证明,税务登记证或者其他有关证明,以及财务印章或者发票专用章的印模,经主管税务机关审核后,发给发票领购簿或IC卡。领购发票的单位和个人凭发票领购簿或IC卡核准的种类、数量以及购票方式,向主管税务机关票证窗口领购发票。

临时到外地从事经营活动的单位和个人,应当凭所在地税务机关证明,向经营地税务机关申请领购经营地的发票。对外地来本辖区从事临时经营活动的单位和个人申请领购发票的,税务机关可以要求其提供保证人或者根据所领购发票的票面金额及数量缴纳不超过10000元的保证金,并限期缴销发票。不按期缴销发票的,由保证人或者以保证金承担法律责任。

##### (2) 专用发票的开具要求

一般纳税人必须按规定的时限和要求开具专用发票,不得提前也不得滞后开具。

开具时间:

- ① 采取预收货款、托收承付、委托收款方式销售货物的,应在货物发出的当天开具。

②采取交款提货方式销售货物的,应在合同约定的收款日期的当天开具。

③将货物交付他人代销的,应在收到受托人的代销清单的当天开具。

④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他机构用于销售的,应当在货物移送的当天开具。

⑤将货物作为投资提供给其他单位或个体经营者的,应当在货物移送的当天开具。

⑥将货物分配给股东、用于抵偿债务、用于非货币交易的,应当在货物移送的当天开具。

⑦纳税人提供应税劳务的,应当在收取劳务款项或索取收款凭据的当天开具。

有下列情形之一的不得开具专用发票:

①向消费者销售应税项目;

②销售免税项目;

③销售报关出口的货物;

④在境外销售应税劳务;

⑤将货物用于非应税项目;

⑥将货物用于集体福利或个人消费;

⑦将货物无偿赠送他人的,提供非应税劳务、转让无形资产或销售不动产的;

⑧小规模纳税人销售应税项目,可以不开具专用发票。

专用发票使用的特殊规定:

纳税人销售货物并向购买方开具专用发票的,如果发生退货或销售折扣、折让的,应视不同情况分别处理专用发票。购买方在未付货款并且未作账务处理的情况下,应将原发票联和税款抵扣联主动退还销货方,销货方收到后,应在该发票联和税款抵扣联及有关存根联、记账联等全部联次上注明“作废”字样,作为抵扣当期销项税额凭证但未收到购买方退还的专用发票前,销货方不得抵扣当期销项税额。

购买方已付货款或者货款未付但已作账务处理,发票联及抵扣联无法退还的,购买方应取得当地主管税务机关开具的进货退出或索取折让证明单交销货方,作为销货方开具的红字专用发票的合法依据,销货方在未取到证明单以前不得开具红字专用发票,收到证明单后根据退回货物的数量、价款或折让金额向购买方开具红字专用发票,红字专用发票的存根联、记账联作为销货方抵减当期销项税额的凭证,其发票联、抵扣联作为购买方抵扣进项税额的凭证。

## 2.2 一般纳税人增值税应纳税额的计算

一般纳税人销售货物或者提供应税劳务,其应纳增值税税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。若当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣的,其不足部分可转入下期继续抵扣。增值税一般纳税人总体应纳增值税税额的计算公式为

$$\text{应纳增值税税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

### 2.2.1 进项税额的计算

进项税额是指纳税人购进货物或者接受应税劳务所支付或负担的增值税税额。纳税人的进项税额正常情况下是按取得的合法扣税凭证上标明的增值税税额来确定,无须单独计算。

在无法取得增值税专用发票或关税完税凭证的条件下,收购免税农业产品和废旧物资,以及购销货物取得运输部门专业运输发票上注明运费时,才需要计算应抵的增值税进项税额。如果纳税人兼营免税项目和非应税项目,购进货物时无法准确划分不得抵扣的进项税额时,其取得合法扣税凭证上注明的增值税税额和按规定标准计算的增值税税额,可以暂时列入进项税额,但在期末申报缴纳增值税时,必须按规定方法计算出不得抵扣的进项税额,对申报的进项税额进行调整:

$$\text{不得抵扣的进项税额} = \text{当期全部进项税额} \times \frac{\text{当期免税项目、非应税项目营业额合计}}{\text{当期全部销售额、营业额合计}}$$

纳税人进口货物,应按组成计税价格和规定的税率计算应纳增值税税额:

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

$$\text{应纳增值税税额} = \text{组成计税价格} \times \text{增值税税率}$$

其中,关税完税价格应按进口应税货物的到岸价格计算。

### 2.2.2 销项税额的计算

#### 1. 一般销售行为销项税额的计算

销项税额是指一般纳税人销售货物或者提供应税劳务,按照销售额和相应的税率计算的应向购买方收取的增值税税额。其计算公式为

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{增值税税率}$$

公式中,销售额是指纳税人销售货物或应税劳务时向购买方收取的全部价款和价外费用。价外费用是指价格之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(逾期付款利息)、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益。但不包括向购买方收取的销项税额、受托加工应征消费税的消费品所代收、代缴的消费税及代垫运费。

所谓代垫运费是指由销货方代购货方垫付的,由专业运输部门开具运费发票给购货方,并且销货方已将该运费发票转交给购货方的经济行为。

凡是价外费用,不论企业会计制度规定如何进行核算,在计算纳税人应纳增值税时,均作为计税销售额。

但是如果纳税人销售货物或者应税劳务的价格明显偏低,又无正当理由的,主管税务机关有权按下列顺序重新核定其计税销售额:

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 = 成本 × (1 + 成本利润率),属于应征消费税的货物,其组成计税价格中还应加计消费税额。其中上式中成本是指销售自产货物的实际

生产成本或销售外购货物的实际采购成本,成本利润率由国家税务总局针对不同的货物分类确定。

如果纳税人销售货物或应税劳务开具的是普通发票,其销售额为含税的,在计算应纳税增值税时,应将含税销售额分解为价款部分和税款部分,即

$$\text{合并定价销项税额} = \frac{\text{含税销售额}}{1 + \text{增值税税率}} \times \text{增值税税率}$$

## 2. 混合销售行为和兼营非应税劳务增值税的计算

从事货物生产、批发和零售业务的企业、企业性单位和个体经营者的混合销售行为,应视同销售货物,一并征收增值税。

单位和个人发生了混合销售行为,是视同销售货物还是视同销售非应税劳务,主要取决于发生混合销售行为的单位和个人的行业属性,如果属于从事货物的生产、批发和零售行业的就视同销售货物,如果不属于从事货物的生产、批发和零售行业的就视同销售非应税劳务。但混合销售行为必须同时具备以下两个条件:

- 第一,它必须是同时涉及应纳增值税和应纳营业税的一项具体销售行为;
- 第二,该销售行为中销售货物与销售非应税劳务同时从一个受让方取得价款。

混合销售行为的销项税额 = (货物销售额 + 劳务销售额) × 增值税税率

其中劳务销售额适用的增值税税率从属于应税货物的适用增值税税率。

纳税人兼营非应税劳务的,其应税劳务与非应税劳务的销售额应当分别核算,但应税劳务与非应税劳务的销售额不分别核算或不能分别核算的,其非应税劳务应与应税劳务一起征收增值税。

兼营非应税劳务销项税额 = (应税劳务销售额 + 非应税劳务销售额) × 增值税税率

## 3. 视同销售行为增值税税额的计算

纳税人将应税货物用于对外投资、对外捐赠,用于非应税项目、免税项目,用于集体福利、个人消费,用于基本建设等,虽然在账面上并不反映为视同销售货物的销售收入,但计税时都应作为视同销售行为缴纳增值税,其计税销售额为移送使用货物的正常市场销售的公允价值。即

视同销售行为的销项税额 = 移送使用货物的正常市场销售公允价值 × 增值税税率

其中移送使用货物的正常市场销售公允价值是不含增值税税额的。

## 4. 出租、出借包装物押金增值税的计算

纳税人为销售物而出租、出借包装物收取的包装押金,单独记账核算的,不并入计税销售额征收增值税;未单独记账核算的,一律并入计税销售额征收增值税,因逾期未收回包装物不再退还的包装物押金,应视同含税收入征收增值税;虽未逾期但超过一年而未退还的包装物押金也视同含税收入征收增值税;因逾期未收回包装物按合同或协议规定加收的包装物押金也应视同含税收入征收增值税。对销售除啤酒、黄酒以外的其他酒类产品而收取的包装物押金,无论是否返还以及会计上如何核算,均应并入当期销售额征收增值税。出租、出借包装物的押金征收增值税的基本计算方法如下:

$$\text{包装物押金销项税额} = \frac{\text{收取的包装物押金和加收的包装物押金}}{1 + \text{增值税税率}} \times \text{增值税税率}$$

### 5. 其他情况下的计算

#### (1) 销售折扣、折让和销货退回增值税的计算

纳税人采取折扣方式销售货物时,如果销售额和折扣额在一张发票上分别注明的,可以按折扣后的销售额征收增值税,折扣额和销售额不在一张发票上分别注明而是另开发票的,不论其财务上如何处理,均不得从销售额中减去折扣额。即发生销售折扣时,应根据发票开具情况分别计算应纳增值税税额。

若销售额和折扣额在一张发票上分别注明的,按如下公式计算:

$$\text{销项税额} = (\text{全部销售额} - \text{销售折扣额}) \times \text{增值税税率}$$

若销售额和折扣额未在一张发票上分别注明的,按如下公式计算:

$$\text{销项税额} = \text{未扣除销售折扣额的全部销售额} \times \text{增值税税率}$$

销售折让和销货退回其实质是原销售额的减少或取消。但在计算纳税人应纳增值税税额时,应视发票处理情况分别处理:

购货方在未付货款并且未作账务处理的情况下,须将原发票联和税款抵扣联主动退还销货方,销货方收到后,应在该发票联和抵扣联及有关存根联、记账联上注明“作废”字样,作为扣减当期销项税额的凭证,未收到购货方退还的专用发票前,销货方不得扣减当期的销项税额,但若为销售折让,应在将原开发票作废后,按扣除折让额后的销售额重新开具销售发票,并按重新开出的专用发票上不含税销售额计算增值税销项税额。

购买方在已付货款或者货款未付但已作账务处理,发票联及抵扣联无法退还的情况下,购货方须取得当地主管税务机关开具的“进货退出或索取折让证明单”交销货方,作为销货方开具红字专用发票的合法依据,并将红字专用发票的存根联、记账联作为销货方扣减当期销项税额的凭证,红字专用发票的发票联、抵扣联作为购货方扣减进项税额的凭证,销货方在未收到证明单以前,不得开具红字专用发票。

纳税人发生销售折让或销货退回时,如果发票处理得当,允许扣减原计销售额,其计算公式如下:

$$\text{销项税额} = (\text{原发票不含税销售额} - \text{销售折让额} - \text{销货退回额}) \times \text{增值税税率};$$

如果发票处理不当,不允许扣减原计销售额,其计算公式如下:

$$\text{销项税额} = \text{原发票不含税销售额} \times \text{增值税税率}$$

#### (2) 以旧换新方式销售货物增值税的计算

纳税人采取以旧换新方式销售应税货物时,应按新货物的同期正常对外销售价格确定计税销售额,按如下公式计算:

$$\text{以旧换新销项税额} = \frac{\text{销售货物的实收款项} + \text{回收旧货物抵顶款项}}{1 + \text{增值税税率}} \times \text{增值税税率}$$

#### (3) 还本方式销售货物增值税的计算

还本销售是指销货方按与购货方达成的协议或合同,在货物销售给购货方后的指定时间一次或分次将购货方原购进货物时所支付的款项返还给购货方的经济所为。纳税人采取还本方式销售货物的,应按原货物的销售额作为计税销售额,还本支出应计为支付当期的营业费用,不得扣减当期计税销售额,也不得税前扣除。按如下公式计算:

$$\text{还本方式销售货物的销项税额} = (\text{当期实际反映的账面销售额} + \text{当期列支的还本支出额}) \times \text{增值税税率}$$

#### (4) 以应税货物进行非货币交易或抵偿应付债务增值税税额的计算

非货币交易是指购销双方的非货币资产所进行的交换活动,这种交换活动可能会涉及到少量的货币性资产。

纳税人无论将货物用于非货币交易,还是用于抵偿应付的债务,在计算增值税时应按应税货物的公允价值作为计税销售额缴纳增值税。按如下公式计算:

以存货进行非货币交易或抵偿债务的销项税额 = 该货物的市场公允价值 × 增值税税率

#### (5) 委托加工增值税的计算

委托加工是指由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用的业务。委托加工劳务应由受托方代扣代缴增值税,其代扣代缴增值税的基数为委托方收取的加工费总额,按如下公式计算:

委托加工应纳增值税 = 支付或应负担的加工费总额 × 增值税税率

## 2.3 一般纳税人增值税的会计处理

增值税的一般纳税人,为了准确核算增值税的计提缴纳情况,首先在会计处理上要专门设置“应交税金——应交增值税”和“应交税金——未交增值税”两个二级账户,其中,“应交税金——应交增值税”二级账户用来专门核算纳税人当期发生的增值税的计提缴纳情况,并下设“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“转出未交增值税”、“销项税额”、“进项税额转出”、“出口退税”、“转出多交增值税”9个三级账户,其中,“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“出口抵减内销产品应纳税额”、“转出未交增值税”5个三级账户记借方,“销项税额”、“进项税额转出”、“出口退税”、“转出多交增值税”4个三级账户记贷方。期末结账前,无论是借方余额(多交增值税)还是贷方余额(未交增值税),都应转入“应交税金——未交增值税”二级账户,结转后本二级账户无余额。若是借方余额表现为未抵扣完的进项税额,仍然留在“应交增值税”二级账户中,作为借方金额。

“应交税金——未交增值税”二级账户用来专门核算纳税人以前各期发生的增值税的缴纳情况,其中前期末交增值税记贷方,前期多交增值税记在借方,本期实际缴纳前期应交增值税记借方,期末余额可能在借方,也可能在贷方,贷方余额表示前期结余的未交增值税,借方余额表示前期结余的多交增值税。

### 2.3.1 增值税一般纳税人进项税额的会计处理

进项税额的会计处理,主要通过“应交税金——应交增值税”二级账户下的“进项税额”、“进项税额转出”和“转出多交增值税”3个三级账户进行。

其中,“进项税额”三级账户用来专门记录取得货物或接受应税劳务而支付的准予从销项税额抵扣的增值税税额,纳税人取得货物或接受应税劳务支付进项税额时,用蓝字登记在借方,退回所取得货物或取得销售折扣、折让的进项税额用红字登记在借方。

“进项税额转出”三级账户用来专门记录取得货物和生产的在产品、产成品等发生非



430 000元验收入库。

其付款时会计处理如下：

$$\text{应抵扣进项税金} = 68\,000 + 18\,000 \times 7\% = 69\,260 \text{ (元)}$$

借：物资采购	416 740
借：应交税金——应交增值税（进项税额）	69 260
贷：其他货币资金——银行汇票	468 000
贷：银行存款	18 000

例 2-2 万科家用电器批发公司，从外地生产厂家购入彩色电视机一批，取得厂家开来的增值税专用发票，内列彩色电视机数量 100 台，每台单价 4 600 元，价款合计 460 000 元，增值税税款 78 200 元，公司已将彩电验收入库，但款项尚未支付。其会计处理如下：

借：库存商品——彩电	460 000
借：应交税金——应交增值税（进项税额）	78 200
贷：应付账款	538 200

如果一般纳税人购进应税货物并取得合法扣税凭证后，发生进货退出或进货折扣、折让，应在冲减取得应税货物采购成本的同时，冲减抵扣的进项税金，根据对方开具的红字专用发票上的增值税税额，以红字借记“应交税金——应交增值税（进项税额）”账户，同时，以红字借记“原材料”、“库存商品”、“包装物”、“低值易耗品”、“生产成本”、“制造费用”等账户，以红字贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”、“其他应付款”等账户。

如例 2-2 中，对所购家电退货，则会计处理如下：

借：库存商品——彩电	460 000 (红字)
借：应交税金——应交增值税（进项税额）	78 200 (红字)
贷：应付账款	538 200 (红字)

例 2-3 东北大药房接受第一制药厂委托，代为销售抗感新药一批，代销合同约定该批新药房与厂家不含税结算价 64 000 元，具体售价高低由药房自定，药房按含税售价 97 344 元出售后，与厂家结清应付代代销药款并取得厂家开来的增值税专用发票，内列价款 64 000 元，增值税税款 10 880 元。

销售代销新药时会计处理如下：

借：银行存款	97 344
贷：主营业务收入	83 200
贷：应交税金——应交增值税（销项税额）	14 144

同时：

借：主营业务成本	97 344
贷：受托代销商品	97 344
借：代销商品款——第一制药厂	64 000
贷：应付账款	64 000

支付厂家代销新药款时会计处理如下：

借：应付账款——第一制药厂	64 000
借：应交税金——应交增值税（进项税额）	10 880

贷:银行存款 74 880

例 2-4 国美电器公司接受海尔电器股份有限公司委托代为销售海尔空调机一批,代销合同约定国美电器公司只能按厂家统一定价 286 650 元零售价对外出售,厂家按销售收入的 8% 为国美电器公司支付代销手续费。国美电器公司将该批电器销售后,向海尔厂家付清代销价款,并取得厂家开来的增值税专用发票,内列增值税税款 41 650 元。

接受代销商品时会计处理如下:

借:委托代销商品	286 650
贷:代销商品款——海尔电器股份有限公司	286 650

销售代销商品时会计处理如下:

借:银行存款	286 650
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	41 650
贷:应付账款——海尔电器股份有限公司	245 000

同时:

借:代销商品款——海尔电器股份有限公司	286 650
贷:受托代销商品	286 650

计提应收代销手续费时会计处理如下:

借:应付账款	22 932
贷:其他业务收入——代购代销收入	22 932

向厂家支付代销价款时会计处理如下:

借:应付账款——海尔电器股份有限公司	222 068
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	41 650
贷:银行存款	263 718

## Q) 一般纳税人接受应税劳务进项税金的会计处理

纳税人接受应税劳务时,应按取得的专用发票上注明的增值税税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”账户,按专用发票上的记载,应计入加工修理修配货物、劳务成本的金额,借记“委托加工物资”、“制造费用”、“管理费用”、“营业费用”、“其他业务支出”等账户,按应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”、“银行存款”等账户。

例 2-5 立新科技电子公司拨付原材料 78 000 元,委托外协单位配套加工,以转账支票支付加工费,取得外协单位开来的增值税专用发票,内列加工费 26 000 元,增值税 4 420 元,材料加工完毕按实际成本验收入库。

拨付加工材料时会计处理如下:

借:委托加工物资	78 000
贷:原材料	78 000

支付加工费时会计处理如下:

借:委托加工物资	26 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	4 420
贷:银行存款	30 420

加工完毕验收入库时会计处理如下:

借:原材料	104 000
贷:委托加工物资	104 000

例 2-6 安达设备制造公司进行运输车辆大修,以转账支票支付汽车修配厂修理费,取得汽车修配厂开具的增值税专用发票,内列修理费 82 000 元,增值税 13 940 元,其会计处理如下:

借:管理费用	82 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	13 940
贷:银行存款	95 940

### (3) 一般纳税人进口货物进项税金的会计处理

纳税人进口货物,应按照海关提供的完税凭证上注明的增值税税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”账户,按照进口货物的实际采购成本,借记“物资采购”、“在途物资”、“原材料”、“库存商品”、“包装物”、“低值易耗品”等账户,按照应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”、“银行存款”、“其他货币资金”等账户。

例 2-7 立新科技电子公司从国外进口电子元件一批,到岸价格 480 000 元,以信用证存款支付,同时以银行汇票支付进口关税 120 000 元,进口增值税 102 000 元,以转账支票支付该批电子元件国内运费 10 000 元,并取得专业运输公司的运费发票。电子元件按实际成本验收入库。其会计处理如下:

$$\text{应抵扣的进项税金} = (480\,000 + 120\,000) \times 17\% + 10\,000 \times 7\% = 102\,700 \text{ (元)}$$

借:原材料	609 300
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	102 700
贷:其他货币资金——信用证	480 000
贷:其他货币资金——银行汇票	222 000
贷:银行存款	10 000

### (4) 一般纳税人购进免税农产品和废旧物资进项税金的会计处理

纳税人购进免税农业产品和废旧物资时,应按购入农业产品的买价、收购废旧物资的收购金额和规定的扣除率计算的进项税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”账户,按购进农业产品、收购废旧物资的实际成本数额,借记“物资采购”、“在途物资”、“原材料”、“库存商品”等账户,按照应付或实际支付的金额,贷记“应付账款”、“银行存款”、“现金”等账户,按照应代扣代缴的农业特产税额,贷记“应交税金——应交农业特产税”账户。

例 2-8 永利果品批发公司 2001 年 11 月以现金向果农收购水果一批,法定收购凭证内列买价 150 000 元,并代扣农业特产税 4 500 元,同时以转账支票支付该批水果运输费 4 000 元,取得专业运输公司开具的运费发票。

其付款时会计处理如下:

$$\text{应抵扣的进项税金} = 150\,000 \times 10\% + 4\,000 \times 7\% = 15\,280 \text{ (元)}$$

借:在途物资	143 220
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	15 280
贷:现金	150 000

贷:银行存款	4 000
贷:应交税金——应交农业特产税	4 500

例 2-9 再生物资回收公司,以现金收购废钢材料一批,废旧物收购凭证内列收购金额 34 000 元,废钢材验收入库。其会计处理如下:

借:库存商品	30 600
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	3 400
贷:现金	34 000

## 2. 转入扣除项目的会计处理

### (1) 一般纳税人接受投资转入货物进项税金的会计处理

纳税人接受投资者以应税货物投资入股时,应按投资者开具的专用发票上注明的增值税税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”账户,按投资双方确认的应税货物的价值,贷记“实收资本”、“股本”、“资本公积”账户,按投资双方确认的应税货物的价值减去应抵扣的增值税税额,加上支付的其他税费,借记“原材料”、“库存商品”、“包装物”、“低值易耗品”账户,按支付或应付的其他税费额,贷记“银行存款”、“应付账款”等账户。

例 2-10 世纪新钢股份有限公司收到股东的原材料投资入股,双方协商确认价值为 1 000 000 元,取得投资方开具的增值税专用发票,内列增值税 136 000 元。公司以转账方式支付该批原材料运费 6 000 元,取得专业运输公司开来普通运费发票。按投资协议投资者在公司享有股份 10 万股,每股价值 4 元。原材料公司按 900 000 元的计划成本验收入库。其会计处理如下:

$$\text{应抵扣的进项税金} = 136\,000 + 6\,000 \times 7\% = 136\,420 \text{ (元)}$$

借:原材料	900 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	136 420
贷:股本	400 000
贷:资本公积——股票溢价	600 000
贷:银行存款	6 000
贷:材料成本差异	30 420

### (2) 一般纳税人接受捐赠货物进项税金的会计处理

纳税人接受捐赠应税货物,如果捐出方提供有关发票账单的,应按发票账单上标明的金额加上有关税费作为受赠货物的实际成本,如果捐出方没有提供有关发票账单的,按以下顺序确定受赠货物的实际成本:存在同类或类似货物的活跃市场的,按同类或类似货物的市场价格加上支付的相关税费确定受赠货物的实际成本;如果不存在同类或类似货物活跃市场的,按所受赠货物的预计未来现金流量的现值确定受赠货物的实际成本。受赠货物一般按确定的实际成本计价入账,但如果接受国外捐赠,在报关进口时,缴纳的增值税可以抵扣,应按完税凭证上注明的增值税税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”账户,按实际成本扣除抵扣的进项税金后的余额,借记“原材料”、“物资采购”、“库存商品”、“包装物”、“低值易耗品”等账户,按支付的相关税费额,贷记“银行存款”、“其他货币资金”等账户,按上述借贷方的差额,外资企业贷记“待转资产价值”账户,内资企业依适用的企业所得税率,首先计算出受赠货物应交的所得税额,贷记“递延税款”账户,然后再

按其余额贷记“资本公积”账户。

例 2-11 立新科技电子有限公司为中外合资经营企业,本期接受国外客户捐赠模具一批,捐赠方提供的发票账单内列该批模具价值 100 000 元。公司以转账支票支付报关进口关税 20 000 元,进口增值税 20 400 元。企业适用的所得税率为 15%,受赠模具按实际成本验收入库。

受赠货物验收入库时会计处理如下:

借:低值易耗品——模具	120 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	20 400
贷:银行存款	40 400
贷:待转资产价值	100 000

例 2-12 靛马实业公司为内资企业,本期接受捐赠原材料一批,捐赠方没有提供发票账单,公司按同类货物市场价格确定入账价值为 42 000 元,公司适用的企业所得税税率为 33%,其会计处理如下:

借:原材料	42 000
贷:递延税款	13 860
贷:资本公积——接受捐赠非现金资产准备	28 140

### (3) 一般纳税人接受债务人以应税货物抵债的进项税金会计处理

纳税人在债务重组中,如果债权人同意债务人以应税货款抵债时,应按放弃的债权的账面价值加上支付的相关税费作为取得货物的实际成本计价入账。但是如果涉及补价的,应在上述确定实际成本基础上,加上支付的补价,减去收到的补价计价入账。如果取得债务人开具的增值税专用发票的,应按专用发票上注明的增值税款,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”账户,按重组债权已提取的坏账准备,借记“坏账准备”账户,按收到的补价款借记“银行存款”账户,按确定的入账价值扣除进项税额后的余额,借记“原材料”、“库存商品”、“包装物”、“低值易耗品”等账户,按放弃的债权账面的余额,贷记“应收账款”、“其他应收款”等账户,按支付的补价和相关税费额,贷记“银行存款”等账户。

例 2-13 安达设备制造公司应收甲公司销货款 180 000 元,已逾期 3 年,并采取单项比较法提取坏账准备金 9 000 元,经协商与甲公司签订债务重组协议,同意甲公司在支付 50 000 元现金后,其余的以其所产的钢材抵付,钢材由甲公司运抵债权人,取得甲公司开具的增值税专用发票,内列增值税款 22 100 元,其会计处理如下:

借:原材料	98 900
借:坏账准备	9 000
借:银行存款	50 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	22 100
贷:应收账款	180 000

### (4) 一般纳税人以非货币交易换入应税货物的进项税金会计处理

纳税人以非货币交易换入应税货物时,应以换出资产的账面价值加上相关税费减去可抵扣的进项税金后的余额作为实际成本计价入账,如果涉及补价的,应在上述实际成本的基础上,加上支付的补价和应确认的收益,减去收到的补价后计价入账。即按确定的货

物入账价值,借记“原材料”、“库存商品”、“包装物”、“低值易耗品”等账户;按取得的增值税专用发票上注明的增值税税额,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”账户;按换出资产提取的资产损失准备,借记“短期投资跌价准备”、“存货跌价准备”、“长期投资减值准备”、“无形资产减值准备”等账户;按支付的补价和相关税费,贷记“银行存款”等账户;按应确认的收益,贷记“营业外收入”账户。

例 2-14 新科设备制造有限公司因资金周转困难,用所生产的一批产品换入生产急需的原材料,换出资产账面实际制造成本额为 500 000 元,并已提取存货跌价准备金 3 900 元,该批产品正常对外销售不含税售价为 620 000 元,适用的增值税税率为 17%。原材料提回后,按实际成本验收入库,并以现金支付该批材料运费 800 元,取得专业运输公司开具的普通运费发票,取得交易对方开具的增值税专用发票,内列材料价款 550 000 元,增值税款 93 500 元。其会计处理如下:

$$\text{应抵扣进项税金} = 93\,500 + 800 \times 7\% = 93\,556 \text{ (元)}$$

借:原材料	508 744
借:存货跌价准备	3 900
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	93 556
贷:库存商品	500 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	105 400
贷:现金	800

#### (5) 一般纳税人接受被投资人应税货物分配实物股利的进项税金会计处理

纳税人对外投资后,如果接受被投资者发放实物股利,而且发放股利的实物是应税货物,应按被投资者开具的增值税专用发票上注明的增值税款,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”账户,按照已宣告发放的应收股利数额加上支付的相关税费,减去可抵扣的进项税金后的数额,借记“原材料”、“库存商品”、“包装物”、“低值易耗品”等账户;按照已宣告发放的应收股利数额,贷记“应收股利”、“投资收益”账户;按支付的相关税费,贷记“银行存款”、“现金”等账户。

例 2-15 三星电缆公司持有的对甲公司长期股权投资 200 万元,占甲公司所有者权益的 40%。上年甲公司已宣告发放现金股利 80 万元,因现金周转出现暂时困难,决定以其产成品发放实物股利,本期收到甲公司发放的实物股利按实际成本验收入材料库,取得甲公司开具的增值税专用发票,内列增值税款 46 495.73 元,同时公司以转账方式支付该批材料运费 1 200 元,取得专业运输公司开具的普通运费发票。其会计处理如下:

$$\text{应抵扣进项税金} = 46\,495.73 + 1\,200 \times 7\% = 46\,579.73 \text{ (元)}$$

借:原材料	274 620.27
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	46 579.73
贷:应收股利	320 000
贷:银行存款	1 200

### 3. 进项税额转出的会计处理

#### (1) 一般纳税人取得应税货物改变用途的进项税金会计处理

纳税人取得的应税货物,已于取得时将其所负担的增值税税额作为进项税额登记入

账,如果将应税货物改变用途,用于基本建设、免税项目、非应税项目、集体福利、个人消费等,也应将该部分进项税额从已登记的进项税额中转出,借记“在建工程”、“工程物资”、“生产成本”、“制造费用”、“应付工资”、“应付福利费”、“盈余公积”、“其他应付款”等账户,贷记“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”账户。

例 2-16 三星电缆公司将其作为原材料购进的钢材一批领用出库,用于公司新厂房建设工程,出库单内列出库数量 20 吨,每吨实际采购成本 2 000 元。其会计处理如下:

$$\text{应转出进项税额} = 20 \times 2\,000 \times 17\% = 6\,800 \text{ (元)}$$

借:在建工程	46 800
贷:原材料	40 000
贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出)	6 800

例 2-17 华联商厦召开职工春季运动会,将商厦经销的一批日用品作为奖品发放给获奖的运动员,出库单列明该批日用品含税售价 72 000 元,日用品的商品进销差价率 25%,经研究经费由工会经费负担 60%,其余 40%由集体福利负担。其会计处理如下:

$$\text{应转出进项税额} = 72\,000 \times (1 - 25\%) \times 17\% = 9\,180 \text{ (元)}$$

借:其他应付款——应付工会经费	37 908
借:盈余公积——法定公益金	25 272
借:商品进销差价	18 000
贷:库存商品	72 000
贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出)	9 180

#### (2) 一般纳税人取得应税货物发生非正常损失的会计处理

纳税人购进的应税货物发生非正常损失,其进项税额不得从销项税额中扣除,但因发生非正常损失的应税货物所负担的增值税税额在取得时已作为进项税额登记入账,因此在发生非正常损失时,应将这部分进项税额从已登记入账的进项税额中转出,借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”、“营业外支出”、“其他应收款”、“待处理财产损益”等账户,贷记“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”账户。

例 2-18 立新科技电子公司发生火灾,烧毁大量电子元件,盘点清单列明烧毁电子元件实际成本为 380 000 元,经与保险公司协商应由保险公司赔偿 80%。其会计处理如下

$$\text{应转出进项税额} = 380\,000 \times 17\% = 64\,600 \text{ (元)}$$

借:其他应收款——保险公司	355 680
借:营业外支出——非常损失	88 920
贷:原材料	380 000
贷:应交税金——应交增值税(进项税额转出)	64 600

#### 4. 几种特殊情况的会计处理

##### (1) 一般纳税人购入固定资产、工程物资的进项税金会计处理

纳税人购进固定资产、工程物资等非有形动产时,无论是否取得合法扣税凭证,其进项税金都不得抵扣,只能计入所购固定资产、工程物资的实际采购成本,即按照所购固定资产、工程物资所取得的发票账单所列的价款和增值税款的合计,加上支付的其他税费,借记“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”账户,贷记“银行存款”、“其他货币资金”、“应付

账款”等账户。

例 2-19 新科设备制造有限公司以银行汇票购入生产所需设备 2 台,供货商开具增值税专用发票,内列设备货款 400 000 元,增值税税款 68 000 元,设备专用备件价款 20 000 元,增值税税款 3 400 元。

支付款项时的会计处理如下:

借:在建工程	468 000
借:工程物资——专用设备	23 400
贷:其他货币资金——银行汇票	491 400

(2) 一般纳税人购入直接用于非应税项目、免税项目、集体福利、个人消费货物或劳务的进项税金会计处理

纳税人购入应税货物或应税劳务,如果直接用于非应税项目、免税项目、集体福利、个人消费,无论是否取得合法扣税凭证,其进项税金都不得抵扣,只能按照取得有关发票账单上的价税合计,借记“原材料”、“在途物资”、“物资采购”、“制造费用”、“生产成本”、“其他业务支出”、“应付福利费”、“盈余公积”等账户,按照应付或实际支付的价款合计,贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”等账户。

例 2-20 健民制药有限公司以转账支票购入生产避孕药物所需原材料一批,取得对方开具的增值税专用发票,内列货款 20 0000 元,增值税款 34 000 元。

支付材料款时会计处理如下:

借:物资采购	234 000
贷:银行存款	234 000

例 2-21 三星电缆公司年终表彰优秀员工,以转账方式购买表彰用品一批,取得某批发商开具的增值税专用发票,内列货款 8 000 元,增值税款 1 360 元,款项由工会经费和集体福利费各出资 50%,其会计处理如下:

借:其他应付款——工会经费	4 680
借:盈余公积——法定公益金	4 680
贷:银行存款	9 360

(3) 一般纳税人购进应税货物或接受应税劳务取得普通发票的进项税金会计处理

纳税人购进应税货物或接受应税劳务,如果不能取得增值税专用发票等合法扣款凭证,尽管其所支付或负担的款项中含有增值税款,也一律不得抵扣进项税金。为此,只能按取得的有关发票账单所列金额合计,借记“在途物资”、“物资采购”、“原材料”、“库存商品”、“包装物”、“低值易耗品”、“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”等账户,贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”等账户。

例 2-22 益康环保设备有限公司,以现金方式从零售商店购入办公用品一批,取得普通零售发票,内列办公用品价款合计 258.76 元。其会计处理如下:

借:管理费用	258.76
贷:现金	258.76

### 2.3.2 增值税一般纳税人销项税额的会计处理

销项税额是指纳税人销售货物和提供应税劳务,按照销售额和税率计算并向买方收取的增值税税额。一般纳税人的销项税额在会计处理上主要是运用“应交税金——应交增值税”二级账户下的“销项税额”、“转出未交增值税”两个三级账户进行的。其中,“销项税额”三级账户专门用来记录纳税主体销售货物或提供应税劳务应收取的增值税税额,发生时用蓝字登记在贷方,销货退回或销售折让时用红字登记在贷方。“转出未交增值税”三级账户,专门用来记录纳税主体期末将“应交税金——应交增值税”二级账户的贷方数额转入“应交税金——未交增值税”账户的贷方数额,发生时用蓝字登记在借方。

销项税额核算时间的确定 根据有关制度的规定,纳税人采用不同的销售方式,纳税义务发生的时间不同。此部分内容在《新编财务会计》中已经论述,这里就不再赘述。

#### 1. 一般销售行为销项税额的会计处理

##### (1) 销售货物销项税金的会计处理

纳税人在采取直接收款销售时,应在收讫价款、开出发票账单,并将提货单交给对方时确认销项税金,不管对方是否提货;在采取委托收款销售时,应在开出发票账单,并向银行办妥收款手续时确认销项税金。在会计处理上,按已确认的销项税金贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户,按已确认的收入额贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”等账户,按已确认的销项税金和收入的合计,借记“银行存款”、“现金”、“应收账款”等账户。但是如果尚未将发出货物所有权的主要风险和报酬转移给购货方时,既不能确认销项税金,也不能确认收入,只能将发出的货物实际成本借记“发出商品”账户。

例 2-23 安达设备制造有限公司销售所产设备两台,对外开出增值税专用发票,内列设备价款 250 000 元,增值税税款 42 500 元。款项收妥存入银行。其会计处理如下:

借:银行存款	292 500
贷:主营业务收入	250 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	42 500

纳税人销售应税货物,如果发生销货退回或销售折让,不论是当月销售的退货与折让,还是以前月份销售的退货与折让,均应借记当月的“主营业务收入”账户,如果销货方能够收到给购货方开出的原增值税专用发票的发票联和税款抵扣联或取得购货方税务机关开出的“进货退出或索取折让证明单”,销售方可以开具红字专用发票,并凭红字专用发票上记载的增值税税额,以红字贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户,否则一律不得冲减销项税金。如果发生销售折扣,不能将折扣额与正常销售额开在一张发票上。因此,销售折扣额只能全部作为销货方的融资费用,在发生当期,借记“财务费用”账户,不能冲减销项税金。

例 2-24 万科家用电器批发公司前期对外销售家电产品一批,对外开具专用发票,内列价款 11 800 元,增值税税款 20 060 元,该批家电产品实际采购成本为 100 000 元,并承诺保修期为 6 个月,保修期内如果发生质量问题准予退货。本期发生退货两笔,其中一笔已退回原来开具的专用发票,并凭此开具红字专用发票,内列退回家电 5 台,每台售价 3 000 元,增值税 510 元;另一笔既没退回原开具的专用发票,也未取得对方税务机关开具的“进货退出或索取折让证明单”,两笔共计退现金 31 590 元。所退家电共 9 台重新验收

入库,每台实际采购成本 2 200 元。

对外销售家电产品时会计处理如下:

借:银行存款	138 060
贷:主营业务收入	118 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	20 060

同时:

借:主营业务成本	100 000
贷:库存商品	100 000

发生销货退回时会计处理如下:

借:主营业务收入	15 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	2 550 (红字)
贷:现金	17 550

同时:

借:主营业务收入	14 040
贷:现金	14 040

同时:

借:库存商品	19 800
贷:主营业务成本	19 800

### ② 委托代销和受托代销的销项税金会计处理

纳税人将其生产、经营的应税货物委托代理商代为销售的,由于应税货物在实质对外销售前,委托商和代理商之间只是代理关系,而不是真正意义上的购销关系,因此,在会计处理上,发出委托代销商品并不确认销售收入和销项税金,应按发出的委托代销货物的实际成本借记“委托代销商品”账户,贷记“库存商品”、“原材料”、“包装物”等账户。收到代理商转来代销清单时,标志着代理关系结束,真正意义上的购销关系成立,因此在会计处理上,借记“银行存款”、“应收账款”账户,贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”和“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户。但是如果委托商与代理商之间在代理合同中约定,采取只结算代理手续费,具体对外销售价由代理商根据市场供求自由确定的,委托商支付的代理手续费不得抵减应确认的销售收入和销项税金,应借记“营业费用”账户。

代理商收到委托商发来的委托代销货物时,按接受价或含税售价,借记“受托代销商品”账户,按接受价贷记“代销商品款”账户,若代理商为零售企业,还应按代理商品的进销差价,贷记“商品进销差价”账户。代理商品代为销售后,要依据合同约定的代理商是否具有实质上的代理货物市场定价权,分别处理,若代理商有实质市场定价权,称其为视同买断,应既反映销售收入、销售成本,又反映销项税金;若代理商没有实质市场定价权,称其为只结算手续费,虽然也照样反映销项税金,但代理商只反映代购代销收入。

例 2-25 健民制药有限公司委托甲代理商销售中成药一批,账面制造成本额为 160 000 元,产品适用的增值税税率为 17%,代理合同约定该批中成药的具体市场售价多少由甲代理商自定,公司与甲代理商约定含税结算价为 234 000 元。甲代理商将该批中成药按含税售价 269 100 元出售后,向公司开来代销清单,并结清全部代理款项 234 000 元。

健民制药有限公司:

发出代理销售货物时会计处理如下：

借：委托代销商品	160 000
贷：库存商品	160 000

收到代销清单时会计处理如下：

借：银行存款	234 000
贷：主营业务收入	200 000
贷：应交税金——应交增值税（销项税额）	34 000

同时：

借：主营业务成本	160 000
贷：委托代销商品	160 000

甲代理商：

收到代理货物时会计处理如下：

借：受托代销商品	269 100
贷：代销商品款	200 000
贷：商品进销差价	69 100

代销货物销售后会计处理如下：

借：银行存款	269 100
贷：受托代销商品	230 000
贷：应交税金——应交增值税（销项税额）	39 100

同时：

借：主营业务成本	269 100
贷：受托代销商品	269 100
借：代销商品款	200 000
贷：应付账款	200 000

开出代销清单并结清代销款项时会计处理如下：

借：应付账款	200 000
借：应交税金——应交增值税（销项税额）	34 000
贷：银行存款	234 000

期末结转代销货物进销差价的会计处理如下：

借：商品进销差价	69 100
贷：主营业务成本	69 100

例 2-26 健民制药有限公司委托乙代理商代理销售针剂药品一批，账面制造成本为 90 000 元，产品适用的增值税税率为 17%，代理合同约定，该批针剂的具体市场售价多少，只能按委托方统一要求 140 400 元出售，公司按含税售价额的 6% 向代理商支付代销手续费。乙代理商已将代销货物销售出去并向委托商开出代销清单，公司已结清与委托商的相应款项，取得委托方开来的增值税专用发票。

健民制药有限公司：

发出代理销售货物时会计处理如下：

借：委托代销商品	90 000
----------	--------

贷:库存商品 90 000

收到代销清单时会计处理如下:

借:银行存款 131 976

借:营业费用 8 424

贷:主营业务收入 120 000

贷:应交税金——应交增值税(销项税额) 20 400

同时:

借:主营业务成本 90 000

贷:委托代销商品 90 000

乙代理商:

收到代理货物时会计处理如下:

借:受托代销商品 120 000

贷:代销商品款 120 000

代销货物销售后会计处理如下:

借:银行存款 140 400

贷:应付账款 120 000

贷:应交税金——应交增值税(销项税额) 20 400

同时:

借:代销商品款 120 000

贷:受托代销商品 120 000

计提代销手续费时会计处理如下:

借:应付账款 8 424

贷:其他业务收入——代购代销收入 8 424

向委托商开出代销清单并结清代销款项时会计处理如下:

借:应付账款 111 576

借:应交税金——应交增值税(销项税额) 20 400

贷:银行存款 131 976

### (3) 包装物销售及包装物押金的销项税金会计处理

纳税人无论是单独出售包装物还是随货出售单独计价包装物,都应在反映包装物销售收入的同时,反映包装物的销项税金,借记“应收账款”、“银行存款”等账户,贷记“其他业务收入”、“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户。如果纳税人出租出借包装物,虽然出租包装物的租金收入记入“其他业务收入”账户,不缴纳增值税而缴纳营业税,但出租出借包装物收取的逾期一年未退的押金、逾期未收回出租出借包装物没收的押金以及加收的押金,都应作为计税销售额反映包装物押金的销项税金,借记“其他应付款——存入保证金”账户,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户。

例 2-27 三星电缆公司本期对外销售电缆一批,同时随货销售包装物木轴 5 个,对外开具增值税专用发票,内列电缆货款 60 000 元,增值税税款 10 200 元,木轴款 5 000 元,增值税税款 850 元。款项尚未收到。其会计处理如下:

借:应收账款 76 050

贷:主营业务收入	60 000
贷:其他业务收入	5 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	11 050

#### (4) 混合销售的销项税金会计处理

纳税人在生产经营活动中,如果销售应税货物或应税劳务的同时涉及到非应税的劳务时,应将非应税劳务收入额作为混合收入,一并缴纳增值税。在会计处理上,借记“银行存款”、“现金”、“应收账款”等账户,贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”、“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户。

例 2-28 安达设备有限公司本期销售所产设备 5 台,对外开具增值税专用发票,内列设备价款 290 000 元,增值税税款 49 300 元,设备安装费 25 000 元,增值税税款 4 250 元,价款总计 368 550 元,收讫存入银行。其会计处理如下:

借:银行存款	368 550
贷:主营业务收入	290 000
贷:其他业务收入	25 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	53 550

