

21世纪高等院校经济管理类专业核心课程教材

中国税制实务

孙富山 编著

ZHONGGUO SHUIZHI SHIWU



经济科学出版社
Economic Science Press

21 世纪高等院校经济管理类专业核心课程教材

中国税制实务

孙富山 编著

经济科学出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

中国税制实务/孙富山编著. —北京: 经济科学出版社, 2012.7
ISBN 978-7-5141-1993-0

I. ①中… II. ①孙… III. ①税收制度-中国-高等学校-教材 IV. ①F812.422

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2012) 第 118877 号

责任编辑: 杜 鹏
责任校对: 郑淑艳
版式设计: 代小卫
责任印制: 王世伟

中国税制实务

孙富山 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销
社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮编: 100142
总编部电话: 88191217 发行部电话: 88191537

网址: www.esp.com.cn

电子邮件: eps@esp.com.cn

北京中科印刷有限公司印装

787 × 1092 16 开 16.5 印张 400000 字

2012 年 8 月第 1 版 2012 年 8 月第 1 次印刷

印数: 0001—4000 册

ISBN 978-7-5141-1993-0 定价: 28.00 元

(图书出现印装问题, 本社负责调换。电话: 88191502)

(版权所有 翻印必究)

前 言

本教材是在已出版的基础上，增加了近几年税制改革的最新内容，并使之不断完善修订而成的，具有内容更新、结构更合理、差错率更低等特点，使之更符合教学实际。

使用本教材时，有两点需要特殊说明：

1. 目前，我国正在进行第二轮税制改革，尽管我们已经尽力将最新的内容补充进去，但由于本门课程内容的时效性，新的税制补充条例仍在不断发布。因此，本教材仍有待完善（有效法规截止日为2012年4月），近期的有关税制改革的精神只能以附录形式放在书后，敬请读者谅解。

2. 截至2012年4月，固定资产投资方向调节税仍暂停征收，而且在可预见的未来仍然不会开征；外资企业所得税已经与企业所得税合并，为保证教材内容的实用性，修订时将原教材中的此部分内容删除；有关农业税制的改革已经启动，且改革的最终目标是要取消农业税，但特产税中的烟叶另有规定（见附录），原内容已不适应新的经济形势，故没有列入教材中。

本教材除流转税部分即第4章、5章为兰州理工大学张巧良教授编写外，其余皆为徐州工程学院孙富山副教授编写，并对全书进行了总纂，尤其是增值税部分，变化较大；在编写过程中，本教材还得到了中国矿业大学管理学院博士生导师卜华教授的大力支持，他提出了很多宝贵意见，在本教材付梓之际，再次表示衷心感谢！

编 者

2012年6月

目 录

第 1 篇 中国税制实务处理原理

第 1 章 总论	3
1.1 中国税制实务处理的基本内涵	3
1.1.1 税收制度	3
1.1.2 税收会计	3
1.1.3 纳税会计	3
1.1.4 税收制度、税收会计、纳税会计三者之间的关系	4
1.2 税制实务处理的研究对象和特点	4
1.2.1 税制的研究对象及特点	4
1.2.2 税收会计的研究对象及特点	5
1.2.3 纳税会计的研究对象及特点	6
1.3 涉税会计实务处理的基本原则	7
1.3.1 税收会计的基本原则	7
1.3.2 纳税会计的基本原则	8
复习思考题	9
第 2 章 税制的基础知识	10
2.1 税收法律关系	10
2.1.1 税收法律关系的概念和特点	10
2.1.2 税收法律关系的构成	10
2.1.3 税收法律关系的产生、变更与消灭	11
2.2 税制要素及我国现行税制体系	11
2.2.1 税制要素	11
2.2.2 我国现行税制体系	17
2.3 税收征、缴的一般程序	21
2.3.1 税务登记	21
2.3.2 纳税申报	24
2.3.3 税款缴纳	25

