

现行税制详解

林凤彩 高培双 编著



目 录

第一部分 增值税	(1)
增值税的概念	(1)
增值税的特点与作用	(2)
增值税的类型	(3)
我国增值税的改革	(3)
增值税的征税范围	(5)
增值税的纳税人	(8)
增值税的适用税率和征收率	(8)
增值税的税收优惠	(9)
小规模纳税人与一般纳税人	(11)
增值税计算的基本公式与一般程序	(11)
一般纳税人和小规模纳税人计算规定之 异同	(17)
增值税计算实例	(18)
增值税的征收管理	(22)
一般纳税人的会计处理	(32)
小规模纳税人的会计处理	(52)
第二部分 消费税	(54)
消费税的概念	(54)
消费税的性质与分类	(54)
消费税的特点	(55)
消费税的作用	(56)

消费税的征税范围	(57)
消费税的纳税人	(58)
消费税的税目税率(税额)	(59)
消费税的税收优惠	(62)
消费税计算的基本公式与一般程序	(62)
消费税计算中的若干特殊问题	(71)
消费税计算实例	(74)
消费税的征收管理	(80)
消费税的会计处理	(83)
第三部分 营业税	(95)
营业税的概念	(95)
营业税的特点与作用	(95)
营业税的征税范围	(96)
营业税的纳税人	(108)
营业税的扣缴人	(109)
营业税的税目和税率	(110)
营业税的税收优惠	(113)
营业税计算的基本公式与一般程序	(116)
营业税计算实例	(120)
营业税的征收管理	(122)
营业税的会计处理	(124)
第四部分 企业所得税	(140)
企业所得税的概念	(140)
企业所得税制改革的必要性	(140)
企业所得税的纳税人	(141)
企业所得税的征税范围	(143)

企业所得税的税率·····	(143)
企业所得税的税收优惠·····	(146)
企业所得税计算的基本公式与一般程序·····	(146)
纳税人资产的税务处理·····	(156)
企业所得税的征收管理·····	(159)
企业所得税的会计处理·····	(161)
第五部分 外商投资企业和外国企业所得税·····	(228)
外商投资企业和外国企业所得税的概念·····	(228)
外资企业所得税的立法原则·····	(228)
外资企业所得税的意义·····	(229)
外资企业所得税的纳税人·····	(230)
外资企业所得税的征税对象·····	(232)
外资企业所得税的税率·····	(232)
外资企业所得税的税收优惠·····	(233)
外资企业所得税计算的基本公式与一般程序·····	(236)
外资企业收入、成本和费用的税收规范·····	(239)
资产的税务处理·····	(242)
关联企业业务与反避税政策·····	(246)
外资企业所得税的征收管理·····	(248)
外资企业所得税的会计处理·····	(249)
第六部分 个人所得税·····	(276)
个人所得税的概念·····	(276)
个人所得税的设立·····	(276)
个人所得税的特点·····	(277)
个人所得税的意义·····	(278)

个人所得税的征税范围·····	(279)
个人所得税的纳税人·····	(281)
个人所得税的所得额与适用税率·····	(281)
个人所得税的税收优惠·····	(283)
个人所得税计算的基本公式与一般程序·····	(284)
个人所得税计算实例·····	(285)
个人所得税的征收管理·····	(286)
个人所得税的会计处理·····	(287)
第七部分 资源税 ·····	(290)
资源税的概念·····	(290)
资源税的特点·····	(290)
资源税的作用·····	(290)
资源税的征收范围·····	(293)
资源税的纳税人·····	(294)
资源税的扣缴人·····	(295)
资源税的税目与税额·····	(295)
资源税的税收优惠·····	(297)
资源税计算的基本公式与一般程序·····	(298)
资源税的征收管理·····	(299)
资源税的会计处理·····	(300)
第八部分 土地增值税 ·····	(303)
土地增值税的概念·····	(303)
我国开征土地增值税的必要性·····	(305)
我国开征土地增值税的现实意义·····	(308)
土地增值税的征收范围和纳税人·····	(309)
土地增值税的计税依据和税率·····	(310)