#### (5) 以旧换新销售的销项税金会计处理

纳税人采取以旧换新方式销售应税货物的,除了金银首饰可以按实际收取的不含税价款作为计税销售额外,其他的以旧换新销售业务,必须以新货物的同期正常销售价格确定计税销售额,不得扣减旧货物的回收价。在会计处理上,按扣除回收旧货物应收或实收价税合计,借记“银行存款”、“应收账款”、“应收票据”账户,按回收的旧货物所顶价款,借记“原材料”账户,按新货物正常对外销售不含税价款计提的销项税金额,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户。

例 2-29 国美电器有限公司在促销月活动中,推出以旧换新销售冰箱业务,今日共销售冰箱 200 台,每台冰箱正常对外销售含税价为 3 276 元,采取以旧换新方式回收一台旧冰箱抵付货款 1 000 元后,每台冰箱实收价款 2 276 元,冰箱组开来销售日报。其会计处理如下:

借:银行存款	455 200
借:原材料	200 000
贷:主营业务收入	560 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	95 200

同时:

借:主营业务成本	655 200
贷:库存商品——冰箱组	655 200

## 2. 视同销售行为销项税的会计处理

(1) 将应税货物用于非应税项目、免税项目、集体福利和个人消费的销项税金的会计处理

纳税人如果将应税货物用于非应税项目、免税项目、集体福利和个人消费,除了用于发放职工实物工资外,按会计制度规定一律不反映应税货物的销售收入和销售成本,但按税法规定,应于货物移送使用时作视同销售处理,按应税货物正常的市场销售的公允价值

作为计税销售额,计提增值税的销项税金,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户,按应税货物的账面价值加上相关税费后的数额,借记“生产成本”、“制造费用”、“应付工资”、“其他应付款”、“营业费用”、“应付福利费”等账户,按照应税货物的账面余额,贷记“原材料”、“库存商品”、“自制半成品”等账户。

例 2-30 国美电器有限公司,将一批含税售价为 175 500 元的家用电器作为实物工资给职工发放。其会计处理如下:

借:应付工资	175 500
贷:主营业务收入	150 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	25 500

同时:

借:主营业务成本	175 500
贷:库存商品	175 500

例 2-31 华联商厦将其新到货的一批时装用于社会商业广告宣传,该批时装账面含税售价为 13 338 元,进销差价率为 21.25%。其会计处理如下:

借:营业费用	12 441.67
借:商品进销差价	2 834.33
贷:库存商品——服装组	13 338
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	1 938

### ② 将应税货物用于基本建设的销项税金会计处理

纳税人如果将应税货物用于基本建设,虽然按会计制度不反映应税货物的销售成本和销售收入,但按税法规定应于移送使用时,按应税货物的正常对外销售市场公允价值作为计税销售额,计提增值税的销项税金,并贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户,按用于基本建设的应税货物的账面成本余额,贷记“库存商品”等账户,按账面成本余额和销项税金的合计,借记“在建工程”账户。

例 2-32 立新科技电子公司将其所生产的一批电子产品领用出库,用于公司的基本建设工程,该批电子产品账面成本为 100 000 元,市场正常销售公允价为 130 000 元。其会计处理如下:

借:在建工程	122 100
贷:库存商品	100 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	22 100

### ③ 将应税货物用于对外投资的销项税金会计处理

纳税人将应税货物用于对外投资时,按税法规定应于货物移送时,按正常对外销售的市场公允价作为计税销售额,计提增值税的销项税金,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户,按应税货物的账面余额,贷记“库存商品”、“自制半成品”等账户,按应税货物已提的资产损失准备,借记“存货跌价准备”账户,按支付的相关费用贷记“银行存款”等账户,按应税货物的账面价值加上相关税费的合计额,借记“长期股权投资”、“短期投资”等账户。但是如果以应税货物取得的股权投资包含了已宣告尚未领取的现金股利,则已宣告的应收股利应从投资成本中扣除单独作为应收股利入账,借记“应收股利”账户。在采用权益法核算时,还应准确反映股权投资差额。

例 2-33 益康环保设备有限公司以其产成品对外投资入股,组建股份有限公司,该批产成品账面成本为 200 000 元,并已计提存货跌价准备 20 000 元,正常对外销售不含税价为 220 000 元,为运送该批产品以转账方式支付运费 4 000 元,取得专业运输公司开具普通运费发票,投资占被投资企业所有者权益总额的 25%,新组建的股份有限公司所有者权益总额为 1 000 000 元。其会计处理如下:

借:长期股权投资	250 000
借:存货跌价准备	20 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	280
贷:库存商品	200 000
贷:银行存款	4 000
贷:长期股权投资——其他股权投资(股权投资差额)	66 280

#### (4) 将应税货物用于分配股利的销项税金会计处理

纳税人将应税货物用于向投资者分配股利、利润、红利时,不能按债务重组方式进行会计处理,应按税法要求,在应税货物移送环节作视同销售处理,计提增值税销项税金,而且还应反映应税货物的销售收入和销售成本,借记“应付股利”账户,贷记“主营业务收入”、“其他业务收入”和“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户;同时,借记“主营业务成本”、“其他业务支出”账户,贷记“库存商品”、“自制半成品”、“原材料”等账户。

例 2-34 金杯汽车公司上年末已宣告发放股东现金股利 2 340 000 元,现因资金相对紧张,改用公司自产的中华高档轿车 10 辆发放实物股利。该种轿车每辆制造成本为 120 000 元,每辆正常对外销售的不含税售价为 200 000 元,其会计处理如下:

借:应付股利	2 340 000
贷:主营业务收入	2 000 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	340 000

同时:

借:主营业务成本	1 200 000
贷:库存商品	1 200 000

#### (5) 将应税货物用于对外捐赠的销项税金会计处理

按税法规定,纳税人将应税货物用于对外捐赠,无论是公益性捐赠还是非公益性捐赠,均应于货物移送时作视同销售处理,按其正常对外销售的市场公允价计提增值税的销项税金,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户;按对外捐赠货物的账面余额,贷记“库存商品”、“自制半成品”等账户;按对外捐赠货物的账面成本与相关税费之和,借记“营业外支出”账户。

例 2-35 健民制药有限公司向灾区捐赠账面成本为 140 000 元的应急药品,该批药品正常市场销售不含税售价为 180 000 元,适用增值税税率为 17%。其会计处理如下:

借:营业外支出	170 600
贷:库存商品	140 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	30 600

### 3. 其他特殊情况下销项税额的会计处理

#### (1) 将应税货物用于非货币交易的销项税金会计处理

纳税人将应税货物用于非货币交易,虽然在会计处理上不反映货物的销售收入,但应按换出货物的公允价值作为计税销售额计算销项税额,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户。如果非货币交易中换回应税货物,还可按对方开具的增值税专用发票等合法扣税凭证上注明的增值税税额,抵扣进项税,借记“应交税金——应交增值税(进项税额)”账户,按确定的换入非货币资产的入账价值,借记“原材料”、“库存商品”、“包装物”、“低值易耗品”、“短期投资”、“长期债权投资”、“长期股权投资”、“固定资产”、“无形资产”等账户,按已提的换出资产损失准备,借记“存货跌价准备”、“短期投资跌价准备”、“长期投资减值准备”、“无形资产减值准备”、“在建工程减值准备”等账户,按收到的补价款借记“银行存款”等账户,按换出资产的账面余额贷记“库存商品”、“原材料”、“短期投资”、“长期债权投资”、“长期股权投资”、“无形资产”、“固定资产清理”等账户,按支付的补价和有关费用,贷记“银行存款”等账户,按收到补价应确认的收益,贷记“营业外收入”账户。

例 2-36 新科设备有限公司因资金周转出现暂时困难,用其所生产的账面成本余额为 500 000 元,并已计提存货跌价准备 30 000 元的一批产成品,换取生产急需的原材料,对外开具增值税专用发票,内列货款 620 000 元,增值税税款 105 400 元,收到对方支付补价款 50 000 元存入银行,取得对方开具增值税专用发票,内列增值税税额 82 000 元,公司为运送该批产品和材料,以转账支票支付运费 5 400 元,取得专业运输公司开具的普通运费发票。其会计处理如下:

$$\text{应确认的收益} = 50\,000 - \frac{50\,000}{620\,000} \times (500\,000 - 30\,000) = 12\,096.77 \text{ (元)}$$

$$\text{应抵扣的进项税金} = 82\,000 + 5\,400 \times 7\% = 82\,378 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} \text{换入材料的入账价值} &= (500\,000 - 30\,000) + 105\,400 + 5\,400 + \\ &12\,096.77 - 50\,000 - 82\,378 = 460\,518.77 \text{ (元)} \end{aligned}$$

借:原材料	460 518.77
借:存货跌价准备	30 000
借:银行存款	50 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	82 378
贷:库存商品	500 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	105 400
贷:银行存款	5 400
贷:营业外收入	12 096.77

#### Q) 将应税货物用于抵债的销项税金会计处理

纳税人将应税货物用于抵付应付债务,实行债务重组时,虽然按会计制度要求也不反映应税货物的销售损益,但按税法规定,用于抵债的应税货物应于移送环节作视同销售处理,以用于抵债的应税货物的公允价值作为计税销售额,计提增值税的销项税金,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户,按重组日应付债务的账面余额,借记“应付账款”、“应付票据”、“预收账款”、“其他应付款”、“短期借款”、“长期借款”等账户,按用于抵债的应税货物已提的资产损失准备,借记“存货跌价准备”等账户,按收到的补价款借记“银行存款”账户,按用于抵债的应税货物的账面余额,贷记“库存商品”、“自制半成品”、“原材料”、“包装物”、“低值易耗品”等账户,按支付的补价和有关费用,贷记“银行存款”、

“现金”等账户,按债务重组损失借记“营业外支出”账户;按债务重组收益,贷记“资本公积”账户。

例 2-37 三星电缆公司与其原料供应商签订债务重组协议,供应商同意公司以所产的电缆产品抵付应付的材料款项 260 000 元,公司向供应商开具增值税专用发票,内列电缆款 200 000 元,增值税税款 34 000 元,该批电缆实际制造成本为 160 000 元,并已提存货跌价准备 6 000 元,公司为运送此批电缆以现金支付运费 500 元,取得专业运输公司开具的普通运费发票。其会计处理如下:

$$\text{应抵进项税金} = 500 \times 7\% = 35 \text{ (元)}$$

$$\text{债务重组收益} = 260\,000 - [(160\,000 - 6\,000) + 34\,000 + 500] = 71\,500 \text{ (元)}$$

借:应付账款	260 000
借:存货跌价准备	6 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	35
贷:库存商品	160 000
贷:现金	500
贷:资本公积——其他资本公积	71 535
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	34 000

### (3) 售后回购的销项税金会计处理

纳税人在生产经营过程中,如果为了盘活存量资产,抓住有利的投资机会,可以采取售后回购方式销售其产品,但由于售后回购在售出商品时,销货方对已售出商品仍然连续实施控制。因此,在会计处理上,按照所收价款合计,借记“银行存款”账户,按售出商品账面余额,贷记“库存商品”、“原材料”、“包装物”等账户,按售出商品成交价作为计税销售额,计提增值税销项税金,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户,按支付的其他税费额,贷记“银行存款”等账户,并将记账后账面上借贷双方的差额,贷记“待转库存商品价差”账户。售出商品实际回购并补提回购价差时,计入“财务费用”之中,借记“财务费用”账户,贷记“待转库存商品价差”账户。

例 2-38 安达设备有限公司为了盘活资产,于今年 5 月 8 日与客户签订一项售后回购合同,公司向客户销售所产设备一批,账面成本额为 3 000 000 元,向客户开具增值税专用发票,内列货款 10 000 000 元,增值税税款 1 700 000 元。回购合同约定,今年 11 月 8 日公司必须将所售给客户的设备以 11 200 000 元的不含税价回购。所售设备价税款已收讫。

售出商品时会计处理如下:

借:银行存款	11 700 000
贷:库存商品	3 000 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税款)	1 700 000
贷:待转库存商品价差	7 000 000

每月补提回购价差时会计处理如下:

借:财务费用	200 000
贷:待转库存商品价差	200 000

回购商品并取得对方开来专用发票时会计处理如下:

借:库存商品	3 000 000
借:待转库存商品价差	8 200 000
借:应交税金——应交增值税(进项税款)	1 904 000
贷:银行存款	13 104 000

#### (4) 售后回租的销项税金会计处理

纳税人在生产经营活动中,为了盘活存量资产,也可以采取售后回租的方式销售其产品,但因售后回租的商品在销售方失去商品所有权时,仍可对已售出商品实施控制。因此,在会计处理上,按售出商品所收价款合计,借记“银行存款”账户,按售出商品账面余额贷记“库存商品”、“原材料”、“包装物”等账户,按售出商品成交价计提增值税销项税金,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户,按支付的其他相关税费贷记“银行存款”等账户,将记账后账面上的借贷双方差额,贷记“递延收益”账户,并在售出商品日后回租时,根据租赁方式不同,分别将递延收益分期摊销,冲减融资租回各期所提折旧或冲减经营租回的租赁费用。

例 2-39 益康环保设备有限公司为了盘活资产,本月向客户销售环保设备一套,并与客户签订售后回租合同,约定从下月起公司融资租回所售出的环保设备,对外开具增值税专用发票,内列设备货款 1 000 000 元,增值税税款 170 000 元,最低租赁付款为 1 600 000 元,该设备账面成本为 840 000 元。

付货时会计处理如下:

借:银行存款	1 170 000
贷:库存商品	840 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税款)	170 000
贷:递延收益	160 000

#### (5) 销售自己使用过的固定资产的销项税金会计处理

虽然纳税人销售自己使用过的物品不缴纳增值税,但为了防止纳税人以此为依据合理避税,国家要求纳税人销售自己使用过的固定资产,当实际售价超过账面原值时,按简易征收办法依 6% 缴纳增值税,而纳税人销售自己使用过的应征消费税的摩托车、游艇和小汽车,无论销售价是否超过原值,均按销售价的 4% 征收增值税。2002 年后,国家调整销售固定资产的增值税政策,其中对外销售已使用过的摩托车、游艇、小汽车售价超过原值的,按 4% 的征收率减半征收增值税,未超过原值的,不征收增值税;除此之外的已使用过的固定资产,无论实际售价是否超过原值,均不征收增值税。对于应缴纳增值税的对外销售的固定资产,应计提增值税的销项税金,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户。

例 2-40 2001 年 6 月世纪新钢股份有限公司将一台账面原值为 100 万元,已提折旧 40 万元,已提减值准备 5 万元的机床对外出售,开具普通发票,内列机床销售价款 105 万元,款已收妥存入银行,同时以现金支付该机床的拆卸费和运费 1 000 元。

其会计处理如下:

##### (1) 转入清理时

借:固定资产清理	600 000
借:累计折旧	400 000

贷: 固定资产	1 000 000
② 结转已提减值准备	
借: 固定资产减值准备	50 000
贷: 固定资产清理	50 000
③ 取得出售价款时	
借: 银行存款	1 050 000
贷: 应交税金——应交增值税(销项税额)	63 000
贷: 固定资产清理	987 000
④ 支付拆卸费和运费时	
借: 固定资产清理	1 000
贷: 现金	1 000
⑤ 结转固定资产出售净收益时	
借: 固定资产清理	436 000
贷: 营业外收入	436 000

例 2-41 2002 年 5 月, 安达设备制造有限公司, 因经营业务调整, 出售已使用过的一辆小轿车和一辆摩托车, 其中小轿车账面原值为 180 000 元, 已提折旧 140 000 元, 以 50 000 元的价格出售; 摩托车账面原值为 10 000 元, 已提折旧 1 000 元, 以 12 000 元的价格出售。公司向对方开具普通发票, 款已收妥存入银行。其会计处理如下:

① 转入清理时	
借: 固定资产清理	40 000
借: 累计折旧	140 000
贷: 固定资产——小轿车	180 000
同时:	
借: 固定资产清理	9 000
借: 累计折旧	1 000
贷: 固定资产——摩托车	10 000
② 取得出售价款时	
借: 银行存款	50 000
贷: 固定资产清理	50 000
同时:	
借: 银行存款	12 000
贷: 应交税金——应交增值税(销项税额)	240
贷: 固定资产清理	11 760
③ 结转出售净收益时	
借: 固定资产清理	11 760
贷: 营业外收入	11 760

#### 4. 增值税一般纳税人出口退税的会计处理

增值税出口退税是指国家按照有关政策制度的规定, 对企业报关出口的货物退还其已纳增值税税金的行为。出口退税在核算上按照不同的业务, 采用不同的处理方法。

一般出口退(免)税的账务处理:

一般出口退(免)税业务,是针对有出口经营权的企业。

#### (1) 外贸企业出口退(免)税的账务处理

外贸企业出口货物有自营出口和委托出口两种形式,其出口货物所获得的增值税退税款,在账务处理上,应冲减相应的“进项税额”或“已交税金”,而且不并入利润征收企业所得税。计算应退增值税时,借记“应收补贴款”账户,贷记“应交税金——应交增值税(出口退税)”账户;计算不予退还的增值税税额时,借记“主营业务成本”账户,贷记“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”账户;实际收到出口货物退回的增值税时,借记“银行存款”账户,贷记“应收补贴款”账户。

例 2-42 省外贸公司是有进出口经营权的老外贸公司,本期该公司从海尔电器股份有限公司购进一批家电产品用于出口,取得海尔公司开具的增值税专用发票,内列家电货款 100 万元,增值税 17 万元,价税款合计以银行汇票付讫。该批所购家电产品本期全部出口,离岸价为 15 万美元,当日市场汇率为 100USD = 820CNY,申请退税的单证齐全。该家电产品出口退税率为 15%。

申报出口退税时会计处理如下:

$$\text{应退增值税} = 1\,000\,000 \times 15\% = 150\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{出口货物不予退税的税额} = 1\,000\,000 \times (17\% - 15\%) = 20\,000 \text{ (元)}$$

借: 应收补贴款——增值税	150 000
贷: 应交税金——应交增值税(出口退税)	150 000
借: 主营业务成本	20 000
贷: 应交税金——应交增值税(进项税额转出)	20 000

收到增值税退税款时会计处理如下:

借: 银行存款	150 000
贷: 应收补贴款	150 000

#### (2) 生产企业“免、抵、退”增值税的账务处理

实行“免、抵、退”办法办理出口退税的生产企业,直接出口和委托外贸企业代理出口的货物,在出口销售环节免征增值税,并按规定的退税率计算出口货物的进项税额、出口抵减内销产品应纳税额,企业按购进原材料等取得的增值税进项税额,出口抵减内销产品应纳税额。企业按购进原材料等取得的增值税专用发票上记载的增值税税额与按照退税率计算的增值税税额的差额,借记“主营业务成本”账户,贷记“应交税金——应交增值税(进项税额转出)”账户;按规定的退税率计算出口货物的进项税额抵减内销产品的应纳税额,借记“应交税金——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)”账户,贷记“应交税金——应交增值税(出口退税)”账户;对确因出口比重过大,在规定期限内不足抵减的,不足部分可按有关规定给予退税,借记“应收补贴款”账户,贷记“应交税金——应交增值税(出口退税)”账户。

例 2-43 立新科技电子公司为有进出口自营权的生产企业,本期内销电子产品不含税价款为 2 400 000 元,出口销售电子产品折合成人民币额为 4 600 000 元,同期购入货物的进项税额为 180 000 元,期初未交增值税借方余额为 120 000 元,出口退税率为 15%,申请退税单证齐全。其账务处理如下:

内销产品销项税额 = 2 400 000 × 17% = 408 000 (元)

当期不予抵(退)税额 = 4 600 000 × (17% - 15%) = 92 000 (元)

当期应纳(退)增值税税额 = 408 000 - (180 000 - 92 000) - 120 000 = 200 000 (元)

① 结转当期不予抵(退)税额时

借: 主营业务成本	92 000
贷: 应交税金——应交增值税(进项税额转出)	92 000

② 上缴应交增值税税额时

借: 应交税金——应交增值税(已交税金)	200 000
贷: 银行存款	200 000

例 2-44 益康环保设备有限公司为有进出口自营权的生产企业,本期内销产品不含税售价总额为 20 000 000 元,出口销售额折合成人民币为 10 000 000 元,出口销售额占全部销售额的 33.33%,公司适用的增值税税率为 17%,适用的出口退税率为 15%,本期购入货物的进项税额 2 500 000 元,期初未缴增值税借方余额为 1 400 000 元,本期全部产品销售成本总额为 24 000 000 元,申请退税单证齐全。其会计处理如下:

本期内销货物销项税额 = 20 000 000 × 17% = 3 400 000 (元)

本期不予抵(退)税额 = 10 000 000 × (17% - 15%) = 200 000 (元)

当期应纳(退)税额 = 3 400 000 - (2 500 000 - 200 000) - 1 400 000 = - 300 000 (元)

① 结转当期不予抵(退)税额时

借: 主营业务成本	200 000
贷: 应交税金——应交增值税(进项税额转出)	200 000

② 结转出口抵减内销产品税额时

24 000 000 ÷ (20 000 000 + 10 000 000) × 10 000 000 × 15% = 1 200 000 (元)

借: 应交税金——应交增值税(出口抵减内销产品应纳税额)	1 200 000
------------------------------	-----------

贷: 应交税金——应交增值税(出口退税)	1 200 000
----------------------	-----------

兼营内销和出口货物退税的会计处理

例 2-45 安达设备有限公司为有进出口自营权的生产企业,本期内销设备不含税收入 3 000 000 元,出口设备折合为人民币 7 000 000 元,本期国内购进原材料等进项税额合计 1 020 000 元,期初未缴增值税借方余额 430 000 元,国内销售价税款项合计已收受存入银行,内销产品制造成本为 2 100 000 元,出口销售价款尚未收到,出口销售产品制造成本为 4 600 000 元。适用的增值税税率为 17%,出口退税率为 15%,申请退税单证齐全。

国内销售时会计处理如下:

借: 银行存款	3 510 000
贷: 主营业务收入	3 000 000
贷: 应交税金——应交增值税(销项税额)	510 000

同时:

借: 主营业务成本	2 100 000
贷: 库存商品	2 100 000

出口销售时会计处理如下：

借：应收账款	7 000 000
贷：主营业务收入	7 000 000

同时：

借：主营业务成本	4 600 000
贷：库存商品	4 600 000

结转不予抵(退)税额时会计处理如下：

    本期内销货物销项税额 = 3 000 000 × 17% = 510 000 (元)

    本期不予抵(退)税额 = 7 000 000 × (17% - 15%) = 140 000 (元)

    本期应纳(退)税额 = 510 000 - (1 020 000 - 140 000) - 430 000 = - 800 000 (元)

借：主营业务成本	140 000
贷：应交税金——应交增值税(进项税额转出)	140 000

计提应退税额时会计处理如下：

$$\text{出口销售所占比例} = \frac{7\,000\,000}{3\,000\,000 + 7\,000\,000} \times 100\% = 70\% > 50\%$$

$$7\,000\,000 \times 15\% = 1\,050\,000 \text{ (元)}$$

由于 800 000 < 1 050 000

所以应退税额为 800 000 元

借：应收补贴款	800 000
贷：应交税金——应交增值税(出口退税)	800 000

收到退税款时会计处理如下：

借：银行存款	800 000
贷：应收补贴款	800 000

### (3) 生产企业“先征后退”增值税的账务处理

没有进出口自营权的生产企业委托外贸企业出口货物时,只能采取“先征后退”办法计算退税。在账务处理上,按出口离岸价借记“应收账款”账户,按出口离岸价与增值税税率的乘积,贷记“应交税金——应交增值税(销项税额)”账户,按二者之差,贷记“主营业务收入”账户。收到出口退税款时,借记“银行存款”账户,内资企业贷记“补贴收入”账户,外资企业贷记“营业外收入——退税收入”账户。

例 2-46 世纪新钢股份有限公司为没有进出口经营权的合资生产企业,本期国内销售钢材 4 000 吨,每吨不含税售价为 2 000 元,委托外贸公司代理出口钢材 2 000 吨,每吨离岸价为 280 美元,出口日市场汇率 100USD = 820CNY,每吨制造成本为 1 360 元,销售价税款项全部收受存入银行,公司适用增值税税率为 17%,适用退税率为 15%,当期购入原材料等发生进项税额共计 1 560 000 元,期初未缴增值税借方余额 240 000 元。申请出口退税单证齐全。

国内销售时会计处理如下：

借：银行存款	9 360 000
贷：主营业务收入	8 000 000
贷：应交税金——应交增值税(销项税额)	1 360 000

同时：

借：主营业务成本	5 440 000
贷：库存商品	5 440 000

委托出口销售时会计处理如下：

借：银行存款	4 592 000
贷：主营业务收入——出口销售收入	4 592 000

同时：

借：主营业务成本——出口销售成本	2 720 000
贷：委托代销商品	2 720 000

结转不予抵(退)税额时会计处理如下：

$$\text{本期不予抵(退)税额} = 2000 \times 280 \times 8.2 \times (17\% - 15\%) = 91\,840 \text{ (元)}$$

借：主营业务成本——出口销售成本	91 840
贷：应交税金——应交增值税(进项税额转出)	91 840

缴纳应交增值税时会计处理如下：

$$\begin{aligned} \text{应交增值税} &= 4\,000 \times 2\,000 \times 17\% + 2\,000 \times 280 \times 8.2 \times 17\% - \\ &1\,560\,000 - 240\,000 = 340\,640 \text{ (元)} \end{aligned}$$

借：应交税金——应交增值税(已交税金)	340 640
贷：银行存款	340 640

实际收到退税款时会计处理如下：

$$\text{应退增值税} = 2\,000 \times 280 \times 8.2 \times 15\% = 688\,800 \text{ (元)}$$

借：银行存款	688 800
贷：应收补贴款	688 800

## 2.4 小规模纳税人增值税的核算

### 2.4.1 小规模纳税人增值税的计算

小规模纳税人销售货物或应税劳务,按照取得的销售额和增值税的征收率计算应纳的增值税,但不得抵扣进项税额,即应纳税额的计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

其中,销售额为对外销售应税货物或应税劳务时,向对方收取的全部价款和价外费用,但不包括向对方收取的增值税税额和代垫运费,具体的确定标准与一般纳税人的销售额相同。

征收率生产企业和流通企业分别执行6%和4%的标准。但与一般纳税人的销售额所不同的是,小规模纳税人因销货退回或销货折让而退还给购买方的销售额,应从发生销货退回或折让当期的销售额中扣减,而不必追究其原发票的处理。

小规模纳税人销售货物或提供应税劳务,往往其向对方收取的款项包含了增值税,因此在计算应纳增值税时,必须将含税销售额进行还原,具体计算公式为

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

例 2-47 信盟便民店为小规模纳税人,本月取得含税商品销售收入 36 400 元。则本月应纳增值税计算为

$$\text{销售额} = 36\,400 \div (1 + 4\%) = 35\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳税额} = 35\,000 \times 4\% = 1\,400 \text{ (元)}$$

#### 2.4.2 小规模纳税人购进货物和接受应税劳务支付增值税的会计处理

小规模纳税人因采用简易征收办法,不实行销项税额抵扣进项税额,因此,增值税的会计处理比较简单,主要通过设置“应交税金——应交增值税”账户进行,对外销售应税货物或提供应税劳务,按计税销售额和规定的征收率计算出应交增值税时记贷方,实际缴纳应交增值税时记借方,期末余额在贷方,表示已经发生但尚未缴纳的增值税结余额。

小规模纳税人在购进货物或接受应税劳务时,由于不得开具增值税专用发票或索取增值税专用发票,因此,购进货物或接受应税劳务时所支付的增值税税额,应直接计入有关货物及劳务的成本之中,即借记“原材料”、“库存商品”、“物资采购”、“包装物”、“低值易耗品”、“固定资产”、“在建工程”、“工程物资”等账户,贷记“银行存款”、“其他货币资金”、“应付账款”、“应付票据”等账户。

例 2-48 同乐印刷厂为增值税小规模纳税人,本期购入生产所用的纸张和油墨,取得批发商开具的增值税专用发票,内列货款 26 000 元,增值税税额为 4 420 元,材料验收入库,款项以转账支票付讫。其会计处理如下:

借:原材料	30 420
贷:银行存款	30 420

#### 2.4.3 小规模纳税人销售货物和提供应税劳务增值税的会计处理

小规模纳税人对外销售货物和提供应税劳务时,除可以委托主管税务所按 6% (或 4%) 的比例代开增值税专用发票外,绝大部分对外销售只能开具普通发票,反映的销售额为含税销售额,在会计处理上应按“含税销售额  $\div$  (1 + 征收率)”后的数额,乘以征收率计算出应交增值税税额,借记“应收账款”、“应收票据”、“预收账款”、“银行存款”、“现金”等账户,贷记“应交税金——应交增值税”、“主营业务收入”、“其他业务收入”等账户。

例 2-49 新城编织袋厂为增值税的小规模纳税人,今日对外销售所产编织袋一批,向购买方开具普通销售发票,内列销售款 6 784 元,运费 137.80 元。付货后收到对方开具转账支票存入银行,该批编织袋实际制造成本为 5 400 元。其会计处理如下:

借:银行存款	6 921.80
贷:主营业务收入	6 530
贷:应交税金——应交增值税	391.80

同时:

借:主营业务成本	5 400
贷:库存商品	5 400

## 2.5 增值税检查的账务处理

### 2.5.1 增值税检查调账的原则

纳税主体不仅应从企业管理的角度搞好增值税的纳税自查,而且应依法接受税务机关定期或不定期的税务检查。增值税检查调账是指纳税检查过程中税务机关查出的错误纳税问题,依据税法、税务行政法规和财务会计制度的规定,将错误的账项调整为正确账项的过程。

为了搞好纳税主体纳税会计核算,纳税检查调账应遵循以下原则:

1. 与现行法律规范相一致的原则。不仅要按照国家会计制度的要求,保证调账后的企业会计资料的真实可靠,而且要按照国家税收法律法规的要求,把应交应补的税款及时上缴入库。

2. 力求简化的原则。调账不能将原错账连同正确的会计分录全部冲销后再重新记账,而是将原有账务处理中错误的部分冲掉,正确的部分保留,缺少的部分补充进来,使之合起来成为完全正确的会计处理,调账时尽可能采取综合调账法,在纠正错误的同时,一步做出正确的账务处理,对记录经济活动过程的有差错的会计业务,只对其最终结果进行调整,至于反映经济活动中间过程的过渡性会计处理一概省略。

### 2.5.2 增值税检查调账的方法

增值税检查调账的方法一律采用追溯调账法。即对某项交易或事项交易变更会计政策时,如同该交易或事项初次发生时就开始采用新的会计政策,并以此对相关项目进行调整的方法。

在追溯调账法下,应计算会计政策变更的累计影响数,并调整期初留存收益,会计报表的相关项目也随之调整,为此,追溯调账法应按以下步骤进行:

1. 计算会计政策变更的累计影响数,会计政策变更累计影响是指因变更会计政策所导致的对净损益的累计影响,以及由此导致的对利润分配及未分配利润的累计影响金额。在计算上,会计政策变更累计影响数等于按变更后的应有金额与现有金额之间的差额。

2. 相关的账务调整。

3. 调整会计报表的相关项目。

4. 会计报表附注说明。

与追溯调整法相对应的调账方法为未来适用法,是指对某项交易或事项变更会计政策时,新的会计政策适用于变更当期及未来期间发生的交易或事项的方法。

### 2.5.3 增值税检查调账的要求

1. 本月检查本月发生的纳税错误,在调账时,不分是损益性账户还是非损益性账户,一律按正常的会计差错调整相关账户。

例 2-50 在对安达设备有限公司检查时发现,公司本月以一批账面成本为 70 万元,并已计提存货跌价准备 5 万元,市场不含税售价为 100 万元的产成品,换取其生产所需的

原材料一批,取得供货方开具的增值税专用发票,内列材料价款 90 万元,增值税税款 15.3 万元,公司对外也开具了增值税专用发票,内列货款 100 万元,增值税税款 17 万元,公司会计处理如下:

借:原材料	1 000 000
贷:库存商品	1 000 000

检查后调账如下:

借:存货跌价准备	50 000
借:库存商品	300 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	153 000
贷:原材料	333 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	170 000

同时:

借:主营业务税金及附加	17 000
贷:应交税金——应交城市维护建设税	11 900
贷:其他应交款——应交教育费附加	5 100

2. 本月检查本年以前月份发生的纳税错误,在调账时,凡是涉及到损益性账户的,一律用“本年利润”账户进行调整,凡是不涉及损益性账户的,一律按正常会计差错调整相关账户。但涉及到增值税的,一律通过“应交税金——增值税检查调整”专户进行调整。

例 2-51 本月对世纪新钢股份有限公司检查时发现,公司因付现资金紧张,本年以前月份以账面成本为 150 万元,市场正常不含税售价为 180 万元的特钢产品发放已宣告的现金股利,公司适用所得税率为 33%。公司会计处理如下:

借:应付股利	1 500 000
贷:库存商品	1 500 000

检查后调账如下:

借:应付股利	606 000
贷:本年利润	300 000
贷:应交税金——增值税检查调整	306 000

同时:

借:本年利润	30 600
贷:应交税金——应交城市维护建设税	21 420
贷:其他应交款——应交教育费附加	9 180
借:本年利润	88 902
贷:应交税金——应交所得税	88 902

3. 本月检查以前年度发生的纳税错误,在调账时,凡是涉及到损益性账户的,一律通过“以前年度损益调整”账户进行调整,凡不涉及损益性账户的,一律按正常会计差错调整相关账户。涉及到增值税的,也应通过“应交税金——增值税检查调整”专户进行调整。

例 2-52 对益康环保设备公司检查时发现,公司上年在建工程领用生产原料一批,该批原材料账面成本为 40 万元,适用的增值税税率为 17%,企业所得税率为 33%,公司会计处理如下:

借 :在建工程	400 000
贷 :原材料	400 000
检查后调账如下 :	
借 :在建工程	68 000
贷 :应交税金——增值税检查调整	68 000
同时 :	
借 :以前年度损益调整	6 800
贷 :应交税金——应交城市维护建设税	4 760
贷 :其他应交款——应交教育费附加	2 040
借 :以前年度损益调整	10 956
贷 :应交税金——应交所得税	10 956
借 :利润分配——未分配利润	17 756
贷 :以前年度损益调整	17 756

#### 2.5.4 “应交税金——增值税检查调整”专户的运用

按国家税务总局的要求,对增值税检查时,查出的调增或调减增值税税额,应通过“应交税金——增值税检查调整”专户进行核算。该专户属于负债性质,用来专门核算在增值税检查中查出的以前各期应补、应退的增值税税额,借方登记检查调减的销项税额、检查调增的进项税额、检查调减的进项税额转出及检查调减的小规模纳税企业应交增值税税额,贷方登记检查调增的销项税额、检查调减的进项税额、检查调增的进项税额转出及检查调增的小规模纳税企业应交增值税税额,平时余额可能在借方,也可能在贷方,但期末应对其余余额按如下办法进行处理:

1. 若余额在借方,且“应交税金——未交增值税”(小规模企业为应交增值税,下同)账户余额也在借方,则期末将“应交税金——增值税检查调整”专户借方余额直接转入“应交税金——未交增值税”账户的借方。

2. 若余额在借方,且“应交税金——未交增值税”账户余额在贷方,应比较两者大小分别处理:当前者大于后者时,应在缴纳了未交增值税贷方余额后,将增值税检查调整专户的借方余额转入未交增值税的借方;当后者大于前者时,应先将增值税检查调整专户的借方余额转到未交增值税账户的借方,然后按两者差额缴纳增值税税款。

3. 若余额在贷方,且“应交税金——未交增值税”账户余额也在贷方,则期末应将“应交税金——增值税检查调整”专户的贷方余额直接转入“应交税金——未交增值税”账户的贷方,并按两者和缴纳增值税税款。

4. 若余额在贷方,且“应交税金——未交增值税”账户余额在借方,也应比较两者的大小分别处理:当前者大于后者时,应将增值税检查调整专户余额转到未交增值税账户的贷方,并按两者的差额缴纳增值税税款;当后者大于前者时,只能按增值税检查调整专户的贷方余额,直接缴纳增值税税款。

## 2.6 增值税的申报与缴纳

### 2.6.1 增值税的纳税时间和纳税地点

#### 1. 增值税的纳税时间

增值税纳税义务的发生时间总体上为收讫销售款或者取得索取销售款凭据时,但具体纳税义务的发生时间应根据不同的销售方式和结算方式分别确定:

(1)采取直接收款方式销售货物的,不论货物是否发出,纳税义务发生时间均为收到销售款或取得索取销售款凭据,并将提货单交给买方的当天。

(2)采取托收承付和委托收款结算方式销售货物的,其纳税义务发生的时间为发出货物并办妥收款手续的当天。

(3)采取赊销和分期收款结算方式销售货物的,其纳税义务发生时间为按合同设定的收款日期的当天。

(4)采取预收货款方式销售货物的,其纳税义务发生的时间为货物发出的当天。

(5)委托其他纳税人代销货物的,其纳税义务的发生时间为收到代销单位销售的代销清单的当天。

(6)销售应税劳务,其纳税义务的发生时间为提供劳务同时收讫价款或取得索取收款凭据的当天。

(7)纳税人发生视同销售货物行为的,其纳税义务的发生时间为货物移送的当天。

纳税人发生增值税纳税义务后,应在规定的纳税期内缴纳税款。按照《增值税暂行条例》的规定,增值税的纳税期限分别为1日、3日、5日、10日、15日或1个月,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。具体而言,纳税人以1个月为一期纳税的,自期满之日起10日内申报纳税;纳税人以1日、3日、5日、10日或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10日内申报纳税结清上月应纳税款;纳税人进口货物的,应当自海关填发税款缴纳证的次日起15日内缴纳税款。

#### 2. 增值税的纳税地点

增值税的纳税地点应按固定业户和非固定业户分别对待,其中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,应当分别在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。固定业户到外县(市)销售货物的,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,回其机构所在地向税务机关申报纳税,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的,销售地主管税务机关一律按6%的征收率征税,而且其在销售地发生的销售额,回机构所在地后,仍按规定申报纳税,在销售地缴纳的税款不得从当期应纳税额中扣减。

### 2.6.2 一般纳税人的纳税申报与缴纳

#### 1. 一般纳税人的纳税申报表

增值税一般纳税人申报缴纳增值税时,应填写“增值税纳税申报表”及其所有的附表,具体格式见表2-1、表2-2、表2-3、表2-4、表2-5、表2-6。





标识

填写标准

税务报表

企业编码 <input type="checkbox"/>																				纳税人识别号 <input type="checkbox"/>										所属时期 <input type="checkbox"/>										年 <input type="checkbox"/>		月 <input type="checkbox"/>		日 <input type="checkbox"/>		共 <input type="checkbox"/>		页第 <input type="checkbox"/>		页 <input type="checkbox"/>	
年 号	批文联金 次字次额 号版号版 号号	发票号码 (01)	开票日期			销货方纳 税人识别号 (02)	金额 (03)				税率 %	税额 (04)				货物入库 或付款日期			入库或 付款凭 证号 (05)	备注																															
			年	月	日		千	百	十	元		角	分	千	百	十	元	角			分	年	月	日																											
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																															
<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>																																																







## 2. 一般纳税人增值税缴纳的会计处理

增值税一般纳税人实际缴纳增值税时,在会计处理上要区分按日(次)纳税还是按月纳税,如果按日(次)纳税,平时按核定纳税期纳税属于预缴性质,借记“应交税金——应交增值税(已交税金)”账户,贷记“银行存款”账户;如果按月纳税,一律于次月10日内申报纳税,借记“应交税金——应交增值税(未交增值税)”账户,贷记“银行存款”账户。

例 2-53 三星电缆公司经与主管税务机关协商实行按日纳税,本月8日实际缴纳应交增值税153 800元,其中有38 000元属本月发生应纳增值税,其余115 800元属于结清上月应纳增值税。其会计处理如下:

借:应交税金——应交增值税(已交税金)	38 000
借:应交税金——未交增值税	115 800
贷:银行存款	153 800

例 2-54 国美电器有限公司经与主管税务机关协商实行按月纳税,本月10日申报并缴纳上月应交增值税78 400元。其会计处理如下:

借:应交税金——未交增值税	78 400
贷:银行存款	78 400

增值税一般纳税人期末结账前,将“应交税金——应交增值税”账户中表现为多交增值税的借方余额(未抵扣完的进项税额不转)或未交增值税的贷方余额,转入“未交增值税”二级账户。若为借方,则借记“应交税金——未交增值税”账户,贷记“应交税金——应交增值税”账户;若为贷方,则借记“应交税金——应交增值税”账户,贷记“应交税金——未交增值税”账户。

### 2.6.3 小规模纳税人纳税申报和缴纳税款的会计处理

小规模纳税人无论有无计税销售额,均应按主管税务机关核定的纳税期限填列“增值税纳税申报表”,并于次月1日至10日内办理纳税申报,结清上月应纳税款。申报表的具体格式见表2-7。

小规模纳税人实际缴纳增值税时,借记“应交税金——应交增值税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 2-55 同乐印刷厂为增值税小规模纳税人,本月8日以转账方式缴纳上月应交的增值税2 486元。其会计处理如下:

借:应交税金——应交增值税	2 486
贷:银行存款	2 486

标识 □□

填写标准 □□□□□□□□□□

税务报表

企业编码□□□□□□ 纳税人识别号□□□□□□□□□□□□□□□□□□□□																		01	
所属时期 □□□□年□□月□□日至 □□□□年□□月□□日 共 □□ 页 第□□页																		02	
货物名称 或应税劳务 (01)	征收 方式 (02)	销售额 (03)				核定销售额 (04)				征收 率 %	本期实际应纳税额 (05)				核定应纳税额 (06)				03
		百	十	万	千	百	十	万	千		百	十	万	千	百	十	万	千	
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	05
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	06
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	07
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	08
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	09
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	10
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	11
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	12
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	13
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	14
□□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	15
合计 (07)		□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	16
项 目		税收缴款书 (1)				税收缴款书 (2)				税收缴款书 (3)				税收缴款书 (4)				17	
金 额 (08)		百 十 万 千 百 十 元 角 分				百 十 万 千 百 十 元 角 分				百 十 万 千 百 十 元 角 分				百 十 万 千 百 十 元 角 分				18	
应纳税额 (09)		□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	19
税收缴款书字号 (10)		□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□□	□	□□□	□□□	□□	□	□□□	□□□	□□	20

敬告：保持表面清洁，不得污损。各种印章、文字说明均不得超越此线。

声明：  
我声明：此纳税申报表是根据《中华人民共和国增值税暂行条例》的规定填报的。我确信它是真实的、可靠的、完整的。  
声明人签字：

申报单位：  
(公章)  
负责人：  
经办人：  
电话：  
  
年 月 日

税务机关核定：  
(盖章)  
审核人：  
录入人：  
  
年 月 日

注意：  
用黑色墨水填写。每格一字，不得连笔，字不能太小，但不得出格。

# 第3章

## 消费税的核算

### 学习目标

本章介绍消费税核算的政策依据和申报要求。通过本章的学习,要求理解消费税与增值税的关系,理解有关消费税制及其会计核算的基本理论、基本知识,掌握消费税的计算及其会计处理的基本技能。重点是掌握消费税相关业务的会计处理,难点是消费税检查的账务调整。

### 3.1 消费税概述

#### 3.1.1 消费税的涵义及特点

##### 1. 消费税的涵义

消费税是对在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人,就其应税消费品的销售额或销售量而课征的一种流转税。

##### 2. 消费税的特点

###### (1) 征税范围具有选择性

我国现行消费税属于选择性商品税,是非中性税种,其目的在于配合国家的经济社会政策,选择部分消费品和消费行为征收。其征税范围主要包括特殊消费品、奢侈品、高能耗消费品、不可再生的稀缺资源消费品和税基宽广、消费普遍、不影响人民生活水平但又具有一定财政意义的普通消费品。

###### (2) 征税环节具有单一性

现行消费税属于单环节征收的商品税,一般选择在出厂销售或进口环节计征,从而减少了征收费用,提高了征管效率。立足于征税环节的单一性,为了避免重复征税,对用外购已税消费品以及委托加工收回的应税消费品连续生产应税消费品的,均可以采取“税扣税”办法扣除原料已纳(扣)的消费税。

###### (3) 征收方法具有双重性

现行消费税的计税方法比较灵活,既可以采取对应税消费品或消费行为制定比例税率,依其销售价格实行从价定率征收,也可以采取对应税消费品制定单位税额,依其销售数量实行从量定额征收。

