

新税制

朱荫增
闵德应
赵诚新

主编

与会计处理实例



江西科学技术出版社

新税制与会计处理实例

主 编	朱荫增	闵德应	赵诚新
副主编	贺承发	潘 桦	陈国广
	邓红标	姜雁平	杨国清
参 编	胡 军	胡红云	帅 慧
	邵智华	郭长水	刘秀英
	周海花	张萍萍	陈 沁
	李梓玉	宋婉媚	郭 剑

江西科学技术出版社

(赣)新登字第 003 号

新税制与会计处理实例

朱荫增 闵德应 赵诚新 主编

江西科学技术出版社出版发行

(南昌市新魏路)

各地新华书店经销 南昌市红星印刷厂印刷

开本 787×1092 1/32 印张 8.25 字数 19 万

1994 年 8 月第 1 版 1994 年 8 月第 1 次印刷

印数 1—5000

ISBN7—5390—0866—O/F·66 定价:11.50 元

(江西科技版图书凡属印刷、装订错误,请随时向承印调换)

简介

内容提要：本书对新税制下各税的税制要素在概括介绍的基础上，较详尽地说明了各税的会计处理（含各税的计算）。

本书特点：简明扼要、重点突出、难点分析透彻、实用性强（在调查研究的基础上，本书共收集与新税制密切相关的各行业的会计处理实例 120 多个）。

本书作用：对财税、审计、财务会计工作者的工作具有很大的指导作用，有利于财经类院校的学生加深对新税制的学习和理解、提高学习效果，对参加全国注册会计师、会计师和助理会计师的考生也有一定的帮助作用。

目 录

第一章 税制概述及其改革	(1)
第一节 税制概述	(1)
第二节 税制改革	(8)
第二章 增值税	(21)
第一节 增值税的税制要素	(21)
第二节 增值税会计处理实例	(35)
第三章 消费税	(77)
第一节 消费税的税制要素	(77)
第二节 消费税会计处理实例	(87)
第四章 营业税	(118)
第一节 营业税的税制要素	(118)
第二节 营业税会计处理实例	(128)
第五章 企业所得税	(143)
第一节 企业所得税的税制要素	(143)
第二节 企业所得税会计处理实例	(154)
第六章 个人所得税	(170)
第一节 个人所得税的税制要素	(170)
第二节 个人所得税会计处理实例	(182)
第七章 外商投资企业和外国企业所得税	(188)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税的税制要素	(188)
第二节 外商投资企业所和外国企业所得税会计处理实例	(197)

第八章 资源税	(202)
第一节 资源税的税制要素.....	(202)
第二节 资源税会计处理实例.....	(207)
第九章 土地增值税	(212)
第一节 土地增值税的税制要素.....	(212)
第二节 土地增值税会计处理实例.....	(217)
第十章 固定资产投资方向调节税	(220)
第一节 固定资产投资方向调节税的税制要素.....	(220)
第二节 固定资产投资方向的调节税会计处理 实例.....	(238)
第十一章 印花税、土地使用税和车船使用税	(241)
第一节 印花税、土地使用税和车船使用税的税制 要素.....	(241)
第二节 印花税、土地使用税和车船使用税会计处 理实例.....	(254)

第一章 税制概述及其改革

第一节 税制概述

一、税收的概念、职能和分类

(一) 税收的概念

税收是国家为实现其职能，运用法律手段，无偿征收实物或货币，以取得财政收入的一种形式。

税收作为财政收入的一种主要形式，有无偿性、强制性和固定性等基本特征。税收的无偿性是指国家依法征税不需向纳税人付任何报酬。税收的强制性是指国家征税是依法强制征收的，任何纳税人必须依法纳税，没有选择的余地，税收分配以国家政治权力为依托，这是税收具有强性的原因所在。税收的固定性是指国家征税是按预先规定的标准征收的，纳税人、征税对象、税目、税率等都是通过法律事先规定，任何单位和个人不得随意更改或取消。

(二) 税收的职能

税收的职能主要表现在以下几方面：

1. 组织财政收入的职能

国家为实现其职能，必须有足够的财力，这种财力主要依赖于财政收入，而税收是国家财政收入的主要来源，因此，组织财政收入是税收的最基本职能。

2. 调节经济的职能

税收对社会生产、分配、交换和消费等各环节都起着十分重要的调节作用。在生产环节，利用税收杠杆，可以调节生产要素在各地区、各部门的合理流动，调整产业结构，促进社会经济的协调发展，例如通过减免税、税率升降等手段，可扶植和支持短线产品和新兴产业、限制长线产品和夕阳产业，以协调经济的发展。在分配环节，利用税收杠杆可以调节社会财富在社会成员之间的分配，实现共同富裕。在交换环节，利用税收杠杆可以有效地调节商品流通，促进商品交换的顺利发展。在消费环节，利用税收杠杆可以有效地指导和调节消费，实现社会消费结构的合理化，和消费水平的日益提高，比如对小汽车、摩托车、汽油和柴油以及贵重首饰等十一种产品在征增值税的基础上征收消费税，就是税收调节消费的具体体现。

