

新税制 纳税操作

李大君 任绍斌 主编

42

山东人民出版社

新 税 制 纳 税 操 作

主 编 李大君 任绍斌

副主编 谢北华 韩志毅 陈 坚 申吉英

王洪龙 梁 玉 付书振 谢松林

编 委(按姓氏笔划排列)

王元强 王凤芝 丰成清 刘显忠

刘晓英 冯俊武 朱玉连 衣 玲

陈柱云 李宗森 闵道杰 杜占军

杨殿聪 张鹤华 赵家贤 黄 耀

前 言

为适应社会主义市场经济发展的需要,94年1月1日我国全面实行了新的税收制度。新税制实施运行已近两年时间,不少纳税人在税制掌握上还不够全面,对办理税收业务还不够熟悉,为帮助广大纳税人更好地掌握税制内容,熟练进行纳税操作,在总结新税制近两年实践的基础上,并结合新的税收政策和规定,我们组织了部分专家 and 实际工作者编写了此书。

本书全面阐述了新税制税制内容,重点突出了税收操作,并对税收会计处理作了详尽的介绍。该书理论全面,实务性强,具有可操作性。本书,可作为广大纳税人的参考用书,也可作为税收业务培训的参考教材。

参加本书编写的还有王伟、王树林、孙静贤、任宏新、李颖、李炜、李志恒、宋永良、郑姝磊、赵学栋、宫明宝、郭运滨、张静、张乐文、张秀国、董先安等(按姓氏笔画排列)。本书由任绍斌负责总纂。

由于时间仓促,水平所限,难免有不妥或错误之处,敬请读者批评指正。

编 者

一九九五年九月

目 录

第一章 新税制概论	(1)
第一节 新税制改革的意义.....	(1)
第二节 新税制改革的内容.....	(6)
第三节 税收制度的构成要素	(11)
第四节 新税收体制下的纳税操作	(15)
第二章 增值税纳税操作	(32)
第一节 增值税税制内容	(32)
第二节 增值税专用发票及使用规定	(48)
第三节 增值税操作	(60)
第四节 增值税会计处理	(79)
第三章 消费税纳税操作	(94)
第一节 消费税税制内容	(94)
第二节 消费税操作.....	(105)
第三节 消费税会计处理.....	(114)
第四章 营业税纳税操作	(135)
第一节 营业税税制内容.....	(135)
第二节 营业税操作.....	(144)
第三节 营业税会计处理.....	(151)
第五章 企业所得税纳税操作	(180)
第一节 企业所得税税制内容.....	(180)
第二节 企业所得税操作.....	(191)
第三节 企业所得税会计处理.....	(199)

第六章 外商投资企业和外国企业所得税纳税操作	(220)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税税制内容	(220)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税操作	(228)
第三节 外商投资企业和外国企业所得税会计处理	(239)
第七章 个人所得税纳税操作	(249)
第一节 个人所得税税制内容	(249)
第二节 个人所得税操作及会计处理	(254)
第八章 资源税纳税操作实务	(265)
第一节 资源税税制内容	(265)
第二节 资源税操作及会计处理	(298)
第九章 固定资产投资方向调节税纳税操作	(315)
第一节 固定资产投资方向调节税税制内容	(315)
第二节 固定资产投资方向调节税操作及会计处理	(343)
第十章 土地增值税纳税操作	(355)
第一节 土地增值税税制内容	(355)
第二节 土地增值税操作及会计处理	(360)
第十一章 房产税纳税操作	(369)
第一节 房产税税制内容	(369)
第二节 房产税操作及会计处理	(371)
第十二章 车船使用税纳税操作	(377)
第一节 车船使用税税制内容	(377)
第二节 车船使用税操作及会计处理	(380)
第十三章 城镇土地使用税纳税操作	(386)
第一节 城镇土地使用税税制内容	(386)

第二节	城镇土地使用税操作及会计处理.....	(389)
第十四章	印花税纳税操作.....	(395)
第一节	印花税税制内容.....	(395)
第二节	印花税操作及会计处理.....	(399)