###### (4) 税收调节具有特殊性

现行消费税的特殊性体现在两个方面:一是不同的征税项目税负差异较大,二是现行消费税同增值税相配合实行双重调节,对某些需要特殊调节的消费品或消费行为在征收增值税的同时,再征收一道消费税,形成一种特殊的对消费品多层次调节的税收调节体系。

### ⑥ 税收负担具有转嫁性

消费税为一种间接税,无论是在哪一个环节征收,消费品售价中所含的消费税款最终都要转嫁到消费者身上,由消费者负担。

## 3.1.2 纳税人和扣缴义务人

### 1. 消费税的纳税人

消费税的纳税人是在我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人。

具体包括:

- ① 从事生产销售应税消费品的单位和个人。
- ② 委托加工应税消费品的单位和个人。
- ③ 进口应税消费品的单位和个人。

### 2. 消费税的扣缴义务人

- ① 代理进口应税消费品的,以代理人作为消费税的扣缴义务人。
- ② 委托加工应税消费品的,由受托方在向委托方交货时代扣代缴消费税。

## 3.1.3 征税对象

### 1. 过度消费对人类健康、社会秩序和生态环境有害的消费品

① 烟。是以烟叶为原料加工生产的特殊消费品。具体包括甲类卷烟、乙类卷烟、雪茄烟、烟丝。

② 酒及酒精。是以粮食、薯类、糠麸、植物果实和药材为原料或辅料经发酵或配制而成的特殊消费品。具体包括粮食白酒、薯类白酒、黄酒、啤酒、其他酒和酒精。

③ 鞭炮焰火。是以火药、烟火剂制成的爆炸品或烟火喷射品。具体包括喷火、旋转、旋转升空、火箭、吐珠、线香、小礼花、烟雾、造型玩具、爆竹、摩擦炮、组合烟花、礼花弹等。体育上用的发令纸、鞭炮药引线不属于消费税征税范围。

### 2. 奢侈品和非生活必需品

① 化妆品。是用以修饰美化人体外表的用品。具体包括香水、香水精、香粉、口红、指甲油、胭脂、眉笔、唇笔、蓝眼油、眼睫毛、成套化妆品等。

② 贵重首饰和珠宝玉石。是以各种金银、珠宝修饰和经采掘、打磨、加工的各种珠宝玉石制成的特殊消费品。具体包括以金、银、白金、宝石、珍珠、钻石、翡翠、珊瑚、玛瑙等高级稀有物质以及其他金属、人造宝石等制作的各种纯金银首饰、镶嵌首饰、合成首饰等。

### ③ 高能耗及高档消费品

① 小汽车。是由动力驱动装置,具有四个或四个以上车轮的非轨道、无架线,主要用于载送人员及其随身物品的车辆。具体包括轿车、赛车、越野车、小客车。用上述应税车辆的底盘组装、改装、改制的各种货车、特种用车不属于消费税征税范围。

②摩托车。是由动力装置驱动,具有两个或三个车轮的车辆。具体包括两轮车、边三轮车和正三轮车。但对最大设计车速不超过每小时 50 公里,发动机气缸总工作容量不超过 50 毫升的三轮摩托车不征收消费税。

#### (4) 不可再生和替代的消费品

①汽油。是由天然或人造石油经脱盐、初馏、催化裂化,调和而成的易燃易爆,挥发性强的液体产品。具体包括航空汽油、车用汽油、起动汽油。工业汽油不征收消费税。

②柴油。是由天然或人造石油经脱盐、初馏、催化裂化,调和而成的易燃易爆,挥发性低于汽油的液体产品。具体包括轻柴油、重柴油、农用柴油、军用轻柴油。

#### (5) 具有特定财政意义的消费品

①护肤护发品。是用于人体皮肤、毛发,起滋润、防护、清洁作用的产品,具体包括雪花膏、面油、花露水、头油、发乳、烫发水、染发精、洗面奶、磨砂膏、油膏、面膜、按摩膏、护发素、香皂、浴液、发胶、摩丝等。但自 2001 年 1 月 1 日起对香皂停止征收消费税。

②汽车轮胎。是用于各种汽车、挂车、专用车和其他机动车上的内、外胎。具体包括轻型乘用车轮胎,重型及公共汽车、无轨电车轮胎,矿山、建筑车辆用轮胎,特种车辆用轮胎,摩托轮胎,各种挂车用轮胎,工程车车胎,其他机动车轮胎,农用拖拉机、收割机、手扶拖拉机通用轮胎。

但自 2001 年 1 月 1 日起对汽车轮胎中的子午线轮胎和翻新轮胎停止征收消费税。

### 3.1.4 税率

消费税税率有比例税率、定额税率和比例加定额税率三种形式,其中对黄酒、汽油、柴油等价格差异不大、计量单位规范的应税消费品实行定额税率;对烟丝、酒精、其他酒、化妆品、护肤护发品、贵重首饰珠宝玉石、鞭炮焰火、汽车轮胎、摩托车、小汽车等价格差异较大、计量单位不规范的消费品实行比例税率;对卷烟、粮食白酒、薯类白酒、啤酒等过度消费对人类健康、社会秩序和生态环境有害,且消费量很大的消费品实行比例加定额税率。具体消费税的税率见表 3-1。

表 3-1 消费税税目税率(税额)表

税目	征收范围	计量单位	税率(税额)
一、烟	包括各种进口卷烟		
1. 甲类卷烟			45%
2. 乙类卷烟			40%
3. 雪茄烟			40%
4. 烟丝			30%
二、酒及酒精		吨	
1. 粮食白酒			25%
2. 薯类白酒			15%
3. 黄酒			240 元
4. 啤酒			220 元
5. 其他酒			10%
6. 酒精	5%		

(续表)

三、化妆品	包括成套化妆品		30%
四、护肤护发品			17%
五、贵重首饰及珠宝玉石	包括各种金、银、珠宝首饰及珠宝玉石		10%
六、鞭炮、焰火			15%
七、汽油		升	0.2元 (含铅 0.28元)
八、柴油		升	0.1元
九、汽车轮胎			10%
十、摩托车			10%
十一、小汽车			
1. 小汽车			
① 排气量在 2 200 毫升及以上的			8%
② 排气量在 1 000 ~ 2 000 毫升			5%
③ 排气量在 1 000 毫升以下的			3%
2. 越野车			
① 排气量在 2 400 毫升及以上的			5%
② 排气量在 2 400 毫升以下的			3%
3. 小客车			
① 排气量在 2 000 毫升及以上的			5%
② 排气量在 2 000 毫升以下的			3%

其他有关消费税率的具体规定,参见《新编国家税收(基础篇)》。

### 3.1.5 消费税的减免

由于消费税是一种间接税种,纳税人并不是真正的负税人,因此消费税一般不作减税、免税的规定,有关减税具体内容参见《新编国家税收(基础篇)》。

## 3.2 消费税应纳税额的计算

### 3.2.1 消费税的计算

#### 1. 自产自销消费品消费税的计算

自产自销的应税消费品,在计算其应交消费税时,应根据其法定税率形式分别计算。

(1)对实行固定比例税率征收的,其公式为

$$\begin{aligned}
 \text{应纳消费税税额} &= \text{销售额} \times \text{消费税税率} - \text{当期准予扣除的外购应税消费品买价} \times \\
 &\quad \text{外购应税消费品适用税率} - \text{当期准予扣除的委托加工应税消费品} \\
 &\quad \text{已纳税款} \\
 &= \text{销售额} \times \text{消费税税率} - (\text{期初库存外购应税消费品买价} + \\
 &\quad \text{本期购进的应税消费品买价} - \text{期末库存外购应税消费品买价}) \times \\
 &\quad \text{外购应税消费品适用税率} - (\text{期初库存委托加工应税消费品已纳税款} +
 \end{aligned}$$

当期收回委托加工应税消费品已纳税款 -

期末库存的委托加工应税消费品已纳税款 )

其中达到低污染排放值的小汽车的计算公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳消费税额} = & \{ [\text{销售额} \times \text{消费税税率} - (\text{期初库存的外购应税消费品买价} + \\ & \text{本期购进的应税消费品买价} - \text{期末库存的外购应税消费品买价}) \times \\ & \text{外购应税消费品适用税率}] - (\text{期初库存委托加工应税消费品已纳税款} + \\ & \text{当期收回委托加工应税消费品已纳税款} - \\ & \text{期末库存的委托加工应税消费品已纳税款}) \} \times (1 - 30\%) \end{aligned}$$

式中,销售额是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,但不包括代垫运费和向购货方收取的增值税税款,价外费用的内涵和外延同上一章增值税。

如果纳税人销售的应税消费品的销售额中含有增值税税款的,或因不得开具增值税专用发票而发生价税款合并收取的,在计算消费税时,应将含增值税的销售额转化为不含增值税的销售额,其公式为

$$\text{应税消费品的销售额} = \text{含增值税税款的销售额} \div (1 + \text{增值税税率或增值税征收率})$$

如果纳税人销售的应税消费品销售价格明显偏低、又无正当理由的,税务机关有权按核定的组成计税价格重新确定计税销售额,其公式为

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{消费税税率})$$

式中,成本是指应税消费品的产品生产成本,利润是指根据应税消费品的全国平均成本利润率计算的利润。具体成本利润率见表 3-2。

表 3-2

全国平均成本利润率

对 象	成本利润率	对象	成本利润率
小轿车	8%	薯类白酒	5%
甲类卷烟	10%	其他酒	5%
粮食白酒	10%	酒精	5%
贵重首饰及珠宝玉石	6%	化妆品	5%
摩托车	6%	护肤护发品	5%
越野车	6%	鞭炮、焰火	5%
乙类卷烟	5%	汽车轮胎	5%
雪茄烟	5%	小客车	5%
烟丝	5%	不征收消费税的货物	10%

②对实行定额税率征收的,其公式为

应纳消费税额 = 销售数量 × 单位税额 - (期初外购的应税消费品数量 + 本期购进的应税消费品数量 - 期末库存的外购应税消费品数量) × 外购应税消费品的单位税额 - (期初库存委托加工应税消费品已纳税款 + 当期收回委托加工应税消费品已纳税款 - 期末库存的委托加工应税消费品已纳税款)

式中,销售数量为实际销售量,其中啤酒、黄酒以吨为税额单位,每吨啤酒等于 988 升,每吨黄酒等于 962 升,汽油、柴油以升为税额单位,汽油每吨等于 1 388 升,柴油每吨等于 1 176 升。

③对实行从价定率加从量定额征收的,其公式为

应纳消费税税额 = 销售额 × 消费税税率 + 销售数量 × 单位税额 - (期初库存的外购应税消费品买价 + 本期购进的应税消费品买价 - 期末库存的外购应税消费品买价) × 外购应税消费品适用税率 - (期初外购应税消费品数量 + 本期购进应税消费品数量 - 期末库存的外购应税消费品数量) × 外购应税消费品的单位税额 + (期初库存委托加工应税消费品已纳税款 + 当期收回委托加工应税消费品已纳税款 - 期末库存委托加工应税消费品已纳税款)

## 2. 自产自用消费品消费税的计算

所谓自产自用,是指纳税人生产应税消费品后,不是用于直接对外销售,而是用于自己连续生产应税消费品,或用于其他方面。如果纳税人用于连续生产应税消费品,在自产自用环节不征收消费税;如果纳税人用于其他方面,一律于移送使用时,按视同销售缴纳消费税。具体包括将应税消费品用于生产非应税消费品、在建工程、管理部门、非生产机构、对外捐赠、赞助、集资、广告样品、职工福利、奖励、对外投资、对外抵债、非货币交易等。

纳税人自产自用的应税消费品,用于其他方面的,按纳税人当月销售同类消费品的销售价格计算纳税;如果当月同类消费品销售价格高低不同,按销售数量加权平均销售价格计算纳税;如果当月无销售或当月未完结,按同类消费品上月或最近月份销售价格计算纳税;如果销售价格明显偏低又无正当理由的或无销售价格的,按组成计税价格计算纳税。具体自产自用应税消费品的应纳消费税税额计算方式如下:

(1)实行固定比例税率征收的,其公式为

应纳消费税税额 = 按计税销售价格确定的销售额或按组成计税价格确定的销售额 × 消费税税率

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) ÷ (1 - 消费税税率)

(2)实行定额税率征收的,其公式为

应纳消费税税额 = 移送使用数量 × 单位税额

(3)实行从价定率加从量定额征收的,其公式为

应纳消费税税额 = 按计税销售价格确定的销售额或按组成计税价格确定的销售额 × 消费税税率 + 移送使用数量 × 单位税额

## 3. 委托加工消费品消费税的计算

委托加工应税消费品是指由委托方提供原料和主要材料,受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料费用加工的应税消费品。对于由受托方提供原材料生产的应税消费品,或者受托方先将原材料卖给委托方,然后再接受加工的应税消费品,以及由受托方以委托方的名义购进原材料生产的应税消费品,不论纳税人在财务上是否作销售处理,都不得作为委托加工应税消费品,而应当按照销售自产应税消费品缴纳消费税。

按税法规定,纳税人委托加工的应税消费品,由受托方在向委托方交货时代收代缴消费税,但委托个体经营者加工应税消费品的,一律由委托方在收回委托加工消费品后向委托方所在地税务机关缴纳消费税,而且委托加工的应税消费品如果连续用于生产应税消费品的,委托加工环节已纳的消费税款可以从应纳消费税总额中抵扣。

委托加工的应税消费品在计税时,按受托方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,按组成计税价格计算纳税,具体委托加工应税消费品的应纳消费税税额计算方式如下:

(1) 实行固定比例税率征收的,其公式为

应纳消费税税额 = 按受托方同类消费品销售价格确定的计税销售额 × 消费税税率

应纳消费税税额 = 按组成计税价格确定的计税销售额 × 消费税税率

组成计税价格 = (材料成本 + 加工费) ÷ (1 - 消费税税率)

上式中,材料成本是指委托方所提供加工材料的实际成本。委托加工应税消费品的纳税人,必须在委托加工合同上如实注明材料成本,凡未提供材料成本的,受托方税务机关有权核定其材料成本。加工费是指受托方加工应税消费品向委托方收取的全部费用,包括代垫辅助材料的实际成本,但不包括向委托方收取的增值税款。

(2) 实行定额税率征收的,其公式为

应纳消费税税额 = 加工收回的应税消费品数量 × 单位税额

(3) 实行从价定率加从量定额征收的,其公式为

应纳消费税税额 = 按受托方同类消费品销售价格确定的计税销售额或按组成计税价格确定的计税销售额 × 消费税税率 + 加工收回的应税消费品的数量 × 单位税额

#### 4. 进口消费品消费税的计算

进口的应税消费品,于报关进口时缴纳消费税,并由报关地海关代征消费税,具体进口消费品应纳消费税的计算方式如下:

(1) 实行固定比例税率征收的,其公式为

应纳消费税税额 = 按组成计税价格确定的计税销售额 × 消费税税率

组成计税价格 = (关税完税价格 + 关税) ÷ (1 - 消费税税率)

其中,关税完税价格是指海关核定的应税消费品的计税价格。

(2) 实行定额税率征收的,其公式为

应纳消费税税额 = 报关进口消费品数量 × 单位税额

(3) 实行从价定率加从量定额征收的,其公式为

应纳消费税税额 = 按组成计税价格确定的计税销售额 × 消费税税率 + 报关进口消费品数量 × 单位税额

## 3.3 消费税的会计处理

### 3.3.1 账户设置

纳税主体对消费税的核算,主要是通过“应交税金——应交消费税”账户进行。该账户专门用来核算纳税主体应交消费税的发生和缴纳情况,贷方登记应交消费税的发生额,借方登记已交消费税税额,期末余额可能在贷方,表示纳税主体尚未缴纳的消费税税额,也可能在借方,表示纳税主体多交的应退或应抵扣的消费税税额。

缴纳消费税的企业,还需要设置“主营业务税金及附加”账户。期末,应将“主营业务

税金及附加”账户余额转入“本年利润”账户,结转后“主营业务税金及附加”账户应无余额。

### 3.3.2 消费税的核算

#### 1. 一般销售业务的核算

销售应税消费品计提应交消费税时,借记“主营业务税金及附加”等账户,贷记“应交税金——应交消费税”账户;实际缴纳消费税时,借记“应交税金——应交消费税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 3-1 华光橡胶有限公司本期对外销售汽车轮胎一批,对外开具增值税专用发票,内列货款 1 500 000 元,增值税 255 000 元。销货价税款已收受存入银行。核定当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款 18 000 元,核定当期准予抵扣的委托加工应税消费品已纳税款 5 600 元。计算结转本期销售轮胎的实际制造成本 1 100 000 元。

期末计提应交消费税时会计处理如下:

$$\text{应交消费税税额} = 1\,500\,000 \times 10\% - 18\,000 - 5\,600 = 126\,400 \text{ (元)}$$

借: 主营业务税金及附加	126 400
贷: 应交税金——应交消费税	126 400

实际缴纳消费税时会计处理如下:

借: 应交税金——应交消费税	126 400
贷: 银行存款	126 400

例 3-2 炼油二厂本期对外销售汽油和柴油,其中无铅汽油 120 吨,含铅汽油 20 吨,柴油 50 吨,经核定本期无准予抵扣的外购应税消费品已纳税款和准予抵扣的委托加工应税消费品已纳税额。期末计提应交的消费税。其会计处理如下:

$$\text{应交消费税税额} = 120 \times 1\,388 \times 0.2 + 20 \times 1\,388 \times 0.28 + 50 \times 1\,176 \times 0.1 = 46\,964.80 \text{ (元)}$$

借: 主营业务税金及附加	46 964.80
贷: 应交税金——应交消费税	46 964.80

例 3-3 北方卷烟厂本期对外销售每标准条调拨价格为 70 元的卷烟 400 标准箱,经核定期初库存外购烟丝买价 600 万元,本期购进烟丝买价 400 万元,期末库存外购烟丝 280 万元。期末计提应交的消费税。其会计处理如下:

$$\begin{aligned} \text{应交消费税税额} &= 400 \times \frac{50\,000}{200} \times 70 \times 45\% + 400 \times 150 - (6\,000\,000 + \\ &\quad 4\,000\,000 - 2\,800\,000) \times 30\% \\ &= 3\,150\,000 + 60\,000 - 2\,160\,000 = 1\,050\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

借: 主营业务税金及附加	1 050 000
贷: 应交税金——应交消费税	1 050 000

例 3-4 神鹿酒业公司为增值税小规模纳税人,主要是外购粮食白酒,然后调香、调味,加入微量保健药品出售,本期对外销售所产滋补酒,向购买方开具普通销售发票,内列滋补酒 2 500 公斤,每公斤含税售价 32.76 元,价款合计 81 900 元收受存入银行。经核实

该公司期初库存外购粮食白酒数量 1 000 公斤,期初库存外购粮食白酒的买价为 14 000 元,本期购进粮食白酒 900 公斤,购进粮食白酒买价为 13 050 元,期末库存外购粮食白酒 700 公斤,期末库存外购粮食白酒进价金额为 9 965.79 元。期末计提应交的消费税。其会计处理如下:

$$\begin{aligned} \text{应交消费税税额} &= \frac{81\,900}{1+17\%} \times 25\% + 2\,500 \times 1 - (14\,000 + 13\,050 - 9\,965.79) \times \\ &\quad 25\% - (1\,000 + 900 - 700) \times 1 \\ &= 17\,500 + 2\,500 - 4\,271.05 - 1\,200 \\ &= 14\,528.95 \text{ (元)} \end{aligned}$$

借:主营业务税金及附加 14 528.95

贷:应交税金——应交消费税 14 528.95

例 3-5 佳华日化公司将所产化妆品和护肤护发品组成成套化妆品出售,其中化妆品实现销售收入 1 600 000 元,护肤护发品实现销售收入 400 000 元,随货出售用于包装成套化妆品的包装物 20 000 元,经查无其他消费税事项,期末计提应交的消费税。

期末计提应交消费税时会计处理如下:

$$\text{应交消费税税额} = (1\,600\,000 + 400\,000 + 20\,000) \times 30\% = 606\,000 \text{ (元)}$$

借:主营业务税金及附加 606 000

贷:应交税金——应交消费税 606 000

例 3-6 华润啤酒有限公司以每升不含税售价为 5 元对外销售自产啤酒 100 吨,对外开出增值税专用发票,同时在销售啤酒时收取出借包装物押金 400 000 元,其中已逾期未退包装物没收押金 187 200 元。期末计提本期应交的消费税,经查无其他消费税事项。

期末计提应交消费税时会计处理如下:

$$\text{啤酒每吨不含税售价} = 988 \times 5 = 4\,940 \text{ (元)}$$

4 940 元 > 3 000 元

$$\text{应交消费税税额} = 100 \times 250 = 25\,000 \text{ (元)}$$

借:主营业务税金及附加 25 000

贷:应交税金——应交消费税 25 000

## 2. 视同销售应税消费品消费税的会计处理

纳税人将其生产经营的应税消费品用于自产自用的其他方面时,一律作视同销售处理,在移送使用时计提应交的增值税和消费税。其中依税法规定计算应交消费税时,借记“生产成本”、“制造费用”、“管理费用”、“营业费用”、“在建工程”、“营业外支出”、“应付工资”、“应付福利费”、“应付股利”、“长期股权投资”、“原材料”等账户,贷记“应交税金——应交消费税”账户。

例 3-7 华光橡胶有限公司将所产的账面成本为 4 000 元,正常市场不含税售价为 5 000 元的汽车轮胎领用出库,用于本公司运输车间的汽车修理。公司适用的消费税税率为 10%,增值税税率为 17%。该业务的会计处理如下:

$$\text{应交增值税税额} = 5\,000 \times 17\% = 850 \text{ (元)}$$

$$\text{应交消费税税额} = 5\,000 \times 10\% = 500 \text{ (元)}$$

借: 生产成本——辅助生产成本	5 350
贷: 库存商品——汽车轮胎	4 000
贷: 应交税金——应交增值税(销项税额)	850
贷: 应交税金——应交消费税	500

例 3-8 北方卷烟厂为了扩大公司影响,召开产品展销会,展销会期间领用每标准条不含税售价为 70 元卷烟 10 标准大箱,其中 2 标准大箱作为业务招待烟,另外 8 标准箱作为广告样品。该种卷烟每标准条制造成本 45 元。该笔业务的会计处理如下:

$$\text{应交增值税税额} = 10 \times \frac{50\,000}{200} \times 70 \times 17\% = 29\,750 \text{ (元)}$$

$$\text{应交消费税税额} = 10 \times \frac{50\,000}{200} \times 70 \times 45\% + 10 \times 150 = 80\,250 \text{ (元)}$$

借: 管理费用	44 500
借: 营业费用	178 000
贷: 库存费用	112 500
贷: 应交税金——应交增值税(销项税额)	29 750
贷: 应交税金——应交消费税	80 250

例 3-9 华润啤酒有限公司年终以其所产的每升不含税售价为 5 元的啤酒 5 吨作为福利品发给公司员工,该种啤酒每吨制造成本为 3 400 元。该笔业务的会计处理如下:

$$\text{啤酒每吨不含税售价} \quad 988 \times 5 = 4\,940 > 3\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应交增值税税额} = 5 \times 988 \times 5 \times 17\% = 4\,199 \text{ (元)}$$

$$\text{应交消费税税额} = 5 \times 250 = 1\,250 \text{ (元)}$$

借: 应付福利费	22 449
贷: 库存商品	17 000
贷: 应交税金——应交增值税(销项税额)	4 199
贷: 应交税金——应交消费税	1 250

例 3-10 金杯汽车股份有限公司以其所产的中华轿车 50 辆对外投资入股,该种轿车每辆制造成本为 150 000 元,每辆不含税售价为 200 000 元,适用的增值税税率为 17%,适用的消费税税率为 8%。该项投资公司准备长期持有,占被投资企业股权的 60%,投资时被投资企业所有者权益总额为 24 000 000 元。该笔业务的会计处理如下:

$$\text{应交增值税税额} = 50 \times 200\,000 \times 17\% = 1\,700\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应交消费税税额} = 50 \times 200\,000 \times 8\% = 800\,000 \text{ (元)}$$

借: 长期股权投资——其他股权投资(投资成本)	14 400 000
贷: 库存商品——中华轿车	7 500 000
贷: 应交税金——应交增值税(销项税额)	1 700 000
贷: 应交税金——应交消费税	800 000
贷: 长期股权投资——其他股权投资(股权投资差额)	4 400 000

例 3-11 佳华日化公司以其所产的账面成本为 80 万元,已提存货跌价准备 5 万元的护肤护发品用于抵付应付债务,与债权人签订债务重组协议,协议规定债权人同意佳华公司以该批护肤护发品抵付以前欠货款 100 万元。该种护肤护发品正常市场销售不含税售价为 76 万元。该笔业务的会计处理如下:

$$\text{应交增值税税额} = 760\,000 \times 17\% = 129\,200 \text{ (元)}$$

$$\text{应交消费税税额} = 760\,000 \times 17\% = 129\,200 \text{ (元)}$$

借:应付账款	1 000 000
借:存货跌价准备	50 000
借:营业外支出	8 400
贷:库存商品	800 000
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	129 200
贷:应交税金——应交消费税	129 200

### 3. 出口销售应税消费品消费税的会计处理

纳税人出口应税消费品与出口增值税货物一样,国家都给予有条件的税收优惠,具体优惠政策分为出口免税并退税、出口免税但不退税和出口不免税也不退税三种情形。其中出口免税并退税政策适用于有出口经营权的外贸企业购进应税消费品直接出口,以及外贸企业受其他外贸企业委托代理出口应税消费品;出口免税但不退税政策的适用对象是有出口经营权的生产性企业自营出口或生产企业委托外贸企业代理出口自产的应税消费品;出口不免税也不退税政策的适用对象是除生产企业、外贸企业以外的其他企业。

外贸企业如果享受国家出口退还消费税政策的,计提应收出口退税时,借记“应收补贴款”账户,贷记“主营业务成本”账户,实际收到出口退税时,借记“银行存款”账户,贷记“应收补贴款”账户。但如果外贸企业委托其他外贸企业出口应税消费品,应退消费税计提时,借记“应收账款”账户,贷记“应交税金——应交消费税”账户,实际收到受托方退回出口消费税时,借记“银行存款”账户,贷记“应收账款”账户。而受托出口的外贸企业收到税务部门退回的消费税时,借记“银行存款”账户,贷记“应付账款”账户。

例 3-12 省外贸进出口公司本期从生产厂家购进贵重首饰后自营出口,取得厂家开来增值税专用发票,内列首饰货款 468 000 元,增值税 79 560 元,适用的消费税税率为 10%。

计提出口应退消费税时会计处理如下:

$$\text{应退消费税税款} = 468\,000 \times 10\% = 46\,800 \text{ (元)}$$

借:应收补贴款	46 800
贷:主营业务成本	46 800

实际收到出口退回消费税时会计处理如下:

借:银行存款	46 800
贷:应收补贴款	46 800

例 3-13 市外贸公司接受友谊进出口公司的委托,代为友谊进出口公司出口卷烟 20

标准箱,每标准条报关出口价 12 美元,出口日市场汇率为 100USD = 860CNY。市外贸公司按报关出口价的 2% 收取代理出口手续费。出口价款已收受存入银行。该种卷烟每标准条国家调拨价为 80 元人民币。

收到税务机关退回出口消费税时会计处理如下:

应退消费税税款 = 出口应税消费品的销售额 × 消费税税率 + 出口消费品数量 × 单位税额

应退消费税税款 =  $20 \times (50\,000 \div 200) \times 80 \times 45\% + 20 \times 150 = 183\,000$  (元)

借:银行存款	183 000
贷:应付账款	183 000

#### 4. 外购和委托加工应税消费品消费税的会计处理

##### (1) 外购应税消费品消费税的会计处理

由于消费税属于价内税,因此外购应税消费品已纳的消费税一般应计入取得有关财产物资的成本之中,借记“物资采购”、“在途物资”、“原材料”、“库存商品”等账户,贷记“银行存款”、“应付账款”、“应付票据”、“预付账款”等账户。但是如果是工业企业购进应税消费品用于进一步加工生产应税消费品的,除酒及酒精、汽油、柴油、小汽车以外的应税消费品,已纳的消费税允许扣减应交消费税的税金。

例 3-14 南方摩托车厂从其他摩托车厂购进摩托车配件,组装摩托车出售,本期购入摩托车配件一批,取得对方开来的增值税专用发票,内列货款 280 000 元,增值税 47 600 元。款项以银行汇票付讫后,按计划成本验收入库。本期对外销售摩托车 100 辆,对外开出增值税专用发票,内列货款 900 000 元,增值税 153 000 元。

支付配件进价款时会计处理如下:

借:物资采购	280 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	47 600
贷:其他货币资金——银行汇票	327 600

期末计提应交消费税时会计处理如下:

应交消费税 =  $(900\,000 - 280\,000) \times 10\% = 62\,000$  (元)

借:主营业务税金及附加	62 000
贷:应交税金——应交消费税	62 000

##### (2) 委托加工应税消费品消费税的会计处理

纳税主体委托加工的应税消费品由受托方代收代缴消费税,委托方收回加工的应税消费品后,如果用于连续生产消费品的,其已纳消费税款准予按照规定从连续生产的应税消费品应纳消费税税额中抵扣,但酒及酒精、汽油、柴油、小汽车除外;委托方收回加工的应税消费品后直接用于销售的,在销售时不再缴纳消费税,此时委托方应将受托方代收代缴的消费税随同应支付的加工费一并计入委托加工的应税消费品成本之中。因此在会计处理上,如果委托加工环节支付的消费税允许抵扣税额,借记“应交税金——应交消费税”账户,贷记“银行存款”等账户,如果委托加工环节支付的消费税不允许抵扣税额,借记“委托加工物资”等账户,贷记“银行存款”等账户。

例 3-15 佳华日化公司委托外协单位加工化妆品半成品,按加工合同要求,拨付原材料 100 000 元,支付加工费 30 000 元,支付受托方垫付辅料费 10 000 元,受托方无同类新产品,加工完毕收回后用于继续生产化妆品。加工税费以转账支票付讫。

支付加工费和加工税金时会计处理如下:

$$\text{应付增值税税款} = 30\,000 \times 17\% = 5\,100 \text{ (元)}$$

$$\text{应付消费税税款} = (100\,000 + 10\,000 + 30\,000) \div (1 - 30\%) \times 30\% = 60\,000 \text{ (元)}$$

借:委托加工物资	40 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	5 100
借:应交税金——应交消费税	60 000
贷:银行存款	105 100

加工收回入库时会计处理如下:

借:自制半成品	140 000
贷:委托加工物资	140 000

例 3-16 南方摩托车厂将库存半成品发出委托外协单位加工后直接对外出售,发出半成品账面成本为 500 000 元,支付加工费 100 000 元,外协单位同类消费品计税销售额为 720 000 元,加工税费以银行本票付清。加工完毕验收入库待售。其会计处理如下:

(1) 发出半成品时

借:自制半成品——委托加工半成品	500 000
贷:自制半成品	500 000

(2) 支付加工税费时

$$\text{应付增值税税款} = 100\,000 \times 17\% = 17\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应付消费税税款} = 720\,000 \times 10\% = 72\,000 \text{ (元)}$$

借:自制半成品——委托加工半成品	172 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	17 000
贷:其他货币资金——银行本票	189 000

(3) 加工完毕收回入库时

借:库存商品	672 000
贷:自制半成品——委托加工半成品	672 000

#### 5. 其他接受应税消费品消费税的会计处理

纳税主体除外购和委托加工取得应税消费品外,以其他方式如接受捐赠、盘盈、接受投资者投入、接受债务人抵债转入、接受被投资者分配转入、以非货币交易方式换入等取得的应税消费品,如果属于工业生产企业的,在取得应税消费品时取得对方开来的销货发票,而且用于连续生产应税消费品的,其外购应税消费品已纳消费税款,也可以执行税基抵扣,否则一律计入所取得应税消费品的成本之中。

### 3.4 消费税检查的账务调整

#### 3.4.1 当期发生的消费税业务检查的账务调整

例 3-17 神鹿酒业公司为增值税的小规模纳税人,在对本月纳税情况进行检查时发现,公司以其所产滋补酒 50 箱共 600 斤,每箱账面制造成本为 180 元,每箱正常对外销售含税售价为 353.6 元,换取生产所需原材料粮食白酒一批,取得对方开具的增值税专用发票,内列货款 15 000 元,增值税税款 2 550 元,公司会计处理如下:

借:原材料	6 450
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	2 550
贷:库存商品	9 000

检查后调账如下:

$$\text{应补增值税税款} = 50 \times 353.6 \div (1 + 6\%) \times 6\% = 1\,000.75 \text{ (元)}$$

$$\text{应补消费税税款} = 50 \times 353.6 \div (1 + 6\%) \times 25\% + 600 \times 0.5 = 4\,469.81 \text{ (元)}$$

借:原材料	5 470.56
贷:应交税金——应交增值税(销项税额)	1 000.75
贷:应交税金——应交消费税	4 469.81

#### 3.4.2 以前各期发生的消费税业务检查的账务调整

例 3-18 在对金杯汽车股份有限公司纳税情况进行检查时发现,公司年初以所产的 5 辆账面成本为 14 万元,正常市场销售不含税售价为 20 万元的高档轿车,发放公司经理人员上年的年薪制工资,公司适用所得税税率为 30%,公司会计处理如下:

借:应付工资	700 000
贷:库存商品	700 000

检查后调账为

$$\text{应补交增值税税款} = 5 \times 200\,000 \times 17\% = 170\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应补交消费税税款} = 5 \times 200\,000 \times 10\% = 100\,000 \text{ (元)}$$

借:应付工资	470 000
贷:应交税金——增值税检查调整	170 000
贷:本年利润	300 000

同时

借:本年利润	178 900
贷:应交税金——应交消费税	100 000
贷:应交税金——应交城市维护建设税	18 900
贷:其他应交款——应交教育费附加	8 100
贷:应交税金——应交所得税	51 900

例 3-19 对南方摩托车厂以前年度纳税情况检查时发现,该厂去年以其所产的账面成本为 70 万元,正常市场销售不含税售价为 90 万元的摩托车用于抵付其应付账款 120 万元,并与债权人签订债务重组协议。公司适用增值税税率为 17%,消费税税率为 10%,城市维护建设税税率为 7%,教育费附加率为 3%,企业所得税税率为 33%,资本金印花税税率为 0.50。该厂会计处理如下:

借:应付账款	1 200 000
贷:库存商品	1 200 000

检查后调账如下:

应交增值税税款 =  $900\,000 \times 17\% = 153\,000$  (元)

应交消费税税款 =  $900\,000 \times 10\% = 90\,000$  (元)

应交城市维护建设税税款 =  $(153\,000 + 90\,000) \times 7\% = 17\,010$  (元)

应交教育费附加 =  $(153\,000 + 90\,000) \times 3\% = 7\,290$  (元)

应交印花税税款 =  $257\,000 \times 0.50 = 128.50$  (元)

应交企业所得税税款 =  $(900\,000 - 700\,000 - 17\,010 - 7\,290 - 128.50) \times 33\%$   
 $= 57\,938.60$  (元)

借:库存商品	500 000
贷:应交税金——增值税检查调整	153 000
贷:应交税金——应交消费税	90 000
贷:资本公积——其他资本公积	257 000

同时

借:以前年度损益调整	82 367.10
贷:应交税金——应交城市维护建设税	17 010
贷:其他应交款——应交教育费附加	7 290
贷:应交税金——应交企业所得税	57 938.60
贷:银行存款	128.50
借:利润分配——未分配利润	82 367.10
贷:以前年度损益调整	82 367.10

## 3.5 消费税的申报与缴纳

### 3.5.1 消费税的纳税时间和纳税地点

#### 1. 纳税义务发生的时间

消费税纳税义务的发生时间是按对外销售应税消费品货款结算方式或行为发生时间分别确定的:

(1) 采用预收货款结算方式销售应税消费品的,纳税义务发生时间为发生应税消费品

的当天。

② 采取赊销和分期收款结算方式销售应税消费品的, 纳税义务发生时间为销售合同约定的收款日期的当天。

③ 采取托收承付和委托收款结算方式销售应税消费品的, 纳税义务发生时间为发出应税消费品并办妥托收手续的当天。

④ 采取其他结算方式销售应税消费品的, 纳税义务发生时间为收讫销售款或取得索取销售款凭据的当天。

⑤ 纳税人自产自用的应税消费品, 纳税义务发生时间为消费品移送使用的当天。

⑥ 纳税人委托加工的应税消费品, 纳税义务发生时间为纳税人提货的当天。

⑦ 纳税人进口应税消费品的, 纳税义务发生时间为报关进口的当天。

## 2. 纳税期限

在消费税纳税义务发生时间确定之后, 就需要确定消费税的纳税期限, 按《消费税暂行条例》的要求, 及时申报缴纳消费税的纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日或 1 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, 具体纳税期限为:

① 以 1 个月为一期纳税的, 自期满之日起 10 日内申报纳税。

② 以 1 日、3 日、5 日、10 日或 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 10 日内申报纳税并结清上月应纳税款。

③ 纳税人进口应税消费品的, 自海关填发税款缴纳证的次日起 15 日内缴纳税款。

## 3. 纳税地点

① 纳税人销售应税消费品, 以及自产自用应税消费品的, 除国家另有规定的外, 应当向纳税人核算地主管税务机关申报纳税。

② 委托加工的应税消费品, 由受托方向所在地主管税务机关申报、缴纳消费税。

③ 进口的应税消费品, 由进口人或者代理人向报关地海关申报纳税。

④ 纳税人到外县(市)销售或委托外县(市)代销自产应税消费品的, 应于应税消费品销售后, 回纳税人核算地或所在地缴纳消费税。

⑤ 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。但经国家税务总局及所属税务分局批准, 纳税人分支机构应纳消费税款也可向总机构所在地主管税务机关缴纳。

### 3.5.2 消费税的申报

消费税的纳税人无论有无发生消费税的纳税义务, 均应于次月 1 日至 10 日内向主管税务机关办理消费税的纳税申报, 并填制“消费税纳税申报表”, 具体格式见表 3-3。

表 3-3

## 消费税纳税申报表

纳税人识别号 □□□□□□□□□□□□□□□□

填表日期： 年 月 日

应税消费品名称	适用税目	应税销售额(数量)	适用税率(单位税额)	当期准予扣除外购应税消费品买价				外购应税消费品适用税率
				合计	期初库存外购应税消费品买价	当期购进外购应税消费品买价	期末库存外购应税消费品买价	
1	2	3	4	5=6+7-8	6	7	8	9
合计								
应纳消费税			当期准予扣除外购应税消费品已纳税款		当期准予扣除委托加工应税消费品已纳税款			
本期		累计	合计		期初库存委托加工应税消费品已纳税款	当期收回委托加工应税消费品已纳税款	期末库存委托加工应税消费品已纳税款	
15=3×4-10或 3×4-11或3×4-10-11		16	10=5×9		11=12+13-14	12	13	14
已纳消费税			本期应补(退)税金额					
本期		累计	合计		上期结算税金额	补交本年度欠税	补交以前年度欠税	
17		18	19=15-17+20+21+22		20	21	22	
截止上年底累计欠税额			本年度新增欠税额					
23			本期(Q4)			累计(Q5)		
如纳税人填报,由纳税人填写以下各栏			如委托代理人填报,由代理人填写以下各栏			备注		
会计主管 (签章)		纳税人 (公章)		代理人名称		代理人(公章)		
				代理人地址				
				经办人				
以下由税务机关填写								
收到报表日期				接收人				

### 3.5.3 缴纳消费税的会计处理

消费税的纳税人向税务机关办理消费税纳税申报后,根据税务机关审核后的应交消费税税额,自行到银行缴纳消费税税款,借记“应交税金——应交消费税”账户,贷记“银行存款”账户。但报关进口环节缴纳的消费税,应计入进口应税消费品的实际成本之中,借记“物资采购”、“原材料”、“库存商品”等账户,贷记“银行存款”等账户。

例 3-20 北方卷烟厂以转账方式缴纳本月申报的上月应交消费税 428 000 元。其会计处理如下:

借:应交税金——应交消费税	428 000
贷:银行存款	428 000

例 3-21 翠华金店从国外进口一批金银首饰,报关进口时以转账支票支付进口关税 50 000 元,进口消费税 100 000 元。其会计处理如下:

借:物资采购(或库存商品)	150 000
贷:银行存款	150 000

# 第4章

## 营业税的核算

### 学习目标

通过本章学习,应把握营业税的纳税人、税目与征税范围、税率,掌握营业税计税依据的确定及营业税的计算。重点是掌握不同行业营业税的计算及账务处理。

### 4.1 营业税概述

#### 4.1.1 营业税的纳税人和扣缴义务人

##### 1. 营业税的纳税人

###### (1) 营业税纳税人的一般规定

营业税是对在我国境内提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的单位和个人,就其营业额征收的一种流转税。营业税的纳税义务人是在中华人民共和国境内提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产的单位和个人。

“提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产”是指有偿提供应税劳务、有偿转让无形资产或者有偿销售不动产的活动。有偿包括通过提供、转让或销售取得货币、货物或其他经济利益。

###### (2) 营业税纳税义务人的几个具体规定

###### ① 铁路运输的纳税人

中央铁路运营业务的纳税人为铁道部,合资铁路运营业务的纳税人为合资铁路公司;地方铁路运营业务的纳税人为地方铁路管理机构;铁路专用线运营业务纳税人是企业或其指定的管理机构;基建临管线铁路运营业务的纳税人为基建临管线管理机构。

② 从事水路运输、航空运输、管道运输或其他陆路运输业务并负有营业税纳税义务的单位,为从事运输业务并计算盈亏的单位。从事运输业务并计算盈亏的单位是指具备以下条件的单位:一是利用运输工具、从事运输业务、取得运输收入;二是在银行开设有结算账户;三是在财务上计算营业收入、营业支出、经营利润。

③ 企业租赁或承包给他人经营的,以承租人或承包人为纳税人。承租人或承包人是指有独立的经营权,在财务上独立核算,并定期向出租者或发包者上缴租金或承包费的承租人或承包人。

④建筑安装业务实行分包或转包的,以分包或转包者为纳税人。

## 2. 营业税的扣缴义务人

营业税的扣缴义务人主要有以下几种:

(1)委托金融机构发放贷款的,其应纳税款以受托发放贷款的金融机构为扣缴义务人。

(2)建筑安装业务实行分包或者转包的,其应纳税款以总承包人为扣缴义务人。

(3)境外单位或者个人在境内发生应税行为而在境内未设机构的,其应纳税款以代理人为扣缴义务人;没有代理人的,以受让者或者购买者为扣缴义务人。

(4)单位或者个人进行演出,由他人售票的,其应纳税款以售票者为扣缴义务人;演出经纪人为个人的,其办理演出业务的应纳税款也以售票者为扣缴义务人。

(5)分保险业务,其应纳税款以初保人为扣缴义务人。

(6)个人转让专利权、非专利技术、商标权、著作权、商誉的,其应纳税款以受让者为扣缴义务人。

(7)财政部规定的其他扣缴义务人。

### 4.1.2 营业税的征税对象和税率

#### 1. 营业税的征税对象

营业税按照行业、类别的不同分别设置了9个税目,其征税对象包括我国境内的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业、有偿提供的劳务及有偿转让无形资产和销售不动产的业务。具体内容如下:

##### (1) 交通运输业

交通运输业是指使用运输工具或人力、畜力将货物或旅客送达目的地,使其空间位置得到转移的业务活动。其征税对象包括陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输、装卸搬运,以及与运营业务有关的各项劳务活动。

##### (2) 建筑业

建筑业是指建筑安装工程作业。其征税对象包括建筑、安装、修缮、装饰、其他工程作业。单位和个人自己新建建筑物后销售的,其自建行为视同提供应税劳务。

##### (3) 金融保险业

金融保险业是指经营金融、保险的业务。其征税对象包括金融、保险。

##### (4) 邮电通信业

邮电通信业是指专门办理信息传递的业务。其征税对象包括邮政、电信。

##### (5) 文化体育业

文化体育业是指经营文化、体育活动的业务。其征税对象包括文化业和体育业。

##### (6) 娱乐业

娱乐业是指为娱乐活动提供场所和服务的业务。包括经营歌厅、舞厅、卡拉OK歌舞厅、音乐茶座、台球、高尔夫球、保龄球场、游艺场等娱乐场所,以及娱乐场所为顾客进行娱乐活动提供服务的业务。娱乐场所为顾客提供的饮食服务及其他各种服务也按照娱乐业征税。