3. 监督和保障经济管理的职能

企业的生产经营、成本计量和财务管理等各项工作与税收有密切的联系。企业各项税款的正确及时交纳，必须以严格的财务管理和准确的财务信息为依据。因此通过对企业依法征税，可以起到监督和保障企业经营管理的作用。

(三) 税收的分类

按不同的分类依据，税收有不同的分类方法，现用图式列示如表 1—1。

二、税制的构成要素

税制即税收制度，它是各种税收法令和征收管理办法的总称，也是税务机关向纳税人征税的法律依据、工作准则和规范，税制的法律形式是税法。

税制由一些基本要素构成，主要包括：

税	(1) 按征税对象分类	流转税类 (增值税、消费税、营业税)
		所得税类 (企业所得税、个人所得税、外商投资企业 和外国企业所得税)
		资源税类 (资源税、土地使用税)
		特定目的税类 (城乡维护建设税、固定资产投资方向 调节税、筵席税)
		财产行为税类 (房地产税、土地增值税、车船使用 税、印花税、屠宰税、遗产和赠与 税、证券交易税)
收	(2) 按权限分类	农业税类 (农(牧)业税, 契税、农林特产税, 耕地 占用税)
		中央税 (收入归中央政府支配的税种, 如消费税等)
		地方税 (收入归地方政府支配的税种, 如屠宰税等)
		共享税 (收入按一定比例规划中央和地方政府分享 的税种, 如资源税等)
	(3) 按收入形态分类	实物税 (以实物形式缴纳的税种)
		货币税 (以货币形式缴纳的税种)
	(4) 按计税标准分类	从价税 (从价定率征收的税种, 如增值税等)
		从量税 (从量定额征收的税种, 如资源税等)
		从价从量税 (同时具有从价、从量特征的税 种, 如消费税)
	(5) 按税收与价格的关系分类	价内税 (税额作为价格的组成部分包含于商 价格品之中的税种, 如消费税)
		价外税 (税额附加在商品价格之外的税种, 如增值税)

表 1—1

(一) 纳税人

纳税人又称纳税义务人，是指税法规定的直接有纳税义务的单位和个人，即缴纳税款的主体（纳税主体）。纳税人既可是法人也可是自然人，是代表国家征税的各级税务机关（征税主体）的对称。各种税都要明确规定其纳税人，纳税人必须依法履行纳税义务，否则要承担相应的法律责任。

各项税收，主要由纳税人直接缴纳或由税务机关直接征收，但有的税种或其某一部分则代收（扣）代缴。因此有的税法除规定纳税人外，还规定代收（扣）代缴或代征人。代收（扣）代缴义务人，是指税法规定的向纳税人支付款项或向纳税人取得收入时代收（扣）代缴应纳税款的单位或个人。代收（扣）代缴义务人必须依法履行其义务，否则要承担相应的法律责任。

（二）征税对象

征税对象又称课税对象或课税客体，是指对什么征税。它是区别各类税种的主要标志。我国各种税收的征税对象，主要有：

- （1）对流转额征税；
- （2）对所得额（收益额）征税；
- （3）对资源征税；
- （4）对财产、行为征税。

（三）征税范围

征税范围即征税对象的具体内容，体现某一税种的征税广度。例如增值税的征税对象是单位和个人销售应税货物和提供应税劳务的增值额，但究竟哪些货物和劳务的增值额应征增值税，就得由增值税的征税范围来进一步确定。

（四）税目

税目是指征税对象的具体项目，是征税范围的具体体现。由

于多数税种的征税对象都比较复杂，征税时需对其作进一步的划分，这种划分所得到的项目，即为税目。例如消费税的征税对象是商品流转额，但对哪些商品的流转额征收消费税，税法中要规定具体的税目（征税项目）。

（五）税率

税率是应纳税额与计税依据的法定比例，是计算应纳税额的尺度。它体现了某一税种征税的深度。税率的高低既关系到国家财政收入的多少，也关系到纳税人税负的轻重。我国有下列三种税率：

（1）比例税率。比例税率是一种对同一征税对象，不论数量多少，都按规定的同一个比率征税的税率制度。具体分为：单一比例税率（一个税种只规定一个比例税率）；差别比例税率（一个税种按使用范围或对象，分别规定几个不同的比例税率）；幅度比例税率（在税法中规定一个最高限和最低限的比例税率幅度，由各地根据实际情况自行确定本地区的适用税率）。

