

西北师范大学MPACC课件

税务会计与纳税筹划

授课老师：蔺汉杰教授

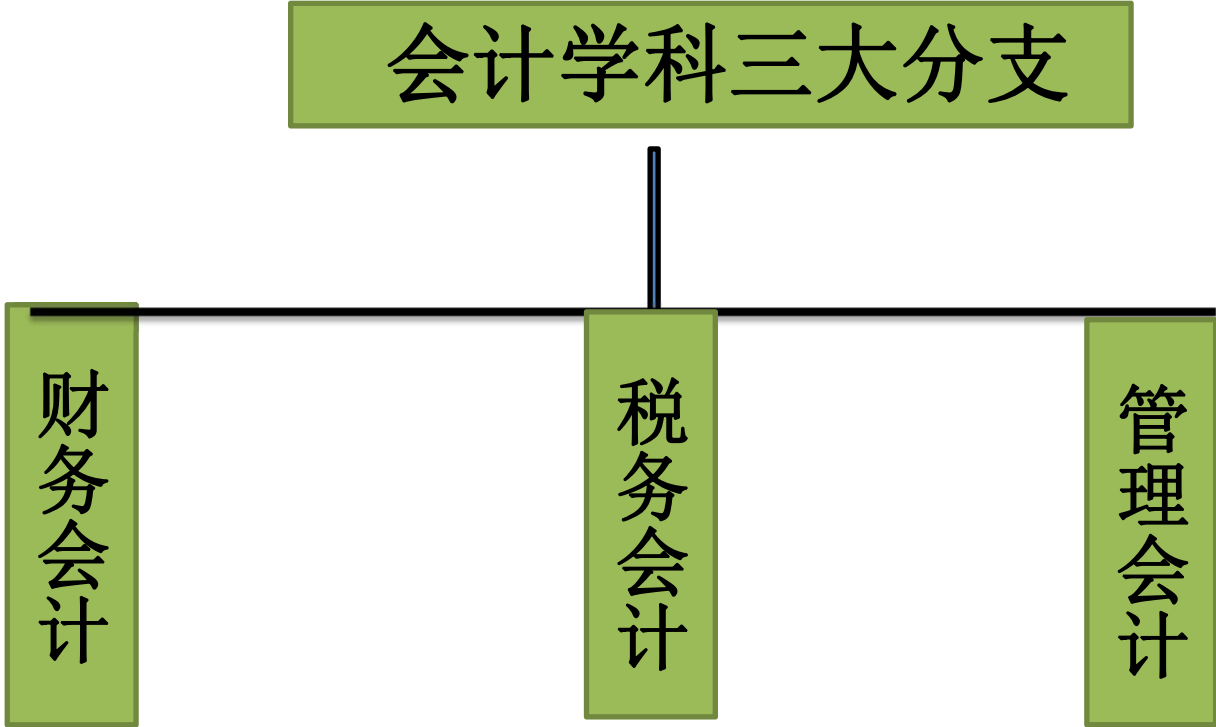
2018年2月

第1章 税务会计总论

- 1.1 税务会计概述
- 1.2 税务会计对象、任务与目标
- 1.3 税务会计基本前提
- 1.4 税务会计原则
- 1.5 税务会计要素
- 1.6 税务会计计量属性

第1章 税务会计总论

会计学三大分支



```
graph TD; A[会计学三大分支] --- B[ ]; B --- C[财务会计]; B --- D[税务会计]; B --- E[管理会计];
```

财务会计

税务会计

管理会计

第1章 税务会计总论

一、税务会计概述

(1) 税务会计的产生

税收走上法治化轨道



社会走向工业经济



现代所得税法的诞生和不断完善

第1章 税务会计总论

一、税务会计概述

(1) 税务会计的概念

日本税务会计专家武田昌辅：税务会计是为计算法人税法中的应税所得而设立的，它不是制度会计，而是以企业会计为依据，按照税法的要求对既定盈利进行加工、修正的会计。

台湾税务会计专家卓敏枝、卢联生、庄傅成：税务会计是一门以法令规定为准绳，以会计技术为工具，平时负责汇集企业各项交易活动、股东可抵扣税额与未分配盈余计算之合法凭证，并加以整理、记录、分类、汇总，进而年度终了加以结算、编表、申报、纳税的社会（人文）科学。

第1章 税务会计总论

一、税务会计概述

(2) 税务会计模式

- 1.非立法会计（盎格鲁撒克逊模式，社会公认型）
- 2.立法会计（大陆模式，法治型）
- 3.混合会计（准法治型）

财务会计与税务会计的关系模式：

- 1.财税分离会计模式
- 2.财税合一会计模式
- 3.财税混合会计模式

一、税务会计概述

- 税务会计一般可以分为以下三种类型：

以所得税会计为主体的税务会计——如美国、英国

以流转税（商品劳务税）会计为主体的税务会计

流转税与所得税并重的税务会计——德国、意大利、中国

第1章 税务会计总论

一、税务会计概述

(4) 税务会计特点

- 税法导向性（或法定性）
- 税务筹划性
- 协调性
- 广泛性

第1章 税务会计总论

一、税务会计概述

(5) 税务会计与财务会计之异同

1. 税务会计与财务会计的联系——是以财务会计为基础

2. 税务会计与财务会计的区别

- ▶ 目标不同
- ▶ 对象不同
- ▶ 核算基础、处理依据不同
- ▶ 计算损益的程序不同

第1章 税务会计总论

二、税务会计对象、任务与目标

(1) 税务会计对象

税务会计对象是独立于会计系统之外的客体，是运用会计的特定程序和方法对客体进行的分类和表述。

- ▶ 计税基础、计税依据
- ▶ 税款的计算与核算
- ▶ 税款的缴纳、退补与减免
- ▶ 税收滞纳金与罚款、罚金

第1章 税务会计总论

二、税务会计对象、任务与目标

(2) 税务会计任务

反映和监督企业对国家税收法令、制度的贯彻执行情况，认真履行纳税义务，正确处理企业与国家的关系。

按照国家现行税法规定的税种、计税依据、纳税环节、税目、税率等，正确计算企业在纳税期内的各种应缴税款，并进行相应的会计处理。

根据主管税务机关的审定，及时、足额地缴纳各种税金，并进行相应的会计处理。

第1章 税务会计总论

二、税务会计对象、任务与目标

(2) 税务会计任务

正确编制、及时报送会计报表和纳税申报表，认真对待税务机关的审查意见。

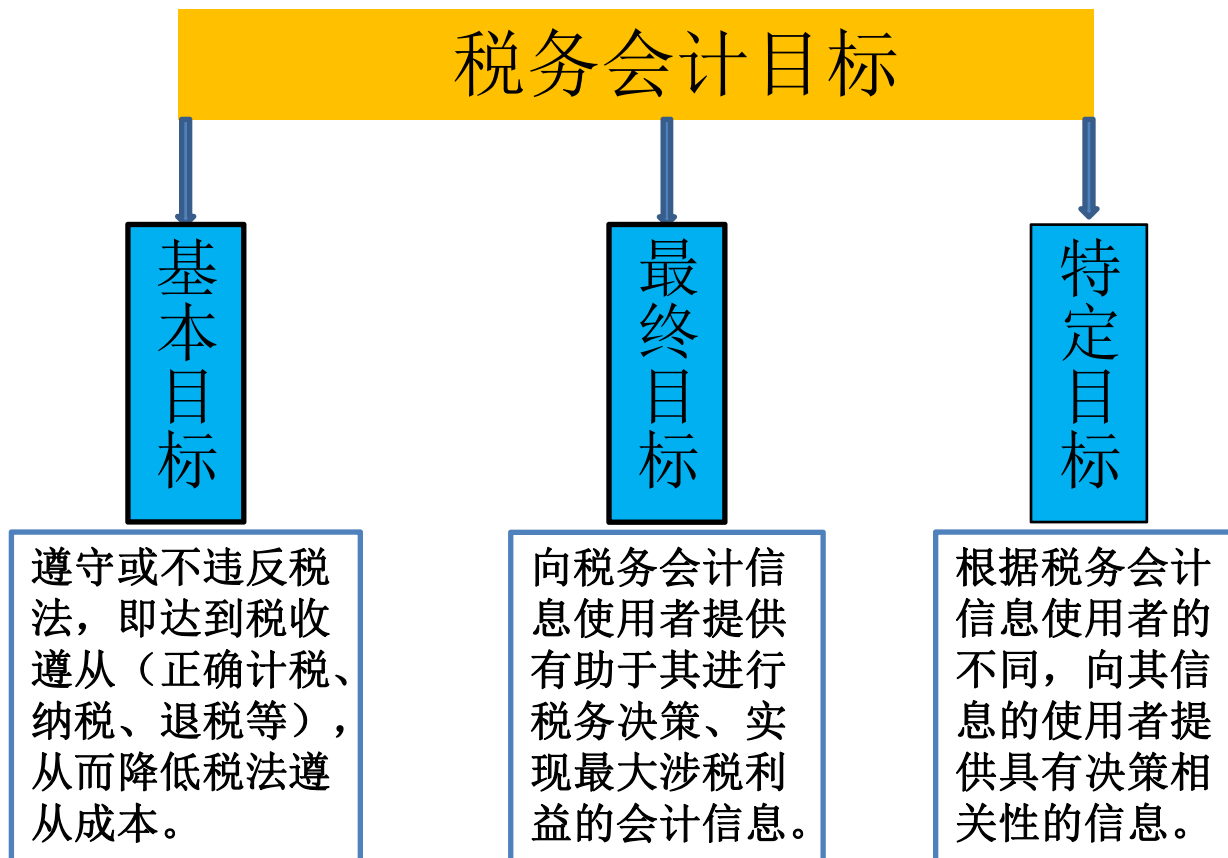
正确进行企业税务活动的财务分析，不断提高企业执行税法的自觉性，不断提高涉税核算和税务管理水平，降低纳税成本。

充分利用现行税法和有关法规、制度赋予企业的权利，积极进行税务筹划，尽可能降低企业的税务风险和税收负担。

第1章 税务会计总论

二、税务会计对象、任务与目标

(3) 税务会计目标



第1章 税务会计总论

三、税务会计基本前提

纳税主体：税法规定的直接负有纳税义务并享有纳税人权利的实体，包括单位和个人（法人和自然人）。

持续经营这一前提意味着该企业个体将继续存在足够长的时间以实现其现在的承诺，如预期所得税在将来被继续课征。

货币时间价值：货币（资金）在其运行过程中具有增值能力。

纳税会计期间：是指纳税人按照税法规定选定的纳税年度期间。

年度会计核算是税务会计中最基本的前提，各国税制都建立在年度会计核算的基础上，而不是建立在某一特定业务的基础上。

四、税务会计原则

税法导向原则

以财务会计核算为基础原则

应计制原则与实现制原则

历史（实际）成本计价原则

相关性原则

配比原则

确定性原则

合理性原则

税款支付能力原则

筹划性原则

五、税务会计要素

税务会计要素：对税务会计对象的进一步分类

计税依据是税法中规定的计算应纳税额的根据。

应税收入是企业因销售商品、提供劳务等应税行为所取得的收入，即税法所认定的收入。

扣除费用是企业因发生应税收入而必须支付的相关成本、费用、税金、损失，即税法所认可的允许在计税时扣除项目的金额。

应税所得是应税收入与法定扣除项目金额（扣除费用）的差额，也是所得税的计税依据。

应纳税额是计税依据与其适用税率或（和）单位税额的乘积。

应税收入 - 扣除费用 = 应税所得

计税依据 × 适用税率
(或单位税额) = 应纳税额

第1章 税务会计总论

六、税务会计计量属性

- 1.历史成本（实际成本）
- 2.重置成本（现行成本）
- 3.现行市价
- 4.公允价值

课外阅读材料

- 《企业会计准则——基本准则》
- 《税收征管法》

第2章 纳税基础

2.1 税收概述

2.2 税收实体法及其构成要素

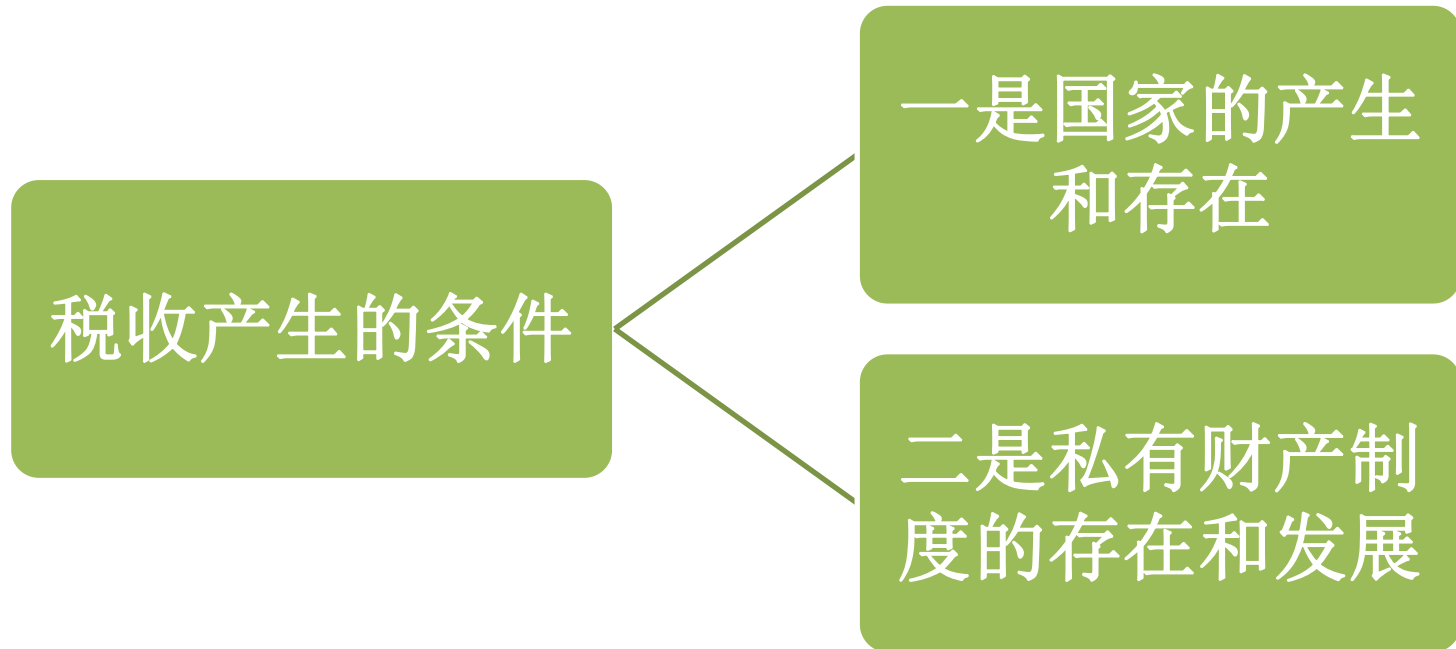
2.3 税收征纳制度

2.4 纳税人的权利与义务

第2章 纳税基础

一、税收概述

(1) 税收的产生



第2章 纳税基础

一、税收概述

(2) 税收的特征

固定性： 税收是以法律形式存在的。

无偿性： 税收是国家对纳税人的无偿征收。

强制性： 任何社会制度下的税收，都是国家凭借政治权力，通过税法所进行的强制征收。

第2章 纳税基础

二、税收实体法及构成要素

(1) 纳税权利义务人

- 1. 负税人。**即最终承担税收负担的人。
- 2. 代扣（收、付）代缴义务人，亦称扣缴义务人。**根据税法规定，扣缴义务人有义务从其持有的纳税人收入或从纳税人收款中按其应纳税款代为缴纳税款的单位或个人。
- 3. 代征人。**受税务机关委托代征税款的单位和个人。
- 4. 纳税单位。**申报缴纳税款的单位，是纳税人的有效集合。

第2章 纳税基础

二、税收实体法及构成要素

(2) 纳税对象

纳税对象亦称课税对象、征税客体等。它是征税的目的物，是明确对什么征税的问题。

(3) 税目

税目是纳税对象的具体化，反映具体的征税范围，体现每个税种的征收广度。

第2章 纳税基础

二、税收实体法及构成要素

(4) 税率

税率是应纳税额与计税依据之间的关系或比例，是计算应纳税额的尺度，体现课税的深度。

1.按照税率的经济意义划分

名义税率：就是税法上规定的税率

实际税率：就是纳税人实际缴纳的税额占其全部收益额的比例（比重）

第2章 纳税基础

二、税收实体法及构成要素

(4) 税率

2.按照税率的表现形式划分

定额税率：按纳税对象的一定计量单位规定固定的税额。

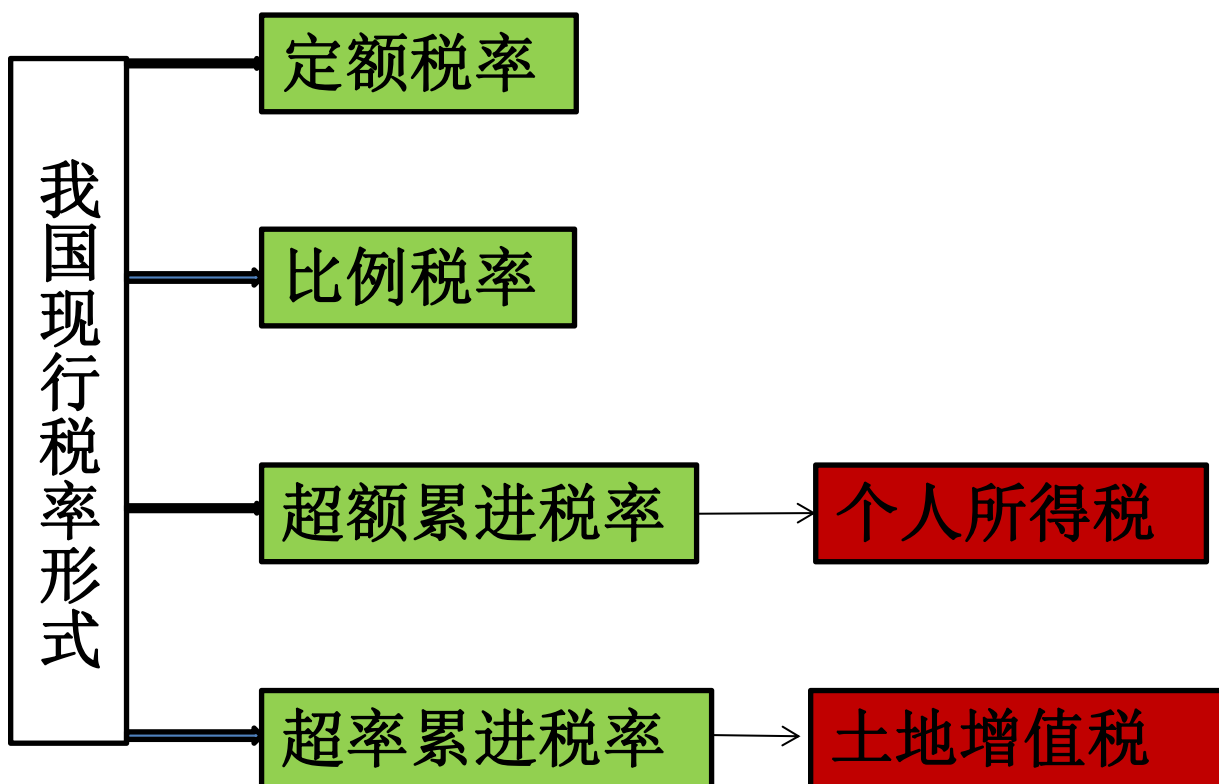
比例税率：对同一征税对象，不论金额大小，都按同一比例纳税。

累进税率。按照纳税对象数额的大小，实行等级递增的税率，即将纳税对象按一定的标准划分为若干个等级，从低到高分别规定逐级递增的税率。

第2章 纳税基础

二、税收实体法及构成要素

(4) 税率



第2章 纳税基础

二、税收实体法及构成要素

(5) 纳税环节

纳税环节是指对处于不断运动中的纳税对象选定应该缴纳纳税款的环节。

(6) 纳税申报期限

纳税申报期限是指纳税人在发生纳税义务后，应向税务机关申报纳税的起止时间。

(7) 税额计算

应纳税额 = 计税依据 × 适用税率（单位税额）

第2章 纳税基础

二、税收实体法及构成要素

(8) 税负调整

1. 税收减免

含义 税收减免是减税和免税的合称，是对某些纳税人或特定纳税对象、应税行为给予鼓励或照顾的一种特别规定。

类型 减免税分为报批类减免税和备案类减免税两种类型。

形式 减税、免税、起征点和免征额。

2. 税收加征—地方附加、加成征收、加倍征收

第2章 纳税基础

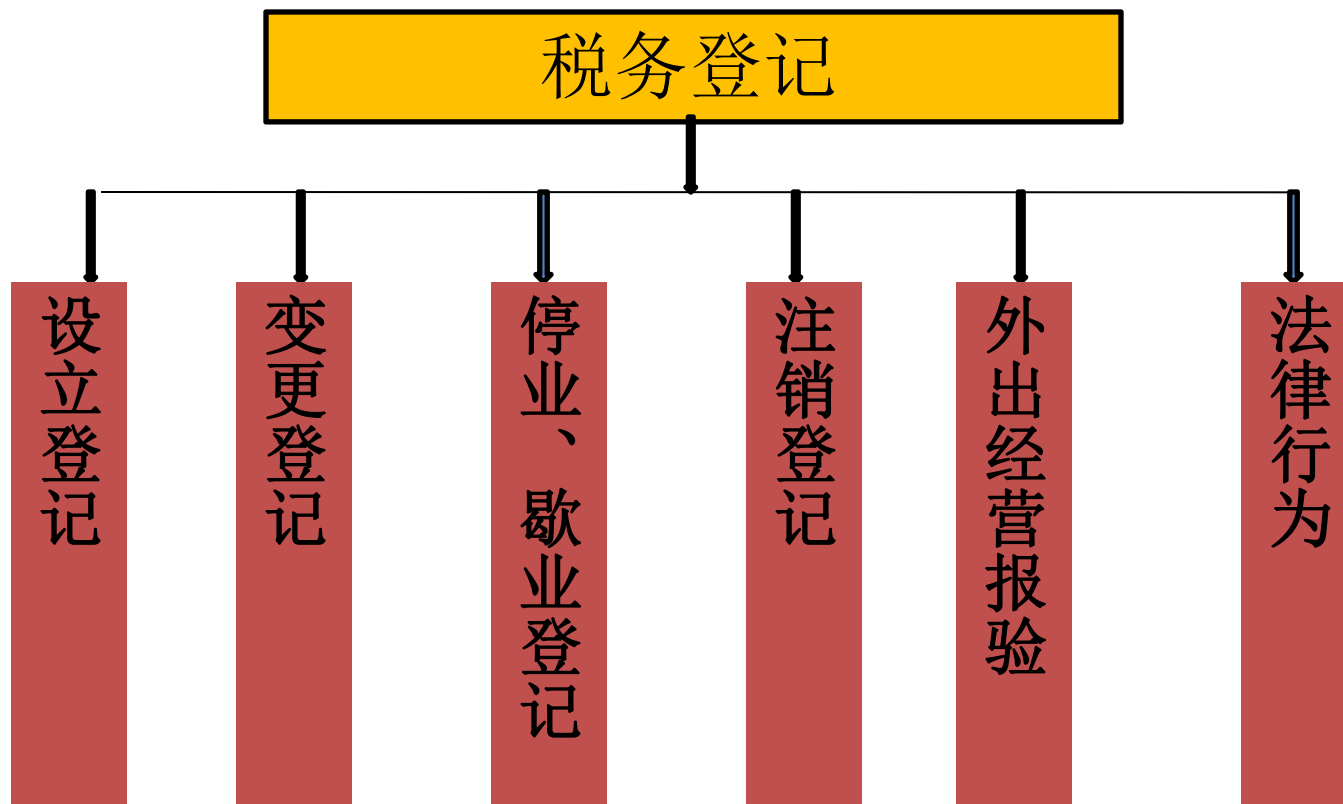
三、税务登记制度

- 税务登记是税务机关根据税法规定，对纳税人的生产经营活动进行登记管理的一项基本制度，是纳税人接受税务机关监督，依法履行纳税义务的必要程序。
- 履行税务登记制度，是确立征纳双方法律关系的依据和证明，税务登记证件是抽象性的征税通知、税务许可证和权利证明书。

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(1) 税务登记制度



第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(1) 税务登记制度

1. 设立登记

设立登记是指从事生产经营或其他业务的单位或个人，在获得工商行政管理机关核准或其他主管机关批准后的—定期间内，向税务机关办理注册登记的—活动。

- ▶ 登记的范围和时限
- ▶ 应提供证件和材料

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(1) 税务登记制度

2. 变更登记

纳税人税务登记内容发生变化的，应当向原税务登记机关申报办理变更税务登记。

纳税人已在工商行政管理机关办理变更登记的，应当自工商行政管理机关变更登记之日起**30日**内，向原税务登记机关办理变更税务登记。

纳税人按规定不需要在工商行政管理机关办理变更登记，或者其变更登记的内容与工商登记内容无关的，应当自税务登记内容实际发生变化之日起**30日**内，或者自有关机关批准或者宣布变更之日起**30日**内，办理变更税务登记。

应提供相关证件和材料。

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(1) 税务登记制度

3. 停业、复业登记

实行定期定额征收方式的个体工商户需要停业的，应当在停业前向税务机关申报办理停业登记。纳税人的停业期限**不得超过一年**。

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(1) 税务登记制度

4. 注销登记

纳税人发生解散、破产、撤销以及其他情形，依法终止纳税义务的，应当在向工商行政管理机关或者其他机关办理注销登记前，向原税务登记机关申报办理注销税务登记；按规定不需要在工商行政管理机关或者其他机关办理注册登记的，应当自有关机关批准或者宣告终止之日起**15**日内，向原税务登记机关申报办理注销税务登记。

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(1) 税务登记制度

5. 外出经营报验登记

纳税人到外县（市）临时从事生产经营活动的，应当在外出生产经营以前，持税务登记证向主管税务机关申请开具《外管证》。

纳税人应当在《外管证》注明地进行生产经营前向当地税务机关报验登记，并提交税务登记证副本和《外管证》。

纳税人应在外管证有效期届满后，在规定时间内，持外管证回原税务登记地税务机关办理外管证缴销手续。

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(1) 税务登记制度

6. 法律规定

- 1) 纳税人未按规定期限申报办理税务登记、变更或者注销登记；
- 2) 纳税人未按照规定使用税务登记证件，或者转借、涂改、损毁、买卖、伪造税务登记证件；
- 3) 纳税人通过提供虚假的证明资料等手段，骗取税务登记证；
- 4) 扣缴义务人未按照规定办理扣缴税款登记；
- 5) 纳税人、扣缴义务人违反税务登记管理办法规定，拒不接受税务机关处理。

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(2) 会计管理制度

1. 会计账簿、凭证的设置和管理

从事生产、经营的纳税人应当自领取营业执照或发生纳税义务之日起**15**日内，按照国家有关规定设置账簿，根据合法、有效的会计凭证记账、核算。纳税人、扣缴义务人的会计凭证、账簿、完税凭证、发票、出口凭证和其他有关涉税资料，应当保存**10**年（法律法规另有规定的除外）。

2. 会计制度、会计处理方法的管理

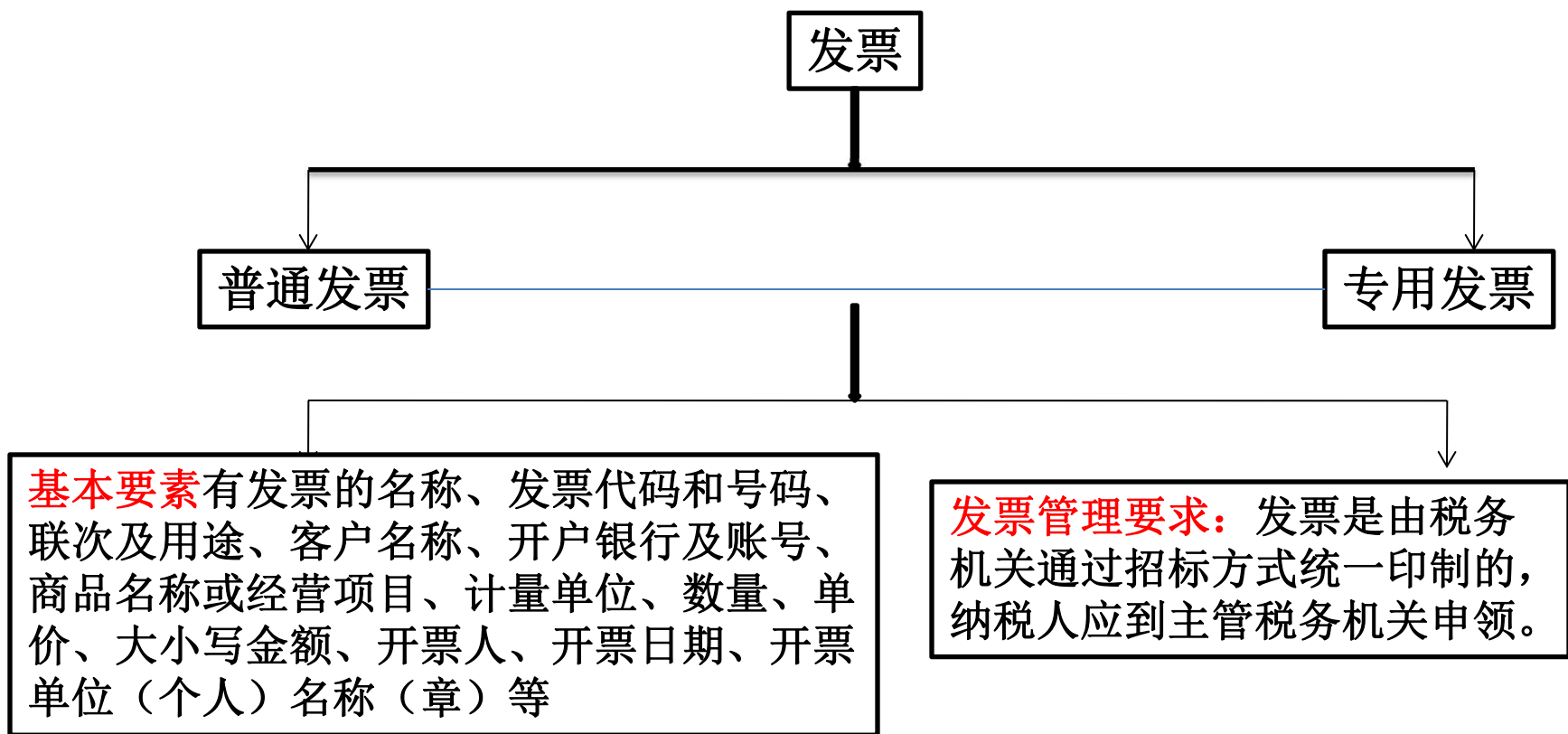
从事生产、经营的纳税人应自领取税务登记证件之日起**15**日内，将其财务、会计制度、会计处理方法、会计核算软件报送主管税务机关备案。

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(3) 发票管理制度

发票基本要素和管理要求



三、税收征收制度

纳税基础

(3) 发票管理制度

发票的申领—需要申领发票的单位和个人，应当持税务登记证件、经办人身份证明、发票专用章的印模，报主管税务机关审核。

发票的开具和保管—收款方应当向付款方开具发票；特殊情况（收购单位和扣缴义务人支付个人款项及国家税务总局认为其他需要由付款方向收款方开具发票的情况）下，由付款方向收款方开具发票。

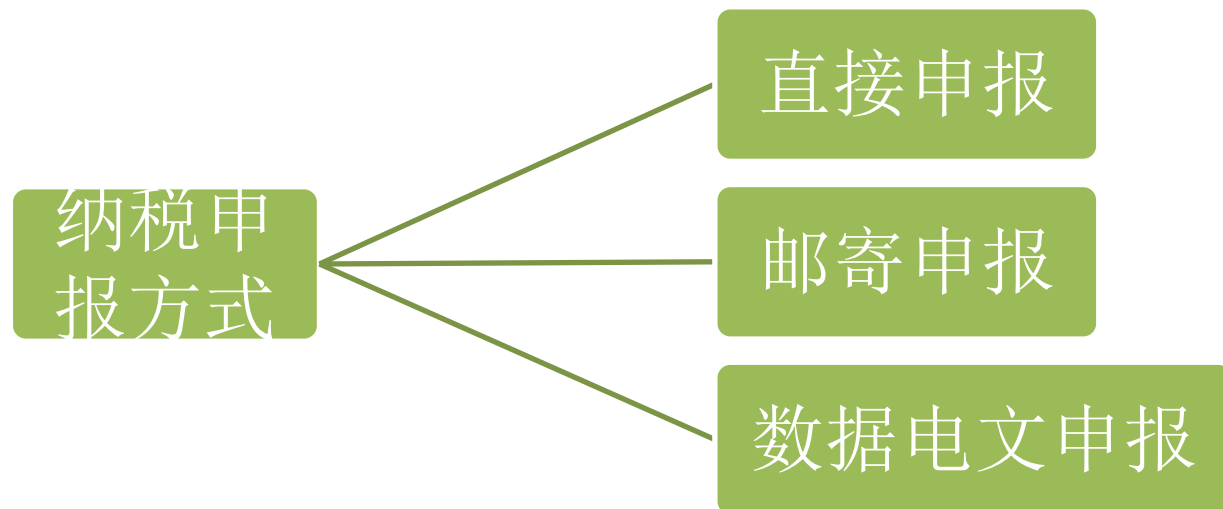
第2章

纳税基础

三、税收征纳制度

(4) 纳税申报制度

1. 纳税申报的方式



第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(4) 纳税申报制度

2. 纳税申报的范围

凡是有纳税义务的单位和个人，不论当期是否有应纳税款，都应办理纳税申报。

3. 纳税申报的期限

- ▶ 税收实体法。根据各税种的单项法律、行政法规确定各税种的纳税期限，如企业所得税税法规定“在月份或季度终了后15日内”、“年度终了后5个月内”申报纳税。
- ▶ 具体确定法。

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(4) 纳税申报制度

4. 纳税申报的内容

- 纳税人在进行纳税申报时，应将纳税申报表中的税种、税目、计税依据、适用税率或单位税额、应纳税额、税款所属期限、计算机代码、单位名称等逐项填写清楚，并加盖有关印章。

5. 延期申报的情况：

一种是法定延期。当纳税申报期限的最后一天是星期天或法定节假日时，可以顺延到实际节假日的次日；

一种是核准延期。纳税人、扣缴义务人不能按期办理纳税申报，经税务机关核准，可以延期申报。

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(5) 税款缴纳制度

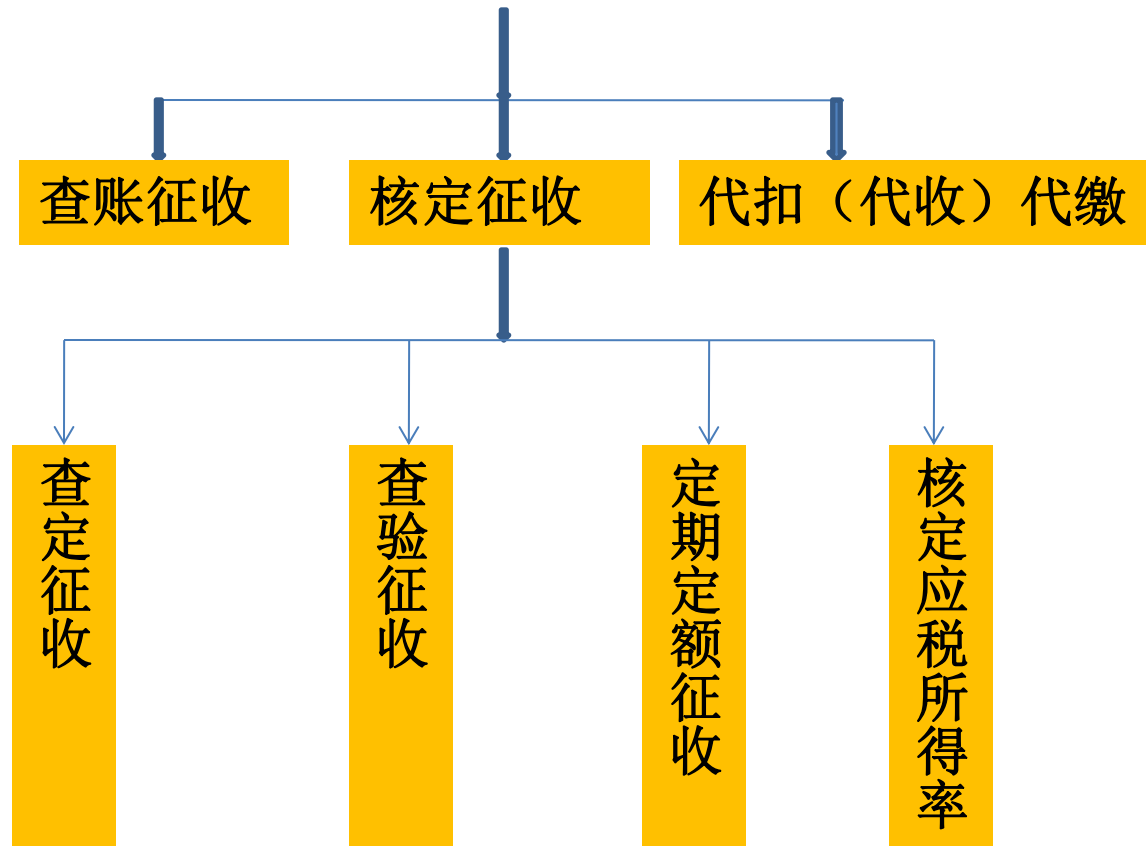
- 税款缴纳制度是指纳税人根据国家有关法律、行政法规规定按一定程序缴纳税款的制度。税务机关不得违反法律法规的规定开征、停征、多征、少征、提前征收、延缓征收或摊派税款。

第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(5) 税款缴纳制度

税款缴纳的方式



第2章 纳税基础

三、税收征纳制度

(5) 税款缴纳制度

2. 税款缴纳凭证—税收票证

税收票证的意义

税收票证是指税务机关、扣缴义务人依照法律法规，代征代售人按照委托协议，在征收税款、基金、费、滞纳金、罚没款等各项收入（以下统称税款）的过程中，开具的收款、退款和缴库凭证。税收票证是纳税人实际缴纳税款或者收取退还税款的法定证明。

三、税收征纳制度

(5) 税款缴纳制度

2. 税款缴纳凭证—税收票证

税收票证的种类

税收票证包括税收缴款书、税收收入退还书、出口货物劳务专用税收票证、印花税专用税收票证、税收完税证明以及国家税务总局规定的其他税收票证。

课外阅读材料

- 《税收征管法》

第3章 增值税会计

3.1 增值税税制要素

3.2 增值税的确认、计量与申报

3.3 增值税进项税额及其转出的会计处理

3.4 增值税销项税额的会计处理

3.5 增值税结转及缴纳的会计处理

第3章 增值税会计

一、增值税税制要素

(1) 增值税的基本含义

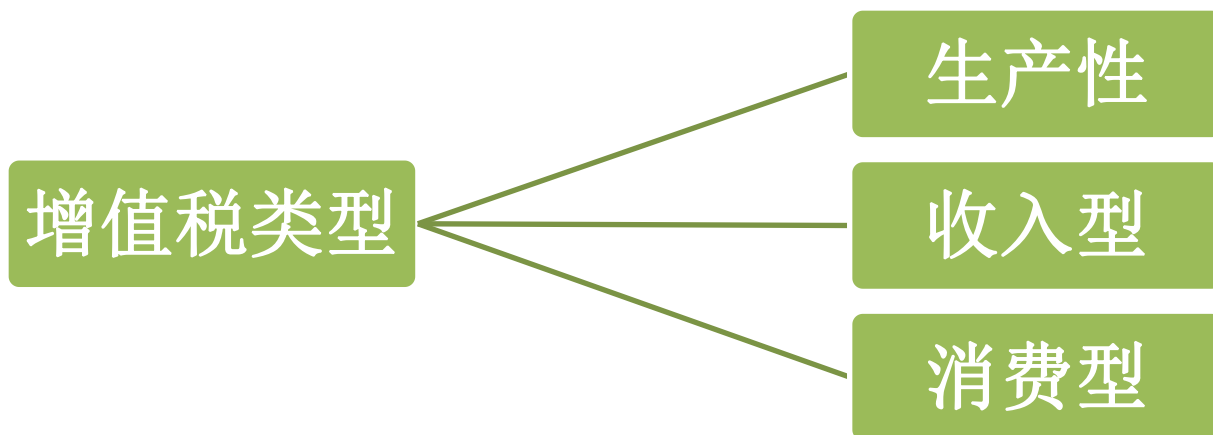
1. 增值税的概念

增值税是商品和劳务、应税行为在流转过程中产生的增值额作为征税对象而征收的一种流转税。

第3章 增值税会计

(1) 增值税的基本含义

2. 增值税的类型



从2009年起，我国转为不完全的消费型增值税。

第3章 增值税会计

(1) 增值税的基本含义

3. 增值税的特点

增值税特点

(1) 不重复征税。

(2) 既普遍征收又多环节征收。

(3) 若同种产品售价相同，则其税负相同。

第3章 增值税会计

(1) 增值税的基本含义

4. 增值税的优点

能够较好地体现公平税负的原则。

有利于促进企业生产经营结构的合理化。

有利于国家普遍、及时、稳定地取得财政收入。

有利于制定合理的价格政策。

有利于扩大出口。

有利于平衡进口产品与国内产品的税收负担。

第3章 增值税会计

(2) 增值税纳税人

1. 增值税纳税人的界定

在中华人民共和国境内销售货物、提供应税劳务、应税服务以及进口货物的单位和个人，为增值税的纳税人。

“境内”销售货物、提供应税劳务、应税服务是指销售货物的起运地或者所在地在境内，提供的应税劳务、应税服务发生在境内。

“单位”是指企业、行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位；“个人”是指个体工商户和其他个人。

第3章 增值税会计

(2) 增值税纳税人

两类纳税人的划分标准

纳税人	小规模纳税人	一般纳税人
①从事货物生产或者提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或者提供应税劳务为主，并兼营货物批发或者零售的纳税人	年应税销售额在50万元以下（含50万元）	年应税销售额在50万元以上
②批发或零售货物的纳税人	年应税销售额在80万元以下（含80万元）	年应税销售额在80万元以上
③提供应税服务的纳税人	年应税销售额在500万元以下（含500万元）	年应税销售额在500万元以上

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

征税范围	项 目
一般规定	<ol style="list-style-type: none">1. 销售或进口的货物（有形动产）2. 提供的加工、修理修配劳务3. 提供应税服务
特殊规定	<ol style="list-style-type: none">1. 特殊项目2. 特殊行为：<ol style="list-style-type: none">(1) 视同销售货物行为(2) 混合销售行为(3) 兼营非增值税应税劳务行为(4) 代购货物行为

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

1. 纳税范围的一般规定

- 凡在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务、应税服务以及进口货物的，都属增值税的纳税范围。

2. 纳税范围的特殊项目（注意“营改增”的应税项目）

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

3. 纳税范围的特殊行为

视同销售行为

- 1) 将货物交付其他单位或者个人代销;
- 2) 销售代销货物;
- 3) 统一核算, 异地移送;
- 4) 将自产、委托加工的货物用于非增值税应税项目、用于集体福利或者个人消费;
- 5) 将自产、委托加工或者购进的货物作为投资, 提供给其他单位或者个体工商户, 分配给股东或者投资者, 无偿赠送其他单位或者个人。

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

3. 纳税范围的特殊行为

视同销售行为

【要点】上述(4)~(5)项视同销售行为,对自产货物处理是相同的,对购买的货物用途不同,处理也不同。

◆购买的货物:用于投资、分配、赠送,即向外部移送——视同销售计算销项税;

◆购买的货物:用于非增值税应税项目、集体福利和个人消费,即货物进入最终消费——不得抵扣进项税;已抵扣的,作进项税转出处理。

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

3. 纳税范围的特殊行为

视同销售行为

【多选题】根据增值税规定，下列行为应视同销售货物征收增值税的有（ ）。

- A. 将外购的服装作为春节福利发给企业员工
- B. 将委托加工收回的卷烟用于赠送客户
- C. 将新研发的玩具交付某商场代为销售
- D. 将外购的水泥用于本企业仓库的修建

『正确答案』 BC

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

3. 纳税范围的特殊行为

混合销售行为

- 如果一项销售行为既涉及货物、又涉及非增值税应税劳务，属于混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，应当缴纳增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非增值税应税劳务，不缴纳增值税。

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

3. 纳税范围的特殊行为

混合销售行为

一般规定：

如果一项销售行为既涉及货物、又涉及非增值税应税劳务，属于混合销售行为。从事货物的生产、批发或者零售的企业、企业性单位和个体工商户的混合销售行为，视为销售货物，应当缴纳增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非增值税应税劳务，不缴纳增值税。

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

3. 纳税范围的特殊行为

混合销售行为

特殊情况：

纳税人的下列混合销售行为，应当分别核算货物的销售额和非增值税应税劳务的营业额，并根据其销售货物的销售额计算缴纳增值税，非增值税应税劳务的营业额不缴纳增值税；未分别核算的，由主管税务机关核定其货物的销售额：

- 1) 销售自产货物并同时提供建筑业劳务的行为；
- 2) 财政部、国家税务总局规定的其他情形。

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

3. 纳税范围的特殊行为

混合销售行为

- 【单选题】下列各项中，属于增值税混合销售行为的是（ ）。
- A. 建材商店在销售建材的同时又为其他客户提供装饰服务
 - B. 汽车制造公司在生产销售汽车的同时又为客户提供修理服务
 - C. 塑钢门窗销售商店在销售产品的同时又为客户提供安装服务
 - D. 电信局为客户提供电话安装服务的同时又销售所安装的电话机

『正确答案』 C

『答案解析』 选项A，属于兼营非应税劳务；选项B，不属于混合销售；选项D，属于营业税的混合销售。

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

3. 纳税范围的特殊行为

兼营非应税劳务、兼营不同税率货物或应税劳务。

纳税人兼营非增值税应税项目的，应分别核算货物或者应税劳务的销售额和非增值税应税项目的营业额；未分别核算的，由主管税务机关核定货物或者应税劳务的销售额。

纳税人兼营不同税率货物或应税劳务，属于同税种，应按不同税率、不同类别或项目分别设账、分别核算；凡有免税项目的，也应单独设账核算。若未分别核算或不能准确核算，则免税的不得免税，应税的税率从高。

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

3. 纳税范围的特殊行为

兼营非应税劳务、兼营不同税率货物或应税劳务。

应用举例：

- (1) 购物中心既销售货物，又提供餐饮服务；
- (2) 酒店提供就餐和住宿服务，又设商场销售货物。

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

3. 纳税范围的特殊行为 代购货物行为。

代购货物行为的条件

1) 受托方不垫付资金；

2) 销货方将发票开具给委托方，并由受托方将该项发票转交给委托方；

3) 受托方按销售方实际收取的销售额与委托方结算货款，并另外收取手续费。

第3章 增值税会计

(3) 增值税的纳税范围

2016年5月1日全面“营改增”之后，增值税的征税范围包括：1.销售货物；2.提供加工、修理修配劳务；3.销售服务；4销售无形资产；5.销售不动产；6.进口货物。

第3章 增值税会计

(4) 增值税的税率、征收率

按纳税人划分	税率或征收率	适用范围
一般纳税人	17%	销售或进口货物；提供应税劳务；提供有形动产租赁服务
	11%	提供交通运输服务、邮政服务
	6%	提供现代服务业服务（有形动产租赁服务之外）
	零税率	纳税人出口货物；列举的应税服务
小规模纳税人	4%或6%的征收率	一般纳税人采用简易办法征税适用
	3%征收率	销售或进口货物；提供应税劳务；应税服务

第3章 增值税会计

(5) 增值税的纳税期限与纳税地点

1. 纳税期限

按期纳税：为**1日、3日、5日、10日、15日**、一个月或者一个季度。

纳税人以一个月或者一个季度为一个纳税期的，自期满之日起**15日**内申报纳税；以**1日、3日、5日、10日或者15日**为一个纳税期的，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。

按次纳税。

第3章 增值税会计

(5) 增值税的纳税期限与纳税地点

2. 纳税地点

纳税人	纳税地点
(1) 固定业户	①机构所在地纳税 ②总机构和分支机构不在同一县（市）的，应当分别向各自所在地主管税务机关申报纳税。
(2) 非固定业户	销售地纳税，未在销售地纳税的，要在机构所在地或居住地补交
(3) 进口货物	报关地海关纳税

第3章 增值税会计

(6) 增值税的优惠政策

增值税优惠 政策

1. 免税规定（7项——注意免税农产品的界定）

2. 即征即退、先征后退规定（包括9项内容）

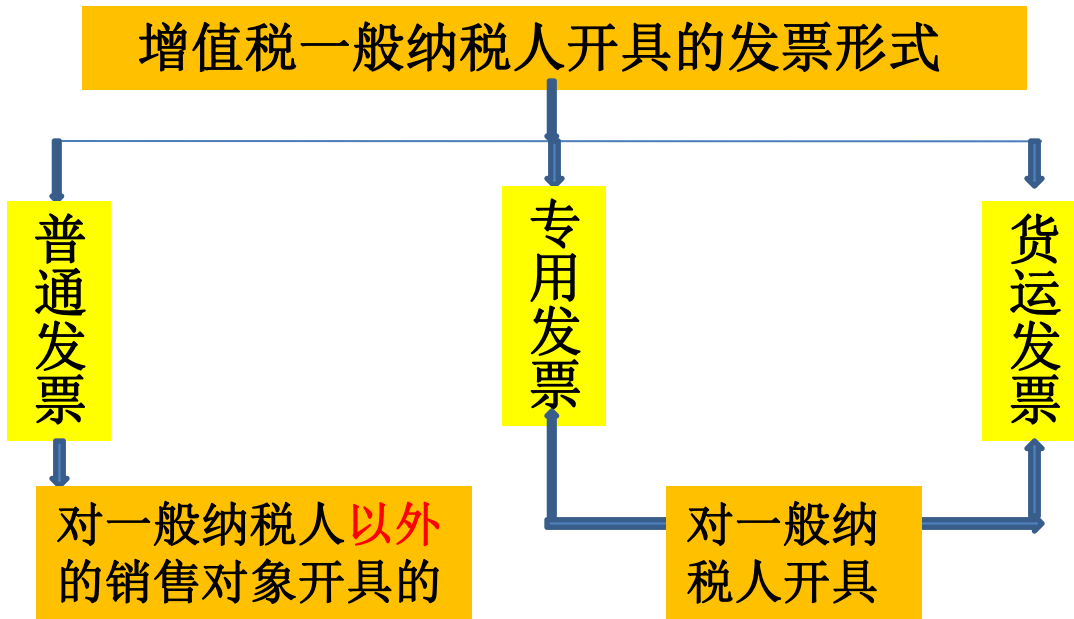
3. 增值税的减征（注意征收率3%、2%的适用条件）

4. 减免税的放弃

5. 免征增值税的起征点（注意小规模纳税人）

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理



第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

1. 增值税专用发票的意义

增值税专用发票是增值税一般纳税人销售货物、提供应税劳务、应税服务开具的发票，是购买方支付增值税税额并可按照增值税有关规定据以抵扣增值税进项税额的凭证。

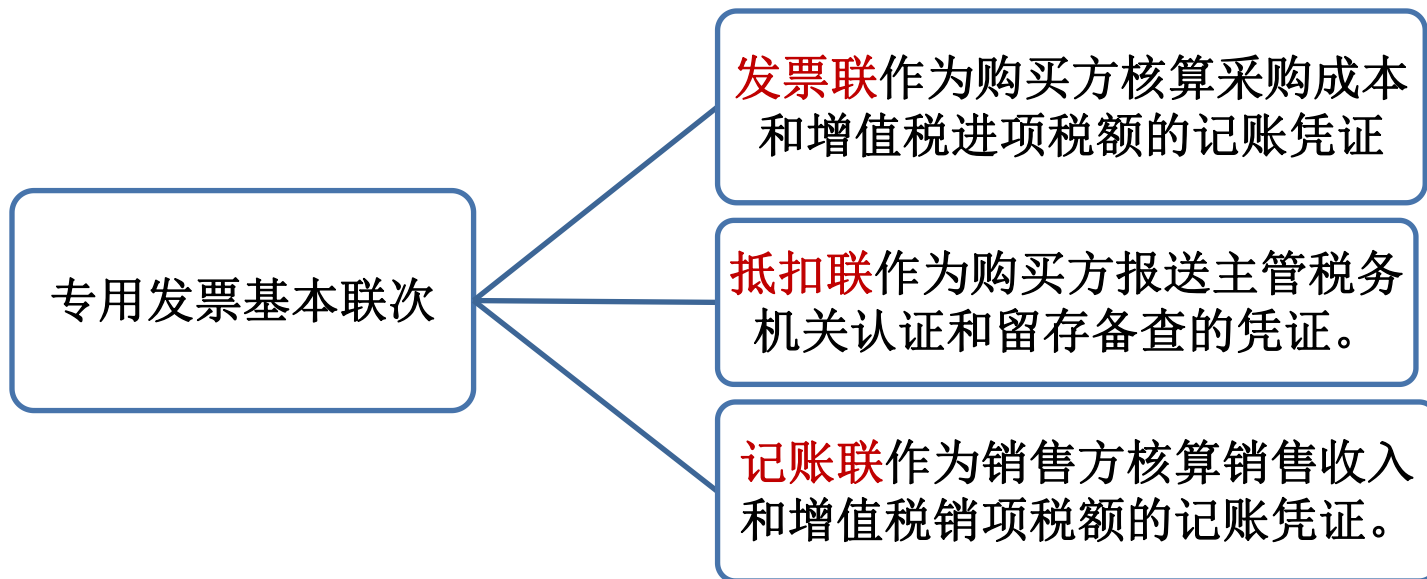
增值税专用发票具有商事凭证的作用，具有完税凭证的作用，是兼具销货方纳税义务和购货方进项税额抵扣权利的证明。

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

2. 增值税专用发票的使用

一般纳税人应通过增值税防伪税控系统（以下简称防伪税控系统）使用专用发票。



第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

3. 增值税专用发票的申领和开具 专用发票的申领。

一般纳税人凭发票申领簿、I C卡和经办人身份证明申领专用发票。

一般纳税人有下列情形之一的，不得申领开具专用发票：

- 1) 会计核算不健全，不能向税务机关准确提供增值税销项税额、进项税额、应纳税额数据及其他有关增值税税务资料的。
- 2) 有《税收征管法》规定的税收违法行为，拒不接受税务机关处理的。

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

3. 增值税专用发票的申领和开具 专用发票的申领。

有下列行为之一，经税务机关责令限期改正而仍未改正的：

- ①虚开增值税专用发票。
- ②私自印制专用发票。
- ③向税务机关以外的单位和个人买取专用发票。
- ④借用他人专用发票。
- ⑤未按规定开具专用发票。

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

3. 增值税专用发票的申领和开具 专用发票的申领。

有下列行为之一，经税务机关责令限期改正而仍未改正的：

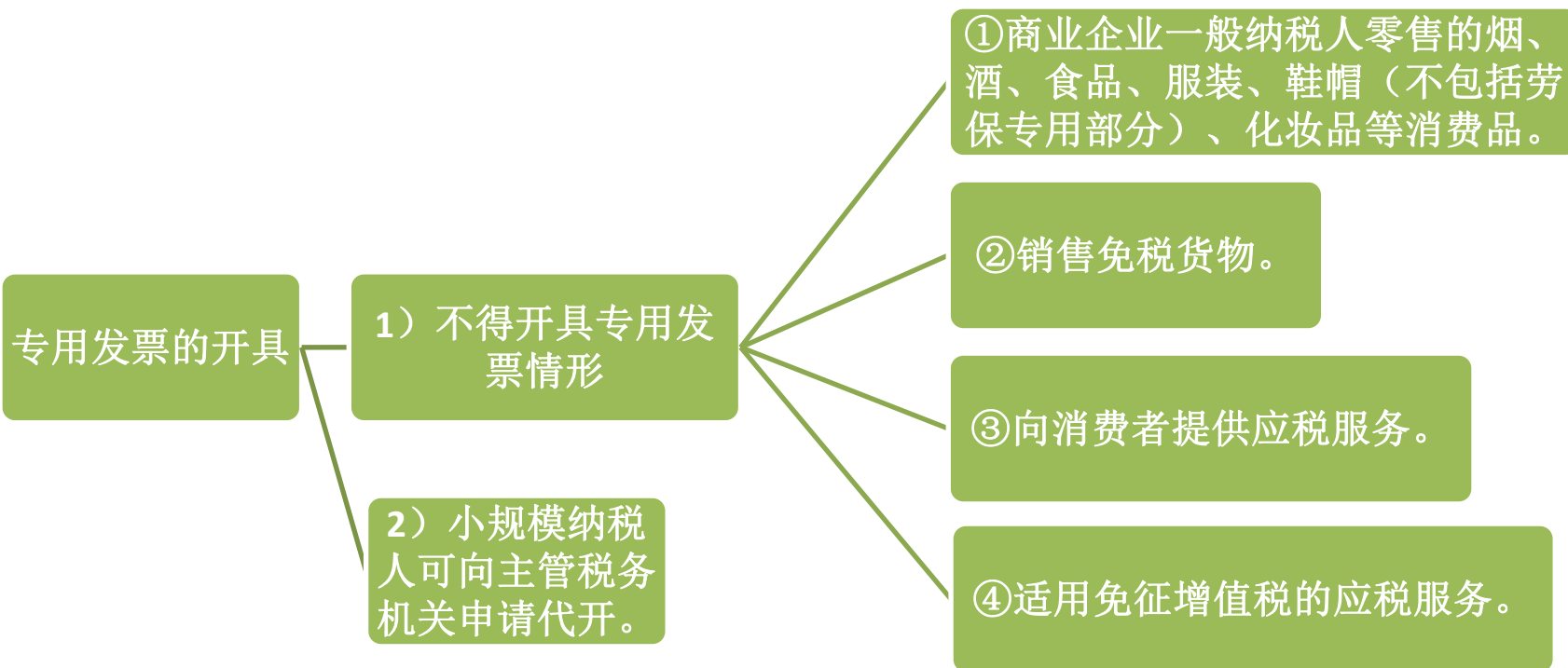
- ⑥未按规定保管专用发票和专用设备（未设专人保管专用发票和专用设备；未按税务机关要求存放专用发票和专用设备；未将认证相符的专用发票抵扣联、认证结果通知书和认证结果清单装订成册；未经税务机关查验，擅自销毁专用发票基本联次）。
- ⑦未按规定申报专用发票的购、用、存情况。
- ⑧未按规定接受税务机关检查。

