

XIB

岳军 主编

新编企业 税务会计

0.42

西南财经大学出版社

95
F810.42
40
2

新编企业税务会计

主编 岳 军

XAK32/21



3 0116 2052 7

西南财经大学出版社



C

106714

(川)新登字 017 号

责任编辑:张明星

封面设计:王 莉

新编企业税务会计

主编 岳军

西南财经大学出版社出版

西南财经大学出版社发行

西南财经大学出版社经销

西南财经大学印刷厂印刷

787×1092 毫米 1/32

印张 8.25 字数 190 千字

1994 年 6 月第一版

1994 年 6 月第一次印刷

印数 1—3000 册

书号:ISBN7—81017—754—0/F·606

定价:5.80 元

前 言

1994 年的税制改革是继 1993 年 7 月 1 日会计改革以后中国经济体制改革的又一重大举措,税务会计亦相应有了重大变化。但切合实际的新税务会计,目前国内还没出版,为此,我们组织东北财经大学、长春税务学院、国家税务总局的有关专家编写了本书。

本书的内容涉及本次税制改革的所有会计处理。包括企业流转税、行为税、所得税、资源税、涉外税的核算和税务管理。

本书由岳军任主编,参加编写的人员有:张红春、宋道明、李丽丽、马荣飞、杨一平、杜明军、刘再冬、夏寒、王光羽、王雪峰、孙宏、刘玉明、许长江、秦池宇、王建明和革新宇。

由于时间和水平所限,文中不足之处在所难免,望各位读者批评指正。

作 者

1994 年 1 月

目 录

第一章 概论	(1)
第一节 税收基本知识概述	(1)
第二节 企业税务会计的概念和任务	(11)
第三节 企业税务会计的内容	(13)
第四节 企业税务会计的原则和方法	(16)
第二章 企业所得课税的核算	(19)
第一节 内资企业所得税的核算	(19)
第二节 外商投资企业和外国企业所得税的核算	(29)
第三章 企业流转课税的核算	(52)
第一节 增值税的核算	(52)
第二节 消费税的核算	(71)
第三节 营业税的核算	(79)
第四章 企业行为课税的核算	(88)
第一节 固定资产投资方向调节税的核算	(88)
第二节 印花税的核算	(110)
第三节 车船税的核算	(116)

第五章 税务管理..... (120)

第一节 税务管理概述..... (120)

第二节 税务登记和纳税申报..... (122)

第三节 发票管理..... (126)

第四节 违章行为..... (133)

附录 税收法规..... (141)

1. 中华人民共和国税收征收管理法 (141)

2. 中华人民共和国税收征收管理法实施细则 (154)

3. 中华人民共和国个人所得税法 (168)

4. 中华人民共和国增值税暂行条例 (173)

5. 中华人民共和国增值税暂行条例实施细则 (178)

6. 中华人民共和国消费税暂行条例 (187)

7. 中华人民共和国消费税暂行条例实施细则 (191)

8. 中华人民共和国营业税暂行条例 (197)

9. 中华人民共和国营业税暂行条例实施细则 (201)

10. 中华人民共和国企业所得税暂行条例 (209)

11. 中华人民共和国土地增值税暂行条例 (212)

12. 全国人大常委会关于外商投资企业和外国企业适用增
值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定 (214)

13. 中华人民共和国发票管理办法 (216)

14. 关于消费税会计处理的规定 (225)

15. 关于营业税会计处理的规定 (222)

16. 关于增值税会计处理的规定 (226)

17. 消费税若干具体问题的规定 (232)

18. 税制改革问答 (240)

第一章 概 论

第一节 税收基本知识概述

一、税收的概念及根据

(一) 税收的一般概念

税收是国家为实现其职能,凭借政治权力,按照预定标准,向经济单位和个人征收实物或货币所形成的对剩余产品价值强制、无偿的分配。这一概念是对税收分配范畴的一般表述,它包含以下几层意思:

1. 税收的主体是国家,是为实现国家的职能和任务服务的。之所以强调国家是税收的主体,是因为:(1)只有国家才能征税,其他任何单位和个人都不能征税;(2)征税制度及办法是由国家制定和颁布实施的;(3)国家征税的直接原因是为满足其实现职能的需要。

2. 税收的本质是一种分配关系。税收是解决社会财富在国家 and 纳税人之间的分配问题的。因而通过财富的分割转移,必然最终体现出一种经济关系,即征纳关系。税收作为一种分配关系的本质是税收分配范畴所固有的,它并不因社会制度的变更而改变。

