

税收会计实务

SHUI SHOU KUA I JI SHI WU



主编：杨红举

余国全

中国经济出版社

税收会计实务

SHUI SHOU KUA JI SHI WU



主编 陈纪平
余国金

中国税务出版社

图书在版编目(CIP)数据

税收会计实务/ 杨红举 余国全 主编. —北京: 中国经济出版社, 2004. 2

ISBN 7—5017—2479—2

I. 税… II. ①杨… ②余… III. 会计——税务 IV
. F·201

中国版本图书馆(CIP)数据核字 (2004) 第 005738 号

税收会计实务

杨红举 余国全 主编

*

中国经济出版社出版

(北京市西城区百万庄北街3号, 邮编 100037)

山东泰山文印中心印刷

全国各地新华书店经销

*

850×1168 1/32 印张:17 字数:418千字

印数:0001—3000册

2004年2月第1版第1次印刷

ISBN7—5017—2479—2/F·201

定价:38.00元

税收会计实务

主 编:杨红举 余国全

副主编:胡宏超 李冬晓

贾红杰 魏 生

编 委:史永祥 王春林

王振方 杨红雷

刘学健 邢全顺

张雪芬

前 言

随着社会主义市场经济的快速发展,会计已经成为社会经济活动中的“商业语言”,而税收又是经济活动中的主要内容。为了帮助税务征管人员、税收会计人员及其他从事税收活动的人员开展工作,保证国家财税收入稳定增长,我们组织相关领导及长期从事会计、税务、审计的实务工作者编纂了《税收会计实务》一书。

本书实用性强、简洁易懂,是税务、会计、审计人员的工具书,也可作为自学、培训的教材。本书在编纂过程中,得到有关领导、同志的大力支持,在此表示由衷的谢意!

由于时间仓促、业务水平有限,书中难免存在错误,敬请批评指正。

——编者

二〇〇四年三月十日

目 录

第一章 现行税收体系.....	(1)
第一节 增值税.....	(2)
第二节 消费税	(11)
第三节 营业税	(14)
第四节 企业所得税	(25)
第五节 外商投资企业和外国企业所得税	(28)
第六节 个人所得税	(41)
第七节 关税	(53)
第八节 资源税	(67)
第九节 印花税	(71)
第十节 土地增值税	(80)
第十一节 车船使用税	(89)
第二章 税收会计处理	(93)
第一节 增值税的会计处理	(93)
第二节 消费税的会计处理.....	(113)
第三节 营业税的会计处理.....	(120)
第四节 企业所得税的会计处理.....	(131)
第五节 外商投资企业和外国企业所得税的会计处理	(139)
第六节 个人所得税的会计处理.....	(143)
第七节 关税的会计处理.....	(164)
第八节 资源税的会计处理.....	(170)

第九节 印花税的会计处理·····	(172)
第十节 土地增值税的会计处理·····	(173)
第十一节 车船使用税的会计处理·····	(175)
第三章 税收缴纳实务·····	(178)
第一节 税务管理·····	(178)
第二节 税款征收·····	(189)
第三节 税款缴纳·····	(196)
第四节 税务检查·····	(238)
第五节 法律责任·····	(241)
第四章 税收避节方法·····	(244)
第一节 避税节税概述·····	(244)
第二节 国内避税节税·····	(255)
第三节 国际避税节税·····	(287)
第四节 个人避税节税·····	(306)
第五章 主要税收法规·····	(314)
中华人民共和国税收征收管理法·····	(314)
中华人民共和国税收征收管理法实施细则·····	(332)
中华人民共和国增值税暂行条例·····	(353)
中华人民共和国增值税暂行条例实施细则·····	(359)
中华人民共和国消费税暂行条例·····	(367)
中华人民共和国消费税暂行条例实施细则·····	(372)
中华人民共和国营业税暂行条例·····	(378)
中华人民共和国营业税暂行条例实施细则·····	(382)
中华人民共和国企业所得税暂行条例·····	(390)
中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则·····	(394)

中华人民共和国个人所得税法·····	(407)
中华人民共和国个人所得税法实施条例·····	(413)
中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法 ·····	
·····	(422)
中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法实施细则	
·····	(429)
中华人民共和国进出口关税条例·····	(455)
国务院关于修改《中华人民共和国进出口关税条例》的决定	
·····	(461)
中华人民共和国资源税暂行条例·····	(464)
中华人民共和国资源税暂行条例实施细则·····	(467)
中华人民共和国印花税法暂行条例·····	(501)
中华人民共和国印花税法暂行条例实施细则·····	(507)
中华人民共和国土地增值税暂行条例·····	(513)
中华人民共和国土地增值税暂行条例实施细则·····	(516)
中华人民共和国车船使用税暂行条例·····	(522)
河南省车船使用税暂行条例实施细则·····	(525)