2.3.4 纳税检查	26
2.3.5 违法违章处理	27
复习思考题	29

第2篇 流转税会计

第3章 增值税及其纳税会计处理	33
3.1 增值税概述	33
3.1.1 增值税的含义及分类	33
3.1.2 增值税的征税范围和纳税义务人	34
3.1.3 纳税义务发生时间及纳税期限	38
3.1.4 纳税地点	39
3.2 应纳税额的计算	39
3.2.1 当期销项税额的计算	39
3.2.2 当期进项税额的计算	44
3.2.3 一般纳税人当期应纳税额的计算	47
3.2.4 小规模纳税人应纳税额的计算	49
3.3 增值税会计核算的专用凭证、账簿、报表	49
3.3.1 增值税专用发票	49
3.3.2 一般纳税人会计核算应设置的会计科目和账簿	56
3.3.3 一般纳税人的增值税报表	58
3.3.4 小规模纳税人会计核算应设置的会计科目及其纳税申报表	60
3.4 增值税的纳税会计处理	61
3.4.1 购进货物或接受应税劳务的账务处理	61
3.4.2 销售货物和提供劳务的账务处理	64
3.4.3 进项税额转出的账务处理	65
3.4.4 视同销售的账务处理	66
3.4.5 出口货物的退税政策及其账务处理	72
3.4.6 缴纳增值税的账务处理	76
复习思考题	77
第4章 消费税及其纳税会计处理	79
4.1 消费税概述	79
4.1.1 消费税的含义	79
4.1.2 消费税的纳税义务人	79
4.1.3 消费税的税目和税率	79
4.1.4 消费税的纳税义务发生时间与纳税环节	81

4.1.5 消费税的纳税期限与纳税地点	82
4.2 消费税应纳税额的计算	83
4.2.1 消费税应纳税额的计算方法	83
4.2.2 自产自用应税消费品的计税方法	84
4.2.3 委托加工应税消费品的计税方法	85
4.2.4 进口应税消费品的计税方法	86
4.2.5 允许抵扣已纳税款的应税消费品	86
4.2.6 连同包装物销售的应税消费品的计税方法	87
4.2.7 出口应税消费品退税的计算	88
4.3 消费税的纳税会计处理	88
4.3.1 会计科目设置	88
4.3.2 企业将自己生产的应税消费品对外销售的账务处理	89
4.3.3 委托加工应税消费品的账务处理	92
4.3.4 进出口应税产品的账务处理	94
4.3.5 缴纳消费税的账务处理	95
复习思考题	96
第5章 营业税会计	97
5.1 营业税概述	97
5.1.1 营业税的含义	97
5.1.2 营业税的征税范围	97
5.1.3 营业税的纳税义务人	98
5.1.4 营业税税收优惠	99
5.1.5 营业税的纳税义务发生时间及纳税期限	101
5.1.6 营业税的纳税地点	102
5.2 营业税应纳税额的计算	103
5.2.1 营业税税率	103
5.2.2 计税依据的确认与计算	104
5.2.3 营业税应纳税额的计算	105
5.3 营业税纳税会计处理	108
5.3.1 会计科目设置	108
5.3.2 纳税人提供应税劳务的会计处理	109
5.3.3 扣缴义务人代扣营业税的账务处理	109
5.3.4 销售不动产的账务处理	110
5.3.5 转让无形资产的账务处理	110
5.3.6 缴纳营业税的会计分录	111
复习思考题	111

第3篇 所得税会计

第6章 企业所得税及其纳税会计处理	115
6.1 企业所得税概述	115
6.1.1 企业所得税的纳税人和征税对象	115
6.1.2 税率	116
6.1.3 税收优惠	117
6.1.4 预缴及清算	119
6.2 企业所得税应纳税额的计算	120
6.2.1 计税依据	120
6.2.2 亏损弥补	127
6.2.3 税额扣除	128
6.2.4 企业所得税年度纳税申报表主表及其填写说明	132
6.3 企业所得税的纳税会计处理	138
6.3.1 静态反映观——利润表(或损益表)债务法	138
6.3.2 动态反映观——资产负债表债务法	143
复习思考题	147
第7章 个人所得税及其纳税会计处理	149
7.1 个人所得税概述	149
7.1.1 个人所得税的概念	149
7.1.2 个人所得税的纳税义务人	149
7.1.3 个人所得税的征税范围	150
7.1.4 个人所得税的税收优惠政策	152
7.1.5 个人所得税的纳税地点和纳税申报期限	153
7.2 个人所得税的计算	156
7.2.1 工资、薪金所得应纳税额的计算	156
7.2.2 个体工商户的生产、经营所得应纳税额的计算	157
7.2.3 对企事业单位的承包经营、承租经营所得应纳所得税的计算	159
7.2.4 劳务报酬所得应纳税额的计算	160
7.2.5 稿酬所得应纳税额的计算	161
7.2.6 财产转让所得应纳税额的计算	161
7.2.7 特许权使用费所得、财产租赁所得应纳税额的计算	161
7.2.8 利息、股息、红利所得、偶然所得、其他所得应纳税额的计算	161
7.3 个人所得税的纳税会计处理	161
7.3.1 个体工商户纳税的核算	161
7.3.2 扣缴义务人代扣代缴个人所得税的核算	162

