

流转税培训教材

关群华 高夫德 耿金跃 主编

12

河北科学技术出版社

97
F812.42
422
2

流转税培训教材

关群华 高夫德 耿金跃 主编

XAX67/06



3 0106 2195 5

河北科学技术出版社



C

398060

《流转税培训教材》

编写人员

顾 问：郑庆和 王文民
主 编：关群华 高夫德 耿金跃
编 写 人 员：关群华 高夫德 耿金跃 张平信
郭春雨 冯永富 李文章 袁西军
刘明清 王文春 牛春娟
其他编审人员：李英杰 陈占奎 戎兰玉 张振旭
陈 震 刘子剑 周丽新 郭绪明
胡志红 吴玉刚 郑继红 郑炳玉

流转税培训教材

关群华 高夫德 耿金跃 主编

河北科学技术出版社出版发行（石家庄市北马路45号）

华励517印刷厂印刷

787×1092 1/32 13印张 274000字 1994年4月第1版

1994年4月第1次印刷 印数：1—5000 定价：12.00元

ISBN7-5375-1311-2/F·135

序

根据党的十四届三中全会的决定,为适应发展社会主义市场经济的需要,我国工商税制进行了重大改革,并从1994年1月1日起执行。这次税制改革不是对税制的局部调整,而是一次全面性、整体性、结构性的改革。改革的内容之多、范围之广、力度之强、变化之大都是前所未有的。

流转税是工商税收的主体,也是这次改革的重点。为便于广大税务干部和企业财会人员加强对新的流转税政策业务的学习和理解,提高政策业务水平和操作技能,我们组织从事流转税工作的有关人员编写了这本《流转税培训教材》。这本教材介绍了增值税、消费税、营业税、资源税的现行政策规定和立法精神,应纳税金的计算与核算,以及各税的征收管理。在编写方法上突出实用性,注意理论联系实际,把侧重点放在运用和操作上,特别注意了把政策规定、计算方法、帐务处理通过具体实例加以说明,便于理解,易于掌握。它是一本通俗易懂、实践性强的流转税征税指南。

我谨向广大税务干部和企业财会人员推荐此书,希望以此书为基本教材,加强流转税的学习和培训,不断提高业务水平,以适应工作的需要。同时,也希望广大经济管理人員和财经院校的同志阅读此书,作为工作和教学的参考。

河北省税务局副局长 王文民

1994年4月

目 录

绪 论	(1)
-----	-----

第一编 增值税

第一章 增值税概述

第一节 增值税的概念	(17)
第二节 增值税的产生	(20)
第三节 理想的增值税及在各国的应用	(22)
第四节 增值税的优点	(31)
第五节 我国增值税制的建立	(34)

第二章 我国增值税现行规定

第一节 增值税的征税范围和纳税人	(41)
第二节 增值税的税率	(46)
第三节 增值税的计税依据	(54)
第四节 增值税的减免税	(63)
第五节 电力征收增值税问题	(69)
第六节 增值税的纳税环节、时间、地点	(72)

第三章 增值税的计算与核算

第一节 增值税计算与核算的基本原则和特点	(76)
第二节 科目设置及会计处理	(79)

第三节	进项税额的核算	(85)
第四节	销项税额的计算与核算	(139)
第五节	应纳税额的计算与核算	(153)
第四章 增值税的征收管理		
第一节	一般纳税人和小规模纳税人的认定与管理	(160)
第二节	增值税专用发票的使用和管理	(167)
第三节	增值税的纳税申报	(181)
第四节	增值税的纳税检查	(187)
第五章 新旧税制衔接中的问题		
第一节	期初存货已征税款的分离处理	(191)
第二节	其他问题处理	(201)
第三节	期初存货已扣税款的处理	(204)

第二编 消费税

第一章 消费税的概念、特点 and 作用

第一节	消费税的概念	(207)
第二节	消费税的特点	(208)
第三节	我国征收消费税的作用和意义	(211)