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

3. 增值税专用发票的申领和开具

专用发票的开具。



第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

3. 增值税专用发票的申领和开具 错开发票的责任。

- 按发票管理办法的规定，不但要对销售方未按规定开具发票行为进行处罚，还要再处以造成购买方不缴、少缴税款 1 倍以下的罚款。

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

4. 增值税专用发票的开具要求

项目齐全，与实际交易相符；

字迹清楚，不得压线、错格；

发票联和抵扣联加盖财务专用章或者发票专用章；

按照增值税纳税义务的发生时间开具。

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

5. 增值税专用发票开具后，发生销货退回、开票有误的处理

- 一般纳税人在开具专用发票当月，发生销货退回、开票有误等情形，收到退回的发票联、抵扣联符合作废条件的，按作废处理；开具时发现有误的，可即时作废。
- 作废专用发票须在防伪税控系统中将相应的数据电文按“作废”处理，在纸质专用发票（含未打印的专用发票）各联次上注明“作废”字样，全联次留存。
- 一般纳税人取得专用发票后，发生销货退回、开票有误等情形但不符合作废条件的，或者因销货部分退回及发生销售折让的，购买方应向主管税务机关填报《开具红字增值税专用发票申请单》（以下简称《申请单》）。

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

6. 不得作为增值税进项税额的抵扣凭证

项目	具体情形	税务处理
(一) 有下列情形之一的，不得作为增值税进项税额的抵扣凭证	1. 无法认证	税务机关退还原件，购买方可要求销售方重新开具专用发票
	2. 纳税人识别号认证不符	
	3. 专用发票代码、号码认证不符	
(二) 有下列情形之一的，暂不得作为增值税进项税额的抵扣凭证	1. 重复认证	税务机关扣留原件，查明原因，分别情况进行处理
	2. 密文有误	
	3. 认证不符	
	4. 列为失控专用发票	

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

7. 增值税专用发票丢失的处理

8. 一般纳税人注销税务登记的处理

- 一般纳税人注销税务登记，应将税控专用设备和结存未用的纸质专用发票送交主管税务机关。主管税务机关应缴销其专用发票，并按有关安全管理的要求处理专用设备。

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

9. 一般纳税人纳税辅导期管理

(1) 纳税辅导的适用范围。

主管税务机关可以在一定期限内对新认定为一般纳税人的小型商贸批发企业和其他一般纳税人实行纳税辅导期管理。

(2) 纳税辅导期限。

小型商贸批发企业，辅导期管理的期限为3个月；而其他一般纳税人纳税辅导期管理的期限为6个月。

第3章 增值税会计

(7) 增值税专用发票的管理

9. 一般纳税人纳税辅导期管理

- (3) 延长存在税收违法行为的纳税人辅导期。
- (4) 纳税辅导期限的开始时间。
- (5) 辅导期纳税人专用发票的管理。
- (6) 辅导期纳税人“应交税费”科目的设置。
- (7) 辅导期结束后仍有可能继续实行辅导期管理。

第3章 增值税会计

二、增值税的确认、计量与申报

货款结算方式	增值税纳税义务发生时间	备注
1. 直接收款方式销售货物	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	不论货物是否发出
2. 托收承付和委托银行收款方式销售货物	发出货物并办妥托收手续的当天	不论货款是否收到
3. 赊销和分期收款方式销售货物	书面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	不论款项是否收到
4. 预收货款方式销售货物	货物发出的当天 【特殊处理】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	不是收到预收款时

第3章 增值税会计

(1) 增值税纳税义务的确认

货款结算方式	增值税纳税义务发生时间	备注
5.委托其他纳税人代销货物	收到代销单位销售的代销清单或收到全部（部分）货款，二者中的较早者 【特别关注】对于发出代销商品超过180天仍未收到代销清单及货款的，视同销售实现，一律征收增值税，其纳税义务发生时间为发出代销商品满180天的当天	不是发出代销商品时，也不是只有收到代销款时
6.销售应税劳务	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.视同销售货物	货物移送当天	
8.进口货物	为报关进口的当天	

第3章 增值税会计

(1) 增值税纳税义务的确认

【单选题】根据《增值税暂行条例》及其实施细则的规定，采取预收货款方式销售货物，增值税纳税义务的发生时间是（ ）。

- A.销售方收到第一笔货款的当天
- B.销售方收到剩余货款的当天
- C.销售方发出货物的当天
- D.购买方收到货物的当天

第3章 增值税会计

(1) 增值税纳税义务的确认

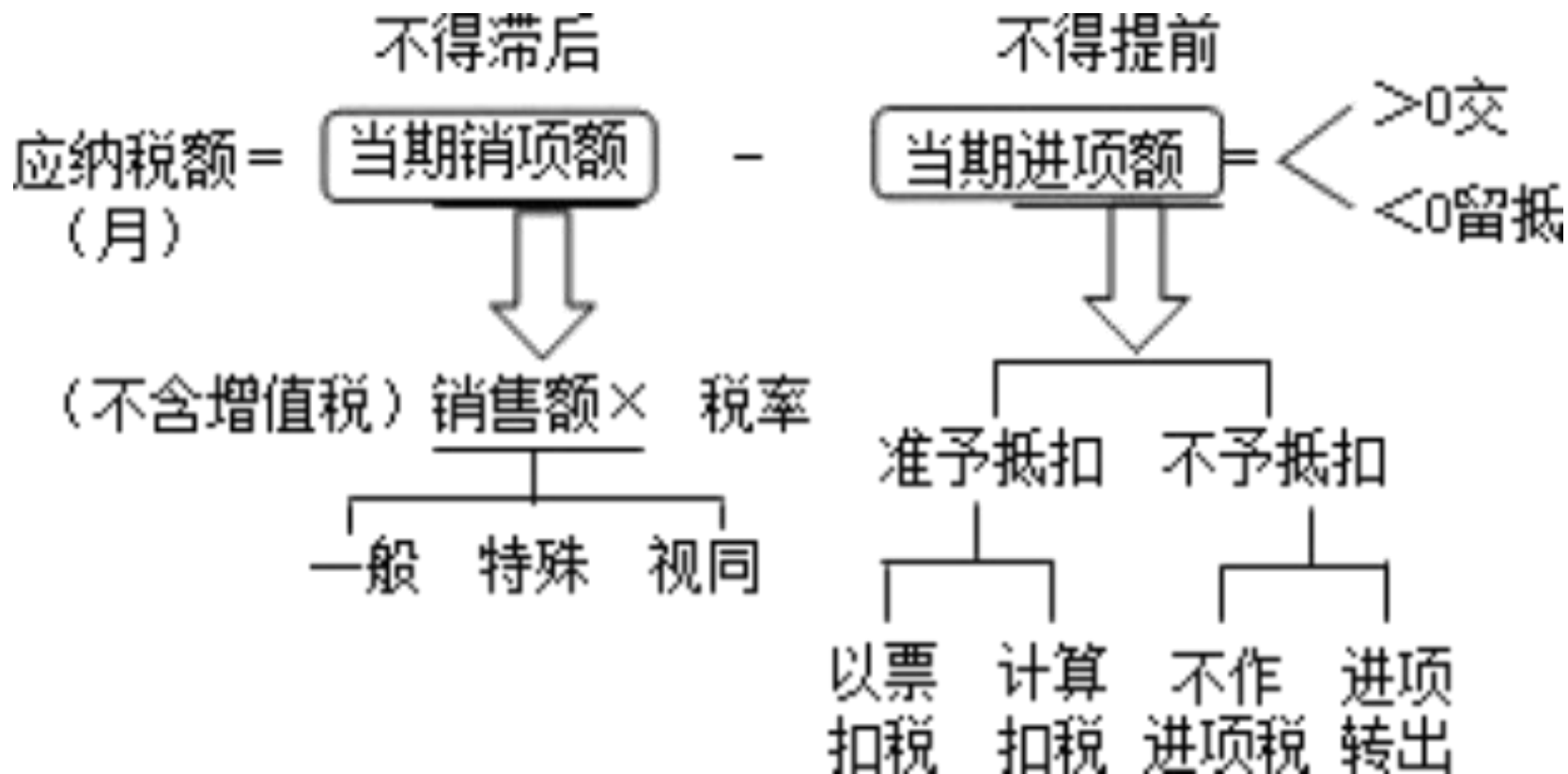
『正确答案』c

『答案解析』选项c，预收货款方式销售货物增值税纳税义务发生时间货物发出的当天。

特殊处理情况，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。

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算



第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

1. 销项税额及其计算

销项税额：是纳税人销售货物或者提供应税劳务、服务，按照规定税率计算并向购买方收取的增值税额。

计算公式：销项税额 = 销售额 × 税率

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

2. 销售额的确认、计量

- 销售额：是纳税人销售货物或提供应税劳务和应税服务向购买方收取的全部价款和价外费用（即价外收入，如违约金、滞纳金、赔偿金、延期付款利息、包装费、包装物租金、运输装卸费等）。

销售额中包括：价款和价外收入

【特别提示】价外收入视为含增值税的收入，必须换算为不含税收入再并入销售额。

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

2. 销售额的确认、计量

销售额中不包括：

- 1) 受托加工应税消费品所代收代缴的消费税；
- 2) 同时符合以下条件的代垫运费：①承运者的运费发票开具给购货方的；②纳税人将该项发票转交给购货方的；
- 3) 同时符合条件的代收政府性基金或者行政事业性收费；
- 4) 销售货物的同时代办保险费，代收车辆购置税、车辆牌照费。

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

2. 销售额的确认、计量

特殊情况：

(1) 视同销售货物、视同提供应税服务行为销售额的确定，必须遵从下列顺序：

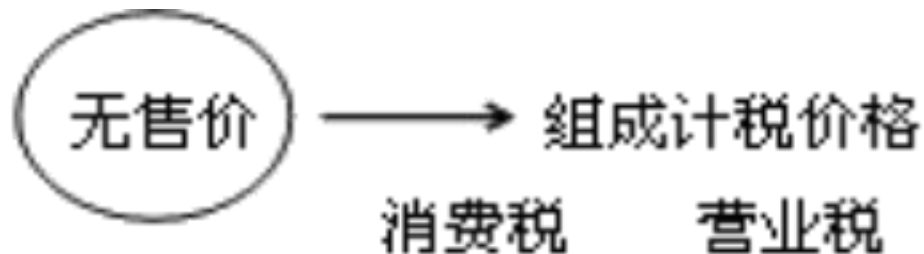
- 1) 按纳税人最近时期同类货物平均售价；
- 2) 按其他纳税人最近时期同类货物平均售价；
- 3) 按组成计税价格。

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率)

组成计税价格 = 成本 × (1 + 成本利润率) + 消费税

注意：第二个公式的适用情况。

第3章 增值税会计



价格=成本+利润+税金（价内税）

增值税 价外税

非应税消费品：组价=成本+利润

=成本×（1+成本利润率）

应税消费品：组价=成本×（1+成本利润率）+消费税

组价：①增 ②所得税的收入 ③招待费、广告费限额基数

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

2. 销售额的确认、计量

(2) 包装物押金处理

1) 销售货物收取的包装物押金，如果单独记账核算，时间在1年以内，又未过期的，不并入销售额征税。

2) 因逾期（1年为限）未收回包装物不再退还的押金，应并入销售额征税。

3) 酒类产品：
啤酒、黄酒：按是否逾期处理；
啤酒、黄酒以外的其他酒类产品：收取的押金，无论是否逾期一律并入销售额征税。

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

2. 销售额的确认、计量

特殊情况：

以旧换新销售：

纳税人采取以旧换新方式销售货物，应按照新货物的同期销售价格确定销售额，但对金银首饰以旧换新业务，应以销售方实际收取的不含增值税的全部价款为销售额。

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

2. 销售额的确认、计量

特殊情况：

折扣折让方式销售：

三种折扣折让	税务处理	说明
折扣销售 (商业折扣)	折扣额可以从销售额中扣减（ 同一张发票“金额栏”上注明）	①目的：促销 ②实物折扣：按视同销售中 “无偿赠送”处理，实物款 额不能从原销售额中减除
销售折扣 (现金折扣)	折扣额不得从销售额中减除	目的：发生在销货之后，属 于一种融资行为
销售折让	折让额可以从销售额中减除	目的：保证商业信誉，对已 售产品出现品种、质量问题 而给予购买方的补偿

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

3. 含税销售额的换算

(不含税) 销售额 = 含税销售额 / (1 + 11% 或 17%)

含税价格 (含税收入) 判断:

(1) 通过看发票来判断; (普通发票要换算)

(2) 分析行业; (零售行业要换算)

(3) 分析业务; (价外费用、建筑业总承包额中的自产货物要换算)

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

3. 含税销售额的换算

【例3-2】 腾飞广告公司（“营改增”后为增值税一般纳税人，税率6%）10月份签订一项价税合计80万元的广告业务，并向广告主开具了增值税专用发票。当月支付给A广告发布者的发布费25万元，支付给B广告公司发布费5万元。计算腾飞广告公司应纳增值税和文化事业建设费。

腾飞广告公司应纳增值税（销项税额）

$$=800000 \div (1+6\%) \times 6\% = 45283.02 \text{ (元)}$$

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

3. 含税销售额的换算

- A公司是一般纳税人，按6%的税率缴纳增值税，收取发布费后，开具给腾飞广告公司的增值税专用发票价税合计25万元， $\text{增值税额} = 250000 \div (1+6\%) \times 6\% = 14150.94$ 元。
- B公司是小规模纳税人，按3%的税率缴纳增值税，申请税务机关代开增值税专用发票。腾飞广告公司取得由税务机关代开的价税合计5万元的专用发票， $\text{增值税额} = 50000 \div (1+3\%) \times 3\% = 1456.31$ 元。
- 腾飞广告公司应缴增值税 = $45238.02 - 14150.94 - 1456.31 = 29675.77$ （元）

第3章 增值税会计

(2) 增值税销项税额的计算

3. 含税销售额的换算

- 腾飞广告公司本月收讫广告服务收入，价税合计**80**万元，取得广告发布者A开具的价税合计**25**万元的增值税专用发票，取得B广告公司由税务机关代开的价税合计**5**万元的增值税专用发票，其缴纳文化事业建设费的计费销售额为**50**万元（**80-25-5**）。
- 应缴文化事业费= $500000 \times 3\% = 15000$ （元）
- 如果腾飞广告公司是小规模纳税人，只要取得A，B开具的增值税普通发票，计费销售额仍为**50**万元，与其纳税人身份没有关系。

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额的计算

1. 进项税额的含义

- 增值税一般纳税人购进货物、固定资产、接受应税劳务、服务所支付或者所负担的增值税额，称为进项税额。对购货方来说是进项税额，而对销货方来说，则是在价外收取的销项税额。

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额的计算

2. 准予抵扣进项税额的确认

以票抵税	<p>①从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额（含货物运输业专用发票、税控机动车销售统一发票）</p> <p>②从海关取得的专用缴款书上注明的增值税额</p>
计算抵税	<p>①外购免税农产品：进项税额 = 买价 × 13%</p> <p>②外购运输劳务： 营改增之前（计算抵扣）：进项税额 = 运输费用 × 7% 营改增之后（以票抵扣）：进项税额 = 运输费用 × 11%</p>
增值税扣税凭证	增值税专用发票、海关进口增值税专用缴款书、农产品收购发票和农产品销售发票、税收缴款凭证

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额的计算

2. 准予抵扣进项税额的确认

关于购进免税农产品的计算扣税

项目	内容
税法规定	购进农产品，除取得增值税专用发票或者海关进口增值税专用缴款书外，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%的扣除率计算的进项税
计算公式	一般情况：进项税额 = 买价 × 扣除率 特殊情况： 烟叶收购金额 = 收购价款 × (1 + 10%)，10%为价外补贴； 应纳烟叶税税额 = 收购金额 × 20% 烟叶进项税额 = (收购金额 + 烟叶税) × 扣除率13%

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额的计算

3.准予抵扣进项税额的申报

进项税额抵扣的时间	<p>(1) 增值税专用发票、货物运输业增值税专用发票和机动车销售统一发票，应在开具之日起180日内到税务机关办理认证，并在认证通过的次月申报期内，向主管税务机关申报抵扣进项税额</p>
	<p>(2) 增值税一般纳税人取得的海关缴款书，应在开具之日起180日内向主管税务机关申请稽核比对，并在收到书面通知的次月申报期内，向主管税务机关申报抵扣进项税额</p>

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额的计算

4. 不得抵扣的进项税额

不得抵扣项目	解析
1. 用于简易办法计税、非增值税应税项目、免征增值税项目、集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务	<p>【解析1】设备在建工程（可抵扣）与不动产在建工程（不可抵扣）</p> <p>【解析2】个人消费包括纳税人的交际应酬消费</p>
2. 非正常损失的购进货物及相关的应税劳务	<p>【解析1】所称非正常损失，是指因管理不善造成被盗、丢失、霉烂变质的损失</p> <p>【解析2】非正常损失货物不得抵扣的进项税额，在增值税中不得扣除（需做进项税额转出处理）；在企业所得税中，可以将转出的进项税额计入企业的损失（“营业外支出”），在企业所得税前扣除</p>
3. 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	

第3章 增值税会计

(4) 增值税应纳税额的计算

1. 一般计税方法应纳税额的计算

应纳税额 = 当期销项税额 - 同期准予抵扣的进项税额

若当期销项税额小于同期准予抵扣的进项税额而不足抵扣时，其不足部分结转下期继续抵扣。

第3章 增值税会计

(4) 增值税应纳税额的计算

1. 一般计税方法应纳税额的计算

【例3-3】某厂为一般纳税人，1月销售产品，开出增值税专用发票，销售额12万元，销项税额20 400元；销售给小规模纳税人产品，开普通发票，销售额40 000元（含税）；将一批成本10万元的产品对外投资。当月购料（已入库），取得专用发票，价款6000元，税额10 200元；购进免税农产品25 000元；当月用水27 600元，专用发票注明税额3 588元；购进设备一台，价款55 000元，专用发票注明税额9530元。计算该企业当月应交增值税。

第3章 增值税会计

(4) 增值税应纳税额的计算

1. 一般计税方法应纳税额的计算

(1) 销项税额的计算。

销售给小规模纳税人销项税额

$$=40000 \div (1+17\%) \times 17\% = 5812 \text{ (元)}$$

投资产品销项税额

$$=100000 \times (1+10\%) \times 17\% = 18700 \text{ (元)}$$

$$\text{销项税额合计} = 20400 + 5812 + 18700 = 44812 \text{ (元)}$$

第3章 增值税会计

(4) 增值税应纳税额的计算

1. 一般计税方法应纳税额的计算

(2) 允许抵扣的进项税额的计算。

允许抵扣的进项税额

$$=10200+25000\times 11\%+3588+9350$$

$$=25888 \text{ (元)}$$

(3) 应纳税额的计算。

$$\text{应纳税额}=44912-25888=19024 \text{ (元)}$$

第3章 增值税会计

(4) 增值税应纳税额的计算

2. 简易计税方法应纳税额的计算

- 小规模纳税人销售货物、提供应税劳务、服务以及其他符合或选择简易计税方法的应税行为，计算公式表示如下：

$$\text{应纳税额} = \text{销售额} \times \text{征税率}$$

【例3-4】 某个体商店系增值税小规模纳税人，采用销售额和应纳税额合并定价方法。某月商品销售收入共计25000元，应交增值税计算如下：

$$\text{不含税销售额} = 25000 \div (1 + 3\%) = 24271.84 \text{ (元)}$$

$$\text{应缴增值税} = 24271.84 \times 3\% = 728.16 \text{ (元)}$$

第3章 增值税会计

(4) 增值税应纳税额的计算

3. 进口货物应纳税额的计算

- 组成计税价格 = 关税完税价格 + 关税 + 消费税
或 = (关税完税价格 + 关税) / (1 - 消费税税率)
- 应纳税额 = 组成计税价格 × 增值税税率

第3章 增值税会计

(5) 增值税的申报与缴纳

1. 一般纳税人的纳税申报

- 纳税人进行纳税申报必须实行电子信息采集。使用防伪税控系统开具增值税专用发票的纳税人必须在抄报税成功后，方可进行纳税申报。

纳税申报资料。

1) 必报资料 (5项)

2) 备查资料 (6项)

增值税纳税申报资料的管理。

1) 增值税纳税申报必报资料。

2) 增值税纳税申报备查资料。

第3章 增值税会计

(5) 增值税的申报与缴纳

1. 一般纳税人的纳税申报

申报期限。纳税人应按月进行纳税申报，申报期为次月1日起至15日止，遇最后一日为法定假日的，顺延1日；在每月1日至15日内有连续3日以上法定假日的，按休假日天数顺延。

罚则。

增值税纳税申报表（适用于增值税一般纳税人）（见表3-2）。

增值税纳税申报表附列资料（见表3-3～表3-4）。

第3章 增值税会计

(5) 增值税的申报与缴纳

2. 小规模纳税人的纳税申报

- 与一般纳税人要求相同，不论当期是否发生应税行为，均应按期向主管税务机关报送纳税申报表（见表3-5）。

3. 应纳增值税款的解缴

- 企业除了应按规定纳税期限进行纳税申报外，还应在规定的缴库期内足额上缴税款。税额的解缴方式有两种：

自行计算解缴。

税务机关查定后解缴

第3章 增值税会计

三、增值税进项税额及其转出的会计处理

(1) 增值税会计账表的设置

1. 一般纳税人增值税会计账户的设置

应交税费——应交增值税

进项税额	销项税额
销项税额抵减	进项税额转出
减免税款	出口退税
已交税金	
出口抵减内销产品应纳税额	

第3章 增值税会计

(1) 增值税会计账表的设置

2. 小规模纳税人增值税会计账户的设置

“应交税费——应交增值税”

注意：小规模纳税人不设明细账户。

第3章 增值税会计

(1) 增值税会计账表的设置

3. 增值税会计账表的设置

小规模纳税人增值税账簿的设置。

因小规模纳税人采用简易计税方法，其“应交税费——应交增值税”账户，可设借、贷、余三栏式明细账页。

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

基本会计处理：

借：原材料（材料采购、在途物资）

 库存商品

 固定资产

 应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

 应付账款

 应付票据

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1.国内采购货物进项税额的会计处理

借：原材料（材料采购、在途物资）

 库存商品

 固定资产

 应交税费—应交增值税（进项税额）

贷：银行存款

 应付账款

 应付票据

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1. 国内采购货物进项税额的会计处理

工业企业的会计处理。

【例3-5】 天华工厂购入甲材料4000公斤，价格为6元/公斤，增值税进项税额为4080元，已开出银行承兑汇票，材料验收入库。供货方代垫运杂费2800元，进项税额为308元（ $2800 \times 11\%$ ）。做会计分录如下：

借：原材料	2 6800
应交税费——应交增值税（进项税额）	4 388
贷：应付票据	31 188

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1. 国内采购货物进项税额的会计处理

工业企业的会计处理。

【例3-6】天华工厂9月6日收到银行转来的购买光明工厂丙材料的“托收承付结算凭证”及发票，数量为5000千克，价格为11元/千克，增值税进项税额为9350元。采用验单付款，验收付款后做会计分录如下：

借：在途物资（光明工厂）	55000
应交税费——应交增值税（进项税额）	9350
贷：银行存款	64350

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1.国内采购货物进项税额的会计处理

工业企业的会计处理。

- 仍按上例，在未进行比对认证之前入账时，先做会计分录如下：

借：在途物资（光明工厂）	55000
待抵扣税金——待抵扣增值税	9350
贷：银行存款	64350

材料验收入库时：

借：原材料——丙材料	55000
贷：在途物资（光明工厂）	55000

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1.国内采购货物进项税额的会计处理

工业企业的会计处理。

企业在180天之内进行比对认证并获得通过后，记：

借：应交税费——应交增值税（进项税额） 9350

贷：待抵扣税金——待扣增值税 9350

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1.国内采购货物进项税额的会计处理

工业企业的会计处理。

如果企业在180天内进行比对认证，但未获得通过；或者在180天内进行比对认证并获得通过后，但未在当月申报抵扣；或者超过180天未到税务机关进行比对认证，则记：

借：原材料——丙材料 9 350

贷：待抵扣税金——待扣增值税 9 350

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1. 国内采购货物进项税额的会计处理

工业企业的会计处理。

【例3-7】天华工厂10月收到电力公司开来的电力增值税专用发票，因该厂生产经营用电和职工生活用电是一个电表，增值税专用发票的增值税税额中有属于职工个人消费的部分。10月该厂用电总价为20 000元，其中：生产用电的电价为18 000元，职工生活用电的电价是2 000元。电力公司开具的增值税专用发票注明电价20 000元、税额3 400元、价税合计23 400元。该厂对职工个人用电的价税计算到人，在发工资时扣回。

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1.国内采购货物进项税额的会计处理

工业企业的会计处理。

【例3-7】做会计分录如下：

借：制造费用	18 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	3 060
应付职工薪酬——工资薪金	2 340
贷：银行存款	23 400

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1. 国内采购货物进项税额的会计处理

工业企业的会计处理。

【例3-8】天华工厂10月付水费12 000元，其中：车间用水9 500元，管理部门用水2 500元，增值税专用发票注明增值税额1 560元（税率13%）。

做会计分录如下：

借：制造费用	9 500
管理费用	2 500
应交税费—应交增值税（进项税额）	1 560
贷：银行存款	13560

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1.国内采购货物进项税额的会计处理

商业企业的会计处理。

1) 批发商业企业采购货物进项税额的会计处理与工业企业基本相同。

2) 零售商业企业在采用售价（含税）金额核算：

借：库存商品

贷：材料采购

商品进销差价

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1. 国内采购货物进项税额的会计处理

商业企业的会计处理。

零售商业企业在采用售价（含税）金额核算：

【例3-9】某零售商业企业向本市无线电厂购入DVD150台，价格为1000元/台，增值税专用发票上注明价款150000元，增值税额25500元。做会计分录如下：

1) 企业付款时。

借：材料采购——××无线电厂	150000
应交税费——应交增值税（进项税额）	25500
贷：银行存款	175500

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1.国内采购货物进项税额的会计处理

商业企业的会计处理。

2) 零售商业企业在采用售价(含税)金额核算:

【例3-9】

2) 商品验收入库(设每台DVD含税售价为1560元)时。

借: 库存商品——××DVD	234000
贷: 材料采购——××无线电厂	150000
商品进销差价	84000

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1. 国内采购货物进项税额的会计处理

收购农产品的会计处理。

借：库存商品{支付的价款× (1-13%) }

 应交税费——应交增值税 (进项税额)

贷：银行存款

 库存现金

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1. 国内采购货物进项税额的会计处理

收购农产品的会计处理。

【例3-10】某食品加工企业10月收购粮食，价款100 000元，无其他税费。

做会计分录如下：

1) 支付收购货款时。

借：材料采购	100 000
贷：库存现金	100 000

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

1.国内采购货物进项税额的会计处理

收购农产品的会计处理。

【例3-10】

2) 农产品验收入库时。

可抵扣进项税额 = $100\,000 \times 13\% = 13\,000$ (元)

借：库存商品	87 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 000
贷：材料采购	100 000

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

2. 国外进口货物进项税额的会计处理

【例3-11】某商业企业由国外进口A商品一批，完税价格400 000美元，采取汇付结算方式，关税税率为20%，增值税税率为17%，另外支付国内运杂费2 400元（不含税）。该企业开出人民币转账支票2 400 000元，从银行购入400 000美元，转入美元存款户。假设计税日外汇牌价为1: 6。做会计分录如下：

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

2. 国外进口货物进项税额的会计处理

【例3-11】

做会计分录如下：

(1) 买入外汇时。

借：银行存款——美元户 (USD400000×6)	2 400 000
贷：银行存款——人民币	2 400 000

(2) 支付货款时。

借：材料采购	2 400 000
贷：银行存款——美元户	2 400 000

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

2. 国外进口货物进项税额的会计处理

支付进口关税和增值税时。

$$\text{应纳关税} = 2\,400\,000 \times 20\% = 480\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{增值税组成计税价格} = 2\,400\,000 + 480\,000 = 2\,880\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{增值税进项税额} = 2\,880\,000 \times 17\% = 489\,600 \text{ (元)}$$

借：材料采购	380 000
应交税费—应交增值税（待抵扣进项税额）	489 600
贷：银行存款	869 600

第3章 增值税会计

3.3.2 (2) 增值税进项税额的会计处理

2. 国外进口货物进项税额的会计处理

支付国内运杂费时。

借：材料采购	2 400
应交税费——应交增值税（待抵扣进项税额）	264
贷：银行存款	2 664

结转商品采购成本时。

借：库存商品——A商品	2 882 260
贷：材料采购	2 882 660

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

3.投资转入货物进项税额的会计处理

借：原材料、库存商品（按照双方确认的价值）

 应交税费—应交增值税（进项税额）（专用发票上注明）

 贷：实收资本（双方确认的所有者权益）

 资本公积——资本溢价（差额）

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

4.委托加工材料、接受应税劳务进项税额的会计处理

【例3-13】 天华工厂委托东方木器厂加工产品包装用木箱，发出材料16 000元，支付加工费3 600元和增值税额612元。支付给承运部门的往返运杂费400元（含税）。

做会计分录如下：

(1) 发出材料时。

借：委托加工物资	16 000	
贷：原材料		16 000

(2) 支付加工费和增值税额时。

借：委托加工物资	3 600	
应交税费——应交增值税（进项税额）	612	
贷：银行存款		4 212

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

4.委托加工材料、接受应税劳务进项税额的会计处理

【例3-13】

(3) 用银行存款支付往返运杂费时。

$$\text{应计进项税额} = 400 \div (1 + 11\%) \times 11\% = 39.64 \text{ (元)}$$

借：委托加工物资	360.36
应交税费——应交增值税（进项税额）	39.64
贷：银行存款	400

(4) 结转加工材料成本时。

借：包装物——木箱	19 960.36
贷：委托加工物资	19 960.36

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

4.委托加工材料、接受应税劳务进项税额的会计处理

【例3-14】 某生产企业机加工车间10月委托某修理厂修理设备，支付修理费2 000元，增值税额340元。据修理厂开来的专用发票。

做会计分录如下：

借：制造费用	2 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	340
贷：应付账款——××修理厂	2 340

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

5. 购进固定资产进项税额的会计处理

【例3-15】M企业从某企业采购生产用机器设备一台，专用发票上注明价款40万元，增值税6.8万元，支付运输费用0.5万元（含税），取得货物运输业增值税专用发票。

允许抵扣的进项税额

$$=68\ 000+5\ 000\div(1+11\%)\times 11\%=68495.5\ (\text{元})$$

会计分录如下：

借：在建工程	404 505.5
应交税费—应交增值税（进项税额）	68 495.5
贷：银行存款	473 000

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

5. 购进固定资产进项税额的会计处理

【例3-15】假如承担运输的企业为小规模纳税人，取得从主管税务机关代开的专用发票，其他条件不变。

允许抵扣的进项税额

$$=68\ 000+5\ 000\div(1+3\%)\times3\%=68\ 145.63\ (\text{元})$$

借：在建工程	404 853.37
应交税费—应交增值税（进项税额）	68 145.63
贷：银行存款	473 000

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

6. 购入环保设备进项税额的会计处理

【例3-16】天华公司8月8日购入环保处理设备一台，增值税专用发票载明价款45万元，增值税7.65万元，支付设备安装费0.9万元，款项均从银行支付。根据有关规定，该项设备得到市级财政一次性补助21万元，款已到账。该设备预计使用5年，假定无残值。

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

6. 购入环保设备进项税额的会计处理

【例3-16】

(1) 购入环保设备并安装时。

借：在建工程——环保设备	459 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	76 500
贷：银行存款等	535 500

(2) 设备交付使用时。

借：固定资产——环保设备	459 000
贷：在建工程——环保设备	459 000

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

6. 购入环保设备进项税额的会计处理

(3) 收到政府补助时。

借：银行存款	210 000
贷：递延收益——环保设备补助	210 000

每月计提固定资产折旧= $459\ 000 \div 5 \div 12 = 7\ 650$ (元)

借：制造费用——折旧费用	7 650
贷：累计折旧	7 650

(4) 每月摊销递延收益时。

与设备有关的收益= $210\ 000 \div 5 \div 12 = 3\ 500$ (元)

借：递延收益——环保设备补助	3 500
贷：营业外收入——政府补助	3 500

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

7. 小规模纳税人购进货物的会计处理

- 由于小规模纳税人不实行税款抵扣制，因此，不论收到普通发票还是增值税专用发票，其所付税款均不应单独反映，而是直接计入采购成本。其会计处理为：

借：材料采购

 原材料

 管理费用等

 贷：应付账款、银行存款、库存现金等。

第3章 增值税会计

(2) 增值税进项税额的会计处理

7. 小规模纳税人购进货物的会计处理

【例3-17】大明厂系小规模纳税人，3月购入原材料一批，增值税专用发票上注明：材料价款8 800元，增值税1 496元；购入包装物一批，普通发票上所列价款为2 500元。已付款并验收入库。

做会计分录如下：

借：原材料	10 296
包装物	2 500
贷：银行存款	12 796

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额转出的会计处理

1. 购进货物改变用途转出进项税额的会计处理

【例3-18】某企业8月购进一批钢材112吨，价格为3500元/吨，增值税专用发票上注明钢材进价392 000元，进项税额66 640元，款已支付，货物已验收入库，已做相应会计处理。9月因改扩建工程需要，从仓库中领用上月购入生产用钢材28吨。

工程领用时做会计分录如下：

借：在建工程	114 660	
贷：原材料——钢材		98 000
应交税费——应交增值税（进项税额转出）	16 660	

（注意：与在购入时就能明确用于非应税项目、集体福利以及视同销售业务在会计处理上的区别）

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额转出的会计处理

2. 用于免税项目的进项税额转出的会计处理

【例3-19】某超市为增值税一般纳税人，经营当地蔬菜、水果等农产品。在上年12月末增值税纳税申报表中，“期末留抵税额”中蔬菜、水果金额共计88 000元。按有关规定，从当年1月份起，蔬菜、水果分别属于免税货物和应税货物。该超市1月份销售蔬菜240 000元、水果160 000元。本月销售上述业务，共发生（分摊）电费8 000元、运输费6 000元，均取得符合规定的抵扣凭据，但无法在水果与蔬菜之间进行划分。进行相关会计处理如下：

计算期初留抵税额中进项税额转出数

$$=88\ 000 \times 240\ 000 \div (240\ 000 + 160\ 000) = 52\ 800 \text{ (元)}$$

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额转出的会计处理

2. 用于免税项目的进项税额转出的会计处理

【例3-19】

- 本月发生的电费和运输费用可抵扣进项税额

$$=8\ 000 \times 17\% + 6\ 000 \times 11\% = 2\ 020 \text{ (元)}$$

- 按上述公式计算其进项税额转出数：

本月进项税额转出数

$$=2\ 020 \times 240\ 000 \div 400\ 000 = 1\ 212 \text{ (元)}$$

$$\text{进项税额转出合计数} = 52\ 800 + 1\ 212 = 54\ 012 \text{ (元)}$$

- 做会计分录如下：

借：主营业务成本——蔬菜 54 012

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 54 012

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额转出的会计处理

3.非正常损失货物进项税额转出的会计处理

(1) 意外损失进项税额转出的会计处理。

【例3-20】某化工公司在去年10月购进10吨化工原料，不含税价值为20万元。该化工原料保质期较短，而且需要妥善保管。由于一次性购买过多，未及时使用，加之保管措施落后，该批化工原料过期失效，不能够再使用。该项原材料损失属于非正常损失，其进项税额不得抵扣，应作进项税额转出处理。

报废材料转出进项税额=200 000×17%=34 000（元）

• 做会计分录如下：

借：待处理财产损溢	234 000	
贷：原材料		200 000
应交税费—应交增值税（进项税额转出）		34 000

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额转出的会计处理

3.非正常损失货物进项税额转出的会计处理

意外损失进项税额转出的会计处理。

【例3-20】

- 如无其他赔偿或残值收入，经批准后，作为营业外支出，并可税前扣除。会计分录如下：

借：营业外支出 **234 000**

 贷：待处理财产损溢 **234 000**

- 如果该化工原材料属于正常损失，则其进项税额不必作转出处理，公司的原材料损失不包括进项税额。

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额转出的会计处理

3.非正常损失货物进项税额转出的会计处理

购进货物短缺进项税额转出的会计处理。

【例3-21】某采用进价核算的商业企业从外地永明公司购进A商品4 000千克，增值税专用发票上列明：价款80 000元，税额13 600元。接到银行转来的托收承付结算凭证及有关凭证，经审核无误，如数以银行存款支付，商品尚未运到。做会计分录如下：

借：在途物资	80 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	13 600
贷：银行存款	93 600

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额转出的会计处理

3.非正常损失货物进项税额转出的会计处理

购进货物短缺进项税额转出的会计处理。

【例3-21】

商品验收入库时，实收3 000千克，短缺1 000千克，原因待查。

做会计分录如下：

借：库存商品	60 000	
待处理财产损溢	20 000	
贷：在途物资——永明公司		80 000

第3章 增值税会计

(3) 增值税进项税额转出的会计处理

3.非正常损失货物进项税额转出的会计处理

购进货物短缺进项税额转出的会计处理。

【例3-21】

- 上例短缺1 000千克，经查系对方单位少发，经双方协商作退货处理，到主管税务机关开具“证明单”送交销货方。
- 待收到销货方转来的红字专用发票时，做会计分录如下：

借：应收账款	23 400	
贷：待处理财产损溢		20 000
应交税费—应交增值税（进项税额转出）		3 400

第3章 增值税会计

四、 增值税销项税额的会计处理

(1) 一般销售基本会计处理

借：银行存款、应收账款、应收票据等

贷：主营业务收入、其他业务收入

 应交税费——应交增值税（销项税额）

(2) 特殊销售的会计处理

- 视同销售行为
- 混合销售行为
- “平销”行为

第3章 增值税会计

(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

1. 一般销售方式销项税额的会计处理

【例3-22】天华工厂采用汇兑结算方式向光明厂销售甲产品360件，600元/件，增值税额36 720元，开出转账支票，支付代垫运杂费1000元。货款尚未收到。

借：应收账款——光明厂	253 720	
贷：主营业务收入		216 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	36 720	
银行存款		1 000

第3章 增值税会计

(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

1. 一般销售方式销项税额的会计处理

接【例3-22】

- 若该笔业务不完全符合财务会计中的收入确认条件，企业可按销售产品成本转账，并确认销项税额，即借记“发出商品”，贷记“产成品”或“库存商品”；同时

借：应收账款——光明厂 36 720

 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 36 720

第3章 增值税会计

(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

1. 一般销售方式销项税额的会计处理

【例3-23】某工业企业取得对外加工费收入现金 1 5 0 0 元，开具增值税专用发票，增值税额 2 5 5 元。做会计分录如下：

借：库存现金	1 755	
贷：其他业务收入（或主营业务收入）		1 500
应交税费——应交增值税（销项税额）		255

第3章 增值税会计

(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

1. 一般销售方式销项税额的会计处理

采用售价金额核算、实物负责制的零售企业：

借：银行存款

贷：主营业务收入

同时：借：主营业务成本（售价金额）

贷：库存商品

月末：借：主营业务收入

贷：应交税费——应交增值税（销项税额）

借：商品进销差价（差价+销项税额）

贷：主营业务成本（含税）

第3章 增值税会计

(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

1. 一般销售方式销项税额的会计处理

- 仍按例3-24的资料，9月9日收到销货款时，做会计分录如下：

借：银行存款 8 775

 贷：主营业务收入 8 775

借：主营业务成本 8 775

 贷：库存商品 8 775

- 假设本月商场的含税销售收入总额为350 000元，做会计分录如下：

借：主营业务收入 50 855

 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 50 855

第3章 增值税会计

(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

1. 一般销售方式销项税额的会计处理

- 根据“商品进销差价表”结转实际成本，假设表中所列商品进销差价总额为295 000元（含税）：

借：商品进销差价 295 000

 贷：主营业务成本 295 000

当月实现毛利=本期含税毛利—销项税额

$$=295\ 000-50\ 855=244\ 145\ (\text{元})$$

第3章 增值税会计

(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

2. 特殊销售方式销项税额的会计处理

“平销”销售方式。

“平销”方式就是生产企业以商业企业经销价或高于商业企业经销价将货物销售给商业企业，商业企业再以进货成本或低于进货成本进行销售，生产企业则以返还资金方式（返还利润、赠送实物或以实物方式投资等）弥补商业企业的进销差价损失。

第3章 增值税会计

(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

2. 特殊销售方式销项税额的会计处理

“平销”销售方式。

政策规定：对商业企业向供货方收取的与商品销售量、销售额挂钩（如以一定比例、金额、数量计算）的各种返还收入，均应按照平销返利行为的有关规定冲减当期增值税进项税额。商业企业向供货方收取的各种收入，一律不得开具增值税专用发票。

- 当期取得的返还收入为含税收入，应按下式换算并计算其应冲减的进项税额：
- 当期应冲减进项税金 = 当期取得的返还资金 ÷ (1 + 所购货物适用增值税税率) × 所购货物适用增值税税率

第3章 增值税会计

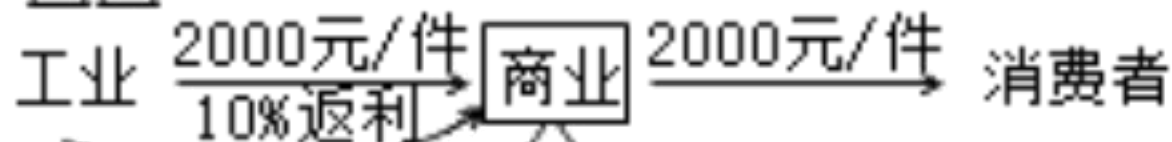
(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

2. 特殊销售方式销项税额的会计处理

“平销”销售方式。

平销返利：不含税

△△



$$\text{销项税 } 2000 \times 17\% - \left(\text{进项税 } 2000 \times 17\% - \frac{\text{返利收入}}{1.17} \times 17\% \right)$$

进项税额转出

第3章 增值税会计

(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

2. 特殊销售方式销项税额的会计处理

“平销”销售方式。

【例3-25】4月初，某生产企业向某商业企业销售家电产品80万元，开出专用发票，增值税额为13.6万元；月末，生产企业给予该商业企业4万元的现金返利。双方各自做会计分录如下：

1) 生产企业销售产品。

借：银行存款等	93 600	
贷：主营业务收入		800 000
应交税费—应交增值税（销项税额）		136 000

第3章 增值税会计

(1) 现销方式销售货物销项税额的会计处理

2. 特殊销售方式销项税额的会计处理

“平销”销售方式。

【例3-25】

2) 生产企业支付现金返利，企业可以红字贷记（冲减）“主营业务收入”或蓝字借记“销售费用”。

贷：主营业务收入 40 000

 贷：银行存款 40 000

3) 商业企业收到现金返利后，计算当期应冲减的进项税额。

应冲减的进项税额=40 000÷(1+17%)×17%=5 812 (元)

借：银行存款 40 000

 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 5 812

 主营业务成本 34 188

第3章 增值税会计

(2) 赊销、分期收款方式销售货物销项税额的会计处理

- 发出商品时：
借：长期应收款
 贷：主营业务收入
- 同时：
借：主营业务成本
 贷：库存商品
- 按合同约定的收款日期开具发票：
借：银行存款、应收账款等
 贷：长期应收款
 应交税费——应交增值税（销项税额）

第3章 增值税会计

(2) 赊销、分期收款方式销售货物销项税额的会计处理

- 如果收款期较长（一般通常在3年以上），实质上具有融资性质的销售商品：

借：长期应收款

贷：主营业务收入

 应交税费——应交增值税（销项税额）

 未实现融资收益

第3章 增值税会计

(2) 赊销、分期收款方式销售货物销项税额的会计处理

【例3-27】 大华工厂按销售合同向N公司销售A产品300件，售价1000元/件，产品成本800元/件，税率17%。按合同规定付款期限为18个月，货款分3次平均支付。本月为第1期产品销售实现月，开出增值税专用发票：价款100 000元，增值税17 000元，款已如数收到。假定不计息。做会计分录如下：

(1) 确认销售时。

借：长期应收款	300 000
贷：主营业务收入	300 000
借：主营业务成本	240 000
贷：库存商品	240 000

第3章 增值税会计

(2) 赊销、分期收款方式销售货物销项税额的会计处理

【例3-27】

(2) 在约定日收到款项时。

借：银行存款 117 000

 贷：长期应收款 117 000

 应交税费——应交增值税（销项税额） 17 000

(3) 若在合同约定日没有收到款项，应：

借：其他应收款 170 000

 贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 17 000

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

1.已开发票未入账退货的会计处理。当销货方收到退回发票时，可将原蓝字发票作废处理，收入、成本等相关账务一般不做账务处理。当产品召回时，发生的相关费用如公告费、包装费、运输费等，则借记“销售费用”，贷记“银行存款”、“其他应付款”（购货方代垫）等。

2.无退货条件已入账且退货非资产负债表日后事项的会计处理。如未确认收入，企业应按已记入发出商品科目的商品成本金额，借记“库存商品”，贷记“发出商品”。采用计划成本或售价核算的，应按计划成本或售价记入“库存商品”，同时计算产品成本差异或商品进销差价。

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

3.如已确认收入，销货方在购货方提供开具红字专用发票通知单后，开具负数（红字）专用发票。借记“主营业务收入”、“应交税费——应交增值税（销项税额）”，贷记“应收账款”、“银行存款”、“财务费用”等；同时，借记“库存商品”，贷记“主营业务成本”。

4.附退货条件已入账且退货非资产负债表日后事项的会计处理。对于附退货条件的商品销售方式，企业根据以往经验能够合理估计退货可能性且确认与退货相关负债的，通常应在发出商品时确认收入；企业不能合理估计退货可能性的，通常应在售出商品退货期满后确认收入。

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

【例3-29】 A B公司6月10日向B公司销售丙产品100件，单价2000元（不含税），单位成本1600元，款未收，约定3月内可退货，经验退货率为25%；商品发出时纳税义务已发生，实际发生退货增值税允许冲减。

1) 6月10日确认收入，做会计分录如下：

借：应收账款	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	

• 同时，结转销售成本：

借：主营业务成本	160 000
贷：库存商品	160 000

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

【例3-29】

2) 估计退货时，做会计分录如下：

借：主营业务收入	50 000
贷：主营业务成本	40 000
预计负债	10 000

• 同时，还可以做如下会计分录：

借：递延所得税资产（ $10000 \times 25\%$ ）	2 500
贷：所得税费用	2 500

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

【例3-29】

3) 8月8日发生实际退货30件时，做会计分录如下：

借：库存商品	48 000
应交税费—应交增值税（销项）	10 200
主营业务收入	10 000
预计负债	10 000
贷：主营业务成本	8 000
应收账款	70 200
借：所得税费用	2 500
贷：递延所得税资产	2 500

第3章 增值税会计

(2) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

【例3-29】

4) 假设无法确认退货率, 则6月10日发出商品时做会计分录如下:

借: 应收账款 34 000

 贷: 应交税费—应交增值税(销项) 34 000

借: 发出商品 160 000

 贷: 库存商品 160 000

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

【例3-29】

4) 8月8日发生实际退货30件时，做会计分录如下：

借：应收账款		129 800
应交税费—应交增值税（销项）		10 200
贷：主营业务收入		140 000
借：主营业务成本	112 000	
库存商品	48 000	
贷：发出商品	160 000	

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

2. 销售折让销项税额的会计处理

【例3-31】天华厂7月20日采用托收承付结算方式（验货付款）销售给光明厂乙产品40000元，增值税税额6800元，由于质量原因，双方协商折让30%。8月18日收到光明厂转来增值税专用发票的发票联和抵扣联。

做会计分录如下：

7月20日办妥托收手续时。

借：应收账款——光明厂 46 800

贷：主营业务收入——乙产品 40 000

 应交税费——应交增值税（销项税额） 6 800

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

2. 销售折让销项税额的会计处理

【例3-32】天华厂上月销售给耀华厂丙产品40件，由于质量不符合要求，双方协商折让20%。耀华厂转来的证明单上列明：折让价款20 000元，折让税额3 400元。根据证明单开出红字增值税专用发票，并通过银行汇出款项。

做会计分录如下：

借：主营业务收入—丙产品	20 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	3 400
贷：银行存款	23 400

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

3.折扣销售方式销项税额的会计处理

折扣销售销项税额的会计处理。

【例3-34】天一公司（系增值税一般纳税人）是厨房用品生产企业，主要产品是微波炉，副产品是电磁炉。微波炉成本为每台800元，售价为每台1000元；电磁炉成本为每台140元，售价为每台180元。为了减少库存、增加销售额，公司决定每售出1台微波炉赠购买者1台电磁炉，本月共卖出500台微波炉。

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

3.折扣销售方式销项税额的会计处理

折扣销售销项税额的会计处理。

【例3-34】

借：银行存款	585 000	
贷：主营业务收入—微波炉		500 000
应交税费—应交增值税（销项税额）		85 000
借：主营业务成本—微波炉	400 000	
销售费用	70 000	
贷：库存商品—微波炉	400 000	
—电磁炉	70 000	

第3章 增值税会计

(3) 销货退回及折让、折扣的销项税额的会计处理

3.折扣销售方式销项税额的会计处理

销售折扣销项税额的会计处理。

1) 产品发出并办理完托收手续时。

借：应收账款

贷：主营业务收入

应交税费——应交增值税（销项税额）

2) 如果上述货款在10日内付款时。

借：银行存款

财务费用

贷：应收账款

第3章 增值税会计

(4) 包装物销售及没收押金销项税额的会计处理

1. 包装物销售销项税额的会计处理

(1) 随同产品销售并单独计价的包装物。

借：银行存款、应收账款

贷：其他业务收入

 应交税费——应交增值税（销项税额）

第3章 增值税会计

(4) 包装物销售及没收押金销项税额的会计处理

1. 包装物销售销项税额的会计处理

2) 收取包装物租金。包装物租金属于价外费用，应缴纳增值税。

【例3-37】 大华工厂采用银行汇票结算方式，销售给东平机械厂甲产品400件，单价为400元/件，增值税额27200元，包装物400个出租，承租期为两个月，共计租金4680元，一次收取包装物押金23400元，总计结算金额215280元（ $400 \times 400 + 27200 + 4680 + 23400$ ）。做会计分录如下：

包装物租金应计销项税

$$= 4680 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 680 \text{元}$$

第3章 增值税会计

(4) 包装物销售及没收押金销项税额的会计处理

1. 包装物销售销项税额的会计处理

【例3-37】

借：银行存款	215280	
贷：主营业务收入		160 000
其他业务收入		4 000
应交税费—应交增值税（销项税额）		27 880
其他应付款—存入保证金		23 400

第3章 增值税会计

(4) 包装物销售及没收押金销项税额的会计处理

2. 包装物押金销项税额的会计处理

1) 销售酒类产品之外的货物而收取的押金。

- 当包装物逾期未收回时，没收押金，按适用税率计算销项税额。逾期以一年为限，收取押金超过一年时，无论是否退还，均应并入销售额计税。

2) 销售酒类产品而收取的押金。

- 分两种情况：一是啤酒、黄酒，其计税要求、会计处理方法同（1）；二是其他酒类，对这类货物销售时收取的包装物押金，无论将来押金是否返回、是否按时返还以及财务会计如何核算，均应并入当期销售额计税。

第3章 增值税会计

(4) 包装物销售及没收押金销项税额的会计处理

2. 包装物押金销项税额的会计处理

【例3-28】某企业销售A产品100件，成本价350元/件，售价500元/件，收取包装物押金9360元，包装物成本为70元/件。该产品是征收消费税产品，税率为10%。

(1) 销售产品时。

借：银行存款	67 860	
贷：主营业务收入—A产品		50 000
应交税费—应交增值税（销项税额）		8 500
其他应付款—存入保证金		9 360

第3章 增值税会计

(4) 包装物销售及没收押金销项税额的会计处理

2. 包装物押金销项税额的会计处理

4) 如果当初收取的是加收的押金，则在没收逾期未退包装物押金时。

借：其他应付款——存入保证金 9 360

贷：营业外收入——没收押金 7 200

应交税费——应交增值税（销项税额） 1 360

——应交消费税 800

第3章 增值税会计

(5) 以物易物、以旧换新销项税额的会计处理

1. 以旧换新销项税额的会计处理

1) 一般商品以旧换新。

【例3-39】某百货商场销售A牌电冰箱，含税零售价为3510元/台，若顾客交同品牌旧冰箱则作价1000元，交差价2510元就可换回全新冰箱。当月采用此种方式销售A牌电冰箱100台。

借：银行存款	251 000	
库存商品——旧冰箱	100 000	
贷：主营业务收入——A牌冰箱		300 000
应交税费——应交增值税（销项）		51 000

第3章 增值税会计

(5) 以物易物、以旧换新销项税额的会计处理

1. 以旧换新销项税额的会计处理

2) 金银首饰以旧换新。

【例3-40】某金银首饰零售商店为小规模纳税人，10月取得含税销售收60000元，以旧换新业务收入30000元（含税），其中收回旧金银首饰折价21000元，实收现金9000元。

$$\text{应缴增值税} = (60000 + 9000) \div (1 + 3\%) \times 3\% = 2\ 010 \text{ (元)}$$

$$\text{商品销售收入} = (60000 + 9000) \div (1 + 3\%) + 21000 = 87990 \text{ (元)}$$

借：银行存款	69 000	
库存商品——旧金银首饰	21 000	
贷：主营业务收入——金银首饰		87 990
应交税费——应交增值税（销项税额）		2 010

第3章 增值税会计

(5) 以物易物、以旧换新销项税额的会计处理

2. 以货抵债、销售抵账货物销项税额的会计处理

1) 以货物清偿债务

【例3-41】 M公司2月10日销售给N公司产品一批（双方都是一般纳税人），价款20万元，增值税额3.4万元；N公司给M公司开出为期4个月的商业承兑汇票。10个月后，N公司仍未付款，经协商，M公司同意N公司以其产品抵债，该批产品成本15万元，公允价值18万元，未计提存货跌价准备，也未发生相关费用。M公司已计提坏账准备2万元。

双方在债务重组日会计处理如下：

第3章 增值税会计

- (4) 以物易物、以旧换新销项税额的会计处理
- 2.以货抵债、销售抵账货物销项税额的会计处理
- 1) 以货物清偿债务

N公司的会计处理如下：

偿债资产价值及相关税费

$$=15+18 \times 17\%=18.06 \text{ (万元)}$$

应付债务账面价值 $=20+3.4=23.4$ (万元)

两者差额 $=23.4-18.06=5.34$ (万元)

第3章 增值税会计

(5) 以物易物、以旧换新销项税额的会计处理

2.以货抵债、销售抵账货物销项税额的会计处理

1) 以货物清偿债务

N公司的会计处理如下：

借：应付账款	234 000	
贷：主营业务收入		180 000
应交税费——应交增值税（销项）		30 600
营业外收入		23 400
借：主营业务成本	150 000	
贷：库存商品	150 000	

第3章 增值税会计

(5) 以物易物、以旧换新销项税额的会计处理

2.以货抵债、销售抵账货物销项税额的会计处理

1) 以货物清偿债务

M公司的会计处理如下：

借：原材料	180 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	30 600
坏账准备	20 000
营业外支出	3 400
贷：应收账款	234 000

第3章 增值税会计

(5) 以物易物、以旧换新销项税额的会计处理

2.以货抵债、销售抵账货物销项税额的会计处理

2) 销售抵账货物。

【例3-42】某厂生产汽车制动泵，没有汽车经营权。某汽车制造公司逾期拖欠该厂货款117 000元。经双方协商进行债务重组，同意以汽车制造公司生产的某品牌汽车1辆抵债，已知该汽车成本75 000元，公允价值（计税价）为85 000元，补付现金10 000元。汽车制造公司向该厂开具增值税专用发票。该厂收到汽车后，将其卖出，售价9万元，开出普通发票。

第3章 增值税会计

(5) 以物易物、以旧换新销项税额的会计处理

2.以货抵债、销售抵账货物销项税额的会计处理

2) 销售抵账货物。

【例3-42】

1) 当初销售时。

借：应收账款——××汽车制造公司	117 000	
贷：主营业务收入		100 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		17 000

2) 债务重组后，收到抵账汽车和补款时。

借：银行存款	10 000	
库存商品	85 000	
应交税费——应交增值税（进项税额）	14 450	
营业外支出——债务重组损失	7 550	
贷：应收账款——××汽车制造公司		117 000

第3章 增值税会计

- (5) 以物易物、以旧换新销项税额的会计处理
- 2.以货抵债、销售抵账货物销项税额的会计处理
- 2) 销售抵账货物。

【例3-42】

3) 将抵账汽车卖出时。

借：银行存款 80 000

贷：库存商品 (80 000÷1.17) 68 376
 应交税费——应交增值税（销项税额） 11 624

第3章 增值税会计

(5) 以物易物、以旧换新销项税额的会计处理

2.以货抵债、销售抵账货物销项税额的会计处理

2) 销售抵账货物。

【例3-42】

4) 债务人债务重组时的会计处理如下：

借：应付账款——××汽车制动泵厂	117 000	
贷：主营业务收入		85 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		14 450
银行存款		10 000
营业外收入——债务重组利得		7 550
借：主营业务成本	75 000	
贷：产成品		75 000

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

- 对视同销售行为的会计处理，一般应遵循如下原则：
 - (1) 视同销售行为是否会使企业获得收益。如果能获得收益，就应按销售收入处理；否则，按其成本进行结转。
 - (2) 对视同销售计算的应交增值税额，与一般的“进项税额转出”意义不同，税务会计应将其作为“销项税额”处理。
 - (3) 视同销售行为的价格（计税依据）应按税法规定确定（税务部门认定）。
 - (4) 财务会计不作收入的视同销售的会计处理。
 - (5) 作为收入的视同销售的会计处理。

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

增值税视同销售、进项税额转出与会计准则对比表

货物	货物去向	税法规定	会计准则
视同买断	委托代销	均属于视同销售行为，应贷记：应交税费——应交增值税（销项税额）	确认收入
支付手续费			确认收入
视同买断	受托代销		确认收入
收取手续费			确认收入（手续费）
统一核算，异地移送			不确认收入
外购货物、自产货物、委托加工货物	对外投资		确认收入
	对外分配		确认收入
	无偿捐赠		不确认收入
自产货物、委托加工货物	非应税项目		不确认收入
	集体福利		确认收入
	个人消费	确认收入	
外购货物	非应税项目	不属于视同销售行为，但其进项税额不得抵扣。应贷记：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	不确认收入