复习思考题	163
第 4 篇 其他税种、税收会计及税收征管	
第 8 章 其他税及关税会计	167
8.1 列入管理费用的税种及实务处理	167
8.1.1 城镇土地使用税及实务	167
8.1.2 房产税及实务	169
8.1.3 车船税及实务	170
8.1.4 印花税及实务	172
8.2 列入营业税金及附加的税种及实务处理	174
8.2.1 资源税及实务	175
8.2.2 土地增值税及实务	176
8.2.3 城市维护建设税及实务	178
8.3 列入资产价值的税种及其实务处理	180
8.3.1 耕地占用税及实务处理	180
8.3.2 契税及实务	182
8.4 关税	184
8.4.1 关税的种类	184
8.4.2 关税纳税人、课税对象及征税范围	184
8.4.3 关税计税依据及税率	185
8.4.4 关税纳税期限及减免	186
8.4.5 关税的计算	186
复习思考题	187
第 9 章 税收会计	189
9.1 税收会计的基本概念及其特点	189
9.2 税收会计核算	195
9.2.1 税收会计科目	195
9.2.2 税收会计的记账方法、规则和程序	198
9.2.3 税收会计的核算过程	198
9.2.4 税收会计的账、证、表	218
复习思考题	224
第 10 章 税收征管	225
10.1 税务登记	225
10.1.1 开业税务登记	225
10.1.2 变更税务登记	226

10.1.3	注销税务登记	227
10.1.4	停业、复业登记	227
10.2	纳税申报	227
10.2.1	办理纳税申报的对象	228
10.2.2	办理纳税申报的要求	228
10.3	税收保全措施和强制执行措施	229
10.4	税务行政复议与诉讼	230
10.4.1	税务行政复议	230
10.4.2	税务行政诉讼	233
10.4.3	税务行政赔偿	235
	复习思考题	237
第 11 章	税收征管信息系统	238
11.1	CTAIS2.0 江苏优化版税收征管信息系统	238
11.1.1	总体框架结构	238
11.1.2	应用层面结构	238
11.1.3	系统特点	244
11.1.4	系统中几个重要概念及关系	245
11.1.5	江苏优化版 workflow 操作要点	248
11.2	出口退税电子化管理系统	249
11.2.1	出口退税电子化管理系统概述	249
11.2.2	系统构成	250
	复习思考题	253
	参考文献	254

第1篇 中国税制实务处理原理

中国税制及实务处理是融税收法规和征、纳税会计核算以及税收征管、纳税管理为一体的综合性边缘学科。它与财务会计、税收会计既有区别又有联系。

本篇主要从税制、纳税会计、税收会计的基本概念入手，从三者的区别和联系中详细阐述中国税制及实务处理的基本内涵、研究对象和特点以及相关会计实务处理的基本指导思想，并概括介绍了税制基础知识，即税收法律关系、我国现行税制以及税收征、缴、申报的一般程序。

第 1 章 总 论

1.1 中国税制实务处理的基本内涵

中国税制及实务处理的基本内容主要包括税收制度、税收会计和纳税会计以及三者之间的联系与区别。

1.1.1 税收制度

税收制度从结构上分析，是指一国各种税收及其要素的构成体系。如从法律角度来看，可定义为一国税收法律、法规和规章的通称。其主要作用是要从立法上解决税种体系的设置和征管制度的配套，即对什么征税、征多少、如何征以及由谁纳的问题，是征税、纳税的法律依据。

1.1.2 税收会计

所谓税收会计，概括地讲，就是税务机关核算和监督税收资金运动的一种管理活动。作为会计的一个分支，除具有会计的一些典型特征外，还有其自身的特性，主要表现为：

- (1) 税收会计的主体为国家税务机关。
- (2) 税收会计的本质为国家宏观经济活动的一个方面。
- (3) 税收会计的核算对象为税收资金运动，即待征资金、上缴资金、入库资金（详见 1.2.2）。