第一章 现行税收体系

我国现行税收法律体系是在原有税制的基础上,经过 1994 年工商税制改革逐渐完善形成的,按其性质和作用大致分为七类:

(一)流转税类。包括增值税、消费税和营业税。主要在生产、流通或者服务业中发挥调节作用。

(二)资源税类。包括资源税、城镇土地使用税。主要是对针对开发和利用自然资源差异而形成的级差收入发挥调节作用。

(三)所得税类。包括企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税。主要是在国民收入形成后,对生产经营者的利润和个人的纯收入发挥调节作用。

(四)特定目的税类。包括筵席税、城市维护建设税、土地增值税、耕地占用税,主要是为了达到特定目的,对特定对象和特定行为发挥调节作用。

(五)财产和行为税类。包括房产税、城市房地产税、车船使用税、车船使用牌照税、印花税、屠宰税、契税,主要是对某些财产和行为发挥调节作用。

(六)农业税类。包括农业税、牧业税,主要是对取得农业或者牧业收入的企业、单位和个人征收。

(七)关税。主要对进出我国国境的货物、物品征收。

上述税种中的关税由海关负责征收管理,其他税种由税务机关负责征收管理。农业税、牧业税、耕地占用税和契税,1996 年以前一直由财政机关负责征收管理,1996 年以后改由税务机关征收管理。

上述种税,除“外商投资企业和外国企业所得税”、“个人所得税”是以国家法律形式发布实施外,其他各税种都是经过全国人民代表大会授权立法,由国务院以暂行条例的形式发布实施的。这些税收法律、法规组成了我国的税收实体法体系。

除税收实体法外,我国对税收征收管理适用的法律制度,是按照税收管理机关的不同而分别规定的:

(一)由税务机关负责征收的税种的征收管理,按照全国人大常委会发布实施的《中华人民共和国税收征收管理法》执行;

(二)由海关机关负责征收的税种的征收管理,按照《海关法》及《进出口关税条例》等有关规定执行。

上述税收实体法和税收征收管理法律制度构成了我国现行税法体系。

第一节 增值税

增值税法规是指国家制定的调整增值税征收与缴纳权利义务关系的法律规范。现行增值税的基本规范,是1993年12月13日国务院颁布的《中华人民共和国增值税暂行条例》。

增值税是对在我国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务,以及进口货物的单位和个人,就其取得的货物或应税劳务销售额,以及进口货物金额计算税款,并实行税款抵扣制的一种流转税。从计税原理上看,增值税是对商品生产和流通中各环节的新增价值或商品附加值进行征税,所以叫做“增值税”。然而,由于新增价值或商品附加值在商品流通过程中是一个难以准确计算的数据,因此,在增值税的实际操作上采用间接计算办法,即:从事货物销售以及提供应税劳务的纳税人,要根据货物或应税劳务销售额,按照规定的税率计算税款然后从中扣除上一道环节已纳增值税款,其余额即为纳税人应缴纳的增值税税款。这种计算方法体现

了按增值因素征税的原则。

一、征税范围及纳税义务人

根据《增值税暂行条例》的规定,凡在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务,以及进口货物的单位和个人,均为增值税的纳税义务人。

(一)征税范围

增值税的征税范围包括:

1. 销售或者进口的货物

货物是指除房屋、土地以外的有形动产,包括电力、热力、气体、液体在内。

2. 提供的加工、修理修配劳务

加工是指受托加工货物,即委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务;修理修配是指受托对损伤和丧失功能的货物进行修复,使其恢复原状和功能的业务。

增值税的征税范围总的讲,包括上述两大项,但对于实务中某些特殊项目或行为是否属于增值税的征税范围,还需要具体确定。例如,目前,税法中确定属于增值税征税范围的特殊项目主要有:

(1)货物期货(包括商品期货和贵金属期货),应当征收增值税,在期货的实物交割环节纳税;

(2)银行销售金银的业务,应当征收增值税;

(3)典当业的死当销售业务和寄售业代委托人销售物品的业务,均应征收增值税;

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

税法中确定属于增值税征税范围的特殊行为主要有:

(1)视同销售货物行为。单位或个体经营者的下列行为,视同销售货物;