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

1. 委托代销商品销项税额的会计处理

1) 以支付手续费方式的委托代销

【例4-43】某商业批发企业委托天方商店（一般纳税人）代销B商品400件，合同规定含税代销价为234元/件，手续费按不含税销售额的5%支付，该商品进价为150元/件。

1) 拨付委托代销商品时（按进价）。

借：发出商品——委托代销商品 60 000

贷：库存商品——B商品 60 000

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

1. 委托代销商品销项税额的会计处理

1) 以支付手续费方式的委托代销

【例4-43】

2) 当在180天内收到天方商店报来的“代销清单”时。代销清单列明销售数量150件，金额35 100元，倒算销售额并开具增值税专用发票，列明价款30 000元、增值税额5 100元。

借：应收账款——天方商店 35 100

贷：主营业务收入 30 000

应交税费——应交增值税（销项税额） 5 100

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

1. 委托代销商品销项税额的会计处理

1) 以支付手续费方式的委托代销

【例3-43】

3) 如果委托代销商品已满 180 天而未收到代销清单，应在当期确认销项税额，但不确认收入。

借：应收账款 5 100

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 5 100

4) 如果委托代销商品超过180天而未收到“代销清单”，应在当期确认销项税额，但不确认收入。

借：应收账款 5 100

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 5 100

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

1. 委托代销商品销项税额的会计处理

1) 以支付手续费方式的委托代销

【例3-43】

5) 收到天方商店汇来的款项和手续费普通发票时。普通发票列明：扣除手续费**1500元**（ $30\ 000 \times 5\%$ ），实收金额 **33 600元**。

借：银行存款 **33 600**

 销售费用 **1 500**

 贷：应收账款——天方商店 **35 100**

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

1. 委托代销商品销项税额的会计处理

1) 以支付手续费方式的委托代销

【例3-43】

6) 结转委托代销商品成本时。

借：主营业务成本 22 500

贷：发出商品——委托代销商品 22 500

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

1. 委托代销商品销项税额的会计处理

2) 受托单位作为自购自销的委托代销

【例3-44】某商业零售企业委托天天商店代销A商品300件，双方协商含税代销价117元/件，原账面价128.9元/件，代销价小于原账面价的差额，冲销商品进销差价。

拨付委托代销商品时，做会计分录如下：

借：发出商品——委托代销商品	35 100	
商品进销差价	3 570	
贷：库存商品——A商品		38 670

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

1. 委托代销商品销项税额的会计处理

2) 受托单位作为自购自销的委托代销

- 结转委托代销商品成本时：

借：主营业务成本 35 100

贷：发出商品——委托代销商品 35 100

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

2. 受托代销商品销项税额的会计处理

1) 收取手续费方式

【例3-45】某商品零售企业接受代销B商品600件，委托方规定代销价为60元/件（含税），代销手续费为不含税代销额的5%，增值税税率为17%，代销手续费收入的营业税税率为5%。

1) 收到代销商品时（按含税代销价）。

借：受托代销商品—××部、组（B商品）	36 000
贷：代销商品款	36 000

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

2. 受托代销商品销项税额的会计处理

1) 收取手续费方式

- 代销商品全部售出时。

代销商品销项税额 = $600 \times 60 \div (1 + 17\%) \times 17\% = 5231$
(元)

借：应付账款——××企业 5 231

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 5 231

借：代销商品款 36 000

贷：受托代销商品——××部、组（B商品） 36 000

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

2. 受托代销商品销项税额的会计处理

1) 收取手续费方式

委托单位的增值税专用发票时。

借：应交税费——应交增值税（进项税额） 5 231

贷：应付账款——××企业 5 231

开具代销手续费收入普通发票时。

代销手续费收入 = $30\,769 \times 5\% = 1\,538$ （元）

借：应付账款——××企业 1 538

贷：其他业务收入 1 538

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

2. 受托代销商品销项税额的会计处理

1) 收取手续费方式

支付扣除代销手续费后的代销款时。

借：应付账款——××企业 34 462

贷：银行存款 34 462

计算并结转代销手续费收入应纳的营业税时。

借：其他业务成本 76.9

贷：应交税费——应交营业税 76.9

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

2. 受托代销商品销项税额的会计处理

2) 视同自购自销方式

【例3-46】某零售企业4月接收代销甲商品400件，含税接收价为23.4元/件，不含税接收价为20元/件。本企业规定该商品的含税零售价为29.25元/件。

1) 接收代销商品时。

借：受托代销商品——甲商品 11 700

贷：代销商品款 8 000

商品进销差价 3 700

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

2. 受托代销商品销项税额的会计处理

2) 视同自购自销方式

【例3-46】

2) 平时商品销售时。设销售代销商品和自营商品共计货款6500元。

借：银行存款 6 500

 贷：主营业务收入 6 500

3) 月末结转本月代销商品成本时。代销商品销售240件，结转代销商品销售成本。

借：主营业务成本 7 020

 贷：受托代销商品——甲商品 7 020

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

2. 受托代销商品销项税额的会计处理

2) 视同自购自销方式

【例3-46】

4) 给委托单位开出代销清单，待收到委托单位开来的增值税专用发票（专用发票列明销货款4800元，增值税816元）。

借：代销商品款	4 800	
应交税费—应交增值税（进项税额）	816	
贷：应付账款		5 616

5) 支付代销商品款时。

借：应付账款	5 616	
贷：银行存款		5 616

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

2. 受托代销商品销项税额的会计处理

2) 视同自购自销方式

【例3-46】

6) 月末计算并结转代销商品销项税额时。查“主营业务收入”账户，设本月包括代销商品销售在内的收入额为 440 000元，应计销项税额为：

$$440\ 000 \div (1+17\%) \times 17\% = 63\ 932 \text{ (元)}$$

借：主营业务收入 63 932

贷：应交税费——应交增值税（销项税额） 63 932

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

2. 受托代销商品销项税额的会计处理

2) 视同自购自销方式

【例3-46】

7) 月末计算分摊代销商品进销差价时。由于“商品进销差价”不分自营商品和代销商品，因此，已销代销商品与自营商品应一并分摊进销差价，经计算，本月综合差价率为30.45%。

应分摊的进销差价=440 000×30.45%=133 980 (元)

借：商品进销差价 133 980

贷：主营业务成本 133 980

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

3. 货物用于招待业务销项税额的会计处理

【例3-47】7月，某企业购买了1.17万元（含税价）的礼品，准备赠送有关客户。购入时，做会计分录如下：

借：库存商品	10 000
应交税费——应交增值税（进项）	1 700
贷：银行存款	11 700

1) 计入业务招待费时，按财税分离原则处理：

借：管理费用——业务招待费	11 700
贷：库存商品	10 000
应交税费——应交增值税（销项）	1 700

注意：期末要进行所得税的纳税调整。

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

3. 货物用于招待业务销项税额的会计处理

【例3-47】

2) 计入业务招待费，按财税不分离原则处理（按销售处理）：

借：管理费用 11 700

贷：主营业务收入 10 000

 应交税费——应交增值税（销项） 1 700

借：主营业务成本 10 000

贷：库存商品 10 000

- 采用这种会计处理方法，企业不需要进行纳税调整，管理费用计入当期损益，影响利润11700元，调增应纳税所得额4680元（ $11700 \times 40\%$ ）。

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

3. 货物用于招待业务销项税额的会计处理

【例3-47】

3) 如果企业是将自制的产品作为礼品赠送，则企业视同销售收入要按公允价值计算。假定企业赠送的礼品市价12 000元，自产产品成本为10 000元。

- 若“财税分离”会计处理方法：

借：管理费用——业务招待费 12 040

贷：库存商品 10 000

应交税费——应交增值税（销项） 2 040

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

3. 货物用于招待业务销项税额的会计处理

【例3-47】

3) 若“财税分离”会计处理方法:

借: 管理费用	14 040	
贷: 主营业务收入		12 000
应交税费—应交增值税(销项)		2 040
借: 主营业务成本	10 000	
贷: 库存商品		10 000

企业视同销售利润20000元, 管理费用14040元计入当期损益, 影响利润12040元(14040-2000), 实际调增应纳税所得额5616元(14040×40%)。

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

4. 货物用于集体福利、个人消费销项税额的会计处理

【例3-48】某面粉有限公司系增值税一般纳税人，主营面粉、挂面加工等，共有职工90人，其中生产工人80人，厂部管理人员10人。8月，公司决定以其生产的特制面粉作为福利发放给职工，每人2袋面粉。每袋面粉单位生产成本40元，当月平均销售价格67.8元/袋（含增值税）。会计处理如下：

1) 按实际发放的自产面粉确认计量应付职工薪酬。

计入生产成本的金额=67.8×80×2=10 840（元）

计入管理费用的金额=67.8×10×2=1 356（元）

确认的应付职工薪酬=10 846+1 356=12 204（元）

第3章 增值税会计

(6) 视同销售销项税额的会计处理

4. 货物用于集体福利、个人消费销项税额的会计处理

【例3-48】

借：生产成本	10 848
管理费用	1 356
贷：应付职工薪酬——职工福利	12 204

2) 按实际发放的自产面粉确认计量销项税额。

计提的销项税 = $[67.8 \div (1+13\%) \times 90 \times 2] \times 13\% = 1404$ (元)

借：应付职工薪酬——职工福利	12 204
贷：主营业务收入	10 800
应交税费——应交增值税（销项税额）	1 404

3) 结转发放的自产面粉成本。

借：主营业务成本	7 200
贷：库存商品	7 200

第3章 增值税会计

(7) 出售、转出固定资产销项税额的会计处理 小规模纳税人销售使用过的固定资产的税务处理

小规模纳税人 (除其他个人 外)	销售自己使用过的 的固定资产	减按2%征收率 征收增值税	增值税 = 售价 ÷ (1 + 3%) × 2%
	销售自己使用过的 的除固定资产以 外的物品	按3%的征收率 征收增值税	增值税 = 售价 ÷ (1 + 3%) × 3%

第3章 增值税会计

(7) 出售、转出固定资产销项税额的会计处理

一般纳税人销售使用过的固定资产的税务处理

纳税人	销售情形	税务处理	计税公式
一般纳税人	2008年12月31日以前购进或者自制的固定资产（未抵扣进项税额）	按简易办法：依4%征收率减半征收增值税	$\text{增值税} = \text{售价} \div (1 + 4\%) \times 4\% \div 2$
	销售自己使用过的2009年1月1日以后购进或者自制的固定资产	按正常销售货物适用税率征收增值税【提示1】该固定资产的进项税额在购进当期已抵扣	$\text{增值税} = \text{售价} \div (1 + 17\%) \times 17\%$
	销售自己使用过的除固定资产以外的物品	【提示2】对已使用过的固定资产无法确定销售额的，以固定资产净值为销售额	

第3章 增值税会计

(7) 出售、转出固定资产销项税额的会计处理

【3-49】某企业出售一台已经使用过的生产设备，含税价为117万元，已提折旧10万元，未计提资产减值准备。该固定资产取得时，其进项税额17万元已记入“应交税费——应交增值税（进项税额）”，出售时收到价款80万元，不考虑城建税及附加税费。

转入清理时。

借：固定资产清理	900 000
累计折旧	100 000
贷：固定资产	1 000 000

第3章 增值税会计

(7) 出售、转出固定资产销项税额的会计处理

【3-49】

出售时。

借：银行存款	800 000	
贷：固定资产清理		683 761
应交税费—应交增值税（销项）		116 239

转销固定资产清理损益时。

借：营业外支出	216 239	
贷：固定资产清理		216 239

第3章 增值税会计

(8) 增值税简易计税方法的会计处理

1. 小规模纳税人增值税的会计处理

【例3-51】某工业企业属小规模纳税人，3月份产品含税销售收入10 600元，货款尚未收到。

(1) 销售货款未收到时。

应纳增值税额=10 600÷(1+3%)×3%=308.74 (元)

借：应收账款 10 600

贷：主营业务收入 10291.26

 应交税费——应交增值税 308.74

(2) 月末缴纳增值税时。

借：应交税费——应交增值税 308.74

 贷：银行存款 308.74

第3章 增值税会计

(8) 增值税简易计税方法的会计处理

2. 一般纳税人简易计税方法的会计处理

【例3-52】某公司系一般纳税人，主营钢材和商品混凝土业务，其中，自产商品混凝土选择简易计税方法。当月钢材销售额700万元，钢材采购额800万元；商品混凝土销售收入159万元（含税）。做会计分录如下：

(1) 销售钢材时。

借：应收账款——××客户	8 180 000
贷：主营业务收入——钢材	7 000 000
应交税费——应交增值税（销项）	1 190 000

第3章 增值税会计

(8) 增值税简易计税方法的会计处理

2. 一般纳税人简易计税方法的会计处理

【例3-52】

(2) 采购钢材时。

借：库存商品	8 000 000
应交税费——应交增值税（进项）	1 360 000
贷：应付账款——××供应商	9 360 000

(3) 销售混凝土时。

借：应收账款——××客户	1 590 000
贷：主营业务收入——商品混凝土	1 543 690
应交税费——应交增值税（销项税额）	46 310

第3章 增值税会计

(8) 增值税简易计税方法的会计处理

2. 一般纳税人简易计税方法的会计处理

【例3-53】某一般纳税人企业6月份销售一台使用过的特定设备，变价收入15.45万元。会计分录如下：

(1) 销售时。

借：银行存款 154 500

贷：固定资产清理 150 000

 应交税费——未交增值税 4 500

(2) 反映减计1%的税款。

借：应交税费——未交增值税 1 500

贷：营业外收入——政府补助收入 1 500

第3章 增值税会计

五、增值税结转及缴纳的会计处理

(1) 上缴增值税的会计处理

1. 按月缴纳增值税的会计处理

- 平时，企业通过“应交税费——应交增值税”明细账核算增值税涉税业务；月末，结出借、贷方发生额合计和差额。

2. 按日缴纳增值税的会计处理

- 若主管税务机关核定纳税人按日缴纳增值税，企业平时按核定纳税期纳税时，属预缴性质；下月初，在核实上月应交增值税额后，应于**15**日前清缴。
- 当月上缴当月应交增值税额时，做会计分录如下：
借：应交税费——应交增值税（已交税金）
 贷：银行存款

第3章 增值税会计

(1) 上缴增值税的会计处理

3. 实际上缴增值税的会计处理

- 当月预缴、上缴当月应缴增值税或以前未缴增值税时，做会计分录如下：

借：应交税费——应交增值税（已交税金）

贷：银行存款

第3章 增值税会计

(2) 增值税优惠的会计处理

1. 免征和抵减增值税的会计处理

【例3-55】某“营改增”企业被认定为增值税一般纳税人，上年12月22日首次购入增值税税控系统专用设备价税合计5040元，通过银行转账付款，采用直线法计提折旧，折旧年限税法一致，均为3年，每月计提折旧140元（不考虑残值），每年缴纳技术维护费用500元。企业上年购入增值税税控系统专用设备时。

借：固定资产——税控系统专用设备	5 040	
贷：银行存款		5 040

第3章 增值税会计

(2) 增值税优惠的会计处理

1. 免征和抵减增值税的会计处理

【例3-55】

当年1月份抵减上年购入专用设备增值税应纳税额时。

借：应交税费——应交增值税（减免税款） 5 040

贷：递延收益 5 040

借：管理费用 140

贷：累计折旧 140

同时：

借：递延收益 140

贷：管理费用 140

第3章 增值税会计

(2) 增值税优惠的会计处理

1. 免征和抵减增值税的会计处理

【例3-55】

每月计提折旧时。

借：管理费用	140	
贷：累计折旧		140

同时：

借：递延收益	140	
贷：管理费用		140

第3章 增值税会计

(2) 增值税优惠的会计处理

1. 免征和抵减增值税的会计处理

【例3-55】

当年实际支付技术维护费时。

借：管理费用 500

贷：银行存款等 500

按规定抵减增值税应纳税额时。

借：应交税费—应交增值税（减免税款） 500

贷：管理费用 500

第3章 增值税会计

(2) 增值税优惠的会计处理

2. 即征即退增值税的会计处理

- 税法规定，对符合条件的应税事项，采用增值税即征即退的办法，即企业在向主管税务机关办理增值税纳税的同时，办理增值税的退税手续。到税务机关办理即征即退手续后，凭有关单据，作会计处理如下：

反映上缴：借记“应交税费——应交增值税（已交税金）”或“应交税费——未交增值税”，贷记“银行存款”。

同时，按即退税额，借记“银行存款”，贷记“营业外收入——政府补助”等。

第3章 增值税会计

(2) 增值税优惠的会计处理

2. 即征即退增值税的会计处理

【例3-56】某外贸企业进口原棉一批，进口棉花征增值税实行即征即退办法。该批棉花价值折合人民币500 000元，应交增值税8.5万元，做会计分录如下：

外贸企业入账时。

借：材料采购	500 000
应交税费—应交增值税（进项）	85 000
贷：应付账款或银行存款等	585 000

收到进口商品退税款时。

借：银行存款	85 000
贷：应付账款—待转销进口退税单	85 000

第3章 增值税会计

(2) 增值税优惠的会计处理

2. 即征即退增值税的会计处理

【例3-56】

外贸企业将进口商品销售给生产企业时（假设销售价格为600 000元，增值税为102 000元）。

借：应收账款等	617 000	
应付账款—待转销进口退税	85 000	
贷：主营业务收入		515 000
营业外收入—政府补助		85 000
应交税费—应交增值税（销项税额）		102 000

第3章 增值税会计

(2) 增值税优惠的会计处理

2. 即征即退增值税的会计处理

【例3-56】

生产企业购进上述商品时（外贸企业要出具退税款证明，按扣除退税额因素反映应付金额）。

借：材料采购 515 000

 应交税费—应交增值税（进项） 102 000

 贷：应付账款等 617 000

- 如果即征即退50%，仅将退回的50%部分贷记“营业外收入——政府补助”。

第3章 增值税会计

(2) 增值税优惠的会计处理

3. 先征收后返还增值税的会计处理

【例3-57】按有关规定，财政部门应返还M公司第二季度增值税款25 600元，7月17日实际收到该笔退税款。6月底。

借：其他应收款——增值税返还 25 600

贷：营业外收入——政府补助 25 600

7月17日实际收到退税款时。

借：银行存款 25 600

贷：其他应收款——增值税返还 25 600

第3章 增值税会计

(3) 增值税调整的会计处理

【例3-58】2月，某市国税稽查局对A B C公司（一般纳税人）上年度增值税进行检查时发现：上年12月，公司存货发生非正常损失，全部记入“营业外支出”账户，其中包括增值税进项税额3400元；将自产产品作为福利发放给职工，未按视同销售进行税务处理，少计算增值税销项税额4250元；公司上年12月底“应交税费——应交增值税”账户为借方余额1550元。据此，稽查局做出补缴增值税6100元、加收滞纳金和罚款9300元的决定。公司当即缴纳了上述税款、滞纳金和罚款。做会计分录如下：

第3章 增值税会计

(3) 增值税调整的会计处理

实际缴纳查补的增值税、滞纳金和罚款。

借：应交税费——应交增值税 6 100

 营业外支出——税收罚款 9 300

 贷：银行存款 15 400

- ABC公司在申报上年企业所得税时，应调减应纳税所得额3 400元；申报当年企业所得税时，因税款的滞纳金和罚款不得在税前扣除，因此，应调增应纳税所得额9 300元。

课外阅读材料

- 《税收征管法修订稿（征求意见稿）》（税总办函[2014] 577号）
- 《企业会计准则》（2006、2014）
- 财政部国家税务总局（财税[2013] 106号）：
关于将铁路运输和邮政业纳入营业税改征增值税试点的通知。
- 财政部国家税务总局（财税[2014] 34号）：
关于小型微利企业所得税优惠政策有关问题的通知。

第4章 消费税会计

4.1 消费税概述

4.2 消费税的确认、计量与申报

4.3 消费税的会计处理

4.4 委托加工应税消费品的会计处理

4.5 进口应税消费品的会计处理

4.6 金银首饰、钻石及其饰品零售业务的会计处理

第4章 消费税会计

一、 消费税概述

定义：消费税是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征收的一种商品流转税。确切地说，消费税是对特定消费品、特定消费行为征收的一种流转税。

特点：消费税具有征收范围的选择性、税率的调节性、征税环节的单一性和征收方法的多样性等特点。

第4章 消费税会计

一、 消费税概述

(1) 消费税的纳税人与纳税范围

消费税的纳税人是在我国境内生产、委托加工和进口应税消费品的单位和个人。

纳税范围

1、过度消费会对人类健康、社会秩序、生态环境等造成危害的特殊消费品，如烟、酒等。

2、奢侈品、非生活必需品，贵重首饰，珠宝玉石等。

3、高能耗及高档消费品，如小汽车、摩托车。

4、不可再生和替代的石油类消费品，如成品油。

第4章

消费税会计

一、消费税概述

(2) 消费税的税目与税率

1. 税目 (15个) (取消汽车轮胎税目)

2. 税率——两种税率形式

比例税率：适用于大多数应税消费品，税率从1%至56%；

定额税率：只适用于三种液体应税消费品，它们是啤酒、黄酒、成品油。

第4章 消费税会计

一、消费税概述

(2) 消费税的税目与税率

2.税率——两种税率形式

啤酒	单位税额
①每吨出厂价格在3000元以上的	250元/吨
②每吨出厂价格不足3000元的	220元/吨
③娱乐业和饮食业自制的	250元/吨

第4章 消费税会计

一、消费税概述

(2) 消费税的税目与税率

2.税率——两种税率形式

白酒、卷烟2种应税消费品实行定额税率与比例税率相结合的复合计税。

应税消费品	定额税率	比例税率
卷烟	每标准箱150元， 每条0.6元， 每支0.003元，	56%（每条价格≥70元） 36%（每条价格<70元）
白酒	每500克（斤）0.5元	20%

第4章

消费税会计

一、消费税概述

(3) 消费税的纳税环节

生产销售
环节

委托加工
环节

进口环节

金银首饰
零售环节

第4章 消费税会计

一、消费税概述

(4) 消费税纳税期限与纳税地点

1. 纳税期限

- 对同一纳税人，其消费税的纳税申报期限和税款的缴纳期限，与增值税相同。

2. 纳税地点

纳税人销售的应税消费品，以及自产自用的应税消费品，应当向纳税人机构所在地或者居住地的主管税务机关申报纳税。

委托个人加工的应税消费品，由委托方向其机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。除此之外，由受托方向所在地主管税务机关代收代缴消费税税款。

第4章

消费税会计

一、消费税概述

(4) 消费税纳税期限与纳税地点

2. 纳税地点

进口的应税消费品，由进口人或者其代理人向报关地海关申报纳税。

纳税人到外县（市）销售或委托外县（市）代销自产应税消费品的，于应税消费品销售后，向机构所在地或者居住地主管税务机关申报纳税。

纳税人销售的应税消费品，如因质量等原因由购买者退回时，经所在地主管税务机关审核批准后，可退还已征收的消费税，但不能自行直接抵减应纳税款。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(1) 消费税纳税义务的确认

1. 纳税人销售应税消费品的，根据不同销售结算方式确认其纳税义务：

采取赊销和分期收款方式销售货物，按书面合同约定收款日期的当天确认销售收入，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。

采取预收货款结算方式的，为发出应税消费品的当天。

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。

采取其他结算方式的，为收讫销售款或者取得索取销售凭据的当天。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(1) 消费税纳税义务的确认

2. 纳税人自产自用应税消费品的，为移送使用的当天。

3. 纳税人委托加工应税消费品的，为纳税人提货的当天。

4. 纳税人进口应税消费品的，为报关进口的当天。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(2) 销售额的确认

1. 一般生产企业销售额的确认

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。

全部价款中包含消费税税额，但不包括增值税税额；价外费用的内容与增值税规定相同。

应税消费品的销售额 = 含增值税的销售额 ÷ (1 + 增值税税率或征收率)

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(2) 销售额的确认

2.白酒生产企业销售额的确认

基本要求

计税价格的申报（申请）

最低计税价格的核定

第4章 消费税会计

二、 消费税的确认、计量与申报

(3) 销售数量的确认

- 1.销售应税消费品的，为应税消费品的实际销售量；
- 2.自产自用应税消费品的，为应税消费品的移送使用量；
- 3.委托加工应税消费品的，为纳税人收回的应税消费品数量；
- 4.进口的应税消费品，为海关核定的应税消费品进口征税量。

第4章 消费税会计

二、 消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

- 计算公式如下：

应纳消费税额=应税消费品的销售额×比例税率

特殊情况：纳税人将自产的应税消费品与外购或自产的非应税消费品组成套装销售的，以套装产品的销售额（不含增值税）为计税依据。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

1. 企业自产应税消费品销售应纳税额的计算

基本销售行为应纳税额的计算。凡是应税消费品同时也是增值税的纳税范围，消费税的计税依据——销售额与增值税中的销售额的含义相同，即在从价比例征收的情况下，增值税与消费税的计税依据相同。

第4章 消费税会计

二、 消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

1. 企业自产应税消费品销售应纳税额的计算

企业进行货物的非货币性资产交换，用以投资、抵偿债务的应税消费品，应以同类应税消费品的最高销售价格（而非加权平均价格）为计税依据计算应纳消费税额。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

1. 企业自产应税消费品销售应纳税额的计算

企业用外购已税消费品生产销售的应税消费品，准予从应纳消费税税额中扣除外购已税消费品已纳税额。

扣税范围：

在消费税14个税目中，除酒及酒精、小汽车、高档手表、游艇外，其余税目有扣税规定，具体12类。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

1. 企业自产应税消费品销售应纳税额的计算

扣税方法：按当期生产领用数量扣除其已纳消费税。

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×外购应税消费品适用税率

当期准予扣除的外购应税消费品买价=期初库存的外购应税消费品买价+当期购进的外购应税消费品买价-期末库存的外购应税消费品买价

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

1. 企业自产应税消费品销售应纳税额的计算

【例4-1】某卷烟厂8月份外购烟丝价款100 000元，月初库存外购已税烟丝75 000元，月末库存外购已税烟丝36 000元。当月准予抵扣的外购应税消费品已纳税额计算如下：

当月准予扣除的外购应税消费品买价

$$=75\ 000+100\ 000-36\ 000=139\ 000\ (\text{元})$$

当月准予扣除的外购应税消费品已纳税额

$$=139\ 000\times 30\%=41\ 700\ (\text{元})$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

1. 企业自产应税消费品销售应纳税额的计算

白酒生产企业应纳税额的计算。

【例4-2】某酒厂年销售白酒2000吨，年销售额预计880万元。10月份销售白酒150吨，对外销售不含税单价6500元/吨，销售散装白酒10吨，单价5000元/吨，款项全部存入银行。其应纳消费税计算如下：

$$\begin{aligned} \text{应纳消费税} &= (150 \times 6500 + 10 \times 5000) \times 20\% + \\ & (150 \times 2000 + 10 \times 2000) \times 0.5 = 365\ 000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

2. 企业自产自用应税消费品应纳税额的计算

用于本企业连续生产应税消费品——不缴纳消费

用于其它方面：于移送使用时纳税

例如：本企业连续生产非应税消费品；

在建工程、管理部门、非生产机构；

馈赠、赞助、广告、职工福利、奖励等方面。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

2. 企业自产自用应税消费品应纳税额的计算

组成计税价格及税额计算：

按纳税人生产的同类消费品的售价计税；无同类消费品售价的，按组成计税价格计税。

组成计税价格计算公式：

$$\begin{aligned} \text{组成计税价格} &= \text{成本} + \text{利润} + \text{消费税税额} \\ \text{应纳消费税} &= \text{组成计税价格} \times \text{比例税率} \end{aligned}$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

2.企业自产自用应税消费品应纳税额的计算

组成计税价格及税额计算：

【例4-3】某汽车制造厂将自产乘用车（气缸容量2.0升）一辆，转作自用（固定资产），该种汽车对外销售价格18万元，生产成本10万元。

其应纳消费税计算如下：

$$\text{应纳消费税额} = 180\,000 \times 5\% = 9\,000 \text{（元）}$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

2.企业自产自用应税消费品应纳税额的计算

组成计税价格及税额计算：

接【例4-3】如果该自用车没有同类消费品的销售价格，其生产成本为15万元，则其组成计税价格计算如下：

消费税组成计税价格

$$=150\ 000 \times (1+8\%) \div (1-5\%)$$

$$=170\ 526 \text{ (元)}$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

2. 企业自产自用应税消费品应纳税额的计算

组成计税价格及税额计算：

接【例4-3】

应缴消费税税额=170 526×5%=8 526（元）

增值税组成计税价格

=150 000×（1+8%）+8526

=170526（元）（可以省略此步）

应缴增值税税额=170 526×17%=28 989（元）

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

3.委托加工应税消费品应纳税额的计算

- 含义：委托加工应税消费品是指由委托方提供原料或主要材料，受托方只收取加工费和代垫部分辅助材料进行加工的应税消费品。

不属于委托加工： ①对于由受托方提供原材料生产的应税消费品； ②受托方先将原材料卖给委托方，然后再接受加工的应税消费品； ③由受托方以委托方名义购进原材料生产的应税消费品，不论在财务上是否作销售处理，都不得作为委托加工应税消费品，而应当按照销售自制应税消费品缴纳消费税。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

3.委托加工应税消费品应纳税额的计算

- 代收代缴：如属税法规定的委托加工行为，受托方必须严格履行代收代缴义务，在与委托方办理交货结算时，代收代缴消费税。若受托方为个体经营者，由委托方自己在所在地缴纳消费税。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

3.委托加工应税消费品应纳税额的计算

- 应纳税额的计算:

受托方代收代缴消费税时，应按受托方同类应税消费品的
售价计算纳税；

没有同类价格的，按照组成计税价格计算纳税。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

3. 委托加工应税消费品应纳税额的计算

从价征收组价公式为：

$$\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费}) \div (1 - \text{消费税税率})$$

包括代垫辅助材料的实际成本，
材料的实际成本 但不包括随加工费收取的增值
实际成本 税和代收代缴的消费税

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

3. 委托加工应税消费品应纳税额的计算

【计算题】某筷子生产企业系增值税一般纳税人，将成本为20万元的原木移送给位于某市市区的另一加工企业，委托其加工成木制一次性筷子，本月收回并取得增值税专用发票，专用发票上注明的加工费及辅料费金额共计5万元。本月将其全部直接用于销售，取得不含税销售额60万元。

要求计算：加工企业应代收代缴的消费税。

『答案解析』

加工企业应代收代缴的消费税 = $(20 + 5) \div (1 - 5\%) \times 5\% = 1.32$ (万元)

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

3.委托加工应税消费品应纳税额的计算

复合征收组价公式为：

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）

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

3. 委托加工应税消费品应纳税额的计算

【计算题】甲酒厂2014年8月从农业生产者手中收购粮食，共计支付收购价款60000元。甲酒厂将收购的粮食从收购地直接运往异地的乙酒厂生产加工白酒，白酒加工完毕，企业收回白酒8吨，取得乙酒厂开具防伪税控的增值税专用发票，注明加工费25000元，代垫辅料价值15000元，加工的白酒当地无同类产品市场价格。计算乙酒厂应代收代缴的消费税。

『答案解析』

$$\begin{aligned} \text{乙酒厂应代收代缴的消费税} &= 8 \times 2000 \times 0.5 + \\ & [60000 \times (1 - 13\%) + (25000 + 15000) + 8000] \div (1 - \\ & 20\%) \times 20\% = 33050 \text{ (元)} \end{aligned}$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

4.继续加工的委托加工应税消费品应纳税额的计算

委托方将收回的应税消费品，以不高于受托方的计税价格出售的，为直接出售，不再缴纳消费税；

委托方以高于受托方的计税价格出售的，不属于直接出售，需按照规定申报缴纳消费税，在计税时准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

4.继续加工的委托加工应税消费品应纳税额的计算

公式一：本期应纳消费税额 = 当期销售额 × 消费税税率 - 当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税额

公式二：当期准予扣除的委托加工应税消费品已纳税额 = 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

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

4.继续加工的委托加工应税消费品应纳税额的计算

【例4-5】某日化厂6月份委托甲厂加工化妆品A，收回时被代扣消费税4 000元，委托乙厂加工化妆品B，收回时被代扣消费税5 000元。该厂将两者继续加工生产化妆品M出售，当月销售额440 000元。该厂期初库存的委托加工应税消费品已纳税款2 700元，期末库存的委托加工应税消费品已纳税款3 300元。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

4.继续加工的委托加工应税消费品应纳税额的计算

【例4-5】有关计算如下：

当月准予扣除的委托加工应税消费品已纳税款

$$=2\ 700+(4\ 000+5\ 000)\times 30\%-3\ 300=8\ 400\ (\text{元})$$

本月应纳消费税款= $440\ 000\times 30\%-8\ 400$

$$=123\ 600\ (\text{元})$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

5. 不再加工的收回委托加工应税消费品应纳税额的计算

如果企业对收回的委托加工应税消费品不再继续加工，当以不高于受托方的计税价格直接出售时，不再计算缴纳消费税；如果企业对收回的委托加工应税消费品不再继续加工，但以高于受托方的计税价格出售时，需按规定计算缴纳消费税，并准予扣除受托方已代收代缴的消费税。

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

6. 进口应税消费品应纳税额的计算

从价定率办法计税：

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{组成计税价格} \times \text{消费税税率} \\ \text{组成计税价格} &= (\text{关税完税价格} + \text{关税}) \\ &\quad \div (1 - \text{消费税比例税率}) \end{aligned}$$

复合计税办法计算

$$\begin{aligned} \text{组成计税价格} &= \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{进口数量} \times \text{消费税} \\ &\quad (\text{定额税率}) \div 1 - \text{消费税} (\text{比例税率}) \end{aligned}$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(4) 消费税从价定率的计算

6. 进口应税消费品应纳税额的计算

【例4-6】某公司进口成套化妆品一批。该成套化妆品CIF价格（成本加保险及运费价格）为40万元，设关税税率50%。

其应纳消费税、增值税计算如下：

组成计税价格

$$=400\ 000 \times (1+50\%) \div (1-30\%)$$

$$=857\ 143 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳消费税税额} = 857\ 143 \times 30\% = 257\ 143 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳增值税税额} = 857\ 143 \times 17\% = 145\ 714 \text{ (元)}$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(5) 消费税从量定额的计算

- 消费税实行从量定额计算办法时，其计算公式表示为：
- 应纳税消费税额=应税消费品数量×定额税率（单位税额）
（消费税中只有黄酒、啤酒、汽油、柴油四种产品以销售数量作为计税依据）

【例4-7】某企业5月份采购原油40吨，委托炼油厂加工成无铅汽油12吨。

计算应纳税消费税额如下：

$$\begin{aligned}\text{应纳税消费税额} &= 12\text{吨} \times 1388\text{升/吨} \times 1\text{元/升} \\ &= 16656\text{（元）}\end{aligned}$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(6) 消费税复合计税的计算

基本计算公式如下：

$$\text{应纳消费税额} = \text{销售数量} \times \text{定额税率} + \text{销售额} \times \text{比例税率}$$

组成计税价格计算公式如下：

$$\text{组成计税价格} = (\text{成本} + \text{利润} + \text{自产自用数量} \times \text{定额税率}) \div (1 - \text{比例税率}) \quad (\text{自产自用环节})$$

$$\text{组成计税价格} = (\text{材料成本} + \text{加工费} + \text{委托加工数量} \times \text{定额税率}) \div (1 - \text{比例税率}) \quad (\text{委托加工环节})$$

$$\text{组成计税价格} = \text{关税完税价格} + \text{关税} + \text{进口数量} \times \text{定额税率} \div (1 - \text{消费税比例税率}) \quad (\text{进口环节})$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(6) 消费税复合计税的计算

【例4-8】某卷烟厂2月出售卷烟25个标准箱，每标准条调拨价格70元，共计价款437 500元，烟丝45 000元，不退包装物，采用商业汇票结算，货已发出并办妥结算手续，该厂应纳消费税额计算如下：

应纳消费税额

$$=25 \times 150 + 437\ 500 \times 56\% + 45\ 000 \times 30\%$$

$$=262\ 250 \text{ (元)}$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(6) 消费税复合计税的计算

【例4-9】某酒厂4月以粮食白酒1 000箱（每箱1 200元，每箱6瓶，每瓶500克）换取建筑材料，满足扩建工程需要。假定每箱白酒1 200元的价格高于销售单位对外销售价格的70%以上。

应纳消费税额

$$\begin{aligned} &= 1\ 000 \times 1\ 200 \times 20\% + 1\ 000 \times 6 \times 0.5 \\ &= 243\ 000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(6) 消费税复合计税的计算

【例4-10】某卷烟厂8月购买已税烟丝2 000千克，每千克30元，未扣增值税。加工成卷烟200个标准箱，每标准箱调拨价格7 500元，全部售出。应纳消费税额计算如下：

烟丝不含增值税销售额

$$=2\ 000 \times 30 \div (1+17\%) = 51\ 282 \text{ (元)}$$

应纳消费税额

$$=200 \times 150 + 200 \times 7\ 500 \times 36\% - 51\ 282 \times 30\%$$

$$=554\ 615.4 \text{ (元)}$$

考虑：例题中的卷烟税率为什么用36%而不是56%？

第4章 消费税会计

二、消费税的确认、计量与申报

(7) 消费税的纳税申报

- 纳税人无论当期有无销售或是否盈利，均应在规定时间内填制消费税申报表，并向主管税务机关进行纳税申报。

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(1) 消费税会计账户的设置

- 应交税费——应交消费税
- 营业税金及附加
- 其他业务成本

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(2) 应税消费品销售的会计处理

1. 应税消费品销售的会计处理

- 销售实现时，按规定计算应缴消费税，做会计分录如下：
借：营业税金及附加
 贷：应交税费——应交消费税
- 实际缴纳消费税时，做会计分录如下：
借：应交税费——应交消费税
 贷：银行存款
- 发生销货退回及退税时，做相反的会计分录。

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(2) 应税消费品销售的会计处理

1. 应税消费品销售的会计处理

【例4-11】某企业8月销售乘用车15辆（气缸容量2.2升），出厂价每辆150 000元，价外收取有关费用每辆11 000元。有关计算如下：

$$\text{应纳消费税税额} = [150\ 000 + 11\ 000 \div (1 + 17\%)] \times 9\% \times 15 = 215\ 192 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳增值税税额} = [150\ 000 + 11\ 000 \div (1 + 17\%)] \times 17\% \times 15 = 406\ 474 \text{ (元)}$$

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(2) 应税消费品销售的会计处理

1. 应税消费品销售的会计处理

【例4-11】根据有关凭证，做会计分录如下：

借：银行存款	2 797 500	
贷：主营业务收入		2 391 026
应交税费—应交增值税（销项）	406 474	

注： $2\ 391\ 026 = [150000 + 11000 \div (1 + 17\%)] \times 15$

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(2) 应税消费品销售的会计处理

2. 应税消费品包装物应交消费税的会计处理

随同产品销售而不单独计价。因其收入已包含在产品销售收入中，其应纳消费税与产品销售一并进行会计处理。

随同产品销售而单独计价。因其收入记入“其他业务收入”账户，其应纳消费税则应记入“其他业务成本”账户。

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(2) 应税消费品销售的会计处理

2. 应税消费品包装物应交消费税的会计处理

【例4-13】某酒厂异地销售粮食白酒，包装物单独计价，收取包装费700元（不含税金）。出售包装物应缴的增值税、消费税计算如下：

$$\text{应纳消费税额} = 700 \times 20\% = 140 \text{（元）}$$

$$\text{应纳增值税额} = 700 \times 17\% = 119 \text{（元）}$$

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(2) 应税消费品销售的会计处理

2. 应税消费品包装物应交消费税的会计处理

【例4-13】，会计分录如下：

借：应收账款	819	
贷：其他业务收入		700
应交税费——应交增值税（销项）		119
借：其他业务成本	140	
贷：应交税费——应交消费税	140	

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(2) 应税消费品销售的会计处理

2. 应税消费品包装物应交消费税的会计处理

出租、出借包装物逾期未收回而没收的押金。

【例4-14】某企业销售化妆品一批，出借包装物（周转期半年）收取押金1500元。因包装物逾期未归还，而没收押金。

应纳增值税=1500÷(1+17%)×17%=217.95(元)

应纳消费税=1500÷(1+17%)×30%=384.62(元)

借：其他应付款 1 500

贷：应交税费—应交增值税（销项） 217.95

—应交消费税 384.62

其他业务收入 897.43

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(3) 应税消费品视同销售的会计处理

1. 企业以生产的应税消费品作为投资的会计处理

借：长期股权投资、存货跌价准备等，

贷：产成品、自制半成品等

 应交税费——应交增值税

 ——应交消费税

 银行存款

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(3) 应税消费品视同销售的会计处理

1. 企业以生产的应税消费品作为投资的会计处理

【例4-15】某汽车制造厂5月份以其生产的20辆乘用车（气缸容量2.0升）向租汽车公司投资。双方协议，税务机关认可的每辆汽车售价为150 000元，每辆车的实际成本为100 000元。

计算应缴税额如下：

应缴增值税额=150 000×17%×20=510 000（元）

应缴消费税额=150 000×5%×20=150 000（元）

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(3) 应税消费品视同销售的会计处理

1. 企业以生产的应税消费品作为投资的会计处理

【例4-15】会计分录如下：

借：长期股权投资	3 660 000	
贷：主营业务收入		30 000 000
应交税费—应交增值税（销项税额）		510 000
—应交消费税		150 000
借：主营业务成本	2 000 000	
贷：库存商品		2 000 000

第4章 消费税会计

三、 消费税的会计处理

(3) 应税消费品视同销售的会计处理

2.企业以生产的应税消费品换取生产资料、消费资料或抵偿债务的会计处理

借：材料采购等

贷：主营业务收入（增值税按平均售价，消费税按最高售价）

同时：

借：营业税金及附加

贷：应交税费——应交消费税

并结转销售成本。

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(3) 应税消费品视同销售的会计处理

【例4-16】某白酒厂1月份用粮食白酒10吨，抵偿胜利农场大米款55 000元。粮食白酒每吨本月售价在4800~5200元之间浮动，平均销售价格5000元/吨。10吨白酒的市价为51000元。以物抵债属销售范畴，应纳增值税的销项税额为：

$$5000 \times 10 \times 17\% = 8500 \text{ (元)}$$

该粮食白酒的最高销售价格为5200元/吨，应纳消费税额为：

$$5200 \times 10 \times 20\% + 10 \times 1000 \times 1 = 20400 \text{ (元)}$$

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(3) 应税消费品视同销售的会计处理

借：应付账款——胜利农场	55 000	
营业外支出	4 500	
贷：主营业务收入		51 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		8 500

同时：

借：营业税金及附加	20 400	
贷：应交税费——应交消费税	20 400	

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(3) 应税消费品视同销售的会计处理

3. 企业以自产应税消费品用于在建工程、职工福利的会计处理

【例4-17】某汽车制造厂将自产的一辆乘用车（3.0升）用于在建工程，同类汽车销售价格为180 000元，该汽车成本110 000元，消费税税率12%。

$$\text{应缴增值税额} = 180\,000 \times 17\% = 30\,600 \text{ (元)}$$

$$\text{应缴消费税额} = 180\,000 \times 12\% = 21\,600 \text{ (元)}$$

借：在建工程	162 200	
贷：产成品		110 000
应交税费—应交增值税（销项）		30 600
—应交消费税		21 600

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(3) 应税消费品视同销售的会计处理

3. 企业以自产应税消费品用于在建工程、职工福利的会计处理

【例4-18】某啤酒厂将自己生产的某新品牌啤酒20吨发给职工作为福利，10吨用于广告宣传，让客户及顾客免费品尝。该啤酒每吨成本2 000元，每吨出厂价格2 500元。

将啤酒发给职工时。

$$\text{应付职工薪酬} = 20 \times 2500 \times 1.17 = 58\ 500 \quad (\text{元})$$

$$\text{应交消费税} = 20 \text{吨} \times 220 \text{元/吨} = 4\ 400 \quad (\text{元})$$

$$\text{应交增值税} = 2\ 500 \times 20 \times 17\% = 8\ 500 \quad (\text{元})$$

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(3) 应税消费品视同销售的会计处理

3.企业以自产应税消费品用于在建工程、职工福利的会计处理

【例4-18】

借：应付职工薪酬——职工福利	58 500	
贷：主营业务收入		50 000
应交税费——应交增值税（销项税额）		8 500
借：营业税金及附加	4 400	
贷：应交税费——应交消费税	4 400	
借：主营业务成本	40 000	
贷：产成品	40 000	

第4章 消费税会计

三、消费税的会计处理

(3) 应税消费品视同销售的会计处理

3. 企业以自产应税消费品用于在建工程、职工福利的会计处理

【例4-18】

将啤酒用于广告宣传时。

$$\text{应交消费税} = 10 \text{吨} \times 220 \text{元/吨} = 2200 \quad (\text{元})$$

$$\text{应交增值税} = 2500 \times 10 \times 17\% = 4250 \quad (\text{元})$$

借：销售费用	26 450	
贷：应交税费—应交增值税（销项税额）		4 250
应交税费—应交消费税		2 200
产成品		20 000

第4章 消费税会计

四、委托加工应税消费品的会计处理

(1) 委托方的会计处理

1. 收回后不再加工而用于销售

借：委托加工物资

贷：应付账款

银行存款

特殊说明：在将收回的委托加工应税消费品不再加工而销售时，如果委托方在受托方计税基础上加价出售，计税并做应交消费税的会计分录；如果直接出售（不加价），因为不缴消费税，不用做应交消费税的会计分录。

第4章 消费税会计

四、委托加工应税消费品的会计处理

(1) 委托方的会计处理

1. 收回后不再加工而用于销售

【例4-19】某卷烟厂委托A厂加工烟丝，卷烟厂和A厂均为一般纳税人。卷烟厂提供烟叶55 000元，A厂收取加工费20 000元，增值税3 400元。卷烟厂应做会计分录如下：

发出材料时。

借：委托加工物资	55 000
贷：原材料	55 000

支付加工费时。

借：委托加工物资	20 000
应交税费—应交增值税（进项税额）	3 400
贷：银行存款	23 400

第4章 消费税会计

四、委托加工应税消费品的会计处理

(1) 委托方的会计处理

1. 收回后不再加工而用于销售

【例4-19】

支付代收代缴消费税时。

代收代缴消费税额

$$\begin{aligned} &= (55\ 000 + 20\ 000) \div (1 - 30\%) \times 30\% \\ &= 32\ 143 \text{ (元)} \end{aligned}$$

借：委托加工物资	32 143
贷：银行存款	32 143

加工的烟丝入库时。

借：产成品	107 143
贷：委托加工物资	107 143

第4章 消费税会计

四、委托加工应税消费品的会计处理

(1) 委托方的会计处理

2. 收回后连续生产应税消费品

接【例4-19】假定委托加工后的烟丝尚需再加工成卷烟，则会计分录：

发出材料、支付加工费时，会计分录同前。

支付代收代缴消费税时。

借：待扣税金——待扣消费税 32 143

贷：银行存款 32 143

加工的烟丝入库时。

借：产成品 75 000

贷：委托加工物资 75 000

第4章 消费税会计

四、委托加工应税消费品的会计处理

(1) 委托方的会计处理

2. 收回后连续生产应税消费品

【例4-20】接例4-19，委托加工的烟丝收回后，经过进一步加工后作为卷烟对外销售。假设当月销售3个标准箱，每标准条调拨价60元，期初库存委托加工应税烟丝已纳消费税2 580元，期末库存委托加工应税烟丝已纳税额29 880元，有关会计分录如下：

取得收入时。

借：银行存款 52 650

 贷：主营业务收入（ $3 \times 250 \times 60$ ） 45 000

 应交税费—应交增值税（销项税额） 7 650

第4章 消费税会计

四、委托加工应税消费品的会计处理

(1) 委托方的会计处理

2. 收回后连续生产应税消费品

【例4-20】

计提消费税时。

$$\begin{aligned}\text{应纳消费税额} &= 150 \times 3 + 45\ 000 \times 36\% \\ &= 16\ 650 \text{ (元)}\end{aligned}$$

借：营业税金及附加 16 650

贷：应交税费——应交消费税 16 650

第4章 消费税会计

四、委托加工应税消费品的会计处理

(1) 委托方的会计处理

2. 收回后连续生产应税消费品

【例4-20】

抵扣消费税时。

$$\begin{aligned} \text{当月准予抵扣的消费税额} &= 2580 + 32143 - 29880 \\ &= 4\ 843 \text{ (元)} \end{aligned}$$

借：应交税费——应交消费税 4 843

贷：待扣税金——待扣消费税 4 843

当月实际上缴消费税时。

借：应交税费——应交消费税 11 807

贷：银行存款 11 807

第4章 消费税会计

四、委托加工应税消费品的会计处理

(2) 受托方的会计处理

2. 收回后连续生产应税消费品

【例4-21】 A厂作为受托方为某卷烟厂将烟叶加工成烟丝，资料见例4-20。按组成计税价格计算，税率为30%，则：

组成计税价格

$$= (55\ 000 + 20\ 000) \div (1 - 30\%) = 107\ 143 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳消费税款} = 107\ 143 \times 30\% = 32\ 143 \text{ (元)}$$

第4章 消费税会计

四、委托加工应税消费品的会计处理

(2) 受托方的会计处理

2. 收回后连续生产应税消费品

【例4-21】 A厂做有关会计分录：

收取代收税金时。

借：银行存款 32 143

贷：应交税费——应交消费税 32 143

上缴代收消费税时。

借：应交税费——应交消费税 32 143

贷：银行存款 32 143

第4章 消费税会计

五、进口应税消费品的会计处理

【例4-22】某企业从国外购进化妆品一批，CIF价为USD 40 000。关税税率假定为20%，增值税税率为17%；假定计税日汇率为USD100=CNY600。

组成计税价格

$$\begin{aligned} &= (40\,000 + 40\,000 \times 20\%) \div (1 - 30\%) \times 6 \\ &= 411\,429 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\text{应纳关税} = 40\,000 \times 20\% \times 6 = 48\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳消费税} = 411\,429 \times 30\% = 123\,429 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳增值税} = 411\,429 \times 17\% = 69\,943 \text{ (元)}$$

第4章 消费税会计

五、进口应税消费品的会计处理

【例4-22】做会计分录如下：

借：库存商品	411 429
应交税费—应交增值税（进项）	69 943
贷：应付账款—××供货商	240 000
银行存款	241 327

第4章 消费税会计

六、金银首饰、钻石及其饰品零售业务的会计处理

(1) 自购自销

【例4-23】某金银首饰商店是经中国人民银行总行批准经营金银首饰的企业（一般纳税人）。8月份实现以下销售业务：
销售给经中国人民银行总行批准经营金银首饰单位金项链一批，销售额为2 648 000元；
销售给未经中国人民银行总行批准的经营金银首饰单位金首饰一批，销售额为1 845 000元；

第4章 消费税会计

六、金银首饰、钻石及其饰品零售业务的会计处理

(1) 自购自销

【例4-23】

门市零售金银首饰、钻石饰品，销售额3 415 800元；

销售金银首饰、钻石连同包装物销售，其包装物金额为 314 500元，未并入金银首饰销售额内，作为其他业务收入；

采取以旧换新方式销售金银首饰，换出金银首饰同类品种销售价计算为1 644 000元，收回旧金银首饰作价916 000元，实收回金额为728 000元。

第4章 消费税会计

六、金银首饰、钻石及其饰品零售业务会计处理

(1) 自购自销

【例4-23】

- 该商店8月应缴消费税计算如下：

消费税计算如下：

金银首饰、钻石饰品零售应纳税消费

$$=1\ 845\ 000+3\ 415\ 800+728\ 000(1+17\%) \times 5\%$$

$$=255\ 931.62(\text{元})$$

$$\text{包装物应纳税消费} = 314\ 500 \div (1+17\%) \times 5\%$$

$$=13\ 440.17(\text{元})$$

第4章 消费税会计

六、金银首饰、钻石及其饰品零售业务的会计处理

(1) 自购自销

【例4-23】

- 该商店8月应缴消费税计算如下：

增值税销项税额计算如下：

金银首饰销项税额

$$=2\ 648\ 000+1\ 845\ 000+3\ 415\ 800+728\ 000 \\ (1+17\%) \times 17\%$$

$$=1\ 254\ 919.66\ (\text{元})$$

$$\text{包装物销项税额}=314\ 500 \div (1+17\%) \times 17\% \\ =45\ 968.58\ (\text{元})$$

第4章 消费税会计

六、金银首饰、钻石及其饰品零售业务的会计处理

(1) 自购自销

【例4-23】

根据以上计算，做会计分录如下：

金银首饰、钻石销售（批发、零售、以旧换新）。

借：银行存款	8 636 799.92
库存商品（旧金银首饰）	916 000
贷：主营业务收入（批发）	2 263 247.86
主营业务收入（零售）	6 034 632.4
应交税费—应交增值税（销项）	1 254 919.66

计提金银首饰消费税（附加税费，略）。

借：营业税金及附加	255 931.62
贷：应交税费——应交消费税额	255 931.62

第4章 消费税会计

六、金银首饰、钻石及其饰品零售业务会计处理

(2) 受托代销

- 企业受托代销金银首饰时，消费税由受托方负担，即受托方是消费税的纳税人。
- 如果是收取劳务费方式代销金银首饰，收取的劳务费贷记“劳务费及佣金收入”。根据销售价格计算的应缴消费税，相应冲减“劳务费及佣金收入”，借记“劳务费及佣金收入”，贷记“应交税费——应交消费税”。

课外阅读材料

- 《企业会计准则》（2006、2014、2018）
- 《中华人民共和国消费税暂行条例实施细则》（中华人民共和国财政部、国家税务总局令**第51号**，**2008.12**）
- 《财政部 国家税务总局关于调整消费税政策的通知》（财税〔**2014**〕**93号**）

第5章 关税会计

5.1 关税概述

5.2 关税的确认、计量与申报

5.3 关税的会计处理

第5章 关税会计

一、关税概述

(1) 关税的概念与特点

1. 关税的概念

- 关税是国家授权海关对出入关境的货物和物品征收的一种流转税。
- 特点：

关境是一国海关法得以全面实施的区域，包括该国的领土、领海和领空在内的全面国家领土。在通常情况下，关境与国境范围一致，但因政治经济方面的原因，关境亦可大于或小于国境。

第5章 关税会计

一、关税概述

(1) 关税的概念与特点

2. 关税的作用

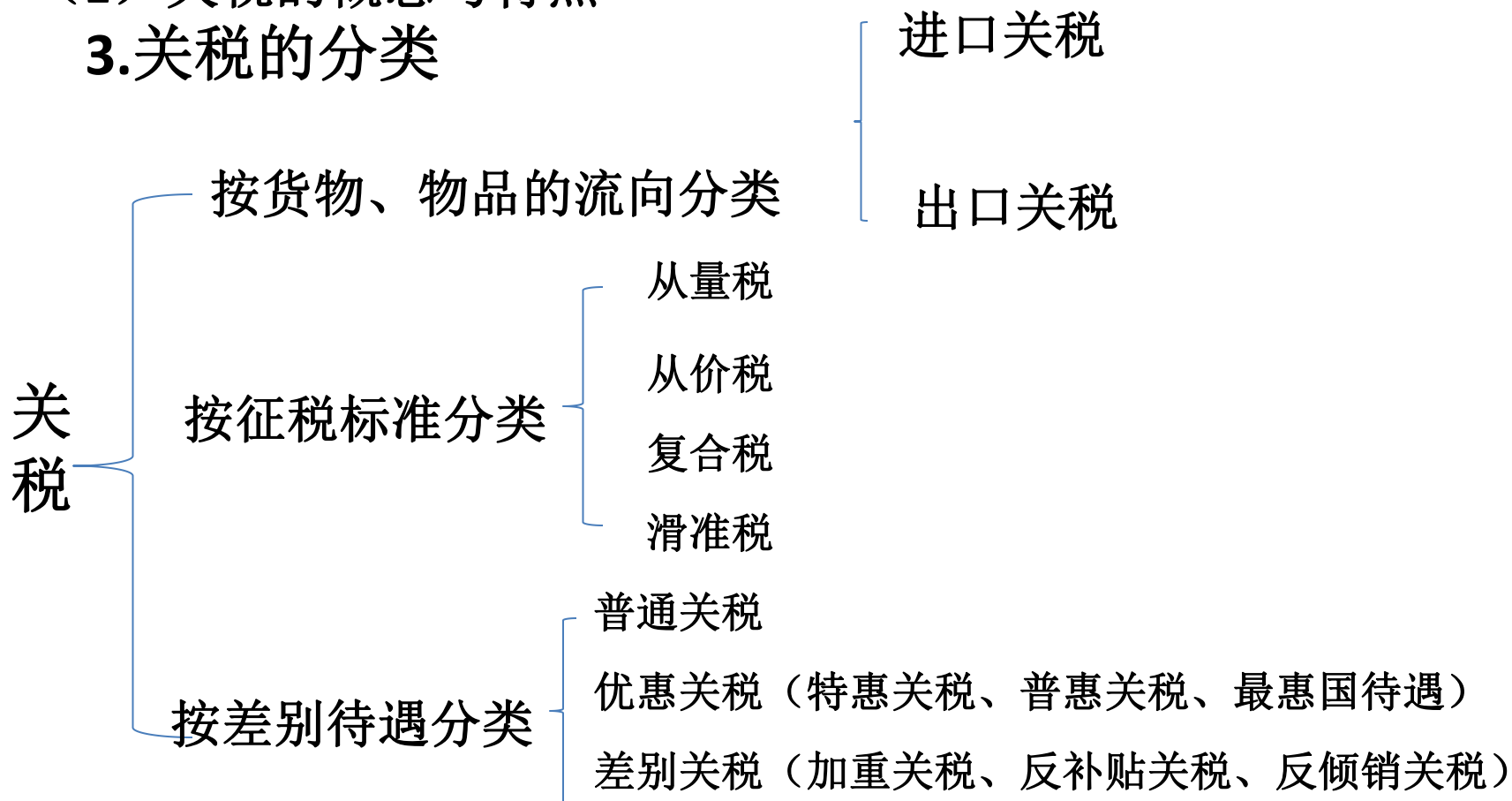
关税是贯彻对外经济贸易政策的重要手段。它在调节经济、促进改革开放方面，在保护民族企业、防止国外的经济侵袭、争取关税互惠、促进对外贸易发展、增加国家财政收入方面，都具有重要作用。