1.1.3 纳税会计

1. 纳税会计的产生与发展。纳税行为是随着国家政权的产生而产生的。国家为满足社会共同需要和维持国家机器的正常运转，必然需要大量的开支，而开支的来源又必然是依靠国家的控制权，强制、无偿地向社会征集。早期国家征收的对象主要以实物为主，随着商品经济的发展，逐渐过渡到以货币为主，并形成较系统和完善的法律条文，规范征税、纳税行为，这就是税法。有征才有纳，而纳税的主体，从税收征管、经济调节的角度考虑，自然地又集中在各种企业，因而纳税会计与财务会计的联系就可想而知了。

通过上面分析，我们可以清楚地看到：纳税会计是随着国家政权的产生和纳税行为的出现，逐渐从财务会计中分离出来的，随着生产力和现代经济的发展而形成的一门新兴边缘科学。

2. 纳税会计的概念。纳税会计是以国家税法为依据，以货币为主要计量单位，运用会计的一套专门方法，核算和监督纳税人的纳税事务，参与纳税人的预测、决策，以达

到提高纳税主体经济效益为最终目标的一系列管理活动。

这里值得一提的是，我国的纳税会计模式为混合模式，即：既非财务会计与纳税会计完全分开的英、美模式，又非财税合一的法、德模式。因此，纳税会计在日常的会计处理中遵循的是会计准则，但这并不说明纳税会计不是以国家税法为依据；相反，其平时的会计处理最终要受到税法的调整。所以纳税会计的法律性是不容置疑的。

1.1.4 税收制度、税收会计、纳税会计三者之间的关系

税收制度（简称税制）是税收会计、纳税会计的法律依据，是税收会计、纳税会计的前提。税收会计也是征税会计，是税制中征、纳双方中权利主体的一方，从属于预算会计；纳税会计是传统财务会计的一个分支，是随着经济的发展从财务会计中分离出来的，是征、纳双方中的另一方。由于纳税主体多为企业，我国又正处在向现代企业制度转轨阶段，故从属于公司会计。税收会计、纳税会计尽管都从属于其他会计，但其本身又具有相对的独立性与特殊性，故又都属于特种会计。

本教材正是在上述基本思想的指导下，以税制为基础，从征、纳两方面对税制进行释析，目的是使读者能三位一体地全面理解我国税制，如图 1-1 所示。税收制度是纳税会计、税收会计的基本前提，征、纳双方必须依法征纳，这是两个主体必须遵循的基本规范。



图 1-1 税制、税收会计、纳税会计三者关系示意图

1.2 税制实务处理的研究对象和特点

前面已经提到，本教材主要从税制、税收会计、纳税会计三个方面进行讨论，那么，税制及实务处理的研究对象，自然就是三者研究对象的结合，即从纳税申报到税款缴入国库的资金运动全过程。

1.2.1 税制的研究对象及特点

税制是一国税收法律规范的总称，税收法律规范（简称税法）是国家法律的重要组成部分。它是宪法为依据，调整国家与社会成员间在征、纳税上的权利与义务关系，维护社会经济秩序和纳税秩序，保障国家利益和纳税人合法权益的法律规范总称。它是国家机关依法征税及一切纳税单位和个人依法纳税的行为规则。

由于税法的构成要素包括 9 个项目，即：总则、主体、纳税对象、纳税期限、减税、免税、税目、税率和罚则，因此，税制的研究对象自然也就是这 9 个项目。

由于税制是指税收法律规范的总称，所以税制的特点也可以说是税法的特点。具体为：

1. 税制结构的规范性。税法的调整对象主要是税收征收关系。由于调整对象的单纯

性，决定了税法结构的规范性（或称为统一性），即都包含大致相同的税法要素。例如，任何一个税种在立法方面都必须规定课税对象、税率等，否则，就不能称其为税法。

2. 税制规范的成文性。税法体现国家政治权利对私有财产的侵犯，无法则无执法依据。同时，为促使国家对未来税收所形成的财政、经济调节作用的预测成为可能，并保持法律制度的相对稳定，税法一般要求采取成文的形式。当然，不排除少数国家仍在使用的习惯法。