第一章 新税制概论

第一节 新税制改革的意义

我国 1994 年对工商税收制度进行的全面改革，其改革范围之广泛，改革内容之深刻，改革难度之大，都是建国后历次税制改革所无法比拟的。在邓小平同志建设有中国特色社会主义理论和党的十四大提出的建立社会主义市场经济体制的方针指导下，在党中央、国务院的正确领导下，在总结我国经济体制改革特别是税制改革的历史经验的基础上，经过长期的理论和实践准备，使这次税制改革方案在实施的过程中取得了预期的成果，这对我国国民经济的发展和经济体制改革的深入进行，起到了重要的保证和推动作用。

这次税制改革的重要意义主要表现在：

一、适应了我国经济体制的深刻变化

党的十一届三中全会以后十几年的时间里，我国进行了全面的经济体制改革。建立、发展社会主义市场经济目标的提出，表明我国经济建设和经济体制改革的理论和实践，进入了一个新的、更高层次的发展阶段。同时，也给税制改革提出了新的、更高的要求。

回顾以前历次税制改革，在当时的历史条件下，或是高度集中的计划经济体制的产物，或是带有较为浓厚的计划经济体制的色彩。用历史唯物主义的观点衡量和分析，这种历史的局限不仅难以避免，而且具有一定的客观必然性。

这次税制改革酝酿已久,从提出明确的总体设想开始算起,至今已有6年左右的时间,之所以未能及早付诸实施,客观条件尚不成熟是一个重要原因。1992年春邓小平同志南巡讲话和党的十四大提出建立社会主义市场经济体制的目标以后,在税制改革的方向和推进税制改革的必要性等问题上,各方面的意见逐步趋于一致。一方面,形势的变化促使人们认识到第二步利改税以后形成的税制已难以适应发展市场经济的需要;另一方面,市场经济模式的确立,使研究设计税制改革方案的思路更加清晰。例如在正确处理国家与企业分配关系的问题上,为什么要用统一的企业所得税来取代已实行多年的企业承包经营责任制,为什么要建立规范化的企业还贷制度,国有企业的总体负担是否偏重等等,很长一段时期内认识很不一致,分歧很大。然而在市场经济条件下,必须公平税负,使企业能够进行平等竞争,企业也应该成为独立的商品生产者和经营者,基于这样一些认识,上述问题是不难得出答案的。

总的来看,这次税制改革基本上摆脱了旧体制的束缚,符合了市场经济的本质特征和要求,与我国经济体制改革的总体进程保持了协调和同步。

二、我国税制建设历史过程的一次飞跃

1994年税制改革不仅仅是以前税制改革的简单延续,而是在很多问题上取得了重要的突破,使我国税收制度的内涵发生了一些根本性的变化。当然,这一成就是建立在社会主义的政治、经济理论进一步发展的基础上的。

简单地讲,这次税制改革取得突破性进展主要表现在以下几个方面:

一是在发展社会主义市场经济的大前提下进行的税制改革。即体现了市场机制对资源配置起主导作用的要求,减少了

国家对经济活动的不必要的干预，又强化了税收作为经济杠杆所具有的宏观调控职能。

二是根据国家社会管理者和国有资产所有者的双重身份及相应的职能，规范了国家与企业的分配形式和分配关系。特别是长期以来税收收入主要来源于国有大中型企业的状况有了初步改变，通过适当降低其总体负担水平，为搞活国有大中型企业创造了条件。

三是在两个主体税种即增值税和企业所得税上，第一次大体实现了公平税负。在工业生产环节普遍实行增值税，从根本上解决了从初级产品、中间产品到最终产品因生产环节不同而造成税负不平的矛盾，由按产品设计高低差距很大的税率，改为实行基本统一的增值税税率，使流转环节的税负趋于平等；统一企业所得税的税基和税率，使各类不同经济性质的企业站在了同一条起跑线上。这些改革措施表明，企业公平税负的局面已经初步形成。

四是大幅度减少减税、免税项目。不仅有利于加强税法的严肃性，维护税制的统一性，而且有利于理顺宏观分配关系。

五是在我国仅有十几年历史的对公民个人收入征税的制度进一步完善。随着人民收入水平的提高以及个人所得税征管制度和征管手段的改进，个人所得税将逐步成为我国税收制度中一个具有重要作用的税种。

三、税制结构趋于科学合理

这次税制改革以前，我国工商税制（不包括关税和农业税等）共有六类 32 个税种。这些税种有的是历史沿革而形成的，有的是根据经济发展的经济体制改革总体进程的需要而设置的。从税制结构上分析，确有不完善之处。一是有些税种重复设置，例如按企业经济性质分别设置了国营企业所得税、国营