##### (7) 服务业

服务业是指利用设备、工具、场所、信息或技能为社会提供服务的业务。包括代理业、旅店业、饮食业、旅游业、仓储业、租赁业、广告业和其他服务业。

#### ⑧ 转让无形资产

转让无形资产是指转让无形资产的所有权或使用权的行为。包括转让土地使用权、转让商标权、转让专利权、转让非专利技术、转让著作权和转让商誉。

#### ⑨ 销售不动产

销售不动产是指有偿转让不动产所有权的行为。包括销售建筑物或构筑物和销售其他土地附着物。在销售不动产时连同不动产所占土地的使用权一并转让的行为,比照销售不动产征收营业税。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。单位将不动产无偿赠与他人,视同销售不动产征收营业税,对个人无偿赠送不动产的行为,不征营业税。

### 2. 营业税的征税对象的其他规定

#### (1) 纳税人兼有不同税目应税行为

纳税人兼有不同税目应税行为的,应当分别核算不同税目的营业额、转让额、销售额;未分别核算的,税务部门将从高适用税率。

营业额是指从事交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业和服务业取得的营业收入;转让额是指转让无形资产取得的收入;销售额是指销售不动产取得的收入。

#### (2) 混合销售行为

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,不征收营业税;其他单位和个人的混合销售行为,视为提供应税劳务,应当征收营业税。

以上所述的货物是指有形动产,包括电力、热力、气体在内。上述从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者,包括以从事货物的生产、批发或零售为主,并兼营应税劳务的企业、企业性单位及个体经营者在内。

纳税人的销售行为是否属于混合销售行为,由国家税务总局所属征收机关确定。

#### (3) 纳税人兼营应税劳务与货物及非应税劳务行为

纳税人兼营应税劳务与货物或非应税劳务行为的,应分别核算应税劳务的营业额与货物或非应税劳务的销售额;不分别核算或者不能准确核算的,其应税劳务与货物或非应税劳务一并征收增值税,不征收营业税。

纳税人兼营的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。纳税人兼营免税、减税项目的,应当单独核算免税、减税项目的营业额;未单独核算营业额的,不得免税、减税。

### 3. 营业税的税率

#### (1) 营业税税率规定

营业税的税率按不同行业、不同类别分别设计了3%、5%、8%三档比例税率及5%~20%的幅度比例税率。

《营业税暂行条例》规定的税率见表4-1。

表 4-1

营业税税目税率表

税目	征收范围	税率
一、交通运输业	陆路运输、水路运输、航空运输、管道运输、装卸搬运	3%
二、建筑业	建筑、安装、修缮、装饰及其他工程作业	3%
三、金融保险业		8%
四、邮电通讯业		3%
五、文化体育业		3%
六、娱乐业	歌厅、舞厅、卡拉 OK 歌舞厅、音乐茶座、台球、高尔夫球、保龄球、游艺场	5% ~ 20%
七、服务业	代理业、旅店业、饮食业、旅游业、仓储业、租赁业、广告业及其他服务业	5%
八、转让无形资产	转让土地使用权、专利权、非专利技术、商标权、著作权、商誉	5%
九、销售不动产	销售建筑物及其他土地附着物	5%

### Q) 营业税有关税率的变化

营业税税目税率的调整由国务院决定。

#### 4. 营业税的减免

营业税的减免根据有关条例及国务院规定的减免税项目进行。具体条款参见《新编国家税收(基础篇)》。

## 4.2 营业税应纳税额的计算

### 4.2.1 营业税的计税依据

#### 1. 营业税计税依据的一般规定

营业税的计税依据又称营业税的计税营业额。营业税的计税营业额为纳税人提供应税劳务、转让无形资产或者销售不动产向对方收取的全部价款和价外费用,“价外费用”包括向对方收取的手续费、基金、集资费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外费用。凡价外费用,无论会计制度如何核算,都应并入计税营业额中计算应纳税额。

#### 2. 营业税计税依据的特殊规定

##### (1) 价格明显偏低的计税依据核定方法

对纳税人提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产的价格明显偏低而无正当理由的,或者单位和个人自建行为视同提供应税劳务但没有销售价格的,或者纳税人将不动产无偿赠送他人而没有销售价格的,主管税务机关有权依据以下原则确定营业额。

- ①按纳税人当月提供的同类应税劳务或者销售的同类不动产的平均价格核定。
- ②按纳税人最近时期提供的同类应税劳务或者销售同类不动产的平均价格核定。
- ③按下列公式核定计税价格:

$$\text{计税价格} = \text{营业成本或工程成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{营业税税率})$$

上述公式中的成本利润率,由省、自治区、直辖市地方税务局确定。

### ②)可以从计税依据中扣除的项目

为了避免重复征税,营业税规定了一些扣除项目。除税法规定的扣除项目外,不得扩大扣除项目。如运输企业自中华人民共和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;联运运输企业,以实际取得的营业收入为营业额;对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转包人的价款后的余额为营业额;对于纳税人从事安装工程作业,凡以安装的设备价值作为安装产值的,其营业额应包括设备的价款在内。

## 3. 各具体行业的计税依据

### ①)交通运输业的计税依据

交通运输业的计税依据为从事交通运输的纳税人提供交通劳务所取得的全部运营收入,包括全部价款和价外费用。陆路、水路、航空、管道、装卸搬运等的计税依据都应当按此项原则来确定计税依据。

### ②)建筑业的计税依据

建筑业的计税依据为纳税人承包建筑、修缮、安装、装饰和其他工程作业取得的营业收入额,即建筑安装企业向建设单位收取的工程价款及工程价款之外的各种费用。无论与对方如何结算,其应税营业额均应包括工程所用原材料及其他物资和动力的价款在内。

### ③)金融保险业计税依据

金融业计征营业税的营业额有三种方法:一是对一般贷款、典当、金融经纪业等中介服务,以取得的利息收入全额或手续费收入全额确认为营业额;二是对转贷外汇,按贷款利息收入减去支付境外的借款利息支出后的余额确认为营业额;三是对外汇、证券、期货等金融商品转让,按卖出价减去买入价后的差额确认为营业额。

保险业的计税依据原则上是按收入的全额为营业额。其中,保险业实行分保险业务,初保业务以全部保费收入减去付给分保人的保费后的余额为营业额。为了简化手续,在实际征收过程中,可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,对分保人取得的分保费收入不再征收营业税。

保险公司办理储金业务,由于储金是保险公司向投保者取得的,这部分资金到期是要归还的,相当于投保者在保险公司的存款,不能以此确认为保险公司的收入。因此,以储金方式开展的保险业务,其应纳税营业额为储金按中国人民银行公布的一年期存款利息。

### ④)邮电通信业的计税依据

邮电通信业可分为邮政业务和电信业务两类。其中,邮政业的计税依据为纳税人从事传递函件或包件、邮汇、报刊发行、邮政物品销售、邮政储蓄及其他邮政业务的收入;电信业的计税依据为纳税人提供电报、电话、电传、电话机安装、电信物品销售及其他电信业务的收入。

### ⑤)文化体育业的计税依据

文化体育业的计税依据为纳税人经营文化业、体育业取得的全部收入,包括演出收入、播映收入、其他文化收入、经营游览场所收入和体育收入。但单位或个人进行演出,以全部收入减去付给提供演出场所的单位、演出公司或经纪人的费用后的余额为计税营业

额。

#### ⑥ 娱乐业的计税依据

娱乐业的计税依据为纳税人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、烟酒和饮料费及经营娱乐业的其他各项收费。

#### ⑦ 服务业的计税依据

服务业的计税依据为纳税人提供服务业劳务向对方收取的全部价款和价外费用。其中,为避免某些项目重复征税,旅游业和广告代理业应以下列规定为计税依据。

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接团企业的旅游费后的余额为应税营业额;对旅游企业组织旅游团在我国境内旅游的,以收取的旅游费减去替旅游者支付给其他单位的房费、餐费、交通费和其他代付费用后的余额为应税营业额;对旅游企业在境内改团接待的业务,可比照境外规定予以扣除。广告代理业的应税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。

#### ⑧ 转让无形资产的计税依据

转让无形资产的计税依据为纳税人转让无形资产所取得的转让额,具体包括无形资产受让方支付给转让方的货币、实物和其他经济利益。转让方收取实物或其他经济利益时,由税务机关核定其货币价值,以此作为计税依据。

#### ⑨ 销售不动产的计税依据

销售不动产的计税依据为纳税人销售不动产时从购买方取得的全部价款和价外费用(含货币、货物和其他经济利益)。

### 4.2.2 营业税应纳税额的计算

纳税人提供应税劳务、转让无形资产或销售不动产,按照营业额和规定的税率计算应纳税额,其计算的基本公式为

$$\text{应纳税额} = \text{营业额} \times \text{适用税率}$$

在实际征收中,计算方法一般有三种:

#### 1. 按营业收入全额计算

按营业收入全额计算应纳税额的公式为

$$\text{应纳税额} = \text{营业收入} \times \text{适用税率}$$

例 4-1 某卡拉 OK 歌舞厅 4 月份取得门票收入 70 000 元,点歌自唱收入 20 000 元,台位收入 10 000 元,饮料食品收入 50 000 元,该地区娱乐业税率为 10%,计算该歌舞厅 4 月份应纳营业税税额。

$$\text{应纳税额} = (70\,000 + 20\,000 + 10\,000 + 50\,000) \times 10\% = 15\,000 \text{ (元)}$$

#### 2. 按营业收入差额计算

按营业收入差额计算应纳税额的公式为

$$\text{应纳税额} = (\text{营业收入} - \text{允许扣除金额}) \times \text{适用税率}$$

例 4-2 某远洋运输企业运输一批货物到国外某地,收取全程运费 80 万元,货物到达该国境内后,改由该国运输企业运至目的地,支付该国承运企业运费 20 万元,试计算该远洋运输公司应纳营业税税额。

$$\text{应纳税额} = (800\,000 - 200\,000) \times 3\% = 18\,000 \text{ (元)}$$

### 3. 按组成计税价格计算

按组成计税价格计算应纳税额的公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{组成计税价格} \times \text{适用税率} \\ \text{组成计税价格} &= \frac{\text{营业成本或工程成本} \times (1 + \text{成本利润率})}{(1 - \text{营业税税率})} \end{aligned}$$

例 4-3 某建筑安装公司自建一幢商用办公楼并已全部销售,取得销售额 2 000 万元,建筑安装工程成本为 1 400 万元。该公司发生自建建筑物和销售不动产两项应税行为,应分别按 3% 和 5% 的营业税税率计算应纳税额,自建行为应按组成计税价格计税,已知当地主管税务机关规定的建筑工程成本利润率为 15%,计算该建筑安装公司当月应纳营业税税额。

$$\text{应纳税额} = 14\,000\,000 \times (1 + 15\%) \div (1 - 3\%) \times 3\% + 20\,000\,000 \times 5\% = 1\,497\,938.14 \text{ (元)}$$

## 4.3 营业税的会计处理

企业核算营业税,应通过“应交税金——应交营业税”账户,其贷方登记企业计算出来的应纳营业税额,借方登记实际缴纳的营业税额,期末贷方余额表示应交未交的营业税,期末借方余额表示多交的营业税。

### 4.3.1 应税劳务营业税的会计处理

提供应税劳务包括交通运输业、邮电通信业、建筑安装业、文化体育业、金融保险业、旅游服务业和娱乐业等所提供的应税劳务,如果是主营业务的,按规定计算出的营业税额应借记“主营业务税金及附加”账户,贷记“应交税金——应交营业税”账户;如果是附营业务的,按规定计算出的营业税额应借记“其他业务支出”账户,贷记“应交税金——应交营业税”账户。

#### 1. 交通运输劳务营业税的会计处理

例 4-4 某货运公司 9 月份运营收入 100 000 元,同时承接一项联运业务,联运业务收入 60 000 元,联运业务支出 20 000 元,其会计处理如下:

$$\text{应纳营业税税额} = 100\,000 \times 3\% + (60\,000 - 20\,000) \times 3\% = 4\,200 \text{ (元)}$$

借:主营业务税金及附加 4 200  
贷:应交税金——应交营业税 4 200

#### 2. 邮电通信业营业税会计处理同上

#### 3. 建筑安装劳务营业税的会计处理

从事建筑安装、装修业务的企业,无论与对方如何结算,其营业额均应包括工程所用原材料物资的价款。即使由对方(甲方)提供材料,在工程结算收入中未包括材料成本,但计税时材料成本也应包括在营业额中。如果实行转包或分包形式,以工程的全部承包额减去付给分包人或转包人的价款后的余额为营业额;同时,总承包人在支付分包或转包款项时,应代扣代缴分包人或转包人的营业税款。总承包人在计算本企业应纳的营业税时,借记“主营业务税金及附加”账户,计算的代扣代缴的营业税应借记“应付账款”账户,贷记

“应交税金——应交营业税”账户。

例 4-5 A 建筑公司 7 月份工程总承包收入 4 000 000 元,其中支付给 B 建筑公司分包工程价款 500 000 元,对方(B 建筑公司)提供材料 300 000 元;A 建筑公司还取得另一企业拆除建筑物收入 100 000 元。其会计处理如下:

A 公司当月应纳营业税 =  $(4\,000\,000 - 500\,000) \times 3\% + 100\,000 \times 3\% = 108\,000$  (元)

A 公司为 B 公司代扣代缴的营业税 =  $500\,000 \times 3\% = 15\,000$  (元)

借:主营业务税金及附加	108 000
借:应付账款	15 000
贷:应交税金——应交营业税	123 000

#### 4. 文化体育劳务营业税的会计处理

例 4-6 某演出团体本月份在体育馆演出 5 场,取得票价收入 200 000 元,付给体育馆 60 000 元,付给演出经纪人佣金 10 000 元,则演出团体本月应纳营业税 =  $(200\,000 - 60\,000 - 10\,000) \times 3\% = 3\,900$  元。其会计处理如下:

借:主营业务税金及附加	3 900
贷:应交税金——应交营业税	3 900

#### 5. 金融保险劳务营业税的会计处理

金融企业贷款业务以利息收入为营业额,转贷业务以贷款利息收入减去借款利息支出的余额为营业额。无论是贷款业务还是转贷业务计算应纳的营业税,借记“主营业务税金及附加”账户,贷记“应交税金——应交营业税”账户。金融企业接受其他企业委托发放贷款,应代扣代缴营业税,收到委托贷款利息时,应借记“银行存款”账户,贷记“应付账款——应付委托贷款利息”账户,根据贷款利息计算应代扣代缴的营业税时,借记“应付账款——应付委托贷款利息”账户,贷记“应交税金——应交营业税”账户。

例 4-7 某银行分理处 2003 年第三季度取得自有资金贷款利息收入 200 000 元,办理结算业务取得手续费收入 50 000 元,销售账单凭证、支票取得收入 20 000 元,其本季度应纳营业税 =  $(200\,000 + 50\,000 + 20\,000) \times 8\% = 21\,600$  元。其会计处理如下:

借:主营业务税金及附加	21 600
贷:应交税金——应交营业税	21 600

#### 6. 旅游服务劳务营业税的会计处理

例 4-8 某国际旅游公司 7 月份组团到境外旅游,收取成员全程旅游费 200 000 元,出境后改由外国旅游公司接待,向境外接团公司支付旅游费 100 000 元,该公司本月应纳营业税 =  $(200\,000 - 100\,000) \times 5\% = 5\,000$  元。其会计处理如下:

借:主营业务税金及附加	5 000
贷:应交税金——应交营业税	5 000

#### 7. 娱乐劳务营业税的会计处理

例 4-9 某卡拉 OK 歌舞厅 7 月份取得门票收入 200 000 元,点唱自唱收入 100 000 元,销售饮料食品收入 20 000 元,该地区娱乐业税率为 20%,该企业本月应纳营业税 =  $(200\,000 + 100\,000 + 20\,000) \times 20\% = 64\,000$  元。其会计处理如下:

借:主营业务税金及附加	64 000
贷:应交税金——应交营业税	64 000

### 4.3.2 销售不动产营业税的会计处理

#### 1. 房地产企业销售不动产营业税的会计处理

房地产开发企业以开发、销售商品房及其他土地附着物等不动产为主营业务,其销售不动产取得的收入以及预售不动产取得的收入均应计算缴纳营业税,借记“主营业务税金及附加”,贷记“应交税金——应交营业税”。

例 4-10 某房地产开发企业,本期竣工住宅楼一栋,建筑成本共计 400 万元,本期出售商品房 2 000 平方米,取得价款 60 万元,当地税务机关规定的成本利润率为 6%。其会计处理如下:

$$\text{本期应纳建筑业营业税} = 4\,000\,000 \times (1 + 6\%) \div (1 - 3\%) \times 3\% = 131\,134.02 \text{ (元)}$$

$$\text{本期应纳销售房产营业税} = 600\,000 \times 5\% = 30\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{本期应纳营业税合计} = 131\,134.02 + 30\,000 = 161\,134.02 \text{ (元)}$$

借: 主营业务税金及附加	161 134.02
贷: 应交税金——应交营业税	161 134.02

#### 2. 非房地产开发企业出售不动产营业税的会计处理

非房地产开发企业出售不动产是指企业出售已作为固定资产入账管理的房屋、建筑物以及土地附着物,这是企业对现有固定资产的处理。其应缴销售不动产的营业税,应借记“固定资产清理”账户,贷记“应交税金——应交营业税”账户。

例 4-11 某企业出售一栋厂房,厂房原价为 80 万元,已提折旧为 20 万元,售价为 70 万元,以银行存款支付清理费用 2 万元。该企业应纳营业税 =  $700\,000 \times 5\% = 35\,000$  元,其会计处理如下:

借: 固定资产清理	35 000
贷: 应交税金——应交营业税	35 000

上缴营业税时会计处理如下:

借: 应交税金——应交营业税	35 000
贷: 银行存款	35 000

### 4.3.3 转让无形资产营业税的会计处理

#### 1. 转让无形资产使用权应纳营业税的会计处理

由于企业出租无形资产的使用权所取得的收入记入“其他业务收入”账户,所以出租无形资产应缴纳的营业税,应借记“其他业务支出”账户,贷记“应交税金——应交营业税”账户。

例 4-12 某企业将其已登记注册的商标权转让给其他单位使用,每月取得转让收入 10 万元,其应纳营业税 =  $100\,000 \times 5\% = 5\,000$  元。计提营业税时会计处理如下:

借: 其他业务支出	5 000
贷: 应交税金——应交营业税	5 000

#### 2. 转让无形资产所有权应纳营业税的会计处理

由于企业转让无形资产的所有权所取得的收入记入“营业外收入”账户,所以出售无

形资产应缴纳的营业税,应借记“营业外支出”或“营业外收入”账户,贷记“应交税金——应交营业税”账户。

例 4-13 某企业将原购入的一项专利权出售给其他企业,取得收入 100 000 元,该专利权的账面余额为 80 000 元,营业税税率为 5%,其应纳营业税 =  $100\,000 \times 5\% = 5\,000$ 。其会计处理如下:

借:银行存款	100 000
贷:无形资产	80 000
贷:应交税金——应交营业税	5 000
贷:营业外收入	15 000

#### 4.4 营业税检查的账务调整

当期发生的营业税业务检查的账务调整

例 4-14 在对华夏房地产公司进行检查时发现,公司当月预收甲方工程款 300 万元存入开户银行,计提当月营业税时漏计了此笔款项。其会计处理如下:

$$\text{应补交营业税} = 3\,000\,000 \times 3\% = 90\,000 \text{ (元)}$$

借:主营业务税金及附加	90 000
贷:应交税金——应交营业税	90 000

例 4-15 在对恒利运输公司进行检查时发现,公司本年以前月份对外承揽一项运输劳务,运输合同约定运输劳务费 500 000 元,运输过程中,因运输车辆损坏,对方提供车辆部件作价 60 000 元,实收 440 000 元并已申报纳税。检查后按税务机关要求除补缴少缴的营业税外,另支付 3 倍的罚款,滞纳金 1 000 元。公司适用的城市维护建设税税率为 7%,教育费附加率为 3%。其会计处理如下:

$$\text{应补营业税} = 60\,000 \times 3\% = 1\,800 \text{ (元)}$$

$$\text{应补城市维护建设税} = 1\,800 \times 7\% = 126 \text{ (元)}$$

$$\text{应补教育费附加} = 1\,800 \times 3\% = 54 \text{ (元)}$$

$$\text{应交罚款} = (1\,800 + 126 + 54) \times 3 = 5\,940 \text{ (元)}$$

借:本年利润	8 920
贷:应交税金——应交营业税	1 800
贷:应交税金——应交城市维护建设税	126
贷:其他应交款——应交教育费附加	54
贷:其他应付款	6 940

同时:

借:应交税金——应交营业税	1 800
借:应交税金——应交城市维护建设税	126
借:其他应交款——应交教育费附加	54
借:其他应付款	6 940
贷:银行存款	8 920

例 4-16 在对凯旋国家高尔夫俱乐部进行检查时发现,该俱乐部实行会员制,以前年度会员入会时所交会费 2 000 万元存入银行,经税务机关审核,其中 500 万元应转为计税收入。俱乐部适用营业税税率为 20%,城市维护建设税税率为 7%,教育费附加率为 3%,企业所得税税率为 33%。同时处所偷税款 1 倍的罚款和 200 000 元的滞纳金。其会计处理如下:

$$\text{应补营业税} = 5\,000\,000 \times 20\% = 1\,000\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应补城市维护建设税} = 1\,000\,000 \times 7\% = 70\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应补教育费附加} = 1\,000\,000 \times 3\% = 30\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应交企业所得税} = (5\,000\,000 - 1\,000\,000 - 70\,000 - 30\,000) \times 33\% = 1\,287\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应交罚款} = (1\,000\,000 + 70\,000 + 30\,000 + 1\,287\,000) \times 1 + 200\,000 = 2\,587\,000 \text{ (元)}$$

借:递延收益	5 000 000
贷:以前年度损益调整	5 000 000
借:以前年度损益调整	4 974 000
贷:应交税金——应交营业税	1 000 000
贷:应交税金——应交城市维护建设税	70 000
贷:其他应交款——应交教育费附加	30 000
贷:其他应付款	2 587 000
贷:应交税金——应交所得税	1 287 000

同时:

借:以前年度损益调整	26 000
贷:利润分配——未分配利润	26 000
借:应交税金——应交营业税	1 000 000
借:应交税金——应交城市维护建设税	70 000
借:其他应交款——应交教育费附加	30 000
借:其他应付款	2 587 000
借:应交税金——应交所得税	1 287 000
贷:银行存款	4 974 000

## 4.5 营业税的申报与缴纳

### 4.5.1 营业税的纳税时间和纳税地点

#### 1. 营业税的纳税时间

##### (1) 营业税的纳税义务发生时间

营业税的纳税义务发生时间为纳税人收讫营业收入款项或者取得索取营业收入款项凭据的当天,具体规定参见有关税收条款。

##### (2) 营业税的纳税期限

营业税的纳税期限,分别为 5 日、10 日、15 日或者 1 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1个月为一期纳税的,自期满之日起10日内申报纳税;以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10日内申报纳税并结清上月应纳税款。

扣缴义务人的解缴税款期限,比照上述规定执行。

金融业(不包括典当业)的纳税期限为1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。

## 2. 营业税的纳税地点

营业税的纳税地点原则上采取属地征收的方法,就是纳税人在经营行为发生地缴纳应纳税款。具体有以下几种情况:

(1) 纳税人提供应税劳务,应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税;纳税人从事运输业务的,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的,应当向其机构所在地的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) 纳税人提供的应税劳务发生在外县(市),应当向应税劳务发生地的主管税务机关申报纳税而未申报纳税的,由其机构所在地或者居住地主管税务机关补征税款。

(5) 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。

(6) 各航空公司所属分公司,无论是否单独计算盈亏,均应作为纳税人向分公司所在地主管税务机关缴纳营业税。

(7) 纳税人在本省、自治区、直辖市范围内发生应税行为,其纳税地点需要调整的,由省、自治区、直辖市人民政府所属税务机关确定。

(8) 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。

### 4.5.2 营业税的申报

营业税纳税人无论当期有无营业额,均应按规定及时办理纳税申报,并如实填写“营业税纳税申报表”。有代扣代缴义务人的,应填写“营业税扣缴报告表”。

#### 1. 营业税纳税申报表

纳税人申报缴纳营业税,应填写“营业税纳税申报表”。该表为一式二联,第一联为申报联,由纳税人按期向主管税务机关申报,第二联为收执联,纳税人于申报时交税务机关签章后收回作为申报凭证。该表的格式见表4-2。

表 4-2

## 营业税纳税申报表

纳税人识别号: □□□□□□□□□□□□□□□□ 金额单位: 元 (列至角分)

纳税人名称		所属时期						本 期			
税 目	经营 项目	营 业 额					税 率	应 纳 税 额	减 免 税 额	已 纳 税 额	应 补 (退) 税 额
		全 部 收 入	不 征 税 项 目	减 除 项 目	减 免 税 项 目	应 税 营 业 额					
1	2	3	4	5	6	7=3-4-5-6	8	9=7×8	10=6×8	11	12
合 计											
如纳税人填报,由纳税人填写以下各栏						如委托代理人填报,由代理人填写以下各栏					备 注
会计主管 (签章)		纳税人 (公章)		代理人名称		电话		代理人 (公章)			
				地 址							
				经办人							
以下由税务机关填写											
收到申报表日期						接收人					

申报表填写要求如下:

(1)第1栏“税目”,按营业税税目税率表中设置的9个税目填报,不同税目的收入要分项填报;(2)第2栏“经营项目”,按各栏目征收范围中列举先后项目填写;(3)第3栏“全部收入”,系指纳税人的全部营业收入;(4)第4栏“不征税项目”,系指税法规定的不属于营业税征收范围的营业额;(5)第5栏“减除项目”,系指税法规定允许从营业收入中扣除的项目的营业额;(6)第6栏“减免税项目”,系指税法规定的减免税项目的营业额。

## 2. 营业税扣缴报告表

纳税人有代扣代缴义务的,应填写“营业税扣缴报告表”(格式略),一般应在扣缴税款5日内向主管税务机关报送“营业税扣缴报告表”和其他附送资料,申报纳税。

### 4.5.3 缴纳营业税款的会计处理

企业缴纳营业税款时,应根据“税收缴款书”等有关完税凭证,按缴纳数额借记“应交税金——应交营业税”账户,贷记“银行存款”、“现金”账户。

例 4-17 见例 9 资料,该卡拉 OK 歌舞厅以银行存款上交营业税,则会计处理如下:

借:应交税金——应交营业税

64 000

贷:银行存款

64 000

# 第5章

## 关税的核算

### 学习目标

本章详细介绍了我国关税核算的有关政策,阐明了进出口关税的会计处理方法,明确了关税申报和缴纳的要求。通过本章的学习,要求准确掌握关税核算的相关政策,重点掌握进出口关税的账务处理方法,一般了解关税检查的账务调整。

### 5.1 关税概述

#### 5.1.1 关税的分类和纳税人

关税是对进出国境、关境的货物征收的一种流转税,具体包括进口关税、出口关税、过境货物税。

关税按其他标准还可划分为不同的种类,如按征收目的可分为财政关税和保护关税;按征收标准可分为从量关税、从价关税、混合关税和滑准关税(关税的税率随着进口商品价格的变动而反方向变动的关税税率形式);按税率制定可分为自主关税和协定关税。

在我国,海关还要代税务机关征收进口增值税和进口消费税,代交通部门征收船舶吨税。

关税的纳税人可分为两类,一类为经营进出口货物的收、发货人或其代理人;另一类为入境物品的所有人、持有人及收受人,而且关税的纳税人可以是自然人,也可以是法人。具体如下:

1. 经营进出口货物的纳税人有:外贸进出口公司、工贸或农贸结合的进出口公司、其他经批准经营进出口商品的企业。

2. 入境物品的纳税人有:入境旅客随身携带的行李、物品的持有人,各种运输工具上服务人员入境时携带自用物品的持有人,馈赠物品以及其他方式入境个人物品的所有人,进口个人邮件的收件人。

#### 5.1.2 关税的征税对象和税率

##### 1. 关税的征税对象

我国关税的征税对象是进出口我国国境、关境的货物和物品的进出口额或进出境额。

其中“货物”是指贸易性商品,“物品”是指入境旅客随身携带的物品、个人邮递物品、各种运输工具上的服务人员进口的自用物品、馈赠物品以及其他方式进入国境的个人物品;“进出口额”或“进出境额”是指关税完税价格。

## 2. 关税的税率

### (1) 关税的税目

目前我国实施的关税政策征税范围包括 21 大类,由 2002 年的 7316 个税目增加至 7445 个税目。

### (2) 关税的税率

关税政策随着我国经济形势和国际经济环境的变化而不断变化。2002 年我国为履行加入 WTO 关税减让所承诺的义务,进口关税税率设置了最惠国税率、协定税率、特惠税率、普通税率四档形式,并且关税总水平由 15.3% 降低到 12%,平均降幅为 21.6%。2003 年关税算术平均总水平由 12% 再降到 11%。

#### ① 进口关税税率

进口关税税率可查阅“进口货物从价比例税率表”、“配额进口货物税率表”和“适用最终保障措施货物关税配额数量及加征关税税率表”等。

#### ② 出口关税税率

我国出口关税实行一栏税率。国家仅对少数资源性产品及易于竞相杀价、盲目出口、需要规范出口秩序的半成品计征出口关税。现行税则对 36 种出口商品计征出口关税,主要是鳗鱼苗、部分有色金属矿砂及其精矿、生锑、磷、氟钼酸钾、苯、山羊板皮、部分铁合金、钢铁废碎料、铜和铝原料及其制品、镍锭、锌锭、锑锭。其中有 16 种出口货物为零关税,多数货物出口关税税率在 0% 至 20% 之间,有 6 种货物的出口关税税率在 0% 至 10% 之间。

#### ③ 特别关税税率

特别关税包括报复性关税、反倾销税、反补贴税和保障性关税。征收特别关税的货物,其适用的国别、税率、期限和征收办法,由国务院关税委员会根据适时进出口贸易状况临时决定,由海关总署负责实施。

## 3. 关税税率的运用

我国进出口货物,应当按照关税税则规定的归类原则归入适当的税号,并按不同税号适用的关税税率征收关税,具体运用方式参照《新编国家税收(基础篇)》有关内容。

### 5.1.3 关税的减免

在我国,关税的减免集中在法定减免、特定减免和临时减免三个方面。

## 5.2 关税应纳税额的计算

### 5.2.1 关税的计税依据

关税的计税依据就是关税的完税价格。关税的完税价格又可分为进口货物的完税价格和出口货物的完税价格。进口货物的完税价格是进口关税的计税依据,出口货物的完税价格是出口关税的计税依据。

## 1. 进口货物的完税价格

### (1) 一般进口货物完税价格的确定

根据《海关法》，一般进口货物的完税价格为该货物运抵我国的到岸价格（CIF）。到岸价格是以正常成交价格为基础确定的，正常成交价格是指成交双方不具有特殊关系，且该项货物在公开市场上可以采购到的正常价格。到岸价格包括货价、货物运抵中国境内输入地起卸前的包装、运输、保险和其他劳务等费用。

### (2) 特殊形式进口货物完税价格的确定

特殊形式进口货物完税价格的确定，应由海关按估定的完税价格进行，具体内容可参照《新编税务会计》。

## 2. 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，并应包括货物运至我国境内与输出地点装载前的运输及其相关的费用、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是指该货物出口销售到我国境外的离岸价格，对于以离岸价格加运费和以国外口岸到岸价成交的，应先扣除离开我国口岸后的运费、保险费等费用作为离岸价格。如果出口货物的成交价格中包含有支付给国外的佣金，而且与货物的离岸价格分列的，也应当扣除。但出口货物在离岸以后，若买方还另行支付货物的包装费等，应将其计入关税完税价格之中。

如果出口货物的成交价格难以确定，由海关按以下次序估定完税价格：

(1) 同时或大约同时向同一国家或地区出口的同种货物的成交价格。

(2) 同时或大约同时向同一国家或地区出口的类似货物的成交价格。

(3) 根据境内生产的相同或类似货物的成本利润和一般费用、境内发生的运输及其他相关费用、保险费计算所得的价格。

(4) 按照合理方法估定的价格。

## 5.2.2 应纳关税的计算

### 1. 进口关税的计算

#### (1) 从价进口关税的计算：

$$\begin{aligned} \text{应纳进口关税税额} &= \text{应税货物进口数量} \times \text{单位完税价格} \times \text{进口关税税率} \\ &= \text{应税货物进口数量} \times \text{进口货物单位正常成交到岸价格} \times \\ &\quad \text{进口关税税率} \end{aligned}$$

$$\text{或} = \text{应税货物进口数量} \times \frac{\text{进口货物的离岸价格} + \text{到达我国口岸前的运费}}{1 - \text{保险费率}} \times \text{进口关税税率}$$

$$\text{或} = \frac{\text{进口货物国内市场批发价格}}{1 + \text{进口关税税率} + 20\%} \times \text{进口关税税率}$$

$$\text{或} = \frac{\text{进口货物国内市场批发价格}}{1 + \text{进口关税税率} + 20\% + \frac{1 + \text{关税税率}}{1 - \text{代征税率}}} \times \text{代征税率}$$

例 5-1 立新科技电子有限公司 2002 年从美国进口微型机一批，按购销合同和发票标明到岸价总额为 100 000 美元，报关进口日市场汇率为 100USD = 820CNY，公司适用增值税税率为 17%，进口关税税率为 6%。应纳税额计算为

$$\text{应纳进口关税税额} = 100\,000 \times 8.2 \times 6\% = 49\,200 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳进口增值税税额} = (100\,000 \times 8.2 + 100\,000 \times 8.2 \times 6\%) \times 17\% = 147\,764 \text{ (元)}$$

例 5-2 亚欧外贸公司从澳大利亚进口新闻纸 100 吨,进口申报价格为离岸价每吨 900 美元,每吨付离开对方口岸到入境口岸运费 50 美元,保险费率为 2%。进口日市场汇率为 100USD = 850CNY。新闻纸进口关税税率为 8.5%,进口增值税税率为 17%,应纳税额计算为

$$\text{应纳进口关税税额} = 100 \times \frac{(900 + 50) \times 8.5}{1 - 2\%} \times 8.5\% = 70\,038.27 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} \text{应纳增值税税额} &= \left[ 100 \times \frac{(900 + 50) \times 8.5}{1 - 2\%} + 100 \times \frac{(900 + 50) \times 8.5}{1 - 2\%} \times 8.5\% \right] \times 17\% \\ &= 151\,983.04 \text{ (元)} \end{aligned}$$

例 5-3 省外贸公司从德国进口强化木地板 5 000 件,每件申报价为到达大连的含运费价格 200 美元,保险费率为 0.5%,进口日外汇市场汇率为 100USD = 830CNY。地板进口关税税率为 6.8%,进口增值税税率为 17%。应纳税额计算为

$$\text{应纳进口关税税额} = 5\,000 \times \frac{200 \times 8.3}{1 - 0.5\%} \times 6.8\% = 567\,236.18 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} \text{应纳增值税税额} &= \left( 5\,000 \times \frac{200 \times 8.3}{1 - 0.5\%} + 5\,000 \times \frac{200 \times 8.3}{1 - 0.5\%} \times 6.8\% \right) \times 17\% \\ &= 1\,514\,520.60 \text{ (元)} \end{aligned}$$

例 5-4 省外贸进出口公司 2003 年从巴西进口椰子汁一批,因无法确定到岸价格,经海关批准,以国内同类货物的市场批发价 2 786 000 元,估定为关税完税价格。椰子汁的进口关税税率为 15%,进口增值税税率为 17%。应纳税额计算为

$$\text{应纳进口关税税额} = \frac{2\,786\,000}{1 + 15\% + 20\%} \times 15\% = 309\,555.56 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} \text{应纳增值税税额} &= \left( \frac{2\,786\,000}{1 + 15\% + 20\%} + \frac{2\,786\,000}{1 + 15\% + 20\%} \times 15\% \right) \times 17\% \\ &= 403\,454.07 \text{ (元)} \end{aligned}$$

例 5-5 佳华日化公司 2002 年从法国进口香水一批,因无法确定到岸价格,经海关批准,以国内同类货物的市场批发价格 1 200 000 元,估定为关税完税价格。香水进口关税税率为 22.5%,进口增值税税率为 17%,进口消费税税率为 30%。应纳税额计算为

$$\begin{aligned} \text{应纳进口关税税额} &= \frac{1\,200\,000}{1 + 22.5\% + 20\% + \frac{1 + 22.5\%}{1 - 30\%} \times 30\%} \times 22.5\% \\ &= 138\,461.54 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{应纳消费税税额} &= \left( \frac{1\,200\,000}{1 + 22.5\% + 20\% + \frac{1 + 22.5\%}{1 - 30\%} \times 30\%} + 138\,461.54 \right) \div (1 - 30\%) \times 30\% \\ &= 323\,076.92 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{应纳增值税税额} &= \left( \frac{1\,200\,000}{1 + 22.5\% + 20\% + \frac{1 + 22.5\%}{1 - 30\%} \times 30\%} + 138\,461.54 + 323\,076.92 \right) \times 17\% \\ &= 183\,076.92 \text{ (元)} \end{aligned}$$

### (2) 从量进口关税的计算

应纳进口关税税额 = 应税货物进口数量 × 单位货物税额

### (3) 复合进口关税的计算

应纳进口关税税额 = 应税货物进口数量 × 单位货物税额 + 应税进口货物数量 × 单位完税价格 × 进口关税税率

### (4) 滑准进口关税的计算

应纳进口关税税额 = 应税货物进口数量 × 单位完税价格 × 滑准税率

## 2. 出口关税的计算

应纳出口关税税额 = 应税货物出口数量 × 单位完税价格 × 出口关税税率

完税价格 = 出口离岸价 ÷ (1 + 出口关税税率)

或 = (含运费到岸价格 - 保险费 - 运费) ÷ (1 + 出口关税税率)

或 = (含运费到岸价格 - 运费) ÷ (1 + 出口关税税率)

或 = (含佣金与费用的到岸价格 - 佣金 - 保险费 - 运费) ÷ (1 + 出口关税税率)

例 5-6 省外外贸公司向荷兰出口铝制品一批,申报出口离岸价总计为 1 800 000 美元,出口日市场汇率为 100USD = 860CNY。铝制品出口关税税率为 6%。应纳税额计算为

完税价格 = 1 800 000 × 8.6 ÷ (1 + 6%) = 14 603 773.58 (元)

应纳出口关税税额 = 14 603 773.58 × 6% = 876 226.41 (元)

例 5-7 市土产进出口公司向俄罗斯出口山羊板皮一批,申报出口含税离岸价为 5 467 000 元,其中含保险费 500 000 元、运费 307 000 元。山羊板皮的出口关税税率为 10%。应纳税额计算为

完税价格 = (5 467 000 - 500 000 - 307 000) ÷ (1 + 10%) = 4 236 363.64 (元)

应纳出口关税税额 = 4 236 363.64 × 10% = 423 636.36 (元)

## 5.3 进出口关税的会计处理

### 5.3.1 进口关税的会计处理

纳税人发生的进口关税,在会计核算上不需要设置专门的账户来进行核算,而是将支付的进口关税和进口货物的价款、国外运费、保险费、国内运费等直接计入进口货物的采购成本,借记“物资采购”、“在途物资”、“原材料”、“库存商品”、“低值易耗品”、“固定资产”等账户,贷记“银行存款”、“其他货币资金”等账户。但商品流通企业进口业务所计提的应缴关税,也可以通过“应交税金——应交进口关税”账户核算。对代理进口货物的进口关税因由委托方负担,受托方只是代垫性质,因此通过“应收账款”、“应付账款”账户核算。

例 5-8 立新科技电子有限公司 2002 年从美国进口微型机一批,按购销合同和发票标明到岸价总额为 100 000 美元,报关进口日市场汇率为 100USD = 820CNY,公司适用增值税税率为 17%,进口关税税率为 6%。到岸价总额以信用证存款付讫,进口税费以转账支票付讫。

应交进口关税税额 = 100 000 × 8.2 × 6% = 49 200 (元)

应交增值税税额 = (100 000 × 8.2 + 100 000 × 8.2 × 6%) × 17% = 147 764 (元)

付进口税金时会计处理如下：

借：物资采购	49 200
借：应交税金——应交增值税（进项税额）	147 764
贷：银行存款	196 964

例 5-9 亚欧外贸公司从澳大利亚进口新闻纸 100 吨，进口申报价格为离岸价每吨 900 美元，每吨付离开对方口岸到入境口岸运费 50 美元，保险费率为 2%。进口日市场汇率为 100USD = 850CNY。新闻纸进口关税税率为 8.5%，进口增值税税率为 17%，货款和运费、保险费暂欠，进口关税和进口增值税以转账支票付清。

计提应交进口关税时会计处理如下：（例 5-2 已计算）

借：在途物资	70 038.27
贷：应交税金——应交进口关税	70 038.27

付进口关税、增值税时会计处理如下：

借：在途物资	823 979.59
借：应交税金——应交增值税（进项税额）	151 983.04
借：应交税金——应交进口关税	70 038.27
贷：应付账款	823 979.59
贷：银行存款	222 021.31

例 5-10 市外贸公司接受某公司委托代理进口椰子汁一批，进口货款 3 000 000 元存入公司银行账户。该批进口椰子汁到岸价为 250 000 美元，进口日市场汇率为 100USD = 810 CNY，进口椰子汁关税税率为 15%，进口增值税税率为 17%。

代付进口税费时会计处理如下：

$$\text{应付进口关税税额} = 250\,000 \times 8.1 \times 15\% = 303\,750 \text{ (元)}$$

$$\text{应付进口增值税税额} = (250\,000 \times 8.1 + 303\,750) \times 17\% = 395\,887.50 \text{ (元)}$$

借：应付账款	699 637.50
贷：银行存款	699 637.50

### 5.3.2 出口关税的会计处理

纳税人发生的出口关税，在会计核算上，一般在支付时直接计入“主营业务税金及附加”账户的借方和“银行存款”、“其他货币资金”、“应付账款”等账户的贷方。但商品流通企业自营出口货物的出口关税，计提时可以借记“主营业务税金及附加”账户，贷记“应交税金——应交出口关税”账户；实际缴纳时，借记“应交税金——应交出口关税”账户，贷记“银行存款”账户，商品流通企业代理出口应交的出口关税，也通过“应交税金——应交出口关税”账户，借方对应账户为“应付账款”账户。

例 5-11 华兴钨矿公司自营出口钨矿一批，报关出口离岸价折合人民币 4 200 000 元，钨矿产品出口关税税率为 20%，出口关税以转账支票付讫。其会计处理如下：

$$\text{应交出口关税税额} = 4\,200\,000 \div (1 + 20\%) \times 20\% = 700\,000 \text{ (元)}$$

借：主营业务税金及附加	700 000
贷：银行存款	700 000

例 5-12 省外贸公司自营向荷兰出口销售铝制品一批，申报出口离岸价总计为

1 800 000美元,出口日市场汇率为 100USD = 860CNY,铝制品出口关税税率为 6%。  
计提出口关税时会计处理如下:

应交出口关税税额 =  $1\ 800\ 000 \times 8.6 \div (1 + 6\%) \times 6\% = 876\ 226.42$  (元)

借:主营业务税金及附加	876 226.42
贷:应交税金——应交出口关税	876 226.42

实际缴纳出口关税时会计处理如下:

借:应交税金——应交出口关税	876 226.42
贷:银行存款	876 226.42

## 5.4 关税检查的账务调整

### 5.4.1 当期发生的关税业务检查的账务调整

例 5-13 在对立新科技电子有限公司进行检查时发现,本月进口液晶显示器在进口申报时,漏报离开对方口岸到达我国口岸前的运费 50 000 美元,报关日市场汇率 100USD = 840CNY,液晶显示器进口关税税率为 3.8%,进口增值税税率为 17%,而且该显示器已被生产车间领用一半。该公司以银行支票立即补交进口关税,并支付罚款滞纳金 40 000 元。其会计处理如下:

应补进口关税税额 =  $50\ 000 \times 8.4 \times 3.8\% = 15\ 960$  (元)

应补进口增值税税额 =  $(50\ 000 \times 8.4 + 15\ 960) \times 17\% = 74\ 113.20$  (元)

借:应交税金——应交增值税(进项税额)	74 113.20
借:原材料	7 980.00
借:生产成本	7 980.00
借:营业外支出	40 000.00
贷:银行存款	130 073.20

### 5.4.2 以前各期发生的关税业务检查的账务调整

例 5-14 对省外贸公司检查时发现,公司上年自营出口销售铜材在向海关申报时,在计算完税价格中将出口货物国内运费 100 000 元也随之扣除,铜材出口关税税率为 24%,以转账方式补交出口关税和罚款滞纳金 30 000 元。其会计处理如下:

应补出口关税税额 =  $100\ 000 \div (1 + 24\%) \times 24\% = 19\ 354.84$  (元)

借:以前年度损益调整	49 354.84
贷:银行存款	49 354.84
同时	
借:利润分配——未分配利润	49 354.84
贷:以前年度损益调整	49 354.84

## 5.5 关税的申报与缴纳

### 5.5.1 关税的纳税时间和纳税地点

#### 1. 关税的纳税时间

进出口货物纳税人,关税纳税义务发生于报关进口或出口的当天。而实际缴纳税款的时间为自办理海关手续之日起 15 日内(法定节假日除外)向指定银行缴纳税款。纳税人因特殊情况不能按期纳税的,经海关审核批准可以将纳税人的全部或部分应纳税款的缴纳期限予以延长。擅自逾期不缴的,除了限期追缴外,还要按日征收欠缴税款 10% 的滞纳金。

单位或个人进出口货物后,如果发现有短缴关税情况的,海关可以从缴纳税款之日起 1 年内向收、发货人或者其他代理人追缴应缴的关税。但对于违章短缴的关税,海关可在 3 年内追缴。

#### 2. 关税的纳税地点

关税的纳税人进口货物应自运输工具申报进境之日起 14 日内,出口货物应在货物运抵海关监管区后装货的 24 小时前,向货物进、出境地海关申报纳税。但为了方便纳税人,经申请且海关同意,纳税人也可以在设有海关的指运地(启运地)海关办理申报纳税手续。

### 5.5.2 关税的申报

关税的纳税人,在税则规定的时间内向海关申报缴纳进出口关税时,应如实填写“关税专用缴款书”。其具体格式见表 5-1。

表 5-1 关税专用缴款书

收入系统：

填发日期： 年 月 日

收款单位	收入机关				缴款单位	名称	
	科目		预算级次			账号	
	收款国库					开户银行	
税号	货物名称	数量	单位	完税价格( )		税率(%)	税款金额( )
金额人民币(大写)						合计( )	
填制单位						收款国库(单位)	
申请单位编号		报关单编号		制单人： 复核人：			
合同(批文)号		运输工具(号)					
缴款期限		年 月 日	提/装货单号				

### 5.5.3 缴纳关税税款的会计处理

关税纳税人实际缴纳关税税款时,如果计提的应交关税税款通过了“应交税金——应交进口(出口)关税”账户的话,借记“应交税金——应交进口(出口)关税”账户,贷记“银行存款”账户。如果生产性企业自营出口直接缴纳关税税款,应在缴纳时借记“物资采购”、“原材料”、“库存商品”、“固定资产”、“主营业务税金及附加”等账户,贷记“银行存款”、“其他货币资金”等账户,但外贸企业代理进出口业务的关税可通过“应收账款”、“应付账款”账户核算。

# 第6章

## 企业所得税的核算

### 学习目标

本章在全面介绍企业所得税核算的政策的基础上,阐明企业所得税的计税依据、计算方法和会计处理方法。本章重点在于掌握企业所得税的减、免税政策和企业所得税计税依据的确定,一般性理解企业资产的所得税会计处理,难点在于准确调整永久性差异和时间性差异,并准确运用应付税款法和纳税影响会计法进行会计处理。

### 6.1 企业所得税概述

企业所得税是对在我国境内的企业(外商投资企业和外国企业除外)就其生产、经营所得和其他所得征收的一种收益税,是国家参与企业利润分配的重要手段。

#### 6.1.1 企业所得税的纳税人

企业所得税的纳税人是指在中国境内实行独立经济核算的企业或组织。所谓独立经济核算,是指企业或者组织自主从事经济活动,并独立地、完整地进行会计核算。具体包括国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业、有生产经营所得和其他所得的其他组织(指经国家有关部门批准,依法注册、登记的事业单位、社会团体等组织)。

#### 6.1.2 企业所得税的征税对象及税率

##### 1. 征税对象

企业所得税的征税对象是指中国境内的企业,除外商投资企业和外国企业外,应就其生产经营所得和其他所得缴纳企业所得税。所谓生产经营所得,是指企业从事物资生产、商品流通、交通运输、劳务服务以及其他盈利事业取得的所得。其他所得包括企业有偿转让各类财产取得的财产转让所得,纳税人购买各种有价证券取得的利息及外单位欠款取得的利息所得,纳税人出租固定资产、包装物等取得的租赁所得,纳税人因提供转让专利权、非专利技术、商标权、著作权等取得的特许权使用所得,纳税人对外投资入股取得的股息、红利所得以及固定资产盘盈、因债权人原因确定无法支付的应付款项、物资及现金溢余等取得的其他所得。

## 2. 企业所得税的税率

企业所得税实行比例税率,法定税率为 33%。小型企业年应纳税所得额在 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 3 万元到 10 万元(含 10 万元)的企业,暂减按 27% 的税率征收所得税。

### 6.1.3 企业所得税的减免

企业所得税的税收优惠,是指国家根据经济和社会发展的需要,在一定期限内对特定地区、行业 and 企业的纳税人应缴纳的企业所得税,给予减征或免征的一种照顾和鼓励措施。国务院批准的《工商税制改革实施方案》明确指出:“除税法规定的减免税项目外,各级政府及各部门不能再开减免税的口子。”

企业所得税的法定减免税优惠的主要内容参见《新编国家税收(基础篇)》。

## 6.2 企业所得税应纳税额的计算

### 6.2.1 企业所得税的计税依据

企业所得税的计税依据是应纳税所得额。应纳税所得额是指纳税人每一纳税年度的收入总额减去准予扣除项目金额后的余额。其计算公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= \text{收入总额} - \text{准予扣除项目金额} \\ &= \text{利润总额} \pm \text{税收调整项目金额} \end{aligned}$$

#### 1. 收入总额的确定

收入总额是指企业在生产经营活动中以及其他行为取得的各项收入的总和,包括纳税人来源于中国境内、境外的生产经营收入和其他收入。

#### 2. 准予扣除项目

准予扣除项目是指按照企业所得税法的规定,在计算应纳税所得额时,允许扣除的与纳税人取得收入有关的成本、费用、税金和损失。

#### 3. 不得扣除项目

根据企业所得税法及有关规定,在计算应纳税所得额时,资本性支出等项目不得扣除。具体内容参见《新编国家税收(基础篇)》。

### 6.2.2 企业所得税应纳税额的计算

#### 1. 应纳税额的计算

企业所得税应纳税额以纳税人的应纳税所得额和适用税率计算而来。其公式为

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率}$$

例 6-1 某企业 2002 年度利润总额 116 万元,该企业平均职工人数 100 人,核定的月计税工资标准为 800 元/人,实发工资 120 万元,并按实发工资的 2%、14% 和 1.5% 分别计提职工工会经费、职工福利费、职工教育经费,共 21 万元,本年销售收入总额 1 860 万元,计入管理费用的业务招待费 9.38 万元,该企业建立坏账准备金制度,上年末应收账款余额 100 万元,本年末应收账款余额 200 万元,本年计入管理费用的坏账准备金 6 000 元,根

据以上资料计算该企业本年度实际应纳企业所得税额。

$$(1) \text{ 允许扣除的计税工资标准} = 800 \times 100 \times 12 = 960\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{超过标准列支的工资额} = 1\,200\,000 - 960\,000 = 240\,000 \text{ (元)}$$

$$(2) \text{ 允许列支的“三项经费”} = 960\,000 \times (2\% + 14\% + 1.5\%) = 168\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{超过标准列支的三项费用} = 210\,000 - 168\,000 = 42\,000 \text{ (元)}$$

$$(3) \text{ 允许列支的业务招待费} = 18\,600\,000 \times 30\% + 30\,000 = 85\,800 \text{ (元)}$$

$$\text{超过标准列支的业务招待费} = 93\,800 - 85\,800 = 8\,000 \text{ (元)}$$

$$(4) \text{ 允许列支的坏账准备金} = (2\,000\,000 - 1\,000\,000) \times 50\% = 500\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{超过标准列支的坏账损失} = 6\,000 - 5\,000 = 1\,000 \text{ (元)}$$

$$(5) \text{ 应纳税所得额} = 1\,160\,000 + 240\,000 + 42\,000 + 8\,000 + 1\,000 = 1\,451\,000 \text{ (元)} \\ (6) \text{ 应纳税额} = 1\,451\,000 \times 33\% = 478\,830 \text{ (元)}$$

## 2. 税额扣除

企业所得税的征税对象是纳税人来源于境内、境外的一切所得,当纳税人有来源于境内、境外的投资所得时,为了避免重复征税,其在境外已缴纳的税款,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额及中国税法规定计算的应纳税额。

已在境外缴纳的所得税款,是指纳税人来源于中国境外的所得,在境外实际缴纳的所得税税款,不包括减免税或纳税后又得到的补偿,以及由他人代为承担的税款。

境外所得按税法的有关规定计算应纳税额,应扣除为取得该项所得摊计的成本、费用以及损失,得出应纳税额扣除限额,并分国(地区)不分项计算,其计算公式为

$$\text{境外所得税税款扣除限额} = \text{境内、境外所得按税法计算的应纳税总额} \times \\ (\text{来源于某外国的所得额} / \text{境内、境外所得总额})$$

纳税人来源于境外所得在境外实际缴纳的税款低于按上述公式计算的扣除限额的,可以从应纳税额中扣除,超过扣除限额的,其超过部分不得在本年度的应纳税额中扣除,也不得列为费用支出,但可用以后年度税款扣除的余额补扣,补扣期限最长不得超过 5 年。

例 6-2 某企业应纳税所得额为 100 万元,适用 33% 的企业所得税率。另外,该企业分别在 A、B 两国设有分支机构(我国与 A、B 两国缔结避免双重征税协定),在 A 国分支机构的所得额为 50 万元,A 国税率为 30%;在 B 国的分支机构所得额为 30 万元,B 国税率为 35%。假设该企业在 A、B 两国所得按我国税法计算的应纳税所得额和按 A、B 两国税法计算的应纳税所得额是一致的,两个分支机构在 A、B 两国分别缴纳 15 万元和 10.5 万元的所得税。该企业在我国应缴纳的企业所得税为

(1) 该企业按我国税法计算的境内、境外所得的应纳税额

$$\text{应纳税额} = (1\,000\,000 + 500\,000 + 300\,000) \times 33\% = 594\,000 \text{ (元)}$$

(2) A、B 两国的扣除限额

$$\text{A 国扣除限额} = (1\,000\,000 + 500\,000) \times 33\% \times [500\,000 \div (1\,000\,000 + 500\,000)] \\ = 165\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{B 国扣除限额} = (1\,000\,000 + 300\,000) \times 33\% \times [300\,000 \div (1\,000\,000 + 300\,000)] \\ = 99\,000 \text{ (元)}$$

在 A 国缴纳的所得税为 150 000 元,低于扣除限额 165 000 元,可全额扣除。

在 B 国缴纳的所得税为 105 000 元,高于扣除限额 99 000 元,其超过扣除限额的部分 6 000 元不能扣除。

### (3) 在我国应缴纳的所得税

$$\text{应纳税额} = 594\,000 - 150\,000 - 99\,000 = 345\,000 \text{ (元)}$$

除上述分国不分项抵扣方法外,纳税人也可以采用定率方法,企业可以不区分免税或非免税项目,统一按境外应纳税所得额 16.5% 的比率抵扣。

## 6.3 企业所得税的会计处理

### 6.3.1 税前会计利润与应纳税所得额的差异

税前会计利润,是指企业根据财务会计制度的规定计算出来的,列报在利润表上的利润总额。其目的是为了公允地反映企业的经营成果,体现收入、费用之间的配比原则。

应纳税所得额,是指企业按照国家税法规定确认的,应缴纳所得税的收益额。其目的是为了正确计算企业应缴纳的所得税,以保证国家的财政收入。税前会计利润的计算过程,受企业会计准则所采用的会计程序和方法的限制,而应纳税所得额的确定更是受国家税法的约束。

会计制度与税法二者的目的不同,对收益、费用、资产、负债等的时间与范围也有所不同。从而导致税前会计利润与应纳税所得额产生差异,这一差异分为永久性差异和时间性差异两种类型。

#### 1. 永久性差异

永久性差异是指在某一会计期间,由于会计制度与税法在计算收益、费用或损失时的口径不同,所产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差异。这种差异在本期发生,不会在以后各期转回,也就是说,永久性差异只影响当期的应税收益,但不会影响以后各期的应税收益。例如,我国企业中,违约罚款和超过规定标准的其他支出,在会计所得中可以扣除,但在计算所得税时,不准许从计税所得中扣除。

永久性差异的类型参见《新编国家税收(基础篇)》。

#### 2. 时间性差异

时间性差异是指税法与会计制度在确认收益、费用和损失的时间不同而产生的税前会计利润与应纳税所得额之间的差额。时间性差异发生于某一会计期间,但在以后各期能够回转。也就是时间性差异不仅影响当期应税收益,还影响以后各期应税收益。时间性差异的类型参见《新编国家税收(基础篇)》。造成时间性差异的主要原因是两种所得在收入和支出的认定时间上存在着不一致性。在收入认定方面,有些本期会计记录认定的收入或所得,本期不纳税,而作为以后会计期的所得纳税;有些本期会计记录未认定的收入或所得,却应视为本期计税所得计算纳税。这种情况在西方国家比较常见。在支出认定方面,有些支出按照税法规定可以在本期作为费用或损失在税前扣除,而会计记录却要在下期认定。如固定资产折旧问题,企业为了税收目的,对于税法中允许采用加速折旧法计提折旧的固定资产,采用加速折旧的办法计提折旧,加大前期税前扣除额,但为了均衡各期成本费用水平,在财务上采用直线折旧法,因而就产生了前期会计所得大于计税所

得,而后期会计所得小于计税所得的情况等等。

由于税前利润与应纳税所得额之间存在着以上差异,在会计核算中可以采用两种不同的方法进行处理,即应付税款法和纳税影响会计法。

### 6.3.2 会计账户

为了正确核算应交所得税和所得税费用,需使用以下三个账户:

1. “应交税金——应交所得税”账户。该账户为负债性账户,核算企业按照规定计提和解缴的所得税的增减变化,借方登记实际缴纳的所得税额,贷方登记分期计提的应交所得税额,期末余额在贷方,表示已经预提尚未解缴的应交的所得税额。

2. “所得税”账户。该账户为损益性账户,核算企业按照规定从本期损益中扣除的所得税的发生和转销情况,其借方发生额反映企业计入本期损益的所得税额,贷方发生额反映期末转入“本年利润”账户的所得税额,期末结转本年利润后,“所得税”账户无余额。

3. “递延税款”账户。该账户为负债性账户,核算企业由于时间性差异造成的税前会计利润与应纳税所得额的差额所产生影响的纳税金额,以及以后各期转销的数额。其贷方发生额反映企业本期税前会计利润大于应纳税所得额产生的时间性差异影响纳税金额,及本期转销已确认时间性差异对纳税影响的借方数额;其借方发生额反映企业本期税前会计利润小于应纳税所得额产生的时间性差异影响纳税的金额,及本期转销已确认的时间性差异对纳税影响的贷方数额,期末贷方(或借方)余额,反映尚未转销时间性差异影响纳税的金额。采用债务法时,“递延税款”账户的贷方或借方发生额,还反映税率变动或开征新税调整的递延税款数额。

### 6.3.3 应付税款法

应付税款法是指企业不确认时间性差异对所得额的影响金额,按照当期计算的应纳税所得额确认所得税费用的方法。

在这种方法下,当期所得税费用等于当期应交所得税。这种核算方法的特点是本期所得税费用等于按照本期应税所得与适用所得税税率计算的应纳税所得额。时间性差异产生的影响所得税金额均在本期确认所得税费用,或在本期递延所得税费用,在会计报表中不反映为一项负债或一项资产。企业按照应纳税所得额计算的应交所得税借记“所得税”账户,贷记“应交税金——应交所得税”账户。

例 6-3 某纳税人 2001 年度营业外支出中捐赠支出 35 万元,其中 10 万元是通过中国希望工程基金会向失学儿童提供的捐赠;10 万元是通过该纳税人的主管行政机关向某贫困地区进行的捐赠;15 万元是该纳税人向某中学进行的捐赠,该纳税人当年实现利润总额为 765 万元,假设无其他调整项目,该纳税人允许税前扣除的捐赠支出限额及准予扣除额计算如下:

$$\text{调整所得额} = 7\,650\,000 + 350\,000 = 8\,000\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{允许税前扣除的捐赠支出限额} = 8\,000\,000 \times 3\% = 240\,000 \text{ (元)}$$

在 35 万元捐赠支出中有 15 万元未通过中国境内非营利的社会团体、国家机关,而是直接向某中学进行的捐赠,不能在税前扣除,其余 20 万元捐赠是通过我国境内非营利的社会团体、国家机关进行的捐赠,且未超过扣除限额,所以该纳税人税前准予扣除的捐赠

支出为 20 万元。

本企业应纳税所得额 = 8 000 000 - 200 000 = 7 800 000 (元)

例 6-4 某企业的全年计税工资总额为 10 万元,2002 年度实发工资为 12 万元。固定资产折旧采用直线法,本年折旧额为 5 万元,计税采用双倍余额递减法,本年折旧额 6.5 万。2002 年度利润表上的利润总额为 15 万元,所得税税率为 33%。其会计处理如下:

(1) 计算所得税费用

税前会计利润	150 000
加:永久性差异	20 000
减:时间性差异	15 000
应税所得	155 000
所得税税率	33%
本期应纳所得税	51 150
本期所得税费用	51 150

(2) 账务处理如下:

借:所得税	51 150
贷:应交税金——应交所得税	51 150

### 6.3.4 纳税影响会计法

纳税影响会计法指企业确认时间性差异对所得税的影响金额,按照当期应纳税所得额和时间性差异对所得税影响金额的合计,确认为当期所得税费用的方法,在这种方法下,时间性差异对所得税影响金额,递延和分配到以后各期。

纳税影响会计法与应付税款法的主要区别在于:应付税款法不确认时间性差异对未来所得税的影响金额,将时间性差异的所得税影响金额确认为本期所得税费用或抵减本期所得税费用,纳税影响会计法确认时间性差异对未来所得税的影响金额,并将确认的时间性差异对所得税影响金额计入递延税款的借方或贷方,同时确认所得税费用或抵减所得税费用。

两者的共同点在于:按会计制度计算的税前会计利润与按税法规定计算的应纳税所得额之间产生的永久性差异,均在产生的当期确认为所得税费用或抵减所得税费用。

#### 1. 税率不变情况下的会计处理

在采用纳税影响会计法核算所得税时,假如所得税税率保持不变,则本期发生的时间性差异对未来所得税的影响,表明今后转回时间性差异时应付或可抵减的所得税。

例 6-5 以例 6-4 资料为例,其会计处理如下:

税前会计利润	150 000
加:永久性差异	20 000
减:时间性差异	15 000
应税所得	155 000
所得税税率	33%
本期应纳所得税	51 150
应纳税时间性差异对所得税影响金额	4 950 (15 000 × 33%)

本期所得税费用 56 100 [(150 000 + 20 000) × 33%]

其会计处理如下：

借：所得税	56 100
贷：应交税金——应交所得税	51 150
贷：递延税款	4 950

从上述例题可见：

(1) 采用应付税款法时，不确认本期发生的时间性差异对未来所得税的影响金额，按照本期应税所得计算的应纳所得税作为本期所得税费用；在采用纳税影响会计法时，需要确认时间性差异对未来所得税的影响金额，并作为本期所得税费用的组成部分。在上例中，按照应付税款法计算的本期所得税费用为 51 150 元，按照纳税影响会计法计算的本期所得税费用为 56 100 元，两种计算方法对本期所得税费用的影响金额为 4 950 元，即为应纳税时间性差异对未来所得税的影响金额。

(2) 采用应付税款法或纳税影响会计法核算时，对永久性差异的处理方法是一致的，即永久性差异确认为本期所得税费用或抵减本期所得税费用。

(3) 采用纳税影响会计法核算时，在不存在永久性差异和其他某些特殊情况下，本期所得税费用是按照会计制度计算的本期税前会计利润所应承担的所得税费用，符合配比原则，即一定时期的收益与一定时期的所得税费用相配比。例如，某企业本期实现的税前会计利润为 500 000 元，该企业所得税率为 33%，若无其他纳税调整事项，则该企业本期应缴纳所得税额为 148 500 元 (450 000 × 33%)，本期递延税款贷方发生额为 16 500 元 (50 000 × 33%)，本期所得税费用为 165 000 元 (148 500 + 16 500)，并且本期所得税费用也反映现行的所得税率 33% (165 000 ÷ 500 000)。

## 2. 税率变动情况下的会计处理

在具体采用纳税影响会计法核算时，有两种可供选择的方法，即递延法和债务法。在所得税率不变的情况下，无论是采用递延法还是债务法核算，其结果相同；但在所得税率变动的情况下，则两种处理的结果不完全相同。

(1) 递延法。是将本期时间性差异产生的影响所得税的金额，递延和分配到以后各期，并同时转回原已确认的时间性差异对本期所得税的影响金额。

递延法的特点是：

① 采用递延法核算时，资产负债表上反映的递延税款余额，并不代表收款的权利或付款的义务。其账面余额是按照产生时间性差异的时期所适用的所得税率计算确认，而不是用现行税率计算的。在税率变动或开征新税时，对递延税款的账面余额不作调整，即递延税款账面余额不符合负债和资产的定义，不能完全反映为企业的一项负债或一项资产。

② 本期发生的时间性差异影响所得税的金额，用现行税率计算，以前发生而在本期转回的各项时间性差异影响所得税额，一般用当初的原有税率计算。

采用递延法时，报告期间的所得税费用包括：本期应纳所得税和本期发生或转回的时间性差异所产生的递延税款贷项或借项两个方面。

例 6-6 某企业 2003 年所得税税率改为 30%，本年的税前会计利润与 2002 年相同，全年计税工资总额为 100 000 元，全年实际发放工资 120 000 元，企业固定资产折旧采用直线法，当年实际提取固定资产折旧额 50 000 元，按税法规定的双倍余额递减法应提计税折旧额 65 000 元，利润表中反映的会计利润为 150 000 元。

## 2002 年的会计处理

借: 所得税	56 100
贷: 应交税金——应交所得税	51 150
贷: 递延税款	4 950

## 2003 年的会计处理

税前会计利润	150 000
加: 永久性差异	20 000
减: 时间性差异	15 000
应税所得	155 000
所得税税率	30%
本期应交所得税	46 500
应纳税时间性差异的所得税影响金额	4 500 (15 000 × 30%)
本期所得税费用	51 000 (46 500 + 4 500)
借: 所得税	51 000
贷: 应交税金——应交所得税	46 500
贷: 递延税款	4 500

② 债务法。债务法是指将本期由于时间性差异产生的影响所得税的金额, 递延和分配到以后各期, 并同时转回已确认的时间性差异的所得税影响金额, 在税率变动或开征新税时, 需要调整递延税款的账面金额。

债务法的特点在于:

① 本期的时间性差异预计对未来所得税的影响金额, 在资产负债表上作为未来应付税款的债务, 或者作为代表预付未来税款的资产。采用债务法进行会计处理时, 递延税款的账面余额按照现行所得税税率计算, 而不是按照产生时间性差异的时期所适用的所得税税率计算。因此, 在税率变动或开征新税时, 递延税款的账面余额要进行相应的调整。

② 在采用债务法时, 本期发生或转回的时间性差异的所得税影响金额, 均应用现行税率计算确定。

采用债务法时, 一定时期的所得税费用包括本期应纳所得税、本期发生或转回的时间性差异所产生的递延所得税负债或递延所得税资产和由于税率变更或开征新税, 对以前各期确认的递延所得税负债或递延所得税资产账面余额的调整数。

例 6-7 以例 6-6 资料为例, 采用债务法的会计处理如下:

2002 年会计处理同例 6-6。

## 2003 年会计处理

税前会计利润	150 000
加: 永久性差异	20 000
减: 时间性差异	15 000
应税所得	155 000
所得税税率	30%
本期应纳所得税	46 500
应纳税时间性差异的所得税影响金额	4 500 (15 000 × 30%)
应调减的递延所得税负债	450 (15 000 × 3%)

本期所得税费用	50 550 (46 500 + 4 500 - 450)
借: 所得税	50 550
贷: 应交税金——应交所得税	46 500
贷: 递延税款	4 050 (4 500 - 450)

从上述例题可见,递延法的目的是使所得税费用与在计算税前会计利润时而确认的所得相比,因此,本期时间性差异的所得税影响是递延的,并且被看做是今后转回时间性差异时期的所得税费用(或利益)。债务法的目的是将时间性差异的所得税影响看做资产负债表中的一项资产或负债,从而符合会计概念框架中的资产或负债的定义。因此,时间性差异预计的所得税影响被定义和报告为未来应缴或应收的所得税。

例 6-8 某企业 1990 年 12 月 25 日购入一台设备,原价为 58 000 元,预计净残值 200 元。按税法规定可按年数总和法计提折旧,折旧年限 5 年。会计上采用直线法计提折旧,折旧年限 8 年。在其他因素不变的情况下,该企业每年的税前会计利润为 20 000 元(无其他纳税调整事项),所得税税率为 33%,1991~1998 年会计折旧和税收折旧分别见表 6-1。

表 6-1 1991~1998 年会计折旧和税收折旧

项目	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998
会计折旧	7 225	7 225	7 225	7 225	7 225	7 225	7 225	7 225
税收折旧	19 267	15 413	11 560	7 707	3 853	0	0	0

税率不变时递延法、债务法计算的所得税费用即递延所得税金额见表 6-2。

表 6-2 税率不变时递延法、债务法计算的所得税费用

项目	税前会计利润	时间性差异	应税所得	所得税率	应纳税所得税	时间性差异影响	所得税费用
1991	20 000	(12 042)	7 958	33%	2 626.14	(3 972.86)	6 600
1992	20 000	(8 188)	11 812	33%	2 897.96	(2 702.04)	6 600
1993	20 000	(4 335)	15 665	33%	5 169.45	(1 430.55)	6 600
1994	20 000	(482)	19 518	33%	6 440.94	(159.06)	6 600
1995	20 000	3 372	23 372	33%	7 712.76	1 112.76	6 600
1996	20 000	7 225	27 225	33%	8 984.25	2 384.25	6 600
1997	20 000	7 225	27 225	33%	8 984.25	2 384.25	6 600
1998	20 000	7 225	27 225	33%	8 984.25	2 384.25	6 600

根据表中所列资料,递延法和债务法计算的各年应纳税所得税、递延税款、本期所得税费用及其会计处理如下:

(1) 1991 年

本期应纳税税额:  $7 958 \times 33\% = 2 626.14$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额:  $12 042 \times 33\% = 3 972.86$  (元)

本期所得税费用:  $2 626.14 + 3 972.86 = 6 600$  (元)

借: 所得税	6 600
贷: 应交税金——应交所得税	2 626.14
贷: 递延税款	3 972.86

(2) 1992 年

本期应纳税额 :  $11\ 812 \times 33\% = 3\ 897.96$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $8\ 188 \times 33\% = 2\ 702.04$  (元)

本期所得税费用 :  $3\ 897.96 + 2\ 702.04 = 6\ 600$  (元)

借 : 所得税	6 600
贷 : 应交税金——应交所得税	3 897.96
贷 : 递延税款	2 702.04

(3) 1993 年

本期应纳税额 :  $15\ 665 \times 33\% = 5\ 169.45$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $4\ 335 \times 33\% = 1\ 430.55$  (元)

本期所得税费用 :  $5\ 169.45 + 1\ 430.55 = 6\ 600$  (元)

借 : 所得税	6 600
贷 : 应交税金——应交所得税	5 169.45
贷 : 递延税款	1 430.55

(4) 1994 年

本期应纳税额 :  $19\ 518 \times 33\% = 6\ 440.94$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $482 \times 33\% = 159.06$  (元)

本期所得税费用 :  $6\ 440.94 + 159.06 = 6\ 600$  (元)

借 : 所得税	6 600
贷 : 应交税金——应交所得税	6 440.94
贷 : 递延税款	159.06

(5) 1995 年

本期应纳税额 :  $23\ 372 \times 33\% = 7\ 712.76$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $3\ 372 \times 33\% = 1\ 112.76$  (元)

本期所得税费用 :  $7\ 712.76 - 1\ 112.76 = 6\ 600$  (元)

借 : 所得税	6 600
借 : 递延税款	1 112.76
贷 : 应交税金——应交所得税	7 712.76

(6) 1996 年

本期应纳税额 :  $27\ 225 \times 33\% = 8\ 984.25$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $7\ 225 \times 33\% = 2\ 384.25$  (元)

本期所得税费用 :  $8\ 984.25 - 2\ 384.25 = 6\ 600$  (元)

借 : 所得税	6 600
借 : 递延税款	2 384.25
贷 : 应交税金——应交所得税	8 984.25

(7) 1997 年、1998 年计算与处理和 1996 年相同。

从例 6-8 可见,在所得税税率不变的情况下,递延法和债务法的处理方法相同。

例 6-9 以例 6-8 资料为例,只是从 1993 年起所得税税率改为 30%,其他条件不变。

(1) 递延法下的计算结果见表 6-3。

表 6-3

项目	税前会计利润	时间性差异	应税所得	所得税率	应纳税所得税	时间性差异影响	所得税费用
1991	20 000	(12 042)	7 958	33%	2 626.14	(973.86)	6 600
1992	20 000	(8 188)	11 812	33%	3 897.96	(2 702.04)	6 600
1993	20 000	(4 335)	15 665	30%	4 699.50	(1 300.50)	6 000
1994	20 000	(482)	19 518	30%	5 855.40	(144.60)	6 000
1995	20 000	3 372	23 372	30%	7 011.60	1 112.76	5 898.84
1996	20 000	7 225	27 225	30%	8 167.50	2 384.25	5 783.25
1997	20 000	7 225	27 225	30%	8 167.50	2 384.25	5 783.25
1998	20 000	7 225	27 225	30%	8 167.50	2 239.70	5 927.76

根据资料,按递延法计算的各年应交所得税、递延税款、本期所得税费用及其会计处理如下:

①1991年、1992年与例6-8相同

②1993年

本期应纳税税额:  $15\ 665 \times 30\% = 4\ 699.50$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额:  $4\ 335 \times 30\% = 1\ 300.50$  (元)

本期所得税费用:  $4\ 699.50 + 1\ 300.50 = 6\ 000$  (元)

借: 所得税 6 000  
 贷: 应交税金——应交所得税 4 699.50  
 贷: 递延税款 1 300.50

③1994年

本期应纳税税额:  $19\ 518 \times 30\% = 5\ 855.40$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额:  $482 \times 30\% = 144.60$  (元)

本期所得税费用:  $5\ 855.40 + 144.60 = 6\ 000$  (元)

借: 所得税 6 000  
 贷: 应交税金——应交所得税 5 855.40  
 贷: 递延税款 144.60

④1995年

本期应纳税税额:  $23\ 372 \times 30\% = 7\ 011.60$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额:  $3\ 372 \times 33\% = 1\ 112.76$  (元)

本期所得税费用:  $7\ 011.60 - 1\ 112.76 = 5\ 898.84$  (元)

借: 所得税 5 898.84  
 借: 递延税款 1 112.76  
 贷: 应交税金——应交所得税 7 011.60

⑤1996年

本期应纳税税额:  $27\ 225 \times 30\% = 8\ 167.50$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $7\ 225 \times 33\% = 2\ 384.25$  (元)

本期所得税费用  $8\ 167.50 - 2\ 384.25 = 5\ 783.25$  (元)

借 : 所得税	5 783.25
借 : 递延税款	2 384.25
贷 : 应交税金——应交所得税	8 167.50

⑥1997 年同 1996 年

⑦1998 年

本期应纳税额 :  $27\ 225 \times 30\% = 8\ 167.50$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $(12\ 042 + 8\ 188 - 3\ 372 - 7\ 225 - 7\ 225) \times 33\% + (4\ 335 + 482) \times 30\% = 2\ 239.74$  (元)

本期所得税费用  $8\ 167.50 - 2\ 239.74 = 5\ 927.76$  (元)

借 : 所得税	5 927.76
借 : 递延税款	2 239.74
贷 : 应交税金——应交所得税	8 167.50

从本例可见,采用递延法处理时,本期发生的时间性差异对未来所得税的影响金额用现行所得税率计算,本期转回的时间性差异的所得税影响金额用原税率计算转回。在本例中,第 5 年转回时间性差异时,先用 33% 的所得税率计算转回,待原用 33% 计算确认的时间性差异的所得税影响金额全部转回后,再按 30% 的所得税率计算转回。

②) 债务法下的计算结果见表 6-4。

表 6-4

项目	税前会计利润	时间性差异	应税所得	所得税率	应纳税所得	时间性差异影响	所得税费用
1991	20 000	(12 042)	7 958	33%	2 626.14	(973.86)	6 600
1992	20 000	(8 188)	11 812	33%	3 897.96	(702.04)	6 600
1993	20 000	(4 335)	15 665	30%	4 699.50	(693.60)	5 393.10
1994	20 000	(482)	19 518	30%	5 855.40	(144.60)	6 000
1995	20 000	3 372	23 372	30%	7 011.60	1 011.76	6 000
1996	20 000	7 225	27 225	30%	8 167.50	2 167.50	6 000
1997	20 000	7 225	27 225	30%	8 167.50	2 167.50	6 000
1998	20 000	7 225	27 225	30%	8 167.50	2 167.50	6 000

根据资料,按债务法计算的各年应纳税所得、递延税款、本期所得税费用及其会计处理如下:

①1991 年、1992 年与例 6-8 相同。

②1993 年

本期应纳税额 :  $15\ 665 \times 30\% = 4\ 699.50$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $4\ 335 \times 30\% = 1\ 300.50$  (元)

本期所得税率变动调减

递延税款期初余额 :  $(12\ 042 + 8\ 188) \times 3\% = 606.90$  (元)

本期递延税款贷方发生额 :  $1\ 300.50 - 606.90 = 693.60$  (元)

本期所得税费用 :  $4\ 699.50 + 693.60 = 5\ 393.10$  (元)

借 : 所得税	5 393.10
贷 : 应交税金——应交所得税	4 699.50
贷 : 递延税款	693.60

③ 1994 年

本期应纳税额 :  $19\ 518 \times 30\% = 5\ 855.40$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $482 \times 30\% = 144.60$  (元)

本期所得税费用 :  $5\ 855.40 + 144.60 = 6\ 000$  (元)

借 : 所得税	6 000
贷 : 应交税金——应交所得税	5 855.40
贷 : 递延税款	144.60

④ 1995 年

本期应纳税额 :  $23\ 372 \times 30\% = 7\ 011.60$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $3\ 372 \times 30\% = 1\ 011.6$  (元)

本期所得税费用 :  $7\ 011.60 - 1\ 011.60 = 6\ 000$  (元)

借 : 所得税	6 000
借 : 递延税款	1 011.60
贷 : 应交税金——应交所得税	7 011.60

⑤ 1996 年

本期应纳税额 :  $27\ 225 \times 30\% = 8\ 167.50$  (元)

本期发生时间性差异的所得税影响金额 :  $7\ 225 \times 30\% = 2\ 167.50$  (元)

本期所得税费用 :  $8\ 167.50 - 2\ 167.50 = 6\ 000$  (元)

借 : 所得税	6 000
借 : 递延税款	2 167.50
贷 : 应交税金——应交所得税	8 167.50

⑥ 1997 年和 1998 年的计算及会计分录与 1996 年相同

从本例可见,采用债务法处理时,本期发生的时间性差异对未来所得税的影响额用现行税率计算,但在税率变动的当期需要对递延税款的账面余额进行调整,调整为按变动后所得税率计算的金额。在本例中,1993 年税率变动时,应对前两年已按 33% 的所得税率计算的递延税款金额进行调整,调整为按照 30% 的所得税率计算的金额,调整的金额为 606.90 元  $[(12\ 042 + 8\ 188) \times 3\%]$ 。这表明以前年度多计了所得税费用 606.90 元。债务法下,计算递延税款余额的调整金额的公式如下:

由于税率变动应调整递延税款账面余额的金额

= 已确认递延税款金额的累计时间性差异  $\times$  (现行所得税税率 - 原所得税税率)

或者用下式计算:

由于税率变动应调整递延税款账面余额的金额

= 递延税款账面余额 - (已确认递延税款金额的累计时间性差异  $\times$  现行所得税税率)

在债务法下,期末递延税款的账面余额等于累计时间性差异与现行所得税税率的乘积。以后各期转回时间性差异时,均按现行所得税税率计算。

### 3. 纳税影响会计法应注意的问题

(1)采用债务法时,时间性差异的所得税影响金额按照现行所得税税率确认,但如果企业已知本期发生的时间性差异在今后转回时的所得税税率,则时间性差异可以按照今后的所得税税率计算其对所得税的影响金额。

(2)在采用递延法时,如果企业已知本期发生的时间性差异在今后转回时的所得税税率,也不按照今后转回时的所得税税率计算其对所得税的影响金额,仍然按照当期的所得税税率计算确认递延税款金额。

(3)通常情况下,纳税影响会计法适用于所有的时间性差异。但是,如果一定时期发生可抵减时间性差异,可抵减时间性差异会产生递延税款借方金额。

按照我国企业会计制度规定,采用纳税影响会计法的企业,应当设“递延税款备查登记簿”,详细记录每项时间差异发生的原因、金额、预计转回期限、已转回金额等。

## 6.4 企业所得税检查的账务调账

### 6.4.1 当期发生的企业所得税检查的账务调整

例 6-10 在对某企业当月计提的应预缴企业所得税额进行检查时发现,在计算应纳税所得额时,漏计了两项永久性差异,一是企业在建工程领用了企业生产的一批产品,该批产品账面成本为 1 000 000 元,正常对外销售市场不含税售价为 1 100 000 元;二是企业列支的广告费中有尚未支付款项的挂在应付账款账户的 300 000 元。企业适用的所得税税率为 33%。其会计处理如下:

补计应预缴的企业所得税 =  $[(1\ 100\ 000 - 1\ 000\ 000) + 300\ 000] \times 33\% = 132\ 000$  (元)

调账为:

(1)补计时

借:所得税	132 000
贷:应交税金——应交所得税	132 000

(2)实际预缴时

借:应交税金——应交所得税	132 000
贷:银行存款	132 000

### 6.4.2 以前各期发生的企业所得税检查的账务调整

例 6-11 某公司在接受税务机关检查时发现,公司上年虽然实际发放工资总额 400 000 元没有超过计税工资总额,但工资手册只列批了工资总额 200 000 元。而且公司上年以其账面成本为 140 000 元,正常市场销售不含税售价为 180 000 元的产成品,用于抵付应付账款 185 000 元,双方签订了债务重组协议,公司该笔业务的会计处理如下:

借:应付账款	185 000
--------	---------

贷:库存商品	180 000
贷:营业外收入	5 000

查出后,税务机关决定对其处以所偷税款两倍的罚款,同时缴纳滞纳金 27 000 元。公司适用的增值税税率为 17%,城市维护建设税税率为 7%,教育费附加率为 3%,企业所得税税率为 33%。

检查后调账为:

$$\text{应补增值税} = 180\,000 \times 17\% = 30\,600 \text{ (元)}$$

$$\text{应补城市维护建设税} = 30\,600 \times 7\% = 2\,142 \text{ (元)}$$

$$\text{应补教育费附加} = 30\,600 \times 3\% = 918 \text{ (元)}$$

$$\text{应补印花税} = 14\,400 \times 0.5\% = 7.2 \text{ (元)}$$

$$\text{应补所得税} = [200\,000 \times (1 + 14\% + 2\% + 1.5\%) + (180\,000 - 140\,000 - 2\,142 - 918 - 5\,000 - 7.2)] \times 33\% = 88\,087.82 \text{ (元)}$$

借:库存商品	40 000
借:以前年度损益调整	5 000
贷:应交税金——增值税检查调整	30 600
贷:资本公积——其他资本公积	14 400

同时

借:以前年度损益调整	3 060
贷:应交税金——应交城市维护建设税	2 142
贷:其他应交款——应交教育费附加	918
借:以前年度损益调整	7.2
贷:现金	7.2
借:以前年度损益调整	88 087.82
贷:应交税金——应交所得税	88 087.82
借:以前年度损益调整	270 510.04
贷:其他应付款	270 510.04
借:利润分配——未分配利润	366 665.06
贷:以前年度损益调整	366 665.06

## 6.5 企业所得税的申报与缴纳

### 6.5.1 企业所得税的纳税时间和纳税地点

#### 1. 企业所得税的纳税时间

企业所得税是按照纳税人每一纳税年度的应纳税所得额和适用税率计算征收的。纳税年度是指自公历 1 月 1 日起至 12 月 31 日止。纳税人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,应当以其实际经营期为一个纳税年度;纳税人清算时,应当以清算期间作为一个纳税年度。同时,企业所得

税法规定 缴纳企业所得税 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. 企业所得税的纳税地点

企业所得税由纳税人向其所在地主管税务机关缴纳。其所在地是指纳税人的实际经营管理地。企业登记注册地与实际经营管理地不一致的 以实际经营管理地为申报纳税所在地。一些特殊的行业和企业的所得税 其纳税地点按有关规定处理。

## 3. 企业所得税的纳税申报

纳税人应当在规定的时间内向其所在地主管税务机关报送会计报表和预缴所得税申报表 年度终了后 纳税人应在规定的时间内申报纳税。

纳税人在纳税年度内无论盈利或亏损 都应当按照规定的期限 向当地主管税务机关报送所得税申报表和年度会计报表。

纳税人在年度中间合并、分立、终止时 应当在停止生产、经营之日起 60 日内 向当地主管税务机关办理当期所得税汇算清缴。

纳税人进行清算时 应当在办理工商注销登记之前 向当地主管税务机关办理所得税申报 并应就其清算终了后的所得 缴纳企业所得税。

企业进行纳税申报时 应提供完整、准确的收入及成本、费用凭证。不能正确计算应纳税所得额的 税务机关有权核定其应纳税所得额。纳税人在纳税年度内无论盈利或亏损 应当按照规定的期限 向当地主管税务机关报送所得税申报表和年度会计报表。企业所得税纳税申报表见表 6-5。

表 6-5

企业所得税纳税申报表

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			备注
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			

(续表)

	行次	项 目	备注
	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+5+6+7+8+9+10+11+12+13	
	15	销售(营业)成本	
	16	销售税金	
	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	
	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	
扣 除 项 目	26	上缴总机构管理费	
	27	业务招待费	
	28	税金	
	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	
	34	劳动保护费	
	35	广告支出	
	36	捐赠支出	
	37	审计、咨询、诉讼费	
	38	差旅费	
	39	会议费	
	40	运输、装卸、包装、保险、展览费等销售费用	
	41	矿产资源补偿费	
	42	其他扣除费用项目	
		43	纳税调整前所得 14-15-16-17
	44	加 纳税调整增加额	
	45	其中:工资薪金调整额	
	46	职工福利费、职工工会经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	

(续表)