3. 税制的刚性。税法分配具有强制性特征，体现在税法上就是大量带有刚性的法律条款。如规定纳税人或税务机关“必须”、“不得”等限制词。

1.2.2 税收会计的研究对象及特点

税收会计的研究对象是社会再生产过程中分配领域的税收资金运动。具体地说，就是三个阶段、三种形式资金运动的转化，如图 1-2 所示。三个阶段，即申报阶段、征收阶段、入库阶段；三种资金运动形式，即企业资金运动、税收资金运动、财政资金运动。

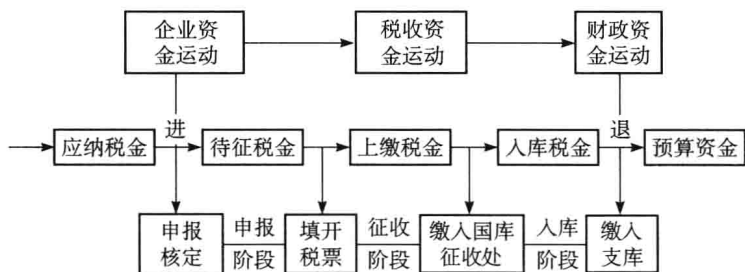


图 1-2 税收资金运动及外部联系示意图

1. 税收资金运动的过程。

(1) 税金申报阶段。税金申报阶段是指从税金的申报核定开始到税务机关填开税票为止的过程。它是税收资金运动的第一阶段。该阶段的主要业务有：核定应征税金；核定征前减免税金；核定查补应征税金等。在这个阶段，就纳税人而言，表现为申报应纳税金。依据国家税法的规定，纳税人发生应税行为或取得应税收入，都必须照章申报纳税，从而形成应向国家缴纳的税金。就基层税务机关而言，表现为应征税金来源和待征税金占用的同时增加。基层征税机关接到纳税人的申报以后，通过审查，确定了本期应缴税金数额，引起应征税金来源的增加；但在未办理税款手续之前，该项税金尚属于待征税金状态。

(2) 税金征收阶段。税金征收阶段是指从税务机关填开税票开始到税款缴入国库征收处为止的过程。它是税收资金运动的中间环节。该阶段的主要业务有：基层征收机关开票征收税款和纳税人缴纳税款；征收机关结报和缴纳税款、上解税款；自收小额退税；处理损失税款等。在这个阶段，税收资金的运动表现为待征税金向待解税金、上解税金等转化。待征税金形成以后，征纳双方要按照征收管理法的有关规定办理税款的征收与缴纳。一般情况下，纳税人可将税款直接缴入国库征收处。如为扣缴义务人、代征单位和征税人员，需向税务会计结报自收税款后，方能缴入国库征收处。

(3) 税金入库阶段。税金入库阶段从税款缴入国库征收处开始到税款到达支库并进入规定的预算科目、形成可供财政分配使用的预算资金为止。它是税收资金运动的最后阶段。该阶段的主要业务有：核实在途资金；汇总核对入库资金；处理各项提退税金等。在这个阶段，税收资金的运动表现为上解税金转化为入库税金。国库征收处办理了税金的收纳工作以后，需按照规定的程序将税款划转支库，形成入库资金。入库税金扣除国家政策规定提退的部分以后，留在国库中的税金为入库净税金，成为可供财政分配使用的预算资金。至此，税收资金的运动便告结束。

2. 税收会计核算的特点。

(1) 核算内容的独立性。税收会计核算的内容是税收资金运动。由于税收是无偿的，且税收收入的所有权和使用权都归国家，税务机关本身无权支配和使用，所以税收会计既不核算成本也不计算盈亏，核算内容相对独立，主要为税款的应征、上解、提退、减免和入库。

(2) 核算单位的多元性。税收会计核算的单位按其管理税收资金任务的不同分为：入库单位、上解单位、双重任务单位及混合业务单位，它们共同完成对税收资金运动全过程的核算。

(3) 核算科目的多级性。根据管理的需要，税收会计核算资料，既要满足税收、财政、银行等不同部门的管理要求，又要满足中央、省、市、地、县、乡不同预算级次的要求，还要满足税务机关内部征收、管理、稽查、统计等不同岗位的要求，因此，使得其明细核算科目的设置多至四级、五级甚至六级。

(4) 核算凭证的复杂性。核算凭证的复杂性主要表现在三个方面：第一，税收会计的某些核算凭证，除具有一般会计凭证应有的作用外，还具有向纳税人征收税款的法律效力，如完税凭证。第二，凭证种类繁多，有应征类、上解类、入库类等。第三，凭证传递手续复杂。凭证除了在税务机关内部传递外，还有外部传递，并且规定了十分严密的传递程序和手续。

