

新税制与会计处理实务

戴国祥 周伯庚 主编

改革出版社

96
F812.42
325
2

新税制与会计处理实务

主 编 戴国祥
周伯庚
副主编 孔 鹏
文化平
杨小舟

X4264/52



3 0106 2161 7



改革出版社

C

326136

(京)新登字 053 号

图书在版编目(CIP)数据

新税制与会计处理实务/戴国祥,周伯庚主编. --北京:

改革出版社,1994.8

ISBN 7-80072-614-2

I. 新… II. ①戴…②周… III. ①税收制度 基本知识-中国
②税收会计 基本知识-中国 IV. F811.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字(94)第 09801 号

改革出版社出版发行

社址:北京市东城区安德里北街 23 号

邮政编码:100011

淮阴市市级机关印刷厂印刷

各地新华书店经销

1994 年 8 月第 1 版 1994 年 8 月第 1 次印刷

287×1092 1/32 13.25 印张 298 千字

印数 6000 册

ISBN7-80072-614-2/F·345

定价 12.60 元

目 录

第一部分 税制改革总论

第一章 总论	(1)
第一节 税制改革的背景及原因.....	(1)
第二节 税制改革的指导思想.....	(4)
第三节 税制改革方案设计的具体原则.....	(5)
第四节 税制改革的主要内容.....	(7)

第二部分 流转税类

第二章 增值税	(13)
第一节 增值税征收范围及纳税人	(16)
第二节 增值税的税率	(20)
第三节 增值税的税额计算	(21)
第四节 增值税的税收减免	(30)
第五节 增值税的征收管理	(31)
第六节 增值税的会计处理	(40)
第三章 消费税	(59)
第一节 消费税的征收范围	(60)
第二节 消费税的计税依据	(61)
第三节 消费税的税率与税额	(67)
第四节 消费税的税额计算	(70)
第五节 消费税的税收减免	(72)

第六节	消费税的征收管理	(73)
第七节	消费税的会计处理	(76)
第四章	营业税	(88)
第一节	营业税的征收范围	(90)
第二节	营业税的纳税人	(97)
第三节	营业税的税目与税率	(98)
第四节	营业税的计税依据	(101)
第五节	营业税的税收减免	(103)
第六节	营业税的税额计算	(105)
第七节	营业税的征收管理	(111)
第八节	营业税的会计处理	(113)

第三部分 所得税类

第五章	企业所得税	(123)
第一节	企业所得税的征收范围与纳税人	(124)
第二节	企业所得税的计税依据	(126)
第三节	企业所得税的税率	(127)
第四节	企业所得税的税收减免与抵扣	(128)
第五节	企业所得税的税额计算	(133)
第六节	企业所得税有关资产的处理	(145)
第七节	企业所得税的征收管理	(149)
第八节	企业所得税的会计处理	(151)
第六章	外商投资企业和外国企业所得税	(159)
第一节	外商投资企业和外国企业所得税的征收范围	(160)
第二节	外商投资企业和外国企业所得税的计税依据	(162)

第三节	外商投资企业和外国企业所得税的税率和税收减免	(167)
第四节	外商投资企业和外国企业所得税的税额计算与缴纳	(172)
第五节	外商投资企业和外国企业所得税的会计处理	(177)

第七章 个人所得税 (181)

第一节	个人所得税的征税对象	(183)
第二节	个人所得税的计税依据	(185)
第三节	个人所得税的税率	(187)
第四节	个人所得税的税额计算	(188)
第五节	个人所得税的减免	(192)
第六节	个人所得税的征收管理	(193)
第七节	个人所得税的会计处理	(195)

第四部分 资源税、财产税和行为税类

第八章 资源税 (197)

第一节	资源税的征收范围	(199)
第二节	资源税的纳税人	(200)
第三节	资源税的计税依据	(201)
第四节	资源税的税率	(202)
第五节	资源税的税额计算	(204)
第六节	资源税的税收减免	(205)
第七节	资源税的征收管理	(207)
第八节	资源税的会计处理	(209)