第二章 消费税的建立与发展

第一节	消费税在国际上的应用	(217)
第二节	消费税在我国历史上的沿革	(219)
第三节	我国现行消费税制改革的概况	(220)

第三章 我国消费税的基本内容

第一节	消费税的纳税人	(223)
-----	---------------	-------

第二节	消费税的征税范围·····	(224)
第三节	消费税的税目、税率(税额)·····	(239)
第四节	消费税的纳税环节·····	(245)
第五节	消费税的计税依据·····	(246)
第六节	消费税的纳税地点·····	(253)
第七节	消费税的纳税义务发生时间·····	(254)
第八节	消费税的减免及其他问题的处理规定·····	(255)
·		
第四章 消费税的征收管理及纳税检查		
第一节	消费税的征收管理·····	(259)
第二节	消费税的会计处理·····	(262)
第三节	消费税应纳税额的计算·····	(264)
第四节	消费税的纳税检查·····	(277)

第三编 营业税

第一章 营业税概述

第一节	营业税的概念·····	(281)
第二节	营业税的特点·····	(282)
第三节	营业税的作用·····	(284)
第四节	营业税的沿革与发展·····	(285)

第二章 营业税的税制要素

第一节	营业税的征税范围·····	(288)
第二节	营业税的纳税人·····	(289)
第三节	营业税的计税依据·····	(290)
第四节	营业税的税目和税率·····	(293)

第五节	营业税的纳税环节	(295)
第六节	营业税的纳税地点	(295)
第七节	营业税的纳税义务发生时间	(296)
第八节	营业税的减、免税	(296)
第九节	营业税的纳税期限	(297)

第三章 营业税的具体政策规定

第一节	交通运输业	(299)
第二节	建筑业	(308)
第三节	金融保险业	(314)
第四节	邮电通信业	(320)
第五节	文化体育业	(324)
第六节	娱乐业	(326)
第七节	服务业	(328)
第八节	转让无形资产	(333)
第九节	销售不动产	(339)

第四章 营业税的征收管理

第一节	营业税的纳税申报	(342)
第二节	营业税的税款征收	(344)

第四编 资源税

第一章 资源税概述

第一节	资源税的概念	(349)
第二节	我国资源税的建立和发展	(352)

第二章 资源税的基本内容

第一节	资源税的征税范围和纳税人	(357)
-----	--------------	-------

第二节	资源税的计税依据和适用税额·····	(359)
第三节	资源税的纳税环节、纳税地点、纳税期限·····	(379)
第四节	资源税的减免税·····	(381)
第五节	新旧税制衔接中的有关问题·····	(381)
第三章 资源税的征收管理		
第一节	资源税的计算与应用·····	(383)
第二节	资源税的征管及检查·····	(389)
第三节	资源税的会计处理·····	(392)
后 记	·····	(395)

绪 论

流转税是以课税对象的流转额为计税依据的税种的统称。具体讲,凡是以发生在生产流通或劳务服务领域内的商品流转额(或流转量)和非商品流转额作为课税对象的税种,都属于流转税的范畴,统称为流转税。如现行的增值税、消费税、营业税、资源税从概念上虽不属于流转税,但实质上也是以商品流转额(量)为基础征收的一种税,因而也具有流转税的性质。

流转税制,是对流转额课税制度的简称,是国家以法律程序规定的流转税的征税依据和规范的总称,它既是税务机关向纳税人征税的法律依据和工作规程,也是纳税人履行纳税义务的法定准则。流转税制度包括其所属各税种的条例及其实施细则和其他征税办法等,其核心是税收法规中纳税人、课税对象和税率这三个最重要的因素。

流转税历来是我国税收体系中的一个主体税种。同其他税种一样,流转税除了具有一般税收的本质属性和形式特征外,又有它自身的特点,概括起来主要有以下几点:

第一,以流转额为课税对象。流转税只对流转额课税,而不对所得额(收益额)、财产等其他对象课税。这是流转税的一个显著特征。流转税的课税额只同商品、非商品的流转额相联系。商品流转额通常是商品在其生产、流通等各个环节上形成