	行次	项 目	备注
应 纳 税 所 得 额 和 应 纳 税 额 的 计 算	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 $\times 61 + 62 + 64 + 65$	
	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	
	64	减: 弥补以前年度亏损	
	65	减: 免税所得 $\times 66 + \dots + 72$	
	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、收入或附加	
	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	
	73	应纳税所得额 $\times 63 - 64 - 65$	
	74	适用税率	
	75	应交所得税税额	
	76	减: 期初多缴所得税税额	
	77	已预缴所得税应纳税额	
	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税额	
81	应补(退)的所得税税额 $\times 75 - 76 - 77 - 78 - 79 - 80$		
纳税人代表签章:		代理申报中介机构签章:	
纳税单位公章:		日期:	
日期:		经办人:	
联系电话:		经办人职业证件号码:	
		联系电话:	
以下由税务机关填写:			
录入人:		受理申报税务机关公章	
受理申报日期:			
审核人:			
审核日期:			

## 6.5.2 缴纳税款的会计处理

### 1. 预缴所得税的方法

预缴所得税的方法有两种：一是以上年实际应交所得税为基础确认当年预缴所得税，即在上年所得税汇算清缴之后，以上年全年实际应交所得税为基础，考虑今年的生产经营变化情况，由主管税务机关确认全年预缴所得税额后，再计算确定每期预缴所得税额。二是以各预缴期的实际计税所得资料计算每期应预缴所得税税额，即直接以当期财务会计资料的利润总额，乘以所得税税率计算应预缴所得税税额。

### 2. 预缴所得税的会计处理

计算当期应预缴的所得税税额时

借：所得税

贷：应交税金——应交所得税

预缴所得税时

借：应交税金——应交所得税

贷：银行存款

### 3. 汇算清缴企业所得税的会计处理

根据《企业所得税汇算清缴管理办法》，年末企业应在预缴所得税的基础上，进行所得税的汇算清缴，所得税的汇算清缴，是指由纳税人自行计算年度应纳税所得额和应缴所得税税额，根据预缴税款情况，确定全年应缴、应退税额，并填写纳税申报表。

计算应缴或补缴的所得税时，按照前述 6.3 企业所得税的会计处理方法进行会计处理。

实际上缴时

借：应交税金——应交所得税

贷：银行存款

实际收到退回的多缴税款时

借：银行存款

贷：应交税金——应交所得税

借：应交税金——应交所得税

贷：所得税

# 第7章

## 外商投资企业和外国企业所得税的核算

### 学习目标

本章在全面交代了外商投资企业和外国企业所得税核算的有关政策的基础上,阐述了外商投资企业和外国企业所得税应纳税额的计算方法和会计处理方法。本章重点是掌握外商投资企业和外国企业所得税的优惠政策,难点是准确把握外商投资企业和外国企业所得税的计税依据,并搞好外商投资企业和外国企业所得税应纳税额的计算。

### 7.1 外商投资企业和外国企业所得税概述

外商投资企业和外国企业所得税,是对我国境内的外商投资企业和外国企业的生产、经营所得和其他所得征收的一种收益税。它是伴随着我国经济体制改革逐步建立起来的,是为了适应外资企业特点,专门对境内外资企业的纯收益征收的一种税。其他性质的企业不适用外商投资企业和外国企业所得税法。

#### 7.1.1 外商投资企业和外国企业所得税的纳税义务人

外商投资企业和外国企业所得税的纳税义务人,可以分为两部分:一部分是在中国境内设立的外商投资企业,包括中外合资经营企业、中外合作经营企业和外资企业;另一部分是外国企业,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。

#### 7.1.2 外商投资企业和外国企业的纳税对象及税率

##### 1. 外商投资企业和外国企业所得税的征税对象

外商投资企业和外国企业所得税的征税对象,是外商投资企业和外国企业从事生产、经营所得和其他所得。

对于外商投资企业和外国企业而言,外商投资企业属于中国“居民”,需要负全面纳税义务,而外国企业是非中国“居民”,只负有限纳税义务。因此,对这两类企业应按其所得来源地分别确定应税所得。按税法规定,外商投资企业的总机构设在中国境内的,就来源于中国境内、境外的所得缴纳所得税;外国企业就来源于中国境内的所得缴纳所得税。

##### 2. 税率

根据国家对外开放的政策,对外商投资企业和外国企业所得税实行税负适当从轻的原则,并区别所得不同的形态,采取了不同的比例税率。

(1)外商投资企业的企业所得税和外国企业就其在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所的所得应纳企业所得税,中央所得税税率为30%,地方所得税税率为3%,两项合计,总体负担率为33%。

(2)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,按20%的税率征收预提所得税。

### 7.1.3 外商投资企业和外国企业所得税的减免

对国家鼓励的外商投资企业,需要在企业所得税方面给予税收优惠的,依照国家有关法律、行政法规的规定执行。《外商投资企业和外国企业所得税法》规定的税收优惠,具体内容参见《新编国家税收(基础篇)》。

## 7.2 外商投资企业和外国企业所得税的计算

### 7.2.1 外商投资企业和外国企业应纳税所得额的确定

外商投资企业和外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所以每一纳税年度的收入总额,减除成本、费用以及损失后的余额,为应纳税所得额。

#### 1. 收入总额的确定

收入总额包括外商投资企业和外国企业取得的生产、经营收入和其他收入。确定企业收入总额,一般以权责发生制为原则。但是,对企业下列经营业务收入可分期确定,并据以计算应纳税所得额:

(1)以分期收款方式销售产品或者商品的,可按交付产品或者商品开出发票的日期确定销售收入的实现,也可以按合同约定的购买人应付价款的日期确定销售收入的实现。

(2)建筑、安装、装配工程和提供劳务,持续时间超过1年的,可以按完工进度或者完成的工作量确定收入的实现。

(3)为其他企业加工、制造大型机械设备、船舶等,持续时间超过1年的,可以按完工进度或者完成的工作量确定收入的实现。

另外,税法还对不同行业的特殊收入项目是否应该以及如何计入应纳税所得额也做了详细规定,可参见《新编国家税收(基础篇)》。

#### 2. 准予扣除的项目

计算应纳税所得额,除国家规定的成本、费用和损失准予从收入总额中减除外,《外商投资企业和外国企业所得税实施细则》还规定了其他准予列支的具体项目。具体内容可参见《新编国家税收(基础篇)》。

#### 3. 不予扣除的项目

在计算应纳税所得额时,除国家另有规定外,下列各项不得列为成本、费用和损失:

- (1) 固定资产的购置、建造支出；
- (2) 无形资产的受让、开发支出；
- (3) 资本的利息；
- (4) 各项所得税税款；
- (5) 违法经营的罚款和被没收财物的损失；
- (6) 各项税收的滞纳金和罚款；
- (7) 自然灾害或者意外事故损失有赔偿的部分；
- (8) 用于中国境内公益、救济性质以外的捐赠；
- (9) 支付给总机构的特许权使用费；
- (10) 与生产、经营无关的其他支出。

#### 4. 资产重估的税务处理

(1) 外商投资企业改组或者与其他企业合并成为股份制企业,原外商投资企业已在工商行政管理部门注销登记的,其资产转为认股投资的价值与其账面价值的变动部分,应计入原外商投资企业损益,计算缴纳企业所得税。

(2) 原外商投资企业已按上一条规定做出税务处理的,新组成的股份制企业可以对原外商投资企业的资产,按重估确认的价值作为投资入账,并据以计算资产的折旧或摊销;原外商投资企业未按上一条规定进行税务处理的,对新组成的股份制企业中原外商投资企业的资产重估价值变动部分,应比照下一条规定的方法进行调整。

(3) 股份制企业向社会募集股份或增加发行股票,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,也不得据此对企业资产账面价值进行调整。凡企业会计账簿对资产重估价值变动部分已做账面调整,并按账面调整数计提折旧或摊销,或以其他方式计入成本、费用的,企业应在办理年度纳税申报时,按下述办法进行调整:

① 按实际逐年调整。企业因资产重估价值变动,每一纳税年度通过折旧、摊销等方式多计或少计当期成本、费用的部分,在年度纳税申报表的当期成本、费用栏予以调整,相应调增或调减应纳税所得额。

② 综合调整。企业资产重估价值变动部分可以不分资产项目,平均按 10 年分期从年度纳税申报表的当期成本、费用项目中调整,相应调增或调减应纳税所得额。

以上两种方法,由企业选择一种,报当地主管税务机关批准后采用。企业办理年度纳税申报时,应将有关资料一并附送当地主管税务机关审核。

#### 5. 资产的税务处理

##### (1) 固定资产的计价与折旧

企业的固定资产,是指使用年限在 1 年以上的房屋、建筑物、机器、机械、运输工具和其他与生产、经营有关的设备、器具、工具等。不属于生产、经营主要设备的物品,单位价值在 2 000 元以下或者使用年限不超过 2 年的,可以按实际使用数额列为费用。

① 固定资产的计价。固定资产的计价,应当以原价为准。具体来说,按照以下原则进行计价:

- a. 购进的固定资产,以进价加运费、安装费和使用前所发生的其他有关费用为原价。

b、自制、自建的固定资产,以制造、建造过程中所发生的实际支出为原价。

c、作为投资的固定资产,应当按照该资产新旧程度,以合同确定的合理价格或者参照有关的市场价格估定的价格加使用前发生的有关费用为原价。

### ② 固定资产的折旧。

a、企业的固定资产,应当从投入使用月份的次月起计算折旧;停止使用的固定资产,应当从停止使用月份的次月起,停止计算折旧。

从事开采石油资源的企业,在开发阶段的投资,应当以油(气)田为单位,全部累计作为资本支出,从本油(气)田开始商业性生产月份的次月起计算折旧。

b、固定资产在计算折旧前,应当估计残值,从固定资产原价中减除。残值应当不低于原价的10%。需要少留或者不留残值的,须经当地税务机关批准。

c、固定资产的折旧,应当采用直线法计算。需要采用其他折旧方法的,可以由企业提出申请,经当地税务机关审核后,逐级上报国家税务局批准。

d、固定资产计算折旧的最短年限如下:

第一,房屋、建筑物为20年;

第二,火车、轮船、机器、机械和其他生产设备为10年;

第三,电子设备和火车、轮船以外的运输工具以及与生产、经营业务有关的器具、工具、家具等为5年。

企业取得已经使用过的固定资产,其尚可使用年限比上述规定的折旧年限短的,可以提出证明凭据,经当地税务机关审核同意后,按其尚可使用年限计算折旧。

e、固定资产折旧的其他相关规定。固定资产在使用过程中,因扩充、更换、翻修和技术改造而增加价值所发生的支出,应当增加该固定资产原值。其中,可以延长使用年限的,还应当适当延长折旧年限,并相应调整计算折旧。固定资产折旧额提足后,可以继续使用的,不再计提折旧。

企业转让或者变价处理固定资产的收入,扣除固定资产净值以及残值和处理费用后的差额,列为当前年度的损益。

企业接受赠予的固定资产,应合理估价,计算折旧。

### ② 无形资产的计价和摊销

企业的无形资产包括企业的专利权、专有技术、商标权、著作权、场地使用权等。企业无形资产的计价应当以原价为准。具体计价方式为

① 受让的无形资产,以按照合理的价格实际支付的金额为原价。

② 自行开发的无形资产,以开发过程中发生的实际支出额为原价。

③ 作为投资的无形资产,以协议、合同规定的合理价格为原价。

无形资产的摊销,应当采用直线法计算。

作为投资或者受让的无形资产,在协议、合同中规定使用年限的,可以按照该使用年限分期摊销;没有规定使用年限的,或者是自行开发的无形资产,摊销期限不得少于10年。

### ③ 递延资产的摊销

企业在筹办期发生的费用,应当从开始生产、经营月份的次月起,分期摊销,摊销期限

不得少于 5 年。

筹办期,是指从企业被批准筹办之日起至开始生产、经营(包括试生产、试营业)之日止的期间。

中外合资经营企业、中外合作经营企业在其所签订的合资、合作协议、合同被批准之前,合资、合作各方为进行可行性研究而共同发生的费用,经当地税务机关审核同意后,可准予列为企业的筹办费。

#### (4) 存货的税务处理

企业的存货包括商品、产成品、在产品、半成品、原料、材料等。存货的计价,应当以成本价为准。成本价的计算方法,可在先进先出、移动平均、加权平均和后进先出等方法中由企业选用一种。计价方法一经选用,不得随意改变。确实需要改变计价方法的,应当在下一纳税年度开始前,报经当地税务机关批准。

### 6. 亏损弥补

外商投资企业和外国企业在中国境内设立的从事生产、经营的机构、场所发生年度亏损,可以用下一纳税年度的所得弥补;下一纳税年度的所得不足弥补的,可以逐年延续弥补,但最长不得超过 5 年。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,但扣除额不得超过其境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。

## 7.2.2 应纳税额的计算

### 1. 企业所得税和地方所得税的计算

外商投资企业和外国企业所得税按下列公式计算:

$$\text{应纳税企业所得税税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率}$$

$$\text{应纳税地方所得税税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{地方所得税税率}$$

### 2. 预提所得税的计算

预提所得税亦称源泉扣除,是对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,以纳税人取得的收入全额为计税依据,除国家另有规定外,不予减除任何成本和费用,按 10% 的比例税率计征。但与我国签订有双边税收协定国家的外国企业,适用协定规定的限制性税率。预提所得税,以实际受益人为纳税义务人,以支付人为扣缴义务人。这种税款由支付人在每次支付的款额中扣缴。

扣缴义务人每次所扣的税款,应当于 5 日内缴入国库,并向当地税务机关报送扣缴所得税报告。

预提所得税应纳税额的计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{计税依据} \times \text{预提所得税税率}$$

例 7-1 某外国公司向中国境内某公司提供一项专有技术,收取特许权使用费 500 万元,同时,培训中方人员收费 30 万元,在该技术投入使用后,外方还派人进行具体技术指导,收费 20 万元。计算该外国公司应纳所得税额。

$$(1) \text{ 特许权使用费金额} = 5\,000\,000 + 300\,000 + 200\,000 = 5\,500\,000 \text{ (元)}$$

② 应纳税所得税税额 = 5 500 000 × 10% = 550 000 (元)

### 7.2.3 境外所得已纳税款的扣除

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,但扣除额不得超过其境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。

这里的“已在境外缴纳的所得税税款”,是指外商投资企业就来源于中国境外的所得在境外实际缴纳的所得税税款,不包括纳税后又得到补偿或者由他人代为承担的税款。

境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额,是指外商投资企业的境外所得,依照税法及有关细则的有关规定扣除为取得该项所得所应摊计的成本、费用以及损失,得出应纳税所得额后,计算应纳税额。该应纳税额即为扣除限额,应当分国不分项计算,其计算公式为

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总额 × (来源于某外国的所得额 ÷ 境内、境外所得总额)

外商投资企业就来源于境外所得在境外实际缴纳的所得税税款,低于依照上述公式计算出的扣除限额的,可以从应纳税额中扣除其在境外实际缴纳的所得税税款,超过扣除限额的,其超过部分不得作为当年税额扣除,也不得列为费用支出,但可以用以后年度税额扣除不超过限额的余额进行补扣,补扣期限最长不得超过5年。

### 7.2.4 再投资退税

#### 1. 再投资退税的概念

外商投资企业的外国投资者,将从企业取得的利润直接再投资于该企业,增加注册资本,或者作为资本投资开办其他外商投资企业,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缴纳所得税的40%税款,再投资不满5年撤出的,应当缴回已退的税款。

直接再投资,是指外商投资企业的外国投资者将其从该企业取得的利润在提取前直接用于增加注册资本,或者在提取后直接用于投资举办其他外商投资企业。

外国投资者在中国境内直接再投资举办、扩建产品出口企业或者先进技术企业,以及外国投资者将从海南经济特区内的企业获得的利润直接投资于海南经济特区内的基础设施建设项目和农业开发企业,经营期不少于5年的,经投资者申请,税务机关批准,全部退还其再投资部分已缴纳的企业所得税税款。

外国投资者直接再投资举办、扩建的企业,自开始生产、经营之日起3年内,该企业未达到产品出口企业标准的,或者未被继续确认为先进技术企业的,应当缴回已退税款的60%。

计算再投资退税额的公式为

退税额 = 再投资额 ÷ [1 - (原实际适用的企业所得税税率 + 地方所得税税率)] × 原实际适用的企业所得税税率 × 退税率

#### 2. 业务举例

例 7-2 内地某中外合资经营的化工企业,中外双方的股权比例为 6:4。2003 年该企业的利润总额为 200 万元,无税收调整事项。该企业中的外国投资者将所得税后分配到的利润的 75% 用来增加该企业的注册资本,计算外国投资者的再投资退税额。

$$\text{再投资退税额} = [(2\,000\,000 - 2\,000\,000 \times 33\%) \times 40\% \times 75\% \div (1 - 33\%)] \times 30\% \times 40\% = 72\,000 \text{ (元)}$$

## 7.3 外商投资企业和外国企业所得税的会计处理

外商投资企业和外国企业的所得税核算与内资企业核算原理相同。但是,为鼓励外商在我国所需要的行业和领域内投资,我国税法对相应的行业和地域的外商投资企业和外国企业做了相应的特殊规定。因此,本节将对外资企业不同的规定做详细的介绍,并介绍它们的会计处理。

### 7.3.1 源泉扣缴的会计处理

按规定,外商投资企业的所得税应由支付人在每次支付的款额中扣除,并在 5 天内缴入国库。扣缴时其会计处理如下:

借:其他应付款(应付利息等)

贷:应交税金——应交预提所得税

对外国企业在中国境内从事建筑、安装、装配、勘探等工程作业和提供咨询、管理、培训等劳务活动的所得,税务机关可以指定工程价款或劳务费的支付人为所得税扣缴义务人。税款在支付的款额中扣缴。扣缴时,其会计处理如下:

借:应付账款

贷:应交税金——应交预提所得税

例 7-3 某外国公司向某企业购买固定资产花费 1 000 000 元(含所有税费),应代扣 20% 的预提所得税。其会计处理如下:

代扣预提所得税时

借:应付账款

200 000

贷:应交税金——应交预提所得税

200 000

上缴代扣预提所得税时

借:应交所得税——应交预提所得税

200 000

贷:银行存款

200 000

### 7.3.2 投资减税的处理

根据《关于外商投资企业和外国企业购买国产设备抵免企业所得税的通知》规定,凡以货币资金购进国产未使用设备,可享受投资减税。但是,固定资产作为资产投入时不享受此项减税优惠。

外商投资企业和外国企业的投资减税的会计处理与内资企业的投资减税的会计处理方法相同,对会计处理方法的介绍在此不予赘述,兹举例说明。

例 7-4 某外商投资公司 2000 年 1 月 1 日购进固定资产,价值 500 000 元,预计残值为 0,使用年限为 10 年,当年税前会计利润为 200 000 元,适用税率为 40%,可享受 10% 的投资免税,折旧按年计算。会计处理如下:

(1)按当期承认法处理

2000 年 12 月 31 日,计算应纳所得税额时会计处理如下:

$$\text{当年投资可获得的减税额} = 500\,000 \times 10\% = 50\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{当年应付税款} = 200\,000 \times 40\% - 50\,000 = 30\,000 \text{ (元)}$$

借:所得税	30 000
贷:应交税金——应交所得税	30 000

(2)采用递延法处理

对投资减税的会计处理如下:

借:所得税	80 000
贷:递延收益	50 000
贷:应交税金——应交所得税	30 000
借:递延收益	5 000
贷:所得税	5 000

### 7.3.3 再投资退税的会计处理

如前所述,为鼓励外国投资者将从企业分得的利润再投资于中国境内企业,制定了再投资退税政策。

当企业符合退税条件,并申请获得退税款时,应当做如下会计处理:

借:银行存款	
贷:应交税金——应交所得税	
同时	
借:应交税金——应交所得税	
贷:所得税	

## 7.4 外商投资企业和外国企业所得税的申报

### 7.4.1 外商投资企业和外国企业所得税的纳税时间和纳税地点

根据税法规定,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,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。年度终了后 5 个月内汇算清缴,多退少补。

外商投资企业和外国企业在纳税年度内无论盈利或者亏损,应当依照税法规定的期限,向当地税务机关报送所得税申报表和会计决算报表。在报送会计决算报表时,除国家另有规定外,应当附送中国注册会计师的审计报告。

企业遇特殊原因,不能按照税法规定期限报送所得税申报表和会计决算报表的,应当在报送期限内提出申请,经当地税务机关批准,可以适当延长。

### 7.4.2 所得税纳税申报表

外商投资企业和外国企业年度所得税纳税申报表见表 7-1,同时报送年度会计决算报表,具体包括资产负债表、利润表、现金流量表、存货表、固定资产及累计折旧表、无形资产及其他资产表、外币资金表、应缴增值税明细表、利润分配表、产品销售成本表、主要产品生产成本、销售收入及销售成本表、制造费用明细表、销售费用、管理费用、财务费用及营业外收支明细表、预提费用明细表,其他有关财务资料。

表 7-1 中华人民共和国外商投资企业和外国企业  
所得税年度申报表(A类)

纳税人识别号:

税收管理码:

纳税年度:自 年 月 日至 年 月 日

金额单位:人民币元

企业名称	港澳台	邮政编码	电话号码	
地址	开始生产 经营日期	经济类型代 码及名称		
经济行业代 码及名称	开始获利年度	银行名称 及账号		
项 目		账载金额	企业依法申报金额	备 注
收入净额 的计算	1. 销售(营业)收入总额			
	2. 销售(营业)折扣与折让			
	3. 销售(营业)收入净额 $3 = 1 - 2$			
折扣额 的计算	4. 销售(营业)成本			
	5. 销售(营业)税金			
	6. 销售费用			
	7. 管理费用			
应纳税所 得额的计算	8. 财务费用			
	9. 销售(营业)利润(亏损)额 $9 = 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8$			
	10. 其他业务利润(亏损)额			
	11. 营业外收支净额			
	12. 其他损益净额			

(续表)

项 目		账载金额	企业依法申报金额	备 注
	13. 利润 (亏损) 总额 $13 = 9 + 10 + 11 + 12$			
	14. 按规定可弥补的以前年度亏损额			
	15. 应纳税所得额 $15 = 13 - 14 \geq 0$			
	16. 应纳税所得额调增 (减) 额			
	17. 实际应纳税所得额 $17 = 15 + 16 \geq 0$			
应纳税所得额的计算	18. 适用税率 (30%、24%、15%)			
	19. 应纳税企业所得税税额 $19 = 17 \times 18$			
	20. 实际征收率 (%)			
	21. 实际应纳企业所得税税额 $21 = 17 \times 20$			
	22. 减 (免) 企业所得税税额 $22 = 19 - 21$			
应纳地方所得税税额的计算	23. 适用税率 (3%)			
	24. 应纳地方所得税税额 $24 = 17 \times 23$			
	25. 实际征收率 (%)			
	26. 实际应纳地方所得税税额 $26 = 17 \times 25$			
	27. 减 (免) 地方所得税税额 $27 = 24 - 26$			
应补所得税税额的计算	28. 实际应纳所得税税额 $28 = 21 + 26$			
	29. 境外应补所得税税额			
	30. 境内外实际应纳所得税税额			
	31. 政策性抵免所得税税额			
	32. 扣除政策性抵免所得税税额后实际应纳所得税税额 $32 = 30 - 31 \geq 0$			
	33. 全年已预缴企业所得税税额			
	34. 全年已预缴地方所得税税额			
	35. 实际应补 (退) 所得税税额 $35 = 32 - 33 - 34$			
声明	<p>谨声明: 此纳税申报表是根据《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》的规定填报的, 是真实的、可靠的、完整的。</p> <p style="text-align: right;">声明人签字:</p>			

会计主管人签字:

代理申报人签字:

企业盖章:

填表日期:

税务机关收到日期:

接收人:

税务机关盖章:

国家税务总局监制

# 第8章

## 个人所得税的核算

### 学习目标

本章在全面介绍了个人所得税有关政策的基础上,阐述了个人所得税的计税依据、计算方法和会计处理方法。重点是掌握个人所得税的征税对象、计税依据和个人所得税的减免税政策,难点是准确搞好个人所得税应纳税额的计算和依法申报。

### 8.1 个人所得税概述

#### 8.1.1 个人所得税的纳税义务人和扣缴义务人

##### 1. 个人所得税的纳税人

个人所得税是对个人即自然人取得的各项应税所得征收的一种收益税。个人所得税的纳税义务人,包括中国公民、个体工商户以及在中国有所得的外籍人员(包括无国籍人员)和中国香港、澳门、台湾同胞。上述纳税义务人依据住所和居住时间两个标准,区分为居民和非居民,分别承担不同的纳税义务。具体来说,划分标准如下:

##### (1) 居民纳税义务人

居民纳税义务人是指在中国境内有住所或无住所但在中国境内居住满1年的个人。包括下列两种情况:一是在中国境内定居的中国公民和外国侨民,但不包括虽具有中国国籍,却没有在中国大陆定居,而是侨居海外的华侨和居住在香港、澳门、台湾的同胞;二是从公历1月1日起至12月31日止,居住在中国境内的外国人,在一个纳税年度内,一次离境不超过30日,或者多次离境累计不超过90日的,仍应被视为全年在中国境内居住,从而被判定为居民纳税义务人。

例8-1 意大利公民达里先生受其所供职的公司委派,前往中国担任该公司驻华代表,任期5年。5年内他将一直在中国居住。任期第2年内,他将在意大利境内拥有的一辆汽车出卖,获得一笔财产转让所得,该笔所得免于在中国缴纳个人所得税。

##### (2) 非居民纳税义务人

这是指不符合居民纳税义务人判定标准(条件)的纳税义务人,即习惯性居住地不在中国境内,而且不在中国居住,或者在一个纳税年度内,在中国境内居住不满1年的个人。

在现实生活中,习惯性居住地不在中国境内的个人,只有外籍人员、华侨或中国香港、澳门、台湾同胞。因此,非居民纳税义务人,实际上只能是在一个纳税年度内,没有在中国境内居住,或者在中国境内居住不满1年的外籍人员、华侨或中国香港、澳门、台湾同胞。

例 8-2 日本公民山本先生受其供职的公司委派来华工作,实际在华停留时间 45 天,他的工资由其在日本的公司支付。那么,山本先生工资所得属于中国境内的所得,但是,因为其在华停留时间不超过 90 天,且工资由外方负担,因此,这笔工资所得可免于缴纳个人所得税。

## 2. 个人所得税的扣缴义务人

个人所得税实行代扣代缴制度。代扣代缴,是指按照税法规定负有扣缴税款义务的单位或者个人,在向个人支付应纳税所得时,应计算应纳税额,从其所得中扣除并缴入国库,同时向税务机关报送扣缴个人所得税报告表。

我国个人所得税法规定支付个人应纳税所得的企业(公司)、事业单位、机关、社会团体、军队、驻华机构、个体户等单位或者个人,为个人所得税的扣缴义务人。扣缴义务人代扣代缴个人所得税的具体范围为:

- (1) 工资、薪金所得;
- (2) 对企事业单位的承包经营、承租经营所得;
- (3) 劳务报酬所得;
- (4) 稿酬所得;
- (5) 特许权使用费所得;
- (6) 利息、股息、红利所得;
- (7) 财产租赁所得;
- (8) 财产转让所得;
- (9) 偶然所得;
- (10) 经国务院财政部门确定征税的其他所得。

## 8.1.2 个人所得税的征税对象及税率

### 1. 个人所得税的征税对象

我国的个人所得税是以纳税人的各项应税所得为征税对象的,目前我国的个人所得税法仅列出以下 11 类具体对象:

#### (1) 工资、薪金所得

它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、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。

在我国,除了工资、薪金以外,奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴也被确认为工资、薪金的范畴。其中,年终加薪、劳动分红不分种类和取得情况,一律按工资、薪金所得课征个人所得税,津贴、补贴等则有例外,根据目前我国个人收入的构成情况,规定对于不属于工资、薪金性质的津贴、补贴或者不属于纳税人本人工资、薪金所得项目的收入,不予征收个人所得税。这些项目包括:

- ① 独生子女补贴;

- ②执行公务员工资制度未纳入工资总额的津贴、补贴差额和家属成员的副食补贴；
- ③托儿补助费；
- ④差旅费津贴、误餐补助。

企业减员增效和行政、事业单位、社会团体在机构改革过程中实行内部退养的个人，在其办理内部退养手续后至法定离退休年龄之间从原任职单位取得的工资、薪金，不属于离退休工资，应按“工资、薪金所得”项目征收个人所得税。但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的所属月份进行平均，并与领取当月的“工资、薪金”所得合并后减去当月费用扣除标准，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，按适用税率征收个人所得税。

个人在办理内部退养手续后至法定离退休年龄之间重新就业取得的“工资、薪金”所得，应与其从原任职单位取得的同一月份的“工资、薪金”所得合并征收个人所得税。

出租汽车经营单位对出租车驾驶员采取单车承包或承租方式运营，出租车驾驶员从事客货营运取得的收入，按工资、薪金所得征收个人所得税。

#### ②个体工商户(含个人独资企业与合伙企业)的生产、经营所得

它是指：

①个体工商户从事工业、手工业、建筑业、交通运输业、商业、饮食业、服务业、修理业以及其他行业生产、经营取得的所得；

②个人经政府有关部门批准，取得执照，从事办学、医疗、咨询以及其他有偿服务活动取得的所得；

③其他个人从事个体工商业生产、经营取得的所得；

④上述个体工商户和个人取得的与生产、经营有关的各项应纳税所得，如利息所得、股息所得、红利所得；

⑤个人因从事彩票代销业务而取得的所得，应按照“个体工商户的生产、经营所得”征收个人所得税；

⑥从事个体出租车运营的出租车驾驶员取得的收入，也按“个体工商户的生产、经营所得”项目征收个人所得税。出租车属个人所有，但挂靠出租车经营单位或企事业单位，驾驶员向挂靠单位缴纳管理费的，或出租车经营单位将出租车所有权转移给驾驶员的，出租车驾驶员从事客货运营取得的收入，比照“个体工商户的生产、经营所得”项目征收个人所得税。

#### ③对企事业单位的承包经营、承租经营所得

它是指个人承包经营、承租经营以及转包、转租取得的所得，包括个人按月或者按次取得的工资、薪金性质的所得。

#### ④劳务报酬所得

它是指个人独立从事各种非雇佣的劳务所取得的所得。具体包括从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、新闻、广播、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务取得的所得。

### (5) 稿酬所得

它是指个人因其作品以图书、报刊形式出版、发表而取得的所得。

### (6) 特许权使用费所得

它是指个人提供专利权、商标权、著作权、非专利技术以及其他特许权的使用权取得的所得。提供著作权的使用权取得的所得,不包括稿酬所得。

### (7) 利息、股息、红利所得

它是指个人拥有债权、股权而取得的利息、股息、红利所得。其中,利息指个人拥有债权而取得的利息,包括存款利息、贷款利息和各种债券利息。按税法规定,个人取得的利息所得,除国债和国家发行的金融债券利息外,应当依法征收个人所得税。

### (8) 财产租赁所得

它是指个人出租建筑物、土地使用权、机器设备、车船以及其他财产取得的所得。个人取得的财产转租收入,属于“财产租赁所得”的征税范围,由财产转租人缴纳个人所得税。但对财产转租确认纳税义务人时,应以产权凭证为依据;对无产权凭证的,由主管税务机关根据实际情况确定;产权所有人死亡,在未办理产权继承手续期间,该财产出租而有租金收入的,以领取租金的个人为纳税义务人。

### (9) 财产转让所得

它是指个人转让有价证券、股权、建筑物、土地使用权、机器设备、车船以及其他财产取得的所得。对个人取得的各项财产转让所得,除股票转让所得外,都要征收个人所得税。

集体所有制企业在改制为股份合作制企业时,对职工个人以股份形式取得的拥有所有权的企业量化资产,暂缓征收个人所得税,待个人将股份转让时就其转让收入额,减去个人取得该股份时实际支付的费用和合理转让费用后的余额,按财产转让所得项目征收个人所得税。

对个人出售自有住房取得的所得,也按照财产转让所得项目征收个人所得税。

### (10) 偶然所得

它是指个人得奖、中奖、中彩以及其他偶然性质的所得。偶然所得应缴纳的个人所得税税款,一律由发奖单位或机构代扣代缴。

### (11) 经国务院财政部门确定征税的其他所得

它是指除了上述列举的各项个人应税所得外,由国务院财政部门确定的确有必要征收个人所得税的个人所得。

## 2. 个人所得税的税率

我国的个人所得税按所得项目不同分别确定了不同的比例税率。

(1) 工资、薪金所得适用9级超额累进税率,税率为5%至45%。工资薪金适用的所得税税率及速算扣除数见表8-1。

表 8-1 工资、薪金适用的所得税率及速算扣除数表

级数	全月应纳税所得额	税率 (%)	速算扣除数
1	不超过 500 元	5	0
2	超过 500 元不超过 2 000 元的部分	10	25
3	超过 2 000 元不超过 5 000 元的部分	15	125
4	超过 5 000 元不超过 20 000 元的部分	20	375
5	超过 20 000 元不超过 40 000 元的部分	25	1 375
6	超过 40 000 元不超过 60 000 元的部分	30	3 375
7	超过 60 000 元不超过 80 000 元的部分	35	6 375
8	超过 80 000 元不超过 100 000 元的部分	40	10 375
9	超过 100 000 元的部分	45	15 375

注：本表所称全月应纳税所得额是指依照税法第 6 条的规定，以每月收入额减除费用 800 元后的余额或者减除附加减除费用后的余额。

2) 个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得，适用 5% 至 35% 的超额累进税率。个体工商户的生产、经营所得适用的税率及速算扣除数见表 8-2。

表 8-2 个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位承包经营、承租经营所得个人所得税税率及速算扣除数表

级数	全年应纳税所得额	税率 (%)	速算扣除数
1	不超过 5 000 元	5	0
2	超过 5 000 元不超过 10 000 元的部分	10	250
3	超过 10 000 元不超过 30 000 元的部分	20	1 250
4	超过 30 000 元不超过 50 000 元的部分	30	4 250
5	超过 50 000 元的部分	35	6 750

注：本表所称全年应纳税所得额，是指对个体工商户的生产、经营所得而言，是以每一纳税年度的收入总额，减除成本、费用以及损失后的余额；对企事业单位的承包经营所得，是指以每一纳税年度的收入总额，减除必要费用后的余额。

3) 劳务报酬所得适用比例税率，税率为 20%。劳务报酬所得一次收入奇高的，即个人一次取得劳务报酬，其应纳税所得额超过 20 000 元，对超过 20 000 元不足 50 000 元的部分，依照税法规定计算应纳税额后再按照应纳税额加征五成，超过 50 000 元的部分，加征十成。劳务报酬所得适用的税率及速算扣除数见表 8-3。

表 8-3 劳务报酬所得适用的税率及速算扣除数表

级数	每次应纳税所得额	税率 (%)	速算扣除数
1	不超过 20 000 元	20	0
2	超过 20 000 元不足 50 000 元	30	2 000
3	超过 50 000 元	40	7 000

4) 稿酬所得适用比例税率，税率为 20%，同时按应纳税额减征 30%，其实际征收税率为 14%。

5) 特许权使用费所得，利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得，偶然所

得和其他所得适用比例税率,税率也为20%。

但需要指出的是,承包、承租人对企业经营成果不拥有所有权,仅按合同或协议的规定取得一定所得的,其所得按工资、薪金所得项目征税,执行5%至45%的超额累进税率;承包、承租人按合同或协议的规定只向发包、出租人缴纳一定费用后,企业经营成果归其所有的,承包、承租人取得的所得,按对企事业单位承包、承租经营所得项目征税,执行5%至35%的超额累进税率。

### 8.1.3 个人所得税的减免

《中华人民共和国个人所得税法》、《个人所得税实施条例》以及财政部、国家税务总局的若干规定等,都对个人所得项目给予了减税、免税的优惠,主要有:

1. 下列各项个人所得,免纳个人所得税:

(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、国际组织颁发的科学、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) 按照国家统一规定发给的补贴、津贴;

(4) 福利费、抚恤金、救济金;

(5) 保险赔款;

(6) 军人的转业费、复员费;

(7) 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;

(8) 依照我国有关法律规定应予免税的各国驻华使馆、领事馆的外交代表、领事官员和其他人员的所得;

(9) 中国政府参加的国际公约、签订的协议中规定免税的所得;

(10) 对奖励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;

(11) 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、失业保险金免征个人所得税。但超过规定的比例缴付的部分计征个人所得税;

(12) 对个人取得的教育存款利息所得以及国务院财政部门确定的其他专项储蓄存款或者储蓄性专项基金存款的利息所得,免征个人所得税;

(13) 储蓄机构内从事代扣代缴工作的办税人员取得的扣缴利息税手续费所得,免征个人所得税;

(14) 经国务院财政部门批准免税的所得。

2. 有下列情形之一的,经批准可以减征个人所得税:

(1) 孤、寡、老人员和烈属的所得;

(2) 因严重自然灾害造成重大损失的;

(3) 其他经国务院财政部门批准减税的。

## 8.2 个人所得税应纳税额的计算

### 8.2.1 应纳税所得额的计算

由于个人所得税的应税项目不同,并且取得某项所得所需费用也不相同,因此,计算个人应纳税所得额,需按不同应税项目分项计算,以某项应税项目的收入额减去税法规定的该项费用减除标准后的余额为该项应纳税所得额。

#### 1. 应纳税所得额的确定

(1) 工资、薪金所得,以每月收入额减除费用 800 元或 4 000 元后的余额,为应纳税所得额。

(工资、薪金所得抵扣额,有些地区是按 1 000 元,有些地区是按 1 500 元或 2 000 元,各地区内部执行标准不同,但国家税务总局正式文件目前仍规定按 800 元的标准,故本书仍按 800 元来写,实务中以当地税务部门规定的标准为准。以后若国家税务总局对该标准进行正式调整,以新标准为准。)

(2) 个体工商户的生产、经营所得,以每一纳税年度的收入总额,减除成本、费用以及损失后的余额,为应纳税所得额。

个人独资企业的投资者以全部生产、经营所得为应纳税所得额。合伙企业的投资者按照合伙企业的全部生产、经营所得和合伙协议约定的分配比例确定应纳税所得额,合伙协议没有约定分配比例的,以全部生产、经营所得和合伙人数量平均计算每个投资者的应纳税所得额。生产、经营所得,包括企业分配给投资者个人的所得和企业当年留存的所得(利润)。

(3) 对企事业单位承包经营、承租经营所得,以每一纳税年度的收入总额,减除必要费用后的余额,为应纳税所得额。每一纳税年度的收入总额,是指纳税义务人按照承包经营、承租经营合同规定分得的经营利润和工资、薪金性质的所得;所说的减除必要费用,是指按月减除 800 元。

(4) 劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得、财产租赁所得,每次收入不超过 4 000 元的,减除 800 元费用,而在 4 000 元及以上的,减除 20% 的费用,其余额为应纳税所得额。

(5) 财产转让所得,以转让财产的收入额减除财产原值和合理费用后的余额,为应纳税所得额。

(6) 利息、股息、红利所得,偶然所得和其他所得,以每次收入额为应纳税所得额。

个人将其所得对教育事业和其他公益事业捐赠的部分,按照国务院有关规定从应纳税所得额中扣除。

对在中国境内无住所而在中国境内取得工资、薪金所得的纳税义务人和在中国境内有住所而在中国境外取得工资、薪金所得的纳税义务人,可以根据其平均收入水平、生活水平以及汇率变化情况确定附加减除费用。

#### 2. 附加减除费用适用的范围

- (1) 在中国境内的外商投资企业和外国企业中工作取得工资、薪金所得的外籍人员；
- (2) 应聘在中国境内的企业、事业单位、社会团体、国家机关中工作取得工资、薪金所得的外籍专家；
- (3) 在中国境内有住所而在中国境外任职或者受雇取得工资、薪金所得的个人；
- (4) 财政部确定的取得工资、薪金所得的其他人员。

附加减除费用标准：上述适用范围内的人员每月工资、薪金所得在减除 800 元费用的基础上，再减除 3 200 元。

华侨和香港、澳门、台湾同胞参照上述附加减除费用标准执行。

### 3. 应纳税所得额的其他规定

(1) 个人将其所得通过中国境内的社会团体、国家机关向教育和其他社会公益事业以及遭受严重自然灾害地区、贫困地区捐赠，捐赠额未超过纳税义务人申报的应纳税所得额 30% 的部分可以从其应纳税所得额中扣除。

个人通过非盈利的社会团体和国家机关向农村义务教育的捐赠，准予在缴纳个人所得税前的所得额中全额扣除。

(2) 个人所得（不含偶然所得）用于资助的，可以全额在下月（工资、薪金所得）或下次（按次计征的所得）或当年（按年计征的所得）计征个人所得税时，从应纳税所得额中扣除；不足抵扣的，不得结转扣除。

## 8.2.2 应纳税额的计算

依照税法规定的适应税率和费用扣除标准，各项所得的应纳税额，应分别计算如下：

### 1. 工资、薪金所得应纳税额的计算

工资、薪金所得应纳税额的计算公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适应税率} - \text{速算扣除数} \\ &= (\text{每月收入额} - 800 \text{ 元或 } 4\,000 \text{ 元}) \times \text{适应税率} - \text{速算扣除数} \end{aligned}$$

例 8-3 某纳税人为在上海一外商投资企业中工作的美国专家（假设为居民纳税义务人）2000 年 7 月取得由该企业发放的工资收入 20 000 元，计算应缴纳的个人所得税。

$$\text{应纳税所得额} = 20\,000 - (800 + 3\,200) = 16\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳税额} = 16\,000 \times 20\% - 375 = 2\,825 \text{ (元)}$$

### 2. 个体工商户的生产、经营所得应纳税额的计算

个体工商户的生产、经营所得应纳税额的计算公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适应税率} - \text{速算扣除数} \\ &= (\text{全年收入总额} - \text{成本、费用、损失}) \times \text{适应税率} - \text{速算扣除数} \end{aligned}$$

个体工商户和从事生产、经营的个人，取得与生产、经营活动无关的各项应税所得，应分别适用应税项目的规定征收个人所得税。

例 8-4 某个体工商户 2000 年度的有关经营数据如下：本年度耗用燃料费 280 000 元，购置材料费 12 000 元，计提折旧费 40 000 元，缴纳养路费 14 000 元，车船使用税 4 800 元，支付工人工资 27 000 元。全年销售收入 540 000 元，营业外收入 21 000 元，营业外支出 11 000 元，缴纳税金及附加 20 000 元。1999 年度亏损额 20 000 元。2000 年度每月预缴

个人所得税 1 000 元。据此计算 2000 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

$$\begin{aligned} \text{营运成本} &= \text{燃料费} + \text{材料费} + \text{折旧费} + \text{养路费} + \text{工资} \\ &= 280\,000 + 12\,000 + 14\,000 + 27\,000 = 333\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

② 计算营运利润

$$\begin{aligned} \text{营运利润} &= \text{营运收入} - \text{营运成本} - \text{营运税金及附加} \\ &= 540\,000 - 333\,000 - 20\,000 = 187\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

③ 计算利润总额

$$\begin{aligned} \text{利润总额} &= \text{营运利润} - \text{管理费用} + \text{营业外收入} - \text{营业外支出} \\ &= 187\,000 - 4\,800 + 21\,000 - 11\,000 = 192\,200 \text{ (元)} \end{aligned}$$

④ 计算应纳税所得额

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= \text{利润总额} - \text{允许扣除的亏损} \\ &= 192\,200 - 20\,000 = 172\,200 \text{ (元)} \end{aligned}$$

⑤ 计算应纳税额

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= 172\,200 \times 35\% - 6\,750 = 53\,520 \text{ (元)} \\ \text{本年应补缴所得税} &= 53\,520 - 1\,000 \times 12 = 41\,520 \text{ (元)} \end{aligned}$$

所以,该个体工商户全年应纳税款 53 520 元,年终应补缴税款 41 520 元。

对个人独资企业与合伙企业生产、经营所得其个人所得税应纳税额的计算有以下两种办法:

第一种 查账征税

凡实行查账征税办法的,其计算公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \\ &= (\text{全年收入总额} - \text{成本、费用、损失}) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \end{aligned}$$

第二种 核定征收

有下列情形之一的,主管税务机关应采取核定征收方式征收个人所得税:

(1) 企业依照国家有关规定应当设置但未设置账簿的;

(2) 企业虽设置账簿,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;

(3) 纳税人发生纳税义务,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。

以上所说核定征收方式,包括定额征收、核定应税所得率征收以及其他合理的征收方式。

实行核定应税所得率征收方式的,应纳税额的计算公式如下:

