

地方税会计指导

· 顾海颖 著 ·



DIFANGSHUIKUAIJIZHIDAO

中国经济出版社

序

税收这个古老的分配工具,随着人类社会的发展,已经历经了几千年的历史。在封建和奴隶社会里,封建帝王和奴隶主把它作为剥削和奴役人民的工具,人们厌恶繁重的苛捐杂税。新中国成立后,税收成为筹集社会主义建设资金、调节社会经济平衡发展、不断丰富和满足广大人民群众物质文化生活需要的重要手段。人们从大量的事实看到了社会主义税收取之于民用之于民的本质,所以五十年代和六十年代初,出现了农民纳税踴交公粮,工商企业纳税慷慨解囊,个体私营企业纳税奉献“余粮”的局面。但是文化大革命期间,由于受极左思潮的影响,否定了税收在社会主义时期的重要作用,甚至否定了税收存在的必要性,至使人们的纳税观念一落千丈。一九七八年,党的十一届三中全会拨乱反正,税收机构相继恢复和加强,税法宣传成了那时的重要工作。通过强化税法宣传,近二十年来,人们的纳税观念已经在不断地增强。

税收不但是国家筹集财政资金重要的、主要的工具,而且也是调节社会经济协调发展的重要的经济杠杆,是国家调控、监督经济运行的最重要、最有效的手段。为了进一步拓宽和发挥税收的作用,1984年和1994年,我国相继进行了两次大的税制改革,这两次的改革,扩大了税收范围,规范了税种,特别是1994年的税制改革,使税收适应建立社会主义市场经济体制的需要,把若干个税种分成中央税、地方税、中央和地方共享税。经过两次大的改革,我国税制发生了极大变化,由此发生了人们对我国税制认识上的滞后性,所以,大张旗鼓地对现行税制、税收法律、法规和相关的财务、财会法律、法规知识进行深入细致的宣传、教育和培训,便成了

税务部门的一项重要工作。

顾海祯同志经过潜下心来，相继写出了《增值税会计指导》和《地方税会计指导》两本专著，顺应了当前的形势，对我国税收工作作出了贡献，《地方税会计指导》这本书通俗易懂，内容翔实。全书注重把现行的税收、财务、会计政策、规定和实际操作方法与技巧有机结合，融会贯通，而且全书结构清晰、条理分明，看后容易给人以深刻的印象。我和顾海祯同志素昧平生，因为都是学经济的，而且都在税务系统工作，所以我向财税工作者、经济管理人员和青年学生推荐这本书。

地方税收税种多、范围广、计算复杂，征纳双方不易掌握，管理难度也大，因此希望更多的同志注重学习地方税知识，关心地方税工作，研究地方税课题。顾海祯是税务战线上的一位年轻同志，从这本书可以看出他对地方税收的研究，有了一定的深度。我想：顾海祯同志是财政学研究生，又从事税收征管工作十五年，他这本书是税收理论与税收实践相结合的产物，希望顾海祯同志在税收科研上再接再厉，善于总结工作中的经验，注重把理论知识运用到实践中，再把实践经验上升到理论，不断拿出税收科研新成果，不断取得进步。

是为序。

曾同祥

一九九八年六月二十六日於北京

前 言

1994 年的税制改革,我国把现行税制从财政收入的角度划分为三:一是中央税,二是地方税,三是共享税。地方税作为现行税制的一个体系,它具有税种多、征收范围广、计算复杂、核算麻烦的特点,对地方税的核算,是企业财务会计的重要的、大量的工作。学习地方税的税法和核算知识是会计、税务人员和所有从事经济工作及其管理人员的必修课。地方税的税法和核算知识也是大中专院校,经济类专业的必学知识。我国所有公民都是地方税的纳税人,地方税涉及到全民的经济利益,所以我国的全体公民都要学习地方税知识。这本书是笔者继《增值税会计指导》一书出版后的又一本姊妹作,撰写本书的目的,在于让更多人能够了解、掌握地方税税法及其核算知识,促进全体公民对地方税这个新型的税收体系的再认识。