的金额(数量)。商品由生产到消费的纵向过程,一般要经过产制、批发、零售三个环节;横向的流通过程则会经过生产企业之间、商业批发企业之间相互购销商品的环节。这些环节都会产生一定的货币金额或销售数量,这就是商品的流转额。非商品流转额通常指一切不从事商品生产和商品交换的单位或个人,其提供劳务、服务等所取得的营业收入金额。如从事交通运输、金融保险、服务业等行业所取得的营业额。流转税正是以发生在社会经济活动各个流转环节的销售额或营业额作为计税依据来计算征税的。

第二,征收范围的广泛性和连续性。流转税的课税对象是流转额,流转额既包括不同行业 and 不同商品,又包括不同的流转环节。因此,可以说流转税的征收面覆盖了生产领域的第一、第二产业和非生产领域的第三产业。具体说,不论单位还是个人,不论企业是什么经济性质,所在地是城镇还是农村,也不论是生产加工、进口,还是经商、服务,只要取得了销售收入或营业收入,都要按规定缴纳流转税。这充分体现了它征收广泛的特点。

流转额是在社会再生产过程中,生产、分配、交换、消费各环节不断周转和循环中形成的。流转税在征收环节上分为对全部流转环节征税和对特定流转环节征税两种。对全部流转环节征税,也叫道道征税或多环节征税,即商品不论流转多少环节,每流转一次就征一次税。对特定流转环节征税,即对某些商品在选定的流转环节征税。从而表现出流转税征收连续性强特点。

第三,财政收入上的及时性和稳定性。流转税是以应税项目的销售额(量)或营业额计算征收的。因而它是对物质生产

领域和非物质生产领域所取得的收入优先征税的。就单位或个人的经营活动来说,流转税是随着销售或经营收入的实现而最早征收入库的。这同其他税种比较,在收入的及时性上具有明显优势。

财政收入的稳定性,主要表现在:其一,就我国情况而言,生产、流通和服务领域流转税税源比较广泛集中,且易于控管,收入也相对稳定可靠。其二,流转税税额的大小多少与应税项目流转额的多少及税率的高低直接相连,一般不受商品或劳务成本及利润的影响。只要销售价格比较稳定,税额也相对稳定。其三,流转税的税率和从量征税的定额,一般是比较稳定的,在社会商品的价格基本稳定、国民经济正常发展的情况下,流转税收入相应稳定增长。

第四,从价从量双轨制计税。流转税实行从价定率和从量定额两种征税办法。从价定率办法即以商品、劳务的销售额或营业额依规定的税率来计算应纳税额。从量定额办法即以商品的销售数量乘以单位税额计算出应纳税额。这一特点可以适应各地区、各行业千差万别的实际情况,方便灵活地发挥流转税的职能作用。

第五,税收负担的可转嫁性。流转税是间接税,其实际税负通常是由商品的购买者或服务的受益人负担的。流转税是对销售额、营业额定率(额)计征的,它与价格直接联系在一起,采取价内税和价外税两种征收方式。就价内税来说,它是价格的组成部分,包含在货物或服务价格中的税款,从表面现象看要由销售方或服务方缴纳负担,但实际上是随同价格向购买方或受益方收取的,形式上较为隐蔽。作为价外税,税款是由销售方或服务方在价格之外向购买方或受益方单独收取

后上缴国家的,形式上较为直观明显。总之,从总体上说,虽然流转税负担的转嫁形式或程度受到价格、供求关系的制约,但最终它是由消费者负担的。

第六,不同项目税率不同,同一项目同等纳税。流转税征收范围的项目,一般是按税目分别设计和确定不同税率或税额的,这种税率差别影响着应税项目的价格水平,体现了国家对各个产业或商品的鼓励、允许、限制发展的经济政策。同时,流转税对同一种应税项目实行同一税率,不论生产、进口同一货物或者从事同一项目的经营,也不论单位还是个人,采取何种经营形式,都负有同等的纳税义务。在生产结构和价格相同的条件下,同一货物或经营项目的税收负担是相同的。从而为同行业企业提供了同等的纳税条件,体现了国家鼓励企业在经济活动中公平竞争的精神。

