

实用纳税指南

金永利 李中华 张惠平 主编

42



NEUPRESS
东北大学出版社

XLX 1/29

前 言

1994 年是我国税收史上极其重要的一年。令世人瞩目的新税制全面实施,社会各界极为关注。除外商投资企业和外国企业所得税、固定资产投资方面调节税之外,其余的工商税税种均有变化。新税制的运转,无疑对税务人员和各类财会人员的实际操作提出了更新的要求,《实用纳税指南》一书将有助于税务人员和财务会计人员的办税、计税和会计核算。

该书共分 11 章。除第 1 章总论和最后一章税务管理以外,其余各章均针对每个税种分税收制度、计算缴纳、会计处理三大部分进行了全面的、系统的阐述。内容通俗易懂,具有较强的实际操作参考价值。

本书主编金永利、李中华、张惠平。参加编写的有叶冬青、敦晓光、孙丽。具体分工是:金永利第 1,2,4 章;张惠平第 6,7 章;李中华第 3,10,11 章;叶冬青第 5 章;敦晓光第 8 章;孙丽第 9 章。

本书是实际工作者与数学科研工作者通力合作的结晶。在编写过程中借鉴了许多新税制运转过程中的实践知识,征求了许多专家和税收、企业实际工作者的意见,在此表示感谢。由于水平有限,疏漏之处难免,敬请读者予以指正。

编 者

1994 年 3 月

目 录

第一章 总论	(1)
第一节 税收制度概述	(1)
第二节 税收制度的分类	(9)
第三节 税收制度的构成要素	(14)
第四节 税收制度改革	(22)
第二章 增值税	(29)
第一节 增值税制度	(29)
第二节 增值税的计算交纳	(32)
第三节 增值税会计处理	(44)
第三章 消费税	(71)
第一节 消费税税收制度	(71)
第二节 消费税的计算和交纳	(75)
第三节 消费税会计处理	(90)
第四章 营业税	(100)
第一节 营业税的税收制度	(100)
第二节 营业税的计算与交纳	(105)
第三节 营业税会计处理	(110)
第五章 资源税	(119)
第一节 资源税的税收制度	(119)
第二节 资源税的计算与交纳	(123)

第三节	资源税会计处理·····	(127)
第六章	企业所得税·····	(130)
第一节	企业所得税税收制度·····	(130)
第二节	企业所得税的计算与交纳·····	(132)
第三节	企业所得税会计处理·····	(147)
第七章	外商投资企业和外国企业所得税·····	(211)
第一节	外商投资企业和外国企业所得 税税收制度·····	(211)
第二节	外商投资企业和外国企业所得 税的计算与交纳·····	(216)
第三节	外商投资企业和外国企业所得 税会计处理·····	(228)
第八章	个人所得税·····	(233)
第一节	个人所得税税收制度·····	(233)
第二节	个人所得税的计算与交纳·····	(235)
第三节	个人所得税会计处理·····	(239)
第九章	关税·····	(242)
第一节	关税税收制度·····	(242)
第二节	关税的计算·····	(243)
第三节	关税的核算·····	(245)
第十章	其它各税·····	(246)
第一节	城乡维护建设税·····	(246)
第二节	固定资产投资方向调节税·····	(249)
第三节	房产税、契税、车船税和土地	

	使用税.....	(253)
第四节	农(牧)业税、耕地占用税和 农林特产税	(261)
第五节	土地增值税.....	(268)
第六节	印花税和屠宰税.....	(277)
第十一章	税收管理.....	(283)
第一节	税收征收管理.....	(283)
第二节	税收发票管理.....	(291)
第三节	税务代理制度.....	(300)
第四节	增值税税收管理.....	(307)

第一章 总 论

第一节 税收制度概述

一、税收

(一) 税收的基本概念

税收是国家为了实现其职能，凭借政治权力，按照法律预先规定的标准，无偿参与国民收入分配和再分配，取得财政收入的一种手段。

税收概念包含以下两个方面的实质内容：

1. 税收是国家取得财政收入的一种手段

国家征税，是以国家的出现和经济发展为前提，是国家为了实现其职能的需要。根据马克思主义的认识，国家是阶级统治的工具，国家为了维持自身存在和行使其职能的需要，就要消费一定的物质资料，因而必须采取适当的方式取得财政收入。例如，奴隶制国家的王室土地收入；封建制国家的官产收入，特权收入；资本主义国家的债务收入；社会主义国家的国营企业利润收入等等。而税收这种收入形式，是古今中外不同社会制度的国家取得财政收入普遍采用的一种方式。或者说是国家取得财政收入最直接、最有效的一种手段。