企业调节税、集体企业所得税、私营企业所得税；二是有些税种设置不太合理，例如流转税制三个税种（增值税、产品税、营业税）并立，互不交叉，这种格局在一定程度上限制了流转税作用的发挥；三是有些税种已经与经济形势的发展不相适应，例如集市交易税、特别消费税等；四是有必要设置一些新税种，以适应发展社会主义市场经济的需要。

这次税制改革以后，根据适当简化和提高效率的目标，我国税制结构发生了较大变化。按照税制改革的实施方案，改革、调整的税种有：增值税、营业税、资源税、城市维护建设税、房产税、车船税、城镇土地使用税；新开征的税种有：消费税、土地增值税、证券交易税、遗产税；撤消的税种有：工商统一税、国营企业调节税、集市交易税、牲畜交易税、国营企业奖金税、集体企业奖金税、事业单位奖金税、国营企业工资调节税、城市房地产税、车船使用牌照税；合并、统一的税种包括：把产品税并入增值税和消费税，把国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税统一为企业所得税；把城乡个体工商户所得税、个人收入调节税、个人所得税统一为个人所得税；把盐税并入资源税；把特别消费税、烧油特别税并入消费税；下放的税种有屠宰税、筵席税。

这次税制改革将税种总数由原来的 32 个简少到 18 个。即：（1）增值税；（2）消费税；（3）营业税；（4）企业所得税；（5）个人所得税；（6）外商投资企业和外国企业所得税；（7）资源税；（8）城市维护建设税；（9）土地增值税；（10）城镇土地使用税；（11）车船税；（12）房产税；（13）遗产税；（14）证券交易税；（15）固定资产投资方向调节税；（16）印花税；（17）屠宰税；（18）筵席税。在这些税种中，未做调整的税种只有三个：外商投资企业和外国企业所得税、固定资产投资方向调节税和印花税。

以上变化表明,1994年的税制改革对我国的税制结构做了较大的调整,使税收制度朝着科学、简化、适用、高效的方向迈进了一大步,为建立具有中国特色的、符合社会主义市场经济要求的税制体系奠定了坚实的基础。

四、有利于我国进一步扩大对外开放

市场经济是开放的经济,发展市场经济必然要扩大国际经济交流和合作,为此,税收制度也要适应开放型经济的需要,保持与国际税制的衔接。同时,市场经济的运行机制和规律具有客观性,即使在不同社会制度的国家也并无本质的区别,因此,我国的税制改革,十分注重借鉴发达的市场经济国家和国情相近的发展中国家进行税制改革的经验。可以说,我国新的税收制度已经在某些方面、某种程度上第一次初步显示出国际性的特征。

在整个研究和设计税制改革方案的过程中,我国有关方面与一些国家和国际组织进行了多次有益的交流,国际上对我国的税制改革也非常关注,并提出了一些很有意义的建议。这些交流和合作,对我国的税制改革和税收制度趋于国际化的起步,起到了积极的作用。

新税制在符合我国国情的基础上与国际税制开始接轨,将有利于我国对外开放事业的发展。体现“国民待遇原则”并保留对外商的适度优惠,加强税收法制建设,提高税收的“透明度”等项措施,使我国的投资环境得到改善,有利于吸引外资。在税制改革基本原则的选择和具体问题的技术处理上,适当遵循国际税收惯例,有利于增强我国产品的国际竞争能力。

实践证明,新税制运行一年多来,对调节各种分配关系,保障中央和地方财政收入,推动市场经济的发展,促进对外贸易等,发挥了积极重要的作用。

第二节 新税制改革的内容

这次为建立社会主义市场经济进行的税制改革，就其基本内容看，通过对原有税制格局的保留、改进、完善、合并、取消以及新设，涉及的范围可以概括为四个方面，即流转税制改革、企业所得税制改革、个人所得税制改革、其他税种改革。

一、流转税制改革

流转税制改革是按照普遍征收、适应竞争机制要求、简并税率的原则进行的。改革后的流转税制由增值税、消费税、营业税组成，并适用于内资和外资企业，同时废止 1958 年 9 月 13 日国务院公布试行的《中华人民共和国工商统一税条例（草案）》。改革后的流转税制的总体税收负担基本保持原有水平。新的流转税由增值税、消费税和营业税“三税”并立，交叉调节。即对商品的交易和进口普遍征收增值税，并选择少数消费品交叉征收消费税，对不实行增值税的劳务交易、转让无形资产和销售不动产征收营业税。

