

新税制 与会计核算实务

XIN SHUIZHI YU

KUAIJI HESUAN SHIWU

主编：

刘华海

李福忱

丁连第



42

青岛海洋大学出版社

95
F812.42
195

2

新税制与会计核算实务

主 编	刘 华 海	李 福 忱	丁 连 第
副主编	高 伟	吴 增 平	邱 厚 梅
	杨 全 喜	辛 海 明	
主 审	徐 丽 华		

XHK61/26

青岛海洋大学出版社

(鲁)新登字15号

新税制与会计核算实务

刘华海等 主编

青岛海洋大学出版社出版发行

青岛市鱼山路5号

邮政编码266003

新华书店经销

泰安师专印刷厂印刷

*

1994年6月第1版

1994年6月第1次印刷

32开本(850×1168毫米) 10印张 249千字

印数1—8000

ISBN 7-81026-634-9/F·137

定价: 7.60元

前 言

新税制已经全面施行,这是我国建国以来范围最广、力度最大的一次整体性、结构性的税制改革,标志着我国税收制度进入了一个新的历史时期:

改革后的新税制,税种比原来减少,但征税对象、计税依据、纳税人、税目税率等都发生了重大变化。税制改革涉及到企业的会计核算,企业的会计科目、帐务处理和帐表设置也相应地发生了较大变化或作出重要调整。为满足财经院校财税、会计专业教学和广大财税干部、会计人员学习之需要,我们组织编写了这本《新税制与会计核算实务》。

本书以1994年1月起实施的新税制和新税制会计处理的规定为依据,将税收与企业会计核算融为一体,在准确阐述增值税、消费税、营业税、企业所得税等税种及其会计处理政策规定的同时,注重各税种应纳税额的计算与会计处理实务的结合,并采取大量例释加以说明。各章后附有练习题,力图进一步培养、训练读者的实际计算和操作技能。本书既能帮助读者准确地学习、理解和掌握新税制的主要内容,又能具体指导进行税收计征和会计核算,具有理论联系实际,通俗易懂,简明实用,可操作性强等特点。既可作为财经院校财税、会计专业教学用教材,也可作为财政、税收、审计、会计、经济管理实际工作者的培训用书和工作指导书。

本书是由理论工作者和实际工作者共同编写的。由山东省财政学校高级讲师刘华海、讲师丁连第策划并总纂。山东省财政学校企财教研室主任、高级讲师徐丽华同志为主审。

由于编者水平有限，书中不足和错误之处在所难免，恳请广大读者批评指正。

编 者

1994年5月

目 录

第一章 增值税及其会计核算	1
第一节 增值税的概念与特点.....	1
第二节 增值税的征税范围与纳税人.....	3
第三节 增值税的计税依据.....	8
第四节 增值税的计算与征收管理.....	11
第五节 增值税会计处理及其例释.....	34
本章练习题.....	84
第二章 消费税及其会计核算	89
第一节 消费税的概念与特点.....	89
第二节 消费税的征税范围与纳税人.....	90
第三节 消费税的计税依据.....	95
第四节 消费税的计算征收.....	100
第五节 消费税会计处理及其例释.....	107
本章练习题.....	129
第三章 营业税及其会计核算	133
第一节 营业税的概念与特点.....	133
第二节 营业税的征税范围与纳税人.....	134
第三节 营业税的计税依据.....	139
第四节 营业税的计算征收.....	142
第五节 营业税会计处理及其例释.....	146
本章练习题.....	157
第四章 资源税及其会计核算	160
第一节 资源税的概念与特点.....	160