第九章 固定资产投资方向调节税 (213)

第一节	固定资产投资方向调节税的征收范围、纳税人	
-----	----------------------	--

	税率和计税依据	(214)
第二节	固定资产投资方向调节税的税额计算	(236)
第三节	固定资产投资方向调节税的征收管理	(238)
第六节	固定资产投资方向调节税的会计处理	(239)
第十章	土地增值税	(241)
第一节	土地增值税的纳税人和征收范围	(243)
第二节	土地增值税的计税依据	(244)
第三节	土地增值税的税率	(246)
第四节	土地增值税的税额计算	(247)
第五节	土地增值税的税收减免	(249)
第六节	土地增值税的征收管理	(250)
第七节	土地增值税的会计处理	(251)
第十一章	城镇土地使用税	(254)
第一节	城镇土地使用税的征税对象、征收范围及纳税人	(255)
第二节	城镇土地使用税的计税依据与单位税额	(255)
第三节	城镇土地使用税的税额计算与减免税规定	(257)
第四节	城镇土地使用税的征收管理	(259)
第五节	城镇土地使用税的会计处理	(260)
第六节	城镇土地使用税的改革设想	(261)
第十二章	车船使用税	(263)
第一节	车船使用税的征收范围及纳税人	(263)

第二节	车船使用税的税收减免和征收管理·····	(264)
第三节	车船使用税的计税标准和税额·····	(265)
第四节	车船使用税的税额计算·····	(267)
第五节	车船使用税的会计处理·····	(269)
第六节	车船使用税的改革设想·····	(271)
第十三章	城市维护建设税 ·····	(273)
第一节	城市维护建设税的纳税人、计税依据及税率 ·····	(274)
第二节	城市维护建设税的税额计算与会计处理 ·····	(275)
第三节	城市维护建设税的征收管理·····	(277)
第四节	城市维护建设税的改革设想·····	(278)
第十四章	印花税 ·····	(282)
第一节	印花税的征收范围及纳税人·····	(282)
第二节	印花税的征收管理·····	(284)
第三节	印花税的税额计算与减免税规定·····	(285)
第四节	印花税的会计处理·····	(288)
第十五章	房产税 ·····	(291)
第一节	房产税的纳税人、计税依据、税率及减免税规定 ·····	(292)
第二节	房产税的税额计算及会计处理·····	(293)
第三节	房产税的征收管理·····	(295)
第四节	房产税的改革设想·····	(296)

第五部分 政策法规

中华人民共和国增值税暂行条例·····	(300)
中华人民共和国增值税暂行条例实施细则·····	(307)

财政部关于增值税会计处理的规定·····	(316)
中华人民共和国消费税暂行条例·····	(323)
中华人民共和国消费税暂行条例实施细则·····	(329)
财政部关于消费税会计处理的规定·····	(336)
中华人民共和国营业税暂行条例·····	(339)
中华人民共和国营业税暂行条例实施细则·····	(344)
财政部关于营业部会计处理的规定·····	(353)
中华人民共和国企业所得税暂行条例·····	(355)
中华人民共和国企业所得税暂行条例实施细则 ·····	(360)
中华人民共和国个人所得税法·····	(375)
中华人民共和国个人所得税实施条例·····	(381)
中华人民共和国资源税暂行条例·····	(391)
中华人民共和国资源税暂行条例实施细则·····	(395)
中华人民共和国土地增值税暂行条例·····	(398)
增值税专用发票使用规定(试行)·····	(401)
中华人民共和国发票管理办法·····	(409)

第一章 总 论

第一节 税制改革的背景及原因

十一届三中全会以来,我国工商税制改革取得很大进展,建立了一个以流转税和所得税为主体、其他税种相配合的多税种、多环节、多层次征收的复合税制,突破了计划经济体制下的分配格局,强化了税收组织财政收入和实施宏观调控的功能,基本上适应了过去十年经济发展和体制改革的需要。但原有税制的基本框架是1984年通过利改税和工商税制改革建立起来的,不可避免地具有一定的历史局限性,明显保留着计划经济模式中国家用行政手段管理经济的痕迹。随着社会主义市场经济体制的建立和改革开放步伐的加快,原有税制已越来越难以适应市场经济发展的要求。主要表现在:

1. 税制不统一,税负不平,不利于企业平等竞争。(1)企业所得税按企业的不同所有制分别设置不同税种,税率不一,优惠各异,地区之间的政策也有差别,造成企业所得税税负不平。(2)流转税实行内外两套税制,同一课税对象,税制不同,税负也不同;并且产品税等税种是在计划价格体制下,以原税负为基础按中等偏下的销售利润率设计的,税率档次过多,高

低差距悬殊。目前价格已大部分放开,如不简并调整税率,既不利于企业公平竞争,也不利于税制的优化。

2. 国家与企业的分配关系错综复杂,很不规范。企业利改税的方案仍带有统收统支的色彩,模糊了社会主义国家作为社会管理者和生产资料所有者的双重身份,税利不分。除了企业所得税、调节税外,国家还向企业征收能源交通重点建设基金和预算调节基金,地方政府和主管部门也用各种形式从企业征收名目繁多的管理费、基金等。同时,为了解决企业的实际困难,又制定了名目繁多的税收优惠政策,在一定程度上影响了税法的严肃性和税制的完整。

3. 原来中央和地方的分配体制实行包干制。财政包干制制约了财政收入特别是中央财政收入的合理增长,弱化了中央政府的宏观调控能力;助长了地区经济封锁和重复建设,影响了全国统一市场的形成和产业结构的优化;再加上包干办法种类繁多,又不尽规范,不能很好地体现效率为主、兼顾公平的原则。因而在处理中央和地方分配关系上应实行分税制,这也是1994年我国财税改革的重点之一。但原税制中地方税收收入规模过小,税收收入与税收管理权限划分不尽合理,不利于中央与地方实行分税制。

4. 税收调控的范围和力度不够。(1)从税种设计来看,一方面已设立的税种,存在较大的重叠度。同一税源的税,多税种并存,而且设置的税种,在处理税种与税种之间关系上不够协调,造成相互交叉。(2)随着市场经济的发展,一些该建立的税种却未建立,如税收对土地增值、社会保险、资金市场等领域的调控还远没有到位;(3)增值税税率档次多,负担水平相差悬殊,征收计算也较为复杂,扣税失真,没有发挥出增值税应有的作用;(4)原对外商投资企业适用的一些税收条例,需

要按照公平税负和方便操作的原则,尽快实现并轨,以更接近于国际惯例;(5)从税收负担来看,名义税率与实际税率相脱节,也使税收调控功能处于扭曲和乏力状态,无法准确地体现国家的宏观调控意图。

5. 税收征管不严,征管手段落后,税款流失较严重。(1)国家与企业的分配关系不规范。一方面允许企业以税还贷,税前还贷,大量地使用减免税和税收优惠政策;另一方面为缓解财政困难又从企业税后利润中开征“能源重点建设基金”和“国家预算调节基金”。(2)税收法治不完善。减免税范围不断扩大,有些地区越权擅自减免税的现象比较严重。(3)征管机制不严密,税款流失严重。

税收是以国家为主体的分配手段,在社会主义市场经济条件下,政府收入将更多地依靠税收筹集,税收调节经济的范围也将扩大到全部生产要素。因此,要适应市场经济的要求,促进市场发育、规范市场秩序,进一步处理好国家、集体、个人之间的分配关系以及中央、地方之间的分配关系,必须对原有税制进行改革。

根据国家经济体制改革的总体部署和国务院批转的税制改革实施方案,1994年我国的工商税收制度进行了大幅度的结构性改革。1993年10月31日全国人大常委会通过了新的个人所得税法;之后,国务院又先后发布了增值税、消费税、营业税、企业所得税、土地增值税、资源税条例;此外,国务院还发布通知,决定取消集市交易税、牲畜交易税、烧油特别税、奖金税和工资调节税、下放屠宰税和筵席税,这标志着经党中央、国务院批准的工商税制改革的总体方案的主要内容已经出台。