第七,计算简便,易于征管。流转税的计税依据与销售额、营业额或销售数量相一致。除现行增值税纳税人需进行税款抵扣外,用计税依据乘以规定的税率或税额就可以直接计算出应纳税额。计算简化方便的特点,一方面适合当前纳税人的核算水平,使税收政策容易为纳税人了解掌握,有利于改善财务核算及便于纳税人正确计算纳税。另一方面适合当前税务部门的征管水平,便于征收管理。

流转税作为我国税制体系中的一个主体税种,在体现社会主义税收的职能和作用方面,长期处于重要地位,对筹集国家建设资金、促进国民经济发展做出了巨大贡献。其组织财政收入、调节经济和管理监督的三大职能作用,主要表现在以下几方面:

第一,保证财政收入,积累建设资金。流转税是国家组织

财政收入的有力工具,它的首要职能作用就是通过征收流转税形式把分散在国民经济的物质生产领域和非物质生产领域中各个流转环节的一部分收入组织起来,转变为国家的财政资金,以满足国家行使职能的需要。由于流转税在财政收入上具有更为及时、稳定可靠的优越性,因而它成为我国财政收入的一大支柱。就全国来说,流转税占整个工商税收入的比重,历来在 50% 以上(1950 年占 90%,1957 年占 79%,1982 年占 91%,1985 年占 57%,1990 年占 73%)。我省近几年,流转税收入占整个工商税收入收入的比重都在 70% 以上。

第二,调控经济,促进其发展。流转税按国家的经济政策对不同行业不同的货物或项目分别制定高低不同的税率、税额,配合国家计划和其他经济杠杆,在宏观上对产业结构、产品结构和消费结构进行调节控制,促使国民经济持续、快速、健康发展。其调控功能,主要是通过流转税的征与不征,征多征少,减征免征来调节行业或商品的利润水平,调节地区、部门、企业、集体或个人的经济利益,以体现国家的奖励限制政策,达到调节生产和消费的目的,促使微观经济活动符合宏观经济发展的要求。

第三,参与经济管理和监督。流转税渗透到国民经济的众多领域,直接参与多种经济活动。通过流转税的日常征收管理工作,一是能够及时准确地掌握纳税人的生产经营、经济核算、执行各项经济政策的实际情况,促使其遵守国家的法规和各项政策,加强经济核算,提高管理水平和经济效益。二是通过对纳税人违法行为的惩戒,限制违法经营,维护经济秩序,使生产经营者在良好的外部环境下平等竞争。三是可以及时反映经济运行情况,为经济决策提供依据,便于国家对经济结

构和经济活动进行适当的调控。

对流转额课税在我国已有悠久的历史,它的演变发展经历了漫长的年代。随着社会的发展变化,对流转额课税的内容、形式、名称及其社会属性都不断有所变化。

新中国的流转税制,是共和国成立到 1956 年国民经济恢复和社会主义改造基本完成后逐步建立和发展起来的。建国前夕,在全国范围内各地区实行的税种、税目和征收方法等很不一致,不能适应全国解放、政治统一、经济恢复和发展的需要。为此,根据 1949 年 9 月全国政协第一届全体会议通过的《共同纲领》中“简化税制,实行合理负担”的精神,1950 年 1 月政务院公布了《全国税政实施要则》,统一了全国税政,规定全国统一实施 14 个税种。之后,通过 1952 年到 1956 年的税制修正,新中国的流转税制基本建立起来。这一时期流转税制的调整和修订极为频繁,实行的是复税制。全国先后统一实行过的流转税主要税种有:

对工业品在生产环节征收的货物税。它是对应税货物从价征收的一种税。《货物税暂行条例》自 1950 年 1 月颁行后,同年 12 月和 1953 年 1 月曾两次修正,主要是简化税目、调整税率、明确减免税权限、制定出口退税政策、改进评价核税办法、修订“中间产品”征税规定及同一品目加工改制扣税办法等。