第二节	资源税的征税范围与纳税人	161
第三节	资源税的计税依据	163
第四节	资源税的计算征收	164
第五节	资源税会计处理及其例释	200
	本章练习题	204
第五章	企业所得税及其会计核算	206
第一节	企业所得税的概念与特点	206
第二节	企业所得税的征税对象与纳税人	207
第三节	企业所得税的计税依据	208
第四节	企业所得税的计算征收	214
第五节	企业所得税会计处理及其例释	234
	本章练习题	239
第六章	外商投资企业和外国企业所得税及其会计核算	240
第一节	外商投资企业和外国企业所得 税的概念和作用	240
第二节	外商投资企业和外国企业所得 税的纳税人与征税对象	242
第三节	外商投资企业和外国企业所得 税的计税依据	243
第四节	外商投资企业和外国企业所得 税的税收优惠与计算缴纳	250
第五节	关联企业避税防范	253
第六节	外商投资企业和外国企业所得 税会计处理及其例释	256
	本章练习题	259
第七章	其他各税及其会计核算	260
第一节	土地增值税及其会计核算	260

第二节	城乡维护建设税及其会计核算·····	268
第三节	土地使用税及其会计核算·····	270
第四节	房产税及其会计核算·····	273
第五节	车船税及其会计核算·····	276
第六节	印花税及其会计核算·····	279
第七节	固定资产投资方向调节税及其会计核算·····	286
	本章练习题·····	309

第一章 增值税及其会计核算

第一节 增值税的概念与特点

一、增值税的概念

增值税是对从事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，就其销售货物或提供的应税劳务中新增价值部分征收的一种税。

从理论上讲，增值税的征税对象应是一定时期销售货物或提供应税劳务后取得的新增价值，即增值额。它应相当于社会总产品价值中扣除物化劳动转移价值后的余额。从实际运用来看，实行增值税的各个国家往往根据政治经济状况，出自本国财政政策的需要，以税法的形式对增值额的实际构成作出一些明确的规定，即通常所说的法定增值额。法定增值额与理论上的增值额不完全一致，其差异主要体现在对扣除范围的规定上。目前实行增值税的各个国家，对所购入的用于生产经营的各类材料和其他劳务费用，一般都是要扣除的，而对于所购入的用于生产经营的固定资产的处理方法不尽相同，相应地就有三种类型的增值税：

（一）“生产型”增值税

这一类型的增值税，是以取得的销售收入或劳务收入扣除所购入的各类材料及其他费用支出后的余额作为计税增值额的一种税。对于固定资产在生产经营中因损耗而转移的价值则不允许扣除。这样计算的计税增值额相当于“国民生产总值”，所以称为“生产型”增值税。

（二）“收入型”增值税

这一类型的增值税，是以“生产型”增值税的计税增值额再扣除当期提取的固定资产折旧后的余额作为计税增值额的一种税。增值额相当于“国民收入”，所以称为“收入型”增值税。

（三）“消费型”增值税

这一类型的增值税，是以“生产型”增值税的计税增值额再将当期购入的固定资产价值全部一次扣除后的余额作为计税增值额的一种税。由于对生产资料这部分商品不征收增值税，仅就用于消费资料的那部分商品征税，所以称为“消费型”增值税。

目前我国的增值税基本属于“生产型”增值税。

二、增值税的特点

增值税属于流转税。但它不同于传统的按销售收入全额征税的流转税，它只是对商品流转额中的增值部分征税。增值税与其他税种相比较，具有以下特点：

（一）就销售货物或应税劳务的增值部分征税

对任何缴纳增值税的单位和个人来说，增值税只就销售货物或应税劳务的增值部分征税，这是增值税最基本的特点。增值税有效地克服了传统的流转税重复征税的缺陷，解决了销售货物或提供应税劳务因流转环节不同而发生的纳税人之间税负不公平的矛盾。

（二）征税范围广泛

增值税以增值额为课税对象，只要销售货物或应税劳务的销售额中具有新的增值因素，就应按照规定征税。这样，增值税的征税范围就不仅仅在生产领域征税，而且可以延伸到批发、零售以及提供应税劳务等各个领域和各个环节，具有全过程、多环节的普遍性特点。

（三）征收环节连续

增值税在征收的前后环节上是继起连续的。就一件商品而言，从生产到最终实现消费要经过许多环节。而增值税的计税依据正是每一环节上的新增价值额，即对以前环节的增值额在以前环节征税，本环节又对以前环节未征过税的增值额征税。因此，从生产经营的全过程来考察，增值税的征收环节是依次继起的。

