

94

新税制实用丛书

李万甫 主编

流转税的 征纳与核算

XSH
Z

辽宁人民出版社

· '94 新税制实用丛书 ·

流转税的征纳与核算

赵迎春 孙喜东 穆杉编著

(辽)新登字1号

· '94 新税制实用丛书 ·

流转税的征纳与核算

Liuzhuanshui de Zhengna Yu Hesuan

赵迎春 孙喜东 穆杉编著

辽宁人民出版社出版 辽宁省新华书店发行
(沈阳市和平区北一马路108号) 锦州印刷厂印刷

字数: 180,000 开本: 787×1092 1/32 印张: 8
印数: 1—9,000

1994年3月第1版 1994年3月第1次印刷

责任编辑: 宋玉平 版式设计: 王珏菲
封面设计: 力 朱 责任校对: 张富娟

ISBN 7-205-02808-6/F·628
定价: 5.40元

序

社会主义市场经济体制的确立，为我国税收工作揭开了新的一页。税收作为国家筹集财政资金、调节经济的重要手段，将日益发挥越来越重要的作用。

1994年，大规模、全面的税制改革将进入实施阶段，这是适应经济机制转换国家在税收领域的一项重大举措。正确地、全面地、深入地贯彻执行，并借以调整税收的征纳行为、规范税收的征纳关系、建立新型的税收征纳制度，是摆在广大税务工作者和纳税人面前的一项重要任务。

《'94新税制实用丛书》，以国家新颁布的有关税收法规为依据，结合企事业单位和税务系统的工作实际，运用通俗的语言，扼要地介绍了各税种的基本规定、征纳管理及核算等。这套丛书，首次将国家税收基本规定与企业纳税核算有机地结合起来；首次将新颁布实施的税务条例与刚实施不久的会计制度相对接；既有纳税的基础知识，又有征税的基本规定，既有计算与核算，又有实例与案例。这套丛书的出版，对于工商企业界、财务人员以及各级政府的行政、执法等部门学习新的税收政策、法规、解决税收征纳工作中的疑难问题，定会大有裨益。

李万甫

1994年元月

目 录

序

第一章 企业流转税概述..... (1)

第一节 企业流转税的特点..... (1)

第二节 企业流转税的设计..... (8)

第三节 企业流转税的建立和发展 (18)

第二章 企业流转税的基本规定 (29)

第一节 企业增值税的基本规定 (29)

第二节 企业消费税的基本规定 (42)

第三节 企业营业税的基本规定 (53)

第四节 关税的基本规定 (66)

第五节 企业资源税的基本规定 (74)

第三章 企业流转税的计算与征纳 (82)

第一节 企业增值税的计算与征纳 (82)

第二节 企业消费税的计算与征纳..... (106)

第三节 企业营业税的计算与征纳..... (116)

第四节 关税的计算与征纳..... (127)

第五节 资源税的计算与征纳..... (143)

第六节 出口产品退税的计算与退回.....	(155)
-----------------------	-------

第四章 企业流转税的核算..... (164)

第一节 企业增值税的核算.....	(164)
第二节 企业营业税的核算.....	(179)
第三节 企业消费税的核算.....	(184)
第四节 其他流转税的核算.....	(187)

第五章 企业流转税纳税实例与案例..... (193)

第一节 企业流转税纳税实例.....	(193)
第二节 企业流转税纳税案例.....	(199)

附录

《中华人民共和国增值税暂行条例》.....	(224)
《中华人民共和国消费税暂行条例》.....	(230)
《中华人民共和国营业税暂行条例》.....	(234)
《中华人民共和国进出口关税条例》.....	(238)
《中华人民共和国资源税暂行条例》.....	(244)

第一章 企业流转税概述

第一节 企业流转税的特点

一、企业流转税的概念

企业流转税是指以商品和非商品流转额为征税对象所征收的一类税，是税收制度中与商品生产和商品流通有密切联系的一个税种体系。

所谓商品流转额，一般指的是在商品交换过程中，因销售或购进商品而发生的货币金额。这个商品流转额即包含商品销售额又包含购进商品支付额，如税法规定卖方为纳税人的，就是商品销售收入额；税法规定买方为纳税人的，就是购进商品支付金额。所谓非商品流转额，主要是指非商品的经营额和劳务收入额。在企业流转额税的税种体系中，其具体的征税对象基本涉及到了上述流转额的全部内容。