第5章 关税会计

一、关税概述

(1) 关税的概念与特点

3. 关税的分类

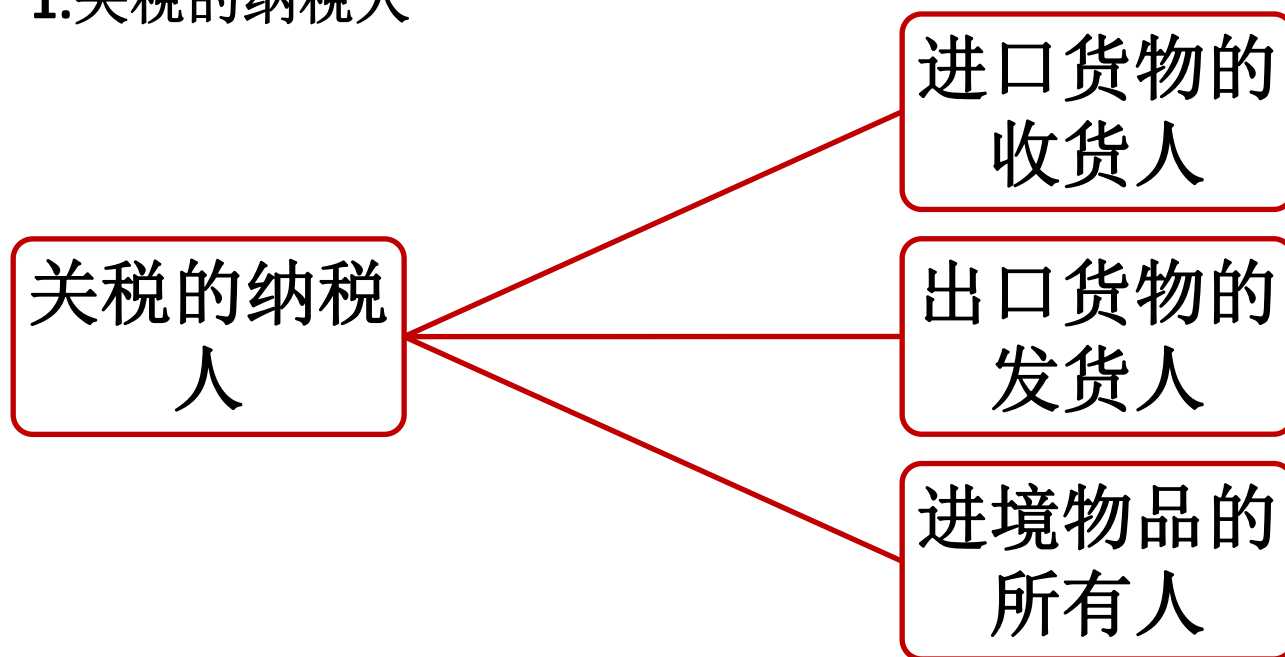


第5章 关税会计

一、关税概述

(2) 关税的纳税人与纳税范围

1. 关税的纳税人



第5章 关税会计

一、关税概述

(2) 关税的纳税人与纳税范围

2. 纳税范围

货物是指贸易性商品；

物品包括入境旅客随身携带的行李和物品、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，以及其他方式进入我国国境的个人物品。

第5章 关税会计

一、关税概述

(3) 关税的税率

进口商品税率

出口商品税率

暂定税率

最惠国税率

协定税率

特惠税率

普通税率

配额税率等

第5章 关税会计

一、关税概述

(4) 关税的优惠政策

1. 法定免缴关税的货物

关税税额在人民币**50元**以下的一票货物；
无商业价值的广告品和货样；
外国政府、国际组织无偿赠送的物资；
在海关放行前损失的货物；
进出境运输工具装载的途中必需的燃料、物料和饮食用品。

第5章 关税会计

一、关税概述

(4) 关税的优惠政策

2.法定酌情减缴或免缴关税的货物

在海关放行前遭受损坏的货物，可以根据海关认定的受损程度减缴关税。

法律规定的其他免缴或者减缴关税的货物，海关根据规定予以免缴或者减缴。

3.特定减免关税的货物

特定地区、特定企业或者有特定用途的进出口货物减缴或者免缴关税，以及临时减缴或者免缴关税，按照国务院的有关规定执行。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(1) 关税完税价格的确认

“海关以进出口货物的实际成交价格为基础审定完税价格，实际成交价格是一般贸易项下进口或出口货物的买方为购买该项货物向卖方实际支付或应当支付的价格。”

1. 进口货物关税完税价格的确认

完税价格与成交价格

进口货物的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。

进口货物完税价格 = 货价 + 采购费用（包括货物运抵中国关境内输入地起卸前的运输、保险和其他劳务等费用）

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(1) 关税完税价格的确认

1. 进口货物关税完税价格的确认 完税价格与成交价格

一般进口货物完税价格：

(离岸价) 货价+运费、保费

(FOB)

到岸价格

±调整项目

调+：6项

调-：5项

(CIF)

完税价格 × 税率 = 关税

+ 消费税

组成计税价格 × 17% (13%) = 增值税

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(1) 关税完税价格的确认

1. 进口货物关税完税价格的确认 实付或应付价格调整规定如下

计入完税价格的项目	不计入完税价格的项目
<ul style="list-style-type: none">①由买方负担的除购货佣金以外的佣金和经纪费。②由买方负担的与该货物视为一体的容器费用；③由买方负担的包装材料和包装劳务费用；④与该货物的生产和向我国境内销售有关的，在境外开发、设计等相关服务的费用。⑤与该货物有关并作为.....，应当由买方直接或间接支付的特许权使用费。⑥卖方直接或间接从买方对该货物进口后转售、处置或使用所得中获得的收益。	<ul style="list-style-type: none">①厂房、机械、设备等货物进口后的基建、安装、装配、维修和技术服务的费用；②货物运抵境内输入地点之后的运输费用；③进口关税及其他国内税；④为在境内复制进口货物而支付的费用；⑤境内外技术培训及境外考察费用。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 关税完税价格的确认

1. 进口货物关税完税价格的确认

进口货物海关估价方法：

相同货物成交价格估价方法。

类似货物成交价格估价方法。

倒扣价格估价法。

计算价格估价法。

其他合理估价方法。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(1) 关税完税价格的确认

1. 进口货物关税完税价格的确认

特殊进口货物完税价格

运往境外修理的货物——以海关审定的境外修理费和料件费为完税价格。

运往境外加工的货物——以海关审定的境外加工费和料件费以及该货物复运进境的运输及其相关费用、保险费估定完税价格。

租赁方式进口货物——以海关审定的租金作为完税价格；留购的租赁货物，以海关审定的留购价格作为完税价格。

暂时进境货物——应当按照一般进口货物估价办法的规定估定完税价格。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(1) 关税完税价格的确认

2. 出口货物关税完税价格的确认

以成交价格为基础的完税价格。

出口货物的完税价格由海关以该货物的成交价格以及该货物运至中华人民共和国境内输出地点装载前的运输及其相关费用、保险费为基础审查确定。

- 不包括：

- 出口关税税额；

- 支付给国外的佣金，如与货物的离岸价格分列，应予扣除；未分列则不予扣除。

- 售价中含离境口岸至境外口岸之间的运费、保险费的，该运费、保险费可以扣除。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(1) 关税完税价格的确认

2. 出口货物关税完税价格的确认

以海关估定价格为完税价格。

依次按下列方法估定该货物的完税价格：

同时或大约同时向同一国家或地区出口的相同货物的成交价格。

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。

根据境内生产相同或类似货物的料件成本、加工费用和利润、境内发生的运输及其相关费用、保险费计算的价格。

以合理方法估定的价格。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(1) 关税完税价格的确认

3. 进出口货物原产地的认定

原产地规则是确定进出口货物原产国的标准和方法，是确定货物适用关税税率的重要依据。

全部产地生产标准。全部产地生产标准是指进口货物“完全在一个国家内生产或制造”，生产或制造国即为该货物的原产国。

实质性加工标准。

其他

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 关税的计算公式

关税的基本计算公式为：

$$\text{应纳关税税额} = \text{关税完税价格} \times \text{关税税率}$$

从价税计算公式

$$\text{应纳关税税额} = \text{应税进出口货物数量} \times \text{单位完税价格} \\ \times \text{适用税率}$$

从量税计算公式

$$\text{应纳关税税额} = \text{应税进口货物数量} \times \text{关税单位税额}$$

复合税计算公式

$$\text{应纳关税税额} = \text{应税进口货物数量} \times \text{关税单位税额} + \\ \text{应税进口货物数量} \times \text{单位完税价格} \times \text{适用税率}$$

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

1. 进口货物从价计征关税的计算

CIF价格（成本加保险及运费价格）

完税价格 = 在我国口岸成交的价格

进口关税 = 完税价格 × 进口关税税率

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

1. 进口货物从价计征关税的计算

CIF价格（成本加保险及运费价格）

【例5-1】某进出口公司从日本进口甲醇，进口申报价格为CIF天津USD500 000。假定计税日外汇牌价（中间价）为USD100=CNY600；税率5.5%。

先计算出甲醇的完税价格：

$$\text{USD}500\ 000 \times 6 = 3\ 000\ 000 \text{（元）}$$

再计算出甲醇应缴的进口关税：

$$3\ 000\ 000 \times 5.5\% = 165\ 000 \text{（元）}$$

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

1. 进口货物从价计征关税的计算

FOB价格（装运港船上交货价格）。

完税价格 = 国外口岸价格成交（**FOB**） + 运费及相关费用 + 保险费

完税价格 = （**FOB**价格 + 运杂费） / （1 - 保险费率）

【例5-2】某进出口公司从美国进口硫酸镁5000吨，进口申报价格为**FOB**旧金山USD325 000，运费每吨USD40，保险费率3%，假定计税日外汇牌价USD100=CNY600。

1) 计算运费。

$$5000 \times 40 \times 6 = 1\,200\,000 \quad (\text{元})$$

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

1. 进口货物从价计征关税的计算

FOB价格（装运港船上交货价格）。

【例5-2】

将进口申报价格由美元折合成人民币。

$$325\ 000 \times 6 = 1\ 950\ 000 \quad (\text{元})$$

计算完税价格。

$$\begin{aligned} \text{完税价格} &= (1\ 950\ 000 + 1\ 200\ 000) \div (1 - 3\%) \\ &= 3\ 159\ 478 \end{aligned}$$

$$\text{进口关税税额} = 3\ 159\ 478 \times 5.5\% = 173\ 771 \quad (\text{元})$$

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

1. 进口货物从价计征关税的计算

CFR价格（有时称CNF，成本加运费价格）。

以成本加运费价格（即含运费价格）成交的，应当另加保险费作为完税价格。

完税价格 = CFR价格 ÷ (1 - 保险费率)

- 以上三种术语均适用于海运、内河航运，三者之间的关系是：

CIF价格 = CFR价格 + 保险费 = FOB + 海运费 + 保险费

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

1. 进口货物从价计征关税的计算

CFR价格（有时称CNF，成本加运费价格）。

【例5-4】某进出口公司从日本进口乙醛17吨，保险费率为0.3%，进口申报价格为：CFR天津USD306 000，假定计税日外汇牌价USD100=CNY600。乙醛率为5.5%。

进口申报价格由美元折合成人民币

$$=306\ 000 \times 6 = 1\ 836\ 000 \quad (\text{元})$$

$$\text{完税价格} = 1\ 836\ 000 \div (1 - 0.3\%) = 1\ 892\ 784 \quad (\text{元})$$

$$\text{进口关税} = 1\ 892\ 784 \times 5.5\% = 104\ 103 \quad (\text{元})$$

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

2. 出口货物从价计征关税的计算

FOB价格。

完税价格 = FOB 价格 ÷ (1 + 出口关税税率)

出口关税税额 = 完税价格 × 出口关税税率

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

2. 出口货物从价计征关税的计算

FOB价格。

【例5-6】某进出口公司出口5000吨磷到日本，每吨FOB天津USD500，磷的出口关税税率为10%。假定计税日外汇牌价USD100=CNY600。

要求：计算应纳出口关税。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

2. 出口货物从价计征关税的计算

FOB价格。

计算该批磷的完税价格：

$$\text{完税价} = 5000 \times 500 \div (1 + 10\%) = 2\,272\,727 \text{ (美元)}$$

将美元价折合为人民币完税价格：

$$2\,272\,727 \times 6 = 13\,636\,364 \text{ (元)}$$

计算该公司应纳出口关税：

$$\text{应缴出口关税} = 13\,636\,364 \times 10\% = 1\,363\,636 \text{ (元)}$$

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

2. 出口货物从价计征关税的计算

CIF价格。出口货物以国外口岸CIF价格成交的，应先扣除离开我国口岸后的运费和保险费后，再按上述公式计算完税价格及应缴纳的出口关税。

$$\text{完税价格} = (\text{CIF价格} - \text{保险费} - \text{运费}) \\ \div (1 + \text{出口关税税率})$$

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

2. 出口货物从价计征关税的计算

CIF价格。

【例5-4】天津某进出口公司向新加坡出口黑钨砂 5 吨，成交价格为CIF新加坡USD4 000，其中运费USD400，保险费USD40；假定计税日外汇牌价USD100=CNY600。计算应纳关税税额。

$$\begin{aligned} \text{完税价格} &= (4\ 000 - 400 - 40) \times 6 \div (1 + 20\%) \\ &= 17800 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\text{应缴关税} = 17\ 800 \times 20\% = 3\ 560 \text{ (元)}$$

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

2. 出口货物从价计征关税的计算

CIF价格。以境外口岸CFR价成交的，其出口货物完税

价格的计算公式为：

$$\text{完税价格} = (\text{CFR价格} - \text{运费}) \div (1 + \text{出口关税税率})$$

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

2. 出口货物从价计征关税的计算

CIFC价格（CIF价格加佣金）。当成交价格为CIFC境外口岸时，有两种情况：

佣金C给定金额，则出口货物完税价格的计算公式为：

完税价格=（CIFC价格-保险费-运费-佣金） ÷（1+出口关税税率）

佣金C为百分比，则出口货物完税价格的计算公式为：

完税价格= {CIFC价格（1-C）-保险费-运费} ÷（1+出口关税税率）

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

- 进出口货物完税价格中运输及相关费用、保险费计算

以一般陆、空、海运方式进口货物：

运费应计算至卸货口岸（海运），目的地口岸（空运、陆运）。

运费和保险费的实际支出费用计算。无法确定的应估算，其中运费按运费率计算；保险费可按照“货价加运费”的3‰估算。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(2) 进出口货物从价计征关税的计算

- 以其他方式进口货物：

邮运进口货物，以邮费作为运输、保险等相关费用；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，按货价的1%计算运输及相关费用、保险费。

- 出口货物

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

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(3) 关税的缴纳及退补

1. 关税的缴纳

关税的基本缴纳方式包括：

关税的后纳方式。关税后纳方式（制度）是指海关允许某些纳税人在办理有关关税手续后，先行办理放行货物的手续，然后再办理征纳关税手续的海关制度。

关税的纳税地点。海关征收关税时，根据纳税人的申请及进出口货物的具体情况，既可以在关境地缴税，也可以在主管地缴税。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(3) 关税的缴纳及退补

关税的基本缴纳方式——填发关税缴款书

关税的后纳方式——先放行货物，后办理纳税手续。

关税的纳税地点——关境地或主管地。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(3) 关税的缴纳及退补

2. 关税的申报

- 进出口货物的收发货人或其代理人，应当在海关填发税款缴纳凭证之日起15日内（法定公休日顺延），向海关或其指定银行缴纳税款。逾期缴纳的，除依法追缴外，由海关自到期日次日起至缴清税款日止，按日加收欠缴税款的滞纳金。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(3) 关税的缴纳及退补

3. 关税的退税

- 有下列情况之一的，进出口货物的收发货人或其代理人，可以自缴纳税款之日起一年内，书面声明理由，连同纳税收据向海关申请退税，逾期不予受理。
因海关误征，多纳税款的；
海关核准免验进口的货物，在完税后发现有短缺情况并经海关审查认可的；
已征出口关税的货物，因故未装运出口，申报退关，经海关查验属实的。
- 按规定，上述退税事项，海关应当自受理退税申请之日起3日内作出书面答复并通知退税申请人。

第5章 关税会计

二、关税的确认、计量与申报

(3) 关税的缴纳及退补

4. 关税的补缴

- 进出口货物完税后，如发现少征或者漏征税款，海关应当自缴纳税款或者货物放行之日起一年内，向收发货人或其代理人补征。因收发货人或其代理人违反规定而造成少征或者漏征的，海关在3年内可以追征，因特殊情况，追征期可延至10年。骗取退税款的，无限期追征。

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(1) 自营进口业务关税的会计处理

- 企业自营进口商品应以**CIF**价格作为完税价格计缴关税时：

借：物资采购

贷：应交税费—应交进口关税账户

实际缴纳时：

借：应交税费—应交进口关税

贷：银行存款

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(1) 自营进口业务关税的会计处理

【例5-8】某外贸企业从国外自营进口排气量2.2升的小轿车一批，CIF价格折合人民币为200万元，进口关税税率为25%，代征消费税税率9%、增值税税率17%。根据海关开出的税款缴纳凭证，以银行转账支票付讫税款。应缴关税和商品采购成本计算如下：

$$\text{应缴关税} = 2\,000\,000 \times 25\% = 500\,000 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} \text{应缴消费税} &= (2\,000\,000 + 500\,000) / (1 - 9\%) \\ &\quad \times 9\% = 247\,253 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\text{应缴增值税} = 2\,747\,253 \times 17\% = 467\,033 \text{ (元)}$$

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(1) 自营进口业务关税的会计处理

【例5-8】

会计分录如下：

应付账款时。

借：材料采购	2 000 000	
贷：应付账款——××供应商	2 000 000	

应交税费时。

借：材料采购	747 253	
贷：应交税费——应交进口关税	500 000	
——应交消费税	247 253	

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(1) 自营进口业务关税的会计处理

【例5-8】

会计分录如下：

上缴税金时。

借：应交税费—应交增值税（进项税额）	467 033	
—应交进口关税	500 000	
—应交消费税	247 253	
贷：银行存款		1 214 286

商品验收入库时。

借：库存商品	2747 253	
贷：材料采购		2747 253

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(1) 自营进口业务关税的会计处理

【例5-10】某工业企业从香港进口原产地为韩国的某型号需要安装设备2台，该设备CFR价格天津港HKD12 000，保险费0.3%，关税税率6%，代征增值税税率17%，假定计税日外汇牌价HKD100=CNY80。有关计算如下：

$$\text{完税价格} = 120\,000 \div (1 - 0.3\%) = 120\,361$$

$$\text{完税价折合人民币} = 120\,361 \times 0.8 = 96\,289 \text{ (元)}$$

$$\text{进口关税} = 96\,289 \times 6\% = 5\,777 \text{ (元)}$$

$$\text{增值税} = (96\,289 + 5\,777) \times 17\% = 17\,351 \text{ (元)}$$

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(2) 自营进出口业务关税的会计处理

企业自营出口商品应以**FOB**价格作为完税价格计缴关税时：

借：营业税金及附加

贷：应交税费—应交出口关税

实际缴纳时：

借：应交税费—应交出口关税

贷：银行存款

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(2) 自营进出口业务关税的会计处理

【例5-11】某进出口公司自营出口商品一批，我国口岸F O B价折合人民币为720 000元，设出口关税税率为20%，根据海关开出的税款缴纳凭证，以银行转账支票付讫税款。

有关会计处理如下：

$$\begin{aligned}\text{应缴出口关税税额} &= 720\,000 \div (1+20\%) \times 20\% \\ &= 120\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

借：应收账款——××购货商 720 000

贷：主营业务收入 720 000

借：营业税金及附加 120 000

贷：应交税费——应交出口关税 120 000

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(3) 代理进出口业务关税的会计处理

代理进出口业务所计缴的关税，在会计处理上也是通过设置“应交税费”账户来反映的，其对应账户是“应付账款”、“应收账款”、“银行存款”等。

【例5-13】某进出口公司受某单位委托代理进口商品一批，进口货款1 780 000元已汇入进出口公司的开户银行。该进口商品我国口岸CIF价为USD240 000，当日的人民币市场汇价为USD100=CNY600，进口关税税率为20%，代理劳务费按货价的2%收取。该批商品已运达指定口岸，公司与委托单位办理有关结算。

该批商品的人民币货价=240 000×6=1 440 000（元）

进口关税=1 440 000×20%=288 000（元）

代理劳务费=1 440 000×2%=28 800（元）

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(3) 代理进出口业务关税的会计处理

【例5-13】根据上述计算资料，该进出口公司接受委托单位货款及向委托单位收取关税和劳务费等，做会计分录如下：

收到委托方划来货款时。

借：银行存款	1 780 000	
贷：应付账款——××单位		1 780 000

对外付汇进口商品时。

借：应收账款——××外商	1 440 000	
贷：银行存款		1 440 000

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(3) 代理进出口业务关税的会计处理

【例5-13】

进口关税结算时。

借：应付账款——××单位	288 000	
贷：应交税费——应交进口关税		288 000
借：应交税费——应交进口关税	288 000	
贷：银行存款		288 000
借：应付账款——××单位	1 468 800	
贷：代购代销收入（劳务费）		28 800
应收账款——××外商		1 440 000

将委托单位余款退回时。

借：应付账款——××单位	23 200	
贷：银行存款		23 200

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(3) 代理进出口业务关税的会计处理

【例5-14】某进出口公司受托代理某厂出口一批商品。国口岸FOB价折合人民币为360 000元，出口关税税率为20%，劳务费10 800元。做会计分录如下：

$$\begin{aligned}\text{应缴关税税额} &= 360\,000 \div (1+20\%) \times 20\% \\ &= 60\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

应缴出口关税时。

借：应收账款——××单位 60 000
 贷：应交税费——应交出口关税 60 000

第5章 关税会计

三、关税的会计处理

(3) 代理进出口业务关税的会计处理

【例5-14】

缴纳出口关税时。

借：应交税费——应交出口关税	60 000	
贷：银行存款		60 000

应收劳务费时。

借：应收账款——××单位	10 800	
贷：代购代销收入——劳务费		10 800

收到委托单位划来税款及劳务费时。

借：银行存款	70 800	
贷：应收账款——××单位		70 800

课外阅读材料

- 《企业会计准则》（2006、2014、2018）
- 《中华人民共和国海关审定进出口货物完税价格办法》（海关总署令第213号，2013.12）
- 《中华人民共和国船舶吨税法》（国务院令 第610号，2011.12）
- 《中华人民共和国船舶吨税法》（草案，2017.12制定，2018年7月1日实施）

第6章 出口货物免退税会计

6.1 出口货物免退税概述

6.2 出口货物免退税的确认、计量与申报

6.3 出口货物免退税的会计处理

第6章 出口货物免退税会计

一、出口货物免退税概述

(1) 出口货物免退税的原则和范围

- 出口退税是国家为增强企业出口商品的竞争力，按税法规定将商品中的间接税退还给出口企业，从而使出口商品以不含税价格进入国际市场，参与国际竞争的一种制度设计。
- 原则：“**征多少退多少，不征不退和彻底退税**”。
- 适用范围：我国出口退税政策只适用于贸易性的出口货物，对于非贸易的出口货物，如捐赠品、不作销售的展品、样品以及个人在国内购买自带离境的货物等，不能办理出口退税。

第6章 出口货物免退税会计

一、出口货物免退税概述

(2) 出口货物免退税的方法

1. 出口货物免退增值税方法

(1) “先征后退”方法。

(2) “免、抵、退”税方法。

2. 出口货物免、退消费税方法

出口货物免、退消费税主要有两种方法：一是免税，适用于生产企业出口自产货物；二是免、退税，适用于外贸企业。

第6章 出口货物免退税会计

一、出口货物免退税概述

(3) 出口货物退税率

1. 消费税的出口退税率

- 出口货物应退消费税的退税率（或单位税额）与其征税率（额）相同，即出口货物的消费税能够做到彻底退税。
- 办理出口货物退、免税的企业，应将不同税率的出口应税消费品分开核算和申报，凡是因未分开核算而划分不清适用税率的，一律从低适用税率计算免、退税税额。

2. 增值税的出口退税率

- 目前，我国出口货物增值税退税率有**3%**，**5%**，**9%**，**13%**，**15%**，**16%**，**17%**等档次

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(1) 外贸企业出口货物免退税的申请方式

1. 上门申报方式。
2. 邮寄申报方式。
3. 电子申报方式。

(2) 外贸企业出口货物免退税的申请程序



第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(3) 一般贸易应退增值税的计算

- 1. 单票对应法。**单票对应法就是对同一关联号下的出口数量、金额按商品代码进行加权平均，合理分配各出口货物占用的数量，计算每笔出口货物的应退税额。
- 采用这种办法，在一次申报中，同一关联号、同一商品代码下，应保持进货与出口数量一致；如果进货数量大于出口数量，企业应到主管退税机关开具进货分批申报表。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(3) 一般贸易应退增值税的计算

1. 单票对应法。单票对应法退税的计算公式为：

应退增值税额=出口货物的购进金额×退税率↵

= 出口货物的进项税额- 出口货物不予退税的税额↵

出口货物不予退税的税额=出口货物的购进金额×(增值税法定税率-增值税退税率)

出口货物的购进金额=出口货物数量×出口货物的购进单价或加权平均购进单价↵

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(3) 一般贸易应退增值税的计算

2. 加权平均法。

加权平均法是指出口企业进货凭证按企业代码+部门代码+商品代码汇总，加权平均计算每种商品代码下的加权平均单价和平均退税率；出口申报用上述加权平均单价乘以平均退税率乘以实际退税数量计算每种商品代码下的应退税额。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(3) 一般贸易应退增值税的计算

2. 加权平均法。加权平均法计算出口退税的计算公式：

应退税增值税额 = 出口数量 × 加权平均单价 × 退税率

加权平均单价 = 本次进货可用金额 ÷ 本次进货可用数量

本次进货可用金额 = 上期结余金额 + 本次发生金额 + 释放出口金额(指调整出口数据后返回进货已占用金额)

本次进货可用数量 = 上期结余数量 + 本次发生数量 + 释放出口数量(指调整出口数据后返回进货已占用数量)

本次进货可用退税额 = 上期结余可退税额 + 本次发生可退税额 + 释放出口可退税额(指调整出口数据后返回进货已占用可退税额)

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(4) 兼营出口与内销货物时应退增值税的计算

- 外贸企业兼营出口与内销货物，且其出口货物不能单独设账核算的，应先计算内销货物销项税额并扣除当期进项税额后，再按下式计算出口货物应退税额。
 1. 若出口货物FOB价格 \times 人民币外汇牌价 \times 退税率 \geq 未抵扣完的进项税额，则
应退税额=未抵扣完的进项税额
 2. 若出口货物FOB价格 \times 人民币外汇牌价 \times 退税率 $<$ 未抵扣完的进项税额，则
应退税额=出口货物FOB价格 \times 人民币外汇牌价 \times 退税率
结转下期抵扣的进项税额=当期未抵扣完的进项税额-应退税额

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(4) 兼营出口与内销货物时应退增值税的计算

特殊情况：

- 对从小规模纳税人购进特准退税的出口货物的进项税额，应按普通发票上所列金额和增值税的征收率还原为不含税金额，再乘以退税率计算。
- 如果购进货物时不能确定是用于出口或内销的，一律先记入出口货物库存账，内销时再从出口货物库存账转入内销货物库存账。征税机关可凭该批货物的增值税专用发票或退税机关出具的证明办理抵扣。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(4) 兼营出口与内销货物时应退增值税的计算

【例6-1】某外贸公司本月库存商品（轻工产品）明细账反映货物进销存情况如下：期初结存2 000公斤，金额6 000元，本期购进21 000公斤，金额63 300元，本期出口10 000公斤；本期非销售付出1 100公斤，金额3 300元。未抵扣完的进项税额为5 000元。该货物的出口退税率为15%，则该企业出口货物的退税额为：

$$\text{出口货物的加权平均进价} = \frac{6\,000 + 63\,300 - 3\,300}{2\,000 + 21\,000 - 1\,100} = 3.01 \text{ (元/公斤)}$$

$$\text{应退税额} = 10\,000 \times 3.01 \times 15\% = 4\,515 \text{ (元)}$$

$$\text{结转下期的进项税额} = 5\,000 - 4\,515 = 485 \text{ (元)}$$

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(5) 进料加工复出口货物应退增值税的计算

1. 作价加工复出口货物应退增值税的计算。

出口货物退税额= 出口货物的应退税额-销售进口料件的应交税额

销售进口料件应交税额=销售进口料件金额×复出口货物退税率-海关已对进口料件的
的实征增值税税额

销售进口料件金额是指外贸企业销售进口料件的增值税专用发票上注明的金额。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(5) 进料加工复出口货物应退增值税的计算

2. 进料委托加工复出口货物应退增值税的计算。

应退税额= 购进原辅材料增值税专用发票注明的金额×原辅材料适用退税率+增值税专用发票注明的加工费金额×复出口货物退税率+海关对进口料件实征增值税额_↙

海关对进口料件实征增值税额=海关对进口料件应征增值税额-海关对进口料件减征增值税额_↙

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(6) 外贸企业收购小规模纳税人货物出口应退增值税的计算

1. 外贸企业从小规模纳税人购进并持普通发票的货物出口，免税但不退税；而对税法列举明确的12类出口货物特准退税，有关计算公式如下：

计税金额=普通发票所列（含增值税）销售金额÷（1+征收率）

应退税额=计税金额×退税率

2. 取得税务机关代开的增值税专用发票的货物出口应退税的计算。由于税务机关代开的增值税专用发票已注明不含税价格，因此，可直接按增值税专用发票注明的金额计算应退税额。其计算公式为：

应退税额=增值税专用发票注明的金额×退税率

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(7) 外贸企业出口应税消费品应退消费税的计算

◆ 实行从价定率计税办法的应税消费品

应退税额 = 出口货物的工厂销售额 × 消费税税率

◆ 实行从量定额计税办法的应税消费品

应退税额 = 出口数量 × 单位税额

◆ 实行复合计税办法的应税消费品

应退税额 = 出口数量 × 单位税额 + 出口货物的工厂销售额 × 消费税税率

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(7) 外贸企业出口应税消费品应退消费税的计算

【例6-2】某外贸企业从某化工厂购进化妆品出口，购进时，增值税专用发票和费税专用缴款书列明的购进单价为55元，数量为2800支，消费税额是46200元。本期出口购入的该批化妆品2000支。其应退消费税额计算如下：

- 应退消费税额=出口销售数量×购进单价×消费税税率
=2000×55×30%=33 000（元）

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

外贸企业出口货物免退增值税的确认计量与申报

(8) 委托加工应税消费品应退消费税的计算

应退消费税=同类消费品销售价格或者组成计税价格×消费税税率

(9) 外贸企业出口货物免退税的申报

1. 申报程序和期限。
2. 申报资料。
3. 出口企业应使用出口退税申报系统办理出口货物劳务退(免)税、免税申报业务及申请开具相关证明业务。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(1) 生产企业免抵退增值税的基本程序

- 生产企业在货物出口并在会计上确认销售后，在增值税法定纳税申报期内向主管国税机关办理增值税纳税和免、抵税申报，在办理完增值税纳税申报后，应于每月15日前（逢节假日顺延），再向主管国税机关申报办理“免、抵、退”税。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(2) 生产企业出口货物FOB价格的确定

出口企业	出口项目	退（免）税计税依据
	出口货物、劳务及应税服务（进料加工复出口货物除外）	出口货物、劳务及应税服务的实际离岸价（FOB）
生产企业	进料加工复出口货物	出口货物的离岸价（FOB）扣除出口货物所含的海关保税进口料件的金额后确定
	国内购进无进项税额且不计提进项税额的免税原材料加工后出口的货物	出口货物的离岸价（FOB）扣除出口货物所含的国内购进免税原材料的金额后确定

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

1. 当期应纳税额的计算

- 当期应纳税额 = 当期内销货物的销项税额 - (当期进项税额 - 当期免抵退税不得免征和抵扣税额) - 上期留抵进项税额
= 内销销项 - (内销进项 + 外销进项 - 不得免抵) - 上期留抵进项
= 内销应交税额 - 外销应退 (第二个公式)
- 如果上式 > 0 表示当期应纳税额
- 如果上式 < 0 表示当期应退的税额 (其中包括部分退税和全部退税)

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

1. 当期应纳税额的计算

- 免抵退税不得免征和抵扣税额 = 出口货物离岸价 × 外汇人民币牌价 × (出口货物征收率 - 出口货物退税率) - 免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额 (第一个公式)
- 免抵退税不得免征和抵扣税额抵减额 = 免税购进原材料价格 × (出口货物征收率 - 出口货物退税率)

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

2. 当期免抵退税额的计算

- 当期免抵退税额 = 出口货物离岸价 × 外汇人民币牌价 × 出口货物退税率 - 免抵退税额抵减额（第三个公式）
- 当期免抵退税额抵减额 = 免税购进原材料价格 × 出口货物退税率

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

3. 当期应退税额和免抵税额的计算。

1) 如当期期末留抵税额 \leq 当期免抵退税额，则：

当期应退税额 = 当期期末留抵税额

当期免抵税额 = 当期免抵退税额 - 当期应退税额

2) 如当期期末留抵税额 $>$ 当期免抵退税额，则：

当期应退税额 = 当期免抵税额

当期免抵税额 = 0

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

4. 当期免税购进原材料价格包括当期国内购进的无进项税额且不计提进项税额的免税原材料的价格和当期进料加工保税进口料件的价格，其中当期进料加工保税进口料件的价格为组成计税价格。

- 当期进料加工保税进口料件的组成计税价格 = 当期进口料件到岸价格 + 海关实征关税 + 海关实征消费税

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

1) 采用“实耗法”的，当期进料加工保税进口料件的组成计税价格为当期进料加工出口货物耗用的进口料件组成计税价格。其计算公式为：

- 当期进料加工保税进口料件的组成计税价格 = 当期进料加工出口货物离岸价 × 外汇人民币折合率 × 计划分配率
- 计划分配率 = 计划进口总值 ÷ 计划出口总值 × 100%

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

2) 采用“购进法”的，当期进料加工保税进口料件的组成计税价格为当期实际购进的进料加工进口料件的组成计税价格。

- 若当期实际不得免征和抵扣税额抵减额大于当期出口货物离岸价 \times 外汇人民币折合率 \times （出口货物适用税率 $-$ 出口货物退税率）的，则

当期不得免征和抵扣税额抵减额 $=$ 当期出口货物离岸价 \times 外汇人民币折合率 \times 出口货物适用税率 $-$ 出口货物（退税率）

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

5. 出口企业既有适用增值税免抵退项目，也有增值税即征即退、先征后退项目的，增值税即征即退和先征后退项目不参与出口项目免抵退税计算。用于增值税即征即退或者先征后退项目的进项税额无法划分的，按照下列公式计算：

- 无法划分进项税额中用于增值税即征即退或者先征后退项目的部分 = 当月无法划分的全部进项税额 × 当月增值税即征即退或先征后退项目销售额 ÷ 当月全部销售额、营业额合计

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

【例6-3】某厂是一家有进出口经营权的生产企业，兼营国际贸易和国内贸易，事塑料制品的生产，适用增值税率17%。10月发生的有关业务为：当月国内购入的原材料，取得增值税专用发票上注明的价款为86万元，增值税款为14.62元，本月已通过税务机关的认证；为购进货物支付运保费用，取得的运输发票上注明的运费为4.4546万元，保险费为0.6万元，运输发票已经税务机关比对。9月有尚未抵扣完的进项税额5.4万元。本月内销塑料制品取得不含税收入32万元，报关出口货物离岸价21.3万美元，折算汇率为1:6，假定出口退税率为13%，已经收汇核销。计算该企业10月份的应纳（退）增值税额。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

【例6-3】

当期进项税额=14.62+4.4546×11%=15.11（万元）

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=21.3×6×（17%-13%）
=5.11（万元）

当期应纳税额=32×17%-（15.11-5.11）-5.4=-9.96（万元）

当期免抵退税额=21.3×6×13%=16.61（万元）

当期期末留抵税额9.96万元<当期免抵退税额16.61万元。

当期应退税额=当期期末留抵税额=9.96（万元）

当期免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额
=16.61-9.96=6.65（万元）

当月没有留抵下期的进项税额。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

【例6-3】

- 该企业11月国内购入的原材料，已认证的增值税专用发票上注明的价款为247万元，增值税款为41.99万元；为销售货物支付运保费用12万元，取得的运输发票上注明的运费为6.6819万元，保险费为0.7万元，装卸费0.8万元，运输发票已经税务机关比对认证。本月内销塑料制品取得不含税收入61万元，报关出口货物离岸价19.5万美元，折算汇率为1:6，适用出口退税率为13%，已经收汇核销。计算该企业11月份的应纳（退）增值税额。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

【例6-3】

当期进项税额=41.99+6.6819×11%=42.75（万元）

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=19.5×6×（17%-13%）=4.68（万元）

当期应纳税额=61×17%-（42.73-4.68）=-27.68（万元）

当期免抵退税额=19.5×6×13%=15.21（万元）

当期期末留抵税额27.68万元>当期免抵退税额15.21万元。

当期应退税额=当期免抵退税额=15.21（万元）

当期免抵税额=0

当月结转下期抵扣的进项税额=27.68-15.21=12.47（万元）

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(3) 生产企业出口货物、劳务增值税免抵退税的计算方法

【例6-3】

该企业12月国内购入的原材料，已认证的增值税专用发票上注明的价款为68万元，增值税款为11.56元；为销售货物支付运保费用3.1182万元（含保险费0.3万元），运输发票尚未交税务机关比对认证。本月内销塑料制品取得不含税收入200万元，报关出口货物离岸价12.2万美元，折算汇率为1:6，适用出口退税率为13%，已经收汇核销。计算该企业12月份的应纳（退）增值税额。

当期进项税额=11.56（万元）

当期免抵退税不得免征和抵扣税额=12.2×6×（17%-13%）=2.93（万元）

当期应纳税额=200×17%-（11.56-2.93）-12.47=12.9（万元）

企业当月应当缴纳增值税12.9万元。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(4) 生产企业免、抵、退税计算的改进

【例6-4】某自营出口生产企业系增值税一般纳税人，出口货物原征税率为17%，退税率为11%。某年11月份发生以下业务：

- (1) 上期期末留抵税额 4 万元。
- (2) 国内采购原料取得专用发票上注明税额34万元，发票已经税务机关认证。
- (3) 当期以进料加工方式进口保税料件100万元。
- (4) 内销货物不含税收入160万元，销项税额27.2万元，出口货物离岸价240万元。

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(4) 生产企业免、抵、退税计算的改进

【例6-4】有关出口退税的简化计算如下：

(1) 分别计算外销货物进项税额与内销货物进项税额。

$$\begin{aligned}\text{外销货物进项税} &= \text{出口货物离岸价 (FOB)} \times \text{增值税税率} \\ &= (2\,400\,000 - 1\,000\,000) \times 17\% \\ &= 238\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{内销货物进项税额} &= (340\,000 + 40\,000) - 238\,000 \\ &= 142\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

第6章 出口货物免退税会计

二、出口货物免退税的确认、计量与申报

生产企业出口货物、劳务增值税免抵退的确认、计量与申报

(4) 生产企业免、抵、退税计算的改进

【例6-4】

(2) 计算内销货物应纳税额和出口退税额。

内销货物应纳税额（免抵税额）

= 内销销项税额 - 内销进项税额

= 272 000 - 142 000 = 130 000（元）

出口货物应退税额（免抵退税额）

= (2 400 000 - 1 000 000) × 11% = 154 000（元）

(3) 计算应退税额。

应退税额 = 免抵退税额 - 免抵税额

= 154 000 - 130 000 = 24 000（元）

第6章 出口货物免退税会计

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

- 外贸企业购进货物时：

借：应交税费—应交增值税（进项税额）

 材料采购

 销售费用

 贷：应付账款、应付票据、银行存款等

- 外贸企业按照规定退税率计算应收出口退税款时：

借：应收出口退税、其他应收款——出口退税

 贷：应交税费——应交增值税（出口退税）

- 收到出口退税款时：

借：银行存款

 贷：应收出口退税

- 借：主营业务成本

 贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(1) 外贸企业一般贸易出口委托加工、修理修配货物的会计处理

【例6-5】 A外贸企业从B企业购进一批服装面料，以作价销售的形式将面料卖给C企业委托加工服装，收回后报关出口。已知服装出口退（免）税率为16%，服装面料征税率为17%，不考虑国内运费及所得税等其他税费因素，其1-4月份发生的相关业务及其会计处理如下：

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

- (1) 外贸企业一般贸易出口委托加工、修理修配货物的会计处理

【例6-5】

(1) 1月初，A企业购入B企业服装面料，收到增值税专用发票计税金额为100 000元，进项税额17 000元，当月购货款已通过银行转账支付。

借：库存商品——服装面料	100 000
应交税费——应交增值税（进项）	17 000
贷：银行存款	117 000

(2) 国内作价销售服装面料并结转成本。

a. 作价11万元销售时。

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(1) 外贸企业一般贸易出口委托加工、修理修配货物的会计处理

【例6-5】

a. 作价11万元销售时。

借：银行存款	128 700	
贷：主营业务收入—内销收入		110 000
应交税费—应交增值税（销项税额）		18 700

b. 结转主营业务成本时。

借：主营业务成本—内销商品	100 000	
贷：库存商品—服装面料		100 000

c. 月末结转未缴增值税时。

借：应交税费—应交增值税（销项税额）	18 700	
贷：应交税费—应交增值税（进项税额）		17 000
—应交增值税（未交增值税）		1 700

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(1) 外贸企业一般贸易出口委托加工、修理修配货物的会计处理

【例6-5】

(3) 2月份，申报上月应缴增值税税额。同时，A企业收回C企业加工完成的服装，取得增值税专用发票的计税价格为150 000元（含加工费），进项税额为25 500元，并在当月全部报关出口，其离岸价折合人民币的价格为180 000元。

1) 2月份申报缴纳增值税时。

借：应交税费——应交增值税（已交税金） 1 700

贷：银行存款 1 700

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(1) 外贸企业一般贸易出口委托加工、修理修配货物的会计处理

【例6-5】

2) 结转已缴税金时。

借：应交税费——应交增值税（未交增值税）	1 700
贷：应交税费——应交增值税（已交税金）	1 700

3) 确认外销收入时。

借：应收账款——应收外汇账款（客户）	180 000
贷：主营业务收入——外销收入（服装）	180 000

注：在下月初时，应将出口销售额填入增值税纳税申报表中的“免税货物销售额”栏进行纳税申报。

4) 购进服装并将购货款通过银行转账支付时。

借：库存商品——出口商品（服装）	150 000
应交税费——应交增值税（进项税额）	25 500
贷：银行存款	175 500

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(1) 外贸企业一般贸易出口委托加工、修理修配货物的会计处理

【例6-5】

5) 根据取得的增值税专用发票上列明的计税金额计算退税额，并提取出口退税和结转成本。

应退税额=150 000×16%=24 000 (元)

结转成本额=150 000+150 000×(17%-16%)=151500 (元)

借：应交税费——应交增值税（出口退税）	24 000
主营业务成本——出口商品（服装）	151 500
贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）	25 500
库存商品——出口商品（服装）	150 000

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(1) 外贸企业一般贸易出口委托加工、修理修配货物的会计处理

【例6-5】

6) 结转应缴增值税（出口退税）时。

借：其他应收款——应收出口退税（增值税） 24 000

贷：应交税费——应交增值税（出口退税） 24 000

7) 2月末结转科目余额时。

借：应交税费——应交增值税（进项税额转出） 25 500

贷：应交税费——应交增值税（进项税额） 25 500

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(1) 外贸企业一般贸易出口委托加工、修理修配货物的会计处理

【例6-5】

(4) 3月份，A企业收齐出口货物报关单和其他单证并向主管税务机关申报出口退（免）税。

(5) 4月份，收到出口退税款时。

借：银行存款 24 000

贷：其他应收款—应收出口退税（增值税） 24 000

- 企业如果采用委托加工修理修配货物以外的货物出口，其会计处理应参照例6-5中的第（3）步～第（5）步进行。

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 外贸企业

【例6-6】某外贸出口企业以进料加工方式免税进口化工原料一批，该批进口原料报关进口的到岸价格折合人民币 420 000元，货款及税金均已通过银行存款支付。进口后企业采用作价加工方式将原料销售给某工厂加工成成品，转售加工时履行了“计算税金但不入库”手续，所售原料价款为50万元，当月工厂加工完毕后，外贸企业以不含税价85万元全部收购，收回后外贸企业将该批货物全部出口，取得货款折合人民币90万元。该种货物的退税率为11%。企业申请退税的单证齐全。

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 外贸企业

【例6-6】

(1) 料件报关进口并入库时。

借：在途物资——进料加工	420 000
贷：银行存款	420 000
借：库存商品——进料加工	420 000
贷：在途物资——进料加工	420 000

(2) 料件作价加工销售，依《进料加工贸易免税证明》开具增值税专用发票。

借：银行存款	585 000
贷：主营业务收入——进料加工	500 000
应交税费——应交增值税（销项税额）	85 000

- 销项税额85 000元系进料加工计征销项税额但不入库的税款，留待退税机关在办理企业退税时，在当期应退税额中抵扣。

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 外贸企业

【例6-6】

(3) 收回成品时。

借：库存商品——进料加工	850 000
应交税费——应交增值税（进项）	144 500
贷：银行存款	994 500

(4) 报关出口并结转商品成本时。

借：应收外汇账款	900 000
贷：主营业务收入——进料加工	900 000
借：主营业务成本——进料加工	850 000
贷：库存商品——进料加工	850 000

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 外贸企业

【例6-6】

(3) 收回成品时。

借：库存商品——进料加工	850 000
应交税费——应交增值税（进项）	144 500
贷：银行存款	994 500

(4) 报关出口并结转商品成本时。

借：应收外汇账款	900 000
贷：主营业务收入——进料加工	900 000
借：主营业务成本——进料加工	850 000
贷：库存商品——进料加工	850 000

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 外贸企业

【例6-6】

(4) 申报退税时：

$$\begin{aligned} \text{出口退税额} &= \text{应退税额} - \text{进料加工应抵退税额} \\ &= \text{回购出口货物增值税专用发票所列金额} \times \text{退税率} \\ &\quad - \text{销售进口料件金额} \times \text{退税率} - \text{海关实征增值税额} \\ &= 850\,000 \times 11\% - 500\,000 \times 11\% = 38\,500 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{当期不予退税的税额} &= \text{回购出口货物增值税专用发票所列金额} \\ &\quad - \text{销售进口 (料件金额)} \times (\text{征税率} - \text{退税率}) \\ &= (850\,000 - 500\,000) \times (17\% - 11\%) = 21\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 外贸企业

【例6-6】

(5) 当期不予退税的税额应作为“进项税额转出”计入主营业务成本，做会计分录如下：

借：主营业务成本——进料加工 21 000

 贷：应交税费——应交增值税（进项转出） 21 000

借：应收出口退税——应退增值税 38 500

 贷：应交税费——应交增值税（出口退税） 38 500

收到出口退税时。

借：银行存款 38 500

 贷：应收出口退税——应退增值税 38 500

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(3) 从小规模纳税人购进特准退税出口货物的会计处理

【例6-7】某土产进出口公司从小规模纳税人处购入麻纱一批用于出口，金额60 000元，小规模纳税人开来普通发票。土产公司已将该批货物出口完毕，有关出口应收的全套凭证已经备齐。

应退税额=60 000÷(1+3%)×3%=1 747.57 (元)

(1) 申报退税时。

借：应收出口退税 1 747.57

贷：应交税费——应交增值税（出口退税） 1 747.57

(2) 收到出口退税时。

借：银行存款 1 747.57

贷：应收出口退税 1 747.57

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(4) 外贸企业代理出口业务的会计处理

【例6-8】某化工进出口公司接受某化妆品公司委托，为其代理出口一批护肤化妆品。出口离岸价格为90 000美元，代垫运费1 200美元（美元对人民币汇率为USD100=CNY600），收取代理手续费为离岸价格的2%，从划转的结汇款中扣除。做会计分录如下：

(1) 支付代垫费用时。

借：应收账款——××化妆品公司	7 200
贷：银行存款	7 200

第6章 出口货物免退税会计

外贸企业出口货物免退增值税的会计处理

(4) . 外贸企业代理出口业务的会计处理

【例6-8】

(2) 收到银行结汇通知时。

借：银行存款	540 000	
贷：应付账款——××化妆品公司		540 000

(3) 向某化妆品公司支付款项时。

借：应付账款——××化妆品公司	540 000	
贷：主营业务收入 (90 000×6×2%)		10 800
应收账款——××化妆品公司		7 200
银行存款		522 000

(4) 计算应交营业税时。

借：营业税金及附加	540	
贷：应交税费——应交营业税 (10800×5%)		540

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(1) . 免抵退增值税会计账户的设置

- ◆ “出口抵减内销产品应纳税额” 明细项目
- ◆ “出口退税” 明细账户
- ◆ “进项税额转出” 明细账户
- ◆ “转出多交增值税” 明细账户
- ◆ 销售账簿的设置

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

1. 如果期末留抵税额为0，则

当期应退税额 = 0

当期免抵税额 = 当期免抵退税额

【例6-9】某企业生产A产品。1月份共销售7吨，其中4吨出口给N客户，出口额为CIF价117 000美元，货款未收到，预计出口运费1 000美元，保险费500美元，美元记账汇率为USD100=CNY600；内销量为3吨，内销金额600 000元，销项税额102 000元。当月取得增值税进项税额合计80 000元，上月期末留抵税额为0元。该公司无免税购进原材料的情况。增值税税率17%，退税率15%。

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

1. 如果期末留抵税额为 0，则

当期应退税额 = 0

当期免抵税额 = 当期免抵退税额

【例6-9】出口货物免、抵、退税额的计算如下：

出口货物FOB价格=CIF-F-I

=117 000-1000-500=115 500（美元）

免税出口销售额=115 500×6= 693 000（元）

当期免抵退税不得免缴和抵扣税额

=115 500×6×（17%-15%） =13 860（元）

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

1. 如果期末留抵税额为 0，则

当期应退税额 = 0

当期免抵税额 = 当期免抵退税额

【例6-9】

当期应纳税额

= 102 000 - (80 000 - 13860) - 0 = 35 860 (元)

期末留抵税额 = 0

当期应退税额 = 0

当期免抵税额 = 当期免抵退税额

= 115500 × 6 × 15% = 103 950 (元)

第6章 出口货物免退税会计

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

1. 如果期末留抵税额为 0，则

当期应退税额 = 0

当期免抵税额 = 当期免抵退税额

【例6-9】

做会计分录如下：

(1) 货物出口时：

借：应收账款—N客户 700 000

贷：主营业务收入—出口（A产品） 693 000

 预提费用—出口从属费用 7 000

借：主营业务成本—出口退税差额（A产品） 13860

贷：应交税费—应交增值税（进项税额转出） 13860

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

1. 如果期末留抵税额为 0，则

当期应退税额 = 0

当期免抵税额 = 当期免抵退税额

【例6-9】

做会计分录如下：

(2) 内销时：

借：应收账款或银行存款	702 000
贷：主营业务收入—内销（A产品）	600 000
应交税费—应交增值税（销项税额）	102 000

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

1. 如果期末留抵税额为 0，则

当期应退税额 = 0

当期免抵税额 = 当期免抵退税额

【例6-9】

(3) 计算应纳增值税额时：

借：应交税费—应交增值税（转出未交增值税）	35860
贷：应交税费—未交增值税	35860

(4) 申报出口免抵退税时：

借：应交税费—应交增值税（出口抵减内销产品应纳税额）	103950
贷：应交税费—应交增值税（出口退税）	103950

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

2.如果当期免抵退税额 \geq 当期期末留抵税额 > 0 ，则

当期应退税额=当期期末留抵税额

当期应免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额

【例6-10】承6-9，假设内销量为1吨，内销金额200 000元，销项税额34 000元。其他条件不变。

出口货物免、抵、退税额的计算如下：

当期免抵退税不得免缴和抵扣税额=99 000 \times 6 \times （17%-15%）
=13 860（元）

当期应纳税额=0（元）

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

2. 如果当期免抵退税额 \geq 当期期末留抵税额 > 0 ，则

当期应退税额=当期期末留抵税额

当期应免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额

【例6-10】

当期期末留抵税额= (80 000-13 860)

-34 000=32 140 (元)

\because 当期期末留抵税额 $<$ 当期免抵退税额

\therefore 当期应退税额=当期期末留抵税额=32 140 (元)

当期免抵税额=103 950-32 140=71 810 (元)

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

2.如果当期免抵退税额 \geq 当期期末留抵税额 > 0 ，则

当期应退税额=当期期末留抵税额

当期应免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额

作会计分录如下：

1) 货物出口时：

借：应收账款—N客户 700 000

贷：主营业务收入—出口（A产品） 693 000

 预提费用—出口从属费用 7 000

借：主营业务成本—出口退税差额（A产品） 13 860

贷：应交税费—应交增值税（进项税额转出） 13 860

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

2.如果当期免抵退税额 \geq 当期期末留抵税额 > 0 ，则

当期应退税额=当期期末留抵税额

当期应免抵税额=当期免抵退税额-当期应退税额

2) 内销时:

借: 应收账款或银行存款	234 000	
贷: 主营业务收入-内销 (甲产品)	200 000	
应交税费-应交增值税 (销项税额)	34 000	

3) 申报出口免抵退税时:

借: 应收出口退税	32 140	
应交税费-应交增值税 (出口抵减内销产品应纳税额)	71 810	
贷: 应交税费-应交增值税 (出口退税)	103950	

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

3.如果当期期末留抵税额>当期免抵退税额时，则

当期应退税额=当期免抵退税额

当期应免抵税额=0

【例6-11】承【例6-10】，假设当期取得进项税额合计180 000元，其他条件不变。

出口免、低、退税的计算如下：

当期免抵退税不得免缴和抵扣税额=99 000×7×（17%-15%）
=13 860（元）

当期期末留抵税额=（180 000-13 860）-34 000=132 140（元）

当期应纳税额=0（元）

当期免抵退税额=99 000×7×15%
=103 950（元）

∵当期期末留抵税额>当期免抵退税额

∴当期应退税额=当期免抵退税额
=103 950（元）

当期应免抵税额=0（元）

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

3.如果当期期末留抵税额 > 当期免抵退税额时，则

当期应退税额=当期免抵退税额

当期应免抵税额=0

作会计分录如下：

1) 货物出口时：

借：应收账款—N客户 700 000

贷：主营业务收入—出口（A产品） 693 000

 预提费用—出口从属费用 7 000

借：主营业务成本—出口退税差额（A产品） 13860

贷：应交税费—应交增值税（进项税额转出） 13 860

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物免退增值税的会计处理

(2) 免抵退增值税的会计处理——三种情况

3.如果当期期末留抵税额 > 当期免抵退税额时，则

当期应退税额=当期免抵退税额

当期应免抵税额=0

作会计分录如下：

2) 内销时：

借：应收账款或银行存款	234 000	
贷：主营业务收入—内销（甲产品）	200 000	
	应交税费—应交增值税（销项税额）	34 000

3) 申报出口免抵退税时：

借：应收出口退税	103 950	
贷：应交税费—应交增值税（出口退税）	103950	

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

出口货物应退消费税的会计处理

(1) 生产企业销售时，反映应缴消费税

借：营业税金及附加

贷：应交税费—应交消费税

(2) 自营出口的外贸企业

- 申请退税时。

借：应收出口退税

贷：主营业务成本

- 实际收到退款时。

借：银行存款

贷：应收出口退税

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

出口货物应退消费税的会计处理

(3) 出口后，若发生退关或退货

- 记录应补缴已退消费税税款时：

借：应收出口退税（用红字）

贷：主营业务成本（用红字）

- 实际补缴退税款时。

借：应收出口退税

贷：银行存款

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

出口货物应退消费税的会计处理

【例6-12】某外贸公司从国内某摩托车厂购入摩托车500辆，价款2 500 000元，增值税额425 000元，厂方已计算缴纳消费税税额250 000元。款项已付。外贸公司将该批摩托车销往国外，并按规定申报办理消费税退税，退税款已收到。与此同时，该公司收到上批出口摩托车退货，当时已退消费税50 000元，企业按规定计算补缴已退税款，有关会计处理如下（增值税退税略）。

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

出口货物应退消费税的会计处理

【例6-12】

(1) 公司在国内采购时。

借：库存商品	2 500 000
应交税费—应交增值税（进项）	425 000
贷：银行存款	2 925 000

(2) 计算应退税款时。

借：应收出口退税	250 000
贷：主营业务成本	250 000

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

出口货物应退消费税的会计处理

【例6-12】

(3) 收到退税款时。

借：银行存款	250 000	
贷：应收出口退税		250 000

(4) 计算补缴已退税款时。

借：主营业务成本	50 000	
贷：应收出口退税		50 000

借：应收出口退税	50 000	
贷：银行存款		50 000

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物跨年度发生退运的会计处理

- 如果出口货物已经申报办理免抵退税，则应按规定补缴免抵退税额。

贷：应交税费——应交增值税（出口退税）（红字）

贷：银行存款等

借：以前年度损益调整（红字）

贷：应交税费——应交增值税（进项税额转出）（红字）

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物跨年度发生退运的会计处理

【例6-13】某纺织公司（增值税一般纳税人）系出口退（免）税申报后提供出口收汇核销单的生产企业。上年11月份以一般贸易方式出口布料一批，出口离岸价2 565 001.48元，征税率为17%，退税率为16%。该笔出口货物当月取得出口报关单退税联和电子信息，公司当年12月份办理免抵退税申报，单证信息齐全，计算免抵退税额410 400.24元，其中出口退税210 000元、免抵税额200 400.24元。今年4月份，公司发生退关退货，主管税务机关通知公司按规定补缴免抵退税款。有关会计处理如下：

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物跨年度发生退运的会计处理

【例6-13】

(1) 上年11月份出口销售时。

借：应收账款 2 565 001.48

贷：主营业务收入——出口 2 565 001.48

(2) 上年11月份计算转出不予免征和抵扣税额时。

借：主营业务成本 25 650.01

贷：应交税费——应交增值税（进项转出） 25 650.01

第6章 出口货物免退税会计

三、出口货物免退税的会计处理

生产企业出口货物跨年度发生退运的会计处理

【例6-13】

(3) 上年12月份计算办理出口退税和免抵税额时。

借：其他应收款——应收出口退税 210 000
 应交税费——应交增（出口抵减内销产品应纳税额）
 200400.24

贷：应交税费——应交增值税（出口退税） 410400.24

(4) 今年4月份退运冲减出口销售时。

借：应收账款 2 565 001.48
 贷：以前年度损益调整 2 565 001.48

• 同时冲减出口销售成本（会计处理略）。

课外阅读材料

- 《企业会计准则》（2006、2014）
- 关于《出口货物劳务增值税和消费税管理办法》有关问题的公告，国家税务总局公告2013年第12号）

第7章 资源税会计

7.1 资源税税制要素

7.2 资源税的确认、计量与申报

7.3 资源税的会计处理

第7章 资源税会计

一、资源税税制要素

- 资源税是以特定自然资源为纳税对象的一种流转税。
- 从**2016年7月1**日起，全国推进资源税改革，实施矿产资源税从价计征改革，并在河北省实施水资源税征收试点。