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \\ \text{应纳税所得额} &= \text{收入总额} \times \text{应税所得率} \end{aligned}$$

$$\text{应纳税所得额} = \text{成本费用支出额} \div (1 - \text{应税所得率}) \times \text{应税所得率}$$

企业经营多业的,无论其经营项目是否单独核算,均应根据其主营项目确定其适用的应税所得率。应税所得率见表 8-4。

表 8-4

应税所得率表

行业	应税所得率 (%)
工业、交通运输业、商业	5 ~ 20
建筑业、房地产开发业	7 ~ 20
饮食、服务业	7 ~ 25
娱乐业	20 ~ 40
其他行业	10 ~ 30

实行核定征税的投资者,不能享受个人所得税的优惠政策。

### 3. 对企事业单位承包经营、承租经营所得应纳税额的计算

对企事业单位承包经营、承租经营所得,其个人所得税应纳税额的计算公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适应税率} - \text{速算扣除数} \\ &= (\text{纳税年度收入总额} - \text{必要费用}) \times \text{适应税率} - \text{速算扣除数} \end{aligned}$$

例 8-5 2003 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一年,该个人全年上缴费用 20 000 元,年终招待所实现利润 65 000 元,计算该个人应纳个人所得税税额。

$$\begin{aligned} \text{(1) 应纳税所得额} &= \text{承包经营利润} - \text{上缴费用} - \text{每月费用扣减合计} \\ &= 65\,000 - 20\,000 - 800 \times 12 \\ &= 35\,400 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{(2) 应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适应税率} - \text{速算扣除数} \\ &= 35\,400 \times 30\% - 4\,250 \\ &= 6\,370 \text{ (元)} \end{aligned}$$

### 4. 劳务报酬所得应纳税额的计算

对劳务报酬所得,其个人所得税应纳税额的计算公式如下:

(1) 每次收入不足 4 000 元的:

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适应税率} \\ &= (\text{每次收入额} - 800) \times 20\% \end{aligned}$$

(2) 每次收入在 4 000 元以上的:

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适应税率} \\ &= \text{每次收入额} \times (1 - 20\%) \times 20\% \end{aligned}$$

(3) 每次收入的应纳税所得额超过 20 000 元的:

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适应税率} - \text{速算扣除数} \\ &= \text{每次收入额} \times (1 - 20\%) \times \text{适应税率} - \text{速算扣除数} \end{aligned}$$

例 8-6 某歌星一次表演取得收入 40 000 元,计算其个人应纳税额。

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{每次收入额} \times (1 - 20\%) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \\ &= 40\,000 \times (1 - 20\%) \times 30\% - 2\,000 \\ &= 7\,600 \text{ (元)} \end{aligned}$$

### 5. 稿酬所得应纳税额的计算

因稿酬所得按应纳税额减征 30% ,所以其应纳税额的计算公式如下 :

(1) 每次收入不足 4 000 元的 :

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times 20\% \times (1 - 30\%) \\ &= (\text{每次收入额} - 800) \times 20\% \times (1 - 30\%) \end{aligned}$$

(2) 每次收入在 4 000 元以上的 :

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times 20\% \times (1 - 30\%) \\ &= \text{每次收入额} \times (1 - 20\%) \times 20\% \times (1 - 30\%) \end{aligned}$$

例 8-7 某作家取得一书稿酬 30 000 元 ,计算应纳的个人所得税。

$$\text{应纳税额} = 30\,000 \times (1 - 20\%) \times 20\% \times (1 - 30\%) = 3\,360 \text{ (元)}$$

6. 特许权使用费所得和财产租赁所得应纳税额的计算

特许权使用费所得和财产租赁所得的计算公式如下 :

(1) 每次收入不足 4 000 元的 :

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \\ &= (\text{每次收入额} - 800) \times 20\% \end{aligned}$$

(2) 每次收入在 4 000 元以上的 :

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \\ &= \text{每次收入额} \times (1 - 20\%) \times 20\% \end{aligned}$$

7. 财产转让所得应纳税额的计算

财产转让所得应纳税额的计算公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \\ &= (\text{收入总额} - \text{财产原值} - \text{合理费用}) \times 20\% \end{aligned}$$

例 8-8 某人建房一栋 ,造价 72 000 元 ,支付费用 5 000 元。该人转让房屋 ,售价 100 000 元 ,在卖房过程中按规定支付交易费等有关费用 2 500 元。计算应缴纳的个人所得税税额。

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= \text{财产转让收入} - \text{财产原值} - \text{合理费用} \\ &= 100\,000 - (72\,000 + 5\,000) - 2\,500 \\ &= 20\,500 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= 20\,500 \times 20\% \\ &= 4\,100 \text{ (元)} \end{aligned}$$

8. 利息、股息、红利所得应纳税额的计算

利息、股息、红利所得应纳税额的计算公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \\ &= \text{每次收入额} \times 20\% \end{aligned}$$

对储蓄存款利息 ,1999 年 11 月 1 日前免征个人所得税 ,即储蓄存款在 1999 年 10 月 31 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。

例 8-9 某储户于 1999 年 1 月 1 日存入银行一年期定期存款 50 000 元 ,年利率为 3.78% ,于存款到期日即 2000 年 1 月 1 日把存款全部取出。计算应纳税额。

1999 年全年滋生的利息 =  $50\,000 \times 3.78\% = 1\,890$  (元)

1999 年 11 月 1 日后滋生的利息 =  $1\,890 \div 12 \times 2 = 315$  (元)

应纳税额 =  $315 \times 20\% = 63$  (元)

### 9. 偶然所得应纳税额的计算

偶然所得应纳税额的计算公式为

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \\ &= \text{每次收入额} \times 20\% \end{aligned}$$

例 8-10 某人在参加商场的有奖销售过程中,中奖所得共计价值 18 000 元。当该人领奖时,商场要其支付个人所得税方可领奖,该人拿出 3 500 元现金通过民政局捐赠给敬老院。计算应代扣代缴的个人所得税额。

① 可扣除的捐赠额为 3 500 元,因为 3 500 元小于 5 400 元 ( $18\,000 \times 30\%$ )

② 应纳税所得额 = 偶然所得 - 捐赠额 =  $18\,000 - 3\,500 = 14\,500$  (元)

③ 应纳税额 (即商场代扣税款) = 应纳税所得额  $\times$  适用税率  
=  $14\,500 \times 20\% = 2\,900$  (元)

### 8.2.3 境外所得税额扣除

在对纳税人的境外所得征税时,会存在其境外所得已向来源国家或者地区缴税的实际情况。基于国家之间对同一所得应避免双重征税的原则,我国在对纳税人的境外所得行使税收管辖权时,对该所得在境外已纳税额采取了分不同情况从应征税额中予以扣除的做法。税法规定,纳税义务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税额。但扣除额不得超过该纳税义务人境外所得依照我国税法规定计算的应纳税额。具体来说,纳税义务人从中国境外取得的所得,应区别不同国家或者地区 and 不同应税项目,依照我国税法规定的费用减除标准和适用税率计算应纳税额;同一国家或者地区的不同应税项目,依照我国税法计算的应纳税额之和,为该国家或者地区的扣除限额。纳税义务人在中国境外一个国家或者地区实际已经缴纳的所得税税额,低于依照上述规定计算出的该国家或者地区扣除限额的,应当在中国缴纳差额部分的税款,超过该国家或者地区扣除限额的,其超过部分不得在本纳税年度的应纳税额中扣除,但是可以在以后纳税年度的该国家或者地区扣除限额的余额中补扣,补扣期限最长不得超过 5 年。

例 8-11 某纳税人在同一纳税年度,从甲国取得应税收入。其中,在甲国一公司任职,取得工资、薪金收入 120 000 元 (平均每月 10 000 元),另因提供一项专利技术使用权,一次性取得特许权使用费收入 40 000 元,此两项收入在甲国缴纳个人所得税 5 200 元。计算应缴的个人所得税。

(1) 甲国所纳个人所得税的抵减。按照我国税法规定的费用减除标准和税率,计算该纳税义务人从甲国取得的应税所得的应纳税额,该应纳税额即为抵减限额。

工资、薪金所得。该纳税义务人从甲国取得的工资、薪金收入,应每月减除费用 4 000 元,其余按超额累进税率计算应纳税额,即

$$\text{应纳税额} = [(10\,000 - 4\,000) \times 20\% - 375] \times 12 = 9\,900 \text{ (元)}$$

特许权使用费所得。该纳税义务人从甲国取得的特许权使用费收入,应减除 20% 的比例税率计算应纳税额,即

$$\text{应纳税额} = 40\,000 \times (1 - 20\%) \times 20\% = 6\,400 \text{ (元)}$$

②)根据计算结果,该纳税义务人从甲国取得应税所得在甲国缴纳的个人所得税额的抵减限额为 16 300 元 (9 900 + 6 400)。其在甲国实际缴纳个人所得税 5 200 元,低于抵减限额,可以全额抵扣,并需在中国补缴差额部分的税款,计 11 100 元 (16 300 - 5 200)。

## 8.3 个人所得税的会计处理

由于个人所得税的纳税办法有自行申报纳税和代扣代缴两种。因此,针对这两种纳税办法,分别使用不同的会计处理方法。

### 8.3.1 代扣代缴个人所得税的会计处理

企业作为个人所得税的扣缴义务人,应按规定扣缴该企业职工应缴纳的个人所得税。代扣个人所得税时,借记“应付工资”账户,贷记“应交税金——代扣代缴个人所得税”账户。企业为职工代扣代缴个人所得税有两种情况:

1. 职工自己承担个人所得税,企业只负有扣缴义务;
2. 企业既承担税款,又负有代缴义务。

例 8-12 某企业给张某每月工资 3 000 元,所得税由自己承担,即张某收入 3 000 元为税前所得,月末发工资时,其会计处理如下:

(1)计算应为张某扣缴的个人所得税

$$(3\,000 - 800) \times 15\% - 125 = 205 \text{ (元)}$$

(2)对扣缴的所得税进行会计处理时

借:应付工资	3 000
贷:现金	2 795
贷:应交税金——代扣代缴个人所得税	205

例 8-13 某企业给王某每月发放税后工资 4 000 元,即所得税由该企业承担,企业会计处理如下:

计算王某工资中包含的个人所得税

$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= (\text{不含税收入额} - 800 - \text{速算扣除数}) \div (1 - \text{税率}) \\ &= (4\,000 - 800 - 125) \div (1 - 15\%) \\ &= 3\,617.65 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned}
 \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \\
 &= 3\,617.65 \times 15\% - 125 \\
 &= 417.65 \text{ (元)}
 \end{aligned}$$

扣缴个人所得税时的会计处理如下：

借：管理费用	417.65
贷：应付工资	417.65

发放工资时的会计处理如下：

借：应付工资	4\,417.65
贷：现金	4\,000
贷：应交税金——代扣代缴个人所得税	417.65

### 8.3.2 个体工商户所得税的会计处理

#### 1. 账户设置

个体工商户应设置“本年应税所得”账户，本账户下设置“本年经营所得”和“应弥补的亏损”两个明细账户。“本年经营所得”明细账户核算个体工商户本年生产、经营活动取得的收入扣除成本费用后的余额。其中，贷方余额为经营利润，应转入“留存利润”账户贷方，借方余额表示亏损，转入“应弥补的亏损”明细账户。

“应弥补的亏损”明细账户核算个体工商户发生的、可由生产、经营活动所得税前弥补的亏损。发生亏损时，由“本年经营所得”明细账户转入本明细账户。生产、经营过程中发生的亏损，可由以后年度的生产、经营所得在税前弥补，但延续弥补期不得超过5年。超过弥补期的亏损，不能再以生产、经营所得在税前弥补，应从“本年应税所得——应弥补的亏损”账户转入“留存利润”账户，减少个体工商户的留存利润。

#### 2. 个体工商户缴纳个人所得税的会计处理

个体工商户的生产、经营所得应缴纳的个人所得税，应按年计算，分月预缴，年度终了后汇算清缴。

个体工商户应在“应交税金”账户下设置“应交个人所得税”明细账户，核算个体工商户预缴和应缴的个人所得税，以及年终汇算清缴个人所得税的补缴和退回情况。个体工商户按月缴纳个人所得税时，借记“应交税金——应交个人所得税”账户，贷记“现金”账户。年度终了，计算出全年实际应纳个人所得税时，借记“留存利润”账户，贷记“应交税金——应交个人所得税”账户。“应交个人所得税”明细账户的贷方金额大于借方金额的差额，为预缴数小于应缴数的差额。

补缴个人所得税时，记入“应交个人所得税”明细账户的借方。收到退回多缴的个人所得税时，记入“应交个人所得税”明细账户的贷方，如果多缴的所得税不退回，而是用来

抵顶以后期间的应缴个人所得税,多缴的个人所得税金额就作为下一年度的预缴个人所得税金额。

### 8.3.3 个人独资企业与合伙企业所得税的会计处理

个人独资企业和合伙企业的合伙人应缴的个人所得税不在企业业务中核算。企业作为会计主体,只核算自身业务盈亏,当年若有利润,即应分配,提取盈余公积或者风险基金,剩余部分投资人或者合伙人进行利润分配,企业代扣代缴投资人或者合伙人应缴的个人所得税。因此,个人独资企业和合伙企业的所得税核算与个人所得税中代扣代缴情况下的核算方法相同。

## 8.4 个人所得税的申报

### 8.4.1 自行申报纳税

#### 1. 自行申报纳税

自行申报纳税,是由纳税人自行在税法规定的纳税期限内,向税务机关申报取得的应税所得项目和数额,如实填写个人所得税申报表,并按照规定计算应纳税额,据此缴纳个人所得税的一种方法。

#### 2. 自行申报纳税的纳税期限

除特殊情况外,纳税人应在取得应纳税所得的次月7日内向主管税务机关申报所得并缴纳税款。

#### 3. 自行申报纳税的申报地点

申报地点一般应为收入来源地的主管税务机关。纳税人从两处或者两处以上取得所得的,可选择并固定在其中一地申报纳税。从中国境外取得所得的,应向境内户籍所在地或经常居住地税务机关申报纳税。纳税义务人要求变更纳税地点的,须经原主管税务机关批准。自行申报的纳税义务人,在申报纳税时,其在中国境内已扣缴的税款,准予按照规定从应纳税额中扣除。

### 8.4.2 代扣代缴申报纳税

扣缴义务人每月所扣的税款,应当在次月7日内缴入国库,并向主管税务机关报送“扣缴个人所得税报告表”。见表8-5。

表 8-5

## 扣缴个人所得税报告表

纳税年度： 年 月 日

金额单位：人民币元

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

根据《中华人民共和国个人所得税法》第 9 条的规定制定本表,扣缴义务人应将本月扣缴的税款在次月 7 日内缴入国库,并向当地税务机关报送本表。

扣缴义务人名称								地址				电话								
纳税义务人姓名	纳税人识别号	工作单位及地址	所得项目	所得期间	收入额					减费用额	应纳税所得额	税率	速算扣除数	扣缴所得税额	完税证号	纳税日期				
					外币				人民币合计											
					人民币	货币名称	金额	外汇牌价									折合人民币			
如果由扣缴义务人填写完税证,应在报送此表时附完税证副联份																				
扣缴义务人声明					我声明,此扣缴报告表是根据《中华人民共和国个人所得税法》的规定填报的,我相信它是真实的、可靠的、完整的。															
					声明人签字:															
会计主管人签字:				负责人签字:				扣缴单位(或个人)盖章:												
以下由税务机关填写																				
收到申报表日期				接收人				审核日期												
审核记录												主管税务机关(公章):								
												主管税务官员签字:								

扣缴义务人因有特殊困难,不能按期报送“扣缴个人所得税报告表”及其他有关资料的,经县级税务机关批准,可以延期申报。

# 第9章

## 资源税的核算

### 学习目标

通过本章学习,应掌握资源税的纳税人、扣缴义务人,了解资源税的征税对象、税率,熟悉资源税的申报与缴纳的有关规定,重点是资源税的计税依据、税额的计算方法及其账务处理。

### 9.1 资源税概述

#### 9.1.1 资源税的纳税人和扣缴义务人

##### 1. 资源税的纳税人

资源税是以自然资源为课税对象征收的一种税。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,为资源税的纳税人。

上述单位是指国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。个人是指个体经营者及其他个人。其他单位和个人包括外商投资企业、外国企业及外籍人员。

##### 2. 资源税的扣缴义务人

针对一些单位和个体经营者分散、零星、不定期开采资源税应税产品的情况,为加强征管、避免漏税,《资源税暂行条例》规定收购未税矿产品的独立矿山、联合企业以及其他收购未税矿产品的单位为资源税的扣缴义务人。

上述独立矿山是指只有采矿或只有采矿和选矿,独立核算、自负盈亏的单位,其生产的原矿和精矿主要用于对外销售。联合企业是指采矿、选矿、冶炼(或加工)连续生产的企业或采矿、冶炼(或加工)连续主产的企业,其采矿单位一般是该企业的二级或二级以下核算单位。

#### 9.1.2 资源税的征税对象和税率

##### 1. 资源税的征税对象

资源税的征税对象是应税矿产品和盐,《资源税暂行条例》对征收资源税的矿产品和盐列举了7个税目,每个税目下面又规定了具体征税范围:

##### (1) 原油



(3) 国务院规定的其他减税、免税项目,具体包括:

①自2002年4月1日起,对冶金联合企业矿山铁矿石资源税,减按规定税额标准的40%征收。

②对有色金属矿的资源税在规定税额的基础上减征30%,按规定税额标准的70%征收。

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。

## 9.2 资源税的会计处理

### 9.2.1 资源税的计算

#### 1. 资源税的计税依据(课税数量)

##### (1) 确定资源税课税数量的基本办法

资源税的征收方式为从量定额征收,这就决定了其计税依据为应税资源的课税数量。

①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。

②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。

##### (2) 特殊情况课税数量的确定

①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换算成的数量为课税数量。

②原油中的稠油、高凝油与稀油划分不清或不易划分的,一律按原油的数量课税。

③对于连续加工前无法正确计算原煤移送使用量的煤炭,可按加工产品的综合回收率,将加工产品实际销量和自用量折算成原煤数量,以此作为课税数量。

④金属和非金属矿产品原矿,无法准确掌握纳税人移送使用原矿数量的,可将其精矿按选矿比折算成原矿数量,以此作为课税数量。

$$\text{选矿比} = \text{精矿数量} \div \text{耗用原矿数量}$$

⑤纳税人以自产的液体盐加工固体盐,按固体盐税额征税,以加工的固体盐数量为课税数量。纳税人以外购的液体盐加工成固体盐,其加工固体盐所耗用液体盐的已纳税额准予抵扣。

对于纳税人开采或者生产不同税目应税产品的,应当分别核算;不能准确提供不同税目应税产品的课税数量的,从高适用税额。

#### 2. 资源税应纳税额的计算

根据应税产品的课税数量和规定的单位税额可以计算应纳税额,具体计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{课税数量} \times \text{单位税额}$$

$$\text{代扣代缴应纳税额} = \text{收购未税矿产品的数量} \times \text{适用的单位税额}$$

例 9-1 某油田 7 月份生产原油 50 万吨,向外销售原油 35 万吨,企业自用原油 5 万吨,该原油单位税额为 12 元/吨,计算 7 月份应纳资源税税额。

课税数量 = 350 000 + 50 000 = 400 000 (吨)

应纳税额 = 400 000 × 12 = 4 800 000 (元)

### 9.2.2 资源税的账务处理

资源税纳税人应设置“应交税金——应交资源税”账户,该账户贷方登记本期应缴纳的资源税税额,借方登记实际缴纳或允许抵扣的资源税税额,期末贷方余额表示企业应交而未交的资源税税额。

#### 1. 销售应税矿产品的会计处理

企业对外销售的应税矿产品,按规定计算出应纳资源税税额,借记“主营业务税金及附加”账户,贷记“应交税金——应交资源税”账户;上交资源税时,借记“应交税金——应交资源税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 9-2 某煤矿 7 月份对外销售原煤 4 000 吨,该煤矿资源税单位税额为 0.5 元/吨。

应纳税额 = 4 000 × 0.5 = 2 000 (元)

计提资源税时会计处理如下:

借:主营业务税金及附加	2 000
贷:应交税金——应交资源税	2 000

缴纳资源税税款时会计处理如下:

借:应交税金——应交资源税	2 000
贷:银行存款	2 000

#### 2. 自产自用应税矿产品的会计处理

企业自产自用应税矿产品,按规定计算出应纳资源税税额时,借记“生产成本”、“制造费用”等账户,贷记“应交税金——应交资源税”账户;上交时,借记“应交税金——应交资源税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 9-3 某煤矿 7 月份移送 8 000 吨用于提炼加工精煤,另移送 200 吨用于职工宿舍取暖,该煤矿资源税单位税额为 0.5 元/吨。

应纳资源税税额 = (8 000 + 200) × 0.5 = 4 100 (元)

预提资源税税款时会计处理如下:

借:生产成本	4 000
借:管理费用	100
贷:应交税金——应交资源税	4 100

#### 3. 收购未税矿产品的会计处理

企业收购未税矿产品,按实际支付的收购价款,借记“物资采购”等账户,贷记“银行存款”等账户,按代扣代缴的资源税税额,借记“物资采购”等账户,贷记“应交税金——应交资源税”账户。上交资源税时,借记“应交税金——应交资源税”账户,贷记“银行存款”账

户。

例 9-4 某企业 7 月份收购某种铁矿的未税铁矿石 5 000 吨,每吨收购价格为 80 元,该矿山铁矿石的单位税额为 15 元/吨,计算应纳资源税。

其会计处理如下:

$$\text{应纳资源税} = 5\,000 \times 15 = 75\,000 \text{ (元)}$$

借:物资采购	475 000
贷:应交税金——应交资源税	75 000
贷:银行存款	400 000

#### 4. 外购液体盐加工固体盐的会计处理

企业外购液体盐加工成固体盐,在购入液体盐时,按允许抵扣的资源税,借记“应交税金——应交资源税”账户,按外购价款扣除允许抵扣资源税后数额,借记“物资采购”等账户,按应付的全部价款,贷记“银行存款”、“应付账款”等账户;企业加工成固体盐销售时,按计算出的销售固体盐应交的资源税,借记“主营业务税金及附加”账户,贷记“应交税金——应交资源税”账户,而将销售固体盐应纳资源税扣抵液体盐已纳资源税后的差额上交时,借记“应交税金——应交资源税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 9-5 某盐场本月外购液体盐 8 万吨,货已到并验收入库,价税款合计 720 万元,增值税额 122.40 万元,本月销售固体盐 10 万吨,液体盐单位税额 3 元/吨,固体盐单位税额 25 元/吨。

购入液体盐时会计处理如下:

$$\text{购进液体盐已纳资源税} = 80\,000 \times 3 = 240\,000 \text{ (元)}$$

借:原材料	6 960 000
借:应交税金——应交增值税(进项税额)	1 224 000
借:应交税金——应交资源税	240 000
贷:银行存款	8 424 000

销售固体盐应纳资源税会计处理如下:

$$\text{应纳资源税} = 100\,000 \times 25 = 2\,500\,000 \text{ (元)}$$

借:主营业务税金及附加	2 500 000
贷:应交税金——应交资源税	2 500 000

计算并缴纳本月实际应缴纳的资源税会计处理如下:

$$\text{本月实际应纳资源税} = 2\,500\,000 - 240\,000 = 2\,260\,000 \text{ (元)}$$

借:应交税金——应交资源税	2 260 000
贷:银行存款	2 260 000

## 9.3 资源税的申报

### 9.3.1 资源税的纳税时间和纳税地点

#### 1. 资源税的纳税时间

##### (1) 资源税的纳税义务发生时间

① 纳税人采取分期收款结算方式的,其纳税义务发生时间为销售合同规定的收款日期的当天。

② 纳税人采取预收货款结算方式的,其纳税义务发生时间为发出应税产品的当天。

③ 纳税人采取其他结算方式的,其纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。

④ 纳税人自产自用应税产品的纳税义务发生时间为移送使用应税产品的当天。

⑤ 扣缴义务人代扣代缴税款的纳税义务发生时间为支付首笔货款或者开具应支付货款凭据的当天。

##### (2) 资源税的纳税期限

资源税的纳税期限为1日、3日、5日、10日、15日或者1个月,由主管税务机关根据实际情况具体核定。不能按固定期限计算纳税的,可以按次计算纳税。

纳税人以1个月为一期纳税的,自期满之日起10日内申报纳税;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,并于次月1日起10日内申报纳税并结清上月税款。

#### 2. 资源税的纳税地点

(1) 凡是缴纳资源税的纳税人,都应向应税产品的开采或者生产所在地主管税务机关缴纳。

(2) 如果纳税人在本省、自治区、直辖市范围内开采或者生产应税产品,其纳税地点需要调整的,由所在地省、自治区、直辖市税务机关决定。

(3) 如果纳税人应纳的资源税属于跨省开采,其下属生产单位与核算单位不在同一省、自治区、直辖市的,对其开采的矿产品一律在开采地纳税,其应纳税款由独立核算、自负盈亏的单位,按照开采地的实际销售量(或者自用量)及适用的单位税额计算划拨。

(4) 扣缴义务人代扣代缴的资源税,也应当向收购地主管税务机关缴纳。

### 9.3.2 资源税纳税申报表

纳税人申报、缴纳资源税,应填写《资源税纳税申报表》,并在规定的期限内申报纳税。有代扣代缴义务人的,义务人应填写《资源税扣缴申报表》申报纳税。

该表适用于开采应税矿产品或者生产盐的单位或个人申报缴纳资源税。该表一式二联,第一联为申报联,第二联为收执联。其格式见表9-2。

表 9-2

## 资源税纳税申报表

填表日期： 年 月 日

纳税人识别号 

金额单位：元（列至角分）

纳税人名称					税款所属时期			
产品名称		课税单位	课税数量	单位税额	应纳税款	已纳税款	应补(退)税款	备注
应 纳 税 项 目								
减 免 税 项 目								
如纳税人填报,由纳税人填写以下各栏				如委托代理人填报,由代理人填写以下各栏				备注
会计主管	纳税人		代理人名称			代理人		
(签章)	(签章)		代理人地址			(公章)		
			经办人			电话		
以下由税务机关填写								
收到申报表日期					接收人			

## 填写说明：

主要按应税项目和免税项目区分填列。

- (1) 产品名称按企业应税产品名称及收购未税矿产品名称据实填报。
- (2) 课税单位按税法规定的数量单位填写,如吨、千立方米等。
- (3) 课税数量根据本期应税资源的销售数量、自用数量,按适用税率分别填列。
- (4) 单位税额填写本地区适用定额税率。
- (5) 免税项目各栏目填报与应税项目各栏目的填报要求一致。

## 9.3.3 资源税扣缴报告表

“资源税扣缴报告表”(格式略)的填报内容与“资源税纳税申报表”基本相同。其中产品名称、课税单位、课税数量、单位税额均按收购未税矿产品的具体情况填写,免税项目各栏要求填报收购的未列举征税的产品。

# 第10章

## 城镇土地使用税的核算

### 学习目标

本章主要介绍城镇土地使用税核算的政策依据、会计处理和账项调整。掌握土地使用税,关键是明确征税范围、减免税规定,能正确地计算应纳税额、处理账务,并对业务检查中存在的城镇土地使用税问题进行相应的账项调整。本章的重点是城镇土地使用税征税范围、应纳税额的计算、账务处理,难点是城镇土地使用税检查中的账项调整。

### 10.1 城镇土地使用税概述

#### 10.1.1 城镇土地使用税的纳税人

城镇土地使用税是对城市、县城、建制镇和工矿区范围内使用土地的单位和个人,按实际占用土地面积和规定税额计算征收的一种地方税。因此,凡在城市、县城、建制镇、工矿区范围内拥有土地使用权的单位和个人,为城镇土地使用税的纳税义务人。该税主要是为了调节不同地区、不同地段之间的土地级差收入,促使土地使用者节约用地,合理利用城镇土地资源。

由于现实中使用土地情况十分复杂,税法根据用地者的不同情况,对纳税人作了如下具体规定:

1. 城镇土地使用税由拥有土地使用权的单位和个人缴纳;
2. 土地使用权未确定或权属纠纷未解决的,由实际使用人为纳税人;
3. 土地使用权共有的,共有各方都是纳税人,由共有各方分别纳税;
4. 拥有土地使用权的单位和个人不在土地所在地的,其土地的实际使用人和代管人为纳税人。

但对外商投资企业和外国企业在华机构的用地暂不征收城镇土地使用税。

#### 10.1.2 城镇土地使用税的征税对象和税率

##### 1. 征税对象

城镇土地使用税的征税对象是国有土地,其征税范围为城市、县城、建制镇、工矿区使用的土地,农业用地除外。其中:

城市是指经国务院批准设立的市,其征税范围包括市区和郊区,不包括农村;

县城是指县人民政府所在地,其征税范围为县人民政府所在地的城镇;

建制镇是指经省、自治区、直辖市人民政府批准设立的,符合国务院规定的镇建制标准的镇,其征税范围为镇人民政府所在地,不包括所辖的其他村;

工矿区是指工商业比较发达、人口比较集中的大中型工矿企业所在地,符合国务院规定的建制镇标准,但未设立建制镇。工矿区的设立必须经省、自治区、直辖市人民政府批准。

## 2. 税率

城镇土地使用税为了调节土地的级差收入,实行分级幅度税额,大、中、小城市和县城、建制镇、工矿区分别按规定税额计算征收。城镇土地使用税税率具体标准见表 10-1。

表 10-1 城镇土地使用税税率表

级 别	人 口 (人)	每平方米税额 (元)
大城市	50 万以上	0.5 ~ 10
中等城市	20 万 ~ 50 万	0.4 ~ 8
小城市	20 万以下	0.3 ~ 6
县城、建制镇、工矿区	——	0.2 ~ 4

### 10.1.3 城镇土地使用税的减免

城镇土地使用税的免税项目有:

1. 国家机关、人民团体、军队自用的土地。
2. 由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的土地。
3. 宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的土地。
4. 市政街道、广场、绿化地带等公共用地。
5. 直接用于农、林、牧、渔业的生产用地。
6. 开山填海整治的土地。
7. 由财政部另行规定免税的其他用地。

## 10.2 城镇土地使用税的会计处理

### 10.2.1 城镇土地使用税的计算

#### 1. 计税依据

城镇土地使用税以纳税人实际占用的土地面积为计税依据,土地面积计量标准为每平方米。实际占用的土地面积以省、自治区、直辖市人民政府确定的单位组织测定的面积为依据;尚未测量的,以纳税人持有政府部门核发的土地使用证书上确认的面积为准;尚未核发土地使用证书的,以纳税人据实申报的土地面积为纳税依据,待核发土地使用证以后再作调整。

## 2. 应纳税额的计算

城镇土地使用税以纳税人实际占用的土地面积与适用的单位税额计算。计算公式如下：

$$\text{应纳税额} = \text{应税土地面积 (平方米)} \times \text{单位适用税额}$$

例 10-1 某市一商场,企业土地使用证书上记载占用土地的面积为 7 000 平方米,属于一等地段,商场另外两个统一核算的分店坐落在市区,占地共 5 000 平方米,均属三等地段,商场的仓库位于市郊,属五等地段,占地面积 2 000 平方米;商场自办托儿所占占地面积 2 000 平方米,属三等地段。一等地段年税额为 4 元/平方米;三等地段年税额 2 元/平方米;五等地段年税额 1 元/平方米;当地规定托儿所占占地面积免税。计算全年应纳城镇土地使用税。

- ① 商场占地应纳税额 =  $7\,000 \times 4 = 28\,000$  (元)
- ② 分店占地应纳税额 =  $5\,000 \times 2 = 10\,000$  (元)
- ③ 仓库占地应纳税额 =  $2\,000 \times 1 = 2\,000$  (元)
- ④ 商场自办托儿所按规定免税
- ⑤ 全年应纳税额 =  $28\,000 + 10\,000 + 2\,000 = 40\,000$  (元)

### 10.2.2 城镇土地使用税的账务处理

企业应在“应交税金”账户下设置“应交城镇土地使用税”明细账户。按规定计算应交的土地使用税时,借记“管理费用”、“其他业务支出”账户,贷记“应交税金——应交城镇土地使用税”账户。缴纳土地使用税时,借记“应交税金——应交城镇土地使用税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 10-2 某厂位于大城市,实际占用土地面积 9 000 平方米,核定的单位税额为 10 元/平方米。

$$\text{年应纳土地使用税} = 9\,000 \times 10 = 90\,000 \text{ (元)}$$

计提税金时的会计处理如下：

借：管理费用	90 000
贷：应交税金——应交城镇土地使用税	90 000

实际缴纳时的会计处理如下：

借：应交税金——应交城镇土地使用税	90 000
贷：银行存款	90 000

### 10.2.3 城镇土地使用税的申报

#### 1. 城镇土地使用税的纳税时间和纳税地点

##### (1) 纳税时间

城镇土地使用税实行按年计算、分期缴纳。缴纳期限由省、自治区、直辖市人民政府确定。

新征用的土地,如属于耕地,自批准征用之日起满 1 年时开始缴纳土地使用税;如属于非耕地,则自批准征用次月起开始缴纳土地使用税。

## ② 纳税地点

城镇土地使用税的纳税地点为土地所在地,由土地所在地税务机关征收。纳税人使用的土地不属于同一市(县)管辖范围内的,纳税人应分别向土地所在地的税务机关申报纳税;在同一省(自治区、直辖市)管辖范围内,纳税人跨地区使用的土地,纳税地点由各省、自治区、直辖市税务局确定。

## 2. 纳税申报

纳税人应按照当地税务机关规定的期限,如实填写《城镇土地使用税纳税申报表》,并分季办理纳税申报。《城镇土地使用税纳税申报表》的格式见表 10-2。

表 10-2

城镇土地使用税纳税申报表

填表日期:年 月 日

纳税人识别号□□□□□□□□□□□□□□□□ 金额单位:元(列至角分)

纳税人名称				税款所属时期											
房产坐落地点															
坐落地点	上期占地面积	本期增减	本期实际占地面积	法定免税面积	应税面积	土地等级		适用税额		全年应缴税额	缴纳次数	本期			
						□	□	□	□			应纳	已纳	应补(退)	
1	2	3	4 = 2 + 3	5	6 = 4 - 5	7	8	9	10	11 = 7 × 9 + 8 × 10	12	13 = 11 ÷ 12	14	15 = 13 - 14	
合计															
如纳税人填报,由纳税人填写以下各栏							如委托代理人填报,由代理人填写以下各栏							备注	
会计主管  (签章)		纳税人  (公章)				代理人名称				代理人  (签章)					
						代理人地址									
						经办人		电话							
以下由税务机关填写															
收到申报表日期										接收人					

# 第11章

## 土地增值税的核算

### 学习目标

本章主要介绍土地增值税核算的政策依据、账务处理和账项调整。掌握土地增值税,关键是正确理解其计税收入、扣除项目及其金额的确定、计税方法,并能正确地计算应纳税额、处理账务。本章的重点是土地增值税征税范围、应纳税额的计算、账务处理,难点是土地增值税扣除项目金额的确定和检查中的账项调整。

### 11.1 土地增值税概述

#### 11.1.1 土地增值税的纳税人

土地增值税是对有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权、取得增值性收入的单位和个人所征收的一种税。因此,土地增值税的纳税人是转让国有土地使用权及地上的一切建筑物和其他附着物产权,并取得了收入的单位和个人。包括机关、团体、部队、企业、事业单位、个体工商户及国内其他单位和个人,还包括外商投资企业、外国企业及外国机构、华侨、港澳台同胞及外国公民等。

#### 11.1.2 土地增值税的征税对象和税率

##### 1. 征税对象

土地增值税的征税对象是有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权所取得的增值额。具体规定参见《新编国家税收(基础篇)》。

##### 2. 税率

土地增值税税率按照增值多的多征、增值少的少征的基本原则,设计为四级超率累进税率,最低税率为30%,最高税率为60%,以体现对正常的房地产开发经营的优惠政策和对炒买炒卖房地产牟取暴利的调节作用。土地增值税税率见表11-1。

表 11-1

土地增值税税率表

级数	增值额占扣除项目金额的比率	税率(%)	速算扣除系数(%)
1	50% (含) 以下	30	0
2	50% ~ 100% (含)	40	5
3	100% ~ 200% (含)	50	15
4	200% 以上	60	35

### 11.1.3 土地增值税的减免

《土地增值税暂行条例》及其他有关法规规定的土地增值税的减免项目有：

1. 建造普通标准住宅出售的税收减免。普通标准住宅是指按所在地一般民用住宅标准建造的居住用住宅。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计税。对于纳税人既建造普通标准住宅又从事其他房地产开发的,应分别核算增值额,不分别核算增值额或不能准确核算增值额的,其建造的普通标准住宅不适用该免税规定。

2. 国家征用收回房地产的税收减免。该类房地产是指为满足城市市政规划、国家建设的需要而被政府征用、收回的房地产,免征土地增值税。因上述原因,纳税人自行转让房地产的,也给予免税。

3. 个人转让房地产的税收减免。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 年及以上的,免征土地增值税;居住满 3 年未滿 5 年的,减半征收土地增值税;居住未滿 3 年的,按规定计征土地增值税。

## 11.2 土地增值税的会计处理

### 11.2.1 土地增值税的计算

土地增值税以纳税人转让房地产所取得的收入减去规定扣除项目金额后的余额即增值额为计税依据,依照超率累进税率,计算应纳税额。

#### 1. 收入的确定

纳税人转让房地产取得的收入,是指包括转让房地产的全部价款及有关的经济利益。从收入的形式来看,包括:

(1) 货币收入。货币收入包括纳税人取得的现金、银行存款、支票、银行本票、银行汇票等各种信用票据和国库券、金融债券等有价值证券。

(2) 实物收入。实物收入是指转让房地产取得的各种实物形态的收入,如钢材、房屋等。

(3) 其他收入。

#### 2. 扣除项目的确定

土地增值税的扣除项目包括：

(1) 取得土地使用权所支付的金额。

(2) 开发土地和新建房及配套设施的成本 (简称房地产开发成本)。

(3) 开发土地和新建房及配套设施的费用 (简称房地产开发费用)。房地产开发费用是指与房地产开发项目有关的销售费用、管理费用、财务费用。

(4) 与转让房地产有关的税金。纳税人应缴纳的与转让房地产有关的税金包括营业税、城市维护建设税、印花税以及视同税金的教育费附加。

(5) 其他扣除项目。房地产开发企业除了前4项可以扣除外,还允许按取得土地使用权所支付的金额与房地产开发成本加计的20%扣除,其目的是可以保证从事房地产开发的纳税人取得基本的投资回报,调动其从事房地产开发的积极性。其他未进行开发即转让的纳税人等不适用。

(6) 旧房及建筑物的评估价格。旧房及建筑物的评估价格是指转让已使用过的房屋及建筑物时,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格(须经当地税务机关确认)。

上述6项扣除项目对于不同情形的纳税人并非全部具有或扣除,具体规定参见《新编国家税收(基础篇)》。

## 11.2.2 土地增值税应纳税额的计算

土地增值税计算顺序是先算增值额,再算增值率,然后按增值率确定适用税率和速算扣除率,根据增值额、适用税率和扣除项目金额和速算扣除率,按一定方法计算出应纳税额。计算公式如下:

$$\text{土地增值额} = \text{转让房地产的总收入} - \text{扣除项目金额}$$

$$\text{增值率} = \text{增值额} / \text{扣除项目金额} \times 100\%$$

$$\text{应纳税额} = \sum (\text{每级距的土地增值额} \times \text{适用税率})$$

$$= \text{土地增值额} \times \text{适用税率} - \text{扣除项目金额} \times \text{速算扣除率}$$

例 11-1 某房地产开发公司出售一幢写字楼,收入总额为 10 000 万元。开发写字楼的有关支出为:支付地价款及各种费用 1 000 万元;房地产开发成本 3 200 万元;财务费用中的利息支出为 450 万元,可按转让项目计算分摊并提供金融机构证明且不超过按商业银行同类同期贷款利率计算的金额,但其中有 50 万元属于加罚利息;转让环节缴纳的税费共计 550 万元;该单位其他房地产开发费用计算扣除比例为 5%。计算应纳土地增值税如下:

(1) 计算允许扣除的金额

支付的地价款及有关费用 1 000 (万元)

房地产开发成本 3 200 万元

$$\text{房地产开发费用} = 450 - 50 + (1\,000 + 3\,200) \times 5\% = 610 \text{ (万元)}$$

允许扣除的税费 550 万元

$$\text{加计 20\% 的扣除额} = (1\,000 + 3\,200) \times 20\% = 840 \text{ (万元)}$$

$$\text{允许扣除的金额合计} = 1\,000 + 3\,200 + 610 + 550 + 840 = 6\,200 \text{ (万元)}$$

(2) 计算增值额

$$\text{增值额} = 10\,000 - 6\,200 = 3\,800 \text{ (万元)}$$

(3) 计算增值率,确定税率和速算扣除率

$$\text{增值率} = 3\,800 \div 6\,200 \times 100\% = 61.29\%$$

查“土地增值税税率表”确定适用税率为40%、速算扣除率为5%

(4) 计算应纳税额

$$\text{应纳税额} = 3\,800 \times 40\% - 6\,200 \times 5\% = 1\,210 \text{ (万元)}$$

例 11-2 某企业转让一幢旧厂房,当时造价 200 万元,无偿取得土地使用权。若现在建造同样的房子需要 650 万元,该房子 7 成新,按 500 万元出售,支付有关税费为 25 万元。计算应纳土地增值税如下:

(1) 计算允许扣除的金额

$$\text{评估价格} = 650 \times 70\% = 455 \text{ (万元)}$$

有关税费为 25 (万元)

$$\text{允许扣除的金额合计} = 455 + 25 = 480 \text{ (万元)}$$

(2) 计算增值额

$$\text{增值额} = 500 - 480 = 20 \text{ (万元)}$$

(3) 计算增值率,确定税率和速算扣除率

$$\text{增值率} = 20 \div 480 \times 100\% \approx 4.17\%$$

查“土地增值税税率表”确定适用税率为30%、速算扣除率为0

(4) 计算应纳税额

$$\text{应纳税额} = 20 \times 30\% - 480 \times 0 = 6 \text{ (万元)}$$

### 11.2.3 土地增值税的账务处理

企业应在“应交税金”账户下设置“应交土地增值税”明细账户。

#### 1. 主营房地产业务的处理

转让房地产业务是企业的主营业务,而且土地增值税是在转让房地产的流转环节纳税,因此,计算出土地增值税时,借记“主营业务税金及附加”账户,贷记“应交税金——应交土地增值税”账户,实际缴纳土地增值税时,借记“应交税金——应交土地增值税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 11-3 以前述例 11-1 的资料为例,企业计算出土地增值税为 1 210 万元。其会计处理如下:

转让房地产时计提土地增值税的会计处理如下:

借: 主营业务税金及附加	12 100 000
贷: 应交税金——应交土地增值税	12 100 000

实际缴纳土地增值税的会计处理如下:

借: 应交税金——应交土地增值税	12 100 000
贷: 银行存款	12 100 000

#### 2. 兼营房地产业务的处理

转让房地产业务是兼营房地产业务企业的兼营或附带业务,因此,计算出土地增值税时,借记“其他业务支出”账户,贷记“应交税金——应交土地增值税”账户,实际缴纳时,借记“应交税金——应交土地增值税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 11-4 某企业兼营房地产业务,经计算本次转让房地产应缴纳的土地增值税为 410 000 元。

转让房地产时计提土地增值税的会计处理如下:

借 :其他业务支出	410 000
贷 :应交税金——应交土地增值税	410 000

实际缴纳土地增值税的会计处理如下 :

借 :应交税金——应交土地增值税	410 000
贷 :银行存款	410 000

### 3. 出售旧房及建筑物的处理

出售已使用过的旧房及建筑物是出售企业的固定资产 ,其出售发生的相关税费应通过 '固定资产清理' 账户核算。计算出土地增值税时 ,借记 '固定资产清理' 账户 ,贷记 '应交税金——应交土地增值税' 账户 ;实际缴纳时 ,借记 '应交税金——应交土地增值税' 账户 ,贷记 '银行存款' 账户。

例 11-5 以例 11-2 为例 ,有关土地增值税 (其他略) 的会计处理如下 :