在撰写该书的过程中,作者结合多年来的税收工作实践和税收、会计知识培训工作的体会,从便于读者理解的角度,对全书的结构体系进行了周密的构思,对书中的每一道例题均结合税收的具体政策进行了精心地设计,全书把现行的税收政策,财务会计制度、规定,实际工作中的典型业务融于一体,使它具有政策性强、实务性强、可操作性强以及简便易学、通俗易懂的特点。全书对地方税的现行税收政策进行了详细地、全面地阐述,并将所有政策的运用都联系各个经济业务实例进行讲解,对各个税种的计提、缴纳的帐务处理,对纳税申报表的填制均作了详细地介绍。全书力求介绍政策全面、条理清晰、文字简练、容易理解、便于操作,使其成为

广大税收和财会工作人员极好的工具书。对于精通税收知识的同志,可以从中学习具体会计核算方法;初学者可以从中全面学习现行的地方税税法知识和会计核算操作技能。本书的姊妹作——《增值税会计指导》于去年七月出版发行后,作者收到了全国许多读者的来信,安徽省滁州市国税局的程思航等同志来信谈了学习的深刻体会,充分表达了读者对那本书的渴爱,这给作者以很大的鼓励和鞭策,就此希望本书也能成为我们广大读者喜欢的业务书籍。

本书可作为会计、税务和经济管理人员的培训教材,也可作为大中专院校的教材和辅导读物,是报考注册会计师、注册税务师人员较好的学习复习资料。

本书在编写过程中得到了国家税务总局税收科学研究所,得到了江苏省兴化市地方税务局的领导和同事们的大力支持,中国经济出版社热情帮助出版本书,特别是国家税务总局税收科学研究所所长、研究员曾国祥先生还从百忙当中抽空为本书写序,这给了作者以极大的鼓舞和鞭策,在此一并表示深深地感谢!

本书限于编著时间的仓促和作者业务水平的局限性,不可避免会出现疏漏和错误之处,请读者来信指正。

作者 1998年夏于江苏兴化

目 录

第一章 地方税收概述	(1)
第一节 地方税收的概念	(1)
第二节 地方税收与中央税收的关系	(3)
第三节 地方税收与地方企业经济的关系	(5)
第四节 地方税收的特点与作用	(6)
第二章 营业税与附加税费的核算	(9)
第一节 营业税的概念	(9)
第二节 营业税的计算要素	(18)
第三节 营业税的计算公式与计税营业额的确认	(28)
第四节 营业税的计算举例	(41)
第五节 营业税的申报与缴纳	(63)
第六节 城市维护建设税与教育费附加的介绍	(84)
第七节 营业税与附加税费的帐务处理	(86)
第三章 企业所得税的核算	(106)
第一节 企业所得税的概念	(106)
第二节 企业所得税的计算要素	(113)
第三节 企业所得税的计算公式与应纳税所得额 的确认	(125)
第四节 企业所得税的计算举例	(168)
第五节 企业所得税的申报与缴纳	(178)
第六节 企业所得税的帐务处理	(205)
第四章 外商投资企业和外国企业所得税的核算	(211)
第一节 外商投资企业和外国企业所得税的概念	(211)

第二节	外商投资企业和外国企业所得税的计算要素	(222)
第三节	外商投资企业和外国企业所得税的计算公式与应纳税所得额的确认	(233)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的计算举例	(236)
第五节	外商投资企业和外国企业所得税的申报与缴纳	(237)
第六节	外商投资企业和外国企业所得税的帐务处理	(259)
第五章	个人所得税的核算	(264)
第一节	个人所得税的概念	(264)
第二节	个人所得税的计算要素	(271)
第三节	个人所得税的计算公式与应纳税所得额的确认	(277)
第四节	个人所得税超额累进税率的速算扣除数介绍	(285)
第五节	个人不含税所得与含税所得的换算	(288)
第六节	个人所得税计算规定综述	(294)
第七节	个人所得税的计算举例	(295)
第八节	个人所得税的申报与缴纳	(305)
第九节	个人所得税的帐务处理	(325)
第六章	资源税的核算	(328)
第一节	资源税的概念	(328)
第二节	资源税的计算	(331)
第三节	资源税的申报与缴纳	(353)
第四节	资源税的帐务处理	(356)
第七章	土地增值税的核算	(361)
第一节	土地增值税的概念	(361)