第7章 资源税会计

一、资源税税制要素

(1) 资源税的纳税人

- 资源税的纳税义务人是指在我国境内开采矿产资源和特定自然资源的单位和个人。
- 注意：
 - 1.资源税是对在中国境内生产或开采应税资源的单位或个人征收，而对进口应税资源产品的单位或个人不征资源税。
 - 2.资源税是对开采或生产应税资源进行销售或自用的单位和个人，在出厂销售或移作自用时一次性征收，属于价内税。
 - 3.资源税的纳税义务人不仅包括符合规定的中国企业和人，还包括外商投资企业和外国企业。

第7章 资源税会计

一、资源税税制要素

(2) 资源税扣缴义务人

- 独立矿山、联合企业和其他收购未税矿产品的单位为资源税的扣缴义务人。

(3) 资源税的纳税范围

- 我国现行资源税的纳税对象是应税矿产品和盐。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等。

第7章 资源税会计

(4) 资源税的税目与税率

	税 目	税 率
一、原油、天然气		销售额的6%
二、煤炭		销售额的2%-10%
三、其他非金属矿	原矿	1%~6%
	精矿	1%~15%
四、黑色金属矿原矿		每吨2-30元
五、金属矿	轻稀土精矿	销售额的11.5%（内蒙古）、9.5%（四川）、7.5%山东
	中重稀土精矿	销售额的27%
	钨精矿	销售额的6.5%
	钼精矿	销售额的11%
	湖盐	1%~6%
六、盐	海盐	1%~5%
	卤水盐	3%~15%

第7章 资源税会计

一、资源税税制要素

(5) 资源税的纳税期限、纳税地点

1. 税纳期限

- 资源税的纳税期限为**1日、3日、5日、10日、15日**或者**1个月**，由主管税务机关根据实际情况具体核定。不能按固定期限纳税的，可以按次计算纳税。
- 纳税人以月为纳税期时，自期满之日起**10日**内申报纳税，以日为纳税期的，自期满之日起**5日**内预缴税款，于次月**1日**起**10日**内申报纳税，并结算上月税款。
- 扣缴义务人的解缴税款期限，比照上述规定执行。

第7章 资源税会计

一、资源税税制要素

(5) 资源税的纳税期限、纳税地点

2. 税纳地点

- 3个地点：开采地、生产地、收购地。具体情况：
 - 1) 凡是缴纳资源税的纳税人，都应当向应税产品开采或者生产地主管税务机关缴纳。
 - 2) 如果纳税人应纳的资源税属于跨省开采，其下属生产单位与核算单位不在同一省、自治区、直辖市的，对其开采的矿产品一律在开采地纳税。
 - 3) 扣缴义务人代扣代缴的资源税，也应当向收购地主管税务机关缴纳。

第7章 资源税会计

一、资源税税制要素

(6) 资源税的减免

- 1.油田范围内运输稠油过程中用于加热的原油、天然气免征资源税；稠油、高凝油和高含硫天然气减征40%；三次采油及深水油气田减征30%；低丰度油气田暂减征20%。
- 2.衰竭期煤矿开采的煤炭，减征30%；充填开采置换出来的煤炭，减征50%。
- 3.纳税人开采或者生产应税产品过程中，因意外事故、自然灾害等原因造成重大损失的，由省级人民政府酌情给与减税或免税照顾。
- 4.纳税人开采或者生产应税产品，自用于连续生产应税产品的，不缴纳资源税；自用于其他方面的，视同销售，按规定缴纳资源税。
- 5.铁矿石按规定税额的40%征收。

第7章 资源税会计

二、资源税的确认、计量与申报

(1) 资源税纳税义务的确认

1. 纳税人采取分期收款结算方式的，其纳税义务发生时间为销售合同规定的收款日期的当天。
2. 纳税人采取预收货款结算方式的，其纳税义务发生时间为发出应税产品的当天。
3. 纳税人采取其他结算方式的，其纳税义务发生时间为收讫销售款或者取得索取销售款凭据的当天。
4. 纳税人自产自用应税产品的纳税义务发生时间，为移送使用应税产品的当天。
5. 扣缴义务人代扣代缴税款的纳税义务发生时间，为支付首笔货款或首次开具支付货款凭据的当天。

第7章 资源税会计

二、资源税的确认、计量与申报

(2) 应纳资源税的计算

1. 从价计征资源税的计算

计税方法	计算公式	适用范围
从量定额征收	$\text{应纳税额} = \text{课税数量} \times \text{单位税额}$	粘土、砂石
从价定率征收	$\text{应纳税额} = (\text{不含增值税}) \text{销售额} \times \text{税率}$	精矿和原矿

第7章 资源税会计

(2) 应纳资源税的计算

1. 从价计征资源税的计算

“销售额”为纳税人销售应税产品向购买方收取的全部价款和价外费用，但不包括收取的增值税销项税额。

特殊：纳税人申报的应税产品销售额明显偏低并且无正当理由的、有视同销售应税产品行为而无销售额的，按下列顺序确定销售额：

- (1) 按纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定；
- (2) 按其他纳税人最近时期同类产品的平均销售价格确定；
- (3) 按组成计税价格确定。

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

第7章 资源税会计

二、资源税的确认、计量与申报

(2) 应纳资源税的计算

2. 从量计征资源税的计算

- 按现行规定，除开采原油、天然气之外的应税产品，从量计征资源税。
- 销售数量包括纳税人开采或者生产应税产品的实际销售数量和视同销售的自用数量。纳税人不能准确提供应税产品销售数量的，以应税产品的产量或者主管税务机关确定的折算比换算成的数量为计征资源税的销售数量。

第7章 资源税会计

二、资源税的确认、计量与申报

(2) 应纳资源税的计算

2. 从量计征资源税的计算

综合回收率及洗煤折算为原煤的课税数量的计算公式如下：

$$\text{综合回收率} = \left(\frac{\text{原煤入洗后的等级品合计数量}}{\text{入洗的原煤数量}} \right) \times 100\%$$

洗煤折算为原煤的课税数量

$$= \text{洗煤的数量} \div \text{综合回收率}$$

第7章 资源税会计

二、资源税的确认、计量与申报

(2) 应纳资源税的计算

2. 从量计征资源税的计算

选矿比及精矿课税数量的计算公式如下：

选矿比 = 耗用的原矿数量 ÷ 精矿数量

课税数量 = 精矿数量 × 选矿比

或 选矿比 = 精矿数量 ÷ 耗用的原矿数量

课税数量 = 精矿数量 ÷ 选矿比

扣缴义务人代扣代缴资源税的计算公式为：

代扣代缴资源税税额

= 收购未税矿产品数量 × 适用单位税额

第7章 资源税会计

二、资源税的确认、计量与申报

(2) 应纳资源税的计算

【例7-1】某油田10月对外销售原油，确认销售额300 000元，假定适用税率为9%。

应纳资源税计算如下：

$$\text{应纳资源税} = 300\ 000 \times 9\% = 27\ 000 \text{ (元)}$$

【例7-2】承【例7-1】，上述油田在生产原油的同时也生产天然气，当月对外销售天然气销售额为150 000元，假定适用税率为8%。

应纳资源税计算如下：

$$\text{应纳资源税} = 150\ 000 \times 8\% = 12\ 000 \text{ (元)}$$

第7章 资源税会计

二、资源税的确认、计量与申报

(2) 应纳资源税的计算

【例7-3】 天原有色金属公司8月份将自采铜原矿1,500吨，120元/吨；当月销售铜精矿2200吨，380/吨。

假定铜矿原矿与精矿的换算比为3:1，省级政府规定资源税的税率为5%。该公司应纳税额如下：

原矿销售额应交资源税=1500×120÷3×5%=3000元

精矿销售额应交资源税=2200×380×5%=41800元

合计应纳税额=3000+41800=44800元

第7章 资源税会计

二、资源税的确认、计量与申报

(3) 资源税的纳税申报

- 资源税的纳税人不论本期是否发生应税行为，均应按期进行纳税申报，在规定时间内向主管税务机关报送《资源税纳税申报表》一式三份。

第7章 资源税会计

三、资源税的会计处理

(1) 资源税会计账户的设置

1. 对外销售应税产品应纳资源税时：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交资源税

2. 企业计算出自产自用应税产品应缴纳的资源税时：

借：生产成本或制造费用

贷：应交税费——应交资源税

第7章 资源税会计

三、资源税的会计处理

(1) 资源税会计账户的设置

3. 独立矿山、联合企业收购未税矿产品：

借：材料采购

贷：银行存款

• 按代扣代缴的资源税：

借：材料采购

贷：应交税费——应交资源税

4. 纳税人按规定上交资源税时：

借：应交税费——应交资源税

贷：银行存款

第7章 资源税会计

三、资源税的会计处理

(1) 资源税会计账户的设置

5. 企业外购液体盐加工成固体盐：

借：应交税费——应交资源税

 材料采购

 贷：银行存款

6. 企业加工成固体盐或碱销售时，

借：税金及附加

 贷：应交税费——应交资源税

第7章 资源税会计

三、资源税的会计处理

(2) 资源税的会计处理

【例7-4】某油田7月份缴纳资源税750000元，8月份对外销售原油1500万元，假定使用税率为6%。税务机关核定该企业纳税期限为10天，按上月税款的1/3预缴，月终结算。作会计分录如下：

企业每旬预缴资源税额=750000÷3 =250000（元）

(1) 预缴时：

借：应交税费——应交资源税	250000
贷：银行存款	250000

第7章 资源税会计

三、资源税的会计处理

(2) 资源税的会计处理

【例7-4】

(2) 当期对外销售原油时：

$$\text{应纳税额} = 15000000 \times 6\% = 900000 \text{ (元)}$$

借：税金及附加	900000	
贷：应交税费——应交资源税		900000

(3) 下月清缴税款时：

$$\begin{aligned} \text{应补缴税款} &= 900000 - 750000 \\ &= 150000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

借：银行存款	150000	
贷：应交税费——应交资源税		150000

课外阅读材料

- 《企业会计准则》（2006、2014）
- 《中华人民共和国资源税暂行条例实施细则》（2011.10）

第8章 所得税会计

- 8.1 企业所得税税制要素
- 8.2 企业所得税的确认、计量与申报
- 8.3 企业所得税会计基础
- 8.4 企业所得税的会计处理
- 8.5 个人所得税的确认、计量与申报
- 8.6 个人所得税的会计处理

一、企业所得税概述

沿革

《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》，该税法是在合并原《中外合资经营企业所得税法》和《外国企业所得税法》的基础上制定的。

1991年7月1日

《中华人民共和国企业所得税暂行条例》，统一了内资企业所得税（此前分别执行的是国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税）

1994年1月1日

《中华人民共和国企业所得税法》建立各类企业统一适用的科学、规范的企业所得税制度，为各类企业创造公平的市场竞争环境。

2008年1月1日

一、企业所得税概述

企业所得税是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征收的一种税。

(1) 企业所得税的纳税人

在中华人民共和国境内的企业和其他取得收入的组织。

【解析1】个人独资企业和合伙企业缴纳个人所得税，不是企业所得税的纳税人。

【解析2】企业分为居民企业和非居民企业——划分标准为：注册地或实际管理机构所在地，二者之一。

一、企业所得税概述

(1) 企业所得税的纳税人

居民企业是指依法在中国境内成立，或者依照外国法律成立但实际管理机构在中国境内的企业。

非居民企业：依照外国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。

一、企业所得税概述

(2) 企业所得税的扣缴义务人

1. 支付人为扣缴义务人

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应缴纳的所得税，实行源泉扣缴，以支付人为扣缴义务人。税款由扣缴义务人在每次支付或者到期应支付时，从支付或者到期应支付的款项中扣缴。

2. 指定扣缴义务人

对非居民企业在中国境内取得工程作业和劳务所得应缴纳的所得税，税务机关可以指定工程价款或者劳务费的支付人为扣缴义务人。

一、企业所得税概述

(3) 企业所得税的征税对象

1. 居民企业的征税对象

居民企业应当就其来源于中国境内、境外的所得缴纳企业所得税。所得，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，接受捐赠所得和其他所得。

2. 非居民企业的征税对象

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。

一、企业所得税概述

(3) 企业所得税的征税对象

3. 所得来源的确定

所得形式	所得来源地
销售货物所得	交易活动发生地
提供劳务所得	劳务发生地
转让财产所得	不动产转让所得按照不动产所在地确定； 动产转让所得按照转让动产的企业或者机构、场所所在地确定； 权益性投资资产转让所得，按照被投资企业所在地确定
股息、红利等权益性投资所得	分配所得的企业所在地
利息所得、租金所得、特许权使用费所得	负担、支付所得的企业或者机构、场所所在地确定
其他所得	国务院财政、税务主管部门确定

一、企业所得税概述

(4) 企业所得税的税率

种类	税率	适用范围
基本税率	25%	居民企业；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
优惠税率	20%	符合条件的小型微利企业
	15%	国家重点扶持的高新技术企业
扣缴义务人代扣代缴	10%	在中国境内未设立机构、场所的非居民企业；虽设立机构、场所但取得的所得与其所设机构、场所无实际联系的非居民企业

一、企业所得税概述

(5) 企业所得税的应税收入

应税收入是指按所得税税法规定应纳税的收入。它是在财务会计按会计准则确认、

计量的基础上，税务会计按所得税税法规定再予确认和计量的收入。

一、企业所得税概述

(5) 企业所得税的应税收入

1. 应税收入---9项

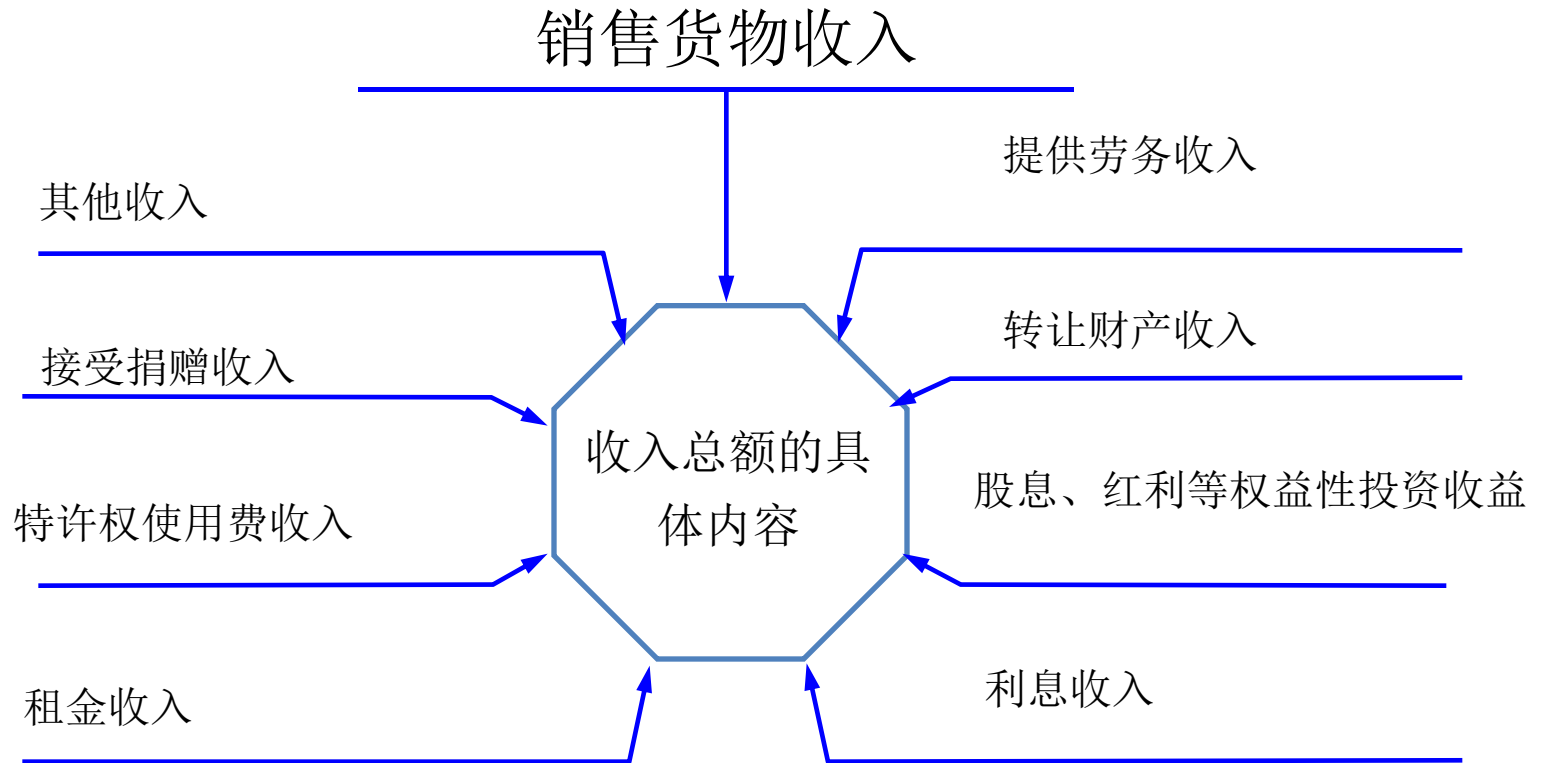
企业的收入总额包括以货币形式和非货币形式从各种来源取得的收入；

纳税人以非货币形式取得的收入，应当按照公允价值确定收入额。

公允价值是指按照市场价格确定的价值。

(5) 企业所得税的应税收入

1. 应税收入



一、企业所得税概述

(5) 企业所得税的应税收入

1. 应税收入

销售货物收入：是指企业销售商品、产品、原材料、包装物、低值易耗品以及其他存货取得的收入。

劳务收入：提供营业税劳务或增值税劳务、服务。

一、企业所得税概述

(5) 企业所得税的应税收入

1. 应税收入

转让财产收入：是指企业转让固定资产、生物资产、无形资产、股权、债权等财产取得的收入。

特别注意：企业转让股权收入

确认时间：应于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现。

转让所得：转让股权收入扣除为取得该股权所发生的成本后，为股权转让所得。企业在计算股权转让所得时，不得扣除被投资企业未分配利润等股东留存收益中按该项股权所可能分配的金额。

一、企业所得税概述

(5) 企业所得税的应税收入

1. 应税收入

股息、红利等权益性投资收益：是指企业因权益性投资从被投资方取得的收入。

为持有期分回的税后收益

确认时间：按照被投资方做出利润分配决定的日期确认收入的实现。

一、企业所得税概述

(5) 企业所得税的应税收入

1. 应税收入

利息收入

按照合同约定的债务人应付利息的日期确认收入的实现。

租金收入：

企业提供固定资产、包装物等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。

租赁期限跨年度，且租金提前一次性支付的，出租人可对上述已确认的收入，在租赁期内分期均匀计入相关年度收入。

一、企业所得税概述

(5) 企业所得税的应税收入

1. 应税收入

特许权使用费收入：

企业提供专利权、商标权等无形资产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。

接受捐赠收入

接受捐赠收入是指企业接受的来自其他企业、组织和个人无偿给予的货币性资产、非货币性资产。

接受捐赠收入，应当在实际收到捐赠资产的日期确认收入的实现。

一、企业所得税概述

(5) 企业所得税的应税收入

1. 应税收入

其他收入：是指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。

一、企业所得税概述

(5) 企业所得税的应税收入

2. 不征税收入

财政拨款

依法收取并纳入财政管理的行政事业性收费、政府性基金。

国务院规定其他不征税收入

专项用途财政性资金企业所得税处理的具体规定

一、企业所得税概述

(5) 企业所得税的应税收入

3. 企业接收划入资产

企业接收政府划入资产

接收政府投资资产

接收政府指定用途资产

接收政府无偿划入资产

企业接收股东划入资产（注意：计入应税收入与不计入应税收入的条件）

一、企业所得税概述

(6) 纳税地点和纳税年度

1. 纳税地点

除另有规定外，居民企业以企业登记注册地为纳税地点（登记注册的住所地）；但登记注册地在境外的，以实际管理机构所在地为纳税地点。

居民企业在中国境内设立不具有法人资格的营业机构的，应当汇总计算并缴纳企业所得税。

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

1. 免税收入

国债利息收入：企业因购买国债所得的利息收入，免征企业所得税。

企业从发行者直接投资购买的国债持有至到期，其从发行者取得的国债利息收入，全额免征企业所得税。

企业到期前转让国债、或者从非发行者投资购买的国债，其持有期间尚未兑付的国债利息收入，免征企业所得税。

尚未兑付的国债利息收入 = 国债金额 × (适用年利率 ÷ 365) × 持有天数

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

1. 免税收入

【例题】 某企业2014年将自发行者购进的一笔三年期国债售出，取得收入117万元。售出时持有该国债恰满两年，该笔国债的买入价为100万元，年利率5%，利息到期一次支付。该公司已将17万元计入投资收益。

要求：计算此项目的纳税调整额。

『正确答案』 调减的应纳税所得额

$$= 100 \times (5\% \div 365) \times 365 \times 2 = 10 \text{ (万元)}$$

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

1. 免税收入

符合条件的居民企业之间的股息、红利等权益性收益。指居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益。

[注意]上述的收益都 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。

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。

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

1. 免税收入

符合条件的非营利组织的收入。

【提示】 非营利组织的收入，不包括非营利组织从事营利性活动取得的收入。

证券投资基金有关收入。

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

1. 免税收入

【多选题】企业取得的下列收入，属于企业所得税免税收入的有（ ）。

- A. 国债利息收入
- B. 金融债券的利息收入
- C. 居民企业直接投资于其他居民企业取得的投资收益
- D. 在中国境内设立机构、场所的非居民企业连续持有居民企业公开发行并上市流通的股票1年以上取得的投资收益

『正确答案』 ACD

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

2.法定减免

免缴企业所得税——从事农、林、牧、渔业项目的所得。

减半征收企业所得税：

- ①花卉、茶以及其他饮料作物和香料作物的种植；
- ②海水养殖、内陆养殖。

符合条件的技术转让所得——居民企业转让技术所得不超过500万元的部分，免征企业所得税；超过500万元的部分，减半征收企业所得税。

预提所得税的减免——非居民企业取得税法规定的所得，减按10%的税率缴纳企业所得税。

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

3. 定期减免

- 享受企业所得税定期减税或免税的新办企业。
- 从事国家重点扶持的公共基础设施项目投资经营的所得：**3免3减半**（取得第一笔生产经营收入所属纳税年度起）
- 从事符合条件的环境保护、节能节水项目的所得：**3免3减半**（同上）
- 实行查账征收方式的软件产业和集成电路设计企业。
（“2免3减半”、“5免5减半”。注意：条件）

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

4. 加速折旧

可采用加速折旧方法的固定资产是指：

由于技术进步，产品更新换代较快的固定资产。

常年处于强震动、高腐蚀状态的固定资产。采取缩短折

旧年限方法的，最低折旧年限不得低于规定折旧年限的60%；采取加速折旧方法的，可以采取双倍余额递减法或者年数总和法。

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

4. 加速折旧

【多选题】依据企业所得税的相关规定，下列资产中，可采用加速折旧方法的有（ ）。

- A. 常年处于强震动状态的固定资产
- B. 常年处于高腐蚀状态的固定资产
- C. 单独估价作为固定资产入账的土地
- D. 由于技术进步原因产品更新换代较快的固定资产

『正确答案』 ABD

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

5.加计扣除

```
graph TD; A[5.加计扣除] --> B[研究开发费: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。]; A --> C[企业安置残疾人员所支付的工资:企业安置残疾人员所支付工资费用,在据实扣除的基础上,按照支付给残疾职工工资的100%加计扣除。];
```

研究开发费: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。

企业安置残疾人员所支付的工资:企业安置残疾人员所支付工资费用,在据实扣除的基础上,按照支付给残疾职工工资的**100%**加计扣除。

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

6.减计收入

综合利用资源，生产国家非限制和禁止并符合国家和行业相关标准的产品取得的收入，减按**90%**计入收入总额。

7.创投企业优惠

创投企业，采取股权投资方式投资于未上市的中小高新技术企业**2**年以上的，可以按照其投资额的**70%**在股权持有满**2**年的当年抵扣该创业投资企业的应纳税所得额；当年不足抵扣的，可以在以后纳税年度结转抵扣。

一、企业所得税概述

(7) 企业所得税的税收优惠

8. 税额抵免

企业购置并实际使用《优惠目录》规定的环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的，该专用设备的投资额的10%可以从企业当年的应纳税额中抵免；当年不足抵免的，可以在以后5个纳税年度结转抵免。

【提示1】 专用设备的投资额不包括允许抵扣的增值税进项税额；无法抵扣的进项税额，计入专用设备投资额（取得普通发票，专用设备投资额为普通发票上价款）。

【提示2】 专用设备正常计提折旧。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(1) 应税收入的确认计量

1. 确认计量的原则和条件

- 确认计量的原则——权责发生制、实质重于形式等。
- 确认计量的条件——同时具备

商品销售合同已经签订，企业已将商品所有权相关的主要风险和报酬转移给购货方；

企业对已售出的商品既没有保留通常与所有权相联系的继续管理权，也没有实施有效控制；

收入的金额能够可靠地计量；

已发生或将发生的销售方的成本能够可靠地核算。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(1) 应税收入的确认计量

2. 商品销售收入的确认计量

一般商品销售收入的确认计量。

特殊商品销售收入的确认计量。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(1) 应税收入的确认计量

2.商品销售收入的确认计量

收入项目	收入确认时间
一般商品销售收入	<p>销售商品采用托收承付方式的，在办妥托收手续时确认收入</p> <p>销售商品采取预收款方式的，在发出商品时确认收入</p> <p>销售商品需要安装和检验的，在购买方接受商品以及安装和检验完毕时确认收入。如果安装程序比较简单，可在发出商品时确认收入</p> <p>销售商品采用支付手续费方式委托代销的，在收到代销清单时确认收入</p>
特殊商品销售收入	<p>以分期收款方式销售货物的，应当按照合同约定的收款日期确认收入的实现。</p> <p>产品分成：分得产品的时间确认收入</p>

二、企业所得税的确认、计量与申报

(1) 应税收入的确认计量

3. 视同销售（处置资产）收入的确认计量

内部处置资产：不确认收入	移送他人：按视同销售确认收入
<p>将资产用于生产、制造、加工另一产品</p> <p>改变资产形状、结构或性能</p> <p>改变资产用途（如，自建商品房转为自用或经营）</p> <p>将资产在总机构及其分支机构之间转移</p> <p>上述两种或两种以上情形的混合</p> <p>其他不改变所有权的用途</p>	<p>用于市场推广或销售</p> <p>用于交际应酬</p> <p>用于职工奖励或福利</p> <p>用于股息分配</p> <p>用于对外捐赠</p> <p>其他改变资产所有权属的用途</p> <p>【收入计量】 自制资产，按同类同期对外售价确定销售收入（按移送的存货成本结转成本）；外购资产，按购入价格确定销售收入（按购入时的价格结转成本）</p>

二、企业所得税的确认、计量与申报

(1) 应税收入的确认计量

4. 租赁收入的确认计量

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租金收入，应按交易合同或协议规定的承租人应付租金的日期确认收入的实现。

5. 股权转让所得的确认计量

企业转让股权收入，应于转让协议生效且完成股权变更手续时，确认收入的实现。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(1) 应税收入的确认计量

6.财产转让等所得的确认计量

企业取得财产（包括各类资产、股权、债权等）转让收入、债务重组收入（债务重组合同或协议生效时，确认收入的实现）、接受捐赠收入、无法偿付的应付款收入等，不论是以货币形式还是非货币形式体现，除另有规定外，均应一次性计入确认收入的年度计算缴纳企业所得税。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(1) 应税收入的确认计量

7.股息、红利等权益性投资收益收入确认计量

企业权益性投资取得股息、红利等收入，应以被投资企业股东会或股东大会作出利润分配或转股决定的日期，确定收入的实现。

8.其他情况的收入确认计量

企业发生非货币性资产交换，将货物、劳务用于赞助、集资、广告、样品和利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(1) 应税收入的确认计量

9.其他情况的收入确认计量

企业发生非货币性资产交换，将货物、劳务用于赞助、集资、广告、样品和利润分配等用途的，应当视同销售货物、转让财产或者提供劳务，但国务院财政、税务主管部门另有规定的除外。

10.递延收入的确认计量

企业在搬迁期间发生的搬迁收入和搬迁支出，可以暂不计入当期应纳税所得额，而在完成搬迁的年度，对搬迁收入和支出进行汇总清算。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

税前扣除的
基本原则

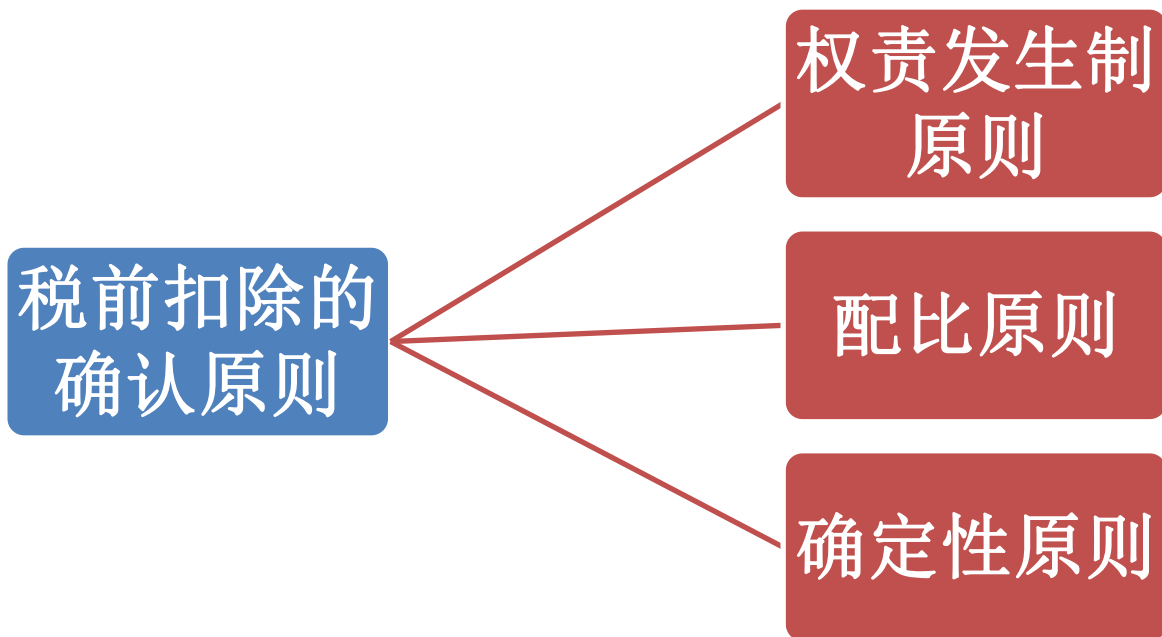
真实性

相关性

合理性

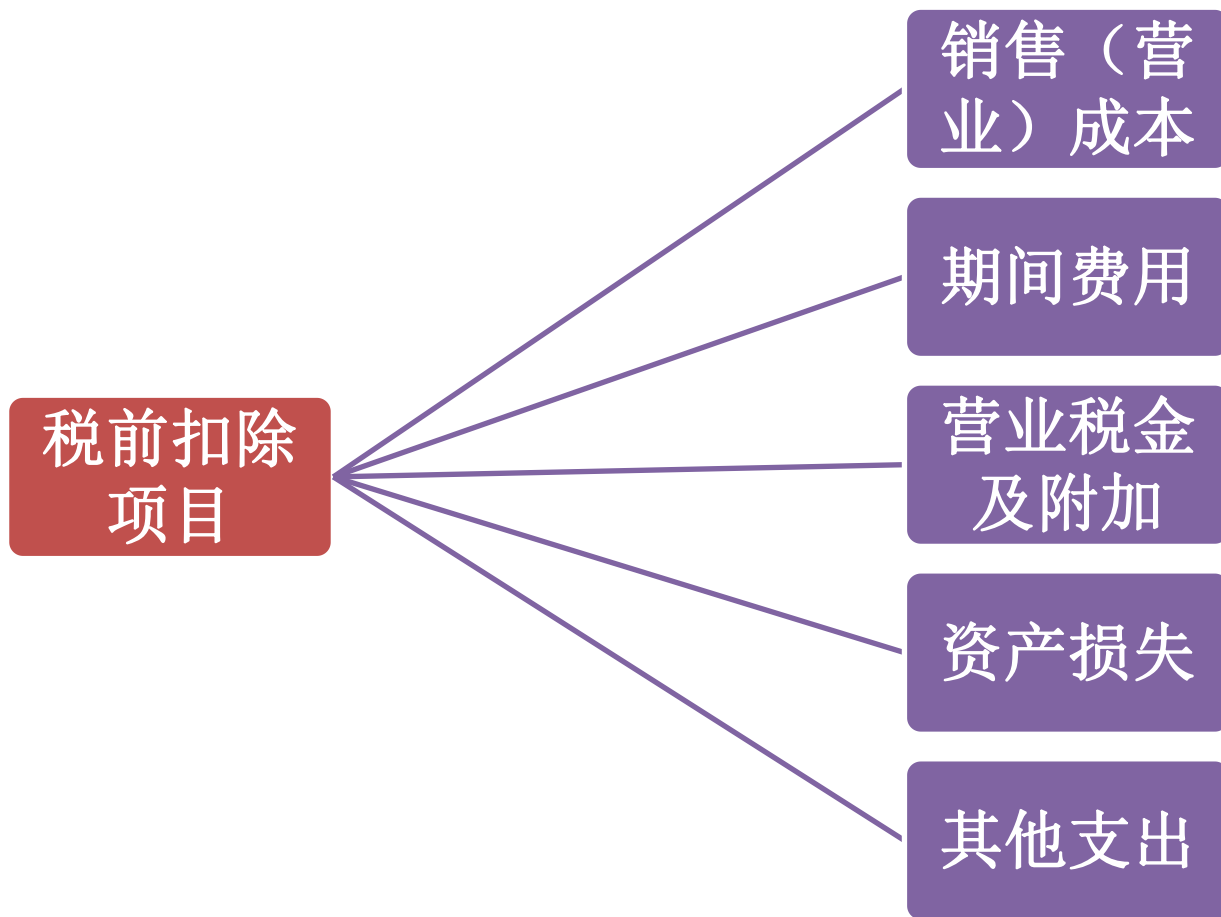
二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除



二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除



二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

工薪支出——企业发生的合理的工资、薪金支出准予据实扣除。

“合理工资薪金”，是指企业按照股东大会、董事会、薪酬委员会或相关管理机构制订的工资薪金制度规定实际发放给员工的工资薪金。

企业因雇佣季节工、临时工、实习生、返聘离退休人员及接受外部劳务派遣用工，也属于企业任职或者受雇员工范畴：区分工资薪金与福利费

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

职工福利费、工会经费、职工教育经费支出。

规定标准以内按实际数扣除，超过标准的只能按标准扣除。标准为：

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。

了解：企业职工福利费开支项目

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。

条件：企业拨缴的职工工会经费，不超过工资薪金总额 2% 的部分，凭工会组织开具的《工会经费收入专用收据》在企业所得税税前扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

职工福利费、工会经费、职工教育经费支出。

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，超过部分准予结转以后纳税年度扣除。

【提示】 软件生产企业发生的职工教育经费中的职工培训费用，可以全额在企业所得税前扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

职工福利费、工会经费、职工教育经费支出。

举例：工资总额 1000万

(含残疾人工资50万)

	税法 (标准)		会计 (实际)	调整额
工资	1000		1000	0
福利费 (14%)	140	<	160	+20
工会经费 (2%)	20	>	15	0
教育经费 (2.5%)	25	<	30	+5

① 三项经费调整额共 +25

② 残疾工资 - 50

③ 教育经费

(表中位置不同)

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

职工福利费、工会经费、职工教育经费支出。

【例题·计算题】某企业2014年实际发放职工工资300万元，其中含福利部门人员工资20万元；除福利部门人员工资外的职工福利费总额为44.7万元，拨缴工会经费5万元，职工教育经费支出9万元。

要求：计算工资及三项经费的纳税调整额

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

职工福利费、工会经费、职工教育经费支出。

『正确答案』

- 可以扣除的福利费限额 = $280 \times 14\% = 39.2$ （万元）
- 应调增应纳税所得额 = $(20 + 44.7) - 39.2 = 25.5$ （万元）
- 可以扣除的工会经费限额 = $280 \times 2\% = 5.6$ （万元） > 5万元，工会经费可全额扣除
- 可以扣除的教育经费限额 = $280 \times 2.5\% = 7$ （万元） < 9万元，应调增应纳税所得额 = $9 - 7 = 2$ （万元）

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

社会保险费和住房公积金。

—按照政府规定的范围和标准缴纳的“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；

—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。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符合国务院财政、税务主管部门规定可以扣除的商业保险费准予扣除；

二、企业所得税的确认、计量与申报

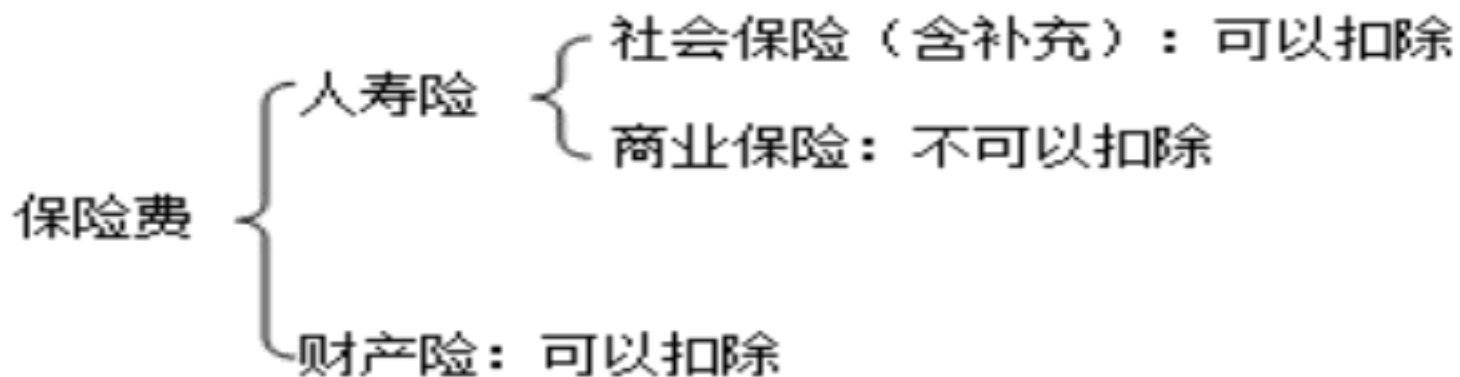
(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

社会保险费和住房公积金。

企业参加财产保险，按照规定缴纳的保险费，准予扣除。
企业为投资者或者职工支付的商业保险费，不得扣除。

汇总如下：



二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

劳动保护费。

企业实际发生的合理的劳动保护支出，准予扣除。

劳动保护支出是指确因工作需要为雇员配备或提供工作服、手套、安全保护用品、防暑降温用品等所发生的支出。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

利息费用。

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：可据实扣除。

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可据实扣除，超过部分不许扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

利息费用。

【例题·计算题】某居民企业2014年发生财务费用40万元，其中含向非金融企业借款250万元所支付的年利息20万元（当年金融企业贷款的年利率为5.8%）。

要求：计算财务费用的纳税调整额。

『正确答案』利息税前扣除额 $=250 \times 5.8\% = 14.5$ （万元）

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

利息费用。

对于采用实际利率法确认的与金融负债相关的利息费用，未超过同期银行贷款利率的部分，可在计算当期应纳税所得额时扣除，超过的部分不得扣除。

投资人投资未到位而发生的利息支出。投资人在规定期限内未缴足其应投资本额的，其应投资本额与实投资本额的差额应计付的利息，不属于企业合理的支出，应由投资人负担，企业不得在税前扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

汇兑损失

汇率折算形成的汇兑损失，准予扣除。

借款费用

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。

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——资本化，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。

通过发行债券、取得贷款等方式融资发生的合理费用，按资本化和费用化处理。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

业务招待费

—会计上计入“管理费用”科目。

—2个扣除标准：①最高不得超过当年销售（营业）收入的5%；②有合法票据的，实际的发生额的60%扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

业务招待费

【要点1】应用

扣除最高限额	实际发生额×60%；不超过销售（营业）收入×5%
实际扣除数额	扣除最高限额与实际发生数额的60%孰低原则。 【例题】纳税人销售收入2000万元，业务招待费扣除最高限额 $2000 \times 5\% = 10$ 万元。两种情况：
	(1) 假设实际发生业务招待费40万元： $40 \times 60\% = 24$ 万元 税前可扣除10万元；纳税调整额 $= 40 - 10 = 30$ 万元
	(2) 假设实际发生业务招待费15万元： $15 \times 60\% = 9$ 万元； 税前可扣除9万元；纳税调整额 $= 15 - 9 = 6$ 万元

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

业务招待费

【要点2】 计算限额的依据：

包括销售货物收入、劳务收入、租金收入、特许权使用费收入、视同销售收入等，即会计核算中的“主营业务收入”、“其他业务收入”，再加上视同销售收入。但不得扣除现金折扣。

【要点3】 对从事股权投资业务的企业（包括集团公司总部、创业投资企业等），其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。

【要点4】 企业筹建期间，与筹办有关的业务招待费支出，按实际发生额的60%计入筹办费，按规定税前扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

业务招待费

【要点3】对从事股权投资业务的企业（包括集团公司总部、创业投资企业等），其从被投资企业所分配的股息、红利以及股权转让收入，可以按规定的比例计算业务招待费扣除限额。

【要点4】企业筹建期间，与筹办有关的业务招待费支出，按实际发生额的60%计入筹办费，按规定税前扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

业务招待费

【例8-2】某企业某年度实现销售收入40 000万元，实际发生的与企业生产经营动有关的业务招待费400万元，其中以企业自制商品作为礼品馈赠客户，商品成本160万元，同类商品售价200万元。

调整后的业务招待费=400-160=240（万元）

调整后的计算基数=40000+200=40200（万元）

$40200 \times 5\text{‰} = 201$ （万元） > 144万元（240 × 60%）

因此企业应调增应税所得额96万元（240-144）。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

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，准予结转以后纳税年度扣除。

注意：广告费、业务招待费计算税前扣除限额的依据是相同的。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

广告费和业务宣传费

扣除最高额	销售（营业）收入×15%
实际扣除额	扣除最高限额与实际发生数额孰低原则。 【例题·计算题】某食品生产企业2013年销售收入4000万元，广告费发生扣除最高限额 $4000 \times 15\% = 600$ 万元
	(1) 广告费发生700万元：税前可扣除600万元，纳税调整100万元
	(2) 广告费发生500万元：税前可扣除500万元，纳税调整0
超标准处理	结转以后纳税年度扣除——时间性差异 如：以前年度累计结转广告费扣除额65万元，本年纳税调减

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

手续费及佣金支出

企业发生与生产经营有关的手续费及佣金支出，不超过以下规定计算限额以内的部分，准予扣除；超过部分，不得扣除。

- 保险企业：财产保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的**15%**（含本数，下同）计算限额；人身保险企业按当年全部保费收入扣除退保金等后余额的**10%**计算限额。

- 其他企业：按与具有合法经营资格中介服务机构或个人（不含交易双方及其雇员、代理人 and 代表人等）所签订服务协议或合同确认的收入金额的**5%**计算限额。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

手续费及佣金支出

不得扣除的项目（了解）。

从事代理服务、主营业务收入为手续费、佣金的企业为取得该类收入实际发生的营业成本（包括手续费、佣金），据实扣除。

劳务服务

企业接受关联方提供的管理或其他形式的服务，按照独立交易原则支付的有关费用，准予扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

固定资产折旧费用

下列固定资产不得计算折旧扣除：

房屋、建筑物以外未投入使用的固定资产；

以经营租赁方式租入的固定资产；

以融资租赁方式租出的固定资产；

已足额提取折旧仍继续使用的固定资产；

与经营活动无关的固定资产；

单独估价作为固定资产入账的土地；

其他不得计算折旧扣除的固定资产。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

无形资产摊销费用

下列无形资产不得计算摊销费用扣除：

自行开发的支出已在计算应纳税所得额时扣除的无形资产；

自创商誉；

与经营活动无关的无形资产；

其他不得计算摊销费用扣除的无形资产。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

长期待摊费用

企业发生的下列支出作为长期待摊费用，按照规定摊销的，准予扣除：

已足额提取折旧的固定资产的改建支出；

租入固定资产的改建支出；

固定资产的大修理支出；

其他应当作为长期待摊费用的支出。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

存货成本

企业使用或者销售存货，按照规定计算的存货成本，准予在计算应纳税所得额时扣除。

转让资产

企业转让资产的净值（有关资产的计税基础减去已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额），准予在计算应纳税所得额时扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

资产损失

货币资产损失的确认。

非货币资产损失的确认。

投资损失的确认。

其他资产损失的确认。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

专项资金

企业按照国家法律、行政法规有关规定提取的用于环境保护、生态恢复等的专项资金，准予扣除；提取资金后改变用途的，不得扣除，已经扣除的，应计入当期应纳税所得额。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4.准予扣除具体项目的确认

租赁费

租入固定资产支付的租赁费，按照以下方法扣除：

属于经营性租赁发生的租入固定资产租赁费：根据租赁期限均匀扣除；

属于融资性租赁发生的租入固定资产租赁费：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；租赁费支出不得扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

公益性捐赠支出

公益性捐赠含义：是指企业通过公益性社会团体或者县级以上人民政府及其部门，用于《中华人民共和国公益事业捐赠法》规定的公益事业的捐赠。

公益性捐赠税前扣除标准：企业发生的公益性捐赠支出，不超过年度利润总额12%的部分，准予扣除。

年度利润总额，是指企业依照国家统一会计制度的规定计算的年度会计利润。

纳税人直接向受赠人的捐赠，所得税前不得扣除，应作纳税调增处理。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

公益性捐赠支出

【例题·计算题】某企业2014年将两台重型机械设备通过市政府捐赠给贫困地区用于公共设施建设。“营业外支出”中已列支两台设备的成本及对应的销项税额合计247.6万元。每台设备市场售价为140万元（不含增值税）。当年会计利润1000万元。

要求：计算上述业务的纳税调整额。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

公益性捐赠支出

『正确答案』

公益性捐赠的扣除限额=1000×12%=120（万元）

应调增应纳税所得额=247.6-120=127.6（万元）

另外，捐赠设备视同销售处理。

视同销售收入应调增应纳税所得额

=140×2=280（万元）

视同销售成本应调减应纳税所得额

=100×2=200（万元）

合计调增应纳税所得=127.6+280-200=207.6（万元）

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

4. 准予扣除具体项目的确认

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。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

5. 以前年度发生的资产损失和应扣未扣支出的处理

追补确认期限——一般不得超过 5 年

多缴税款的抵退——可以抵扣，但不能退税

纳税申报——清单申报和专项申报两种

有关会计处理——按《会计法》及会计准则

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

6. 不得扣除项目

向投资者支付的股息、红利等权益性投资收益款项；

预提的土地增值税税款、企业所得税税款；

税收滞纳金；

罚金、罚款和被罚没财物的损失；

不属于公益性捐赠规定条件的捐赠支出；

赞助支出（非广告性质的支出）；

未经核定的准备金支出；

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。

与取得收入无关的其他支出。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

6.不得扣除项目

【例题·多选题】下列各项中，在计算企业所得税应纳税所得额时不得扣除的有（ ）。

- A.企业之间支付的管理费
- B.企业内营业机构之间支付的租金
- C.企业向投资者支付的股息
- D.银行企业内营业机构之间支付的利息

『正确答案』 ABC

『答案解析』 选项D，银行企业内拆借利息可以扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

7. 企业亏损的确认和弥补

◆ 亏损的确认

亏损是企业年度收入总额减去不征税收入、免税收入和各项税前扣除额后的余额为负数的金额。

◆ 亏损的计算方法

企业取得的免税收入、减计收入以及减征、免征所得额项目，不得弥补当期及以前年度应税项目亏损；当期形成亏损的减征、免征所得额项目，也不得用当期和以后纳税年度应税项目所得抵补。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

7. 企业亏损的确认和弥补

◆ 亏损弥补的期限

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5年（连续计算，不得因亏损而顺延）。

◆ 亏损弥补的特殊问题

包括企业合并、分立及免税项目。（详见企业重组的税务处理）

二、企业所得税的确认、计量与申报

(2) 企业所得税的税前扣除

7. 企业亏损的确认和弥补

◆应注意的问题。

在计算亏损额时，必须严格按照顺序计算，不得随意调整计算顺序。

不征税收入和免税收入是指毛收入，其金额必然大于零。

在计算亏损时，不减去免税所得大于零，以及税前扣除受盈利限制的加计扣除额，此类扣除额只能将应纳税所得额扣除到零为止。

企业在汇总计算缴纳企业所得税时，计算的亏损额不包括境外所得或亏损，即境外所得不得用于弥补境内亏损，境外亏损也不能由境内所得弥补。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

1. 资产的计税基础

企业各项资产均应以历史成本为计税基础。

历史成本是指企业取得该项资产时实际发生的支出。

企业持有各项资产期间资产增值或减值，除国务院财政、税务主管部门规定可以确认损益外，不得调整该资产的计税基础。

资产的净值是指企业按税法规定确定的资产的计税基础扣除按税法规定计提的资产折旧、摊销、折耗、呆账准备后的余额。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

2. 固定资产

◆ 固定资产的计税基础。

外购的固定资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；

自行建造的固定资产，以竣工结算前发生的支出为计税基础；

企业固定资产投入使用后，由于工程款项尚未结清未取得全额发票的，可暂按合同规定的金额计入固定资产计税基础计提折旧，待发票取得后进行调整。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

2. 固定资产

◆ 固定资产的计税基础

融资租入的固定资产，以租赁合同约定的付款总额和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础，租赁合同未约定付款总额的，以该资产的公允价值和承租人在签订租赁合同过程中发生的相关费用为计税基础；

盘盈的固定资产，以同类固定资产的重置完全价值为计税基础；

通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的固定资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础；

改建的固定资产，除已足额提取折旧的固定资产的改建支出、租入固定资产的改建支出外，以改建过程中发生的改建支出增加计税基础。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

2. 固定资产

◆ 固定资产的折旧方法。固定资产按照直线法计算的折旧，准予税前扣除。

◆ 固定资产的折旧年限。

◆ 固定资产的改建支出。

固定资产的改建支出是指企业改变房屋、建筑物结构，延长使用年限等发生的支出。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

2. 固定资产

◆固定资产的大修理支出。固定资产的大修理支出，是指同时符合以下条件的支出：

修理支出达到取得固定资产时的计税基础50%以上；
发生修理后固定资产的使用寿命延长2年以上。

◆长期待摊费用的摊销

长期待摊费用的支出，应自支出发生的次月起分期摊销，摊销年限不得少于3年。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

3. 递耗资产

从事开采石油、天然气等资源的企业所发生的矿区权益和勘探费用，可以在已经开始商业性生产后，在不少于2年的期限内分期计提折耗。

从事开采石油资源的企业，在开发阶段的费用支出和在采油气井上建筑和安装的不可移作他用的建筑物、设备等固定资产，按以下方法和年限计提的折耗，准予扣除：

以油气井、矿区或油气田为单位，按照直线法综合计提折耗，折耗年限不少于6年；

以油气井、矿区或油气田为单位，按可采储量和产量法综合计提折耗。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

4. 生产性生物资产

◆ 生产性生物资产的计税基础。

生产性生物资产，按照实际发生的支出作为计税基础。

外购的生产性生物资产，以购买价款和支付的相关税费为计税基础；

通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的生产性生物资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

4. 生产性生物资产

◆ 生物资产的折旧方法和折旧年限

生产性生物资产按照直线法计算的折旧，准予扣除。

折旧年限：林木类生产性生物资产10年；畜类生产性生物资产3年。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

5. 无形资产

◆无形资产的计税基础

外购的无形资产，以购买价款和支付的相关税费以及直接归属于使该资产达到预定用途发生的其他支出为计税基础；

自行开发的无形资产，以开发过程中该资产符合资本化条件后至达到预定用途前发生的支出为计税基础；

通过捐赠、投资、非货币性资产交换、债务重组等方式取得的无形资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为计税基础。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

5. 无形资产

◆无形资产的摊销方法及年限

无形资产的摊销采取直线法计算。无形资产的摊销不得低于10年。

外购商誉的支出，在企业整体转让或清算时，准予税前扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

6. 投资资产

投资资产是指企业对外进行权益性投资和债权性投资形成的资产。

企业在转让或者处置投资资产时，投资资产的成本，准予从转让该资产的收入中扣除。

◆通过支付现金方式取得的投资资产，以购买价款为成本；

◆通过支付现金以外的方式取得的投资资产，以该资产的公允价值和支付的相关税费为成本。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

7. 存货

◆ 存货的计税基础。

企业应按取得存货时的实际支出作为计税基础。

通过支付现金方式取得的存货，以购买价款和支付的相关税费为成本；

通过支付现金以外的方式取得的存货，以该存货的公允价值和相关税费为成本；

生产性生物资产收获的农产品，以产出或者采收过程中发生的材料费、人工费和分摊的间接费用等必要支出为成本。

◆ 存货的计价方法——在先进先出法、加权平均法、个别计价法中选用一种。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

8. 企业重组

◆含义:是指企业在日常经营活动以外发生的法律结构或经济结构重大改变的交易。包括:

企业法律形式
改变

债务重组

股权收购

资产收购

合并

分立

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

8. 企业重组

◆对价支付方式：

股权支付：以本企业或其控股企业的股权、股份作为支付的形式；

非股权支付：以本企业的现金、银行存款、应收款项、有价证券、存货、固定资产、其他资产以及承担债务等作为支付的形式。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

8. 企业重组

◆ 企业重组的一般性税务处理。

企业法律形式改变：

企业由法人转变为个人独资企业、合伙企业等非法人组织，或将登记注册地转移至中华人民共和国境外（包括港澳台地区）：应视同企业进行清算、分配，股东重新投资成立新企业。企业的全部资产以及股东投资的计税基础均应以公允价值为基础确定。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

8. 企业重组

◆ 企业重组的一般性税务处理

企业债务重组

①以非货币资产清偿债务，应当分解为：

A. 转让相关非货币性资产；

B. 按非货币性资产公允价值清偿债务两项业务，

确认相关资产的所得或损失。

②发生债权转股权的，应当分解为债务清偿和股权投资两项业务，确认有关债务清偿所得或损失。

③债务人应当按照支付的债务清偿额低于债务计税基础的差额，确认债务重组所得；债权人应当按照收到的债务清偿额低于债权计税基础的差额，确认债务重组损失。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

8. 企业重组

◆ 企业重组的一般性税务处理

企业股权收购、资产收购重组交易

①被收购方应确认股权、资产
- 转让所得或损失；

②收购方取得股权或资产的计税
- 基础应以公允价值为基础确定。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

8. 企业重组

◆ 企业重组的一般性税务处理

企业合并

① 合并企业应按公允价值确定接受被合并企业各项资产和负债的计税基础；

② 被合并企业及其股东都应按清算进行所得税处理；

③ 被合并企业的亏损不得在合并企业结转弥补。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

8. 企业重组

◆ 企业重组的特殊性税务处理

企业重组同时符合下列条件的，适用特殊性税务处理规定：

具有合理的商业目的，且不以减少、免除或者推迟缴纳税款为主要目的。

被收购、合并或分立部分的资产或股权比例符合规定的比例。

企业重组后的连续12个月内不改变重组资产原来的实质性经营活动。

重组交易对价中涉及股权支付金额符合规定比例。

企业重组中取得股权支付的原主要股东，在重组后连续12个月内，不得转让所取得的股权。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(3) 资产的税务处理

8. 企业重组

◆ 企业重组的一般性税务处理

企业分立

- ① 被分立企业对分立出去资产应按公允价值确认资产转让所得或损失；
- ② 分立企业应按公允价值确认接受资产的计税基础；
- ③ 被分立企业继续存在时，其股东取得的对价应视同被分立企业分配进行处理；
- ④ 被分立企业不再继续存在时，被分立企业及其股东都应按清算进行所得税处理；
- ⑤ 企业分立相关企业的亏损不得相互结转弥补。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

1. 应纳税所得额的确定原则

应纳税所得额
的确定原则

权责发生制原
则

税法优先原则

税务会计与财务
会计的适度分离

税务会计与财务
会计差异的协调

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

2. 居民企业及在我国境内设立机构场所的非居民企业 应纳税所得额的计算

◆ 直接法

应纳税所得额=收入总额-不征税收入-免税收入-各项扣除金额-弥补亏损

◆ 间接法

应纳税所得额=会计利润总额±纳税调整项目金额

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

3. 居民企业及在我国境内设立机构场所的非居民企业 应纳所得税额的计算

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{减免税额} - \text{抵免税额}$$

上述公式中，减免税额和抵免税额是指根据企业所得税法和国务院的税收优惠规定减征、免征和抵免的应纳税额。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

3. 居民企业及在我国境内设立机构场所的非居民企业 应纳所得税额的计算

【例8-5】某企业某年损益类有关账户数据如下：（1）产品销售收入240万元，其他业务（加工修理）收入60万元，主营业务成本165万元，其他业务成本14万元，营业税金及附加1.2万元。（2）销售费用37万元，其中广告费、业务宣传费25万元（上年未抵扣完的广告费6万元）；管理费用56万元，其中业务招待费6万元，新产品研究开发费20万元；财务费用17万元，其中向非金融企业借款200万元，支付利息12万元，金融企业同期同类贷款利率为5.2%。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

3. 居民企业及在我国境内设立机构场所的非居民企业 应纳所得税额的计算

【例8-5】 (3) 资产减值损失为企业本年度计提的坏账准备2万元；营业外收入——变卖固定资产净收入46万元，投资收益——某子公司分回利润7.5万元；营业外支出15万元，其中通过区人民政府向汶川地震灾区捐赠自制产品一批，成本价8万元（同类产品售价10万元），捐赠外购棉被一批，购入价2万元。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

3. 居民企业及在我国境内设立机构场所的非居民企业 应纳所得税额的计算

【例8-5】准予扣除的成本费用中包括全年的工资费用116万元，实际发生职工福利费支出17万元，职工教育经费支出3万元，工会经费2.32万元（已取得工会组织的专用收据），原“应付职工福利费”账户有贷方余额10万元；另外，“应付职工薪酬”账户借方发生额中有向残疾人支付的工资14万元；该企业当年以前购置的设备按原内资企业所得税规定统一按5%保留残值，并按税法规定的年限计提了各类固定资产的折旧；6月购置汽车1辆，原值10万元；购置台式电脑4台，原值2.6万元，仍按5%保留残值，折旧年限均按3年计算。要求：计算企业当年应纳企业所得税额。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

