

企业 纳税 会计 核算

■ 倪成伟 魏斌贤等编著

■ 湖南出版社

余英时选集

余英时文集 徐建刚

余英时文集

[湘]新登字 001 号

企业纳税会计核算

倪成伟 阮斌贤 主编

责任编辑:陈敬

*

湖南出版社出版、发行

(长沙市河西银盆南路 67 号)

湖南省新华书店经销 东方印刷厂印刷

1994 年 8 月第 1 版第 1 次印刷

开本:787×1092 1/32 印张:10.25

字数:231000 印数:8000

ISBN7—5438—0864—1

平装: F·139 定价:8.20 元

前 言

在税制变革之际，以财务会计核算为基础的新税制的纳税方法也面临更新。新的税制、新的财务会计准则，必须有新的纳税方法。为此，我们特编写了这本集企业纳税与会计核算于一体的新书。它一方面介绍了新的税法制度及各税的纳税方法，另一方面介绍了新的税法制度及各税的纳税方法，另一方面演示了各税的会计核算实务。二者紧密结合，相辅相成。这是本书的首要特点。

本书的另一特点是立足企业，是从企业作为纳税人的角度论述各税的课税制度、税款计算和帐务处理方法；此外，该书还结合实际介绍了如何防止纳税人避税，并针对实际工作中可能遇到的各种错漏税情况选择了若干具有代表性的案例进行剖析，具有实用性。

本书不仅是企业纳税核算的实用工具书，而且也是财经、税务院校各专业税务会计的适用教材，还可作为税务培训、会计培训的讲义。

本书由倪成伟、隗斌贤任主编，副主编及其他撰稿人为田珍宵、张秀君、陈乐玫、徐建新。在编写过程中得到了国家财税主管部门有关方面的支持。尽管我们作出自己的努力，但由于水平所限，加上税制改革有一个逐步完善的过程，财会制度也在逐步改革之中，故书中难免有疏漏之处，敬请广大读者批评指正。

作者 谨识

1994年4月27日 于秀州

目 录

第一章 企业与税收	(1)
第一节 税收的一般概念与分类	(1)
第二节 税收的职能与作用	(9)
第三节 税收与企业发展	(16)
第四节 税法的构成要素	(19)
第二章 企业纳税会计基础	(28)
第一节 企业纳税会计的基本概念	(28)
第二节 企业纳税会计的对象和任务	(30)
第三节 企业纳税会计的原则	(32)
第四节 企业纳税会计的核算方法	(34)
第三章 流转税及其会计核算	(38)
第一节 增值税及其会计核算	(38)
第二节 消费税及其会计核算	(61)
第三节 营业税及其会计核算	(77)
第四节 进出口关税及其会计核算	(88)
第四章 所得税及其会计核算	(98)
第一节 企业所得税及其会计核算	(99)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税及其 会计核算	(110)

第三节	个人所得税及其计算	(122)
第四节	农业税及其会计核算	(134)
第五章	资源税及其会计核算	(142)
第一节	资源税及其会计核算	(142)
第二节	土地增值税及其会计核算	(148)
第三节	耕地占用税及其会计核算	(151)
第四节	土地使用税及其会计核算	(154)
第六章	财产税及其会计核算	(158)
第一节	契税及其会计核算	(159)
第二节	车船税及其会计核算	(162)
第三节	房产税及其会计核算	(166)
第四节	遗产和赠与税	(169)
第七章	行为税及其会计核算	(173)
第一节	固定资产投资方向调节税及其 会计核算	(173)
第二节	城乡维护建设税及其会计核算	(192)
第三节	印花税及其会计核算	(195)
第四节	船舶吨税、证券交易税和社会保险税	(202)
第八章	企业纳税核算与征收管理	(209)
第一节	纳税核算与税务管理	(209)
第二节	纳税核算与税款征收	(214)
第三节	纳税核算与税务检查	(219)
第四节	纳税人的法律责任及其行政复议 与诉讼	(223)
第五节	税收征管中的发票管理	(230)

第六节 税收征管改革.....	(234)
第九章 企业避税与防范.....	(239)
第一节 避税的性质与判别.....	(239)
第二节 避税的产生与原因.....	(246)
第三节 避税的主要方式.....	(251)
第四节 国际避税的形式.....	(261)
第五节 我国外商投资企业和外国企业的避税.....	(276)
第六节 税负转移的基本形式与方法.....	(282)
第七节 反避税的措施.....	(290)
第十章 纳税错漏及其帐务调整.....	(299)
第一节 错漏检查的方法.....	(299)
第二节 错漏帐务调整.....	(305)
第三节 错漏案例分析.....	(313)

