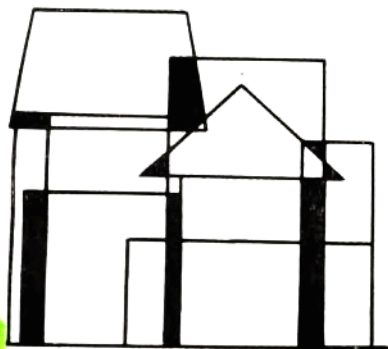


中国税收实务

任寿根 编著



462

江西科学技术出版社

内 容 提 要

本书评述了中国税收的种类、避税与反避税等；附介了世界几个主要国家和地区的税种，可供基层税务工作者和财务人员学习参考。

目 录

第一部分 中国现行税制概况	(1)
第二部分 中国现行税收的种类	(6)
第一章 流转税	(6)
一、增值税	(6)
二、消费税	(15)
三、营业税	(40)
四、资源税	(68)
第二章 企业所得税	(71)
一、新的企业所得税	(71)
二、外商投资企业所得税和外国企业 所得税	(73)
第三章 个人所得税	(143)
一、个人所得税概述	(143)
二、个人所得税内容	(145)
第四章 其他各税	(154)
一、土地增值税	(154)
二、城市维护建设税	(166)
三、房产税	(171)
四、土地使用税	(175)
五、车船税	(177)
六、印花税	(179)
七、固定资产投资方向调节税	(183)

八、屠宰税	(191)
九、遗产税	(191)
十、证券交易税	(191)
第三部分 避税与反避税	(192)
一、企业避税常用手法	(192)
二、避税的防范	(203)
附：世界几个主要国家和地区流转税制简介	(249)
一、美国的消费税和营业税	(249)
二、英国的增值税和消费税	(251)
三、日本的消费税(增值税)	(254)
四、法国的增值税和消费税	(257)
五、南朝鲜的增值税	(259)
六、瑞典的增值税和消费税	(263)
七、加拿大的商品劳务税	(267)
八、台湾的增值税(当地称营业加值税)	(270)

第一部分 中国现行税制概况

建国以来,中国的税收制度经历了几次大的变革。1950年,前政务院颁布《全国税政实施要则》,统一了全国税政。这个税制的基本特点是实行多种税、多次征的复合税制。它以按产品或流转额的征税和按所得额征税这两大类为主体。前者主要税种是货物税和工商业税中的营业税,具有征税面广、税源普遍、计算简便、收入稳定可靠的优点,也便于根据不同产业和行业规定不同税率,以体现奖励和限制的政策;后者主要是工商业税中的所得税。在当时五种经济成份并存的情况下,对于调节各种经济成份的收入,特别是调节国家资本主义工商业之间的利润分配关系,具有重要的作用。1953年,试行商品流通税,对原来的税收制度进行了修正。这次修正税制的原则是“保证税收,简化手续”。应当说,简并税制的思想这时已开始出现。这次修正税制的重点,是改变营业税的纳税环节,把从生产、批发到零售,一般要课征的三道营业税,尽可能地集中到工业环节来缴纳,认为这样一来就可以简化手续,便于控制税源,保证国家收入。1958年,试行工商统一税,合并税种,实行两次课征制,税种、计征办法进一步简化。1973年,税制改革的指导思想是:“合并税种,简化计征办法,改革不合理的工商税收制度。”全面试行工商税,经过这次改革,对国营企业只征收一种税,对集体企业也只征工商税和工商所得税,使我国的税收制度趋于单一化。1983年,开始全面实行了国营企业利改税的第一步改革。这次改革的主要内容是对国营企业普遍征收所得税,突破了国营企业不能征收所得税的禁区,把国家与企业之间的分配关系开始纳入法制的轨道。1984年,实行了第二步利改税,对工商税制进行了全面改

革,建立了以流转税和所得税为主体,多种税、多环节、多次征的复合税制结构。

回顾中国税制改革的历史,可以看出,每次税制改革都是为适应当时经济发展状况的客观要求而进行的,都有着其深刻的历史原因和社会背景。例如,1958年税制改革,自从1956年基本完成对农业、手工业和资本主义工商业的社会主义改造以后,我国国民经济结构发生了根本变化,社会主义经济所占的比重已达93%,经济基础变了,作为上层建筑的税收制度,也必须进行相应地改革。