答案：

第1步：计算利润总额：

$$\begin{aligned} \text{利润总额} &= 240 + 60 - (165 + 14) - 1.2 - 37 - 56 - 17 - \\ &\quad 2 + 7.5 + 46 - 15 = 46.3 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

第2步：计算纳税调整额：

纳税调增额

① 对外捐赠调增收入：12万元

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

第2步：计算纳税调整额：

纳税调增额

②调增超标的职工教育经费0.1（ $3-116\times 2.5\%$ ）万元

③调增超标的业务招待费4.44万元{业务招待费账面金额6万元，发生额的60%为3.6万元（ $6\times 60\%$ ），销售营业收入的5%为1.56万元〔 $(240+60+12)\times 5\%$ 〕，允许税前扣除的金额应为1.56万元}。

④调增超标的利息支出1.6（ $12-200\times 5.2\%$ ）万元。

⑤调增折旧费0.3958{ $10\times (1-5\%)\div 3\div 12\times 6-10\times (1-5\%)\div 4\div 12\times 6$ }。

⑥调增不允许税前扣除的准备金2万元。

纳税调整增加额合计

$$=12+0.1+4.44+1.6+0.3958+2=20.5358 \text{（万元）}$$

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

纳税调减额

- ①调减投资收益7.5万元（属于免税收入）。
 - ②条件视同销售成本10万元（8+2）。
 - ③调减上年未抵扣完的广告费6万元。
 - ④调减给汶川灾区捐赠支出12.4万元（当时的优惠政策，另：注意增值税视同销售的会计处理）。
 - ⑤调减两项加计扣除共计24万元。
- 纳税调整减少额合计=7.5+10+6+12.04+24=59.54（万元）

应纳税所得额=46.3+20.5358-59.54=7.2958（万元）

本期应缴企业所得税=7.2958×25%=1.824（万元）

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

4. 在我国境内未设立机构场所的非居民企业应纳税所得额和应纳税额的计算

◆股息、红利等权益性投资收益和利息、租金、特许权使用费所得，以收入全额为应纳税所得额。

◆转让财产所得，以收入全额减除财产净值后的余额为应纳税所得额。

财产净值是指财产的计税基础减除已经按照规定扣除的折旧、折耗、摊销、准备金等后的余额。

◆其他所得，参照前两项计算所得额。

应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率 - 抵免税额

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

5. 境外所得税抵免

- ◆ 抵免法及其优点。

- 对居民企业的税收管辖权和避免国际重复征税。

- ◆ 抵免法的分类。

- 按计算方式划分为全额抵免与限额抵免。

- 按适用对象不同划分为直接抵免与间接抵免。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

5. 境外所得税抵免

◆ 境外所得税直接抵免的计算。

分国别（地区）、不分项目的限额抵免法。

抵免限额 = 中国境内、境外所得依照企业所得税法和条例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、境外应纳税所得额总额

简化：

抵免限额 = 来源于某国（地区）的应纳税所得额（境外税前所得额） × 25%

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

5. 境外所得税抵免

◆ 境外所得税直接抵免的计算。

【例题】某企业2014年度境内应纳税所得额为100万元，适用25%的企业所得税税率。另外，该企业分别在A、B两国设有分支机构（我国与A、B两国已经缔结避免双重征税协定），在A国分支机构的应纳税所得额为50万元，A国税率为20%；在B国的分支机构的应纳税所得额为30万元，B国税率为30%。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，两个分支机构在A、B两国分别缴纳了10万元和9万元的企业所得税。要求：计算该企业汇总时在我国应缴纳的企业所得税。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

5. 境外所得税抵免

◆ 境外所得税直接抵免的计算。

『正确答案』

(1) 境内、境外所得的应纳税额

$$= (100 + 50 + 30) \times 25\% = 45 \text{ (万元)}$$

(2) A、B两国的扣除限额

$$\text{A国扣除限额} = 50 \times 25\% = 12.5 \text{ (万元)}$$

$$\text{B国扣除限额} = 30 \times 25\% = 7.5 \text{ (万元)}$$

(3) 汇总时在我国应缴纳的所得税

$$= 45 - 10 - 7.5 = 27.5 \text{ (万元)}$$

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

5. 境外所得税抵免

◆ 境外所得税间接抵免的计算。

居民企业从其直接或者间接控股的外国企业分得的来源于中国境外的股息、红利等权益性投资收益，外国企业在境外实际缴纳的所得税税额中属于该项所得负担的部分，可以作为该居民企业的可抵免境外所得税税额，在法定的抵免限额内抵免。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(4) 应纳税额的计算

5. 境外所得税抵免

◆企业抵免境外所得税额后实际应纳所得税额的计算。

实际应纳所得税额 = 应纳税额 + 境外所得应纳所得税额
- 境外所得抵免所得税额

◆境内外纳税年度不一致的问题。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

1. 企业所得税的预缴

企业应当自月份或者季度终了之日起15日内，向主管税务机关报送企业所得税预缴纳税申报表。

2. 企业所得税的汇算清缴

企业所得税汇算清缴是指纳税人在纳税年度终了后5个月内，依照税收法规的规定，自行计算全年应纳税所得额和应纳所得税额，根据月度或季度预缴所得税的数额，确定该年度应补或者应退税额，填写年度企业所得税纳税申报表，向主管税务机关办理年度企业所得税纳税申报，提供税务机关要求提供的有关资料，结清全年企业所得税税款的行为。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

3. 固定资产折旧的纳税调整

◆如果财务会计折旧年限短于税法最低折旧年限，按财务会计折旧年限计提的年折旧额高于按税法规定的最低折旧年限计提的折旧额，应调增年应纳税所得额；当财务会计折旧年限期满且提足折旧后，其未足额在税前扣除的部分，准予在剩余的税务会计折旧年限按规定扣除，即准予将前期纳税调增的金额在后期进行纳税调减。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

3. 固定资产折旧的纳税调整

◆如果财务会计折旧年限长于税法最低折旧年限，视同财务会计与税法无差异，按财务会计年限计算的折旧额在税前扣除，年度汇算清缴时无须进行纳税调减。

◆企业按会计准则规定提取的固定资产减值准备，不得在税前扣除（需进行纳税调增），其折旧仍按税法确定的固定资产计税基础计算扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

3. 固定资产折旧的纳税调整

◆企业按税法规定实行加速折旧的，其按加速折旧办法计算的折旧额可以全额在税前扣除，而不要求财务会计是否也按加速折旧处理。

石油天然气开采企业在计提油气资产折耗（折旧）时，由于财务会计与税法规定计算方法不同导致的折耗（折旧）差异，应按税法规定进行纳税调整。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

4. 货币计量单位——人民币

5. 居民企业跨地区经营的汇总纳税

◆企业范围。

居民企业在中国境内跨地区（指跨省、自治区、直辖市和计划单列市，下同）设立不具有法人资格分支机构的，该居民企业为跨地区经营汇总纳税企业（以下简称汇总纳税企业）

◆基本要求。

汇总纳税企业实行“统一计算、分级管理、就地预缴、汇总清算、财政调库”的企业所得税征收管理办法。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

5. 居民企业跨地区经营的汇总纳税

◆ 税款预缴和汇算清缴。

50%在各分支机构间分摊，各分支机构根据分摊税款就地办理缴库；

50%由总机构分摊缴纳，其中25%就地办理缴库，25%就地全额缴入中央国库。

◆ 分摊税额计算。

机构应按照上年度分支机构的经营收入、职工工资和资产总额三个因素和对应权重计算各分支机构应分摊所得税款的比例。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

5. 居民企业跨地区经营的汇总纳税

◆ 分摊税额计算。

计算公式如下：

所有分支机构分摊税款总额=汇总纳税企业当期应纳税额×50%

某分支机构分摊税款=所有分支机构分摊税款总额×该分支机构分摊比例

某分支机构分摊比例=（该分支机构营业收入 / 各分支机构营业收入之和）×0.35+（该分支机构职工薪酬 / 各分支机构职工薪酬之和）×0.35+（该分支机构资产总额 / 各分支机构资产总额之和）×0.30

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

5. 居民企业跨地区经营的汇总纳税

◆ 分摊税额计算。

【例8-10】某跨地区经营企业MM公司，总机构设在天津，在深圳和济南分别设有A，B两个二级分支机构，企业所得税实行按季度预缴。上年度A机构全年营业收入、职工薪酬、资产总额分别为9000万元、220万元和3000万元，B机构全年营业收入、职工薪酬、资产总额分别为5000万元、130万元和2500万元。总机构计算的当期应纳税所得额为9000万元。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

5. 居民企业跨地区经营的汇总纳税

◆ 分摊税额计算。

答案解析：

(1) 总机构预缴所得税的计算。

总机构预缴所得税的基数

$$=9000 \times 50\% = 4500 \text{ (万元)}$$

总机构应预缴的所得税

$$=4500 \times 25\% = 1125 \text{ (万元)}$$

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

5. 居民企业跨地区经营的汇总纳税

答案解析：

◆ 二级分支机构分摊比例的计算。

$$\begin{aligned} \text{A 机构的分摊比例} &= 0.35 \times 9000 \div (9000 + 5000) \\ &+ 0.35 \times 220 \div (220 + 130) + 0.3 \times 3000 \div (3000 + 2500) \\ &= 0.609 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{B 机构的分摊比例} &= 0.35 \times 5000 \div (9000 + 5000) \\ &+ 0.35 \times 130 \div (220 + 130) + 0.3 \times 2500 \div (3000 + 2500) \\ &= 0.391 \end{aligned}$$

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

5. 居民企业跨地区经营的汇总纳税

答案解析：

◆二级分支机构预缴所得税的计算。

A 机构预缴所得税的基数= $4500 \times 0.609 = 2741$ （万元）

A 机构应预缴的所得税= $2741 \times 25\% = 685.25$ （万元）

B 机构预缴所得税的基数= $4500 - 2741 = 1759$ （万元）

B 机构应预缴的所得税= $1759 \times 25\% = 440$ （万元）

二、企业所得税的确认、计量与申报

(5) 企业所得税的查账征收

6. 在我国境内设立机构场所的非居民企业的汇总纳税

非居民企业在中国境内设立两个或者两个以上机构、场所的，经税务机关审核批准，可以选择由其**主要机构、场所**汇总缴纳企业所得税。

7. 多缴税款的退还

如果企业因计算错误等失误而出现应在当期扣除而未扣除的税费，从而多缴了税款，以后年度发现后准予追补确认退还，但根据权责发生制原则，不得改变税费扣除的所属年度，应追补至该项目发生年度计算扣除。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(6) 企业所得税的核定征收

1. 核定征收企业所得税的范围

居民企业纳税人具有下列情形之一的，核定征收企业所得税：

- ◆ 依照法律、行政法规的规定可以不设置账簿的；
- ◆ 依照法律、行政法规的规定应当设置但未设置账簿的；
- ◆ 擅自销毁账簿或者拒不提供纳税资料的；
- ◆ 虽设置账簿，但账目混乱或者成本资料、收入凭证、费用凭证残缺不全，难以查账的；
- ◆ 发生纳税义务，未按照规定的期限办理纳税申报，经税务机关责令限期申报，逾期仍不申报的；
- ◆ 申报的计税依据明显偏低，又无正当理由的。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(6) 企业所得税的核定征收

2. 核定征收的办法

核定应税所得率征收计算：

◆ 应纳税所得额

$$= \text{应税收入额} \times \text{应税所得率}$$

或应纳税所得额

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

◆ 应纳税额

$$= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率}$$

二、企业所得税的确认、计量与申报

(6) 企业所得税的核定征收

2. 核定征收的办法

【例8-11】某核定征收企业年度实现收入150万元，成本费用130万元，主管税务机关核定的应税所得率为10%。

如果是以收入为核定基数，其应交所得税为3.75万元（ $150 \times 10\% \times 25\%$ ）

如果以成本费用为核定基数，其应交所得税为3.61万元 [$130 \div (1-10\%) \times 10\% \times 25\%$]。

二、企业所得税的确认、计量与申报

(7) 企业所得税纳税申报表的填制

1. 企业所得税预缴纳税申报表及其填制

企业所得税预缴纳税申报表分 A 类（适用于查账征收）申报表和 B 类（适用于核定征收）申报表两种。

2. 企业所得税年度纳税申报表及其填制（了解主表结构）

三、企业所得税会计基础

(1) 所得税会计处理规范概述

国际会计准则中所得税会计准则的沿革

颁布时间	准则名称	采用方法
1978. 7	所得税会计	递延法、债务法
198一、	所得税会计准则征求意见稿 (E33)	利润表债务法
1994. 10	所得税准则征求意见稿 (E49)	资产负债表债务法
1996. 10	IAS12——所得税	资产负债表债务法

三、企业所得税会计基础

(1) 所得税会计处理规范概述

我国所得税会计准则的沿革

起始时间	规定	采用方法
1994年	企业所得税会计处理的暂行规定	应付税款法或纳税影响会计法
1995年	企业会计准则——所得税会计（征求意见稿）	应付税款法或纳税影响会计法
2001年	企业会计制度	应付税款法或纳税影响会计法
2007年	企业会计准则第18号——所得税	资产负债表债务法
2005年	小企业会计制度	应付税款法
2010年	小企业会计准则（征求意见稿）	不要求采用资产负债表债务法
2013年	小企业会计准则	应付税款法

三、企业所得税会计基础

(2) 所得税会计的理论基础

1. 所得税会计目标

税务会计范畴的所得税会计目标应是及时正确地填制企业所得税会计报表———所得税纳税申报表（主表及其附表），最大限度地获得企业的税收利益。

2. 所得税会计中的所得税性质



收益分配论

费用论

三、企业所得税会计基础

(3) 基于收入费用观的所得税会计差异

1. 永久性差异

永久性差异是指某一会计期间，由于会计准则和税法在计算收益、费用或损失时的口径不同、标准不同，所产生的税前会计利润与应税所得之间的差异。

(1) 不征税收入、可免税收入（收益）

(2) 税法作为应税收益的非会计收益

(3) 税法不允许扣除的会计费用或损失

(4) 税法作为可扣除费用的非会计费用

三、企业所得税会计基础

(3) 基于收入费用观的所得税会计差异

2. 时间性差异

当收益或费用被包含在某一期间的会计利润中，但被包含在另一期间的应税所得中时，其所产生的差异通常称为时间性差异。

◆时间性差异——会计收益大于应税收益

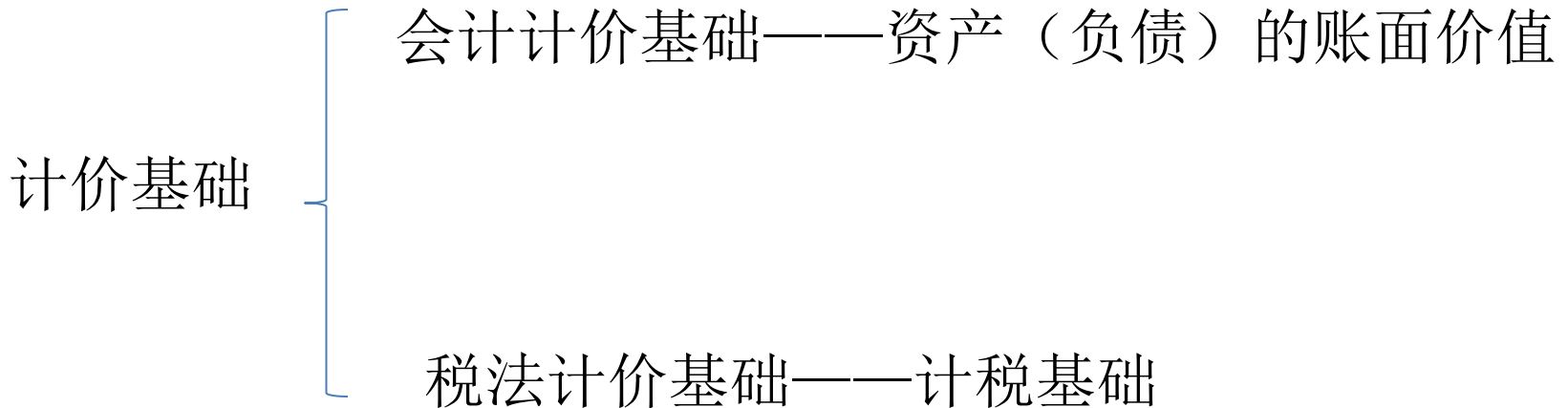
◆时间性差异——会计收益小于应税收益

◆非时间性差异。除上述时间性差异外，还有因税法规定致使资产、负债的计税基础与其账面价值不同而产生的非时间性差异，这些差异非因时间因素而产生。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

1. 计税基础



三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

1. 计税基础

◆资产的计税基础。

资产的计税基础是指企业在收回资产账面价值的过程中，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，即该项资产在未来使用或最终处置时，允许作为成本或费用于税前列支的金额。

如固定资产、无形资产等长期资产在某一资产负债表日的计税基础，是指其成本扣除按照税法规定已在以前期间税前扣除的累计折旧额、摊销额。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

1. 计税基础

◆ 资产的计税基础。

用公式表示如下：

资产的计税基础 = 未来可在税前扣除的金额
某一资产负债表日的计税基础 = 资产的账面价值 -
以前期间已在税前扣除的金额

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

1. 计税基础

◆资产的计税基础。

一台设备成本为10000元，已提折旧4500元（已在当年和以前年度抵扣），剩余成本将在未来期间（折旧或处置）予以抵扣，则该项设备的税基为5500（ $10000-4500$ ）元。

若其重估价为6000元，则有500（ $6000-5500$ ）元的暂时性差异产生。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

1. 计税基础

◆ 资产的计税基础。

企业一笔应收账款2000元，其相应收入已包括在应税利润（可抵扣亏损）中，即该应收账款的相应收入已经通过销售（营业）收入计入应税收入并缴纳流转税、计入应税所得并缴纳所得税；因此，在该应收账款收回时，不必再缴税了，其计税基础就是其账面价值（金额）。

企业一笔应收利息1500元，相应利息收入按现金制缴税，就计税而言，该笔金额流入企业时无抵扣金额，则该应收利息的计税基础为零。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

1. 计税基础

◆资产的计税基础。

【例8-12】A B公司某项设备原价为3000万元，财务会的折旧年限为3年，税务会的折旧年限为5年，两者均采用直线法计提折旧。第2年年末，公司对该项固定资产计提了60万元的固定资产减值准备。假设财务会计与税务会计预计净残值率均为0，确认账面价值和计税基础。

财务会计的账面价值=3000-1000-1000-60=940（万元）

税务会计确认的计税基础=30000-600-600=1800（万元）

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

1. 计税基础

◆ 负债的计税基础。

负债的计税基础。负债的计税基础是指负债的账面价值减去该负债在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。

负债的计税基础

= 账面价值 - 未来可税前列支的金额

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

1. 计税基础

◆ 负债的计税基础。

流动负债中包括账面金额为1000元的应交罚款，计税时，该项罚款不可抵扣，则该项罚款的税基为1000元。此时，不存在可抵扣暂时性差异（账面价值也是1000）。

一项应付货款的账面价值为10万元。该货款的归还不会产生纳税后果，该货款的计税基础为10（ $10-0$ ）万元。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异——对 future 应纳税金额的影响

◆ 负债的计税基础。

暂时性差异是指资产或负债的计税基础与其列示在财务报表上的账面金额之间的差异，该差异在以后年度当财务报表上列示的资产收回或列示的负债偿还时，会产生应纳税金额或可抵扣税金额。

按照暂时性差异对未来期间应纳税金额的影响方向（性质），可将暂时性差异分为应纳税暂时性差异和可抵扣暂时性差异。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异——对 future 应纳税金额的影响

◆ 应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应纳税金额的暂时性差异。当资产的账面价值大于其计税基础或者负债的账面价值小于其计税基础时，产生应纳税暂时性差异。

各种应纳税暂时性差异均应确认为递延所得税负债。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异——对未来应纳税金额的影响

◆ 应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生应纳税金额的暂时性差异。当资产的账面价值大于其计税基础或者负债的账面价值小于其计税基础时，产生应纳税暂时性差异。

各种应税暂时性差异均应确认为递延所得税负债。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异——对 future 应税金额的影响

应纳税暂时性差异

应纳税暂时性差异示例：

某项固定资产成本为300万元，账面价值为200万元，计税累计折旧为180万元，该项固定资产的计税基础为120（300-180）万元。

应纳税暂时性差异=200-120=80（万元）

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异——对未来应税金额的影响

◆可抵扣暂时性差异

可抵扣暂时性差异是指在确定未来收回资产或清偿负债期间的应纳税所得额时，将导致产生可抵扣应税金额的暂时性差异。

示例：企业将产品保修费用100 000元确认为负债，计入当期损益。

根据税法规定：计税基础=0

应纳税暂时性差异=100 000-0=100 000（万元）

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异——对 future 应纳税金额的影响

应纳税暂时性差异与可抵扣暂时性差异的识别表

账面价值与计税基础	资 产	负 债
账面价值 > 计税基础	应纳税暂时性差异 (递延所得税负债)	可抵扣暂时性差异 (递延所得税资产)
账面价值 < 计税基础	可抵扣暂时性差异 (递延所得税资产)	应纳税暂时性差异 (递延所得税负债)

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

3. 暂时性差异———差异的产生

按照暂时性差异的产生情况，可将暂时性差异分为以下三种类型：

资产、负债的账面价值与计税基础不同而产生的差异。比较常见的有资产减值准备，具有融资性质的分期收款销售，固定资产折旧，无形资产的摊销，某些预收账款，债务重组和应付薪酬延期支付等。

企业合并中取得有关资产、负债产生的暂时性差异。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异——差异的产生

不属于资产、负债的特殊项目产生的暂时性差异。

某些交易或事项发生以后，因为不符合资产、负债的确认条件，账面价值为零，但按照税法规定能够确定其计税基础的，零与计税基础之间的差异也构成暂时性差异。

按照税法规定可以结转以后年度的未弥补亏损及税款递减；如按照税法规定允许用以后5年税前所得弥补的亏损；企业购置用于环境保护、节能节水、安全生产等专用设备的投资额，可以按一定比例实行税额抵免。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异——差异的产生

【例8-13】某股份有限公司的所得税采用资产负债表债务法核算，所得税税率为25%。该公司某年资产负债表的有关项目见下表。

项 目	年初数	年末数
存 货	1 400	500
长期股权投资	0	400
固定资产	2 400	2 900
预计负债	0	480
递延所得税资产	75	—
递延所得税负债	50	—

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异———差异的产生

【例8-13】

“存货跌价准备”账户年初贷方余额300万元，年末贷方余额120万元。

长期股权投资系当年3月1日对甲公司的投资，初始投资成本500万元，采用权益法核算。由于甲公司本年发生亏损，该公司年末按应负担的亏损份额确认投资损失100万元，同时调整长期股权投资的账面价值。年末，未对长期股权投资计提减值准备。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异———差异的产生

【例8-13】

固定资产中包含一台B设备，系上年12月25日购入，原价1 000万元，预计净残值为零。计税按年数总和法计提折旧，折旧年限为4年；财务会计采用直线法计提折旧，折旧年限为5年。

预计负债为当年年末计提的产品保修费用480万元。假设除上述事项外，没有发生其他纳税调整事项。该公司当年利润表中“利润总额”项目金额为2 000万元。

要求： 计算该公司年末暂时性差异及因此而形成的应纳税暂时性差异、可抵扣暂时性差异。

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异———差异的产生

【例8-13】 答案：

存货产生的暂时性差异

$$= \text{账面价值} - \text{计税基础} = 500 - (500 + 120) = -120 (\text{万元})$$

长期股权投资产生的暂时性差异

$$= \text{账面价值} - \text{计税基础} = 400 - 500 = -100 (\text{万元})$$

固定资产产生的暂时性差异

$$= \text{账面价值} - \text{计税基础} = 600 - 300 = 300 (\text{万元})$$

预计负债产生的暂时性差异

$$= (\text{账面价值} - \text{计税基础}) = (480 - 0) = 480 (\text{万元})$$

三、企业所得税会计基础

(4) 基于资产负债观的所得税会计差异

2. 暂时性差异———差异的产生

【例8-13】答案：

存货、长期股权投资和预计负债三个项目产生的暂时性差异，属于可抵扣暂时性差异；固定资产产生的暂时性差异，属于应纳税暂时性差异。

应纳税暂时性差异=300(万元)

可抵扣暂时性差异= 120+100+480= 700(万元)

四、企业所得税的会计处理

(1) 所得税会计账户的设置和缴纳所得税的会计处理

1. 账户设置

“所得税费用”账户——采用应付税款法和纳税影响会计法。

“递延所得税资产”账户——采用资产负债表债务法。

“递延所得税负债”账户——采用资产负债表债务法。

“递延税款”账户——采用递延法、利润表债务法。

“应交所得税”明细账户。

四、企业所得税的会计处理

(1) 所得税会计账户的设置和缴纳所得税的会计处理

2. 缴纳企业所得税的会计处理

【例8-14】 M公司某年第一季度会计利润总额为100万元（含国债利息收入5万元），以前年度未弥补亏损20万元，企业所得税税率为25%。

企业“长期借款”账户记载：年初向工商银行借款50万元，年利率为6%；向B公司借款100万元，年利率为8%，上述款项全部用于生产经营。另外，计提固定资产减值损失4万元。假设无其他纳税调整事项。

四、企业所得税的会计处理

(1) 所得税会计账户的设置和缴纳所得税的会计处理

2. 缴纳企业所得税的会计处理

【例8-14】第一季度预缴所得税的计算和会计处理

企业实际利润额=75万元（100-20-5）

永久性差异，如长期借款利息超支的2万元

〔 $100 \times (8\% - 6\%)$ 〕和暂时性差异（资产减值损失4万元），季度预缴时不作纳税调整。

四、企业所得税的会计处理

(1) 所得税会计账户的设置和缴纳所得税的会计处理

2. 缴纳企业所得税的会计处理

【例8-14】

做会计分录如下：

反映应交所得税，

借：所得税费用	187 500
贷：应交税费——应交所得税	187 500

下月初，实际缴纳企业所得税

借：应交税费——应交所得税	187 500
贷：银行存款	187 500

四、企业所得税的会计处理

(1) 所得税会计账户的设置和缴纳所得税的会计处理

2. 缴纳企业所得税的会计处理

【例8-14】后三个季度预缴所得税的计算和会计处理

假设第二季度企业累计实现利润135万元，第三季度累计实现利润-20万元，第四季度累计实现利润120万元，则每季度末会计处理如下：

第二季度末，做会计分录如下：

借：所得税费用	150 000
贷：应交税费——应交所得税 [(1350 000 - 750 000) × 25%]	150 000

四、企业所得税的会计处理

(1) 所得税会计账户的设置和缴纳所得税的会计处理

2. 缴纳企业所得税的会计处理

【例8-14】 下月初缴纳企业所得税：

借：应交税费——应交所得税	150 000
贷：银行存款	150 000

第三季度累计为亏损，不缴税也不作会计处理。

第四季度累计实现利润120万元，税法规定应先预缴税款，再汇算清缴。由于第四季度累计利润小于以前季度（第二季度）累计实现利润总额，暂不缴税也不作会计处理。

四、企业所得税的会计处理

(1) 所得税会计账户的设置和缴纳所得税的会计处理

2. 缴纳企业所得税的会计处理

【例8-14】 年终所得税汇算清缴

经税务机关审核，假如该企业汇算清缴后全年应纳税所得额为140万元，应缴企业所得税额为35万元，而企业已经预缴所得税额合计33.5万元。按照相关规定，主管税务机关应及时办理退税，或者抵缴下一年度应缴纳的税款。

四、企业所得税的会计处理

(1) 所得税会计账户的设置和缴纳所得税的会计处理

2. 缴纳企业所得税的会计处理

【例8-14】

税务机关为了减少税金退库的麻烦，在实务中，一般是将企业多预缴的上年度企业所得税抵缴下一年度应缴纳的税款。在这种情况下，企业做会计分录如下：

借：其他应收款——所得税退税款 15 000

贷：以前年度损益调整——所得税费用 15 000

四、企业所得税的会计处理

(1) 所得税会计账户的设置和缴纳所得税的会计处理

2. 缴纳企业所得税的会计处理

【例8-14】假如下一年第一季度应预缴企业所得税为18万元，会计处理如下：

借：所得税费用	180 000
贷：应交税费——应交所得税	180 000

预缴第一季度企业所得税时：

借：应交税费——应交所得税	180 000
贷：银行存款	165 000
其他应收款——所得税退税款	15 000

四、企业所得税的会计处理

(1) 所得税会计账户的设置和缴纳所得税的会计处理

2. 缴纳企业所得税的会计处理

【例8-14】 另外，按照会计准则规定，对于暂时性差异产生的对递延所得税的影响，应该在产生时立即确认，而非在季末或者年末确认，即以上资产减值损失形成的暂时性差异，应该在当月计提时，做会计分录如下：

借：递延所得税资产 10 000

贷：所得税费用——递延所得税费用 10 000

四、企业所得税的会计处理

(2) 应付税款法的会计处理

应付税款法是企业将本期税前会计利润与应税所得额之间的差额所造成的影响纳税的金额直接记入当期损益，而不递延到以后各期的一种所得税会计处理方法。（目前《小企业会计准则》适用此方法）

基本会计处理如下：

借：所得税费用

贷：应交税费——应交企业所得税

四、企业所得税的会计处理

(2) 应付税款法的会计处理

【例8-15】 某企业全年发生超标业务招待费为3.5万元。固定资产折旧采用直线法，本年折旧额为50 000元；计税采用双倍余额递减法，本年折旧额为65 000元。年度利润表上反映的税前会计利润为100万元，所得税率为25%。

四、企业所得税的会计处理

(2) 应付税款法的会计处理

【例8-15】该企业本期应交所得税和所得税费用计算如下：

税前会计利润	1 000 000
加：永久性差异	35 000
减：时间性差异	15 000
应税所得额	1 020 000
所得税率	25%
本期应交所得税	255 000
本期所得税费用	255 000

四、企业所得税的会计处理

(2) 应付税款法的会计处理

【例8-15】

(1) 反应应交所得税

借：所得税费用 255 000

贷：应交税费——应交企业所得税 255 000

(2) 实际上交所得税时：

借：应交税费——应交企业所得税 255 000

贷：银行存款 255 000

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

纳税影响会计法是将本期税前会计利润与应税所得额之间产生的暂时性差异造成的影响纳税的金额，递延和分配到以后各期（即将本期产生的暂时性差异对所得税的影响采取跨期分摊）的一种所得税会计处理方法。

包括：利润表债务法和资产负债表债务法两种。

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

1. 利润表债务法

利润表债务法又称利润表法，它是将时间性差额对未来所得税的影响看作对本期所得税费用的调整。利润表债务法以利润表为基础，注重时间性差异。

特点：特点是当预期税率发生变动或税基变动时，必须对已发生的递延税款按现行税率进行调整。

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

资产负债表债务法又称资产负债表法，它是以估计转销年度的所得税税率为依据，计算递延税款的一种所得税会计处理方法。

特点：资产负债表债务法从暂时性差异产生的本质出发，分析暂时性差额产生的原因及其对企业期末资产和负债的影响，体现“资产负债观”。资产负债表债务法以资产负债表为基础，注重暂时性差异。

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

企业进行所得税核算时一般应遵循以下程序：

按照会计准则规定确定资产和负债项目的账面价值。

确定资产负债表中有有关资产、负债项目的计税基础。

比较资产、负债的账面价值与其计税基础，分析计算暂时性差异。

确认由于暂时性差异造成的递延所得税负债（或资产）；

将递延所得税负债（或资产）及相应的所得税费用或收益在财务会计报表中予以列示。

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

在资产负债表债务法下，有关计算公式表示如下：

应交企业所得税，即应纳税额的计算公式；

期末递延所得税资产

＝可抵扣暂时性差异期末余额×预计税率

期末递延所得税负债

＝应纳税暂时性差异期末余额×预计税率

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

在资产负债表债务法下，有关计算公式表示如下：

当期递延所得税负债（资产）= 期末递延所得税负债（资产）
- 期初递延所得税负债（资产）

所得税费用=应交所得税+（期末递延所得税负债-
期初递延所得税负债）-（期末递延所得税资产-期初
递延所得税资产）

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例8-18】AB公司第1年12月20日购置了一台设备，价值为52万元，公司预计该设备使用寿命为5年，预计净残值为2万元，采用年限平均法计提折旧。该公司第2年至第6年每年扣除折旧和所得税前利润为110万元，该项政策与税法要求相符。第4年12月31日，公司在进行检查时发现该设备发生减值，可收回金额为10万元。假设整个过程不考虑其他相关税费，该设备在第4年12月31日以前没有计提固定资产减值准备，重新预计净残值仍为2万元，预计使用寿命没有发生变更。假定按年度计提固定资产折旧，企业所得税率为25%，有关会计处理如下：

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例8-18】第一步：确定一项资产或负债的税基及其暂时性差异（见下表）

年 份	原 值	净残 值	本期 计提 折旧	累计 折旧	本期 计提 减值 准备	累计 计提 准备	账面 价值	税 基	暂时 性差异
第2年	52	2	10	10	0	0	42	42	0
第3年	52	2	10	20	0	0	32	32	0
第4年	52	2	10	30	12	12	10	22	12
第5年	52	2	4	34	0	12	6	12	6
第6年	52	2	4	38	0	12	2	2	0

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例8-18】第2年1月1日至第3年12月31日，甲公司每年计提折旧金额为10 $[(52-2) \div 5]$ 万元，2年累计折旧金额为20万元。

会计分录如下：

借：制造费用等	100 000
贷：累计折旧	100 000

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例8-18】假设无其他纳税调整事项，在这2年内，会计与税法，均以10万元折旧计提数作为利润的扣除，则账面价值与税基均为32万元（52-20）。

计提所得税会计分录为：

借：所得税费用〔（110-10）×25%〕 250 000

贷：应交税费—应交企业所得税 250 000

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例8-18】第二步，确认递延所得税资产或是递延所得税负债。

根据已知条件，该公司应计提固定资产减值准备金额为12万元。

其会计分录为：

借：资产减值损失	120 000
贷：固定资产减值准备	120 000

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例8-18】第三步，以所得税费用为轧平账。

编制会计分录为：

借：所得税费用(25-3)	220 000	
递延所得税资产		30 000
贷：应交税费—应交企业所得税		250 000

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例8-18】根据会计准则，第5年至第6年固定资产要重新计算确定折旧率和折旧额，即每年计提折旧金额4万元。

每年的会计分录为：

借：制造费用等	40 000	
贷：累计折旧		40 000

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例8-18】第5年账面价值为6万元，税基为12万元，暂时性差异为6万元，应确认为递延所得税资产1.5万元($6 \times 25\%$)。

借：所得税费用(25-1.5)	235 000
递延所得税资产	15 000
贷：应交税费—应交企业所得税	250 000

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例8-18】第6年，设备按时报废，收到残值2万元，报废前计提折旧4万元，递延所得税资产应全部转销，应交所得税为25.5万元 $(110-10+2) \times 25\%$ 。

会计分录为：

借：制造费用等	40 000	
贷：累计折旧		40 000
借：所得税费用(4.5 +25.5)		300 000
贷：递延所得税资产(3+1.5)		45 000
应交税费—应交企业所得税		255 000

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例 9-19】第1年12月26日，AB公司购入一台价值80 000元不需要安装的设备。该设备预计使用期限为4年，财务会计采用直线法计提折旧（不考虑残值），税务会计采用年数总和法计提折旧（不考虑残值）。假定AB公司每年的利润总额均为100 000元，无其他纳税调整项目，设每年所得税税率为25%。会计处理如下：

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例 9-19】会计处理如下：

第2年计算设备的账面价值

$$= \text{原值} - \text{折旧} = 80000 - 20\ 000 = 60000 \text{ (元)}$$

计算设备的计税基础

$$= \text{原值} - \text{折旧} = 80000 - 32\ 000 = 48000 \text{ (元)}$$

确认为递延所得税负债

$$= (60\ 000 - 48000) \times 25\% = 3000 \text{ (元)}$$

借：所得税费用 25 000

贷：应交税费——应交企业所得税 22 000

递延所得税负债 3 000

四、企业所得税的会计处理

(3) 纳税影响的会计处理

2. 资产负债表债务法

【例 9-19】会计处理如下：

第3年，按上述程序计算可得：

设备的账面价值= 40 000元

设备的计税基础= 24 000元

第3年底应保留的递延所得税负债余额=4 000元

借：所得税费用	25 000	
贷：应交税费——应交企业所得税		24 000
递延所得税负债		1 000

第4年、第5年会计处理略。

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

1. 所得税纳税调整的会计处理

【例8-20】 税收征管人员到某公司进行税务检查，发现在被检查年度的前一年，该公司将自产的成本为150万元、正常对外销售价格为180万元的产品用于制作产品宣传广告，仅作借记“销售费用”150万元、贷记“库存商品”150万元的会计处理。已知公司当年可税前列支的广告费是60万元。

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

1. 所得税纳税调整的会计处理

【例8-20】

通过分析：企业合计调增应税所得额120万元
{ (180-150) + (150-60) }。该公司在当年度按照25%
的所得税税率补缴了30万元 (120×25%) 的企业所得税。

会计处理如下：

借：所得税费用——当期所得税费用 300 000

贷：应交税费——应交所得税 300 000

借：本年利润 300 000

贷：所得税费用 300 000

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

2. 所得税抵免的会计处理

【例8-21】某企业12月总机构损益类账户余额如下（单位：万元）：

主营业务收入	1 760	
营业税金及附加	65	
主营业务成本	780	
销售费用		55
管理费用		4
财务费用		24
其他业务收入	130	
其他业务成本	85	
营业外支出		57

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

2. 所得税抵免的会计处理

该企业在美国的分支机构当年获利285 714.3美元，已在美国缴纳所得税6万美元。当年12月31日我国外汇牌价为USD1=CNY6。另外，企业在当年度中，超过业务招待费标准的招待费支出 36 000元，赞助支出45 000元。企业所得税税率25%。

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

2. 所得税抵免的会计处理

有关会计及税务处理如下：

企业全部利润

$$=8\ 108\ 000+285\ 714.3\times 6=9\ 822\ 285.8\ (\text{元})$$

应纳税所得额 $=9\ 822\ 285.8+(36\ 000+45\ 000)$

$$=9\ 903\ 285.8\ (\text{元})$$

境内外所得按税法计算的应纳税总额

$$=9\ 903\ 285.8\times 25\%=2\ 475\ 821.45\ (\text{元})$$

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

2. 所得税抵免的会计处理

有关会计及税务处理如下：

境外所得税款扣除限额

$$= 2\,475\,821.45 \times \left[(285\,714.3 \times 6) \div 9\,903\,285.8 \right]$$

$$= 428\,751.45 \text{ (元)}$$

$$\text{实际在境外缴纳的所得税额} = 60\,000 \times 6 = 360\,000 \text{ (元)}$$

企业实际应缴税计算如下：

$$\text{企业实际应缴税款} = 2\,475\,821.45 - 360\,000$$

$$= 2\,115\,821.45 \text{ (元)}$$

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

2. 所得税抵免的会计处理

假设企业上年实际缴纳所得税200万元，税务机关同意当年每季按上年实缴额的1/4预缴。

会计分录如下：

每季预缴所得税时。

借：应交税费——应交企业所得税	500 000
贷：银行存款——人民币户	500 000

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

2. 所得税抵免的会计处理

计算当年应交所得税时。

借：所得税费用—当期所得税费用 2 115 821.45

贷：应交税费—应交企业所得税 2 115 821.45

下年初补交税款时。

借：应交税费——应交企业所得税 115 821.45

贷：银行存款 115 821.45

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

3. 企业对外捐赠的涉税处理

注意：增值税和企业所得税的相关规定。

【例8-22】某企业将自产产品1000件（单位成本100元，单位售价150元）通过民政部向地震灾区捐赠。当年度财务会计利润总额100万元，企业所得税税率25%，增值税税率17%，假定无其他相关费用及纳税调整事项。

对外捐赠时，会计处理如下：

借：营业外支出	125 500	
贷：库存商品		100 000
	应交税费—应交增值税（销项）	25 500

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

3. 企业对外捐赠的涉税处理

【例8-22】

税法允许税前扣除的捐赠金额=100×12%=12（万元）

纳税调整额=（15-10）+（12.55-12）=5.55（万元）

应交企业所得税=（100+5.55）×25%=26.3875（万元）

借：所得税费用——当期所得税费用 263875

贷：应交税费——应交企业所得税 263875

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

4. 企业接受捐赠的涉税处理

【例8-23】 天祥公司为增值税一般纳税人，某月接受捐赠设备一台。捐赠方根据其市场价格，开具增值税专用发票，注明价款100万元，增值税17万元；天祥公司支付运费1万元，增值税0.11万元。上述业务均有合法会计凭证。企业所得税税率25%。

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

4. 企业接受捐赠的涉税处理

【例8-23】

接受捐赠设备可抵扣进项税

$$=17+0.11=17.11 \text{ (万元)}$$

确认接受捐赠收入金额 $=100+17=117$ (万元)

接受捐赠设备应交企业所得税

$$=117 \times 25\% = 4.25 \text{ (万元)}$$

接受捐赠设备账面成本 $=100+1=101$ (万元)

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

4. 企业接受捐赠的涉税处理

【例8-23】会计分录如下：

借：固定资产	1 010 000
应交税费—应交增值税（进项）	171 100
贷：营业外收入—捐赠利得	1 170 000
银行存款	11 100

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

4. 企业接受捐赠的涉税处理

【例8-23】如果接受捐赠资产的增值税由捐赠方支付，则会计分录如下：

借：固定资产	1 010 000
应交税费——应交增值税（进项）	1100
贷：营业外收入——捐赠利得	1 000 000
银行存款	11 100

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

4. 企业接受捐赠的涉税处理

【例8-23】天祥公司接受捐赠应确认的应税收入为117万元，计入当年应纳税所得额。如果单独反映接受捐赠应交所得税，会计分录如下：

借：所得税费用 292 500

贷：应交税费——应交企业所得税 292 500

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

4. 企业接受捐赠的涉税处理

【例8-23】如果报经主管税务机关批准，公司可以分3年平均将捐赠收入计入其应纳税所得额中，则企业当年年末应确认递延所得税负债，会计分录如下：

借：所得税费用	292 500	
贷：应交税费——应交企业所得税	97 500	
递延所得税负债		195 000

以后两年，每年年末分别记：

借：递延所得税负债	97 500	
贷：应交税费——应交企业所得税	97 500	

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

5. 视同销售业务的涉税处理（注意与会计的区别）

6. 计提资产减值准备的所得税会计处理

【例8-25】某公司第1年12月购入一台设备，价值20万元。该设备预计使用4年，净残值为0，采用平均年限法计提折旧。假定其使用年限、折旧方法、净残值与税法规定一致。该公司所得税税率为25%。第2年年末，认定该设备可能发生减值，估计现行销售净价为12万元。假设税前会计利润为100万元（不考虑减值计提）。

四、企业所得税的会计处理

(4) 特定业务与特殊业务的所得税会计处理

5. 视同销售业务的涉税处理（注意与会计的区别）

6. 计提资产减值准备的所得税会计处理

【例8-25】

第2年相关的会计分录为：

借：所得税费用 242 500

 递延所得税资产 7 500

 贷：应交税费——应交所得税 250 000

7. 企业应税亏损的处理

四、企业所得税的会计处理

(5) 减免企业所得税的会计处理

1. 直接减免

企业在计算应纳所得税时：

借：所得税费用

贷：应交税费——应交企业所得税

税务机关确认减免时：

借：应交税费——应交企业所得税

贷：所得税费用

四、企业所得税的会计处理

(5) 减免企业所得税的会计处理

2. 即征即退与先征后退

企业在计算应纳所得税时：

借：所得税费用

贷：应交税费——应交企业所得税

缴纳时：

借：应交税费——应交企业所得税

贷：银行存款

确认应退税额并收到退税款时：

借：银行存款

贷：所得税费用

四、企业所得税的会计处理

(5) 减免企业所得税的会计处理

3. 有指定用途的退税

所得税退税款作为国家投资的，形成国家资本。企业收到退税时，借记“银行存款”，贷记“实收资本——国家资本金”

企业按照国务院财政、税务主管部门有关文件规定，实际收到具有专门用途的先征后返所得税税款，按照会计准则规定应计入取得当期的利润总额，但不作为当期的应纳税所得额。

四、企业所得税的会计处理

(6) 企业所得税的汇算清缴

以前年度损益调整

对调整减少的以前年度利润

调整增加的以前年度亏损

余额转入“利润分配——未分配利润”
账户，

对调整增加的以前年度利润
调整减少的以前年
度亏损

余额转入“利润分配——未分配利润”
账户，

四、企业所得税的会计处理

(6) 企业所得税的汇算清缴

【例8-27】某企业某年末“利润分配——未分配利润”账户借方余额100万元，企业申报亏损也是100万元。税务机关进行纳税检查时发现，企业当年不得在税前列支的金额为110万元，扣除账面亏损后，企业还盈利10万元。会计处理如下：

$$\text{应补缴所得税} = 100\ 000 \times 25\% = 25\ 000 \text{（元）}$$

税前不得支出110万元属永久性差异，企业仍在税前扣除，造成虚报亏损，按逃税定性，110万元视同应税所得，假定罚款按逃税额的100%计算，则应罚款275000元（ $1100000 \times 25\% \times 100\%$ ）。

四、企业所得税的会计处理

(6) 企业所得税的汇算清缴

假定不是上述情况，而是查出企业将10万元收入未入账，存入了小金库。这时应该调减亏损10万元，调整后，仍然亏损90万元。这种情况下，只罚不补。假定罚款按逃税额的100%计算。

作会计处理如下：

将未入账收入入账。

借：银行存款	100 000
--------	---------

贷：以前年度损益调整	100 000
------------	---------

缴纳罚款。

借：营业外支出——税收罚款	25 000
---------------	--------

贷：银行存款	25 000
--------	--------

四、企业所得税的会计处理

(7) 预提所得税代扣代缴的会计处理

1. 支付人为扣缴义务人，扣缴时作如下会计分录：

借：其他应付款（应付利息等）

贷：应交税金——应交预提所得税

2. 指定支付人为所得税扣缴义务人，扣缴时作如下会计分录：

借：应付账款（××单位）

贷：应交税金——应交预提所得税

实际代缴时，作会计分录：

借：应交税金——应交预提所得税

贷：银行存款

四、企业所得税的会计处理

(8) 企业清算的所得税会计处理

企业清算的所得税处理包括：

全部资产均应按可变现价值或交易价格，确认转让所得或损失；

确认债权清理、债务清偿的所得或损失；

对预提或待摊性质的费用进行处理；

依法弥补亏损；

计算并缴纳清算所得税；

确定可向股东分配的剩余财产、应付股利等。

四、企业所得税的会计处理

(8) 企业清算的所得税会计处理

相关计算公式：

清算所得 = 资产变现收入 + 清算资产盘盈 - 资产计税基础的账面净值 - 清算费用 - 债权损失 + 无法偿还的债务收益 - 税前可弥补亏损

剩余财产 = 全部资产的可变现价值或交易价格 - 清算费用 - 未付职工工资、社会保险费用和法定补偿金等 - 未结清税费 - 其他公司债务

未结清税费 = 清算前未交税费 + 清算过程中产生的除企业所得税以外的相关税费 + 清算所得应纳所得税

投资转让所得（损失） = 剩余财产 - 股息所得 - 投资成本

五、个人所得税的确认、计量与申报

(1) 个人所得税的基本规定

1. 纳税义务人

中国公民、个体工商户、个人独资企业、合伙企业投资者以及在中国有所得的外籍人员（包括无国籍人员，下同）和港澳台同胞，为个人所得税的纳税义务人。

【解释1】 个人所得税纳税人为自然人，不仅包括个人还包括具有自然人性质的企业，我国个人独资企业和合伙企业投资者应依法缴纳个人所得税。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(1) 个人所得税的基本规定

1. 纳税义务人

【解释2】按照住所和居住时间两个标准，又划分为居民纳税人和非居民纳税人。

住所标准：习惯性居住地。

时间标准：“居住满1年”是指在一个纳税年度（即公历1月1日起至12月31日止，下同）内，在中国境内居住满365日。

临时离境：在一个纳税年度内，一次不超过30日或者多次累计不超过90日的离境。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(1) 个人所得税的基本规定

1. 纳税义务人

纳税义务人	判定标准	征税对象范围
居民纳税人（负无限纳税义务）	(1) 在中国境内有住所的个人 (2) 在中国境内无住所，而在中国境内居住满一年的个人	境内所得 境外所得
非居民纳税人（负有限纳税义务）	(1) 在中国境内无住所且不居住的个人 (2) 在中国境内无住所且居住不满一年的个人	境内所得

五、个人所得税的确认、计量与申报

(1) 个人所得税的基本规定

2. 个人所得税的纳税范围（11项）

包括：工资、薪金所得；个体工商户、个人独资企业、合伙企业的生产经营所得；企业、事业单位的承包经营、承租经营所得；劳务报酬所得；稿酬所得；特许权使用费所得；储蓄存款利息、股息、红利所得；财产租赁所得；财产转让所得；偶然所得；其他所得。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(1) 个人所得税的基本规定

3. 个人所得税的税率

税率	应税项目
七级超额累进税率	工资、薪金所得
五级超额累进税率	1. 个体工商户生产、经营所得
	2. 对企事业单位承包经营、承租经营所得 ①对经营成果拥有所有权：五级超额累进税率 ②对经营成果不拥有所有权：七级超额累进税率
比例税率20%（8个税目）特别掌握：其中有3个税目有加成或减征	1. 劳务报酬所得： 对一次取得的劳务报酬所得20000元至50000元，税率30%，50000元以上，税率40%
	2. 稿酬所得：按应纳税额减征30%
	3. 财产租赁所得：个人按市场价格出租住房减按10%税率

五、个人所得税的确认、计量与申报

(1) 个人所得税的基本规定

4. 个人所得税的减免（19项）

省级人民政府、国务院部委、和中国人民解放军军以上单位，以及外国组织颁发的科学、教育、技术、文化、卫生、体育、环境保护等方面的奖金。

国债和国家发行的金融债券利息，以及2009-2011发行的地方政府债券利息。

按国家统一规定发给的补贴、津贴。（两院院士的特殊津贴每人每年1万元）

福利费、抚恤金、救济金。

保险赔款。

军人的转业费、复员费。

离退休工资。 … … 等等

五、个人所得税的确认、计量与申报

(2) 个人所得税的计税依据

1. 工资、薪金所得

每月应纳税所得额= (每月收入额-3500元或4800元)

附加费用的扣除：对在中国境内无住所而在中国境内取得工资、薪金所得的纳税人和在中国境内有住所而在中国境外取得工资、薪金所得的纳税人，在每月3500元免征额的基础上，再附加1300元的费用扣除额后，为每月应纳税所得额。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(2) 个人所得税的计税依据

2. 非法人企业的生产经营所得和投资者的费用扣除

生产经营所得=（全年收入总额—成本、费用及损失）

企业向其从业人员实际支付的合理的工资、薪金支出，允许在税前据实扣除。

个体工商户业主、个人独资企业及合伙企业自然人投资者本人的费用扣除标准为42000元/年（3500元/月），投资者的工资不得在税前扣除。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(2) 个人所得税的计税依据

3. 对企事业单位的承包经营、承租经营所得

应纳税所得额=每一纳税年度的收入总额-必要费用
(按月扣除3500元)

4. 劳务报酬所得、稿酬所得、特许权使用费所得

- ①每次收入不足4000元：定额扣除800元
- ②每次收入4000元以上：定率扣除收入的20%

5. 财产租赁所得

- ①财产租赁过程中缴纳的税费
- ②修缮费用
- ③800元或20%固定费用

五、个人所得税的确认、计量与申报

(2) 个人所得税的计税依据

7. 股票期权所得

员工接受股票期权时：一般不作为应税所得征税（另有规定除外）。员工在行权日之前，股票期权一般不得转让；因特殊情况转让，以股票期权的转让净收入，作为工资、薪金所得缴纳个人所得税。

员工行权时：从企业取得股票的实际购买价（施权价）低于购买日公平市场价（指该股票当日的收盘价，下同）的差额，应按“工资、薪金所得”适用的规定计算缴纳个人所得税。

应纳税额=（股票期权形式的工资、薪金应纳税所得额/规定月份数×适用税率-速算扣除数）×规定月份数

五、个人所得税的确认、计量与申报

(2) 个人所得税的计税依据

7. 股票期权所得

员工将行权之后的股票再转让获得的高于购买日公平市场价的差额，应按照“财产转让所得”征免计算缴纳个人所得税。

员工因拥有股权而参与企业税后利润分配取得的所得，应按照“利息、股息、红利所得”计算缴纳个人所得税。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(2) 个人所得税的计税依据

7. 股票期权所得

员工接受可公开交易的股票期权，按以下规定进行税务处理：

员工取得可公开交易的股票期权，作为员工授权日所在月份的工资、薪金所得，计算缴纳个人所得税。

员工取得可公开交易的股票期权后，转让该股票期权所取得的所得，属于财产转让所得纳税。

员工取得上述可公开交易的股票期权后，实际行权时，不再计算缴纳个人所得税。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(2) 个人所得税的计税依据

8. 储蓄存款利息、偶然所得和其他所得

无费用扣除，收入即为应纳税所得额。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

工资、薪金所得应纳税额的计算。

应纳税额

= (每月收入额-3500元或4800元) × 税率-速扣数

【例8-32】某纳税人某月扣除“五险一金”后的月薪收入是4700元，计算其应纳个人所得税税额如下：

应纳税所得额=4700-3500=1200（元）

应纳税额=1200×3%=36（元）

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

工资、薪金所得应纳税额的计算。

【例8-33】在天津某外商投资企业中工作的美国专家GM（假设为非居民纳税人），某月份取得应税工资收入10800元人民币，计算其应纳个人所得税税额如下：

$$\text{应纳税所得额} = 10800 - 4800 = 6000 \text{（元）}$$

$$\text{应纳税额} = 6000 \times 20\% - 555 = 645 \text{（元）}$$

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

劳务报酬所得应纳税额的计算。

注意以下问题：

定额或定率扣除

次的规定

税率20%，但有加成征收

应纳税额 = 应纳税所得额 × 适用税率

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

劳务报酬所得应纳税额的计算。

【例8-34】某演员8月在A地演出2天，共获演出收入30000元；当月为某公司拍广告，取得收入15000元。计算其应缴个人所得税如下：A地演出收入：

$$\text{应纳税所得额} = 30000 \times (1 - 20\%) = 24000 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳税额} = 24000 \times 30\% - 2000 = 5200 \text{ (元)}$$

广告收入：

$$\text{应纳税所得额} = 15000 \times (1 - 20\%) = 12000 \text{ (元)}$$

$$\text{应纳税额} = 12000 \times 20\% = 2400 \text{ (元)}$$

以上合计应纳税额为：5200+2400=7600 (元)

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

稿酬所得应纳税额的计算。

注意以下问题：

定额或定率扣除；

次的规定；

税率20%，但有税额减征30%；

关于合作出书问题，纳税顺序：先分钱，后扣费用，再缴税。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

稿酬所得应纳税额的计算。

$$\text{应纳税额} = \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \times (1 - 30\%)$$

每次收入不足4000元的：

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \times (1 - 30\%) \\ &= (\text{每次收入额} - 800) \times 20\% \times (1 - 30\%) \end{aligned}$$

每次收入在4000元以上的：

$$\begin{aligned} \text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \times (1 - 30\%) \\ &= \text{每次收入额} \times (1 - 20\%) \times 20\% \times (1 - 30\%) \end{aligned}$$

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

稿酬所得应纳税额的计算。

【例8-36】某作家取得一书稿酬收入20000元，计算其应纳个人所得税税额如下：

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \times (1-30\%) \\ &= 20000 \times (1-20\%) \times 20\% \times (1-30\%) \\ &= 2240 \text{ (元)}\end{aligned}$$

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

股息、红利所得、特许权使用费、财产租赁所得、财产转让所得、偶然所得和其他所得应纳税额的计算。

$$\text{应纳税额} = \text{每次收入额} \times 20\%$$

财产转让所得的应纳税额的计算公式如下：

$$\text{应纳税额} = (\text{每次收入额} - \text{财产原值} - \text{合理费用}) \times 20\%$$

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

【例8-36】某作家取得一书稿酬收入20000元，计算其应纳个人所得税税额如下：

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= \text{应纳税所得额} \times \text{适用税率} \times (1-30\%) \\ &= 20000 \times (1-20\%) \times 20\% \times (1-30\%) \\ &= 2240 \text{ (元)}\end{aligned}$$

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

有限合伙企业出资人应纳税额的计算。

应纳税额=（全年收入总额-成本、费用及损失）×
适用税率-速算扣除数

对个人独资企业和合伙企业生产经营所得，个人所得税有两种计算方法：1. 查账征税：2核定征税。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

有限合伙企业出资人应纳税额的计算。

查账征税——基本同企业所得税
核定征税。

应纳税额=应纳税所得额×适用税率

应纳税所得额=收入总额×应税所得率

=成本费用支出额÷(1-应税所得率)×应税所得率

注意：实行核定征税的投资者，不能享受个人所得税的优惠政策。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

1. 应纳税额的计算

个体工商户的生产、经营所得，企事业单位的承包经营、承租经营所得，以及适用加成征收税率的劳务报酬所得，运用速算扣除数法计算其应纳税额。

应纳税额=应纳税所得额×适用税率-速算扣除数

或=（纳税年度收入总额-必要费用）×适用 税率-速算扣除数

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

2. 个人所得税的税款缴纳

个人所得税的计征办法——个人所得税实行源泉分项扣缴和纳税人自行申报两种计征办法。

个人所得税的纳税期限。

工资、薪金所得应纳的税款——按月计征，由扣缴义务人或者纳税人在次月15日内缴入国库，并向税务机关报送纳税申报表。

个人独资企业、合伙企业的生产经营所得应纳的税款——按年计算，分月预缴，由纳税人在次月15日内预缴，年度终了后3个月内汇算清缴，多退少补。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

2. 个人所得税的税款缴纳

个人所得税的纳税期限。

企事业单位的承包经营、承租经营所得应纳的税款——按年计算，由纳税义务人在年度终了后30日内缴入国库。

从中国境外取得所得的纳税人——应当在年度终了后30日内，将应纳税款缴入国库，并向税务机关报送纳税申报表。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(3) 个人所得税应纳税额的计算与缴纳

