

税务方法与实战案例丛书·知识更新版

税
主
沉
浮
演
绎
财
富

纳税实务精解

NASHUI SHIWU JINGJIE 蔡 昌 编著



中国财政经济出版社

税务方法与实战案例丛书 ·

知识更新版

纳税实务精解

蔡昌 编著

中国财政经济出版社

图书在版编目 (CIP) 数据

纳税实务精解/蔡昌编著. —北京: 中国财政经济出版社, 2011. 1
(税务方法与实战案例丛书·知识更新版)

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2509 - 8

I. ①纳… II. ①蔡… III. ①税收管理 - 中国 IV. ①F812. 42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2010) 第 189872 号

责任编辑: 温彦君

责任校对: 张 凡

封面设计: 郁 佳

版式设计: 兰 波

中国财政经济出版社出版

URL: <http://ckfz.cfeph.cn>

E-mail: ckfz@cfeph.cn

(版权所有 翻印必究)

社址: 北京市海淀区阜成路甲 28 号 邮政编码: 100142

发行处电话: 88190406 财经书店电话: 64033436

北京富生印刷厂印刷 各地新华书店经销

787×960 毫米 16 开 13.75 印张 217 000 字

2011 年 1 月第 1 版 2011 年 1 月北京第 1 次印刷

定价: 28.00 元

ISBN 978 - 7 - 5095 - 2509 - 8/F · 2135

(图书出现印装问题, 本社负责调换)

本社质量投诉电话: 010 - 88190744



税收是一个古老的财政范畴，它随着国家的出现而出现，随着社会进步和经济发展而不断发展。21 世纪，随着中国经济腾飞和世界经济一体化趋势，税收在市场经济中更加凸显其调控功能。税收在社会经济中的地位越来越高，税收与人们的生活也越来越密切，没有哪个组织和个人能够远离税收，当然更不能忽略税收的存在，税收已经成为社会各界广为关注的重要领域之一。

中国社会转型期，税收是一柄双刃剑，利益与风险同在。政府谈税，企业谈税，个人谈税，谈的角度各不相同。但我们有一个共同的需求：看透税收，即透视税收深层的利益与风险，解读税收制度的沿革与变迁，把握税收政策的导向与细节？本书就是在这种背景下，深入细致地探讨最新税收政策，力求系统反映中国税收制度的全貌和动态。本书内容深入浅出，涵盖了增值税、消费税、营业税、关税、企业所得税、个人所得税等现行六个主要税种的税制精华，并辅之以丰富的实践案例，从税收政策、税款计算、纳税申报等角度讲解企业纳税操作实务。值得说明的是，本书所涉及的税收政策截止到 2010 年 12 月底。



纳税实务精解

限于时间和编者水平，书中疏漏之处在所难免，欢迎大家批评指正，以便进一步充实和完善。

蔡 昌

记于中央财经大学



第 1 章

税收基础 1

- 1.1 税收与税收制度 1
- 1.2 中国税制框架 4

第 2 章

增 值 税 8

- 2.1 增值税基础 8
- 2.2 征税范围与纳税人 10
- 2.3 一般纳税人和小规模纳税人的比较 14
- 2.4 税率与征收率 16
- 2.5 增值税应纳税额的计算 19
- 2.6 增值税的征收管理 34

第 3 章

消 费 税 37

- 3.1 消费税基础 37
- 3.2 消费税的法律规定 38
- 3.3 消费税的计税依据 44
- 3.4 消费税应纳税额的计算 46
- 3.5 消费税的征收管理 54



纳税实务精解

第4章

营业税 57

- 4.1 营业税基础 57
- 4.2 营业税的税目和税率 59
- 4.3 营业税的计税依据和应纳税额 60
- 4.4 特殊经营行为的税务处理 72
- 4.5 营业税的征收管理 77

第5章

关税与进出口税收 81

- 5.1 关税基础 81
- 5.2 关税的计算与申报 85
- 5.3 进出口税收 94

第6章

企业所得税 104

- 6.1 企业所得税基础 104
- 6.2 应纳税所得额的计算 110
- 6.3 资产的税务处理 146
- 6.4 应纳税额的计算 157

第7章

个人所得税 167

- 7.1 个人所得税基础 167
- 7.2 应纳税额的计算与申报 174

策划人语 211

第 1 章

税 收 基 础



1. 1

税收与税收制度

税收的历史与国家的历史一样久远，税收是政府取得财政收入的最佳、最有效的形式。数千年前的古希腊、古罗马和古埃及就已存在税收。中国五千年的文明史，从来都是和税收紧密联系在一起。只不过商品经济不发达时期的税收多采用实物形式，而不是我们现在所熟悉的货币形式。