流转税是商品交换的产物，当社会生产力发展到有剩余产品可供社会成员之间进行交换的时候，就产生了流转税。我国早在周代就有了“关市之征”和“山泽之赋”，它是我国流转税的萌芽时期，企业流转税是随着商品经济进一步发展而产生和发展的。从税制发展的全过程来看，比较完整、系统的流转额首先形成于资本主义社会。在资本主义社会里，商品经济在资产者追逐高额利润的动机趋使下得到了前所

未有的发展，商品生产逐步走向专业化、协作化，商品流通也日益扩大，为广泛征收流转额税并使之系统化奠定了基础。同时对资本家来说，流转额税可以通过各种途径转嫁，不仅可以转嫁给本国的劳动者，还可以转嫁给其殖民地或其他国家。所以，这一时期流转额税的发展很快。第二次世界大战以后，虽然一些国家以所得税为主体税种，但并未放弃对流转额的征税，而且近几年还有扩大流转额税的趋势。在我国商品生产和流通逐步得到充分的重视和发展，也逐步形成了一套比较规范的流转额税体系，不仅在调节范围、内容上比较系统，税种结构和名称已趋于合理和完善。

二、企业流转税的特点

历史上曾有不少税种先后为社会进步及经济发展所淘汰，但对商品流转额及劳务收入额的征税却一直保留了下来，即使在高度发达的资本主义国家，对商品及劳务收入额的课税仍居重要地位。特别是增值税出现以后，克服了流转税重复征税的弊病，进一步完善了对商品流转额及劳务收入额的课税，使流转税进入了新的发展时期。流转税之所以有旺盛的生命力，主要有以下特点：

（一）由于流转税是以商品交换为前提，与商品生产和商品流通密切联系

只要生产出来的社会产品销售出去，只要为社会提供劳务行为价值得到实现就应该纳税。价值实现在生产经营单位或提供劳务单位就表现为销售收入和劳务收入的完成。流转税对商品流转额和劳务收入额课税。不论课税的商品流转和劳务收入有无盈利，只要课税率一经确定，也就确定了流转税在国民收入中的比例。因此，流转税不受其他因素影响，有较高的透明度和稳定性。

（二）税源广阔而普遍

我国经济是社会主义市场经济，社会产品除少数农产品是农民自产自给外，绝大部分都要进入市场，经过交换形成流转额。而且社会商品从生产到消费要经过很多次流转，同时随着我国经济逐步进入世界经济大循环，产品转化为商品流转的范围和数量与日剧增，可见，流转税从纳税人和课税对象看，覆盖面相当大且相当普遍，流转税必然成为一种十分重要的税种，成为税收收入的一个主要来源。可以预见，它在我国各种税收收入总额中所占的份额会愈来愈大。

（三）流转税与商品价格的关系极为密切

流转税是商品价格的重要组成部分，税额的大小，直接影响到商品价格的高低，同时在价格既定和成本不变的情况下，税收的多少又会影响到企业利润的大小。因而流转税对国民经济发挥调节作用不失为一个重要的杠杆。

（四）对流转额课税适应商品流通的形式

在现实商品经济情况下，社会产品从生产到最后进入消费，要经过许多次流转环节。会形成多次流转额，相应地产生多次剩余价值的再分配。一次销售所形成的流转额都要课征一次税，这正是适应商品多环节运行的特点，使税收在不同的流转环节发挥调节作用。由于多环节征税，产生重复征税造成全能厂、非全能厂税负不平衡的问题，有违税不重征的原则，采取按增值额计税的办法，使这一问题得以基本解决。

（五）流转税是调节经济的有力杠杆，可有效地发挥促进经济发展的作用

流转税不仅可保证国家财政收入及时、稳定、可靠地增长。而且在调节经济的作用方面，也是其他税种难以取代的。主要表现在三个方面：一是有利于合理调整产业结构和产品

结构，促进国家经济协调发展。流转税对不同行业，不同产品设计高低不等的差别比例税率。这种差别税率充分体现了鼓励某些产品的生产和消费，或限制某些产品的生产和消费，这一鼓励和限制的奖限作用对实现社会产品需求与供给的平衡，在促进产业结构和产品结构的合理调整，达到促进国民经济按客观经济发展规律要求协调发展，有着重要的作用。其二，有利于企业公平竞争，健康发展。流转税对同一产品、同一行业征收同样比例的税金，有利于企业间开展公平竞争，促进企业加强经营管理，搞好经济核算。这样可以鼓励先进，鞭策后进，使企业在竞争中求生存，求发展。其三，有利于合理引导消费。流转税对同一产品、同一行业征收同等比例的税金是体现税负公平的一般原则。它还可以根据国家生产发展水平、消费政策对一些消费品、奢侈品按其质量、档次、社会大众对其需求状况和购买的负担能力，对同一产品设计不同的税率。这样可以达到调节不同消费阶层的收入，合理引导消费的目的。