（四）税负一致合理

增值税的征收不会因生产或流转环节的变化而影响纳税人的税收负担。同一货物，只要最后的销售价格相同，不论其生产流转环节是多是少，总的税收负担始终保持一致。这样，从全社会来看，增值税的税负不受生产结构和经营方式变化的影响，具有税负一致合理的特征。

第二节 增值税的征税范围与纳税人

一、增值税的征税范围

在我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等，均应缴纳增值税，属于增值税的征税范围。具体地说包括以下几个方面：

（一）销售货物

这里所称货物，是指有形动产，包括电力、热力、气体在内。销售货物，是指有偿转让货物的所有权。有偿，包括从购买方取得货币、货物或其他经济利益。同时，销售货物是指在境内销售货物的业务，即所销售的货物的起运地或所在地在中华人民共和国境内。

在我国境内的单位或个人有下列行为，视同销售货物，应征收增值税：

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。在混合销售行为中,对从事货物的生产、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;而对于其它单位和个人的混合销售行为,则视为销售非应税劳务,不能征收增值税。这里所讲的非应税劳务,是指属于应缴营业税的交通运输、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。

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。

(二) 加工、修理修配劳务

加工、修理修配劳务是指有偿提供的加工、修理修配劳务。单位或个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供的加工、修理修配劳务,不包括在内。这里所讲的加工,是指受托加工货物,由委托方提供原料及主要材料,受托方按照委托方的要求制造货物并收取加工费的业务。所谓修理修配,是指受托对损伤或丧失功能的货物进行修复,使其恢复原状和功能的业务。

(三) 进口货物

进口货物是指进口的应税工农业产品。

(四) 增值税征税范围的其他规定

对增值税征税范围的有关问题，财政部《关于增值税若干具体问题的规定》中具体规定如下：

1. 货物期货（包括商品期货和贵金属期货），应当征收增值税。

2. 银行销售金银的业务，应当征收增值税。

3. 融资租赁业务，无论租赁的货物的所有权是否转让给承租方，均不征收增值税。

4. 基本建设单位和从事建筑安装业务的企业附设的工厂、车间生产的水泥预制构件、其他构件或建筑材料，用于本单位或本企业的建筑工程的，应在移送使用时征收增值税。但对其建筑现场制造的预制构件，凡直接用于本单位或本企业建筑工程的，不征收增值税。

5. 典当业的死当物品销售业务和寄售业代委托人寄售物品的业务，均应征收增值税。

6. 因转让著作所有权而发生的销售电影母片、录像带母带、录音磁带母带的业务，以及因转让专利技术和非专利技术的所有权而发生的销售计算机软件的业务，不征收增值税。

7. 供应或开采未经加工的天然水（如水库供应农业灌溉用水，工厂自采地下水用于生产），不征收增值税。

8. 邮政部门销售集邮邮票、首日封应当征收增值税。

二、增值税的纳税人

增值税的纳税人，是指在我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。这里所称的单位包括国有企业、集体企业、私有企业、股份制企业、其它企业和行政单位、事业单位、军事单位、社会团体及其它单位；所称个人是指个体经营者及其他个人。

增值税的纳税人具体规定为：

1. 销售货物或提供加工、修理修配劳务的单位和个体经营者。单位或个体经营者聘用的员工为本单位或雇主提供加工、修理修配劳务的，不包括在内。

2. 企业租赁或承包给他人经营的，以承租人或承包人为纳税人。

3. 报关进口货物入境的单位和个体经营者。

增值税纳税人分为小规模纳税人和一般纳税人。小规模纳税人除了会计核算不健全或不能准确提供税务资料外，具体标准规定如下：

(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，年应征增值税销售额在100万元以下的；

(2) 从事货物批发或零售的纳税人，年应征增值税销售额在180万元以下的。

年应征增值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，视同小规模纳税人纳税。

小规模纳税人和个体经营者中，会计核算健全，能够准确提供税务资料的，经主管税务机关批准，可以不视为小规模纳税人，而认定为一般纳税人。小规模纳税人一经认定为一般纳税人，不得再转为小规模纳税人。