如果注意到汉语中“税”字的写法，你就会发现：“税”字的左边是禾木旁，右边是一个“兑”。从“税”字构成来看，税最早是和农业联系在一起的，“税”的探源性解释为：税取之于民，民以禾为兑。即税收最早起源于农业，最早的税收是以农产品形式缴纳的。只是到了后来，税收才逐渐延伸到工商业、服务业等领域，逐渐演变为按货币形式缴纳。英文中的税收一词称“tax”，来自于拉丁文“taxo”，包含必须忍受、必须负担的意思。可以说，税收是与人类的文明史相伴随的，没有税收就不可能创造出今天

纳税实务精解

辉煌的社会文明。

1.1.1 税收的多层面理解

税收是国家为向社会提供公共产品，满足社会共同需要，凭借其政治权力，强制、无偿地征收货币或实物以取得财政收入的一种工具。马克思说：“国家存在的经济体现就是捐税。”^①“捐税体现着表现在经济上的国家存在，官吏和僧侣、士兵和女舞蹈家、教师和警察、希腊式的博物馆和哥特式的尖塔、王室费用和官阶表这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”^②列宁说：“所谓税赋，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”^③税收在国家政治、经济生活中起着越来越重要的作用。税收从本质上说是一种政府行为。

从公共产品理论角度分析，税收是公共产品的价格。布坎南认为：税收是个人为支付由政府通过集体筹资所提供的商品与劳务的价格。应该说，我们享受政府的公共产品，实际上是因为我们作为纳税人支付了税收，公共产品才能得以提供。所以税收是公共产品的价格。这里所强调的是政府与纳税人之间的一种利益交换关系。

从法学角度分析，税收又是以法的形式存在的，“法律上的税概念，是指作为法律上的权利与义务主体的纳税者（公民），以自己的给付使用于宪法规定的各项权利为前提，并在此范围内，依照遵从宪法制订的税法为依据，承担的物质性给付义务”。^④

1.1.2 税收法定主义原则

税收法定主义原则是税收领域最为重要的基本原则或称最高法律原则，它是民主原则和法治原则等现代宪法原则在税收制度上的表现，对于保障人权，维护国家利益和社会公益可谓举足轻重，不可或缺。

税收法定主义原则是确定征税和纳税行为的根本原则。该原则的基本含义可以表述为：税法主体及其权利和义务必须由法律加以确定，税

① 《马克思恩格斯全集》第四卷，人民出版社1995年版，第342页。

② 《马克思恩格斯选集》第一卷，人民出版社1995年版，第181页。

③ 《列宁全集》第32卷，人民出版社1984年版，第275页。

④ 刘剑文、熊伟著：《税法基础理论》，北京大学出版社2004年版，第13—15页。



法的各类构成要素皆必须且只能由法律予以明确规定,没有法律依据,任何主体不得征税,国民也不得被要求缴纳税款。该原则的实质在于对国家的权力加以限制,即要求国家征税权的行使须得到全国人民通过其代表机关以制定有关法律而表示同意,一切税收的课征须以国家立法机关制定颁布的法律为根据。

税收法定主义原则是确立征税制度、实行课税和纳税的基本前提。只有按照税收法定主义原则建立起来的税法和税制体系,经过代表全民意志的立法机关立法,才能保证贯彻税收的公平主义原则和税收的实质征税原则。

税收法定主义肇始于英国,是近代资产阶级法治主义思想和实践在税收领域中的体现。1215 年的英国大宪章已初露税收法定主义的萌芽,当时的英国大宪章规定,“一切盾金或援助金,如不基于朕之一国的一般评议会决定,则在朕之王国内不允许课征。”这一规定正是“无论何种负担均需得到被课征者的同意”这一原则的体现。此后,经过 1629 年的《权利请愿书》进一步将其表述为:没有议会的一致同意,任何人不得被迫给予或出让礼品、贷款、捐助、税金或类似的负担,直到 1689 年的《权利法案》中,才最后确定税收由议会控制;而在议会之中,则由下议院作为社会的名义代表来控制税收,因此,“没有代表则无税”,如无以国民议会制定的法律为依据,则不得课税,至此,才正式确定了税收法定主义原则。此后,各国纷纷将税收法定主义作为宪法原则加以确认,多注重在其宪法中对税收法定主义予以明确规定。

