

财税与金融论丛

QIYENASHUIJILUNYUSHIWU

企业纳税 理论与实务

王曙光等主编



黑龙江人民出版社

财税与金融论丛

XAK3666

96
I810.42
170

企业纳税理论与实务

主 编 王曙光 李树林 李胜武

副主编 康宇虹 刘 博 陈佩荣
牟维钦 孔繁荣

主 审 魏永和



3 0106 2892 7

黑龙江人民出版社

1995年·哈尔滨



C

358531

(黑)新登字第1号

责任编辑:张 显

封面设计:张维城 邱 野

财税与金融论丛

企业纳税理论与实务

王曙光 李哲林 李胜武 主编

黑龙江人民出版社出版发行

(哈尔滨市南岗区宣庆小区1号楼)

黑龙江新华印刷二厂印刷

开本 850×1168 毫米 1/32·印张 20.75

字数:525 000

1995年4月第1版 1995年4月第1次印刷

印数:5 000 册

ISBN7-207-03263-3/F·661 定价:24.50 元

前 言

税收既是国家取得财政收入的主要支柱,也是国家调控市场经济的重要杠杆,其地位和作用愈益突出,为更多的人们所重视和研究。特别是在现代经济社会中,企业与税收有着密不可分的关系,存在着依法纳税的各种义务,已成为国家税收的主要缴纳者。企业依法、准确履行其纳税义务,就必须懂得税收的基本理论知识,熟悉国家有关的税收政策和法律制度,掌握计税、核税、缴税、管税的办法和技能,以便更好地利用税收为发展本企业经济服务。为此,本书的编著目的旨在为企业提供一个全面、系统的纳税理论与实务相结合的读物,借以提高企业纳税及其核算的水平。

该书的编写,是从企业角度出发来研究企业纳税问题的。它以税收基本理论为基础,以现行税收政策和法律制度为依据,着重研究和阐述企业的应纳税种、税额计算、纳税核算及其纳税管理的内容和方法。全书共分三篇、十九章的内容。第一篇税收基础,共分四章,较全面地阐述了税收的由来、职能作用及其必要性,税制与税法、税制构成要素、税收法律关系及其管理体制,税制的建立与发展过程(尤其是1994年的税制改革),税收与企业经营、管理及其负担等问题;第二篇纳税操作,共分十一章,主要阐述和介绍了我国现行增值税、消费税、营业税、关税、资源税、企业所得税、涉外企业所得税、个人所得税、农业税和其他税种的制度规定及其核算等内容;第三篇纳税管理,共分四章,主要研究和阐述纳税管理组织机构和税务登记、帐证管理、纳税申报、税收征缴等内容,阐明普通发票、专用发票和纳税凭证的管理以及税务代理的内容与方法,介绍企业的税收权利与义务、违章处理及维护其自身权益的办法等内容。在编写中,重在实用,以理论与实际密切结合为原则,从基

础出发、循序渐进、通俗易懂、内容全面、详略适宜、易于操作,以便读者的学习、应用和研究。因此,本书除适用于纳税企业学习税收理论和纳税指导外,还适用于税务人员以及与税收有关的经济工作者学习税收知识的参考和指南。

该书是从事税收教学和实际税收财会工作的专家、学者及有关人员共同努力的结晶。由王曙光、李树林、李胜武同志任主编,康宇虹、刘博、陈佩荣、牟维钦、孔繁荣为副主编,参加编写的还有(以姓氏笔划为序):刘萍、吴军、李天龙、李秉坤、李桂荣、陈怀龙、许静波、沈淑华、杨延中、郭玉玖、康海龙等同志。成稿后,由王曙光同志修改总纂,魏永和副教授审定。此外,该书在编写和出版过程中,得到了黑龙江财专、有关税务部门及有关人员的大力支持和帮助,在此欷表由衷的感谢!