①将货物交付他人代销；

②销售代销货物；

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

④将自产或委托加工的货物用于非应税项目；

⑤将自产、委托加工或购买的货物作为投资，提供给其他单位或个体经营者；

⑥将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；

⑦将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；

⑧将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

上述8种行为确定为视同销售货物行为，均要征收增值税。其确定的目的有两个：一是，保证增值税税款抵扣制度的实施，不致因发生上述行为而造成税款抵扣环节的中断；二是，避免因发生上述行为而造成货物销售税收负担不平衡的矛盾，防止以上述行为逃避纳税的现象。

（2）混合销售行为。从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者发生混合销售行为，视为销售货物，应当征收增值税。

（3）兼营非应税劳务行为。增值税纳税人兼营非应税劳务，如果不分别核算或者不能准确核算货物或应税劳务的销售额和非应税劳务的营业额的，其非应税劳务应与货物或应税劳务一并征收增值税。

（二）纳税义务人

1. 单位

一切从事销售或者进口货物，提供应税劳务的单位都是增值税纳税人。包括国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、其他企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其他单位。

2. 个人

凡从事货物销售或进口,提供应税劳务的个人都是增值税纳税人。包括个体经营者及其他个人。

3. 外商投资企业和外国企业

根据 1993 年 12 月 29 日八届全国人大常委会第五次会议通过的决定,从 1994 年 1 月 1 日起,外商投资企业和外国企业凡从事货物销售或进口,提供应税劳务的,都不再缴纳工商统一税,改为统一缴纳增值税,为增值税纳税义务人。

4. 承租人和承包人

企业租赁或承包给他人经营的,以承租人或承包人为纳税人。

5. 扣缴义务人

境外的单位或个人在境内销售应税劳务而在境内未设有经营机构的,其应纳税款以代理人为扣缴义务人;没有代理人的,以购买者为扣缴义务人。

二、一般纳税人和小规模纳税人的认定及管理

由于增值税实行凭增值税专用发票抵扣税款的制度,对于增值税纳税人会计核算是否健全,是否能够准确核算销项税额、进项税额、进项税额转出和应纳税额有较高的要求。但是,对于众多的纳税人来说,其会计核算水平却高低不同;另外,对某些经营规模很小的纳税人,其销售货物或提供应税劳务的对象多是最终消费者,也无须开具增值税专用发票。因此,为了严格增值税的征收管理和对某些经营规模小的纳税人简化计税办法,《增值税暂行条例》参照国际惯例,将纳税人按其经营规模及会计核算健全与否划分为一般纳税人和小规模纳税人。

(一) 小规模纳税人的认定及管理

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

项税额转出和应纳税额。

根据《增值税暂行条例实施细则》的规定,小规模纳税人的认定标准是:(1)从事货物生产或提供应税劳务的纳税人,以及以从事货物生产为主,并兼营货物批发或零售的纳税人,年应税销售额在 100 万元以下的;(2)从事货物批发或零售的纳税人,年应税销售额在 180 万元以下的(注:上述年应税销售额均指含税销售额)。年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业,视同小规模纳税人纳税。

对小规模纳税人的确认,由主管税务机关依税法规定的标准认定。

小规模纳税人虽然实行简易征税办法并一般不使用增值税专用发票,但基于增值税征收管理中一般纳税人与小规模纳税人之间客观存在的经济往来的实情,国家税务总局根据授权曾专门制定实施了《增值税小规模纳税人征收管理办法》,规定:

1. 基层税务机关要加强对小规模生产企业财会人员的培训,帮助建立会计帐簿,只要小规模企业有会计,有帐册,能够正确计算进项税额、销项税额和应纳税额,并能按规定报送有关税务资料,并且年应税销售额不低于 30 万元的可以认定为增值税一般纳税人。

2. 对没有条件设置专职会计人员的小规模企业,在纳税人自愿并配有本单位兼职会计人员的前提下,可采取以下措施,使兼职人员尽快独立工作,进行会计核算。

- (1)由税务机关帮助小规模企业从税务咨询公司、会计师事务所等聘请会计人员建帐、核算。

- (2)由税务机关组织从事过财会业务,有一定工作经验,遵纪守法的离、退休会计人员,帮助小规模企业建帐、核算。

- (3)在职会计人员经所在单位同意,主管税务机关批准,也可以到小规模企业兼任会计。

3. 小规模企业可以单独聘请会计人员,也可以几个企业联合聘请会计人员。

4. 从事货物零售业务的小规模企业,不认定为一般纳税人。这条规定在1998年6月得到进一步强化:从1998年7月1日起,凡年应税销售额在180万元以下的小规模商业企业、企业性单位,以及以从事货物批发或零售为主,并兼营货物生产或提供应税劳务的企业、企业性单位,无论财务核算是否健全,一律不得认定为增值税一般纳税人。