3. 税收收入的经济内容是剩余产品价值。任何一个经济范畴都有质和量的规定,只有明确了质的规定,才能把握量的限度。在社会产品价值构成中,只有剩余产品价值才能成为税收收入的来源,这是税收收入质的规定。正确认识税收收入的经济内容,对于预测税收收入的发展趋势、制定正确的税收政策,具有重要意义。

4. 税收具有强制性、无偿性和固定性的特征。这是税收分配

区别于其他财政分配形式的显著标志。税收的强制性是指国家征税是以税法的形式加以规定的,任何单位和个人都必须依法纳税,否则将受到法律的制裁。税收的无偿性是指国家在征税以后,税款作为国家的财政收入不再直接归还给纳税人,也不支付任何报酬。税收的固定性是指国家在征税以前就以法律的形式对征税对象、课税比例及纳税人等作出规定,并在一定时期内稳定不变。

判别一种财政收入形式是不是税收,是以税收的“三性”为尺度的。只有同时具备“三性”的收入形式才是税收。

5. 国家征税凭借的是政治权力。国家取得任何一种财政收入,总要凭借国家的某种权力,税收的征得也不例外。

(二)税收根据

税收根据通俗地讲就是国家为什么要向人民征税,凭什么向人民征税,人民为什么要向国家纳税。通常认为,广泛的剩余产品生产、经常化的社会公共需求、独立的经济利益主体和强制性的社会公共权力是税收产生和存在的一般条件。这种解释似乎比较抽象,下面我们以“公需说”理论则可更为直观地说明税收根据问题。

社会产品多种多样,但从大的方面讲可分为公共产品、私人产品和半公共产品三大类。所谓公共产品是指不能通过市场交换提供的产品,即个人在市场买不到的产品。作为公共产品,它具有以下特征:(1)不可分割性,即它是为全社会成员提供的,不是为某个人或某些人提供的。(2)不排他性,即公共产品全社会成员都可同时享用。(3)不可加以阻止性,即不管你主观上愿意与否,实际上都在享用这种产品,如国防效益。所谓私人产品,是指个人拿钱在市场上可买到的产品。作为私人产品,它具有以下三个特征:(1)可分割性,即它可以是某个人享用,也可以是其他人享用。(2)排他性,即一个人享用某一产品就同时排斥他人享用该产品。(3)可加以阻止性,即它可以自由选择,如一件衣服。所谓半公共产品,是指介于公共产品和私人产品之间,兼有上述两种产品的某些特征的产品。

对于公共产品和半公共产品,由于是全社会成员受益,所以不能由某个人或某些人来提供,而必须由国家来提供。国家一方面必须为全民提供这些产品,另一方面本身又不创造财富,这就需要通过征税来取得收入,进而去创造这些产品。可见,征税本身是为了满足社会公共需求的,人民付出也能够得到利益的。当然,国家征税应体现公平的原则,这也是国家制定税收制度必须加以考虑的问题。

二、税收的职能作用

税收的职能是指税收这一分配范畴本身所固有的能长期存在的内在功能,它是抽象的、无条件的。税收的作用是指税收职能在一定政治经济条件下的外在表现,它是具体的、有条件的。税收具有某种职能,并不意味着在任何条件下都能体现出来。只有实现了的税收职能才能表现为税收的作用。

一般认为,税收具有为国家组织财政收入的财政职能和调节经济活动的经济职能。由于税收具有强制、无偿和固定的特征,决定了税收作为经济杠杆可以在调节经济活动中发挥重要的作用。这里需要指出的是,税收作为一种经济杠杆,其调节作用并不是无限的。因为税收杠杆的调节范围是有限的,每一种税的调节范围也是有限的,并且税收调节作用的发挥还需其他经济杠杆的配合和完善的税制及严格的执行。

三、税收制度

(一)税制与税法

税收制度是国家全部税收法令和征收管理辦法的总称。它包括税法、税收管理体制、税收征收管理制度、税务机构内部工作规程等。税收制度属于上层建筑范畴,一个国家建立税制必须遵循以下原则:(1)财政原则,即必须考虑满足国家财政收入需要的要求。(2)经济原则,即要有利于充分发挥税收的调节作用。(3)公平

原则,即要尽可能公平税负。(4)税务行政原则,即一个国家建立税制要在保证有效发挥税收职能作用的前提下,力求简化,并与其征管能力相适应,节省税务部门的稽征费用和纳税人因纳税直接或间接负担的费用。为实现上述原则要求,就不能建立只有一种税的单一税制,而需建立由多种税组成的复合税制。