土地增值稅的稅收優惠·····	(312)
土地增值稅的計算·····	(313)
土地增值稅的征收管理·····	(313)
土地增值稅的會計處理·····	(315)
第九部分 耕地占用稅和土地使用稅·····	(319)
耕地占用稅的概念·····	(319)
耕地占用稅的納稅人及征稅範圍·····	(319)
耕地占用稅的計稅依據和稅率·····	(319)
耕地占用稅的會計處理·····	(320)
土地使用稅的概念·····	(321)
土地使用稅的納稅人計稅依據和稅額·····	(323)
土地使用稅的免稅·····	(323)
土地使用稅的計算繳納與征收·····	(324)
土地使用稅的會計處理·····	(324)
第十部分 房產稅·····	(326)
房產稅的概念·····	(326)
房產稅的征稅的征稅範圍和納稅人·····	(326)
房產稅的計稅依據及稅率·····	(327)
房產稅的免稅·····	(328)
房產稅的計算與繳納·····	(328)
房產稅的會計處理·····	(328)
第十一部分 契稅·····	(330)
契稅的概念·····	(330)
契稅的納稅人與征收範圍·····	(331)
契稅的計稅依據與稅率·····	(331)
契稅的稅收優惠·····	(331)

契税的计算.....	(332)
契税的征收管理.....	(333)
第十二部分 车船税	(334)
车船税的概念.....	(334)
车船税的纳税人与征收范围.....	(334)
车船税的计税依据和税额.....	(335)
车船税的税收优惠.....	(335)
车船税的计算与征收管理.....	(336)
车船税的会计处理.....	(336)
第十三部分	(338)
固定资产投资方向调节税.....	(338)
固定资产投资方向调节税的概念.....	(338)
固定资产投资方向调节税的征税范围.....	(339)
固定资产投资方向调节税的纳税人.....	(340)
固定资产投资方向调节税的计税依据和税率	(340)
固定资产投资方向调节税的计算与征收管理	(342)
固定资产投资方向调节税的会计处理.....	(344)
第十四部分 印花税	(345)
印花税的概念.....	(345)
印花税的特点.....	(345)
印花税的纳税人与课税对象.....	(346)
印花税的税率.....	(346)
印花税的税收优惠.....	(347)
印花税的计算.....	(347)

印花税的会计处理.....	(348)
第十五部分 城乡维护建设税	(350)
城乡维护建设税的概念.....	(350)
城乡维护建设税的纳税人.....	(353)
城乡维护建设税的计税依据和税率.....	(353)
城乡维护建设税的税收优惠.....	(354)
城乡维护建设税的计算与征收管理.....	(354)
城乡维护建设税的会计处理.....	(355)

第一部分 增值税

增值税的概念

增值税,即就增值额依率计征的一种税。也就是说,增值税是以销售的货物和应税劳务的增值额为征税对象,征收的一种流转税。

所谓增值额,系指纳税人的商品和劳务销售收入与取得商品和提供劳务所发生的成本与费用之差额。理论上,可以从两个角度来分析理解增值额。一方面,就一个环节、一个纳税人而言,增值额是活劳动转化的全部价值,用价值形式表示,即 $(c+v+m)-c=v+m$;另一方面,就销售商品和提供劳务的全过程而言,商品或劳务的最终销售总值,恰好等于该商品或劳务在各环节的增值额之和。也就是说,商品或劳务的最终消费价格等于各生产经营环节增值额之和。

但是,从实践角度分析,增值额与上述理论有所差异:①采用直接计算法与采用间接计算法,其增值额的意义不同。若直接体现对增值额征税,就应该先计算出增值额,然后乘以适用税率来计算应纳增值税额,即通常所讲直接计算法。但国际实行增值税的国家,基本上都采用间接计算方法(应税产品收入乘以适用税率再减去扣除额)。在这种情况下,增值税征税对象并没有直接表现为增值额,而直接体现的是对流转额征税。②扣除范围不同,则增值额在理论上与实际中的意义也不同。如大多数国家规定对外购固定资产部分不予扣除,必然导致增值额的计算口径不一致。同时,也不存在理论上的纯粹

的增值额。③设置税率档次的不同,也使增值额在理论上与实践中扭曲。如果增值税只设一档固定税率,那么,作为计税依据的增值额是真实的,即理论意义上的增值额;如果设置两档或更多档次的税率,则计税增值额可能大于或小于理论上的增值额,使增值税纳税人税收负担或重或轻。

