



揭阳职业技术学院

经济管理系

教案

(2025-2026 学年第二学期)

课程：税收实务
(72 学时)

教师姓名：陈楚洁

所授专业班级：大数据与会计 251

课程名称：税收实务

课程类型： ☒理论课 ☒实践课

总学时：72 学时学分： 4 分

使用教材：（主编、书名、出版社、出版时间）

陈文军 主编《税法》 人民邮电出版社 2020 年 9 月

教学方法、手段：

讲授法、举例法、讨论法、分析法、实践法

考核方式：考试（闭卷）

主要参考书目：

- 1、《企业纳税会计》 杨雄 大连理工大学出版社
- 2、《纳税人税法知识读本：以案说法》 电子工业出版社
- 3、《新企业所得税法与会计准则差异及分析》 财经出版社

第一章 税收法律制度概述

教学目的与要求：

授课时数： 4 课时

教学重点、难点： 税务会计核算的对象、会计处理基础，税收制度的要素。

课程思政：文化自信-中国 4000 年税收发展史

教学内容及过程：

2 课时

课程导入：

1、随着会计制度和税收制度的不断改革，会计实务中越来越需要大量应用型、复合型税务会计人才，高职院校应对《税法与纳税会计核算》课程进行整合与调整，并对该课程的教学方法进行改革，构建实践教学模式，培养和增强学生的实践能力，真正体现高职教育的特色。

《税法与纳税会计核算》课程是高职院校会计专业的一门专业必修课，是在原《税法》与《纳税会计》两门课程的基础上“合二为一”整合而来的。以前高职院校基本上都是按先后顺序分别给学生开设《税法》和《纳税会计》课程，但后来学生反映这两门课程在教材设计、老师授课上都存在内容重复现象，且安排在不同的学期授课，也不便于学生理解记忆相关知识，因此，现在很多高职院校更加偏向于将这两门课程合并，安排在学生学完《财务会计》课程之后授课。

2、本课程学习、掌握的内容：能够判断企业涉及哪些税种，税额的计算，一般会计处理、如何申报纳税。

3、案例：李琴是 09 届高职毕业的学生，到一家木地板厂应聘会计，该单位的财会负责人当场向她提了四个问题：生产的地板木应交什么税？附属的房屋装修队的收入应该交什么税？签订的购销合同应该交什么税？本企业使用的自有厂房事交什么税？

4、课前思考：什么是税务会计？与财务会计有什么联系和区别？税务会计主要工作内容是什么？税务会计要通过哪些科目进行核算？

第一节 税收与税收制度

一、 税收概述

概念： 关键词—国家、分配关系

特征： 强制性、无偿性、固定性。

举例：

二、税收制度

税收制度（税收法律制度，简称税制）——调整国家与纳税人之间税收征收关系的法律规范，是国家各种税收法令和征收办法的总称。

税制在内容上有广义和狭义之分。

税收制度的构成要素

板书举例： 武夷卷烟厂生产销售卷烟 100 箱，应交什么税？交多少？计算的税额的依

据？谁交？谁负担？在哪里交？

展示 PPT：

1. 纳税人：是指税法中规定的直接负有纳税义务的单位和个人。

与纳税人有关的概念有：

（1）负税人：实际负担税款的单位和个人

不一致的原因：价格与价值背离，引起税负转移或转嫁。

纳税人与负税人有时一致，如直接税（所得税）。

纳税人与负税人有时不一致，如间接税（流转税、具有转嫁性）。

（2）代扣代缴义务人：有义务从持有的纳税人收入中扣除其应纳税款并代为缴纳的企业、单位或个人。

（3）代收代缴义务人：有义务借助与纳税人的经济交往而向纳税人收取应纳税款并代为缴纳的单位。

（4）代征代缴义务人：因税法规定，受税务机关委托而代征税款的单位和个人。

2. 征税对象

含义：课税对象是税法中规定的征税的目的物，是征税的依据，解决对什么征税。

作用：基础性要素，是区分税种的主要标志，体现征税的范围。

与课税对象有关的 3 个要素：计税依据、税源、税目。

3. 计税依据：是税法规定的据以计算各种应征税款的依据或标准。

课税对象与计税依据关系	计税依据	举例
一致	价值形态	所得税
不一致	实物形态	房产税、耕地占用税、车船税

【课税对象与计税依据的关系】课税对象是指征税的目的物，计税依据则是在目的物已经确定的前提下，对目的物据以计算税款的依据或标准；课税对象是从质的方面对征税所作的规定，而计税依据则是从量的方面对征税所作的规定，是课税对象量的表现。

【例题·多选题】下列税种中，征税对象与计税依据不一致的是（ ）。

A. 企业所得税 B. 耕地占用税 C. 车船税 D. 土地使用税 E. 房产税

『正确答案』BCDE

4. 税率：税率是计算税额的尺度，代表课税的深度，关系着国家的收入多少和纳税人的负担程度，因而它是税收政策的中心环节。

我国现行税率的形式主要有：比例税率、超额累进税率、定额税率、超率累进税率。

举例：超额累进税率的计算：500 元以下 5%，500-2000，10%，免征额为 2000，李琴的工资为 2800 元，应交多少的税？

5. 纳税环节：生产环节（如资源税）、流通环节（商品税）、分配环节（所得税）
确定纳税期限，包括两方面的含义：

- 一是确定结算应纳税款的期限
- 二是确定缴纳税款的期限

决定因素：税种的性质、应纳税额的大小、交通条件。

形式：（1）按期（如流转税）

（2）按次（如耕地占用税、屠宰税）

（3）按年（但要分期预缴，如企业所得税、房产税、土地使用税）

【例题·多选题】（2009 年）纳税期限是纳税人向国家缴纳税款的法定期限。下列有关纳税期限的表述正确的有（ ）。

- A. 不同性质的税种，其纳税期限不同
- B. 我国现行税法中的纳税期限只有按期纳税一种形式

- C. 采取何种形式的纳税期限，与课税对象的性质有密切关系
- D. 我国个人所得税实行按季征收的纳税期限
- E. 房产税实行按年计算分期缴纳的纳税期限

『正确答案』ACE

『答案解析』我国现行税制的纳税期限有三种形式：按期纳税、按次纳税和按年计征、分期预缴或缴纳；个人所得税中的劳务报酬所得等均采取按次纳税的办法；房产税实行按年计算、分期缴纳。

7. 纳税地点：

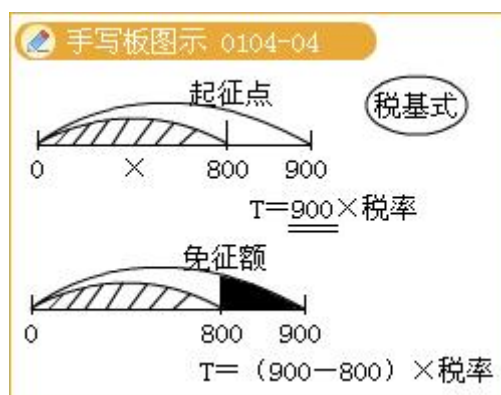
8. 减免税优惠政策：具体包括起征点、免征额、项目扣除、跨期结转等。

关注：减税指减征部分税款，免税指免征全部税款。

【区分起征点与免征额】

起征点是征税对象达到一定数额开始征税的起点。

免征额是在征税对象的全部数额中免于征税的数额。



其中：纳税人、征税对象、税率是税制的三个基本要素。

三、我国现行税收制度体系

1. 由税务机关征收管理

- (1) 流转税类。
- (2) 资源税类。
- (3) 所得税类。
- (4) 特定目的税类。
- (5) 财产和行为税类。

2. 由海关征收管理

- 关税和船舶吨税由海关部门征收，另外，进口货物的增值税、消费税由海关部门代征。

课后练习：搜索浏览“福建省国家税务局”、“福建省地方税务局”。

课后小结：税收制度的基本要素是重要的内容，构成各税种的税法内容。这部分应该多举例，加强理解和记忆。

2 课时

第二节 税务会计的概念、对象和任务

(一) 税务会计（企业纳税会计）

——以国家现行税收法律、法规和会计制度为依据，以货币为计量单位，运用会计学的基本理论和方法，

连续、系统、全面地对纳税单位的纳税活动进行确认、计量、记录和报告的一门专业会

计。

（二）税务会计的对象

——企业中所有能够以货币计量的涉税事项，如纳税人的税款形成、税额的计算、税款的缴纳、税款的补退、因违反税法规定的罚款等。

● 1. 计税基础。2. 税款的核算。3. 税款的缴纳、减免及退补。4. 如果纳税人因逾期缴纳税款或违反税法规定而支付税收滞纳金、罚款等，应按照会计制度要求如实记录、反映。

（一）税务会计（企业纳税会计）

——以国家现行税收法律、法规和会计制度为依据，以货币为计量单位，运用会计学的基本理论和方法，连续、系统、全面地对纳税单位的纳税活动进行确认、计量、记录和报告的一门专业会计。

（二）税务会计的对象

——企业中所有能够以货币计量的涉税事项，如纳税人的税款形成、税额的计算、税款的缴纳、税款的补退、因违反税法规定的罚款等。

1. 计税基础。2. 税款的核算。3. 税款的缴纳、减免及退补。4. 如果纳税人因逾期缴纳税款或违反税法规定而支付税收滞纳金、罚款等，应按照会计制度要求如实记录、反映。税务会计的核算内容不包括（ ）

【例题·单选题】

A、企业应纳税款的形成 B、应纳税款的计算 C、税款的缴纳 D、应付账款的核算

（三）税务会计的任务

税务会计与财务会计的比较

税务会计是从财务会计中分离出来的。

税务会计与财务会计的区别：

1、核算目的不同。财务会计的核算目的在于真实、完整地反映企业的财务状况、经营业绩、现金流量以及财务状况变动的全貌，并通过会计报表向投资者、债权人、企业管理者以及其他会计报表使用者提供有用的财务信息，以利于不同信息使用者进行合理、有效的决策，其核算目的是复杂的、多元的。税务会计则提供税款的形成、计算、缴纳的核算和监督的信息，其目的一是要保证国家及时足额地取得税金，从而保证国家财政收入稳定地增长；二是正确引导纳税人在不违反国家税法的前提下，经济地、合理地缴纳税金，以真正提高企业的经济效益。使企业按照现行税法规定，正确计算应纳税款，履行纳税义务，其核算目的相对单一。

2、核算范围不同。财务会计的核算范围涵盖企业生产经营活动中能够用货币计量的各个方面，以全面反映企业的财务状况、经营成果和现金流量。对企业可以用货币计量的经济活动，无论是否涉及纳税事宜，均需通过财务会计进行核算与监督，以满足不同会计信息使用者的需要，其核算范围具有广泛性。税务会计核算的范围仅限于企业生产经营活动中的涉税业务，以全面反映企业各项税款的应缴、已缴、欠缴等情况，而对纳税人与税收无关的业务不予核算，其核算范围具有特定性。

3、核算依据不同。财务会计必须遵循会计准则和财务会计制度，规范企业的会计行为，处理经济业务，当对某些业务的处理出现税法的规定与会计准则的规定不一致时，可以不必考虑税法的规定，而只依据会计准则进行核算，其核算依据具有单一性。税务会计既要依据国家税收法律法规，又要依据会计准则和企业会计制度，来规范企业的会计行为，严格按照税法规定处理经济业务，当会计准则、会计制度与国家税法对某些业务处理的规定不一致时，必须按税法的规定进行调整，以保证应纳税款的准确性，其核算依据具有双重性。

4、会计计量属性不同。税务会计坚持历史成本原则，不考虑货币时间价值以及币值的变动情况，它坚持按纳税人实际取得或购建时发生的实际成本进行核算，较客观地、及时地反映税务资金的运动。而财务会计却可以有所不同，在对会计计量采用历史成本计价原则的同时，允许在市场价波动波动的情况下，可局部或全面地采用成本市价孰低法（LCM 法）进行物价变动会计计量。在进行财务管理时，则可充分考虑货币的时间价值。

财务会计与税务会计的差异是客观存在的，两者的差异不可能消失。我们应该辩证地理解和分析，应该遵循其各自的内在规律，在理论上不断发展完善。纳税人为了适应纳税的需要，税务会计必将显得越来越重要。

第三节 企业纳税的基本程序

（一）税务登记

税务登记又称纳税登记，是税务机关对纳税人的生产、经营活动进行登记并据此对纳税人实施税务管理的一种法定制度。其目的是加强税务机关对纳税人税收征收管理工作。

见 P7 税务登记步骤图

1. 开业税务登记

（1）登记申请

开业登记需提交资料：

- (1)主管部门批准文件；
- (2)营业执照副本及工商局核发的核准开业通知书；
- (3)国标代码证书复印件；
- (4)银行帐号证明复印件；
- (5)法人代表或业主居民身份证、护照或者其他合法复印件；
- (6)企业财会人员、办税人员证明资料；
- (7)有关章程、合同、协议书；
- (8)房屋产权或经营场所证明
- (9)验资报告；
- (10)其他有关证件、资料。

（2）登记的受理、审核

（3）税务登记证的核发：缴纳税务登记工本费，领取《税务登记证》正、副本。

链接：新开业企业—工商营业执照—组织机构代码证—税务登记证—银行开户。

组织机构代码证是公司的有效身份证（有一张 IC 卡），办任何事都要用：像开户、社保、劳动局、贷款、反正涉及你公司需要都要这的。

组织机构代码证用途：是对中华人民共和国境内依法注册、依法登记的机关、企、事业单位、社会团体和民办非企业单位等机构颁发在全国范围内唯一的、始终不变的代码标识，其作用相当于单位的身份证号。

组织机构代码办理地点：

1. 凡经国家工商、编办、社团办批准成立的机关、企业、事业单位和社会团体到国家代码管理中心办理代码证书。

2. 凡经市级工商、编办、社团办批准成立的机关、事业、企业单位（包括个体户）和社会团体到市代码中心办理代码证书。

3. 凡经区县工商、编办、社团批准成立的机关、企业（包括个体户）单位、事业单位和社会团体到区县质量技术监督局办理代码证书。

税务登记证是你在税关注册了你的身份，要经营需要发票也要去税务办理，今后你需要为国家诚实经营和纳税。我们国家又多了一个经营纳税人。

税务登记证的作用与用途是什么？

税务登记证是纳税人履行纳税义务的书面证明，只限于纳税人自己使用。纳税人凭税务登记证（这里指副本）可办理下列税务事项：

(1) 申报办理减税、免税、退税；

(2) 领购发票；

(3) 申报办理外出经营税收管理证明；

(4) 申报办理税务机关规定的其他有关事项。另外，从事生产经营的纳税人到外县（市）从事生产、经营活动的，必须持所在地主管税务机关填发的外出经营活动税收管理证明，向营业地税务机关报验登记，接受税务管理。

新办企业如何在银行开户

新办企业开户需要证件如下：

1、企业法人应出具企业法人营业执照正本；非法人企业应出具企业营业执照正本；民办非企业组织应出具民办非企业登记证书；异地常设机构应出具其驻在地政府主管部门的批文；外资企业驻华代表处、办事处应出具国家登记机关颁发的登记证；个体工商户应出具个体工商户营业执照正本；居民委员会、村民委员会、社区委员会应出具其主管部门的批文或证明；其他组织应出具政府主管部门的批文或证明。单位开立账户时，应同时出具上述文件的原件

及复印件一式两份。

2、从事生产经营活动的纳税人还应出具税务部门颁发的国、地税务登记证正本及复印件一式两份。

3、企业、事业单位、社会团体、驻华机构等应办理组织机构代码证的，应同时出具组织机构代码证正本及复印件一式两份。

4、法人或单位负责人应凭本人身份证件及复印件办理，授权他人办理的应同时出具法人或单位负责人的加盖单位公章的授权书，以及法人或单位负责人和经办人的身份证件及复印件，开户行留存授权书和身份证复印件，放入开户档案中保管。

5、如果不是基本户开户，需要出具基本结算账户《开户许可证》正本及复印件一份。

新办企业开户手续如下：

1、银行交验证件。

2、客户如实填写《开立单位银行结算账户申请书》，并加盖公章。

户行应与存款人签订的“人民币单位银行结算账户管理协议”，开户行与存款人各执一份。

4、填写“关联企业登记表”。

5、下面银行会送报人行批准核准。人行核准并核发《开户许可证》后，开户行会将《开户许可证》正本及密码、《开户申请书》客户留存联交与客户签收。

2. 变更、注销税务登记

（1）变更税务登记

变更税务登记是纳税人税务登记内容发生重要变化向税务机关申报办理的税务登记手续。

（2）注销税务登记

注销税务登记是纳税人税务登记内容发生了根本性变化，需终止履行纳税义务时向税务机关申报办理的税务登记手续。

3. 停业、复业税务登记

4. 外出经营报验税务登记

（二）纳税申报

1. 纳税申报的期限

2. 纳税申报的方式

（1）直接申报。

（2）邮寄申报。

（3）数据电文。

3. 纳税申报应提交的资料

4. 纳税申报的内容

（三）税款缴纳

1. 查账征收

2. 查定征收

3. 查验征收

4. 定期定额征收

5. 委托代征税款

6. 代扣代缴、代收代缴

7. 其他方式

（四）税务检查

（1）纳税人的账簿、记账凭证、报表和有关资料，扣缴义务人代扣代缴、代收代缴税款账簿、记账凭证和有关资料。

（2）到纳税人的生产、经营场所和货物存放地检查纳税人应纳税的商品、货物或者其他财产，检查扣缴义务人与代扣代缴、代收代缴税款有关的经营情况。

（3）责成纳税人、扣缴义务人提供与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的文件、证明材料和有关资料。

（4）询问纳税人、扣缴义务人与纳税或者代扣代缴、代收代缴税款有关的问题和情况。

（5）到车站、码头、机场、邮政企业及其分支机构检查纳税人托运、邮寄、应税商品、货物或者其他财产的有关单据凭证和资料。

（6）经县以上税务局（分局）局长批准，查询从事生产、经营的纳税人、扣缴义务人在银

行或者其他金融机构的存款账户。

（五）违章处理

违章处理是指对有违反税收法规行为的单位和个人，按照税收法律、法规给予必要的制裁和处罚措施。

1. 行政处罚

- （1）违反税务管理行为的处罚
- （2）对偷税行为的处罚
- （3）对骗税行为的处罚
- （4）对逃避追缴欠税行为的处罚
- （5）对抗税行为的处罚
- （6）对其他违法行为的处罚

2. 刑事处罚

- （1）对偷税罪的处罚
- （2）对抗税罪的处罚
- （3）对逃避追缴欠税罪的处罚
- （4）对骗取出口退税罪的处罚
- （5）对非法印制发票的处罚

练习：税务登记申请表的填制

课后小结：与财务会计进行比较，有利于理解税务会计的对象。初步了解办税的程序，有利于申报纳税的学习。



中国税收发展史,竟已延续了4000多年

简介: 中国税收发展史, 竟已延续了4000多年#涨知识了 #税...

来源: 好看视频 发布时间: 2023-10-23

课程思政：文化自信-中国 4000 年税收发展史

- 1、 观看视频
- 2、 学生讨论
- 3、 教师总结

第二章 增值税法律制度

教学目的与要求：

- 1、理解和掌握我国现行增值税法律、法规的基本内容及其会计核算的基本理论、基本知识；
- 2、熟练掌握增值税应纳税额的计算；
- 3、正确设置增值税的会计账户，正确掌握对增值税的会计处理，填制纳税申报表。

授课时数：16 课 时

教学重点、难点：增值税的基本制度、增值税额的计算。对销项税额和进项税额的理解以及应纳税额的计算、账务处理。

课程思政：虚开增值税发票

教学内容及过程：

2 课时

第一节 增值税基础

一、增值税的概念与特点

- (一) 生产型增值税
- (二) 收入型增值税
- (三) 消费型增值税

● 我国现行增值税具有以下特点：

1. 从“生产型增值税”转变为“消费型增值税”
2. 实行价外税
3. 凭专用发票抵扣税款

二、增值税的征税范围

——在我国境内销售的货物或提供的加工、修理修配劳务，以及进口的货物。

具体包括：

- (一) 销售或者进口的货物
- (二) 提供的加工、修理修配劳务
- (三) 视同销售货物的行为

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至其他机构用于销售，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增值税应税项目。
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。

按照新的会计准则，会计上确认收入：(1) 将货物交付他人代销；(2) 销售代销货物；

(5) 将自产、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; (9) 将自产、委托加工的货物用于职工个人福利

会计上不确认收入: (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; (8) 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。(7) 将自产、委托加工的货物用于集体福利;

分析: 8. 将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人, 结合税法和会计准则如何进行账务处理? (即税务会计的内容)

(四) 混合销售行为

(五) 兼营非增值税应税劳务行为

三、增值税的纳税人

● 凡从事货物销售或进口、提供应税劳务的单位和个人, 均为增值税的纳税义务人。

● 企业租赁或承包给他人经营的, 以承租人或承包人为纳税义务人。

● 境外的单位或个人在境内销售应税劳务, 但在境内未设有经营机构的, 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) 小规模纳税人

(二) 一般纳税人

四、增值税税率和征收率

(一) 一般纳税人的税率

● 一般纳税人适用的增值税税率为:

基本税率 17%、低税率 13%、零税率

(二) 小规模纳税人的征收率

● 小规模纳税人实行按销售额与征收率计算应纳税额的简易办法, 适用的征收率为 3%。

五、增值税纳税义务发生的时间

● 是指纳税人发生应税行为应当承担纳税义务的起始时间。

(1) 采取直接收款方式销售货物, 不论货物是否发出, 均为收到销售额或取得索取销售额的凭据, 并将提货单交给买方的当天。

(2) 采取托收承付和委托银行收款方式销售货物, 为发出货物并办妥托收手续的当天。

(3) 采取赊销和分期收款方式销售, 为按合同约定的收款日期的当天, 无书面合同的或者书面合同没有约定收款日期的, 为货物发出的当天。

(4) 采取预收货款方式销售货物, 为货物发出的当天。但生产销售生产工期超过 12 个月的大型机械设备、船舶、飞机等货物, 为收到预收款或者书面合同约定的收款日期的当天。

(5) 委托其他纳税人代销货物, 为收到代销单位销售的代销清单的当天或者收到全部或者部分货款的当天。未收到代销清单及货款的, 为发出代销货物满 180 天的当天。

(6) 销售应税劳务, 为提供劳务同时收讫销售额或取得索取销售额的凭据的当天。

(7) 纳税人发生前述增值税征税范围中的“视同销售行为”除第 1、2 项之外的, 为货物移送当天。

(8) 进口货物, 为报关进口当天。

六、增值税的纳税期限和纳税地点

（一）纳税期限

● 增值税的纳税期限分别规定为1日、3日、5日、10日、15日、1个月或者1个季度。具体的纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定；不能按期纳税的，可以按次纳税。

● 纳税人以1个月或者1个季度为一期纳税的，自期满之日起15日内申报纳税；以1日、3日、5日、10日、15日为一期纳税的，自期满之日起5日内预缴税款，于次月1日起15日内申报纳税并结清上月应纳税款。

● 纳税人进口货物，应当自海关填发税款缴款书之日起15日内缴纳税款。

（二）纳税地点

1. 固定业户纳税地点
2. 非固定业户纳税地点
3. 进口货物纳税地点

七、增值税的税收优惠

（一）起征点

1. 销售货物的起征点为月销售额2 000~5 000元；
2. 销售应税劳务的起征点为月销售额1 500~3 000元；
3. 按次纳税的起征点为每次（日）销售额150~200元。

（二）减免税规定

提示：

即征即退，是指对按税法规定缴纳的税款，由税务机关在征税时部分或全部退还纳税人的一种税收优惠。与出口退税先征后退、投资退税一并属于退税的范畴，其实质是一种特殊方式的免税和减税。

先征后返又称先征后退，是指对按税法规定缴纳的税款，由税务机关征收入库后，再由税务机关或财政部门按规定的程序给予部分或全部退税或返还已纳税款的一种税收优惠，属退税范畴，其实质是一种特定方式的免税或减免规定。与即征即退相比，先征后返具有严格的退税程序和管理规定，但税款返还滞后，特别是在一些财政比较困难的地区，存在税款不能及时返还甚至政策落实不到位的问题。