本书所引用的税收法律制度,截止到1995年1月底,实际工作中诸读者在采用时注意。由于我国税制尚处于修订和完善发展阶段,加之时间及作者水平所限,书中不妥当之处,敬请读者惠教指正。

编著者

1995年2月于哈尔滨

目 录

第一篇 税收基础

第一章 税收一般	(1)
第一节 税收的由来	(2)
第二节 税收的职能作用	(9)
第三节 税收的必要性	(22)
第二章 税制概要	(29)
第一节 税制与税法	(29)
第二节 税制构成要素	(34)
第三节 税收法律关系	(50)
第四节 税收管理体制	(55)
第三章 税制建立与发展	(61)
第一节 新中国税制的建立	(61)
第二节 税制建设中的简并	(64)
第三节 新时期的税制建设	(69)
第四节 适应社会主义市场经济的税制改革	(80)
第四章 税收与企业经济运行	(92)
第一节 税收与企业经营	(92)
第二节 税收与企业管理	(98)
第三节 税收与企业负担	(104)

第二篇 纳税操作

第五章 增值税及其核算	(111)
第一节 增值税基本原理	(112)
第二节 增值税征收制度	(118)

第三节	增值税征收管理	(131)
第四节	增值税的税额计算	(144)
第五节	增值税的会计核算	(150)
第六章	消费税及其核算	(169)
第一节	消费税基本原理	(169)
第二节	消费税征收制度	(172)
第三节	消费税的计算及其会计核算	(194)
第七章	营业税及其核算	(202)
第一节	营业税基本原理	(202)
第二节	营业税征收制度	(205)
第三节	营业税的计算及其会计核算	(222)
第八章	关税及其核算	(227)
第一节	关税基本原理	(227)
第二节	关税征收制度	(233)
第三节	关税的计算及其会计核算	(244)
第九章	资源税及其核算	(250)
第一节	资源税基本原理	(250)
第二节	资源税征收制度	(253)
第三节	资源税的计算及其会计核算	(262)
第十章	企业所得税及其核算	(268)
第一节	企业所得税基本原理	(268)
第二节	企业所得税征收制度	(273)
第三节	企业所得税的计算及其会计核算	(293)
第十一章	涉外企业所得税及其核算	(313)
第一节	涉外企业所得税基本原理	(313)
第二节	涉外企业所得税征收制度	(319)
第三节	涉外企业所得税的计算及其会计核算	(335)
第十二章	个人所得税及其核算	(342)

第一节	个人所得税基本原理	(342)
第二节	个人所得税征收制度	(347)
第三节	个人所得税的计算及其会计核算	(359)
第十三章	农业税及其核算	(365)
第一节	农业税基本原理	(365)
第二节	农业税征收制度	(368)
第三节	农业特产税与牧业税	(374)
第四节	农业税的计算及其会计核算	(379)
第十四章	其他各税及其核算	(383)
第一节	印花税及其核算	(383)
第二节	房产税及其核算	(393)
第三节	土地使用税及其核算	(400)
第四节	耕地占用税及其核算	(406)
第五节	土地增值税及其核算	(411)
第六节	车船使用税及其核算	(422)
第七节	海关船舶吨税及其核算	(429)
第八节	投资方向调节税及其核算	(432)
第九节	城建税及其核算	(456)
第十节	契税及其核算	(460)
第十五章	其他税费及拟开征的新税	(464)
第一节	屠宰税	(464)
第二节	筵席税	(468)
第三节	教育费附加	(471)
第四节	国家“两金”	(472)
第五节	出口退税	(477)
第六节	拟开征的新税	(488)

第三篇 纳税管理

第十六章 纳税实务管理	(501)
第一节 征税机关.....	(502)
第二节 税务登记.....	(514)
第三节 帐证管理.....	(523)
第四节 纳税申报.....	(528)
第五节 税款征缴.....	(534)
第十七章 纳税票证管理	(545)
第一节 发票及其管理意义.....	(545)
第二节 普通发票管理.....	(549)
第三节 专用发票管理.....	(557)
第四节 发票检查及其处理.....	(563)
第五节 完税凭证管理.....	(574)
第十八章 企业税务代理	(580)
第一节 税务代理概述.....	(580)
第二节 税务代理人的认定.....	(591)
第三节 税务代理业务的办理.....	(596)
第十九章 企业税收权责	(601)
第一节 企业税收权利与义务.....	(601)
第二节 税务违章行政处理.....	(607)
第三节 税务违章司法处理.....	(613)
第四节 税务行政复议与诉讼.....	(617)
附录:1.《中华人民共和国税收征收管理法》	(629)
2.《中华人民共和国税收征收管理法实施细则》	(641)

第一篇 税收基础

税收既是国家通过法律规定取得财政收入的主要形式，也是国家调节经济的重要手段。从取得收入方面来看，税收是国家财政的主要支柱，企业是税收的主要缴纳者；从调节经济方面来看，国家的经济政策一般要通过税收来贯彻实施，企业的整个生产经营活动都在国家税收的调控之中。因此，企业与税收存在密切的关系。作为纳税企业，应明确税收的由来、作用及税收的必要性，理解和掌握税制与税法的关系、税制构成要素、税收法律关系和税收管理体制以及我国税制的建立与发展过程，充分认识税收与企业经营、管理及负担状况等税收基本理论和基本知识，自觉地运用这些理论与知识去研究我国的税收问题，处理好征纳税中的矛盾，增强纳税的主动性，提高应税能力，更好地利用税收为发展本企业经济服务。

