



最佳经贸实务丛书

外经外贸税收 及其 会计核算

檀录华 古建芹 主编

中国经济出版社



最佳经贸实务丛书

外经外贸税收及其会计核算

檀录华 古建芹 主编

中国经济出版社

(京)新登字 079 号

内 容 提 要

本书以我国最新涉外税收法规为依据,以最新涉外企业会计制度为准绳,将涉外税收征管与会计核算融为一体。主要内容有:税收原理、涉外税收概述、工商统一税及其会计核算、外商投资企业和外国企业所得税及其会计核算、个人所得税、涉外地方各税及其会计核算、涉外税收减免优惠、涉外税收的征收管理、进出口关税及其会计核算、进出口税收概述、进口产品征税及其会计核算、出口产品退税及其会计核算、国际双重征税及税收协定和避税与反避税,等等。

本书注重涉外税收及其会计核算理论与实际业务的结合,是培养技能的实用书。

责任编辑:毛增余 (电话:8319287)

封面设计:侯 明

外经外贸税收及其会计核算

檀录华 古建芹 主编

中国经济出版社出版发行

(北京市百万庄北街3号)

(邮政编码:100037)

各地新华书店经销

北京地质印刷厂印刷

787×1092毫米 1/32 13.25印张 303千字

1993年3月第1版 1993年3月第1次印刷

印数:00,001-20000

ISBN 7-5017-1970-5/F·1330

定价:8.00元

前 言

在改革开放深入进行，外经外贸业务日益增加，且由经济特区、经济技术开发区向沿海、沿江、沿边、沿路发展的形势下，为了满足涉外税收、进出口税收管理和外经外贸企业核算的需要，我们根据1991年4月9日公布、同年7月1日起执行的《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》及其实施细则，1992年4月1日起执行的《中华人民共和国进出口关税条例》，1992年6月24日颁布、7月1日起执行的《中华人民共和国外商投资企业财务管理规定》、《中华人民共和国外商投资企业会计制度》，1992年9月4日通过、1993年1月1日起施行的《中华人民共和国税收征收管理法》及有关国际税收协定和惯例，编著了《外经外贸税收及其会计核算》一书。

本书按照马克思主义辩证唯物论、政治经济学的基本观点和客观经济规律，紧密联系我国实际，把涉外税收、进出口税收与外经外贸会计核算融为一体，系统阐述了我国外经外贸税收及其会计核算的理论和技能。力图为培养高水平的涉外税收、进出口税收管理人才和外经外贸企业财会人员，提高税收征收管理和企业财会管理水平，提供一本易学、易懂、易行的专著。本书可供各级税收征管干部和外经外贸企业财务、会计、审计工作者自学和培训之用，也可作财经、外贸院校财政、税收、财务、会计、审计、企业管理、外经、外贸专业教材和参考书。

本书由檀录华、古建芹任主编。张年裕、李纲、柳长虹、张增强、郭明任副主编。参加编写者（以姓氏笔划为序）有王荣

芳、古建芹、朱晓雪、江心宁、李纲、杨林、张年裕、张增强、贾金桥、柳长虹、郭明、郭迎潮、窦自铁、檀录华。全书由张年裕、王荣芳审稿，檀录华、古建芹总纂。

由于我们水平有限，加之时间仓促，书中会有疏忽和错误之处，热诚欢迎读者批评指正。

编著者

1993年1月

于石家庄

目 录

前言

第一章 税收原理	(1)
第一节 税收及其职能作用.....	(1)
第二节 税收制度和税法	(12)
第三节 税收要素	(20)
第四节 税收分类	(32)
第二章 涉外税收概述	(39)
第一节 涉外税收概念	(39)
第二节 涉外税收原则及其法律体系	(43)
第三章 工商统一税及其会计核算	(53)
第一节 工商统一税的性质和作用	(53)
第二节 工商统一税的纳税人和征税对象	(57)
第三节 工商统一税的税目和税率	(59)
第四节 工商统一税的纳税环节和纳税地点	(60)
第五节 工商统一税的计算和缴纳	(63)
第六节 工商统一税的会计核算	(66)
第四章 外商投资企业和外国企业所得税及其会计核算	(94)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税的概念和特点	(94)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的纳税人及其 纳税义务	(98)