（一）增值税改革

1. 征收范围。对商品的生产、批发、零售和进口全面实行增值税，对劳务交易暂不实行增值税。

2. 实行价外税。原税制对工业产品的课征实行价内税，即按包含税金的产品销售收入总额课税。现行增值税实行价外计征的办法，即以不包含增值税税额的商品价格为税基计算征税。纳税人从购货方取得的一切收入均应并入经营收入中计征增值税。

3. 两档税率。增值税税率采取基本税率和低税率的模式，按照保持原规定税负的原则，考虑实行价外税后税基缩小的因

素，改革以后增值税的基本税率定为 17%（原来按含税价格计算的增值税的基本税率为 14.5%），低税率拟定 13%。

4. 实行税款抵扣制。税改前，商品购销买卖适用普通发票，致使企业不能准确地分离购进商品中所包含的税金，给税务管理和企业财务核算带来不少麻烦。税改后，实行根据发票注明税金进行税款抵扣的制度，在零售以前各环节销售商品时，必须按规定在发货票上分别注明增值税和不含增值税的价格，凡发货票未注明税金的，以及所用发票不符合规定或发货票填写不符合规定的，不予抵扣税款。为了照顾我国消费者的习惯，商品零售环节的发货票不单独注明税金。

5. 严格减免税。除税法所规定的统一减免税项目外，对任何性质的企业（包括福利企业和校办企业在内）、部门和地区（包括经济特区在内），一律不予减税免税。

6. 对认定为增值税小规模纳税人的，采取按税法规定的征收率计征增值税。

7. 实行增值税专项纳税登记制度和增值税专用发票制度，并改进稽核方法，使之具有自我控制偷税和减免税的内在机制。

（二）消费税改革

1. 用消费税对某些消费品进行特殊调节，这也是全面推行增值税并减并税率后，保证财政收入的重要措施。消费税的征收范围主要包括：原产品税税率较高的商品，如烟、酒等；某些高档奢侈的消费品，如化妆品、小轿车等；其他国家需要进行宏观调控的商品，如汽油等。

2. 消费品采用以量定额和从价定率两种征收办法，采用从价征收办法的，以含有消费税税金在内的价格为税基。

3. 消费税主要在生产和进口环节征收。

（三）营业税改革

营业税主要以第三产业（除商品批发、零除外）为课税对

象，主要有交通运输、建筑安装业、金融保险、邮电通讯、文化娱乐及各种服务业等。其课征制度仍采用按含税价依率计征的办法，税率将进行必要的调整。对于高消费的卡拉OK歌舞厅，由地方通过立法或地方政府决定按营业额征收高税率的税金。

二、企业所得税制改革

改革企业所得税制，是为了克服原税制的弊端，建立一个公平、统一和简化的国内企业所得税，同时也为下一步与涉外企业所得税合并创造条件。改革内容有：

(1) 统一内资企业所得税制，即把原国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税三个税种合并为一个统一的企业所得税。

(2) 统一采用比例税率形式，基本税率为33%。考虑到部分企业盈利水平低的实际情况，增设18%和27%两档优惠税率。

(3) 统一规范企业所得税前列支项目和标准，改变确定应税所得额从属于企业财务制度的状况。实行规范的企业还贷制度。

(4) 统一按照法定政策减免，其他减免一律取消。

(5) 统一停止执行国有企业承包上缴所得税做法。

(6) 取消“国营企业调节税”和“两金”。

三、个人所得税制改革

(1) 开征统一的个人所得税，适用于我国境内居住的中外籍人员。即通过全国人民代表大会常务委员会修改现行的个人所得税，同时废止个人收入调节税和城乡个体工商户所得税。

(2) 修改后的个人所得税法，征税的费用扣除额为每月800

元,对个人工资、薪金所得实行 5%至 45%的超额累进税率;对个人从事生产经营所得实行 5%至 35%的超额累进税率。

(3) 积极推行个人收入申报制度,并加强源泉控管。

四、其他税种改革

(1) 开征土地增值税:在土地交易环节征收,实行 30%至 60%四级超率累进税率。

(2) 开征证券交易税:把对证券交易的征税从印花税中独立出来,单独对买卖各种证券的单位和个人所实际成交金额征收证券交易税,拟根据将要颁布的中华人民共和国证券法,制定证券交易税条例。