第二节	土地增值稅的計算·····	(366)
第三节	土地增值稅的申報與繳納·····	(372)
第四节	土地增值稅的帳務處理·····	(382)
第八章	房產稅的核算·····	(386)
第一节	房產稅的概念·····	(386)
第二节	房產稅的計算·····	(390)
第三节	房產稅的申報與繳納·····	(398)
第四节	房產稅的帳務處理·····	(402)
第九章	車船使用稅的核算·····	(405)
第一节	車船使用稅的概念·····	(405)
第二节	車船使用稅的計算·····	(408)
第三节	車船使用稅的申報與繳納·····	(411)
第四节	車船使用稅的帳務處理·····	(416)
第十章	城鎮土地使用稅的核算·····	(418)
第一节	城鎮土地使用稅的概念·····	(418)
第二节	城鎮土地使用稅的計算·····	(424)
第三节	城鎮土地使用稅的申報與繳納·····	(427)
第四节	城鎮土地使用稅的帳務處理·····	(429)
第十一章	印花稅的核算·····	(432)
第一节	印花稅的概念·····	(432)
第二节	印花稅的計算·····	(437)
第三节	印花稅的申報與繳納·····	(444)
第四节	印花稅的帳務處理·····	(449)
第十二章	固定資產投資方向調節稅的核算·····	(450)
第一节	固定資產投資方向調節稅的概念·····	(450)
第二节	固定資產投資方向調節稅的計算·····	(454)
第三节	固定資產投資方向調節稅的申報與繳納·····	(463)
第四节	固定資產投資方向調節稅的帳務處理·····	(468)

第一章 地方税收概述

地方税收是地方各级人民政府财政收入的主要来源,是国家税收的重要组成部分。本章将介绍地方税收的基本概念。

第一节 地方税收的概念

一、地方税的含义

地方税是指按照财政管理体制的要求,由中央和地方政府直接或间接行使特定管理权限、收入归地方政府专享的各类税种的总称。地方税是相对中央税而言的,它是筹集地方财政收入,保证地方政府经常性支出的重要来源,也是地方政府履行社会经济管理职能的重要手段之一。

1994年,我国的税制改革把现行的24个税种划分为三,一是中央税,其收入全部划归中央;二是地方税,其收入全部划归地方各级政府;三是共享税,其收入由中央与地方共同享受。

二、地方税的范围

地方税的范围,我们从三个角度去理解。一是地方税种的范围;二是地方税征收客体的范围;三是地方税征收主体的范围。

1. 地方税的税种范围

目前从税种划分上,中央税种有消费税、关税和船舶吨税,中央和地方共享税种有增值税和证券交易税,其余19个税种均为地方税,这些税种是:营业税、城市维护建设税、企业所得税(其中中央企业的企业所得税,目前收入划归中央)、外商投资企业和外国

企业所得税、个人所得税、农(牧)业税、农业特产税、资源税、城镇土地使用税、耕地占用税、土地增值税、房产税、车船使用税、遗产与赠与税、契税、印花税、固定资产投资方向调节税、屠宰税、筵席税。

2. 地方税的征收客体范围

地方税的征收客体范围非常广,它除中央直属的企业、事业单位外,其余有纳税义务的纳税人都是地方税征收的客体范围。

3. 地方税的征收主体范围

总的讲,地方税的征收主体是地方各级政府,但其具体的征收执行机关是两个,一是各级政府的地方税务局,二是各级政府的财政局。地方税务局与财政局的征收职能的划分是按税种进行划分,两局各自按照划定的税种范围进行征收。