对部分商品征收的商品流通税。商品流通税于 1953 年 1 月税制修正时试行,是对原货物税的部分税目改征的一种税。它将每种商品从生产、批发到销售过程中应纳的各种税(包括原货物税、营业税及其附加、印花税、棉纱统销税、棉花交易税等)合并在一起,在第一道批发环节或收购环节一次征收。其

税目设有 22 项 55 目,税率 20 个,最高为 66%(卷烟),最低为 5%(生铁),其中啤酒一目实行从量定额征收。

对工商企业的营业收入征收的营业税。营业税是 1950 年 1 月公布实施,同年 12 月又加以修正公布的《工商业税暂行条例》中的重要组成部分,是对工商营利企业或个人按其营业额依规定的比例税率征收的一种税,是当时实行的主要税种之一。它分为对固定工商业征收的营业税,对临时商业按每次营业额征收的临时商业税,对摊贩按营业额和所得额综合征收的摊贩税。1953 年的税制修正将摊贩税并入营业税,此后 1955 年、1957 年又分别进行了补充及修订。

盐税。1950 年 1 月 20 日,政务院公布了《关于全国盐务工作的决定》,确定了盐税的征收原则、盐税税额和管理办法。其纳税入主要是产区的盐业运销单位、公收单位或盐场,实行“从量核定,就场征收,税不重征”的征收原则,按盐的不同产区规定差别定额税率。

此外,还有关税、各类交易税、棉纱统销税等。

这种多税种、多次征、多环节调节的复税制结构,同当时的社会政治经济状况是相适应的,对于保证国家财政收入增长的需要,促进国民经济的恢复和发展,配合国家对农业、手工业和资本主义工商业的社会主义改造,都曾发挥了积极作用。

1958 年社会主义改造任务胜利完成后,我国经济结构发生了根本性变化,国营和集体经济占了绝对优势,征税的重点也从资本主义工商业转移到全民和集体所有制经济上来。原有多税并存的较为复杂的流转税制,已不能适应变化了的新情况,改革显得越来越有必要。在这种形势下,我国的流转税

制几经变革,越来越趋于简化。

1958年5月,经多次讨论修改形成了《工商统一税条例(草案)》,同年9月11日,全国人大常委会原则通过,国务院9月13日公布实施。根据《条例》规定,将货物税、商品流通税、营业税和印花税合并简化为工商统一税。

工商统一税是对工商企业和个人按其经营业务的流转额和提供劳务的收入额征收的一种税。同被它代替的原四种税相比,体现了简化税收,基本保持原税负,奖励协作生产,下放税收管理权限的政策精神。实行工商统一税后,工厂只纳一次税,商业零售环节再纳一次税,取消了批发环节的税收。对“中间产品”除棉纱、皮革和白酒外不再征税。对从事工业品生产的纳税人,计税价格由原按国家规定的调拨价或国营商业公司批发牌价纳税,改为按销售收入的金额计算税款。税率基本上依原有税负设计,只对少数产品的税负作了适当调整。调低的产品中,主要是因销路不畅或生产这些产品的企业亏损,如复制酒、罐头等,税收上需要照顾;有的是为了鼓励生产,如化肥、塑料等。调高税率的产品,都是利润水平较高的,如钢材、电力、30支以上的棉纱、呢绒等。为鼓励协作生产,受托方不再代替委托方纳税,委托方收回的加工产品用于本企业生产的不再纳税,直接销售的才纳税。在减免税上,规定国家银行、保险事业、农机站、医疗保健事业的业务收入和科研机关的试验收入免税;对新兴事业、工厂试制的新产品,利用代用品和废品作原料生产的产品等,按规定的权限给予减免税奖励和照顾。

试行工商统一税后,使我国的流转税制基本上成为单一的税制结构。把一些产品的税收由原来的两次课征制改为一