三、增值税的税率

我国新税法规定的增值税税率分设三个档次，即基本税率17%、低税率13%和零税率。增值税的基本税率具有一般的、普遍的调节功能。在此基础上，一是通过消费税作为特殊调节税种选择部分消费品实行交叉征税；二是以列举方式规定适用低税率的货物的类别和对出口货物实行零税率制。

(一) 增值税税率的规定

1. 纳税人销售或者进口下列货物，税率为13%：

(1) 粮食、食用植物油；

(2) 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；

(3) 图书、报纸、杂志；

(4) 饲料、化肥、农药、农机、农膜；

(5) 国务院规定的其它货物。

2. 纳税人出口货物，税率为零。但是，国务院另有规定的除外。

3. 纳税人提供加工、修理修配劳务，税率为17%。

4. 纳税人销售货物或者进口货物，除上述列举的各项规定外，税率均为17%。

(二) 适用税率的确定：

1. 纳税人销售货物或应税劳务，首先区分其所销售货物是否为出口，出口货物适用零税率。

2. 基本税率和低税率的使用范围要依据货物品种划定，不按流转环节划定。

3. 税法规定的低税率货物，无论在生产环节、进口环节、还是在批发环节、零售环节，均适用13%的低税率。

4. 纳税人兼营不同税率的货物或者应税劳务，应分别核算不同税率货物或者应税劳务的销售额。不分别核算销售额，或者不能准确提供销售额的，一律按17%的税率征税。

5. 纳税人销售不同税率货物或应税劳务，并兼营属一并征收增值税的非应税劳务，其非应税劳务应从高适用税率。

第三节 增值税的计税依据

计税依据是征税对象的具体化,是计算应纳税款的直接依据。增值税的计税依据就是指计算应纳增值税额的依据。增值税的计税依据一般说来就是货物或应税劳务的销售收入,但对纳税人进口货物的,应以组成计税价格为计税依据。

一、一般纳税人销售额的确定

(一)所谓销售,是指有偿转让货物或提供应税劳务的行为。销售额为纳税人销售货物或者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收费。但下列项目不包括在内:

1. 向购买方收取的销项税额;
2. 受托加工应征消费税的消费品所代收代缴的消费税;
3. 同时符合以下条件的代垫运费:
 - (1) 承运部门的运费发票开具给购货方的;
 - (2) 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。

(二)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,并以货物或应税劳务的销售额为计税依据计征增值税;不分别核算或者不能准确核算的,其非应税劳务与货物或应税劳务一并征收增值税。

(三)混合销售行为和兼营的非应税劳务,依照增值税政策

规定应当征收增值税的。其销售额分别是货物与非应税劳务的销售额的合计，货物或者应税劳务与非应税劳务的销售额的合计。

（四）一般纳税人销售货物或者应税劳务采用销售额和销项税额合并定价的，按下列公式计算销售额：

$$\text{销售额} = \frac{\text{含税销售额}}{1 + \text{税率}}$$

（五）纳税人销售货物或者应税劳务的价格明显偏低并且无正当理由的或视同销售货物行为而无销售额的，由主管税务机关按下列顺序确定销售额：

1. 按纳税人当月同类货物的平均销售价格确定；
2. 按纳税人最近时期同类货物的平均销售价格确定；
3. 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 × (1 + 成本利润率)

属于应征消费税的货物，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，其组成计税价格公式中的成本利润率，为《消费税若干具体问题的规定》中规定的成本利润率。

（六）销售额以人民币计算。纳税人以外汇结算销售额的，应当按照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日或当月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。

（七）确定销售额的其他有关规定

根据财政部《关于增值税若干具体问题的规定》明确如下：

1. 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不再退还的押金，应按所包装货物的适用税率征收增值税。