3. 视同股利分配

投资者向企业借款可视同企业对个人投资者的股利分配。

投资者将企业资金用于消费性支出或财产性支出，视为企业对个人投资者的股利分配。

盈余公积、未分配利润转增实收资本，视为企业对个人投资者的股利分配。

资本公积金转增实收资本，视为企业对个人投资者的股利分配。

已分配挂账但未支付的股利，视为企业对个人投资者的股利分配。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

1. 扣缴义务人和代扣代缴的范围

扣缴义务人。凡支付个人应纳税所得的企业（公司）、事业单位、机关、社团组织、军队、驻华机构、个体户等单位或者个人，为个人所得税的扣缴义务人。

代扣代缴的范围。与个人所得税的纳税范围相同。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

2. 扣缴义务人的义务及应承担的责任

扣缴义务人应指定财务会计部门或其他有关部门的人员为办税人员，由办税人员具体办理个人所得税的代扣代缴工作。

扣缴义务人的法人代表（或单位主要负责人）、财会部门的负责人及具体办理代扣代缴税款的有关人员，共同对依法履行代扣代缴义务负法律责任。

同一扣缴义务人的不同部门支付应纳税所得时，应报办税人员汇总。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

2. 扣缴义务人的义务及应承担的责任

扣缴义务人在代扣税款时，必须向纳税人开具税务机关统一印制的代扣代收税款凭证，并详细注明纳税人姓名、工作单位、家庭地址和居民身份证或护照号码（无上述证件的，可用其他能有效证明身份的证件）等个人情况。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

2. 扣缴义务人的义务及应承担的责任

扣缴义务人应及时报告税务机关处理，并暂时停止支付其应纳税所得。否则，纳税人应缴纳的税款由扣缴义务人负担。

扣缴义务人应建立代扣代缴税款账簿，正确反映个人所得税的扣缴情况，并如实填写《扣缴个人所得税报告表》及其他有关资料。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

3. 代扣代缴期限

扣缴义务人每月所扣的税款，应当在次月15日内缴入国库，并向主管税务机关报送《扣缴个人所得税报告表》、代扣代收税款凭证和包括每一纳税人姓名、单位、职务、收入、税款等内容的《支付个人收入明细表》以及税务机关要求报送的其他有关资料。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

4. 年终奖金、年薪和绩效工资个人所得税的计算

◆选择适用税率：

发放年终奖当月工薪够缴税标准：将全年一次性奖金，除以12个月，按其商数确定适用税率和速算扣除数。

发放年终奖当月工薪不够缴税标准：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。

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

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

4. 年终奖金、年薪和绩效工资个人所得税的计算

【例题】假定中国公民李某2014年在我国境内1至12月每月的工资为3 800元，12月31日又一次性领取年终含税奖金60 000元。请计算李某取得年终奖金应缴纳的个人所得税。

『正确答案』

按12个月分摊后，每月的奖金=60 000÷12=5 000（元），适用的税率和速算扣除数分别为20%、555元。

年终奖应缴纳个人所得税为：

应纳税额=年终奖金收入×适用的税率-速算扣除数
=60 000×20%-555 =12 000-555=11 445（元）

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

4. 年终奖金、年薪和绩效工资个人所得税的计算

应注意的问题：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。

【例题·计算题】中国公民王某为某文艺团体演员，2014年12月取得本月工薪收入6 000元，第四季度的奖金4 000元。

『正确答案』工薪收入应缴纳个人所得税

$$= (6000 + 4\ 000 - 3500) \times 20\% - 555 = 745 \text{ (元)}$$

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

5. 企业年金个人所得税的计算

缴费时的个人所得税处理

单位缴费部分：在计入个人账户时暂不缴纳个人所得税。

个人缴费部分：在不超过本人缴费工资计税基数的4%标准内的部分，暂从个人当期的应纳税所得额中扣除。

超过上述标准缴付的年金单位缴费和个人缴费部分，应并入个人当期的工资、薪金所得，依法计征个人所得税。

解析：工资计税基数（本人上一年度月平均工资、职工岗位工资和薪级工资之和）超过职工工作地所在设区城市上一年度职工月平均工资300%以上的部分，不计入个人缴费工资计税基数。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

5. 企业年金个人所得税的计算

年金基金投资运营收益：分配计入个人账户时，个人暂不缴纳个人所得税。

年金领取环节。

个人达到国家规定的退休年龄，在财税〔2013〕103号文件实施（2014年起）之后按月领取的年金，全额按照“工资、薪金所得”项目适用的税率，计征个人所得税；按年或按季领取的年金，平均分摊计入各月，每月领取额全额按照“工资、薪金所得”项目适用的税率，计征个人所得税。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

5. 企业年金个人所得税的计算

【例8-38】王某2014年1月1日前年金账户余额60万元，2018年末年金账户留存80万元。李某于2019年1月1日起退休，每月领取0.99万元年金，托管人每月代扣代缴所得税计算如下：

$$\text{应纳税所得额} = 0.99 - 0.99 \times (60 \div 80) = 0.2475 \text{ (万元)}$$

$$\text{应缴个人所得税} = 2475 \times 10\% - 105 = 142.5 \text{ (元)}$$

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

6. 雇主为雇员负担全年一次性奖金部分个人所得税税款的处理

处理程序如下：

企业应将不含税全年一次性奖金换算为应纳税所得额。

应纳税所得额 = 雇员取得的全年一次性奖金 + 雇主替
雇员定额负担的税款 - 当月工资薪金低于免征额的差额

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

6. 雇主为雇员负担全年一次性奖金部分个人所得税税款的处理

雇主为雇员按一定比例负担税款的计算。

查找不含税全年一次性奖金的适用税率和速算扣除数：
未含雇主负担税款的全年一次性奖金收入 \div 12，根据其商数找出不含税级距对应的适用税率 A 和速算扣除数 A。

计算含税全年一次性奖金。

应纳税所得额 = (未含雇主负担税款的全年一次性奖金收入 - 当月工资薪金低于免征额的差额 - 不含税级距的速算扣除数 A \times 雇主负担比例) \div (1 - 不含税级距的适用税率 A \times 雇主负担比例)

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

6. 雇主为雇员负担全年一次性奖金部分个人所得税税款的处理

雇主为雇员按一定比例负担税款的计算。

计算实际缴纳税额。

将上述应纳税所得额 \div 12，根据其商数找出对应的适用税率 B 和速算扣除数 B，据以计算税款。计算公式如下：

应纳税额=应纳税所得额 \times 适用税率 B-速算扣除数 B

实际缴纳税额=应纳税额-雇主为雇员负担的税额

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

7. 企业为提前退休工作人员支付一次性补贴的涉税处理

机关、企事业单位对未达到法定退休年龄、正式办理提前退休手续的个人，按照统一标准向提前退休工作人员支付一次性补贴，不属于免税的离退休工资收入，应按照“工资、薪金所得”项目征收个人所得税。

个人因办理提前退休手续而取得的一次性补贴收入，应按照办理提前退休手续至法定退休年龄之间所属月份平均分摊计算个人所得税。

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

7. 企业为提前退休工作人员支付一次性补贴的涉税处理

计税公式：

$$\text{应纳税额} = \{ [(\text{一次性补贴收入} \div \text{办理提前退休手续至法定退休年龄的实际月份数}) - \text{费用扣除标准}] \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \} \times \text{提前办理退休手续至法定退休年龄的实际月份数}$$

五、个人所得税的确认、计量与申报

(4) 代扣代缴个人所得税

7. 企业为提前退休工作人员支付一次性补贴的涉税处理

【例题】因健康原因，张某于2012年2月办理了提前退休手续（至法定退休年龄尚有18个月），取得单位按照统一标准支付的一次性补贴72000元。当月张某仍按原工资标准从单位领取工资4500元。还算张某2012年2月应缴纳的个人所得税。

『正确答案』应缴个人所得税 = $(72000 \div 18 - 3500) \times 3\% \times 18 + (4500 - 3500) \times 3\% = 300$ （元）

五、个人所得税的确认、计量与申报

(5) 企业扣缴个人所得税的纳税申报

纳税人和扣缴义务人在申报纳税和申报缴纳已扣税款时，应当根据实际情况正确选择所应采用的纳税申报表。从2009年起，所有企业实行全员全额扣缴个税申报管理。扣缴义务人扣缴个人所得税时，应填报《扣缴个人所得税报告表》、《支付个人收入明细表》。

六、个人所得税的会计处理

(1) 企业代扣代缴个人所得税的会计处理

1. 支付工资、薪金代扣代缴所得税

企业为职工代扣代缴个人所得税有两种情况：第一，职工自己承担个人所得税，企业只负有扣缴义务；第二，企业既承担税款，又负有扣缴义务。

【例8-40】某企业为张某、李某每月各发工资6200元。但合同约定，张某自己承担个人所得税；李某个人所得税由该企业承担，即李某收入6 200元为税后所得。月末发工资时，企业会计处理如下：

六、个人所得税的会计处理

(1) 企业代扣代缴个人所得税的会计处理

1. 支付工资、薪金代扣代缴所得税

为张某扣缴个人所得税时。

代扣张某个人所得税

$$= (6\ 200 - 3\ 500) \times 10\% - 105 = 165 \quad (\text{元})$$

实际发放工资时：

借：应付职工薪酬——工资薪金	6 200	
贷：库存现金	6 035	
应交税费——应交代扣个人所得税		165

财务会计在反映当月应付职工薪酬时：

借：生产成本、制造费用、管理费用等	6 200	
贷：应付职工薪酬——工资薪金等		6 200

六、个人所得税的会计处理

(1) 企业代扣代缴个人所得税的会计处理

1. 支付工资、薪金代扣代缴所得税

为李某承担个人所得税时。

企业应为李某承担税款如下：

$$\begin{aligned} & (6\ 200 - 3\ 500 - 105) \div (1 - 10\%) \times 10\% - 105 \\ & = 183.33 \text{ (元)} \end{aligned}$$

六、个人所得税的会计处理

(1) 企业代扣代缴个人所得税的会计处理

1. 支付工资、薪金代扣代缴所得税

为李某承担个人所得税时。

企业承担的个人所得税，若作为工资薪金列支，则计提时：

借：管理费用等 6 383.33

贷：应付职工薪酬——工资薪金 6 383.33

实际支付工资薪金时：

借：应付职工薪酬——工资薪金 6 383.33

贷：库存现金 6 200

应交税费——应交代扣个人所得税 183.33

六、个人所得税的会计处理

(1) 企业代扣代缴个人所得税的会计处理

1. 支付工资、薪金代扣代缴所得税

为李某承担个人所得税时。

企业承担的个人所得税，若作为管理费用等列支，则计提时：

借：管理费用等 6 200

贷：应付职工薪酬——工资薪金 6 200

企业承担的个人税：

借：管理费用等 183.33

贷：应交税费——应交代扣个人所得税 183.33

实际支付工资薪金时：

借：应付职工薪酬——工资薪金 6 200

贷：库存现金 6 200

六、个人所得税的会计处理

(1) 企业代扣代缴个人所得税的会计处理

2. 承包、承租经营所得应缴所得税

第一种情况的会计处理方法与工薪所得扣缴所得税的会计处理相同；第二种情况，应由承包、承租人自行申报缴纳个人所得税，发包、出租方不作扣缴所得税的会计处理。

【例8-41】4月1日，李某与事业单位签订承包合同经营招待所，合同规定承包期为一年，李某全年上交费用50 000元，年终招待所实现利润200 000元。

六、个人所得税的会计处理

(1) 企业代扣代缴个人所得税的会计处理

2. 承包、承租经营所得应缴所得税

李某应纳个人所得税如下：

$$\begin{aligned}\text{应纳税所得额} &= \text{承包经营利润} - \text{上交费用} - \text{每月费用扣减合计} \\ &= 200\,000 - 50\,000 - 3\,500 \times 12 = 108\,000 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= \text{全年应纳税所得额} \times \text{适用税率} - \text{速算扣除数} \\ &= 108\,000 \times 35\% - 14750 = 23\,050 \text{ (元)}\end{aligned}$$

发包、出租方在收到李某缴来承包（租）费时，做会计分录如下：

借：银行存款	50 000
贷：其他业务收入	50 000

六、个人所得税的会计处理

(1) 企业代扣代缴个人所得税的会计处理

3. 支付劳务报酬、利息、股息、红利等代扣代缴所得税

企业在支付上述费用时：

借：管理费用、财务费用、销售费用、应付股利等

贷：应交税费——应交代扣个人所得税
 库存现金等

实际缴纳时：

借：应交税费——应交代扣个人所得税

贷：银行存款

六、个人所得税的会计处理

(1) 企业代扣代缴个人所得税的会计处理

3. 支付劳务报酬、利息、股息、红利等代扣代缴所得税

【例8-42】王工程师向一家公司提供一项专利使用权，一次取得收入50 000元。

王某应纳税额=50 000×(1-20%)×20%=8 000(元)

该公司的会计处理如下：

借：管理费用	50 000	
贷：应交税金—代扣代缴个人所得税		8 000
库存现金	42 000	
借：应交税金—代扣代缴个人所得税	8 000	
贷：银行存款		8 000

六、个人所得税的会计处理

(1) 企业代扣代缴个人所得税的会计处理

4. 向股东支付股利代扣代缴所得税

公司向个人支付现金股利时，应代扣代缴的个人所得税可从应付现金中直接扣除。

公司按应支付给个人的现金股利金额：

借：利润分配——未分配利润

贷：应付股利

实际支付现金并代扣个人所得税时：

借：应付股利

贷：库存现金

应交税费——应交代扣个人所得税

六、个人所得税的会计处理

(2) 非法人企业个人所得税的会计处理

1. 账户设置

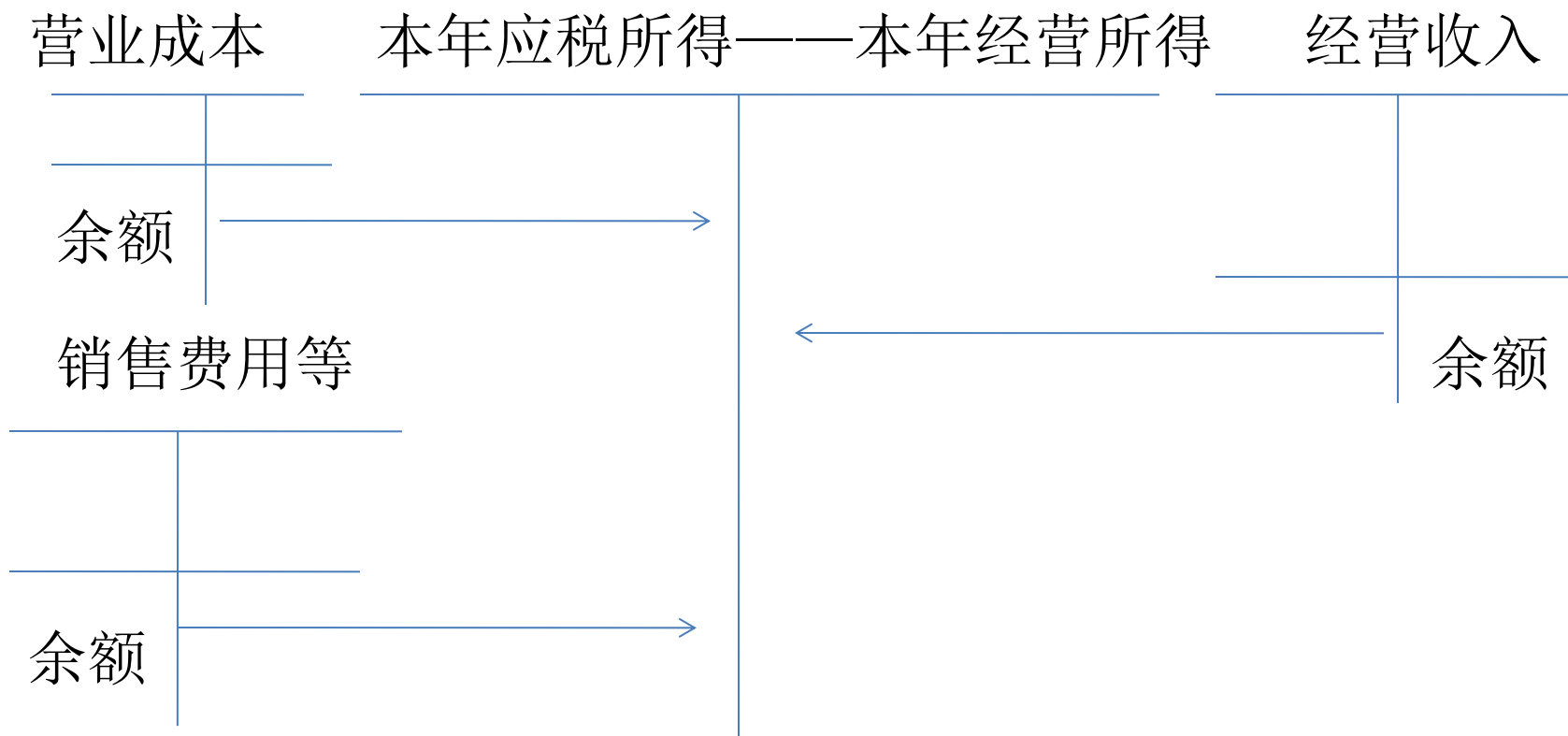
非法人企业是指按税法规定缴纳个人所得税的企业，包括个体工商户、个人独资企业和合伙企业。

本年应税所得——本年经营所得
——应弥补的亏损

六、个人所得税的会计处理

(2) 非法人企业个人所得税的会计处理

2. 本年应税所得的会计处理



六、个人所得税的会计处理

(2) 非法人企业个人所得税的会计处理

3. 应弥补亏损的会计处理

企业生产经营活动中发生的经营亏损，应由“本年经营所得”明细账户转入“应弥补亏损”明细账户。

【例8-43】某个人独资企业某年营业收入500 000元，营业成本380 000元，销售费用70 000元，营业税金及附加30 000元，没有其他项目。

六、个人所得税的会计处理

(2) 非法人企业个人所得税的会计处理

3. 应弥补亏损的会计处理

【例8-43】结转本年的收入和成本费用时，做会计分录如下：

借：营业收入 500 000

贷：本年应税所得——本年经营所得 500 000

借：本年应税所得——本年经营所得 480 000

贷：营业成本 380 000

销售费用 70 000

营业税金及附加 30 000

六、个人所得税的会计处理

(2) 非法人企业个人所得税的会计处理

3. 应弥补亏损的会计处理

【例8-43】该企业本年应纳税所得额

$$=500\ 000-380\ 000-70\ 000-30\ 000-3\ 500\times 12$$

$$=-22\ 000\ (\text{元})$$

(2) 转入“应弥补的亏损”明细账户，做会计分录如下：

借：本年应税所得——应弥补的亏损 20 000

贷：本年应税所得——本年经营所得 22 000

六、个人所得税的会计处理

(2) 非法人企业个人所得税的会计处理

4. 留存收益的会计处理

【例8-44】某合伙企业的经营所得是150 000元，应纳个人所得税为37 750元，税后列支费用为30 000元，超过弥补期而转入本账户的以前年度亏损为20 000元。以前年度留存利润为0。

转入经营所得时。

借：本年应税所得——本年经营所得	150 000
贷：留存利润	150 000

六、个人所得税的会计处理

(2) 非法人企业个人所得税的会计处理

4. 留存收益的会计处理

【例8-44】

计算应缴个人所得税时。

借：留存利润 37 750

贷：应交税费——应交个人所得税 37 750

转入税后列支费用时。

借：留存利润 30 000

贷：税后列支费用 30 000

六、个人所得税的会计处理

(2) 非法人企业个人所得税的会计处理

4. 留存收益的会计处理

【例8-44】

转入超过弥补期的亏损时。

借：留存利润 20 000

贷：本年应税所得——应弥补亏损 20 000

$$\begin{aligned} \text{留存利润} &= 150\ 000 - 37\ 750 - 30\ 000 - 20\ 000 \\ &= 62\ 250 \text{ (元)} \end{aligned}$$

六、个人所得税的会计处理

(2) 非法人企业个人所得税的会计处理

5. 缴纳个人所得税的会计处理

企业缴纳个人所得税。

企业按月预缴个人所得税时：

借：应交税费——应交个人所得税

贷：库存现金等

年度终了，计算出全年实际应缴的个税时：

借：留存利润

贷：应交税费——应交个人所得税

说明：“应交个人所得税”明细账户的贷方金额大于借方金额的差额，为预缴数小于应缴数的差额。

六、个人所得税的会计处理

(2) 非法人企业个人所得税的会计处理

5. 缴纳个人所得税的会计处理

企业代扣代缴个人所得税。

企业代扣代缴从业人员的个人所得税，应在“应交税费”账户下单独设置“应交代扣个人所得税”明细账户进行核算。根据应代扣额，记入该账户的贷方；实际上缴时，按上缴金额记入该账户的借方。

课外阅读材料

《企业会计准则》（2006、2014）

《中华人民共和国企业所得税法实施条例》（2007.12.6）

《关于执行软件企业所得税优惠政策有关问题的公告》

（2013.7.25）

《关于企业所得税应纳税所得额若干问题的公告》（国家税务总局，2014年第29号）

《财政部、人力资源和社会保障部、国家税务总局关于企业年金、职业年金个人所得税有关问题的通知》（2013.12.6）

第9章 其他税会计

- 10.1 土地增值税会计
- 10.2 耕地占用税会计
- 10.3 城镇土地使用税会计
- 10.3 房产税会计
- 10.4 车船税会计
- 10.5 城市维护建设税会计
- 10.6 印花税会计
- 10.7 契税会计
- 10.8 车辆购置税会计
- 10.9 环境保护税

第9章 土地增值税会计

一、土地增值税概述

土地增值税：是对有偿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征收的一种税。

1. 土地增值税的纳税人与纳税范围

(1) 纳税义务人

土地增值税的纳税义务人是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。包括内外资企业、行政事业单位、中外籍个人等。

第9章 土地增值税会计

一、土地增值税概述

1. 土地增值税的纳税人与纳税范围

(2) 纳税范围

1) 基本征税范围

基本征税范围	不属于基本征税范围
<ol style="list-style-type: none">1. 转让国有土地使用权，包括出售、交换和赠与；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；3. 存量房地产的买卖。	<ol style="list-style-type: none">1. 不包括国有土地使用权出让所取得的行为；2. 不包括未转让土地使用权、房产产权的行为，如房地产的出租。

第9章 土地增值税会计

一、土地增值税概述

1. 土地增值税的纳税人与纳税范围

(2) 纳税范围

2) 具体征税事项的规定

有关事项	是否属于征税范围
1. 继承、赠予	(1) 继承；不征（无收入） (2) 赠予：公益性赠予、赠予直系亲属或承担直接赡养义务人，不征；非公益性赠予，征
2. 出租	不征（无权属转移）
3. 房地产抵押	抵押期不征；抵押期满偿还债务本息不征；抵押期满，不能偿还债务，而以房地产抵债，征
4. 房地产交换	单位之间换房，征；个人之间互换自有住房，免征

第9章 土地增值税会计

一、土地增值税概述

1. 土地增值税的纳税人与纳税范围

2) 具体征税事项的规定

5.以房地产投资、联营	(1) 房地产（房地产企业除外）转让到投资联营企业，暂免征；将投资联营房地产再转让，征 (2) 投资、联营的企业属于从事房地产开发的，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，应当征收土地增值税
6.合作建房	建成后自用，暂免征；建成后转让，征
7.兼并转让	暂免
8.代建房	不征（无权属转移）
9.重新评估	不征（无收入）

第9章 土地增值税会计

一、土地增值税概述

2. 土地增值税税率——4级超率累进税率

3. 土地增值税的纳税期限与纳税地点

纳税期限：土地增值税的纳税人应于转让房地产合同签订之日起7日内到房地产所在地的税务机关办理纳税申报，并向税务机关提交房屋及建筑物产权、土地使用权证书、土地转让和房产买卖合同、房地产评估报告以及其他与转让房地产有关的资料。

纳税地点：

法人纳税人：房地产所在地。

自然人纳税人：住所地、办理过户手续所在地。

第9章 土地增值税会计

一、土地增值税概述

4. 土地增值税的优惠政策

(1) 建造普通标准住宅的税收优惠

纳税人建造普通标准住宅出售，增值额未超过扣除项目金额20%的，免征土地增值税。如果超过20%的，应就其全部增值额按规定计税。

【提示】 20%是起征点，不到不征。

(2) 因国家建设的需要而被政府征用、收回的房地产，免征土地增值税。

(3) 因城市规划、国家建设需要而搬迁由纳税人自行转让原房地产的，免征土地增值税。

第9章 土地增值税会计

二、土地增值税的确认、计量与申报

1. 转让收入的确认——包括货币收入、实物收入、其他收入

2. 扣除项目金额的确认

转让项目的性质	扣除项目
(一) 对于新建房地产转让	<ol style="list-style-type: none">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（两税一费）5. 财政部规定的其他扣除项目（加计扣除）
(二) 对于存量房地产转让	<ol style="list-style-type: none">1. 房屋及建筑物的评估价格 评估价格 = 重置成本价 × 成新度折扣率2. 取得土地使用权所支付的地价款和按国家统一规定缴纳的有关费用3. 转让环节缴纳的税金

第9章 土地增值税会计

二、土地增值税的确认、计量与申报

3. 土地增值额与应纳土地增值税的计算

土地增值额=转让房地产的总收入-扣除项目
金额

增值率=增值额÷扣除项目金额×100%

应纳税额=土地增值额×适用税率-扣除项目
金额×速算扣除率

第9章 土地增值税会计

二、土地增值税的确认、计量与申报

3. 土地增值额与应纳土地增值税的计算

【例10-1】某房地产开发公司转让一块已开发的土地使用权，取得转让收入1 400万元，为取得土地使用权所支付的金额为320万元，开发土地成本为65万元，开发土地的费用为21万元，应纳有关税费为77.7万元。计算应纳土地增值税如下：

第9章 土地增值税会计

二、土地增值税的确认、计量与申报

3. 土地增值额与应纳土地增值税的计算

【例10-1】计算应纳土地增值税如下：

(1) 开发费用21万元，未超过前两项成本之和的10% (38.5万元)，可据实扣除。

(2) 扣除项目金额 = $(320+65) \times (1+20\%) + 21 + 77.7$
= 560.7 (万元)

(3) 增值额 = $1400 - 560.7 = 839.3$ (万元)

(4) 增值额占扣除项目比例 = $839.3 \div 560.7 = 149.69\%$

(5) 应纳税额 = $839.3 \times 50\% - 560.7 \times 15\% = 335.5$ (万元)

第9章 土地增值税会计

二、土地增值税的确认、计量与申报

4. 土地增值额清算

(1) 土地增值税的清算单位

土地增值税以国家有关部门审批的房地产开发项目为单位进行清算，对于分期开发的项目，以分期项目为单位清算。

开发项目中同时包含普通住宅和非普通住宅的，应分别计算增值额。

第9章 土地增值税会计

二、土地增值税的确认、计量与申报

4. 土地增值额清算

(2) 土地增值税的清算条件

1) 符合下列情形之一的，纳税人应当进行土地增值税的清算：

- ① 房地产开发项目全部竣工、完成销售的；
- ② 整体转让未竣工决算房地产开发项目的；
- ③ 直接转让土地使用权的。

第9章 土地增值税会计

二、土地增值税的确认、计量与申报

4. 土地增值额清算

(2) 土地增值税的清算条件

2) 符合下列情形之一的，主管税务机关可要求纳税人进行土地增值税清算：

①已竣工验收的房地产开发项目，已转让的房地产建筑面积占整个项目可售建筑面积的比例在85%以上，或该比例虽未超过85%，但剩余的可售建筑面积已经出租或自用的；

②取得销售（预售）许可证满三年仍未销售完毕的；

③纳税人申请注销税务登记但未办理土地增值税清算手续的；

④省税务机关规定的其他情况。

第9章 土地增值税会计

二、土地增值税的确认、计量与申报

5. 土地增值税的纳税申报

土地增值税的纳税申报分为从事房地产开发（专营与兼营）的纳税人（即房地产开发公司）和其他纳税人两种类型，两类纳税人的纳税申报要求有所不同。（注意：两种类型在计算扣除项目上的区别）

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

1. 主营房地产业务的土地增值税会计处理

- 计算土地增值税时：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交土地增值税

- 实际缴纳土地增值税时：

借：应交税费——应交土地增值税

贷：银行存款等。

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

1. 主营房地产业务的土地增值税会计处理

(1) 预缴土地增值税的会计处理。

【例10-3】某房地产开发公司在某项目竣工前，预先售出部分房地产而取得收入200万元，假设应预缴土地增值税20万元；项目竣工后，工程全部收入500万元。按税法规定计算，该项目应缴土地增值税80万元。

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

1. 主营房地产业务的土地增值税会计处理

(1) 预缴土地增值税的会计处理。

【例10-3】做会计分录如下：

1) 收到预收款时。

借：银行存款 2 000 000

贷：预收账款——××买主 2 000 000

2) 按税务机关核定比例预提应缴土地增值税时。

借：递延所得税资产——土地增值税 200 000

贷：应交税费——应交土地增值税 200 000

3) 预缴土地增值税时。

借：应交税费——应交土地增值税 200 000

贷：银行存款 200 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

1. 主营房地产业务的土地增值税会计处理

(1) 预缴土地增值税的会计处理。

【例10-3】做会计分录如下：

4) 实现收入、进行结算时。

借：预收账款——××买主	2 000 000
银行存款	3 000 000
贷：主营业务收入	5 000 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

1. 主营房地产业务的土地增值税会计处理

(1) 预缴土地增值税的会计处理。

【例10-3】做会计分录如下：

5) 按土地增值税规定，计算整个工程项目收入应缴土地增值税时。

借：税金及附加	800 000	
贷：应交税费——应交土地增值税		600 000
递延所得税资产——土地增值税		200 000

6) 清缴应缴土地增值税时。

借：应交税费——应交土地增值税	600 000	
贷：银行存款		600 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

1. 主营房地产业务的土地增值税会计处理

(2) 现货房地产销售的涉税会计处理。

1) 现货房地产销售情况：

借：银行存款等

贷：主营业务收入等

同时：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交土地增值税

2) 采用赊销、分期收款方式销售房地产：

借：税金及附加

贷：应交税费——应交土地增值税

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

2. 兼营房地产业务的土地增值税会计处理

- 计算土地增值税时：

借：其他业务成本

贷：应交税费——应交土地增值税

- 实际缴纳土地增值税时：

借：应交税费——应交土地增值税

贷：银行存款等。

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

2. 兼营房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-4】某兼营房地产业务的金融公司按5000元/平方米的价格购入一栋两层楼房，共计2000平方米，支付价款10 000 000元。后来，该公司没有经过任何开发，以9000元/平方米的价格出售，取得转让收入18 000 000元，缴纳营业税等流转税990 000元。该公司既不能按转让房地产项目计算分摊利息支出，也不能提供金融机构证明。

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

2. 兼营房地产业务的土地增值税会计处理

(1) 计算应缴土地增值税。

扣除项目金额

$$=10\,000\,000+10\,000\,000\times 10\%+990\,000$$

$$=11\,990\,000\text{ (元)}$$

$$\text{增值额}=18\,000\,000-11\,990\,000=6\,010\,000\text{ (元)}$$

增值额占扣除项目的比例

$$=(6\,010\,000\div 11\,990\,000)\times 100\%=50.125\%$$

$$\text{土地增值税税额}=6\,010\,000\times 40\%-11\,990\,000\times 5\%$$

$$=1\,804\,500\text{ (元)}$$

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

2. 兼营房地产业务的土地增值税会计处理

(2) 土地增值税的会计处理。

应由当期营业收入负担的土地增值税。

借：其他业务成本 1 804 500

贷：应交税费——应交土地增值税 1 804 500

实际缴纳土地增值税。

借：应交税费——应交土地增值税 1 804 500

贷：银行存款 1 804 500

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-5】AB公司因企业现金流量不足，长期拖欠CD公司商品价款3 000万元，CD公司已计提坏账准备450万元。经双方协商进行债务重组，AB公司将其一栋商品房抵顶商品价款。商品房原价2000万元，已提折旧500万元，市场公允价2500万元，AB公司另支付银行存款250万元，经税务机关认定的重置成本价为3000万元，成新度折扣率65%。CD公司对该商品房重新装修后销售，取得销售收入3200万元，发生装修费支出300万元，转让时支付相关费用25万元（不考虑附加税费）。

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-5】

(1) AB公司计算应缴有关税金：

1) 应缴营业税 = $(2500 - 2000) \times 5\% = 25$ (万元)

2) 应缴土地增值税的计算。

评估价格 = $3000 \times 65\% = 1950$ (万元)

增值额 = $2500 - 1950 - 25 = 525$ (万元)

增值率 = $(525 \div 1950) \times 100\% \approx 26.9\%$

应缴土地增值税 = $525 \times 30\% - 1950 \times 0 = 157.5$ (万元)

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-5】

(2) A B 公司有关会计处理如下：

1) 将抵债房产转入清理时。

借：固定资产清理	19 500 000	
累计折旧		500 000
贷：固定资产		20 000 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-5】

(2) A B公司有关会计处理如下：

2) 计提应缴税费时。

借：固定资产清理	1 825 000	
贷：应交税费——应交营业税		250 000
应交土地增值税	1 575 000	

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-5】

(2) A B公司有关会计处理如下：

3) 抵偿债务时。

借：应付账款——CD公司	30 000 000
贷：固定资产清理	21 325 000
银行存款	500 000
营业外收入——债务重组收益	2 500 000
——转让资产收益	3 675 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-5】

(3) CD公司计算应缴纳的有关税金。

2) 应缴土地增值税的计算。

扣除项目金额=2500+300+25=2825 (万元)

增值额=3200-2825=375 (万元)

增值率= (375÷2825) × 100% ≈ 13.27%

应缴土地增值税=375 × 30%=112.5 (万元)

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-5】

(4) CD公司有关会计处理如下：

1) 收到抵债资产，冲销债权时。

借：库存商品——待售房产	25 000 000
库存现金	2 500 000
坏账准备	4 500 000
贷：应收账款——A B公司	30 000 000
资产减值损失	2 000 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-5】

(4) CD公司有关会计处理如下：

2) 将待售房产转入在建工程时。

借：在建工程 25 000 000

 贷：库存商品——待售房产 25 000 000

3) 发生工程支出时。

借：在建工程 3 000 000

 贷：库存现金等 3 000 000

4) 工程完工转入库存商品，待售房产转入在建工程时。

借：库存商品——待售房产 28 000 000

 贷：在建工程 28 000 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-5】

(4) CD公司有关会计处理如下：

5) 开具房地产普通发票进行销售时。

借：应收账款（或银行存款） 32 000 000

贷：其他业务收入 32 000 000

同时，

借：税金及附加 1 370 000

贷：应交税费

——应交土地增值税 1 370 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-5】

(4) CD公司有关会计处理如下：

6) 结转出售固定资产成本时。

借：其他业务成本	28 000 000
贷：库存商品——待售房产	28 000 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-6】某非主营房地产业务的企业转让以行政划拨方式取得的土地使用权，转让土地应补缴的土地出让金5万元，取得土地使用权转让收入20万元。计算应纳土地增值税，并做会计分录如下：

(1) 补缴出让金时。

借：无形资产 50 000

 贷：银行存款 50 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-6】

(2) 转让时计算应缴土地增值税。

$$\text{增值额} = 200\,000 - 50\,000 - 10\,000 = 140\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{增值率} = (140\,000 \div 60\,000) \times 100\% = 233\%$$

$$\text{应纳税额} = 140\,000 \times 60\% - 60\,000 \times 35\% = 63\,000 \text{ (元)}$$

借：银行存款 190 000

贷：应交税费

——应交土地增值税 63 000

无形资产 50 000

营业外收入 77 000

第9章 土地增值税会计

三、土地增值税的会计处理

3. 转让房地产业务的土地增值税会计处理

【例10-6】

(3) 上缴土地增值税及有关税金时。

借：应交税费——应交土地增值税 63 000

贷：银行存款 63 000

第9章 耕地占用税会计

一、耕地占用税的特点及其征收意义

耕地占用税是国家向占用耕地建房或从事其他非农业生产建设的单位和个人征收的一种税。

国家征收耕地占用税的作用和意义是：

第一，增强人们保护耕地的意识。

第二，运用行政和经济手段，加强土地管理，防止乱占滥用耕地，鼓励各种建设尽量不占用耕地或少占用耕地，起到保护耕地的作用。

第9章 耕地占用税会计

二、耕地占用税的纳税人

凡是占用耕地建房或从事其他非农业生产建设的单位或个人，都是耕地占用税的纳税人。

三、耕地占用税的纳税范围和纳税对象

1. 耕地占用税的纳税范围——一种植粮食作物、经济作物和油料作物的土地。

2. 耕地占用税的纳税对象——是指建房或者从事其他非农业生产建设所占用的耕地，对占用耕地的行为课税。

第9章 耕地占用税会计

四、耕地占用税的计税依据和税率

1. 耕地占用税的计税依据——是实际占用耕地的面积数量。（以平方米为单位，采用定额税率，一次征收。）

2. 耕地占用税的税率

（1）实行地区差别定额税率：每平方米5~50元。

（2）经济特区、经济技术开发区和经济发达、人均耕地特别少的地区，适用税额可以适当提高，但最多不得超过上述规定税额的50%。

第9章 耕地占用税会计

五、耕地占用税的减免

免征	<p>(1) 军事设施占用耕地。</p> <p>(2) 学校、幼儿园、养老院、医院占用耕地。</p>
减征	<p>(1) 铁路线路、公路线路、飞机场跑道、停机坪、港口、航道占用耕地，减按每平方米2元的税额征收耕地占用税。</p> <p>(2) 农村居民占用耕地新建住宅，按照当地适用税额减半征收耕地占用税。</p>

第9章 耕地占用税会计

六、耕地占用税的纳税环节和纳税期限

1. 纳税环节

耕地占用税的纳税环节，按占用耕地的时间，分为用地前纳税和用地后纳税。

用地前纳税，又可分为用地批准前纳税和批准后、划拨用地前纳税。

2. 纳税期限

耕地占用税由地方税务机关负责征收。

获准占用耕地的单位或者个人应当在收到土地管理部门的通知之日起30日内缴纳耕地占用税。

第9章 耕地占用税会计

七、耕地占用税的计算

1. 一般纳税人应纳税额的计算

应纳税额=实际占用耕地面积×适用的单位税额

【例10-7】某食品厂征用一块面积为15000平方米的菜地进行食品加工生产，耕地占用税的单位税额为45元/平方米。

计算应缴耕地占用税如下：

应缴耕地占用税=15000×45=675 000（元）

第9章 耕地占用税会计

七、耕地占用税的计算

2. 农村居民占用耕地的计算

应纳税额=实际占用耕地面积×单位税额×50%

【例10-9】陕西省某农民经批准占用100平方米耕地建住宅自用，国家核定的陕西省耕地占用税单位税额是20元/平方米，而农民占用耕地建住宅自用，按规定税额减半征收。

计算该农民应纳耕地占用税如下：

应纳税额=100×20×50%=1000（元）

第9章 耕地占用税会计

七、耕地占用税的计算

3. 公路建设占用耕地的计算

应纳税额=实际占用耕地面积×规定税额

【例10-10】某省为修建公路征用300万平方米耕地，公路建设征用耕地按每平方米2元缴纳耕地占用税。

计算耕地占用税如下：

应纳税额=3 000 000×2=6 000 000（元）

第9章 耕地占用税会计

八、耕地占用税的会计处理

基本会计处理：

借：长期待摊费用

贷：应交税费——应交耕地占用税

或

借：在建工程

贷：应交税费——应交耕地占用税（或银行存款）

第9章 耕地占用税会计

八、耕地占用税的会计处理

【例10-11】某新建服装厂征用一块面积为1万平方米的耕地建厂，当地核定的单位税额是20元/平方米。

计算该厂应纳耕地占用税并做会计分录如下：

$$\text{应纳税额} = 10\,000 \times 20 = 200\,000 \text{（元）}$$

(1) 在筹建期间计提税金时。

借：长期待摊费用——开办费 200 000

贷：应交税费——应交耕地占用税 200 000

第9章 耕地占用税会计

八、耕地占用税的会计处理

【例10-11】

(2) 开始生产经营当月。

借：管理费用 200 000

贷：长期待摊费用——开办费 200 000

(3) 若该厂不作为建设单位而作为生产企业时。

借：在建工程 200 000

贷：应交税费——应交耕地占用税 200 000

第9章 城镇土地使用税会计

一、城镇土地使用税概述

城镇土地使用税是对城市、县城、建制镇和工矿区范围内使用土地的单位和个人，按实际占用土地面积征收的一种行为税。

1. 城镇土地使用税的纳税人

城镇土地使用税的纳税人是在我国境内使用土地的单位和个人。

2. 城镇土地使用税的纳税范围、计税依据

(1) 城镇土地使用税的征税范围是：城市、县城、建制镇和工矿区属于国家所有和集体所有的土地，不包括农村集体所有的土地。

(2) 土地使用税的计税依据是：纳税人实际占用的土地面积。

第9章 城镇土地使用税会计

一、城镇土地使用税概述

3. 城镇土地使用税的税率

有幅度的定额税率，是该土地所在地段的税率。

(1) 城镇土地使用税单位税额有较大差别。最高与最低税额之间相差**50**倍，同一地区最高与最低税额之间相差**20**倍。

(2) 经济落后地区，税额可适当降低，但降低额不得超过税率表中规定的最低税额的**30%**。经济发达地区的适用税额可适当提高，但需报财政部批准。

第9章 城镇土地使用税会计

一、城镇土地使用税概述

4. 城镇土地使用税的减免

- (1) 国家机关、人民团体、军队自用的土地。
- (2) 由国家财政部门拨付事业经费的单位自用的土地。
- (3) 宗教寺庙、公园、名胜古迹自用的土地。
- (4) 市政街道、广场、绿化地带等公共用地。

第9章 城镇土地使用税会计

一、城镇土地使用税概述

5. 城镇土地使用税的纳税期限

城镇土地使用税实行按年计算、分期缴纳的征收方法，具体纳税期限由省、自治区、直辖市人民政府确定。

纳税义务发生时间：新征用的土地，如属于耕地，自批准征用之日起满一年时开始缴纳土地使用税；如属于非耕地，则自批准征用次月起缴纳土地使用税。

第9章 城镇土地使用税会计

二、城镇土地使用税的计算

应纳税额=应税土地的实际使用面积×单位税额

【例10-12】某厂实际占用土地40 000平方米，其中企业自己办的托儿所用地200平方米，企业自己办的医院占地2000平方米。该厂位于中等城市，当地人民政府核定该企业的土地使用税单位税额为9元/平方米。计算该厂年度应纳土地使用税税额。

该厂年度应纳的土地使用税税额计算如下：

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= (40\,000 - 200 - 2\,000) \times 9 \\ &= 340\,200 \text{ (元)}\end{aligned}$$

第9章 城镇土地使用税会计

三、城镇土地使用税的会计处理

【例10-14】某工业企业占用土地**4000**平方米，该企业位于中等城市，当地人民政府核定该企业的土地使用税单位税额为**9元/平方米**。

计算该企业应纳土地使用税并做会计分录如下：

$$\text{应纳税额} = 4000 \times 9 = 36\,000 \text{ (元)}$$

借：税金及附加 36 000

贷：应交税费——应交土地使用税 36 000

借：应交税费——应交土地使用税 36 000

贷：银行存款 36 000

第9章 房产税会计

一、房产税概述

房产税是指以房产为征税对象，按照房产价格或房产租金收入征收的一种财产税。

1. 房产税的纳税人

房产税的纳税义务人是征税范围内的房屋产权所有人，包括国家所有和集体、个人所有房屋的产权所有人、承典人、代管人或使用人三类。

第9章 房产税会计

一、房产税概述

2. 房产税的纳税范围和计税依据

(1) 纳税范围：房产税的纳税范围为城市、县城、工矿区、建制镇，不涉及农村，而且仅限于经营性房屋。

(2) 计税依据：

从价计征——计税依据是房产原值一次减除10%~30%的扣除比例后的余值。

从租计征——计税依据为房产租金收入。

第9章 房产税会计

一、房产税概述

3. 房产税的税率

(1) 从价计征：税率为**1.2%**；

(2) 从租计征：税率为**12%**；对个人按市场价格出租的居民住房，用于居住的，暂减按**4%**税率征收房产税。

4. 房产税的减免

免缴房产税的房产是：国家机关、人民团体、军队的房产；由国家财政部门拨付事业经费的单位的房产；宗教寺庙、公园，名胜古迹的房产；个人的房产。

第9章 房产税会计

二、房产税的计算和缴纳

1. 纳税义务发生时间

购置新建商品房、存量房，出租、出借房产，房地产开发企业自用、出租、出借自建商品房，自交付使用或办理权属转移之次月起，计缴房产税和城镇土地使用税。

2. 房产税的计算

计税方法	计税依据	税率	税额计算公式
从价计征	房产计税余值	1.2%	全年应纳税额=应税房产原值×(1-扣除比例)×1.2%
从租计征	房屋租金	12% (个人为4%)	全年应纳税额=租金收入×12% (个人为4%)

第9章 房产税会计

二、房产税的计算和缴纳

【例题】某上市公司2014年以5000万元购得一处高档会所，然后加以改建，支出500万元在后院新建一露天泳池，支出500万元新增中央空调系统，拆除200万元的照明设施，再支付500万元安装智能照明和楼宇声控系统，会所于2014年底改建完毕并对外营业。当地规定计算房产余值扣除比例为30%，计算2015年该会所应缴纳房产税。

『正确答案』

$$\begin{aligned} & \text{2015年应缴纳房产税} = (5000 + 500 - 200 + 500) \\ & \times (1 - 30\%) \times 1.2\% = 48.72 \text{ (万元)} \end{aligned}$$

第9章 房产税会计

三、 房产税的会计处理

【例10-16】某企业某年1月1日“固定资产”分类账中，房产原值为240万元，当年2月，企业将50万元的房产租给其他单位使用，每年收租金6万元。3月房产无变化。当地政府规定，企业自用房屋，按房产原值一次减除20%后作为房产余值纳税。按年计算，分季缴纳。

按房产余值计算1月应纳房产税：

年应纳税额

$$=2\ 400\ 000 \times (1-20\%) \times 1.2\% = 23\ 040 \text{ (元)}$$

$$\text{月应纳税额} = 23\ 040 \div 12 = 1\ 920 \text{ (元)}$$

第9章 房产税会计

三、房产税的会计处理

【例10-16】

按房产余值计算 2 月应纳房产税：

年应纳税额

$$\begin{aligned} &= (2\,400\,000 - 500\,000) \times (1 - 20\%) \times 1.2\% \\ &= 18\,240 \text{ (元)} \end{aligned}$$

月应纳税额 = $18\,240 \div 12 = 1\,520$ (元)

按租金收入计算 2 月应纳房产税：

月应纳税额 = $60\,000 \times 12\% \div 12 = 600$ (元)

3 月应纳房产税与 2 月相同： $1520 + 600 = 2120$ (元)

第9章 房产税会计

三、房产税的会计处理

【例10-16】

1月预提税金时，做会计分录如下：

借：税金及附加——房产税 1920

贷：应交税费——应交房产税 1920

2月预提税金时，做会计分录如下：

借：税金及附加——房产税 1520

其他业务成本 600

贷：应交税费——应交房产税 2120

第9章 房产税会计

三、房产税的会计处理

【例10-16】

3月与2月相同（分录略）。

缴纳第一季度房产税时，做会计分录如下：

借：应交税费——应交房产税	6 160
贷：银行存款	6 160

第9章 车船税会计

一、车船税概述

1. 车船税的纳税人和扣缴义务人

车船税的纳税义务人：在中华人民共和国境内，车辆、船舶（以下简称车船）的所有人或者管理人。

从事机动车第三者责任强制保险业务的保险机构为机动车车船税的扣缴义务人，应当在收取保险费时依法代收车船税，并出具代收税款凭证。

第9章 车船税会计

一、车船税概述

2. 车船税的计税依据和单位税额

计税依据是车船的排气量、整备质量、核定载客人数、净吨位、千瓦、艇身长度，以车船登记管理部门核发的车船登记证书或者行驶证所载数据为准。

车船税实行定额税率。

第9章 车船税会计

一、车船税概述

3. 车船税的减免

(1) 法定减免

- 1) 捕捞、养殖渔船;
- 2) 军队、武警专用的车船;
- 3) 警用车船;
- 4) 依照我国有关法律和我国缔结或者参加的国际条约的规定应当予以免税的外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华机构及其有关人员的车船。

(2) 特定减免

经批准临时入境的外国车船和香港特别行政区、澳门特别行政区、台湾地区的车船，不征收车船税。

第9章 车船税会计

一、车船税概述

3. 车船税的纳税期限和纳税地点

(1) 纳税期限

车船税按年申报，分月计算，一次性缴纳。

(2) 纳税地点

1) 车船税的纳税地点为车船的登记地或者车船税扣缴义务人所在地。

2) 扣缴义务人代收代缴车船税的，纳税地点为扣缴义务人所在地。

第9章 车船税会计

二、车船税纳税义务的确认和应纳税额的计算

1. 纳税义务的确认

车船税纳税义务发生时间为取得车船所有权或者管理权的当月。以购买车船的发票或其他证明文件所载日期的当月为准。

2. 应纳税额的计算

(1) 乘用车、商用车客车、摩托车。

应纳税额 = 应税车辆数 × 单位税额

(2) 商用车货车、挂车、其他车辆。

应纳税额 = 整备质量吨数 × 单位税额

第9章 车船税会计

二、车船税纳税义务的确认和应纳税额的计算

2. 应纳税额的计算

(3) 船舶机动船舶。

应纳税额 = 净吨位数 × 单位税额

(4) 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。

应纳税额 = (年应纳税额 ÷ 12) × 应纳税月份数

第9章 车船税会计

二、车船税纳税义务的确认和应纳税额的计算

2. 应纳税额的计算

【例10-18】某运输公司拥有商用货车10辆（整备质量20吨），商用客车30辆，乘用车5辆。假设商用货车每吨车船税60元，商用客车每辆车船税1000元，乘用车每辆车船税500元。

公司年应纳车船税计算如下：

商用货车应纳车船税=10×20×60=12 000（元）

商用客车应纳车船税=30×1 000=30 000（元）

商用车应纳车船税=5×500=2 500（元）

应纳车船税合计=44 500元

第9章 车船税会计

二、车船税纳税义务的确认和应纳税额的计算

2. 应纳税额的计算

【例10-19】某船务公司3月份购入一艘净吨位为**10050**的船舶，一艘**2000**千瓦拖船，发票日期为当月。拖船按照发动机功率每**1**千瓦折合净吨位**0.67**吨计缴车船税。计算新增船舶拖船当年应交车船税。（船舶、拖船相应税目的具体适用税额为每吨**6**元）

第9章 车船税会计

二、车船税纳税义务的确认和应纳税额的计算

2. 应纳税额的计算

$$\begin{aligned}\text{拖船的功率数折合净吨位} &= 0.67 \times 20\,000 \\ &= 13\,400 \text{ (吨)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{船舶当年应交车船税} &= 10050 \times 6 \times 10/12 \\ &= 50\,250 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{拖船当年应交车船税} &= 13\,400 \times 6 \times 10/12 \times 50 \\ \% & \\ &= 33\,500 \text{ (元)}\end{aligned}$$

$$\text{应交车船税合计} = 50250 + 33500 = 83\,750 \text{ (元)}$$

第9章 车船税会计

三、车船税的会计处理

【例10-20】接例10-18的计算结果，该运输公司做会计分录如下：

(1) 反映应交车船税时。

借：税金及附加——车船税 44 500

贷：应交税费——应交车船税 44 500

(2) 实际缴纳车船税时。

借：应交税费——应交车船税 44 500

贷：银行存款 44 500

第9章 城市维护建设税会计

一、城市维护建设税概述

城市维护建设税是对从事工商经营，缴纳增值税、消费税的单位和個人征收的一种税。

1. 纳税义务人

城建税以缴纳增值税、消费税的单位和個人为纳税义务人。也就是说，只要缴纳了“三税”，就必须缴纳城建税。

2. 税率

档次	纳税人所在地	税率
1	市区	7%
2	县城、镇	5%
3	不在市、县城、镇	1%

第9章 城市维护建设税会计

一、城市维护建设税概述

3. 计税依据——纳税人实际缴纳的增值税、消费税之和。

特别说明：

(1) 纳税人违反“二税”有关规定，被查补“二税”和被处以罚款时，也要对其未缴的城建税进行补税和罚款。

(2) 纳税人违反“二税”有关规定而加收的滞纳金和罚款，不作为城建税的计税依据。

(3) “二税”得到减征或免征优惠，城建税也要同时减免征。（城建税原则上不单独减免。）

(4) 城建税出口不退，进口不征。

第9章 城市维护建设税会计

一、城市维护建设税概述

3. 计税依据

【多选题】下列各项中，应作为城市维护建设税计税依据的有（ ）。

- A. 纳税人被查补的“三税”税额
- B. 纳税人应缴纳的“三税”税额
- C. 经税务局审批的当期免抵增值税税额
- D. 缴纳的进口产品增值税税额和消费税税额

『正确答案』AC

『答案解析』选项B，应为纳税人实际缴纳的“三税”为计税依据。选项D，城建税进口不征。

第9章 城市维护建设税会计

一、城市维护建设税概述

4. 应纳税额的计算

应纳税额=实纳（增值税+消费税）×适用税率

【计算题】位于市区的某内资生产企业为增值税一般纳税人，经营内销与出口业务。4月份实际缴纳增值税40万元，出口货物免抵税额5万元。另外，进口货物缴纳增值税17万元、消费税30万元。计算该企业4月份应缴纳的城市维护建设税。

『答案解析』城建税是进口不征、出口不退的。经国家税务总局正式审核批准的当期免抵的增值税税额应作为城建税和教育费附加的依据。

应纳城建税=（40+5）×7%=3.15（万元）

第9章 城市维护建设税会计

二、城市维护建设税的会计处理

【例10-21】某汽车厂所在地为省会城市，当月实际已纳的增值税为275万元，消费税为400万元。

应纳城建税= (275+400) × 7%=47.25 (万元)

借：税金及附加 472500

贷：应交税费——应交城建税 472500

借：应交税费——应交城建税 472500

贷：银行存款 472500

第9章 城市维护建设税会计

二、城市维护建设税的会计处理

【例10-21】仍以上例，教育费附加计征率为3%，计算应缴教育费附加。

做会计分录如下：

$$\begin{aligned}\text{应缴教育费附加} &= (275+400) \times 3\% \\ &= 202500 \text{ (万元)}\end{aligned}$$

借：税金及附加	202500	
贷：应交税费——应交教育费附加		202500

第9章 印花税会计

一、印花税概述

印花税是以经济活动和经济交往中，书立、领受应税凭证的行为为征税对象征收的一种税。

1. 印花税的性质和意义

2. 印花税的纳税人、纳税范围

1) 印花税的纳税人——是在中国境内书立、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。

2) 印花税纳税范围——凡是在我国境内书立、领受和在中国境外书立，但在中国境内具有法律效力、受中国法律保护的相关凭证。

第9章 印花税会计

一、印花税概述

3. 印花税的税目、税率

印花税的税目分为五大类，即合同或具有合同性质的凭证，产权转移书据，营业账簿，权利许可证照，经财政部确定征税的其他凭证。

(1) 比例税率。我国现行印花税的比例税率共有四个档次，即**1‰**，**0.5‰**，**0.3‰**，**0.05‰**。

(2) 定额税率。印花税的定额税率是按件定额贴花，每件5元。它主要适用于其他账簿、权利许可证照等。

第9章 印花税会计

二、印花税的计算

应纳税额 = 计税金额 × 比例税率

应纳税额 = 凭证件数 × 固定税额（5元）

【例10-22】甲企业向乙企业购买钢材，双方签订购销合同，总价值为30万元，合同书一式两份，计算应纳印花税额如下：

甲企业和乙企业都是签订合同的当事人，故均为纳税人。购销合同的税率为0.3‰，双方各应纳税额如下：

$$300\,000 \times 0.3\text{‰} = 90 \text{（元）}$$

甲、乙两企业各自应购买印花税票90元，贴在各自留存的合作上，并盖戳注销或划销。

第9章 印花税会计

二、印花税的计算

【例10-23】某企业于某年1月1日，新启用“实收资本”和“资本公积”账簿，期初余额分别为240万元和80万元。年初，计算该企业“实收资本”和“资本公积”账簿应纳印花税如下：

$$\text{应纳税额} = (2\,400\,000 + 800\,000) \times 0.5\text{‰} = 1600 \text{ (元)}$$

当年末，“实收资本”和“资本公积”账簿的余额分别是280万元和120万元，则应按增加金额计税（如果年末该账簿的金额减少时，不退印花税）：

$$\text{年末应纳税额} = [(2\,800\,000 - 2\,400\,000) + (1\,200\,000 - 800\,000)] \times 0.5\text{‰} = 400 \text{ (元)}$$

第9章 印花税会计

三、贴花和免税

1. 贴花

- (1) 纳税人在应纳税凭证书立或领受时即行贴花完税，不得延至凭证生效日期贴花。
- (2) 印花税票应贴在应纳税凭证上，并由纳税人在每枚税票的骑缝处盖戳注销或划销，严禁揭下重用。
- (3) 已贴花的凭证，凡修改后所载金额增加的部分，应补贴印花。
- (4) 对已贴花的各类应纳税凭证，纳税人须按规定期限保管，不得私自销毁。

第9章 印花税会计

三、贴花和免税

1. 贴花

(5) 合同在签订时无法确定计税金额时，采取两次纳税方法。签订合同时，先按每件合同定额贴花5元；结算时，再按实际金额和适用税率计税，补贴印花。

(6) 不论合同是否兑现或是否按期兑现，已贴印花不得撕下重用，已缴纳的印花税款不予退税。

(7) 未贴或少贴印花税票，除补贴印花税票外，应进行相关的处罚。

第9章 印花税会计

三、贴花和免税

1. 贴花

(8) 凡是以粘贴印花税票的形式履行纳税义务的，其多贴印花税票，不予退税或抵用。

(9) 在代理业务中，代理单位与委托单位之间签订的委托代理合同，凡仅明确代理事项、权限和责任的，不属于应税凭证，不必贴花。

第9章 印花税会计

三、贴花和免税

2. 印花税免税

- (1) 已缴纳印花税的凭证副本或抄本。
- (2) 财产所有人将财产赠给政府、社会福利单位、学校所立的书据。
- (3) 经财政部批准的其他凭证。

第9章 印花税会计

四、印花税的会计处理

【例10-25】某建筑安装公司8月承包某工厂建筑工程一项，工程造价为6 000万元，按照经济合同法，双方签订建筑承包工程合同。订立建筑安装承包合同，应按合同金额0.3‰贴花。