课后小结：结合税收要素，针对增值税说明增值税的对税收要素的规定。

2 课时

第二节 增值税应纳税额的计算

一、一般纳税人应纳税额的计算

（一）销项税额的计算

销项税额=销售额×税率

1. 一般销售方式下的销售额

【例】东洋公司为一般纳税人，适用增值税税率为17%，2006年11月销售商品一批，开具普通发票价税合计117 000元，代买方垫付运输费用1 000元。

问：增值税计税销售额为多少？

● 增值税计税销售额=117 000÷（1+17%）=100 000（元）

2. 特殊销售方式下的销售额

（1）折扣销售

【例】东洋公司2006年11月销售商品一批，售价为120 000元（不含税），商业折扣为5%，现金折扣为（2/10，n/30）。

问：增值税计税销售额是多少？

● 增值税计税销售额=120 000×95%=114 000（元）

- (2) 以旧换新销售
- (3) 还本销售
- (4) 以物易物销售
- (5) 包装物押金
- (6) 视同销售货物行为

● 按以下顺序和方法确定其销售额：

- ①按纳税人最近同类货物的平均销售价格确定；
- ②按其他纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；
- ③按组成计税价格确定。

组成计税价格的计算公式如下：

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率})$$

【例】味极副食品厂将自产的腊肠作为福利发给职工，该腊肠没有同类产品售价，已知成本为10 000元，成本利润率为10%，计算组成计税价格。

● 组成计税价格=10 000×(1+10%)=11 000（元）

征收增值税的货物，同时又征收消费税的，其组成计税价格应加计消费税税额，计算公式为：

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) + \text{消费税税额}$$

或：

$$\text{组成计税价格} = \text{成本} \times (1 + \text{成本利润率}) \div (1 - \text{消费税税率})$$

● 公式中的“成本”，销售自产货物的为实际生产成本，销售外购货物的为实际采购成本。

● “成本利润率”一般为10%，具体应由国家税务总局确定。

（二）进项税额的计算

1. 准予从销项税额中抵扣的进项税额

- (1) 从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额。
- (2) 从海关取得的海关进口增值税专用缴款书上注明的增值税额。
- (3) 购进农产品，按照农产品收购发票或者销售发票上注明的农产品买价和13%的扣除率计算进项税额，从当期销项税额中扣除。计算公式：

$$\text{进项税额} = \text{买价} \times \text{扣除率}$$

(4) 购进或者销售货物以及在生产经营过程中支付的运输费用，按照运输费用结算单据上注明的运费费用金额和7%的扣除率计算进项税额准予扣除，但随同运费支付的装卸费、保险费等其他杂费不得计算扣除进项税额。计算公式：

$$\text{进项税额} = \text{运输费用金额} \times \text{扣除率}$$

2. 不得从销项税额中抵扣的进项税额

- (1) 用于非增值税应税项目的购进货物或者应税劳务。
- (2) 用于免征增值税项目的购进货物或者应税劳务。

- (3) 用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务。
- (4) 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务。
- (5) 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。
- (6) 国务院财政、税务主管部门规定的纳税人自用消费品。
- (7) 上述(1)到(6)项规定的货物的运输费用和销售免税货物的运输费用。
- (8) 纳税人购进货物或者应税劳务,未按照规定取得并保存增值税扣税凭证,或者增值税扣税凭证上未按照规定注明增值税额及其他有关事项的,其进项税额不得从销项税额中抵扣。

从2009年1月1日起,允许企业新购入的机器设备所含进项税额在销项税额中抵扣。在增值税实施细则中对一些具体问题予以明确:

- (1) 除专门用于非增值税应税项目、免征增值税项目等的机器设备进项税额不得抵扣外,包括混用的机器设备在内的其他机器设备进项税额均可抵扣;
- (2) 不动产在建工程不允许抵扣进项税额,纳税人新建、改建、扩建、修缮、装饰不动产,均属于不动产在建工程;
- (3) 将不得抵扣进项税额的纳税人自用消费品具体为应征消费税的游艇、汽车和摩托车。

【例】 东洋公司为一般纳税人,2009年6月发生以下采购业务:

- (1) 购进原材料,取得增值税专用发票,标明价款50 000元,增值税额8 500元,其中1/4用于集体福利;
- (2) 购进原材料,取得普通发票,价税合计8 000元;
- (3) 购进农产品,买价10 000元;
- (4) 支付采购原材料运输费用2 000元,取得运单;
- (5) 购进设备,取得增值税专用发票,价款100 000元,增值税额17 000元,支付运输费用1 000元,取得运单。

要求:计算可抵扣的进项税额

根据以上采购业务,分别计算如下:

- (1) 进项税额8 500元中,可抵扣的为 $8\,500 \div 4 \times 3 = 6\,375$ (元);
- (2) 取得普通发票,增值税不可抵扣;
- (3) 购进农产品按买价的13%抵扣,为 $10\,000 \times 13\% = 1\,300$ (元);
- (4) 采购运输按运单标明运费的7%抵扣, $2\,000 \times 7\% = 140$ (元);
- (5) 购买设备,可抵扣 $17\,000 + 1\,000 \times 7\% = 17\,070$ (元)

合计可抵扣进项税额 $= 6\,375 + 1\,300 + 140 + 17\,070 = 24\,885$ (元)

课后小结:讲清增值税税额计算的原理。

1、增值税采用“购进扣税法”,当期购进的货物或应税劳务如果未确定用于非经营性项目,其进项税额会在当期销项税额中予以抵扣。但已经抵扣进项税额的购进货物或应税劳务如果事后改变用途,应从当期进项税额中扣减。

2、销项税额的时间界定。什么时间计算销项税额,关系到当期销项税额的大小。总的原则是:销项税额的确定不得滞后。

3、进项税额的时间界定。进项税额的多少,直接关系到应纳税额的多少,而进项税额抵扣时间,则影响纳税人不同纳税期的应纳税额。总的原则是:进项税额的抵扣不得提前。

4、出现问题:专用发票在进、销的用途混淆不清,含税与不含税易混淆。解决办法——归纳:1、进项税额可以抵扣的3种情况;2、销售时无论有无发票、什么发票均需计算销项税额,不同之处:含税与不含税的处理;3、销售额组成:价款+价外费用,其中价款开出的

是专用发票还是普通发票要注意。

2 课时

（三）应纳税额的计算

● 纳税人实际应纳增值税额为当期销项税额与当期进项税额的差额，计算公式：

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

【例】海星公司为增值税一般纳税人，适用税率为 17%，2009 年 6 月有关经营业务：

（1）购进材料（已入库）500 000 元，其中增值税专用发票注明销售额 400 000 元，增值税额 68 000 元；普通发票 100 000 元。另支付运杂费 50 000 元（其中运输发票上列明的运费 46 000 元）。

（2）购进农业产品一批，支付价款 200 000 元，支付运费 10 000 元，并取得合法运输票据。

（3）购进设备一台，增值税专用发票注明价款 600 000 元，增值税额 102 000 元，支付运费 60 000 元，取得合法运输票据。

（4）销售产品一批，不含税售价 900 000 元，开具增值税专用发票。

（5）销售产品给小规模纳税人，开具普通发票，含税销售额 93 600 元。

（6）将成本为 100 000 元的产品用于在建工程，成本利润率为 10%。

（7）将购进的农业产品的 1/4 用于职工福利。

● 计算海星公司 2009 年 6 月应缴纳的增值税税额。

根据以上经营业务，分别计算如下：

（1）销售产品的销项税额

$$900\,000 \times 17\% + 93\,600 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 166\,600 \text{（元）}$$

（2）用于在建工程产品的销项税额

$$100\,000 \times (1 + 10\%) \times 17\% = 18\,700 \text{（元）}$$

（3）外购材料应抵扣的进项税额

$$68\,000 + 46\,000 \times 7\% = 71\,220 \text{（元）}$$

（4）外购农业产品应抵扣的进项税额

$$(200\,000 \times 13\% + 10\,000 \times 7\%) \times (1 - 25\%) = 20\,025 \text{（元）}$$

（5）购进设备应抵扣的进项税额

$$102\,000 + 60\,000 \times 7\% = 106\,200 \text{（元）}$$

（6）海星公司 6 月份应缴纳的增值税额

$$166\,600 + 18\,700 - 71\,220 - 20\,025 - 106\,200 = -12\,145 \text{（元）}$$

● 当期不足抵扣，结转下期继续抵扣。

二、小规模纳税人应纳税额的计算

● 小规模纳税人销售货物或者应税劳务，按销售额和 3% 的征收率计算应纳税额的简易办法，不得抵扣进项税额。计算公式：

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征收率}$$

● 含税销售额与不含税销售额的转换公式：

$$\text{不含税销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{征收率})$$

【例】李记商店为小规模纳税人，2009 年 6 月销售商品取得收入 33 200 元，因产品不合格退回 2 300 元。计算该商店 6 月份应缴纳的增值税额。

（1）6 月份不含税销售额： $(33\,200 - 2\,300) \div (1 + 3\%) = 30\,000 \text{（元）}$

(2) 6 月份应纳增值税额: $30\ 000 \times 3\% = 900$ (元)

三、进口货物应纳税额的计算

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,不得抵扣任何税款。组成计税价格和应纳税额的计算公式如下:

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 $\times$ 税率

【例】深圳华海公司 2009 年 6 月进口一批货物,该货物买价 80 万元,货物运抵文锦渡海关前发生的运输费、包装费、保险费等共计 30 万元。货物进口关税率为 15%,增值税税率为 17%。

要求:计算该批货物的进口环节增值税额。

关税的组成计税价格=800 000+300 000=1 100 000 (元)

应缴纳进口关税=1 100 000 $\times$ 15%=165 000 (元)

进口环节应纳增值税的组成计税价格=1 100 000+165 000 =1 265 000 (元)

进口环节应缴纳增值税的税额=1 265 000 $\times$ 17% = 215 050 (元)

课后小结:反复强调一般纳税人与小规模纳税人的区别。

2 课时

第三节 增值税的账务处理

一、一般纳税人账务处理

在“应交税费”科目下设置“应交增值税”明细科目进行核算。

为了详细核算企业应交增值税的计算、抵扣、解缴等情况,企业应在“应交增值税”明细科目下设置“进项税额”、“已交税金”、“减免税款”、“销项税额”、“出口退税”、“进项税额转出”、“出口抵减内销产品应纳税额”等专栏。

补充:增值税一般纳税人经税务机关对其增值税纳税情况进行检查后,凡涉及增值税涉税账务调整的,应设立“应交税费—增值税检查调整”专门账户。未涉及的则不设立。

归纳:一般纳税人设立两个二级科目,涉及税务检查纳税调整的,另设立“增值税检查调整”。“应交增值税”下再设三级科目。

(一) 进项税额的账务处理

【例】华海公司为一般纳税人,2009 年 6 月发生以下经济业务,编制相应的会计分录,并计算可抵扣的进项税额:

(1) 在国内购入甲材料,取得增值税专用发票注明价款 300 000 元,增值税税额 51 000 元,发票等结算凭证已收到,材料已验收入库,货款通过银行转账支付;以银行存款支付运杂费 1 800 元(其中运费 1 200 元,并取得合法的运输票据)。

(2) 购进农产品一批,买价 100 000 元,产品已验收入库,款未付。

(3) 进口丙材料一批,到岸价 500 000 元,应交关税 75 000 元,材料已验收入库,款项通过银行支付。

(4) 接受捐赠乙材料一批,增值税专用发票注明价款 10 000 元,增值税 1 700 元。

(5) 购入设备一台,增值税专用发票注明价款 1 000 000 元,增值税 170 000 元,以银行汇票支付。

(6) 以银行存款支付水电费共计 33 900 元,其中生产车间为 24 000 元,办公室为 6 000 元,增值税为 3 900 元。

会计处理如下：

(1) 国内购进甲材料

借：原材料 300 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 51 000
 贷：银行存款 351 000

支付运杂费，运费可抵扣 $1\,200 \times 7\% = 84$ （元）

借：原材料 1 716
 应交税费——应交增值税（进项税额） 84
 贷：银行存款 1 800

(2) 购进农业产品可抵扣 $100\,000 \times 13\% = 13\,000$ （元）

借：原材料 87 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 13 000
 贷：应付账款 100 000

(3) 进口丙材料应纳增值税为

$(500\,000 + 75\,000) \times 17\% = 97\,750$ （元）

借：原材料 575 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 97 750
 贷：银行存款 672 750

(4) 接受捐赠材料

借：原材料 10 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 1 700
 贷：营业外收入 11 700

(5) 取得设备

借：固定资产 1 000 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 170 000
 贷：其他货币资金 1 170 000

(6) 支付水电费

借：制造费用 24 000
 管理费用 6 000
 应交税费——应交增值税（进项税额） 3 900
 贷：银行存款 33 900

(7) 华海公司 2009 年 6 月份可抵扣的进项税额

$51\,000 + 84 + 13\,000 + 97\,750 + 1\,700 + 170\,000 + 3\,900$
 $= 337\,434$ （元）

【例】 华海公司 2009 年 6 月将甲材料 100 000 元用于建造办公楼，增值税额为 17 000 元；发生水灾丙材料损失 100 000 元，增值税额为 17 000 元，保险公司应赔偿 50 000 元，其余损失作为营业外支出处理。编制相应的会计分录，并计算应转出的进项税额。

会计处理如下：

(1) 在建工程领用材料

借：在建工程 117 00
 贷：原材料 100 000
 应交税费——应交增值税（进项税额转出） 17 000

(2) 水灾损失

借：待处理财产损溢 117 000

贷：原材料 100 000

应交税费——应交增值税（进项税额转出） 17 000

（3）损失处理结果

借：其他应收款——保险公司 50 000

营业外支出 67 000

贷：待处理财产损溢 117 000

（4）华海公司 6 月份转出进项税额

17 000+17 000=34 000（元）

（二）销项税额的账务处理

【例】华海公司 2009 年 6 月发生以下销售业务，编制相应的会计分录，并计算当期销项税额：

（1）销售 A 产品一批，开具增值税专用发票，价款 200 000 元，增值税 3 400 元，收到一张 234 000 元的商业承兑汇票。

（2）零售 B 产品一批，开具普通发票，收取现金 1 170 元。

（3）采用托收承付方式销售一批 C 产品，不含税价 500 000 元，增值税 85 000 元，货已发出，并办妥托收手续。

（4）销售乙材料一批，不含税售价 9 000 元，增值税 1 530 元，货款已收存银行。

（5）采取分期收款方式销售一批 C 产品，产品成本 200 000 元，不含税售价 300 000 元，增值税 51 000 元，合同规定本月 10 日起平均分 4 个月收款，本月款已收妥存入银行。

（6）上月销售的 A 产品由于质量原因本月退回，开具红字增值税专用发票，注明货款 10 000 元，增值税 1 700 元，并签发支票支付退货款。该产品成本为 6 000 元。

会计处理如下：

（1）销售 A 产品

借：应收票据 234 000

贷：主营业务收入 200 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 34 000

（2）销售 B 产品

借：库存现金 1 170

贷：主营业务收入 1 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 170

（3）采用托收承付方式销售 C 产品

借：应收账款 585 000

贷：主营业务收入 500 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 85 000

（4）销售乙材料

借：银行存款 10 530

贷：其他业务收入 9 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 1 530

（5）采用分期收款方式销售 C 产品

借：银行存款 87 750

贷：主营业务收入 75 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 12 750

（6）上月销售的 A 产品退回

借：银行存款 11 700

贷：主营业务收入 10 000

 应交税费——应交增值税（销项税额） 1 700

（7）华海公司 6 月份销项税额=34 000+170+85 000+1530 +12 750-1 700=131 750（元）

（三）增值税的缴纳

【例】华海公司 2009 年 6 月份以银行存款交纳增值税 1 000 元。

会计处理如下：

借：应交税费——应交增值税（已交税金） 1 000

贷：银行存款 1 000

（四）出口退（免）税及其账务处理（略）

课后小结：强调 9 个 3 级科目的具体应用，结合账表、丁字账理解科目的应用。

2 课时

二、小规模纳税人账务处理

设置“应交税费——应交增值税”三栏式结构账户

【例】瑞康公司为增值税小规模纳税人。2009 年 6 月购进材料一批，普通发票标明价款 70 000 元，材料验收入库，以支票支付货款；当月销售货物价税合计 103 000 元，已收存银行；月末以银行存款缴纳当月应交增值税（增值税征收率为 3%）。瑞康公司的账务处理如下：

（1）购进材料时

借：原材料 70 000

 贷：银行存款 70 000

（2）销售货物时

借：银行存款 103 000

 贷：主营业务收入 100 000

 应交税费——应交增值税 3 000

（3）缴纳增值税时

借：应交税费——应交增值税 3 000

 贷：银行存款 3 000

课后小结：一般纳税人与小规模纳税人账务处理的区别是重点。

2 课时

第四节 纳税申报表的填制

一般纳税人纳税申报表的填制

实训（材料见课后训练）

小规模纳税人纳税申报表的填制

实训（材料见课后训练）

课后小结：强调各个项目的填写，特别是视同销售的销售额的处理。结合实例讲解，将小规模纳税人申报表与一般纳税人申报表进行比较。

课程思政：虚开增值税发票



盗窃增值税专用发票、用于骗取出口退税、抵扣税款发票的处罚

来源：哔哩哔哩 发布时间：2023-09-15

- 1、 观看视频
- 2、 学生讨论
- 3、 教师总结

第三章 消费税法法律制度

教学目的与要求：

- 1、 掌握我国现行消费税的有关法律规定；
- 2、 理解消费税的会计核算的基本理论、基本知识；
- 3、 能熟练掌握消费税应纳税额的计算，进行相应的会计核算。

授课时数： 8 课 时

教学重点、难点：消费税的税目税率、应纳税额的计算方法、基本制度与实务操作。消费税中自产自用、委托加工应税消费品应纳税额的计算、账务处理。

课程思政：偷逃消费税

教学内容及过程：

2 课时

第一节 消费税基础

一、消费税的概念

——对在我国境内从事生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，以及国务院确定的销售应税消费品的单位和个人，就其应税消费品的销售额、销售数量或组成计税价格征收的一种税。

消费税属于流转税。我国现行的消费税是 1994 年新设置的一个税种。

消费税特点：

1. 课税对象具有选择性。
2. 实行单环节征收。
3. 实行差别税率。
4. 实行价内征收。

二、消费税的纳税义务人

在中华人民共和国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人，以及国务院确定的销售应税消费品的其他单位和个人。

三、消费税的征税范围

包括以下 5 大类 14 种产品：

1. 特殊消费品。如烟、酒、鞭炮、焰火、木制一次性筷子等，若对这些消费品过度消费，

会对人类健康、社会秩序、生态环境等造成危害。

2. 高能耗及高档消费品。如小汽车、摩托车等。
3. 非生活必需品。如贵重首饰及珠宝玉石、化妆品、高档手表等。
4. 不可再生和替代的稀缺资源消费品。如汽油、柴油等。
5. 具有一定财政意义，能增加财政收入的产品。如汽车轮胎等

四、税目

具体有：

烟、酒及酒精、化妆品、贵重首饰及珠宝玉石、鞭炮焰火、成品油、汽车轮胎、摩托车、小汽车、高尔夫球及球具、高档手表、游艇、木制一次性筷子、实木地板等 14 个税目，各税目下设若干子目。

五、税率

比例税率

定额税率

六、纳税义务发生的时间

（一）纳税环节：

1. 生产的，于销售时纳税。
2. 自产自用，用于连续生产应税消费品的，不纳税，用于其他方面的，于移送使用时纳税。
3. 委托加工的，除受托方为个人外，由受托方在向委托方交货时代收代缴税款。
4. 进口的，于报关进口环节纳税。
5. 金银首饰、钻石及钻石饰品，在零售环节纳税。

（二）纳税义务发生的时间，以货款结算方式或行为发生时间分别确定。

1. 纳税人销售的应税消费品，其纳税义务的发生时间按下列情况确定：

- （1）采取赊销和分期收款结算方式的，为书面合同约定的收款日期的当天，书面合同没有约定收款日期或者无书面合同的，为发出应税消费品的当天；
- （2）采取预收货款结算方式的，为发出应税消费品的当天；
- （3）采取托收承付和委托银行收款方式的，为发出应税消费品并办妥托收手续的当天；
- （4）采取其他结算方式的，为收讫销售款或者取得索取销售款的凭据的当天。

2. 纳税人自产自用的应税消费品，为移送使用的当天。

3. 纳税人委托加工的应税消费品，为纳税人提货的当天。

4. 纳税人进口的应税消费品，为报关进口的当天。

七、消费税的纳税期限和纳税地点

（一）纳税期限

（二）纳税地点

八、消费税的税收优惠

第二节 消费税应纳税额的计算

一、从价定率计税方法

（一）销售自产应税消费品的应纳税额的计算

采用从价定率方法，计算公式：

应纳税额=销售额×比例税率

1. 销售额的确定

- 销售额为纳税人销售应税消费品向购买方收取的全部价款和价外费用。

- (1) 含增值税销售额的换算
- (2) 包装物押金的处理
- (3) 用于换取生产资料 and 消费资料, 投资入股和抵偿债务的应税消费品

【例】 亮彩化妆品生产企业为增值税一般纳税人。

11 月 8 日销售一批化妆品, 开具增值税专用发票标明价款 20 万元, 增值税额 3.4 万元; 11 月 16 日, 销售一批化妆品, 开具普通发票, 金额为 35.1 万元。化妆品适用税率为 30%。

要求: 计算该化妆品生产企业 11 月份应缴纳的消费税额

○ 计算如下:

(1) 化妆品的应税销售额=20+35.1÷(1+17%)=50 (万元)

(2) 应纳消费税税额=50×30%=15 (万元)

2. 应税消费品已纳税款的扣除

以外购的已税消费品为原料连续生产销售的应税消费品, 在计税时可按当期生产领用数量计算准予扣除的外购应税消费品已纳的消费税税款。

计算公式:

当期准予扣除的外购应税消费品已纳税款
=当期准予扣除的外购应税消费品买价或数量×外购应税消费品适用税率或税额
当期准予扣除的外购应税消费品买价或数量
=期初库存的外购应税消费品的买价或数量+当期购进的外购应税消费品的买价或数量-期末库存的外购应税消费品的买价或数量

【例】 亮彩化妆品厂用外购化妆品生产化妆品。11 月不含增值税销售额为 50 万元, 当月初库存外购化妆品

(原料) 账面余额 30 万元, 当月购进化妆品 (原料) 60 万元, 月末库存化妆品 (原料) 70 万元。化妆品税率为 30%。

要求: 计算该厂应纳消费税额

计算如下:

(1) 11 月份应纳消费税税额=50×30%=15 (万元)

(2) 11 月份准予扣除外购化妆品已纳税额=(30+60-70)×30% = 6 (万元)

(3) 11 月份销售化妆品实际应交消费税税额=15-6=9 (万元)

课后小结: 结合实例, 强调与增值税的区别与联系。

2 课时

(二) 自产自用应税消费品的应纳税额的计算

应纳税额 计算公式:

(1) 有同类消费品销售价格的

应纳税额=同类消费品销售价格×自用数量×比例税率

(2) 没有同类消费品销售价格的

应纳税额=组成计税价格×自用数量×比例税率

其中:

实行从价定率办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

组成计税价格=(成本+利润)÷(1-比例税率)

实行复合计税办法计算纳税的组成计税价格计算公式:

组成计税价格 = (成本 + 利润 + 自产自用数量 × 定额税率) ÷ (1 - 比例税率)

【例】亮彩化妆品厂 11 月将一批自产的化妆品用作职工福利，该化妆品没有市场同类产品的销售价格，成本为 10 000 元，成本利润率为 5%，消费税率为 30%。

要求：计算该厂应纳消费税额

计算如下：

(1) 组成计税价格 = (成本 + 利润) ÷ (1 - 消费税率)
= (10 000 + 10 000 × 5%) ÷ (1 - 30%) = 15 000 (元)

(2) 应纳税额 = 15 000 × 30% = 4 500 (元)

(三) 委托加工应税消费品应纳税额的计算

1. 应纳税额计算公式：

(1) 受托方有同类消费品销售价格的应纳税额 = 同类消费品销售价格 × 委托加工数量 × 适用税率

(2) 受托方没有同类消费品销售价格的应纳税额 = 组成计税价格 × 适用税率

其中：实行从价定率办法计算纳税的：

组成计税价格 = (材料成本 + 加工费) ÷ (1 - 比例税率)

实行复合计税办法计算纳税的：

组成计税价格

= (材料成本 + 加工费 + 委托加工数量 × 定额税率) ÷ (1 - 比例税率)