第三节	外商投资企业和外国企业所得税的征税对象和税率.....	(101)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的计算.....	(104)
第五节	所得税前成本费用等的税务处理.....	(108)
第六节	外商投资企业和外国企业所得税的会计核算.....	(119)
第五章	个人所得税	(124)
第一节	个人所得税的概念和特点.....	(124)
第二节	个人所得税的征税对象.....	(125)
第三节	个人所得税的纳税人和征税范围.....	(127)
第四节	个人所得税的税率.....	(131)
第五节	个人所得税应纳税额的计算.....	(132)
第六章	涉外地方各税及其会计核算	(138)
第一节	城市房地产税.....	(138)
第二节	车船使用牌照税.....	(141)
第三节	屠宰税.....	(145)
第四节	牲畜交易税.....	(147)
第五节	印花税.....	(149)
第六节	涉外地方各税的会计核算.....	(155)
第七章	涉外税收减免优惠	(157)
第一节	涉外税收优惠的原则和种类.....	(157)
第二节	企业所得税的减免优惠.....	(160)
第三节	工商统一税的减免优惠.....	(169)
第四节	个人所得税的减免优惠.....	(170)
第五节	地方税的减免优惠.....	(171)
第八章	涉外税收的征收管理	(174)
第一节	涉外税收管理概述.....	(174)

第二节	涉外税收征收管理制度	(179)
第九章	进出口关税及其会计核算	(191)
第一节	关税的特点和意义	(191)
第二节	关税的征收制度	(197)
第三节	关税的会计核算	(204)
第十章	进出口税收概述	(210)
第一节	进出口税收的概念	(210)
第二节	进出口税收的产生	(212)
第三节	进出口税收的立法原则和作用	(214)
第四节	产品税、增值税、营业税简介	(216)
第十一章	进口产品征税及其会计核算	(235)
第一节	进口产品征税的征收制度	(235)
第二节	进口产品征税的会计核算	(238)
第三节	进口产品的减免税	(240)
第四节	进口产品征税的征收管理	(246)
第十二章	出口产品退税及其会计核算	(248)
第一节	出口产品的退税范围	(248)
第二节	出口产品的应退税种和税率	(252)
第三节	出口产品退税的计算	(254)
第四节	出口产品退税的会计核算	(280)
第五节	出口产品退税的征收管理	(286)
第十三章	国际双重征税及税收协定	(314)
第一节	国际双重征税及避免	(314)
第二节	国际税收协定	(329)
第三节	中国政府与外国政府签订的国际税收协定	(343)
第十四章	避税与反避税	(394)

第一节	避税的概念和种类.....	(394)
第二节	避税方法.....	(398)
第三节	反避税措施.....	(404)

第一章 税收原理

第一节 税收及其职能作用

一、什么叫税收

税收是一个经济范畴，又是一个历史范畴。作为经济范畴，税收是社会生产力发展到一定历史阶段（即存在剩余产品）时的必然结果，是任何社会形态下的社会再生产不可缺少的组成部分。作为历史范畴，税收是人类社会发展到一定历史阶段，即产生了阶级和国家时的产物，各个不同的社会形态下的税收具有各自不同的特殊规定性，体现着不同的国家意志。税收作为经济范畴和历史范畴的统一体，它随着社会剩余产品的存在、私有制和阶级的出现、国家的产生而产生，随着社会生产方式的发展，包括社会生产力水平的提高和社会形态的变更而发展，在不同的社会形态下发挥着不同的但却是日益重要的作用，成为不同社会形态下的各个国家实现其阶级统治和经济协调的不可或缺的手段。

什么叫税收？税收是国家凭借政治权力，按照预定标准，无偿地征收实物或货币，以取得财政收入的一种特殊分配关系。

（一）税收是国家为了实现其职能取得财政收入的一种方式

这是说税收不同于企业收入和个人收入，它是国家的一种财政收入。在人类社会发展的不同历史阶段，国家取得财政收入的方式有多种。如奴隶制国家的王室土地收入；封建制国家

的官产收入、特权收入、专卖收入；资本主义国家的债务收入、发行纸币收入；社会主义国家的罚没收入、国营企业利润上交收入等等。税收同这些收入一样，是国家财政收入的一种方式，而且是自古以来各个国家的最主要最基本的财政收入方式。