计算应纳税款：

$$\begin{aligned}\text{应纳税额} &= 60\,000\,000 \times 0.3\text{‰} \\ &= 18\,000 \text{（元）}\end{aligned}$$

第9章 印花税会计

四、印花税的会计处理

【例10-25】做会计分录如下：

借：税金及附加——印花税 18 000

贷：应交税费——应交印花税 18 000

• 同时：

借：应交税费——应交印花税 18 000

贷：银行存款 18 000

第9章 契税会计

一、契税概述

契税是因房屋买卖、典当、赠与或交换而发生产权转移时，依据当事人双方订立的契约，由承受人缴纳的一种财产税。具体分为买契税、典契税、赠与契税三种。

1. 契税的纳税人

买卖、典当、赠与、交换房产的当事人双方订立契约后的承受人为契税的纳税人。

第9章 契税会计

一、契税概述

2. 契税的计税依据

买卖、典当、赠与、交换房产的当事人双方订立契约后的承受人为契税的纳税人。

(1) 国有土地使用权出让、土地使用权出售、房屋买卖，为成交价格；

(2) 土地使用权赠与、房屋赠与，由征收机关参照土地使用权出售、房屋买卖的市场价格核定；

(3) 土地使用权交换、房屋交换，为所交换的土地使用权、房屋价格的差额；

(4) 精装修房的计税依据为装修价款。

第9章 契税会计

一、契税概述

3. 契税的税率

契税实行幅度比例税率。契税税率为3%~5%。

4. 契税的减免

(1) 契税一般的减免。

1) 国家机关、事业单位、社会团体、军事单位承受土地、房屋用于办公、教学、医疗、科研和军事设施的，免征契税。

2) 因不可抗力灭失住房而重新购买住房的，酌情准予减征或者免征契税。

3) 城镇职工首次购买公有住房，免征契税。

4) 承受荒山、荒沟、荒滩土地使用权，并用于农林牧渔生产的，免征契税。

5) 财政部规定的其他减征、免征契税的项目。

第9章 契稅會計

一、契稅概述

3. 契稅的稅率

契稅實行幅度比例稅率。契稅稅率為**3%~5%**。

4. 契稅的減免

(2) 契稅優惠的特殊規定

1) 企業公司制改造

非公司制企業，整體改建：**免徵契稅。**

非公司制國有獨資企業或國有獨資有限責任公司，以其部分資產與他人組建新公司，且該國有獨資企業（公司）在新設公司中所占股份超過**50%**的：**免徵契稅。**

2) 企業股權重組

對國有控股公司以部分資產投資組建新公司，且該國有控股公司占新公司股份**85%**以上的：**免徵契稅。**

第9章 契税会计

一、契税概述

3. 契税的税率

契税实行幅度比例税率。契税税率为3%~5%。

4. 契税的减免

(2) 契税优惠的特殊规定

3) 企业合并。两个或两个以上的企业，依据法律规定、合同约定，合并改建为一个企业，且原投资主体存续的，对其合并后的企业承受原合并各方的土地、房屋权属。

4) 企业分立。企业依照法律规定、合同约定分设为两个或两个以上投资主体相同的企业，对派生方、新设方承受原企业土地、房屋权属。

5) 企业出售。

6) 企业注销、破产。

7) 其他。

第9章 契税会计

一、契税概述

3. 契税的缴纳

契税的纳税义务发生时间为纳税人签订土地、房屋权属转移合同的当天，或者纳税人取得其他具有土地、房屋权属转移合同性质凭证的当天。

纳税人应当自纳税义务发生之日起**10**日内，向土地、房屋所在地的契税征收机关办理纳税申报，并在契税征收机关核定的期限内缴纳税款。

第9章 契稅會計

二、契稅的計算

3. 契稅的繳納

契稅應納稅額=計稅依據×稅率

三、契稅的會計處理

1. 企業的會計處理

預提稅金時，做會計分錄如下：

借：固定資產、無形資產

貸：應交稅費——應交契稅

繳納稅金時，做會計分錄如下：

借：應交稅費——應交契稅

貸：銀行存款

第9章 契税会计

三、契税的会计处理

1. 企业的会计处理

【例10-29】某企业以1 000万元购得一块土地的使用权，当地规定契税税率为3%。

计算如下：

$$\text{应纳契税} = 1\,000 \times 3\% = 30 \text{（万元）}$$

做会计分录如下：

借：无形资产——土地使用权	300 000
贷：银行存款	300 000

第9章 契税会计

三、契税的会计处理

2. 事业单位的会计处理

(1) 取得土地使用权，并按规定缴纳契税。

借：无形资产——土地使用权

贷：银行存款

(2) 取得房屋产权，并按规定缴纳契税。

借：固定资产

贷：固定基金

同时，

借：专用基金——修购基金

事业支出

贷：银行存款

第9章 车辆购置税会计

一、车辆购置税概述

车辆购置税是以在中国境内购置规定车辆为课税对象、在特定的环节向车辆购置者征收的一种税。就其性质而言，属于直接税的范畴。

1. 车辆购置税的纳税人

在我国境内购置应税车辆的单位和个人为车辆购置税的纳税人。

购置包括购买、进口、自产、受赠、获奖或以其他方式取得并自用应税车辆的行为。

第9章 车辆购置税会计

一、车辆购置税概述

2. 车辆购置税的的纳税范围和计税依据

征税范围包括汽车、摩托车、电车、挂车、农用运输车。

计税依据：应税车辆的价格。

(1) 购买自用：计税依据为纳税人购买应税车辆而支付给销售方的全部价款和价外费用（不含增值税）。

【解释】购买自用应税车辆应纳税额的计算中，购买者支付的价费款，应并入计税依据中一并征税；凡使用委托方票据收取，受托方只履行代收义务和收取代收手续费的款项，一般不应并入计税价格计税。

第9章 车辆购置税会计

一、车辆购置税概述

3. 车辆购置税的税率和应纳税额的计算

税率：统一比例税率**10%**

应纳税额的计算公式为：

$$\text{应纳税额} = \text{计税价格} \times \text{税率}$$

【例10-32】某公司某年1月以**97 000元**（含税）购买某型乘用车一辆，该车型最低计税价格为**119 980元**；4月又以同样价格购买同样车型汽车一辆，这时的最低计税价格为**96 500元**。应缴车辆购置税计算如下：

1月应缴车辆购置税额

$$= 119\,980 \div (1 + 17\%) \times 10\% = 10\,255 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} \text{4月应缴车辆购置税额} &= 97\,000 \div (1 + 17\%) \times 10\% \\ &= 8\,291 \text{ (元)} \end{aligned}$$

第9章 车辆购置税会计

一、车辆购置税概述

4. 车辆购置税的减免

(1) 外国驻华使馆、领事馆和国际组织驻华机构及其外交人员自用车辆免税；

(2) 中国人民解放军和中国人民武装警察部队列入军队武器装备订货计划的车辆免税；

(3) 设有固定装置的非运输车辆免税；

(4) 国务院规定予以免税或者减税的“其他情形”的，按照规定免税或减税。

第9章 车辆购置税会计

一、车辆购置税概述

5. 车辆购置税的缴纳

纳税人购置应税车辆，应向车辆登记注册地的主管税务机关申报纳税；

购置不需要办理车辆登记注册手续的车辆，应向纳税人所在地的主管税务机关申报纳税。

纳税人应自购买日、进口日、受赠、获奖等取得日起，60天内进行纳税申报。

第9章 车辆购置税会计

二、 车辆购置税的会计处理

【例10-33】某公司8月购进一辆小汽车，增值税专用发票所列价款22万元，增值税额3.74万元，9月到主管税务机关缴纳车辆购置税。8月做会计分录如下：

应缴车辆购置税=220 000×10%=22 000（元）

借：固定资产——车辆 279 400

贷：银行存款、应付账款等 257 400

 应交税费——应交车购税 22 000

9月缴纳车购税时，做会计分录如下：

借：应交税费——应交车购税 22 000

 贷：银行存款 22 000

第9章 环境保护税

一、环境保护税概述

2015年6月，中国国务院法制办公布《环境保护税(征求意见稿)》。《中华人民共和国环境保护税法》于2018年1月1日起施行，依照该法规定征收环境保护税，

1. 环境保护税的纳税人

在中华人民共和国领域和中华人民共和国管辖的其他海域，直接向环境排放应税污染物的企业事业单位和其他生产经营者为环境保护税的纳税人，应当依照本法规定缴纳环境保护税。

第9章 环境保护税

一、环境保护税概述

2. 税的纳税范围和计税依据

纳税范围：

大气污染物、水污染物、固体废物和噪声。

计税依据：按下列方法确认。

(1) 应税大气污染物按照污染物排放量折合的污染量数确定；

(2) 应税水污染物按照污染物排放量折合的污染当量数确定；

(3) 应税固体废物按照固体废物的排放量确定；

(4) 应税噪声按照超过国家规定标准的分贝数确定。

第9章 环境保护税

一、环境保护税概述

3. 环境保护税的减免

(1) 农业生产（不包括规模化养殖）排放应税污染物的；

(2) 机动车、铁路机车、非道路移动机械、船舶和航空器等流动污染源排放应税污染物的；

(3) 依法设立的城乡污水集中处理、生活垃圾集中处理场所排放相应应税污染物，不超过国家和地方规定的排放标准的；

(4) 纳税人综合利用的固体废物，符合国家和地方环境保护标准的；

第9章 环境保护税

一、环境保护税概述

4. 环境保护税的缴纳

县级以上地方人民政府应当建立税务机关、环境保护主管部门和其他相关单位分工协作工作机制，加强环境保护税征收管理，保障税款及时足额入库。

纳税义务发生时间为纳税人排放应税污染物的当日。

环境保护税按月计算，按季申报缴纳。不能按固定期限计算缴纳的，可以按次申报缴纳。

课外阅读材料

- 《企业会计准则》（2006、2014）
- 《中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则》（1995.1.）
- 《财政部、国家税务总局关于房产税、城镇土地使用税有关政策的通知》（财税〔2006〕186号）
- 《中华人民共和国耕地占用税暂行条例实施细则》（财政部、国家税务总局令第49号）
- 《车辆购置税征收管理办法》（国家税务总局令〔2005〕15）
- 《中华人民共和国车船税法实施条例》（2011.12.5 国务院令611号）

第10章 税务筹划原理

- 10.1 税务筹划的概念、意义与风险**
- 11.2 税务筹划的动因与目标**
- 11.3 税务筹划的原则与特点**
- 11.4 税务筹划的基本手段与方法**
- 11.5 税务筹划的基本技术与步骤**

第10章 税务筹划原理

一、税务筹划的概念、意义与风险

(1) 税务筹划的概念

税务筹划：纳税人依据所涉及的税境，在遵守税法、尊重税法的前提下，以规避涉税风险，控制或减轻税负，以实现税后收益最大化的谋划、对策与安排。

税务筹划有狭义与广义之分。狭义的税务筹划仅指节税，广义的税务筹划既包括节税，又包括避税和税负转嫁。

第10章 税务筹划原理

一、税务筹划的概念、意义与风险

(2) 税务筹划的意义

1. 税务筹划有助于增强纳税人的法制观念，提高纳税人的纳税意识。
2. 有利于实现纳税人财务利益的最大化。
3. 有助于提高企业的财务与会计管理水平。
4. 有利于提高企业的竞争力。
5. 有利于塑造企业的良好形象。
6. 有助于优化产业结构和资源的合理配置。
7. 有助于不断健全和完善税制

第10章 税务筹划原理

一、税务筹划的概念、意义与风险

(3) 税务筹划的风险与成本

1. 税务筹划的风险

一是投资扭曲风险。

二是经营损益风险。

三是税款支付风险。

2. 税务筹划成本——显性成本和隐性成本

显性成本是在税务筹划中实际发生的相关费用，包括纳税成本、财务成本和管理费用等；

隐性成本是纳税人因采用某一税务筹划方案而放弃的潜在利益，因此，隐性成本是一种机会成本。

第10章 税务筹划原理

二、税务筹划的动因与目标

(1) 税务筹划是纳税人应有的权益

第一，税务筹划是企业对其资产、收益的正当维护，属于企业应有的经济权利。

第二，税务筹划是企业对社会赋予其权利的具体运用，属于企业应有的社会权利。

第三、企业税务筹划的权利与企业的其他权利一样，都有特定界限，超越（不论主动还是被动）这个界限就不再是企业的权利，就不再合法，而是违法。

第10章 税务筹划原理

二、税务筹划的动因与目标

(2) 税务筹划的动因——良好的社会效应

(3) 税务筹划的客观条件

客观条件是指税法、税制的完善程度及税收政策导向的合理性、有效性。

(4) 税务筹划的目标

1. 恰当履行纳税义务
2. 降低纳税成本
3. 控制企业税务风险
4. 综合考虑各种影响因素

第10章 税务筹划原理

三、税务筹划的原则和特点

(1) 税务筹划的原理

1. 根据收益效应分类

绝对收益筹划原理

绝对收益筹划原理是指使纳税人的纳税总额绝对减少，从而取得绝对收益的原理，它又分为直接收益筹划原理和间接收益筹划原理。

相对收益筹划原理

相对收益筹划原理是指纳税人一定时期内的纳税总额并没有减少，但某些纳税期的纳税义务递延到以后的纳税期实现。该原理主要考虑了货币的时间价值。

第10章 税务筹划原理

三、税务筹划的原则和特点

(1) 税务筹划的原理

1. 根据着力点分类

税基筹划原理是指纳税人通过缩小税基减轻税收负担甚至免除纳税义务的原理。

税率筹划原理是指纳税人通过降低适用税率的方式来减轻税收负担的原理。

税额筹划原理是指纳税人通过直接减少应纳税额的方式来减轻税收负担或者解除纳税义务的原理，通常与税收优惠中的全部免征或减征、部分免征相联系。

第10章 税务筹划原理

三、税务筹划的原则和特点

(2) 税务筹划原则

1. 合法或不违法原则
2. 保护性原则
3. 时效性原则
4. 整体综合性原则

第10章 税务筹划原理

三、税务筹划的原则和特点

(3) 税务筹划特点

①事前性

②目的性

③普遍性

④多变性

⑤专业性

第10章 税务筹划原理

四、税务筹划基本手段与方法

(1) 节税的手段

1. 节税的含义

节税是在税法规定的范围内，当存在着多种税收政策、计税方法可供选择时，纳税人以税负最低为目的，对企业经营、投资、筹资等经济活动进行的涉税选择行为。

2. 节税的特点

合法性；符合政府政策导向；

普遍性；多样性。

第10章 税务筹划原理

四、税务筹划基本手段与方法

(1) 节税的手段

3. 节税的方法

利用税收照顾性政策、鼓励性政策进行的节税，这是最基本的节税形式。

根据税法的规定，在企业组建、经营投资与筹划过程中进行的旨在节税的选择。

在税法规定的范围内，选择不同的会计政策、会计方法以求节税。

第10章 税务筹划原理

四、税务筹划基本手段与方法

(2) 避税的手段

1. 避税的概念

避税应是纳税人在熟知相关税境的税收法规的基础上，在不直接接触犯税法的前提下，利用税法等有关法律的疏漏、模糊之处，通过对经营活动、融资活动、投资活动等涉税事项的精心安排，达到规避或减轻税负的行为。

第10章 税务筹划原理

四、税务筹划基本手段与方法

(2) 避税的手段

2. 避税的法律依据

避税实质上就是纳税人在履行应尽法律义务的前提下，运用税法赋予的权利，保护其既得利益的手段。

避税是纳税人应该享有的权利，即纳税人有权依据法律的“非不允许”进行选择 and 决策。

第10章 税务筹划原理

四、税务筹划基本手段与方法

(2) 避税的手段

3. 避税的分类

按避税涉及的**税境**分类

国内避税和国际避税

按避税针对的**税收法规制度**分类

- 1) 利用选择性条款避税。
- 2) 利用伸缩性条款避税。
- 3) 利用不明确条款避税。
- 4) 利用矛盾性条款避税。

第10章 税务筹划原理

四、税务筹划基本手段与方法

(2) 避税的手段

4. 避税的基本方法

税境移动法

价格转让法

利用国际税收协定

成本（费用）调整法

融资（筹资）法

租赁法

低税区避税法

第10章 税务筹划原理

四、税务筹划基本手段与方法

(2) 避税的手段

5. 避税可能面临特别纳税调整

特别纳税调整是针对一般纳税调整而言的，是税务机关出于实施反避税目的而对纳税人特定纳税事项所作的税收调整，包括针对纳税人转让定价、资本弱化、受控外国公司及其他避税情形而进行的税收调整。

第10章 税务筹划原理

四、税务筹划基本手段与方法

(3) 税负转嫁手段

1. 税负转嫁概念

税负转嫁

指纳税人在缴纳税款之后，通过种种途径将自己的税收负担转移给他人的过程。

税负归宿

指税收负担的最终归着点或税负转嫁的最后结果。

第10章 税务筹划原理

四、税务筹划基本手段与方法

(3) 税负转嫁手段

2. 税负转嫁的特点

税负转嫁是在纳税人之间进行的，它不会减少国家的税收总收入；税负转嫁一般仅适用于流转税（间接税）。

3. 税负转嫁的方法——4种

税负转嫁是在纳税人之间进行的，它不会减少国家的税收总收入；税负转嫁一般仅适用于流转税（间接税）。

前转；后转；消转；税收资本化

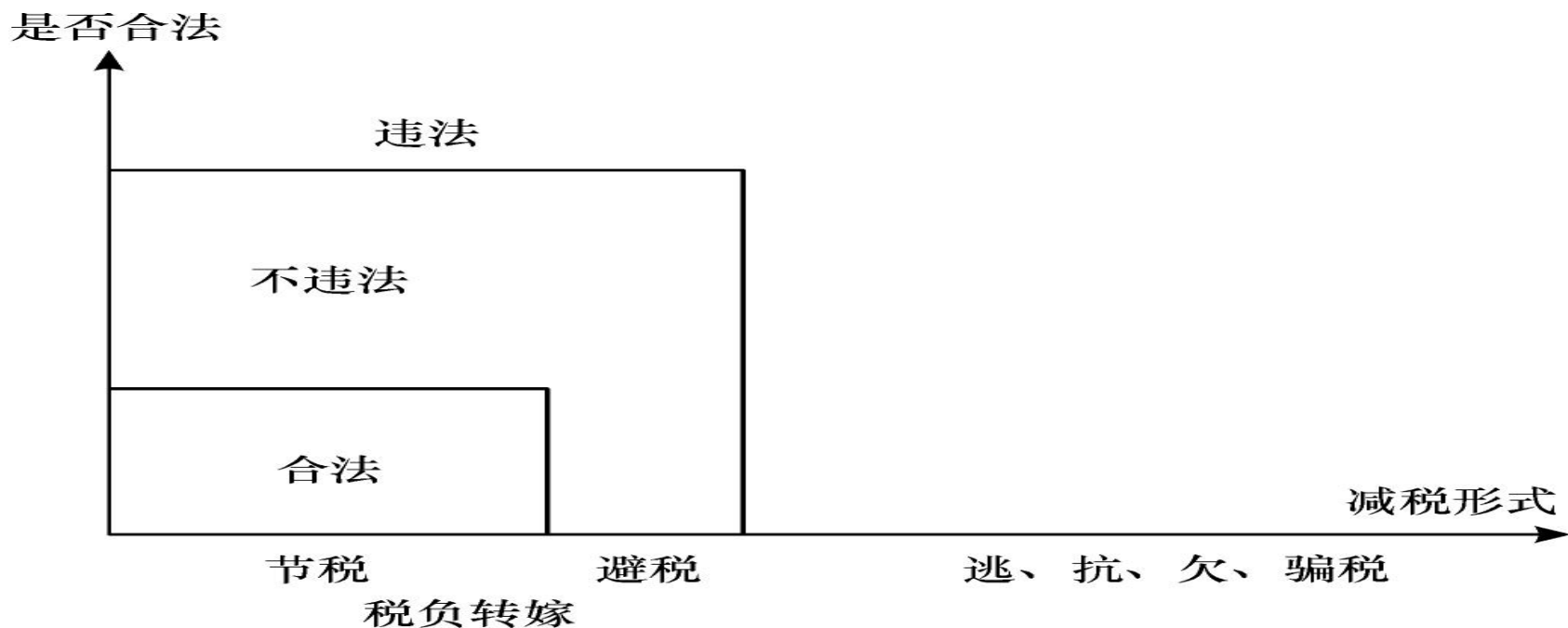
第10章 税务筹划原理

四、税务筹划基本手段与方法

(3) 税负转嫁手段

3. 税负转嫁的方法——4种

节税、避税、税负转嫁与逃、抗、欠、骗税的区别，可以用下图表示。



第10章 税务筹划原理

五、税务筹划基本技术与步骤

(1) 税务筹划的基本技术

1. 减税技术——尽量争取免税期最大化。
2. 免税技术——尽量争取减税待遇和使减税最大化、减税期最长化。
3. 税率差异技术——尽量利用税率的差异使减税最大化。
4. 分割技术——使所得、财产在两个或更多个纳税人之间进行分割而使节减的税款最大化。
5. 扣除技术——使税收扣除额、宽免额和冲抵额等尽量最大化。
6. 抵免税技术——使税收抵免额尽量最大化。
7. 延期纳税技术——尽量采用延期缴纳税款的节税技术。
8. 退税技术——尽量争取退税待遇和使退税额最大化的节税技术。

第10章 税务筹划原理

五、税务筹划基本技术与步骤

(2) 税务筹划的基本步骤

1. 熟知税法，归纳相关规定。
2. 确立筹划目标，建立备选方案 。
3. 确立筹划目标，建立备选方案 。
4. 根据税后净回报，排列选择方案 。
5. 选择最佳方案。
6. 付诸实践，信息反馈 。

课外阅读材料

- 《中华人民共和国税收征收管理法》

第11章 税务筹划实务简述

- **11.1 分税种进行的税务筹划**
- **11.2 企业经营活动的税务筹划**
- **11.3 国际税务筹划**

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(1) 分税种进行的税务筹划概述

分税种的税务筹划是对影响各税种的应纳税额因素进行分析，从而决定如何进行税务筹划。

税基与扣除项目的筹划是指纳税人通过缩小税基或加大扣除项目来减轻税收负担甚至免除纳税义务，既可以实现应纳税所得额的最小化。

税率的筹划是指纳税人通过降低适用税率的方式来减轻税收负担。

税额的筹划是指纳税人通过直接减少应纳税额的方式来减轻税收负担或者解除纳税义务。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

1. 增值税两类纳税人身份的税务筹划——增值率判断法

$$\text{增值率} = \frac{\text{销售收入（不含税）} - \text{购进项目价款}}{\text{销售收入（不含税）}} \times 100\%$$

$$\text{增值率} = \frac{\text{销项税额} - \text{进项税额}}{\text{销项税额}} \times 100\%$$

$$\text{一般纳税人应纳增值税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

1. 增值税两类纳税人身份的税务筹划——增值率判断法

小规模纳税人应纳增值税额 = 销售收入 × 3%

当两类纳税人应纳增值税额相等时，则：

$$\begin{aligned} & \text{销售收入} \times 17\% \text{ (11\%或6\%)} \times \text{增值率} \\ & = \text{销售收入} \times 3\% \end{aligned}$$

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

1. 增值税两类纳税人身份的税务筹划——增值率判断法

两类纳税人税负平衡点的增值率

一般纳税人	小规模纳税人	不含税纳税平衡点	含税纳税平衡点
17%	3%	17.65%	20.05%
11%	3%	27.27%	29.39%
6%	3%	50.00%	51.46%

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

1. 增值税两类纳税人身份的税务筹划——增值率判断法

当增值率小于税负平衡点增值率时，一般纳税人税负低于小规模纳税人，即成为一般纳税人可以节税。

当增值率高于无差别平衡点增值率时，一般纳税人税负高于小规模纳税人，即成为小规模纳税人可以节税。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

2. 销售使用过的固定资产的税务筹划

假定使用过的固定资产的原值为A，销售价格为S，升值率为R，使用过的固定资产销售价格高于原值时的增值税适用征收率为T₁，则：

$$R = \frac{S - A}{S} \times 100\%$$

当扣除增值税后的销售价格等于固定资产原值时，即：

$$S - \frac{S}{1 + T_1} \times T_1 \times 50\% = A$$
$$R = \frac{T_1}{1 + T_1} \times 50\% \times 100\%$$

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

2. 销售使用过的固定资产的税务筹划

当 T_1 为4%时，平衡点升值率 $R = 1.92\%$ ，

若销售使用过的固定资产的价格超过原值但没超过原值平衡点升值率，企业应尽量使销售价格不超过原始价格，免税的收益大于纳税的收益；

若价格超过原值平衡点升值率，则企业应当放弃免税，而选择缴纳增值税，可以带来更大的收入。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

3. 购进价格的税务筹划

假设一般纳税人的含税销售额为 S ，从一般纳税人购货的含税购进额为 P ，适用的增值税税率为 T_1 ，从小规模纳税人购进货物的含税额与从一般纳税人购进货物的含税额的比率为 R_c ，小规模纳税人适用的征收率为 T_2 。因生产加工费用与原材料的来源关系不大，所以收益为销售收入扣除购进成本、应纳增值税额之差，则

从一般纳税人索取专用发票后的收益为：

$$S - P - \left(\frac{S}{1 + T_1} \times T_1 - \frac{P}{1 + T_1} \times T_1 \right) = \frac{S - P}{1 + T_1}$$

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

3. 购进价格的税务筹划

从小规模纳税人索取专用发票后的收益为：

$$S - P \times R_c - \left(\frac{S}{1 + T_1} \times T_1 - \frac{P \times R_c}{1 + T_2} \times T_2 \right) = \frac{S}{1 + T_1} - \frac{P \times R_c}{1 + T_2}$$

当两者的收益相等时，则有：

$$\frac{(S - P)}{1 + T_1} = \frac{S}{1 + T_1} - \frac{P \times R_c}{1 + T_2}$$

$$R_c = \frac{(1 + T_2)}{(1 + T_1)} \times 100\%$$

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

3. 购进价格的税务筹划

若实际的含税价格比小于 R_c ，就应当选择小规模纳税人的货物；

若实际的含税价格比大于 R_c ，就应当选择一般纳税人的货物；

若实际的含税价格比等于 R_c ，两者的经济流入相同，就应当从其他角度考虑选择不同纳税人的货物。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

3. 购进价格的税务筹划

依据上述公式，假设小规模纳税人在销售货物时，不愿或不能委托主管税务局代开增值税专用发票而出具一般普通发票，则一般纳税人在购进货物时，小规模纳税人销售货物的含税价格与一般纳税人销售货物的含税价格比为： $R_c = 1 \div (1 + T_1) \times 100\%$

不同纳税人含税价格比率

一般纳税人适用的 增值税税率	小规模纳税人适用 的增值税缴纳率	索取专用发票后的 含税价格比率	未索取专用发票后 的含税价格比率
17%	3%	88.03%	85.47%
11%	3%	92.79%	90.09%
6%	3%	97.17%	94.34%

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

3. 购进价格的税务筹划

例：某生产企业为增值税一般纳税人，适用增值税税率**17%**，预计实现含税销售收入**234000元**，需要外购原材料**10吨**。现有A，B，C三个供货商提供货源，其中A为一般纳税人，能够开具增值税专用发票，适用税率**17%**；B为生产该原材料的小规模纳税人，能够委托主管税务机关代开增值税征收率为**3%**的专用发票；C为个体工商户，仅能提供普通发票。A，B，C所提供的原材料质量相同，含税价格不同，分别为每吨**11700元**、**11000元**、**10500元**。企业应当如何进行购货价格的税务筹划，选择什么样的供应企业？

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

3. 购进价格的税务筹划

B与A的实际含税价格比率 $R = 11000 \div 11700 = 94.02\% > 88.03\%$

C与A的实际含税价格比率 $R = 10500 \div 11700 = 89.74\% > 85.47\%$

可以看出，选择从B，C购进原材料显然不合算，应当选择A。

应纳增值税额和税后现金流量计算如下：

方案1：从A企业购进。

$$\text{应纳增值税额} = 234\,000 \div (1+17\%) \times 17\% - (11\,700 \times 10) \div (1+17\%) \times 17\% = 17\,000 \text{ (元)}$$

$$\begin{aligned} \text{税后现金净流量} &= 234\,000 - 117\,000 - 17\,000 \\ &= 100\,000 \text{ (元)} \end{aligned}$$

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

3. 购进价格的税务筹划

方案2：从B购进。

$$\begin{aligned} \text{应纳增值税额} &= 234\,000 \div (1+17\%) \times 17\% - (11\,000 \times 10) \\ &\div (1+3\%) \times 3\% = 30\,796.12 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{税后现金净流量} &= 234\,000 - 110\,000 - 30\,796.12 \\ &= 93\,203.88 \text{ (元)} \end{aligned}$$

方案3：从C购进。

$$\text{应纳增值税额} = 234\,000 \div (1+17\%) \times 17\% = 34\,000 \text{ (元)}$$

$$\text{税后现金净流量} = 234\,000 - 10\,500 \times 10 - 34\,000 = 95\,000 \text{ (元)}$$

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

现行的促销方式：

返还现金

礼券

红利卡

积分卡

赠品等

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

例2:

(1) 鉴于消费者越来越讲实惠，如果采用返还现金的方式进行促销，一定能够吸引更多的顾客。

(2) 采用赠送货物的促销方式，可以减少本公司的存货，同时也可以刺激销售。

(3) 采用赠送优惠券的方式可以增加商品销售的吸引力，不仅可销售更多的商品而且可以为公司带来更多的利润。

(4) 采用让利方式，即折扣销售方式，可以减少税收负担。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

假定所有促销方式消费者都接受，消费者都在当月完成所有的购买行为，以10 000元销售额、平均成本为6 000元为基数，提出以下四个具体操作方案：

方案1：购物就在商品原价的基础上打7折；

方案2：购物满100元赠送价值30元的商品（赠品成本18元，均为含税价）；

方案3：购物满100元赠送优惠券30元（不可兑换现金，下次购物可代币结算）；

方案4：购物满100元返还30元现金。

仅考虑增值税、企业所得税和个人所得税，不考虑其他税费。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

筹划方案分析：

方案1：此方案为折扣销售（商业折扣），是指销货方在销售货物或提供应税劳务时，因购货方购货数量较大等原因，而给予购货方的价格优惠。

如果销售额和折扣额在同一张发票上分别注明，按折扣后的销售额计征增值税；如果折扣额另开发票，不论其在会计上如何处理，均不得从销售额中扣除折扣额，需全额计征增值税。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

假定1：该商场未将销售额和折扣额开在一张发票上：

应缴纳的增值税= $10\ 000 \div (1+17\%) \times 17\% - 6\ 000 \div (1+17\%) \times 17\% = 581.2$ （元）

应缴纳的企业所得税= $[7\ 000 \div (1+17\%) - 6\ 000 \div (1+17\%)] \times 25\% = 213.68$ （元）

税后利润= $7\ 000 \div (1+17\%) - 6\ 000 \div (1+17\%) - 213.68 = 641.02$ （元）

缴税合计数= $581.2 + 213.68 = 794.88$ （元）

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

假定2：该商场将销售额与折扣额开在同一张发票上：

$$\text{应缴纳的增值税} = 7\,000 \div (1+17\%) \times 17\% - 6\,000 \div (1+17\%) \times 17\% = 145.3 \text{ (元)}$$

$$\text{应缴纳的企业所得税} = [7\,000 \div (1+17\%) - 6\,000 \div (1+17\%)] \times 25\% = 213.68 \text{ (元)}$$

$$\text{税后利润} = 7\,000 \div (1+17\%) - 6\,000 \div (1+17\%) - 213.68 = 641.02 \text{ (元)}$$

$$\text{缴税合计数} = 145 + 213.68 = 358.68 \text{ (元)}$$

在税后利润相同的情况下，该商场会选择缴税合计数最小的假定2的做法。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

方案2：根据国家税务总局《关于确认企业所得税收入若干问题的通知》规定：“企业以买一赠一等方式组合销售本企业商品的，不属于捐赠，应将总的销售金额按各项商品公允价值的比例来分摊确认各项销售收入。”

应缴纳的增值税= $[10\ 000 \div (1+17\%) \times 17\% - 6\ 000 \div (1+17\%) \times 17\% - 1\ 800 \div (1+17\%) \times 17\%]$ =319.66 (元)

应缴纳的企业所得税= $[10\ 000 \div (1+17\%) - 6\ 000 \div (1+17\%) - 1\ 800 \div (1+17\%)] \times 25\%$ =470.09 (元)

税后利润= $10\ 000 \div (1+17\%) - 6\ 000 \div (1+17\%) - 1\ 800 \div (1+17\%) - 470.09$ =1 410.25 (元)

缴税合计数= $319.66 + 470.09 = 789.75$ (元)

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

方案3：该种方式其实质就是商场赠送给消费者价值3 000元的商品。税法规定，按视同销售处理。同时，应按“偶然所得”项目计征个人所得税。

应缴纳的增值税= $[10\ 000 \div (1+17\%) \times 17\% - 6\ 000 \div (1+17\%) \times 17\%] + [3\ 000 \div (1+17\%) \times 17\% - 1\ 800 \div (1+17\%) \times 17\%] = 755.56$ (元)

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

应替顾客缴纳的个人所得税

$$=3\ 000 \div (1-20\%) \times 20\% = 750 \text{ (元)}$$

$$\text{应缴纳的企业所得税} = [10\ 000 \div (1+17\%) - 6\ 000 \div (1+17\%) - 1\ 800 \div (1+17\%) - 750] \times 25\% = 282.59 \text{ (元)}$$

$$\text{税后净利润} = 10\ 000 \div (1+17\%) - 6\ 000 \div (1+17\%) - 1\ 800 \div (1+17\%) - 750 - 282.59 = 847.75 \text{ (元)}$$

$$\text{缴税合计数} = 755.56 + 750 + 282.59 = 1\ 788.15 \text{ (元)}$$

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

方案4：计算仅考虑直接返还现金的方式。

$$\begin{aligned} \text{应缴纳的增值税} &= 10\,000 \div (1+17\%) \times 17\% - 6000 \div (1+17\%) \\ &\times 17\% = 581.2 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{应替顾客缴纳的个人所得税} &= 3\,000 \div (1-20\%) \times 20\% = 750 \\ \text{(元)} \quad \text{应纳税所得额} &= 10\,000 \div (1+17\%) - 6\,000 \div (1+17\%) - \\ &750 - 3\,000 = -331.2 \text{ (元)} \end{aligned}$$

因为 $-331.2 < 0$ ，所以应缴纳的企业所得税为0。

$$\begin{aligned} \text{税后净利润} &= 10\,000 \div (1+17\%) - 6\,000 \div (1+17\%) - 3\,000 - \\ &750 = -331.2 \text{ (元)} \end{aligned}$$

$$\text{缴税合计数} = 581.2 + 750 = 1331.2 \text{ (元)}$$

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

方案		增值税	企业所 得税	个人所 得税	缴税合计	税后利润
折扣销售	折扣金额未开 在一张发票上	581.2	213.68	—	794.88	641.02
	折扣金额开在 一张发票上	145.3	213.68	—	358.68	641.02
赠商品		319.66	470.09		789.75	1 410.25
赠购物券		755.56	282.29	750	1 788.15	847.75
返现金		581.2	0	750	1 331.2	-331.2

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(2) 增值税的税务筹划

4. 销售方式的税务筹划

企业进行促销的税务筹划思路是：

第一，购销差价是税务筹划需要考虑的重点问题。

第二，个人所得税代扣代交问题影响企业的经营业绩。

第三，进行促销活动的税务筹划需要关注促销活动的最终目的。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 消费税的税务筹划

1. 运用转让定价降低计税依据

关联企业中生产（委托加工、进口）应税消费品的企业，如果以较低的价格将应税消费品销售给其独立核算的销售部门，则可以降低销售额，从而减少应纳税销售额。

2. 兼营不同税率的应税消费品的税务筹划

相关税收法规：纳税人兼营多种不同税率的应税消费品，应当分别核算不同税率应税消费品的销售额、销售数量；未分别核算销售额、销售数量，或者将不同税率的应税消费品组成成套消费品销售的，应从高适用税率。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 消费税的税务筹划

3. 改变加工方式的税务筹划

◆ 委托加工方式的税负

例：甲公司委托乙公司将一批价值200万元的原料加工成A半成品，协议规定加工费150万元；加工的A半成品运回甲公司后，继续加工成B产成品，加工成本、分摊费用共计200万元，该批产成品售价1500万元。假设A半成品消费税税率30%，产成品消费税税率50%。

方案1：委托加工的应税消费品收回后，在本企业继续加工成另一种应税消费品销售。

消费税组成计税价格 = $(200 + 150) \div (1 - 30\%) = 500$ (万元)

应缴消费税 = $500 \times 30\% = 150$ (万元)

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 消费税的税务筹划

方案1：甲公司销售产品后，应缴消费税为：

$$1500 \times 50\% - 150 = 600 \text{ (万元)}$$

甲公司的税后利润为（设所得税税率25%）：

$$(1500 - 200 - 150 - 200 - 150 - 600) \times (1 - 25\%) = 150 \text{ (万元)}$$

方案2：委托加工的消费品收回后，直接对外销售。

仍以上例，如果甲公司委托乙公司将原料加工成B产成品，原料成本不变，加工费用为350万元；加工完毕，运回甲公司后，甲公司对外售价仍为1 500万元。

甲公司向乙公司支付加工费的同时，向其支付代收代缴的消费税为：

$$(200 + 350) \div (1 - 50\%) \times 50\% = 550 \text{ (万元)}$$

其税后利润计算如下：

$$(1500 - 200 - 350 - 550) \times (1 - 25\%) = 300 \text{ (万元)}$$

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 消费税的税务筹划

结论：两种方案相比较，当被加工原料成本相同、最终售价相同的情况下，后者显然比前者对企业有利得多，税后利润多**150**万元。即使后一种情况甲公司向乙公司支付的加工费等于前者之和**350**万元（**150+200**），后者也比前者税后利润多。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 消费税的税务筹划

◆自行加工的税负。

仍依上例，甲公司将购入的价值200万元的原料自行加工成B产成品，加工成本、分摊费用共计450万元，售价1500万元。有关计算如下：

$$\text{应缴消费税} = 1500 \times 50\% = 750 \text{（万元）}$$

$$\text{税后利润} = (1500 - 200 - 450 - 750) \times (1 - 25\%) = 75 \text{（万元）}$$

结论：由上述分析可以看出，在各相关因素相同的情况下，自行加工方式的税后利润最少，其税负最重；而收回后不再加工直接销售的方式又比委托加工收回后再继续加工的销售方式的税负要低。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 消费税的税务筹划

4. 非货币性交易的税务筹划

税法规定，纳税人自产的应税消费品用于换取生产资料 and 消费资料、投资入股或抵偿债务等方面，应当按照纳税人同类应税消费品的最高销售价格作为计税依据。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 企业所得税的税务筹划

1. 会计政策选择的税务筹划——以固定资产折旧为例

无减免税期时平均年限法和年数总和法的比较

单位：万

年份	折旧额		税前利润额		应纳税额		应纳税额的现值	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
第1年	60	100	200	160	50	40	45.46	36.36
第2年	60	80	200	180	50	45	41.32	37.19
第3年	60	60	200	200	50	50	37.57	37.57
第4年	60	40	200	220	50	55	34.15	37.57
第5年	60	20	200	240	50	60	31.05	37.25
合计	300	300	1000	1000	250	250	189.55	185.94

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 企业所得税的税务筹划

有减免税期时平均年限法和年数总和法的比较

单位：万元

年份	折旧额		税前利润额		应纳税额		应纳税额的现值	
	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)	(1)	(2)
第1年	60	100	200	160	0	0	0	0
第2年	60	80	200	180	0	0	0	0
第3年	60	60	200	200	50	50	37.57	37.57
第4年	60	40	200	220	50	55	34.15	37.57
第5年	60	20	200	240	50	60	31.05	37.25
合计	300	300	1000	1000	150	165	102.77	112.39

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 企业所得税的税务筹划

1. 会计政策选择的税务筹划——以固定资产折旧为例

结论：在不考虑减免税的情况下，企业采用加速折旧法与平均年限法在固定资产存在的纳税期间的应纳税额总额是相同的。但在加速折旧法下，可以在固定资产使用初期多计折旧，加大企业初期成本而减少利润，从而减轻了企业前期所得税负担，将企业缴纳所得税的时间大大推迟，因而企业可以提前取得部分现金净收入，促进资产的更新改造。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 企业所得税的税务筹划

2. 研发费用的税务筹划

例：某企业未单独核算研究人员工资等研究开发费用，未能享受技术开发费的加计扣除。今年该企业不仅单独设立了技术研发部门，而且单独核算研究开发费用，并向税务机关报送了相关资料。如果今年的技术开发费为800万元，则可以享受加计扣除，减少应纳税额100万元（ $800 \times 50\% \times 25\%$ ）。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 企业所得税的税务筹划

3. 广告费和业务宣传费的税务筹划

例：某公司某年度实现产品销售收入10 000万元，“销售费用”中列支广告费和业务宣传费2 500万元，税前会计利润总额为1 000万元。按税法扣除比例，其广告费和业务宣传费超支额为1 000万元。该公司总计应纳税所得额为2 000万元，应纳所得税额为500万元，税后净利润为500万元。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 企业所得税的税务筹划

3. 广告费和业务宣传费的税务筹划

若该公司将自己的销售部门独立出去成立一个销售公司，将产品以8 000万元的价格销售给销售公司，销售公司再以10 000万元的价格对外销售。

母公司与销售公司发生的广告费和业务宣传费分别为1 000万元和1 500万元。母公司的税前利润为800万元，销售公司的税前利润为200万元，则两公司分别缴纳企业所得税，各项费用均不超过税法规定的标准，整个集团应纳所得税额为250万元，税后净利润为750万元。

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 企业所得税的税务筹划

4. 企业集团汇总纳税的税务筹划

例：某企业集团有一核心企业和100%控股的3个紧密层企业，4个公司以前年度均无亏损，所得税税率均为25%，就地预缴所得税比例为0。该企业集团所属各企业预测未来3年的盈利情况如表12-6及表12-7所示。请给出该企业的最佳纳税方案。

某企业集团预测3年所得额情况表

单位：万元

企业名称	第1年所得额	第2年所得额	第3年所得额
核心企业	60	70	80
甲企业	20	30	40
乙企业	-15	10	25
丙企业	-40	30	30

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 企业所得税的税务筹划

企业集团合并与分别纳税计算表

单位：万元

纳税方案	第1年		第2年		第3年		所得税合计
	所得额	所得税	所得额	所得税	所得额	所得税	
合并纳税总额	25	6.25	140	35	175	43.75	85
分别纳税总额	80	20	100	25	160	40	85

第11章 税务筹划实务简述

一、分税种进行的税务筹划

(3) 企业所得税的税务筹划

4. 企业集团汇总纳税的税务筹划

结论：如果分别纳税，乙企业第1年15万元的亏损到第3年才能弥补，丙企业40万元的亏损到第3年才能弥补完。如果合并纳税，乙、丙两企业的亏损在第1年就可以全部弥补。

无论是合并纳税还是不合并纳税，该企业集团3年的总体税负都是相同的，只是合并纳税后可以前期少缴税款后期多缴税款，考虑到货币的时间价值，相当于取得了**递延纳税的利益**。

第11章 税务筹划实务简述

二、企业经营活动的税务筹划

(1) 企业经营活动税务筹划概述

在企业的日常经营过程中，税收贯穿于全过程。企业要在做出经营决策之前就综合考虑不同决策可能导致的税负的不同。具体包括：筹资活动、投资活动、收益分配、企业重组等。

第11章 税务筹划实务简述

二、企业经营活动的税务筹划

(2) 企业筹资税务筹划

$$\text{权益资本收益率 (税前)} = \frac{\text{息税前}}{\text{投资收益率}} + \frac{\text{负债}}{\text{权益资本}} \times \left(\frac{\text{息税前}}{\text{投资收益率}} - \frac{\text{负债}}{\text{成本率}} \right)$$

只要企业息税前投资收益率**高于**负债成本率，增加负债额度，提高负债比重，就会带来权益资本收益水平提高的效应。

第11章 税务筹划实务简述

二、企业经营活动的税务筹划

(3) 企业投资税务筹划

1. 个人独资企业、合伙企业与公司企业的筹划与选择。

一般来说，企业设立时对企业组织形式的选择，应考虑以下几点：

1) 从总体税负角度考虑，合伙制一般要低于公司制。

2) 在比较两种企业组织形式的税负大小时，不能仅看名义上的差别，更重要的是看实际上的差别。

3) 比较合伙制、公司制的税基、税率结构和税收优惠待遇等多种因素，因为综合税负是多种因素起作用的结果，不能只考虑一种因素。

4) 合伙制构成中如果既有本国居民，又有外国居民，出现合伙制跨国现象，在这种情况下，合伙人由于居民身份国别的不同，税负将出现差异，特别是在预提所得税方面要充分考虑这一因素。

第11章 税务筹划实务简述

二、企业经营活动的税务筹划

(3) 企业投资税务筹划

▶ 子公司与分公司的筹划与选择。

例：假设A公司在国内拥有两家分公司B和C，某一纳税年度A公司本部实现利润1 000万元，其分公司B实现利润150万元，分公司C亏损200万元，企业所得税税率为25%，则该公司该年度应纳税额为：

$$(1\ 000 + 150 - 200) \times 25\% = 237.5 \text{ (万元)}$$

总分公司的整体税负为237.5万元。

如果上述B，C是子公司，总体税负就不一样。

$$A \text{ 公司应纳所得税} = 1\ 000 \times 25\% = 250 \text{ (万元)}$$

$$B \text{ 子公司应纳所得税} = 150 \times 25\% = 37.5 \text{ (万元)}$$

C子公司由于当年亏损200万元，该年度无须缴纳所得税。

母子公司整体税负287.5万元，高出总分公司的整体税负50万。

第11章 税务筹划实务简述

二、企业经营活动的税务筹划

(3) 企业投资税务筹划

2. 企业注册地的税务筹划

- ▶ 利用经济特区和浦东新区新设高新技术企业的所得税优惠政策进行税务筹划；
- ▶ 利用西部大开发的所得税优惠政策进行税务筹划；
- ▶ 利用民族自治地方的所得税优惠政策进行税务筹划；
- ▶ 利用东北地区和中部六省老工业基地城市扩大增值税抵扣范围的优惠政策进行税务筹划。

第11章 税务筹划实务简述

二、企业经营活动的税务筹划

(3) 企业投资税务筹划

3. 投资方向的税务筹划

- ▶ 利用鼓励科技进步的优惠政策进行税务筹划；
- ▶ 从事农、林、牧、渔业项目的优惠政策进行税务筹划；
- ▶ 利用公共基础设施项目的优惠政策进行税务筹划；
- ▶ 利用环境保护、节能节水项目的优惠政策进行税务筹划；
- ▶ 利用综合利用资源的优惠政策进行税务筹划。

第11章 税务筹划实务简述

二、企业经营活动的税务筹划

(4) 企业收益分配的税务筹划

例：某中外合资经营企业的外方投资者 A，投资额占合资企业实收资本的50%，合资企业所有者权益共计2000万元，包括实收资本1200万元，资本公积300万元，未分配利润500万元。A 准备将其拥有股权的一半转让。

方案1：A 直接转让，转让价格为500万元。

方案2：合资企业先分配股息，假设合资企业将未分配利润全部用于股利分配。A 可得250万元，然后 A 再转让股权给 B，转让价格为375万元。

第11章 税务筹划实务简述

二、企业经营活动的税务筹划

(4) 企业收益分配的税务筹划

外方投资者应缴纳的个人所得税计算如下：

方案1： $(500-1200 \times 25\%) \times 20\% = 40$ （万元）

方案2： $(375-1200 \times 25\%) \times 20\% = 15$ （万元）

可见，方案2比方案1节减了税款25万元。

第11章 税务筹划实务简述

二、企业经营活动的税务筹划

(5) 企业重组的税务筹划

被合并方企业将全部资产和负债转让给合并方企业，除与非股权支付额相对应部分的资产外，合并方企业接收的被合并企业的全部资产和负债的计税基础应以原计税基础确定。除法律或协议另有规定外，被合并方企业合并前全部所得税事项由合并方企业承担。

当年可由合并后企业弥补的被合并方企业亏损限额
=被合并企业净资产公允价值×国家当年发行的最长期限的国债利率

第11章 税务筹划实务简述

二、企业经营活动的税务筹划

(5) 企业重组的税务筹划

2. 企业分立

3. 整体资产转让

企业整体资产转让一般应在交易发生时确认有关资产转让所得或损失。企业整体资产转让过程中发生的各项资产交易，凡已确认收益或者损失的，相关资产应当按交易价格重新确定计税基础。

4. 整体资产置换

企业整体资产置换一般应在交易发生时确认有关资产转让所得或损失。企业整体资产置换过程中发生的各项资产交易，凡已确认收益或者损失的，相关资产应当按交易价格重新确定计税基础。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

(1) 国际税务筹划概述

1. 国际税务筹划与税收管辖权

国际税务筹划的任务是通过税收负担的最小化，实现全球所得的最大化。企业国际税务筹划的特点是利用企业灵活的跨国机制，在位于不同税收环境的国家中所属的相应机构单位之间进行利润的再分配。

税收管辖权是一个国家在税收领域内所行使的具有法律效力的管理权力，是国家主权在税收领域的体现。世界上的税收管辖权分为居民管辖权、公民管辖权和地域管辖权。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

(1) 国际税务筹划概述

2. 公司法人的居民身份确定标准

法律标准。对凡是按照本国法律组建并登记注册的公司规定为本国居民公司。法律标准又称组建地标准或注册地标准。

总机构标准。以一个公司的总管理机构，如总公司、总部是否设在本国境内为判定标准。如果一个公司总机构在本国境内，即为本国居民公司。

控股标准。以一个公司拥有控制表决权的股份的股东的居民身份为依据，有控股表决权的股东是本国居民，该公司也为本国居民公司，并负有纳税义务。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

(1) 国际税务筹划概述

控制和管理中心标准。以公司经营活动的实际控制和管理中心所在地为依据，凡是实际控制和管理中心所在地被认定在本国境内的公司为本国居民公司。按照有关国家规定，实际控制和管理中心所在地一般是指公司董事会所在地，或董事会有关经营决策会议的召开地点。

主要经营业务标准。以公司经营业务的数量为依据。实行这一标准的国家通常规定，如果一个公司占最大比例的贸易额或利润额是在本国境内实现的，该公司就是本国居民公司。

中国采取的是登记注册地和实际管理控制地相结合的原则。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

(1) 国际税务筹划方式

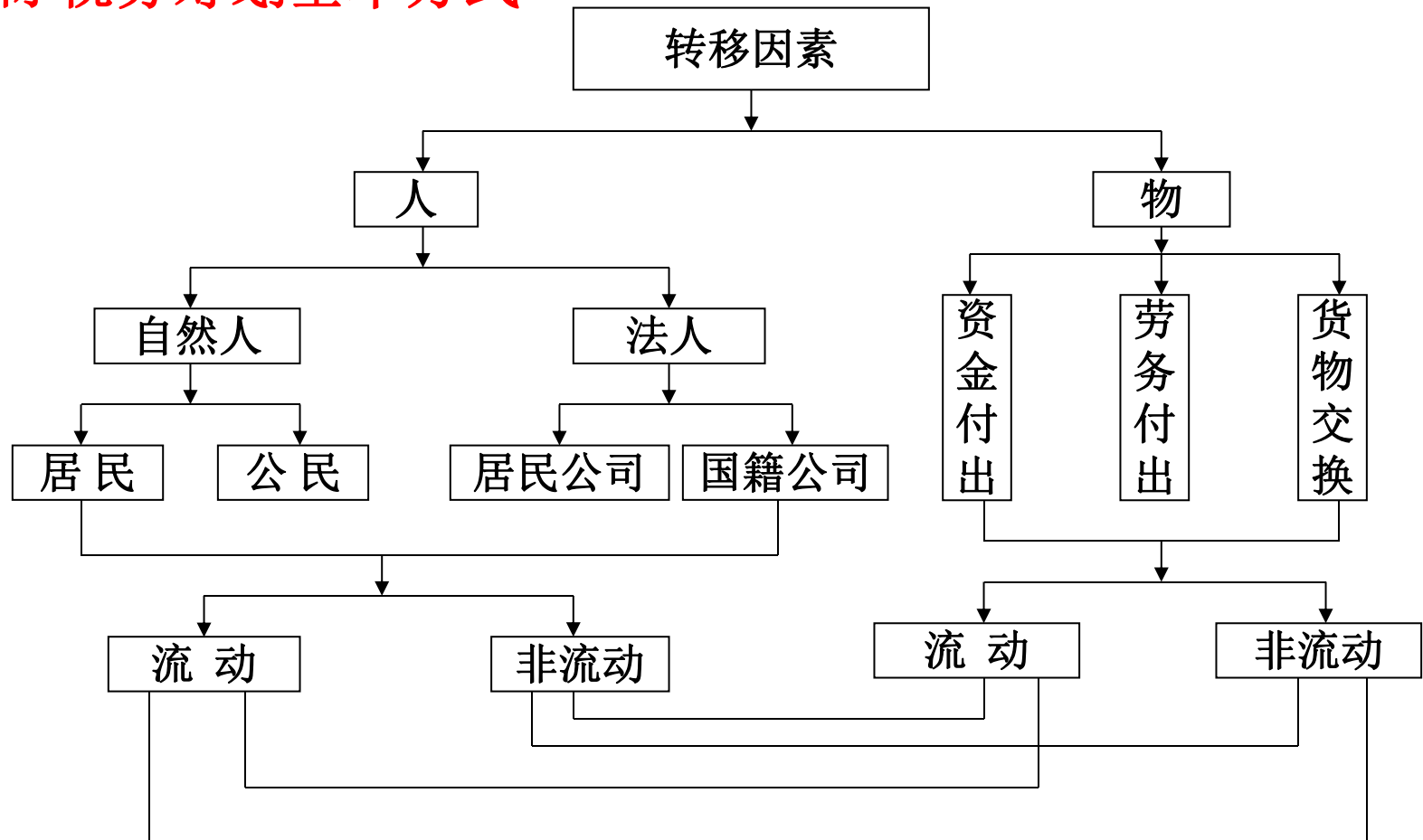
国际税务筹划的基本方式就是跨国纳税人通过利用或套用有关国家税法和国际税收协定，利用其对企业经营有利的规定，以及利用其差别、漏洞、特例和缺陷，避免国际双重缴税，规避纳税主体和纳税客体的纳税义务。

国际税务筹划的基本方法包括：人的流动税务筹划法，人的非流动税务筹划法，物的流动税务筹划法，物的非流动税务筹划法。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

国际税务筹划基本方式



第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

2. 人的流动税务筹划法

人的流动税务筹划法是指一个国家税收管辖权下的纳税人法律意义上迁移出该国，成为另一个国家税收管辖权下的纳税人，或没有成为任何一个国家税收管辖权下的纳税人，以规避或减轻其总体纳税义务的国际税务筹划方法。

1. 纳税人住所的真正迁移

(1) 合并迁移法

(2) 分立迁移法

2. 纳税人住所的“虚假”迁移

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

2. 人的非流动税务筹划法

人的非流动税务筹划法是指一个国家税收管辖权下的纳税人并没有实际迁移出该国，但已不再是该国税收管辖权下的纳税人或改变了纳税人性质，以规避或减轻其总体纳税义务的国际税务筹划方法。

◆利用信托形式

利用信托形式是指纳税人通过建立信托财产或者其他信托关系的各种信托形式进行国际税务筹划的方法。

一项信托通常是由三方面关系组成：一是委托人，又称信托人；二是受托人；三是受益人。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

2. 人的非流动税务筹划法

◆ 套用税收协定

套用税收协定的概念。税收协定是指两个或两个以上主权国家为了避免国际双重征税，协调相互间的税收分配关系，经由政府间谈判所签订的确定缔约国各方权利和义务的一种书面协议。

套用税收协定的常见方式——建立直接导管公司、建立脚踏石导管公司、直接利用双边关系设置高股权控股公司。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

2. 物的流动税务筹划法

物的流动税务筹划法是指跨国纳税人将一个国家税收管辖权下的纳税客体转移出该国，成为另一个国家税收管辖权下的纳税客体，或没有成为任何一个国家税收管辖权下的纳税客体，以规避或减轻其总体纳税义务的国际税务筹划方法。

这里说的“物”的流动，不仅是指纳税客体自身——各类所得、收益等的流动，更重要的是指那些与形成最终所得、收益相关的要素，即资金、货物、劳务、费用等有形与无形要素的流动。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

2. 物的流动税务筹划法

◆避免成为常设机构

绝大多数国家利用“常设机构”的概念，作为对非居民公司征税的依据：构成常设机构的，就可以认定其所得来源于该国境内，可以行使地域管辖权，对该所得征税；不构成常设机构的，就不对其所得征税。

在国际税收协定中，常设机构是指企业进行全部或部分经营活动的固定场所。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

2. 物的流动税务筹划法

◆ 利用常设机构转移收入与费用

转移货物。

转移劳务费、特许权使用费及其他类似的费用。

转移亏损。

转让财产。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

3. 利用转让定价

例：假设位于甲国的A公司是位于乙国的B公司的母公司，A公司控制B公司100%的股权。甲国公司所得税税率为40%，乙国为30%，A为B提供一批零件，由B加工后出售，按正常交易价格和低价格进行交易的结果如下表所示。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

3. 利用转让定价

转让定价前后的税负比较

单位：万美元

公 司	项 目	按正常价格	按低价格
A公司	销售收入	100	75
	成本	50	50
	利润	50	25
	税率	40%	40%
	税额	20	10
B公司	销售收入	200	200
	成本	125	100
	利润	75	100
	税率	30%	30%
	税额	22.5	30
税额合计		42.5	40

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

4. 利用国际避税地

国际避税地是指没有所得税和一般财产税的国家和地区，所得税和一般财产税的税率很低的国家和地区，或虽然实行一般的所得税、一般财产税税率，但能提供特殊的所得税或一般财产税优惠的国家和地区。

第11章 税务筹划实务简述

二、国际税务筹划

4. 利用国际避税地

在一般情况下，将常设机构或公司设在国际避税地，减轻税收负担的渠道通常有四种：第一，税后的所得最好经由国际避税地转移到与其有税收协定关系的国家，可以享受较低的预提税税率；第二，税前所得最好多体现在国际避税地，这样税收负担低，甚至可能为零税率；第三，因课征低税率的劳务报酬所得税，从而减轻税负；第四，在国际避税地多保留税后所得，可享受税收递延的好处。

课外阅读材料

- 《中华人民共和国税收征收管理法》
- 《企业会计准则》
- 《中华人民共和国企业所得税法实施条例》