增值税的特点与作用

增值税最先于50年代初在法国实行。由于增值税具有自身特定的功能,随后被不少国家采用,现已成为一个国际性的税种。

我国从80年代开始实行增值税,其优越性已充分显示出来。增值的计税原理,是以纳税人从事生产经营扣除原材料与物耗后新增的价值作为课税的依据。因此,它比按商品销售收入全额征收的产品税更为科学合理:①负担公平,能适应市场经济平等竞争的客观要求,增值税的税负与负担能力不脱节,既不像产品税那样只考虑流转额不考虑物耗高低,以至于存在企业亏损也要纳税,然后再由国家补贴的现象,也不存在同一流转额增值额越小、税负反而越重的弊端。②可以解决产品税存在的重复征税问题,使税负稳定,能够适应市场经济条件下生产流通结构的任何变化。这既有利于生产向更高的专业化方向发展,也有利于企业兼并、优胜劣汰和规模经济。③增值税的稳定性有利于物价稳定。这是由于增值税避免了重复征税,必然会减轻下游工业产品价格上涨的压力,从而为价格改革创造有利的条件。④税负稳定,便于出口退税,有利于发展对外贸易,参与国际竞争。这是因为,实行增值税是按最终产品最后销售价格计算退税额,从而可以使出口商品价格成

为不含税的价格,从出口成本上增强了出口商品的国际竞争能力,鼓励出口。

增值税的类型

增值税的课税依据,从理论上说是生产流通过程中新创造的价值;从实践上说,世界各国根据扣除项目范围大小可以有不同类型:①销售收入中扣除外购劳动对象的消耗部分,而不扣除固定资产折旧价值的就是所谓“生产型”增值税,税基相当于国民生产总值;②销售收入扣除外购原料、零配件及固定资产折旧价值的就是“收入型”的增值税,其税基相当于国民收入;③还有一些国家为了鼓励投资,应税销售收入扣除范围扩大到纳税期购入的全部固定资产价值,就整个国家来说,其税基实际上是国民收入中用于消费的部分,所以叫“消费型”增值税。

我国是发展中国家,固定资产投资过旺不仅是制度特征,同时也是经济起飞阶段的特点。从有利于抑制投资膨胀、稳定经济、提高固定资产使用效率出发,采用生产型增值税是比较恰当的。由于不同产制环节折旧价值不存在重复征税问题,因此增值税税基包括折旧价值,这并不违背增值税设计原理。

我国增值税的改革

一、增值税改革的必要性

1984年开征增值税以后,对增值税制度几经调整,对克服我国旧税制的积弊、排除重叠征税、稳定财政收入、促进对外贸易发展等方面均起到了促进作用。但增值税改革,没有突破计划经济体制的模式约束,增值税成为计划价格的组成部

分,不同产品价格不同,税率高低不同。当社会主义市场经济体制目标模式确立以后,增值税配合产品价格调节经济已失去意义。同时产品之间的税负差距较大,不利于企业的公平竞争,也不利于资源配置的优化。根据这种情况,1994年对增值税进行改革。

二、增值税改革的原则

1994年流转税改革的核心是建立规范化的增值税,遵循的原则是:

1. 普遍征收的原则。对所有的经营活动都要征收增值税。以前我国增值税的征税范围主要是在工业生产领域(还有部分工业产品没有涉及),而商品流通和加工服务,只征收营业税。这次改革对工业生产、商品流通、加工修理修配都征收增值税,以后将根据具体情况推行到所有劳务服务行业。

2. 中性原则。为了避免增值税对经济的调节作用产生扭曲,增值税对各个行业和各种经济成份都采取一视同仁的政策,将更有利于促进公平竞争,以充分发挥市场对资源优化配置的引导作用。

3. 简化的原则。一是税率档次尽可能少,由原来的11档简化为两档;二是计算方法尽可能简单,对一般纳税人采取购进扣税法,凭购进的增值税专用发票所注明的税款予以抵扣(详细方法以后述及),对小规模的纳税人按一个征收率计算征收。

4. 多环节多次征收的原则。在生产经营的每一环节都要征收增值税。因为增值税是按每一个环节的增值部分征税的,所以不能发生重复征税。同时又能有效地保证财政收入。另外,在每一环节都交纳增值税,各环节之间因计算方法上的相

互制约,形成了一个监督机制。

三、增值税改革内容

1. 实行价外税。即税金不包含在销售价格内,把税款同价格分开,使企业的成本核算、经营效益不受税收的影响,鲜明地体现增值税的转嫁性质——不是经营者创造了税收,而是消费者负担了税收。同时,为用发票注明税款奠定了基础。在零售环节出售商品和对消费提供劳务时,价格和税金则不再分开标明,符合我国群众的消费心理,但这时的税金仍然是价外税。

2. 实行三档税率。即基本税率和优惠税率,对出口产品执行零税率。

3. 划分一般纳税人和小规模纳税人,实行不同的征收管理办法。

4. 统一实行规范化的购进扣税法,并凭发票注明税款进行抵扣。

5. 适用于内外资企业。

6. 税基尽可能扩大。

7. 减免税权限高度集中到国务院,减免税项目尽可能地少。

改革后的增值税,实现了普遍调节、税负一致、保持税收中性;有利于产品出口创汇;计税简化,税法更严肃、规范。

增值税的征税范围

税法规定: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,包括视同销售货物,以及税务机关认定应纳增值税的混合销售,均应缴纳增值税。