国家征税取得财政收入的直接原因，是为了满足其实现职能的物质需要。马克思曾指出：“赋税是政府机器的经济基础，而不是任何其他东西。”又指出：“捐税体现着表现在经济上的国家存在。官吏和僧侣、士兵和女舞蹈家、教师和警察，希腊式的博物馆和哥特式的尖塔、王室费用和官价表这一切童话般的存在物于胚胎时期就已安睡在一个共同的种子——捐税之中了。”这说明国家是政治权力和征税权的统一体，国家的存在归根到底需要通过征税权的实施为其提供物质基础和前提条件；而征税权的实施则需要以政治权力为依托、为后盾。如果一个国家没有或没有独立的政治权力，她就不能或不能独立地行使征税权；而一个国家不能行使征税权，则其政治权力就只能是一个虚幻，只能是名存实亡的。因此，一个完整意义上的国家必须是政治权力和征税权的统一体，两者相互依存，缺一不可。

上述分析说明，国家征税权的实施表明国家的存在，国家独立自主地行使征税权表明国家政权的独立完整性。事实还不仅限于此。国家征税权的实施，还可以表明国家经济力量所在。因为税收的分配对象主要是社会剩余产品。一般来讲，一个国家政府从其社会成员手中通过税收集中的收入越多，说明该国社会剩余产品越多、该国的社会生产力水平越高；反之，一个国家政府从其社会成员手中通过税收集中的收入越少，说明该国社会剩余产品越少、该国的社会生产力水平越低。现在，世界上发达国家的税收收入、税收收入占国民收入的比重普遍高于发展中国家，就是佐证。这也说明，世界上各个国家为了满

足其实现职能的物质需要，都在行使其手中掌握的征税权，都在充分地发挥着税收这一财政收入方式的重要作用。

（二）税收分配的依据是国家的政治权力

国家这种公共权力包括两方面：财产权力和政治权力。国家取得任何财政收入都要以其政治权力或财产权力为依据，否则将是不可能实现的。从一般意义上讲，由于国家所拥有的财产权力只有在政治权力保护之下才能成为现实，才能存在。没有政治权力的保护，其财产权力也就即行消失。如一个王室覆灭后，失去了对其国家的统治权，同时也就失去了对王室土地和其他财产的所有权。所以，国家取得任何一种财政收入都离不开其政治权力，都带有一定的政治强制性，税收亦不例外。从特殊意义上讲，国家是非生产机构，国家产生时社会产品和国民收入已经分别属于不同的所有者，国家无权直接从这些不同的所有者手中取得社会产品和国民收入。但是，国家是凌驾于整个社会之上的机构，它的存在使得经济利益相互冲突的各方能够在这个社会共同生存。这就意味着国家对社会中存在的各阶级、各阶层有管制权力，各阶级、各阶层对国家有程度不同的依赖性。国家机构正是依据此种关系，凭借政治权力，从社会各阶级、各阶层和个人手中，把一部分社会产品和国民收入征集起来，转变为国家财政收入。这就说明，以国家为一方，以其国民为另一方的税收分配是最典型的以国家政治权力为依据的分配。

（三）税收是一种特定的分配关系

税收是社会再生产分配环节上的一种分配形式。

以征纳为具体表现形式的征税过程，是把一部分社会产品和国民收入由社会成员所有转变为国家所有的过程。其结果必然会使社会成员占有社会产品和国民收入的份额发生变化，从

而形成国家与各纳税人之间、纳税人相互之间的分配关系。

税收分配关系与一般经济分配关系不同。一般经济分配关系的形成是以对物的占有为前提，如价格分配的形成需要有持价值或使用价值的双方进行交换，才能最终成为现实，任何组织或个人如果手中既不持价值也不持有使用价值，那么，他就不能与他人进行商品交换，也就不可能参与价格分配。信贷分配则是以一方拥有货币这个一般等价物的所有权，并将此所有权和使用权暂时让渡给有偿付能力的另一方而实现的。假定双方都没有这个代表一定物质财富的货币，以有借有还、还本付息为特征的信贷关系就不会形成，自然也就谈不上信贷分配了。工资分配和企业财务分配也是如此。而税收分配关系的形成则是凭借国家的政治权力将属于不同的所有者的社会产品和国民收入，强制地取得一部分，是一种特殊的分配关系。

