



税务操作实务
与案例丛书

SHUWU CAOZUO SHIWU YU ANLI CONGSHU

税务核算实务 操作指南

——本书编写组——



经济科学出版社

税务操作实务与案例丛书

税务核算实务操作指南

本书编写组 编著

经济科学出版社

责任编辑：党立军
责任校对：杨晓莹 王肖楠
版式设计：波玩屋通
技术编辑：王世伟

税务核算实务操作指南

本书编写组 编著

经济科学出版社出版、发行 新华书店经销

社址：北京海淀区阜成路甲 28 号 邮编：100036

总编室电话：88191217 发行部电话：88191540

网址：www.esp.com.cn

电子邮件：esp@esp.com.cn

北京密兴印刷厂印装

880×1230 32 开 8.125 印张 220000 字

2003 年 10 月第一版 2003 年 10 月第一次印刷

印数：0001—5000 册

ISBN 7-5058-3667-6/F·2973 定价：15.00 元

(图书出现印装问题，本社负责调换)

(版权所有 翻印必究)

前 言

税收是国家财政收入的主要来源和宏观调控的重要手段，是国家主权和权力的体现。税收业务的具体处理需要国家、企业和其他有关方面共同参与，它们处理税收的具体业务则构成了税务工作。企业从其纳税的角度要处理税务的核算，为了既合法、合规又合理地纳税，则需要对企业税务的各个方面进行筹划；税务监督部门为了保证税收的完整、合法，需要对企业纳税过程及结果进行稽查与监督，在宏观上对税收业务进行管理和控制；社会中介组织依照国家有关法律法规，从客观公正的角度代理企业或有关方面处理税收或税务工作中的有关事项；在税务核算、稽查、管理、筹划和代理中存在大量的文件格式与起草、表格的设计与编制等工作，这就是税务文书的内容。

为了指导国家有关部门、企业、社会中介组织及有关单位正确处理税务中的核算、监督、管理、筹划、代理与文书等工作，我们组织从事税务理论和政策研究工作的教授、学者以及具有实务工作经验的专家编写了这套《税务操作实务与案例》丛书。

《税务核算实务操作指南》从企业的角度，介绍了各个税种的具体核算过程和内容，其中有大量的具体案例。本书对从事这方面工作的人员具有很强的指导作用。

本书编写人员有：路文字、董光宇、陈道扬、王

悠鹏、韩雨、陈值务、吕壳延、张地龙、高加一、尼智超、张捷课、林旭、张轶群、夏天、柏倩石、郭猛燃、钱亮、史硕、张以硕、刘文涛、孙宝航、阎为甘、孙高明、冯所德、施得善、罗及沙、高舍、陈晨、索雨默。

欢迎广大读者对本书提出批评指正。

作 者

2003 年 4 月

目 录

第一章	增值税的核算 /1
第一节	增值税的基本内容 /1
第二节	增值税纳税人和征收范围 /2
第三节	增值税的计算与缴纳 /7
第四节	企业增值税的账务处理 /19
第五节	工业企业增值税的账务处理 /23
第六节	增值税出口退（免）税的核算 /46
第二章	营业税的核算 /56
第一节	营业税制度的基本内容 /56
第二节	营业税的纳税人和征收范围 /57
第三节	营业税应纳税额的计算 /64
第四节	营业税的缴纳和账务处理 /73
第三章	消费税的核算 /83
第一节	消费税制度的基本内容 /83
第二节	消费税的纳税人和征收范围 /84
第三节	消费税应纳税额的计算 /86
第四节	消费税的缴纳与账务处理 /98
第四章	企业所得税的核算 /112
第一节	企业所得税基本内容 /112

	第二节 企业所得税应纳税所得的计算 /122
	第三节 企业所得税应纳税额的计算与缴纳 /140
	第四节 企业所得税的账务处理 /147
第五章	外商投资企业和外国企业所得税核算 /160
	第一节 外商投资企业和外国企业所得税基本内容 /160
	第二节 外商投资企业和外国企业所得税应纳税额的确定与计算 /168
	第三节 外商投资企业和外国企业所得税应纳税额的计算与缴纳 /176
	第四节 外商投资企业和外国企业所得税的账务处理 /182
第六章	个人所得税的核算 /189
	第一节 个人所得税的纳税人和纳税范围 /190
	第二节 个人所得税的计税依据 /194
	第三节 个人所得税的征收管理 /201
	第四节 个人所得税的计算和账务处理 /203
第七章	土地增值税的核算 /210
	第一节 土地增值税概述 /210
	第二节 土地增值税的纳税人和纳税范围 /213
	第三节 土地增值税的征收与管理 /216
	第四节 土地增值税的计算和账务处理 /217
第八章	其他税种的核算 /222
	第一节 资源税的核算 /222
	第二节 房产税的核算 /232
	第三节 车船使用税的核算 /237
	第四节 印花税的核算 /243