第二节 税制改革的指导思想

税制改革的指导思想是：“统一税法，公平税负，简化税制，合理分权”。

(1)统一税法。统一的税法是市场经济正常秩序不可缺少的法律规范，税法不统一，就无法体现税收的权威性。统一税法不仅有利于打破地区间的人为的分割，促进统一市场形成，而且有利于国家实施对市场经济发展的引导、调节，体现发挥市场经济机制作用与加强宏观调节的一致性。

(2)公平税负。公平税负是平等竞争的一个重要条件。因此，税收在指导思想及法规政策的制定上，对各种所有制性质的企业，都应当贯彻公平税负的原则。按照市场经济对税收制度的客观要求，逐步解决按不同所有制、不同地区设置税种税率的问题，通过统一企业所得税和完善流转税，使各类企业之间的税负大致公平，为企业在市场上平等竞争创造条件。

(3)简化税制。只有简化税制，才能有效地发挥税收的作用。税制的简化不单是税种的多少问题，其实质是优化税制。80年代，我国税制改革是伴随着经济改革逐步深化进行的，恢复和设置的税种，有些明显重复，有些明显带有过渡色彩，需要根据经济情况的变化相应调整、撤并。同时，要重视参照国际惯例，尽量采用较为规范的方式保护税制的完整，通过科学合理地设计税制，增强税法的透明度，既便于纳税人依法纳税，又有利于征收机关进行管理和监督，以维护税法的统一性和严肃性。

(4)合理分权。通过建立合理分权的税收管理体制，理顺中央与地方的分配关系。我国地域辽阔，地区间经济发展不平

衡,为保持整个国民经济的协调、稳定发展,有必要相应改变过去过分强调集中税权的做法。根据有利于征收管理和调动两个积极性的原则,在全国范围内实行分税制,在统一税法的前提下,合理划分中央税、地方税和中央地方共享税,并规定相应的管理权限。

“统一税法、公平税负、简化税制、合理分权”具有内在统一性,其核心内容是适应国民收入分配格局的变化,规范分配方式,理顺分配关系,形成合理的分配机制,促进社会主义市场经济体制的建立和完善。

第三节 税制改革方案设计的具体原则

为了避免现存的利益格局发生大的变化,保证新旧税制的平稳过渡,更好地发挥新税制在国民经济中的作用。在此次税制改革方案的设计中,具体遵循了以下几项原则:

1. 税收总体税负不变。按照国务院的部署,税收总体负担不增不减,即保证国家财政不因改革而减收,又不增加企业的总体税负,这是税率设计的基本原则。

从企业所得税来看,国有大中型企业的所得税率从55%降到33%,并取消了原来上交的调节税,以及国有企业上交的“两金”,企业税收负担总体上有所降低。

从流转税来看,贯彻了总体负担不变的原则。改革前,我国实行价内税,商品价格中税款所占的比重平均在14.5%左右,即100元商品原来价格中大约包含14.5元的税款。新增值税实行价外征收的办法,计税价格要剔除税款,变为85.5元,但按照总体税负不变的要求,国家要从85.5的计税依据中取得14.5的税款,所以原来平均14.5%的价内税率要换

算成17%的价外税率($14.5 \div 85.5 = 17\%$),将原来的含税价格分解为不含税价格和增值税两部分,总体税负不变。但由于增值税征收范围扩大并大幅度减并税率,不同行业和产品的税负必然有升有降。

消费税的收入是从原税制的产品税、增值税中分离出来的一部分税收所构成,属于新老税制收入的转换,并不是额外向消费者再征收一道税。征收消费税商品的价格中,过去就一直就含有产品税、增值税,且比例相对较高。现在按照统一税率征收增值税后,对这些商品征收的税款比过去大为减少,把减少的税款通过设置消费税这一税种进行单独征收,并没有增加这些商品的总体税收负担。

