

税收与会计核算

主 编 李天心

2.42
8

沈阳出版社

前 言

随着社会主义市场经济体制的建立和发展,1993年以来,我国进行了税收制度和财务会计制度的重大改革,从而使我国的税收制度和财务会计制度建设迈进了社会主义市场经济的运行轨道。

为了使广大财会人员掌握新税制的政策规定和会计核算方法,我们根据现行的税收法规和“两则”,编写了《税收与会计核算》一书,其目的是帮助广大财会人员在实际工作中正确核算、正确计税,尽快提高政策业务水平。同时也为税务人员正确执行税收法规,准确把握会计核算知识提供一个比较全面的资料。

本书的特点是实用性强、语言精炼、深入浅出、通俗易懂。本书重点介绍与税收有关的会计核算方法,并举例说明,便于理解掌握和实际应用。

本书由沈阳市地方税务局组织编写。局长李天心任主编,副局长赵奎刚任副主编,编写人员有张维凡、李文雅、李成宽、李东、王华堂、王世光。

由于编审人员水平有限,加之时间仓促,难免有疏漏之处,恳请读者批评指正。

《税收与会计核算》编写组
1997年4月于沈阳

目 录

第一章 流转税类	1
第一节 增值税	2
一、增值税的概念及主要内容	2
二、增值税税额的计算	7
三、增值税的会计核算	12
第二节 消费税	36
一、消费税的概念及主要内容	36
二、消费税税额的计算	39
三、消费税的会计核算	42
第三节 营业税	51
一、营业税的概念及主要内容	51
二、营业税税额的计算	54
三、营业税的会计核算	54
第二章 所得税类	58
第一节 企业所得税	58
一、企业所得税的概念及主要内容	58
二、企业所得税税额的计算	63
三、企业所得税的会计核算	68
第二节 个人所得税	92

一、个人所得税的概念及主要内容·····	92
二、个人所得税税额的计算·····	96
三、个人所得税的会计核算·····	97
第三章 资源税类 ·····	100
第一节 资源税 ·····	100
一、资源税的概念及主要内容 ·····	100
二、资源税税额的计算 ·····	102
三、资源税的会计核算 ·····	103
第二节 城镇土地使用税 ·····	105
一、城镇土地使用税的概念及主要内容 ·····	105
二、城镇土地使用税税额的计算 ·····	110
三、城镇土地使用税的会计核算 ·····	110
第四章 财产、行为税类 ·····	112
第一节 房产税 ·····	112
一、房产税的概念及主要内容 ·····	112
二、房产税税额的计算 ·····	115
三、房产税的会计核算 ·····	116
第二节 车船使用税 ·····	116
一、车船使用税的概念及主要内容 ·····	116
二、车船使用税税额的计算 ·····	120
三、车船使用税的会计核算 ·····	121
第三节 印花税 ·····	122
一、印花税的概念及主要内容 ·····	122
二、印花税税额的计算 ·····	126
三、印花税的会计核算 ·····	128

第四节 屠宰税	129
一、屠宰税的概念及主要内容	129
二、屠宰税税额的计算	130
三、屠宰税的会计核算	130
第五章 特定目的税类	133
第一节 固定资产投资方向调节税	133
一、固定资产投资方向调节税的概念及主要内容	133
二、固定资产投资方向调节税税额的计算	136
三、固定资产投资方向调节税的会计核算	137
第二节 土地增值税	139
一、土地增值税的概念及主要内容	139
二、土地增值税税额的计算	142
三、土地增值税的会计核算	144
第三节 城市维护建设税	146
一、城市维护建设税的概念及主要内容	146
二、城市维护建设税税额的计算	148
三、城市维护建设税的会计核算	148
第四节 教育费附加	149
一、教育费附加的概念及主要内容	149
二、教育费附加的计算	150
三、教育费附加的会计核算	151