第一章

增值税的核算

第一节 增值税的基本内容

一、增值税的类型和特点

(一) 增值税的概念

增值税是对纳税人生产经营的增值额征收的一种税。增值税是对在我国境内销售货物或提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人，就其货物或劳动的增值额而征收的一种税。

所谓增值额是指生产或经营者，在一定时期的生产经营过程中新创造的价值额，或者说新增加的价值额。

(二) 增值税的类型

增值税的类型包括：生产型增值税、收入型增值税和消费型增值税。

(1) 生产型增值税是以纳税人的销售收入（或劳务收入）减去用于生产、经营的外购原材料、燃料、动力等物质资料价值后的余额作为法定的增值额，但对购入的固定资产及其折旧均不予扣除。这个法定增值额等于工资、租金、利息、利润和折旧之和，基本上相当于国民生产总值。

(2) 收入型增值税除允许扣除外购物质资料的价值以外, 对于购置用于生产、经营用的固定资产, 允许将已提折旧的价值额予以扣除。即对于购入的固定资产, 可以按照磨损程度相应地允许扣除。这个法定增值额相当于国民收入。

(3) 消费型增值税是将购置物质资料的价值和用于生产、经营的固定资产允许在购置当期全部一次扣除。这种类型的增值税的课税对象仅限于消费品。

(三) 增值税的特点

基本特点: 一是扩大了税源, 将所有货物销售 (不包括不动产) 以及加工装配修理业务都纳入了征收范围。二是简化了税率档次, 由改革前的 11 档正税率简化为两档正税率和一档零税率。三是确定了增值税专用发票的法律地位, 将纳税人之间的纳税义务和抵扣权力有机结合, 形成了纳税人自我约束自我监督的机制。四是实行了按不含税价计税, 统一了计算方法, 即统一实行购进扣税方法, 使税额的计算更加简便和规范。五是把纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人, 小规模纳税人实行定率征收的简易征收方法。六是基本体现了公平税负、平等竞争的原则, 高度集中了减免税的权限和税率调整权限。

第二节 增值税纳税人和征收范围

一、增值税的纳税人

增值税的纳税人是指在我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。这里所说的“单位”, 包括国有企业、集体企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单

位、军事团体、社会团体及其他单位。这里所说的“个人”，是指个体经营者及其他个人。

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。

在我国境外的单位和个人，在境内销售应税劳务，但在我国境内并未设有经营机构的，其应纳税款以代理人为扣缴义务人；没有代理人的，以购买者为扣缴义务人。

（一）一般纳税人

一般纳税人是指年应税销售额超过一定标准且会计制度核算健全的企业和企业性单位。

一般纳税人的认定必须经过主管税务机关批准。

小规模纳税企业，只要会计核算健全，能够准确提供会计核算资料，年应税销售额不低于 30 万元的，经主管税务机关批准可以认定为一般纳税人。但从 1998 年 7 月 1 日起，凡应税销售额在 180 万元以下的商业企业、企业性单位，以及以从事货物批发或零售为主，并兼营货物生产或提供应税劳务的企业、企业性单位，无论财务核算是否健全，一律不得认定为一般纳税人。

（二）小规模纳税人

小规模纳税人是指按照一定的标准确定的，规模较小、会计核算制度不健全的增值税纳税人。

小规模纳税人的标准：（1）从事货物生产或提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发、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业务的纳税人，年应税销售额在 180 万元以下的。

二、增值税的征税范围

增值税的征税范围是指在我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等。

（一）在我国境内销售货物

1. 销售货物

销售货物，是指有偿提供了货物的所有权。“有偿”的标准是指从购买方取得了包括货币、货物或其他经济利益。这里的货物是指有形动产包括热力、电力、气体在内，这里的销售限定了地域，只限在中国境内。