第一章 税收一般

企业有依法履行纳税的义务，要做到依法纳税，提高应税能力，应首先了解税收的产生与发展，明确税收的职能与作用；其次应理解国家为什么征税和企业为什么要纳税的道理。企业只有真正理解和掌握了税收这些基本理论和知识，才能真正做到依法纳税，加强纳税管理，提高其履行纳税义务的自觉性和积极性。

第一节 税收的由来

在现代经济社会中，一切经济活动都离不开税收，人们与税收在不同程度上有着联系。那么，什么是税收，税收是如何产生与发展的，这是我们首先要解决的问题。

一、什么是税收

（一）对税收的不同看法

何谓税收，这是历来经济学家、学者们长期争论的问题。由于所处的时代、政治见解、经济条件等方面的差异，因而对税收的解释也不尽相同。比较有代表的观点列举如下：

日本的小川乡太郎认为：税收就是国家为了支付行政经费而向人民强制征收的财物；美国经济学家萨缪尔森认为：国家需要钱来偿付它的帐单，它偿付它支出的钱的主要来源就是赋税；列宁认为：所谓赋税，就是国家不付任何报酬而向居民取得东西；原苏联《简明政治经济学辞典》中解释为：税收是私人、企业和机关必须向国家预算或地方预算缴纳的款项；我国1979年出版的《辞海》中解释为：税收是国家对有纳税义务的组织和个人所征收的货币和实物；我国高等财经院校试用教材王诚尧主编的《国家税收》一书中解释为：税收是凭借政治权力，按照预定标准，无偿地集中一部分社会产品形成的特定分配关系。

目前，我国经济学界对税收的解释尚未统一认识，大体上有财政收入说、实物货币说、经济杠杆说、工具手段说、分配关系说等观点，且每种观点对税收定义的表述又不尽相同。这些观点，是站在不同角度来认识税收和解释税收的，有其一定的道理或根据。我们的观点是同意财政收入说的看法，下面作进一步的分析和说明。

（二）本书对税收定义的认识

站在纳税人的角度，从表面、直观上来看，税收似乎可解释为：税收是企业或个人依据税法规定向国家缴纳的货币或实物。这种解释虽然直观明了，但却未能反映出税收的实质，即征税是以国家意志为转移的。由此，我们对税收定义为：税收是国家凭借其政治权力，强制、无偿地参与国民收入分配所形成的一种财政收入。对税收定义的理解可从以下几个方面去考虑：

1. 税收的主体。包括征税主体和纳税主体两个方面。从征税主体上看，即指国家。在我国，代表国家行使税收权利的是国家立法机关、国务院、财政部、国家税务总局、海关总署以及各级财政、税务机关和海关，其中最主要的主体是税务机关。从纳税主体上看，即指经济组织、单位和个人。经济组织是指组织社会生产、分配、交换和消费的各种专业机构，如企业、公司、银行等；单位是指机关、团体、部队、学校等；个人是指自然人。征税主体与纳税主体两者的关系是：征税主体凭借国家政治权力向纳税主体征税，前者始终处于主动地位，后者始终处于被动地位并依法无条件地服从前者。

2. 税收的依据。国家取得任何一种财政收入，总是要凭借国家的某种权力。如国家的土地收入、官产收入、国有企业利润收入，凭借的是国家对土地和其他生产资料的所有权；特权收入凭借的是国家对山林、水流、矿藏等自然资源的所有权；向其统治的臣民或国家收取贡物，凭借的是统治者的权力等。诸如这些国家权力，归结起来即为财产权力和政治权力。因此，国家取得各种财政收入，所凭借的也不外是这两种权力，国家税收凭借的只是唯一的政治权力而不是财产权力，由此看国家政治权力是税收的依据。

3. 税收的特征。税收有其固有的形式特征，它是税收区别于其他财政收入方式的基本标志。具体表现为：（1）征税前的固定

性。固定性指国家征税通过法律形式预先规定了对什么征税及其征收比例或数额，按预定标准征收。(2) 征税中的强制性。强制性指税收凭借国家政治权力，通过法律形式对国民收入进行的强制课征。(3) 征税后的无偿性。无偿性指国家向纳税人进行的无需偿还的课征，即国家征税以后，税款成为国家所有而不再归还给纳税人，也不支付任何报酬。这三个特征是统一的整体，是各种社会制度下的税收共性，只有同时具备这三个特征才是税收，否则就不是税收。