三、地方税的分类

地方税的分类按照税种的性质有流转税、收益税、资源税、财产税和行为目的税;按征收主体分有地方税务局征管的税种和财政局征管的税种;按征收时间分有已开征的税种和暂未开征的税种,现以下表列示:

地 方 税 种 一 览 表

税 系	地 方 税 务 局 征 管	财 政 局 征 管	暂 未 开 征
流转税	营业税、城市维护建设税		
收益税	企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税	农(牧)业税 农业特产税	
资源税	资源税、城镇土地使用税	耕地占用税	
财产税	土地增值税、房产税、车船使用税	契 税	遗产与赠与税
行为目的税	印花税、固定资产投资方向调节税、屠宰税		筵席税

第二节 地方税收与中央税收的关系

地方税收与中央税收同属于国家税收。所谓地方税收是指其收入划归地方政府的部分,所谓中央税收是指其收入直接上划中央的部分,地方税收与中央税收有许多共同点,也有其不同点。

一、地方税收与中央税收的共同点

1. 地方税收与中央税收都是国家税收,其征税主体都是国家。中央政府(国务院)是国家的最高权利执行机构,而地方各级人民政府是地方各级的权利执行机构,它从属于中央政府,地方政府与中央政府都是国家机构,其各自组织的税收收入都是国家的收入,它都是用于国家权利机构的“机器运转”。“两税”都是利用国家政权,对社会剩余产品强制性的扣除。

2. 地方税收与中央税收的税收政策、条例、法律都是由国务院、人大常委会统一制定。地方税种的开征与停征和中央税收一样都是由国家统一决定,地方税征收机关和中央税征收机关都要根据国务院统一的税收政策实施税款的征收。地方税收业务和中央税收业务一样都是由国家税务总局统一指导,各地都不能自行其事。

3. 地方税收与中央税收都是国家用于组织财政收入,调节社会经济的重要工具。国家税收是国家财政收入的主要来源,国家预算内财政收入 90% 以上是通过税收取得的。其中,中央税收占全部税收的 50% 以上,它直接用于中央的财政支出,地方税收用于地方政府的财政支出。地方税收和中央税收都是调节社会经济的重要手段,相比之下,地方税比中央税的调节作用更为广泛和强大。目前中央税收是一种间接税收,它的税负最终要转嫁给消费者,而地方税收既有间接税收,又有直接税收,间接税收可以向消费者转嫁,而直接税收则由纳税人自己负担,因而地方税收调节功

能更为强大。国家通过实施税收的调节杠杆可以从宏观上控制和引导国家经济发展的方向,引导社会经济结构的调整,促进社会资源的合理配置,推动社会生产力的快速发展。

二、地方税收与中央税收的不同点

地方税收与中央税收既有许多共同之处,但是也有区别,其主要的方面有如下两点:

1. 地方税收与中央税收征收的税种不同,其调节经济环节的范围也不同。地方税收与中央税收税种的划分是按照调动中央和地方两个积极性,有利于税收征管的原则进行划分的。从中央政府与纳税人的关系和地方政府与纳税人的关系的比较上,地方政府比中央政府更接近纳税人,它与纳税人有直接的行政领导和经济管理的关系。因而更适合对一些征管难度大,征收环节复杂的税种进行征收,而中央税收宜选择较易征管,税源集中,税源量较大的税种进行征管。所以目前中央税收的税种是选择的工商企业的流转税、关税和船舶吨税,而地方税收的税种是劳务服务企业的流转税、各类收益税、资源税和其他各个小税种。这样中央税收的调节经济环节只局限于部分行业和部分经济行为。而地方税收的调节经济环节要涉及到各行各业和各个方面。这样做有利于发挥地方管理优势,调动地方征管积极性,公平税负,促进地方经济的平衡发展。