三、企业流转税的作用

企业流转税是我国现行税收制度中主体税类之一，由此决定其在组织财政收入和调节经济活动等方面具有十分重要的作用。

(一) 流转税收入是国家税收收入的主体，也是形成财政收入的支柱

流转税税源广泛，收入较多，其征税对象涉及到生产、流通等各方面。凡是从事各种应税产品的生产、进口、销售和提供各种服务的单位和个人，不论其经济性质、经营方式有何不同，也不论其在城市还是农村，均要履行义务，向国家纳税。流转税的税源广泛及国家对流转税的特别设计，也使得这一

税类的收入较多。据估算,从工业生产到商业销售的每百元流转额中,大约可征收流转额税14~15元。按1988年统计数字计算,流转额税收入占税收总额的62.84%,成为国家税收收入的主要部分。

(二) 流转税收入是财政收入均衡、可靠取得的一个重要保证

企业流转税一般是按实现的流转额计征,只要产品或商品销售额实现,或者其他流转行为的收入实现,税款就要相应缴入国库,国家税收收入也就随之实现。这对于国家预算收支的协调、有序等方面具有重要意义。相比之下,其他税类则不具备如此明显的及时性。同时,由于流转税是按各种流转额计算征收,不受成本水平影响,不论是否盈利,都必须按全额或差额计算流转额税向国家缴纳,有利于国家财政收入稳定和可靠地获得。

(三) 企业流转税计税简便,利于企业财务人员和税务人员的核算及管理

企业流转税一般是按流转额全额或差额计征,不涉及成本及费用的列支等有关问题,计算简便易行,透明度也较高,一般税款的日常征收管理也比较方便。

(四) 企业流转税在不同产品,不同行业中的税负不同,有利于调节生产经营者之间的利润水平

在商品经济条件下,受价格、市场、供求关系等多种因素影响,不同产品和不同行业的盈利水平是不相同的,其中有合理的差距,也有不合理的情况,尤其是在价格扭曲严重情况下,不同产品或行业之间盈利水平的差异就可能有相当一部分是属于不合理的,这对于社会再生产的顺利进行是极为不利的。因此,国家根据宏观调控的需要,对不同产品和行业实行差别税率,使其税负不尽相同。这种调节的正确实

施，不仅有利于调动生产经营者的积极性，有利于产品结构和产业结构的合理调整，还有利于更好地贯彻国家的各种政治经济和社会政策。

(五) 企业流转税在不同产品、不同行业中的税率不同，有利于适当调节生产或经营，缓解供求矛盾。社会主义的商品生产是有计划的，除国家计划安排指导和运用其他手段进行调控以外，比较有效的是通过流转税税率的制定来给予适当地调节。在计划体制向市场机制大转化的条件下，这种结构上的税率调整比总量上的调节更为重要。对商品经营和服务来说，及时调高价高利大、产品供过于求的某些行业，特别是关系到人民群众日常生活必需的某些服务的税率，以促进各种经营、服务业的正常发展。

(六) 企业流转税在不同产品、不同行业中的税种不同，有利于国家根据不同的调节目，区别对待。

流转税所涉及的征税对象十分广泛，用单一税种或较小的税种实施一般调节无法适应复杂的客观情况，也不能很好地体现国家各种经济政策。在目前情况下，区别产品和行业情况来制定税种予以特殊调节，符合客观经济形势和国家宏观调控的需要。

(七) 流转税在同一产品，同一行业中的税率相同，有利于鼓励生产经营者在大体相同的条件下进行公平竞争。

社会主义商品生产同样需要公平竞争，既需要起点的公平，又需要过程的公平。这两种公平自然包括许多方面，但是对同处于相同或相近的市场、价格等条件下的商品生产经营者来说，作为第一层次参与生产经营调节的流转税的税率，客观上赋予了生产经营者同等的税负条件。这样，会促使生产经营者努力降低成本费用，提高劳动生产率，加强经济核算，加速资金或商品的周转，以便取得更大的经济效益。