【例】中瑞公司将外购的价值 80 000 元的摩托车零部件提供给安华厂加工组装成摩托车供本公司使用，安华厂收取的加工费及代垫辅助材料费用共计 5 360 元（不含增值税）。摩托车的消费税率为 3%。

要求：计算该公司应纳消费税额

计算如下：

(1) 组成计税价格
= (80 000 + 5 360) ÷ (1 - 3%) = 88 000 (元)

(2) 应纳税额 = 88 000 × 3% = 2 640 (元)

2. 委托加工收回的应税消费品已纳税款的扣除规定

(1) 收回后直接出售的，不再征收消费税。

(2) 收回后用于连续生产应税消费品的，其已纳税款准予按照规定从连续生产的应税消费品应纳消费税额中抵扣。

计算公式：

当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款

= 期初库存的委托加工应税消费品已纳税款
+ 当期收回的委托加工应税消费品已纳税款
- 期末库存的委托加工应税消费品已纳税款

(四) 进口应税消费品应纳税额的计算

进口应税消费品，按照组成计税价格计算纳税。

计算公式：

1. 实行从价定率办法计算纳税的：

组成计税价格

= (关税完税价格 + 关税) ÷ (1 - 消费税比例税率)

2. 实行复合计税办法计税纳税的：

组成计税价格

= (关税完税价格 + 关税 + 进口数量 × 消费税定额税率) ÷ (1 - 消费税比例税率)

【例】中瑞公司进口一批德国小汽车（气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升），海关核定关税完税价格为 3 000 000 元，已纳进口关税 522 000 元。

要求：计算应纳消费税额

（1）组成计税价格

$$= (3\,000\,000 + 522\,000) \div (1 - 9\%) = 3\,870\,329.67 \text{ (元)}$$

（2）应纳税额

$$= 3\,870\,329.67 \times 9\% = 348\,329.67 \text{ (元)}$$

二、从量定额计税方法

○ 计算公式：

应纳税额 = 销售数量 × 定额税率

【例 3-6】喜乐啤酒厂 11 月份销售啤酒 600 吨，每吨出厂价 3 300 元。啤酒的单位税额为 250 元/吨。

要求：计算应纳税额

$$\text{应纳税额} = 600 \times 250 = 150\,000 \text{ (元)}$$

三、复合计税方法

目前只有卷烟、白酒采用此种方法计税。

计算公式：

应纳税额 = 销售额 × 比例税率 + 销售数量 × 定额税率

【例】郑南酒厂 8 月份销售白酒 2 吨，不含增值税售价 80 000 元，白酒比例税率为 20%，定额税率为每斤 0.5 元。

要求：计算应纳税额

$$1 \text{ 吨} = 1\,000 \text{ 公斤} = 2\,000 \text{ 斤}$$

$$\text{从量税} = 2 \times 2\,000 \times 0.5 = 2\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{从价税} = 80\,000 \times 20\% = 16\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{该厂 8 月份应纳消费税} = 2\,000 + 16\,000 = 18\,000 \text{ (元)}$$

【例】华中卷烟厂华中牌非标准条包装卷烟每包 20 支，每条 15 包，每条调拨价格 60 元（不含增值税）。（1 标准箱 = 50 000 支，1 标准支 = 200 条）

要求：计算每标准箱消费税额

（1）该卷烟每条有 $20 \times 15 = 300$ （支），与标准每条 200 支比较，相当于 1.5 标准条，换算成标准条单价 = $60 \div 1.5 = 40$ （元/条）

适用比例税率 30%，定额税率 150 元/标准箱。

（2）每标准箱消费税额

$$= 150 + (60 \times 50\,000 \div 300) \times 30\% = 3\,150 \text{ (元)}$$

课后小结：加强复合计税法的练习，熟练掌握复合计税方法的范围和计算。

2 课时

第三节 消费税的账务处理

一、账户设置

在“应交税费”账户下设置“应交消费税”明细账户进行明细分类核算。针对不同的应税行为应交纳的消费税，还应分别设置“营业税金及附加”、“其他业务成本”、“在建工程”、“营业外支出”等账户，反映纳税人应负担的消费税情况。

二、会计分录

（一）生产销售应税消费品

【例】亮彩化妆品厂为增值税一般纳税人。11 月 8 日销售一批化妆品，开具增值税专用发票

发票标明价款 20 万元，增值税额 3.4 万元，款项收存银行。

要求：计算该厂应纳消费税额、编制相应的会计分录

(1) 应纳消费税税额=20×30%=6（万元）

(2) 会计分录

①确认销售收入

借：银行存款 234 000

贷：主营业务收入 200 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 34 000

②计提消费税

借：营业税金及附加 60 000

贷：应交税费——应交消费税 60 000

③缴纳消费税

借：应交税费——应交消费税 60 000

贷：银行存款 60 000

(二) 自产自用应税消费品

1. 用于连续生产应税消费品和非应税消费品

【例】安华汽车厂领用自产的汽车轮胎用于连续生产货车，汽车轮胎的实际成本为 130 000 元，同类应税消费品的销售价格为 150 000 元。

要求：计算该厂应纳消费税额、编制相应的会计分录

(1) 汽车轮胎应纳消费税=150 000×3%=4 500（元）

(2) 会计分录

借：生产成本 134 500

贷：库存商品 130 000

应交税费——应交消费税 4 500

2. 用于其他方面

【例】本章第二节例 3—3 中，亮彩化妆品厂 11 月将一批自产的化妆品用作职工福利，该化妆品市场同类销售价格为 15 000 元，成本为 10 000 元，消费税率为 30%。

要求：计算该厂的应纳税额、编制相应的会计分录

应纳税额为 4 500 元，会计分录：

(1) 借：应付职工薪酬 17 550

贷：主营业务收入 15 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 2 550

(2) 借：营业税金及附加 4 500

贷：应交税费——应交消费税 4 500

(3) 借：主营业务成本 10 000

贷：库存商品 10 000

(三) 包装物应缴纳的消费税

1. 随同产品出售不单独计价

【例】亮彩化妆品厂销售一批化妆品售价 10 000 元（不含增值税），货款收存银行，增值税率 17%，消费税率 30%，产品成本为 5 000 元，随同化妆品销售不单独计价的精美包装物成本为 200 元。

要求：计算该厂的应纳税额、编制相应的会计分录

(1) 产品销售应缴纳的增值税

=10 000×17%=1 700（元）

(2) 产品连同包装物应缴纳的消费税

$=10\ 000 \times 30\% = 3\ 000$ (元)

(3) 会计分录

①取得销售收入时

借: 银行存款 11 700

贷: 主营业务收入 10 000

应交税费——应交增值税(销项税额) 1 700

②计缴消费税时

借: 营业税金及附加 3 000

贷: 应交税费——应交消费税 3 000

③结转产品及包装物成本时

借: 主营业务成本 5 000

销售费用 200

贷: 库存商品 5 000

周转材料 200

2. 随同产品出售单独计价

【例】亮彩化妆品厂销售一批化妆品不含增值税售价 10 000 元, 产品成本 5 000 元, 随同产品销售的包装物成本为 200 元, 取得销售收入 300 元(不含增值税), 存入银行。

消费税率 30%, 增值税率 17%。

要求: 计算该厂的应纳消费税额、编制相应的会计分录

(1) 销售产品应交增值税销项税额 $=10\ 000 \times 17\% = 1\ 700$ (元)

(2) 销售产品应交消费税 $=10\ 000 \times 30\% = 3\ 000$ (元)

(3) 包装销售应交增值税 $=300 \times 17\% = 51$ (元)

(4) 包装物销售应交消费税 $=300 \times 30\% = 90$ (元)

(5) 会计分录

①产品及包装物销售实现时

借: 银行存款 11 700

贷: 主营业务收入 10 000

应交税费——应交增值税 1 700

借: 银行存款 351

贷: 其他业务收入 300

应交税费——应交增值税(销项税额) 51

②计算应交消费税时

借: 营业税金及附加 3 090

贷: 应交税费——应交消费税 3 090

③结转产品及包装物成本

借: 主营业务成本 5 000

其他业务成本 200

贷: 库存商品 5 000

周转材料 200

3. 出租

【例】亮彩化妆品厂出租给锐佳商场的包装物收取押金 3 510 元, 现由于包装物到期未退回, 按规定没收了锐佳商场包装物押金。消费税率 30%。

要求：计算该厂的应纳税额、编制相应的会计分录

(1) 押金 3 510 元换算成不含增值税价：3 510 ÷ (1+17%) = 3 000 (元)

(2) 应交消费税 = 3 000 × 30% = 900 (元)

(3) 会计分录

借：其他应付款——锐佳商场 3 510

贷：其他业务收入 3 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 510

借：税金及附加 900

贷：应交税费——应交消费税 900

(四) 委托加工应税消费品的收回

1. 收回后直接用于销售

【例】中瑞公司将外购的价值 80 000 元的小客车零部件提供给安华汽车厂加工组装成小客车用于直接出售，安华汽车厂收取的加工费计 5 360 元（不含增值税）。小客车的消费税率为 3%。

要求：计算该公司应纳税额、编制相应的会计分录

(1) 组成计税价格 = (80 000 + 5 360) ÷ (1 - 3%) = 88 000 (元)

(2) 应纳消费税 = 88 000 × 3% = 2 640 (元)

(四) 委托加工应税消费品的收回

1. 收回后直接用于销售

【例】中瑞公司将外购的价值 80 000 元的小客车零部件提供给安华汽车厂加工组装成小客车用于直接出售，安华汽车厂收取的加工费计 5 360 元（不含增值税）。小客车的消费税率为 3%。

要求：计算该公司应纳税额、编制相应的会计分录

(1) 组成计税价格 = (80 000 + 5 360) ÷ (1 - 3%) = 88 000 (元)

(2) 应纳消费税 = 88 000 × 3% = 2 640 (元)

2. 收回后用于连续生产应税消费品

【例】亮彩化妆品厂发出一批成本为 9 000 元的原材料，委托丽日公司下属加工厂加工化妆品半成品，丽日公司收取加工费 4 000 元（不含增值税），丽日公司同类产品销售价格为 18 000 元。半成品完工收回后全部继续加工成化妆品并于当月出售，售价为 30 000 元。增值税率为 17%，消费税率为 30%。

要求：计算该厂的应纳税额、编制相应的会计分录

(1) 丽日公司代扣代缴消费税额 = 18 000 × 30% = 5 400 (元)

(2) 亮彩化妆品厂销售化妆品应交消费税 = 30 000 × 30% = 9 000 (元)

(3) 亮彩化妆品厂应编制的会计分录

① 委托丽日公司加工发出原材料、支付加工费时

借：委托加工物资 13 000

应交税费——应交增值税（进项税额） 680

贷：原材料 9 000

银行存款 4 680

② 亮彩化妆品厂支付丽日公司代缴消费税时

借：应交税费——应交消费税 5 400

贷：银行存款 5 400

③收回委托加工的半成品时

借：库存商品 13 000

贷：委托加工物资 13 000

④销售化妆品计缴消费税时

借：营业税金及附加 9 000

贷：应交税费——应交消费税 9 000

⑤上缴当月消费税时

当月应缴纳消费税=9 000-5 400=3 600（元）

借：应交税费——应交消费税 3 600

贷：银行存款 3 600

（五）进口应税消费品

【例】本章第二节例 3 5，中瑞公司进口一批德国小汽车（气缸容量在 2.0 升以上至 2.5 升），海关核定关税完税价格为 3 000 000 元，已交进口关税 522 000 元。

要求：编制相应的会计分录

应纳消费税为 348 329.67 元，会计分录为：

借：库存商品 348 329.67

贷：银行存款 348 329.67

课后小结：为了反映和监督消费税的计算和征缴，会计核算上应设置“应交税费”一级科目，下设二级账户“应交消费税”。与增值税不同的是，只设置了 2 级科目，采用三栏式明细账簿。理解对应帐户的应用。

课程思政：偷逃消费税



少缴**消费税**等税费1.54亿元,追缴税费,加收滞纳金并处罚款,共计2.52亿元

发布时间：1个月前

- 1、观看视频
- 2、学生讨论
- 3、教师总结

第四章 企业所得税法律制度

教学目的与要求：

1、掌握我国现行企业所得税的有关法律规定，理解企业所得税的会计核算的基本理论、基本知识；

2、熟练掌握企业所得税应纳税额的计算，进行相应的会计核算，正确填制纳税申报表的基本技能。

授课时数： 12 课 时

教学重点、难点： 税率的确定、准予扣除项目、不准予扣除项目、应纳税额的计算、应纳税所得额的计算、账务处理。

课程思政：偷逃企业所得税

教学内容及过程：

2 课时

第一节 企业所得税基础

企业所得税：对我国境内的企业和其他取得收入的组织的生产经营所得和其他所得依法征收的一种税收。

企业所得税特点：

1. 将企业划分为居民企业和非居民企业
2. 征税对象为应纳税所得额
3. 征税以量能负担为原则
4. 实行按年计征、分期预缴的办法

一、纳税义务人

——在中华人民共和国境内，企业和其他取得收入的组织（以下统称企业）。

（一）居民企业

——指依法在中国境内成立，或者依照外国（地区）法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。

（二）非居民企业

——指依照外国（地区）法律成立且实际管理机构不在中国境内，但在中国境内设立机构、场所的，或者在中国境内未设立机构、场所，但有来源于中国境内所得的企业。

二、征税对象

——企业取得的生产经营所得、其他所得和清算所得。

具体包括：销售货物所得、提供劳务所得、转让财产所得、股息红利等权益性投资所得、利息所得、租金所得、特许权使用费所得、接受捐赠所得、

其他所得。

（一）居民企业的征税对象

居民企业负有无限纳税义务，应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。其中来源于中国境外的应税所得已在境外缴纳的所得税税额，可以从其当期应纳税额中抵免。

（二）非居民企业的征税对象

非居民企业负有有限的纳税义务，应当就其来源于中国境内所得缴纳企业所得税。分两种情况：

1. 非居民企业在中国境内设立机构、场所的，应当就其所设机构、场所取得的来源于中国境内的所得，以及发生在中国境外但与其所设机构、场所有实际联系的所得，缴纳企业所得税。

2. 非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，应当就其来源于中国境内的所得缴纳企业所得税。

三、企业所得税的税率

（一）基本税率

1. 企业所得税的税率为 25%。适用于居民企业和在中国境内设有机构、场所且所得与机构、场所有关联的非居民企业。

2. 非居民企业在中国境内未设立机构、场所的，或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的，其来源于中国境内的所得，适用税率为 20%。但实际征税时使用 10% 的税率。

（二）优惠税率

新税法中还规定了两种优惠税率：

1. 符合条件的小型微利企业，减按 20% 的税率征收企业所得税。

2. 国家需要重点扶持的高新技术企业，减按 15% 的税率征收企业所得税。

（三）税率过渡优惠政策

计算公式：

应纳税所得额=应纳税所得额×适用税率－减免税额－抵免税额

在实际工作中，应纳税所得额的计算一般有两种方法：

1. 直接计算法

应纳税所得额=收入总额－不征税收入－免税收入－各项扣除－以前年度亏损

2. 间接计算法

应纳税所得额=会计利润±纳税调整项目

第二节 企业所得税应纳税额的计算

一、收入总额

（一）基本规定

1. 销售货物收入

——企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

2. 提供劳务收入

——企业从事建筑安装、修理修配、交通运输、仓储租赁、金融保险、邮电通信、咨询经纪、文化体育、科学研究、技术服务、教育培训、餐饮住宿、中介代理、卫生保健、社区服务、旅游、娱乐、加工以及其他劳务服务活动取得的收入。

3. 转让财产收入

——企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

4. 股息、红利等权益性投资收益

——企业因权益性投资从被投资方取得的收入。股息、红利等权益性投资收益，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，按照被投资方作出利润分配决定的日期确认收入的实现。

5. 利息收入

——企业将资金提供他人使用但不构成权益性投资，或者因他人占用本企业资金取得的收入，包括存款利息、贷款利息、债券利息、欠款利息等收入。按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

6. 租金收入；

——企业提供固定资产、包装物或者其他有形资产的使用权取得的收入。按照合同约定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

7. 特许权使用费收入

——企业提供专利权、非专利技术、商标权、著作权以及其他特许权的使用权取得的收入。按照合同约定的特许权使用人应付特许权使用费的日期确认收入的实现。

8. 接受捐赠收入

——企业接受的来自其他企业、组织或者个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。按照实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

9. 其他收入

——企业取得的除以上收入外的其他收入，包括企业资产溢余收入、逾期未退包装物押金收入、确实无法偿付的应付款项、已作坏账损失处理后又收回的应收款项、债务重组收入、补贴收入、违约金收入、汇兑收益等。

（二）特殊规定

1. 以分期收款方式销售货物的，按照合同约定的收款日期确认收入的实现；

2. 企业受托加工制造大型机械设备、船舶、飞机，以及从事建筑、安装、装配工程业务或者提供其他劳务等，持续时间超过 12 个月的，按照纳税年度内完工进度或者完成的工作量确认收入的实现。

3. 采取产品分成方式取得收入的，按照企业分得产品的日期确认收入的实现，其收入额按照产品的公允价值确定。

4. 企业发生非货币性资产交换，以及将货物、财产、劳务用于捐赠、偿债、赞助、集资、广告、样品、职工福利或者利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务。

二、不征税收入

（一）财政拨款

——各级人民政府对纳入预算管理的事业单位、社会团体等组织拨付的财政资金，但国务院和国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

（二）依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金

——依照法律法规等有关规定，按照国务院规定程序批准，在实施社会公共管理，以及在向公民、法人或者其他组织提供特定公共服务过程中，向特定对象收取并纳入财政管理的费用。政府性基金，是指企业依照法律、行政法规等有关规定，代政府收取的具有专项用途的财政资金。

（三）国务院规定的其他不征税收入

——企业取得的，由国务院财政、税务主管部门规定专项用途并经国务院批准的财政性资金。

三、免税收入

（一）国债利息收入

——企业持有国务院财政部门发行的国债取得的利息收入。

（二）符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性投资收益

——居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。

(三) 在中国境内设立机构、场所的非居民企业从居民企业取得与该机构、场所有实际联系的股息、红利等权益性投资收益

以上两项所称股息、红利等权益性投资收益，不包括连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票不足 12 个月取得的投资收益。

(四) 符合条件的非营利组织的收入

课后小结：讲清两个概念：居民企业和非居民企业，与适用税率的关系要归纳；预先提示收入总额中属于会计收入要素的项目。

2 课时

四、扣除项目

(一) 准予扣除项目的基本范围

1. 成本
2. 费用
3. 税金
4. 损失
5. 其他支出

(二) 部分扣除项目的具体范围和标准

1. 工资、薪金支出

企业发生的合理的工资薪金支出，准予扣除。

2. 职工福利费、工会经费、职工教育经费

企业发生的职工福利费、工会经费、职工教育经费按标准扣除，超过标准的部分不得在税前扣除：

(1) 企业发生的职工福利费支出，不超过工资薪金总额 14% 的部分，准予扣除。

(2) 企业拨缴的工会经费，不超过工资薪金总额 2% 的部分，准予扣除。

(3) 除国务院财政、税务主管部门另有规定外，企业发生的职工教育经费支出，不超过工资薪金总额 2.5% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

【例 6-1】 富通公司 2008 年实际发放工资 400 万元，该公司当年发生职工福利费支出 80 万元，拨缴工会经费 8 万元，发生职工教育经费支出 6 万元，当年该公司计算应纳税所得额时应如何进行纳税调整？

(1) 职工福利费扣除限额 = $400 \times 14\% = 56$ (万元)

实际发生的职工福利费为 80 万元，超过扣除限额 24 万元，超出部分不得在税前扣除，应调增应纳税所得额 24 万元。

(2) 工会经费扣除限额 = $400 \times 2\% = 8$ (万元)

实际拨缴的工会经费为 8 万元，未超过扣除限额，可以据实扣除，不需进行纳税调整。

(3) 职工教育经费扣除限额 = $400 \times 2.5\% = 10$ (万元)

实际发生的职工教育经费为 6 万元，未超过扣除限额，可以据实扣除，不需进行纳税调整。

3. 社会保险费

(1) 企业依照国务院有关主管部门或者省级人民政府规定的范围和标准为职工缴纳的“五险一金”，即基本养老保险费、基本医疗保险费、失业保险费、工伤保险费、生育保险费等基本社会保险费和住房公积金，准予扣除。

(2) 企业为投资者或者职工支付的补充养老保险费、补充医疗保险费，在国务院财政、税

务主管部门规定的范围和标准内，准予扣除。

(3) 除企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费和国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费外，企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

4. 借款利息支出

(1) 企业在生产经营活动中发生的合理的不需要资本化的借款费用，准予扣除。

(2) 企业为购置、建造固定资产、无形资产和经过 12 个月以上的建造才能达到预定可销售状态的存货发生借款的，在有关资产购置、建造期间发生的合理的借款费用，应当作为资本性支出计入有关资产的成本；有关资产交付使用后发生的借款利息，可在发生当期扣除。

(3) 企业在生产经营活动中发生的下列利息支出，准予扣除：

①非金融企业向金融企业借款的利息支出、金融企业的各项存款利息支出和同业拆借利息支出、企业经批准发行债券的利息支出；

②非金融企业向非金融企业借款的利息支出，不超过按照金融企业同期同类贷款利率计算的数额的部分。

【例 6-2】 海安公司于 2008 年 7 月 1 日向其他企业借款 500 万元用于生产经营，借款 2 年，年利率为 6%（同期银行同类贷款利率为 4%），那么该公司 2008 年计算应纳税所得额时利息费用应如何进行纳税调整？

准予扣除的利息支出 = $500 \times 4\% \div 2 = 10$ （万元）

实际支出的利息费用为 $500 \times 6\% \div 2 = 15$ （万元），超过扣除限额 5 万元，超出部分不得在税前扣除，应调增应纳税所得额 5 万元。

5. 汇兑损失

企业在货币交易中，以及纳税年度终了时将人民币以外的货币性资产、负债按照期末即期人民币汇率中间价折算为人民币时产生的汇兑损失，除已经计入有关资产成本以及与向所有者进行利润分配相关的部分外，准予扣除。

6. 公益、救济性的捐赠

企业发生的公益性捐赠支出，在年度利润总额 12% 以内的部分，准予在计算应纳税所得额时扣除。

【例 6-3】 华商企业 2008 年度会计利润总额 40 万元，注册税务师核查发现，当年“营业外支出”账户中列支了通过当地教育部门和民政部门分别向农村义务教育的捐赠 5 万元，向贫困山区的捐赠 10 万元。该企业 2008 年计算应纳税所得额时捐赠应如何进行纳税调整？

捐赠支出扣除限额 = $40 \times 12\% = 4.8$ （万元）

实际发生公益性捐赠支出 15 万元，超过扣除限额 10.2 万元，超出部分不得在税前扣除，应调增应纳税所得额 10.2 万元。

【例 6-4】 安达公司 2008 年度营业外支出中捐赠支出为 35 万元，其中 10 万元是通过中国希望工程基金会向失学儿童提供的捐赠，10 万元是通过该纳税人的主管行政机关向某贫困地区进行的捐赠，15 万元是该纳税人向某中学进行的捐赠，该纳税人当年实现利润总额为 800 万元。假设无其他调整项目，该纳税人当年应缴纳的所得税应为多少？

允许税前扣除的捐赠支出限额 = $800 \times 12\% = 96$ （万元）

因为实际公益性捐赠额 20 万元小于捐赠扣除限额，公益性捐赠无纳税调整额。直接向某中学的捐赠由于是直接向受赠人的捐赠，不属于公益救济性捐赠，不得在税前扣除，应进行纳税调整。

应纳税所得额 = $(800 + 15) \times 25\% = 203.75$ （万元）

课后小结：各限额的意义，对应应纳税所得额的影响。

2 课时

7. 业务招待费

企业发生的与生产经营活动有关的业务招待费支出，按照发生额的 60%扣除，但最高不得超过当年销售（营业）收入的 5%。按照新税法的规定，业务招待费采用了双重标准，最终的扣除标准只能按两个标准中较低的一个确定。

【例 6—5】：中鑫企业 2008 年实现销售收入 20000 万元，发生的与企业生产经营活动有关的业务招待费 80 万元，请问，如何计算税前扣除的数额？如果发生的业务招待费为 200 万元，税前扣除的数额又是多少？

（1）如果当年的业务招待费为 80 万元：

按销售收入计算的业务招待费扣除标准

$$=20000 \times 5\% = 100 \text{（万元）},$$

按实际发生额计算的业务招待费扣除标准 $=80 \times 60\% = 48 \text{（万元）}$,

由于 100 万元 $>$ 48 万元，则只能在税前扣除 48 万元，应调增应纳税所得额 32 万元。

8. 广告费和业务宣传费

企业发生的符合条件的广告费和业务宣传费支出，除国务院财政、税务主管部门另有规定外，不超过当年销售（营业）收入 15% 的部分，准予扣除；超过部分，准予在以后纳税年度结转扣除。

根据税法规定，赞助支出不得在税前扣除，因此纳税人申报扣除的广告费支出应与赞助支出严格区分。

纳税人申报扣除的广告费支出，必须符合下列条件：

- （1）广告是通过经工商部门批准的专门机构制作的；
- （2）已实际支付费用，并已取得相应发票；
- （3）通过一定的媒体传播。

【例 6—6】 康泰制药厂 2008 年主营业务收入 2 500 万元，营业外收入 80 万元，投资收益 120 万元，广告费支出 350 万元，那么 2008 年计算应纳税所得额时广告费纳税应如何调整？
广告费支出扣除限额 $= 2\,500 \times 15\% = 375 \text{（万元）}$

实际发生的广告费支出为 350 万元，未超过扣除限额，可以据实扣除，不需进行纳税调整。

9. 环境保护专项资金

企业依照法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等方面的专项资金，准予扣除。上述专项资金提取后改变用途的，不得扣除。

10. 保险费

企业支付的下列保险费可以税前扣除：

- （1）企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除。
- （2）企业依照国家有关规定为特殊工种职工支付的人身安全保险费。
- （3）国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的其他商业保险费

11. 固定资产租赁费

企业根据生产经营活动的需要租入固定资产支付的租赁费，按照以下方法扣除：

- （1）以经营租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照租赁期限均匀扣除；
- 2）以融资租赁方式租入固定资产发生的租赁费支出，按照规定构成融资租入固定资产价值的部分应当提取折旧费用，分期扣除。

12. 劳动保护费

企业发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。

13. 研究开发费

按照企业会计制度的规定,企业发生的研究开发费用符合一定条件的可以资本化形成无形资产,而不符合条件的应予以费用化计入当期损益。

为鼓励企业进行技术创新,税法对企业发生的研究开发费用实行加计扣除优惠办法,即未形成无形资产计入当期损益的,在按照规定据实扣除的基础上,按照研究开发费用的 50% 加计扣除;形成无形资产的,按照无形资产成本的 150%摊销。

14. 总机构分摊的费用

非居民企业在中国境内设立的机构、场所,就其中国境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用,能够提供总机构出具的费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件,并合理分摊的,准予扣除。

【例 6—7】某大型企业的研究机构有研究人员 50 人,2008 年发生新产品研究开发费用 200 万元,其中作为费用计入当期损益的有 80 万元,其余 120 万元形成无形资产,该项无形资产预计使用年限为 10 年。计算当年应纳税所得额时,应如何正确处理?