1.1.3 税收制度

税收制度由众多的法律法规组成,这些法规相互联系,构成完整的体系。税收制度体系有狭义和广义之分。狭义的税收制度体系指在宪法的框架内制定的,对税收征收与税收管理进行规范的税收实体法、程序法的总称。广义的税收制度体系包括宪法的涉税条款、税收基本法、程序法和实体法、税收行政法规与规章,以及与税收有密切关系的其他法律五个层次。这里主要对前三个层次进行介绍。

(1) 宪法的涉税条款。宪法是一国的根本法律,对该国的社会制度、国家制度、国家机构、公民的基本权利和义务进行规定,在该国的法律体系中具有最高的权威和最大的效力。只有在宪法中加入涉税条

纳税实务精解

款,才能从根本上规范国家征税权,并进一步对税收基本制度、税收立法权、税权分配进行规范,从而防止国家征税权的过度膨胀,在国家征税权和公民财产权之间实现平衡。

在现代法治国家中,宪法的涉税条款主要包括以下三方面内容:其一,确认税收法定原则,规定税收征纳双方的规范必须依据立法机关的法律。其二,明确各级立法机关的税权划分,主要是中央与地方各级立法机关之间税收立法权的划分。其三,以禁止性条款防止行政权力的扩张和滥用,保证重要税收的立法权由立法机关行使。

(2) 税收基本法。税收基本法也称税法通则,是对各类税收中的共性问题进行规范的法律,对各单行税收实体法和税收程序法起统领、约束、指导、协调作用。除宪法的涉税条款之外,在税法体系中具有最高法律地位和法律效力,其他所有税收法律法规均不得与其相抵触。并非所有国家都在税法体系中设置税收基本法,目前中国就没有设置税收基本法。

美国将所有税收法律、法规编纂成一部法典,即包括适用于所有税收活动中的一些共同性问题的总则规范、税收实体法规范和税收程序法规范。美国除税权划分、立法程序、开征的税种及其限制等通过宪法与修正案中的涉税条款进行规定之外,联邦一级税收的共同性问题与个别性问题均通过《国内收入法典》进行规定。

(3) 税收实体法和程序法。税收实体法和税收程序法是对专门税收事项进行规范的法律,两者的区别在于功能不同。税收实体法是规定各税种的征收对象、征收范围、税目、税率、纳税地点等课税要素的法律,如《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国营业税暂行条例》等。税收程序法是为保证税收实体法的实施,对税务管理进行规范的法律,如《中华人民共和国税收征收管理法》等。

1.2

中国税制框架

中国税收制度是由法律、法规和规章组成的一个统一的税收法律体



系。中国现行税收制度的法律级次如下：

(1) 全国人民代表大会及其常务委员会制定的税收法律。如《中华人民共和国企业所得税法》、《中华人民共和国个人所得税法》、《中华人民共和国税收征收管理法》等。

(2) 全国人民代表大会或其常务委员会授权立法所制定的税收法规。如国务院经授权立法所制定的增值税、营业税、消费税、资源税、土地增值税等暂行条例等。

(3) 国务院制定的税收行政法规。如国务院制定并颁布的《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》等。

(4) 地方人民代表大会及其常委会制定的税收地方性法规。

(5) 国务院税务主管部门制定的税收部门规章。如财政部颁发的《增值税暂行条例实施细则》、国家税务总局颁发的《税务代理试行办法》等。

(6) 地方政府制定的税收地方规章。如国务院发布实施的城市维护建设税、车船税、房产税等地方性税种暂行条例，都规定省、自治区、直辖市人民政府可根据条例制定实施细则。

中国自1994年进行大规模的税制改革以来，基本形成以流转税和所得税为主体的税制体系。现行税制体系中共有18个税种，分别由税务机关和海关负责征收：

(1) 由税务机关负责征收的税种：增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、个人所得税、土地增值税、城镇土地使用税、房产税、城市维护建设税、车船税、车辆购置税、印花税、耕地占用税、契税、烟叶税共16种税。

(2) 由海关机关负责征收的税种：关税、船舶吨税等两种。

除税收实体法外，我国对税收征收管理适用的法律制度是按照税收管理机关的不同而分别规定的：由税务机关负责征收16种税的征收管理，按照全国人大常委会发布实施的《中华人民共和国税收征收管理法》执行；由海关机关负责征收两种税的征收管理，按照《中华人民共和国海关法》及《进出口关税条例》等有关规定执行。