第一章 企业与税收

第一节 税收的一般概念与分类

一、税收的特征

税收是国家为实现其职能，凭借国家的政治权力，按照法定标准和程序，强制地、无偿地参与社会产品分配而取得财政收入的一种分配形式。它体现一定的生产关系。

税收最早称捐税，是历史上最早、最典型的一个财政分配范畴。税收随着国家的产生而产生，首先是为了维持国家机器的存在和正常运转，同时也是为了执行国家的社会职能，“是政府机器的经济基础^①”。因此，税收一直是古今中外各国取得财政收入的一种主要形式。但是，在现代经济生活中，税收不仅是国家组织财政收入的主要手段，而且是国家调控经济的重要经济杠杆之一。税收与其他分配形式相比，具有以下三个基本特征：

（一）强制性

税收的强制性是指税收的征收凭借的是国家的政治权力。一般地说，税收征收与生产资料占用没有直接关系。这种强制性具体表现在：税收是通过国家法律的形式予以确定。

^① 《马克思恩格斯全集》第19卷第32页。

每个国家为了征税，事先都必须制定一系列税收法律、法规。凡在税法上规定的直接负有纳税义务的单位或个人，都必须依法纳税。不按规定纳税，就要受到法律的制裁。税收的这种强制性与国家凭生产资料所有者身份取得国有企业利润具有明显的区别。

（二）无偿性

税收的无偿性是指国家取得税款后，不再直接返还给纳税人，也不付任何代价。即国家向纳税人征税，税款就成为国家所有，“是国家不付任何报酬而向居民取得东西^①”。税收的这种无偿性，同必须按期偿还的公债、银行信用等分配形式相比形成明显的对照。

（三）固定性

税收的固定性是指国家在征税之前，必须通过法律形式把征税的税种和每种税的征税对象、纳税人、税率、纳税时间、地点等内容明确规定下来，不经法定程序和国家批准不得擅自改变。税收的这种固定性还含有连续性的含义，也就是说税收不只是征收一次，只要发生应税行为就必须照章纳税。当然，税收征收标准的固定性是就税法不变的情况下而言。随着社会生产力和生产关系的发展变化、财政经济发展的状况，以及国家利用税收杠杆调节经济的需要，国家可以修订税法，提高或降低某些征收标准，但这只是变动税收标准，并非取消征收标准。因而它与税收的固定性是不矛盾的。税收的这种固定性与罚款、规费、摊派等分配形式有区别。

必须指出的是，作为一种税收分配范畴，必须同时具备上述三个特点。强制性、无偿性和固定性，简称“三性”，是

^① 《列宁全集》第32卷，第275页。

鉴别一种财政收入是否属于税收分配的标志，或者说是鉴别一种财政收入是否属于税收收入的基本尺度。同时税收的“三性”特征不因社会政治经济制度的不同而不同。因而税收的“三性”亦成为其形式特征。

正由于税收具有“三性”特征，国家利用税收取得财政收入与其他形式相比，具有可靠性、及时性和稳定性的特点，对于保证财政收入及时、足额、稳定地增长，以及维护纳税人的法人地位和合法权益具有重要意义。也正因为税收具有“三性”特征，国家利用税收杠杆调节经济就具有“刚性”效应。

二、税收的本质

以上分析了税收作为国家组织财政收入的一种主要形式而具备的基本特征。这是就税收现象而言，税收的本质是反映国家与纳税人之间的征纳关系。在征税过程中，必然会形成国家与社会各集团、各成员之间对社会产品或国民收入的占有、支配关系，即对社会产品的分配关系。由于税收分配的主体是国家，在税收分配过程中，必然体现了统治阶级的意志，因而税收分配关系的性质因国家政治性质的不同而不同。一般地说，在以生产资料私有制为基础的国家里，由于国家是为少数剥削阶级服务的工具，其国家税收都体现着少数剥削阶级对广大劳动人民的一种超经济的剥削关系，即“取之于民，用之于己”的分配关系。在以生产资料公有制为基础的社会主义制度下，由于国家与人民根本利益是一致的，广大劳动人民是国家的主人，因而其国家税收体现着国家与全体人民根本利益一致的分配关系，即“取之于民，用之于民”的分配关系。

三、税收的分类

当今世界各国的税收普遍实行复税制，税种较为繁杂，内容也较丰富，以适应各种经济发展的需要。我国进入社会主义市场经济发展时期以来，为适应多种经济成分的协调发展，税制也不断趋于完善。目前开征的各类税收有 20 余种。为了建立合理的税收结构，发挥税收筹集财政收入和调节经济的功能，同时，加强税收的征收管理，应对各种税作系统的分类。一般来说，税收可以从以下不同角度进行分类：