2. 国家凭借政治权力征税

国家要取得财政收入，总要凭借某种权力进行。如奴隶社会的王室土地收入，凭借国家对土地所有权；封建社会的特权收入凭借国家对自然资源所有权；社会主义国有企业利

润收入凭借国家对生产资料的所有权等。这些权力归结起来，就是马克思所指出的两种权力。即：一种是财产权力，也就是所有者的权力；另一种是政治权力，即国家的权力。国家不是依据财产的所有权力，就是依据国家的政治权力。由此可见，对不同的所有者来说，税收所凭借的是国家政治权力。由于国家政治权力可以凌驾于财产权力之上，因此国家的任何财政收入都离不开政治权力。二者比较起来，税收是最典型的凭借政治权力取得财政收入的一种形式。

（二）税收的基本特征

税收特征是指在不同社会制度下税收的共性。也就是说，税收与其他财政收入形式，如公债、规费、企业上缴利润等相比较有所不同，具有强制性、无偿性和固定性三大特征。

1. 强制性

税收的强制性，体现着国家以法律、法令形式规定的硬性缴纳。在我国，税法是国家法律的重要组成部分。纳税人取得了应税收入或者发生了应税行为后，必须根据税法规定履行纳税义务，不可违反，否则将受到国家的法律制裁。

2. 无偿性

税收的无偿性，是指国家征税之后，税款成为国家可支配的财政收入，它体现了所有权的转移，不再直接归还给纳税人，也无需向纳税人支付任何报酬和代价。税收的无偿性和强制性是紧紧相连的，不可分割。因此，无偿需要强制，只有强制无偿才能实现。

3. 固定性

税收的固定性，是指国家在征税之前，一般都预先规定了征税对象、税率以及纳税期限等等。这些是构成税收固定

性的前提条件。纳税人只要取得了应税收入或发生了应税行为，就必须根据税法规定的税率遵期纳税，一般不受客观因素的影响。从发展的观点来讲，税收的固定性是相对而言的。因为税法规定的税率并不是一成不变的，但也不是随意变更的，如果需要变更必须通过立法程序。因此，这种相对的固定性是税收的重要特征之一。

由此可见，税收的强制性、无偿性和固定性三个基本特征，缺一不可，构成了完整的统一体，也是税收区别于其它财政收入的重要标志。这些基本特征是不同社会制度下的税收所共有的，不论是奴隶社会、封建社会、资本主义社会，还是社会主义社会，尽管税收体现的经济关系不同，但就其基本特征来讲，均无很大差别。因此，鉴别一种财政收入形式是否属于税收范畴，不能只看它的名称，主要看它是否具备税收的三个基本特征。凡是同时具备这三个特征的就是税，否则就不应视为税。

（三）税收的职能作用

税收的职能作用，是税收本质的体现。概括起来，税收具有三个基本职能作用，即组织财政收入的职能作用、调节经济的职能作用和监督管理经济的职能作用。

1. 组织财政收入的职能作用

税收是一个历史范畴，自产生之日起，最主要、最鲜明的一点，就是为了维持国家的存在，实现其职能，担负着组织财政收入的任务。因为国家属于上层建筑，它凌驾于社会生产之上，本身并不直接从事物质资料的生产活动，国家政府人员的开支和各部门的经常性费用，只有依赖于税收才能得以弥补。历史证明，不管哪种类型的国家，税收在保证国

家对财政资金的需要上都具有重要的职能作用。随着社会生产力的不断发展和社会经济结构的变化，税收在国民经济中的地位愈加重要，成为国家赖以生存的经济基础。

我国是社会主义国家，要实现其职能，巩固人民政权，发展社会主义经济，进行社会主义现代化建设，就必须有足够的资金。国家为了筹集建设资金，需要凭借政治权力，有计划、有目的地运用税收参与社会产品和国民收入分配与再分配，把物质生产部门的劳动者为社会所创造的那一部分产品的价值集中起来，形成全国性和地方政府的财政资金，供国家支配使用，这就是税收组织财政收入的职能作用。如果税收不能充分发挥筹集财政资金的职能作用，国家的财政收入就无法形成，就不能保证国家建设和人民日益增长的财力需要。那么，税收这种分配形式也就失去了存在的意义，税收的其他职能也就无从发挥作用。因此，组织财政收入是税收最主要、最基本的职能作用。