(5) 核算账簿的特殊性。核算账簿的特殊性主要表现在：第一，明细账意义重大。由于征管工作涉及面广、要求严，使得明细账比总账核算更为重要。第二，备查账广泛使用。第三，多栏式账簿广泛使用。

1.2.3 纳税会计的研究对象及特点

通过前面的内容了解到，纳税会计核算和监督的内容是纳税人的纳税事务。由此可以得出，纳税会计的研究对象，就是因纳税而引起的资金运动，即应纳税款的形成、计算、缴纳、退补和罚没等经济活动的货币表现。

纳税会计有以下三方面的特点：

1. 法律性。纳税会计必须以现行的税收法规为依据，接受税法的规范和制约。尽管企业平时进行会计处理时可依照会计准则的规定进行，但最终将根据税法进行纳税调整。任何纳税主体发生纳税行为或形成纳税收入时，必须依法纳税。

2. 广泛性。由于税法规定的纳税义务人的广泛性，纳税会计的适用范围自然也非常广泛。从行业来说，它适用于工业、商业、交通运输、新闻出版、金融保险等行业。从

所有制来说,它适用于各种经济成分,如国有、集体、私营经济等。

3. 专业性。纳税会计是会计学科一个相对独立的分支,它具有自身独特的专业技术。主要表现为:不论是计算纳税人的收入、成本,还是办理纳税申报、解缴税金,都必须遵循特定的程序和方法,而这些程序和方法体现的都是税收法规的专门要求。

1.3 涉税会计实务处理的基本原则

涉及税制的会计实务主要分为两个方面:一是税收会计;二是纳税会计。两种会计尽管都是以税法为基础,但在进行会计处理时所遵循的基本原则却有着较大的差异。

1.3.1 税收会计的基本原则

从1.1.4节中知道,税收会计从属于预算会计,因此,税收会计原则的确认必须先从两者的关系入手。

1. 税收会计与预算会计。预算会计是执行国家预算和实施国家预算管理的会计。一般包括各级财政部门的财政会计,各级行政、事业单位会计。此外,为组织好各级政府总预算的执行,国家还指定或设置专门机关参与组织和监督国家预算的执行,这些专门机关的会计主要有税收会计、国库会计等。这些专门机关的会计和财政会计共同构成了预算会计体系。税收会计是其中的一种特种会计。

税收会计与其他预算会计的联系和区别如下:

(1) 预算资金运动过程的联系。国家为实现其职能的需要,先形成预算收入,而后根据各事业的发展需要形成预算支出。在这一过程中,国家取得预算收入的主要形式为税收,税收资金中的入库资金是预算收入的直接来源。因此,税收会计与财政会计在核算内容上就存在着必然的联系。税收会计入库税金的核算口径,必须与预算会计中的财政会计预算收入的口径相一致。

(2) 预算执行过程的联系。税收会计、国库会计与财政会计以及行政、事业单位会计,共同组成国家预算收支执行过程的完整体系。在这个体系中,税收会计管理国家预算收入过程;国库会计负责管理国家预算资金的支出过程;单位会计管理使用过程;而财政会计则负责预算收支的综合控制,它是核算、监督的中心环节。税收会计与其他预算会计的这种分工负责、分段管理的关系,决定了两者必须紧密结合。此外,两者在会计核算的原理上基本相同,在核算特点上并存着广泛的共同之处,如统一性、计划性等。

(3) 税收会计与其他预算会计的区别。第一,核算单位设置不同。税收会计核算单位,主要是按经济区划以及对税收资金管理任务的不同,设置为上解单位、入库单位、双重业务单位和混合业务单位。其中,入库单位和双重业务单位全面核算税收资金从实现到入库的全过程;而上解单位则是入库单位的基层核算单位,核算税收资金从实现到上解的过程;混合业务单位除办理部分税款的入库和提退过程外,主要也是核算到上解为止,也属入库单位的基层单位。而其他预算会计的设置,是按照有一级政府就设置一级财政的国家金库规定设置的。第二,两者所体现的财务关系不同。税收会计体现的是国家与纳税人之间的征纳关系;而其他预算会计通过资金的收支和使用,体现的是同一