税收分配具有鲜明的阶级性。在不同的社会形态下，国家的性质不同，税收性质也不同。在以私有制为基础的剥削制度下，国家是代表剥削阶级利益对被剥削阶级实行统治的工具，其国家税收就是体现剥削阶级利益的一种剥削关系：取之于民，用之于己；在以生产资料公有制为基本特征的社会主义制度下，国家是代表无产阶级和广大劳动人民意愿的工具，其国家税收则取之于民，用之于民，体现了国家与其国民在根本利益一致基础上的整体与局部、长远与当前利益的关系。

（四）税收有其基本形式特征

所谓形式特征，是一事物区别于同类的其他事物的基本标志。税收作为一种财政收入方式，它与其他财政收入方式相比有其固有的基本形式特征。这些形式特征包括：

第一，强制性。税收的强制性是指国家征税是凭借国家政治权力，以国家法律、法令形式加以规定。国家及其税务执法

机关依照法律强制征收，社会成员（包括社会组织和个人）依照法律纳税。国家以其政治强制力保证税收法律的实施，任何组织和个人违反税收法律都会受到应有的制裁。

第二，无偿性。税收的无偿性是指国家向纳税人征收税款时，不需要支付任何报酬；国家通过征税取得的税款或实物，即为国家所拥有和支配，既不对具体纳税人（包括社会组织和个人）承诺什么，也不再直接归还纳税人。列宁指出：“所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西。”税收的这种无偿性，是由国家机构的特殊性所决定的。它说明在取得税收收入过程中国家与纳税人的关系不是劳资关系，也不是信用关系，而是征纳关系。

第三，固定性。税收的固定性是指国家以法律形式预先规定对什么征税和征多少税，不经过一定的法律程序批准，不得随意改变。这种固定性具有连续性，对征纳双方都有制约作用。纳税人只要取得了应税收入或发生了应税行为，就要履行纳税义务。国家只能按预先规定的标准征收，不能任意多征或减免。

税收的强制性、无偿性、固定性特征，是统一的不可或缺的整体，是鉴别一种财政收入是不是税收的基本尺度。区别一种财政收入是不是税，不是看其叫什么名称，而是看其是否同时具备税收的三个基本形式特征。缺少其中任何一个特征，都不是或至少不完全是税收。

为了帮助大家认识税收的基本形式特征，区分税收与其他财政收入形式，我们把几种财政收入形式同税收作一比较。

首先看国家财政发行。国家财政发行是为解决财政困难而相应发行的货币。通过发行纸币增加国家手中掌握的货币量，即增加财政收入。无疑，国家财政发行是财政收入的一种形式。

与税收相比，在商品流通量不变的条件下，增加货币发行，

就意味着社会成员手中持有货币所代表的物质质量减少，一部分收入转为国家所有。虽然财政发行是通过国家机器进行的，社会成员只能被迫接受，而且损失得不到补偿。这就使它具有强制性和无偿性。但是，财政发行没有物质基础，它不是适应商品流量增加而发行的，而是在商品流量不变情况下，通过提高价格而取得的收入。也就是说，财政发行往往意味着物价上涨、通货膨胀。因此，财政发行不能作为财政收入的固定方式和经常项目，不能具有固定性。

其次看国家信用。信用是一种借贷行为，是以偿还和支付利息为条件的暂时让渡商品或货币的形式。国家信用也如此，国家信用包括国内信用和对外信用两种。这两种信用都可以暂时为国家增加财政收入，是缓解财政困难的缓冲剂。