转让房地产时计提土地增值税时的会计处理如下 :

借 :固定资产清理	60 000
贷 :应交税金——应交土地增值税	60 000

实际缴纳土地增值税时的会计处理如下 :

借 :应交税金——应交土地增值税	60 000
贷 :银行存款	60 000

## 11.2.3 土地增值税的申报

### 1. 土地增值税的纳税时间和纳税地点

#### (1) 纳税时间

纳税人以一次交割、付清价款方式转让房地产的 ,主管税务机关可在纳税人办理纳税申报后 ,根据其应纳税额的大小及向有关部门办理过户、登记手续的期限等 ,规定其在办理过户、登记手续前数日内一次性缴纳全部土地增值税。纳税人以分期收款方式转让房地产的 ,主管税务机关可根据合同规定的收款日期来确定具体的纳税期限。针对房地产转让的不同情况 ,纳税时间由主管税务机关具体确定。

#### (2) 纳税地点

土地增值税由房地产所在地即坐落地的税务机关负责征收。具体有以下两种情况 :

① 纳税人是法人。当纳税人转让的房地产的坐落地与其机构所在地或经营所在地一致时 ,可在办理税务登记的原管辖税务机关申报纳税 ;不一致时 ,应在房地产坐落地的主管税务机关申报纳税。

② 纳税人是自然人。当纳税人转让的房地产的坐落地与其居住所在地一致时 ,应在其住所所在地税务机关申报纳税 ;不一致时 ,应在办理过户手续所在地的税务机关申报纳税。

### 2. 土地增值税的申报

纳税人应在转让房地产合同签订后 7 日内 ,到房地产所在地主管税务机关办理土地增值税纳税申报。办理申报手续时应提交房屋及建筑物产权证书、土地使用权证书、土地转让合同、房屋买卖合同、房地产评估报告及其他与转让房地产有关的资料 ,然后在税务机关核实的期限内缴纳土地增值税。纳税人因经常发生房地产行为而难以在每次转让后申报的 ,经税务机关审核同意后 ,可以定期进行纳税申报 ,具体期限由税务机关确定。

纳税人应如实填制纳税申报表 ,正确计算转让房地产的收入、扣除项目金额以及应纳税额 ,按期纳税。

“土地增值税纳税申报表”的格式见表 11-2 和表 11-3。

表 11-2

## 土地增值税纳税申报表

(从事房地产开发的纳税人适用)

纳税人识别号□□□□□□□□□□□□□□□□

填表日期： 年 月 日 金额单位：元(列至角分) 面积单位：平方米

纳税人名称		税款所属时期		金 额		
项 目		行 次		金 额		
一、转让房地产收入总额 1 = 2 + 3		1				
其 中	货币收入	2				
	实物收入及其他收入	3				
二、扣除项目金额合计 4 = 5 + 6 + 13 + 16 + 20		4				
1. 取得土地使用权所支付的金额		5				
2. 房地产开发成本 6 = 7 + 8 + 9 + 10 + 11 + 12		6				
其 中	土地征用及拆迁补偿费	7				
	前期工程费	8				
	建筑安装工程费	9				
	基础设施费	10				
	公共配套设施费	11				
	开发间接费用	12				
3. 房地产开发费用 13 = 14 + 15		13				
其 中	利息支出	14				
	其他房地产开发费用	15				
4. 与转让房地产有关的税金等 16 = 17 + 18 + 19		16				
其 中	营业税	17				
	城市维护建设税	18				
	教育费附加	19				
5. 财政部规定的其他扣除费用		20				
三、增值额 21 = 1 - 4		21				
四、增值额与扣除项目之比 (%) 22 = 21 ÷ 4		22				
五、适用税率 (%)		23				
六、速算扣除系数 (%)		24				
七、应缴土地增值税税额 25 = 21 × 23 - 4 × 24		25				
八、已缴土地增值税税额		26				
九、应补(退)土地增值税税额 27 = 25 - 26		27				
如纳税人填报,由纳税人填写以下各栏			如委托代理人填报,由代理人填写以下各栏			备 注
会计主管  (签章)	经办人  (签章)	纳税人  (签章)	代理人名称		代理人  (签章)	
			代理人地址			
			经办人	电话		
以 下 由 税 务 机 关 填 写						
收到申报表日期		接收人				

表 11-3

土地增值税纳税申报表  
(非从事房地产开发的纳税人适用)

纳税人识别号 □□□□□□□□□□□□□□□□

填表日期： 年 月 日 金额单位：元(列至角分) 面积单位：平方米

纳税人名称		税款所属时期		金 额		
项 目		行 次		金 额		
一、转让房地产收入总额 $1 = 2 + 3$		1				
其 中	货币收入	2				
	实物收入及其他收入	3				
二、扣除项目金额合计 $4 = 5 + 6 + 9$		4				
1. 取得土地使用权所支付的金额		5				
2. 旧房及建筑物的评估价格 $6 = 7 \times 8$		6				
其 中	旧房及建筑物的重置成本价	7				
	成新度折合率	8				
3. 与转让房地产有关的税金等 $9 = 10 + 11 + 12 + 13$		9				
其 中	营业税	10				
	城市维护建设税	11				
	印花税	12				
	教育费附加	13				
三、增值额 $14 = 1 - 4$		14				
四、增值额与扣除项目之比 (%) $15 = 14 \div 4$		15				
五、适用税率 (%)		16				
六、速算扣除系数 (%)		17				
七、应缴土地增值税税额 $18 = 14 \times 16 - 4 \times 17$		18				
如纳税人填报,由纳税人填写以下各栏			如委托代理人填报,由代理人填写以下各栏			备 注
会计主管  (签章)	经办人  (签章)	纳税人  (签章)	代理人名称		代理人  (签章)	
			代理人地址			
			经办人	电话		
以 下 由 税 务 机 关 填 写						
收到申报表日期		接收人				

# 第12章

## 其他各税的核算

### 学习目标

本章主要介绍耕地占用税、房产税、车船使用税、契税、城市维护建设税、教育费附加、印花税等核算的政策依据、账务处理。主要应明确各种税的纳税人、征税对象和税率等,掌握各种应纳税额的计算、账务处理。本章重点是各种税应纳税额的计算、账务处理。

### 12.1 耕地占用税的核算

#### 12.1.1 耕地占用税概述

耕地占用税是为了合理利用土地资源,加强土地管理,保护农用耕地而征收的一种税。占用耕地建房或者从事其他非农业建设的单位和个人,都是耕地占用税的纳税义务人。

##### 1. 耕地占用税的征税对象和税率

耕地占用税的征税对象为耕地。这里的“耕地”是指用于种植农作物的土地。占用前,三年内曾用于种植农作物的土地,亦视为耕地;占用鱼塘、园地、菜地及其他农业用地建房或者从事其他非农业建设的,亦应征收耕地占用税;外商投资企业不缴纳耕地占用税。

耕地占用税实行定额税率,具体规定如下:

- (1)以县为单位(以下同),人均耕地在一亩以下(含一亩)的地区,每平方米为2~10元。
- (2)人均耕地在一亩至二亩(含二亩)的地区,每平方米为1.6~8元。
- (3)人均耕地在二亩至三亩(含三亩)的地区,每平方米为1.3~6.5元。
- (4)人均耕地在三亩以上的地区,每平方米为1~5元。
- (5)农村居民占用耕地新建住宅,按上述规定税额减半征收。
- (6)经济特区、经济技术开发区和经济发达而人均耕地特别少的地区,适用税额可以适当提高,但最高不得超过上述规定税额的50%。对单位和个人获准征用或者占用的耕地超过2年不使用的,按规定税额加征2倍以下罚款。

各地适用税额,由省、自治区、直辖市人民政府在上述规定税额范围内,根据本地区情况具体核定。

## 2. 耕地占用税的减免

下列经批准征用的耕地,免征耕地占用税:

- (1) 部队军事设施用地。
- (2) 铁路线路、飞机场跑道和停机坪用地。
- (3) 炸药库用地。
- (4) 学校、幼儿园、敬老院、医院用地。
- (5) 殡仪馆、火葬场用地。

(6) 直接为农业生产服务的农业水利设施用地,免征耕地占用税,但水利工程占用耕地以后,以发电、旅游为主的,不予免税。

(7) 农村革命烈士家属、革命残废军人、鳏寡孤独以及革命老根据地、少数民族聚居地和边远贫困山区生活困难的农户,在规定用地标准以内新建住宅纳税确有困难的,由纳税人提出申请,经所在地乡(镇)人民政府审核,报经县级人民政府批准后,可以给予减税或者免税。

- (8) 国务院批准减免耕地占用税的其他单位和个人。

### 12.1.2 耕地占用税的会计处理

#### 1. 耕地占用税的计算

耕地占用税按纳税人实际占用耕地面积为计税依据,按照规定税额一次性征收。其计算公式为

$$\text{应缴耕地占用税} = \text{实际占用耕地面积} \times \text{适用税额}$$

例 12-1 某企业占用耕地 1 000 平方米用于建设仓库,当地规定耕地占用税适用税额为 4 元/平方米。耕地占用税税额计算如下:

$$\text{应纳税额} = 1\,000 \times 4 = 4\,000 \text{ (元)}$$

#### 2. 耕地占用税的账务处理

耕地占用税属于一次性征收,不需要预提和清算,因此,不通过“应交税金”账户核算。企业按规定计算的耕地占用税,借记“在建工程”账户,贷记“银行存款”账户。

例 12-2 仍以例 12-1 的资料为例,企业缴纳耕地占用税 4 000 元的会计处理如下:

借:在建工程	4 000
贷:银行存款	4 000

### 12.1.3 耕地占用税的申报

#### 1. 耕地占用税的纳税时间和纳税地点

纳税时间规定纳税人必须在经土地管理部门批准占用耕地之日起 30 日内缴纳耕地占用税。

纳税地点为耕地所在地有批准权的土地管理部门的同级财政机关。

对未在规定的期限内向财政机关申报纳税的,从滞纳之日起,按日加收应纳税款 50 的滞纳金。对单位或个人获准征用或者占用的耕地超过两年不使用的,按规定税额加征两倍以下耕地占用税;对未经批准或者超过批准限额、超过农民住宅建房标准的,由土地管理部门依照《中华人民共和国土地管理法》的有关规定处理。

## 2. 耕地占用税征收

耕地占用税由财政机关负责征收。土地管理部门在批准单位和个人占用耕地后,应及时通知所在地同级财政机关。获准征用或者占用耕地的单位和个人,应当持县级以上土地管理部门的批准文件向财政机关申报纳税。土地管理部门凭纳税收据或者征用批准文件划拨用地。但在实践中多数财政机关将耕地占用税委托土地管理部门代征,通过与土地管理部门签订委托代征协议,发给土地管理部门委托代征书,由土地管理部门在办理用地审批和划拨土地时,直接代为财政机关收取耕地占用税。

# 12.2 房产税的核算

## 12.2.1 房产税概述

### 1. 房产税的纳税人

房产税是以房产为征税对象,按房产价格或房产租金收入向房产所有人或经营人征收的一种税。

房产税以在征税范围内的房屋产权所有人为纳税人。其中:

(1) 产权属国家所有的,由经营管理单位纳税;产权属集体和个人所有的,由集体单位和个人纳税。

(2) 产权出典的,由承典人纳税。所谓产权出典,是指产权所有人将房屋、生产资料等的产权,在一定期限内典当给他人使用,而取得资金的一种融资业务。由于在房屋出典期间,产权所有人已无权支配房屋,因此,对房屋具有支配权的承典人为纳税人。

(3) 产权所有人、承典人不在房屋所在地的,由房产代管人或者使用人纳税。

(4) 产权未确定及房产租赁或者房产出典发生纠纷未解决的,由房产代管人或使用人为纳税人。

(5) 无租使用其他房产的问题。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,应由使用人代为缴纳房产税。

外商投资企业和外国企业暂不缴纳房产税。

## 2. 房产税的征税对象和税率

### (1) 房产税的征税对象

房产税的征税对象是房产。所谓房产,是指有屋面和围护结构(有墙或两边有柱),能够遮风避雨,可供人们在其中生产、学习、工作、娱乐、居住或储藏物资的场所。其范围包括城市、县城、建制镇和工矿区的房产。

### (2) 房产税的税率

我国现行房产税采用的是比例税率,具体税率分为两种,一种是按房产原值一次减除10%~30%后的余值计征的,税率为1.2%;另一种是按房产出租的租金收入计征的,税率为12%。从2001年1月1日起,对个人按市场价格出租的居民住房,可暂减按4%的税率征收房产税。

## 3. 房产税的减免

房产税的减免优惠规定参照《新编国家税收(基础篇)》。

## 12.2.2 房产税的会计处理

### 1. 房产税的计算

#### (1) 房产税的计税依据

房产税的计税依据是房产的计税价值或房产的租金收入。按照房产计税价值征税的,称为从价计征;按照房产租金收入计征的,称为从租计征。

#### ① 从价计征

根据《房产税暂行条例》规定,房产税依照房产原值一次减除10%~30%后的余值计算缴纳。各地扣除比例由当地省、自治区、直辖市人民政府确定。

#### ② 从租计征

《房产税暂行条例》规定,房产出租的,以房产租金收入为房产税的计税依据。

房产的租金收入,是房屋产权所有人出租房产使用权所取得的报酬,包括货币收入和实物收入;对以劳务或其他形式作为报酬抵付房租收入的,应根据当地同类房产的租金水平,确定一个标准租金额,依率计征。

### 2. 房产税的计算

#### (1) 从价计征的计算

从价计征的公式为

$$\text{应纳税额} = \text{应税房产原值} \times (1 - \text{扣除比例}) \times 1.2\%$$

房产原值是“固定资产”账户中记载的房屋原价;扣除比例是当地各省、自治区、直辖市人民政府规定的10%~30%的减除比例。

例 12-3 某企业的经营用房屋原值为8000万元,按照当地规定允许依照房产原值一次减除20%后的余值计税,适用税率为1.2%,则其应纳税额为

$$\text{应纳税额} = 8\,000 \times (1 - 20\%) \times 1.2\% = 76.8 \text{ (万元)}$$

### ②从租计征的计算

从租计征的公式为

$$\text{应纳税额} = \text{租金收入} \times 12\%$$

例 12-4 某企业出租房屋 5 间,年租金为 100 000 元,适用税率为 12%,则其应纳税额为

$$\text{应纳税额} = 100\,000 \times 12\% = 12\,000 \text{ (元)}$$

### 12.2.3 房产税的账务处理

月份终了,企业按规定计算当月应纳房产税时,借记“管理费用”、“其他业务支出”账户,贷记“应交税金——应交房产税”账户;分期申报(月、季、半年)缴纳房产税时,借记“应交税金——应交房产税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 12-5 仍以例 12-4 资料为例。

$$\text{年应纳税额} = 100\,000 \times 12\% = 12\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{月应纳税额} = 12\,000 \div 12 = 1\,000 \text{ (元)}$$

每月预提税金时的会计处理如下:

借:管理费用	1 000
贷:应交税金——应交房产税	1 000

按季缴纳税款时的会计处理如下:

借:应交税金——应交房产税	3 000
贷:银行存款	3 000

### 12.2.4 房产税的申报

#### 1. 房产税的纳税时间和纳税地点

##### (1) 房产税的纳税时间

由于单位房产的形成及使用时间不同,其纳税义务发生时间也不同,一般有以下几种情况:

- ① 纳税人将原有房产用于生产经营,从生产经营之月起,缴纳房产税;
- ② 纳税人自行新建房屋用于生产经营,从建成之次月起,缴纳房产税;
- ③ 纳税人委托施工企业建设的房屋,从办理验收手续之次月起,缴纳房产税。纳税人在办理手续前,即已使用或出租、出借的新建房屋,应从使用或出租、出借的当月起,缴纳房产税。

##### (2) 房产税的纳税期限

房产税实行按年计算、分期缴纳的征收方法,具体纳税期限由省、自治区、直辖市人民

政府确定。

### ③ 房产税的纳税地点

房产税在房产所在地缴纳。房产不在同一地方的纳税人,应按房产的坐落地点分别向房产所在地的税务机关纳税。

房产税的纳税人应按《房产税暂行条例》的有关规定,及时办理纳税申报,并如实填写《房产税纳税申报表》,具体格式见表 12-1。

表 12-1

房产税纳税申报表

填表日期: 年 月 日

金额单位: 元

纳税人名称		纳税人识别号																				
开征区类别	税款所属时期	年 月 至 年 月	税款缴款书号码																			
项目类别	房产原值(或评估原值)	计税依据		适用税率		全年应纳税额	本期应纳税额	减免税额	批准缓税额	本期申报应纳税额	房屋建筑总面积	房屋累计折旧										
		从价计税房产余值	租金收入	1.2%	12%																	
从价		—		—																		
从租		—		—																		
免税		—	—	—	—	—	—		—	—												
合计				—																		
如纳税人填报,由纳税人填写出以下各栏				如委托税务代理机构填报,由税务代理机构填写以下各栏																		
会计主管(签章)		经办人(签章)		税务代理机构名		税务代理机构(公章)																
				税务代理机构地址																		
申 报 声 明	此纳税申报表是根据国家税收法律的规定填报的,我确信它是真实的、可靠的、完整的。 声明人: (法定代表人签字或盖章) (公章)			代理人(签章)	联系电话																	
				以下由税务机关填写																		
				收到申报表日期				接收人														

## 12.3 车船使用税的核算

### 12.3.1 车船使用税概述

#### 1. 车船使用税的纳税人

车船使用税是以车船为征税对象,向拥有并使用车船的单位和个人征收的一种税。

车船使用税的纳税义务人,是指在中华人民共和国境内拥有并使用车船的单位和个人。

在一般情况下,拥有并使用车船的单位和个人是统一的,纳税人既是车船的使用人,又是车船的拥有人。如发生车船租赁关系,拥有人与使用人不一致时,则应由租赁双方商妥由何方为纳税义务人,租赁双方未商定的,由使用人纳税。

外商投资企业和外国企业以及外籍人员的车船不适用车船使用税的规定。

#### 2. 车船使用税的征税对象和税率

##### (1) 车船使用税的征税对象

车船使用税的征税对象是行驶于公共道路的车辆和航行于国内河流、湖泊或领海口岸的船舶。对不使用的车船或只在企业内部行驶,不领取行驶执照,不上公路行驶的车辆,不征车船使用税。车船使用税的征税范围包括车辆和船舶两大类。

##### (2) 车船使用税的税率

车船使用税采用定额税率,即对征税的车船规定单位固定税额。

##### ① 车辆税额

《车船使用税暂行条例》除了对载货汽车按净吨位规定税额外,其他车辆均以辆为计税标准,并对应税车辆采用幅度定额税率,即对各类车辆分别规定一个最低至最高限度的年税额,同时授权省、自治区、直辖市人民政府在规定的税额幅度内,根据当地的实际情况,对同一计税标准的车辆,具体确定适用税额。“车辆税额表”见表 12-2。

表 12-2 车辆税额表

类 别	项 目	计税标准	每年税额	备 注
机动车	载人汽车	每辆	60 元至 320 元	包括电车
	载货汽车	按净吨位每吨	16 元至 60 元	
	两轮摩托车	每辆	20 元至 60 元	
	三轮摩托车	每辆	32 元至 80 元	
非机动车	人力驾驶	每辆	1.20 元至 24 元	包括三轮车及其他人力拖行车辆
	畜力驾驶	每辆	4 元至 32 元	
	自行车	每辆	2 元至 4 元	

##### ② 船舶税额

《车船使用税暂行条例》对应税船舶采取分类分级、全国统一的固定税额。“船舶税额

表 12-3

表 12-3

船舶税额表

类 别	计税标准	每年税额	备 注
机动船	150 吨以下	每吨 1.20 元	按净吨位计征
	151 吨至 500 吨	每吨 1.60 元	按净吨位计征
	501 吨至 1 500 吨	每吨 2.20 元	按净吨位计征
	1 501 吨至 3 000 吨	每吨 3.20 元	按净吨位计征
	3 001 吨至 10 000 吨	每吨 4.20 元	按净吨位计征
	10 001 吨以上	每吨 5.00 元	按净吨位计征
非机动船	10 吨以下	每吨 0.60 元	按载重吨位计征
	11 吨至 50 吨	每吨 0.80 元	按载重吨位计征
	51 吨至 150 吨	每吨 1.00 元	按载重吨位计征
	151 吨至 300 吨	每吨 1.20 元	按载重吨位计征
	301 吨以上	每吨 1.40 元	按载重吨位计征

### 12.3.2 车船使用税的计算

#### 1. 车船使用税的计税依据

车船使用税以征税对象的计量标准为计税依据,从量计征。车船使用税的计税依据,按车辆的种类和性能,分别确定为辆、净吨位和载重吨位三种:

- (1) 乘人汽车、电车、摩托车、自行车、人力车和畜力车,以“辆”为计税依据。
- (2) 载货汽车、机动船,以“净吨位”为计税依据。

净吨位,是指额定(或预定)装运货物的船舱(或车厢)所占用的空间容积。载货汽车的净吨位,一般按额定的载重量计算;机动船的净吨位,一般是指额定装运货物和载运旅客的船舱所占有的空间容积,即船舶各个部位的总容积,扣除按税法规定的非营业用所占容积(包括驾驶室、轮机间、业务办公室、船员生活用房等容积)后的容积。

- (3) 非机动船,以“载重吨位”为计税依据。

载重吨位,是指船舶的实际载重量。

#### 2. 车船使用税的计算

车船使用税应纳税额的计算公式分别为

- (1) 机动船和载货汽车的应纳税额 = 净吨位数 × 适用单位税额
- (2) 非机动船的应纳税额 = 载重吨位数 × 适用单位税额
- (3) 除载货汽车以外的机动车和非机动车的应纳税额 = 车辆数 × 适用单位税额
- (4) 机动车挂车应纳税额 = 挂车净吨位 × (载货汽车净吨位年税额 × 70%)
- (5) 从事运输业务的拖拉机应纳税额 = 所挂拖车的净吨位 × (载货汽车净吨位年税额 × 50%)

(6) 客货两用汽车应纳税额分两步计算:

乘人部分 = 辆数 × (适用乘人汽车税额 × 50%)

载货部分 = 净吨位 × 适用税额

例 12-6 某运输公司拥有载货汽车 12 辆(其中 2 辆报停,货车载重吨位全部为 5

吨)乘人大客车 35 辆(其中 32 座车 25 辆,18 座车 10 辆);小客车 2 辆(均为 10 座车),公司年应纳税额计算如下:

设载货汽车每吨 30 元,乘人汽车 31 座以上的每辆 180 元,12~30 座的每辆 150 元,11 座以下的每辆 140 元。

$$\textcircled{1} \text{ 货车应纳税额} = 10 \times 5 \times 30 = 1\,500 \text{ (元)}$$

$$\textcircled{2} \text{ 乘人汽车应纳税额} = 25 \times 180 + 10 \times 150 + 2 \times 140 = 6\,280 \text{ (元)}$$

$$\textcircled{3} \text{ 全年应纳税额} = 1\,500 + 6\,280 = 7\,780 \text{ (元)}$$

例 12-7 某航运公司拥有机动船 30 艘(其中净吨位为 600 吨的 15 艘,2 000 吨的 10 艘,5 000 吨的 5 艘),拥有非机动船 10 艘(其中载重吨位为 10 吨的 6 艘、51 吨的 4 艘),公司年应纳税额计算如下:

$$\textcircled{1} \text{ 机动船应纳税额} = 600 \times 15 \times 2.2 + 2\,000 \times 10 \times 3.2 + 5\,000 \times 5 \times 4.2 = 188\,800 \text{ (元)}$$

$$\textcircled{2} \text{ 非机动船应纳税额} = 6 \times 10 \times 0.6 + 4 \times 51 \times 1 = 240 \text{ (元)}$$

$$\textcircled{3} \text{ 全年应纳税额} = 188\,800 + 240 = 189\,040 \text{ (元)}$$

### 12.3.3 车船使用税的账务处理

企业按规定计算应交的车船使用税,借记“管理费用”账户,贷记“应交税金——应交车船使用税”账户,企业缴纳车船使用税时,借记“应交税金——应交车船使用税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 12-8 见前例 12-6 资料,若该企业按月预提、按季缴纳,则

$$\text{月应纳税额} = 7\,780 \div 12 = 648.33 \text{ (元)}$$

每月预提车船使用税时的会计处理如下:

借:管理费用	648.33
贷:应交税金——应交车船使用税	648.33

按季上缴时的会计处理如下:

借:应交税金——应交车船使用税	1\,945 (648.33 × 3)
贷:银行存款	1\,945 (648.33 × 3)

## 12.4 契稅的核算

### 12.4.1 契稅概述

#### 1. 契稅的納稅人

契稅是以所有權發生轉移變動的不動產為徵稅對象,向產權承受人徵收的一種稅。

契稅的納稅義務人是境內轉移土地、房屋權屬時,承受單位和個人。境內是指中華人民共和國實際稅收行政管轄範圍內。土地、房屋權屬是指土地使用權和房屋所有權。單位是指企業單位、事業單位、國家機關、軍事單位和社會團體以及其他組織。個人是指個體經營者及其他個人,包括中國公民和外籍人員。

#### 2. 契稅的徵稅對象和稅率

### (1) 契税的征税对象

契税的征税对象是境内转移土地、房屋权属。具体包括以下五项内容：

#### ① 国有土地使用权出让

国有土地使用权出让是指土地使用者向国家交付土地使用权出让费用，国家将国有土地使用权在一定年限内让与土地使用者的行为。

#### ② 土地使用权的转让

土地使用权的转让是指土地使用者以出售、赠与、交换或者其他方式将土地使用权转移给其他单位和个人的行为。土地使用权的转让不包括农村集体土地承包经营权的转移。

#### ③ 房屋买卖

房屋买卖是指房屋所有者将其房屋出售，由承受者交付货币、实物、无形资产或者其他经济利益的行为。

#### ④ 房屋赠与

房屋赠与是指房屋所有者将其房屋无偿转让给受赠者的行为。

#### ⑤ 房屋交换

房屋交换是指房屋所有者之间互相交换房屋的行为。随着经济形势的发展，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、房屋买卖或者房屋赠与。一是以土地、房屋权属作价投资、入股；二是以土地、房屋权属抵债；三是以获奖方式承受土地、房屋权属；四是以预购方式或者预付集资款方式承受土地、房屋权属。

### (2) 契税的税率

契税实行 3% ~ 5% 的幅度税率。实行幅度税率是考虑到我国经济发展的不平衡，各地经济差别较大的实际情况。因此，各省、自治区、直辖市人民政府可以在 3% ~ 5% 的幅度税率规定范围内，按照本地区的实际情况决定。

### 3. 契税的减免

契税的税收优惠政策主要有：

(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的，免征契税。

(3) 因不可抗力丧失住房而重新购买住房的，酌情准予减征或者免征契税。

(4) 土地、房屋被县级以上人民政府征用、占用后，重新承受土地、房屋权属的，由省级人民政府确定是否减免。

(5) 承受荒山、荒沟、荒丘、荒滩土地使用权，并用于农、林、牧、渔业生产的，免征契税。

(6) 经外交部确认，依照我国有关法律规定以及我国缔结或参加的双边和多边条约或协定，外国驻华使馆、领事馆、联合国驻华机构及其外交代表、领事官员和其他外交人员承受土地、房屋权属的，应当予以免税。

以上经批准减免税的纳税人改变有关土地、房屋的用途，不在减免税之列，应当补缴已经减免的税款。

## 12.4.2 契税的计算

### (1) 契税的计税依据

契税的计税依据为不动产的价格,由于土地、房屋权属转移方式不同,定价方法不同,因而具体计税依据视不同情况而决定。

### (2) 契税的计算

契税采用比例税率,在契税的计税依据确定以后,其应纳税额的计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{计税依据} \times \text{适用税率}$$

转移土地、房屋权属以外汇结算的,按照纳税义务发生之日中国人民银行公布的人民币市场汇率中间价,折合成人民币计算。

例 12-9 居民甲共有住房两套,将一套出售给居民乙,成交价格为 150 000 元,将另一套与居民丙进行交换,并支付给丙换房差价款 50 000 元。则应纳税额的计算为(假定税率为 3%)

$$\text{居民甲应纳契税税额} = 50\,000 \times 3\% = 1\,500 \text{ (元)}$$

$$\text{居民乙应纳契税税额} = 150\,000 \times 3\% = 4\,500 \text{ (元)}$$

丙不缴纳契税

## 12.4.3 契税的账务处理

契税是在土地、房屋权属转移,由承受单位取得该项产权时缴纳的一种税,对购买单位而言,契税是取得不动产产权的一种必然支出,由于资产是按实际成本计价的,所以取得房产权所支付的契税也应计入该项资产的实际成本。

企业取得土地使用权、房屋所有权时按规定缴纳的契税,借记“固定资产”、“无形资产”、“在建工程”等账户,贷记“应交税金——应交契税”账户。企业缴纳契税时,借记“应交税金——应交契税”账户,贷记“银行存款”账户。

例 12-10 某单位购买一块土地的使用权,成交价格为 2 000 万元,当地规定的契税税率为 3%。其会计处理如下:

$$\text{应纳契税税额} = 2\,000 \times 3\% = 60 \text{ (万元)}$$

计提契税时的会计处理如下:

借:无形资产	600 000
贷:应交税金——应交契税	600 000

上交契税时的会计处理如下:

借:应交税金——应交契税	600 000
贷:银行存款	600 000

例 12-11 甲企业卖给乙企业一套房屋,契约上的成交价格为 1 000 万元,契税征收机关经过核实,确定计税价格为 1 000 万元。假设当地规定的契税税率为 4%。其会计处理如下:

$$\text{应纳契税税额} = 1\,000 \times 4\% = 40 \text{ (万元)}$$

计提契税时的会计处理如下:

借:固定资产	400 000
--------	---------

贷 : 应交税金——应交契税	400 000
上交契税时的会计处理如下 :	
借 : 应交税金——应交契税	400 000
贷 : 银行存款	400 000

### 12.4.3 契税的申报

#### 1. 契税的纳税时间和纳税地点

(1) 纳税义务发生时间为纳税人在签订土地、房屋权属转移合同的当天,或者取得其他具有土地、房屋权属转移合同性质的当天。其他具有土地、房屋权属转移合同性质凭证是指具有合同效力的契约、协议、和约、单据、确认书以及由省、自治区、直辖市人民政府确定的其他凭证。

#### (2) 契税的纳税期限

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,索取完税凭证。

#### (3) 契税的纳税地点

契税在土地、房屋所在地的征收机关缴纳。

#### 2. 契税纳税申报

纳税人缴纳契税、应填写《契税纳税申报表》,并在规定的期限内申报纳税。

## 12.5 城市维护建设税的核算

### 12.5.1 城市维护建设税概述

#### 1. 城市维护建设税的纳税人

城市维护建设税是对从事工商经营,缴纳增值税、消费税、营业税的单位和個人征收的一种附加税。该税是国家专门用于城市公用事业和公共设施的建设与维护,其纳税义务人是从事工商经营,并缴纳增值税、消费税、营业税的单位和個人。不论是国有企业、集体企业、私营企业、个体工商户、其他单位和個人,只要缴纳了“三税”中的任何一种税,都必须同时缴纳城市维护建设税。

外商投资企业和外国企业暂不缴纳城市维护建设税。

#### 2. 城市维护建设税的征税对象和税率

##### (1) 征税对象

征税对象是税法规定征税的目的物,是一个税种区别于另一个税种的主要标志。城市维护建设税不同于其他税种,没有自己独立的征税对象,是以“三税”的税额为依据计算而同时附征的一种税。

##### (2) 税率

城市维护建设税实行地区差别比例税率。按纳税人所在地区的不同,税率规定为三个档次,分别为 7%、5%、1%。具体适用范围规定如下:

① 纳税人所在地在城市市区的,税率为 7% ;

② 纳税人所在地在县城、建制镇的 税率为 5% ；

③ 纳税人所在地不在城市市区、县城、建制镇的 税率为 1% 。

### 3. 城市维护建设税的减免

城市维护建设税基本上没有单独规定减免税 ,是按“三税”的减免 ,也相应地减免了城市维护建设税。但对一些特殊情况 ,财政部和国家税务总局作了特案减免规定 :

(1) 海关对进口产品代征增值税、消费税的 ,不征收城市维护建设税。

(2) 对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。

(3) 对于因减免税而需要进行“三税”退库的 ,城市维护建设税也可同时退库。

(4) 对个别缴纳城市维护建设税确有困难的单位和个人 ,可由县人民政府审批 ,酌情给予减免照顾。

## 12.5.2 城市维护建设税的计算

城市维护建设税是以缴纳“三税”(增值税、消费税、营业税)的单位和個人就其实际缴纳的“三税”的税额为计税依据 ,不包括对违反“三税”而加收的滞纳金和罚款。但纳税人被查补“三税” ,应同时对其偷税的城市维护建设税进行补税和罚款。

城市维护建设税是随“三税”的计算而同时计算的。计算公式如下 :

应纳税额 = 实际缴纳的增值税、消费税、营业税税额 × 适用税率

例 12-12 某市区一企业 2000 年 5 月份实际缴纳增值税 50 000 元 ,同时缴纳营业税 20 000 元 ,该企业不需要缴消费税。城市维护建设税税率 7%。计算本月应纳城市维护建设税。计算如下 :

应纳城市维护建设税税额 = (50 000 + 20 000) × 7% = 4 900 (元)

## 12.5.3 城市维护建设税的账务处理

企业应在“应交税金”账户下设置“应交城市维护建设税”明细账户进行核算 ,根据不同情况 ,在“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”、“固定资产清理”、“在建工程”等账户下列支。

例 12-13 某工业企业出售一栋旧厂房 ,收入额为 300 000 元 ,营业税税率为 5% ,城市维护建设税税率为 7%。计算城市维护建设税并进行账务处理。有关计算及会计分录如下 :

应纳城市维护建设税 = (300 000 × 5%) × 7% = 1 050 (元)

借 : 固定资产清理 1 050  
贷 : 应交税金——应交城市维护建设税 1 050

例 12-14 某施工企业本期确认工程营业收入为 1 500 000 元 ,其营业税税率为 3% ,城市维护建设税税率为 7%。计算城市维护建设税并进行账务处理。有关计算及会计分录如下 :

应纳城市维护建设税 = (1 500 000 × 3%) × 7% = 3 150 (元)

借 : 主营业务税金及附加 3 150  
贷 : 应交税金——应交城市维护建设税 3 150

## 12.5.4 城市维护建设税的申报

### 1. 城市维护建设税的纳税时间和纳税地点

#### (1) 纳税时间

城市维护建设税的纳税期限同“三税”的纳税期限。增值税、消费税的纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日或者 1 个月，营业税的纳税期限分别为 5 日、10 日、15 日或者 1 个月，不能按期纳税的，可以按次纳税。

#### (2) 纳税地点

因纳税地点的复杂性和特殊性，财政部和国家税务总局对城市维护建设税的纳税地点作了如下规定：

① 纳税人直接缴纳“三税”的，在缴纳“三税”地缴纳城市维护建设税。

② 代征代扣“三税”的单位和个人，其城市维护建设税的纳税地点在代征代扣地。如果没有代扣城市维护建设税的，应由纳税单位或个人回到其所在地申报纳税。

③ 各银行缴纳的营业税，均由取得业务收入的核算单位在当地缴纳。即：县以上各级银行直接经营业务取得的收入，由各级银行分别在所在地纳税。县和设区的市，由县支行或区办事处在其所在地纳税，而不能分别按所属营业所的所在地计算纳税。城市维护建设税随同营业税缴纳。

### 2. 城市维护建设税纳税申报

纳税人应根据实际缴纳“三税”情况，正确计算城市维护建设税，如实填写《城市维护建设税纳税申报表》，及时申报和缴纳城市维护建设税。《城市维护建设税纳税申报表》的格式见表 12-4。

表 12-4

城市维护建设税纳税申报表

填表日期： 年 月 日

纳税人识别号□□□□□□□□□□□□□□□□

金额单位：元（列至角分）

纳税人名称		税款所属时期				
计税依据	计税金额	税率	应纳税额	已纳税额	应补(退)税额	
1	2	3	$4 = 2 \times 3$	5	$6 = 4 - 5$	
增值税						
营业税						
消费税						
合计						
如纳税人填报， 由纳税人填写以下各栏		如委托代理人填报， 由代理人填写以下各栏				备注
会计主管  (签章)	纳税人  (公章)	代理人名称		代理人  (签章)		
		代理人地址				
		经办人		电话		
以下由税务机关填写						
收到申报表日期		接收人				

### 12.5.5 教育费附加的会计处理

#### 1. 教育费附加的征收对象和计征依据

教育费附加的征收目的是为了加快发展地方教育事业,扩大地方教育经费的资金来源。它没有自己独立的征收对象,是以各单位和个人实际缴纳的增值税、营业税、消费税的税额为计征依据。其征收对象和计征依据同于城市维护建设税。

#### 2. 教育费附加的费率和适用范围

教育费附加率为3%,适用于缴纳增值税、营业税、消费税的单位和个人。对从事卷烟和烟叶生产的单位,减半征收。

#### 3. 教育费附加的账务处理

企业应在“其他应交款”账户下设置“应交教育费附加”明细账户核算教育费附加。按规定企业计算出应缴纳的教育费附加,借记“主营业务税金及附加”、“其他业务支出”、“固定资产清理”等账户,贷记“其他应交款——应交教育费附加”账户。缴纳时,借记“其他应交款——应交教育费附加”账户,贷记“银行存款”账户。

例 12-15 某工业企业,本期销售产品实际缴纳增值税为20万元、消费税40万元,其他业务实际缴纳营业税10万元。有关教育费附加的计算与会计分录如下:

$$\text{应交教育费附加} = (20 + 40 + 10) \times 3\% = 2.1 \text{ (万元)}$$

借:其他业务支出	3 000
借:主营业务税金及附加	18 000
贷:其他应交款——应交教育费附加	21 000

## 12.6 印花税的核算

### 12.6.1 印花税核算的政策依据

#### 1. 印花税的纳税人

印花税是对经济活动和经济交往中书立、使用、领受的应税经济凭证征收的一种税。因纳税人主要是通过应税凭证上粘贴印花税票来完成纳税义务,故名印花税。

#### 2. 印花税的征税对象和税率

##### (1) 印花税的征税对象

现行印花税只对印花税条例列举的凭证征收,没有列举的凭证不征税。

##### (2) 印花税的税率

印花税的税率有比例税率和定额税率两种形式。

##### ① 比例税率

对各类经济合同及合同性质的凭证、记载资金的账簿、产权转移书据等,都采用比例税率。这些凭证一般都载有金额,可按比例计算应纳税额。这既能保证财政收入又能体现合理负担原则。

比例税率分为五个档次,分别为0.5‰、3‰、5‰、10‰、40‰。

适用0.5‰税率的为“借款合同”;

适用3‰税率的为“购销合同”、“建筑安装工程承包合同”、“技术合同”;

适用5‰税率的为“加工承揽合同”、“建筑工程勘察设计合同”、“货物运输合同”、“产权转移书据”、“营业账簿”中记载资金的账簿;

适用 10 税率的为“财产租赁合同”、“仓储保管合同”、“财产保险合同”；

适用 20 税率的为“股权转让书据”(注:此税率属于后增加的,“税目税率表”上没有此税率,自 2001 年 11 月 16 日起,由 40 改为 20 征收)。

### ② 定额税率

权利、许可证照和营业账簿中的其他账簿适用定额税率,税额均为每件 5 元。这些凭证没有金额记载或无法计算金额或虽记载有金额但不宜作为计税依据,采取定额税率,便于纳税人缴纳税款,也便于税务机关征管。“印花税税目税率表”见表 12-5。

表 12-5

印花税税目税率表

税 目	范 围	税 率	纳 税 人	说 明
1. 购销合同	供应、预购、采购、购销结合及协作、调剂、补偿、易货等合同	按购销金额万分之三贴花	立合同人	包括按立合同人
2. 加工承揽合同	加工、订做、修缮、修理、印刷、广告、测绘、测试等合同	按加工或承揽收入万分之五贴花		
3. 建设工程勘察 设计合同	勘察、设计合同	按收取费用万分之五贴花	立合同人	
4. 建筑安装工程 承包合同	包括建筑、安装工程承包合同	按承包金额万分之三贴花	立合同人	
5. 财产租赁合同	按租赁房屋、船舶、飞机、机动车辆、机械、器具、设备等合同	按租赁金额千分之一贴花	立合同人	税额不足 1 元,按 1 元贴花
6. 货物运输合同	民用航空运输、铁路运输、海上运输、内河运输、公路运输和联运合同	按运输费用万分之五贴花	立合同人	单据作为合同使用的,按合同贴花
7. 仓储保管合同	包括仓储、保管合同	按仓储保管费用千分之一贴花	立合同人	仓储保管单作为合同使用的,按合同贴花
8. 借款合同	银行及其他金融组织和借款人(不包括银行同业拆借)所签订的借款合同	按借款金额万分之零点五贴花	立合同人	单据作为合同使用的,按合同贴花
9. 财产保险合同	财产、责任、保证、信用等保险合同	按保险费收入千分之一贴花	立合同人	单据作为合同使用的,按合同贴花
10. 技术合同	技术开发、转让、咨询、服务等合同	按所载金额万分之三贴花	立合同人	
11. 产权转移书 据	财产所有权和版权、商标专用权、专利权、专有技术使用权等转移书据	按所载金额万分之五贴花	立据人	
12. 营业账簿	生产、经营用账册、记载资金的账簿	按实收资本和资本公积金的合计金额万分之五贴花	立账簿人	其他账簿按件贴花 5 元
13. 权利、许可 证照	政府部门发给的房屋产权证、工商营业执照、商标注册证、专利证、土地使用证	按件贴花 5 元	领受人	

## 12.6.2 印花税的计算

印花税的应纳税额 根据应纳税凭证的性质 ,分别按定额税率或者比例税率计算。

### 1. 按定额税率计算

按定额税率计算印花税 ,其计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{凭证数量} \times \text{单位税额}$$

### 2. 按比例税率计算

按比例税率计算印花税 ,其计算公式为

$$\text{应纳税额} = \text{计税金额} \times \text{适用税率}$$

## 12.6.3 印花税的账务处理

印花税属一次性征收 ,不需要预提应纳税额 ,不存在与税务机关结算清算问题。因此 ,企业缴纳的印花税不需要通过“应交税金”账户核算。当企业按规定购买印花税票时 ,借记“管理费用”账户 ,贷记“银行存款”、“现金”账户。如果一次购买的印花税票数较大 ,需要分期摊销时 ,可先借记“待摊费用”账户 ,贷记“银行存款”账户 ;分期摊销时再借记“管理费用”账户 ,贷记“待摊费用”账户。

例 12-16 某建材物资公司与某钢材厂签订一份购销合同 ,金额为 100 万元。则其账务处理如下 :

$$\text{应纳税额} = 1\,000\,000 \times 3\text{‰} = 300 \text{ (元)}$$

借 :管理费用	300
贷 :银行存款	300

例 12-17 某公司 2003 年启用各种新账簿 10 本 ,则其账务处理如下 :

$$\text{应纳税额} = 10 \times 5 = 50 \text{ (元)}$$

借 :管理费用	50
贷 :现金	50

## 12.6.4 印花税的申报

### 1. 印花税的纳税时间和纳税地点

#### (1) 印花税的纳税时间

印花税由纳税人根据税法的规定自行计算应纳税额 ,购买并一次贴足印花税票 (通常简称贴花)进行缴纳。

#### (2) 印花税的纳税地点

印花税一般实行就地纳税。对于全国性商品物贸订货会 (包括展销会、交易会等)上所签订的合同应纳的印花税 ,由纳税人回其所在地后及时办理贴花完税手续 ;对地方主办、不涉及省际关系的订货会、展销会上所签合同应纳的印花税 ,其纳税地点由各省、自治区、直辖市人民政府自行确定。印花税由税务机关负责征收。

### 2. 印花税纳税申报

纳税人申报缴纳印花税 ,应填写“印花税纳税申报表” ,在规定的期限内向主管税务机关申报纳税。“印花税纳税申报表”适用于中国境内各类印花税纳税人填报 ,它能够将应税凭证当月申报与即时贴花完税的情况作全面综合地反映。