4. 税收的范畴。税收在社会再生产过程中，属于分配范畴。社会再生产中的分配，是将社会产品和国民收入分为不同的份额，并决定各份额归谁占有的一个环节，而税收就是这个环节上的一种形式。国家征税的过程，就是把一部分国民收入从纳税单位或个人手中转变为国家所有的分配过程。同时，由于税收分配凭借的是国家政治权力，因而税收分配时体现的分配关系则是一种特定的分配关系。

5. 税收的形态。从历史演变来看，税收的形态有劳役、实物和货币。在奴隶社会和封建社会，税收以实物和劳役形态为主；封建社会末期尤其是资本主义社会，税收形态从实物逐步过渡到以货币形态为主，甚至全部采用征收货币。在我国，除农业税等个别税种采用一部分实物征收外，其余绝大部分税种均实行了货币形式征收。

二、税收的产生

现今的税收是从历史上的税收逐步演变进化而来的，在当时，税收产生有什么条件、何时产生、是怎样产生的？弄清这些问题，对全面、深刻地认识和理解现今的税收更有重要的意义。

(一) 税收产生的条件

一般认为，税收的产生取决于相互制约着的两个方面的条件：

一是国家的产生和存在；二是适当的客观经济条件，即私有财产制度的存在和发展。

国家的出现同税收产生有着本质的联系。因为税收是国家实现其职能的物质基础，只有出现了国家之后，才有为满足国家政权行使职能而征税的客观需要；税收是以国家为主体、以国家政治权力为依据的特定分配，只有产生了国家才有课征税收的主体，也才有课征税收的依据，从而才使税收的产生成为可能。

私有财产制度的出现同税收的产生也有着直接的必然联系。税收是凭借国家政治权力而不是财产权力的分配形式，只有社会上存在着私有财产制度，而国家又需要将一部分不属于自己所有或不能直接支配使用的国民收入转变为国家所有的情况下，才有必要采取税收这种强制性方式。可以说，税收是国家对私有财产行使支配权的表现，也是对私有财产的一种侵犯。因此，只有社会上存在着私有财产制度这样的经济条件，税收才会产生。

（二）我国税收产生的过程

我国税收的产生经历了较为漫长的发展过程，归纳起来大体可分为雏型和成熟两个阶段。

1. 夏商周时期的“贡助彻”——雏型阶段

我国第一个奴隶制国家夏代出现以后，即产生了贡法。一般认为贡是夏代王室对其所属部落及本国平民的一种强制课征。贡分为两种：（1）与主从关系相联系的土贡，即王室对其所属部落以及被用武力征服的部落的强制征收。土贡的贡品一般为当年的土特产品。但到了商代、周代，土贡分为九类，称“九贡”，贡品包括牲畜、丝织品、用器用具、珠宝、珍品等。（2）与耕种土地相联系的贡，即平民耕种土地向国王的贡纳。一般是根据土地若干年的收获量定出一个平均数，并按其抽取一定的比例。

到了商代，贡法逐渐演变为助法。助法是借助平民耕种公田的力役课征。即在井田制度下，八家平民在各自耕种私田的基础

上来共同耕种公田，公田上的收获全部归王室所有。因此，助法是属于力役形式的缴纳。

到了周代，助法又演变为彻法，彻法是实行按亩征收实物的课税制度，即每户平民耕种的土地要以一定的产量缴纳给王室。彻法按土地数量进行课征，比贡法和助法有了很大的进步。此外，对商业和手工业征收“关市之赋”、“山泽之赋”，即对经过关卡或上市交易的物品以及伐木、采矿、狩猎、捕鱼、煮盐等都要课税，这是我国最早出现的工商税收。

2. 春秋时期鲁国的“初税亩”——成熟阶段

春秋时期是我国奴隶社会向封建社会的转变时期，适应这一历史转变，我国农业税制也发生了巨大的变革，尤以鲁国的改革最为突出。

为了增加财政收入和抑制开垦私田，鲁国鲁宣公十五年（公元前594年）开始对井田以外的私田征税，宣布不论公田和私田一律按亩征税，史称“初税亩”。征收比例，基本上为十分之一。实行初税亩后，土地所有者只要纳税，全部收获可以归自己支配。初税亩顺应了土地私有制这一必然发展趋势，这既是历史上一项重大的经济改革，也是我国农业税制从雏型阶段进入成熟时期的标志。