该企业 2008 年计算应纳税所得额时,计入当期损益的研究开发费用 80 万元可以据实扣除,并且可以加计扣除 $80 \times 50\% = 40$ (万元);同时,形成无形资产的 120 万元在当年进行摊销时,可以按无形资产成本的 150%进行摊销,即当年无形资产摊销可以按 $120 \div 10 \times 150\% = 18$ (万元)进行税前扣除。

【总结】汇总上述有扣除标准的项目如下:

项目	扣除标准	超标准处理
职工福利费	不超过工资薪金总额 14%的部分准予	不得扣除
工会经费	不超过工资薪金总额 2%的部分准予	不得扣除
职工教育经费	不超过工资薪金总额 2.5%的部分准予扣除	当年不得扣除;但超过部分准予结转以后纳税年度扣除
利息费用	不超过金融企业同期同类贷款利率计算的利息	不得扣除
业务招待费	按照发生额的 60%扣除,但最高不得超过当年销售(营业)收入的 5%	不得扣除
广告费和业务宣传费	1.一般企业:不超过当年销售(营业)收入 15%以内的部分,准予扣除 2.化妆品制造、医药制造、饮料制造(不含酒类制造,不超过当年销售(营业)收入 30%的部分,准予扣除	当年不得扣除;但超过部分,准予结转以后纳税年度扣除
公益性捐赠支出	不超过年度利润总额 12%的部分,准予扣除 【注意】有全额扣除的项目	不得扣除
手续费及佣金支出	除保险企业外,按所签订服务协议或合同约定的收入金额的 5%计算限额	不得扣除

五、资产的税务处理

- (一) 固定资产的税务处理
- (二) 生物资产的税务处理
- (三) 无形资产的税务处理

(四) 长期待摊费用的税务处理

(五) 存货的税务处理

(六) 投资资产的税务处理

六、不得扣除的项目

(一) 向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；

(二) 企业所得税税款；

(三) 税收滞纳金；

(四) 罚金、罚款和被没收财物的损失；

(五) 超过规定标准的捐赠支出；

(六) 赞助支出；

(七) 未经核定的准备金支出；

(八) 为投资者和职工支付的商业保险费；

(九) 企业之间支付的管理费、企业内营业机构之间支付的租金和特许权使用费，以及非银行企业内营业机构之间支付的利息，不得扣除；

(十) 与取得收入无关的其他支出。

七、亏损弥补

企业纳税年度发生的亏损，准予向以后年度结转，用以后年度的所得弥补，但结转年限最长不得超过五年。

这里所说的亏损不是企业财务报表中反映会计账面上的亏损额，而是指企业依照企业所得税法规定，将每一纳税年度的收入总额减除不征税收入、免税收入和各项扣除后小于零的数额。

注意：

1. 亏损弥补期应连续计算，不得间断，不论弥补亏损的 5 年中是盈利还是亏损，都作为实际弥补期限计算；

2. 连续发生年度亏损，其亏损弥补期也必须从第一个亏损年度算起，先亏先补，按顺序连续计算亏损弥补期，不得将每个亏损年度的连续弥补期相加，更不得断开计算。

企业在汇总计算缴纳企业所得税时，其境外营业机构的亏损不得抵减境内营业机构的盈利。

课后小结：归纳可以结转以后年度的未扣除金额，作为扣除依据的销售收入所包括的项目。

2 课时

八、应纳税额的计算

(一) 居民企业应纳税额的计算

【例 6-8】 益民食品公司为居民企业，增值税一般纳税人，适用企业所得税率为 25%，2008 年经营情况如下：

(1) 产品销售收入 1 200 万元。

(2) 销售成本 700 万元。

(3) 增值税 84 万元，营业税 16 万元，城建税 7 万元，教育费附加 3 万元。

(4) 销售费用 240 万元（其中广告费 200 万元），管理费用 120 万元（其中业务招待费 20 万元），财务费用 40 万元（其中含支付其他单位借款利息 30 万元，该借款按银行同期同类贷款利率计算的利息为 20 万元）。

(5) 营业外收入 100 万元，营业外支出 84 万元（其中被质检部门罚款 2 万元，向某商场店庆赞助 3 万元，向红十字会捐款 40 万元）。

(6) 计入成本、费用中的实发工资总额为 200 万元, 支出职工福利费 32 万元, 拨缴职工工会经费 4 万元, 支出职工教育经费 6 万元。

要求: 计算该企业 2008 年应纳企业所得税额。

方法一: 间接算法

(1) 会计利润

$$=1\ 200+100-700-16-7-3-240-120-40-84=90\text{ (万元)}$$

(2) 广告费用扣除限额

$$=1\ 200\times 15\%=180\text{ (万元)}$$

广告费实际支出 200 万元, 超过扣除限额 $200-180=20$ (万元), 应调增应纳税所得额 20 万元。

(3) 按销售收入计算的业务招待费扣除标准

$$=1200\times 5\%=6\text{ (万元)},$$

按实际发生额计算的业务招待费扣除标准 $=20\times 60\%=12$ (万元), 由于 6 万元 < 12 万元, 则只能在税前扣除 6 万元, 业务招待费实际支出 20 万元, 超过扣除限额 $20-6=14$ (万元), 应调增应纳税所得额 14 万元。

(4) 支付给其他企业的借款利息扣除限额为 20 万元, 实际发生额为 30 万元, 超过扣除限额 $30-20=10$ (万元), 应调增应纳税所得额 10 万元。

(5) 营业外支出中的罚款 2 万元和向某商场店庆赞助 3 万元不能在税前扣除, 应调增应纳税所得额 $2+3=5$ (万元)。

(6) 捐赠扣除限额 $=90\times 12\%=10.8$ (万元)

实际发生捐赠支出 40 万元, 超过扣除限额 $40-10.8=29.2$ (万元), 应调增应纳税所得额 29.2 万元。

(7) 职工福利费扣除限额 $=200\times 14\%=28$ (万元)

实际发生的职工福利费为 32 万元, 超过扣除限额 4 万元, 超出部分不得在税前扣除, 应调增应纳税所得额 4 万元。

(8) 工会经费扣除限额 $=200\times 2\%=4$ (万元)

实际拨缴的工会经费为 4 万元, 未超过扣除限额, 可以据实扣除, 不需进行纳税调整。

(9) 职工教育经费扣除限额 $=200\times 2.5\%=5$ (万元)

实际发生的职工教育经费为 6 万元, 超过扣除限额 1 万元, 超出部分当年不得扣除, 应调增应纳税所得额 1 万元, 但超过的 1 万元部分可以在以后纳税年度扣除。 综上,

$$\text{应纳税所得额}=90+20+14+10+5+29.2+4+1=173.2\text{ (万元)}$$

$$2008\text{ 年应缴纳企业所得税}=173.2\times 25\%=43.3\text{ (万元)}$$

方法二: 直接算法

应纳税所得额

$$=1\ 200+100-700-16-7-3-(40+180)-(100+6)-(10+20)-(84-2-3-40+10.8)+4+1=173.2\text{ (万元)}$$

$$2008\text{ 年应缴纳企业所得税}=173.2\times 25\%=43.3\text{ (万元)}$$

【例 6-9】 某工业企业为居民企业, 假定 2008 年度生产经营情况如下:

(1) 取得以下收入: 产品销售收入总额 890 万元; 清理固定资产盘盈收入 50 万元; 购买国债利息收入 20 万元; 固定资产出租收入 10 万元; 接受捐赠收入 30 万元。

(2) 产品销售成本 540 万元。

(3) 应缴纳的增值税 30 万元; 非增值税销售税金及附加 20 万元。

(4) 发生产品销售费用 100 万元 (其中含广告费用 50 万元)、管理费用 90 万元 (含业务招待费 6 万元, 研究开发费用 60 万元)、财务费用 40 万元。

(5) 营业外支出 24 万元 (其中含通过当地希望工程基金会向农村义务教育捐款 18 万元、缴纳税收滞纳金 2 万元)。

(6) 已计入成本费用的实发工资总额 120 万元, 支出职工福利费 12 万元, 拨缴职工工会经费 2.4 万元, 支出职工教育经费 1.8 万元。

要求: 请计算该企业 2008 年度应交的企业所得税额

方法一: 间接算法

(1) 会计利润

$$=890+50+20+10+30-540-20-100-90-40-24=186 \text{ (万元)}$$

(2) 广告费用扣除限额 $= (890+10) \times 15\% = 135 \text{ (万元)}$

广告费实际支出 50 万元, 未超过扣除限额, 可以据实扣除, 不需进行纳税调整。

(3) 按销售收入计算的业务招待费扣除标准

$$= (890+10) \times 5\% = 4.5 \text{ (万元)},$$

按实际发生额计算的业务招待费扣除标准 $= 6 \times 60\% = 3.6 \text{ (万元)},$

由于 $4.5 \text{ 万元} > 3.6 \text{ 万元}$, 则只能在税前扣除 3.6 万元, 业务招待费实际支出 6 万元, 超过扣除限额 $6 - 3.6 = 2.4 \text{ (万元)}$, 应调增应纳税所得额 2.4 万元。

(4) 研究开发费用除据实扣除外, 还可以按实际发生额的 50%, 即 $60 \times 50\% = 30 \text{ (万元)}$ 加计扣除, 应调减应纳税所得额 30 万元。

(5) 营业外支出中的税收滞纳金 2 万元不能在税前扣除, 应调增应纳税所得额 2 万元。

(6) 捐赠扣除限额 $= 186 \times 12\% = 22.32 \text{ (万元)}$

实际发生捐赠支出 18 万元, 未超过扣除限额, 可以据实扣除, 不需进行纳税调整。

(7) 职工福利费扣除限额 $= 120 \times 14\% = 16.8 \text{ (万元)}$

实际发生的职工福利费为 12 万元, 未超过扣除限额, 可以据实扣除, 不需进行纳税调整。

(8) 工会经费扣除限额 $= 120 \times 2\% = 2.4 \text{ (万元)}$

实际拨缴的工会经费为 2.4 万元, 未超过扣除限额, 可以据实扣除, 不需进行纳税调整。

(9) 职工教育经费扣除限额 $= 120 \times 2.5\% = 3 \text{ (万元)}$

(10) 国债利息收入为免税收入, 计算应纳税所得额时应从收入总额中减除, 应调减应纳税所得额 20 万元。

实际发生的职工教育经费为 1.8 万元, 未超过扣除限额, 可以据实扣除, 不需进行纳税调整。

综上, 2008 年应纳税所得额 $= 186 + 2.4 - 30 + 2 - 20 = 140.4 \text{ (万元)}$

2008 年应缴纳企业所得税 $= 140.4 \times 25\% = 35.1 \text{ (万元)}$

方法二: 直接算法

应纳税所得额

$$=890+50+20+10+30-540-20-100-(84+3.6+30)-40-22-20=140.4 \text{ (万元)}$$

2008 年应缴纳企业所得税 $= 140.4 \times 25\% = 35.1 \text{ (万元)}$

课后小结: 通过两种方法的对比练习, 掌握税收调整的计算方法。

2 课时

(二) 非居民企业应纳税额的计算

1. 非居民企业在中国境内设立机构、场所的, 与居民企业应纳税额的计算一致。

非居民企业在中国境内设立的机构、场所, 就其中国境外总机构发生的与该机构、场所生产经营有关的费用, 能够提供总机构出具的费用汇集范围、定额、分配依据和方法等证明文件, 并合理分摊的, 准予扣除。

2. 非居民企业在中国境内未设立机构、场所的,或者虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所没有实际联系的:

应纳税额=应纳税所得额×税率,适用税率为10%

九、境外所得已纳税额的扣除

抵免限额=中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例的规定计

算的应纳税总额×来源于某国(地区)的应纳税所得额÷中国境内、境外应纳税所得总额或直接采用简易算法,按境外所得额直接乘以适用的所得税率(税率要按照境内外所有所得总和确定适用税率):

抵免限额=来源于某外国的所得额×适用的所得税率

【例6-10】南国企业2008年度境内应纳税所得额为200万元。全年已预缴税款46万元,来源于境外某国所得100万元,境外实纳税款20万元,该企业当年汇算清缴应补(退)的税款为多少?

境内、外所得应纳税额=(200+100)×25%=75(万元)

境外所得抵免限额=75×(100÷300)=25(万元)或100×25%=25(万元)

在国外实纳税款20万元,低于扣除标准,可全额扣除。

当年应纳税额=75-20=55(万元)

应补税=55-46=9(万元)

该企业当年汇算清缴应补(退)的税款为9万元

例6-11】东华公司2008年境内经营取得应纳税所得额2000万元,其在A、B两国设有分支机构,A国分支机构当年应纳税所得额为600万元,其中生产经营所得为500万元,A国规定的税率为40%;特许权使用费所得为100万元,A国规定的税率为20%。B国分支机构当年应纳税所得额为400万元,其中生产经营所得为250万元,B国规定的税率为30%;租金所得为150万元,B国规定的税率为10%。假设该企业在A、B两国所得按我国税法计算的应纳税所得额和按A、B两国税法计算的应纳税所得额一致。

要求:计算该公司当年境内外所得汇总缴纳的所得税税额

(1) 公司境内外所得汇总应缴纳所得税税额

= (2000+600+400) × 25% = 3000 × 25% = 750(万元)

(2) A国分支机构在境外已纳税额=500×40%+100×20%=200+20=220(万元)

A国分支机构税额抵免限额=750×[600÷(2000+600+400)]=150(万元)

或A国分支机构税额抵免限额=600×25%=150(万元)

在A国已经缴纳的所得税为220万元,高于扣除限额150万元,按扣除限额抵扣。

(3) B国分支机构在境外已纳税额=250×30%+150×10%=75+15=90(万元)

B国分支机构税额抵免限额=750×[400÷(2000+600+400)]=100(万元)

或B国分支机构税额抵免限额=400×25%=100(万元)

在B国已经缴纳的所得税为90万元,低于抵免限额100万元,实际缴纳税款可全额扣除限额抵扣。

(4) 当年境内外所得汇总后实际应纳所得税税额=750-150-90=510(万元)

第三节 企业所得税的账务处理

导入:随着《企业会计准则第18号—所得税》的颁布实施,企业的所得税会计处理方法改为资产负债表债务法,企业应首先对所有资产、负债进行重新分类,再逐项比较其账面价值和计税基础之间是否存在暂时性差异,据以确认递延所得税资产和负债,并对其所得税影响追溯调整年初留存收益。这些都相应增加了会计处理的成本和企业所得税会计核算的难度。

一、账户设置

应交税费——应交所得税

所得税费用

递延所得税资产

递延所得税负债

二、所得税的一般核算程序

1. 按照相关会计准则规定确定资产负债表中除递延所得税资产和递延所得税负债以外的其他资产和负债项目的账面价值。

2. 按照相关税法规定确定相关资产、负债的计税基础。

3. 比较资产、负债的账面价值与其计税基础，对于两者之间的差异，区分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异，确定资产负债表日递延所得税负债和递延所得税资产的应有金额，并与期初递延所得税资产和递延所得税负债的余额比较，确定当期应予确认的或转销的金额。

4. 就企业当期发生的交易或事项，按照税法规定计算确定当期应纳税所得额，确认为当期应交所得税。

5. 按当期应交所得税和递延所得税资产或负债之和或之差，确认所得税费用。

三、资产、负债的计税基础

（一）资产的计税基础

——是指企业收回资产账面价值过程中，计算应纳税所得额时按照税法规定可以从应税经济利益中抵扣的金额。

资产在初始确认时，其计税基础一般为取得成本，即企业为取得某项资产支付的成本在未来期间准予税前扣除；

资产在持续持有的过程中，其计税基础是指资产的取得成本减去以前期间按照税法规定已经税前扣除的金额后的余额。例如：

固定资产在取得时账面价值一般等于计税基础。

固定资产在持有期间进行后续计量时，由于会计与税收规定就折旧方法、折旧年限以及固定资产减值准备的提取等处理的不同，可能造成固定资产的账面价值与计税基础的差异。

【例 6—12】胜达企业 2007 年 12 月 31 日购入一台将长期处于高腐蚀状态固定资产，原价为 150 万元，该设备预计使用 5 年，净残值为零，企业按年限平均法计提折旧，税法规定该类固定资产可以采用加速折旧法计提折旧，该企业在计税时采用双倍余额递减法计提折旧，净残值为零。

会计上采用年限平均法计提折旧，每年应提折旧额为 30 万元，则 2008 年 12 月 31 日，该项固定资产的账面价值为 $150 - 30 = 120$ （万元）；

税法上采用双倍余额递减法计提折旧，

2008 年应提折旧额 $150 \times 40\% = 60$ 万元。

则 2008 年 12 月 31 日，该项固定资产的计税基础为 $150 - 60 = 90$ （万元）。这样，该项固定资产的账面价值 120 万元和计税基础 90 万元之间产生 30 万元的差额，将于未来期间计入企业的应纳税所得额。

（二）负债的计税基础

——负债的账面价值减去未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额。

除少数个别情况外，由于负债的确认与偿还一般不会影响企业的损益，也不会影响其应纳税所得额，未来期间计算应纳税所得额时按照税法规定可予抵扣的金额为零，计税基础即为账面价值。

四、暂时性差异

——资产或负债的账面价值与其计税基础之间的差额。

按照暂时性差异对未来期间应税金额的影响，分为：应纳税暂时性差异、可抵扣暂时性差异。

（一）应纳税暂时性差异

——在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应税金额的暂时性差异。这种差异在未来期间转回，会增加转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额，因此在产生当期应将其确认为递延所得税负债。

应纳税暂时性差异通常产生于以下情况：

1. 资产的账面价值大于其计税基础

【例 6—13】 根据例【例 6—12】资料，2008 年 12 月 31 日，该项固定资产的账面价值为 120 万元，而计税基础为 90 万元，两者之间 30 万元差额，意味着固定资产未来计提折旧时有 30 万元将不能在税前抵扣，从而增加未来期间企业的应纳税所得额和应纳税额，这种差异就称之为应纳税暂时性差异，因此而引起未来将会多缴的所得税金额，应当确认为递延所得税负债。

2. 负债的账面价值小于计税基础

负债产生的暂时性差异 = 账面价值 - 计税基础

= 账面价值 - (账面价值 - 未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额) = 未来期间计税时按照税法规定可予税前扣除的金额

负债的账面价值小于其计税基础，则意味着就该项负债在未来期间可以税前抵扣的金额为负数，即应在未来期间应纳税所得额的基础上调增，增加应纳税所得额和应交所得税金额，产生应纳税暂时性差异，应确认相关的递延所得税负债。

（二）可抵扣暂时性差异

——在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣金额的暂时性差异。这种差异在未来期间转回，会减少转回期间的应纳税所得额和应交所得税金额，因此在产生当期，符合确认条件时，应将其确认为递延所得税资产。

可抵扣暂时性差异通常产生于以下情况：

1. 资产的账面价值小于其计税基础。

【例 6—14】 根据例【例 6—12】资料，假定情况与之前相反，2008 年 12 月 31 日该项固定资产的账面价值为 90 万元，而计税基础为 120 万元，两者之间 30 万元差额，意味着未来按税法计算固定资产税前扣除时可以比会计账面上的价值多扣除 30 万元，从而减少未来期间企业的应纳税所得额和应纳税额，这种差异就称之为可抵扣暂时性差异，因此而引起未来少缴的所得税金额，符合有关确认条件时，应当确认为递延所得税资产。

2. 负债的账面价值大于计税基础

负债的账面价值大于其计税基础，则意味着就该项负债在未来期间按照税法规定与负债相关的全部或部分支出可以在税前扣除，减少未来期间的应纳税所得额和应交所得税金额，产生可抵扣暂时性差异，符合有关确认条件时，应确认相关的递延所得税负债。

课后小结：差异可以分为永久性差异与暂时性差异，通过大量的练习帮助学生准确地判断差异的类型，为熟练进行账务处理做准备。

2 课时

五、所得税会计的账务处理

对于暂时性差异，会计准则要求采用资产负债表债务法进行所得税会计处理。

（一）递延所得税资产的确认与计量

1. 资产负债表日，企业按照税法规定计算确定的当期应交所得税，借记“所得税费用——当期所得税费用”科目，贷记“应交税费——应交所得税”科目。

2. 资产负债表日，根据递延所得税资产的应有余额大于“递延所得税资产”科目余额的差额，借记“递延所得税资产”科目，贷记“所得税费用——递延所得税费用”科目、“资本公积——其他资本公积”等科目；递延所得税资产的应有余额小于“递延所得税资产”科目余额的差额做相反的会计分录。

3. 期末，应将“所得税费用”科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

【例 6—15】胜达企业 2007 年 12 月 31 日购入一台价值为 10 万元的机器设备并投入使用，该设备预计使用 3 年，净残值率 10%，企业按年数总和法计提折旧，税法规定按平均年限法计提折旧，企业所得税率 25%，无其他时间性差异。假设在其他因素不变的情况下该企业每年的税前利润为 20 万元。

要求：（1）分别计算年数总和法及平均年限法下该设备每年的折旧额。

（2）编制该企业三年计提应交所得税的会计分录。

（1）按年数总和法计算：

第一年折旧=100 000×（1-10%）×3÷6=45 000（元）

第二年折旧=100 000×（1-10%）×2÷6=30 000（元）

第三年折旧=100 000×（1-10%）×1÷6=15 000（元）

按平均年限法计算：

每年折旧额=100 000×（1-10%）÷3=30 000（元）

（2）相关计算如下表所示

项目	2007 年 12 月 31 日	2008 年 12 月 31 日	2009 年 12 月 31 日	2010 年 12 月 31 日
账面价值	100 000	55 000	25 000	10 000
计税基础	100 000	70 000	40 000	10 000
差额	0	-15 000	-15 000	0
税率	25%			
递延所得税资产余额	0	3 750	3 750	0
各年度递延所得税资产发生额		3 750	0	-3 750