（2）累进税率。累进税率是按征税对象的大小，实行不同等级的税率。即把征税对象按一定的标准划分为若干等级，从低到高分别规定逐渐递增税率。征税对象数额越大，税率越高；反之亦然。累进税率具体分为超额累计税率和全额累进税率两种。

（3）定额税率。定额税率是一种按征税对象的标准单位直接规定固定税额的税率制度。它适用于从量计征的税种，又称为“固定税额”。定额税率分为地区差别固定税率、幅度定额税率和分类分级定额税率等。

（六）计税依据

计税依据是计算应纳税额的依据。从价定率征收的税种计

税依据是计税金额；从量定额征收的税种计税依据是征税对象的数量。

(七) 纳税义务发生时间

它是指纳税人发生纳税义务的时间，用来确定具体的纳税期限。不同税种，纳税人情况不同其纳税义务的发生时间也不一样。对外销售货物或提供劳务的，纳税义务发生时间为收讫销售款或取得索取销售款凭据的当天；对外提供服务的，纳税义务发生时间为收讫营业收入款项凭据的当天；进口货物的，纳税义务发生时间为报关进口的当天；委托加工的，纳税义务发生时间为材料、产品等存货移送使用的当天。

(八) 纳税环节

它是指商品流转过程中按税法规定应当纳税的环节，如增值税的纳税环节为销售环节和报关进口环节。

上述纳税环节，一般是讲流转税的纳税环节，其实每个税种都要规定纳税环节。不过其它税种的纳税环节不是根据商品流通过程中的环节确定的，而是根据纳税人生产经营或财务核算的环节所确定的。如企业所得税在企业财务成果分配之前纳税；个人所得税是个人取得所得之后纳税。科学地确定纳税环节，既关系到税源的控制，保证财政收入的稳定增长，也关系到生产、流通和税收职能作用的充分发挥。

(九) 纳税期限

纳税期限是指纳税人发生纳税义务后，向国家缴纳税款的限期。具体分为两种：

(1) 按期纳税

(2) 按次纳税

(十) 纳税地点

纳税地点即纳税人缴纳税款的地点。具体有以下几种情况：

(1) 在业户所在地纳税。即在纳税人从事生产经营的所在地缴纳税款。如企业生产的应税消费品交纳消费税，无论在什么地方销售，均在纳税人核算单位所在地缴纳消费税。

(2) 在营业行为发生地纳税。即营业行为在什么地方，就在什么地方纳税。如非固定业户提供应税劳务，其应纳税款向提供劳务的当地税务机关缴纳。

(3) 汇总集中纳税。总机构和分支机构不在同一县(市)的，其分支机构的应纳税款由总机构汇总向总机构所在地税务机关申请缴纳。

(十一) 税款计算方法

即纳税人计算应纳税款的方法。不同税种，应纳税款的计算方法也不一样(详见以后各章)，税法对此有明确规定。

(十二) 减税免税

它是税法中对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种特殊规定，其实质是税率的补充和延伸。减税即从应征税款中减征部分税款，免税是免征全部税款。减免税的期限有长期的和定期的两种，定期的减免税，在期满后应及时恢复征税。

(十三) 违章处理

它是税法规定的对纳税人违反税法行为所采取的处罚措施。纳税人发生偷税、抗税、漏税、欠税和不按规定办理税务登记、注册登记、变更登记、申报纳税以及拒绝纳税检查等违章行为时，均应依法进行处理。

第二节 税制改革

一、税制改革的必要性

我国现行工商税制（关税和农业税除外）是在1984年利改税和工商税制全面改革后形成的，基本上适应了十多年来经济发展的需要。但是随着社会主义市场经济的建立和发展，现行税制逐渐暴露出一些缺陷与不足，难以发挥应有的调节作用，因此，改革现行税制势在必行。现行制度的弊端主要表现在：

（一）税负不平，不利于企业平等竞争。企业所得税按不同所有制分别设置税种，税率不一，优惠各异，地区之间政策也有差别，造成企业所得税税负不平；而流转税税率是在计划价格为主的条件下，为缓解价格不合理的矛盾设计的，税率档次过高，高低差距很大。目前产品价格已大部分放开，如不简并、调整税率，将不利于企业公平竞争。

（二）国家和企业的分配关系犬牙交错，很不规范。一些过高的税率使企业难以承受，名目繁多的优惠政策又导致财政难以承受。地方政府和主管部门也用多种名义从企业征收数量可观的管理费，各种基金和提留等。企业总体负担偏重。