第一章 流转税类

流转税以流转额为征税对象。流转额包括商品流转额和非商品流转额。商品流转额通常是指销售商品（产品）所取得的商品销售收入额；非商品流转额通常是指交通运输、邮电通讯及各种服务业的营业收入额。属于流转税的税种有增值税、消费税、营业税等。

流转税与其它税种相比，具有以下特点：

第一，以商品和劳务交换为前提。只要生产出来的社会产品销售出去，只要为社会提供劳务的价值得以实现，就要缴纳流转税。流转税就其流转额纳税，不论是盈是亏，只要实现收入，就要按规定的税率缴纳。

第二，流转税与价格关系极为密切。商品销售及提供劳务的价格直接影响销售（营业）收入额的大小，影响应纳税额的多少。

第三，流转税直接体现国家产业政策。国家可以通过流转税税率的调整，体现对生产和流通的经济调节，通过对不同行业、不同产品实行高低不同的税率，达到限制或鼓励生产发展的目的，体现国家的产业政策。

第四，流转税作为主体税种在我国财政收入中占有重要地位。

第一节 增值税

一、增值税的概念及主要内容

(一) 增值税的概念及特点

增值税是按销售货物或者提供加工、修理修配劳务的增值额及进口货物缴纳的一种税。增值税可以减少原税制（如营业税、产品税等）存在的税负不平的弊端，同一产品不受生产和流通环节多少的影响，始终保持同等的税额含量，使不同企业在同一条件下竞争。同时，增值税征收范围广泛，收入及时、均衡、稳定等。

(二) 增值税的纳税义务人

凡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，均为增值税的纳税义务人（以下简称纳税人）。

根据纳税人的生产经营规模及财会制度健全程度，增值税的纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人。

1. 增值税一般纳税人认定标准

对工业企业年应税销售额在 100 万元以上、年应纳税额在 4.5 万元以上，商业企业年应税销售额 180 万元以上、年应纳税额在 3.5 万元以上，并具备以下条件的，可以认定为增值税一般纳税人。

(1) 有固定经营地点。是指纳税人有属于自己的固定经营场所和生产场地（包括租赁时间在一年以上的固定经营场地

和生产场地)。

(2)财务制度健全。是指能按照财政部颁布的《企业财务通则》和《企业会计准则》，组织本单位的财务管理和会计核算工作，且财务管理和会计核算有严格的制度约束，能够正确核算进项税额及财务成果，能够准确提供税务资料。

(3)销售应税货物的主要对象为一般纳税人或供出口的纳税人。是指纳税人销售的货物 50% 以上销售给一般纳税人或供出口。

2. 一般纳税人的权利与义务

(1)一般纳税人的权利

- ①有选择一般纳税人与小规模纳税人的权利（选择权）；
- ②有抵扣增值税专用发票上注明税款的权利（抵扣权）；
- ③有使用增值税专用发票的权利（专有权）；
- ④有放弃税收减免税的权利（抵免权）。

(2)一般纳税人的义务

- ①有依照税法缴纳增值税的义务；
- ②有按照增值税管理的需要，健全财务会计制度，正确核算进项税额、销项税额及财务成果的义务；
- ③有向税务机关提供税务资料及相关信息的义务；
- ④有为确保增值税运行安全、可靠，按照税务机关要求配置必要设备与设施及相关人员的义务；
- ⑤有对增值税专用发票安全领购、保管、正确使用、接受培训的义务。

3. 一般纳税人的分类管理

一般纳税人分为 A 型、B 型、C 型，分类标准为：

- (1)A 型，是指财务会计核算规范正确，认真履行纳税义

务，无偷税行为，年销售额 1 000 万元以上（含 1000 万元），且年应纳税额 50 万元以上（含 50 万元）。

(2)B 型，是指财务会计核算健全，年销售额 1 000 万元以下，国家规定限额以上，且年应纳税额 50 万元以下，工业企业 4.5 万元以上，商业企业 3.5 万元以上。