与税收相比，国家信用是在双方自愿基础上形成的债权债务关系。只能在具有一定偿还能力的情况下，适当地使用它。因而不具有强制性、无偿性、固定性。

第三看国营企业利润上交。这是我国在相当长时期内采用的一种有计划制约的无偿的财政收入形式。这种收入形式与税收相比也有不少区别：一是适用范围受限制，因为这种收入形式的依据是国家与国营企业之间生产资料所有权与管理权相分离，国营企业使用国家的生产资料，就要向国家上交利润，其他生产资料所有制企业就不能使用这种财政收入形式。二是国营企业利润上交具有计划的强制性，而不具有法律的强制性，三是国营企业利润上交具有计划固定而实际不固定的特点。完不成计划上交数也不受任何制裁。因此，单独使用国营企业利润上交这种收入形式，往往不能保证财政收入的稳定性。

第四看罚没收入。罚没收入即罚款没收取得的收入，这也是财政收入的一种形式。罚没收入与税收相比，具有更加明显

的强制性和无偿性。这使得它在特定历史条件下，可以发挥其独特的、不容忽视的作用。如井冈山时期的打土豪筹款，使苏维埃政权得以生存和发展；建国初期的没收四大家族的财产，使新生的社会主义政权有了立足的经济基础。但是，罚没收入不具有固定性，被罚没者往往具有一次性，如果把罚没收入作为财政收入的经常性主要手段，难免涉及范围太大，而造成政局的不稳。因此，罚没收入在正常时期只能作为财政收入的辅助手段。

第五看规费收入。规费收入是政府机关为社会成员（包括企业单位和居民个人）提供某种特定服务，或批准使用某些权利而收取的费用，也是财政收入的一种形式。与税收相比，规费收入既不具备强制性，也不具备无偿性和固定性。它是政府机关向受益者收取的一种代价，是有偿的；交纳者想要取得某种权利或得到某种服务时才交，不想要时则可不交，不受法律约束。而且规费收入多数是由政府的行政管理机关而不是由执法机关收取，规费收入多是专款专用。可见，规费收入无力满足国家无偿支出的需要。由上述比较可以看出，税收的“三性”使其具有保证财政收入的优势。税收的强制性、无偿性、固定性特征，是一切社会形态下的税收所共有的，不论税收由谁来掌握，不论税收体现什么样的经济关系，它本身所具有的这三个基本形式特征是不变的。

综上所述，可以得出结论：税收是国家为实现其职能而取得财政收入的一种方式。它是以国家政治权力为依据，以强制性、无偿性、固定性为基本形式特征的一种分配，其实质体现着国家与其国民之间的不同的分配关系。

二、税收的职能作用

（一）税收的职能

职能一般是指事物固有的、经常存在的本能。税收产生之后，在各种社会制度下的各个国家被经常地、广泛地使用，经久不衰，盖源于它有独特的职能。

一般地说，税收有四个职能：

第一，组织财政收入的职能。古今中外的国家税收，都以组织财政收入为其首要的和基本的职能。所谓组织财政收入的职能是指国家运用手中掌握的征税权，根据国家的需要，把社会成员为社会劳动创造的那部分价值集中起来，形成可供国家支配的财政收入。这种职能简称财政职能。

第二，调节经济的职能。如前所述，国家征税必然改变社会成员之间的分配比例，对经济发展产生这样或那样的影响，实施对经济的调节。这就是税收调节经济的职能。在任何社会制度下，税收的这种调节职能都是客观存在的，只是人们对其认识程度和运用成效大小不同而已。税收固有的调节经济职能使其成为国家直接掌握的调节国民经济的重要经济杠杆。

第三，监督管理的职能。国家在征税取得收入的过程中，必然要掌握税源，督促检查税法的执行情况，以保证税收收入和税收调节的实现，这就是税收监督管理的职能。

第四，体现国家主权的职能。国家存在的政治体现是军队、监狱、警察、法庭等的存在；国家存在的经济体现是征税权的实施。一个国家在政治上的独立要以经济上的独立为前提和条件，军队、法庭等的存在有赖于税收为其提供物质保证。因此，征税权的行使体现着国家对内对外的主权和经济利益。

（二）税收的作用

税收职能是内在于税收范畴之中的、无条件的、无论哪种社会制度下的国家税收都有的潜在的本能。税收的作用则是人们运用税收职能的结果，它受社会主观客观条件的制约。在不