经过1994年以来历经十几年的税制改革，中国基本形成结构合理、颇具规模的税制体系，如图1-1所示：

纳税实务精解

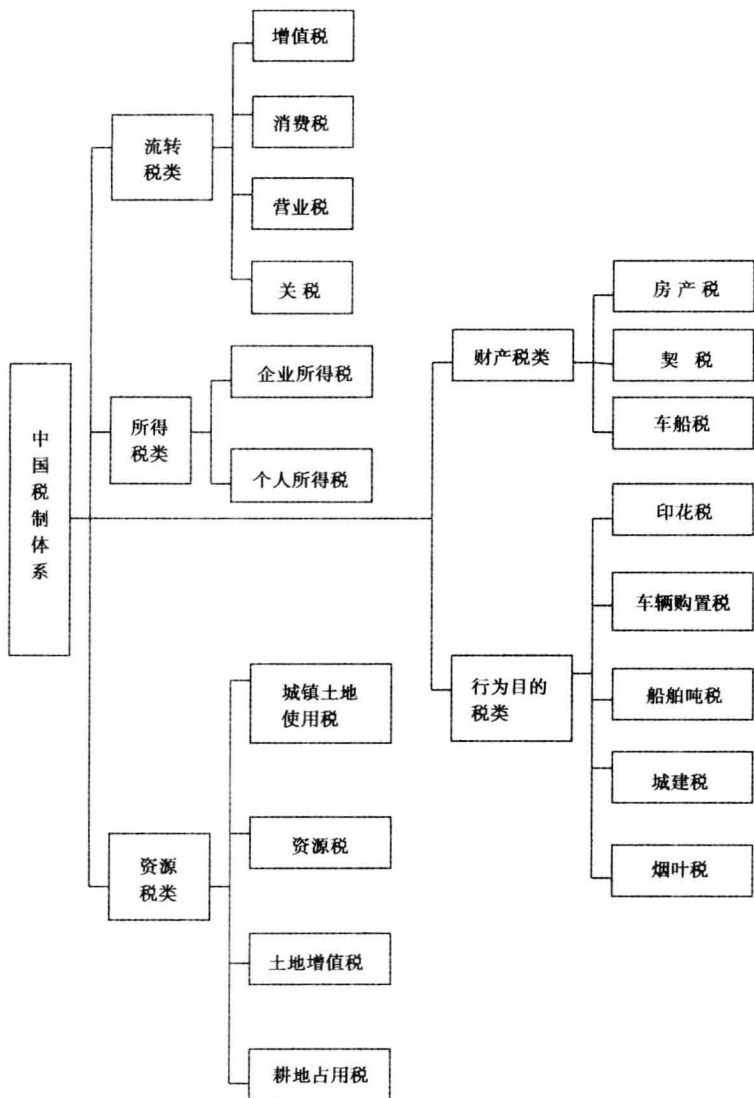


图 1-1 中国现行税制体系图

中国现行税制体系及其税种在中央和地方之间的划分情况，如表 1-1 所示：

表 1-1

中国现行税制体系

税类	税种	中央税	地方税	中央地方 共享税	备 注
流转税	增值税			√	中央 75%，地方 25%
	消费税	√			收入 100% 归中央政府管理和支配
	营业税			√	铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府，其余部分归地方政府
	关税	√			由海关负责征管，收入归中央财政
所得税	企业所得税			√	中央 60%，地方 40%
	个人所得税			√	中央 60%，地方 40%
资源税	资源税			√	海洋石油资源税划归中央（目前暂停征），其他部分归地方政府
	城镇土地使用税		√		收入归地方政府管理和支配
	耕地占用税		√		收入归地方政府管理和支配
	土地增值税		√		收入归地方政府管理和支配
财产税	房产税		√		收入归地方政府管理和支配
	契 税		√		收入归地方政府管理和支配
	车船税		√		收入归地方政府管理和支配
行为税	印花税			√	证券交易印花税收入的 97% 归中央政府，其余 3% 和其他印花税收收入归地方政府
	城市维护建设税			√	铁道部、各银行总行、各保险总公司集中缴纳的部分归中央政府，其余部分归地方政府
	车辆购置税	√			收入归中央政府管理和支配
	烟叶税		√		收入归地方政府管理和支配
	船舶吨税	√			由海关代为征收，收入归中央财政