2. 调控经济的职能作用

税收分配源于经济，是国家作用于经济的重要杠杆，具有调控经济的重要职能作用。

我国税收调控经济的职能作用，就是指国家在参与社会产品和国民收入分配和再分配过程中，有目的的运用税收分配手段和税收政策的积极作用，推行国家宏观控制和微观调节经济政策，促进整个国民经济和社会再生产各个环节协调地发展。具体地讲，就是通过各种税收制度，采用高低不同的税率和减征、免税等办法，以实现宏观控制和微观调节经济的目的。

应当指出，税收在参与国民收入分配中，组织财政收入

和调控经济是一个事物的两个方面。一般地讲，在组织财政收入的过程中发挥调控作用，而在调控经济的过程中取得财政收入，二者紧密联系，相辅相承。任何一个国家在进行税收制度改革时，无一不得不考虑税收对经济发展的影响作用。我国为了更好地管理国民经济，实现经济体制的深化改革，必须充分运用税收杠杆，发挥它调控经济的职能作用。因为税收是国家直接掌握的分配手段，具有法律上的强制性和约束力。它伴随着商品生产和商品交换的进行，可以渗透到经济活动的各个环节，对收入多少和所得的大小，财产的占有和使用，资源开发和利用，经济合同的签订，对外经济的往来等等，都能发挥一定的制约作用。

实践证明，只要税收能够充分发挥调控经济的职能作用，对我国经济结构形式，资源合理配制，国民经济的调整与改革，以及工农业生产的发展，都会产生重要的影响。在我国国民经济进行整体改革和社会主义市场经济建立、形成的过程中，税收调控经济的职能作用，将会提到更加重要的地位。

3. 监督管理经济的职能作用

税务机构，既是一支监督管理力量，又是一个信息管理系统。通过征税活动，可以全面地监督管理国家经济各部门及其所属企业单位的生产经营活动与其它经济往来活动，这是税收本身所固有的职责。

我国税收监督管理经济的职能作用，是指税收在有计划、有目的参与国民收入分配的过程中，对国民经济的各个领域和社会再生产中的各个环节的活动进行监督管理的功能。这是实现国家对社会的生产 and 消费实行全面审查和监督的一个重要方面。正如列宁曾指出的，要使税收实际可靠，不致于

成为空中楼阁，就必须实行实际的而不是纸上的监督。

税收的这一职能作用，主要是通过税收计划编制、税款的征收入库而实现的。因为税收计划、税款征收入库都是建立在日常深入细致的监督管理工作的基础之上的，不搞好日常监督管理工作，就不能做到应收尽收，正确贯彻税收政策，发挥税收对国民经济的调控作用。在税收征管工作中，加强监督管理的基本任务是：掌握税源，了解情况，加强辅导，执行税法，反对偷税、漏税、抗税、欠税和其他各种经济违法活动，把应征收的税款及时足额地组织入库。

总之，我国社会主义税收具有组织财政收入、调控经济、监督管理经济等三个职能作用，是互相联系、彼此制约、相辅相承的。如果没有组织财政收入的职能作用，调控经济和监督管理经济也就无从谈起，如果没有调控经济和监督管理经济的职能作用，组织财政收入也就无法实现。因此，在实际工作中，只有正确地认识和运用这三个基本职能作用，才能使税收更好地为实现社会主义现代化建设服务。

二、税收制度

税收制度是一个历史范畴，也是一个财政范畴，属于上层建筑。它是国家的财政制度和经济制度的重要组成部分，是国家处理税收分配关系的规范。

税收制度简称为“税制”，是国家各种税法、条例、施行细则和征收法规的总称。具体地讲，就是一个国家根据本国国情和财政需要，将若干不同性质和功能的税种组成一个有主有次，相互配合，结构严密的税收体系。从税制研究的对象来看，主要就是研究税收制度与经济制度的关系，税种、税目、税率的设计和配置，各税种之间的关系与协调配合，以

适应国民经济发展和财政需要等。

人们在研究税收制度时，由于所处的地位不同、思想方法不同，其结论也不相同，大体有两种认识：一种认识是，税收制度是国家在一定的历史条件下形成的税收体系，它研究税收参与社会产品和国民收入分配的总体格局，税种配置，税目、税率设计，以及税收体系的结构和特点等；另一种认识是，税收制度是国家的税收法律制度，它研究国家各种税法、条例、施行细则、征收管理办法，是国家向纳税人征税的法律依据和工作规范。虽然上述两种认识有所不同，但是二者之间存在着内在联系，前者是研究税收这种分配关系如何由经济基础过渡到上层建筑的，而税收法律制度只是中间环节，属于税制结构的总体设计，重点协调税收制度同经济制度的辩证关系，为税收立法提供理论根据和可行性依据。而后者是研究如何确立税收制度的法律形式，使税收制度成为规范的税收分配活动的法律依据。不难看出，任何税收制度的形成，都必须得到法律的确认，才能发挥税收的职能作用。因此，历史上的任何一个国家的税收制度的建立和改革，无不同制定和修正税法相联系，而税收制度的建设又必然同税收法制的建设紧紧联系在一起。