具体注释如下：

1. “货物”，指除土地、房屋和其他建筑物等不动产之外的各种有形动产及电力、热力和气体等。凡起运地或所在地在中国境内的销售货物，均应缴纳增值税。

2. “加工”，指接受来料承做货物，加工后的货物所有权仍归属委托者的业务。

3. “修理修配”，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业务。

4. “进口货物”，指报关进口货物。

5. “视同销售货物”，指在我国境内的单位和个体经营者虽然没有直接销售货物，但有下列行为，视同销售货物，应缴纳增值税。具体包括：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将自产或委托加工的货物用于非应税项目；⑤以自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；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。

6. “混合销售行为”。一项销售行为如果既涉及货物又涉及非应税劳务，为混合销售行为。

对混合销售行为应区别对待：①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，应当征收增值税；②其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不征收增值税。

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。

注意：上述所谓“非应税劳务”是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。上述所谓从事货物的生产、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，并兼营非应税的企业、企业性单位及个体经营者在内。

另外，依照税法规定，所谓“销售”，是指有偿转让货物或提供应税劳务的行为，即从受让方取得货币、货物或其他经济利益等代价为条件的转让货物及提供劳务的行为。

7. 关于征税范围的补充规定。主要有：

(1) 货物期货(包括商品期货和贵金属期货)，应当征收增值税。

(2) 银行销售金银的业务，应当征收增值税。

(3) 融资租赁业务，无论租赁的货物的所有权是否转让给承租方，均不征收增值税。

(4) 基本建设单位和从事建筑安装业务的企业附设的工厂、车间生产的水泥预制构件、其他构件或建筑材料，用于本单位或本企业的建筑工程的，应在移送使用时征收增值税。但对其在建设现场制造的预制构件，凡直接用于本单位或本企业建筑工程的，不征收增值税。

(5) 典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人销售寄售物品的业务，均应征收增值税。

(6) 因转让著作所有权而发生的销售电影母片、录像母带、录音磁带母带的业务，以及因转让专利技术和非专利技术的的所有权而发生的销售计算机软件的业务，不征收增值税。

(7)供应或开采未经加工的天然水(如水库供应农业灌溉用水,工厂自采地下水用于生产),不征收增值税。

(8)邮政部门销售集邮邮票、首日封,应当征收增值税。

增值税的纳税人

税法规定,凡在我国境内销售货物或应税劳务以及进口货物的一切单位和个人,均为增值税的纳税人。

具体注释如下:

1. 境内销售货物的单位和个人。
2. 境内提供加工、修理修配劳务的单位和个人。
3. 进口货物的单位和个人。

“单位”是指国有企业、集体企业、私营企业、外商投资企业、外国企业、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”是指个体经营者和其他个人,包括中国公民和外国公民。

增值税的适用税率和征收率

一、增值税的税率设计为三档比例税率:零税率、13%、17%。

1. 零税率。适用于纳税人出口货物。但是,国务院另有规定的除外。这类出口货物包括:①报关出境货物;②输往海关管理的保税工厂、保税仓库和保税区的货物。

2. 13%税率。适用于纳税人销售或者进口下列货物:①粮食、食用植物油;②自来水、暖气、冷气、热水、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国务院规定其他货物。

3. 17%税率。适用于:①纳税人销货或者进口货物,除上

述规定适用 13% 的税率以外,均适用 17% 税率;②纳税人提供加工、修理修配劳务(以下简称应税劳务),亦适用 17% 税率。③纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务,应分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额,不分别核算销售额,或者不能准确提供销售额的,一律从高依率征税。

二、增值税的征收率

对增值税的小规模纳税人,适用 6% 的征收率。征收率并非税率,但与税率起同样的作用。

适用税率的确定,应遵循下列顺序:纳税人销售货物或应税劳务,首先区分其销售货物是否为出口,出口货物适用零税率;然后根据货物的品种确定其适用的税率;属应税的直接按其适用税率计税。若有“兼营行为”,应分别依率计税,若兼营的货物或应税劳务无法区分,则从高适用税率。

增值税的税收优惠

增值税的税收优惠,主要体现在免税项目规定,起征点规定和零税率等三个方面。分述如下:

一、免税项目规定

下列项目免征增值税:

1. 农业生产者销售的自产农业产品;
2. 避孕药品和用具;
3. 古旧图书;
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;