各年会计分录如下表所示（表中负数理解为该科目相反方向）

摘要	分录	2008	2009	2010
确 认 递 延 所 得 税 资 产	借：递延所得税资产 贷：所得税费用——递延所得税费用	3 750 3 750	—	-3 750 -3 750
计 提 当 期 应 交 所 得 税 费	借：所得税费用——当期所得税费用 贷：应交税费——应交所得税	53 750 53 750	50 000 50 000	46 250 46 250

结 转 本	借：本年利润	50 000	50 000	50 000
年利润	所得税费用—递延所得税费用	3 750	—	—3 750
	贷：所得税费用—当期所得税费用	53 750	50 000	46 250

（二）递延所得税负债的确认与计量

1. 资产负债表日，企业按照税法规定计算确定的当期应交所得税，借记“所得税费用——当期所得税费用”科目，贷记“应交税费——应交所得税”科目。
2. 资产负债表日，根据递延所得税负债的应有余额大于“递延所得税负债”科目余额的差额，借记“所得税费用——递延所得税费用”科目，贷记“递延所得税负债”科目、“资本公积——其他资本公积”等科目；递延所得税资产的应有余额小于“递延所得税资产”科目余额的差额做相反的会计分录。
3. 期末，应将“所得税费用”科目的余额转入“本年利润”科目，结转后本科目无余额。

【例 6—16】 以例 6—15 的资料，如果企业按直线法计提折旧，税法规定按年数总和法计提折旧，则相关计算及会计分录如下表所示：

各年会计分录如下表所示（表中负数理解为该科目相反方向）

摘要	分录	2008	2009	2010
确 认 递	借：所得税费用—递延所得税费用	3 750	—	—3 750
延 所 得	贷：递延所得税负债	3 750		—3 750
税 负 债				
计 提 当	借：所得税费用—当期所得税费用	46 250	50 000	53 750
期 应 交	贷：应交税费—应交所得税	46 250	50 000	53 750
税 费				
结 转 本	借：本年利润	50 000	50 000	50 000
年利润	贷：所得税费用—递延所得税费用	46 250	50 000	53 750
	所得税费用—当期所得税费用	3 750	—	—3 750
用				

（三）亏损弥补的所得税会计处理

【例 6—17】 某企业在 2008—2011 年间每年的应税收益分别为-100 万元、20 万元、50 万元、80 万元，该企业适用税率为 25%，假设无其他暂时性差异。编制相应的会计处理分录。

（1）2008 年由于企业亏损 100 万元，在预计未来年度有足够应税收益弥补这部分亏损的情况下，这部分亏损将会导致企业未来可以少缴所得税 $100 \times 25\% = 25$ （万元），应作为可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产。其会计处理为：

借：递延所得税资产 250 000
 贷：所得税费用——补亏减税 250 000

（2）2009 年企业盈利 20 万元，本应纳税 $20 \times 25\% = 5$ （万元），但弥补 2008 年度亏损后不用交税，即 2008 年确认的递延所得税资产在 2009 年部分转回，仍有未弥补亏损 80 万元，相应的尚待抵扣递延所得税资产为 $25 - 5 = 20$ （万元）。其会计处理为：

借：所得税费用 50 000
 贷：递延所得税资产 50 000

（3）2010 年企业盈利 50 万元，本应纳税 $50 \times 25\% = 12.5$ （万元），但弥补 2008 年度亏损后不用交税，即 2008 年确认的递延所得税资产在 2010 年进一步转回，仍有未弥补亏损 30 万元，相应的尚待抵扣的递延所得税资产 $20 - 12.5 = 7.5$ （万元）。其会计处理为：

借：所得税费用 125 000
贷：递延所得税资产 125 000

(4) 2011 年企业盈利 80 万元，本应纳税 $80 \times 33\% = 26.4$ (万元)，但弥补 2008 年度亏损后只需纳税 $50 \times 25\% = 12.5$ (万元)，即 2008 年确认的递延所得税资产在 2011 年全部转回。结转后，递延所得税资产应无余额。其会计处理为：

借：所得税费用 200 000
贷：递延所得税资产 75 000
 应交税费——应交所得税 125 000

(三) 亏损弥补的所得税会计处理

【例 6-17】某企业在 2008—2011 年间每年的应税收益分别为 -100 万元、20 万元、50 万元、80 万元，该企业适用税率为 25%，假设无其他暂时性差异。

要求：编制相应的会计处理分录

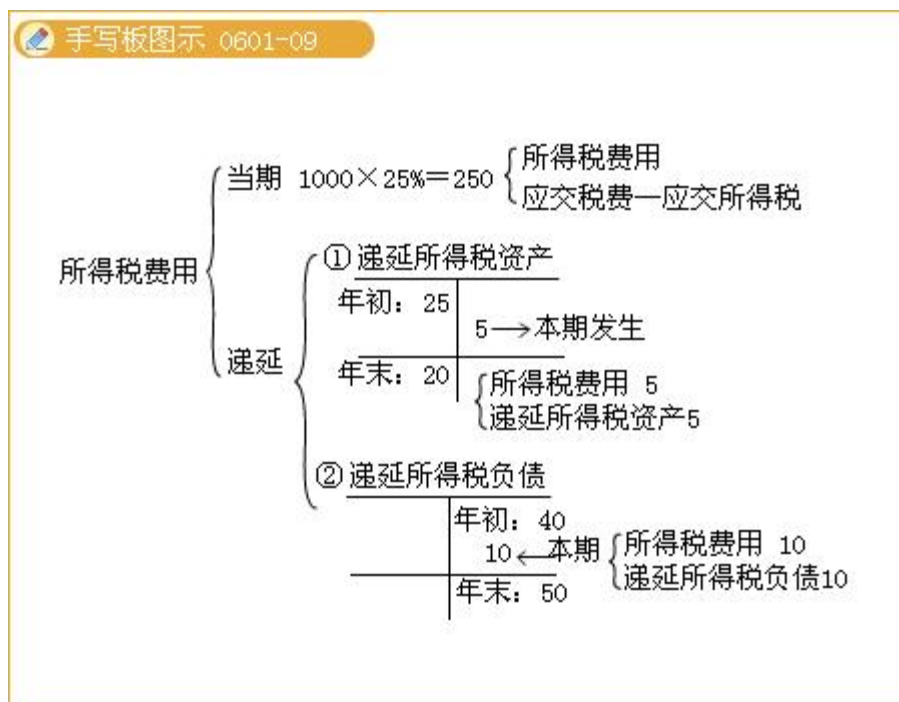
(1) 2008 年由于企业亏损 100 万元，在预计未来年度有足够应税收益弥补这部分亏损的情况下，这部分亏损将会导致企业未来可以少缴所得税 $100 \times 25\% = 25$ (万元)，应作为可抵扣暂时性差异确认为递延所得税资产。

借：递延所得税资产 250 000
贷：所得税费用——补亏减税 250 000

(2) 2009 年企业盈利 20 万元，本应纳税 $20 \times 25\% = 5$ (万元)，但弥补 2002 年度亏损后不用交税，即 2008 年确认的递延所得税资产在 2009 年部分转回，仍有未弥补亏损 80 万元，相应的尚待抵扣递延所得税资产为 $25 - 5 = 20$ (万元)。

借：所得税费用 50 000
 贷：递延所得税资产 50 000

【例题】甲公司 2008 年确定的应纳税所得额为 1 000 万元，所得税率为 25%，递延所得税负债年初数为 400 000 元，年末数为 500 000 元，递延所得税资产年初数为 250 000 元，年末数为 200 000 元。假定无其他纳税调整事项。甲公司的会计处理如下：



甲公司所得税费用的计算如下：

『正确答案』递延所得税费用 = (500 000 - 400 000) + (250 000 - 200 000)
= 150 000 (元)

所得税费用 = 当期所得税 + 递延所得税费用

= 2 500 000 + 150 000

= 2 650 000 (元)

甲公司会计分录如下：

借：所得税费用	2 650 000
贷：应交税费——应交所得税	2 500 000
递延所得税负债	100 000
递延所得税资产	50 000

第四节 企业所得税征收缴纳管理

一、纳税地点

二、纳税期限

三、纳税申报时间要求

四、纳税申报其他要求

五、企业所得税纳税申报表的格式

课后小结：通过大量的前期准备练习，能熟练的进行账务处理。

课程思政：偷逃企业所得税



东莞市某地产企业转让股权未缴企业所得税被
税务局罚款逾1400万元

发布时间：2022-10-24

- 1、观看视频
- 2、学生讨论
- 3、教师总结

第五章 个人所得税法律制度

教学目的与要求：

1、掌握我国现行个人所得税的有关法律规定，理解个人所得税的会计核算的基本理论、基本知识；

2、熟练掌握个人所得税应纳税额的计算，进行相应的会计核算，正确填制纳税申报表的基本技能。

授课时数：12 课 时

教学重点、难点：居民和非居民纳税人的判定标准、应税所得项目的费用减除标准、应纳税额的计算、应纳税额的计算、账务处理。

课程思政：偷逃个人所得税

教学内容及过程：

2 课时

第一节 个人所得税基础

对个人（自然人）取得的各项应税所得征收的一种税。

一、纳税义务人

——中国公民、个体工商户以及在中国有所得的外籍人员（包括无国籍人员，下同）和香港、澳门、台湾同胞。

（一）居民纳税义务人

——在中国境内有住所，或者无住所但在中国境内居住满一年的个人。负有无限纳税义务，应就其来源于中国境内、境外的应税所得，在中国缴纳个人所得税。

（二）非居民纳税义务人

——在中国境内无住所又不居住或者无住所而在境内居住不满 1 年的个人。负有有限纳税义务，仅就其从中国境内取得的所得，在中国缴纳个人所得税。

【例题·单选题】某外国人 2007 年 2 月 12 日来华工作，2008 年 2 月 15 日回国，2008 年 3 月 2 日返回中国，2008 年 11 月 15 日至 2008 年 11 月 30 日期间，因工作需要去了日本，2008 年 12 月 1 日返回中国，后于 2009 年 11 月 20 日离华回国，则该纳税人（ ）。

- A.2007 年度为我国居民纳税人，2008 年度为我国非居民纳税人
- B.2008 年度为我国居民纳税人，2009 年度为我国非居民纳税人
- C.2008 年度和 2009 年度均为我国非居民纳税人
- D.2007 年度和 2008 年度均为我国居民纳税人

『正确答案』B

		提示：对无住所的 纳税人工资薪金所 得征税规定		纳税人性质		境内所 得	境外所 得
		居住时间					
		境内支付	境外支付	境内支付	境外支付		
90日（或183日）以 内	非居 民	√	免税	×	×		
90日（或183日）～ 1年	非居 民	√	√	×	×		
1～5年	居民	√	√	√	免税		
5年以上	居民	√	√	√	√		

（注：√代表征税，×代表不征税）

【例题·多选题】（2009年）在中国境内无住所但在境内连续居住满5年的个人，从第6年起以后的各年度中，在计算缴纳个人所得税时，下列表述正确的有（ ）。

- A.应就来源于中国境内和境外的所得申报纳税
- B.在境内居住满1年的，应当就来源于境内、境外所得申报纳税
- C.在境内居住不满1年但超过183日的，仅就其该年度来源于境内的所得申报纳税
- D.在境内居住不满90日的，其来源于中国境内的所得，由境外雇主支付的部分并且不由该雇主在中国境内的机构、场所负担的部分，也应申报纳税
- E.在境内居住不满183天的，应当从再次居住满1年的年度起计算5年期限

『正确答案』BC

『答案解析』选项A，必须是居住满1年，才对境内、外所得征税；选项D，境内所得境外支付的部分，是免税的；选项E，在境内居住不满90天的，应当从再次居住满1年的年度起计算5年期限。

补充：对无住所个人居住时间规定

- 1、判定纳税义务及计算在中国境内居住的天数

个人入境、离境、往返或多次往返境内外的当日，均按一天计算其在华实际逗留天数。

- 2、对个人入、离境当日及计算在中国境内实际工作期间

对其入境、离境、往返或多次往返境内外的当日，均按半天计算其在华实际工作天数。

【例题·单选题】（2009年）琼斯为外籍个人，在中国境内无住所，同时在中国境内、境外机构担任职务，2008年3月6日来华，12月20日离开。期间琼斯因工作原因，曾于6月8日离境，6月14日返回。在计算个人所得税时，琼斯在中国境内实际工作天数为（ ）天。

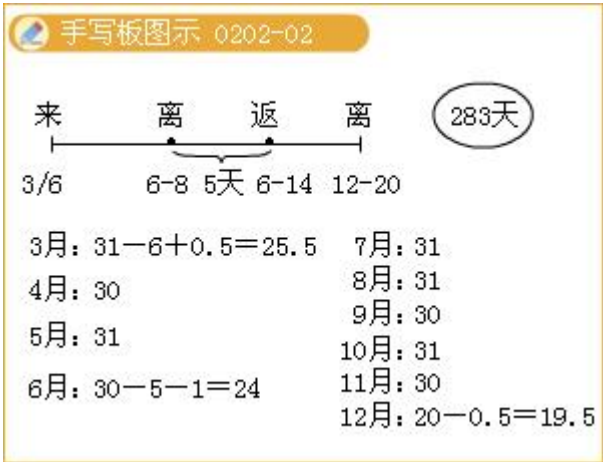
- A.282
- B.283
- C.284
- D.285

【答案】B

【解析】3月6日、6月8日、6月14日和12月20日，均按半天计算在华实际工作天数。

中国境内实际工作天数=25.5+30+31+24+31+31+30+31+30+19.5=283（天）。或者是倒算的方法，一月、二月、三月、六月、十二月不在华的工作天数分别是31天、29天、5.5天，

6 天、11.5 天，不在华工作总共是 83 天，所以在华工作的天数就是 $366-83=283$ （天）。



【例题·单选题】A 国公民罗伯特在中国境内无住所，于 2008 年 3 月～12 份在华工作，每月取得中国境内企业支付的工资 2.4 万元；12 月取得回国探亲费 2 万元。2008 年 3 月～12 月份罗伯特在中国应缴纳个人所得税（ ）元。

A.34650 B.38250 C.36250 D.34750

『正确答案』A

『答案解析』在境内居住时间为 90 天以上 1 年以内，应就境内支付的工资纳税，回国探亲费可以享受免征个人所得税的优惠。

2008 年 3 月～12 月份罗伯特在中国应缴纳个人所得税 = $[(24000 - 4800) \times 20\% - 375] \times 10 = 34650$ （元）

二、所得来源地的确定	三、应税所得项目	是否属于征税范围
判断某项所得的来源地，是确定该项所得是否应缴纳个人所得税的重要依据，特别是对非居民纳税人而言。 下列所得，不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境内的所得： (1) 因任职、受雇、履约等而在中国境内提供劳务取得的所得； (2) 将财产出租	(一) 工资、薪金所得 ——个人因任职或者受雇而取得的工资、薪金、奖金、年终加薪、劳动分红、津贴、补贴以及与任职或者受雇有关的其他所得。 根据我国目前个人收入的构成情况，对于一些不属于工资、薪金性质的补贴、津贴或者不属于纳税工资、薪金所得项目的收入，不予征税。包括： 1. 独生子女补贴； 2. 执行公务员工资制度未纳入基本工资总额的补贴、津贴差额和家属成员的副食品补贴； 3. 托儿补助费； 4. 差旅费津贴、误餐补助。 (二) 个体工商户的生产、经营所得 1. 个体工商户从事工业、手工业、建筑业、交通运输业、商业、饮食业、服务业、修理业以及其他行业生产、经营取得的所得； 2. 个人经政府有关部门批准，取得执照，从事办学、医疗、咨询以及其他有偿服务活动取得的所得； 3. 其他个人从事个体工商业生产、经营取得的所得； 4. 上述个体工商户和个人取得的与生产、经营有关	

给承租人在中国境内使用而取得的所得； (3) 转让中国境内的建筑物、土地使用权等财产或者在中国境内转让其他财产取得的所得； (4) 许可各种特许权在中国境内使用而取得的所得； (5) 从中国境内的公司、企业以及其他经济组织或者个人取得的利息、股息、红利所得。 提示：一般而言，居民纳税人应就其来源于中国境内、境外的所得缴纳个人所得税；非居民纳税人仅就来源于中国境内的所得缴纳个人所得税。不论支付地点是否在中国境内，均为来源于中国境的所得共7项。 【例题·多选题】非居民纳税人的下列收入中，应在中国按规定计算缴纳个人所得税的有()。 A. 在中国境内任职取得的工资、薪金收入 B. 出租境	的各项应纳税所得。 从2000年1月1日起，个人独资企业和合伙企业停征企业所得税，其投资者依法缴纳个人所得税，比照本应税项目执行。 (三) 对企事业单位的承包经营、承租经营所得——个人承包经营、承租经营以及转包、转租取得的所得，包括个人按月或者按次取得的工资、薪金性质的所得。 (四) 劳务报酬所得——个人从事设计、装潢、安装、制图、化验、测试、医疗、法律、会计、咨询、讲学、新闻、广播、翻译、审稿、书画、雕刻、影视、录音、录像、演出、表演、广告、展览、技术服务、介绍服务、经纪服务、代办服务以及其他劳务取得的所得。 (五) 稿酬所得——个人因其作品以图书、报刊形式出版、发表而取得的所得。 (六) 特许权使用费所得——个人提供专利权、商标权、著作权、非专利技术以及其他特许权的使用权取得的所得；提供著作权的使用权取得的所得，不包括稿酬所得。 (七) 利息、股息、红利所得——个人拥有债权、股权而取得的利息、股息、红利所得。 (八) 财产租赁所得——个人出租建筑物、土地使用权、机器设备、车船以及其他财产取得的所得。 (九) 财产转让所得——个人转让有价证券、股权、建筑物、土地使用权、机器设备、车船以及其他财产取得的所得。 对股票转让所得暂不征收所得税。 (十) 偶然所得——个人得奖、中奖、中彩以及其他偶然性质的所得。 (十一) 经国务院财政部门确定征税的其他所得 四、税率 (一) 工资、薪金所得 适用九级超额累进税率，税率以月应纳税所得额不同确定为5%~45%。(参见表7-1) (二) 个体工商户的生产、经营所得和对企事业单位的承包	
--	--	--

外房屋而取得的收入 C.从我国境内的外商投资企业取得的红利收入 D.因履行合约而在中国境外提供各种劳务取得的报酬 E.将专利权转让给中国境内企业使用而取得的特许权使用费收入 『正确答案』AE 『答案解析』选项B、D为境外所得；选项C，为境内所得，但属于免税收入。	经营、承租经营所得 适用五级超额累进税率，税率以年应纳税所得额不同确定为5%~35%。（参见表7-2） （三）稿酬所得 适用比例税率，税率为20%，并按应纳税额减征30%，实际税率为14%。 （四）劳务报酬所得 适用比例税率，税率为20%。对劳务报酬所得一次收入畸高的，可以实行加成征收（参见表7-3） （五）特许权使用费所得，利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得，偶然所得和其他所得 适用比例税率，税率为20%。 自2008年10月9日起，对储蓄存款利息所得暂免征收个人所得税。即储蓄存款在1999年10月31日前孳生的利息所得，不征收个人所得税；储蓄存款在1999年11月1日至2007年8月14日孳生的利息所得，按照20%的比例税率征收个人所得税；储蓄存款在2007年8月15日至2008年10月8日孳生的利息所得，按照5%的比例税率征收个人所得税；储蓄存款在2008年10月9日后（含10月9日）孳生的利息所得，暂免征收个人所得税。 个人按市价出租的居民住房，自2001年1月1日起暂减按10%的税率征收个人所得税。 第二节 个人所得税应纳税额的计算 一、应纳税所得额的计算 各项费用减除标准： 1.工资、薪金所得，以每月收入额减除费用2000元后的余额（2008年3月1日前每月1600元），为应纳税所得额。 2.个体工商户的生产、经营所得，以每一纳税年度的收入总额，减除成本、费用以及损失后的余额，为应纳税所得额。 从事生产、经营的纳税义务人未提供完整、准确的纳税资料，不能正确计算应纳税所得额的，由主管税务机关核定其应纳税所得额。 3.对企事业单位的承包经营、承租经营所得，以每一纳税年度的收入总额，减除必要费用（按月减除2000元）后的余额，为应纳税所得额。 4.劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得、财产租赁所得，每次收入不超过4000元的，减除费用800元；4000元以上的，减除20%的费用，其余额为应纳税所得额。其中：	
---	---	--

	财产租赁所得，除减除以上费用外，还可以用租赁收入减去相关税费、修缮费用作为应纳税所得额。 5. 财产转让所得，以转让财产的收入额减除财产原值和合理费用后的余额，为应纳税所得额。 6. 利息、股息、红利所得，偶然所得和其他所得，以每次收入额为应纳税所得额，无费用扣除。 自 2005 年 6 月 13 日起，个人从上市公司取得的股息、红利所得按以下规定处理： (1) 对个人投资者从上市公司取得的股息、红利所得，暂减按 50% 计入个人应纳税所得额，依照现行税法规定计征个人所得税。 (2) 对证券投资基金从上市公司分配取得的股息、红利所得，扣缴义务人在代扣代缴所得税时，暂减按 50% 计算应纳税所得额。 课后小结：用习题练习加强居民纳税人与非居民纳税人的辨别。 2 课时 二、应纳税额的计算 (一) 工资、薪金所得应纳税额的计算 按每月收入扣除 2 000 元或 4 800 元后的余额作为应纳税所得额 应纳税额 = (每月收入额 - 2 000 元或 4 800 元) × 适用税率 - 速算扣除数 (速算扣除数见表 7-4) 【例 7-3】 某纳税人 7 月工资为 4 500 元，计算该月应纳所得税税额。 应纳税所得额 = 4 500 - 2 000 = 2 500 (元) 应纳税额 = 2 500 × 15% - 125 = 250 (元) 【例 7-4】 某外商投资企业工作的美国专家，8 月取得由该企业发放的工资收入 20 000 元人民币。计算该月应纳所得税税额。 应纳税所得额 = 20 000 - (2 000 + 2 800) = 15 200 (元) 应纳税额 = 15 200 × 20% - 375 = 2 665 (元) <u>特殊规定</u> 1. 对个人取得全年一次性奖金 纳税人取得全年一次性奖金，单独作为一个工资、薪金所得计算纳税： (1) 先将雇员当月内取得的全年一次性奖金，除以 12 个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。 如果在发放年终一次性奖金的当月，雇员当月工资薪金所得低于税法规定的费用扣除额，应将全	
--	---	--

	年一次性奖金减除“雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额”后的余额，按上述办法确定全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数。 (2) 将雇员个人当月取得的全年一次性奖金，按上述第(1)条确定的适用税率和速算扣除数计算税款，计算公式： ①如果当月工资薪金高于或等于税法规定的费用扣除额 (2 000 元或 4 800 元) 的： 应纳税额 =雇员当月取得全年一次性奖金×适用税率-速算扣除数 ②如果当月工资薪金低于税法规定的费用扣除额(2 000 元或 4 800 元) 的： 应纳税额 =(雇员当月取得全年一次性奖金-雇员当月工资薪金所得与费用扣除额的差额)×适用税率-速算扣除数 (3) 在一个纳税年度内，对每一个纳税人，该计税办法只允许采用一次。 (4) 实行年薪制和绩效工资的单位，个人取得年终兑现的年薪和绩效工资按上述第(2)、(3)条规定执行。 (5) 雇员取得除全年一次性奖金以外的其他各种名目奖金，如半年奖、季度奖、加班奖、先进奖、考勤奖等，一律与当月工资、薪金收入合并，按税法规定缴纳个人所得税。 【例 7-5】 某纳税人年末一次性领取年终奖金 12 000 元， 计算这笔收入应缴纳的个人所得税。 (1) 按 12 个月分摊后，平均每月的奖金 =12 000÷12=1 000 (元) 根据工资、薪金九级超额累进税率的规定，确定适税率为 10%，速算扣除数 25 (2) 应纳个人所得税额=12 000×10%-25=1 175 (元) 【例 7-6】 中国公民李民 12 月的工资为 1 600 元，12 月 31 日又一次性领取年终奖金 25 000 元，计算李某取得这笔奖金应缴纳的个人所得税。 (1) 李民取得年终奖金的当月工资薪金 1 600 元低于税法规定的费用扣除额 2 000 元，所以应先将全年一次性奖金减除当月工资薪金所得与费用扣除额的差额后的余额，再确定全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数。	
--	--	--