由此可见，人们研究税收制度的概念，一是研究一个国家在一定历史条件下的税收体系；二是研究一个国家在一定历史时期的税收法律制度。前者是一个国家根据经济条件和财政需要确立的税收体系；而后者则是根据前者所确定的税收法律制度。

三、税制结构

税制结构是一个国家根据本国经济发展状况和财政需

要，由若干税种组成的税制总体格局，它将决定一个国家税收制度的科学性、合理性和公平性。当人们研究税制结构时，必然要与生产力水平、经济发展状况和财政需要相联系。众所周知，人类社会经历了一个漫长的历史发展时期，在生产力水平低下，商品经济不发达的社会形态里，税收的课征对象受到当时经济条件的制约，只能实行单一的税制结构。随着社会生产力水平的提高，商品经济有所发展，国家就有可能从多种渠道课征税收，税收种类日趋增多，税制结构逐步多样化。在商品经济繁荣的现代社会中，社会分工精细，生产关系复杂，税收不只是筹措财政资金的手段，而且是政府参与经济调节的重要杠杆。为此，国家必将采用与经济发展相适应的复税制结构，为实现政府的职能服务。

税制结构的研究，应从各类税种所处的地位和作用入手。在不同历史发展时期，由于有的税类、税种居于主要地位，而有的则处于辅助地位，所以在不同的社会制度的国家，以什么税为主要税，又以什么税为辅助税，是区别不同税制结构模式的重要标志。而主要税的确定，则是设计和配制合理税制结构模式的中心环节。

四、税制与税制结构的关系

税制结构是税收制度的总体布局，它设置的是否合理，是税收制度是否科学、健全、完善，税收的职能作用能否充分发挥的前提，是一个国家税收制度的基础，反映一个国家在一定时期内税收制度的总体格局。而税收制度则是一个国家在一定时期内，根据经济政策、税收政策和税制建立原则制定的课税法律制度。

税制结构与税收制度的内在关系主要表现在两个方面：

一方面，税制结构与税收制度二者的建立和发展，都取决于社会生产力水平、国民经济结构和生产资料所有制形式，以及经济管理体制等客观经济条件，当客观经济条件发生变化的时候，税制结构模式和以此建立的税收制度必将作相应的调整和变更。另一方面，税制结构将决定税收制度的规模、内容和范围，只有有了合理的税制结构，才有可能建立起完善的税收制度。由此可见，税制结构则是整个税制建设的一项系统工程。税制结构合理与否，不仅关系到税收职能作用的发挥和整个税制的健全与完善，而且还关系到国家运用税收杠杆对宏观经济运行和微观经济发展的调控能力。所以，任何一个国家对税制和税制结构的研究、设置都十分重视，并运用它们来更好地为国家职能的实现服务。

第二节 税收制度的分类

一、税收制度分类的意义

当今世界各国普遍采用复合税制。由于各国生产关系的性质不同，生产力发展水平、经济结构与自然条件的差别，在税制结构中，各税类、税种的功能作用有很大的差异。因此，研究和建设社会主义税收制度，必然要与税制分类联系起来。税制分类方法是一种科学研究税制结构的重要方法。人们通过税制分类方法研究对比不同国家或同一个国家不同时期的税收制度，可以比较准确地从纷繁复杂的多税种的税收制度中，找出各税种存在的个性和共性、普遍性和特殊性，以及税收负担状况、分配情况与各税种在税制结构中的功能作用，从而为深入研究税收的性质，为税收制度的建立和演变，为发挥税制对社会生产力与宏观经济运行的影响作用，进而为

税制的深化改革和完善提供科学的参考依据。

二、税收制度的分类方法

研究社会主义税收制度分类,应反映社会主义生产关系,体现社会主义初级阶段的生产力发展水平,要有利于社会主义市场经济的建立和形成,要有助于宏观经济运行、资源配置、分配合理、税负公平等,同时应具有科学性、规范性和实用性。通常有以下几种分类方法。