2. 视同销售货物

- （1）将货物交付他人代销。
- （2）销售代销货物。
- （3）将自产或委托加工的货物作为投资，提供给其他用于非应税项单位或个体经营者。
- （4）将自产、委托加工的货物用于非应税项目。
- （5）将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费。
- （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无偿赠送他人。
- （8）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（相关机关设在同一县市除外）。

3. 混合销售行为中的销售货物

一项销售行为既涉及货物又涉及非应税劳务的，称为混合销售行为。《实施细则》规定，从事货物的生产、批发、零售的企业、企业性单位以及个体经营者的混合销售行为，视为销售货物征收增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不征增值税。这里所谓非应税劳务，是指属于应交营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通讯业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收的劳务。

4. 兼营非应税劳务

纳税人的销售行为既涉及货物或应税劳务又涉及非应税劳务

的，为兼营非应税劳务。纳税人兼营非应税劳务的应分别计算应税货物和应税劳务及非应税劳务的销售额，不分别核算或不能准确核算的，其经营的非应税劳务与应税货物和应税劳务一并征收增值税。

（二）在境内提供加工、修理修配劳务

加工是指受托加工货物，即委托方提供原料及主要材料，受托方按照委托方要求制造加工并收取加工费的业务；修理修配，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业务。

无论提供加工还是修理修配劳务，均指有偿提供的加工、修理修配劳务。但是单位或个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供应税劳务不包括在内。

（三）进口货物

进口货物是指纳税人进口的应税工农业品。报关进口入境的货物无论是进口后自用还是内销，均应于进口环节征收增值税。

（四）征收范围的其他规定

（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）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。

（5）因转让著作权或使用权而发生的销售电影母片、录像带母带、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所有权或使用权而发生的销售计算机软件的业务，不征收增值税。

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

(7) 集邮商品(邮票、首日封、邮折等)的生产、调拨,以及邮政部门以外的其他单位和个人销售的,应当征收增值税。

(8) 从事运输业务的单位和个人发生的销售货物并负责运输所售货物的混合销售行为,应当征收增值税。

三、增值税的税收优惠

(一) 免征项目的规定

增值税的免征项目有:

- (1) 农业生产者销售的自产农产品;
- (2) 避孕药品和用具;
- (3) 古旧图书;
- (4) 销售自己使用过的物品;
- (5) 直接用于科学研究、科学实验和教学的进口仪器和设备;
- (6) 外国政府、国际组织无偿援助的进口物资和设备;
- (7) 来料加工、来料装配和补偿实物所需进口的设备;
- (8) 由残疾人组织直接进口残疾人专用物品。

除上述规定外,增值税的免税、减税项目由国务院规定,任何地区、部门均不得规定免税、减税项目。

(二) 起征点规定

新增值税法对起征点做了明确规定,对未达到起征点的销售额和营业收入额,不征增值税,达到或超过起征点的按全额计征。起征点的规定:

- (1) 销售货物的起征点为月销售额 600~2 000 元。
- (2) 销售应税劳务的起征点为月销售额 200~800 元。

(3) 每次纳税的起征点为每次(日)营业收入额 50~80 元。

(三) 零税率规定

出口货物虽属征收范围,但国家为了鼓励出口,实行零税率,对其出口货物的销售额实行全额免征。如果对出口货物在生产经营各环节已征收了增值税,在货物出口时也要给予全部退还。这就是说,对出口货物,不仅免征该货物最后销售环节的增值税,而且免征它从原材料、产成品及流通环节已征的税款即退还给出口商,使出口商品以不含税价格打入国际市场,提高竞争能力。

第三节 增值税的计算与缴纳

一、增值税的计税方法

增值税是以增值额为课税对象而征收的一种税,所以应纳增值税等于增值额乘以适用税率。从理论上讲,增值税的计税方法分为直接计税法和间接计税法。

(一) 直接计税法

直接计税法是按照规定直接计算出应纳税额的一种计税方法。
即:

$$\text{应纳增值税额} = \text{增值额} \times \text{适用税率}$$

直接计税法因计算法定增值额的方法不同,又分为“加法”和“减法”。

(1) 加法,是指纳税人在纳税期内,将由于从事生产经营活动所创造的那部分新价值的项目(如工资、租金、利息、利润、其他

增值项目)累加起来,求出增值额,再乘以适用税率的方法。

即:

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= (\text{工资} + \text{租金} + \text{利息} + \text{利润} + \text{其他增值项目}) \times \text{适用税率} \\ &= \text{增值额} \times \text{适用税率}\end{aligned}$$

(2) 减法,是以纳税人在纳税期内销售应税货物(或劳务)的销售额全值,减去非增值项目金额(如外购原材料、燃料、动力)的余额,其余额作为增值额,乘以适用税率的方法。

即:

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= (\text{销售金额} - \text{非增值项目金额}) \times \text{适用税率} \\ &= \text{增值额} \times \text{适用税率}\end{aligned}$$

(二) 间接计税法

间接计税法是指不直接计算增值额,而是以纳税人在纳税期内销售应税货物(或劳务)的销售额乘以适用税率,求出销售应税货物(或劳务)的整体税金(销项税额),然后扣除非增值项目已纳的税额(进项税额),其余额即为纳税人应纳的增值税额。

即:

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= \text{应税货物(或劳务)的整体税金} - \text{项目已纳税额} \\ &= \text{销项税额} - \text{进项税额} \\ &= \text{销售额} \times \text{适用税率} - \text{进项税额}\end{aligned}$$

这种方法简便易行,目前大多数国家采用这种方法。

我国目前采用的方法为购进扣税法,即在计算进项税额时,按当期购进商品已纳税额计算。实际征收中,采用凭增值税专用发票或其他合法凭证注明税款进行抵扣的办法计算应纳税款。

二、增值税计算的依据

对于纳税人来讲,增值税的征收范围就是纳税人的纳税范围,

它是计算增值税的一般依据，税率和属于纳税范围的销售额，就是计算增值税的直接依据。

（一）增值税的税率

1. 一般纳税人的增值税率

增值税是按增值额征收的。我国现行增值税的税率，是在充分借鉴国际惯例并结合我国的实际情况，按照中性、普遍、简化的原则，在基本保持原有负税水平的前提下，按价内税换算价外税设计的。税法规定增值税基本税率为 17%；低税率为 13%，并设置了一个零税率。其适用范围见表 1-1：

表 1-1 增值税税率表

税率	适用类别	货物及应税劳务项目
13%	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. 饲料、农药、农机、农膜 4. 农业产品 5. 国务院规定的其他货物
17%	货物	除以上列举以外的其他货物
	应税劳务	加工、修理、修配
0%	货物	出口货物（国务院另有规定除外）

纳税人兼营不同税率货物或劳务适用的税率以及兼营应征增值税的非应税劳务适用的税率，属于前者，应分别核算不同税率和货物的销售额，未分别核算或不能准确核算的从高适用税率。属于后者，纳税人销售不同税率货物或应税劳务并兼营属于一并征收增值税的非应税劳务的，其非应税劳务应从高适用税率。

增值税的税率调整，由国务院决定，任何地区和部门均无权改动。

2. 小规模纳税人的征收率

征收率是指货物或应税劳务在某一征税环节的应纳税额与计税

依据的比率。征收率与税率的区别就在于征收率反映的是货物或应税劳务的环节税负，而增值税税率反映的是货物或应税劳务的整体税金。

(1) 小规模商业企业的征收率为4%。

(2) 商业企业以外的其他小规模纳税人征收率为6%。

(3) 从1998年8月1日起，下列特定货物销售行为的征收率由6%下调至4%：

① 寄售商店代销寄售商品；

② 典当业销售死当物品；

③ 销售旧货；

④ 经有关机关批准的免税商店零售免税货物。

(二) 纳税人销售货物或应税劳务的销售额

1. 一般纳税人销售额的确定

(1) 销售额是指纳税人销售货物或应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用，但不包括收取的销项税额。价外费用是指向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资返还利润、奖励费、违约金、延期付款利息、包装费、包装物租金、储备费优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项以及其他各种性质的价外收费。但以下各项不包括在内：

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 属于承运部门开给购货方的运费发票或者纳税人已将该项发票提交给购货方的代垫运费。

凡价外费用，无论其会计制度任何核算，均应并入销售额计征增值税。

(2) 纳税人采用折扣方式销售货物，如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明的，可按折扣后的销售额做为计税额；如果不在发票上注明或另开发票，无论财务上如何处理都不能从销售额中