	按 12 个月分摊后, 平均每月的奖金 $= [25\ 000 - (2\ 000 - 1\ 600)] \div 12 = 2\ 050 \text{ (元)}$ 根据工资、薪金九级超额累进税率的规定, 确定适用税率为 15%, 速算扣除数 125。 (2) 应纳个人所得税额 $= (\text{奖金收入} - \text{当月工资与 2000 元的差额}) \times \text{适用的税率} - \text{速算扣除数}$ $= [25\ 000 - (2\ 000 - 1\ 600)] \times 15\% - 125 = 3\ 565 \text{ (元)}$ 2. 在外商投资企业、外国企业和外国驻华机构工作的中方人员取得的工资、薪金所得 凡是由雇佣单位和派遣单位分别支付的, 分别代扣代缴个人所得税。同时, 纳税义务人应以每月全部工资、薪金收入减除规定费用后的余额为应纳税所得额。 为了有利于征管, 对雇佣单位和派遣单位分别支付工资薪金的, 采取由支付者中的一方减除费用的方法, 即只由雇佣单位在支付工资、薪金时, 按税法规定减除费用, 计算扣缴个人所得税; 派遣单位支付的工资、薪金不再减除费用, 以支付金额直接确定适用税率, 计算扣缴个人所得税。 上述纳税义务人, 应持两处支付单位提供的原始明细工资、薪金单和完税凭证原件, 选择并固定到异地税务机关申报每月工资、薪金收入, 汇算清缴其工资、薪金收入的个人所得税, 多退少补。 【例 7-7】 王瑞为一外商投资企业雇用的中方人员, 10 月, 该外企支付给王瑞的薪金为 7 600 元, 同月, 王瑞还收到其所在的派遣单位发给的工资 900 元。 计算: 该外企、派遣单位分别应如何扣缴个人所得税? 王瑞实际应缴的个人所得税为多少? (1) 外企应为王瑞扣缴的个人所得税为: $\text{应纳税额} = (7\ 600 - 2\ 000) \times 20\% - 375 = 745 \text{ (元)}$ (2) 派遣单位应为王瑞扣缴的个人所得税为: $\text{应纳税额} = 900 \times 10\% - 25 = 65 \text{ (元)}$ (3) 王瑞实际应缴的个人所得税为: $\text{应纳税额} = (7\ 600 + 900 - 2\ 000) \times 20\% - 375 = 925 \text{ (元)}$ 王瑞到税务机关申报时, 还应补交税金 115 (925-745-65) 元。 课后小结: 还应加强一次性奖金的判断和计税练习。	
--	---	--

2 课时

(二) 个体工商户的生产、经营所得应纳税额的计算

- 实行按年计算，分月或分季预缴，年终汇算清缴，多退少补的方法，以每一纳税年度的收入总额，减除成本、费用以及损失后的余额作为应纳税所得额，按适用税率计算应纳税额。

应纳税额

$$= (\text{纳税年度收入总额} - \text{成本、费用及损失}) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

(速算扣除数见表 7-5)

【例 7-8】某个体工商户全年生产经营收入总额为 15 万元，成本为 7 万元，费用为 1 万元，损失为 5 000 元。计算该个体工商户全年应纳个人所得税税额。

$$\text{应纳税所得额} = 150\,000 - 70\,000 - 10\,000 - 5\,000 = 65\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳税额} = 65\,000 \times 35\% - 6\,750 = 16\,000 \text{ (元)}$$

【例 7-9】某个人独资企业属于娱乐业，会计核算资料不全，只知道当年经营收入为 500 000 元，税务机关采用核定应税所得率的办法对其征税，确定的应税所得率为 20%。

要求：计算该企业应纳所得税税额

$$\text{应纳税所得额} = \text{收入总额} \times \text{应税所得率} = 500\,000 \times 20\% = 100\,000 \text{ (元)}$$

如果该企业成本费用资料比较准确为 360 000 元，则该企业应纳所得税税额应为：

应纳税所得额

$$= \text{成本费用支出额} \div (1 - \text{应税所得率}) \times \text{应税所得率}$$

$$= 360\,000 \div (1 - 20\%) \times 20\% = 90\,000 \text{ (元)}$$

(三) 对企事业单位承包、承租经营所得应纳税额的计算

实行按年计算，分月或分季预缴，年终汇算清缴，多退少补的方法，以每一纳税年度的收入总额减除必要费用后的余额作为应纳税所得额，按适用税率计算应纳税额。

$$\text{应纳税额} = (\text{纳税年度收入总额} - \text{必要费用}) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$$

其中，费用扣除标准为 2000 元/月，即 24000 元/年。

对企事业单位承包、承租经营所得适用的速算

	扣除数与个体工商户的生产、经营所得适用的速算扣除数相同。 【例 7—10】 1 月 1 日, 刘详与事业单位签订承包合同经营其食堂, 承包期为 2 年。当年食堂实现承包经营利润 11 万元, 按合同规定承包人每年应从承包经营利润中上交承包费 3 万元。 要求: 计算承包人当年应纳个人所得税税额 (1) 年应纳税所得额 $= \text{承包经营利润} - \text{上交费用} - \text{每月必要费用扣减合计}$ $= 110\,000 - 30\,000 - 2\,000 \times 12 = 56\,000 \text{ (元)}$ (2) 应纳税额 = 年应纳税所得额 $\times$ 适用税率 - 速算扣除数 $= 56\,000 \times 35\% - 6\,750 = 12\,850 \text{ (元)}$ (四) 劳务报酬所得 (1) 每次收入不足 4 000 元的 $\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} = (\text{每次收入额} - 800) \times 20\%$ (2) 每次收入在 4 000 元以上的 $\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} = \text{每次收入额} \times (1 - 20\%) \times 20\%$ (3) 每次收入的应纳税所得额超过 20 000 元的 $\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率}$ $= \text{每次收入额} \times (1 - 20\%) \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数}$ (速算扣除数见表 7—7) 【例 7—11】 歌手刘庆 10 月份每星期到某歌舞厅演唱三次, 每次报酬为 400 元, 10 月份共演唱了 12 次, 其 10 月份应纳的个人所得税为多少? (1) 应纳税所得额 = $4\,800 \times (1 - 20\%) = 3\,840$ (元) (2) 应纳税所得额 3 840 元的适用税率为 20% $\text{应纳税额} = 3\,840 \times 20\% = 768 \text{ (元)}$ 【例 7—12】 王宁 3 月取得翻译报酬 60 000 元, 计算其应纳个人所得税税额。 (1) 应纳税所得额 = $60\,000 \times (1 - 20\%) = 48\,000$ (元) (2) 应纳税所得额 48 000 元的适用税率为 30%, 速算扣除数为 2 000 $\text{应纳税额} = 48\,000 \times 30\% - 2\,000 = 12\,400 \text{ (元)}$ (五) 稿酬所得应纳税额的计算 稿酬所得按次计算: (1) 每次收入不足 4 000 元的 $\text{应纳税额} = (\text{每次收入额} - 800) \times 20\% \times (1 - 30\%)$ $= (\text{每次收入额} - 800) \times 14\%$	
--	---	--

	(2) 每次收入在 4 000 元以上的 应纳税额 = 每次收入额 × (1-20%) × 20% × (1-30%) = 每次收入额 × (1-20%) × 14% 【例 7-13】 作家鹏程取得书稿收入 20 000 元， 计算其应缴纳的个人所得税税额。 应纳税额 = 20 000 × (1-20%) × 14% = 2 240 (元) 若该作家将所得书稿其中的 5 000 元通过某国家 机关捐赠给贫困地区，则： (1) 捐赠额的扣除限额 = 20 000 × (1-20%) × 30% = 4 800 (元) 因为实际捐赠额 5 000 元大于扣除限额， 计算个人所得税时只能扣除 4 800 元。 (2) 应纳税额 = [20 000 × (1-20%) - 4 800] × 14% = 1 568 (元) (六) 特许权使用费所得应纳税额的计算 按每项特许权每次转让收入计税： (1) 每次收入不足 4 000 元的 应纳税额 = (每次收入额 - 800) × 20% (2) 每次收入在 4 000 元以上的 应纳税额 = 每次收入额 × (1-20%) × 20% 【例 7-14】 宋仙云是某金属研究所专家，10 月他 向某企业提供了一项专利技术使用权，取得特许权 使用费 30 000 元，计算这笔收入应缴纳的个人所得 税。 应纳税额 = 30 000 × (1-20%) × 20% = 4 800 (元) (七) 利息、股息、红利所得应纳税额的计算 按次计税，收入全额作为应纳税所得额： 应纳税额 = 每次收入额 × 20% 【例 7-15】 杜灵 2009 年 3 月 15 日取出 2008 年 3 月 15 日存入银行的一年期定期存款 50000 元，假定 年平均利率为 3.066%；3 月 21 日还取得一季度活期 存款利息 150 元，计算其应缴纳的个人所得税。 (1) 定期存款每天的利息收入 = 50 000 × 3.066% ÷ 365 = 4.2 (元) (2) 2008 年 3 月 15 日至 2008 年 10 月 8 日共 207 天，孳生的利息应缴纳的个人所得税为： 应纳税额 = 4.2 × 207 × 5% = 43.47 (元) 【例 7-16】 陈志 2008 年全年取得炒股收益 30000 元，其中股票转让收入 28000 元，红利收入 2000 元。 要求：计算其应缴纳的个人所得税 在我国，为了鼓励资本市场发展，目前对股票 转让所得暂不征收个人所得税；从 2005 年 6 月 13	
--	---	--

日起，个人投资者从上市公司取得的股息、红利所得，暂减按 50%计入应纳税所得额，依照现行税法规定 20%税率征收个人所得税。

$$\text{应纳税额} = 2000 \times 50\% \times 20\% = 200 \text{ (元)}$$

课后小结：分项目对费用扣除项目进行对比，确定正确的计税依据。

2 课时

(八) 财产租赁所得

财产租赁所得以 1 个月内取得的收入为一次。

(1) 每次收入不足 4 000 元的
$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= \text{每次(月)收入额} - \text{准予扣除项目(相关税费)} \\ &\quad - \text{修缮费用(800 元为限)} - 800 \text{ 元} \end{aligned}$$

(2) 每次收入在 4 000 元以上的
$$\begin{aligned} \text{应纳税所得额} &= [\text{每次(月)收入额} - \text{准予扣除项目(相关税费)} \\ &\quad - \text{修缮费用(800 元为限)}] \times (1 - 20\%) \\ \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times 20\% \end{aligned}$$

个人按市场价格出租的居民住房取得的所得，自 2001 年 1 月 1 日起暂减按 10% 的税率征收个人所得税。

【例 7-17】 王梅于 1 月起将自有的房屋出租，每月取得租金收入 2 000 元，全年租金收入 24 000 元。假定王梅每月因出租房屋而缴纳的相关税金及附加为 110 元。

要求：计算王梅全年租金收入应缴纳的个人所得税

$$\text{每月应纳税额} = (2\,000 - 110 - 800) \times 10\% = 109 \text{ (元)}$$

$$\text{全年应纳税额} = 109 \times 12 = 1\,308 \text{ (元)}$$

【例 7-18】 上例中，假定 2 月因房屋漏水找人修理，发生修理费用 600 元，有维修部门的正式收据，计算 2 月份和全年应缴纳的个人所得税。

$$2 \text{ 月应纳税额} = (2\,000 - 110 - 600 - 800) \times 10\% = 49 \text{ (元)}$$

$$\text{全年应纳税额} = 109 \times 11 + 49 = 1\,248 \text{ (元)}$$

假定 2 月发生的修理费用为 1 500 元，因为每次修缮费用以 800 元为限，一次扣除不完的，允许在下一次继续扣除，则 2 月份、3 月份和全年应缴纳的个人所得税为：

	2月应纳税额 = (2 000-110-800-800) × 10% = 29 (元) 3月应纳税额 = (2 000-110-700-800) × 10% = 39 (元) 全年应纳税额 = 109 × 10 + 29 + 39 = 1 158 (元) (九) 财产转让所得 应纳税额 = (收入总额 - 财产原值 - 合理费用) × 20% 【例 7-19】 宋开河建房一幢, 造价 150 000 元, 支付费用 10 000 元。该人转让房屋, 售价 25 万元, 在卖房过程中按规定支付交易费等有关税费 12 000 元。 要求: 计算其应缴纳的个人所得税 应纳税额 = (250 000 - 150 000 - 10 000 - 12 000) × 20% = 15 600 (元) (十) 偶然所得 应纳税额 = 每次收入额 × 20% 【例 7-20】 周萍购买福利彩票取得中奖收入 100 000 万元, 该人将奖金中的 20 000 元捐给希望工程基金会, 计算周萍实际可得的中奖金额。 (1) 周萍这笔偶然所得 100 000 元应全额作为应纳税所得额, 因此, 捐赠额的扣除限额 = 100 000 × 30% = 30 000 (元) 因为实际捐赠额 20 000 元小于扣除限额, 所以计算应纳税所得额时可以全额扣除。 (2) 应纳税所得额 = 偶然所得 - 捐赠额 = 100 000 - 20 000 = 80 000 (元) (3) 应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率 = 80 000 × 20% = 16 000 (元) (4) 周萍实际可得金额 = 100 000 - 20 000 - 16 000 = 64 000 (元) (十一) 其他所得 应纳税额 = 每次收入额 × 20% 纳税人在一个纳税期间取得上述多项应税所得时, 应分别计算各项应税所得应缴纳的税额, 加总即为该期间应纳税额。 【例 7-21】 某大学周教授 2008 年 7 月收入情况如下: 工资收入 3780 元; 学校发上半年奖金 10000 元; 担任兼职律师取得收入 80000 元, 从中捐给希望工程教育基金 40000 元; 取得稿酬 3800 元; 出售自有自用 6 年的家庭唯一住房, 扣除当初购买公房的价格和售房时按规定支付的有关税费后, 取得净收入 12 万元。	
--	--	--

	要求：计算周教授 7 月份应缴纳的个人所得税 (1) 7 月份工资应纳个人所得税 $= (3780 - 2000) \times 10\% - 25 = 153$ (元) (2) 7 月份所获上半年奖金应纳个人所得税 $= (10000 + 3780 - 2000) \times 20\% - 375 - 153$ $= 1981 - 153 = 1828$ (元) (3) 律师费收入应纳个人所得税： ①未考虑捐赠因素时，应纳税所得额 $= 80000 \times (1 - 20\%) = 64000$ (元) ②捐赠扣除限额 $= 64000 \times 30\% = 19200$ (元) 实际捐赠额 40000 元大于扣除限额，计算应纳税所得额时只能按扣除限额抵扣，因此，考虑捐赠因素时应纳税所得额 $= 64000 - 19200 = 44800$ (元) ③律师费收入应纳个人所得税 $= 44800 \times 30\% - 2000 = 11440$ (元) (4) 稿酬所得应纳的个人所得税 $= (3800 - 800) \times 20\% \times (1 - 30\%) = 420$ (元) (5) 出售自有自用 6 年的家庭唯一住房取得的净收入，免征个人所得税。 7 月份应纳个人所得税 $= 153 + 1828 + 11440 + 420 = 13841$ (元) 三、境外所得的税额扣除 为避免双重征税，税法规定：纳税人从中国境外取得的所得，准予其在应纳税额中扣除已在境外缴纳的个人所得税税额。但扣除额不得超过该纳税人境外所得依照本法规定计算的应纳税额。超过部分可以在以后纳税年度的该国家或地区扣除限额的余额中补扣，补扣期限最长不得超过 5 年。 在计算扣除限额时，应区别不同国家或地区 and 不同应税项目，依照我国税法规定的费用扣除标准和适用税率计算： 同一国家或者地区内不同应税项目，依我国税法计算的应纳税额之和，为该国家或者地区的扣除限额。 纳税人依照税法的规定申请扣除已在境外缴纳的个人所得税时，应当提供境外税务机关填发的完税凭证原件。 【例 7-22】 某纳税人在同一纳税年度，从 A、B 两国取得应税收入。其中：在 A 国一公司任职，取得工资、薪金收入 90 000 元（平均每月 7 500 元），	
--	--	--

	因提供一项著作权,取得著作权转让收入 30 000 元,这两项收入在 A 国缴纳个人所得税 6 500 元;因在 B 国出版著作,获得稿酬收入 20 000 元,并在 B 国缴纳该项收入的个人所得税 2 500 元。 要求: 计算其在我国应缴纳的个人所得税 1. A 国所纳个人所得税的抵减 按照我国税法规定的费用减除标准和税率,计算该纳税义务人从 A 国取得的收入应纳税额,该应纳税额即为抵减限额。 (1) 工资、薪金所得的应纳税额 $\text{应纳税额} = (7\,500 - 4\,800) \times 15\% - 125 = 280 \text{ (元)}$ $\text{全年应纳税额} = 280 \times 12 = 3\,360 \text{ (元)}$ (2) 著作权转让所得的应纳税额 $\text{应纳税额} = 30\,000 \times (1 - 20\%) \times 20\% = 4\,800 \text{ (元)}$ 因此,该纳税义务人从 A 国取得应税所得的扣除限额 $= 3\,360 + 4\,800 = 8\,160 \text{ (元)}$ 该纳税人在 A 国实际缴纳个人所得税 6 500 元,低于抵减限额,可以全额抵扣,并需在中国补缴差额部分的税款 1 660 元 (8 160 - 6 500)。 2. B 国所纳个人所得税的抵减 按照我国税法规定的费用减除标准和税率,计算该纳税义务人从 B 国取得的稿酬收入应纳税额,该应纳税额即为抵减限额。 $\text{应纳税额} = 20\,000 \times (1 - 20\%) \times 14\% = 2\,240 \text{ (元)}$ 即该纳税义务人从 B 国取得应税所得的扣除限额为 2 240 元。该纳税人在 B 国实际缴纳个人所得税 2 500 元,超出抵减限额 260 元,今年不需在中国补缴税款。超出限额部分不能在本年度扣除,但可在以后 5 个纳税年度的该国减除限额的余额中补减。 第三节 个人所得税的账务处理 一、个体工商户生产经营所得缴纳个人所得税的账务处理 个体工商户缴纳个人所得税有查账征收和核定征收两种形式。 对于实行查账征收的纳税人,会计核算通过“留存收益”、“应交税费——应交个人所得税”等科目进行。 【例 7-23】某个体工商户全年经营收入 450 000 元,发生生产经营成本、费用总额为 300 000 元。 要求: 计算应缴纳的个人所得税、编制相关会计分录 企业应缴纳的个人所得税	
--	---	--

	$= (450\ 000 - 300\ 000) \times 35\% - 6\ 750 = 45\ 750$ (元) 企业支付该项劳务报酬时 借：留存收益 45 750 贷：应交税费——代扣代缴个人所得税 45 750 企业实际缴纳税款时 借：应交税费——代扣代缴个人所得税 45 750 贷：银行存款 45 750 二、扣缴义务人代扣代缴个人所得税的账务处理 通过“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目反映代扣代缴的个人所得税，同时在“应付职工薪酬”、“应付股利”、“应付债券”等相关会计科目中反映相应业务。 (一) 工资、薪金个人所得税的会计处理 【例 7-24】 华泰公司 9 月发放职工工资 25 万元，其中生产工人工资 15 万元，管理人员工资 10 万元，按税法规定，计算出应由职工个人承担的个人所得税为 1 万元。 要求：编制相应会计分录 (1) 提取应付工资时 借：生产成本 150 000 管理费用 100 000 贷：应付职工薪酬 250 000 (2) 实际支付工资时 借：应付职工薪酬 250 000 贷：银行存款 240 000 应交税费——代扣代缴个人所得税 10 000 (3) 实际缴纳税款时 借：应交税费——代扣代缴个人所得税 10 000 贷：银行存款 10 000 (二) 承包、承租经营所得个人所得税的会计处理 承包、承租经营有两种情况，个人所得税也有两种处理方式： 1. 承包、承租人对企业经营成果不拥有所有权，仅是按合同（协议）规定取得一定所得的，其所得按工资、薪金所得项目征税，适 5%~45% 的九级超额累进税率。 这种情况下，会计处理方式与工资薪金所得扣缴个人所得税的会计处理相同。 2. 承包、承租人按合同（协议）规定只向发包、出租方缴纳一定费用后，企业经营成果归其所有的，承包、承租人取得的所得，按对企事业单位的承包、	
--	--	--

	承租经营所得项目征税，适用 5%~35%的五级超额累进税率。 这种情况下，承包、承租人的会计处理与个体工商户所得的会计处理相同，发包、出租方不做扣缴所得税的会计处理。 三) 劳务报酬个人所得税的会计处理 单位在向个人支付劳务报酬时，应按税法规定代扣代缴个人所得税。计算出应代扣代缴的个人所得税，按代扣的所得税，借记“管理费用”、“固定资产”等相关科目，贷记“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目；税款实际上缴入库时，借记“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目，贷记“银行存款”科目。 【例 7-25】南沙公司邀请一位艺术家为其进行广告设计，支付其设计劳务报酬 20 000 元。 要求：计算应由公司代扣代缴的个人所得税，并做相应会计处理。 企业应代扣代缴的个人所得税 $=20\,000 \times (1-20\%) \times 20\% = 3\,200 \text{ (元)}$ (1) 企业支付该项劳务报酬时 借：销售费用 20 000 贷：应交税费——代扣代缴个人所得税 3 200 银行存款 16 800 (2) 企业实际缴纳税款时 借：应交税费——代扣代缴个人所得税 3 200 贷：银行存款 3 200 (四) 稿酬所得的会计处理 企业支付稿酬时，因为稿酬是出版社、报社杂志社经营过程中的主要成本，应将其作为直接成本计入图书或报纸杂志的成本。 计算出应代扣代缴的个人所得税，按代扣的所得税，借记“图书成本”等相关科目，贷记“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目；税款实际上缴入库时，借记“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目，贷记“银行存款”科目。 【例 7-26】项教授在某出版社出版一部专著，出版社支付其稿酬 30 000 元，计算该出版社应代扣代缴的个人所得税，并做相应会计分录。 (1) 出版社应代扣代缴的个人所得税 $=30\,000 \times (1-20\%) \times 14\% = 3\,360 \text{ (元)}$ 借：图书成本 30 000 贷：应交税费——代扣代缴个人所得税 3 360 银行存款 26 640 (2) 出版社实际缴纳税款时	
--	---	--

	借：应交税费——代扣代缴个人所得税 3 360 贷：银行存款 3 360 （五）特许权使用费所得的会计处理 企业在向个人支付特许权使用费时，一般应将发生的代扣代缴的个人所得税计入管理费用。发生购买特许权使用费业务时，计算出应代扣代缴的个人所得税，按代扣的所得税，借记“管理费用”等期间费用科目，贷记“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目；税款实际上缴入库时，借记“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目，贷记“银行存款”科目。 【例 7—27】 达能公司向某专家购买了一项专利技术使用权，支付特许权使用费 40 000 元，计算企业代扣代缴的个人所得税，并做相应会计分录。 企业应代扣代缴的个人所得税 $=40\,000\times(1-20\%)\times30\%-2\,000=7\,600\text{（元）}$ （1）企业支付该项劳务报酬时 借：管理费用 40 000 贷：应交税费——代扣代缴个人所得税 7 600 银行存款 32 400 （2）企业实际缴纳税款时 借：应交税费——代扣代缴个人所得税 7 600 贷：银行存款 7 600 （六）财产租赁所得的会计处理 企业在向个人支付财产租赁费时，一般应将发生的代扣代缴的个人所得税计入管理费用或营业费用的期间费用。支付租赁费时，计算出应代扣代缴的个人所得税，按代扣的所得税，借记“管理费用”、“销售费用”等期间费用科目，贷记“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目；税款实际上缴入库时，借记“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目，贷记“银行存款”科目。 （七）财产转让所得的会计处理 企业在受让财产代扣代缴个人所得税时，一般应将发生的代扣代缴的个人所得税计入相应资产的成本，比如企业购买房产，要将代扣代缴税额计入固定资产成本。发生受让财产业务时，计算出应代扣代缴的个人所得税，按代扣的所得税，借记“固定资产”等相关资产科目，贷记“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目；税款实际上缴入库时，借记“应交税费——代扣代缴个人所得税”科目，贷记“银行存款”科目。 【例 7—28】 张宏将自有临街铺面卖给某企业做销售门市部，转让收入 800 000 元，财产原值为 400	
--	--	--