当1994年钟声敲响的时候,中国又进行了一次税制改革,确立了新的税制体系。1994年税制改革,是为适应社会主义市场经济发展的客观要求而进行的,具体地说,1994年税制改革的背景主要表现在以下几个方面:

——市场经济是开放的经济,市场经济要求建立规范化的税收制度。中国经济是国际经济的有机组成部分,国家对经济的管理要规范化,包括税收也要规范化,而且要与国际惯例衔接。社会主义市场经济要求我们统一税法、公平税负、简化税制、合理分权、发挥中央与地方两个积极性、规范分配格局。

——是理顺分配关系的需要。由于当前国家与企业、中央与地方的分配关系既不合理,又不规范,对发展经济,调动各方面的积极性十分不利,而税收是协调分配关系的重要手段,要想达到理顺国家与企业、中央与地方分配关系的目的,必须建立一套科学、合理的税收制度。

——税制改革是深化经济体制改革诸环节中不可缺少的、重要的一环。

1994年税制改革是建国以来规模最大、范围最广泛、内容最深刻的一次税制改革,构筑了新的税制轮廓,废止了一些税

种,合并了一些税种,开征了一些税种。废止的税种有:国营企业、集体企业和事业单位三个奖金税、国营企业工资调节税、集市交易税、牲畜交易税、国营企业调节税、工商统一税、城市房地产税、车船使用牌照税。合并的税种有:国营企业所得税、集体企业所得税和私营企业所得税合并为企业所得税;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为个人所得税;盐税并入资源税;烧油特别税、特别消费税并入消费税。新开征的税种有:消费税、土地增值税、证券交易税。这样通过税制改革而形成的新的工商税制体系包括 18 个税种:增值税、消费税、营业税、资源税、企业所得税、外商投资企业和外国企业所得税、个人所得税、土地使用税、土地增值税、房产税、车船税、固定资产投资方向调节税、城乡维护建设税、印花税、证券交易税、遗产和赠与税、屠宰税、筵席税(后两种税由各省政府决定是否开征)。1994 年建立的新的税制体系简述如下:

一、流转税

这次流转税改革是要建立新的规范化增值税为核心的与消费税、营业税、资源税互相配套的流转税制,即在工业生产、商品流通领域普遍征收增值税;有选择地对某些消费品征收消费税;对不实行增值税的劳务交易和第三产业征收营业税;适当扩大资源税范围,提高部分税目的税额,使之与增值税相配套,把征收增值税、消费税后短收的一块拿回来。此外,把原来征收产品税的农牧水产品,改为征收农林特产税。

(一)增值税:对商品的生产、批发、零售、进口和加工、修理修配全面实行增值税;实行价外计征,以不含增值税税额的商品价格为税基计算征税;实行 17% 和 13% 两档税率,17% 为基本税率,13% 适用于销售粮、油、化肥、饲料等;实行凭发票注明税

款抵扣制度;改进稽核办法,以使增值税具有自我控制偷漏税和减免税的内在机制。

(二)消费税:以需要特殊调节的部分最终消费品为课税对象。包括:实行增值税后税负下降较多的产品,某些奢侈、高档的消费品,某些不可再生的资源类消费品等,税目共 11 个,设置 15 档税率(税额),主要在生产和进口环节征收。

(三)营业税:主要对第三产业(商品批发、商品零售除外)征收,如交通运输、金融保险、邮电通讯、文化娱乐等各种服务业。建筑安装业也纳入营业税的征收范围。调整税率,按含税价格依率计征。

(四)资源税:对全部矿产品征收,包括盐、原油、天然气、煤炭、金属矿产品和其他非金属矿产品,采取从量定额的征收办法。

二、所得税

(一)企业所得税:采取分两步走的办法,第一步先于 1994 年 1 月 1 日合并国营企业所得税、集体企业所得税、私营企业所得税,建立统一的(内资)企业所得税;第二步再统一内、外资企业所得税,实行 33% 的比例税率,用税法规范企业所得税前列支项目和标准,改变目前应纳税所得额的确定从属于企业财务制度的状况,稳定和拓宽税基,硬化企业所得税;取消“国营企业调节税”和“两金”;建立新的规范的企业还贷制度;执行法定减免政策,其他减免政策一律取消,改变现行承包企业所得税的做法。