(3)C 型，是指未达到国家规定的一般纳税人标准，由于纳税人的业务需要，经税务机关批准给予保留一般纳税人资格的企业。

4. 增值税小规模纳税人的认定标准

小规模纳税人是指年销售额在规定标准以下，并且会计核算不健全，不能按规定报送有关税务资料的增值税纳税人。会计核算不健全，是指不能正确核算增值税的销项税额、进项税额和应纳税额。小规模纳税人销售额标准为：

(1)从事货物生产或提供应税劳务的纳税人，以及以货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 100 万元以下的。

(2)从事货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 180 万元以下的。

年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位，不经常发生应税行为的企业，视为小规模纳税人。

小规模纳税人会计核算健全，能够提供准确税务资料的，经主管税务机关批准，可以不视为小规模纳税人，依照有关规定计算应纳税款。

(三)增值税的征税范围

增值税的征税范围是指纳税人在中华人民共和国境内销

售的货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物。包括：

1. 货物，是指除土地、房屋和其它建筑物等不动产之外的有形动产，包括电力、热力、气体在内。

2. 加工，是指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，加工后货物的所有权仍属委托方的业务。

3. 修理修配，是指对委托方损伤或丧失功能的货物进行修复，使其恢复原状和功能的业务。

4. 视同货物销售行为的，应缴纳增值税。包括：

(1)将货物交付他人代销；

(2)销售代销货物；

(3)设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人，将货物从一个机构移送到其它机构用于销售，但相关机构设在同一县（市）的除外；

(4)将自产或委托加工的货物用于非应税项目；

(5)将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其它单位或个体经营者；

(6)将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；

(7)将自产、委托加工或购买的货物用于集体福利或个人消费；

(8)将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

(四)增值税的税率和征收率

增值税的税率分为基本税率、低税率和零税率三档以及适用小规模纳税人的征收率。

1. 基本税率。即 17% 的增值税税率，除适用于低税率和零税率的货物以外，所有货物和应税劳务（小规模纳税人

的货物和应税劳务除外) 都按 17% 的税率计算缴纳增值税。

2. 低税率。即 13% 的增值税税率, 国家从扶持的角度考虑, 对下列货物适用于低税率:

(1) 粮食、食用植物油;

(2) 自来水、暖气、冷气、热气、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品;

(3) 图书、报纸、杂志;

(4) 饲料、化肥、农药、农机、农膜;

(5) 国务院规定的其它货物。

3. 零税率。这是一种优惠税率, 除国务院另有规定的除外, 报关出口的货物适用零税率。对出口货物适用零税率缴纳增值税, 意味着不仅出口环节不再缴纳增值税, 而且还要退还出口货物在生产和流通环节已缴纳的增值税税款, 保证出口货物以不含税的价格进入国际市场, 增强其在国际市场上的竞争能力。

4. 小规模纳税人适用 6% 的增值税征收率。即按不含税销售额的 6% 计算缴纳增值税。

(五) 增值税的减税、免税

1. 农业生产者销售的自产农业产品。

农业是指种植业、养殖业、林业、牧业、水产业; 农业生产者是指从事农业生产的单位或个人; 农业产品是指初级农业产品。

2. 避孕药品和用具。

3. 古旧图书。

古旧图书, 是指向社会收购的古书和旧书。

4. 直接用于科学研究、科学试验和教学的进口仪器、设备。

5. 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备。

6. 来料加工、来件装配和补偿贸易所需进口的设备。

7. 由残疾人组织直接进口的供残疾人专用的物品以及生产供残疾人专用的假肢、轮椅、矫型器（包括上肢矫型器、下肢矫型器、脊椎侧弯矫型器）。

8. 销售自己使用过的物品。

物品是指游艇、摩托车、应征消费税的汽车以外的货物。

9. 国家定点企业生产和经销单位经销的专供少数民族饮用的边销茶。

边销茶是指以黑茶、红茶末、老青茶、绿茶经蒸制、加压、发酵、压制成不同形状，专门销往边疆少数民族地区的紧压茶。

二、增值税税额的计算

（一）一般纳税人应纳增值税税额的计算

纳税人销售货物或者提供应税劳务，应纳税额为当期销项税额抵扣进项税额后的余额。若当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时，其不足部分可以结转下期继续抵扣。应纳税额的计算公式为：