（一）按税收的征收形式分类

按税收的征收形式为标准，基本上可分为实物税和货币税。所谓实物税，是指国家以实物形式征收的各种税。这是商品货币经济不够发达即自然经济为主条件下税收的主要形式。如在我国古代有“粟米之征”、“布缕之征”等实物税。新中国成立后至 1985 年以前我国对农业税也主要采取实物征收方式。在古代由于商品经济很不发达，除了实物税外，还采取劳役形式征税，如古代的“力役之征”，亦称“徭役”，就属于劳役形式征税范畴。所谓货币税，是指国家以货币形式征收的各种税。这是商品货币经济发展以后各国税收的主要形式。在商品货币关系条件下，货币税不仅便于纳税人的交纳，而且有利于国家对财政收支的管理，有利于发挥税收对经济的调节和影响作用。

我国由于长期处于封建社会的经济落后状况，实物税形式持续形式特别长久，大体上说，在唐德宗建中元年（公元 780 年）以前，基本是实物交纳，货币交纳多施用于临时税或战时税。以后随着商品生产和货币经济的发展，货币税的比重逐渐增大。目前，在我国社会主义市场经济条件下，各种

税收已基本实行货币征收。

（二）按税收的计税依据分类

按税收的计税依据分类，分为从价税和从量税两种。所谓从价税，是指以课税对象的价值形式（价格额）为标准，按一定比例（税率）计征的各种税，即从价定率计征的各种税。例如我国现行的营业税、消费税等。所谓从量税，是指以课税对象的重量、容积、面积、数量等为计征标准，即采取从量定额征收的各种税。例如我国现行的资源税、消费税中对黄酒、啤酒、汽油、柴油项目的征税、车船税、耕地占用税、船舶吨税等，都属于从量税。

按产品的销售收入从价计征，税额随商品价格的高低而差异，便于贯彻公平负担的原则，这是它的优点；但是在某些情况下，它不利于鼓励改进产品包装和提高产品质量，且商品存在重复课税现象。因此，应根据不同商品性能特点，分别采取不同的计征标准。如同样采取从价税，而只对商品增值的价格征税，如我国现行的增值税，充分体现了合理负担和避免重复课税的优越性，为企业公平竞争提供了良好的税收环境。

（三）按税负能否转嫁分类

按税收负担能否转嫁标准，可分为直接税和间接税。凡纳税人不能将税负转嫁给他人的各种税为直接税。即这种税的纳税人与负税人是一致的。如我国现行的各种所得税、财产税等。反之，凡纳税人能将税负转嫁给他人负担的各种税为间接税。通常采取提高商品售价或劳务报酬的办法将税负转嫁给消费者。如我国现行的增值税、消费税、营业税等。一般认为凡是商品或劳务价格由国家统一制订和执行的，则不存在税负转嫁问题。当然，直接税和间接税的划分是相对的。

直接税如所得税并非绝对不能转嫁。仅就计税对象本身而言，所得税不能转嫁。现代资本主义国家，直接税占有主要地位，直接税收入是国家财政收入的主要来源，直接税和间接税的分类，掩盖了资本主义税收负担的真实性。实际上，资本家为了获取高额利润所得，对于课征于他们的所谓直接税，总是千方百计地转嫁给广大劳动人民负担。

（四）按税收收入的归属分类

按税收收入的归属为标准，可分为中央税、地方税和中央地方共享税三种。所谓中央税，亦称国家税，是指由一国的中央政府征收、调度、使用的各种税。这种税属于中央级财政收入。所谓地方税，是指由一国的地方政府征收的税。这种税属于地方财政收入。所谓中央和地方共享税，是指由中央财政和地方财政按比例分享收入的各种税。

按税收收入归属标准分类，在实行分税制财政体制条件下，必须把一国的全部税收按中央税、地方税和中央地方共享税分类。在我国由于各个时期财政体制不同，各种税的划分归属也不同。1984年以前的情况是：除城市房地产税、车船使用牌照税、屠宰税、牲畜交易税、集市交易税这五种税外，其余税种都属中央税。但实际执行的情况是，除关税外，其余多由中央和地方比例分成。1984年实行第二步利改税，恢复和开征了房产税、土地使用税、车船使用税、城市维护建设税等四种地方税。另外还划出部分税种属于中央地方共享税。1993年12月15日国务院颁布了《关于实行分税制财政管理体制的决定》，决定从1994年1月1日起改革地方财政包干体制，对各省、自治区、直辖市以及计划单列市实行分税制。按此规定，我国现行税收属于中央税的主要有：关税，海关代征的消费税和增值税，消费税，中央企业所得税，