2. 地方税收与中央税收的税款的入库级次和使用范围不同,按照中央与地方“分灶吃饭”的财政体制,中央税收收入中央金库,为中央固定收入,地方税收收入地方省地县三级金库,为地方固定收入,共享税按照中央规定的比例分别划入中央金库和地方金库,作为中央与地方财政的共享收入。中央收入用于中央的各项开支和对各地方的定项补助等转移支付,地方收入用于地方的各项开支,中央与地方各施其职、多收多得,以充分调动中央和地方两方面的积极性。实行中央和地方财政分级收入以后,中央与地方可以通过债权债务关系进行资金融通,但中央不再平调地方资金,以保证

地方的既得收入不受影响,充分鼓励地方政府组织和培养税源的积极性。

第三节 地方税收与地方企业经济的关系

地方税收是地方各级政府的固定财政收入,地方税收入的大小直接反映地方政府从事地方建设的经济实力,地方税收对地方企业经济有着十分紧密的联系。

一、地方企业经济的发展状况决定着地方税税源的大小

地方企业经济状况的好与差是地方生产力发展水平的具体反映,同时也是地方税收税源大小的决定性因素。地方企业的生产经营状况好,效益高,其实现的税源就多,企业的赋税能力也就强,地方税收收入就会多,地方财力就丰裕;反之,地方企业生产经营状况差,效益低,其实现的地方税源就少,企业的赋税能力也差,地方税收也难以组织,地方财力就干枯。因此发展地方企业,振兴地方经济是地方税收工作的服务宗旨,制定地方税收政策要有利于调动发展地方经济的积极性。地方税收政策要鼓励高效益企业的发展,以促进社会资源的优化配置,促进地方税源的快速增加;地方税收政策要鼓励支持发展社会就业,促进社会劳动力的充分利用,不断提高社会劳动生产率,普遍增加社会成员的收入,缩小社会贫富差距,以减少地方政府转移支付的数额,从而增强地方财政实力。

二、地方税收为地方企业的经济发展提供财力保障

地方企业的经济发展,不仅需要自身的努力,而且还要依靠社会和政府帮助。首先,企业的生产经营,需要政府维持其安定的环境,依赖政府对公共产品的生产投入。其次,地方企业的扩大再生产需要社会公众的投入,同时更需要地方政府的投入,地方政府能否有能力生产更多的公共产品,能否向地方企业投入,要决定于

自身的财力,而政府的财力主要来源于地方税收的收入。地方税收的收入越大,政府对地方企业的投入能力则越大。反之,只能减少政府对地方企业的投入,减少政府对社会公共产品的生产,减少政府的转移支付,从而容易造成社会经济和地区经济的萎缩,造成经济的萧条和通货膨胀,给企业发展带来难度。因此地方税收收入与地方国内生产总值必须要有一个合理的比例,过多的税收收入,会给地方企业带来过大的经济成本负担,减少企业的既得利益;过少的税收又会使政府无力调整地区经济结构向合理化方面发展。所以,地方企业要积极缴纳地方税收,积极创造地方税源,努力为地方财政聚财,以促进本地经济的良性发展。

三、地方税收能够引导地方企业的经济行为,调节地区经济的发展方向

地方税收是调控地方经济发展的经济杠杆。地方税收通过制定鼓励 and 限制的政策,引导企业的经济行为,使得企业的经济行为能够自觉围绕中央和地方政府的大政方针、按照国家和地区经济发展的总的规划,自然调节其生产经营的方向。企业的经济行为凡符合中央和地方政府大政方针的,则可以享受到较轻的税负,企业可以得到较多的实惠;如果企业的经济行为违背中央和地方政府的大政方针,则要承担较重的税负,其生产经营的利润水平就会低于社会一般平均水平,在市场机制的调节下,自然会改变其经营方向。通过税收调节经济,它既是一种法律手段,又是一种经济手段。因此其调节的力度比其他的经济杠杆更为优越。