税收制度的核心是税法,而税法是由税制要素构成的。税法是国家法律的有机组成部分,因而需要经过国家立法机关审议通过才具有法律效力。我国的税法有两类:一是全国人大及其常委会正式审议通过的,属于法律的范围。另一类是全国人大常委会委托国务院制定颁布的。国务院作为授权部门而颁布税收条例,是符合我国法律渊源关系的。事实上,比起国务院颁布的其他行政法规,税收条例由于得到立法机关的授权,它更接近于法律,同样具有法律效力。至于各省、直辖市、自治区人大常委会制定的地方性税收法规,由于经过了规定的立法程序并报人大常委会备案,同样也具有法律效力。

(二)税收制度要素

税收制度要素是指构成税法的元素。如前所述,税收制度的核心是税法,而每种税的税法都离不开三方面的内容,即对什么征税,征多少税,由谁来缴纳。这是构成税法的三个基本要素,即课税对象、税率和纳税人。此外,税制要素还包括纳税环节、纳税期限、减税免税和违章处理等。

1. 纳税人

纳税人亦称纳税义务人,它是指税法规定的直接负有纳税义务的单位和个人。纳税人享有税法规定的一切权利,并承担相应的纳税义务。

纳税人可以是自然人,也可以是法人。所谓自然人,是指具有权利主体资格,能够以自己的名义进行民事活动,享有独立财产权利并承担相应义务,能够在法院进行起诉的个人。简言之,自然人

一般是指公民或居民个人。所谓法人,是指按一定法律程序成立并能独立行使法定权利和承担法律义务的社会组织,如企业、公司、社团等。法人是社会组织在法律中的人格化,该组织的负责人作为法人代表,应对法人负责,并承担相应的法律责任。需要指出的是,纳税人可以是自然人或法人,但并不是所有的自然人和法人都是纳税人。只有自然人和法人拥有税法规定的课税对象时,才成为纳税人。

纳税人直接负有纳税义务,它一般是税款的实际负担者,即负税人。但在某些情况下纳税人可以通过一定方式把税款转嫁给他人负担,出现纳税人与负税人不一致的情况。税法中只规定纳税人而不规定负税人。

2. 课税对象

课税对象亦称征税对象,是指征税的目的物,是缴纳税款的客体。课税对象是构成税法的最基本要素,因为不同的课税对象形成不同的税收种类。不同税收名称的由来,是由于课税对象的不同。课税对象按其性质的不同,可分为流转额、所得额、财产额和特定行为等几类。

课税对象与税源是两个既有联系又有区别的概念。税源是指税收的来源,从根本上说它只能是通过剩余产品价值分配和再分配所形成的各种收入,如利润、工资等。这些收入可以作为课税对象,但课税对象要比各种收入的范围广泛得多。比如流转税和财产税的税源都是当年创造的剩余产品价值,但课税对象却分别是流转额和财产的数量或价值。课税对象解决征税的根据,税源则表明纳税人负担能力的大小。明确税源和课税对象的关系,对研究和运用税收杠杆是极为重要的。

3. 税目、税率

税目是课税对象的具体化,它反映征税的具体范围,规定着征税的具体根据。税目的作用主要有两个方面:一是明确征税的范

围,即解决征税的广度问题;二是解决课税对象的归类,即每一个税目就是课税对象的一个具体类别。

制定税目通常有两种方法:一种是列举法,即按每一种商品或项目分别设置税目,如我国产品税和增值税税目。另一种是概括法,即按行业、商品大类或其他性质相近的项目归类设置税目,如我国营业税税目。

税率是指向一定量的课税对象课征的税收额度,通常以应纳税额与课税对象之间的比例表示。税率是征纳双方运用征税权力和履行纳税义务的尺度,其高低与否,关系到正确处理征纳关系,充分发挥税收杠杆作用和有效实现税收职能等根本问题。所以,税率是税制的中心环节。

税率不仅有高低变化,还有多种形式。如按大类划分,它包括比例税率、累进税率和固定税率三种形式。

(1)比例税率。它是指不论课税对象数额大小,只规定一个固定比例的税率。实行比例税率,不会因征税而改变各纳税人之间的收入分配比例,体现多劳多得,符合税收中性原则,有利于促进效率的提高。同时,比例税率透明度高,便于投资者预测投资效益,而且也便于征管。因而,比例税率是一种应用最广、最常见的税率,流转课税大都采用这种税率。比例税率在具体运用上又有行业比例税率、产品比例税率、幅度比例税率等几种形式。

(2)累进税率。它是指将课税对象按照数额的大小划分为若干等级,每一等级分别设计比上一级次更高的税率,课税对象数额越大,适用的税率越高。它把税率的变动与课税对象数额的变动联系起来,对调节纳税人的收入或利润有明显的作用,一般适用于对所得额的课税。