(一) 按税收收入的形态分类

从税收收入的形态观察,税收可以分为实物税和货币税两类。凡是以实物形式向国家缴纳的各种税收,如在自给自足的小农经济条件下国家征收的田赋,以及现代我国开征的农业税、牧业税,均属于实物税一类。凡是以货币作为支付手段或以其他价值形式向国家缴纳的各种税收,均属于货币税一类。随着商品生产的发展,货币税形式也就相应的产生,并逐步取代了实物税。货币税的推行有利于财政统一结算,便利群众纳税和准确、及时地组织税款入库。近代世界各国普遍实行货币税。我国现行的增值税、消费税、营业税和企业所得税等,都属于货币税。

(二) 按税收负担转嫁的形式分类

从税收负担的情况观察,也就是以税收是否由纳税人本人直接负担为标准,税收可以分为直接税和间接税两类。凡是由纳税人本人承担税款的课税形式,如企业所得税、个人所得税、财产税和遗产税等,都属于直接税一类。凡是先由纳税人垫交税款,然后再通过一定方式,把垫交的税款转嫁给消费者承担的课税形式,如消费税、营业税和关税等,都属于间接税一类。直接税是很难把税负转嫁出去的。而间接

税则不然，它一般可以通过提高商品售价，压低进货价格等方法，最终把税负转嫁给消费者负担。税负的转嫁是相对的，纳税人缴纳的税收能否转嫁，要取决于客观条件，如商品价格和供求条件等的影响。

（三）按税收的课税对象分类

从税收的不同课税对象观察，税收可以分为流转税、所得税、财产税、资源税和特定行为税五类。凡是根据商品交换或提供劳务收费的商品流转额、商品增值额和非商品流转额为课税对象的各税种，如增值税、消费税、营业税、关税等，都属于流转税一类。凡是以发生在分配领域中的各种所得额或收益额，包括利润、利息、股息、农业总收入和职工的工资薪金等为课税对象的各税种，如企业所得税、个人所得税、农业税等，都属于所得税一类。凡是以动产、不动产、遗产的数量或价值为课税对象的各税种，如房产税、地产税、遗产税、赠与税、车船税等，都可属于财产税一类。凡是以开发自然资源获得的物质数量或取得的价值收入为课税对象的各税种，都可属于资源税一类。凡是以某种特定行为为课税对象的各税种，如烧油特别税、固定资产投资方向调节税等，都属于特定行为税一类。这种税收分类方法，是世界各国普遍采用的一种分类形式，它充分反映了税收体系的构成内容。

（四）按税收管理使用的权限分类

从税收管理和使用的权限观察，以某种税的管理权限及取得的税收收入归哪一级政府支配使用为标准，可以分为中央税、地方税和中央与地方共享税三类。凡是税收收入归属于中央政府支配的税种，划为中央税一类。凡是税收收入归

属于地方政府支配的税种，划为地方税一类。而税收收入归属于中央政府与地方政府按需分享的税种，则划为中央与地方共享税一类。税收制度的这种分类方法，是属于国家财政管理体制和税收管理体制的重要内容。它有利于明确各级政府的职、责、权的范围，充分调动各级政府管理税收工作和组织税收收入、完成税收任务的积极性；同时，也为实行分税制度奠定基础，有利于确立分级财政，赋予各级财政一定数量的收入支配权限。

应当指出，由于我国各个时期的财政管理体系的不同，各个时期中央税收的范围也不尽相同。中央税收是中央政府的财政收入源泉，用于满足中央财政支出的需要。因此，中央税收应是一些收入数量较大或具有特定目的的主要税种，以保障中央财政有足够的收入来源和较大的收入比重。

（五）按税收计算的标准分类

从税收计算的标准观察，可以分为从价税和从量税两类。凡是以课税对象的价值为依据计算应征税额的各税种，如增值税、营业税、企业所得税、个人所得税、关税等，都属于从价税一类；凡是以课税对象的重量、数量、单位面积或体积为标准计算应征税额的各税种，如盐税按吨、土地税按面积、车船税按辆或吨位等，都属于从量税一类。从价税和从量税相比较，采用从价税对优质价高的课税对象则多征税，而对劣质低价的课税对象则少征税，税收负担接近合理；采用从量税无须确定计税价格，与价格不发生直接关系，计税比较简便，如不采取分等定级计算税额，税负难以均衡合理。

（六）按税收与价格的关系分类

从税收与价格的关系观察，可以分为价内税与价外税两