000 元，在卖房过程中发生相关税费 50 000 元，计算该企业应代扣代缴的个人所得税，并做相应会计分录。

(1) 企业应代扣代缴的个人所得税
= (800 000-400 000-50 000) × 20% = 70 000 (元)
借：固定资产 800 000
 贷：应交税费——代扣代缴个人所得税 70 000

银行存款 730 000
(2) 企业实际缴纳税款时
借：应交税费——代扣代缴个人所得税 70 000
 贷：银行存款 70 000

第四节 纳税申报表的填制
一、个人所得税征收缴纳管理

二、个人所得税纳税申报表的编制
课后小结：境外扣除与企业所得税境外扣除的差异，是学生容易混淆的地方，以实例对比。



宋祖儿被举报
体有哪些变化
简介：宋祖儿被举报
来源：好看视频

授课日期：12 月 6 日、7 日
标题：第 8 章 土地增值税及其核算
教学目的与要求：
1、掌握我国现行土地增值税的有关法律规定，理解土地增值税的会计核算的基本理论、基本知识；
2、熟练掌握土地增值税应纳税额的计算，进行相应的会计核算，正确填制纳税申报表。
授课时数： 4 课 时
教学重点、难点：土地增值税的计算、不同行业的扣除项目
教学内容及过程：

2 课时
第一节 土地增值税基础

	一、概念和特点 ——对转让国有土地使用权、地上建筑物及其附着物并取得收入的单位和个人，就其转让房地产所取得的增值额征收的一种税。 开征土地增值税的目的： 加强国家对房地产开发和房地产市场的宏观调控力度，抑制投机行为，规范国家参与土地增值收益的分配，增加财政收入。 我国土地增值税的特点： (1) 以转让房地产所取得的增值额为计税依据 (2) 征税面比较广 (3) 采用扣除法和评估法计算增值额 (4) 实行超率累进税率 (5) 实行按次征收 二、征税范围 (一) 征税范围 1. 转让国有土地使用权 “国有土地”指按国家法律规定属于国家所有的土地。 2. 地上的建筑物及其附着物连同国有土地使用权一并转让。 “地上的建筑物”指建于土地上的一切建筑物，包括地上地下的各种附属设施。“附着物”指附着于土地上的不能移动或一经移动即遭损坏的物品。 (二) 征税范围的具体规定 土地增值税的课税对象是有偿转让国有土地使用权及地上建筑物和其他附着物产权所取得的增值额。 1. 以继承、赠与方式转让房地产的，不征收土地增值税 (1) 房产所有人、土地使用权所有人将房屋、土地使用权赠与直系亲属或承担直接赡养义务人的行为。 (2) 房产所有人、土地使用权所有人通过中国境内非营利的社会团体、国家机关将房屋产权、土地使用权赠与教育、民政和其他社会福利、公益事业的。 2. 房地产的出租，不征收土地增值税 3. 房地产的抵押 房地产在抵押期间，由于房产、土地使用权的权属没有发生变更，不征收土地增值税。抵押期满后，若该房地产因抵债而发生权属转让，则应缴纳土地增值税。 4. 房地产的交换，应征收土地增值税。	
--	---	--

	但对个人之间互换自有居住用房地产的,经当地税务机关核实,可免征土地增值税。 5. 以房地产进行投资、联营,暂免征收土地增值税 对以房地产作价入股,凡所投资、联营的企业从事房地产开发的,或者房地产开发企业以其建造的商品房进行投资和联营的,或者投资、联营企业将上述房地产再转让,属于土地增值税征税范围。 6. 合作建房。 对于一方出地,一方出资金,双方合作建房,建成后按比例分房自用的,暂免征收土地增值税;建成后转让的,应征收土地增值税。 7. 企业兼并转让房地产,暂免征收土地增值税。 8. 房地产的评估增值,未发生房地产权属变更,不征收土地增值税。 9. 国家收回国有土地使用权、征用地上建筑物及附着物,免征土地增值税。 具体规定: 有关事项	
--	--	--

三、纳税义务人

——转让国有土地使用权、地上建筑及其附着物(以下简称转让房地产)并取得收入的单位和个人。具体包括:机关、团体、事业单位、部队、个体工商户及国内其他单位和个人,还包括外商投资企业、外国企业及外国机构、华侨、港澳台同胞及外国公民等。

四、税目和税率

实行四级超率累进税率,按转让房地产增值比例的大小,分档定率,超率累进。其中,最低税率为 30%,最高税率为 60%。

- (1) 增值额未超过扣除项目金额的 50%的部分,税率为 30%。
- (2) 增值额超过扣除项目金额 50%、未超过扣除项目金额 100%的部分,税率为 40%。
- (3) 增值额超过扣除项目金额 100%、未超过扣除项目金额 200%的部分,税率为 50%。
- (4) 增值额超过扣除项目金额 200%的部分,税率为 60%。

五、纳税地点——房地产所在地

具体包括:

- (1) 纳税人是法人的

当转让的房地产坐落地与机构所在地或经营所在地一致时,在办理税务登记的原管辖税务机关申报纳税;

当转让的房地产坐落地与其机构所在地或经营所在地不一致时,则在房地产坐落地所管辖的税务机关申报纳税。

- (2) 纳税人是自然人

当转让的房地产坐落地与其居住所在地一致时,在住所所在地的税务机关申报纳税;当转让的房地产坐落地与其居住所在地不一致时,在办理过户手续所在地的税务机关申报纳税。

六、土地增值税的税收优惠

第二节 土地增值税应纳税额的计算

一、计税依据

——纳税人转让房地产所取得的增值额，等于纳税人转让房地产所取得的收入减去规定扣除项目金额后的余额。

（一）应税收入的确定

为转让房地产的全部价款及有关的经济收益，包括货币收入、实物收入和其他收入。

纳税人隐瞒、虚报房地产成交价格或转让房地产的成交价格低于房地产评估价格又无正当理由的，应由评估机构参照同类房地产的市场交易价格进行评估，税务机关根据评估价格确定转让房地产的收入。

（二）扣除项目的确定

1. 取得土地使用权所支付的金额
2. 房地产开发成本
3. 房地产开发费用
4. 与转让房地产有关的税金
5. 其他扣除项目
6. 旧房及建筑物的评估价格

课后小结：讲清房地产企业和非房地产企业扣除项目上的差别。

2 课时

二、应纳税额的计算

应纳税额=Σ（每级距的土地增值税×适用税率）

实际工作中一般可采用速算扣除法计算，即：应纳税额由增值额乘以适用税率减去扣除项目金额乘以速算扣除系数计算得到。

（1）增值额未超过扣除项目金额 50%

应纳税额=增值额×30%

（2）增值额超过扣除项目金额 50%，未超过 100%

应纳税额=增值额×40%-扣除项目金额×5%

（3）增值额超过扣除项目金额 100%，未超过 200%

应纳税额=增值额×50%-扣除项目金额×15%

（4）增值额超过扣除项目金额 200%

应纳税额=增值额×60%-扣除项目金额×35%

其中，式中的 5%、15%、35%分别为二、三、四级的速算扣除系数。

【例 8-1】海诚公司转让房地产取得收入 650 万元，扣除项目金额为 200 万元。

要求：计算该公司应纳土地增值税额

1. 分步计算法

（1）计算增值额

增值额=650-200=450（万元）

（2）计算增值额与扣除项目金额之比

增值额与扣除项目金额之比=450÷200=225%

增值额超过扣除项目金额 200%，分别适用 30%、40%、50%、60%四档税率。

（3）分别计算各级次应纳税额

①增值额未超过扣除项目金额 50%的部分，适用 30%的税率。

该部分增值额=200×50%=100（万元）

该部分增值额应纳税额=100×30%=30（万元）

②增值额超过扣除项目金额 50%，未超过扣除项目金额 100%的部分，适用 40%的税率。

该部分增值额=200×(100%-50%)=100(万元)

该部分增值额应纳税额=100×40%=40(万元)

③增值额超过扣除项目金额 100%，未超过扣除项目金额 200%的部分，适用 50%的税率。

该部分增值额=200×(200%-100%)=200(万元)

该部分增值额应纳税额=200×50%=100(万元)

③增值额超过扣除项目金额 100%，未超过扣除项目金额 200%的部分，适用 50%的税率。

该部分增值额=200×(200%-100%)=200(万元)

该部分增值额应纳税额=200×50%=100(万元)

④增值额超过 200%的部分，适用 60%的税率

该部分增值额=450-200×200%=50(万元)

该部分增值额应纳税额=50×60%=30(万元)

(4) 各级次应纳税额相加，得到总税额

海诚公司应纳土地增值税税额=30+40+100+30=200(万元)

2. 速算扣除法

(1) 计算增值额

增值额=650-200=450(万元)

(2) 计算增值额与扣除项目金额之比

增值额与扣除项目金额之比=450÷200=225%

增值额超过扣除项目金额 100%，适用速算扣除公式为：

应纳税额=增值额×60%-扣除项目金额×35%

(3) 计算应纳税额

应纳税额=450×60%-200×35%=200(万元)

【例 8—2】 华洋房地产开发公司建造并出售一幢高级公寓，取得收入 4 000 万元，营业税率 5%，城市建设维护税率为 7%，教育费附加为 3%。支付地价款 400 万元，房地产开发成本为 450 万元，开发费用支出 100 万元（其中利息支出 40 万元，未超过承认标准）。

要求：计算该公司应纳增值税所得额

(1) 取得收入=4 000(万元)

(2) 扣除项目金额：

①取得土地使用权支付的金额=400(万元)

②房地产开发成本=450(万元)

③房地产开发费用

其他开发费用实际支出比例=100-40/400+450=7%

超过了 5%的限额，按 5%计算如下：

(400+450)×5%=42.5(万元)

房地产开发费用扣除合计=40+42.5=82.5(万元)

④与转让房地产有关的税金

=4 000×5%×(1+7%+3%)=220(万元)

⑤从事房地产开发企业加计扣除

=(400+450)×20%=170(万元)

⑥扣除项目金额合计

=400+450+82.5+220+170=1 322.5(万元)

(3) 转让房地产的增值额为：

$4\,000-1\,322.5=2\,677.5$ （万元）

（4）增值额与扣除项目金额的比例为：

$2\,677.5 \div 1\,322.5=202\%$

（5）应纳税额

$=2\,677.5 \times 60\%-1\,322.5 \times 35\%=1\,143.625$ （万元）

第一节 土地增值税的账务处理

一、账户设置

在“应交税费”账户下设置“应交土地增值税”明细账户进行核算。

从事房地产开发的企业和非从事房地产开发的企业均有可能发生房地产转让行为；而从事房地产开发的企业按其经营范围可分为主营房地产和兼营房地产两种情况。针对不同情况，企业还应分别设置“营业税金及附加”、“其他业务成本”、“固定资产清理”等账户，反映企业应负担的土地增值税情况。

二、会计分录

（一）从事房地产开发企业

1. 主营房地产

【例 8—3】如例 8—2 华洋房地产开发公司应纳土地增值税为 1 143.625 万元。

（1）计算土地增值税时

借：营业税金及附加 11 436 250

贷：应交税费——应交土地增值税 11 436 250

（2）企业缴纳税金时

借：应交税费——应交土地增值税 11 436 250

贷：银行存款 11 436 250

2. 兼营房地产

【例 8—4】假如例 8—1 中，海诚公司为兼营房地产的企业，经计算其转让房地产应纳土地增值税为 200 万元。

（1）海诚公司计算税金时

借：其他业务成本 2 000 000

贷：应交税费——应交土地增值税 2 000 000

（2）实际缴纳税金时

借：应交税费——应交土地增值税 2 000 000

贷：银行存款 2 000 000

（二）非从事房地产开发企业

【例 8—5】康地电机厂转让一处房产，该房产原价 400 万元，累计折旧 40 万元，取得转让收入 600 万元，营业税税率为 5%。

（1）注销转让房产

借：固定资产清理 3 600 000

累计折旧 400 000

贷：固定资产 4 000 000

（2）收到房款

借：银行存款 6 000 000

贷：固定资产清理 6 000 000

（3）计算营业税

应交营业税 $=6\,000\,000 \times 5\% = 300\,000$ （元）

借：固定资产清理 300 000

贷：应交税费——应交营业税 300 000

(4) 计算应缴纳土地增值税

增值额=600-400-30=170 (万元)

扣除项目金额=400+30=430 (万元)

增值额占扣除项目金额的比例=170÷430=39.5%

应纳土地增值税=170×30%=51 (万元)

借：固定资产清理 510 000

贷：应交税费——应交土地增值税 510 000

(5) 上缴税金时

借：应交税费——应交营业税 300 000

——应交土地增值税 510 000

贷：银行存款 810 000

第四节 纳税申报表的填制

参见教材

(取得真实申报表，阅读其内容，熟练其填制)

课后小结：归纳对比房地产企业和非房地产企业、新项目与旧项目计算、账务处理上的差别，特别是固定资产的转让账务处理应加强。

第六章 其他税种法律制度

教学目的与要求：

1、掌握城市维护建设税、资源税、城镇土地使用税、房产税、车船税、契税、印花税的有关规定及其会计核算的基本理论、基本知识；

2、熟练掌握城市维护建设税、资源税、城镇土地使用税、房产税、车船税、契税、印花税等应纳税额的计算，进行相应的会计核算。

授课时数： 8 课 时

教学重点、难点：

教学内容及过程：

2 课时

第一节 城市维护建设税及教育费附加

一、城市维护建设税

——对缴纳增值税、营业税、消费税（以下简称“三税”）的单位和个人，就其实际缴纳的“三税”税额为计税依据而征收的一种税。

(一) 纳税人

——负有缴纳“三税”义务的单位和个人，包括国有企业、集体企业、私营企业、个体工商户及其他单位和个人，但不包括外商投资企业和外国企业。

个体商贩及个人在集市上出售商品，对其征收临时经营的增值税，是否同时按其实缴税额征收城建税，由各省、自治区、直辖市人民政府根据实际情况确定。

(二) 计税依据和税率

计税依据是纳税人实际缴纳的“三税”税额，不包括纳税人违反“三税”有关税法而加收的滞纳金和罚款。对出口商品退还增值税、消费税时，不退还已缴纳的城建税。

三档地区差别比例税率：

城市市区 7%

县城和建制镇 5%

乡村 1%

（三）征收管理

1. 纳税期限

在纳税人缴纳“三税”环节计算缴纳

城建税的纳税期限与“三税”一致，纳税期限分别为 1 日、3 日、5 日、10 日、15 日、1 个月或者 1 个季度。纳税人的具体纳税期限，由主管税务机关根据纳税人应纳税额的大小分别核定，不能按固定期限纳税的，可以按次纳税。

2. 纳税地点

（1）.纳税人直接缴纳“三税”的，在缴纳“三税”地缴纳城建税；

（2）.代扣代缴的纳税地点：代征、代扣、代缴“三税”的企业单位，同时也要代征、代扣、代缴城建税。如果没有代扣城建税的，应由纳税单位或个人回到其所在地申报纳税。

（3）.银行的纳税地点：县以上各级银行直接经营业务取得的收入，由各级银行分别在所在地纳税；县和设区的市，由县支行或区办事处在其所在地纳税。

（四）优惠政策

（五）应纳税额的计算

应纳税额

=纳税人实际缴纳的增值税、消费税、营业税税额×适用税率

【例 9—1】 喜乐啤酒厂 2006 年 12 月实际缴纳了增值税 100 000 元、消费税 60 000 元。城建税适用税率为 7%。

要求：计算该厂城建税税额

应纳城建税税额=（100 000+60 000）×7%=11 200（元）

（六）账务处理

设置“应交税费——应交城市维护建设税”账户。

计提时借记“营业税金及附加”，贷记本账户；

缴纳时，借记本账户，贷记“银行存款”；

期末贷方余额为应交未交的城建税。

（七）纳税申报

二、教育费附加

——对缴纳增值税、消费税、营业税的单位和个人，就其实际缴纳的税额为计税依据征收的一种附加费。

（一）缴纳义务人及征收范围

缴纳义务人——所有缴纳增值税、消费税和营业税的单位和个人。

计征依据——纳税义务人实际缴纳的增值税、消费税和营业税。

教育费附加于缴纳“三税”时同时缴纳。

（二）优惠政策

1. 对海关进口的产品征收的增值税、消费税，不征收教育费附加。

2. 对由于减免增值税、消费税和营业税而发生退税的，可同时退还已征收的教育费附加。但对出口产品退还增值税、消费税的，不退还已征的教育费附加。

（三）应缴纳税额的计算

征收率为“三税”的 3%

应缴纳教育费附加=实际缴纳的增值税、消费税和营业税税额×3%

【例 9-2】 喜乐啤酒厂 2006 年 12 月实际缴纳了增值税 100 000 元、消费税 60 000 元。则：
应缴纳教育费附加=(100 000+60 000)×3%=4 800 (元)

(四) 账务处理

设置“应交税费——应交教育费附加”账户

计提时，借记“营业税金及附加”，贷记本账户；

缴纳时，借记本账户，贷记“银行存款”；

本账户期末贷方余额为应交未交的教育费附加。

【例 9-3】 根据例 9-1 和例 9-2，编制企业会计分录。

(1) 计提时

借：营业税金及附加 16 000

贷：应交税费——应交城市维护建设税 11 200
——应交教育费附加 4 800

(2) 缴纳时

借：应交税费——应交城市维护建设税 11 200
——应交教育费附加 4 800

贷：银行存款 16 000

课后小结：强调与三税的关系

2 课时

第二节 资源税

——对在我国境内开采应税资源的矿产品或者生产盐的单位和个人，就其应税产品销售数量或自用数量为计税依据而征收的一种税。

一、纳税人和扣缴义务人

纳税义务人——在我国境内开采应税资源的矿产品或生产盐的单位和个人。包括国有企业、集体企业、私营企业、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、个体经营者及其他单位和个人。

扣缴义务人——收购未税矿产品的单位为资源税的。

二、征税范围、税目、税额

——征税范围包括矿产品和盐。其中，矿产品包括原油、天然气、煤炭、其他非金属矿产品和金属矿产品。

(1) 原油

(2) 天然气

(3) 煤炭

(4) 其他非金属矿原矿

(5) 黑色金属矿原矿

(6) 有色金属矿原矿

(7) 盐

资源税的税目、税额见（教材）表 9-2 所示

三、应纳税额的计算

应纳税额=课税数量×单位税额

代扣代缴应纳税额=收购未税矿产品的数量×适用的单位税额

【例 9—4】华北胜安油田 2006 年 11 月销售原油 30 万吨，适用的单位税额为 10 元/吨。则：
应纳税额=300 000×10=3 000 000（元）

四、账务处理

设置“应交税费——应交资源税”账户

计税时

借：营业税金及附加

 生产成本

 制造费用

 贷：应交税费——应交资源税

独立矿山、联合企业收购未税矿产品，按代扣代缴的资源税

借：材料采购

 贷：应交税费——应交资源税

纳税人外购液体盐加工成固体盐，可抵扣购入液体盐所缴纳的资源税，在购入液体盐时，按允许抵扣的资源税

借：应交税费——应交资源税

 贷：银行存款等

纳税人将液体盐加工成固体盐或碱销售时

借：营业税金及附加

 贷：应交税费——应交资源税

实际缴纳资源税时

借：应交税费——应交资源税

 贷：银行存款

【例 9—5】海安公司 11 月外购液体盐 10 000 吨，每吨进价 150 元（不含增值税、资源税），当月全部耗用，单位税额 3 元/吨。当月对外销售海盐原盐 15 000 吨，用原盐 5 000 吨加工成精盐出售，单位税额 12 元/吨。增值税率为 17%。

（1）购进液体盐 10 000 吨，价款 1 500 000 元

可抵扣资源税税额=10 000×3=30 000（元）

可抵扣增值税=（1 500 000+30 000）×17%=260 100（元）

借：材料采购 1 500 000

 应交税费——应交资源税 30 000

 ——应交增值税（进项税额）260 100

 贷：银行存款 1 790 100

（2）销售海盐原盐 15 000 吨

应纳资源税税额=15 000×12=180 000（元）

借：营业税金及附加 180 000

 贷：应交税费——应交资源税 180 000

（3）用原盐 5 000 吨加工成精盐出售

应纳资源税税额=5 000×12=60 000（元）

借：生产成本 60 000

 贷：应交税费——应交资源税 60 000

（4）月末，按规定申报纳税，当月实际应纳资源税

应纳税额=180 000+60 000-30 000=210 000（元）

借：应交税费——应交资源税 210 000

贷：银行存款 210 000

第三节 城镇土地使用税

——以城镇土地为征税对象，对拥有土地使用权的单位和个人征收的一种税。

一、纳税义务人

(1) 拥有土地使用权的单位和个人。包括外商投资企业、外国企业及外籍人员。

(2) 拥有土地使用权的单位和个人不在土地所在地的，其土地的实际使用人和代管人为纳税人。

(3) 土地使用权未确定或权属纠纷未解决的，其实际使用人为纳税人。

(4) 土地使用权共有的，共有各方都是纳税人，由共有各方分别纳税。

二、征税范围

——在城市、县城、建制镇和工矿区的国家所有和集体所有的土地。

上述城市的土地包括市区和郊区的土地，县城的土地指县人民政府所在地的城镇的土地，建制镇的土地指镇人民政府所在地的土地。建立在城市、县城、建制镇和工矿区以外的工矿企业不需缴纳城镇土地使用税。

三、应纳税额的计算

采用定额税率，按大、中、小城市和县城、建制镇、工矿区分别规定每平方米土地使用税年应纳税额。

全年应纳税额=实际占用应税土地面积×适用税额

【例 9-6】 华海公司所在地为某大城市，企业使用土地面积为 10 000 平方米，经税务机关核定，该土地每平方米年税额为 6 元。则：

年应纳税额=10 000×6=60 000（元）

若由几个人或几个单位共同拥有一块土地的使用权，他们都是纳税人，以他们实际使用的土地面积占总面积的比例，分别计算缴纳土地使用税。

四、账务处理

通过“应交税费——应交土地使用税”账户核算
计提时

借：管理费用

贷：应交税费——应交土地使用税

缴纳时

借：应交税费——应交土地使用税

贷：银行存款

【例 9-7】 根据例 9-6，应编制的会计分录为：(1) 计提时

借：管理费用——税金 60 000

贷：应交税费——应交土地使用税 60 000

(2) 缴纳时

借：应交税费——应交土地使用税 60 000

贷：银行存款 60 000

课后小结：重点是账务处理所使用的会计科目

2 课时

第四节 房产税

以房产为征税对象，依据房产价格或房产租金收入向房产所有人或经营人征收的一种税。

一、纳税义务人

——房产的产权所有人。包括：

(1) 产权属国家所有的，由经营管理单位纳税；产权属集体和个人所有的，由集体单位和个人纳税。

(2) 产权出典的，由承典人纳税。

(3) 产权所有人、承典人不在房屋所在地的，由房产代管人或者使用人纳税。

(4) 产权未确定及租典纠纷未解决的，由房产代管人或者使用人纳税。

(5) 纳税单位和个人无租使用房产管理部门、免税单位及纳税单位的房产，应由使用人代缴房产税。

二、征税范围及计税依据

征税范围——城市、县城、建制镇和工矿区范围内的房产，不包括农村。采用从价计征，计税办法：

按房产余值计税

按租金收入计税

采用比例税率：

按房产计税余值计税的，税率为 1.2%

按房产租金收入计税的，税率为 12%

按房产余值计税的，房产税依照房产原值一次减除 10%～30%以后的余值计算缴纳。

房产出租的，以房产租金收入为房产税的计税依据。

对以房产投资联营，投资者参与投资利润分红，共担风险的，按房产的计税余值作为计税依据计征房产税；

对以房产投资，收取固定收入，不承担联营风险的，实际是以联营名义取得房产租金，应由出租方按租金收入计征房产税。

对融资租赁房屋的，按房产余值计征房产税，租赁期房产税纳税人由当地税务机关根据实际情况确定。

对居民住宅区内业主共有的经营性房产，由实际经营的代管人或使用人缴纳房产税。其中，自营的，按房产原值减除 10%至 30%后的余值计征；出租的，按租金计征。

三、征收管理

(一) 纳税义务发生的时间

(二) 纳税期限

(三) 纳税地点

四、应纳税额的计算

(一) 从价计征

按房产的原值减除一定比例后的余值计征

应纳税额=应税房产原值×(1-扣除比例)×1.2%

【例 9—8】 华海公司一经营用房原值 1 000 万元，当地规定允许扣除 20%，适用税率 1.2%。则：

年应纳税额=1 000×(1-20%)×1.2%=9.6(万元)