应纳税额 = 当期销项税额 - 当期进项税额

其中，销项税额是指纳税人销售货物或者提供应税劳务，按照销售额和适用税率计算并向购买方收取的增值税税额。其计算公式为：

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

上式中，销售额为纳税人销售货物或者提供应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用。这里所指的价外费用，是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费、返还利润、奖励费、违约金（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、代垫款项及其它各种性质的价外收费。但不包括下列项目：

- (1) 向购买方收取的销项税额；
- (2) 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；
- (3) 同时符合以下条件的代垫运费：
 - ① 承运部门的运费发票开给购货方的；
 - ② 纳税人将该发票转交给购货方的。

纳税人开具普通发票的，应换算为不含税销售额，其计算公式为：

$$\text{不含税销售额} = \frac{\text{含税销售额}}{1 + \text{增值税税率}}$$

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者负担的增值税税额。一般依据从销售方取得的增值税专用发票上注明的税额或者从海关取得的完税凭证上注明的税额，作为进项税额。但如果购进的是免税农业产品或废旧物资，其准予抵扣的进项税额，按照买价或收购凭证上注明的收购金额依 10% 的扣除率计算。计算公式为：

$$\text{进项税额} = \text{买价（收购金额）} \times \text{扣除率（10\%）}$$

公式中，买价包括纳税人购进免税农业产品付给农业生产者的价款和按规定代收代缴的农业特产税。

纳税人外购货物而支付运输费用的，根据运费结算单据

(普通发票)所列金额依 10% 的扣除率计算的进项税额予以抵扣。货物运输金额包括运费、建设基金,但不包括随同运费支付的装卸费、保险费等其它费用。

进项税额 = 运输费用 $\times$ 扣除率 (10%)

另外,下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

(1)购进固定资产。固定资产是指使用期限超过一年的机器、机械、运输工具以及其它与生产经营有关的设备、工具、器具,或者单位价值在 2 000 元以上,并且使用年限超过两年的不属于生产经营主要设备的物品;

(2)用于非应税项目的购进货物或者应税劳务。非应税项目是指提供非应税劳务、转让无形资产、销售不动产和固定资产在建工程等;

(3)用于免税项目的购进货物或者应税劳务;

(4)用于集体福利、个人消费的购进货物或者应税劳务;

(5)非正常损失的购进货物;

(6)非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应税劳务。

例 1. 光明商场 1996 年 1 月份销售给一般纳税人货物一批,填开增值税专用发票的销售额 300 000 元,增值税税率 17%。1 月份购进货物,增值税专用发票上注明并按规定可以抵扣的税额为 50 000 元。计算 1 月份应纳税额。

①计算销项税额

销项税额 = 300 000 $\times$ 17% = 51 000 (元)

②计算应纳税额

应纳税额 = 51 000 - 50 000 = 1 000 (元)

例 2. 光明商场 1996 年 2 月份销售给一般纳税人货物,

填开增值税专用发票的销售额 700 000 元，同时向购买方收取运输装卸费 6 300 元，延期付款利息 1 500 元，包装费 2 000 元，为销售货物收取包装物押金 5 000 元，单独记帐核算，但这笔包装物押金不再退还。2 月份购进货物，增值税专用发票上注明并按规定可以抵扣的税额为 150 000 元，增值税税率为 17%。计算 2 月份的应纳税额。

①将各种价外费用换算为不含税销售额

$$\begin{aligned}\text{不含税销售额} &= \frac{6\,300 + 1\,500 + 2\,000 + 5\,000}{1 + 17\%} \\ &= 12\,650 \text{ (元)}\end{aligned}$$