三、税收的发展

税收产生以后，经历了奴隶社会、封建社会、资本主义社会和社会主义社会四种社会制度。随着社会生产力的发展和国家政治经济条件的变化，税收上也随之有了较大的变化和发展。从阶段上看，税收经历了贡纳、专制、立法、义务四个发展阶段；从内容上看，税收经历了一个从简单到复杂、从低级到高级的发展过程。对税收的发展过程，大体上可以从以下几个方面来认识和理解：

（一）税收名称的变化

历史上税收有过许多名称。我国曾把税收称为贡、助、彻、租、赋、税、捐、课、调、役、银、钱等，其中使用范围较广的有贡、赋、租、税、捐几种。贡是最古老的税收名称，后世基本不再使用。赋、租、税、捐则沿用到近代。

1. 赋。赋在古代有特定的含义。“赋”字由“贝”和“武”二字组成。古代以“贝”代表珍宝、货币，以“武”说明用于军事、战争，“赋”即为向人民征收货币而用于军事开支。《汉书·刑法志》中“有税有赋，税以足食，赋以足兵”的记载。《汉书·食货志》中载：“税谓公田什一及工商衡虞之人，赋共车马甲兵士扞之役。”这说明在古代赋和税是有区别的。春秋时，赋和税逐渐混合，后世赋和税的区别慢慢消失。

2. 税。税字最早见于春秋时代鲁宣公十五年（公元前594年）的“初税亩”。“税”字由“禾”和“兑”两字组成。在古代，“禾”代表农产品，“兑”表示交换的意思，“税”即为农民交纳农产品给国君，以换取国君对他们的土地和人身安全的保护。后世“税”的使用范围不断扩大，泛指国家凭借政治权力对整个社会产品进行课征的手段。

3. 租。“租”字在古代与税字通用。按照《说文解字》的解释：税，租也，田赋也。赋，敛也。这就是说，租、税、赋三字的古解是一致的，是通用的。我国奴隶社会有一种土地王有制的观念，在这种观念下，国家向诸侯、公卿、大夫征税似乎同天子以土地所有者的身份向诸侯、公卿、大夫收租是平等的。我国在唐代以前对土地征收的税一直称为租，在现代租与税的含义显然是不同的。

4. 捐。捐有两方面的含义：一是指人民对国家的纳税；二是指私人或团体间财富的自愿赠送。在历史上，国家也利用政治权力，采取捐的形式取得财政收入，这种形式的捐与税同义。

上述税收名称，有时在同一时期同时存在，有时互为混用或连用，所以又形成了贡赋、赋税、租税、捐税等几个主要名称。它们反映了不同历史时期税收的经济内容，从一个侧面反映了税收的发展史。现在这些名称已基本上被税收所取代。

（二）税收法制的发展

税收是国家凭借政治权力通过法律规定课征的，历史上税收法制总的发展趋势是随着国家政权的加强而不断深化和完善。在奴隶社会和封建社会初期，税收法制很不完善，税收虽然具有明显的强制性和无偿性，但固定性并不十分严格，很难做到定时定量，而且税收法制一般依附在其他法律上，没有单独立法，有时只凭统治阶级的意志行事，未能法制化。封建国家税收法制作为主地主阶级取得财政收入维护其经济利益的手段，通过多次变革有了很大程度的完善。资本主义社会税收法制得到进一步的完善，税收一般要经过立法程序，通过有权机关批准公布实施。到了社会主义社会，税收法制则更加民主化、科学化，并发展成为社会主义经济生活中不可缺少的新型的行为规范。

（三）课税权限范围的发展

国家的课税权，一般是在国家政治权力所及的范围内行使的。在奴隶社会、封建社会和资本主义社会前期，由于国际经济往来不够发达，国家行使课税权，只限制在本国领土范围之内，而不能超越本国领土范围课税。进入帝国主义时期以后，尤其现代资本主义社会，国际间的经济联系从商品贸易扩大到资本输入，出现了跨国经营及对跨国收入的征税，国家的课税权也就超越了本国领土的范围，从而也就出现了如何处理国际间的税收分配关系的问题。

（四）税制体系的发展

税收自产生以来，各国开征的税种数不胜数，其税制体系也是多种多样。但就税制体系的类型划分，大体上经历四个发展阶