(二)个人所得税:合并个人所得税、个人收入调节税和城乡个体工商业户所得税,开征统一的个人所得税。

三、其他税种

(一)开征土地增值税:对房地产经营除按税法规定征收营业税、所得税以外,还要开征房地产增值税,对过高利润进行调节;土地增值税在房地产的交易环节征收,对其增值部分实行30%至60%的超额累进税率。

(二)改革城市维护建设税:由现行按流转税税额附征改为以销售收入为计税依据,实行0.4%至0.6%的幅度税率,对内外资企业一律征收,使其成为地方税体系中的骨干税种之一。

(三)开征城市交易税:把现在对股票交易征收印花税的办法,改为征收证券交易税。

(四)开征遗产和赠与税:对继承的遗产按遗产总额减除规定允许扣除的项目和一定的免征额后,实行超额累进税率征收。

四、税收征管制度

为更好地实施新的税收制度,税收征管制度也必须进行相应地变革,以适应新形势的要求。

(一)普遍建立纳税申报制度。

(二)积极推行税务代理制度。

(三)推进税收征管计算机化。

(四)建立严格的税务稽核制度。

(五)适应实行分税制的需要,组建中央税收和地方税收两套税务机构。

(六)建立适应社会主义市场经济需要的税收基本规范。

(七)划分各级政府的税收立法权和管理权。

(八)加强税收法制建设,加快完成税收法律、法规的立法程序,逐步建立税收立法、司法、执法、相互独立、相互制约的机制。

第二部分 中国现行税收种类

第一章 流转税

一、增值税

(一) 纳税人

增值税的纳税人,是指在中华人民共和国境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务以及进口货物的单位和个人。

企业租赁或承包他人经营的,以承租人或承包人为纳税人。

(二) 征税范围

1、境内销售货物或者提供加工、修理修配劳务。

2、进口货物。

3、单位或个体经营者的下列行为,视同销售货物:

(1)将货物交付他人代销;

(2)销售代销货物;

(3)设有两个以上机构并实行统一核算的纳税人,将货物从一个机构移送其他机构用于销售,但相关机构设在同一县(市)的除外;

(4)将自产或委托加工的货物用于非应税项目;

(5)将自产、委托加工或购买的货物作为投资,提供给其他单位或个体经营者;

- (6)将自产、委托加工或购买的货物分配给股东或投资者；
- (7)将自产、委托加工的货物用于集体福利或个人消费；
- (8)将自产、委托加工或购买的货物无偿赠送他人。

一项销售行为如果既涉及货物又涉及非应税劳务，为混合销售行为，从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者的混合销售行为，视为销售货物，应当征收增值税；其他单位和个人的混合销售行为，视为销售非应税劳务，不征收增值税。非应税劳务，是指属于应缴营业税的交通运输业、建筑业、金融保险业、邮电通信业、文化体育业、娱乐业、服务业税目征收范围的劳务。从事货物的生产、批发或零售的企业、企业性单位及个体经营者，包括以从事货物的生产、批发或零售为主，并兼营非应税劳务的企业，企业性单位及个体经营者在内。

纳税人的销售行为是否属于混合销售行为，由国家税务总局所属征收机关确定。

纳税人兼营非应税劳务的，应分别核算货物或应税劳务和非应税劳务的销售额。不分别核算或不能准确核算的，其非应税劳务与货物或应税劳务一并征收增值税。

纳税人兼营的应税劳务是否应当一并征收增值税，由国家税务总局所属征收机关确定。

(三)一般纳税人与小规模纳税人的划分

增值税的纳税人分为一般纳税人和小规模纳税人两大类。

1、小规模纳税人的标准

(1)从事货物生产或提供应税劳务的纳税人，以及以从事货物生产或提供应税劳务为主，并兼营货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 100 万元以下的。

(2)从事货物批发或零售的纳税人，年应税销售额在 180 万元以下的。

此外,年应税销售额超过小规模纳税人标准的个人、非企业性单位、不经常发生应税行为的企业,视同小规模纳税人。

2、一般纳税人的条件

(1)从事货物生产或提供应税劳务的纳税人,以及以从事货物生产或提供应税劳务为主,并兼营货物批发或零售的纳税人,年应税销售额超过100万元的;