实现在竞争中鼓励先进，鞭策后进，优胜劣汰，促进国民经济健康发展的目的。

四、企业流转税的类型

(一) 按征收范围的大小，可分为两种类型。一种类型是一般营业税，它是对商品或劳务营业行为所发生的一般营业税课税，即把生产交换诸环节的流转额都列入征税范围，如国际上通行的营业税和增值税，它不分何种商品或劳务的交易普遍进行征税，适用范围广泛，以发挥普遍调节的作用、在税率设计上档次较少税率较低。另一种类型是一般消费税，这一类型的流转税征收有选择性。它是对特定商品的交易额课税，征税范围是生产和进口环节的工业品以及收购和销售环节的农产品。我国的消费税和国际上通行的消费税都属于这种类型。一般消费税的征收由于有选择性，所以征税范围一般比较窄，各国在设计上有所不同。主要有三种情况：一是对消费品和有些生产资料征税；二是只对消费品征税，对生产资料不征税；三是对少数消费品征税。

(二) 按课税的税基分类，可以分为两类

按照商品销售收入额征税类，如我国的消费税和营业税；与按照商品流转额中的增值额课税，或按商品的进销差价额征税类，就是人们所说的增值税。

(三) 按增值税中是否扣除固定资产已纳税额分类，可分为三类

(1) 允许将购入的固定资产已纳的税款一次性全部扣除的“消费型”增值税；(2) 允许将购入的固定资产中物化劳动转移部分已纳税款扣除的“收入型”增值税；(3) 不允许扣除购入的固定资产已纳税款的“生产型”增值税。

第二节 企业流转税的设计

一、企业流转税理论设计

企业流转税的设计由流转税在整个税制中的地位所定，是国家税制建设的一个重要内容。一般包括流转税的格局、税基和税率等方面的设计。

(一) 流转税的格局设计

流转税的格局设计涉及两个方面：一是征税范围的确定，二是具体税种的安排。

1. 征税范围的确定

一般来说，流转税的征税对象泛指所有流转额，征税范围应该包括所有生产经营活动，但具体设计时则应根据客观情况来加以确定。社会再生产有四个环节，在现实经济生活中可以称为四个领域。根据我国国情，能够列入流转税征税范围的，是生产和流通领域的经济活动。这两个领域的经济活动一般包括产品生产、非产品经营、商品经营、和劳务活动等。对产品生产来说，征税范围可宽可窄，宽则对所有产品生产都征税，窄为只是对少数产品生产征税。可供选择设计的有：全部产品；全部工业品和部分农产品；部分工业品和部分农产品；部分工业品。其中工业品中还有选择对生产资料 and 消费资料征税之别。目前世界上有的国家采取只对消费资料征税的办法，或只对少数消费品征税，而对生产资料均不征税。在确定征税范围时，一要考虑国家工农业生产的具体情况；二是考虑流转税的调节覆盖程度，避免出现“空洞”或与其他税类的重叠；三是要考虑纯收入在不同产品、不同领域的分配情况及改变税收调节后的变化情况，包括生产

经营活动的变化和财政分配的改变。对非产品经营和商品经营来说，征税范围一般都是比较宽的。无论从我国历史情况还是从国外情况看，普遍都把这两类经营活动列为征税范围，区别的只是在税目设计上，有的采取概括方法，有的采取列举的方法，对劳务活动来说，征税范围的确定往往体现了较为明显的主观意志，反映一定时期国家的有关方针、政策。是选择所有劳务活动都征税，还是只对其中一部分征税，各国的做法也是不同的。在确定时除要考虑我国的国情及历史因素外，还要考虑国家的社会政策以及避免同其他税类征税范围的重叠。