(二) 一般纳税人的认定及管理

一般纳税人是指年应征增值税销售额(以下简称年应税销售额,包括一个公历年度内的全部应税销售额),超过增值税暂行条例实施细则规定的小规模纳税人标准的企业和企业性单位(以下简称企业)。

下列纳税人不属于一般纳税人:

1. 年应税销售额未超过小规模纳税人标准的企业(以下简称小规模企业)。
2. 个人。
3. 非企业性单位。
4. 不经常发生增值税应税行为的企业。

增值税一般纳税人须向税务机关办理认定手续,以取得法定资格。为此,1994年国家税务总局专门制定实施了《增值税一般纳税人申请认定办法》,规定:

1. 凡增值税一般纳税人(以下简称一般纳税人),均应依照本办法向其企业所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。

一般纳税人总分支机构不在同一县(市)的,应分别向其机构所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。

2. 企业申请办理一般纳税人认定手续,应提出申请报告,并提

供下列有关证件、资料：

- (1)营业执照；
- (2)有关合同、章程、协议书；
- (3)银行帐号证明；
- (4)税务机关要求提供的其他有关证件、资料。

上款第4项所列证件、资料的内容由省级税务机关确定。

3. 主管税务机关在初步审核企业的申请报告和有关资料后，发给《增值税一般纳税人申请认定表》，企业应如实填写《增值税一般纳税人申请认定表》。企业填报《增值税一般纳税人申请认定表》一式两份，审批后，一份交基层征收机关，一份退企业留存。

《增值税一般纳税人申请认定表》表样，由国家税务总局统一制定。

4. 一般纳税人认定的审批权限，在县级以上税务机关。对于企业填报的《增值税一般纳税人申请认定表》，负责审批的税务机关应在收到之日起30日内审核完毕。符合一般纳税人条件的，在其《税务登记证》副本首页上方加盖“增值税一般纳税人”确认专章，作为领购增值税专用发票的证件。

“增值税一般纳税人”确认专用章印色统一为红色，印模由国家税务总局制定。

5. 新开业的符合一般纳税人条件的企业，应在办理税务登记的同时申请办理一般纳税人认定手续。税务机关对其预计年应税销售额超过小规模企业标准的暂认定为一般纳税人；其开业后的实际年应税销售额未超过小规模纳税人标准的，应重新申请办理一般纳税人认定手续，符合下列第6条第一款条件的，可继续认定为一般纳税人；不符合下列第6条第一款条件的，取消一般纳税人资格。

6. 年应税销售额未超过标准的商业企业以外的其他小规模企业，会计核算健全，能准确核算并提供销项税额、进项税额的，可申

请办理一般纳税人认定手续。

纳税人总分机构实行统一核算,其总机构年应税销售额超过小规模企业标准,但分支机构是商业企业以外的其他企业,年应税销售额未超过小规模企业标准的,其分支机构可申请办理一般纳税人认定手续。在办理认定手续时,须提供总机构所在地主管税务机关批准其总机构为一般纳税人的证明(总机构申请认定表的影印件)。

由于销售免税货物不得开具增值税专用发票,因此全部销售免税货物的企业不办理一般纳税人认定手续。

7. 已开业的小规模企业,其年应税销售额超过小规模纳税人标准的,应在次年1月底以前申请办理一般纳税人认定手续。

对于被认定为增值税一般纳税人企业,由于其可以使用增值税专用发票,并实行税款抵扣制度,因此,必须对一般纳税人加强管理,进行税务检查。根据1995年1月国家税务总局《关于加强增值税征收管理工作的通知》规定,一般纳税人如果违反专用发票使用规定的,税务机关除按税法规定处罚外,还要在6个月内停止其使用专用发票;对会计核算不健全,不能向税务机关提供准确税务资料的,停止其抵扣进项税额,取消其专用发票使用权,对某些年销售额在一般纳税人规定标准以下的,如限期还不纠正,则取消其一般纳税人资格,按小规模纳税人的征税规定征税。

三、两档税率的确定

按照增值税规范化的原则,我国增值税采取了基本税率再加一档低税率的模式。由于还要通过开征消费税承担对某些货物税收负担的特殊调节功能,因此无需设置高税率。

(一)基本税率

纳税人销售或者进口货物,提供加工、修理修配劳务的,税率为17%,这就是通常所说的基本税率。