第 2 章

增 值 税



2. 1

增值税基础

2. 1. 1 增值税的概念

美国耶鲁大学经济学教授亚当斯 (T. S. Adams) 是提出增值税 (Value - added tax, VAT) 概念的第一人, 他于 1917 年在国家税务学会《营业税》(The Taxation of Business) 报告中首先提出了对增值额征税的概念, 时称营业毛利税。1921 年, 德国企业家西蒙斯 (Siemens) 在《改进的增值税》中正式提出增值税的名称并完整阐释其税制原理, 但当时并未引起政府当局的关注。直到 1954 年, 法国被尊称为“增值税之父”的财政部官员莫里斯·洛雷推动法国政府率先采用增值税并取得成功, 增值税才正式登上历史舞台, 并在很短的时间内增值税就以其独有的魅力和优势风靡全球。目前, 世界上已有 120 多个国家和地区实行增值税。增值税不仅成为构成各国流转税的主体税种, 而且在大多数发展中国家也成为财政收入的主要来源。

增值税 (VAT) 是以法定增值额为课征对象而征收的一种税。所谓法定增值额, 是针对理论增值额而言的。理论增值额指单位或个人在生产经营过程中新创造的那部分价值, 即相当于商品价值 ($C + V + M$) 扣除生产上消耗掉的生产资料的转移价值 (C) 之后的余额 ($V + M$), 它主要包括工资、利润、利息、租金和其他属于增值性的费用。而法定增值额是指单位或个人在生产经营过程中新创造的商品价值扣除税法指定物质消耗项目后的余额。对于增值额, 可以从两个角度来理解: 第一, 就某一生产经营单位而言, 增值额是指该单位销售商品或提供劳务的收入额扣除为生产经营这种商品 (包括劳务) 而外购的那部分货物 (包括劳务) 价款后的余额; 第二, 就商品生产 (劳务提供) 的全过程而言, 增值额是该商品 (包括劳务) 历经的生产 (加工) 和流通的各个环节所创造的增值额之和, 也就是该项商品 (包括劳务) 的最终销售价值。

2.1.2 增值税的类型

增值税的征收对象是商品 (包括劳务) 的增值额, 但在税收征管实践中, 各国对可以扣除的外购项目的规定存在很大差异, 主要表现为对外购固定资产增值税是否允许抵扣的处理方式不同。据此, 可以将增值税划分为生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税三种基本类型, 见表 2-1:

表 2-1 增值税类型比较

增值税类型	特 点	优 点
生产型	课税基数大体相当于国民生产总值的统计口径 (工资 + 租金 + 利息 + 利润 + 折旧), 不允许扣除任何外购固定资产的价款。法定增值额 > 理论增值额	保证财政收入
收入型	课税基数相当于国民收入部分, 外购固定资产价款只允许扣除当期计入产品价值的折旧费部分。 法定增值额 = 理论增值额	是一种标准的增值税
消费型	课税基数仅限于消费资料价值的部分, 允许将当期购入的固定资产价款一次全部扣除	我国在 2009 年实行了增值税的全面“转型”, 由生产型增值税转变为消费型增值税; 实行消费型增值税有利于鼓励投资、税制优化和产业结构调整

纳税实务精解

2.2

征税范围与纳税人

2.2.1 征税范围

增值税是对在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务，以及进口货物的单位和个人，就其取得的货物或应税劳务的销售额，以及进口货物的金额计算税款，并实行税款抵扣制的一种流转税。

增值税的征税范围如表 2-2 所示：

表 2-2 增值税的征税范围

增值 税的 征税 范围	一般规定	(1) 销售货物、进口货物； (2) 提供加工、修理修配劳务
	视同销售 (8 项)	(1) 将货物交付其他单位或者个人代销； (2) 销售代销货物； (3) 设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送其他机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外； (4) 将自产或者委托加工的货物用于非增值税应税项目； (5) 将自产、委托加工的货物用于集体福利或者个人消费； (6) 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资，提供给其他单位或者个体工商户； (7) 将自产、委托加工或者购进的货物分配给股东或者投资者； (8) 将自产、委托加工或者购进的货物无偿赠送其他单位或者个人
	混合销售和 兼营的税务处理	一项销售行为如果既涉及货物又涉及非增值税应税劳务，为混合销售行为。 兼营非增值税应税项目
	其他	此类规定较杂，主要涉及三大方面：一是与营业税的划分；二是增值税的征免优惠政策；三是伴随货物销售的一些特殊价外费用的涉税规定