2. 具体税种的安排

这需要从历史的和现实的情况出发，更需要从规范分配的角度考虑问题。在安排时一要考虑税种安排必须科学合理，使经确定的各税征税范围既无漏洞，又不重叠；二要考虑税制的简化，税种要少而精，便于征纳；三要考虑各种税的调节功能，避免互相取代。对工业品征税可选择增值税（或产品税）、消费税或增值税加消费税，特殊产品单定税种；对经营和劳务活动可选择增值税或增值税和营业税并行，特殊营业活动单定税种。增值税属于中性税收，是对增值额的一般扣除，起普遍调节作用，不能人为地赋予其额外的调节使命。消费税属于带有特殊调节目的的税种，是对某些工业品的特定调节，不起普遍调节作用，不能随意扩大调节范围，单定税种的情况应从严安排，以免增加税收成本和纳税人逆反心理。根据我国目前的情况和经济体制改革的目标，我国流转税的格局应作适当改变，逐渐过渡到较为规范的体系。设想可以安排5个税种，即增值税、消费税、营业税、关税、资源税。

（二）流转税的税基设计

流转税的税基设计一般包括两方面：一是计税标准的选择，二是税金与价格关系的确定。

1. 计税标准的选择

流转税的税基设计首先遇到的问题是根据商品的销售价格从价定率计算，还是依据商品的销售数量从量定额计算。从价定率计算征税，符合流转税的一般计征原理，应纳税额会随着商品销售价格的变化而变化，与商品销售收入密切相关。税收参与生产经营活动的调节具有弹性，能够体现合理负担的政策，容易被征纳双方所接受。但在某些情况下，从价税也存在一定问题，主要反映在受价格因素影响过大。比如，当价格不合理时，往往使税收负担相对过重或过轻，调节效应会不理想；高税产品由于税金在产品价格中所占比重过大，容易使税收收入受价格升降的影响而上下波动，特别是在向下波动时对财政收入的冲击较大；如果改进包装装潢，提高产品质量，无疑会增加产品的销售价格，从价计征，会增加产品的税负，不利于出口，提高产品的竞争能力；与国家奖出限入的政策相背，也不利于鼓励生产者改进包装装潢和提高产品质量。因此，对某些产品比较适宜采用从量征税的办法。从量定额计算征税，虽然表面上看不符合流转税的一般计征原理，但却具有比较强的针对性、灵活性和实用性。从量征税可以避开价格因素的影响，应纳税额只随商品销售数量的变化而变化，税收收入比较稳定，有利于生产者提高产品质量和市场竞争能力，努力改进包装装潢。不过，从量征税也存在弱点，税收负担不能随价格的变化而变化，当价格合理上升或下降时，纳税人的税收负担会过轻或过重，国家税收收入也缺乏弹性。因此，在选择计税标准时，应充分考虑两种标准的利弊，慎重设计。一般而言，从量征税的范围不宜过大，而且为了克服其弱点，应实行合理的差别税

额，并根据经济情况的变化及时调整税收负担。

2. 税金与价格关系的确定

在依据商品的销售价格从价定率计算征收的条件下，还存在一个如何确定税金与价格的关系问题。一般来说，可以选择含税的价格作为计税依据，也可以选择不含税的价格作为计税依据。这两种选择不仅仅税基形式不同，税基的量也有区别。选择含税价格为税基，税金成为价格的组成部分，税率直接反映税金在价格中所占的比重。选择不含税价格为税基，税金成为价格的附加，税率只反映税金与价格之间比率关系。含税价格一般由成本、利润、税金三部分组成。而不含税价格则只由成本、利润两部分组成。在税率相同，成本和利润的数额也相同的情况下，选择含税价格为税基要比选择不含税价格为税基计算的税金多。确定含税价格作为税基的优点在于，税金包含在商品价格之内，在成本不变的条件下，税多则利少，税少则利多，国家可以通过制定高低不同的税率调节生产者及产品的利润水平，从而起到调节生产的作用。确定含税价格为税基的缺点在于，税金和价格互相牵制，特别当价格需要合理调整时，往往受到税收杠杆的制约。同时，由于税金包含在价格之内，如果价格不变，税率的变动只会影响生产，而无法调节消费。确定不含税价格为税基的优点在于，税金与利润没有直接关系，税收、利润、价格几个杠杆可以充分发挥各自的优势和调节功能，避免价内含税可能造成的扭曲，有利于调节消费，调节产品供求关系。同时还有利于增值税“发票注明税款扣税制度”的实施，为全面推行增值税创造条件。确定不含税价格为税基的缺点在于，在客观条件尚不理想的情况下，可能会面临国家财政承受问题和消费者心理承受问题。

（三）流转税的税率设计