累进税率按计算方法和累进依据的不同,又可分为全额累进税率、超额累进税率、超倍累进税率、全率累进税率和超率累进税率五种具体形式,其中最常用的是超额累进税率。超额累进税率是

指把课税对象分为若干等级,并对每一等级规定由低到高的比例税率,实际征税时,对课税对象不同级次部分,分别按各该级次的比例税率计税。这种税率累进程度比较缓和,不同课税对象的税负比较合理,但计算比较复杂。为解决超额累进税率计算复杂问题,在实际工作中可采用速算扣除法计算应纳税额,即应纳税额=课税对象全额 $\times$ 适用税率-速算扣除数。速算扣除数是一个常数,它是按全额累进税率计算的税额减去按超额累进税率计算的税额之后的余额。

(3)定额税率。它是指按课税对象的实物量规定固定税额的税率。这种税率由于其单位课税对象应征税额是固定不变的,所以又称固定税额。定额税率计算简便,税额不受课税对象价格和成本变动的影响,有利于稳定财政收入,一般适用于从量定额征收。

4. 纳税环节

纳税环节是指税法规定应税商品在从生产到消费的流转过程中应当缴纳税款的环节。纳税环节的规定,主要适用于商品课税的税种。纳税环节的确定,主要是要解决征一道税、两道税,还是道道征税以及确定在哪些环节征税的问题,它对于保证国家财政收入,促进企业加强经济核算都有重要的意义。

5. 纳税期限

纳税期限是指税法规定纳税人缴纳税款的期限,它是税收强制性和固定性在时间上的体现。纳税期限是由税款的计算期和入库期两个部分组成。税款的计算期是指税法中规定的纳税人计算税款的期限,税款的入库期是指税法规定的纳税人应纳税款缴入国库的期限。纳税人必须在税法规定的期限内缴纳税款,否则按违反税法行为进行处理。

6. 减税免税

减税是从应纳税额中减征部分税款;免税是免征全部应纳税款。减免税是对某些纳税人和征税对象给予鼓励和照顾的一种特

殊规定,它是税收的统一性和执行中必要的灵活性相结合的体现。与减免税有关的还有起征点和免征额的规定。起征点是税法规定对课税对象征税的起点数额,未达到起征点的不征税,达到或超过起征点的应就其全部数额征税。免征额是税法规定在课税对象计税总额中免于征税的数额,凡规定有免征额的,无论课税对象数额多大,免征额部分都不征税。

7. 违章处理

违章处理是对纳税人违反税法的行为采取的经济或刑事处罚的规定,它是税法强制性在税收制度中的具体体现。我国对纳税人违章行为的内容,规定为欠税、漏税、偷税、抗税及违反征管规定等。对于上述违章行为的含义及处罚办法,我国税收征管法中都有明确的法律解释和规定。

(三) 税收分类

税收分类就是找出各种共同的或普遍的特点,然后对特点相近的税种加以归类。税收分类可以因研究目的不同而采取不同的标准。以课税对象为标准,可将税收分为商品税(流转税)、所得税、财产税、行为税和资源税五类;以税款与价格的关系为标准,可将税收分为价内税和价外税两类;以税负能否转嫁为标准,可将税收分为直接税和间接税两类;以课税权的行使和收入的支配为标准,可将税收分为中央税和地方税两类;等等。

(四) 税制结构

税制结构是指一个国家在一定时期内税收体系的布局及其相互关系。其内容包括税种设置及布局,各税种在税收体系中的地位及其相互关系,税种管理归属,以及税制本身的繁简设计等。税制结构问题是税制设计的根本战略问题,只有税制结构合理了,才能从总体上做到税制的合理。一个国家确定税制结构,必须考虑本国的生产力发展水平、经济结构、个人收入平均程度、税收征管水平及历史习惯等因素,并力求相对稳定。目前世界各地的税制结构的

基本情况是,发达国家大多是以所得税为中心的税制,发展中国家大多是以流转税为中心的税制。

我国现行税制结构是在建国初期的税制体系基础上不断改革发展而来的。新中国刚成立时,我国的税制既不统一又不合理。1950年1月,政务院颁布了《全国税政实施要则》,这是统一全国税政,建立新税制的标志。之后,随着我国政治经济情况的变化,先后进行了几次较大的税制改革。改革有成功的经验,也有失误。总的来讲,十一届三中全会以前各个时期的税制结构是以流转税为中心,多税种、多次征的复合税制,但税制越来越简化。十一届三中全会以后,我国的政治经济形势发生了重大变化,对外经济往来日益增多,原来的税制结构已不能适应客观形势发展的需要,迫切需要全面改革。改革的主要内容,一是实行利改税,二是开征了一些新税种,初步形成了以流转税为中心,流转税和所得税并重的复合税制结构。为适应发展社会主义市场经济的要求,现行税制结构还需要不断进行完善和规范。目前我国税制结构的构成体系包括:

(1)流转课税:消费税、增值税、营业税、城乡维护建设税、农村特产税、土地增值税、关税(船舶吨税)。

(2)所得课税:内资企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、农(牧)业税、个人所得税。

(3)行为课税:固定资产投资方向调节税、屠宰税、印花税、车船税。

(4)资源课税:耕地占用税、土地使用税、资源税。

(5)财产课税:房产税、遗产赠与税、证券交易税。

四、税制改革的主要内容

1984年的工商税制改革和第二步利改税以及为求平衡各种经济性质企业之间税收政策待遇和税收负担而开征的城乡个体工商户所得税、为适应分配体制改革达到用税收调节个人收入差距

悬殊和消费基金膨胀的个人收入调节税和奖金税等税收体制结构,虽与经济体制改革和经济发展的总体进程是基本适应的,但与发展社会主义市场经济的需要尚有一定差距,存在着一些弊端。主要表现为:一是税负不公平,不利于企业在市场中进行平等竞争;二是税收在正确处理中央与地方以及国家、企业、个人的分配关系方面难以发挥有效的调节作用;三是税收调控的范围和程度不能适应生产要素全面进入市场的要求;四是地方税收收入规模过小,中央与地方的税收管理权限划分不够合理,不利于中央与地方彻底实行分税制;此外总体税制在一定程度上也偏于繁琐。

针对这些问题,深化税制改革的必要性和紧迫性日益为人们所认识。1994年出台的新的税制充分体现了统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、理顺分配关系、规范分配方式、保障财政收入的思想原则。其基本内容包括四个部分。

第一,个人所得税的改革。把原个人所得税、个人收入调节税和城乡个体工商户所得税合并,建立统一的个人所得税。改革后个人所得税的费用扣除额为800元/月,对外籍人员采用加计扣除额的办法,扣除额为8000元/月。在保证个人所得税制相对稳定的前提下,若因物价水平、职工收入水平及汇率等发生较大变化,需要对费用扣除额适时进行调整时,由国务院提请全国人大审议公布。外籍人员的加计扣除额由全国人大授权国务院调整公布。个人所得税采用六级超额累进税率,最低一级税率为5%,最高一级税率为45%。

第二,企业所得税的改革。1994年起统一内资企业所得税,内资企业所得税实行33%的比例税率。考虑到部分企业盈利水平低的实际情况,增设27%和18%两档优惠税率。统一后的企业所得税,是处理国家与企业分配关系的法律依据,承包企业所得税的做法不再执行。

第三,流转税的改革。改革以后的流转税由增值税、消费税和

营业税组成,统一适用于内外资企业,取消对外资企业征收的工商统一税。对商品的生产、批发、零售和进口普遍征收增值税,并选择部分消费品交叉征收消费税,对不实行增值税的劳务交易和第三产业征收营业税。

第四,其他税种的改革。开征土地增值税,从30%到60%设四档超额累进税率。改革城市维护建设税,计税依据是企业的销售收入,税率为0.5%至1%。

这次改革,是对税制的整体改革,是税制的结构性改革,是建立符合中国国情和国际惯例的体现市场经济要求的有利于宏观调控、有利于经济发展的税制改革。

第二节 企业税务会计的概念和任务

一、税务会计的概念

税务会计是以会计原理和一般核算方法为基础,以税收法令为依据,反映和监督企业有关税务活动中用货币表现的资金运动,以保障国家财政收入和纳税人合法权益的一种专门会计。

税务会计是会计的一个重要组成部分,目前在西方发达国家,税务会计已发展成为会计的一个独立分支。税务会计与作为会计领域基本形式的财务会计有着紧密的联系。二者在某些方面是可以结合进行的。如设置帐册和编制会计报表应结合财务会计和税务会计的共同需要进行;但二者在某些方面又有明显的不同。财务会计只根据公认的会计原则和会计制度进行财务处理,而税务会计必须按照税法规定进行帐务处理。做好税务会计工作,对每一个企业都有十分重要的意义。

(1)税收直接涉及企业的利益分配,作为企业财会人员必须熟悉税法。企业生产经营的直接目的是为了取得更大的经济利益,而