②计算销项税额

$$\begin{aligned}\text{销项税额} &= (700\,000 + 12\,650) \times 17\% \\ &= 121\,151 \text{ (元)}\end{aligned}$$

③计算应纳税额

$$\text{应纳税额} = 121\,151 - 150\,000 = -28\,849 \text{ (元)}$$

该商场本月不需纳税，其进项税额大于销项税额部分不予退税，可以结转下期抵扣。

例 3. 某电视机厂当月发生下列几笔业务：销售电视机 120 台，每台价税合计 6 000 元，款已收到；购入电子元件价税合计 210 600 元，增值税专用发票上注明税款 30 600 元；为装修该厂展销厅，购入装饰材料，支付价税合计款 117 000 元，增值税专用发票上注明的税款为 17 000 元；购进复印机一台价税合计 16 000 元，增值税专用发票上注明税款 2 325 元；被盗电子元件若干，价税合计 5 000 元；将 5 台电视机用于职工活动室；购进货物支付运输费用 2 000 元，增值税税率 17%。计算当月应纳税额。

①计算销项税额

$$\text{不含税销售额} = \frac{6\,000 \times (120 + 5)}{1 + 17\%} = 641\,025 \text{ (元)}$$

$$\text{销项税额} = 641\,025 \times 17\% = 108\,974 \text{ (元)}$$

②计算进项税额

被盗电子元件的进项税额不得抵扣

$$\text{不得抵扣税额} = \frac{5\,000}{1 + 17\%} \times 17\% = 726 \text{ (元)}$$

运输费用应抵扣进项税额

$$\text{进项税额} = 2\,000 \times 10\% = 200 \text{ (元)}$$

$$\text{应抵扣的进项税额} = 30\,600 - 726 + 200 = 30\,074 \text{ (元)}$$

③计算应纳税额

$$\text{应纳税额} = 108\,974 - 30\,074 = 78\,900 \text{ (元)}$$

(二)小规模纳税人应纳增值税税额的计算

小规模纳税人销售货物或者提供应税劳务，按照不含税销售额和增值税征收率（6%）计算应纳税额。计算公式为：

$$\text{不含税销售额} = \frac{\text{含税销售额}}{1 + \text{增值税征收率}}$$

$$\text{应纳税额} = \text{不含税销售额} \times \text{增值税征收率} (6\%)$$

例4. 某纳税人1996年5月份销售额为74 200元。计算应纳税额。

$$\text{不含税销售额} = \frac{74\,200}{1 + 6\%} = 70\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳税额} = 70\,000 \times 6\% = 4\,200 \text{ (元)}$$

(三)进出口货物应纳增值税税额的计算

纳税人（无论是一般纳税人还是小规模纳税人）进口货

物，按照组成计税价格和适用税率计算应纳税额，但不得抵扣任何税额。组成计税价格、应纳税额计算公式为：

组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税 + 消费税

应纳税额 = 组成计税价格 × 税率

例5. 某纳税人1996年8月份进口货物，关税完税价格为52 500元，关税为13 500元，消费税为9 000元，增值税税率为17%。计算应纳税额。

①计算组成计税价格

组成计税价格 = 52 500 + 13 500 + 9 000 = 75 000（元）

②计算应纳税额

应纳税额 = 75 000 × 17% = 12 750（元）

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

由于出口货物的增值税税率为零，销项税额为零，所以实际得出的出口货物的应纳税额为负的进项税额，而进项税额是由以前各环节形成的。因此，规定对出口货物退还进项税额与按零税率计算应纳税额是一回事。

需要注意的是，出口货物办理退税后，如果发生退货或者退关的，纳税人应当依法补交已退的税款。

三、增值税的会计核算

（一）一般纳税人增值税的会计核算

1. 相关的会计科目

为了正确核算、反映企业的经营成果及应纳增值税的形