（三）中央与地方在税收收入与税收管理权限的划分上，不能适应彻底实行分税制的需要。

（四）税收调控的范围和程度，不能适应生产要素全面进入市场的要求。税收对土地市场和资金市场等领域的调节，远远没有到位。

（五）内外资企业分别实行两套税制，矛盾日益突出。

（六）税收征管制度不严，征管手段落后，流失较为严重。

(七) 税收法制体系尚不健全, 没有形成税收立法、司法和执法相互独立、相互制约的机制。

二、税制改革的指导思想和基本原则

税制改革的指导思想是: 统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系, 保障财政收入, 建立符合社会主义市场经济要求的税制体系。

税制改革必须遵循以下几个基本原则:

1. 税制改革要有利于调动中央、地方两个积极性和加强中央的宏观调控能力。要调整税制结构, 合理划分税种和确定税率, 为实行分税制、理顺中央与地方的分配关系奠定基础, 通过税制改革, 逐步提高税收收入占国民生产总值的比重, 合理确定中央财政收入和地方财政收入的分配比例。

2. 税制改革要有利于发挥税收调节个人收入和地区间经济发展的作用, 促进经济和社会的协调发展, 实现共同富裕。

3. 税制改革要有利于实现公平税负, 促进平等竞争。公平税负是市场经济对税收制度的一个基本要求, 要逐步解决目前按不同所有制、不同地区设置税种税率的问题, 通过统一企业所得税和完善流转税, 使各类企业之间税负大致公平, 为企业在市场中进行平等竞争创造条件。

4. 税制改革要有利于体现国家产业政策促进经济结构的调整, 促进国民经济持续、快速、健康的发展和整体效益的提高。

5. 税制改革要有利于税种的简化、规范。要取消与经济发展不相适应的税种, 合并那些重复设置的税种, 开征一些确有必要开征的税种, 实现税制的简化和高效; 在处理分配关系的问题上, 要重视参照国际惯例, 尽量采用较为规范的税收方式, 保护税制的完整, 以利于维护税法的统一性和严肃性。

三、税制改革的主要内容

(一) 关于所得税制的改革

1. 企业所得税的改革

企业所得税改革的目标是：调整、规范国家与企业的分配关系，促进企业经营机制的转换，实现公平竞争。企业所得税改革的主要内容是：

(1) 一九九四年一月一日起统一内资企业所得税，下一步再统一内外资企业所得税。

(2) 内资企业所得税实行 33% 的比例税率，这个税率水平与国际上基本接近。考虑到部分企业盈利低的实际情况，可以采取某些过渡性的照顾措施。

对金融和保险业的所得税征税办法仍按原规定办理。

(3) 用税法规范企业所得税前的列支项目和标准，改变目前应纳税所得额的确定从属于企业财务制度的状况，稳定和拓宽税基，硬化企业所得税。

(4) 取消“国营企业调节税”和向国有企业征收国家能源交通重点建设基金和国家预算调节基金。

(5) 《企业财务通则》和《企业会计准则》施行以后，企业贷款利息进入成本，折旧加速，为企业还贷提供了相当一部分资金来源，再加上其他一些政策，使企业税后还贷能力大为增强。为此，要在统一企业所得税的同时，建立新的规范化的企业还贷制度。

(6) 统一企业所得税后，应改变现行承包企业所得税的做法。

2. 个人所得税的改革

个人所得税改革的基本原则是调节个人收入差距，缓解社

会分配不公的矛盾。为此个人所得税主要对收入较高者征收，对低收入者少征或不征。

个人所得税改革的主要内容是：

(1) 把原来征收的个人所得税、个人收入调节税、城乡个体工商户所得税统一起来。

(2) 个人所得税的费用扣除标准。按照对基本生活费用不征税的国际惯例，将“工资、薪金所得”的月扣除额定为人民币八百元。中外籍人员实行统一的个人所得税法后，对外籍人员要规定附加减除标准，具体数额和适应范围由国务院确定。

(3) 对应税项目进行了适当调整，主要是增加了个体工商户的生产经营所得、财产转让所得和偶然所得。

(4) 根据我国实际，参照发展中国家和周边国家的情况，确定个人所得税的税率。其中，工资、薪金所得实行5%至45%的超额累进税率；个体工商户的生产经营所得和对企事业单位的承包经营、承租经营所得实行5%到35%的超额累进税率，税负水平和企业所得税大体相同；稿酬所得适应20%的比例率，并按应纳税额减征30%；劳务报酬所得、特许权使用费所得，利息、股息、红利所得，财产租赁所得，财产转让所得，偶然所得和其他所得适用比例税率，税率为20%。

(二) 关于流转税制的改革

1. 税种结构和负担水平

流转税制改革是整个税制改革的关键。现行流转税制包括增值税，产品税和营业税三个税种，大部分工业生产领域征收增值税，少数工业产品（烟、酒、电力、石化、化工等）征收产品税，营业税主要在商业和其他第三产业征收。

改革后的流转税制由增值税、消费税和营业税组成。在工