(二) 从租计征

按房产的租金收入计征

应纳税额=租金收入×12%(或 4%)

【例 9—9】 富通公司出租房产每月租金收入 10 000 元，年租金收入 120 000 元，适用税率 12%。则：
年应纳税额=120 000×12%=14 400(元)

五、账务处理

设置“应交税费——应交房产税”账户

【例 9—10】 假设例 9—9 中，富通公司是按月计提、按季缴纳房产税的。

要求：编制相应的会计分录

（1）按月计提时

借：管理费用——税金 1 200

贷：应交税费——应交房产税 1 200

（2）按季缴纳时

借：应交税费——应交房产税 3 600

贷：银行存款 3 600

标题：第 4 章 关税及其核算

教学目的与要求：

1、掌握我国现行关税的基本内容、进出口关税完税价格的确认方法及关税的会计核算的基本理论、基本知识；

2、熟练掌握关税应纳税额的计算，进行相应的会计核算，以及正确填制纳税申报表的基本技能。

授课时数： 4 课 时

教学重点、难点：进口货物关税额的计算。计税依据的确定、关税应纳税额的计算、账务处理。

教学内容及过程：

2 课时

案例导入：

鸿运进出口公司 2007 年 5 月进口商品一批，离岸价为 26 万美元，支付国外运费 2.25 万美元，保险费 0.6 万美元，我国的进口关税税率为 30%，当时的美元汇率为 1 美元=7.5 元人民币。新进公司的会计小王报关该交纳多少关税？

课前思考：

- 1、关税的征收范围是哪些？
- 2、纳税人如何计算关税？
- 3、关税如何进行会计处理？
- 4、如何对关税进行纳税申报？

第一节 关税基础

一、关税的概念和特点

——海关依法对进出境货物、物品征收的一种商品税。

关税具有以下特点：

- （1）征收对象是进出境的货物和物品。
- （2）关税是单一环节的价外税。
- （3）有较强的涉外性。

二、关税的征税范围

——进出我国关境的货物和物品。

货物：指贸易性商品；

物品：指入境旅客随身携带的行李物品、个人邮递物品、各种运输工具上的服务人员携带进口的自用物品、馈赠物品以及其他方式进境的个人物品。

三、关税的纳税义务人

——进口货物的收货人、出口货物的发货人、进出境物品的所有人。

收、发货人：指依法取得对外贸易经营权，并进口或者出口货物的法人或者其他社会团体。

所有人：物品的所有人和推定为所有人的人

四、关税税率

1. 进口关税税率

新税则设有以下四个栏目：

- (1) 最惠国税率
- (2) 协定税率
- (3) 特惠税率
- (4) 普通税率

我国对部分进口原材料、零部件、农药原药和中间体、乐器及生产设备实行暂定税率。暂定税率优先适用于优惠税率或最惠国税率，按普通税率征税的进口货物不适用暂定税率。同时，对部分进口农产品和化肥产品实行关税配额

2. 出口关税税率

我国出口税则为一栏税率，即出口税率。我国只对少数资源性产品及易于竞相杀价、需要规范出口秩序的半制成品征收出口关税。

现行税则对 36 种商品计征出口关税，税率为 20%~40%。

出口暂定税率优先适用于出口税则中规定的出口税率。

对上述范围内的有 23 种商品实行 0%~20%暂定税率，其中 16 种商品为零关税，6 种商品税率为 1%及以下。

3. 特别关税

(1) 报复性关税

——指为报复他国对本国出口货物的关税歧视，而对相关国家的进口货物征收的一种进口附加税。

(2) 反倾销税与反补贴税

——指进口国海关对外国的倾销商品，在征收关税的同时附加征收的一种特别关税，其目的在于抵销他国补贴。

(3) 保障性关税

——指当某类商品进口量剧增，对我国相关产业带来巨大威胁或损害时，按 WTO 有关规则，可以启动一般保障措施，即在与有实质利益的国家或地区进行磋商后，在一定时期内提高该项商品的进口关税或采取数量限制措施，以保护国内相关产业不受损害。

五、关税的纳税期限和纳税地点

六、关税的税收优惠

海关进口关税专用缴款书（收据联）

收入系统： 填发日期： 年 月 日 No.

收款单位	收入机关				缴款单位 (人)	名称		第一联：(收据)国库收款签章后交缴款单位或缴款人
	科目		预算级次			账号		
	收缴国库					开户银行		
税号	货物名称	数量	单位	完税价格(¥)	税率(%)	税款金额(¥)		

金额人民币（大写）												合计（¥）			
申请单位编号				报关单编号				填制单位				收缴国库（银行）			
合同（批文）号				运输工具号											
缴款日期		年 月 日		提/装货单号											
备注												制单人____ 复合人____			

第二节 关税应纳税额的计算

一、关税的计税依据

——进出口货物的完税价格。

关税的完税价格：

指海关计征关税的价格，由海关以货物的成交价格为基础审查确定。成交价格不能确定时，完税价格由海关依法估算。

（一）进口货物的完税价格

1. 一般进口货物的完税价格

（1）以成交价格为基础的完税价格

以海关审定的成交的到岸价为完税价格，包括货物的货价、货物运抵我国境内输入地点起卸前的运输及其相关费用、保险费。

（2）进口货物海关估价方法

进口货物的价格不符合成交价格条件或者价格条件不能确定的，海关依次使用以下方法估算完税价格：

①相同货物成交价格方法

②类似货物成交价格方法

③倒扣价格方法

④计算价格方法

⑤其他合理方法

2. 特殊进口货物的完税价格

- （1）加工贸易进口料件及其制成品
- （2）保税区、出口加工区货物
- （3）运往境外修理的货物
- （4）运往境外加工的货物
- （5）暂时进境货物
- （6）租赁方式进口货物
- （7）留购的进口货样等
- （8）予以补税的减免税货物
- （9）以其他方式进口的货物

3. 进口货物完税价格中运输及相关费用、保险费的计算

(1) 以一般陆运、空运、海运方式进口的货物

运费和保险费按实际支付的费用计算。

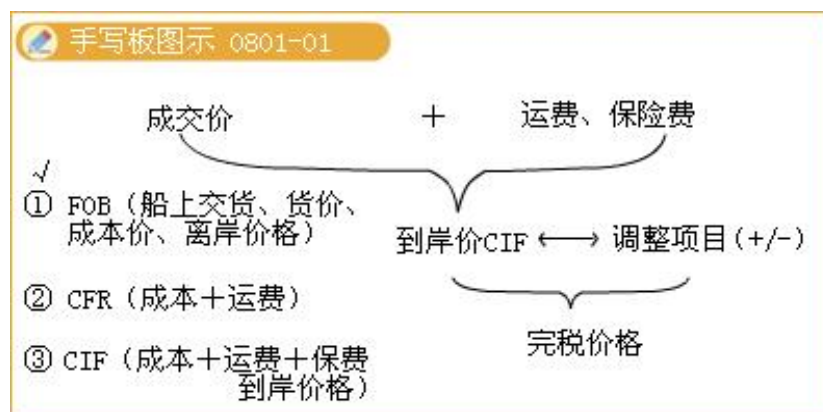
如果进口货物的运费无法确定或未实际发生，海关应按该货物进口同期运输行业公布的运费率（额）计算运费；按“货价加运费”两者总额的 3% 计算保险费。

(2) 以其他方式进口的货物

邮运的进口货物，以邮费作为运输及其相关费用、保险费；

以境外边境口岸价格条件成交的铁路或公路运输进口货物，海关应按货价的 1% 计算运输及其相关费用、保险费；作为进口货物的自驾进口的运输工具，海关在审定完税价格时，可不另行计入运费。

补充：实际成交价格



课后小结：出口货物以海关审定的成交价格为基础的离岸价格作为完税价格。进口货物以海关审定的成交价格为基础的到岸价格作为完税价格。熟悉价格俗语及其区别。

2 课时

(二) 出口货物的完税价格

1. 以成交价格为基础的完税价格

由海关以该货物向境外销售的成交价格为基础审查确定，包括货物运至我国境内输出地点装载前的运输及其相关费用、保险费，但不包括其中的出口关税税额。

出口货物的成交价格指该货物出口销售到我国境外时买方向卖方实付或应付的价格。若出口货物的成交价格中含有支付给境外的佣金并单独列明，应当扣除。

2. 出口货物海关估价方法

出口货物的成交价格不能确定时，完税价格由海关依次按下列方法估定：

- (1) 同时或大约同时向同一国家或地区出口的同种货物的成交价格；
- (2) 同时或大约同时向同一国家或地区出口的类似货物的成交价格；
- (3) 根据境内生产相同或类似货物的成本、利润和一般费用、境内发生的运输及其相关费用、保险费计算所得的价格。
- (4) 按照合理方法估定的价格。

3. 出口货物完税价格中的运输及相关费用、保险费的计算

出口货物的销售价格如果包括离境口岸至境外口岸之间的运费、保险费的，该运费、保险费应当扣除。

二、关税应纳税额的计算

(1) 从价税。计算公式：

应纳税额=应税进（出）口货物数量×单位完税价格×税率

（2）从量税。计算公式：

应纳税额=应税进（出）口货物数量×关税单位税额

（3）复合税。计算公式：

应纳税额

=应税进（出）口货物数量×单位货物税额+应税进（出）口货物数量×单位完税价格×税率

（4）滑准税。

（一）进口货物应纳关税的计算

1. CIF 价格（成本、保险费加运费，指定目的港）

应纳税额=CIF×税率

【例 4-1】高胜公司从美国进口一批货物，进口申报价格为 CIF 厦门 USD 300 000。当期外汇牌价为 1：8，关税税率为 10%。

要求：计算完税价格和应纳税额

（1）完税价格=USD 300 000×8=2 400 000（元）

（2）应纳税额=2 400 000×10%=240 000（元）

2. FOB 价格（船上交货，指定目的港）

应纳税额=（FOB+运杂费+保险费）×税率

【例 4-2】广发公司从日本进口 1 台设备，进口申报价格为 FOB 横滨 USD 200 000，运抵我国口岸支付运费 USD 180，保险费 USD 400，当期外汇牌价为 1：8，关税税率为 15%。

要求：计算完税价格和应纳税额

（1）完税价格=（200 000+180+400）×8=1 604 640（元）

（2）应纳税额=1 604 640×15%=240 696（元）

3. CFR 价格（成本加运费，指定目的港）

应纳税额

=（CFR+保险费）×税率=CFR（1-保险费率）×税率

【例 4-3】汕惠公司从日本进口一批货物，进口申报价格为 CFR 汕头 USD 100 000，保险费率为 3%，关税税率为 10%，当期外汇牌价为 1：8.2。计算完税价格和应纳税额。

（1）完税价格

=100 000×8.2÷（1-3%）=822 467.40（元）

（2）应纳税额=822 467.40×10%=82 246.74（元）

（二）出口货物应纳关税的计算

1. FOB 价格

出口货物以我国口岸离岸价（FOB）成交的，计算公式为：

完税价格=FOB（1+出口关税税率）

应纳税额=完税价格×出口关税税率

2. CIF 价格

出口货物以国外口岸到岸价（CIF）成交的，计算公式为：

完税价格=（CIF-保险费-运费）（1+出口关税税率）

应纳税额=完税价格×出口关税税率

3. CFR 价格

出口货物以国外口岸价格加运费价格（CFR）成交的，计算公式为：

完税价格=（CFR-运费）（1+出口关税税率）

应纳税额=完税价格×出口关税税率

【例 4-4】 开阳进出口公司出口一批产品，成交价格为 FOB 深圳盐田 USD 220 000，当日外汇牌价为 1：8.3，关税税率为 10%。

要求：计算完税价格和应纳税额

(1) 完税价格=220 000/（1+10%）=USD 200 000

(2) 应纳税额=200 000×8.3×10%=166 000（元）

第三节 关税的账务处理

一、账户设置

设置“应交税费——应交关税”科目。

进口货物缴纳的关税是为取得进口货物的一种必要支出，按照实际成本计价原则，这种支出应构成进口货物价值的一部分。故进口关税与货物的买价等一起，计入货物的成本，借记“原材料”、“固定资产”、“在建工程”等账户，贷记“应交税费——应交关税”等科目。

二、会计分录

（一）自营进口业务

【例 4-5】 在例 4-1 中，假设海关代征增值税率为 17%，购货款尚未支付。

要求：编制相应的会计分录

(1) 进口货物并计算应纳税金

借：材料采购 2 640 000

 贷：应交税费——应交关税 240 000

 应付账款 USD300 000@82 400 000

(2) 实际缴税时

海关代征增值税=（300 000×8+240 000）×17%=448 800（元）

借：应交税费——应交关税 240 000

 ——应交增值税（进项税额）448 800

 贷：银行存款 688 800

（二）自营出口业务

【例 4-6】 根据例 4-4 的计算结果，开阳进出口公司出口产品应缴纳的关税为 166 000 元。

要求：编制相应的会计分录

(1) 出口销售并计缴关税时

借：应收账款 USD 220 000@8.31 826 000

 贷：主营业务收入 1 826 000

借：营业税金及附加 166 000

 贷：应交税费——应交关税 166 000

(2) 实际缴税时

借：应交税费——应交关税 166 000

 贷：银行存款 166 000

（三）代理进出口业务

【例 4-7】 高胜公司委托开阳进出口公司从韩国大田公司进口一批商品，成交价格为 FOB 釜山 USD 200 000，另支付运费 USD 1 000，保险费 USD 900，代理手续费为货价的 2%，关税税率为 10%，外汇牌价为 1：8，高胜公司已将货款 1 650 000 汇入开阳进出口公司账户。该批商品已运抵目的地，向高胜公司办理结算。

要求：计算税费、编制相应的会计分录

(1) 计算关税税额和手续费

应纳关税税额= (200 000+1 000+900) ×8×10%=161 520 (元)

代理手续费= (200 000+1 000+900) ×8×2%=32 304 (元)

(2) 开阳进出口公司的账务处理

①收到高胜汇来货款

借：银行存款 1 650 000

贷：应付账款/预收账款——高胜公司 1 650 000

②对外付汇进口商品时

借：应收账款——大田公司 USD200 000@81 600 000

贷：银行存款 1 600 000

③进口关税结算时

借：应付账款/预收账款——高胜公司 161 520

贷：应交税费——应交关税 161 520

借：应交税费——应交关税 161 520

贷：银行存款 161 520

④将进口商品交付高胜公司并收取手续费时

借：应付账款/预收账款——高胜公司 1 632 304

贷：其他业务收入 32 304

应收账款——大田公司 USD200 000@81 600 000

⑤高胜公司补付款

借：银行存款 143 824

贷：应付账款/预收账款——高胜公司 143 824

【例 4—8】太子企业委托开阳进出口公司出口一批商品，该商品的 FOB 价为 USD 110 000，汇率为 1：8，出口关税税率为 10%，手续费为 16 000 元。

要求：计算应纳税额、编制开阳公司相应的会计分录

(1) 计算应缴关税税额

完税价格=110 000÷ (1+10%) =USD 100 000

应纳税额=100 000×8×10%=80 000 (元)

(2) 开阳进出口公司账务处理

①应缴出口关税时

借：应收账款——太子企业 80 000

贷：应交税费——应交关税 80 000

②缴纳关税时

借：应交税费——应交关税 80 000

贷：银行存款 80 000

③应收手续费时

借：应收账款——太子企业 16 000

贷：其他业务收入 16 000

④收到太子企业划来税款及手续费

借：银行存款 96 000

贷：应收账款——太子企业 96 000

中华人民共和国海关进口货物报关单

预录入编号：

海关编号：

进口口岸	备案号	进口日期	申报日期	
------	-----	------	------	--

经营单位		运输方式		运输工具名称		提运单号		
收货单位		贸易方式		征免性质		征税比例		
许可证号	起运国（地区）			装货港		境内目的地		
批准文号	成交方式			运费	保费	杂费		
合同协议号	件数	包装种类		毛重（公斤）		净重（公斤）		
集装箱号	随附单据					用途		
标记号码及备注								
编号 商品编号 商品名称 数量及单位 原产国（地区） 单价 总价 币制 征免								
税费征收情况								
录入员 录入单位		兹申明以上申报无讹并承担法律责任			海关审单批注及放行日期 （签章）			
报关员		申报单位（签章）			审单			
单位地址					价			
邮编					统计			
		电话			填制日期		放行	

中华人民共和国海关出口货物报关单

预录入编号：

海关编号：

出口口岸			备案号		出口日期		申报日期	
经营单位			运输方式	运输工具名称		提运单号		
发货单位			贸易方式		征免性质	结汇方式		
许可证号		运抵国（地区）		指运港		境内货源地		
批准文号		成交方式	运费	保费		杂费		
合同协议号		件数	包装种类	毛重（公斤）		净重（公斤）		

（二）进出口货物报关单格式填写

为统一进出口货物报关单填报要求，保证报关单数据质量，企业应当根据《中华人民共和国海关进出口货物报关单填制规范》的规定，严格填写进出口货物报关单。

课后小结：进口关税是价内税，进口关税与货物的买价等一起，计入货物的成本。出口关税与消费税等税种的性质一样，应作为营业税金及附加。

第五节 车船税

对在我国境内车辆、船舶（以下简称车船）的所有人或者管理人征收的一种税。

一、纳税义务人

——在中国境内车船的所有人或者管理人。其中，管理人是指对车船具有管理使用权，不具有所有权的单位和个人。

车船税的所有人或者管理人未缴纳车船税的，使用人应当代缴纳车船税。

从事机动车交通事故责任强制保险（即“交强险”）业务的保险机构为机动车车船税的扣缴义务人。

二、征税范围及税率

（一）征税范围

——依法应当在车船管理部门登记的车船。其中，车船管理部门是指公安、交通、农业、渔业、军事等依法具有车船管理职能的部门。具体包括：

1. 车辆：载客汽车、载货汽车、三轮汽车、低速货车、摩托车、专项作业车及轮式专用机械车；

2. 船舶：拖船和非机动驳船。

在机场、港口以及其他企业内部场所行驶或者作业，并在车船管理部门登记的车船，应当缴纳车船税。

（二）税率

采用定额税率具体见（教材）表 9—4

三、应纳税额的计算

购置的新车船，购置当年的应纳税额自纳税义务发生的当月起按月计算：

$$\text{应纳税额} = \text{年应纳税额} \div 12 \times \text{应纳税月份数}$$

境外机动车临时入境、机动车临时上道路行驶、机动车距规定的报废期限不足 1 年而购买短期“交强险”的车辆，保单中“当年应缴”项目的计算公式为：

$$\text{当年应缴} = \text{计税单位} \times \text{年单位税额} \times \text{应纳税月份数} \div 12$$

其中，应纳税月份数为“交强险”有效期起始日期的当月至截止日期当月的月份数。

【例 9—11】 华康运输公司有载货汽车（净吨位数 10 吨）4 辆，年应纳税额为每吨 60 元；客车 6 辆，年应纳税额为每辆 200 元。则：

$$\text{年应纳税额} = 4 \times 10 \times 60 + 6 \times 200 = 3\,600 \text{（元）}$$

四、账务处理

设置“应交税费——应交车船使用税”账户

【例 9—12】 根据例 9—11，华康运输公司按年计算应纳税额为 3 600 元，分季缴纳，按月

计提。则相应的会计分录如下。

(1) 按月计提时

借：管理费用——税金 300

贷：应交税费——应交车船使用税 300

(2) 按季缴纳时

借：应交税费——应交车船使用税 900

贷：银行存款 900

课后小结：重点是账务处理所使用的会计科目

2 课时

第六节 契税

以所有权发生转移变动的不动产为征税对象，向产权承受人征收的一种财产税。

一、纳税义务人与税率

纳税义务人——我国境内承受土地使用权、房屋所有权权属转移的单位和个人。

实行 3%~5% 的税率

各省、自治区、直辖市人民政府可以在该幅度规定的范围内，按照本地区的实际情况确定。

从 2008 年 11 月 1 日起，个人首次购买 90 平方米以下住房，按 1% 税率征收契税。

二、征税范围

(一) 国有土地使用权出让

(二) 土地使用权的转让

(三) 房屋买卖

1. 以房产抵债或实物交换房屋。

2. 以房产作投资或作股权转让。

3. 买房拆料或翻建新房。

(四) 房屋赠与

(五) 房屋交换

三、应纳税额的计算

应纳税额=计税依据×税率

【例 9-13】居民甲有两处房产，将其中一处房产出售给乙，成交价格为 100 万元；将另一处房产与丙交换，并由丙支付换房差价 20 万元。

要求：计算甲、乙、丙各应缴纳的契税额（假定税率为 5%）

(1) 甲不缴纳契税

(2) 乙应缴纳契税=1 000 000×5%=50 000（元）

(3) 丙应缴纳契税=200 000×5%=10 000（元）

四、账务处理

设置“应交税费——应交契税”账户

【例 9-14】富通公司购买一土地使用权，成交价格为 800 万元；购买一处房产，成交价格为 400 万元。契税税率为 4%。

要求：计算该公司应纳契税额、编制相应的会计分录

(1) 土地使用权应纳契税=8 000 000×4%=320 000（元）

借：无形资产——土地使用权 320 000

贷：应交税费——应交契税 320 000

(2) 房产应交契税=4 000 000×4%=160 000（元）

借：固定资产 160 000

贷：应交税费——应交契税 160 000

第七节 印花税

对经济活动和经济交往中书立、使用、领受具有法律效力的凭证的单位和个人征收的一种税。

一、纳税义务人

——在中国境内书立、使用、领受印花税法所列举的凭证并应依法履行纳税义务的单位和个人。

- (1) 立合同人
- (2) 立据人
- (3) 立账簿人
- (4) 领受人
- (5) 使用人

对应税凭证，凡由两方或两方以上当事人共同书立的，其当事人各方都是印花税的纳税人，应各就其所持凭证的计税金额履行纳税义务。

印花税应当在书立或领受时贴花，一般实行就地纳税

二、计税依据、税目及税率

计税依据——各种应税凭证上所记载的计税金额

采用比例税率和定额税率比例税率分为 4 个档次，分别是 0.05‰、0.3‰、0.5‰、1‰；适用定额税率的，均为按件贴花，税额为 5 元。

股份制企业向社会公开发行的股票，因购买、继承、赠与所书立的股权转让书据，均依书立时证券市场当日实际成交价格计算的金额，从 2007 年 5 月 30 日起，由立据双方当事人分别按 3‰的税率缴纳印花税（包括 A、B 股）；

2008 年 4 月 23 日，财政部宣布证券交易印花税从 4 月 24 日起由 3‰下调至 1‰；

2008 年 9 月 19 日起，证券交易印花税实行单向收取。

三、应纳税额的计算

应纳税额

=应税凭证计税金额（或应税凭证件数）×适用税率（或适用税额）

【例 9-15】海盛公司 2009 年发生有关事项如下：领受工商营业执照、房屋产权证各 1 件；订立购销合同 1 份，所载金额为 300 万元；企业记载资金的账簿中，“实收资本”和“资本公积”共计 400 万元；其他营业账簿 8 本。

要求：计算该公司应纳印花税额

- (1) 海盛公司领受权利、许可证照应纳税额

应纳税额=2×5=10（元）

- (2) 海盛公司订立购销合同应纳税额

应纳税额=3 000 000×0.3‰=900（元）

- (3) 海盛公司记载资金的账簿

应纳税额=4 000 000×0.5‰=2 000（元）

- (4) 海盛公司其他营业账簿应纳税额

应纳税额=8×5=40（元）

- (5) 海盛公司 2006 年应纳印花税额为：

10+900+2 000+40=2 950（元）

四、账务处理

印花税在缴纳时

借：管理费用等

贷：银行存款

课后小结：归纳各税种对应的会计科目。

1、不通过“应交税费”核算的税有：印花税、耕地占用税、契税、车辆购置税

2、通过营业税金及附加核算的税：

 房地产企业：增值税、消费税、营业税、资源税、城建税、教育费附加、土地增值税；

 非房地产企业：增值税、消费税、营业税、资源税、城建税、教育费附加；

3、在管理费用核算的税：房产税、土地使用税、车辆使用税、印花税