2. 加强国家的宏观调控能力。此次税制改革力图从以下几个方面来加强国家对国民经济的调控能力。

(1)严格减免税规定。过去减税免税过多的局面破坏了税制的完整性,税收的强制性、税法的严肃性也受到严重削弱,税收收入大量流失。因此这次税制改革实施方案规定,除税法、税收条例所列的减免税项目外,在执行中不准随意减税免税。为了不使现存的利益格局发生过大的变化,国务院将采取必要的过渡性措施,对将要取消的政策性减税免税,包括省级政府制定的政策,在一定时期内采用先征税、后退还的办法。

(2)提高中央财政在税收中的比重。配合分税制,除将消费税、关税和进口环节的流转税全部作为中央税外,占税收收入份额最大的增值税75%归中央财政,25%归地方财政,以保证从收入增量上提高中央财政的比重,逐步改变中央财政长期困难的状况。

3. 保持对外开放政策的连续性。为了鼓励外商投资,新税制对外商投资企业在税收上给予了一定的优惠政策。

(1)税制改革合并内资企业所得税后,1991年七届全国人大四次会议通过的外商投资企业和外国企业所得税仍然单独设置,其中规定的各项税收优惠也继续保留。

(2)流转税和其他各税种,内外资企业都要执行统一的税法,这是建立和发展社会主义市场经济、公平税负的需要。为保持对外开放政策和涉外税收政策的连续性、稳定性,对改革后少数提高了流转税负担的外商投资企业采取过渡期内优惠保留的妥善处理办法。即凡在1993年12月31日前经批准成立的外商投资企业,按改革后税制计算缴纳的税额比改革前增加的部分,经过审查批准,采用年终一次或全年分次退还的办法,照顾期限以合同期为准,但最长不得超过五年。对于今年1月1日后新批准成立的外商投资企业,一律按改革后的税制纳税。

第四节 税制改革的主要内容

一、流转税制的改革

1. 流转税改革的总体框架

流转税是我国税制结构中的主体部分,收入多,涉及面广。因此,流转税制改革是这次税制改革的重要内容。改革前,我国流转税主要有四个税种,内资企业适用产品税、增值税、营业税、外商投资企业适用工商统一税。这几个税种的税率是在计划价格为主条件下为调节经济而设计的,税率档次过多,高低差距很大。目前价格已大部分放开,为使我国流转税制适应市场经济改革的要求,参照国际上流转税改革的基本趋势,这次我国改变了传统的按产品分设税目,分税目制定差别税

率的做法,确立了在生产和流通环节普遍征收增值税,在此基础上选择少数消费品再征收一道消费税;对提供劳务、转让无形资产和销售不动产继续征收营业税。

2. 流转税改革的指导思想

流转税改革的指导思想是要建立一个较为规范化的税制,为分税制奠定基础。

(1)参照国际惯例设计税制,建立起以规范化的增值税为核心,与消费税、营业税相配套的流转税制。

(2)税负结构虽有变化,但总体税负不增加,基本保持原有的税收规模。

(3)对外商投资企业和外国企业不再征收工商统一税,而代之以增值税、消费税、营业税,在一定时期内由新税制而增加的企业税负,经过一定的审批手续,可返还给企业,以保持对外开放政策的连续性。

3. 流转税改革要点

增值税改革是这次工商税制改革中的核心内容,目标是参照国际上通行的做法,在我国已有的条件下,建立一个比较完善的增值税课税机制,满足市场经济对税制的要求。改革后的增值税实行价外计税的办法;征收范围包括生产、批发、零售和进口商品及加工、修理装配;共有17%、13%和零税率三档税率;采用国际上通行的税款抵扣制;增值税纳税人要进行专门的税务登记,并使用增值税专用发票,目的是对纳税人购销双方进行交叉审计、稽核,增强增值税自我制约偷漏税和减免税的内在机制。

消费税是工商税制改革后流转税制新设置的一个税种。在对商品普遍征收增值税的基础上,选择少数消费品再征收一道消费税,主要是为了调节消费结构,引导消费方向,保证