地方银行和外资银行及非银行金融企业所得税,铁道部门、各银行总行、各保险总公司等集中交纳的各种税(包括营业税、所得税等);属于地方税的主要有:营业税(不含铁道部门、各银行总行、各保险公司集中交纳的营业税),地方企业所得税(不含地方银行和外资银行及非银行金融企业所得税),个人所得税,固定资产投资方向调节税,房产税,印花税,农(牧)业税,耕地占用税,契税,遗产和赠与税,土地增值税,城乡维护建设税,车船税等;属于中央地方共享税的主要有:增值税(中央分享75%,地方分享25%),资源税(按税目划分大部分由地方分享)和证券交易税(中央地方各分享50%)。

(五) 按税收的存续时间分类

税收按存续时间标准,可分为经常税和临时税。所谓经常税是指国家每年依照税法连续课征的各种税。在未经立法程序废止以前,年年继续征收。所谓临时税,是指在国家规定的一定时期内暂时课征的各种税。通常是国家为了解决某项特殊的(如战争需要)或临时的支出需要,或者是为了执行某项临时政策而开征的税收。当然,经常税和临时税的划分也是相对的。临时税可转为经常税,经常税亦可转为临时税。如现行各国通行的所得税,是英国于1799年由于英、法战争而开征的临时税,战争终了废止,战争再起又开征,最后终于转变为一种经常税。

(六) 按税收是否纳入国家预算管理分类

按税收是否纳入国家预算管理标准,可分为正税和附加税。正税是按税法规定征收并列入国家预算收入的各种税。如现行的增值税、营业税、个人所得税等等,均属正税。附加税亦称副税是随正税征收,一般作为地方财政的预算外收入,

用于市政建筑、公益事业等。如我国先后征收过的附加税有：产品税、增值税、营业税三税的教育费附加；农业税附加、工商所得税附加等等，现行的外商投资企业和外国企业所得税中的地方所得税 3% 也属于附加税。

· (七) 按税收的用途分类

按税收用途标准划分，可分为一般税和目的税。一般税是指用于国家一般支出而课征的各种税。目前，各国开征的税多属一般税。目的税是指为专门用于某种特定支出而课征的各种税。如我国现行的城乡维护建设税，将要开征的社会保险税等。

(八) 按税收课征标准分类

按税收课征标准分类，可分为定率税与配赋税两种。所谓定率税，是指按照国家事先在税法中规定的征税对象、计税依据和税率，到期依率征收的一种税。简单地说，是根据税率计征的税。当今各国普遍采用定率税。因为按这种方法征税，不仅国家能事先大致预知可应收的税款，而且纳税人事先也能大致预知应纳的税负数额。所谓配赋税，亦称“摊派税”，是指根据配赋方式计征的税。配赋，即分配赋税。其办法是：国家事先只规定某种税应征税款的总额，然后再按纳税人或征税对象，依一定的标准分摊税赋。历史上，世界各国多曾实行过配赋税。旧中国的各种地方捐税，也有很多是采取摊派税征收的。目前，世界各国已很少实行配赋税。

(九) 按税收的征收对象分类

按税收的征税对象分类，一般可分为流转税、所得税、财产税、资源税和行为（目的）税五种。流转税是对商品流转额或非商品营业额征收的税；所得税是对纳税人的所得或利润征收的税；财产税是对纳税人所有或属其支配的财产数量

或价值额征收的税；资源税是对开发，利用国有自然资源的单位和个人，根据其开发条件而征收的一种税；行为税是指国家为了对某些特定行为进行限制或调节而征收的一种税。本书将从第三章到第七章分别论述我国现行的这五大类税的基本要素及其会计核算。

第二节 税收的职能与作用

一、税收的职能

税收的职能是指税收这种特定的分配手段在一定的社会、经济制度下客观上固有的职责和功能。在社会主义市场经济条件下，一般地说，税收有以下三个基本职能。

（一）组织财政收入职能

税收作为国家组织财政收入的主要手段，通过税收立法，具有能够把由劳动者创造的一部分国民收入或社会产品集中到国家手中，形成国家财政收入的功能。这是税收分配范畴的基本属性，古今中外任何国家的税收都毫无例外。

（二）调节国民经济职能

在市场经济条件下，税收作为调节经济的主要经济杠杆，具有调节国民经济持续、高速、健康发展的功能。主要表现在以下三个方面：

1、税收的资源配置功能。通过税收立法与国家优化资源配置政策的结合，正确引导社会资源在地区间、行业间合理流动，鼓励或限制对某些资源的合理开发和利用，促进各企业、单位和个人合理节约、有效地利用各种社会资源，达到