(2)从事货物批发或零售的纳税人,年应税销售额超过180万元的。

凡符合增值税一般纳税人条件的企业,应向其所在地主管税务机关申请办理一般纳税人认定手续。

3、小规模纳税人转为一般纳税人的条件

(1)年应税销售额未超过标准的小规模企业,会计核算健全,能准确核算并提供销项税额、进项税额的,可申请办理一般纳税人认定手续。

(2)纳税人总分机构实行统一核算,其总机构年应税销售额超过小规模企业标准,但分支机构年应税销售额未超过小规模企业标准,其分支机构可申请办理一般纳税人认定手续。

(3)原不符合一般纳税人条件的小规模企业,经过一段时间努力,生产经营发展较快,其年应税销售额超过小规模纳税人标准的,应在次年一月底以前申请办理一般纳税人认定手续。

(注:小规模纳税人一经认定为一般纳税人后,不得再转为小规模纳税人)。

4、新办企业能否认定为一般纳税人问题

新开业的符合一般纳税人条件的企业,应在办理税务登记的同时申请办理一般纳税人认定手续,即税务机关对预计年应税销售额超过小规模企业的暂认定为一般纳税人。其开业后的实际年应税销售额未超过小规模纳税人标准的,应重新申请办

理一般纳税人认定手续。若会计核算健全,能准确核算并提供销项税额、进项税额的,可继续认定为一般纳税人,否则,取消一般纳税人资格。

5、会计核算健全的企业基本条件

会计核算健全的企业基本条件暂掌握为:(1)企业是经批准依法成立的;(2)有固定的经营场所;(3)在银行开有结算帐户;(4)有专职会计。会计人员从事财会工作必须有两年以上历史,其财务知识、纳税知识必须经税务部门考试合格后,方可认定上岗;(5)企业能够根据会计核算规定准确地核算进项税额和销项税额。

(四)一般纳税人应纳增值税额的计算

1、增值税一般纳税人销售货物或提供应税劳务,应纳税额为当期销项税额抵扣当期进项税额后的余额。应纳税额计算公式:

$$\text{应纳税额} = \text{当期销项税额} - \text{当期进项税额}$$

因当期销项税额小于当期进项税额不足抵扣时,其不足部分可以结转下期继续抵扣。

2、销项税额

(1)所谓销项税额,是指纳税人销售货物或应税劳务,按照销售额和规定的税率计算并向购买方收取的增值税额。销项税额计算公式:

$$\text{销项税额} = \text{销售额} \times \text{税率}$$

(2)销售额

①销售额的含义:销售额为纳税人销售货物或应税劳务向购买方收取的全部价款和价外费用,但是不包括收取的销项税额。价外费用,是指价外向购买方收取的手续费、补贴、基金、集资费返还利润、奖励费、违约金(延期付款利息)、包装费、包装物

租金、储备费、优质费、运输装卸费、代收款项、代垫款项及其他各种性质的价外费用。但下列项目不包括在内：a、向购买方收取的销项税额；b、受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税；c、同时符合以下条件的代垫运费：A、承运部门的运费发票开具给购货方的；B、纳税人将该项发票转交给购货方的。凡价外费用，无论其会计制度如何核算，均应并入销售额计算应纳税额。

纳税人为销售货物而出租出借包装物收取的押金，单独记帐核算的，不并入销售额征税，但对因逾期未收回包装物而不再退还的押金，应并入当期销售额。

混合销售行为，按规定应当征收增值税的，其销售额为货物与非应税劳务的销售额的合计；纳税人兼营的非应税劳务，经国家税务总局所属征收机关确定应当一并征收增值税的，其销售额为货物（或应税劳务）与非应税劳务的销售额的合计。

销售额以人民币计算。纳税人以外汇结算销售额的，应当按外汇市场价格折合成人民币计算，其销售额的人民币折合率可以选择销售额发生的当天或当月1日的国家外汇牌价（原则上为中间价）。纳税人应在事先确定采用何种折合率，确定后一年内不得变更。

②含税销售额应换算成不含税销售额

根据增值税暂行条例规定，销售额中不包括收取的销项税额，但在实际工作中往往出现销售额和销项税额合并收取的现象，要将不含税的销售额分离出来，需用下面的公式：

$$\text{销售额} = \text{含税销售额} \div (1 + \text{增值税税率})$$

③确定销售额

纳税人销售货物或应税劳务的价格明显偏低，并无正当理由的或者有增值税条例实施细则第四条所列视同销售货物行为

而无销售额者,按下列顺序确定销售额:

- A、按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定;
- B、按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定;
- C、按组成计税价格确定。组成计税价格的公式为:组成计税价格=成本 $\times$ (1+成本利润率)

属于应征消费税的劳务,其组成计税价格中应加计消费税额。

公式中的成本是指:销售自产货物的为实际生产成本,销售外购货物的为实际采购成本。公式中的成本利润率为10%,但属于应从价定率征收消费税的货物,其成本利润率为《消费税若干具体问题的规定》中规定的成本利润率。

(3) 税率

①纳税人销售或者进口货物(除以下列举的以外)以及提供加工、修理修配劳务,税率为百分之十七;

②纳税人销售或者进口下列货物,税率为百分之十三;

- A、粮食、食用植物油;
- B、自来水、暖气、冷气、热水、煤气、石油液化气、天然气、沼气、居民用煤炭制品;
- C、图书、报纸、杂志;
- D、饲料、化肥、农药、农机、农膜以及经营农业产品;
- E、国务院规定的其他货物。

③纳税人出口货物,税率为零;但是,国务院另有规定的除外。

税率的调整,由国务院决定。

纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务,应当分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额。未分别核算销售额的,从高适用税率。

3、进项税额

(1)所谓进项税额,是指纳税人购进货物或者接受应税劳务所支付或者负担的增值税额。

(2)准予抵扣的进项税额

准予从销项税额中抵扣的进项税额,只限于下列增值税扣税凭证上注明的增值税额和购进免税农业产品的进项税额:

①从销售方取得的增值税专用发票上注明的增值税额;

②从海关取得的完税凭证上注明的增值税额;

③购进免税农业产品准予抵扣的进项税额,按照买价和百分之十的扣除率计算。进项税额计算公式:进项税额=买价×扣除率

买价。包括纳税人购进免税农业产品支付的价款和按规定代收代缴的农业特产税。价款,是指经主管税务机关批准使用的收购凭证上注明的价款。

生产生物制品而外购的无税原材料,提供不出专用发票,也准许按买价依10%的扣除率计算进项税额。

(3)不得抵扣的进项税额

①纳税人购进货物或者应税劳务,未按照规定取得并保存增值税扣税凭证,或者增值税扣税凭证上未按规定注明增值税额及其他有关事项的,其进项税额不得从销项税额中抵扣;

②下列项目的进项税额不得从销项税额中抵扣:

A、购进固定资产;

B、用于非应税项目的购进货物或者应税劳务;

C、用于免税项目的购进货物或者应税劳务;

D、用于集体福利或者个人消费的购进货物或者应税劳务;

E、非正常损失的购进货物;

F、非正常损失的在产品、产成品所耗用的购进货物或者应

税劳务。

已抵扣进项税额的购进货物或应税劳务发生上述 B 至 F 所列情况的,应将该项购进货物或应税劳务的进项税额从当期发生的进项税额中扣减。无法准确确定该项进项税额的,按当期实际成本计算应扣减的进项税额。

③纳税人兼营免税项目或非应税项目(不包括固定资产在建工程)而无法准确划分不得抵扣的进项税额的,按下列公式计算不得抵扣的进项税额。

不得抵扣的进项税额 =

$$\text{当月全部进项税额} \times \frac{\text{当月免税项目销售额、非应税项目营业额合计}}{\text{当月全部销售额、营业额合计}}$$

4、一般纳税人因销货退回折让而退还给购买方的增值税额,应从发生销货退回或折让当期的销项税额中扣减,因进货退出或折让而收回的增值税额,应从发生进货退出或折让当期的进项税额中扣减。

(五)进项、销项税额及应纳税额的会计核算

由于新增值税实行价外税,所以,税金不包括在销售价格内,把税款同价格分开后,使企业的成本核算、经济效益不受增值税多少的影响。

1、企业应在“应交税金”科目设置“应交增值税”明细科目。在“应交增值税”明细帐中,应设置“进项税额”、“已交税金”、“销项税额”、“进项税额转出”等专栏。

2、“应交税金——应交增值税”科目的借方发生额,反映企业购进货物或接受应税劳务支付的进项税额和实际已缴纳的增值税;贷方发生额,反映销售货物或提供应税劳务应缴纳的增值税额、转出已支付或应分担的增值税;期末借方余额,反映企业多缴或尚未抵扣的增值税,尚未抵扣的增值税,可以抵扣以后各期的销项税额;期末贷方余额,反映企业尚未缴纳的增值税。