第四节 地方税收的特点与作用

通过以上的概述,我们对地方税收的特点与作用,已经有了一定的初略的印象,在此我们再加以罗列如下。

一、地方税收的特点

1. 税种数量多, 调节范围广。目前列入地方税种包括已开征和未开征的, 以及包括由地方税务局征管和财政局征管的, 共有 19 种之多, 其类别有流转税、有收益税、有资源税、有财产税、有行为目的税; 有直接税, 也有间接税。几乎在社会生产经营的若干环节, 都有地方税收参与调节。

2. 税源分散, 征收难度大。地方税的征收对纳税人的涉及面大, 地方税的纳税主体既有法人又有自然人, 既有生产经营者, 又有其他职业者, 既有国内居民纳税人, 又有外籍纳税人, 既有在中国境内有固定住所的各国居民, 又有短期在我国居住的外籍人员和华侨、港澳台人员。地方税收收入分布在社会的各个方面, 渗透到社会的各个阶层, 纳税人的流动性大, 因此税源控制的难度大, 不便征收。

3. 单位税额小, 计算复杂。在中央与地方税种划分时, 把税源大、征管集中、易于管理的税种已划为中央税收, 而剩下的, 税源相对较小、分散、不易管理的税种划为地方税收, 所以地方税收普遍是单位税额较小。地方税的税率档次比较多, 税率也比较小而且既有比例税率, 又有累进税率, 还有固定税率, 所以计算比较复杂, 容易出现差错。

二、地方税收的作用

1. 保证地方财政收入, 支持地方建设。随着改革开放的不断深入, 规范中央和地方、国家和企业之间的收入分配关系, 优化地方生产经营环境, 已显得十分必要。地方税收和共享税分成收入 (有的地方还有中央转移支付收入) 将成为地方政府基本财力的来源。只有在发展经济的基础上不断扩大地方税规模, 发展地方建设事业才有物质保证。

2. 贯彻产业政策、促进经济结构调整。地方税的征收, 必将对经济结构调整发生重大影响。即通过征税, 一方面促进多种资源的合理开发和节约使用, 另一方面通过征税又增强地方政府对地区经济的调控能力, 可以构造优化的投资环境, 也可以支持高新

技术企业的发展和地方骨干企业的改造,从而引导资源合理配置和生产要素合理流动。

3. 调节收入分配,促进公平竞争。地方税既担负调节企业收入的任务,为各类企业在税负公平的条件下,在市场中实现平等竞争创造条件;又担负调节个人收入的任务,以缓解个人收入相差悬殊、社会分配不公的矛盾,有利国民经济在稳定中发展。

4. 加强税收监督,规范市场行为。市场经济要求依法治理,而税法是规范市场行为的重要法律标准之一。通过征税,可以对纳税人的生产经营全过程和经济核算主要指标的真实性、合法性、公允性进行较全面地检查,促进国家各项方针政策、法律法规的正确贯彻执行。

第二章 营业税与附加税费的核算

营业税和城市维护建设税是地方税中的流转税,即它是依据商品的流转额计征的税种。其中城市维护建设税是流转税的一种附加税,教育费附加是一种附加费,它是依据营业税和中央税收中的消费税和共享税中的增值税税额而计征的附加税和费。故本章把其合并到营业税中一并介绍。

第一节 营业税的概念

营业税是我国地方税体系中的一个主要的税种,它是地方税的主要税源。营业税的纳税人主要是从事劳务服务行为并取得收入的单位和个人。

一、营业税的含义

营业税是指对在我国境内提供应税劳务,转让无形资产或者销售不动产的单位和个人,就其营业额征收的一种税。

二、营业税适用的范围

(一)营业税的纳税人范围

1. 营业税的纳税人

根据《中华人民共和国营业税暂行条例》(以下简称《营业税法例》)的规定,在中华人民共和国境内提供应税劳务、转让无形资产和销售不动产的单位和个人为营业税的纳税义务人。

具体地讲,营业税的纳税人所包括的单位是指:国有企业、集体企业、私营企业、股份制企业、外商投资企业和外国企业、其他企