(3) 开征遗产税和赠与税:这是根据我国已基本具备条件的参照国际通行做法而开征的。对继承遗产或赠与的财产即资产转移进行课税,发挥税收调节功能,促进社会公正和进步。

(4) 改革城镇维护建设税:为体现享用市政设施与纳税义务相对应的原则,由原按流转税额征收改按以销售收入为计税依据,扩大税基,适当调高税率,使其成为名实相符的独立税种,成为地方税体系中的骨干税种之一。

(5) 调整一些税种:一是取消产品税、盐税、特别消费税、集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、三个奖金税和工资调节税,其中特别消费税和烧油特别税并入消费税,盐税并入资源税;二是取消对外商投资企业和外籍人员征收的城市房地产税和车船使用牌照税,统一实行房产税和车船使用税;三是对城镇土地使用税既扩大税基,又调高税额;四是下放屠宰税、筵席税,下放权限后继续征收或者停止征收,由各省、自治区、直辖市人民政府自行决定。

新税制是在原税制的基础上进行的改革,原税制由税务机关征收的工商税制共有 31 种,其内容如下:

如商品课税计有 5 个：(1) 产品税；(2) 增值税；(3) 营业税；(4) 特别消费税；(5) 工商统一税（外商适用）。

对所得课税计有 9 个：(1) 国营企业所得税；(2) 国营企业调节税；(3) 集体企业所得税；(4) 私营企业所得税；(5) 外国企业所得税；(6) 城乡个体工商户所得税；(7) 中外合资经营企业所得税；(8) 个人收入调节税；(9) 个人所得税（外籍人员适用）。

对财产、行为等课税计有 17 个：(1) 资源税；(2) 城镇土地使用税；(3) 房产税；(4) 车船使用税；(5) 盐税；(6) 城市维护建设税；(7) 奖金税；(8) 国营企业工资调节税；(9) 筵席税；(10) 固定资产投资方向调节税；(11) 屠宰税；(12) 烧油特别税；(13) 印花税；(14) 牲畜交易税；(15) 集市交易税；(16) 城市房地产税（外商及外籍人员适用）；(17) 车船使用牌照税（外商及外籍人员适用）。

上述税制改革后，现行工商税制是以增值税和所得税为主体，财产税、行为税等一些其他税种相配合的复合税制。除海关征收的关税，财政部门征收的契税、耕地占用税外，税务机关征收的主要有十八种税，四个类型：

一是流转税类 3 种：有增值税、消费税和营业税。

二是所得税类 3 种：有企业所得税、个人所得税、外商投资企业和外国企业所得税。

三是财产税类 4 种：有房产税、土地增值税、车船税、遗产税。

四是行为税类 8 种：有固定资产投资方向调节税、城乡维护建设税、土地使用税、印花税、资源税、证券交易税、屠宰税和筵席税。

第三节 税收制度的构成要素

我国税制不仅规定了征税的对象、范围、标准、数额，还规定了征纳程序和征管办法，涉及的内容很多，范围很广。其构成要素一般包括：纳税人、征税对象、计税依据、税目、税率、纳税环节、纳税期限、减税免税等。

一、纳税人

纳税人又称纳税义务人，是税法规定直接承担纳税义务的单位和个人。它是纳税的主体，是税制构成的基本要素之一。纳税人可以是法人，也可以是自然人。纳税人是根据纳税对象的性质来确定的，每一种税都有关于纳税义务人的规定。在一般情况下，纳税人是应纳税款的缴纳者，但在某种情况下，纳税人本身并不是税款的缴纳者。如国家为了保证财政收入，简化征税手续，而对某些税采取的代扣代缴办法，规定了承担代扣代缴应纳税款的单位，即“代扣代缴义务人”。

二、征税对象

征税对象是指对什么东西征税，是征税的客体，它是划分不同税种、区别各税由来的主要标志。如对所得额征收的税叫所得税；对开发资源征收的税叫资源税；对房屋征收的税叫房产税，等等。每一种税的征收，税制首先必须确定其征税对象，因为它体现着不同税种征税的基本界限。

三、计税依据

计税依据是指计算应征税额的依据，它与征税对象是不同的。如房产税，其征税对象是在城乡的房产，其计税依据是房